**مطبوعة دروس مقدمة لطلبة السنة الثانية ماستر تخصص مالية المؤسسة**   
**في مقياس: التدقيق المالي من اعداد الاستاذ: بن عدة عبدالقادر**

تحتوي هذه المطبوعة على العناصر التالية:

1-ماهية التدقيق:

أ-لمحة تاريخية عن التدقيق

ب-تعريف التدقيق

ت-فروض التدقيق

ث-أهداف التدقيق (المراجعة)

2-معايير التدقيق

3-آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والاداري في الشركات المملوكة للدولة:

-مفهوم الحوكمة

-أهمية ومبررات الحوكمة

-مفهوم الفساد المالي والاداري

-أسباب ظهور الفساد المالي والاداري

-أسباب ظهور الفساد المالي والاداري

-مظاهر الفساد المالي والاداري وأثاره

-دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والاداري

**تمهيد:**  
 يعتبر التدقيق علم مترامي الأطراف يهدف إلى إعطاء الصبغة القانونية للمعلومة محل الاستعمال، وهو بذلك وسيلة إثبات مدى صحة واعتمادية المعلومات محل التداول من حيث القانونية والسلامة والصورة الوافية لها؛ أي مدى تمثيلها للحقيقة القائمة على أرض الواقع أحسن تمثيل.

   ويعد هذا العلم محصلة للعديد من التجارب التي وقف عليها المدققون عبر العصور باعتبار أن هذا النشاط قديم قدم الزمان، ولعل الحضارة اليونانية والمصرية لخير دليل على الممارسات التي تمت تحت مسمى تدقيق للبيانات المالية التي يقدمها المحاسبون.  
 ولعل هذا النشاط بتطوره عبر الزمن لم يتوقف عند حد تدقيق البيانات المالية، بل تعدى ذلك ليفحص جميع الأنشطة داخل المؤسسة كشرط لاستيفاء عملية الحكم على قانونية وسلامة البيانات المالية والصورة الوافية لها، وبذلك ظهرت أنواع عديدة لهذا النشاط كتدقيق الإنتاج، المبيعات، المشتريات، الموارد البشرية، وغيرها من أنواع التدقيق التي تتم على الوظائف التشغيلية للمؤسسة، وكل هذه الأنواع جاءت بعد ظهور النوع الأصلي ألا وهو التدقيق المالي والمحاسبي

**1- ماهية التدقيق:**  
 سوف يتم التطرق إلى المفاهيم الأساسية لعلم التدقيق  وكذا مختلف أنواع التدقيق ومختلف المبادئ الأساسية التي يجب أن يتحلّى بها المدقق أثناء تنفيذه لنشاطه.  
 **1-1  أساسيات علم التدقيق:**  
شهد ظهور علم التدقيق عدة مراحل، وهو بذلك اكتسى طابع المهنية؛ حيث أصبحت له أهدافه ومبادئه وأنواعه المختلفة، وفيما يلي لمحة تاريخية حول نشأة هذا النشاط ومختلف الهيئات التي ساعدت على تطويره عبر الزمن.

أولا-**لمحة تاريخية عن التدقيق:**  
     تستمد كلمة "مراجعـة" أو "تدقيق"،"*Audit*" من الكلمة اللاتينية "*Audire*" ومعناها يستمع، ويرجع استخدامها إلى الطريقة المتبعة من طرف حكومات قدماء المصريين واليونان في متابعة الحسابات؛ حيث كان المدقق وقتها يستمع  إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها.  
وفي كتاب بعنوان: "جذور التدقيق" يشير بعض الكتاب إلى أن أصل التدقيق يعود إلى السلطات المصرية القديمة التي عينت فاحص مستقل للسجلات عند المحاسبة الضريبية، وتبع ذلك الإغريق (اليونان) ثم الرومان ثم الإقطاع من النبلاء الإنجليز الذين عينوا مدققين لمراجعة الحسابات والتقرير عنها بواسطة الخدم.  
 بعد ذلك تطورت مفاهيم علم تدقيق الحسابات بظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر؛ حيث ثمّ اتسع نطاق التدقيق فشمل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة، ومع ظهور الثورة الصناعية ومع ما ترافق معه من ظهور لأشكال جديدة للشركات ذات الامتداد الإقليمي والوطني والدولي، وظهور الشركات المتعددة الجنسيات، مما سبب في صعوبة التسيير لأصحاب الشركات نتيجة لهذا التطور، وهو ما دفع بأصحاب الشركات إلى تفويض أشخاص أكفاء لإدارة أموالهم في إطار نظرية الوكالة مما ولد ظاهرة انفصال الملكية عن التسيير، وبذلك ولد هذا الأمر ضرورة وجود طرف ثالث يضمن العلاقة التنظيمية القائمة بين الملاك والمسيرين، هذا الطرف يدعى المدقق.

**-1-**

إن التطور التاريخي لمفهوم التدقيق خلال المراحل المختلفة من الزمن كان موازياً لأحداث اقتصادية واجتماعية، وكل ذلك أثر على مجال وهدف وأسلوب المراجعة، وفيما يلي جدول تفصيلي لمراحل تطور المراجعة وأهدافها عبر الزمن.  
**الجدول رقم 01: التطور التاريخي للمراجعة و أهدافها**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **الـمــدة** | **الأمـر بالمراجـعة** | **الـمراجـع** | **أهـداف الـمراجـعة** |
| **من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي** | الـملك، إمـبراطـور الـكـنيسة، الحـكومة | رجـل الـديـن كــاتـب | معاقبة الـسراق على اختلاس الأمـوال، حـماية الأمـوال |
| **من 1700 إلى 1850** | الـحـكومـة، المحاكم التجـارية و المساهمين | الـمحـاسـب | مـنع الـغش، و معاقبة فاعليه حـمايـة الأصـول |
| **من 1850 إلى 1900** | الـحكومة و المساهمين | شخص مـهني فـي المحاسبة أو قـانوني | تجنب الـغش و تأكـيد مـصداقـية الميزانية |
| **من 1900 إلى 1940** | الـحكومة و المساهمين | شخص مـهني فـي المحاسبة و المراجعة | تجنب الـغش و الأخـطاء، الشهادة على مصداقية القوائم الـمالـية الـتاريخية |
| **من 1940 إلى 1970** | الحكومة، البنوك، الـمسـاهمين | شخص مـهني فـي المراجعة و المحاسبة | الشهـادة على صدق و سلامة انتظام الـقوائـم الـمالية الـتـاريـخيـة |
| **من 1970 إلى 1990** | الـحـكومـة هـيئـات أخـرى و الـمساهـمين | شخص مهني في المراجعة و المحاسبة والاسـتشـارة | الـشهادة عـلى نوعية نظام الـرقابة الداخلية و احترام المعايير المحاسبية و معايير الـمراجـعة |
| **ابتداءاً من 1990** | الـحـكومـة هـيئـات أخـرى  و الـمسـاهمين | شخص مـهني في المراجعة و المحاسبة و الاسـتـشـارة | الشهادة على الصورة السابقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي |

**المصدر**: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2006، ص07.  
        إن السبق التاريخي لأول منظمة مهنية في ميدان المراجعة والتدقيق هو في مدينة فينيسيا بإيطاليا عام *1581م* حيث تأسست كليّة  *Roxonati* ، وكانت تتطلب ستّ سنوات تجريبية إلى جانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة، وأصبحت عضوية هذه الكليّة في عام *1669م* شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق، ثمّ اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة، وتفاوتت الدول على تبنّي هذه المهنة، فكانت بريطانيا سنة *1862*، فرنسا سنة

*1881م* و الولايات المتحدة الأمريكية سنة *1882م أين وجدت المراجعة البيئة الملائمة لزيادة وتيرة التنظيمات المتلاحقة*

*على هذه المهنة، أما ألمانيا في سنة 1896 وكندا سنة 1902، وأستراليا سنة 1904، وفنلندا سنة 1911 حتى*

**-2-**

*وصلت إلى أنه لا يخلوا بلد  اليوم من مهنة المراجعة .*  
 وتعد فترة الكساد العالمي سنة 1929 وما رافقها من إفلاسات للعديد من الشركات والتلاعب بالحسابات السنوية للشركات تضاعفت وسائل المراجعة. فقد أقامت بورصة نيويورك لجنة خاصة بالسوق المالية والتي ألزمت كلّ مؤسسة عضو في البورصة أن تتأكد وتتحقق من حساباتها عند خبراء  خارجيين وذلك بهدف حماية مصالح المساهمين والأطراف الأخرى.  
 وبالتالي فقد ساهمت الأزمات والفضائح المالية في ترسيخ مفهوم وضرورة المراجعة في المؤسسات الاقتصادية، كما أنّ السياسة المالية للدول وأخذها بأسلوب فرض الضرائب على الدّخل، قد أظهر نوعا جديدا من الرقابة ألا وهي الرقابة الضريبية ومن أدواتها التدقيق الضريبي.  
 وعلى إثر ذلك أصبح لعلم التدقيق مساحته في العلوم الإدارية وأهميته في أرض الواقع، وبدأ يكتسي طابع المهنية بشكل تدريجي نتيجة للتراكم الحاصل في التقنيات المستعملة في التدقيق والخبرات الحاصلة في هذا المجال.    
**ثانيا-  تعريف التدقيق:**  
 فيما يلي مجموعة تعاريف لمنظمات مهنية وباحثين في هذا المجال:  
 عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها " عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"  
  وعرّف  *«Banmoult »* et *« Germond »*المراجعة المحاسبية على أنها: »اختبار تقني صارم و بناء بأسلوب فني من طرف مهني، مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، على مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كلّ الظروف وعلى مدى احترام القوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في التعبير عن الصـورة الصــادقة للموجـودات والوضعية المالية ونتائج المؤسسة «   
 وفي تعريف آخر نجد أن: التدقيق هو الفحص المهني الذي يقوم به شخص ذو كفاءة واستقلالية من أجل إبداء الرأي معلل حول قانونية وسلامة القوائم المالية"  
ويقصد بمعيار **القانونية**: التطبيق للقوانين والإجراءات المعمول بها.  
معيار **السلامة**: وهو التطبيق بحسن النية لهاته القوانين.  
 وفي تعريف آخر: "المراجعة هي علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية، والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع من طرف شخص خارجي محايد ومستقل عن المشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع وعن مركزه المالي في نهاية فترة محددة".  
ومن خلال هذه التعاريف يمكن القول بأن التدقيق هو عبارة عن علم يعنى بعملية الفحص المهني المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية وإمكانية الحكم على سلامة القوائم المالية والتعبير المالي السليم لهاته القوائم وذلك من خلال إبداء رأي فني محايد بالرجوع إلى معايير النوعية وهي:  
·        معيار القانونية؛  
·        معيار السلامة؛

**-3-**

·        معيار الصورة الوافية؛ إضافة إلى المعايير الثلاثة " les 3E "، وهي:  
·        معيار الاقتصادية ( économie): مدى التصرف العقلاني في الموارد المتاحة لدى المسيرين؛  
·        معيار الكفاءة (efficacité): مدى تحقيق الأهداف على مستوى المؤسسة؛  
·        معيار الفعالية (efficience): مدى تحقيق الأهداف بأقل تكلفة.  
 يهدف هذا النشاط في النهاية إلى الرفع من اعتمادية المعلومة محل الفحص.  
ومن خلال التعاريف السابقة، يمكن تلخيص مراحل التدقيق في المراحل التالية:  
**- الفحص:** التأكد من صحة وسلامة العمليات التي تمّ تسجيلها وتحليلها وتبويبها؛ أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بنشاط المؤسسة.  
**- التحقيق:** ويقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كتعبير سليم لأعمال المؤسسة عن فترة مالية معينة.  
وباعتبار أن وظيفتي الفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان فمن خلالهما يتمكن المدقق من إبداء رأيه الفني المحايد فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أفضت إلى إثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزه المالي.  
**- التقرير :** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتهما في تقرير يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المؤسسة أو خارجها وهو آخر خطورة في عمل المدقق.  
**ثالثا- فروض التدقيق:**  
تقوم عملية المراجعة على مجموعة من الفروض التجريبية يتم الرجوع إليها في عمليات الفحص، وفي هذا الإطار يعرف Kohler الفرض بأنه قاعدة تحظى بقبول عام، وتعبر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل وترشيد السلوك، وفي هذا الصدد فقد شهدت الساحة البحثية محاولات لإيجاد إطار موحد للفروض لكن حتى الآن لا يوجد اتفاق بين الباحثين، وفيما يلي نموذج للفروض المقبولة عموما:

**1- *قابلية البيانات للفحص***: يقوم نشاط التدقيق على فحص البيانات والمستندات المحاسبية من أجل الحكم على مصداقية المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، وعليه فإن عملية تقييم البيانات تقوم على المعايير التالية:  
*أ-* *ملائمة المعلومات*: ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.  
*ب- قابلية الفحص*: أي إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنهما لابد أن يصلا إلى المقاييس أو النتائج نفسها.  
*جـ- عدم التحيز في التسجيل :* بتسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.  
*د- قابلية القياس الكمي:* وهو يضيف منفعة نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية وهي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية.  
***2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة:***  
يقوم هذا الفرض على فرضية قيام استراتيجية تعاون بين المدقق والإدارة  تسمح بتبادل المنافع بين الطرفين، فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي مراقب الحسابات ولذلك تستفيد من المعلومات التي تمّ مراجعتها بدرجة كبيرة، وبالمقابل يستفيد المدقق من تعاون الإدارة في مجال الحصول على المعلومات الضرورية تسمح بإبدائه لرأي فني محايد.

