

تفعيل دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية (دراسة ميدانية)

د/ أحمد سليم محمد
أستاذ مساعد بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة – جامعة عين شمس
dr.ahmedsaleem@bus.asu.edu.eg

الملخص

تهدف الدراسة إلى تفسير دور وظيفة المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية العامة والخاصة وثقًا لإصدارات معهد المراجعين الداخليين، واقتراح حزمة من المتطلبات على الأطراف ذات الصلة لتفعيل هذا الدور في بيئة الأعمال المصرية.

وفي سبيل تحقيق أهداف الدراسة، تم الاعتماد على أسلوب الدراسة الميدانية، حيث وزعت قوائم الاستقصاء على أربعة عينات عشوائية تمثل فئات المستقصي منهم وهم أعضاء ومديري إدارات المراجعة الداخلية بالوحدات التنظيمية العامة والخاصة بجانب مراقبي الحسابات بمكاتب المراجعة والجهاز المركزي للمحاسبات، وتم إجراء الاختبارات الإحصائية بالاعتماد على (158) قائمة ونسبة استرداد (88%).

وبهدف اختبار صحة فروض الدراسة تم تطبيق عدة تحليلات إحصائية، وقد توصلت الدراسة الميدانية إلى رفض كل من الفرض الأول والفرض الثالث وقبول الفرض الثاني، حيث أوضحت نتائج التحليل الإحصائي اتفاق ممارسي مهنة المراجعة على أهمية دور مهنة المراجعة في مكافحة الفساد من خلال تقييم كفاءة وفعالية برامج مكافحة الفساد التي تضعها الإدارة العليا كما اتفقوا على متطلبات تفعيل هذا الدور التي اقترحتها الدراسة الحالية، في حين أوضحت النتائج الإحصائية عدم وجود اتفاق بين ممارسي المهنة حول أحقية أي من المراجع الداخلي أو مراقب الحسابات الخارجي بالقيام بهذا الدور.

المصطلحات الأساسية: المراجعة الداخلية، برامج مكافحة الفساد، الفساد

الحكومي

Activating the role of Internal Audit in Anti-Corruption in organizational units (A Field Study)

Dr. Ahmed Selim, Mohamed
Associate Professor, Department of Accounting
Faculty of Business Ain-Shams University
dr.ahmedsaleem@bus.asu.edu.eg

Abstract

The Objective of This Study is to Explain the Role of Internal Audit function in Anti-Corruption in Public and Private Organizational Units According to IIA Publications and Suggest a Set of Requirements for all Related Parties to Activating this Role in Egyptian Business Society.

To Achieve the Study Objectives, the Study Uses a Field Method to Achieve the Research Objectives Through Distributed Questionnaires on a Sample Survey of all Type of Auditors in Public and Private Organizational Units, The Study's Random Sample Includes (158) Observations with Recovery rate (88%).

The Study Used Many of Statistical Analysis to Test the Hypothesis, The Results of This Study Reveal to Reject the First and Third Hypothesis and Accept the Second Hypothesis, the Results of Statistics Analysis Shows That There is an Agreement in Opinions Between all of Auditors About the Role of Audit Profession in Anti-Corruption Through Evaluating Efficiency and Effectiveness of Anti-Corruption Programs in Organizational Units and also the Auditors Agreed With the Requirements for Activating This Role, Finally the Study Shows That There is no Agreement Between Auditors About Which Auditor is Suitable to do This Role

Keywords: Internal Audit, Programs of Anti-Corruption and Governmental Corruption

المقدمة

تعتبر منظمة الأمم المتحدة، الفساد عقبة خطيرة أمام سيادة القانون والتنمية المستدامة حيث يعوق النمو والتنمية ويزعزع ثقة الجمهور ويقوض الشرعية والشفافية ويحول دون وجود تشريعات عادلة وفعالة (اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، 2004)، وهو ما تؤكدته تقديرات المنتدى الاقتصادي العالمي عن عواقب الفساد على المستوى الدولي حيث يتسبب في زيادة قدرها 10% في تكلفة تشغيل المشروعات في حين يقدر البنك الدولي نسبة الفساد الحكومي في المساعدات الإنمائية المقدمة لبعض الحكومات بنسبة تتراوح ما بين 20% إلى 40% (IIA,2018).

وقد ساهمت العديد من المنظمات الدولية في وضع تعريف محدد للفساد يمكن من خلاله مساعدة الحكومات في تحديد الأفعال أو الممارسات المرتبطة به حتى تتمكن من مكافحته، وعلى الرغم من اختلاف التعريفات فيما بينها إلا أنها تشترك أغلبها في كونه إساءة استخدام السلطة العامة لتحقيق مكاسب خاصة، وقد ربطت اتفاقية الأمم المتحدة تعريف الفساد بجملة من الأفعال المحددة التي توصف بالمخالفات أو الأعمال الفاسدة، حيث دعت الاتفاقية الدول الأعضاء على تجريمها في صورة تشريعات محلية.

بالحديث عن مصر وموقفها من مكافحة الفساد فقد أشارت منظمة الشفافية الدولية (Transparency International,2019) في تقريرها السنوي عن مؤشر مدركات الفساد Corruption Perceptions Index لعام 2019 إلى وضع مصر في الطرف الأدنى من المؤشر حيث حصلت على الترتيب 106 من 180 دولة بدرجة 35 من 100 وهي نفس درجة عام 2018 وهو ما فسره التقرير بوجود مشكلة في مدركات الفساد خاصة في القطاع العام بمصر أو بمعنى آخر ضعف قدرة الدولة في ضمان الشفافية والحد من الفساد.

وجدير بالذكر أن الدستور المصري لعام 2014 وتعديلاته قد نص في الفصل الحادي عشر بالمادة (218) على التزام الدولة بمكافحة الفساد وتعزيز قيم النزاهة والشفافية والزام الهيئات والأجهزة الرقابية بالتنسيق فيما بينها، وقد حرصت

الدولة المصرية على ترجمة النص الدستوري في الواقع العملي من خلال تضمين - محور الشفافية وكفاءة المؤسسات الحكومية - كأحد المحاور الرئيسية لاستراتيجية التنمية المستدامة مصر 2030، وذلك فضلا عن وضع الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد والتي تتولى هيئة الرقابة الإدارية المصرية تفعيلها من خلال اللجان والأجهزة التابعة لها.

وتحظى مكافحة الفساد بكثير من اهتمام ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة حيث يعد الغش أحد صور الفساد (IIA,2014) والذي يحدث غالباً بسبب قصور نظم الرقابة الداخلية وضعف الحوكمة (IIA,2019)، ومن ثم تعد مهنة المراجعة وممارسيها وتحديداً المراجعين الداخليين أحد خطوط الدفاع في الحد من ممارسات الفساد المالي الحالي والمستقبلي (Avis, E., et al,2018).

وتتمثل الإضافة التي تساهم بها الدراسة الحالية في كونها من أولي الدراسات العربية التي تتعرض لكيفية تفعيل دور المراجعة الداخلية في تقييم كفاءة وفاعلية برامج مكافحة الفساد التي تضعها الإدارة العليا بالوحدات التنظيمية العامة والخاصة حيث غلب على الدراسات السابقة تفضيل المراجعة الخارجية في أداء هذا الدور دون التعرض للمراجعة الداخلية.

1- مشكلة الدراسة

يعد تصدي المراجعين الداخليين لمهمة مكافحة الفساد من الموضوعات التي نالت قدراً كبيراً من الجدل حول مناسبة هذه المهمة لطبيعة عمل المراجع الداخلي ومدى تمتعه بقدر وافر من المعرفة والمهارات حول طبيعة وحدود مسؤوليته عن مكافحة الفساد، ومن ثم يمكن أن تتلخص مشكلة الدراسة في التساؤل التالي:

ما هو دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية؟ وكيف يمكن تفعيل هذا الدور؟

2- أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى تفعيل دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية وذلك كهدف أساسي ينقسم إلى الأهداف الفرعية التالية:

1- دراسة دور المراجع الداخلي في تقييم كفاءة وفاعلية برامج مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية.

2- وضع متطلبات لرفع كفاءة المراجع الداخلي في مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية.

3- أهمية الدراسة

1/3 الأهمية العلمية

1- تكمن الأهمية العلمية للدراسة من تزايد اهتمام المؤسسات العلمية والمهنية بمكافحة الفساد من خلال العديد من الإصدارات والمعايير التي تهتم بدور آليات الحوكمة في منع انتشاره داخل الوحدات التنظيمية.

2- تكمن الأهمية العلمية للدراسة من أهمية المشكلة التي تطرحها، حيث تسعى الدراسة الحالية إلى تسليط الضوء على تعظيم القيمة المضافة من وظيفة المراجعة الداخلية في حماية موارد الوحدات التنظيمية من الفساد بكافة صوره.

3- تتمثل أهمية الدراسة العلمية في محاولة تقييم مدى فاعلية دور المراجع الداخلي وتميزه في مساعدة الوحدات التنظيمية في مكافحة الفساد في ضوء مجموعة من المتطلبات المقترحة من الدراسة.

2/3 الأهمية العملية

1- تنبع الأهمية العملية للدراسة من زيادة مخاطر الفساد في القضاء على مكتسبات التنمية في العالم خاصة في الدول ذات الأسواق الناشئة ومنها مصر والتي تحصل دائما على تقييم متدن في المؤشر العالمي لمدرجات الفساد.

2- تكمن أهمية الدراسة العملية في أنها تتوافق مع خطة الدولة الاستراتيجية رؤية 2030 في دعم الشفافية بالوحدات التنظيمية العامة ورفع كفاءتها بالتعاون مع كافة الأطراف ذات الصلة مثل المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة الداخلية وثيقة الصلة بضمان استمرارية الوحدات التنظيمية.

3- تتبع الأهمية العملية للدراسة من الأهمية المهنية والمجتمعية التي يشغلها المراجع بصفة عامة في منظومة العمل المجتمعي والتي تجعله مسئول عن حماية حقوق أصحاب المصالح.

4- تتبع الأهمية العملية للدراسة من محاولة توجيه واضعي السياسات والمشرعين نحو كيفية دعم دور مهنة المراجعة وتحديد المراجعين الداخليين في الحد من ممارسات الفساد من خلال إصدار المعايير والقوانين التي تدعم مهامهم بالوحدات التنظيمية.

4- خطة الدراسة

تستهدف الدراسة تناول النقاط التالية بالبحث والدراسة:

- 1- صور الفساد في الوحدات التنظيمية.
- 2- طبيعة دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد.
- 3- إجراءات المراجعة الداخلية لمكافحة الفساد.
- 4- تميز دور المراجع الداخلي في مكافحة الفساد.
- 5- معوقات دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد.
- 6- متطلبات مقترحة لتفعيل دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد.

