

إطار مقترح لاستخدام أساليب مراجعة الاداء والمراجعة التشاركية لتدعيم دور المراجعة في الحد من الفساد بوحدات الاعمال العامة

د/ محمد محمد الفرارجي

قسم المحاسبة - كلية الادارة

الجامعة الحديثة للتكنولوجيا والمعلومات

الملخص:

يهدف هذا البحث الى تقديم إطار مقترح لمراجعة الفساد بوحدات الاعمال العامة من خلال اختبار استخدام اساليب مراجعة الاداء والمراجعة التشاركية في كشف فرص تحقق الفساد بوحدات الاعمال العامة، وقد تم اجراء دراسة ميدانية لاختبار فروض البحث تضمنت استبيان اراء مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات لوحدات القطاع الاعمال العامة والتي حدثت بها وقائع فساد متنوعة، وتم استخدام اسلوب الشبكات العصبية الاصطناعية (ANNs) لتحليل واختبار فروض البحث، وقد تبين من نتائج الاختبار معنوية تلك الفروض في إكتشاف فرص تحقق الفساد بوحدات الاعمال العامة.

الكلمات الدالة:

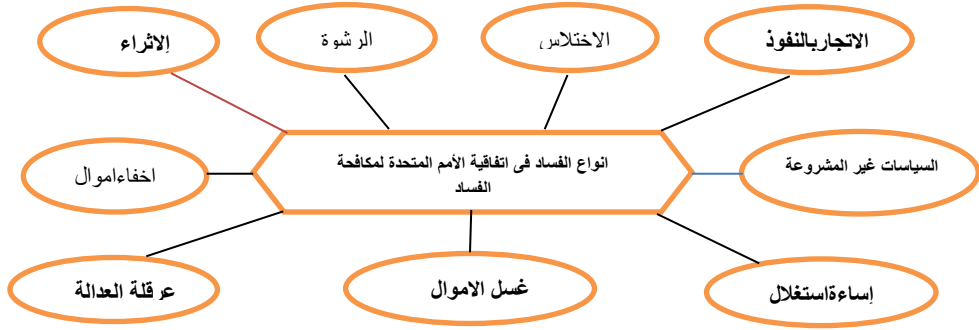
مراجعة الفساد - المراجعة التشاركية - مراجعة الاداء - الكفاءة - الفعالية - الاقتصادية.

١- المقدمة

بعد الفساد أحد التهديدات الرئيسية التي تواجه وحدات الاعمال الخاصة والعامة وأيضاً الوحدات الحكومية علي حد سواء في جميع بلدان العالم (TransparencyInternational,2012) ، وهوليس بظاهرة اجتماعية جديدة طرأت على الحياة المعاصرة بل هو ظاهرة قديمة بقدم الحكومات نفسها (Klitgaard.,1988; Othman, et.,al. 2014)، وتشير الدراسات الى وجود محاولات مختلفة لتعريف الفساد إلا أنه لا يوجد تعريف محدد متفق عليه لمصطلح "الفساد" يمكن تعميمه في جميع الحالات التي يعتقد انها فساداً (Samura.,2017)،

غير أنه يمكن الاسترشاد بتعريف البنك الدولي الذي يعرف الفساد بأنه استخدام سلطات عامة لتحقيق منافع خاصة لأفراد أو جماعات معينة (World Bank, 1997, 2004) فالفساد هو نوع من السلوك المنحرف يرتبط بدافع تحقيق أغراض شخصية وتغليب المنافع الخاصة على المنفعة عامة من خلال إساءة استخدام المنصب ويوضح الشكل التالي صور الفساد وفقاً للقائمة التي قدمتها اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد والتي تعتبر الأكثر حداثة وشمولاً لتمثل هذه التصرفات الفاسدة.

(شكل رقم ١)



(المصدر: د. أمين لطفي، ٢٠١٩)

وقد تناولت الكتابات تصنيفات عديدة للفساد ، حيث صنفت الفساد الي ما يعرف بالفساد الصغير Petty Corruption ويمثل الفساد الإداري بالوحدات، وكذلك ما يعرف بالفساد الكبير Grand Corruption الذي يتم من قبل أعضاء في النخبة السياسية من كبار المسؤولين بالحكومات أو السلطات الإدارية أو الأشخاص المرتبطين بهم (د. أمين لطفي، ٢٠١٨)، أيضاً يميز البعض (Enste & Heldman, 2017; Kaufmann., 2005) بين أشكال الفساد المقتن المتمثل في التواطؤ بين المنفعين من رجال الاعمال أو افراد بالنخب السياسية وبين أطراف بالسلطة التنفيذية

لإصدار قوانين لتحقيق مصالح خاصة لهؤلاء المنتفعين وإطفاء صبغة قانونية علي أعمالهم، وكذلك الفساد غير المقنن المتمثل في قيام بعض المسؤولين المتعاملين مع المواطنين بتصرفات غير قانونية مثل الحصول على رشاوى لتقديم خدمات لهم. وتشير بعض الكتابات الي أنه قد يستخدم مصطلح الاحتيال كترادف لمصطلح الفساد (Kahan.,2006) حيث أن كلاهما يعد من التصرفات غير القانونية (Illegal Acts) إلا أن هذا الاستخدام غير صحيح، لإختلاف المفهوم بينهما فعادة ما يشار الي الاحتيال بأنه التحريف الجوهرى للحقيقة عن قصد وبنية لتضليل شخص آخر وحثه على تصديق الباطل، وفي مجال المراجعة هو تحريف متعمد للقوائم المالية الذي يتضمن نوعين هما التقرير المالى الاحتيالي و اختلاس الاصول، بينما ينطوي الفساد على خرق الثقة في أداء المهام الرسمية من خلال استخدام الافراد للسلطات العامة المخولة اليهم لتحقيق منافع خاصة في شكل رشوة أو عمولات أو مزايا أخرى (د.أمين لطفى، ٢٠١٩).

ويمثل الفساد قضية عالمية وتهديداً لوحدات الاعمال والحكومات لكثير من دول العالم، والتي تعاني من أثاره السلبية المتنوعة مابين آثار اقتصادية وسياسية واجتماعية، حيث يشير مؤشر الفساد CPI الى أن ٦٦% من الدول تعاني من تلك الأثار بما فيها دول مجموعة العشرين; Transparency International. 2018; (Lambsdorff.,2003) ، لذا تم إدراج مكافحة الفساد كأحد أهداف السبعة عشر للتنمية المستدامة (Othman, et.,al. 2014;Enste & Heldman.,2017.;United Nations; ,2004) التي تناولت مظاهر واثار الفساد الا أن تحديد أفضل الوسائل اللازمة لمكافحة الفساد لم تحظى بنفس القدر من الاهتمام (Avis.,et. al, 2016) ، وتشير بعض الكتابات (د.أمين لطفى ٢٠١٨) الي التدابير التي يمكن استخدامها لمكافحة الفساد والتي منها علي سبيل المثال) تجريم رشوة الموظفين العموميين الوطنيين والاجانب والدوليين-تجريم اختلاس الاموال العامة والخاصة- تجريم المتاجرة بالنفوذ- تجريم

إساءة استغلال السلطة- تجريم الكسب غير المشروع- تجريم غسل الاموال..الخ) وهذه التدابير قد تساعد في مواجهة جرائم الفساد بالمجتمع . وتشير الدراسات السابقة الي إن وظيفة المراجعة من الوظائف المنوط بها مكافحة الفساد، كما تؤكد علي أهمية الدور الذي تلعبه المراجعة تجاه الفساد بصفة عامة وفي وحدات قطاع الاعمال العام والوحدات الحكومية بصفة خاصة ،فهي تمثل أحد الاركان الثمانية لنظام النزاهة الوطني الذي يمكن ان يوفر الحماية ضد الفساد (Dye&Stapenhurt,1998)، فالمراجعون يتمتعون بأن لديهم من مركز فريد داخل الوحدات ودورهم في تمثيل المصلحة العامة والرصد والتقرير عن مدى الامتثال للمعايير المقررة (د.أمين لطفي.٢٠١٩) يجعلهم في طليعة القائمين علي محاربة الفساد على كل من الصعيدين المحلي والعالمي (Everett, et al,2007)، وبالتالي تعد المراجعة حجر الزاوية في وحدات الاعمال العامة من خلال تقديم تقييم موضوعي ومستقل حول ماإذا كانت الموارد العامة تدار بطريقة مسؤولة وفعالة وكفاء لتحقيق النتائج المرجوة،وكذلك تسهم في مساعدة مؤسسات قطاع الاعمال العام على تحقيق النزاهة والشفافية والرقابة على الاداء وتحقيق السلوك المنضبط لموظفي وحدات الاعمال العامة وكشف الفساد العام وردعه وتحسين اداء العمليات بتلك الوحدات (Avis et al, 2016;Lichand et al, 2016; Bobonis et al,2015; Zamboni &Litschig, 2015; Ferraz&Finan, 2011; Olken, 2007) وعلي الرغم تلك الاهمية الا أن الكتابات تشير الي محدودية الدراسات التي تناولت مجال مراجعة الفساد بوحدات القطاع العام ، فضلا عن أنها لم تقدم تفسير لأسباب استمرار وجود الفساد ببعض الدول النامية علي الرغم من أن لديها الأجهزة العليا للرقابة، والتي من المفترض أن تكون مسؤولة عن مراجعة وحدات الاعمال العامة للرقابة، والتي من المفترض أن تكون مسؤولة عن مراقبة الأداء (Gustavson & Sundström.,2016) بالعديد من الكتابات حول مراجعة الغش أو الاحتيال بوحدات القطاع الخاص (Seabra.,2018;Kassem.,&Higson.,2016;Misic.G.,2011;Khan,2006) وعلي الجانب التطبيقي ايضاً لم تلقي مراجعة الفساد نفس القدر من الاهتمام من

جانبا المنظمات المهنية التي أهتمت بنشر معايير وإرشادات حول مراجعة الاحتيال بالإضافة الى تقديم العديد من البرامج التدريبية والشهادات المهنية الخاصة بهذا الشأن (Kassem,.R.&Higson.A.W.,2016;Misic.G.,2011;Khan,2006)

٢- مشكلة البحث:

يتعرض المراجعون الي ضغوط متزايدة للقيام بدور فعال تجاه الفساد إن لم يكن القضاء عليه، في الوقت الذي يواجه مجال مراجعة الفساد فجوة كبيرة في البناء المعرفي تتمثل في ندرة الأدبيات التي تشرح بعمق كيف يمكن أن تسهم أنواع المراجعة التي تجريها مؤسسات المراجعة العليا(SAI) كالجهاز المركزي للمحاسبات المصري في الحد من الفساد بوحدات الاعمال العامة، خاصة ومع وجود صعوبة في قيام المراجعين بدور في عملية إكتشاف وقائع الفساد بالوحدات، لعدم تمكنهم من جمع ادلة تمكنهم عن ممارسات الفساد بالوحدات، خاصة في ظل اتباع طرق تقليدية عند الفحص والمراجعة، فمرتكبي تلك الجرائم عادة لا يتركون خلفهم ادلة او مستندات تدينهم، فضلا عن عدم تحديد المعايير المهنية للمراجعة لمسؤولياتهم بشكل صريح تجاه الفساد، مما قد يجعل المراجعون يتجاهلون تلك المسؤولية وهو ما يمكن أن يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية، بالاضافة الي أنه يمثل عدم الإلتزام الكامل لمتطلبات معايير المراجعة فيما يتعلق بالأفعال والتصرفات غير القانونية، وماينتج عن ذلك من تأثير سلبي يتمثل في فقدان الثقة في أهمية دور مهنة المراجعة ، لذا يمكن وفي ضوء صعوبة قيام المراجعين بأداء دور في عملية اكتشاف الفساد أن يكون دورهم على الأقل يتمثل في القيام بكشف عن فرص تحقق الفساد بتلك الوحدات، وذلك من خلال ايجاد اساليب غير تقليدية تمكنهم من ذلك مثل اسلوب مراجعة الاداء والمتمثلة في مراجعة الاقتصادية والفعالية والكفاءة في الاداء واسلوب المراجعة التشاركية والمتمثلة في قيام المراجع بجمع المعلومات من خلال استبيانات ومقابلات للاطراف المرتبطة بالوحدة، والتي يمكن ان تمثل ادلة علي وجود مواضع للفساد بالوحدات، وتتمثل إشكالية البحث في التعرف على مدى إمكانية وضع اطار مقترح

يتضمن استخدام اساليب مراجعة الاداء والمراجعة التشاركية في الكشف عن فرص تحقق الفساد بوحدات الاعمال العامة، وذلك من خلال الاجابة على التساولين التاليين :

• هل يسهم استخدام مراجعة الاداء في الكشف عن فرص تحقق الفساد بوحدات الاعمال العامة؟

• هل يسهم استخدام المراجعة التشاركية في الكشف عن فرص تحقق الفساد بوحدات الاعمال العامة؟

٣- أهمية البحث:

تتمثل اهمية البحث في الجوانب التالية :

الجانب الأكاديمي:

تبرز أهمية البحث في هذا الجانب من خلال مساهمته في تقليل الفجوة البحثية بمجال مراجعة الفساد في ضوء ماأظهرته الدراسات السابقة من ندرة الدراسات الاكاديمية وعدم كفاية الاهتمام من جانب الباحثين في تناول هذا الموضوع وقصر الاهتمام فقط على دور المراجعة في اكتشاف الاحتيال بالقوائم المالية للشركات .

الجانب التطبيقي:

تبرز أهمية البحث في هذا الجانب من خلال اقتراح إطار يقوم على استخدام المراجعين آليات غير تقليدية مثل مراجعة الاداءوالمراجعة التشاركية في التعرف على فرص تحقق الفساد بوحدات الاعمال العامة،وهو مايسهم في تخفيف الضغوط على عليهم في مجال مراجعة الفساد، في ظل عدم تناول المعايير المهنية لهذا الجانب.

٤- أهداف البحث :

يهدف البحث الى وضع اطار مقترح لتفعيل دور المراجعة في مواجهة الفساد بالوحدات الاعمال العامة من خلال تحقيق الاهداف التالية:

١. اختبار استخدام مراجعة الاداء في التعرف على فرص تحقق الفساد المالي والاداري بوحدات الاعمال العامة.

٢. اختبار استخدام المراجعة التشاركية في التعرف على فرص تحقق الفساد المالي والإداري بوحدات الأعمال العامة.

٥- فروض البحث:

تحقيقاً لأهداف البحث والإجابة على التساؤلات المطروحة بمشكلة البحث فإن الباحث سيقوم باختبار الفروض الرئيسية التالية:

الفرض الأول:

"يؤدي استخدام مراجعة الاداء في اكتشاف فرص تحقق الفساد بوحدات الاعمال العامة"

ويتحقق هذا الفرض من خلال اختبار الفروض الفرعية التالية:

الفرض الفرعي الأول:

"توجد علاقة معنوية بين عدم الاقتصادية في اداء الاعمال واكتشاف فرص تحقق الفساد بوحدات الاعمال العامة"

الفرض الفرعي الثاني:

توجد علاقة معنوية بين عدم الفعالية في اداء الاعمال واكتشاف فرص تحقق الفساد بوحدات الاعمال العامة"

الفرض الفرعي الثالث:

"توجد علاقة معنوية بين عدم الكفاءة في اداء الاعمال واكتشاف فرص تحقق الفساد بوحدات الاعمال العامة"

الفرض الثاني:

"توجد علاقة معنوية بين المراجعة التشاركية واكتشاف فرص تحقق الفساد بوحدات الاعمال العامة"

٦- حدود البحث:

تقتصر الدراسة على استخدام كلا من المراجعة التشاركية ومراجعة الاداء في اكتشاف فرص تحقق الفساد بوحدات الاعمال العامة دون التعرض الى النقاط التالية:

١- دور المراجعة الداخلية في مجال مكافحة الفساد .

