



The Integrative Effectiveness of Forensic Accounting and Control Tools in Enhancing Financial and Administrative Integrity: A Field Study

Hasan Saleh Yousif ^{1*}

الفاعلية التكاملية للمحاسبة الجنائية وأدوات الرقابة في تعزيز النزاهة المالية والإدارية: دراسة ميدانية
حسن صالح يوسف

1. كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة الموصل العراق. *المؤلف المراسل

1.College of Administration and Economics, Department of Accounting, University of Mosul, Iraq, Email:

hasansalih@uomosul.edu.iq Corresponding Author



Article information

Article History: DD/MM/YY

Received: 19/11/2025

Accepted: 13/01/2026

Available online: 07/03/2026

Keywords: Forensic
Accounting – Control

تاريخ الاستلام: 2025/11/19

تاريخ قبول النشر: 2026/01/13

تاريخ النشر: 2026/03/07

الكلمات المفتاحية

المحاسبة الجنائية – الرقابة.

Abstract DOI: <https://doi.org/10.71207/ijas.v22i87.5612>

This study aimed to analyze the impact of forensic accounting tools on enhancing financial integrity and administrative efficiency in government institutions in Nineveh. A sample of government employees was selected to represent the target population, and the study relied on an analytical and statistical approach using SPSS, along with an analysis of real corruption cases reported by the Integrity Commission. The results showed that applying forensic accounting tools has a significant positive effect on improving administrative and financial procedures and reducing violations, while other external factors also influence the outcomes. The study provided recommendations to strengthen the application of control tools, train staff, and establish regular monitoring mechanisms to ensure transparency and institutional efficiency.

Citation: Saleh Yousif, Hasan. (2026) The Integrative Effectiveness of Forensic Accounting and Control Tools in Enhancing Financial and Administrative Integrity: A Field Study, *Iraqi Journal for Administrative Sciences*, 22(87), 201-219.

الإقتباس: صالح يوسف، حسن. (2026). الفاعلية التكاملية للمحاسبة الجنائية وأدوات الرقابة في تعزيز النزاهة المالية والإدارية: دراسة ميدانية، *المجلة العراقية للعلوم الإدارية*، 22(87)، 201-219.

المستخلص

هدفت الدراسة إلى تحليل أثر تطبيق أدوات المحاسبة الجنائية على تعزيز النزاهة المالية والإدارية في المؤسسات الحكومية بمحافظة نينوى. تم اختيار عينة من موظفي المؤسسات الحكومية كممثل للمجتمع المستهدف، واعتمد البحث على المنهج التحليلي والإحصائي باستخدام برنامج SPSS، مع الاستناد إلى تحليل تقارير هيئة النزاهة لحالات الفساد الواقعية. أظهرت النتائج أن تطبيق أدوات المحاسبة الجنائية له تأثير إيجابي ومعنوي في تحسين الإجراءات الإدارية والمالية وتقليل التجاوزات، مع وجود عوامل أخرى تؤثر على النتائج. كما قدمت الدراسة توصيات لتعزيز تطبيق أدوات الرقابة وتدريب الكوادر وإنشاء آليات متابعة دورية لضمان الشفافية والكفاءة المؤسسية.

1- مقدمة البحث: Introduction

يُعدّ البحث العلمي إحدى الركائز الأساسية لتطوير المعرفة العلمية وتقديم الحلول العملية لمشكلات المجتمعات، إذ يسعى إلى استقصاء الظواهر ودراستها وتحليلها للوصول إلى نتائج تساهم في بناء السياسات واتخاذ القرارات الرشيدة. وفي هذا الإطار، تبرز أهمية المحاسبة الجنائية وأدوات الرقابة كأحد أهم الأدوات التي تسعى المؤسسات الحكومية إلى توظيفها من أجل مواجهة مظاهر الفساد المالي والإداري وتعزيز مبادئ النزاهة والشفافية في إدارة المال العام.

تزداد أهمية هذا الموضوع بالنظر إلى التحديات التي تواجهها المؤسسات الحكومية في محافظة نينوى بعد مرحلة ما بعد التحرير، حيث كشفت تقارير هيئة النزاهة عن العديد من حالات الفساد في العقود والمشاريع الحكومية، الأمر الذي جعل من الضروري دراسة فعالية الأدوات الرقابية والمحاسبة الجنائية في الحد من هذه الممارسات وتعزيز ثقة المواطن بالمؤسسات العامة.

وان اختيار موضوع "الفاعلية التكاملية للمحاسبة الجنائية وأدوات الرقابة في تعزيز النزاهة المالية والإدارية" جاء استجابةً لهذه الحاجة، ولإبراز الدور الذي يمكن أن تؤديه المحاسبة الجنائية بالتكامل مع أنظمة الرقابة الداخلية والخارجية في كشف حالات الفساد والحد منها، إضافةً إلى تقديم تصور علمي عملي يمكن أن يساهم في دعم صانع القرار.

وأن المحاسبة الجنائية تساهم في تعزيز الشفافية من خلال تقنيات كشف التلاعب والغش، أن تفعيل دور الأجهزة الرقابية يرتبط ارتباطاً مباشراً بمستوى النزاهة المالية، في حين أكد أن الجمع بين الأدوات المحاسبية والرقابية يحقق نتائج أكثر فاعلية في مواجهة الفساد الإداري. (Othman et al., 2019, p. 77)

انطلاقاً مما تقدم، يهدف البحث إلى تحليل مدى تكامل المحاسبة الجنائية وأدوات الرقابة في تعزيز النزاهة المالية والإدارية داخل المؤسسات الحكومية في محافظة نينوى. ولتحقيق ذلك تم اعتماد منهجين متكاملين: الأول تحليلي وصفي من خلال عرض وتحليل حالات الفساد المثبتة في تقارير هيئة النزاهة، والثاني ميداني من خلال تصميم استبانة وتوزيعها على عينة من الموظفين والمحاسبين في الدوائر الحكومية وتحليل نتائجها باستخدام برنامج SPSS.

تتمثل أهمية البحث في كونه لا يقتصر على الجانب النظري بل يمتد ليعالج واقعاً ميدانياً حساساً يمسّ المال العام والإدارة الحكومية، كما يسعى إلى تقديم نتائج وتوصيات عملية يمكن أن تساهم في تفعيل أدوات المحاسبة الجنائية والرقابة بما يضمن تقليل فرص الفساد وتعزيز الثقة المؤسسية.

2 – الجانب النظري Theoretical side**1-2: المحاسبة الجنائية (Forensic Accounting)**

تُعرف المحاسبة الجنائية بأنها مجال متخصص يجمع بين المحاسبة، والتدقيق، والتقنيات التحقيقية بهدف تحليل السجلات والمعاملات المالية للكشف عن الجرائم المالية مثل الاحتيال، التزوير، وغسيل الأموال، وتوفير أدلة قابلة للاعتماد القانوني (Investopedia, 2003, p. 1) وتلعب دوراً محورياً في البيئة الحكومية، حيث يتم توظيفها للتحقيق في التلاعب في العقود، من اختلاس الأموال العامة، والتحقيق في الشبهات المرتبطة بالإنفاق العام (Investopedia, 2003, p. 3).

وتُعتبر المحاسبة الجنائية ضرورية لضمان الشفافية والمساءلة في القطاع الحكومي، إذ تساهم في منع وتأخير الفساد من خلال تحليل المعاملات المالية وإعداد التقارير المناسبة للجهات القانونية (Investopedia, 2010, p. 1) وتتم الاستعانة بها كدعم قضائي في التحقيقات، وتقديم شهادات الخبراء أمام المحاكم عند الضرورة (Investopedia, 2008, p. 2).

2-2: أهمية المحاسبة الجنائية في البيئة الحكومية

إن تطبيق المحاسبة الجنائية ضمن المؤسسات الحكومية يُعزز من كفاءة الرقابة والكشف المبكر عن التلاعب المالي، لا سيما في بيئات ذات مخاطر فساد مرتفعة. فالمحاسب الجنائي يتحقق من التلاعب في الصرف العام، ويرصد المخالفات المالية باستخدام أدوات تحليل البيانات وجمع الأدلة الرقمية، مما يُسهم في كشف العمليات المالية المشبوهة (Investopedia, 2010, p. 2). كما يعمل بتنسيق وثيق مع الجهات القضائية ودوائر التدقيق لضمان وضع التقارير المستندة على تحليلات دقيقة قابلة للاستخدام القانوني. (Investopedia, 2008, p. 2).

3-2: الفرق بين المحاسبة الجنائية والمحاسبة التقليدية يتركز الاختلاف بين المحاسبة الجنائية والمحاسبة التقليدية على جوانب عدة:

- **2-3-1: الغرض والهدف:** فالمحاسبة التقليدية تهدف أساسًا إلى إعداد بيانات مالية دقيقة ومتوافقة مع معايير المحاسبة، لتخدم أصحاب المصلحة في اتخاذ القرار، بينما تسعى المحاسبة الجنائية إلى الكشف عن المخالفات الجرمية وإثباتها قانونيًا باستخدام الأدلة المالية. (Vintti, 2025, p. 1)
- **2-3-2: النهج الزمني:** تعمل المحاسبة التقليدية ضمن جداول زمنية دورية ومنتظمة (شهرية، ربع سنوية، سنوية)، أما المحاسبة الجنائية فتتدخل عادة عند الاشتباه أو ما بعد وقوع الجريمة، وتشمل تحليل بيانات مالية تاريخية لفترات ممتدة. (Turning Numbers 2024, p. 1)
- **3-3-2: المهارات المطلوبة:** المحاسب التقليدي يحتاج إلى مهارات محاسبية وتقارير مالية، بينما يحتاج المحاسب الجنائي إلى مهارات تحليل البيانات، تقنيات مكافحة الاحتيال، والتعامل مع إجراءات التقاضي (Integrity Forensic, 2023, p. 1).
- **4-3-2: الطبيعة القانونية:** المحاسبة الجنائية مرتبطة بشكل مباشر بالإجراءات القانونية والتحقيقات، وغالبًا ما يقدم خبراء المحاسبة الجنائية شهاداتهم أمام المحاكم، بينما المحاسبة التقليدية منحصرة ضمن إطار إداري وتقارير داخلية. (Vintti, 2025, p. 1; Integrity Forensic, 2023, p. 1)

4-2: مجالات تطبيق المحاسبة الجنائية: تُعدُّ الكشف عن الاحتيال والفساد المالي من أبرز المجالات التي يُطبَّق فيها علم المحاسبة الجنائية؛ إذ تستخدم فرق المحاسبة الجنائية تقنيات مثل تحليل النسب المالية، وفحص الوثائق، ونمذجة البيانات لاكتشاف أنماط غير طبيعية أو سجلات مشبوهة تشير إلى التلاعب أو الاختلاس (Prasetyo et al., 2023, p. 16). وتُظهر الأدلة أن تطبيق تقنيات المحاسبة الجنائية يوفر وسيلة وقائية فعالة عبر توفير الرقابة التحليلية والفحص العميق لتقليل فرص الاحتيال قبل وقوعه (IARS International Research Journal, 2020).

