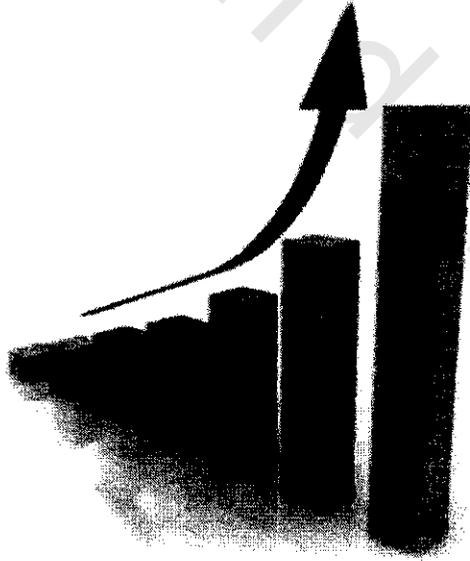


---

---

## الفصل الأول:

أثر البيروقراطية الإدارية والفساد المالي  
والإداري في إعاقة عملية التقدم والازدهار  
وأهم مقومات بناء الدولة



obeikandi.com

## الفصل الأول :

# أثر البيروقراطية الإدارية والفساد المالي والإداري في إعاقه عملية التقدم والازدهار وأهم مقومات بناء الدولة

### المقدمة :

شهدت المنطقة العربية في الآونة الأخيرة تغيرات جوهرية ومتعددة سواء كانت متغيرات أو تطورات اقتصادية أو تشريعية أو تكنولوجية وسياسية ، حيث أصبح هناك تقدم ملموس في وعى الشعوب بطريقة سريعة ومناسبة وذلك بإجراء الثورات من خلال شبكات الاتصال الإلكترونية وبالتالي انتشر الفكر الثوري من خلال شبكة الإنترنت .

وفي ضوء معاشة الدول العربية للتطورات المتلاحقة في ظل الربيع العربي، ومع مواكبة ذلك فإن الدول العربية تسعى باتجاه إعادة صياغة استراتيجياتها وسياساتها بغية الاستفادة من الفرص التي تتيحها البيئة لزيادة فرص النمو وتحقيق الرفاهية للمواطن العربي يتطلب ذلك تحديد أسباب ومقومات بناء الدول، وانهارها أيضا.

فالفساد المالي والإداري يعتبر من أسباب إعاقه بناء الدول، والنزاهة والشفافية أيضا من أهم أسباب ومقومات بناء الدول، لذا فإن القطاع الحكومي في الدول المتقدمة اقتصاديا يعتبر مقوم هام من مقومات قيامها واستمرارها ودوامها، لذا يعتبر القطاع الإداري الحكومي من أهم القطاعات المؤثرة على اقتصاديات دول العالم سواء المتقدم أو النامي بغض النظر عن طبيعة النظام الاقتصادي، ولا شك أن المؤسسات الإدارية - باعتبارها مؤسسات ذات

طبيعة خاصة تخضع لعوامل التطوير المستمر في الإدارة خاصة في ظل الاتجاه العالمي نحو فرض معايير حوكمة الإدارة، الأمر الذي يزيد من حدة التطوير خاصة مع تزايد الانفتاح نحو تحقيق كفاءة المؤسسات الحكومية في تقديم خدماتها للمواطن، حيث أصبحت المؤسسات الإدارية في دول العالم المتقدم تأخذ باحث الأساليب بغية تحقيق مستويات الرفاهية المنشودة للمواطنين، وفي ضوء إمكانية انتقال الأزمات والثورات من نشاط إلى آخر، ومن قطاع إلى قطاع ومن اقتصاد إلى اقتصاد، ومن دولة إلى أخرى، وأبرز دليل على ذلك هو انتقال الثورة التونسية إلى مصر وليبيا واليمن وسوريا، وانتقال الأزمة المالية العالمية التي بدأت من القطاع المالي الأمريكي، وانتقلت فيما بعد إلى باقي قطاعات الاقتصاد الأمريكي ثم إلى الاقتصاديات الدولية الأخرى، ويمكن القول أيضاً إن البيروقراطية الإدارية تنتقل من قطاع إلى آخر أيضاً إذا تعد من أخطر أمراض العصر، والتي تعوق بناء الدول، فهي التحدي الحقيقي أمام الإدارة الرشيدة، وهي أيضاً امتحان لقدرة المؤسسات الإدارية النزيمية في بناء الدول، ومدى إمكانية تحقيق الفعالية في مواجهة الفساد المالي والإداري، وكيفية مكافحة أنماطها المستجدة، ولهذا تعد البيروقراطية الإدارية والفساد المالي والإداري من أكثر الموضوعات سخونة في وقتنا الحاضر، كما تعدّ بؤرة التركيز لجهود أطراف متعددة بوجهات نظر واهتمامات مختلفة في بناء الدول.

وعلى الرغم من أن أشكال وأنماط الفساد المالي والإداري، فإن البيئة الاقتصادية تظل الموضوع الأكثر استهدافاً لإنجاز مثل هذه الأنشطة، وتعتبر المؤسسات الإدارية النزيمية هي مخزن الموارد البشرية لبناء الدول فإنه من الطبيعي أن توجه أنشطتها نحو إجراء سلسلة من التعديلات الإدارية بغية تحقيق الرفاهية للمواطن، ومن جهة أخرى فإن المؤسسة الحكومية النزيمية في حد ذاتها تعد رأس الحربة في مكافحة أنشطة الفساد المالي والإداري، وما يترتب عليها من مخاطر مالية وقانونية تعوق بناء الدولة.

### أهم أسباب انهيار المجتمعات :

شهدت الآونة الأخيرة اهتماماً عالمياً ببناء العديد من الدول العربية نظراً لما تمثله هذه الدول من مكانه بالغ على صعيد المجتمع الدولي خاصة فيما يتعلق بالناحيتين السياسية

والاقتصادية، حيث يرى الكاتب أن من أهم أسباب انهيار المجتمعات عدم الاهتمام بالإنسان وحياته، وانتشار البيروقراطية الإدارية في كافة المؤسسات الحكومية، والفساد وما لها من آثار سلبية على بناء هذه الدول، حيث أنها يؤثران على تقدم وازدهار الدولة وكلها يزيد من معدلات هروب الاستثمار حتى أضحي العديد من دول الربيع العربي دول طرد للاستثمارات .

ويلخص الكاتب أهم أسباب انهيار المجتمعات والمؤسسات الاقتصادية من الشكل التوضيحي رقم (1)



ومن الشكل التوضيحي السابق يتضح أن أسباب انهيار المجتمعات هي :

- عدم الاهتمام بالإنسان (المواطن) وحقوقه المشروعة .
- عدم نشر المبادئ الدينية التي تحرم الاستيلاء على المال العام.
- انتشار كافة أنواع البطالة وما لها من آثار سلبية على المجتمع.
- قيادة فاسدة ، سوء إدارة الأموال العامة .
- إدارة الدولة من منظور المصلحة الشخصية .
- عدم كفاءة الخدمة المدنية وانعدام النزاهة .
- انتشار الفساد بكافة أنواعه (مالي، أداري ) وانتقاله إلى مؤسسات المجتمع ثم انتقاله إلى القضاء حتى يصبح ثقافة حوار بين فئات المجتمع، وكذلك عدم وجود أو تغليظ العقوبات للفساد المالي .
- قمع الحريات .
- برلمانات صورية تغلب مصالحها الشخصية على الصالح العام، وبالتالي مراقبة البرلمانات للإتفاق ضعيفة.
- عدم تفعيل دور الأجهزة الرقابية (أجهزة رقابية صورية) .
- عدم وجود شفافية .
- عدم وجود مُسألة للوزراء .
- عدم وجود او تفعيل الدور الرقابي للسلطة التشريعية في الرقابة على المال العام .
- مؤسسات فاسدة.
- عدم وجود ضوابط رقابية فعالة في مؤسسات المجتمع .

وعلى ذلك فإنه يجب أن يكون هناك ضوابط رقابية<sup>(1)</sup> على هذه العمليات الإدارية التي تمثل خطورة كبيرة على الاقتصاد القومي حيث يجب أن توضع ضوابط رقابية على كافة المؤسسات الإدارية ينبثق منها إجراءات قوية للرقابة الداخلية داخل المؤسسة الإدارية

(1) انظر الفصل الثاني من هذا الكتاب .

الحكومية لمنع الغش والأخطاء والتلاعب في الحسابات من خلال إدارة قوية للمراجعة الداخلية، وأيضاً إنشاء لجنة للمراجعة بهذه المؤسسات تكون جهة مستقلة تراقب أعمالها وسير نظام الرقابة الداخلية فيها والمراجعة الداخلية والخارجية وهي تتبع رئيس الجهة الحكومية مباشرة.

### أهداف عرض أسباب انهيار المجتمعات :

يهدف الباحث من عرض هذا الفصل إلى :

- تحديد ماهية البيروقراطية الإدارية ومراحلها وأثارها على الاقتصاد الوطني .
- تحديد ماهية الفساد المالي والإداري وأثارهما على الاقتصاد الوطني .
- تحديد دور المؤسسات الإدارية النزينة في بناء الدولة.

### ويرى الكاتب أهمية ذلك إلى:

- الانتشار الخطير لعمليات الفساد بأنواعه المختلفة وأثارها على الاقتصاد القومي.
- تسليط الضوء على دور المؤسسات الإدارية النزينة من اكتشاف عمليات الفساد .

### المنهج المستخدم في هذا الفصل :

اعتمد الكاتب في هذا الكتاب بصفة عامة وفي هذا الفصل بصفة خاصة على استخدام المنهج الوصفي Descriptive Approach : لوصف المشكلة بالاعتماد على استقراء أهم المراجع والدوريات والكتب العلمية لتحديد أهم متغيراتها وعناصرها وخصائصها .

### حدود الفصل :

- 1- لن يتعرض البحث للمشكلات الاقتصادية والسياسة وكافة الجوانب المتعلقة بهما والتي تعوق بناء الدول .
- 2- لن يتعرض الباحث لكافة جوانب البيروقراطية في كافة المؤسسات الحكومية، وإنما يقتصر على البيروقراطية بمفهومها العام .
- 3- تقتصر هذه الدراسة على المؤسسات الإدارية الغير هادفة للربح.

