"نموذج مقترح لتعزيز دور المراجعة الداخلية كأحد خدمات التأكد الإستباقية والإستشرافية في الحد من ممارسات الفساد المالي بالشركات"

A proposed model to enhance the role of internal audit as one of the proactive and forward-looking assurance services in reducing financial corruption practices in companies.

د.مبروك محمد السيد نصير
مدرس بمعهد العالي للعلوم الادارية
mabrouknosir@gmail.com

مجلة الدراسات التجارية المعاصرة

كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ
المجلد السابع . العدد الثاني عشر- الجزء الأول
ينـاير ٢٠٢٢م

رابط المجلة : https://csj.journals.ekb.eg

ملخص البحث

إن الإفصاح والشفافية أصبح سمة من سمات الدول المتقدمة الذي يضفي علي الشركات العاملة بها قيمة اقتصادية تفوق نظيرتها التي تعمل في بيئة اقتصادية منغلقة, وتعد ظاهرة الفساد المالي ظاهرة عالمية واسعة الانتشار، وقد أظهرت منظمة الشفافية الدولية انخفاض مؤشر الشفافية في السنوات الأخيرة لكثير من الدول العربية, مما يشير إلي انتشار ظاهرة الفساد المالي في تلك الدول ومن بينها مصر لغياب دور الرقابة المالية وعدم تفعيل معايير المراجعة الداخلية وعدم إعطائها المساحة الكافية بتنفيذ آليات المساءلة والمحاسبة داخل الشركات.

ولاقت المراجعة الداخلية اهتمام كبير لمواجهة الغش والفساد المالي في القوائم المالية بالشركات, ولكن لا تستطيع القيام بدورها علي الوجه المطلوب دون توفير الاستقلالية الكاملة والحياد التام، الأمر الذي يتطلب وجود جهة مهنية متخصصة تقوم بالإشراف والمتابعة علي أعمال ومهام المراجعة الداخلية ومنع تدخل الإدارة في نتائجها, حيث ان تحكم مجالس إدارة الشركات في مكتسبات المراجعة الداخلية وتحجيم دورها يقلل من فرص اكتشاف حالات الغش والفساد المالي.

واستهدف البحث ضرورة تعزيز دور المراجعة الداخلية كمدخل لخدمات التأكد الاستباقية التي تعمل علي التحسين المستمر, من خلال الالتزام بالميثاق الأخلاقي للممارسات المهنية, ومقابلة السلطة بالمسئولية مع ترسيخ مبدأ الاستقلالية والموضوعية في نظام المراجعة الداخلية, وبذل العناية المهنية الواجبة عند أداء المراجعة الداخلية, بالإضافة إلي تأكيد الجودة في تقرير المراجعة الداخلية بما يساهم في وضع ضوابط حاكمة تساعد في كشف الغش والفساد المالي في بيئة الأعمال المصرية.

وأسفرت نتائجه علي أن دور المراجعة الداخلية لم يعد ينصب علي خدمات التأكيد الداخلي وفقط بينما يمتد إلي الخدمات الاستشارية كمدخل لخدمات التأكد الاستباقية, حيث تلعب المراجعة الداخلية دورا مهما في مساعدة الإدارة علي تحمل مسؤوليتها المختلفة , حيث يوجد تأثير جوهري بين دور المراجعة الداخلية كمدخل لخدمات التأكد الاستباقية علي الحد من الفساد المالي بالشركات من خلال المتغيرات المستقلة الثلاث: تأكيد الجودة في تقرير المراجعة الداخلية والالتزام بالسلوكيات الأخلاقية ومقابلة السلطة بالمسئولية في نظام المراجعة الداخلية اولاستقلالية والموضوعية في نظام المراجعة الداخلية. وجاءت التوصيات بضرورة بذل العناية المهنية في أداء مهمة المراجعة الداخلية من خلال الالتزام بممارسات الأداء التنفيذي للمراجعة الداخلية والتي تحكمها معايير الأداء.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية؛ المراجعة الإستباقية؛ الفساد المالي

Abstract

Disclosure and transparency have become a feature of developed countries, which gives companies operating in them an economic value that exceeds their counterparts operating in a closed economic environment. The phenomenon of financial corruption is a widespread global phenomenon, and Transparency International has shown a decrease in the transparency index in recent years for many Arab countries. , which indicates the spread of the phenomenon of financial corruption in those countries, including Egypt, due to the absence of the role of financial control, the failure to activate internal audit standards, and the failure to give them enough space

to implement accountability and accountability mechanisms within companies.

The internal audit has received great attention to confront fraud and financial corruption in the companies' financial statements, but it cannot perform its role in the required manner without providing complete independence and complete impartiality, which requires the presence of a specialized professional body that supervises and monitors the work and tasks of internal audit and prevents management from interfering in its results. As the company's boards of directors control the earnings of the internal audit and reduce its role, it reduces the chances of detecting cases of fraud and financial corruption.

The research aimed at the necessity of strengthening the role of internal audit as an entry point for proactive assurance services that work on continuous improvement, through adherence to the ethical charter of professional practices, and meeting the authority with responsibility with the consolidation of the principle of independence and objectivity in the internal audit system, and due professional care when performing internal audit, in addition to confirming Quality in the internal audit report, which contributes to the development of governing controls that help detect fraud and financial corruption in the Egyptian business environment.

Its results revealed that the role of internal audit is no longer focused on internal assurance services and only, while it extends to consulting services as an entry point for proactive assurance services, where internal audit plays an important role in helping the administration to assume its various responsibilities, where there is a substantial impact between the role of internal audit as an entrance to assurance services. Proactively reducing financial corruption in companies through the three independent variables: quality assurance in the internal audit report, commitment to ethical behaviors, meeting authority with responsibility in the internal audit system, or independence and objectivity in the internal audit system. The recommendations came to the need to exercise professional care in the performance of the task of internal audit by adhering to the practices of the executive performance of internal auditing, which are governed by performance standards.

Keywords: internal audit; proactive audit; Financial corruption

مقدمة

إن العصر الحالي يتميز بالانفتاح المعلوماتي الذي يتطلب قدر كبير من الوضوح والشفافية لتحسين بيئة المعلومات للحد من ظاهرة الفساد تحقيق مزيد من النزاهة المالية, حيث إن الإفصاح والشفافية أصبح سمة من سمات الدول المتقدمة الذي يضفي علي الشركات العاملة بها قيمة اقتصادية تفوق نظيرتها التي تعمل في بيئة اقتصادية منغلقة, فالدول التي ترسخ لفكرة عدم تداول البيانات الاقتصادية أو عدم موثوقية المعلومات المالية تفتقد إلي الشفافية بما يجعل البيئة الداخلية بمؤسساتها وهيئاتها الاقتصادية مهيأة لممارسات الفساد والتعاملات المالية غير المنضبطة.

وتعد ظاهرة الفساد المالي والإداري ظاهرة عالمية واسعة الانتشار، وذات جذور تأخذ أبعادا واسعة وتتداخل فيها عوامل مختلفة يصعب التمييز بينها، وتختلف درجة شموليتها من مجتمع إلى آخر وبدرجات ونسب متفاوتة. (عابد, ٢٠١٣, ص:١٢٨) وقد أظهرت منظمة الشفافية الدولية انخفاض مؤشر الشفافية في السنوات الأخيرة لكثير من الدول العربية, مما يشير إلي انتشار ظاهرة الفساد المالي في تلك الدول ومن بينها مصر لغياب دور الرقابة المالية وعدم تفعيل معايير المراجعة الداخلية وعدم إعطائها المساحة الكافية بتنفيذ آليات المساءلة والمحاسبة داخل الشركات.

ولاشك إن المراجعين لديهم مركز فريد داخل المؤسسات باعتبارهم ممثلي المصلحة العامة ، كما أنهم يرصدون ويعدون تقارير عن التزام المنظمة بالمعايير المقررة ، كما إن نطاق ومدى المراجعة في المجتمع قد اضحى متزايدا، ولذلك فإن المراجعين يعتبرون في وضع جيد على وجه الخصوص في مجال مكافحة الفساد. (لطفي, ٢٠٢٠) حيث أصبح الغش والفساد المالي ظاهرة تجتاح كثير من دول العالم, وقد ناهضت الأمم المتحدة ذلك مبكراً بموجب اتفاقية مكافحة الفساد لعام ٢٠٠٣ والقيام بتجريم ممارسات الفساد المالي ومنها الاختلاس والرشوة والمتاجرة بالنقود في القطاعين العام والخاص. (عبداللطيف, ٢٠٠٤, ص: ٩٥)

جدول رقم (١) : ترتيب الدول العربية وفق مؤشر الشفافية
(تقرير منظمة الشفافية الدولية, ٢٠٢٠)

الترتيب	الدولة	مؤشر 2019	مؤشر 2018	مؤشر 2017	مؤشر 2016	مؤشر 2015	مؤشر 2014	مؤشر 2013	مؤشر 2012
21	الإمارات	71	70	71	66	70	70	69	68
56	عمان	52	52	44	45	45	45	47	47
85	الكويت	40	41	39	41	49	44	43	44
105	مصر	35	33	32	34	36	37	32	32
137	موريتانيا	28	27	28	27	31	30	30	31
168	ليبيا	18	17	17	14	16	18	15	21
173	السودان	16	16	16	14	12	11	11	13
176	اليمن	15	14	16	14	18	19	18	23
177	سوريا	13	13	14	13	18	20	17	26
178	جنوب السودان	12	13	12	11	15	15	14	N/A

ويسرد جدول رقم (١) ترتيب عشرة دول عربية ضمن قائمة عالمية تضم ما يقرب من ١٨٠ دولة والذي يتحدد بمائة نقطة, ويتضمن الدول الأكثر ارتفاعاً في مؤشر الشفافية وهي الإمارات وعمان والدول ذات المستوي المتوسط في مؤشر الشفافية مثل الكويت ومصر وكذلك الدول الأكثر انخفاضاً في مؤشر الشفافية مثل جنوب السودان واليمن والسودان, وكلما كان هناك انخفاض في المؤشر وتراجع في الترتيب كلما دل علي انتشار وتفشي ظاهرة الفساد المالي داخل تلك الدول, حيث يرتبط حجم هذه الظاهرة بعدد النقاط التي تحصل عليها كل دولة والواردة بالجدول ويتم تفسيرها علي النحو التالي :-

- تقع مصر والكويت وموريتانيا في الربع الثالث من مؤشر ترتيب الشفافية, والذي يضعها في مصاف الدول التي يوجد بها فساد من المنظور العالمي. كما تراجعت الكويت على سلم الفساد الإداري والمالي التابع لمنظمة الشفافية الدولية بعد أن كانت تصنف من الدول الأولى على مستوى الشرق الأوسط والمنطقة العربية في مجال محاربة الفساد. (الركيبي, ٢٠١٤م, ص ٦١٧)
- تقع ليبيا والسودان واليمن وسوريا وجنوب السودان في الربع الرابع من مؤشر ترتيب الشفافية, مما يجعلها من الدول الأكثر فساداً علي مستوي العالم.
- مازالت مصر تقع في منطقة الخطر ما بين شد وجذب بين أنظمة الدولة وأركان الفساد المستشري داخل مؤسساتها ليتأرجح المؤشر مابين (٣٢- ٣٧) نقطة, وان دولة كبيرة كمصر خطت خطوات كبيرة نحو مواجهة الفساد واقتلاع جذوره بمؤسساتها من خلال أنظمتها الداخلية وأجهزتها الرقابية القوية.

وهذا يؤكد علي ما جاء باتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد الفقرة السادسة منها بضرورة وجود جهات متخصصة في مكافحة الفساد في مصر علي غرار الطرق والمعايير الدولية لبعض التجارب العالمية المشابهة. (UNCAC, 2005, P.6)

المشكلة البحثية

تشكل المؤسسات والشركات والهيئات الاقتصادية جزء هام ومؤثر في اقتصاديات الدول بما يؤثر علي مستوي الشفافية لديها, وان الوصول إلي القدر المعقول من الشفافية والنزاهة بتلك الكيانات يتطلب مزيد من التدقيق والحماية والمراجعة الإستباقية في أنظمتها المالية, مع بذل المزيد من العناية المهنية الكافية للوقوف علي حقيقة تقاريرها المالية ومراكزها القانونية, ويمكن أن يتحقق ذلك بإعادة صياغة دور المراجعة الداخلية باعتبارها أحد خدمات التأكد الإستباقية والإستشرافية التي تضمن القضاء علي محاور ومنابع الفساد المتوقع داخل الشركات. حيث تحولت المراجعة الداخلية من كونها طريقة للتقييم والفحص والمتابعة الداخلية إلي نظام التأكيد الموضوعي من خلال تقديمها كخدمات استشارية. (إبراهيم, ٢٠٠٥، ص: ٠٩)

وقد لاقت المراجعة الداخلية اهتمام كبير لمواجهة الغش والفساد المالي في القوائم المالية بالشركات, ولكن لا تستطيع القيام بدورها علي الوجه المطلوب دون توفير الاستقلالية الكاملة والحياد التام، الأمر الذي يتطلب وجود جهة مهنية متخصصة تقوم بالإشراف والمتابعة علي أعمال ومهام المراجعة الداخلية ومنع تدخل الإدارة في نتائجها. فبدأ الفكر المحاسبي يتغير باتجاه تغيير الدور التقليدي لوظيفة المراجعة الداخلية، بحيث تصبح جميع أنشطتها المستحدثة ذات قيمة اقتصادية، وفي الوقت نفسه تضفي مهارات جديدة على سلوكية وشخصية المراجع الداخلي, تؤدي إلى تحسين أدائه في مجال الخدمات التو كيدية والاستشارية. (عبد المنعم ، ٢٠٠٨، ص:٧٦) وقد تطورت المراجعة الداخلية نتيجة لظهور مفهوم حوكمة الشركات، فبعد أن كانت تنشأ داخل الشركة مقتصرة خدماتها على الفحص والتقييم بهدف مساعدة أفراد الشركة على تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية، تطورت وأصبحت ترتكز وظيفتها على خدمات التأكيد الموضوعي والاستشاري، من أجل زيادة قيمة الشركة والعمل على تحقيق أهدافها. (دراوسي, ٢٠١٢)