أما فيما يخص التحقيق في الجرائم المالية داخل القطاع العام، فيتم توظيف المحاسبة الجنائية لتقديم أدلة مالية موثوقة في سياقات التحقيق القانوني. ويتم ذلك عبر مراجعة المعاملات الحكومية، والتحقيق في الشبهات، والتعاون مع الجهات القضائية لضمان إثبات المخالفات المالية أمام المحاكم، بما يسهم في استرداد الأموال المتضررة ومعاقبة مرتكبي الجرائم. (Investopedia, 2010)، أن المحاسبة الجنائية تُستخدم كأداة مؤسسية داخل القطاع العام لتعزيز الشفافية والحد من الفساد الإداري عبر دعم التدقيق القضائي والرقابة المالية المتقدمة (Prasetyo et al., 2023, p. 17).

5-2: مهارات وخبرات المحاسب الجنائي تحتاج مهنة المحاسب الجنائي إلى مزيج مميز من التحليل المالي الجنائي، المهارات القانونية، واستخدام الأدلة، وهو ما يعزز قدرتهم على كشف الجرائم المالية ودعم الإجراءات القانونية بثقة ومهارة. ومنها

- **التحليل المالي الجنائي:** يمتلك المحاسب الجنائي قدرة قوية على تحليل البيانات المالية المعقدة باستخدام تقنيات مثل تحليل النسب، ونمذجة البيانات، وتحليل التناقضات للكشف عن أنماط احتيالية أو شذوذ مالي في السجلات (Finance Strategists, 2024, p. 1). كما يستخدم أدوات تقنية مثل IDEA وACL وتحليل البيانات الرقمي لاستخراج وتفسير الأدلة المالية الرقمية بكفاءة. (TurningNumbers, 2024, p. 1)

● **المهارات القانونية:** يجب على المحاسب الجنائي أن يكون ملماً بالإطار القانوني المتعلق بالجرائم المالية، بما يشمل قوانين مكافحة غسيل الأموال وإجراءات الحفاظ على سلسلة التوثيق الأدلة لتكون مقبولة قانونياً (Prospects.uk, 2024, p. 1)؛ ويعد الإلمام بإجراءات الشهادة كخبير أمام المحكمة جزءاً أساسياً من دوره (Investopedia, 2003, p. 1).

● **استخدام الأدلة وتقديم الدعم القانوني:** تلعب مهارات جمع الأدلة واستخدامها في التقارير التقنية دوراً محورياً في تقديم المحاسب الجنائي كشاهد خبير أمام المحاكم. إذ يقوم بتحليل شامل وثيق لكل وثيقة أو معاملة مشبوهة، ويعد تقارير واضحة ومفصلة تُستخدم في إجراءات التقاضي. (Investopedia, 2003, p. 2). كما يتمتع بقدرة التواصل مع الجهات القانونية والقضائية لعرض النتائج بوضوح وإقناع. (Prospects.uk, 2024, p. 1).

2-6: دور المحاسبة الجنائية في تعزيز الشفافية: تلعب المحاسبة الجنائية دوراً حيوياً في دعم الشفافية داخل المؤسسات الحكومية، وذلك من خلال الحد من التلاعب المالي وتعزيز العدالة الإدارية، وهو ما ينعكس على رفع مستوى ثقة الجمهور في الأداء المالي للقطاع العام. من خلال الاتي:

1. **المساهمة في الحد من التلاعب المالي:** من خلال فحص السجلات المالية وتحليلها بدقة، تستطيع المحاسبة الجنائية كشف التجاوزات والانحرافات المالية، ما يُمكن من اتخاذ إجراءات تصحيحية فعالة وتُعد الرقابة الاستقصائية من أبرز أدوات المحاسب الجنائي في فضح الممارسات غير القانونية، وخاصة تلك المتعلقة بالتلاعب بالموازنات الحكومية أو العقود العامة (Wells, 2011, p. 33).

2. **تحقيق العدالة الإدارية:** تُسهم المحاسبة الجنائية في تحقيق العدالة الإدارية من خلال ضمان معاملة الموظفين العموميين وفق مبادئ النزاهة والمساءلة. فهي تساعد في ضبط أداء المسؤولين ومراقبة قراراتهم المالية، لا سيما في حال وجود شبهات تضارب مصالح أو استغلال للمنصب العام (DiGabriele, 2008, p. 280). كما أن النتائج التي توصل إليها المحاسب الجنائي غالباً ما تستخدم كأساس لتحديد المسؤولية الإدارية أو القانونية.

2-7: أدوات الرقابة المالية والإدارية (Control Tools)

أولاً: مكونات أنظمة الرقابة: تتكون أنظمة الرقابة الداخلية من عناصر رئيسية تشمل: **البيئة الرقابية** التي تمثل ثقافة المؤسسة والتزامها بالنزاهة، **تقييم المخاطر** الذي يساعد في تحديد المجالات ذات الحساسية العالية، و**الإجراءات الرقابية** مثل الضوابط المالية والتدقيق الداخلي التي تقلل من فرص الخطأ والغش (COSO, 2013, p. 5)؛ (Moeller, 2011, p. 27).

ثانياً: فعاليتها في الكشف المبكر عن المخالفات تُعد الرقابة الداخلية الفعالة أداة حيوية في اكتشاف التجاوزات المالية بشكل مبكر، من خلال أنظمة التدقيق المستمر، ما يمنع التراكمات التي قد تؤدي إلى فساد مالي واسع (Gramling et al., 2012, p. 213). وتشير الدراسات إلى أن المؤسسات التي تطبق نظام رقابة داخلي متكامل تحقق معدلات أعلى من الشفافية والكفاءة. (Rezaee, 2002, p. 65).

2-8: دور الأجهزة الرقابية الحكومية: (Jaeelo & Ahmed, 2023). (Hamawandy, Omer & Salih,) (2023).

أولاً: ديوان الرقابة المالية: يُعد ديوان الرقابة المالية العراقي الجهاز الأعلى للرقابة المالية، ويضطلع بمسؤوليات جوهرية في فحص الحسابات الختامية للمؤسسات الحكومية، وضمان سلامة التصرف بالمال العام، بما يتوافق مع القوانين والأنظمة النافذة ويصدر الديوان تقارير سنوية تُبين مدى الالتزام بالضوابط، وتُعد مرجعاً رقابياً للسلطتين التشريعية والتنفيذية.

ثانياً: هيئة النزاهة: تتولى هيئة النزاهة مهام التحقيق في جرائم الفساد الإداري والمالي، ولها صلاحيات رقابية وقضائية بالتنسيق مع الجهات القضائية. ويشمل عملها استرداد الأموال العامة، وتدقيق إقرارات الذمة المالية للمسؤولين كما تعتمد الهيئة على بلاغات المواطنين وتقارير الجهات الأخرى لفتح ملفات التحقيق.

ثالثاً: وحدات التدقيق الداخلي: تُشكّل هذه الوحدات خط الدفاع الأول داخل المؤسسات الحكومية، وتقوم بمراقبة العمليات المالية اليومية، وتقييم مدى التزام الإدارة بالإجراءات والسياسات المالية. وتُعد هذه الوحدات حلقة وصل بين الإدارة العليا والأجهزة الرقابية الخارجية كما تساعد في كشف الانحرافات مبكراً ومعالجتها داخلياً.

9-2: التكنولوجيا كأداة رقابية:

أحدثت التكنولوجيا تحولاً جذرياً في أدوات وأساليب الرقابة داخل القطاع الحكومي، حيث ساهمت الأنظمة المحوسبة في تسريع إجراءات التدقيق، وتوفير سجلات فورية ودقيقة للمعاملات المالية، مما عزز من كفاءة كشف الأخطاء والاحتيال، كما برز ذكاء الأعمال (BI) كأداة استراتيجية تتيح للجهات الرقابية استخراج مؤشرات الإنذار المبكر من البيانات المالية والإدارية، وتقديم تصورات مرئية تساعد في اتخاذ قرارات رقابية فعالة إلى جانب ذلك، يعتمد المدققون بشكل متزايد على تحليل البيانات الكبيرة واستخدام تقنيات مثل تحليل الشذوذ (Anomaly Detection) لاكتشاف المعاملات غير الاعتيادية، وهو ما يساهم في تقليص مخاطر الفساد قبل وقوعها.

10-2: التحديات التي تواجه أدوات الرقابة: رغم التقدم الكبير في أدوات الرقابة، إلا أن العديد من التحديات ما زالت تعيق فاعليتها في القطاع الحكومي. يأتي على رأس هذه التحديات (World Bank, 2021; OECD, 2019) (Schouten, 2024)

- **ضعف الاستقلالية المؤسسية لأجهزة الرقابة،** خصوصاً عند خضوعها لتأثيرات سياسية أو إدارية، مما يقلل من حيادها وجرأتها في كشف المخالفات.
- **نقص الكوادر المؤهلة من العقبات الجوهرية،** إذ تعاني العديد من الوحدات الرقابية من غياب المحاسبين المتخصصين في المجالات التقنية الحديثة مثل تحليل البيانات الجنائية والمحاسبة الرقمية.
- **عدم تنفيذ التوصيات الرقابية** يمثل تحدياً متكرراً، إذ تفتقر بعض المؤسسات إلى آليات إلزامية تفرض متابعة الملاحظات الرقابية أو معاقبة المتسببين بالإهمال أو الفساد.

