

## The Role of Internal Audit Units in Managing Corruption Risks in Egyptian Government Authorities

<https://www.doi.org/10.56830/IJAMS01202412>

**Mohamed Bahig Metwaly**

*PhD Researcher, Arab Academy for Science, Technology and Maritime Transport, Egypt*

[Mohamedbahig982@gmail.com](mailto:Mohamedbahig982@gmail.com) <https://orcid.org/0009-0009-5786-5906>

**Farid Moharam Algarhy**

*Professor of Financial Accounting, Faculty of Commerce - Ain Shams University, Egypt*

### Abstract:

Corruption, a persistent global challenge, undermines public trust, hinders development, and erodes the credibility of government institutions. This research examines the vital role of internal audit units (IAUs) in mitigating corruption risks within government authorities. Drawing on case studies and relevant theoretical frameworks, we explore how IAUs, through their independent and objective assessments, can contribute to enhancing transparency, accountability, and ethical conduct within government bodies. We analyse how IAUs, by evaluating internal controls, financial processes, and procurement practices, can identify vulnerabilities, detect potential irregularities, and recommend corrective measures to minimize opportunities for corruption. Further, we investigate the effectiveness of various IAU methodologies in combating corruption, including data analytics, fraud risk assessments, and whistle-blower protection mechanisms. The research also critically examines the challenges faced by IAUs, such as lack of independence, inadequate resources, and political interference. Finally, we propose recommendations for strengthening the effectiveness of IAUs in preventing and detecting corruption, including enhanced collaboration with external oversight bodies, capacity building for internal auditors, and fostering a culture of integrity within government institutions.

**Keywords:** Internal Audit – Corruption Risks – Government Authorities.

## دور وحدات المراجعة الداخلية في اداره مخاطر الفساد بجهات الدوله المصريه

مُحَمَّد بهيج عبدالحمد متولي

باحث دكتوراه، كلية الدراسات العليا في الادارة، الاكاديمية العربية للتكنولوجيا والنقل البحري، مصر

ا.د/فريد محرم الجارحي

أستاذ المحاسبة المالية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر

### الملخص:

الفساد أحد التحديات العالمية المستمرة، يقوض الثقة العامة ويعيق التنمية ويضعف مصداقية المؤسسات الحكومية. يبحث هذا البحث الدور الحيوي لوحدات المراجعة الداخلية (IAUS) في تخفيف مخاطر الفساد داخل جهات الدولة، باستخدام دراسات الحالة والأطر النظرية ذات الصلة، نستكشف كيف يمكن لوحدات المراجعة الداخلية، من خلال تقييماتها المستقلة والموضوعية، المساهمة في تعزيز الشفافية والمساءلة والسلوك الأخلاقي داخل الهيئات الحكومية. نحلل كيف يمكن لوحدات المراجعة الداخلية، من خلال تقييم الضوابط الداخلية والعمليات المالية وممارسات المشتريات، تحديد نقاط الضعف، اكتشاف المخالفات المحتملة، والتوصية بإجراءات تصحيحية لتقليل فرص الفساد، علاوة على ذلك، نتحقق من فعالية منهجيات IAU المختلفة في مكافحة الفساد، بما في ذلك تحليل البيانات وتقييمات مخاطر الاحتيال وآليات حماية المبلغين عن المخالفات. كما يفحص البحث بشكل نقدي التحديات التي تواجهها وحدات المراجعة الداخلية، مثل عدم الاستقلالية والموارد غير الكافية والتدخل السياسي، أخيراً، نقترح توصيات لتعزيز فعالية وحدات المراجعة الداخلية في منع وكشف الفساد، بما في ذلك تعزيز التعاون مع هيئات الرقابة الخارجية، وبناء القدرات للمراجعين الداخليين، وتعزيز ثقافة النزاهة داخل المؤسسات الحكومية.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية - مخاطر الفساد - الوحدات الحكومية.

## القسم الاول: الإطار المنهجي والدراسات السابقة

### ١. مقدمة

ترى منظمة الأمم المتحدة، الفساد من العقبات الخطيرة التي تقف أمام سيادة القانون وما تستهدفه من تنمية مستدامة، فلا جدال في أن انتشار الفساد بمختلف أنواعه والإداري منه خاصة يقوض الشرعية والشفافية ويعوق كافة برامج النمو والتنمية ويزعزع ثقة جموع الشعوب ويحول دون تطبيق أو جود تشريعات عادلة وفعالة، وهذا ما أكدته تقديرات المنتدى الاقتصادي العالمي عن عواقب الفساد على المستوى الدولي حيث أثبتت أنه يساهم في زيادة تكلفة تشغيل المشروعات بنحو ١٠%، في حين يقدر البنك الدولي نسبة الفساد الحكومي في المساعدات الإنمائية المقدمة لبعض الحكومات بنسبة تتراوح ما بين ٢٠% إلى ٤٠%.

وفي ظل ما حظي به الفساد من اهتمام من قبل العديد من المنظمات والهيئات والباحثين لم يظهر ذلك التعريف المحدد للفساد الذي يمكن من خلاله مساعدة الحكومات وجموع المهتمين بتحديد الأفعال أو الممارسات المرتبطة به حتى تتمكن من مكافحته، وعلى الرغم من هذا الاختلاف إلا أن هذه التعريفات على اختلافها فقد أكدت أغلبها على أن الفساد الإداري خاصة يعتبر إساءة في استخدام السلطة لتحقيق مكاسب خاصة، فقد ربطت اتفاقية الأمم المتحدة تعريف الفساد بجملة أفعال محددة توصف بأنها مخالفات أو أعمال فاسدة. ففي بيئة الأعمال حظيت مكافحة الفساد بكثير من اهتمام ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة، حيث يعد الغش أحد صور الفساد، والذي يعد النتاج الرئيسي لقصور ما يتم تطبيقه بمنشآت الأعمال من نظم رقابة داخلية وحوكمة، ومن ثم تعد مهنة المراجعة وممارستها وتحديداً المراجعين الداخليين أحد أهم أدوات الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري.

هذا ونود التأكيد على قوة ارتباط مهام المراجع الداخلي بما تشهده بيئة الأعمال من تطورات، فبعد أن شهدت الولايات المتحدة الأمريكية ظهور فكرة المراجعة الداخلية خلال ثلاثينيات القرن الماضي في محاولة لتخفيف ثقل المراجعة الخارجية، تمكن المراجعون الداخليون بنيويورك من تأسيس تنظيم موحد عام ١٩٤١ عرف بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين، وكانت مهمة المراجعة الداخلية مقتصرة على النواحي المالية والمحاسبية في محاولة للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء إن وجدت مما يعكس اهتمام المراجعة الداخلية وحرصها على سلامة موارد المؤسسة في تلك المرحلة. إلا أنه مع ما شهدته بيئة الأعمال من تطورات شهدت نطاق المراجعة الداخلية توسعات متتالية لتصبح أداة مهمة لخدمة الإدارة العليا، إذ أصبحت تغطي مختلف الوظائف، وتعمل بصفة مستقلة عن بقية الإدارات بالمؤسسة، حتى أصبحت الإدارة العليا تعتمد وبصفة مستمرة على ما يقدمه المراجعين الداخليين من معلومات وحقائق من أجل تصحيح الانحرافات وتقييم الاستراتيجيات الجديدة.

وفي وقتنا الحاضر أصبحت المراجعة الداخلية مهنة بالغة الأهمية باعتبارها أداة من أهم الأدوات الإدارية التي يمكن الاعتماد عليها في ترشيد كافة العمليات الإدارية بمفهومها المعاصر، فبعد أن كانت تركز على ما تشهده مؤسسات الأعمال من عمليات محاسبية ومالية، اتجهت لتصبح قادرة على أن تشمل كافة المجالات الإدارية والتشغيلية نتيجة لما شهدته بيئة الأعمال من تطورات.

### ٢. مشكلة الدراسة

حيث أن أهمية المراجعة الداخلية تكمن في كونها أداة فعالة تساعد إدارة مؤسسات الأعمال وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء والمحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسات، إضافة إلى أنها تعتبر المساعد الأول للمراجع

الخارجي، وأهم آليات التحكم المؤسسي، لذلك فقد ظهرت وتطورت وزادت أهميتها نتيجة لتضافر مجموعة من العوامل مثل كبر حجم المنشآت وتعدد عملياتها؛ اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة؛ حاجة إدارة المؤسسة إلى بيانات دورية ودقيقة لرسم السياسات والتخطيط وعمل القرارات؛ حاجة إدارة المؤسسة إلى حماية وصيانة أموال المؤسسة من الغش والسرقة والأخطاء؛ حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة للتخطيط الاقتصادي، والرقابة الحكومية، والتسعيرة؛ تطور إجراءات المراجعة من تفصيلية كاملة إلى اختبارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية، ولذلك فقد حظي دور المراجعين الداخليين في مكافحة الفساد على قدر كبير من الاهتمام والمتابعة والجدال، من حيث مدى مناسبة هذه المهمة لطبيعة عمل المراجع الداخلي، ومدى تمتع المراجع الداخلي بذلك القدر المناسب من السلطات والمهارات التي تؤهله في مواجهة الفساد على اختلاف أنواعه، فقد كثر الجدل والنقاش حول طبيعة حياد المراجع الداخلي، واختلفت بشأنها آراء الكتاب والمنظمات العالمية حول أهميته ومظاهره ومقوماته، ولم يتم التوصل حتى الآن إلى إطار من المعايير الموضوعية التي تحكم حياد المراجع الداخلي، وذلك على الرغم من اهتمام الاتحادات المهنية العالمية مثل (IFAC) ، (AICPA) ، (IIA) بموضوع حياد المراجع الداخلي نظراً لأهمية توافره ليتمكن المراجع الداخلي من أداء عمله بحرية أفضل، والارتقاء بموضوعية إبداء الرأي، بالإضافة لتحسين فعالية توصيل نتائج مراجعته للإدارة العليا بمؤسسات الأعمال، ومن ثم يمكن أن تتلخص مشكلة الدراسة في التساؤل التالي:

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

### ٣. أهداف الدراسة

يعتبر ظهور الثورة الصناعية ، وكبر حجم منشآت الأعمال ، وإنفصال الملكية عن الإدارة ، وانتشار المنشآت ذات الأقسام والفروع داخل الدولة الواحدة، ثم ظهور المنشآت متعددة الجنسيات من أهم أسباب ظهور المراجعة الداخلية والاهتمام بنشاطها والتركز على ضرورة أن تتم هذه المراجعة بواسطة أشخاص مؤهلين من الناحيتين العلمية والعملية. فمع التطور المستمر في النشاط الاقتصادي والاجتماعي على المستوى المحلي والعالمي، وتنامي ظهور التكتلات الاقتصادية، واتجاه العالم نحو تخفيض سياسة الحماية الجمركية تدريجياً، استلزم كل ذلك زيادة نطاق مسؤوليات الإدارة العليا لمواجهة هذه التحديات المحلية والدولية، وأصبحت الإدارة في حاجة ماسة إلى معلومات موثوق بها عن كافة نواحي النشاط بالمنشأة، بحيث تتمكن من التعرف على مدى التزام العاملين بتطبيق السياسات واللوائح المالية والإدارية المحددة من قبل الإدارة العليا بالمنشأة كأساس لتنفيذ الأعمال في كافة نواحي النشاط بالمنشأة، ومدى نجاح الإدارة في استخدام موارد المنشأة الاقتصادية بشكل اقتصادي وكفاء وفعال.

ولذلك تهدف دراستنا هذه إلى تفعيل دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية كهدف أساسي ينقسم إلى مجموعة من الأهداف الفرعية المتمثلة في كل مما يلي:

- أ. دراسة دور المراجع الداخلي في تقييم كفاءة وفاعلية برامج مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية.
- ب. تحديد متطلبات رفع كفاءة المراجع الداخلي في مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية.
- ج. دراسة مدى أهمية نجاح الإدارة في تحقيق متطلبات نظام الجودة المستهدف، وذلك بما يحافظ على ويزيد حصة المنشأة من السوق.

#### ٤. أهمية الدراسة

يستمد البحث أهميته من الاهتمام الذي توليه الاتحادات المهنية المحلية والعالمية لمهام المراجع الداخلي ومدى مصداقية نتائج مهامه وثقة واطمئنان من يعتمدون على تقريره، وذلك في محاولة للارتقاء بأداء المراجع الداخلي عند تنفيذ واجباته المهنية والنهوض بكفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية. وعليه فتمثل أهمية الدراسة في محورين أساسيين هما الأهمية العلمية، والأهمية العملية، وفيما يلي معلومات أكثر تفصيلاً عن هذين المحورين.

##### أ. الأهمية العلمية

- تكمن الأهمية العلمية للدراسة من تزايد اهتمام المؤسسات العلمية والمهنية بمكافحة الفساد وتزايد الإصدارات والمعايير التي تهتم بمنع انتشاره داخل الوحدات التنظيمية.
- أيضاً تكمن أهمية الدراسة العلمية من أهمية المشكلة التي تطرحها، حيث تسعى دراستنا هذه لتسليط الضوء على تعظيم القيمة المضافة من وظيفة المراجعة الداخلية في حماية موارد الوحدات التنظيمية من الفساد بمختلف أنواعه.
- كما تتمثل أهمية الدراسة العلمية في محاولة تحديد مدى فاعلية دور المراجعين الداخليين وتميزهم في مساعدة الوحدات التنظيمية في مكافحة الفساد في ضوء ما تقترحه الدراسة من متطلبات.

##### ب. الأهمية العملية

- تتبع الأهمية العملية للدراسة من زيادة مخاطر الفساد في القضاء على مكتسبات التنمية في العالم خاصة في الدول ذات الأسواق الناشئة ومنها مصر.
- كما تكمن أهمية الدراسة العملية في أنها تتوافق مع خطة الدولة الاستراتيجية في دعم الشفافية بالوحدات التنظيمية العامة ورفع كفاءتها بالتعاون مع كافة الأطراف ذات الصلة.
- 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 على اختلاف أهدافهم.
- 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.

#### ٥. صياغة فروض الدراسة

يمكن عرض فروض دراستنا الحالية على النحو التالي:

- **الفرض الأول:** هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية وكفاءة وفاعلية برامج مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية.
- **الفرض الثاني:** هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين متطلبات رفع كفاءة المراجع الداخلي ومكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية.
- **الفرض الثالث:** هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية (برامج مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية) وبين نجاح الإدارة في تحقيق متطلبات نظام الجودة المستهدف.

#### ٦. منهج الدراسة

يعتمد الباحث على المنهج العلمي بشقيه الاستقرائي والاستنباطي، وذلك كما يلي:

- **المنهج الاستقرائي** ويعتمد على الدراسات المكتبية بهدف الحصول على بيانات ثانوية من خلال البحوث المختلفة المتعلقة بالمجال، والكتب، والمراجع، والدوريات العلمية، والمقالات المتخصصة عربية أجنبية، والإحصائيات والتقارير المنشورة المتعلقة بموضوع الدراسة.
- **المنهج الاستنباطي** ويعتمد على الدراسة الميدانية وتهدف للحصول على بيانات أولية لاختبار الفروض من خلال قائمة استبيان آراء مختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة موضوع الدراسة.

#### ٧. مصادر جمع البيانات:

يعتمد الباحث في جمع البيانات ومعلومات الدراسة على مصدرين هما:

**المصادر الثانوية:** الكتب والدوريات، الرسائل الجامعية، المؤتمرات والندوات، الانترنت، الدراسات السابقة.

**المصادر الأولية:** من خلال استمارة الاستبانة.

#### الدراسات السابقة

#### دراسات بشأن المراجعة الداخلية

١. دراسة رمضان مراد محمود، ٢٠٢٢

"دور إدارة المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية"

استهدف البحث دراسة دور إدارة المراجعة الداخلية (كمتغير مستقل) في تحسين جودة التقارير المالية (كمتغير تابع)، وقد تناول الباحث الخلفية النظرية لمتغيرات البحث، وقد قام الباحث في ضوء الهدف الرئيسي للبحث وفروضه بتصميم قائمة استقصاء بهدف جمع البيانات من ثلاث فئات مرتبطة باتخاذ القرارات المرتبطة بالشركات نظراً لما يتمتعون به من خبرات علمية وعملية في مجال البحث، وذلك بهدف استبيان آرائهم عن دور إدارة المراجعة الداخلية في رفع جودة التقارير المالية، وتتمثل فئات الدراسة (المراجعين الداخليين بالشركات المقيدة بالبورصة - المحللين الماليين بشركات السمسة- العاملين بصناديق الاستثمار بالبنوك)، حيث كان حجم العينة ١٢٥ قائمة، وجاءت القوائم الصالحة للتحليل بواقع (١٨٤) قائمة بمعدل استجابة (٧٣.٦%). وقد خلصت نتائج البحث الى أن ادارة المراجعة الداخلية لها تأثيراً إيجابياً في تحسين جودة التقارير المالية.

٢. دراسة منى عبد الرحمن يعقوب & اشواق الاسمري، ٢٠٢٠.

"التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية-دراسة ميدانية

على عدد من مكاتب المراجعة والشركات المساهمة والأكاديميين في مدينة جدة"،

هدفت الدراسة إلى إبراز الدور التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء دراسة ميدانية على عينة من الأكاديميين من أعضاء هيئة التدريس والمراجعين الداخليين في عدد من الشركات المساهمة وكذلك المراجعين الخارجيين في مكاتب المراجعة الكبرى لاستطلاع آراءهم والوصول إلى استنتاجات تساهم في حل مشكلة الدراسة. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها إن التكامل بين نظام المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية يفيد في فهم نظام الرقابة الداخلية وتقليل التكاليف والازدواجية في الجهود وتعزيز التواصل الفعال والمنتظم لتنفيذ عملية المراجعة، كما أن لهذا التكامل دور فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ومن ثم يساعد في تحقيق مصداقيتها، ومن أهم ما أوصت به الدراسة أن على الشركات العمل على تعزيز تكامل أنظمة المراجعة الداخلية والخارجية لأن ذلك يفيد في تنفيذ عملية المراجعة في جميع مراحلها وتحقيق

أهدافها، وكذلك على الشركات الاهتمام بتطبيق إجراءات رقابية فعالة تساعد في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ومن ثم تحقيق مصداقيتها.

٣. د. جيهان عادل أميرهم، ٢٠١٩.

### "تقييم أثر التزام المراجع الداخلي بمدخل المراجعة المستمرة على جودة المراجعة الداخلية"

استهدف البحث تقييم أثر التزام المراجع الداخلي بمدخل المراجعة المستمرة على جودة المراجعة الداخلية وذلك من خلال تحليل ودراسة مفهوم المراجعة الداخلية المستمرة التي يستخدمها المراجع في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات، ودراسة وتحليل العلاقة التآثرية بين التزام المراجع الداخلي بمدخل المراجعة المستمرة وجودة المراجعة الداخلية وفي سبيل تحقيق ذلك تم صياغة مجموعة من الفروض كان أهمها "لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تهيئة فريق عمل المراجعة الداخلية بهدف الالتزام بالمراجعة الداخلية المستمرة وجودة المراجعة الداخلية"، "لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تهيئة بيئة المراجعة الداخلية بهدف الالتزام بالمراجعة الداخلية المستمرة وجودة المراجعة الداخلية". وفي سبيل اختبار هذه الفروض إحصائياً تم إعداد قائمة استبيان اعتمدت على مجموعة من المتغيرات، وقد أسفرت أهم النتائج عن أثر التزام المراجع الداخلي بالمراجعة المستمرة على جودة المراجعة الداخلية بشكل واضح.

وكانت أهم توصيات البحث ضرورة توفير رؤية شاملة داخل العمليات والأنشطة والمعاملات تتعلق بإدارة المراجعة الداخلية لكي تتمكن من الالتزام بالمراجعة الداخلية المستمرة مما ينعكس إيجاباً على جودة المراجعة الداخلية، مع ضرورة العمل على رفع منحنى التعلم وتنظيم عدد ساعات العمل لفريق المراجعة لكي تتمكن من الالتزام بمتطلبات المراجعة الداخلية المستمرة الأمر الذي يزيد من جودة المراجعة الداخلية.

٤. دراسة منار عبد الحميد محمود، ٢٠١٨.

### "مدخل كمي لتطوير دور المراجعة الداخلية في تقييم خطر إعداد التقارير المالية بهدف تفعيل هيكل الرقابة الداخلية"

استهدفت الدراسة تطوير دور المراجعة الداخلية باستخدام المدخل الكمي لتقييم المخاطر، لمحاولة تفعيل هيكل الرقابة الداخلية، الذي أصبح يقوم على تحديد وتقييم المخاطر بهدف تدنيها إلى أدنى حد ممكن باعتبارها أخطر ما يواجه المنظمات، ومطلب لمستخدمي التقارير والقوائم المالية وأصحاب المصالح، وتوصلت الدراسة إلى نجاح استخدام النموذج الكمي في تقييم مخاطر إعداد التقارير المالية، أدى إلى تطوير دور المراجعة الداخلية بما يساهم في تفعيل هيكل الرقابة الداخلية، القائم على إدارة وتقييم المخاطر، وتطوير دور المراجع الداخلي بالاعتماد على النموذج يقدم مردوداً إيجابياً بتفعيل هيكل الرقابة الداخلية والمراجع الداخلي ومستخدمي التقارير، وجاءت نتائج الدراسة الميدانية مدعماً لذلك حيث توجد موافقة من المستقصي منهم بشأن جودة هيكل الرقابة الداخلية يساعد في تدنية مخاطر التقارير المالية، وأن النموذج الكمي يساعد إدارة المراجعة الداخلية في تقييم خطر التقارير، وتطوير دور المراجعة الداخلية بالأسلوب الكمي يساعد على تفعيل هيكل الرقابة الداخلية.

٥. دراسة حنان جابر حسن، ٢٠١٤.

### "التكامل بين مدخل القيمة المضافة ومدخل التقويم المتوازن للأداء لتعزيز الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية في"

تحسين عملية إدارة مخاطر أعمال المنشآت-دراسة ميدانية على قطاع الاسمنت جمهورية مصر العربية"

استهدفت الدراسة وضع إطار للتكامل بين مدخلي القيمة المضافة والتقييم المتوازن للأداء بهدف تعزيز الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية في تقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة مخاطر الأعمال للمنشآت، وقد تم اختبار فروض الدراسة من

خلال إجراء دراسة ميدانية عن طريق إعداد قائمة استبيان لمعرفة آراء عينة من أعضاء لجنة المراجعة والمراجعين الداخليين ومديري الإدارات العليا في شركات الأسمنت بجمهورية مصر العربية، وتوصلت الدراسة إلى ضرورة وجود خطوط اتصال فعالة بين عملية التخطيط الاستراتيجي وبين نشاط المراجعة الداخلية، حيث يوفر للمراجع الداخلي رؤية شاملة للأهداف الاستراتيجية التي تسعى المنشأة إلى تحقيقها خلال فترة زمنية محددة مما يساعد في تخطيط البرامج الداخلية للأنشطة داخل المنشأة

٦. دراسة د. محمد عبد الفتاح، ٢٠٠٨

### "إطار مقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر المصرفية"

حيث توصلت من خلال دراسة نظرية أن التطبيق الفعال لإدارة المخاطر في منظمات الأعمال بصفة عامة وفي البنوك بصفة خاصة، يضمن تحقيق الأهداف الاستراتيجية المتمثلة في تحقيق الاستقرار والنمو والعائد المتوقع. وأيضاً تقوم المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر بدور رئيسي في تقييم إدارة المخاطر المصرفية من خلال التأكد من فعالية الخطة الموضوعية للتعامل مع المخاطر والتي تسهم في تحديدها وتقييمها وضبطها في إطار توازن الأهداف الاستراتيجية المنشودة في البنك. كذلك أشارت الدراسة إلى إمكانية الربط بين دور المراجعة الداخلية وآليات الحوكمة لضبط المخاطر المصرفية. ولكن لم تدخل هذه الدراسة أيضاً في عمق كيفية تقدير وتقييم تلك المخاطر بأي من الأساليب أو المداخل. دراسات باللغة الإنجليزية:

١. دراسة (Al-Olimat. N. H., 2019)

### "اثر الابداع المعرفي في المحاسبة لدى المدققين الداخليين الأردنيين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية"

استهدفت هذه الدراسة معرفة أثر الإبداع المعرفي في المحاسبة بين المدققين الداخليين الأردنيين على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة في قطاع الصناعة بالأردن، تكونت عينة الدراسة من موظفي التدقيق الداخلي في كل شركة، حيث تم توزيع ١٥٦ قائمة استبيان، منها ١٢٨ قائمة صالحة للتحليل. وأظهرت هذه الدراسة أن هناك دور فعال للإبداع المعرفي في المحاسبة بين المدققين الداخليين الأردنيين في اكتشاف نشاطات وطرق المحاسبة الإبداعية في هذه الشركات. ولذلك أوصت هذه الدراسة بأهمية زيادة تفعيل (دعم) دور الهيئات الرقابية ويشمل ذلك بالأخص المراجعة الداخلية في الشركات التي يتم تطبيق نظام التدقيق الداخلي بها، بالإضافة إلى أهمية تطوير الأنظمة والتشريعات الخاصة بمهنة التدقيق الداخلي بحيث يكون هناك مساحة كافية للمراجع الداخلي أن يمارس مهاراته في اكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها من دون تدخل إدارة هذه الشركات.

٢. دراسة (Holt & Dezoort, 2015)

### أثر نشر تقرير المراجعة الداخلية على ثقة والمستثمرين وقراراتهم

هدفت الدراسة إلى تحديد ما إذا كان إدراج تقرير المراجعة الداخلية يدعم مصداقية التقارير المالية، وكذا التحقق من مدى تأثير استخدام وظيفة المراجعة الداخلية على مخاطر الأعمال. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها أن زيادة الشفافية حول وظيفة المراجعة الداخلية تزيد من درجة ثقة المستثمرين في التقارير المالية، كما تزداد ثقة المستثمرين في المعلومات المالية عندما تكون خالية من أية أخطاء متعمدة أو غير متعمدة هذا بالإضافة إلى أن تقرير المراجعة الداخلية يكون على نفس قدر منفعة وأهمية تقارير لجان المراجعة.

### ٣. دراسة كل من (Reynolds & Aggarwal, 2014)

#### "الوصول الى ممارسات رائدة قوية لتعزيز قيمة المراجعة الداخلية"

سعت الدراسة إلى توضيح العوامل التي تزيد من قوة المراجعة الداخلية لإضافة قيمة للمنشأة في ظل البيئة المتغيرة التي تعمل من خلالها والتي تتطلب منها التكيف معها نظراً لدورها المحوري الذي تلعبه في إدارة المخاطر والرقابة. وتوصلت الدراسة إلى أن العوامل التي تزيد من قوة المراجعة لإضافة قيمة للمنشأة تتم من خلال إجراء تقييم ديناميكي للمخاطر وتخطيط المراجعة، هذا بالإضافة إلى استخدام أساليب المراجعة المستمرة لتحديد المخاطر الناشئة ومخاطر التكنولوجيا، والتركيز على المخاطر الاستراتيجية، وتعزيز التنسيق مع شركاء الخطر في المنشأة بوصف المراجعة الداخلية خط الدفاع الثالث، وأهمية امتلاك المراجعين لمعلومات حول برامج إدارة المخاطر، وتوافر الخبرة التكنولوجية ومهارات التحليل الانتقادي والابتكاري وفهم استراتيجية المنشأة وطبيعة عملها. وقد أوصت الدراسة بضرورة تقييم مهارات المراجعين الداخليين في المجالات الأساسية والتقنية والقيادة وسد الثغرة الموجودة في المهارات من خلال التدريب وتوظيف مواهب جديدة.

### ٤. دراسة (Mohamud, 2013).<sup>(١)</sup>

#### العلاقة بين ممارسات التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في شركات تحويل الأموال في الصومال

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد وتحليل العلاقة بين ممارسات التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في شركات تحويل الأموال في الصومال، من خلال التعرف على الدور الذي تمارسه مهنة التدقيق الداخلي وتحديد مستوى فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق في تلك الشركات، حيث أجريت هذه الدراسة في الجمهورية الصومالية. اعتمدت الدراسة على الأسلوب الوصفي التحليلي من خلال اعتماد الاستبانة كأداة لهذه الدراسة بهدف جمع البيانات حول موضوع البحث، حيث تكوّن مجتمع الدراسة من (١٢) شركة من شركات التحويل العاملة في العاصمة الصومالية مقديشو، وقد تم اختيارها استناداً على طول فترة وجودها في العمل، واشتملت عينة الدراسة على (٦٩) فرداً من المحاسبين والمديرين الماليين وأمناء الصناديق والرؤساء التنفيذيين في تلك الشركات. إن النتائج التي أظهرتها هذه الدراسة تشير إلى أن نظام الرقابة الداخلية وممارسات التدقيق الداخلي لتلك الشركات فعالة وملائمة، وبيّنت أن هناك بعض القيود تحول دون تحقيق الأهداف المرسومة من قبل الإدارة متمثلة بعدم وجود آلية واضحة تعمل على الفصل بين الواجبات والمسؤوليات، وأشارت الدراسة أيضاً إلى أن هناك علاقة إيجابية بين التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية، وأن التدقيق الداخلي له تأثير هام على نظام الرقابة الداخلية في تلك الشركات.

### ٥. دراسة (Beasley & Others, 2008).<sup>(٢)</sup>

#### "تأثير إدارة مخاطر المنشأة على وظيفة المراجعة الداخلية"

اعتمدت هذه الدراسة على إجراء استقصاء لعدد ١٢٢ منظمة لتوضيح تأثير إدارة مخاطر المنشأة على دور المراجعة الداخلية. وتوصلت إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية تتأثر بإدارة المخاطر في المنظمة ويمكن أن تقوم بدور قيادي في تفعيلها وذلك عندما:

- (1) Mohamud, H. A. (2013), "Internal Auditing Practices and Internal Control System in Somali Remittance Firms", *International Journal of Business and Social Science*, 4(4), 166-871
- (2) Beasley, M., et al., "The Impact of Enterprise Risk Management on the Internal Audit Function", *Journal of Forensic Accounting*, Vol.9, 2008.

- تطبق المنظمات نموذج إدارة مخاطر المنشأة في كل أنشطتها.
  - توجد لجان مراجعة تؤيد دور المراجعة الداخلية في إدارة مخاطر المنظمة.
  - بقاء واستقرار مدير المراجعة الداخلية في منصبه لفترة ومنية معقولة.
- وبذلك فقد ربطت هذه الدراسة بين إدارة المخاطر وبين دور المراجعة الداخلية، دون الخوض في كيفية تحديد أو تقييم تلك المخاطر، ودون التركيز على الجهة التي يمكن أن تقوم بذلك والتي شغلت بالباحثين كثيراً.
- دراسات بشأن مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية:

أ. دراسات باللغة العربية:

١. دراسة نجوى محمود أحمد أبو جبل، ٢٠١٩.

"دراسة تحليلية لتطوير دور المراجعة في الحد من ممارسات الفساد المالي وتحسين أداء الوحدات الاقتصادية في بيئة الأعمال المصرية"

استهدف هذا البحث تطوير دور مهنة المراجعة في الحد من ممارسات الفساد المالي وتحسين أداء الوحدات الاقتصادية في مصر، وتحليل مسئولية المراجعين عن معالجة الفساد، والاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد ودور المراجعة في تنفيذها، والإطار المهني لمدخل المراجعة الاستقصائية القضائية ودورها في مكافحة جرائم الفساد المالي بمنظمات الأعمال. وتم التوصل إلى أن الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد لم تشر على نحو مباشر إلى مسئوليات المراجعين الخارجيين فيما يتعلق بالفساد، واستبعدت المراجعة ولم تهتم بدورها ولكنها ركزت على دور الهيئات والأجهزة الرقابية المختصة بمكافحة الفساد، كما أن المراجعون الخارجيون في الواقع لا يفضلوا أن يتحملوا أي مسئولية عن مكافحة الفساد ويتغاضون عن مسئولياتهم عن اكتشاف الفساد الذي يمكن أن يكون له أثر على القوائم المالية، حيث أن ذلك لم يتم تطلبه بشكل صريح عن طريق معايير المراجعة، فالمراجعة آلية واحدة من آليات مواجهة الفساد، والذي يستلزم مجموعة من اللوائح ضد الممارسات الفاسدة.

٢. دراسة بلقاسم سعودي ، سارة حدادي، ٢٠١٧.

"دور المحاسبة والمراجعة في مكافحة الفساد وغسل الأموال"

تتمثل مشكلة البحث في ارتباط مسببات الفساد المالي والإداري بمهنة المحاسبة والمراجعة من خلال نوعية المعلومة المالية والمحاسبية المقدمة ومدى صدقها ونزاهتها وتطابقها مع الحقيقة، ولذلك استهدفت هذه الدراسة في تحديد مسببات ظاهرة الفساد المالي والإداري والعناصر الرئيسية التي أدت إلى بروزها بشكل واضح في هذا العقد، ووضع السبل والتوصيات للحد من ممارسات المخالفات المحاسبية ومعالجتها بأسرع وقت ممكن.

وتوصلت الدراسة إلى تنوع الأسباب المؤدية إلى بروز ظاهرة الفساد المالي والإداري، كما أن مسئولية ممارسي مهنة تدقيق الحسابات لا تقتصر على تلبية احتياجات العملاء وأصحاب العمل وإنما تشمل بصورة كبيرة المصلحة العامة أي أن للمحاسبين والمدققين دور مهم في المجتمع.

ولذلك أوصت الدراسة بأن مكافحة الفساد المالي والإداري لا يمكن أن تتحقق من خلال حلول جزئية، بل ينبغي أن تكون شاملة تتناول جميع مرتكزات الإدارة من بنيتها وهيكلتها إلى العنصر البشري العامل فيها إلى أساليب العمل السائدة فيها.

٣. دراسة د. فارس الطيب محمد، عادل صلاح الدين محمد نور، ٢٠١٧.

### "مدى فعالية أساليب المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي-دراسة ميدانية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بالسودان"

استهدفت الدراسة التعرف بطبيعة المحاسبة القضائية ومفاهيمها الأساسية وبيان أساليبها والمصطلحات ذات العلاقة ومبررات الاهتمام بها وتطويرها، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في الانتشار الواسع لعمليات الفساد المالي وبيان أهمية ودور المحاسبة القضائية كأحد المصطلحات الحديثة في الفكر المحاسبي في الكشف عن عملياته والحد منه. وتوصلت الدراسة الى نتائج منها أن هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين المحاسبة القضائية والحد من ممارسات الفساد المالي تتضح من خلال ما تتضمنه المحاسبة القضائية من أساليب تغطي كافة الممارسات المالية غير الرسمية وتعمل على طمأنة مستخدمي القوائم المالية بعدم وجود غش في القوائم المالية. لذلك أوصت الدراسة بالعمل على الاستعادة القصوى من فاعلية أساليب المحاسبة القضائية بغرض ضبط الأداء المالي والسلوك المهني في جميع المستويات الإدارية وذلك لما تتضمنه من آليات تساعد في كشف الغش والحد من الفساد المالي.

٤. دراسة عبدالرحمن عبدالله عبد الرحمن ، ٢٠١٧

### "دور المحاسبة القضائية في التنبؤ بحدوث الأزمات المالية"

تمثلت مشكلة الدراسة في أن الدعاوى والنزاعات القضائية الخاصة بالمخالفات المالية والغش في التقارير المالية للشركات والمرفوعة في المحاكم لا يتم استشارة المحاسبين والمراجعين بشأنها مما يؤدي إلى تأخير الأحكام الخاصة بها، تمثلت أهمية الدراسة في زيادة المعرفة عن المحاسبة القضائية كفرع جديد من فروع المحاسبة يساهم في إجراء بحوث أخرى متعلقة به، هدفت الدراسة الى معرفة مفهوم وأهداف ومجالات وممارسات المحاسبة القضائية والمحاسب القضائي ومؤهلاته وصفاته ومفهوم وأنواع الأزمات المالية ودور المحاسبة القضائي في التنبؤ بها. توصلت الدراسة الى نتائج منها المحاسبة القضائية هي مزيج ما بين مفاهيم التحري والتقاضي والتقصي والقوانين باعتبارها مفاهيم قانونية وبين المعرفة المحاسبية والمالية والمراجعة باعتبارها مفاهيم محاسبية. وأوصت الدراسة بضرورة تهيئة البيئة القانونية والمالية لتستوعب تطبيق فكرة المحاسبة القضائية كمهنة جديدة في مجال المال والأعمال.

٥. دراسة د. مهدي عطية موحى، م.م. جاسم محمد حسين، ٢٠١٥.

### "استراتيجيات مكافحة الفساد الإداري والمالي ودورها في تعزيز الاداء المنظمي دراسة استطلاعية لآراء عينة من"

#### الأكاديميين والمسؤولين في مكاتب المفتش العام"

استهدف البحث تحديد الاستراتيجيات الفاعلة لمكافحة الفساد الاداري والمالي وتحديد دورها في اداء المنظمة. وتمثلت مشكلة البحث في تحديد دور الاستراتيجيات الحديثة لمكافحة الفساد الاداري والمالي في الاداء، وتأتي أهمية البحث من أهمية المتغيرات والمواضيع التي عنت بمعالجتها، والتي تركز على متغيرين هما استراتيجيات مكافحة الفساد الاداري والمالي والاداء المنظمي، ويمكن الاستفادة من هذا البحث من خلال ما يوفره من بيانات ومعلومات عن أساليب مكافحة الفساد الإداري في الدراسات الأكاديمية، ولقد استند البحث على فرضية رئيسية تنص على عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين استراتيجيات مكافحة الفساد الاداري والمالي وأداء المنظمة.