**-4-**

**3- *خلو القوائم المالية وأيّة معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية:***  
هذا الفرض يبرز مسؤولية المراقب في اكتشاف الأخطاء، لذلك يجب التركيز في هذا المجال على درجة العناية المطلوبة من المدقق أثناء مزاولته لعمله من أجل اكتشاف الأخطاء والتلاعبات والغش، ولا يتسنى ذلك إلا من خلال الكفاءة باعتبارها معيار من المعايير الشخصية للتدقيق.

4-***وجود نظام سليم  للرقابة الداخلية:***  
 إن فرضية وجود نظام سليم للرقابة الداخلية داخل المؤسسة من شأنه أن يضيق مجال الخطر القائم في المؤسسة، وعليه فإن المراجع يصبح أمام خيار المراجعة الكاملة الاختبارية بدل المراجعة الكاملة التفصيلية التي لا تستني جزئية ولو بسيطة من مخرجات نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.  
***5-التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف***: يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية والبيانات المالية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والالتزام بها يعتبر مؤشرا على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال على مستوى المؤسسة***.***  
***6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:*** يقوم هذا الفرض على قاعدة الاستمرارية في الأداء، فإذا اتضح إلى مراقب الحسابات أن المؤسسة رشيدة في تصرفاتها وأن نظام الرقابة الداخلية سليم في الحاضر، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل عكس ذلك، والعكس صحيح.  
***7-*مراقب الحسابات يزاول عمله كمرجع فقط**: ويعني بذلك أن العلاقة القائمة بين المؤسسة والمراجع تحكمها ظوابط محددة في القوانين والمعايير الدولية للتدقيق، وعليه فما يجب أن يتحلى به المراجع هو الاستقلالية والحيادية في أدائه، وكذلك الحال بالنسبة للمدقق الداخلي باعتباره يحمل برانامجا سنويا يلتزم به أثناء تنفيذه لمهامه داخل المؤسسة.  
**رابعا: أهـداف المراجعة**  
لعب التطور الحاصل في مهنة التدقيق تأثيرا مهما في نوع الأهداف التي يرمي إلى تحقيقها المدقق، حيث نجد أن هناك أهدافا تقليدية وأهداف حديثة وأهدافا عملية، وفيما يلي نتعرض بشيء من التفصيل لهذه الأنواع الثلاثة:  
**أولا: الأهداف التقليدية: وهي كالآتي:**  
\*-  التأكد من صحة و دقة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع و سجلاته و تقرير مدى الاعتماد عليها.  
\*-  الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية كما هو مقيد في الدفاتر والسجلات.  
\*-  اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غشّ.  
\*-  تقليل فرص الأخطاء والغشّ عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم  أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه.  
\*- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.  
**ثانيا: الأهداف الحديثة: وهي كالآتي:**     
\*- مراجعة الخطط ومتابعة تقييمها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.  
\*- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها.  
\*-  القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية في جميع نواحي النشاط.

**-5-**

\*-  تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.  
\*- تخفيض خطر المراجعة وذلك لصعوبة تقدير أثار عملية التدقيق على العميل أو المؤسسة محل التدقيق.  
**ثالثا: الأهداف العملية:**  
انطلاقاً من التطور التاريخي للتدقيق ونتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ونتيجة لتعدد ونتيجة للممارسة العملية للتدقيق وما خلفه ذلك من مكتسبات نظرية من جهة أخرى سنورد الأهداف العملية للتدقيق باعتبارها مساقات ذهنية لشخص المدقق أثناء تنفيذه لعملية الفحص في أي نوع من أنواع التدقيق والمتمثلة فيما يلي:  
**1- الـشمولـية أو الـكمال:** يفرض هذا الهدف على المدقق أن يتأكد من أن نظام المعلومات المحاسبية يولد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت والعمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة لإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية، بمعنى أن كل ما هو موجود في أرض الواقع من تدفقات مادية ومالية ومعنوية له صورة في المحاسبة ولو في وثيقة أولية تضمن التسجيل المحاسبي فيما بعد.  
**2- الـوجـود والـتحقق:** يسعى المدقق من خلال هذا الهدف إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجـميع العنـاصر الـواردة في الميزانية وفي القوائم المالية والختامية موجود فعلاً وذلك من خلال استخدام تقنية الملاحظة المادية، وهو بذلك عكس لمبدأ الشمولية؛ حيث يتأكد المدقق من أن كل ما هو موجود في المحاسبة له صورة على أرض الواقع، واجتماع هذين الهدفين يحقق خاصية الرقابة المتعاكسة (le contrôle réciproque ).  
3-  **الـملكية والـمديوينة**: يسعى المدقق من خلال هذا الهدف إلى التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة؛ أي هناك مستند قانوني يثبت تلك الملكية ولا تعتبر كإلتزام خارج الميزانية والخصوم كذلك هي التزام عليها، والتي تعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، والتي تقدم إلى أطراف عدّة سواء داخلية أو خارجية.  
4-  **الـتقـييم والـتخـصيص:** يهدف المدقق إلى التأكد من أن تقييم الأحداث المحاسبية يتم وفقاً للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهتلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية وكذا تقييم المخزونات ثم التسجيل المحاسبي السليم لهذه العملية في الحسابات المعنية، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.  
يؤدي الالتزام الصارم بهذا البند إلى تحقيق ما يلي:  
ï          تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش.  
ï          الالتزام بالمبادئ المحاسبية.  
ï          ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.  
5-  **الـعـرض والإفـصاح:** يتأكد المدقق من خلال هذا الهدف من أن كل العمليات المحاسبية قد تجميعها وتبويبها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وباعتماد طرق ثابثة من فترة إلى أخرى، وأن عملية التسجيل قد تم إدراج فيها ما يجب، وهو ما يحقق هدف  الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية التي تسعى إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

**-6-**

**6-  إبـداء رأي فـني محـايد: يتحقق المدقق في إطار إبداء الرأي حول القوائم المالية من العناصر الآتية لّإبداء رأي**

**فني محايد:**

§              التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة؛  
§              مراقبة عناصر الأصول والخصوم؛  
§              التـأكد من التسجيل السليم للعمليـات وكـل الأعبـاء والنواتج التي تخص السنوات السابقة؛  
§              محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب والأخطاء؛  
§              تقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة ككل؛  
§              تقييم الأهداف والخطط، والهيكل التنظيمي.  
بعد استيفاء المدقق لهذه الأهداف العملية أثناء تنفيذه لعملية الفحص يمكن له أن يبدي رأيه بكل ارتياحية حسب نوع التدقيق الذي يمارسه.

**الفصل الثاني: معايير التدقيق**   
تعتمد المراجعة كمهنة على مجموعة من المعايير المتعارف عليها، ونحن بهذا الصدد يهمنا أن نفرق بين معايير التدقيق و إجراءاته، فالمعايير تتصل بطبيعة وأهداف المراجعة أمّا الإجراءات فتشمل الأنشطة الواجب القيام بها لتحقيق أهداف المراجعة المرجوة والتي تختلف من اختبار إلى آخر، ورغم اختلاف مفهوم كلّ من الإجراءات والمعايير إلاّ أنهما مرتبطان ارتباطا وثيقا.  
وفيما يخص معايير التدقيق، فقد أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) بواسطة مجلس معايير التدقيق (ASB) قائمة بمعايير التدقيق، حيث تم تبويبهافي ثلاث مجموعات رئيسية هي كما يلي:  
**المبحث الأول: المعايير العامة أو الشخصية (Les norms personnel )**  
تعتبر المعايير الشروط الإقصائية التي يجب أن يلتزم بها المدقق قبل مزاولته للمهنة وأثناء مزاولتها لها وبعد الانتهاء من عملية الفحص، وهي معايير يتفق عليها بين معظم بلدان العالم، ويرجع السبق في وضع هذه المعايير إلى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1954 ضمن كتب "معايير المراجعة المتعارف عليها"، وقد تضمن هذا الكتيب ثلاث مجموعات من المعايير هي كما يلي:  
**المجموعة الأولى**: المعايير العامة أو الشخصية:  
**المجموعة الثانية**: معايير العمل الميداني:  
**المجموعة الثالثة**: معايير التقرير  
كما أصدر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) هيكل متكامل لمعايير التدقيق والمراجعة والتأكيد والخدمات ذات العلاقة الدولية والذي يشمل الآتي:  
أولا: (1-99) المعايير الدولية لرقابة الجودة المهنية  
ثانيا: الإطار الدولي لعمليات التأكيد؛  
ثالثا: ( 100-199) معايير التدقيق الدولية وتتضمن:

**-7-**

100-199 أمور تمهيدية  
200-299 المبادئ العامة والمسؤوليات  
300-499 تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء  
500-599 أدلة التدقيق  
600-699 الاستفادة من عمل الآخرين  
700-799 نتائج وتقارير المدقق  
800-899 المجالات المتخصصة  
رابعا: (1000-1999) بيانات ممارسة التدقيق الدولية  
خامسا: (2000-2699) المعايير الدولية لعمليات المراجعة  
سادسا: (2700-2999) بيانات ممارسة المراجعة العمليات الدولية  
سابعا: (3000-3699) المعايير الدولية لعمليات التأكيد  
ثامنا: (3700-3999) بيانات ممارسة عمليات التأكيد الدولية.  
تاسعا: (4000-4699) المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة.  
عاشرا: (4700-4999) بيانات ممارسة الخدمات ذات العلاقة الدولية.  
وفيما يلي شرح لمعايير التدقيق الصادرة عن مجمع المحاسبين الامريكيين كم يلي:  
**المجموعة الأولى**: المعايير العامة أو الشخصية:  
وهي تنقسم بدورها إلى ثلاث معايير كما يلي:  
**·           المعيـار الأول: التأهيل العلمي والعملي (La Compétence )**  
إن ممارسة نشاط التدقيق تقتضي على المراجع اكتساب التأهيل العلمي والعملي الكافيين لاكتشاف الأخطاء والتلاعبات والغش القائم في المؤسسات،  وبما يحمي أموال المساهمين من تعسف المسيرين، فالتأهيل العلمي يتم اكتسابه من خلال الدراسة في الجامعة، وهو غير كافي إذا يحتاج إلى التأهيل العملي الناجم عن الخبرة المكتسبة من خلال الممارسة الميدانية لهذا النشاط تحت توجيه مشرف أو خبير محاسبي.  
ففي الجزائر مثلا صدرت قوانين تنظيمية تنظم المهنة من حيث شروط الممارسة أو من حيث ضمانات التنفيذ على أرض الواقع (الحقوق والواجبات)، وهذا من خلال القانون 91-08 المؤرخ في 27/04/1991 المنظم لوظائف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث تؤكد النصوص التنظيمية على ضرورة اكتساب التأهيل العلمي من خلال حصول المترشح على دبلوم الليسانس في تخصصات المالية والمحاسبة أو ما يعادلها وكذا  التأهيل العملي من التسجيل (في أحد الجداول الثلاثة (جدول الخبراء المحاسبين، أو جدول محافظي الحسابات، أو جدول المحاسبين المعتمدين  
**·           المعـيار الثـاني: الاستقلالية (L’Independence)**  
يفرض هذا المعيار على المدقق ضرورة توفر الحيادية والاستقلالية في شخصه، حيث أن توفر الاستقلالية يضمن خلوا رأي المدقق من أي انحياز أو ضغط يمارس عليه نتيجة لطبيعة نشاط المتضمن التعامل مع جميع الأطراف داخل المؤسسة، وعليه فإن الاستقلالية تأخذ شكلين:

