

دراسة تحليلية لتطوير دور المراجعة في الحد
من ممارسات الفساد المالي وتحسين أداء الوحدات الاقتصادية
في بيئة الأعمال المصرية

إعداد

الأستاذ الدكتور

نجوى محمود أحمد أبو جبل

أستاذ المراجعة بكلية التجارة - جامعة طنطا

ملخص البحث

يرمى البحث الحالي إلى تطوير دور المراجعة في الحد من ممارسات الفساد المالي وتحسين أداء الوحدات الاقتصادية في بيئة الأعمال المصرية. ولقد تم تقديم إطار نظري يتناول عرض وتحليل مسئولية المراجعين عن معالجة الفساد في الأدبيات السابقة، مفهوم الفساد من منظور مهني وأليات محاربتة، دور معايير المراجعة الأمريكية والدولية في معالجة الفساد، اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، وتنفيذ الاتفاقية وألية المراقبة، الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد ودور المراجعة في تنفيذها، دور المراجعة في مكافحة وكشف الفساد، أثر متطلبات دليل منظمات الإنتوساي INTOSAI على أداء المراجعة الداخلية، دور الحوكمة الجيدة في مكافحة الفساد المالي والإداري، والإطار المهني لمدخل المراجعة الاستقصائية القضائية ودورها في مكافحة جرائم الفساد المالي بمنظمات الأعمال.

تم التوصل إلى أن الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد لم تشر على نحو مباشر الى مسئوليات المراجعين الخارجيين فيما يتعلق بالفساد. واستبعدت المراجعة ولم تهتم بدورها ولكنها ركزت على دور الهيئات والأجهزة الرقابية المختصة بمكافحة الفساد والتنسيق فيما بينها في مكافحة الفساد بتعزيز قيم النزاهة والشفافية ضماناً لحسن أداء الوظيفة العامة والحفاظ على المال العام. ووضع ومتابعة تنفيذ الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد بالمشاركة مع غيرها من الهيئات والأجهزة المعنية. فقد ركزت الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد على دور الجهاز المركزي للمحاسبات فقط. وفي الواقع قد لا يباشر الجهاز المركزي للمحاسبات اختصاصاته مثل الرقابة على الأداء والرقابة القانونية. كما أن المراجعون الخارجيون في الواقع لا يفضلوا أن يتحملوا أى مسئولية عن مكافحة الفساد ويتغاضون عن مسئولياتهم عن اكتشاف الفساد الذي يمكن أن يكون له أثر على القوائم المالية، حيث أن ذلك لم يتم تطلبه بشكل صريح عن طريق معايير المراجعة. المراجعة ليست سوى ألية واحدة من أليات مواجهة الفساد والذي يستلزم مجموعة من اللوائح ضد الممارسات الفاسدة، والضوابط الرقابية الداخلية والعقوبات والحوافز، وحماية المبلغين عن المخالفات، وتفعيل منظومة الرقابة على الشركات المساهمة وتطوير معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية. وفي ضوء نتائج الدراسة تم تقديم مجموعة من التوصيات.

الكلمات المفتاحية:

الإستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد- الفساد المالي والإداري- الاتفاقية العربية لمكافحة الفساد- دور المراجعة في اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد- إستقلال مراقب الحسابات- المراجعة الاستقصائية القضائية- نظام الرقابة الداخلية- المراجعة الداخلية- المنظمة الدولية العليا لأجهزة الرقابة والمراجعة.

١- المقدمة:

الفساد مصطلح لغوي ذو معانى كثيرة، ولكنه ينطوي عموماً على اساءة استخدام Misusing أحد المكاتب لتحقيق مكاسب خاصة أو نتيجة غير رسمية. فالفساد ينطوي على منفعة نقدية وغير نقدية. (لطفى، ٢٠١٩، ص ٣٤٠) يعد الفساد المالى والادارى من أخطر المشكلات التى تعانى منها مؤسسات الدولة بصفة عامة، والشركات المملوكة بصفة خاصة. ويترتب عليه تحمل الشركات تكاليف اضافية تنعكس على أسعار السلع التى تنتجها أو الخدمات التى تقدمها، مما يضعف قدرتها على التنافس والبقاء وبالتالي تآكل رأس المال. وتشير تقديرات المنتدى الاقتصادى العالمى إلى أن تكلفة الفساد تبلغ ٢,٦ تريليون دولار، أى ما يساوى أكثر من ٥% من الناتج المحلى الاجمالى العالمى، مما يزيد من تكلفة ممارسة الأعمال التجارية بنسبة تصل الى ١٠% (Thomson,2017).

وإيماناً من الدول والمنظمات الدولية بخطورة الفساد وأثاره المدمرة على إمكانيات الدول والمجتمعات والشعوب، فقد سعت الأمم المتحدة إلى وضع اتفاقية دولية لمكافحة الفساد بغرض تنسيق الجهود الدولية لمكافحة من خلال تعزيز النظم الوطنية لتكون انطلاقه لجميع الدول وأفراد المجتمع الدولي للسعى نحو محاصرته ومكافحته، وقد انضم لهذه الاتفاقية العديد من الدول ومن بينها مصر. ولذلك أصبح مكافحة الفساد كظاهرة عالمية من أهم القضايا المثارة حالياً للأسباب التالية:

- ١- حاجة الدول النامية والمتقدمة على حد سواء إلى التنمية الاقتصادية المستدامة.
- ٢- ارتفاع مستوى الفساد يجعل السياسات العامة عديمة الجدوى وبالتالي تحويل الاستثمار والأنشطة الاقتصادية بعيداً عن المسارات الإنتاجية لتتجه نحو أنشطة سرية تدر عائدات مالية مرتفعة.
- ٣- إن أغلب الحكومات التي وضعت القوانين ستطلب من المنظمات المختلفة وضع برامج لمتابعة الالتزام بهذه القوانين واختبار مدى مكافحة الفساد وخصوصاً المنظمات الحكومية. ومما لا شك فيه أن الأسباب السابقة سوف تلقي بظلالها على مهنة المحاسبة من خلال ضرورة تطوير الأنظمة الرقابية (بيئة الرقابة) والمحاسبية، فضلاً عن تطوير المهام والمسؤوليات للمحاسبين والمراجعين الداخليين والخارجيين والحكوميين لبذل العناية المهنية لمنع واكتشاف وتصحيح عمليات الفساد لتحقيق التنمية الاقتصادية المستدامة (محمد، وحسان، ٢٠١٣).

٢- طبيعة المشكلة:

تعد قضية مكافحة الفساد القضية الرئيسية بالنسبة لجميع دول العالم سواء كانت دول متقدمة أو نامية. فالفساد بأشكاله المختلفة ظاهرة منتشرة في جميع الدول ولكن بدرجات متفاوتة من حيث مدى خطورته على النظم الإدارية والاجتماعية والاقتصادية والسياسية القائمة. ولذلك يعتبر محاربة الفساد من القضايا الأكثر أهمية الآن. وحيث أن الفساد يعتبر ظاهرة متعددة الأبعاد ويحدث نتيجة لعوامل عديدة، من ثم فإن الحل لا يمكن أن يكون بسيطاً ويجب أن تستمر محاربته على كثير من الجبهات. (دليل القطاع الخاص لتطبيق الشفافية، ٢٠٠٩)

وقد أصدرت منظمة الشفافية الدولية (Transparency International,2012) تقريرها السابع عشر حول مؤشرات مدركات الفساد لعام ٢٠١٢، والذي أشار بأن مستويات الفساد وسوء استخدام السلطة والتعاملات السرية مازالت مرتفعة للغاية في الكثير من الدول التي شهدت تحركات شعبية ثورية كما في مصر وتونس واليمن والبحرين، حيث حصلت ٨١% من الدول العربية على درجة أقل من ٥٠% على المؤشر.

يشير (Hong, Yin1 and Ruonan,2019) الى أن الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي في التأكيد على ثقة المعلومات بالتقارير المالية تعرض للعديد من التهديدات والانتقادات باعتباره أكثر الأطراف المرتبطة بالقوائم المالية تعرضاً للمسؤولية القانونية والمهنية في حال استخدام أصحاب المصلحة لمعلومات محاسبية مضللة عند اتخاذ القرارات الاقتصادية، حيث كانت الفضائح المحاسبية والانهيارات المالية التي حدثت في الأسواق المالية خلال السنوات الأخيرة والتي عكست انعدام الشفافية والتلاعب بالمعلومات بالتقارير المالية المنشورة وانخفاض درجة التحفظ المحاسبي لها الأثر البارز في فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية، وعلى الرغم من ذلك كانت تلك السلبيات هي صاحبة الدور الهام في إبراز بعض الجوانب الإيجابية غير المتوقعة والتي تمثلت في زيادة الوعي بأهمية دور جودة المراجعة الخارجية ومحدداتها في تقييم أداء الأسواق المالية.

يتضح مما سبق أن، القضية البحثية التي تتصدى لها هذه الدراسة تتمثل في التساؤل التالي، ما هو التصور عن طبيعة الدور الذي يمكن أن تقوم به المراجعة في الحد من ممارسات الفساد المالي وتحسين أداء الوحدات الاقتصادية في بيئة الأعمال المصرية؟

٣- هدف البحث:

يهدف البحث الحالي الى استعراض وتحليل دور المراجعة في الحد من ممارسات الفساد المالي وتحسين أداء الوحدات الاقتصادية في بيئة الأعمال المصرية ، من خلال التركيز على فحص مسؤولية المراجعين عن معالجة الفساد في الأدبيات السابقة. بالإضافة الى دور معايير المراجعة الأمريكية والدولية في معالجة الفساد، ودور المراجعة في اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، دور المراجعة في مكافحة وكشف الفساد، أثر متطلبات دليل منظمات الإنتوساي INTOSAI على أداء المراجعة الداخلية ، و دور الحوكمة الجيدة في مكافحة الفساد المالي والإداري، و دور المراجعة الاستقصائية القضائية في مكافحة جرائم الفساد المالي بمنظمات الأعمال.

٤ - أهمية ودوافع البحث:

تتبع أهمية ودوافع البحث من جانبين الأكاديمي والعملية، فعلى الجانب الأكاديمي هناك ندرة في الدراسات الأكاديمية والتطبيقية- في حدود علم الباحثة- التي أجريت في هذا المجال في الدول العربية. كما يستمد البحث أهميته العملية من خلال أهمية الدور الذي تلعبه المراجعة في مكافحة ظاهرة الفساد، ومحاولة تطوير منهجية البحوث في هذا المجال لتعزيز الثقة بالتقارير المالية المنشورة، ولفت انتباه

أصحاب المصالح خاصة هيئة الرقابة المالية والمستثمرين بالأسهم نحو تحديد دور المراجعة فى مكافحة ظاهرة الفساد. كما يعتبر البحث خطوة للمشاركة فى تفعيل دور المراجعة فى مصر لمواجهة الظفرة التى حدثت فى ممارسات الفساد.

٥- منهج البحث:

تحاول الباحثة فى هذه الدراسة استعراض وتحليل دور المراجعة فى الحد من ممارسات الفساد المالى وتحسين أداء الوحدات الاقتصادية فى بيئة الأعمال المصرية. وفى سبيل ذلك إعتمدت الباحثة على المنهج الوصفى التحليلى حيث يستخدم فى استقراء الواقع وملاحظة الوضع القائم فعلاً وتحليله وبيان أوجه القصور فيه، وذلك من خلال الدراسة التحليلية للأبحاث ذات الصلة واصدارات الهيئات المهنية والتنظيمية للمحاسبة والمراجعة لصياغة الاطار النظرى للدراسة. من خلال التركيز على فحص مسئولية المراجعين عن معالجة الفساد فى الأدبيات السابقة. بالاضافة الى دور معايير المراجعة الأمريكية والدولية فى معالجة الفساد، ودور المراجعة فى تنفيذ اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، دور المراجعة فى مكافحة وكشف الفساد، و دور الحوكمة الجيدة فى مكافحة الفساد المالى والإدارى، و دور المراجعة الاستقصائية القضائية فى مكافحة جرائم الفساد المالى بمنظمات الأعمال.

٦- خطة البحث:

انطلاقاً من مشكلة البحث وتحقيقاً لأهدافه، وفى ضوء حدوده، سوف يتم استكماله على النحو التالى:

- ١- فحص مسئولية المراجعين عن معالجة الفساد فى الأدبيات السابقة.
- ٢- مفهوم الفساد من منظور مهنى وأليات محاربه.
- ٣- دور معايير المراجعة الأمريكية والدولية فى معالجة الفساد.
- ٤- اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، وتنفيذ الاتفاقية وألية المراقبة.
- ٥- الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد ودور المراجعة فى تنفيذها.
- ٦- دور المراجعة فى مكافحة وكشف الفساد.
- ٧- أثر متطلبات دليل منظمات الإنتوساي INTOSAI على أداء المراجعة الداخلية.
- ٨- دور الحوكمة الجيدة فى مكافحة الفساد المالى والإدارى.
- ٩- الإطار المهنى لمدخل المراجعة الاستقصائية القضائية ودورها فى مكافحة جرائم الفساد المالى بمنظمات الأعمال.

١/٦ فحص مسئولية المراجعين عن معالجة الفساد فى الأدبيات السابقة:

تعد ظاهرة الفساد المالى والادارى من الظواهر الخطيرة التى تواجه البلدان وعلى الأخص الدول النامية، وبفحص أدبيات المراجعة يتضح أن موضوع الفساد كان مثار اهتمام كثيراً من الباحثين عالمياً ومحلياً، وأن معظم هذه الدراسات ركزت على خطورة أساليب الفساد وأثرها على الشركات التى تطبقها، ولكنها لم تعطي الانتباه الكافى لتوضيح ما هى الأساليب التى تمكن المراجعة من محاربة الفساد، وما

هي متطلبات تطوير مسؤوليات المراجعين الخارجيين لمحاربة الفساد. على سبيل المثال فقد أشار (Catherine and Luc, 2019) الى أهمية مراجعة الأداء-الموجه نحو مراقبة الأداء والتركيز علي الاقتصاد والكفاءة وفعالية الادارة العامة. ولا يقتصر مراجعة الأداء علي العمليات المالية المحددة بل يشمل النطاق الكامل للأنشطة الحكومية، بما في ذلك النظم التنظيمية والادارية. وقد أشارت نتائج دراسة (Yishu Fu,2019) عن أهمية أليات الحوكمة المؤسسية المختلفة للشركات المدرجة في القوائم الصينية لمكافحة الفساد في الصين. وتبين النتائج أن الشركات المرتبطة بأشخاص متهمين بالفساد تفقد قيمة سوقية كبيرة بعد إعلان الدعاوى القضائية. ويمكن للمراجع الخارجي أن يخفف بشكل إيجابي الأثر قصير الأجل لهذه الأحداث السلبية. وقد ناقش (Ismajli,et al.,2019) دور المراجعة الخارجية في كشف الفساد في البيانات المالية للمؤسسات العامة في كوسوفو. وقد كشفت النتائج عن أهمية الاستقلالية والموضوعية في مراجعة حسابات المؤسسات العامة عن الحكومة والهيئة التشريعية مع أهمية ممارسة الحكم المهني للمراجع.

وقد فحصت دراسة (Farooq, et al.,2019) دور المراجعة الخارجية في مكافحه الفساد. وقد كشفت النتائج عن أن مراجعة البيانات المالية يمكن أن تكون بمثابة جهاز لكبح الرشوة في بيئات تشجع علي الفساد. كما ناقش (Puron-Cid ,et al., 2019) الأهمية المتزايدة لمراجعة الحسابات في الحد من الفساد وادارة المخاطر وأهمية ذلك للاقتصاد والمجتمع، بالاضافة الى خدمات المراجعة الداخلية. وقد كشفت النتائج أن الأداء الجيد للمراجعة الداخلية يساهم في تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية وتوفير المعلومات اللازمة لإدارة المخاطر والضوابط الرقابية والتي تعد أحد المهام المستحدثة للمراجعة الداخلية. كما ناقشت دراسة (Ombard, et al.,2019) أهمية التفاعل بين أطراف الحوكمة الرئيسية وتنفيذ وتطبيق خطط الوقاية من الفساد، من خلال تحديد دور مجلس الإدارة في إدارة نظام الشركة. أهمية الممارسة المحاسبية ذات الجودة العالية للحد من الفساد، وأن نوعية الممارسة المحاسبية ودرجة اللامركزية في الدول ترتبط إيجابياً بالحد من الفساد. لا يؤثر اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع الخاص علي الفساد. كما كشفت نتائج دراسة (Grossi and Pianezzi,2018) عن ضرورة توسيع نطاق عملية المساءلة عن طريق مشاركة المجتمع المدني وزيادة السلطة القضائية، وهذا ينطوي علي تبسيط القواعد والمزيد من الشفافية. كما ناقشت دراسة (Young-Hee Kang,2018) كيف تؤثر حوكمة الشركات علي الفساد علي مستوى الشركة في الأسواق الناشئة مثل البرازيل والصين والهند وروسيا. فقد اتهمت الشركات بانتشار الرشوة. وتوصلت الى أن المراجعة الخارجية علي البيانات المالية يمكن أن تساعد في منع الرشوة أو الحد منها في الأسواق الناشئة. كما أوضحت دراسة (DeZoort and Paul,2018) أهميه ممارسة العصف الذهني من جانب المراجع للحد من الفساد.