٢- الاساليب او الاليات الاخرى المستخدمة في هذا المجال.

٣- مراجعة الفساد بوحدات الاعمال الخاصة .

٧- خطة البحث :

يتم تقسيم البحث على النحو التالي:

المبحث الاول: الدراسات السابقة

المبحث الثاني: مراجعة الفساد بوحدات القطاع العام

المبحث الثالث: الاطار المقترح في مراجعة الفساد.

المبحث الرابع : الدراسة الميدانية والنتائج والتوصيات

المبحث الاول : الدراسات السابقة

تشير الدراسات السابقة التي تناولت دراسة ظاهرة الفساد الى تعدد التعريفات لتلك الظاهرة، فوفقاً لتعريف البنك الدولي (World Bank, 1997, 2004) يعتبر الفساد هو إساءة استخدام المناصب العامة لتحقيق مكاسب أو منافع خاصة، إلا أن بعض الدراسات مثل (Kaufmann, 2005) قد توسعت في هذا التعريف ليشمل أي شكل من أشكال السلوك غير الأمين أو غير الأخلاقي من قبل شخص مكلف بمنصب أو يتولى سلطة ما للحصول على منفعة شخصية، وفي اطار ذلك التوسع والخروج عن التعريف التقليدي للفساد تم وضع عدة تصنيفات لأشكال الفساد منها علي سبيل المثال الفساد الكبير والفساد الصغير، والفساد المقنن و الفساد غير المقنن (Johnson,

Kaufmann & Shleifer, 1998; World Bank, 2005a).

ايضاً اشارت الأدبيات السابقة الي الاثار الضارة للفساد علي كل من الاقتصاد الكلي والاستقرار الاجتماعي للدول حيث يشير (Liu & Lin, 2012) الي أن الفساد يقوض قدرة الحكومات على رسم وتنفيذ السياسات في المجالات المتعددة مثل البيئة والصحة و التعليم والضمان الاجتماعي، وأشار (Lambsdorff., 2003) يؤدي الى تقليل حجم الاستثمار بالمجتمع و انخفاض حجم الناتج المحلي الاجمالي وأضاف (Kimuyu., 2007) الي ان الفساد ايضاً يضعف من التوجهات نحو التصدير، وقد

ذكرت دراسة كل من (Freckleton, Wright, & Craigwell, 2011) ان انخفاض مستويات الفساد في الدول النامية تزيد من تأثير الاستثمار الاجنبي في اقتصاديات تلك الدول، وأكدت دراسة (Papaconstantinou, . et al., 2013) على التأثير السلبي للفساد على التنمية الاقتصادية، ويشير (Avis et al, 2016) الى أنه على الرغم من أن تكلفة الفساد قد تم تحديدها وقياسها منذ زمن طويل في الأدبيات التي تناولت دراسة الفساد واثاره الا انه لا يمكن قول الشيء نفسه عن ايجاد أفضل طريقة لمكافحته وان المخاطر الناتجة عن عدم كشف هذا السلوك وردعه بالغة الاهمية .

وقد ربطت دراسة (Kimbro 2002) بين تزايد احتمالات الكشف عن الفساد وزيادة المساءلة والشفافية والمراجعة المستقلة والمتابعة والوصول إلى المعلومات، وبالتالي اصبح دور المراجعة كبيراً في مواجهة الفساد فهي المنوط بها التحقق من سلامة البيانات المالية للوحدات ، في الوقت نفسه يشير (Xun, 2005) الى أنه لا يعد الامتثال لمعايير المحاسبة وحده كافياً لتقليل مستويات الرشوة تلقائياً وذلك في محاولة للربط بين الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة وتقليل مستوى الفساد في الدولة وأهمية دعم دور المراجعة في هذا الشأن، وتشير بعض الكتابات (Ferraz & Finan, 2011; Olken, 2007) في تأكيد لدور المراجعة تجاه الفساد الي أن برامج المراجعة تعد أحد الآليات المهمة للكشف عن هذا السلوك ، وأنها تلعب دوراً هاماً في الجهود الحكومية للحد من الفساد، كما أكدت بعض الدراسات التجريبية التي تناولت تأثير المراجعة في مواجهة الفساد على أهمية مراجعي الحسابات في مكافحة الفساد، كما وجدت دراسة (Modugu, et al. 2012) التي أجريت عام ٢٠١٠ باستخدام بيانات لعدد (٥٧) دولة وجود أدلة على الارتباط الملحوظ بشكل كبير بين مستويات الفساد وجودة المحاسبة والمراجعة التي تم قياسها من خلال زيادة تواجد شركات (Big.4) في تلك الدول، و في السياق نفسه تشير النتائج التي توصلت إليها دراسة (Albrecht et al. ٢٠١٢) التي قامت بإختبار العلاقة بين وجود هيئة إشراف مهنية وأنظمة تعليمية محددة وبين مستوى الفساد في

بلد ما الى أن الدول التي بها منظمات مهنية للمراجعة وايضاً أنظمة تعليمية وتدريبية تعتبر ذات مستويات أقل في الفساد،

وتؤكد ايضاً علي هذا الرأي دراسة (Brown et al. 2013) التي أجريت في عام ٢٠١٢ في الولايات المتحدة لإختبار العلاقة بين الفساد السياسي وقيمة المنشأة بالاستناد إلى بيانات من IFAC والتي اسفرت عن أن الدول ذات منظمات للإشراف على مهنة المراجعة تعتبر أقل فساداً، وأن فعالية مؤسسات المراجعة والبرامج المستخدمة للحد من الفساد تعتمد بشكل أساسي على كيفية تنظيم واداء تلك المؤسسات والبرامج، وكما أن أداء وظيفة المراجعة بشكل جيد يمكن أن يخفف من التأثير السلبي للفساد على قيمة المنشأة، وتشير النتائج التي توصل كل من (Lamoreaux, Michas, & Schultz, 2015) الى الارتباط الكبير بين دور المحاسبة وجودة المراجعة من جانب وتخصيص وتوزيع قروض المساعدات الإنمائية الدولية المقدمة من البنك الدولي من جانب آخر، كما أن مقدار المساعدات التي يقدمها البنك الدولي إلى بلد ما تزداد للبلدان ذات جودة عالية في المحاسبة والمراجعة ، كما وجدوا أيضاً أن هناك ارتباط بين جودة المحاسبة والمراجعة وإقراض البنك الدولي، وعلي الرغم من اهمية دور المراجعة تجاه الفساد فإن كتابات كل من (Gustavson, 2015; Gustavson & Sundström, 2016) تشير الي أنه يعد تصميم وتنفيذ استراتيجيات "المراجعة ضد الفساد" مهمة صعبة لمزاولة مهنة المراجعة خاصة في ظل وجود نقص في البحوث الاكاديمية المصممة لتطوير المعرفة لدي الممارسين في حل المشاكل التي تدخل حيز التنفيذ عندما يقررون تنفيذ برامج مكافحة الفساد وفي السياق نفسه حذرت دراسة كل من (Kassem, R. & Higson, A. W., 2016) من أن ندرة الدراسات الاكاديمية وتجاهل المعايير المهنية لدور المراجع في مكافحة الفساد قد تجعل المراجعون يتجاهلون دورهم تجاه الفساد ، وكدت نتائج تلك الدراسة علي مسؤولية المراجعون بالشركات في تقدير مخاطر الفساد ، وانهم هم المسؤولون عن اكتشاف الأخطاء الجوهرية الناشئة عن الفساد والتي سيكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية

للشركات رغم عدم تعرض معايير المراجعة بطريقة مباشرة وواضحة ، وتؤكد الدراسة التطبيقية التي أجراها (Seabra.,2018) نجاح تطبيق برنامج لمراجعة الفساد من خلال مؤسسة المراجعة العامة بالبرازيل مما يظهر أهمية دور المراجعة في مواجهة الفساد في الوحدات العامة وان المراجعة تعتبر احد الادوات التدخل الحكومي في مكافحة الفساد .

المبحث الثاني : مراجعة الفساد في وحدات القطاع العام

ويتناول الباحث في هذا الجزء النقاط التالية:

- ١ . أهمية دور المراجعة تجاه الفساد بوحدات القطاع العام
- ٢ . المسؤولية الضمنية للمراجع تجاه الفساد بالمعايير المهنية
- ٣ . مسؤولية المراجعين تجاه الفساد بالوحدات العامة.
- ٤ . جهود المنظمات الدولية في تفعيل دور المراجعة تجاه الفساد

١/٢ أهمية دور المراجعة تجاه الفساد بوحدات القطاع العام

تشير أدبيات المراجعة التي تناولت دور المراجعة تجاه الفساد الي أن مهنة المراجعة لها دور أساسي في مكافحة الفساد (Khan, 2006)، كما تمثل حجر الزاوية في مكافحة الفساد في وحدات القطاع العام، وتؤكد علي ذلك الرأي العديد من الكتابات مثل (Dipietro.,2011; Gustavson Sundström.,2016) حيث اشارت تلك الدراسات الي أن المراجعة الجيدة لوحدات القطاع العام يكون لها تأثير على مستويات الفساد المحلية، لذا يتوقع الجمهور أيضاً أن يلعب المراجعون دوراً فعالاً في الحد من الفساد، إن لم يكن القضاء عليه. (Khan, 2006; Otalor & Eiya, 2013) وينشأ هذا التوقع من فرضية أن المعلومات التي يتم مراجعتها من قبل المراجعين لتلك الوحدات تكون دقيقة وكاملة وغير متحيزة، وبالتالي تمثل المراجعة عنصراً حاسماً في المساءلة لأنه يضيفي الشرعية على المعلومات التي تعتمد عليها المساءلة المالية والرسمية (Power.,1997)، وتشير دراسة كل من (Gherai, et.al, .,2016) الي أن الأجهزة المراجعة العليا تزيد من كفاءة الهيئات الحكومية وتقلل من مستوى الفساد بها، وقد

- توصل(Ionescu.,2014) الي أنه ينبغي علي المراجعين الحكوميين اكتشاف البيروقراطيات الفاسدة في الاجراءات والفحص من خلال المراجعة المتقنة.
- ومن خلال دراسة(Liu and Lin., 2012) التي استخدم فيها أسلوب panel data في تحليل مقدار قيم الانحرافات المرفوضة بالسجلات الحكومية والتي لم تغطيها عمليات المراجعة فتيين وجود ارتباط ايجابي بينها وبين مستوي الفساد ممايشيرالي وجود المزيد من حالات الفساد داخل الاجهزة الحكومية وان تزايد احتمالات وجود تلك القيم مرتبط بمدي الاستمرارية في اكتشافها من قبل المراجعين ، وهو ما يؤكد علي أن المراجعة في وحدات القطاع العام لها دور أساسي في اكتشاف الفساد بتلك الوحدات(Otalor and Eiya., 2013)، لذلك يجب أن يكون المراجعون في المقدمة لمكافحة كل من الفساد المحلي والدولي (Everett et al., 2007; Kassem& Higson, 2016)ويتفق الباحث مع الاراء التي تشير الي اهمية دور المراجعة في مواجهة الفساد بوحدات القطاع العام إستناداً الي الاسباب التالية:
- تدعم المراجعة تحقيق الحوكمة الفعالة بتلك الوحدات،من خلال الكشف والوقاية من التصرفات الفاسدة (Goodson et al. 2012).
 - يقاس نجاح اداء وحدات القطاع العام لأنشطتها من خلال مدي قدرتها على تقديم الخدمات بنجاح وتنفيذ برامجها بطريقة عادلة ومنصفة، لذا من الضروري أن تكون أنشطة المراجعة لوحدة القطاع العام موجهة نحو تقييم مستوى الامتثال وقياس الكفاءة والفعالية والاقتصادية لتلك الأنشطة(Assakaf.,2018) .
 - تتمثل القيم الاساسية والفلسفة التي يقوم عليها القطاع العام في خدمة جميع المواطنين دون تمييز، وبالتالي فإن اجهزة المراجعة والتي تتولي مراجعة تلك الوحدات تنوب عن المواطنين في حماية تلك القيم(Goodson et al. 2012).
 - تعتبر من أحد أدوار الاساسية لأجهزة المراجعة في وحدات القطاع العام انها هيئة تشرف على السلوك العام لتلك الوحدات (Assakaf.,2018) ، ومن ثم فإن المراجعة في وحدات القطاع العام تساعد على تحقيق المساءلة والنزاهة، وتحسين العمليات وغرس الثقة بين المواطنين.

ويعتقد الباحث ان نجاح المراجعة بأداء الدور المنوط بها تجاه الفساد مرتبط بوجود مجموعة من العوامل التالية:

١. وجود بيئة داعمة لمحاربة الفساد من خلال مشاركة كافة الاطراف بالمجتمع فضلا عن التعاون بين السلطات التنظيمية والمراجعين والاجهزة الرقابية والتحقيقية ومجالس الحوكمة (IIA.,2014).

٢. فعالية برامج المراجعة المخصصة في الحد من الفساد (Avis et al, 2016).

٣. استخدام اساليب وادوات غير تقليدية في مراجعة الفساد.

٤. الادراك والوعى الكامل للمراجعين لطبيعة دورهم والحدود والقيود المفروضة على عملهم المهني في مراجعة الفساد ، (Khan, 2006).

٥. ضرورة القضاء علي فرص تحقق الفساد بالوحدات من خلال وضع ضوابط داخلية سليمة والحد من التواطؤ بين أفراد الجمهور والعاملين وإبلاغ المتعاملين مع تلك الوحدات بوضوح عن سياسات الحكومة المتعلقة بالفساد ممايعتبر بمثابة تدبير وقائي ضد الفساد في القطاع العام (Albrecht et al. 2012).

٢/٢ المسؤولية الضمنية للمراجع تجاه الفساد بالمعايير المهنية

تناولت المعايير المهنية تحديد مسئوليات المراجع فى اكتشاف الاحتيال بشكل صريح ،حيث أصدر المجلس الدولي لمعايير المراجعة وخدمات التأكد (IAASB)المعيار الدولي للمراجعة (ISA 200) الذى تضمن اطار الأهداف العامة للمراجع المستقل وسلوك المراجع وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة (IAASB 2007) وكذلك اصدر المعيار الدولي للمراجعة (ISA 240) والذى تضمن إجراءات المراجعة ومسؤولية مراقب الحسابات فيما يتعلق بالاحتيال والغش في مراجعة التقارير والقوائم المالية (IAASB 2009a)، كذلك أصدر مجلس معايير المراجعة (ASB) التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)النشرة المتعلقة بمعيار المراجعة الامريكى (SAS 99)لمراجعة الغش والاحتيال في القوائم المالية (ASB 2002) كما أصدر مجلس الرقابة على حسابات الشركة العامة (PCAOB)

أيضاً القسم ٣١٦ من الاتحاد الأفريقي بشأن الاحتيال في مراجعة القوائم المالية (PCAOB 2002)، أما فيما يتعلق بالفساد فتشير بعض الكتابات الي عدم تناول معايير المراجعة لمسؤوليات المراجعين تجاه الفساد بشكل مباشر وصريح، (Khan,2006; Kassem&Higson.,2016).