5- الإطار النظري

1/5 صور الفساد في الوحدات التنظيمية

تتناول الدراسة دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد سواء كان فساد مالي أو إداري وذلك في الوحدات التنظيمية العامة والخاصة، حيث تشترك جميعها في ممارسات الفساد كما تشترك في الأضرار المحققة منها والتي تحدث غالباً بسبب عقود التوريدات الحكومية، وفي سياق متصل تشير دراسة (Picur,2004) إلى أنه في ظل مستويات عالية من استخدام مديري الشركات الخاصة لأساليب من شأنها التأثير على الموظفين العموميين للتلاعب في التعاقدات الحكومية لصالح هذه الشركات، فإنه بالضرورة سوف يؤدي إلى تراجع جودة أرباح الشركات الخاصة ومن ثم التأثير السلبي على قرارات مستخدمي القوائم المالية.

ولبيان أهم صور الفساد بالوحدات التنظيمية فسوف يتم الاعتماد على اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد لعام 2004، حيث عدت الاتفاقية مجموعة من الأفعال الفاسدة الأكثر شيوعاً والتي تستوجب العقاب وهي على النحو التالي:

- 1- غسل الأموال
- 2- رشوة الموظفين العموميين الوطنيين والأجانب
- 3- اختلاس الممتلكات العامة أو تبديدها أو تسريبها أو إخفاءها
- 4- المتاجرة بالنفوذ وإساءة استغلال الوظائف
- 5- الإثراء غير المشروع
- 6- إعاقة سير العدالة

وتتنوع مجالات الفساد التي تحدث بها الأفعال السابقة، وفي ذات السياق تشير جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين البريطانية (ACCA,2018) إلى أن أكثر مجالات الفساد حالياً هي تعاقدات المشتريات المرتبطة بمشروعات البنية التحتية بين الوحدات التنظيمية العامة والخاصة كما تشير دراسة (Van Vu, et al. 2018) إلى أن دفع الرشوة للحصول على التراخيص وعقود المشتريات الحكومية كانت هي أكثر صور الفساد المالي ذات التأثير السلبي على الأداء المالي للشركات الخاصة.

2/5 طبيعة دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد

يشير معهد المراجعين الداخليين IIA في المنظور الحديث للمراجعة الداخلية بأنها نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للوحدة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف الوحدة من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، ومن ثم فإن المراجعة الداخلية تؤدي دور محوري في إدارة مخاطر الجرائم المالية والتي يندرج تحتها جرائم الفساد.

وقد قدمت معايير المراجعة الداخلية الدولية ضمن إطار الممارسات المهنية الدولية (IPPF) في نسختها الأخيرة (IIA,2017) توصيف محدد لطبيعة دور المراجعة الداخلية في مكافحة الغش كأحد أهم صور الفساد، حيث يتضح هذا

الدور من خلال معايير الصفات (معيير المهارة أو التأهيل رقم 1210 ومعيير العناية المهنية اللازمة رقم 1220) ومعايير الأداء (معيير إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة رقم 2060 ومعيير إدارة المخاطر رقم 2120 ومعيير معيار أهداف مهمة المراجعة الداخلية رقم 2210).

حيث تشير هذه المعايير إلى أنه يتعين على المراجعين الداخليين تقديم التأكيد والمشورة لإدارة الوحدة التنظيمية حول مدى كفاءة وفاعلية برامج مكافحة الفساد التي وضعتها الإدارة العليا بهدف حمايتها من كافة ممارسات الفساد (IIA,2014)، حيث يقوم المراجعون الداخليون بتحديد مخاطر الفساد المحتملة التي قد تتعرض لها الوحدة وتقييم كفاءة وفاعلية خطط الإدارة العليا المتبعة في مكافحة الفساد، وفي حالة عدم توافر هذه البرامج فإن يتوجب على المراجعين الداخليين تحديد الثغرات أو إشارات الإنذار المبكر التي تنذر باحتمال وقوع الفساد.

كما يقوم المراجعون الداخليون، بتقديم تقرير مفصل للإدارة العليا عن نتائج عملية التقييم متضمناً التوصيات اللازمة لتقليل الظروف التي تسمح بحدوث الفساد، على أن تتولى الإدارة العليا اتخاذ التدابير والإجراءات اللازمة وفقاً لتوصيات تقرير المراجعة الداخلية بجانب التحقيق في الوقائع المكتشفة، ومن ثم يمكن القول إن دور المراجعة الداخلية ينصب على التقليل من احتمالات تحقق الظروف التي تسمح بوقوع الفساد داخل الوحدات التنظيمية.

3/5 إجراءات المراجعة الداخلية لمكافحة الفساد

قدم دليل الممارسات الصادر عن معهد المراجعين الداخليين (IIA,2014) برنامج متكامل لمكافحة الفساد والرشوة يمكن الاسترشاد به للتطبيق في كافة الوحدات التنظيمية العامة والخاصة، حيث يشمل الدليل سبعة مكونات تتضمن توصيفاً محدداً لدور المراجعة الداخلية في كل مكون بالإضافة إلى عينة من المؤشرات أو الإشارات الحمراء الدالة على حدوث الفساد، حيث يتوجب على المراجع الداخلي الاختيار بين منهجين للتطبيق أو الاستعانة بكلاهما إذا أراد، حيث يتم وفقاً للمنهج الأول مراجعة برامج مكافحة الفساد بشكل منفصل عن عمليات المراجعة الداخلية في حين يشير المنهج الثاني إلى إدراج مراجعة برامج مكافحة

الفساد ضمن جميع عمليات المراجعة الداخلية التقليدية، وفيما يلي عرض لمكونات برنامج مكافحة الفساد:

- 1- توجه الإدارة العليا (هيكل الحوكمة): وتعني أن مكافحة الفساد تأتي من أعلى قمة الهرم الوظيفي أي من الإدارة العليا حيث أن تبني الإدارة منظومة من القيم الأخلاقية المقاومة للفساد يجعلها حريصة على تدشين برنامج لمكافحة كافة صور الفساد وترجمته إلى مدونة سلوك يلتزم بها كافة العاملين، ويتمثل دور المراجع الداخلي في توجيه بعض التساؤلات التي من خلالها يستطيع تفهم توجه الإدارة العليا نحور صور الفساد المختلفة ومدى التسامح الذي تبديه تجاه بعضها أن وجد، وما إذا كانت ثقافة مكافحة الفساد سائدة في كل أرجاء الوحدة التنظيمية.
- 2- تقييم المخاطر: يعد مكون تقييم المخاطر شرطاً لاستكمال باقي مكونات البرنامج، ويقصد به أن يتم إجراء تقييم شامل لكافة مخاطر الفساد المحتملة في كافة الإدارات ومواقع العمل التابعة، ويتمثل دور المراجع الداخلي في الحصول على إجابات لبعض التساؤلات التي من خلالها يستطيع تفهم وتقييم كافة جوانب برنامج الإدارة لمكافحة كافة صور الفساد وأن يكون البرنامج مبنيًا على أساس تقييم المخاطر المحتملة.
- 3- السياسات والإجراءات: حيث تقوم إدارة الوحدة بتحديد معاييرها في مكافحة الفساد في صورة سياسات وإجراءات موثقة تشرح السلوك المطلوب خلال التعاملات اليومية داخل الوحدة لكافة العاملين ووضع تعريف محدد للسلوك المقبول وغير المقبول وذلك بجانب وضع بروتوكولات محددة للتعامل مع كافة المتعاملين مع الوحدة من الخارج خاصة في المعاملات المرتبطة بالتحصيل والسداد لحماية العاملين من أي تعاملات خارج نطاق الوظيفة أو حدوث تضارب مصالح، ويتمثل دور المراجع الداخلي في طرح عدة تساؤلات من شأنها أن يتأكد من كون السياسات والإجراءات قد وضعت وفقاً للقوانين واللوائح وتم توثيقها واعتمادها من قبل الإدارة العليا وتنفيذ بشكل فعال وتتضمن كيفية التعامل مع حالات حصول الموظف على الهدايا ومزايا الترفيه والسفر والوجبات والتبرعات والمدفوعات الشخصية.

- 4- الاتصال والتدريب: تحتاج برامج مكافحة الفساد الفعالة إلى دعم ووعي كافة العاملين بصورة دورية بأوجه الفساد ومدى الضرر الذي تلحقه بالوحدة والعاملين بها وكيفية ومزايا الإبلاغ عن الفساد مما يساهم في التقليل من هذه الممارسات، حيث يتم إعداد دورات تدريبية للعاملين تتوافق مع كل مستوى من المستويات الوظيفية المختلفة، ويتمثل دور المراجع الداخلي في الحصول على إجابات لبعض التساؤلات التي من خلالها يستطيع التأكد من جدية تنفيذ هذه الدورات التدريبية وتقييم العائد منها وذلك بإجراء مقابلات مع العاملين الحاصلين على هذه الدورات واستبيان مدى فاعليتها.
- 5- المتابعة: حيث تقوم إدارة الوحدة بإجراء متابعة مستمرة لبرنامج مكافحة الفساد بداخلها وما تتضمنه من سياسات وإجراءات بهدف التحسين المستمر وتوفير الوقت وضمان استمرار فاعلية البرنامج، ويتمثل دور المراجع الداخلي في توجيه بعض التساؤلات التي من خلالها يستطيع التأكد من وجود نظام سليم وموضوعي ومعتمد من الإدارة العليا لمتابعة برنامج مكافحة الفساد بالوحدة.
- 6- التحقيقات والتقارير: حيث تقوم الإدارة العليا بوضع بروتوكول للتحقيق في وقائع الفساد بداخلها، حيث يتم توفير وسيلة اتصال داخلية آمنة للإبلاغ عن الفساد مع توفير الإدارة آلية للتحقيق السري في هذه الوقائع بواسطة محققين مستقلين ومعتمدين من الإدارة العليا بحيث يقدمون تقارير تفصيلية عن هذه الوقائع مع توقيع العقوبات اللازمة واتخاذ القرارات التصحيحية حيال الوقائع الحقيقية، ويتمثل دور المراجع الداخلي في الحصول على إجابات لبعض التساؤلات التي من خلالها يستطيع تفهم بروتوكول التحقيق في الفساد ومدى كفاءة واستقلالية المحققين وكفاءة تقاريرهم واستجابة الإدارة لنتائج هذه التقارير، وفي سياق متصل يجوز للمراجع الداخلي أن يطالب الإدارة العليا بإجراء تحقيق إذا تكشف لديه وجود مخالفات خلال عمليات المراجعة ترتقي أن تكون وقائع فساد أو اللجوء إلى المؤسسات الرسمية المعنية بالتحقيق في الفساد إذا ارتبطت وقائع الفساد بالتعدي على المال العام.

