

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

**د. مجدي محمود علي مرعي**  
مدرس المحاسبة بمعهد طيبة العالي للحاسب والعلوم الإدارية

## ملخص البحث

**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 و الصفات والمهارات في المراجع الداخلي

في سبيل **تحقيق هدف البحث** قام الباحث بعرض وتقييم الدراسات السابقة المرتبطة بمجال البحث ، كما تناول البحث مفهوم وانواع واسباب الفساد واثارة واليات مكافحته واهم الممارسات الاحتياالية التي تؤدي الي حدوث الفساد المالي والاداري وكذلك دور كل من الحوكمة ولجان المراجعة الداخلية وجودة أنشطة المراجعة الداخلية ومعايير منظمة الانتوساي في الحد ممارسات الفساد المالي والاداري وقد اعتمد الباحث علي المنهج المعاصر القائم علي المزج بين المنهج الاستقرائي والاستنباطي لاختيار فروض البحث، حيث تم اجراء الدراسة الميدانية من خلال الاعتماد علي قائمة استبيان لاختيار فروض البحث وقد تمثلت فئات عينة الدراسة في(اعضاء هيئة التدريس باقسام المحاسبة بالجامعات المصرية المراجعون ببعض مكاتب المحاسبة والمراجعة، اعضاء لجان المراجعة والمراجعون الداخليون ببعض شركات المساهمة المصرية **وتوصلت الدراسة** الي ان هناك اتفاق بين اراء عينه البحث حول اهمية 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 وضروره تطبيق متطلبات محاور الاطار المقترح لتحسين جودة اداء المراجع الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والاداري.

## **الكلمات الافتتاحية**

(الفساد المالي والإداري- جودة اداء المراجعة الداخلية-لجان المراجعة-أليات الحوكمة-متطلبات منظمة الانتوساي )

A proposed framework to improve the quality of internal auditor's performance in practices of financial and administrative corruption

(A field study)

(Dr. Magdy Mahmoud Aly Maree)

(Accounting teacher at Taiba Higher Institute)

(For Computer and Administrative Sciences)

(Research Summary)

The research aimed to present a proposed framework to improve the quality of performance of the internal auditor in reducing the practices of financial and administrative corruption, through the integration between the requirements of each of the governance and internal audit Committees and the INTOSAL organization, in addition to the need for a set of ingredients, characteristics and Skills in the internal auditor.

In order to achieve the goal of the research, the researcher presented and evaluated previous studies related to the field of research. the research also

dealt with the concept, types and causes of corruption, its effects, combating mechanisms and the most important fraudulent practices that lead to the occurrence of financial and administrative corruption, as well as the role of governance, internal audit committees, the quality of internal audit activities and INTOSAI standards. In the limit of financial and administrative corruption practices, the researcher relied on the contemporary approach based on the combination of the inductive and deductive approach to select the research hypotheses, where then conducting the field study by relying on a questionnaire list to select the research hypotheses. The Egyptian auditors in some accounting and auditing offices, members of audit committees and internal auditors in some Egyptian joint- stock companies, and the study concluded that there is agreement.

between the views of the research sample on the importance of applying the axes of the proposed framework to improve the quality of the performance of the internal auditor to reduce the practices of financial and administrative corruption. It also found a significant moral relationship Statistical significance between the application of the requirements of each of the governance and the committees a to review the INTOSAI organization and the availability of a set of qualities and skills in the internal auditor and to improve the quality of the performance of the internal auditor in reducing the practices of financial and administrative corruption. the study recommended the necessity of setting controls and mechanisms for selecting internal auditors in Egyptian companies. It also recommended trying to set an international standard to combat corruption of all kinds and the necessity of applying the requirements of the axes of the proposed framework to improve the quality of the performance of the internal auditor in limiting the practices of financial and administrative corruption.

(Keywords)

(Financial and administrative corruption - the quality of internal audit performance - audit committees - governance mechanisms- INTOSAI requirements)

## أولاً: الإطار العام للبحث 1/1 مقدمة ومشكلة البحث:

يمثل الفساد ظاهرة عالمية تعاني منها جميع الدول مع وجود تفاوت نسبي في انتشارها من دولة لأخرى، ويعتبر الفساد المالي والإداري بصفه خاصة ظاهرة عالمية واسعة الانتشار ذات جذور عميقة تأخذ أبعاداً واسعة تتداخل فيها عوامل مختلفة يصعب التمييز بينها، وتختلف درجة شموليتها من مجتمع لآخر ويمثل الفساد المالي والإداري أحد أهم المخاطر التي تواجه الاقتصاديات العالمية وبصفة خاصة اقتصاديات الدول النامية لكونه يمثل تديداً للثروات أو استثمارها في مجالات غير منتجة فضلاً عن سرقة جزء منها من قبل المفسدين والمستغلين وبالتالي حرمان البلاد من ثرواتها وعجز الدول عن النهوض بعملية التنمية الاقتصادية. إن التداعيات والآثار السلبية التي تنجم عن انتشار مظاهر الفساد المالي والإداري والتي يمتد تأثيرها على كافة أفراد المجتمع وقطاعاته تفرض على الدول تحديات كبيرة، على رأسها ضرورة وضع إطار عمل مؤسسي الغرض منه تطويق المشكلة وعلاجها من خلال خطوات جديدة ومحددة لمكافحة الفساد بكل صورته ومظاهره وفي كافة مجالات الحياة لدفع عجلة التنمية الاقتصادية.

وتعتبر المراجعة الداخلية عاملاً مساعداً في تخصيص الموارد أفضل كفاية ممكنة، وأداة فاعلة للحد من مظاهر الفساد، وبالتالي تحقيق التنمية الاقتصادية، حيث أن المعلومات والتقارير المالية التي تخضع لعملية المراجعة، تخفي في طياتها إسرافاً قد يحول دون تخصيص الموارد النادرة بطريقة رشيدة ويعرقل تحقيق الأهداف على مستوى الوحدات الاقتصادية. الأمر الذي وجه الأنظار نحو التساؤل عن مدى فعالية المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري بما يفتح المجال أمام العديد من الدراسات للاهتمام بالآليات التي يمكن أن تزيد من كفاءة وفعالية أداء المراجعين الداخليين، ومدى الحاجة إلى إطار نظري يضمن تحقيق جودة أداء المراجع الداخلي ويمكن من حماية الشركات من الإفلاس والانهيار، ويحدد الأدوار والمسؤوليات المرتبطة بالمراجع الداخلي ويضمن تحقيق الجودة في الأداء. ويحاول الباحث تقديم إطار مقترح من خلال التكامل بين متطلبات حوكمة الشركات ومتطلبات لجان المراجعة ومتطلبات منظمة الأنتوساي مع ضرورة توافر مجموعة من المقومات والصفات والمهارات في المراجع الداخلي وذلك لتطوير أدائه في الكشف عن ممارسات الفساد المالي والإداري والحد منها.

**وتبلور مشكلة البحث في التعرف على مفهوم وأنواع الفساد المالي والإداري وآثاره** واساليبه والدور الذي يقوم به المراجع الداخلي في الحد من هذه الأساليب، وكيف يمكن تطوير هذا الدور لمنع حدوث مثل هذه الظواهر السلبية التي لا تؤثر فقط على مصالح المساهمين بل تؤدي إلى انهيار منظمات الأعمال بالكامل، ويمكن تلخيص مشكلة البحث في التساؤلات التالية:

- ما هي أنواع الفساد وآثاره ؟
- ما هو دور المراجع الداخلي في الكشف عن ممارسات الفساد المالي والإداري في منظمات الأعمال ؟
- ما هي المحاور التي يمكن الاعتماد عليها لتحسين جودة أداء المراجع الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري ؟

### 2/1 هدف البحث:

يهدف البحث بشكل رئيسي إلى تقديم إطار فكري مقترح لتحسين أداء المراجع الداخلي في اكتشاف ممارسات الفساد المالي والإداري ويتفرع من الهدف الرئيسي الأهداف الفرعية التالية:

- تحديد محاور وأبعاد الإطار المقترح .
- توضيح أثر تطبيق الإطار المقترح في تفعيل دور المراجع الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري.
- تحديد مدى التباين في آراء فئات العينة بشأن أهمية تطبيق الإطار المقترح في تحسين جودة أداء المراجع الداخلي في كشف ممارسات الفساد المالي والإداري والحد منها.

### **3/1 أهمية البحث:**

تتبع أهمية البحث من أهمية الموضوع الذي يتطرق له وذلك من خلال جسامه التأثيرات السلبية الناتجة عن تفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري، والتي لا تقتصر تداعياتها على الوحدات الاقتصادية فقط بل تمتد لتشمل أفراد المجتمع ككل.

كما أن تفعيل دور المراجع الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري سيعود بالنفع على المجتمع حيث يؤدي إلى طمأننة المستثمرين بأن المخاطر التي من المتوقع أن تواجه استثماراتهم سوف يتم التصدي لها بشكل منهجي ومنظم من قبل الإدارة.

### **4/1 فروض البحث:**

في ضوء مشكلة البحث وما هو مستهدف من دراستها تم صياغة الفرض البحثي التالي:  
**الفرض الرئيسي:**

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق محاور الإطار المقترح لتحسين جودة أداء دور المراجع الداخلي وبين الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري.  
ويتفرع من الفرض الرئيسي أربعة فروض فرعية على النحو التالي:

#### **الفرض الأول:**

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متطلبات الممارسة الفعالة للمراجعة الداخلية وبين تحسين جودة أداء المراجع الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري.

#### **الفرض الثاني:**

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحقق الصفات الواجب توافرها في المراجع الداخلي وبين تحسين جودة أداء في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري.

#### **الفرض الثالث:**

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توافر متطلبات الممارسة الفعالة للمراجعة الداخلية وتحقيق الصفات الواجب توافرها في المراجع الداخلي وبين تحسين جودة أداءه في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري .

#### **الفرض الرابع:**

توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إراء فئات العينة حول أهمية تطبيق الإطار المقترح لتحسين جودة أداء المراجع الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري.

### **5/1 منهج البحث:**

استناداً إلى طبيعة المشكلة وتحقيقاً لأهداف البحث، تم الجمع بين منهجين للدراسة، هما المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي على النحو التالي:

- **المنهج الاستقرائي:** من خلال تحليل واستقراء الدراسات التي تناولها الأدب المحاسبي والمتعلقة بموضوع البحث وخاصة الدراسات التي تناولت العلاقة بين المراجعة الداخلية وأساليب الفساد المالي والإداري وصولاً إلى وضع إطار علمي لتحسين جودة أداء المراجع الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري وذلك بهدف تغطية الجوانب النظرية لهذا البحث.

- **المنهج الاستنباطي:** ذلك من خلال استخدام أسلوب الاستقصاء للحصول على البيانات التي يمكن الاستعانة بها في تحديد أثر تطبيق الإطار المقترح لتحسين جودة أداء المراجع الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري.

### **6/1 حدود البحث:**

- يدخل في نطاق البحث بيان دور كل من حوكمة الشركات ولجان المراجعة ومتطلبات منظمة الأنتوساي في تحسين أداء المراجع الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري.

- يخرج عن نطاق البحث دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري، دور كل من آليات المحاسبة القضائية ومتطلبات قانون أوكسلي في الحد من

- ممارسات الفساد المالي والإداري.

## 7/1 خطة البحث:

في إطار مشكلة البحث وأهميته وتحقيقاً لأهدافه وفي نطاق حدوده ووفقاً للمنهج المتبع ثم تقسيم البحث إلى:  
أولاً: الإطار العام للبحث.  
ثانياً: تحليل وتقييم الدراسات السابقة.  
ثالثاً: المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري.  
رابعاً: الإطار المقترح لتحسين جودة أداء المراجع الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري.

خامساً: الدراسة الميدانية.

سادساً: النتائج والتوصيات.

ثانياً: تحليل وتقييم الدراسات السابقة .

لقد تناولت العديد من الدراسات العربية والأجنبية موضوع الفساد المالي والإداري وكيفية مكافحته باستخدام آليات مختلفة مثل لجان المراجعة وحوكمة الشركات وأنشطة جودة المراجعة الداخلية، وأكدت معظم الدراسات على ضرورة تفعيل دور المراجعة الداخلية للحد من ممارسات الفساد المالي والإداري، ويمكن تقسيم الدراسات السابقة إلى مجموعتين على النحو التالي:

### 1/2 دراسات استهدفت مفهوم وأنواع وأسباب الفساد وكيفية مكافحته:

#### 1- دراسة (Mary .L, et al, 2008):

استهدفت الدراسة تحديد العوامل الأساسية التي ساهمت في انهيار الشركات بسبب الممارسات غير الأخلاقية للمديرين والمحاسبين والتي تشتمل على العوامل التالية:  
- نقص الشفافية في التقارير المالية للشركات أدى إلى فقدان الثقة في هذه التقارير من قبل مستخدميها.

- القيم والسلوك غير الأخلاقي للمنظمة.

- سيطرة ثقافة أن الأموال تصنع كل شيء داخل المنظمة.

- فساد ومجتمع الأعمال.

- ضعف ومرونة النظم القانونية والتشريعية.

- عدم كفاية التعليم الأخلاقي ونقص التوجه الأخلاقي في التعليم المحاسبي داخل الجامعات.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن جزء كبير من انهيار الشركات

يرجع إلى التصرفات غير الأخلاقية للمديرين والمحاسبين وفساد مجتمع الأعمال.

#### 2- دراسة (زين الدين، جابر، 2012):

استهدفت الدراسة بيان دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري،

وتناولت الدراسة مفهوم وأهمية وأهداف مبادئ وآليات حوكمة الشركات والأطراف المعنية

بتطبيق حوكمة الشركات، كما تناولت مفهوم وأسباب وأنواع الفساد المالي والإداري، وأوصت

الدراسة بضرورة دعم استقلال لجنة المراجعة والمراجعين الداخليين والخارجيين.

#### 3- دراسة (Rivest & lanove, 2012):

استهدفت الدراسة قياس أثر خصائص مرتكبي الغش على خسائر الفساد والغش الوظيفي في

الشركات الكندية وأهم الخصائص التي تناولتها الدراسة هي (المركز الوظيفي نوع الموظف -

المستوى التعليمي - وجود اتفاق بين الموظفين على فعل الغش) وتوصلت الدراسة إلى ما يلي:

- أن المركز الوظيفي يؤدي زيادة خسائر الغش الوظيفي ذلك لتوفير فرصة تجنب الرقابة الداخلية.

- أن غالبية حالات الغش الوظيفي كانت بسبب موظف واحد وليس بسبب الاتفاق بين

الموظفين.

- أن المؤهلات التعليمية قبل الجامعية تزيد من فرص وحالات الغش الوظيفي.

- الموظفين الإناث أقل ميلاً للغش الوظيفي من الموظفين الذكور.

- طول فترة العمل بالشركة تؤدي إلى زيادة حالات الغش الوظيفي.

#### وأوصت الدراسة بما يلي:

- ضرورة تحسين أساليب الرقابة الداخلية في المستويات الوظيفية العليا ذلك لتقليل مخاطر حالات غش الموظفين.

- تصميم وتنفيذ أساليب رقابية مثل الخطوط الساخنة - الفصل بين المهام المتعارضة - التقارير السرية وذلك لمنع واكتشاف حالات الغش الوظيفي وتقليل المخاطر التي تلحق بالمنظمات.

#### 4- دراسة (النعمي، 2014):

استهدفت الدراسة توضيح دور المحاسبة والتدقيق في الحد من الفساد المالي والإداري، كما أوضحت الدراسة مفهوم وأنواع الفساد المالي والإداري وأشكاله المختلفة والأسباب التي تؤدي إلى تفشي هذه الظاهرة وانعكاساته على الأفراد والمجتمع، كما أوضحت دور كل من التدقيق الخارجي والمراقبة والتدقيق الداخلي، الالتزامات الأخلاقية والمحاسبة القضائية ودور نظام المعلومات المحاسبية المتكامل في الحد من الفساد المالي والإداري وتوصلت الدراسة إلى:

- توفر نظام رقابة داخلية فعال يساهم في الحد من الفساد المالي والإداري.  
- يلعب المحاسب القضائي دوراً هاماً في مكافحة الفساد المالي والإداري وذلك من خلال استخدام مهارات التقصي والتحقيق.

- عدم تكامل نظم المعلومات المحاسبية تؤدي إلى انعدام الارتباط بين النظم الفرعية مما يؤدي إلى انتشار ظاهرة الفساد المالي والإداري.

#### 5- دراسة (داود، 2015):

استهدفت الدراسة توضيح مفهوم الفساد وأنواعه وأسبابه وأشكاله وآثاره وكيفية مكافحته وتوصلت الدراسة إلى أن:

- المحسوبة من أخطر مظاهر الفساد الإداري.  
- آلية الأجور والرواتب تعتبر من أهم أسباب الفساد الإداري.  
- التباين في توزيع الثروات سبب رئيسي لتفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري، وأوصت الدراسة بضرورة تطوير قوانين مكافحة الفساد وتفعيل دور الرقابة.

#### 6- دراسة (التميمي، 2015):

استهدفت الدراسة بيان دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المملوكة للدولة في العراق، وتناولت الدراسة مفهوم وأهمية ومبررات الحوكمة، كما تناولت مفهوم الفساد المالي والإداري وأسبابه ومظاهره وآثاره، ومن أهم نتائجها أن الالتزام بآليات الحوكمة وقواعدها من قبل الشركات المملوكة للدولة يؤدي إلى الحد من الفساد المالي والإداري، وأوصت الدراسة بضرورة التزام الشركات بمبادئ الشفافية والإفصاح.

#### 7- دراسة (إبراهيم، 2016):

استهدفت الدراسة توضيح مفهوم الفساد المالي والإداري وأهم العوامل المحفزة للفساد، كما تناولت الحلول اللازمة لمعالجته والجهات المختصة لمكافحة الفساد المالي والإداري في العراق وذلك خلال دراسة ميدانية على عينة من موظفي مكتب المفتش العام لوزارة المالية ومجموعة من المدراء ورؤساء الأقسام، وتوصلت الدراسة إلى:

1. أسباب الفساد المالي والإداري متعددة منها أسباب (سياسية، اجتماعية، إدارية، اقتصادية).
2. إن غياب أو ضعف الشفافية والمساءلة القانونية للفسادين يعتبر من أهم أسباب الفساد المالي والإداري.
3. استمرار المدراء في مناصبهم لفترات طويلة يؤدي إلى استغلالهم لصلاحياتهم وتحقيق منافعهم الشخصية.
4. عدم وجود إجراءات رادعة في مكتب المفتش العام لمواجهة ظاهرة الفساد الإداري.

## 2/2 دراسات استهدفت دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري:

### 1- دراسة (ليبب، 2003):

استهدفت الدراسة تحليل ظاهرة الفساد المالي في قطاع الأعمال لمحاولة زيادة كفاءة أداء المراجعة الداخلية في مواجهة هذه الظاهرة، وقدمت الدراسة مجموعة من الضوابط القانونية والأخلاقية التي تؤدي إلى زيادة كفاءة المراجعة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي وتوصلت الدراسة إلى:

- وجود علاقة ارتباطية ضرورية بين كل من درجة كفاءة مهنة المراجعة الداخلية ومجموعة الضوابط المقترحة لزيادة الكفاءة.
- ضرورة تحسين كفاءة وفعالية الضوابط المقترحة كأداة لتحسين كفاءة مهنة المراجعة الداخلية.