ويتفق الباحث مع الآراء (Wells,. 2005 ; Kassem&Higson.,2016) التي تري أن المعايير المهنية للمراجعة قد تناولت مسؤولية المراجع الخارجي عن الفساد بالوحدات في بشكل ضمني غير صريح أو مباشر وذلك من خلال موضعين هما:

الموضع الاول:

يتعلق بمسؤولية المراجع عن التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، حيث أشار المعيار الدولي للمراجعة (ISA 200) الى مسؤولية المراجعين في إكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية سواء كانت ناتجة عن اخطاء أو الغش، وقد يفهم ضمناً من هذا السياق أن الفساد قد يندرج كنوع من أنواع الغش أو الاحتيال الداخلي بالمنشأة (Wells,. 2005)، كما أشار المعيار الدولي للمراجعة (ISA 450) الى تحديد التحريفات والأخطاء التي يتم اكتشافها أثناء المراجعة في أنها تتمثل في "الاختلاف بين قيمة أو تصنيف أو عرض أو الإفصاح لأي بند من البنود بالقوائم المالية وبين قيمة أو تصنيف أو العرض أو الإفصاح لهذا البند المعد وفقاً لمعايير التقارير المالية، كما أشار معيار المراجعة الدولي (ISA240) وكذلك معيار المراجعة الامريكي (SAS99) الى ضرورة قيام المراجع بتقييم وتقدير التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش في القوائم المالية واختلاس الاصول، وقد برر المعيار الدولي (ISA 240) ذلك الى أن إختلاس الاصول والغش في التقارير والبيانات المالية من المحتمل ان يكون تأثيرهم كبير على القوائم المالية بينما لم يفسر المعيار الامريكي منطقته في ذلك، لذا فمن المحتمل إن تتضمن ايضاً مسؤولية المراجعين كشف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية الناتجة من الفساد وذلك في ضوء التجاهل بشكل صريح لمخاطر الفساد بكل من المعيار الدولي (ISA 240) وكذلك معيار المراجعة الامريكي (SAS 99)، وذلك على الرغم من الادلة التي قدمتها بعض ادبيات المراجعة

في هذا الشأن (Kassem&Higson.,2016)، فعلى سبيل المثال ذكر (Pacini, 2002) أن الشفافية في التقارير المالية تنخفض بسبب ممارسات أعمال الرشوة بالوحدة ، فقيام بعض العاملين بممارسة الفساد من خلال الرشوة بالوحدة يؤدي الى خلق ما يعرف بتضارب المصالح ” conflict of interest.“ فقد تتحمل المنشأة بتكاليف إضافية على مشترياتها من البضائع أو الاصول لتحقيق مصالح خاصة لهؤلاء العاملين، وقد تتمثل ايضاً في تخفيض قيمة إيرادات المبيعات نتيجة منح بعض العملاء خصومات غير مستحقة ،ومن ثم فإن المعاملات الفاسدة الناتجة عن تضارب المصالح وخاصة مع الاطراف ذو العلاقة للوحدة قد يكون له تأثير سلبي على عدالة وشفافية القوائم المالية وبالتالي تضليل المساهمين ، من خلال تضخيم المدفوعات و ارتفاع تكلفة السلع أو الخدمات التي تقدمها الوحدة وتسجيل إجراء معاملات وهمية غير حقيقية بالسجلات (Vona 2008; Wells 2011) أو من خلال تقليل متحصلات الوحدة (Cooper &Fargher 2014; Wells 2011)، كما قدم كلامن (Cooper &Fargher 2011). بعض مظاهر المعاملات الفاسدة وآثارها على التقارير المالية، فقد يتم إخفاء الرشاوى من خلال اثبات وتسجيل لرسوم مفروضة على المنشأة مقابل الخدمات التي لم يتم تنفيذها ، أو من خلال فواتير شراء بقيمة مبالغ فيها ، أو في شكل قروض أو حسابات القبض أو مدفوعات تمثل في حقيقتها مكافأة للمسؤولين بالوحدات مما يؤدي إلى تحريفات مادية بالبيانات المتعلقة بالنفقات والأصول، وبالتالي فإن المعاملات الفاسدة بما تمثله من أعمال غير قانونية قد تؤثر على حكم وقرار مستخدم التقارير المالية حتى ولو كانت الاهمية النسبية لحجم المعاملات الفاسدة ليست كبيرة إلا أنه يعتبر تحريفاً جوهرياً يمثل مؤشراً ودلالة على عدم كفاءة الرقابة الداخلية وضعف الإدارة بالمنشأة.

الموضع الثاني:

يتمثل في إدراج عمليات الفساد تحت التصرفات غير القانونية (Illegal Acts by Clients)، والتي تشير معايير المراجعة الى مسؤولية المراجعين نحوها ، فعلى سبيل المثال يطلب المعيار الدولي (ISA250) النظر في القوانين واللوائح عند مراجعة

البيانات المالية وأشار صراحة الى انه " يجب على المراجع الحصول على أدلة المراجعة المناسبة والكافية فيما يتعلق بالامتثال لأحكام تلك القوانين واللوائح المعترف بها عمومًا والتي لها تأثير مباشر على تحديد القيم والإفصاحات في البيانات المالية " (IAASB 2009b)، كذلك طلب المعيار الأمريكي (SAS 54) الخاص بالأفعال غير القانونية من قبل العملاء (ASB 1989) من المراجعين الخارجيين مراعاة الإطار القانوني والتنظيمي المعمول به عند إجراء مراجعة البيانات المالية للمنشأة ونص علي " أن مسؤولية المراجع تتمثل في إكتشاف التحريفات الناتجة عن الأفعال غير القانونية التي لها تأثير مباشر ومادي على بنود القوائم المالية والتقرير عنها هي نفس المسؤولية عن التحريفات الناتجة عن الخطأ أو الاحتيال والغش (ASB 1989)، يتضح من ذلك أن المعيار الأمريكي (SAS 54) لم يذكر ما إذا كانت مخاطر الفساد يمكن أن يكون لها تأثير مباشر أو غير مباشر على البيانات المالية (ASB 1989) ولم يكن من الواضح أيضًا كيف يمكن للمراجعين اتخاذ قرار بشأن ما إذا كان الفعل غير القانوني له تأثير مباشر أو غير مباشر على البيانات المالية (Kassem&Higson.,2016).

ويخلص الباحث الى إن كلا من المعايير الدولية والامريكية للمراجعة لم تشير مباشرة وبشكل صريح إلى مسؤوليات المراجعين تجاه الفساد ، ولكن قد يفهم ضمناً من خلال مسؤولية المراجع عن التحريفات المادية في القوائم المالية بسبب تأثير عمليات الفساد عليها، وايضاً من خلال اندراج الفساد ضمن التصرفات غير القانونية.

٣/٢ مسؤولية المراجعين تجاه الفساد بالوحدات العامة

تبرز أهمية تحديد مسؤوليات المراجعين بشكل واضح وصريح تجاه الفساد في الارتفاع المضطرد في سقف التوقعات لدى مستخدمي القوائم المالية ليس فقط في الجوانب التقليدية للمراجعة المالية، بل ايضاً في نواحي الخاصة بمراجعة الفساد والغش والإمتثال للقوانين (Pacini et al. 2002) فإذا لم يتوافق أداء المراجعين مع التغيرات في تلك التوقعات فسوف تتعرض مهنة المراجعة نفسها لمخاطر فقدان الثقة بها(Adeyemi and Uadiale. , 2011)، والتي قد ترتبط تلك المخاطر بجائنين

هما تجاهل المراجعين لمسئولياتهم تجاه الفساد أو تورطهم في الفساد من خلال التواطؤ مع الإدارة العليا بالوحدات ويستعرض الباحث فيما يلي هذين الجانبين واثريهما:

الجانب الأول : تجاهل المراجعون لمسئوليتهم تجاه الفساد

حيث أنه لم يطلب ذلك منهم صراحة مما قد يكون له تأثير جوهري على القوائم المالية ، فضلاً عن خلق فجوة للتوقعات لدى اصحاب المصلحة المستخدمين لتلك القوائم وبين المراجعين (Misic.G.,2011)، فالرؤية العامة لدى الجمهور لدور المراجعين في مكافحة الفساد تتعدى مجرد التحقق والتأكد من مدى الالتزام بالقوانين والتعليمات والاجراءات الرسمية من جانب المنشآت محل المراجعة لتصل الي كشف الفساد بالوحدات والتقارير عنه (Dye.,2007)، كما ان التنصل المراجعين من مسؤولياتهم تجاه الفساد يترتب عليه تحملهم بعواقب جسيمة تتمثل في تكاليف التقاضي الباهظة من قبل اصحاب المصالح بالوحدات الخاصة، وكذلك تعرض مراجعي الوحدات العامة للمساءلة من الاجهزة الرقابية، فضلاً عن أنه يمثل ايضاً عدم الإمتثال الكامل لمتطلبات تطبيق معايير المراجعة فيما يتعلق بالأفعال والتصرفات غير القانونية، وهو ما قد يؤدي الي فقدان ثقة المساهمين في مهنة المراجعة (Kassem&Higson.,2016)، فتأثير الفساد على مخاطر السمعة يكون قوياً حتى ولو كان الأثر المالي للفساد في حده الأدنى (IIA 2014)، ويدعم هذا الرأي الواقع العملي فعند حدوث فشل مالي مفاجئ أو إذا تبين أن الإدارة أو الموظفين الرئيسيين لإحدى وحدات الاعمال يشاركون في عمليات احتيالية ، فغالباً ما يتم التشكيك في صحة البيانات الواردة بالتقارير والقوائم المالية لهذه الوحدات وبمجرد الكشف عن التلاعب المالي تسلط دائرة الضوء على المراجع الخارجي ويخضع أيضاً للمساءلة والفحص الدقيق (Cooper and Fargher 2011) فنتثار الشكوك وعلامات الاستفهام حوله، على سبيل المثال ما أظهرته التحقيقات الأخيرة في منظمة (FIFA) من وجود فساد بتلك المنظمة وخاصة الرشوة ومآدي الي جلب مراقب الحسابات الخارجي للمنظمة (KPMG) إلى دائرة الضوء العامة، والذي قد أصدر تقريراً نظيفاً للقوائم

المالية للمنظمة، ممدعي(Browning 2015)الى ان القول بأن الشكوك حول شبهة الفساد بتلك المنظمة كانت موجودة خلال السنوات الماضية ومع ذلك كانت تقارير مراقب الحسابات (KPMG) كلها كانت نظيفة مما يثير تساؤل حول كفاءة عملية المراجعة خلال تلك الفترة ويلقى بظلال من الشك حول قيمة وأهمية مهنة المراجعة (Verver 2015)، وهو ما يدعم ماسبق أن اشار اليه دراسة (Modugu, et al.,2012)من ضرورة تأهيل المراجعون بشكل جيد وتطوير وتوظيف مهاراتهم في التعامل مع المتغيرات الحالية وإتساع جوانب وصور الفساد ، في الوقت نفسه ينتقد(Alabede .,2012) تمسك المراجعون بالمبدأ القائل أن المراجع ليس كلب بوليسي ولا يتوقع منه إكتشاف الاحتيال والفساد، غير أنه لسوء الحظ فقد تغير هذا الزمن وغيرت معه توقعات المجتمع،ومن ثم ينبغي أن يتوافق اداء المراجعين مع تلك التغيرات.

الجانب الاخر : التواطؤ بين المراجعين الادارة العليا بالوحدات

ويتمثل هذا الجانب في فقد المراجعون لاستقلالهم وحيادهم من خلال التواطؤ بين المراجعين والادارة العليا أوالمديرين الفاسدين بالوحدة من خلال غض الطرف عن المخالفات في تقارير المراجعة بل وتغطية اعمال فساد من خلال القيام بدور مؤثر في تزوير السجلات وتشويه البيانات المالية لإخفاء أنشطة عملائهم غير المشروعة يعرض مهنة المراجعة ايضاً لمخاطر سوء السمعة وفقد الثقة بها، في السياق نفسه أشارت دراسة (Marie.,2017) الي الدور المشكوك فيه الذي يمكن أن يلعبه المحاسبون في تسهيل عمليات غسل الأموال والتهرب من الضرائب في بعض الوحدات بالخارج ،وفي هذه النقطة يشير (Xun. W., 2005) الي ان دور المحاسبين والمراجعين في التستر على الاحتيال والفساد مازال غير موثق بشكل جيد في أدبيات المراجعة المتعلقة بهذا الشأن، والامثلة علي ذلك عديدة فعلى سبيل المثال فضيحة شركة إنرون للطاقة مع مكتب آرثر أندرسون، كذلك من الامثلة والادلة العملية في هذا الشأن والتي تدعم هذه الفكرة أيضاً فضيحة الفساد في شركةPetrobas بالبرازيل عام ٢٠١٥ ، وعلي الرغم من رفض شركة برايس ووترهاوس

كوبرز (PwC) مراقب الحسابات للشركة إعتاد حسابات الشركة بسبب فضيحة الفساد، إلا أنها تعرضت للإنقذاد لعدم بذل العناية الكافية أثناء عملية المراجعة Smith (2015; Watts 2015)،

ويخلص الباحث الي أن التحديد الواضح والصريح لمسؤوليات المراجعين تجاه الفساد تجنب مهنة المراجعة مخاطر السمعة السيئة وفقدان الثقة بها ، وايضاً تمكن المراجعين من اداء دور فعال تجاه الفساد إن لم يكن القضاء عليه وتحقيق توقعات المجتمع (Khan, 2006).

وتشير الادبيات في هذا الشأن الي أن دور المراجع في إكتشاف وقائع فساد داخل الوحدات العامة لن يكون سهلا الي حد ما ، فقد يشعر المراجعون بوجود عمليات فساد أثناء ادائهم لمهام عملهم في إحدى الوحدات ذات البيروقراطية الكبيرة غير انه قد لا تتوفر الادوات وآليات المتاحة لديهم لمواجهة تلك العملية (د.امين لطفى، ٢٠١٩)، وبالتالي يكون دور المراجع ضئيلا في هذه الحالة ، بل ويكاد يكون منعدم مع وقائع الفساد لأعضاء الإدارة العليا أو الرئيس التنفيذي لشركة في هذه الحالة قد لا يسمح للمراجعين من الاقتراب من هؤلاء والكشف عن فسادهم وتحديد حجمه، كما لا يمكنهم الإبلاغ أو التقرير عن وقائع الفساد، ليس هذا فحسب بل قد لا يتمكنوا من المشاركة في التحقيق عن تلك الوقائع ويكتفي فقط بإرسال مقتطفات من تقريرهم الي جهات التحقيق لمزيد من العمق ودراسة ابعاد الموضوع ، ومن ثم فإن دورهم قد يتمثل فقط في امكانية الإشارة إلى وجود فرص للفساد بما يشابه دورهم عند إكتشاف الاحتيال حيث والمعروفة باسم الإشارات الحمراء (red flags) (دأمين لطفى، ٢٠١٩)، لذا يمكن ان تكمن مسؤولية المراجع في هذه الحالة في مجرد منع الفساد وليس اكتشافه وهو ما يدعمه ماسبق أن اشار اليه كل من (Dye&Stapenhurt.,1998)، وبالتالي تتمثل مسؤولية المراجعين تجاه الفساد في الوحدات الاعمال العامة في أنه إذا لم يتمكنوا من لعب دور في اكتشاف الفساد ، فيمكنهم على الأقل تحديد المناطق التي يحتمل أن يوجد فيها فرص لتحقق الفساد ، واذا ماتبين لهم وجود وقائع فساد بالوحدة فيجب ان يراعى المراجعون عند التخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة الحصول على

تأكيد معقول بأن التحريفات الجوهرية الناشئة عن أعمال فساد التي حدثت بالوحدة يتم الكشف والإفصاح عنها (Modugu.,et.,al., 2012) وتقديم التوصيات في هذا الشأن بحيث يمكن أن يصبح هذا التقرير أساساً لاتخاذ إجراءات تصحيحية من جانب الحكومة لمنع الفساد في المستقبل أو تقليل فرص الفساد (Kahan.,2006) وهو ما يتفق مع ماسبق أن أشارت إليه دراسة كل من (Dye&Stapenhurst1998) من أن المراجعين يرون دورهم يكمن في ردع الفساد وليس اكتشافه وان المراجعين في القطاع الخاص والعام والذين ليس لديهم تاريخ طويل في العثور علي الكثير من عمليات الاحتيال ان مساهمتهم الرئيسية تستند للعامل النفسي القوي وهو الردع، ويعضد هذا الرأي ما أشار اليه (دأمين لطفى، ٢٠١٩) من ان المراجعة يمكن ان تلعب دورين مختلفين في مكافحة الفساد وهما الكشف أو المنع للفساد وهذين الدورين مترابطين ومتداخلين جزئياً فإذا كشف المراجعون عن الفساد فإن ذلك يعتبر ايضا بمثابة ردع ومنع لمزيد من الفساد، فإذا قام المراجعون بمنع الفساد فسوف يكون هناك فساد أقل للكشف عنه (Albrecht et al. 2012).