وان تدخل الإدارة في بعض الأحيان في أداء المراجعة الداخلية وتهميش دورها يقلل من فرص اكتشاف حالات الغش والفساد المالي, مما يتطلب مزيد من الاستقلالية للقائمين علي أداء مهمة المراجعة الداخلية سواء علي المستوي الكلى أو علي المستوي الجزئي. حيث تؤدي المراجعة الداخلية دوراً مهماً في تحسين العمل في الشركة وفي منع التلاعب والاحتيال واكتشاف الأخطاء، كون المراجعين الداخليين موظفون داخل الشركة ولهم الدراية الكاملة بطبيعة عمليات الشركة والسياسات المحاسبية المتبعة. (الكبيجي, ٢٠١٥, ص ١٨٠) لذلك كان من الضروري التحول بالمراجعة الداخلية كأحد خدمات التأكد التي يتطلبها إضفاء الثقة علي المعلومات المالية وتجفيف منابع الغش والفساد بالقوائم المالية في المؤسسات والشركات. وان القيام بعملية المراجعة يتطلب من المراجع أداء مهامه في ضوء المعايير المهنية والالتزام الكامل بها ، لتقديم خدمات التأكيد بالجودة المطلوبة وعرض المعلومات ذات الموثوقية للمستخدمين المرتقبين الخارجيين ، وحماية المساهمين بكشف الأخطاء ومنع الغش والتلاعب ومواجهة المخاطر المتوقعة من الفساد المالي. (المعمري, ٢٠١٣ ص٣٠٥)

تتمثل مشكلة البحث في أنه بالرغم من وجود تحسن في مستوي الشفافية بالبيئة المصرية وذلك طبقاً لتقرير منظمة الشفافية الدولية, إلا أن مصر مازالت في ترتيب الدول التي تقع في مؤشر الفساد المالي لضعف أدوات الرقابة المالية، مما يستدعي إعادة تصميم وظيفة المراجعة الداخلية في إطار إستراتيجية المراجعة الاستباقية وخدمات التأكد الاستشرافية التي تمنع وقوع المخالفات المالية وتقضي علي حالات الغش والفساد المالي بالشركات مبكراً. حيث يجب الارتقاء بمهنة المراجعة حتى تتمكن المؤسسات من الاستمرار في التوسع في الأعمال. (الفاضلي،٢٠١٧ ص٥٣) ويمكن صياغة المشكلة البحثية في إظهار دور المراجعة الداخلية في تقديم خدمات التأكد الاستباقية التي تعطي للشركات قيمة اقتصادية حقيقية، من خلال منع ارتكاب الغش والفساد المالي داخل الهيئات والمؤسسات والشركات, حيث يقع عبء كشف الاحتيال والفساد المالي والإبلاغ عنه داخل إطار وظيفة المراجعة الداخلية, ويكون أحد أهم مسؤولياتها الأولية منع وقوع الغش وكشف الانحرافات المالية التي تهدد الشركات ومن ثم تهدد كيانات الدول واقتصادياتها. ويلخص الباحث المشكلة البحثية في التساؤلات التالية :-

- ما مدي إمكانية استخدام المراجعة الداخلية كمدخل لخدمات التأكد الاستباقية للحد من الفساد المالي بالشركات؟
- هل توجد فروق جوهرية لدور المراجعة الداخلية كمدخل لخدمات التأكد الاستباقية في الحد من الفساد المالي بالشركات ؟
- هل توجد علاقة ارتباط جوهرية بين دور المراجعة الداخلية كمدخل لخدمات التأكد الاستباقية والحد من الفساد المالي بالشركات ؟
- هل هناك تأثير جوهري لدور المراجعة الداخلية كمدخل لخدمات التأكد الاستباقية والحد من الفساد المالي بالشركات ؟
- ما هو النموذج المقترح لتحقيق دور المراجعة الداخلية كمدخل لخدمات التأكد الاستباقية في الحد من الفساد المالي بالشركات ؟

أهمية البحث

يستمد البحث أهميته العلمية من مدي مساهمته في تطوير الفكر المحاسبي حول دور المراجعة الداخلية والتحول به ليكون أحد مداخل خدمات التأكد الاستباقية الذي يتم رصده مؤخراً, وصقل وعي المهنيين بتحديث وظيفة المراجعة الداخلية ودورها كأحد خدمات التأكد الاستشرافية والاستشارية. بينما يستمد البحث أهميته العملية من ارتباط وظيفة المراجعة الداخلية بالمراجعة

الاستباقية والاعتماد عليها كمدخل لخدمات التأكد الاستشرافية, لتحقيق قدر كبير من النزاهة والشفافية في المعلومات المالية بما يحقق نتائج ايجابية في التصدي للانحرافات والحد من الفساد المالي بالشركات بالبيئة المصرية.

أهداف البحث

يتمثل هدف البحث الرئيسي في إبراز دور المراجعة الداخلية باعتبارها أحد خدمات التأكد الاستباقية للحد من الانحرافات والفساد المالي بالشركات علي النحو التالي :-

- التعرف علي الدور الجديد للمراجعة الداخلية واستخدامها كمدخل لخدمات التأكد الاستباقية للحد من الفساد المالي بالشركات.
- إظهار الفروق الجوهرية لدور المراجعة الداخلية كمدخل لخدمات التأكد الاستباقية في الحد من الفساد المالي بالشركات بين فئتي المستقصي منهم بالدراسة الميدانية.
- تحديد علاقة الارتباط الجوهرية بين دور المراجعة الداخلية كمدخل لخدمات التأكد الاستباقية والحد من الفساد المالي بالشركات.
- بيان أثر دور المراجعة الداخلية كمدخل لخدمات التأكد الاستباقية علي الحد من الفساد المالي بالشركات.
- عرض النموذج المقترح لدور المراجعة الداخلية باعتبارها أحد خدمات التأكد الاستباقية والاستشارية لحماية حقوق المساهمين وكافة الأطراف المعنية من مخاطر الفساد المالي.

فروض البحث

لتحقيق أهداف البحث تم صياغة الفروض التالية:-

الفرض الأول : لا توجد فروق جوهرية بين فئتي المستقصي منهم حول دور المراجعة الداخلية كمدخل لخدمات التأكد الاستباقية والحد من الفساد المالي بالشركات؟

الفرض الثاني: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين دور المراجعة الداخلية كمدخل لخدمات التأكد الاستباقية وبين الحد من الفساد المالي بالشركات ؟

الفرض الثالث: لا يوجد تأثير جوهري بين دور المراجعة الداخلية كمدخل لخدمات التأكد الاستباقية علي الحد من الفساد المالي بالشركات ؟

حدود البحث

يقتصر البحث على دور وظيفة المراجعة الداخلية المبنية علي المعايير العامة الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية, مع التأكيد علي الالتزام بتلك المعايير التي تضيف دور جديد للمراجعة الداخلية باعتبارها أحد مداخل المراجعة الاستباقية وخدمات التأكد الاستشرافية لتقديم خدمات استشارية تحقق الحماية الوقائية للشركات, وتكشف الانحرافات قبل حدوثها وتمنع الفساد قبل وقوعه لضمان النزاهة والشفافية بالشركات في البيئة المصرية.

منهج البحث

يعتمد البحث على المنهج الاستنباطي لموضوع البحث من أدبيات الفكر المحاسبي والمقالات العلمية والكتابات البحثية والمراجع والكتب ذات الصلة والاطلاع علي الدراسات السابقة والأبحاث المنشورة في المجلات العلمية والدوريات المتخصصة في مجال المراجعة الداخلية والمراجعة

الاستباقية وخدمات التأكد الاستشرافية. وكذلك المنهج الوصفي الاستقرائي لإجابات المستقصي منهم بالدراسة الميدانية لتحليل الدور الوظيفي للمراجعة الداخلية وأثرها علي ظاهرة الفساد المالي بالشركات, والمنهج التحليلي الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية لاختبار الفروض البحثية والوصول إلي الآثار المحققة لاستخدام المراجعة الداخلية كأحد وظائف المراجعة الاستباقية وخدمات التأكد الاستشرافية في مواجهة الغش والاحتيال والحد من الفساد المالي بالشركات لحماية حقوق المساهمين وكافة الأطراف المعنية.

تنظيم البحث

من أجل تحقيق أهداف البحث واختبار الفروض البحثية اشتمل الجزء التالي من البحث علي الدراسات البحثية السابقة, المراجعة الداخلية كأحد خدمات التأكد الاستباقية, علاقة المراجعة الاستباقية بالفساد المالي, الدراسة الميدانية والنموذج المقترح, النتائج والتوصيات, الدراسات البحثية المستقبلية, حيث تم التقسيم وفق المحاور والتقسيمات التالية:-

أولاً : الدراسات البحثية السابقة

تناولت دراسة (دراوسي ،٢٠١٠) إمكانية تفعيل أداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري ، لقد ساهمت الأزمات والانهيارات والفضائح التي حدثت في شركات أمريكية عملاقة مثل شركة إنرون للطاقة، والتي تبعها انهيار شركة آرثر أندرسون التي تمثل أكبر شركة تدقيق في العالم، وذلك لثبوت تورطها بانهيار شركة إنرون, وقد ساهم ذلك في الدفع بمفهوم جديد إلى الظهور وهو مفهوم حوكمة الشركات التي جاءت لتمثل الحل المناسب لمعالجة أسباب الانهيار، وأزمة الثقة التي أثرت على أغلب التعاملات في الأسواق العالمية. وانتهت إلي أن من أهم المسببات الرئيسية وراء الفساد المالي والإداري الذي أدي الي انهيار تلك الشركات هو التضليل وضعف مستوى المراجعة الداخلية، مما أدى إلى فقدان الثقة في إدارات ومجالس إدارات الشركات والأنظمة الرقابية والمحاسبية المتبعة في تلك الشركات.

تناولت دراسة (الشيخ ،٢٠١١) دور المراجعة الداخلية في ضبط المال العام والدور الذي تقوم به المراجعة الداخلية في الرقابة علي المال العام والحفاظ عليه، لاكتشاف مواطن التعدي علي المال العام من خلال الأخطاء المحاسبية وتلاعب العاملين في عدم إظهار ، واستهدفت وضع إطار عملي يساعد عي تطبيق الضبط الداخلي طبقاً للوائح المالية لتقليل الاختلاسات وزيادة الوعي بالأساليب اللازمة للمحافظة علي المال العام. وانتهت إلي وجود اختلافات بين إدارة المراجعة الداخلية والإدارات الأخرى لعدم فهم طبيعة عمل المراجع الداخلي كعنصر رقابي لتلك الإدارات التنفيذية, مما يتطلب وضع معايير خاصة لاختيار المراجعين الداخليين وتدريبهم حتى يكونوا علي درجة عالية من الكفاءة.

تناولت دراسة (زكريا ،٢٠١١) وسائل التنسيق بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية للحد من ظاهرة الفساد في شركات القطاع العام والإدارات الحكومية ، وإمكانية التعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، من خلال تطبيق متطلبات الإستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد - المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة-" INTOSAI" . وانتهت إلي ضرورة التعاون والتنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي وتبادل التقارير الرقابية بينهما, وتطبيق توصيات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية مع إصدار معيار محلي يحدد وينظم أساليب التعاون والتنسيق بينهما.

تناولت دراسة (البكوع،٢٠١٢) متطلبات تفعيل نظم الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في الوحدات الخدمية, حيث تمثل نظم الرقابة الداخلية أحد أهم الوسائل الهامة في

فحص صحة البيانات المحاسبية وتحديد درجة دقتها للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري، وانتهت إلي ضرورة الحصول على أدلة الإثبات الكافية والمناسبة لعملية الرقابة الداخلية, مع وجوب تقويم لنظم الرقابة الداخلية لوجود نظام كفؤ وفعال كأساس للحد من الفساد من خلال الوسائل الهامة الواجب اعتمادها في مكافحة الفساد المالي والإداري.

تناولت دراسة (Joe،2012) مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن صحة حسابات المؤسسة واستخدام الجهود اللازمة للكشف عن الغش. وركز الباحث أيضا على تحقيق العلاقة بين مراجعي الحسابات والإدارة لصالح توثيق القوائم المالية ويجب أن تكون ذات موثوقية وتعطي تأكيدات للنتائج المالية. وانتهت إلي أن مسؤولية الغش عن مراجعة القوائم المالية يحددها معيار التدقيق الدولي رقم (٢٤٠).

تناولت دراسة (الحلو ، ٢٠١٢) المسؤولية المهنية لمدقق الحسابات في قطاع غزة لاكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية, وتم تطبيقيها علي مكاتب تدقيق الحسابات بغزة, واستهدفت التعرف علي جوانب المسئولية المهنية لمراقبي الحسابات في القطاع نحو اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية. وانتهت إلي ضرورة مدي التزام مدقق الحسابات بالمعايير المهنية, ومدي قدرتهم علي اكتشاف مخاطر غش الإدارة في القوائم المالية.

تبحث دراسة (Modugu، 2012) بشكل حاسم في التحديات التي يطرحها الفساد على المدققين وتقارير التدقيق، ويتم إجراء هذه الدراسة لاكتشاف تحديات المراجعين في البيئة الفاسدة وبالتالي تحديد العوامل اللازمة لمواجهة هذه التحديات, ويجب تطوير معايير التدقيق الخاصة بمراجعة الفساد في ضوء ممارسات الإدارة. ويجب أن يتعرف المدققون على ممارسات المراجعة في هذا المجال من خلال دراسة مختلف الأدلة والأدلة الأساسية حول هذا الموضوع. وانتهت إلي ضرورة أن يكون لدى مراجعي الحسابات قائمة بالفرص المتعلقة بالفساد.

تناولت دراسة (Yuhao Zhou، 2012) الإطار القانوني والتنظيمي الذي يحكم عمل المراجعين الخارجيين ومسؤوليات المراجعين الخارجيين في الكشف عن احتيال الشركات والإبلاغ عنه في مقارنة بين المملكة المتحدة والصين، هذه الاختلافات يمكن أن تعكس بعض الصعوبات للمراجعين الصينيين في الكشف عن الغش في تلك الشركات والإبلاغ عنه, واستهدفت تعزيز دور المراجعين الصينيين في الكشف عن الاحتيال في الشركات والإبلاغ عنه. وانتهت الي ان جودة المراجعة الخارجية في الصين ساهمت في ضمان موثوقية المعلومات المالية التي تقدمها تلك الشركات الصينية.

