



أكاديمية السادات للعلوم الإدارية

مجلة السادات للبحوث الإدارية والمالية

Sadat Journal of Administrative and Financial Research

المجلد الثاني - العدد الأول - يناير 2024

Volume 2 | Issue 1 | Jan. 2024



sjsaf.journals.ekb.eg

رئيس مجلس الإدارة
أ. د/ محمد صالح هاشم

رئيس التحرير
أ. د/ أنور محمود النقيب

رقم الإيداع بدار الكتب المصرية
24426

الترقيم الدولي الإلكتروني Online ISSN
2974-3389

الترقيم الدولي ISSN
2974-3370

دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي بالجهاز الإداري الحكومي - دراسة ميدانية

مقدم من

محمد ناصر عبد الرحمن الجميل

2023

القسم الاول : الاطار العام للبحث

1/1: مقدمة ومشكلة البحث

تلعب المراجعة الداخلية دورا مهما في الرقابة على مؤسسات القطاع العام، فهي تؤدي الى التأكد من أن الاموال المخصصة قد تم استخدامها بشكل قانوني كما أنها تتيح الفرصة إذا ما تم تصميمها بشكل سليم إلى معرفة ما إذا كان هذا الاستخدام قد تم بشكل يتسم بالمسؤولية والكفاءة المأمولة، وما إذا كان قد أدى إلى تحقيق الأهداف المرجوة، كما أن التصميم الأمثل لأنظمة المراجعة الداخلية يساهم بشكل كبير في تحفيز المؤسسات الحكومية نحو تنفيذ بنود الموازنة العامة والتعاملات المالية بشكل يتسم بالشفافية ، وقدر ملائم من الافصاح عن المعلومات المتعلقة بهذه التعاملات، كما ينبغي ايضا التأكد من أن أنظمة المراجعة الداخلية قد تم تصميمها بشكل يتيح الرقابة المسبقة على الاجراءات المالية داخل الجهة الحكومية ذاتها كخط دفاع أول، وأن مثل هذه الاجراءات لا تخالف الانظمة واللوائح، وهو ما يساهم حتما في الحد من المخالفات المالية للجهة الحكومية والمساهمة في منع حوادث الفساد المالي بأشكاله المختلفة، كما أن تصميم أنظمة المراجعة المالية ينبغي أن يضع في عين الاعتبار أهمية استغلال المعلومات الواردة بخصوص التعاملات المالية لأغراض اتخاذ القرارات الادارية في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ الاجراءات التصحيحية الملائمة (Archambeault.2018) .

لابد من توافر المعايير الرئيسية الآتية في نظام التدقيق الداخلي السليم للحد من الفساد المالي : (ابو جبل ، 2011)

أ-معيار للعمل الميداني:يتطلب هذا المعيار من مدقق الحسابات الداخلي أن يقوم بدراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقديم تقرير عن نظام الرقابة الداخلية، علاوة على القيام بدراسة وافية وإجراء تقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية المعمول به كأساس للاعتماد عليه أثناء القيام بمهمة التدقيق.

ب-قانون منع الرشاوي:صدر هذا القانون لكي يمنع الشركات الأمريكية التي تعمل خارج الولايات المتحدة من تقديم الرشاوي إلى الموظفين الرسميين في تلك البلاد، ومن أهم الأدوات

التي اعتبرها هذا القانون ضرورية لتحقيق أهدافه هو وجود نظام للمراجعة الداخلية بالإضافة إلى وجود نظام محاسبي سليم.

ج- تقرير لجنة كوهين: هي لجنة تابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين كلفت بدراسة مسؤولية المدقق الداخلي اتجاه أنظمة الرقابة الداخلية، وأهم توصيات هذه اللجنة أنها طالبت بإصدار تقارير عن أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية، وأن يتم الإفصاح عن نواحي الضعف ذات الأهمية النسبية العالية فيها من قبل مدقق الحسابات الداخلي.

على الرغم من أن القوانين والتشريعات السابقة تساعد في تحقيق الشفافية والحد من الفساد والحفاظ على المال العام ، إلا أن دراسة صندوق النقد الدولي أكدت أن تكلفة الرشوة في دولة الكويت عام 2016 بلغت 1.1 مليار دينار كويتي وهو ما يعادل 2% من الناتج المحلي الإجمالي ، ثم ارتفعت في عام 2017 إلى 2.2 مليار دينار كويتي وهو ما يعادل 3% من الناتج المحلي الإجمالي (تقرير منظمة الشفافية الدولية ، 2017) .

ومن ثم يمكن أن تتلخص مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي: كيفية تحديد دور المراجعة الداخلية على الحد من الفساد الإداري للجهاز الإداري الحكومي بدولة الكويت.

ويتفرع من التساؤل الرئيسي السابق التساؤلات الفرعية التالية :

1- ما هو دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية الحكومية ؟

2- ماهي اليات تطوير نظام المراجعة الداخلية في الجهاز الإداري الحكومي بدولة الكويت لمكافحة الفساد الإداري؟

2/1: الدراسات السابقة

يمكن تناول الدراسات السابقة إلى نوعين من الدراسات وذلك على النحو التالي :

أ- دراسات تناولت أهمية ودور المراجعة الداخلية في الجهاز الحكومي

1) دراسة خلف الله (2012):

هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم المراجعة الداخلية وأهميتها ودورها كأحد مقومات الرقابة الداخلية كما تطرقت إلى إبراز أهمية توفير الإستقلال للمراجع الداخلى وأهمية ذلك في موثوقية وموضوعية التقارير والمعلومات التي تصدر عن إدارة المراجعة الداخلية الأمر الذي يجعلها أكثر فعالية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: الاختيار الصحيح للمراجعين الداخليين وفقاً للمؤهلات المطلوبة وإخضاعهم لدورات التدريب المستمر يزيد من فاعلية نظام المراجعة الداخلية، إعطاء المراجعة الداخلية موقعاً تنظيمياً مناسباً وعدم ربطها مادياً وإدارياً بالوحدة محل المراجعة يمنحها الاستقلال ويزيد من فاعليتها

أوصت الدراسة بعدة توصيات منها: ضرورة توفير خبرات ومهارات مطلوبة ومحددة في الأشخاص الذين يقومون بأداء مهنة المراجعة الداخلية وضرورة توفير الكفاءة المهنية والتأهيل العلمي، ضرورة توفير الاستقلال المادى والإداري المطلوب للمراجع الداخلى حتى يستطيع أداء واجباته دون أى ضغوط بأى شكل من الأشكال.