٢/٤ جهود المنظمات الدولية في تفعيل دور المراجعة تجاه الفساد

تشير اتفاقية منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي بشأن مكافحة الرشوة الأجنبية في المادة (٨) وكذلك اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد (UNCAC) في المادة (١٢) على وجود إلتزامات صريحة تتعلق بدور المحاسبة والمراجعة في تعزيز الشفافية والمساءلة في التقارير المالية، كما أشار البنك الدولي علي ضرورة إستيفاء البلدان الراغبة في مكافحة الفساد لعدة متطلبات (World Bank 1994) وهي:

- (١) تطبيق نظام فعال ومتكامل لمعلومات الإدارة المالية .
- (٢) تطوير الاساس المهني لدى للمحاسبين والمراجعين .
- (٣) اعتماد وتطبيق معايير المحاسبة المقبولة دولياً .
- (٤) تدعيم وجود إطار قانوني قوي لدعم الممارسات المحاسبية الحديثة.

وتبذل الهيئات المهنية الدولية مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، والمنظمة الدولية للمؤسسات العليا لمراجعة الحسابات (INTOSAI) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، جهوداً مهمة نحو تشجيع استخدام مجموعة موحدة أو متوافقة من المعايير المحاسبية كأساس للمعاملات المالية عبر دول العالم (Xun. W., 2005) ويعد صدور قانون Sarbanes-Oxley لعام ٢٠٠٢ كإستجابة ورد فعل لفضائح الفساد المالية وأيضاً إعتراضاً بالدور الهام الذي تلعبه مهنة المراجعة في هذا المجال من خلال تشديد الرقابة على مهنة المحاسبة، بما في ذلك فرض عقوبات أشد على الفساد والاحتيال المحاسبي (Bazerman et al, 2002)، لذا تلزم المنظمات الدولية مثل الأمم المتحدة والبنك الدولي ضمن توصياتها بضمان تزويد القائمين على مهنة المحاسبة والمراجعة في العالم بالمهارات ذات الصلة للتصدي للفساد .

وفي إطار السعي لتحقيق المصالح الدولية في مكافحة الفساد وتحسين المساءلة في القطاع العام فقد تم إنشاء منظمة (INTOSAI) التي تضم ١٩٠ عضواً كاملاً والتي تهتم بشؤون مجتمع المراجعة الحكومية، فعلى مدار عقود عديدة قدمت تلك المنظمة إطاراً مناسباً للمراجعة الحكومية، فضلاً عن تبادل المعرفة والخبرات وتطوير القدرات المهنية لأعضائها من مؤسسات المراجعة العامة (SAIs) في بلدانها .

ويتم تمثيل دور مراجعة القطاع العام من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية من خلال أهداف المعايير الدولية لمؤسسات التدقيق العليا (ISSAIs)، وتشير مبادئ ISSAI الأساسية للمراجعة في القطاع العام إلى أن عمليات المراجعة في القطاع العام تتبع من نفس الأهداف التي تقوم عليها عملية المراجعة، وتتمثل المبادئ الأساسية في مراجعة وحدات القطاع العام فيمايلي (ISSAI 100, 2013) :

أولاً، توفير معلومات موضوعية ومستقلة وموثوق بها تستند إلى أدلة كافية ومناسبة .

ثانياً، تشجيع التحسين المستمر في المساءلة والشفافية والثقة والاستخدام الملائم للأموال والأصول العامة .

ثالثاً، تعزيز الفعالية وكفاءة الاداء بتلك الوحدات .

رابعاً، خلق حافز للتغيير من خلال توفير المعرفة والتحليل الشامل والتوصيات المستندة إلى أسس جيدة.

المبحث الثالث : الاطار المقترح فى مراجعة الفساد

يتناول الباحث في هذا الجزء استعراض البعد النظري للاطار المقترح الذي يتضمن استخدام كلا من مراجعة الاداء والمراجعة التشاركية كأحد الاساليب المقترحة في دعم دور المراجع في مواجهة الفساد بوحدات الاعمال العامة وذلك على النحو التالي:

١/٤ استخدام مراجعة الاداء فى مراجعة الفساد

تختلف جوانب استخدام مراجعة الاداء عن جوانب المراجعة المالية التقليدية، في إجرائتها تتسم بأنها على نحو غير تقليدي (Zavelberg, 1990; INTOSAI, 2004)، ولا يعني ذلك وجود تعارض بينهما أو كون مراجعة الاداء بديل عن المراجعة المالية بل هي تعد توسع وامتداد طبيعي للمراجعة المالية ومكملة لها فهي جزء من نظام المراجعة ومنهج يتجاوز المفهوم التقليدي للمراجعة المالية من حيث كونها عملية ابتكارية تركز بشكل كبير على مراجعة كيفية إنفاق الموارد بطريقة اقتصادية واداء الانشطة بطريقة كفاء وفعالة للبرامج الخاصة أو المشروعات في المنظمة، وبالتالي فإن اختلاف في الاهداف والاجراءات بين مراجعة الاداء والمراجعة المالية تجعل التكامل بينهما عنصر ضروري وتنفي تحقيق التنافر او التعارض بينهما، ويؤكد الكتاب على أهمية استخدامها في كل من قطاع الاعمال العام والخاص غير انهم يعطون اهمية أكبر في تطبيقها على وحدات الاعمال العامة (Glynn 1993) وذلك يرجع الى المنهجية المتبعة في التطبيق والتي تركز في اهتمامها على تقييم جوانب الكفاءة والفعالية والاقتصادية في اداء الاعمال في وحدات الاعمال العامة والوحدات الحكومية (Parker., 1986)، فالغرض من مراجعة الأداء في تلك الوحدات هو مراجعة القيمة مقابل المال في الإنفاق العام ومدى تحقق المنفعة في استخدام الموارد، بجانب ضمان تحصيل جميع المستحقات الحكومية

(INCOSAI, 1986)، أيضاً يعد من جوانب الاختلاف الأخرى هو أن المراجعة المالية تتميز بأنها الزامية منتظمة ودورية (Pollitt et al., 1999) ومراجعة الاداء بمفهومها واهدافها تختلف ايضاً عن ماتقوم الادارة بالوحدة من أعمال الخاصة بالرقابة وتقييم الاداء ، فمراجعة الاداء هي عملية خارجية مستقلة عن الادارة تسعى لتحقيق الشفافية امام المجتمع بأكمله ونيابة عنهم وليس لتحقيق مصلحة فئة محددة مثل الملاك أو الادارة أو الحكومة (Johnsen et al., 2001)، وبالتالي كان من الأسباب القوية التي تدعو الى استخدام مراجعة الاداء فى مجال مواجهة الفساد بالوحدات العامة هو مواجهة الإرتفاع في سقف التوقعات في شأن تحقيق الشفافية والمساءلة العامة ومواجهة الفساد ، وعلى الرغم من الاختلاف بين الكتاب على تحديد تعريف محدد لمراجعة الأداء (Greve & Ejersbo., 2005)، مثل (المراجعة التشغيلية ، مراجعة البرامج ، مراجعة النتائج ، المراجعة الشاملة ، المراجعة الإدارية ، مراجعة القيمة مقابل المال (VFM) ، مراجعة الكفاءة ومراجعة الفعالية)، و إلا أن هذه الاختلافات هي اختلافات لفظية و ليست جوهرية فهي تصف نفس الشيء وبشكل أساسي (Arens et al., 2007; Nicoll, 2005; Sawyer, 1990; Sheldon, 1996; Pollitt et al., 1999; Parker, 1986; Lane, 1983, .)

و قد عرفت (INTOSAI., 1986)مراجعة الأداء بانها "المراجعة التي تهتم بتقييم الاقتصادية والكفاءة والفعالية فى إدارة القطاع العام" وهي تتفق واهتمامات اجهزة المراجعة العامة بجوانب الكفاءة والفعالية وسلامة الاداء المالي والنزاهة والامتثال للقوانين وكشف الاحتيال وسوء السلوك والجوانب الأخرى للنزاهة داخل المنظمة (Barzelay 1997؛ Lapsley and Pong 2000؛ McGee 2002)، وتتمثل جوهرية مراجعة الاداء بالنسبة للمنظمة ومدى موضوعيتها من خلال اهتمامها بمراجعة الكفاءة والفعالية والاقتصادية في اداء الاعمال (Glynn., 1993) بما يحقق الاستخدام الامثل لموارد تلك الوحدات ، اما فيما يتعلق بالموضوعية فهي تتحقق من خلال النتائج والاثر من مراجعة الوحدة أو البرنامج ، في المقابل فإن

المراجعة غير الموضوعية ستنتظر فقط في مدى كفاية النظم الإدارية وإعداد التقارير (Parker 1986; Glynn 1993) وفيما يتعلق بمراجعة الاقتصادية في الأداء والتي تمثل احد جوانب مراجعة الاداء فهي تهدف الى التحقق اداء الانشطة وفقاً للمبادئ والممارسات الإدارية السليمة وسياسات الإدارة من ملائمة تكلفة الموارد المستخدمة في الاداء مع مراعاة الجودة المناسبة، أما فيما يتعلق بالجانب الثاني من جوانب مراجعة الاداء والمتمثل في مراجعة الفعالية فهي تهدف الى التحقق من مدى إنجاز الأنشطة للأهداف والسياسات المرسومة للوحدة من خلال مراجعة مدى تطابق النتائج الفعلية للأنشطة بالنتائج المخططة ، فالفعالية هي العلاقة بين النتائج المستهدفة والنتائج المحققة للمشاريع أو البرامج أو الأنشطة الأخرى (INTOSAI.,2004) ، اما مراجعة الكفاءة الجانب الثالث من جوانب مراجعة الاداء فهي تهدف الى التحقق من كفاءة استخدام المدخلات من الموارد البشرية والمالية والموارد الأخرى عند اداء الانشطة من خلال فحص نظم المعلومات ، فالكفاءة تشير إلى العلاقة بين المخرجات من السلع أو الخدمات والمدخلات من الموارد المستخدمة لإنتاجها ومن ثم يقوم المراجع بفحص مدى تحقيق أقصى إنتاجية لمدخلات معينة ، أو الحد الأدنى من المدخلات المستخدمة لتحقيق مخرجات معينة، ويشير (Khan ، ٢٠٠٦) الى اهمية مراجعة كل من الاقتصادية والفعالية والكفاءة في انها توفر بعض الادلة على وجود الفساد بالوحدة محل المراجعة، من خلال تسليط الضوء على مجالات عدم الاستقرار وعدم الكفاءة والفسل في تحقيق النتائج والآثار المترتبة على ذلك ، وحية هذا الرأي هو أنه إذا تم التخطيط لمشروع أو برنامج بشكل صحيح ، فيجب أن يراعى عند التنفيذ تحقيق الاقتصاد والكفاءة والفعالية لتحقيق نتائج التخطيط. فإذا تجاوزت تكاليف الاداء الفعلي التكاليف المخططة بشكل كبير أو استغرقت وقتاً أطول مما هو مخطط أو لم تتحقق الاهداف الموضوعية اولم تراعى تحقيق الكفاءة في الاداء ، فهناك احتمال أن يكون الأشخاص القائمين علي إدارة تلك الانشطة متورطون في عمليات فساد ، لذا ينبغي مراجعة الأداء المخطط والمنفذ بشكل جيد و أن تسلط الضوء على مجالات عدم الكفاءة وعدم

تحقيق النتائج المطلوبة، وعلى الرغم من حجية الرأي السابق، إلا أن وجود اسراف في اداء الأنشطة أو عدم كفاءة أو عدم فعالية ليس دليلاً قاطعاً على الفساد..، فربما يرجع ذلك لضعف الادارة أو عدم خبرة المديرين بمايمكنهم من مراعاة جميع المخاطر والتكاليف أو وجود حالة من الإهمال البشري غير المقصود، أو وجود عوامل بيئية صعبة محيطية بالوحدة هي التي حالت دون تحقيق الأهداف (Boven, 2005) في هذه الحالة قد لا يتوافر للمراجع دليل ملموس على وجود الفساد بالوحدة ولكن في نفس الوقت يعتبر ذلك مؤشر على توافر الظروف والبيئة المشجعة على إحتمال تحقق عمليات فساد مستقبلا، وتؤدي مراجعة الاداء دوراً كبيراً في نجاح عملية المساءلة كماتسهم مراجعة الاداء في تحقيق الرقابة والسيطرة لمنع عملية اساءة استخدام المسؤولين سراً للسلطة العامة المخولة لهم وذلك من خلال نشر المعلومات للسلطات الرقابية واعضاء السلطة التشريعية لتتبع الانتهاكات الادارية وبالتالي الوقاية من وقوع تلك الاساءة في المستقبلوضمن الاستخدام الفعال للموارد والامكانيات العامة المتاحة والالتزام بقيم الخدمة العامة فضلا عن تعزيز عملية التعلم والسعي نحو التحسين المستمر في تطبيق آليات الحوكمة (Aucoin&Heintzman, 2000).

ويخلص الباحث الى أن ان دور مراجعة الاداء يتحقق من خلال من التحقق من وجود الاقتصادية في الاعمال وعدم وجود اسراف في الموارد وفعالية الاداء من خلال تحقق النتائج المستهدفة وكفاءة الاداء من خلال تعظيم المدخلات الى المخرجات، فإن نتائج مراجعة الاداء تعطى النتائج التالية او لا تحقق كفاءة ادارة الاموال وثانياً عدم وجود تعارض في المصالح بالوحدة ممايعزز الشفافية ويدعم عملية المساءلة وبالتالي مواجهة الفساد، وعلى الجانب العكسي إذا أسفرت مراجعة الاداء عن عدم الاقتصادية وفعالية وكفاءة الاداء فإن ذلك يعنى عدم كفاءة تدفق وادارة الاموال ووجود تعارض المصالح داخل الوحدة مماينعكس اثره على الشفافية والمساءلة وهو مايعطى انطباعاً بوجود فساد او توافر المناخ الملائم لحدوثه بالوحدة .

٢/٤ استخدام المراجعة التشاركية في مواجهة الفساد

تعتبر المراجعة التشاركية بمثابة توسع في نطاق عملية المراجعة وهي فكرة جديدة حيث مازالت في مراحلها الاولى في التأصيل (Khan, 2006)، وتقوم فكرتها الاساسية على تعزيز دور اصحاب المصالح من خلال تعميق مشاركتهم في عملية المراجعة لتدعيم عملية مراجعة الفساد بالوحدات العامة، فالمشاركة المجتمعية تؤدي الى تحسين السياسات الحكومية أو السياسات المتبعة في وحدات الاعمال العامة وتطبيقها من خلال الاستراتيجيات والبرامج والمشروعات الفعالة وتحسين عملية اتخاذ القرارات (Burns & Taylor.,2003; Lawry.,2010; Khan,2006; Paul.,2007)

كذلك تؤدي الى تحسين الاداء من خلال تفعيل الشفافية والمساءلة العامة ايضا تساعد المراجع في التعرف على بعض جوانب الفساد المستترة والتي لا تستطيع اجراءات المراجعة التقليدية من اكتشافها وبالتالي فهي تعد خروجاً عن النهج التقليدي للمراجعة حيث يُفترض أن يتجاوز المراجعون "السجلات والدفاتر المالية" لتحديد وقياس بعض الجوانب والتي قد لا تظهرها تلك السجلات والدفاتر مثل مدى رضا المستخدمين أو المستفيدين من العملاء عن الخدمات أو التسهيلات التي تقدمها مؤسسات القطاع العام أو الإدارة الحكومية من خلال المشاركة المجتمعية والحصول علي اراء مستقلة من العملاء أو المستخدمين للخدمات المقدمة من الوحدة.