جاءت دراسة (Stephanie، 2012) من أجل إلقاء الضوء على حدود المراجعة لكشف الغش بالاعتماد على المقابلة والتحليل مع كبار مكاتب المحاسبة وأساتذة ومراجعين في الولايات المتحدة الأمريكية, واستهدفت فرض قيود للكشف عن الغش والتواطؤ بين الإدارة ومراجعي الحسابات والمسؤوليات التي تقع على عاتقهم بالإضافة إلى المسؤولية المهنية لمراجع الحسابات وحدود المسائلة والشفافية للمراجعين تجاه المستثمرين والمؤسسة والإدارة, وموقف الحكومة من هذه الممارسات والمعايير التي تردع مثل هذه التصرفات والتجاوزات الغير قانونية، وأيضا نظام الرقابة الداخلية وكفاءته في كشف الغش. وأهم ما توصلت إليه الدراسة هو أن الوظيفة الأساسية لمراجعي الحسابات هو اكتشاف الغش، كما أن المسؤولية الداخلية تقع بأغلبية ساحقة على عاتق الإدارة تجاه الغش.

تمحورت دراسة (Ben، 2013) حول إشكالية مدى مساهمة مراجع الحسابات في الكشف عن مسؤولية احتيال المستخدمين. ومسؤولياته حول الكشف عن الغش طبقاً للمعيار الدولي للمراجعة رقم (٢٤٠). وإن الغرض من هذه الدراسة هو مقارنة بين التصورات الخاصة بالتدقيق عبر المستخدمين في الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا وإمكانية الوثوق بتقرير المراجع. وتوصلت

الدراسة إلى أن مراجع الحسابات يقدم تقرير سنوي حول نظام الرقابة الداخلي لوصف عمليات الرقابة لضمان تقارير متناسقة مع البيانات المالية للمؤسسة.

تناولت دراسة (غنيم، ٢٠١٤) دور لجان المراجعة كأحد آليات الحوكمة في مواجهة الفساد المالي في البيئة السعودية, واستهدفت تعميق المعرفة بالدور الذي تقوم به لجان المراجعة الداخلية في تفعيل دور المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وانعكاس ذلك علي مواجهة الفساد المالي. وانتهت الي ان لجان المراجعة تساهم بدرجة كبيرة في مواجهة الفساد المالي في الشركات من خلال القيام بمهامها ومسئولياتها فيما يخص تفعيل آلية المراجعة الداخلية مع ضرورة اعداد التقارير الخاصة بتطوير نظم العمل والنظم المحاسبية والإجراءات المالية, ومن ثم الحد من التلاعب ومواجهة الفساد المالي.

تناولت دراسة (محمد ، ٢٠١٤) تقييم تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية الحديثة للحد من انتشار ظاهرة الفساد المالي في شركات المساهمة العامة بالسودان ، التي تعد من أكثر الدول فساداً لانخفاض ترتيبها حسب تقرير منظمة الشفافية الدولية، وذلك يرجع الي ضعف الرقابة المالية للأجهزة الحكومية وعدم تفعيل دور المراجعة الداخلية وعدم تطبيق معاييرها, مما يؤدي إلى الفساد المالي بشركات المساهمة العامة . وانتهت إلي ضرورة تطبيق معايير ومبادئ ومسؤوليات المراجعة الداخلية الحديثة بشركات المساهمة العامة, ومن ثم الحد من التلاعب ومواجهة الفساد المالي بها. مع تفعيل عمل المراجعة الداخلية من خلال التزام المراجع الداخلي بمعايير أخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية, وإكسابه المزيد من المهارات والخبرات لتمكينه من الكشف عن مواطن القصور والخلل للحد من الفساد المالي.

تناولت دراسة (الكبيجي, ٢٠١٥) التعرف على فاعلية دور لجان المراجعة في مكافحة عمليات غسيل الأموال في المصارف العاملة في فلسطين، وذلك من خلال بيان مدى الالتزام بالمهام والمسؤوليات المحددة والصلاحيات اللازمة لممارسة دورها بفاعلية في مكافحة عمليات غسيل الأموال، وبيان مدى مساهمة لجان المراجعة في تقييم نظم الرقابة الداخلية ودعم وظيفة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في مكافحة عمليات غسيل الأموال. واستهدفت الدراسة أعضاء لجنة المراجعة والمراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين لبعض المصارف والبالغ عددها (١٧) مصرفاً. وقد أظهرت النتائج أن لجان المراجعة تلتزم بتطبيق المهام والمسؤوليات المحددة لها وتتمتع بالصلاحيات اللازمة لممارسة دورها بفاعلية في مكافحة عمليات غسيل الأموال، كما أن دور لجان المراجعة يسهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية ودعم وظيفة التدقيق الداخلي ودعم التدقيق الخارجي في مكافحة عمليات غسل الأموال. وقد قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات من أهمها: أن يكون هنالك ميثاق للجنة المراجعة يتضمن بصورة واضحة وملزمة بالمهام والمسؤوليات والصلاحيات، بحيث يكون مصدر قوة وسلطة لأعضاء اللجنة لممارسة دورها بفاعلية في المؤسسات، وأن يتضمن التقرير النهائي للبيانات المالية المنشورة من قبل المصارف تقريرا عن المهام التي أنجزتها لجنة المراجعة خلال العام لزيادة فاعلية دور لجان المراجعة في تقييم نظم الرقابة الداخلية.

تناولت دراسة (Andrew، 2016) مسؤولية المراجعة الخارجية ومراجعي الحسابات فيما يتعلق بالفساد داخل الشركات وتسليط الضوء على الآثار المترتبة على هذا من جانب منظمات الرقابة الخارجية. وتستند الدراسة على المراجعين الخارجيين المسئولين عن تقييم مخاطر الفساد والأعمال غير القانونية. وهذه الدراسة هي أول من أوضح مسؤولية المدققين الخارجيين فيما يتعلق بفساد الشركات، وتسليط الضوء على القيود الحالية في معايير المراجعة المتعلقة بهذا المجال. وانتهت الدراسة الي تقديم توصيات لمراجعة الجهات الرقابية والمدققين الخارجيين للشركات.

تناولت دراسة (الفاضلي، ٢٠١٧) معرفة تأثير الخبرة المهنية والكفاءة العلمية التي تمكن مراجعو الحسابات من الكشف على الغش والاختلاسات في القوائم المالية, واستهدفت التعرف على

المسؤولية المهنية التي يجب أن يتمتع بها مراجعو الحسابات للكشف عن الغش في القوائم المالية، وكذلك مدى تمتعهم بالخبرة الكافية للكشف عن الاختلاسات واكتشاف مخاطر غش الإدارة. وتوصلت الي ضرورة التخطيط المسبق للقيام بعملية المراجعة من قبل مراجعو الحسابات مّما يؤثر بشكل واضح على قدرتهم في كشف الغش والأخطاء.

تناولت دراسة (عماري ، ٢٠١٧) تفعيل نظم الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي في الوحدات الخدمية والكشف عن مواطن الغش والاختلاسات فيها, مما يفيد ويدعم موقف الجهات المسئولة عن مراقبة أعمال الوحدات سواء من الإدارة الداخلية أو مراجعو الحسابات الخارجيين. وانتهت إلي آن الرقابة الداخلية نظام فعال يستخدم في كشف الخلل المالي الموجه من الإدارة ودرء مخاطر حدوث الانحرافات المالية, بالإضافة إلي أن ضعف الرقابة الداخلية يشكل عائقاً أمام كشف الغش والأخطاء.

تناولت دراسة (ذانون, ثابت ، ٢٠١٨) تبنى قانون SOX وأثره في تعزيز الرقابة الداخلية للحد من الفساد المالي في المجتمع العراقي, نتيجة الهدر في قدرات المؤسسة المالية لسوء ستخدام السلطة المالية وضعف وهشاشة الرقابة المالية، حيث وضعت بعض القيود لتعديل العمليات المالية والمحاسبية في المؤسسة المالية باستخدام قانون SOX في تعزيز الرقابة الداخلية حيث خفض بشكل كبير التلاعب غير المشروع في العمليات المالية. وانتهت إلي أن تطبيق قانون SOX يؤدي إلى تحسين جودة التدقيق المالي وكذلك يعزز من دور مؤسسات الرقابة المالية ويزيد من قدراتها للحد من ظاهرة الفساد المالي.

تناولت دراسة (Bellin.R، 2019) أثر تقرير المراجع علي منع الاحتيال واكتشافه والرد عليه. وتستند أن برنامج عمل المراجعين الخارجيين يجب أن يكون أكثر فاعلية, ويكشف عن أسباب عدم الإبلاغ عن الاحتيال وتحجيم أفعاله في جميع مراحله من خلال زيادة التوعية الداخلية وإجراء العناية اللازمة لمكافحة الغش والكشف عن تضارب المصالح أيضًا وانتهت إلي أن تعزيز الضوابط الداخلية بنظام المراجعة الداخلية يحسن القدرة على الكشف والإبلاغ عن حالات الغش لتطوير سياسة مكافحة الاحتيال ومكافحة الفساد المالي.

تناولت دراسة (أبوجبل، ٢٠٢٠) دور المراجعة الخارجية في تحسين أداء الوحدات الاقتصادية المصرية والحد من الفساد من منظور مهني وآليات محاربته، من خلال تطبيق معايير المراجعة الأمريكية والدولية في مواجهة الفساد، واتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، والإستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد وكشف الفساد بمنظمات الأعمال. وتم التوصل إلى أن الإستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد لم تشر على نحو مباشر إلى مسئوليات المراجعين الخارجيين فيما يتعلق بالفساد, ولم تركز علي المراجعة الخارجية بالشركات ولم تهتم بدورها في مكافحة الفساد ولكنها ركزت على دور الهيئات والأجهزة الرقابية المختصة مثل هيئة الرقابة الإدارية والجهاز المركزي للمحاسبات في الرقابة علي الوحدات الحكومية والتنسيق فيما بينها في مكافحة الفساد بتعزيز قيم النزاهة والشفافية لضمان الحماية من وقوع الفساد بها، وانتهت إلي أن مهنة المراجعة لم تأخذ وضعها في محاربة الفساد بشكل كامل, حيث أن ذلك يستلزم مجموعة من المعايير والقوانين واللوائح التي تحارب الممارسات الفاسدة وحماية المبلغين عن المخالفات والفساد.

موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة:

أسفرت نتائج الدراسات السابقة إلي أن المراجعة الداخلية تساهم في كشف الانحرافات المالية ودرء مخاطر حدوثها, بالإضافة إلي أن ضعف الرقابة الداخلية يشكل عائقاً لعمل مراجع الحسابات الخارجي مّما يؤثر بشكل واضح على عدم كشف الغش والأخطاء في الظروف العادية, كما أن المراجعة الخارجية وحدها لا تستطيع مواجهة الفساد والقضاء عليه بشكل كامل دون تضافر الجهود الداخلية والخارجية. بينما تقوم الدراسة الحالية علي رؤية حديثة لوظيفة المراجعة الداخلية

باعتبارها أحد الخدمات التوكيدية الخارجية وأداة من أدوات المراجعة الاستباقية, وذلك إذا ما تم تطوير المعايير المهنية العامة للمراجعة الداخلية التي تقوم علي السلطة والمسئولية والاستقلالية والموضوعية والكفاءة والعناية المهنية وجودة الضمان والبرامج التحسينية, لتقديم تقارير حيادية للأطراف الداخلية والأطراف خارجية بما يعزز من دور المراجعة الداخلية في تقديم خدمات تأكد إستباقية, تمكنها من ضبط الأداء المالي ومنع حالات التلاعب والغش في وقت مبكر والحد من الفساد المالي بالشركات.

ثانياً: المراجعة الداخلية كأحد خدمات التأكد الإستباقية

في أوائل التسعينات بدأت شركات المراجعة الأمريكية النظر إلى توسع نشاطات وخدمات المراجعة سواء لعملائها الحاليين أو العملاء الجدد, فالعديد من شركات المراجعة الأمريكية قامت بإنشاء وحدات وأقسام داخلية لتسويق وتقديم خدمات المراجعة الداخلية كتعاقد خارجي بالنسبة للمنشآت عميل المراجعة الداخلية, والعديد منهم يعتقد بأن تقديم مثل هذه الخدمات تَوسع وامتداد طبيعي لعمل المراجعين الخارجيين ويطلقون عليه التوسع في خدمات المراجعة. حيث إن التعاقد الخارجي أصبح يشكل مفهوما استراتيجيا يضيف قيمة للمؤسسة من خلا ل تحويل وظيفة المراجعة الداخلية من قسم المراجعة الداخلية الخاص بالشركة إلى شركة متخصصة للمراجعة. (العفيفي ، ٢٠٠٩)

وفي عام ١٩٩٩ وافق مجلس المراجعين الداخليين بالإجماع على تعريف جديد للمراجعة الداخلية بأنها: نشاط استشاري مستقل وتأكيد موضوعي بغرض زيادة عائد وتحسين عمليات المنشأة, وأنها تساعد المنشأة في تحقيق أهدافها. (صبيحي ، ٢٠٠٠) وفي عام ٢٠٠١ تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة المراجعة الداخلية وتم تعريف المراجعة الداخلية على أنها نشاط تأكيدي مستقل وموضوعي ونشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة للمنشأة ولتحسين عملياتها وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر، الرقابة والتوجيه (التحكم). (مخلوف ، ٢٠٠٧) وبذلك تحولت المراجعة الداخلية من كونها وظيفة داخلية إلي نشاط خارجي يقدم خدمات تأكيد بشكل مستقل وموضوعي يحقق قيمة مضافة للمنشأة, مما يؤكد أهمية دور المراجعة الداخلية فيما فيما تقوم به من مهام رقابية لإدارة المنشأة تساهم في تحقيق أهدافها وإدارة أعمالها بكفاءة وفاعلية وبما يخدم مصالح الأطراف الداخلية والخارجية معاً.