كما كشفت نتائج دراسة (التميمي، ٢٠١٨) عن أهمية دور لجان المراجعة في مجالس الإدارة وعلاقتها بالمراجعة الداخلية والخارجية في الحد من الفساد المالي والاداري. وأوضحت أن الالتزام بأليات الحوكمة

وقواعدها من قبل الشركات المملوكة للدولة يساعد في زيادة كفاءة أدائها، وزيادة ثقة المستثمرين المحليين والأجانب بالشركات المملوكة للدولة ويزيد من قدرة الدولة على جذب الاستثمار. وقد ناقش (Okoye, et al.,2019) دور المحاسبة القضائية في الحد من الفساد في الشركات الصناعية في نيجيريا. وأن هناك علاقة ايجابية وذات دلالة احصائية بين ممارسات المراجعة القضائية والحد من الفساد قبل حدوثه. وقد ناقش (Jeppesen, 2018) الكيفية التي يمكن أن تساهم بها المراجعة الخارجية والداخلية في الكشف عن الفساد ومكافحته. وأوضح حاجة مراجعو الحسابات إلى تطوير تقنيات أفضل للكشف عن الفساد. تتطوي هذه التقنيات على المزيد من الاعتماد على الأدلة الخارجية لتقييم خطر الفساد، وقد تأتي الأدلة من التعاون مع المراجع الداخلي. وقد ناقش (Huei, 2019) دور لجان مراجعة الحسابات في إدارة المخاطر في التأكد من تطبيق قواعد الحوكمة، من خلال التحقق من كفاية، وفعالية تنفيذ وجود نظام رقابة داخلية وتقديم التوصيات إلى مجلس الإدارة. والمناقشة مع المراجعين الخارجيين لأية مشكلات أو تحفظات تمت أثناء عملية المراجعة. كما أشارت دراسة (Kalyani, et al.,2018) الى أن حوكمة الشركات تمثل آليه مهمة لمحاربة الفساد. وكشفت نتائج الدراسة أن هناك علاقة ايجابية بين الإفصاح عن حوكمة الشركات والأداء المالي للشركات. كما أشارت دراسة (Marie Chêne, 2017) الى أهمية دور المراجعة والمحاسبة لمكافحة الفساد. وتشمل التدابير المتخذة لتمكين مهنة مراجعة الحسابات من أداء دورها في مكافحة الفساد وغسيل الأموال، في توفير التدريب الكافي للمحاسبين لمكافحة الفساد، وتعزيز الرقابة على المهنة، ومشاركة المواطنين وتعزيز الشفافية في أنشطة مراجعة الحسابات. كما أشارت دراسة (Kellenberg and Levinson,2018) الى أهمية دور مراجعة الحسابات كأداة للرقابة الخارجية لمكافحة الفساد.

باستقراء الأدبيات السابقة يتضح أن هناك فجوة معرفية في مجال دور المراجعين الخارجيين لمحاربة الفساد، كما أنها لم تعطي الانتباه الكافي لتوضيح ما هي متطلبات تطوير مسئوليات المراجعين الخارجيين والداخليين لمحاربة الفساد.

٢/٦ مفهوم الفساد من منظور مهني وأليات محاربه:

عرفت منظمة الشفافية الدولية عام ٢٠٠٧م الفساد بأنه إساءة استغلال السلطة المخولة لتحقيق مكاسب خاصة (Transparency International,2007). كما عرفه المعهد القانوني للمحاسبة والتمويل العام للمملكة المتحدة على أنه تقديم ومنح وحث أو قبول الإغراءات أو المكافآت التي قد تؤثر في أعمال أي شخص، أي أن الشخص الذي يتلقى رشوة أو مكافأة أو حافز لأداء عمل أو أمر ما يعارض ما يمليه عليه الواجب مقابل تلقي مزايا من آخر (دليل الأسوساى الرقابى حول الاحتيال والفساد). كما عرف (Jeppesen,2018) الفساد بأنه عدم الامتثال للقوانين واللوائح. وقد اختارت اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد ألا تعرف الفساد فلسفياً ووصفياً، حيث انصرفت الى تعريف الفساد من خلال الاشارة الى المجالات التي يترجم فيها الفساد الى أفعال وممارسات على أرض الواقع والتي تعتبر شكلاً

من أشكال الفساد واعتبارها جريمة تتم في الخفاء وتمثل مخالفات للقانون والنظام العام والقيم الأخلاقية الايجابية (لطفى، ٢٠١٩، ص ٢٧٤). ولم يضع المشرع المصري تعريفاً للفساد الإداري نظراً لأنه لا توجد في التشريع المصري جريمة تسمى حرفياً جريمة فساد إداري في النصوص القانونية. وإنما توجد مجموعة من التشريعات التي تحمي المال العام والوظيفة العامة وتضع عقوبات على إساءة استخدامها. وقد ترك المشرع المصري مهمة تعريف الفساد الإداري للفقهاء والقضاء نظراً لأن الفساد ظاهرة متعددة الأبعاد؛ سياسية، قانونية، اقتصادية، واجتماعية يصعب حصرها في تعريف محدد.

وتعرف المنظمة الدولية للمؤسسات العليا للمراجعة (INTOSAI,2013) الفساد في القطاع العام على أنه إساءة استخدام السلطة العامة أو الثقة العامة من أجل تحقيق المنفعة الخاصة. وفي القطاع الخاص يعرف الفساد بأنه فعل يستخدم فيه الشخص منصبه للحصول على بعض المزايا الشخصية علي حساب المنظمة التي يمثلها. (Wells,2014)

الفساد هو كل عمل يتضمن سوء استخدام المنصب أو السلطة أو القوة والنفوذ لتحقيق مصلحة خاصة ذاتية سواء للشخص في حد ذاته أو لجماعته. ويمكن إسقاط ذلك التوبيخ على الفساد المالي والإداري بدون التمييز بين القطاع العام أو الخاص. (Transparency International,2012)

هناك بعض المصطلحات التي تتداخل مع مصطلح الفساد ومن أمثلة تلك المصطلحات الاحتيال (الغش) Fraud فهناك اختلاف واضح بين الفساد والغش، فالغش Fraud يشير إلى التصرف المتعمد من قبل واحد أو أكثر من الأفراد سواء فيما بين الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة أو العاملين أو الأطراف الثالثة- الذي ينطوي على استخدام الخداع بهدف الحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية. وفي مجال مراجعة القوائم المالية فان الغش هو تحريف متعمد. هناك نوعين من الغش هما:

١- **التقرير المالي الاحتيالي:** ينطوي على التحريف المتعمد للحسابات- سوء التطبيق المتعمد للمبادئ المحاسبية- اخفاء معاملات غسيل الأموال- الاختلاسات.

٢- **اختلاس الأصول من قبل العاملين:** ينطوي على سرقة أو اساءة استخدام من خلال، التلاعب في المدفوعات النقدية- سرقة المخزون أو الأصول الأخرى- التلاعب في السجلات المالية لتغطية الاحتيال. بينما أوضح (Adams, et al., 2006) أن الغش هو استخدام شخص لوظيفته في سبيل الحصول علي ثروة شخصية من خلال تعمد سوء استخدام موارد الشركة وأصولها.

ان الاحتيال (الغش) Fraud يمكن ارتكابه عن طريق تخطي الإدارة للضوابط الرقابية باستخدام عدة أساليب منها؛ تسجيل قيود يومية وهمية- تعديل الافتراضات على نحو غير ملائم- تغيير السجلات والشروط المرتبطة بالعمليات المالية الجوهرية وغير العادية- اخفاء أو عدم الافصاح عن الحقائق التي تؤثر على القيم المسجلة في القوائم المالية. القاسم المشترك في كافة الاحتيالات يكمن في النية في الخداع. (لطفى، ٢٠١٩، ص ٢٣٨)

أما الفساد فعادة لا يترك أي أثر واضح في السجلات يمكن تتبعه، بمعنى آخر أن مسار المراجعة يكون غير واضح في حالة الفساد مقارنة بحالة الغش والتلاعب. (على، ٢٠١١) الفساد يتم في شكل رشاوى وعمولات وابتزاز وسرقات وأي منافع أخري يتم الحصول عليها بدون ترك أي أثر في السجلات الرسمية. تتضمن الجرائم الاقتصادية مدى واسع من الأنشطة غير القانونية تتطوى على الاحتيال والتهرب الضريبي وغسيل الأموال. وتشمل الجرائم الاقتصادية والمالية؛ الفساد، التهرب الضريبي، التهريب، الجريمة المنظمة، تمويل الارهاب، احتيال القوائم المالية، والمخططات الهرمية.

- أنواع (مظاهر) الفساد: يمكن تصنيف الفساد إلى:

- الفساد المالى Financial ويتمثل فى الانحرافات المالية ومخالفة القواعد والأحكام المالية التى تنظم سير العمل المالى ومخالفة تعليمات أجهزة الرقابة على سبيل المثال؛ الرشاوى، اهدار المال العام، الكسب غير المشروع، التهرب الضريبي، والاختلاس.

- الفساد السياسى Political ويتعلق بمجمل الانحرافات المالية ومخالفات القواعد والأحكام المنظمة لعمل المؤسسات السياسية فى الدولة.

- الفساد الأخلاقى Ethical ويتمثل فى مجمل الانحرافات الأخلاقية والسلوكية التى تتعلق بسلوك الموظف الشخصى وتصرفاته.

- الفساد الإدارى Managerial بمعنى المخالفات الإدارية والوظيفية والتنظيمية التى تصدر من الموظف العام، ويتمثل أبرز مظاهره فى استغلال النفوذ الوظيفى، المحاباة، عدم احترام مواعيد العمل، وعدم تحمل المسؤولية وإفشاء إسرار الوظيفة وعدم التعاون وعدم احترام العمل الجماعى.

(Khan, 2006)

يتضح مما سبق أن، الفساد الذى أمكن قياسه مالياً ويتعلق بالنواحى المالية والاعتراف به فى القوائم المالية يجب على المراجع أن يكشفه. أما الفساد السياسى يقع خارج نطاق اختصاص المراجع والمبرر يكمن فى أن بعض المراجعين يعتقدون أن الفساد لا يترك سوى القليل من الأدلة التى يجب على المراجع فحصها. ويمكن للمراجعين المساعدة فى منع الفساد من خلال الاشارة الى المجالات التى يوجد فيها فرص للفساد (Khan,2006). وبصرف النظر عن حقيقة أن بعض أنواع الفساد لا تترك سوى القليل من الأدلة التى يجب على المراجع اتباعها، فان هناك نوعان من القضايا الأخرى التى تم التقرير عنها والتى يجب تقييد المراجعين فى البحث عنها:

١- الفساد غالباً ما يتم تنظيمه بنشاط للتحايل على أى محاولات، لمنع ذلك عن طريق الضوابط الرقابية الداخلية Internal Controls أو المراجعات.

٢- يتم تحديد مستوى الفساد جزئياً من قبل الثقافة والتى تختلف بين المناطق فى العالم.

يتضح مما سبق، قد يكون من الصعب على المراجعين منع وكشف الفساد السياسى لأن تبادل الأصول غير الملموسة لا يترك سوى القليل من الأدلة الملموسة. ولكن ليس هذا هو الحال بالنسبة لمعظم

أنواع الفساد التجارى والذى ينطوى على تبادل الأصول الملموسة التى يحتمل أن تترك مساراً أو أثراً من الأدلة حتى تتبعها عملية المراجعة. ومع ذلك يقبل المراجعون الخارجيون على مضض فقط دوراً وقائياً Preventive وبالكاد دوراً بوليسياً كشفياً Detective. (لطفى، ٢٠١٩، ص٢٩٦-٢٩٧)

- العوامل التي قد تتسبب في ارتكاب جرائم الفساد:

تعد ظاهرة الفساد ظاهرة مركبة تختلط فيها الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والسياسية، ولذا تتعدد أسباب نشوئها. وتتمثل العوامل فى:

أ- عوامل دافعية Motivational Factors: وتتعلق بالدوافع الاقتصادية وتتضمن: الاحتياج أو المكسب المالى، حب الجاه والنفوذ وتضخيم الذات، الطمع، والأفضلية الأخلاقية.

ب- عوامل بيئية وتنظيمية: وتتعلق بما يلي: تبني سياسات غير واضحة، وعدم كفاية أنظمة الرقابة، وانتهاك القوانين، وغياب عمليات المساءلة، وعدم الالتزام بالخطط والبرامج الموضوعية، ضعف السياسات والهياكل الإدارية، اتسام القائمين بالإدارة بعدم المبالاة، الاضطراب، الاندفاع أو الصرامة الشديدة جداً، وتقييمها للأداء بالنظر للنتائج قصيرة الأجل فقط أو بدون الأخذ في الاعتبار القيود التشغيلية.

ج- ضعف الرقابة الداخلية على الأجهزة الحكومية وعدم فاعليتها: مما يؤدي إلى زيادة وقوع الممارسات الفاسدة وانتشارها، وتتمثل أهم مظاهر ذلك الضعف فى:

- عدم مراعاة اعتبارات تضارب المصالح لدى المسئول الذي تعرض عليه تقارير الرقابة الداخلية ببعض وحدات الجهاز الإداري للدولة.

- ضعف الرقابة المركزية على الوحدات الفرعية لأجهزة الدولة.

- عدم توقيع عقوبات فعالة في حالات وجود مخالفات مما يعزز من ثقافة الإهمال والفساد في القطاع الإداري.

- عدم تضمن نظم الرقابة الداخلية قواعد تتعلق بمبدأ إبلاغ الموظفين عن الممارسات الفاسدة.

(Javier, et al.,2018 ; Nurhayati, 2016; Effico and Etton, 2012)

يتضح مما سبق أن، أسباب الفساد تتطلب من أجهزة الرقابة المالية ملاحظة الثغرات في التشريعات والأنظمة المالية وأنظمة الرقابة الداخلية واقتراح الحلول الملائمة وملاحظة الثغرات تتم عن طريقة رقابة فعالة وشاملة وأن يكون لدى جهاز الرقابة مواكبة لكافة المستجدات في مجالات وأساليب الرقابة الحكومية والحاجة إلى تطوير هذه الأساليب.

- آثار الفساد المالي والاداري: تتمثل آثار الفساد المالي والاداري في:

- ١- الحد من النمو الاقتصادي: نتيجة تحكم قلة من الأفراد أو المجموعات بأحجام كبيرة من مصادر الأموال العامة ، حيث يتغير نظام استخدام الأموال من مساره الطبيعي القائم على العرض والطلب ، إلى مسارات أخرى طارئة ومنها تحويل الأموال إلى خارج البلاد.
- ٢- الإخلال بمصداقية الدولة: تبدأ مصداقية الدولة بالتأثر وتبدأ المؤسسات الدولية بالشك في قدراتها على تنشيط الاقتصاد وبالتساؤل عن مصير أموال المساعدات، مما يعمل على تأخير فرص التنمية.
- ٣- هدر الموارد : تحويل مصادر الإيرادات العامة من الوصول إلى خزينة الدولة إلى صالح الأفراد ، مما ينعكس على تدني مستوى الخدمات التي من المفترض أن تقدمها الدولة للصالح العام.
- ٤- ضعف فعالية الأداء العام: يؤدي تفشي الفساد إلى إضعاف الهيكل والتنظيم الإداري للدولة ، وتراجع أولويات التنمية والخدمة العامة لتمثل مرتبة متأخرة في الاهتمام على حساب أمور سلبية.
- ٥- ضعف مستوى المعيشة: يؤدي تسرب مبالغ مالية عامة إلى خفض المصادر المتاحة لتنمية الاقتصاد، وبمقابل الإثراء الكبير لبعض الأفراد فإن انخفاضاً واسعاً لمستوى المعيشة يبدأ بالحدوث ثم الانتشار. (محمد، 2008، ص ٨)

٣/٦ دور معايير المراجعة الأمريكية والدولية في معالجة الفساد:

لم يتم تحديد دور المراجعين الخارجيين فيما يتعلق بفساد الشركة بوضوح في معايير المراجعة. حيث أن المعايير عملت اشارة الى مسؤوليات المراجعين الخارجيين فيما يتعلق بفساد الشركة تم تضمينها ضمناً فقط وليس على نحو صريح، بالاضافة الى أنه في بعض الأمثلة تم تجاهلها على نحو واضح على ما يبدو، وذلك بافتراض أن الفساد ليس له أثر ذو دلالة على القوائم المالية. فقد ركزت جهود منظمي المراجعة على مكافحة الاحتيال (الغش). على سبيل المثال:

- قام مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) باصدار معيار المراجعة الدولي رقم (٢٠٠) ونص على أن المراجعين الخارجيين مسئولين عن اكتشاف التحريف الجوهرى سواء بسبب الأخطاء أو الاحتيال (IAASB,2007,3 Para.5) فى ضوء أن الفساد يعتبر نوع من الاحتيال الداخلى. (Weels,2005) فان المراجعين الخارجيين من الأرجح يكونوا مسئولون عن اكتشاف التحريفات الجوهرية الناشئة منه.

- بالاضافة الى معيار المراجعة الدولي رقم (٢٤٠) بعنوان مسؤولية المراجع المرتبطة بالغش عند مراجعة القوائم المالية (IAASB,2009a). والذي تجاهل مرة أخرى الفساد.

- وفى عام ٢٠٠٢ أصدر المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين AICPA ايضاح عن معايير المراجعة (SAS,99) بعنوان النظر فى الاحتيال عند مراجعة القوائم المالية (ASB,2002). والذي استلزم من

المراجعين الخارجيين القيام بتقييم والاستجابة الى مخاطر الاحتيال الناشئة فقط من نوعين من الاحتيال هما؛ اختلاس الأصول، واحتيال التقرير المالي. ولم يشرح ايضاح معايير المراجعة الأمريكى رقم (٩٩) أى شىء يتعلق بالفساد فى هذا السياق.

- كما أصدر مجلس الرقابة المحاسبية على الشركات العامة PCAOB معيار بعنوان مراعاة الاحتيال عند مراجعة القوائم المالية (PCAOB, Au Section 316,2002).