ولا تقتصر المشاركة على المستفيدين من العملاء فقط بل ايضا يتم مشاركة العاملين بالوحدات للتعرف على جوانب الفساد بها ، وايضاً مشاركة باقى المتعاملين مع تلك الوحدات مثل الموردين وخلافهم ... بحيث يستطيع المراجع الحصول على رأى مستقل عن مدى وجود شبهة فساد بالوحدات محل المراجعة من عدمه، من خلال تقييم مستقل عن الاداء بتلك الوحدات وعدم تعرض الاطراف اصحاب المصالح لضغوط تجعلهم مضطرين لمسايرة الفساد فى الوحدات من خلال تقديم الرشاوى للتعامل مع الوحدة وهو ما يؤدي الى تحسين الشفافية من خلال تشكيل إجماع للمواطنين على مواجهة الفساد ومحاربة اختلاس الموارد العامة وسوء الإدارة ،

والمراجعة التشاركية بما تتضمنه من إشراك الجمهور العام من من العملاء في التحقق من ملائمة الخدمات العامة المقدمة اليهم وايضا الحصول على مدى رضاء كافة المتعاملين مع الوحدة وايضاً قياس مدي سلامة الاداء داخل الوحدة للكشف عن وجود عمليات فساد او على الاقل فرص تحقق الفساد مستقبلاً.

وقد نبعت فكرة المراجعة التشاركية عندما شعر الخبراء من كبار المراجعين بوجود بعض عمليات التواطؤ وأعمال الفساد الأخرى مثل الرشاوى في كثير من الأحيان عند مراجعة الوحدات العامة دون أن يتمكنوا من فعل الكثير حيال ذلك ،لذا يرى بعض الكتاب (Lawry.,2010;Khan, 2006) مشاركة المجتمع المدني في المراجعة بما لديه من الإمكانيات الحقيقية ضرورية لتعزيز المساءلة وتحقيق الملائمة للخدمات العامة المقدمة بما يحقق الاهداف التنموية السليمة للمجتمع ومحاربة الفساد ، ولا تقتصر المنافع التي تقدمها المراجعة التشاركية على جانب واحد فقط بل ايضاً تساهم في الكشف ورفع الستار عن أي شبهة فساد تكون قد صاحبت حصول المستخدمين على الخدمة او السلعة المطلوبة من خلال تجميع المعلومات ويجاد ادلة الاثبات لدى المراجع تمكنه من التعرف على احتمالات تحقق الفساد بالوحدة ، فضلا عن أنها تخلق احساس لدى المديرين او القائمين على اداء الخدمة او تقديم السلعة في وحدات الاعمال العامة او الوحدات الحكومية بأنهم تحت رقابة الجمهور ومتلقى الخدمة و ان الاضواء مسلطة على ادائهم وقد يتم مساءلتهم عن الاعمال المنفذة ، وهو ما يعتبر بمثابة رادع لتصرفاتهم ويجعلهم حذرين من الانغماس في الممارسات الفاسدة وبالتالي يمكن منع الفساد، وتسهم مساعدة وسائل الإعلام في نجاح التجربة ودمج المواطنين مباشرة في عملية المراجعة والرقابة على الاداء من خلال رفع درجة الوعي لدى المواطنين (Lawry.,2010;Khan, 2006) ، ويتعرض الباحث فيمالي لبعض الاساليب المستخدمة في جمع المعلومات وادلة الاثبات:

١/٢/٤ المقابلات Interviewing:

تهدف المقابلات الي جمع المعلومات من الافراد المرتبطين بالوحدة من العاملين والادارة والمستفيدين من خدمات الوحدة وكذلك المتعاملين في ضوء ماتسمح به

الظروف ، ويعتمد نجاح المراجعين في أداء تلك المقابلات علي مدى توافر مهارات الاتصال لديهم (Khosravi .H., 2012)، فالمراجعون لا يستطيعون العمل دون التواصل مع الآخرين وتلعب القدرة على التواصل من جانب المراجعين بمؤسسة المراجعة العليا (SAI) في إجراء عمليات المراجعة بشكل أكثر كفاءة وفعالية ، وتمكن من جمع ادلة المراجعة من خلال تلك المقابلات الفعالة والوصول الي البيانات والمعلومات الاساسية والضرورية من مصدرها والتعرف علي تلك المصادر، وبالتالي اكتساب المعرفة بالوحدة محل المراجعة وفهم بيئة المراجعة واختبار الافتراضات التي يكون قد كونها المراجع مسبقاً ، لذا تعتبر القدرة على إجراء المقابلات من المهارات التي يجب أن يمتلكها المراجعين بالأجهزة العليا للرقابة المالية (Zacchea ., 2013;Kahan.,2006)

وذلك على الرغم من أنه قد يبدو أن المقابلة هي أضعف أشكال الأدلة ، إلا أنها تعتبر الوسيلة الأساسية لجمع الأدلة (Zacchea ., 2013) حيث تؤدي المقابلات تدار بشكل ناجح إلى تراكم المعلومات الدقيقة والمفيدة والضرورية لإنجاز أهداف المراجعة، اما المقابلات التي تدار بشكل سيئ قد تزيد من تكلفة عملية المراجعة ، وتقلل من جودتها أيضاً فضلاً عن عدم دقة النتائج ، والإضرار بسمعة جهاز الأعلى للمراجعة (Zacchea ., 2013; Khosravi .H., 2012).

٢/٢/٤ الاستبيانات: Questionnaires:

يعد إجراء الاستبيانات وسيلة لجمع المعلومات والادلة خاصة مع الذين قد لاتسمح الظروف بإجراء مقابلات معهم ،وذلك للوصول الي معلومات تشير الي احتمالات تحقق الفساد بالوحدة . ويتطلب المسح من خلال الاستبيانات عدة متطلبات تتمثل في الاتي (Burns & Taylor., 2003; Khan., 2006) :

أولاً تصميم الاستبيان بطريقة تعكس التنوع في الافراد داخل المجتمع من العملاء و العاملين بالوحدة وايضاً الموردين او الاطراف التعامل الاخرى مع الوحدة،
ثانياً : اختيار الوقت المستغرق لإشراك هذه الانواع المختلفة من الافراد في الاستبيان.
ثالثاً إيجاد الطرق الأمنة لتعبير المشاركين عن آرائهم.

رابعاً مراعاة اختيار الأساليب والاستفسارات الموجهة الى المشاركين والتي تتناسب في التعامل مع الضغوط التي قد تمارس على مختلف المشاركين ،
خامساً تفهم المشاركون في الاستبيان إلى حقيقة دورهم ، و التأكيد لهم ان مشاركتهم مفيدة وانها سوف تؤخذ بعين الاعتبار وان الهدف منها تحقيق الشفافية والمساءلة وتحسين الاداء والارتقاء به.

سادساً يجب ان تعكس نتائج الاستبيان الاهداف المطلوبة وهي قياس مدى كفاءة ونزاهة الاداء داخل الوحدة من خلال التعرف على مستوى رضا العملاء عن الخدمات المقدمة اليهم ، والفترة المستغرقة للحصول على الخدمة ، وايضا رضا العاملين والمشاكل التي تواجهه المتعاملين مع الوحدة والضغوطات التي تمارس عليهم لتقديم رشاوى الى بعض العاملين للحصول على السلعة او الخدمة المطلوبة، ومدى وجود خلل في الوحدة يولد فرص لتحقيق الفساد مستقبلا.

ويخلص الباحث أن تطبيق المراجعة التشاركية وان كان خروج عن ادوات المراجعة التقليدية المستخدمة الا انه قد يكشف للمراجع بعض جوانب الفساد في الوحدات محل المراجعة.

المبحث الرابع : الدراسة الميدانية

قام الباحث من خلال الدراسة الميدانية بإجراء استبيان للسادة المراجعين من اعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات والقائمين علي مراجعة شركات الاعمال العام بمصروذلك لإختبار فروض البحث والتعرف على مدى امكانية تطبيق الاطار المقترح المتضمن استخدام مراجعة الاداء والمراجعة التشاركية بشكل متكامل في إكتشاف فرص الفساد بتلك الوحدات محل المراجعة ،وقد وضع الباحث شرط أو قيد لمشاركة هؤلاء المراجعين وهو ان يكون قد حدثت واقعة فساد بإحدى وحدات الاعمال العامة التي قام او يقوم بمراجعتها بحيث أن تكون اجابته علي اسئلة الاستبيان ،وان تكون اجاباتهم من واقع المشاهدات والملاحظات التي تبينت لهم اثناء مراجعة تلك الوحدات دون التطرق لأرائهم الشخصية أو التي تعبر عن وجهات نظرهم حول

تلك متغيرات الدراسة ، للتعرف علي الظروف القائمة بتلك الوحدة لاختبار المتغيرات التي يمكن استخدامها في تحديد فرص تحقق الفساد بل والمساعدة في اكتشاف وقائع فساد قد تكون مستترة ، وقد استخدم الباحث في دراسة أثر كل من مراجعة الاداء والممثلة في الاقتصادية والكفاءة والفعالية والتي تعبر عن الفرض الاول وهو تأثير مراجعة الاداء علي اكتشاف فرص الفساد بوحدات القطاع العام وكذلك الفرض الثاني الممثل في أثر المراجعة التشاركية علي اكتشاف فرص الفساد بوحدات القطاع العام وقد تم استخدام الاساليب الاحصائية التالية:

١ - التحليل العاملي أحادي الإتجاه Unidimensionality:

لإختزال متغيرات مراجعة الاداء ، المراجعة التشاركية، إلى عوامل تمثل كل منها الدرجات العاملية Factor Scores لكل مشاهدة من مشاهدات حجم عينة الدراسة.

٢ - اسلوب الشبكات العصبية الاصطناعية (ANNs):

يتم استخدام اسلوب الشبكات العصبية الاصطناعية في تحليل النتائج ، وهو نظام متكامل يتألف من مجموعة مركبة من عدة عناصر مترابطة معاً تعمل في انسجام تام لحل مشكلة معينة من خلال معالجة البيانات في عناصر معالجة بسيطة، على أن تمر الإشارات بين الأعصاب عبر خطوط ربط ، ويرفق بكل خط ربط وزن ترجيحي معين والذي يضرب مع الإشارات الداخلة ، ويطبق علي كل دالة تحفيز معينة – عادة غير خطية : الدالة اللوجستية–على إجمالي مدخلاته (مجموع الإشارات الداخلة الموزونة) ليحدد إشارة المخرجات الناجمة منه (اليومي & الشيماء، ٢٠١١)، على أن يتم انتاج المزيد من المخرجات الموثقة كلما زاد حجم المدخلات داخل الشبكة ، حتى يتحسن أداء الشبكة العصبية للوصول إلى أفضل جودة توفيق ممكنة بناءً على معايير كل من: RMSE ، MAE ، R^2 من خلال قواعد المعرفة والتدريب المراقب وغير المراقب والتعلم بخوارزمية الإنتشار الخفي للخطأ على ثلاثة مراحل هي: الإنتشار الأمامي للخطأ ، الإنتشار الخفي للخطأ ، توليف أوزان الشبكة العصبية.

نتائج تحليل البيانات واختبار الفروض

١- الاحصاء الوصفي لمتغيرات الفروض

يوضح الجدول التالي نتائج الاحصاء الوصفي للفروض الخاصة بالدراسة .

جدول رقم (١) الاحصاء الوصفي لمتغيرات الفروض

الترتيب	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	
٢	٣.٠١٢٠	٠.٦٣٩١٣	٢١.٢٢	١- الفرض الاول : مراجعة الاداء الفرض الفرعي الاول: الاقتصادية
١	٣.٠٠٤٦	٠.٤٤١٩١	١٤.٧١	الفرض الفرعي الثاني: الفعالية
٣	٢.٥٨٢٢	٠.٦٨٩٤٧	٢٦.٧	الفرض الفرعي الثالث: الكفاءة
٤	٢.٣٤٤٠	٠.٧٠٣٠١	٢٩.٩٩	٢- الفرض الثاني: المراجعة التشاركية

يتضح من الجدول السابق أن اتجاهات مفردات عينة البحث قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة الايجابية علي الفرض الفرعي الثاني الخاص بالفعالية، وذلك حيث كان معامل الاختلاف لهذا البعد هو اقل الابعاد الاخرى فقدر بنحو (١٤.٢١%) بمتوسط (٣.٠٠٤٦) وانحراف معياري (٠.٤٤١٩) وكان من اكثر الاجابات الهامة عبارة الاعتماد على بيانات خاطئة ومضللة عند تحليل والمقارنة بين البدائل لاتخاذ القرارات، وعبارة انخفاض مستمر في الارباح السنوية أو تحقق مستمر ومتزايد في الخسائر، وعبارة لا يتم وضع خطة استراتيجية طموحة بالوحدة وإذا وضعت لا يتحقق منها شيء، وعبارة وجود انحرافات غير مرغوب فيها للأداء الفعلي والاداء المقدر بالموازنات وذلك بمعاملات اختلاف معيارية قدرها (١٣%)، (٢٧%)، (٢٨%)، (٢٩%) علي الترتيب أما فيما يتعلق بأقل الاجابات التي حازت علي موافقة مفردات عينة البحث كانت عبارة لا توجد مسائلات عن انحرافات الاداء الفعلي عن الموازنات التخطيطية بالوحدة، عبارة انخفاض مستمر في الحصة السوقية بالوحدة، وعبارة انخفاض معدل العائد علي الاصول بكثير عن المقدر أو

المتوقع واجابة عدم تحقيق للأهداف الموضوعة من الادارة بمعامل اختلاف قدره (٣٩%) (٣٦%) (٣٦%) (٣٥%) علي الترتيب.

يلي ذلك الفرض الفرعي الاول الخاص بالاقتصادية في الاداء وذلك من حيث الاتجاه نحو الموافقة علي ايجابية هذا البعد حيث كان معامل الاختلاف (٢١.٢٢%) بمتوسط قدره (٣.٠١٢) وانحراف معياري قدره (٠.٦٣٩)، وكان من اكثر الاجابات الهامة عبارة يتم اضافة خدمات او سلع صغيرة لم تكن واردة أصلا بعقد التوريد مما يؤدي الزيادة في تكلفة بعض العطاءات التي تم قبولها، وعبارة يتم إلغاء عطاءات شراء تنافسية في كثير من الأحيان لمساعدة بعض الموردين الحصول على عقود توريد للوحدة ، وعبارة ضعف لآلية المساءلة عن تجاوز تقديرات الموازنة ولا توجد محاسبة المسئولية، وعبارة وجود تجاوزات في تكاليف النشاط نتيجة التوسع في الاعمال دون التصريح والموافقة من جانب السلطة المختصة بالوحدة وذلك بمعاملات اختلاف معيارية قدرها (٢٦%)، (٢٩%)، (٣١%)، (٣٥%) علي الترتيب أما فيما يتعلق بأقل الاجابات التي حازت علي موافقة مفردات عينة البحث كانت عبارة تجاوز تكلفة بعض عناصر المشتريات قيمة العطاء المقبول من الوحدة، وتكرار شراء تلك الوحدات عالية التكلفة. وعبارة تزايد حجم الانفاق والشراء في نهاية العام لاستهلاك الاعتمادات المخصصة بالموازنة، وعبارة عدم وجود مساءلة في حالة تجاوز المدير لتقديرات التكاليف بالموازنة بمعامل اختلاف قدره (٤٧%)، (٤٣%)، (٣٨%) علي الترتيب.

