

دور المراجعة الداخلية بمكافحة الفساد في القطاع العام: "مراجعة الأدبيات"

The role of internal auditing in combating corruption in the public sector: "literature Review"

نهج عبد الماجد علاوي

NAHG ABDUL MAJID ALAWI

كلية التجارة بجامعة جيوماتيكا (ماليزيا). dr.nahg@geomatika.edu.my

تاريخ القبول : 2021.12.31

تاريخ المراجعة : 2021.10.20

تاريخ الاستلام : 2021.09.16

مستخلص : أصبح الفساد متغلغلا في كل دوائر ووحدات القطاع الحكومي، واتجهت الأنظار في الآونة الأخيرة إلى وظيفة المراجعة الداخلية، والتي حظيت باهتمام كبير في كل من قطاع الأعمال والأوساط الأكاديمية نظراً لدورها في مكافحة الفساد في القطاع الحكومي. لهذا هدفت الدراسة الحالية إلى استكشاف أحدث الاتجاهات والفجوات في الأدبيات التي تبحث في الصلة بين الفساد والمراجعة الداخلية في القطاع العام من خلال مراجعات الأدبيات الأكاديمية واستخلاص أهم النتائج منها. أظهرت النتائج أن معظم الأدبيات السابقة ركزت حول الفساد على المنظورات الاقتصادية والسياسية. كما أشارت بعض الأدبيات السابقة إلى إثبات فاعلية المراجعة الداخلية في القطاع العام في مكافحة الفساد، إلا أن أغلب الدراسات التي تناولت موضوع فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية اقتصر على دراسات المتغيرات المتمثلة بالعوامل المؤثرة على فاعلية المراجعة الداخلية أو صفات المراجعين الداخليين. كما أظهرت الدراسة أنه لا تزال هناك فجوة كبيرة في المعرفة في هذا المجال ، لا سيما فيما يتعلق بالدور الوظيفي للمراجعة الداخلية في القطاع العام في الكشف عن الفساد ومكافحته في البلدان النامية. وعلاوة على ذلك هناك ندرة في الأدبيات التي تشرح بالتفصيل كيف يمكن للمراجعة الداخلية الفعالة من مكافحة الفساد بالقطاع العام، والأساليب والوسائل الحديثة الأكثر فعالية للمراجعة الداخلية. كما أن هناك أبحاثاً شحة من المشاركة المتعمقة حول التحديات التي تواجهها المراجعة الداخلية في القطاع العام في اكتشاف الفساد ومنعه.

الكلمات الافتتاحية: الفساد، المراجعة الداخلية، القطاع الحكومي

Abstract : Corruption has become widely known in all departments and units of the government sector, and attention has recently turned to the internal audit function, which has received great interest in both business and academia due to its role in combating corruption in the government sector. The current study aims to explore the latest trends and gaps in literature that examine the link between corruption and the effectiveness of internal public sector review through academic literature reviews and draw the most important conclusions from them. The results showed that most of the previous literature focused on corruption on economic and political perspectives. Some previous literature has also pointed to proving the effectiveness of internal public sector review in the fight against corruption, but most studies on the effectiveness of the internal review function have been limited to studies of variables represented by factors affecting the effectiveness of internal review or the qualities of internal auditors. The study also showed that there is still a significant knowledge gap in this area, particularly with regard to the role of internal audit in the public sector in detecting and combating corruption in developing countries. Moreover, there is a dearth of literature that details how effective internal review can combat corruption in the public sector, and the most effective modern methods and means of internal review. There is also a lack of in-depth participation on the challenges faced by internal public sector review in detecting and preventing corruption.

Keywords: Corruption, internal audit, public sector.

