

جمهورية مصر العربية
معهد التخطيط القومي



دور وحدات المراجعة الداخلية

في إدارة مخاطر الفساد بجهات الدولة المصرية

The Role of Internal Auditing Units

**In Managing the Risks of Corruption in the Egyptian
State Bbodies**

إعداد

أشرف محمد نبيل محمد على

تحت إشراف

الأستاذة الدكتورة/ أمانى حلمى الرئيس

لاستكمال متطلبات

الحصول على درجة الماجستير المهني "التخطيط للتنمية المستدامة"

٢٠٢٠

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ قَالَ يَا قَوْمِ أَرَأَيْتُمْ إِنْ كُنْتُ عَلَىٰ بَيِّنَةٍ مِّن رَّبِّي وَرَزَقَنِي مِنْهُ
رِزْقًا حَسَنًا وَمَا أُرِيدُ أَنْ أُخَالِفَكُمْ إِلَىٰ مَا أَنهَاكُمْ عَنْهُ إِنْ أُرِيدُ
إِلَّا الْإِصْلَاحَ مَا اسْتَطَعْتُ وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ عَلَيْهِ
تَوَكَّلْتُ وَإِلَيْهِ أُنِيبُ ﴾

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

سورة هود الآية رقم (٨٨)

إهداء

إلى من يكرمني الله من أجلها من أنارت بصيرتي بدعواتها المباركة، إلى ركن محبتي ورفعتي وضميري، إلى نوري في الدنيا وشفاعتي في الآخرة، إلى النبع الذي أمدني بالحنان والعطاء، صاحبة كل فضل علي، التي ضحت بكل غالي ونفيس فكانت بحق مصدراً ورمزاً للعطف والتضحية والفداء (أمي الغالية حفظها الله) وأدامها لنا بصحة وعافية وبارك الله في عمرها وتقبل الله صالح أعمالها وأحسن الله خاتمتها بفضله وكرمه.

إلى من رحل وترك ذكره عالقة في القلب (والدي رحمه الله) إلى روحه الطاهرة الطيبة في منزلته في دار الحق والخلود وفاءً لذكراه.

إلى الذين أمدوني بالطموح، وآزروني بالكلمات الطيبة، والدعاء بالتوفيق والنجاح وشددوا من أذرى (إخوتي الأعزاء).

إلى التي أعطت فما بخلت، وصبرت، وأعانت، ثم احتسبت، إلى من أضاءت بنبلها وصبرها طريقي، التي أنعم الله بها علي وشدت من أزرى حتى النهاية، وكانت حسنة الدنيا (زوجتي الحبيبة) نور حياتي، ومهرة قلبي، ورفيقة عمري.

إلى أبنتي الحبيبة قرّة عيني نور قلبي.

إلى كل من عمل فأخلص وأتقن فأبدع.

إلى هؤلاء جميعاً أهدى هذا العمل المتواضع وفاءً وتقديراً، جزاهم الله عنى كل الخير.

الشكر والتقدير

الحمد لله على هدايته وتوفيقه في إنجاز هذه البحث واشكره عز وجل على أن أعانني بفضله وكرمه على استكمال هذا البحث المتواضع راجياً منه عز وجل أن يجعله علماً نافعاً وصالحاً وعملاً متقبلاً يقربني إليه.

من أمانة المسلم أن يعترف بالجميل لكل صاحب فضل عليه عملاً بحديث سيد الخلق سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم حيث قال "من لم يشكر الناس لا يشكر الله" صدق رسول الله.

يشرفني أن أتقدم بأسمى آيات الشكر والامتنان للأساتذة أعضاء اللجنة الموقرة، والتي نلت شرف تحكيمها للبحث، وأخص بالشكر كل من:

الأستاذة الدكتورة/ أمانى حلمى الرئيس نائب رئيس المعهد للتدريب والاستشارات وخدمة المجتمع على الجهد المتميز المبذول من أجل نجاح هذه العمل المتواضع، فلها منى أسمى آيات التقدير والعرفان بالجميل.

إلى النخبة المتميزة من الأساتذة الدكاترة أعضاء هيئة التدريس بمعهد التخطيط القومي فالشكر موصول لسيادتهم على جهودهم وتوجيهاتهم الذي ساهم بالكثير في صقل الخبرات العلمية، والعملية لجميع الدارسين حيث أفاضوا علينا بعلمهم ولم يبخلوا علينا، فهم بحق غير من تعلموا العلم وعلموه، فلهم منى أسمى آيات التقدير والعرفان بالجميل.

إلى جميع السادة الإداريين والعاملين بمعهد التخطيط القومي والذين قدموا لنا كل الجهد و العون خلال عامين.

وفي النهاية يسرني أن أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من مد لي يد العون في مسيرتي العلمية.

قائمة المحتويات

م	الموضوع	رقم الصفحة
١	ملخص	٥
٢	أولاً: الإطار النظري للبحث والدراسات السابقة	٦
٣	ثانياً: مخاطر الفساد: ودور الدستور والاستراتيجية الوطنية في مواجهته	١١
٤	ثالثاً: المراجعة الداخلية: دور وأهداف وأهمية وحدات المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي	١٧
٥	رابعاً: القيم الأساسية والمهام التطبيقية ومجالات التحسين لوحدات المراجعة الداخلية	٢٠
٦	خامساً: الدراسة التطبيقية: تفعيل دور وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية في مكافحة الفساد في مصر وفق نظام محكم للرقابة الداخلية	٢٤
٧	سادساً: نتائج ومقترحات البحث.	٣٣
٨	المراجع.	٣٥

ملخص

في ظل الإرادة الحقيقية للشعب المصري والإرادة السياسية بمكافحة الفساد والحد من مخاطره فقد عبر دستور جمهورية مصر العربية ٢٠١٤ بأن تلتزم الدولة بمكافحة الفساد وتلتزم الهيئات والأجهزة الرقابية المختصة بالتنسيق فيما بينها في منع ومكافحة الفساد، وتم اطلاق الإستراتيجية الأولى لمكافحة الفساد ٢٠١٤-٢٠١٨، ثم الثانية ٢٠١٩-٢٠٢٢ لدعم الجهود المبدولة من أجهزة الدولة المصرية في مجالي الإصلاح الإداري والاقتصادي كمدخلين رئيسيين للحد من مخاطر الفساد، وتفعيلاً لأهداف التنمية المستدامة وخاصة الهدف السادس عشر المعنى "بالسلام والعدل والمؤسسات القوية".

أصبح من اللازم تطبيق منهجية لحوكمة مؤسسات الدولة من خلال خلق دور رئيسي وفعال لوحدة المراجعة الداخلية الموجودة بمؤسسات الدولة بالتنسيق مع الجهات الرقابية للحد من مخاطر الفساد. لذلك صدر قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١١٤٦ لسنة ٢٠١٨ باستحداث ست تقسيمات تنظيمية في الجهات الحكومية جاء منها التقسيم التنظيمي المتعلق بوحدة المراجعة الداخلية:

يهدف هذا البحث الى تقييم دور وحدة المراجعة الداخلية في أدائها لوظيفتها التقييمية المستقلة والموضوعية داخل الجهة الحكومية، لفحص ودراسة أنشطتها المختلفة لمساعدة المسؤولين في كافة الإدارات للقيام بمسؤولياتهم بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية وذلك عن طريق توفير التحليل، والتقييم، والتوصيات، والمشورة، والبيانات والمعلومات التي تتعلق بمراجعة الأنشطة التي يتم فحصها.

Abstract

In light of the real will of the Egyptian people and the political will to fight corruption and reduce its risks, the Constitution of the Arab Republic of Egypt ٢٠١٤ expressed that the state is committed to fighting corruption. Within the framework of the Egyptian state's efforts, the first national strategy to fight corruption was launched ٢٠١٤-٢٠١٨ and the second national strategy to fight corruption ٢٠١٩-٢٠٢٢, to ensure that integrity, transparency, accountability and disclosure are considered a priority for the state in all field. It also aims to activate the sustainable development goals, especially the sixteenth goal concerned with "peace, justice and strong institutions".

It has become necessary to apply a methodology for the governance of state institutions by creating a major and effective role for Internal Audit Units present in state institutions in coordination with oversight bodies to reduce the risks of corruption, so the Prime Minister's Decision No. ١١٤٦ of ٢٠١٨ to introduce Six organizational divisions in government agencies including the organizational division: Internal Audit Units.

This research aims to evaluate Internal Audit Units performs as an independent and objective evaluation function within the government agency, to examine and study its various activities to assist officials in all departments to carry out their responsibilities with a high degree of efficiency and effectiveness by providing analysis, evaluation, recommendations, advice, data and information related to reviewing the activities that are examined.

مقدمة

تعد ظاهرة الفساد ظاهرة قديمة قدم المجتمعات الإنسانية، وارتبطت تلك الظاهرة بوجود الأنظمة السياسية وهي لا تقتصر على شعب دون الآخر أو دولة أو ثقافة دون أخرى بل يستشري في الدول الغنية والدول الفقيرة سواء بسواء ولقد حرصت القوانين الوطنية والمواثيق الدولية على مكافحته بجميع صوره وأشكاله نظراً لما يسببه الفساد من آثار مدمرة على مختلف جوانب الحياة حيث أن تقشّى تلك الظاهرة في أي مجتمع يؤدي حتماً إلى أضعاف القيم الأساسية للمجتمع ويحبط التنمية الاقتصادية ويقوض الديمقراطية وسيادة القانون ويهيئ البيئة المناسبة لازدهار الجريمة المنظمة والإرهاب وغسل الأموال وإن من شأن مكافحتهم والقضاء عليهم المساعدة على خلق البيئة الصالحة لجذب الاستثمارات التي تعد روح التنمية المنشودة.

لقد استفحل الفساد في العالم ولم تعد تستثني منه الدول المتقدمة ولا النامية وتُعد اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد ٢٠٠٣ أحد العوامل الرئيسية وراء هذا التغيير فهناك إجماع من قبل الأكاديميين وصانعي السياسات بمشكلة الفساد وخطورته كما أنه لاقى اهتماماً كبيراً من قبل الهيئات والمنظمات الدولية ومختلف الدراسات النظرية والتطبيقية حيث تأسست العديد من المنظمات والهيئات العالمية الحكومية وغير الحكومية لمكافحة الفساد بأنواعه عن طريق الدورات والندوات والمؤتمرات والقوانين والمعاهدات والاتفاقيات وأصبح أحد التحديات التي تواجه الدول لتعدد صوره وانتشاره.

وعلى المستوى المصري، اتخذت الدولة العديد من المبادرات الهامة لمكافحة الفساد، سواء بإصدار استراتيجية وطنية لمكافحة الفساد، أو تأسيس وحدات للمراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية، وهي الوحدات التي يلقي عليها هذا البحث بعض الاضواء لتقييم أدوارها في مكافحة الفساد وتعزيز التنمية المستدامة خاصة الهدف السادس عشر الخاص بالسلام والمؤسسات القوية.

١. المشكلة البحثية:

تُعد مخاطر الفساد مشكلة تنسم بالخطورة وهذا بالنظر للآثار السلبية الضارة الهدامة المترتبة على وقوع الفساد، فهو وباء يدمر كيان المجتمع، ويهدم قيمه الأخلاقية، ويعيق برامج التنمية، كما يخل بمبادئ العدالة والنزاهة والشفافية والمساواة داخله.

بالنظر للاعتبارات السابقة، فقد حظي موضوع إدارة مخاطر الفساد باهتمام كبير على جميع المستويات المحلية والإقليمية والدولية، فلا تكاد تخلو أهداف الحكومات وبرامجها ومبادراتها المختلفة من التركيز على الإصلاح الإداري بغية مكافحة الفساد والحد منه، فهو من أهم القضايا والمشكلات التي أجمعت تقارير الخبراء على ضرورة معالجته في الدول النامية إذا أريد للتنمية أن تتحقق في هذه الدول كما أنه من القضايا محل الاهتمام من جانب الحكومة المصرية وأجهزتها الرقابية. ومن ضمن محاولات الحكومة لضبط وكبح الفساد في القطاع الحكومي تأسيس (وحدات المراجعة الداخلية)، التي نهتم في هذا البحث بتحليل فعالية دورها في جهود الدولة لمكافحة الفساد وتعزيز التنمية المستدامة.

٢. التساؤلات البحثية

التساؤلات البحثية تأتي من ترتيب جمهورية مصر العربية في مؤشرات مدركات الفساد الصادرة عن منظمة الشفافية العالمية فقد احتلت مصر عام ٢٠١٧ المركز رقم (١١٨) و عام ٢٠١٨ احتلت المركز رقم (١٠٥) و عام ٢٠١٩ احتلت المركز رقم (١٠٦) على مستوى ١٨٠ دولة^(١).

