

العنوان:	رفع كفاءة أداء الرقابة الداخلية لمواجهة الفساد الحكومي فى مصر باستخدام آليات الحوكمة الجيدة
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	عبدالعزیز، ياسر السيد
المجلد/العدد:	مج 19, ع 3
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2015
الشهر:	اكتوبر
الصفحات:	207 - 258
رقم MD:	969982
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	الرقابة الداخلية، الأداء المؤسسى، الفساد الحكومي، الحوكمة المؤسسية
رابط:	<a href="http://search.mandumah.com/Record/969982">http://search.mandumah.com/Record/969982</a>

**رفع كفاءة أداء الرقابة الداخلية لمواجهة  
الفساد الحكومي في مصر باستخدام  
آليات الحوكمة الجيدة**

**الدكتور**

**ياسر السيد عبد العزيز**

**أستاذ المحاسبة المساعد بكلية التجارة جامعة دمياط**

## رفع كفاءة أداء الرقابة الداخلية لمواجهة الفساد الحكومي في مصر باستخدام آليات الحوكمة الجيدة

أ.م.د ياسر السيد عبد العزيز

كلية التجارة - جامعة دمياط

### ملخص البحث :

يهدف هذا البحث إلى الحد من مظاهر الفساد الحكومي عن طريق تطوير نظام الرقابة الداخلي باستخدام آليات الحوكمة الجيدة في مصر في ظل تراجع ترتيب مصر في مؤشرات مدركات مواجهة الفساد و تزايد الأحداث التي تطالب بمزيد من التشريعات والإجراءات التي تحد من إنتشار مظاهر الفساد ، خصوصاً الحكومي منها ، وتم تصميم قائمة إستبيان لتحقيق هذه الأهداف تم توزيعها على ١٦ امفرده من المهتمين بالرقابة الداخلية الحكومية مقسمة لثلاث فئات هي المراقبين الماليين بوزارة المالية ومفتشي الجهاز المركزي للمحاسبات والمحاسبين الحكوميين ، وخلصت الدراسة إلى إنخفاض كفاءة نظام الرقابة الداخلية الحالي بالجهاز الإداري الحكومي وعدم قدرته على مواجهة إنتشار مظاهر الفساد ، كما خلصت إلى أهمية تطبيق آليات الحوكمة الجيدة في رفع مستوى كفاءة نظام الرقابة الداخلية الحكومي خصوصاً منها عشر آليات مقترحة تفسر ٦٥% من هذا التأثير ، كما تبين إرتفاع قدرة آليات الحوكمة الجيدة في الحد من مظاهر الفساد الحكومي في حالة توسيط متغير كفاءة نظام الرقابة الداخلية عنه في حالة التأثير المباشر بين آليات الحوكمة الجيدة وإنتشار مظاهر الفساد الحكومي

### مشكلة البحث

يعتبر الفساد ظاهرة عالمية تحيك بكل دول العالم بإختلاف نظمها وثقافتها ، إلا أنها تختلف من دولة لأخرى بحسب نسبة إنتشار الفساد فيها ، وتعاني مصر من ظهور الفساد منذ فترة طويلة مثل معظم دول العالم النامي والذي يمتص كثيرا من دخلها القومي ويستحوذ عليه مجموعة صغيرة دون وجه حق والذي عبرت عنه إحدى الدراسات ( النجار ، على ٢٠١٤ ) بإجمالي قيمة الجرائم المسجلة في التهريب الضريبي والجمركي ٦٢.٢ مليار جنيه عام ٢٠١٣ ، ويساعد الفساد عادة على إرتفاع التكلفة التي يتحملها المجتمع نتيجة لسوء تخصيص الموارد وإنخفاض كفاءة الإستثمار العام وضعف مستوى الجودة في البنية الأساسية وإنخفاض مستوى التدفقات المالية الأجنبية وضعف نقل المهارات والتكنولوجيا إلى

داخل البلاد وبالتالي تراجع مؤشرات التنمية الإقتصادية والبشرية في المجتمع ( *Sikka and Lehman, G., 2015 Liu and Lin, 2012* ,

ولقد تطور الفساد في مصر وفقا لتقارير مؤشر مدركات الفساد بمنظمة الشفافية العالمية (*Transparency International Organization (TIO)*) بداية من عام ٢٠٠٦ حتى عام ٢٠١٠ قبل قيام ثورة يناير ٢٠١١ والتي كانت تنادي بمحاربة الفساد ، حيث إحتلت مصر المركز ٩٨ بعدد ٣١ نقطة من مائة في عام ٢٠١٠ في مواجهة الفساد، ولكن بعد قيام الثورة في عام ٢٠١١ زادت مظاهر الفساد في المجتمع المصري حيث تراجعت مصر إلى المركز ١١٢ بعدد ٢٩ نقطة ، وفي عام ٢٠١٢ تراجعت إلى المركز ١١٨ في الشفافية ومحاربة الفساد ثم إلى المركز ١١٤ في عام ٢٠١٣ وهو ما يؤكد على إستمرار ظاهرة الفساد في مصر وتزايدها برغم قيام ثورتها ٢٥ يناير و٣٠ يونيو ، وهو ما يعني عدم قيام الحكومة بدورها المنوط بها في مواجهة الفساد .

و لقد أرجع البنك الدولي (*World Bank 2000*) من خلال المسح الذي قام به لتحديد أسباب الفساد في إنخفاض كفاءة نظم الرقابة الداخلية والمساءلة ، وقد أخذت الأشكال التالية :

- عدم كفاءة وطول وتعقد الإجراءات الإدارية في الوحدات الحكومية
- نقص المعلومات والقصور في نظام المحاسبة والمساءلة في القطاع الحكومي .
- ضعف القوانين وتعارض المصالح .

ويعتبر نظام الرقابة الداخلية هو النظام الأساسي الذي يعمل على إكتشاف الغش والفساد في جميع القطاعات ( *COSO 2013, ACFE 2004* ) ، ويعبر القصور في هذا النظام عن زيادة فرص الإبتزاز و الإعتداء *abuse* والفساد *Corruption* في تلك القطاعات ، كما يعطي رسالة للأطراف المختلفة الداخلية والخارجية بعدم إهتمام الدولة بحماية أصولها و أموالها( *ACFE 2004 , 2006* )

كما أكدت المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا *INTOSAI* من خلال تقريرها *ISSA* 100 بأن وجود نظام أساسي سليم للرقابة الداخلية يتناول كيفية مواجهة مخاطر الأعمال والفساد هو حجر الزاوية بالنسبة لمواجهة مخاطر الفشل والفساد ، كما أكدت منظمة الشفافية العالمية (*Transparency International Organization (TIO)*) في تقريرها عن كيفية مواجهة الفساد عام ٢٠١٥ على أهمية نظام الرقابة الداخلي وإجراءات المراجعة في محاربة الفساد من خلال المعيار الخامس بالتقرير ( *TIO, 2015* ).

وبرغم تدهور الوضع الإقتصادي المصري وتزايد حالات الفساد ، إلا أن الحكومات التي تعاقبت بعد ثورة يناير لم تتعرض للقضايا الجوهرية في مواجهة الفساد والتي ترجع في رأي الباحث إلى عدم ملاءمة نظام الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية للتحديات التي تواجه قضايا الإنفاق العام ، ولكن أيقنت أخيراً حكومة المهندس إبراهيم محلب أهمية هذا البعد وقدمت الإستراتيجية الوطنية لمحاربة الفساد خلال الفترة ٢٠١٤-٢٠١٨ في ديسمبر ٢٠١٤ ، حيث أعلنتها اللجنة الوطنية المصرية التنسيقية لمكافحة الفساد والتي أنشئت بقرار من رئيس مجلس الوزراء رقم ٢٨٩٠ لسنة ٢٠١٠ لتوفير العدالة والمساواة ، والمعدل بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٤٩٣ لسنة ٢٠١٤ ، إلا أنها لم تفصح عن تناول المحاور المرتبطة بنظم الرقابة الداخلية أو تعديل نصوص القوانين المرتبطة بها مثل قانون المحاسبة الحكومية ١٢٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته و قانون الموازنة العامة للدولة ٨٩ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ، ويتوقف تطوير نظام الرقابة الداخلية فقط على التأشيرات السنوية للموازنة العامة للدولة والتي يصدرها وزير المالية وتنظم عملية الإنفاق الحكومي بشكل تقليدي وتصدر مع بداية تنفيذ الموازنة العامة للدولة كل عام ، وذلك برغم إعتبار اللجنة أن ضعف نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية سبباً رئيساً في ظهور الفساد ، وظهر ذلك من خلال إستطلاع للرأي لأكثر من ٥٥٨ مواطن ومواطنة عبر الموقع الإلكتروني للجنة الوطنية التنسيقية لمكافحة الفساد (<http://www.ncccc.gov.eg>) والذي بين بأن ٥٠.٥% من حالات الفساد الإداري والمالي تظهر نتيجة لضعف نظام الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية و ٣٤.٦% تعود لعدم تطبيق الجهات الحكومية نظام المساءلة بشكل دقيق .

تفتقر بيئة العمل المالي الحكومي عامةً و في مصر خاصةً إلى معايير محاسبية تنظم الممارسات المحاسبية الحكومية على غرار معايير المحاسبة المالية لتوحيد الممارسات ومواجهة ظاهرة الفساد وتناول إعداد وتقييم نظم الرقابة الداخلية والتقارير المالية التي تحتاجها الإدارة ( *ISSAI 100* ) ، ويساعد التطبيق السليم لآليات الحوكمة الرشيدة في رفع كفاءة نظم الرقابة الداخلية في إنجاز أهدافها مع تطوير آليات تقييم أداء الوحدات الحكومية التي تعتمد بشكل اساسي في تقييم أدائها على الإلتزام القانوني بتأشيرات الموازنة فقط - التأكيد على الإلتزام الإنفاق في حدود الإعتمادات المخصصة - دون تقييم كفاءة وفعالية استخدام الموارد المتاحة .

وبالتالي تتركز المشكلة الأساسية في هذا البحث على تقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية الحالي بالوحدات الحكومية المصرية في ظل متطلبات والإطار المتكامل للرقابة الداخلية الصادر عن لجنة *COSO* (2013) مع لجنة معايير الرقابة الداخلية للمنظمة الدولية

للأجهزة الرقابية العليا *INTOSAI* في مواجهة الفساد المالي ، مع السعى لرفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية في مواجهة الفساد بإستخدام آليات الحوكمة الجيدة من خلال طرح التساؤلات التالية ومحاولة الإجابة عليها :

- مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية بالقطاع الحكومي المصري في تحقيق أهدافه في ضوء الإصدارات المهنية والتشريعات المنظمة .
- مدى وجود علاقة بين وجود قصور في أداء نظام الرقابة الداخلية بالقطاع الحكومي المصري و إنتشار الفساد الحكومي .
- تقييم إستخدام آليات الحوكمة الجيدة في رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية لمواجهة الفساد في القطاع الحكومي المصري .

#### هدف البحث :

يهدف هذا البحث إلى رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية في الجهاز الحكومي لمواجهة الفساد بإستخدام آليات الحوكمة الجيدة عن طريق تحقيق الأهداف الفرعية التالية :

- تقييم كفاءة أداء نظام الرقابة الداخلية بالجهاز الإداري للدولة من واقع القوانين المنظمة للعمل المالي الحكومي ( قانون المحاسبة الحكومية ١٢٧ لسنة ١٩٨١ : وتعديلاته - قانون الموازنة العامة للدولة ٨٩ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته - قانون المزايدات والمناقصات ٨٩ لسنة ١٩٩٨ وتعديلاته - قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ وتعديلاته ) وفي ضوء متطلبات الإطار المتكامل للرقابة الداخلية الصادر عن لجنة حماية المنظمات (*COSO 2013*) ومعيار الرقابة الداخلية للمنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا (*INTOSAI GOV*) (9100)
- تقييم مدى تأثير كفاءة أداء نظام الرقابة الداخلية على إنتشار ظاهرة الفساد الحكومي
- تقييم دور وآليات الحوكمة الجيدة في رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية بالجهاز الحكومي للحد من ظاهرة الفساد الحكومي.

#### أهمية البحث :

يتناول هذا البحث قضية الفساد في الوحدات الإدارية الحكومية المنوط بها تنفيذ الموازنة العامة للدولة دون غيرها من الجهات الأخرى ، لأن ممارسات الفساد تكون أكثر

إنتشاراً في مثل هذه الوحدات نظراً لإرتفاع قيمة المال العام والذي يمكن التعبير عنه في صورة إجمالي الاستخدامات بمشروع الموازنة العامة للدولة للعام المالي ٢٠١٥/٢٠١٦ والذي قدر بمبلغ ٨٦٤.٥ مليار جنيه ، وتتركز الإحتمالات الكبرى لمجالات الفساد في الباب السادس من الموازنة المتعلقة بشراء الأصول غير المالية بالدرجة الأولى ثم الباب الثاني المتعلق بالسلع والخدمات ثم يليه الباب الأول المتعلق بالأجور وتعويضات العاملين وهي تمثل في مجموعها حوالي ٢٩٤.٤ مليار جنيه تقريبا مما يؤكد على أهمية مواجهة الفساد في الوحدات الحكومية.

وتتركز أهمية هذا البحث في المرحلة الإقتصادية والسياسية الحرجة التي تمر بها مصر بصفة عامة والقطاع الحكومي بصفة خاصة من نقص للموارد وزيادة الإنفاق العام وحاجة هذا القطاع الملحة لتطوير أدائه و مواجهة الفساد فيه ، وتلعب الرقابة الداخلية دوراً هاماً في هذه المواجهة من خلال قيامها بالدور بالمنوط بها في الحفاظ على المال العام والسعي للإستغلال الأمثل للموارد المتاحة.

تعاني مصر حالياً بل العالم من ظاهرة الإرهاب ، ويتم تمويل الإرهاب من مصادر مختلفة منها مصادر مشبوهة أو مجهولة المصدر وتعتمد بشكل أساسي على الفساد في هذا التمويل ، وبالتالي فإن مواجهة ظاهرة الفساد في المجتمعات المختلفة ومنها مصر هي مواجهة للإرهاب .

### محتويات البحث :

في ضوء مشكلة البحث وتحقيقاً لأهدافه وأهميته يتناول البحث العناصر التالية :

القسم الأول : الدراسات السابقة .

القسم الثاني : الخلفية النظرية وإشنتاق فروض البحث

القسم الثالث : إختبارت فروض البحث

القسم الرابع : تفسير نتائج البحث وتوصياته

### القسم الأول : الدراسات السابقة

يعتبر الفساد الإداري أو المالي في القطاع الحكومي ظاهرة عالمية لتأثر المجتمعات بها سواء كانت مجتمعات نامية أو متقدمة ، ويتزايد الإهتمام بها يوماً بعد يوم سواء في مصر أو غيرها ، وعادة يثار الجدل بين الفئات والأحزاب المختلفة في المجتمعات والدول عند إصدار منظمة الشفافية العالمية *International Transparency Organization*

(ITO) تقريرها السنوي لمؤشر مدركات الفساد على مستوى العالم ، ولقد سعت أبحاث مختلفة في مجتمعات مختلفة لدراسة وتقييم وكيفية مواجهة ظاهرة الفساد كما كان للجهات المهنية والرسمية دوراً هاماً فيما يتعلق بتصنيف الظاهرة وقياسها وكيفية مواجهتها ( Mundi L., 2014 ) ، لذلك سوف يتم تناول دراسة تقييم دور الرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة الفساد الحكومي من خلال جانبين ؛ أحدهما يتناول الجانب الرسمي والذي يعبر عن الهيئات المهنية والحكومات والآخر يمثل الإسهامات الأكاديمية في هذا المجال .

إهتمت العديد من الجهات المهنية والرسمية بتطوير دور نظم الرقابة الداخلية لمواجهة الفساد الحكومي ، ففي الدورة السابعة عشر للجنة الدولية للأجهزة الرقابية العليا (INCOSAI) والتي عقدت في سيؤول بكوريا الجنوبية عام ٢٠٠١ ظهرت حاجة ماسة إلى تحديث إرشادات عام ١٩٩٢ والمرتبطة بالموافقة على ضرورة الاعتماد على الإطار المتكامل للرقابة الداخلية التي وضعته لجنة رعاية المنظمات COSO ، وبعد ذلك أدت الجهود المبذولة إلى التوصية بإضافة القيم السلوكية و مزيد من المعلومات عن المبادئ العامة للأنشطة الرقابية المتعلقة بتشغيل المعلومات إلى الإرشادات الموجودة وذلك لمحاولة الحد من الفساد وإكتشافه في القطاع الحكومي ، وأكدت على الإلتزام بالمرجعية للإطار المتكامل للجنة COSO على أن يكون متكامل مع معايير المراجعة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا INTOSAI وليس بديلاً عنها.