المؤلف المرسل : نهج عبد الماجد علاوي. dr.nahg@geomatika.edu.my

1. مقدمة

الفساد ظاهرة خطيرة لأنه يمكن أن يعرض للخطر استقرار وأمن المجتمع، ويدمر القيم والأخلاق الديمقراطية ويعرض للخطر التنمية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ويخلق فقرًا هائلًا، بحيث يحتاج إلى اهتمام الحكومة والمجتمع والمؤسسات الاجتماعية، ولحد من المعدل المرتفع للفساد هو الوقاية منه (Lewerissa, Haliwela, and Gerungan, 2021). ومن الجهود المبذولة للوقاية منه المراجعة الداخلية الفعالة، كون الاستخدام الواسع النطاق للتكنولوجيا والعملة أدى إلى زيادة الجرائم المالية، ونتيجة لذلك دخلت مهنة التدقيق والمراجعة الداخلية في عملية إضفاء الطابع المؤسسي ودمج نفسها داخل المؤسسات بسبب التعقيد المتزايد لعمليات الاحتيال والفساد والتلاعب (Yücel, 2021)، كما توجد هناك علاقة قوية بين وظيفة المراجعة الداخلية الفعالة والحد من الفساد (Asiedu and Deffor, 2017)، وتعد المراجعة الداخلية مهنة ديناميكية تحتاج إلى تحديث نفسها باستمرار من أجل الاستجابة لظروف بيئة الأعمال المتغيرة اليوم، بالإضافة إلى تقديم خدمات التأكيد للعمليات، وتقديم خدمات استشارية للإدارة العليا كشريك استراتيجي لتلبية احتياجاتها المتغيرة من خلال تولي دور استشاري، يصل المدققون الداخليون إلى إمكانية الوصول بمهنتهم إلى مكانة محترمة تضيف قيمة إلى أعمالهم. بالإضافة إلى دورهم التقليدي، الذي يركز على الرقابة الداخلية والامتثال المالي، يمكن للمراجعة الداخلية أن تؤسس حوكمة جيدة في المنظمة من خلال الاضطلاع بدور استشاري واسع في نطاق أنشطة إدارة المخاطر (ONAY, 2021).

1.1. مشكلة الدراسة

يؤدي الفساد إلى تراجع التنمية، والركود الاقتصادي، والتراجع الاجتماعي، ورفع مستويات المعيشة، ويؤثر على المواطنين منذ ولادتهم حتى وفاتهم (Alina, 2018)، كما يتضح أن البلدان النامية على وجه الخصوص تمر بمرحلة هشة بسبب الفساد. حيث أظهر مؤشر مدركات الفساد (CPI) أن البلدان النامية بحاجة إلى آليات فعالة لمكافحة الفساد. حيث ان الواقع يؤكد إن أكثر من 66٪ من الدول تعاني من الآثار السيئة للفساد، بما في ذلك نسبة كبيرة من دول مجموعة العشرين (Enste and Heldman, 2017). إذ يعتبر التدقيق أحد الركائز الثمانية للنزاهة في مكافحة الفساد (الوشلى، 2012).

وفي سبيل الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة ومكافحة الفساد في الوحدات الحكومية يجب وضع نظام قوي للفحص الداخلي لتقديم ضمانات بأن الأموال الحكومية تستخدم للأغراض التي كانت مخصصة لها. وتعتبر المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية هي المختصة بعملية التدقيق الداخلي، كون عدم وجود تدقيق داخلي فعال، قد يستغل الأفراد الغير نزيهين الثغرات الكامنة لصالحهم. كما إن الهيكل التاريخي المركزي والهرمي للقطاع العام بإجراءاته البيروقراطية المعقدة يميل إلى توفير مستوى معين من الراحة لأولئك المكلفين بصرف الأموال العامة نتيجة لبعض مستويات الرقابة المتضمنة في القطاع العام (Nwannebuike et al., 2016).