### 2- دراسة (Coram .P, et al, 2008):

استهدفت الدراسة تحديد مدى قدرة المراجعة الداخلية على مواجهة والكشف عن اختلاس الأصول والحد من السلوك غير الأخلاقي داخل الشركات، وتضمنت دراسة استطلاعية حول حالات الاحتيال داخل منظمات القطاع العام في استراليا ونيوزلندا، وقد اكتشفت الدراسة 491 حالة احتيال داخل هذه المنظمات وتوصلت إلى:

- أن وظيفة المراجعة الداخلية يمكن أن تضيف قيمة للمنظمة وذلك من خلال تحسين عملية الرقابة لبيئة العمل الداخلية والكشف والتقرير عن عمليات الغش والاحتيال.
- أن المنظمات التي لديها وظيفة مراجعة داخلية يمكنها الحد من السلوك غير الأخلاقي مقارنة مع المنظمات التي لا تحتوي على وظيفة مراجعة داخلية.

### 3- دراسة (العيساوي، 2009):

استهدفت الدراسة بيان دور الرقابة الداخلية في مكافحة الفساد المالي، وتناولت مفهوم وأنواع وأشكال الفساد المالي وأسبابه وآثاره، كما تناولت مفهوم وأهداف وعناصر الرقابة الداخلية وإجراءات مكافحة الفساد ودور الرقابة الداخلية في مكافحة الفساد المالي وتوصلت الدراسة إلى:

1. أن الرقابة الداخلية تعتبر وسيلة فعالة لمكافحة الفساد المالي حيث أنها تستطيع منع وقوع المخالفات ومعالجتها في حينها.

2. ينبغي على الإدارة العليا دعم الرقابة الداخلية للحد من الفساد المالي

### 4- دراسة (Lin, et al, 2010):

استهدفت الدراسة إبراز دور وظيفة المراجعة الداخلية للشركات في الكشف عن نقاط الضعف المادية والتقارير عنها في ضوء متطلبات قانون أوكسلي الأمريكي الصادر عام 2002 وتضمنت الدراسة فحص العلاقة بين الضعف المادي المكتشف وبين خصائص وأنشطة المراجعة الداخلية وتوصلت الدراسة إلى ما يلي:

- وجود ارتباط عكسي بين اكتشاف نقاط الضعف المادية وبين مستوى التعليم الخاص بالمراجع الداخلي.

- وجود علاقة طردية بين اكتشاف نقاط الضعف المادية وبين ممارسة أنشطة التنسيق بين المراجعة الداخلية والخارجية.

### 5- دراسة (محمد، 2011):

استهدفت الدراسة توضيح مفهوم المساءلة ومجالاته وآلياته وتحديد الجهات التي تتولى ذلك ودور المراجعة الداخلية في تحقيقه، وتوصلت الدراسة إلى أن أكثر المتغيرات تأثيراً على دور المراجع في تحقيق المساءلة جاءت على النحو التالي على الترتيب:

- متغير الاستقلالية والموضوعية (معايير الخصائص).

- متغير طبيعة عمل المراجع الداخلي (معايير الأداء).

- متغير إجراءات تبليغ النتائج (معايير الأداء).

- متغير تخطيط مهام المراجع الداخلي (معايير الأداء).

- متغير مراقبة سير العمل (معايير الأداء).

كما أن معايير الخصائص أكثر تأثيراً على المراجعة الداخلية من معايير الأداء.



## 6- دراسة (Burnaby, et al, 2011):

استهدفت الدراسة اختبار كيفية تأثير المراجعة الداخلية على إمكانية التلاعب في مجالات القوائم المالية، واختلاسات الأصول والفساد وتكنولوجيا المعلومات، توصلت الدراسة إلى ما يلي:

- ضرورة توافر مجموعة من السلوكيات العامة لدى المراجع الداخلي مثل الشك، النظر إلى الأمور بطريقة منطقية.
- ضرورة توافر مجموعة من السلوكيات الخاصة لدى المراجع الداخلي مثل الاستقلالية، الموضوعية، التفكير الإبداعي.
- أهم المهارات التي يجب توافرها في المراجع الداخلي لاكتشاف التلاعب هي: المعرفة، المهارات التكنولوجية، المنهجية، مهارات التعامل مع الآخرين.

## 7- دراسة (البجوع، 2012):

استهدفت الدراسة تفعيل نظم الرقابة الداخلية للحد من ممارسات الفساد المالي والإداري في الوحدات الخدمية وتناولت الدراسة مفهوم وأنواع الفساد المالي والإداري وأهم أشكاله وأسبابه وآثاره، كما تناولت الدراسة مفهوم وأهداف وخصائص ومكونات الرقابة الداخلية ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري وتوصلت الدراسة إلى ما يلي: أن أهم أسباب الفساد المالي والإداري قصور سياسات الأجور عن توفير الحد الأدنى لمستلزمات المعيشة وتراكم الثغرات في القوانين وضعف نظام الرقابة الداخلية.

## 8- دراسة (ارسانيوس، 2013):

استهدفت الدراسة تقديم إطار مقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء الوحدات الاقتصادية والحد من ممارسات الفساد المالي، كما تناولت الدراسة مفهوم وأهداف المراجعة الداخلية والعلاقة بين المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر والعلاقة بين المراجعة الداخلية ولجان المراجعة وحوكمة الشركات، كما تناولت مفهوم وأنواع وأسباب الفساد المالي والإداري ودور المراجعة الداخلية في مكافحته وأوصت الدراسة بما يلي:

- ضرورة أن تتضمن معايير المراجعة معياراً خاصاً بمراجعة الفساد.
- ضرورة استقلال المراجع الداخلي حتى يتمكن من اكتشاف ممارسات الفساد المالي.
- ضرورة الاهتمام بمهنة المراجعة الداخلية في الشركات المصرية والعمل على تطويرها وتحسين مستوى أدائها.

## 9- دراسة (عابد، 2013):

استهدفت الدراسة توضيح أثر تطوير دور المراجع الداخلي في الحد من الفساد المالي والإداري وتناولت مفهوم الفساد وأنواعه وأسبابه وأشكاله وآثاره وانعكاساته، كما تناولت جوانب القصور في آليات المراجعة في مواجهة الفساد ودور المراجع الداخلي في مواجهة الغش والفساد، كما تناولت الأساليب والتقنيات الداعمة للمراجعة الداخلية في الحد من الفساد وأهمها تقنين نشر وظيفة الجودة، دور (PDCA) بمعنى (Plan, Do, Check, Act) الحلقات التكرارية - منحنيات التعلم، وأوصت الدراسة بضرورة تطوير دور المراجع الداخلي بالتدريب والتحسين المستمر وذلك لتحسين التأهيل العلمي والعملية له ودعمه بالتقنيات المساعدة لأداء العمل بكفاءة وفاعلية في كافة المجالات التي تتطلبها بيئة العمل المحيطة.

## 10- دراسة (الصانغ وآخرون، 2014):

استهدفت الدراسة توضيح دور المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية في الحد من الفساد الإداري، تناولت الدراسة التعريف بمنظمة الأنطوساي (INTOSAI) وأهدافها والمعايير الدولية بمنظمة الأنطوساي ودورها في تفعيل الأجهزة الرقابية في الحد من الفساد الإداري، كما تناولت تشكيلات المنظمة والتي تضم سبعة مجموعات على النحو التالي:

- المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأربوساي).
- المجموعة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأسوساي).
- المجموعة الأفريقية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأفروساي).
- المجموعة الأوروبية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأوروساي).
- اتحاد جنوب المحيط الهادي للهيئات العليا للرقابة المالية (سياساي).
- المنظمة الكاريبية للهيئات العليا للرقابة المالية (كاروساي).

- منظمة أرب اللاتينية للهيئات العليا للرقابة المالية (أولاسيفي).  
وأوصت الدراسة بضرورة تطبيق المعايير الدولية للرقابة المالية والصادرة عن (الأنتوساي) وتحويلها إلى تشريعات وذلك لدورها الفعال في تحقيق الاستقلال للأجهزة الرقابية والحد من الفساد الإداري.

#### 11- دراسة (غنيم، 2014):

استهدفت الدراسة إبراز دور لجان المراجعة كأحد آليات الحوكمة في مواجهة الفساد المالي، وتناولت الدراسة مفهوم وأهمية لجان المراجعة والمقومات والصلاحيات اللازمة لفعالية لجان المراجعة، كما تناولت مفهوم وأسباب الفساد وتأثيراته ومظاهره وتفعيل لجان المراجعة في مواجهة الفساد المالي وذلك من خلال دعمها كل من المراجعة الداخلية والخارجية وإدارة المخاطر وحوكمة الشركات، كما أجريت دراسة ميدانية لاختبار فروض البحث وتوصلت الدراسة إلى ما يلي:

1. هناك علاقة ارتباط قوية بين وجود لجنة مراجعة فعالة وبين تدعيم كلاً من المراجع الداخلي والخارجي وبالتالي الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري.
2. لا توجد فروق معنوية بين آراء أفراد العينة حول دول لجان المراجعة في تفعيل المراجعة الداخلية والخارجية وتقييم المخاطر في الحد من عمليات التلاعب والممارسات غير الأخلاقية، الأمر الذي ينعكس على مواجهة ظاهرة الفساد المالي.

#### 12- دراسة (عنبر، 2016):

استهدفت الدراسة الرقابة الداخلية ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات العامة، كما تناولت الدراسة مفهوم الرقابة الداخلية وعناصرها ومكوناتها ومعايير التدقيق الداخلي كما تناولت مفهوم وأنواع الفساد المالي والإداري وآثارها وقدمت الدراسة إطاراً مقترحاً لتصميم نظام الرقابة الداخلية وفقاً للمعايير التدقيق الدولية، وأوصت الدراسة بضرورة بذل الجهود لتشكيل جهة تهتم بمهنة المدقق الداخلي وتعمل على تنمية قدراتهم المهنية هذا بالإضافة إلى ضرورة استحداث قسم مستقل بالرقابة الداخلية في الجامعات حتى يضمن خريج قادر على رصد حالات الغش والفساد المالي والإداري.

#### 13. دراسة (حمد، 2016):

استهدفت الدراسة إبراز دور الاتجاهات المعاصرة للتدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي والإداري، وتناولت مفهوم الاتجاهات المعاصرة في التدقيق الداخلي، كما تناول مفهوم وأشكال الفساد والعوامل المساعدة على إنتشاره وآثاره وإستراتيجية الحد منه، وقدمت الدراسة دليل إرشادي لعمل التدقيق الداخلي وتوصلت الدراسة إلى ما يلي:

- تلعب أجهزة التدقيق الداخلي دوراً هاماً في رفع مستوى الأداء المالي والإداري الحكومي وتعد العنصر الأساسي في حماية الممتلكات والأموال العامة.
- تم توسيع وتطور مفهوم التدقيق الداخلي فلم يعد يقتصر على فحص وتقييم مدى سير العمل وفقاً للأنظمة الموضوعية بل أصبح يتسم بنطاق استشاري لمساعدة الوحدة الاقتصادية على تحقيق أهدافها وإضافة قيمة إلى عملياتها.

#### 14- دراسة (مشكور، 2016):

استهدفت الدراسة توضيح العلاقة بين نظام الحوكمة وجودة التدقيق وأثر ذلك في مكافحة الفساد المالي والإداري في العراق، ذلك من خلال دراسة ميدانية على عينة مختارة من المدققين، وتناولت الدراسة مفهوم وأهمية وأهداف وأساليب وأطراف الحوكمة والأبعاد المحاسبية لها، كما تناولت مفهوم وأهمية وخصائص جودة التدقيق ومفهوم وأنواع وأسباب وآثار الفساد المالي والإداري ودور كل من حوكمة الشركات وجودة التدقيق في مكافحة الفساد المالي والإداري وتوصلت الدراسة إلى ما يلي:

- توجد علاقة ارتباط معنوية بين نظام الحوكمة والفساد المالي والإداري.
- توجد علاقة ارتباط معنوية بين جودة التدقيق والفساد المالي والإداري.
- توجد علاقة ارتباط معنوية بين حوكمة الشركات وجودة التدقيق وبين الفساد المالي والإداري.

## 15- دراسة (غنيم، 2016):

استهدفت الدراسة تعميق المعرفة بمحددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في مواجهة الفساد المالي وذلك من خلال دراسة ميدانية في البيئة السعودية وقدمت الدراسة دليلاً ميدانياً على أن محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية تؤثر إيجابياً على جودة أنشطة المراجعة الداخلية، كما أكدت الدراسة على عدم وجود فروق معنوية بين آراء أفراد العينة حول دور جودة أنشطة المراجعة الداخلية كأحد آليات حوكمة الشركات في مواجهة الفساد المالي والإداري، أوصت الدراسة بما يلي:

1. ضرورة وضع الضوابط والآليات لاختيار المراجعين الداخليين في الشركات والبنوك السعودية.

2. ضرورة تحسين وتطوير وسائل الاتصال والتعاون المستمر بين المراجع الداخلي وكلاً من المراجع الخارجي ولجنة المراجعة للكشف عن حالات الفساد المالي والإداري.

## 16- دراسة (Kofi Osei Adul, 2016):

استهدفت الدراسة توضيح تأثير البيئة الرقابية ونوع المراجع الداخلي على أداء المراجعين الداخليين في الكشف عن الاحتيال في غانا وذلك من خلال دراسة ميدانية على عينة من المراجعين الداخليين، وتوصلت الدراسة إلى أن كل من بيئة الرقابة ونوع المراجع الداخلي والشهادات العلمية الحاصل عليها ومهارات تحليل البيانات تعتبر من أهم العوامل التي تؤثر في قدرة المراجع الداخلي في الكشف عن الغش والاحتيال المالي داخل المنظمات، وأوصت الدراسة بضرورة دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين للارتقاء بأنفسهم بشكل مهني.

## 17- دراسة (عنبر، 2018):

استهدفت الدراسة إبراز فاعلية أداء أجهزة التدقيق الداخلي في مكافحة الفساد الإداري والمالي وذلك من خلال دراسة تحليلية استطلاعية لآراء عينة من المدققين الداخليين العاملين في جامعة القادسية، وتناولت الدراسة التحليلية مفهوم وأنواع الفساد المالي والإداري وخصائص الفساد المالي والإداري وتوصلت الدراسة الاستطلاعية إلى أن:

- أن التطبيق السليم للخطط والإجراءات الموضوعية من قبل أجهزة التدقيق الداخلي له دور واضح في مواجهة الفساد الإداري والمالي.

- أن الاتجاه العام لأفراد وعينة البحث يتجه نحو الاتجاه الأعلى في تقييم تأثير مهام أجهزة التدقيق الداخلي على رفع فاعلية أدائها في الكشف عن ممارسات الفساد المالي والإداري في المؤسسات وأوصت الدراسة بضرورة العمل على بناء مهارات ومعارف أجهزة التدقيق الداخلي بصورة مستمرة وبما ينعكس على فاعلية أدائها في مكافحة الفساد المالي والإداري والحد منه.

## 18- دراسة (ناصر، 2018):

استهدفت الدراسة توضيح دور التدقيق الداخلي في مكافحة الفساد المالي والإداري، وتناولت الدراسة مفهوم وأنواع الفساد وأسبابه وإجراءات مكافحته، كما تناولت مفهوم وأهداف وأنواع التدقيق الداخلي وضمان المدقق الداخلي ومسئوليته كما قدمت دراسة ميدانية لدراسة العلاقة بين المراجع الداخلي وممارسات الفساد المالي والإداري وتوصلت الدراسة إلى:

- ضعف التأهيل المهني للمراجع يؤدي إلى ظهور ظاهرة الفساد المالي والإداري.

- عدم وضوح وتعقيد القوانين الخاصة بالأمور المالية للعاملين في الوحدات الحكومية أدى إلى ظهور مشكلة الفساد المالي والإداري.

- ضعف فاعلية التدقيق الداخلي ساهم في وجود حالة الفساد المالي والإداري.

## 3/2 تقييم الدراسات السابقة:

من خلال استقراء الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث يمكن للباحث استخلاص النتائج التالية:

1. اتفقت معظم الدراسات علي ان اهم اسباب الفساد هي :- نقض الشفافية في التقارير المالية – ضعف ومرونة النظم القانونية – ضعف نظم الرقابة الداخلية – انخفاض كفاءة المراجع الداخلي.
2. أكدت معظم الدراسات علي ان اهم أليات الحد من الفساد المالي والإداري هي :- تفعيل دور لجان المراجعة الداخلية ، دور متطلبات الحوكمة – تفعيل دور محددات جودة المراجعة الداخلية .
3. أكدت بعض الدراسات علي ضرورة توافر مجموعة من السلوكيات لذي المراجع الداخلي (الاستقلال – الموضوعية – النظر إلي الامور بطريقة منطوية – المهارات التكنولوجية ) حتي يتمكن من اكتشاف الفساد المالي والإداري .
4. أكدت بعض الدراسات علي ضرورة تفعيل معايير منظمة الإنتوساي للحد من الفساد المالي والإداري .
5. تعتبر هذه الدراسة امتداد للدراسات السابقة وأهم ما يميزها أنها تحاول تقديم إطار مقترح وشامل لتطوير دور المراجع الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري وذلك من خلال التكامل بين متطلبات الحوكمة ولجان المراجعة والمعايير الدولية للرقابة المالية (الأنتوساي) مع ضرورة توافر مجموعة من المقومات والخصائص والمهارات للمراجع الداخلي.

### ثالثاً: المراجعة الداخلية

#### ودورها في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري

##### 1/3 التأسيس العلمي للفساد المالي والإداري:

##### 1/1/3 مفهوم الفساد المالي والإداري:

ليس هناك تعريفاً محدداً للفساد بالمعنى الذي يستخدم فيه المصطلح اليوم ولكن ظاهرة الفساد حظيت في الآونة الأخيرة باهتمام الباحثين في مختلف التخصصات ويختلف تعريف الفساد Corruption باختلاف الحقل العلمي للباحث، فمن وجهة نظر الباحثين الاقتصاديين تركز بحوثهم في الفساد على العلاقة بين الاستثمار والتنمية الاقتصادية من ناحية ونوعية المؤسسات الحكومية من ناحية أخرى، أما البحوث القانونية تعتبر الفساد انحرافاً عن الالتزام بالقواعد القانونية، بينما يرى علماء الاجتماع أن الفساد علاقة اجتماعية تتمثل في انتهاك قواعد السلوك الاجتماعي فيما يتعلق بالمصلحة العامة. (داود، 2015) وتتفق منظمة الشفافية الدولية مع صندوق النقد الدولي على أن الفساد هو إساءة استخدام السلطة العامة لتحقيق منافع شخصية. (عابد، 2013)

ويعرف الفساد على أنه استغلال موظفي الدولة لمواقعهم وصلاحياتهم للحصول على كسب غير مشروع أو منافع يتعدى تحقيقها بطرق مشروعة. (الكبيسي، 2006) ويعرف الفساد على أنه الخروج عن القوانين واللوائح والأنظمة وعدم الالتزام بها أو استغلال الثغرات في مضمونها، من أجل تحقيق مصالح سياسية أو اقتصادية أو مالية أو اجتماعية لصالح الفرد أو لصالح جماعة معينة وفي الغالب سلوك منحرف أو تصرف يخالف الواجبات الرسمية. (البكوع، 2012)

ويعرفه (بسيوني، 2016) على أنه تصرف يقوم به شخص بقصد غير مقبول بهدف الحصول على بعض المنافع له أو لأقاربه.

وقد عرفته موسوعة العلوم الاجتماعية على أنه سوء استخدام النفوذ العام لتحقيق مكاسب خاصة ويشتمل ذلك على جميع رشاي المسؤولين المحليين أو الوطنيين أو السياسيين ولكنه لا يتضمن الرشاي التي تحدث في القطاع الخاص. (التميمي، 2015)

من العرض السابق يتضح للباحث أنه لا يوجد تعريف محدد للفساد حيث وردت تعريفات متعددة بصياغات مختلفة وكل منها ركز على جانب أو جوانب معينة إلا أنها تتفق في أن الفساد ظاهرة خطيرة تكمن في سوء استخدام الموقع الوظيفي العام لتحقيق مصلحة خاصة للفرد أو لجماعة معينة.