(3) دراسة، Helm (2016)

هدفت إلى توضيح دور المراجعين الداخليين فى عملية إدارة المخاطر فى الوحدات الحكومية وإجراء مقارنة بين فهم المراجعين الداخليين فى كل من الولايات المتحدة الأمريكية وبلجيكا لدورهم فى عملية إدارة المخاطر.

استنتجت الدراسة أنه فى حالة بلجيكا فإن المراجعين الداخليين يركزون كل اهتمامهم على تصحيح أية عيوب فى نظام إدارة المخاطر الخاص بالوحدات الحكومية ويلعبون دوراً محورياً فى نشر الوعي والإدراك وصياغة نظام ملائم لإدارة المخاطر.

(4) دراسة سالم سعيد (2016)

هدفت الدراسة إلى تفعيل دور وحدات المراجعة الداخلية وذلك من خلال: التحقق والتأكد من أن جميع الوزارات والمصالح الحكومية قامت بإنشاء وحدات للمراجعة الداخلية، معرفة المشاكل التي تواجه موظفي وحدات المراجعة الداخلية عند ممارسة مهامهم الوظيفية.

خلصت الدراسة إلى وجود مشاكل وصعوبات مرتبطة بالإدارات تحول دون تفعيل دور المراجعة الداخلية في وحدات المراجعة الداخلية والمتمثلة فيما يلي: اعتبار الإدارات أن الهدف من الرقابة اكتشاف الأخطاء، مماثلة للإدارات في الرد على استفسارات وحدات المراجعة الداخلية، عدم وجود وعي لدى موظفي الإدارة عن المراجعة

(5) دراسة عبد الستار عبد الجبار، (2017)

هدفت الدراسة إلى تحديد دور المراجع الداخلي في التأكد من مدى صحة ودقة البيانات الاجتماعية التي تعكس كافة أنشطة المنظمة ودور المراجعة الداخلية في نشر ثقافة المسؤولية الاجتماعية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: يمكن إدماج المسؤولية الاجتماعية في رسالة ورؤية وفلسفة الجامعات وثقافتها، يمكن إدراج المسؤولية الاجتماعية ضمن قواعد ومبادئ المنظمات، يمكن إدراج المسؤولية الاجتماعية ضمن تقارير المراجعة الداخلية.

أوصت الدراسة: يجب على المنظمات غير الهادفة للربح تحمل مسؤولياتها الاجتماعية والتقرير عنها في القوائم المالية، يجب على المراجعة الداخلية تقديم النصح والارشاد للمنظمات الخاصة بأهمية تبني المسؤولية الاجتماعية.

ب- دراسات تناولت تطوير المراجعة الداخلية في الجهاز الإداري الحكومي

(1) دراسة مرفت محمد (2013):

هدفت الدراسة إلى تقويم أداء وظيفة المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية وذلك من خلال التعرف على التطبيق الفعلي لإجراءات المراجعة الداخلية وأوجه القصور بها والعمل على علاجها، وتطوير وظيفة المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية وذلك من خلال التعرف على المعوقات التي تواجه عمل المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية والعمل على إزالتها مع اقتراح بعض الآليات اللازمة لرفع كفاءتها.

خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: مازالت مهنة المراجعة الداخلية في مصر تعامل كوظيفة

وليس كمهنة لها متطلباتها، ينحصر دور المراجعة الداخلية في الأعمال التقليدية للمراجعة الداخلية حيث لا يوجد أى اهتمام بتقييم الكفاءة الاقتصادية والإدارية، يوجد قصور في التأهيل العلمي والعمل للمراجعين الداخليين ولا يوجد اهتمام بالتعليم المستمر لهم.

(2) دراسة (IIA ,2013)

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد طبيعة المراجعة الداخلية بحسب المخاطر من خلال شرح المقصود بهذا المصطلح وكيفية تطبيقه في المنشآت المختلفة.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج هامة منها: يجب أن يواكب المراجعين الداخليين جميع التحديات المعاصرة، يشير مصطلح المراجعة الداخلية بحسب المخاطر إلى تقييم الكيفية التي تم بها تحديد وإدارة المنشأة للتهديدات الرئيسية التي تتعرض لها وتؤثر على تحقيق أهدافها.

(3) دراسة حيدر بدر (2015)

هدفت الدراسة إلى محاولة تطوير دور المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية وخاصة في إدارة المخاطر، ويتحقق ذلك من خلال تحديد دور المراجعة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر في الوحدات الحكومية.

توصلت الدراسة إلى أن دور المراجعة الداخلية يساهم في تحديد المخاطر التي تتعرض لها الوحدة الحكومية، ووجود ارتباط طردي بين ركيزة دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر ومتطلبات دور المراجعة الداخلية في تقييم إدارة المخاطر في الوحدات الحكومية، ووجود ارتباط معنوي إيجابي بين دور المراجعة الداخلية وتوفير التأهيل العلمي المناسب للمراجع الداخلي.