ومع تطور مفهوم المراجعة الداخلية ظهر هدف جديد لوظيفة المراجعة الداخلية ألا وهو هدف البناء، ويتحقق هدف البناء من خلال اقتراح العلاج و التوصيات نتيجة لما قام به المراجع الداخلي من فحص. حيث تضمن تعريف المراجعة الداخلية لمعهد المراجعين الداخليين سنة ١٩٩٩ اعترافا بالاتجاه نحو الخدمات الاستشارية للمراجعة الداخلية تلبية لحاجات الإدارة. وورد بالتعريف أن المراجعة الداخلية هي تأكيد موضوعي ومستقل ونشاط استشاري. (The Institute Of Internal Auditors (IIA),2001) وقد تم تعريف الخدمات الاستشارية للإدارة علي أنها خدمة مهنية مستقلة تساعد مديري الإدارة التنفيذية بالمنشأة في تحقيق الأهداف المطلوبة من خلال تقديم مقترحات لحل المشكلات الإدارية ومشكلات النشاط ،ومن خلال تحديد واستغلال الفرص وتعزيز التدريب والتعامل مع المتغيرات. (Milan, K, 2002)

ويري معهد المراجعين الداخليين بالمملكة المتحدة أن اصطلاح إضافة القيمة Value added و التأكيد Assurance هي اصطلاحات رائجة الآن. وأن كثيرا من الممارسين الآن يرون أن هدفهم الرئيسي هو إضافة القيمة بأداء دور الاستشاري للإدارة و تعزيز خدمات التأكيد والضمان لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة. (The Institute Of Internal Auditors (IIA), 2010) وتؤكد دراسة (Fleming , R, 2003) علي أن وظيفة المراجعة الداخلية يجب أن تعمل كوظيفية استشارية لخدمة الإدارة والتأكيد لمجلس الإدارة عن سير العمل بإدارة الخطر ونظم

الرقابة الداخلية. وعلي ذلك يتعين علي المراجعين الداخليين حال قيامهم بالمهام الاستشارية التعامل مع نظم الرقابة بالاتساق مع أهداف هذه المهام الاستشارية, وإدماج المعرفة التي جنوها عن نظم الرقابة أثناء قيامهم بتقديم خدماتهم الاستشارية في رصد وتقييم المواطن الجوهرية في المشروع. (رضوان, ٢٠٠٥ص ٤٢٩)

ويري (الجمهودي، ٢٠١٠) إن المراجعة الداخلية أصبحت نشاطاً استشارياً يخدم جميع المستويات الإدارية داخل المنظمة, كما أنها أصبحت أداة لتقييم أداء المنظمة بشكل عام بما فيها الإدارة العليا. ويؤكد (عبد الصمد ، ٢٠٠٩) علي أهمية تحسين الأداء الرقابي في المؤسسات وعلى رأسها المراجعة الداخلية، إذ تزداد أهمية الأداء الرقابي وهذا حفاظا على مصالح المساهمين وأصحاب المصالح بصفة عامة. ومن هنا تبرز أهمية تفعيل دور المراجعة الداخلية كجهة رقابية وإشرافية هدفها التأكد من أن جميع الضوابط وآليات المراقبة الداخلية تتم على قدر كبير من الكفاءة والفاعلية، من أجل تعزيز الثقة في البيانات التي يقدمها نظام المراجعة الداخلية.

ونظراً لان المراجعة الداخلية هي وظيفة داخل المنشأة يتحكم فيها النظام المحاسبي المستخدم، مما يتطلب وضعها داخل النظام في إطار معايير المراجعة الداخلية المتبعة لمراجعة البيانات المحاسبية والمالية بالجودة المطلوبة. وتعنى جودة المراجعة "الالتزام بمجموعة المتطلبات والأساليب والإجراءات الواردة بالمعايير المهنية للمراجعة, للكشف عن الأخطاء والمخالفات ومواطن الغش والتلاعب, تلبية لاحتياجات المستخدمين الحاليين والمرتقبين, لإضفاء الثقة على المعلومات الواردة بالتقارير المالية بغرض تقليل الفجوة بين الأداء المهني المنفذ وبين الأداء المهني المخطط الذي يتوقعه الأطراف المشاركة والمعنية ". (نصير ، ٢٠١٨)

إن الجودة تتحقق بتفعيل دور المراجعة الداخلية في إطار الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية بصفة دائمة ومستمرة, ويقوم المجلس الدولي لمعايير المراجعة الداخلية بدراسات ومناقشات قبل إصدار تلك المعايير والتي تم تصنيفها في قسمين أساسيين لضمان جودة النتائج والمعلومات والتقارير التي تقدمها, هما معايير الخصائص العامة ومعايير الأداء وتركز المراجعة الداخلية كأحد خدمات التوكيد الاستباقية علي المعايير العامة. حيث إن المصدر المشترك لأداء وظائف المراجعة الداخلية كأحد خدمات التوكيد الاستباقية تسمح للمراجعين من الداخل بالاحتفاظ بالمسئولية عن عمليات المراجعة الداخلية, بينما يتم الاعتماد على المصدر الخارجي في الأفراد ذوى المهارات الفنية المتخصصة. وبهذا يسمح المصدر المشترك بالاحتفاظ بمزايا كل من التعاقد الخارجي و الأداء من الداخل. وتم الاعتماد علي المعايير العامة للمراجعة الداخلية من معهد المراجعين الداخليين الأمريكيين(IIA) وصياغتها في أربعة معايير هي: (IIA), 2010))

رقم المعيار	المعـــــايير العامــة
١٠٠٠	الغرض والسلطة والمسئولية
١١٠٠	الموضوعية
١٢٠٠	الكفاءة والعناية المهنية
١٣٠٠	جودة الضمان وبرامج التحسين

المعيار الأول: الغرض والسلطة والمسئولية: يتحدد غرض وسلطة ومسؤولية مهام المراجعة الداخلية داخل الشركات في ميثاق التعاقد الوظيفي لنطاق عمل المراجعة الداخلية, في إطار التوازن بين علاقة التبعية الوظيفية التي تربطها بالهيكل الإداري التنفيذي داخل الشركة وبين علاقتها

بمؤسسة المراجعة الخارجية التي تقدم من خلالها خدمات تأكد استباقية بشكل منفصل عن إدارة الشركة. وقد جاءت معايير المراجعة الداخلية متماشية مع التعريف الأخير للمراجعة الداخلية الصادر عن معهد المراجعين الداخلين الذي أغفل عن قصد توصيف القائم علي تنفيذ نشاط المراجعة الداخلية علي الرغم من إبقائه علي الوصف العام للمراجعة الداخلية, مما يفتح الباب أمام التعاقد الخارجي عليها Outsourcing حتى يكون هناك السلطة الداعمة لعمل المراجعة الداخلية. وقد جاءت صياغة تعريف المراجعة الداخلية لتعكس الممارسات المعاصرة. (رضوان, ٢٠٠٥ص ٤٥٩) حيث أنه في حالة وجود قسم للمراجعة الداخلية في الوحدات يكون عليه مسئولية المراجعة ولكن لا يملك الإمكانيات لتقديم المشورة وتوكيد الثقة في المعلومات، فتلجأ هذه الوحدات الاقتصادية إلي طلب العون والمساعدة من جهات خارجية تملك تقديم الخدمات المطلوبة, طالما أن المشروع يفتقر إلي الكفاءات اللازمة فيتم تأدية الخدمة التوكيدية الاستباقية من مصدر خارجي يفي بالمتطلبات الداخلية للشركات.

المعيار الثاني: الموضوعية: ويقصد بالموضوعية هنا قدرة المراجع الداخلي علي صياغة النتائج التي توصل إليها من خلال تنفيذ عملية المراجعة بحيث تتفق هذه النتائج مع الأدلة و البراهين والحقائق و ليس وفقا للمشاعر و الأهواء الشخصية. وقد عرفت جمعية المحاسبين القانونيين البريطانية (ACCA) الموضوعية علي أنها حالة ذهنية تسمح للفرد باتخاذ الأحكام بناء علي جميع الأدلة المتاحة له والمرتبطة بالحالة محل الحكم. (ACCA, 1999) ولتحقيق ذلك يجب اختيار فريق عمل المراجعة بدون تحيز والتحرر من المصالح الشخصية, وضرورة العمل علي عدم الجمع بين عملية التنفيذ والتخطيط للمراجعة في يد واحدة أو قسم واحد, مع تحديد اختصاصات العاملين بقسم المراجعة الداخلية بكل دقة, وعدم التأثر بالاعتبارات الشخصية والاعتماد علي الأدلة بشكل أساسي ومنطقي.

المعيار الثالث: الكفاءة والعناية المهنية: أن يكون لدي القائمين بمهمة المراجعة الداخلية المعارف والمهارات والكفاءات اللازمة لتنفيذ المسؤوليات المنوطة بهم, كما يجب أن يكون لديهم الكفاءات الأخرى اللازمة المهام الموكلة لهم بما لديهم من المهارات والشهادات والمؤهلات المهنية المناسبة والخبرات الأخرى اللازمة لتقديم مهمات إستشارية, مع بذل العناية المهنية اللازمة والوافية باستخدام أساليب تكنولوجيا المعلومات في المراجعة والضوابط الرقابية المتعلقة بها. حيث يتطلب أداء الخدمات الاستشارية تأهيل ومهارات خاصة يجب أن تتوافر في المراجع الداخلي وإن لم تتوافر فيجب علي مدير إدارة المراجعة الداخلية رفض تقديم الخدمات الاستشارية أو تقديم النصيحة وذلك طبقا لما ورد في المعيار ١٢١٠ الصادر عن معهد المراجعين الداخليين.(IIA,2010)

المعيار الرابع: جودة الضمان وبرامج التحسين: يجب أن يشتمل برنامج التأكيد وتحسين جودة المراجعة الداخلية علي كافة جوانب مهام المراجعة الداخلية بما في ذلك من تقييم كفاءة وفاعلية الأداء وتحديد إمكانيات التحسين بشكل مستمر مما يتيح تحقيق إضافة إلي قيمة الشركة. حيث أن وظيفة المراجعة الداخلية لم تعد تركز فقط علي الجوانب المالية بل اتسع نطاق عملها لتشمل أيضا الجوانب الإدارية ومساهمتها في إضافة قيمة للشركة وكذا تقديمها للخدمات الاستشارية. كما أن رأي المراجع الداخلي يجب أن يشمل وبوضوح علي العناصر والمجالات التي من شانها تحقيق بعض المنافع منها ضمان الاستمرارية في عملية الرقابة والمساهمة في ضمان جودة التنظيم. (عيسي، ٢٠٠٨، ص٩)

ثالثاً: علاقة المراجعة الاستباقية بالفساد المالي

تطورت المراجعة الداخلية على الصعيدين الأكاديمي والمهني سواء في المفهوم أو الأهداف أو النطاق والخدمات، كما أن علاقتها بالرقابة الداخلية علاقة متلازمة بطبيعة كل منهما داخل المنشأة, بالإضافة إلى كونها أصبحت جزء أساسي من حوكمة الشركات جعلها تتغير وتتوسع في

أدوارها في أطار من التشارك والتنسيق بينها وبين المراجعة الخارجية، مما أدى إلى تفعيل دور المراجعة الداخلية في تقدير المخاطر وتقييم برامج مكافحة الفساد المالي, حيث يجب الاعتماد علي للمراجعة الداخلية فى تقديم خدمات التأكد في وقت مبكر للتصدى للفساد المالي قبل حدوثة في إطار عمل المراجعة الاستباقية. وتُعرف المراجعة الإستباقية بأنها: هي مجموعة من الأساليب الرقابية غير الالزامية التي تعتمد علي بعض الأدلة والمؤشرات للوقاية من ارتكاب انحرافات أو مخالفات مالية.

وذلك لتحقيق الوقاية من الفساد والكشف عنه طبقاً للعناصر الخمسة: بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال، والمراقبة والرصد, وعلى الرغم من أن هذه المكونات الخمسة موجهة مباشرة إلى منع والوقاية من الفساد، فان بيئة الرقابة تمثل الأساس لمكافحة الفساد, ويجب على المراجع الداخلي أن يعمل علي دمج تقييم تدابير مكافحة الرشوة ومكافحة الفساد في جميع عمليات المراجعة, وكذلك تقويم كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية، وزيادة جودة وشفافية التقارير المالية للشركات المصرية, وأثر ذلك على الحد من عمليات الفساد بهدف استعادة ثقة المستثمرين في القوائم المالية واستمرار الشركة في تنفيذ أهدافها لتعظيم أرباحها . (أبو جبل, ٢٠٢٠)

وتعد مصر - مقارنة بالدول العربية ودول العالم النامي- سباقة في مجال وضع التشريعات والقواعد القانونية المتصلة بالرقابة والمحاسبة والمساءلة في مجال الغش والفساد المالي، كما كانت في مقدمة الدول العربية التي وقعت ثم صادقت على اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الجريمة المنظمة عام ٢٠٠٤ واتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد عام ٢٠٠٥، وأصبحت عضواً مؤسساً لمجموعة العمل المعنية بالإجراءات المالية للشرق الأوسط وشمال أفريقيا التي أنشئت في عام ٢٠٠٤. كما أشار المعيار المصري للمراجعة رقم ٢٢٠ إلي أن الغش هو "فعل مقصود من قبل شخص أو أكثر في الإدارة وأولئك المكلفين بالرقابة والموظفين أو أطراف خارجية ويتعلق هذا الفعل باستخدام الخداع من أجل الحصول علي مصلحة غير عادلة أو غير قانونية، والذي ينتج عنه تحريف في القوائم المالية". وأيضاً الغش هو فعل متعمد من قبل واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو الأطراف الخارجية، ينطوي على اللجوء إلى الخداع للحصول على منفعة ليست من حقه أو غير قانونية. (معيار المراجعة المصري ٢٤٠ الفقرة: ١١)