وفي ضوء هذا السياق يمكن تعريف الفساد على أنه سوء استخدام السلطة أو الوظيفة والخروج عن أحكام القوانين والتشريعات واللوائح وعدم الالتزام بأخلاقيات الوظيفة من قبل فرد أو جماعة بهدف الحصول على منافع غير مشروعة مما يؤدي إلى ضعف الكفاءة والفاعلية في الأداء وبالتالي عدم تحقيق الأهداف المرجوة.

2/1/3 أنواع الفساد:

- الفساد السياسي:

ويتعلق بالانحرافات المالية ومخالفة القوانين والأحكام التي تنظم المؤسسات السياسية في الدولة، وتتمثل مظاهر الفساد السياسي في غياب الديمقراطية وسيطرة نظام حكم الدولة على الاقتصاد وتفشي المحسوبية. (ناصر، 2018)

- الفساد المالي:

ويتمثل في الانحرافات المالية ومخالفة القواعد والأحكام المالية التي تنظم سير العمل المالي والإداري في الدولة ومؤسساتها ومخالفة التعليمات الخاصة بالأجهزة الرقابية (الجهاز المركزي للمحاسبات) وتتمثل مظاهر الفساد المالي في الرشاوي والاختلاس والتهرب الضريبي والاحتيال المالي (عابد 2013).

- الفساد الإداري:

ويتمثل في الانحرافات الإدارية والوظيفية والتنظيمية من أبرز مظاهره في إساءة استخدام الوظيفة، عدم تحمل المسؤولية، إقضاء أسرار الوظيفة، عدم التعاون في العمل الجماعي واحترامه. (سعود وآخرون، 2017)

- الفساد الأخلاقي:

ويتمثل في الانحرافات الأخلاقية والسلوكية المتعلقة بسلوك الموظف الشخصي وتصرفاته ومن أهم مظاهره أن يستغل السلطة لتحقيق أهداف شخصية له على حساب المصلحة العامة، أن يمارس المحسوبية بشكلها الاجتماعي دون النظر إلى اعتبارات الكفاءة والجدارة عند تعيين الموظفين.

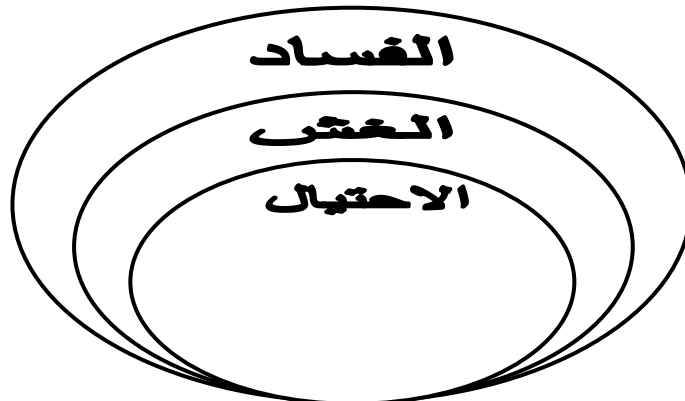
3/1/3 العلاقة بين الفساد والغش والاحتيال:

يرى (Houck, et al, 2006) أن الغش هو أفعال احتيالية يتم القيام بها للحصول على مزايا بالاعتماد على افتراضات خاطئة والغش يعتمد على ثلاثة عناصر تسمى مثلث الغش الضلع الأول هو الدوافع لارتكاب الغش، الضلع الثاني هو توفير الفرصة لارتكاب الغش، الضلع الثالث وجود مبررات لمرتكبي الغش.

أما الاحتيال فهو جريمة اقتصادية يتضمن نوعاً من الغش أو الخداع ويعتمد على تشويه المعلومات والحقائق من أجل تحقيق منافع خاصة أي أنه خلط الشيء الرديء بالجيد بغرض إظهاره على غير حقيقته لتحقيق منفعة شخصية.

أما الفساد فهو سوء استخدام الوظيفة العامة من أجل تحقيق منافع خاصة.

وفي ضوء ما سبق يتضح للباحث أن مفهوم الفساد أشمل وأعم من مفهومي الغش والاحتيال حيث أن الفساد يتضمن كل من الغش والاحتيال، ويمكن توضيح العلاقة بين الغش والاحتيال والفساد بالشكل الآتي:



شكل رقم (1) العلاقة بين الفساد والغش والاحتيال

### 4/1/3 أسباب الفساد:

من خلال استقراء الدراسات السابقة في مجال الفساد (البكوع، 2012 – إبراهيم، 2016 – النعيمي، 2014) (Marylow, et al, 2008) يمكن للباحث استخلاص أهم أسباب الفساد على النحو التالي:

1. عدم الالتزام بالشفافية المحاسبية ومعايير الإفصاح المحاسبي.
2. الاجتهادات الشخصية في تفسير القوانين المالية والإدارية وكيفية تطبيقها.
3. ضعف أداء أجهزة الرقابة المالية.
4. تهاون الإدارة في معالجة الانحرافات والفساد وعدم تطبيق الجزاءات الرادعة.
5. ضعف نظم الرقابة الداخلية يسهل تمرير العمليات المالية غير المشروعة.
6. انخفاض معدلات الأجور ورغبة العاملين في رفع مستوى المعيشة بما يتلائم مع الوضع الراهن يؤدي إلى تفشي حالات الفساد.
7. ضعف المؤسسات الرقابية الخارجية وعدم اتسامها بالحسم، مما يفتح المجال لبروز حالات الفساد.
8. نقص كفاءة الأجهزة الإدارية.
9. ضعف و مرونة النظم القانونية والتشريعية.
10. ضعف آليات وأساليب حوكمة الشركات.
11. عدم ملائمة نظم الثواب والعقاب في المؤسسات.

### 5/1/3 الممارسات الاحتياطية لحالات الفساد المالي والإداري:

- من خلال استقراء الدراسات السابقة (أحمد، 2013 – حمد، 2016 – النعيمي، 2014 - إبراهيم، 2016 – عنبر، 2018 – دراوسي، الهادي، 2012 – عابد، 2013) يمكن للباحث استخلاص أهم الممارسات الاحتياطية لحالات الفساد المالي والإداري على النحو التالي:
1. سوء استغلال الموارد من خلال غش وفساد الموظفين والإداريين.
  2. سو استغلال المنصب القيادي عن طريق تهرب بعض المديرين من دفع الضرائب.
  3. تضليل القوائم المالية من خلال فساد المراجع الخارجي.
  4. إدارة الارباح من خلال سوء إستغلال مرونة القواعد والمعايير المحاسبية.
  5. المبالغة في تقييم عناصر الأصول والالتزامات.
  6. المعالجات الخاطئة للأصول غير الملموسة مثل تكاليف البحوث في التطوير وتحميلها على قائمة الداخل بدلاً من رسملتها.
  7. سرقة وضياع أصول الشركة من خلال استخدام أساليب الفساد المنظمة صعبة الاكتشاف.
  8. سوء استغلال أصول وموارد الشركة من خلال الاختلاسات والرشاوي.
  9. الغش المعتمد من خلال استخدام أساليب المحاسبة الاحتياطية لتضليل القوائم المالية.
  10. حالات غسل الأموال.
  11. الفساد من خلال التجارة بالمعلومات الداخلية.
  12. الفساد من خلال حالات الانتهاكات الضريبية من قبل الشركة.
  13. تقديم الرشاوي للمسؤولين تعتبر من أخطر وأسوأ ممارسات الفساد الإداري.
  14. المحاباة والمحسوبية.
  15. التلاعب بشروط ومواصفات العقود، فقد يتم التعاقد على تنفيذ مشاريع معينة بمواصفات ومعايير ذات جودة عالية إلا أن التنفيذ الفعلي يكون بمواصفات ضعيفة وسيئة.

### 6/1/3 الآثار المترتبة على الفساد المالي والإداري:

من خلال استقراء الدراسات السابقة (داود، 2015 – النعيمي، 2014 – إبراهيم، 2016 – البكوع، 2012 – العيساوي، 2009 - عابد ، 2013) يتضح للباحث أن للفساد آثار عديدة من النواحي الاقتصادية والاجتماعية و الإدارية يمكن عرضها على النحو التالي:

#### - آثار الفساد الاقتصادية

- يؤدي الفساد إلى العديد من النتائج السلبية على التنمية الاقتصادية ومنها:
- ضعف الاستثمار وهروب رأس المال خارج البلاد مما يؤدي إلى زيادة معدلات البطالة.
- سوء توزيع الموارد.

- عدم العدالة في توزيع الدخل والثروة.
- الحد من النمو الاقتصادي.
- هجرة الكفاءات الاقتصادية والتي ترفض المشاركة في عمليات الفساد.
- عزوف الدول المانحة عن تقديم المعونات والمساعدات التنموية.
- ضعف مستوى الإنتاجية.
- تدني المعدلات الضريبية مما يؤدي إلى انخفاض الإيرادات وبالتالي عجز الموازنة العامة للدولة.

#### - آثار الفساد الاجتماعية:

1. انعدام المهنية في العمل وانتشار عدم المسؤولية والنوايا السلبية لدى أفراد المجتمع.
2. تراجع مستويات المعيشة نتيجة لتراجع معدلات النمو الاقتصادي.
3. انتشار الجرائم بسبب غياب القيم والشعور بالظلم لدى الغالبية التي تؤدي إلى الاحتقان الاجتماعي بين أفراد المجتمع.
4. الحد من تقديم الخدمات، وارتفاع تكلفة الخدمات العامة.
5. ترسيخ المفاهيم السلبية مثل الأنانية والمصلحة الذاتية.

#### - آثار الفساد على النواحي الإدارية:

1. يؤدي الفساد إلى عدم وجود الشخص المناسب في المكان المناسب بسبب سيطرة الوساطة والرشوة والمحسوبية.
2. عدم احترام أوقات ومواعيد العمل (الإخلال بقواعد العمل).
3. الامتناع عن أداء العمل أو التراخي والتكاسل.
4. عدم تحمل المسؤولية وإنشاء أسرار الوظيفة والخروج عن العمل الجماعي.

#### 7/1/3 آليات مكافحة الفساد المالي والإداري:

من خلال استقراء الدراسات السابقة (داود، 2015 – إبراهيم، 2016 – سعود وآخرون، 2017 – ناصر، 2018) يمكن للباحث استخلاص أهم آليات مكافحة الفساد المالي والإداري على النحو التالي:

1. اتخاذ الإجراءات المناسبة تجاه مرتكبي المخالفات من الموظفين سواء كانت هذه المخالفات (قانونية أو إدارية أو أخلاقية).
  2. تفعيل دور المساءلة بمعنى أن يقوم المسئول بتقديم تقارير دورية مستمرة وفي فترات معينة حول سير العمل في المؤسسة بشكل تفصيلي.
  3. الشفافية بمعنى وضوح إجراءات العمل داخل المؤسسة ووضوح العلاقات بين الإدارات المختلفة.
  4. صياغة القوانين التي تحارب الفساد وبكل أنواعه.
  5. دعم وتعزيز دور الهيئات الرقابية العامة.
  6. إجراء تنقلات دورية للموظفين المكلفين بتقديم خدمات عامة.
  7. تبني نظام ديمقراطي يوفر العدالة والمساواة وتكافؤ الفرص.
  8. تحقيق العدالة في توزيع الثروات والدخول.
  9. تحسين مستويات الأجور خاصة للفئات التي تتعامل مع الجمهور.
  10. تخفيض عدد القوانين والتعليمات وتبسيط الإجراءات في الوحدات الإدارية والمالية.
  11. تنمية دور الجماهير في مكافحة الفساد من خلال برامج التوعية التي تنشر عن طريق وسائل الإعلام المختلفة ومؤسسات المجتمع المدني والمؤسسات التعليمية.
  12. تفعيل كل من آليات حوكمة الشركات ومتطلبات لجان المراجعة ومتطلبات قانون أوكسلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري.
  13. تفعيل دور المراجعة الداخلية في اكتشاف ممارسات الفساد المالي والإداري.
- وتعتبر المراجعة الداخلية أحد الآليات الهامة للحد من الفساد المالي والإداري حيث أن وظائف المراجعة الداخلية هي أشبه ما تكون بالخدمات الوقائية لحماية أموال الوحدة الاقتصادية وحماية الخطط الإدارية من الانحراف.

## 2/3 دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري:

### 1/2/3 مفهوم المراجعة الداخلية:

لقد تطور مفهوم المراجعة الداخلية بصورة ملحوظة خلال العقدين الأخيرين من القرن العشرين، وبداية القرن الحادي والعشرين، مازال يطور حتى الآن، وفيما يلي أهم التعريفات الخاصة بالمراجعة الداخلية:

- عرفت المراجعة الداخلية على أنها نشاط تقييمي مستقل تقوم به إدارة أو قسم داخل المؤسسة مهمته فحص الأعمال المختلفة في المجالات المحاسبية والمالية والتشغيلية وتقييم أداء الإدارات والأقسام في هذه المؤسسة، ذلك كأساس لخدمة الإدارة العليا. (حجازي، 2010)

- وعرفها الاتحاد الأوروبي "بأنها وظيفة تقييمية مستقلة وموضوعية يتم إنشاؤها داخل المنشأة لفحص وتقديم أنشطتها المختلفة وذلك بغرض مساعدة المسؤولين داخل المنشأة في القيام بمسئولياتهم بدرجة عالية من الكفاءة والفعالية ذلك عن طريق توفير التحليل والتضمين والتوصيات والمعلومات التي تتعلق بالرقابة على الأنشطة التي يتم فحصها. (أحمد، 2008)

- وعرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في معيار المراجعة الدولي رقم 610 على أنها نشاط تقييمي يتم تقديمه بخدمة المؤسسة وتشمل على فحص وتقييم ورقابة كفاءة وفاعلية الرقابة الداخلية. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2012)

- عرفها معهد المراجعين الداخليين (IIA) على أنه نشاط تأميني واستشاري مستقل وموضوعي مصمم لإضافة القيمة وتحسين عمليات المنظمة ومساعدتها في تحقيق أهدافها بواسطة إكساب المنظمة آلية منظمة ومنهج انضباطي لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر وعمليات حوكمة الشركات. (IIA, 2000).

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف المراجعة الداخلية على أنها وظيفة مستقلة داخل المنظمة تقوم على عملية فحص وتقييم الجوانب المالية وغير المالية من قبل شخص مؤهل علمياً ومهنيًا في ضوء مجموعة من المعايير الموضوعية وتقديم التقارير الدورية للإدارة بما يساعد على خلق قيمة مضافة.

من العرض السابق يتضح للباحث عن مفهوم المراجعة الداخلية تطور من خلال عدة مراحل (فحص السجلات المحاسبية، فحص الالتزام، اختبار الإجراءات، تقييم الرقابة، تقييم ودعم إدارة المخاطر، إضافة القيمة).

ومن خلال التطور في مفهوم المراجعة الداخلية يتضح للباحث ما يلي:

- اتساع نطاق المراجعة الداخلية ليشمل المراجعة التشغيلية، مراجعة الاقتصاد والكفاءة والفاعلية.
- أصبحت المراجعة الداخلية نشاط استشاري يخدم جميع المستويات الإدارية داخل المنظمة.
- أصبحت المراجعة الداخلية أداة لتقييم أداء المنظمة ككل بما فيها الإدارة العليا.
- أصبحت المراجعة أداة من أدوات الحوكمة للحد من السلوك غير الأخلاقي في المنظمات.
- أصبح للمراجعة الداخلية دور حيوي في الكشف عن نقاط الصنف المادية والتقرير عنها.
- أصبح للمراجعة دور حيوي في دعم وتقييم إدارة المخاطر.
- أصبح للمراجعة دور في خلق قيمة مضافة للمنشأة.

### 2/2/3 أهداف المراجعة الداخلية:

من خلال استقراء الدراسات السابقة (ارسانيوس، 2013 - 2003 - Pungas، - البكوع، 2012 - ناصر، 2018 - عنبر، 2018 - المعيار الدولي رقم 610) يتضح للباحث أن أهداف المراجعة الداخلية تطورت مع التطور في مفهومها ويمكن للباحث استخلاص أهم أهداف المراجعة الداخلية في الوقت الحاضر على النحو التالي:

1. حماية الأصول من السرقة والاحتيال.
2. ضمان التزام المنظمة بالأنشطة التي تحقق أهدافها.
3. مراقبة صحة ودقة البيانات الواردة في الوثائق والتقارير المحاسبية.
4. تقييم مستوى الإنجاز المحقق.
5. تقييم كفاءة وجودة تنفيذ العمليات.



6. ضمان الالتزام باللوائح والقوانين المنظمة للمهنة.
7. ضمان الكشف عن نقاط الضعف المادية للتأكيد على جودة العمل الميداني.
8. تقييم كفاءة أنشطة المراجعة المرتبطة بإعداد التقارير المالية.
9. تتبع الغش والتصرفات غير الأخلاقية التي لها تأثير على البيانات المالية.
10. الرقابة على خطط الإدارة ومتابعة تنفيذها.
11. مراجعة إجراءات إدارة المخاطر.

### **3/2/3 دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري:**

ينبغي على المراجع الداخلي عند تقييم نظام الرقابة الداخلية الأخذ في الاعتبار جميع مكوناته، حيث حدد تقرير لجنة (COSO) خمس مكونات رئيسية لنظام الرقابة الداخلية هي:

1. بيئة الرقابة (النزاهة – القيمة الأخلاقية – كفاءة الموظفين – سياسة الإدارة).
2. تقييم وتحديد المخاطر (تحليل إدارة المخاطر).
3. أنشطة الرقابة (السياسات والإجراءات المتخذة).
4. المعلومات والاتصال (توافر نظام معلومات للمنشأة).
5. المتابعة (عملية تقييم جودة أداء نظام الرقابة الداخلية).

ويرى الباحث في ظل وجود هذا الإطار سوف يتمكن المراجع الداخلي من تقييم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ككل وتقييم جميع أنشطة المنشأة وتحديد جوانب القصور بشكل دقيق مما يساعده على كشف ممارسات الفساد المالي والإداري، حيث أن نظام الرقابة الداخلية يعتبر أحد الأركان الأساسية للمراجعة الداخلية لمواجهة الفساد المالي والإداري والحد منه وإن ضعف هذا النظام سوف يؤدي إلي مزيد من ممارسات الفساد المالي والإداري وعدم وجود نظام رقابة داخلية فعالة يعني وجود العديد من المخالفات والإنحرافات المالية وممارسة الفساد بكل أشكاله . مما يتطلب ضرورة إجراء تقييم ذاتي لنظم الرقابة الداخلية بما يمكنها من اكتشاف والحد من ممارسات الفساد المالي والإداري.