أوصت الدراسة إلى ضرورة تفعيل دور المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية وفقاً لتطورات التي طرأت عليها، وعلى رأسها المراجعة الداخلية المبنية على المخاطر وتهيئة البيئة المناسبة مع توفير الموارد المالية المناسبة لها وتوفير هيكل تنظيمي مستقل، وضرورة ان تتبنى الوحدات الحكومية إنشاء إدارة مخاطر فعالة من خلال توفير الموقع المناسب، وتوفير التمويل الكافي، والتدريب المناسب للعاملين في إدارة المخاطر، وأن تقوم بإعداد سجل للمخاطر خاص بالوحدة.

(4) دراسة (2015) Price Waterhouse Coopers :

هدفت الدراسة إلى بيان تأثير قانون Sarbanes-Oxley الصادر عن الكونجرس الأمريكي عام 2002 على أنشطة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية .

خلصت الدراسة إلى أن هذا القانون أثر تأثيرا سلبيا على أنشطة المراجعين الداخلية، فقد ساعد على تحويل كل مواردها نحو الجوانب المالية، وإهمال الجوانب الأخرى حتى ولو كانت مناطق ذات مخاطر عالية، فإما أن تؤجل وإما أن تلغى، وهذا ما يتعارض مع معاييرها المهنية الصادرة من قبل معهد المراجعين الداخليين، ويؤدى على المدى البعيد إلى ضعف حوكمة الشركات، وضعف كفاءة وفاعلية التشغيل.

أوصت الدراسة بضرورة إعادة التوازن فى أنشطة المراجعة الداخلية وهذا لن يتحقق إلا بتطبيق برنامج المراجعة الداخلية المستند على المخاطر فى جميع الجوانب المالية وغير المالية .

(5) دراسة ايمان فتحى عبد الوهاب ، (2017)

هدفت الدراسة إلى بناء إطار مقترح لتقييم دور المراجعة الداخلية فى تطوير الاداء الحكومى . وكذلك على ضرورة التركيز على المراجعة الداخلية عن طريق التطوير المستمر للإطار النظري لها، والتي تتبع من حقيقة أن نشاط المراجعة الداخلية يهدف إلى إضافة قيمة للشركات الحكومية.

وخلصت الدراسة إلى العديد من النتائج من أهمها انه يمكن بناء اطار فكري للمراجعة الداخلية بهدف تطوير الاداء الحكومى.

(6) دراسة محمد عبد المنعم ، (2018):

تمثل الهدف الرئيسى لهذا البحث فى توضيح العلاقة التأثيرية لاندماج أساليب المحاسبة القضائية فى مراحل المراجعة الداخلية على كفاءة المراجع الداخلى الحكومى فى أداء مهام وظيفته للحد من الغش والاحتيال المالى ولتحقيق الموثوقية فى الحسابات الختامية .

توصل الباحث الى مجموعة من النتائج من الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية من أهمها وجود علاقة طردية الى حد كبير بين إدماج أساليب المحاسبة القضائية (تحليل البيانات ، التحريات ، زيارة الموقع ، بروتوكول منع الاحتيال ، تقدير مخاطر الاحتيال) فى مراحل المراجعة الداخلية التخطيط ، العمل الميدانى ، التقارير وبين تحسين كفاءة المراجع الداخلى.

التعليق على الدراسات السابقة

رغم تعدد وتنوع الدراسات التى تناولت تطوير المراجعة الداخلية فى الوحدات الحكومية وسبل تطويرها ، إلا ان اياً من هذه الدراسات لم يتناول الليات او إطار لتطوير المراجعة الداخلية فى الوحدات الحكومية للحد من معوقات قيام المراجعة الداخلية بوظيفتها فى الحد من الفساد المالي والإداري خصوصاً فى دولة الكويت وهو ما يتناوله البحث.

3/1- أهمية البحث:

- 1- تبرز أهمية الدراسة العلمية في تقديم إطار مقترح لتطوير نظام المراجعة الداخلية بالجهاز الإداري الحكومي .
- 2- التركيز على الدور الاستراتيجي للمراجعة الداخلية ، وتحسين جودتها في الجهاز الإداري الحكومي .
- 3- تقديم إطار عام لتطوير المراجعة الداخلية يتغلب على العقبات التنظيمية والإدارية والقانونية والفنية الموجودة في الاطار الحالي .
- 4- يُمثل البحث اتجاها لبيان تصميم واختبار تطوير دور المراجعة الداخلية لمكافحة الفساد المالي في الجهاز الإداري الحكومي

4/1- هدف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في تحديد دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي في الجهاز الحكومي لدولة الكويت.
ينبثق من هذا الهدف الرئيسي عدة أهداف فرعية هي:

1. تحديد أوجه قصور نظام المراجعة الداخلية الحالي المطبق في الجهاز الإداري الحكومي بدولة الكويت في تحقيق الرقابة الداخلية.
2. تحديد معوقات تفعيل وظائف نظام المراجعة الداخلية الحالي المطبق في الجهاز الإداري الحكومي بدولة الكويت .
3. تحديد الأساليب والأدوات التي يمكن استخدامها في تطوير نظام المراجعة الداخلية في الجهاز الإداري الحكومي.

5/1- حدود البحث

أ- حدود مكانية :

يقتصر البحث على تطوير نظام المراجعة الداخلية في المجلس الوطني للثقافة والفنون بدولة الكويت .

ب- حدود زمانية

يقتصر البحث على تناول معوقات تطوير نظام المراجعة الداخلية وسبل تطويرها خلال
المدة من 2010 إلى 2023.

ج- حدود موضوعية

- لن يتعرض البحث لتحليل دور المراجعة الداخلية في زيادة جودة التقارير المالية في
الجهاز الإداري الحكومي.