كما أن المراجعة الداخلية بالقطاع العام تلعب دورًا مهمًا في الحد من الفساد (Kagwamminga, 2021) ولقد شهدت عملية المراجعة الداخلية تطور ملحوظ حيث كان يعتبر التدقيق الداخلي في القطاع العام بمثابة إجراء إداري روتيني يتألف بشكل أساسي من التحقق من دقة المعاملات، وحساب الأصول، والإبلاغ عن الأحداث السابقة لأنواع مختلفة من الإدارة. لكن في الآونة الأخيرة، أدت مجموعة من القوى إلى ثورة هادئة في المهنة. يجب على الحكومات التحرك نحو مستويات أعلى من الشفافية لتحقيق المساءلة في استخدام الأموال العامة والكفاءة في تقديم الخدمات. وهذه العمليات الأكبر والأكثر تعقيدًا تتطلب قدرًا أكبر من الكفاءة والمهنية من المدققين الداخليين لتقليل المخاطر وإدارتها (Khoury, 2011).

ومن الملاحظ تطور وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي بدلا من اقتصرها على مراجعة الالتزام أصبحت تهدف إلى إضافة قيمة من خلال دورها التوكيدي والاستشاري مع تركيزها على تحسين أداء المؤسسات الحكومية والفاعلية. كما اتسع دورها ليشمل مراجعة الكفاءة، والاقتصاد، وإدارة المخاطر، ومراجعة النظم (Ridley, 2011). كما صنفت منظمة الشفافية الدولية اليمن في مؤشر مدركات الفساد للعام 2019 في المرتبة (177) من أصل (180) ورصد التقرير تراجع اليمن ثماني نقاط مقارنة بعام 2012 حيث حصلت اليمن على 15 درجة في العام 2019 مقارنة ب 23 درجة في العام 2012 (مؤشر مدركات الفساد، 2019). وهذا بدوره يعكس تراجع اليمن كونه كلما اقترب معدل الدولة من صفر كلما زاد معدل الفساد فيها ومن خلال هذا التراجع لليمن تتضح معالم إشكالية الدراسة. ولما كبة هذا التطور قامت الجمهورية اليمنية بإعادة إنشاء وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية لوحدة الجهاز الإداري للدولة والقطاعين العام والمختلط من خلال إصدار القرار الجمهوري رقم (5) لسنة 2010م بشأن إعادة إنشاء وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية، وكذلك إعداد دليل إجراءات المراجعة الداخلية والصادر بقرار مجلس الوزراء رقم (119) لسنة 2012. ومن هنا يرد التساؤل الرئيسي التالي: ما هو مفهوم المراجعة الداخلية، وما هي خصائصها، وأنواعها، وما هو دور فاعلية المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد المالي والإداري في القطاعات الحكومية؟

2.1. أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى الوصول إلى الأهداف التالية:

- تحديد مفهوم الفساد، ومظاهر الفساد في القطاع الحكومي، وما هي أضراره على المال العام والحكومة.
- تحديد مفهوم المراجعة الداخلية، وخصائصها، وأنواعها، والعوامل التي تؤثر في فاعلية المراجعة الداخلية.
- تحديد دور فاعلية المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد المالي والإداري في القطاعات الحكومية.

3.1. أهمية الدراسة

تنبع أهمية الدراسة من مدى أهمية موضوعها الذي يركز على الفساد الذي يعد ظاهرة عامة تعاني منها كل المجتمعات المتقدمة والنامية على حد سواء. ومن جهة أخرى لدور المراجعة الداخلية في مكافحة هذه الظاهرة. لهذا تقديم مراجعة للأدبيات السابقة الدراسات العربية والأجنبية على حد سواء وبشكل مستفيض يسלט الضوء على ظاهرة الفساد مما قد يزيد ويعمق من النقاشات الجارية في الأدبيات السابقة حول ظاهرة الفساد قد يؤدي إلى تقديم طرح نظري من خلال الاستفادة من الأبحاث العلمية السابقة. كذلك لا يزال من الضروري تقييم دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد فمراجعة الأدبيات السابقة تعطي صورة أولية لدور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد. هذه الطريقة، قد تساهم الدراسة الحالية في أدب المراجعة الداخلية من خلال تحديد جوانب فعاليتها التي تحتاج إلى تقييم تجريبياً. أخيراً تأمل هذه الدراسة أن تفتح آفاق جديدة للباحثين بإجراء المزيد من البحوث حول الفساد ودور المراجعة الداخلية، وبخاصة في ظل افتقار المكتبة العربية لمثل هذا النوع من الدراسات.