**-8-**

**-استقلالية مهنية**: وتحكمها معايير ذاتية حيث لا يكون تابعا في إبداء رأيه، ويتحقق ذلك من خلال التأهيل العلمي

والعملي الذي يحقق له الثقة في النفس أثناء تنفيذه لمهامه.  
**-استقلالية في التدقيق**: وهي مرتبطة بإبداء الرأي حيث لا يكون منحازا في إبداء الرأي ، ويتحقق ذلك من خلال خلو علاقة المدقق من الأطراف المتعامل معها من أي علاقات اجتماعية أو إنسانية أو ذات منفعة بشكل مباشر أو غير مباشر تحول دون إبدائه لرأي فني محايد.  
فنجد في الجزائر مثلا أن المشرع الجزائري كان صارما في إصداره مجموعة نصوص للمحافظة على استقلالية المراجع، حيث أكد على ضرورة تأكد المدقق من استيفائه لجميع الشروط الكفيلة بضمان استقلاليته وحياديته في إبداء رأيه.  
**·           المعيــار الثالث:  بذل العناية المهنية المناسبة والحفاظ على السر المهني (Le secret professionnel )**  
يبرز هذا المعيار إلزام المراجع بالاهتمام بنشاطه عند ممارسته للمهنة، حيث يعتبر مسؤولا أولا وأخيرا أمام العميل أو المؤسسة محل الفحص، وليس هناك ما يتذرع به من أخطاء قد يرتكبها مساعديه أثناء تنفيذهم لمهامهم، وعليه فإن مسؤوليته هاته تقتضي عليه الوقوف على ضمان شروط تنفيذه للمهمة من جانبه أو من جانب مساعديه، وكذا توفر معياري الكفاءة والاستقلالية من جانبه ومن جانب مساعديه، كما أن إعداد البرنامج المفصل يعد من مسؤوليته وكذا عملية توجيهه لمساعديه، والتنويه إلى ضرورة الحفاظ على السر المهني، وقد حددت الدراسات الشروط العامة التي يتعين  توفرها في المراجع الحكيم ومن  بينها:  
**1-** محاولة الحصول على أيّ نوع من أنواع المعرفة المتاحة والتي تمكّنه من التنبؤ بالأخطار غير المنتظرة؛  
**2-** أن يأخذ بعن الاعتبار أية ظروف غير عادية قد تحدث أثناء تنفيذ عمليات الفحص؛  
**3-** الفحص المعمق لنظام الرقابة الداخلية الذي يسمح بتحديد مجالات الخطر القائمة في المؤسسة؛  
**4-** تحيين مكتسباته المهنية من حين إلى آخر وخاصّة في مجال اكتشاف الأخطاء والتلاعبات.  
**5-** ضرورة مراجعة عمل المساعدين، على أن يتم ذلك من خلال توفير الظروف المهنية والخاصة للمساعدين.  
**المبحث الثاني:  معايير الأداء المهني أو العمل الميداني**  
تعتبر المعايير الشخصية غير كافية للحكم على فعالية عمل المدقق، بل تحتاج إلى مجموعة معايير متعلقة بشروط ممارسة نشاط الفحص، وجمع الأدلة الإثبات الفعلية، وهي تشتمل على ما يلي:   
**1.                تخطيط وتوجيه المهمة La planification et la supervision de la mission)،** حيث أنه على المدقق أن يضع مخطط واف لعملية المراجعة، والإشراف على أعمال مساعديه، وتوجيههم، وليس له الحق بتفويض السلطة كاملة لهم، فهو المسؤول مسؤولية كاملة أمام القانون.  
**2.                تقييم نظام الرقابة الداخلية: (évaluation du système du contrôle interne )**، إن طبيعة نظام الرقابة الداخلية القائم في المؤسسة يحدد طبيعة الفحص المطلوب، حيث أن مخرجات تقييم النظام تحدد الثلاثية التالية : المدى والمدة والكيفية؛ حيث أن المدى يعبر عن مدى الفحص أو عدد الوظائف المعنية بالفحص ذات الخطر القائم، أما المدة فتتحدد بناء على مدى الفحص وعدد الأفراد المساعدين للمدقق، أما الكيفية فتحدد أنواع أدوات وتقنيات جمع الأدلة الضرورية لتنفيذ برنامج الفحص، وللوقوف على نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية يتم المرور بالثلاثية التالية:  
\*- **الإلمام بالنظام الموضوع**: وذلك من خلال قوائم الاستقصاء وتقنية الملاحظة المادية والتقرير الوظيفي وغيرها من الأدوات اللازمة للألمام بالنظام.  
\*- **التأكد من مدى تطبيق هذا النظام**: فقد يكون النظام سليما نظريا لكن غير مطبق عمليا؛  
\*- **مقاربة  النظام القائم مع النموذج الأمثل**: وذلك من أجل تحديد الفروقات وتحسين النظام.  
**3.                كفاية وملائمة أدلة الإثبات:** يتطلب من المدقق ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية والتي تمثل أساسا معقولا لإبداء رأيه الفني، كما أن سمعة المدقق مرهونة بحجم الأدلة والقرائن التي يجمعها والتي تدعم رأيه في النهاية، ولا يتحصل عليها إلا من خلال استخدام أدوات وتقنيات تساعده في جمع الأدلة.  
**4.                ملفات العمل: (les dossiers de travail** **):** حتى تتم عملية تنظيم جمع الأدلة يتم تشكيل ملفين الجاري والدائم، حيث يشتمل الملف الدائم على الوثائق الأساسية في المؤسسة الصالحة للاستعمال في الدورات اللاحقة والتي تتعلق بحياة المؤسسة، عملها ومراحل تطورها، هياكلها، ونظمها (التعرف على المؤسسة، محيطها، طرق العمل، المعلومات المحاسبية والمالية الدائمة، الاتفاقيات المبرمة، ...إلخ)، أما الملف الجاري، فهو يتعلق بالسنة الحالية، ويتضمن وثائق الدورة محل المراجعة المالية والمحاسبية منها إضافة إلى أدلة الإثبات التي يتم جمعها، بالإضافة إلى هذين الملفين فإن المراجع يدون كل ملاحظاته وتساؤلاته واستفساراته في كل أوراق العمل تمهيدا لكتابة التقرير النهائي.  
**المبحث الثالث:  معايير إعداد التقرير**    
وتتضمن الأهداف التي يقف عليها تقرير المدقق الرامي إلى الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال، هذه المعايير هي ما يلي:  
**1.                قاعدة استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها**: حيث يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تمّ تصويرها وعرضها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها  (GAAP) من وجهة نظر المعيار السابع إلى المجموعات التالية:  
**\*- المجموعة الأولى: المبادئ العامة،** ويمكن إجمال هذه المبادئ في: مبدأ الحيطة ومبدأ الثبات، ومبدأ الشمول، ومبدأ الأهمية النسبية، ومبدأ الإفصاح.  
**\*- المجموعة الثانية: المبادئ العملية المرتبطة بالربح،** ويمكن إجمال هذه المبادئ في مبدأ تحقيق الإيراد، ومبدأ التكلفة في قياس النفقة، ومبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات**.**  
**\*- المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي،** ويمكن إجمال هذه المبادئ في: مبدأ التكلفة التاريخية ناقصا الاستهلاك.  
**2.                قاعدة تجانس استخدام المبادئ المحاسبية**: حيث يجب أن يوضح التقرير مدى ثبات في اتباع هذه المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها.  
**3.                قاعدة الإفصاح الكامل في القوائم المالية**: يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة وإلاّ فيجب أن يتضمن التقرير الإيضاحات اللازمة لعدم الإفصاح الكامل أخذا بعين الاعتبارات المرجعيات التالية:  
**\***- الهدف الرئيسي للإفصاح هو المصلحة العامة؛  
\*- وجود مبررات لعدم الإفصاح لتضارب المصالح مثلا، فقد يكون الضرر العائد للمؤسسة يفوق النفع العائد للغير، ويلعب عامل الأهمية دورا هاما في الإفصاح لارتباطه بالمصلحة العامة.  
\*- أن محتويات القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح وكامل ولا تأخذ أكثر من معنى أو تحمل شكا في معناها.  
**4.                قاعدة إبداء الرأي في القوائم المالية**: يجب أن يشمل التقرير على إبداء الرأي في القوائم المالية ككل أو الامتناع عن إبداء الرأي وفي حالة الرفض يجب أن يشتمل التقرير الأسباب التي أدت إلى ذلك.  
وفي الجزائر مثلا، فإن المشرع الجزائري أكد على وظيفة إبداء الرأي من طرف محافظ الحسابات في المادة 25 من القانون 10-01 المؤرخ في 29/06/20 10 المتعلق بالمهن الثلاث، حيث تشير إلى أن مهمة محافظ الحسابات يترتب عنها تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.  
وتأخذ عملية إبداء الرأي حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبية كوحدة واحدة أحد الأشكال الأربعة التالية:  
\*- **التقرير النظيف**: وهو يعبر عن الصورة الوافية للقوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويشير إلى وجود نظام رقابة داخلية سليم بكل مقوماته وإجراءاته، وإلى معالجة محاسبية  سليمة.  
\*- **التقرير التحفظي**: وهو امتداد معدل للتقرير النظيف، حيث يشمل على بعض التحفظات التي يراها المراجع ضرورية للوصول إلى معلومات معبرة للوضعية الحقيقة للمؤسسة، ويشترط في هذه التحفظات أن لا تؤثر إلى حد التضليل على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة وعلى القوائم المالية الختامية لها.  
\*- **التقرير السالب**: يصدر المراجع هذا التقرير بعد استيفائه لمراحل المراجعة، حيث يطعن في سلامة المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، سواء من حيث نوعية المبادئ المحاسبية المعمول بها، أو من حيث عدم احترام هذه المبادئ المحاسبية، وعليه فهو يقف على خروج خطير عن استخدام المبادئ المحاسبية.  
\*- **التقرير عدم إبداء الرأي**: ويكون هذا النوع في حالة استحالة تطبيق إجراءات المراجعة، التي يرى المراجع ضرورة استخدامها، كاستحالة حصوله على الأدلة أو عدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها الإدارة، أو بسبب ظروف خارج نطاق المؤسسة والمراجع كليهما.  
ففي الجزائر مثلا، فإن التقرير المقدم للجمعية العامة للمساهمين يأخذ شكلين، **تقرير عام** بالنسبة للمصادقة على الحسابات، **وتقرير خاص** بالنسبة للاتفاقات القانونية المبرمة وحالات أخرى يحددها التنظيم القائم هذين التقريرين يحملان التاريخ والإمضاء ويوجهان إلى الجمعية العامة للمساهمين، كما أن على محافظ الحسابات إلقاء كلمة يفضل أن تكون مكتوبة على مجلس الإدارة في اجتماعه حول الحسابات السنوية، وتتضمن تلك الكلمة النقاط التالية:  
- معايير الأداء المهني والأساليب الفنية التي طبقها المراجع في مهمته؛  
- نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية التي وقف عليها أثناء عمله؛  
- العناصر التي احتوتها القوائم المالية والتي ينبغي إدخال تعديلات عليها؛  
- ملاحظات حول طرق التقييم المتبعة وطرق تحضير القوائم المالية؛  
- الأخطاء والأعمال غير الشرعية المكتشفة؛  
- العراقيل والقيود التي واجهها أثناء قيامه بمهامه؛  
- حوصلة لكل ما سبق وخاصة آثار ذلك على النتيجة.  
**\*- مضامين التقرير العام**: ويتضمن ما يلي:  
\*- التذكير بكيفية وتاريخ تعيين محافظ الحسابات؛  
\*- التعرف على المؤسسة والدورة موضوع المراجعة؛  
\*- الوثائق المالية التي خضعت للمراجعة؛  
\*- التذكير بالمعايير الأداء المهني وأهدافها ومدى احترامها في هذه المهمة؛  
\*- عرض للأخطاء والنقائص المكتشفة ومدى تأثيرها بالأرقام على النتيجة؛  
\*- المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة والخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس؛  
\*- أسباب التعديلات المحتملة والتي تخص الطرق المتبعة في التقييم وطرق إظهار القوائم المالية مع تبيان آثار ذلك على هذه القوائم؛  
\*- خاتمة واضحة لمحافظ الحسابات يبدي فيها رأيه حول الحسابات السنوية بدون تحفظ، أو بتحفظ أو يرفض المصادقة بأدلة.  
**\*- مضامين التقرير الخاص**: وهو متعلق بالاتفاقات المبرمة خلال الدورة والمسموح بها قانونا، بصفة مباشرة أو غير مباشرة مع المسؤولين في المؤسسة ومع الغير، كما يمكن أن يتضمن التقرير الخاص إشارة لكل حدث خاص ناتج عن قرارات استثنائية كالتقرير حول زيادة رأسمال، والتقرير حول توزيع تسبيقات حول الأرباح، تقرير حول تغيير الشكل القانوني للشركة،...إلخ.  
بالإضافة إلى التقرير الخاص يمكنه القيام بإعداد تقارير أخرى من نفس السياق كالتالي:  
\*- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء؛  
\*- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛  
\*- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛  
\*- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛  
\*- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

**آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المملوكة للدولة**

**المقدمة**

لقد أثبتت الانهيارات والفضائح المالية ، التي طالت كبريات الشركات في العالم ، والمدرجة في أسواق رأس المال بشكل خاص ، في دول مثل الولايات المتحدة الأمريكية ، والمملكة المتحدة ، وروسيا ، واليابان ودول شرق آسيا فشل الأساليب التقليدية في منع مسببات تلك الانهيارات والفضائح ، والتي كان لظهورها آثار مدوية ونتائج مدمرة ، الأمر الذي دفع الجهات المعنية وعلى المستويين الوطني والدولي إلى إجراء دراسات معمقة لتحديد الأسباب الرئيسة التي كانت وراء حدوث الأزمات والانهيارات المشار إليها في أعلاه ، والتي كانت ترتبط بشكل كبير بالجوانب المحاسبية والتدقيقية .

وكانت الحوكمة والياتها ثمرة هذه الدراسات لمنع حدوث مثل هذه الأزمات أو الحد منها في اقل تقدير ، وذلك من خلال مجموعة من الآليات ، من أبرزها الشفافية والإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية وإعدادها وفقا للمعايير المحاسبية ذات الصلة ، وكذلك تعزز دور وظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي ، وبخاصة ما يتصل باستقلالية هاتين الوظيفتين وتشكيل لجنة التدقيق من مجلس الإدارة للإشراف عليهما .

تكتسب الحوكمة في الشركات المملوكة للدولة أهمية خاصة ، وذلك لأنها مازالت تؤدي دورا مؤثرا في النشاط الاقتصادي في العديد من دول العالم ، ومنها العراق ، وتمثل جزءا مهما من الناتج المحلي الإجمالي ، وتوفر فرص العمل ، فضلا عن إنها غالبا ما تكون مسيطرة في الصناعات ذات المنافع العامة ، مثل الطاقة ، والنقل والاتصالات وغيرها . وان اداء هذه الشركات ذو أهمية كبيرة لعموم المواطنين ، هذا من جانب ، ومن جاني اخر ، اذا ما قررت الدولة خصخصة قسم من هذه الشركات ، فان الحوكمة تعد متطلبا أساسيا من متطلبات الخصخصة ، وذلك لتشجيع المستثمرين على شراء هذه الشركات والاستثمار فيها ، وضمان الحصول على اكبر عائد ممكن من عملية الخصخصة ، وذلك بمنع حالات الفساد المالي والإداري التي قد تكون مرتبطة بذلك .

وقد تمثلت المشكلة التي حاول البحث التصدي لها بافتقار الشركات المملوكة للدولة إلى آليات حوكمة من شانها أن تحد من مشكلة الفساد المالي والإداري التي تعاني منها هذه الشركات .

ويهدف البحث إلى التاطير الفكري لمفهوم الحوكمة ، وذلك بتعريفها واستعراض نشأتها وتطورها ومبرراتها ، وكذلك تناول موضوع الفساد المالي والإداري ، وذلك بتعريفه وبيان أسباب حدوثه وابرز مظاهره ونتائجه ، ومن ثم التطرق إلى دور آليات الحوكمة في الحد منه .

ولأجل تحقيق أهداف البحث ، فقد قسم إلى ست فقرات ، خصصت الأولى منها لمنهجية البحث ، فيما كرست الثانية لمفهوم الحوكمة والياتها . وتناولت الفقرة الثالثة مفهوم الفساد المالي والإداري . أما الفقرة الرابعة فقد خصصت لدور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري . واختتم الباحث بحثه بجملة من الاستنتاجات والتوصيات تناولتها الفقرتين الخامسة والسادسة .

**ثانيا : مفهوم الحوكمة**

لقد أصبحت حوكمة الشركات من المصطلحات الأكثر شيوعا في قاموس الأعمال العالمي الحديث . وهذا يثير تساؤلا " هل إن حوكمة الشركات مكون حيوي من مكونات منشات الأعمال الناجحة أم إنها مجرد بدعة أخرى سوف تضمحل وتتلاشى عبر الزمن ؟ " ، والواقع إن هذا المصطلح اوجد ذاته وفرض نفسه قسرا أو طواعية ، حيث أوجدته ظروف غير مستقره ، واضطرابات قلقة وحوادث عنيفة اجتاحت بعض أسواق المال والأعمال ، وألقت عليها بظلال من الشكوك ، وألوان من القلق والهواجس ، ونشرت معها الكثير من التساؤلات الحائرة حول مصداقية البيانات التي تصدر عن هذه الشركات ، ومدى إمكانية الاعتماد عليها بصفة خاصة في اتخاذ أي قرار ، أو التعويل على المعلومات المنشورة بصفة عامة ، وصدقها في التعبير عن حقيقة أوضاع الشركات .

ولا تقتصر أهمية الحوكمة على أولائك المتعاملين في أسواق رأس المال ( بائعين ، ومشترين ، و وسطاء ، و شركات معلومات ) ، والموردين ، و والمقرضين ، والممولين من المصارف وشركات التمويل ، بل امتدت إلى منشات الأعمال ، والحكومات والدول ، والمؤسسات الدولية ، خاصة بعد الانهيارات التي طالت كبريات الشركات في العالم ، والمدرجة في أسواق رأس المال في دول مثل الولايات المتحدة الأمريكية ، المملكة المتحدة ، و روسيا ، و اليابان ودول شرق آسيا . وكان لظهور هذه الفضائح آثار ونتائج مدمرة ، أدت إلى بروز أهمية الحوكمة .

وفي ضوء ما تقدم تتناول هذه الفقرة موضوع الحوكمة من خلال التعرض لمفهومها وأهميتها ومبرراتها .

**1 . فكرة ومعنى الحوكمة**

**أ – نشأت و تطور فكرة حوكمة الشركات**

إن حوكمة الشركات Corporate Governance عبارة عن مصطلح تم البدء في استخدامه مع بداية عقد التسعينات من القرن الماضي ، حيث تزايد استخدام هذا المصطلح بشكل واسع في السنوات الأخيرة منه ، وأصبح شائع الاستخدام من قبل الخبراء ، لاسيما أولائك العاملون في المنظمات الدولية والإقليمية والمحلية . يشير ( سليمان ) إلى إن ظهور نظرية الوكالة \*[[1]](#footnote-2) Agency Theory وما ارتبط بها من إلقاء الضوء على المشكلات التي تنشأ نتيجة تضارب المصالح بين أعضاء مجالس إدارة الشركات وبين المالكين إلى زيادة الاهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح التي تعمل على حماية مصالح المساهمين والحد من التلاعب المالي والإداري الذي قد يقوم به أعضاء مجالس الإدارة والإدارات التنفيذية بهدف تعظيم مصالحهم الخاصة ، وذلك باعتبارهم الجهة التي تمسك بزمام الأمور داخل الشركة (1 (.

أما عن جذور فكرة حوكمة الشركات فتشير ( أبو العطا ) إلى إنها تعود إلى Berle & Means اللذين يعدان أول من تناولا موضوع فصل الملكية عن الإدارة ، وذلك في سنة 1932 . وتأتي حوكمة الشركات لسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مديري ومالكي الشركة من جراء الممارسات السلبية التي من الممكن أن تضر بالشركة وبالصناعة كلها (2. (وفي هذا السياق يأتي تأكيد Mitchel et al. و Monks & Minow بعد فترة من الزمن على إمكانية حل مشكلات الوكالة أو تخفيفها ، وذلك من خلال التطبيق الجيد لآليات حوكمة الشركات (4 ) و (5 ) .

وقد أكدت العديد من الدراسات على أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات وأثرها في زيادة ثقة المستثمرين في أعضاء مجالس إدارة الشركات ، وبالتالي قدرة الدول على جذب مستثمرين محليين أو أجانب ، وما يترتب على ذلك من تنمية اقتصادات تلك الدول . وصاحب ذلك قيام العديد من دول العالم والمنظمات الدولية بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات ، وذلك من خلال قيام الهيئات العلمية ، والجهات التشريعية بإصدار مجموعة من اللوائح والقوانين والتقارير والقواعد التي تؤكد على أهمية التزام الشركات بتطبيق تلك المبادئ .

**ب – معنى الحوكمة**

لاشك انه هناك العديد من المصطلحات في اللغة الانكليزية نجد لها معنى واضحا ومتفقا عليه إلى حد الإجماع في اللغة العربية . ولكن في مقابل ذلك هناك العديد من المفاهيم التي لا توجد لها ترجمة حرفية في اللغة العربية ، تعكس ذات المعنى والدلالات التي تعكسها اللغة الانكليزية ، وان احد الأمثلة الحية على هذه المفاهيم هو مصطلح Governance . وعلى المستوى المحلي والإقليمي لم يتم التوصل إلى مرادف متفق عليه في اللغة العربية لهذا المصطلح ، كما إن اقتران هذا المصطلح مع كلمة Corporate أعطاه أكثر من مدلول . وفي هذا السياق يذكر (الصالح ) انه وجد خمسة عشر معنى في اللغة العربية لتفسير المصطلح المذكور وهي ( حوكمة الشركة ، و حاكمية الشركة ، و حكما نية الشركة ، و التحكم المشترك ، و التحكم المؤسسي ، و الإدارة المجتمعة ، و ضبط الشركة ، و السيطرة على الشركة ، و المشاركة الحكومية ، و إدارة شؤون الشركة ، و الشركة الرشيدة ، و توجيه الشركة ، و الإدارة الحقة للشركة ، و الحكم الصالح للشركة ، و أسلوب ممارسة سلطة الإدارة. ولأغراض هذا البحث سوف يعتمد الباحث مصطلح حوكمة الشركات على Corporate Governance ، الذي يرمز له اختصارا ( CG ) ، الذي حدده المجمع العلمي المصري ، وذلك بالاستناد إلى مجموعة من الأسانيد اللغوية والعلمية .

وقد تعددت التعاريف المقدمة لهذا المصطلح بحيث يدل كل منها عن وجهة النظر التي يتبناها مقدم هذا التعريف ، إذ لا يوجد على المستوى العالمي تعريف موحد متفق عليه بين المحاسبين والإداريين والقانونيين والمحللين الماليين لمفهوم حوكمة الشركات Corporate Governance . و تقع التعاريف الموجودة لحوكمة الشركات في إطار طيف واسع من المضامين ، إذ تتباين التعاريف من تلك التي تعبر عن وجهة نظر ضيقة في طرف من أطرافه إلى التعاريف التي تنطلق لتعبر عن وجهات نظر أوسع نطاقا وأكثر شمولا في الطرف الآخر منه . سوف يضعها الباحث بحسب محاور الاهتمام التي انطوت عليها وكما يأتي :

**\* التعاريف التي تركز على العلاقة بين الشركة والمالكين وتوجيه أدائها .**

تنسجم هذه التعاريف مع أنموذج التمويل التقليدي ، معبرا عنه بنظرية الوكالة بشكلها المبسط . إذ إنها تركز على المالكين ودورهم في الرقابة على أداء الشركات وتوجيهها . وعلى وفق هذا المنظور عرفتها مبادرة Berlin بأنها " المجموعة الكاملة من الترتيبات التشريعية والمؤسسية التي تحدد الإطار التنظيمي الواقعي والقانوني لإدارة الشركة والإشراف عليها " .