## خطة الفصل

تحقيقاً لأهداف الفصل قد تم تقسيم الفصل إلى أربعة مباحث هي :

- المبحث الأول : ماهية البيروقراطية الإدارية وأثارها السلبية.
- المبحث الثاني : ماهية الفساد المالي والإداري وأثارهما السلبية
- المبحث الثالث : دور المؤسسات الإدارية النزيهة في اكتشاف عمليات الفساد المالي والإداري .
- المبحث الرابع : مسؤولية مدقق الحسابات بالمؤسسات الإدارية من اكتشاف عمليات الفساد المالي والإداري.
- أهم المقترحات والتوصيات .
- قائمة المراجع .

## المبحث الأول

### ماهية البيروقراطية الإدارية وأثارها السلبية

#### تهديد :

ويتناول الباحث فى هذه المبحث العديد من المفاهيم المتعلقة بالبيروقراطية الإدارية، وما هى عناصرها ومساؤها ونموذج ماكس البيروقراطي والمؤسسة المثالية؟ وللإجابة على الاستفسارات أعلاه يأتي هذا البحث لعرض المعرفة المطلوبة، حيث ولدت البيروقراطية مع نشوء الدولة الحديثة المعززة بجيش ضخم من الموظفين ورجال الإدارة ذوي الاختصاص بالمهام الموكلة إليهم، أو سياسيين، كانوا شريحة مؤثرة ذات نفوذ فى الدولة وقراراتها السياسية، معبرين بذلك عن تحقيق مكاسب خاصة، أو توجيه السياسة العامة، وتلك السلطة والقوة تمارس على المواطنين، وعليه فإن الإدارة لم تظهر إلا مع مؤسسة الدولة فى نموذجها الأول، الدولة - المدينة، حيث ظهرت الحاجة إلى وجود إدارة تشرف على إيجاد الموارد المالية لتمويل حاجات الدولة وإشباع خزيتها.

التحديات المعاصرة والمشكلات التى تواجه الإدارة الحكومية ويمكن إيجاز بعض منها

فما يلي:

- ضعف قنوات الاتصال بين الإدارة الحكومية وقادة التغيير فى الداخل والخارج للتعرف على التجارب الناجحة أو الفاشلة وأسباب النجاح والفشل .
- المركزية الإدارية وما يترتب عليها من إطالة الإجراءات والأعمال مما يؤثر بدوره على الإنتاجية والفاعلية فى الأداء .
- شيوع الأنماط الإدارية الجامدة، فبعض المديرين فى المنظمات والوحدات الإدارية والمؤسسات الحكومية لا يتبعون مبدأ تفويض السلطة، وبالتالي لا يتم إشراك المرؤوسين فى وضع القرار، وقد تتم المشاركة بطريقة غير علمية، الأمر الذى يؤدي إلى عدم وجود صف قيادي ثان فى بعض المنظمات.

- انتشار ظاهرة أطلق عليها ( غياب الكوادر القيادية من الصف الثاني للإدارة ) والتي تعبر عن وضع تعاني فيه المنظمات الحكومية من صعوبة إيجاد من يتحمل المسؤولية بعد غياب قيادات الصف الأول.
- ضعف الاهتمام بالبحث والتطوير، فلم يحظ البحث والتطوير بالتشجيع الكافي كما في الدول العربية، ويرجع ذلك للمناخ الإداري السائد في المؤسسات العربية إلى التقييد ببعض اللوائح والقوانين.
- غياب وجود خطط حكومية جادة للإصلاح الإداري على مدي العقود الثلاثة الماضية أدى لتفاقم أزمات الجهاز الحكومي وانتشار الفساد والرشوة والمحسوبية وتعطيل مصالح المواطنين.
- قيود القوانين واللوائح وتفشى ظاهرة البيروقراطية مما يعوق سير العمل وعدم مواكبة التغيرات الفعالة، والتي تنبع عنها بطء تقديم الخدمة وتعقيدها، وسيقوم الباحث بعرض تلك المشكلة بشيء من الدراسة والتحليل كما يلي :

### التطور التاريخي للبيروقراطية الإدارية<sup>(1)</sup> :

لقد توطدت البيروقراطية أكثر منذ نهاية عصر النهضة في أوروبا، حيث ظهرت تحولات سياسية واجتماعية وتقنية، ومع تحولات القرن التاسع عشر، وخصوصا ظهور الفكر الليبرالي والثورة الصناعية، ركزت البيروقراطية وجودها، وارتبطت فكرتها بالأساس بالتنظيم الإداري، أي سلطة وحكم المكاتب، ولم يثر ذلك أي إشكالية لحاجة الدولة إلى أجهزة ومؤسسات لإدارة دواليها، لكن البيروقراطية أصبحت مشكلة ومن أهم

(1) Daft , Richard L. Organization Theory and Design. South – Western Thomson learning . USA 2001.

- Robbins, Stephen P., Organization Theory structure , Design and Applications . Prentice Hall . New york. 1990.

- March, James & .Simon, Herbert . Organization. John Wiley , New york . 1958.

- Gross , Bertram M. Organizations and their Managing . The free press collier Macmillan limited , London . 1968.

- March , James G. Handbook of organizations. Rand Mc.nally & Company, Chicago 1965.

الموضوعات، لذلك لا نجد غرابة في أن يكون كارل ماركس من أوائل من وجه النقد للبيروقراطية مبينا أنها تعبير وتجسيد للدولة البرجوازية، ويرى ماركس أنها انفصالا بين الدولة والمجتمع، وإن أجهزة الدولة البيروقراطية لا تمثل المجتمع، كما أن البيروقراطية كتجسيد للمصلحة العامة تقابل المصلحة الشخصية للأفراد، هو تعارض وهمي يستخدمه البيروقراطيون لخدمة أوضاعهم الشخصية. وأضاف جون ستوارت مل (أن البيروقراطية أخذت دلالات متعددة لا تقتصر على الجهاز الإداري في الدولة، أي على شكل من أشكال التنظيم الحكومي، بل أخذت معاني، مختلفة، فهي شكل من أشكال الحكم، أو صفة تطلق على نظام حكم تميزا له عن الأنظمة الأخرى كالديمقراطية والأرستقراطية).، أما ماكس فيبر فيعد أهم من وضع نظرية حول البيروقراطية، وقد عرفها من خلال خصائصها معتبرا إياها تعبيراً عن العقلانية في النظام الرأسمالي، فهي ميكانيزم عمل الرأسمالية، والخاصية الجوهرية لها، وقد حدد تلك الخصائص بما يلي:

- تقاضي أفرادها للرواتب اعتمادا على جدول مرتبات معين.
- تتطلب الوظيفة في الجهاز البيروقراطي إخلاصا موضوعيا والتزامات مفروضة على القائم بها وخصوصا أن هناك استقلالاً نسبياً عن الدولة من خلال النظام المؤسسي.
- وجود درجة معينة من التخصيص الوظيفي، وتقسيم للعمل على أساس فردي.
- البيروقراطية تشكل الظاهرة المحورية في النسق وأساس التفاعل الاجتماعي.

يعد كروزيه من الذين تناولوا البيروقراطية من خلال المدخل الإنساني، حيث ربط بين تطورها وتضاؤل الحرية الفردية، فهي بالنسبة له مكونة من دوائر الدولة يعمل بها موظفون معينون، ومنظمة بشكل تسلسلي وتعتمد على سلطة حاكمة.، ومن ثم يرى كروزيه أن البيروقراطية هي تنظيم لا يستطيع تصحيح سلوكه عن طريق إدراك أخطائه السابقة، إذ أن القواعد التي تعتمد عليها البيروقراطية غالبا ما يستخدمها الأفراد لتحقيق أغراضهم الشخصية. ويأتي موريس دفرجيه بعد كروزيه من حيث الأهمية، وقد اعتبر دفرجيه البيروقراطية جماعة من الموظفين المهنيين، يقومون بمهنة ذات مظهر خاص، ويتم الدخول والتدرج والانضباط والتعويضات والمخالفات تنظيماً دقيقاً، وتكون المنافسات ذات صفة شخصية

محدودة، كما تكون الكفاءات محدودة في كل الدرجات بمعايير موضوعية بواسطة الشهادات والامتحانات والمباراة، وبصورة عامة يعمل التنظيم البيروقراطي بأكمله وفقا لقواعد محدودة بدقة، وتكون موضوعية سواء تعلق الأمر بالعلاقات السلطوية الداخلية، أو بالعلاقات مع الموظفين، أو الصلات مع المتعاملين. بكمينيكب

ماهية البيروقراطية الإدارية: في اللغة تتكون أصل كلمة البيروقراطية Bureaucracy من شقين الأولى bureau وتعني مكتب المستخدمة في بداية القرن الثامن عشر ليس للتعبير عن كلمة مكتب، وأماكن العمل. وكلمة cracy وهي مشتقة من الأصل الإغريقي Kratia ومعناها The Strong أي القوه والكلمة في مجموعها تعني قوه المكتب أو سلطة المكتب، وبصورة عامة هناك سبعة مفاهيم حديثة للبيروقراطية، كل منها يعد تطورا لسابقه، هي:

**المفهوم الأول**: هو الذي ينظر إلى البيروقراطية بوصفها تنظيمًا عقليًا، وقد تأثر أنصار هذا الاتجاه بالتفسير الفييري للبيروقراطية، وحالوا فهم العلاقة بين العقلانية التي هي سمة للنظام الرأسمالي، والخصائص التي حددها ماكس فيبر للبيروقراطية، وتساءلوا إلى أي حد تعبر هذه الخصائص عن النظام الرأسمالي؟ وقالوا بأنه لا توجد علاقة ضرورية بين هذه الخصائص والعقلانية وإن كلاهما لا يدخلان ضمن تعريف البيروقراطية، فالعلاقة بين خصائص نظام اجتماعي بالذات والنتائج المترتبة عليه مسألة يحدها البحث الامبريقي (العلمي)، وعموما فإن البيروقراطية من هذا المنظور تشير إلى نموذج للتنظيم الرشيد يلائم تحقيق الاستقرار والكفاءة الإدارية.