4.1. منهجية الدراسة

تتبع هذه الدراسة إلى الدراسات الوصفية، إذ تهدف إلى مراجعة أدبيات الشفافية والفساد، بما يحقق المعرفة بواقعها وطبيعتها من حيث: أهدافها، منهجيتها وإسهاماتها. لتحقيق هذا الهدف اعتمدت الدراسة على منهج المسح بالعينة للأدبيات التي تناولت قضايا الشفافية والفساد في مصر خلال العشر السنوات السابقة. وتم استخدام المنهج الوثائقي والمراجعة الأدبية بالإطلاع على الدراسات السابقة العربية والأجنبية ذات العلاقة بموضوع الدراسة وإجراء بحث شامل في عام 2020-2021 في أربع قواعد بيانات هي ProQuest و PubMed و PsycINFO، والمنظومة والمنهل بالإضافة إلى محرك البحث Scholar Google و Researchgate.

وبالاعتماد على دراسة (الموسى، 2018، ص 65) تم تحديد القيود التالية خلال البحث :

- أن تكون الدراسة منشورة في مجلة علمية محكمة.
- أن تهدف الدراسة العلمية لتقييم أحد المتغيرين التاليين أو كليهما: الفساد أو المراجعة الداخلية.
- أن تكون الدراسة العلمية منشورة باللغة العربية أو الإنجليزية فقط.

2. الإطار النظري والدراسات السابقة

تستند هذه الدراسة إلى تحليل مجالين من الدراسة :المؤلفات العلمية أو الأكاديمية حول الفساد. المؤلفات الأكاديمية أو العلمية حول فاعلية المراجعة الداخلية ودور في مكافحة الفساد المالي والإداري في القطاعات الحكومية. ولتحقيق أهداف الدراسة بالإجابة على التساؤل المذكور آنفاً، فإن خطة الدراسة تشتمل على المحاور التالية:

- مفهوم الفساد، ومظاهره الفساد في القطاع الحكومي ، وماهي أضراره على المال العام والحكومة ؛
- مفهوم المراجعة الداخلية، وخصائصها ، وأنواعها، والعوامل التي تؤثر في فاعلية المراجعة الداخلية ودور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد المالي والإداري في القطاعات الحكومية.

1.2. مفهوم الفساد، ومظاهره الفساد في القطاع الحكومي ، وماهي أضراره على المال العام والحكومة.

1.1.2. مفهوم الفساد

الفساد في اللغة هو نقيض الصلاح، فَسَدَ يَفْسُدُ وَيَفْسُدُ وَفَسَدَ فَسَاداً وَفُسُوداً. وَتَفَاسَدَ الْقَوْمُ: تَدَابَرُوا وَقَطَعُوا الْأَرْحَامَ.(ابن منظور، 2006، ج3/335). أما الفساد في الاصطلاح يعني خروج الشيء عن الاعتدال ،قليلاً كان الخروج عليه أو كثيراً، ويستعمل في النفس والبدن والأشياء الخارجة عن الاستقامة.(الأصفهاني، د.ت.ص349).

كما عرف الفساد من قبل برنامج الأمم المتحدة الإنمائي(UNDP) في عام 1998 بأنه: استغلال السلطة العامة أو المنصب العام لتحقيق منفعة خاصة ،سواء من خلال الرشوة أو الابتزاز أو استغلال النفوذ أو المحسوبية أو الغش.(UNDP,2008) وعرفه البنك الدولي بأنه سوء استخدام المنصب العام لتحقيق مكسب خاص. هذا المكسب الخاص يمكن أن يكون في شكل مال أو امتيازات لمنفعة الفرد أو العائلة أو الأصدقاء - أو لمنفعة مجموعات مصلحة خاصة(Wittig,2005).