7- تنفيذ العقوبات: حيث يتوجب على إدارة الوحدة توقيع العقوبات على وقائع الفساد الحقيقية وليست مجرد ادعاءات وذلك من واقع تقارير المحققين المستقلين، ويتمثل دور المراجع الداخلي في طرح عدة تساؤلات التي من خلالها يستطيع التأكد من توافر عملية متكاملة ومنضبطة لتقييم وقائع الفساد وتوقيع العقوبات المناسبة لكل واقعة مع التأكد من استيعاب كافة العاملين لتأثيرات العقوبات على رواتبهم وترقياتهم ومساهمهم الوظيفي.

وقد أشار دليل الممارسات (IIA,2014) إلى مجموعة من الإشارات الحمراء التي قد تمثل إنذار مبكر لحدوث الفساد والتي ترتبط بخصائص نشاط الوحدة التنظيمية مثل طبيعة النشاط والنطاق الجغرافي وسياسات التوظيف والاستغناء عن العاملين والمعاملات مع الأطراف الخارجية وتلقي الهدايا والمزايا العينية والنشاط السياسي لبعض المديرين وآليات التحصيل والسداد والشراء والبيع وطبيعة النظم الإلكترونية المطبقة والتعاقدات المبرمة مع الجهات الحكومية وأخيرا سمعه المدبرون.

وفي سياق متصل أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD,2017) مجموعة من التوصيات بشأن النزاهة العامة بالقطاع العام، حيث تضمنت توصيات لإدارة المخاطر تتضمن توافر إطار داخلي للرقابة وإدارة المخاطر للمحافظة على النزاهة العامة وذلك باتباع الوحدات التنظيمية العامة والخاصة لنهج استراتيجي لتقييم مخاطر النزاهة العامة من خلال آليات رقابية متماسكة تشمل إجراءات واضحة للرد على الممارسات المؤكدة الخاصة بانتهاك القوانين واللوائح، كما أصدر تحالف المراجعين Auditors Alliance التابع لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD,2019) في اجتماعهم السنوي الأخير بعض التوصيات للمراجعين الداخليين في مكافحة الفساد والغش ومنها ضرورة التدريب على استخدام برامج إلكترونية لتحليل البيانات تمكنهم من قياس مدى موثوقية البيانات المالية لإعطاء مؤشر على احتمالية وقوع الفساد.

4/5 تميز دور المراجع الداخلي في مكافحة الفساد

على الرغم من تميز مهنة المحاسبة والمراجعة بالعديد من التطورات المهنية على المستوى العالمي وتأكيد بعض الدراسات مثل (Farooq, O. & Shehata, N, 2018) على الدور المحوري للمراجع الخارجي بالعديد من دول العالم في التقليل من انخراط الشركات في ممارسات الفساد، إلا أنه مؤخراً تم توجيه أصابع الاتهام إلى بعض ممارسيها وخاصة مكاتب المراجعة الشهيرة التي ثبت تورطها في فساد العديد من الشركات العالمية مثل ما حدث مؤخراً في أغسطس 2019 من توجيه اتهام لمكتب KPMG لاشتراكه في وقائع فساد لواحدة من أكبر الشركات الأمريكية وهي شركة General Electric متجاوزة بذلك فساد شركة Enron في عام 2001 ومكتب Arthur Anderson للمراجعة، حيث أشار تقرير (gefraud, 2019) والذي كشف وقائع الفساد بالشركة إلى أن الجميع قد صمت حفاظاً على وظائفهم وان إدارة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة ومكتب KPMG للمراجعة لم يفصحوا جميعاً في تقاريرهم عن أي مخاطر قد تتعرض لها الشركة في المستقبل.

وجدير بالذكر فقد أعطى المنظور الحديث للمراجعة الداخلية دوراً محورياً وتميزاً للمراجع الداخلي في مكافحة الفساد مقارنة بالمراجع الخارجي خاصة أن بعض الآراء (Ivakhnenkov, S, 2017) تجد معايير المراجعة الدولية لا تنطوي على توصيف محدد لمسئوليات المراجع الخارجي تجاه هذه المهمة، وهو ما أكدت عليه دراسة قامت بها جمعية فاحصي الغش المعتمدين (ACFE, 2016) حيث أشارت إلى أن حالات الغش التي تم اكتشافها بواسطة المراجعين الخارجيين تقدر بنسبة (3.8%) مقابل (16.5%) تم اكتشافها بواسطة المراجعين الداخليين وذلك من مجمل الحالات المكتشفة.

مما سبق يمكن القول أن وظيفة المراجعة الداخلية تستطيع تتحمل المسؤولية الأولى في مكافحة الفساد كوحدة إصلاح إداري دائمة (مني كامل، 2016) تدعم دور الردع كأحد أدوار الحوكمة الجيدة والذي يعني أن مكافحة الفساد تتحقق من خلال تخفيض الظروف التي تسمح بحدوثه (أمين لطفي، 2019)

وهو مما يحقق مستويات أفضل من الشفافية والمساءلة (Motubatse, KN, 2014)، وفي سياق متصل تدعم بعض الآراء تأثير المسؤولية الأخلاقية والاجتماعية للمراجع الداخلي (Al-Araj,R,2018) ودور خصائص وظيفية المراجعة الداخلية (Hazami-Ammar,S,2019) في تعزيز قدرته على اكتشاف الفساد وزيادة الوعي بمخاطره حتى وإن لم تتوافر للمراجع متطلبات مكافحة الاحتيال والفساد ضمن ميثاق العمل الرسمي داخل بعض الدول.

ويخلص الباحث من تحليل الدراسات السابقة إلى أن دور المراجع الداخلي في تقييم كفاءة وفاعلية برامج مكافحة الفساد داخل الوحدات التنظيمية أصبح يعد من المهام الأساسية ذات الصلة بطبيعة عمله ويستطيع تقديم قيمة مضافة للوحدة في تقليل مخاطر الفساد مقارنة بالمراجع الخارجي وهو ما يتطلب دراسة كافة المعوقات التي تحول دون فاعلية هذا الدور وكذلك الآليات اللازمة لنجاح هذا الدور.

5/5 معوقات دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد

يواجه المراجعون الداخليين مجموعة من المعوقات التي قد تقلل من فرص نجاح جهودهم في مكافحة الفساد، ومن ضمن هذه المعوقات عدم وجود إدارة مراجعة داخلية مستقلة (عبد الواحد غازي، سوسن احمد، 2014) أو ضعف تفهم الإدارة العليا لدور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد داخل الوحدات التنظيمية (Assakaf, E. A., et al, 2018) وغياب دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين (Al-Araj, R, 2018) ونزع السلطة منهم وعدم إعطائهم صلاحيات تفتيش غير محدودة خاصة على المديرين بالإدارة العليا أو المديرين ذو المكانة السياسية (Neu, D., et al, 2013)، وذلك بالإضافة إلى عدم قيام الإدارة بتصميم برامج مكافحة الفساد بداخلها والاكتفاء بدور المراجعة الداخلية في تحسين الانضباط المالي (Asiedu, K. F., and Deffor, E. W, 2017).

ويخلص الباحث من تحليل الدراسات السابقة إلى ضرورة وجود إدارة مراجعة داخلية مستقلة داخل الوحدات التنظيمية العامة والخاصة ذات سلطات ومسئوليات لمديريها وأعضائها تحقق لهم الاستقلال الكافي لتقييم كفاءة وفاعلية

برامج مكافحة الفساد داخل الوحدة بما يجعلها إدارة ذات قيمة مضافة تحقق أهداف الوحدة.

6/5 آليات تفعيل دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد

يحتاج المراجعون الداخليين للقيام بدورهم في مكافحة الفساد التي توافر مجموعة من الآليات لضمان نجاح هذا الدور، حيث أوضح العديد من الدراسات أن التطبيق الحازم لنظم الرقابة الداخلية يدعم احترافية المراجعين الداخليين في مكافحة الفساد (Umar, H. & Nasution, M,2018) وذلك بجانب توافر بيئة امتثال وثقافة تنظيمية (Alina, C. M., et al,2018) تسمح بتطبيق برامج مكافحة الفساد، وكذلك وضع مدونة سلوك أخلاقية يلتزم بها كافة العاملين والمديرين بالوحدة التنظيمية (Ge, W., et al ,2014) وتولي جهات حكومية مستقلة التفتيش الدوري على توافر برامج مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية (Drogalas, G., et al,2017) والتقييم الدوري لفاعلية دور المراجعين الداخليين في مكافحة الفساد (Souza, A., et al,2019) وذلك فضلاً عن أهمية الاستثمار في المراجعين الداخليين من خلال منحهم الدعم اللازم لتحقيق استقلالهم إدارياً (Nor, R. & Noorhayati, M,2018) والتدريب المستمر على أحدث الأساليب العلمية في كشف الفساد (Asiedu, K. F., and Deffor, E. W,2017).

وفي ذات السياق يمكن للمراجعين الداخليين الاستعانة بأساليب حديثة لتنمية قدراتهم في كشف الفساد ومنها استخدام المراجعة الاستقصائية القضائية، حيث يُعتقد أن كل من طبيعة عمل المراجع الداخلي والمنظور الحديث لوظيفة المراجعة الداخلية تدعم من تميزه في تطبيق المراجعة القضائية مقارنة بالمراجع الخارجي، حيث يمكن للمراجع الداخلي القيام بالمراجعة القضائية من خلال اكتسابه لمهارات الاستقصاء وبعض المهارات الشخصية الأخرى بجانب الخبرة بالقوانين والتشريعات المنظمة في تحديد المعاملات عالية المخاطر والتي تمثل بيئة مساعدة في ممارسات أو أنشطة غير قانونية داخل الوحدة التنظيمية والبحث عن أدلة الإثبات المادية الدالة على حدوث هذه الممارسات داخل وخارج الوحدة وتحديد

الخسائر الناجمة عنها وتقديم تقرير عن نتائج المراجعة لمجلس الإدارة (محمد أحمد، 2017، علاء كامل، 2017).

ويخلص الباحث من تحليل الدراسات السابقة إلى أن أحد اشتراطات فاعلية دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد هو تقديم التأهيل والتدريب المستمر للمراجع الداخلي على أحدث التقنيات العلمية التي تمكنه من استمرار فاعلية دوره المحوري في مكافحة الفساد بشتى صوره داخل الوحدات التنظيمية.

7/5 متطلبات مقترحة لتفعيل دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد

يري الباحث أنه مازال ممارسو مهنة المراجعة وخاصة المراجعين الداخلية في حاجة مستمرة لتطوير قدراتهم الشخصية وتعلم عدة مهارات من شأنها دعم جهود مكافحة صور الفساد الدائمة التغير والتحديث خاصة في ظل استخدام الوحدات التنظيمية العامة والخاصة لنظم إلكترونية وذكية ورقمية معقدة لتقديم خدماتها مما يعني تطور صور الفساد وتعقد الأطراف المشاركة فيه، ومن ثم فإنه مازلنا في حاجة لمزيد من الجهود الحكومية والبحثية لتطوير الممارسة المهنية للمراجعين الداخلية في مكافحة الفساد، ويقترح الباحث مجموعة من المتطلبات لتفعيل دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد، حيث تمثلت في مجموعة متطلبات تقوم بتحقيقها الدولة ومتطلبات يقوم بتحقيقها الإدارة العليا بالوحدات التنظيمية وأخيرا متطلبات تقوم بتحقيقها إدارة المراجعة الداخلية.