**المفهوم الثاني**: وهذا المفهوم يصل إلى النتيجة التي توصل إليها ميشيل كروزيه باعتبار أن البيروقراطية شيء يتعارض مع الابتكار الإداري، إذ إن العرض الآلي للسلوك الإنساني الذي يشكل قاعدة البيروقراطية يؤدي إلى خلل وظيفي خطير، لأن بنية المنظمة تؤدي إلى إشراف متزايد من قبل القادة على انتظام سلوكيات المرؤوسين.

**المفهوم الثالث**: ينطلق هذا المفهوم من المعنى الاشتقاقي للبيروقراطية، أي حكم الموظفين، وعليه فهو بحسب هذا المفهوم نظام حكومي تكون الرقابة عليه متروكة كلية في يد طبقة من الموظفين الرسميين الذين تحد سلطاتهم من حرية الأفراد العاديين، ويغلب على

هذا الجهاز الإداري الرغبة الشديدة إلى الالتجاء إلى الطرق الرسمية في الإدارة والاعتماد على المرونة من أجل تنفيذ التعليمات، وكذلك البطء في اتخاذ القرارات والعزوف عن الالتجاء إلى التجارب، كما يتحول أعضاء (البيروقراطية) إلى طائفة تحتكر العمل الحكومي من أجل مصلحتها الخاصة، ويتحول عملها إلى غاية في حد ذاته.

**المفهوم الرابع:** وهو المفهوم الذي استخدمته الأنظمة ذات الطابع الشمولي، التي ترى أن البيروقراطية نوع من الإدارة العامة، لذلك كان الاهتمام بالجماعات التي تؤدي الوظائف أكثر من الاهتمام بالوظائف ذاتها.

إن ارتباط البيروقراطية بالإدارة العامة أصبح يمثل محاولة لاستخدامها كوحدة للتحليل في الدراسات المقارنة، وأغلب الدراسات التي اعتمدت على ذلك صنفت البيروقراطية انطلاقاً من مدى استغراقها في العملية السياسية.

**المفهوم الخامس:** وهذا المفهوم تأثر بماكس فيبر أيضاً، ويعتبر البيروقراطية إدارة الموظفين، لذلك اهتموا بفحص كفاءة النموذج المثالي وقدرته على استيعاب كافة خصائص الإدارة، وكذلك ركز على فعالية الجهاز الإداري، لذلك انتشر هذا المفهوم في علم الإدارة أكثر من علم السياسة.

**المفهوم السادس:** وهو الذي يعتبر البيروقراطية غير مقتصرة على الجهاز الحكومي، بل الذي يولد عندما ترسى أصول صريحة لتنسيق نشاطات مجموعة معينة من أجل بلوغ أغراض محددة، أو أنه وحدة اجتماعية تحقق أهدافاً محددة، إلا أنه يتميز -هذا التنظيم- بالتسلسل الرئاسي والتباين في التخصيص.

إلا أنه يلاحظ في هذا التعريف قد يعوم مصطلح البيروقراطية إذ إن كل المجتمعات مهيكلة في تظلمات متباينة، كما يصعب الفصل بين التنظيم والإدارة.

**المفهوم السابع:** وهو المفهوم الذي يعتبر أن البيروقراطية تعبير عن المجتمع الحديث، كما ماركس حين أطلق عليها لفظ المجتمعات الرأسمالية التي تعتبر مرحلة متقدمة وفق التفسير المادي للتاريخ.

وذهب أنصار هذا المفهوم بعدم وجود تفرقة بين رجال الإدارة ورجال السياسة، وعدم ضرورة لوجود ثنائية تقليدية تفصل الدولة والبيروقراطية، أو بين المجتمع وبين وجود عدد هائل من التنظيمات الكبرى التي تجسد البيروقراطية في هيكل الدولة الحديثة.

"البيروقراطية هي مجموعة النظم واللوائح التي تحدد السلوك التنظيمي كما يجب أن يكون اعتقاداً بأن هذا السلوك يمثل أفضل سلوك يمكن التنظيم من تحقيق أهدافه واعتقاداً بأن هذه اللوائح هي ضمان لحماية التنظيم من الفساد والتسيب والانحراف. وبمعنى آخر فإن كلمة بيروقراطية تعني وببساطة البناء الاجتماعي المتسلسل لإدارة التنظيمات الضخمة بطريقة سليمة وكفاءة وفعالية وبطريقة غير شخصية. وهو يشير إلى التغيرات التي تحدث في المنظمات الرسمية أو الأهلية بطريقة صحيحة لصنع القرارات لتحقيق الكفاءة والفعالية وتحقيق الأهداف. ونظراً للزيادة الكبيرة والتعقيدات في حجم المنظمات فإنها تكون في حاجة إلى تنسيق لتحقيق مزيد من الفاعلية والتي تصل إلى أقصى درجاتها عندما يكون هناك سيطرة تامة للإدارة والأدوار محددة وواضحة وكذا الحقوق والواجبات"<sup>(1)</sup>.

ويلخص الباحث البيروقراطية أو الدواوينية هي مفهوم يستخدم في علم الاجتماع والعلوم السياسية يشير إلى تطبيق القوانين بالقوة في المجتمعات المنظمة. وتعتمد هذه الأنظمة على وجود العديد من الإجراءات الموحدة وتوزيع المسؤوليات بطريقة هرمية والعلاقات الشخصية، وهناك العديد من الأمثلة على البيروقراطية المستخدمة يومياً: الحكومات، القوات المسلحة، الشركات، المستشفيات، المحاكم، والمدارس

### البيروقراطية والإدارة:

تنقسم نظريات الإدارة إلى خمس نظريات (النظرية الكلاسيكية، النظرية السلوكية، النظرية الموقفية، النظرية التكنولوجية، نظرية النظم) وسيقوم الباحث بعرض النظرية الكلاسيكية وما تشمله من النموذج البيروقراطي في الإدارة كما يلي :

(1) [http://ar.wikipedia.org/wiki/%D9%85%D8%A7%D9%83%D8%B3\\_%D9%81%D9%8A%D8%A8%D8%B1](http://ar.wikipedia.org/wiki/%D9%85%D8%A7%D9%83%D8%B3_%D9%81%D9%8A%D8%A8%D8%B1)

## (1) النظرية الكلاسيكية فى الإدارة :

تنظر هذه المدرسة إلى المؤسسات على أنها آلة، الجزء المهم فيها زيادة الكفاية الإنتاجية حيث كان التحدي الأساسى الذي واجه الإدارة هو اكتشاف الأسلوب المناسب لاستخدام عناصر الإنتاج المادية والبشرية فى ضوء المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسة التى أحدثتها الثورة الصناعية. وجدير بالذكر أن المدرسة الكلاسيكية محور اهتمامها الرئيسي محاولة خفض التكلفة وزيادة الربح وقد أهملت تلك المدرسة العنصر البشرى ونظرت إليه باعتباره عنصراً من عناصر التكلفة ينبغي استخلاص أقصى جهد منه حتى يزيد عائده عن تكلفته، وكذلك فإن هذا المنهج بنى على أساس أنه يمكن تجريد الإنسان من علاقاته المتداخلة مع الآخرين، وعدم الاهتمام بالابتكار والأفكار الجديدة بالإضافة إلى تركيز ذلك المنهج على العوامل الداخلية للمنظمات وأهملت العوامل والمتغيرات فى البيئة الخارجية وتأثيرها على المنظمة ويمكن تلخيص ذلك المنهج من الشكل التوضيحي التالى<sup>(1)</sup> :

(1) المصدر من د. فاتن أحمد أبو بكر، " نظم الإدارة المفتوحة "، إيتراك للطباعة، 2001، ص 22.

والمصادر التالية (د. على محمد عبد الوهاب، سعيد عامر "الفكر المعاصر للتنظيم والإدارة"، مركز وايدسرفيس، القاهرة، 1994م، ص 5-20)، - د. حسين حمادى "العلوم السلوكية حوار مع الفكر الإداري"، عين شمس، القاهرة، 1977 ص ص 59 - 63.



شكل رقم (1) نماذج المنهج الكلاسيكي وأبرز روادو ومفكرية

ويتضح من الشكل التوضيحي إن ماكس فيبر<sup>(1)</sup> أشهر علماء المدرسة البريوقراطية، قد اتخذ هذا الاتجاه من خلال ملاحظته لسوء استخدام المديرين لسلطاتهم، وعدم الاتساق في أسلوب الإدارة لعدم وجود قواعد حاكمة للسلوك، ومن الجدير بالذكر أن مبادئ البريوقراطية في ذاتها ليس فيها ما يعيبها، إلا أنه عند تطبيقها تجد العاملين يهابون من أي تصرف نظراً للخوف من عدم وجود قاعدة أو إجراء تسمح بهذا التصرف مما قد يوقعهم في العقوبة، ولذلك فالبريوقراطية الزائدة تؤدي إلى قتل روح الإبداع والابتكار؛ إذ يصير الهم الأكبر هو الالتزام بالقواعد والإجراءات فقط، دون النظر إلى التجديد والابتكار ورفع الكفاءة وزيادة الفاعلية .

### خصائص النموذج البريوقراطي<sup>(2)</sup> :

من أهم خصائص هذا النموذج تقسيم العمل على أساس وظيفي واضح، والقائم على مبدأ التخصص وليس العلاقات، الالتزام بالترتيب الهرمي من خلال تقسيم المنظمة إلى عدة مستويات، وخضوع المستوى الأدنى لإشراف وتوجيه المستوى الأعلى، مع سيادة العلاقات الرسمية بين الأعضاء وتنحية الاجتماعية، وجود العديد من القواعد والإجراءات الرسمية والمكتوبة للعمل، دون النظر إلى العاملين، المكتب ليس ملكاً لصاحبه، واعتماد الوظائف على الجدارة، وجود فصل تام بين ممتلكات المنظمة والمنظمات الشخصية، ومن خلال نظريته

(1) راجع ماكس فيبر / تأليف: لوران فلوري. ترجمة، تحقيق: محمد علي مقلد.