- كما نص معيار المراجعة الدولى رقم (٢٥٠) على أن المراجع يجب أن يحصل على دليل مراجعة كاف وملائم بخصوص الالتزام بمتطلبات القوانين واللوائح المعترف بها عموماً والتي يكون لها أثر جوهري على تحديد القيم والافصاحات الهامة فى القوائم المالية (IAASB,2009b). وقد تميز هذا المعيار فى تقديم بعض الأمثلة عن المؤشرات الخاصة بعدم الالتزام أو الامتثال للقوانين واللوائح التى يحتاج أن يقوم المراجعين الخارجيين بدراستها (IAASB,2009b,Para.A13) والتي تتماثل مع أمثلة الأعلام الحمراء للرشوة التى استشهد بها (Weels,2005) فى كتابه عن مبادئ فحص الاحتيال.

- وقد نص ايضاح معايير المراجعة الأمريكى رقم (٥٤) أيضاً على أن مسئولية المراجع فى اكتشاف والتقرير عن التحريفات الناتجة من التصرفات غير القانونية التى لها أثر مباشر وهام على تحديد قيم القوائم المالية هى نفس المسئولية الخاصة بالتحريفات التى تسبب فيها الخطأ أو الاحتيال. إن المراجع يقوم عادة بدراسة الالتزام بالقوانين واللوائح واجبة التطبيق ويكون لها أثر مباشر وهام على تحديد قيم القوائم المالية (ASB,1989, UA 317-05) وعلى الرغم من ذلك لم يذكر ما اذا كانت مخاطر الفساد يمكن أن يكون لها أثر مباشر أو غير مباشر على القوائم المالية (ASR,1989)، كما لم يوضح كيف يمكن للمراجعين الخارجيين أن يقرروا عما اذا كان التصرف غير القانونى له أثر مباشر أو غير مباشر على القوائم المالية.

يتضح مما سبق أن تلك المعايير لم تشر على نحو مباشر الى الفساد أو مسئوليات المراجعين الخارجيين فيما يتعلق بالفساد. وأن عدم الوضوح عن مسئوليات المراجعين الخارجيين فيما يتعلق بفساد الشركة يمكن أن؛ يجعل المراجعون الخارجيون يتغاضون عن مسئولياتهم عن اكتشاف الفساد الذى يمكن أن يكون له أثر على القوائم المالية، حيث أن ذلك لم يتم تطلبه بشكل صريح عن طريق معايير المراجعة. قد يزيد من التزام المراجعين وتكاليف الدعاوى القضائية، وقد يؤدي الى عدم الاتساق فى الالتزام بمتطلبات معايير المراجعة عن التصرفات غير القانونية، وعواقب ذلك خسارة ثقة المساهمين فى مهنة المحاسبة العامة أو المراجعة، وقدرة مؤسسة المراجعة فى البقاء فى السوق نتيجة للاضرار بسمعتها وتشويهها. (لطفى، ٢٠١٩، ص ٣٠٥-٣٠٧)

ومن الأهمية الرد على السؤال الأتى: لماذا استبعد المراجعين الفساد من تعريف الغش/ الاحتيال؟ يعتبر الفساد ظاهرة بالغة التعقيد، حيث عادة ما يترك الأطراف المتورطة القليل جداً من الآثار المنبهة فى شكل أداة دامغة لا يمكن دحضها. إن معظم الفساد يحدث بطريقة غير رسمية وتحت الغطاء المظلم

للاتصالات المعزولة، وفي بعض الأحيان قد لا يتطلب الفساد حتى كلمة منطوقة. ان المراجعون تجعلهم مهنتهم يركزون على دليل الاثبات المستندى أو المادى، وغالباً ما يجدون صعوبة في جمع مثل هذه الأدلة. (Jeppesen,2018؛ Browning,2015)

ان القواعد واللوائح والاجراءات والمعايير التشغيلية للادارات الحكومية والمنظمات الكبيرة العامة والخاصة غالباً ما تترك ثغرات تخلق فرصاً للفساد أو على الأقل يتم حماية الفساد. الفساد قد يظل مخفياً عن المراجعين اذا كان المواطنين يتأمرون مع الموظفين العموميين. مثل هذه الحالات من التواطؤ لا يمكن أن يغطيها أى فحص من المراجعين. لذا فان مراجعى هذه المنظمات يكون لديهم تحدى حقيقى فى المراجعة ضد الفساد. (Marie Chêne , 2017)

٤/٦ اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد ودور المراجعة فى الاتفاقية:

١/٤/٦ اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد (UNCAC):

تعتبر اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد أول وثيقة فى مكافحة فساد دولى ملزم قانوناً. تتسم الاتفاقية بأنها اتفاقية متعددة الأطراف تتفاوض بشأنها الدول الأعضاء فى الأمم المتحدة. وهى فريدة بالمقارنة مع غيرها من الاتفاقيات بسبب عالميتها والتفصيل المستفيض لأحكامها. تحتوى الاتفاقية على (٧١) مادة مقسمة الى (٨) فصول (الفصل الأول أحكام عامة، الفصل الثانى التدابير الوقائية، الفصل الثالث التجريم وإنفاذ القانون، الفصل الرابع التعاون الدولى، الفصل الخامس استرداد الموجودات، الفصل السادس المساعدة التقنية وتبادل المعلومات، الفصل السابع آليات تنفيذ الاتفاقية، والفصل الثامن أحكام ختامية). على أن تقوم الدول الأطراف بتنفيذ عدة تدابير لمكافحة الفساد والتي قد تؤثر على القوانين والمؤسسات والممارسات. تهدف هذه الاجراءات الى منع الفساد وتجرىم بعض التصرفات وتعزيز انفاذ القانون والتعاون القضائى الدولى وتوفير آليات قانونية فعالة لاسترداد الموجودات (المبدأ الأساسى للاتفاقية) والمساعدة التقنية وتبادل المعلومات (الفصل السادس) وآليات لتنفيذ الاتفاقية (الفصل السابع) بما فى ذلك مؤتمر الدول الأطراف فى اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد. وقد بلغ عدد الدول الموقعة على الاتفاقية (١٤٠) دولة، وعدد الدول الأعضاء (١٧١) دولة. وقد نصت المادة الأولى من الاتفاقية على أغراض الاتفاقية وهى؛ ترويج وتدعيم التدابير الزامية إلى منع ومكافحة الفساد بصورة أكفأ وأنجح، وترويج وتيسير ودعم التعاون الدولى والمساعدة التقنية فى مجال منع ومكافحة الفساد، بما فى ذلك فى مجال استرداد الموجودات، وتعزيز النزاهة والمساءلة والإدارة السليمة للشؤون العمومية والممتلكات العمومية.

(اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، الأمم المتحدة، ٢٠٠٥)

تتبنى اتفاقية مكافحة الفساد أسلوباً شمولياً لمكافحة ومنع الفساد وتقدم مجموعة شاملة من المعايير والتدابير والقوانين التى يمكن لكافة الدول تطبيقها من أجل تعزيز أنظمتها القانونية والتنظيمية لمكافحة الفساد. وتدعو الى تدابير وقائية، وتجرىم أشكال الفساد الأكثر شيوعاً فى القطاعين العام والخاص. كما تحقق انجازاً رئيسياً منقطع النظير من خلال مطالبة الدول الأطراف باعادة الموجودات التى تم الحصول

عليها من خلال أفعال فساد للدولة التي سرقت منها. وتتضمن أحكاماً اجبارية يعززها كونها خاضعة للمبادئ الأساسية من النظام القانوني للدولة، واختيارية مثل التدابير الوقائية، وتدابير عقابية، والتعاون الدولي، واسترداد الموجودات، وإنفاذ القانون بشكل فعال.

وقد سعت الاتفاقية الى ايجاد مظلة عالمية تتوحد تحتها الجهود الدولية لمكافحة الفساد، فكانت السمة الأولى لها هي السماح بفتح باب العضوية لكافة الدول والمنظمات الاقليمية المعنية بمكافحة الفساد بهدف توسعة نطاق العضوية. وقد حرصت الاتفاقية على صون السيادة الوطنية، وعدم جواز التدخل في الشؤون الداخلية للدول الأطراف بحجة تنفيذ ما ورد بالاتفاقية من التزامات. وتعتمد الاتفاقية سياسة جنائية تتسم بالتوسع والشمول في مجالى التجريم والعقاب، ويتضح ذلك بمطالعة نصوص الاتفاقية الخاصة بتحديد جرائم الفساد، والعقوبات التي أوردتها الاتفاقية لمكافحة الفساد ومعالجة آثاره.

وتعتبر اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد هي الصك العالمي الأول والوحيد الملزم قانوناً لمكافحة الفساد. وتُلزم اتفاقية مكافحة الفساد الدول بما يلي؛ منع الفساد، جعل الفساد جريمة جنائية، التعاون على مكافحة الفساد، وإعادة الموجودات المسروقة.

٦/٤/٢ تعريف الفساد فى اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد (UNCAC):

اختارت اتفاقية الامم المتحدة لمكافحة الفساد (UNCAC,2005) الا تعرف الفساد فلسفياً ووصفياً، حيث انصرفت الى تعريف الفساد من خلال الاشارة الى المجالات التى يترجم فيها الفساد الى أفعال وممارسات على أرض الواقع والتي تعتبر شكلاً من أشكال الفساد واعتبارها جريمة تتم فى الخفاء وتمثل مخالفات للقانون والنظام العام والقيم الأخلاقية الايجابية.

- أهداف الاتفاقية : نصت المادة الأولى من الاتفاقية على ثلاثة أهداف هي:

١- ترويج وتدعيم التدابير الرامية إلى منع ومكافحة الفساد بصورة أكفأ وأنجح.

٢- ترويج وتيسير ودعم التعاون الدولي والمساعدة التقنية في مجال منع ومكافحة الفساد، بما في ذلك في مجال استرداد الموجودات.

٣- تعزيز النزاهة والمساءلة والإدارة السليمة للشؤون العمومية والممتلكات العمومية.

السمة الأولى لها هي السماح بفتح باب العضوية لكافة الدول والمنظمات الاقليمية المعنية بمكافحة الفساد بهدف توسعة نطاق العضوية. تم التوقيع على الاتفاقية فى عام ٢٠٠٣ وتم التصديق عليها فى ٢٠٠٥ . تعتمد الاتفاقية سياسة جنائية تتسم بالتوسع والشمول فى مجالى التجريم والعقاب. تعتبر اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد هي الصك العالمي الأول والوحيد الملزم قانوناً لمكافحة الفساد. وتُلزم اتفاقية مكافحة الفساد الدول بما يلي:

١- منع الفساد: من خلال انشاء هيئات مكافحة الفساد، وتعزيز الشفافية و النزاهة والمساءلة.

٢- جعل الفساد جريمة جنائية: الرشوة واختلاس الأموال العمومية -المتاجرة بالنفوذ -إخفاء عائدات الفساد وغسلها. وتشمل الاتفاقية أيضا الفساد في القطاع الخاص.

٣- التعاون على مكافحة الفساد: البلدان ملزمة بموجب الاتفاقية بتقديم أشكال محددة من المساعدة القانونية المتبادلة، وتيسير تسليم المطلوبين، ودعم تعقب وتجميد و ضبط ومصادرة عائدات الفساد.

٤- إعادة الموجودات المسروقة: مبدأ أساسي من مبادئ الاتفاقية.

تعد مصر ضمن أول أربعين دولة وقعت وصدقت على اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد في عام ٢٠٠٣، إلا أن الإرادة السياسية لم تتوافر لتفعيلها قبل قيام ثورة يناير ٢٠١١ مما أدى إلى تدهور ترتيب مصر في مؤشرات مكافحة الفساد الدولية، وتفشى مظاهر الانحراف بالسلطة وإهدار المال وامتزاج السلطة بالثروة، وغيرها من مظاهر الفساد التي كانت سبباً مباشراً في قيام تلك الثورة.

٣/٤/٦ التدابير الوقائية من الفساد:

تضمنت اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد في الفصل الثاني منها، مجموعة من التدابير الوقائية من الفساد. وتشمل (عشر أنواع من التدابير الوقائية) وتشمل: نشر ثقافة مكافحة الفساد- انشاء هيئات متخصصة للوقاية من الفساد- حوكمة التعيين في القطاع العام- وضع مدونات وقواعد سلوك الموظفين- معالجة تعارض المصالح- حوكمة المشتريات الحكومية- تيسير الوصول (النفاذ) الى المعلومات- استقلال القضاء- مكافحة الفساد في القطاع الخاص- تمكين المجتمع المدني. كما تضى المادة (٥) من الاتفاقية بممارسات لا بتشريع. وهي تشكل أساساً للمادة (٦) والتي لا يقصد بها أن تشير الى انشاء هيئة معينة على مستوى معين بل إن المطلوب هو القدرة على تأدية الوظائف التي تحددها تلك المادة. كما تضمنت المواد رقم (٥، ٦، ١٠، ١٣) مجموعة من المتطلبات الالزامية باتخاذ تدابير تشريعية أو تدابير أخرى. ونصت الاتفاقية في المادة (١٢) على وضع تدابير لتعزيز معايير المحاسبة ومراجعة الحسابات في القطاع الخاص، وأن تكون البيانات المالية لمنشآت القطاع الخاص خاضعة لإجراءات مراجعة حسابات وتصديق ملائمة. كما تضمنت تدابير منع غسل الأموال في المادة (١٤) كما تعالج المواد من (٧) الى (٩) بالتفصيل مسائل تتعلق بالشفافية في القطاع العام (لطفى، ٢٠١٨، ص ٣٦٠). كما اعترفت اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد بوجه عام بمتطلبات الحوكمة الجيدة، وأكدت على أن مبادئ الادارة السليمة والمساءلة والمساواة أمام القانون ضرورية لمكافحة الفساد.

- الاتفاقية العربية لمكافحة الفساد لسنة ٢٠١٠:

وهي اتفاقية ذات أهمية لما تمثله من تقدم نحو الاتجاه الصحيح في مواجهة ظاهرة الفساد. تجرم أفعالاً معينة؛ كالرشوة، واستغلال النفوذ، وغسل الأموال، والاثراء غير المشروع وغسل عائدات الفساد. وتهدف الى:

١- تعزيز التدابير الرامية الى الوقاية من الفساد ومكافحته وكشفه بكل أشكاله وسائر الجرائم المتعلقة به وملاحقة مرتكبيها.

٢- تعزيز الشفافية والنزاهة والمساءلة، وتعزيز التعاون العربي للوقاية من الفساد ومكافحته.

٣- تشجيع الأفراد ومؤسسات المجتمع المدني على المشاركة الفعالة لمنع ومكافحة الفساد.

٤/٤/٦ دور المراجعة في تنفيذ اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد (تنفيذ الاتفاقية وألية المراقبة): وفقاً للمادة (٦٣) من الفصل (٧) "... ضرورة وضع أى آلية أو هيئة مناسبة للمساعدة في تنفيذ الاتفاقية على نحو فعال". وفي نوفمبر ٢٠٠٩ اعتمد القرار ٣/١ في الدوحة انشاء آلية تهدف الى مساعدة البلدان على تحقيق أهداف اتفاقية مكافحة الفساد من خلال عملية مراجعة النظراء. ووضع خطط عمل لتعزيز تنفيذ الاتفاقية على المستوى المحلي. الشروط المرجعية تحدد أن كل مرحلة مراجعة تتكون من دورتي مراجعة من خمس سنوات. خضوع جميع الدول الأطراف للمراجعة في كل دورة. يتم اختيار الدول الأطراف للمراجعة عن طريق القرعة. تتم مراجعة كل دولة طرف من قبل اثنان من الدول الأطراف الأخرى مع المشاركة النشطة من جانب الدولة الطرف قيد الاستعراض. يستند مراجعة المكتب الأولى على ردود كل دولة على قائمة التقييم الذاتي المرجعية الشاملة القائمة على تكنولوجيا المعلومات. اجراء مشاورات واسعة بما في ذلك جميع أصحاب المصلحة ذوى الصلة عند اعداد ردودهم. وحوار نشط بين البلد قيد الاستعراض والمراجعين هو عنصر أساسى فى هذه العملية. تعقد الزيارات القطرية أو اجتماعات مشتركة عندما وافقت من قبل الدولة الطرف قيد الاستعراض. يتم اعداد تقرير الاستعراض القطرى الذى وافقت عليه الدولة قيد الاستعراض، الملخص التنفيذى من هذا التقرير هو وثيقة رسمية للأمم المتحدة.

- مدى تضمين متطلبات الحوكمة فى اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد:

اعترفت الاتفاقية بوجه عام بمتطلبات الحوكمة الجيدة من خلال:

- نصت المادة الأولى من الاتفاقية أن الهدف منها هو ترويج وتدعيم التدابير الهادفة لمنع ومكافحة الفساد على نحو كفاء، وكذلك تعزيز النزاهة والمساءلة والإدارة السليمة للممتلكات العامة.
- أقرت بخطورة الفساد على استقرار المجتمعات وأمنها
- أكدت على أن مبادئ الادارة السليمة والمساءلة والمساواة أمام القانون ضرورية لمكافحة الفساد.
- شددت على مبدأ المشاركة.

- وضعت إطار متكامل لمكافحة الفساد يشمل تدابير وقائية (عشر أنواع من التدابير).