(1) متطلبات متعلقة بدور الدولة في مكافحة الفساد المالي

- أ- توفير آليات لمتابعة ترجمة توجه الدولة نحو مكافحة الفساد إلى برامج تفصيلية تضعها الإدارات العليا بالوحدات التنظيمية العامة والخاصة.
- ب- دعم تطبيق الوحدات التنظيمية العامة لقواعد الحوكمة ومنها إنشاء إدارات مراجعة داخلية مستقلة وذلك على النحو الذي يمنحها القدرة على تفعيل دورها الرقابي في مكافحة الفساد (صفوت مصطفى، 2005).

ج- دعم دور الأجهزة الرقابية العليا في كشف الفساد (وليد إبراهيم، 2018) والإعلان عن جهود الدولة في مكافحة الفساد بقدر عال من الشفافية الأمر الذي يزيد من ثقة المستثمرين وتقلل حالات التعدي على المال العام.

(2) متطلبات متعلقة بدور الإدارة العليا في مكافحة الفساد

- أ- تصميم وتنفيذ برامج جادة لمكافحة كافة صور الفساد داخل الوحدة التنظيمية تتضمن المكونات السبعة السابق الإشارة إليها مع التأكيد على تضمينها مدونة سلوك معتمدة للموظفين ووسيلة اتصال محددة للإبلاغ عن الفساد.
- ب- إنشاء إدارة المراجعة الداخلية ووضعها بشكل مستقل في الهيكل الإداري بما يسمح لها بالاستقلال ودعم دورها في الرقابة على الأداء تجاه باقي الإدارات التنفيذية لكشف كافة صور الفساد المالي والإداري، وذلك فضلاً عن الاستجابة السريعة لملاحظات تقارير تقييم نظم الرقابة الداخلية.
- ج- تحمل الإدارة العليا لمسئوليتها تجاه وقائع الفساد المكتشفة التي تطل الموظفين بكافة المستويات الإدارية واتخاذ ما يلزم من ردع للمخالفين وتنفيذ الإجراءات التي تهدف لمنع تكرار هذه الوقائع في ضوء القوانين السارية.

(3) متطلبات متعلقة بدور إدارة المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد

- أ- تبني المراجعون الداخليين لمدخل المراجعة الاستقصائية القضائية بما يمكنهم من كشف صور الفساد التي يصعب اكتشافها بالطرق التقليدية.
- ب- اعتماد دليل إجراءات عمل موحد يستخدمه المراجعين الداخليين الحاليين والجدد في تقييم برامج مكافحة الفساد بما يمكنهم من أداء مهام عملهم بدون اجتهاد شخصي ومن ثم ضبط عملية مكافحة الفساد.

- ج- الاعتماد على النماذج العلمية والنظم الإلكترونية في رصد وتقييم المخاطر لتحديد احتمالية حدوث الفساد وتحديد الإجراءات المتبعة في الوقاية منه قبل حدوثه وإجراءات مواجهة الفساد حينما يحدث بالفعل.
- د- تأهيل المراجعين الداخليين بمنحهم فرص دائمة في التأهيل العلمي والتدريب على أحدث سبل تقييم برامج مكافحة الفساد (IIA,2014).
- هـ- توفير الحماية اللازمة للمراجعين الداخليين حال قيامهم بمهام مكافحة الفساد بحيث يتم توفير بيئة عمل تحقق استقلالهم وعدم تعرضهم لضغوط للتغاضي عن وقائع الفساد الداخلية (Jeppesen, K,2018)، بجانب تعويضهم عن الأضرار الناجمة من الضغوط والمخاطر غير العادية التي يتعرضون لها خلال تأدية عملهم (ACCA,2018).
- و- تقديم التوصيات اللازمة للإدارة العليا التي تهدف إلى تغيير نظم العمل وقواعد الرقابة الضعيفة بالإدارات والتي قد تتسبب في حدوث الفساد مثل الاعتماد على المنظومة الإلكترونية للمشتريات في المنظمات الحكومية.

6- صياغة فروض الدراسة

يمكن اشتقاق فروض الدراسة على النحو التالي:

- الفرض الأول: لا توجد اختلافات معنوية بين آراء المراجعين الداخليين والخارجيين حول علاقة وظيفة المراجعة الداخلية بعملية مكافحة الفساد"
- الفرض الثاني: لا توجد اختلافات معنوية بين آراء المراجعين الداخليين والخارجيين حول دور المراجع الداخلي في تقييم كفاءة وفاعلية برامج مكافحة الفساد.
- الفرض الثالث: لا توجد اختلافات معنوية بين آراء المراجعين الداخليين والخارجيين حول المتطلبات المقترحة لتفعيل دور المراجع الداخلي في مكافحة الفساد.

7- الدراسة الميدانية

يستهدف هذا الجزء إلى عرض منهجية الدراسة الميدانية التي اتبعتها الباحث والتي تتضمن مجتمع وعينة الدراسة ومتغيرات الدراسة وحدود الدراسة والاختبارات الإحصائية وأخيرا النتائج والتوصيات.

1/7 مجتمع وعينة الدراسة

1/1/7 مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في ممارسي مهنة المراجعة في مصر سواء كانوا مراجعين داخليين أو مراقبي الحسابات الخارجيين الذين يعملون ويتعاملوا مع الوحدات التنظيمية العامة والخاصة.

2/1/6 عينة الدراسة

تمثلت عينة الدراسة في (158) مفردة /استمارة تمثل مجتمع ممارسي مهنة المراجعة، حيث تم تقسيم العينة الرئيسية إلى أربع عينات فرعية تمثل مختلف فئات مجتمع الدراسة، وفيما يلي تعريف بعينات الدراسة وتوصيف لنتائج تجميع استمارات الاستقصاء .

1- العينة الأولى: وتمثل مراجعين داخليين يعملون في وحدات تنظيمية عامة

(شركات عامة وهيئات عامة).

2- العينة الثانية: وتمثل مراجعين داخليين يعملون في وحدات تنظيمية خاصة

(شركات وبنوك خاصة).

3- العينة الثالثة: وتمثل مراقبي الحسابات بمكاتب المراجعة الخاصة (مكاتب

كبرى ومتوسطة وصغيرة).

4- العينة الرابعة: وتمثل مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات.

جدول رقم (1) - توصيف عينات الدراسة

عينات الدراسة	القوائم الموزعة	القوائم الواردة	القوائم المستبعدة	القوائم المستخدمة	
				عدد	نسبة
الأولي	40	36	3	33	21%
الثانية	50	49	0	49	31%
الثالثة	45	41	0	41	26%
الرابعة	45	39	4	35	22%
الإجمالي	180	165	7	158	100%
النسبة	100%	92%		88%	

تشير بيانات الجدول السابق أنه تم توزيع عدد 180 قائمة استقصاء وكان عدد الاستقصاءات الواردة 165 قائمة بنسبة استجابة 92%، والقوائم الصالحة للاستخدام في التحليل بلغت 158 استمارة بنسبة استجابة 88% من القوائم الموزعة، وهي نسبة مقبولة للاعتماد عليها في إجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية، كما أنها كافية لعدم التعويل على نتائج الاستمارات غير المستلمة وعدم جوهرية تأثيرها على النتائج.

3/1/6 تحليل مفردات عينات الدراسة

يتناول هذا الجزء تحليلاً لمفردات عينات الدراسة من واقع قوائم الاستقصاء الصالحة للاستخدام في التحليل الإحصائي وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (2) - توزيع مفردات العينات وفقاً للتأهيل العلمي

عينات الدراسة	بكالوريوس	دراسات عليا	ماجستير	دكتوراة	الإجمالي
الأولي	27	5	1	0	33
الثانية	15	25	8	1	49
الثالثة	11	10	15	5	41
الرابعة	8	3	20	4	35
الإجمالي	61	43	44	10	158

يلاحظ من بيانات الجدول السابق أن عينة الدراسة من ممارسي مهنة المراجعة المشاركون في الاستقصاء على اختلاف طبيعة عملهم يغلب عليهم الاهتمام بالتأهيل العلمي واستكمال الدراسات العليا.

جدول رقم (3) - توزيع مفردات العينات وفقا لسنوات الخبرة المهنية

عينات الدراسة	اقل من 5	5 - 10	أكثر من 10	الإجمالي
الأولي	5	20	8	33
الثانية	9	30	10	49
الثالثة	10	5	26	41
الرابعة	8	7	20	35
الإجمالي	32	62	64	158

يلاحظ من بيانات الجدول السابق أن عينة الدراسة من ممارسي مهنة المراجعة من المراجعين الداخليين المشاركون في الاستقصاء يتمتعون بخبرة متوسطة بمهنة المراجعة في حين ممارسي مهنة المراجعة من المراجعين الخارجيين المشاركون في الاستقصاء يتمتعون بخبرة كبيرة.

جدول رقم (4) - توزيع مفردات العينات وفقا للتأهيل المهني

عينات الدراسة	جمعية المراجعين المصرية	معهد المراجعين الداخليين	لا توجد	الإجمالي
الأولي	0	0	33	33
الثانية	0	14	35	49
الثالثة	35	5	1	41
الرابعة	0	0	35	35
الإجمالي	35	19	104	158

يلاحظ من بيانات الجدول السابق أن المراجعين الداخليين الذين شملتهم عينة الدراسة غالبا ما يصلون لهذه الوظيفة من خلال الترقي بالإدارة المالية دون الحاجة إلى التأهيل المهني الخاص بالمراجعة الداخلية، في حين تشير البيانات أن المراجعين الخارجيين العاملين بمكاتب المراجعة يهتمون أكثر بعضوية جمعية

المحاسبين والمراجعين المصرية لما لها من تأثير مباشر على مساهمهم الوظيفي بمكاتب المراجعة مع اهتمام محدود بالتأهيل المهني اللازم للمراجعة الداخلية.

2/6 متغيرات الدراسة

1/2/6 المتغير المستقل: يتمثل في وظيفة المراجعة الداخلية داخل الوحدات التنظيمية العامة أو الخاصة.

2/2/6 المتغير التابع: ويتمثل في مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية العامة والخاصة.

4/6 حدود البحث

شملت الدراسة الميدانية المراجعين الداخليين والخارجين في كافة الوحدات التنظيمية العامة والخاصة دون غيرهم من الفئات نظرا لطبيعة الدراسة.