11-2: النزاهة المالية والإدارية

- تُعد النزاهة أحد المبادئ الأساسية التي تقوم عليها مؤسسات القطاع العام، وتشير إلى التزام الأفراد والمؤسسات بالسلوك الأخلاقي والشفافية في أداء الواجبات. وتُعرف وفقاً لمنظمة الشفافية الدولية بأنها: "استخدام السلطة الموكلة لتحقيق المصلحة العامة وليس لتحقيق منافع خاصة" وتعتمد المعايير الدولية للنزاهة على مبادئ سيادة القانون (Transparency International, 2023, p. 5).

- أما مظاهر غياب النزاهة، فتتمثل في عدة سلوكيات أبرزها: الفساد المالي، الذي يشمل تبديد الأموال العامة؛ والرشوة، كدفع مبالغ غير مشروعة مقابل تسهيلات إدارية؛ والمحسوبية التي تُخل بمبدأ تكافؤ الفرص؛ بالإضافة إلى التلاعب في العقود والإنفاق العام، مما يؤدي إلى فقدان الثقة (UNDP, 2021, pp. 14–16)
- 12-2: مؤشرات قياس النزاهة في المؤسسات الحكومية:**

تُستخدم مجموعة من المؤشرات لقياس مستوى النزاهة في المؤسسات الحكومية، أبرزها الشفافية في التقارير المالية والإدارية، والتي تشير إلى مدى إتاحة المعلومات المتعلقة بالإيرادات والمصروفات والقرارات الإدارية للجمهور وصناع القرار (OECD, 2021, p. 17). كما تُعد الاستجابة للتقارير الرقابية مؤشراً مهماً، ويُقصد بها قدرة المؤسسة على التفاعل مع ملاحظات الأجهزة الرقابية واتخاذ إجراءات تصحيحية بناءً عليها (INTOSAI, 2020, p. 33). أما مستوى الثقة العامة، فيُقاس من خلال استطلاعات الرأي والملاحظات الميدانية، ويعكس مدى شعور المواطنين بنزاهة مؤسسات الدولة والتزامها بالقانون (Transparency International, 2023, p. 9).

13-2: دور المحاسبة الجنائية والرقابة في تعزيز النزاهة: التكامل بين الأدوات لضبط الموارد ومنع الانحرافات تُعد العلاقة بين المحاسبة الجنائية وأدوات الرقابة علاقة تكاملية تهدف إلى ضبط الموارد العامة ومنع حالات الانحراف والفساد المالي والإداري. حيث تساهم المحاسبة الجنائية من خلال التحليل المالي والتحقق في تتبع مصادر الانحرافات وتقديم الأدلة، بينما تعمل أنظمة الرقابة على الإنذار المبكر والتصحيح المستمر للأداء المالي. وعند تكامل هذين المسارين، تزداد فاعلية المؤسسات في حماية المال العام وتعزيز الثقة بالنظام المالي الحكومي وقد أكدت تقارير مهنية دولية أن دمج نظم الرقابة الداخلية مع آليات التحليل الجنائي المالي يقلل من فرص الاحتيال بنسبة كبيرة (Button & Gee, 2013, p. 88).

14-2: التكامل بين المحاسبة الجنائية وأدوات الرقابة يُعد التكامل بين المحاسبة الجنائية وأدوات الرقابة الحكومية عنصراً حيوياً في بناء منظومة رقابية فعّالة ومستدامة. إذ تساهم المحاسبة الجنائية في تحليل المعاملات المالية وتقديم

الأدلة الجنائية، بينما توفر أدوات الرقابة، مثل التدقيق الداخلي والخارجي، البنية المؤسسية لاكتشاف الانحرافات في الوقت المناسب. ويؤدي هذا التكامل إلى تعزيز القدرات المؤسسية في الكشف عن الفساد ومنعه قبل تفاقمه (DiGabriele, 2010, p. 107). وتُظهر التجارب في بعض الدول، مثل تجربة هيئة التدقيق العام في جنوب أفريقيا، أن دمج الأدوات التحليلية الجنائية مع الرقابة التقليدية أدى إلى انخفاض كبير في نسب التلاعب بالمشتريات والعقود الحكومية (World Bank, 2021, p. 34). كما أن استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي في عمليات التدقيق الجنائي ساعد في كشف الأنماط غير الطبيعية، ما أدى إلى إحالة عدد كبير من القضايا إلى الجهات القضائية (Kranacher et al., 2011, p. 142). وإن بناء منظومة رقابة فعالة لا يتحقق إلا من خلال التفاعل المستمر بين فرق المحاسبة الجنائية ووحدات الرقابة المؤسسية، مما يؤدي إلى رفع كفاءة المساءلة وتعزيز النزاهة العامة.

3- المنهجية Methodology

3-1: مشكلة الدراسة Study problem: رغم وجود العديد من الأدوات الرقابية في المؤسسات الحكومية العراقية، إلا أن مستويات الفساد المالي والإداري ما تزال مرتفعة، مما يشير إلى وجود فجوة في آليات الرقابة والمكافحة. ومع تطور أساليب الفساد وتعقيدها، بات من الضروري دمج تقنيات المحاسبة الجنائية مع أدوات الرقابة المتنوعة لتعزيز القدرة على الكشف والحد من هذه الظاهرة. تتركز مشكلة البحث في تحديد مدى فاعلية هذا التكامل في تحسين أداء الرقابة ومكافحة الفساد المالي والإداري في المؤسسات الحكومية العراقية.

3-2: أهمية الدراسة Importance of study: تتبع أهمية هذه الدراسة من طبيعة موضوعها المرتبط بمكافحة الفساد المالي والإداري في المؤسسات الحكومية بمحافظة نينوى، إذ يمثل الفساد أحد أبرز التحديات التي تعيق تحقيق التنمية الاقتصادية والإدارية وتضعف ثقة المواطن بالدولة ومؤسساتها. ومن هنا تسعى الدراسة إلى بيان الدور التكاملي للمحاسبة الجنائية وأدوات الرقابة في تعزيز النزاهة، وهو ما يجعلها ذات قيمة عملية مباشرة للجهات الرقابية والمحاسبية التي تعمل على الحد من هدر المال العام.

كما تتجلى أهمية البحث في كونه لا يقتصر على مناقشة الجانب النظري، بل يوظف منهجاً تحليلياً من خلال مراجعة حالات فساد مثبتة في تقارير هيئة النزاهة، إلى جانب منهج ميداني قائم على تحليل استبانة موجهة للعاملين في الدوائر الحكومية. ومن ثم فهو يقدم إضافة معرفية وعملية في آن واحد، إذ يمكن الاستفادة من نتائجه في تطوير آليات الرقابة والمساءلة وتعزيز دور المحاسبة الجنائية، بما يسهم في رفع كفاءة الأداء المؤسسي وتقوية ثقة المجتمع بالإدارة العامة..

3-3: أهداف الدراسة Study objectives: تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الأساسية التي تعكس أهمية موضوعها، وهي:

1. تحليل فعالية المحاسبة الجنائية وأدوات الرقابة في تعزيز النزاهة المالية والإدارية داخل المؤسسات الحكومية في محافظة نينوى.
2. تقييم دور الأدوات الرقابية والمحاسبة الجنائية في الحد من حالات الفساد المالي والإداري بناءً على البيانات الميدانية وتقارير هيئة النزاهة.
3. اقتراح توصيات عملية يمكن أن تساعد صناع القرار والمسؤولين في تطوير آليات الرقابة وتعزيز الشفافية داخل المؤسسات الحكومية.

3-4- مجتمع وعينة الدراسة Research population and sample

يتكون مجتمع البحث من الموظفين العاملين في المؤسسات الحكومية في محافظة نينوى، والذين يرتبط عملهم مباشرة بالرقابة والمحاسبة والإشراف المالي، بما في ذلك المدققون، والمسؤولون ذوي المناصب، والمحاسبون، والتدريسيون في تخصص المحاسبة.

تم اختيار عينة قدرها 92 مشاركاً من هذا المجتمع، وقد تم اختيار هذا العدد بناءً على مبدأ التمثيل الكافي للعينة لضمان موثوقية النتائج وتحليل البيانات بشكل دقيق. ويشير (Cochran, 1977, p. 75) إلى أنه عند دراسة المجتمعات المتوسطة الحجم، فإن أخذ عينة تمثل حوالي 30-50% من المجتمع يمكن أن يعطي نتائج دقيقة وموثوقة. بسبب اختيار العينة وعددها اختيار العدد 92 لأنه يمثل جميع الفئات المستهدفة في المجتمع، حيث توزعت وظائف المستجيبين وكما في جداول الجانب العملي يوضح وظائف والتحصيل العلمي لعينة الدراسة.

اختبرت المؤسسات الحكومية في محافظة نينوى لأنها تمثل البيئة الأكثر تعرضاً لحالات الفساد المالي والإداري وفق ما جاء في تقارير هيئة النزاهة، وتوفر البيانات والمعلومات اللازمة لدراسة فعالية المحاسبة الجنائية وأدوات الرقابة.

3-5- المقاييس المستخدمة وأساليب جمع البيانات في الدراسة

Measures used and data collection methods in the study

اعتمدت الدراسة على منهجيتين متكاملتين للتحليل لضمان دقة النتائج وشموليتها:

1. **المنهج التحليلي الوصفي:** تم من خلاله استعراض وتحليل حالات الفساد المالي والإداري في المؤسسات الحكومية بمحافظة نينوى، بالاعتماد على تقارير هيئة النزاهة والبيانات الرسمية المتاحة. ويهدف هذا المنهج إلى فهم واقع الفساد وأدوات الرقابة الحالية، وتقييم فعالية المحاسبة الجنائية في كشف ومنع المخالفات المالية والإدارية.
2. **المنهج الميداني:** تم تنفيذه عبر استبانة ميدانية صممت خصيصاً لدراسة مدى فعالية المحاسبة الجنائية وأدوات الرقابة في تعزيز النزاهة المالية والإدارية. شملت الاستبانة أسئلة مقننة لقياس آراء المستجيبين حول متغيرات البحث، وقد وزعت على عينة من 92 موظفاً يمثلون مختلف الفئات المستهدفة في المؤسسات الحكومية.