- شملت إطاراً لتجريم أفعال الفساد سواء بصورته التقليدية وغير التقليدية. (لطفى، ٢٠١٩ ، ص٢٩٧)

٥/٦ الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد:

٥/٦ ١/ الإستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد ٢٠١٤-٢٠١٨ :

شهد عام ٢٠١٤ إطلاق أول استراتيجية وطنية لمكافحة الفساد في مصر. تم إعداد الإستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد والتي تمثل رؤية نحو الإرتقاء بمستوى الأداء الإداري والحفاظ على المال العام، ورسالة للكافة، للتأكيد على أن النزاهة والشفافية والمساءلة تعد أولوية للدولة في كافة المجالات، كما تهدف إلى وضع خطة واقعية لمكافحة الفساد في مصر تعتمد على الإمكانيات والطاقات المتاحة بهدف الحد من مظاهر الفساد بالمجتمع من خلال وضع الأهداف والخطوات التنفيذية التي تكفل محاصرة هذه الظاهرة وتقويم سلوك الأفراد للارتقاء بالأداء لتحقيق التنمية المستدامة والرفاهية للمواطنين.

وقد اعتمد بناء هذه الإستراتيجية على دراسة لأهم أسباب الفساد في مصر (سبعة أسباب)، فضلاً عن تحليل نقاط القوة والضعف المتمثلة في البيئة الداخلية والفرص والتحديات المتمثلة في البيئة الخارجية لمنظومة مكافحة الفساد في مصر. عرفت الفساد بأنه "إساءة استغلال السلطة المخولة لتحقيق مكاسب خاصة"، من خلال هذا التعريف يتبين أن نطاق الفساد أوسع ويشمل كذلك القطاع الخاص وليس الحكومي فقط. كما تضمنت كيفية قياس الفساد في مصر (باستخدام البيانات الاقتصادية الكلية، والبيانات المجمعة عن الجرائم المسجلة مثل جرائم التهرب الضريبي والجمركي بواسطة مؤسسات الضرائب وجهات إنفاذ القانون).

- المبادئ التي استندت إليها الإستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد ٢٠١٤-٢٠١٨:

استندت الإستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد ٢٠١٤-٢٠١٨ على عشرة مبادئ وهي؛ مبدأ سيادة القانون والفصل بين سلطات الدولة، الالتزام والإرادة السياسية، الالتزام الكامل بالتعاون والتنسيق بين كافة الأطراف المعنية، مبدأ الحوكمة، مبدأ المساواة، إحترام حقوق الإنسان والمساواة بين جميع المواطنين أمام القانون، الوقاية والتدخل المبكر، مبدأ الفاعلية في مكافحة الفساد، الأولوية للمصلحة العامة، ومبادئ الشفافية والشراكة بين القطاعين العام والخاص.

اعتمد بناء هذه الإستراتيجية على دراسة لأهم أسباب الفساد في مصر والتي تمثلت في سبعة أسباب هي؛ أسباب اقتصادية -إدارية -قانونية- اجتماعية- عدم توافر الشفافية الكافية- أسباب تتعلق بالترتيبات المؤسسية لمكافحة الفساد-أسباب أخرى. عرفت الفساد بأنه "إساءة استغلال السلطة المخولة لتحقيق مكاسب خاصة.

- الأهداف الرئيسية للإستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد:

تمثلت الأهداف الرئيسية للإستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد في عشرة أهداف رئيسية وما ينبثق عنها من أهداف فرعية، وذلك تمهيداً لوضع خطة العمل التي تتضمن الإجراءات التنفيذية اللازم القيام بها من قبل الجهات المعنية وتمثل تلك الأهداف في:

- ١- الارتقاء بمستوى أداء الجهاز الحكومي والإداري للدولة وتحسين الخدمات الجماهيرية.
- ٢- إرساء مبادئ الشفافية والنزاهة لدى العاملين بالجهاز الإداري للدولة.
- ٣- سن وتحديث التشريعات الداعمة لمكافحة الفساد.
- ٤- تطوير الإجراءات القضائية لتحقيق العدالة الناجزة.
- ٥- دعم الجهات المعنية بمكافحة الفساد.
- ٦- الارتقاء بالمستوى المعيشي للمواطنين وتحقيق العدالة الاجتماعية.
- ٧- رفع مستوى الوعي الجماهيري بخطورة الفساد وأهمية مكافحته وبناء ثقة المواطنين في مؤسسات الدولة.
- ٨- تعزيز التعاون المحلي في مجال مكافحة الفساد.

٩- تعزيز التعاون الإقليمي والدولي في مجال مكافحة الفساد.

١٠- مشاركة منظمات المجتمع المدني في مكافحة الفساد.

(اللجنة الفرعية التنسيقية لمكافحة الفساد، ٢٠١٤-٢٠١٨)

٥/٦ / ٢ الإستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد ٢٠١٩-٢٠٢٢:

تناولت الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد في مرحلتها الثانية ٢٠١٩ أبرز النتائج الإيجابية العامة الناتجة عن إصدار وتنفيذ الاستراتيجية الأولى، أهم الممارسات الناجحة التي تمت تنفيذاً لأهداف الاستراتيجية، وأبرز التحديات التي ظهرت خلال تنفيذ المرحلة الأولى من الاستراتيجية، والأسباب التي أدت إلى عدم تنفيذ بعض الإجراءات التنفيذية لأهداف استراتيجية ٢٠١٤-٢٠١٨ وسبل التغلب عليها.

- الأهداف الرئيسية للإستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد ٢٠١٩-٢٠٢٢:

تمثلت الأهداف الرئيسية للإستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد ٢٠١٩-٢٠٢٢ في تسعة أهداف رئيسية وما ينبثق عنها من أنشطة تنفيذية، وذلك تمهيداً لوضع خطة عمل تتضمن الإجراءات اللازمة من قبل الجهات المعنية، وتمثل في:

١- تطوير جهاز إداري كفء وفعال-

٢-- تقديم خدمات عامة ذات جودة عالية.

٣- تفعيل آليات الشفافية والنزاهة بالوحدات الحكومية.

٤- تطوير البنية التشريعية الداعمة لمكافحة الفساد.

٥- تحديث الإجراءات القضائية تحقيقاً للعدالة.

٦- دعم جهات إنفاذ القانون للوقاية من الفساد ومكافحته.

٧- زيادة الوعي المجتمعي بأهمية الوقاية من الفساد ومكافحته.

٨- تفعيل التعاون الدولي والإقليمي في منع ومكافحة الفساد.

٩- مشاركة منظمات المجتمع المدني والقطاع الخاص في منع الفساد والوقاية منه.

(اللجنة الوطنية الفرعية التنسيقية للوقاية من الفساد ومكافحته، ٢٠١٩ - ٢٠٢٢)

٥/٦ / ٣ دور المراجعة في تنفيذ الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد:

الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد لم تشر على نحو مباشر الى مسؤوليات المراجعين الخارجيين فيما يتعلق بالفساد. واستبعدت المراجعة ولم تهتم بدورها ولكنها ركزت على دور الهيئات والأجهزة الرقابية المختصة بمكافحة الفساد والتنسيق فيما بينها في مكافحة الفساد بتعزيز قيم النزاهة والشفافية ضماناً لحسن أداء الوظيفة العامة والحفاظ على المال العام. ووضع ومتابعة تنفيذ الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد بالمشاركة مع غيرها من الهيئات والأجهزة المعنية.

الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد في مرحلتها الأولى ٢٠١٤-٢٠١٨ تحذو في منهجها الخطي في التواصل مع أبواب اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد. فقد تضمنت الاستراتيجية الخطة الرئيسية التنفيذية للاستراتيجية والتي شملت الأهداف الرئيسية العشرة وسياسات التنفيذ، والمسئول عن التنفيذ. الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد في مرحلتها الثانية ٢٠١٩-٢٠٢٢ تضمنت الاجراءات التنفيذية للاستراتيجية والتي شملت الأهداف الرئيسية التسعة، ومؤشرات قياس الأداء. وقد نصت المادة (٢١٥) من الدستور بعنوان استقلال الأجهزة الرقابية على أن "القانون يحدد الهيئات المستقلة من الأجهزة الرقابية، والتي تتمتع بالشخصية الاعتبارية والاستقلال الفنى والمالى والادارى وتعد من تلك الأجهزة؛ البنك المركزى، الهيئة العامة للرقابة المالية، والجهاز المركزى للمحاسبات، وهيئة الرقابة الادارية". كما نصت المادة (٢١٦) بعنوان تشكيل الأجهزة الرقابية على أنه" يصدر بتشكيل كل هيئة مستقلة أو جهاز رقابى قانون يحدد اختصاصاتها ونظام عملها وضمان استقلالها...".

ولقد نص الدستور المصرى عام ٢٠١٤ على التزام الدولة بمكافحة الفساد، على أن يحدد القانون الهيئات والأجهزة الرقابية المختصة بمكافحة الفساد والتنسيق فيما بينها فى مكافحة الفساد. والتنسيق فيما بينها فى مكافحة الفساد بتعزيز قيم النزاهة والشفافية ضماناً لحسن أداء الوظيفة العامة والحفاظ على المال العام. ولقد حددت الاستراتيجية الأولى والثانية، الهيئات والأجهزة الرقابية المختصة بمكافحة الفساد ووضع ومتابعة تنفيذ الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد بالمشاركة مع غيرها من الهيئات والأجهزة المعنية.

(لطفى، ٢٠١٩، ص ١٢٣)

بالإضافة إلى التأكيد على أهمية دور حوكمة الشركات والذي يؤكد على العمل بمبادئ الشفافية والمراقبة والمساءلة المالية والإدارية داخل الشركات بما يساعد فى تحسين الأداء المالى للشركات. بالإضافة الى اعتماد قانون ساربينز أوكسلي Sarbanes Oxley للحد من الفساد واستعادة الثقة فى التقارير المالية من خلال تقديم حوافز للشركات لتقديم تقرير عن النتائج المالية التي تعكس الأداء الاقتصادى للشركة وللمقابلة التحريفات المالية، ويحتوي القانون على أحد عشر باباً يناقش متطلبات إعداد التقارير المالية. كما نص القانون على ضرورة انشاء مجلس مراقبة حسابات الشركات العامة (PCAOB) من أجل توفير رقابة مستقلة . وتتضمن هذه الرقابة مراجعة الحسابات الختامية والمراكز المالية والميزانيات للجهات الخاصة لرقابته للوقوف على مدى صحتها وتمثيلها لحقيقة النشاط وذلك وفقاً للمبادئ والنظم المحاسبية المتعارف عليها مع ابداء الملاحظات بشأن الأخطاء والمخالفات والقصور فى تطبيق أحكام القوانين واللوائح والقرارات والتثبت من سلامة تطبيق النظام المحاسبى الموحد وصحة دفاترها وسلامة مكاتب المحاسبة وتوفير خدمات مراجعة الحسابات، كما يكلف مجلس الرقابة المركزية بتسجيل مراجعي الحسابات، وتحديد العمليات والإجراءات المحددة للالتزام بمراجعة الحسابات والفحص وضوابط السلوك المهني ومراقبة الجودة. (Sarbanes-Oxley Act, 2002)

٤/ ٥/٦ اللجان التنسيقية لمكافحة الفساد:

نظراً لتعدد جهات وأجهزة مكافحة الفساد في مصر وعدم التنسيق فيما بينهم، فقد تم إنشاء:

أ- اللجنة الوطنية التنسيقية لمكافحة الفساد: مهامها؛ تفعيل الانفاذ الفعلى لأحكام اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد والاتفاقيات الدولية والاقليمية الأخرى، صياغة رؤية مصرية موحدة يتم التعبير عنها في المحافل الدولية، متابعة تنفيذ مصر لالتزاماتها الدولية الناشئة عن هذه الاتفاقية وغيرها من الاتفاقات الدولية الأخرى، والتنسيق والمشاركة في أعمال المؤتمرات ذات الصلة والفرق والمجموعات المنبثقة عنها، واجراء تقييم دورى للتشريعات واللوائح والقرارات الوطنية ذات الصلة بمنع الفساد والوقاية منه وتقرير مدى كفايتها وتوافقها مع نصوص الاتفاقيات الدولية التى وقعت عليها مصر.

ب- اللجنة الفرعية التنسيقية لمكافحة الفساد: تباشر العديد من المهام من أهمها؛ إعداد الدراسة اللازمة لوضع الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد، وضع أنسب الاجراءات والأليات للتنسيق بين الأجهزة الرقابية بالدولة لتبادل المعلومات والخبرات فيما بينها، تلقى البلاغات عن وقائع الفساد وتقصى الحقائق عن مرتكبيها ودراسة كافة مظاهر الفساد بوحدة الجهاز الادارى للدولة، واقتراح أنسب الحلول للقضاء على مظاهر الفساد ووضع التوصيات الخاصة بنشر ثقافة النزاهة والشفافية بالمجتمع.

٥/ ٥/٦ الجهة التى تقوم بكشف الفساد فى مصر:

الهيئات الرقابية في مصر لها دور كبير وحيوي فى مكافحة الفساد، من خلال التركيز على الأطر التشريعية والمؤسسية التى تحكم عملها والمعوقات التى تحول دون تفعيل دورها. وفي هذا السياق يبرز دور هيئة الرقابة الإدارية، مع غيرها من الأجهزة الرقابية، كالجهاز المركزى للمحاسبات والنيابة الإدارية وجهاز الكسب غير المشروع، كأدوات مهمة لمكافحة الفساد. بل وإعادة هيكلة جهاز الدولة على نحو يجعله أكثر شفافية وأكثر قابلية للمساءلة والمحاسبة أمام المواطن المصري الذى يُعد مصدراً للسلطة الحاكمة وفقاً للدستور. ولقد تضمن الدستور المصري المعدل عام ٢٠١٤ فصلاً للهيئات المستقلة والأجهزة الرقابية من المادة (٢١٥) حتى المادة (٢٢١). فقد تضمنت المادة (٢١٨) "تلتزم الدولة بمكافحة الفساد وتلتزم الهيئات والأجهزة الرقابية المختصة بالتنسيق فيما بينها في مكافحة الفساد وتعزيز قيم النزاهة والشفافية ضماناً لحسن أداء الوظيفة العامة.

أ-هيئة الرقابة الإدارية:

تعد هيئة الرقابة الإدارية من جهات التحرى والاستدلال، ومن أهم أجهزة الدولة الرقابية التابعة للسلطة التنفيذية - مجلس الوزراء - وتمارس كافة الأشكال الرقابية والمالية والفنية وضبط الجرائم الجنائية وتعمل على مكافحة الفساد الإداري في مصر. ولها حق الاطلاع والتحفظ على البيانات والمستندات بالجهات وترفع تقاريرها بنتيجة تحرياتها وأبحاثها ومقترحاتها للسيد رئيس الوزراء / السادة الوزراء والمحافظين وكذا جهات التحقيق المختصة لاتخاذ ما يرونه بشأنها، وسلطة الضبطية القضائية في جميع

أنحاء الجمهورية في حدود الاختصاصات المخولة لها (وتعنى التحري عن الجرائم وجمع الاستدلالات والبحث عن مرتكبيها وضبطهم).

- من ضمن اختصاصات هيئة الرقابة الإدارية:

- الكشف عن عيوب النظم الإدارية والفنية والمالية التي تعرقل السير المنتظم للأجهزة العامة واقتراح وسائل تلافيتها.

- متابعة تنفيذ القوانين والتأكد من أن القرارات واللوائح والأنظمة السارية وافيه لتحقيق الغرض منها.

- الكشف عن المخالفات الادارية والمالية والفنية التي تقع من العاملين أثناء مباشرتهم لواجبات وظائفهم.

- كشف وضبط الجرائم الجنائية التي تقع من غير العاملين والتي تستهدف المساس بسلامة أداء الخدمة العامة.

- التحري عن حالات الكسب غير المشروع تنفيذاً لقانون الكسب غير المشروع.

- التحري عن العمليات المالية التي يشتبه في أنها تتضمن غسيل أموال بالتنسيق وتبادل المعلومات مع

وحدة مكافحة غسيل الأموال بالبنك المركزي. (فوده، وعاطف، ٢٠١٢)

ولقد وافق مجلس النواب في تقرير عام ٢٠١٧ على قانون هيئة الرقابة الادارية الجديد بتعديل أحكام

القانون رقم (٥٤) لسنة ١٩٦٤ لمواكبة أمرين هما:

١- مواكبة الاتفاقيات الدولية في سياق مكافحة الفساد.

٢- تفعيل النصوص الدستورية.

ومن أبرز ما تضمنه تعديل قانون الهيئة؛ تطوير دور الهيئة في المشاركة والتعاون والتنسيق مع

غيرها من الأجهزة المعنية من خلال وضع ومتابعة تنفيذ الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد. كما أكد

القانون على أن الهيئة تتكون من عدة أجهزة من بينها؛ جهاز منع الفساد، وجهاز مكافحة الفساد. كما

قصر دور هيئة الرقابة الادارية في اجراء التحريات دون التحقيقات، وازافة جرائم جديدة تختص بها هيئة

الرقابة، وتطوير دور الهيئة في الوقاية من الفساد، وانشاء الأكاديمية الوطنية لمكافحة الفساد.

يتضح مما سبق أن، الجهة التي تقوم بكشف الفساد في مصر هي الرقابة الادارية وتعمل على

تقصي فيما قبل المستندات أى تحتاج مهارة تحريات وتقصى وهذه منطقة مراقب الحسابات غير مؤهل

لها.

ب- الجهاز المركزي للمحاسبات:

يعد من جهات الرقابة والتخصص، يطلق على مكتب أو ديوان المراجع العام (الجهاز المركزي

للمحاسبات)، يعتبر بمثابة الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة، ويعد هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية

عامة تتبع رئيس الجمهورية. ويهدف الى تحقيق الرقابة على أموال الدولة وأموال الأشخاص العامة

الأخرى والكشف عن اهدار الأموال العامة كما يعاون مجلس النواب في أداء مهامه الرقابية وغيرها من

الأشخاص المنصوص عليها في هذا القانون (القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨).