ويرى الباحث إن التعاريف التي تقع في هذا الإطار قد أغفلت بيان المفاهيم الأساسية التي هي بمثابة الأعمدة التي تركز عليها عملية الحوكمة وهي المساءلة ، و الشفافية ، والنزاهة ، و الإنصاف ومسؤولية جميع الأطراف المشاركة وحماية حقوق جميع أصحاب المصالح في الشركة .

**\* التعاريف التي تتمحور في تحديد الأطراف ذات العلاقة وتحديد**

**مسؤوليات وواجبات وصلاحيات كل منها .**

ينظر إلى حوكمة الشركات على وفق هذه التعاريف كشبكة من العلاقات ، ليس فقط بين الشركة ومالكيها ، بل بين الشركة ومجموعة كبيرة من أصحاب المصالح الآخرين Stakeholders ( العاملين ، و الزبائن ، و المجهزين ، والمقرضين ، ...الخ ) . كما إنها تنسجم مع نظرية أصحاب المصالح ، التي هي الشكل الموسع لنظرية الوكالة . وفي هذا السياق يأتي تعريف Sir Adrian Cadbury ، الذي عرفها بأنها " تعنى بإقامة التوازن بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية ، بين الأهداف الفردية والجماعية ، وان إطار حوكمة الشركات هنا لتشجيع الاستخدام الكفء للموارد وطلب المساءلة عن الوصايا عليها . وان الهدف هو الربط قدر الإمكان لمصالح الأفراد والشركات والمجتمع كله "

**\* التعاريف التي تركز على أهداف الشركات والبعد الستراتيجي لها .**

تركز التعاريف في إطار هذا المضمون على أهداف الشركة ، ورسم الاتجاه الستراتيجي لها ، للسيطرة على متغيرات بيئتها الداخلية والاستعداد لمواجهة متغيرات البيئة الخارجية والتكيف معها ، وذلك لتحقيق مطالب أصحاب المصالح ، وديمومة بقاء الشركة . وفي هذا الاتجاه يعرف Hitt et al. حوكمة الشركات بأنها " تمثل العلاقات بين أصحاب المصالح ، والتي تستخدم لتحديد الاتجاه الستراتيجي للشركة والرقابة على أدائها . وان حوكمة الشركات في جوهرها تهتم بتحديد طرق لضمان اتخاذ القرارات الستراتيجية في الشركة بشكل فعال.

وللتأكيد على دور أصحاب المصالح في الإشراف على المخاطر وإدارتها في الشركة ، يعرف كل من Hermanson و Rittenberg حوكمة الشركات بأنها " عمليات تتم من خلال إجراءات تتخذ من قبل أصحاب المصالح لتوفير إشراف على المخاطر وإدارتها من خلال الإدارة ومراقبة مخاطر المنظمة والتأكيد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر ، مما يؤدي إلى المساهمة المباشرة في انجاز أهداف الشركة وحفظ قيمها ، مع الأخذ بنظر الاعتبار إن أداء أنشطة الحوكمة يكون من مسؤولية أصحاب المصالح فيها ، لتحقيق فعالية رعاية العهدة Stewardship ".

**2 . اهمية ومبررات الحوكمة**

لقد تعاظمت في الآونة الأخيرة أهمية حوكمة الشركات بشكل كبير لتحقيق التنمية وتعزيز الرفاهية الاقتصادية للشعوب . إذ برزت هذه الأهمية بعد ألازمة المالية الآسيوية 1997 – 1998 ، والانهيارات والفضائح التي طالت كبريات الشركات ، مثل شركة انرون Enron للطاقة وما تلا ذلك من سلسلة اكتشافات تلاعب الشركات في قوائمها المالية التي كانت لا تعبر عن الواقع الفعلي لها ، وذلك بالتواطؤ مع كبرى الشركات العالمية الخاصة بالتدقيق والمحاسبة ، وهو ما جعل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD \*[[2]](#footnote-3) تصدر مجموعة من القواعد لحوكمة الشركات الخاصة في سنة 2004 ولحوكمة الشركات المملوكة للدولة في سنة 2005 .

**فعلى الصعيد الاقتصادي** أخذت تتنامى أهمية القواعد السليمة لحوكمة الشركات ، وهو الأمر الذي أكده Winkler بشدة ، حيث أشار إلى أهمية حوكمة الشركات في تحقيق التنمية الاقتصادية وتجنب الوقوع في مغبة الأزمات المالية ، وذلك من خلال ترسيخ عدد من معايير الأداء ، بما يعمل على تدعيم الأسس الاقتصادية في الأسواق وكشف حالات التلاعب والفساد المالي والإداري وسوء الإدارة ، بما يؤدي إلى كسب ثقة المتعاملين في هذه السواق ، والعمل على استقرارها والحد من التقلبات الشديدة فيها ، وبالتالي تحقيق التقدم الاقتصادي المنشود .

أما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ( OECD ) فترى إن الحوكمة احد عوامل تحسين الكفاية الاقتصادية والنمو الاقتصادي ، بالإضافة إلى تعزيز ثقة المستثمرين . وان وجود نظام حوكمة فعال في أي شركة وفي أي اقتصاد بشكل عام ، يساعد في توفير درجة من الثقة ضرورية لكي يعمل الاقتصاد بشكل جيد . ونتيجة لذلك تكون تكلفة رأس المال منخفضة ، وان الشركات تشجع على استعمال الموارد بكفاية أكثر ، وبذلك تعزز النمو الاقتصادي. ويذهب رئيس البنك الدولي Wolfensohn ابعد من ذلك في تقييمه لأهمية حوكمة الشركات ، إذ انه يقول " إن حوكمة الشركات مهمة ألان في عالم الاقتصاد كأهمية حكم البلدان.

**وفي الجانب المحاسبي والرقابي** تتجسد أهمية الحوكمة بما يأتي :

1 . محاربة الفساد المالي والإداري في الشركات وعدم السماح بوجوده او عودته مره أخرى .

2 . تحقق ضمان النزاهة والحيادية والاستقامة لكافة العاملين في الشركة بدءا من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتى أدنى مستوى للعاملين فيها .

3 . تفادي وجود أخطاء عمديه أو انحراف متعمد كان أو غير متعمد ومنع استمراره أو العمل على تقليله إلى أدنى قدر ممكن ، وذلك باستخدام النظم الرقابية المتطورة .

4 . تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية ، وتحقيق فاعلية الإنفاق وربط الإنفاق بالإنتاج .

5 . تحقيق قدر كاف من الإفصاح والشفافية في الكشوفات المالية .

6 . ضمان أعلى قدر من الفاعلية لمراقبي الحسابات الخارجيين ، والتأكد من كونهم على درجة عالية من الاستقلالية وعدم خضوعهم لأية ضغوط من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين .

**أما على الصعيد الاجتماعي** فيذكر مركز الحوكمة في الجامعة التكنولوجية في سدني ( UTS ) \*[[3]](#footnote-4) إنها تهتم بتحقيق التوازن بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية . ويشجع إطار حوكمة الشركات الاستخدام الكفء للموارد وضمان حق المساءلة عن السيطرة عليها ، ويهدف إلى ربط مصالح الأفراد والشركات والمجتمع بشكل عام. وفي ذات الاتجاه يؤكد Hitt et al. إن حوكمة الشركات ذات أهمية كذلك للشعوب ، إذ يرغب كل بلد أن تزدهر وتنمو الشركات العاملة ضمن حدوده لتوفير فرص العمل أو الخدمات الصحية ، والإشباع للحاجات الأخرى ، ليس لتحسين مستوى المعيشة فحسب بل لتعزيز التماسك الاجتماعي .

**مبررات حوكمة الشركات المملوكة للدولة وأهميتها:**

تكتسب الشركات المملوكة للدولة أهمية خاصة ، إذ انه على الرغم من الخصخصة التي شهدتها العديد من الدول ، إلا إن تلك الشركات لازالت مساهماتها تمثل جزءا أساسيا من إجمالي الناتج المحلي وتوفير فرص العمل ، وتظهر بشكل بارز في اقتصادات العديد من الدول ومنها العراق ، الذي بلغت نسبة مساهمة القطاع العام في **إجمالي تكوين رأس المال الثابت** للمدة 1997 – 2002 ( 88.7 % ، 83.9 % ، 86.4 % ، 89.7 % ، 91.1 % ، 81.7 % ) على التوالي ، في حين بلغت مساهمة القطاع الخاص فيه لنفس المدة ( 11.3 % ، 16.1 % ، 13.6 % ، 10.3 % ، 8.9 % ، 18.3 % ) على التوالي ( 19 ) . كما بلغت نسبة مساهمة هذا القطاع في الناتج المحلي الإجمالي للمدة 1997 – 2002 ( 77 % ، 73 % ، 81 % ، 85 % ، 79 % ، 74 % ) على التوالي . أما القطاع الخاص فقد بلغت نسبة مساهمته في الناتج المحلي الإجمالي للمدة ذاتها ( 23 % ، 27 % ، 19 % ، 15 % ، 21 % ، 26 %

عل[[4]](#footnote-5)ى التوالي \*

أما مساهمة القطاع العام في القيمة المضافة الإجمالية للسنوات

1997 – 2002 فقد بلغت ( 78 % ، 73 % ، 81 % ، 86 % ، 80 % ، 75 % ) ، فيما بلغت مساهمة القطاع الخاص فيها للمدة عينها ( 22 % ، 27 % ، 19 % ، 14 % ، 20 % ، 25 % ) .

كما يبلغ عدد العاملين في هذه الشركات نحو ( 500000 ) شخص ، ويشكلون نسبة 12.5 % من إجمالي العاملين في العراق البالغ ( 4000000 ) شخص ( 20 ) .

يتضح مما تقدم إن قطاع الشركات العامة وكما هو الحال في العديد من دول العالم ، لا يزال يمثل القسم الأغلب من النشاط الاقتصادي باستثناء الزراعة ، إذ إن هذه الشركات تؤدي دورا مهما في تنمية الاقتصاد الوطني ، وذلك من خلال توفير فرص العمل لعدد كبير من المواطنين ، ومساهمتها بنصيب كبير من الناتج المحلي الإجمالي والقيمة المضافة الإجمالية . لذلك إن أي إخفاق يتعرض له هذا القطاع سوف لا تنحصر آثاره في القطاع نفسه ، بل تمتد إلى قطاعات أخرى من الاقتصاد الوطني ، والتي تعتمد على مخرجات هذا القطاع . وبناء على ما تقدم يجب تحليل ودراسة المشكلات التي يعاني منها ، وبخاصة مشكلة الفساد المالي والإداري التي استشرت فيه بشكل غير مسبوق ، ليس لغرض حماية هذه الشركات من الانهيار فحسب ، بل لحماية الشركات التابعة للقطاع الخاص التي تعتمد عليه بشكل كبير مصدرا لمدخلاتها أو سوقا لمخرجاتها ، وبالتالي حماية الاقتصاد الوطني كله .