وتُعرف جمعية خبراء الاحتيال المعتمدين (ACFE) الاحتيال المالي: بأنه "التحريف المتعمد للحالة المالية للمشروع الذي تم إنجازه من خلال الخطأ المتعمد أو إغفال المبالغ أو الإفصاح في البيانات المالية لخداع مستخدمي القوائم المالية ". وكذلك الاحتيال المالي هو: ممارسة تنطوي علي استخدام الخداع للحصول المباشر أو غير المباشر علي الاستفادة المالية للمخادع. (شعبان, ٢٠١٥, ص ٥٢) كما تُعرف منظمة الشفافية الدولية الفساد بأنه: " كل عمل يتضمن سوء استخدام المنصب العام لتحقيق مصلحة خاصة ذاتية لنفسه أو جماعته ". (Transparency International,2007) كما يُعرف البنك الدولي الفساد بأنه: " إساءة استخدام السلطة العامة لأجل الفائدة الشخصية ". (Wells,2014) وفي موسوعة العلوم الاجتماعية يُعرف الفساد: بأنه استخدام النفوذ العام لتحقيق أرباح أو منافع خاصة. كما يُعرف الفساد المالي والإداري على أنه انتهاك القوانين والانحراف عن تأدية الواجبات الرسمية في القطاع العام لتحقيق مكسب مالي شخصي. (الركيبي, ٢٠١٤م, ص ٦٢٥)

ومما سبق يمكن القول أن الغش والفساد وجهان لعملة واحدة ويتفقا في الأهداف فالغش أو الاحتيال المالي أو التلاعب ينصب علي فعل متعمد، وكذلك الفساد فهو الاستغلال المتعمد للسلطة في تحقيق مصالح خاصة دون وجه حق. حيث إن الغش يعتبر أحد أدوات الفساد، كما يمكن تقسيم الفساد إلي فساد مالي وغير مالي، وعندئذ يحتوي علي ممارسات غير قانونية كثيرة منها، الخداع والتزوير، والسرقة وتزييف القوائم المالية، واختلاس الأصول والحصول علي رشاوى، وإفشاء

معلومات سرية، ومخالفة القواعد، واستغلال المناصب، واستخدام مزايا الشركة لتحقيق مصالح شخصية. (غنيم، ٢٠١٤, ص ١٦٦)

وقد أوضحت لجنة الشفافية والنزاهة بجمهورية مصر العربية في ٢٠٠٨ أهم الأسباب التي تؤدي إلي الفساد في: نقص المساءلة والشفافية في العديد من القطاعات, ضعف نظم الإدارة المالية والمحاسبية, بيئة الأعمال والوضع الاقتصادي الحالي, طمع المسئولين في الارتقاء علي حساب الأفراد, عدم الالتزام بالمعايير المهنية والالتفاف حولها. كما حدد البنك الدولي World Bank مجموعة من الأسباب لظهور الفساد المالي والإداري أبرزها: تهميش دور المؤسسات الرقابية, وجود البيروقراطية في مؤسسات الدولة, حصول فراغ في السلطة السياسية ناتج عن الصراع من أجل السيطرة على مؤسسات الدولة, ضعف مؤسسات المجتمع المدني وتهميش دورها, توافر البيئة الاجتماعية والسياسية الملائمة لظهور الفساد. ونظراً لتفشي ظاهرة الفساد المالي في الشركات وآثارها الاقتصادية، فقد تم صياغة آليات لمكافحة الفساد المالي استناداً إلي اتفاقيه الأمم المتحدة لمكافحة الفساد في عام ٢٠٠٣ تتمثل في المحاسبة والمساءلة والشفافية والنزاهة.

وقد ظهر دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد المالي بشكل كبير بعد إصدار قانون ساربينز اوكسلي (Sarbanes-Oxley) في عام ٢٠٠٢ والمعروف بقانون SOX الأمريكي بهدف وضع معايير حاكمة لعمل المراجعة الداخلية, ومحاسبة ومعاقبة المخطئين لمنع وقوع ممارسات الغش والفساد المالي. وذلك بما يتوافق مع ما رصدته المنظمات المحاسبية الدولية من منع التزوير بالقوائم المالية وتقديم تقارير مالية أكثر شفافية ومعاقبة المفسدين عن حالات التزوير في القوائم المالية وحماية المستثمرين والجهات الأخرى. (Kate,2007) وحديثاً في الولايات المتحدة الأمريكية أشارت(Hermanson, 2006) إلي أن تقرير"Deloitte" بعنوان" تعظيم دور المراجعة الداخلية في ظل قانون Sarbanes Oxley" والذي أكد على أهمية تركيز المراجعة الداخلية على اكتشاف الغش وإدارة المخاطر. وإن تفعيل جودة المراجعة الداخلية في الممارسة العملية يجعل المراجع قادراً علي التصدي لظاهرة الفساد وكشف حالات الغش والاحتيال المالي. حيث إن الجودة تتحقق عند قيام المراجعين بأداء عملهم بكفاءة وفاعلية عالية طبقاً للمعايير الدولية والمحلية بهدف اكتشاف مواطن الخلل والضعف بالشركات, الأمر الذي يساهم في محاربة الفساد المالي أو تقليله إلي أقصي درجة ممكنة. (مشكور, ٢٠١٦, ص: ١٧)

وقد بدأ خلال السنوات الأخيرة وعبر سلسلة من الاتفاقيات الدولية إيجاد إطار عمل عالمي لمكافحة الفساد وأصبح بإمكان الدول منفردة الآن جعل جهودها الخاصة لمقاومة الفساد أكثر فعالية عن طريق التطبيق المشدد لإجراءات مكافحة الفساد معتمدة في ذلك علي التعاون الدولي لمساندتها. (عابد, ٢٠١٣, ص:١٣٠) وانتهت منظمة الإنتوساي إلي أهمية نشر وتعزيز المساءلة والشفافية عن طريق التزام الشركات بنظم عمليات المراجعة الداخلية. (مؤتمر أبوظبي, ٢٠١١) وتم وضع دليل الإنتوساي في صورة مجموعة من الإرشادات والإجراءات التي يتبعها المراجع قبل وأثناء وبعد اكتشاف الفساد المالي, ومنها المبادئ الأساسية لمهمات رقابة الأداء الجيدة هي: إطار رقابة الجودة وضمانها؛ الاستقلالية والسلوك المهني؛ الحكم والشك المهني؛ مدى كفاءة فريق الرقابة؛ الأهمية النسبية؛ التوثيق الرقابي والإشراف الرقابي؛ مخاطر الرقابة والتأكيد؛ التواصل مع الهيئات الخاضعة للرقابة وأصحاب المصلحة الخارجيين. (دليل الإنتوساي)

رابعاً: الدراسة الميدانية والنموذج المقترح

يتم بناء النموذج المقترح في إطار متغيرات الدراسة لتحديد عوامل المراجعة الداخلية التي يمكن استخدامها في مواجهة الغش والفساد المالي بالشركات كأحد مداخل المراجعة الاستباقية, وتم تصميم وصياغة الإطار المقترح لمواجهة الغش والفساد المالي علي أساس معايير الخصائص العامة للمراجعة الداخلية الأكثر ارتباطاً وتأثيراً في مواجهة الغش والفساد المالي, وما أكدت عليه

منظمة الإنتوساي بغرض التأكيد علي دور المراجعة الداخلية في مواجهة الغش والفساد المالي. وذلك من خلال إحداث تغير حقيقي في مهام المراجعة الداخلية وذلك بالاستعانة بمنظمات مهنيه وجهات خارجية للقيام بتلك المهام علي اعتبار أن المراجعة الداخلية أصبحت أحد الخدمات الاستشارية التي تقدمها الجهات الخارجية لعملائها داخل الشركات, حيث إن تحقيق الاستقلالية لكل من المراجع الخارجي والمراجع الداخلي والمساءلة والشفافية في التقارير المالية يساعد في تقليل التحريف وكشف مواطن الانحرافات الكامنة في البيانات المالية, لذا يتم مواجهة الغش والفساد المالي بالشركات من خلال تطبيق عوامل المراجعة الداخلية التي تركز عليها الدراسة والتي تم صياغتها علي النحو التالي :-

١- الالتزام بالسلوكيات الأخلاقية ومقابلة السلطة بالمسؤلية في نظام المراجعة الداخلية

تنطبق السلوكيات الأخلاقية ومقابلة السلطة بالمسؤلية على أنشطة المراجعة الداخلية الموجودة داخل الشركات مثلها مثل عمل المراجعة الخارجية. ويكون من مهام لجنه المراجعة الداخلية التحقق من وجود دليل للسلوك والأخلاق، والتأكد من أن كبار المسئولين في الشركة قدوه في النزاهة. (الجمهودي, ٢٠١٠) حيث عرضت المنظمة العالمية للمواصفات القياسية (ISO) أن من أهم مبادئ المراجعة تحقق السلوكيات الأخلاقية والتي تتمثل في الثقة والسلامة والسرية والتميز. ويعتمد نشاط المراجعة الداخلية علي مبادئ أخلاقيات المهنة التي ترتكز عليها نتائج التقييم الداخلي بما يحقق الغايات المستهدفة من نظم التأكيد الاستباقية وتتضمن نتائج التقييمات الداخلية والخارجية على السواء.

٢- الاستقلالية والموضوعية في نظام المراجعة الداخلية

يتعين أن يكون نشاط المراجعة الداخلية مستقلا . ويقصد بالاستقلال أنها: " رأي موضوعي متحرر من كافة المؤثرات التي قد يملي بها صاحب مصلحة في عدم موضوعية مدخلات ومخرجات المعلومات المرتبطة بالموضوع تحت الدراسة ". (رضوان, ٢٠٠٥ص ٤٧٢) والاستقلالية هي: عدم التبعية للإدارة الداخلية والخروج من بيئة العمل التي تهدد قدرة نشاط المراجعة الداخلية, والعمل في إطار مفتوح يسمح بتنفيذ مسؤولية وظيفة المراجعة الداخلية دون أي قيود أو عوائق داخلية.

إن المراجعة الداخلية نشاط مستقل عن الإدارة التنفيذية للمنظمة نتيجة الرغبة في تبعيتها إلى مجلس الإدارة الإشرافي داخل دائرة لجنة المراجعة المنبثقة عنه. (ابراهيم, ٢٠٠٥، ص:٣٧) حيث إن تحديد الموقع التنظيمى المناسب لوظيفة المراجعة الداخلية في المنشأة يعتمد على عاملين هامين الأول: وجوب ضمان استقلال المراجعة الداخلية ،والثاني : وجوب تحديد موقعها عند المستوي الذي يؤكد دعم الإدارة العليا لها واستقلال وظيفة المراجعة الداخلية عن طريق قيامها برفع تقاريرها مباشرة إلى لجنة المراجعة . حيث ان استقلال وظيفة المراجعة الداخلية يتحقق في حالة قيام المراجع الداخلي بجميع وظائفه التأكيدية والاستشارية والإفصاح والتقرير عن ذلك إلي لجنة المراجعة التي بدورها تقوم بعرض تلك التقارير علي مجلس الإدارة وأيضا علي المساهمين عند الضرورة, وبالتالي تنشأ علاقة غير مباشرة بين المساهمين ووظيفة المراجعة الداخلية من خلال لجنة المراجعة.

تحتوي الخطة الإستراتيجية التي اقرها مؤتمر الإنكوساي الثامن عشر إلى انشاء لجنة للمعايير الفنية, تتمثل مهمة هذه اللجنة في المطالبة من الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بأن تتمتع بالقوة والإستقلالية وعاملة وفاعلة. وإذا ما أعيق استقلال أو موضوعية المراجع الداخلي سواء في الحقيقة أو في المظهر يتعين عليه الإفصاح عن تفاصيل هذا العائق أمام الأطراف المناسبة. (رضوان, ٢٠٠٥ص ٤١٤) وذلك طبقا لما ورد في المعيار 1130 بشأن عوائق الاستقلال والموضوعية الصادر عن معهد المراجعين الداخليين. (IIA , 2010,pp9)

وبالنسبة إلي الخدمات الاستشارية أشار نفس المعيار 1130-C2إلي أنه " إذا كان من المحتمل أن يقع ما يهدد استقلالية أو موضوعية المراجعين الداخليين عند أدائهم لخدمات استشارية فإنه ينبغي الإفصاح عن ذلك للعميل قبل قبول تقديم الاستشارة".(IIA , 2010,pp3)

تشير الاستقلالية والموضوعية في نظام المراجعة الداخلية إلي ما عرضت به المنظمة العالمية للمواصفات القياسية (ISO) حيث أن من أهم مبادئ المراجعة التي تحقق الاستقلالية لدي المراجعين لمنع التحيز وتضارب المصالح. كما أشار معيار الموضوعية الفردية رقم 1120 الصادر عن معهد المراجعين الداخليين" أنه ينبغي أن يتوافر لدي المراجعين الداخليين توجه فكري نزيه متجرد ، وغير منحاز ، ويتجنب تضارب المصالح". (IIA , 2010,pp2) حيث أشار المعيار أنه ينبغي علي المراجعين الداخليين أن ينأوا بأنفسهم و يمتنعون عن تقييم عمليات محددة كانوا مسئولين عن تقييمها في السابق. كما ينبغي أن يكون هناك طرف خارجي مسئول عن الوظائف التي يؤديها الرئيس التنفيذي للمراجعة.

أما الموضوعية فهي تعني عدم التحيز في أداء مهمة عمل المراجعة الداخلية على نحو يعطي نتائج تعبر عن حقائق وتكون ذات جودة موثوقية. كما أوضحت استشارات الممارسة للمعيار 1120 الصادر عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) أن موضوعية الشخص تتضمن اختيار فريق عمل المراجعة في إطار تجنب التحيز الفعلي أو المحتمل والتقاء المصالح. لذلك يجب أن يتولى إدارة المراجعة الداخلية مسئول متفرغ بالشركة ويكون من خارج الشركة. وأن يقوم هذا المدير بتحديد الأفراد الذين يؤدون خدمات المراجعة الداخلية والخدمات الاستشارية. و أيضا لا يقوم هذا المدير بتقديم خدمات استشارية لأي إدارة عمل بها من قبل أو كان علي قيادتها إلا بعد مرور عام علي الأقل. كما يتعين فحص المهام المرتبطة بخدمات المراجعة الداخلية (خدمات التأكيد) بخصوص وظائف تحت مسئولية الرئيس التنفيذي للمراجعة و هذا الفحص يتم من خلال طرف آخر خارج نشاط المراجعة الداخلية.