ولقد أولت المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا INTOSAI إهتماماً بالغاً بنظام الرقابة الداخلية منذ نشأتها عام ١٩٥٣ في فيينا ، حيث أصدرت مجموعة من القواعد والمعايير الخاصة بها كما طالبت أعضائها بالضغط على حكوماتهم من أجل وضع نصوص تشريعية ملزمة تتوافق مع ما أصدرته من معايير لتبني نظم فعالة للرقابة الداخلية ، حيث أصدرت معيار (INTOSAI GOV 9100) والخاص بمعايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي ثم إصدار المعيار (INTOSAI GOV 9110) والخاص بكيفية تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية ، ثم إصدار المعيار (INTOSAI GOV 9120) والخاص بتطبيق مبدأ المساءلة في الأجهزة الحكومية ، وأكدت خلال هذه المعايير على دور نظام الرقابة الداخلية في مواجهة الفساد الحكومي وأهمية تطويره .

كما أكدت INTOSAI من خلال المعيار (ISSA 5530) والخاص بتطوير إجراءات المراجعة لتأخذ بعين الاعتبار مخاطر الفساد والإحتيال خصوصاً في مرحلة الأزمات والطوارئ ، كما أكدت على أهمية توجيه المراجعين نحو التعامل مع مخاطر الإحتيال والفساد وبيان مؤشرات حدوثها ، كما لعبت INTOSAI دوراً حيوياً في المكافحة

العالمية ضد الإحتيال والفساد من خلال إجتماعاتها مع الأمم المتحدة ومنظمة التعاون الإقتصادي للتنمية *OECD* والبنك الدولي في عام ١٩٩٨ لإختبار دورة الأجهزة الرقابية في القضاء على الفساد ، كما تم تكريس إجتماع الأمم المتحدة مع الإنتوساي حول المراجعة الحكومية عام ٢٠٠٩ بالكامل على دور الإنتوساي في شبكة عمل مكافحة الفساد العالمية ( *intosai.com* ).

وقدم المعيار (*ISSA 5530*) في جزئه الثالث أمثلة لمخاطر الإحتيال والفساد ومؤشرات الإنذار المبكر لهذه المخاطر ، كما قدم في جزئه الرابع أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية ضمن الإجراءات التي يجب أن يستخدمها المراجع لإكتشاف والتعامل مع مخاطر الإحتيال والفساد الحكومي .

وأعطت الإنتوساي أهمية كبيرة للحوكمة الجيدة ( الحكومة الرشيدة *Good Governance* ) في القطاع الحكومي لرفع كفاءة مستوى الأداء ومحاربة الفساد ، حيث قدمت خلال المعايير ٩١٠٠ ، ٩١٣٠ ، ٩١٥٠ إرشاداتها الخاصة بالحوكمة الجيدة والتي طالبت خلالها بتطوير الرقابة الداخلية والإمتثال للقوانين المنظمة بالإضافة إلى تطوير مؤشرات الأداء وتطبيق قواعد الحوكمة العامة والتركيز على إدارة المخاطر ، كما تناولت أهمية إستقلال المراجعين الداخليين بالجهاز الحكومي .

كما أكد *Terence Nombembe* الرئيس التنفيذي للإنتوساي أن هناك دور للإنتوساي في تفعيل الحوكمة الجيدة في القطاع الحكومي عن طريق تقديم المعايير المختلفة ( *ISSA* ) لتحسين مستوى أداء أجهزة الرقابة العليا بشأن إكتشاف الفساد والمراجعة المالية (*Nombembe, 2013*) وظهر ذلك بوضوح من خلال رؤية منظمة الإنتوساي وأهدافها الإستراتيجية خلال الفترة ٢٠١١-٢٠١٦ لتطبيق الحوكمة ومحاربة الفساد ( *INTOSAI* ) (2011)

وفي عام ٢٠١٣ أصدرت لجنة *COSO* إطارها المتكامل لنظام الرقابة الداخلية ( *COSO 2013* ) والذي إلترمت به أيضاً الإنتوساي في تطبيقه و تميز عن إطارها لعام ١٩٩٢ ببعض المزايا :

- الإعلان بشكل صريح عن سبعة عشر مبدأ تمثل مبادئ نظام الرقابة الداخلية مع بيان إمكانية إستخدامها وبشكل صريح في المنظمات المختلفة ومنها الحكومية .
- التأكيد على مفاهيم ومبادئ إدارة المخاطر ومفاهيم وأدوات الحوكمة .

- زيادة إهتمام الإطار المحدث بالغش والإحتيال مع وضع إحتتمالات الإحتيال والفساد كمبدأ من مبادئ الرقابة الداخلية التي يجب التحقق منها لضمان فعالية نظام الرقابة الداخلية .

- زيادة الإهتمام بالأنشطة والرقابة الآلية ( التكنولوجيا الحديثة )

وتناولت منظمة الشفافية العالمية (TIO) خلال تقريرها عن الفساد عام ٢٠١٥ (*Transparency organization 2015*) أهمية نظم الرقابة الداخلية ودورها في الحد من الفساد ، حيث أفردت قسم خاص بضرورة تطوير معايير الرقابة الداخلية بالتقرير ، كما أشارت من خلال تقريرها عن تعزيز حوكمة الشركات لمكافحة الفساد ، إلا أن ضعف تطبيق إطار الحوكمة في ظل وجود إلتزامات على الحكومات بموارد ضخمة قد يكون أحد أسباب الفساد (*Transparency organization 2009*).

وفي أوروبا قامت المفوضية الأوروبية بتكوين لجنة للرقابة المالية الحكومية بهدف إعداد إطار نموذجي للرقابة الداخلية يساعد الحكومات المحلية بالإتجاه الأوربي على إعادة هندسة بيئة الرقابة الداخلية وتطويرها بما يتفق مع معايير المنظمات الدولية وأفضل ممارسات للإتحاد الأوربي (PIFC 2006) . ويعتبر الإتحاد الأوربي أن الرقابة الداخلية تعتبر من النقاط الرئيسية والتي لا بد من تجاوزها عند تقدم أي دولة للإنضمام له بهدف التحكم في إحتتمالات الفساد في تلك الدول ، وهذا ما تم عمله مع قبرص ومالطا وتركيا (PIFC 2004) .

أما في مصر ، فقد قامت الحكومة المصرية بالتوقيع على إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الجريمة المنظمة غير الوطنية التي أقرها مؤتمر باليرمو الدبلوماسي في إيطاليا خلال الفترة ١١-١٥ ديسمبر ٢٠٠٠ وفقاً لقرار رئيس الجمهورية رقم ٢٩٤ لسنة ٢٠٠٣ ، ثم قرار رئيس الجمهورية رقم ٣٠٧ لسنة ٢٠٠٤ بشأن إنضمام مصر لإتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد والموقعة بتاريخ ٩ ديسمبر ٢٠٠٣ .

تم إنشاء اللجنة الوطنية للتنسيقية لمكافحة الفساد في مصر وفقاً لقرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٢٨٩٠ لسنة ٢٠١٠ والتي أوكل لها تفعيل أحكام إتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد والإتفاقيات الدولية وصياغة رؤية مصرية موحدة تتعلق بموضوع مكافحة الفساد مع إجراء تقييم دوري للتشريعات واللوائح والقرارات المتعلقة بمنع ومكافحة الفساد في مصر .

إلا ان ذلك لم يكن له تأثير على محاربة الفساد حيث قامت ثورتى يناير ٢٠١١ ويونيه ٢٠١٣ لمواجهة الفساد وتغيرت أربعة وزارات خلال تلك الفترة ، إلا أن الوضع في مصر إزداد سوء وإنعكس على ترتيب مصر وفقاً لتقرير منظمة الشفافية العالمية وأصبحت في المركز ١١٤ لعام ٢٠١٣ ، ونتيجة لذلك أدركت الحكومة و النظام الحالي أهمية مواجهة هذه القضية فقامت الدولة بإطلاق الإستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد خلال الفترة ٢٠١٤-٢٠١٨ والتي وضعت خلالها الأهداف والسياسات والبرامج والآليات التي تكفل محاربة الفساد مع تفعيل ثقافة مجتمعية رافضة للفساد ، وتم وضع الرؤية والرسالة والأهداف الإستراتيجية لمكافحة الفساد ، ولقد أرجعت تلك الإستراتيجية إنتشار الفساد في مصر في أحد أسبابه إلى ضعف الرقابة الداخلية بالقطاع الحكومي .

وتؤكد هذه الإستراتيجية على الرغبة القوية لدى القيادة السياسية على مواجهة الفساد في وضع الخطة الرئيسية التنفيذية للإستراتيجية التي تتطلب إصدار تشريعات جديدة وتوفير إعمادات مالية في الموازنة العامة للدولة ، لذلك يسعى هدف البحث إلى التركيز على محور من محاور محاربة الفساد وهو تطوير نظام الرقابة الداخلية الحكومي عن طريق تطبيق سليم لآليات الحوكمة الجيدة .

أما على المستوى الأكاديمي ، هناك العديد من الدراسات التي تناولت قضية الفساد في مختلف دول العالم نظراً لأهميتها مثل دراسة *Gunduz, M. and O"nder , O, (2013)* في تركيا ودراسة *(Neu, et al., 2013)* في كندا و *(Sargiacomo, et al., 2015)* في إيطاليا و دراسة *(Liu, J. and Lin, B., 2012)* في الصين و *(NJANIKE, et al., 2011)* في زيمبابوى وغيرها ، مما يعكس أهمية محاربة الفساد في القطاع الحكومي سواء في الدول المتقدمة أو النامية.

هناك بعض الدراسات تناولت مكافحة ظاهرة الفساد في قطاع الإنشاءات مثل *(Gunduz, M. and O"nder , O, 2013)* في تركيا بإعتبار أن هذا القطاع يعاني من إحتمالات الفساد المالي فيه ، كما تناولت دراسة *(Neu, et al., 2015)* محاربة الفساد في المشتريات الحكومية لزيادة المبالغ التي تنفقها الحكومات على السلع والخدمات ، على سبيل المثال تنفق الولايات المتحدة حوالي ٤٥٠ مليار دولار سنوياً على المشتريات الحكومية من سلع وخدمات *(Federal Procurement Report. 2007)* ويزيد هذا البند في موازنة الإتحاد الأوربي عن ٢ تريليون دولار كل عام *(Deutsche Bank, 2011)* ، ويمثل الفساد شكل من أشكال إعادة توزيع الدخل دون شفافية مما يزيد من الفجوة بين الأغنياء والفقراء

ويسبب الخلل في العدالة الإجتماعية (Chen, G., Li, S., 2010) كما يعمل على بناء نظام إقتصادي ضعيف ويخفض من التنمية الإقتصادية ويضر بالإستقرار الإجتماعي .

وقد قام البعض (Liu, J. and Lin, B., 2012) بمحاولة الربط بين الفساد في القطاع الحكومي والمراجعة الحكومية بهذه المنظمات عن طريق تقييم دور المراجعة الحكومية في مكافحة الفساد في الصين باستخدام بيانات فعلية خلال الفترة ٢٠٠٨/٩٩ وتوصلت إلى وجود علاقة طردية بين إنتشار الفساد الحكومي وزيادة كفاءة المراجعة الحكومية ، كما أكدت الدراسة على وجود علاقة عكسية بين الجهد البذول في الرقابة الحكومية اللاحقة ومستوى الفساد الحكومي .

كما تناولت دراسة (Neu, et al., 2015) دور الرقابة الداخلية في مواجهة الفساد الحكومي خصوصاً فيما يتعلق بالبعد الأخلاقي والتنظيمي وتناول عدد من الآليات والتي إعتبرتها الدراسة أدوات صياغة نظام أساسي للرقابة الداخلية وهي تعمل على الحد من ممارسات الفساد خصوصاً في المشتريات الحكومية وحصرتها في التقسيم الوظيفي بالهيكل التنظيمي و قواعد الشراء والمبادئ الأخلاقية وحرص ندرين العاملين وغيرها ، في حين تناولت دراسة (Njanike, et al., 2011) تقييم أثر بعض العوامل على نظم الرقابة الداخلية في ضمان الحوكمة الجيدة في المؤسسات المالية في زيمبابوي وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة قوية بين تطوير نظم الرقابة الداخلية وتطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الخاصة ، ثم طرحت تساؤلاً عن مدى وجود هذه العلاقة في القطاع الحكومي .

وعلى الرغم من وجود تلك الدراسات التي تؤكد على دور الرقابة الحكومية سواء الداخلية أو الخارجية في الحد من الفساد الحكومي ، إلا أن هناك ندرة في الأدلة التجريبية التي تناولت الجانب التطبيقي في دور المراجعة الحكومية أو الرقابة الداخلية في مواجهة الفساد الحكومي (Liu, J. and Lin, B., 2012) وهو ما يعد ركيزة أساسية في هذه الدراسة .

وإتجهت كثير من الدراسات نحو العمل على مواجهة الفساد الحكومي ، فالبعض أكد على ضرورة التركيز على الإنضباط الأخلاقي (Hoskin, K., 2015) والبعض الآخر (Sikka and Lehman 2015) أكد على البعد الأخلاقي التنظيمي بالمؤسسة برغم تأكيدها على أهمية نظام الرقابة الداخلية بها ، إلا أنها تؤكد على عدم كفاية تطوير الرقابة الداخلية نظراً للضغوط التي تمارس من المفسدين على العاملين بالقطاع الحكومي ، وتناول البعض الآخر (Johnston 2005) أهمية صنع وزيادة مستوى الشفافية ورفع كفاءة المحاسبة والمشاركة المجتمعية لمحاربة الفساد ، وأوصت دراسة (Ramaswamy, M, 2014)

بالإتجاه نحو الحكومة الإلكترونية باستخدام تكنولوجيا المعلومات وزيادة مستوى الشفافية لزيادة فرص الحد من الفساد الحكومي ، وإقترحت دراسة (Garcia-Murillo, 2013) بأن الإهتمام بالإقصاص وزيادة مستوى الشفافية من خلال وجود موقع حكومي يعكس رؤية الحكومة وأهدافها يساعد في تخفيض التوقعات بالفساد الحكومي نتيجة لزيادة مستوى الشفافية بالمجتمع .

وبناء على ذلك يرى الباحث ضرورة الإهتمام بقضية الفساد في مصر للعمل نحو الحد من الفساد الحكومي بها وفي ضوء إهتمام المجتمع المصري بشكل عام والحكومي بشكل خاص وإصدار الإستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد ، يسعى الباحث إلى الحد من الفساد الحكومي عن طريق تطوير الرقابة الداخلية بالجهاز الحكومي المصري بإعتباره خط الدفاع الأول لمواجهة مثل تلك الممارسات بإستخدام آليات الحوكمة الجيدة والإلتزام بمبادئ الإطار المتكامل للرقابة الداخلية وفقاً للجنة COSO والذي أجازته منظمة INTOSAI لرفع مستوى كفاءة أداء نظم الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي مع الحد من إهدار المال العام وهو ما تسعى له هذه الدراسة .