**ثالثا : مفهوم الفساد المالي والإداري**

مما لاشك فيه إن الفساد المالي والإداري أصبح سمة بارزة من سمات العصر الحديث ، رغم إن نشأته تعود في جذورها إلى بداية الخليقة ونشأت البشرية ، وذلك بدلالة ما ورد في القران الكريم من قصص الخلائق ومنذ ادم عليه السلام ، إذ إن أول من بدأ بالإفساد هو إبليس الذي استأذن رب العزة تعالى ( قال ربي فانظرني إلى يوم يبعثون قال فانك من المنظرين إلى يوم الوقت المعلوم قال فبعزتك لأغوينهم أجمعين إلا عبادك منهم المخلصين قال فالحق والحق أقول لاملأن جهنم منك وممن تبعك منهم أجمعين ) ( الآيات 79 ، 80 ، 81 ، 82 ، 83 ، 84 ، 85 من سورة ص ) . واليوم تعد ظاهرة الفساد المالي والإداري ظاهرة عالمية واسعة الانتشار ، وذات جذور تأخذ أبعادا واسعة وتتداخل فيها عوامل مختلفة يصعب التمييز بينها ، وتختلف درجة شموليتها من مجتمع إلى آخر ، وهو داء خطير يهلك الحرث والنسل لم تسلم منه أي دولة في العالم متقدمة كانت أم نامية ، ولكن بدرجات ونسب متفاوتة ، وهذا ما تؤكده العديد من الدراسات بان الفساد المالي والإداري يقل كثيرا في الدول ذات الاقتصاد القوي ، والمستوى المعيشي المرتفع ، بينما يرتفع بمعدلات و وتائر كبيرة في الدول النامية بصفة عامة ، وذات المستوى المعيشي المنخفض على وجه الخصوص . ويتجلى ذلك من خلال الأوجه العديدة للفساد المالي والإداري ، كانتشار الرشوة ، والتسيب بين الموظفين وضعف الإنتاجية وتفشي المحسوبية والوساطة وزيادة الروتين وتعقيد الإجراءات في تنفيذ المعاملات . سوف يتناول الباحث في هذه الفقرة مفهوم الفساد ، ومظاهره ، وأسبابه وآثاره وانعكاساته .

**1 . مفهوم الفساد لغة واصطلاحا**

لقد دأب معظم الباحثين الأكاديميين على تحديد معاني المصطلحات التي تستعمل في بحوثهم ، وذلك لكي لا تخرج النقاشات والتحليلات عن إطارها الموضوعي ويتشتت جهد الباحث بدلا من التركيز على نقاط محددة. وعليه سوف يتم تحديد معنى الفساد لغة وتعريفه اصطلاحا .

**الفساد لغة** : ورد الفساد في معاجم اللغة في ( فسد ) الشيء يفسد بضم السين ( فسادا ) فهو فاسد ، والمفسدة ضد المصلحة ( 21 ) . كما ورد الفساد في القران الكريم في مواضع عديدة ليدل على معاني مختلفة ، فقد ورد ليعبر عن ( الطغيان والتجبر ) ، كما في قوله تعالى ( الذين لا يريدون علوا في الأرض ولا فسادا ) (الآية 83 من سورة القصص ) ، أو ( الجدب والقحط ) كما في قوله تعالى ( ظهر الفساد في البر والبحر بما كسبت أيدي الناس ليذيقهم بعض الذي عملوا لعلهم يرجعون ) (الآية 41 من سورة الروم ) ، أو ( عصيان إطاعة الله ) كما في قوله تعالى ( إنما جزاء الذين يحاربون الله ورسوله ويسعون في الأرض فسادا أن يقتلوا أو يصلبوا أو تقطع أيديهم وأرجلهم من خلاف أو ينفوا من الأرض ذلك لهم خزي في الدنيا ولهم عذاب عظيم ) (الآية 33 من سورة المائدة ) .

**تعريف الفساد :** لقد وردت تعاريف عديدة للفساد ، إذ لا يوجد تعريف واحد محدد له ، إلا أنها تمحورت جميعها على مضمون واحد وهو إساءة استعمال السلطة العامة أو الوظيفة العامة لتحقيق مكاسب شخصية . لقد ارتبط مفهوم الفساد في أذهان العديد من البشر بالشر ، و ربما يكون اصدق تعريف له هو الذي ورد في موسوعة العلوم الاجتماعية " الفساد هو سوء استخدام النفوذ العام لتحقيق مكاسب خاصة ، ويشتمل ذلك على جميع أنواع رشاوى المسؤوليين المحليين أو الوطنيين أو السياسيين ، ولكنه لا يتضمن الرشاوى التي تحدث فيما بين القطاع " ( 22 ) .

ويرى الباحث انه في إطار هذا البحث يمكن أن ينظر إلى الفساد المالي والإداري بأنه التغيير غير المرغوب فيه في المعاملة بين القطاع العام والقطاع الخاص ، الذي يمثل تقويضا للثقة العامة ، أو خرقا للقوانين والسياسات والإجراءات التي توضع موضع التنفيذ للصالح العام ، لغرض تحقيق المنافع الشخصية على حساب المجتمع ، وذلك بإعطاء أو اخذ الرشاوى أو الامتيازات ، وذلك بإساءة استعمال السلطة والنفوذ في المؤسسات الرسمية .

**2 . أسباب ظهور الفساد المالي والإداري**

لا يمكن معالجة الظواهر السلبية التي تعاني منها المجتمعات مالم يتم تشخيص أسبابها وبواعث نشؤها . وقد حدد البنك الدولي World Bank مجموعة من الأسباب لظهور الفساد المالي والإداري أبرزها ما يأتي :

أ – تهميش دور المؤسسات الرقابية ، وقد تكون تعاني من الفساد هي

نفسها .

ب – وجود البيروقراطية في مؤسسات الدولة .

ج – حصول فراغ في السلطة السياسية ناتج عن الصراع من اجل

السيطرة على مؤسسات الدولة .

د – ضعف مؤسسات المجتمع المدني وتهميش دورها .

هـ - توفر البيئة الاجتماعية والسياسية الملائمة لظهور الفساد .

إضافة إلى ما تقدم ، يمكن تحديد ثلاثة أبعاد لأسباب حدوث الفساد المالي والإداري وهي :

* **البعد السياسي** ، تتمثل أسباب الفساد الإداري والمالي بالإرادة السياسية الضعيفة التي تتعايش مع الفساد ، ولا تمتلك المبادرات لمكافحته ، فإنها حتى وان أعلنت عن إصلاحات ، فإنها تبقى من قبيل العبث ، ويصبح من ثم وجود المصلحين بلا معنى ، حتى وان توفرت لديهم الجدية والرغبة الصادقة في الإصلاح . وبدون الإرادة السياسية ، فان مواجهة الفساد ستقتصر على الشكل ليس إلا ، ويبقى دور المصلحين مقتصرا على المناشدات والنداءات والتمنيات التي لا تغني ولا تسمن من جوع . وان غياب الإرادة السياسية يؤدي إلى غياب دولة المؤسسات السياسية والقانونية والدستورية . وعند هذا المستوى تظهر حالة غياب الحافز الذاتي لمحاربة الفساد تحت وطأة التهديد بالقتل والاختطاف والتهميش والإقصاء الوظيفي . كما تتعطل إلى حد بعيد آليات الرقابة في الدولة ويخبو وازع المساءلة والمحاسبة ، حيث إن الحكومة لا تحاسب الإدارة مع علمها بالفساد المستشري في أوصالها ، وان يد القضاء لا تطول المسؤولين في الدولة مهما قيل أو عرف أو شاع عنهم ، وان هيئات الرقابة تكون معطلة أما بفعل شدة الفساد الذي يتجاوز في أبعاده قدرتها ، أو لان دم الفساد اخذ يدب في عروق بعضها .
* **البعد الاقتصادي ،** يتمثل في البطالة وتدني الرواتب والأجور وتباين الدخول بشكل كبير وانخفاض مستو المعيشة بشكل عام ، فضلا عن غياب الفعالية الاقتصادية في الدولة وكثرة الصفقات التجارية المشبوهة او الناتجة عن عمليات السمسرة يحتل الفساد المالي فيها حيزا واسعا .
* **البعد الاجتماعي ،** يتجلى عندما يغدو لكل شيء ثمن يقاس بالدنانير ، وعندما يغدو للقيام بواجب وظيفي معين ثمن ، و لإجراء معاملة مع إدارات الدولة ثمن ، ولتصريف أعمال الحكم ثمن ، وللكلمة في وسائل الإعلام ثمن ، ولحكم القضاء في بعض الحالات ثمن . وعندما يصبح لكل شيء ثمن ، فان الفساد قد أضحى في حياتنا العامة من صلب ثقافة المجتمع وبذلك يكون المجتمع في هذا الحال قد ابتلي بما نسميه ثقافة الفساد ، وعندما يكون الفساد من صلب ثقافة المجتمع يصعب علاجه . فالفساد لا ينتج إلا مزيدا من الفساد ، والفاسد لا يرى في فساد عيبا ، وهنا يشكل الفساد طوقا يحتاج إلى من يكسره بقوة خارقة .

**3 . مظاهر الفساد المالي والإداري**

ينطوي الفساد على آثار بالغة الخطورة ، مدمرة للمجتمع ، وبوصفه يمثل احد أشكال السرقة العامة للثروة الوطنية ، فانه يتسبب في تسرب الأموال العامة بطرق غير مشروعة إلى جيوب مرتكبي الفساد ، وغالبا ما تجد طريقها إلى خارج البلد ، بدلا من توظيفها داخل البلد لجلب المنفعة العامة .وان الفساد كالجرثومة الخبيثة تفترس الحكم الجيد وتقوض أركانه ، وتدمر الشرعية السياسية ، وتغتصب حقوق المواطنين العاديين وتهمشهم في الحياة السياسية ، بل يسهم في تشويه القرار الاقتصادي والسياسي ، وتكون الخيارات والقرارات خاطئة ، فتتسبب في تحويل الخدمات من الفئات التي هي بأمس الحاجة إليها إلى جماعات المصالح المكتسبة . وعندما يستشري الفساد في المجتمع ويتحكم به ، تهتز أركان الحكم وتنقص سيادة القانون ويتمادى مرتكبو الفساد في البحث عن وسائل أخرى جديدة للحصول على مزيد من الأموال بطرق غير مشروعة ، وعندما يتحكم الفساد بالمجتمع ويضرب أطنابه فيه ، تدخل البلاد في حلقة مفرغة ، حيث يغذي الفساد في إطارها نفسه بنفسه ، وعندها يتعذر السيطرة عليه بسهولة . وللفساد المالي والإداري مظاهر متعددة وآثار خطيرة .

**أ – مظاهر الفساد المالي والإداري**

للفساد المالي والإداري مظاهر وتجليات سياسية ومالية وإدارية وأخلاقية .

**ففي الجانب السياسي** ، يتجلى الفساد في الحكم الشمولي الفاسد ، وفقدان الديمقراطية وفقدان المشاركة وفساد الحكام وسيطرة نظام الحكم على الاقتصاد وتفشي المحسوبية .

**وفي الجانب المالي** ، يتمثل الفساد بالانحرافات المالية وعدم الالتزام بالقواعد والأحكام المالية التي تنظم سير العمل الإداري والمالي في الدولة ومؤسساتها ومخالفة تعليمات أجهزة الرقابة المالية . وتتجسد مظاهر الفساد المالي بالرشاوى والاختلاس والتهرب الضريبي والمحسوبية في التعيينات والمراكز الوظيفية .

**أما الفساد الإداري** ، فانه يتعلق بالانحرافات الإدارية والوظيفية أو التنظيمية التي تصدر عن الموظفين العموميين أثناء تأديتهم لمهام عملهم ، وتتجسد مظاهر الفساد الإداري في التسيب لدى الموظفين وعدم احترام الوقت وتمضيته في أمور لا علاقة لها بمهام الوظيفة واستحقاقاتها ، وعدم تحمل المسؤولية وإفشاء أسرار العمل وغبرها .

**وفي الجانب الأخلاقي** ، يتمثل الفساد بالانحرافات الأخلاقية والسلوكية التي يقوم بها موظفي الدولة ، والمتعلقة بسلوكهم الشخصي وتصرفاتهم المتمثلة باستغلال الوظيفة لتحقيق مصالح شخصية على حساب المصلحة العامة و ممارسة المحسوبية دون النظر إلى اعتبارات الكفاءة والجدارة عند تعيين الموظفين .