### **رابعاً: الإطار المقترح لتحسين جودة أداء المراجع الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري**

يرى الباحث أنه لقيام المراجعة الداخلية بالدور الهام والفعال في اكتشاف ممارسات الفساد المالي والإداري والحد منها لابد من توافر بعض المقومات والأدوات التي تساعدها على تحقيق ذلك، ولذا يقترح الباحث ضرورة توافر المحاور التالية كإطار فكري لتحسين جودة أداء المراجع الداخلي في اكتشاف والحد من حالات الفساد المالي والإداري بمنظمات الأعمال وهي:

**4/1 المحور الأول: ضرورة توافر متطلبات تحقيق الممارسة الفعالة للمراجعة الداخلية:**  
ويرى الباحث أن هذه المتطلبات يمكن تحديدها من خلال التكامل بين متطلبات كل من الحوكمة ولجان المراجعة ومنظمة الأنتوساي على النحو التالي:

#### **4/1/1 البعد الأول: متطلبات الحوكمة:**

لقد اختلفت الآراء حول تعريف الحوكمة حيث رأى البعض تسميتها بالإدارة الرشيدة أو الإدارة الحاكمة والبعض الآخر يرى تسميتها بالتحكم المؤسسي، وفيما يلي بعض التعريفات لحوكمة الشركات:-

- تعرف على أنها "مجموعة من القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف المنشأة". (أبو السعود، 2005)
- وتعرف حوكمة الشركات على أنها النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمساءلة والنزاهة والشفافية. (حماد، 2005)
- كما تعرف على أنها "مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركات والمساهمين وأصحاب المصالح فيها وذلك عن طريق الإجراءات والأساليب التي تستخدم لإدارة شؤون الشركة وتوجيه أعمالها من أجل ضمان تطوير الأداء والإفصاح والشفافية والمساءلة بها وتعظيم الفائدة للمساهمين على المدى الطويل ومراعاة مصالح الأطراف المختلفة". (Demirag, 2000)

- وقد عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD بأنها الأسلوب الذي يتخذه ذوي المصالح في الشركة لتحقيق مصالح معينة، كما أنها مجموعة من الإجراءات والهياكل التي تستخدم لإدارة وتوجيه أعمال وشؤون الشركة من أجل ضمان تعزيز الأداء والشفافية بالشركة وتعظيم الفائدة للمساهمين على المدى الطويل مع مراعاة مصالح الأطراف المختلفة والتأكد على استعراض حاجات ذوي المصلحة من المعلومات". (سلام، 2015)
- من خلال استعراض التعريف السابقة يمكن للباحث استخلاص الحقائق التالية:**
- أن الحوكمة هي مجموعة من الأنظمة والقوانين التي تعمل على تنظيم عمل الشركات وتخضعها للرقابة على أدائها من أجل حماية مصالح المستثمر.
- تتضمن الحوكمة مجموعة من المعايير التي تضمن حقوق أصحاب المصالح والمساهمين بما يخدم مصالحهم ولا يتعارض مع أهداف الشركة.
- تتضمن الحوكمة مجموعة من معايير الرقابة التي تحدد مسؤوليات مجلس الإدارة من أجل تطوير الشركة.
- تنظم الحوكمة العلاقة بين الأطراف الثلاثة (مجلس الإدارة، أصحاب المصالح، والمستثمرين الحاليين والمرقبين).

### **أهمية الحوكمة:**

- تتمثل أهمية الحوكمة في العناصر التالية: (فراج، 2015، مشكور، 2016)
1. تحقيق المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري الذي تواجهه المنشآت والدول.
  2. جذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار في المشروعات الوطنية.
  3. زيادة القدرة التنافسية للمنشآت الوطنية وفتح أسواق جديدة.
  4. تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية.
  5. زيادة فعالية المراجعة الخارجية.
  6. دعم نظام الإفصاح وتحقيق الشفافية من خلال نظام الرقابة الداخلية والمعلومات التي تتضمنها التقارير الحالية.
  7. حماية الوحدات الاقتصادية من الوقوع في الأخطاء المحاسبية من خلال الالتزام بالقوانين والقواعد والمعايير يؤدي استقرار نشاط الوحدات الاقتصادية وتجنب الأزمات المالية.
- ولتوافر حوكمة فعالة لابد من وجود مجموعة من المقومات تتمثل في: (حسانين، 2009)
- توافر القوانين واللوائح لضبط الأداء.
  - وجود عدد من اللجان أهمها لجنة المراجعة وتكون ثابتة لمجلس الإدارة.
  - وضوح السلطات والمسؤوليات بالهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية.
  - فعالية التقارير والشفافية وتوفير المعلومات.
  - تعدد الجهات الرقابية على أداء الوحدة الاقتصادية.
- وتسعى قواعد وضوابط الحوكمة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها ما يلي:**
- (سلام، 2015)
- مراعاة مصالح وحقوق المساهمين وحمايتهم.
  - حماية حقوق حملة الوثائق والمستندات ذات الصلة بفعالية الشركات.
  - حماية حقوق ومصالح العاملين في الشركات بكافة فئاتهم.
  - تحقيق الشفافية في جميع أعمال الشركات.
  - تحقيق وتأمين العدالة لكافة أصحاب المصالح والمتعاملين مع المنشأة.
  - تأمين حق المساءلة أمام أصحاب الحقوق لإدارة المنشأة.
  - الحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة.
  - الالتزام بأحكام القوانين والتشريعات والضوابط الإشرافية والرقابية.
  - العمل على تأكيد مراجعة الأداء لكافة أنشطة المنشأة وذلك من خلال لجان مراجعة مستقلة عن الإدارة التنفيذية.
  - محاسبة الإدارة التنفيذية أمام المساهمين.

- الحد من المخاطر حيث أنها تعمل على إنشاء أنظمة فعالة لإدارة مخاطر العمل المؤسسي مما يؤدي الي الحد من الأزمات المالية.

### دور حوكمة الشركات في الحد من الفساد المالي والإداري:

إن تفعيل تطبيق أساليب حوكمة الشركات يساهم في تحسين بيئة التنظيم وتحقيق الشفافية والإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية مما يساعد على الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري في منشآت الأعمال وذلك من خلال تحقيق ما يلي:

- إن وجود نظام فعال للحوكمة يؤدي إلى تحقيق درجة عالية من الشفافية والموضوعية والحيادية مما يساهم في عملية عدم التلاعب في حقوق والتزامات المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح والأطراف ذات العلاقة الأمر الذي يساعد في مكافحة الفساد المالي والإداري.

- بموجب لوائح وقوانين الحوكمة التي تنظم عمل الوحدات الاقتصادية فإنه يحق للمساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح والأطراف الأخرى ذات العلاقة في الشركات مساءلة ومحاسبة أعضاء مجلس الإدارة والموظفين في حالة وجود أي قصور في أداء العمل مما يساعد في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري.

- **في ضوء ماسبق** ، يري الباحث ان أهم اليات الحوكمة لتفعيل دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري هي

- 1- الالتزام بتطبيق القوانين واللوائح لضبط الأداء.
- 2- الشفافية وتوفير المعلومات بشكل دوري.
- 3- وضوح السلطات والمسئوليات.
- 4- تعدد الجهات الرقابية على أداء الوحدات الاقتصادية.
- 5- استقلالية اللجان.

### 2/1/4 البُعد الثاني: متطلبات لجان المراجعة:

تعتبر لجان المراجعة من أهم المفاهيم الحديثة في المراجعة لما لها من أهمية في تطوير المهنة، وقد عرفها (Braiotta, 2010) بأنها إحدى اللجان الفرعية المنبثقة من مجلس الإدارة ويتم تشكيلها من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وتهدف إلى الإشراف والمتابعة على أداء المراجع الداخلي والخارجي والإشراف على إدارة المخاطر وكذلك التأكد من حوكمة الشركات. كما تعرف على أنها لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة وعضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين الذين لديهم خبرة في مجال المحاسبة والمراجعة وتكون مسؤولة عن الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية ومراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية، ومراجعة وظيفتي المراجعة الداخلية والخارجية ومراجعة مدي الالتزام بقواعد حوكمة الشركات. (سليمان، 2006)

ويعرفها المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين بأنها "لجنة مكونة من مدراء الشركة غير التنفيذيين والذين ترتكز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة وتتخصص أنشطتها في ترشيح المراجع الخارجي وتحديد نطاق المراجعة ونتائجها وكذلك الرقابة الداخلية للشركة وجمع المعلومات المالية المعدة للنشر. (CICA, 1992)

ويعرف قانون (Sarbanes Oxley) لجنة المراجعة (Audit committee) على أنها لجنة أو هيئة أو ما يعادلها، تم إنشاؤها وتكوينها عن طريق مجلس إدارة الوحدات الاقتصادية بغرض الإشراف على النواحي المحاسبية والتقارير المالية الخاصة بهذه الوحدة وكذلك مراجعة القوائم المالية الخاصة بها.

ويعرفها البعض الآخر على إنها "الجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة وتقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين ممن لديهم خبرة في مجال المحاسبة والمراجعة يتراوح عددهم ما بين 3 : 5 أعضاء يشتمل مسؤوليتها على مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المعتمدة في إعداد التقارير المالية ومراجعة الأوضاع في التقارير المالية المنشورة ودعم استقلال المراجع الخارجي والداخلي وتقييم كفاءة المراجع الداخلي ومراجعة الالتزام بتطبيق قواعد الحوكمة والتأكد من مدى ملاءمة نظام الرقابة الداخلية وكفايته بالشركة. (حمادة ، 2010)

وأشارت دراسة (Stewart & Munro, 2007) إلى أن لجنة المراجعة هي إحدى اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة، وتقوم بدور إيجابي في تحسين عملية المراجعة وتساهم في الحد من التعارض بين الإدارة والمراجعين.

وفي ضوء ما سبق يرى الباحث أنه لا يوجد مفهوم محدد للجان المراجعة ذلك لاختلاف مهامها ومسئولياتها ودورها من شركة لأخرى ويمكن استخلاص أهم سمات لجنة المراجعة على النحو التالي:

- لجنة مكونة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، ممن تتوفر فيهم الخبرة المالية والمحاسبية.

- لجنة مهنية يتوافر لدى أعضائها درجة عالية من الخبرة والمعرفة بالمحاسبة والمراجعة.  
- تتحدد مسؤولياتها في (الإشراف والرقابة على عمليات المراجعة الداخلية والخارجية - فحص أنظمة الرقابة الداخلية - مراجعة إعداد التقارير المالية - مراجعة الالتزام بقواعد الحوكمة).

- تعمل لجان المراجعة كحلقة اتصال بين الإدارة والمراجع الداخلي والمراجع الخارجي.  
- تهدف لجان المراجعة إلى حماية حقوق المساهمين.

وأوضح (السيوطي، 2006) أن لجان المراجعة تؤدي دوراً مهماً في النواحي التالية:

- منح الثقة لمستخدمي القوائم المالية.  
- ضمان نزاهة البيانات المالية المنشورة وشفافية الإفصاح عن المعلومات التي تهم الأطراف المختلفة ذات العلاقة.

- التأكد من كفاءة نظم إدارة المخاطر وكفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية.

- التأكد من أن العمليات المالية تتوافق مع الأنظمة والقوانين المطبقة.

- التكامل بين أنشطة المراجعة الداخلية والخارجية ونظم الرقابة المتبعة.

- التأكد من صحة السلوكيات والأخلاقيات للأفراد والاهتمام بالقضايا الاجتماعية والبيئية.

#### دور لجان المراجعة في تفعيل ودعم آلية المراجعة الداخلية:

أكدت دراسة كل من (غنيم، 2014)، (Laryo et.al., 2012) إنه لا بد من وجود علاقة قوية بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية وذلك بهدف التغلب على مشاكل التقارير وزيادة فعالية لجنة المراجعة، ولذا ينبغي أن تهتم لجنة المراجعة بالمراجعة الداخلية حيث توجد علاقة متبادلة بينهما ويؤثر كل منها على الآخر.

ويفتق الباحث مع (دحدوح 2008) أن لجنة المراجعة تقوم بالعديد من المهام لدعم وظيفة المراجعة الداخلية أهمها:

1. تقييم فاعلية المراجعة الداخلية وأنه يتم وفقاً لمعايير الأداء المهني.

2. متابعة اللوائح والنظم المتعلقة بمهام المراجع الداخلي والموافقة عليها.

3. فحص إستراتيجية أداء المراجع الداخلي وخطته السنوية والموافقة عليها.

4. تدعيم استقلالية المراجع الداخلي وذلك من خلال:

- تعيين مدير المراجعة وعزله.

- التأكد من أن المراجع الداخلي لديه الموارد الكافية لمباشرة نشاطه.

- حرية مدير المراجعة في الاتصال المباشر بلجنة المراجعة.

- التأكد من عدم وجود أية قيود على المراجعين الداخليين عند تقييم مهامهم.

- المشاركة في تعيين المراجعين وترقيتهم.

5. فحص نتائج المراجعة الداخلية.

6. التنسيق بين عمل المراجع الداخلي والخارجي يؤدي إلى تحسين الاتصال بينهم وزيادة جودة عملية المراجعة.

7. إتاحة حرية الاتصال بين مدير قسم المراجعة وأعضاء لجنة المراجعة لمناقشة أي موضوع.

8. التأكيد على جودة أداء المراجعة الداخلية وفقاً لمعايير الأداء المهني للمراجعين الداخليين.

ويقع على عاتق المراجعة الداخلية عدة مسؤوليات تجاه لجان المراجعة (أرسانيوس، 2013) لعل من أهمها:

1. فحص الإجراءات والضوابط الرقابية للتأكد من مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والأنظمة الداخلية.
2. توفير المعلومات حول مدى كفاءة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية المتعلقة بالنواحي المحاسبية والإدارية والمالية للمنظمة.
3. مراجعة أنظمة الرقابة الداخلية والنظم الإدارية والمحاسبية.
4. كفاية التقارير حول نتائج أعمال الرقابة.
5. نشر الوعي بخصوص الجوانب المتعلقة بإدارة المخاطر.
6. مراجعة ودراسة الشكاوى التي ترد إلى الشركة من قبل العملاء والمساهمين والأطراف الأخرى.

#### **- دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري:**

- ويرى الباحث أن لجان المراجعة تلعب دوراً هاماً في تفعيل ودعم آلية المراجعة الداخلية وبالتالي الحد من مخاطر الفساد المالي والإداري، وذلك من خلال تحقيق ما يلي:
1. تدعيم استقلالية المراجع الداخلي.
  2. التأكد من أن المراجع الداخلي لديه الموارد الكافية.
  3. حرية مدير المراجعة بالاتصال المباشر بلجان المراجعة.
  4. التأكد من عدم وجود أية قيود على المراجعين الداخليين عند تنفيذ المهام.
  5. فحص نتائج المراجعة الداخلية.
  6. التنسيق بين عمل المراجع الداخلي والخارجي.
  7. التأكيد على جودة أداء المراجع الداخلي.
  8. فحص نتائج المراجعة الداخلية.
  9. فحص أنظمة الرقابة الداخلية والتحقق من مدى كفايتها.
  10. ضمان توفير مستوى عالي من جودة المراجعة.
  11. توفير تأكيدات معقولة عن سلامة إعداد التقارير المالية.

#### **3/1/4 البعد الثالث: اثر متطلبات دليل منظمة الأنتوساي على أداء المراجعة الداخلية:**

الانتوساي INTOSAL هي المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة ، وهي منظمة مستقلة وذاتية السيادة وتتبعها عدة منظمات مثل المنظمة العربية للرقابة المالية العامة (الأرابوساي)، المنظمة الأوروبية للرقابة المالية لمكافحة الفساد (الأوروساي)، وتعمل هذه المنظمات على تفعيل الدور الرقابي العام في الحد من ممارسات الفساد والتصدي لها. هذا وقد وافقت الدول الأعضاء في منظمة الانتوساي على ضرورة استخدام إطار العمل الخاص بنشر وتعزيز المساءلة والشفافية والحوكمة الرشيدة وذلك من أجل تحقيق المزيد من التطوير لأدوات القياس المعتمدة خلال دعم عمليات التقييم، حيث يمكن استخدام إطار العمل فيما يلي (دليل الانتوساي، 2019) :

- عمليات المراجعة الداخلية.
  - عمليات مراجعة النظير.
  - التخطيط الاستراتيجي.
- وتتمثل متطلبات دليل الانتوساي في الإرشادات التالية ( ارسانيوس ، 2013) :
- يجب على أجهزة الرقابة في الدولة أن تتبنى سياسة أو إستراتيجية رسمية لمكافحة الاحتيال والفساد.
  - ضرورة تبني الإلمام بأوجه القصور في الأنظمة والعمليات الرقابية والمعايير المطبقة والتي قد تتسبب في خلق بيئة مؤدية إلى الفساد والتأكد من إبلاغ الإدارة بها للتعاون مع الجهات المعنية لتحسين البيئة الرقابية وتقليل مخاطر الاحتيال والفساد.
  - تقع على الإدارة مسئولية الإفصاح عن حالات الفساد والاحتيال.
  - يجب على أجهزة الرقابة العليا أن تفتح المجال للحصول على مهارات متخصصة من مصادر خارجية إذا تطلب الأمر ذلك.
  - يجب أن يتم تدريب المراجعين على عمليات الاحتيال والفساد.

- يجب عند إعداد تقارير الاحتيال والفساد أن ندرك الأجهزة الرقابية أن مرتكبي الفساد يبحثون عن وسائل لتغطية أنشطتهم عن طريق اتهام المراجعين بالتشهير والافتراء، وبالتالي يجب على التشريعات والقوانين حماية المراجعين من هذه الممارسات.
- ضرورة توافر المرونة الكافية فيما يتعلق بميزانية ووقت وخبرة فريق المراجعة.
- يجب على المراجع عندما يشك باحتمال وجود فساد والتأكد ما إذا كان قد حدث بالفعل والتأكد من مدى تأثيره على التقرير المالي.
- يجب على المراجع عند اعتزامه الإبلاغ عن الاحتيال والفساد والتأكد من درجة الاعتماد على دليل المراجعة وإثبات صحته بوثائق مصدرية تعتمد على دليل من طرف آخر.
- يجب العمل بتوصيات المراجع بإجراء تغييرات على النظام والإجراءات التي من شأنها أن تمنع حدوث هذه الممارسات.
- يجب أن يتابع المراجع حالات الاحتيال والفساد التي تم الإبلاغ عنها.
- ويرى الباحث أن استخدام دليل الانتوساي في مكافحة الفساد من شأنه أن يساعد على تطوير دور المراجع الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري وذلك لما يتضمنه من إجراءات يمكن أن يقبلها المراجع الداخلي قبل وأثناء وبعد اكتشاف الممارسات الاحتياطية والإبلاغ عنها.**
- في ضوء ما سبق يمكن للباحث تحديد إجراءات الممارسة الفعالة للمراجعة الداخلية للحد من ممارسات الفساد المالي والإداري وذلك من خلال التكامل بين متطلبات كل من الحوكمة لجنة المراجعة ومنظمة الانتوساي علي النحو التالي :

#### **متطلبات الحوكمة**

1. الالتزام بتطبيق القوانين واللوائح لضبط الأداء.
2. كفاية الإفصاح والشفافية في إعداد التقارير الحالية.
3. توفير المعلومات بشكل دوري.
4. وضوح السلطات والمسئوليات.
5. تعدد الجهات الرقابية على أداء الوحدات الاقتصادية.
6. استقلالية اللجان.

#### **متطلبات لجنة المراجعة**

1. تدعيم استقلالية المراجع الداخلي.
2. توفير الموارد الكافية للمراجع الداخلي لمباشرة نشاطه.
3. حرية مدير المراجعة بالاتصال المباشر بلجان المراجعة.
4. التأكيد من عدم وجود أية قيود على المراجعين الداخليين عند تنفيذ المهام.
5. فحص نتائج المراجعة الداخلية.
6. التنسيق بين عمل المراجع الداخلي والخارجي.
7. التأكيد على جودة أداء المراجع الداخلي.
8. فحص نظام الرقابة الداخلية والتحقق من مدى كفايتها.
9. توفير تأكيدات معقولة عن سلامة إعداد التقارير الحالية.

#### **متطلبات الانتوساي**

1. التدريب على كشف ممارسات الفساد.
2. الإلمام بأوجه القصور في الأنشطة.
3. العمل بتوصيات المراجع لتطوير النظم القائمة.
4. الإبلاغ عن ممارسات الفساد بوثائق خارجية.
5. متابعة حالات الفساد المُبلغ عنها.
6. استقلالية أجهزة الرقابة.
7. توافر المرونة الكافية بميزانية وخبرة فريق المراجعة.
8. الاعتماد على دليل المراجعة عند الإبلاغ عن حالات الفساد.