(2) كان أول ظهور لهذا النموذج في ألمانيا في أواخر القرن التاسع عشر، حيث يرجع الفضل إلى ماكس فيبر (Weber) عالم الاجتماع الألماني (1864- 1920) في وضع هذا النموذج الذي يحدد مفهوماً مثالياً للبريوقراطية. وكان متأثراً بثلاثة عوامل كان لها آثارها في فكره وفي نظريته وهي بما يشهد من التضخم الذي طرأ على المؤسسات الصناعية، فرأى أن التنظيم الرسمي المحكم هو الطريقة التي تزيد الإنتاج وبالتالي أهل النواحي الإنسانية، تأثر فيبر بالتنظيم العسكري حيث كان ضابطاً في الجيش، ومن المعروف أن الجيش يتحرك وفق أوامر وتعليقات صارمة فاعتقد أن هذا الأسلوب يمكن أن يطبق في جميع المجالات الإدارية، لكون فيبر عالم اجتماع فقد أدرك عوامل الضعف البشري من حيث عدم إمكانية الاعتماد الكامل على العنصر البشري في اتخاذ القرارات لذا أعتقد أن القواعد تضمن عدم تدخل المصالح الشخصية.

يمكن الوصول إلى المؤسسة المثالية وهي حالة الوصول إلى مؤسسة تكون فيها علاقات السلطة مدروسة مسبقاً بأسلوب علمي، ومقررة كتعليمات رسمية ملزمة للجميع، ويعمل الكل على تنفيذ هذه التعليمات، مما يحقق الاستقرار والثبات لهذه المؤسسة - حتى لو تغير أفرادها جميعهم.

ومن الأسس التي بنى عليها ماركس نظريته لوجدنا أنه ركز على عناصر هامة وأساسية لكي تكون تلك النظرية ناجحة بكل المقاييس، وقابلة للتطبيق في أي تنظيم إداري، ومن تلك العناصر: الخبرة والمهارة والتأهيل هي أساس اختيار القائد<sup>(1)</sup>، وجود إجراءات وخطوات محددة ومنسقة مسبقاً، الاختيار الأمثل لمن ينفذ هذه الخطوات من المرؤوسين في أداء العمل، مبدأ أن لا وقت في العمل إلا للعمل.

### الآثار السلبية (سلبيات) النموذج البيروقراطي:

تحويل الموظف إلى المسلكية والنمطية، صحيح أنها تساعد الفرد على التنبؤ بالمستقبل، إلا أنها تصنع منه ضمن إطارها الميكانيكي فرداً مهمماً وبعيداً عن البحث في سبيل التغيير نحو الأحسن، تجعل من الموظف البيروقراطي مقاوماً للتغيير وإن كان تغييراً وظيفياً؛ لأنه أصبح متقناً لهذه المهارة حد التلقائية تجاهلها لدور الفرد في التنظيم، ومعاملته كآلة، عدم أخذ البيروقراطية بالتنظيم غير الرسمي، وإن كان مهماً في إنجاح التنظيم الرسمي عدم امتلاك البيروقراطية الوسائل الكافية لحل الخلافات والنزاعات، غالباً ما يتحول النموذج البيروقراطي إلى مجتمع مغلق، من مساوئ البيروقراطية انظمه متصلة أي أنها لتقبل الأفكار الحديثة بسهولة بل يتطلب ذلك أحياناً فترات زمنية طويلة لحماية الصلاحيات لان الإداريين يهتمون بتوسيع مدى صلاحياتهم ولا يهتموا بالقضايا المتعلقة بإنتاجية العمال، ببطء صنع القرار وهذا لا يتفق مع مبدأ مهم من مبادئ الإدارة والذي ينص على أن

(1) لمزيد من التفصيل عن القيادة يرجي الرجوع إلى د. سالم بن سعيد القحطاني، " القيادة الإدارية: التحول نحو نموذج القيادي العالمي " المعهد العالي للدراسات الأمنية/ كلية الملك فهد الأمنية، المملكة العربية السعودية، 2001.

"الوقت مال لا يتلائم هذا النمط الإداري مع المتغيرات المتلاحقة"، الجمود الداخلي : حيث وضع روبرت ميرتون أن التنظيم البيروقراطي قد يؤدي إلى انتشار الجمود في التنظيم وتغليب الوسائل على الغايات والأهداف، عدم اهتمامها بالجانب الإنساني واحتياجاته، افتقادها إلى المرونة (التأقلم مع التغيرات)، المركزية في المعلومات.

ويؤيد الباحث الرأي في " أن البيروقراطية نظام فاسد وغير مرغوب فيه وملازمه للتعقيدات المكتبية وكثره الأوراق، وتعدد الإجراءات التي تعوق انسياب العمل والإنتاج وتقتل روح الإبداع والابتكار، وهي سلاح ذو حدين فهي تنظيم نموذجي من المفروض أن يؤدي إلى إتمام العمل على أفضل وجه، وإذا أساء الإداريون والموظفون استخدام أركانها أضحت أداة تعوق بناء الدولة".

## المبحث الثاني

### ماهية الفساد المالي والإداري وأثارهما السلبية

#### ماهية المخالفات :

ويقصد بالمخالفة لغوياً<sup>(1)</sup> : هي الجريمة التي يعاقب عليها القانون أساساً، أما المخالفات المالية هي كافة الأعمال والأفعال المالية المتعمدة أو غير متعمد التي يدرج تحتها عمليات الخطأ والتحريف والغش وكذلك الأعمال غير القانونية التي ترتكبها إدارة المؤسسة<sup>(2)</sup>.

فالخطر هو حالة احتمالية إذا تحققت تحدث ضرراً وهو عدم المعرفة الأكيدة بنتائج الأحداث، فالشك في النتائج هو قوام مفهوم الخطر<sup>(3)</sup> وتستخدم أيضاً كلمة " أخطاء Errors " للإشارة إلى الأخطاء غير المتعمدة أو غير المقصودة في (البيانات المالية، أيا كانت طبيعتها رياضية أو أخطاء أخرى متنوعة)، أما المخاطرة فتعني أشياء كثيرة لأشخاص مختلفين<sup>(4)</sup> "different things to different people"، وقد أوضح البعض<sup>(5)</sup> أن الأخطاء في القوائم المالية تعتبر نوع يحتم إجراء تغير في المحاسبة : وتلك الأخطاء تحدث نتيجة الأخطاء الرياضية أو في المبادئ المحاسبية أو السهو أو إساءة استعمال الحقائق والبيانات المتوفرة عند إعداد تلك القوائم، ويتطلب الأمر تحليل الخطأ والتقرير عنه .

#### تحليل الأخطاء :

عادة لا تقوم الشركات بتصحيح الأخطاء التي ليس لها تأثير جوهري على القوائم المالية،

(1) مجمع اللغة العربية، " المعجم الوجيز "، جمهورية مصر العربية، القاهرة، 1996، ص 209.

(2) اتحاد المصارف العربية، " المخالفات المصرفية "، بيروت، لبنان، 1990، ص ص 57-58.

(3) د. يحيى إبراهيم، " إدارة منشآت التأمين مدخل تحليلي " كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، 1994، ص 12 .

(4) Taher Musa, " Modern Risk Management in Banking & Finance", Union of ARAB Banks, 2004 , P 28.

(5) Donald E. KiESO, Jerryj . Weygandt & Terry D. Wer Field, " Intermediate Accounting " , Wi ley sons , 10 th Edition 2004, P P 1253 - 1600

ويبقى تحديد درجة أهمية الخطأ للخبرة والتقدير وتعتبر كل أنواع الأخطاء المذكورة جوهرية. إن الأخطاء الجوهرية قليلة الحدوث فى الشركات الكبيرة بسبب وجود نظام جيد للرقابة الداخلية المرتبط بجهد فريق العمل المحاسبى مما يساعد على عدم حدوث أخطاء جوهرية فى النظام وذلك عكس الشركات الصغيرة .

يهدف تحليل الأخطاء إلى الإجابة عن الأسئلة التالية :

\* ما هو نوع الخطأ ؟

\* ما هى القيود المحاسبية اللازمة لتصحيح الخطأ ؟

\* كيف يتم إعادة إعداد القوائم المالية عند اكتشاف الخطأ ؟

يتم معالجة الأخطاء كتعديل للسنوات السابقة وذلك فى السنة التى اكتشف فيها الخطأ من خلال تعديل رصيد أول المدة لحساب الأرباح المحتجزة، وإذا كانت المنشأة تعد القوائم المالية المقارنة فيجب إعادة صياغة القوائم المالية للسنوات السابقة التى تأثرت بحدوث الخطأ.

### أنواع الخطأ المحاسبى :

(1) أخطاء فى الميزانية العمومية : تؤثر هذه الأخطاء على عرض الأصول، الالتزامات، حقوق ملكية حملة الأسهم، مثل تصنيف جزء من الالتزامات قصيرة الأجل ضمن بند الاستثمارات، تصنيف المستحق غير المدفوع ضمن المدفوعات تتطلب هذه الأخطاء إعادة تصنيف للعنصر فى مكانة الملائم فى السنة التى اكتشف فيها الخطأ، أما إذا كانت الشركة تعد القوائم المالية المقارنة فيتم إعادة صياغة القوائم المالية فى سنة حدوث الخطأ .

(2) أخطاء فى قائمة الدخل : تؤثر على عرض الحسابات الاسمية فى قائمة الدخل، دون أن تؤثر على الميزانية أو صافى الدخل مثل تسجيل إيراد الفائدة كجزء من المبيعات أو نفقة الإهلاك كجزء من نفقات الفائدة تتطلب هذه الأخطاء قيد إعادة تصنيف فى السنة التى اكتشف فيها الخطأ إذا اكتشف الخطأ فى نفس سنة وقوعه ولكن إذا حدث الخطأ فى سنوات سابقة لا يتم عمل أى قيد لأن حسابات السنة الحالية تكون قد أعدت بشكل صحيح، وعند إعداد القوائم المالية المقارنة يتم إعادة صياغة قائمة الدخل فى السنة التى حدث فيها الخطأ .

(3) أخطاء في الميزانية العمومية وقائمة الدخل معاً : مثل عدم تسجيل الأجور المستحقة في نهاية السنة المالية يؤدي إلى جعل النفقات أقل مما هي عليه والالتزامات أقل مما هي عليه وصافي الدخل أعلى مما هو عليه وهنا يجب أن نفرق بين :

(أ) الأخطاء المتوازنة : وهي الأخطاء التي سوف تعوض أو تصحح خلال فترتين ماليتين متاليتين كما في مثال الأجور المستحقة حيث يسوى الخطأ تلقائياً في السنة الثانية عند دفع الأجور حيث ينقص صافي الدخل، تزيد نفقات الأجور، وتسوى الالتزامات .