**ب – آثار الفساد المالي والإداري**

إن للفساد المالي والإداري تكلفة ، وخاصة في الشركات العامة ، حيث يتم الحصول على مكاسب مالية وامتيازات أخرى على حساب المجتمع . وتتمثل تكاليف الفساد المالي والإداري في الزيادة المباشرة التي تطرأ على تكلفة المعاملة ، ومن ثم على السعر الذي يدفعه المستهلك للسلع أو المستفيد من الخدمات التي تقدمها الجهة التي تدفع الرشوة . إن الزيادة في التكلفة لا تعد بأي حال من الأحوال الجانب الأكثر خطورة من الجوانب الأخرى ، فعندما يكون احتمال الحصول على مكاسب شخصية عنصرا من العناصر ، فانه يتحول سريعا ليكون العنصر الأوحد الهام في المعاملة ، مع إزاحة عناصر التكلفة والنوعية ، وموعد وكيفية التسليم ، وجميع الاعتبارات القانونية الأخرى جانبا عند الموافقة على منح العقود . وينتج عن ذلك اختيار موردين غير مناسبين ، أو مقاولين غير ملائمين ، بالإضافة إلى شراء السلع غير المناسبة . وبناء على ذلك يتم إعطاء الأولوية للمشروعات الغير ضرورية على حساب الأولويات الوطنية الهامة بدون سبب سوى تمكين متخذي القرار الحكوميين من الحصول على رشاوى كبيرة وسريعة . وبصفة عامة يمكن تلمس بعض الآثار الاقتصادية للفساد ومنها ( 3 ) :

* يساهم الفساد في تدني كفاءة الاستثمار العام وإضعاف مستوى الجودة في البنية التحتية العامة ، وذلك بسبب الرشاوى التي تحد من الموارد المخصصة للاستثمار وتسيء توجيهها أو تزيد من تكلفتها .
* للفساد اثر مباشر في حجم ونوعية موارد الاستثمار الأجنبي لما تنطوي عليه هذه الاستثمارات من إمكانات نقل المهارات والتكنولوجيا ، فقد أثبتت الدراسات إن الفساد يضعف هذه التدفقات الاستثمارية وقد يعطلها ، وبالتالي يسهم في تدني حجم الضرائب ومن ثم تراجع مؤشرات التنمية البشرية خاصة فيما يتعلق بمؤشرات التعليم والصحة
* يرتبط الفساد بتردي حالة توزيع الدخل والثروة ، من خلال استغلال أصحاب النفوذ لمواقعهم المميزة في المجتمع وفي النظام السياسي ، مما يتيح لهم الاستئثار بالجانب الأكبر من المنافع الاقتصادية التي يقدمها النظام بالإضافة إلى قدرتهم على مراكمة الأصول بشكل مستمر مما يؤدي إلى توسيع الفجوة بين هذه النخبة وبقية أفراد المجتمع .

**رابعا : دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي**

**والإداري**

يعد الفساد المالي والإداري من اخطر المشكلات التي تعاني منها مؤسسات الدولة بصفة عامة ، والشركات المملوكة للدولة بصفة خاصة . ويتمثل الفساد المالي والاداري بالمكاسب والامتيازات التي يتم الحصول عليها بشكل غير مشروع ، والتي سبق وان أشار أليها الباحث آنفا ، ويترتب عليها تحمل الشركات تكاليف إضافية تنعكس على أسعار السلع التي تنتجها أو الخدمات التي التي تقدمها ، مما يضعف قدرتها على التنافس والبقاء ، وبالتالي تآكل رأس المال . وبدلا من أن تكون هذه الشركات احد محركات الاقتصاد وعامل من عوامل النمو ، تصبح عبئا على الاقتصاد الوطني يتحمله المجتمع بأسره . تؤدي حوكمة الشركات دورا مهما في معالجة المشكلات التي تعاني منها هذه الشركات ، والتي من أبرزها مشكلة الفساد المالي والإداري ، وذلك من خلال مجموعة من الآليات صنفها كل من Hess و Impavido إلى آليات حوكمة داخلية وأخرى خارجية . سيتم تناول هذه الآليات بشكل مختصر وكما يأتي (24 ):

1 **. الآليات الداخلية لحوكمة الشركات**

تنصب آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركة ، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة . ويمكن تصنيف آليات حوكمة الشركات الداخلية إلى ما يأتي :

**أ – مجلس الإدارة**

يذكر كل من Singh و Harianto إن الناشطين في مجال حوكمة الشركات والباحثين والممارسين يعدون مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة ، إذ انه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة ، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا . كما إن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع إستراتيجية الشركة ، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة ، ويراقب سلوكها ويقوم أدائها ، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة( 25 ) . ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة ، وفي ذات الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار ، كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيدا عن التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤونها ، وتقوم باختيار الإدارة العليا ، فضلا عن الإشراف المستمر على أداء الشركة والإفصاح عن ذلك ( 26 ) . وفي هذا السياق يأتي تأكيد ( PSCGT ) \*[[5]](#footnote-6) على ضرورة أن تقاد كل شركة من الشركات المملوكة للدولة بمجلس إدارة فعال ، يمارس القيادة ويوجه الشركة بنزاهة وحكمة ويعمل لمصلحة الشركة بشفافية ومسؤولية ( 27 (.

ولكي يتمكن مجلس الإدارة في الشركة المملوكة للدولة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة ، يلجا إلى تأليف مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين ، أبرزها ما يأتي ( 28 ):

**ب- لجنة التدقيق**

لقد حظيت لجنة التدقيق في الوقت الحاضر باهتمام بالغ من قبل الهيئات العلمية الدولية ، والمحلية المتخصصة والباحثين ، وبخاصة بعد الإخفاقات والاضطرابات المالية التي حصلت في الشركات العالمية . ويرجع هذا الاهتمام للدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة التدقيق كأداة من أدوات حوكمة الشركات في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات ، وذلك من خلال دورها في إعداد التقارير المالية وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات ، وكذلك دورها في دعم هيئات التدقيق الخارجي وزيادة استقلاليتها ، فضلا عن دورها في التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات .

لقد ظهر مفهوم هذه اللجنة بعد الانهيارات المالية لبعض الشركات الكبير كما تم ذكره . **ففي الولايات المتحدة الأمريكية** تم إصدار قانون Sarbanse Oxley Act في سنة 2002 ، الذي ألزم جميع الشركات بتشكيل لجنة التدقيق لما لها من دور هام في منع حدوث تلك الانهيارات المالية في المستقبل ، وذلك من خلال دورها في عملية إعداد القوائم المالية وكذلك في زيادة استقلالية كل من المدقق الداخلي والخارجي .

**أما في المملكة المتحدة** فقد صدر عددا من التوصيات بتشكيل هذه اللجنة ، من أبرزها تقرير Smith Report في سنة 2003 ، الذي تضمن العديد من التوصيات الخاصة بدور ومسؤوليات لجنة التدقيق وكيفية الإفصاح عن هذه المسؤوليات في التقارير السنوية للشركات ( 29 ) . وتجدر الإشارة إلى انه هناك **العديد من الدول** الأخرى مثل كندا ، وفرنسا ، وألمانيا ، وماليزيا وسنغافوره قد ظهر فيها مفهوم هذه اللجنة منذ سنوات عديدة ، وتطور هذا المفهوم بعد صدور العديد من التوصيات والمقترحات لحل المشكلات التي تواجهها هذه اللجنة في الواقع العملي ، وبالشكل الذي أصبحت هذه اللجان في الوقت الحاضر أداة هامة من أدوات حوكمة الشركات .

وعن تشكيل لجنة التدقيق في الشركات المملوكة للدولة ، فإنها على وفق المعلومات التي توفرت للباحث قد ظهرت الدعوة إليها لأول مرة في توصيات تقرير King Report \*[[6]](#footnote-7) في جنوب أفريقيا في سنة 1994 وتلا ذلك صدور العديد من التوصيات لتأليف مثل هذه اللجنة في العديد من الدول . وقبل التطرق إلى أهمية هذه اللجنة والواجبات التي تقوم بها ، لابد من الإشارة إلى المقصود بها . ونظرا لتعدد التعاريف في أدبيات التدقيق لهذه اللجنة ، سوف يكتفي الباحث بإيراد تعريفين احدهما لإحدى الهيئات المهنية والآخر لأحد الباحثين .

* لقد عرفت لجنة التدقيق من قبل الهيأة الكندية للمحاسبين القانونيين ( CTCA )\*[[7]](#footnote-8) بأنها " لجنة مكونة من أعضاء مجلس إدارة الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة ، وتتلخص نشاطاتها في ترشيح المدقق الخارجي ومناقشة نطاق ونتائج التدقيق معه ، وكذلك مراجعة نظام الرقابة الداخلية للشركة والتأكد من فاعليته ، وكذلك التأكد من تطبيق قواعد حوكمة الشركات في الشركة ( 31 ) .
* كما عرفها ( ميخائيل ) بأنها لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة ، تتكون من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين ، ويحضر اجتماعات هذه اللجنة المدققون الداخليون والخارجيون إذا اقتضى الأمر ذلك ، وتفوض هذه اللجنة صلاحيات العمل طبقا للأحكام التي يقررها مجلس الإدارة ، وترفع تقاريرها الدورية إلى رئيس مجلس الإدارة ( 32 ).

ويتضح للباحث من خلال التعاريف السابقة انه يتم تعريف هذه اللجنة في ضوء عضويتها ومسؤولياتها ، وإنها تتميز بأنها منبثقة عن مجلس الادارة وتقتصر عضويتها على أعضاء مجلس الإدارة من غير التنفيذيين ، والذين تتوافر لديهم الاستقلالية والخبرة في مجال المحاسبة والتدقيق ، وتتعلق مسؤوليتها بتدقيق عمليات إعداد التقارير المالية ومراجعة عمليات التدقيق الداخلي والخارجي ، وكذلك مراجعة الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات من قبل إدارة الشركة .

**وظائف وواجبات ( مسؤوليات ) لجنة التدقيق**

سبق وان أشار الباحث إلى إن إحدى أهم مسؤوليات لجنة التدقيق هي التأكد من تطبيق قواعد الحوكمة على ارض الواقع ، والذي يتم من خلال مجموعة من الآليات ، كما إن وجود نظام رقابة داخلية يعد من أهم مسؤوليات مجلس الإدارة ، ويتمثل الدور الرئيسي للجنة التدقيق فيما يتصل بهذا النظام بالتحقيق من كفايته ، وفاعلية تنفيذه وتقديم التوصيات إلى مجلس الإدارة ، والتي من شانها تفعيل النظام وتطويره ، بما يحقق أغراض الشركة ويحمي مصالح المالكين وبقية أصحاب المصالح بكفاية عالية وتكلفة معقولة . وتقترح PSCGT الوظائف التالية للجنة التدقيق ((33:

* مراجعة الكشوفات المالية قبل تقديمها إلى مجلس الإدارة .
* التوصية بتعيين ومكافأة وإعفاء المدقق الخارجي .
* مناقشة نطاق وطبيعة الأولويات في التدقيق والاتفاق عليها .
* المناقشة مع المدققين الخارجيين لأية تحفظات أو مشكلات تنشأ أثناء عملية التدقيق .
* المناقشة مع المدققين الخارجيين والداخليين لتقويم فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الشركة وإدارة المخاطر فيها .
* الإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي ومراجعة التقارير التي تقدمها والنتائج التي تتوصل إليها وتقديم التوصيات للإدارة لاتخاذ الإجراءات اللازمة .
* القيام بأية واجبات تكلف بها من قبل مجلس الإدارة ، والتي لها صلة بأعمال التدقيق والرقابة .

**لجنة المكافآت**

توصي اغلب الدراسات الخاصة بحوكمة الشركات والتوصيات الصادرة عن الجهات المهتمة بها بأنه يجب أن تشكل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين. وفي مجال الشركات المملوكة للدولة فقد تضمنت إرشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ( OECD ) تأكيدا على ضرورة أن تكون مكافآت أعضاء مجلس الإدارة و الإدارة العليا معقولة ، وذلك لضمان تعزيز مصالح الشركة في الأمد البعيد من خلال جذب المهنيين من ذوي الكفاءات العالية .

**وظائف لجنة المكافآت وواجباتها**

تتركز وظائف لجنة المكافآت وواجباتها في تحديد الرواتب والمكافآت والمزايا الخاصة بالإدارة العليا لذا فان Mintz حدد تلك الواجبات بما يأتي ( 34 ) :

- تحديد والمكافآت والمزايا الأخرى للإدارة العليا ، و مراجعتها والتوصية

لمجلس الإدارة بالمصادقة عليها .

- وضع سياسات لإدارة برامج مكافأة الإدارة العليا و مراجعة هذه

السياسات بشكل دوري .