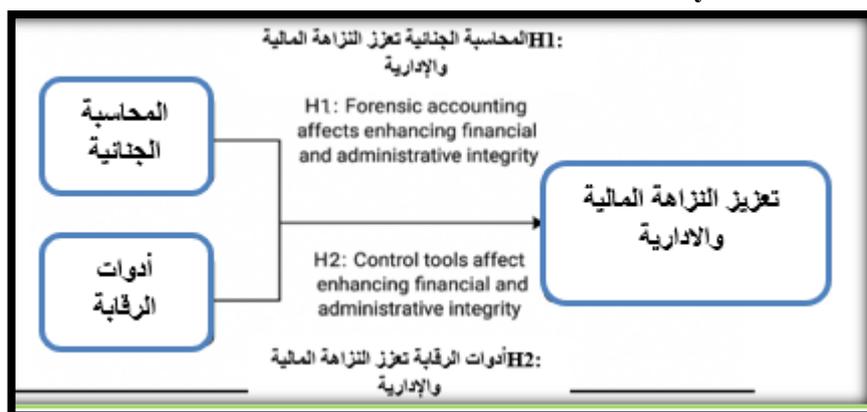
المقاييس المستخدمة: المتغيرات المستقلة: المحاسبة الجنائية، أدوات الرقابة المالية والإدارية. **المتغير التابع:** تعزيز النزاهة المالية والإدارية، تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي (5-1) لتقييم إجابات المشاركين، حيث يعبر الرقم 1 عن " اتفق بدرجة عالية جداً " والرقم 5 عن " لا اتفق إطلاقاً ".

أساليب جمع البيانات: مراجعة التقارير الرسمية الصادرة عن هيئة النزاهة لجمع البيانات التحليلية حول حالات الفساد، توزيع الاستبانة الميدانية على عينة البحث، وجمع البيانات وتحليلها باستخدام برنامج SPSS لإجراء التحليلات الإحصائية اللازمة.

3-6 بناء فرضيات الدراسة Building Hypotheses

- يوجد تأثير إيجابي وملحوظ لتكامل المحاسبة الجنائية في تعزيز النزاهة المالية والإدارية.
- يوجد تأثير إيجابي وملحوظ لأدوات الرقابة في تعزيز النزاهة المالية والإدارية.

3-7. النموذج الدراسة Study model



المصدر: من اعداد الباحث

الشكل (1) مخطط الدراسة

4- الجانب العملي Practical side

اعتمد الجانب العملي للبحث على تحليل الوثائق الرسمية وتقارير هيئة النزاهة المتعلقة بحالات الفساد المالي والإداري في المؤسسات الحكومية بمحافظة نينوى، بهدف تقييم فاعلية التكامل بين المحاسبة الجنائية وأدوات الرقابة في تعزيز النزاهة.

جدول (1) اختلاس اموال موازنة نينوى لعام 2018

القضية	التفاصيل
مبلغ مختلس	76 مليار دينار عراقي (حوالي 64 مليون دولار أمريكي)
الجهة المتورطة	موظفون مقربون من المحافظ السابق في تلك الفترة
نوع الاموال	اموال تنمية الاقاليم لسنة 2018
المبلغ المسترد	نحو 8 مليارات دينار
الجهة المعلنة	هيئة النزاهة العراقية
سنة القضية	قبل اقالة المحافظ عام 2019

المصدر: موقع هيئة النزاهة 2018

تُعد قضية اختلاس مبلغ يُقدَّر بـ 76 مليار دينار عراقي من موازنة تنمية الأقاليم في محافظة نينوى لعام 2018، والتي وقعت قبيل إقالة المحافظ السابق، واحدة من أبرز صور الفساد المالي والإداري في العراق خلال العقد الأخير. وقد تم الإعلان عن القضية من قبل هيئة النزاهة العراقية التي كشفت تورط عدد من الموظفين المقربين من المحافظ في التلاعب بتخصيصات المشاريع، مع التأكيد على استرداد جزء بسيط من المبلغ المختلس قُدِّر بنحو 8 مليارات دينار فقط.

هذه الواقعة تُمثل نموذجًا تطبيقيًا صارخًا للفشل المؤسسي في الكشف المبكر عن الفساد ومنع وقوعه، نتيجة لعدة أوجه قصور في نظام الرقابة المالية والإدارية، منها ضعف الرقابة الداخلية، وغياب الرقابة المجتمعية، فضلًا عن عدم تفعيل أدوات التحليل المالي القضائي الذي تمثله المحاسبة الجنائية.

وفي هذا السياق فإن هذه القضية تبرر الحاجة الماسة إلى تطوير نموذج رقابي تكاملي. هذا النموذج يجب أن يجمع بين الرقابة التقليدية والمالية، والإدارية، والتفتيش، والرقابة التحقيقية المتقدمة التي توفرها المحاسبة الجنائية من خلال تتبع مصادر الأموال، تحليل المعاملات المشبوهة، كشف التضليل المحاسبي، وربط النتائج بالإطار القانوني.

الجدول (2) اختلاس أموال نازحي نينوى – 2019

المؤشر او القضية	التفاصيل
المبلغ المختلس	11.312.258.000 دينار عراقي (9.4 مليون دولار).
الجهة المتورطة	محافظ نينوى السابق وعدد من موظفي ديوان المحافظة.
نوع المال	أموال مخصصة لإغاثة وإيواء النازحين وتأهيل مستشفى السلام التعليمي والحروق في الموصل.
اسلوب التلاعب	سحب المبلغ بالكامل وإيداعه خارج الحسابات الرسمية للمحافظة، مع ضبط 23 وصلًا مزورًا دون إنجاز فعلي للمشاريع.
الاجراءات المتخذة	ضبط المستندات الأولية مثل سندات الصرف والصكوك وتحويلاتها، وتحريك قضايا جزائية وفق المادة 315 من قانون العقوبات العراقي.

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد (هيئة النزاهة العراقية، 2019)

تُعد هذه القضية مثالاً واضحاً على إخفاق المنظومة الرقابية في المؤسسات الحكومية بمحافظة نينوى. إذ جرى اختلاس مبلغ تجاوز 11.3 مليار دينار من أموال هامة مخصصة لدعم النازحين وإعادة الاستقرار في مدينتي الموصل ومحافظة نينوى بعد العمليات الحربية. وقد أبرزت هذه الحادثة عدة نقاط ضعف رئيسية:

1. غياب الرقابة الداخلية الفعالة: تركت فرصاً لتلاعبات واسعة النطاق في توزيع المساعدات الحكومية دون مراقبة مسبقة.
2. عدم تفعيل المحاسبة الجنائية كأداة رادعة: لم يتم استخدام التحليل المالي المستند إلى الأدلة (Forensic Accounting)، بشكل استباقي لاكتشاف التلاعب.

3. انتشار الفساد تورط مستويات عليا من السلطة التنفيذية وموظفين تنفيذيين في عمليات سرقة منظّمة.
 4. غياب الشفافية والمساءلة: لم تُنشر الوصولات الرسمية، وتم استبدالها بوثائق مزورة دون أي إنجاز حقيقي.
 5. الحاجة إلى نموذج رقابي تكاملي: تؤكد هذه القضية ضرورة دمج أدوات الرقابة التقليدية مع قدرات المحاسبة الجنائية لمتابعة العمليات المالية بكفاءة وربطها قانونيًا.
- يرمز هذا المثال إلى الفجوة بين الأدوات القائمة للرقابة المحلية والتي تمثل الرقابة الإدارية والمالية التقليدية، وبين الأدوات المحاسبية القضائية التي تُستخدم في إطار التحقيقات القانونية، مما يعزز أهمية وجود بنى تحتية مؤسسية تجمع بين الاثنين في نموذج رقابي تكاملي.

الجدول (3) أوضاع الفساد المالي في نينوى – عام 2020

التفاصيل	المؤشر او القضية
1,500,000,000 دينار عراقي (1.5 مليار دولار)	مبلغ المختلس
موظف في مجلس المحافظة.	الجهة المتورطة
اعمار نينوى	نوع المال
تم اختلاسها أو تحويلها بطرق غير قانونية (حسب تقارير النزاهة والتحقيقات البرلمانية).	اسلوب التلاعب
حكم بالسجن 15 سنة وتعويض ومصادرة الأموال	الاجراءات المتخذة
أكثر من 44 مليار دينار عراقي	مبلغ المختلس
جهات ومشاريع متعددة داخل نينوى	الجهة المتورطة
مخصصات إعادة الاستقرار والإعمار وتخصيصات المحافظة التشغيلية وقروض ومشاريع ممولة من جهات مانحة	نوع المال
التلاعب بالعقود والمشتريات الحكومية	اسلوب التلاعب
8 عمليات ضبط نفذتها مديرية تحقيق نينوى، ضبط 16 متهمًا من أصل 410 عملية على مستوى العراق	الاجراءات المتخذة

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد (هيئة النزاهة العراقية، 2020)

تُعدّ محافظة نينوى من أكثر المحافظات العراقية التي سجلت معدلات مرتفعة في ملفات الفساد المالي والإداري، خاصة في مرحلة ما بعد التحرير، نتيجة لتدفق أموال الإعمار والاستقرار والتشغيل من الخزينة العامة ومن جهات دولية مانحة.

أولاً: حجم المبالغ المختلسة:

القضية الأولى: تم اختلاس مبلغ يصل إلى 1.5 مليار دينار عراقي من قبل أحد موظفي مجلس المحافظة، وذلك من الأموال المخصصة لإعمار نينوى. وقد اتخذت بحقه إجراءات قانونية صارمة تمثلت بالحكم عليه بالسجن لمدة 15 سنة مع تعويض مالي ومصادرة الأصول.

القضية الثانية: تشير تقارير هيئة النزاهة إلى وجود اختلاسات تتجاوز 44 مليار دينار عراقي في مشاريع وجهات متعددة داخل المحافظة، مما يعكس خطورة الظاهرة واتساع نطاقها.