وبالرغم من ذلك التقدم من عام ٢٠١٧ حتى عام ٢٠١٩ بالترتيب ومن الجهود الوطنية التي تقوم بها أجهزة الدولة المعنية بمنع ومكافحة الفساد ألا أن الأمر يستوجب الوقوف على ماهي الأسباب التي أدت إلى ذلك الترتيب الذي لايزال متأخر وماهي الممارسات والتجارب الدولية الناجحة في مجال إدارة مخاطر الفساد بصفة عامة وآليات مكافحة الفساد والوقاية منه بصفة خاصة والتي تعتمد على أهمية تفعيل دور وحدات المراجعة الداخلية بجهاز الدولة بهدف الحد من الفساد بوحدات الدولة و تعزيز ترتيب مصر في المؤشرات الدولية بين دول العالم وذلك من خلال الوقوف على إيجاد دور فعال لوحدات المراجعة الداخلية بمؤسسات الدولة في إدارة مخاطر الفساد لتقييم وتحليل المخاطر التي تتعرض لها المؤسسات وتحديد أثارها بهدف الوقاية منها ومنعها مما يساهم في رفع ترتيب جمهورية مصر في المؤشرات الدولية وفي ضوء ما سبق يحاول البحث الإجابة على التساؤلات التالية:

- ما هي طبيعة الفساد ومدى خطورته؟
- ما هي طبيعة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي؟
- لماذا وحدات المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي؟
- أى العوامل المؤثرة في فاعليات المراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي؟
- كيفية تفعيل الدور الرقابي المنشود لوحدات المراجعة الداخلية في تحديد وتحليل مخاطر الفساد؟

٣. أهمية البحث

تستند أهمية هذه الدراسة على تبنى الدولة المصرية استراتيجية وطنية متميزة لمكافحة الفساد ٢٠١٩-٢٠٢٢ التي أطلقها السيد / رئيس الجمهورية بتاريخ ٢٠١٨/١٢/٩ في اليوم العالمي لمكافحة الفساد إلا أن البحث يطمح للمساهمة في تحقيق رؤية الدولة المصرية في تلك الاستراتيجية والتي نصت على " مجتمع يدرك مخاطر الفساد ويرفضه بدعم من جهاز إداري يعلى قيم الشفافية والنزاهة ومشهود له بالكفاءة والفعالية"^(٢)

(١) مؤشر مدركات الفساد الصادر عن منظمة الشفافية العالمية الصادر أعوام (٢٠١٧، ٢٠١٨، ٢٠١٩).

(٢) الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد ٢٠١٩-٢٠٢٢، الأمانة الفنية للجنة الوطنية / الفرعية التنسيقية للوقاية من الفساد ومكافحته-عام ٢٠١٨، ص ٢٧.

٤. منهجية البحث

- المنهج الوصفي التحليلي: من المناسب الاستعانة بهذا المنهج في إعداد ذلك الموضوع البحثي، وهذا لتحليل مخاطر الفساد وبيان أسبابها وآثارها المختلفة وكذا الوصول للممارسات الناجحة لمواجهة تلك المخاطر من خلال تفعيل دور وحدات المراجعة الداخلية بجهات الدولة المصرية.

٥. الدراسات السابقة:

٥-١. الدراسات باللغة العربية:

- دراسة آمال إبراهيم محمد ٢٠٢٩، بعنوان العوامل المؤثرة على فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية المصرية لأمال إبراهيم محمد المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة: وجاء الهدف من هذه الدراسة إلى اختبار العوامل التي تؤثر على فاعلية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية المصرية من وجهة نظر العاملين في وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية المصرية وقد أشارت الدراسة بأنه لا توجد معايير مهنية في جمهورية مصر العربية تحكم الممارسة العملية لوظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي كما هو الحال في المملكة المتحدة، ولا توجد لوائح موحدة تلتزم بتطبيقها وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة كما هو الحال في المملكة العربية السعودية، كما لا يوجد قرار وزاري يتضمن أفضل الممارسات المتعلقة بميثاق ومنهجية المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية كما هو الحال في الإمارات العربية المتحدة، وتشير نتائج تلك الدراسة إلى أن العوامل التي تؤثر على فاعلية المراجعة الداخلية هي:

الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين واستقلالية وموضوعية المراجع الداخلي وجودة أداء المراجعة الداخلية ودعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين والتنسيق بين المراجع الداخلي والخارجي. (١)

- دراسة جدى سمراء، ٢٠١٧: أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية بعنوان دراسة دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، لجدي سمراء، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، وهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الدور الذي يؤديه نظام الرقابة الداخلية في تحسين مصداقية المخرجات المحاسبية حيث تم الوقوف على أهم الجوانب المفاهيمية المتعلقة بالرقابة الداخلية والمخرجات المحاسبية إلى جانب استطلاع آراء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عن ما إذا كان لنظام الرقابة الداخلية دور في تحسين مصداقية مخرجات المحاسبية وتوصلت الدراسة إلى أن العلاقة التي تربط الرقابة الداخلية بالمخرجات المحاسبية تتمثل في الهدف الذي تسعى الرقابة الداخلية إلى تحقيقه والمتمثل في تحقيق مصداقية التقارير المالية، وأن وجود نظام رقابة

(٢) آمال إبراهيم محمد (٢٠١٩). العوامل التي تؤثر على فاعلية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية المصرية (المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة).

فعال داخل المؤسسة المحاسبية، وبالتالي سيساعد متخذي القرار في اتخاذ قرارات صائبة، أن الاقتصادية سيؤدي إلى الوثوق في مخرجاته بالإضافة إلى وجود نقص في التشريعات المحلية المتعلقة بالرقابة الداخلية مقابل تصاعد الاهتمام الدولي في هذا المجال، وعلى الرغم من عدم إلزامية تطبيق نماذج خاصة بالرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية إلا أن ملامح نموذج COSO للرقابة الداخلية تبدو موجودة وأن الوعي بأهمية وجود نظام رقابي فعال بالمؤسسة متوفر.^(١)

- دراسة عبد الرحمن عبد الله / ٢٠١٨: بعنوان أثر الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية على حقوق المساهمين في إطار الحوكمة لعبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن وعبد الرحمن عادل خليل، مجلة دنانير، السودان، ورصدت الدراسة تعرض المساهمون إلى خسائر كبيرة نتيجة تصرفات وسلوكيات الإدارة التنفيذية في شركات المساهمة العامة ومنها المصارف، وطبقاً لنظرية الوكالة انفصلت الملكية عن الإدارة، وأصبح المساهمون ليس لديهم الأدوات المباشرة لرقابة وضبط تصرفات الإدارة ومن ثم فإن هذه الدراسة تتحقق من مدى تأثير الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية والمتمثلة في تقديم الخدمات الاستشارية والتأكيدية للجنة المراجعة والإدارة العليا، واستقلالية المراجعة الداخلية داخل التنظيم الإداري علي حقوق المساهمين في إطار الحوكمة مع أهمية إصدار معايير لمراجعة الداخلية في السودان تتضمن الوظائف الحديثة لها.^(٢)
- دراسة خالد صباح وآخرون، ٢٠١٨، بعنوان مقترح لتقويم إدارة مخاطر الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية على وفق إطار COSO لخالد صباح، حسين علي، تامر كاظم، مجلة جامعة جبهان - اربيل العلمية: وتهدف الدراسة إلى محاولة تطوير دور الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية في إدارة المخاطر، ويتحقق ذلك من خلال تحديد دور الرقابة الداخلية في تفعيل إدارة المخاطر في الوحدات الحكومية، من اجل رفع كفاءة القطاعات وتتمثل مشكلة البحث في ضعف مواكبة أنشطة الرقابة. COSO الحكومية وتطوير أدائها في ظل تطبيق مكونات الداخلية للوحدات الحكومية لمتطلبات إدارة المخاطر مما يؤدي إلى ظهور تهديدات قد تحد من تطورها وتكون مؤثرة في ضعف فعالية أداء الرقابة الداخلية، وأستند البحث إلى فرضية أساسية مفادها "ان توفير متطلبات إدارة المخاطر في من شأنه أن يزيد من فاعلية دور الرقابة الداخلية في المراقبة والمتابعة وتقويم الوحدات الحكومية وفق إطار COSO لإدارة المخاطر، وتوصل البحث إلى عدة استنتاجات كان أبرزها :تعد المخاطر من أهم التحديات التي تواجهها الوحدات الحكومية، وتعمل على التصدي لها، وتجنب حدوثها مستقبلاً، والتي تنشأ نتيجة لعدم التأكد والتغيرات البيئية والاقتصادية والتكنولوجية السريعة والمتلاحقة وكذلك يعتمد النظام السليم للرقابة الداخلية على تقييم مستمر ومنظم لطبيعة ومدى

(١) جدي سمراء (٢٠١٧). دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة.

(٢) عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن وعبد الرحمن عادل خليل (٢٠١٨)، أثر الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية على حقوق المساهمين في إطار الحوكمة. (مجلة دنانير، السودان).

المخاطر التي تتعرض لها الوحدات الحكومية وبناء على النتائج فأن توصيات البحث هي ضرورة الاهتمام بتفعيل دور الرقابة الداخلية في القطاعات لما له من أثر إيجابي في إضافة قيمة وتحسين فعالية العمليات الحكومية لإدارة المخاطر على وفق إطار COSO وتحقيق أهداف الرقابة الداخلية، وكذلك ضرورة تطوير تقارير التدقيق الداخلي بحيث ينبغي أن تتضمن تلك التقارير على تقييم عمليات وحدة إدارة المخاطر ومدى التزام الوحدات الحكومية بتنفيذ التوصيات الصادرة منها.^(١)

٥-١. الدراسات باللغة الأجنبية:

- دراسة **Elzbieta Klamut**، بعنوان " **INTERNAL AUDIT TOOL FOR MINIMIZING THE RISK OF FRAUD** " (أداة المراجعة الداخلية لتقليل مخاطر الاحتيال) ، جامعة الإعلام والتكنولوجيا والإدارة في رزيسزو، وجاء الهدف من هذه الدراسة من خلال تحليل مدى ملائمة المراجعة في تقليل مخاطر الاحتيال وجاءت منهجية البحث من خلال تحليل الأدب، وبحوث المراجعة الداخلية، والاستبيانات لمجموعة مختارة من الشركات تم إجراؤها وخلصت النتائج بأنه يتم تنفيذ المراجعة الداخلية للمشروعات الصغيرة بشكل متقطع، لذلك من الصعب التحدث عن فعاليتها، بينما في كيانات أخرى تؤدي دورها، شريطة تنفيذها بشكل صحيح، مما يعني مع الحفاظ على استقلاليتها وحيادها^(٢).
- دراسة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD ٢٠١٩، بعنوان " **Internal Control and Risk Management for Public Integrity in the Middle East and North Africa** " وهدفت الدراسة إلى تحديد المفاهيم الأساسية وتعيين المسؤوليات الواضحة للرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وتحقيق المعايير الدولية الحكومية في اقتصادات منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا والتقدم في مجال الرقابة الداخلية ومراجعة الحسابات وإدارة المخاطر، وأشارت الدراسة إلى أنه يجب أن تراعي إجراء المزيد من التحسينات وذلك من أجل التمييز بين وظائف الرقابة المالية والإدارية والمراجعة الداخلية، أشار مسؤولو منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا إلى عدد من التحديات التي يجب على الحكومات مثل بناء المهارات والمعرفة والوعي بكيفية تحليلات البيانات - بوجه عام إدارة البيانات - حيث يمكن أن تكون عاملاً مساعداً في مكافحة الاحتيال والفساد، وقد سلط مسئولو منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا الضوء على أهمية البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات

(١) خالد صباح (٢٠١٨). حسين على ، تامر كاظم ، مقترح لتقويم إدارة مخاطر الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية على وفق إطار COSO. العراق: مجلة جامعة جيهان - اربيل العلمية.

(٢) Klamut Elzbieta (٢٠١٨). INTERNAL AUDIT TOOL FOR MINIMIZING THE RISK OF FRAUD Financial Internet Quarterly „e-Finanse”.

والاتصالات ونقص المعايير اللازمة لتجميع البيانات وتشجيع إمكانية العمل المشترك باعتبارها عقبات رئيسية يجب معالجتها^(١).

ثانياً: مخاطر الفساد ودور الدستور والاستراتيجية الوطنية في مواجهته:

الفساد ظاهرة متعددة الجوانب بالنظر لتعدد صوره ومظاهره والتي أخذت تتجاوز حدود الدولة الواحدة، لتصبح ظاهرة دولية عالمية، لم يعد من الممكن التعامل معها من خلال الإجراءات الوطنية فقط، خاصة في ظل التقدم العلمي والتكنولوجي الهائل، الذي كان من انعكاساته السلبية تطور وسائل وأساليب ارتكاب الفساد الذي أصبح يتخذ أشكالاً جديدة ومتطورة يصعب التعرف عليها أحياناً كما تقنن مرتكبوه في كيفية زيادة ثرواتهم بصورة غير مشروعة ولم تعد الوظيفة العامة لديهم أداة لخدمة المجتمع، وإنما أصبحت سلعة يتاجرون بها ويستثمرون سلطاتها لتحقيق أغراضهم الشخصية ومصالحهم الخاصة بل ومصالح أقاربهم وأصدقائهم. الفساد هو العقبة الأكبر أمام التنمية الاقتصادية والاجتماعية في جميع أنحاء العالم فهو يقوض النمو الاقتصادي وسيادة القانون، ويبدد المواهب والموارد الثمينة وحيث يستشري الفساد، تحجم الشركات عن الاستثمار للارتفاع الكبير في التكلفة^(٢).

