



## دور جودة المراجعة الداخلية في تفعيل قواعد الحوكمة كمرتكز للحد من الفساد المالي والإداري

(دراسة تطبيقية بوزارة الإسكان الكويتية)

إعداد الباحث/ خالد غانم علي فلاح الميع

إشراف

د. علاء الدين عبدالعزيز فهمي  
مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة  
كلية التجارة- جامعة مدينة السادات

أ.د/ شريف محمد علي  
رئيس الجامعة لشئون التعليم والطلاب  
جامعة مدينة السادات

٢٠٢٠م - ١٤٤١هـ

## أولاً: مقدمة ومشكلة الدراسة:

أدت المتغيرات الاقتصادية التي يموج بها العالم في الآونة الأخيرة والمتمثلة في حدوث انهيارات مالية لكبرى الشركات العالمية إلى تعرض أسواق المال للعديد من الهزات بسبب لجزء إدارات هذه الشركات للتلاعب في بعض السياسات المحاسبية للحصول لعى منافع ذاتية، فضلاً على الضعف والعشوائية التي باتت سمة من السمات التي يتصف بها سوق المال، وعدم كفاية الإفصاح المحاسبي وضعف دور مراقبي الحسابات<sup>(١)</sup>.

وفي سبيل تجنب حدوث التعثر والفشل والإعسار المالي مستقبلاً مرة أخرى، ولضمان تحقيق التوازن في مصالح الأطراف المتعارضة بالشركات، أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية "OECD" Organization for Economic Corporation and Development بالاشتراك مع الحكومات الوطنية وبعض المنظمات الدولية في شهر مايو ١٩٩٩ ما يسمى بـ"مبادئ حوكمة الشركات" Corporate Governance، باعتبارها مدخلاً معاصراً لإحكام الرقابة من خلال الارتكاز على القوانين والمعايير والقواعد المنضبطة التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية، وحملة أسهمها وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة من ناحية أخرى<sup>(٢)</sup>.

ولقد نالت المراجعة الداخلية اهتماماً كبيراً خصوصاً بعد زيادة الضغوط الخارجية على إدارة الشركات للإفصاح عن كل المخاطر الرئيسية التي تواجهها وتوقع تحقيق أهدافها والمخاطر المالية والتشغيلية والاجتماعية والسياسية والبيئية والأخلاقية والتكنولوجية وغيرها من مخاطر الغش والتلاعب في القوائم المالية وكيفية إدارتها إلى المستوى المطلوب، والذي ترتب عليه تحول دور المراجعة بشقيها الداخلي والخارجي إلى دور أوسع ومتميز في الكشف عن أوجه القصور والغش والتلاعب في التقارير المالية<sup>(٣)</sup>.

وعلى الرغم من تفعيل الإصدارات المهنية الخاصة بحوكمة الشركات وقانون Sarabanes-Oxley Act الخاص بالمراجعة الداخلية إلا أن هناك قصور في تفعيل قواعد الحوكمة من منظور جودة المراجعة الداخلية، الأمر الذي يتطلب تفعيل دور مراقب الحسابات كعنصر من عناصر الحوكمة في تفعيل قواعد الحوكمة من منظور جودة المراجعة الداخلية.

### ومن ثم تتمثل مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

١. ما هو دور المراجعة الداخلية في تفعيل قواعد حوكمة الشركات؟
٢. ما هي أوجه القصور في تفعيل الحوكمة من منظور جودة المراجعة الداخلية؟
٣. ما هي طبيعة ومحددات تفعيل الحوكمة من منظور جودة المراجعة الداخلية؟
٤. هل تساهم جودة المراجعة الداخلية في تفعيل قواعد حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والإداري؟

### ثانياً: أهداف البحث:

(١) د. مجدي محمد سامي، "دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم (٢)، المجلد رقم (٤٦) يوليو ٢٠٠٩، ص ١.

(٢) د. أشرف حنا ميخائيل، "تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات"، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، سبتمبر ٢٠٠٥، ص ص ٨٣-٨٤.

(٣) Arel, B., Brody, R., (2015), "auditing firm rotation and audit quality", the CPA Journal, 42 (15), PP134-156.

يهدف البحث إلى إبراز دور المراجعة الداخلية في تفعيل قواعد حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والإداري في وزارة الإسكان الكويتية، وينبثق من هذا الهدف الرئيسي عدة أهداف فرعية هي:

- أ. التعريف بمفهوم جودة المراجعة الداخلية، وأهدافها، وأثرها على المراجع الخارجية.
- ب. التعريف بمفهوم حوكمة الشركات، وضوابطها، والمبادئ والأركان التي ارتكزت عليها.
- ج. تحديد دور المراجعة الداخلية في تفعيل قواعد حوكمة الشركات.
- د. تحديد دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والإداري.
- هـ. تحديد دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري.

#### ثالثاً: أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث في:

- أ. يمثل البحث اتجاهاً جديداً لبيان دور جودة المراجعة الداخلية في دعم تفعيل حوكمة الشركات، من أجل إبراز هذا الدور ووضع أساس متكامل للعديد من الدراسات المستقبلية.
- ب. زيادة الثقة في المراجعة الداخلية في ظل حالة عدم الثقة التي تتعرض لها مهنة المحاسبة والمراجعة في الوقت الحالي.
- ج. زيادة مستوى الشفافية وتحسين جودة القوائم والتقارير المالية.
- د. دعم مهنة المراجعة وزيادة الكشف عن حالات الفساد المالي والإداري.

#### رابعاً: فروض البحث:

يقوم البحث على اختبار صحة الفروض التالية:

**الفرض الأول:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة الداخلية وبين الحد من الفساد المالي والإداري في الوحدة محل المراجعة.

**الفرض الثاني:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل قواعد حوكمة الشركات وبين الحد من الفساد المالي والإداري.

**الفرض الثالث:** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة الداخلية وتفعيل الحوكمة وبين نجاح جهود الحد من الفساد في البيئة الكويتية.

#### خامساً: حدود البحث

يتناول البحث دراسة دور جودة المراجعة الداخلية في تفعيل قواعد حوكمة الشركات والحد من الفساد المالي والإداري، كما يركز البحث على بعض المشكلات التي تقف أمام تفعيل المراجعة الداخلية، ولن يتطرق البحث إلى دور لجان المراجعة أو مجلس الإدارة في تفعيل حوكمة الشركات، علاوة على ما سبق فإن البحث لن يهتم بدون المراجع الداخلي في الشركات والهيئات الخاصة.

## سادساً: خطة الدراسة

لتحقيق هدف الدراسة فقد تم تقسيم الدراسة كما يلي:

الفصل الأول: الإطار العام لقواعد ومبادئ حوكمة الشركات.

الفصل الثاني: جودة المراجعة الداخلية من منظور المنظمات المهنية.

الفصل الثالث: أثر التكامل بين المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والإداري.

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية.

النتائج والتوصيات.

## الفصل الأول

### الإطار العام لقواعد ومبادئ حوكمة الشركات

#### ١/١ : مفهوم حوكمة الشركات:

عرف تقرير لجنة كادبري البريطانية الحوكمة بأنها النظام الذي يتيح للمساهمين توجيه وإدارة ومراقبة شركتهم عن طريق تعيين أعضاء مجلس الإدارة واختبار المراقب الخارجي، كما تشمل الحوكمة تنظيم الحقوق والمسئوليات بالمناطق الأطراف ذات العلاقة بالشركة وتقديم الآلية التي تحقق التوازن بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للشركة من جهة أو بين الأهداف الفردية والأهداف المشتركة من جهة أخرى<sup>(٤)</sup>.

هذا وقد عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD, 2004) حوكمة الشركات بأنها عبارة عن توزيع للحقوق والمسئوليات على مختلف الأطراف المشاركة في المؤسسة بما في ذلك مجلس الإدارة وأصحاب المصالح، كما تحدد كذلك القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات ذات الصلة بشئون المؤسسة، ويعد ذلك بمثابة الإطار الذي تحدد من خلاله أهداف الشركة والسبل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف ومراقبة الأداء<sup>(٥)</sup>.

هذا ويرى الباحث أن الحوكمة هي نظام يهدف إلى وضع أهداف الشركة والتي تخدم مصالح المساهمين ومصالح الأطراف الأخرى المتعاملة مع الشركة، وكذلك وضع طرق وأساليب تحقيق تلك الأهداف ومراقبة الأداء الفعلي وذلك عن طريق مقارنة النتائج المحققة بالأهداف المخططة، وذلك كله يتم عن طريق الاستعانة بالتشريعات واللوائح المنظمة الخارجية والداخلية والرقابة الداخلية والخارجية.

#### ٢/١ : مبادئ حوكمة الشركات طبقاً لما وضعته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية<sup>(٦)</sup>: وهي كما يلي:

##### المبدأ الأول: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:

تهدف هذه المجموعة من المبادئ إلى أن يتم وضع إطار لحوكمة الشركات يهدف إلى تحقيق شفافية وكفاءة السوق، على أن يكون هذا الإطار متوافقاً مع أحكام القوانين المتعلقة بأعمال الشركة، وعلى أن يشمل هذا الإطار توزيع المسئوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.

##### المبدأ الثاني: حقوق المساهمين:

ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات حماية المساهمين وتشمل هذه الحقوق ما يلي:

(٤) د. عادل علي حسن، "نموذج مقترح لقياس تأثير تطبيق حوكمة الشركات في تفعيل جودة واستقلالية المراجعين"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠١٦، ص ١٢٥.

(٥) د. عاطف محمد أحمد، "دراسة تحليلية لدور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي والإداري بالتطبيق على المؤسسات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة المحاسبة والمراجعة، جامعة بني سويف، المجلد الأول، العدد الثاني، ديسمبر ٢٠١٣.

(٦) عبد الستار عبدالجبار، "دور المراجع الداخلي في التحقق من قيام المنظمات غير الهادفة للربح بمسئوليتها الاجتماعية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ٢٠١٧.

١. الحق في تأمين أساليب تسجيل الملكية.
٢. الحق في نقل أو تحويل ملكية الأسهم.
٣. الحق في الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة.
٤. الحق في المشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين.
٥. الحق في انتخاب أعضاء مجلس الإدارة.
٦. الحق في الحصول على حصص من أرباح الشركة.

#### المبدأ الثالث: المعاملة المتكافئة للمساهمين:

١. يجب أن يعامل المساهمون المنتمون لنفس الفئة معاملة متكافئة.
٢. ينبغي أن يكون للمساهمين - داخل نفس الفئة - نفس حقوق التصويت.
٣. يجب أن يتم التصويت بواسطة الأمانة أو المفوضين بطريقة متفق عليها مع أصحاب الأسهم.
٤. يجب منع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح والشفافية.
٥. ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات أو مسائل تمس الشركة.

#### المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:

١. ينبغي أن يعمل إطار حوكمة الشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون.
٢. حينما يحمي القانون حقوق أصحاب المصالح فإن أولئك ينبغي أن تتاح لهم فرصة الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم.
٣. يجب أن يسمح إطار حوكمة الشركات بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء.
٤. حينما يشارك أصحاب المصالح في عملية حوكمة الشركات ينبغي أن تكفل لهم فرصة الحصول على المعلومات المتصلة بذلك.

#### المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية:

١. يجب أن يشمل الإفصاح على سبيل المثال وليس الحصر المعلومات الآتية:
  - النتائج المالية والتشغيلية للشركة.
  - أهداف الشركة.
  - حق الأغلبية من حيث المساهمة وحقوق التصويت.
  - أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الرئيسيين والمرتبات والمزايا الممنوحة لهم.
  - عوامل المخاطرة المتوقعة.
  - الموضوعات المادية المتصلة بالعمالين وبغيرهم من أصحاب المصالح.
  - هياكل وسياسات الحوكمة المطبقة.
٢. ينبغي إعداد ومراجعة المعلومات وكذا الإفصاح عنها بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية، كما ينبغي أن يفي ذلك بمتطلبات الإفصاح غير المالية وأيضًا بمتطلبات المراجعة.
٣. ينبغي أن تكفل قنوات توزيع المعلومات إمكانية حصول مستخدمي المعلومات عليها في الوقت المناسب وبالتكلفة المناسبة.

## المبدأ السادس: مسئوليات مجلس الإدارة:

يجب أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية الاستراتيجية لتوجيه الشركات، كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين.

١. يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توافر كامل المعلومات، وأن يعملوا على أساس النوايا الحسنة وسلامة القواعد المطبقة، كما يجب أن يعملوا لتحقيق مصالح الشركة والمساهمين.
٢. يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين.
٣. يجب أن يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية وأن يأخذ في الاعتبار اهتمامات كافة أصحاب المصالح.

### ٣/١ أهمية حوكمة الشركات:

وتظهر أهمية حوكمة الشركات في أنها تحقق الأهداف الآتية<sup>(٧)</sup>:

١. محاربة الفساد الداخلي في الشركات بكل صورة سواء أكان إداري أم مالي.
٢. جذب الاستثمارات سواء الأجنبية أم المحلية والحد من هروب رؤس الأموال.
٣. تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركات وإجراء المحاسبة والمراجعة المالية.
٤. ضمان التعامل بطريقة عادلة بالنسبة للمساهمين والعمال والدائنين والأطراف الأخرى ذو المصلحة.

### ٤/١ آليات حوكمة الشركات:

يمكن تقسيم آليات حوكمة الشركات إلى:

#### ١/٤/١: الآليات الداخلية:

المقصود بها الآليات التي تتم داخل الشركة وبواسطة عناصرها الداخلية ومنها الآتي:

#### ١/١/٤/١: المراجع الداخلي:

وضعت لجنة العمل التابعة لمعهد المراجعين الداخليين تعريفاً للمراجعة الداخلية أشارت فيها إلى أنها نشاط مستقل، تأكيد موضوعي واستشاري مصمم لزيادة قيمة الشركة وتحسين عملياتها، ومساعدتها على إنجاز أهداف بواسطة تكوين مدخل منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة. إن تعريف المراجعة الداخلية بهذه الصورة يوضح الآتي<sup>(٨)</sup>:

- أ. إن المراجعة الداخلية نشاط موضوعي لا يتم تأسيسه بالضرورة داخل الشركة، ولكن يسمح أن تؤدي أطراف خارجية خدمات المراجعة الداخلية، وهو ما يؤكد على جودة خدمات المراجعة الداخلية.
- ب. التأكيد على أن نطاق المراجعة الداخلية يشتمل على الأنشطة الاستشارية التي تدعم خدمة العميل.
- ج. أنه تم توسيع نطاق المراجعة الداخلية ليشتمل على إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة.

(٧) د. صفاء سرور، ٢٠٠٥، مرجع سبق ذكره، ص ص ٢٧٨-٢٧٩.

(٨) رانيا نبيل جمال، "دور لجان المراجعة كإحدى آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية لتدعيم قرارات بتسعير الأسهم في البورصة المصرية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بنها، كلية التجارة، ٢٠١٣.

#### ٢/١/٤/١: لجنة المراجعة:

تتكون لجنة المراجعة من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غي التنفيذيين، وذلك لتقديم رؤية عن مدى تحقيق حوكمة الشركات ويجب أن يكون لها خط مباشر مع المساهمين عن طريق تقرير منفصل عن التقرير السنوي، ولا بد أن يكون أعضاء اللجنة من الأفراد الأكفاء ذوي الخبرة لضمان قدرتهم على الالتزام بتخصيص وقت كاف وجهد لمهمة الرقابة والمساءلة ومتابعة مدى الالتزام بالقيم الأخلاقية وترتيبات ومبادئ الحوكمة<sup>(٩)</sup>.

#### ٣/١/٤/١: مجلس الإدارة:

لقد بين المبدأ السادس من مبادئ حوكمة الشركات طبقاً لما وضعته منظمة التعاون الدولي عام ٩٩ أعمال مجلس الإدارة الواجب اتخاذها لتحقيق أفضل مصلحة للشركة وبالتالي تحقيق حوكمة الشركات.

#### ٢/٤/١: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات:

يعبر مفهوم الآليات الخارجية لحوكمة الشركات عن الآليات التي تؤدي إلى قيام الشركة بتوجيه أنشطتها بطريقة عادلة لتحقيق مصالح وأهداف جميع أصحاب المصالح هذا ويلاحظ أنه قد تم تعريف أصحاب المصالح عن طريق مصالحهم في الشركة، فمن الواضح أن المساهمين والعاملين والدائنين والموردين لديهم مصالح قوية في الشركة وتختلف مجموعات أصحاب المصالح من حيث الأهمية وطول العلاقة التعاقدية مع الشركة. إذن فإن المساهمين أو الدائنين والموردين يعتبروا من الآليات الخارجية لحوكمة الشركات.

## الفصل الثاني

### جودة المراجعة الداخلية من منظور المنظمات المهنية

#### ١/٢: طبيعة المراجعة الداخلية:

"إن وظيفة المراجعة الداخلية تعتبر عملية سلوكية نظراً لارتباطها بالسلوك والتصرف الإنساني حيث أن طرفيها المراجع والخاضع للمراجعة فهم أفراد من البشر، كما أنها سلوكية أيضاً لأن هدفها التأثير في السلوك أو التصرف عن طريق خضوع الأفراد أو تصرفاتهم للفحص والتقييم، ومن هنا فإن نجاح عملية المراجعة لا يتوقف على الاهتمام بخصائص العمل الذي تتم مراجعته فحسب، بل خصائص الأفراد الذين يقومون بتنفيذ هذا العمل"<sup>(١٠)</sup>.

"وبصفة عامة تشير معايير الأداء التي أصدرها معهد المراجعين الداخليين (IIA). إلى حتمية قيام نشاط المراجعة الداخلية بتقييم مدى التعرض للمخاطر المرتبطة بحوكمة الشركات والعمليات ونظم

<sup>(٩)</sup> سحر ممدوح مصطفى، "المراجعة الداخلية كقيمة مضافة لدعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف في الشركات المصرية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، أبريل ٢٠١٧.

<sup>(١٠)</sup> حميدة محمد عبدالمجيد، "الحاجة إلى الإفصاح المحاسبي عن تقرير المراجعة الداخلية لتحسين فاعلية حوكمة الشركات"، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، كلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد الثامن، ٢٠١١.



المعلومات المتعلقة بكل من: إمكانية الاعتماد على سلامة المعلومات المالية والتشغيلية، فعالية وكفاءة العمليات، حماية الأصول، الالتزام بالقوانين واللوائح والعقود"<sup>(١١)</sup>.

## ٢/٢ تعريف المراجعة الداخلية:

إن المراجعة الداخلية مفهوم ليس بالجديد فقد عرف منذ فترة زمنية طويلة ومر بمراحل تطوير عديدة، فبعد أن كان رقابة مالية مستمرة هدفه اكتشاف الأخطاء والغش، أصبح يقوم على شمولية التدقيق النوعي والاستشاري لتحسين الأداء. فالمفهوم الشامل للمراجعة الداخلية يتضمن في محتواه الواسع المفاهيم التالية<sup>(١٢)</sup>:

١. نشاط داخلي مستقل داخل المنشأة تنشئه الإدارة للقيام بخدمتها.
٢. أداة رقابية تعرض تقييم السياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة.
٣. وظيفة استشارية لاقتراح التحسينات اللازم إدخالها.

كما عرفه معهد المراجعين الداخليين<sup>(١٣)</sup> (IIA) على أن المراجعة الداخلية هي وظيفة تقييم مستقل تنشأ من داخل المنشأة لفحص وتقييم كافة أنشطتها كخدمة للمنشأة بهدمساعدة موظفي المنشأة للإضطلاع بمسئولياتهم بجدارة، حيث تقوم المراجعة الداخلية بتزويد الإدارة بالتحليلات والتقييم والنصائح والإرشادات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تمت مراجعتها، ويتضمن هدف المراجعة الداخلية إيجاد نظام رقابة كفؤ بتكلفة معقولة.

## ٣/٢: أوجه الشبه بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي:

١. يسعى كل منهما إلى ضمان وجود نظام فعال للرقابة الداخلية، ومنع وتقليل حدوث الأخطاء.
٢. يعمل كل منهما على وجود نظام محاسبي فعال لإمدادهم بالمعلومات الضرورية والتي تساعد على إعداد القوائم المالية الصحيحة ويمكن الاعتماد عليها.
٣. احتمالية التعاون فيما بينهما، المراجع الخارجي قد يعتمد على أعمال وتقارير المراجع الداخلي، وذلك على ضوء درجة الاستقلالية التي يتمتع بها المراجع الداخلي"

الشكل (١) يوضح المجالات المشتركة فيما بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي<sup>(١٤)</sup>.

---

<sup>(١١)</sup> خالد محمد عبد المنعم، "نحو إطار متكامل لضوابط كفاءة أداء مهنة المراجعة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في قطاع الأعمال"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، مارس ٢٠٠٦.

<sup>(١٢)</sup> خالد مصباح آدم، "تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية في ظل بيئة نظم تخطيط موارد المنظمة ERP"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ٢٠١٦.

<sup>(١٣)</sup> side IIA: [www.theiaa.org](http://www.theiaa.org)

<sup>(١٤)</sup> أحمد صالح، مرجع سبق ذكره، ص ٣٩.