يمارس الجهاز أنواع الرقابة الآتية:

- الرقابة المالية بشقيها المحاسبي والقانوني.
 - الرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة.
 - الرقابة القانونية على القرارات الصادرة فى شأن المخالفات.
- كما أشارت المادة رقم (٢٠) من القانون على الكيفية التى يباشر بها الجهاز اختصاصاته فى الرقابة المالية وذلك على النحو التالى:

١- الرقابة على وحدات الجهاز الادارى للدولة ووحدات الادارة المحلية والهيئات العامة الخدمية والأحزاب والنقابات والاتحادات .

٢- الرقابة على الهيئات العامة الإقتصادية والمؤسسات العامة وهيئات القطاع العام وشركاته والمنشآت والجمعيات التعاونية لأى منها والشركات التى لا تعتبر من شركات القطاع العام والتى يساهم فيها شخص عام أو شركة قطاع عام أو بنك من بنوك القطاع العام بما لا يقل عن ٢٥% من رأسمالها وكذلك المؤسسات الصحفية القومية والصحف الحزبية والنقابات والهيئات الاخرى الخاضعة لرقابة الجهاز (القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨).

وفقاً لنص المادة (١١) من القانون رقم (١٤٤) لسنة ١٩٨٨ المعدل بالقانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٩٨ بشأن إصدار قانون الجهاز المركزي للمحاسبات يعتبر من المخالفات المالية فى تطبيق أحكام هذا القانون:

- مخالفة القواعد والاجراءات المالية المنصوص عليها فى الدستور والقوانين واللوائح المعمول بها.
- مخالفة القواعد والاجراءات الخاصة بالمشتريات والمبيعات وشئون المخازن وكذلك كافة القواعد والاجراءات والنظم المالية والمحاسبية السارية.
- كل تصرف خاطيء عن عمد أو إهمال أو تقصير يترتب عليه ضياع حق من الحقوق المالية للدولة.
- عدم موافاة الجهاز بالحسابات ونتائج الأعمال والمستندات المؤيدة لها فى المواعيد المقررة.

(قانون الجهاز المركزي للمحاسبات www.cao.gov.eg)

ويتمتع الجهاز بمكانة خاصة فى الدستور المصرى الجديد الذى تمت الموافقة عليه مؤخراً حيث تنص المادة رقم (٢٠٥) من الدستور المصرى الجديد على " يتولى الجهاز المركزي للمحاسبات الرقابة الشاملة على الأموال العامة وحمايتها، والرقابة المالية على الجهات الأخرى التى يعهد بها إليه، ومراقبة الميزانية العامة والميزانيات المستقلة، وذلك كله على الوجه المبين بالقانون".

الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد لم تهتم بدور المراجعة وركزت على دور الجهاز المركزي للمحاسبات فقط. وفى الواقع قد لا يباشر الجهاز المركزي للمحاسبات اختصاصاته مثل الرقابة على الأداء، والرقابة القانونية. كما ان المراجعون الخارجيون فى الواقع لا يفضلوا أن يتحملوا أى مسئولية عن

مكافحة الفساد ويتفاوضون عن مسؤولياتهم عن اكتشاف الفساد الذى يمكن أن يكون له أثر على القوائم المالية، حيث أن ذلك لم يتم تطلبه بشكل صريح عن طريق معايير المراجعة.

-المعوقات التي تواجه الجهاز المركزى للمحاسبات في حماية المال العام ومواجهة الفساد الإداري:

أ- السرية المفروضة على تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات من قبل الحكومة والجهاز دون أي سند قانوني أو فائدة عملية لهذه السرية.

ب- عدم إعطاء تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات الأهمية المطلوبة من المناقشة والأخذ في الاعتبار التوصيات الواردة بها.

ج- عدم تمتع أعضاء الجهاز بالحصانات الكافية التي تمكنهم من أداء الأعباء الكبيرة الملقاة على عاتقهم. (محمود، ٢٠١٠)

- تحسين جودة العمل الرقابى للجهاز المركزى للمحاسبات:

تحسين جودة العمل الرقابى للجهاز المركزى للمحاسبات يترتب عليه تطوير الجهاز حتى يتم تطوير الدور الذى يقوم به الجهاز المركزى للمحاسبات، ولذا يجب الاهتمام بجودة العمل الرقابى كما نصت على ذلك المنظمات المهنية، وذلك من خلال:

١- دليل أخلاقيات مهنة المراجعة: اشتمل الدليل على العديد من المبادئ والقيم والضوابط التي يتناسب تطبيقها مع ظروف العمل بالجهاز وبيئته ، وتمثل امتداداً وتطويراً لأخلاقيات المهنة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (لأنتوساي). ويهدف دليل أخلاقيات المهنة إلى ما يلي:

أ- وضع نمط للسلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء الجهاز الرقابى والالتزام كحد أدنى لاستمرار مزاولتهم لعملهم المهني، حيث يجب على المراجع أن ينادى بنفسه عن أي مؤثرات خارجية قد تعوق مهامه الرقابية ، وأن يراعى المتطلبات التالية؛ الكفاءة المهنية والمهارة، الموضوعية، الحفاظ على الاستقلالية، النزاهة، الشفافية، السرية المهنية، المصداقية، التحرر من تضارب المصالح، وتوثيق الأمور الجوهرية.

ب-الإفصاح لكافة المهتمين بشئون المهنة عن مكونات ومعايير دليل أخلاقيات المهنة التي تحكم تصرفات أعضائها، وبالتالي ترتفع مكانة المهنة وأعضائها ومهامها في نظر الآخرين، وأن تكون تقارير ونتائج أعمال الجهاز موضع ثقة عالية.

٢- الخطط الإستراتيجية للجهاز المركزى للمحاسبات فى مصر: يجب أن يتبنى الجهاز نظام التعليم المهني المستمر وذلك بهدف تمكين الأعضاء المهنيين بالجهاز من أداء أعمالهم بكفاءة مهنية ، ومهارة ملائمة للتطورات المستمرة في مهنة المحاسبة والمراجعة، وذلك من خلال حصولهم على برامج تدريبية وغيرها من أنشطة التعليم والبحث.

٣-آلية العمل لضمان الاستفادة من المخرجات الرقابية: من خلال:

أ- حصر ورصد ومتابعة مخرجات المنظمات المهنية الإقليمية والدولية من خلال إدارة المنظمات الدولية.

ب- ترجمة المخرجات التي تصدر عن بعض المنظمات المهنية الدولية إلى اللغة العربية.

ج- النشر والتعميم لما يصدر عن المنظمات الدولية عن طريق الشبكة الداخلية والبريد الالكتروني الداخلي.

هـ- التأكيد على المشاركين وأعضاء اللجان والفرق بضرورة تضمين التقارير التي تقدم منهم، كافة التعديلات والآراء التي طرحت و التوصيات وما قدم من أوراق عمل وبحوث.

و- توسيع قاعدة المشاركة سواء في اللجان المختلفة أو الاجتماعات والمشاركة بأكثر من مسئول لضمان المشاركة الفعالة ونقل ما تم بصورة دقيقة.

ز- زيادة التواصل مع المنظمات لضمان الحصول على كافة ما يتم إصداره سواء من قبل لجانها المختلفة أو الأجهزة الأعضاء (محمد، وحسان، ٢٠١٣).

٦/٦ دور المراجعة في مكافحة وكشف الفساد:

يتمتع المراجعون بما لديهم من مركز فريد داخل المنشآت لتمثيل المصلحة العامة، والرصد والتقرير عن امتثال المنظمة للمعايير المقررة. ولقد تولى الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC مبادرة القيادة في مجال مكافحة الفساد. وخرج الاتحاد بوثيقة هامة في هذا المجال بعنوان "مهنة المحاسبة ومكافحة الفساد". وقد احتوت الوثيقة على عدة مقترحات، إحداها يحث المحاسبين على تطوير منافذ لبناء علاقات مع السلطات التشريعية والتنظيمية، ومهنة القانون والمجموعات الأخرى المهتمة بتحسين اطار الحكم الرشيد والشفافية والمساءلة. كما اهتمت الوثيقة بأن تقوم لجان المراجعة بالنظر في ملائمة سياسات مكافحة الفساد الموجودة والاصرار على الإبلاغ عن أعمال الفساد. كما ركزت الوثيقة على الدور الفريد لمهنة المحاسبة في الحد من ممارسات الفساد من خلال تعزيز الشك المهني عند إقامة علاقات تجارية ومراجعة المعاملات بين الأطراف.

وحيث تكون بنية الحوكمة قوية، فان الدور الذي يلعبه المحاسبون المهنيون يتم تعزيزه. إن المحاسبين المهنيون هم جزء هام من بنية الحوكمة التي تعمل من أجل مكافحة الفساد. ولذا يجب على جميع اللاعبين الأساسيين في هيكل الحوكمة في الاقتصاديات بما فيها المهن والأعمال والحكومة، وفي كل من القطاعين العام والخاص، أن يتعاونوا من أجل تبني معايير حوكمة واضحة لكافة المنظمات. أهمية تبني المعايير الدولية ذات الجودة العالية في اعداد التقارير المالية والمراجعة والأخلاقيات. يلعب الاتحاد دوراً حيوياً في التدريب والتعليم ودعم المهنة للحفاظ على أعلى المستويات من النزاهة والمعايير الأخلاقية.

فى يوليو عام ٢٠١٦ تم اصدار معيار جديد من قبل مجلس المعايير الدولية للتأكد والمراجعة IESBA يضع اطاراً لتوجيه المحاسبين المهنيين فى تحديد الاجراءات التى يتم اتخاذها من أجل المصلحة العامة ولاسيما عندما يصبحون على علم بوجود تصرفات غير قانونية محتملة والمعروفة بعنوان عدم الالتزام بالقوانين واللوائح والذى قد يتم ارتكابه من قبل العميل أو صاحب العمل. ومن الواضح أن مهنة المحاسبة والمراجعة تلعب دوراً هاماً الآن وفى المستقبل نحو منع الفساد وكشفه والابلاغ عنه.

أهمية أن يكون لدى المراجعين الداخليين أفضل فرصة لتحقيق الوقاية من الفساد والكشف عنه وملاحقته قضائياً. وقد تطورت المراجعة الداخلية على الصعيدين المهني والأكاديمي سواء في المفهوم أو الأهداف أو النطاق والخدمات ، كما أن علاقتها بالرقابة الداخلية علاقة متلازمة بطبيعة كل منهما داخل المنشأة. بالإضافة إلى كونها جزء من حوكمة الشركات جعلها تتغير وتتوسع أدوارها ، وأصبحت أكثر انفتاحاً داخل الشركة وعملت لجان المراجعة من خلال العلاقة التبادلية بينهما على الربط والتنسيق بينها وبين المراجعة الخارجية، مما أدى إلى تفعيل دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء الوحدات الاقتصادية. يجب أن تقوم المراجعة الداخلية بتقييم فعالية برامج مكافحة الرشوة ومكافحة الفساد للمساعدة، وتقدير المخاطر، وتحديد الأحداث المحتملة والفعالية. ويمكن للمراجعة الداخلية أن تلعب دوراً حيوياً في تقديم التأكيد وليس فقط على فعالية هذه البرامج، ولكن أيضاً في مساعدة المنظمات على فهم امكانية حدوث أضرار خطيرة في الأموال والسمعة لعدم التصدي للفساد. يجب أن تكون بيئة الرقابة التي تضعها الإدارة ومجلس الإدارة فيما يتعلق بالفساد مطلقة وواضحة. يتكون عناصر الاطار المتكامل للرقابة الداخلية COSO من العناصر الخمسة التالية؛ بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال، والمراقبة والرصد. وعلى الرغم من أن هذه المكونات الخمسة موجهة مباشرة الى منع والوقاية من الفساد، فان بيئة الرقابة تمثل الأساس لمكافحة الفساد. ويجب على المراجع الداخلي أن يعمل ضمن اطار الرقابة الداخلية المتكامل والسليم والذى تم وضعه من قبل مجلس الادارة لكي يكون فعالاً. وقد أوصى معهد المراجعين الداخليين IIA بأن يقوم المراجعون الداخليون بأخذ نهجين مختلفين لكنهما متكاملين هما؛ دمج تقييم تدابير مكافحة الرشوة ومكافحة الفساد في جميع عمليات المراجعة حسب الاقتضاء، والقيام بمراجعة كل مكون من برامج مكافحة الرشوة ومكافحة الفساد. يتمثل الدور المحوري للمراجعة الداخلية في تقويم كفاءة وفعالية آليات هيكل الرقابة الداخلية، وزيادة جودة وشفافية التقارير المالية للشركات المصرية وأثر ذلك على الحد من عملياد الفساد، بهدف إستعادة ثقة المستثمرين في القوائم المالية واستمرار الشركة في تنفيذ أهدافها لتعظيم أرباحها.

لا يمكن للمراجعين تحديد حجم أو مقدار الفساد، ولا يمكنهم القيام بالتقرير عن الحدوث الفعلي للفساد. الا أنهم يمكنهم الاشارة فقط الى وجود فرص للفساد مثل هذا التقرير يمكن أن يصبح أساساً لاتخاذ اجراءات تصحيحية من جانب الحكومة لحجب الفساد فى المستقبل أو لتدنية فرص حدوث الفساد. يمكن أن تلعب المراجعة دورين مختلفين فى مكافحة الفساد: حيث قد تمنع Prevent أو تكشف Detect

الفساد. هذين الدورين مترابطين ومتداخلين جزئياً. فإذا كشف المراجعون عن الفساد، يعتبر أيضاً بمثابة ردع وبالتالي يعتبر منع المزيد من الفساد. وإذا قام المراجعون بمنع الفساد فسوف يكون هناك فساداً أقل للكشف عنه. وقد أوضح معيار مراجعة المنظمات العليا للمراجعة رقم ٥٧٠٠ (ISSAI, 5700) أنه من الأفضل بكثير منع الفساد عن الكشف عنه (INTOSAI, 2013).

يجب على المراجعين الكشف عن الفساد، حيث أنهم مطلوب منهم الكشف عن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، وإذا كان الفساد هو الذى يخلق تلك التحريفات، فمن العدالة أن يتقبل المراجعون المسؤولية عن الكشف عن الفساد. يمكن للمراجعين أن يلعبوا دوراً حيوياً في مساعدة وكالات التحقيق ضد حالات الفساد. أما المراجعين الداخليين فيمكنهم مساعدة موظفي التحقيق في تفسير قواعد مختلفة، وفي شرح ممارسات عديدة، وفي تقاسم بعض من المعلومات السرية التي قد ترتبط أو تناقش التفاصيل الفنية للعمليات.

تساعد مراجعة الأداء Performance Audit المخططة والمنفذة على نحو صحيح في الكشف عن الفساد، عن طريق خلق رادع للفساد، وتبسيط الضوء على مجالات عدم الاقتصاد وعدم الكفاءة ومجالات الفشل في تحقيق النتائج والأثر أو عدم الفعالية. يحتاج مراجعوا الأداء الى الذهاب خطوة أعمق في القضايا التي تم تحديدها خلال مرحلة تخطيط عملية المراجعة. من الأهمية تطوير استخدام المنهجية التقليدية العادية للمراجعة في مراجعة الفساد، من خلال تطوير التخطيط والتنفيذ والتقرير عن الفساد وسيكون التركيز في التقرير على التوصيات الخاصة بسد الثغوب في عمليات المنظمة ونظمها وإجراءاتها وقواعدها ولوائحها التي يمكن أن توفر فرص الفساد وذلك للوقاية من الفساد أو اقتراح خطوات لتقليل فرص حدوث الفساد. ومن خلال ادخال مفاهيم جديدة من أهمها؛ قائمة (مخزون) فرص الفساد، واختبار فرص الفساد. مازال يحتاج المراجعين الخارجيين الى ارشاد Guidance عن كيف يتم الاستجابة الى مخاطر الفساد المرتفعة لاسيما عندما لا يتم اتخاذ الاجراءات التصحيحية عن طريق الادارة العليا وتجاهل تعليقات المراجعين في هذا السياق. (لطفى، ٢٠١٩، ص ٣١٧-٣١٨)

- منظمات الإنتوساي (المنظمة الدولية العليا لأجهزة الرقابة والمراجعة) INTOSAI :

يمثل مصر في الإنتوساي الجهاز المركزي للمحاسبات ويحضر اجتماعاتها رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات وما يعادله في الدول العربية. منظمة الإنتوساي معنية بالجرائم المالية، تعطى مساحة لأجهزة الرقابة العليا مثل الجهاز المركزي للمحاسبات. تركز على البعد اللائحي والمستندى والقانونى، فهي تهتم بالمراجعة المستندية اللائحية. المعايير والارشادات التي تصدرها الإنتوساي يسترشد بها الجهاز المركزي للمحاسبات. وطالما هو يهتم بالمستندات فاذا كانت هناك مخالفات مالية أو أخطاء أو إحتيال يقوم الجهاز المركزي للمحاسبات بكشفها أكثر من مكاتب المحاسبة.

لدراسة أفضل الوسائل الهادفة لتنفيذ وتطبيق واستخدام المعايير الدولية لأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن مبادئ الشفافية والمساءلة وزيادة ودعم العمل في مكافحة الفساد وتشجيع المصادقية

والإعتراف بالإسهامات القيمة لمنظمة الإنتوساي (المنظمة الدولية العليا لأجهزة الرقابة والمراجعة) من خلال مجموعات العمل المختصة بمكافحة الفساد وغسل الاموال. إستغلال الفرص العملية للتعاون المهني المشترك بين منظمي الأرابوساي والأوروساي بما يخدم المبادئ الواردة بهذا الاعلان. فقد وافقت الدول الأعضاء في منظمة الانتوساي علي ضرورة إستخدام إطار العمل الخاص بنشر وتعزيز المساءلة والشفافية والحوكمة الرشيدة، وذلك من أجل تحقيق المزيد من التطوير لأدوات القياس المعتمدة خلال دعم عمليات التقييم، حيث يمكن إستخدام إطار العمل في؛ عمليات المراجعة الداخلية عمليات مراجعة النظر، والتخطيط الإستراتيجي.