كما عرفته منظمة الشفافية الدولية بأنه: سوء استعمال السلطة المؤتمنة لتحقيق مكاسب خاصة (Transparency International,2009)كما عرفته المنظمة الدولية للمؤسسات العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي، 2017، ص 7) وفقاً لإرشادات المعيار الدولي للانتوساي 5700 الخاصة بالرقابة على مكافحة الفساد "بأنه إساءة استخدام السلطة العامة أو الثقة من أجل المنفعة الخاصة ، وقد يُصنف الفساد إلى كبير وبسيط وسياسي بناءً على قيمة المبالغ المفقودة والقطاع الذي يحدث به."

كما عرف (Alina, 2018) الفساد بأنه شكل من أشكال السلوك غير النزهي أو غير القانوني ، والذي يشمل الشخص المخول بالسلطة يرتبط الفساد بالأشخاص ذوي السلطة الذين يمكنهم استخدام سلطتهم لمصلحتهم الخاصة أو على أقرانهم (الشركات والأصدقاء والعائلة) في مقابل شكل من أشكال الخدمات والهدايا والمال. وعرفه (حمد، 2019) استخدام المنصب العام لتحقيق مكاسب خاصة، وهو أيضا استغلال موظفي الدولة لمواقعهم وصلاحياتهم للحصول على كسب غير مشروع أو منافع يتعذر تحقيقها بطرق مشروعة. كما عرفه (Klitgaard, Parris, and Hawkins, 2000) بموجب المعادلة التالية: الفساد (ج) = القوة الاحتكارية (م) + حرية التصرف (د) - المساءلة (أ). وتم تعريف الفساد بنص المادة 2 من القانون اليمني رقم 39 لسنة 2006 بشأن مكافحة الفساد بأنه استغلال الوظيفة العامة للحصول على مصالح خاصة سواء كان ذلك بمخالفة القانون أو باستغلال الصلاحيات الممنوحة.

2.1.2. تعريف المكافحة لغة

المكافحة هي مصادفة الوجه بالوجه مفاجأة؛ كَفَحَه كَفْحًا وكَفَحَهُ مكافِحةً وكفاحاً: لقيه مواجهةً ولقيه كَفْحًا ومكافِحةً وكفاحاً أي: مواجهة (ابن منظور، 2006، ج2/573). وكافحت الرجل مكافحةً وكفاحاً وكَفَحْتَهُ كَفْحًا، إذا واجهته ولقيته. وكل شيء واجهته فقد كافحته (ابن دريد، 1987م، ج1/286). تعريف المكافحة اصطلاحاً: مقاومة كل ما من شأنه إحداث الضرر بالآخرين (العويس، خالد، 2015، ص22) كما تعني المكافحة: وسائل وأساليب مواجهة الفساد، ومقاومة الفاسدين من خلال الإجراءات الوقائية، والتشريعات العقابية (الجهني، إسماعيل، and يوسف 2020).

2.2. مظاهر الفساد في القطاع الحكومي

للتعرف على أهم صور الفساد بالقطاع الحكومي فسيتم الاعتماد على ما تضمنته اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد لعام 2004، حيث تضمنت مجموعة من الأفعال الفاسدة الأكثر شيوعاً والتي تستوجب العقاب عليها وهي كالتالي: غسل الأموال، رشوة الموظفين العموميين والأجانب، اختلاس الممتلكات أو تبديدها أو تسريبها بشكل آخر، المتاجرة بالنفوذ واستغلال الوظائف، الإثراء غير المشروع، إعاقة سير العدالة.

تتنوع مجالات الفساد التي تحدث بها الأفعال السابقة، حيث أشار تقرير منظمة الشفافية الدولية لإصدار العاشر من مقياس الفساد العالمي - الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، نتيجة الاستطلاع الذي أجرته بين شهري مارس/أغسطس 2018 في شمال إفريقيا وبين أغسطس و/أكتوبر 2019 في الشرق الأوسط، وشارك فيه أكثر من 6600 مواطن من الأردن ولبنان والمغرب وفلسطين والسودان وتونس، إلى أن شخصا من بين خمسة أشخاص يتلقون خدمات عامة من قبيل الخدمات الصحية والتعليمية، قد دفعوا رشوة خلال العام الماضي. ويُعادل ذلك أكثر من 11 مليون مواطن في البلدان الستة التي شملها الاستطلاع، وكما كشف مقياس الفساد العالمي تعرض المواطنين في الأردن ولبنان وفلسطين أيضا إلى شراء الأصوات والتهديد بالانتقام إذا لم يُصوتوا على نحو مُعين (منظمة الشفافية الدولية، 2019).