١. مفهوم وأنواع الفساد:

مفهوم الفساد في اللغة على أنه العطب والتلف وخروج الشيء عن كونه منتقياً به. أما الفساد في الاصطلاح الشرعي فهو إظهار معصية الله تعالى وانحراف عن هديه، ويقترن بالحاق ضرر بالآخرين في أنفسهم وأموالهم وأعراضهم وكراماتهم وفي هذا الصدد أوضح أنه نظراً لخطورة الفساد ورد في القرآن الكريم خمس آيات في مناسبات مختلفة تتدد بالفساد وتلوم المفسدين.

وفيما يتعلق بمفهوم الفساد فقهاء فيقصد به البطلان أو ما كان الخل فيه في وصف من أوصاف العقد في أحد شروطه الخارجة عن ماهيته وأركانه كالبيع بثمن مجهول "غير معلوم" أو المقترن بشرط فاسد. يختلف تعريف الفساد من دولة لأخرى طبقاً لاختلاف النظم السياسية والاقتصادية والاجتماعية السائدة بها وقد اتفق المتخصصون في العلوم الاجتماعية والجناائية على إن الفساد مصطلح فني يطلق حين تنتشر جرائم الإتجار بالوظيفة العامة أو الاعتداء على المال العام.

استعرضت الاستراتيجية المصرية لمكافحة الفساد عدة تعريفات للفساد وأهم هذه التعاريف تعريف البنك الدولي للفساد بأنه "إساءة استغلال السلطة العامة لتحقيق مكاسب خاصة إلا أن هذا التعريف ينتقد علي أساس أنه يقصر الفساد علي القطاع الحكومي والعام كما طرحت إحدى المنظمات الدولية تعريفا للفساد بأنه "إساءة استغلال السلطة المخولة لتحقيق مكاسب خاصة ويتضح من هذا التعريف أنه يوسع نطاق الفساد ليشمل كذلك القطاع الخاص ويعد التعريف الأخير الأكثر قبولا علي المستوي العالمي^(٣).

(١) OECD, (٢٠٢٩). Internal Control and Risk Management for Public Integrity in the Middle East and North Africa.

(٢) مؤتمر الأمم المتحدة الثالث عشر لمنع الجريمة والعدالة الجنائية، عام ٢٠١٥.

(٣) الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد ٢٠١٤-٢٠١٨، الأمانة الفنية للجنة الوطنية / الفرعية التنسيقية للوقاية من الفساد ومكافحته ص ٢.

أما بخصوص (أنواع الفساد)، للفساد أنواع مختلفة وهي فساد إداري، وفساد مالي، وفساد سياسي وتختلف باختلاف المعيار المتخذ أساساً للترقية، حيث تم اختيار معيارين، الأول هو حجم المتحصلات من جريمة الفساد والدرجة الوظيفية لمن يقوم به، والمعيار الثاني هو طبيعة القطاع الذي يحدث فيه الفساد.

فمن حيث حجم المتحصلات في جريمة الفساد وطبيعة وظيفته مرتكبيه، فيمكن تقسيم الفساد إلى الفساد الصغير Petty Corruption، وهو الفساد الذي يقوم به صغار الموظفين والمسؤولون، وغالباً ما يكون حجم المتحصلات منه قليلاً ويتسم بكونه في أغلب الأحوال غير منظم وقد يكون الهدف منه تيسير الإجراءات المعقدة ولكنه قد يكون في حد ذاته سبباً في تعقيد الإجراءات حيث يعتمد الموظف إلى وضع العراقيل أمام المواطنين عن طريق خلق عقبات روتينية للحث على تقديم الرشاوى، والفساد الكبير Grand Corruption وهو الفساد الذي يقوم به كبار الموظفين والمسؤولون، وغالباً ما يكون حجم المتحصلات منه كبيراً، ويتسم بكونه منظماً وعادة ما ينتشر في الدول النامية والأقل نمواً وهي التي تعاني من غياب القواعد والتنظيمات التي تحكم عملها^(١).

٢. دور الدستور المصري في مواجهة الفساد:

لأول مرة يتضمن الدستور المصري الصادر عام ٢٠١٤ خمسة مواد خاصة بتفعيل مكافحة الفساد في الدولة كما يوضح الجدول التالي، وهي المواد التي تؤكد على التزام الدولة بمكافحة الفساد، وعلى الجدارة في شغل الوظائف العامة دون اعتبارات أخرى، والتأكيد على استقلالية الأجهزة والهيئات الرقابية، وكذلك التزام الدولة بتعزيز الشفافية والنزاهة والحفاظ على المال العام^(٢).

جدول رقم ١. مواد تجريم ومكافحة الفساد في الدستور المصري لعام ٢٠٢٤

المادة	نص المادة
مادة ٩	خاصة بالتزام الدولة بتحقيق تكافؤ الفرص بين جميع المواطنين دون تمييز.
مادة ١٤	الوظائف العامة حق للمواطن على أساس الكفاءة دون محاباة أو وساطة.
مادة ٣٤	للملكية العامة حرمة لا يجوز المساس بها وحمايتها واجب وفقاً للقانون.
مادة ٢١٥	تتمتع الأجهزة والهيئات الرقابية بالاستقلال الفني والمالي والإداري.
مادة ٢١٨	تلتزم الدولة بمكافحة الفساد وتعزيز النزاهة والشفافية وضمان حسن أداء الوظيفة العامة والحفاظ على المال العام ومتابعة تنفيذ الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد.

المصدر: دستور جمهورية مصر العربية عام ٢٠١٤

(١) الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد ٢٠١٤-٢٠١٨، مصدر سابق، ص ٦.

(٢) الدستور المصري وفق تعديلات يناير ٢٠١٤.

٣. أسباب الفساد في ضوء الإستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد (١)

إن أسباب الفساد كثيرة ومتنوعة ومتى وجدت هذه الأسباب تكاملت فيما بينها لتشكل بيئة خصبة لوجود الفساد وتفشيه في المجتمع والمؤسسات، وفيما يأتي جملة من هذه الأسباب التي تبين بعد البحث أنها المسؤولة عن شيوع ظاهرة الفساد وتفشيتها في المجتمعات والأمم ومن أهم أسباب الفساد والتي تضمنتها الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد الأسباب الآتية:-

٣-١. الأسباب الاقتصادية:

- قيام بعض الأفراد والشركات ببعض الممارسات الاحتكارية التي أدت إلى ارتفاع أسعار العديد من السلع والخدمات، وبخاصة السلع الاستراتيجية، دون مبرر اقتصادي.
- انخفاض القيمة الشرائية للنقود، الأمر الذي يلتهم أية زيادات تتم في الدخل مما يؤثر سلباً على القيمة الفعلية لها.
- تدنى المرتبات والأجور في قطاعات عديدة في الجهاز الإداري بالدولة وخاصة الوحدات المعنية بالخدمات.
- تشجيع ثقافة الاستهلاك لدى الأفراد، وجعل معدلات الاستهلاك غير متكافئة مع الدخل وجعلها غير كافية لإشباع حاجات الأفراد ولا يقابلها توعية مناسبة.

٣-٢. الأسباب الإدارية:

هناك العديد من نقاط الضعف في نظم الإدارة العامة في مصر والتي كان لها دوراً كبيراً في انتشار الفساد وتوغله وعدم فاعلية الإجراءات التي تم اتخاذها لاقتلاعه، وفيما يلي أهم هذه الأسباب وأثرها على انتشار الفساد:

أ. وجود قصور في الهياكل التنظيمية للجهاز الحكومي والإداري للدولة:

- تعاني الهياكل التنظيمية للجهاز الحكومي والإداري للدولة من عدة مشاكل، من أهمها ما يلي:
- عدم المراجعة والتحديث بصورة دورية للهياكل والنظم الحكومية، بما يجعلها قاصرة عن تلبية طموحات المواطنين من الخدمات الحكومية.
- وجود تداخل كبير في الاختصاصات بين الجهات الحكومية ينشأ عنه منازعات في الاختصاصات بما يعطل دولا العمل الحكومي ومصالح المواطنين ويضعف من المساءلة.
- عدم تحديد الاختصاصات داخل الجهة الواحدة بشكل دقيق، بما يؤدي إلى شيوع المسؤولية داخل الجهة، مما يعوق آليات الرقابة الداخلية ويفقدها فاعليتها، ويزيد من قدرة المسؤولين على التنصل من المسؤولية ووقوعها في الغالب على صغار الموظفين.

(١) الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد ٢٠١٤-٢٠١٨، مصدر سابق، ص ص ٧-١٤.

ب. البيروقراطية الحكومية وتعقد الإجراءات:

تعانى الخدمات الحكومية العديد من المشكلات البيروقراطية وتعقد الإجراءات التي تساهم إلى حد كبير في خلق مناخ ملائم لجرائم الفساد، من حيث زيادة العبء على الموظفين بمنافذ تقديم الخدمة، إلى جانب تكديس المواطنين الراغبين في الخدمة، ويعد من أهم هذه المشكلات ما يلي:

- طول الفترة التي تستغرقها إجراءات تقديم الخدمة مع عدم وجود موعد محدد للانتهاء منها.
- عدم توافر صلاحيات كافية للموظفين لإبداء مرونة تجاه بعض الإجراءات المعقدة.
- سوء تعامل الموظفين مع الجمهور والميل إلى تعقيد الإجراءات دون وجود رقابة.
- عدم توافر وسائل كافية لتعريف المواطنين بإجراءات الحصول على الخدمات بصورة مسبقة.
- عدم وجود قنوات اتصال واضحة وفعالة بين جمهور المتعاملين وكبار المسؤولين بالوحدات الخدمية لحل أية مشكلات تنشأ أثناء التعامل، فضلاً عن صورية الإجراءات التي تتخذ لتحقيق في الشكاوى المتعلقة بسوء أداء الخدمة.
- عدم ملائمة أماكن تقديم الخدمات مع متطلبات جمهور المواطنين، سواء من حيث الموقع أو المرافق أو أماكن الانتظار.
- عدم استعانة بعض منافذ تقديم الخدمات بالوسائل التكنولوجية، والاعتماد بصورة كبيرة على العنصر البشري

ج. ضعف الرقابة الداخلية على الأجهزة الحكومية:

يؤدي ضعف الرقابة الداخلية على الأجهزة الحكومية وعدم فاعليتها إلى زيادة وقوع الممارسات الفاسدة وانتشارها، وتتمثل أهم مظاهر ذلك الضعف فيما يلي:

- عدم مراعاة اعتبارات تضارب المصالح لدى المسئول الذي تعرض عليه تقارير الرقابة الداخلية ببعض وحدات الجهاز الإداري للدولة.
- ضعف الرقابة المركزية على الوحدات الفرعية لأجهزة الدولة، بما يشمل التأكد من فاعلية الرقابة الداخلية بتلك الوحدات.
- عدم وجود آلية دورية فعالة للتحقق من التزام الموظفين بقواعد السلوك الوظيفي.
- عدم توقيع عقوبات فعالة ورداعة وناجزة في حالات وجود مخالفات مما يعزز من ثقافة الإهمال والفساد في القطاع الإداري.
- ضعف الاعتمادات المالية المخصصة لعمليات التدريب وعدم وجود ضوابط للتأكد من توجيهها في المسارات السليمة وبما يؤدي إلى إتاحة الفرصة للتلاعب بها.
- عدم تضمن نظم الرقابة الداخلية قواعد تتعلق بمبدأ إبلاغ الموظفين عن الممارسات الفاسدة.
- ضعف المهارات الإدارية يؤدي عدم توافر مهارات إدارية مناسبة لدى القائمين على إدارة بعض الأجهزة الحكومية إلى نقشي ظواهر التسبب والإهمال واللامبالاة وإتاحة الفرصة للتلاعب والترحيل والاستيلاء على المال العام.

