التكامل بين مهنة التدقيق وآليات الحوكمة لمواجهة الفساد المالي والإداري في ظل معايير المراجعة الدولية

أ. هيدوب ليلى ريمة جامعة قاصدي مرباح ورقلة
hidoubleila@hotmail.fr
أ. باهية زعيم جامعة قاصدي مرباح ورقلة
bahiadhia1989@gmail.com

ملخص: يعتبر الفساد في عالم الأعمال اليوم من أخطر المشكلات التي تعترض المؤسسات، لهذا زاد الاهتمام به في الآونة الأخيرة، حيث أصبح له نتائج مالية و غير مالية وخيمة على معظم المؤسسات و في كل القطاعات دون استثناء.

و في هذا المجال تعد حوكمة الشركات إحدى الأدوات الفعالة لمكافحة الفساد المالي والإداري، لاحتوائها على مجموعة من الآليات صنفت إلى آليات داخلية و أخرى خارجية تمكنها من ضمان الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بما يخدم مصالح جميع الأطراف ذات العلاقة في الشركة داخليا و خارجيا بطريقة عادلة.

Summry:

Corruption is in today's business world of the most serious problems facing enterprises, this increased attention in recent times, where he became the results of financial and non-financial consequences for most institutions and in all sectors, without exception.

And in this area is corporate governance one of the effective tools to combat financial and administrative corruption, because they contain a variety of mechanisms are classified into internal mechanisms and other external enable them to ensure the optimal use of available resources in order to serve the interests of all relevant parties in the company internally and externally fair way.

الكلمات المفتاح: حوكمة الشركات، تدقيق، لجان المراجعة، فساد مالي، فساد إداري، فضائح مالية.

المقدمة:

لقد تضاعف الاهتمام بمهنة التدقيق، سواء منه الداخلي أو الخارجي، بعد تعدد و توالي الأزمات و الفضائح المالية و التي مست كبريات الشركات عبر العالم، و التي من أحد أسبابها الفساد المحاسبي و المالي بسبب فشل فرض ضوابط صارمة على مهنة التدقيق كآلية لحوكمة الشركات.

حيث وجهت أصابع الاتهام في الفساد المحاسبي إلى دور مراقبي الحسابات أو المدققين و ذلك على خلفية تأكيدهم على صحة الحسابات و القوائم المالية و ما تحويه من بيانات و معلومات لا تعكس في جوانب عدة منها حقيقة الوضع، لذا أصبح من اللزام تطوير المهام والمسؤوليات للمحاسبين والمدققين الداخليين والخارجيين والحكوميين لبذل العناية المهنية عن طريق وضع و تطوير معايير المراجعة بما يسمح بمنع واكتشاف وتصحيح عمليات الفساد.

و مما سبق تظهر إشكالية هذا البحث على النحو التالي:

ما مدى التكامل بين مهنة التدقيق و آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي و الإداري في ظل معايير المراجعة الدولية؟

و سيتم معالجة هذه الإشكالية من خلال التطرق إلى النقاط الآتية:

- **أولا: معايير المراجعة الدولية؛**
- **ثانيا: الآليات الرقابية لحوكمة الشركات؛**
- **ثالثا: التنسيق بين مهنة التدقيق وآليات الحوكمة للحد من الفساد المالي والإداري.**

أولا: المعايير الدولية للتدقيق.

تعتبر معايير المراجعة الدولية إطار متجانس وقابل للتطبيق عالميا، والتي لا تتعارض مع معايير المراجعة المتعارف عليها من جهة ولا تمنع أي دولة من إصدار معايير مراجعة وطنية من جهة أخرى.

وهذه المعايير موضوعة طبقا أو تبعا لمعايير المحاسبة، حيث ينبغي على المراجع عند إبداء رأيه بالتقرير الإشارة إلى ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقا لمعايير المحاسبة الدولية حيث أن هناك ارتباط قوي بين معايير المحاسبة والمراجعة الدولية[1].

1- الهيئات المكلفة بإعداد معايير المراجعة الدولية:

تتمثل المنظمات التي استهدفت وضع معايير المراجعة الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيقها في:[2]

1) الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC: هو المنظمة التي تراعي مهنة المحاسبة على نطاق العالم ويعمل الإتحاد مع أعضائه على تشجيع المحاسبين بكافة أنحاء العالم على استخدام الممارسات مهنية عالية الجودة وذات مصلحة عامة ومن بين أهدافها الأساسية:

- وضع الإرشادات لممارسة المراجعة الدولية؛
- جمع وتحليل ونشر المعلومات المتعلقة بممارسة مهنة المراجعة الخارجية بهدف رفع فاعليتها؛

– وضع دليل للسلوك المهني للتقيد به من قبل المنظمات و الأعضاء.

2) لجنة ممارسة المراجعة الدولية: لقد أعطت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير المراجعة و الخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس IFAC على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات و تعزيزها .

2- أهمية معايير التدقيق الدولية و الانتقادات الموجهة لها:

أ. لمعايير التدقيق الدولية فوائد كثيرة؛ على شرط أن تكون هذه المعايير مقبولة ومتعارف عليها ومناسبة وموثقة بشكل تحريري، وأن تكون مبلغة لجميع أعضاء المهنة لإزالة أي غموض من أذهانهم، ويلزم إعادة النظر فيها من حين لآخر للتطوير والتحسين ، لغرض مسايرتها للمستجدات الحاصلة من جهة ومعالجة أوجه القصور التي تظهر أثناء تطبيقها. يمكن أن نرد سبب هذه الأهمية للاعتبارات التالية:[3]

- ✓ تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية؛
- ✓ تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق الدولية والمحلية؛
- ✓ إن التغيرات الحاصلة مثل العولمة ، وتحرير التجارة الدولية وتكنولوجيا المعلومات وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات فرضت الحاجة لتوحيد معايير التدقيق دوليا؛
- ✓ إن المعايير التدقيق الدولية أكثر تجانسا بين الدول بمقارنتها بغيرها من المعايير الوطنية لكثير من الدول.