وتوصل البحث الى عدد من الاستنتاجات اهمها العمل على تطوير استراتيجيات مناسبة يمكن ان تحد وتقضي على اشكال الفساد الاداري والمالي وبالتالي تعزيز الاداء، وعلى ضوء ذلك تم صياغة عدد من التوصيات منها زيادة

الوعي لدى الموظفين عن الجوانب الخطيرة لهذه الظاهرة، والعمل على تفعيل الدور الرقابي بكافة أشكاله للحد من هذه الظاهرة.

٦. فضيل مصطفى شفا عمري، ٢٠١٤.

"مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة الأردنية"

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المدراء الماليين والعاملين في الشركات المساهمة العامة بالإضافة إلى مدققين الحسابات الخارجيين والعاملين في مكاتب التدقيق. ولتحقيق هذا الهدف تم بناء استبانة وزعت على عينة عشوائية من مجموعة من المدراء الماليين العاملين في الشركات المساهمة العامة بالإضافة لمدققين الحسابات الخارجيين والعاملين في مكاتب تدقيق الحسابات وعددهم (٣٤٦) شركة مساهمة ومكتب تدقيق، وقد تم توزيع (١٢٠) استبيان، والمسترد منها (١١٢) صالحة للتحليل الإحصائي تمثل ما نسبته (٩٣.٣%).

وتوصلت الدراسة إلى أن هناك إدراك لدى مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن حول مسؤوليتهم عن اكتشاف الفساد المالي و تطبيقهم الإجراءات الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم ٢٤٠، بالإضافة إلى وجود توجه عال لدى المدققين لجعل المدقق مسؤولاً تجاه أصحاب المصلحة، وإن كان هناك مشاكل ومعوقات تؤثر على قيام المدقق بأداء مسؤوليته المهنية على الوجه المطلوب منه.

ولذلك قدمت الدراسة توصيات أهمها أنه على المدقق أن يخطط عملية التدقيق مستخدماً الشك المهني خاصة في الأمور التي تزيد خطر التحريف المادي والنتائج عن الفساد المالي، والحصول على فهم لتقييم الإدارة لخطر احتمال تحريفات مادية ناتجة عن الفساد المالي وكذلك لفهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلي المطبق للوقاية من الأخطاء، وعند اكتشاف المدقق بأن هناك فساد مالي يتوجب عليه إبلاغ الإدارة والأفراد المخولين بحكم الشركة والسلطات الإشرافية العليا التي تخضع لها الشركة.

٧. دراسة نادية شاكر حسين، ٢٠١٣.

"المخالفات المحاسبية وأثرها في تفشي ظاهرة الفساد المالي-دراسة محاسبية تحليلية"

هدفت الدراسة الى تحديد مسببات ظاهرة الفساد المالي والعناصر الرئيسية التي أدت إلى ظهورها بشكل واضح في هذا العقد من الزمان، وبالتالي تكمن أهمية هذه الدراسة في سعيها وراء تحديد الوسائل والطرق اللازمة لتشخيص المخالفات المحاسبية والتي أدت إلى تفشي ظاهرة الفساد المالي وذلك لغرض معالجة هذه الظاهرة والحد من آثارها السلبية، ولذلك تمثلت مشكلة الدراسة البحثية في دراسة تأثير الاقتصاد العراقي بظواهر الفساد المالي والإداري والتي بدأت تؤثر تأثير سلبي على هيكل الدولة وتسببت في عجزه عن مواجهة مثل هذه الظواهر، والمخالفات المحاسبية التي أفرزتها العولمة والحروب والحصارات التي شهدتها العراق في السنوات الأخيرة.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة نتائج منها أن الفساد المالي ما هو إلا سوء استخدام للسلطة نتيجة ضعف الجهاز الرقابي والتهاون مع المقصرين والتستر عليهم بسبب تفشي ظاهرة الفساد.

ب. دراسات باللغة الإنجليزية:

١. دراسة (Pinzon, 2020).

### "دور الشفافية والمساءلة في مكافحة الفساد"

دراسة حالة المنظمات الصحية في هونج كونج، وقد هدفت الدراسة إلى التعرف على دور برنامج الأمم المتحدة في وضع نهج لمعالجة الفساد وتعزيز الشفافية والمساءلة في المنظمات الصحية كجزء من جهودها لدعم أهداف التنمية المستدامة.

واستخدمت هذه الدراسة الأساليب النوعية التي تشمل البحث المكتبي، والخبرة الميدانية لتطوير منهجية البحث.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: عدم وجود طريقة محددة في مكافحة الفساد الإداري في المنظمات الصحية، بسبب اختلاف المناهج المتبعة في دراسة هذه الظاهرة، وأن مكافحة الفساد تستخدم كنقطة دخول واضحة إلى إصلاحات الحوكمة، من خلال استخدام طرق منظمة، مبنية على أدلة منهجية للحد من الفساد الموجود في هذه المنظمات. كما ساعدت الشفافية في مكافحة الفساد الإداري في المنظمات الصحية، حيث أنها جعلت الموظف أكثر حرصاً خشية المساءلة، وهذا ما أثر على سلوكه بأن جعله بعيداً عن الفساد.

٢. دراسة (Mwalabu, 2018).

### "أثر الحوكمة على مكافحة الفساد: دراسة حالة مالاوي"

وقد هدفت الدراسة إلى توضيح أن الفساد يؤثر على البلدان المتقدمة والنامية، كما هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر الحوكمة في مكافحة الفساد، وذلك من خلال التركيز على المعايير التي تم وضعها من قبل البنك الدولي بهدف معرفة مكانة مالاوي ضمن هذه المعايير، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، والتحليل القياسي.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن مؤشر السيطرة على الفساد كان له أثر إيجابي على نمو الناتج المحلي الإجمالي.

٣. دراسة (Abtidon, 2015).

### "أثر المساءلة المالية في الحد من الفساد في العاصمة الصومالية مقديشو"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد وتقييم أثر المساءلة المالية في الحد من الفساد في العاصمة الصومالية مقديشو، حيث أن المساءلة المالية القائمة على (التدقيق المالي، الرقابة الداخلية، مراقبة الميزانية) في مقديشو في حالة سيئة، وقد أجريت هذه الدراسة في الصومال. وتم استخدام أسلوب الاستبانه والزيارات الميدانية كأداة للدراسة لأجل جمع البيانات المتعلقة بمشكلة الدراسة بالاعتماد على المنهج الوصفي، وتكون مجتمع الدراسة من جميع مؤسسات النزاهة الاتحادية الصومالية، وتم اختيار عينة عشوائية بنسبة (١٠%) من مجتمع الدراسة وعددهم ١٥٠ موظفاً.

وتبين أن المؤسسات المالية كان لديها نقص في البنى التحتية المالية أو إنها غير مؤهلة إضافة إلى أن مرافقها غير كافية أو عاجزة عن القيام بمهامها، حيث بينت أن هناك العديد من العوامل المساعدة على الفساد، وأن كل أشكال الفساد كانت سائدة ومتفشية في الصومال متمثلة بانتشار ظاهرة سوء الاستخدام لموارد الدولة والاستخفاف والتغاضي عن الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي والمهني من قبل أصحاب المناصب العامة، وبروز المحسوبية والمحاباة في ثقافة العمل وضعف عمليات مسك الدفاتر والسجلات، وغموض الإجراءات واللوائح والأنظمة الداخلية.

٤. دراسة (AL Abdullah et.al., 2014).

"دور وظيفة المحاسبة الجنائية في الحد من ظاهرة الفساد المالي في العراق"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد دور وظيفة المحاسبة الجنائية في الحد من ظاهرة الفساد المالي في العراق، ومعرفة ما الهدف أو المبرر من استخدام تلك الوظيفة، وتحليل العلاقة بين المحاسبة الجنائية وظاهرة الفساد المالي التي انتشرت خصوصاً بعد أحداث عام ٢٠٠٣، ومعرفة مفاهيم وأسباب تلك الظاهرة، ونظراً لحدوث موضوع المحاسبة الجنائية وندرته، وصعوبة الحصول على بيانات رقمية تم الاعتماد على تصميم البحوث الارتباطية من خلال استخدام الاستبيانات وإجراء المقابلات لغرض جمع البيانات حول موضوع الدراسة، حيث تكون مجتمع الدراسة من بعض الجامعات العراقية، وتم اختيار عينة قسدية تكونت من (٢٩) محاضراً يعملون في تلك الجامعات من المختصين في مجالي المحاسبة والتدقيق. وبينت النتائج الرئيسية لهذه الدراسة أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الجنائية وفاعلية هيئات الرقابة والتدقيق بالعراق للكشف عن حالات الفساد المالي، إضافةً إلى وجود فشل بطرق وأساليب المحاسبة والرقابة الموجودة بالمنهج التعليمية في الجامعات العراقية وتبين أن الغالبية العظمى من العاملين في مجالات المحاسبة والتدقيق يعانون من سوء الفهم والإدراك وقلة المعلومات في ما يتعلق بأساليب المحاسبة الجنائية، وهذا يزيد من الاحتياك والفساد مما يؤدي إلى تأثير سلبي على اقتصاد البلد.

٥. دراسة (Mihaela & Iulian, 2012).

"أثر الرقابة الداخلية على قواعد حوكمة المؤسسات على الشركات المدرجة في بورصة بوخارست"

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل البيانات المتعلقة بالرقابة الداخلية وقواعد حوكمة مؤسسات الأعمال المطبقة على الشركات المدرجة في بورصة بوخارست، وقد أجريت هذه الدراسة في رومانيا، حيث استخدم فيها المنهج النوعي من خلال تحليل البيانات المستخرجة من تقارير حوكمة الشركات والتقارير السنوية لمصدق الحسابات، إضافةً إلى تحليل بيانات التقارير الأخرى، وتكوّن مجتمع الدراسة من الشركات المدرجة في بورصة بوخارست، حيث تمثّلت عينة الدراسة في (٤٤) شركة. وبينت نتائج هذه الدراسة أن فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق في الشركات المدرجة في بورصة بوخارست أنها تدعم حوكمة الشركات، ويوجد هناك مخاطر للرقابة الداخلية في تلك الشركات، ولا يمكن للمدقق القضاء عليها ولكن قد يقوم بتخفيفها، وتوصلت هذه الدراسة أيضاً إلى أن هناك نظام فعال للرقابة الداخلية يؤدي إلى العرض العادل للتقارير والقوائم المالية، وبالتالي تزيد ثقة المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين في تلك التقارير.

٦. دراسة (Eichler, 2009).

"الفساد والاستثمار الأجنبي المباشر: العلاقة بين فساد الدولة المضيفة واستعداد الدولة المستثمر للعروس"

هدفت الدراسة إلى بيان العلاقة بين فساد الدول المضيفة والدول المستثمرة واستعداد موظفي الجهتين لأخذ الرشوة، وأثر ذلك في الاستثمار الأجنبي بالنسبة لتلك الدول المستثمرة، حدثت هذه الدراسة في ال ولايات المتحدة الأمريكية-واشنطن. وتوصلت إلى وجود علاقة عكسية بين الفساد والاستثمار الأجنبي المباشر، حيث أن الاستثمار الأجنبي المباشر يزداد في الدول المضيفة التي توجد فيها أنظمة صارمة لمكافحة الفساد، وأن الشركات تتنافس فيما بينها بهدف الحصول على استثمارات في مثل هكذا دول، وأن نسبة الاستثمارات الأجنبية المباشرة تنخفض عندما تتميز الدول المضيفة بوجود نسبة

فساد ولا توجد لديها قوانين وتعليمات تكافح الفساد والرشوة، وبينت أن سبب عزوف الاستثمار الأجنبي المباشر للدول لمثل هذه الدول، هو لعدم توفر الوقت الكافي للمستثمر للقيام برشوة المسؤولين في الدول المضيفة.

#### ٧. دراسة كل من (Daniel Kaufmann and Phyllis Dininio, 2006).

##### "الفساد: تحد رئيس للتنمية"

وفقاً لما توصل اليه الباحثان في هذه الدراسة من نتائج، يعتقد الباحثان أن الفساد -بمختلف أوجهه- هو السبب الرئيس لفشل المسارات التنموية في عدة دول، إذ تمكن الباحثان من تحديد الآثار السلبية التي تنجم عن انتشاره، كما يعتبران أن غياب دولة القانون والحريات العامة من شأنه تشجيع الفساد الذي لا يمكن مواجهته إلا بالاعتماد على استراتيجية دقيقة تقوم على التمكين لقطاع خاص منتج وتنافسي ومجتمع مدني مستقل وفعال مع المساءلة السياسية وتقوية الجهاز القضائي ليمارس دوراً رقابياً على السلطين التنفيذية والتشريعية.

#### - دراسات بشأن دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية:

##### أ. دراسات باللغة العربية:

##### ١. د. شبلي إسماعيل سويطي، ٢٠٢٢.

##### "دور الرقابة الداخلية في مكافحة الفساد في وحدات المشتريات في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني"

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على دور الرقابة الداخلية (في وحدات المشتريات) بمحاربة الفساد في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني، وقد تم استخدام المنهج الوصفي نظراً لملائمته للدراسة، وتم توزيع استبانة إلكترونية أعدت خصيصاً لهذا الغرض وفق مقياس ليكرت الخماسي تكونت من (٤٠) فقرة على (٩٤) من القائمين على دوائر المشتريات، ويمثلون (١٥) وحدة مشتريات في الوزارات والمؤسسات الحكومية في مدينتي رام الله والبيرة، وقد صلحت جميعها للتحليل من خلال برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

خلصت الدراسة إلى أنه يتم تطبيق الرقابة الداخلية بدرجة مرتفعة بأبعادها (بيئة الرقابة، وتقييم المخاطر، والأنشطة الرقابية، والمعلومات والاتصالات، والمتابعة الرقابية) في وحدات المشتريات في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني، وبلغت قيمة الوسط الحسابي الكلي ٣.٩١، كما أن الدرجة الكلية لمستوى مكافحة الفساد (في وحدات المشتريات) في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني جاءت بدرجة مرتفعة أيضاً بمتوسط حسابي ٤.٠١، وخرجت الدراسة بوجود أثر ذي دلالة إحصائية للرقابة الداخلية بدوائر المشتريات في تعزيز محاربة الفساد من وجهة نظر موظفي وحدات المشتريات في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني.

وأوصت الدراسة بضرورة حث الإدارات العليا في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني بإيلاء موضوع الرقابة الداخلية على تكنولوجيا المعلومات والاتصالات المتبعة في وحدات المشتريات فيها الأهمية اللازمة، ووضع معايير وإجراءات رقابية لعملية الوصول غير المصرح به للمعلومات في البرامج الحاسوبية المعتمدة، وإعادة النظر بأنظمة العقوبات الإدارية والمالية لحالات الفساد التي يتم اكتشافها في هذه الدوائر.

##### ٢. د. مجدي محمود علي مرعي، ٢٠٢١.

##### "إطار مقترح لتحسين جودة أداء المراجع الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري-دراسة ميدانية"

استهدف البحث تقديم اطار مقترح لتحسين جودة أداء المراجع الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري، وذلك من خلال التكامل بين متطلبات كل من الحوكمة ولجان المراجعة الداخلية ومنظمة الانتوساي، بالإضافة

الي ضرورة توافر مجموعة من المقومات والصفات والمهارات في المراجع الداخلي، حيث تم إجراء الدراسة الميدانية من خلال الاعتماد علي قائمة استبيان، وقد تمثلت فئات عينة الدراسة في اعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة بالجامعات المصرية، والمراجعون ببعض مكاتب المحاسبة والمراجعة، واطباء لجان المراجعة والمراجعون الداخليون ببعض شركات المساهمة المصرية.

وتوصلت الدراسة الي ان هناك اتفاق بين آراء عينة البحث حول أهمية تطبيق محاور الاطار المقترح لتحسين جودة اداء المراجع الداخلي للحد من ممارسات الفساد المالي والاداري كما توصلت الي وجود علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين تطبيق متطلبات كل من الحوكمة ولجان المراجعة ومنظمة الانتوساي وتوافر مجموعة من الصفات والمهارات في المراجع الداخلي وبين تحسين جودة اداء المراجع الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والاداري. واوصت الدراسة بضرورة وضع الضوابط والاليات لاختيار المراجعين الداخليين في الشركات المصرية، كما اوصت بمحاولة وضع معيار دولي لمكافحة الفساد بكل انواعه، وضرورة تطبيق متطلبات محاور الاطار المقترح لتحسين جودة اداء المراجع الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والاداري.

٣. دراسة د. أحمد سليم محمد، ٢٠٢٠.

#### "تفعيل دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية-دراسة ميدانية"

استهدفت الدراسة تفسير دور وظيفة المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية العامة والخاصة وفقاً 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. وأوضحت نتائج الدراسة اتفاق ممارسي مهنة المراجعة على أهمية دور مهنة المراجعة في مكافحة الفساد من خلال تقييم كفاءة وفاعلية 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.

٤. أسماء ميلاد أبو حليقة، د. سمير مفتاح مهلهل، ٢٠١٩.

#### "دور المراجع الداخلي كأحد اليات الحوكمة في مواجهة الفساد المالي"

استهدفت هذه الدراسة إلى تعميق المعرفة بالدور الذي يقوم به المراجع الداخلي كأحد آليات حوكمة المؤسسات، في تحسين فاعلية نظم الرقابة الداخلية، وتفعيل وتقييم إدارة المخاطر المرافقة لإعداد التقارير المالية، وانعكاس ذلك على الحد من ومواجهة الفساد المالي في منشآت الأعمال والمصارف، وقد استخدم الباحثان المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة من خلال جمع البيانات من مصادرها الأولية والثانوية حيث تم جمع البيانات من خلال استبيانه أعدت خصيصاً لهذا الغرض، وتم توزيعها على عينة الدراسة البالغ عددها ٤٠ مراجعاً داخلياً في المصارف التجارية العاملة في ليبيا، وقام الباحثان باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) في تحليل البيانات، واختبار الفرضيات.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها: أن يساهم المراجع الداخلي بدرجة كبيرة في مواجهة الفساد المالي في المصارف، وتقييم وسائل واجراءات إدارة المخاطر المرافقة لإعداد التقارير المالية، ومن ثم الحد من التلاعب والممارسات غير الأخلاقية، ومواجهة ظاهرة الفساد المالي، وتوفر المقومات والصلاحيات اللازمة للمراجع الداخلي لتفعيلها في ممارسة مهامه على أكمل وجه، ومن أهمها الاستقلالية، الخبرة المالية والمحاسبية، بالإضافة إلى

التمتع بالصلاحيات اللازمة التي تجعله قادر على الوفاء بمسؤولياته، مما يساعد على مواجهة الفساد المالي في المؤسسات المالية.

ولذلك أوصت الدراسة بضرورة تعميق المفاهيم والمبادئ التي قضت بها المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، وضرورة بذل العناية الكاملة من قبل السلطات الليبية في مجال التزام المصارف بمبادئ وقواعد الحوكمة والتعليمات الصادرة عنها.

٥. أنور عباس ناصر، ٢٠١٨.

#### "دور التدقيق الداخلي في مكافحة الفساد المالي والإداري"

تمثلت مشكلة البحث في ضعف اجراءات التدقيق الداخلي المعمول بها من المدقق في مختلف الوحدات الاقتصادية في العراق وذلك لنشوء المدقق وممارسته عمله في داخل الوحدة الاقتصادية التي تشوبها حالات الفساد المالي والاداري، ولذلك أستهدف البحث تفعيل دور المدقق الداخلي في الحد من حالات الفساد المالي والاداري والعمل على رفع مستوى مهنة التدقيق والمدقق وذلك لتفعيل دوره الرقابي.

وتوصل البحث الى عدم وجود تنسيق فاعل وجيد من قبل المدققين الداخليين مع اقرانهم من المدققين الخارجيين ساهم في وجود حالة الفساد المالي والاداري، فضلاً عن قلة كفاية أكثر المدققين من التأهيل العلمي المناسب، كما أن انتشار الاضطرابات الامنية والتدخلات الخارجية في شؤون البلاد ساهم في ظهور وتنامي مشكلة الفساد المالي والإداري. لذلك أوصى البحث الي ضرورة وجود وتطوير التنسيق الجيد والفاعل من قبل المدققين الداخليين مع اقرانهم من المدققين الخارجيين لأنه يساهم بشكل فاعل في مكافحة ومنع انتشار حالة الفساد المالي والاداري، مع ضرورة العمل على استيعاب الكفاءات العلمية كمدققين، مع زج الموظفين القدامى والمستجدين بمختلف الدورات المهنية المفيدة.

٦. دراسة إسماعيل أحمد الطاهر، ٢٠١٧.

"آليات حوكمة مهنة المراجعة ودورها في الحد من الفساد المالي-بحث حالة على مصرف الادخار والتنمية الاجتماعية" استهدفت الدراسة اختبار العلاقة بين المراجعة الخارجية والداخلية ولجان المراجعة كآليات حوكمة والحد من الفساد المالي، وتوصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها أن تطبيق حوكمة المؤسسات يساهم في تحديد الصلاحيات والمسؤوليات في المؤسسات ويحقق قدرأ من الطمأنينة، فالمراجعة (داخلية وخارجية) تساعد في تقليل أثار الفساد علي النواحي الاقتصادية، كذلك لجان المراجعة تساهم في صياغة القوانين واللوائح المنظمة للعمل داخل المؤسسات. وأوصى الباحث بمجموعة من التوصيات، كان من أهمها ضرورة الأخذ بمدخل المراجعة الداخلية على أساس المخاطر للاهتمام بعملية إدارة المخاطر وتحديد واختيار الأسلوب المناسب للمتعامل معها وذلك من خلال التأهيل الكافي لأفراد المراجعة الداخلية عن طريق الدورات التدريبية وبرامج التعميم المستمر لتنمية كفاءتهم وقدراتهم، مع ضرورة اهتمام المنشآت برفع كفاءة وجودة العمل الذي تقوم به إدارة المراجعة الداخلية وذلك من خلال إعادة النظر في القوانين والتشريعات والتعليمات المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق وتعديلها تبعاً للتطورات المهنية لمعالجة أوجه القصور والخلل فيها.

٧. دراسة فاطمة عبد الرحمن، ٢٠١٣.

#### "دور كفاءة المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد المالي"

هدفت الدراسة إلي توضيح دور مهنة المراجعة الداخلية في الحد من انتشار ظاهرة الفساد المالي من خلال مسؤولياتها، وأن نظام الرقابة الداخلية بشكل فعال يمكن من ضمان الاستيعاب الأمثل والكفاء لموارد المؤسسة.

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها انتشار الحاجة الماسة بالاقتصاد الوطني وبالوظيفة العامة لإنشاء إدارة المراجعة الداخلية بهدف إلى حماية الأموال العامة والحد من وقوع الغش والأخطاء واكتشاف وقوعها، كما أن هنالك قصور في تطبيق معايير التدقيق الداخلي مما يؤدي إلى حدوث الفساد المالي بالمؤسسات. لذلك خرجت الدراسة بعدد من التوصيات منها ضرورة متابعة الأداء الوظيفي وتقوية آليات المحاسبة والرقابة علي حسب استخدام الموارد المتاحة، وضرورة توافر أنظمة للرقابة والمراجعة وأجهزة خاصة لمقامة الفساد المالي للإصلاح المؤسسي، وضرورة انفصال قسم المراجعة الداخلية عن الإدارة المالية ويتبع الإدارة العليا أو لجنة التدقيق لإمكانية تحقيق الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء المدقق الداخلي.

٨. د. فيحاء عبد الخالق يحيى البكوع & منهل مجيد احمد، ٢٠١٢.

"تفعيل نظم الرقابة الداخلية لحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في الوحدات الخدمية-دراسة نظرية تحليلية"

إن نظم الرقابة الداخلية تمثل إحدى الوسائل الهامة للحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري، كما إن هذه النظم تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية في مختلف الوحدات الاقتصادية والمتمثلة في فحص صحة البيانات المحاسبية وتحديد درجة دقتها، وزيادة الكفاءة الإنتاجية للعمليات المختلفة، والتمسك بالسياسات الإدارية والالتزام بها. فهذا البحث يسلط الضوء على ظاهرة خطيرة وهي (الفساد المالي والإداري) من حيث تحديد مفهومها، أشكالها، مظاهرها، مسبباتها، أثارها، سبل مكافحتها، وتوصل البحث إلى جملة من النتائج لعل أهمها:

١. تعد ظاهرة الفساد ظاهرة قديمة تهدد العديد من المجتمعات والدول، فضعاف عن كونها مشكلة عالمية خطيرة لهدر الأموال وانهيار خطط التنمية الاقتصادية وتقتضي حالات عدم المساواة والعدالة والإنصاف وتفضيل المصلحة الشخصية على المصلحة العامة.

٢. تتمثل مظاهر الفساد الإداري بالانحرافات الإدارية والوظيفية والمخالفات.

٣. الفساد المالي هو مجموعة من الانحرافات المالية المخالفة للقواعد والأحكام المالية.

٤. تتمثل أثار الفساد المالي والإداري بالنواحي التالية:

أ. إشاعة روح اليأس بين أبناء المجتمع.

ب. عدم الاستقرار المؤسسي.

ج. سوء توزيع الدخول بشكل غير متكافئ.

د. زيادة تكلفة المشاريع الاستثمارية، وسبل تخصيص الإنفاق العام بما يؤدي إلى إضعاف النمو الاقتصادي وعدم استقرار البيئة الاستثمارية.

٩. مؤمن محمد حسن العفيفي، ٢٠٠٩.

"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".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى قدرة المراجع الداخلي من خلال تطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية في كشف ظاهرة الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم قائمة استبيان اعتماداً على الدراسات النظرية والدراسات السابقة مكونة من ثلاثة أجزاء، ووزعت على المراجعين الداخليين في الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة، وتم توزيع (٣٥) استبياناً، وبلغت الردود (٣٤) أي بنسبة إرجاع قدرها

(٩٧,١%)، إلا أنه تم استبعاد (٣) قوائم من القوائم الواردة من عمليات التحليل الإحصائي، لعدم صلاحيتهم واستخدم الباحث للتحليل البرنامج الإحصائي (SPSS)، كما استخدم المعالجات الإحصائية الملائمة لهذا الغرض. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها انخفاض أهمية المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة العامة بدرجة كبيرة، فضلاً عن ارتفاع تكاليف تطبيق معايير الأداء المهني يحول بدرجة كبيرة دون تطبيقها. ولذلك كان من أهم توصت به الدراسة ضرورة أن تحظى المراجعة الداخلية بأهمية كبيرة في الشركات المساهمة العامة، وضرورة تخفيض تكاليف تطبيق معايير الأداء المهني لكي يتم تطبيقها لمواجهة ظاهرة الفساد المالي.

ب. دراسات باللغة الإنجليزية:

١. دراسة (Aloudat et al., 2020).

"دور تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي والرقابة الداخلية في الحد من الفساد الإداري والمالي بالشركات المساهمة العامة بالمملكة العربية السعودية"

هدفت الدراسة إلى إبراز أثر تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي والرقابة الداخلية على مكافحة الفساد الإداري والمالي، كما هدفت لدراسة حجم الرقابة الإدارية الداخلية والرقابة المحاسبية الداخلية وتنفيذ الضوابط الداخلية، وذلك في محاولة للتأكد من أن إدخال وتقوية وظيفة التدقيق الداخلي يعتبر قناة لتحسين أنظمة الحوكمة والرقابة في المنظمة، فعلى مر السنين شككت الدراسات البحثية في تأثير وظيفة التدقيق الداخلي في العمل كحاجز وسيطرة على الاحتيال وغيرها من التعرض للممارسات الخاطئة الخارجية، هذا كما لم يتم بعد استكشاف نطاق تأثير واستخدام ومزايا وعيوب التدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي والإداري على الشركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية . وتم الحصول على البيانات الأولية من عينة تمثلت في ١٠٠ شركة مساهمة عامة بالمملكة العربية السعودية، وتم ترميز بيانات المصدر لمقارنة أداء الشركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية وتباينه، إضافة إلى البيانات الأولية، وتم استخدام بيانات ثانوية تشمل على الشركات المتوسطة والكبيرة على حد سواء بغرض معرفة تأثير تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي للحد من الفساد المالي والإداري.

تشير النتائج إلى أن تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي يمكن أن يحسن العلاقة بين المدققين الداخليين والخارجيين، وكذلك ازدياد كفاءات العمال، كما أنه كان له مساهمة عميقة في مكافحة الفساد، وهذه المؤشرات أيضاً تمكن الشركات من معالجة الاحتيال الإداري والمالي.

٢. دراسة (Ibironke, 2019).

تأثير جودة التدقيق الداخلي على الفساد في القطاع العام النيجيري

تناولت الدراسة مدى انتشار الفساد في الأوساط المجتمعية وخاصة في المنظمات المملوكة للحكومة في أفريقيا، وإشارة إلى أن حكومات معظم البلدان قد وضعت بعض الآليات لضمان إدارة المنظمات العامة بما يتماشى مع الإجراءات والممارسات المقبولة، وكان من أهم هذه الأدوات هي التدقيق الداخلي.

وتبحث الدراسة في تأثير جودة التدقيق الداخلي على الفساد في القطاع العام النيجيري، واستخدمت الدراسة استمارات الاستبيان لجمع البيانات الأولية من ١٦٠ مراجع داخلي من ضمن تنظيم القطاع العام في ولاية لاجوس، ومن خلال استخدام تحليل الانحدار المتعدد لتحليل البيانات، تظهر نتائج الدراسة أن لجودة التدقيق الداخلي تأثير كبير على الفساد ويمكن أن تساعد في القضاء على الفساد في القطاع العام.

وأوصت الدراسة بضرورة متابعة جودة التدقيق الداخلي عن طريق التأكد من أن المدقق الداخلي يقوم بمسئولياته بشكل مستقل من خلال سن القوانين التي تحمي عمل المدقق الداخلي، كما يجب أن تكون المؤهلات الأكاديمية والمهنية عاملاً رئيسياً يجب مراعاته قبل إشراك أي شخص ليكون موظفاً في قسم التدقيق الداخلي للمنظمات الحكومية .  
٣. دراسة (Shohihah et al., 2018).

#### "محددات فعالية التدقيق الداخلي وتداعياتها على منع الفساد في وزارة الشؤون الدينية"

تهدف الدراسة إلى فحص وتحليل تأثير كفاءة واستقلالية أنظمة التدقيق الداخلي، والعلاقة بين المدققين الداخليين والخارجيين، ودعم الإدارة لفعالية التدقيق الداخلي، وتأثير فعالية التدقيق الداخلي على الفساد في المديرية العامة لوزارة الشؤون الدينية في اندونيسيا، استخدمت الدراسة المنهج الكمي باستخدام المسح الاستقصائي لتصميم الدراسة، وأخذت العينة مباشرة من السكان.

تمثل مجتمع هذه الدراسة في المدققين الداخليين الذين لديهم شهادة الوظيفة للمدقق في المديرية العامة لوزارة الشؤون الدينية مع عدد ٢٥٢ مدقق، وتم الحصول على عينة بلغت ١٥٤ مدقق حسابات ووزعت استمارة الاستبيان بغرض جمع البيانات الأولية للدراسة.

استخدمت طريقة التحليل مربعات الصغرى الجزئية، وتظهر نتيجة الدراسة الوجود تأثير إيجابي لكفاءة المدقق، واستقلالية أنظمة التدقيق الداخلي، والعلاقة بين المدققين الداخليين والخارجيين، والدعم الإداري لفعالية التدقيق الداخلي، كما بينت الدراسة أن فعالية التدقيق الداخلي لها تأثير سلبي على مستوى الفساد في عينة الدراسة في اندونيسيا، وهذا يشير إلى أنه كلما زادت فعالية التدقيق الداخلي، زاد ميل الحد من الفساد، يدعم هذا البحث نظرية الوكالة التي توضح أن الوكيل يحصل على التفويض من المالك للقيام بأنشطة نيابة عن الموكل أو المالك. ولذلك تؤكد الدراسة أن المديرية العامة لوزارة الشؤون الدينية كجزء من حوكمة المؤسسة يمكن أن تساعد في مكافحة الفساد.

٤. دراسة (Shamki, 2014).

#### مسئوليات المراجعة الداخلية في تدقيق عمليات الاحتيال بالنظام المالي

استهدفت الدراسة اختبار العلاقة بين المراجعة الداخلية وكل من لجنة المراجعة، والمراجعة الخارجية وأثر هذه العلاقة في الحد من واكتشاف التلاعبات في التقارير المالية. وكان من أهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج أن جودة المراجعة الداخلية لها دور مباشر في تسهيل عمل المراجعين الخارجيين ولجان المراجعة وخاصة في الكشف عن التلاعبات في التقارير المالية، كما أن جودة المراجعة الداخلية تمثل قيمة مضافة للمنشآت نظراً لأنها تعمل على تحسين فاعلية إدارة المخاطر والرقابة الداخلية.

٥. دراسة (Shanmugam, et.al, 2012).

#### "دراسة استكشافية للرقابة الداخلية وتدبير منع الاحتيال في الشركات الصغيرة والمتوسطة"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على التدابير الوقائية لنظام الرقابة الداخلية من عمليات الاحتيال في أداء الوحدات الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة الحجم في ماليزيا، وتحديد الأسباب التي تؤدي إلى انخفاض معدلات الغش والاحتيال، هل سببها التدابير الوقائية التي تطبقها هذه الوحدات أو إن المديرين لا يرغبون في الكشف عن الحقيقة والواقعية من أجل إظهار الكفاءة في إدارة أعمالهم، وتكون مجتمع الدراسة وعينتها من الوحدات الاقتصادية الصغيرة والمتوسطة الحجم في ماليزيا.

وتوصلت الدراسة إلى وجود انخفاض في معدلات الاحتيال حسب ما تم الإبلاغ عنه من قبل أصحاب الوحدات الصغيرة والمتوسطة الحجم في ماليزيا، من خلال التقارير الصادرة عنها والتي تقوم بإعدادها في فترات معينة.

٦. دراسة (Burnaby, et al, 2011).

#### كشف الاحتيال في المنظمة - منظور التدقيق الداخلي

استهدفت الدراسة اختبار كيفية تأثير المراجعة الداخلية على إمكانية التلاعب في مجالات القوائم المالية، واختلاسات الأصول والفساد وتكنولوجيا المعلومات.

وتوصلت الدراسة إلى ضرورة توافر مجموعة من السلوكيات العامة لدى المراجع الداخلي مثل الشك، والنظر إلى الأمور بطريقة منطقية، فضلاً عن ضرورة توافر مجموعة من السلوكيات الخاصة لدى المراجع الداخلي مثل الاستقلالية، الموضوعية، التفكير الإبداعي، هذا كما أن من أهم المهارات التي يجب توافرها في المراجع الداخلي لاكتشاف التلاعب المعرفة، المهارات التكنولوجية، المنهجية، مهارات التعامل مع الآخرين.

٧. دراسة (Lin, et al, 2010).

استهدفت هذه الدراسة إبراز دور وظيفة المراجعة الداخلية للشركات في الكشف عن نقاط الضعف المادية والتقارير عنها في ضوء متطلبات قانون أوكسلي الأمريكي الصادر عام ٢٠٠٢، وتضمنت الدراسة فحص العلاقة بين الضعف المادي المكتشف وبين خصائص وأنشطة المراجعة الداخلية.

وتوصلت الدراسة إلى وجود ارتباط عكسي بين اكتشاف نقاط الضعف المادية وبين مستوى التعليم الخاص بالمراجع الداخلي، ووجود علاقة طردية بين اكتشاف نقاط الضعف المادية وبين ممارسة أنشطة التنسيق بين المراجعة الداخلية والخارجية.

ما يميز هذه الدراسة:

في ضوء ما تم استعراضه في هذا الجزء من دراسات، يمكننا التأكيد على تميز دراستنا الحالية عن سابقتها على أن معظم الدراسات السابقة لم تتطرق في جانبها النظري والعملي إلى التقسيمات الحديثة لمكونات الرقابة الداخلية كما حددتها المعايير الرقابية الأخيرة، كما أن تلك الدراسات لم تستند إلى التقرير الذي أصدرته (COSO) كما لوحظ تركيز الدراسات السابقة على أحد جوانب الرقابة الداخلية الإدارية أو المالية الأمر الذي يفقدها الشمولية، خصوصاً إذا ما أخذنا في الاعتبار تكامل العناصر الإدارية والمالية وتأثير كل منها في الآخر. كما أن أغلب هذه الدراسات ركزت على دراسة واقع الرقابة الداخلية من وجهة نظر أحد المراجعين (الخارجي أو الداخلي) الأمر الذي يجعلها قاصرة عن الإلمام باطار الرقابة الشاملة ببعديها.

هذا كما تستهدف الدراسة الحالية إلى تحديد الدور الذي يلعبه المراجعين الداخليين في تشخيص الفساد المالي على وجه الخصوص، وذلك من خلال تحديد الواقع والمعوقات، حيث شمل المجتمع البحثي عينة شملت مديرين ماليين ومحاسبين ومراجعي حسابات (داخليين وخارجيين).