٣-٣. الأسباب القانونية:

- تعدد القوانين واللوائح المنظمة لعمل الجهات الحكومية وتداخلها حيث ينظم العمل في الجهات الحكومية العديد من القوانين واللوائح والقرارات ويؤدي ذلك إلى حدوث ثغرات عند التطبيق نتيجة التداخل فيما بينها ومنها ما يلي:
- تشتت العاملين بشأن الموقف الحالي للإجراءات واجبة التطبيق في العمل الحكومي وتفضيل اللاتاحة التي تحقق له غرضه سواء بحسن نية أو بسوء نية وهو ما يعزز من ممارسات الفساد.
 - زيادة الممارسات البيروقراطية نظراً لقيام العاملين بتطبيق أكثر من لائحة تحكم ذات الإجراءات مما يفتح مجالاً أكبر لممارسات الفساد.
 - صعوبة فهم المواطن العادي للقوانين واللوائح والإجراءات المترتبة عليها مما يجعله عرضة لتوجيه الموظف المختص وهو ما يفتح الباب لممارسات الفساد كدفع رشوى وغيرها.
 - إصدار العديد من اللوائح الخاصة ببعض شركات قطاع الأعمال العام والتي تعد أموالها أموالاً عامة تتضمن انعقاد اختصاص الإدارة القانونية بالتحقيق بالمخالفات المالية على خلاف الشريعة العامة الواردة بالقوانين المعمول بها وحال صدور تلك اللوائح بقرارات وزارية وهي مستوى تشريعي أدنى من القانون والتوسع في إنشاء مجالس تأديب بها والتي تخضع بطبيعتها لرئاسة الجهة مما يؤدي إلى التستر على بعض المخالفات المالية فضلاً عن عدم حماية العاملين من تعسف جهة الإدارة.

٣-٤: الأسباب الاجتماعية:

يُعد انتشار قيم الشفافية والنزاهة والأمانة في المجتمعات من أهم وسائل الحماية ضد تقشى جرائم الفساد بها، إلا أن المجتمع المصري خلال السنوات الأخيرة أصبح يعاني من مظاهر اجتماعية عدة أثرت على هذه القيم بشكل سلبي، ونعرض فيما يلي أهم هذه المظاهر:

- تراجع العامل الديني والأخلاقي.
- التراجع في القيم والعادات السلوكية.
- تراجع الدور الرقابي للأسرة.
- تراجع الدور التربوي للمدرسة والجامعة.
- غياب القدوة.
- ضعف الثقة في الحكومات المتعاقبة: وقد أدت بعض الممارسات السلبية لأنظمة سابقة مثل ضعف الشفافية وعدم اتخاذ إجراءات صارمة تجاه الممارسات الاحتكارية وانتشار الفساد في عدة هيئات حكومية وغياب المساءلة والمحاسبة وعدم احترام القانون إلى فقدان الثقة في الحكومات المتعاقبة وقبول البعض للفساد كوسيلة ناجزة من وجهة نظرهم للحصول على حقوقهم.
- اللجوء إلى الوساطة والمحسوبية وعدم تحمل المسؤولية المجتمعية: وجود قناعة لدى المواطنين بعدم قدرتهم على قضاء مصالحهم دون اللجوء إلى الوساطة فضلاً عن عزوف الأفراد وخاصة ذوى القدرة على العطاء على المشاركة المجتمعية في منع ومكافحة الفساد لانتشار الشعور بعدم جدواها.
- القبول الاجتماعي للفساد الصغير: أدت الأسباب السابق الإشارة إليها إلى ظهور ثقافة جديدة وهي التسامح مع الفساد وإظهاره على أنه وسيلة مقبولة اجتماعياً للحصول على الحقوق.

- ضعف دور وسائل الإعلام المختلفة في توعية جمهور المواطنين بعناصر مشكلة الفساد مثل مظاهره وأسبابه وآثاره وطرق علاجه، وكذا عدم بذل الجهد الكافي لترويج القيم والمبادئ الأخلاقية وترسيخ مبادئ الشفافية والنزاهة والمساءلة للحد من الظاهرة.
- غياب مشاركة مؤسسات المجتمع المدني في التعريف والتوعية بمشكلة الفساد وضعف ممارستها للمساءلة المحاسبية في مجال مكافحة الفساد.
- إحجام المواطنين عن الإبلاغ عن وقائع الفساد خشية عرقلة مصالحهم أو التعرض لردود أفعال انتقامية^(١).

(١) الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد ٢٠١٤-٢٠١٨، مصدر سابق، ص ص ٧-١٤.

ثالثاً: المراجعة الداخلية: دور وأهداف وأهمية وحدات المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي

نعرض فيما يلي لبعض الجوانب الخاصة بالمراجعة الداخلية لبيان دورها في مكافحة الفساد، حيث نعرض لمفاهيمها، وأهدافها وأهميتها في القطاعات الحكومية

١. مفهوم المراجعة الداخلية والانعكاس في القطاع الحكومي المصري:

يُعد مفهوم المراجعة الداخلية أشمل وأعم من مفهوم المراجعة المالية، ويمكن أن يكون بمثابة أداة جيدة لتحسين وضع الاستراتيجية، وعملية صنع القرار، والإدارة والعمليات اليومية للجهات الحكومية، وفي هذا الإطار تقع مسئولية إنشاء نظام للمراجعة الداخلية وإدارته لتحديد مخاطر الأعمال والتحكم فيه بفاعلية في المقام الأول على عاتق الإدارة التنفيذية للجهة.

ويدعم دور المراجع الداخلي في القطاع الحكومي مبادئ الحوكمة، كما يساعد في التأكد من قيام الجهات الحكومية بدورها لكشف وردع الفساد وممارسات، وتوفير تقييم حيادي ومستقل للبرامج والسياسات، والعمليات والنتائج، وكذلك التنبؤ بالاتجاهات العامة والتحديات التي قد تظهر مستقبلاً ما يستخدم القائمون على المراجعة.

ونظراً لأهمية دور المراجعة الداخلية وأثرها الإيجابي على الأداء الحكومي في الدول المصرية فقد نص قانون الخدمة المدنية رقم ٨١ لسنة ٢٠١٦، ولائحة التنفيذية الصادرة بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١٢١٦ لسنة ٢٠١٧، حيث أكد على تحديث الهياكل التنظيمية للجهات الحكومية المختلفة تحقيقاً للكفاءة والفعالية، لذلك صدر قرار السيد / رئيس مجلس الوزراء رقم ١١٤٦ لسنة ٢٠١٨ باستحداث ستة تقسيمات تنظيمية في الجهات الحكومية جاء منها التقسيم التنظيمي المتعلق بوحدات المراجعة الداخلية^(١).

٢. أهداف ووظيفة وحدات المراجعة الداخلية:

٢-١: أهداف وحدات المراجعة الداخلية.

تعتبر وحدة المراجعة الداخلية في الجهات الحكومية ذات نشاط مستقل يهدف إلى فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية والقيام بالمراجعة المالية والتشغيلية وتقييم الأداء والتأكد من استخدام الموارد بكفاءة وفعالية، وتهدف وحدات المراجعة الداخلية إلى الآتي:

- تمكين الجهات من تحقيق رسالتها وأهدافها من خلال التأكد من إنجاز الأهداف المقررة وفقاً لما خطط له^(٢).
- تساعد المراجعة الداخلية بذلك الجهة الحكومية في حماية أصولها، وإضافة قيمة لها، وضمان فعالية العمليات التشغيلية والإدارية والمالية وكفائتها وبذلك تعد المراجعة الداخلية الوسيلة التي يطمئن عن طريقها المسؤول الأول في الجهة الحكومية على حسن سير العمل^(٣).
- يمثل المنطق الأساسي في استحداث وحدة المراجعة الداخلية في أهمية الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة والتحقق من التطبيق الفعال لسياسات وخطط الجهاز الإداري للدولة، حي تظهر المراجعة الداخلية

(١) الدليل الإرشادي لوحدات المراجعة الداخلية. مصدر سابق، ص ٤.

(٢) الدليل الإرشادي لأعمال وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة-ديوان المراقبة العامة - المملكة العربية السعودية، ٢٠١٩، ص ٧.

(٣) الدليل الإرشادي لوحدات المراجعة الداخلية. مصدر سابق، ص ٦.

بوصفها أحد خطوط الدفاع الرئيسية لحماية الأموال والموارد العامة، وأحد الأدوات الفاعلة في تطوير السياسات وزيادة الكفاءة الإنتاجية بما يعود بالنفع على تحقيق أهداف الجهة^(١).

- وجود وحدة للمراجعة الداخلية بالجهات الحكومية من شأنه تحقيق عدة مزايا، منها ضمان تحمل الجهات مسؤولياتها تجاه المواطن عن طريق قياس مدى التزامها بالقوانين واللوائح والضوابط المقررة، كما أن نشاط المراجعة يتيح ضماناً موضوعية للجهات الرقابية حول مصداقية وصحة التقارير التي تصدرها الجهة، فضلاً عن مساعدة الجهات الحكومية في تحقيق غاياتها وأهدافها عن طريق تحسين النظم والخدمات المؤسسية، بالإضافة إلى أن ملاحظات المراجعة تسهم في تحسين الموظفين لأدائهم والتزامهم بالضوابط المقررة^(٢).

٢-٢. وظيفة وحدات المراجعة الداخلية:

تقوم وحدة المراجعة الداخلية بوظيفة تقييمية مستقلة وموضوعية داخل الجهة الحكومية، لفحص ودراسة أنشطتها المختلفة لمساعدة المسؤولين في كافة الإدارات للقيام بمسؤولياتهم بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية، وذلك عن طريق توفير: التحليل، والتقييم، والتوصيات، والمشورة، والمعلومات التي تتعلق بمراجعة الأنشطة التي يتم فحصها.

٣. أهمية وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية:

أصبح تصحيح مسار " البيئة الرقابية الداخلية " في الوحدات الحكومية بالدولة ركيزة هامه وأساسيه في مكافحة الفساد، حيث أنه كلما كانت البيئة التي تعمل بها الإدارة العامة تفتقد " الرقيب الداخلي " المطلع على الأحداث اليومية والروتينية، كلما كانت البيئة صالحة للتلاعب والانحراف من قبل المفسدين من خلال التحايل على القانون أو استخدام الممارسات السلبية الفاسدة في التعامل مع الجمهور وعليه فغياب البيئة الصالحة تخلق مناخاً مناسباً ينبت فيه الفساد ولا يمكن محاربته بفاعلية مهما تعددت الأجهزة الرقابية.

ولهذا نرى أنه من الضروري في هذه المرحلة الراهنة التركيز على " وظيفه المراجعة الداخلية " كأداة من الأدوات الإدارية المستمرة والمتجددة والتي يتم من خلالها التحقق مما إذا كان كل شيء يحدث طبقاً للسياسات واللوائح والخطط والقوانين بأسلوب ومنهج يكون قادر على اكتشاف وتحديد الممارسات الفاسدة قبل وقوعها بالفعل، وهذا ما قد تفتقده الأجهزة الرقابية الخارجية، حيث تكتشف الفساد والانحرافات في معظم الأحيان عقب حدوثه، كما تؤكد الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد بأهمية تفعيل الرقابة الداخلية كوسيلة لاختراق عيش الفاسدين الذي يسكن البيئة الداخلية للوحدة الحكومية، والتي تفتقد للرقابة الذاتية والتي تمثل خط الدفاع الأول في حماية الأموال والممتلكات العامة والعمل على تعزيز القدرات الذاتية للوحدات الحكومية في محاربة الممارسات غير الشرعية والأخلاقية التي قد تنال من مصداقيه وصورة الموظف الحكومي في أذهان الجمهور، وعليه نسعى إلى أن تكون الحكومة بمثابة نموذج للاقتداء في احترام القانون واللوائح والأنظمة والإجراءات، حتى تزيد من ثقة الجمهور بها، وتعظيم سمعتها في معاملاتها الاقتصادية والإقليمية والدولية.

(١) الدليل الإرشادي لوحدات المراجعة الداخلية. مصدر سابق، ص ٦.

(٢) مقال "القمي للإدارة" يعقد اختبارات للموظفين المرشحين للعمل بالمراجعة الداخلية. وزيرة التخطيط. اليوم

السابع، ٠٢ مايو ٢٠١٩.

والمرجعية في هذا الأمر هو نص المادة (٩) فقرة (د) من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد التي تنص على أهمية أقامه نظام فعال للمراجعة الداخلية داخل كل وحدة إدارية لتحسين إدارة المخاطر والمراقبة المالية والإدارية والفنية وكافة الإجراءات الخاصة بنظم العمل^(١).