تتمثل متطلبات دليل الإنتوساي في الإرشادات التالية:

- يجب علي المنظمة الدولية العليا لأجهزة الرقابة والمراجعة في الدولة أن تتبنى سياسة أو إستراتيجية رسمية لردع الإحتيال والفساد.
 - ضرورة الإلمام بأوجه النقص والقصور في الأنظمة والعمليات الرقابية، وحتى في المعايير المطبقة والتي قد تتسبب في خلق بيئة مؤدية لحالات الفساد والتأكد من إبلاغ الإدارة بها للتعاون مع الجهات المعنية لتحسين البيئة الرقابية وتقليل مخاطر الإحتيال والفساد.
 - أن مسؤولية الإفصاح عن حالات الإحتيال والفساد تقع علي عاتق الإدارة.
 - يجب علي المراجع أن يجعل الإدارة علي علم بأن غياب أو نقص تطبيق مؤشرات أو مقاييس محددة قد يزيد من إحتمال حدوث إحتيال وفساد.
 - يجب علي المنظمة الدولية العليا لأجهزة الرقابة والمراجعة أن تفتح المجال للحصول علي مهارات متخصصة من مصادر خارجية إذا تطلب الأمر ذلك.
 - يجب أن يتم تدريب المراجعين علي التعامل مع عمليات الإحتيال والفساد، ومن الممكن أن يشمل التدريب، مهارات المراجعة القضائية.
 - التركيز علي إستقلالية أجهزة الرقابة ليس من الناحية القانونية فقط ولكن من الناحية العملية أيضاً لتتمكن من أداء دور فعال ضد الإحتيال والفساد.
 - عند إعداد تقارير الإحتيال والفساد يجب أن تدرك الأجهزة الرقابية أن مرتكبي الفساد يبحثون عن وسائل لتغطية أنشطتهم عن طريق إتهام المراجعين بالتشهير والإفتراء، وبالتالي يجب مراجعة التشريعات والقوانين لمحاولة منع مثل هذه الأحداث وحماية المراجعين من هذه الممارسات.
- (دليل المنظمة الدولية العليا للمراجعة لمكافحة الفساد(الانتوساي) والمتاح علي

www.intosai.org/ar/imprint.html

وتجدر الإشارة في هذا الصدد، يتمثل دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في المحافظة علي المال العام وضمان حسن استخدامه والارتقاء بالأداء الحكومي بما يخدم عملية التنمية الشاملة ويحقق المصالح العامة. ولبيان دور هذه الأجهزة يجب توافر مجموعة من العوامل التالية؛ المبادئ والمقومات

الأساسية للرقابة المالية والمحاسبية السليمة والفعالة في القطاع العام، المقومات الأساسية لتمكين أجهزة الرقابة العليا من الإسهام الفاعل في مكافحة الفساد، والعوامل التي تساعد الأجهزة المشمولة بالرقابة للقيام بدورها في مكافحة الفساد.

-الاستقلال التنظيمي والمالي والإداري للأجهزة العليا للرقابة:

يقصد بالاستقلالية ضرورة أن تكون الأجهزة العليا للرقابة مستقلة تماماً عن السلطة التنفيذية وذلك حتى يمكنها التمتع بالحياد الكامل وتأدية الدور المأمول منها في الرقابة ومكافحة الفساد بكفاءة وفعالية. ولقد نص إعلان ليما الذي تبنته منظمة الانتوساي في عام ١٩٧٧ على ضرورة أن تمتع الأجهزة العليا للرقابة بالاستقلالية وبنطاق سلطة كافية تمكنها من الإسهام بفعالية وان يكون مستوى الاستقلالية كاف من نواحي المالية والعملية. ويمكن إيضاح أهم سمات استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة في النقاط التالية:

- ١- أن يتم إنشاء الجهاز الأعلى للرقابة وفقاً لقانون خاص به ويعتبر بموجب هذا القانون هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية عامة.
- ٢- أن يتوافر للجهاز الاستقلال المالي.
- ٣- أن يتم تعيين رئيس الجهاز وإعفاؤه من منصبه بقرار من رئيس الدولة.
- ٤- أن يحظر على أعضاء الجهاز الجمع بين وظيفته وبين أي عمل آخر كما لا يجوز له ممارسة أعمال أو أداء خدمات للغير بأجر أو بغير أجر.
- ٥- أن يحظر على أعضاء الجهاز القيام بأي عمل تجاري أو صناعي أو مالي أو أي عمل لا يتفق واستقلالية وكرامة الوظيفة.
- ٦- أن يحظر على الأعضاء الانضمام أو المشاركة في الأعمال السياسية.
- ٧- أن يوفر قانون إنشاء الجهاز الضمانات التي تؤهل أعضاءه لتخطيط عملية المراجعة المناسبة لتنفيذها دون أي تدخل من إدارة المنشآت الخاضعة للرقابة.
- ٨- أن يتاح للمراجع اختيار أساليب المراجعة التي يستخدمها والحصول على المعلومات والبيانات والقرائن التي يراها ضرورية لإتمام عملية التدقيق دون وجود أية قيود على ذلك.
- ٩- أن يتاح للمراجع إعداد تقرير بنتائج عملية المراجعة ويتوفر له الحرية التامة في الإفصاح عن رأيه باستقلال وحياد تام.
- ١٠- أن تتم المراجعة في ضوء قواعد ومعايير المحاسبة المحلية والدولية بالإضافة إلى القوانين والقرارات.

(دليل المنظمة الدولية العليا للمراجعة لمكافحة الفساد(الانتوساي) والمتاح علي

www.intosai.org/ar/imprint.html

- المقومات الأساسية لتمكين أجهزة الرقابة العليا من الإسهام الفاعل في مكافحة الفساد:

تشمل المقومات الأساسية التي يجب على أجهزة الرقابة المالية العليا الالتزام بما لتتمكن من المساهمة في مكافحة الفساد في:

١- تطوير القدرات المؤسسية للأجهزة العليا لتحسين كفاءتها من خلال تطبيق معايير المراجعة والالتزام بمعايير الجودة واستخدام قواعد السلوك المهني الصادرة عن الإنتوساي لتعزيز معايير سلوكية أعلى وإنشاء قواعد السلوك المهني للخدمات العامة.

٢- تبادل الخبرات وتقاسم المعرفة مع الأجهزة الرقابية المالية العليا النظرية.

٣- مواكبة التقنيات الحديثة لإحكام الرقابة على المال العام.

٤- تطوير معايير وطرق جديدة لرصد مؤشرات الغش والاحتيال والفساد: تطوير معايير وطرق جديدة لتحديد مؤشرات الغش والفساد من شأنها أن تمكن مراجعي الأجهزة العليا للرقابة على التعرف على احتمالات وجود عمليات غش أو فساد، وإيجاد أدلة رقابية تكشف عمليات الغش والفساد في البرامج والأنشطة الحكومية المختلفة.

٥- إنشاء وحدات للمراجعة الداخلية في الجهات المشمولة بالرقابة.

٦- تطوير وتدريب الكفاءات المهنية لدى الأجهزة العليا للرقابة.

٧- تمتع الأجهزة الرقابية العليا بالاستقلال المالي والإداري الكامل.

(دليل الأسوساي الرقابي حول الاحتيال والفساد، ٢٠١١)

-العوامل التي تساعد الأجهزة المشمولة بالرقابة للقيام بدورها في مكافحة الفساد:

أشار دليل الأساسوي إلى العوامل التي يجب توافرها لمساعدة أجهزة الرقابة على أداء مهامها وتشمل:

١- وجود أنظمة ولوائح مالية وإدارية متكاملة: سن التشريعات الملائمة وتعديل القوانين بما يتلائم مع التغيرات في بيئة الأعمال يسهم في سد ثغرات قد تستغل نتيجة لعدم توافر الإطار التشريعي الملائم.

٢- وجود رقابة داخلية فعالة: توافر نظام الرقابة الداخلية السليم والإجراءات الرقابية الكفيلة يكون خط الدفاع الأول لمكافحة ومنع الفساد في الوحدات الحكومية حيث تتضمن الرقابة الداخلية كافة السياسات، والعمليات والثقافات، والمهام، والسمات الأخرى ذات الصلة بأي مؤسسة والتي تساند وتهدف إلى تحقيق الأهداف المؤسسية، والتي تعمل على تسهيل فعالية وكفاءة العمليات، والتي تسهم في إدارة فعالة لمواجهة المخاطر، والتي تساعد على التقيد والالتزام بالقوانين والإجراءات المتبعة والمطبقة، والتي تعزز القدرة على الاستجابة، وبالشكل المناسب لمصلحة المؤسسة وفوائدها.

٣- توافر ضوابط تنفيذية واضحة بشأن سلوك الموظفين داخل الوحدات الحكومية: من خلال تشجيع عملية تأسيس إجراءات إدارية خاصة بالموظفين بالنسبة للخدمات العامة التي تشجع الموظفين النزهاء والأكفاء. (دليل الأسوساى الرقابى حول الاحتيال والفساد، ٢٠١١)

-أثر متطلبات دليل منظمات الإنتوساي INTOSAI على أداء المراجعة الداخلية:

المبادئ التي تتبناها المنظمة الدولية العليا للمراجعة بشأن الشفافية والمساءلة ومحاربة الفساد تحدد أفضل الممارسات في مجال الرقابة المالية والرقابة على الأداء، وتعد المساءلة والشفافية من المتطلبات الرئيسية التي تهدف إلى تعزيز المصداقية ومحاربة الفساد وتحسين ممارسات الحوكمة وتشجيع المساءلة إذا ما تم تطبيقها بشكل ثابت، كما تم التطرق لبعض الممارسات والطرق الجيدة لضمان تحقيقها بالإضافة إلى أنه تم تبادل الخبرات وأساليب العمل المتبعة في هذا المجال.

يتمثل دور المراجعة الداخلية فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر في:

- ١- فحص الالتزام بنظم الرقابة على المستوى الوظيفي.
- ٢- مساعدة الإدارة في تصميم نظام للتقييم الشامل لفحص نظام الرقابة الداخلية، وإعداد التقارير عن فعاليتها.
- ٣- تحديد أوجه القصور الهامة في نظم الرقابة.
- ٤- تسهيل عملية فهم وتطوير نظم الرقابة من خلال الرقابة والتنظيم الذاتي.
- ٥- توفير التصميم الجيد والتنفيذ الدقيق لإدارة المخاطر.
- ٦- تقييم جودة الأداء في تنفيذ المسئوليات.
- ٧- المساهمة في عمليا حوكمة الشركات.
- ٨- تحسين عمليات المنشأة بواسطة مد الادارة العليا التي تساعد على إعداد استراتيجيتها، وتقييم تنفيذ تلك الاستراتيجية والنتائج المترتبة عنها. (Lin, et al., 2010; عبد الرحمان، ٢٠١٧، ص ٨٢)

٦/٧ دور الحوكمة الجيدة في مكافحة الفساد المالي والإداري:

تعددت الاسهامات الدولية أو المحلية، الأكاديمية أو المهنية في تحديد مصطلح الحوكمة الجيدة لأهميته في مكافحة الفساد. الحوكمة يقصد بها الاهتمام بالعلاقة بين السلطة والحكم والتركيز على استخدام المشاركة الفعالة من خلال التشاور والتنسيق والاعتماد على الشفافية والمساءلة. عرف البرنامج الانمائى للأمم المتحدة الحوكمة بأنها ممارسة السلطة الادارية والاقتصادية والسياسية لادارة كافة شئون الدولة. وهو ما يشمل الأليات والعمليات والمؤسسات التي يعبر من خلالها المواطنون عن مصالحهم ويمارسون حقوقهم القانونية والوفاء بالتزاماتهم. كما عرفها البنك الدولي بأنها الطريقة التي يتم من خلالها ممارسة السلطة في ادارة الموارد الاقتصادية والاجتماعية للدولة. وتتبنى الدول الناجحة بما فيها من

هيئات ومؤسسات حكومية وأهلية وخاصة الحوكمة والتي تهتم بالحكم الرشيد من خلال سياسات، وأليات، وممارسات تقوم على تبنى مبادئ تسعة تدخل في سياسات وممارسات كافة المؤسسات هي:

١- مبادئ الشفافية.

٢- المساءلة.

٣- سيادة القانون.

٤- مكافحة الفساد.

٥- السعى لتحقيق العدالة وعدم التمييز بين المواطنين.

٦- السعى نحو الكفاءة.

٧- الاستجابة لاحتياجات المواطنين.

٨- الوصول بالسياسات والخدمات لأعلى مستوى من الفعالية والجودة بشكل يرضى كافة المواطنين.

٩- المشاركة من قبل جميع أصحاب المصالح.

مع أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة الرشيدة ليس فقط من قبل الحكومة كفاعل رئيسي في الدولة، وإنما أيضاً من خلال كافة القطاعات في المجتمع كالتقاطع الخاص، والمجتمع المدني بأطرافه المختلفة من جمعيات أهلية أو الإعلام والأحزاب والنقابات والاتحادات. وتعد المؤشرات المتعلقة بالحوكمة الجيدة ومكافحة الفساد وسيلة فعالة لمساعدة ورفع وعي صناع القرار، والمواطنين، والاعلاميين، والأكاديميين، وغيرهم من المعنيين في المجتمع المدني على الاحاطة بالأوضاع المتعلقة بالحوكمة الرشيدة ومكافحة الفساد، وفهم الصورة العامة لوضع الدولة بشكل مبسط ومباشر من خلال هذه المؤشرات. كما يمكن للدول والمؤسسات المانحة، والمعنيين من القطاع الخاص والمقبلين على الاستثمار الاستعانة بهذه المؤشرات لتوفير معلومات حول مستوى ودرجة الحوكمة الرشيدة ومكافحة الفساد في بلد ما.

- **ضمان التطبيق الفعال لحوكمة الشركات يجب توافر العوامل الرئيسية التالية:**

١- **إدارة المخاطر:** يجب تشجيع الشركات الحكومية والخاصة على إنشاء أقسام ولجان الإدارة المخاطر وذلك لضمان عدم تورط شركاتهم في مخاطر تفوق قدراتها، إن الفشل في إدارة المخاطر يشكل تهديداً حقيقياً لأي توسع ومصدر رئيسياً للمخاطر التي يتعرض لها النظام المؤسسي.

٢- **الشفافية والإفصاح:** يجب على الشركات الالتزام بمعايير الإفصاح والشفافية فقد كانت شركة أنرون من أكبر ضحايا تدني مستوى الشفافية.

٣- ممارسات مجالس الإدارات: عدم تمتع أعضاء مجلس إدارة الشركة بالكفاءة والخبرات المناسبة يؤثر سلباً على الإدارة العامة للشركة ويعرضها لمخاطر كبيرة، لذا يجب على الجمعيات العمومية أن تكون فعالة ونشطة ولا تكون شكلية وأن توصل إلى مجلس الإدارة أعضاء ذوي إمكانيات ملائمة ومناسبة.

(سيار، ٢٠١٠)

٨/٦ الإطار المهني لمدخل المراجعة الاستقصائية القضائية ودورها في مكافحة جرائم الفساد المالي بمنظمات الأعمال:

مع زيادة وتنوع الفساد زادت الحاجة إلى دراسة متعمقة في الدور الذي تقوم به المراجعة الاستقصائية القضائية للكشف عن ومواجهة هذه الصور من الغش والاحتيال والفساد وغيرهم، وكيفية تطوير هذا الدور لتجنب حدوث مثل هذه الأعمال الاجرامية مستقبلاً. خاصة وأن المراجعة الاستقصائية القضائية تسعى الى التحقيق في الغش بهدف جمع أدلة الاثبات التي يمكن تقديمها للمحكمة، وكذلك منع هذا الغش من خلال تحديد وتصحيح الأحداث التي يمكن أن تتسبب في حدوثه. المراجعة الاستقصائية القضائية هي مجال من مجالات المحاسبة تقوم علي أساس المعرفة المتكاملة بكل من أساسيات المحاسبة والمراجعة ومهارة التحريات في ضوء المعرفة بالأمور القانونية، وتركز علي فحص الماضي لإلقاء نظرة علي المستقبل وتزداد الحاجة إليها عند وجود شكوك مهنية ودعاوى قضائية تتطلب الإدلاء برأي مهني مستقل وتقديم تقرير يساعد علي تأييد الدعاوى القضائية وتتوير ومعاونة المحكمة علي إقرار الحق وتحقيق العدالة. (السيسي ، ٢٠٠٦) بينما ركز (Rezaee and Crumbley , 2007) في تعريف المراجعة الاستقصائية القضائية علي أنها استخدام مهارات البحث والتحقيق عن الغش في الخدمات القضائية مما يؤدي إلي تحسين جودة القوائم المالية وعملية المراجعة.