المصدر: العمرات، المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي

#### ٤/٢ المعايير الدولية لجودة أداء المراجعة الداخلية:

المعايير الدولية للمراجعة الداخلية التي تم وضعها من قبل معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA). وهذه المعايير مقسمة إلى معايير عامة ومعايير الأداء والجدول التالي رقم (١) يبين هذه المعايير<sup>(١٥)</sup>:

#### جدول (١) أنواع المعايير الدولية للمراجعة

رقم المعيار	المعايير العامة	رقم المعيار	معايير الأداء
١٠٠٠	الغرض والسلطة والمسئولية	٢٠٠٠	أنشطة المراجعة الداخلية
١١٠٠	الموضوعية	٢١٠٠	طبيعة العمل
١٢٠٠	الكفاءة والعناية المهنية	٢٢٠٠	تخطيط المهمة
١٣٠٠	جودة الضمان وبرامج التحسين	٢٣٠٠	أداء المهمة
		٢٤٠٠	نتائج الاتصال
		٢٥٠٠	برامج المراقبة
		٢٦٠٠	قبول الإدارة للمخاطر

المصدر: أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع/الأردن ٢٠٠٥، ص ٩٦.

وفي عام ٢٠٠٠ تم وضع دليل أخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية وتشتمل على المبادئ الأربعة التالية: النزاهة، الموضوعية، الكفاءة، السرية. وكذلك تم وضع قواعد سلوكية مقسمة على هذه المبادئ منها: الأمانة الموضوعية والاجتهاد، عدم ممارسة الأنشطة غير القانونية، عدم قبول هدايا من العملاء، القيام بالأعمال بمهارة مهنية، عدم المشاركة في عمل يتعارض مع أهداف المنشأة، الحفاظ على سرية المعلومات،

<sup>(١٥)</sup> ثائرة طعمة ناصر، "دراسة العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية وأثرها على ممارسات إدارة الأرباح"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ٢٠١٦.

الكشف عن جميع الحقائق المادية أو تلك التي تخفي ممارسات غير قانونية، الكفاح المستمر من أجل تحسين الكفاءة وزيادة جودة الخدمة، الالتزام بالحفاظ على مستويات عالية لمعايير الكفاءة والأخلاق والنزاهة.

وفي عام ١٩٧١ عرف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي المراجعة الداخلية بأنه (نشاط تقويم مستقل في المنشأة لمراجعة كل العمليات لخدمة الإدارة) آخر تعريف أصدرته هذه الجمعية كان في عام ١٩٧٨م (إن المراجعة الداخلية وظيفة تقويم مستقلة أنشئت داخل المشروع لغرض خدمته عن طريق فحص ومراجعة أنشطته المختلفة) كما يعرف بأنه (مجموعة من أوجه النشاط المستعملة داخل المنشأة تنشئها الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والبنود وبشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وفي التأكيد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وعمال المنشأة ومن التحقق من إتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لها في قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة والتفتيش الداخلية عليها وبذلك يصل المشروع إلى درجة الكفاية الإنتاجية الممكنة). "إن المراجعة تمثل عملية فحص، ونوعية من المعلومات، تقوم على الاستقصاء، بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية، وتعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم، وإيصال هذا الرأي إلى الأطراف المعنية. لمعاونتها في الحكم على مدى جودة، ونوعية هذه المعلومات، وتحديد مدى الاعتماد عليها"<sup>(١٦)</sup>.

## ٥/٢: خصائص المراجعة الداخلية:

ومن خلال تحليل المفاهيم السابقة للتدقيق الداخلي يمكن التوصل إلى الخصائص التالية<sup>(١٧)</sup>:

١. المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة أي أن التدقيق مستقل عن بقية النشاطات والعمليات التي تخضع لفحص المدقق الداخلي، وهذا الاستقلال يعد حجر الزاوية في موضوعية نتائج وتوصيات المدقق الداخلي ومدى ملائمتها ومدى قبولها والاعتماد عليها وبدون هذه الاستقلالية تكون نتائج وتوصيات المدقق الداخلي بعيدة عن الموضوعية وتعتبر فيها شيء من التحيز للنشاطات التي تشارك فيها.
٢. تختص وظيفة المراجعة الداخلية بمهمة فحص جميع الأنشطة في المنشأة.
٣. استتعت مهام ومسؤوليات المدقق الداخلي الصادرة عام ١٩٩٤ من قبل المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين.

يلاحظ أن المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين حاول التوسع في مفهوم المراجعة الداخلية لدرجة وصفه بأنه رقابة إدارية وأن هذا التوسع له ما يبرره من وجهة نظر المعهد حيث أراد أن يوجد أساس لمفهوم المراجعة الداخلية يتفق مع طموح المؤسسة وأعضائها، حيث كانت النظرة السائدة آنذاك أن المحاسبين والمراقبين الماليين في الشركات مصدر خوف وقلق وانزعاج للعاملين في خطوط السلطة المختلفة ودقة البيانات المحاسبية اللازمة في رسم السياسات العامة للمنشأة وتجرى التعديلات على الطرق والوسائل الإدارية في الرقابة وذلك لأجل مسايرتها في التطورات التجارية.

<sup>(١٦)</sup> إيمان ممدوح حسين، "دور المراجعة الداخلية في تطوير كفاءة وفعالية بيئة الرقابة في ضوء متطلبات الحوكمة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠١٧.

<sup>(١٧)</sup> تامر بركات، "دور المراجعة الداخلية في دعم حوكمة الشركات-دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإدارية، أكاديمية السادات، ٢٠١٤.

## الفصل الثالث

### أثر التكامل بين المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والإداري

١/٣ : مبررات الحاجة للتكامل بين المراجعة الداخلية والحوكمة لمكافحة الفساد.

يرى معهد المراجعين الداخليين المراجعة الداخلية على أنها نشاط تأكيدى واستشاري موضوعي ومستقل يهدف إلى تحسين أعمال المنشأة وتحقيق أهدافها من خلال إتباع منهج منتظم ومنضبط لتقييم وتحسين فاعلية آليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة. ويتحقق هدف المراجعة الداخلية من خلال توفير أسلوب منظم ومدخل متكامل لتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر والرقابة والعمليات التي تنطوي عليها عمليات المنشأة<sup>(١٨)</sup>.

إن وضع برنامج للمراجعة الداخلية بالتكامل مع الحوكمة لمكافحة الفساد يشبه إلى حد كبير مراجعة مجالات وظيفية أخرى من الأعمال التجارية، ويقول بيل هندرسون، وهو شريك في شركة المراجعة التي تهتم بالغش وخدمات النزاع، أن المراجعة الداخلية تبدأ بتقييم المخاطر "وبصفة عامة ما تفعله هو اتخاذ نهج قائم على المخاطر والبحث عن أكبر مخاطر الفساد للشركة" كما يقول أن "تلك هي المخاطر التي نركز عليها عند القيام بإجراءات التدقيق الخاصة بنا"<sup>(١٩)</sup>.

ويقول جيف ميمون، وهو شريك في الخدمات الاستشارية في Emest-Young أن اعتماد إطار مكافحة المتكاملة الداخلية من قبل COSO في عام ٢٠١٣ أدى إلى دفع المؤسسات لتلقي نظرة فاحصة على ما يقومون به لمنع وكشف الغش، والذي دفع بالبعض إلى النظر في ما يمكن القيام به لمراجعة تلك الجهود مثل: "هل لدينا برامج كافية لمكافحة الفساد، وما هي العمليات، وما هي إجراءات منع وكشف الفساد والاحتيال على حد سواء؟"<sup>(٢٠)</sup>.

وهناك العديد من المبررات التي استدعت التكامل بين المراجعة الداخلية والحوكمة لمواجهة الفساد المالي والإداري، حيث تتعدد أشكال وأنواع الفساد، مما يستلزم وجود آلية متكاملة للتعامل معه ويتحدد مدى نجاح وظيفة المراجعة الداخلية بالتكامل مع الحوكمة في الحد من الفساد ومكافحته بمدى قدرتها على اكتشاف هذه الأنماط المختلفة من الفساد.

٢/٣ : أهداف التكامل بين المراجعة الداخلية والحوكمة لمكافحة الفساد:

في الوقت الذي تراقب فيه العديد من المؤسسات والمنظمات الخطر الناتج عن الفساد، تتزايد أولوياتها لأعلى مستوى في الالتزام. فهناك مقترح من خلاله تتداخل برامج الالتزام التقليدية المؤسسية وبين

(18) IIA, (2014), "fraud preventive and detection in an automated world". available at : [www.globaliia.com](http://www.globaliia.com).

(19) De Sousa, Luís. (2009). "Does performance matter to institutional survival? The method and politics of performance measurement for Anti-Corruption Agencies **European University Institute Series/Report no.:** EUI RSCAS 2009/09.

(20) Johan ,f. (2015), " **role of internal auditors in the anti -corruption battle** ", 8<sup>th</sup> international anti- corruption conference .U.S.A.

السياسات وأدوات الرقابة التي تركز على مكافحة الرشوة والفساد. ويهدف التكامل بين المراجعة الداخلية والحوكمة لمكافحة الفساد<sup>(21)</sup>:

- ضرورة الالتزام من قبل الإدارة العليا بتوفير سياسة واضحة لمكافحة الفساد.
- القواعد السلوكية وسياسات وإجراءات الالتزام.
- الإشراف والاستقلال والموارد.
- تقييم المخاطر.
- التدريب والتوجيه المستمر.
- مقاييس للثواب والعقاب.

من الملاحظ أن العناصر السابقة هامة جدًا بالنسبة للمؤسسات عند مواجهتها لمخاطر الرشوة والفساد. ولذلك فإن المراجعة الداخلية ومراقبة مكافحة الفساد لا غنى عنهما كعنصرين هاميين في برنامج شامل فعال لمكافحة الفساد. ويرى الباحث أن تحقيق فعالية التكامل بين المراجعة الداخلية والحوكمة لمكافحة الفساد يتطلب مراعاة مجموعة من الاعتبارات أهمها:

١. وجود تنظيم مهني جيد لوظيفة المراجعة الداخلية.
٢. الاهتمام بوظيفة وأنشطة المراجعة الداخلية.
٣. استقلال وظيفة المراجعة الداخلية.
٤. وضع إدارة المراجعة الداخلية في الموقع التنظيمي المناسب.
٥. زيادة معدل دوران أعضاء إدارة المراجعة الداخلية على أداء المراجعة الداخلية.
٦. توافر الكفاءات المهنية اللازمة لإداء أنشطة المراجعة الداخلية.