(ب) الأخطاء غير المتوازنة : وهي الأخطاء التي لا تعوض أو تصحح في الفترة المحاسبية التالية مثل عدم رسملة المعدات التي لها عمر إنتاجي خمس سنوات واعتبارها كنفقة في الفترة الحالية مما يجعل النفقات أعلى مما هي عليه في السنة الأولى، ولكن أقل مما هي عليه في السنوات التالية وفي نهاية السنة الثانية لن يسوى أثر الخطأ بشكل كامل، ولكن سوف يسوى الخطأ بالكامل في نهاية السنة التالية أو السنة الأخيرة .

### التقرير عن تصحيح الأخطاء :

مخاطر الأخطاء الجوهرية يمكن تخفيضها من خلال إنشاء نظام جيد للرقابة الداخلية وتطبيق الإجراءات المحاسبية المعلنة ومن أمثلة الأخطاء المحاسبية :

- 1- الانتقال من مبدأ محاسبي غير مقبول عموماً إلى مبدأ محاسبي مقبول عموماً: (مثل) الانتقال من الأساس النقدي للمحاسبة الضريبية إلى أساس الاستحقاق للضرائب .
- 2- الأخطاء الرياضية التي تحدث نتيجة للإضافة أو الطرح: (مثل) خطأ في رصيد إجمالي حساب المخزون .
- 3- التغير في التقدير الذي يحدث نتيجة كون التقديرات غير معدة بشكل موثوق .
- 4- السهو: (مثل) الفشل في تأجيل نفقات أو إيرادات محددة في نهاية الفترة .
- 5- إساءة استعمال الحقائق: (مثل) الفشل في استعمال القيمة التقديرية في حساب الاستهلاك عند استعمال القسط الثابت .
- 6- خطأ في تصنيف التكلفة كنفقة بدلاً من اضافته إلى قيمة الأصل أو العكس بالعكس .

يجب معالجة تصحيح الأخطاء كتعديلات للفترات السابقة وتسجل فى السنة التى اكتشف فيها الخطأ كما تسجل فى القوائم المالية كتعديل فى رصيد أول المدة للأرباح المحتجزة . وفى حال اعداد قوائم مقارنة يجب إعادة اعداد القوائم السابقة المتأثرة لتصحيح الخطأ أما الافصاحات فلا تحتاج إلى إعادة فى القوائم المالية للفترات التالية .

ومما سبق فإن الباحث يرى أن المدرسة الأمريكية فى المحاسبة عن التغيرات وتحليل الأخطاء تقوم على محورين أساسين هما (تحليل الخطأ ودراسته والتقرير عنه فى القوائم المالية) حتى يكون متخذ القرار على دراية بكافة النواحي المالية الهامة فى تلك القوائم حتى لو كان هنالك أخطاء، ويمكن القول أن الأخطاء عادةً غير مقصودة أما لو كانت تلك الأخطاء مقصودة أو متعمدة فيسمى هذا تحريف أو ما يحرف بالخداع أو الاحتيال الإدارى .

### الخداع أو الاحتيال الإدارى :

هى عبارة عن أعمال وتصرفات متعمدة ومقصودة تقوم بها إدارة المؤسسة بقصد التوصل إلى بيانات مالية أو نتائج مضللة لمستخدمى البيانات المالية<sup>(1)</sup> أو بهدف تغطية عمليات الاختلاس لبعض أصول المؤسسة، فالاختلاس سلوك إجرامى المهدف منه عبث الموظف بالائتمان على حفظ الشئ الذى يوجد بين يديه بمقتضى وظيفته<sup>(2)</sup> . ويشمل أيضاً الخداع التحريف والتزييف أو التبديل فى الدفاتر المحاسبية أو سوء العرض والإفصاح وعدم الشفافية فى عرض القوائم المالية والحسابات الختامية أو سوء تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عن عمد أو قصد بهدف إخفاء جريمة اقتصادية كالرشوة أو التريب، مثلاً منح تسهيلات ائتمانية إلى أحد العملاء دون الالتزام بضوابط منح الائتمان والإجراءات والقواعد المتعارف عليها فى منح الائتمان المصرفى مع أخذ مكافأة أو نسبة من هذه التسهيلات كرشوة لإتمام إجراءات الدراسة ثم المنح .

(1) اتحاد المصارف العربية، " المخالفات المصرفية " مرجع سبق ذكره، ص 57.

(2) د. إبراهيم حامد طنطاوى، " جرائم الاعتداء على الوظيفة - المال العام - الرشوة والتريب "، المكتبة

القانونية، القاهرة، الطبعة الأولى، سنة 2000، ص 291 .

## الممارسات غير القانونية :

هى المخالفات للقوانين واللوائح والقواعد الأساسية التى تضعها الحكومات بهدف تحقيق الاستقرار فى النظام الاقتصادى ، ويضيف البعض<sup>(1)</sup> أن التصرفات غير القانونية Illegal acts تشمل الرشوة bribes، والاتاوات kickbacks، وهناك أيضاً التقارير المالية الاحتيالية<sup>(2)</sup> Fraudulent Financial Reporting التى تعبر عن تصرفات وسلوكيات طائشة مقصودة لعمل حذف والذى ينتج عنه قوائم مالية مضللة .

## المخالفات المالية<sup>(3)</sup> :

هى كل تصرف خاطئ عن عمد أو إهمال أو تقصير يترتب عليه تصرف مبلغ من أموال الدولة بغير حق أو ضياع حق من الحقوق المالية للدولة أو المؤسسات أو الهيئات العامة أو غيرها من الجهات الخاضعة لرقابة الأجهزة الرقابية أو المساس بمصلحة من مصالحها المالية أو الاقتصادية .

ويرى الباحث أن المؤسسات الإدارية التى تتسم بالنزاهة تعتبر جزء جوهرى وهام من البنيان الاقتصادى للدولة، فضلاً على أنها توفر الخدمات الإدارية لكافة فئات المجتمع .

كما يعتبر فى حكم المخالفات المالية ما يلى :

(1) Donald E. Ki Eso, Jerry j. Weygand & terry D. War Field, O P Cit, P. 1388.

(2) I bide, P. 1409

(3) لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى :

(أ) " قانون الجهاز المركزى للمحاسبات الصادر بالقانون رقم 144 لسنة 1988 المعدل بالقانون رقم 157 لسنة 1998، الجريدة الرسمية العدد 23 (تابع) فى 9 يونيو 1988، القاهرة، ص ص 13 - 14 .

(ب) أ. حامد حسين، " قراءة سريعة حول جرمى الاستيلاء غير المشروع وغسل الأموال فى التشريع المصرى " كلية التدريب والتنمية، أكاديمية مبارك للأمن، القاهرة، 2004 .

(ج) أ. حسين محمد ابراهيم، " محاضرات فى قانون الجهاز المركزى للمحاسبات "، الجهاز المركزى للمحاسبات القاهرة، سنة 2000، ص ص 1-8 .

(د) د. سليمان عبد المنعم، " مسؤولية المصرف الجنائية عن الأموال غير النظيفة "، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 1999، ص 56 .

(أ) عدم موافاة الجهات الرقابية بصورة من العقود أو الاتفاقات .

(ب) عدم موافاة الجهات الرقابية بالحسابات ونتائج الأعمال والمستندات المؤيدة لها فى المواعيد القانونية المقررة أو بما تطلبه من أوراق أو بيانات أو قرارات أو محاضر جلسات أو وثائق أو غيرها مما يكون له الحق فى فحصها أو مراجعتها أو الإطلاع عليها .

ويعتبر أيضاً من المخالفات المالية مخالفة القواعد والإجراءات المالية المنصوص عليها فى

دساتير الدول والقوانين واللوائح المعمول بها، وكذلك مخالفة القواعد والإجراءات الخاصة بنظم الرقابة الداخلية، وكافة القواعد والإجراءات والنظم المالية والمحاسبية السارية ويعتبر من المخالفات الإدارية عدم الرد على ملاحظات الجهات الرقابية أو مكاتبها بصفة عامة أو التأخر فى الرد عليها، وكذلك عدم أخطار الجهات الرقابية بالأحكام والقرارات الإدارية بشأن المخالفات المالية خلال المواعيد القانونية، والتأخير دون مبرر فى إبلاغ الجهات الرقابية خلال المواعيد المحددة بما تتخذه الجهة المختصة فى شأن المخالفة المالية التى يتم الإبلاغ عنها للجهات الرقابية .

وهنا يثار تساؤل هل المخالفات بمفهومها العام تختلف عن المخالفات المالية والإدارية ، يمكن القول أن المخالفات المالية جزء من المخالفات بمفهومها العام أو بعبارة أخرى فإن المخالفات المالية والإدارية مكون من مكونات المخالفات بصفة عامة وكلا منها له تأثير سلبي على المؤسسات ولاسيما المؤسسات الاقتصادية . ومن ثم يمكن القول أن المخالفات الإدارية والمالية وجهين لعملة واحدة .

### **تقارير الاحتيال الإدارى والغش وفقاً لمعايير المراجعة معيار 240:**

يعرف معيار المراجعة الدولي رقم (240) بشأن تقارير الاحتيال الإدارى والغش والخطأ تقارير الاحتيال الإدارى والغش بأنه مصطلح يشير إلى تصرفات ومعاملات مقصودة من قبل شخص أو عدة أشخاص من الإدارة أو الموظفين أو أطراف ثالثة، والذي ينتج عنه تحريف فى البيانات وقد يتضمن :

- التلاعب، والتزييف أو تعديل السجلات أو المستندات .
- اختلاس الأصول.

- طمس أو حذف تأثيرات المعاملات من السجلات أو المستندات.
- تسجيل معاملات وهمية .
- الانحراف فى تطبيق السياسات المحاسبية .