كما يمكن تعريفها بأنها أحد فروع علم المراجعة الذي يعتمد على المعرفة المتكاملة بكل من المحاسبة والمراجعة والأمور القانونية بجانب مجموعة من المهارات الخاصة كالاتصال والبحث والتقصي والتحقق وغيرها من المهارات للحد من الغش والفساد. ولذا تقوم بدور هام في الكشف عن الغش والفساد والطرق الاحتيالية المستخدمة لممارسته، وتوفير الأدوات والوسائل المانعة والكاشفة لمثل هذه الجرائم.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد، اختلفت الدراسات حول مسمى المراجعة الاستقصائية؛ فهناك من الدراسات التي تطلق عليها لفظ المحاسبة القضائية (على، ٢٠١٦؛ السيسي، ٢٠٠٦). وهناك دراسات أخرى تطلق عليها المراجعة الاستقصائية القضائية (Grubor & Ristic, 2012 ; Nigrini & Wella, 2016)؛ أحمد، ٢٠١٣؛ نمير، ٢٠٠٨؛ مشابط، ٢٠١١؛ خليل، ٢٠١٧)

وترى الباحثة أنه من الأفضل أن يطلق عليها المراجعة الاستقصائية القضائية حيث تحتوي علي نوعين من الخدمات هما؛ خدمات التقاضي، وخدمات البحث والتحقيق (التقصي) لذلك سيتم إطلاق اسم المراجعة الاستقصائية القضائية علي مصطلح (Forensic Auditing) حيث تحتوي علي هذين الشقين

من الخدمات والتي من خلالهما يقوم المراجع الاستقصائي القضائي بكشف الغش ومرتكبيه في القوائم المالية وملاحقة المفسدين في الشركات الذين يرتكبون جرائم فساد فيها مثل؛ السرقة، الرشاوى ، الاختلاس، الابتزاز، الاستخدام السيئ للسلطة وغيرها من الممارسات غير الأخلاقية.

- الإجراءات الأكثر فعالية لكشف العديد من صور التلاعب والتي قد يؤديها الفاحص القانوني:

١-فحص المستندات العامة والتحرى عن ما وراء المستندات & Public Documents Review & Back Ground Investigations : يسعى الفاحص أثناء مرحلة جمع الأدلة لمعرفة المعلومات الهامة عن خلفية الشركة والبيئة الاقتصادية وبيئة الأعمال، وتحديد أى عوامل محفزة والتي تثير تغييرات سلوكية.

٢- إجراءات تحليلية (أفقية/ رأسية/ تحليل نسب) لتحليل القوائم المالية والموازنات وإجراء مقارنات بالصناعة لتحديد الاتجاهات والتغييرات، وقد يسفر تحليل القوائم المالية عن علاقات غير متوقعة أو غياب علاقات معينة والتي كان من المتوقع وجودها، كل ذلك بدوره سيساعد على تحديد التحريفات المحتملة سواء ناتجة من غش أو خطأ.

٣- جلسات العصف الذهنى : يجمع المراجع المعلومات ذات الصلة وأوراق العمل من مراجعة سنوات سابقة والمعلومات الأخرى لتحليلها، يجب أن يتقهم الفريق مؤشرات التلاعب Red Flags العامة / الخاصة بالصناعة والتي قد تؤثر على الشركة محل المراجعة.

٤- إجراء المقابلات مع الإدارة وآخرين : يجب على الفاحص الحصول على معلومات مناسبة خلال المقابلات لتحديد المناطق ذات خطر التلاعب، للاستقصاء عن الدوافع والفرص للكشف عن معلومات عن قيود يومية لمعاملات مشتبه فيها تمت خلال فترات خطر محدد. (Ahmad, 2005)

- دور المراجع الاستقصائي القضائي:

أهمية أن يمتلك المحاسب القضائي مجموعة من المهارات والمعارف وذلك للحد من الفساد المالى فى؛ التمويل، القانون، المحاسبة، علوم الحاسب الالى وتكنولوجيا المعلومات وغيرها من التخصصات الأخرى ذات الصلة مثل مهارة التحليل، التفكير الانتقادي، منطقية السلوكيات الجنائية، والمعرفة بالقوانين ذات الصلة. ولقد أوضح المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين CICA أن دور المراجع الاستقصائي القضائي يتحدد من خلال مكونات المراجعة الاستقصائية كما يلي:

أ-دور المحاسب الاستقصائي القضائي فى خدمات التقاضي: تشمل؛ المساعدة للحصول علي التوثيق الضروري لتدعيم أو رفض الدعوى، مراجعة الوثائق الضرورية لعمل تقرير أولي للحالة وتحديد مناطق الخسارة، المساعدة علي البحث والتحقيق لكشف متضمنات صيغ الأسئلة التي يتم توجيهها بالنظر للدليل المالى، حضور التحقيق وفهم القضايا المالية وصياغة أسئلة إضافية يتم توجيهها، مراجعة وفحص تقرير خبير الخصم، المساعدة علي المناقشات وحضور المحاكمات لسماع شهادة خبير الخصم وتقديم المساعدة للفحص المتبادل.

ب- دور المحاسب الاستقصائي القضائي في الخدمات الاستقصائية: مراجعة الموقف الحقيقي والفعلي وتحديد الاقتراحات، المساعدة علي حماية الأصول واستعادتها، التعاون مع الخبراء الآخرين مثل (المحقق الخاص، محقق الوثائق الشرعية والمهندسين الاستشاريين) والمساعدة على استعادة الأصول من خلال الأحداث المدنية أو الملاحقة الجنائية. (مشابط، ٢٠١١)

يمكن تصنيف خدمات المراجعة الاستقصائية القضائية الى:

أ- خدمات لاحقة أو علاجية Reactive Services: وذلك للتقصي عن العمليات والأنشطة المشتبه فيها، وتقديم خدمات الشاهد الخبير وخدمات الدعم القانوني.

ب- خدمات سابقة أو وقائية Proactive Services : وتهتم بفحص عناصر نظام الرقابة الداخلية وتحديد أكثر الأنشطة تعرضاً للغش، وبالتالي المساعدة في منع حدوث الجرائم وضمان تطبيق القوانين ذات العلاقة.

- أسباب ظهور المراجعة الاستقصائية القضائية:

أ- انتشار الفساد المالي في الشركات والغش في القوائم المالية: هناك أسباباً عديدة للغش في القوائم المالية تحدث من خلال إدارة الوحدة الاقتصادية ومنها أن تكون الإدارة تحت ضغط لتحقيق أهدافها في ظل موارد محدودة، محاولة الشركات زيادة أسعار أسهمها وزيادة اتجاه أرباحها، محاولة تحقيق نتائج متمشية مع التنبؤات والتقديرات السابقة ومحاولة الشركة للتهرب الضريبي. (Hegazy et al.,2017)

ب- قصور المراجعة الخارجية عن اكتشاف الغش بالرغم من مسئولية المراجع عن ذلك: بالرغم من انتشار الفساد المالي والغش في القوائم المالية إلا أن المراجعة التقليدية غير قادرة علي اكتشافه. ولذا صممت الإجراءات بدون إعطاء أي اهتمام أو نية لاكتشاف الغش، كما أن معايير المحاسبة والمراجعة لم تعد كافية في الوقت الحاضر لمواجهة التغيرات ولتمكين المراجع من كشف الغش. (Gardner , 2007; Durley.2018)

ج- فجوة التوقعات: بسبب اختلاف ما يقوم به مراقب الحسابات عند أدائه لمراجعة القوائم المالية عن ما يتوقعه أصحاب المصلحة. حيث يتوقع أصحاب المصلحة أن يقوم مراقب الحسابات باكتشاف كل أنواع الغش في القوائم المالية والممارسات غير الأخلاقية وغير القانونية التي تتم في الشركات. ولأن مراقب الحسابات غير مؤهل علمياً وعملياً لاكتشاف كل أنواع الغش في القوائم المالية لذلك كان من الأهمية الاستعانة بمجال محاسبي جديد يسد هذه الفجوة ويمكن المراجع من اكتشاف كل أنواع الغش والمخالفات في المهنة.

ولقد قام AICPA بعدة جهود لسد فجوة التوقعات وهذه الجهود كانت تركز على محاولة إعادة الثقة العامة في أحكام المراجع لجعل خدماته تضيف قيمة وذلك من خلال تركيز المراجع علي قيم الأمانة والاستقامة والموضوعية والاستقلال والكفاءة وقام AICPA بهذه الجهود بسبب اتساع هذه الفجوة بشكل متزايد في أواخر سنة ١٩٨٠ ولقد قام بإصدار المعايير من رقم (٥٣) إلي المعيار رقم (٦١) والتي تعرف

بمعايير فجوة التوقعات. ومع مرور الوقت أصبحت هذه المعايير غير كافية لسد فجوة التوقعات وتحولت الفجوة إلى فجوة ثقة بسبب الغش المتزايد في القوائم المالية، لذلك قام AICPA بإصدار معياري ٨٢ (SAS. No. 82) و ٩٩ (SAS. No. 99) عن الغش كمحاولات لتضييق هذه الفجوة، ثم تم إصدار قانون (Sarbanes-Oxley) الأمريكي سنة ٢٠٠٢، وبالرغم من كل هذه الجهود والمعايير لتضييق الفجوة إلا أن (Rezaee and Crumbley, 2007) أوضح أن فجوة التوقعات لا تزال موجودة. لذلك قام PCAOB بعدة توصيات كجهود لتضييق فجوة التوقعات (PCAOB , 2007) أهمها:

١- تطبيق المراجعة الاستقصائية القضائية علي أساس منتظم تتم كل فترة زمنية معينة من ثلاث إلي خمس سنوات وعلى الرغم من أن هذا التطبيق مكلفاً إلا أنه يقضي علي جذور الغش.

٢- تطبيق المراجعة الاستقصائية القضائية علي أساس عشوائي وليس منتظماً مما يجعله أقل تكلفة، ولقد دعم PCAOB كل من (Rezaee and Crumbley, 2007 ; Garver, 2007 ; AICPA) حيث أكدوا أن رد الفعل لوجود واستمرار فجوة التوقعات هو الاهتمام بالمراجعة الاستقصائية القضائية.

- أساليب المراجعة الاستقصائية القضائية:

١- المراجعة التفاعلية: وتهدف إلى إجراء التحريات اللازمة عن المناطق أو الأنشطة غير القانونية والمشكوك فيها للتأكد من وجود أو عدم وجود غش بها، وتحديد الأشخاص المسؤولين عن ذلك، وتجميع الأدلة المناسبة والمقبولة لتأييد الدعاوى القضائية.

٢- المراجعة التشريعية: وتقوم على دراسة وتقييم الرقابة الداخلية، والتأكد من حماية الأصول والموارد المختلفة.

٣- الالتزام المنظم: ويستخدم في حالة المراجعة الحكومية حيث يتم التأكد من مدى التزام الوحدة بالقوانين والأحكام والتشريعات عند صرف وثبات المدفوعات الحكومية.

٤- الأداة التشخيصية: وتستخدم لإجراء فحوص لتحديد المخاطر الناتجة عن الغش، والتركيز على فحص المناطق المستهدفة. (السي، ٢٠٠٦)

مع ضرورة أن يتوافر لدى المراجع القضائي التميز والخبرة العالية والقدرة على الإبداع ومهارات الاتصال الفعال وبراعة اجراءات التحريات والتفهم العميق للعمليات المحاسبية والقدرة على الجدل والتحليل والتقييم وتأييد الدعاوى القضائية. ان الجهة الممارسة للمراجعة الاستقصائية القضائية قد تكون جهة خارجة عن منظمة الأعمال سواء كانت مراجعة قضائية كاملة مستقلة من خلال مراجع قضائي مستقل أو جزء من فريق عمل المراجعة المالية، أو جهة داخلية من خلال وجود قسم داخلي بالمنظمة يمارس المراجعة القضائية الداخلية. مع أهمية توافر مجموعة من المهارات والخبرات والخصائص المتنوعة حتى يستطيع المراجع القانوني ممارسة عمله واجراء تحريات أكثر عمقاً ودقة من تحريات مراقب الحسابات، ويفضل أن يكون حاصلاً على شهادة خبرة مهنية مثل شهادة فاحصي الغش. Certified Fraud

Examiners (CFE)

ولقد قامت عدد من شركات المراجعة الكبرى باستخدام المراجعين الاستقصائيين والقضائيين كمساعدين للمراجعين لاكتشاف الغش في القوائم المالية والفساد في الشركات ومنها شركة المراجعة KPMG حيث أوضح (Frieswick, 2003) أنها استعانت بـ (٣٠٠) مراجع استقصائي قضائي في عملها. كما أوضح المعيار ٩٩ (SAS No. 99) للغش أن هناك مثلثاً لحدوث الغش وهو وجود دوافع أو ضغوط لارتكاب الغش، وجود الفرصة لارتكابه، ووجود مبررات لمن يرتكبون الغش. ولقد أوضح المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA عند تدعيمه للمراجعة الاستقصائية القضائية كأداة لكشف الغش أن هذه الأداة تظهر أهميتها في الركن الثالث من مثلث الغش مما يمكن مراقب الحسابات من كشف الغش وبالتالي الوفاء بمسئوليته. (Nurhayati, 2016)

تتمثل آليات المراجعة الاستقصائية القضائية لمكافحة حالات الغش والفساد المالي والإداري في؛ توافر مهارات تقديم الخدمات الاستشارية القانونية والقضائية والتحقيقية فيما يتعلق بحالات الغش والفساد، توافر المهارات التفاوضية لحل النزاعات القضائية المتعلقة بحالات الغش والفساد، توافر المهارات المتخصصة في فحص غسيل الأموال، جرائم قرصنة الإنترنت، والجريمة المنظمة، توافر المهارات والقدرات والمعارف المتخصصة في؛ منع حالات الغش، تقليل حالات الغش، اكتشاف حالات الغش، الفحص والتحقيق في حالات الغش، الإفصاح والتقرير عن حالات الغش، استخدام أساليب تكنولوجيا المعلومات الحديثة لمكافحة حالات الغش والفساد في بيئة الأعمال الالكترونية، توافر المهارات والقدرات والمعارف اللازمة للتعامل مع الأساليب الاحتمالية للفساد، وتوافر مهارات فحص وحل الخلافات والنزاعات القضائية المتعلقة بحالات الغش والفساد. (أحمد، ٢٠١٣؛ Hegazy, et al., 2017)

٧- النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة:

يمكن بلورة أهم نتائج البحث على النحو التالي:

أ- يختلف الفساد عن مفهوم الاحتيال (الغش) لأن الفساد بصفة عامة لا يترك أي أثر منبه في سجلات المنظمة، ويجد المراجعون الذين يعملون عموماً مع الوثائق والمستندات صعوبة في القيام بدور فعال في مكافحة الفساد. أما الغش ينشأ نتيجة الحصول على منافع غير مستحقة أو مبررة من خلال تجاوز بعض الضوابط الرقابية الداخلية أو تفويض بعض القواعد إلا أنه ما يزال هناك بعض الأدلة في السجلات تمكن من تتبع هذا الاحتيال.

ب- إن المراجعة ليست سوى آلية واحدة من آليات مواجهة الفساد والذي يستلزم مجموعة من اللوائح ضد الممارسات الفاسدة، ومدونة لقواعد السلوك للموظفين والبايعين، وحملات زيادة التوعية، وتدريب الموظفين، والضوابط الرقابية الداخلية والعقوبات والحوافز، وحماية المبلغين عن المخالفات، ونهج مفتوح إزاء التقرير والابلاغ عن المعلومات.

ج- لا يمكن للمراجعين النجاح إلا إذا كان هناك بيئة تمكينية موجودة لمكافحة الفساد. وتتطلب الرقابة الفعالة على الفساد التزام جميع المواطنين فى المجتمع ومشاركة جميع الوكالات والموظفين والعملاء وموردى الخدمة الخارجية.

د- ضرورة تنمية مهارات مراقبى الحسابات المتعلقة بالنواحى القانونية والسلوكية، حتى يمكنهم أداء عملية المراجعة الاستقصائية القضائية إلى جانب المراجعة المالية التقليدية ، وزيادة فعاليتهم وقدرتهم على إكتشاف الأخطاء والغش.

هـ- أن تتضمن معايير المراجعة الداخلية والخارجية معياراً خاص بمراجعة الفساد وتطبيقاتها والتأكيد علي متابعة تنفيذ وتطوير مثل هذه المراجعات لما لها من أثر ودور كبير علي الحد من الفساد.

و- المنظمات التى لديها وظيفة مراجعة داخلية لديها أداة حوكمة هامة للحد من الفساد بها مقارنة مع مثيلاتها والتى لا تحتوى على وظيفة مراجعة داخلية.

ى-دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقويمه، والتحديد الواضح لمسئوليات المراجع عن النظام المحاسبى والفهم الكافى لنظام الرقابة الداخلية يساهم فى ترشيد الحكم المهنى للمراجع للحد من الفساد.

وفى ضوء النتائج السابقة توصى الباحثة بالآتى:

١- أهمية انشاء مؤسسة متخصصة لمكافحة الفساد تقوم بالآتى:

أ- تنسيق عمل المؤسسات العامة فى مجال الوقاية من الفساد.

ب- لعب دور رائد فى تخطيط الاصلاحات والاشراف على تنفيذها.

٢- تحسين أطر الحوكمة وتعزيز اجراءات تحسين الوقاية والشفافية ومعاينة الفساد، وتبنى عالمى أكبر للمعايير الدولية ذات الجودة العالية فى اعداد التقارير المالية والمراجعة والأخلاقيات. واعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من قبل الحكومات ومؤسسات القطاع العام.

٣- أن يكون لدى المراجعين الداخليين أفضل فرصة لتحقيق الوقاية من الفساد والكشف عنه وملاحقته قضائياً.

٤- يجب أن تكون بيئة الرقابة التى تضعها الادارة ومجلس الادارة فيما يتعلق بالفساد مطلقة وواضحة.

٥-اعتماد برامج الحوكمة الحديثة على إدارة تقوم على حرية التصرف التقديرى بدلاً من الهيكل الهرمى والبيروقراطية لانشاء منظمات مرنة.

٦- على لجنة المراجعة تطوير برنامج للتغذية العكسية الواسعة للمراجعين وغيرهم فيما يتعلق بمخاطر احتيال الادارة وتجاوز الضوابط الداخلية.

٧-تتمثل أدوات المراجعة لمواجهة الفساد فى؛ المراجعة التشاركية، الدراسات الاستقصائية العامة للجمهور والخاصة، ومراجعة الأداء.