- لن يتعرض البحث لتحليل دور المراجعة الداخلية في الحد من زيادة النفقات في الوحدات
الحكومية.

- لن يتعرض البحث لتحليل دور المراجعة الداخلية في إعداد الموازنة العامة في
الوحدات الحكومية.

6/1 - مجتمع وعينة البحث

يشمل مجتمع البحث جميع المراجعين الداخليين العاملين في الجهاز الإداري الحكومي بدولة
الكويت وكذلك الإدارة العليا في تلك الوحدات ، والمحاسبين بديوان المحاسبة ، ومفتشي هيئة
اسواق المال والهيئة العامة لمكافحة الفساد (نزاهة) ، تشمل عينة البحث توزيع استمارات
على كل عنصر من عناصر وحدة المعاينة بدولة الكويت .

القسم الثاني : دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد المالي

أن الجهود السابقة التي تناولتها الجهات المهنية والدول المختلفة في مكافحة الفساد ساعدت في الحد من تفشي الفساد المالي والإداري وإن ما تناولته الدراسات والتجارب الدولية حول دور المراجعة الداخلية لمكافحة الفساد يمثل حجر الأساس في تكوين إطار متكامل لمكافحة الفساد ، وهو ما يحاول الباحث تحقيقه في هذا الجزء من البحث من خلال تناول النقاط التالية :

1/2: مبررات تفعيل المراجعة الداخلية لمكافحة الفساد المالي

أشارت الدراسات الحديثة إلى العديد من أنماط وأشكال الفساد المالي والإداري ومنها : (عبد المنعم ، 2006) الفساد المالي والانحراف الأخلاقي للإدارة ، التهرب والتلاعب الضريبي ، استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتمهيد وتعديل الأرباح ، تضليل القوائم المالية المتعمد ، تعدد الاختلاسات والرشاوى وتبديد موارد أصول الشركة ، أعمال الفساد التي يشارك فيها أعضاء لجنة المراجعة انفسهم ، سرقة او فقد أصول الشركة دون محاسبة ، التوسع في استخدام التمويل من خارج الميزانية ، المعالجة الخاطئة للأصول غير الملموسة كتكاليف البحوث والتطور ، عدم الدقة في تقييم عناصر الأصول والخصوم ، سوء استخدام مرونة المبادئ والقواعد والمعايير المحاسبية ، تمهيد او تعديل الإيرادات بين الفترات المالية ، سوء استخدام بطاقات الائتمان وقرصنة الانترنت ، تقديم هدايا للمقربين لمتخذي القرارات ، عمليات غسل الأموال وتمويل الارهاب ، عدم الدقة في منح الائتمان في البنوك ، سوء استغلال المنصب الإداري والموارد المتاحة .

2/2: أهداف المراجعة الداخلية لمكافحة الفساد المالي:

في الوقت الذي تراقب فيه العديد من المؤسسات الأمريكية الخطر الناتج عن الفساد ، تتزايد أولوياتها لأعلى مستوى في الالتزام . فهناك مقترح من خلاله تتداخل برامج الالتزام التقليدية المؤسسية وبين السياسات وأدوات الرقابة التي تركز على مكافحة الرشوة والفساد . والداعم لذلك المقترح أنه تم تأييده من قبل هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) ووزارة العدل الأمريكية مستندا في ذلك لقانون ممارسات الفساد الأجنبية الصادر في نوفمبر من عام 2012 ، والذي يتضمن

خصائص ومميزات برنامج الإلتزام لمكافحة الفساد ، تلك المميزات تتضمن: (Tarantino, 2009. carmona, 2007) (Chia, 2007. smith, 2008, 2008.

- ضرورة الإلتزام من قبل الادارة العليا بتوفير سياسة واضحة لمكافحة الفساد.
 - القواعد السلوكية وسياسات وإجراءات الإلتزام.
 - الإشراف والاستقلال والموارد.
 - تقييم المخاطر.
 - التدريب والتوجيه المستمر.
 - مقاييس للثواب والعقاب.
 - إجراءات الإلتزام مع طرف ثالث والمدفوعات.
 - التقارير الهامة والتحقيقات الداخلية.
 - التطوير المستمر من خلال الاختبارات الدورية والمراجعة.
- 3/2: المهارات الاساسية المطلوبه لتنفيذ المراجعة الداخلية لمكافحة الفساد

إن تفعيل لمراجعته الداخلية لمكافحة الفساد يتطلب وجود أشخاص مناسبين وإجراءات عمل ووسائل تكنولوجية، وتعد المراجعة الداخلية لمكافحة الفساد مختلفة إلى حد ما بالمقارنة بالمراجعة الداخلية التقليدية. حيث يحتاج المراجعين الداخليين لمكافحة الفساد إلى التدريب على قانون الممارسات غير المشروعة وقانون الرشوة والفساد وقانون مكافحة الرشوة. وتتمثل المهارات الأساسية الواجب توافرها بفريق مراجعته مكافحة الفساد في توفر المهارات الجيده في إجراء المقابلات، توفر المعرفة والخبرة اللازمة لتحديد المعاملات ذات المخاطر العالية لاختبارها والتعرف على النقاط الضرورية، لتحديد الإنتهاكات المحتملة، توافر مهارات التحقيق في وقائع الفساد، توافر مهارات التحري عن وقائع الفساد ، توافر مهارات جمع الادلة الثبوتية ، توافر مهارات اكتشاف حالات الفساد المعقدة ، توافر مهارات اكتشاف جرائم قرصنة الانترنت، توافر مهارات اكتشاف غسيل الاموال ، توافر مهارات التفاوض، توافر مهارات المحاسبة القضائية ، توافر مهارات التعامل مع الادلة الالكترونية . (Sampford, 2006, gendron, 2007. Kayrak, 2008)