ومن هنا تسعى دراستنا هذه إلى استكمال بعض جوانب النقص والتكامل مع غيره من الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع، أيضاً ما يميز الدراسة الحالية في الجانب التطبيقي لكونها تمثل من أوائل الدراسات التي تتناول مكافحة والحد من الفساد الإداري والمالي عن طريق الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية في مصر. حيث تتميز هذه الدراسة في

أنها أجريت في البيئة المصرية، وخصوصاً في القطاع الحكومي، وهو ما سيعود بالنفع على باقي قطاعات الاقتصاد المصري بشكل عام، حيث يقوم للقطاع الحكومي دور هام في التنمية الاقتصادية في أي مجتمع.

### القسم الثاني: المراجعة الداخلية

المنتبع للتطور التاريخي للمراجعة يجد أنها قد نمت وتطورت بشكل سريع خاصة مع انفصال الملكية عن الإدارة، فمع تنامي حاجة رأس المال لرأي مهني مستقل ومحايذ ذو كفاءة، لبيان جودة استخدام الموارد المتاحة للمنشأة من قبل الإدارة، تنامت حاجة كافة المستويات الادارية بالمنشأة لكل من يمكنه توفير بيانات ومعلومات تفصيلية عما تشهده بيئة الأعمال الداخلية والخارجية من تطورات، فالحضارة الرومانية كانت تتأكد من صحة الحسابات عن طريق الاستماع للمراجع في الساحات العامة حول الإيرادات والمصروفات، كما أن الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاية ومراجعتها بشكل كامل، لاكتشاف حالات الغش والخطأ ومحاسبة المسؤولين عنه.

وكلمة "مراجعة" أصلاً مشتق معناها في اللغة الانجليزية "Audit" من كلمة "Audire" اللاتينية والتي تعني الاستماع والإنصات، حيث كانت الحسابات تُتلى على المراجع آنذاك، ( ) هذا ولقد تطور مفهوم وطبيعة عملية المراجعة لتتصف بالحيادية، فمع تضخم حجم الشركات الصناعية والشركات المساهمة وتعاضم دورها، وتخلي أصحاب الأموال عن إدارة تلك الشركات، تنامت الحاجة لأشخاص ذو كفاءة عالية لإدارة أعمال تلك الشركات نيابة عن مُلاك رؤوس المال الحقيقيين، أو ما يعرف بـ "انفصال الملكية عن الإدارة"، وكذلك شهدت مجالات الأعمال والأنشطة التي تمارسها هذه الشركات الضخمة كثير من التغيرات المتلاحقة، وما كان للمراجعة وما تعتمد عليه من أدوات أن تبقى دون أن تشهد الكثير من التحديات التي كانت بمثابة الدافع الرئيس لحث الكثير من الهيئات والمنظمات على إلقاء مزيد من الاهتمام بالمراجعة لزيادة فعاليتها وتحسين نتائج أدواتها، في محاولة ليبقي أصحاب رؤوس الأموال مطمئنين على استثماراتهم، بعد أن يتأكدوا من أن هذه الشركات العملاقة وإداراتها تسير وفق ما هو مستهدف، وضمان تصاعد الأرباح والأصول.

وكغيرها من العلوم، شهدت المراجعة الداخلية العديد من التطورات لتتحول من مجرد مجموعة أساليب تقليدية إلى آليات وإجراءات تضمن حُسن تخطيط وتنفيذ أنشطتها كافة لتصبح واحدة من أهم مصادر تأمين موارد منشآت الأعمال مما يحيط بها من مخاطر ذات ثقل كبير، فقد أولت كثير من الجهات والمنظمات التشريعية للمراجعة الداخلية اهتماماً بالغاً، وطلبت من الإدارات التنفيذية الالتزام بما توصلت اليه من معايير ونماذج للتطبيق العملي، كما ركزت البنوك المركزية في مختلف الدول على صياغة الكثير من التوجيهات، فمع تنامي حجم وطبيعة ما تواجهه منشآت الأعمال من مخاطر أصبح على كل ادارة ترغب في تحقيق أي نتائج ايجابية، ضرورة أن تستند على سبل تضمن سلامة اتخاذ القرارات، وهذا يستدعي تطبيق نظم رقابية ذات فعالية للحد من عمليات الاختلاس والغش وغيرها من المخاطر التي تواجهها بيئة أعمالها، حتى أصبح من البديهي القول بأن المنشآت التي لا تعتمد على نظم فائقة الجودة من المراجعة الداخلية والمراقبة، لا يمكنها من أن تتحكم في درجة نموها واستمرارها بالسوق.

فقد شهدت السنوات الأخيرة اهتماماً متزايداً من قبل الشركات والمؤسسات بالمراجعة الداخلية، فمع انفصال الإدارة عن الملكية، وتضخم حجم المشروعات، وظهور ما يعرف بالشركات متعددة الجنسيات والشركات الدولية وتعقيد عملياتها، أصبح لزاماً على الإدارة التنفيذية أن تتمكن من وضع أنظمة رقابية داخلية تضمن حُسن سير العمل، وتضمن الالتزام بسياسات وتعليمات مجالس الإدارة والمساهمين. أي أن المراجعة الداخلية أصبحت بمثابة العين الساهرة على مصالح المنشآت عامة، إذ أصبح وجودها لا غنى عنه، باعتبارها وسيلة يمكن من خلالها ضمان أموال المساهمين، كما أنها تهتم بالبحث عن سبل ضمان كفاءة وجودة المعلومات، باعتبارها حجر الأساس لما يتم اتخاذه من قرارات على اختلاف أنواعها،

حيث تعتبر المراجعة الداخلية وظيفية تستهدف فحص وتقييم كافة الأنشطة التنظيمية التي تتم داخل المنشأة بصورة مستمرة للوقوف على مدى كفاءة الأداء وتقديم التقارير المتخصصة للإدارة.

كان للتطور العلمي والتكنولوجي المتلاحق في العصر الحالي وما أصاب بيئة الأعمال من تطورات متلاحقة وتضخم الشركات متعددة الجنسيات والعبارة للقرارات وظهور كثير من الفضائح المالية الناتجة عن عدم صدق المعلومات والبيانات المالية والذي أدى إلى إفلاس كثير من الشركات، دور في تنامي الاهتمام بالمراجعة الداخلية لإعطاء ثقة أكبر لأصحاب المشروع والمستفيدين منه بأن الأعمال يتم إنجازها وفقاً لما هو مخطط، وأن الأنظمة والقوانين والقواعد يتم احترامها، وأن أصول والالتزامات المنشأة حقيقية ويتم المحافظة عليها.

هذا ولقد تعددت المفاهيم والآراء حول طبيعة المراجعة الداخلية، فالبعض يعتبرها أسلوب علمي أو خطه تنظيمية، والبعض الآخر يعتبرها وظيفة إدارية حتمية ونشاط علمي مستقل للتحقق من سلامة السجلات والبيانات والمحافظة على أصول المنشأة، وكنتيجة حتمية للتطور التكنولوجي الذي أصاب وظيفة المراجعة الداخلية فقد اعتبرت كمنشأة للتقييم ومساعدة الإدارة في حكمها عن كيفية التنفيذ للأنشطة المختلفة، وذلك من خلال تأسيس برامج للمراجعة الداخلية من خلال استقلال المراجع التنظيمي، فأصبحت وسيلة فعالة للنصح والإرشاد للعاملين في المنشأة من أجل تطويرهم وتحسين أدائهم، وكذلك إيصال المعلومات إلى الإدارة العليا والتوجيه والإرشاد بالوسائل والأدوات المتعارف عليها من خلال المراجعة المستندية والحسابية والفنية.

فوظيفة المراجعة الداخلية تعتبر عملية سلوكية نظراً لارتباطها الشديد بسلوك وتصرف العاملين، حيث أن طرفيها (من يراجعون والخاضعين للمراجعة) فهم أفراد بشر، كما أنها سلوكية أيضاً لأنها تستهدف التأثير في السلوكيات والتصرفات عن طريق خضوع الأفراد وتصرفاتهم للفحص والتقييم، وعليه فنجاح عملية المراجعة لا يتوقف على الاهتمام بخصائص العمل الذي تتم مراجعته فحسب، بل خصائص الأفراد الذين يقومون بتنفيذ هذا العمل، ومسؤوليات المراجع الداخلي تتطلب مراجعة وتقييم الخطط والسياسات والإجراءات والسجلات ويكون المسئول عن إنجاز هذه الأعمال مسئولاً مسؤولية مباشرة عن صحة وسلامة الأعمال المنوطة به وكما تم الإشارة إليه سابقاً فإن وظيفة المراجع الداخلي استشارية وعليه لا تكون له سلطة على العاملين بالإدارات والأقسام التي يتولى مراجعة وتقييم عملها.

فالمراجع الداخلي يمارس نشاط التقييم لمساعدة الإدارة في حكمها لتنفيذ أنشطتها، ووقائي من خلال مراجعة الأحداث والوقائع الماضية، وإنشائي ليشمل كل نشاطات المنشأة من خلال وضع برنامج المراجعة الداخلية، فالمراجعة تقوم على الشمولية لكافة العمليات لتشمل النشاط المالي والالتزام القانوني والنشاط الإداري والتدقيق على الأهداف الاستراتيجية للمنشأة ومعالجة القصور في التخطيط الاستراتيجي الذي ينتج عن عدم إمكانية ربط أنظمة المعلومات بأهداف المنشأة، وبصفة عامة تشير معايير الأداء التي أصدرها معهد المراجعين الداخليين (IIA. Institute of Internal Auditors)، إلى حتمية قيام نشاط المراجعة الداخلية بتقييم مدى التعرض للمخاطر المرتبطة بحوكمة الشركات والعمليات ونظم المعلومات المتعلقة بكل من إمكانية الاعتماد على سلامة المعلومات المالية والتشغيلية، وفعالية وكفاءة العمليات، وحماية الأصول، ومدى الالتزام بالقوانين واللوائح والعقود

لا تهدف المراجعة الداخلية إلى معاقبة أو تهديد الموظفين، حيث أن وظيفة المراجعة ليست تصيد الأخطاء أو معاقبة الآخرين عن طريق الأخطاء المكتشفة أو الأعمال المشكوك في حدوثها، وإنما تهدف التحقق من سلامة تنفيذ وإجراءات المنشأة التشغيلية، وإن هذه السياسات والإجراءات ملائمة وكافية لتحقيق فعالية التشغيل وشمولية معالجة البيانات، ومن أسهل السبل لاستقاء احتياجات المراجع الداخلي أن يقدم الموظف الدليل على أدائه لوظيفته طبقاً لمتطلبات

المنشأة، ويجب توضيح ان الهدف الرئيسي للمراجعة الداخلية أن يقدم الموظف الدليل على أدائه لوظيفته طبقاً لمتطلبات المنشأة، ويجب توضيح أن الهدف الرئيسي للمراجعة الداخلية ليس اكتشاف الأخطاء أو التلاعب والمخالفات، ولكن الأمر ليس إلا منتج فرعي لعمليات الفحص التي يقوم بها المراجع أثناء أداء وظيفته، وعلى ذلك نجد أن وظيفة المراجع الداخلي وظيفته استشارية لمساعدة الادارة في تخطيط وتنظيم الرقابة وظائفها وليست وظيفة تهتم بالبحث عن المتلاعبين ومقترفي الجرائم، فاهتمام المراجع ينصب على دراسة وفحص نظم المعلومات المحاسبية للتأكد من فعاليتها، وتطوير طرق وأساليب الرقابة التي تستخدمها واكتشاف نقاط الضعف بها للعمل على تحسينها، ولذلك أكد البعض على أن للمراجعة الداخلية هدفان أساسيان تمثلان في كلاً من:

أ. هدف الحماية: يمثل هدف الحماية التقليدي للمراجعة الداخلية حيث كان التركيز في الماضي ينصب على هذا الهدف، حيث كانت المراجعة الداخلية تعرف على أنها ذلك النشاط الذي يهدف الى التأكد من سلامة نظم الرقابة الداخلية والذي يهدف بدوره الى حماية المنشأة من الاختلاس والسرقة، وعلى ذلك كان ينصب دور المراجع الداخلي على:

- التأكيد من سلامة المعلومات المحاسبية المعدة ومدى الاعتماد عليها.
  - حماية اصول المنشأة.
  - التأكيد من الملائمة بين اساليب القياس والسياسات الخطة والإجراءات والقوانين واللوائح الموضوعية.
  - التأكد من الاستخدام الكفء لموارد المنشأة.
  - التأكد من إنجاز الأهداف الموضوعية للعمليات التشغيلية.
- ب. هدف البناء: فمع تطور مفهوم المراجعة الداخلية يتحقق هدف البناء من خلال اقتراح العلاج والتوصيات نتيجة لما قام به المراجع الداخلي من فحص، حيث تشهد الفترة الحالية تزايد اتجاه المراجعة الداخلية نحو الخدمات الاستشارية لتلبية احتياجات الادارة.

وعليه فقد أكد البعض على أن المراجعة الداخلية يمكنها تحقيق مجموعة من الوظائف، يتمثل أهمها فيما يلي:

(أ). وظائف أساسية:

- وهي التي تحقق ضمان أقصى كفاية ممكنة وأهمها:
- التأكد من إتباع السياسات والإجراءات الموضوعية ومدى الالتزام بها.
- تقسيم الخطط والسياسات والإجراءات الموضوعية.
- المحافظة على أموال وموارد المنشأة وحمايتها من الاختلاس وسوء الاستعمال.

(ب). وظائف ثانوية:

- حيث يقوم المراجع الداخلي بتقديم خدمات شتى للإدارة وأهمها:
- تنفيذ برامج التدريب التي تنظمها إدارة الأفراد للعاملين الجدد والقدامى.
- بذل جهد العاملين على حسن أداء واجباتهم بدقة وعناية وبدون تأخير .
- منع أو الحد من ارتكاب الأخطاء والغش والتلاعب.
- القيام بدراسات وبحوث بناء على طلب الإدارة .
- التحقق من دقة البيانات المحاسبية (لاتخاذ القرارات ورسم السياسات والخطط).
- رفع الكفاءة الإنتاجية باقتراح ما تراه من تعديلات وتحسينات ملائمة.

فقد ازدادت أهمية المراجعة الداخلية في وقتنا الحالي وأصبحت نشاطاً تقويمياً لكافة أنشطة المنشأة، في محاولة لضمان حُسن تنفيذ الإجراءات التشغيلية، وذلك في محاولة للتأكد من ملائمة وكفاية، فعالية التشغيل وشمولية معالجة البيانات.

### القسم الثالث: الفساد المالي والإداري

الفساد هو ظاهرة صاحبت الإنسان عبر تاريخه الطويل بصوره وأشكاله المتنوعة، مسببا أضرارا بالغة للغالبية العظمى من المجتمعات، حتى أصبح الفساد في عصرنا هذا ظاهرة عالمية تثير القلق والخوف لدى الحكومات والشعوب في مختلف أنحاء العالم، ومن أخطر أنواع الفساد ما يعرف بالفساد الإداري والمالي، حيث يعتبر الفساد الإداري والمالي من أبرز المواضيع التي استحوذت على النقاش العمومي، وأحد أهم الإشكاليات التي طرحت على الساحة السياسية، وهو بذلك ظاهرة طبيعية تتداخل فيها عوامل مختلفة يصعب التمييز بينها، وتختلف درجة شموليتها من مجتمع إلى آخر، وتعد المعرقل الرئيسي لخطط وبرامج التنمية إذ تتحول معظم الأموال المخصصة لتلك البرامج لمصلحة أشخاص معينين من خلال استغلال مراكزهم أو الصلاحيات المخولة لهم، لذلك فالفساد الإداري والمالي ليست بمسألة رياضية أو معادلة يمكن للشخص فك رموزها والتوصل لنتيجة نهائية بأسلوب رياضي بحت، ولذلك سارعت الجهات المهتمة بالتنمية إلى دق ناقوس الخطر واقتراح استراتيجيات محددة ومدروسة للحد من تنامي هذه الظاهرة ومعالجتها.

وعليه يمكننا التأكيد على أن الفساد الإداري والمالي يعد من أكبر المشكلات التي تواجه الحكومات والمجتمعات في الدول النامية والمتقدمة على حد سواء، وتقف عائقاً في تحقيق تنميتها المستدامة وذلك بسبب ما يحمله الفساد الإداري من صور الانحراف في المعايير الأخلاقية والاجتماعية والاقتصادية والسياسية، فالقضية التي تحظى باهتمام مجتمعات اليوم هي تنامي حجم هذا الفساد بدرجة غير مسبوقة، مما يحتم إيجاد حلول لهذه القضية وتقليص تداعياتها، فقد أكدت تقارير منظمة الشفافية الدولية ومكافحة الفساد Transparency international إلى النقشي الكبيرة لكل أنواع الفساد الإداري والمالي، وخاصة الإثراء بطرق وأساليب غير مشروعة.

فموضوع الفساد الإداري والمالي من أكثر المواضيع أهمية لما يتمتع به من حساسية بالغة بالنظر لأطرافه، فالفساد الإداري والمالي ما هو إلا مظهر من مظاهر الصراع الاجتماعي السياسي على مر العصور والأزمات، فالمنتبع لظاهرة الفساد الإداري والمالي يتبين له أنها كانت العامل الرئيسي لانهايار الكثير من الأمم، فما استوطن الفساد في جسد أي من النظم، إلا وكان السقوط المدوي حليفها.

فالفساد الإداري والمالي من أخطر أنواع الفساد على الإطلاق، وذلك نظراً لكونه يصيب الجهاز الإداري في الدولة بالشلل التام ويجعله غير قادر على تنفيذ المهام المنوطة به، فهو مشكلة تتسم بالخطورة، ونظراً لأهمية وخطورة هذه القضية، فقد تم تخصيص هذا الفصل لإلقاء مزيد من الضوء حول الفساد بكافة أنواعه، مع التركيز على الفساد الإداري والمالي في محاولة لإبراز أهم خواصه وملامحه وأثاره الاقتصادية، حيث استهدف هذا الفصل التعرف على مفهوم الفساد المالي والإداري وآليات مكافحته والوقاية منه من منظور الفكر الإداري الحديث، وذلك من خلال الإطلاع على الكتابات والدراسات السابقة في سياق هذا البحث، مع إضفاء طابع التحليل الوصفي والنقدي لبعض النصوص الواردة في هذه الكتابات.

تاريخياً يكاد يرتبط مفهوم مصطلح الفساد بمفهوم "الشر" أو بالنواحي السلبية إجمالاً، وتصف كلمة فساد حالة انحلال، انحراف، تلف، تدهور، ومن الناحية اللغوية، فكلمة "فسد" تعني البطلان، وعلى ذلك، يقال فسد الشيء أي بطل واضمحل، ففي المعجم الوسيط الفساد يعني، التلف والعطب والاضطراب والخلل والقحط، وفي المعجم القانوني فسد الشيء، يعني تلف وأصبح سيئاً، والفاسد هو الغير صالح، ويشكل الفساد ظاهرة خطيرة حيثما وجد وكيفما تمت ممارستها، وبالطبع يؤثر على تنمية المجتمع وسيادة القانون فيه، وتتأثر موارد الدول والمجتمعات والمنظمات والهيئات بمختلف

ممارسات الفساد، مما يهدد الاستقرار السياسي والتنمية المستدامة لهذه الدول والمجتمعات، ولهذا فالفساد ظاهرة ممتدة، تؤثر على جميع المجتمعات والاقتصادات، وبالتالي فأصبحت مكافحة الفساد مسئولية تقع على عاتق جميع المستويات الادارية بالدولة، وتقع على كافة دول العالم، مما يستدعي تعاوننا بين كافة المستويات محلية كانت أو إقليمية أو دولية لمكافحة والحد منه وما ينتج عنه من آثار، وعليه فالفساد يُعد المدخل العريض والأساسي والاستراتيجي الذي تنبثق عنه كافة الممارسات الاجتماعية والثقافية والإعلامية والاقتصادية الغير مرغوب فيها.

وحيث يقترن الفساد بأشكال الجريمة، خصوصا الجريمة المنظمة والجريمة الاقتصادية وغسيل الاموال، وينتج عنه مشاكل ومخاطر على استقرار المجتمعات وأمنها، ويؤثر على القيم الاخلاقية والعدالة، فقد تولت مختلف الاديان محاربة الفساد بكافة اشكاله، واحتوت على مبادئ سامية وأخلاقيات عالية تدعو الى الصلاح، والإصلاح، والنزاهة، في محاولة لضمان حُسن تصرف البشرية، لدعم ادارة سليمة، كما لجأ المشرعون في كافة دول العالم الى تجريم الفساد ووضع القوانين المحاربة له، كما عملت المجتمعات على اختلاف مستوياتها الفساد ورفضته نظرا لما يسببه من سوء في استخدام الموارد، وسوء الادارة والتنظيم، فالحديث عن الفساد لا يخص مجتمعا بعينه ولا دولة بذاتها، بل هو ظاهرة عالمية تشكو منها كل الدول وبدرجات متفاوتة، تحمل اخطارا كبيرة لها كثير من الملامح والمحاور سواء على النمو الاقتصادي أو الانفاق الحكومي أو الاستثمار، وكثيراً ما سعت المجتمعات بالبحث عن اساليب الوقاية من الفساد، ومعالجة آثاره ونتائجها.

#### ١. تعريف الفساد:

نستعرض فيما يلي معنى الفساد اللغوي والاصطلاحي، ومن ثم نتطرق الى التعريفات المخصصة قانونيا وشرعيا واجتماعيا:  
١/١: الفساد لغة: ورد في لسان العرب لابن منظور أن الفساد "تقيض الصلاح، فَسَدَ يَفْسُدُ وَيَفْسُدُ وَفَسَدَ فُسَاداً وَفُسُوداً، فهو فاسدٌ وَفَسِيدٌ فيهما، وقوم فَسَدَى، وَأَفْسَدَهُ هو وَاسْتَفْسَدَ فلان إلى فلان، وَتَفَاسَدَ القوم: تَدَابَرُوا وَقَطَعُوا الأرحام؛ واستفسد السلطان قائده إذا أساء إليه حتى استعصى عليه، والمفسد: خلاف المصلح، والاستفساد: خلاف الاستصلاح، وقالوا: هذا الأمر مفسدٌ لكذا أي فيه فساد، ويقال: أفسد فلان المال يفسده إفساداً وفساداً، والله لا يحب الفساد، وفسد الشيء إذا أبازره.

٢/١: الفساد اصطلاحاً: وفي الاصطلاح، فالفساد هو "خروج الشيء عن الاعتدال، قليلا كان الخروج عنه أو كثيرا، أو هو العدول عن الاستقامة الى ضدها، أو هو التغيير عن المقدار الذي تدعو اليه الحكمة"، كما اتخذ الفساد أوصافاً وتعريفات عدة، حيث يدخل ضمن الاصطلاح للفساد بمفهومه الواسع "جميع الأشكال والعمليات الفسادية، سواء كان ذلك سوء استخدام السلطة واستغلال النفوذ، أو الوضع الخاص الذي يحتله شخص ما في الحياة العامة، أو جميع أنواع الرشوة المكشوفة والمستترة والنقدية والعينية، سواء فيما يتعلق بإتمام الصفقات والمعاملات بين الافراد والدولة، أو داخل نظام الدولة بين أهلها وموظفيها، أو بين الأفراد أنفسهم خارج نظام الدولة".

وقد شهد مفهوم الفساد توسع كبير خلال الفترة الأخيرة ليشمل كل خروج عن القواعد القانونية والقيم الانسانية المتعارف عليها بشأن العمل الوظيفي، وتختلف تعريفات الفساد باختلاف الزاوية محل الاهتمام، فكل سلوك يستهدف انتهاك أي قاعدة يفرضها النظام يعد فساداً، وكذلك كل سلوك يهدد المصلحة العامة، وأيضا تغليب المصلحة الخاصة على المصلحة العامة لتحقيق مكاسب خاصة، ليس هذا فحسب بل إن النية والإرادة الأئمة التي تستهدف التكسب من الوظيفة العامة بأي صورة تُعد فساداً.

٣/١: التعريف القانوني للفساد: إذا ما اعتبرنا الفساد كونه فعلاً فهو خروج عن القوانين والأنظمة، أو استغلال غيابهما، من أجل تحقيق مصالح سياسية أو اقتصادية مالية وتجارية، أو اجتماعية لصالح الفرد أو لصالح جماعة معينة للفرد

مصالح شخصية معها، لذلك فانه لا يكون الا بتوافر عنصرين هما: مخالفة فعل الفساد لنصوص القانون وهو ما يشكل جريمة منصوص عليها قانونا تستوجب العقاب من الناحية الجنائية فقط، والعنصر الثاني هو سوء استخدام المنصب العام أو استغلاله بهدف خدمة أغراض خاصة أو تحقيق منافع شخصية مادية أو معنوية. وخلافا لتعليمات وضوابط العمل في ذلك المنصب مما يؤدي إلى تحقق المسؤولية الإدارية و الجنائية معا. ونتيجة لذلك فان الفساد باعتباره سلوكاً أو فعلاً يؤدي إلى إلحاق الضرر بالمصلحة العام، وهو ما يشكل جريمة يعاقب عليها القانون، فهو ظاهرة إجرامية أو سلوك منحرف عن قواعد السلوك الاجتماعي السائدة في المجتمع، وذلك تأسيساً على إن السلوك الإجرامي ليس مجرد واقعة يجرمها القانون ، ولكنه سلوك يصدر من إنسان يعيش في بيئة معينة ووسط مجتمع معين ومن ثم فهو سلوك اجتماعي منحرف، حيث يقرر علماء الجريمة إنها لا ترجع إلى مصدر واحد أو مصدرين بل تتبع عن مصادر عديدة متنوعة ومتشابكة ومعقدة، وبالمثل فالفساد المالي والإداري، كظاهرة إجرامية لها خصوصيتها بين غيرها من الظواهر الإجرامية الأخرى، ليس فعلاً منعزلاً أو عرضياً ولكنه ثمرة تضافر عوامل عديدة تحركه وتحدد تكوينه وظهوره.<sup>(1)</sup>

٤/١: التعريف الشرعي للفساد: يشمل الفساد في معناه العام كل اعتداء على الأنفس والأموال والموارد، ويقول رب العزة سبحانه وتعالى {وَإِذَا تَوَلَّى سَعَى فِي الْأَرْضِ لِيُفْسِدَ فِيهَا وَيُهْلِكَ الْحَرْثَ وَالنَّسْلَ وَاللَّهُ لَا يُحِبُّ الْفُسَادَ} (البقرة: ٢٠٥)، ويشمل أكل الاموال بالباطل، حيث نهى الله سبحانه وتعالى عن ذلك، حيث أنّ مدلول الفساد في ألفاظ القرآن الكريم مدلول شامل لجميع أنواع الفساد وصوره. وقد جعل الشرع الحنيف المعاصي، كل المعاصي، فساداً في الأرض، فكل المخالفات خروج عن جادة الصلاح، وانحراف عن الطريق المستقيم، سواء كانت هذه المخالفات في مجال السلوك أو مجال الجرائم الجنائية أو الحقوق المدنية أو الحقوق العامة، وترى النصوص الشرعية أن الفساد قد يكون في العقيدة (عقدي)، وهو أسوأ أنواع الفساد وصوره، وقد يكون أمنياً واجتماعياً، وقد يكون مالي، أو أخلاقي، أو بيئي.

**الفساد العقدي:** وهو فساد العقيدة وهو أساس كل فساد، فسعي الإنسان تبع لمعتقداته؛ فإذا كان المعتقد فاسداً كان أي سعي فاسداً، وإذا كان المعتقد صحيحاً وصالحاً صلح السعي، قال تعالى {وَإِذَا قِيلَ لَهُمْ لَا تُفْسِدُوا فِي الْأَرْضِ قَالُوا إِنَّمَا نَحْنُ مُصْلِحُونَ} [البقرة: ١١]، وقال ابن عباس . رضي الله عنهما . المراد بالفساد: الكفر، وقال غيره: إنه النفاق الذي صادقوا به الكفار، واطّلعوهم على أسرار المؤمنين. وسواء كُفر أو نفاق فكلاهما اعتقاد فاسد، يفسد به سلوك المرء فيسعى في الأرض فساداً، وكيف يصلح من سلب الإيمان من قلبه؟ فالكفر والنفاق نوع من أنواع الفساد بل أقبج أنواعه، حيث أنه يؤثر على سلوك الإنسان وآراءه وأهدافه.

**الفساد الأمني والاجتماعي:** الأمن أساس النعم، ومن فقد الأمن لا يشعر بسائر النعم ... يقول الرسول (صلى الله عليه وسلم): (من أصبح منكم آمناً في سربه، معافاً في بدنه، عنده قوت يومه، فكأنما حيزت له الدنيا) ، فقَدَّ الأمن على الصحة والرزق، وجاء في أغلب آيات القرآن التي نكر الفساد مرتبب بالأرض التي هي موطن الإنسان وفيها نشاطه، ويتعرض القرآن بشكل مفصّل تحت تعبير الإفساد في الأرض إلى ضمانات الأمن الاجتماعي خصوصاً الداخلي، حيث يقول تعالى {إِنَّمَا جَزَاءُ الَّذِينَ يُحَارِبُونَ اللَّهَ وَرَسُولَهُ وَيَسْعَوْنَ فِي الْأَرْضِ فَسَادًا أَنْ يُقَتَّلُوا أَوْ يُصَلَّبُوا أَوْ تُنَقَّعَ أَيْدِيهِمْ وَأَرْجُلُهُمْ مِنْ خَلْفٍ أَوْ يُنْفَوْا مِنَ الْأَرْضِ ۗ ذَلِكَ لَهُمْ خِزْيٌ فِي الدُّنْيَا ۗ وَلَهُمْ فِي الآخِرَةِ عَذَابٌ عَظِيمٌ} [المائدة: ٣٣]، ويقول تعالى { وَإِذَا تَوَلَّى سَعَى فِي الْأَرْضِ لِيُفْسِدَ فِيهَا وَيُهْلِكَ الْحَرْثَ وَالنَّسْلَ ۗ وَاللَّهُ لَا يُحِبُّ الْفُسَادَ } [البقرة: ٢٠٥].

(١) ورود فخري، "تعريف ومفهوم الفساد في القانون"، <https://www.mohamah.net/law>

وبالتالي، فهناك حاجات رئيسية، وحقوقاً أساسية يحتاجها المجتمع، وبدون تحققها لا يمكن أن يستمر المجتمع عامة نحو تحقيق أهدافه، فهي حاجات طبيعية تفرضها ظروف الحياة الطبيعية من غذاء وسكن وسلامة وطمأنينة، وبالتالي فتعد حقوقاً أساسية في كل المجتمعات، وأي تهديد لهذه الحاجات الأساسية أو خلل في تحقيقها يعد فساداً أمنياً واجتماعياً لتهديده مسيرة الإنسان لأداء رسالته.

أ. الفساد المالي: المال هو عصب الحياة، وقد عني الإسلام بتنظيم علاقات البشر المالية {وَأَحَلَّ اللَّهُ الْبَيْعَ وَحَرَّمَ الرِّبَا} [البقرة: 275]، ومن المصاديق التي تناولها القرآن، نموذج غياب الأمانة في الأسواق، وسوء الإنتاج متمثلاً في الغش والسرقة في البيع، وعدم الصدق في العقود.

فالمعاملات الاقتصادية من بيع وشراء وتأجير ومضاربة وما شابه ذلك من أنواع التعامل المالي التي هي عقود بين طرفين، إذا ما سادتها حالة الصدق وعدم التجاوز على حقوق الآخرين، والتزم كل طرف بما يقتضيه العقد، فالتعامل (الاقتصادي والتجاري) سيكون ناشطاً وفعالاً وفي منأ عن حالات الغش والخداع والاعتداء والغبن والتدليس، وسيعود على السوق والمجتمع بمزيد من الأموال الحلال، وينعكس ذلك أثراً فاعلاً على شيوخ قيم الصلاح والفلاح والثقة والصدق في المجتمع، على نقيض ما ينتج عن حالات الجشع والظلم والاعتداء والغش التي تؤدي إلى زعزعة روابط المجتمع وتماسكه، وتهديد استقراره.

ب. الفساد الأخلاقي: وهو من أخطر أنواع الفساد لأنه تعدي على العروص، خادش لشعور الناس. وقد نظم الله العلاقة الجنسية فقصرها على الزواج، وجعل غير ذلك تعدياً، قال تعالى في وصف المؤمنين على النحو التالي {وَالَّذِينَ هُمْ يُفْرَوْنَهُمْ حَافِظُونَ إِلَّا عَلَىٰ أَزْوَاجِهِمْ أَوْ مَا مَلَكَتْ أَيْمَانُهُمْ فَإِنَّهُمْ غَيْرُ مَلُومِينَ فَمَنْ ابْتَغَىٰ وَرَاءَ ذَلِكَ فَأُولَٰئِكَ هُمُ الْعَادُونَ} [المؤمنون: 5-7].

فالزنا نوع من أنواع الفساد الأخلاقي مشين ويذكر القرآن نوعاً من الفساد الأخلاقي ضمن دعوات قوم لوط وقوم شعيب، فالقرآن يعتبر أن عمل قوم لوط من صور الفساد في الأرض، وهذا العمل الشائن يؤدي بالإضافة إلى الأمراض المختلفة إلى تهديد النسل، واستمرار الوجود البشري، الأمر الذي لا يحتاج إلى مزيد بيان. والموضوع يطرح في حضارة اليوم تحت عنوان: (المشكلة الجنسية) التي أصبحت معلماً بارزاً وسيئاً وخطيراً لا سيما في الحضارة الغربية، والجنسية المثلية التي يبريد الغرب أن يقننها كظاهرة إنسانية مقبولة، يعتبرها القرآن من صور ونماذج الفساد في الأرض. هذه الظاهرة خرابها يعمُّ الأرض الآن بما أفرزته من أمراض عجيبة مثل الأيدز (طاعون العصر)، ولعل هذه المشكلة وتعقدها تعتبر معلماً في حساب درجة الإفساد في الأرض، وما تعيشه حضارة الغرب التي تلقي بظلالها السيئة على كل العالم، وهذه كلها نماذج جليلة لإنهيار المجتمع وفساده وتفككه.

ج. الفساد البيئي: إن قضايا البيئة واجهت البشر في أخرى القرن الماضي، والتلوث البيئي أصبح هاجساً لجميع الأمم المتقدمة وغيرها، وأصبحت مكونات البيئة من مكان وهواء وماء مهددة بالفساد والاستهلاك، ويجمع المختصون أن السلوك البشري يعتبر أول مهددات البيئة بالإسراف والتبذير والتلوث.

ولعلنا نجد الإشارة لهذا في قوله تعالى {ظَهَرَ الْفَسَادُ فِي الْبَرِّ وَالْبَحْرِ بِمَا كَسَبَتْ أَيْدِي النَّاسِ لِيُذِيقَهُمْ بَعْضَ الَّذِي عَمِلُوا لَعَلَّهُمْ يَرْجِعُونَ} [الروم: 41]. وقد أولى الشرع الحنيف أمور البيئة كل العناية، فمن مبادئ الشرع عدم الإسراف في استهلاك كل شيء، فمثلاً نهى عن الإسراف في الماء، ولو كان ذلك في الطهارة، ولو كان المتوضىء على ضفة نهر جار، وحمى الماء من التلوث، فنهى عن البول في الماء، وعن التبول في أماكن الناس ومواردهم، وإن الاعتداء على البيئة نوع من أنواع الفساد.

## ٢. مدلول مصطلح الفساد في السنة المطهرة:

باستعراض بعض الأحاديث النبوية التي جاء فيها مصطلح الفساد، نجد أن مصطلح الفساد جاء ليبدل على المعاني التي دلَّ عليها القرآن، ويبدل أيضاً على تلف الشيء وذهاب نفعه، حيث جاء في هذا الشأن قول الرسول (صلى الله عليه وسلم): (... ألا وإنَّ في الجسد مضغة، إذا صلحت صلح الجسد كله، وإذا فسدت فسد الجسد كله، ألا وهي القلب). وجاء أيضاً قوله (صلى الله عليه وسلم): (إنما الأعمال كالعواء إذا طاب أسفله طاب أعلاه، وإذا فسد أسفله فسد أعلاه)، وكذلك قول الرسول الكريم (صلى الله عليه وسلم): (أول ما يحاسب عليه العبد يوم القيامة: الصلاة، فإن صلحت، صلح منه سائر عمله، وإن فسدت فسدت سائر عمله) وقوله صلى الله عليه وسلم: (إن الإسلام بدأ غريباً وسيعود غريباً كما بدأ، فطوبى للغريب، قيل من الغريب يا رسول الله؟ قال: الذين يصلحون ما أفسد الناس)، ومنه اختلال الشيء وخروجه عن مألوفة.