ويحتل الفرض الفرعي الثالث والخاص بكفاءة الاداء المركز الثالث من حيث الاتجاه العام علي الموافقة الايجابية وذلك من حيث الاتجاه نحو الموافقة علي ايجابية هذا البعد حيث كان معامل الاختلاف (٢٦.٧%) بمتوسط قدره (٢.٥٨٢) وانحراف معياري قدره (٠.٦٨٩)، وكان من اكثر الاجابات الهامة عبارة هروب العمالة المتميزة ذات الكفاءة العالية وبقاء العمالة المحدودة الكفاءة والخبرة وعبارة الاستعانة بعمالة وفنيين من الخارج ذات مستوى متواضع من الخبرة والكفاءة وعبارة الاتجاه نحو الشراء غير الضروري او غير المبرر لخطوط انتاج جديدة بمعامل اختلاف

قدره (٣٢%)، (٣٤%)، (٣٤%) علي الترتيب، أما فيما يتعلق بأقل الاجابات التي حازت علي موافقة مفردات عينة البحث كانت عبارة عدم ملائمة ورداءة المباني المستخدمة والبنية التحتية وانخفاض كفاءة الاصول المستخدمة و اللزامة للانتاج وعبارة اهمال البنية التحتية والصيانة الدورية للالات وخطوط الانتاج وعبارة وجود درجة عالية من عدم الرضي العملاء تجاه السلع أو الخدمات المقدمة بمعامل اختلاف قدره (٤٩%)، (٤٦%)، (٤٣%) علي الترتيب.

ويأتي أخيرا الفرض الثاني الخاص بأثر المراجعة التشاركية علي اكتشاف فرص الفساد بوحدات القطاع العام من حيث الاتجاه العام علي الموافقة الايجابية وذلك من حيث الاتجاه نحو الموافقة علي ايجابية هذا البعد حيث كان معامل الاختلاف (٢٩.٩٩%) بمتوسط قدره (٢.٣٤٤) وانحراف معياري قدره (٠.٧٠٣)، وكان من اكثر الاجابات الهامة عبارة وجود قضايا مرفوعة علي الوحدة من الموردين أو المقاولين بخصوص المماثلة في سداد مستحقاتهم وعبارة توافرت معلومات عن رفض بعض كبار المتعاملين مع الوحدة الدخول في مناقصات أو مزايدات خاصة بها لعدم رغبتهم التعامل في بيئة فاسدة وعبارة انخفاض مستوى الجودة وعدم الالتزام بالبنود في العقود والاتفاقيات بين العملاء وبين الوحدة بمعامل اختلاف قدره (٢٥%)، (٢٦%)، (٢٧%) علي الترتيب، أما فيما يتعلق بأقل الاجابات التي حازت علي موافقة مفردات عينة البحث كانت عبارة انغلاق جميع قنوات الاتصال مع الادارة العليا لتوصيل شكاوى العاملين والعملاء والموردين ، وعبارة وصول معلومات الى المراجعين بالجهاز من خارج الوحدة تشير الي احتمال وجود بعض عمليات فساد بها، وعبارة لا توجد آلية لنقل شكاوى العاملين أو العملاء الى مراجعي الحسابات بالجهاز بمعامل اختلاف قدره (٤٩%)، (٤٣%)، (٤٢%) علي الترتيب.

٢- اختبار ثبات وصدق المحتوى لفروض البحث

قام الباحث بأستخدام معامل الثبات الفاكرونباخ ، لقياس ثبات المحتوى لفروض الدراسة ، وقد تبين ان معامل الفاكرونباخ لأجمالى الفروض المستقلة والتابعة قد بلغ

(٠.٩٣٩) مما يدل على الثبات المرتفع لعينة الدراسة ، الأمر الذي انعكس أثره على الصدق الذاتي حيث بلغ (٠.٩٦٩) ، هذا وقد سجل أعلى ثبات لمتغيرات الدراسة متغير المراجعة التشاركية ثم كفاءة الاداء ، بمعاملات ثبات (٠.٨٨٩) ، (٠.٨٧٤) على الترتيب، بينما سجل اقل ثبات لمحتوى أبعاد الدراسة متغير الاقتصادية ثم الفاعلية ، بمعاملات ثبات (٠.٦٥٩) ، (٠.٧٧١) على الترتيب، علماً بأن الحد الأدنى لمعاملات الثبات تتراوح بين (٠.٦٠-٠.٧٠) (Hair et al, 2017). وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (٢) معامـل الثبات والصدق الذاتي للفروض باستخدام معامل الفاكرونباخ

الترتيب	معامل الصدق	معامل الثبات	الفروض المستقلة
٣	٠.٨٧٨	٠.٧٧١	١- الفرض الاول : مراجعة الاداء الفرض الفرعي الاول: الاقتصادية
٤	٠.٨١٢	٠.٦٥٩	الفرض الفرعي الثاني: الفعالية
٢	٠.٩٣٥	٠.٨٧٤	الفرض الفرعي الثالث: الكفاءة
١	٠.٩٤٢	٠.٨٨٩	٢- الفرض الثاني: المراجعة التشاركية
	٠.٩٦٩	٠.٩٣٩	إجمالي متغيرات البحث

٣- التحليل العاملي أحادي الإتجاه Unidimensionality :

لقياس أثر مكونات المراجعة الاداء والمراجعة التشاركية علي اكتشاف فرص تحقق الفساد بوحدات القطاع العام تم اختزال متغيرات الفروض الي عوامل تمثل كل منها الدرجات العاملية لكل مشاهدة من مشاهدات حجم عينة الدراسة وحتى يتسني اجراء التحليل العاملي لمجموعة المتغيرات الممثلة لفروض الدراسة لابد من توافر شرطين هما: أ) كفاية حجم عينة الدراسة. ب) معنوية مصفوفة الارتباط بين المتغيرات ويوضح الجدول التالي نتائج استخدام التحليل العاملي احادي الاتجاه لمتغيرات الدراسة:

جدول رقم (٣) نتائج استخدام التحليل العاملي لمتغيرات فروض الدراسة

م	الفروض المستقلة	KMO	نسبة التباين المفسر	Sig
١	الاقتصادية في الاداء	0.670	57.3%	.000
٢	الفعالية في الاداء	0.573	56.6%	.000
٣	الكفاءة في الاداء	0.789	63.5%	.000
٤	المراجعة التشاركية	0.708	78.9%	.000

يتضح من الجدول السابق مايلي:

١. أن قيمة مقياس (KMO) لقياس كفاية عينة البحث لاجراء التحليل العاملي في حدود القيمة المناسبة حيث تراوحت بين (٠.٧٨٩) و(٠.٥٧٣) مما يدل علي ملائمة عينة البحث لاجراء التحليل العاملي وانها في حدود النسبة الملائمة التي يجب الاتقل عن (٠.٥٠) للوصول الي عوامل ذات مصداقية يمكن البناء عليها.

• أنه بإستخدام مقياس *Bartlett's Test of Sphericity* اتضح معنوية مصفوفة الارتباط بين المتغيرات الممثلة لكل فرض من فروض الدراسة عند مستوي معنوية (٠.٠٠٠) وهي أقل من (٠.٠٥) .

• بلغت نسبة التباين المفسر لكل فرض من فروض الدراسة اكبر من ٥٠% حيث كانت لكل من الاقتصادية ،والفعالية والكفاءة للأداء والمراجعة التشاركية (٥٧%)، (٥٦.٦%)، (٦٣.٥%)، (٧٨.٩%) علي الترتيب.

٤- منهجية الشبكات العصبية الاصطناعية ANNs:

إعتمدت منهجية الشبكات العصبية الاصطناعية على قياس تأثير المتغيرات المستقلة المتعلقة بكل من: الاقتصادية والفعالية والكفاءة في الاداء كفروض فرعية ممثلة للفرض الاول وكذلك الفرض الثاني ويتعلق بأثر استخدام المراجعة التشاركية ، على المتغير التابع وهو اكتشاف فرص تحقق الفساد بوحدات القطاع الاعمال العام ، حتى يتسنى إجراء عملية المقارنة المعيارية بناء على المعايير الإحصائية المعروفة ، حيث تم تدريب الشبكة العصبية للتعرف على نوعية مقياس البيانات وطبيعة العلاقات بين

إطار مقترح لاستخدام أساليب مراجعة الأداء والمراجعة التشاركية لتدعيم دور المراجعة

د/ محمد محمد الفوارجي

المتغيرات حسب طريقة التدريب غير المراقب، والتعلم بخوارزمية الإنتشار الخلفي للخطأ، باستخدام برنامج NeuroShell predictor release 2.1، كما تشير إليه النتائج التالية:

جدول رقم (٤) مخرجات تطبيق النموذج الشبكات العصبية الاصطناعية

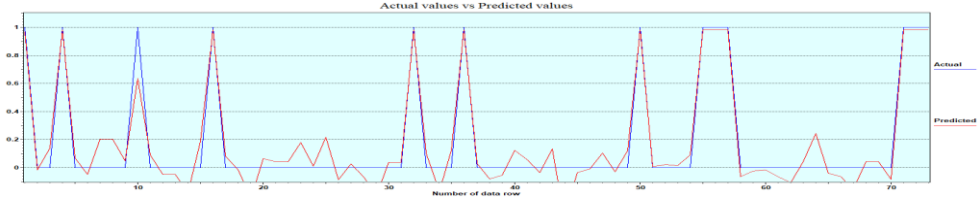
الفرض الثاني المراجعة التشاركية	الفرض الاول : مراجعة الاداء			
	الفرض الفرعي الثالث الكفاءة	الفرض الفرعي الثاني الفعالية	الفرض الفرعي الاول الاقتصادية	
0.80096	0.058914	0.233466	٠.٠٩٤٤٧٣	MAE
0.168681	0.13711	0.29824	٠.١٩٧٩٢١	RMSE
80.56%	86.68%	38.2%	73.2%	R ²
(٠.٠٠٠)	(٠.٠٠٠)	(٠.٠٠٠)	(٠.٠٠٠)	F test(sig)
-0.864939	-1.306242	-0.519162	-0.674356	AIC
-0.802187	-1.243490	-0.456410	-0.649348	SC
-0.839931	-1.281234	-0.494154	-0.649348	HQC
1.421306	2.595123	1.251287	2.095448	Durbin-Watson
0.209	0.166	0.349	٠.٢٣٩	Theil's inequality
2.673	2.048	1.355	1.697	Kolmogorov-Smirnov
0.000	0.000	0.05	0.000	Asymp.Sig.

يتضح من الجدول السابق قبول فروض البحث من خلال معنوية الفروض فيما يتعلق بالفرض الاول وهو اثر مراجعة الاداء علي اكتشاف فرص تحقق الفساد، كانت نتائج الاختبار للفروض الفرعية المنبثقة منه علي النحو التالي:

١. فيما يتعلق بمتغيرات الفرض الاول توضح الاشكال التالية تدني قيم البواقي نظراً للتقارب الحقيقي بين القيم الفعلية والمتوقعة للمتغير التابع سواء للجزء المستخدم في التدريب والتعلم أو ذلك المستخدم في التحقق والاختبار، مما يدل على جودة توفيق نموذج الإنحدار بالشبكات العصبية.

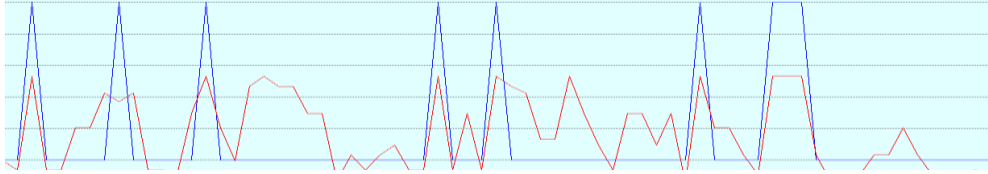
شكل رقم (٢)

منحنى القيم الفعلية والمتوقعة للاقتصادية في الاداء وكشف فرص تحقق الفساد بالوحدات الاعمال العامة



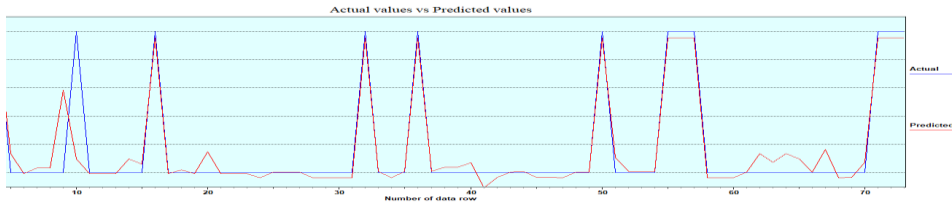
شكل رقم (٣)

منحنى القيم الفعلية والمتوقعة للفعالية في الاداء وكشف فرص تحقق الفساد بالوحدات الاعمال العامة



شكل رقم (٤)

منحنى القيم الفعلية والمتوقعة للكفاءة في الاداء وكشف فرص تحقق الفساد بالوحدات الاعمال العامة

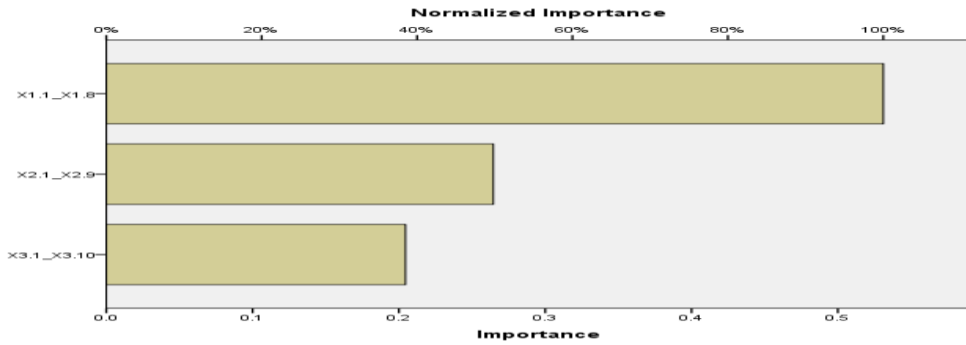


٢. بلغت قيم مؤشرات الخطأ لكل من : MAE للمتغيرات الثلاثة (الاقتصادية الفعالية والكفاءة) (٠.٠٩٤٤٧٣)، (٠.٢٣٣٤٦٦)، (٠.٠٥٨٩١٤) علي الترتيب، وكذلك RMSE لنفس المتغيرات السابقة (٠.١٩٧٩٢١)، (٠.٢٩٨٢٤)، (٠.١٣٧١١) علي الترتيب مما يدل على جودة التدريب والتعلم بالشبكة العصبية، و تدنى قيم التباين بين المخرجات الفعلية والتقديرية، مما يعظم جودة توفيق النموذج.
٣. بلغت قيمة معامل التحديد R^2 للمتغيرات الكفاءة والاقتصادية (٨٧.١٥%)، (٧٣.٢٣%)، علي الترتيب، مما يدل على القدرة التفسيرية للمتغيرات الخاصة بالفرضين السابقين كشف فرص تحقق الفساد بالوحدات العامة، الأمر الذي يدعم جودة توفيق النموذج، وذلك علي الرغم من إنخفاض القدرة التفسيرية لفرض الفعالية والتي بلغت (٣٩.٢%) .
٤. بلغت قيمة إختبار (F test sig) بلغت (٠.٠٠٠) مما يدل على معنوية العلاقات الخطية بين المتغيرات المستقلة لفرض الاقتصادية في الأداء، والمتغير التابع وهو كشف فرص تحقق الفساد بالوحدات العامة.
٥. بلغت قيم مؤشرات الخطأ AIC، SC، HQC، للمتغيرات الثلاثة السابقة مما يدل على تدني قيم أخطاء نموذج الشبكات العصبية، الأمر الذي يدل على جودة توفيق النموذج.
٦. بلغت القيمة المحسوبة لإختبار Durbin-Watson Test لقياس الارتباط الذاتي بين الأخطاء Autocorrelation، (٢.٠٩٥٤٤٨)، (2.595123) لمتغيرات الاقتصادية والكفاءة علي الترتيب وهي أكبر من الحد الأعلى للقيمة الجدولية عند مستوي معنوية (١%)، مما يدل على قبول فرض العدم القائل بعدم وجود ارتباط ذاتي بين البواقي، وعلي الرغم من أن هذا المقياس كان لمتغير الفعالية (1.251287) إلا أنه في الحد المقبول (٠.٩٠٢ - ٢.٠٠٢).
٧. بلغت قيمة UTheil's inequality لقياس دقة التقديرات بالشبكة العصبية للمتغيرات الثلاثة السابقة (٠.٢٣٩)، (0.349)، (٠.١٦٦) وهي قيمة تقترب من الصفر مما يدل على دقة التقديرات وجودة التوفيق بالشبكة العصبية.