4/2 : أنشطة المراجعة الداخلية اللازمة لمكافحة الفساد

في إطار اهتمام معهد المراجعين الداخليين IIA بقضية محاربة الفساد والحد منة فقد اصدر في عام 2010 اهم أنشطة المراجعة الداخلية التي تساهم في منع وكشف الغش والفساد وهي على النحو التالي :
(iiA,2014)

جدول رقم (1/2) أنشطة المراجعة الداخلية التي تساهم في منع وكشف الغش والفساد

حاليا		أنشطة المراجعة الداخلية
الترتيب	النسبة	
1	88.9%	المراجعة التشغيلية -
2	75.1%	- الالتزام بمتطلبات ميثاق العمل التنظيمي و الامتثال القانوني.
3	71.6%	- مراجعة المخاطر المالية
4	71.2%	- التحقيق في التزوير و المخالفات
5	68.8%	- تقييم فاعلية نظم الرقابة من خلال اتباع معايير التدقيق الداخلي (لجنة المنظمات الراعية للجنة COSO ، أهداف التحكم للمعلومات و التكنولوجيا ذات الصلة COBIT)
6	61.7%	- مراجعة مخاطر تقنية المعلومات / ومخاطر تكنولوجيا معلومات الإتصالات
7	61.4%	- مراجعة مخاطر المعلومات
8	56.6%	- مراجعة عمليات إدارة المخاطر في المؤسسة
9	55.4%	- ضمان ومراجعة إدارة المشاريع الكبرى

المصدر دراسة من معهد المراجعين الداخليين

5/2: العناصر الأساسية اللازمة لتفعيل المراجعة الداخلية لمكافحة الفساد

إن المراجعة الداخليه لمكافحة الفساد عادة ماتشتمل على الانشطه الرئيسيه التاليه (Acar,2018)

1- فحص وتقييم المخاطر بالمنشأة محل المراجعة :

يتمثل دور المراجعة الداخلية فى :

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

2- السياسات والاجراءات المطبقة بالمنشأة محل المراجعة

يتمثل دور المراجعة الداخلية فى :

- اختيار العينة من السياسات والاجراءات .
- مراجعة توثيق السياسات والاجراءات بشكل جيد.
- مراجعة الموافقة على السياسات من قبل الادارة المناسبة .
- مراجعة التأكد من الاذعان التام للقوانين والتنظيمات المطبقة .

3- العمل الميدانى

يشمل دور المراجعة الداخلية على على :-

- مقابلات مع موظفي وحدة الأعمال
- اختبار المعاملات باضافه عينة اختبار أو متابعة الفساد المحتمل
- تحليل برنامج الامتثال وغيرها من المعلومات.

4- الاتصال والتدريب

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

5- المراقبة والمراجعة

يتمثل دور المراجعة الداخلية فى :

- التأكد من ان هناك تشغيل رسمى لنشاط المراقبة بشكل مستمر .

- تقييم ماذا كانت المراقبة تتم بالشكل الملائم والموضوعي من عدمه .

6- التحقيق والتقارير عن مكافحة الفساد

يتمثل دور المراجعة الداخلية في :

- التأكد من ان التحقيقات تتم مع كل المستويات الادارية
- التأكد من تمتع المحققين بالمهارات والخبرات المطلوبة والاستقلالية والموضوعية .
- التأكد من ان تصديق الادارة العليا على التقارير الخاصة بالرشوة والفساد .

7- العقوبات

يتمثل دور المراجعة الداخلية في:

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

القسم الثالث : الدراسة الميدانية

تهدف الدراسة الميدانية إلي محاولة الوصول إلي نتائج يمكن من خلالها تحديد دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي في البيئة الكويتية .

1/3: عينة الدراسة والاحصاءات الوصفية

تحقيقاً لأهداف الدراسة الميدانية فقد تم التركيز علي المراجعين الداخليين بالمجلس القومي للثقافة والفنون بدولة الكويت ، المحاسبين بديوان المحاسبة ، مفتشي هيئة سوق المال، الهيئة العامة لمكافحة الفساد (نزاهة) . وقد شملت العينة (180) استمارة للتحقق من فروض الدراسة ، ويوضح جدول رقم (1/3) خصائص العينة بالتفصيل

جدول رقم (1/3) الخصائص الديموجرافية لعينة الدراسة

النسبة	العدد	التوزيع	البيانات الشخصية
23%	40	دكتورة	1. المؤهل العلمي
33%	60	ماجستير	
35%	64	بكالوريوس	
9%	16	اخرى	
	180	الاجمالي	
15%	28	CPA	2. اهم المؤهلات المهنية
38%	68	CMA	
5%	10	CIA	
9%	16	CFA	
24%	44	عضوية جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية	
9%	7	اخرى (IIA,CFM,CISA,ACCA,)	
	180	الاجمالي	
25%	45	المراجعين الداخليين بالمجلس القومي للثقافة	3. الوظيفة
25%	45	محاسبين بديوان المحاسبة	
25%	45	مفتشي هيئة سوق المال	
25%	45	الهيئة العامة لمكافحة الفساد (نزاهة)	
9%	7	من سنة حتى 5 سنوات	4. سنوات الخبرة
17%	15	من 5 سنوات حتى 10 سنوات	
48%	43	من 10 سنوات حتى 15 سنة	
16%	25	اكثر من 15 سنة	
	180	الاجمالي	

2/3 : اختبار فروض الدراسة

يتم اختبار فروض الدراسة على النحو التالي :

اختبار الفرض الاول : توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية وبين نجاح جهود مكافحة الفساد المالي فى الوحدات الحكومية الكويتية .