فالفساد جاء في السنَّة بمعنى البطلان وعدم الإجزاء، وأتى بمعنى تغير الحال إلى غير الصلاح: مثل حديثه عليه الصلاة والسلام الذي يرويه أبو هريرة رضي الله عنه قال: قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: (المستمسك بسننني عند فساد أمتي له أجر شهيد)، ففساد الأمة هو تغييرها إلى غير صلاح. ويأتي معبراً عن فساد ذات النبي: قال عليه السلام: (شر الناس ثلاثة: متكبر على والديه، يحقرهما، ورجل سعى في فساد بين الناس بالكذب حتى يتباغضوا ويتباعوا)

## ٣. مفهوم الفساد:

تستخدم كلمة "الفساد" للتعبير عن مجموعة من السلوكيات غير الصحيحة كالرشوة والاختلاس، وإساءة استخدام السلطة، والابتزاز، والإثراء غير المشروع، فضلاً عن غسيل الأموال وإعاقة سير العدالة أو منعها، وجاء بتقرير الأمم المتحدة أنه على الرغم من أن للفساد تعريفات كثيرة طرحتها المنظمات الدولية، إلا أنها تشترك في مقومين اثنين: أولهما أنه ينطوي على إساءة استغلال السلطة في القطاعين العام والخاص، وثانيهما أن الأشخاص الذين يسيئون استخدام سلطاتهم يجنون من وراء ذلك منافع ليست من حقهم، ومصطلح «الفساد» هو مصطلح جامع يضم كافة أشكال السلوك غير الشرعي كالرشوة والاختلاس واستغلال السلطة والابتزاز والإثراء غير المشروع والإتاوات والمتاجرة بالنفوذ، فض عن الأنشطة المرتبطة مباشرة بأنشطة فاسدة أساسية، وغالباً ما تستخدم في المساعدة عليها، كغسيل الأموال وإعاقة سير العدالة ومنعها. وعلى الرغم من أن تعريفات الفساد متعارضة ومثيرة للجدل، ثمة إجماع عام تقريباً على أن ممارسات معينة كالرشوة والاختلاس هي ممارسات فاسدة.

وعليه تجدر الإشارة إلى أن الفساد يتعلق بكافة تجاوزات القوانين والتشريعات، ومخالفة قيم العمل والنظم العامة، وبالتالي يمكن وصف جميع مظاهر الانحرافات الإدارية والتنظيمية التي يقوم بها الموظف أثناء أدائه لمهامه المناطة به، بأنها شكل أو مظهر من مظاهر الفساد، فالرشاوى والعمولات والمحسوبية، وسوء اختيار الموظفين أو عدم وضعهم في الأماكن المناسبة لهم، كذلك التقاعس في تحقيق أهداف المنشأة، هذه كلها مظاهر فساد معروفة ولا يمكن أن تخلو منها المجتمعات على مر العصور، لذلك تلجأ القيم الدينية والأخلاقية إلى محاربة الفساد باعتباره مرضاً فردياً هداماً، حيث يفضل الشخص مصلحته الشخصية على العامة، مخالفاً القيم التي تعهد بالمحافظة عليها، والشرائع والمبادئ التي ترفع من المجتمع ومنظوماته الفكرية والإدارية والقانونية.

مفهوم الفساد من وجهة نظر اقليمية ودولية، ففي ٣٠ يوليو ٢٠٠٨ تم الإعلان عن تأسيس الشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، كأول آلية إقليمية عربية تجمع جهات حكومية وغير حكومية بهدف التشاور والتعاون ضد

الفساد، حيث تضم الشبكة في عضويتها ٤٧ وزارة وهيئة رسمية من ١٨ بلداً عربياً، بالإضافة إلى عضوين مراقبين و"مجموعة غير حكومية" تشمل ٢٥ منظمة مستقلة من المجتمع المدني والقطاع الخاص والمجال الأكاديمي، وعلى ذلك، تستهدف الشبكة العربية العمل على دعم وتنمية قدرات أعضائها للتصدي للفساد بكافة أشكاله، بالعمل على تيسير تبادل المعلومات بين أعضائها من ناحية، وكذلك بين أعضائها ونظرائهم حول العالم من ناحية أخرى، فضلاً عن توفير أراضية مشتركة لجميع الأطراف المعنيين بغية استكشاف سبل تطوير السياسات المضادة للفساد، وذلك من خلال الخدمات المتخصصة التي تتيحها هذه البوابة الالكترونية وسلسلة من النشاطات الميدانية كالمؤتمرات وورش العمل والدورات التدريبية والجولات الدراسية.

وتتخذ الشبكة العربية الاجتماعات شكل دوري آليه لمراجعة مدى تقدم أعمالها، وتحديد أولوياتها في إطار برامج عمل دورية، كما تُصدر الشبكة قرارات وخلصات ووثائق أخرى لدعم الجهود الإقليمية في مختلف المواضيع ذات الصلة. ويتمثل الغرض العام للشبكة في المساهمة في كافة سبل تعزيز النزاهة ومكافحة الفساد في المنطقة العربية، من خلال تأمين ملتقى إقليمي دائم للجهات الرسمية العربية المعنية، في محاولة لضمان تبادل المعرفة والخبرات والتجارب فيما يتعلق بمجال أعمالها، وما يؤمن اطاراً استراتيجياً لدعم الجهود الوطنية الهادفة لتطبيق المواثيق والاتفاقيات العربية والدولية ذات الصلة، لا سيما "اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد".

ومن أهم الجهات التي اهتمت بموضوع الفساد وتحديد مفهومه ومؤشراته منظمة الشفافية الدولية (Transparency Organization International)، والتي عرفت الفساد بأنه "سوء استغلال الوظيفة العامة من أجل تحقيق مصالح خاصة، ومنظمة الشفافية الدولية منظمة غير حكومية أهلية دولية (منظمة مجتمع مدني)، وأمانتها العامة في برلين بألمانيا، وتضم فروعاً لها في (٩٠) دولة حول العالم.

تؤكد الأدبيات عموماً على أن الفساد "إساءة استغلال السلطة من قبل شخص لديه نفوذ في اتخاذ قرار في إدارة شأن "عام" بعبارة أخرى يحدث الفساد عند قيام الموظف العام، وبطرق غير سوية، بارتكاب ما يعد إهدار للمال العام أو الموجودات العامة إذا هو سلوك يخالف الواجبات الرسمية للمنصب العام ويشمل تطلعا إلى تحقيق مكاسب خاصة سواء مادية كانت أم معنوية.

وهناك من يقطع شوطاً أطول في تعريف الفساد، إذ يرون أنه صورة لا أخلاقية وعمل غير قانوني يقوم به الشخص الذي يمارسه، بقصد الحصول على منفعة شخصية، وترجع ممارسة الفساد إلى عدم استقامة ذاتية لذلك الشخص، وبالتالي فهو انتهاك لأخلاقيات وقيم المجتمع الذي يمارس ضده هذا السلوك، ويفسر نشطاء حقوق الإنسان الفساد بأنه خرقاً لمبدأ أساسي من المبادئ التي تقوم عليها حقوق الإنسان، الا وهو مبدأ المساواة والتكافؤ، في حين ينظر علماء الاجتماع إلى الفساد بأنه علاقة اجتماعية تتمثل في انتهاك قواعد السلوك الاجتماعي فيما يتعلق بالمصلحة العامة، وفي الحقيقة فإن ممارسة الفساد مرجعه عدم استقامة ذاتية للشخص الذي يمارسه وبالتالي فهو انتهاك لقيمة وقيم المجتمع الذي يمارس ضده هذا السلوك.

أما صندوق النقد الدولي فله مفهومه الخاص للفساد حيث يراه بأنه علاقة الأيدي الطويلة المتعمدة التي تهدف لاستسناخ الفوائد من هذا السلوك لشخص واحد أو لمجموعة ذات علاقة بالآخرين، في حين يعرف البنك الدولي الفساد على أنه يمثل إساءة استعمال الوظيفة العامة للكسب الخاص وقد يؤخذ على ذلك التعريف بأنه قصر الفساد على القطاع الحكومي فقط.

#### ٤. الاتجاهات النظرية لتأطير مفهوم الفساد:

نظراً للنتائج الكارثية لحلول ظاهرة الفساد واستفحالها وتدميرها لخلايا المجتمعات الحية، ونتائجها الكارثية على أمن المجتمعات ومستقبلها، فقد كانت ظاهرة الفساد وتطور أشكاله ومسبباته دوماً محطة محورية للبحث والدراسة لفهم جذورها، سواء لأجل تعطيل وإعاقة تطورها واستفحالها، أو لأجل فهم النتائج المترتبة على نموها وتطورها واتساع مدياتها في الحيز السياسي الرسمي أو المدني أو الاستثماري التنموي (القطاع الخاص)، ولذلك فالموروث المعرفي المتشكّل والمتراكم في دراسة الفساد يشكل مصدراً رحيباً متعدداً للباحثين والدارسين، حيث أن هذه الظاهرة لا تصبح وعياً إلا بالحس، فتناولها بالتأطير المعرفي كان دوماً يتشكل على مضمون جدلي، فالتحولات السياسية والاقتصادية والثقافية في نسق النظام كانت دوماً تؤدي إلى تطورات وتحول معرفي لمواكبة هذه الظاهرة في مظاهرها المختلفة، ونموها السرطاني في النظم السياسية الاستبدادية، أو خمولها وتراجعها في النظم السياسية الديمقراطية التي تقيم سلطانها وشرعيتها على الأسس والمعايير القانونية، وعموماً تبلورت الاتجاهات النظرية لتعريف الفساد في اتجاهات كبرى تشكل معاً الاقترابات الأساسية لدراسة الظاهرة، والتي تتمثل في كل من الاتجاه الأخلاقي، والقانوني، والرأي العام، وتتناولهم بمزيد من التفصيل على النحو التالي.

٤/١: اتجاه الرأي العام: قدم هذا المدخل مساهمة كبيرة في مجال تحديد مواطن الفساد وتحليلها كنتيجة لتطور منهج

الدراسات السياسية المقارن التي تضمنت الاهتمام بقياس الرأي العام ونظراته وإدراكه لأشكال الفساد وحجمها وآثارها الكارثية على النسق المجتمعي والبناء السياسي.

فهذا الاتجاه المقارن قد غادرت توجهاته البحثية اعتماد المعايير الأخلاقية، إلى التركيز على المقاربة المتعلقة بالثقافة، سواء كانت الثقافة في مستوى المثل والمعايير المجتمعية التي يقاس بها السلوك، أو الثقافة السياسية وأهميتها العميقة في تحديد توجهات المواطنين حول القضايا والمشكلات التي تبرز خلال عمل النظام السياسي.

٤/٢: الاتجاه الأخلاقي: الذي نجد موروثه في الفكر السياسي اليوناني وما تلاه من آثار في الفكر السياسي العالمي،

فإنه يشير إلى نمط الحكم المنحرف الذي تسيطر عليه حكومة الغوغاء التي لا تلتزم القانون، فالنظرة الاخلاقية تستمد شرطها من الحكم العادل النزيه الذي يرى أن ظاهرة الفساد هي انعدام النزاهة والعدل، ويعد الحكم فاسداً إذا حكم عليه المجتمع بذلك، وإذا أحس الذي يمارس الفساد بالذنب، والمجتمع الفاسد هو الذي تسيطر عليه وتخرقه المصلحة الخاصة فلا يأبه للقيم المدنية وتغيب عنه معاني الولاء والتعاون ويحكمه العنف والرشوة.

٤/٣: الاتجاه القانوني: أصبح هذا الاتجاه أكثر نفعاً وتأثيراً في مقاومة الفساد واجهاض خلاياه مع تطور النظم السياسية

باتجاه الديمقراطية التي تقوم على القضاء المستقل، وفصل السلطات والمواطنة والتعددية والمشاركة السياسية والشفافية والاعلام الحر لضبط عمل النظام، لذلك فإن هذا الاتجاه ينطلق من تحديد مفهوم الوظيفة العمومية وشروطها وتحديد إجراءات عملها وشروط صحتها قانونياً،

وعليه يصبح الفساد من ناحية قانونية: هو السلوك الذي يخالف الواجبات الرسمية للمنصب/ الوظيفة العمومية مهما كانت صلاحياتها، تطلعاً إلى مكاسب خاصة أو إلى مكانة اعتبارية/ معنوية في البناء الاجتماعي، لذا فهو سلوك ينطوي على انتهاك القواعد القانونية بممارسته أنواع معينة من التأثير تستهدف تحقيق مصلحة خاصة على حساب/ أو من حساب المصلحة العامة.

وتتمثل أبرز تجليات هذا السلوك المخالف للقانون في الرشوة: (تقديم تسهيلات أو منح لشاغل المنصب العام

بههدف استمالته والتأثير عليه وشراء ذمته وضميره)، وكذلك المحسوبية التي تراعي أولويات القرابة والصداقة أو المشترك

الديني أو المكاني أو السياسي/ الأيدولوجي على حساب الكفاءة والاستحقاق في التسهيلات أو التوظيفات أو أداء الخدمات فيما يتضمن الاعتداء ونهب المال والموارد العامة، أو استخدامها بصورة غير مشروعة في التشريعات التي ينص عليها القانون.

ووفقاً لهذا المدخل، لا يكون السلوك الوظيفي فاسداً فقط بالإقدام على فعل غير مشروع في العمل الوظيفي وإنما يكون أيضاً بالامتناع أو تعطيل عمل مشروع كتعطيل إجراء قانوني معين، ولا شك أن عمومية الفساد، وارتفاع مستوياته ما هو إلا إنعكاس لغياب النظام السياسي الديمقراطي الكفؤ المتعارف عليه في الثقافة العربية (بالحكم الصالح) الذي يتوخى الحكمة والعقلانية والمعايير الاخلاقية المتعارف عليها في المجتمعات الإنسانية.

### القسم الرابع: المراجعين الداخليين والحد من الفساد

للمراجعة الداخلية دور بارز تستهدف تأديته في سبيل دعم العديد من الوظائف الرقابية بمؤسسات الأعمال، حيث تتزايد أهميتها خلال الوقت الحالي في ظل الاتجاه المتزايد الذي ينادي بضرورة تحسين الأداء الرقابي للإدارة، ويعود ظهور هذا الاتجاه لزيادة حالات فشل المؤسسات وإفلاسها، وزيادة معدلات تغير أنماط الملكية والبيئة النظامية بصفة عامة، حيث يرى الباحث أن السبب الرئيسي في فشل المؤسسات يتمثل في ضعف الأداء الرقابي بصفة عامة، وذلك نتيجة قصور معدلات استقلالية مجلس الإدارة، وغياب وظيفة المراجعة الداخلية، لذلك استهدف هذا الجزء من دراستنا توضيح دور المراجعة الداخلية بمؤسسات الأعمال على اختلاف أنواعها للحد من الفساد المالي والإداري، وذلك من خلال تحليل مجموعة من التقارير والمعايير التي تناولت عناصر تفعيل المراجعة الداخلية، لبيان مدى ملائمتها لتنفيذ العمليات المالية بدقة وكفاءة، ومدى تأهيل المراجعين الداخليين في المؤسسات إلى الاستمرار في الإصلاح السياسي والاقتصادي، وذلك للحد من الفساد الإداري والمالي، مع العمل على رفع مستويات الكفاءة والفاعلية وتغليب المصلحة العامة، والعمل على تقادي أوجه القصور الموجهة لمهنة المراجعة الداخلية ودعمها، وضمان تحقيق التحسين المستمر للمراجعين الداخليين الذي يكفل قيام المهنة بالوفاء بمتطلبات أصحاب المصلحة، وبما يضمن دعم النواحي الفنية للمراجعين الداخليين مثل كيفية اكتشاف الأخطاء والغش، التقييم الذاتي للرقابة، تقييم إدارة المخاطر، تكنولوجيا المعلومات وغيرها من محاور الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملية للمراجعين.

#### ١. أبرز مظاهر تغير بيئة أعمال المراجعة الداخلية

- لعل من أبرز مظاهر التغير في البيئة النظامية التي يعمل بها المراجع الداخلي والتي أثرت فيها تتمثل فيما يلي:
- صدور تقرير لجنة تريدواي Treadway عام ١٩٨٧: وقد وضع العديد من التوصيات للحد من الغش في القوائم المالية ولتحسين الرقابة في المؤسسات، وينادي التقرير بضرورة تحسين الأداء الإداري ووجود لجان المراجعة مستقلة وفعالة، وإشراف دقيق لها للتأكد من استقلالية المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.
  - صدور تقرير اللجنة المنبثقة عن الجمعية الوطنية لمديري الشركات عام ٢٠٠٠: ويتعلق بلجان المراجعة، وتضمن إرشادات عملية لعمل لجان المراجعة بما يحقق التحسين في الأداء الرقابي في شركات المساهمة.
  - صدور عدد من التوصيات لمعهد المراجعين الداخليين في ابريل ٢٠٠٢: والتي قدمت لسوق الأوراق المالية بنيويورك وتضمنت الالتزام بمبادئ الأداء الرقابي والإفصاح عن تقييم مجلس الإدارة لفاعلية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، وضرورة إنشاء وإبقاء وظيفة مستقلة للمراجعة الداخلية.

- صدور قانون ساربنوكس-اكسلي (Sarbanes-Oxley): عن الكونجرس الأمريكي في منتصف ٢٠٠٢: وتم صدوره نتيجة لحالات الانهيار في الشركات العملاقة، والذي وضع عددا من القواعد التي يجب أن تلتزم بها شركات المساهمة من حيث ضرورة إنشاء لجان المراجعة فيها، مع إلزام إدارة كل شركة بإصدار تقرير ضمن التقرير المالي السنوي يؤكد مسؤولية مجلس الإدارة عن وجود نظام للرقابة الداخلية وتنفيذه بفاعلية، مع التأكيد على استقلالية لجان المراجعة.

ويرى الباحث أن هذه التعديلات المتتباعة والمتكررة جاءت لتعبر عن أهمية دور المراجعة الداخلية وما يمكن للمراجع الداخلي أن يوفره من خدمات للإدارة بالمؤسسات على إختلاف طبيعة أعمالها، وما يحتاجه محور الرقابة الداخلية من اهتمام وتحسين، ولذلك نتناول فيما يلي عرض مبسط لمجموعة الخدمات التي يمكن للمراجع توفيرها للإدارة، حيث تلعب المراجعة الداخلية دوراً هاماً في تحسين الأداء الرقابي في المؤسسات المختلفة من خلال الخدمات التي تقدمها، والتي تتمثل في:

- **تقويم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة:** حيث تقوم الإدارة بالتخطيط والتنظيم والإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف سوف يتم تحقيقها، وبالتالي فإن الغرض من فحص هذا النظام يتمثل في تحديد ما إذا كان هذا النظام يعمل كما هو محدد له أم لا، وبالتالي تعتبر الرقابة الداخلية فعالة عندما تتمكن الإدارة من إدارة الأنظمة الرقابية بالطريقة التي توفر لها تأكيداً معقولاً بأن أهداف المؤسسة المنشودة سيتم تحقيقها.
- **قابلية المعلومات للاعتماد عليها:** يجب أن تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة وكاملة ومفيدة ومقدمة في الوقت المناسب، حتى يمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.
- **حماية أموال المؤسسة:** فوضع النظم السليمة للرقابة الداخلية يكفل للمؤسسة حماية أصولها وأموالها ضد ما قد يرتكبه الموظفون من تلاعب أو اختلاس، وحماية أموال المؤسسة لا تقتصر فقط على اكتشاف الغش أو تعقبه ولكن تتمثل أيضاً في تقادي الخسائر الناشئة عن الإهمال أو إساءة الاستعمال وإجراء التأمين اللازم.
- **تحقيق صحة البيانات المحاسبية والإحصائية:** حيث تعتمد المستويات الإدارية المختلفة على البيانات والتقارير المحاسبية والإحصائية التي تقدم لها لاتخاذ القرارات اللازمة لتسيير أعمال المؤسسة.
- **الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية:** المراجع الداخلي يقوم بمراقبة تنفيذ السياسات والإجراءات وتوضيحها للموظفين، وفي حالة عدم الالتزام بها، فعليه تحديد أسباب ذلك والتكلفة والمخاطر الناتجة عنها.
- **الوصول إلى الأهداف والغايات:** حيث يتم وضع الأهداف والغايات وإجراءات الرقابة من قبل الإدارة، ويقوم المراجع الداخلي بتحديد فيما إذا كانت متوافقة مع أهداف وغايات المؤسسة.
- **تحديد مواطن الخطر:** على المراجع الداخلي تحديد المناطق والأنشطة التي تتضمن مخاطرة عالية وإعلام الإدارة عنها، لتحديد فيما إذا تطلب الأمر إخضاعها للمراجعة، ويتم تحديده لمواطن الخطر لخبرته السابقة في المؤسسة أو من معلومات مستقاة من مصادر أخرى.
- **منع واكتشاف الغش والتلاعب:** تقع هذه المسؤولية على الإدارة وعلى المراجع الداخلي فحص وتقييم كفاءة وفعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة، فليس من مسؤوليته اكتشاف الغش ولكن عليه أن يكون لديه معرفة كافية بطرق واحتمالات الغش حتى يكون قادراً على تحديد أماكن حدوثه.

هذا كما يمكن لإدارة المراجعة الداخلية أن تخدم المؤسسة من خلال ما يلي:

- إن وجود إدارة للمراجعة الداخلية وقيامها بواجباتها المطلوبة يدعو في ذاته إلى قيام جميع موظفي المؤسسة بواجباتهم بكل دقة وعناية؛
  - المراجع الداخلي يساعد المراجع الخارجي ويطمئنه على سلامة أعمال ودقة حسابات المؤسسة؛
  - القيام ببحوث خاصة تطلبها الإدارة، وكذلك فحص طرق البيع والشراء والسياسات المتبعة في ذلك.
  - وحتى تقوم إدارة المراجعة الداخلية بخدماتها بفعالية، يجب توافر مجموعة من الشروط الذي تضمن ذلك، وهي:
  - التأهيل العلمي والعملية المناسب لأفراد إدارة المراجعة الداخلية؛
  - تخطيط تنفيذ برامج المراجعة الداخلية بكفاءة وفعالية واستمرارية، وبالتنسيق مع دورة نشاط المؤسسة؛
  - يجب أن تكون تقارير المراجعين الداخليين واضحة، والانتقادات والملاحظات التي تحويها يجب أن يعقبها اتخاذ الإجراءات اللازمة فوراً من طرف الإدارة لتصحيح الأوضاع؛
  - يجب رفع تقارير المراجعين الداخليين إلى مجلس الإدارة من خلال لجنة المراجعة؛
  - يجب أن يؤدي المراجع الداخلي مسؤوليته بما يتماشى مع المعايير المهنية وقواعد السلوك المهني المتعارف عليها.
- ومع توافر هذه الشروط فالباحث يود التأكيد على ان كثير من الأطراف والاقسام داخل المؤسسة تستطيع الاعتماد أكثر على المراجعة الداخلية، في مختلف عمليات اتخاذ القرار.

## ٢. علاقة المراجعة الداخلية بمجلس الإدارة والإدارة العليا:

تعتبر العلاقة بين كل من مجلس الإدارة والإدارة العليا بوظيفة المراجعة الداخلية علاقة مهمة وكبيرة داخل المؤسسة، وذلك لما لها من فوائد ومزايا تخدم جميع الأطراف، وعلى ذلك يرى الباحث ضرورة إلقاء مزيد الضوء فيما يلي حول علاقة إدارة المراجعة الداخلية بكل من مجلس الإدارة والإدارة العليا

١/٣: علاقة المراجعة الداخلية بمجلس الإدارة:

تعتبر المراجعة الداخلية جزءاً من نظام الرقابة الداخلية واحدى فروع الرقابة الداخلية، وتتمتع إدارة المراجعة الداخلية باحترام وثقة كل من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والمساهمين والجهات الحكومية وذلك لما تقدمه من فحص شامل وتقييم موضوعي لأنشطة المؤسسة، ونظراً لدورها الكبير فان العديد من الإصدارات المهنية وأفضل الممارسات للشركات العالمية أكدت على تطبيق مبدأ هام من مبادئ الحوكمة الخاص بقيام مجلس الإدارة بإنشاء إدارة للمراجعة الداخلية، وذلك باعتداده على لائحة عمل إدارة المراجعة الداخلية التي تحدد أهدافها ومسئولياتها وكذا وضعها التنظيمي، فتقوم المراجعة الداخلية بالعمل مع مجلس الإدارة لإدارة المخاطر وفعالية الرقابة الداخلية، حيث تقدم له تأكيد مستقل وموضوعي عن مدى فعالية الرقابة الداخلية وأنشطة إدارة المخاطر في كل المؤسسة، ولقد أوضحت الهيئات العلمية المتخصصة ضرورة تبعية إدارة المراجعة الداخلية إلى مجلس الإدارة عن طريق لجنة المراجعة، حيث يقوم مدير إدارة المراجعة الداخلية بإعداد تقرير عن نشاط الإدارة بصورة دورية يحتوي على نتائج المراجعة المتعلقة بها وتقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يقدم إلى لجنة المراجعة والتي تقوم بمراجعتها وعرضه على مجلس الإدارة.

## ٢/٣: علاقة المراجعة الداخلية بالإدارة العليا:

تساعد المراجعة الداخلية الإدارة العليا في انجاز مسؤولياتها، ولذلك فان إدارة المراجعة الداخلية المستقلة والموضوعية سوف تساعد الإدارة عن طريق توفير تقييم مستقل لعمليات المخاطر بالمؤسسة وتقييم ضوابط الرقابة الداخلية وتقييم كفاءة العمليات، مما يساعدها على انجاز مهامها على أحسن وجه، ولقد نص قانون ساربنز-أوكللي Sarbanes-

Oxley أنه على المدير التنفيذي للمؤسسة ومدير إدارة المراجعة الداخلية التصديق على القوائم المالية، ومساعدة المراجعين الداخليين عند التأكد من إمكانية الاعتماد على ضوابط الرقابة الداخلية على عمليات التقرير المالي فكل من الإدارة العليا ومجلس الإدارة له علاقة هامة مع وظيفة المراجعة الداخلية، وهذا ما جاء في معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية وبالتحديد في المعيار ٢٠٦٠ (رفع التقارير إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا)، والذي ينص على أنه "يجب على مدير المراجعة الداخلية أن يرفع تقاريره على نحو دوري إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا عن أهداف أنشطة المراجعة الداخلية وعن السلطات والمسئوليات المتصلة بخطة العمل، وينبغي أن يشتمل التقرير كذلك قضايا المخاطر الجوهرية وقضايا الرقابة وقضايا التحكم المؤسسي، وأية أمور يحتاجها أو يطلبها مجلس الإدارة والإدارة العليا.

ختاماً، يود الباحث التأكيد على أنه في ظل الإهتمام المتزايد بمواجهة الفساد الإداري والمالي بمختلف المؤسسات وظهور كثير من محاولات الحوكمة أصبحت الإدارة العليا ومجلس الإدارة من بين الأطراف الأساسية والمهمة في حوكمة الشركات، حيث أنه يمكننا التأكيد على أن التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة يتطلب تعاون الكثير من الأطراف التي يأتي في مقدمتها الإدارة العليا ومجلس الإدارة، لأننا نرى أن مجلس الإدارة وحده ليس كاف لتطبيق مفهوم ومبادئ الحوكمة بشكل جيد، وإنما يمتد ذلك إلى الإدارة العليا بالمؤسسة، باعتبارها الأداة العملية والفعلية لتطبيق ما يُسن من مبادئ على ما ينفذ من أنشطة وعمليات بالمؤسسة، فيتمثل دور المجلس في المؤسسة في وضع السياسات العامة واتخاذ القرارات، بينما يبرز دور الإدارة العليا في التطبيق الكفء لتلك السياسات والقرارات.

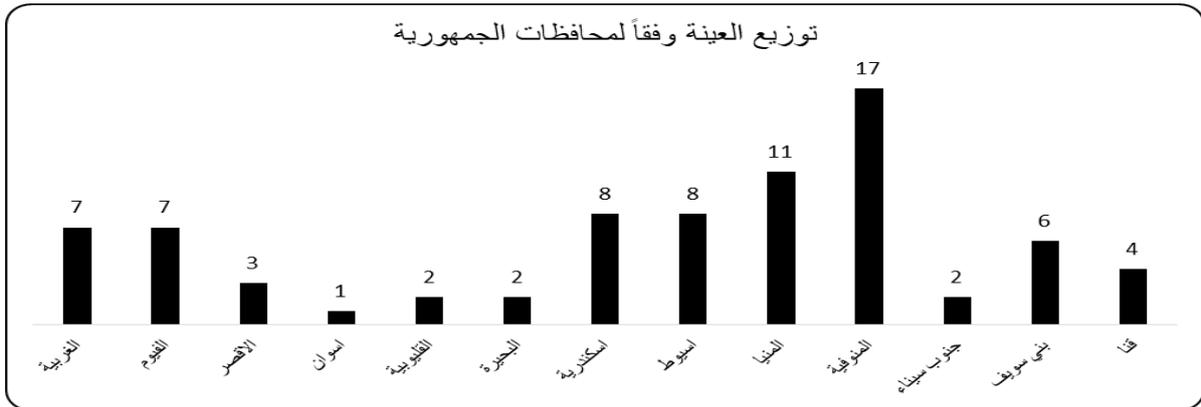
### القسم الخامس: نتائج وتحليلات البحث

#### (أ). تحليل ديمغرافي لعينة البحث:

إشتملت الدراسة الميدانية على مجموعة من العاملين بإدارات المراجعة الداخلية والحوكمة بالمديريات التابعة لوزارة الشباب والرياضة بجمهورية مصر العربية، وبلغ حجم عينة العاملين (٨٨) موظف، تم توزيع استبيانات عليهم باستخدام أسلوب التسليم باليد، وقد تم استرجاعها صالحين للتحليل، وفيما يلي مجموعة من البيانات والمؤشرات التفصيلية بشأن عينة الدراسة:-

#### أولاً: توزيع عينة البحث وفقاً للتوزيع الجغرافي للمستقصى منهم:

من توزيع إجمالي عينة الدراسة الميدانية وفقاً للتوزيع الجغرافي اعتماداً على محافظة المستقصى منه يتضح إستحواذ محافظة المنوفية أكبر عدد من المشاركين، حيث بلغ عدد المستقصى منهم في هذه المحافظة ١٧ فرد، أما محافظة المنيا فقد جاءت في المركز التالي بعدد ١١ فرد، ثم محافظتي أسيوط واسكندرية بعدد ٨ أفراد لكل منهما، ثم محافظتي الفيوم والغربية بعدد ٧ أفراد لكل منهما، أما محافظة بني سويف فقد بلغ عدد المستقصى منهم فيها عدد ٦ أفراد، ومحافظة قنا بلغ عدد المستقصى منهم فيها ٤ أفراد، ومحافظة الأقصر بلغ عدد المستقصى منهم فيها عدد ٣ أفراد، ومحافظتي القليوبية والبحيرة شاركتا بعدد ٢ فرد لكل منهما، في حين شاركت محافظة أسوان بمستقصى منه واحد فقط. والرسم البياني التالي يوضح لنا توزيع المستقصى منهم جغرافياً وفقاً لعدد المستقصى منهم بكل محافظة.



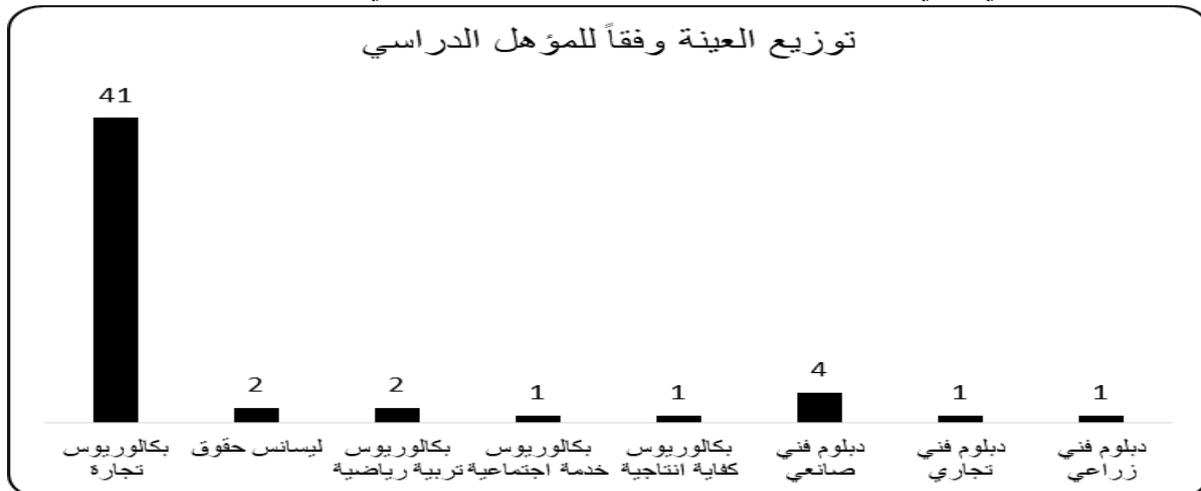
### ثانياً: توزيع عينة البحث وفقاً لنوع المستقصى منهم:

بتوزيع إجمالي عينة الدراسة الميدانية وفقاً لنوع المستقصى منه، يتضح استحواد الذكور على النصيب الأكبر، حيث بلغ إجمالي عددهم ٥٠ فرد أو ما يعادل نحو ٦٤% من إجمالي عدد المستقصى منهم، هذا في حين إستحوذت الإناث على نحو ٣٦% من إجمالي عدد المستقصى منهم حيث بلغ عددهم ٢٨ فرد.

### ثالثاً: توزيع عينة البحث وفقاً للمؤهل الدراسي للمستقصى منهم:

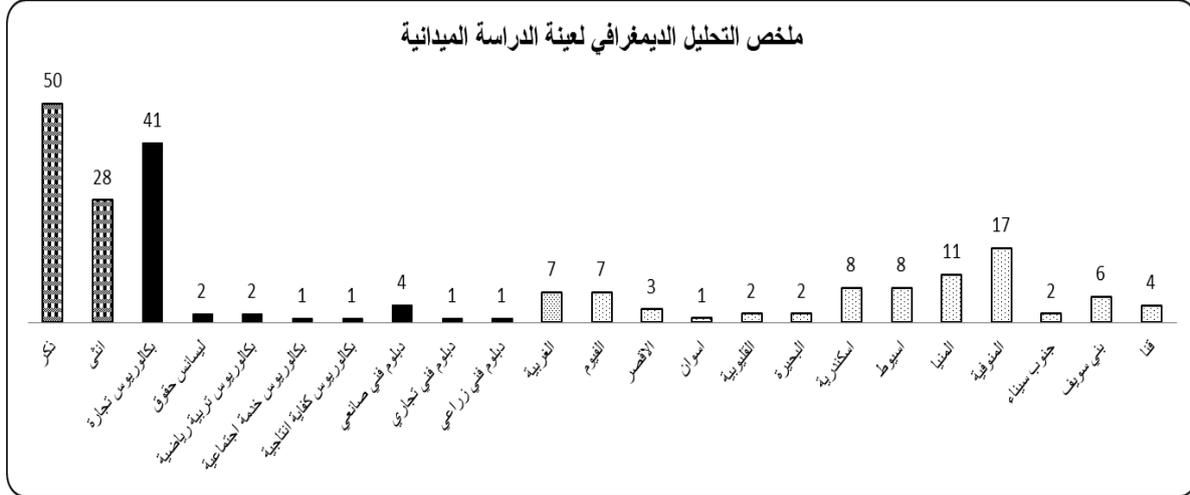
بتوزيع إجمالي عينة الدراسة الميدانية وفقاً للمؤهل الدراسي للمستقصى منه، يتضح استحواد بكالوريوس التجارة على نحو النصيب الأكبر حيث بلغ عدد الحاصلين على بكالوريوس تجارة عدد ٤١ فرد بنسبة ٧٧% من إجمالي عدد المستقصى منهم، في حين إستحوذ مؤهل دبلوم فني صناعي على نسبة ٨% من إجمالي عدد المستقصى منهم، كما حصل كل من ليسانس حقوق وبكالوريوس تربية رياضية على نحو ٤% لكل منهما، أما بكالوريوس خدمة اجتماعية وبكالوريوس كفاية انتاجية ودبلوم فني تجاري ودبلوم فني زراعي فقد حصل كل منهم على نحو ٢% من إجمالي عدد المستقصى منهم لكل منهم.

والرسم البياني التالي يوضح لنا توزيع المستقصى منهم وفقاً للمؤهل التعليمي لكل منهم.



وفيما يلي رسم بياني لملخص نتائج توزيع قوائم الإستبيان على العاملين ببادرات المراجعة وفقاً لهذه المعايير

الثلاثة (المحافظة & النوع & المؤهل):



(ب). تحليل فروض البحث

١. نتائج الفرضية الأولى:

إستهدفت هذه الفرضية التعرف على مدى مساهمة المراجعة الداخلية في دعم كفاءة وفاعلية برامج مكافحة الفساد

بالوحدات التنظيمية، حيث تمت صياغة هذا الفرض على النحو التالي:

" هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المراجعة الداخلية وكفاءة وفاعلية برامج مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية "

ولقد إستهدف المحور الأول من قائمة الإستبيان التحقق من هذه الفرضية، لذلك إحتوى هذا المحور على خمسة

عشر عبارة، كما اشتملت الإختيارات على خمس بدائل، وقد جاءت العبارات على النحو التالي:

- ✓ المراجعة الداخلية بمفهومها الحديث تعتبر من اهم الوسائل التي تساهم في معالجة الفساد المالي والاداري.
- ✓ وضع الضوابط والإجراءات يشكل أساس لوجود مراجعة داخلية فعالة تحول دون حدوث الفساد المالي والاداري.
- ✓ تقديم الاستشارات المختلفة الى القيادات الادارية بالمنشأة يساهم في تقليل نسبة الفساد المالي والاداري.
- ✓ التعاون والتنسيق الجيد مع المراجعين الخارجيين يساهم في زيادة فاعلية المراجعة الداخلية وتقليل نسبة الفساد الإداري بالمنشأة.
- ✓ لإستقلالية المراجع الداخلي دور بارز في دعم كفاءة وفاعلية برامج مكافحة الفساد بالمنشأة.
- ✓ نداء وقوة ملاحظة المراجع الداخلي تؤدي إلى تفعيل دوره في الحد من الفساد المالي والإداري.
- ✓ توفير الإدارة العليا للموارد المالية اللازمة لتنفيذ المهام المطلوبة من المراجع الداخلي يؤدي إلى تفعيل دوره في الحد من الفساد المالي والإداري.
- ✓ توافر المرونة الكافية بميزانية وخبرة ووقت ادارة المراجعة الداخلية يؤدي إلى تفعيل دورها في الحد من الفساد المالي والإداري.
- ✓ الأخذ بتوصيات المراجع الداخلي في كافة النواحي المالية والمحاسبية والفنية ذات العلاقة يساعد على تفعيل برامج مكافحة الفساد المالي والإداري.
- ✓ توفير كافة الإمكانيات اللازمة للمراجع الداخلي ليقوم بعمله بشكل فعال يساعد على تفعيل برامج مكافحة الفساد.