### ٣/٣: المتطلبات الأساسية المطلوبة لتنفيذ التكامل بين المراجعة الداخلية والحوكمة لمكافحة الفساد

إن تفعيل التكامل بين المراجعة الداخلية والحوكمة لمكافحة الفساد يتطلب وجود أشخاص مناسبين وإجراءات عمل ووسائل تكنولوجية، وتعد المراجعة الداخلية لمكافحة الفساد مختلفة إلى حد ما بالمقارنة بالمراجعة الداخلية التقليدية. حيث يحتاج المراجعين الداخليين لمكافحة الفساد إلى التدريب على قانون الممارسات غير المشروعة وقانون الرشوة والفساد وقانون مكافحة الرشوة. وتتمثل المهارات الأساسية الواجب توافرها بفريق مراجعة مكافحة الفساد في توفر المهارات الجيدة في إجراء المقابلات، توفر المعرفة والخبرة اللازمة لحديد المعاملات ذات المخاطر العالية لاختبارها والتعرف على النقاط الضرورية، لتحديد الانتهاكات المحتملة، توافر مهارات التحقيق في وقائع الفساد، توافر مهارات التحري عن وقائع الفساد، توافر مهارات جمع الأدلة الثبوتية، توافر مهارات اكتشاف حالات الفساد المعقدة، توافر مهارات اكتشاف جرائم قرصنة الانترنت، توافر مهارات اكتشاف غسيل الأموال، توافر مهارات التفاوض، توافر مهارات المحاسبة القضائية، توافر مهارات التعامل مع الأدلة الإلكترونية<sup>(22)</sup>.

### ٤/٣: تطوير المراجعة الداخلية بالتكامل مع الحوكمة لمكافحة الفساد:

قد تختار بعض المؤسسات أن يكون لديها قسم مستقل للمراجعة الداخلية يقوم على مراجعة مكافحة الفساد. والبعض الآخر يوظف استراتيجيات مختلفة- فيتم الاستعانة على التوازي بممثل قانوني أو قسم

(21) Chia, Yew and Hian Koh. (2007). "Organizational Culture and the Adoption of Management Accounting Practices in the Public Sector: A Singapore Study" . **Financial Accountability & Management** 23(2):pp 189 – 213

(22) Gendron, Yves, David Cooper and Barbara Townley. (2007). "The construction of auditing expertise in measuring government performance" . **Accounting Organizations and Society** 32(1-2): pp101-129.

لمراجعة مدى الالتزام بجانب مهام المراجعين الداخليين، أو قد يتم الاستعانة بمحاسبين قضائيين. وتتضمن الأسباب الداعية للاستعانة بخبرات المحاسبية القضائيين فيما يلي<sup>(٢٣)</sup>:

- القدرة على اختيار عمليات ذات مغزى للمراجعة وكسب الخبرة من خلال التعرف على المواطن التي قد يشوبها فساد.
- المحاسب القضائي صاحب الخبرة هو الذي يتفهم بوضوح قانون الممارسات الأجنبية الفاسدة وقانون الرشوة الواجب التطبيق، وشارك في تحقيقات حول الفساد وعمليات مراجعة مكافحة الفساد، وارتفعت خبرته الفنية من حيث توفر خبرته وحكمه المهني في اختيار العينات الواجب اختبارها ومراجعة المعاملات.

إن معرفة ما ينبغي مراجعته في إطار مراجعة مكافحة الفساد يعد من العوامل الملموسة الهامة والتي من شأنها أن ترفع من قيمة الممارسة العملية. إن الاختيار العشوائي للعيينة سوف يحد من فرصة الكشف عن الفساد، ومن ثم لا يتوقع منع العمليات التي يشوبها مخاطر. إن الخبرة بإجراءات التحقيق في الفساد مطلوبة عند الخوض في موضوعات معينة، للحصول على فهمًا واضحًا حول إلى أي مدى يمكن البحث والتحري، وهذا غالبًا ما يعوق المراجع المالي الذي لا يتوفر فيه الخبرة الكافية<sup>(٢٤)</sup>.

وفي إطار اهتمام معهد المراجعين الداخليين IIA بقضية محاربة الفساد والحد منه فقد أصدر في عام ٢٠١٠ أهم أنشطة المراجعة الداخلية التي تساهم في منع وكشف الغش والفساد وهي على النحو التالي<sup>(٢٥)</sup>:

جدول رقم (٢) أنشطة المراجعة الداخلية التي تساهم في منع وكشف الغش والفساد

حاليا		أنشطة المراجعة الداخلية
الترتيب	النسبة	
١	٨٨,٩%	- المراجعة التشغيلية
٢	٧٥,١%	- الالتزام بمتطلبات ميثاق العمل التنظيمي والامتثال
٣	٧١,٦%	- مراجعة المخاطر المالية
٤	٧١,٢%	- التحقيق في التزوير والمخالفات
٥	٦٨,٦%	- تقييم فاعلية نظم الرقابة من خلال إتباع معايير التدقيق الداخلي (لجنة المنظمات الراعية للجنة COSO، أهداف التحكيم للمعلومات والتكنولوجيا ذات الصلة COBIT).
٦	٦١,٧%	- مراجعة مخاطر تقنية المعلومات/ ومخاطر تكنولوجيا معلومات الاتصالات.
٧	٦١,٤%	- مراجعة مخاطر المعلومات
٨	٦٥,٦%	- مراجعة عمليات إدارة المخاطر في المؤسسة
٩	٥٥,٤%	- ضمان ومراجعة إدارة المشاريع الكبرى

المصدر: معهد المراجعين الداخليين

لقد تزايد دور معهد المراجعين الداخليين IIA في تنظيم مهنة المراجعة الداخلية حيث وصل عدد أعضائه إلى ١٨٧٤٣٦ عضوًا يعملون في ١٩٠ دولة حول العالم، كما وصلت المنظمات المهنية الخاصة

<sup>(23)</sup> Trost, Christine and Alison L. Gash. (2007). “ **Conflict of Interest and Public Life**” . Cambridge: Cambridge University Press

<sup>(24)</sup> Garoupa, Nuno and Daniel Klerman (2004). “Corruption and the optimal use of nonmonetary sanctions” . **International Review of Law and Economics** 24(2): pp 219-225.

<sup>(25)</sup> IIA , (2016) , “ fraud and corruption risks and controls” . available at : [www.globaliia.com](http://www.globaliia.com)

بالمراجعين الداخليين إلى ١٠٩ معهد حول العالم مع نهاية عام ٢٠١٤، ويرى معهد المراجعين الداخليين الدولي أن الدور التقليدي للمراجع الداخلي لا يتناسب مع المتغيرات والتطورات الحديثة في بيئة الأعمال المعاصرة. حيث يجب أن يؤخذ في الاعتبار تقييم المخاطر التي تحيط ببيئة المراجعة الداخلية ومكافحة الغش والأخطاء وكذلك الاحتيال والفساد. ويمكن تناول الدور الحديث للمراجع الداخلي من وجهة نظر المعهد الدولي للمراجعين الداخليين على النحو التالي<sup>(٢٦)</sup>:

#### ١. تطوير المراجعة الداخلية للحد من الفساد المالي والإداري

ويتم ذلك عن طريق:

١. تقييم مخاطر الغش والفساد بالمنظمة، كجزء من تقييم المخاطر في إطار خطة المراجعة.
٢. تحديد العوامل التي يمكن أن تؤدي إلى ذلك.

#### ٢. تقييم برنامج الغش ومكافحة الفساد.

ويتم ذلك عن طريق دعم الإدارة في مراقبة فاعلية هذا البرنامج من خلال أداء عملية مراجعة محددة و/أو معالجة الاحتيال والفساد في كل عملية مراجعة.

#### ٣. مراجعة برنامج وسياسات محددة.

مراجعة محتويات البرنامج تتضمن: السياسات، التدريب، التبرعات الخيرية، عمليات الدفع، الجهات الخارجية، والعناية الواجبة.

#### ٤. معالجة الاحتيال والفساد في كل عملية مراجعة.

ويتم ذلك عن طريق:

- تقييم هذه المخاطر في عملية التخطيط، تقييم السيناريوهات المحتملة، تقييم بيئة الرقابة.
- تحديد الضوابط الرئيسية لتخفيف المخاطر المحددة لعملية المراجعة الداخلية.
- تصميم وتنفيذ إجراءات محددة لتقييم تصميم وتنفيذ هذه الضوابط الرئيسية.

#### ٥/٣: تكامل دور الحوكمة والمراجعة الداخلية في مكافحة الفساد

توجد خمسة عناصر متصلة بعملية الحوكمة، كل عنصر من هذه العناصر يعتبر أساسي للجهود التي تبذلها المراجعة الداخلية لمنع الفساد. وهذه العناصر هي<sup>(٢٧)</sup>:

١. بيئة الرقابة- الثقافة التعاونية المناسبة.
٢. تقييم المخاطرة- تحديد مناطق العمل التي تواجه خطر الفساد أثناء إبرام صفقاتها.
٣. أنشطة الرقابة- السياسات والآراء التي تساعد على التأكد من أن توجيهات الإدارة تنفذ بالفعل.
٤. المعلومات والاتصال- الاتصال الحر والمفتوح عبر المنظمة.
٥. المراقبة- تقييم جودة نظم التحكم الداخلي باستمرار.

(26) IIA, (2014), "auditing anti – bribery and anti – corruption programs". available at : [www.globaliia.com](http://www.globaliia.com)

(27) Jones, Peter (2004). "Fraud and Corruption in Public Services: A Guide to Risk and Prevention" . London: Gower

وعلى الرغم من أن كل عنصر من العناصر الخمسة يبدو بأنه يمنع الفساد بشكل مباشر، إلا أن بيئة تفعيل الحوكمة تشكل أساس مقاومة الفساد، ولقد أوصت COSO بضرورة تضمن بيئة المنظمة على بعض العناصر لضمان مقاومة الفساد على أكمل وجه<sup>(28)</sup>:

- أكواد أو رموز التصرف والسياسات الأخرى المعنيين بالممارسات التجارية المقبولة.
- تأسيس "برنامج لمقاومة الفساد في أعلى مستويات الإدارة" وتأسيس الاتصال عبر المنظمة بالكامل.
- ملائمة الحدث العلاجي والتصحيحي المتخذ كرد فعل على الانتهاكات.
- اتجاه الإدارة نحو إلغاء أدوات التحكم والسيطرة على المعلومات.
- تجنب الضغط الذي لا ينتج عنه سوى تحقيق أهداف الأداء الغير واقعي.

كما أن عملية المراجعة الداخلية تتضمن تحديد مجالات المراجعة الداخلية، تقييم مخاطر العمل، تصميم والحصول على التصديق على خطة المراجعة وأداء المراجعات الداخلية. لذلك، فالمراجعين الداخليين ينبغي أن يلعبوا دورًا أساسيًا في العملية الكلية للتحكم والرقابة الداخلية. هذا الدور يتضمن على منع واكتشاف الأفعال الفاسدة<sup>(29)</sup>.