### القسم الثاني : الخلفية النظرية و إشتقاق فروض البحث

#### تقييم نظام الرقابة الداخلية بالقطاع الحكومي المصري

يعتبر نظام الرقابة الداخلية هو حجر الزاوية في إحكام الضبط والرقابة على التصرفات المالية والإدارية في المنظمات بشكل عام والحكومية بشكل خاص ( Hermanson et al. 2012) ، كما يعتبر خط الدفاع الرئيس في الحفاظ على أموال وصيانة ممتلكات هذه المنظمات (Nishizaki , et al., 2014) ويعتبر أداة الحكومة في ضبط نفقاتها ورفع مستوى الكفاءة الإقتصادية و فعالية الأداء في وحداتها والتأكيد على حسن سير و إجراءات العمل بشكل مستمر (Kwanbo, M.,2014) ، لذلك زاد الإهتمام من قبل المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (INTOSAI) فقدمت دليلاً للرقابة الداخلية تضمن مؤشرات كفاءة الأداء (INTOSAI/2003) كما قدمت من خلال لجنة معايير الرقابة الداخلية بها وثيقة بعنوان إرشادات الإنتوساي حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي (INTOSAI/ GOV 9100) ، وحددت هذه الوثيقة إطار الرقابة الداخلية مع وضع إرشادات لتقييم الرقابة الداخلية ومدى إمكانية إستخدام المراجعين لعناصر هذا الإطار عند تقييم نظام الرقابة الداخلية ، وأكدت خلال هذه الوثيقة إعتادها على الإطار المقدم من لجنة رعاية المنظمات COSO ١٩٩٢ وتعديلاته ، والذي يتكون من خمسة أجزاء هي

البيئة الرقابية وتقييم المخاطر والأنشطة الرقابية والمعلومات والاتصالات والمتابعة وذلك في ضوء التعريف الذي قدمته للرقابة الداخلية في هذه الوثيقة وهو إعتبار الرقابة الداخلية عملية متكاملة يقوم بها إدارة الوحدات الحكومية وعاملها أثناء سعيها لأداء مهامها ، ويتم تصميمها بحيث توفر ضماناً معقولاً لتحقيق الأهداف التالية :

- تنفيذ العمليات التشغيلية بشكل نظامي وأخلاقي وإقتصادي .
- إستيفاء إلتزامات محاسبة المسئولية .
- الإلتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها .
- تفادي خسارة الأصول .

ثم قدمت لجنة COSO إطار متكامل جديد للرقابة الداخلية في عام ٢٠١٣ إحتوى أيضاً على خمسة أجزاء رئيسية (COSO 2013) هي البيئة الرقابية وتقييم المخاطر والأنشطة الرقابية والمعلومات والاتصالات والمتابعة مع التركيز على بعض المتغيرات الجديدة مثل مفاهيم إدارة المخاطر والحوكمة الجيدة و شموله على سبعة عشر مبدأ للإطار المتكامل ومكونات الإطار الخمسة هي :

١- البيئة الرقابية : ويقصد بها مجموعة العوامل الداخلية التي تعكس المناخ الداخلي بالمنظمة ومدى إهتمامها وتقديرها لدور الرقابة الداخلية .

٢- الأنشطة الرقابية : هي السياسات والإجراءات التي تساعد في التأكد من تنفيذ تعليمات و قرارات الإدارة وهي تتعلق بشكل أساسى بفحص مؤشرات الأداء والرقابة التشغيلية والحماية المادية .

٣- تقدير وتقييم المخاطر : هي عملية تحليل للأنشطة بالمنظمة وتصور ما قد يطرأ عليها من أحداث وتوقع إحتتمالات المخاطر وتقدير أثر هذه المخاطر على أهداف المنظمة ثم وضع الآليات التي تقلل من فرص حدوث هذه المخاطر .

٤- المعلومات والاتصالات : ويقصد بها تحديد المعلومات و كيفية الحصول عليها وتبادلها بالشكل الذي يمكّن الإدارة من فرض رقابتها على العمليات والأنشطة والموارد .

٥- المتابعة : وهي عملية تقييمية تتم على أساس مستمر للتحقق من أن الأنشطة الرقابية تعمل وفق ما هو مخطط لها .

وقدمت الإنتوساي أيضاً معيار لتقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي ركز على مدى توافر عناصر الإطار المتكامل وتنفيذه وتحقيق أهدافه (INTOSAI GOV) (9110).

وفي مصر يقوم نظام الرقابة الداخلية في الجهاز الإداري الحكومي على مجموعة من القواعد المنظمة للعمل والمتمثلة في التأشيرات السنوية لوزارة المالية والمتعلقة بألية الإنفاق في الموازنة العامة والقوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة والرقابة الداخلية في القطاع الحكومي وهي قانون المحاسبة الحكومية ١٢٧ لسنة ١٩٨١ و تعديلاته بالقانون ١٠٥ لسنة ١٩٩٢ والخاص بفرض سيطرة وزارة المالية على الرقابة السابقة على الهيئات الاقتصادية والصناديق والحسابات الخاصة ، والقانون ١٣٩ لسنة ٢٠٠٦ بشأن تعديل بعض أسس المحاسبة والرقابة بفرض حساب الخزانة الموحد واللائحة التنفيذية للقانون ١٢٧ لسنة ١٩٨١ بالقرار الوزاري رقم ١٨١ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاتها ، وقانون الموازنة العامة للدولة ٥٣ لسنة ١٩٧٣ والمعدل بالقانون ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية وقانون المزايدات والمناقصات ٨٩ لسنة ١٩٩٨ وتعديلاته ولائحته التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم ١٣٦٧ لسنة ١٩٨٩ ، بالإضافة إلى القواعد والتعليمات والأوامر الإدارية والقرارات .

وبدراسة تلك التشريعات والقرارات وفي ضوء متطلبات تطوير نظام الرقابة الداخلية لمواجهة الفساد الحكومي تبين ما يلي :

- ١- تركز أهداف الرقابة الداخلية بالجهاز الحكومي على تحقيق أغراض الرقابة على عناصر الإستخدامات مع عدم التركيز على تحقيق أهداف رفيع مستوى الأداء وكفاءة إستخدام المال العام .
- ٢- مازالت تركز الموازنة العامة للدولة في أسلوب إعدادها على موازنة البنود والإعتمادات ورغم نص القانون ٨٧ لسنة ٢٠٠٥ على إعداد الموازنة العامة للدولة وفقا لموازنة البرامج والاداء مما ينعكس في التركيز على الرقابة والمتابعة دون الإهتمام بكفاءة الإنفاق والتوزيع الفعال للموارد المتاحة
- ٣- عدم الإهتمام بدراسة المخاطر التي تواجه القطاع الحكومي على أسس علمية سواء كانت تتعلق بتحديد وتصنيف وإدارة المخاطر أو فرص ظهور الفساد.
- ٤- عدم وضوح الإطار المتكامل للرقابة الداخلية في القطاع الحكومي بالإضافة إلى عدم النص صراحة على إتباع أي من الأطر المتكاملة أو النهجية المعلنة من قبل لجنة COSO أو الإنتوساي أو منظمة الشفافية العالمية .

- ٥- أرجعت الإستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد في مصر ظهور الفساد الحكومي نتيجة لضعف نظام الرقابة الداخلية والذي تمثل في :
- عدم مراعاة إعتبارات 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 من فعالية الرقابة الداخلية بتلك الوحدات .
  - عدم وجود آلية دورية فعالة للتحقق من إتزام الموظفين بقواعد السلوك الوظيفي .
  - عدم وجود عقوبات فعالة ورداعة في حالات وجود مخالفات مما يعزز من ثقافة الإهمال والفساد في القطاع الحكومي .
  - ضعف الإعتمادات المالية المخصصة لعملية التدريب وعدم وجود ضوابط للتوجيه السليم بما يؤدي لإتاحة الفرصة للتلاعب .
  - عدم تضمين نظم الرقابة الداخلية قواعد تتعلق بمبدأ الإبلاغ عن الممارسات الفاسدة ولقد قدمت وزارة المالية في بداية ٢٠١٥ بالتعاون مع البنك الدولي دليل موحد لإجراءات الرقابة المالية قبل الصرف على الإنفاق العام وهي أحد آليات الحكومة لمواجهة الفساد (<http://www.mof.gov.eg>) وبمراجعة هذا الدليل إتضح انه لم يشر إلى إعتماده على إطار معين لصياغة الرقابة الداخلية و أهدافها ومازالت الحكومة تركز على جانب الرقابة المالية فقط دون العناصر الأخرى المرتبطة ببيئة المخاطر ، ويظهر ذلك من خلال صياغة هدف هذا الدليل وهو مساعدة الجهات الإدارية الحكومية في تحسين بيئة الرقابة المالية في ضوء رقابة الإمتثال .
- ومن خلال ما تقدم وتحقيقاً لهدف تقييم كفاءة أداء نظام الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية في ضوء الإطار المتكامل للجنة COSO وتبني كلا من الإنتوساي ومنظمة الشفافية العالمية لهذا الإطار فإننا نسعى للإجابة على التساؤلات التالية :
- هل توجد بالوحدة الحكومية أساسيات سليمة للرقابة على أعمالها المختلفة ( بيئة رقابية ) ؟
  - هل تتفهم الوحدة كل المخاطر التي تعوق أو تحد من سيطرتها على أعمالها المختلفة (تقييم المخاطر) ؟

- هل تقوم الوحدة بإجراء التطبيق المناسب للأنشطة الرقابية لمواجهة المخاطر المختلفة ( أنشطة رقابية )؟
  - هل يتم توصيل رسالة الرقابة للمستويات المختلفة بالوحدة أو خارجها من المجتمع ( المعلومات والاتصالات )؟
  - هل تقوم الوحدة بمتابعة الطريقة التي تستخدمها في الرقابة على أعمالها (المتابعة )؟
- ويتم الإجابة على تلك التساؤلات من خلال صياغة الفرض الأول المتعلق بتقييم كفاءة نظام الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية كما يلي :

"لا يوجد قصور في كفاءة أداء نظام الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية في مصر " ✓

### تقييم العلاقة بين الفساد الحكومي ونظام الرقابة الداخلية

يعبر الفساد عن إساءة استخدام المنصب العام / السلطة لتحقيق منافع خاصة ، ويشبه السرطان أو الآفة التي تقضي على مقدرات المجتمع وإمكانياته في التطور ( Corell, H. 2003 & INTOSAI 2004 & Transparency International 2015 )

وهناك بعض المنظمات الدولية والمهنية التي تعتبره أكبر عقبة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية لأي دولة (The World Bank 2015) مما يؤدي إلى فقد المليارات من الموارد الحكومية التي يجب أن توجه إلى التعليم والصحة والبرامج الاجتماعية الأخرى حيث ينطوي الفساد على عمليات إحتيال وسوء استخدام السلطة وغيرها من الأعمال غير المقبولة بالنسبة للدولة والمجتمع (United Nations , World Bank 2007) كما يعتبر من أكبر تحديات العالم المعاصر ، حيث يقوض *Undermines* أي حكومة جيدة نتيجة تشويه السياسة العامة للدولة ، كما يؤدي إلى سوء تخصيص مواردها و يضر بجميع الأنشطة الاقتصادية أو الاجتماعية والسياسية بل المجتمع كاملاً خصوصاً الفقراء منهم .

ولقد أكدت "هوجت لايبيل" (Transparency International 2013) رئيسة منظمة الشفافية الدولية أن مؤشر مدركات الفساد لعام ٢٠١٣ أظهر تعرض جميع دول العالم لتهديدات الفساد على جميع المستويات الحكومية بداية من إصدار التراخيص المحلية حتى تنفيذ اللوائح والقوانين ، وهو ما يؤكد على إنتشار الفساد في كلاً من العالم النامي والمتقدم حيث يظهر الفساد في ألمانيا والولايات المتحدة وإيطاليا ودول جنوب شرق آسيا وغيرها .

يتنوع الفساد بحسب مجال حدوثه إلى فساد سياسي وأخلاقي وإداري ومالي (Shah, A. and World Bank, (2006)) إلا أن الفساد المالي والإداري يرتبطان

بالمنظمات الحكومية ، ويرى الباحث أنهما يعبران عن إساءة إستغلال المسؤولين الحكوميين لسلطاتهم المخولة لهم وفقاً للقانون بغرض تحقيق منافع خاصة ، ويعبر مظاهر الفساد الإداري عن قيام المسؤول الحكومي باتباع ممارسات وإنحرافات إدارية أو تنظيمية أثناء أدائه لأعماله الموكلة له في ظل منظومة التشريعات والقوانين والضوابط ونظم القيم الفردية السائدة في المجتمع ، أما مظاهر الفساد المالي فيعبر عنها بالإنحرافات المالية ومخالفة القواعد والأحكام المالية التي تنظم العمل المالي والإداري بالدولة ومؤسساتها ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية (-[www.transparancey.com/libya.com/index.php](http://www.transparancey.com/libya.com/index.php))

ويتناول الباحث في هذه الدراسة مفهوم الفساد الحكومي بإعتباره يمثل كلاً من الفساد الإداري والمالي في الجهاز الإداري للدولة ، ويأخذ الفساد الحكومي أحد أو كل الأشكال التالية (Shah, A. and World & Gunduz, M. and O'nder, O, (2013) Bank, (2006) & الجمعة ٢٠٠٨ & الدويرى ٢٠٠٥) :

- تقديم رشاوى للحصول على منافع طبقاً للقانون واللوائح .
- تقديم رشاوى للحصول على منافع بالمخالفة للقانون واللوائح .
- المنح غير القانونية والهدايا .
- إساءة إستغلال الوظائف العامة .
- الإبتزاز المالي .
- الإثراء غير المشروع من خلال التريح من الوظيفة العامة .
- الإختلاس .
- التباطؤ في إنجاز المهام والمعاملات .
- محاباة الأكارب والمحسوبية .
- إستغلال أو تحويل الإنفاق الحكومي لإستفادة مجموعة غير مستهدفة .
- إحتكار الموارد الطبيعية .
- تقديم مساعدات مقابل إستغلال جنسي .
- إكراه موظف أو جهة لتجاهل سوء التصرف من قبل الجناه .

## قياس الفساد :

قامت منظمة الشفافية العالمية (ITO) بعمل مبيح ميداني لنتائج الجهات المختلفة لقياس مؤشر مدركات الفساد (CPI) *Corruption Perception Index* من خلال ثلاثة عشر جهة ، وتركز هذا المسح حول موضوع واحد هو الرشوة فقط من خلال طرح مجموعة من الأسئلة للإجابة عليها (Transparency International, 2003) كما قامت منظمة الشفافية في كولومبيا بتصميم مؤشر لقياس النزاهة في مؤسساتها الحكومية ، وقسمته إلى ثلاث مجموعات وهي الشفافية والرقابة والعقاب والكفاءة المؤسساتية ( Transparency International, 2004) وإحتوت تلك المجموعات على ستة عشر مؤشراً تعبر عن تلك المجموعات ، وهناك دراسات وإجتهادات للباحثين في مجال قياس الفساد في المجتمعات المختلفة مثل (Liu, J. and Lin, B., 2012) والتي حاولت قياس الفساد عن طريق قيمة قضايا الرشوة في المجتمع ، ودراسة (Gong, T., 2010) التي حاولت قياس الفساد عن طريق قيمة الإقتصاد الخفي في المجتمع ، كما حاولت دراسة (Jain 2001) قياس الفساد بإعتباره دالة في الإحتكار وحرية التصرف والمساءلة من خلال المعادلة التالية :

$$\text{الفساد} = \text{الإحتكار} + \text{حرية التصرف} - \text{المساءلة}$$

ثم قدمت دراسة (Garcia-Murillo, M., 2013) تعديلات على تلك المعادلة وإعتبر أن الفساد هو دالة في سوء الإدارة و المسؤولية وموقع الحكومة على الإنترنت حيث يعكس مستوى الشفافية لدى الحكومة من خلال المعادلة التالية:

$$\text{الفساد} = \text{سوء الإدارة} - (\text{المساءلة} + \text{موقع الحكومة على الإنترنت})$$

ووضعت مصر تصورها لقياس الفساد من خلال الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد حيث إقترحت قياسه بطريقتين هما :

- تقوم على استخدام البيانات الإقتصادية الكلية ، حيث تعتمد على تقدير حجم الدخل الناتجة عن الإقتصاد الخفي كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي .
- استخدام البيانات المجمعة عن الجرائم المسجلة مثل التهرب الضريبي والجمركي و الرشوة وغيرها .