## متطلبات أخرى لزيادة فعالية المراجعة الداخلية في الخدمة ممارسات الفساد الحالي والإداري

1. توثيق خطة مراجعة الفساد.
  2. وضع تصور لفرص ارتكاب الفساد.
  3. تطبيق اختبار فرص الفساد.
  4. وضع معيار لمراجعة الفساد.
- في ضوء هذه المتطلبات التي تم عرضها والتي تمثل أهم إجراءات الممارسة الفعالة للمراجعة الداخلية للحد من ممارسات الفساد المالي والإداري ، يستطيع الباحث اشتقاق الفرص الأولى للبحث وذلك على النحو التالي :
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متطلبات الممارسة الفعالة للمراجعة الداخلية وبين تحسين جودة أداء المراجع الداخلي في الحد من ممارسات الفساد الحالي والإداري .

### 2- المحور الثاني: تحديد الصفات والمهارات الواجب توافرها في المراجع الداخلي:

أكدت بعض الدراسات على أن هناك مجموعة من الصفات والمهارات والقدرات التي يجب أن يتحلى بها المراجع الداخلي والتي تمثل شروط يجب توافرها في المراجع الداخلي لتفعيل دوره في ممارسة مهامه بفاعلية: دراسة (خليل، 2017)،  
(Burmaby, et al, 2011)

وفي ضوء ما تناولته هذه الدراسات يرى الباحث أن الصفات الواجب توافرها في المراجع الداخلي وذلك لتفعيل دورها في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري هي:

1. القدرة على الاتصال الفعال.
2. الذكاء وقوة الملاحظة.
3. القدرة على تحليل البيانات.
4. توفر مهارات البحث والنقض.
5. التدريب المستمر.
6. الإلمام بالمعارف القانونية.
7. توفر الخبرة المالية.
8. توفر المعرفة بالمراجعة والرقابة المالية.
9. التدريب على إدارة المخاطر وضبط الغش والاحتيال.
10. النظر إلى الأمور بطريقة منطقية.
11. المهارات التكنولوجية.

وفي ضوء ما سبق يمكن للباحث اشتقاق الفرض الثاني للبحث على النحو التالي :

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحقق الصفات الواجب توافرها في المراجع الداخلي وبين تحسين جودة ادائه في الحد من ممارسات الفساد الحالي والإداري

- المحور الثالث: محددات جودة أداء المراجعة الداخلية:

لا يوجد تعريف محدد وشامل لجودة المراجعة الداخلية وهناك بعض المحاولات التي ساهمت في قياسها، فقد صدرت قائمة معايير المراجعة رقم 65 عوامل جودة المراجعة الداخلية في الاستقلال والموضوعية والمهنية وبدل العناية اللازمة. (IIA, 2003)

كما أكدت دراسة (Douglas, et al, 2008) على أن جودة المراجعة الداخلية تعتمد على عاملين أساسيين هما الكفاءة والموضوعية كما أكد معهد المراجعين الداخليين (IIA, 2010) على أن جودة المراجعة الداخلية تعتمد على دورها في تقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة وحوكمة الشركات.

واعتمدت دراسة (مبارك، 2010) في قياس جودة المراجعة الداخلية على عدة متغيرات هي (المؤهلات العلمية – الشهادات المهنية – الخبرة – التدريب – حجم قسم المراجعة – حجم العمل – المعرفة بعمليات الشركة – الاستقلال التنظيمي – عدم الاشتراك في أعمال تنفيذية – وجود دليل للمراجعة الداخلية – وجود نظام لمراقبة جودة الأداء).

وتؤكد بعض الدراسات على أن جودة المراجعة الداخلية تعتمد على مدى توافر المعرفة والمهارات والمقدرة المهنية في المراجع الداخلي بما يمكنه من اكتشاف ممارسات إدارة الربحية. (Gerrit, et al, 2012 – Haryinder, et al, 2013)

كما أشارت دراسة (عبدالله، 2013) إلى أن المراجعة الداخلية كنظام للمعلومات يعتمد في جودته على ثلاث عناصر هي جودة المدخلات (مستوى التعليم – الخبرة – الموضوعية – الاستقلال)، وجودة العمليات (الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني والأخلاقي – مراجعة الالتزام – إجراءات المراجعة لاكتشاف التحسن)، جودة المخرجات (القيمة التي يضيفها تقرير المراجعة – مدى اكتشاف ممارسات الغش والاحتيال – مدى تنفيذ المنشأة لتوصيات المراجعة الداخلية، درجة اعتماد المراجع الخارجي على المراجعة الداخلية).

وتؤكد دراسة (مليجي، 2015) على أن محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية تتمثل في (التأهيل العلمي والمهني – التدريب المستمر – الخبرة – الموضوعية – الاستقلال – دليل المراجعة الداخلية – جودة أداء عمل المراجعة الداخلية – دعم الإدارة – التقييم الدوري لأداء أنشطة المراجعة الداخلية).

وأشارت دراسة (غنيم، 2016) على أن محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية تتمثل في (القدرة المهنية – الموضوعية – جودة أداء المهام – تفعيل العلاقة بين إدارة المراجعة الداخلية والأطراف الأخرى لحوكمة الشركات، الإسناد الخارجي لخدمات المراجعة الداخلية).

### **1/3 دور أنشطة جودة المراجعة الداخلية في مواجهة الفساد المالي والإداري:**

إن تحسين جودة أنشطة المراجعة الداخلية تؤدي إلى الحد من التلاعب والممارسات غير الأخلاقية الأمر الذي يساعد على الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري في منشآت الأعمال ذلك من خلال تحقيقها لما يلي:

1. التأكيد على كفاية الإفصاح في التقارير المالية وعدم وجود ممارسات غير أخلاقية أو تصرفات غير قانونية.
2. التأكيد على عدم وجود أي قصور في نظام الرقابة الداخلية وضمان حماية الأصول من الأخطاء والمخالفات.
3. التحقق من الالتزام بالقوانين والسياسات واللوائح التي تنظم العمل بالشركة والقطاع الصناعي التي تنتمي إليه الشركة.
4. تسهيل عمل المراجعين الخارجيين ولجان المراجعة في الكشف عن أوجه التلاعب والممارسات غير الأخلاقية.
5. التحقق من جودة المعلومات المحاسبية وشفافية التقارير الحالية.

وفي ضوء ما سبق عرضه يرى الباحث أن محددات جودة أداء المراجعة الداخلية والتي تؤدي إلى تفعيل دورها في الحد من الممارسات غير الأخلاقية وممارسات الفساد المالي والإداري هي:

1. الخبرة والتدريب المستمر.
2. الموضوعية وعدم التحيز.
3. الاستقلال المهني والتنظيمي.
4. نطاق عمل المراجعة الداخلية.
5. جودة أداء فريق عمل المراجعة الداخلية.
6. دعم الإدارة العليا.
7. التقييم الدوري لأنشطة المراجعة الداخلية.
8. بذل العناية المهنية الكافية لممارسة أنشطة المراجعة الداخلية
9. وجود دليل للمراجعة الداخلية يحدد إجراءات العمل وكيفية التنفيذ .

وبناء على ما سبق يمكن للباحث أستنتاج الفرض الثالث للبحث علي النحو التالي :

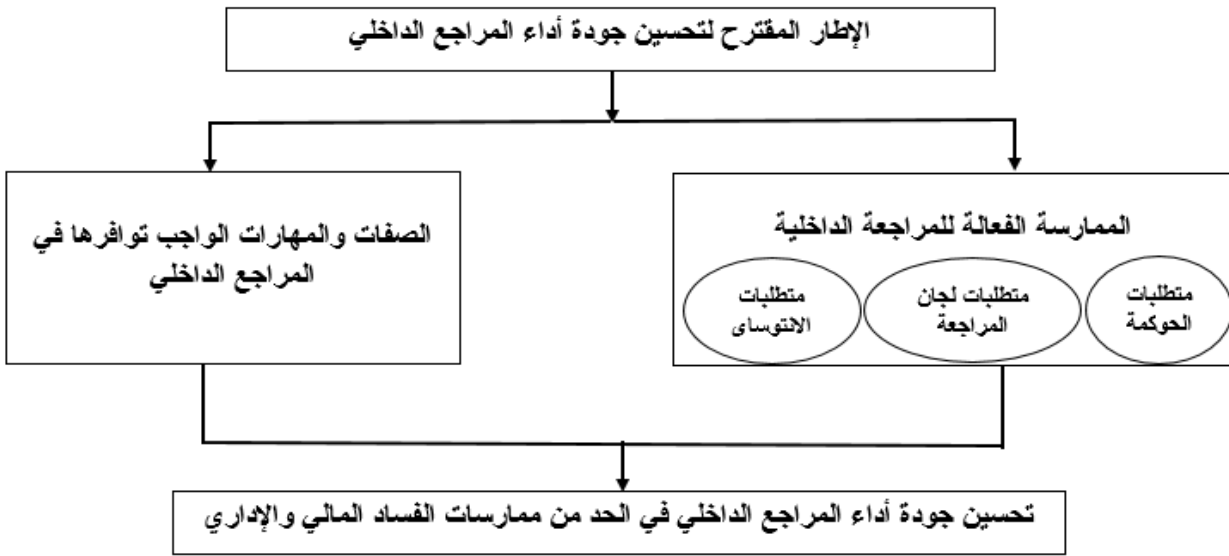
توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين توافر متطلبات الممارسة الفعالة للمراجعة الداخلية وتحقيق الصفات الواجب توافرها في المراجع الداخلي وبين تحسين جودة أداءه في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري

وفي ضوء ما سبق عرضه عن محاور الإطار المقترح يتوقع الباحث أن تطبيق الإطار المقترح يؤدي إلى تحسين جودة أداء المراجع الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري وذلك من خلال تحقيق ما يلي :

1. التحقق من مدي الالتزام بالقوانين واللوائح التي تنظم العمل بالشركة والصناعة ككل .



2. توفير المعلومات اللازمة للإدارة العليا عن أسباب القصور وإنخفاض الكفاءة .
  3. التأكد من عدم وجود عمليات غش أو تصرفات غير قانونية .
  4. حماية الاصول من الأخطاء والمخالفات السرقة .
  5. التأكد من عدم وجود قصور في نظام الرقابة الداخلية .
  6. التحقق من جودة المعلومات وشفافية التقارير .
  7. تسهيل عمل المراجعين الخارجيين ولجان المراجعة في الكشف عن التلاعب في التقارير المالية .
  8. التحقق من مدي الإلتزام بقواعد الحوكمة .
  9. التحقق من عدم إستغلال الإدارة العليا للمرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية بما يحقق أغراضها .
  10. توفير مؤشرات تحذيرية للإدارة عن مدي وجود فساد او غش .
  11. التحقق من دقة وسلامة الدفاتر والمستندات وعدم وجود مستندات وهمية .
  12. التحقق من مدي توافر وسائل الرقابة علي نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات .
- وفي ضوء ما سبق عرضه عن دور كل من متطلبات الممارسة الفعالة للمراجعة الداخلية بأبعادها الثلاثة ( متطلبات الحوكمة – متطلبات لجان المراقبة – متطلبات الانتوساي ) والصفات الواجب توافرها في المراجع الخارجي في تحسين جودة أداءه للحد من ممارسات الفساد المالي والإداري يمكن للباحث صياغة الفرض الرابع للبحث علي النحو التالي :
- توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين اراء فئات العينة حول أهمية تطبيق الأطار المقترح لتحسين جودة أداء المراجع الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري. ويمكن تلخيص الأطار المقترح في الشكل التالي :



### خامساً : الدراسة الميدانية

حتى تتحقق قيمة البحث العلمي وتكتمل أهداف الدراسة فإنه يجب ربط الأطار النظري بالممارسة العلمية ، ويتم ذلك من خلال التأكد من صحة ما توصل إليه الأطار النظري بالإضافة الي إختبار فروض الدراسة لتحقيق ذلك يقوم الباحث بأجراء دراسة ميدانية من خلال تصميم قائمة إستبيان لأستطلاع اراء وتوجهات عينة من المتخصصين في مجال الدراسة وتحليل هذه الراء بغرض التوصل إلي مدي صحة فروض الدراسة .

### 1/5 المجتمع وعينة الدراسة

❖ يتمثل مجتمع الدراسة الميدانية في الاكاديميين ( أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بالجامعات المصرية ) - مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبرى - أعضاء لجان والمراجعة والمراجعون الداخليون لبعض شركات المساهمة المصرية ونظرا لصعوبة تحديد إطار

مجتمع الدراسة بسبب ضخامة حجم المجتمع فقد قام الباحث بتحديد عينة تحكمية علي النحو التالي :

- **مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة في مصر** ، وقام الباحث بأختيار عينة حكمية قوامها 40 مفردة من المراجعين ببعض مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبرى في القاهرة والجيزة .  
- **أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بالجامعات المصرية** وقام الباحث بأختيار عينة قوامها 40 مفردة من أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية في القاهرة والجيزة .

- **أعضاء لجنة المراجعة والمراجعون الداخليون لبعض الشركات المساهمة المصرية** وتم إختيار 40 مفردة من أعضاء لجان المراجعة ، 40 مفردة من مديري المراجعة الداخلية لبعض شركات المساهمة المصرية في منطقة القاهرة الكبرى .  
- وقام الباحث بتوزيع (160) قائمة إستبيان من خلال المقابلة الشخصية لبعض مفردات العينة والبريد الإلكتروني ، والتسليم باليد ، والجدول التالي يوضح توزيع قوائم الاستبيان علي العينة والقوائم المستلمة .

#### جدول رقم (1) قوائم الاستبيان الموزعة والمستلمة

عينة البحث	القوائم المرسله	القوائم المستلمة	النسبة
المراجع الخارجي	40	29	72.5%
المراجع الداخلي	40	39	97.5%
عضو لجنة المراجعة	40	29	72.5%
الاكاديميون	40	31	77.5%
إجمالي	160	128	80%

في ضوء الجدول السابق يتضح للباحث أن معدل القوائم المستلمة والصالحة للتحليل الأحصائي لكل فئة من فئات الدراسة يعتبر معدل مناسب ، وهو ما يمكن الأعتداد عليه في أختيار فروض البحث .

#### 2/5 الأساليب الإحصائية المستخدمة

اعتمد الباحث علي مجموعة من الأساليب الإحصائية من أجل استخلاص النتائج من بيانات البحث الميداني SPSS version 25 ، وكذلك لتحقيق أهداف البحث، وأستخدم الباحث برنامج في تحليل البيانات وذلك من خلال إستخدام الأساليب التالية:

##### • اختبار صدق وثبات الاستبيان.

تم قياس الثبات باستخدام اختبار ألفا كرونباخ للتعرف على درجة ثبات عبارات كل محور وكذلك التعرف على درجة ثبات جميع فقرات الاستبيان كما هو موضح لاحقاً.

##### • بعض الإحصاءات الوصفية:

قد تم الاعتماد على النسب والتكرارات للتعرف على وصف خصائص أفراد العينة الشخصية وقد تم الاستعانة ببعض الرسوم البيانية.

##### • معادلة المدى:

تم اختيار مقياس ليكارت الخماسي والذي يشير إلى مدى موافقة أفراد العينة على كل عبارة من عبارات المحاور الرئيسية للدراسة.

#### جدول رقم (2) ميزان تقديري وفقاً لمقياس ليكارت الخماسي

الدرجة	طول الفترة	المتوسط المرجح بالأوزان	الاستجابة
منخفض	0.79	من 1 إلى 1.79	لا أوافق نهائياً
	0.79	من 1.80 إلى 2.59	لا أوافق
متوسط	0.79	من 2.60 إلى 3.39	محايد
مرتفع	0.79	من 3.40 إلى 4.19	موافق
	0.8	من 4.20 إلى 5	موافق تماماً

• الارتباط الخطى البسيط (بيرسون):

يستخدم لقياس الارتباط بين متغيرين كميين ويعكس هذا المقياس درجة أو قوة العلاقة بين المتغيرين واتجاه هذه العلاقة. وتنحصر قيمة معامل الارتباط (بيرسون) بين +1، -1. فإذا كانت قيمة معامل الارتباط تساوي +1 فمعنى ذلك أن الارتباط بين المتغيرين طردي تام، وهو أقوى أنواع الارتباط الطردي بين متغيرين. وإذا كانت قيمة معامل الارتباط تساوي -1 فمعنى ذلك أن الارتباط بين المتغيرين عكسي تام، وهو أقوى أنواع الارتباط العكسي بين متغيرين. وإذا كانت قيمة معامل الارتباط تساوي صفر، فمعنى ذلك أنه لا يوجد ارتباط بين المتغيرين. وكلما اقتربت قيمة معامل الارتباط من +1 أو -1 كلما كان الارتباط قوياً، وكلما اقترب من الصفر كلما كان الارتباط ضعيفاً.

• اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA):

يستخدم هذا الاختبار لقياس الفرق المعنوي بين متوسطات عينات مستقلة

الفرض العدمي: لا يوجد فرق معنوي

الفرض البديل: يوجد فرق معنوي

يتم اختيار الفرض البديل ورفض الفرض العدمي إذا كانت (p.value < 0.05)

يتم اختيار الفرض العدمي ورفض الفرض البديل إذا كانت (p.value > 0.05)

• الانحدار الخطى البسيط:

يعبر عن علاقة ما بين المتغير التابع (ص) والمتغير المستقل (س) ومدى تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع من خلال ميل خط الانحدار. ويتكون النموذج الانحدار من:

النموذج	ص = أ + ب (س)
ص	المتغير التابع
س	المتغير المستقل
أ	الجزء الثابت والذي يعبر عن قيمة ص عندما تكون قيمة س تساوي صفر
ب	ميل خط الانحدار

3/5 حساب صدق وثبات الاستبانة:

وقد جرى التحقق من صدق الاتساق الداخلي للاستبيان

استخدم الباحث (معادلة ألفا كرونباخ) (Cronbach's Alpha) للتأكد من ثبات عينة البحث

جدول رقم (3)

معامل الصدق	معامل الثبات	عدد العبارات	المجموعات
0.90	0.82	24	المجموعة الأولى متطلبات تحقيق الممارسة الفعالة للمراجعة الداخلية
0.87	0.75	10	المجموعة الثانية (محددات جودة المراجعة الداخلية)
0.92	0.85	10	المجموعة الثالثة: الصفات الواجب توافرها في المراجع الداخلي
0.90	0.80	44	الإجمالي

يتضح من نتائج الجدول أن معامل الثبات العام لمحاوَر البحث مرتفع حيث بلغ (0.80) لإجمالي عبارات الاستبيان، وأن معامل الصدق مرتفع حيث بلغ نحو (0.9)، وهذا يدل على أن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الثبات والصدق يمكن الاعتماد عليه في التطبيق الميداني للبحث.

4/5 توصيف العينة:  
1- المؤهل الدراسي:-

جدول رقم (4)

النسبة %	التكرار	
24.2	31	بكالوريوس
19.5	25	دراسات عليا
22.7	29	ماجستير
33.6	43	دكتوراه
<b>100.0</b>	<b>128</b>	<b>الإجمالي</b>

يتضح من خلال الجدول السابق أن حوالي 34% من إجمالي حجم العينة حاصلين علي الدكتوراه ، ونحو 24% حاصلين علي البكالوريوس ، ونحو 23% حاصلين علي ماجستير ، ونحو 20% حاصلين علي دبلومة الدراسات العليا .