٨. بإجراء اختبار Kolmogorov-Smirnov لإعتدالية توزيع قيم الأخطاء بنموذج الشبكات العصبية الإصطناعية ، أتضح أن القيمة المحسوبة كانت معنوية لكافة المتغيرات ، مما يدل على قبول فرض عدم الذي ينص على إعتدالية توزيع أخطاء النموذج .
٩. إن المتغيرات الأكثر تأثيراً في الفرض الاول والمتمثل في مراجعة الاداء علي المتغير التابع كانت علي الترتيب الاقتصادية في الاداء ، بأهمية نسبية قدرها (٥٣.١%) ثم الفعلية في الاداء بأهمية نسبية قدرها (٢٦.٤%) ، ثم الكفاءة في الاداء بأهمية نسبية قدرها (٢٠.٥%) وذلك كما يتضح في الشكل التالي.

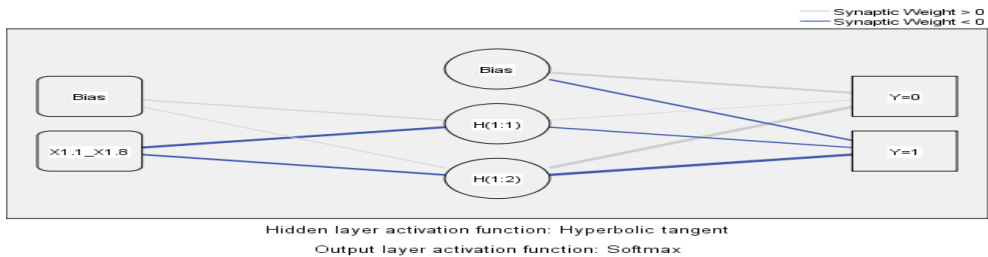
شكل رقم (٥)

الاهمية النسبية للفروض الفرعية (الاقتصادية، الفعالية، الكفاءة)



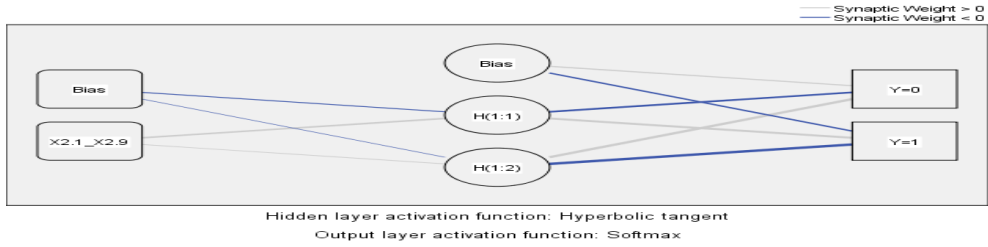
شكل رقم (٦)

مخرجات تدريب الشبكة للمتغيرات التي توضح تأثير الاقتصادية في الاداء علي كشف فرص تحقق الفساد بالوحدات العامة



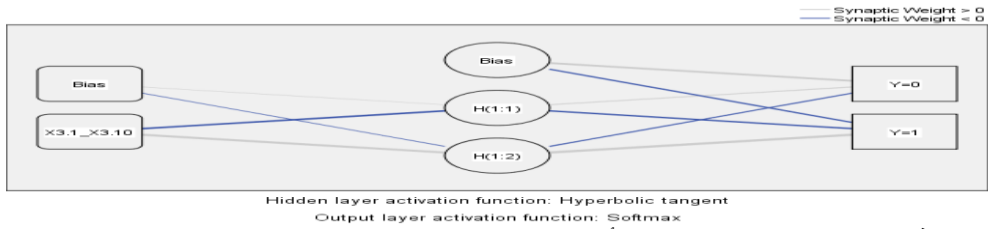
شكل رقم (٧)

مخرجات تدريب الشبكة للمتغيرات التي توضح تأثير الفعالية في الاداء علي كشف فرص تحقق الفساد بالوحدات العامة



شكل رقم (٨)

مخرجات تدريب الشبكة للمتغيرات التي توضح تأثير الكفاءة في الاداء علي كشف فرص تحقق الفساد بالوحدات العامة

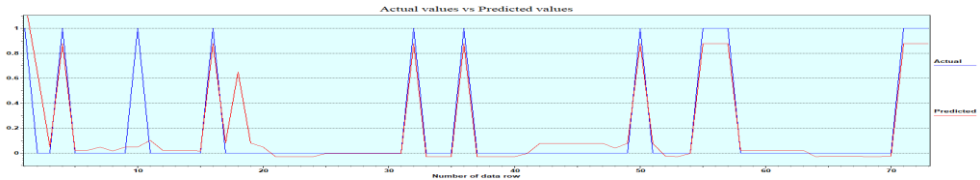


وفيما يتعلق بالفرض الثاني أثر المراجعة التشاركية علي اكتشاف فرص الفساد

كانت نتائج الاختبار للفرض علي النحو التالي:

شكل رقم (٩)

منحنى القيم الفعلية والمتوقعة للمراجعة التشاركية وكشف فرص تحقق الفساد بالوحدات الاعمال العامة

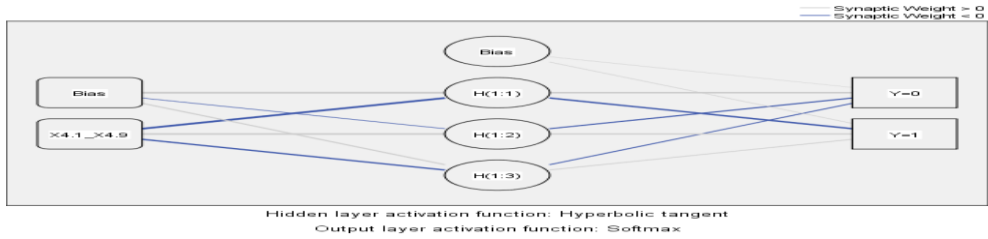


١. يتضح من الشكل رقم (٩) تدنى قيم البواقي نظراً للتقارب الحقيقي بين القيم الفعلية والمتوقعة للمتغير التابع: كشف فرص الفساد سواء للجزء المستخدم في التدريب والتعلم أو ذلك المستخدم في التحقق والإختبار ، مما يدل على جودة توفيق نموذج الإنحدار بالشبكات العصبية.
٢. بلغت قيم مؤشرات الخطأ لكل من : MAE ، RMSE ، (٠.٠٨٠٠٩٦) ، (٠.١٦٨٦٨١) ، مما يدل على جودة التدريب والتعلم بالشبكة العصبية ، ومن ثم تدنى قيم التباين بين المخرجات الفعلية والتقديرية ، مما يعظم جودة توفيق النموذج.
٣. بلغت قيمة معامل التحديد R2 (٨٠%) ، مما يدل على القدرة التفسيرية الخاصة بفرض المراجعة التشاركية في كشف فرص تحقق الفساد بالوحدات العامة، الأمر الذي يدعم جودة توفيق النموذج.
٤. بلغت قيمة إختبار (F test sig) بلغت (٠.٠٠٠) مما يدل على معنوية العلاقات الخطية بين المتغير المستقل لفرض المراجعة التشاركية ، والمتغير التابع وهو كشف فرص تحقق الفساد بالوحدات العامة .
٥. بلغت قيم مؤشرات الخطأ AIC ، SC ، HQC ، (-0.8649) ، (-0.8021) ، (-0.8399) ، مما يدل على تدنى قيم أخطاء نموذج الشبكات العصبية ، مما يدل على جودة توفيق النموذج.
٦. بلغت القيمة المحسوبة لإختبار Durbin-Watson Test لقياس الارتباط الذاتي بين الأخطاء Autocorrelation ، (١.٤٢١٣٠٦) وهي في إطار الحد المقبول احصائياً ، (٠.٩٠٢ - ٢.٠٠٢) ، مما يدل على قبول فرض العدم القائل بعدم وجود ارتباط ذاتي بين البواقي.
٧. بلغت قيمة UTheil's inequality لقياس دقة التقديرات بالشبكة العصبية (٠.٢٠٨٩) ، وهي قيمة تقترب من الصفر مما يدل على دقة التقديرات حيث تبلغ (٠.٨٠) وجودة التوفيق بالشبكة العصبية.
٨. بإجراء اختبار Kolmogorov-Smirnov لإعتدالية توزيع قيم الأخطاء بنموذج الشبكات العصبية الإصطناعية ، أتضح أن القيمة المحسوبة كانت بمستوى معنوية

(٠.٠٠٠) ، مما يدل على قبول فرض العدم الذي ينص على إعتدالية توزيع أخطاء النموذج.

شكل رقم (١٠)

مخرجات تدريب الشبكة للمتغيرات التي توضح تأثير المراجعة التشاركية علي كشف فرص تحقق الفساد بالوحدات العامة



الملخص (Conclusion):

هدف البحث الي تقديم إطار مقترح لتفعيل دور المراجعة في مواجهة الفساد بالوحدات الاعمال العامة من خلال استخدام اسلوب مراجعة الاداء والمراجعة التشاركية في كشف فرص تحقق الفساد بوحدات قطاع الاعمال العام من خلال وضع فرضين اساسين لتحقيق هذا الهدف، تم اختبارهم من خلال دراسة ميدانية تضمنت استبيان اراء مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات ، وقد تم استخدام مجموعة من الاساليب الاحصائية في تحليل النتائج مثل اسلوب التحليل العاملي وأسلوب الشبكات العصبية الاصطناعية ANNs، حيث اسفرت النتائج عن العلاقة المعنوية لمتغيرات مراجعة الاداء حيث كانت الاقتصادية في الاداء اهم المؤشرات التي تكشف فرص تحقق الفساد فكانت الاهمية النسبية لها ٥٣% وهو ما يدل علي اهمية هذا المتغير في كشف فرص الفساد ويدعم ذلك الرأي ارتفاع القدرة التفسيرية لهذا المتغير والتي بلغت ٧٣%، يلي ذلك متغير الفعالية في الاداء فكانت الاهمية النسبية لها ٢٦% ثم الكفاءة في الاداء فكانت الاهمية النسبية لها ٢١%، ايضا اسفرت نتائج التحليل عن العلاقة المعنوية للمراجعة التشاركية في اكتشاف فرص تحقق الفساد وارتفاع القدرة التفسيرية لهذا

الفرض والتي بلغت ٨١%، وتشير تلك النتائج الي قدرة تلك المتغيرات علي تفسير والتنبؤ بظاهرة الفساد بوحدات الاعمال العامة، وهو ما يتفق أيضاً مع الاراء التي تضمنتها الدراسات السابقة والتي تنادي باستخدام اساليب غير تقليدية في مراجعة الفساد (د. أمين لطفى ٢٠١٩ ; Khan.,2006) .

التوصية:

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها فإن الباحث يوصي القائمين علي مراجعة وحدات قطاع الاعمال العام بالإهتمام باستخدام اسلوب مراجعة الاداء واسلوب المراجعة التشاركية للكشف عن احتمالات وجود فساد بوحدات قطاع الاعمال العام.

الدراسات المستقبلية:

- ١- أثر استخدام العصف الذهني في اكتشاف حالات الفساد بوحدات الاعمال العامة.
- ٢- أثر استخدام الشك المهني علي فجوة التوقعات بشأن اكتشاف الفساد بالوحدات الحكومية ووحدات قطاع الاعمال العام .
- ٣- قياس اثر سياسات التحفظ علي مستوي الفساد بإدارة محافظ الائتمان بالبنوك
- ٤ - قياس العلاقة بين مدي استقلالية المراجع ومستوي الفساد بوحدات الاعمال الخاصة.
- ٥- قياس اثر جودة المراجعة علي اكتشاف مجالات الفساد بوحدات الاعمال.

المراجع

- د.امين لطفى . (٢٠١٨) "تعزيز دور الاجهزة العليا للمراجعة في مكافحة الفساد"، بحث منشور في

www.draminlotffyoffice.com

- د.امين لطفى .(٢٠١٩) "المراجعة والتدابير الوقائية ضد الفساد"،الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية.

- البيومي عوض عوض طاقية ، الشيماء إبراهيم السيد الوصيفي، (٢٠١١) "التنبؤ باستخدام الدمج بين الشبكات العصبية الاصطناعية ونماذج بوكس وجينكينز – دراسة تطبيقية" ، كلية التجارة بدمياط ، جامعة المنصورة .

Adeyemi, S. B., and O. M. Uadiale.(2011). An empirical investigation of the audit expectation gap in Nigeria. African Journal of Business Management 5 (19): 7964–7971.

Alabede, J. 2012. The role, compromise and problems of the external auditor in corporate governance. Research Journal of Finance and Accounting 3 (9): 114–126.

Albrecht, C., R. Malagueno, D. Holland, and M. Sanders. 2012. A cross-country perspective on professional oversight, education standards and countries' perceived level of corruption. Cross Cultural Management 19 (4): 433–454.

Arens, A.A, Best, P., Shailer, G., Fiedler, B., Elder, R., & Beasley, M. (2007). Auditing and Assurance Services in Australia: an Integrated Approach, 7th Ed. Australia: Pearson Education – Prentice Hall.

Assakaf .E.A.(2018)"Public Sector Auditing and Corruption: A Literature Review Asian Journal of Finance & Accounting, Vol. 10, No. 1.,pp226-236.

Auditing Standards Board (ASB). 1989. Illegal Acts by Clients. Statement on Auditing Standard 54. Available at:<http://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/pages/sas.aspx> .