5/6 تصميم قائمة الاستقصاء

تتكون استمارة الاستقصاء من ثلاثة أقسام حيث تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي بغرض تحديد آراء واتجاهات المستقصي منهم نحو مدى الموافقة على استفسارات القائمة وذلك على النحو التالي:

1. القسم الأول: ويختص ببيان موقع إدارة المراجعة الداخلية في الهيكل الإداري بالوحدة التنظيمية التي يتعامل معها المستقصي منهم وبيان مدى توافر برنامج معتمد من الإدارة العليا لمكافحة الفساد.
2. القسم الثاني: ويستهدف استطلاع آراء المستقصي منهم عن طبيعة دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد في الوحدة التنظيمية التي يتعامل معها المستقصي منهم.
3. القسم الثالث: ويتناول التعرف على آراء المستقصي منهم في حزمة المتطلبات المقترحة من الباحث لتفعيل دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد.

6/6 تحليل الاعتمادية

يقصد بتحليل الاعتمادية تقييم الثبات **Reliability** والصدق **Validity** استمارة الاستقصاء والذاتان يضمنان صلاحية قائمة الاستقصاء في أن تقيس ما وضعت لقياسه وفي إعطائها لنتائج متماثلة، ويوضح الجدول التالي نتائج تحليل الاعتمادية.

الجدول رقم (5) - معامل الثبات والصدق الذاتي

القسم	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق	مستوى الاعتمادية
الأول	7	0.77	0.88	مرتفع
الثاني	8	0.81	0.90	مرتفع
الثالث	12	0.89	0.94	مرتفع

تشير بيانات الجدول السابق إلى أن معاملات الصدق والثبات تقترب من الواحد الصحيح، مما يشير إلى أن التناسق الداخلي للأسئلة المتعلقة بكل فرض يعد قوياً ومقبولاً بدرجة كبيرة، وهو ما تعنى صلاحية قائمة الاستقصاء في أن تقيس ما وضعت لقياسه وفي إعطاء نتائج متماثلة.

7/6 اختبار الفروض الإحصائية

سوف يتم في هذا الجزء من الدراسة عرض نتائج الإحصاءات الوصفية والإحصاءات التحليلية لكل فرض من فروض الدراسة وذلك على النحو التالي:

- الإحصاءات الوصفية: وتشمل عرض المتوسط **Mean** والانحراف المعياري **Standard Deviation** والترتيب.
- الإحصاءات التحليلية: وتشمل تطبيق اختبار **Chi-Square** لاختبار مدى وجود فروق معنوية بين آراء عينة الدراسة ككل، وتطبيق اختبار **Kruskal Wallis** لاختبار مدى وجود فروق معنوية بين آراء فئات عينة الدراسة، وتطبيق اختبار **Mann-Whitney** لاختبار مدى وجود فروق معنوية بين آراء فئتين من عينة الدراسة.

1/7/6 اختبار صحة الفرض الأول

سوف يتم في هذا الجزء اختبار صحة الفرض الأول كما يلي:

- الفرض العدم: لا توجد اختلافات معنوية بين آراء المراجعين الداخليين والخارجيين حول علاقة وظيفة المراجعة الداخلية بمكافحة الفساد.
- الفرض البديل: توجد اختلافات معنوية بين آراء المراجعين الداخليين والخارجيين حول علاقة وظيفة المراجعة الداخلية بمكافحة الفساد.

وسوف يتم اختبار صحة الفرض من خلال الإحصاءات الوصفية والإحصاءات التحليلية وذلك على النحو التالي:

أولاً: الإحصاءات الوصفية

الجدول رقم (6) - الإحصاءات الوصفية للقسم الأول

م	العبارات	Mean	S.D	الترتيب
1	المراجعة الداخلية من خلال إدارة مستقلة	4.06	1.06	2
2	تصميم الإدارة العليا برامج لمكافحة الفساد	4.25	0.95	1
3	توافق برامج مكافحة الفساد مع رؤية الدولة	3.98	1.00	3
4	مناسبة قيام المراجع الداخلي بتقييم برامج الفساد	2.93	1.03	6
5	تقييم كفاءة وفاعلية برامج مكافحة الفساد	3.70	1.03	4
6	مراجعة برنامج مكافحة الفساد بصورة منفصلة	2.90	1.10	7
7	مراجعة برنامج مكافحة الفساد ضمن المراجعة التقليدية	3.41	1.18	5
	المتوسط العام	3.60		

تؤكد النتائج بالجدول السابق على أن اتجاهات ممارسي مهنة المراجعة المستقصي منهم على اختلاف فئاتهم قد أظهرت اتجاهًا عامًا نحو الموافقة على علاقة وظيفة المراجعة الداخلية بعملية مكافحة الفساد حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي (3.60).

ثانياً: الإحصاءات التحليلية

1- على مستوى العينة ككل سوف يتم تطبيق اختبار Chi-Square وذلك على النحو المبين بالجدول التالي:

الجدول رقم (7) - نتائج اختبار Chi-Square للفرض الأول

م	العبارات	Chi-Sq	Sig.	الدلالة الإحصائية
1	المراجعة الداخلية من خلال إدارة مستقلة	5.51	0.064	فروق غير معنوية
2	تصميم الإدارة العليا برامج لمكافحة الفساد	2.87	0.062	فروق غير معنوية
3	توافق برامج مكافحة الفساد مع رؤية الدولة	7.08	0.130	فروق غير معنوية
4	مناسبة قيام المراجع الداخلي بتقييم برامج الفساد	16.74	0.000	فروق معنوية
5	تقييم كفاءة وفاعلية برامج مكافحة الفساد	11.48	0.003	فروق معنوية
6	مراجعة برنامج مكافحة الفساد بصورة منفصلة	43.19	0.000	فروق معنوية
7	مراجعة برنامج مكافحة الفساد ضمن المراجعة التقليدية	30.68	0.000	فروق معنوية

تشير نتائج الجدول السابق إلى وجود فروق معنوية وعدم اتفاق بين المستقصي منهم بعينة الدراسة ككل في بعض العبارات حيث تقل الدلالة الإحصائية عن (0.05) وذلك في العبارات الخاصة بدور المراجع الداخلي في مكافحة الفساد، كما تشير النتائج أيضا لوجود فروق غير معنوية واتفاق في بعض العبارات الأخرى حيث تزيد الدلالة الإحصائية عن نسبة (0.05)، وذلك في العبارات التي تتناول استقلالية إدارة المراجعة الداخلية ودور الإدارة العليا في مكافحة الفساد، وهو ما يتطلب تحديد الفئات التي بينها اتفاق والفئات التي بينها عدم الاتفاق.

2- على مستوى فئات عينة الدراسة سوف يتم تطبيق اختبار Kruskal Wallis واختبار Mann-Whitney وذلك على النحو المبين بالجدول التالي:

الجدول رقم (8) - نتائج اختبار Kruskal Wallis للفرض الأول

م	بيان	K.W	Sig.	الدلالة الإحصائية
1	المراجعة الداخلية من خلال إدارة مستقلة	-4.50	0.113	فروق غير معنوية
2	تصميم الإدارة العليا برامج لمكافحة الفساد	-3.92	0.817	فروق غير معنوية
3	توافق برامج مكافحة الفساد مع رؤية الدولة	-2.05	0.706	فروق غير معنوية
4	مناسبة قيام المراجع الداخلي بتقييم برامج الفساد	-1.58	0.000	فروق معنوية
5	تقييم كفاءة وفاعلية برامج مكافحة الفساد	-0.23	0.000	فروق معنوية
6	مراجعة برنامج مكافحة الفساد بصورة منفصلة	-0.38	0.040	فروق معنوية
7	مراجعة برنامج مكافحة الفساد ضمن المراجعة التقليدية	-2.20	0.000	فروق معنوية

الجدول رقم (9) - نتائج اختبار Mann-Whitney للفرض الأول

م	بيان	Mann-Whitney		
		الأولي	الثانية	الثالثة
1	المراجعة الداخلية من خلال إدارة مستقلة	0.062	0.258	0.181
2	تصميم الإدارة العليا برامج لمكافحة الفساد	0.118	0.489	0.853
3	توافق برامج مكافحة الفساد مع رؤية الدولة	0.070	0.717	0.551
4	مناسبة قيام المراجع الداخلي بتقييم برامج الفساد	0.090	0.000	0.070
5	تقييم كفاءة وفاعلية برامج مكافحة الفساد	0.810	0.000	0.110
6	مراجعة برنامج مكافحة الفساد بصورة منفصلة	0.140	0.000	0.260
7	مراجعة برنامج مكافحة الفساد ضمن المراجعة التقليدية	0.200	0.000	0.990

تُشير نتائج الجداول السابقة إلى وجود فروق معنوية وعدم اتفاق بين ممارسي مهنة المراجعة الممثلين في عينة الدراسة، حيث لا يتفق المراجعين الداخليين في الوحدات التنظيمية الخاصة بالعينة الثانية مع المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة الخاصة بالعينة الثالثة في تفهم تميز المراجع الداخلي في عملية مكافحة الفساد وهو ما قد يفسره انحياز المراجع الخارجي لتقديمه هذه الخدمة الإضافية لعملائه وتحقيق منافع مادية من وراء ذلك.

وبناء على ما سبق فإن النتائج السابقة ترجح رفض الفرض العدم الأول القائل بأن " لا توجد اختلافات معنوية بين آراء المراجعين الداخليين والخارجيين حول علاقة وظيفة المراجعة الداخلية بعملية مكافحة الفساد".

2/7/6 اختبار صحة الفرض الثاني

سوف يتم في هذا الجزء اختبار صحة الفرض الثاني كما يلي:

➤ الفرض العدم: لا توجد اختلافات معنوية بين آراء المراجعين الداخليين والخارجيين حول دور المراجع الداخلي في تقييم كفاءة وفاعلية برامج مكافحة الفساد.

➤ الفرض البديل: توجد اختلافات معنوية بين آراء المراجعين الداخليين والخارجيين حول دور المراجع الداخلي في تقييم كفاءة وفاعلية برامج مكافحة الفساد.