ويرى الباحث بأن هناك مؤشرات مختلفة لقياس الفساد سواء صادرة عن مؤسسات رسمية او غير رسمية ومنها الدولي والإقليمي إلا أن معظم هذه المؤشرات تعتمد بشكل أساسي على قوائم الإستقصاء والتي تقيس إدراك المجتمع لظاهرة الفساد وبالتالي ينطبق عليها الإنتقادات التي توجه للقياس عن طريق العينة وقائمة الإستبيان والإدراك من تحيز و عدم دقة القياس

وغيرها ، وأما بالنسبة للدراسات التي حاولت قياس الفساد عن طريق بعض قضايا الرشوة أو التهريب الضريبي أو الاقتصاد الخفي فإن هناك أيضا مشاكل في عملية القياس ترتبط بمدى شمول مفهوم الفساد في المجتمع وقدرة أجهزة الدولة على إكتشاف مثل هذه القضايا ، وتعود تلك الصعوبة في عملية القياس نتيجة لعدم وجود تعريف موحد للفساد يلقى قبول كل المجتمعات فضلاً عن تعدد مظاهره وغياب الإحصاءات الدقيقة وعدم توافر المعلومات . ( NARS 2013 )

لذلك فإن الباحث يسعى إلى بيان إنتشار مظاهر الفساد الحكومي في مصر عن طريق طرح مجموعة ممارسات تعكس تلك المظاهر وقياس إدراك المجتمع لوجود هذه المظاهر في القطاع الحكومي المصري ، وقد توصلت ( الدويري ٢٠٠٥ ) إلى وجود مظاهر هذا الفساد ، بالإضافة إلى مؤشر مدركات الفساد الصادر عن منظمة الشفافية العالمية ووجود مصر في مراكز متأخرة في مقاييس الشفافية خلال العقد الاخير ، وبالتالي يرى الباحث بوجود مظاهر الفساد الحكومي في مصر وهي لا تحتاج فرض لإختباره ولكن يسعى الباحث إلى الربط بين مظاهر الفساد الأكثر إنتشاراً في القطاع الحكومي المصري و إنخفاض مستوى كفاءة الأداء لنظام الرقابة الداخلية ، ويتم الإعتماد على قياس مدركات الفساد لمنظمة الشفافية العالمية في قياس مستوى الفساد في مصر والذي يؤكد على وجودها في المرتبة ٩٨ في عام ٢٠١٤

### علاقة الرقابة الداخلية بالفساد الحكومي :

يعتبر نظام الرقابة الداخلية أحد أهم الأدوات للحد من الفساد الحكومي ، حيث تعتبر أداة منع حدوث أخطاء أو إختلاسات أو تلاعب بالبيانات المالية أو تجاوز السلطات والإختصاصات في الجهاز الحكومي ، ويعاني نظام الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي المصري من بعض المشاكل والتي سبق وتناولناها ، ولقد قدمت النشرة القانونية للنيابة الإدارية في مصر ([www.AP.gov.eg](http://www.AP.gov.eg)) أشكال مختلفة لمظاهر الفساد في مصر تتراوح ما بين الرشوة وتغييرات في العقود الاصلية والبيانات المزيفة وغيرها ، إلا انها جميعاً تتبع من خلال قصور في أداء نظام الرقابة الداخلي ، كما أيقنت الحكومة المصرية عند تقديمها لإستراتيجية مكافحة الفساد في مصر إلى دور نظام الرقابة الداخلي و إعتبره أحد العوامل المؤثرة في ظهور الفساد الحكومي ، ولذلك كان لايد من تقديم أدلة إختبارية لمدى علاقة كفاءة نظام الرقابة الداخلي في مصر بإنتشار مظاهر الفساد الحكومي ، لذلك يتم صياغة الفرض الثاني من فروض البحث وهو :

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة أداء نظام الرقابة الداخلية وإنتشار بعض مظاهر الفساد الحكومي في مصر "

### أهداف نظام الرقابة الداخلية :

يتم تقييم كفاءة أداء نظام الرقابة الداخلية وفقاً لمعيار (INTOSAI GOV 9110) من خلال توافر العناصر الأساسية الخمسة ومكوناتها السبعة عشر في هذا الإطار ، وهذا ما سبق تناوله ، وسعى هذا الإطار إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الأساسية وفقاً للوحدات الحكومية ، وتركزت أهداف نظام الرقابة الداخلي بالجهاز الحكومي وفقاً للاتحة التنفيذية للقانون ١٢٧ لسنة ١٩٨١ بشأن المحاسبة الحكومية في :

- الرقابة على آليات تنفيذ الموازنة العامة للدولة في ضوء مجموعة من الضوابط الحاكمة .
  - ترشيد الإنفاق على نحو يكفل فعالية النفقات العامة في تحقيق أهداف الموازنة .
  - الرقابة على الأصول المملوكة للدولة بكافة عناصرها .
  - تحقيق الإلتزامات المالية ومتابعة الوفاء بها .
  - إظهار ومتابعة تنفيذ الموازنة الجارية والاستثمارية
  - توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية ورسم السياسات وإتخاذ القرارات .
- إلا أن متطلبات تطبيق الإطار المتكامل للرقابة الداخلية وفقاً للإنتوساي و لجنة COSO و منظمة الشفافية العالمية تحتاج إلى إعادة صياغة أهداف الرقابة الداخلية في ضوء أهمية و متطلبات مكافحة الفساد وفقاً للإستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد لتشمل :
- حماية أصول الوحدة الحكومية ومواردها .
  - زيادة دقة البيانات المحاسبية ودرجة الإعتماد عليها .
  - الإرتقاء بالكفاءة والفعالية الإنتاجية والتشغيلية .
  - الإلتزام بالقواعد والتشريعات المنظمة للعمل .
  - دعم وترشيد إتخاذ القرارات من خلال الإستفادة من نتائج عملية الرقابة الداخلية وتقييم الأداء .
  - ترشيد الإنفاق الحكومي .

- وضع الإجراءات الوقائية التي تمنع وقوع الأخطاء .
- إكتشاف الغش والفساد أو التلاعب بالمال العام .
- تنفيذ الموازنة العامة للدولة بالكفاءة والفعالية العالية .
- تحديد المخاطر التي تتعرض لها الوحدة الحكومية .
- تحديد الإنحرافات ووضع التدابير اللازمة للتصحيح .
- فحص وتقييم كافة الأنشطة والبرامج والخطط التي تتولى الوحدة الحكومية تنفيذها بهدف تقييم مستوى أدائها .

### الحكومة الجيدة وآليات تنفيذها في القطاع الحكومي

يسعى هذا البحث إلى استخدام مفهوم الحكومة الجيدة بهدف رفع كفاءة أداء نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية ، بإعتبار أن تطبيق آليات الحكومة الجيدة يزيد من قدرة المؤسسة على إدارة المخاطر ، وتعتبر نظم الرقابة الداخلية هي أساس تدعيم وتحقيق أهداف المنظمات وتعزيز حماية قيمتها وأموالها .

يشير مفهوم الحكومة الجيدة أو ما يطلق عليه الحكومة الرشيدة إلى القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة ما بين إدارة المؤسسة من ناحية و أصحاب المصالح من ناحية أخرى (Commonwealth of Australia (2000) ، كما أشارت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OECD إلى إمكانية وضع هيكل عام للحكومة الرشيدة يسمح بقدر كبير من الحرية في ظل سيادة القانون وتبني المعايير الدولية للشفافية والوضوح ودقة البيانات المالية ، وتكمن أهمية تطبيق مبادئها في الإلتزام بالأصول والمبادئ والقوانين التي تطبقها المؤسسات الحكومية ، حيث تسعى لزيادة مستوى الأداء بشكل مستمر .

ويطلق على مصطلح *Corporate Governance* حوكمة الشركات على مستوى الإقتصاد الجزئي وتعني بذلك المؤسسات والشركات الخاصة ، في حين يقصد بمصطلح *Good Governance* الحكومة الرشيدة أو الحكومة الجيدة على المستوى الكلي للدولة والذي يمس النواحي الاقتصادية والاجتماعية لأفراد المجتمع ( *Nofianti, L. and Suseno, N., 2014* ) ، وتسعى الحكومة الجيدة إلى تحقيق العدالة والشفافية في معاملات المؤسسات الحكومية بالإضافة إلى حماية اصحاب المصالح ومنع المتاجرة بالسلطة والتربح ( *Nofianti, L. and Suseno, N., 2014* ) مع تحسين فعالية الرقابة الداخلية خاصة فيما يتعلق بعملية الضبط الداخلي وتحقيق فعالية الإنفاق وربطه بالإنجاز - خاصة وأن العاملين

في مجال المحاسبة والرقابة الداخلية أكثر معرفة ولترآك بما يحدث داخل المنظمة - وهي الأهداف التي تتحقق من خلال مواجهة الفساد الحكومي ، وبالتالي فإن تفعيل آليات الحوكمة الجيدة في المؤسسات الحكومية والسعي لتحقيق هذه الأهداف يؤدي إلى رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية بتلك المؤسسات .

ولقد أكد المعهد القانوني للمالية العامة والمساءلة المحاسبية (2013 CIPFA) على أهمية تطبيق قواعد الحوكمة الجيدة مع تقديم مجموعة من الإرشادات للتطبيق شملت إتباع ممارسات جيدة في مجال الشفافية والتقرير عن المساءلة مع تطوير قدرة المنظمة على إدارة مخاطر الأداء من خلال رقابة داخلية فاعلة ، بالإضافة إلى أهمية توافر قواعد مماثلة للمعمول بها وفقا لقانون ساربنز أوكسلي 2002 Sarbanes-Oxley Act في المؤسسات الحكومية خصوصاً فيما يتعلق باستقلال المراجع الداخلي والخارجي وإجراءات الرقابة الداخلية (Reinstein et al., 2014) .

هناك عدد من آليات تطبيق الحوكمة الجيدة وفقاً لمعايير الإنتوساي للحوكمة الجيدة وهي المعيار 1610 والخاص باستقلال المراجع الداخلي والمعيار 9100 والخاص بلجنة معايير الرقابة الداخلية والمعيار 9150 والخاص بالتنسيق بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية والمراجعة الداخلية ، و إرشادات الإنتوساي للحوكمة الجيدة 9130 وتناولت خلاله استخدام المنظمة الحكومية لمنهج إدارة المخاطر في أداء أعمالها ، والمعيار 5530 ISSA والذي يتناول مخاطر الإحتيال والفساد وكيفية مواجهتها ، كما قامت الإنتوساي بإنشاء مجموعة عمل لمعالجة قضايا المساءلة والشفافية أثناء مؤتمر الإنتوساي في الصين عام 2013 ، كما قدمت معايير الإنتوساي للحوكمة الجيدة إطار عمل للمساءلة المالية المتكاملة IFAF ضمن المعيار 9250 وعرض خلاله جداول لنظم المحاسبة المالية المتكاملة وكيفية إعدادها (www.intosai.org)

وتؤكد تلك المعايير والممارسات على ضرورة وضع نظام للرقابة الداخلية بناء على تصور ودراسة للمخاطر التي قد تتعرض لها المنظمة الإدارية الحكومية مع ضرورة متابعة وتقييم تلك المخاطر بشكل دوري ، بالإضافة إلى أن تطبيق آليات الحوكمة الجيدة يساعد الرقابة الداخلية في الوصول إلى درجة من التأكد والمعقولة Reasonable Assurance حول قياس وتقييم أداء تلك المنظمات .

ونعرض فيما يلي مجموعة أصحاب المصالح المرتبطين بتطبيق آليات الحوكمة الجيدة المقترحة والتي يمكن الإعتماد عليها في تطوير أداء الرقابة الداخلية وتحقيق أهدافها بغرض محاربة الفساد الحكومي ، وتنقسم إلى قسمين هما أطراف داخلية و أطراف خارجية :

أولاً الأطراف الداخلية :

1- إدارة المؤسسة الحكومية : باعتبار أن إدارة المؤسسة الحكومية هي المنوط بها التصرف في المال العام وإدارته وهي التي يتم تقييم أدائها وتنفيذ إجراءات نظام الرقابة الداخلية بالمنظمة ، لذلك فهي المسؤولة عن حماية أصول الدولة وممتلكاتها من خلال صلاحياتها التي تتيحها لها التشريعات واللوائح المكونة لنظام الرقابة الداخلي ، وبالتالي تتناول قضية تعيين واعفاء ومكافأة الإدارة و السماح لمشاركة العاملين في رسم إستراتيجيات المؤسسة التي تعمل بها في ضوء الإستراتيجية العامة للدولة مع إعادة تقييم أداء الإدارات المختلفة بالمنظمة في الحفاظ على المال العام وتحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية وتجاوز الأهداف الرقابية عند تقييم الأداء ، و تسعى الإدارة إلى تحقيق الإنضباط المؤسسي والشفافية والإستقلالية لأعضائها و النزاهة والإفصاح عن مسؤوليتها الإجتماعية .

2- لجنة المراجعة : نظرا لأهمية دور لجان المراجعة في القطاع الخاص او العام وتحققها لنجاحات في رفع مستوى جودة التقارير المالية وأداء المنظمات فقد طرحت ( *Fitzgerld and Giroux, 2014* ) فكرة تطبيق لجنة المراجعة في منظمات القطاع الإداري بأيرلاندا ، وقد إستخدمتها بنجاح في عام 2010 في المحليات وأكدت على إمكانية إستخدامها في جميع أجهزة الدولة والمحليات على وجه التحديد ، وتعمل لجنة المراجعة على تدعيم إستقلالية المراجع الداخلي بالوحدات الحكومية مع زيادة الثقة والشفافية في المعلومات التي تعرضها المؤسسات الحكومية على المجتمع من خلال دورها في إعداد التقارير المالية الحكومية وزيادة الشفافية والإشراف على المراجعة الداخلية بها ، فضلاً عن دورها في التأكيد على الإلتزام بمبادئ الحوكمة الجيدة ومعاونة الإدارة الحكومية في فهم ولدراك المعلومات المالية ورفع مستوى قدرتها في مواجهة الفساد الحكومي .

3- المراجعة الداخلية : حيث يقوم المراجعين الداخليين من خلال الأنشطة التي يقدمونها لرفع مستوى مصداقية وعدالة التقارير المالية وتحسين سلوك العاملين بالدولة مع دراسة المخاطر التي تواجه المؤسسات الحكومية مع المشاركة في

إعداد إدارة المخاطر تتصدى لحصر وتقييم المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة الحكومية ورفع مستوى أداء الإدارة الحكومية في خفض مخاطر الفساد ، ويتم تفعيل دور المراجعة الداخلية عن طريق زيادة مستوى الإستقلالية وتوسيع دورها ولختصاصاتها مع تطوير التشريعات الحالية لإقرار ذلك .

ثانياً الأطراف الخارجية :

1- المراجع الخارجي : يعتبر الجهاز المركزي للحسابات هو الجهة المنوط بها إجراء المراجعة الخارجية للمؤسسات الحكومية ، حيث تناول القانون رقم 144 لسنة 1988 المعدل بالقانون رقم 157 لسنة 1998 أنواع الرقابة التي يمارسها الجهاز وذلك على النحو التالي :

- الرقابة المالية بشقيها المحاسبي والقانوني .
- الرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة .
- الرقابة القانونية على القرارات الصادرة في شأن المخالفات المالية .

وهي جهة تتمتع بإستقلالية كاملة وفقاً للقانون ، إلا أن إدراكه لمفهوم تقييم الأداء يشوبه كثير من اللغظ لتركيز مقتضيه على مفهوم مراجعة الإمتثال دون تقييم كفاءة وفعالية أداء المنظمات الحكومية ، لذلك لابد من تغيير مفاهيم تقييم الأداء وأدواتها بالتشريعات المنوطة بهذا الجهاز مع العمل على إعادة تدريب العاملين وزيادة إدراكهم لمفاهيم الحوكمة .

2- القوانين والتشريعات : يجب إعادة النظر في القوانين المنظمة للعمل المحاسبي الحكومي و قانون الموازنة العامة للدولة وقوانين محاربة الفساد ، حيث تؤثر تلك التشريعات على آليات الردع والشفافية وبالتالي شمولها لآليات تطبيق الحوكمة الجيدة مع تكوين مجلس لمعايير المحاسبة الحكومية في مصر يهتم بصياغة وإصدار و تطوير المعايير وفقاً للأهداف التي تتطلبها المرحلة ومكافحة الفساد الحكومي .

3- المجتمع : وهو له الدور الأكبر في محاربة الفساد من خلال زيادة كلا من مستوى الشفافية الحقيقي و المشاركة المجتمعية ( Johnston , M., 2015 ) بإعتباره محور العمل الحكومي والرقابة على أجهزة الدولة ، وبالتالي ضرورة مراعاة رؤية ورغبة المجتمع في صياغة آليات الحوكمة .

4- منظمة الشفافية العالمية : من خلال الدور الذي تقوم به في ممارستها للضغوط على الحكومات من أجل محاربة الفساد وإعلانها السنوي عن تصنيف الدول وفقاً لمؤشرها الخاص بمدرجات الفساد وهو ما يعد شهادة صلاحية للحكومات خصوصاً في الدول النامية .