٣- بذل العناية المهنية في مهام المراجعة الداخلية

إن بذل العناية والمهارة المهنية بالمستوي المتوقع لا يعني تصيد الأخطاء بل يرمي إلي أن يتحلى المراجع الداخلي بمستوى عال من المهارة التي تمكنه من بذل العناية المهنية والشك المهني. وبصدور قانون Sarbanes-Oxley (SOX) في عام ٢٠٠٢ تم وضع مجموعة من القواعد منها التزام الشركات المساهمة بإنشاء لجان مراجعة تحقق العناية المهنية الواجبة في أداء مهمة المراجعة الداخلية. وان بذل العناية المهنية الواجبة في أداء مهمة المراجعة الداخلية يتم من خلال البراعة المهنية في العمل, وتنفيذ الأداء بالعناية المهنية الفائقة والتطوير المهني المستمر للأداء لتحسين الرقابة و الأداء الرقابي في الشركات. حيث عرضت المنظمة العالمية للمواصفات القياسية (ISO) أن بذل العناية المهنية من أهم مبادئ المراجعة التي تحقق العناية المهنية الواجبة عند القيام بالمراجعة والمرونة في الحكم على النتائج.

ويري الباحث هنا أيضا أنه يمكن زيادة كفاءات المراجعين الداخلين داخل المنشأة من خلال تبني وتدعيم المصدر المشترك Co- Sourcing في مجال المراجعة الداخلية, والمصدر المشترك يعني الشراكة بين المنشأة ومقدم الخدمة. حيث تختار المنشأة مورد الخدمة الذي يعمل معها جنبا إلي جنب – وليس بدلا من – مع الأفراد الموجودين لديها علي أساس المهارات والخبرات الخاصة التي تحتاجها المهمة، وعند انتهاء ذلك ينتهي دور أو عقد مورد الخدمة. (صبيحي,٢٠٠٠, ص:٢٣٣) والمصدر المشترك يقوم علي مفهوم الفريق الذي يمكن مدير المراجعة من تحسين المرونة في التوظيف، واستئجار خبرات فنية من الخارج والتحكم في التكاليف بدون التضحية بالرقابة أو جودة المراجعة. (David, 1995)

٤- تأكيد وتحسين الجودة في تقرير المراجعة الداخلية

يأتي برنامج تأكيد وتحسين الجودة في تقرير المراجعة الداخلية من خلال المناقشات وتصميم خطط العمل والإجراءات التنفيذية مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة، مع متابعة نتائج برنامج تأكيد وتحسين الجودة الذي يجب أن يحتوي علي الإفصاحات عن مهارات وقدرات فريق العمل ومدي وجود أي تعارض في المصالح, وكذلك حدود وإمكانيات مهمات المراجعة الداخلية والخارجية والنتائج المحققة عنها.

فرأي مدير المراجعة الداخلية حول كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية أصبح من الأهمية وخاصة مع المستجدات في بيئة الأعمال ولعل أهمها قانون Sarbanes-Oxley Act وأيضا ما جاء في المعيار الدولي للمراجعة الداخلية رقم 2410 الخاص بمعايير الإبلاغ ، والذي نص علي " إن الإبلاغ يجب أن يشمل أهداف ومجال المهمة وكذلك الاستنتاجات القابلة للتطبيق ، التوصيات وخطط العمل التنفيذي". (IIA , 2010,pp13) ويوضح توم سايدنشتاين رئيس مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي أسباب استجابة المعايير الجديدة لإدارة الجودة في المراجعة هي: البيئة دائمة التغيير واختبار فعالية معايير الرقابة على الجودة القائمة بالفعل والاحتياجات المتزايدة للمشاركين في السوق. (توم, ٢٠٢٠) حيث يستهدف تطوير معايير المراجعة إرساء نظام أكثر قوة لإدارة الجودة في الشركات، بما يمثل تطوراً للتحول من المنهج التقليدي الثابت للمراجعة إلى منهج الرقابة على الجودة بها, كما يستدعي ذلك تطوراً في مفهوم وأهداف وأساليب المراجعة الداخلية للتأكد من فاعلية الرقابة الداخلية نظراً للاحتياجات المتزايدة في هذا الإطار داخل الشركات.

وقد حدد قانون Sarbanes-Oxley (SOX) في عام ٢٠٠٢ مسئولية المراجع عن المعلومات المضللة في التقارير المالية, وما يجب القيام به تجاه الانحرافات والممارسات السلبية للحد من الغش في القوائم المالية. ويفصح تقرير المراجعة الداخلية عن نتائج أعمال المراجعة الداخلية والذي من خلاله يتم قياس أداء المهمة ومستوي الجودة المحقق بها، من جانب الالتزام بمتطلبات تأكيد الجودة, ومستوي الإفصاح في تقرير المراجعة الداخلية طبقا للجودة المطلوبة وبما يدفع نحو ضرورة تحسين الأداء الرقابي والإداري. وبصدور قانون(SOX) تم وضع مجموعة من القواعد منها التزام الشركات المساهمة بإصدار تقرير يعبر عن نتائج المراجعة الداخلية ضمن التقرير المالي السنوي. كما يجب علي مدير إدارة المراجعة الداخلية رفع تقارير دورية إلي لجنة المراجعة عن نتائج عملية المراجعة كما يجب عليه عرض المقترحات إلي الإدارة التنفيذية ومتابعة تنفيذ التوصيات والمقترحات التي قدمها. وفي نفس السياق عرضت المنظمة العالمية للمواصفات القياسية (ISO) أن من أهم مبادئ المراجعة أن يتحقق العرض العادل الذي يعكس صحة ودقة نتائج وتقارير المراجعة.

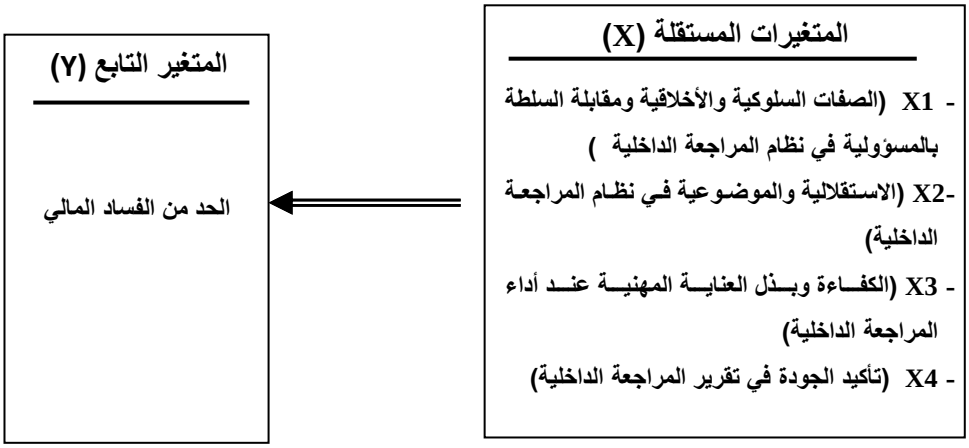
وتم اختبار الإطار المقترح للحد من الغش والفساد المالي من واقع نتائج التحليل الإحصائي لاختبار فروض الدراسة الميدانية علي النحو التالي :-

مجتمع وعينة الدراسة الميدانية: يتمثل مجتمع الدارسة في مجموعة من المحاسبين القانونيين وكذلك مجموعة من المدراء الماليين والمحاسبين ببعض الشركات بمنطقة قويسنا الصناعية. ونظرا لصعوبة حصر مجتمع الدراسة علي وجه الدقة قام الباحث باختيار عينه حكمية متماثلة مع الدراسات المتشابهة والدراسات ذات الصلة, والتي تمثلت في ١٠٠ مفردة قابلة للقياس.

قائمة الاستقصاء والمتغيرات البحثية: تم تصميم الدراسة من أربع مجموعات دور المراجعة الداخلية كمدخل لخدمات التأكد الاستباقية الخاصة بالمتغيرات المستقلة التي تم عرضها في ١٢عبارة , والمجموعة الخامسة هي عبارة موحدة تعبر عن المتغير التابع وهو الحد من الغش والفساد المالي, وقام الباحث بتصميم قائمة الاستقصاء والواردة بالملحق رقم (١) بملاحق الدراسة

وفق الإطار النظري السابق لعوامل جودة المراجعة الداخلية المبنية علي أساس معايير الخصائص العامة للمراجعة الداخلية, وقد تم استخدم مقياس ليكرت الخماسي Five Point Likert Scale .

شكل رقم (١) الإطار العام لمتغيرات الدراسة



فروض البحث: لتحقيق أهداف البحث تم صياغة الفروض التالية:

الفرض الأول : لا توجد فروق جوهرية بين فئتي المستقصي منهم حول دور المراجعة الداخلية كمدخل لخدمات التأكد الاستباقية والحد من الفساد المالي بالشركات.

الفرض الثاني: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين دور المراجعة الداخلية كمدخل لخدمات التأكد الاستباقية وبين الحد من الفساد المالي بالشركات.

الفرض الثالث: لا يوجد تأثير جوهري بين دور المراجعة الداخلية كمدخل لخدمات التأكد الاستباقية علي الحد من الفساد المالي بالشركات.

التحليل الإحصائي لاختبار فروض البحث: تم إجراء التحليل الإحصائي باستخدام برنامج (SPSS) لاختبار مدي صحة فروض البحث بعد اختبار الصدق والثبات لقياس اتساق الإجابات بين المستقصي منهم والتحقق من مدي صلاحية استخدام نتائج قائمة الاستقصاء في القياس, وتم تحديد معامل الثبات لقائمة الاستقصاء بحساب معامل كرونباج ألفا (Cronbach's Alpha) وهو بنسبة ٨٥,١٪, مما يؤكد علي أن معامل الثبات ذو درجة عالية لاتساق البيانات المتاحة, وعليه يمكن الاعتماد علي إجابات الاستقصاء في التحليل الإحصائي وإجراء اختبارات الفروض البحثية.

جدول (٢) :نتائج معامل الثبات والصدق لاستمارة الاستقصاء

المتغير	الثبات	الصدق
قائمة الاستقصاء كاملة	٠,٨٥١	٠,٩٢٢

كما تم إجراء التحليل الوصفي للمتغيرات البحثية باستخدام أحد مقاييس النزعة المركزية وهو المتوسط الحسابي لمعرفة القيمة التي تتمحور حولها الإجابات الواردة باستمارات الاستقصاء لعينة الدراسة لكل عبارة من العبارات الواردة بقائمة الاستقصاء. بالإضافة لاستخدام الانحراف المعياري كأحد أهم مقاييس التشتت لمعرفة درجة انتشار قيم الإجابات الواردة باستمارات الاستقصاء لعينة الدراسة حول قيمة المتوسط الحسابي. ويعرض الجدول رقم (٣) البيانات الوصفية للإجابات الواردة باستمارات الاستقصاء لعينة الدراسة كما يلي :

جدول رقم (٣) : البيانات الوصفية للإجابات الواردة باستمارات الاستقصاء لعينة الدراسة

الرمز	البنود	أقل قيمة	أكبر قيمة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
Y	اكتشاف ممارسات التلاعب والحد من الفساد المالي.	٢	٥	٣,٩٣	١,١٩٩٨
X11	١-الالتزام بالميثاق الاخلاقي وسلوكيات العمل المهنية.	١	٥	٤,٣٧	١,٠٦٠٤
X12	٢-منح السلطة للمراجع الداخلي التي تمكنه من أداء مهمته.	٢	٥	٣,٩٣	١,١٩٩٨
X13	٣-تحديد مسئولية المراجع الداخلي عن مايوكل اليه من أعمال لأداء مهمته.	٢	٥	٣,٩٣	١,١٩٩٨
X21	١-تدعيم الاستقلال التنظيمي للقائمين بمهمة المراجعة الداخلية.	٢	٥	٣,٩٣	١,١٩٩٨
X22	٢-الموضوعية في ابداء الرأي وعرض نتائج المراجعة الداخلية .	١	٥	٤,٤٩	٠,٨٥٨٧
X23	٣-التفاعل المباشر مع مجلس الادارة.	١	٥	٤,٤٠	١,٠٤٤٥
X31	١-البراعة المهنية في العمل.	١	٥	٤,١٨	١,١٤٩٣
X32	٢-العناية المهنية الفائقة في التنفيذ.	١	٥	٤,١٥	١,١٧٥٣
X33	٣-التطوير المهني المستمر للأداء.	٢	٥	٣,٩٣	١,١٩٩٨
X41	١- الالتزام بمتطلبات تأكيد الجودة.	٢	٥	٤,١٨	٠,٩٤٦٩
X42	٢-الإفصاح عن العمليات غير المتوافقة مع نظام المراجعة الداخلية.	٢	٥	٣,٩٣	١,١٩٩٨
X43	٣- الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية بالجودة المطلوبة.	٢	٥	٣,٩٣	١,١٩٩٨

ويتضح من الجدول رقم (٣) السابق والخاص بالتحليل الوصفي للبيانات الأتي :

- أن المتوسط الحسابي لردود المستجوبين لقائمة الاستقصاء يتراوح بين (٣,٩٣، ٤,٤٩) ولذلك تراوح الاختيار المستجوبين بين (موافق، موافق بشده) مما يؤكد على ايجابية النتائج، وقبول المستقصى منهم لدور المراجعة الداخلية كمدخل لخدمات التأكد الاستباقية في الحد من الغش والفساد المالي.
- تتراوح قيمة الانحراف المعياري بين (٠,٨٥٨٧ ، ١,١٩٩٨) وهو يعبر عن نسبة انتشار وتشتت الإجابات والآراء لكل متغير حول وسطه الحسابي, وقد وجدت نتائج الانحراف المعياري لجميع المتغيرات تقترب من الواحد الصحيح مما يؤكد على وجود نسبة اتفاق في الرأي بين إجابات المستقصى منهم، وعلى التقارب والتمركز فى الإجابات.

وعلي نفس النهج تم اختبار مدي صحة فروض البحث من واقع نتائج التحليل الإحصائي المستخدم علي النحو التالي :-

اختبارات الفروق (تحليل التباين) ANOVA : لاختبار مدي صحة الفرض العدم الأول وهو: لا توجد فروق جوهرية بين فئتي المستقصي منهم حول دور المراجعة الداخلية كمدخل لخدمات التأكد الاستباقية والحد من الفساد المالي بالشركات.