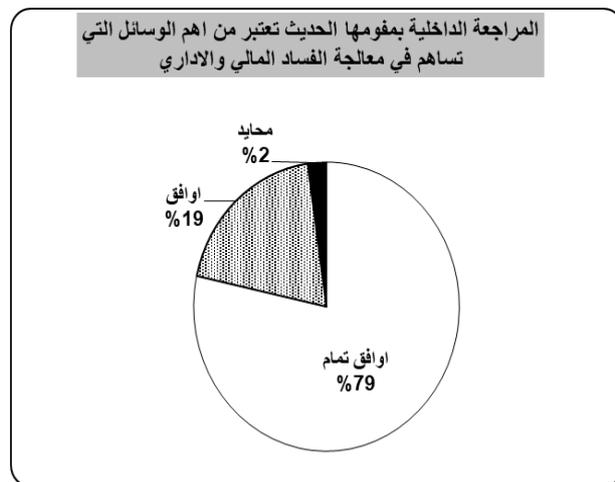
✓ افصح المراجع الداخلي عن الوضع المالي للمؤسسة وأدائها في الوقت المناسب يعمل على تفعيل برامج مكافحة الفساد.

✓ مشاركة جميع العاملين بالمنشأة في عملية مكافحة الفساد من شأنه أن يؤدي الى تفعيل دور المراجعة الداخلية.  
✓ ارتفاع معدل دوران أفراد إدارة المراجعة الداخلية لا يتناسب مع تفعيل دورها في برامج مكافحة الفساد الإداري والمالي بالمنشأة.

✓ تساعد مراجعة الأداء المخططة والمنفذة على نحو صحيح في الكشف عن الفساد بالمنشأة.  
✓ يقدم المدققون الداخليون تأكيدات حول مدى فعالية برامج مكافحة الفساد والتي تدعم درجة الثقة في البيانات المالية.

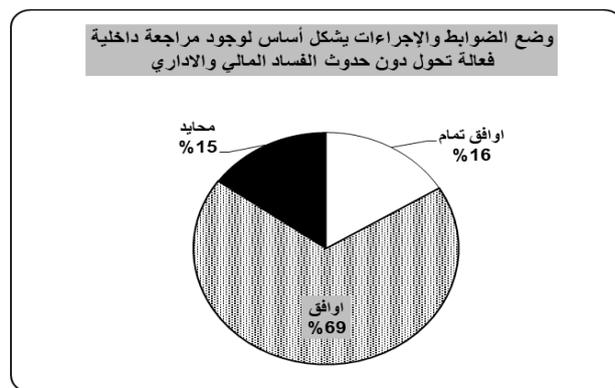
وفيما يلي تحليل لما تم التوصل اليه من نتائج بعد إجراء دراستنا الميدانية فيما يتعلق بقياس مدى وجود علاقة بين المراجعة الداخلية وبين كفاءة وفاعلية برامج مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية، وذلك على النحو التالي.

١. المراجعة الداخلية بمفهومها الحديث تعتبر من اهم الوسائل التي تساهم في معالجة الفساد المالي والاداري: أكدت



معظم نتائج تحليل قوائم إستقصاء عينة الدراسة الميدانية أن المراجعة الداخلية بمفهومها الحديث تعتبر اهم الوسائل التي تساهم في معالجة الفساد المالي والاداري، حيث حصلت إجابة (أوافق تماماً) على نحو 79% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، هذا في حين حصلت (أوافق) على نحو 19%، كما حصلت (محايد) على نحو 2%، وهذه النتيجة تؤكد أهمية تطوير أساليب وأدوات المراجعة الداخلية لضمان تفعيل دورها في مواجهة الفساد المالي والاداري.

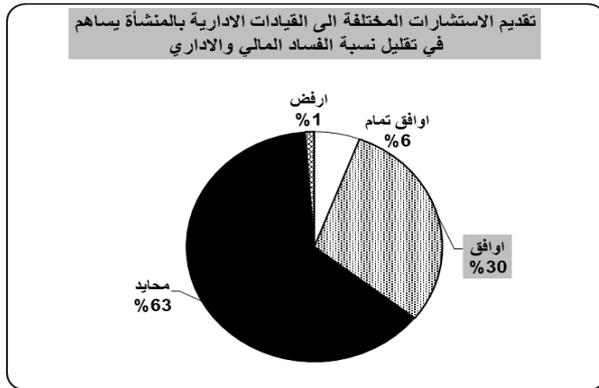
٢. وضع الضوابط والإجراءات يشكل أساس لوجود مراجعة داخلية فعالة تحول دون حدوث الفساد المالي والاداري:



أكدت معظم نتائج تحليل قوائم إستقصاء عينة الدراسة الميدانية أن وضع الضوابط والإجراءات يشكل أساس لوجود مراجعة داخلية فعالة تحول دون حدوث الفساد المالي والاداري، حيث حصلت (أوافق) على نحو 69% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، هذا في حين حصلت (أوافق تماماً) على نسبة 16%، ليحصل اختيار (محايد) بذلك على نسبة بلغت نحو 15% من إجمالي قوائم

الإستبيان الصالحة للتحليل، وهذه النتيجة تؤكد تدعيم المستقصى منهم لفكرة أن وضع الضوابط والاجراءات يعتبر الأساس في وجود مراجعة داخلية فعالة تحجب عمليات الفساد المالي والاداري.

### ٣. تقديم الاستشارات المختلفة الى القيادات الادارية بالمنشأة يساهم في تقليل نسبة الفساد المالي والاداري: يتضح



من تحليل نتائج هذه العبارة تذبذب آراء معظم المستقصى منهم، حيث حصل اختيار (محايد) وحده على نحو ٦٣% من الآراء، في حين جاء اختيار (أوافق) في المركز التالي بحصة بلغت نحو ٣٠% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، أما اختيار (أوافق تماماً) فقد حصل على نحو ٦%، يحصل اختيار (أرفض) على نحو ١% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، وهذه النتيجة تؤكد

عدم ثقة المستقصى منهم في دور الاستشارات في تقليل نسبة الفساد المالي والاداري.

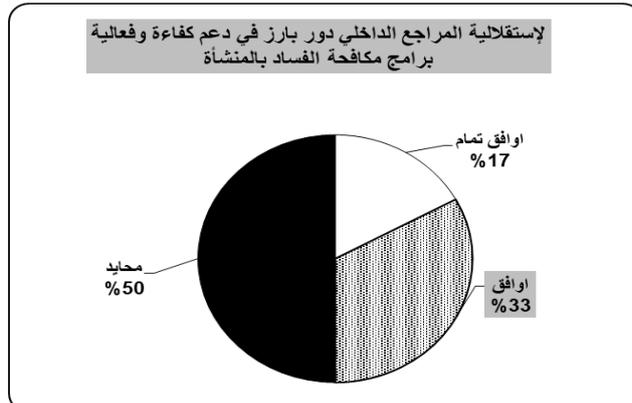
### ٤. التعاون والتنسيق الجيد مع المراجعين الخارجيين يساهم في زيادة فاعلية المراجعة الداخلية وتقليل نسبة الفساد



الإداري بالمنشأة: وفقاً لنتائج تحليل قوائم الاستقصاء، فقد أكدت أغلب آراء المستقصى منهم على أهمية التعاون والتنسيق الجيد بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين في زيادة فاعلية المراجعة الداخلية وتقليل نسبة الفساد الإداري بالمنشأة، حيث حصل اختيار (أوافق) على نحو ٧١% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، في حين حصل اختيار (محايد) على نحو ٢٠%، ليحصل اختيار (أوافق تماماً) بذلك على نحو ٩% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، وهذه

النتيجة تؤكد أهمية تفعيل أساليب وآليات التعاون بين المراجعين الداخليين والخارجيين في بيئة الأعمال المحلية لضمان الحد من الفساد المالي والاداري، حيث لم يحصل اختيار (ارفض) واختيار (ارفض تماماً) على أي صوت من أصوات المستقصى منهم.

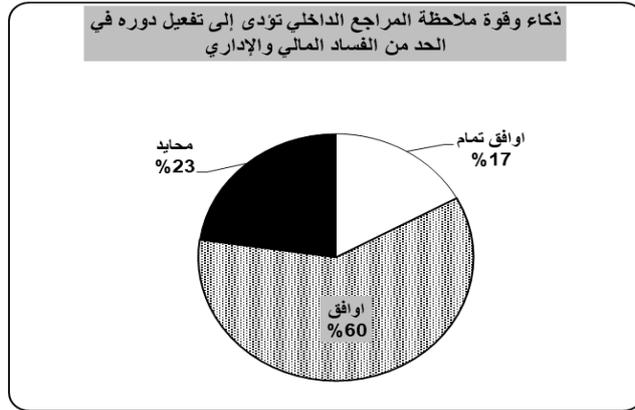
### ٥. إستقلالية المراجع الداخلي دور بارز في دعم



كفاءة وفعالية برامج مكافحة الفساد بالمنشأة: لم يستطيع المستقصى منهم تأكيد أن استقلال المراجع الداخلي يساهم في دعم كفاءة وفعالية برامج مكافحة الفساد، حيث حصل اختيار (محايد) على نحو ٥٠% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، في حين حصل اختيار (أوافق) على نحو ٣٣%، أما اختيار (أوافق تماماً) فقد

حصل على نحو ١٧%، وهذه النتيجة توضح أن المستقصى منهم في حالة عدم تأكد من قوة وفعالية استقلال المراجعين الداخليين، هذا كما أننا نود الإشارة الى أن اختيار (ارفض) لم يجظى على أي صوت من أصوات المستقصى منهم وكذلك اختيار (ارفض تماما).

#### ٦. ذكاء وقوة ملاحظة المراجع الداخلي تؤدي إلى تفعيل دوره في الحد من الفساد المالي والإداري: أكدت أغلب نتائج

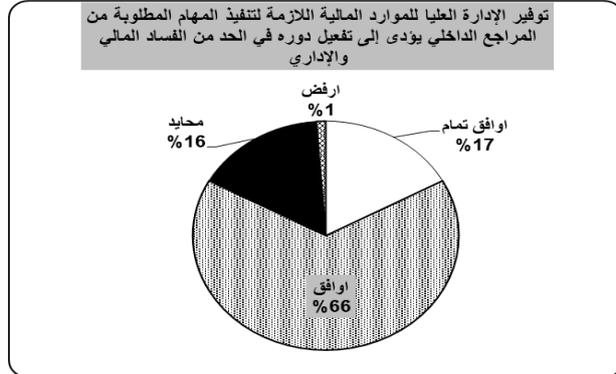


تحليل قوائم الإستبيان الموافقة على أن ذكاء وقوة ملاحظة المراجع الداخلي له دور بارز في تفعيل دوره لمواجهة الفساد المالي والإداري، حيث حصل اختيار (أوافق) على نحو ٦٠% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، في حين حصل اختيار (محايد) على نسبة ٢٣%، ليستحوذ اختيار (أوافق تماماً) على نسبة ١٧% الباقية من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، وفي

ذلك تأكيد لفعالية ذكاء وقوة ملاحظة المراجع الداخلي في مواجهة والحد من الفساد المالي والإداري.

#### ٧. توفير الإدارة العليا للموارد المالية اللازمة لتنفيذ المهام المطلوبة من المراجع الداخلي يؤدي إلى تفعيل دوره في

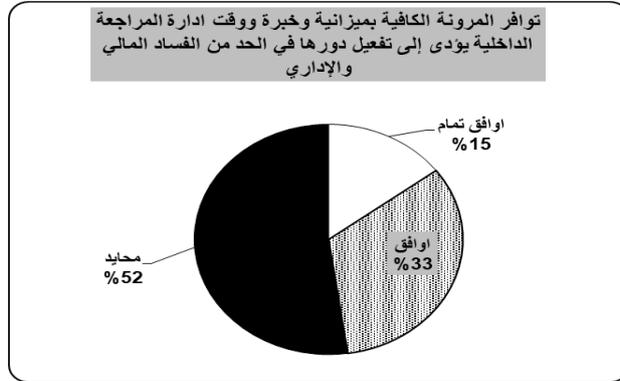
الحد من الفساد المالي والإداري: أكدت النتائج عن اقتناع المستقصى منهم الواضح بأهمية توفير الإدارة العليا



للموارد المالية اللازمة لتنفيذ المهام المطلوبة من المراجع الداخلي، حيث حصل اختيار (أوافق) على نحو ٦٦% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، كما حصل اختيار (أوافق تماماً) على نحو ١٧%، في حين حصل اختيار (محايد) على نحو ١٦%، ليحصل بذلك اختيار (ارفض) على نسبة ١% الباقية من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، وفي ذلك تأكيد واضح لضرورة وجود

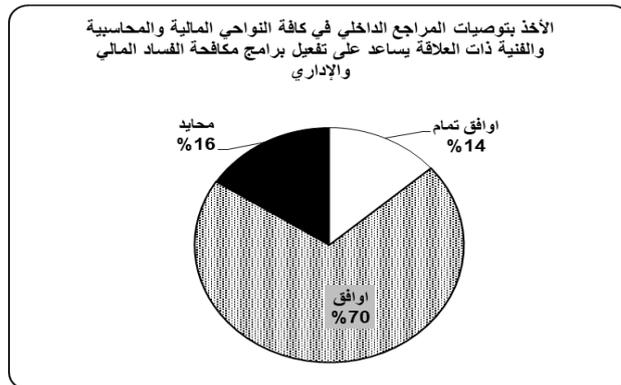
اتصال قوي بين الإدارة العليا والمراجعين الداخليين بالمؤسسة، وسعي الإدارة العليا لدعم المراجعين وتوفير ما يحتاجون إليه من موارد مالية في الحد من الفساد المالي والإداري ببيئة أعمالهم.

٨. توافر المرونة الكافية بميزانية وخبرة ووقت ادارة المراجعة الداخلية يؤدي إلى تفعيل دورها في الحد من الفساد



المالي والإداري: تبين تذبذب معظم نتائج تحليل قوائم الإستبيان حول أهمية توافر مرونة كافية بميزانية وخبرة ووقت ادارة المراجعة الداخلية في تفعيل دور المراجعين الداخليين في الحد من الفساد المالي والإداري، حيث تبين احتلال اختيار (محايد) على المركز الأول بين كافة الإختيارات وذلك بحصوله على نسبة ٥٢% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، في حين حصل إختيار (أوافق) على نسبة ٣٣%، أما إختيار (أوافق تماماً) فقد جاء في المركز الثالث باستحواذه على نحو ١٥% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل.

٩. الأخذ بتوصيات المراجع الداخلي في كافة النواحي المالية والمحاسبية والفنية ذات العلاقة يساعد على تفعيل برامج مكافحة الفساد المالي والإداري

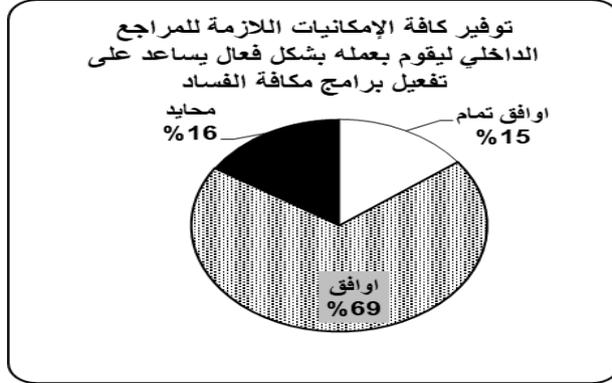


مكافحة الفساد المالي والإداري: أكدت أغلب نتائج تحليل قوائم الإستبيان أن لما يصدره المراجع الداخلي من توصيات دور في تفعيل برامج مكافحة الفساد المالي والإداري، حيث تمكن اختيار (أوافق) من احتلال المركز الأول بين كافة الاختيارات وذلك باستحواذه على نحو ٧٠% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، في حين جاء إختيار (محايد) في المركز الثاني باستحواذه على نحو ١٦%

١٦%، ليستحوذ بذلك اختيار (أوافق تماماً) على نحو ١٤% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، وفي ذلك إشارة واضحة لأهمية ما يصدره المراجع من توصيات وكذلك أهمية العناية بهذه التوصيات والعمل الجاد على تنفيذها لضمان فعالية ما يتم انتهاجه من برامج لمكافحة الفساد المالي والإداري.

### ١٠. توفير كافة الإمكانيات اللازمة للمراجع الداخلي ليقوم بعمله بشكل فعال يساعد على تفعيل برامج مكافحة

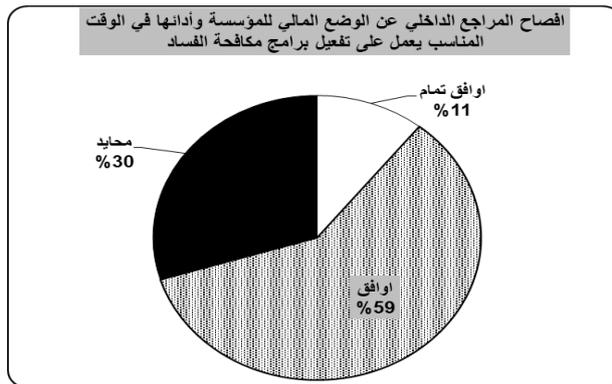
الفساد: أكدت نتائج تحليل قوائم الإستبيان على أهمية العمل الجاد لتوفير كافة الإمكانيات اللازمة للمراجع الداخلي



ليتمكن من اتمام مهامه بشكل فعال دور بارز في تفعيل برامج مكافحة الفساد، حيث حصل اختيار (أوافق) على نحو ٦٩% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، في حين حصل اختيار (محايد) على نسبة بلغت نحو ١٦%، وحصل اختيار (أوافق تماماً) على نحو ١٥% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، وفي ذلك إشارة واضحة لتعدد الامكانيات التي يحتاج اليها عمل المراجعين الداخليين، واهمة توفير مثل هذه الامكانيات من قبل المسؤولين بالمؤسسة للحد من الفساد المالي والاداري.

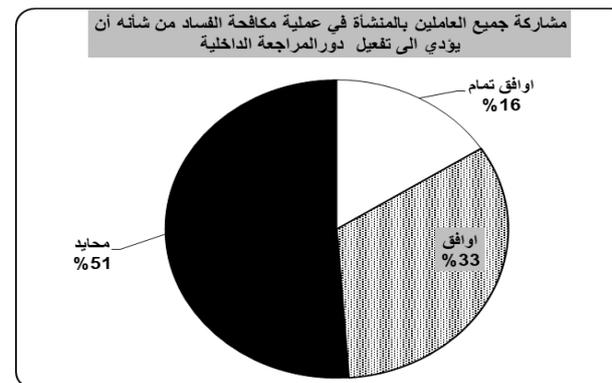
### ١١. افصاح المراجع الداخلي عن الوضع المالي للمؤسسة وأدائها في الوقت المناسب يعمل على تفعيل برامج مكافحة الفساد: أكدت أغلب نتائج تحليل هذا العنصر على أهمية افصاح المراجع الداخلي عن الوضع المالي

للمؤسسة وأدائها في الوقت المناسب يعمل على تفعيل برامج مكافحة الفساد، حيث حصل اختيار (أوافق) وحده على نحو ٥٩% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، في حين جاء اختيار (محايد) في المركز الثاني باستحوازه على نحو ٣٠%، ليستحوذ بذلك اختيار (وافق تماماً) على النسبة الباقية والبالغة نحو ١١% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، وفي ذلك إشارة واضحة لأهمية ووجوب افصاح المراجع الداخلي عن الوضع المالي للمؤسسة وأدائها في تفعيل برامج مكافحة الفساد المتبعة من قبل إدارة المؤسسة.



للمؤسسة وأدائها في الوقت المناسب يعمل على تفعيل برامج مكافحة الفساد، حيث حصل اختيار (أوافق) وحده على نحو ٥٩% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، في حين جاء اختيار (محايد) في المركز الثاني باستحوازه على نحو ٣٠%، ليستحوذ بذلك اختيار (وافق تماماً) على النسبة الباقية والبالغة نحو ١١% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، وفي ذلك إشارة واضحة لأهمية ووجوب افصاح المراجع الداخلي عن الوضع المالي للمؤسسة وأدائها في تفعيل برامج مكافحة الفساد المتبعة من قبل إدارة المؤسسة.

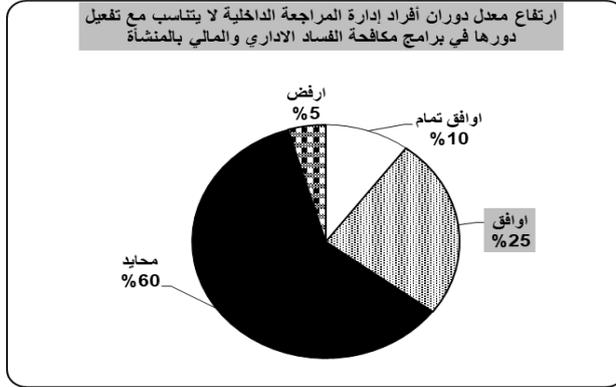
### ١٢. مشاركة جميع العاملين بالمنشأة في عملية مكافحة الفساد من شأنه أن يؤدي الى تفعيل دور المراجعة الداخلية: لم تتمكن نتائج تحليل قوائم الإستبيان من



التأكيد على فعالية مشاركة جميع العاملين بالمنشأة في عملية مكافحة الفساد، وأن مشاركة كافة العاملين يساهم في تفعيل دور المراجعة الداخلية، حيث حصل اختيار (محايد) على المركز الأول بين كافة الإختيارات وذلك باستحوازه على نحو ٥١% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، في حين حصل اختيار (أوافق) على نسبة بلغت نحو

٣٣%، وحصل اختيار (أوافق تماماً) على نسبة ١٦% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل.

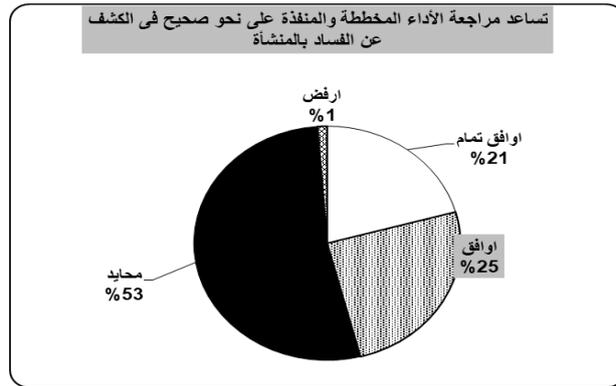
#### ١٣. إرتفاع معدل دوران أفراد إدارة المراجعة الداخلية لا يتناسب مع تفعيل دورها في برامج مكافحة الفساد الإداري



والمالي بالمنشأة: لم يستطيع المستقصى منهم تحديد إن كان لإرتفاع معدل الدوران دور الخاص بالمراجعين الداخليين يساهم في دعم كفاءة وفعالية برامج مكافحة الفساد التي تضعها الإدارة، حيث حصل اختيار (محايد) على أغلب أصوات المستقصى منهم بحصوله على نحو ٦٠% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، هذا في حين حصل اختيار (أوافق) على نحو ٢٥%، أما اختيار (أوافق تماماً) فقد حصل على نحو ١٠%،

ليحصل بذلك إختيار (أرفض) على نحو ٥% من أصوات المستقصى منهم.

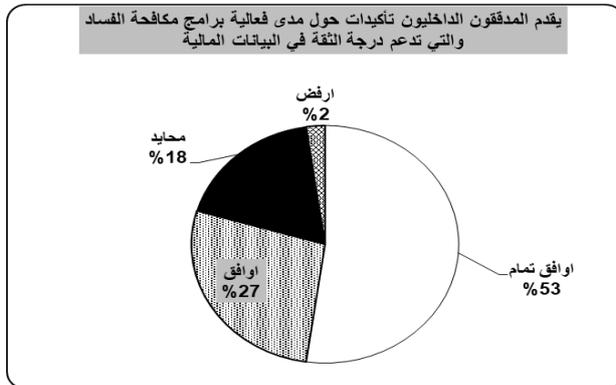
#### ١٤. تساعد مراجعة الأداء المخططة والمنفذة على نحو صحيح في الكشف عن الفساد بالمنشأة: لم يحظى دور



مراجعة الأداء المخططة والمنفذة على نحو صحيح في الكشف عن الفساد بالمنشأة بتأييد المستقصى منهم بشكل واضح، حيث تمكن اختيار (محايد) من الحصول على أغلب أصوات المستقصى منهم بحصوله على نسبة ٥٣% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، في حين بلغت حصة اختيار (أوافق) على نسبة ٢٥%، كما حصل اختيار (أوافق تماماً) على نسبة ٢١%، ليستحوذ

اختيار (أرفض) على نسبة ١% الباقية من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، وفي ذلك تذبذب في آراء المستقصى منهم حول دور مراجعة الأداء المخطط والمنفذ في الكشف عن الفساد.

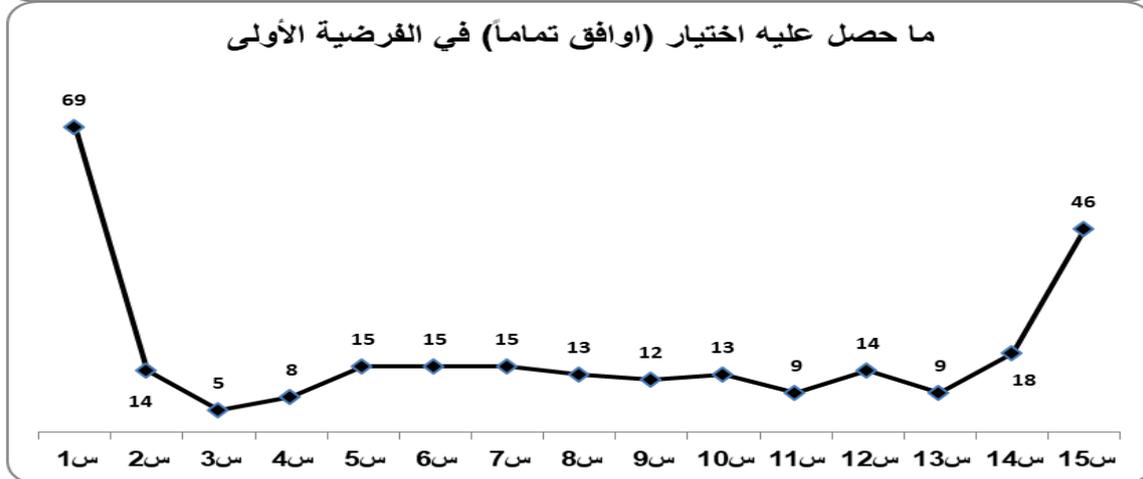
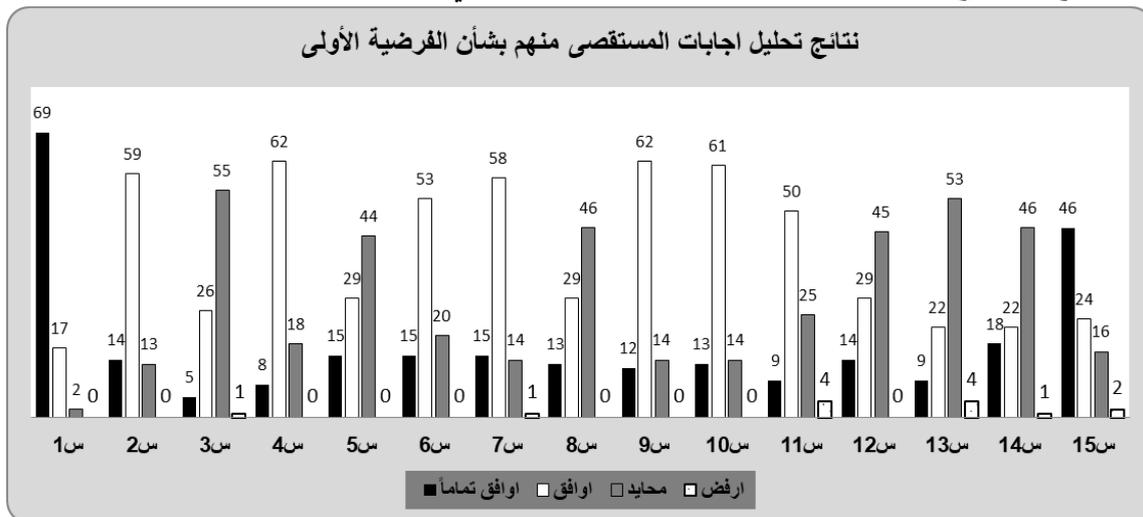
#### ١٥. يقدم المدققون الداخليون تأكيدات حول مدى فعالية برامج مكافحة الفساد والتي تدعم درجة الثقة في البيانات

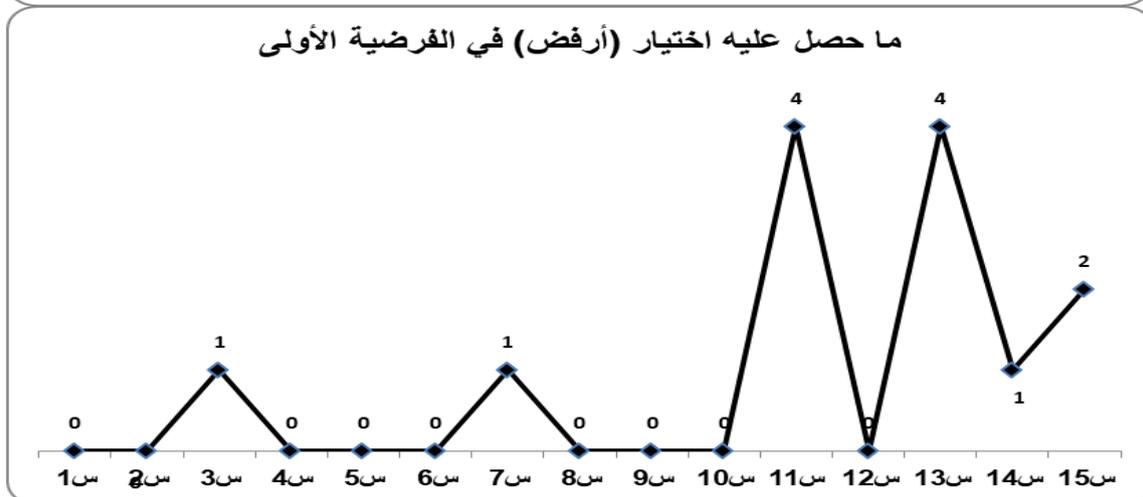
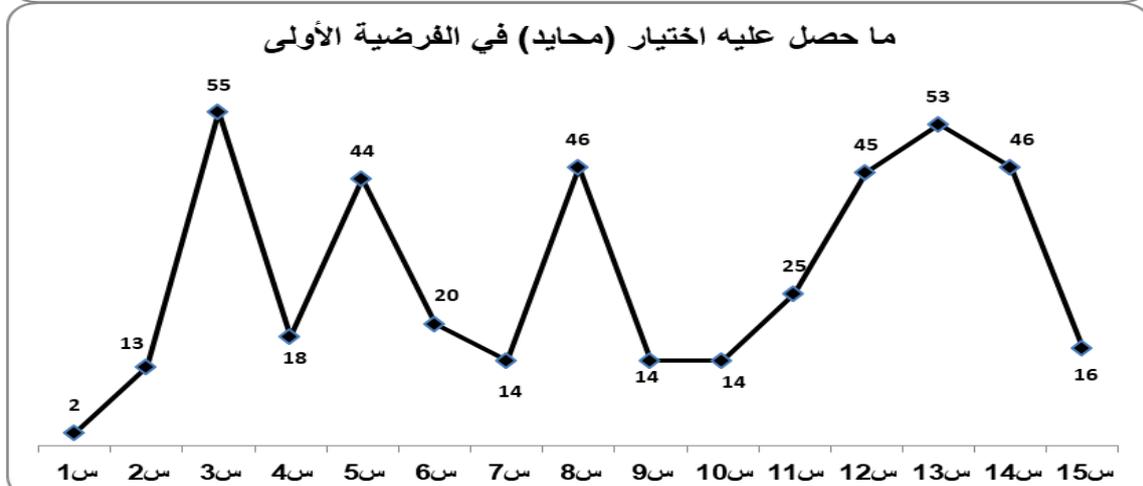
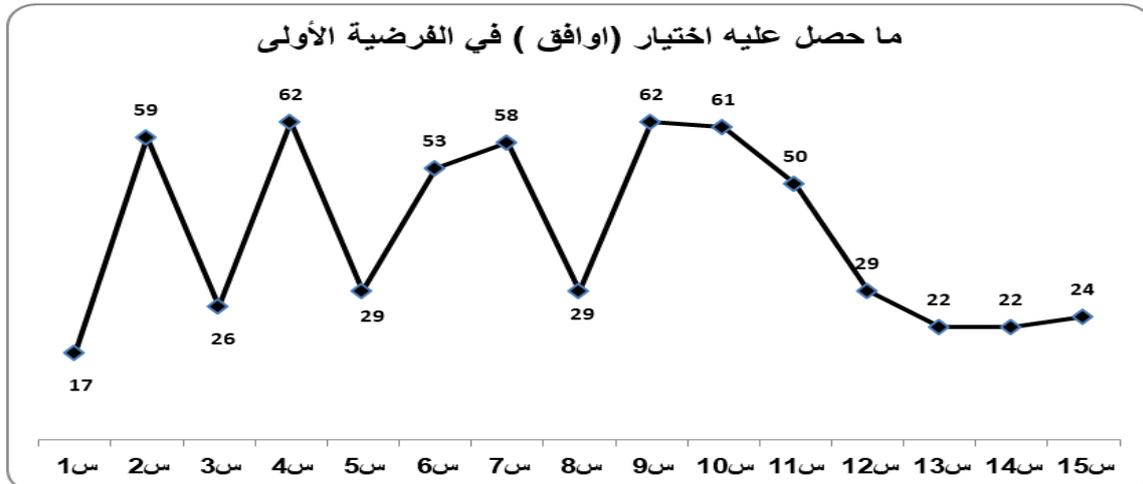


المالية: تمكن ما يقدمه المدققون الداخليون تأكيدات حول مدى فعالية برامج مكافحة الفساد والتي تدعم درجة الثقة في البيانات المالية من الحصول على تأييد معظم أصوات المستقصى منهم، حيث تمكن إختيار (أوافق تماماً) من إحتلال المركز الأول بين كافة الإختيارات باستحواذه على نسبة ٥٣% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، في حين تمكن اختيار (أوافق) من الحصول على نسبة

٢٧%، وبلغت حصة اختيار (محايد) نسبة ١٨%، ليستحوذ بذلك اختيار (أرفض) على نسبة ٢% الباقية من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، وفي ذلك تأكيد واضح في آراء المستقصى حول أهمية آراء المراجعين الداخليين فيما يتم انتهاجه من برامج مكافحة الفساد.

**الخلاصة:** إستهدف التحليل السابق بيان ما تم التوصل إليه من نتائج بهدف التأكد من وجود علاقة بين المراجعة الداخلية وبين كفاءة وفاعلية برامج مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية، وقد إحتوى هذا الجزء من قائمة الإستبيان على خمسة عشر عبارة، وكان على المستقصى منه أن يحدد إجابته في واحدة من خمس إختيارات تمثلت في (أوافق تماماً، أوافق، محايد، أرفض، أرفض تماماً)، وفيما يلي عرض مجموعة من الرسوم البيانية التي تبين ما خلصنا إليه من نتائج بعد تفريغ المحور الخاص بالفرضية الأولى من بحثنا الحالي.