كما تشير الدراسة التي قام بها (جميل، 2013) إن أكثر أنماط الفساد شيوعاً في القطاعات الحكومية بالجمهورية اليمنية، استغلال النفوذ، اختلاس المال العام، المحاباة والتحيز لجماعات وأفراد دون وجه حق، التلاعب في تحصيل الإيرادات الحكومية، وإقلمها شيوعاً إفشاء المعلومات السرية لجهات منافسة، وتسهيل عملية غسل الأموال. كما تؤكد دراسة (وليد، 2020) إن الرشوة من أكثر جرائم الفساد في الدول المغاربية، كما أن أكثر القطاعات التي تنتشر فيها الرشوة هو القطاع العقاري، والرشوة في مجال الصفقات العمومية كما تشير جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين البريطانية (ACCA، 2018) إلى أن أكثر المجالات فساداً هي تعاقدات المشتريات المرتبطة بمشروعات البنية التحتية سواء في الوحدات الحكومية أو الخاصة.

وأظهرت دراسة (الصريرة، 2017) بأن من أكثر عناصر الفساد المالي والإداري أهمية من وجهة نظر النخب الأردنية هي المحسوبية والوساطة والرشوة والتهرب الجمركي واستغلال الوظيفة العامة، وغسيل الأموال والتهرب الضريبي وعدم الالتزام بالأنظمة والتعليمات وأخلاقيات العمل، حيث فسرت هذه العوامل مجتمعة ما نسبته 67.3% من الاتجاه العام.

3.2. أسباب الفساد في القطاع العام

تشير دراسة (Jones, 2021) أن أسباب انتشار الفساد في المشتريات العامة للسلع والخدمات والأشغال العامة تعود إلى: سيطرة النخبة على عملية الشراء من قبل السياسيين المؤثرين وكبار رجال الأعمال وكبار البيروقراطيين، البيروقراطية غير الرسمية في وكالات الشراء التي سمحت بإتباع ممارسات الفساد، لافتقار إلى الإرادة السياسية لإنفاذ تدابير مكافحة الفساد. كما تشير دراسة (Velasco et al., 2021) أن التواطؤ بين مقدمي العطاءات وتضارب المصالح وغسيل الأموال على جميع مستويات الحكومة حيث

تشير التقديرات إلى أن ما بين 2٪ و 5٪ من الناتج المحلي الإجمالي العالمي يُفقد سنويًا بسبب هذه الممارسات. كما تشير دراسة (إبراهيم و حاجم، 2016) التي هدفت إلى التعرف على مفهوم الفساد المالي والإداري والحد من انتشار الفساد المالي والإداري في العراق من خلال خمسة مؤشرات، الرشوة، إساءة استخدام المنصب، الاختلاس، السرقة، الاحتيال، التزوير، الوساطة والمحسوبية. وتمثل مجتمع الدراسة في مكتب المفتش العام / وزارة المالية كممثل للجهات التنظيمية العاملة في الدولة وتمثلت عينة الدراسة في (105) موظف من موظفي وزارة المالية مكتب المفتش العام واستخدمت الدراسة أداة الاستبانة في جمع البيانات وكان من أبرز نتائجها أن أسباب الفساد المالي والإداري متعددة منعا أسباب سياسية واجتماعية وإدارية واقتصادية وكذلك مخالفة الأحكام والتعليمات الصادرة من الجهات العليا وغياب الشفافية والمساءلة القانونية للفسادين وضعف العقوبة أو الغرامات المالية التي يحكم بها على المرتشي مقارنة بالمبالغ التي يحصل عليها كما أن استمرار الإداريين في مناصبهم الإدارية لفترات طويلة يؤدي ذلك إلى استغلالهم لصلاحياتهم وتحقيق منافع شخصية. إضافة إلى تحكم الوساطة والمحسوبية في نظام الحوافز والمكافآت التشجيعية ، وعدم وجود إجراءات رادعة في مكتب المفتش العام لمواجهة ظاهرة الفساد الإداري المتمثل في الوساطة.