ب . الانتقادات الموجهة لها:

هناك العديد من الانتقادات الموجهة لموضوع تدويل معايير المحاسبة و التدقيق، فقد تم الجدال في عام 1971 (قبل تكوين مجلس معايير المحاسبة الدولية) بأن عملية وضع معايير دولية هي حل بسيط لمشكلة معقدة، وتشكك هذه الانتقادات في أن المعايير الدولية ستكون بالمرونة الكافية بحيث تتناول الفروق الكبيرة في الخلفيات والتقاليد والبيئة الإقتصادية، وبعض الأقطار التي يمكن أن ترفضها من الناحية السياسية لأنها تتعرض مع السيادة القومية.

يرى بعض المراقبين أن عملية وضع معايير للتدقيق والمحاسبة الدولية هي عملية تكتيكية تقوم بها مكاتب المحاسبة الدولية لتوسيع أسواقها ، ويقال أن مكاتب المحاسبة الكبرى هي ضرورة لازمة لتطبيق المعايير الدولية في البيئات القومية.

وقد ذكر أحد المعلقين الآتي:

"لا يبدو أن تناسق المبادئ المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق يمكن أن يتحقق.....ولا يوجد هيئة لها القدرة و السلطة بحيث تلزم التطبيق العالمي لها".

3- عرض المعايير الدولية للمراجعة:

تنقسم إلى ثلاثة مجموعات وهي كالتالي[4]:

أ. **المعايير الشخصية**: تبحث المعايير الشخصية بالقواعد العامة المتعلقة بشخصية المدقق وقد قسمت هذه المعايير حسب النطاق الدولي على ما يلي:

- رقابة الجودة؛
- استمرار المشروع؛
- معيار الغش والخطأ؛
- الأهمية النسبية (المادية)ومخاطر المراجعة؛
- تدقيق التقديرات المحاسبية؛
- فحص المعلومة المالية المتوقعة؛
- الاستفادة من عمل مدقق آخر؛
- المعلومة الأخرى ذات العلاقة بالقوائم المالية المدقق؛
- الجهات التابعة؛
- الاستفادة من عمل الخبير؛
- الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم.

ب. **معايير العمل الميداني** : تتمثل معايير العمل الميداني في مجموعة القواعد التي تخص العمل أثناء المراجعة بالمؤسسة محل المراجعة و كيفية الانطلاق في هذه الأخيرة وقد حددت حسب الإجراءات الدولية على ما يلي:

- المعرفة بأعمال المؤسسة؛
- تقويم الخط و الرقابة الداخلية؛
- التخطيط؛
- عتبرات التدقيق الداخلي؛
- الإجراءات التحليلية؛
- ارتباطات التدقيق الأولي للأرصدة الافتتاحية؛
- التدقيق في بيئة الحاسوب؛
- طرائق التدقيق لمساعدة الحاسوب؛
- العناية في التدقيق؛
- قرائن الإثبات؛
- الإقرارات الصادرة عن الإدارة.

ت. **معايير التقرير** : لقد حددت المعايير الدولية للتقرير على أنها تشمل ثلاثة معايير وقد تمثلت فيما يلي :

- التقرير؛

- تقرير المدقق حول الارتباطات لغاية خاصة؛
- التوثيق.

انطلاقا من هذه المعايير حاولت لجنة المعايير الدولية للتدقيق التي أصبحت فيما بعد مجلس المعايير الدولية للتدقيق و التأكيد ((IAASB)) المنبثقة من الاتحاد الدولي للمحاسبين تطوير هذه القواعد و تصنيفها في شكل مجموعات متجانسة نلخصها فيما يلي:[5]

الجدول رقم (01): معايير المراجعة.

رقم الصنف	الصنف	رقم المعيار	إسم المعيار
الأول	معايير الأمور التمهيدية	من100 إلى 199	-مقدمة تمهيدية عن المعايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة (isa 100). - إطار المصطلحات (isa100). - إطار المعايير الدولية للتدقيق(isa 120).
الثاني	معايير المسؤوليات	من200 إلى 299	-الأهداف العامة للمراجع المستقل وتنفيذ المراجعة وفقا للمعايير للتدقيق (isa200). - الاتفاق حول آجال وشرط مهمة المراجعة وشروط التكليف . - رقابة جودة مراجعة القوائم المالية (isa220). - توثيق المراجعة (isa220). -مسؤولية المراجع فيما يتعلق بأعمال الغش أثناء مراجعة القوائم المالية(isa240). - مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية(isa250). -الاتصال مع مسؤولي المؤسسة أو الحوكمة. - الاتصال مع القائمين على الحوكمة والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية (isa265).
الثالث	معايير التخطيط	من 300 إلى 399	- تخطيط مراجعة القوائم المالية(isa300). - معرفة المؤسسة ومحيطها بهدف تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية (isa315). - الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة(isa320). - إجابات المراجع فيما يتعلق بتقييم المخاطر.
الرابع	معايير نظام الرقابة الداخلية	من 400 إلى499	- العوامل الواجب أخذها بعين الاعتبار عند تدقيق مؤسسات تستخدم مؤسسات خدمية(isa402). - تقييم الإنحرفات المكتشفة أثناء عملية التدقيق(isa450).
الخامس	معايير أدلة الإثبات	من 500 إلى 599	- أدلة الإثبات- مصادقات خارجية-التكليف بالمرجعة لأول مرة(الأرصدة الافتتاحية)-الإجراءات التحليلية-العينات في عملية التدقيق. - مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المعتمدة على القيمة العادلة-الأطراف ذات العلاقة-الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقفال

			– استمرارية الاستغلال–التصريحات المكتوبة(إقرارات الإدارة)
السادس	معايير الاستفادة من عمل الآخرين	من600 إلى699	–مراجعة القوائم المالية للمجمعات(isa600). –استعمال أعمال المراجعين الداخليين(isa610). –استعمال المراجع لأعمال الخبير(isa620).
السابع	معايير استنتاجات المراجعة وإصدار التقارير	من 700 إلى 799	– الرأي والتقرير حول القوائم المالية – التعبير عن رأي معدل أو مغير في تقرير المراجع المستقل. – فقرات الملاحظات وفقرات حول بنود أخرى في تقرير المراجع الخارجي – المعلومات المقارنة والقوائم المالية المقارنة. – مسؤولية المراجع فيما يتعلق بالمعلومات المقدمة في وثائق تحتوي قوائم المالية تمت مراجعتها.
الثامن	معايير تتعلق بمجالات متخصصة	من 800 إلى 899	– مراجعة قوائم مالية معدة طبقا لمرجعيات ذات طابع خاص–اعتبارات خاصة– (isa800). – مراجعة قوائم مالية شاذة وعناصر وحسابات وبنود خاصة لقوائم مالية مهمات تمس إصدار تقرير ملخص حول قوائم مالية

المصدر: عمورة جمال، **ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة**، بالتصرف

ثانيا: الآليات الرقابية لحوكمة الشركات.