**التعليق الختامي:** بما تم التوصل إليه من نتائج تحليل قوائم الإستبيان ومؤشراتها، يمكن للباحث التأكيد على صحة وقوة الفرضية الأولى من دراستنا والذي تمت صياغته على النحو التالي:

"هناك علاقة بين المراجعة الداخلية وبين كفاءة وفاعلية برامج مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية"

## ٢. نتائج الفرضية الثانية:

إستهدفت هذه الفرضية التعرف على مدى توافر علاقة بين متطلبات رفع كفاءة المراجع الداخلي وبين مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية، حيث تمت صياغة هذه الفرضية على النحو التالي:

**" هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين متطلبات رفع كفاءة المراجع الداخلي ومكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية"**

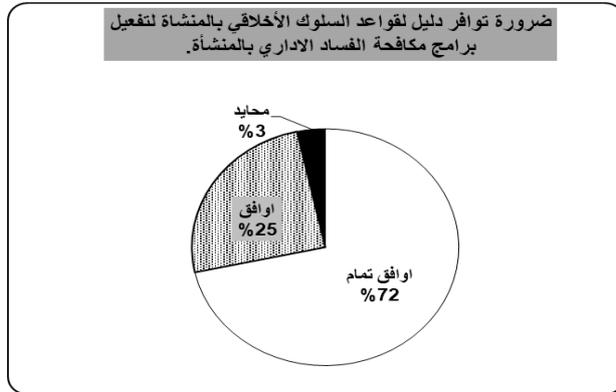
ولقد إستهدف المحور الثاني من قائمة الإستبيان التحقق من هذه الفرضية، لذلك إحتوى هذا المحور على خمسة عشر عبارة، كما اشتملت الإختيارات على خمس بدائل، وقد جاءت العبارات على النحو التالي:

- ✓ ضرورة توافر دليل لقواعد السلوك الأخلاقي بالمنشأة لتنفيذ برامج مكافحة الفساد الإداري بالمنشأة.
- ✓ ضرورة إمتلاك موظفو المراجعة الداخلية المؤهلات المناسبة وتدريب متلائم للتعامل مع تطورات وصعوبات بيئة الأعمال والفساد الإداري بالمنشأة.
- ✓ ضرورة إمتلاك موظفو المراجعة الداخلية المهارات التقنية اللازمة للتعامل مع التطورات المحاسبية والقانونية والمعلوماتية لحد من الفساد الإداري بالمنشأة.
- ✓ ضرورة وجود قوانين وقواعد ولوائح لحث المراجعين الداخليين على التمسك بالقيم الاخلاقية ونزاهة واستقامة الاداء لتنفيذ برامج مكافحة الفساد الإداري بالمنشأة.
- ✓ ضرورة إستقلال ادارة المراجعة الداخلية عن الادارة التنفيذية لزيادة فعالية برامج مكافحة الفساد الإداري بالمنشأة.
- ✓ ضرورة وجود آليات مفعلة لتحديد التغييرات التي قد يكون لها أثر سلبي ومرتفع على الأداء لتنفيذ برامج مكافحة الفساد الإداري بالمنشأة.
- ✓ ضرورة إظهار اهتمام دور الإدارة العليا بدور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد الإداري بالمنشأة.
- ✓ ضرورة إهتمام الإدارة باستشارة المراجع الداخلي بأمور تتعلق بالرقابة الداخلية ومسائل مالية ومحاسبية لزيادة فعالية برامج مكافحة الفساد الإداري.
- ✓ ضرورة فرض الادارة عقوبات مشددة ورداعة عند اكتشاف مخالفات تدل على عدم النزاهة والامانة في زيادة فعالية برامج مكافحة الفساد الإداري.
- ✓ ضرورة وجود فصل كاف في المهام لإدارة المراجعة الداخلية لتنفيذ برامج مكافحة الفساد الإداري بالمنشأة.
- ✓ ضرورة تحفيز موظفو المراجعة الداخلية على تقييم وتنفيذ العمليات ومتابعتها لتنفيذ برامج مكافحة الفساد الإداري بالمنشأة.
- ✓ ضرورة قيام مدير ادارة المراجعة الداخلية بوضع خطة المراجعة السنوية.
- ✓ ضرورة قيام مدير ادارة المراجعة الداخلية بوضع خطة عمل لكل مهمة مراجعة لضمان قيام فريق المراجعة الداخلية بتنفيذ هذه المهم وفقاً لتلك الخطة.
- ✓ ضرورة قيام مدير ادارة المراجعة الداخلية بتحديد متطلبات أنشطة المراجعة الداخلية والموارد اللازمة لتنفيذ خطة المراجعة السنوية.
- ✓ ضرورة قيام مدير ادارة المراجعة الداخلية بإبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بالمخاطر المحتملة نتيجة عجز موارد الادارة.

وفيما يلي تحليل لما تم التوصل اليه من نتائج بعد إجراء دراستنا الميدانية فيما يتعلق بقياس مدى وجود علاقة بين متطلبات رفع كفاءة المراجع الداخلي وبين مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية، وذلك على النحو التالي.

## ١٦. ضرورة توافر دليل لقواعد السلوك الأخلاقي

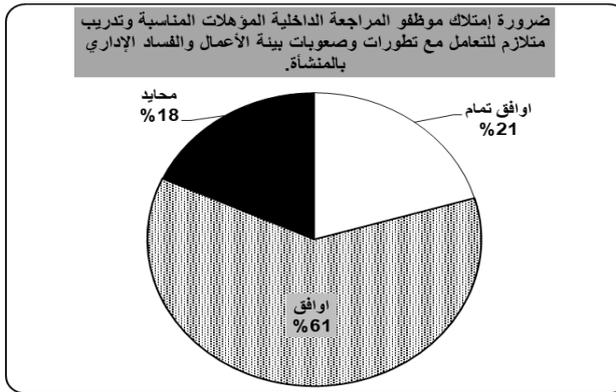
بالمنشأة لتفعيل برامج مكافحة الفساد الإداري بالمنشأة: أكدت معظم نتائج تحليل قوائم إستقصاء عينة الدراسة الميدانية على ضرورة توافر دليل لقواعد السلوك الأخلاقي بالمنشأة باعتباره أحد العوامل الداعمة لما يتم اتباعه من برامج لمكافحة الفساد الإداري بالمنشأة، حيث حصلت إجابة (أوافق تماماً) على نحو ٧٢% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، كما حصل إختيار (أوافق) على



نحو ٢٥%، ليحصل بذلك إختيار (محايد) على نحو ٣% الباقية، وهذه النتيجة تؤكد أهمية دعم وتطوير ومتابعة ما يتم صياغته من أدلة السلوك الأخلاقي بالمنشأة لضمان تفعيل دورها في مواجهة الفساد المالي والإداري.

## ١٧. ضرورة إمتلاك موظفو المراجعة الداخلية المؤهلات المناسبة وتدريب متلائم للتعامل مع تطورات وصعوبات

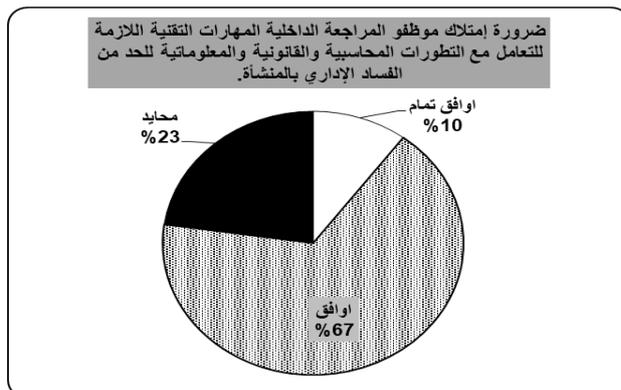
بيئة الأعمال والفساد الإداري بالمنشأة: حظي إمتلاك موظفو المراجعة الداخلية المؤهلات المناسبة وتدريب متلائم للتعامل مع تطورات وصعوبات بيئة الأعمال والفساد الإداري بالمنشأة على تأييد معظم آراء المستقصى منهم، حيث حصل إختيار (أوافق) وحده على نحو ٦١% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، هذا كما حصل إختيار (أوافق تماماً) على نحو ٢١%، ليحصل بذلك إختيار (محايد) على نحو بلغت نحو ١٨% من إجمالي



قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، وهذه النتيجة تؤكد تدعيم المستقصى منهم لكافة أساليب تطوير وتحسين مهارات ومؤهلات المراجعين الداخليين لتتلائم مع تطورات وصعوبات بيئة الأعمال للحد من الفساد المالي والإداري.

## ١٨. ضرورة إمتلاك موظفو المراجعة الداخلية المهارات التقنية اللازمة للتعامل مع التطورات المحاسبية والقانونية

والمعلوماتية للحد من الفساد الإداري بالمنشأة: يتضح من تحليل نتائج هذه العبارة تأييد أغلب المستقصى منهم لأهمية وضرورة إمتلاك موظفو المراجعة الداخلية المهارات التقنية اللازمة للتعامل مع التطورات المحاسبية والقانونية والمعلوماتية للحد من الفساد الإداري بالمنشأة، حيث حصل إختيار (أوافق) على نحو ٦٧% من آراء المستقصى



منهم، في حين جاء اختيار (محايد) في المركز التالي بحصة بلغت نحو ٢٣% من إجمالي قوائم الإستمبيان الصالحة للتحليل، ليستحوذ بذلك اختيار (أوافق تماماً) على نحو ١٠% من إجمالي قوائم الإستمبيان الصالحة للتحليل، وهذه النتيجة تؤكد اقتناع المستقصى منهم بأهمية توافر مهارات تقنية متطورة لدى المراجعين الداخليين خاصة في ظل ما يشهده العالم من ثورة تكنولوجية وتنامي أساليب التلاعب والفساد المالي والإداري.

#### ١٩. ضرورة وجود قوانين وقواعد ولوائح لحث المراجعين الداخليين على التمسك بالقيم الأخلاقية ونزاهة واستقامة

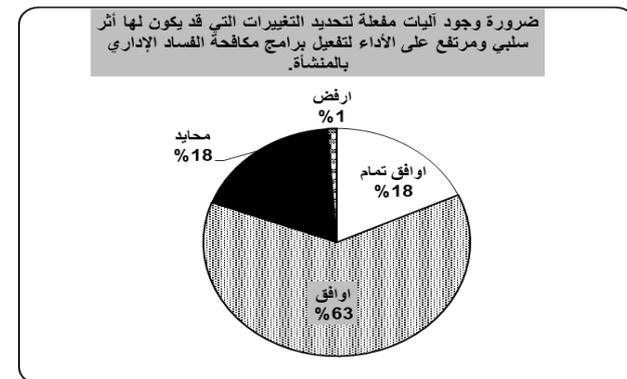
الاداء لتفعيل برامج مكافحة الفساد الإداري بالمنشأة: وفقاً لنتائج تحليل قوائم الاستقصاء، فلم تتمكن المجموعة المستقصى منهم تأكيد مدى أهمية وجود قوانين وقواعد ولوائح لحث المراجعين الداخليين على التمسك بالقيم الأخلاقية



ونزاهة وإستقامة الأداء لتفعيل برامج مكافحة الفساد الإداري بالمنشأة، حيث حصل اختيار (محايد) على نحو ٥٧% من إجمالي قوائم الإستمبيان الصالحة للتحليل، في حين حصل اختيار (أوافق) على نحو ٣٢%، ليحصل بذلك اختيار (أوافق تماماً) على نحو ١١% من إجمالي قوائم الإستمبيان الصالحة للتحليل، وهذه النتيجة تؤكد تذبذب الآراء حول أهمية وجود قوانين وقواعد ولوائح لحث

المراجعين الداخليين على التمسك بالقيم الأخلاقية ونزاهة واستقامة الاداء لدعم برامج مكافحة الفساد الإداري المطبقة بالمنشأة.

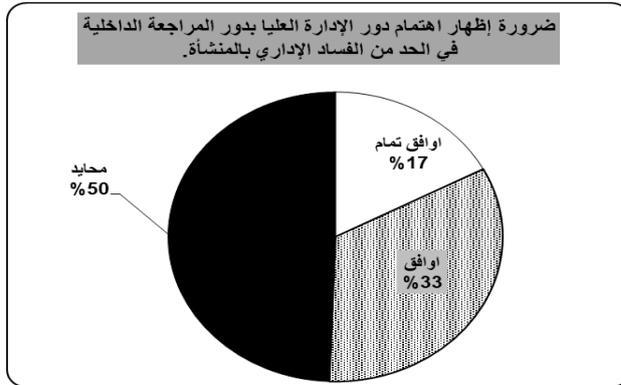
#### ٢٠. ضرورة إستقلال ادارة المراجعة الداخلية عن الإدارة التنفيذية لزيادة فعالية برامج مكافحة الفساد الإداري



بالمنشأة: تمكن المستقصى منهم من التأكيد على أن إستقلال إدارة المراجعة الداخلية عن الإدارة التنفيذية يساهم في زيادة فعالية برامج مكافحة الفساد الإداري بالمنشأة، حيث حصل اختيار (أوافق) على نحو ٦٤% من إجمالي قوائم الإستمبيان الصالحة للتحليل، في حين حصل اختيار (محايد) على نحو ٢٠%، أما اختيار (أوافق تماماً) فقد حصل على نحو ١٥%، ليحصل بذلك اختيار (أرفض) على نحو ١% الباقية من من إجمالي

قوائم الإستمبيان الصالحة للتحليل، وهذه النتيجة توضح أن المستقصى منهم في حالة لديهم إجماع على قوة وفعالية إستقلال ادارة المراجعة الداخلية عن الإدارة التنفيذية لزيادة فعالية برامج مكافحة الفساد الإداري بالمنشأة.

## ٢١. ضرورة وجود آليات مفعلة لتحديد التغييرات التي قد يكون لها أثر سلبي ومرتفع على الأداء لتفعيل برامج



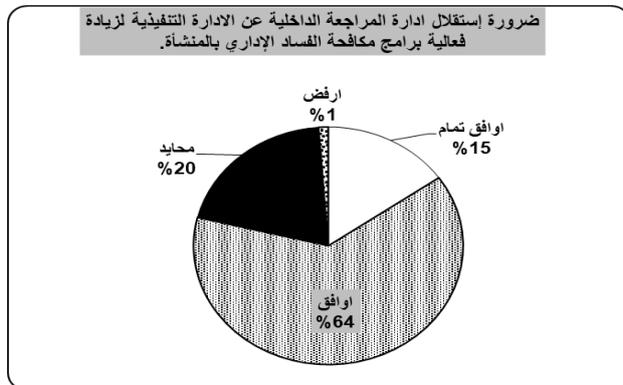
مكافحة الفساد الإداري بالمنشأة: جاءت تحليلات

نتائج قوائم الإستبيان لتؤكد على دعم المستقصى منهم لضرورة وجود آليات مفعلة لتحديد التغييرات التي قد يكون لها أثر سلبي ومرتفع على الأداء لتفعيل برامج مكافحة الفساد الإداري بالمنشأة، حيث حصل اختيار (أوافق) على نحو 63% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، في حين حصل كل من اختيار (محايد) واختيار (أوافق تماماً) على نسبة 18%، ليستحوذ بذلك

اختيار (أرفض) على نسبة 1% الباقية من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، وفي ذلك تأكيد لفعالية وأهمية وجود آليات مفعلة لتحديد التغييرات التي قد يكون لها أثر سلبي ومرتفع على الأداء لتفعيل برامج مكافحة الفساد الإداري بالمنشأة.

## ٢٢. ضرورة إظهار اهتمام دور الإدارة العليا بدور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد الإداري بالمنشأة: أكدت

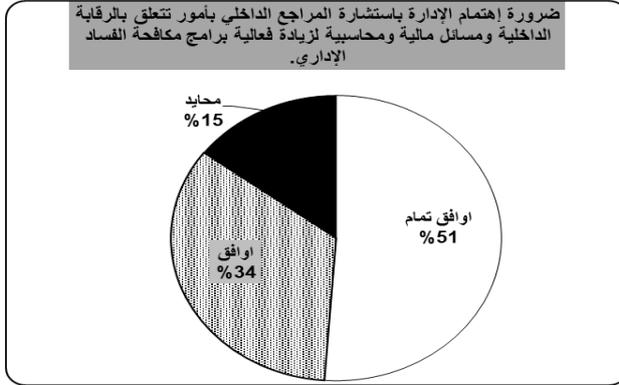
نتائج تحليل قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل عن تذبذب آراء المستقصى منهم بأهمية دور بيان اهتمام الإدارة العليا



بدور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد الإداري بالمنشأة، حيث حصل اختيار (محايد) على نحو 50% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، كما حصل اختيار (أوافق) على نحو 33%، في حين حصل اختيار (أوافق تماماً) على نحو 17% الباقية من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، وفي ذلك تأكيد على أن إظهار اهتمام الادارة بالمراجعة الداخلية ودورها في الحد

من الفساد بالمنشأة ليس ذو ثقل واضح من وجهة نظر كثير من المجموعة المستقصى منهم.

### ٢٣ . ضرورة إهتمام الإدارة باستشارة المراجع الداخلي بأمر تتعلق بالرقابة الداخلية ومسائل مالية ومحاسبية لزيادة

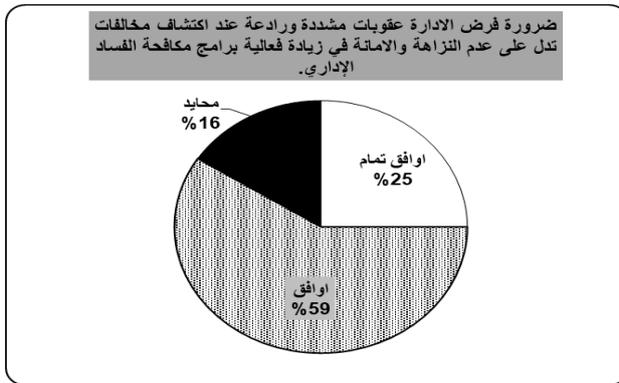


فعالية برامج مكافحة الفساد الإداري: تبين تأييد معظم نتائج تحليل قوائم الإستبيان ضرورة إهتمام الإدارة باستشارة المراجع الداخلي بأمر تتعلق بالرقابة الداخلية ومسائل مالية ومحاسبية لزيادة فعالية برامج مكافحة الفساد الإداري، حيث احتل اختيار (أوافق تماماً) المركز الأول بين كافة الإختيارات، وذلك بحصوله على نسبة ٥١% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، هذا كما حصل إختيار (أوافق) على نسبة ٣٤%، أما

إختيار (محايد) فقد احتل المركز الثالث باستحواذه على نحو ١٥% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، وفي ذلك إشارة واضحة لضرورة إهتمام الادارة بتفعيل دور ادارة المراجعة الداخلية والعمل على جذبها في كثير من الموضوعات الداعمة لتفعيل برامج مكافحة الفساد الإداري بالمنشأة.

### ٢٤ . ضرورة فرض الادارة عقوبات مشددة وراذعة عند اكتشاف مخالفات تدل على عدم النزاهة والامانة في زيادة

فعالية برامج مكافحة الفساد الإداري: أكدت أغلب نتائج تحليل قوائم الإستبيان على أهمية فرض الادارة عقوبات

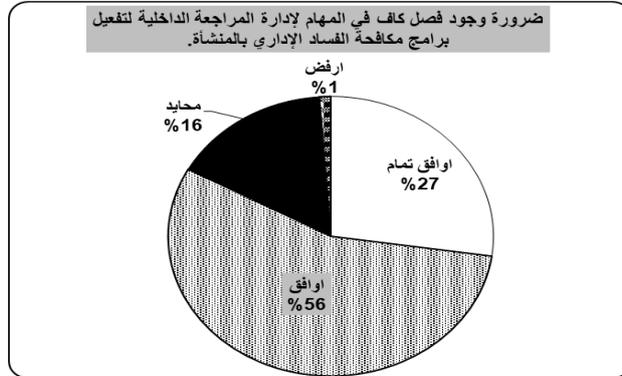


مشددة وراذعة عند اكتشاف مخالفات تدل على عدم النزاهة والامانة في زيادة فعالية برامج مكافحة الفساد الإداري يصدره المراجع الداخلي من توصيات دور في تفعيل برامج مكافحة الفساد المالي والإداري، حيث تمكن اختيار (أوافق) من احتلال المركز الأول بين كافة الإختيارات وذلك باستحواذه على نحو ٥٩% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، كما جاء إختيار (أوافق

تماماً) في المركز الثاني باستحواذه على نحو ٢٥%، ليأتي بذلك إختيار (محايد) في المركز الثالث لاستحواذه على نحو ١٦% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، وفي ذلك إشارة واضحة لأهمية فرض الادارة عقوبات مشددة وراذعة عند اكتشاف مخالفات تدل على عدم النزاهة والامانة في زيادة فعالية برامج مكافحة الفساد الإداري.

## ٢٥. ضرورة وجود فصل كاف في المهام لإدارة المراجعة الداخلية لتفعيل برامج مكافحة الفساد الإداري بالمنشأة:

جاءت نتائج تحليل قوائم الإستبيان لتثبت إتفاق معظم آراء المستقصى منهم على أهمية وضرورة وجود فصل كاف

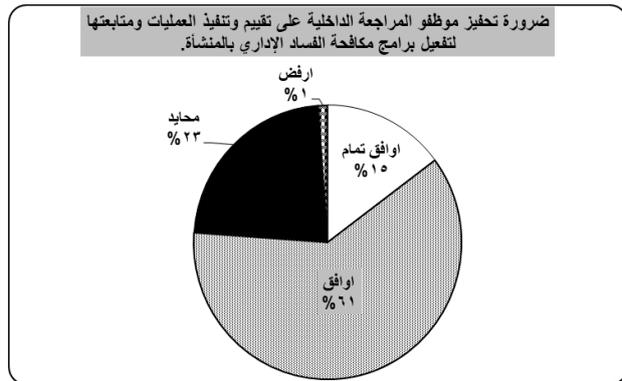


في المهام لإدارة المراجعة الداخلية لتفعيل برامج مكافحة الفساد الإداري بالمنشأة ، حيث حصل اختيار (أوافق) على نحو ٥٦% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، في حين حصل اختيار (أوافق تماماً) على نسبة بلغت نحو ٢٧%، وحصل اختيار (محايد) على نحو ١٦%، كما حصل اختيار (أرفض) على نسبة ١% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، وفي ذلك إشارة واضحة

لحتمية الفصل بشكل مناسب في مهام إدارة المراجعة الداخلية لضمان تفعيل برامج مكافحة الفساد الإداري المطبقة بالمنشأة.

## ٢٦. ضرورة تحفيز موظفو المراجعة الداخلية على تقييم وتنفيذ العمليات ومتابعتها لتفعيل برامج مكافحة الفساد الإداري بالمنشأة:

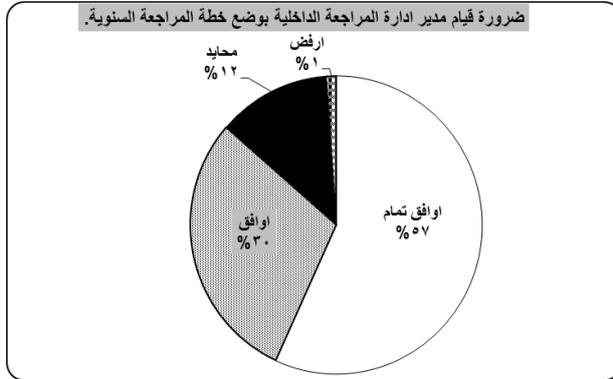
جاءت أغلب نتائج تحليل هذا العنصر لتؤكد على أهمية تحفيز موظفو المراجعة الداخلية على تقييم



وتنفيذ العمليات ومتابعتها لتفعيل برامج مكافحة الفساد الإداري بالمنشأة، حيث حصل اختيار (أوافق) على الحصة الأكبر بين كافة الإختيارات حيث استحوذ على نحو ٦١% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، في حين جاء إختيار (محايد) في المركز الثاني باستحواده على نحو ٢٣%، أما إختيار (أوافق تماماً) فقد استحوذ على نحو ١٥%، ليستحوذ إختيار (أرفض) على نحو

١% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، وفي ذلك إشارة واضحة لاقتناع أغلب المستقصى منهم بضرورة تحفيز موظفو المراجعة الداخلية على تقييم وتنفيذ العمليات ومتابعتها لضمان زيادة فعالية برامج مكافحة الفساد الإداري المتبعة من قبل إدارة المؤسسة.

## ٢٧. ضرورة قيام مدير ادارة المراجعة الداخلية بوضع خطة المراجعة السنوية: يتضح من نتائج تحليل قوائم

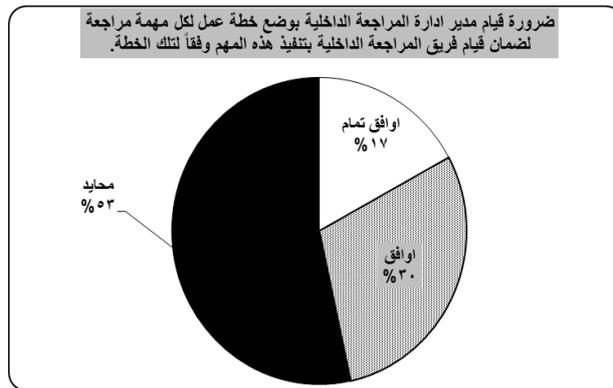


الإستبيان تأييد أغلب آراء المستقصى منهم إقتناعهم الشديد بضرورة قيام مدير ادارة المراجعة الداخلية بوضع خطة المراجعة السنوية، حيث جاء اختيار (أوافق تماماً) على المركز الأول بين كافة الإختيارات الخمسة، وذلك باستحوذه على نحو 57% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، هذا كما جاء إختيار (أوافق) في المركز التالي مباشرة بحصوله على نسبة بلغت نحو 30%، في حين حصل اختيار (محايد) على نسبة 12%، أما اختيار ارفض فقد جاء في مؤخرة الإختيارات الخمسة بنسبة بلغت نحو 1% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل.

حين حصل اختيار (محايد) على نسبة 12%، أما اختيار ارفض فقد جاء في مؤخرة الإختيارات الخمسة بنسبة بلغت نحو 1% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل.

## ٢٨. ضرورة قيام مدير ادارة المراجعة الداخلية بوضع خطة عمل لكل مهمة مراجعة لضمان قيام فريق المراجعة

الداخلية بتنفيذ هذه المهم وفقاً لتلك الخطة: لم يستطيع المستقصى منهم تحديد أهمية قيام مدير ادارة المراجعة

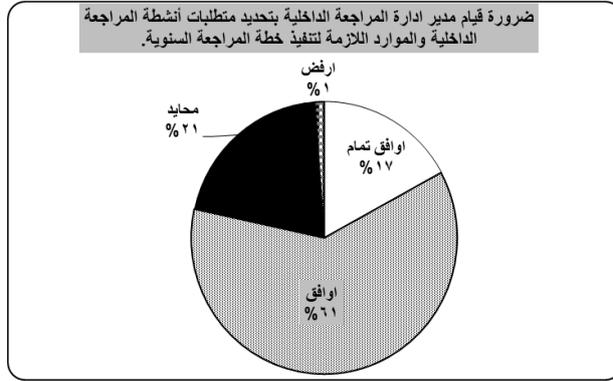


الداخلية بوضع خطة عمل لكل مهمة مراجعة لضمان قيام فريق المراجعة الداخلية بتنفيذ هذه المهم وفقاً لتلك الخطة، حيث حصل اختيار (محايد) على أغلب أصوات المستقصى منهم بحصوله على نحو 53% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، هذا في حين جاء اختيار (أوافق) في المرتبة التالية بحصوله على نحو 30%، ليستحوذ اختيار (أوافق تماماً) على

نحو 17% من أصوات المستقصى منهم، وبذلك يتضح لنا تراجع أهمية تخطيط مهام المراجعين الداخليين من وجهة نظر المستقصى منهم.

### ٢٩. ضرورة قيام مدير ادارة المراجعة الداخلية بتحديد متطلبات أنشطة المراجعة الداخلية والموارد اللازمة لتنفيذ

خطة المراجعة السنوية: أكدت معظم نتائج تحليل آراء المستقصى منهم أهمية قيام مدير ادارة المراجعة الداخلية بتحديد متطلبات أنشطة المراجعة الداخلية والموارد اللازمة لتنفيذ خطة المراجعة السنوية، حيث تمكن اختيار (أوافق)

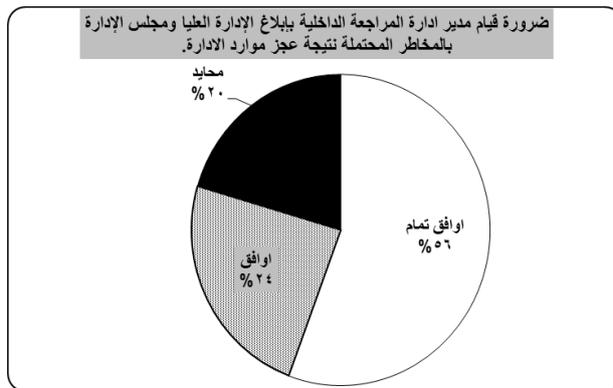


من الحصول على أغلب أصوات المستقصى منهم بحصوله على نسبة ٦١% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، في حين بلغت حصة اختيار (محايد) على نسبة ٢١%، كما حصل اختيار (أوافق تماماً) على نسبة ١٧%، ليستحوذ اختيار (أرفض) على نسبة ١% الباقية من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، وفي ذلك تأكيد من قبل المستقصى منهم لوجوب قيام مدير ادارة

المراجعة الداخلية بتحديد متطلبات أنشطة المراجعة الداخلية والموارد اللازمة لتنفيذ خطة المراجعة السنوية.

### ٣٠. ضرورة قيام مدير ادارة المراجعة الداخلية بإبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بالمخاطر المحتملة نتيجة عجز

موارد الإدارة: يتضح من نتائج تحليل قوائم استبيان المستقصى منهم تأكيدهم لضرورة قيام مدير ادارة المراجعة

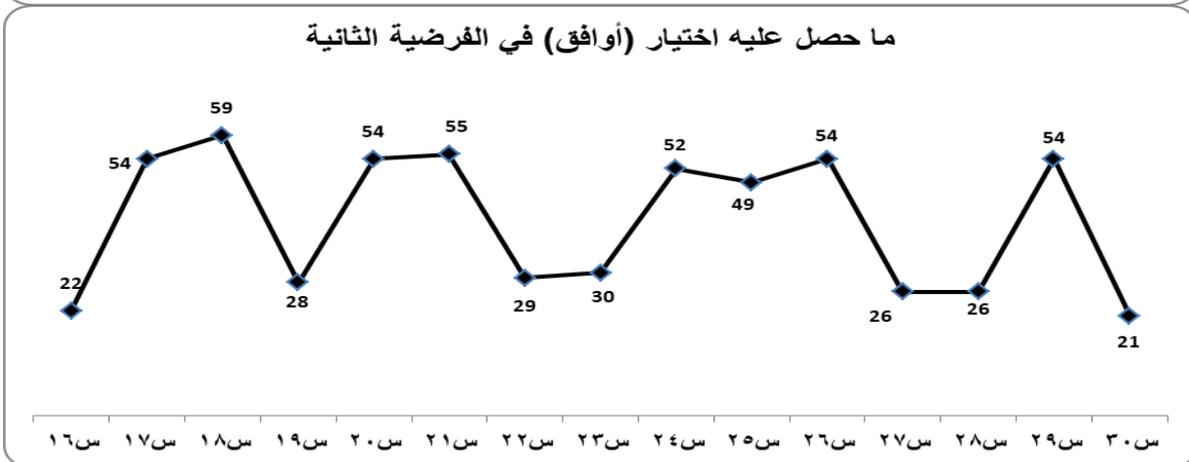
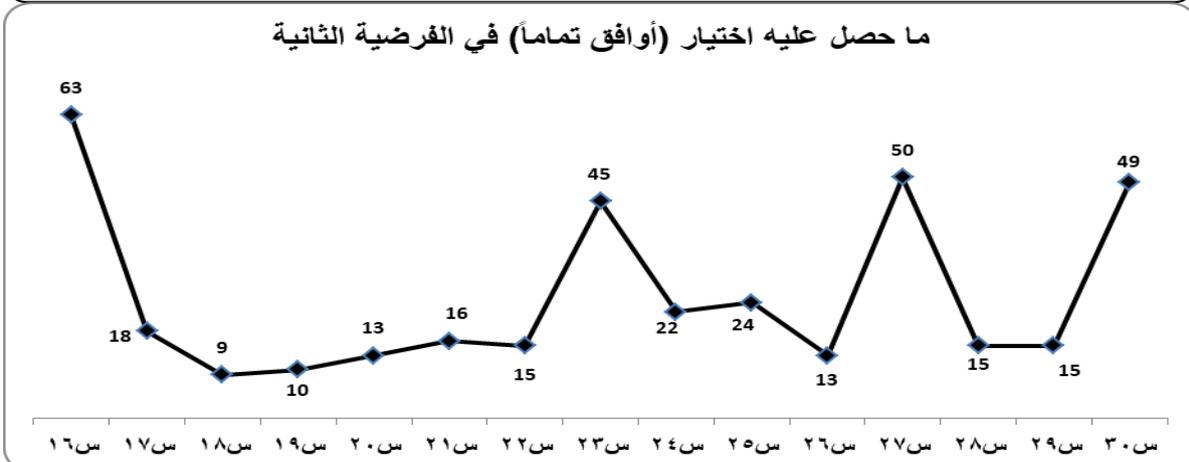
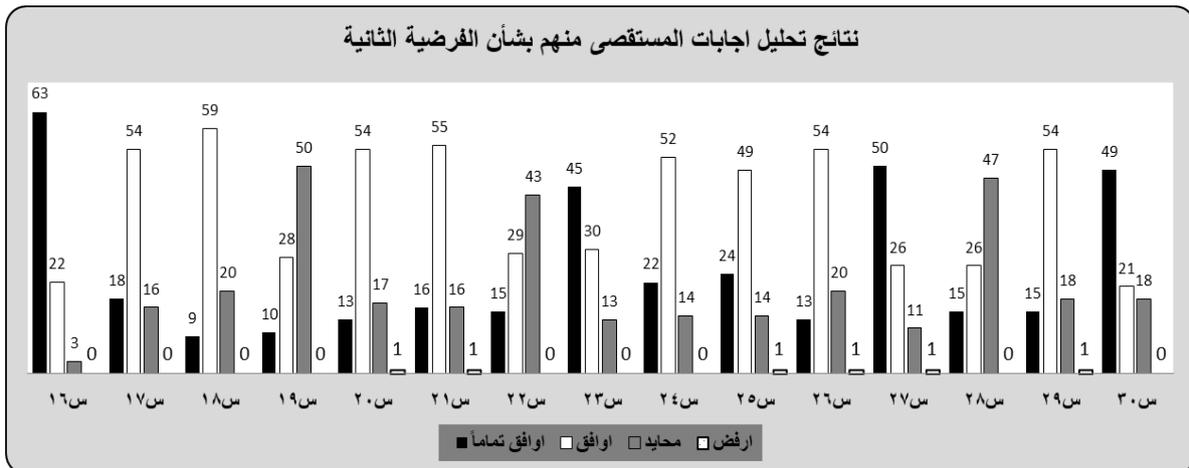


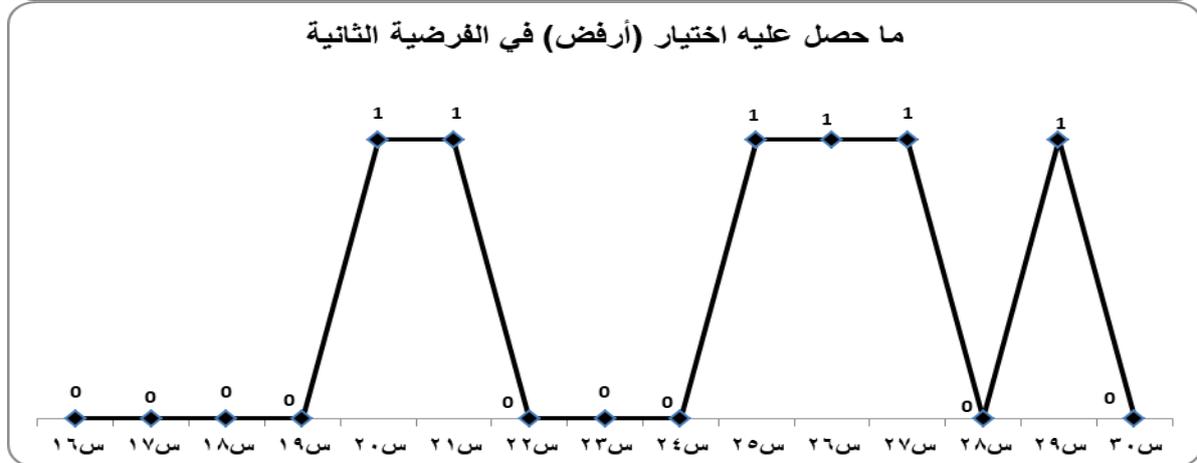
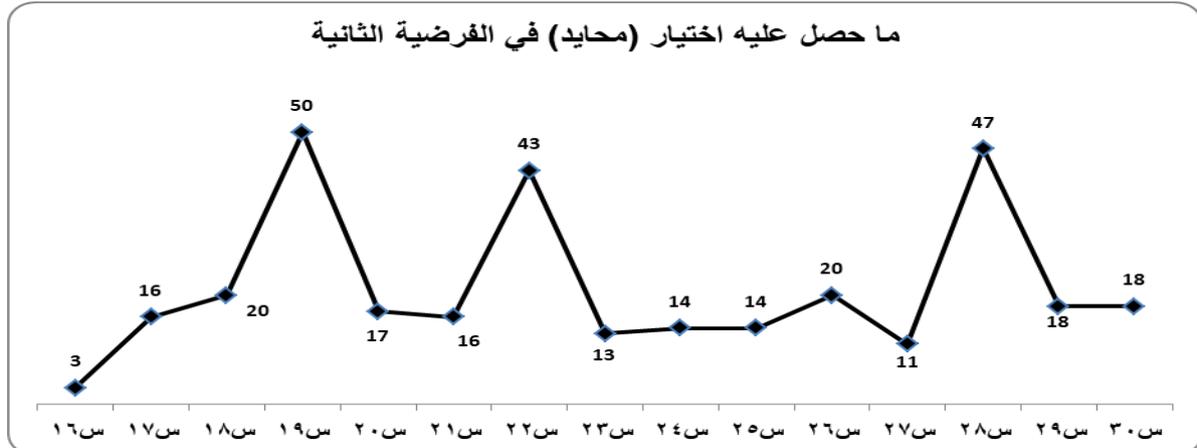
الداخلية بإبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بالمخاطر المحتملة نتيجة عجز موارد الإدارة، حيث تمكن اختيار (أوافق تماماً) من إحتلال المركز الأول بين كافة الإختيارات باستحواذه على نسبة ٥٦% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، في حين حصل اختيار (أوافق) على نسبة ٢٤%، كما بلغت حصة اختيار (محايد) نسبة ٢٠% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، وفي ذلك تأكيد واضح في آراء المستقصى

منهم حول أهمية قيام مدير ادارة المراجعة الداخلية بإبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بالمخاطر المحتملة نتيجة عجز موارد الإدارة فضلاً عن ضرورة الاهتمام بهذه البلاغات والعناية بها ودراستها بشكل تفصيلي.