2- الوظيفة:-

جدول رقم (5)

النسبة %	التكرار	
22.7	29	عضو لجنة مراجعة
30.5	39	مراجع داخلي
22.7	29	مراجع خارجي
24.2	31	الأكاديميون
<b>100.0</b>	<b>128</b>	<b>الإجمالي</b>

يتضح من خلال الجدول السابق أن إجمالي 31% من العينة مراجعيين داخليين نحو 24% من الأكاديميون ، نحو 23% من المراجعيين الخارجيين ، ونحو 23% من أعضاء لجنة المراجعة.

3- سنوات الخبرة:-

جدول رقم  
(6)

النسبة %	التكرار	
16.4	21	أقل من 5 سنوات
22.7	29	من 5 إلى أقل 10 سنوات
26.6	34	من 10 سنوات إلى أقل 15 سنة
34.4	44	15 سنة فأكثر
<b>100.0</b>	<b>128</b>	<b>الإجمالي</b>

يتضح من الجدول السابق أن حوالي 34% من أفراد العينة لديهم خبرة أكثر من 15 سنة أن حوالي 27% من العينة خبرتهم من 10 سنوات حتي أقل من 15 سنة ، وأن 23% منها لديهم خبرة من 5 إلي 10 سنوات و 16% منها خبرتهم أقل من 5 سنوات .

5/5 اتجاهات آراء أفراد العينة تجاه محاور البحث الأساسية  
 1- اتجاهات آراء أفراد العينة تجاه المحور الأول (متطلبات تحقيق الممارسة الفعالة للمراجعة الداخلية):-

جدول رقم (7)

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط	موافق تماما	وافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق نهائياً	العبرة	
موافق تماما	0.51	4.43	56	71	1	0	0	التكرار	1
			43.8	55.5	0.8	0	0	النسبة %	
موافق تماما	0.53	4.51	67	59	2	0	0	التكرار	2
			52.3	46.1	1.6	0	0	النسبة %	
موافق تماما	0.80	4.27	59	49	16	4	0	التكرار	3
			46.1	38.3	12.5	3.1	0	النسبة %	
موافق تماما	0.60	4.55	78	43	7	0	0	التكرار	4
			60.9	33.6	5.5	0	0	النسبة %	
موافق تماما	0.96	4.20	65	31	25	6	1	التكرار	5
			50.8	24.2	19.5	4.7	0.8	النسبة %	
موافق تماما	0.68	4.39	65	51	10	2	1	التكرار	الفرعي الأول
			50.8	39.5	8.0	1.6	0.2	النسبة %	
موافق تماما	0.79	4.26	57	50	18	3	0	التكرار	6
			44.5	39.1	14.1	0	0	النسبة %	
موافق تماما	0.55	4.48	64	61	3	0	0	التكرار	7
			50.0	47.7	2.3	0	0	النسبة %	
موافق تماما	0.59	4.48	68	54	6	0	0	التكرار	8
			53.1	42.2	4.7	0	0	النسبة %	
موافق تماما	0.61	4.38	57	62	9	0	0	التكرار	9
			44.5	48.4	7.0	0	0	النسبة %	
موافق	0.80	4.18	50	54	22	1	1	التكرار	10
			39.1	42.2	17.2	0.8	0.8	النسبة %	
موافق تماما	0.60	4.38	57	63	8	0	0	التكرار	11
			44.5	49.2	6.3	0	0	النسبة %	
موافق	0.89	4.15	58	33	36	0	1	التكرار	12
			45.3	25.8	28.1	0	0.8	النسبة %	
موافق	0.69	4.33	59	54	15	1	1	التكرار	الفرعي

الثاني	المراجعة	النسبة %	0.2	0.1	11.4	42.1	45.9		تماما
13	التدريب على كشف ممارسات الفساد	التكرار	0	0	3	45	80	4.60	0.54
		النسبة %	0	0	2.3	35.2	62.5		
14	الإلمام بأوجه القصور في الأنشطة	التكرار	0	0	7	62	59	4.41	0.59
		النسبة %	0	0	5.5	48.4	46.1		
15	العمل بتوصيات المراجع لتطوير النظم القائمة	التكرار	0	0	17	70	41	4.19	0.65
		النسبة %	0	0	13.3	54.7	32.0		
16	الإبلاغ عن ممارسات الفساد بوثائق خارجية	التكرار	0	5	49	37	37	3.83	0.90
		النسبة %	0	3.9	38.3	28.9	28.9		
17	متابعة حالات الفساد المبلغ عنها	التكرار	0	0	11	55	62	4.40	0.64
		النسبة %	0	0	8.6	43.0	48.4		
18	استقلالية أجهزة الرقابة	التكرار	0	7	43	32	46	3.91	0.96
		النسبة %	0	5.5	33.6	25.0	35.9		
19	توافر المرونة الكافية بميزانية وخبرة ووقت فريق المراجعة	التكرار	0	1	22	59	46	4.17	0.73
		النسبة %	0	0.8	17.2	46.1	35.9		
20	الاعتماد على دليل المراجعة عند الإبلاغ عن حالات الفساد	التكرار	0	1	11	51	65	4.41	0.68
		النسبة %	0	0.8	8.6	39.8	50.8		
21	توثيق خطة لمراجعة الفساد	التكرار	0	1	19	53	55	4.27	0.74
		النسبة %	0	0.8	14.8	41.4	43.0		
22	وضع تصور لفرص ارتكاب الفساد	التكرار	0	0	15	60	53	4.30	0.67
		النسبة %	0	0	11.7	46.9	41.4		
23	تطبيق اختبار فرص الفساد	التكرار	0	0	13	56	59	4.36	0.66
		النسبة %	0	0	10.2	43.8	46.1		
24	وضع معيار لمراجعة الفساد	التكرار	0	1	31	37	59	4.20	0.84
		النسبة %	0	0.8	24.2	28.9	46.1		
الفرعي الثالث	متطلبات الانتوساي	التكرار	0	1	20	51	55	4.25	0.72
		النسبة %	0.0	1.0	15.7	40.2	43.1		
المحور الأول (متطلبات تحقيق الممارسة الفعالة للمراجعة الداخلية)		التكرار	1	1	15	52	60	4.32	0.70
		النسبة %	0.1	0.9	11.7	40.6	46.6		

من خلال تحليل نتائج جدول رقم (7) التكرارات والنسب المئوية لاستجابات أفراد البحث حول المحور الأول (متطلبات تحقيق الممارسة الفعالة للمراجعة الداخلية) يتضح للباحث ما يلي :

- أن المتوسط الكلي للمحور (4.32) ويعني ذلك درجة موافقة (موافق تماماً) على المحور ككل، أي يدل ذلك على أن أفراد العينة لديهم درجة موافقة عالية على ان تطبيق (متطلبات تحقيق الممارسة الفعالة للمراجعة الداخلية) يؤدي إلي تحسين أداء المراجع الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري ونلاحظ انخفاض الانحرافات المعيارية لعبارات المحور مما يدل على تمركز الإجابات حول وسطها الحسابي.

- أن الوسط الحسابي للبعد الفرعي الأول (متطلبات الحوكمة) (4,39) كما أن الوسط الحسابي ككل عبارة يتراوح ما بين (4,20 ، 4,55) وهذا يعني أن هناك إتفاق عليها جميعاً

ويحتل المرتبة الأولى عنصر " الشفافية وتوفير المعلومات بشكل دوري " (المتوسط 4,55) )  
 ويليه في المرتبة الثانية عنصر وضوح السلطات والمسؤوليات بمتوسط ( 4,51) وبأتي في  
 المرتبة الثالثة عنصر الإلتزام بتطبيق القوانين لضبط الإداري بمتوسط ( 4,43) .

- الوسط الحسابي للبعد الفرعي الثاني ( متطلبات لجان المراجعة ) ( 4,33) كما أن الوسط  
 الحسابي لكل عبارة يتراوح ما بين ( 4,15 ، 4,48 ) وهذا يعني أن هناك إتفاق عليها جميعاً  
 ويحتل المرتبة الأولى عنصر توفر الموارد الكافية للمراجع الداخلي لمباشرة نشاطه بمتوسط  
 ( 4,48 ) ويليه في المرتبة الثانية عنصر سهولة الاتصال بين مدير المراجعة ولجنة المراجعة  
 بمتوسط ( 4,48 ) وبأتي في المرتبة الثالثة عنصر فحص نتائج المراجعة الداخلية من قبل  
 لجان المراجعة بمتوسط ( 4,38) .

- الوسط الحسابي للبعد الفرعي الثالث ( متطلبات الانتوساي ) ( 4,25) كما أن الوسط  
 الحسابي لكل عبارة يتراوح ما بين ( 3,83 ، 4,6 ) وهذا يعني أن هناك إتفاق عليها جميعاً  
 ويحتل المرتبة الأولى عنصر التدريب علي كشف ممارسات الفساد ( 4,6 ) ويليه في المرتبة  
 الثانية عنصر الاعتماد علي دليل المراجعة عند الإبلاغ عن الفساد بمتوسط ( 4,41 ) ويأتي  
 في المرتبة الثالثة عنصر متابعة حالات الفساد المبلغ عنها بمتوسط ( 4,58) )

2- إجابات آراء أفراد العينة تجاه المحور الثاني (محددات جودة المراجعة الداخلية):-

جدول رقم(8)

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط	الدرجة					العبارة	
			أوافق تماماً	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق نهائياً		
موافق تماماً	0.63	4.59	87	34	6	1	0	التكرار	1
			67.9	26.6	4.7	0.8	0	النسبة %	
موافق تماماً	0.51	4.66	87	39	2	0	0	التكرار	2
			68.0	30.5	1.6	0	0	النسبة %	
موافق تماماً	0.67	4.39	63	52	13	0	0	التكرار	3
			49.2	40.6	10.2	0	0	النسبة %	
موافق تماماً	0.54	4.55	72	55	0	1	0	التكرار	4
			56.3	43.0	0	0.8	0	النسبة %	
موافق تماماً	0.54	4.41	56	69	3	0	0	التكرار	5
			43.8	53.9	2.3	0	0	النسبة %	
موافق تماماً	0.62	4.44	65	54	9	0	0	التكرار	6
			50.8	42.2	7.0	0	0	النسبة %	

									بشكل فعال.
موافق تماما	0.68	4.28	52	60	16	0	0	التكرار	وجود دليل للمراجعة الداخلية يحدد اجراءات العمل وكيفية التنفيذ.
			40.6	46.9	12.5	0	0	النسبة %	
موافق تماما	0.64	4.54	79	39	10	0	0	التكرار	بذل العناية المهنية الكافية لممارسة انشطة المراجعة الداخلية.
			61.7	30.5	7.8	0	0	النسبة %	
موافق تماما	0.61	4.49	71	49	8	0	0	التكرار	الموضوعية وعدم تعارض المصالح الشخصية مع مصلحة الشركة.
			55.5	38.3	6.3	0	0	النسبة %	
موافق تماما	0.54	4.66	88	36	4	0	0	التكرار	وجود ميثاق أخلاقي يلزم كافة العاملين بإدارة المراجعة الداخلية (النزاهة- السرية-الكفاءة- المهنية- الموضوعية)
			68.8	28.1	3.1	0	0	النسبة %	
موافق تماما	0.60	4.50	72	49	7	0	0	التكرار	المحور الثاني (محددات جودة المراجعة الداخلية)
			56.2	38.0	5.5	0.2	0.0	النسبة %	

من خلال تحليل نتائج جدول رقم (8) التكرارات والنسب المئوية لاستجابات أفراد البحث حول المحور الأول (محددات جودة المراجعة الداخلية) يتضح للباحث ما يلي :-

- نجد أن المتوسط الكلي للمحور (4.5) ويعنى ذلك درجة موافقة (موافق تماماً) على المحور ككل، أى يدل ذلك على أن أفراد العينة لديهم درجة موافقة عالية على ان توافر (محددات جودة المراجعة الداخلية) تودي إلي فعالية دورها في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري ونلاحظ انخفاض الانحرافات المعيارية لعبارات المحور مما يدل على تمركز الإجابات حول وسطها الحسابي.

- أن الوسط الحسابي لكل عبارة يتراوح ما بين ( 4,28 ، 4,6 ) وهذا يعنى أن هناك إتفاق عليها جميعاً المرتبة الأولى وجود ميثاق اخلاقي يلزم كافة العاملين بإدارة المراجعة الداخلية بمتوسط ( 4,66 ) ويأتي في المرتبة الثانية عنصر الخبرة المهنية للقائمين بالمراجعة الداخلية بمتوسط ( 4,66 ) وباقي في المرتبة الثالثة عنصر التأهيل العلمي والمهني الكافي للمراجع الداخلي بمتوسط ( 4,59 ) .



3- إتجاهات آراء أفراد العينة تجاه المحور الثالث (الصفات الواجب توافرها في المراجع الداخلي):-

جدول (9)

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط	أوافق تماماً	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق نهائياً	العبرة		
موافق تماماً	0.56	4.63	85	38	5	0	0	التكرار	القدرة على الاتصال الفعال	1
			66.4	29.7	3.9	0	0	النسبة %		
موافق تماماً	0.66	4.58	82	41	3	1	1	التكرار	الذكاء وقوة الملاحظة	2
			64.1	32.0	2.3	0.8	0.8	النسبة %		
موافق تماماً	0.64	4.44	65	55	7	1	0	التكرار	القدرة على تحليل البيانات	3
			50.8	43.0	5.5	0.8	0	النسبة %		
موافق تماماً	0.74	4.30	56	57	12	3	0	التكرار	توافر مهارات البحث والتقصي	4
			43.8	44.5	9.4	2.3	0	النسبة %		
موافق تماماً	0.57	4.66	90	32	6	0	0	التكرار	التدريب المستمر	5
			70.3	25.0	4.7	0	0	النسبة %		
موافق تماماً	0.69	4.55	82	37	8	1	0	التكرار	الإلمام بالمعارف القانونية	6
			64.1	28.9	6.3	0.8	0	النسبة %		
موافق تماماً	0.59	4.56	78	44	6	0	0	التكرار	توافر الخبرة بالمراجعة والرقابة المالية	7
			60.9	34.4	4.7	0	0	النسبة %		
موافق تماماً	0.70	4.33	59	52	17	0	0	التكرار	التدريب على إدارة المخاطر وضبط الغش والاحتيال	8
			46.1	40.6	13.3	0	0	النسبة %		
موافق تماماً	0.65	4.37	58	60	9	1	0	التكرار	النظر إلى الأمور بطريقة منطقية	9
			45.3	46.9	7.0	0.8	0	النسبة %		
موافق تماماً	0.71	4.36	63	48	17	0	0	التكرار	المهارات التكنولوجية	10
			49.2	37.5	13.3	0	0	النسبة %		
موافق تماماً	0.65	4.48	72	46	9	1	1	التكرار	المحور الثالث (الصفات الواجب توافرها في المراجع الداخلي)	
			56.1	36.3	7.0	1.1	0.8	النسبة %		

من خلال تحليل نتائج جدول رقم (9) التكرارات والنسب المئوية لاستجابات أفراد البحث حول المحور الثالث (الصفات الواجب توافرها في المراجع الداخلي) يتضح للباحث ما يلي :-  
ونجد أن المتوسط الكلي للمحور (4.48) ويعني ذلك درجة موافقة (موافق تماماً) على المحور ككل، أي يدل ذلك على أن أفراد العينة لديهم درجة موافقة عالية على ان تتوافر مجموعة من

(الصفات في المراجع الداخلي) يؤدي إلي تحسين جودة أداءه في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري ونلاحظ انخفاض الانحرافات المعيارية لعبارات المحور مما يدل على تمركز الإجابات حول وسطها الحسابي.

- ان الوسط الحسابي لكل عبارة يتراوح ما بين (4,30 ، 4,66) وهذا يعني ان هناك اتفاق عليها جميعا ويحتل المرتبة الاولى **عنصر التدريب المستمر** بمتوسط ( 66,4) ويليهما في المرتبة الثانية القدرة علي الاتصال بمتوسط ( 4,63) ويأتي في المرتبة الثالثة **عنصر الذكاء** وقوة الملاحظة بمتوسط ( 4,58) .

5/6 اختبار فروض البحث

### الفرض الاول

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين توافر متطلبات الممارسة الفعالة للمراجعة الداخلية وبين تحسين جودة أداء المراجع الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري

وتتمثل متغيرات هذا الفرض في الآتي :

**المتغير المستقل :-** متطلبات الممارسة الفعالة لمراجعة الداخلية ( متطلبات الحوكمة – متطلبات لجان المراجعة – متطلبات منظمة الانتوساي )

**المتغير التابع :-** جودة أداء المراجع الداخلي ( محددات جودة المراجعة الداخلية )

### **جدول (10) وصف النموذج**

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الانحراف المعياري لخطأ المقدرات
1	.679 <sup>a</sup>	0.461	0.448	2.413

a. المقدرات: (الثابت) متطلبات الحوكمة، متطلبات لجان المراجعة، متطلبات الانتوساي

يوضح لنا الجدول (10) توصيف للنموذج والذي من خلاله نتعرف على قيمة معامل ارتباط بيرسون وهي تساوي (0.679) مما يدل على انه يوجد ارتباط طردي قوي بين المتغيرات المستقلة (متطلبات الحوكمة، متطلبات لجان المراجعة، متطلبات الانتوساي) وبين المتغير التابع (محددات جودة المراجعة الداخلية)، ونجد أيضاً أن قيمة معامل التحديد وتساوي (0.461) وهذا يعني أن النموذج قد نجح في تفسير نحو 47% من قيم التغير في المتغير التابع.

### **جدول (11) تحليل التباين**

النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	المتوسط المربع	قيمة (ف)	الدلالة الإحصائية
1	617.319	3	205.773	35.335	.000 <sup>b</sup>
	722.110	124	5.823		
	1339.430	127			

**المتغير التابع: محددات جودة المراجعة الداخلية**

**المتغيرات المستقلة: متطلبات الحوكمة، متطلبات لجان المراجعة، متطلبات الانتوساي**

يوضح لنا جدول رقم (11) تحليل التباين مدى معنوية نموذج الانحدار الخطي المتعدد ونجد أن قيمة الدلالة الإحصائية تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) ويعني ذلك أننا نرفض الفرض العدمي ونقبل الفرض البديل مما يعني ذلك معنوية النموذج، أي أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متطلبات الحوكمة، متطلبات لجان المراجعة، متطلبات الانتوساي ومحددات جودة المراجعة الداخلية أي أن تطبيق الممارسة المراجعة الداخلية من خلال تطبيق متطلبات الحوكمة ومتطلبات لجان المراجعة ومتطلبات الانتوساي يؤدي الي تحسين جودة أداء المراجع الداخلي في الحد من الممارسات في الفساد المالي والإداري .

### جدول (12) المعاملات

الدلالة الإحصائية	قيمة (ت)	المعاملات	
0.000	5.411	16.986	الثابت
0.840	0.203	0.029	متطلبات الحوكمة
0.007	2.741	0.290	متطلبات لجان المراجعة
0.000	6.333	0.359	متطلبات الانتوساي

يوضح لنا جدول (12) المعاملات الخاصة بالمتغيرات المستقلة (متطلبات الحوكمة، متطلبات لجان المراجعة، متطلبات الانتوساي)، ويتضح أن المتغيرين المستقلين (متطلبات لجان المراجعة، متطلبات الانتوساي) لهم تأثير معنوي على المتغير التابع (محددات جودة المراجعة الداخلية)، حيث أن قيمة الدلالة الإحصائية لهم تساوي (0.007، 0.000) وهي أقل من (0.05)، بينما يتضح أن المتغير المستقل (متطلبات الحوكمة) ليس له تأثير معنوي على المتغير التابع (محددات جودة المراجعة الداخلية)، حيث أن قيمة الدلالة الإحصائية له تساوي (0.840) وهي أكبر من (0.05)، ونجد أنه كلما زادت متطلبات لجان المراجعة بدرجة واحدة، تزداد (محددات جودة المراجعة الداخلية) بنحو 29%، ونجد أنه كلما زادت متطلبات الانتوساي بدرجة واحدة، تزداد (محددات جودة المراجعة الداخلية) بنحو 36% وهذا يعني أن تطبيق متطلبات كل من لجان المراجعة الداخلية ومتطلبات منظمة الانتوساي يؤدي إلى تحسين جودة أداء المراجع الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري، بينما متطلبات الحوكمة ليس لها تأثير معنوي على جودة أداء المراجع الداخلي.