وسوف يتم اختبار صحة الفرض من خلال الإحصاءات الوصفية والإحصاءات التحليلية وذلك على النحو التالي:
أولاً: الإحصاءات الوصفية

الجدول رقم (10) - الإحصاءات الوصفية للقسم الثاني

م	العبارات	Mean	S.D	الترتيب
1	تصدر الإدارة العليا مدونة سلوك لكافة العاملين	4.94	1.21	1
2	تسامح الإدارة العليا في بعض وقائع الفساد	3.82	1.30	6
3	توعية العاملين بالفساد من خلال برامج تدريبية	4.28	1.14	2
4	توفر خط ساخن داخلي للإبلاغ عن وقائع الفساد	4.06	1.07	3
5	متابعة الإدارة العليا لبرنامج مكافحة الفساد	3.86	0.99	5
6	تتولى جهة مستقلة للتحقيق في الفساد	3.96	1.13	4
7	توقع الإدارة العليا عقوبات رادعة	3.55	1.11	8
8	تقرير المراجع الداخلي عن برنامج مكافحة الفساد	3.80	1.04	7
	المتوسط العام	4.03		

تؤكد النتائج بالجدول السابق على أن اتجاهات ممارسي مهنة المراجعة المستقصي منهم على اختلاف فئاتهم قد أظهرت اتجاهًا عامًا نحو الموافقة على دور المراجع الداخلي في تقييم كفاءة وفاعلية برامج مكافحة الفساد حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي (4.03).

ثانياً: الإحصاءات التحليلية

1- على مستوى العينة ككل سوف يتم تطبيق اختبار Chi-Square وذلك على النحو المبين بالجدول التالي:

الجدول رقم (11) - نتائج اختبار Chi-Square للفرض الثاني

م	العبارات	Chi-Sq	Sig.	الدلالة الإحصائية
1	تصدر الإدارة العليا مدونة سلوك لكافة العاملين	1.77	0.413	فروق غير معنوية
2	تسامح الإدارة العليا في بعض وقائع الفساد	3.42	0.675	فروق غير معنوية
3	توعية العاملين بالفساد من خلال برامج تدريبية	2.94	0.345	فروق غير معنوية
4	توفر خط ساخن داخلي للإبلاغ عن وقائع الفساد	6.65	0.513	فروق غير معنوية
5	متابعة الإدارة العليا لبرنامج مكافحة الفساد	1.58	0.561	فروق غير معنوية
6	تتولى جهة مستقلة للتحقيق في الفساد	2.18	0.856	فروق غير معنوية
7	توقع الإدارة العليا عقوبات رادعة	1.00	0.998	فروق غير معنوية
8	تقرير المراجع الداخلي عن برنامج مكافحة الفساد	1.71	0.088	فروق غير معنوية

تشير نتائج الجدول السابق إلى وجود فروق غير معنوية واتفاق بين المستقضي الممثلين لعينة الدراسة ككل حيث تزيد الدلالة الإحصائية عن نسبة (0.05) في كل العبارات.

2- على مستوى فئات عينة الدراسة سوف يتم تطبيق اختبار Kruskal Wallis واختبار Mann-Whitney وذلك على النحو المبين بالجدول التالي:

الجدول رقم (12) - نتائج اختبار Kruskal Wallis للفرض الثاني

م	بيان	K.W	Sig.	الدلالة الإحصائية
1	تصدر الإدارة العليا مدونة سلوك لكافة العاملين	5.01	0.060	فروق غير معنوية
2	تسامح الإدارة العليا في بعض وقائع الفساد	1.99	0.072	فروق غير معنوية
3	توعية العاملين بالفساد من خلال برامج تدريبية	1.56	0.118	فروق غير معنوية
4	توفر خط ساخن داخلي للإبلاغ عن وقائع الفساد	5.52	0.063	فروق غير معنوية
5	متابعة الإدارة العليا لبرنامج مكافحة الفساد	4.08	0.130	فروق غير معنوية
6	تتولى جهة مستقلة للتحقيق في الفساد	1.95	0.068	فروق غير معنوية
7	توقع الإدارة العليا عقوبات رادعة	0.98	0.533	فروق غير معنوية
8	تقرير المراجع الداخلي عن برنامج مكافحة الفساد	1.18	0.801	فروق غير معنوية

تشير نتائج الجدول السابق إلى وجود فروق غير معنوية واتفاق بين ممارسي مهنة المراجعة الممثلين في عينة الدراسة، وهو ما يمكن تفسيره مع نتائج

الفرض الأول أن ممارسي مهنة المراجعة سواء المراجعين الداخليين أو مراقبي الحسابات متفقين على دور مهنة المراجعة في تقييم كفاءة وفاعلية برامج مكافحة الفساد التي تضعه الإدارة العليا ولكن يوجد اختلاف بمن الأفضل بالقيام بهذه المهمة.

وبناء على ما سبق فإن النتائج السابقة ترجح قبول الفرض العدم الثاني القائل بان " لا توجد اختلافات معنوية بين آراء المراجعين الداخليين والخارجيين حول دور المراجع الداخلي في تقييم كفاءة وفاعلية برامج مكافحة الفساد ".

3/7/6 اختبار صحة الفرض الثالث

سوف يتم في هذا الجزء اختبار صحة الفرض الثالث كما يلي:

➤ الفرض العدم: لا توجد اختلافات معنوية بين آراء المراجعين الداخليين والخارجيين حول المتطلبات المقترحة لتفعيل دور المراجع الداخلي في مكافحة الفساد.

➤ الفرض البديل: توجد اختلافات معنوية بين آراء المراجعين الداخليين والخارجيين حول المتطلبات المقترحة لتفعيل دور المراجع الداخلي في مكافحة الفساد.

وسوف يتم اختبار صحة الفرض من خلال الإحصاءات الوصفية والإحصاءات التحليلية وذلك على النحو التالي:

أولاً: الإحصاءات الوصفية

الجدول رقم (13) - الإحصاءات الوصفية للقسم الثالث

م	العبارات	Mean	S.D	الترتيب
1	ترجمة توجه الدولة نحو الفساد إلى برامج تفصيلية	4.34	0.66	4
2	إدارات مراجعة داخلية مكلفة بمكافحة الفساد	4.45	0.86	2
3	دعم الأجهزة الرقابية العليا في كشف الفساد	4.42	0.70	3
4	برامج جادة لمكافحة كافة صور الفساد	4.66	0.63	1
5	إدارة المراجعة الداخلية مستقلة في الهيكل الإداري	4.04	0.69	6

5	0.72	4.16	تحمل الإدارة لمسئوليتها تجاه الوقائع المكتشفة	6
7	0.93	3.84	تبني مدخل المراجعة الاستقصائية القضائية	7
12	0.79	3.41	اعتماد دليل إجراءات عمل موحد	8
8	0.73	3.83	الاعتماد على النماذج العلمية والنظم الإلكترونية	9
9	0.77	3.63	تدريب المراجعين الداخليين على سبل مكافحة الفساد	10
11	0.73	3.42	توفير الحماية اللازمة للمراجعين الداخليين.	11
10	0.78	3.51	تقديم التوصيات اللازمة للإدارة العليا	12
		3.97	المتوسط العام	

تؤكد النتائج بالجدول السابق على أن اتجاهات ممارسي مهنة المراجعة المستقصي منهم على اختلاف فئاتهم قد أظهرت اتجاهًا عامًا نحو الموافقة على المتطلبات المقترحة لتفعيل دور المراجع الداخلي في مكافحة الفساد حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي (3.97)، مع ملاحظة أن العبارات التي حصلت على أقل نسبة موافقة تلك العبارات التي تتناول دور المراجع الداخلي المباشر في مكافحة الفساد.

ثانياً: الإحصاءات التحليلية

1- على مستوى العينة ككل سوف يتم تطبيق اختبار Chi-Square وذلك على

النحو المبين بالجدول التالي:

الجدول رقم (14) - نتائج اختبار Chi-Square للفرض الثاني

م	العبارات	Chi-Sq	Sig.	الدلالة الإحصائية
1	ترجمة توجه الدولة نحو الفساد إلى برامج تفصيلية	3.05	0.070	فروق غير معنوية
2	إدارات مراجعة داخلية مكلفة بمكافحة الفساد	1.18	0.125	فروق غير معنوية
3	دعم الأجهزة الرقابية العليا في كشف الفساد	5.05	0.135	فروق غير معنوية
4	برامج جادة لمكافحة كافة صور الفساد	1.11	0.808	فروق غير معنوية
5	إدارة المراجعة الداخلية مستقلة في الهيكل الإداري	6.01	0.981	فروق غير معنوية
6	تحمل الإدارة لمسئوليتها تجاه الوقائع المكتشفة	1.89	0.076	فروق غير معنوية
7	تبني مدخل المراجعة الاستقصائية القضائية	16.55	0.000	فروق معنوية
8	اعتماد دليل إجراءات عمل موحد	40.22	0.000	فروق معنوية

9	الاعتماد على النماذج العلمية والنظم الإلكترونية	24.07	0.000	فروق معنوية
10	تدريب المراجعين الداخليين على سبل مكافحة الفساد	27.65	0.000	فروق معنوية
11	توفير الحماية اللازمة للمراجعين الداخليين.	28.01	0.000	فروق معنوية
12	تقديم التوصيات اللازمة للإدارة العليا	30.55	0.000	فروق معنوية

تشير نتائج الجدول السابق إلى وجود فروق غير معنوية واتفاق في بعض العبارات الخاصة بمتطلبات مكافحة الفساد الخاصة بالدولة والإدارة العليا حيث تزيد الدلالة الإحصائية عن نسبة (0.05)، في حين تشير نتائج الجدول إلى وجود فروق معنوية وعدم اتفاق بين المستقضي الممثلين لعينة الدراسة ككل في بعض العبارات الخاصة بمتطلبات إدارة المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد حيث تقل الدلالة الإحصائية عن نسبة (0.05).