1- مفهوم حوكمة الشركات :

لم تتفق الكتابات حول مفهوم واضح ومحدد لمصطلح حوكمة المؤسسات، حيث أخذ المفكرون و الباحثون وكذا المنظمات الدولية والمهنية بالتسابق لتعريفها، وقد رجع تنوع التعاريف إلى التداخل في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية، وهو الأمر الذي يؤثر في كل مجتمع واقتصاد على حدى، إلا أنه يمكننا سرد مجموعة من التعاريف ثم نحاول من خلالها استنباط الخصائص الأساسية لحوكمة المؤسسات.

– لقد وصف تقرير(Cadbury) عام 1992 حوكمة المؤسسات بأنها: "نظام بمقتضاه تدار المؤسسات وتراقب".

– كما عرفت مؤسسة التمويل الدولية IFC الحوكمة بأنها: "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها ".

– كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بأنها "مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين " .[6]

– بينما عرفها البنك الدولي 1992:" الحكم الراشد مرادف التسيير الاقتصادي الفعال والأمثل الذي يسعى للإجابة عن مختلف الانتقادات الخاصة، و الموجهة للدول و المؤسسات التي تشكك في الإصلاحات الهيكلية

المسيرة بطريقة علوية، أي من الأعلى نحو الأسفل و التي أدت إلى فراغ مؤسساتي بدل تعبئة قدرات و طاقات المجتمع، التي يزخر بها ".

و بالتالي يمكننا أن نستخلص من التعاريف السابقة أن حوكمة الشركات نظام يهتم بإيجاد و تنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة، يتضمن العديد من العناصر والمبادئ و الإجراءات التي تعمل معا على توزيع الحقوق و المسؤوليات بين الأطراف المختلفة المشاركة في المنظمة ووضع القواعد و الإجراءات المتعلقة بشؤون المنظمة بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم و حملة السندات و العاملين بالشركة وأصحاب المصالح وغيرهم .

و بناءا على هذه التعاريف السابقة فإن مصطلح الحوكمة يشير إلى الخصائص التالية:

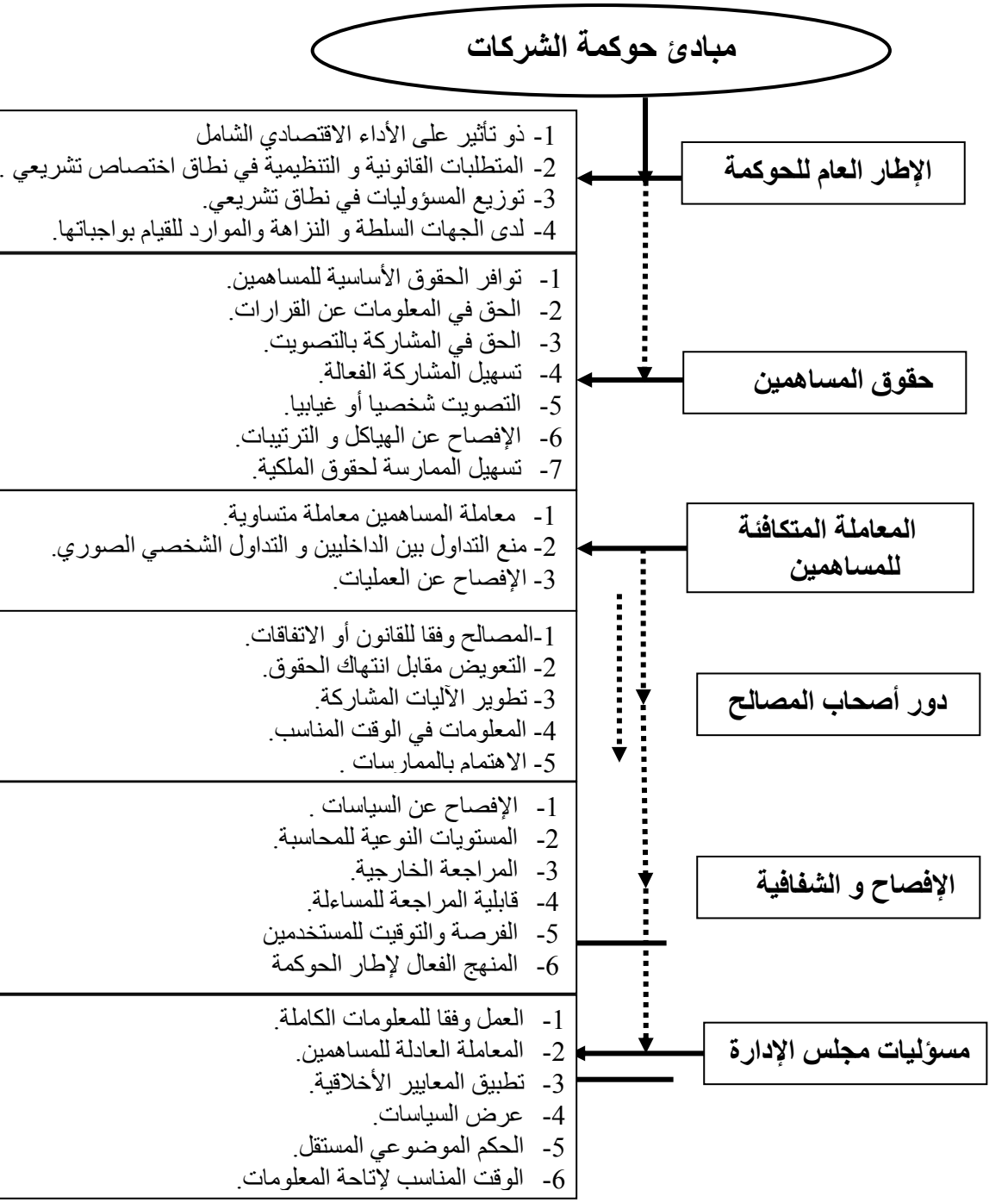
- ✓ **الانضباط:** أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح؛
- ✓ **الشفافية:** أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث؛
- ✓ **الاستقلالية:** أي لا توجد تأثيرات وضغوطات غير لازمة للعمل؛
- ✓ **المساءلة:** أي إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛
- ✓ **المسؤولية :** أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف دوي المصلحة في المنشأة؛
- ✓ **العدالة:** أي يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المنشاة؛
- ✓ **المسؤولية الاجتماعية:** أي النظر إلى الشركة كمواطن جيد.[7]