ثانياً: الجهات المتورطة:

- تورط موظفون رسميون في مجلس المحافظة في عمليات فساد مباشرة.
 - وجود شبكات فساد تمتد عبر جهات إدارية وتنفيذية في مشاريع مختلفة (بلديات، إعمار، نقل، صحة).
 - ضعف الرقابة الداخلية وغياب دور فعال لهيئات التفتيش والمحاسبة ساهم في تفاقم الوضع.
- ثالثاً: أنواع المال العام المختلس:** معظم الأموال التي تعرضت للاختلاس كانت ضمن برامج:
- إعادة الإعمار والاستقرار الممولة من الدولة وصناديق دولية.
 - المخصصات التشغيلية للمحافظة، كرواتب ومكافآت وتجهيزات.
 - قروض ومشاريع من منظمات مانحة كـ UNDP و USAID.

رابعًا: أساليب التلاعب:

- استخدام فواتير وهمية وشراء معدات غير موجودة فعليًا.
 - تضخيم العقود والمشتريات الحكومية عبر سماسرة ومسؤولين متورطين.
 - صرف مكافآت غير مستحقة وتكرار أسماء الموظفين أو إدراج موظفين وهميين.
 - اختلاس مباشر عن طريق التزوير والتحايل في أوامر الصرف.
- خامسًا: الإجراءات المتخذة** نفذت هيئة النزاهة ومديرية تحقيق نينوى 8 عمليات ضبط كبرى خلال العام، وأسفرت عن ضبط 16 متهمًا في المحافظة. مقارنة بـ 410 عملية ضبط على مستوى العراق، فإن نينوى وحدها شكلت نسبة كبيرة من الجهود الرقابية.

تمثل نينوى نموذجًا لحالة ما بعد الأزمات التي يفوق فيها حجم التمويل الرقابة الفعلية تكامل أدوات الرقابة التقليدية مع المحاسبة الجنائية يمكن أن يكون حلاً حاسمًا، خاصة مع تفعيل دور وحدات التدقيق الداخلي وتحقيق شفاف في المناقصات والمشاريع. الفساد لم يكن فرديًا بل في أغلبيه منظماً ومنهجياً، مما يستدعي أدوات أكثر تقدماً في الكشف (مثل تقنيات تحليل البيانات الجنائية والتدقيق المستند إلى المخاطر).

الجدول (4) قرار هيئة النزاهة بإيقاف التصرف بأراضٍ في نينوى – 2021

المؤشر او القضية	التفاصيل
القيمة الاجمالية	85 مليار دينار عراقي 844 قطعة أرض تابعة للدولة
الجهة المتورطة	جهات متخصصة بتوزيع الأراضي (لجنة التخصيصات المحلية – بلدية الموصل)
نوع المال	وضع إشارة "عدم التصرف" على أراضٍ حكومية تخص محافظة نينوى
اسلوب التلاعب	تخصيص قطع بأسعار زهيدة، توزيع على فئات غير مستحقة، وثائق مزورة، مخالفة قرار وزاري رقم (70 لسنة 2019) وقراره التنفيذي رقم 120
الاجراءات المتخذة	صدور قرار قضائي بوضع إشارة "عدم التصرف" من قاضي محكمة تحقيق النزاهة بعد الضبط والتحقيق

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على هيئة النزاهة الاتحادية – دائرة التحقيقات في نينوى سنة 2021

شهدت محافظة نينوى في عام 2021 واحدة من أخطر قضايا الفساد الإداري المرتبطة بتوزيع الأراضي الحكومية، حيث تم التلاعب بما يقارب 844 قطعة أرض تعود ملكيتها للدولة، وتبلغ قيمتها التقديرية نحو 85 مليار دينار عراقي، وهو رقم ضخم يعكس حجم التجاوزات المالية والإدارية التي وقعت في ملف التخطيط العمراني والإسكاني بالمحافظة. والجهة المتورطة في هذه القضية تمثلت في لجنة التخصيصات المحلية وبلدية الموصل، اللتان تتوليان مهمة إدارة ملف توزيع الأراضي وفقاً لضوابط الدولة. غير أن الوقائع والتحقيقات كشفت أن هذه الجهات خرقت القوانين والتعليمات الوزارية، أبرزها القرار الوزاري رقم (70 لسنة 2019) والقرار التنفيذي رقم (120)، عبر توزيع الأراضي على فئات غير مستحقة، وهو ما يُعد مخالفة لمعايير العدالة الاجتماعية. واعتماد وثائق مزورة لتبرير التخصيص. وتحديد أسعار زهيدة جداً لقطع أراضٍ عالية القيمة. وتجاوز الصلاحيات القانونية الممنوحة للجان في التصرف بأموال الدولة. وقامت هيئة النزاهة بإجراء تحقيق ميداني دقيق، تم على إثره اصدار قرار من قاضي محكمة تحقيق النزاهة في نينوى بوضع إشارة "عدم التصرف" على القطع كافة المشمولة بالتجاوزات، وهو إجراء احترازي مهم لمنع بيعها والاستفادة منها لحين الانتهاء من التحقيقات واستكمال الإجراءات القانونية.

تكشف هذه الحادثة عن قصور في أنظمة الرقابة الداخلية على إدارة الأملاك العامة، كما تسلط الضوء على الحاجة إلى تفعيل أدوات المحاسبة الجنائية في مراقبة أداء الوحدات المحلية والبلديات، من خلال:

- مراجعة المستندات والتدقيق في أحقية المستفيدين.
- تقاطع البيانات مع دوائر أخرى (مثل التسجيل العقاري، وزارة المالية).
- استخدام تقنيات تحليل البيانات لكشف التلاعب في التسعير أو التخصيص المتكرر.

كما تؤكد هذه القضية أهمية دمج جهود هيئة النزاهة مع الهيئات القضائية والمحاكم المختصة لتعزيز آليات الردع والمساءلة، خصوصاً عندما يكون الضرر موجهاً لأموال الدولة والمصلحة العامة.

الجدول (5) حالات فساد في مشروع مستشفى السلام – نينوى 2021

التفاصيل	المؤشر او القضية
أكثر من 25 مليار دينار عراقي	مبلغ القضية
مسؤولون محليون ومتعهدون ومكتب استشاري ووزارة الصحة	الجهة المتورطة
مخصصات منحة إعادة الاستقرار ومبالغ شراء أجهزة طبية	نوع المال
مغالاة في أسعار المواد، التلاعب بالموصفات، استلام أجهزة غير مطابقة، تجاوزات بعقود التأهيل والصيانة	اسلوب التلاعب
هيئة النزاهة: تنفيذ عملية ضبط ميدانية، رفع تقرير مفصل إلى القضاء، استمرار التحقيق في المشروع	الاجراءات المتخذة

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على هيئة النزاهة الاتحادية – دائرة التحقيقات، 2021

يتبين من الجدول اعلاه ان في عام 2021، تم كشف قضية فساد مالي بقيمة تفوق 25 مليار دينار عراقي في محافظة نينوى، شملت تورط مسؤولين محليين، متعهدين، مكتب استشاري، ووزارة الصحة، ضمن مشروع ممول من منحة إعادة الاستقرار لشراء أجهزة طبية وتأهيل بعض المنشآت. وكان اشكال التلاعب مغالاة في الأسعار بشكل لا يتناسب مع السوق المحلي. مع تبديل المواصفات الفنية أو استلام أجهزة غير مطابقة. وسوء تنفيذ عقود الصيانة والتأهيل. وبعد ذلك قامت هيئة النزاهة بعملية ضبط ميدانية، وتم رفع تقرير مفصل إلى القضاء، مع استمرار التحقيقات للكشف عن جميع المتورطين. وتوضح هذه القضية أهمية التكامل بين المحاسبة الجنائية (لكشف التلاعب المالي) وأدوات الرقابة الحكومية (مثل هيئة النزاهة). فقد كان دور الهيئة الرقابي، والتدقيق الفني والمالي، والعرض أمام القضاء، أمثلة حقيقية على تطبيق المحاسبة الجنائية ميدانياً. ومثل هذا التكامل هو ما يؤدي إلى الكشف المبكر عن الفساد. وإيقاف الهدر في أموال الإعمار. وفرض العقوبات الرادعة.

جدول (6) أبرز قضايا الفساد في نينوى – عام 2022

التفاصيل	المؤشر او القضية
أكثر من 44 مليار دينار عراقي	مبلغ القضية
دائرة الاستثمار في نينوى وعدة مشاريع حكومية (حوالي 30 مشروعاً)	الجهة المتورطة
عقود مشاريع استثمارية حكومية موجهة لإعمار وتطوير المحافظة	نوع المال
إحالة عقود قبل إطلاق التخصيص المالي، تجاوز الإجراءات الاستثمارية، إنشاء مجمعات سكنية بشكل مخالف	اسلوب التلاعب
تنفيذ عمليات ضبط ميدانية من قبل مديرية تحقيق نينوى، وإبلاغ القضاء رسمياً بالقضية	الاجراءات المتخذة

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على هيئة النزاهة الاتحادية – دائرة التحقيقات، 2022

تشير هذه القضية إلى تلاعب مالي ممنهج في العقود الاستثمارية المخصصة لإعمار نينوى

1. إحالة عقود مشاريع استثمارية قبل إطلاق التخصيصات المالية الرسمية، وهو ما يخالف مبادئ الإدارة المالية الحكومية (وخصوصاً مبدأ الاعتماد على التخصيصات الفعلية قبل التعاقد).
2. تجاوز واضح للإجراءات القانونية المنصوص عليها في قانون الاستثمار رقم (13 لسنة 2006 المعدل)، ما يدل على وجود خلل في منظومة الرقابة المالية والاستثمارية.
3. تنفيذ مشاريع سكنية مخالفة للتخطيط العمراني أو التصميم الأساسي للمدينة، مما يكشف عن ضعف التنسيق بين دوائر الدولة، ويثير الشكوك حول وجود مصالح شخصية أو رشى لتسهيل التجاوزات.
4. الإجراء المتخذ من قبل هيئة النزاهة (الضبط الميداني والإحالة إلى القضاء) يعكس دوراً رقابياً متأخراً وليس وقائياً، أي أن الفساد وقع بالفعل ثم تم اكتشافه.