وقد أعلن المعهد عن معايير الأخلاق، وبرنامج التدريب والتفويض. القاعدة المهنية المتصلة بمنع الفساد تتضمن على<sup>(30)</sup>:

- الاستقلال- المراجع الداخلي يجب أن ينفذ النشاطات الخاضعة للمراجعة بشكل مستقل، وينفذ النشاطات التي تؤثر على وضع المنظمة في الأسواق.
- الاتصال- المراجع الداخلي يجب أن يضع تقريرًا بكافة نتائج أعماله ويقدمه إلى الإدارة.
- هدف العمل- المراجع الداخلي يجب أن يقوم بتحديد القوانين والتنظيمات المدعنة.
- كود الأخلاق- ضرورة استدعاء أعلى معايير الأمانة، الموضوعية والاجتهاد.

#### ٦/٣: العناصر الأساسية للمراجعة الداخلية في تفعيل قواعد الحوكمة لمكافحة الفساد.

من العناصر الأساسية للمراجعة الداخلية لتفعيل قواعد الحوكمة لمكافحة الفساد تشتمل على ما يلي<sup>(31)</sup>:

(28) Iyer, Nigel and Martin Samociuk. (2006). "Fraud and corruption". Glower Publishing.

(29) McLinden, Gerald. (2005). " Integrity in Customs. In de Wulf" , Customs Modernization Handbook. Washington, DC: World Bank

(30) IIA , (2013) , " an ounce of prevention is worth apound of cure" . available at: [www.globaliia.com](http://www.globaliia.com)

(31) Sherlock, Stephen. (2002). "Combating Corruption in Indonesia? The Ombudsman and the Assets Auditing Commission". **Bulletin of Indonesian Economic Studies** 38(3): 367 – 383.



## ١. فحص وتقييم المخاطر بالمنشأة محل المراجعة:

ينبغي أن يتم التركيز على الأنشطة ذات خطر الفساد المرتفع من قبل الشركة، واختبار مدى فاعلية الرقابة في تخفيف هذا الخطر. وينبغي إجراء المراجعة على أساس تقييم المخاطر بطريقة دورية أو سنوية. إن عملية تقييم المخاطر تساعد في اتخاذ القرار عن وحدات الأعمال والمواقع التي لا بد أن تخضع لعمليات مراجعة مكافحة الفساد في الخطة الحالية للمراجعة، نطاق واستمرار هذه المراجعات، توقيت المراجعة، تقييم البنية الأساسية للمجتمع، تحديد وتحليل مخاطر الفساد، تحقيق التغطية المطلوبة لوحدة أعمال والمواقع خلال فترة زمنية محددة.

### يتمثل دور المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة والحد من الفساد في:

- فهم برنامج مقاومة الفساد الذي تطبقه الإدارة.
- تقييم المخاطر المرتبطة بالرشوة والفساد.
- تطوير خطة المراجعة المبنية على المخاطر بغرض تقييم كفاءة برنامج مكافحة الفساد.

## ٢. السياسات والإجراءات المطبقة بالمنشأة محل المراجعة

إن التخطيط المسبق لعملية المراجعة الداخلية لمكافحة الفساد هو جزء مهم من عملية المراجعة لمكافحة الفساد، حيث يساعد التخطيط المسبق في التحديد المبني للمجالات والقضايا الأساسية بالنسبة لمراجعة الفساد التي عادة ما تتكون من:

- المراجعة عن طريق الإخطار بخطاب أو أي وسيلة أخرى إلى وحدات الأعمال ليتم مراجعتها.
- المؤتمرات عبر لهاتف مع وحدة إدارة الأعمال لمناقشة الغرض من المراجعة، والحصول على المعلومات الأولية عن الأعمال التجارية ومخاطر الفساد المحددة لها.
- طلبات الحصول على المعلومات، بما في ذلك طلب بيانات مالية للبدء في عملية اختيار عينات لاختبار المعاملات.
- تحديد الأشخاص لإجراء مقابلات وتحديد مواعيد المقابلات.
- عندما تكون التكلفة فعالة ومناسبة، فإننا نقوم بإجراء تحليل للبيانات للمساعدة في اختيار العينة.
- اختيار عينات أولية لاختبار المعاملات وغير ذلك لتعديل خطة العمل على أساس الملاحظات من جميع المعلومات الأولية.
- الحصول على مراجعة الوثائق من جهود وحدات الأعمال الحالية لمكافحة الفساد.

### يتمثل دور المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة والحد من الفساد في:

- اختيار العينة من السياسات والإجراءات.
- مراجعة توثيق السياسات والإجراءات بشكل جيد.
- مراجعة الموافقة على السياسات من قبل الإدارة المناسبة.
- مراجعة التأكد من الإذعان التام للقوانين والتنظيمات المطبقة.

## ٣. العمل الميداني:

يتم إجراء العمل الميداني لعمليات مراجعة مكافحة الفساد شيوعاً من ١-٢ أسابيع، وهي تتركز على نوعان من النقاط الرئيسية:

- الامتثال للاختبارات والبرامج لمختلف عناصر مكافحة الفساد.
- اختبار الامتثال الموضوعي لانتهاكات محتملة أو الإعلام الحمراء. وهي العمليات التي قد تكون مريبة أو خارجة عن المألوف والتي تحتاج إلى مزيد من الفحص والتحقيق من فريق المراجعة الداخلية.

يتمثل دور المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة والحد من الفساد في:

- مقابلات مع موظفي وحدة الأعمال.
- اختبار المعاملات بإضافة عينة اختبار أو متابعة الفساد المحتمل أو أي منطقة بها قلق محتمل.
- تحليل برنامج الامتثال وغيرها من المعلومات.

ويمكن تناول العناصر السابقة على النحو التالي<sup>(32)</sup>:

#### أ. المقابلات:

والمقابلات هي جزء مهم جداً من عملية المراجعة الداخلية لمكافحة الفساد، وينبغي أن يقودها ذوي الخبرة المهنية الكبيرة في مكافحة الفساد. وينبغي أن تركز المقابلات على فهم أعمال ومخاطر الرشوة والفساد. من المهم التحدث إلى الموظفين المسؤولين عن الإشراف على برنامج مكافحة الفساد لفهم الضوابط المعمول بها، فضلاً عن أولئك الذين يعملون في المجالات التي بها مخاطر فساد عالية.

وغالبًا ما يتم توثيق المقابلات ومجالات متابعة استعراض الناتجة عن المقابلات والمدرجة في أوراق عمل المراجعة.

#### ب. اختبار المعاملات:

يعتبر اختبار المعاملات التجارية جزء لا يتجزأ من عملية مراجعة مكافحة الفساد. من خلال مراحل التخطيط والعمل الميداني، ويتم الحصول على تاريخ المعاملة وتحليلها لتحديد المعاملات للاختبار. ويتم استخدام المعلومات المجمعة من المقابلات لتحديد القضايا والمجالات المحتملة للاختبار. المناطق المشتركة التي تخضع لاختبار المعاملات في مراجعة مكافحة الفساد ما يلي:

- المدفوعات إلى مندوب المبيعات/الاستشاريين/ وسطاء المبيعات وغيرها من طرف الباعة عالية المخاطر، خاصة فيما يتعلق بالمبيعات للحكومات.
- المدفوعات المتعلقة بالتراخيص والتصاريح وغيرها من التعاملات مع السلطات التنظيمية.
- إعطاء هدية والسفر والترفيه، لاسيما للمسؤولين الحكوميين.
- المعاملات النقدية، بما في ذلك النقدية والمعاملات النقدية الصغيرة.
- التبرع الخيري.
- المساهمات السياسية.
- المدفوعات على الشحن/مقدمي الخدمات اللوجستية.
- المدفوعات الغامضة.

(32) Kranacher, j.(2008), "amodel curriculum for education in fraud and forrnnsic accounting" **issues in accounting education**, vol23, no4. pp505-519.

يشمل اختبار المعاملات تحليل مستندات معينة على سبيل المثال، العقود الكبيرة، مثل العقود مع مندوبي المبيعات/ الاستشاريين ومقدمي الخدمات اللوجستية، والفواتير، ومراجعة تفاصيل المعاملات الأخرى. وينبغي تحليل العقود لتحديد لغة لمكافحة الفساد والالتزام مع سياسة الشركة. أيضاً، ينبغي إجراء اختبار للتأكد أن المدفوعات تتماشى مع الالتزامات التعاقدية.

#### ج. التحليل من خلال برنامج الامتثال:

وينبغي أن يشمل جزءاً كبيراً من المراجعة الداخلية لمكافحة الفساد اختبار فعالية البرنامج الحالي لمكافحة الفساد ومدى الامتثال له. ويتضمن التطوير ضرورة فهم ما يلي<sup>(33)</sup>:

- عمليات الامتثال المناسبة للشركة.
- مدى وضع سياسات وضوابط مكافحة الفساد ونشرها وتنفيذها بشكل صحيح.
- توفير التدريب لمكافحة الفساد وتوثيقها.
- إضافة برنامج مكافحة الفساد تتطلب تنفيذها.

إن تحليل الامتثال يهتم بمعرفة ما إذا كانت المتطلبات المحددة تم تنفيذها على نحو فعال، وإذا لم يكن كذلك، الحصول على فهم لماذا لا.

#### ٤. الاتصال والتدريب:

إن أحد أهم العناصر والأنشطة الأساسية لتكامل المراجعة الداخلية والحوكمة لمكافحة الفساد هو الاهتمام بالاتصال والتدريب حيث ينبغي توفير التدريب المناسب لأعضاء الشركة، تحديث برنامج التدريب وفقاً للتشريعات والأحكام والإصدارات الحديثة، التصديق على البرامج التدريبية من مختلف السياسات الإدارية.

يتمثل دور المراجعة الداخلية في: تقييم درجة ملائمة التدريب والاتصال للمنطقة الجغرافية/ للوظيفة/ للمسؤوليات الوظيفية، التأكد من توافر التدريب للموظفين المناسبين، تقييم مدى علم الموظف بسياسات الشركة في مواجهة الفساد والرشوة.

#### ٥. المراقبة والمراجعة

في إطار تكامل المراجعة الداخلية والحوكمة لمكافحة الفساد، فإن المراقبة والمراجعة تعني أنه ينبغي أداء المراجعة الفردية والمراقبة بصفة مستمرة، لا بد من تحديث اللوائح الإدارية، يجب إمداد الإدارة العليا بالمستحدثات التشريعية.

يتمثل دور المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة والحد من الفساد في:

- التأكد من أن هناك تشغيل رسمي لنشاط المراقبة بشكل مستمر.
- تقييم ما إذا كانت المراقبة تتم بالشكل الملائم والموضوعي من عدمه.