2- مبادئ حوكمة الشركات:

تهدف مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن الـ OECD وفق النسخة المحدثة في عام 2004 ، إلى عرض معايير للممارسات المثلى الشائعة، بحيث يمكن لبلدانٍ ذات ثقافات مختلفة الاتفاق عليها دون أن تكون إلزامية وتفصيلية بشكل مرهِق. ويمكن تطبيق المبادئ بغض النظر عن مستوى تمركز الملكية، أو نموذج التمثيل في مجلس الإدارة، أو إتباع القانون المدني أو العام في البلد المعني.

على كلٍّ، تتعلق المبادئ بالشركات المدرجة بشكل أساسي، لكن يمكن أن تكون أداة مفيدة لتحسين حوكمة الشركات غير المدرجة في البورصة. وتم ترتيب هذه المبادئ لتدور حول ستة مبادئ أساسية [8]يمكن عرضها وفق الشكل الأتي:

الشكل رقم (01): مبادئ حوكمة الشركات.



المصدر: عطا الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح عشماوي،"**الحوكمة المؤسسية**"، ص5.

3- أهداف الحوكمة:

يعد أسلوب حوكمة الشركات وسيلة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات بطريقة تحمي أموال المستثمرين و المقرضين ،كما يؤدي إلى خلق ضمانات ضد الفساد و سوء الإدارة ،و يظهر ذلك من خلال الأهداف التي تصبو الحوكمة إلى تحقيقها و التي تتمثل فيما يلي:

أ. محاربة الفساد بكل صورة سواء كان فسادًا ماليًا أم محاسبيًا أم سياسيًا؛

ب.جذب الاستثمارات سواء الأجنبية أو المحلية والحد من هروب رؤوس الأموال؛

ج. تحقيق الاستقرار والمصداقية للقطاعات المالية على المستوى المحلي والدولي؛

د. تحسين وتطوير إدارة الشركات ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على بناء إستراتيجية سليمة وضمان اتخاذ قرارات الدمج أو السيطرة بناءًا على أسس سليمة بما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء؛

هـ.تحقيق إمكانية المنافسة في الأجل الطويل وهذا يؤدي إلى خلق حوافز و تبني تكنولوجيا حديثة لزيادة درجة جودة المنتجات وتخفيض التكاليف الإنتاجية وزيادة القابلية التسويقية للسلع والخدمات التي تتعامل فيها الشركة حتى تتمكن من الصمود أمام المنافسة القوية للمنتجات الأجنبية.[9]

4- آليات حوكمة الشركات:

يتم تطبيق مفهوم الحوكمة من خلال مجموعة من الآليات الرقابية صنفت إلى آليات رقابية داخلية وأخرى خارجية . سيتم تناول هذه الآليات بشكل مختصر وكما يأتي:

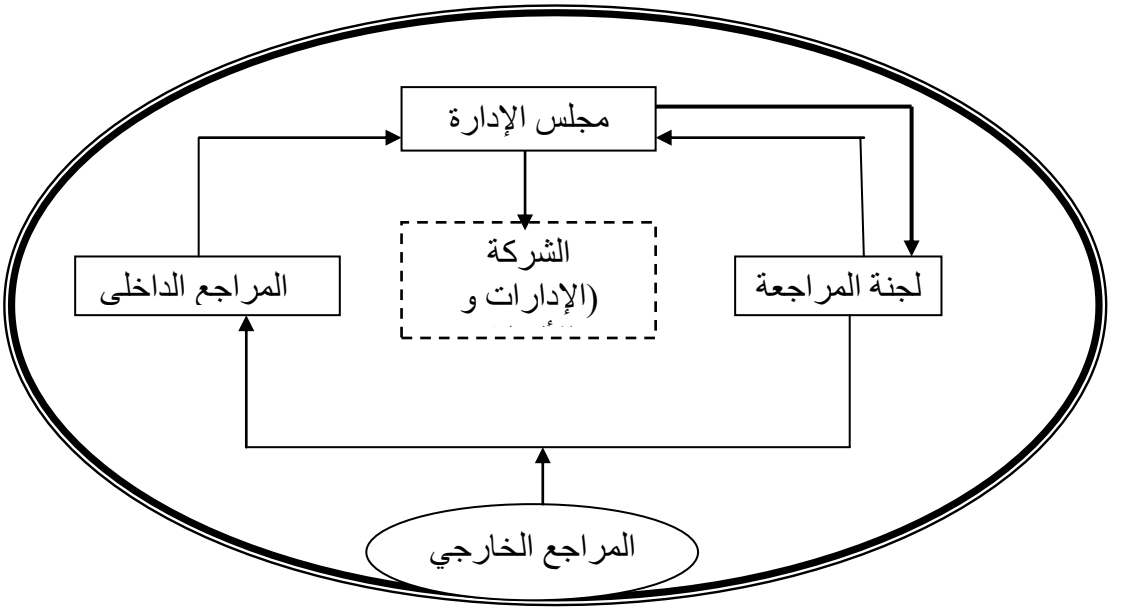
❖ الآليات الرقابية الداخلية لحوكمة الشركات:

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

أ – لجنة المراجعة:

عرفت بأنها: "لجنة منبثقة عن مجلس إدارة الشركة و تقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين أو غالبيتها من الأعضاء غير التنفيذيين،و مسؤوليتها يجب أن تشمل مراجعة المبادئ و السياسات المحاسبية المطبقة داخل الشركة، و الاجتماع بالمراجع الخارجي و مناقشته في نتيجة عملية المراجعة، وأيضا التأكيد على ملائمة نظم الرقابة المالية بالشركة" ،و قد أصبحت لجان المراجعة تمثل جزءا مهما من حوكمة الشركات وتأتي أهميتها و دورها باعتبارها في مقدمة الآليات التي يمكن من خلالها التأكد من تطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات على أرض الواقع مع مجلس الإدارة، والمراجع الداخلي، والمراجع الخارجي. والشكل الآتي يوضح العلاقة بين لجنة المراجعة بالشركة والأجهزة الرقابية الأخرى ذات العلاقة بالشركة :

الشكل رقم (02): علاقة لجنة المراجعة بالأجهزة الرقابية على الشركة.