تم استخدام تحليل التباين لقياس الفروق الجوهرية بين فئتي المستقصي منهم حول دور المراجعة الداخلية كمدخل لخدمات التأكد الاستباقية (X) والمتغير التابع الحد من الفساد المالي (Y), ويعتمد تحليل التباين علي الاختبار الإحصائيF ويقيس مستوي الفروق المعنوية بينهما كما بالجدول رقم (٤) :

جدول رقم (٤) : تحليل الفروق لمتوسط ردود المستقصي منهم

المتغيرات	F	المعنوية
X1 (الالتزام بالسلوكيات الأخلاقية ومقابلة السلطة بالمسؤلية في نظام المراجعة الداخلية)	١٦٧,١٩٢	٠,٠٠٠
X2 (الاستقلالية والموضوعية في نظام المراجعة الداخلية)	٣٣,٣٩١	٠,٠٠٠
X3 (بذل العناية المهنية في أداء مهمة المراجعة الداخلية)	٢٧,٠٠١	٠,٠٠٠
X4 (تأكيد الجودة في تقرير المراجعة الداخلية)	٢٤٤,٣٣٠	٠,٠٠٠

عند مستوي المعنوية (٠,٠٥)

أوضحت نتائج الجدول رقم (٤) وجود فروق معنوية بين إجابات عينة الدارسة بمستوي ثقة ٩٥٪, مما يؤكد علي وجود اختلاف في الرأي بين فئتي الاستقصاء حول درجة تأثير دور المراجعة الداخلية كمدخل لخدمات التأكد الاستباقية (X) علي الغش والفساد المالي (Y). وعلية يتبين رفض فرض العدم الأول وقبول الفرض البديل وهو: توجد فروق جوهرية بين فئتي المستقصي منهم حول دور المراجعة الداخلية كمدخل لخدمات التأكد الاستباقية والحد من الفساد المالي بالشركات

تحليل الارتباط : لاختبار مدي صحة الفرض الثاني وهو: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين دور المراجعة الداخلية كمدخل لخدمات التأكد الاستباقية وبين الحد من الفساد المالي بالشركات.

ويوضح هذا المعامل نوع و درجة العلاقة بين متغيرات الدراسة وتم عرض مصفوفة برسون للارتباط بين المتغيرات التي تعبر عن دور المراجعة الداخلية كمدخل لخدمات التأكد الاستباقية (X) والمتغير التابع الحد من الفساد المالي (Y) كما بالجدول (٥) .

جدول رقم (٥) : مصفوفة بيرسون للارتباط بين المتغيرات المستقلة (X) والمتغير التابع الفساد المالي (Y)

		(Y)	X1	X2	X3	X4
(Y)	R	١				
	المعنوية					
X1	R	**٠,٩١٣	١			
	المعنوية	٠,٠٠٠				
X2	R	**٠,٧٠٥	**٠,٦٤١	١		
	المعنوية	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠			
X3	R	**٠,٥٩٠	**٠,٥٦٦	**٠,٤٨٤	١	
	المعنوية	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠		

		(Y)	X1	X2	X3	X4
X4	R	**٠,٩٢٥	**٠,٨٦٦	**٠,٦٨٧	**٠,٥٥٢	١
	المعنوية	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	٠,٠٠٠	

** عند مستوي المعنوية (٠,٠١)

ويتضح من خلال جدول رقم (٥) وجود ارتباط طردي معنوي قوي ومتوسط بين المتغيرات التي تعبر عن دور المراجعة الداخلية كمدخل لخدمات التأكد الاستباقية والمتغير التابع الغش والفساد المالي كما يلي :

- وجود ارتباط طردي قوي ومعنوي بين المتغيرات المستقلة (تأكيد الجودة في تقرير المراجعة الداخلية X4، الالتزام بالسلوكيات الأخلاقية ومقابلة السلطة بالمسئولية في نظام المراجعة الداخلية X1 ، الاستقلالية والموضوعية في نظام المراجعة الداخلية(X2) وبين المتغير التابع الغش والفساد المالي Y حيث بلغ معاملات الارتباط بالترتيب كما يلي (٠,٩٢٥ ، ٠,٩١٣ ، ٠,٧٠٥) ، وبمستوي معنوية (٠,٠٠٠).
- وجود ارتباط طردي متوسط ومعنوي بين المتغير (بذل العناية المهنية في أداء مهمة المراجعة الداخلية X3) والمتغير التابع الغش والفساد المالي Y حيث بلغ معامل الارتباط (٠,٥٩٠) وبمستوي معنوية (٠,٠٠٠).

وهذا يدل علي وجود علاقة ارتباط جوهرية بين المتغيرات التي تعبر عن دور المراجعة الداخلية كمدخل لخدمات التأكد الاستباقية (X) والمتغير التابع الغش والفساد المالي (Y)، مما يؤكد علي رفض الفرض العدم الثاني وقبول الفرض البديل وهو: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين عوامل جودة المراجعة (X) وبين الغش والفساد المالي (Y).

الانحدار المرحلي Stepwise Regression : لاختبار مدي صحة الفرض الثالث وهو: لا يوجد تأثير جوهري بين دور المراجعة الداخلية كمدخل لخدمات التأكد الاستباقية علي الحد من الفساد المالي بالشركات.

- والهدف من تحليل الانحدار المرحلي هو التنبؤ بقيمة المتغير التابع باستخدام مجموعة من المتغيرات المستقلة . هذا وقد تم تحديد أهم المتغيرات المستقلة المؤثرة علي المتغير التابع من خلال معامل الارتباط البسيط المجمع ومعامل التحديد R2 ومعامل التحديد المصحح الذي يوضح نسبة التغير الحاصل في المتغير التابع بسبب التغيرات في المتغيرات المستقلة ويعرض الجدول رقم (٦) ذلك كما يلي :

جدول رقم (٦) : معامل الارتباط ومعامل التحديد للمتغيرات المستقلة المؤثرة علي المتغير التابع

المتغير	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	معامل التحديد المصحح R^{-2}
X4	٠,٩٢٥ a	٠,٨٥٥	٠,٨٥٤
X1	٠,٩٥١ b	٠,٩٠٥	٠,٩٠٣
X2	٠,٩٥٤ c	٠,٩١٠	٠,٩٠٧

عند مستوي المعنوية (٠,٠٥)

ويتضح من الجدول رقم (٦) من خلال تحليل الانحدار المرحلي نجد أن قيم معامل الارتباط البسيط المجمع R للمتغيرات المستقلة الثلاث المؤثرة علي المتغير التابع قد بلغ (٠,٩٥٤) بينما بلغ

معامل التحديد R^2 للمتغيرات المستقلة الثلاث (٠,٩١٠) في حين كان معامل التحديد المصحح R^{-2} (٠,٩٠٧) مما يعني أن المتغيرات التفسيرية الثلاث استطاعت أن تفسر ٩٠,٧ % من التغيرات الحاصلة علي المتغير التابع والباقي ٩,٣ % يرجع إلي عوامل أخري . ويمكن توزيع نسب التفسير للمتغيرات المستقلة كما يلي : المتغير الأول بنسبة ٨٥,٤ % ، والمتغير الثاني بنسبة ٤,٩ % والمتغير الثالث ٠,٤ % . وهذا يؤكد علي أن أهم المتغيرات المستقلة المؤثرة علي المتغير التابع (الحد من الفساد المالي (Y)) هي بالترتيب: المتغير الأول (تأكيد الجودة في تقرير المراجعة الداخلية X4) ، والمتغير الثاني (الالتزام بالسلوكيات الأخلاقية ومقابلة السلطة بالمسئولية في نظام المراجعة الداخليةX1) والمتغير الثالث (الاستقلالية والموضوعية في نظام المراجعة الداخلية X2), في حين تم استبعاد متغير واحد من التحليل وهو (بذل العناية المهنية في أداء مهمة المراجعة الداخليةX3), ويمكن تفسير ذلك بأن متغيرات هذا العامل ترتبط بممارسات الأداء التنفيذي والتي تحكمها معايير الأداء التي تخرج عن نطاق الدراسة الحالية.

ومن جدول تحليل التباين والذي يمكن من خلاله معرفة القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق إحصائية F . و يتضح من جدول تحليل التباين المعنوية العالية لاختبار F (٠,٠٥ > P) حيث بلغت قيمة F (٣٢٢,٦٣٩) بمستوي معنوية (٠,٠٠٠) مما يؤكد القوة التفسيرية العالية للانحدار المرحلي من الناحية الإحصائية. حيث يمكن عرض قيمة الثابت ومعاملات الانحدار ودلالتها الإحصائية للمتغيرات المستقلة المؤثرة علي المتغير التابع في الجدول في الجدول رقم (٧) كما يلي:

جدول رقم (٧) : قيمة الثابت ومعاملات الانحدار ودلالتها الإحصائية للمتغيرات

المتغير	قيمة المعامل	قيمة اختبار T	المعنوية
الحد الثابت غير المعياري B	٢,١٦١ -	٨,٠٦١ -	٠,٠٠٠
X4	٠,٧١١	٧,٤٦١	٠,٠٠٠
X1	٠,٥٩٧	٦,٩٦٤	٠,٠٠٠
X2	٠,١٨٨	٢,١٨٥	٠,٠٣١

عند مستوي المعنوية (٠,٠٥)

و يتضح من الجدول الجدول رقم (٧) أن المتغيرات المستقلة الثلاث (X2, X1, X4) معنوية في نموذج الانحدار المرحلي طبقا لاختبار T . كما يمكن التوصل إلي معادلة الانحدار المرحلي باستخدام Beta غير المعيارية (الحد الثابت) كما يلي :

$$\mathbf{Y= A + B_1 X_4+ B_2 X_1+ B_3 X_2}$$

الغش والفساد المالي Y = - ٢,١٦١ + ٠,٧١١ (X4) + ٠,٥٩٧(X1) + ٠,١٨٨ (X2) .

ويتبين من المعادلة السابقة ان دور المراجعة الداخلية كمدخل لخدمات التأكد الاستباقية (X) تؤثر بدرجة كبيرة علي الغش والفساد المالي (Y), من خلال المتغيرات المستقلة الفرعية بالترتيب تأكيد الجودة في تقرير المراجعة الداخلية (X4), السلوكيات الأخلاقية ومقابلة السلطة بالمسئولية (X1), الاستقلالية والموضوعية في نظام المراجعة الداخلية (X2). ومن هذه النتائج لتحليل الانحدار المرحلي تم رفض الفرض العدم الثالث وقبول الفرض البديل وهو: يوجد تأثير جوهري بين دور المراجعة الداخلية كمدخل لخدمات التأكد الاستباقية علي الحد من الفساد المالي بالشركات.

النتائج والتوصيات

نتائج البحث: أسفرت نتائج الدراسة علي الآتي:-

١. توجد فروق في الرأي بين فئتي المستقصي منهما حول دور المراجعة الداخلية كمدخل لخدمات التأكد الاستباقية والحد من الفساد المالي بالشركات.
٢. توجد علاقة ارتباط طردي قوي ومعنوي بين دور المراجعة الداخلية كمدخل لخدمات التأكد الاستباقية وبين الحد من الفساد المالي من خلال المتغيرات المستقلة (تأكيد الجودة في تقرير المراجعة الداخلية X4، الالتزام بالسلوكيات الأخلاقية ومقابلة السلطة بالمسئولية في نظام المراجعة الداخليةX1 ، الاستقلالية والموضوعية في نظام المراجعة الداخلية(X2).
٣. يوجد تأثير جوهري بين دور المراجعة الداخلية كمدخل لخدمات التأكد الاستباقية علي الحد من الفساد المالي بالشركات من خلال المتغيرات المستقلة الثلاث: (تأكيد الجودة في تقرير المراجعة الداخلية X4) ، (الالتزام بالسلوكيات الأخلاقية ومقابلة السلطة بالمسئولية في نظام المراجعة الداخليةX1), (الاستقلالية والموضوعية في نظام المراجعة الداخليةX2).
٤. ثبت أن دور المراجعة الداخلية لم يعد ينصب علي أعمال الرقابة الداخلية وفقط بينما يمتد إلي الخدمات الاستشارية كمدخل لخدمات التأكد الاستباقية, حيث تلعب المراجعة الداخلية دورا مهما في دعم الإدارة علي تحمل مسؤولياتها المختلفة.

توصيات البحث

أسفرت الدراسة عن التوصيات التنفيذية التي يجب التركيز عليها علي النحو الآتي:-

١. ضرورة بذل العناية المهنية في أداء مهمة المراجعة الداخلية من خلال الالتزام بممارسات الأداء التنفيذي للمراجعة الداخلية والتي تحكمها معايير الأداء.
٢. ضرورة اهتمام الإدارة بإجراء المراجعة الداخلية بأسلوب الخدمات الاستشارية عن طريق التعاقد الخارجي.
٣. رفع كفاءة المراجعين الداخليين للقدرة علي مواجهة عمليات الاحتيال والفساد، وإمكانية إعداد تقارير تجعل الإدارة علي دراية باحتمال وقوع احتيال أو فساد.
٤. تطبيق مؤشرات أو مقاييس محددة لكشف المخالفات علي المستوي المحلي والدولي مع الإلمام بأوجه النقص والقصور في الأنظمة الرقابية.
٥. الالتزام بآليات تحقيق العدالة وتعزيز الشفافية بالاتفاقيات الدولية لمكافحة الفساد المالي.
٦. التركيز علي استقلالية أجهزة الرقابة الداخلية واستخدام أسلوب المراجعة القضائية لتتمكن من أداء دور فعال ضد الاحتيال والفساد.
٧. تفعيل دور هيئات مكافحة الفساد مع تجريم الفساد المالي وتغليظ العقوبة واعتباره أمراً مخلاً بالشرف.

الدراسات والأبحاث المستقبلية:

١. دور معايير الأداء وتأثيرها علي جودة المراجعة الداخلية في تحقيق الرقابة المالية.
٢. استخدام المراجعة الاستقصائية والقانونية في مكافحة الفساد المالي.
٣. دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر لتحسين وتعزيز إجراءات الوقاية من الفساد.
٤. تفعيل دور لجنة المراجعة عند أداء مهمة المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد.