### أثار الفساد المالي والإداري على الدول :

يؤدى إلى ضياع أموال الدولة التي تعتبر ضرورية للتنمية والإنفاق على البرامج القومية والخطط الإستراتيجية للدولة، ومن أهم الأثار الناتجة من تفشى ظاهرة الجريمة الاقتصادية والفساد وتقارير الاحتيال الإداري ظهور ما يسمى "بالمؤسسات والديون المتعثرة" وكلهما ناجمان عن تضافر عدد من الأسباب من أهمها اتخاذ إدارة المؤسسات قرارات خاطئة دون وجود دراسات علمية وموضوعية كافية وبالتالي ظهور الفشل المالي ، وجوهر تأدية الخدمة الحكومية يقوم على تحقيق رضا المواطن وتعزيز انتباهه للدولة مع تقليل الفاقد من التكاليف الإدارية الحكومية تارة أو الاهتمام بالخامات (جودة المعلومات) أو بالعملية الإنتاجية ذاتها والدراسة التفصيلية للخدمة الحكومية تارة أخرى، ويمكن القول أن من أهم أثار الفساد المالي والإداري تفاقم ظاهرة هروب الاستثمارات وظهور المؤسسات والديون المتعثرة والرديئة<sup>(1)</sup>.

ومن ناحية أخرى يمكن القول إن تقارير الاحتيال الإداري والغش لها تأثير مباشر على مدقق الحسابات الخارجي : فإن الهجوم الذي يتعرض له المحاسبون القانونيين نتيجة التورط في عمليات غش أو إهمال جسيم في الكشف عنه قد أدى إلى سقوط واحدة من مؤسسات المراجعة الكبرى (ARTHUR ANDERSEN)، بالإضافة إلى ما يستتفز من مصروفات بسبب القضايا التي يرفعها الأطراف الأخرى على مراقبي الحسابات للأضرار التي أصابتهم نتيجة لتقارير الاحتيال الإداري والغش بالقوائم المالية التي تم مراجعتها من قبل هؤلاء المراجعون .

(1) لمزيد من التفاصيل عن الديون المتعثرة يرجى الرجوع إلى :-

(أ) د. عبد المنعم راضي، " مشكلة الديون المتعثرة وأساليب المواجهة "، كلية التجارة، جامعة عين

شمس، بدون ناشر، 2003.

(ب) أ. عمر الشناوي، " التنبؤ بتعثر الديون والمعالجة المصرفية له "، المعهد المصرفي المصري، البنك

المركزي المصري، 2003 .

## المبحث الثالث

### دور المؤسسات الإدارية النزيهة فى اكتشاف عمليات الفساد المالى والإدارى

أهم مقومات بناء الدولة :

ويخلص الباحث هذه المقومات فى الشكل التوضيحي رقم (2) فى الصفحة المقابلة :

متطلبات الإصلاح المالى والإدارى<sup>(1)</sup> :

- لكي تتم عملية الإصلاح المالى والإدارى بنجاح يتطلب الأمر الاتى :
- يلزم إنشاء محفظة وزارية للتنمية الإدارية، عن طريق إنشاء وزارات للتنمية الإدارية والخدمة المدنية فى الدول العربية. وبالرغم من هذا الاهتمام المتزايد، فلا زالت مشكلة البيروقراطية والتخلف الإدارى دون حل حاسم.
- الأخذ بتجارب الدول المتقدمة اقتصاديا والاستفادة من البرنامج الانمائى للأمم المتحدة فى تطبيق الإدارة الرشيدة .
- التوسع فى عمليات التدريب ورفع كفاءة وفعالية العنصر البشرى بالإثراء الوظيفى والتدريب والتأهيل العلمى والعملى المستمر .
- إدخال نظم شبكات اتصال الحاسب الآلى (Networking)، والاعتماد على إستراتيجية الحكومة الإلكترونية .
- ضرورة التفرقة بين ( المؤثرات السلوكية ) من ناحية، والهيكلية (Structural) من ناحية أخرى، فمن المؤثرات السلوكية حسب المعلومات وصعوبة المشاركة فيها وخاصة بالنسبة لإدخال نظم شبكات اتصال الحاسب الآلى (Networking)، ومن المؤثرات الهيكلية صعوبة تقليص حجم العمالة الحكومية بسبب العوامل السياسية والاجتماعية التي تحكم هذا الاتجاه .

(1) د. عادل رزق، "إدارة الأزمات المالية العالمية (منظومة الإصلاح الإدارى والمالى بين النظرية والتطبيق)"،

مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2010.



## إعادة هندسة بعض الأجهزة الحكومية الغير نزيهة :

والمقصود هنا هو ليس البدء من جديد. وإنما إصلاح وإعادة تأهيل الوضع القائم وعدم إجراء تغييرات شكلية مثال ذلك عمليات تحديث مكاتب البريد وأجهزة التوثيق فى عدد من البلاد العربية. والإصلاح لا يعنى ترقيع ثقوب النظم السارية لكى تعمل بصورة أفضل، وإنما يعنى التخلي التام عن إجراءات العمل القديمة. والتفكير بصورة جديدة فى كيفية تصنيع المنتجات أو تقديم الخدمات. ومن أهم خصائص هذا الأسلوب التحول من التنظيم الوظيفي للأجهزة الحكومية والهيئات العامة إلى تنظيم ابتكارى يقوم على الإبداع والابتكار وخلق روح المنافسة فى ذلك الهيكل من خلال التدريب التحويلي الهادف إلى تكوين مهارات للعمليات ( process Skills ) بجانب المهارات الوظيفية داخل هذه الأجهزة فرغم الأهمية الكبرى المتصاعدة لمهارات العمليات كالكبيوتر والاتصالات، فلا زالت تلعب دوراً ثانوياً فى الأجهزة الحكومية والهيئات العامة العربية. وعادة ينصرف مفهوم التدريب التحويلي إلى إكساب العاملين مهارات وظيفية جديدة للعمل فى أجهزة وهيئات أخرى تعانى من نقص العاملين ( المدرسين مثلاً ) بينما المقصود هنا هو التدريب التحويلي داخل المؤسسة الواحدة بهدف زيادة فاعليته.

## دور إدارة المؤسسات الإدارية النزيهة فى ظل تفاقم الجريمة الاقتصادية :

يرى الباحث أن نجاح أى مؤسسة نزيهة فى بلوغ أهدافها تعتمد بالدرجة الأولى على

### ثلاث ركائز هي:

- \* سمعة المؤسسة الإدارية ودرجة الثقة التى يوليها لها المواطن .
  - \* بذل قصارى الجهد لتقديم خدمة حكومية متميزة وشاملة .
  - \* الالتزام بالموضوعية والتجرد فى معاملة المواطن مع الالتزام بالأمانة والنزاهة والشرف .
- ومن منطلق غياب الأمانة والنزاهة والشرف وتقلص درجة الثقة بين المؤسسة الإدارية والمواطن وانعدامها أحياناً وتضخم الدخل الفسادی وانتشار الفساد الإدارى والمخالفات المالية والإدارية وظهور الجريمة الاقتصادية من رشاوى وغش واختلاس وتدليس انعكس ذلك على أداء المؤسسات الحكومية وظهرت وتفاقمت ظاهرة عدم الرضا على الأداء الحكومى .

إدارة المؤسسات التي تتسم بالنزاهة لها دور حيوي في مواجهة ظاهرة تفاقم الجريمة الاقتصادية وذلك عن طريق أربعة مناهج رئيسية<sup>(1)</sup> هي كما يلي :

\* المنهج الأول : يتضمن إتباع منهج " الوقاية خير من العلاج " وذلك المنهج يقوم على منع ومحاربة الفساد الإداري والاخلاقي عن طريق وضع التعليمات والقواعد والإجراءات الرقابية الحازمة والحاسمة لحماية أصول الدولة وعدم الخروج عن تلك القواعد والتعليمات والتطبيق السليم لها، ويتطلب ذلك المنهج أيضاً الالتزام بكافة التعليمات الصادرة من الجهات الرقابية الأخرى والخاصة بالتعليمات والقوانين، ويتطلب هذا المنهج أيضاً وجود نظم رقابة داخلية قوية (من حيث الشكل والجوهر) أي مطبقة وسليمة في مضمونها وعدم وجود ثغرات فيها سواء في شكلها أو عند تطبيقها، ويمكن القول أن هذا المنهج هو منهج المنع القائم على التطبيق السليم والصحيح لإجراءات الرقابة الداخلية .

\* المنهج الثاني : يتمثل في إتباع منهج " الاكتشاف المبكر للجريمة الاقتصادية " وينبثق ذلك المنهج من المحور الأول حيث يتطلب ذلك المنهج ضرورة توافر إدارة ذات كفاءة وفعالية أو إدارة على درجة عالية من الوعي لاكتشاف المخالفات المالية والإدارية وحالات الرشاوى والغش والتواطؤ وغيرها مبكراً قبل تدخل الجهات الرقابية بوقت كافي لعلاجها . ويمتاز ذلك المنهج أنه منهي مكمّل للمحور الأول وضروري في كافة المؤسسات الإدارية على اختلاف أنواعها.

\* المنهج الثالث : يتمثل في إتباع " منهج الاصطدام بالواقع " ويقوم ذلك المنهج على عدم الاكتشاف المبكر للمخالفات وإنما الاكتشاف المتأخر لها أو الاصطدام بها عن طريق اكتشاف الجهات الرقابية تلك المخالفات وإعلام إدارة المؤسسة الإدارية بها، وذلك المنهج منتشر في الدول النامية نظراً لعدم كفاءة وفعالية الإدارة وانخفاض مستويات الدخل مع وجود ذمم فاسدة وخلل أخلاقي وفساد إداري .

(1) د. عادل رزق، "مبادئ وأسس إدارة التحديات"، اتحاد المصارف العربية، لبنان، بيروت، 2007، ص 141-143 (بتصرف).