ويتم من خلال ذلك دراسة وجهة نظر الجهات ووضع الآليات المقترحة للحكومة الجيدة التي تساعد في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلي بكفاءة وفعالية والتي يمكن حصرها في خمسة مجموعات هي :

أولاً الآليات المرتبطة بالإدارة العليا وتشمل :

- قدرة الإدارة العليا على إتخاذ القرار بشأن تطبيق آليات الحوكمة في إدارتها
  - نزاهة الإدارة العليا والعاملين بنظام الرقابة الداخلية
  - إنشاء لجنة مراجعة تابعة لرئيس الوحدة الحكومية تعمل على مساعدة الإدارة في تطبيق وتطوير نظام الرقابة الداخلية ونظم المحاسبة والمراجعة بشكل سليم
- ثانياً : آليات المراجعة الداخلية وتشمل :

- وجود تشريع يتناول إستقلالية المراجع الداخلي
  - تبعية المراجعة الداخلية للإدارة العليا بالوحدة الحكومية
  - قيام ادارة المراجعة الداخلية برفع تقاريرها للإدارة العليا أو المسؤولين عن الحوكمة بالوحدة الحكومية
  - التنسيق بين مفتشي الجهاز المركزي للمحاسبات و إدارة المراجعة الداخلية
- ثالثاً :آليات الشفافية وتشمل :

- تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS
  - التحقيق في إدعاءات التحايل والفساد
  - الشفافية في الإفصاح عن الأداء المالي والمستورنية الإجتماعية للوحدة الحكومية
- رابعاً : تقييم الأداء ويشمل :

- استخدام إدارة الوحدة الحكومية لمنهج إدارة المخاطر في أداء عملها

- الإستخدام الكفء للموارد المتاحة ومراعاة التنمية المستدامة لموارد الدولة
  - تقييم كفاءة وفعالية الوحدات الحكومية في تحقيق الأهداف المنوطة بها
  - إعادة ترتيب برامج الوحدة الحكومية سنوياً بما يتفق مع أولويات المجتمع
- خامساً : التشريعات وتشمل وجود تشريع يتناول إستقلالية المراجع الداخلي

وبالتالي يمكن لنا تطوير نظام الرقابة الداخلية ورفع مستوى أدائه عن طريق تحقيق أهدافه باستخدام آليات الحوكمة الجيدة من خلال صياغة الفرض الثالث للبحث كما يلي :

" لا تؤدي إستخدام آليات الحوكمة الجيدة إلى زيادة كفاءة نظام الرقابة الداخلي في تحقيق أهدافه بالقطاع الحكومي المصري "

### علاقة الحوكمة الجيدة بالفساد الحكومي

تعود أهمية تطبيق آليات ومبادئ الحوكمة الجيدة في القطاع الحكومي للأسباب التالية  
(Neu et al., 2015) :

- 1- هي أداة جيدة تمكن المجتمع من التأكيد على قدرة الحكومة و مؤسساتها على إدارة المال العام بشفافية و كفاءة و فعالية .
  - 2- هي أداة جيدة للحكم على أداء إدارة المؤسسات الحكومية وتحقيق الفعالية في إدارة المال العام بالإضافة إلى اهداف رقابة الإمتثال والرقابة المالية .
  - 3- محاربة الفساد الحكومي ومنع الإنحرافات المالية والإدارية وعدم السماح بوجودها بالمؤسسات الحكومية .
  - 4- تعزز دور المراجعة الداخلية ولستقلالها مما يزيد من الشفافية والموضوعية .
- وبذلك نجد أن الحوكمة الجيدة تسعى إلى محاربة الفساد الحكومي عن طريق تطبيق آليات جيدة تضمن النزاهة والحيادية والإستقامة للعاملين وتقادي وقوع الأخطاء العمدية بإستخدام النظم الرقابية المتطورة ورفع كفاءة نظم الرقابة الداخلية وضمان أعلى قدر من فعالية أداء المراجعيين الداخليين (Ferraz, and Finan , 2011)

وبالتالي يسعى الباحث للتأكد من مدى تأثير تطبيق آليات الحوكمة الجيدة في الجهاز الإداري الحكومي المصري على الحد من الفساد الحكومي ، ويتم ذلك من خلال الفرض الرابع للدراسة :

" لا يؤدي استخدام آليات الحوكمة الجيدة في الجهاز الإداري الحكومي المصري إلى الحد من مظاهر الفساد الحكومي "

يتركز إختبار الفرض السابق على العلاقة المباشرة بين استخدام آليات الحوكمة الجيدة وأثرها على إنتشار مظاهر الفساد مع ثبات العوامل الأخرى ، ولكن تحتاج الدراسة لإعادة تشغيل للمتغيرات الأساسية عن طريق دراسة العلاقة بين الآليات والفساد مع توسط متغير كفاءة نظام الرقابة الداخلية في الجهاز الحكومي بينهما حتى تعكس صورة واضحة عن العلاقة بين متغيرات الدراسة ، لذلك يمكن لنا صياغة الفرض الخامس والذي يسعى إلى تقييم تأثير آليات الحوكمة الجيدة على مدى إنتشار مظاهر الفساد من خلال نظام رقابة داخلي كفاء في الوحدات الحكومية المصرية وهو :

" لا يوجد زيادة في التأثير المعنوي لآليات الحوكمة الجيدة على إنتشار مظاهر الفساد مع توسط كفاءة نظام الرقابة الداخلية في الجهاز الحكومي المصري "

### القسم الثالث : إختبارت فروض البحث

يسعى البحث إلى رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية في الجهاز الحكومي لمواجهة الفساد باستخدام آليات الحوكمة الجيدة و ذلك عن طريق صياغة فروض البحث السابقة والعمل على إختبارها باستخدام قائمة إستبيان وجهت للمهتمين بقضايا الرقابة الداخلية ومحاربة الفساد وتكونت تلك القائمة من خمسة أقسام وهي :

القسم الأول : العوامل الديموجرافية ويتناول خصائص المستقضي و يعبر عنها بالمتغيرات A وتأخذ أرقام من A1-A4 على الترتيب وهي :

1- تعبر عن فئات العينة من حيث طبيعة العمل و هي مفتش بالجهاز المركزي للمحاسبات و مراقب مالي بوزارة المالية و محاسب بإحدى الوحدات الحسابية الحكومية .

2- مستوى التأهيل العلمي .

3- عدد سنوات الخبرة .

4- مستوى التأهيل المهني .

القسم الثاني : يتناول مواصفات نظام الرقابة الداخلي كما تناولته لجنة COSO و المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا (INTOSAI)، ويهدف إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية في الإصدارات السابقة ، و يعبر عنها بالمتغيرات S وتم تقسيمها إلى خمسة عناصر أو محاور كما وضحتها الإصدارات المهنية وهي :

- عناصر البيئة الرقابية SS1 وأخذت العبارات من S1-S6 .
- عناصر الأنشطة الرقابية SS2 وأخذت العبارات من S7-S14 .
- عناصر المعلومات والاتصالات SS3 وأخذت العبارات من S15-S20 .
- عناصر تقييم المخاطر SS4 وأخذت العبارات من S21-S24 .
- عناصر المتابعة SS5 وأخذت العبارات من S25-S27 .

القسم الثالث : تناول أهداف نظام الرقابة الداخلية والتي تم صياغتها في ضوء إصدارات الإنتوساي وقانون المحاسبة الحكومية والفكر والأدب المحاسبي الحكومي ، ويعبر عنها بالمتغير X ، ويتقسم إلى قسمين أولهما الأهداف التقليدية أو أهداف النظام الحكومي المصري و تأخذ ( X1, X4, X6, X9 ) و الأهداف التي قنمتها الإصدارات العالمية وهي أهداف الإنتوساي وهي ( X2, X3, X5, X7, X8, X10, X11, X12 ) وتهدف إلى تقييم أهمية تلك الأهداف لنظام الرقابة الداخلية من وجهة نظر العينة .

القسم الرابع : ويعبر عن مدى إنتشار الفساد في المجتمع الحكومي من خلال عرض مجموعة الممارسات التي تعبر عن مظاهر الفساد ويعبر عنها بالرمز Y ويتم تقسيمها إلى إلى ثلاثة مجموعات هي :

- المجموعة الأولى وتسمى الفساد المالي yy1 وهي المتغيرات ( y1,y2,y3,y4,y5,y6,y7 ) .
- المجموعة الثانية وتسمى الفساد الإداري yy2 وهي المتغيرات ( y8,y9,y10,y12,y13 ) .

القسم الخامس : تعبر عن بعض الآليات المقترحة للحكومة الرشيدة التي يقترحها الباحث لدراسة مدى تأثيرها على رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية للحد من الفساد المالي ، وأخذت الرمز Z ويتم تقسيمها إلى خمسة مجموعات كما سبق بيانه .

## مجتمع وعينة البحث :

قام الباحث بتحديد مجتمع البحث في المهتمين بقضايا الرقابة الداخلية ومحاربة الفساد الحكومي وهم ثلاث فئات هي مفتشي الجهاز المركزي للمحاسبات و المراقبين الماليين بوزارة المالية والمحاسبين بالوحدات الحكومية ، ثم قام بطرح إثني عشرة قائمة مبدئية على عينة من المجتمع لإستطلاع آرائهم حول شمول قائمة الإستبيان وواقعيتها و إتساقها مع الواقع ، وكانت هناك بعض الملاحظات التي أخذها الباحث في الإعتبار عند طرح القائمة على عينة البحث في شكلها النهائي.

قام الباحث بتوزيع خمسون قائمة لكل فئة من فئات الدراسة في محافظات القاهرة والجيزة ودمياط و الشرقية بهدف تنوع الآراء و تم إسترجاع 122 قائمة وكان العدد الصحيح منها 116 قائمة بنسبة إستجابة 81.3% ويوضح الجدول رقم (1) التوزيع النسبي للعينة

النسبة %	التكرار	فئات الدراسة	
31%	36	مفتشي الجهاز المركزي للمحاسبات	جهة العمل
35%	41	المراقبين الماليين بوزارة المالية	
34%	39	المحاسبين الحكوميين	
92%	107	بكالوريوس المحاسبة	مستوى التأهيل العلمي
6%	7	دبلوم دراسات عليا	
2%	2	ماجستير في المحاسبة	
صفر%	صفر	دكتوراة في المحاسبة	
8%	9	أقل من 3 سنوات	عدد سنوات الخبرة
14.6%	17	من 3 سنوات - أقل من 7 سنوات	
14.7%	18	من 7 - أقل من 10	
25.8%	30	من 10 - أقل من 15	
25.9%	31	من 15 - أقل من 20 سنة	
11%	11	من 20 سنة فأكثر	

مع ملاحظة إستبعاد خاصية التأهيل المهني لعدم وجود أي مستقصي حصل على أي من الشهادات المهنية المطروحة بالقائمة

### تجميع البيانات :

تم تجميع معظم البيانات عن طريق المقابلات المباشرة بين الباحث والمستجيبين وذلك لحرص الباحث على سلامة فهم وإدراك المستجيبين لما تحويه القائمة ، إلى جانب إعتقاد الباحث على الإتصالات الهاتفية في شرح الموضوع وقائمة الإستقصاء لأفراد العينة التي تعذر إجراء مقابلات شخصية معهم وتجميع القوائم بإستخدام البريد الإلكتروني لهم .

### إختبارات الثبات والصدق لقائمة الإستقصاء :

تم حساب معامل الثبات ( $\alpha$ ) لأسئلة إستمارة الإستقصاء (مايسمى بمعامل الاعتمادية) ، وذلك لبحث مدى الإعتماد على نتائج الدراسة الميدانية في تعميم النتائج. وباستعراض الجدول رقم (2) يتضح أن قيم معاملى الثبات والصدق مقبولة لجميع الأسئلة، حيث تضمنت قائمة الإستقصاء أربعة أقسام رئيسة تأخذ شكل ليكرت الخماسي وتتكون من أكثر من عنصر، وتراوحت قيمة ألفا بين ( 0.683 ) للمحور ثالثاً "أهداف نظام الرقابة الداخلية" و ( 0.6923 ) للمحور ثانياً " عناصر نظام الرقابة الداخلية" وكانت قيمة ألفا للقائمة بالكامل (0.855) ، وبالتالي يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث حيث تقترب من الواحد الصحيح ويمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج على مجتمع الدراسة.

### جدول رقم (2)

معاملات الثبات ( ألفا كرونباك ) لأبعاد القائمة والدرجة الكلية

الأبعاد	الثاني ( S )	الثالث (X)	الرابع (Y)	الخامس (Z)	القائمة ككل
عدد العبارات	27	12	13	14	66
قيمة (Alpha)	0.923	0.638	0.751	0.711	0.855

## إختبارات الفروض

بعد تفرغ بيانات القوائم السليمة تم إستخدام البرنامج الإحصائي (*SPSS v22*) في إجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية على النحو الذي يسعى لإختبار فروض البحث، وبالتالي تحقيق أهداف البحث الرئيسة كما يلي :

الفرض الأول " لا يوجد قصور في كفاءة أداء نظام الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية في مصر "

ويتم إختباره من خلال الجزء الثاني بالقائمة ، بإستخدام الإحصاء الوصفي ( المتوسط والانحراف المعياري ) و إختبار  $T$  للمجموعة الواحدة بمتوسط فرضي ( 4 ) بمعنى "عالياً" على مدرج ليكرت ، حيث يفترض الباحث بأن متوسط الإجابات عن توافر عناصر نظام الرقابة الداخلية هي  $\leq 4$  لأبعاد الجزء الثاني من القائمة لبيان مدى وجود تلك الممارسات في الجهاز الحكومي من خلال المتوسطات والانحراف المعياري ويوضحها الجدول رقم (3)

جدول رقم (3) المتوسطات والانحراف المعياري وقيمة إختبار  $T$  للعينة الواحدة لعناصر الرقابة الداخلية

عناصر نظام الرقابة الداخلية	المتوسط	Standard division	$T$	Sig	الإتجاه
البيئة الرقابية	2.5175	0.736	21.7	0.001	للمتوسط الفرضي (4)
الأنشطة الرقابية	2.324	0.630	28.60	0.001	للمتوسط الفرضي (4)
المعلومات والإتصالات	2.471	0.8847	18.6	0.001	للمتوسط الفرضي (4)
تقييم المخاطر	2.1078	0.7388	27.6	0.001	للمتوسط الفرضي (4)
المتابعة	1.839	0.727	32.00	0.001	للمتوسط الفرضي (4)
الرقابة الداخلية كاملاً	2.7277	0.576	31.5	0.001	للمتوسط الفرضي (4)

ويتضح لنا من الجدول أن جميع عناصر نظام الرقابة الداخلية وفقاً لإصدارات

لجنة رعاية المنظمات *COSO* و المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا *INTOSAI*

ومنظمة الشفافية العالمية بأبعادها الفرعية الخمسة وبشكل إجمالي بالوحدات الحكومية غير متوفرة بدرجة دلالة إحصائية 0.001 ، مما يعكس ضعف كفاءة أداء نظام الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية وبالتالي يتبين لنا عدم صحة الفرض الأول وصحة الفرض البديل " يوجد قصور في كفاءة أداء نظام الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية في مصر "

وبمزيد من الدراسة لبيان مدى وجود فروق معنوية في إستجابات فئات العينة الثلاثة حول مدى توافر عناصر نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية المصرية تم صياغة الفرض الفرعي الإحصائي التالي :

الفرض العدمي : " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مفردات العينة حول توافر عناصر نظام الرقابة الداخلية الجيدة في الوحدات الحكومية المصرية .

الفرض البديل : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مفردات العينة حول توافر عناصر نظام الرقابة الداخلية الجيدة في الوحدات الحكومية المصرية .