---

(33) Rosenson, B. (2006). “ The Costs and Benefits of Ethics Laws. In Saint-Martin, Denis and Fred Thompson” , Public Ethics and Governance: Standards and Practices in a Comparative Perspective: 135-154.

## ٦. التحقيق والتقارير عن مكافحة الفساد:

تختلف تقارير مكافحة الفساد في الشكل والمضمون من قبل الشركة. ويركز تقرير مكافحة الفساد على استثناءات المراجعة. ويجوز أن تعم مسودة تقرير أو القضايا المطروحة إلى وحدة الأعمال للمراجعة قبل وضع الصيغة النهائية لتقرير مراجعة مكافحة الفساد.

يتمثل دور المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة والحد من الفساد في:

- التأكد من أن التحقيقات تتم مع كل المستويات الإدارية.
- التأكد من تمتع المحققين بالمهارات والخبرات المطلوبة والاستقلالية والموضوعية.
- التأكد من أن تصديق الإدارة العليا على التقارير الخاصة بالرشوة والفساد.

## ٧. العقوبات

ينبغي تحديد الاتهامات بالرشوة أو الفساد بمنتهى الوضوح، وكذلك تحديد العقوبات المتصلة بها وينبغي أن تكون واضحة وصريحة.

يتمثل دور المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة والحد من الفساد في:

- التأكد من أن التحقق في حالات الرشوة والفساد قد تم تقييمها بشكل موضوعي.
- التأكد من العقوبات قد نفذت.
- التأكد من أن العقوبات تتسق مع السياسات المطبقة.

## الفصل الرابع

### الدراسة الميدانية- النتائج والتوصيات

تهدف الدراسة الميدانية إلى محاولة الوصول إلى نتائج يمكن من خلالها تحديد دور المراجعة الداخلية في تفعيل قواعد الحوكمة لمكافحة الفساد في البيئة الكويتية.

#### ١/٤: عينة الدراسة والإحصاءات الوصفية:

تحقيقاً لأهداف الدراسة الميدانية فقد تم التركيز على المراجع الداخلي وكذلك الإدارة العليا، والجهات الرقابية الإدارية والمالية، وكذلك بعض المحاسبين في ديوان المحاسبة الكويتي.

وقد شملت العينة (٩٠) استمارة للتحقق من فروض الدراسة، ويوضح جدول رقم (٣) خصائص العينة بالتفصيل.

جدول رقم (٣) الخصائص الديموجرافية لعينة الدراسة

البيانات الشخصية	التوزيع	العدد	النسبة
١. المؤهل العلمي	دكتوراه	٢٠	٢٣%
	ماجستير	٣٠	٣٣%
	بكالوريوس	٣٢	٣٥%
	زمالة	٨	٩%
الإجمالي		٩٠	١٠٠%
٢. الوظيفة	المراجعين الداخليين	١٥	١٦,٦%
	المراقبين الماليين	١٥	١٦,٦%
	مراقبي ديوان المحاسبة الكويتي	١٥	١٦,٦%
	الإدارة العليا	١٥	١٦,٦%
	مفتشي الجهات الإدارية	١٥	١٦,٦%
	مفتشي الجهات المالية.	١٥	١٦,٦%
	الإجمالي	٦٠	١٠٠%
٣. سنوات الخبرة الإجمالي	من سنة حتى ٥ سنوات	٧	٩%
	من ٥ سنوات حتى ١٠ سنوات	١٥	١٧%
	من ١٠ سنوات حتى ١٥ سنة	٤٣	٤٨%
	أكثر من ١٥ سنة	٢٥	١٦%
	الإجمالي	٦٠	١٠٠%

٢/٤: اختبار فروض الدراسة:

يتم اختبار فروض الدراسة على النحو التالي:

#### ١. الفرض الأول:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة الداخلية وبين الحد من الفساد المالي والإداري في الوحدة محل المراجعة.

جدول رقم (٤) اختبار الفرض الأول

اختبار كا تربيع	الاتجاه	المتوسط المرجح	استجابات عينة الدراسة					حدد مدى نجاح جودة المراجعة الداخلية في الحد من أوجه الفساد التالية		
			غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	عدد	%	
٠,٠٠٠	٣٨,١١	موافق	٣,٨	٦	٧	١٤	٣٦	٢٧	عدد	١. التهرب والتلاعب الضريبي والاعتداء على المال العام
				٦,٦	٧,٨	١٥,٦	٤٠,٠	٣٠,٠	%	
٠,٠٠٠	٣٣,٣٣	غير موافق	٢,٢	٣٦	٢٣	١٧	٥	٩	عدد	٢. تهريب الأموال خارج البلاد.
				٤٠,٠	٢٥,٦	١٨,٨	٥,٦	١٠,٠	%	
٠,٠٠٠	٢٦,٥٦	موافق	٣,٦	٧	١٤	١٠	٣٢	٢٧	عدد	٣. استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لإدارة الأرباح
				٧,٨	١٥,٦	١١,١	٣٥,٥	٣٠,٠	%	
٠,٠٠٠	٣٢,٤٠	موافق	٤,١	٠	٩	٩	٣٦	٣٦	عدد	٤. تعدد الاختلاسات والرشاوى وتبديدي موارد وأصول الشركة
				٠,٠	١٠,٠	١٠,٠	٤٠,٠	٤٠,٠	%	
٠,٠٠٠	٣٨,١١	موافق	٣,٨	٦	٧	١٤	٣٦	٢٧	عدد	٥. التضليل المتعمد في القوائم

اختبار كا تربيع		الاتجاه	المتوسط المرجح	استجابات عينة الدراسة					حدد مدى نجاح جودة المراجعة الداخلية في الحد من أوجه الفساد التالية	
مستوى الدلالة	القيمة			غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	عدد	%
				٦,٦	٧,٨	١٥,٦	٤٠,٠	٣٠,٠	%	المالية
٠,٠٠٠	٢٦,٥٦	موافق	٣,٦	٧	١٤	١٠	٣٢	٢٧	عدد	٦. أعمال الفساد التي يشارك فيها أو يعض الطرف عنها أعضاء لجنة المراجعة
				٧,٨	١٥,٦	١١,١	٣٥,٥	٣٠,٠	%	
٠,٠٠٠	٣٣,٣٣	غير موافق	٢,٢	٣٦	٢٣	١٧	٥	٩	عدد	٧. سرقة أو فقد أصول الشركة دون محاسبة
				٤٠,٠	٢٥,٦	١٨,٨	٥,٦	١٠,٠	%	
٠,٠٠٢	١٢,٦٠	موافق	٤,١	٠	٠	١٨	٤٥	٢٧	عدد	٨. التوسع في استخدام التمويل من خارج الميزانية لتضليل القوائم المالية
				٠,٠	٠,٠	٢٠,٠	٥٠,٠	٣٠,٠	%	
٠,٠٠٠	٢٦,٥٦	موافق	٣,٦	٧	١٤	١٠	٣٢	٢٧	عدد	٩. المعالجة الخاطئة للأصول غير الملموسة مثل تكاليف البحوث والتطوير
				٧,٨	١٥,٦	١١,١	٣٥,٥	٣٠,٠	%	
٠,٠٠٠	٣٢,٤٠	موافق	٤,١	٠	٩	٩	٣٦	٣٦	عدد	١٠. عدم الدقة في تقييم عناصر المركز المالي
				٠,٠	١٠,٠	١٠,٠	٤٠,٠	٤٠,٠	%	
٠,٠٠٠	٣٨,١١	موافق	٣,٨	٦	٧	١٤	٣٦	٢٧	عدد	١١. سوء استخدام بطاقات الائتمان وقرصنة الانترنت
				٦,٦	٧,٨	١٥,٦	٤٠,٠	٣٠,٠	%	
٠,٠٠٠	٣٢,٤٠	موافق	٣,٨	٠	٠	١٨	٧٢	٠	عدد	١٢. تعديل الإيرادات بين الفترات المحاسبية
				٠,٠	٠,٠	٢٠,٠	٨٠,٠	٠,٠	%	
٠,٠٠٠	٣٣,٣٣	غير موافق	٢,٢	٣٥	٢٣	١٧	٦	٩	عدد	١٣. سوء استخدام المرونة الواردة في معايير المحاسبة
				٤٠,٠	٢٥,٦	١٨,٨	٥,٦	١٠,٠	%	
٠,٠٠٠	٣٨,١١	موافق	٣,٨	٦	٧	١٤	٣٥	٢٨	عدد	١٤. تقديم هدايا أو رشاوى للمقربين من متخذي القرار
				٦,٦	٧,٨	١٥,٦	٤٠,٠	٣٠,٠	%	
٠,٠٠٢	١٢,٦٠	موافق	٤,١	٠	٠	١٨	٤٦	٢٦	عدد	١٥. عمليات غسل الأموال وتمويل الإرهاب
				٠,٠	٠,٠	٢٠,٠	٥٠,٠	٣٠,٠	%	
٠,٠٠٠	٣٢,٤٠	موافق	٤,١	٠	٩	٩	٣٧	٣٥	عدد	١٦. عدم الدقة في اتخاذ قرارات منح الائتمان
				٠,٠	١٠,٠	١٠,٠	٤١	٣٩	%	
٠,٠٠٠	٣٨,١١	موافق	٣,٦	٨	٩	٩	٣٦	٢٨	عدد	١٧. سوء استغلال المنصب الإداري والموارد المتاحة
				١٠	١٠	١٠	٤٠,٠	٣٠,٠	%	
٠,٠٠٠	٣٨,١١	موافق	٣,٥	٦	١٤	١٠	٣٤	٢٦	عدد	١٨. زيادة المخاطر التي تواجهها منظمة الأعمال
				٧,٣	١٥,٦	١١,١	٣٨	٢٨	%	

ويمكن تحليل نتائج استجابات العينة على عبارات الفرض الأول ككل لتحديد الاتجاه الذي ذهبت إليه استجابات العينة فيما يخص هذا الفرض ومدى دلالاته الإحصائية كما يلي:

جدول (٥): استجابات عينة الدراسة للفرض الأول

اختبار كا تربيع		الاتجاه	المتوسط المرجح	استجابات عينة الدراسة					الفرض الأول	
مستوى الدلالة	القيمة			غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
٠,٠٠٠	٢٨٢,٥	موافق	٣,٦	١٠,٣	١١,٨	١٤,٨	٣٧,٣	٢٥,٨	%	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة الداخلية وبين الحد من الفساد المالي والإداري في الوحدة محل المراجعة

يوضح جدول ٥ التوزيع التكراري والتوزيع النسبي لاستجابات عينة الدراسة للفرض الأول "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة الداخلية وبين الحد من الفساد المالي والإداري في الوحدة محل المراجعة"، وقد تبين أن قيمة المتوسط المرجح بلغت (٣,٦) وبالتالي يكون اتجاه استجابات العينة للفرض الأول "موافق" وهو اتجاه "إيجابي".