المراجـــع

المراجع العربية

١. أبو جبل, نجوي محمود أحمد, دراسة تحليلية لتطوير دور المراجعة في الحد من ممارسات الفساد المالي وتحسين أداء الوحدات الاقتصادية في بيئة الأعمال المصرية, كلية التجارة- جامعة طنطا, ٢٠٢٠.

٢. إبراهيم, محمد عبد الفتاح ، نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (تدقيق الشركات – تدقيق المصارف والمؤسسات المالية – تدقيق الشركات الصناعية)، مركز المشروعات الدولية الخاصة, القاهرة, سبتمبر ٢٠٠٥.

٣. البكوع, فيحاء عبد الخالق يحيى- منهل مجيد احمد, تفعيل نظم الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في الوحدات الخدمية (دراسة نظرية تحليلية)، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة الخامسة والثلاثون – عدد اثنان وتسعون, ٢٠١٢.

٤. الجمهودي, إيمان عبد الفتاح حسن ،" مدخل محاسبي مقترح لمكافحه الفساد في جمهوريه مصر العربية من خلال حوكمه الشركات كآلية من آليات الحد من الفساد المالي والإداري- دراسة تطبيقيه" ، بدون ناشر , كليه التجارة – جامعه كفر الشيخ ،٢٠١٠.

٥. الحلو, شرين مصطفى, المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية "دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة"، منشورة ، غزة, ٢٠١٢.

٦. الركيبي، سعود محمد دعيج, دور المحاسبة في تفعيل آليات الحوكمة للحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المتداولة في سوق الكويت للأوراق المالية, الفكر المحاسبي – كلية التجارة- جامعة عين شمس, مصر, ٢٠١٤م.

٧. الشيخ, زينب عمر ، دور المراجعة فى ضبط المال العام ، (رسالة ماجستير فى المحاسبة غير منشورة ، جامعة شندى ، كلية الدراسات العليا ، ٢٠١١.

٨. العفيفي ، مؤمن محمد حسن ،مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الدولية على مواجهة ظاهرة الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة العاملة في قطاع غزة)، جامعة غزة- ٢٠٠٩.

٩. الفاضلي, مروان إبراهيم, مسئولية مراجعة الحسابات في كشف العينة والأخطاء في القوائم المالية -دراسة ميدانية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية العدد الثامن ،٢٠١٧.

١٠. الكبيجي, مجدي وائل, فاعلية دور لجان المراجعة في مكافحة عمليات غسل الأموال-دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في فلسطين, المجلة الأردنية لإدارة الأعمال- المجلد ١١ - العدد ١, ٢٠١٥.

١١. المعمري, عبد الملك أحمد أحمد ، الفساد المالي والإداري أشكاله مسبباته وأثره في إعاقة التنمية دراسة ميدانية على الجهاز الحكومي باليمن، مجلة مركز صالح عبدالله كامل للاقتصاد الإسلامي – مصر, ٢٠١٣.
١٢. توم, سايدنشتاين,إدارة الجودة الاستباقية تعزز العصر القادم من التحول في مجال التدقيق في ضوء معايير التدقيق الجديدة, المحاسبين العرب, نوفمبر ٢٠٢٠.
١٣. رضوان , رأفت علي ،" قضايا معاصرة في المراجعة المتقدمة " ، كلية التجارة – جامعة المنوفية ، بدون ناشر ، سنة ٢٠٠٤- ٢٠٠٥.
١٤. زكريا, أرجوان محسن سعيد, اثر العلاقة بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي في الحد في الفساد المالي و الإداري ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، بغداد : العراق ، ٢٠١١.
١٥. دراوسي, مسعود دراوسي- ضيف الله محمد الهادي, فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني بكلية العلوم الاقتصاد والتجارية وعلوم التيسير – جامعة محمد خيضر - بسكرة, ٢٠١٢.
١٦. ذانون, آلاء عبدالواحد. ثابت, ثابت حسان, تبنىَ قانون SOX وأثره في تعزيز الرقابة الداخلية للحد من الفساد المالي في العراق, مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية - المحور المحاسبي, (المجلد الأول- العدد الخاص), ٢٠١٨.
١٧. شعبان, إنعام عثمان,مدي توافر مقمات تطبيق المحاسبة القضائية لاكتشاف حالات الاحتيال المالي في الوحدات الاقتصادية - من وجهة نظر مدققي الحسابات بمكاتب التدقيق والمحكمين الماليين المعتمدين لدي وزارة العدل ونقابة المحاسبين بقطاع غزة , الجامعة الإسلامية- غزة, ٢٠١٥.
١٨. صبيحي ، محمد حسني، " التعاقد الخارجي للقيام بالمراجعة الداخلية أحد الاتجاهات الحديثة في المراجعة- دراسة تحليلية" مجلة البحوث التجارية، كلية التجار ة-جامعة الزقازيق، العدد الأول - المجلد الثاني والعشرون، يناير ٢٠٠٠.
١٩. عابد, علياء عبد اللطيف أحمد ، أثر تطوير دور المراجع الداخلي على الحد من الفساد المالي والإداري ، مجلة مركز صالح عبدا لله كامل للاقتصاد الإسلامي - مصر ،٢٠١٣.
٢٠. عبد اللطيف, عادل ، الفساد كظاهرة عربية وآليات ضبطها: إطار لفهم الفساد في الوطن العربي ومعالجته، مجلة المستقبل العربي، السنة ٢٧، العدد ٣٠٩، بيروت، ٢٠٠٤.
٢١. عبد الصمد ، عمر على ، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات- دراسة ميدانية, رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية – الجزائر، ٢٠٠٩.
٢٢. عبد المنعم ، أسامة عبد المنعم، أثر رأس المال الفكري و التدقيق الداخلي على الحاكمية المؤسسية في الشركات الصناعية الأردنية، دكتوراه فلسفة في المحاسبة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، جوان ٢٠٠٨.

٢٣. عماري, علي كاظم, تفعيل نظم الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي في الوحدات الخدمية, كلية الإدارة والاقتصاد -جامعة القادسية, العراق, ٢٠١٧.
٢٤. عيسي , سمير كامل ، " العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات –مع دراسة تطبيقية " ، مجلة البحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، العدد الأول ، المجلد رقم ٤٥ ، ٢٠٠٨.
٢٥. غنيم , محمود رجب يس ، دور لجان المراجعة كأحد آليات الحوكمة في مواجهة الفساد المالي دليل ميداني من البيئة السعودية، دار المنظومة، ٢٠١٤.
٢٦. لطفي، أمين السيد أحمد, المراجعة والتدابير الوقائية ضد الفساد- قراءات وخيارات، المجلد الثاني، الدار الجامعية- الإسكندرية, ٢٠٢٠.
٢٧. محمد, مبارك عبدالمنعم الزبير، تقييم تطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية الحديثة للحد من الفساد المالي بشركات المساهمة العامة, رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل-جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، ٢٠١٤.
٢٨. مخلوف ، احمد محمد ، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الاردنية, رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية – الجزائر، ٢٠٠٧.
٢٩. مشكور, سعود جايد, "علاق نظام الحوكمة بجودة التدقيق واثرها في محاربة الفساد المالي والإداري" مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية - جامعة واسط - كلية الإدارة والاقتصاد, العدد -٢٤ , ٢٠١٦.
٣٠. نصير ،مبروك محمد ، دور جودة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الربح الضريبي, رسالة دكتوراه كلية التجارة– جامعة المنوفية، يناير ٢٠١٨.

- أخري

١. التقرير الثاني للجنة الشفافية والنزاهة, "أولويات العمل وآلياته", وزارة الدولة للتنمية الإدارية - جمهورية مصر العربية,أغسطس ٢٠٠٨.
٢. التوصيات الصادرة عن المؤتمر الثالث لمنظمتي الأرابوساي و الأوروساي ، دولة الإمارات العربية المتحدة – أبوظبي- خلال الفترة من ٢٩-٣٠ مارس ٢٠١١ .
٣. المعيار الدولي للمراجعة رقم ٢٤٠ الفقرة أ ١١ ، مسؤوليات المراجع تجاه الغش عند مراجعة القوائم المالية.
٤. تقرير منظمة الشفافية الدولية لعام ٢٠٢٠.
٥. دليل المنظمة الدولية للرقابة المالية العامة لمكافحة الفساد(الإنتوساي).

المراجع الأجنبية:

1. Andrew, W. & Rasha. K, (2016), External Auditors and Corporate Corruption: Implications for External Audit Regulators, American Accounting Association, Volume 10, Issue 1.

2. ACCA, Association Chartered of Certified Accountants (ACCA), Ethics and the Accountant in the Public Sector , March 1999 , PP: 51.
3. Benjamin. P, Foster, Guy .M. McClain, & Trimbak. S, (2013), The Auditor's Report on Internal Control & Fraud Detection Responsibility: A Comparison of French and U.S. Users' Perceptions, *Journal of Accounting, Ethics and Public Policy* 14(2),PP: 221-257.
4. David. H, & Lee. P, (Dec,1995), " Sourcing Internal Audit Services : A Threat or a Best Practice ? " , The CPA Journal, 65. 12.
5. Fleming . R , (2003), " The Internal Audit Function : An Integral Part of Organizational Governance ": as Cited in " Research Opportunities in Internal Auditing ", The Institute Of Internal Auditors Research foundation , USA ,Florida .
6. Joe. S, (March, 2012), Are Public compny Auditors complicit in Financial Statement Frand, Mis pper of doctorate of finance, smc. University zurich**.**
7. Jane F. Mutchler, (2003), " Independence and Objectivity" ,: as Cited in " Research Opportunities in Internal Auditing ", The Institute Of Internal Auditors Research foundation , USA ,Florida.
8. Joe. S, (2012), Are Public compny Auditors complicit in Financial Statement Frand, Mis pper of doctorate of finance, smc. University zurich.
9. Kate. L, (2007) The effect of the Sarbanes-Oxley act on non-US companies cross-listed in the US, Journal of Corporate Finance, 2007, vol. 13, issue 2-3.
10. Mike. R. Bellin, (2019), " Report of the External Auditor on fraud prevention, detection and response Rome " , Hundred and Seventy-sixth Session, 20 - 22 May" , 2019.
11. Milan. K, (2002), " Management Consulting , A guide to the Profession " 4 th ed, International Iabor Organization.
12. Modugu, P. K, & Izedonmi, F. O, 2012. Challenges of auditors and audit reporting in a corrupt environment. Research Journal of Finance and Accounting 3 (5) , pp : 77–82.

13. Stephanie. D, Moussalli, O.Rould. C, & Gokhan. K, (2012), illuminating the limits of Auditor, Accountability for Frond Detection, journal of business, Industry and Economics Volume,17.
14. Sulaiman A. Alsughayer, (2021), Impact of Auditor Competence, Integrity, and Ethics on Audit Quality in Saudi Arabia, Open Journal of Accounting Vol.10 No.4, September 15, 2021.
15. The Institute Of Internal Auditors (IIA) ,2010, " International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing " , USA ,Florida.
16. The Institute Of Internal Auditors- UK (IIA), New Internal Auditing Definition , http : //www.iia.org.uk/about/define.html
17. Transparency International (2020) .Report of Corruption Perception Index http://www.trancparency.org
18. UNITED NATIONS CONVENTION AGAINST CORRUPTION, UNITED NATIONS, New York, 2015.
19. Yuhao. Z, (January, 2012), The Role of External Auditors in Detecting and Reporting Corporate Fraud in Public Listed Companies in China, International Journal of Business Administration Vol. 3, No. 1.
20. Wells,J.T.(2014). Principles of Fraud Examination,4 th Ed.,Hoboken:John Wiley & Sons Inc.
21. www.https://draminlotfyoffice.com/details/1217
22. www.intosai.org/ar/imprint.hmtl

ملحـــق
(قائمة الاستقصاء)

الفقرات	مؤافق تماما	مؤافق	مؤافق إلي حد ما	غير مؤافق	غير مؤافق تماما
أولاً: الالتـزام بالسـلوكيات الأخلاقيـة ومقابلـة السلطة بالمسؤلية في نظام المراجعـة الداخليـة يسـاعد فـي اكتشـاف حـالات الغـش والفسـاد المالي من خلال:					
١- الالتـزام بالميثـاق الاخلاقـي وسـلوكيات العمل المهنية.					
٢- منح السلطة للمراجع الداخلي التي تمكنه من أداء مهمته.					
٣- تحديـد مسـئولية المراجـع الـداخلي عـن مايوكل اليه من أعمال لأداء مهمته.					
ثانيـاً: الاسـتقلالية والموضـوعية فـي نظـام المراجعة الداخلية يساهم فـي اكتشـاف حـالات الغش والفساد المالي من خلال:					
٤- تدعيم الاستقلال التنظيمي للقائمين بمهمة المراجعة الداخلية.					
٤- الموضـوعية فـي ابـداء الـرأي وعـرض نتائج المراجعة الداخلية .					
٥- التفاعل المباشر مع مجلس الادارة.					
ثالثـاً: بـذل العنايـة المهنيـة فـي أداء مهمـة المراجعة الداخلية يساهم فـي اكتشـاف حـالات الغش والفساد المالي من خلال:					
٤- البراعة المهنية في العمل.					
٥- العناية المهنية الفائقة في التنفيذ.					
٦- التطوير المهني المستمر للأداء.					
رابعـاً: تأكيـد الجـودة فـي تقريـر المراجعـة الداخلية للحـد مـن الغـش والفسـاد المـالي مـن خلال:					

الفقرات	مؤافق تماما	مؤافق	مؤافق إلي حد ما	غير مؤافق	غير مؤافق تماما
٤- الالتزام بمتطلبات تأكيد الجودة.					
٥- الإفصاح عن العمليات غير المتوافقة مع نظام المراجعة الداخلية.					
٦- الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية بالجودة المطلوبة.					
خامساً: الحد من الغش و الفساد المالي من خلال:					
- اكتشاف ممارسات التلاعب ومنع الغش الفساد المالي.					