ولإختبار هذا الفرض قام الباحث بإستخدام الإحصاء الوصفي ( المتوسط والانحراف المعياري ) وتحليل التباين في إتجاه واحد *One Way ANOVA* للوقوف على الفروق بين إستجابات فئات العينة الثلاث حول مدى توافر عناصر نظام الرقابة الداخلية الجيد في الوحدات الحكومية وبالتالي الحكم على مدى كفاءة أداء هذا النظام ويظهر لنا نتائج التحليل لكل عنصر من عناصر نظام الرقابة الداخلية على حده وفقا للجدول التالي :

جدول (4) نتائج تحليل التباين في إتجاه واحد لعناصر نظام الرقابة الداخلية بين المجموعات الثلاث

الدلالة	Slg	قيمة F	عناصر نظام الرقابة الداخلية
معنوية	0.001	21.239	البيئة الرقابية
معنوية	0.001	35.488	الأنشطة الرقابية
معنوية	0.001	31.360	المعلومات والإتصالات
معنوية	0.001	26.642	تقييم المخاطر
معنوية	0.001	10.737	المتابعة

ويتضح لنا من خلال الجدول السابق وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.001 بين المجموعات الثلاثة ( مفتشي الجهاز المركزي للمحاسبات - المراقبين الماليين بوزارة المالية - المحاسبين الحكوميين ) لكل عنصر من عناصر نظام الرقابة الداخلية ، نتيجة لأن قيمة F المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة 0.001 وبالتالي نرفض الفرض العدمي ونقبل البديل فيما يتعلق بعناصر الرقابة الداخلية جميعاً والذي يؤكد على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مفردات العينة حول توافر عناصر نظام الرقابة الداخلية الجيدة في الوحدات الحكومية المصرية، وللوقوف على إتجاه الفروق بين المجموعات يتم استخدام إختبار *Bonferrony* للمقارنات البعدية *Post Hoc Test* و يوضحها الجدول (5) .

جدول (5) تحليل إختبار *Bonferrony* للمقارنات البعدية بين المجموعات الثلاث لعناصر نظام الرقابة الداخلية الخمسة

المجموعات	العناصر	مراقبين ماليين	المحاسبين الحكوميين
مفتشي الجهاز المركزي	البيئة الرقابية	*0.349	*1.11
	الأنشطة الرقابية	*0.425	*0.821
	المعلومات والاتصالات	*0.798	*1.31
	تقييم المخاطر	*0.869	*0.919
	المتابعة	0.205	*0.703
المراقبين الماليين	البيئة الرقابية		*0.764
	الأنشطة الرقابية		*0.396
	المعلومات والاتصالات		*0.509
	تقييم المخاطر		0.050
	المتابعة		*0.497

\* - دالة عند مستوى 0.001

و يبين الجدول السابق أن الفروق المرتبطة بعناصر نظام الرقابة الداخلية الخمسة جميعها في صالح المراقبين الماليين لوزارة المالية ثم المحاسبين الحكوميين ثم مفتشي الجهاز المركزي للمحاسبات ، كما تبين من التحليل أن المراقبين الماليين أكثر وضوحاً فيما يتعلق بعدم توافر العناصر الجيدة للإطار المتكامل لنظام الرقابة الداخلية في الجهاز الإداري الحكومي الحالي، وبالتالي تؤكد النتائج على انخفاض كفاءة أداء نظام الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية المصرية في جميع عناصره الخمسة ويؤكد ذلك جميع فئات العينة إلا أن رؤية المراقبين الماليين كانت أوضح من الفئات الأخرى ثم يليها المحاسبين الحكوميين ثم مفتشي الجهاز المركزي للمحاسبات .

لذلك نقبل الفرض البديل "توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مفردات العينة حول توافر عناصر نظام الرقابة الداخلية الجيدة في الوحدات الحكومية المصرية".

وبالتالي يتم التأكيد على انخفاض كفاءة نظام الرقابة الداخلي الحالي والوحدات الحكومية والذي يعد من أسباب إنتشار مظاهر الفساد الحكومي .

وللإستمرار في إختبارات فروض البحث المتبقية كان لابد من إستطلاع آراء فئات العينة وتحديد الإختلاف بينها حول العناصر المتبقية من قائمة الإستبيان للمساعدة في إختبار الفروض بشكل سليم وتحليل النتائج وتفسيرها في ضوء إستجابة وآراء كل فئة من فئات الدراسة ، وتم ذلك عن طريق إستخدام اختبار كروسكال واليز *Kruskal - Wallis* ( أحد الإختبارات اللامعلمية التي تستخدم لإختبار الفرق بين أكثر من متوسطين)، وهو بديل عن تحليل التباين *ANOVA* وذلك لاختبار عدم وجود فرق بين آراء فئات الدراسة حول أهمية تحديد أهداف نظام الرقابة الداخلية الجيد و مدى إنتشار مظاهر الفساد الحكومي في مصر و أهمية آليات الحوكمة الجيدة في محاربة الفساد الحكومي ويظهر لنا الجدول (6) نتائج تحليل اختبار كروسكال واليز ، والذي يوضح عدم وجود فروق معنوية بين فئات العينة حول أهمية توافر أهداف نظام الرقابة الداخلية الجيدة ، كما تبين وجود فروق معنوية بين آراء أفراد العينة حول كلاً من مدى إنتشار مظاهر الفساد في المجتمع و دور آليات الحوكمة الجيدة في رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلي في مواجهة الفساد الحكومي .

جدول رقم (6) نتائج اختبار كروسكال واليز

العناصر	Chi-Square	P- Value	المعنوية
أهداف نظام الرقابة الداخلية الجيد	72.738	0.075	غير معنوية
مدى إنتشار مظاهر الفساد الحكومي	5.183	0.001	معنوية
دور آليات الحوكمة الجيدة في رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلي في مواجهة الفساد الحكومي	24.507	0.001	معنوية

الفرض الثاني " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إنخفاض كفاءة أداء نظام الرقابة الداخلية و إنتشار مظاهر الفساد الحكومي في مصر .

ولإختبار هذا الفرض تم حساب معاملات ارتباط بيرسون بين كل عنصر من عناصر كفاءة نظام الرقابة الداخلية والتي تعبر عنها المحاور الخمسة الرئيسة لنظام الرقابة الداخلية بعناصرها المختلفة وبعض مظاهر الفساد في القطاع الحكومي، ويوضحها الجدول رقم (7)

جدول (7) : معاملات الارتباط بين كفاءة أداء نظام الرقابة الداخلية ومظاهر الفساد الحكومي في مصر

العنصر	مظاهر الفساد	Sig	العنصر	مظاهر الفساد	Sig
S1	- .295***	.001	S10	- .324***	.000
S2	- .202**	.029	S11	- .22**	.018
S3	- .159*	.089	S13	.052	.578
S5	- .178**	.056	S14	- .221**	.017
S6	- .099	.292	S15	- .36***	.000
S8	- .156*	.094	S16	- .194**	.037
S9	- .218**	.019	S26	.199**	.032
كفاءة نظام الرقابة الداخلية	- .255***			.006	
*** مستوى معنوية 1% ، ** مستوى معنوية 5% ، * مستوى معنوية 10%					

- S<sub>1</sub>: النزاهة الشخصية والمهنية والقيما لأخلاقية لدى الإدارة والعاملين.
- S<sub>2</sub>: الكفاءة والخبرة و التدريب الكافي للعاملين بالجهاز الحكومي.
- S<sub>3</sub>: ممارسة الإدارة العليا لدعم و إشراف وتطوير أداء الرقابة الداخلية.
- S<sub>5</sub>: خطوط عامة وملائمة للإفصاح وعرض المعلومات في الظروف العادية والطارئة
- S<sub>6</sub>: سياسات واضحة للموارد البشرية تتعلق بإجراءات التعيين والتوجيه والتدريب والتعليم والترقيات
- S<sub>8</sub>: الفصل بين المهام الوظيفية المختلفة والمرتبطة بالتفويض والتشغيل والتسجيل والمراجعة
- S<sub>9</sub>: الرقابة على استخدام الاصول والسجلات
- S<sub>10</sub>: توافر عمليات الرقابة والتحقق والمراجعة المالية ومراجعة الإلتزام
- S<sub>11</sub>: وجود مراجعة للعمليات التشغيلية والأنشطة التكنولوجية
- S<sub>13</sub>: وجود أدوات رقابية تعتمد عليها الإدارة في الرقابة على التكنولوجيا المستخدمة لدعم تحقيق أهداف الوحدة الحكومية
- S<sub>14</sub>: قيام الإدارة بإتخاذ الإجراءات التصحيحية لتحقيق أهداف الوحدة الحكومية
- S<sub>15</sub>: وجود متابعة للرقابة الداخلية على العمليات التي يتم تسجيلها
- S<sub>16</sub>: إجراءات الرقابة الداخلية تمنع تسجيل المعاملات المالية غير الحقيقية
- S<sub>26</sub>: تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية بما يؤمن تحقيق الرقابة الداخلية للنتائج المرجوة إستناداً إلى أساليب وإجراءات محددة مسبقاً
- حيث يبين الجدول السابق معنوية معظم معاملات الارتباط بين كفاءة نظام الرقابة الداخلية ومظاهر الفساد المالي في القطاع الحكومي ؛ حيث تبين من خلال التحليل أنه عند إرتفاع كفاءة نظام الرقابة الداخلية تقل مظاهر الفساد المالي في القطاع الحكومي ، لأن معامل إرتباط بيرسون (-0.255) وهي معنوية عند مستوى 0.01 وهي علاقة سالبة بمعنى أن زيادة مستوى كفاءة نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى إنخفاض فرصة ظهور الفساد المالي في القطاع الحكومي" ، وبالتالي يتضح عدم صحة الفرض العدم، وصحة الفرض البديل
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إنخفاض كفاءة أداء نظام الرقابة الداخلية و إنتشار مظاهر الفساد الحكومي "في مصر
- الفرض الثالث لا يؤدي. إستخدام آليات الحوكمة الجيدة إلى زيادة كفاءة نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه في القطاع الحكومي "
- ولاختبار هذا الفرض تم استخدام الإنحدار التدريجي للمتغير التابع "أهداف نظام الرقابة الداخلية" على المتغير المستقل "آليات الحوكمة الجيدة" والمتمثل في مجموعة

المتغيرات  $Z1 - Z14$ ، ويعرض الجدول رقم (8) نتائج تقدير نموذج الانحدار التدريجي للمتغيرات المعنوية مرتبة حسب أهميتها النسبية وذلك بعد إستبعاد المتغيرات غير المعنوية.

يتضح من الجدول معنوية نموذج الإنحدار حيث بلغت قيمة  $F$  المحسوبة (24.484) وقيمة ( $Sig = .000$ )، مما يدل على معنوية النموذج عند مستوى معنوية 5%، وبالتالي فإن استخدام آليات الحوكمة الجيدة يؤدي إلى رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافها في القطاع الحكومي.

جدول(8)

نتائج تقدير نموذج الانحدار لتأثير آليات الحوكمة على كفاءة نظام الرقابة الداخلية

المتغيرات	المعاملات	الخطأ	T	B	Sig
Z12	.143	.024	5.858	.533	.000
Z9	.256	.033	12.829	.463	.000
Z6	.069	.016	4.399	.375	.000
Z7	.107	.024	4.544	.287	.000
Z2	.098	.023	4.252	.268	.000
Z11	-.131	.028	-4.702	-.461	.000
Z10	-.148	.26	-5.65	-.361	.000
Z13	-.074	.023	-3.242	-.263	.000
Z1	-.05	.018	-2.769	-.172	.000
F = 24.484		Sig = .000		Adj. R <sup>2</sup> = .648	

Z<sub>1</sub>: قدرة الإدارة العليا على إتخاذ القرار بشأن تطبيق آليات الحوكمة في إدارتها

Z<sub>2</sub>: تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS

Z<sub>3</sub>: وجود تشريع يتناول إستقلالية المراجع الداخلي

- Z<sub>6</sub>: التنسيق بين مفتشي الجهاز المركزي للمحاسبات و إدارة المراجعة الداخلية  
Z<sub>7</sub>: إستخدام إدارة الوحدة الحكومية لمنهج إدارة المخاطر في أداء عملها  
Z<sub>9</sub>: نزاهة الإدارة العليا والعاملين بنظام الرقابة الداخلية  
Z<sub>10</sub>: الشفافية في الإفصاح عن الأداء المالي والمسئولية الإجتماعية للوحدة الحكومية  
Z<sub>11</sub>: الإستخدام الكفء للموارد المتاحة ومراعاة التنمية المستدامة لموارد الدولة  
Z<sub>12</sub>: تقييم كفاءة وفعالية الوحدات الحكومية في تحقيق الأهداف المنوطة بها  
Z<sub>13</sub>: إعادة ترتيب برامج الوحدة الحكومية سنويا بما يتفق مع أولويات المجتمع

يتضح من الجدول أن قيمة معامل التحديد المعدل لعلاقة المتغيرات المستقلة مجتمعة بالمتغير التابع (0.648) وهذا يعني أن هذه المتغيرات تفسر حوالي 65% من التباين، وأن 35% يرجع لعوامل أخرى لم يذكرها النموذج ، وبالتالي يتضح عدم صحة فرض العدم وصحة الفرض البديل

" يؤدي إستخدام آليات الحوكمة الجيدة إلى زيادة كفاءة نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه في القطاع الحكومي "

الفرض الرابع: "لا يؤدي إستخدام آليات الحوكمة الجيدة في مصر إلى الحد من مظاهر الفساد الحكومي بها "

ولاختبار هذا الفرض تم استخدام الانحدار التدريجي للمتغير التابع "مظاهر الفساد بالوحدات الحكومية" على المتغير المستقل "آليات الحوكمة الجيدة " والمتمثل في مجموعة الآليات المقترحة، ويعرض الجدول رقم (9) نتائج تقدير نموذج الإنحدار التدريجي للمتغيرات المعنوية مرتبة حسب أهميتها النسبية وذلك بعد إستبعاد المتغيرات غير المعنوية. ويتضح من الجدول معنوية نموذج الإنحدار حيث بلغت قيمة  $F$  المحسوبة (18.764) وقيمة ( $Sig$ ) (0.000)، مما يدل على معنوية النموذج عند مستوى معنوية 5%.

جدول (9)

نتائج تقدير نموذج الانحدار لتأثير آليات الحوكمة على مظاهر الفساد بالوحدات الحكومية

المتغيرات المستقلة	المعاملات	الخطأ المعياري	t	$\beta$	Sig
Z4	.442	.062	7.072	.513	.000
Z2	-.326	.052	-8.03	-.475	.002
Z12	-.282	.062	-4.549	-.461	.000
Z5	-.260	.070	-3.711	-.322	.000
Z6	-.134	.044	-3.070	-.319	.003
Z7	-.101	.041	-.653	-.293	.003
Z11	.176	.073	2.420	.273	.017
Z3	.221	.071	3.114	.252	.002
Z10	.162	.079	2.047	.173	.043
F = 18.764		Sig = .000		Adj. R <sup>2</sup> = .63	

Z2: تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS

Z4: تبعية المراجعة الداخلية للإدارة العليا بالوحدة الحكومية

Z6: التنسيق بين مفتشي الجهاز المركزي للمحاسبات و إدارة المراجعة الداخلية

Z5: قيام ادارة المراجعة الداخلية برفع تقاريرها للإدارة العليا أو المسؤولين عن الحوكمة بالوحدة الحكومية

Z7: استخدام إدارة الوحدة الحكومية لمنهج إدارة المخاطر في أداء عملها

Z10: الشفافية في الإفصاح عن الأداء المالي والمسئولية الإجتماعية للوحدة الحكومية

Z12: الشفافية في الإفصاح عن الأداء المالي والمسئولية الإجتماعية للوحدة الحكومية

Z3: وجود تشريع يتناول إستقلالية المراجع الداخلي

Z11: الإستخدام الكفاء للموارد المتاحة ومراعاة التنمية المستدامة لموارد الدولة

بالنظر إلى معاملات المتغيرات المستقلة، نلاحظ أن الآليات التي تقلص مظاهر الفساد بالوحدات الحكومية وعددها تسعة آليات إرتبطت بشكل مباشر الشفافية والمراجعة الداخلية و الإستخدام الكفاء للموارد و إستخدام إدارة المخاطر، في حين أن باقي الآليات لا تؤثر في إنتشار مظاهر الفساد وقد يرجع ذلك لعدم استخدامها من قبل الجهاز الحكومي بالأسلوب الذي يحد من مظاهر الفساد بالإضافة إلى عدم إدراك أفراد العينة لمفهوم و كيفية وأهمية تطبيق لجنة المراجعة في القطاع الحكومي .

يتضح من الجدول أيضا أن قيمة معامل التحديد المعدل لعلاقة المتغيرات المستقلة مجتمعة بالمتغير التابع 63. وهذا يعني أن هذه المتغيرات تفسر 63% من التباين، وأن 37% يرجع لعوامل أخرى لم يذكرها النموذج.