**الخلاصة:** إستهدف التحليل السابق بيان ما تم التوصل إليه من نتائج بهدف التأكد من مدى توافر علاقة بين متطلبات رفع

كفاءة المراجع الداخلي وبين مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية، وقد إحتوى هذا الجزء من قائمة الإستبيان محل الدراسة والتحليل على خمسة عشر عبارة، وكان على المستقصى منه أن يحدد إجابته في واحدة من خمس إختيارات تمثلت في (أوافق تماماً، أوافق، محايد، أرفض، أرفض تماماً)، وفيما يلي عرض مجموعة من الرسوم البيانية التي تبين ما خلصنا إليه من نتائج بعد تفرغ المحور الخاص بالفرضية الثانية من بحثنا الحالي.





**التعليق الختامي:** بما تم التوصل إليه من نتائج تحليل قوائم الإستبيان ومؤشراتها، يمكن للباحث التأكيد على صحة وقوة الفرضية الثانية من دراستنا الحالية والتي تمت صياغتها على النحو التالي:

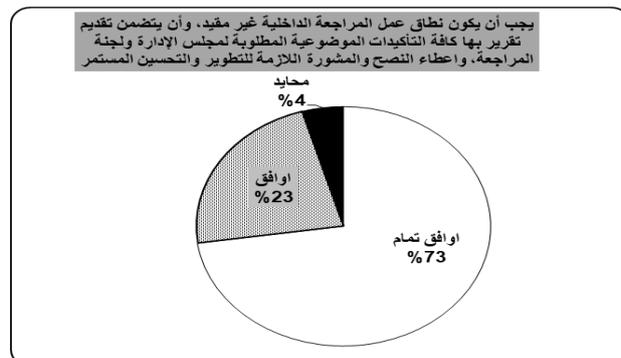
"هناك علاقة بين متطلبات رفع كفاءة المراجع الداخلي وبين مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية"

### ٣. نتائج الفرضية الثالثة:

- إستهدفت هذه الفرضية التعرف على قوة العلاقة بين المراجعة الداخلية وبرامج مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية وبين نجاح الإدارة في تحقيق متطلبات نظام الجودة المستهدف.
- ولقد إستهدف المحور الثالث من قائمة الإستبيان التحقق من هذه الفرضية، لذلك إحتوى هذا المحور على خمسة عشر عبارة، كما اشتملت الإختيارات على خمس بدائل، وقد جاءت العبارات على النحو التالي:
- ✓ يجب أن يكون نطاق عمل المراجعة الداخلية غير مقيد، وأن يتضمن تقديم تقرير بها كافة التأكيدات الموضوعية المطلوبة لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة، واعطاء النصح والمشورة اللازمة للتطوير والتحسين المستمر.
  - ✓ يجب أن تتبع إدارة المراجعة الداخلية مجلس الإدارة مباشرةً.
  - ✓ يجب وجود هيكل فعال للمراقبة والمراجعة الداخلية يتم فحصه وتقييمه بصفة دورية.
  - ✓ ضرورة اجراء الفحوصات الملائمة من قبل لجنة المراجعة للتأكد من كفاءة المراجعة الداخلية وبرامج مكافحة الفساد وموضوعية مخرجاتهم لضمان متابعة تطورها وتحسينها بشكل مستمر.

- ✓ ضرورة وضع دليل للمراجعة الداخلية وبرامج مكافحة الفساد الإداري يتضمن رسالتهم وأهدافهم والمعايير المهنية وقواعد السلوك الاخلاقي ومسئولياتهم تجاه ادارة المخاطر والحوكمة.
  - ✓ وضع مقياس وتقييم لأداء المدققين الداخليين وتطوير برامج مكافحة الفساد المالي والإداري يساهم في نجاح الإدارة في تحقيق مستوى الأداء المستهدف.
  - ✓ وضع المراجع الداخلي خطة المراجعة السنوية بناءً على حجم المخاطر المحتملة يساهم في تقليل الفساد وزيادة معدلات تحقيق الأداء المستهدف.
  - ✓ وضع العقوبات القاسية لمرتكبي الفساد بأشكاله المختلفة يساهم في تحقيق الإدارة لمستويات الأداء المستهدف.
  - ✓ اهتمام إدارة المراجعة الداخلية بتوضيح القوانين وتبسيطها للعاملين في الوحدات كافة يؤدي الى تحقيق الإدارة لمستويات الأداء المستهدف.
  - ✓ توضيح ادارة المراجعة الداخلية للكثير من العمليات والصفقات المالية في المنشأة يؤدي الى زيادة معدلات تحقيق الإدارة لمستوى الأداء المستهدف.
  - ✓ توفير ادارة المراجعة الداخلية الأدلة الثبوتية التي تمكن الجهات الرقابية من إصدار الأحكام الخاصة بقضايا الفساد المالي يؤدي لزيادة معدلات تحقيق الإدارة لمستوى الاداء المستهدف.
  - ✓ تجاهل الإدارة العليا لآراء ومقترحات العاملين بخصوص العمل الرقابي يزيد من معدلات الفساد المالي والإداري ويحد من تحقيق الإدارة لمستوى الاداء المستهدف.
  - ✓ ارتفاع التكلفة الناجمة عن تطبيق التكنولوجيا الحديثة في العملية الرقابية يحد من فعالية برامج مكافحة الفساد ويمنع الإدارة من تحقيق مستوى الأداء المستهدف.
  - ✓ سهولة الاتصال المباشر بين مدير المراجعة ولجنة المراجعة يزيد فعالية برامج مكافحة الفساد وتحقيق الإدارة لمستوى الاداء المستهدف.
  - ✓ تدريب فريق المراجعة الداخلية على إدارة المخاطر وضبط الغش والاحتيال يزيد من فرص نجاح الإدارة في تحقيق مستوى الأداء المستهدف.
- وفيما يلي تحليل لما تم التوصل اليه من نتائج بعد إجراء دراستنا الميدانية فيما يتعلق بقياس مدى وجود علاقة بين المراجعة الداخلية وبرامج مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية وبين نجاح الإدارة في تحقيق متطلبات نظام الجودة المستهدف، وذلك على النحو التالي.

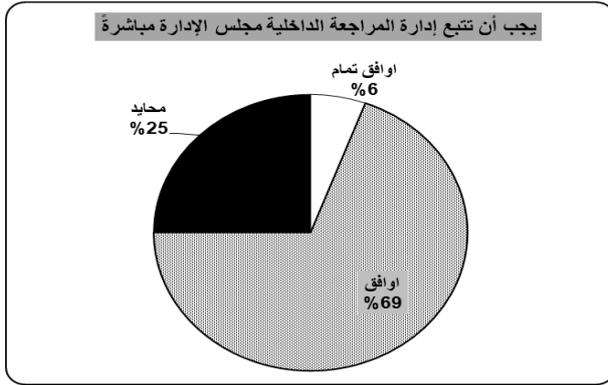
٣١. يجب أن يكون نطاق عمل المراجعة الداخلية غير مقيد، وأن يتضمن تقديم تقرير بها كافة التأكيدات الموضوعية



المطلوبة لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة، واعطاء النصح والمشورة اللازمة للتطوير والتحسين المستمر: يتضح من نتائج تحليل قوائم استبيان المستقصى منهم تأكيدهم لضرورة أن يكون نطاق عمل المراجعة الداخلية غير مقيد، وأن يتضمن تقديم تقرير بها كافة التأكيدات الموضوعية المطلوبة لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة، واعطاء النصح والمشورة اللازمة للتطوير والتحسين

المستمر، حيث تمكن إختيار (أوافق تماماً) من إحتلال المركز الأول بين كافة الإختيارات باستحواذه على نسبة ٧٣% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، هذا كما حصل إختيار (أوافق) على نسبة ٢٣%، ليستحوذ إختيار (محايد) على نسبة ٤% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، وفي ذلك تأكيد تام لأراء المستقصى منهم لأهمية عدم تقييد مهام المراجعين الداخليين، وأن يتم تقديم تقارير بها تأكيدات موضوعية، فضلاً عن تقديم نصح ومشورات هامة لضمان استمرار التطوير والتحسين.

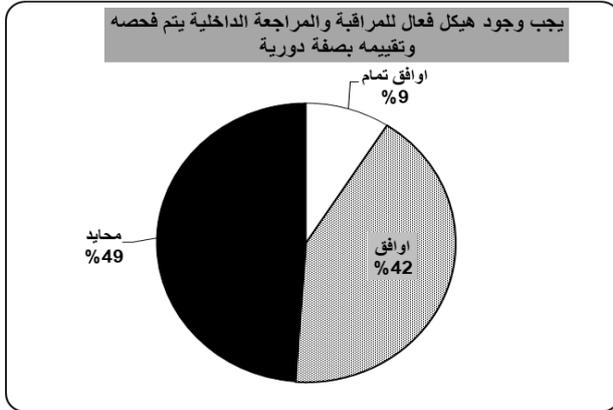
٣٢. يجب أن تتبع إدارة المراجعة الداخلية مجلس الإدارة مباشرة: تؤكد نتائج تحليل قوائم استبيان المستقصى منهم



اعتقادهم بضرورة أن تتبع إدارة المراجعة الداخلية مجلس الإدارة مباشرة، حيث جاء إختيار (أوافق) في المركز الأول بين كافة الإختيارات باستحواذه على نسبة ٦٩% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، في حين حصل إختيار (محايد) على نسبة ٢٥%، ليستحوذ إختيار (أوافق تماماً) على نسبة ٦% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، وفي ذلك تأكيد للمستقصى منهم

حول أهمية عدم تقييد مهام المراجعين الداخليين وأن يتم تقديم تقارير بها تأكيدات موضوعية، فضلاً عن تقديم نصح ومشورات هامة لضمان التطوير والتحسين المستمر.

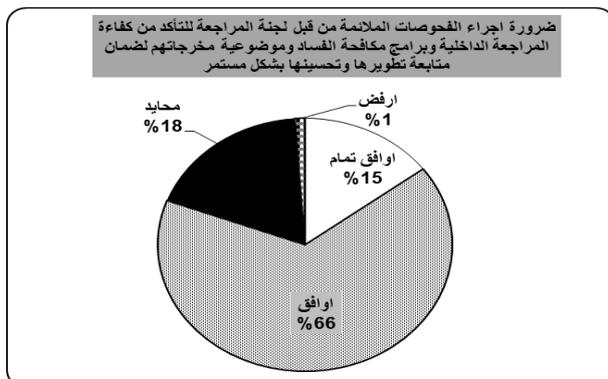
٣٣. يجب وجود هيكل فعال للمراقبة والمراجعة الداخلية يتم فحصه وتقييمه بصفة دورية: تبين نتائج تحليل قوائم



الاستبيان تذبذب أراء المستقصى منهم حول أهمية ضرورة وجود هيكل فعال للمراقبة والمراجعة الداخلية يتم فحصه وتقييمه بصفة دورية، حيث استحوذ إختيار (محايد) على أكثر الموافقات ليحتل بذلك على المركز الأول بين كافة الإختيارات بنسبة ٤٩% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، في حين حصل إختيار (أوافق) على نسبة ٤٢%، ليستحوذ إختيار (أوافق تماماً) على نسبة ٩% من إجمالي

قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، وفي ذلك تأكيد لعدم مقدرة المستقصى منهم على إثبات أهمية وجود هيكل فعال للمراقبة والمراجعة الداخلية يتم فحصه وتقييمه بصفة دورية في زيادة فعالية المراجعة الداخلية.

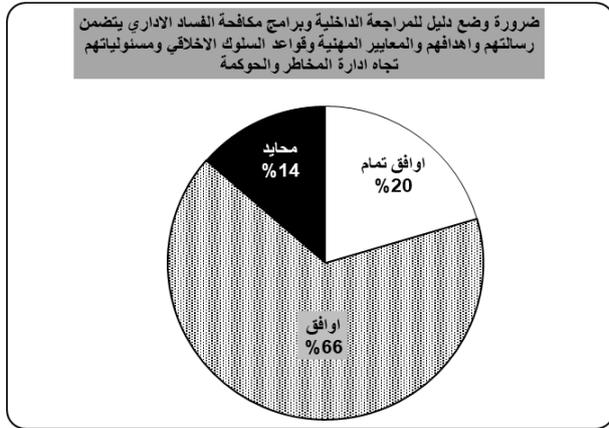
٣٤. ضرورة اجراء الفحوصات الملائمة من قبل لجنة المراجعة للتأكد من كفاءة المراجعة الداخلية وبرامج مكافحة



الفساد وموضوعية مخرجاتهم لضمان متابعة تطويرها وتحسينها بشكل مستمر: توضح نتائج تحليل قوائم استبيان المستقصى منهم اعتقادهم

بضرورة اجراء فحوصات ملائمة من قبل لجنة المراجعة للتأكد من كفاءة المراجعة الداخلية وبرامج مكافحة الفساد وموضوعية مخرجاتهم لضمان متابعة تطويرها وتحسينها بشكل مستمر، حيث تمكن إختيار (أوافق) من احتلال المركز الأول بين كافة الإختيارات باستحواذه على نسبة ٦٦% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، في حين حصل إختيار (محايد) على نسبة ١٨%، كما استحوذ إختيار (أوافق تماماً) على نسبة ١٥%، في حين حصل إختيار (أرفض) على نسبة ١% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، وفي ذلك تأكيد لمقدرة المستقصى منهم على إثبات أهمية اجراء الفحوصات الملائمة من قبل لجنة المراجعة للتأكد من كفاءة المراجعة الداخلية وبرامج مكافحة الفساد وموضوعية مخرجاتهم لضمان متابعة تطويرها وتحسينها بشكل مستمر.

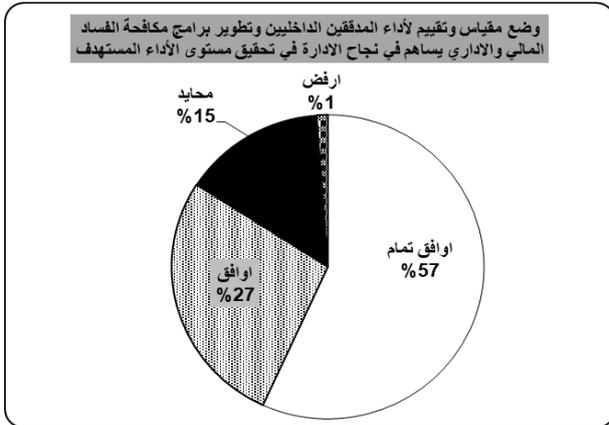
٣٥. ضرورة وضع دليل للمراجعة الداخلية وبرامج مكافحة الفساد الاداري يتضمن رسالتهم واهدافهم والمعايير المهنية وقواعد السلوك الاخلاقي ومسئولياتهم تجاه ادارة المخاطر والحوكمة: يتضح من نتائج تحليل قوائم استبيان المستقصى منهم اقتناعهم بضرورة وضع دليل للمراجعة الداخلية وبرامج مكافحة الفساد الاداري يتضمن رسالتهم



واهدافهم والمعايير المهنية وقواعد السلوك الاخلاقي ومسئولياتهم تجاه ادارة المخاطر والحوكمة، حيث تمكن إختيار (أوافق) من الاستحواذ على نحو ٦٦% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، كما حصل إختيار (أوافق تماماً) على نسبة ٢٠%، ليستحوذ إختيار (محايد) على نسبة ١٤% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، وفي ذلك تأكيد واضح لآراء المستقصى منهم بأهمية صياغة دليل للمراجعة الداخلية وبرامج

مكافحة الفساد الاداري يتضمن رسالتهم واهدافهم والمعايير المهنية وقواعد السلوك الاخلاقي ومسئولياتهم تجاه ادارة المخاطر والحوكمة.

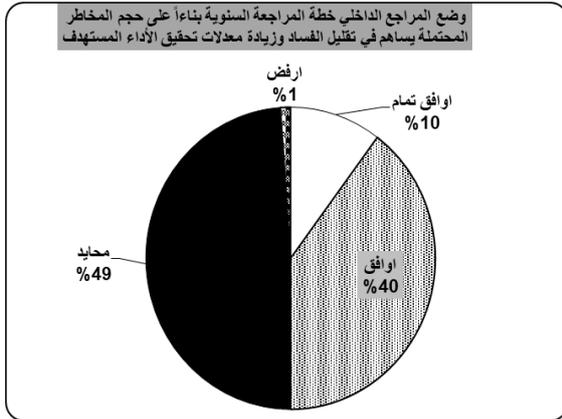
٣٦. وضع مقياس وتقييم لأداء المدققين الداخليين وتطوير برامج مكافحة الفساد المالي والاداري يساهم في نجاح الادارة في تحقيق مستوى الأداء المستهدف: جاءت نتائج تحليل قوائم استبيان المستقصى منهم لتوضح اعتقادهم بضرورة وضع مقياس وتقييم لأداء المدققين الداخليين وتطوير برامج مكافحة الفساد المالي والاداري يساهم في



نجاح الادارة في تحقيق مستوى الأداء المستهدف، حيث جاء إختيار (أوافق تماماً) في المركز الأول بين كافة الإختيارات باستحواذه على نسبة ٥٧% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، في حين حصل إختيار (أوافق) على نسبة ٢٧%، كما استحوذ إختيار (محايد) على نسبة ١٥%، ليستحوذ إختيار (أرفض) على نسبة ١% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، وفي ذلك إشارة لتأكيد

المستقصى منهم لأهمية وجود مقياس واستخدامها في تقييم أداء المراجعين الداخليين، مع العمل على تطوير برامج مكافحة الفساد المالي والإداري لضمان المساهمة في نجاح وتحقيق مستوى الأداء المستهدف.

٣٧. وضع المراجع الداخلي خطة المراجعة السنوية بناءً على حجم المخاطر المحتملة يساهم في تقليل الفساد وزيادة معدلات تحقيق الأداء المستهدف: تبين نتائج تحليل قوائم الاستبيان عدم اقتناع آراء المستقصى منهم بأهمية

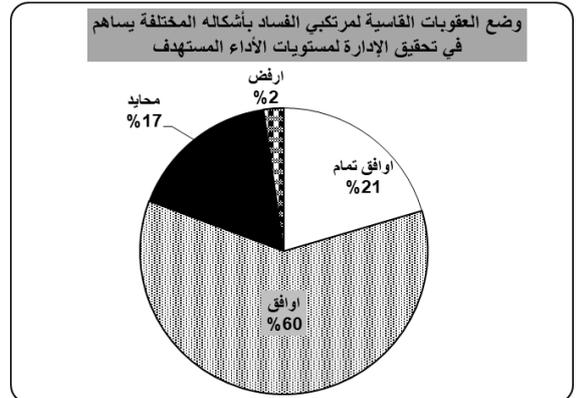


وضرورة وضع المراجع الداخلي خطة المراجعة السنوية بناءً على حجم المخاطر المحتملة يساهم في تقليل الفساد وزيادة معدلات تحقيق الأداء المستهدف، حيث استحوذ إختيار (محايد) وحده على نحو نصف الموافقات ليحتل بذلك على المركز الأول بين كافة الإختيارات بنسبة بلغت ٤٩% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، في حين حصل إختيار (أوافق) على المركز التالي بنسبة ٤٠%، ثم إختيار

(أوافق تماماً) بعد حصوله على نسبة ١٠%، ليستحوذ إختيار (أرفض) على نسبة ١% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، وفي ذلك تأكيد لعدم مقدرة المستقصى منهم على إثبات أهمية وضع المراجع الداخلي خطة المراجعة السنوية بناءً على حجم المخاطر المحتملة يساهم في تقليل الفساد وزيادة معدلات تحقيق الأداء المستهدف.

٣٨. وضع العقوبات القاسية لمرتكبي الفساد بأشكاله المختلفة يساهم في تحقيق الإدارة لمستويات الأداء المستهدف:

توضح نتائج تحليل قوائم استبيان المستقصى منهم تأييدهم الواضح لضرورة وأهمية وضع العقوبات القاسية لمرتكبي

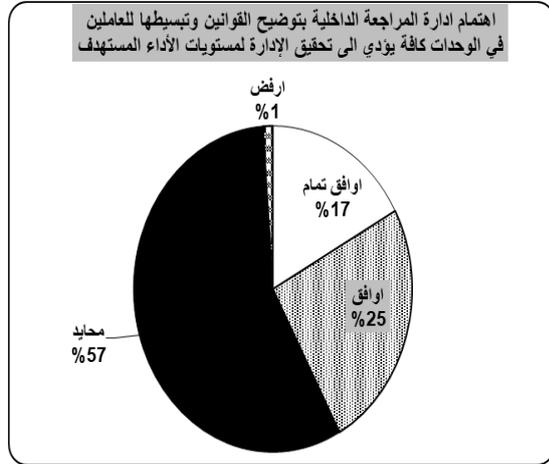


الفساد بأشكاله المختلفة يساهم في تحقيق الإدارة لمستويات الأداء المستهدف، حيث تمكن إختيار (أوافق) من احتلال المركز الأول بين كافة الإختيارات باستحواذه على نسبة ٦٠% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، في حين حصل إختيار (أوافق تماماً) على نسبة ٢١%، كما استحوذ إختيار (محايد) على نسبة ١٧%، في حين حصل إختيار (أرفض) على نسبة ٢% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة

للتحليل، وفي ذلك تأكيد لاقتناع المستقصى منهم بأهمية وجود عقوبات قاسية لمرتكبي الفساد بأشكاله المختلفة نظراً لكونها تساهم في تحقيق الإدارة لمستويات الأداء المستهدف.

### ٣٩. اهتمام ادارة المراجعة الداخلية بتوضيح القوانين وتبسيطها للعاملين في الوحدات كافة يؤدي الى تحقيق الإدارة

لمستويات الأداء المستهدف: يتضح من نتائج تحليل قوائم الإستبيان تذبذب آراء المستقصى منهم حول اهتمام ادارة

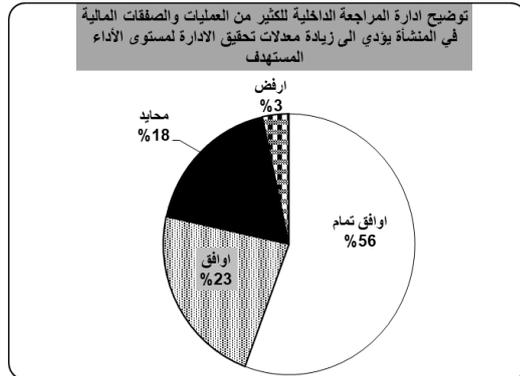


المراجعة الداخلية بتوضيح القوانين وتبسيطها للعاملين في الوحدات كافة يؤدي الى تحقيق الإدارة لمستويات الأداء المستهدف لما يصدره المراجع الداخلي من توصيات دور في تفعيل برامج مكافحة الفساد المالي والاداري، حيث تمكن اختيار (محايد) من احتلال المركز الأول بين كافة الاختيارات وذلك باستحواذه على نحو ٥٧% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، في حين جاء إختيار (أوافق) في المركز الثاني باستحواذه على نحو ٢٥%، ليستحوذ بذلك إختيار (وافق تماماً) على نحو ١٧%،

كما استحوذ إختيار (أرفض) على نحو ١% فقط من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل.

### ٤٠. توضيح ادارة المراجعة الداخلية للكثير من العمليات والصفقات المالية في المنشأة يؤدي الى زيادة معدلات تحقيق الإدارة لمستوى الأداء المستهدف: أكدت نتائج تحليل قوائم استبيان المستقصى منهم على أهمية توضيح

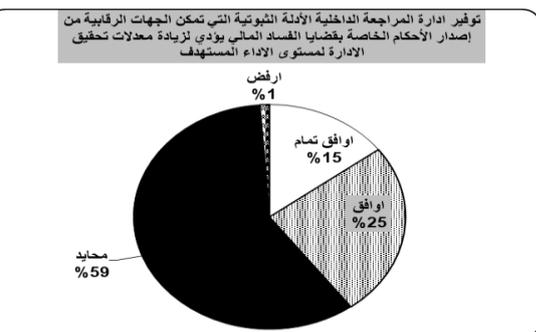
تحقيق الإدارة لمستوى الأداء المستهدف: أكدت نتائج تحليل قوائم استبيان المستقصى منهم على أهمية توضيح



ادارة المراجعة الداخلية للكثير من العمليات والصفقات المالية في المنشأة يؤدي الى زيادة معدلات تحقيق الإدارة لمستوى الأداء المستهدف، حيث تمكن إختيار (أوافق تماماً) من احتلال المركز الأول بين كافة الإختيارات باستحواذه على نسبة ٥٦% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، في حين حصل إختيار (أوافق) على نسبة ٢٣%، كما استحوذ إختيار (محايد) على نسبة ١٨%، في حين حصل إختيار (أرفض) على نسبة ٣% من إجمالي قوائم

الإستبيان الصالحة للتحليل، وفي ذلك تأكيد لاقتناع المستقصى منهم بضرورة توضيح ادارة المراجعة الداخلية للكثير من العمليات والصفقات المالية التي تتم في المنشأة نظراً لكونه يؤدي لزيادة معدلات الأداء المستهدفة.

### ٤١. توفير ادارة المراجعة الداخلية الأدلة الثبوتية التي تمكن الجهات الرقابية من إصدار الأحكام الخاصة بقضايا

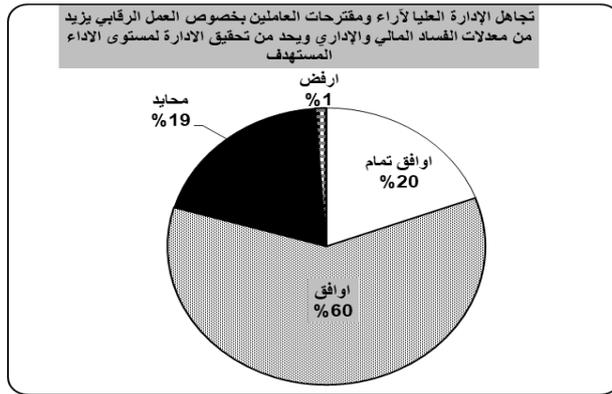


الفساد المالي يؤدي لزيادة معدلات تحقيق الإدارة لمستوى الاداء المستهدف: أكدت نتائج تحليل قوائم استبيان المستقصى منهم على تذبذب أغلب الآراء حول أهمية توفير ادارة المراجعة الداخلية الأدلة الثبوتية التي تمكن الجهات الرقابية من إصدار الأحكام الخاصة بقضايا الفساد المالي يؤدي لزيادة معدلات تحقيق الإدارة لمستوى الاداء المستهدف، حيث حصل إختيار (محايد) على المركز

الأول بين كافة الإختيارات باستحوذه على نسبة ٥٩% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، في حين حصل إختيار (أوافق) على نسبة ٢٥%، كما استحوذ إختيار (أوافق تماماً) على نسبة ١٥%، في حين حصل إختيار (أرفض) على نسبة ١% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل.

#### ٤٢. تجاهل الإدارة العليا لآراء ومقترحات العاملين بخصوص العمل الرقابي يزيد من معدلات الفساد المالي والإداري

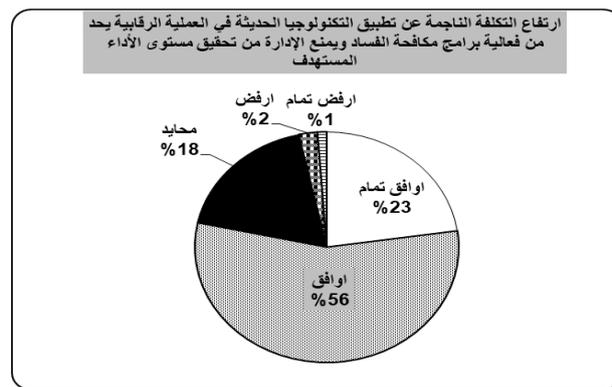
ويحد من تحقيق الإدارة لمستوى الأداء المستهدف: أكدت نتائج تحليل قوائم استبيان المستقصى منهم على



اقتناعهم بأن تجاهل الإدارة العليا لآراء ومقترحات العاملين بخصوص العمل الرقابي يزيد من معدلات الفساد المالي والإداري ويحد من تحقيق الإدارة لمستوى الأداء المستهدف، حيث تمكن إختيار (أوافق) من احتلال المركز الأول بين كافة الإختيارات باستحوذه على نسبة ٦٠% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، في حين حصل إختيار (أوافق تماماً) على نسبة ٢٠%،

كما استحوذ إختيار (محايد) على نسبة ١٩%، في حين حصل إختيار (أرفض) على نسبة ١% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، أي أن المستقصى منهم يؤكدون خطورة تجاهل الإدارة العليا لآراء ومقترحات العاملين لديهم فيما يتعلق بالعمل الرقابي، حيث أنه يزيد من معدلات الفساد المالي والإداري ويحد من تحقيق الإدارة لمستوى الأداء المستهدف.

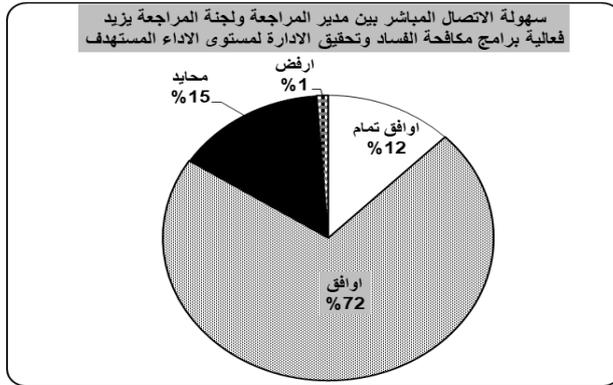
#### ٤٣. ارتفاع التكلفة الناجمة عن تطبيق التكنولوجيا الحديثة في العملية الرقابية يحد من فعالية برامج مكافحة الفساد



ويمنع الإدارة من تحقيق مستوى الأداء المستهدف: أكدت نتائج تحليل قوائم استبيان المستقصى منهم على اقتناعهم بأن ارتفاع تكلفة تطبيق التكنولوجيا الحديثة في العملية الرقابية يحد من فعالية برامج مكافحة الفساد ويمنع الإدارة من تحقيق مستوى الأداء المستهدف، حيث تمكن إختيار (أوافق) من احتلال المركز الأول بين كافة الإختيارات باستحوذه على نسبة ٥٦% من

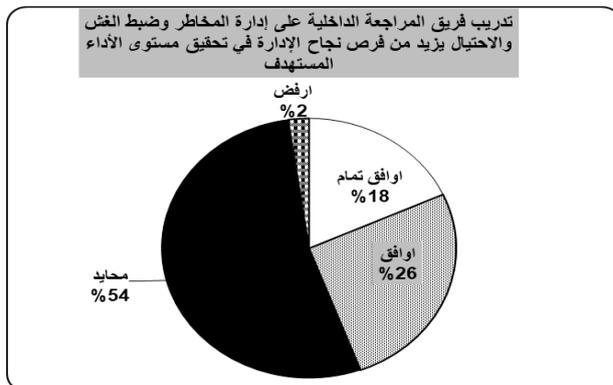
إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، كما حصل إختيار (أوافق تماماً) على نسبة ٢٣%، أما إختيار (محايد) فقد استحوذ على نسبة ١٨%، في حين حصل إختيار (أرفض) على نسبة ٢%، كما حصل إختيار (أرفض تماماً) فقد استحوذ على نسبة ١% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، أي أن معظم المستقصى منهم يرون أن ارتفاع التكلفة الناجمة عن تطبيق التكنولوجيا الحديثة في العملية الرقابية يحد من فعالية برامج مكافحة الفساد ويساعد على منع الإدارة من تحقيق مستوى الأداء المستهدف.

#### ٤٤ . سهولة الاتصال المباشر بين مدير المراجعة ولجنة المراجعة يزيد فعالية برامج مكافحة الفساد وتحقيق الادارة



لمستوى الاداء المستهدف: تبين نتائج تحليل قوائم استبيان المستقصى منهم اقتناع أغلبهم بأن سهولة الاتصال المباشر بين مدير المراجعة ولجنة المراجعة يزيد فعالية برامج مكافحة الفساد وتحقيق الادارة لمستوى الاداء المستهدف، حيث تمكن إختيار (أوافق) من احتلال المركز الأول باستحواده على نسبة ٧٢% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، أما إختيار (محايد) فقد استحوذ على نسبة ١٥%، كما حصل إختيار

(أوافق تماماً) على نسبة ١٢%، في حين حصل إختيار (أرفض) على نسبة ١% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، أي أن معظم المستقصى منهم يرون ضرورة توافر آليات الاتصال المباشر بين مدير المراجعة ولجنة المراجعة نظراً لأنها تزيد من فعالية برامج مكافحة الفساد وتساهم في تحقيق الادارة لمستوى الاداء المستهدف.