المصدر: عوض بن سلامة الرحيلي، **لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات – حالة السعودية–**، ص197.

وعليه يمكن القول بأن لجان المراجعة تعد من أهم أدوات الرقابة في الشركات ، كما تعتبر أحد أهم دعائم تحقيق مفهوم حوكمة الشركات حيث تعمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة وكل من المراجع الداخلي والخارجي. وقد أكدت بعض الدراسات والبحوث على أهمية العلاقة بين لجنة المراجعة والمراجع الداخلي والخارجي ودورها في تعزيز الرقابة على الشركة.

ويأتي دور لجنة المراجعة الرئيسي في التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفاعلية، وتقديم أي توصيات له من شأنها تفعيل النظام وتطويره بما يحقق أغراض الشركة ويحمي مصالح المساهمين والمستثمرين بكفاءة عالية وتكلفة معقولة ،ويعتبر تعيين لجنة للمراجعة من الممارسات الجيدة السليمة للمؤسسة، باعتبارها أمرًا لا غنى عنه، بل وبعض الجهات الرقابية تشترط على المؤسسات تأسيس لجنة للمراجعة لكي تقوم بمهامها الرقابية المنوطة بها. وتعتبر صفتي الاستقلالية وعمق النظر من أهم صفات لجنة المراجعة، فهي لا تندفع نحو الاستغراق في أمور محاسبية ولا تتورط في تغطية أخطاء أحد الأطراف ذات العلاقة.

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. فقد أكدت لجنة كادبيري Cadbury committee على أهمية مسؤولية المدقق الداخلي في منع واكتشاف الغش والتزوير .ولتحقيق هذه الوظيفة لأهدافها ، يجب أن تكون مستقلة وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها .

❖ الآليات الرقابية 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:

- التدقيق الخارجي:

إن دور المراجعة الخارجية أصبح جوهري و فعال في مجال حوكمة الشركات لأنه يحد من التعارض بين الملاك و إدارة الوحدة الاقتصادية كما أنه يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات فممارسة المراجعة الخارجية من قبل مراجع خارجي يتمتع بالاستقلالية و الحيادية يعتبر أحد أهم الوسائل التي تضمن جودة المعلومة المالية التي تتضمنها القوائم المالية المنشورة ،حيث تسمح بتخفيض تكاليف العمليات و عدم تماثل المعلومات بين مختلف الأطراف ذات العلاقة ،من خلال تقليل خطر الأخطاء التي قد تتضمنها القوائم المالية.

كما تمثل الوسائل والأساليب والطرق والواجبات والمسئوليات الملقاة على عاتق مراجع الحسابات آليات مهنية عملية لها مساهمات إيجابية في دعم الدور الحوكمي الإيجابي للمراجعة ولا يمكن تحقيق هذا الدور ما لم يكن مراجع الحسابات نفسه مقتنعًا بأن دوره الحوكمي مرتبط باستعداده وقدرته إلى إثراء الممارسة المهنية العملية وإثبات أن للمراجعة دور حوكمي لا غنى عنه لأصحاب المصلحة في الشركات، ويمكن أن يتحقق هذا الدور من خلال حرص مراجع الحسابات على الارتقاء بجودة المراجعة وتفعيل المساءلة المهنية لمراجع الحسابات.

وقد حرصت معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبينIFAC إلى رفع مستويات للأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي، بحيث يترتب على التزام المراجع المستقل بهذه المستويات ارتفاع جودة أدائه لمهنته. [10]

ثالثا: التنسيق بين مهنة التدقيق وآليات الحوكمة للحد من الفساد المالي والإداري.

1- لمحة عن الفساد المالي و الإداري:

أ- مفهوم الفساد المالي و الإداري:

❖ **مفهوم الفساد:**

- **الفساد لغة:** يعني الفساد لغة التلف، العطب، الاضطراب، الخلل، الجذب و القحط ، و يقال أفسد الشيء أي أساء استعماله، و فسد الرجل أي جاوز الصواب و الحكمة، و فسدت الأمور بمعنى اضطربت و أدركها الخلل.[11]
- **الفساد شرعا:** من المؤكد أن الفساد في الشريعة الإسلامية يستمد معانيه من القرآن الكريم الذي تناوله في آيات كثيرة حيث وردت كلمة "فسد" في خمسين موضعا في القرآن الكريم، و المراد بالفساد الشرعي في المعاملات و العبادات عدم استيفاء الأركان و الشروط، و قد عرفه جمهور الفقهاء على أنه مخالفة الفعل للشرع بحيث لا تترك عليه الآثار و لا يسقط القضاء في العبادات.
- **الفساد اصطلاحا:** يعني الفساد اصطلاحا خروج الشيء عن الاعتدال سواء كان هذا الخروج قليلا أو كثيرا و يستعمل في النفس و البدن و الأشياء الخارجة عن الاستقامة.
- **الفساد بالمدلول القانوني و الإداري:** إساءة استخدام السلطة العامة من أجل الحصول على مكاسب خاصة، أو هو الأعمال التي يمارسها أفراد من خارج الجهاز الحكومي و تعود بالفائدة على الموظف العام لإغرائه للسماح لهم بالتهرب من القوانين أو إجراء تغيير فيها أو الحصول على مكاسب لهم و لعائلاتهم و أصدقائهم.