جدول رقم (2/3) اختبار الفرض الاول

اختبار كا تربيع		الاتجاه	المتوسط المرجح	استجابات عينة الدراسة					يساعد تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية فى الحد من اوجة الفساد التالية:	
مستوى الدلالة	القيمة			غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	عدد	%
0.000	37.11	موافق	3.7	12	14	28	72	54	عدد	1. التهرب والتلاعب الضريبى والاعتداء على المال العام
				6.6	7.8	15.6	40.0	30.0	%	
0.000	34.33	غير موافق	2.6	72	46	34	10	18	عدد	2. تهريب الاموال خارج البلاد.
				40.0	25.6	18.8	5.6	10.0	%	
0.000	36.56	موافق	3.8	14	28	20	64	54	عدد	3. استخدام اساليب المحاسبة الابداعية لادارة الارباح
				7.8	15.6	11.1	35.5	30.0	%	
0.000	37.3	موافق	4.2		18	18	72	72	عدد	4. تعدد الاختلاسات والرشاوى وتبديد موارد واصول الشركة
				0.0	10.0	10.0	40.0	40.0	%	
0.000	39.89	موافق	3.7	12	14	28	72	54	عدد	5. التضليل المتعمد فى القوائم المالية
				6.6	7.8	15.6	40.0	30.0	%	
0.000	25.26	موافق	3.55	14	28	24	60	54	عدد	6. اعمال الفساد التى يشارك فيها او يغض الطرف عنها اعضاء لجنة المراجعة
				7.8	15.6	11.1	35.5	30.0	%	
0.000	22.23	غير موافق	2.7	72	46	34	10	18	عدد	7. سرقة او فقد اصول الشركة
				40.0	25.6	18.8	5.6	10.0	%	

دون محاسبة										
0.002	16.2	موافق	4.55	3	3	30	90	54	عدد	8. التوسع فى استخدام التمويل من خارج الميزانية لتضليل القوائم المالية
				1.5	1.5	17.0	50.0	30.0	%	
0.000	25.66	موافق	3.8	14	28	20	64	54	عدد	9. المعالجة الخاطئة للاصول غير الملموسة مثل تكاليف البحوث والتطوير
				7.8	15.6	11.1	35.5	30.0	%	
0.000	34.40	موافق	3.9	0	18	18	72	72	عدد	10. عدم الدقة فى تقييم عناصر المركز المالى
				0.0	10.0	10.0	40.0	40.0	%	
0.000	31.81	موافق	3.6	12	14	28	72	54	عدد	11. سوء استخدام بطاقات الائتمان وقرصنة الانترنت
				6.6	7.8	15.6	40.0	30.0	%	
0.000	34.2	موافق	3.6	1	1	34	140	4	عدد	12. تعديل الايرادات بين الفترات المحاسبية
				0.0	0.0	20.0	80.0	0.0	%	
0.000	32.22	غير موافق	2.6	70	46	34	12	18	عدد	13. سوء استخدام المرونة الواردة فى معايير المحاسبة
				40.0	25.6	18.8	5.6	10.0	%	
0.000	31.81	موافق	3.6	12	14	28	70	56	عدد	14. تقديم هدايا او رشاوى للمقربين من متخذى القرار
				6.6	7.8	15.6	40.0	30.0	%	
0.002	16.2	موافق	4.3	0	0	36	92	52	عدد	15. سوء استغلال المنصب الادارى والموارد المتاحة
				0.0	0.0	20.0	50.0	30.0	%	

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

جدول 3/3: استجابات عينة الدراسة للفرض الأول

اختبار كا تربيع		الاتجاه	المتوسط المرجح	استجابات عينة الدراسة					الفرض الأول	
مستوى الدلالة	القيمة			غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
0.000	282.5	موافق	3.4	12.4	11.8	13	38.2	24.6	%	توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية وبين نجاح جهود مكافحة الفساد المالي في الوحدات الحكومية الكويتية

وقد تبين أن قيمة المتوسط المرحح بلغت (3,4) وبالتالي يكون اتجاه استجابات العينة للفرض الأول "موافق" وهو اتجاه "إيجابي".

اختبار الفرض الثاني : توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطوير اليات وظيفة المراجعة الداخلية وبين الحد من الفساد المالي في الوحدات الحكومية الكويتية .

جدول رقم (4/3) اختبار الفرض الثاني

اختبار كا تربيع		الاتجاه	المتوسط المرجح	استجابات عينة الدراسة					لكي تحقق وظيفة المراجعة الداخلية دورها بشكل فعال في مكافحة الفساد يلزم تطوير اليات المراجعة الداخلية كما مايلي :	
مستوى الدلالة	القيمة			غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
0.000	38.11	موافق	3.8	12	14	28	72	54	عدد	1.تطوير الهيكل الاداري للمراجعة الداخلية
				6.6	7.8	15.6	40.0	30.0	%	
0.001	17.47	موافق	3.9	18	0	34	64	64	عدد	2.تفعيل استقلال مراجع الحسابات الداخلي.
				10.0	0.0	18.8	35.6	35.6	%	
0.000	26.56	موافق	3.6	14	28	20	64	54	عدد	3.التأهيل العلمي لمراجع الحسابات
				7.8	15.6	11.1	35.5	30.0	%	

0.000	38.11	موافق	3.8	12	14	28	74	52	عدد	4. التأهيل العملي لمراجع الحسابات
				6.6	7.8	15.6	40.0	30.0	%	
0.000	45.80	موافق	4.2	0	0	16	118	46	عدد	5. ضرورة اكتساب المهارات اللازمة للمراجع الداخلي
				0.0	0.0	8.9	65.5	25.6	%	
0.000	32.40	موافق	4.1	0	18	18	72	72	عدد	6. تدريب مراجع الحسابات على طرق مكافحة الفساد
				0.0	10.0	10.0	40.0	40.0	%	
0.002	12.60	موافق	4.1	0	0	36	90	54	عدد	7. تطوير دليل الاجراءات لمراجع الحسابات
				0.0	0.0	20.0	50.0	30.0	%	
0.000	38.11	موافق	3.8	12	14	28	72	54	عدد	8. التطوير القانوني لوضع مراقب الحسابات
				6.6	7.8	15.6	40.0	30.0	%	