### الفرض الثاني

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحقيق الصفات الواجب توافرها في المراجع الداخلي وبين تحسين جودة أداءه في الحد من الممارسات الفساد المالي والإداري وتمثل متغيرات هذا الفرص في الآتي:

المتغير المستقل :- الصفات الواجب توافرها في المراجع الداخلي

المتغير التابع :- جودة أداء المراجع الداخلي (محددات جودة المراجعة الداخلية)

### جدول (13) وصف النموذج

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الانحراف المعياري لخطأ المقدرات
1	.527 <sup>a</sup>	0.278	0.272	2.771

a. المقدرات: (الثابت) الصفات الواجب توافرها في المراجع الداخلي

يوضح لنا الجدول (13) توصيف للنموذج والذي من خلاله نتعرف على قيمة معامل ارتباط بيرسون وهي تساوي (0.527) مما يدل على انه يوجد ارتباط طردي متوسط بين المتغير المستقل (الصفات الواجب توافرها في المراجع الداخلي) وبين المتغير التابع (محددات جودة المراجعة الداخلية)، ونجد أيضاً ان قيمة معامل التحديد وتساوي (0.278) وهذا يعني أن النموذج قد نجح في تفسير نحو 27% من قيم التغير في المتغير التابع.

### جدول (14) تحليل التباين

النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	المتوسط المربع	قيمة (ف)	الدلالة الاحصائية
1	الاتحدار	1	371.9	48.4	.000 <sup>b</sup>
	البواقي	126	7.7		
	الاجمالي	127			

المتغير التابع: جودة أداء المراجع الداخلي (محددات جودة المراجع المالي)

المتغيرات المستقلة: الصفات الواجب توافرها في المراجع الداخلي

يوضح لنا جدول رقم(14) تحليل التباين مدى معنوية نموذج الانحدار الخطى المتعدد ونجد أن قيمة الدلالة الإحصائية تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) ويعنى ذلك اننا نرفض الفرض العدمى ونقبل الفرض البديل مما يعنى ذلك معنوية النموذج، اى أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الصفات الواجب توافرها في المراجع الداخلي و محددات جودة المراجعة الداخلية أي أن توافر مجموعة في المراجع الداخلي يؤدي إلي تحسين جودة أداءه في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري.

#### جدول (15) المعاملات

الدلالة الاحصائية	قيمة (ت)	المعاملات	
0.000	5.96	20.66	الثابت
0.000	6.96	0.54	الصفات الواجب توافرها في المراجع الداخلي

يوضح لنا جدول (15) المعامل الخاص بالمتغير المستقل (الصفات الواجب توافرها في المراجع الداخلي)، ويتضح ان المتغير المستقل (الصفات الواجب توافرها في المراجع الداخلي) له تأثير معنوي علي المتغير التابع (محددات جودة المراجعة الداخلية)، حيث ان قيمة الدلالة الإحصائية لهم تساوي (0.00) وهي أقل من (0.05)، ونجد أنه كلما زادت الصفات الواجب توافرها في المراجع الداخلي بدرجة واحدة، تزداد (محددات جودة المراجعة الداخلية) بنحو 54%.

#### الفرض الثالث

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين توافر متطلبات الممارسة الفعالة للمراجعة الداخلية وتحقيق الصفات الواجب توافرها في المراجع الداخلي وبين تحسين جودة أداءه في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري .

#### وتتمثل متغيرات هذا الفرض في الاتي :

المتغيرات المستقلة :- متطلبات تحقيق الممارسة الفعالة للمراجعة الداخلية – الصفات الواجب توافرها في المراجع الداخلي .

المتغير التابع :- جودة أداء المراجع الداخلي ( محددات جودة المراجعة الداخلية )

#### جدول(16) وصف النموذج

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الانحراف المعياري لخطأ المقدرات
1	.703 <sup>a</sup>	0.495	0.487	2.327

a. المقدرات: (الثابت) متطلبات تحقيق الممارسة الفعالة للمراجعة الداخلية، الصفات الواجب توافرها في المراجع الداخلي.

يوضح لنا الجدول (16) توصيف للنموذج والذي من خلاله نتعرف على قيمة معامل ارتباط بيرسون وهي تساوي (0.703) مما يدل على انه يوجد ارتباط طردي قوي بين المتغيرات المستقلة (متطلبات تحقيق الممارسة الفعالة للمراجعة الداخلية، الصفات الواجب توافرها في المراجع الداخلي) وبين المتغير التابع (محددات جودة المراجعة الداخلية)، ونجد أيضاً أن قيمة معامل التحديد تساوي (0.495) وهذا يعني أن النموذج قد نجح في تفسير نحو 50% من قيم التغير في المتغير التابع.

#### جدول (17) تحليل التباين

النموذج	مجموع المربعات	درجات الحرية	المتوسط المربع	قيمة (ف)	الدلالة الإحصائية
1	الانحدار	2	331.389	61.219	.000 <sup>b</sup>
	البواقي	125	5.413		
	الإجمالي	127	1339.430		

المتغير التابع: محددات جودة المراجعة الداخلية

المتغيرات المستقلة: متطلبات تحقيق الممارسة الفعالة للمراجعة الداخلية، الصفات الواجب توافرها في المراجع الداخلي.

يوضح لنا جدول رقم(17) تحليل التباين مدى معنوية نموذج الانحدار الخطي المتعدد ونجد أن قيمة الدلالة الإحصائية تساوي (0.000) وهي أقل من (0.05) ويعني ذلك أننا نرفض الفرض العدمي ونقبل الفرض البديل مما يعني ذلك معنوية النموذج، أي أنه توجد علاقة ذات دلالة كل إحصائية بين متطلبات تحقيق الممارسة الفعالة للمراجعة الداخلية، الصفات الواجب توافرها في المراجع الداخلي ومحددات جودة المراجعة الداخلية وهذا يؤكد أن تطبيق متطلبات الممارسة الفعالة للمراجعة الداخلية بأبعادها الثلاثة الحوكمة ، لجان المراجعة ، الانتوساي بالإضافة إلي توافر مجموعة من الصفات في المراجع الداخلي يؤدي إلي تحسين جودة أداءه في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري .

#### جدول (18) المعاملات

الثابت	المعاملات	قيمة (ت)	الدلالة الإحصائية
	8.635	2.585	0.041
متطلبات تحقيق الممارسة الفعالة للمراجعة الداخلية	0.232	7.331	0.000
الصفات الواجب توافرها في المراجع الداخلي	0.270	3.632	0.000

يوضح لنا جدول (18) المعاملات الخاصة بالمتغيرات المستقلة (متطلبات تحقيق الممارسة الفعالة للمراجعة الداخلية، الصفات الواجب توافرها في المراجع الداخلي)، ويتضح أن المتغيرين المستقلين (متطلبات تحقيق الممارسة الفعالة للمراجعة الداخلية، الصفات الواجب توافرها في المراجع الداخلي) لهم تأثير معنوي علي المتغير التابع (محددات جودة المراجعة الداخلية)، حيث أن قيمة الدلالة الإحصائية لهم تساوي (0.000، 0.000) وهي أقل من (0.05)، ونجد أنه كلما زادت متطلبات تحقيق الممارسة الفعالة للمراجعة الداخلية بدرجة واحدة، تزداد (محددات جودة المراجعة الداخلية) بنحو 23%، ونجد أنه كلما زادت الصفات الواجب توافرها في المراجع الداخلي بدرجة واحدة، تزداد (محددات جودة المراجعة الداخلية) بنحو 27%.

#### الفرض الرابع

توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات العينة حول أهمية تطبيق محاور الإطار المقترح لتحسين جودة أداء المراجع الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري . ويتم إختيار الفرص من خلال ما يلي :

- 1- آراء فئات العينة حول أهمية تطبيق محاور الإطار المقترح تبعاً للمتغير مستوي التعليم. آراء أفراد العينة تجاه محاور الدراسة تبعاً لمتغير مستوي التعليم)."

#### جدول رقم (19)

المحور	مستوي التعليم	التكرار	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة (ف)	المعنوية
متطلبات تحقيق الممارسة الفعالة للمراجعة الداخلية	بكالوريوس	31	103.77	7.667	2.186	0.093
	دراسات عليا	25	103.16	7.798		
	ماجستير	29	105.83	5.134		
	دكتوراه	43	101.35	8.135		
محددات جودة المراجعة الداخلية	بكالوريوس	31	45.42	3.020	1.69	0.172
	دراسات عليا	25	44.56	3.070		
	ماجستير	29	45.31	2.917		
	دكتوراه	43	43.93	3.615		
الصفات الواجب توافرها في المراجع الداخلي	بكالوريوس	31	44.52	3.669	0.479	0.697
	دراسات عليا	25	44.36	3.872		
	ماجستير	29	45.31	2.855		
	دكتوراه	43	44.81	2.584		

من خلال الجدول رقم (19) يتضح عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات درجات موافقة أفراد العينة تجاه محاور الدراسة تبعاً لمتغير مستوي التعليم، وهذا يدل على أن جميع أفراد العينة لديهم درجة موافقة متقاربة تجاه محاور الدراسة.

2- آراء فئات العينة حول أهمية تطبيق محاور الأطار المقترح تبعاً لمتغير الوظيفة  
أفراد العينة تجاه محاور الدراسة تبعاً لمتغير الوظيفة"

جدول رقم (20)

المحور	الوظيفة	التكرار	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة (ف)	المعنوية
متطلبات تحقيق الممارسة الفعالة للمراجعة الداخلية	عضو لجنة مراجعة	29	104.54	5.644	5.011	0.003
	مراجع داخلي	39	102.59	6.116		
	مراجع خارجي	29	105.72	8.643		
	الاكاديميون	31	99.68	8.010		
محددات جودة المراجعة الداخلية	عضو لجنة مراجعة	29	44.52	2.760	3.331	0.022
	مراجع داخلي	39	44.90	2.100		
	مراجع خارجي	29	46.03	3.669		
	الاكاديميون	31	43.48	4.007		
الصفات الواجب توافرها في المراجع الداخلي	عضو لجنة مراجعة	29	44.93	2.764	3.647	0.015
	مراجع داخلي	39	43.62	3.241		
	مراجع خارجي	29	46.10	3.619		
	الاكاديميون	31	44.81	2.600		

من خلال الجدول رقم (20) يتضح وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات درجات موافقة أفراد العينة تجاه محاور الدراسة تبعاً لمتغير الوظيفة، وذلك لصالح المراجع الخارجي حيث له أكبر متوسط من خلال تحليل بيانات الجدول رقم ( 20، 19، 21 ) تبين إنه لا توجد فروق معنوية بين فئات العينة حول تطبيق محاور الإطار المقترح ( متطلبات الحوكمة – متطلبات لجان المراجعة – متطلبات الانتوساي – تحقيق مجموعة من الصفات ) لتحسين جودة أداء المراجع الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري .

3- آراء فئات العينة حول أهمية تطبيق محاور الأطار المقترح تبعاً لمستوي الخبرة  
درجات موافقة أفراد العينة تجاه محاور الدراسة تبعاً لمستوي الخبرة)".

جدول رقم (21)

المحور	مستوي الخبرة	التكرار	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة (ف)	المعنوية
متطلبات تحقيق الممارسة الفعالة للمراجعة الداخلية	أقل من 5 سنوات	21	101.43	7.711	4.469	0.005
	من 5 إلى أقل 10 سنوات	29	104.83	7.820		
	من 10 سنوات إلى أقل 15 سنة	31	106.52	5.627		
	15 سنة فأكثر	47	101.09	7.451		
محددات جودة المراجعة الداخلية	أقل من 5 سنوات	21	45.29	2.686	4.384	0.006
	من 5 إلى أقل 10 سنوات	29	46.00	3.443		
	من 10 سنوات إلى أقل 15 سنة	31	45.03	3.093		
	15 سنة فأكثر	47	43.49	3.120		
الصفات الواجب توافرها في المراجع الداخلي	أقل من 5 سنوات	21	43.43	3.124	3.125	0.028
	من 5 إلى أقل 10 سنوات	29	45.72	3.909		
	من 10 سنوات إلى أقل 15 سنة	31	45.48	3.161		
	15 سنة فأكثر	47	44.30	2.440		

من خلال الجدول رقم (21) يتضح الباحث مايلي :-

وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات درجات موافقة أفراد العينة تجاة محاور الدراسة تبعاً لمتغير مستوي الخبرة ، وذلك لصالح أفراد العينة ذوي خبرة من 5 إلى أقل 10 سنوات حيث لهم أكبر متوسط

من خلال بيانات الجدول (19، 20، 21) يتبين إنه لا توجد فروق معنوية بين فئات العينة حول أهمية تطبيق محاور الإطار المقترح (متطلبات الحوكمة – متطلبات لجان المراجعة – متطلبات الانتوساي – تحقيق مجموعة من الصفات) لتحسين جودة أداء المراجع الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري .

### **سادساً : النتائج والتوصيات والبحوث المستقبلية**

يلخص الباحث من دراسة في هذا البحث الي مجموعة من النتائج والتوصيات يمكن توضيحها علي النحو التالي :

#### **1/6 نتائج البحث**

بناءً علي انتهت اليه الدراسة الميدانية من ناحية ، وما خلصت إليه الدراسة النظرية من ناحية أخرى ، يمكن إيجاز أهم نتائج البحث فيما يلي :-

- 1- أكدت الدراسة علي ان جودة أداء المراجعة الداخلية تمثل ركناً هاماً وجوهرياً من أركان منظومة مكافحة الفساد المالي والإداري .
- 2- أكدت الدراسة علي انه يمكن تحسين جودة أداء المراجعة الداخلية من خلال تطبيق متطلبات كل من الحوكمة ولجان المراجعة الداخلية ومنظمة الانتوساي بالإضافة الي ضرورة توافر مجموعة من الصفات في المراجع الداخلي .
- 3- أكدت الدراسة علي اهمية توافر مجموعة من الصفات والمهارات في المراجع الداخلي وذلك لتحسين جودة أداءه في الحد من ممارسات الفساد المالي والاداري واهمها ( القدرة علي الاتصال الفعال – الذكاء وقوة الملاحظة – القدرة علي تحليل البيانات – المهارات المالية والقانونية – مهارات التقصي والبحث – التدريب علي ادارة المخاطر وضبط الغش والاحتيال
- 4- أكدت الدراسة علي وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية يبين تطبيق متطلبات الممارسة الفعالة للمراجعة الداخلية بأبعادها الثلاثة ( الحوكمة – لجان المراجعة الانتوساي ) وبين تحسين جودة أداء المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري .
- 5- أكدت الدراسة علي وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية وبين تطبيق متطلبات الحوكمة وبين تحسين جودة أداء المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري .
- 6- أكدت الدراسة علي وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية وبين تطبيق متطلبات لجان المراجعة وبين تحسين جودة أداء المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري .
- 7- أكدت الدراسة علي وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية وبين تطبيق متطلبات منظمة الانتوساي وبين تحسين جودة أداء المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري .
- 8- أكدت الدراسة علي وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية وبين مجموعة من الصفات في المراجع الداخلي وبين تحسين جودة أداء المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري .
- 9- أكدت الدراسة علي وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق محاور الاطار المقترح ( متطلبات الحوكمة – متطلبات لجان المراجعة – متطلبات منظمة الانتوساي وتحقيق مجموعة من الصفات في المراجع الخارجي ) وبين تحسين جودة أداء المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري .
- 10- أكدت الدراسة علي وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء افراد العينة ( المراجع الداخلي – المراجع الخارجي – عضو لجنة المراجعة – الاكاديميون ) حول اهمية تطبيق الاطار المقترح لتحسين جودة أداء المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري .

11- قدمت الدراسة دليلاً ميدانياً على أهمية تحسين جودة أداء المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري وذلك من خلال تطبيق متطلبات كل من الحوكمة ولجان المراجعة الداخلية ومنظمة الانتوساي بالإضافة إلى ضرورة توافر مجموعة من الصفات والمهارات في المراجع الداخلي .

12- أوضحت الدراسة أن قيام المراجع الداخلي بتنفيذ مهامه ومسؤولياته بجودة عالية سوف يؤدي إلى اكتشاف حالات التلاعب والغش المالي والإداري والتصرفات غير القانونية وحالات الأخطاء والمخالفات القصور في نظام الرقابة الداخلية ونظم التشغيل الإلكتروني للبيانات والتحقق من جودة المعلومات وشفافية التقارير ومدى الالتزام بالقوانين واللوائح ونظم العمل بالشركات والصناعة ككل الأمر الذي ينعكس على الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري

### **2/6 توصيات البحث:- في ضوء ما توصل إليه الباحث من نتائج يمكن صياغة**

#### **توصيات البحث ما يلي :**

1- ضرورة وضع الضوابط والآليات لاختيار المراجعين الداخليين في الشركات المصرية في ضوء الصفات والمهارات المقترحة في البحث وذلك لضمان تحسين أداءهم في اكتشاف و الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري .

2- ضرورة تكثيف البرامج التدريبية المستمرة لتنمية القدرات الفنية والمالية والسلوكية والمحاسبية والقانونية للمراجعين الداخليين للقيام بمسؤولياتهم ومهامهم على أكمل وجه .

3- ضرورة التنسيق والتعاون المستمر بين المراجع الداخلي وكل من لجان المراجع الداخلية والمراجع الخارجي للكشف عن حالات الفساد المالي والإداري في الشركات .

4- ضرورة الالتزام بتطبيق الحوكمة وذلك لتحسين جودة أداء المراجع الداخلي في اكتشاف حالات الفساد المالي والإداري في الشركات .

5- ضرورة الالتزام بتطبيق متطلبات منظمة الانتوساي لتحسين جودة أداء المراجع الداخلي في اكتشاف الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري في الشركات .

6- نشر وتعميم وثقافة اليات مكافحة الفساد في بيئة الأعمال المصرية .

7- تطبيق معايير المراجعة الدولية والحوكمة ومتطلبات الانتوساي كمدخل لتطوير مفهوم الاستقلال الشامل للجهاز المركزي للمحاسبات ذلك لتفعيل دوره في اكتشاف حالات الفساد المالي والإداري .

8- محاولة وضع معيار دولي لمكافحة الفساد بكل أنواعه

9- ضرورة دعم الإدارة العليا للمراجع الداخلي ومنحة قدر من الاستقلال والثقة في تقاريره .