كما عرفته موسوعة العلوم الاجتماعية بأنه استخدام النفوذ العام لتحقيق أرباح أو منافع خاصة و يشتمل ذلك بوضوح على جميع أنواع رشاوى المسؤولين المحليين أو الموظفين أو السياسيين، و لكنه يستبعد الرشاوى التي تحدث بين القطاع الخاص. [12]

❖ **ماهية الفساد المالي و الإداري:**

- **الفساد الإداري:**

و يتعلق بمظاهر الفساد و الانحرافات الإدارية والوظيفية أو التنظيمية و تلك المخالفات التي تصدر عن الموظف المكلف بخدمة عامة أثناء تأدية المهام في منظومة التشريعية و القوانين والضوابط و منظومة القيم الفردية التي لا ترقى للإصلاح و سد الفراغ لتطوير التشريعات و القوانين التي تغتنم الفرصة للاستفادة من الثغرات بدل الضغط على صناع القرار و المشرعين لمراجعتها و تحديثها باستمرار ،و هنا تتمثل مظاهر الفساد الإداري في عدم احترام أوقات العمل أو التراخي أو التكاسل و عدم تحمل المسؤولية و إفشاء أسرار الوظيفة كما تتمثل مظاهر الفساد الإداري باضطرار المواطنين إلى إتباع أساليب ملتوية لانجاز أعمالهم بسبب عجز أو تقصير الجهاز الإداري عن الانجاز، وتضخم الدوائر و المؤسسات الحكومية الذي يرافقه اختيار قيادات إدارية غير مؤهلة و قصور سياسات الأجور عن توفير الحد الأدنى لمستلزمات العيش و تراكم الثغرات في القوانين والأنظمة و التشريعات و تغلغل العناصر المتمرسة في الفساد الإداري إلى المستويات الإدارية العليا ، وفي ظل هذه الأوضاع يضطر المواطنون عادة إلى تقديم الرشاوى للموظفين حيث يتمتع

موظفوا الحكومة في ذات الوقت و خاصة في مراكز المسؤولية الإدارية العليا بمزايا القوة و الحصول على امتيازات شخصية في الدولة بشكل قانوني (دور السكن، سيارات ، هدايا ...و غيرها).

- **الفساد المالي و الاقتصادي:**

في الجانب المالي يتمثل الفساد في مجمل الانحرافات المالية و مخالفة القواعد و الأحكام المالية التي تساهم في تنظيم سير العمل الإداري و المالي للحكومة و مؤسساتها و مخالفتها تعليمات أجهزة الرقابة المالية و يمكن ملاحظة أثار هذا الجانب في الرشاوى و الاختلاس و التهرب الضريبي و تخصيص الأراضي و المحاباة و المحسوبية في التعيينات الوظيفية.

أما في الجانب الاقتصادي فيتمثل بالسياسات الاقتصادية المرتجلة و سوء توزيع الثروات و الموارد و الدخول أو تحميل الإدارة الحكومية بأعباء كبيرة و تخصيص أموال طائلة للقيام بهذه المهام دون متابعة و رقابة و مسائلة[13]

ب- أسباب الفساد المالي و الإداري:

يعتبر الفساد ظاهرة مرفوضة يجب معالجتها و التخلص منها و حماية المجتمع من أثارها السلبية و شرورها، و لكن لكي تكون المعالجة فعالة و شاملة يفترض معرفة الأسباب التي أدت إلى ظهور و استشراء حالات الفساد المالي و الإداري. و لكون ظاهرة الفساد ظاهرة شمولية فقد تعددت أسبابها و أبعادها لتلامس مختلف الجوانب الشخصية و المؤسسية و البيئية.

- **العوامل الشخصية:** تشير الغالبية العظمى من الدراسات إلى أن هناك علاقة وثيقة بين بعض الخصائص الفردية و الممارسات الإدارية الفاسدة في منظمات الأعمال و الإدارات و المؤسسات الحكومية مثل : العمر، مدة الخدمة ،المستوى الدراسي ، المهنة و التخصص، إضافة إلى مجموعة من العوامل المرتبطة بشكل مباشر و غير مباشر بشخصية الفرد و تكوينها و نظام القيم لديها و رؤيتها للحياة و أسلوب التعامل مثل : تأثير الأسرة،الانحدار الطبقي ، الحاجة المادية ،المنظومة القيمية للفرد ،الالتزام الديني.
- **العوامل المؤسسية و التنظيمية:** تتعدد الأسباب التنظيمية و المؤسسية التي تقف وراء الممارسات الإدارية و المالية الفاسدة في المنظمات و يمكن الإشارة إلى أهم هذه العوامل بالاتي : ثقافة المنظمة، حجم المنظمة ،ضعف النظام الرقابي، العلاقة مع المسؤولين في الإدارات العليا، الهياكل التنظيمية و هياكل السلطة ،عدم الاستقرار الوظيفي.
- **العوامل البيئية:** و تعتبر هذه العوامل من أهم العوامل التي تقف وراء حالات الفساد و تساهم في تعزيزه بسبب كثرها و تعقدها و تشابكها و يمكن تصنيفها إلى بيئات فرعية كالأتي:

- عوامل البيئة السياسية:

✓ عدم الاستقرار السياسي و ما يتبع ذلك من دكتاتورية و تفرد بالسلطة.

✓ عدم وجود دستور أو وجود دستور مؤقت أو وجود دستور دائم لكن لا يتم احترامه ،حيث تضيع الحقوق و تهدر الكرامات و تقل المساءلة و يضعف الولاء؛

✓ سيطرة الدولة على وسائل الإعلام و توجيهها ما يشل الوسيلة الرقابية الأولى التي يمكن أن تفضح و تكافح حالات الفساد؛

✓ ضعف منظمات المجتمع المدني بكافة أشكالها و التي تعتبر أداة رقابية فاعلة في كثير من الدول.

- ***عوامل البيئة الاقتصادية:***

✓ انخفاض الأجور و ضعف المرتبات بشكل عام؛

✓ تدهور قيمة العملة بسبب التضخم؛

✓ محدودية فرص الاستثمار و التهافت على شراء الوظائف و دفع الرشاوى؛

✓ عدم فعالية نظم الرقابة الاقتصادية و المالية في المؤسسات.

- ***عوامل البيئة القانونية:***

✓ قوانين تعسفية جائرة تثير الحيرة و الإرباك و تدفع الناس لتجاوزها و التحايل عليها؛

✓ التغير المستمر للقوانين ليس بهدف تعديلها لخدمة الناس و لكن لفرض خدمة مصالح جهات معينة؛

✓ ضعف الجهاز القانوني و القضائي و عدم وجود الكفاءات النزيهة.