#### ٤٥ . تدريب فريق المراجعة الداخلية على إدارة

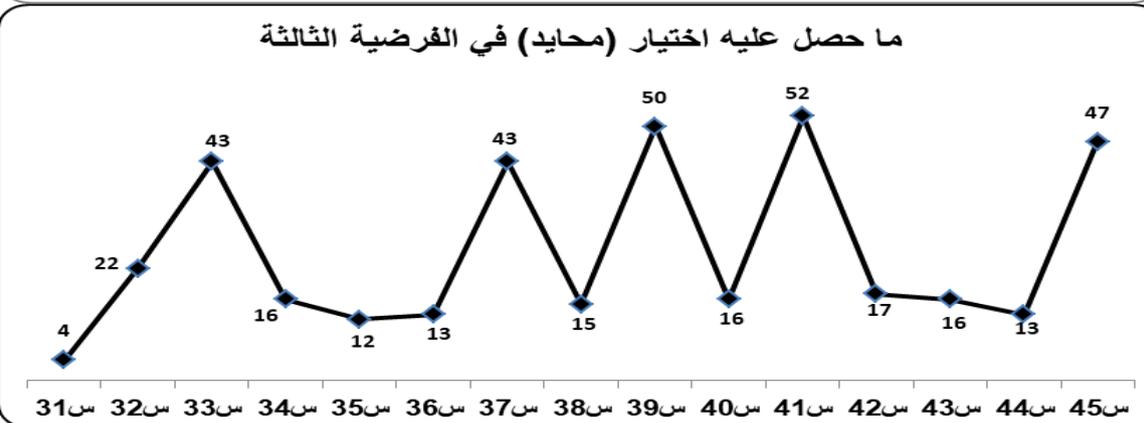
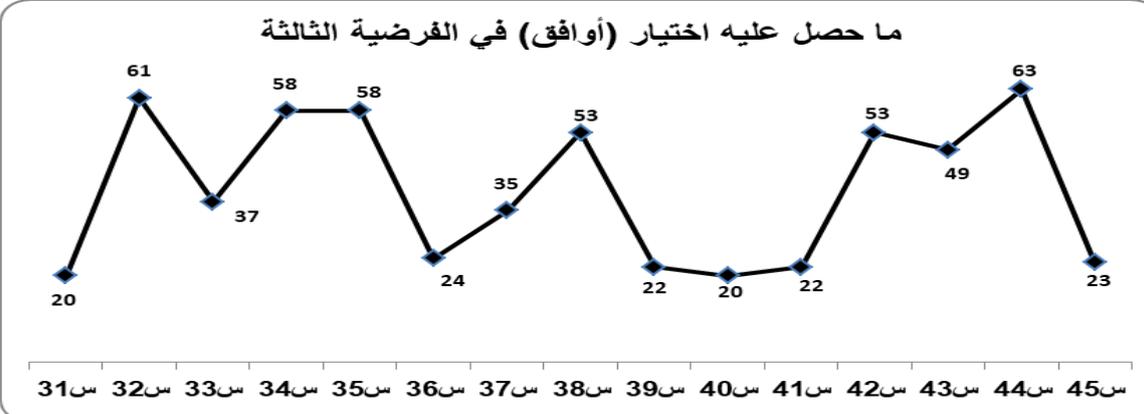
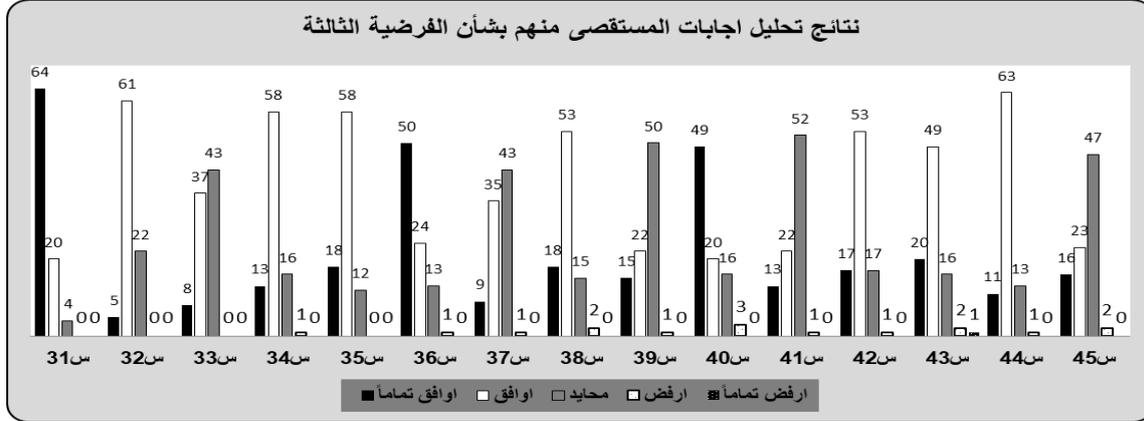
المخاطر وضبط الغش والاحتيال يزيد من فرص نجاح الإدارة في تحقيق مستوى الاداء المستهدف: وفقاً لنتائج تحليل قوائم استبيان المستقصى منهم فقد تبين تذبذب أغلب الآراء حول أن دور تدريب فريق المراجعة الداخلية على إدارة المخاطر وضبط الغش والاحتيال في زيادة فرص نجاح الإدارة في تحقيق مستوى الاداء المستهدف، حيث احتل إختيار (محايد) من

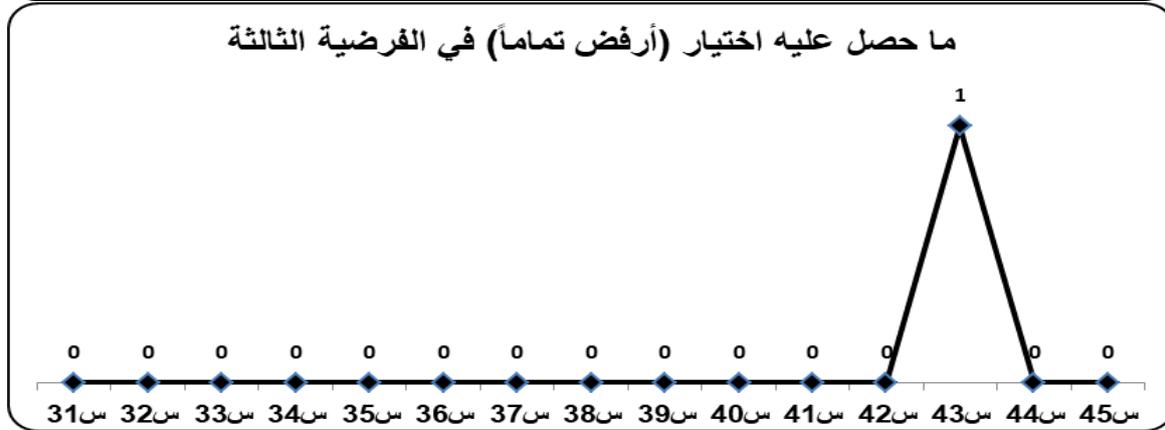
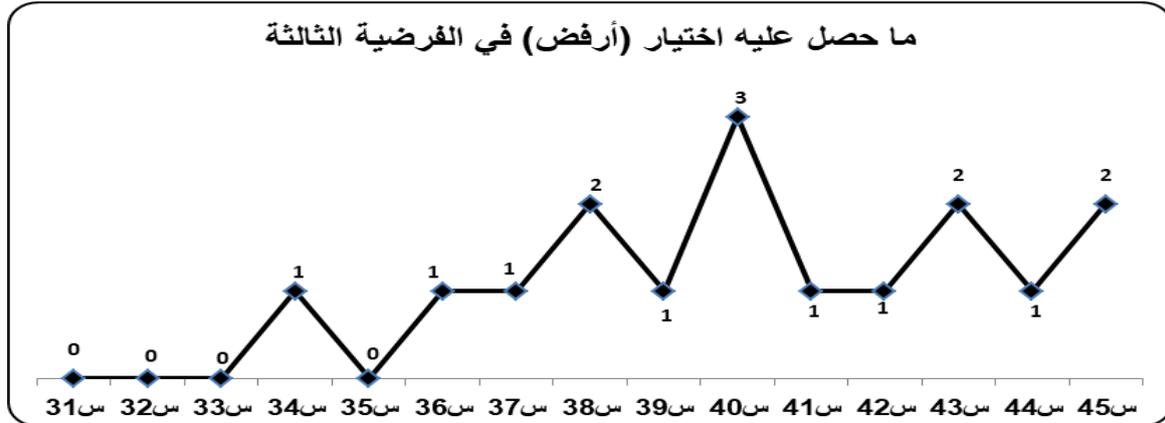
احتلال المركز الأول باستحواده على نسبة ٥٤% من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، أما إختيار (أوافق) فقد استحوذ على نسبة ٢٦% ليحتل المركز الثاني، أما إختيار (أوافق تماماً) فقد حصل على نسبة ١٨%، في حين حصل إختيار (أرفض) على نسبة ٢% فقط من إجمالي قوائم الإستبيان الصالحة للتحليل، أي أن معظم المستقصى لم يتمكنوا من تحديد أهمية تدريب فريق المراجعة الداخلية على إدارة المخاطر وضبط الغش والاحتيال في زيادة فرص نجاح الإدارة في تحقيق مستوى الاداء المستهدف.

**الخلاصة:** إستهدف التحليل السابق بيان ما تم التوصل إليه من نتائج بهدف التأكد من وجود علاقة بين المراجعة الداخلية وبرامج مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية وبين نجاح الإدارة في تحقيق متطلبات نظام الجودة المستهدف.

وقد إحتوى هذا الجزء من قائمة الإستبيان محل الدراسة والتحليل على خمسة عشر عبارة، وكان على المستقصى منه أن يحدد إجابته في واحدة من خمس إختيارات تمثلت في (أوافق تماماً، أوافق، محايد، أرفض، أرفض تماماً)، وفيما

يلي عرض مجموعة من الرسوم البيانية التي تبين ما خلصنا اليه من نتائج بعد تفرغ المحور الخاص بالفرضية الثالثة من بحثنا الحالي.





**التعليق الختامي:** بما تم التوصل إليه من نتائج تحليل قوائم الإستبيان ومؤشراتها، يمكن للباحث التأكيد على صحة الفرضية الثالثة من دراستنا الحالية والتي تمت صياغتها على النحو التالي:

**"هناك علاقة بين المراجعة الداخلية وبرامج مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية وبين نجاح الإدارة في تحقيق متطلبات نظام الجودة المستهدف"**

## المراجع العلمية

أولاً: المراجع العربية:

١. رمضان مراد محمود، "دور إدارة المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة - جامعة بني سويف، العدد الثاني، ٢٠٢٢.
٢. منى عبد الرحمن يعقوب & اشواق الاسمري، ٢٠٢٠، "التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية للحد من ممارسات المحاسبة البداعية على القوائم المالية-دراسة ميدانية على عدد من مكاتب المراجعة والشركات المساهمة والأكاديميين في مدينة جدة"، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، <https://doi.org/10.31559/GJEB2020.8.3.7>
٣. د. جيهان عادل أميرهم، "تقييم أثر التزام المراجع الداخلي بمدخل المراجعة المستمرة على جودة المراجعة الداخلية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد ٢٣، العدد ٣، ٢٠١٩.
٤. منار عبد الحميد محمود، "مدخل كمي لتطوير دور المراجعة الداخلية في تقييم خطر إعداد التقارير المالية بهدف تفعيل هيكل الرقابة الداخلية"، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد ٣، ٢٠١٨.

٥. حنان جابر حسن، "التكامل بين مدخل القيمة المضافة ومدخل التقويم المتوازن للأداء لتعزيز الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية في تحسين عملية إدارة مخاطر أعمال المنشآت-دراسة ميدانية على قطاع الاسمنت جمهورية مصر العربية"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ٢٠١٤.
٦. د. محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح، "إطار مقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر المصرفية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ديسمبر ٢٠٠٨ م.
٧. نجوى محمود أحمد أبو جبل، "دراسة تحليلية لتطوير دور المراجعة في الحد من ممارسات الفساد المالي وتحسين أداء الوحدات الاقتصادية في بيئة الأعمال المصرية"، *مجلة التجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد ٣، ٢٠١٩.
٨. بلقاسم سعودي، سارة حدادي، "دور المحاسبة والمراجعة في مكافحة الفساد وغسل الأموال"، *مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية*، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مجلد ١، العدد ١، ٢٠١٧.
٩. د. فارس الطيب محمد، عادل صلاح الدين محمد نور، "مدى فعالية أساليب المحاسبة القضائية في الحد من الفساد المالي- دراسة ميدانية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بالسودان"، *مجلة كلية التجارة العلمية*، كلية التجارة، جامعة النيلين، العدد ٥، ٢٠١٧.
١٠. عبدالرحمن عبدالله عبد الرحمن، "دور المحاسبة القضائية في التنبؤ بحدوث الأزمات المالية"، جامعة النيلين، عمادة البحوث والتنمية والتطوير، المجلد العاشر، العدد ٩، ٢٠١٧.
١١. د. مهدي عطية موحى، م.م. جاسم محمد حسين، "استراتيجيات مكافحة الفساد الإداري والمالي ودورها في تعزيز الاداء المنظمي دراسة استطلاعية لأراء عينة من الأكاديميين والمسؤولين في مكاتب المفتش العام"، *مجلة كلية الادارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والادارية والمالية*، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بابل، المجلد ١٥، العدد ١، ٢٠١٥.
١٢. فضيل مصطفى شفا عمري، "مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة الأردنية"، *قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على الماجستير في المحاسبة*، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، ٢٠١٤.
١٣. نادية شاكر حسين، "المخالفات المحاسبية وأثرها في تفشي ظاهرة الفساد المالي-دراسة محاسبية تحليلية"، *مجلة هيئة النزاهة والشفافية للبحوث والدراسات*، السنة الرابعة، العدد السادس، ٢٠١٣.
١٤. د. شبلي إسماعيل سويطي، "دور الرقابة الداخلية في مكافحة الفساد في وحدات المشتريات في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني"، *المجلة العربية للإدارة*، مجلد ٤٢، ع ١، مارس ٢٠٢٢.
١٥. د. مجدي محمود علي مرعي، "إطار مقترح لتحسين جودة أداء المراجع الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري-دراسة ميدانية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، المجلد ٢٥، العدد ٣، ٢٠٢١.
١٦. د. أحمد سليم محمد، "تفعيل دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية-دراسة ميدانية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، المجلد ٢٤، العدد ٣، أكتوبر ٢٠٢٠.
١٧. أسماء ميلاد أبو حليقة، د.سمير مفتاح مهلهل، "دور المراجع الداخلي كأحد اليات الحوكمة في مواجهة الفساد المالي"، *المؤتمر العلمي الدولي الثالث لكلية الاقتصاد والتجارة*، المؤسسات واشكاليات التنمية في الدول النامية (ليبيا أنموذجاً)، الموافق ١١-١٢ نوفمبر ٢٠١٩.
١٨. أنور عباس ناصر، "دور التدقيق الداخلي في مكافحة الفساد المالي والإداري"، *مجلة الدنانير*، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة العراقية، العدد ١٣، ٢٠١٨.
١٩. إسماعيل أحمد الطاهر، "آليات حوكمة مهنة المراجعة ودورها في الحد من الفساد المالي-بحث حالة على مصرف الادخار والتنمية الاجتماعية"، *بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة*، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، ٢٠١٧.
٢٠. فاطمة عبد الرحمن نور الدين، "دور كفاءة المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد المالي"، *رسالة ماجستير غير منشوره*، جامعة الزعيم الأزهرى، ٢٠١٣.

٢١. د. فيحاء عبد الخالق يحيى البكوع & 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، العدد ٩٢، ٢٠١٢.
٢٢. مؤمن محمد حسن العفيفي، "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"، قدمت هذه الرسالة استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، ٢٠٠٩.
٢٣. محمد التهامي، مسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات"، *ديوان المطبوعات الجامعية*، الجزائر، ٢٠٠٦.
٢٤. زينب يوسف، عوادي مصطفى، "المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات"، مكتبة بن موسى السعيد للنشر والتوزيع، شارع القدس، الوادي، ٢٠٠٦/٠٥.
٢٥. يونس طريق، د. حماني بوسري، "دور المراجعة الداخلية في مراقبة حسابات الخزينة"، *مذكرة لنيل شهادة ماجستير*، علوم اقتصادية، جامعة البويرة، ١٤ / ٢٠١٥.
٢٦. ادريس عبد السلام اشتيوي، "المراجعة: معايير واجراءات"، جامعة قار يونس، الطبعة الخامسة، بنغازي، ٢٠٠٨.
٢٧. محمد السيد سرايا، "أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل"، المكتب الجامعي الحديث، مصر، ٢٠٠٧.
٢٨. منصور حامد، ومحمد الطحان، ومحمد الحموي، "المراجعة الداخلية"، جامعة القاهرة، مصر، ١٩٩٤.
٢٩. زاهر الرمحي، "تطوير أسلوب التدقيق المبني على المخاطر"، *أطروحة دكتوراه*، جامعة عمان العربية، الأردن، ٢٠٠٤.
٣٠. محمد سمير الصبان، و محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات"، *الدار الجامعية*، مصر، ٢٠٠٥.
٣١. محمود شحروري، "مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي في البنوك الأردنية"، *رسالة ماجستير غير منشورة*، جامعة آل البيت، الأردن، ١٩٩٩.
٣٢. أمين السيد أحمد لطفي، "التطورات الحديثة في المراجعة"، *الدار الجامعية*، مصر، ٢٠٠٧.
٣٣. ألفين أرنز، وجميس لوبك، "المراجعة مدخل متكامل"، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، واحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، ٢٠٠٢.
٣٤. المراجعة الداخلية. <https://accdiscussion.com/acc13082.html>
٣٥. نعيم دهمش، "التدقيق الداخلي ومفهومه، وأهدافه، ونطاقه"، ندوة التدقيق الداخلي الأول، سلطة الكهرباء، الأردن، خلال الفترة ١: ٢/٤/١٩٨٦.
٣٦. جمعية المحاسبين القانونيين السعوديه، "معايير المراجعة الداخلية"، السعودية ٢٠٠٤.
٣٧. المراجعة الداخلية - البنك المركزي السعودي.
- <https://www.sama.gov.sa/ar-sa/About/Pages/InternalAudit.aspx>
٣٨. المراجعة الداخلية بشقيها المالي والتشغيلي (الإداري) <https://www.kau.edu.sa/Files/0053661/Subjects/%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%B1%D8%A7%D8%AC%D8%B9%D8%A9%20%D8%A7%D9%84%D8%AF%D8%A7%D8%AE%D9%84%D9%8A%D8%A9.doc>
٣٩. توفيق أيوب، "طبيعة التدقيق الداخلي"، *مجلة المحاسب القانوني العربي*، عدد ٩٧، الأردن، لسنة ١٩٩٨.
٤٠. جمعه حميدات، "التدقيق الداخلي"، *مجلة المدقق*، عدد ٦٩ - ٧٠، الأردن، ٢٠٠٧.
٤١. فيصل الشواورة، "فلسفة ومبانيك عمل التدقيق الداخلي"، *مجلة الأسمدة العربية*، عدد ١٩٩٨، الأردن، ١٩٩٨.
٤٢. خلف عبد الله الوردات، "التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولي"، *الوراق للنشر والتوزيع*، عمان، الأردن، ٢٠٠٦.
٤٣. نادر شعبان ابراهيم السواح، "النقود البلاستيكية واثار المعاملات الالكترونية على المراجعة الداخلية في البنوك التجارية"، *الدار الجامعية*، مصر، ٢٠٠٦.
٤٤. عبد الفتاح الصحن، وكامل سمير، "الرقابة والمراجعة الداخلية"، *دار الجامعة الجديدة*، مصر، ٢٠٠١.
٤٥. يونس طريق دحماني بوسري، "دور المراجعة الداخلية في مراقبة حسابات الخزينة"، *مذكرة لنيل شهادة ماستر*، علوم اقتصادية، جامعة البويرة، ١٤ / ٢٠١٥.
٤٦. العمري ايمن، "دور المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمخزون"، *رسالة ماجستير*، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، ٢٠١٥.
٤٧. حاتم محمد الشيشيني، "أساسيات المراجعة"، *المكتبة العصرية*، مصر، ٢٠٠٧.

٤٨. د. أمجد الشرفاء، د. حازم المعايطه، د. احمد كلبونه، "التأهيل العلمي والعملية للمراجعين الداخليين في ظل أنظمة المحاسبة الالكترونية"، *المجلة العلمية لقطاع كلية التجارة، جامعة الأزهر، يناير ٢٠١٢*.
٤٩. د. رشا محمد حمدي الحداد، "أثر تطبيق التحول الرقمي على المراجعة الداخلية وتحقيق الشمول المالي دراسة ميدانية في البنوك المصرية"، *مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الثالث، المجلد السادس، سبتمبر ٢٠٢٢*.
٥٠. لوجاني عزيز، "دور المراجعة المحاسبية الداخلية في تحسين عملية اتخاذ القرار المالي"، *رسالة ماجستير، علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ٢٠١٣*.
٥١. منار عبد الحميد محمود حسنى السيد، "مدخل كمي لتطوير دور المراجعة الداخلية في تقييم خطر إعداد التقارير المالية بهدف تفعيل هيكل الرقابة الداخلية"، *مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد ٣، ٢٠١٨*.
٥٢. أحمد صالح العمرات، "المراجعة الداخلية للإطار النظري والمحتوى السلوكي"، *دار النشر والتوزيع، الأردن، ١٩٩٠*.
٥٣. أمين السيد أحمد، "الاتجاهات الحديثة في المراجعة والمراقبة على الحسابات"، *دار النهضة العربية، مصر، ١٩٩٧*.
٥٤. محمد السيد سرايا، وكمال الدين الدهراوي، "دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة"، *المكتبة الجامعية الحديثة، مصر، ٢٠٠٦*.
٥٥. محمد السيد سرايا، "أصول المراجعة والتدقيق"، *دار المعرفة، مصر، ٢٠٠٢*.
٥٦. د. سمير كامل محمد عيسى، "العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات- مع دراسة تطبيقية"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم (١)، المجلد رقم (٤٥)، يناير ٢٠٠٨*.
٥٧. إبراهيم طه عبد الوهاب، "المراجعة النظرية والممارسة المهنية"، *الطبعة الأولى، قسم المحاسبة كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، ٢٠٠٤*.
٥٨. محمد السيد سرايا، "أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل"، *المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٧*.
٥٩. مصطفى كامل السعيد، "الفساد والحكم الصالح في البلاد العربية"، *بيروت: مركز دراسات الوحدة العربية، ٢٠٠٤*.
٦٠. ابن منظور، "لسان العرب"، *الجزء الثالث*.
٦١. د. طه فارس، "أسس مكافحة الفساد الإداري والمالي في ضوء السنة النبوية".  
[https://www.alukah.net/books/files/book\\_6124/bookfile/fsad.pdf](https://www.alukah.net/books/files/book_6124/bookfile/fsad.pdf)
٦٢. د. ريهام عبد النعيم، "نشأة وتطور الجرائم الاقتصادية وأثرها على النمو الاقتصادي"، *المكتب العربي للمعارف*.
٦٣. ورود فخري، "تعريف ومفهوم الفساد في القانون"، <https://www.mohamah.net/law>
٦٤. زاد المسير، *لابن الجوزي*.
٦٥. تفسير القرآن العظيم، *لابن كثير، ٥٢/١*.
٦٦. سنن الترمذي، *كتاب الزهد، برقم ٢٢٦٨، ٤/٥٧٤*.
٦٧. خرجه الشيخان: البخاري في كتاب الإيمان برقم ٥٠، *ومسلم في كتاب المساقاة برقم ٢٩٩٦*.
٦٨. سنن ابن ماجه، *كتاب الزهد، برقم ١٤٨٩، ٢/١٤٠٤*.
٦٩. المعجم الأوسط للطبراني ٢/٢٤٠، *المستدرک، ١/٣٩٤، سنن النسائي، ١/٢٣٤*.
٧٠. سنن الترمذي، *كتاب الإيمان برقم ٢٥٥٤، وانظره في: سنن النسائي ج ١ ص ٨٣ حديث رقم ٣٥٥، وسنن البيهقي الكبرى ١/٣٣٢*.
٧١. المعجم الوسيط للطبراني ٥/٣١٥.
٧٢. *كنز العمال: حديث ٤٣٩٤٠*.
٧٣. تقرير الامم المتحدة، "مكافحة الفساد: اطر دستورية لمنطقة الشرق الاوسط وشمال افريقيا".
٧٤. غزوان رفيق عويد، "دراسة إحصائية تحليلية لمؤشر مدركات الفساد مع الإشارة إلى حالة العراق"، *بحث منشور في المؤتمر العلمي السنوي السابع لهيئة النزاهة العراقية (٢٠١٤)*.
٧٥. محمد حليم ليام، "ظاهرة الفساد السياسي في الجزائر، الأسباب والآثار والإصلاح"، *بيروت، مركز دراسات الوحدة العربية، ٢٠١١*.
٧٦. علاء فرحان طالب، وإيمان شيخان المشهداني، "الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف"، *دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، ٢٠١٤*.
٧٧. عصام عبد الفتاح مطر، "الفساد الإداري ماهيته، أسبابه ومظاهره"، *دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، ٢٠١٥*.

٧٨. حامد محمد، عباس محمد علي، "الفساد المالي والإداري ودورها في تحجيم أداء الاقتصاد العراقي بعد العام 2003"، *مجلة المحقق المحلي للعلوم القانونية والسياسية*، العدد الثالث، السنة الثامنة، ٢٠١٦.
٧٩. صالح مفتاح، وفريدة معارفي، "الفساد الإداري والمالي أسبابه ومظاهره ومؤشرات قياسه"، مداخلة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي ٦ و٧ مايو ٢٠١٢.
٨٠. نواف سالم كنعان، "الفساد الإداري والمالي أسبابه وآثاره"، وسائل مكافحته، *مجلة الشريعة والقانون*، الإمارات، العدد ٣٣، يناير ٢٠٠٨.
٨١. عمار طارق عبد العزيز، "الفساد الإداري وطرق معالجته"، الموقع الإلكتروني: [www.lawjo.netattachment.php](http://www.lawjo.netattachment.php)
٨٢. محمد خميسي بن رجم، "الفساد المالي والإداري ومدخل لظاهرة غسيل الأموال واستثمارها"، مداخلة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي ٦ و٧ مايو ٢٠١٢.
٨٣. عامر الكبيسي، "الفساد الإداري رؤية منهجية للتشخيص والتحليل والمعالجة"، *المجلة العربية للإدارة*، مجلد ٢٠، عدد ١، ٢٠٠١.
٨٤. هاشم الشمري، "الفساد الإداري والمالي وآثاره الاقتصادية والاجتماعية"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠١٠.
٨٥. عمر القاضي، "الفساد الإداري وإمكانيات الإصلاح الاقتصادي"، الموقع الإلكتروني [www.transparency-kuwait.org/index.php](http://www.transparency-kuwait.org/index.php)
٨٦. بشير مصيطفي، "الفساد الاقتصادي مدخل إلى المفهوم والتجليات"، *مجلة دراسات اقتصادية*، العدد السادس، مركز البصيرة للبحوث والدراسات الانسانية، الدار الخلدونية للنشر والتوزيع، ٢٠٠٥.
٨٧. فاطمة ابراهيم خلف، السياسات المالية والفساد الإداري والمالي دراسة تطبيقية في مصر (١٩٨٠: ٢٠٠٨)، *مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية*، مجلد ٤، العدد ٧، ٢٠١١.
٨٨. يوسف حسن يوسف، "الفساد الإداري والاقتصادي والكسب غير المشروع وطرق مكافحته"، *دار التعليم الجامعي*، الاسكندرية، ٢٠١٤.
٨٩. كايد كريم الركيبات، "الفساد الإداري والمالي مفهومه وآثاره وطرق قياسه وجهود مكافحته"، *دار الأيام للنشر والتوزيع*، عمان، الأردن، ٢٠١٥.
٩٠. المنظمة العربية لمكافحة الفساد، (الموقع الرسمي على الانترنت)، [Www.arabanticorruption.org](http://Www.arabanticorruption.org)
٩١. أسماء مرايسي، "إدارة المنظمات الدولية غير الحكومية لقضايا حقوق الإنسان: دراسة حالة منظمة العفو الدولية"، *رسالة ماجستير*، جامعة باتنة، قسم العلوم السياسية، ٢٠١٢.
٩٢. فؤاد جدو، "دور المنظمات غير الحكومية في المنازعات الدولية حالة منظمة أطباء بلا حدود"، *رسالة ماجستير*، جامعة بسكرة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم العلوم السياسية، ٢٠١٠/٠٩.
٩٣. عبد الله على عبود، "المنظمات الدولية الأحكام العامة وأهم المنظمات العالمية والإقليمية والمتخصصة"، الأردن، دار قنديل للنشر والتوزيع، ٢٠١١.
٩٤. براجح السعيد، "دور المنظمات غير الحكومية في ترقية وحماية حقوق الإنسان"، *رسالة ماجستير*، جامعة قسنطينة، كلية الحقوق، ٢٠١٠.
٩٥. مساعد علي، "المنظمات غير الحكومية وتأثيرها على سيادة الدول"، *مذكرة ماجستير*، جامعة المسلية، كلية العلوم السياسية والعلاقات الدولية، ٢٠١٧.
٩٦. أحمد العبد القادر، "الفساد المالي والإداري بين جهود مكافحته ودور الأجهزة العليا للرقابة في الحد منه"، تقرير صادر عن ديوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية، العدد رقم ٢١، ذو القعدة ١٤٣١ هـ.
٩٧. بن لؤي، محمد بن منصور & الشمري، ممدوح بن محمد، "جهود المملكة العربية السعودية في مجال النزاهة ومكافحة الفساد"، ورقة علمية، بدون ناشر أو تاريخ نشر.
٩٨. عز الدين بن تركي & منصف شرفي، "الفساد الإداري: أسبابه وآثاره وطرق مكافحته إشارة لتجارب بعض الدول"، *الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري*، مخبر مالية بنوك وإدارة أعمال، المنعقد يومي ٦ و٧ مايو ٢٠١٢.
٩٩. حسن نافع، "دور المؤسسات الدولية ومنظمات الشفافية في مكافحة الفساد"، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، الطبعة الثانية، ٢٠٠٦ م.

١٠٠. غزوان رفيق عويد، "دراسة تحليلية لمؤشرات منظمة الشفافية الدولية مع الإشارة إلى حالة العراق"، مجلة النزاهة والشفافية للبحوث والدراسات، العدد ٩، العراق، ٢٠١٦.
١٠١. هندة غزيوي، "الجهود العربية والدولية لمكافحة الفساد: من منظور قانوني"، مجلة البحوث والدراسات الإنسانية، العدد ١٢، جامعة ٢٠ أوت ١٩٥٥ سكيكدة، ٢٠١٦.
١٠٢. مؤشر مدركات الفساد ٢٠١٧، "تفشي الفساد يثقل كاهل أكثر من ثلثي الدول"، بالموقع الإلكتروني: <https://www.transparency.org/news/pressrelease/2017corr>
١٠٣. د. نادية حمدي باشا، "محاضرات في مقياس أخلاقيات العمل ومكافحة الفساد"، جامعة البليدة ٠٢، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، السنة الجامعية ٢٠٢٠/٢٠٢١.
١٠٤. تقرير متابعة تنفيذ الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد ٢٠١٩-٢٠٢٢ (الملخص التنفيذي)، "موقع هيئة الرقابة الإدارية على شبكة الإنترنت، [www.aca.gov.eg](http://www.aca.gov.eg)
١٠٥. السعدني، مصطفى حسن بسيوني، "المراجعة الداخلية في إطار حوكمة الشركات من منظور طبيعة خدمات المراجعة الداخلية"، المؤتمر العربي الأول حول "التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات"، المنعقد في الشارقة-الإمارات العربية المتحدة- سبتمبر ٢٠٠٥، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، ٢٠٠٩.
١٠٦. أبو السعود، ممدوح، "دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات"، المؤتمر العربي الأول حول "التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات"، المنعقد في الشارقة-الإمارات العربية المتحدة- سبتمبر ٢٠٠٥، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، ٢٠٠٩.
١٠٧. الوردات، خلف عبد الله، "التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٦.
١٠٨. ماهر، احمد، "دليل المدير خطوة بخطوة في الإدارة الاستراتيجية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ١٩٩٩.
١٠٩. لطفي، أمين السيد احمد، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٦.
١١٠. خليل، عطا الله وراذ، "الدور المتوقع للمدقق الداخلي عند تقديم خدمات التأكيد في البنوك التجارية الأردنية في ظل الحاكمية المؤسسية"، المؤتمر العربي الأول حول "التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات"، المنعقد في الشارقة-الإمارات العربية المتحدة- سبتمبر ٢٠٠٥، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، ٢٠٠٩.
١١١. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، "الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال (الواقع والمستقبل)"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٦.
١١٢. عمرو يس، "استقلالية المراجع الداخلي بين النظرية والتطبيق في ظل حوكمة الشركات"، المؤتمر العربي الأول حول "التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات"، المنعقد في الشارقة-الإمارات العربية المتحدة- سبتمبر ٢٠٠٥، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، ٢٠٠٩.
١١٣. لطفي، أمين السيد أحمد، "المراجعة والتدابير الوقائية ضد الفساد، قراءات وخيارات"، الدار الجامعية الاسكندرية، المجلد الثاني، ٢٠١٩.
١١٤. محمد، أحمد سالم، "تفعيل دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية دراسة ميدانية"، ٢٠٢٠.
١١٥. الإطار المهني الدولي لممارسة أعمال التدقيق الداخلي، ترجمة جمعية المدققين الداخليين، لبنان، الصادر عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IPPF)، ٢٠١٢.

١١٦. أبوجبل، نجوى محمد، (دراسة تحليلية لتطوير دور المراجعة في الحد من ممارسات الفساد المالي وتحسين أداء الوحدات الاقتصادية في بيئة الاعمال المصرية)، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*، العدد الثالث، كلية التجارة، جامعة طنطا، ٢٠١٩.
١١٧. ارسانيوس، بدر نبيه، الطنطاوي، محمد السيد، "إطار مقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء الوحدات الاقتصادية والحد من ممارسات الفساد المالي"، *المؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة تفعيل الليات المحاسبية والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري*، كلية التجارة، جامعة بني سويف، أبريل ٢٠١٣.
١١٨. هيبه، حميدة عبدالقادر، "دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة علي استقلال وموضوعية المراجع الداخلي"، *مجلة المختار للعلوم الاقتصادية*، المجلد الخامس، العدد التاسع، 2018.
١١٩. الأنتوساي المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا، ٢٠١٠، "استقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام (معييار رقم ٩١٤٠)"، متوفر على موقع المنظمة بشبكة الإنترنت [www.issai-organ](http://www.issai-organ)
١٢٠. بلان، وفاء، "دور تبعية المدقق الداخلي في تحقيق استقلالية المهنة – دراسة مسحية في القطاع العام"، *مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية*، المجلد 37، العدد 2، ٢٠١٥.
١٢١. الأنتوساي، المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا، "التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة والمدققين الداخليين في القطاع العام (معييار رقم ٩١٥٠)"، متوفر على موقع المنظمة بشبكة الإنترنت [www.issai-organ](http://www.issai-organ)
١٢٢. المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي <https://cbi.iq/static/uploads/up/file-152750001752061.pdf>
١٢٣. الصواني، عادل فرج؛ سمره، ياسر محمد؛ القرناشي، السيد عبد النبي، "أثر تطبيق المراجعة الداخلية في الحد من الفساد في القطاع الحكومي الليبي\_دراسة ميدانية بالقطاع الحكومي الليبي"، *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية*، مجلد، ٤ عدد، ١ جزء، ٢٠٢٣.
١٢٤. غازي، عبد الواحد، أحمد، سوسن، "دور المحاسبة والتدقيق في الحد من الفساد المالي والإداري"، *المؤتمر العلمي الثاني، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل*، ٢٠١٤.

#### ثانياً: المراجع الأجنبية.

125. IIA, "Internal Audit's Role in Fighting Bribery and Corruption", 2018, Available at: <https://bit.ly/2PjDDpM>
126. Al-Olimat. N. H., "The Impact of Cognitive Creativity in Accounting among Jordanian Internal Auditors on Detecting Creative Accounting Practices", *International Journal of Business and Social Science*, 10(2): 9, 2019. <https://doi.org/10.30845/ijbss.v10n2p19>.
127. Holt, Travis P and Todd, F. Dezoort., "The effects of internal audit report disclosure on investor confidence and investment decisions", *International Journal of Auditing*, Vol. 13, Issue 1, 2015.
128. Reynolds, R., and Aggarwal, A., "Getting to Strong Leading Practices for Value – Enhancing Internal Audit" Price Water House Coopers, 2014. [WWW.PWC.com](http://WWW.PWC.com).
129. Mohamud, H. A., "Internal Auditing Practices and Internal Control System in Somali Remittance Firms", *International Journal of Business and Social Science*, 4(4), 2013.

130. Beasley, M., et al., "The Impact of Enterprise Risk Management on the Internal Audit Function", **Journal of Forensic Accounting**, Vol.9, 2008.
131. Abtidon, A. HThe Impact of Financial Accountability on Reducing Corruption in Mogadishu Somalia. **Academic Research International**, 6(2), 2015.
132. AL Abdullah, T.T.Y., Al fadhil, M.M.A., Yahya, S., & Rabi, A.M. "The Role of Forensic Accounting in Reducing Financial Corruption: A Study in Iraq", **International Journal of Business and Management**, 9(1), 2014.
133. Mihaela, D., & Iulian, S.. Internal Control and the Impact on Corporate Governance, in Romanian Listed Companies, **Journal of Eastern Europe Research in Business & Economics**, 2012.
134. Eichler, P.J.S., "Corruption and fdi: the relationship between host State Corruption and Investor State Willingness to Bride", (**Unpublished master thesis**), Georgetown University, Washington, USA, 2009.
135. Kaufmann, Daniel and Phyllis Dininio. "**Corruption: A Key Challenge for Development, in the Role of Parliament in Curbing Corruption**", editors: Rick Stapenhurst & others. Washington: The World Bank, 2006.
136. Aloudat, Abeer Atallah, Abulaila, Maher Diab, Gadour, Waheeb Hassan Yassin, Salih, Khalid Yousif Ibrahim, Aljishi, Sukinah Abdullah Suliman, Almohammadi, Hazar Tawfeq Suliman, "The Role of International Standards for Internal Auditing to Reduce Financial and Administrative Corruption on Public Shareholding Companies in the Kingdom of Saudi Arabia", **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**, Print ISSN:1096-3685, 2020; Online ISSN: 1528-2635
137. Ibironke, Ezekiel Olukayode, , Effect of Internal Audit Quality on Corruption in Nigeria Public Sector, **Amity Journal of Corporate Governance**, Volume 4 Issue,1, 2019.
138. Ika Shohihah, A. Djamhuri, L. Purwanti, "Determinants of Internal Audit Effectiveness and Implication on Corruption Prevention in The Religious Ministry", **Jurnal Sosial dan Humaniora, Business**, 2018, <https://www.semanticscholar.org>
139. Shamki, Dhia'A, , "Internal Audit Responsibilities in Auditing Financial System Fraud", **Business e-Bulletin**, Vol. 1, Issue 1, 2014.
140. Shanmugam, J,K, Che Haat, M. H., & Ali, A., "An exploratory study of internal control and fraud prevention measures in SMEs", **International Journal of Business Research and Management (IJBRM)**, 3 (2), 2012.
141. Burnaby, P. A., Howe, M. A., Muehlmann, B., "Detecting Fraud in the Organization: An Internal Audit Perspective", **JFIA- Journal of Forensic and Investigative Accounting, the Journal of the FIA Section of the AAA**, 2011.  
<http://www.bus.lsu.edu/accounting/faculty/lcrumbley/jfia/Articles/v3n1.htm>
142. Lin.Shu.,Pizzinin M, vargus,ME.and Bordhan L., 2010, " **the role of internal Audit**". Available at: SSRNi [http //www.ssrn, com/ abstract= 1592503](http://www.ssrn.com/abstract=1592503), 2010
143. Lionnel Collins, Gerard Valin, "**Audit Et Contrôle Interne, Objectifs Et Pratique**", Dalloz, 2éme éditions, France, 2014 .
144. Side IIA: [www.theiia.org](http://www.theiia.org)
145. Basle Committee on Banking Supervision, "**Internal Audit in Banks and the Supervisors relationship with Auditors**", August-2001.
146. Alzeban and Sawan N, "The Role of internal Audit in Effective Management in public Sector", **African Journal of Business Management**, Vol. 7/6, 2013.
147. IIA, "**Auditing Anti-bribery and Anti-corruption Programs**", 2014, Available at: <https://bit.ly/2HU1tnK>.

148. **OECD Auditors Alliance Annual Meeting**, 2019, Available at: <https://bit.ly/3a5EgeJ>
149. **OECD Recommendation on Public Integrity**, 2017, Available at: <https://bit.ly/37Sqeel>
150. Abu Azza, Mihret, James, peter (2015) " The perceived Scope of internet Audit function in Libyan public enterprises" **Managerial Auditing Journal**, Vol.30, issue 6/7, 2015.
151. **a bigger fraud than Enron 2019**, available at <https://www.gefraud.com>.
152. **ACFE Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse** ,2016 , Available at: <https://go.aws/2PlfAqp>
153. Assakaf, E. A., et al., (2018), "Public Sector Auditing and Corruption: A Literature Review" **Asian Journal of Finance & Accounting**, 10(1), Pp.226-241.