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

جدول 5/3: استجابات عينة الدراسة للفرض الثاني "

اختبار كا تربيع		الاتجاه	المتوسط المرجح	استجابات عينة الدراسة					الفرض الثاني	
مستوى الدلالة	القيمة			غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
0.000	261.7	موافق	3.7	8.9	8.3	14.9	39.0	28.9	%	توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطوير الليات وظيفية المراجعة الداخلية وبين الحد من الفساد المالي فى الوحدات الحكومية الكويتية

وقد تبين أن قيمة المتوسط المرجح بلغت (3,7) وبالتالي يكون اتجاه استجابات العينة للفرض الثاني "موافق" وهو اتجاه "إيجابي".

الفرض الثالث : توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطوير مراحل وظيفة المراجعة الداخلية وبين الحد من الفساد المالي في الوحدات الحكومية الكويتية .

جدول رقم (6/3) اختبار الفرض الثالث

اختبار كا تربيع		استجابات عينة الدراسة							الحد من الفساد المالي في الوحدات الحكومية الكويتية يتطلب تطوير نظام المراجعة الداخلية في :	
مستوى الدلالة	القيمة	الاتجاه	المتوسط المرجح	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
0.000	26.56	موافق	3.6	14	28	20	64	54	عدد	1.مرحلة اسناد وتنظيم زادارة وحدات المراجعة الداخلية .
				7.8	15.6	11.1	35.5	30.0	%	
0.000	38.11	موافق	3.8	12	14	28	72	54	عدد	2.مرحلة تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة
				6.6	7.8	15.6	40.0	30.0	%	
0.027	7.20	موافق	4.2	0	0	36	72	72	عدد	3.مرحلة اعداد ورفع التقارير واستخدام العينات
				0.0	0.0	20.0	40.0	40.0	%	
0.000	26.56	موافق	3.6	14	28	20	64	54	عدد	4.مرحلة وضع دليل بكيفية تنفيذ المراجعة الداخلية.
				7.8	15.6	11.1	35.5	30.0	%	
0.000	38.11	موافق	3.8	12	14	28	72	54	عدد	5.مرحلة وضع اهداف حديثة للمراجعة الداخلية
				6.6	7.8	15.6	40.0	30.0	%	
0.000	45.80	موافق	4.2	0	0	16	118	46	عدد	6.مرحلة تطوير المفاهيم الاساسية التى يقوم عليها المراجعة الداخلية .
				0.0	0.0	8.9	65.5	25.6	%	

0.000	26.56	موافق	3.6	14	28	20	64	54	عدد	7.مرحلة وضع المعايير المهنية اللازمة لتطوير المراجعة الداخلية لمكافحة الفساد.
				7.8	15.6	11.1	35.5	30.0	%	
0.002	12.60	موافق	4.1	0	0	36	90	54	عدد	8.دراسة الانظمة واللوائح المنظمة لمهنة المراجعة الداخلية.
				0.0	0.0	20.0	50.0	30.0	%	
0.00	32.40	موافق	4.1	0	9	9	36	36	عدد	9.مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية
				0.0	10.0	10.0	40.0	40.0	%	

ويمكن تحليل نتائج استجابات العينة علي عبارات الفرض الثالث ككل لتحديد الاتجاه الذي ذهبت إليه استجابات العينة فيما يخص هذا الفرض ومدى دلالاته الإحصائية كما يلي:
جدول 7/3: استجابات عينة الدراسة للفرض الثالث

اختبار كا تربيع		الاتجاه	المتوسط المرجح	استجابات عينة الدراسة					الفرض الثالث	
مستوى الدلالة	القيمة			غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
0.000	379.5	موافق	3.9	4.6	7.8	14.1	42.8	30.7	%	توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تطوير الليات وظيفية المراجعة الداخلية وبين الحد من الفساد المالي فى الوحدات الحكومية الكويتية

وقد تبين أن قيمة المتوسط المرجح بلغت (3,9) وبالتالي يكون اتجاه استجابات العينة للفرض "موافق"

القسم الرابع : النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية

1/4: النتائج

1. ان وجود قواعد واداب ومبادئ السلوك الاخلاقي للمراجعين الداخليين يساهم فى وجود مساءلة تأديبية واضحة لفريق المراجعة مما يساهم بشكل مباشر فى الحد من الفساد ومكافحته .
2. اكدت الدراسة الميدانية والمقابلات التى تمت مع العديد من المحاسبين والمراجعين الممارسين لمهنة المراجعة ان البيئة الكويتية بحاجة عاجلة إلى تنظيم مهنى قوى لممارسة وظيفة المراجعة الداخلية للارتقاء بها إلى مصاف المهن المتقدمة.
3. رغم تعدد الاجهزة المسؤولة عن مكافحة الفساد فى الكويت ، إلا ان هناك اهمالا واضحا للدور المتميز الذى يمكن ان تلعبه المراجعة الداخلية فى هذا الصدد .
4. ان دور المراجعة الداخلية لايجب ان يتوقف عند اكتشاف الفساد ومحاسبة الفاسدين ، بل لابد ان يمتد إلى المشاركة فى وضع السياسات والاليات الكفيلة بمنع حدوث الفساد .
5. لابد ان تبدا الدولة باتخاذ الخطوات الاولى فى مكافحة الفساد ودعم استقلال وظيفة المراجعة الداخلية، وذلك من خلال توفير هيكل تشريعى قوى وتنظيم مهنى مستقل للمراجعة الداخلية .