- ***عوامل البيئة الثقافية:***

✓ الأعراف و التقاليد السائدة؛

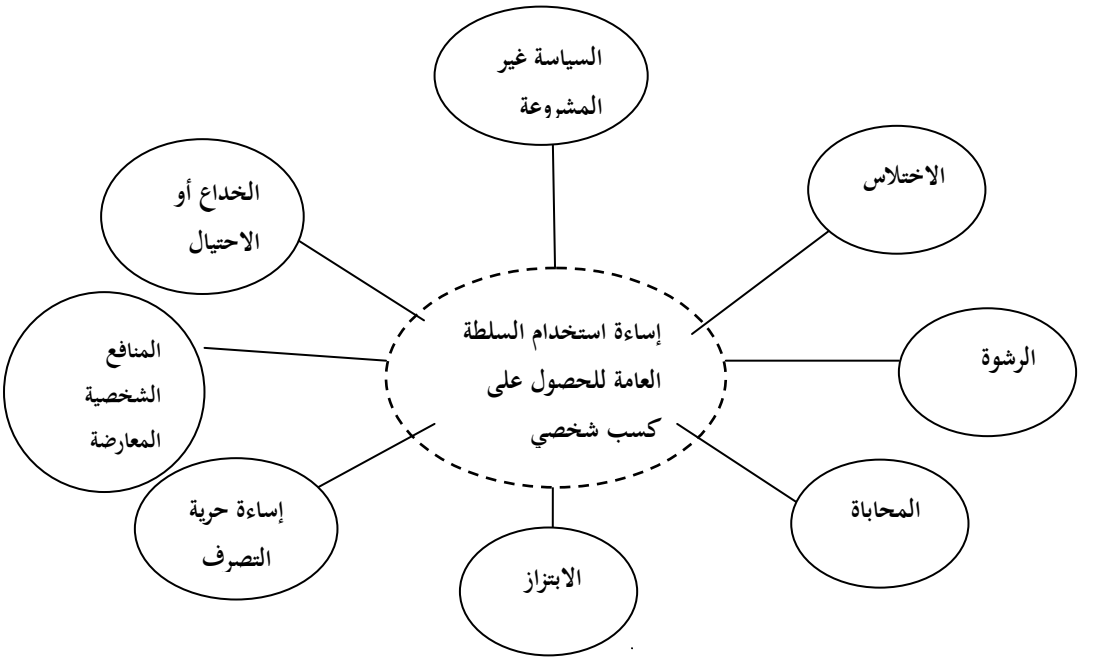
✓ دور المؤسسات التربوية و التعليمية في بناء الأجيال و خلق ثقافة الفساد؛

✓ دور المؤسسات الدينية باعتبارها حالة من العدالة و النزاهة و القدسية.[14]

ج- أشكال الفساد:

يمكن تلخيص أهم أشكال الفساد في الشكل التالي:

الشكل رقم (03): أشكال الفساد.



المصدر: فاطمة ابراهيم خلف، **السياسة المالية و الفساد الاداري و المالي دراسة تطبيقية في مصر للمدة 1980-2008** ،مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية و الادارية، العدد 7،2011، ص 229.

يتخذ الفساد أشكالا متعددة لعلها تبدأ بإساءة استخدام السلطة العامة لتحقيق مكاسب شخصية ،و من هذا المنطلق يتم قبول الرشاوى و اختلاس الأموال و الابتزاز و المحاباة والاحتيال ،و غيرها من الممارسات التي تسبب الضرر على المجتمع و على الاقتصاد بشكل أو بأخر، ويمكن إجمال أهمها بالنواحي الآتية:

- انحطاط المبادئ والقيم الأخلاقية وانتشار الجريمة والرذيلة بين أفراد المجتمع؛
- التفريط والتهاون بتطبيق معايير أداء الواجب الوظيفي وتراجع الاهتمام بالمصلحة العامة؛
- الإحساس بالظلم والإحباط والشعور بعدم الانتماء وانتشار الحقد والكره والفقر والبطالة والاحتقان الاجتماعي؛
- العجز والفشل في جذب الاستثمارات الخارجية وارتفاع معدلات هروب رؤوس الأموال المحلية وهجرتها.

2- دور التدقيق في الحد من الفساد المالي والإداري:

يعتبر التدقيق أحد أهم الأمور الأساسية التي توفر نوعا من الرقابة على الأداء و الالتزام وحماية الأموال العامة والخاصة وسيساهم بشكل فاعل في محاربة الفساد وبالتالي الوقاية منه وهو ما يؤمن سير العمل عل نحو أفضل.

كما إن مهنة التدقيق بقواعدها وأسسها المتعارف عليها تقع عليها مهمة الكشف على مواطن الضعف والخلل في إجراءات الإدارات الخاضعة لها ماليا وإداريا [15]، ومن بين وظائف التدقيق التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية، التقييم ومتابعة تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة والتحقق من قيم الأصول ومطابقتها مع الدفاتر....

إن وظائف التدقيق المختلفة هي أشبه ما تكون بالخدمات الوقائية لحماية أموال المشروع وحماية الخطط الإدارية من الانحراف، كذلك تعتبر انشائية لأنها تضمن دقة البيانات المستعملة من قبل الإدارة في توجيه السياسات العامة للمشروع لأنها تدخل التحسينات والتعديلات اللازمة على الإجراءات الإدارية والرقابية والتطورات الحديثة.

كما يجب على المدقق أن يخطط للتدقيق آخذا بعين الاعتبار الاحتمال المعقول لاكتشاف التباينات الجسيمة في المعلومات المالية نتيجة أي خطأ أو إحتيال فيها ،إن احتمال اكتشاف الخطأ يكون دائما أكبر من احتمال اكتشاف الاحتيال الذي تتم محاولة إخفائه متعمدا [16].

3- دور حوكمة الشركات في مواجهة الفساد المالي والإداري:

كما تناولنا سابقا بأنه يتم تطبيق مفهوم حوكمة الشركات من خلال مجموعة من الآليات الرقابية الداخلية والخارجية حيث قمنا بشرح كل آلية ودورها الفعال كوسيلة للتصدي لمشكلة الفساد ،حيث أدت التشريعات الحديثة إلى رفع دور لجان المراجعة إلى دور متميز من حيث الرقابة والإبلاغ بخصوص فاعلية حوكمة الشركات، كما أن وجود لجنة المراجعة يضمن أن جودة السياسات المحاسبية والضوابط الرقابية الداخلية والمراجعين الخارجيين الموضوعين والمستقلين في الوضع المناسب من أجل منع الغش و الاحتيال بالإضافة إلى دور لجنة المراجعة في توقع المخاطر المالية وتعزيز الجودة العالية والصحيحة للإفصاح المالي[17].