هذه الحالة توضح كيف يمكن أن يؤدي ضعف نظام الرقابة والشفافية في إدارة المشاريع العامة إلى هدر كبير في المال العام. كما تشير إلى أن:

- غياب التكامل بين الأجهزة الرقابية (مثل ديوان الرقابة وهيئة النزاهة) وهيئات الاستثمار يفتح المجال أمام الفساد المؤسسي.

- وجود هذا النوع من التلاعب يعكس عدم وجود نظام مالي متكامل قائم على مبادئ المحاسبة الحكومية الرشيدة أو معايير الإبلاغ المالي، وهو ما يضعف الثقة في استخدام المال العام.
- مثل هذه القضايا تؤثر بشكل مباشر على العدالة في توزيع الموارد، وعلى كفاءة تخصيص الأموال، مما يجعل معالجة الفساد ضرورة أساسية لضمان التنمية المستدامة في المحافظات المتضررة.

جدول (7) قضايا فساد رسمية في نينوى لعام 2023

التفاصيل	المؤشر او القضية
400,000,000 دينار عراقي	مبلغ القضية
عدد من موظفي دائرة صحة نينوى – أعضاء لجنة المشتريات	الجهة المتورطة
مخصصات مالية للأدوية والمستلزمات الطبية من وزارة الصحة	نوع المال
شراء أدوية دون تنظيم عقود أصولية، إدخالها للمخازن، توزيعها دون غطاء قانوني	اسلوب التلاعب
ضبط 6 موظفين، تنظيم محضر ضبط أصولي، عرضهم على قاضي النزاهة، توقيف المتهمين	الاجراءات المتخذة
(39 معاملة بقيمة متنوعة تصل إلى (1,367,068,049) مليار ديناراً تقريباً)	مبلغ القضية
معاون إداري، مسؤول شعبة الموارد البشرية، محاسب في مديرية ماء نينوى وموظفين في شركة التجهيزات الزراعية	الجهة المتورطة
صرف مالي عبر معاملات وهمية لمعدات زراعية	نوع المال
استخدام بصمات موظفين أميين على كمبيالات وتعهّدات زانفة بهدف صرف مبالغ دون وجه حق	اسلوب التلاعب
ضبط 6 متهمين، تنظيم محاضر ضبط أصولية، عرضهم على قاضي التحقيق في النزاهة	الاجراءات المتخذة

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على هيئة النزاهة الاتحادية – دائرة التحقيقات، 2023

الجدول رقم (7) يعرض حالتين من الفساد المالي والإداري في مؤسسات حكومية خدمية في نينوى (دائرة الصحة، مديرية الماء، شركة التجهيزات الزراعية)، ويكشف عن وجود ممارسات احتيالية مثل شراء أدوية دون عقود أصولية، وصرف أموال بمستندات وهمية باستخدام بصمات موظفين أميين. لذا يرى الباحث انه كان من الممكن أن يتم اكتشاف مثل هذه الأساليب الاحتيالية مبكراً من خلال تتبع مسارات التمويل والتحقق من وجود العقود والوثائق القانونية، مما نرى ان أدوات الرقابة، سواء الداخلية أو الخارجية، أظهرت قصوراً واضحاً في هذه الحالات، مما سمح باستمرار التلاعب بالمال العام، وهذا ما يدل على غياب الفاعلية التكاملية التي تستهدفها الدراسة، وتعزيز النزاهة يظهر كهدف مفقود في هذه الحالات، إذ أن ضعف التنسيق بين المحاسبة الجنائية والرقابة أدى إلى وقوع أضرار مالية كبيرة على المال العام تجاوزت (1.7 مليار دينار). هذه الحالات جزء بسيط من مئات الحالات التي لا يسعنا المجال في ذكرها في البحث لكثرة الحالات وضخامة الاموال.

بعد الانتهاء من عرض الجانب التحليلي اعلاه بالاستناد الى المصادر الصادرة من هيئة النزاهة، قام الباحث بتصميم استبانة مكونة من عدد من المحاور التي تخص موضوع البحث ومن ثم تم تحليلها وفق برنامج ال SPSS البرنامج الاحصائي اصدار 23 الخاص بالرزوم الإحصائية وتم الوصول الى اهم النتائج وكما في الاتي :

جدول (8) Cronbach's Alpha معامل ألفا كرونباخ

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.814	12

المصدر من اعداد الباحث بالاستناد الى برنامج SPSS

تم حساب Cronbach's Alpha للاستبيان الذي يضم 12 سؤالاً (4 أسئلة للمتغير المستقل و8 أسئلة للمتغير التابع). كانت النتيجة $\alpha = 0.814$ ، مما يشير إلى موثوقية جيدة للأسئلة، أي أن الأسئلة متسقة داخلياً وتقيس المتغيرات بشكل موحد، وأن البيانات صالحة للاستخدام في التحليل الإحصائي، وأن أي نتائج ناتجة عن الانحدار ستكون مبنية على استبيان موثوق.

جدول (9) وظيفة المستجيب

Cumulative Percent النسبة المئوية التراكمية	Valid Percent النسبة المئوية الصحيحة	Percent النسبة المئوية	Frequency التكرار	التفاصيل
15.2	15.2	15.2	14	مدقق
19.6	4.3	4.3	4	مسؤول ذات منصب
59.8	40.2	40.2	37	محاسب
100.0	40.2	40.2	37	تدريسي تخصص محاسبة
	100.0	100.0	92	Total

المصدر من اعداد الباحث بالاستناد الى برنامج SPSS

يوضح الجدول 9 اعلاه توزيع المستجيبين حسب الوظيفة، حيث شملت العينة 92 مشاركاً من فئات مختلفة، تشكل كل من فئتي المحاسبين والتدريسيين في المحاسبة النسبة الأعلى من العينة بنسبة 40.2% لكل منهما، ما يعكس مشاركة واسعة من ذوي الخبرة العملية والنظرية في المحاسبة، شكلت فئة المدققين نسبة 15.2%، بينما كانت فئة المسؤولين ذوي المناصب العليا الأقل نسبة 4.3%. يعكس هذا التوزيع تمثيلاً متنوعاً للآراء بين الممارسين الأكاديميين والعمليين، مما يعزز مصداقية النتائج والتحليل.

جدول (10) التحصيل العملي

Cumulative Percent النسبة المئوية التراكمية	Valid Percent النسبة المئوية الصحيحة	Percent النسبة المئوية	Frequency التكرار	
2.2	2.2	2.2	2	دبلوم عالي
28.3	26.1	26.1	24	بكالوريوس
69.6	41.3	41.3	38	ماجستير
100.0	30.4	30.4	28	دكتوراه
	100.0	100.0	92	Total

المصدر من اعداد الباحث بالاستناد الى برنامج SPSS

يبين الجدول رقم 10 أن غالبية المستجيبين من ذوي المؤهلات العليا، إذ بلغت نسبة حملة شهادة الماجستير 41.3% تليها فئة حملة شهادة الدكتوراه 30.4%، ما يشير إلى أن أكثر من ثلثي العينة من حملة الدراسات العليا. بينما شكل حملة البكالوريوس 26.1%، وكانت نسبة حملة الدبلوم العالي الأدنى (2.2%)، هذا التوزيع يعكس أن الدراسة استندت على عينة ذات مستوى علمي رفيع، الأمر الذي يعزز مصداقية النتائج المتعلقة بموضوع البحث حول فاعلية المحاسبة الجنائية وأدوات الرقابة في تعزيز النزاهة المالية والإدارية، كون المستجيبين يمتلكون معرفة أكاديمية ومهنية كافية تؤهلهم لتقييم الأدوات الرقابية والآليات الجنائية في المؤسسات الحكومية.

جدول (11) سنوات الخبرة

Cumulative Percent النسبة المئوية التراكمية	Valid Percent النسبة المئوية الصحيحة	Percent النسبة المئوية	Frequency التكرار	
16.3	16.3	16.3	15	أقل من 5 سنوات
27.2	10.9	10.9	10	من 5 أقل من 10 سنوات
100.0	72.8	72.8	67	أكثر من 10 سنوات
	100.0	100.0	92	Total

المصدر من اعداد الباحث بالاستناد الى برنامج SPSS

يبين جدول (11) أن غالبية المستجيبين يمتلكون خبرة عملية طويلة في المؤسسات الحكومية، حيث بلغت نسبة ذوي الخبرة أكثر من (10) سنوات (72.8%)، وهي النسبة الأعلى مقارنة بالفئات الأخرى. بينما بلغت نسبة ذوي الخبرة أقل من (5) سنوات (16.3%)، ونسبة ذوي الخبرة من (5) إلى أقل من (10) سنوات (10.9%). ويعكس ذلك أن العينة تتميز بامتلاكها خبرات عملية متراكمة، مما يعزز من مصداقية آرائهم حول فاعلية المحاسبة الجنائية وأدوات الرقابة في تعزيز النزاهة المالية والإدارية.