- Aucoin, P., & Heintzman, R. (2000). The Dialectics of Accountability for Performance in Public Management Reform. In B.G. Peter & D.J. Savoie (Eds.), *Governance in the Twenty-First Century: Revitalizing the Public Service*. Canada: McGill-Queen's Press.
- Avis, E., Ferraz, C. & Finan, F. (2016). "Do Government Audits Reduce Corruption? Estimating the Impacts of Exposing Corrupt Politicians" www.emeraldinsight.com/0268-6902.htm.pp.1-45
- Barzelay, M. (1997). Central Audit Institutions and Performance Auditing: a Comparison Analysis of Organizational Strategies in the OECD. *Governance: An International Journal of Policy and Administration*, Vol. 10(3), pp.235-260.
- Bazerman, M., Lowenstein, G. and Moore, D. 2002. Why Good Accountants Do Bad Audits <https://hbr.org/2002/11/why-good-accountants-do-bad-audits>
- Bobonis, G. J., Camara Fuertes, L. R., and Schwabe, R. (2015). Monitoring Corruptible Politicians. *American Economic Review*, Forthcoming.
- Boven, M. (2005). Public Accountability. In Ferli E., Lynn L.E., & Pollitt C. (Eds.) *The Oxford Handbook of Public Management*. New York: Oxford University Press.
- Brima Karl Samura (2017) THE NEGATIVE EFFECTS OF CORRUPTION ON DEVELOPING NATIONS
- Brown, N., J. Smith, R. White, and C. Zutter. 2013. Greased Wheels Or Just Greased Palms: Political Corruption and Firm Value. Available at: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=41882011
- Browning, L. 2015. Corruption in FIFA? Its auditors saw none. The New York Times (June 5) Available at: http://www.nytimes.com/2015/06/06/sports/soccer/as-fifa-scandal-grows-focus-turns-to-its-auditors.html?_r=40
-

- Burns .D and Taylor .Marilyn(2003)” Auditing community participation
“The Policy Press.UK.pp. pp.20-36
- Clarke, J. (2005). Producing Transparency? Evaluation and the Governance of Public services.In G. Drewry, C. Greve & T. Tanquerel (Eds.), Contracts, Performance Measurement and Accountability in the Public Sector. Netherland: IOS Press.
- Cooper, K., and I. Fargher. 2011. Accounting for corruption: Abuse of rank and privilege. Critical Perspectives onAccounting Conference: 1–34. Available at: <http://ro.uow.edu.au/commpapers/2159/>
- Dipietro, W. R. (2011). The corruption and the quality of auditing standards. Asian Economicand Financial Review, 1(3), 120-123.
- Dye, K. M. (2007).Corruption and fraud detection by supreme audit institutions. In A. Shah(Ed.), Performance Accountability and Combating Corruption (pp. 303-322). Washington,DC: World Bank.
- Dye, K. M., & Rick, S. (1998) Pillars of Integrity: The Supreme Audit Institutions in Curbing Corruption,Washington: EDI, The World Bank, 25pp.
- Dye, Kenneth M., & Rick Stapenhurst, Pillars of Integrity: The Supreme AuditInstitutions in Curbing Corruption, Washington: EDI, The World Bank, 1998,25 pp.20-36.
- Enste, D., & Heldman, C. (2017). Causes and Consequences of Corruption An Overview of Empirical Results.
- Everett, J. S., Neu, D., & Rahaman, A. S. (2007).Accounting and the global fight against corruption. Accounting, Organizations and Society, 32(6), 513-542.<https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.07.002>
- Freckleton, M., A. Wright, and R. Craigwell. 2011. Economic growth, foreign direct investment, and corruption in developed and developing countries. Economic Growth, FDI, and Corruption 39 (6): 639–652.

- Ferraz, C. and Finan, F. (2011). Electoral accountability and corruption: Evidence from the audits of local governments. *American Economic Review*, No.101(4),pp.1274–1311.
- Gherai, D. S., Tara, I. G., & Matica, D. E. (2016). The Supreme Audit Institution can control the Corruption or Not? *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, 25(2),465-477.
- Glynn, J.J. (1993). *Public Sector Financial Control and Accounting* (2ndEd). Oxford: Blackwell Publishers.
- Greve, C., & Ejersbo, N. (2005). Auditing Performance-Based Contracting in Danish central Government. In G. Drewry, C. Greve & T. Tanquerel (Eds.), *Contracts, Performance Measurement and Accountability in the Public Sector*. Netherland: IOS Press.
- Gustavson, M. (2015). "Does Good Auditing Generate Quality of Government?". The Quality of Government Institute, University of Gothenburg, Working Paper. http://qog.pol.gu.se/digitalAssets/1538/538160_2015_15_ustavson.pdf
- Gustavson, M., & Sundström, A. (2016). Organizing the Audit Society: Does Good Auditing Generate Less Public Sector Corruption? *Administration & Society*, 1-25. <https://doi.org/10.1177 /0095399716674306>
- Glynn JJ (1985) Value for money auditing - an international review and comparison. *Financial Accountability & Management* 1(2): 113-127.
- Goodson, S. G., Mory, K. J., & Lapointe, J. R. (2012). Supplemental Guidance : The role of auditing in public sector governance. (A.-M. Hogan, B. Breier, G. Hollyman, & R. F. Chambers, Eds.) The Institute of Internal Auditors (2nd Editon). USA: Altamonte Springs.FL.
- Ionescu, L. (2014). The role of government auditing in curbing corruption. *Economics, Management, and Financial Markets*, 9(3), 122-128.
-

- Institute of Internal Auditors (IIA). (2014). Auditing Anti-Bribery and Anti-Corruption Programs. Available at: <https://global.theiia.org/OntolicalSearch/Pages/DefaultResults.aspx?k¼auditing%20anti-corruption%20programs%20&s¼Global%20Sites&start¼0&ct¼Site&cs¼Standards%20and%20Guidance&ref¼https://global.theiia.org/standardsguidance&ret¼https%3A%2F%2Fglobal.theiia.org%2Fstandards-guidance%2FPages%2FStandards-and-Guidance-IPPF.aspx>.
- INCOSAI, (1986). *Twelfth INCOSAI: Report on Proceedings*. Canberra: Australian Government Publishing Service.
- INTOSAI. (2004). *Program Evaluation for SAIs: A Primer*, INTOSAI Working Group on Program Evaluation, July 25, 2004. Washington, D.C.
- INTOSAI (2004). *Implementation Guidelines for Performance Auditing: Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience*. Stockholm: Intosai.
- ISSAI, (2013) *International Journal of Government Auditing* January ., Vol. 40, No. 1 International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2007. Overall Objective of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in accordance with International Standards on Auditing. International Standard on Auditing 200. Available at: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2009a. *The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements*. International Standard on Auditing 240. Available at: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf>

- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2009b. Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements. International Standards on Auditing 250. Available at: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a013-2010-iaasb-handbook-isa-250.pdf>
- Johnson, S., Kaufmann, D., & Zoido-Lobaton, P. (1998). Regulatory discretion and the unofficial economy. The American Economic Review, 88(2), 387-393.
- Johnsen, Å., Meklin, P., Oulasvirta, L. & Vakkuri, J. 2001. "Performance auditing in local government: an exploratory study of perceived efficiency of municipal value for money auditing in Finland and Norway", European accounting review, vol. 10, no. 3, pp. 583-599.
- Kassem, R and Higston, A. (2016). "External Auditors and Corporate Corruption: Implications for External Audit Regulators Auditing" American Accounting Association. Vol. 10, No. (1), Spring 2016pp. P1-P10.
- Kaufmann, D (2005). Myths and realities of governance and corruption. November. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=829244> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.829244>
- Khan, M. (2006). "Role of Audit in Fighting Corruption. Paper delivered at conference on Ethics, Integrity, and Accountability in the Public Sector: Re-Building Public Trust in Government through the Implementation of the UN Convention against Corruption," St. Petersburg, Russia, September 26_27. Available at: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/UN/UNPAN025122.pdf>
- Kimbro, M. (2002). A Cross-Country Empirical Investigation of Corruption and Its Relationship to Economic, Cultural, and Monitoring
-

- Institutions: An Examination of the Role of Accounting and Financial Statements Quality.p.p.223-249.<http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/13685208385>.
- Kimuyu, P. 2007. Corruption, firm growth and export propensity in Kenya. International Journal of Social Economics 34 (3): 197–217.
- Klitgaard, R.(1988). Controlling corruption.Univ of California Press. pp. 230
- Lapsley, I. & Pong, C.K.M. 2000."Modernization versus problematization: value-for-money audit in public services", European Accounting Review, vol. 9, no. 4, pp. 541-567.
- Khosravi .H.,(2012)“Auditors and Effective Communication Skills,” International Journal of Government Auditing.pp.28-31
- Lambsdorff, J. (2003). How corruption affects persistent capital flows. Economics of Governance .N.(4).p.p. 229–243.
- Lamoreaux, P., P. Michas, and W. Schultz. 2015. Do accounting and audit quality affect World Bank lending? The Accounting Review 90 (2): 703–738.
- Lane, D.C. (1983). The Operational Audit: A Business Appraisal Approach to Improved Operations and Profitability. Journal of the Operational Research Society, Vol. 34(10), pp.961 – 973.
- Lawry.J.B(2010)” Participatory Communication and Listening :An Exploratory Studyof Organisational Listening Competency” A thesis Ph.D College of Design and Social Context RMIT University.pp.25-75.
- Liu, J., & Lin, B. (2012). Government auditing and corruption control: Evidence from China’s provincial panel data. China Journal of Accounting Research, 5(2), 163-186.
- Lichand, G., Lopes, M., and Medeiros, M. (2016). Is corruption good for your health? Working Paper.

- Marie Chêne, (2017) THE ROLE OF EXTERNAL AUDITING IN FRAUD AND CORRUPTION”, Transparency International
- McGee, D.G. (2002). *The Overseers: Public Accounts Committees and Public Spending*. London: Pluto Press.
- Misic.G.,(2011)”Controlling high level corruption inCrotia the role of Auditing “Master degree in PublicPolice Budapest university.
- Modugu, P. K., N. Ohonba, and F. Izedonmi.(2012). Challenges of auditors and audit reporting in a corrupt environment. *Research Journal of Finance and Accounting* 3 (5): 77–82.
- Nicoll, P. (2005). *Audit in a Democracy: the Australian Model of Public Sector Audit and Its Application to Emerging Markets*. Hampshire: Ashgate Publishing Limited.
- Olken, B. a. (2007).Monitoring corruption: Evidence from a field experiment in Indonesia.*Journal of Political Economy*, 115(2), 200-249.<https://doi.org/10.1086/517935>
- Otalor, J. I., & Eiya, O. (2013). Combating corruption in Nigeria : The role of the publicsector auditor. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(4), 122-132.
- Othman, Z., Shafie, R., & Zakimi, F. A. H. (2014). Corruption - Why do they do it ? In *Procedia - Social and Behavioral Sciences* (Vol. 164, pp. 248-257). Elsevier B.V.<https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.11.074>
- Pacini, C., J. Swingen, and H. Rogers. (2002). “The OECD convention and bribery in international business transactions:Implications for auditors”. *Managerial Auditing Journal* 17 (4): 205–215.
- Papaconstantinou, P., Tsagkanos, A., & Siriopoulos, C. (2013). How bureaucracy andcorruption affect economic growth and convergence in the European Union - the case of Greece. *Managerial Finance*, 39(9), 837-847. <https://doi.org/10.1108/MF-12-2009-0143>
-

- Parker, L.D. (1986). Value-For-Money Auditing: Conceptual, Development and Operational Issues. Victoria: Australian Accounting Research Foundation.
- Paul, Samuel. Holding the State to Account: Citizen Monitoring in Action. PublicAffairs Centre, Books for Change, Bangalore, 2007.
- Pollitt, C. & Mul, R. (1999). Criteria, In Performance or Compliance? in Performance Audit and Public Management in Five Countries, (Eds.), Oxford: Oxford University Press, pp. 70-104..
- Power, M. (1997). The audit society: rituals of verification. New York, USA: Oxford University Press.
- Rose-Ackerman, S. and Palifka, B. (2016). Corruption and Government: Causes, Consequences, and Reform. Cambridge: Cambridge University Press.
- Rothstein, B. (2011). The Quality of Government: Corruption, Social Trust, and Inequality in International Perspective. Chicago: University of Chicago Press.
- Sawyer, L. B. (1990). Sawyer's Internal Auditing (3rd ed). Florida: The Institute of Internal Auditors, Inc.
- Sérgio N Seabra : (2018) "HOW AUDITING CAN BE DIRECTED AGAINST CORRUPTION: THE CASE OF BRAZIL'S MUNICIPALITY - FACING AUDITING PROGRAMME" Working Paper Blavatnik School of Government University of Oxford
- Sheldon, D.R. (1996). Achieving Accountability in Business and Government: Managing for Efficiency, Effectiveness, and Economy. Connecticut: Quorum Books.
- Smith, P. 2015. Petrobras Corruption Scandal Combines Procurement Issues and Politics. Available at: <http://public.Spend matters .eu/2015/04/24/>

petrobras-corruption-scandal-combines-procurement-issues-and-
politics.

Transparency International. (2012). "Corruption Perception Index". Available at: <http://cpi.transparency.org/cpi2012/results/> (last accessed on July 7, 2014).

Transparency International. (2018). *Corruption Perceptions Index 2017*

United Nations. (2004). *United nations convention against corruption*. New York, USA.

Verver, J. 2015. Lessons from the FIFA Corruption Scandal. Available at: <http://www.rmmagazine.com/2015/09/01/lessons-from-the-fifa-corruption-scandal/>

Vona, L. 2008. *Fraud Risk Assessment: Building a Fraud Audit Program*. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons, Inc.

Watts, J. 2015. Oil Giant Boss Quits as Brazil Corruption Scandal Puts Pressure on President. Available at: <http://www.theguardian.com/world/2015/feb/04/petrobras-chief-resigns-brazil-corruption-scandal>

Wells, T. J. 2005. *Principles of Fraud Examination*. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons, Inc.

Wells, T. J. 2011. *Corporate Fraud Handbook: Prevention and Detection*. 3rd edition. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons, Inc.

World Bank. (1994). *World Development Report 1994 : infrastructure for development - executive summary*. <http://www.worldbank.org/html/extdr/corruption/cor02.htm>

World Bank. (1997). *Corruption and economic development*. Available at: <http://www.worldbank.org/html/extdr/corruption/cor02.htm>

World Bank (2005a), *Doing Business in 2005: Removing Obstacles to Growth*, Washington, DC: World Bank.

- World Bank (2004) “Armenia: Country Financial Accountability Assessment”(Washington, DC: IBRD).
- Xun Wu. 2005. Corporate Governance and Corruption: A Cross-Country Analysis <https://>
- Zamboni, Y. and Litschig, S. (2015). Audit Risk and Rent Extraction: Evidence from a Randomized Evaluation in Brazil. Working Papers 554, Barcelona Graduate School of Economics.
- Zacchea .N.M., (2013)” 2013” Interviewing: An Essential Communication Skill for SAI Auditors”*International Journal of Government Auditing*. 17-29
- Zavelberg, H. G. (1990). Performance Auditing in the Federal Republic of Germany.*International Journal of Government Auditing*, Vol. 17(4).

لذا يجب أن يكون المراجعون على دراية وإلمام بحدود عملهم المهني ، للقوانين واللوائح والتعليمات وهو في حقيقة الامر غير ذلك ، بل حتى لا يستطيعون التقرير أو إبداء الرأي عنها على الاقل بالنسبة للمراجعين الخارجيين لوحدات القطاع الخاص ، لكن يمكنهم فقط الاشارة الى ان هناك فرص تحقق الفساد في تلك الوحدات من خلال تقديم فقرات ومقتطفات بتقاريرهم الى الجهات المنوط بها التحقيق في وقائع الفساد وهو ما يمكن ان يكون خطوة مبدئية تمكن فيما بعد أجهزة الدولة من القيام بالاجراءات التصحيحية اللازمة وبالتالي تقليل من فرص الفساد بوحدات المجتمع وغسل الأموال ، وتوفير التدريب الكافي لمكافحة الفساد للمحاسبين ، وتعزيز الرقابة على المهنة ، وتعزيز الشفافية ومشاركة المواطنين في أنشطة المراجعة والتأكيد على أن المراجعة الخارجية السليمة تساعد في مكافحة الفساد ومحاولة القضاء على الفجوات المهمة في المعرفة ونقص في الوعي بوجود ارتباط بين الفساد والمراجعة من ناحية ومسؤولية المراجعين تجاه الفساد من ناحية أخرى ، بحيث يمكن للمراجعين الخارجيين من خلاله تقييم مقدار مخاطر الفساد ومواجهته كجزء من مهمتهم فالمراجعون الخارجيون يلعبون دوراً رئيسياً في مكافحة الفساد حيث أنهم "مسؤولون عن اكتشاف الأخطاء الجوهرية سواء بسبب أخطاء أو احتيال (IAASB 2007) ، كما يجب على المنظمات المهنية العالمية القائمة على مهنة المراجعة أن تولي المزيد من الاهتمام للفساد من خلال تحديد دور المراجعين بدقة ومسئولياتهم وتزويدهم بالإرشادات والاجراءات فيما يتعلق بكيفية تقييم مخاطر الفساد.