تعتبر المراجعة الداخلية مفتاح أساسي من مفاتيح حوكمة الشركات ، لذا بادر معهد المراجعين الداخليين بتطوير معايير وميثاق أخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية لمواجهة المتغيرات البيئية الجديدة التي حصلت نتيجة الانهيارات المالية في مختلف دول العالم وعليه يجب عل المراجعين الداخليين أن يهتموا بالمخاطر الرئيسية المؤثرة على الأهداف والموارد.

إن دور المراجعة الخارجية أصبح جوهري و فعال في مجال حوكمة الشركات ،كما أن الواجبات والمسئوليات الملقاة على عاتق مراجع الحسابات آليات مهنية عملية لها مساهمات إيجابية في دعم الدور الحوكمي الإيجابي للمراجعة ولا يمكن تحقيق هذا الدور ما لم يكن مراجع الحسابات نفسه مقتنعًا بأن دوره الحوكمي

مرتبط باستعداده وقدرته إلى إثراء الممارسة المهنية العملية وإثبات أن للمراجعة دور حوكمي لا غنى عنه لأصحاب المصلحة في الشركات، ويمكن أن يتحقق هذا الدور من خلال حرص مراجع الحسابات على الارتقاء بجودة المراجعة وتفعيل المساءلة المهنية لمراجع الحسابات.

الخاتمة:

يعد الفساد المالي و الإداري من أخطر المشكلات التي تعاني منها المؤسسات خاصة بعد ظهور نظرية الوكالة و ما ارتبط بها من تضارب مصالح بين أعضاء مجالس الإدارة و المالكين، ما أدى إلى زيادة الاهتمام و التفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين و اللوائح و الآليات التي تعمل على حماية مصالح المالكين و بقية أصحاب المصالح للحد من التلاعب المالي والإداري الذي يحدث في هذه المؤسسات.و لذلك يعمل مفهوم حوكمة الشركات على التنسيق بين هذه الآليات سواءا الداخلية المتمثلة في المراجعة الداخلية و لجان المراجعة أو الخارجية المتمثلة في المراجعة الخارجية ،من خلال تنظيم العمل فيما بينها الأمر الذي يؤدي إلى التقليل من مخاطر الفساد المالي و الإداري بل و الحد منها.

وعليه توصي هذه الورقة البحثية على:

– يعتبر الفساد المالي و الإداري من أكبر المعضلات التي تعاني منها الشركات، و يترتب عليه تحمل الشركات تكاليف إضافية تنعكس على أسعار السلع التي تنتجها أو الخدمات التي تقدمها مما يضعف قدرتها على التنافس و البقاء لذا لا بد من نشر ثقافة الفساد داخل المؤسسات و توعية الموظفين حولها؛

– حتى تستطيع مهنة المراجعة أن تقوم بواجبها فيما يتعلق بمكافحة الفساد يجب أن يتم توضيح ميثاق قواعد السلوك المهني و التي يلزم المراجع بالتحلي بها لتحديد المسؤوليات المطلوبة من المراجع و توضيحها ،و أن يكون هذا القانون منسجم مع المعايير الدولية و تعديلاتها؛

– الالتزام بآليات الحوكمة و قواعدها من قبل الشركات لأنه يؤدي إلى الحد من الفساد المالي و الإداري فيها و زيادة كفاءة أدائها ، و بالتالي زيادة قدرتها على جذب الاستثمارات؛

– تفعيل الآليات الرقابية في إطار مفهوم حوكمة الشركات من خلال تحديد أدوارها و نقاط التعامل و التنسيق فيما بينها.

المراجع والإحالات:

[1] خليفة أحمد، حسيني منال، **مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر**، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة، ديسمبر 2011، البليدة.

[2] بن عمارة منصور، حولي محمد، **معايير المراجعة الدولية**، مداخلة مقدمة في إطار الملتقى العلمي الدولي حول:النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة، ديسمبر 2011.

[3] محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر،2011/2010،ص77

[4] محي الدين محمود عمر، **مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية (الجزائر)–دراسة مقارنة**– مذكرة ماجستير مالية ومحاسبة، المركز الجامعي بالمدية 2008/2007 ،ص55-70

[5]عمورة جمال، **ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة**،بالتصرف.

[6] حبار عبد الرزاق، **"الالتزام بمتطلبات لجنة بازل كمدخل لإرساء الحوكمة في القطاع المصرفي العربي – حالة دول شمال إفريقيا"** مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السابع، الجزائر، ص 76.

[7] طارق عبد العال حماد، **"حوكمة الشركات ،المفاهيم– المبادئ –التجارب– المتطلبات"**، الدار الجامعية، القاهرة، 2008-2009، ص 25.

[8] كنان نده، **"مبادئ حوكمة الشركات في سورية –دراسة مقارنة لمصر و الأردن–"**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية، المجلد26 ،العدد 2،2010،ص.682.

[9] رأفت حسين مطير، **"آليات تدعيم دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات"**، الجامعة الإسلامية، ص 2.

[10] عبدي نعيمة، **"دور أليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات – دراسة حالة الجزائر–"**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير،تخصص مالية مؤسسة، جامعة ورقلة ،2009،ص 31.

[11] فيصل محمد الشواورة، **قواعد الحوكمة و تقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد و الوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الأردنية "**مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية –المجلد 25- العدد 2، 2009 ، ص130.

[12] مصطفى بلمقدم،"**آليات الحوكمة لمكافحة الفساد المالي و الإداري في ظل مبدأ الإفصاح و الشفافية**" ، الملتقى العلمي الدولي السابع حول: الفساد المالي و الإداري: المشكلة و سبل العلاج، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة.

[13] سليماني الياس، **الأداء المحلي من خلال الحكم الراشد**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة تلمسان 2011.

[14] طاهر محسن منظور الغالبي، **المسؤولية الاجتماعية و أخلاقيات الأعمال:الأعمال و المجتمع** ، دار وائل للنشر ، الأردن، 2008، ص 385.

[15] م .إيناس عبد الرحمان القيسي ،**أثر التدقيق الداخلي والخارجي في اكتشاف الفساد المالي والإداري**، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد السادس، ص 105.

[16] م .إيناس عبد الرحمان القيسي، **مرجع سبق ذكره**، ص 116.

[17] مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي،**فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري**، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول الحوكمة كآلية للحد من الفساد من المالي والإداري، يومي 7/6 2012، جامعة بسكرة. ص14 ،