2/4: التوصيات

1. هناك ضرورة لأصدار معايير مهنية للمراجعة الداخلية لتوفير اطار عام لممارسة سليمة وجيدة لنشاط المراجعة الداخلية التى تضيف قيمة
2. ضرورة تطوير معايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهنى للمراجع الداخلى لتحقيق مزيداً من الاستقلال لاداء وظيفة المراجعة الداخلية لتفعيل دورها فى تحقيق الرقابة الداخلية المانعة والمصححة .
3. ضرورة تحقيق قدرأ اكبر من استقلالية المراجعين الداخليين من خلال منح المزيد من الضمانات الخاصة بهم إلى لجنة المراجعة ، وبحيث تكون لجنة المراجعة هى المسؤولة عن تعيين والاستغناء عن خدمات فريق المراجعة الداخلية وتحديد اتعابهم او مرتباتهم .

4. ضرورة وجود كيان تنظيمي مهني لمهنة المراجعة الداخلية ، مع وجود قواعد واداب وسلوك مهنة المراجعة الداخلية لتفعيل المساءلة التأديبية .
5. ضرورة تطوير التأهيل العلمي والعملی للمراجعين الداخليين لمواكبة متطلبات مكافحة الفساد.
6. ضرورة اجراء المزيد من التعاون والتنسيق بين كافة الاجهزة المسئولة عن مكافحة الفساد بالدولة .

3/4 : الدراسات المستقبلية

- 1- دور معايير المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد في البيئة الكويتية .
- 2- تطوير التأهيل العلمي والعملی للمراجع الداخلي لمواكبة مكافحة الفساد .
- 3- دور المحاسبة القضائية في تنمية مهارات مكافحة الفساد وتحسين مهارات التعامل مع الشك المهني للمراجعين .
- 4- تقييم مدى مساهمة التعاقد الخارجي لاداء انشطة المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي ومكافحته .
- 5- اليات تقييم الامتثال لبرنامج المراجعة الداخلية لمكافحة الفساد.

قائمة المراجع العربي

- 1- أبو جبل ، نجوى محمود (2011) ، تطوير إطار لمراجعة القياس والافصاح المحاسبي لمعلومات القيمة العادلة - دراسة نظرية ميدانية ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثاني.
- 2- احمد ، مرفت محمد (2013) ، "تقويم اداء وظيفة المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية في جمهورية مصر العربية"، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة وإدارة الاعمال ، جامعة حلوان.
- 3- تقرير منظمة الشفافية الدولية ، 2017
- 4- جبر ، رائد جبريل (2017) ، "المواءمة بين المعايير المحاسبية الإسلامية والمعايير المحاسبية الدولية : مواجهة التحديات القائمة في الدول العربية" ، مجلة الاقتصاد والأعمال ، 25(4).
- 5- خلف الله ، الخليفة محمد (2012) ، "استقلال المراجع الداخلي في القطاع الحكومي واثرة في فاعلية نظام المراجعة الداخلية - دراسة حالة وزارة الصحة الاتحادية

- بالسودان"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- 6- سالم، سعيد (2016)، تفعيل دور المراجعة الداخلية فى الأجهزة الحكومية السعودية، "مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامى، مجلد 16، عدد 46.
- 7- عبد الستار، عبد الجبار (2017)، " دور المراجع الداخلى فى التحقق من قيام المنظمات غير الهادفة للربح بمسؤوليتها الاجتماعية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- 8- عبد المنعم، خالد محمد، (2006) " نحو اطار متكامل لضوابط كفاءة اداء مهنة المراجعة الداخلية فى مواجهة ظاهرة الفساد المالى فى قطاع الاعمال"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الاول، مارس.
- 9- عبد الوهاب، إيمان ممدوح فتحى (2017)، " اطار مقترح لتقييم دور المراجعة الداخلية فى تطوير الاداء الحكومى"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنوفية.

قائمة المراجع الاجنبي

1. Acar, Muhittin and Uğur Emek. (2018). "Building a clean government in Turkey: pillars, perils, and prospects". **Crime, Law and Social Change Volume 49(3)**. Pp21-25.
2. Archambeault, D., (2018), " The need for an internal auditor report to external stakeholders to improve governance transparency", **accounting horizons**, 22 (4) ,.
3. Carmona, Magdalena. (2009). " **Corruption and Human Rights: Making the Connection**". Geneva: International Council on Human Rights Policy.
4. Chia, Yew and Hian Koh. (2007). " Organizational Culture and the Adoption of Management Accounting Practices in the Public Sector: A Singapore Study" . **Financial Accountability & Management** 23(2):pp 189 – 213.
5. Helm Dieter. (2006). "Regulatory Reform, Capture, and the Regulatory Burden". **Oxford Review of Economic Policy** 22(2):pp169-185.
6. IIA , (2013) , " an ounce of prevention is worth apound of cure" . available at : www.globaliia.com.
7. IIA , (2014) , " fraud preventive and detection in an automated world " . available at : www.globaliia.com.
8. pricewaterhouse Coopers LLP, 2015; "How to Rebalance Internal Audit priorities in the Sarbanes-Oxlev, era", July. Pp. 1-28. <http://www.pwc.com>.

-
9. Sampford, Charles. (2006). “ **Measuring Corruption**” . London: Ashgate Publishing.
 10. Smith, Robert. (2007). “ A Conceptual Model for Benchmarking Performance in Public Sector Ethics Programs: The Missing Link in Government Accountability? “ **International Journal of Public Administration** 30(12): 1621 – 1640.
 11. Tarantino, Anthony. (2008). “ **Governance, Risk, and Compliance Handbook: Technology, Finance, Environmental, and International Guidance and Best Practices**” . John Wiley and Sons.