#### **3/6 البحوث المستقبلية**

### **في ضوء نتائج البحث، يعتقد الباحث بأهمية اتجاه البحوث المستقبلية نحو الآتي:**

- دور أليات المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري .
- اطار مقترح لتطوير دور المراجع الداخلي في الحد من مخاطر الافصاح الإلكتروني للقوائم المالية .
- دور الالتزام بالمدخل الاخلاقي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري
- اطار مقترح لتطوير دور المراجع الداخلي في الحد من الممارسات الاحتيالية في القوائم المالية



## سابعا المراجع

### ❖ المراجع العربية

1. ابراهيم, نوال طارق, الفساد المالي و الاداري مفهومه, اسبابه , انواعه وسبل معالجته في العراق , مجلة العلوم الاقتصادية والادارية, العدد 92, المجلد 22, 2016
  2. احمد, سعد ابي ابراهيم " دور حوكمة الشركات والمراجعة الداخلية في تطور الاقتصاد الوطني , دورة حوكمة الشركات , المعهد الاسلامي للبحوث والتدريب , جده, 2008
  3. احمد, عاطف محمد احمد , "دراسة تحليلية لدور المحاسبة القضائية في تطوير اليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي والاداري التطبيق علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية , مجلة المحاسبة والمراجعة جامعة بني سويف , 2015
  4. ارسانيوس, بدر نبيه , محمد السيد الطنطاوي , " اطار مقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية في تحسين اداء الوحدات الاقتصادية والحد من ممارسات الفساد المالي " , المؤتمر الدولي الاول في المحاسبة والمراجعة تفعيل اليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والاداري , كليته التجارة , جامعة بني سويف , ابريل , 2013
  5. اسماعيل, عادل حسن محمد الشيخ , " دور المراجعة الداخلية في رفع كفاءة الاداء المالي والمحاسبي لقطاع التأمين -دراسه ميدانية علي عينة من الشركات التأمين بجمهورية السودان والمملكة العربية السعودية " , رساله دكتوراة, كلية الدراسات العليا , جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2016
  6. البكوع, فيحاء عبد الخالق يحيي, تفعيل نظم الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي والاداري في الوحدات الخدمية , دراسة نظرية تحليلية , مجلة الادارة والاقتصاد , السنة 35, عدد 92, 2012
  7. التميمي, عباس حميد , "اليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي و الاداري في الشركات المملوكة للدولة"
- [http:// www.eguvd.henawhenak.com /vb/index.php](http://www.eguvd.henawhenak.com/vb/index.php) (Accessed on march 2015)
8. السقا, السيد احمد, "الربط بين الازمات العالمية وحوكمة الشركات و اليات الجامعة, المؤتمر العالمي الاول لحوكمة الشركات بعنوان "حوكمة الشركات -الممارسة الحالية والافاق المستقبلية", كلية العلوم الادارية والمالية, جامعة الملك خالد, السعودية نوفمبر, 2009.
  9. السويطي موسي سلامة, "تطوير نموذج لدور لجان المراجعة في الشركات المساهمة العامة الارونية وتأثيرها في فاعلية و استقلالية التدقيق الخارجي", رسالة دكتوراة غير منشورة, كلية الدراسات المالية والادارية, جامعة عمان العربية للدارسات العليا, 2006
  10. الصائغ, محمد يونس, مصطفى سالم النجيفي, السيد حمدون مشهل قاسم, المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية ودورها في الحد من الفساد الاداري, مجله القانون للعلوم القانونية و السياسية, 2013
  11. العيساوي, عوض خلف دلف, دور الرقابة الداخلية في مكافحة الفساد المالي, المؤتمر العلمي الاول, كلية الادارة و الاقتصادية , جامعة تكريت, نيسان, 2009
  12. بسيوني, محمد سعيد, تأثير الفساد في الاداء الاقتصادي للحوكمة بالتطبيق علي بعض دول الشرق الاوسط واسيا الوسطي, مجلة الفكر القانوني الاقتصادي كلية الحقوق جامعة بنها, المؤتمر العلمي السنوي العاشر, القانون ومكافحة الفساد, ابريل 2016
  13. النعيمي, عبد الواحد غازي, سوسن احمد سعيد, " دور المحاسبة والتدقيق في الحد من الفساد المالي و الاداري, "مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية و الادارية , المؤتمر العلمي الثاني, 2014
  14. حجازي, وجدي حامد, اصول المراجعة الداخلية , مدخل عملي تطبيقي, دار التعليم الجامعي, الاسكندرية, 2010
  15. حسانين, احمد سعيد قطب "التكامل بين الاليات المحاسبية وغير المحاسبية لنظم الحوكمة واثره علي الاداء وخفض جودة التوقعات عن القيمة العادلة للمنشأة-دراسة ميدانية علي سوق الاسهم السعودي" مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية , جامعة اسكندرية, العدد 2, مجلد 46, يوليو 2009
  16. حمادة, رشا, دور لجان المراجعة في الحد من الممارسات المحاسبية الابداعية, مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية, المجلد 26, ووالعدد الثاني, 2012.

17. خليل ، محمد إبراهيم ، " تطوير دور لجان المراجعة كأحد آليات حوكمة الشركات للحد من ممارسات إدارة الأرباح بمنظمات الاعمال المصرية مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة بنها ، لسنة 32 ، المجلد 2 ، العدد الاول ، 2012.
18. خليل، محمد ابراهيم"تطوير دور المراجعة القضائية لمواجهة الغش والاحتيال والفساد المالي بمنظمات الاعمال وتحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية-دراسة اختيارية" **مجلة المحاسبة و المراجعة، جامعة بني سويف، العدد 2017**
19. داود، تغريد داود سليمان، "الفساد الاداري و المالي في العراق واثره الاقتصادي و الاجتماعي-اسبابه- انواعه-مظاهره سبل مكافحته" **مجلة الغربي للعلوم الاقتصادية والادارية، السنة 11، المجلد العاشر، العدد 33، 2015.**
20. دراوسي، مسعود، الهادي، ضيف الله، "فعالية و اداء المراجعة الداخلية في ظل حكومة الشركات كاليه للحد من الفساد المالي والاداري، مداخلة مقدمه للملتقى الوطني، **حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والاداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير، جامعة محمد خضير بسكرة، 2012**
21. زين الدين، بروس، د. هيمي جابر، "دور ليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي و الاداري " **الملتقى الوطني حول الحوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي والاداري، 2012**
22. سلام، طارق مختار محمد، "اثر ممارسة حوكمة الشركات علي شفافية القوائم المالية، دراسة ميدانية **مجلة الفكر المحاسبي جامعة عين شمس ، العدد الاول، ابريل 2015**
23. سعود، واخرون، "المسئولية المهنية للمدقق الداخلي واثرها في الحد من ظاهرة الفساد المالي والاداري،" **دراسة علي عينة من المدققين في مدينة السماوة، مجلة المتي للعلوم الادارية و الاقتصادية، المجلد السابع، العدد 3، 2017**
24. سليمان، محمد مصطفى، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والاداري ، الاسكندرية الدار الجامعية، 2006**
25. عابد، علياء عبد اللطيف احمد، "اثر تطوير دور المراجع الداخلي علي الحد من الفساد المالي والاداري"، **مجلة مركز صالح عبدالله كامل للاقتصاد الاسلامي، جامعه الازهر، مجلد 17 ، عدد 51، 2013**
26. عبدالله، مايسا علي محمد، العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وممارسات ادارة الارباح، دراسة نظرية وتطبيقية، **رسالة ماجستير غير منشورة، كلية تجارة جامعة طنطا، 2013**
27. عنبر، اسيل جيار، "فاعلية اداء اجهزة التدقيق الداخلي في مكافحه الفساد المالي والاداري" **دراسة استطلاعية تحليلية لاراء عينة من المدققين الداخليين العاملين في جامعة القادسية ، مجلة الدنانير، العدد 13، 2018**
28. عنبر، اسيل جيار، "الرقابة الداخلية ودورها في الحد من الفساد الاداري والمالي في المؤسسات العامة دراسة تحليلية مع اقتراح الادارة الاوراق في تصميم نظام الرقابة الداخلية وفق معايير التدقيق الداخلي الدولية، بحث مقدم ضمن البحوث المشاركة في **مؤتمر العلمي الثالث للكلية التقنية الادارية ، بغداد، 2016**
29. غنيم، محمود رجب يس، محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية و دورها في مواجهة الفساد المالي: دراسة ميدانية في البيئة السعودية، **مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 21، عدد 3، اكتوبر 2016**
30. غنيم، محمود رجب يس، دور لجان المراجعة كاحد ليات الحوكمة في مواجهة الفساد المالي، دليل ميداني من البيئة السعودية، **مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة، جامعة طنطا ، العدد الثاني، 2014**
31. فراج، منال حامد، "اثر التكامل بين الادارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات علي تحقيق المزايا التنافسية للمنشآت دراسة ميدانية- **مجلة الفكر المحاسبي جامعة عين شمس العدد الاول ابريل 2015 .**
32. لبيب، خالد عبد المنعم نحو اطار متكامل لضوابط كفاءة اداء مهنة المراجعة الداخلية في مواجهة ظاهره الفساد المالي في قطاع الاعمال، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، عدد 1، المجلد الرابع 2004**
33. مبارك، الرفاعي ابراهيم، جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات ادارة الارباح دراسة الارباح دراسة تطبيقية علي البيئة السعودية، **مجلة المحاسبة والادارة والتأمين- كلية التجارة جامعة القاهرة، العدد 72، 2009**

34. محمد, طارق مختار, "المراجعة الداخلية ودورها في تحقيق المساءلة في ظل الازمات الاقتصادية- دراسة حالة علي البنك العربي في مصر"- **مجلة المحاسبة والادارة والتامين**, العدد 78, السنة 50, 2011
35. محمد, مني كامل, " دور الاتجاهات المعاصرة للتدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي والاداري" **مجلة المحاسب**, المجلد 12, العدد 45, 2016
36. مشكور, سعود جابر, حيدر عباس عبد , "علاقة النظام الحوكمة بجودة التدقيق واثرها في محاربة الفساد المالي والاداري, دراسة عملية في عينة مختارة من المدققين , **مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية**, كلية الادارة و الاقتصاد, جامعة واسط, العدد 24, 2016
37. مليجي, مجدي مليجي عبد الحكيم, "اثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية علي ادارة وجودة الارباح كمدخل لتحسين الملائمة و الاعتمادية علي القوائم المالية للبنوك التجارية السعودية, دراسة نظرية تطبيقية, وكلية التجارة, جامعة بنها 2015
38. ناصر, انور عباس, دور التدقيق الداخلي في مكافحة الفساد المالي والاداري, **مجلة الدنانير**, العدد 13, 2018

### 2/7 اخرى

39. دليل الانتوساي 2019

### المراجع الاجنبية

1. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) the Auditions Consideration of the Internal Audit Function in on Audit of financial statements. Statement on standards No .65. New York. AICPA. 1991
2. .Braiotta, J.L, R. Gazzaway, P. Colson, S. Ramamaotl., " **Audit Committee Handbook** " Fifth Edition, New Jersey , John wily Sons INC, 2010.
3. Bomabay, P.A. Howe, M.A., Muehlmann, B.w, Detecting Fraud in the organization An internal Audit Perspective " **Journal of forensic investigative Accounting** , vol..3 No., 2011
4. Coram, p., Ferguson. C., Moronery, R. Internal Audit .altenative internal audit Structures, and the level of mis appropriation of asset fraud" **Accounting** . vol . 48, No. Dec, 2008 .
5. Douglas, F. Prawitt, L.s mith, David A. wood internal Audit quality and Earning Mangment **the Accounting Review** , jule , vol , No. 4. PP1255- 1280 .(2009)
6. .Gerrit Saremsand Ignance De Beelde, " the Relation ship Between internal Audit and senior Management A Qualitative Analysis of Expectations and Perception" , **International journal of Auditing** PP219.241.(2012)
7. Harjnder Singh David Woodiff, Nigar Sultana and Rick Newby " Additional Evidence on Relationship Between an Internal Audit Function and External Audit Fees in Australia" , **Internatuonal journal of Auditing** ARR, PP.1.25.(2013)
8. Houck, atal, " Forenic Accounting and Investigative Tool, Developing a Model Curriculum for fraud and forensic Accouting" , August, 2006, **available** at , <http://www.oecd.org> .

9. Institute of internal Auditors, Simply Good Business. Tone at the top. The Institute of Internal Auditors Homepage. **IIA** 2002.
10. Kofi Osei Adu, Stephen Amponsah and Yakubu. Seidu. "Internal Auditors Performance in Fraud Detection in Ghana, Do Control Environment" (JOSR- JBM) e.ISSN.2218-487X Volume PP12-76 (May-2016).
11. Lary, A.K. and Taylor, D.W, "Governance Characteristics and role effectiveness of audit committees": **Managerial Auditing Journal** PP.336-354, (2012)
12. Lin.Shu., Pizzinin M, Vargus, M.E. and Bordhan, L" the role of internal Audit " **available** at SSRNi <http://www.ssrn.com/abstract=1592503>, 2010
13. Mary, L.etal, "Accounting Scandals Ethical Dilemmas and Educational Challenges" *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 19,ISSVE4,PP.226-254.(2008) .
14. Pungas, Krisi, Risk Assessment as Apart of internal Auditing IN The Government institutions of the Estoria Republic " **EBS review** ,2003 .
15. Rivest, D. Lenouo. N., a Thieves from within occupational fraud in Canada " **journal of financial crime** " , vol,19,no.1.PP54 .64(2012) .
16. Stewart, Jenny., and Lions Munro, the Impact of Audit committee Existence and Audit Committee Meeting Frequency on the External Audit : Perception of Australian Auditors" **International Journal of Auditing** ,2007 .
17. The Canadian Institute of Chartered Accountants Terminology For Accountants, Editions, Canada. **CICA**, 1992.

## بسم الله الرحمن الرحيم

السيد /

تحية طيبة وبعد ،،،

في ظل اهتمام أجهزة الدولة المختلفة بمكافحة الفساد بكل أنواعه، يقوم الباحث بإعداد بحث بعنوان " اطار مقترح لتحسين جودة أداء المراجع الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري - دراسة ميدانية" واعتماداً على خبراتكم المتميزة يأمل الباحث من سيادتكم مساعدته في الإجابة على التساؤلات الواردة بقائمة الاستبيان المرفقة، وذلك من خلال اختيار درجة الاتفاق التي تعبر عن وجهة نظركم لما لرأيكم من أهمية في اختبار فروض البحث واتمام الدراسة الميدانية، علماً بأن الإجابة ستكون سرية ولا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط. ويشكر الباحث لسيادتكم تعاونكم الصادق معه في العمل على خدمة البحث العلمي، داعياً الله عز وجل أن يجزيكم خير الجزاء.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام ،،،

الباحث

د. مجدي محمود علي مرعي

مدرس المحاسبة معهد طبية العالي للحاسب والعلوم الإدارية

ت / 01223551599

تساهم الدراسة في وضع إطار مقترح لتطوير دور المراجع الداخلي في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري، وذلك خلال توافر مجموعة من المتطلبات والمقومات والصفات اللازمة لتفعيل دور المراجع الداخلي لممارسة مهامه ومسئوليته، الأمر الذي ينعكس على الحد من ممارسات التلاعب والفساد المالي والإداري في شركات المساهمة المصرية.

#### أولاً: بيانات شخصية

(1)- الاسم/ (اختياري)

(2) المؤهل الدراسي

بكالوريوس	دراسات عليا	ماجستير	دكتوراه
-----------	-------------	---------	---------

(2)- الوظيفة

عضو لجنة مراجعة	مراجع داخلي	مراجع خارجي	الاكاديميون
-----------------	-------------	-------------	-------------

(3)- سنوات الخبرة

أقل من 5 سنوات	من 5 إلى أقل 10 سنوات	من 10 سنوات إلى أقل 15 سنة	15 سنة فأكثر
----------------	-----------------------	----------------------------	--------------

#### ثانياً: التساؤلات والاستفسارات والعبارات التي تعكس فروض البحث

م	العبارات	5	4	3	2	1
		موافق تماماً	وافق	محايد	لا وافق	لا وافق نهائياً
ف1	<u>المجموعة الأولى متطلبات تحقيق الممارسة الفعالة للمراجعة الداخلية:</u> إلى أي مدى ترى أن توفر الإجراءات التالية يؤدي إلى تفعيل دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري.					
	<b>(متطلبات الحوكمة)</b>					
1	الالتزام بتطبيق القوانين واللوائح للضبط الإداري.					
2	وضوح السلطات والمسئوليات.					
3	تعدد الجهات الرقابية على أداء الوحدات الاقتصادية.					
4	الشفافية وتوفير المعلومات بشكل دوري.					
5	استقلالية اللجان.					
	<b>(متطلبات لجان المراجعة)</b>					
6	تدعيم استقلالية المراجع الداخلي.					
7	توفير الموارد الكافية للمراجع الداخلي لمباشرة نشاطه.					
8	سهولة الاتصال المباشر بين مدير المراجعة ولجنة المراجعة.					
9	فحص نتائج المراجعة الداخلية من قبل لجنة المراجعة.					
10	التنسيق بين عمل المراجع الداخلي والخارجي.					
11	فحص أنظمة الرقابة الداخلية والتحقق من مدى كفايتها.					
12	توفير تأكيدات معقولة عن سلامة إعداد التقارير المالية.					
	<b>(متطلبات الانتوساي)</b>					
13	التدريب على كشف ممارسات الفساد.					
14	الإلمام بأوجه القصور في الأنشطة.					
15	العمل بتوصيات المراجع لتطوير النظم القائمة.					
16	الإبلاغ عن ممارسات الفساد بوثائق خارجية.					
17	متابعة حالات الفساد المبلغ عنها.					
18	استقلالية أجهزة الرقابة.					

م	العبارات	5 موافق تماما	4 او افق	3 محايد	2 لا وافق	1 لا وافق نهائيا
19	توافر المرونة الكافية بميزانية وخبرة ووقت فريق المراجعة.					
20	الاعتماد على دليل المراجعة عند الإبلاغ عن حالات الفساد.					
21	توثيق خطة لمراجعة الفساد.					
22	وضع تصور لفرص ارتكاب الفساد.					
23	تطبيق اختبار فرص الفساد.					
24	وضع معيار لمراجعة الفساد.					
2ف	المجموعة الثانية (محددات جودة المراجعة الداخلية) إلى أي مدى ترى أن توافر العناصر الآتية في المراجعة الداخلية يؤدي إلى تفعيل دورها في الحد من الفساد المالي والإداري.					
25	التأهيل العلمي والمهني الكافي للمراجع الداخلي.					
26	الخبرة المهنية للقائمين بالمراجعة الداخلية.					
27	الاستقلال المهني والتنظيمي لإدارة المراجعة الداخلية.					
28	التقييم الدوري لأنشطة المراجعة الداخلية من قبل لجنة المراجعة والإدارة العليا.					
29	وجود نظام لرقابة جودة اداء المراجعة الداخلية.					
30	دعم الإدارة العليا بتوفير الموارد المالية اللازمة لتنفيذ المهام المطلوبة بشكل فعال.					
31	وجود دليل للمراجعة الداخلية يحدد اجراءات العمل وكيفية التنفيذ.					
32	بذل العناية المهنية الكافية لممارسة أنشطة المراجعة الداخلية.					
33	الموضوعية وعدم تعارض المصالح الشخصية مع مصلحة الشركة.					
34	وجود ميثاق أخلاقي يلزم كافة العاملين بإدارة المراجعة الداخلية (النزاهة-السرية-الكفاءة المهنية-الموضوعية) المجموعة الثالثة: الصفات الواجب توافرها في المراجع الداخلي؟					
3ف	إلى أي مدى توافق على أن توافر الصفات التالية في المراجع الداخلي تؤدي إلى تفعيل دوره في الحد من الفساد المالي والإداري.					
35	القدرة على الاتصال الفعال.					
36	الذكاء وقوة الملاحظة.					
37	القدرة على تحليل البيانات.					
38	توافر مهارات البحث والتقصي.					
39	التدريب المستمر.					
40	الإلمام بالمعارف القانونية.					
41	توافر الخبرة بالمراجعة والرقابة المالية.					
42	التدريب على إدارة المخاطر وضبط الغش والاحتيال.					
43	النظر إلى الأمور بطريقة منطقية.					
44	المهارات التكنولوجية.					