\* المنهج الأخير: يتمثل في إتباع "منهج عدم الاكتشاف"، ويقوم ذلك المنهج على عدم الاكتشاف للمخالفات مبكراً سواء (عاجلاً أو آجلاً) من الجهات الرقابية وينعكس ذلك على أنشطة الدولة مستقبلاً وانخفاض كفاءتها وفعاليتها نتيجة للقرارات الإدارية الخاطئة

### (1) دور لجنة المراجعة في الرقابة الدقيقة على المؤسسة الإدارية :

و تتمثل تلك الرقابة فيما يلي :

- عند قيام مواطن بالحصول على خدمة يقتضى على لجنة المراجعة التحقق من ضرورة توفير الخدمة له دون قيامه بسداد مبالغ بدون وجه حق كالرشوة.
- في حال تقديم خدمة حكومية بالنيابة فإنه يتعين التأكد من وجود توكيل خاص مع ضرورة الاحتفاظ به أو بنسخة مصدقة منه .
- يجب مراعاة تحديث كافة المعلومات المقدمة بشأن المواطن .
- لا يجوز خدمات حكومية لأشخاص وهميين أو بأي شكل آخر لا يدل بصورة قاطعة على هوية المواطن كما لا يجوز تقديم خدمات حكومية من داخل الدولة لأشخاص مقيمين خارجها .
- يجب على لجنة المراجعة التأكد من هوية أي شخص ليس لديه بيانات عنه .
- يجب على لجنة المراجعة بالمؤسسة الإدارية التنبه وبذل عناية خاصة في الحالات التالية: طلب مبالغ مستحقة لعمليات مقاولات ، تأجير آلات ومعدات، تحصيل شيكات أطراف ثالثة لأشخاص معنوية ليس لها أي وجود قانوني أو غير مسجلة أصولياً،
- يتعين على لجنة المراجعة بالمؤسسة الحكومية وضع إجراءات داخلية لمكافحة عمليات الفساد المالي والإداري بحيث تشمل كحد أدنى على ما يلي:
  - إجراءات رقابة داخلية على أن يتم تطويرها بشكل مستمر بما يمكن من التعرف على أي محاولة للحصول على رشوة .
  - تسمية ضابط ارتباط للتنسيق مع ديوان المحاسبة والجهات الرقابية الأخرى بالدولة في هذا المجال.

▪ إعداد برامج تدريبية مستمرة للموظفين وخاصة المعنيين منهم بالاحتفاظ بالنقدية والأصول المختلفة والمعنيين أيضا باستلام النقد ومراقبة حسابات الموازنة لإحاطتهم بالمستجدات في مجال الموازنات بما يطور من قدراتهم في هذا المجال وكذلك برامج تدريبية متعلقة بخدمة المواطن وحل المشكلات وكيفية التعامل مع كافة فئات المجتمع .

- يجب على لجنة المراجعة الإشراف على جهات التدقيق الداخلي بالمؤسسات الإدارية الحكومية للتأكد من قيامها بدورها في فحص أنظمة الضبط والرقابة الداخلية والتأكد من فاعليتها في التصدي لعمليات الفساد المالي .
- يجب على لجنة المراجعة بالمؤسسات الإدارية وضع نظام معلومات متكامل لحفظ السجلات والمراسلات والبيانات المتعلقة بالمعاملات المالية في ملفات خاصة وبها يمكن من إجابة طلبات السلطات المختصة في الوقت المناسب، على أن يتم الاحتفاظ بها لمدة لا تقل عن خمس سنوات من تاريخ إجراء المعاملة.

## (2) الاهتمام بالعمليات التي يمكن أن يتم من خلالها فساد مالي أو إداري :

على لجنة المراجعة أن تعطي اهتمام أكبر للعمليات التي من خلالها تتم عملية الحصول على رشوة وهذه العمليات يمكن أن تتم من خلال عدة طرق أهمها : المعاملات المالية والمصرفية النقدية، حسابات الأشخاص، الحوالات، تعاملات ذات صلة بالاستثمار، الخدمات الحكومية الإلكترونية.

## مقومات نظام المعلومات المحاسبي الكفء لمكافحة عمليات الفساد المالي :

يحاول الموظفون الفاسدون دائما هروب عملياتهم من التدقيق المحاسبي حتى لا تكتشف مصادر أموالهم وتظهر وكأنها شرعية، ولمواجهة هذا العمل يجب أن تتضمن النظم المحاسبية إجراءات شديدة تكشف أي عملية من عمليات المالي ،، لذا يجب أن يتضمن نظام المعلومات المحاسبي لأي بنك عناصر خاصة بالإضافة إلى عناصر النظام المحاسبي العادي حتى يستطيع أن يكافح تلك العمليات ، كما يجب على لجنة المراجعة الإشراف الدقيق على عناصر هذا النظام. وتتمثل هذه العناصر فيما يلي:

### (1) الشفافية بين المواطن والدولة وما تتكون من مؤسسات إدارية<sup>(1)</sup> :

يقصد بالشفافية : كشف الاهتمامات والأهداف والدوافع والإعلان عن المبادئ وهي تتضمن حقوق المنظمات الحكومية وغير الحكومية والمواطنين في الإطلاع على كل الحقائق المتعلقة بالعمل والأنشطة والبرامج والتمويل والتعاقدات .

(1) د. حازم ياسين " الإطار المحاسبي والإفصاح لهيكل حوكمة الشركات في مصر " ورشة عمل، مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE، الجلسة الأولى، القاهرة، يناير 2003، ص15.

## المبحث الرابع

### مسئولية مدقق الحسابات بالمؤسسات الإدارية من اكتشاف عمليات الفساد المالي والإداري

#### مقدمة :

تهدف المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد عن مدي عدالة تلك القوائم في التعبير بوضوح عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها<sup>(1)</sup>، وتقع على عاتق الإدارة بالمؤسسات مسئولية الاحتفاظ بسجلات محاسبية منتظمة وتوفير نظام محكم للرقابة الداخلية يضمن المحافظة على أصول المنشأة ويمكنها من إعداد القوائم المالية، ولا تقع مسئولية إعداد هذه القوائم على المراجع الخارجي .

وتتطلب عملية المراجعة القيام بتخطيط عملية المراجعة وتنطوي تلك العملية على خطوتين هما:

أولا : فحص نظام الرقابة الداخلية المتعلق بغسيل الأموال .

ثانيا : إجراء اختبارات الالتزام والتحقق .

وفيما يلي عرض لهاتين الخطوتين:

#### أولا : فحص نظام الرقابة الداخلية المتعلق بالوحدة الإدارية الحكومية .

إن الرقابة الداخلية هي العملية التي ينفذها أعضاء الإدارة بالمؤسسة والموظفون ويتم تصحيحها لإعطاء تأكيد معقول بتحقيق الأهداف التالية : الثقة في التقارير المالية، الالتزام بالقوانين واللوائح الملائمة، فعالية وكفاءة العمليات، على مدقق الحسابات (ديوان المحاسبة) التأكد من توافر الرقابة الداخلية القوية بالمؤسسة التي تساعد على مكافحة عمليات الفساد

(1) د. محمد عبد المجيد، د. محمد نصر الهواري، جورج دانيال " دراسات متقدمة في المراجعة " مكتبة الشباب، القاهرة، سنة 1994، ص 9.

المالى والإدارى والتي يجب أن يتوفر لها المكونات الآتية<sup>(1)</sup> :

- **بيئة الرقابة** : تمثل الأساس للرقابة الداخلية في المنشأة وهي الأساس لكل مكونات الرقابة الداخلية وإيجاد الانضباط والإطار العام لذلك ، وهناك عدة عوامل لبيان الرقابة الداخلية وهي : الأمانة والقيم والأخلاقية، الالتزام بالكفاءة، اشتراك مجلس الإدارة ولجنة المراجعة في المسئولية، الهيكل التنظيمي، توزيع السلطة والمسئولية، السياسات والممارسات الخاصة بالموارد البشرية .
- **تقدر المخاطر لأغراض التقارير المالية** : وهي تعني تحديد وتحليل وإدارة المخاطر المتعلقة بإعداد قوائم مالية عادلة ومعدة حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويجب أن يعطي مدقق الحسابات اعتباراً خاصاً للمخاطر التي يمكن أن تنجم عن الظروف المتغيرة مثل الأنواع الجديدة من الأعمال والمعاملات التي تتطلب إجراءات محاسبية جديدة وتغيرات النظم الناتجة عن تقنيات جديدة والنمو السريع للمنشأة والتغيرات في الموظفين ذوي العلاقة بتبويب البيانات وإعداد التقارير<sup>(2)</sup> .

### ثانياً : إجراء اختبارات الالتزام والتحقق :

إن الهدف من إجراء هذه الاختبارات يتمثل في تقرير الفعالية التي يعمل بها النظام وتحديد نقاط القوة والضعف ويلي ذلك الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لكل من إجراءات مدي الالتزام وإجراءات التحقق<sup>(3)</sup> .، على مراقب الحسابات من ديوان المحاسبة التأكد من توافر نظام محاسبي ملائم يهدف إلى إضفاء الثقة في التقارير المالية والذي يتضمن النظام الأساسي، ويتكون من طرق وسجلات لتحديد وتجميع وتحليل وتصنيف وتسجيل وإشهار معاملات المنشأة مع المحافظة على الأصول والالتزامات ذات العلاقة، كما يجب عليه

(1) د.سوسن عبد الفتاح " دور لجان المراجعة في مكافحة عمليات غسل الأموال بالبنوك التجارية" مرجع سابق، ص 137-139.

(2) المرجع السابق، ص 138.

(3) د. عادل رزق، دراسة تحليلية لمعايير غسل الأموال الصادرة من مجموعة العمل المالى (FATA) ومسئولية مراقب الحسابات من اكتشافها مع عرض للتجربة المصرية " مجلة الدراسات المالية والمصرفية، 2004، ص 50.

أن يكون بينه وبين لجان المراجعة اتصال دائم لتزويده بفهم واضح عن الأدوار والمسئوليات الفردية المتعلقة بالرقابة الداخلية على التقارير المالية<sup>(1)</sup>، وبالتالي يستطيع مراقب الحسابات الحصول على السياسات والإجراءات التي تساعد في التأكيدات بأن توجيهات الإدارة قد تم تنفيذها، وتم اتخاذ الإجراءات الضرورية المتعلقة بمخاطر التي تمنع تحقيق أهداف المنشأة .