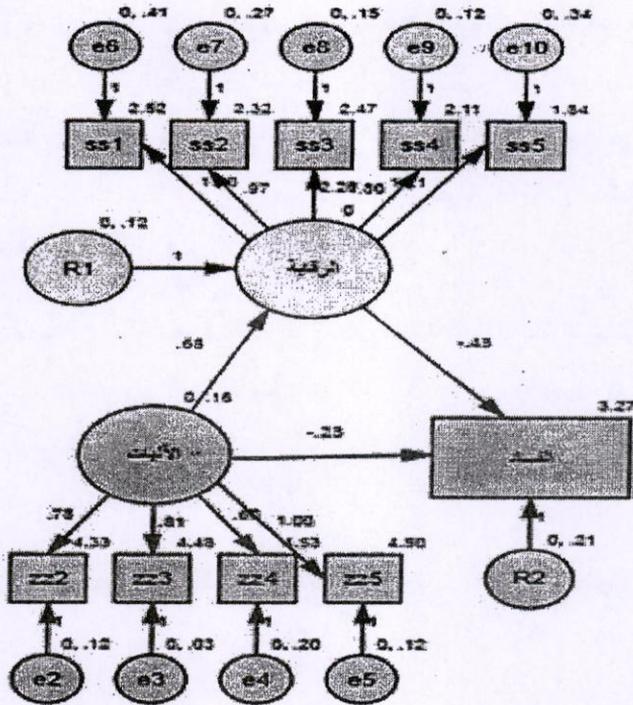
مما سبق يتضح عدم صحة فرض العدم وصحة الفرض البديل

"يؤدى إستخدام آليات الحوكمة الجيدة في مصر إلى الحد من مظاهر الفساد الحكومي بها"

#### الفرض الخامس

" لا يوجد زيادة في التأثير المعنوي لآليات الحوكمة الجيدة على إنتشار مظاهر الفساد مع توسط كفاءة نظام الرقابة الداخلية في الجهاز الحكومي المصري"

ولاختبار هذا الفرض تم تلخيص البيانات في الشكل التالي باستخدام تحليل المسار *Path Analysis*، حيث يبين الشكل التالي النموذج الهيكلي للدراسة باستخدام برنامج (AMOS v22) والذي يتكون من ثلاث متغيرات رئيسة هي المتغير المستقل (آليات الحوكمة)، المتغير الوسيط (نظام الرقابة الداخلية )، والمتغير التابع (مظاهر الفساد)، ويلاحظ من خلال الأسهم ذات الاتجاه الواحد والتي تبين علاقة التأثير بين المتغيرات أن العلاقة المباشرة بين آليات الحوكمة الجيدة ومظاهر الفساد (-0.23) أقل من علاقة التأثير غير المباشرة بينهما والنتيجة عن حاصل ضرب معاملات إحدار (0.68 × -0.43) والتي بلغت (-0.292) وذلك في حالة دخول متغير نظام الرقابة كمتغير وسيط في العلاقة بين آليات الحوكمة ومظاهر الفساد.



شكل (1) تحليل المسار للمتغيرات

فضلا عن ذلك ووفقا لمؤشرات المطابقة فإن النموذج الهيكلي الحالي يتميز بوجود مطابقة جيدة حيث بلغت قيمة  $Chi-Square(138,79)$  وقيمة  $Sig=.000$ ، وذلك بعد ازالة المتغير  $ZZ1$  لعدم معنويته والذي يضم آليات (الإدارة العليا قادرة على إتخاذ القرار بشأن تطبيق آليات الحوكمة في إدارتها ونزاهة الإدارة العليا والعاملين بنظام الرقابة الداخلية)، وهذا يشير إلى أن كفاءة نظام الرقابة الداخلية كمتغير وسيط قد حسن العلاقة بين آليات الحوكمة ومظاهر الفساد، وبالتالي يمكن القول بأن آليات الحوكمة تحد من مظاهر الفساد من خلال زيادة كفاءة نظام الرقابة الداخلية.

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض بعدم زيادة في التأثير المعنوي لآليات الحوكمة على مظاهر الفساد عند توسيط نظام الرقابة، وصحة الفرض البديل " يوجد زيادة في التأثير المعنوي لآليات الحوكمة الجيدة على إنتشار مظاهر الفساد مع توسيط كفاءة نظام الرقابة الداخلية في الجهاز الحكومي المصري "

### القسم الرابع : تفسير نتائج البحث وتوصياته

قام الباحث بدراسة تأثير إستخدام قواعد الحوكمة الجيدة على رفع مستوى كفاءة نظام الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي المصري للحد من إنتشار مظاهر الفساد ، وحاول بيان دور قواعد الحوكمة الجيدة بآلياتها المختلفة في تحقيق الهدف من ذلك عن طريق طرح تلك الآليات وبيان تأثيرها على نظم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية من خلال عينة مكونة من 116 مستقصي من ثلاث فئات هي المراقبين الماليين لوزارة المالية ومفتشي الجهاز المركزي للمحاسبات و المحاسبين الحكوميين وتوصل الباحث إلى النتائج التالية :

1- تم رفض الفرض الأول من فروض البحث وقبول الفرض البديل الذي يؤكد على وجود قصور في كفاءة أداء نظام الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية المصرية بعناصرها الخمسة وعدم توافرها ، حيث تبين ان متوسط عناصر نظام الرقابة الداخلية جميعها أقل من (3) ولا يعني ذلك أن هذه العناصر كلها بالكامل غير متوفرة ، حيث تبين من مواجهة متوسطات الممارسات السبعة وعشرون والمكونة لعناصر الإطار الخمسة وجود بعضها تقع في مرتبة ( دائماً ) بمعنى أن هناك إجماع بين أفراد العينة على وجود وتباعد هذه الممارسات في الوحدات الحكومية بنظامها الحالي و يوضحها الجدول التالي :

جدول ( 10 ) العناصر الموجودة حالياً بنظام الرقابة الداخلي الحكومي المصري

المتغير	المتوسط
S9 : الرقابة على إستخدام الاصول والسجلات	4.67
S10: توافر عمليات الرقابة والتحقق والمراجعة المالية ومراجعة الإلتزام	4.5
S15: وجود متابعة للرقابة الداخلية على العمليات التي يتم تسجيلها	4.89
S27 : توصيل تقارير تقييم الإدارة العليا لنظام الرقابة الداخلية وعناصر الخلل في الوقت المناسب للجهات المسؤولة لإتخاذ الإجراءات التصحيحية	4.25

ويلاحظ بأن هذه الممارسات ترتبط ارتباط وثيق بمراجعة الإلتزام بالقوانين وتحقيق الأهداف التقليدية لنظام الرقابة الداخلية ، في حين أن تقييم المخاطر كان أضعف عناصر

نظام الرقابة الداخلية بعد المتابعة وهو ما يؤثر على عدم قيام الوحدات الحكومية بشكل كامل بتقييم المخاطر التي تواجهها وتعوقها عن تحقيق أهدافها بالإضافة إلى المتابعة في تقييم أداء تلك النظم ، وبالتالي لم يأخذ نظام المحاسبة الحكومية في مصر بعناصر الإطار المتكامل للرقابة الداخلية الذي يحقق الاهداف المطلوب منها وكفى فقط بعناصر مراجعة الإلتزام بالتشريعات والقوانين .

2- لقد تبين أن المراقبين الماليين بوزارة المالية هم اكثر تحديداً لإتجاهاتهم نحو عناصر نظام الرقابة الداخلية وكفاءة أدائه من مفتشي الجهاز المركزي للمحاسبات والمحاسبين الحكوميين وفقاً لإختبار *Bonferrony* للمقارنات البعدية ، ويفسر الباحث ذلك بأن مراقبي وزارة المالية هم الاكثر إعتدالاً من مفتشي الجهاز المركزي و المحاسبين الحكوميين ، لأن كلا منهما على طرفي نقيض من الآخر ، حيث تتركز وجهة نظر مفتشي الجهاز المركزي على إعتبار الإدارات الحكومية دائماً متهمه بالتلاعب ويقوم المفتشون بدور الشرطي الذي يبحث عن اللص ويتربص به ، في حين ينظر المحاسبين الحكوميين إلى المفتشين على أن هدفهم التربص بهم وليس مساعدتهم ، ويقع مراقبي وزارة المالية في المنطقة الوسط نتيجة لتواجدهم المستمر مع الطرفين ، فعلى الرغم من أن الجميع يؤكد على ضعف كفاءة أداء نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية إلا أن مفتشي الجهاز المركزي يرجعون ذلك لأسباب ترتبط بإدارة الوحدات الحكومية ، في حين ان المحاسبين الحكوميين يرجعوا هذا الضعف إلى القواعد والقوانين المنظمة التي تحتاج إلى تطوير ، ويؤكد المراقبين بوزارة المالية على كلا السببين لذلك كانوا اكثر وضوحاً .

3- لقد تبين وجود علاقة جوهريّة بين إنخفاض كفاءة نظام الرقابة الداخلية ولنتشار مظاهر الفساد من خلال إختبار الفرض الثاني عن طريق معامل إرتباط بيرسون ، وهو ما يتفق مع نتائج دراسات ( *Neu, et al., 2013* ، *Sargiacomo, et al., 2015* ) حيث تبين وجود علاقة عكسية بين المتغيران من خلال التأثير المعنوي لأربعة عشر متغيراً من عناصر نظام الرقابة الداخلية على إنتشار مظاهر الفساد الحكومي ، ويوضحها الجدول رقم (7) ولقد ظهر أكبر تأثير في ستة متغيرات من عناصر الأنشطة الرقابية ويليها تأثير خمسة متغيرات من عناصر البيئة الرقابية ، كما يوجد تأثير عنصرين من عناصر المعلومات والإتصالات وعنصر واحد من المتابعة ، في حين لا يوجد اي تأثير لعناصر تقييم المخاطر

على إنتشار مظاهر الفساد ، ويرى الباحث أن وجهة نظر العينة قد تركزت حول العناصر التقليدية المكونة لنظام الرقابة الداخلي وهما الانشطة الرقابية والبيئة الرقابية ولم يكن لديهم أي إدراك لعملية تقييم المخاطر ، ويرجع الباحث ذلك إلى أن معظم أفراد العينة ليست لديها أي تطلعات علمية أو مهنية مستقبلية بالتعرف على نظم الرقابة الداخلية الحديثة ويظهر ذلك من خلال مستوى التأهيل المهني والعلمي للعينة ، على الرغم من أن هناك تأثير لكفاءة أداء وتوافر عناصر نظام الرقابة الداخلية بشكل كامل على إنتشار مظاهر الفساد الحكومي .

4- تبين وجود علاقة جوهرية بين إستخدام آليات الحوكمة الجيدة ورفع مستوى كفاءة أداء نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية من خلال إختبار الفرض الثالث عن طريق إستخدام الإنحدار التدريجي وهو ما يتفق مع نتائج (Ferraz, and Finan , 2011) و (NJANIKE, et al., 2011) ، وحصر نموذج الإنحدار عدد الآليات المؤثرة في عشرة آليات مقترحة تفسر نحو 65% من هذه العلاقة ، كما يوضحها الجدول (8) ، و تبين عدم تأثير أربعة آليات ، وكانت الآليات المؤثرة هي ثلاثة من الآليات الخاصة بالإدارة العليا ، وتقييم الأداء والتشريعات ، في حين أن الآليات الثلاثة غير المؤثرة منها إثنان يتعلقان بالمراجعة الداخلية والثالث بالشفافية ، ونتيجة لذلك يرى الباحث :

- زيادة أهمية تقييم أداء الوحدات الحكومية والإفصاح عنها بشكل سليم لزيادة مستوى كفاءة أداء نظام الرقابة الداخلية ، مع ضرورة إبتكار أدوات جديدة لتقييم أداء الوحدات الحكومية لعجز المقاييس التقليدية على القيام بدورها في إستغلال الموارد العامة المتاحة والعمل على إستخدام منهج إدارة المخاطر في ذلك .

- وجود تأثير قوى لقدرة الإدارة العليا على إتخاذ القرار ونزاهتها على كفاءة نظام الرقابة الداخلية .

- عدم وضوح الرؤية لدى مجتمع الدراسة حول مفهوم المراجعة الداخلية ودورها في الوحدات الحكومية نتيجة لوجود تأثير لبعض المتغيرات الخاصة بالمراجعة الداخلية على كفاءة نظام الرقابة الداخلية و عدم وجود تأثير للبعض الآخر ، مما يعكس عدم إدراك العينة للتطورات التي حدثت في إختصاصات المراجعة الداخلية وعلاقتها بالاطراف الاخرى والتي قدمها معهد المراجعين الداخليين الأمريكي IIA في معايير السمات والاداء

- عدم وضوح تأثير لإقتراح إستخدام لجان المراجعة في الوحدات الحكومية لتدعيم قدرة الإدارة على رفع مستوى كفاءة نظام الرقابة الداخلية ، ويرجع ذلك في رأي الباحث إلي إنخفاض إدراك العينة لمفهوم وأهداف ولمكانية تطبيق هذه الفكرة في القطاع الحكومي وذلك نابع من إنخفاض مستوى العلمي والعملية والمهني لأفراد العينة ، كما يرى الباحث إمكانية تغيير النتيجة في حالة تغيير مواصفات وحجم العينة ، وهو ما يعد مقترح بحثي جديد .

5- وجود علاقة بين إستخدام آليات الحوكمة الجيدة في الجهاز الحكومي المصري و إنخفاض مظاهر الفساد الحكومي بها من خلال إختبار الفرض الرابع عن طريق إستخدام تحليل الإنحدار التدريجي ، وحصر نموذج الإنحدار مجموعة الآليات المؤثرة في إنتشار مظاهر الفساد في تسعة آليات مقترحة تفسر نحو 63% من هذه العلاقة كما يوضحها الجدول رقم (9) ، و تبين عدم تأثير خمسة آليات أخرى ، ونتيجة لذلك يرى الباحث :

- أن أهمية الآليات المؤثرة ترتبط بالمراجعة الداخلية خصوصاً فيما يتعلق بإستقلال المراجع الداخلي و علاقته بالإدارة العليا و مفتشي الجهاز المركزي .

- زيادة الأهمية الجوهرية للآليات المرتبطة بتقييم الأداء خصوصاً ما يتعلق بالإستخدام الكفاء للموارد المتاحة و تطوير مقاييس الكفاءة والفعالية للوحدات الحكومية في الحد من إنتشار مظاهر الفساد الحكومي و إستخدام منهج إدارة المخاطر في أداء عملها .

- أهمية الشفافية والإفصاح عن الأداء المالي للوحدات الحكومية ومسئولياتها الإجتماعية يؤثر على الحد من إنتشار مظاهر الفساد الحكومي .

- لم يظهر أي تأثير معنوي لباقي آليات الحوكمة على الحد من إنتشار مظاهر الفساد الحكومي ولم تظهر النتائج السبب الحقيقي وراء عدم تأثير تلك الآليات ، إلا أن الباحث يرجعها إلى إنخفاض مستوى الخبرة ومستوى التأهيل المهني والعلمي للعينة .

6- حاول الباحث تقييم العلاقة ما بين إستخدام آليات الحوكمة الجيدة ولنتشار مظاهر الفساد الحكومي في حالة دخول متغير كفاءة نظام الرقابة الداخلية كمتغير وسيط بشكل غير مباشر ووضع تصور لشبكة العلاقات ما بين المتغيرات الثلاثة مع دراسة العلاقة بينهم في آن واحد من خلال إستخدام تحليل المسار على برنامج

(AMOS v22) والذي أظهر أن ارتفاع مستوى كفاءة نظام الرقابة الداخلية كمتغير وسيط ساعد على رفع مستوى التأثير بين استخدام آليات الحوكمة الجيدة و إنتشار مظاهر الفساد الحكومي ، وبالتالي يظهر إنخفاض تأثير استخدام آليات الحوكمة بشكل منفرد يكون تأثيرها أقل على الحد من إنتشار مظاهر الفساد الحكومي عما إذا تم رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية والذي يؤدي إلى ارتفاع تأثير استخدام تلك الآليات على الحد من إنتشار مظاهر الفساد الحكومي .