## ٢. الفرض الثاني:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل قواعد حوكمة الشركات وبين الحد من الفساد المالي والإداري.

جدول رقم (٦) اختبار الفرض الثاني

اختبار كا تربيع		الاتجاه	المتوسط المرجح	استجابات عينة الدراسة					لكي يتم مكافحة الفساد يلزم مراعات ما يلي:	
مستوى الدلالة	القيمة			غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	عدد	%
٠,٠٠٠	٣٨,١١	موافق	٣,٨	٦	٧	١٤	٣٦	٢٧	عدد	١. ضرورة التزام الإدارة العليا بتوفير سياسة واضحة لمكافحة الفساد
				٦,٦	٧,٨	١٥,٦	٤٠,٠	٣٠,٠	%	
٠,٠٠١	١٧,٤٧	موافق	٣,٩	٩	٠	١٧	٣٢	٣٢	عدد	٢. ضرورة مراجعة أنشطة وأدوات المراجعة الداخلية بشكل دوري خاصة في المنظمات ذات المخاطر العالية
				١٠,٠	٠,٠	١٨,٨	٣٥,٦	٣٥,٦	%	
٠,٠٠٠	٢٦,٥٦	موافق	٣,٦	٧	١٤	١٠	٣٢	٢٧	عدد	٣. تفعيل دور مجلس الإدارة
				٧,٨	١٥,٦	١١,١	٣٥,٥	٣٠,٠	%	
٠,٠٠٠	٣٨,١١	موافق	٣,٨	٦	٧	١٤	٣٧	٢٦	عدد	٤. تحقيق الإفصاح والشفافية في كافة المعاملات
				٦,٦	٧,٨	١٥,٦	٤٠,٠	٣٠,٠	%	
٠,٠٠٠	٤٥,٨٠	موافق	٤,٢	٠	٠	٨	٥٩	٢٣	عدد	٥. حماية حقوق أصحاب المصالح
				٠,٠	٠,٠	٨,٩	٦٥,٥	٢٥,٦	%	
٠,٠٠٠	٣٢,٤٠	موافق	٤,١	٠	٩	٩	٣٦	٣٦	عدد	٦. تأكيد العدالة والمساواة يساهم في زيادة قدرة المراجعة الداخلية على مكافحة الفساد
				٠,٠	١٠,٠	١٠,٠	٤٠,٠	٤٠,٠	%	
٠,٠٠٢	١٢,٦٠	موافق	٤,١	٠	٠	١٨	٤٥	٢٧	عدد	٧. استقلال وظيفة المراجعة ليساهم في دعم وظيفة الرقابة الداخلية
				٠,٠	٠,٠	٢٠,٠	٥٠,٠	٣٠,٠	%	

اختبار كا تربيعة		الاتجاه	المتوسط المرجح	استجابات عينة الدراسة					لكي يتم مكافحة الفساد يلزم مراعات ما يلي:	
مستوى الدلالة	القيمة			غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	عدد	%
٠,٠٠٠	٣٨,١١	موافق	٣,٨	٦	٧	١٤	٣٦	٢٧	عدد	٨. الربط والتكامل بين وظيفتي المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة يساهم في زيادة القدرة على مكافحة الفساد
				٦,٦	٧,٨	١٥,٦	٤٠,٠	٣٠,٠	%	

ويمكن تحليل نتائج استجابات العينة على عبارات الفرض الثاني ككل لتحديد الاتجاه الذي ذهبت إليه استجابات العينة فيما يخص هذا الفرض ومدى دلالاته الإحصائية كما يلي:

#### جدول (٧): استجابات عينة الدراسة للفرض الثاني

اختبار كا تربيعة		الاتجاه	المتوسط المرجح	استجابات عينة الدراسة					الفرض الثاني	
مستوى الدلالة	القيمة			غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	عدد	%
٠,٠٠٠	٢٦١,٦	موافق	٣,٧	٨,٩	٨,٣	١٤,٩	٣٩,٠	٢٨,٩	عدد	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل قواعد حوكمة الشركات وبين الحد من الفساد المالي والإداري
				٨,٩	٨,٣	١٤,٩	٣٩,٠	٢٨,٩	%	

يوضح جدول ٤ التوزيع التكراري والتوزيع النسبي لاستجابات عينة الدراسة للفرض الثاني "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل قواعد حوكمة الشركات وبين الحد من الفساد المالي والإداري"، وقد تبين أن قيمة المتوسط المرجح بلغت (٣,٧) وبالتالي يكون اتجاه استجابات العينة للفرض الثاني "موافق" وهو اتجاه "إيجابي".

#### ٣. الفرض الثالث:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة الداخلية وتفعيل الحوكمة وبين نجاح جهود الحد من الفساد في البيئة الكويتية.

#### جدول رقم (٨) اختبار الفرض الثالث

اختبار كا تربيعة		الاتجاه	المتوسط المرجح	استجابات عينة الدراسة					وضح أثر جودة المراجعة الداخلية على تفعيل حوكمة الشركات لمكافحة الفساد في البيئة الكويتية	
مستوى الدلالة	القيمة			غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	عدد	%
٠,٠٠٠	٣٢,٤٠	موافق	٤,١	٠	٩	٩	٣٦	٣٦	عدد	١. يولي اهتمامًا خاصًا لتقييم المخاطر المحتملة والمتعلقة بحدوث وقائع فساد
				٠,٠	١٠,٠	١٠,٠	٤٠,٠	٤٠,٠	%	
٠,٠٠٠	٢٦,٥٦	موافق	٣,٦	٧	١٤	١٠	٣٢	٢٧	عدد	٢. يهتم بضرورة التخطيط المسبق لعملية المراجعة الداخلية الهادفة إلى مكافحة الفساد بهدف التحديد المبني للأنشطة والمجالات والقضايا المحتمل ارتباطها بوقائع فساد
				٧,٨	١٥,٦	١١,١	٣٥,٥	٣٠,٠	%	



اختبار كا تربيع		الاتجاه	المتوسط المرجح	استجابات عينة الدراسة					وضع أثر جودة المراجعة الداخلية على تفعيل حوكمة الشركات لمكافحة الفساد في البيئة الكويتية	
مستوى الدلالة	القيمة			غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	عدد	%
٠,٠٠٠	٢٦,٥٦	موافق	٣,٦	٧	١٤	١٠	٣٢	٢٧	عدد	٣. يهتم بالعمل الميداني للتعرف على عناصر برنامج مكافحة الفساد
				٧,٨	١٥,٦	١١,١	٣٥,٥	٣٠,٠	%	
٠,٠٠٠	٣٨,١١	موافق	٣,٨	٦	٧	١٤	٣٦	٢٧	عدد	٤. يهتم بتحليل مدى الامتثال لبرنامج مكافحة الفساد المعتمدة والمطبقة بالوحدة محل المراجعة.
				٦,٦	٧,٨	١٥,٦	٤٠,٠	٣٠,٠	%	
٠,٠٠٠	٤٥,٨٠	موافق	٤,٢	٠	٠	٨	٥٩	٢٣	عدد	٥. يهتم بالتعرف على مدى فعالية البرنامج المطبق لمكافحة الفساد بالوحدة محل المراجعة
				٠,٠	٠,٠	٨,٩	٦٥,٥	٢٦,٦	%	
٠,٠٠٠	٢٦,٥٦	موافق	٣,٦	٧	١٤	١٠	٣٢	٢٧	عدد	٦. يهتم بتفعيل البرنامج على الأنشطة الرئيسية التي تقوم بها الإدارة العليا باعتبارها هامة نسبياً.
				٧,٨	١٥,٦	١١,١	٣٥,٥	٣٠,٠	%	
٠,٠٠٠	٢٦,٥٦	موافق	٣,٦	٧	١٤	١٠	٣٢	٢٧	عدد	٧. يهتم بالتدريب المهني المستمر وتنمية القدرة على الاتصال بكافة الأطراف المرتبطة بتنفيذ البرنامج
				٧,٨	١٥,٦	١١,١	٣٥,٥	٣٠,٠	%	
٠,٠٠٠	٣٨,١١	موافق	٣,٨	٦	٧	١٤	٣٦	٢٧	عدد	٨. يهتم بضرورة التحديد والتدقيق والتقييم الموضوعي لوقائع الاتهام بالفساد أو الرشوة لما يترتب على ذلك من تحديد حجم ونوع العقوبات
				٦,٦	٧,٨	١٥,٦	٤٠,٠	٣٠,٠	%	

ويمكن تحليل نتائج استجابات العينة على عبارات الفرض الثالث ككل لتحديد الاتجاه الذي ذهبت إليه استجابات العينة فيما يخص هذا الفرض ومدى دلالاته الإحصائية كما يلي:

#### جدول (٩): استجابات عينة الدراسة للفرض الثالث

اختبار كا تربيع		الاتجاه	المتوسط المرجح	استجابات عينة الدراسة					الفرض الثاني	
مستوى الدلالة	القيمة			غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	عدد	%
٠,٠٠٠	٢٦١,٧	موافق	٣,٨	٨,٩	٨,٣	١٤,٩	٣٩,٠	٢٨,٩	%	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة الداخلية وتفعيل الحوكمة وبين نجاح جهود الحد من الفساد في البيئة الكويتية

يوضح جدول (٩) التوزيع التكراري والتوزيع النسبي لاستجابات عينة الدراسة للفرض الرابع "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة المراجعة الداخلية وتفعيل الحوكمة وبين نجاح جهود الحد من الفساد في الكويتية"، وقد تبين أن قيمة المتوسط المرجح بلغت (٣,٨) وبالتالي يكون اتجاه استجابات العينة للفرض الثالث "موافق" وهو اتجاه "إيجابي".

### ٣/٤: نتائج الدراسة الميدانية:

١. إن تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية يساهم بشكل فعال في نجاح جهود مكافحة الفساد.
٢. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جهود المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد وبين تفعيل قواعد حوكمة الشركات من خلال مجموعة من الأنشطة في إطار متكامل ومن أهم هذه الأنشطة:
  - إصدار قواعد السلوك المهني للمراجعين الداخليين المصريين.
  - دعم استقلال وظيفة المراجعة الداخلية.
  - إصدار المعايير المحلية للمراجعة الداخلية.
  - دعم الإدارة العليا لسياسات مكافحة الفساد.
٣. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نجاح جهود الحد من الفساد في البيئة الكويتية وبين الالتزام بضوابط جودة المراجعة الداخلية وتفعيل الحوكمة والتي من أهمها:
  - التركيز على الأنشطة ذات خطر الفساد المرتفع.
  - إجراء المقابلات مجموعة من زوي الخبرة المتخصصة في مكافحة الفساد.
  - ضرورة إجراء تغيير دوري للفريق القائم بتنفيذ مراجعة الفساد مع دعم استقلاله.
٤. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نجاح جهود الحد من الفساد في البيئة الكويتية وبين جودة المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات ومن أهمها ما يلي:
  - الاهتمام بتقييم المخاطر المتعلقة بوقائع فساد محتملة.
  - الاهتمام بتقييم برامج وسياسات مكافحة الفساد المطبقة.
  - الاهتمام بالتحديد الدقيقة لوقائع الاتهام بالفساد لما له من تأثير على حجم ونوع العقوبة.