جدول (12) Descriptive Statistics

Variance التباين	Std. Deviation الانحراف المعياري	Mean المتوسط الحسابي	Maximum الحد الأقصى	Minimum الحد الأدنى	
1.195	1.09308	2.5543	5.00	1.00	تتوفر أنظمة رقابية فعالة لكشف المخالفات المالية والإدارية مبكراً؟
.889	.94289	2.0326	5.00	1.00	هل تعتقد أن وجود محاسبة جنائية متكاملة يساهم في حماية أصول المؤسسة؟
1.295	1.13805	2.3152	5.00	1.00	أدوات الرقابة المتوفرة تضمن التزام الموظفين بالقوانين والإجراءات؟
.341	.58438	1.7065	3.00	1.00	تكامل المحاسبة الجنائية وأدوات الرقابة يساهم في تحسين الشفافية المالية؟
.822	.90679	2.4565	5.00	1.00	تتمتع مؤسستك بمستوى عالٍ من الشفافية المالية والإدارية؟
.571	.75593	2.0000	5.00	1.00	تساعد الإجراءات الرقابية على زيادة ثقة الموظفين بالنزاهة الإدارية؟
1.022	1.01069	2.4783	5.00	1.00	هل تشعر أن المخالفات المالية ان وجدت تُعالج بشكل مناسب؟
.589	.76753	2.0652	5.00	1.00	ساعدت الرقابة والمحاسبة الجنائية في تحسين جودة الإجراءات الإدارية؟
.519	.72058	2.2500	4.00	1.00	توجد متابعة فعالة للأنشطة المالية والإدارية داخل المؤسسة؟
.555	.74471	1.9239	4.00	1.00	تساعد الرقابة والمحاسبة الجنائية في التزام الموظفين بالقوانين والإجراءات؟
.817	.90362	2.4130	5.00	1.00	هل تشعر أن المسؤولية والمسائلة واضحة داخل المؤسسة؟
.502	.70854	1.8804	4.00	1.00	ساعدت الرقابة والمحاسبة الجنائية في تعزيز مصداقية العمليات الإدارية والمالية؟

المصدر من اعداد الباحث بالاستناد الى برنامج SPSS

يبين جدول (12) نتائج الإحصاءات الوصفية لآراء الباحثين حول دور المحاسبة الجنائية وأدوات الرقابة في تعزيز النزاهة المالية والإدارية. إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (1.70) و(2.55)، وهي قريبة من الوسط الفرضي (3)، ما يعكس وجود مستوى متدنٍ إلى متوسط من اتفاق المستجيبين حول فعالية الأنظمة الرقابية والمحاسبة الجنائية في المؤسسات. كما تشير الانحرافات المعيارية (0.58–1.13) إلى وجود تباين معتدل بين إجابات العينة، مما يعكس تباين وجهات النظر حول كفاءة تطبيق هذه الممارسات. وبصورة عامة، تؤكد النتائج أن تطبيق أدوات الرقابة

والمحاسبة الجنائية في البيئة الحالية ما زال محدوداً، الأمر الذي يتطلب تطويرها لضمان الشفافية وتعزيز الثقة المؤسسية.

جدول (13) Model Summary ملخص النموذج

Std. Error of the Estimate الخطأ المعياري للتقدير	Adjusted R Square معامل التحديد المعدل	R Square معامل التحديد	R معامل الارتباط	Model النموذج
.41722	.304	.312	.558 ^a	1

المصدر من اعداد الباحث بالاستناد الى برنامج SPSS

تشير النتائج في الجدول اعلاه رقم 13 إلى أن النموذج الإحصائي يفسر حوالي ثلث التباين (31.2%) في تحسين جودة الإجراءات الإدارية والمالية من خلال تطبيق الرقابة والمحاسبة الجنائية، مع وجود ارتباط متوسط القوة ($R = .558$) وهذا يعكس دوراً جوهرياً لهذه المتغيرات، لكنه يشير أيضاً إلى وجود عوامل أخرى خارج النموذج تسهم بنسبة أكبر في تفسير التباين.

جدول (14) ANOVAa تحليل التباين

Sig. مستوى الدلالة الإحصائية	F المحسوبة	Mean Square متوسط المربعات	Df درجات الحرية	Sum of Squares مجموع المربعات	Model النموذج	
.000 ^b	40.777	7.098	1	7.098	Regression	1
		.174	90	15.666	Residual	
			91	22.764	Total	

المصدر من اعداد الباحث بالاستناد الى برنامج SPSS

تشير نتائج اختبار ANOVA إلى أن النموذج الإحصائي المستخدم في الدراسة معنوي ودال إحصائياً عند مستوى α ($0.05 \leq$)، حيث بلغت قيمة ($F = 40.777$) باحتمالية معنوية ($Sig = 0.000$) وهذا يدل على أن أدوات الرقابة والمحاسبة الجنائية تسهم بشكل جوهري وفعال في تفسير التباين في النزاهة المالية والإدارية في المؤسسات الحكومية محافظة نينوى.

جدول (15) Coefficientsa المعاملات

Sig. مستوى الدلالة الإحصائية	T قيمة (t) المحسوبة	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model النموذج
		Beta	Std. Error	B	
.000	9.131		.143	1.310	(Constant)
.000	6.386	.558	.064	.406	Independent

المصدر من اعداد الباحث بالاستناد الى برنامج SPSS

تشير نتائج جدول معاملات الانحدار إلى أن المتغير المستقل (أدوات الرقابة والمحاسبة الجنائية) له تأثير موجب ومعنوي في المتغير التابع (النزاهة المالية والإدارية)، حيث بلغ معامل الانحدار ($B = 0.406$) وبمعنوية إحصائية قوية ($Sig = 0.000$) ويعني ذلك أنه كلما زادت درجة تطبيق الرقابة والمحاسبة الجنائية ارتفع مستوى النزاهة المالية والإدارية في المؤسسات الحكومية. كما أن قيمة معامل الانحدار المعياري ($Beta = 0.558$) توضح أن هذا المتغير يسهم بشكل ملحوظ في تفسير التباين في النزاهة المالية والإدارية.

5- المناقشة Discussion: بعد الانتهاء من التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برنامج SPSS، تظهر نتائج الدراسة مجموعة من الاستنتاجات المهمة فيما يتعلق بتأثير أدوات الرقابة والمحاسبة الجنائية على النزاهة المالية والإدارية في المؤسسات الحكومية بمحافظة نينوى.

أظهرت نتائج تحليل الانحدار واختبار ANOVA أن المتغير المستقل (أدوات الرقابة والمحاسبة الجنائية) له تأثير إيجابي ومعنوي على المتغير التابع (النزاهة المالية والإدارية). وقد بلغت قيمة معامل الانحدار المعياري ($Beta = 0.558$)، ما يشير إلى أن زيادة تطبيق أدوات الرقابة والمحاسبة الجنائية ترتبط بارتفاع مستوى النزاهة المالية

والإدارية. وتعكس هذه النتيجة تحقيق الفرضية التي تنص على وجود أثر معنوي لأدوات الرقابة على النزاهة المالية والإدارية، وهو ما يتوافق مع الدراسات السابقة التي أكدت أن الرقابة والمحاسبة الجنائية تساهم في تقليل التجاوزات الإدارية وتعزيز الشفافية (Alleyne & Howard, 2005, p. 45). (Ariffin et al., 2021, p. 112)، في بعض الفرضيات الفرعية المتعلقة بالعوامل الثانوية المؤثرة على النزاهة المالية، لوحظ أن أثر بعض العناصر لم يكن قوياً أو دالاً إحصائياً، مما يشير إلى وجود عوامل خارج نطاق أدوات الرقابة والمحاسبة الجنائية تؤثر على النتائج، مثل الثقافة المؤسسية، مستوى الكفاءة الإدارية، أو الضغوط السياسية والبيروقراطية. قد يكون السبب في ضعف بعض الفرضيات مرتبطاً بعدم تكامل تطبيق الرقابة أو محدودية الموارد، أو نقص التدريب المتخصص للكوادر، وهو ما أشار إليه بعض الباحثين في دراسات مشابهة. (Khan & Ali, 2020, p. 78)

تؤكد نتائج الدراسة أن مشكلة البحث — ضعف النزاهة المالية والإدارية في المؤسسات الحكومية — يمكن معالجتها جزئياً من خلال تعزيز أدوات الرقابة والمحاسبة الجنائية. وقد أثبتت الدراسة أن تطبيق هذه الأدوات يسهم بشكل ملموس في تحسين جودة الإجراءات الإدارية والمالية، مما يبرز أهمية الدراسة العلمية والعملية في تعزيز الأداء المؤسسي. كما أن الدراسة حققت معظم أهدافها، خصوصاً في تحديد العلاقة بين تطبيق أدوات الرقابة والمحاسبة الجنائية وتحسين النزاهة المالية، وتقديم توصيات لتعزيز فاعلية هذه الأدوات.

تدعم نتائج الدراسة العديد من الدراسات السابقة التي أكدت على العلاقة الإيجابية بين الرقابة والمحاسبة الجنائية والنزاهة المؤسسية، حيث أشار كل من Power (2019, p. 122) و Raghavan & Kumar (2020, p. 96) إلى أن تطبيق أدوات الرقابة يعزز الشفافية ويقلل من التجاوزات الإدارية، وهو ما يتوافق مع النتائج الحالية.

6- الخلاصة Conclusion: بعد الانتهاء من الدراسة وتحليل البيانات الإحصائية وكذلك إجراء التحليل التطبيقي لحالات الفساد في محافظة نينوى، توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات المهمة حول أثر تطبيق أدوات الرقابة والمحاسبة الجنائية على النزاهة المالية والإدارية في المؤسسات الحكومية:

1. توضح البيانات الميدانية هناك حالات فساد متعددة، الرشوة، التزوير، اختلاس أموال عامة، والتلاعب في العقود والمناقصات، حيث شملت جهات متعددة.
2. بالرغم من وجود جهات رقابية وهيئة النزاهة، إلا أن عمليات الفساد استمرت، مما يدل على وجود قصور في تكامل الأدوات الرقابية مع المحاسبة الجنائية، أو ضعف في تطبيقها الميداني.
3. تتنوع أساليب التلاعب بين طلب رشوة، استغلال المناصب، تضخيم العقود، تزوير الوثائق، وتسريب معلومات سرية، مما يعقد مهمة الرقابة والمحاسبة.
4. في بعض الحالات، اتخذت إجراءات قضائية فورية (توقيف، استقدام، إحالة للقضاء)، بينما في حالات أخرى لم تُتخذ إجراءات حاسمة أو لم تنتشر نتائجها، ما يؤثر على الفاعلية الشاملة للنظام الرقابي.
5. يعكس استمرار الفساد رغم جهود الرقابة حاجة ماسة لتكامل أعمق وأشمل بين المحاسبة الجنائية وأدوات الرقابة مثل التدقيق الداخلي، الرقابة الإدارية، والمساءلة القانونية.