وتتلخص أهمية وحدات المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي في الآتي:

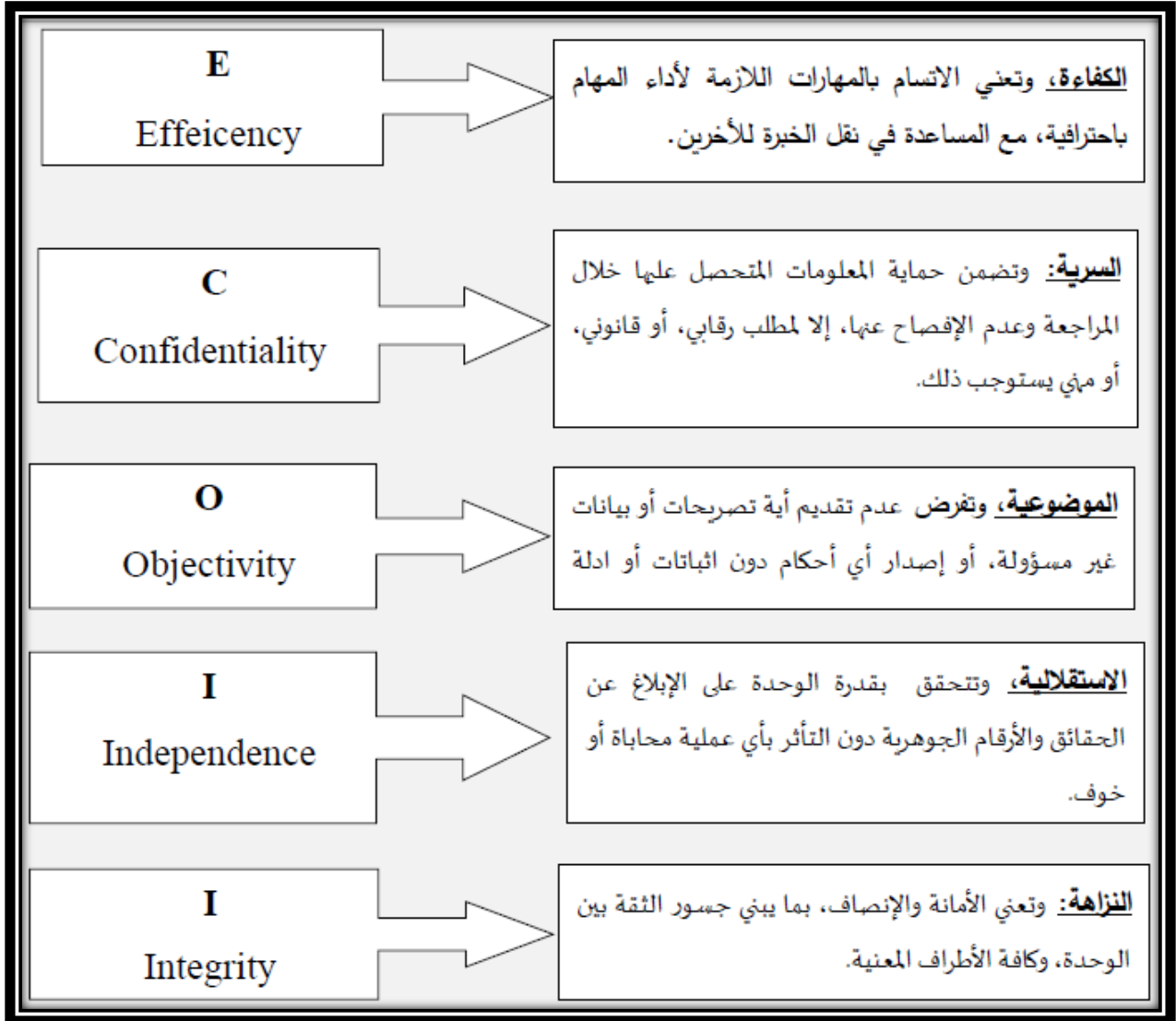
- تفعيل وتقييم وسائل ونظم وإجراءات إدارة المخاطر في الجهات الحكومية.
- تهيئة المناخ الرقابي داخل الوحدة الحكومية للحد من الممارسات غير الشرعية وحماية للأموال العامة.
- مساعده الأجهزة الرقابية الخارجية في تأدية أدوارها، بما يخفف العبء الرقابي عليها ويزيد فاعليتها.
- فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية، وتأثيرها الإيجابي على الحوكمة والرقابة، والحد من الفساد.
- أداة لتبيان نقاط القوة التي يجب الاحتفاظ بها وتمييزها ونقاط الضعف التي يجب معالجتها.
- ضمان مستويات جيدة من كفاءة الأداء الإداري، وكفاءة استخدام موارد الوحدة الحكومية.
- إيجاد منظومة معلوماتية تتصف بالشفافية والجودة والدقة والتوقيت السليم والمناسب لضمان صحة المعلومات بالقدر التي تعكس الواقع الفعلي، حتى لا تكون مضللة لصانع القرار.
- ضمان وصول الخدمات للمواطنين بعدالة ودون انحرافات وفق ما هو مخطط له.
- التحقق من تنفيذ الخطط الموضوعية من الإدارة العليا، ومن كفاءة إجراءات الرقابة الداخلية.
- يضمن نشاط المراجعة الداخلية تحمل الحكومات مسؤولياتها تجاه المواطنين عن طريق قياس مدى التزامها بالقوانين، واللوائح، والضوابط المقررة وفعالية واقتصادية وكفاءة عملياتها التشغيلية.
- يتيح نشاط المراجعة ضمانة موضوعية للجهات الرقابية حول مصداقية وصحة التقارير المالية وتقارير الأداء التي تصدرها وحدات المراجعة الداخلية.
- التأكد من حفظ البيانات المالية بكفاءة ومن حماية الأصول والمنشآت.
- تسهم ملاحظات المراجعة في تحسين الموظفين لأدائهم لمهامهم، والتزامهم بالضوابط المقررة.
- ضبط الدورة المستندية بالجهات وكشف الأسباب الحقيقية للغش والاختلاس والترحيل والتزوير.
- التنبؤ بالانحرافات أثناء تنفيذ الأهداف والبرامج والمشروعات والمبادرات وبيان أسباب عدم الالتزام بالخطوة الزمنية والتكلفة المخططة سلفاً.
- اقتراح الإجراءات التصويبية والوقائية بالتنسيق مع الأجهزة الرقابية لزيادة كفاءة وفعالية إدارة مخاطر الفساد بجهات الدولة.
- يساعد نشاط المراجعة الجهات الحكومية المختلفة في تحقيق غاياتها وأهدافها عن طريق تحسين النظم والخدمات المؤسسية.
- يساعد الحضور الدوري للمراجعين في حماية الأصول الحكومية عن طريق تفعيل أليات الرقابة الداخلية.

(١) اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، ٢٠٠٣، المادة رقم ٩، ص ١٢.

رابعاً: القيم الأساسية والمهام التطبيقية ومجالات التحسين لوحدات المراجعة الداخلية

١. القيم الأساسية لوحدات المراجعة الداخلية:

يلخص الشكل التالي قواعد السلوك الواجب توافرها في وحدات المراجعة الداخلية والتي تمثل مبادئ ومحاور حاكمة تضمن كفاءة قيامها بأدوارها المنوطة بها - (ECOI):
شكل رقم ١. منظومة قيم وحدات المراجعة الداخلية



المصدر: دليل وحدات المراجعة الداخلية، ٢٠١٨.

٢. المهام التطبيقية لوحدات المراجعة الداخلية:

١-٢. مهام تخطيطية:

وضع خطة سنوية للمراجعة الداخلية تعتمدها السلطة المختصة، تتضمن مجال المراجعة الزمني والمكاني وأي تفاصيل أخرى من المناسب إدراجها ضمن الخطة. كذلك تقويم مدى كفاية الخطط الاستراتيجية والتنفيذية للجهات الحكومية، من حيث وضوح الصلاحيات والمسؤوليات وفصل الاختصاصات المتعارضة، وغير ذلك.

٢-٢. مهام خاصة بالمراجعة الفنية والإدارية:

التأكد من التزام الجهات الحكومية بالأنظمة واللوائح والتعليمات والإجراءات ذات الصلة والتحقق من كفايتها وملاءمتها. تقييم مستوى إنجاز الجهة الحكومية لأهدافها الموضوعية، وتحليل أسباب القصور إن وجدت. ومراجعة العقود والاتفاقيات المبرمة التي تكون الجهة الحكومية طرفاً فيها للتأكد من مدى التقيد بها.

٣-٢. مهام خاصة بالمراجعة المالية:

اتخاذ التدابير الممكنة لضمان كفاءة استخدام الموارد المالية والعينية بما يكفل حماية الأموال والممتلكات من الاختلاس أو الضياع أو التلاعب وتقديم المشورة اللازمة عند إعداد مشروع الموازنة التقديرية للجهات الحكومية. مراجعة القوائم المالية والحسابات الختامية التي تعدها الجهات الحكومية والتأكد من دقتها ومد موافقتها للأنظمة واللوائح والتعليمات والسياسات المطبقة ومدى الالتزام بالأسس والقواعد المحاسبية المعمول بها.

٤-٢. مهام خاصة بأعداد التقارير:

- إعداد تقارير بنتائج أعمال المراجعة في نهاية كل عملية مراجعة على الإدارات الأخرى داخل الجهة الحكومية، ومتابعة التوصيات الواردة في تقاريرها للتأكد من تنفيذها. مع توضيح مدى التعاون والحصول على البيانات والإيضاحات المطلوبة من الإدارات والأقسام المختلفة وتقييم مستوى إنجاز الجهة الحكومية لأهدافها، وتقويم أنظمة المراجعة الداخلية لها.
- تقديم تقرير إلى السلطة المختصة بحسب الحاجة، يوضح فيه أى مخالفة أو نتيجة تتعلق بالجهة الحكومية والمسؤولين عنها.

٥-٢. مهام خاصة بوحدة المراجعة ذاتها:

تقديم تقارير دورية إلى السلطة المختصة، توضح فيها أعمال وحدة المراجعة عن المدة التي يغطيها التقرير. وتنظيم العمل داخل الإدارة، وإعداد دليل إجراءات العمل يشمل كافة أعمال الإدارة، وتنظيم وحفظ أوراق المراجعة وتصنيفها وترتيبها بالطريقة المناسبة، وإعداد النماذج اللازمة لسير عمل الإدارة^(١).

٣. المجالات الرئيسية لتحسين أنظمة الرقابة الداخلية لوحدات المراجعة الداخلية

١-٣. تحديد المفاهيم الأساسية وتعيين المسؤوليات الواضحة للرقابة الداخلية وإدارة المخاطر:

ومنها مراعاة إجراء المزيد من التحسينات وذلك من أجل التمييز بين وظائف الرقابة المالية والإدارية والمراجعة الداخلية، ولا تقتصر أعمال الرقابة الداخلية على مراقبة النفقات فحسب، بل تمتد إلى أبعد من ذلك، وهي تنطوي على نهج منظم يجب اتباعه، وذلك من أجل تحديد الأهداف على جميع المستويات التنظيمية والمخاطر الكامنة في

(١) الدليل الإرشادي لوحدات المراجعة الداخلية. مصدر سابق، ص ٦.

مجالات تشغيلية محددة وإجراء تقييم حول ما إذا كانت المكونات المختلفة للرقابة الداخلية تم دمجها في الإجراءات اليومية أم لا وذلك لتقليل المخاطر إلى مستوى مقبول، ويشمل هذا النوع من الرقابة أيضاً توزيع واضح للمهام والمسؤوليات عبر سلسلة إدارة وتطوير فصل الواجبات والاستقلال الوظيفي وجعل الإدارة العليا في موضع المساءلة عن بيئة الرقابة الشاملة، وتوجد ميزة محددة، حيث تحتاج الحكومة معالجتها وهي دور خدمات التفتيش المالي إزاء مراجعي الحسابات الذين يميلون إلى إجراء التحقق من البيانات المالية لاحقاً، ويمكن إعادة نشرها للتحقيق في أعمال الغش و ذات الخطورة العالية للفساد^(١).

٣-٢. بناء القدرات المهنية لممارسي الأعمال الرقابية والمراجعة الداخلية:

تعتمد كفاءة أنظمة الرقابة على بناء القدرات المهنية لممارسي الأعمال الرقابية ومراجعة الحسابات من خلال اعتماد الاختصاصات من قبل الجمعيات المهنية وغيرها من برامج تعزيز المهارات، حيث تدعو الحاجة إلى القيام بإجراءات محددة، وذلك من أجل معالجة قضايا ارتفاع معدل دوران الموظفين ونقص المهارات والخبرات الفنية في مجالات المراجعة المحددة، وهناك حاجة أيضاً إلى اتباع عمليات استقدام الموظفين ونظم الرواتب المرتفعة للمراقبين والمراجعين في القطاع العام، وذلك من أجل الحفاظ على المهارات والكفاءات المهنية اللازمة وتوفير فرص العمل، ويحتاج المراجعون الداخليون باستمرار إلى مواكبة التطورات الأخيرة ومواءمة معايير وممارسات المراجعة، ويُعد هذا الأمر هاماً خاصة في المجالات التي يكون فيها التقدير المهني أمر بالغ الأهمية، كما هو الحال في عمليات مراجعة الأداء التي تركز على الاقتصاد والكفاءة وفعالية السياسات والبرامج الحكومية التي تهدف إلى تحديد الانحرافات عن الأهداف المحددة واكتشاف مخاطر الاحتيال والفساد^(٢).