ويتضح مما سبق أن مراقب الحسابات الخارجي يعتمد على دليل السياسات ودليل التقارير المالية والمحاسبية ودليل الحسابات (وهي مكونات النظام المحاسبي)، مما يعني أنه يركز على المعاملات المالية من النواحي التالية: الوجود أو الحدوث، الحقوق والالتزامات، الاكتمال، التقويم، العرض والإفصاح، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى، أن الاختبارات التي يقوم بها لها أهداف متعددة ويتم تطبيقها على عدة مستويات تنظيمية ووظيفية، ويمكن تصنيف هذه الإجراءات إلى<sup>(2)</sup>:

1. إجراءات رقابية على التوبيخ المحاسبي لعمليات الفساد المالي والإداري .
2. إجراءات رقابية على السجلات والمستندات واعتماد المعاملات .
3. التحقق من الفصل بين المهام والواجبات المتعلقة باعتماد المعاملات وخطط السجلات والأمانة على الأصول .
4. فحص وتقييم الأداء .
5. التحقق من الدقة الحسابية للسجلات .
6. مقارنة نتائج الجرد مع السجلات المحاسبية .
7. الرقابة وموازين المراجعة .
8. مقارنة البيانات الداخلية مع مصادر خارجية للمعلومات .
9. مقارنة وتحليل أداء الموازنات التقديرية .

(1) د. عطية صلاح سلطان " دور لجان المراجعة في دعم حوكمة الشركات لأغراض استمرار المنشأة " ورقة بحثية مقدمة إلى المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة،

26-24 سبتمبر 2005، ص 15.

(2) المرجع السابق، ص 16.

ويمكن القول أن مسئولية مراقب الحسابات مسئولية نسبية من اكتشاف عمليات الفساد المالى طالما أن مراقب الحسابات بذل عناية الرجل المعتاد في القيام بواجباته ومهامه، حيث أن مراقب يعتمد اعتماداً كبيراً على أسلوب العينات في القيام بمهامه وواجباته والذي قد ينعكس في عدم اكتشاف كافة عمليات الفساد والمخالفات المالية المتعلقة.

### المبادئ الأساسية لمراجعة تقارير الاحتيال الإدارى والغش :

مراجعة تقارير الاحتيال الإدارى والغش يعتبر حالة ذهنية أكثر من كونها أساليب وطرق منهجية .

- تركز على الحالات الشاذة والغريبة وليست على الأخطاء.
- مراجعة تقارير الاحتيال الإدارى والغش تكتسب بالخبرة وليست من كتب المراجعة أو أوراق عمل السنوات السابقة .
- يمثل تقارير الاحتيال الإدارى والغش من وجهة نظر المراجعين الماليين تحريف مقصود جوهري في عرض المعلومات المالية .
- تقارير الاحتيال الإدارى والغش يركز على الدوافع والفرص والمنافع .
- تقارير الاحتيال الإدارى والغش في بيئة الحاسب الآلى قد يحدث في أى مرحلة من مراحل تشغيل البيانات .
- كما يجب أن يقوم مراجع تقارير الاحتيال الإدارى والغش باكتساب بعض المعارف المتعلقة بتقارير الاحتيال الإدارى والغش واللازمة لزيادة الكفاءة المهنية المتخصصة في الكشف عن تقارير الاحتيال الإدارى والغش بالقوائم المالية ومنها :
  - ✓ الإبعاد الإنسانية والشخصية .
  - ✓ الإبعاد التنظيمية والثقافية والدوافع .
  - ✓ الدوافع الاقتصادية وظروف المنافسة.
  - ✓ الإبعاد الاجتماعية .
  - ✓ الإبعاد القانونية وكيفية جمع أدلة الإثبات .
  - ✓ المعرفة المحاسبية والمهنية ونظم الرقابة الداخلية .

## المراجعة المالية ومراجعة تقارير الاحتيال الإداري والغش:

على الرغم من أن مراجعة تقارير الاحتيال الإداري والغش هي فرع من المراجعة ألا إنها تتصف بخصائص مميزة ويمكن إنجازها بالجدول التالي :

بيان	المراجعة المالية	مراجعة تقارير الاحتيال الإداري والغش
التوقيت	دورية	غير دورية
النطاق	القوائم المالية	أحداث وعمليات معينة
الهدف	إبداء الرأي	تحديد وجود تقارير الاحتيال الإداري والغش والتسبب
العلاقات	متعاون	غير متعاون
المنهج	أساليب المراجعة المهنية	أساليب المراجعة المهنية وأساليب أخرى للمراجعة .
المعايير	الشك المهني	الدليل الكافي

## أهم المقترحات والتوصيات

- زيادة فعاليات أجهزة الإصلاح الإداري التي تقدم الاستشارات الإدارية، وتفتح الحلول لبعض المشكلات الإدارية الناجمة عن بعض الممارسات البيروقراطية. استخدام التقنية الحديثة كوسيلة، وتسخيرها لمتطلبات العملية الإدارية وفعاليتها.
- المحافظة على أصالة المجتمع وقيمه المرونة في العمل بما لا يتعارض مع الهدف العام ويحل بمبدأ العدالة والمساواة في التعامل
- تأكيد مبدأ أن الموظف لخدمة المستفيد، وأن الإنسان هو الغاية، وأن الأنظمة واللوائح والإجراءات ما هي إلا وسائل لتحقيق ذلك
- التوسع في مجالات التدريب وتنوعه لمختلف المستويات الإدارية وفقاً للاحتياجات الفعلية للعاملين في الإدارة. مراقبة السلوكيات الإدارية المنحرفة، وسرعة تقويمها بالطرق التعليمية والتدريبية أو التأديبية. تخصيص أوقات محددة (حلقات للجودة) يلتقي فيها المسؤولون بالمرؤوسين وجهاً لوجه للاستماع إلى شكاواهم، والعمل على

حلها مع تقديم الاستشارات وإعداد الدراسات والبحوث المتعلقة بتطوير سياسات وبرامج المؤسسات والأجهزة الحكومية المختلفة وأدائها الفعلى في ضوء الأهداف الرئيسية من إنشاء تلك الأجهزة.

▪ **بنى إستراتيجية الإصلاح الإدارى فى المؤسسات الحكومية العربية يمكن أن تقوم على ثلاث محاور أساسية هي:**

**المحور الأول: تنمية وتطوير قدرات العنصر البشرى.**

**والمحور الثانى: تنمية وتطوير الوحدات التنظيمية،**

**والمحور الثالث: تنمية وتطوير المؤسسة كوحدة متكاملة.**

وفىما يتعلق بالمحور الأول "بالأفراد" تركز الإستراتيجية على تنمية قدرات ومهارات ومعارف الأفراد فى المؤسسات على اعتبار أن الفرد هو العنصر الأساسى لأي تنظيم، وضمن هذا المحور فان أنشطة التطوير تشمل برامج التأهيل، حيث يتطلب ذلك تطوير قدرات الوحدات التنظيمية الإدارية من جانبين رئيسيين هما تطوير أداء المشرفين ورؤساء هذه الوحدات، وتطوير إجراءات وأساليب عملها، ويتم ذلك من خلال عقد مجموعة متكاملة من البرامج التدريبية الموجهة للمشرفين ورؤساء الأقسام بصفتهم حلقة الوصل الإدارية بين المستويات العليا والمستوى التنفيذى من الموظفين (الأفراد)، بالإضافة إلى التدريب فإنه سيتم تطوير إجراءات وأساليب عمل هذه الوحدات من خلال نشاط الدراسات الميدانية والاستشارات الإدارية والتنظيمية بخاصة فى مجال: الهياكل التنظيمية وتبسيط الإجراءات وإعداد الأدلة التنظيمية والوصف الوظيفي ودراسات الأداء المؤسسي وأدوات قياسه وتطوير مفهوم إدارة الأداء الوظيفي. والمحور الثالث يشمل الأداء المؤسسي على المؤسسة ككل باعتبارها كيانا تنظيميا يشتمل على الأفراد والوحدات التنظيمية المكونة له، وضمن هذا الإطار فسيتم التطوير على بعدين أساسيين: البعد الأول: يتم من خلال تنمية وتطوير قدرات المهارات والقيادات الإدارية (مديري الإدارات) من خلال مشاركتهم ببرامج تدريبية وورش عمل وندوات نقاشية ذات صلة بمهامهم الوظيفية، بهدف تنمية المهارات القيادية والتخطيط الاستراتيجي وتطوير الأداء المؤسسي وإدارة الأزمات وغيرها من المهارات القيادية.

أهم المراجع التي تم الاستناد عليها في هذا الفصل :

- 1- د. عوض سلامة الرحيلي " لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات : حالة السعودية " ورقة بحثية مقدمة إلى المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، 24-26 سبتمبر 2005 .
- 2- د. عادل رزق، دراسة تحليلية لمعايير غسل الأموال الصادرة من مجموعة العمل المالي (FATA) ومسئولية مراقب الحسابات من أكتشافها مع عرض للتجربة المصرية " مجلة الدراسات المالية والمصرفية، 2004 .
- 3- د. محمد عبد المجيد، د. محمد نصر الهواري، جورج دانيال " دراسات متقدمة في المراجعة " مكتبة الشباب، القاهرة، سنة 1994 .
- 4- د. سميحة فوزي " حوكمة الشركات والنمو الاقتصادي مع التطبيق على مصر " ورقة بحثية مقدمة إلى ندوة جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية يوم 7 / 4 / 2004 .
- 5- د. حازم ياسين " الإطار المحاسبي والإفصاح هيكل حوكمة الشركات في مصر " ورشة عمل، مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE، الجلسة الأولى، القاهرة، يناير 2003 .
- 6- عادل عبد العزيز بودي " لجان المراجعة : تجربة سعودية " الندوة العاشرة لسبل تطوير المحاسبة بعنوان " الإفصاح المحاسبي والشفافية ودورها في دعم الرقابة والمساءلة في الشركات السعودية "، جامعة الملك سعود - فرع القصيم، 2003 .
- 7- عبد اللطيف ضاحي " الضوابط المطلوبة لمواجهة ظاهرة غسل الأموال "، مجلة الاقتصاد الإسلامي، البحرين، العدد أكتوبر 2001 .
- 8- د. أشرف حنا ميخائيل " تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات " ورقة بحثية مقدمة إلى المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، 24-26 سبتمبر 2005 .
- 9- د. عطية صلاح سلطان " دور لجان المراجعة في دعم حوكمة الشركات لأغراض استمرار المنشأة " ورقة بحثية مقدمة إلى المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، 24-26 سبتمبر 2005 .
- 10- أ. محمد سليمان الصلاح " الاستفادة من أدوات الرقابة وإدارة المخاطر لخدمة حوكمة الشركات " ورقة بحثية مقدمة إلى المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، 24-26 سبتمبر 2005 .