التوصيات

1. ضرورة تطوير آليات موحدة ومرنة تدمج بين أدوات المحاسبة الجنائية والتدقيق الإداري والقانوني، لتكون أكثر قدرة على الكشف المبكر للفساد المالي والإداري.
2. رفع كفاءة عمليات الرقابة والتفتيش، مع ضمان تنفيذ قرارات هيئة النزاهة بشكل حاسم وسريع، ونشر تقارير دورية شفافة للعموم.
3. إطلاق برامج تدريبية وتوعوية لتعزيز فهم الموظفين للمحاسبة الجنائية وأهمية الرقابة في الحفاظ على المال العام، وللتقليل من الفرص المتاحة للفساد.

4. مراجعة وتحديث القوانين المتعلقة بالمحاسبة الجنائية وأدوات الرقابة، لتشديد العقوبات، وتسهيل إجراءات التحقيق والملاحقة القضائية.

5. توفير آليات سهلة وأمنة لاستقبال شكاوى الموظفين والمواطنين ضد الفساد، وتحفيز المشاركة المجتمعية في مراقبة نزاهة المؤسسات.

6. يوصي الباحث بأعداد نموذج دليل استرشادي من قبل ذوي الخبرات المالية والإدارية يلخص دور المحاسبة الجنائية في عموم دوائر الدولة مما يساهم في تعزيز الدور الرقابي للحد من مظاهر الفساد وكيف يستدل عليها قبل وقوعها.

القيود والمحددات: اقتصرت الدراسة على المؤسسات الحكومية في محافظة نينوى، مما قد يقلل من إمكانية تعميم النتائج على باقي المحافظات أو الدول الأخرى. لم تشمل الدراسة جميع العوامل المؤثرة على النزاهة المالية والإدارية، مثل الضغوط السياسية أو الثقافة المؤسسية، ما قد يحد من تفسير التباين الكامل للنتائج. اعتمدت الدراسة على البيانات المتاحة وقت إعداد البحث والتحليل، وهو ما قد يحد من شمولية النتائج في حالة تغير الظروف لاحقاً

شكر وتقدير: يتقدم الباحث بالشكر والتقدير والعرفان للذين ساهموا في تسهيل مهمة الباحث بأي معلومة افادة البحث.

التمويل: لم تقوم أي جهة بتقديم تمويل لدعم البحث.

مساهمة المؤلف: قام الباحث المؤلف بأجراء كل ما في البحث سواء الجانب النظري او التطبيقي واجراء تعديلات المقيمين العلميين.

الذكاء الاصطناعي التوليدي والتقنيات المدعومة بالذكاء الاصطناعي في عملية الكتابة: لم يعتمد الباحث على برامج الذكاء الصناعي في انجاز البحث.

تضارب المصالح: يُقرّ المؤلف بعدم وجود تضارب مصالح يتعلق بالمضمون أو التأليف أو نشر البحث.

نبذة عن الباحث: م. د. حسن صالح يوسف البجاري حاصل على شهادة الماجستير والدكتوراة في المحاسبة وتدريسي في كلية الادارة والاقتصاد قسم المحاسبة جامعة الموصل.

قائمة المصادر References

1. Alleyne, P., & Howard, M. (2005). An Exploratory Study of Auditors' Responsibility for Fraud Detection.
2. Ariffin, N., et al. (2021). Forensic Accounting and Risk Management: Exploring the Impact of Generalized Audit Software and Whistleblowing Systems on Fraud Detection in Indonesia.
3. Button, M., & Gee, J. (2013). *Countering Fraud for Competitive Advantage: The Professional Approach to Reducing the Last Great Hidden Cost*. Wiley.
4. Cochran, W. G. (1977). Sampling techniques (3rd ed.). New York: John Wiley & Sons.
5. COSO. (2013). *Internal Control — Integrated Framework: Executive Summary*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
6. DiGabriele, J. A. (2008). An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants. *Journal of Education for Business*, 83(6), 331–338.
7. DiGabriele, J. A. (2010). An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants. *Journal of Education for Business*, 85(6), 303–308.
8. FinanceStrategists.com. (2024). Skills and Qualifications of a Forensic Accountant. p. 1.
9. Gramling, A. A., Rittenberg, L. E., & Johnstone, K. M. (2012). *Auditing: A Risk-Based Approach*. Cengage Learning, 9th ed.

10. Hamawandy, N. M., Omer, A. J., & Salih, H. A. (2023). Role of internal audit in the public sector in Kurdistan Region of Iraq. *Journal of Contemporary Issues in Business and Government*
11. IARS International Research Journal. (2020). *Forensic Accounting: A Way to Fight, Deter and Detect Fraud*. p.
12. Integrity Forensic. (2023, June 27). *Forensic Accounting vs Traditional Accounting: What's the Difference?* p. 1.
13. INTOSAI. (2020). *Enhancing Government Accountability through Audit Reports*. International Organization of Supreme Audit Institutions.
14. Investopedia (Dennis Madamba). (2003). *Forensic Accounting: What It Is, How It's Used*. p. 1–2. Available at <https://www.investopedia.com/terms/f/forensicaccounting.asp> Investopedia
15. Investopedia. (2008). *Uncovering a Career in Forensic Accounting*. p. 1–2. Available at
16. Investopedia. (2010). *What Is a Forensic Audit, How Does It Work, and What Prompts It?*
17. Jaeelo, K. A., & Ahmed, W. H. (2023). The role of accounting control in reducing financial and administrative corruption in cooperation between the external auditor and the internal auditor. *Journal Port Science Research*, 6(3), 273–285
18. Khan, S., & Ali, M. (2020). The Impact of Forensic Accounting Applications on Internal Control Effectiveness in Government Institutions.
19. Kranacher, M. J., Riley, R. A., & Wells, J. T. (2011). *Forensic Accounting and Fraud Examination*. Wiley.
20. Moeller, R. R. (2011). *COSO Enterprise Risk Management: Establishing Effective Governance, Risk, and Compliance Processes*. John Wiley & Sons.
21. OECD. (2019). *Internal control and risk management for public integrity in the Middle East and North Africa*. OECD Publishing
22. OECD. (2021). *Government at a Glance 2021*. Organisation for Economic Co-operation and Development.
23. Othman, R., Aris, N. A., Mardziyah, A., Zainan, N., & Amin, N. M. (2019). Fraud detection and prevention methods in the Malaysian public sector: Accountants' and auditors' perceptions. *Journal of Financial Crime*, 26(1), 72–88.
24. Power, M. (2019). Integrating Forensic Accounting with Big Data Technology in Internal Auditing. <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/23311975.2022.2163560>
25. Prasetyo, R. et al. (2023). *The Role of Forensic Accounting in Preventing Fraud and Corruption in the Public and Private Sectors*. IARS International Research Journal, p. 16–17.
26. Prospects.uk. (2024). *Forensic Accountant | Definition, Role, Education, Skills, Tools*. p. 1. Available at <https://www.prospects.ac.uk/job-profiles/forensic-accountant> Prospects+IFinance Strategists+I
27. Raghavan, R., & Kumar, S. (2020). The Integration of Forensic Accounting and Big Data Technology Frameworks for Internal Fraud Mitigation in the Banking Industry.
28. Rezaee, Z. (2002). *Financial Statement Fraud: Prevention and Detection*. John Wiley & Sons.
29. Schouten, C. (2024). Unleashing the potential of public audits. INTOSAI Journal.

30. Transparency International. (2023). *Global Corruption Barometer: Public Trust in Institutions*.
31. TurningNumbers.com. (2024). Key Skills Every Forensic Accountant Should Have. p. 1. Available at <https://www.turningnumbers.com/key-skills-every-forensic-accountant-should-have> turningnumbers.com
32. UNDP, United Nations Development Programme. (2021). Corruption and integrity challenges in the public sector of Iraq. UNDP.
33. Vintti. (2025, January 8). *Forensic Accounting vs Financial Accounting*. p. 1.
34. Wells, J. T. (2011). *Corporate Fraud Handbook: Prevention and Detection*. 3rd ed., John Wiley & Sons.
35. World Bank. (2021). *Supreme Audit Institutions Independence Index: 2021 Global Synthesis Report*. World Bank.
36. تقارير مديرية تحقيق نينوى. (2020). منشورة على الموقع الرسمي لهيئة النزاهة.
37. الهيئة العامة للنزاهة (2023). ضبط موظفين في دائرة صحة نينوى لإحداثهم ضرراً بالمال العام عبر شراء أدوية دون عقود رسمية. هيئة النزاهة العراقية.
38. هيئة النزاهة (2021). تقرير الأداء السنوي لعام 2020، ص 41-45.
39. هيئة النزاهة الاتحادية. (2021، 20 حزيران) دائرة التحقيقات - مديرية تحقيق نينوى توقف بيع قطع أراضي حكومية (844 قطعة) وتضع إشارة عدم التصرف بقيمة 85 مليار دينار .
40. هيئة النزاهة الاتحادية. (2021، 3 تشرين الثاني) دائرة التحقيقات تكشف شبهات فساد إداري ومالي في مشروع إعادة تأهيل مستشفى السلام بمحافظة نينوى بقيمة تتجاوز 25 مليار دينار .
41. هيئة النزاهة الاتحادية. (2022، 28 آب). مديرية تحقيق نينوى تضبط مخالفات تنفيذية في عقود مشاريع حكومية تصل إلى أكثر من 44 مليار دينار.
42. هيئة النزاهة الاتحادية، (2023) ضبط 6 مسؤولين وموظفين في نينوى بتهمة الاحتيال عبر معاملات وهمية تجاوزت مليار دينار (9 شباط 2023)،
43. هيئة النزاهة العراقية. (2019). النزاهة تعلن ضبط اختلاس بأكثر من 11 مليار دينار من مخصصات نازحي نينوى. وكالة بغداد اليوم، وكالة الأنباء العراقية.
44. هيئة النزاهة العراقية. (2019). هيئة النزاهة تنتهم محافظ نينوى السابق باختلاس 9.4 ملايين دولار.
45. هيئة النزاهة العراقية. (2020). السجن 15 عاماً لمختلس مليار ونصف دينار من أموال إعادة إعمار نينوى
46. هيئة النزاهة. (2023). اختلاس 64 مليون دولار قبل إقالة محافظ نينوى. موقع كردستان 24

الملاحق: كتب رسمية تخص دائرة النزاهة فيما يتعلق بالاحتيال