٣-٣. دمج أدوات تكنولوجيا المعلومات في عمليات ووظائف الرقابة الداخلية:

حيث أصبحت أدوات تكنولوجيا المعلومات وإجراءاتها جزءاً لا يتجزأ من نظم المعلومات المحاسبية الحديثة، وترتبط ارتباطاً متزايداً بالإدارة اليومية وأنشطة مراقبة المنظمات فهي تسهل عمليات إدارة المخاطر والرصد ومراقبة الالتزام من خلال إتاحة البيانات والتحليلات، ويحتاج المراجعون إلى فهم كيفية استخدام تكنولوجيا المعلومات التي ينبغي أن تُستخدم في المؤسسة، إضافة إلى المخاطر الرئيسية التي يمكن مواجهتها في استخدام تكنولوجيا المعلومات وتقنيات مراجعة الحسابات القائمة على تكنولوجيا المعلومات، وكمثال كان لأدوات وتقنيات استخدام تحليلات البيانات تأثير إيجابي بشأن مواجهة الفساد في العديد من المنظمات العامة والتي قد تساعد في تحديد الأنماط والاتجاهات السلوكية للتهرب بحالات الفساد، ومن خلال تبني سياسات شاملة لتكنولوجيا المعلومات سيكون لدى بلدان منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا أدوات إضافية؛ وذلك من أجل دعم النهج القائم على المخاطر وتحسين أولويات أنشطة الرقابة الخاصة به خلال مرحلة برمجة المراجعة، ويجب أن تتضمن هذه السياسات تعزيز إمكانية التشغيل المشترك بين الأنظمة عبر الهيئات الحكومية^(٣).

(١) الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر من أجل النزاهة العامة في منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا. لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD، ٢٠١٩، ص ٩.

(٢) الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر من أجل النزاهة العامة، ٢٠١٩، مصدر سابق، ص ١٠.

(٣) الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر من أجل النزاهة العامة، ٢٠١٩، مصدر سابق، ص ١٠.

٣-٤ . تطوير سياسات وإجراءات إدارة مخاطر الاحتيال والفساد وتنفيذها:

على الرغم من التقدم المحرز في تعزيز أنظمة الرقابة الداخلية في الحكومات في جميع أنحاء منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا إلا أنه ما تزال هناك إجراءات وأدوات محددة لإدارة مخاطر الاحتيال والفساد، وتُعد إدارة المخاطر عنصراً هاماً للغاية، حيث أنه جزء لا يتجزأ من نُظم الإدارة، ويساعد النهج الخاص بكل بلد في تحديد ما إذا كان ينبغي إجراء تقييم منفصل للمخاطر عن مخاطر الفساد أو أن يكون هذا جزءاً من التقييم الإجمالي للمخاطر المؤسسية، ويعمل تقديم أطر مخصصة لإدارة مخاطر الفساد على زيادة الوعي لدى الإدارة العليا حول أهمية الحد من هذه المخاطر التي ينبغي أن تكون نهجاً جيداً بالنسبة للدول التي تتقدم تدريجياً مع إدارة المخاطر، وتفضل بعض البلدان الأخرى اتباع نهج موحد لجميع أنواع المخاطر وذلك من أجل تجنب الازدواجية والفجوات والاستفادة على نحو أفضل من الموارد المتاحة النادرة، ويتمثل التحدي - بوجه عام - في وضع الآليات المتعلقة بسياسات التخفيف لكل مجالات المخاطر مع التركيز في حالة الفساد على اتباع الإجراءات الوقائية^(١).

(١) الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر من أجل النزاهة العامة، ٢٠١٩، مصدر سابق، ص ١٠.

خامساً: الدراسة التطبيقية: تفعيل دور وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية في مكافحة الفساد في مصر وفق نظام محكم للرقابة الداخلية

نتيجة لتزايد أنشطة الحكومة في المجالات المختلفة وتوسع عملياتها أدى إلى نمو حجم الوحدات الإدارية وتواجدها في أماكن متباعدة مما تعذر تحقيق الرقابة المباشرة عليها من أجهزة الرقابة الخارجية، بالإضافة إلى ضخامة حجم الموارد التي تحصلها الحكومة أو تقوم بإنفاقها، وكذلك عدم وضوح العلاقة بين ملكية وإدارة أموال الدولة مما يضعف إحساس الإدارة بحزمة المال العام وبالتالي ضعف المسائلة التي تتعرض لها هذه الإدارات من قبل الإدارة العليا الحكومية، كل ذلك أدى إلى زيادة أهمية توافر نظام محكم للرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية.

كما لم يقتصر الاهتمام على سن القوانين بل تعدى إلى بذل جهود من قبل مؤسسات خاصة كلجنة المؤسسات الراعية COSO (committee of sponsoring organizations) والتي تأسست سنة ١٩٨٥م وتضم في عضويتها أكبر خمس جمعيات مهنية في الولايات المتحدة الأمريكية (معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين، معهد المدراء الماليين، معهد المحاسبين الإداريين، معهد المدققين الداخليين، جمعية المحاسبين الأمريكيين) في مجال التدقيق والرقابة والمحاسبة والتي قامت بوضع إطار عام للرقابة الداخلية يشتمل على مفهوم، أهداف فعالية وكفاءة التشغيل والوثوق بالتقارير المالية إلى جانب الالتزام بالقوانين واللوائح وخمس مكونات تضمن فعالية نظام الرقابة الداخلية والمتمثلة في بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات بالإضافة إلى المراقبة.

أصبح إطار COSO للرقابة الداخلية الأكثر استخداماً على مستوى العالم وقد أدت هذه الجهود إلى تعزيز مهمة لجنة المنظمات الراعية الرامية إلى "تحسين الأداء المؤسسي والحوكمة والحد من عمليات الاحتيال، كما نتج عن التحديثات التي أدخلت على الإطار المتكامل للرقابة الداخلية الأصلي العديد من التحسينات من بينها التأكيد على أهداف إعداد التقارير غير المالية (مثل التقارير المتكاملة والتقارير الخاصة بالاستدامة وغيرها) والتركيز على الأهمية المتزايدة لتكنولوجيا المعلومات ومعالجة مخاطر الاحتيال.

إن الهدف الرئيسي من هذا البحث هو تصميم نظام محكم للرقابة الداخلية في الجهات الحكومية يضمن للمستويات الإدارية العليا التزام الوحدات الإدارية التابعة لها بالمتطلبات والالتزامات القانونية والتنظيمية المتعددة التي تحكم عملياتها ويحقق الحماية لموارد وممتلكات الوحدة، بالإضافة إلى الاستخدام الرشيد والأمثل لهذه الموارد بصورة تؤدي إلى تحقيق أهداف الوحدة بطريقة اقتصادية وفعالية.

١. تحديد مفهوم الرقابة الداخلية وفق إطار المؤسسات الراعية COSO

(committee of sponsoring organizations):

يشمل نظام الرقابة الداخلية على ثمان فئات من عناصر الرقابة تصممها وتنفذها الإدارة لغرض توفير تأكيد مناسب على تحقيق أهداف الرقابة المتعلقة بالإدارة، وتسمى مكونات الرقابة الداخلية كما أعدتها لجنة (COSO) كالآتي:-

١-١. البيئة الداخلية: أعطى نموذج COSO أهمية كبيرة لبيئة الرقابة باعتبارها الأساس التي تبنى عليها باقي مكونات هيكل الرقابة الداخلية، وتعد بيئة الرقابة بمنزلة المظلة للمكونات الأخرى وفي حالة عدم فاعلية بيئة الرقابة فإن نتائج المكونات الأخرى لا تؤدي إلى ضوابط رقابية فاعلة وتشمل بيئة الرقابة التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا.

١-٢. وضع الأهداف: يعتبر وضع الأهداف شرط مسبق لتحديد الأحداث المحتملة التي تؤثر على تحقيق الأهداف، إذ يجب أن يتم وضع أهداف تدعم رسالة الوحدة وتتسجم مع الحدود المقبولة للمخاطر فيها إذ أن وضع الهدف وتعريفه يساعد ويمكن الإدارة من تقييم وتحديد المخاطر.

كما أعطى الإطار أربعة أهداف رئيسية، والتي يجب على الإدارة أن تسعى إلى تحقيقها لكي تتمكن الوحدة من الوصول إلى أهدافها وتتمثل في الأهداف (الاستراتيجية، التشغيلية، التقريرية، الإلزامية).

١-٣. الأحداث: ينبغي تحديد الأحداث الداخلية والخارجية التي تؤثر على تحقيق أهداف الوحدة، والتميز بين كل من المخاطر والفرص، حيث يتم توجيه الفرص مرة أخرى إلى استراتيجية الإدارة أو عمليات وهناك عدد من العوامل الداخلية والخارجية التي تؤثر على وضع الأهداف في تنفيذ الاستراتيجية مما يعوق تحقيق الأهداف، وكجزء من إدارة مخاطر الوحدة، وقد يكون من المفيد تصنيف الأحداث المحتملة إلى فئات حتى يتسنى للإدارة فهم العلاقات بين الأحداث، وتعزيز المعلومات المستخدمة كأساس لتقييم المخاطر.

١-٤. تقييم الخطر: العنصر الرئيسي الثاني للرقابة الداخلية هو تقييم المخاطر، والمخاطر هي الأحداث التي تهدد تحقيق الأهداف، فهي تؤثر في النهاية على قدرة الوحدة على تحقيق أهدافها وتقييم المخاطر هو عملية اكتشاف وتقييم وتحديد كيفية النجاح وتخطي هذه المخاطر وهناك مخاطر داخلية وخارجية يمكن أن تمنع تحقيق الأهداف المحددة على كل مستوى في أي وحدة اقتصادية لذلك، يجب على الإدارة اتخاذ الإجراءات اللازمة لمنع هذه المخاطر.

١-٥. الاستجابة أو معالجة الخطر: بعد تقييم الخطر وتحديده، فإن الخطوة التي تلي ذلك هي تحديد كيفية الرد على مختلف هذه المخاطر التي تم تحديدها وتقييمها، وتقع على عاتق الإدارة المسؤولية لإجراء استعراض دقيق لاحتمالات المخاطر المقدرة والآثار المحتملة، مع إعطاء تصور واضح لأهمية التكاليف والمنافع المترتبة من تطوير استراتيجية مناسبة لمعالجة المخاطر، ويشير إطار إدارة المخاطر إلى أن هناك أربعة أدوات لمواجهة المخاطر ومعالجتها تتمثل في تجنب الخطر، تخفيض الخطر، مشاركة الخطر، قبول الخطر إلى أنه يجب على الإدارة تطوير استراتيجية الاستجابة لكل من مخاطرها باستخدام نهج تتمحور حوله واحدة أو مزيج من هذه الأدوات الأربعة.

١-٦. الأنشطة الرقابية: هي جعل تعليمات الإدارة المصممة يمكن أن تكون فعالة في تنفيذ مختلف السياسات والإجراءات ويمكن أن تساعد أنشطة الرقابة الوحدات على التأكد من أنها قد اتخذت بالفعل تدابير لضمان أن معالجات المخاطر يتم تطبيقها بفعالية.

١-٧. المعلومات والاتصال: يجب أن تكون المعلومات مترابطة فيما بينها ودقيقة ليتمكن الموظفين من تنفيذ المسؤوليات الملقاة على عاتقهم، وتستخدم نظم المعلومات ببيانات داخلية وخارجية ومعلومات حول أحداث ونشاطات الجهات الخارجية، مما يؤدي إلى تزويد الإدارة بمعلومات تساهم في التعرف على المخاطر وتمكن الإدارة في تحقيق أهدافها واتخاذ قراراتها، اما بالنسبة لتوصيل فيقصد به تدفق المعلومات من أعلى إلى الأسفل وبالعكس، مع وجود إمكانية الاتصال بصورة فعالة مع الأطراف الخارجية

١-٨. المراقبة : تعتبر المراقبة عنصر مهم ومفتاح للتحسين المستمر في كل جانب من جوانب عملية إدارة المخاطر حيث يتم مراقبتها وتدقيقها، وتعمل الإدارة من خلال أنشطة المراقبة المستمرة أو التقييمات المنفصلة أو مزيج منها، على التأكد فيما إذا كان أداء إدارة مخاطر الوحدة الاقتصادية لا يزال فعالاً، والأنشطة المستمرة يتم إنشاؤها ضمن أنشطة المراقبة العادية والعمليات المتكررة للوحدة، أما بالنسبة للتقييمات المنفصلة والتي تركز بصورة مباشرة على فعالية إدارة المخاطر في الوحدة وإتاحة الفرص للنظر في استمرار فعالية أنشطة المراقبة^(١).

٢. بلورة إطار التنسيق بين الأجهزة الرقابية ووحدات المراجعة الداخلية وفقاً لمعيار (الإننتوساي INTOSAI) رقم ٩١٥٠: (٢)

إن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) هي منظمة غير حكومية تتمتع بمنصب استشاري خاص لدى المجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة. وقد حددت المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة (ISSAI) International Standards of Supreme Audit Institutions الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي INTOSAI) المتطلبات والمبادئ الأساسية لأداء الأجهزة العليا للرقابة لمهامها الرقابية على المنشآت العامة بكفاءة ووفقاً للأصول المهنية، كما توفر الأدلة الإرشادية للحكومة السلطات العامة توجيهات الإدارة الرشيدة للمال العام، ومن ضمن المعايير الهامة التي صدرت عن المنظمة معيار رقم ٩١٥٠ المعنى بالتنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين في القطاع العام. (INTOSAI GOV ٩١٥٠)

٣. تعزيز التنسيق والتعاون وفقاً لمعيار INTOSAI رقم ٩١٥٠:

هناك فوائد التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية تتمثل في الآتي:

- أ- تبادل الأفكار والمعارف والخبرات.
- ب- تقوية قدراتهما المتبادلة على تعزيز ممارسات الحوكمة الجيدة والمساءلة وتحسين فهم الإدارة لأهمية الرقابة الداخلية.
- ت- تعزيز فهم أكثر وضوحاً لأدوار ومتطلبات الرقابة.
- ث- حوار أفضل مبنى على المعرفة بالمخاطر التي تواجه المؤسسة مما يؤدي إلى عملية رقابية فعالة ومركزة، وبالتالي إلى توصيات مفيدة أكثر.