### النتائج:

١. كلما زادت المخاطر التي تواجهها منظمة الأعمال كلما كان هناك ضرورة لزيادة جودة المراجعة الداخلية بهدف تفعيل حوكمة الشركات والحد من الفساد.
٢. إن وجود قواعد وآداب ومبادئ السلوك الأخلاقي للمراجعين الداخليين المعتمدين لمكافحة الفساد يساهم في وجود مساءلة تأديبية واضحة لفريق المراجعة مما يساهم بشكل مباشر في الحد من الفساد ومكافحته.
٣. إن برامج المراجعة الداخلية لمكافحة الفساد يجب أن يكون برامج قائمة بذاتها بعيداً عن المراجعة الداخلية، حتى وإن تزامن في التوقيت.
٤. إن دور المراجعة الداخلية لا يجب أن يتوقف عند اكتشاف الفساد ومحاسبة الفاسدين، بل لابد أن يمتد إلى المشاركة في وضع السياسات والآليات الكفيلة بمنع حدوث الفساد.
٥. إن مكافحة الفساد واجب أخلاقي على الجميع، لأن المعركة ضد الفساد تحتاج جهد وعمل جماعي، وتلعب مهنة المحاسبة بصفة عامة والمراجعة الداخلية بصفة خاصة دوراً هاماً في هذا الصدد.

### ثانياً: التوصيات:

١. هناك ضرورة لإصدار معايير مهنية للمراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية لتوفير إطار عام لممارسة سليمة وجيدة لنشاط المراجعة الداخلية التي تضيف قيمة.
٢. ضرورة الإسراع في إنشاء كيان للمراجعين الداخليين، لما له من آثار إيجابية على تنظيم مهنة المراجعة الداخلية بشكل أكثر استقلالاً، وتدعم دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد.

٣. ضرورة تطوير معايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني للمراجع الداخلي لتحقيق مزيداً من الاستقلال لأداء وظيفة المراجعة الداخلية لتفعيل دورها في تحقيق الرقابة الداخلية المانعة والمصححة.
٤. ضرورة التكامل بين كلاً من المراجعة الداخلية الحوكمة بما يساهم في مكافحة الفساد من حيث تخطيط أعمال المراجعة الداخلية ضد الفساد ومناقشة تقرير المراجعة الداخلية، ومناقشة القضايا والمخالفات التي تمثل فساداً وما تم اتخاذه حيالها من إجراءات.
٥. ضرورة وجود قواعد وآداب وسلوك مهنة المراجعة الداخلية لتفعيل المساءلة التأديبية.

## أولاً: المراجع العربية:

١. إبراهيم، كمال فاضل (٢٠١٦)، "إطار متكامل للمراجعة الداخلية كنشاط مضيف لقيمة وأثره على أداء المراجع الخارجي"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
٢. أحمد، عاطف محمد (٢٠١٣)، "دراسة تحليلية لدور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي والإداري بالتطبيق على المؤسسات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة المحاسبة والمراجعة، جامعة بني سويف، المجلد الأول، العدد الثاني.
٣. آدم، خالد مصباح (٢٠١٦)، "تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية في ظل بيئة نظم تخطيط موارد المنظمة ERP"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
٤. بركات، تامر (٢٠١٤)، "دور المراجعة الداخلية في دعم حوكمة الشركات- دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الإدارية، أكاديمية السادات.
٥. الجبالي، عبد الفتاح (٢٠٠٩)، "سلسلة أوراق سياسات تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد"، حرية المعلومات والشفافية في مصر، مؤتمر مكافحة الفساد، مركز المشروعات الدولية الخاصة (cipe).
٦. جمال، رانيا نبيل (٢٠١٣)، "دور لجان المراجعة كإحدى آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية لتدعيم قرارات بتسعير الأسهم في البورصة المصرية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بنها، كلية التجارة.
٧. حسن، عادل علي (٢٠١٦)، "نموذج مقترح لقياس تأثير تطبيق حوكمة الشركات في تفعيل جودة واستقلالية المراجعين"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠١٦.
٨. حسين، إيمان ممدوح (٢٠١٧)، "دور المراجعة الداخلية في تطوير كفاءة وفعالية بيئة الرقابة في ضوء متطلبات الحوكمة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
٩. رأفت، صفاء (٢٠١٤)، "دراسة تحليلية لفاعلية تطبيق منهج حوكمة الشركات بالتطبيق على بعض الشركات المصرية- دراسة مقارنة"، مجلة الدراسات المالية والتجارية"، كلية التجارة- جامعة بني سويف، العدد الثاني.
١٠. سامي، مجدي محمد (٢٠٠٩)، "دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم (٢) المجلد رقم (٤٦).
١١. شكر، عبد الغفار (٢٠٠٩)، "سلسلة أوراق سياسات تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد"، في مواجهة البيروقراطية- الإصلاح الإداري وتحسين مناخ الاستثمار، مؤتمر مكافحة الفساد، مركز المشروعات الدولية الخاصة (cipe).
١٢. عبد الجبار، عبدالستار (٢٠١٧)، "دور المراجع الداخلي في التحقق من قيام المنظمات غير الهادفة للربح بمسؤوليتها الاجتماعية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
١٣. عبد المجيد، حميدة محمد (٢٠١١)، "الحاجة إلى الإفصاح المحاسبي عن تقرير المراجعة الداخلية لتحسين فاعلية حوكمة الشركات"، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، كلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد الثامن.
١٤. عبد المنعم، خالد محمد (٢٠٠٦)، "نحو إطار متكامل لضوابط كفاءة أداء مهنة المراجعة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في قطاع الأعمال"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول.
١٥. عبدالجواد، جمال (٢٠١٢)، "تقرير استطلاع آراء قادة الرأي العام إزاء قضايا الفساد والشفافية في مصر"، مؤتمر مكافحة الفساد، مركز الدراسات السياسية والاستراتيجية، مؤسسة الأهرام، مارس.

١٦. عواد، علاء (٢٠١٧)، "إطار مقترح لمبادئ الحوكمة من منظور إسلامي في تحسين عمل المراجع الداخلي في البنوك الإسلامية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
١٧. لطفى، علي (٢٠٠٢)، "الفساد المالي للشركات والمؤسسات الأمريكية وآثاره على الاقتصاد العالمي والعربي"، الأهرام الاقتصادي، القاهرة، العدد ٤٢٣٦.
١٨. مصطفى، سحر ممدوح (٢٠١٧)، "المراجعة الداخلية كقيمة مضافة لدعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف في الشركات المصرية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
١٩. ميخائيل، أشرف حنا (٢٠٠٥)، "تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات"، "المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة.
٢٠. ناصر، ثائر طعمة (٢٠١٦)، "دراسة العلاقة بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية وأثرها على ممارسات إدارة الأرباح"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنصورة.

### ثانياً: المراجع الأجنبية

1. Acar, Muhittin and Uğur Emek. (2008). "Building a clean government in Turkey: pillars, perils, and prospects". **Crime, Law and Social Change Volume 49(3)**. Pp21-25.
2. Arel, B., Brody, R. (2015), "auditing firm rotation and audit quality", **the CPA Journal**, 42 (15),.
3. De Sousa, Luís. (2009). "Does performance matter to institutional survival? The method and politics of performance measurement for Anti-Corruption Agencies". **European University Institute Series/Report no.:** EUI RSCAS 2009/09.
4. Garoupa, Nuno and Daniel Klerman (2004). "Corruption and the optimal use of nonmonetary sanctions". **International Review of Law and Economics** 24(2)
5. Gendron, Yves, David Cooper and Barbara Townley. (2007). "The construction of auditing expertise in measuring government performance". **Accounting Organizations and Society** 32(1-2): pp101-129.
6. IIA, (2013), "an ounce of prevention is worth apound of cure". available at : [www.globaliia.com](http://www.globaliia.com)
7. IIA, (2014), "auditing anti – bribery and anti – corruption programs". available at : [www.globaliia.com](http://www.globaliia.com)
8. IIA, (2014), "fraud preventive and detection in an automated world". available at : [www.globaliia.com](http://www.globaliia.com)
9. IIA, (2015), "internal auditing and fraud". available at : [www.globaliia.com](http://www.globaliia.com)
10. IIA, (2015), "internal audits role in preventing and detecting fraud & corruption". available at : [www.globaliia.com](http://www.globaliia.com).
11. Johan, f. (2015), "role of internal auditors in the anti – corruption battle", 8th international anti- corruption conference. U.S.A.
12. Jones, Peter (2004). "Fraud and Corruption in Public Services: A Guide to Risk and Prevention". London: Gower.

13. Koh. (2007). “ Organizational Culture and the Adoption of Management Accounting Practices in the Public Sector: A Singapore Study” . **Financial Accountability & Management** 23(2):pp 189 – 213.
14. Kranacher,j.(2008), “amodel curriculum for education in fraud and formnsic accounting "issues in accounting education ,vol23,no4.pp505-519
15. McLinden, Gerald. (2005). “ **Integrity in Customs. In de Wulf**” , Customs Modernization Handbook. Washington, DC: World Bank.
16. Nonchev, Andrey (2006). “ Corruption in Bulgaria and South East Europe: The Proliferation of Corruption Among Citizens and Business” . **South East Europe Review for Labour and Social Affairs** 2:97-108,
17. Rosenson, B. (2006). “ **The Costs and Benefits of Ethics Laws. In Saint-Martin, Denis and Fred Thompson**” , Public Ethics and Governance: Standards and Practices in a Comparative Perspective: 135-154.
18. Sherlock, Stephen. (2002). “ Combating Corruption in Indonesia? The Ombudsman and the Assets Auditing Commission” . **Bulletin of Indonesian Economic Studies** 38(3): 367 – 383.
19. Trost, Christine and Alison L. Gash. (2007). “ **Conflict of Interest and Public Life**” . Cambridge: Cambridge University Press.
20. Yong, r .(2008), “forensic accounting and fau : an executive graduate program "issues in accounting education ,vol23,no4.pp 593-599.