7- تبين من خلال استخدام تحليل المسار *Path Analysis* لدراسة تأثير آليات الحوكمة المختلفة على إنتشار مظاهر الفساد الحكومي مع توسط كفاءة نظام الرقابة الداخلية الحكومي عدم وجود تأثير معنوي للمتغيرات الخاصة بقدرة الإدارة العليا على إتخاذ قرار تطبيق الحوكمة ونزاهة العاملين بالرقابة الداخلية على كفاءة نظام الرقابة الداخلية وهو ما يتسق مع نتائج تحليل الإنحدار بالفرض الثالث لهذه المتغيرات ، ويمكن تفسير ذلك بأن مثل تلك القرارات يتم إتخاذها بشكل مركزي في القطاع الحكومي وليس على مستوى إدارة الوحدة أو المصلحة الحكومية وبالتالي هي نتيجة منطقية ، إلا أن عدم تأثير نزاهة الإدارة العليا والعاملين في الرقابة الداخلية على كفاءة أداء النظام ترجع إلى إعتقاد أفراد العينة بعدم كفاية نزاهة الإدارة فقط نتيجة لإنتشار مظاهر الفساد في المستويات الإدارية الدنيا وهو ما يؤثر على كفاءة نظام الرقابة الداخلية في الحد من إنتشار مظاهر الفساد برغم نزاهة الإدارة العليا والعاملين بهذا النظام .

#### التوصيات :

في ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج يقترح الباحث التوصيات التالية :

1- السعي إلى إعادة صياغة أهداف نظام الرقابة الداخلية لكي تشمل أهداف إدارة المخاطر حتى تتعكس على عناصر نظام الرقابة الداخلية بالقطاع الحكومي المصري .

2- إعادة صياغة إطار نظام الرقابة الداخلي بالجهاز الإداري للدولة وفقا للإصدارات المهنية العالمية ومتطلبات الإنتوساي للحوكمة الجيدة بعناصره الخمسة لزيادة قدرته على الحد من إنتشار مظاهر الفساد الحكومي .

- 3- طرح وابتكار أساليب حديثة في تقييم الأداء للوحدات الحكومية نتيجة لعجز الأساليب التقليدية التي تعتمد على الحساب الختامي للوحدة الحكومية في القيام بالدور الرقابي السليم و الحفاظ على المال العام وتحقيق الأهداف المنوطة بها
- 4- ضرورة إتباع منهج إدارة المخاطر وتقييمها في الوحدات الحكومية .
- 5- السعى إلى تطبيق أسلوب الموازنة الصفرية في إعداد الموازنة العامة للدولة نتيجة لقدرته في رفع كفاءة استخدام الموارد المتاحة من خلال أساليب تقييم الأداء المستخدمة و تقييم البرامج بشكل مستمر والإعتماد على المساءلة والمشاركة ، كما تدعم كفاءة أداء الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية .
- 6- إصدار معايير مراجعة حكومية تتناول نظام الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي و توصيف دور المراجعة الداخلية ورسم علاقاتها في الهيكل التنظيمي بالأطراف الأخرى ( الإدارة العليا - التنفيذية - وزارة المالية - مفتشي الجهاز المركزي )
- 7- ضرورة الإعتماد على كلا من آليات الحوكمة الجيدة الصادرة عن الإنتوساي و الإطار المتكامل لنظام الرقابة الداخلية الصادر عن لجنة رعاية المنظمات COSO عند إجراء التشريعات اللازمة لتطوير نظام المحاسبة الحكومية بشكل عام ونظام الرقابة الداخلية بشكل خاص .
- 8- تدريب وتأهيل العاملين بكلاً من الحسابات الحكومية ومفتشي الجهاز المركزي للمحاسبات والمراقبين بوزارة المالية على الأساليب الحديثة في تصميم وتطوير وتقييم نظم الرقابة الداخلية الحكومية و استخدام بعض آليات الحوكمة الجيدة مثل لجان المراجعة مع إعادة تصميمها بما يلائم أعمال القطاع الحكومي ودراسة أثرها في تطوير أداء المحاسبين والمراجعين والحد من مظاهر الفساد الحكومي .
- 9- التركيز على القيم الأخلاقية والنزاهة الشخصية وإيجاد الحافز العقائدي لدى العاملين لمحاربة الفساد .

### المراجع والمواقع الإلكترونية :

- الدويري، صفوت مصطفى محمد إبراهيم (2005)، "مدخل مقترح لتطوير نظم الرقابة الداخلية للحد من الفساد في الوحدات الادارية الحكومية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ع 4، ص ص 177 - 223.
- النجار، سامر & علي، محمد (2014) "التكاليف المالية للفساد - تحليل تكلفة الفساد في مصر"، دراسة غير منشورة.
- جمعة، أحمد حلمي (2008)، "مدخل مقترح لتطوير الرقابة الحكومية على الأموال العامة لمكافحة الفساد في العالم العربي : الأردن نموذجا. المؤتمر العربي الأول ) التطوير والإصلاح الإداري من أجل رفع كفاءة الأداء المؤسسي ومواجهة الفساد )، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الأردن، ص ص 177 - 260.
- الموقع الإلكتروني للجنة الوطنية التنسيقية لمكافحة الفساد (<http://www.ncccc.gov.eg>)
- الموقع الإلكتروني للنياحة الإدارية في مصر ([www.AP.gov.eg](http://www.AP.gov.eg))
- <http://www.mof.gov.eg/Arabic/Pages/Home.aspx>
- قانون المحاسبة الحكومية 127 لسنة 1981 وتعديلاته
- قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم 144 لسنة 1988 وتعديلاته
- قانون المزايدات والمناقصات 89 لسنة 1998 وتعديلاته
- قانون الموازنة العامة للدولة 89 لسنة 2005 وتعديلاته
- Ashley N. and Newton, A., (2015), " Executive compensation, organizational performance, and governance quality in the absence of owners" , Journal of Corporate Finance 30 , pp: 195-222
- Blume, L. and Voigt, S.,(2011)," Does organizational design of supreme audit institutions matter? A cross-country assessment", European Journal of Political Economy, vol. 27, pp:15-229.
- Chen, G. and Li, S., (2010)," Corruption, income distribution and income gap in China", Economic Science", vol. 2, pp:55-68
- Commonwealth of Australia (2000),"Good governance. Guiding principles for implementation " , available at : [http://www1.aucegypt.edu/src/engendering/Documents/Engendering\\_Macroeconomics/good\\_governance%20guiding%20principales%20for%20implementation.pdf](http://www1.aucegypt.edu/src/engendering/Documents/Engendering_Macroeconomics/good_governance%20guiding%20principales%20for%20implementation.pdf)

- Corell, H. (2003), "The high-level political conference for the purpose of signing the United Nations convention against corruption. Merida, Mexico: United Nations
- Deutsche Bank (2011) "E-procurement", available at: <http://www.dbresearch.de>
- Federal Procurement Report, (2007) available at: <https://www.fpds.gov/>
- Ferraz, C. and Finan, F., (2011), "Electoral accountability and corruption: evidence from the audits of local government", American Economic Review, vol.101 (4), pp:1274-1311
- Fitzgerld, B. and Giroux, G., (2014) "Voluntary formation of audit committees by large municipal governments", Research in Accounting Regulation, vol.26, pp: 67-74
- Jain, A. K. (2001), "Corruption: A review" Journal of Economic Surveys, vol. 15(1), pp:71-121.
- Garcia-Murillo, M., (2013) "Does a government web presence reduce perceptions of corruption?", Information Technology for Development, Vol. 19, No. 2, pp:151-175
- Gong, T., (2010) "Auditing, accountability, and corruption in China: prospects and problems", Journal of Public Administration, vol. 2, pp:69-84
- Gunduz, M. and O'nder, O., (2013) "Corruption and Internal Fraud in the Turkish Construction Industry", Sci Eng Ethics, Vol. 19:505-528
- Hermanson, D.; Smith, J.; and Stephens, N., (2012) "How Effective are Organizations' Internal Controls? Insights into Specific Internal Control Elements", Current Issues in Auditing, Volume 6, Issue 1, pp: A31-A50
- Hoskin, K., (2015), "What about the box?" Some thoughts on the possibility of 'corruption prevention', and of 'the disciplined and ethical subject', Critical Perspectives on Accounting, Volume 28, May : 71-81
- Hu, Z.Y., (2005), "Promoting the state audit system to curb corruption and rent-seeking", Economy & Audit Study, vol. 1, pp:18-22
- INTOSAI (2004). INTOSAI: 50 years (1953-2003)—a special publication of the International Organization of Supreme Audit Institutions, Vienna., available at: <http://www.INTOSAI.org>
- INTOSAI GOV 9160, (2013) "Enhancing Good Governance for Public Assets Guiding Principles for Implementation", may, available at: <http://www.INTOSAI.org>

- INTOSAI GOV 9110 , " Guidance for Reporting on the Effectiveness of Internal Controls: SAI Experiences In Implementing and Evaluating Internal Controls", available online at: <http://www.INTOSAI.org>
- INTOSAI GOV 9120 , " Internal Control: Providing a Foundation for Accountability in Government ", available online at: <http://www.INTOSAI.org>
- INTOSAI ,(2011),"The INTOSAI Strategic Plan 2011–2016 ", available online at: <http://www.intosaijournal.org/strategicplan/strategic.html>
- Johnston M.(2005) " Syndromes of corruption: wealth, power, and democracy", *Cambridge University Press*;
- Johnston,M.,(2015)" Making transparency real? Accounting and popular participation in corruption control"*Critical Perspectives on Accounting* ,Vol. 28, May, pp.: 97–101
- Kwanbo, M.,(2014)," Internal Control System and The Issues of Independence and Confidentiality in Local Governments Auditing : An Examination", available online at:<http://ssrn.com/abstract=1366664>
- Li, C.Y.and Zhuang, D.S.( 2009)," A new look at financial corruption" , *Journal of Public Economics*,vol.12, pp: 34–35.
- Li, J.T., Miao, L.Q., Liang, Y.H.,( 2011)" An empirical study on operating effects of accountability audit" *Auditing Research*, Vol. 3, 24–30
- Liu,J. and Lin,B.,(2012)," Government auditing and corruption control: Evidence from China's provincial panel data", *China Journal of Accounting Research*, Vol. 5 , pp :163–186
- Mundi , L., (2014) " Best Practices in Preventing Fraud and Corruption in a Global Business" available at <http://www.lexmundi.com/bestpracticesseries>
- Neu ,D.; Everett,J.; Rahaman ,A. and Martinez , D., (2013)" Accounting and networks of corruption" , *Accounting, Organizations and Society*, vol. 38 , pp: 505–524
- Neu ,D.& Everett,J.and Rahaman,A., (2015)," Preventing corruption within government procurement: Constructing the disciplined and ethical subject", *Critical Perspectives on Accounting* , Volume 28, May: 49–61
- Nishizaki,R.,Takano,Y. and Takeda,F., (2014)," Information Content of Internal Control Weaknesses :The Evidence from Japan", *The International Journal of Accounting* ,vol. 49 , pp: 1–26

- Njanike , K., Mutengezanwa, M., and Gombarume , F.,(2011)" Internal Controls in Ensuring Good Corporate Governance in Financial Institutions ", *Annals of the University of Petroșani, Economics*, vol. 11(1),pp: 187-196
- Nofianti,L. and Suseno, N.,(2014)," Factors affecting implementation of good government governance(GGG) and their implications towards performance accountability", *Social and Behavioral Sciences* , vol. 164 , pp: 98 – 105
- Nombembe, T., (2013)," Facilitating Action on Independent SAI Reports: Tying Up Loose Ends with Those Charged with Governance",*International Journal of Government Auditing* , July, pp:4-5
- Public Internal Financial Control – PIFC,(2004), "Internal Control Systems in Candidate Countries – Report to Supreme Audit Institutions of central and Eastern European Countries , November , available online at: <http://www.pifc.eu>
- Public Internal Financial Control – PIFC,(2006), " Welcome to the world of PIFC", EUROPEAN COMMISSION, available online at:[http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure\\_pifc\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure_pifc_en.pdf)
- Ramaswamy,M., (2014)," IMPROVING TRANSPARENCY THROUGH E GOVERNANCE", *Issues in Information Systems* , Volume 15( 1), pp. 123-131
- Reinstein , A.; Abdolmohammadi ;, Tate,S. and Miller,C.,(2014)" Auditors' and governmental financial officers' views on expanding theSarbanes–Oxley Act provisions to state and local governments", *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, Vol. 30 , 75–80
- Rich, K. and Zhang ,J., (2014)," Does Audit Committee Monitoring Matter in the Government Sector? Evidence from Municipal Internal Control Quality", available at: <http://ssrn.com/abstract=2388292>
- Saito, Y. and McIntosh, C.S.,(2010),"The economic value of auditing and its effectiveness in public school operations", *Contemporary Accounting Research* vol. 27 (2),pp: 639–667.
- Sargiacomo,M. , Ianni,L. D'Andreamatteo,A. and Servalli,S.(2015) Accounting and the fight against corruption in Italian government procurement: A longitudinal critical analysis (1992–2014)" *Critical Perspectives on Accounting* , Volume 28, May : 89–96

- Schelker, M. and Eichenberger, R., (2010), " Auditors and fiscal policy: empirical evidence on a little big institution", **Journal of Comparative Economics**, vol. 38, pp:357-380.
- Sikka , P. and Lehman, G., (2015), " The supply-side of corruption and limits to preventing corruption within government procurement and constructing ethical subjects" **Critical Perspectives on Accounting**, Volume 28, May: pp: 62-70
- The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA) and the International Federation of Accountants (IFAC). (2013) " Good Governance in the Public Sector— Consultation Draft for an International Framework", September, available at: <http://www.cipfa.org/>
- The Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission (COSO), (2013), " Internal Control – Integrated Framework" , May, available at: <http://www.coco.com>
- The National Assembly of the Republic of Serbia (NARS) adopted at the 7<sup>th</sup> extraordinary session in (2013), held on 1 July 2013, "The National Anti-Corruption Strategy in The Republic of Serbia for The Period 2013-2018" , available at : <http://www.mpravde.gov.rs/.../THE%20NATIONAL%20ANT>
- The world bank , (2000), " reducing corruption : lessons from Venezuela , PREM, No 39 , May , available at: <http://www.worldbank.org/>
- The World Bank (2015) .<http://web.worldbank.org>
- Transparency International (2009a). "Strengthening corporate governance to combat corruption", , available at: <http://www.transparency.org>
- Transparency International (2009b) "OECD Anti-Bribery Convention: Progress report" [http://www.transparency.org/news\\_room/in\\_focus/2009/oecd\\_pr\\_2009](http://www.transparency.org/news_room/in_focus/2009/oecd_pr_2009)
- Transparency International, (2004) " Tools to Support Transparency in Local Governance " [http://www.archive.transparency.org/tools/e\\_toolkit](http://www.archive.transparency.org/tools/e_toolkit)
- Transparency International, (2013) "Corruption Perceptions Index : Corruption around The World in 2013", available at: <http://www.transparency.org /CPI2013/PRESS#EN>
- Transparency International, (TIO) (2015), " Local Governance Integrity Principles and Standards" available at: <http://www.transparency.org>

- United Nations & World Bank (2007)" Stolen asset recovery: Challenges, opportunity and action plan" Washington: World Bank., available at: <http://www.worldbank.org/>
- United States Attorney, District of New Jersey (2010)" Scheme to defraud government on reconstruction contracts leads to criminal charges and civil penalties for Louis Berger Group" available at: [http://www.usaid.gov/oig/press/pressrelease\\_110510\\_DOJ\\_LBG\\_Penalties.pdf](http://www.usaid.gov/oig/press/pressrelease_110510_DOJ_LBG_Penalties.pdf)
- United States Embassy Cables (2010)" US embassy cables: Italian MP named as Belusconi's bagman by US", The Guardian. available at: <http://www.guardian.co.uk/world/us-embassy-cables-documents/231600>
- University of Technology(2003) , Sydney-Center for Corporate Governance " , [www.business-uts.au/management/research/ccg/corporate-governance](http://www.business-uts.au/management/research/ccg/corporate-governance).
- Wu, J.P. and Yao, L.F.(2008)." Corruption and the departure in the composition of public expenditure", *China Soft Science* vol. 5, pp:8-14
- Zhou, L.A. and Tao, J., (2009), " Government size, market development and corruption", *Economic Research Journal* , vol.1,pp: 58-69
- Zhao, J.S., (2005)," An analytical framework for government audit quality characteristics in China", *Auditing Research* , vol.4, pp:65-68