2- على مستوى فئات عينة الدراسة سوف يتم تطبيق اختبار Kruskal Wallis واختبار Mann-Whitney وذلك على النحو المبين بالجدول التالي:

الجدول رقم (15) - نتائج اختبار Kruskal Wallis للفرض الثالث

م	بيان	K.W	Sig.	الدلالة الإحصائية
1	ترجمة توجه الدولة نحو الفساد إلى برامج تفصيلية	3.63	0.505	فروق غير معنوية
2	إدارات مراجعة داخلية مكلفة بمكافحة الفساد	1.59	0.080	فروق غير معنوية
3	دعم الأجهزة الرقابية العليا في كشف الفساد	4.75	0.111	فروق غير معنوية
4	برامج جادة لمكافحة كافة صور الفساد	6.80	0.229	فروق غير معنوية
5	إدارة المراجعة الداخلية مستقلة في الهيكل الإداري	2.22	0.090	فروق غير معنوية
6	تحمل الإدارة لمسئوليتها تجاه الوقائع المكتشفة	5.90	0.215	فروق غير معنوية
7	تبنى مدخل المراجعة الاستقصائية القضائية	9.28	0.000	فروق معنوية
8	اعتماد دليل إجراءات عمل موحد	28.33	0.000	فروق معنوية
9	الاعتماد على النماذج العلمية والنظم الإلكترونية	18.33	0.000	فروق معنوية
10	تدريب المراجعين الداخليين على سبل مكافحة الفساد	16.08	0.000	فروق معنوية
11	توفير الحماية اللازمة للمراجعين الداخليين.	17.72	0.000	فروق معنوية
12	تقديم التوصيات اللازمة للإدارة العليا	30.32	0.000	فروق معنوية

الجدول رقم (16) - نتائج اختبار Mann-Whitney للفرض الثالث

م	بيان	Mann-Whitney		
		الأولي	الثانية	الثالثة
1	ترجمة توجه الدولة نحو الفساد إلى برامج تفصيلية	0.709	0.247	0.801
2	إدارات مراجعة داخلية مكلفة بمكافحة الفساد	0.236	0.466	0.266
3	دعم الأجهزة الرقابية العليا في كشف الفساد	0.056	0.274	0.075
4	برامج جادة لمكافحة كافة صور الفساد	0.660	0.415	0.706
5	إدارة المراجعة الداخلية مستقلة في الهيكل الإداري	0.073	0.060	0.135
6	تحمل الإدارة لمسئوليتها تجاه الوقائع المكتشفة	0.060	0.423	0.111
7	تبني مدخل المراجعة الاستقصائية القضائية	0.494	0.000	0.359
8	اعتماد دليل إجراءات عمل موحد	0.120	0.000	0.159
9	الاعتماد على النماذج العلمية والنظم الإلكترونية	0.192	0.000	0.154
10	تدريب المراجعين الداخليين على سبل مكافحة الفساد	0.105	0.000	0.080
11	توفير الحماية اللازمة للمراجعين الداخليين.	0.233	0.000	0.987
12	تقديم التوصيات اللازمة للإدارة العليا	0.270	0.000	0.957

تُشير نتائج الجداول السابقة إلى وجود فروق معنوية وعدم اتفاق بين ممارسي مهنة المراجعة الممثلين في عينة الدراسة، حيث لا يتفق المراجعين الداخليين في الوحدات التنظيمية الخاصة بالعينة الثانية مع المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة الخاصة بالعينة الثالثة في تأييد متطلبات تفعيل دور إدارة المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد وهو ما يتفق مع ما سبق الإشارة إليه من عدم قبول المراجع الخارجي لتقديم المراجع لهذه الخدمة وأنها تتبع بالأساس المراجع الخارجي وتضاف إلى جزمة الخدمات الاستشارية التي يقدمها لعملائه وتحقيق منافع مادية من وراء ذلك.

وبناء على ما سبق فإن النتائج السابقة ترجح رفض الفرض العدم الثالث القائل بان " لا توجد اختلافات معنوية بين آراء المراجعين الداخليين والخارجيين حول المتطلبات المقترحة لتفعيل دور المراجع الداخلي في مكافحة الفساد ".

7- نتائج الدراسة

يخلص الباحث في ضوء ما توصلت إليه الدراسة النظرية والميدانية إلى مجموعة من النتائج وذلك على النحو التالي:

- 1- توجد فروق معنوية وعدم اتفاق بين آراء ممارسي مهنة المراجعة من المراجعين الداخليين ومراقبي الحسابات الخارجيين حول علاقة المراجعة الداخلية بعملية مكافحة الفساد.
- 2- توجد فروق غير معنوية واتفاق بين آراء ممارسي مهنة المراجعة من المراجعين الداخليين ومراقبي الحسابات الخارجيين حول دور مهنة المراجعة في تقييم كفاءة وفاعلية برامج مكافحة الفساد التي تضعها الإدارة العليا بالوحدات التنظيمية العامة والخاصة.
- 3- توجد فروق غير معنوية واتفاق بين آراء ممارسي مهنة المراجعة من المراجعين الداخليين ومراقبي الحسابات الخارجيين حول متطلبات الدولة والإدارة العليا في تفعيل دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد في حين توجد فروق معنوية وعدم اتفاق حول متطلبات إدارة المراجعة في تفعيل دورها نحو مكافحة الفساد وقد يفسر ذلك تعارض مصالح مراقبي الحسابات مع المراجعين الداخليين في تقديم هذه الخدمة.

8- توصيات الدراسة

على ضوء النتائج السابقة توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات على المستوى الرسمي والمهني والإداري وذلك على النحو التالي:

- 1- توصي الدراسة أن تعمل كل أجهزة الدولة المصرية في إطار عمل موحد على ترسيخ قيم النزاهة والشفافية بين كافة العاملين في الوحدات التنظيمية العامة والتي لها النصيب الأكبر من ممارسات الفساد.
- 2- توصي الدراسة بضرورة تقديم الدعم الحكومي للشركات ذات المسؤولية الاجتماعية أي يتم استبدال تكلفة الفساد بتكلفة المسؤولية الاجتماعية فهي أكثر فائدة للاقتصاد القومي وأيضاً للشركات حيث تحقق منها أرباح أكثر بسبب زيادة ثقة المستهلكين.

- 3- توصي الدراسة بتبني جمعية المحاسبين والمراجعين تقديم دورات تثقيفية للمراجعين على دور مهنة المراجعة في مكافحة الفساد وفقا للمتطلبات الدولية لمعهد المراجعين الداخليين IIA.
- 4- ضرورة إلزام الإدارة العليا بالوحدات التنظيمية العامة والخاصة بتدشين برامج لمكافحة الفساد بداخلها كأحد متطلبات الحوكمة الجيدة.
- 5- توصي الدراسة بان تحظى إدارات المراجعة الداخلية بالدعم الكافي في القيام بأدوارها المختلفة في الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة وما تدرج تحتها من مهام تزداد مع تعقد عمليات وأنشطة الوحدات التنظيمية وليس فقط مكافحة الفساد.

9- مقترحات الدراسات المستقبلية

- يقترح الباحث الموضوعات التالية على الباحثين المهتمين بموضوع الدراسة
- 1- علاقة استدامة الشركات (المسئولية الاجتماعية) بمكافحة الفساد المالي بالشركات العامة المصرية.
 - 2- دراسة اختلاف تأثير كل من المراجع الداخلي ومراقب الحسابات في مكافحة الفساد على تعظيم قيمة المنشأة.
 - 3- دور إفصاح المراجع الداخلي عن نتائج مراجعة برامج مكافحة الفساد على جودة الأرباح بالشركات المقيدة المصرية.
 - 4- تأثير الإسناد الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية على كفاءة تقييم برامج مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية.
 - 5- أثر الالتزام بمتطلبات تطبيق برامج مكافحة الفساد على الأداء المالي للشركات العامة المقيدة.

10- المراجع

1/10 المراجع العربية

1/1/10 دوريات عربية

- 1- أمين لطفي، السيد. (2019). دور المراجعة العامة في تحقيق الإصلاح والتحسين الحكومي مع دراسة حالة مصر، مجلة المراجعة والرقابة، الجمعية المصرية للاستشارات، العدد الخامس، 1-120.
- 2- صفوت مصطفى، الدويري. (2005). مدخل مقترح لتطوير نظم الرقابة الداخلية للحد من الفساد في الوحدات الإدارية الحكومية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، 177-223.
- 3- عبد الواحد غازي، سوسن احمد. (2014). دور المحاسبة والتدقيق في الحد من الفساد المالي والإداري، المؤتمر العلمي الثاني، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل، 529-541.
- 4- علاء كامل، حسن. (2017). دور المراجعة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية في منظمات الأعمال - دراسة ميدانية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد الرابع والخمسون، 1-28.
- 5- محمد أحمد، إبراهيم. (2017). تطوير دور المراجعة القضائية لمواجهة الغش والاحتيال والفساد المالي بمنظمات الأعمال وتحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية- دراسة اختبارية، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الأول، المجلد الخامس، 196-214.
- 6- مني كامل، حمد. (2016). دور الاتجاهات المعاصرة للتدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي والإداري، مجلة المحاسب، كلية اقتصاديات الأعمال، جامعة النهريين، المجلد الثالث والعشرون، العدد الخامس والأربعون، 1-23.
- 7- وليد إبراهيم، محمد. (2018). دراسة تحليلية لدور أجهزة الرقابة العليا في تطوير نظم الرقابة الداخلية للحد من الفساد المالي بالوحدات الحكومية. المجلة

- العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، المجلد التاسع، العدد الثاني، 115-132.
- 2/1/10 إصدارات ونشرات وقوانين ومواقع
- 1- الأمم المتحدة، اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، 2004، متاحة على الرابط <https://bit.ly/32lZgLm>، تاريخ الدخول فبراير 2020.
- 2/10 المراجع الأجنبية

10/2/1 Periodicals

- 1- Al-Araj, R. (2018). "Effectiveness of Auditing in Combating Financial Corporate Corruption in Jordan from Managers' Perspectives." International Journal of Business and Social Research 8(7): 15-24.
- 2- Alina, C. M., et al . (2018). "The Role of Internal Audit in Fighting Corruption." Series Economic Sciences 18(2): 566-569.
- 3- Asiedu, K. F., and Deffor, E. W. (2017). "Fighting Corruption by Means of Effective Internal Audit Function: Evidence from the Ghanaian Public Sector." International Journal of Auditing 21: 82- 99.
- 4- Assakaf, E. A., et al . (2018). "Public Sector Auditing and Corruption: A Literature Review. " Asian Journal of Finance & Accounting 10(1) :226-241.
- 5- Avis, E., et al . (2018). "Do Government Audits Reduce Corruption? Estimating the Impacts of Exposing Corrupt Politicians." Journal of Political Economy 126(5) :1-82.
- 6- Drogalas, G., et al. (2017). "The effect of internal audit effectiveness, auditor responsibility and training in fraud detection." Journal of Accounting and Management Information Systems 16(4): 434-454.
- 7- Farooq, O. and Shehata, N. (2018). "Does external auditing combat corruption? Evidence from private firms." Managerial Auditing Journal 33(3): 267-287.
- 8- Ge, W., et al .(2014). "The effect of internal control on corporate corruption: Evidence from China. National

- Natural Science Foundation of China Project, available at: <https://stanford.io/3c52SpJ> (accessed Feb 2020).
- 9- Hazami-Ammar, S. (2019). "Internal auditors' perceptions of the function's ability to investigate fraud." Journal of Applied Accounting Research 20(2):134-153.
 - 10- Ivakhnenkov, S.(2017). "Corporate corruption and functions of independent and internal auditors. " Economic sciences 2(1): 45-51.
 - 11- Jeppesen, K. (2018). "The role of auditing in the fight against corruption." The British Accounting Review 51(5) :1-11.
 - 12- Motubatse, KN. (2014). "Perceived role of internal auditing in fraud prevention and detection in South African public sector national departments. " African Journal of Public Affairs 7(3):60-72.
 - 13- Neu, D., et al . (2013). "Internal Auditing and Corruption within Government: The Case of the Canadian Sponsorship Program." Contemporary Accounting Research 30(3) : 1223–1250.
 - 14- Nor, R. & Noorhayati, M. (2018). "Whistleblowing Practice in the Public Sector and Internal Audit Effectiveness, Conference." International Conference on Islam and Global Issues, available at <https://bit.ly/2ST3cQx> (accessed Feb 2020).
 - 15- Picur, R. D. (2004). "Quality of Accounting, Earnings Opacity and Corruption. " Review of Accounting and Finance 3: 103-114.
 - 16- Souza, A., et al . (2019). "The internal audit and corruption: a logic on its own or the circumvention of prevailing logics? ." Revista Capital Científico 17(3): 9-25.
 - 17- Umar, H. & Nasution, M. (2018). "The Influence of the Government Internal Control System and Internal Audit on Corruption Prevention Mediated by Implementation of Actuals-Based Accounting." Saudi Journal of Business and Management Studies 1-3(3): 359-372.
 - 18- Van Vu, H., et al. (2018). "Corruption, Types of Corruption and Firm Financial Performance: New Evidence from a Transitional Economy." Journal of Business Ethics 148(4): 847-858.