(١) <http://www.internalauditor.me/ar/article/cosos-internal-control-integrated-framework/>

(٢) الدليل الإرشادي للتنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبين والمدققين. الإننتوساي. معيار رقم ٩١٥٠.

ج. عمليات رقابية أكثر كفاءة مبنية على:

- نشاط تدقيق داخلي ورقابة خارجية أفضل تنسيقاً ناتج عن تخطيط واتصال منسق.
- نطاق رقابة مصقول للأجهزة الرقابية والمحاسبية ووحدات المراجعة الداخلية.
- تقليل احتمالية الازدواجية غير الضرورية لأعمال الرقابة.
- تقليل تعطيل أعمال المنشأة الخاضعة للرقابة.
- تحسن ورفع مستوى تغطية الرقابة على أساس تقديرات المخاطر والأخطار المهمة التي يتم تحديدها.
- دعم متبادل لتوصيات الرقابة التي قد تحسن فعالية خدمات الرقابة.

٤. تحديد المخاطر المحتملة للتنسيق والتعاون وفقاً لمعيار INTOSAI رقم ٩١٥٠.

تلازم عملية التنسيق والتعاون مخاطر معينة يجب إدارتها بفاعلية، ومن هذه المخاطر:

- عدم المساس بالسرية والاستقلالية والموضوعية.
- تضارب المصالح المحتملة.
- إضعاف المسؤوليات.
- استخدام معايير مختلفة تتعلق بالاستقلالية أو الرقابة.
- إساءة تفسير الاستنتاجات عند استخدام أحد الطرفين عمل الآخر.
- الاختلاف المحتمل في الاستنتاجات والآراء حول موضوع الرقابة.
- احتمالية أن تكون استنتاجات المراقب الآخر قد تم توصيلها قبل الأوان الصحيح إلى طرف خارجي قبل وجود دليل الرقابة الكافي لدعم هذه النتائج.
- عدم مراعاة القيود المفروضة على المراقب الآخر عند تحديد نطاق التنسيق والتعاون.

٥. تحديد أسس التنسيق والتعاون وفقاً لمعيار INTOSAI رقم ٩١٥٠:

التنسيق والتعاون قائمان على الالتزام والاتصال والفهم المتبادل والثقة:

٥-١. الالتزام:

التعاون الفعال بين وحدات المراجعة والأجهزة العليا للرقابة يمكن أن يتحقق فقط إذا كان كل من الطرفين راغباً وملتزماً بتطوير خدمات رقابة منسقة وفعالة.

٥-٢. الاتصال:

الاتصال عملية ذات اتجاهين، وتتضمن الاتصال المنظم والمفتوح بين الأجهزة العليا للرقابة ووحدات المراجعة الداخلية جوهرى للوصول إلى التنسيق والتعاون.

٥-٣. الفهم المشترك:

- يجب أن يفهم كل من المراقب والمراجع أهداف عمل وطرق وأساليب ومصطلحات عمل كل منهم لتسهيل اعتماد أحدهم على عمل الآخر.

- قد يكون مفيداً للأجهزة العليا للرقابة ووحدات المراجعة الداخلية استخدام أساليب وطرق ومصطلحات متشابهة لتسهيل التعاون والتنسيق الفعال.

٥-٤. الثقة:

- يجب أن تكون هناك ثقة متبادلة قائمة على الاعتراف بأن عمليات الرقابة الداخلية والخارجية تتم ضمن المعايير المهنية ذات الصلة.
- يجب أن تكون هناك ثقة بأن أية معلومات متبادلة تُعامل بمهنية ونزاهة وضمن الإرشادات السلوكية المهنية، ويجب أن يتضمن هذا التبادل المعلومات إتباع القدر الكافي من أحكام الاختيارية والسرية.

٦. تحديد طرق تنظيم التنسيق والتعاون وفقاً لمعيار INTOSAI رقم ٩١٥٠:

- أ- يمكن تنظيم التنسيق والتعاون إما رسمياً أو بشكل غير رسمي.
- ب- يمكن تنظيم التنسيق والتعاون الرسمي من خلال التشريعات أو اتفاقيات أو بروتوكولات رسمية.
- ت- في عمليات منخفضة المخاطر قد تنسق الأجهزة العليا للرقابة ووحدات المراجعة ويتعاونوا بطريقة ليست رسمية كلياً.
- ث- يجب توثيق التنسيق والتعاون بما يتفق ومعايير الرقابة المعمول بها.
- ج- مراحل ومضمون التنسيق والتعاون.
- ح- في العمل التمهيدي للمهمة.
- خ- في مرحلة التخطيط.
- د- في تأدية إجراءات الرقابة الإضافية.
- ذ- في مرحلة وضع الاستنتاجات وختام العمل ورفع التقارير.
- ر- في متابعة ونتائج وتوصيات الرقابة.
- ز- يجب توثيق طبيعة التقييم والاتصال بين الأجهزة الرقابية العليا ووحدات المراجعة في وثائق الرقابة الخاصة بكل منهم.

٧. تحديد وبلورة دور وحدات لمراجعة الداخلية في إدارة مخاطر الفساد بجهات الدولة:

٧-١. تحديد ماهية مخاطر الفساد بقطاعات الدولة:

يمكن تعريف مخاطر الفساد ضمن أنواع المخاطر المختلفة والتي قد تتعرض لها أي مؤسسة وينتج عنها قدراً من الضرر مثل خطر الحريق أو المخاطر السياسية والاقتصادية أو مخاطر الأسواق فمخاطر الفساد هي التصرفات التي تتم بواسطة المؤسسة أو أحد أعضائها وتشكل في ذاتها جريمة فساد أو تسهل لوقوعها وقد ينتج عنها ضرر مباشر لمصالح المؤسسة أو أحد الأطراف التي تتعامل معها سواء مباشراً أو علي المدى البعيد. في حين أن برنامج إدارة مخاطر الفساد لأي مؤسسة يعرف بأنه مجموعة من الآليات التي تستخدمها المؤسسة لتوقع احتمال أحمدي صور الفساد داخل المؤسسة أو خلال تعاملاتها الخارجية وتوقع الآثار المحتملة نتاج تلك الممارسات الفاسدة والأسلوب الأمثل للتعامل معها ومنعها.

كما يعرف معيار الأيزو رقم ٣١٠٠٠:٢٠٠٩ ISO Standard والخاص بإدارة المخاطر بأنها "أنشطة متناسقة لتوجيه ورقابة المنشأة فيما يتعلق بالمخاطر التي تواجهها"^(١).

كل وحدة إدارية لها طبيعة مخاطر فساد مختلفة عن باقي الوحدات وذلك لاختلاف الموارد المتاحة والنشاط و الصلاحيات الأمر الذي يتطلب تحليل الأعمال الداخلية لفهم طبيعة الممارسات بالوحدة الإدارية^(٢).

٧-٢: تحديد أهداف منظومة إدارة مخاطر الفساد الوطنية:

أ- تمثل منظومة إدارة مخاطر الفساد خط الدفاع الأول للمجتمع ضد مخاطر الفساد من خلال اكتشاف احتمالاته والتعامل معها مبكراً مما يوفر على المجتمع أعباء التعرض للفساد ومن بعدها معاقبة الجناة وما يتبع ذلك من طاقات مهددة.

ب- حماية مؤسسات الدولة المختلفة من مخاطر الفساد وتجنبيها تحمل تكلفته والتي قد تتمثل في خسائر في الأرواح أو خسائر مالية أو فقدان السمعة الحسنة أو التعرض للعقوبات القانونية و غيرها من الخسائر، لذا يجب علي المؤسسة تحمل أعباء إدارة مخاطر الفساد في مقابل حمايتها من التعرض لخسائر اكبر في حالة وقوع فضيحة فساد بالمؤسسة.

ت- جوهر إدارة مخاطر الفساد يتمثل في أن المؤسسات المختلفة في سبيلها لإيجاد منظومة للوقاية من الفساد تستهلك العديد من الموارد ألا أنه علي كل الأحوال فان هذه الموارد لاتزال محدودة نسبياً مما يجعل توجيه هذه الموارد للأمور الأهم والقضايا الأكثر خطورة عامل رئيسي في نجاح جهود مكافحة الفساد في أي مؤسسة.

٧-٣: تحديد مراحل إدارة مخاطر الفساد وتحديد نقاط القرار والضوابط الوقائية:

تتكون عملية إدارة مخاطر الفساد من عدد (٧) مراحل وفقاً للآتي:-

أ. **التجهيز والتخطيط:** تتضمن تلك المرحلة شقين رئيسيين هم دراسة طبيعة عمل المؤسسة وتحديد مكوناتها وأهدافها والجهات ذات الصلة بها والبيئة الإدارية والتشريعية التي تعمل خلالها بالإضافة إلي إعداد المخطط المبدئي لبرنامج إدارة مخاطر الفساد.

ب. **تحديد المخاطر:** تعتبر هذه المرحلة أول الخطوات التنفيذية في البرنامج وهي تتم علي عدة مستويات تبدأ من تحديد المخاطر المختلفة التي قد تتعرض لها المؤسسة يليها تحديد مخاطر الفساد تفصيلاً في صورها المختلفة وربطها بالأنشطة المختلفة بالمؤسسة مثل (المشتريات، إنهاء التصاريح.....الخ) ثم دراسة علاقة الفساد بالآوضاع البيئة والجغرافية وطبقاً للأنشطة والصناعات المختلفة التي تتعامل معها المؤسسة.

(١) معيار الأيزو رقم ٣١٠٠٠:٢٠٠٩ ISO Standard - إدارة المخاطر.

(٢) أمير طاهر. دليل آليات إدارة مخاطر الفساد. ٢٠١٨.

ت. تحديد احتمالات الحدوث و الآثار المتوقعة: تنصب هذه المرحلة علي قياس احتمالية الحدوث الفساد اذا كان (نادر الحدوث أو قد يحدث أو متوسط أو غالبا يحدث أو يحدث باستمرار) وقياس الآثار المبدئية و النهائية المترتبة عليه في حالة حدوثه اذا كانت (غير ملحوظة أو بسيطة أو متوسطة أو جسيمة أو كارثية) للوصول لحساب مستوي مخاطر الفساد الحالي بالمؤسسة بالوقوف علي مستوي التهديد الذي يشكله كل خطر أن كان (مرتفع أو مؤثر أو متوسط أو منخفض) وفقاً لما هو موضح بمصفوفة إدارة مخاطر الفساد.

ث. تحديد منظومة الرقابة الحالية: يتم في هذه المرحلة رسم خريطة أدوات وآليات الرقابة الحالية بالمؤسسة بواسطة عرض كل شكل من أشكال الرقابة بالمؤسسة مثل (الحسابات، الأمن، المخازن، المراجعة...الخ) ودراسة طبيعتها وقدرتها في الكشف أو المنع لمخاطر الفساد المختلفة.

ج. قياس مدي فاعلية منظومة الرقابة الحالية: من خلال عدد من الأدوات مثل المراجعة المستندية والمقابلات الشخصية واستطلاعات الراي وورش العمل توفر هذه المرحلة قياسات انطباعية وموضوعية عن مدي كفاءة منظومة الرقابة بالمؤسسة وقدرتها علي خفض مستويات المخاطر إن كانت (مناسبة - متوسطة - ضعيفة).

ح. حساب المخاطر المتبقية: الوقوف علي مستويات المخاطر النهائية المتبقية بعد تطبيق كافة إجراءات الرقابة الحالية بالمؤسسة يعد الهدف الأساسي من عملية تقييم مستويات مخاطر الفساد والتي تتضمن النقاط السابقة حيث يتم احتسابها من خلال خصم فاعلية الرقابة بالمؤسسة من مستوي مخاطر الفساد الحالي بالمؤسسة للوقوف علي المستويات النهائية. فمثلاً إذا تبين بقياس مخاطر الفساد بأحد المؤسسات أن خطر قيام أحد الموظفين بتلقي رشايي للتعامل مع أحد الموردين دون غيره مرتفع الخطورة نتيجة طبيعة عمل الشركة وتبين أن إجراءات الرقابة الداخلية والمراجعة علي أعمال التعاقدات فعالة بشكل كبير يتم احتساب الخطر علي أنه منخفض الخطورة لوجود آلية للرقابة فعالة عليه.