- اتخاذ خطوات لتعديل برامج مكافآت الإدارة العليا التي ينتج عنها دفعات

لا ترتبط بشكل معقول بأداء عضو الإدارة العليا .

- وضع سياسات لمزايا الإدارة ومراجعتها باستمرار .

**لجنة التعيينات**

يجب أن يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم وخبراتهم مع المهارات والخبرات المحددة من الشركة . ولضمان الشفافية في تعيين أعضاء مجلس الإدارة وبقية الموظفين فقد وضعت PSCGT لهذه اللجنة مجموعة من الواجبات هي :

– أن تقوم لجنة التعيينات في الشركة مع مجلس الإدارة وبمصادقة الوزير

المختص بوضع المهارات والخبرات المطلوب توافرها لدى عضو مجلس

الإدارة والموظفين المطلوبين .

– يجب على لجنة التعيينات أن تضع آليات شفافة للتعيين، بما يضمن

الحصول على أفضل المرشحين المؤهلين .

– أن تقوم اللجنة مع بقية أعضاء مجلس الإدارة بتقويم المهارات المطلوبة

للشركة باستمرار .

– يجب أن تقوم اللجنة بالإعلان عن الوظيفة المطلوب إشغالها ، ودعوة

المؤهلين لتقديم طلباتهم للتعيين.

– على اللجنة أن تتوخى الموضوعية ، وذلك بمقارنة مؤهلات ومهارات

المتقدم مع المواصفات الموضوعة من الشركة .

**ب- التدقيق الداخلي**

تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورا مهما في عملية الحوكمة ، إذ إنها تعزز هذه العملية ، وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة . حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية ، العدالة ، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي . وفي هذا السياق يرى Archambeault إن كل من التدقيق الداخلي والخارجي يعد آلية مهمة من آليات المراقبة ضمن إطار هيكل الحوكمة ، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومنع واكتشاف حالات الغش والتزوير ( 35 ) . وقد اعترفت الهيئات المهنية والتنظيمية بأهمية وظيفة التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة . فقد أكدت لجنة كادبيريCadbury committee على أهمية مسؤولية المدقق الداخلي في منع واكتشاف الغش والتزوير (36 ) . ولتحقيق هذه الوظيفة لأهدافها ، يجب أن تكون مستقلة وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها .

وفي هذا الاتجاه يؤكد Cohen et al. على انه يتم تقوية استقلالية هذه الوظيفة عندما ترفع تقاريرها إلى لجنة التدقيق بشكل مباشر وليس إلى الإدارة . يضاف إلى ذلك يمكن أن تزداد فاعلية لجنة التدقيق الداخلي عندما تكون قادرة على توزيع ملاك التدقيق الداخلي للحصول على معلومات مهمة عن قضايا خاصة بالشركة ، مثل تقوية نظام الرقابة الداخلية ونوعية السياسات المحاسبية المستخدمة ( 37) .

**2 . الآليات الخارجية لحوكمة الشركات**

تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابات التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة ، والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع ، حيث يشكل هذا المصدر احد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من اجل تطبيق قواعد الحوكمة . ومن الأمثلة على هذه الآليات ما يأتي ( 38 ) :

**أ - منافسة سوق المنتجات ( الخدمات ) وسوق العمل الإداري**

تعد منافسة سوق المنتجات ( أو الخدمات ) احد الآليات المهمة لحوكمة الشركات . ويؤكد على هذه الأهمية كل من ( Hess and Impavido ) ، وذلك بقولهم إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح ( أو إنها غير مؤهلة ) ، إنها سوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة ، وبالتالي تتعرض للإفلاس . إذن إن منافسة سوق المنتجات ( أو الخدمات ) تهذب سلوك الإدارة ، وبخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري Labor Market للإدارة العليا ، وهذا يعني إن إدارة الشركة إلى حالة الإفلاس سوف يكون له تأثير سيئ على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة ، إذ غالبا ما تحدد اختبارات الملائمة للتعيين انه لا يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء مجلس إدارة أو مديرين تنفيذيين سبق أن قادوا شركاتهم إلى الإفلاس أو التصفية (39 ) .

**ب - الاندماجات والاكتسابات Mergers and Acquisitions**

مما لاشك فيه إن الاندماجات والاكتسابات من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم . ويشير كل من (John and Kedia ) إلى وجود العديد من الأدبيات والأدلة التي تدعم وجهة النظر التي ترى إن الاكتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة ( في الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال ) ، وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال ، حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاكتساب أو الاندماج

( 40) .

أما في الشركات المملوكة للدولة فتشير OECD إلى إن الحكومة الصينية على سبيل المثال قد استفادت من هذه الآلية ، وذلك بعد إعطاء هذه الشركات قدرا من الاستقلالية في اتخاذ القرارات ومنها قرارات الاكتساب والاندماج ، ولكن تبقى الدولة بحاجة إلى أن تتأكد من عدم الإضرار بحقوقها كمالك للأسهم جراء مثل هذه القرارات المهمة التي تتخذها الإدارات ( 41 ) .

ويرى الباحث إن آلية الاكتساب ليس لها تأثيرا على الشركات المملوكة للدولة ، وذلك لأنها يمكن أن تحصل في الشركات المساهمة الخاصة ، وهي ليست موضوع الدراسة . أما الاندماج فقد نص عليه قانون الشركات العامة ، إلا انه على حد علم الباحث لم يتم تفعيل هذه الآلية .

**ج - التدقيق الخارجي External Auditing**

يؤدي المدقق الخارجي دورا مهما في المساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية ، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة التدقيق في نوعية تلك الكشوفات ، وليس مقبوليتها فقط . ومع تزايد التركيز على دور مجالس الإدارة ، وعلى وجه الخصوص لجنة التدقيق في اختيار المدقق الخارجي والاستمرار في تكليفه ، يرى Abbot and Parker إن لجان التدقيق المستقلة والنشيطة سوف تطلب تدقيقا ذا نوعية عالية ، وبالتالي اختيار المدققين الأكفاء والمتخصصين في حقل الصناعة الذي تعمل فيه الشركة ( 42 ) .

يمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة للشركات المملوكة للدولة ، إذ يساعد المدققون الخارجيون هذه الشركات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها ، ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام . ويؤكد معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية Institute of Internal Auditiors ( IIA ) على إن دور التدقيق الخارجي يعزز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف Oversight ، التبصر Insight والحكمة Foresight . ينصب الإشراف على التحقق مما إذا كانت الشركات المملوكة للدولة تعمل ما هو مفروض أن تعمله ويفيد في اكتشاف ومنع الفساد الإداري والمالي . أما التبصر فانه يساعد متخذي القرارات ، وذلك بتزويدهم بتقويم مستقل للبرامج والسياسات، العمليات والنتائج . وأخيرا تحدد الحكمة الاتجاهات والتحديات التي تواجهها الشركة . ولانجاز كل دور من هذه الأدوار يستخدم المدققون الخارجيون التدقيق المالي ، وتدقيق الأداء ، والتحقق والخدمات الاستشارية ( 43 ) . وقد أكدت بعض المنظمات المهنية والهيئات التنظيمية على ضرورة اخذ وظيفة التدقيق الداخلي بنظر الاعتبار من المدقق الخارجي . فعلى سبيل المثال تطلب معيار التدقيق SAS No. 65 الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين من المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار وظيفة التدقيق الداخلي عند التخطيط لعملية التدقيق . أما معيار التدقيق SAS No.78 فقد عرف وظيفة التدقيق الداخلي كمصدر للمراقبة يجب على المدقق الخارجي أن يأخذه بنظر الاعتبار عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية في الشركة .

د - **التشريع والقوانين**

غالبا ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة . لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة ، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية ، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم . فعلى سبيل المثال قد فرض قانون Sarbanes-Oxly Act متطلبات جديدة على الشركات المساهمة العامة ، تتمثل بزيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين ، وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية ، والطلب من المدير التنفيذي ( CEO ) ومدير الشؤون المالية ( CFO ) الشهادة على صحة التقارير المالية وعلى نظام الرقابة الداخلية ، ووضع خطوط اتصال فعالة بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق وتحديد قدرة المسؤولين في الشركة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في الشركة ، والتي قد تكون مضرة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الآخرين في الشركة . كما أناط مسؤولية تعيين وإعفاء المدقق الخارجي والمصادقة على الخدمات غير التدقيقية التي يمكن أن تقدمها شركات التدقيق لزبائنها بلجنة التدقيق ( 44 ) . وفي العراق ، فقد نظم قانون الشركات العامة رقم (22 ) لسنة 1977 شؤون الشركات المملوكة للدولة من حيث التأسيس والإدارة والتصفية وكذلك أخضعها لرقابة ديوان الرقابة المالية .

**هـ - آليات حوكمة خارجية أخرى Another Corporate Governance Mechanisms**

هناك آليات حوكمة خارجية أخرى فضلا عن ما تقدم ذكره ، تؤثر على فاعلية الحوكمة بطرق هامة ومكملة للآليات الأخرى في حماية مصالح أصحاب المصالح في الشركة . ويذكر Cohen et al. إنها تتضمن ( ولكن لا تقتصر على ) المنظمين ، المحللين الماليين وبعض المنظمات الدولية (45 ) . فعلى سبيل المثال تمارس منظمة الشفافية العالمية ضغوطا هائلة على الحكومات والدول ، من اجل محاربة الفساد المالي والإداري ، وتضغط منظمة التجارة العالمية ( WOT ) من اجل تحسين النظم المالية والمحاسبية ، وفي قطاع البنوك ، تمارس لجنة بازل ضغطا من اجل ممارسة الحوكمة فيها .

ويرى الباحث انهبسبب تنوع آليات الحوكمة وتعدد مصادرها ، فان تنفيذها يتطلب وضع إطار شامل لها ، يأخذ بنظر الاعتبار جميع أصحاب المصالح في الشركات سواء أكانت خاصة أم مملوكة للدولة . إذ أن كل طرف من هذه الأطراف يؤدي دورا مهما في عملية الحوكمة ، وإنها تتفاعل فبما بينها ضمن إطار الحوكمة . مثال على ذلك التفاعل فيما بين لجنة التدقيق والمدقق الخارجي ، المدقق الداخلي ، مجلس الإدارة والإدارة العليا . وان لهذا التفاعل تأثيرا كبيرا في الحد من حالات الفساد المالي والإداري .

1. تشير نظرية الوكالة إلى إن علاقات الوكالة تظهر عندما يشغل شخص معين يسمى الأصيل Principal ، شخص آخر يدعى الوكيل Agent ، لانجاز بعض الخدمات ، ومن ثم يخوله صلاحيات اتخاذ القرارات لصالح الأصيل ، وذلك من خلال علاقات تعاقدية . ويذكر الاقتصاديون انه بسبب الحاجات الذاتية للأفراد ، فانه لهم تفضيلات شخصية ، وبذلك تكون لديهم مصالح مختلفة . وفي كثير من الأحيان تؤدي هذه المصالح الشخصية إلى ظهور تعارض في المصالح بين الأطراف المتعاقد ، وان تعارض المصالح هذا من المحتمل أن يؤدي بدوره إلى قيام احد أطراف العقد أو كليهما بأعمال من الممكن أن تكون ضد مصلحة الطرف الآخر .

   ولمزيد من الاطلاع انظر (3 )

   Eisenhardt ,M.K.," Agency Theory: An Assessment and Review", Academy of Management Review, Vol. (14),No. (1) , 1989 . [↑](#footnote-ref-2)
2. Organization for Economic Cooperation and Development\* [↑](#footnote-ref-3)
3. University of Technology - Sidney\* [↑](#footnote-ref-4)
4. \* المصدر : من إعداد الباحث بالاستناد إلى الجداول المنشورة في تقرير الدخل القومي الصادر عن وزارة التخطيط في سنة 2005 . [↑](#footnote-ref-5)
5. Private Sector Corporate Governance Trust\* [↑](#footnote-ref-6)
6. للمزيد من الاطلاع راجع (30 )

   King , Mervyn E et al., " The King Report on Corporate Governance " , Institute of South Africa : Johannesburg , Nov. 1994 . [↑](#footnote-ref-7)
7. The Canadian Institute of Chartered Accountants\* [↑](#footnote-ref-8)