٨- الاهتمام بدور المراجعة الاستقصائية القضائية لما لها من قدرة على التحرى والفحص وتقصى الحقائق لإثبات أو نفي احتمال ارتكاب الغش والفساد، وملاحقة ومعاقبة مرتكبيه، وممارسة أعلى درجات الشك المهني وتأييد الدعاوى القضائية.

٩- تطوير أنظمة الرقابة الداخلية وإيجاد إجراءات رقابية خاصة يكون هدفها الحد من الفساد بأنواعه المختلفة.

- مقترحات لأبحاث مستقبلية:

فى ضوء حدود البحث وما إنتهى إليه من نتائج، تعتقد الباحثة بأهمية البحث مستقبلاً فى الموضوعات التالية:

- إجراء دراسة تطبيقية لتقييم العلاقة بين تنظيم مهنة المراجعة الاستقصائية القانونية ومكافحة الفساد.
- إجراء دراسة تجريبية حول العلاقة بين دور وفعالية المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر ومكافحة الفساد.
- إجراء دراسة مقارنة لأثر دراسة العلاقة بين تعزيز دور لجنة المراجعة ومكافحة الفساد بين الشركات العائلية وغير العائلية المقيدة بالبورصة المصرية.
- إجراء دراسة العلاقة بين تحسين أطر الحوكمة وتعزيز اجراءات تحسين الوقاية من الفساد.
- إجراء دراسة تجريبية حول أثر خطر تقاضى مراقب الحسابات على مكافحة الفساد وزيادة كفاءة القرارات الإستثمارية والعوامل المؤثرة فيها فى القطاع المصرفى.

المراجع:

١- المراجع العربية:

- اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، الأمم المتحدة، (٢٠٠٥).

<http://www.undoc.org/undoc/en/treaties/CAC/index.html>

- أحمد، عاطف محمد أحمد (٢٠١٣) دراسة تحليلية لدور المحاسبة القضائية في تطوير آليات العمل المحاسبي لمكافحة الفساد المالي والإداري بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. المؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، ٧-٨ أبريل.
- التميمي، عباس حميد يحيى (٢٠١٨) أليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المملوكة للدولة"، *المجلة الدولية للعلوم التربوية والنفسية*، العدد (١٩)، ص ٢٠٥-٢٣٠.
- اللجنة الفرعية التنسيقية لمكافحة الفساد، الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد (٢٠١٤ - ٢٠١٨).
- اللجنة الوطنية الفرعية التنسيقية للوقاية من الفساد ومكافحته، الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد، (٢٠١٩-٢٠٢٢) - جمهورية مصر العربية. ٢٠١٩.

<http://search.mandumah.com/Record/91326>

- السيسي، نجوى أحمد (٢٠٠٦) دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية - دراسة ميدانية. *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، يناير.
- خليل، محمد احمد ابراهيم (٢٠١٧) تطوير دور المراجعة القضائية لمواجهة الغش والاحتيال والفساد المالي بمنظمات الأعمال وتحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية-دراسة اختبارية. *مجلة المحاسبة والمراجعة*، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، ص ١٩٧-٢٣٦.
- دليل الأوساى الرقابى حول الاحتيال والفساد (٢٠١١) *المؤتمر الثالث لمنظمتي الأرابوساي و الأوروساي*، دولة الإمارات العربية المتحدة - أبوظبي - خلال الفترة من ٢٩-٣٠ مارس ٢٠١١.
- دليل القطاع الخاص لتطبيق الشفافية (٢٠٠٩) برنامج تعزيز النزاهة والشفافية ومحاربة الفساد. مؤتمر مكافحة الفساد، مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE) بالتعاون مع الجمعية المصرية لشباب الأعمال.
- دليل المنظمة الدولية للرقابة المالية العامة لمكافحة الفساد (الانتوساي)، *المؤتمر العشرين للأمم المتحدة*

www.intosai.org/ar/imprint.html

- سيار، عيسى جاسم (٢٠١٠) دور سياسات وآليات حوكمة الشركات في مكافحة الفساد الاداري والمالي في الوطن العربي، المؤتمر السنوي العام: نحو استراتيجية وطنية لمكافحة الفساد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة يوليو، ص ١٤١-١٥٣. <http://search.mandumah.com/Record/119353>

- عبد الرحمان، العايب(٢٠١٧) الأدوار الجديدة للمدقق الداخلى للحد من ظاهرة الغش فى منظمات الأعمال على ضوء المتطلبات الجديدة لممارسة مهنة التدقيق الداخلى، **المجلة العربية للإدارة**، المجلد(٣٧)، العدد الأول، مارس، ص ٧٧-٩٠.
- عزت، توفيق(٢٠١٠) نظرة حول الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد للسنوات (٢٠١٠ - ٢٠١٤). **المؤتمر السنوي العام: نحو استراتيجية وطنية لمكافحة الفساد**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، يوليو: ١٥-٢٧. <http://search.mandumah.com/Record/119353>.
- على، عبد الوهاب نصر(٢٠١٦) المراجعة الاستقصائية القضائية- المدخل العملى لكشف الغش والفساد فى الوحدات الحكومية المصرية. **مؤتمر الاصلاح المالى والادارى لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية فى مصر**، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، خلال الفترة من ٢٣ حتى ٢٥ /٨/ ٢٠١٦ .
- (٢٠١١) مسئولية مراقب الحسابات عن كشف الغش والفساد وغسل الأموال"، **الدار الجامعية - الاسكندرية**.
- فوده، محمد سعد إبراهيم الشهاوي، وعاطف محمد (٢٠١٢) دور هيئة الرقابة في مكافحة الفساد الإداري، **مجلة البحوث القانونية والاقتصادية**، جامعة المنوفية، كلية الحقوق، مايو ، مجلد ٢١، العدد ٣٥، ص ١٣٧-١٨٦ .
- قانون الجهاز المركزى للمحاسبات ، القانون رقم (١٤٤) لسنة ١٩٨٨ المعدل بالقانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٩٨ متاح على www.cao.gov.eg
- لطفى، أمين السيد أحمد (٢٠١٩/٢٠٢٠) المراجعة والتدابير الوقائية ضد الفساد، قراءات وخيارات، **المجلد الثانى، الدار الجامعية- الاسكندرية**.
- (٢٠١٨) **الحرب ضد الفساد، الدار الجامعية للنشر- القاهرة**.
- محمد، أحمد عطية اسماعيل وأحمد سعد محمد حسان(٢٠١٣) إطار مقترح لتطوير دور الجهاز المركزى للمحاسبات فى مكافحة الفساد المالى فى الوحدات الحكومية فى مصر- دراسة نظرية، **المؤتمر الدولى الأول فى المحاسبة والمراجعة- كلية التجارة - جامعة بنى سويف- تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة فى مكافحة الفساد المالى والإدارى من ٧-٨ إبريل ٢٠١٣** .
- محمد، يسران(٢٠٠٨) دور مهنة المراجعة فى مكافحة الفساد ، رسالة ماجستير فى المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق .
- مشابط، نعمه حرب(٢٠١١) إطار مقترح لدور المراجعة الاستقصائية القضائية فى تفعيل حوكمة الشركات المقيدة بالبورصة المصرية مع دراسة تطبيقية فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر. رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، فرع دمنهور.

محمود، حسن، حسين (٢٠١٠) الاطار القانوني والمؤسسي لمكافحة الفساد الاداري في مصر : دراسة
تشخيصية تحليلية، المؤتمر السنوي العام: نحو استراتيجية وطنية لمكافحة الفساد، المنظمة العربية
للتتمية الإدارية، القاهرة ، يوليو، ص ٢٩-١٠١.

<http://search.mandumah.com/Record/119353>

- نمير، أمينة رمضان محمد(٢٠٠٨) دراسة لتحديد أثر المحاسب كفاحص قانونى على بيئة المحاسبة
والمراجعة المصرية مع دراسة تطبيقية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية.

٢- المراجع الأجنبية:

- Adams, Gary W, Campbell, Mary Campbell and Michael P. Rose (2006) .
Fraud Prevention, **The CPA Journal**. <http://www.nysscpa.org>
- Ahmad, S.N.S (2005). Developing Expertise in Forensic Accounting to Help
Investigate and Prosecute Bribery. ABD/OECD, Anti –Corruption Initiative
for Asia –Pacific, the 4th Regional Anti– Corruption .**Conference for Asia
and The Pacific**.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (1989). Illegal
Acts by Clients, **SAS No. 54**, AU 317, Jan.
- Auditing Standards Board ,(2002). SAS 99: Consideration of Fraud in A
Financial Statement Audit.<http://aicpa.org/research/standards>.
- Browning, L.,(2015). Corruption in FIFA" Its Auditors Saw None, **The New
York Times Retrieved from**.
<http://www.nytimes.com/2015/06/06/sprts/soccer/as-fifa-scandal-grows-focus-turns-to-its-auditors.htm1?>
- Carpenter, T. D., and J. L. Reimers(2013). Professional Skepticism: The
Effects of A Partner's Influence and the Level of Fraud Indicators on
Auditors' Fraud Judgments and Actions. **Behavioral Research In
Accounting** 25(2): 45–69.
- Catherine Liston–Heyes & Luc Juillet (2019). Employee Isolation and
Support for Change in the Public Sector: A study of the Internal Audit
Profession. **Public Management Review**. Vol. 21, Issue 3.
<https://doi.org/10.1016/j.bar.2018.06.001>

- DeZoort F. Todd, and Paul D. Harrison (2018). Understanding Auditors' Sense of Responsibility for Detecting Fraud Within Organizations, *Science+Business* 12 February .<https://doi.org/10.1007/s10551-016-3064-3> .
- Durley Torres(2018). Fraud Detection–Oriented Operators in A data Warehouse Based on Forensic Accounting Techniques . **Computer Fraud & Security** , Vol. 1, Issue 10, October : 13–19.
- Effico Aand Etton(2012). Creative Accounting and Managerial Decision on Selected Financial Institution in Nigeria, **International Journal of Business Research**, 1 Edition.
- Farooq, F. Omar and Nermeen F. Shehata (2019).Does External Auditing Combat Corruption? Evidence from Private Firms, **Managerial Auditing Journal**.15 May. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2017-1634>
- Frederick Kibon Changwony and Audrey Paterson(2019). Accounting Practice, Fiscal Decentralization and Dorrupion, **The British Accounting Review**, 30 April. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2019.04.003>
- Frieswick, Kris (2003). How Audits Must Change , Auditors Face More Pressure to Find Fraud, **CFO Magazine** (July , 2003). <http://www.cfo.com>
- Gardner, Brain(2007). Forensic Accounting As A Tool in Combating Corruption : A Case Study of Indonesia. <http://www.aforensic.com>
- Garver , Rob (2007). Forensic Audits : Got aA clue ?". February . <http://www.cfo.com>
- Giuseppe, Grossi, Daniela Pianezzi,Kristianstad , Kristianstad (2018).The New Public Corruption: Old Questions For New Challenges, **Accounting Forum** 42, PP. 86–101. ScienceDirect .www.elsevier.com/locate/accfor
- Grossi, G., and Pianezzi, D. (2018). The New Public Corruption: Old Questions for New Challenges In Accounting. **Forum** , March (Vol. 42, No. 1, pp. 86–101.

- Grubor, Simeunovice, N., Ristic,G.N (2016).Forensic Accounting in The Fraud Auditing Case. **The European Journal of Applied Economics**,Vol.13, No.2:45–56.
- Hegazy ,Sarah A., Alan Sangster and Amr Kotb (2017). Mapping Forensic Accounting in The UK . **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation** , Vol. 28 : 43–56.
- Hong, Yin1 and Ruonan, Zhang (2019).The Nature of Controlling Shareholders, Political Background and Corporate Anti–Corruption Practice Disclosure, **The Journal of Asian Finance, Economics and Business**, Vol.6 No.1 pp.1–47.
- Huei Huang– Hsu (2019). Audit committees and systematic risk: Evidence from Taiwan’s regulatory,**The North American Journal of Economics and Finance**, Vol.47, January , P. 477–491.
<https://doi.org/10.1016/j.najef.2018.06.006>
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) (2013). Guideline for The Audit of Corrupting Prevention in Government Agencies. **International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI)**, (5022).
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2009a). International Standard on Auditing No.240(ISA No.240): The Auditor's in an Audit of Financial Statements.**www.iaasb.org Accessed on 01/06/2014**
- (2009b). International Standard on Auditing No.250 (ISA No.250): Consideration of Laws and Responsibilities in an Audit of Financial Statements. **www.iaasb.org Accessed on 01/06/2014**
- (2007) . International Standard on Auditing No.200 (ISA No.200): Overall Objective of the Independent Auditor, 10 and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing . **www.iaasb.org Accessed on 01/08/2014**

- INTOSAI (2013). ISSAI 5700 Guidelines for the Audit of Corruption Prevention in Government Agencies. **www.issai.org**.
- Ismajli, Hysen, Edona Perjuci and Medina Braha (2019). The Importance of External Audit in Detecting Abnormalities and Fraud in the Financial Statements of Public Enterprises in Kosovo, **Ekonomika**, Vol 98 No 1,1–8. **<https://doi.org/10.15388/Ekon>**
- Javier ,Moreno Francisco, A Rboleda, Jaime Alberto Guzman–Luna and Ingrid.Durley Torres (2018). Fraud Detection–Oriented Operators in A data Warehouse Based on Forensic Accounting Techniques . **Computer Fraud & Security**, Vol. 1, Issue 10, October : 13–19.
- Jeppesen, Kim K ,(2018). The Role of Auditing in the Fight Against Corruption, **The Journal of British Accounting Review**, 8 June. www.elsevier.com/locate/bar
- Kalyani , Sushil ,Neeti Mathur and Prashant Gupta(2018). Does Corporate Governance Affect the Financial Performance and Quality of Financial Reporting of Companies? A Study on Selected Indian Companies, **Business Governance and Society**,15 September, pp 105–125.
- Kellenberg, Derek and Levinson, Arik (2018). Misreporting Trade: Tariff Evasion, Corruption, and Auditing Standards, **John Wiley & Sons**, Ltd,pp.1–24. **wileyonlinelibrary.com/journal/roie**
- Khan, Muhammad Akram (2006). Role of Audit in Fighting Corruption, **Paper Prepared for ad hoc Group Meeting**, 26–27 September.
- Lin; shu, Pizzini, M. Vargus; M.E. and Bordhan, L.(2010). The Role of Internal Audit. **available at SSRN**: <http://www.ssrn.com/abstract=1592593>.
- Marie Chêne (2017). The Role of External Auditing in Fraud and Corruption, **Transparency International**, 6 June. [http:// www.transparency.org](http://www.transparency.org)
- Monfardini, Patrizio and Maravic, Patrick Von (2018). Too Big to Be Audited?, The New World of Auditing in International Organizations,28 November.

<https://doi.org/10.1111/faam.12186>

- Nigrini, M. and Wella, J. (2012). Applications for Forensic Accounting, Auditing and Fraud Detection. **John Wiley & Sons**.
- Nurhayati (2016). Revealing and Building the COSO Concept And Philosophy to Prevent and Detect the Occurrence of Fraud through Forensic Accounting. **Social and Behavioral Sciences**, Vol. 219, 31 May, PP. 541–547.
- Okoye, Emmanuel, Okoye and Ndah, Eze Nwoka (2019). Forensic Accounting and Fraud Prevention in Manufacturing Companies in Nigeria, **International Journal of Innovative Finance and Economics Research**, 7(1), PP.107–116, Jan.–Mar. www.seahipaj.org
- Ombard I , Rosa L, Raffaele, Trequattrini, Benedetta Cuozzo and Myriam Cano– Rubio (2019). Corporate Corruption Prevention, Sustainable Governance and Legislation: First Exploratory Evidence from the Italian Scenario, **Journal of Cleaner Production**, Vol. 217, 20 April , PP. 666–675. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2019.01.214>
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) Standing Advisory Group Meeting . Panel Discussion Forensic Audit Procedures. (February , 2007). <http://www.pcaobus>
- Puron–Cid , Gabriel, Christopher G. Reddick, and Christopher G. Reddick (2019). Public value of Online Financial Transparency: Financial Sustainability and Corruption of Public Officials in The US State Governments, **Emerald Publishing Limited**, 24 January. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-03-2018-0073>
- Rezaee, Zabihollah and Crumbley (2007). The role of forensic auditing techniques in restoring public trust and investor confidence in financial information, **The Forensic Examiner**, March .
- Sarbanes–Oxley Act (2002) . <http://www.google.com/sarbanes-oxly>
- Thomson, S. (2017). We Waste \$2 Trillion A year on Corruption. Here Are Four Better Ways to Spend That Money . <http://www.Weforum.org/agenda/2017/01>.

- Transparency International (2007) .Report of Corruption Perception Index
<http://www.transparency.org>
- (2012). Corruption Perception Index.
<http://www.cpi.transparency.org>
- Yishu Fu.(2019). The Value of Corporate Governance: Evidence from the Chinese Anti-Corruption Campaign, **The North American Journal of Economics and Finance**,Vol. 47, January,pp.461-476.
<https://doi.org/10.1016/j.najef.2018.06.001>
- Young-Hee Kang, Kyunga Na, and Yang Sok Kim (2018).The Effect of Corporate Governance on the Corruption of Firms in BRICs (Brazil, Russia, India & China), 31 May.**www.google scholar.com**
- Weels,T.Joseph (2005). Principles of Fraud Examination.Hoboken, New Jersey, **Jhon Wiley & Sons, Inc.**
- Weels,T.Joseph (2005). Principles of Fraud Examination.Hoboken, New Jersey, **Jhon Wiley & Sons, Inc.**
- Wells,J.T.(2014). Principles of Fraud Examination,4 th Ed.,Hoboken:**John Wiley & Sons Inc.**