خ. إعداد خطة العمل: يتم إعداد خطة العمل لحماية المؤسسة من مخاطر الفساد بداية من مقارنة المخاطر المتبقية مع قدرات المؤسسة علي تحملها فاذا كانت منخفضة أو متوسطة يمكن السماح بها أما في غير ذلك فيجب معالجتها من خلال تفعيل الرقابة الحالية أو وضع آليات رقابة جديدة أو إحالة الموضوع للمستويات الأعلى و يحدد في خطة العمل كل إجراء و المسئول عنه وأسلوب تقييم مدي فاعليته.

٨. أهمية دراسة نقطة القرار في مجال إدارة مخاطر الفساد:

وقع اعتماد نقطة القرار كوحدة تحليل وظيفي تحيل الفساد إلى منشئه الأولي بحيث أن كل سلوك فاسد أو عمل فاسد يتأسس في الواقع على قرار فاسد وهكذا فإن الرغبة في تشريح الفساد والخطر منه تستدعي ضرورة اتخاذ الإجراءات الآتية^(١):

(١) برنامج الأمم المتحدة الإنمائي حول منهجية تقييم مخاطر الفساد على المستوى القطاعي. (٢٠١٩).

- ضبط نقاط القرار في مرحلة أولى.
- تقييم احتمالية تلبسها بالفساد في مرحلة ثانية.
- تقييم الآثار الفاسدة أو المشوهة التي تم إنتاجها في مرحلة ثالثة.
- وضع نقطة القرار على خارطة مخاطر الفساد.
- إثر الانتهاء من وضع كل نقاط القرار على خارطة المخاطر يمكن لرئيس الإدارة أو لرئيس المؤسسة أن يكلف وحدات المراجعة الداخلية بوضع استراتيجية لمكافحة الفساد ودعم النزاهة داخل الجهة.

٩. تشخيص المخاطر السلبية والضوابط الوقائية للحد منها:

٩-١. المخاطر السلبية التي قد تؤثر في أي جهة هي:

- **مخاطر النظم:** عدم كفاءة نظم المعلومات أو قدمها أو تكرار حدوث الأعطال بها.
- **مخاطر خارجية:** عوامل لا تخضع لتحكم المؤسسة وتؤثر في بيئتها الداخلية مثل المناخ، وأعطال البنية التحتية، والأحداث السياسية، والالتزامات الدولية، الخ.
- **مخاطر بشرية:** عندما يكون الموظفون غير جاهزين لتلبية الاحتياجات وتحقيق الأهداف الاستراتيجية
- **مخاطر العمليات:** عندما لا تلي عمليات العمل متطلبات الأداء المرجوة^(١).

٩-٢. تحديد الضوابط الرقابية:

على الرغم من القيود والمحددات المفروضة على نظام الرقابة الداخلية، فإن هناك عدداً من الضوابط التي يمكن أن تقلص من هذه القيود، وتأخذ هذه الضوابط عدة أشكال، هي: ^(٢)

أ- الضوابط الوقائية:

- وهي الضوابط التي يتم وضعها لاكتشاف الأخطاء أو الانحرافات قبل حدوثها، ويتم بناءها ضمن النظام، وتكون جزءاً من الأعمال الاعتيادية للوحدة ومن الأمثلة الواقعية على هذه الضوابط، ما يأتي:
- الفصل بين الوظائف المتعارضة.
 - الرقابة الثنائية على الأعمال المهمة مثل المصادقة على العمليات المحاسبية من موظفين اثنين أو أكثر.
 - تدريب للموظفين بما يتناسب واحتياجاتهم.
 - وجود أنظمة ولوائح وتعليمات تفصيلية تبين الإجراءات والخطوات الواجب إتباعها عند تنفيذ العمليات.
 - الإشراف المباشر من قبل المسؤولين على تنفيذ العمليات.
 - وجود أجهزة إنذار للسرقة والحريق.
 - أرقام سرية للدخول إلى أنظمة الحاسوب.

(١) الدليل الإسترشادي لوحدات المراجعة الداخلية. مصدر سابق، ص ٤.

(٢) زاهر الرمحي، (٢٠٠٥)، التدقيق المستند للمخاطر، عمان، الأردن، ص ٢٨-٣٠.

ب - الضوابط الكشفية:

وهي الضوابط التي يتم تصميمها في النظام ليتم من خلالها تحديد الأخطاء والانحرافات عند وقوعها، وتعد هذه الضوابط أكثر كلفة من الضوابط الوقائية وهي ضرورية لأنها تقيس مدى كفاءة الضوابط الوقائية، فضلاً عن بعض الأخطاء من غير المجدي مراقبتها بشكل مسبق، ومن الأمثلة على هذه الضوابط ما يأتي:

- إجراء المطابقات بين حسابات المركز والفروع.
- الجرد الفعلي للنقدية.
- وجود وحدات رقابية ضمن الهيكل التنظيمي للوحدة.

ج - الضوابط التصحيحية:

وهي الضوابط التي يتم تصميمها وتعمل على التأكد من أن الإجراءات التصحيحية للانحرافات والأخطاء قد تم اتخاذها مثل:

- قيام الإدارة بمراجعة إجراءات التصحيح للتأكد من سلامتها وكفايتها.
- وجود نظام متابعة للتأكد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.
- وجود أنظمة وإجراءات معالجة للأخطاء التي تم اكتشافها.

د - الضوابط الرادعة:

وهي الضوابط التي تشكل ردع لدى الأفراد للقيام بأية انحرافات أو تجاوزات مثل الإجراءات العقابية بحق المخالفين والمهملين.

سادساً: نتائج ومقترحات البحث:

١. نتائج البحث:

ينرتب على وجود منظومة فعالة للمراجعة الداخلية إلى الحد من مخاطر الفساد وتحسين المساءلة، وتكريس الممارسات الأخلاقية والمهنية، وتحسين جودة المخرجات ودعم عمليات صنع القرار ومتابعة الأداء. يعد إنشاء وحدات المراجعة الداخلية في جميع الوزارات أمراً هاماً وفق إجراءات الحوكمة الرشيدة ومعايير الفعالية والكفاءة في تقديم الخدمات العامة.

ووسوف تستطيع وحدات المراجعة الداخلية تحقيق عوائد عديدة باستخدام الأدوات والآليات المختلفة مثل تحليل المخاطر، والتحليل والرقابة المالية، والحوكمة ومكافحة الفساد، والمتابعة والتقييم من خلال الآتي:

أ- تحديد عوامل المخاطر ووضع معايير وإجراءات الحد منها (تحليل وتخطيط إدارة المخاطر).
ب- التأكد من استخدام الأموال المخصصة في تحقيق الأهداف وتعزيز الرقابة الإدارية (إعداد الموازنات والرقابة المالية).

ت- ضمان المساءلة عن النتائج (متابعة مؤشرات الأداء الرئيسية).

ث- مكافحة الاحتيال والفساد.

ج- تعزيز قواعد السلوك الأخلاقي والشفافية.

ح- ضمان الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية.

مع تأكيد الباحث على الإشارة إلى أن إن مواجهة مخاطر الفساد لا تتم من خلال الشعارات و الوعود فقط، بل إن الأمر يحتاج إلى العديد من الإجراءات الشاملة والمتعددة والتي تعتمد على تكاتف كافة وحدات الدولة وعلى استراتيجيات دولية ومحلية ودراسات وأبحاث تشخص المشكلة أولاً بشكل متكامل ثم يقترح العلاج المناسب ثانياً، لأن تشخيص الداء هو أول خطوات العلاج لذلك يتعين على المجتمع الدولي المؤمن بحقوق الشعوب في الحياة الكريمة أن يتعاونوا فيما بينهم، للحد من مخاطر الفساد ولضمان عدم احتفاظ المسؤولين الفاسدين بالعائدات غير المشروعة لأعمال الفساد التي يقومون بها والمتمثلة في سلب ونهب خزائن دولهم وسرقة مواردها الطبيعية واختلاس مساعدات التنمية، لأنهم يحكمون على أطفال وطنهم بمواجهة المجاعة والأوبئة.

٢. مقترحات البحث:

أ- يقترح الباحث الاستفادة من البحث ضمن المنهج التدريبي المتميز للدارسين بمعهد التخطيط القوي.

ب- وضع إطار محدد لطبيعة العمل والتنسيق بين الأجهزة الرقابية والمحاسبية العليا في الدولة ووحدات المراجعة الداخلية.

ت- تعميم إنشاء وحدات المراجعة الداخلية في كافة وحدات الجهاز الإداري للدولة وفي جميع الهيئات الاقتصادية وفي الشركات القابضة والشركات التابعة لها.

كما يقترح الباحث قيام وحدات المراجعة الداخلية بالتركيز على تفهم النقاط الآتية:

- فهم بيئة العمل التي تعمل فيها.
- فهم طبيعة البيانات والمعلومات المتوفرة.
- فهم آليات اتخاذ القرار.

- فهم الدورة المستندية لأنشطة الوحدات ودورة العمل المنظمة من خلال التعرف على اللوائح والقوانين.
- معرفة مخطط الأعمال السنوي للوحدة الإدارية ومؤشرات الأداء الحالية كالمستهدفة.
- فهم كيفية تخطيط وتنفيذ متابعة برامج مكافحة الفساد المختلفة وضوابط العمل في المؤسسة، وتأثيرها على المخاطر.
- التعرف وفهم الأطر العالمية المعنية بإدارة المخاطر.

المراجع

أولاً: مراجع باللغة العربية

- أمال ابراهيم محمد. (٢٠١٩). العوامل التي تؤثر على فاعلية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية المصرية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، مصر.
- أمير طاهر. (٢٠١٨). دليل آليات إدارة مخاطر الفساد.
- جدي سمراء. (٢٠١٧). دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر.
- خالد صباح على وحسين على محيسن وتامر كاظم عبد الرضا. (٢٠١٨). مقترح لتقويم إدارة مخاطر الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية على وفق إطار COSO، مجلة جامعة جيهان اربيل - العلمية، العراق.
- زاهر الرمحي. (٢٠٠٥). التدقيق المستند للمخاطر، عمان، الأردن.
- عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن وعبد الرحمن عادل خليل. (٢٠١٨). أثر الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية على حقوق المساهمين في إطار الحوكمة، مجلة دنانير، السودان.
- فؤاد درويش. (٢٠١٤). دورة تدريبية في مجال إدارة مخاطر الفساد لأعضاء هيئة الرقابة بأكاديمية مكافحة الفساد الماليزية.
- استراتيجية الأمم المتحدة للتنمية المستدامة، الأمم المتحدة، ٢٠١٥.
- اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، ٢٠٠٣.
- دستور جمهورية مصر العربية، ٢٠١٤.
- الأمانة الفنية للجنة الوطنية / الفرعية التنسيقية للوقاية من الفساد. (٢٠١٤).
- الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد ٢٠١٤-٢٠١٨.
- الأمانة الفنية للجنة الوطنية / الفرعية التنسيقية للوقاية من الفساد. (٢٠١٨).
- الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد ٢٠١٩-٢٠٢٢.
- وزارة التخطيط والمتابعة والإصلاح الإداري. (٢٠١٨). الدليل الإرشادي لوحدات المراجعة الداخلية.
- المملكة العربية السعودية. (٢٠١٩). الدليل الإرشادي لأعمال وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة-ديوان المراقبة العامة.
- الدليل الإرشادي للتنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبين والمدققين الداخليين في القطاع الحكومي، الإنتوساي INTOSAI، معيار رقم ٩١٥٠.
- معيار الأيزو رقم ٣١٠٠٠ ISO Standard، إدارة المخاطر، ٢٠٠٩.
- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. (٢٠١٩). دراسة حول دور الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر من أجل النزاهة العامة في منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

- قرار السيد/ رئيس مجلس الوزراء المصري رقم ١١٤٦ لسنة ٢٠١٨.
- منظمة الشفافية العالمية، أعوام (٢٠١٧، ٢٠١٨، ٢٠١٩). مؤشر مدركات الفساد.
- الأمم المتحدة. (٢٠١٥). مؤتمر الأمم المتحدة الثالث عشر لمنع الجريمة والعدالة الجنائية.
- برنامج الأمم المتحدة الإنمائي. (٢٠١٩). حول منهجية تقييم مخاطر الفساد على المستوى القطاعي.
- اليوم السابع. (٢٠١٩ مايو ٠٢). مقال "القومي للإدارة" يعقد اختبارات للموظفين المرشحين للعمل بالمراجعة الداخلية، وزيرة التخطيط.

ثانياً: مراجع باللغة الأجنبية

- Klamut Elzbiet. (٢٠١٨). INTERNAL AUDIT TOOL FOR MINIMIZING THE RISK OF FRAUD Financial Internet Quarterly "e-Finance".
- OECD. (٢٠١٩). Internal Control and Risk Management for Public Integrity in the Middle East and North Africa.
- <http://www.internalauditor.me/ar/article/cosos-internal-control-integrated-framework/>