10/2/2 Reports, Conferences and publications

- 1. ACCA How auditors can help fight corruption in local government, 2018, Available at: <https://bit.ly/39XM3ed> (accessed Feb 2020).**
- 2. ACFE Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse ,2016 , Available at : <https://go.aws/2PlfAqp> (accessed Feb 2020).**
- 3. IIA Internal Audit's Role in Fighting Bribery and Corruption,2018. Available at: <https://bit.ly/2PjDDpM> (accessed Feb 2020).**
- 4. IIA Auditing Anti-bribery and Anti-corruption Programs, 2014 . Available at: <https://bit.ly/2HU1tnK> (accessed Feb 2020).**
- 5. IIA Fraud and Internal Audit,2019, Available at: <https://bit.ly/2uo6HoL> (accessed Feb 2020).**
- 6. IIA International Professional Practices Framework Standards ,2017, Available at: <https://bit.ly/32o8y9W> (accessed Feb 2020).**
- 7. OECD Auditors Alliance Annual Meeting, 2019, Available at: <https://bit.ly/3a5EgeJ> (accessed Feb 2020).**
- 8. OECD Recommendation on Public Integrity ,2017, Available at: <https://bit.ly/37Sqeel> (accessed Feb 2020).**
- 9. Transparency International. (2019). Corruption Perceptions Index 2019, available at <https://bit.ly/38SzZuU> (accessed Feb 2020).**
- 10. a bigger fraud than Enron 2019, available at <https://www.gefraud.com> (accessed Feb 2020).**

11- ملحق الدراسة - قائمة الاستقصاء

استمارة استقصاء لبحث بعنوان:

تفعيل دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية

(دراسة ميدانية)

الأستاذ الفاضل: (اختياري)

تحية طيبة وبعد،

- أتشرف بأن أقدم لسيادتكم قائمة الاستقصاء التالية والتي تمثل أحد الجوانب البحثية للدراسة التي يعدها الباحث، لذا يتطلع الباحث إلى حسن تعاونكم وتوليكم العناية اللازمة عند الإجابة على أسئلة الاستمارة بهدف إعطاء البحث قيمة مضافة ناشئة من إجاباتكم المبنية على واقع خبرتكم المهنية.
- وتهدف قائمة الاستقصاء إلى تجميع الحقائق التي تُفسر وتفعيل دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد داخل الوحدات التنظيمية العامة والخاصة.
- يؤكد الباحث على تقدير واحترام الآراء التي يتم إبدائها في القائمة وأنها سوف تكون محل بحث وتحليل من الباحث للاستفادة منها في الوصول إلى نتائج الدراسة.

مقدمه لسيادتكم

دكتور: احمد سليم محمد سليم

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة عين شمس

2020

مفاهيم أساسية

- 1) الفساد: إساءة استخدام السلطة العامة لتحقيق مكاسب شخصية
- 2) صور الفساد حسب اتفاقية الأمم المتحدة 2004
 - غسل الأموال
 - رشوة الموظفين العموميين الوطنيين والأجانب
 - اختلاس الممتلكات العامة أو تبديدها أو تسريبها أو إخفائها
 - المتاجرة بالنفوذ وإساءة استغلال الوظائف
 - الإثراء غير المشروع
 - إعاقة سير العدالة
- 3) الوحدة التنظيمية: تشمل الشركات الخاصة والشركات العامة والجهات الحكومية المختلفة التي تشترك في وقائع الفساد
- 4) برامج مكافحة الفساد: برنامج تضعه الإدارة العليا لمكافحة كافة صور الفساد داخلها بهدف حماية موارد الوحدة وسمعتها والعاملين بها
- 5) المراجعة الاستقصائية القضائية: هي المعرفة بالقوانين المنظمة والاستعانة بمهارات التحقيق والبحث عن الأدلة المادية لكشف وقائع الفساد

بيانات المستقصي منهم: يرجى تحديد الإجابة المناسبة

<u>الموقع الوظيفي: حدد طبيعة وظيفتك</u>	<u>التأهيل العلمي: حدد اعلي درجة علمية حصلت عليها</u>
1. مراجع داخلي بجهة حكومية ()	1. بكالوريوس محاسبة ()
2. مراجع داخلي بشركة خاصة ()	2. دبلوم دراسات عليا ()
3. مراجع بمكتب مراجعة خاص ()	3. ماجستير ()
4. مراجع بالجهاز المركزي للمحاسبات ()	4. دكتوراة ()

الخبرة المهنية: حدد مدى سنوات الخبرة الخاص بك	التأهيل المهني: حدد مستوى التأهيل المهني الخاص بك
1. اقل من 5 سنوات ()	1. عضوية جمعية المراجعين المصرية ()
2. من 5 سنوات إلى 10 سنوات ()	2. عضوية معهد المراجعين الداخليين IIA ()
3. أكثر من 10 سنوات ()	3. لا توجد

القسم الأول: علاقة وظيفة المراجعة الداخلية بعملية مكافحة الفساد

برجاء إبداء رأيك في موقف المراجع الداخلي من مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية

م	بيان	أوافق تماماً	أوافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
1.	يجب أن تمارس وظيفة المراجعة الداخلية من خلال إدارة مستقلة تابعة للإدارة العليا بالوحدة التنظيمية					
2.	تتولي الإدارة العليا بالوحدات التنظيمية تصميم وتنفيذ برامج لمكافحة الفساد بداخلها					
3.	تتوافق برامج مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية مع رؤية الدولة في مكافحة الفساد.					
4.	يتناسب دور تقييم برامج الفساد داخل الوحدات التنظيمية مع طبيعة عمل المراجع الداخلي وليس المراجع الخارجي					
5.	يقوم المراجع الداخلي بتقييم كفاءة وفاعلية برامج مكافحة الفساد داخل الوحدة التنظيمية					
6.	يقوم المراجع الداخلي بمراجعة برنامج الإدارة لمكافحة الفساد بصورة منفصلة					

					يقوم المراجع الداخلي بمراجعة برنامج الإدارة لمكافحة الفساد ضمن عمليات المراجعة التقليدية	7.
--	--	--	--	--	------------------------------------------------------------------------------------------	----

القسم الثاني: دور المراجع الداخلي في تقييم كفاءة وفاعلية برامج مكافحة الفساد

برجاء إبداء رأيك في دور المراجع الداخلي في تقييم كفاءة وفاعلية برامج مكافحة الفساد

م	بيان	أوافق تماماً	أوافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
1.	تصدر الإدارة العليا مدونة سلوك موجهة لكافة العاملين بالوحدة توضع السلوك السليم وغير السليم في التعامل مع كافة المتعاملين مع الوحدة من الخارج خاصة في المعاملات المرتبطة بالتحصيل والسداد للوقاية من وقوع الفساد					
2.	قد تتسامح الإدارة العليا في بعض وقائع الفساد المرتبطة بالموظفين ذوي المستويات الإدارية العليا					
3.	يحصل العاملين بالوحدة التنظيمية على توعية بالفساد وصوره ومخاطره على الوحدة والعاملين من خلال برامج تدريبية مخصصة لهذا الغرض					
4.	توفر إدارة الوحدة التنظيمية وسيلة للإبلاغ عن وقائع الفساد داخلها من خلال خط ساخن داخلي معلن عنه ومعروف لجميع العاملين					

					5. تقوم الإدارة العليا بمتابعة برنامج مكافحة الفساد التي أصدرته
					6. تتولى جهة مستقلة (قسم - إدارة) للتحقيق في وقائع الفساد داخل الوحدة التنظيمية
					7. توقع الإدارة العليا عقوبات رادعة على وقائع الفساد الحقيقية المكتشفة بناء على تقارير جهة التحقيق المستقلة
					8. يقوم المراجع الداخلي بتقديم تقارير دورية عن تقييمه لبرنامج مكافحة الفساد داخل الوحدة التنظيمية

القسم الثالث: متطلبات مقترحة لتفعيل دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد

برجاء إبداء رأيك في المتطلبات المقترحة لتفعيل دور المراجع الداخلي في مكافحة الفساد

م	بيان	أوافق تماماً	أوافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
	(1) متطلبات متعلقة بدور الدولة					
1.	توفير آليات لمتابعة ترجمة توجه الدولة نحو مكافحة الفساد إلى برامج تفصيلية تضعها الإدارات العليا					
2.	إنشاء إدارات مراجعة داخلية مستقلة وذلك على النحو الذي يمنحها القدرة على تفعيل دورها الرقابي في مكافحة الفساد					
3.	دعم دور الأجهزة الرقابية العليا في كشف كافة صور الفساد داخل الوحدات العامة والإعلان عن جهود الدولة في مكافحة الفساد					

					(2) متطلبات متعلقة بدور الإدارة العليا
					1. تصميم وتنفيذ برامج جادة لمكافحة كافة صور الفساد داخل الوحدة التنظيمية
					2. إنشاء إدارة المراجعة الداخلية ووضعها بشكل مستقل في الهيكل الإداري
					3. تحمل الإدارة العليا لمسئوليتها تجاه وقائع الفساد المكتشفة التي تظال الموظفين بكافة المستويات الإدارية
					(3) متطلبات متعلقة بدور إدارة المراجعة الداخلية
					1. تبني المراجعين الداخليين لمدخل المراجعة الاستقصائية القضائية
					2. اعتماد دليل إجراءات عمل موحد يستخدمه المراجعين الداخليين
					3. الاعتماد على النماذج العلمية والنظم الإلكترونية في رصد وتقييم المخاطر
					4. تأهيل المراجعين الداخليين بمنحهم فرص دائمة في الحصول على التأهيل العلمي والتدريب على أحدث سبل تقييم برامج مكافحة الفساد
					5. توفير الحماية اللازمة للمراجعين الداخليين حال قيامهم بمهام مكافحة الفساد
					6. تقديم التوصيات اللازمة للإدارة العليا التي تهدف إلى تغيير نظم العمل وقواعد الرقابة الضعيفة