كما تشير الأدبيات إلى أن الأسباب الإدارية هي الأكثر دعم لانتشار الفساد (مرسي، 2017). كما أن افتقار الدول إلى المؤسسات القانونية ، تؤدي إلى زيادة مستويات الفساد (علي و حسن، 2019). كما يرجع (Kim, 2008) الفساد في القطاع العام إلى انعدام الشفافية والمساءلة.

كما أن عدم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يساهم في تفشي الفساد في القطاع العام حيث تشير (Cuadrado-Ballesteros, Citro, and Bisogno, 2020) دراسة التي تمثلت عينتها من 33 دولة من دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية للفترة 2010-2014، إن الفساد ينخفض مع تقدم الحكومات في إصلاحات محاسبة القطاع العام، أو اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، أو تطبيق أنظمة على أساس الاستحقاق.

كما وجدت دراسة (Tawiah, 2021) والتي شملت على عينة من 77 دولة نامية بين عامي 2005 و 2017 أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مرتبطة بشكل سلبي وكبير بالفساد، مما يشير إلى أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يساعد في السيطرة على الفساد في البلدان النامية.

4.2. أضرار الفساد على المال العام والحكومة

الفساد هو أحد العوامل الاجتماعية الرئيسية التي تعيق التنمية المستدامة (Frolova et al., 2019)، ووجدت دراسة الباحثان (مالكي و كعبوش، 2018) مساهمة الفساد في تدني الدخل القومي للبلد وبالتالي تدني متوسط دخل الفرد، كما يعتبر سبب لتعثر مشاريع البنية التحتية، وإيقاف عجلة التنمية مما يؤدي إلى لجوء العاطلين عن العمل إلى اقتصاد الظل (رشيد و مستور، 2020). يؤثر الفساد على إيرادات الدولة ويساعد على غسيل الأموال والتهرب الضريبي والجمركي (الهبازي، 2018). يؤثر الفساد على النمو والتنمية الاقتصادية (إيمان، 2018؛ موسى، 2020). يحد الفساد من الشرعية للحكومة والنظام السياسي للدولة (حنان، 2021). يؤدي الفساد إلى التعدي على الحقوق والتنصل من الواجبات للمواطنين على المستوى القطري، وانعدام الثقة بمؤسسات الدولة). حوة (2019) يشوه الفساد قرارات الإنفاق العام ويتسبب بأضرار فادحة برأس المال الوطني (الشمرواني 2013)، يؤدي الفساد إلى ارتفاع مديونية الدولة للبنوك الأجنبية وهجرة الأدمغة الوطنية والعمالة الماهرة (Egbeyong, 2018) كما يساهم الفساد في تنامي حساب السلف والعهد الممولة مركزيا لدى الوحدات الحكومية (الكعبي و خميس، 2017). يؤدي تفشي الفساد إلى تدني مستوى الخدمات العامة للدولة وعلى وجه الخصوص الصحة والتعليم، فالمال والرشوة، والمحسوبية تعتبر

العناوين الكبرى لهذه الظاهرة الخطيرة (بقشيش و بللوشة ، 2021). كما يساهم الفساد في ارتفاع مخاطر الابتزاز وانخفاض خطر المنافسة مما يؤدي إلى انخفاض حوافز الابتكار وبالتالي يؤثر الفساد من خلالها على الابتكار (Huang and Yuan, 2021). كما بينت الدراسة التي أجراها (Minović, Stevanović, and Aleksić, 2021) أن هناك علاقة ثنائية الاتجاه بين الاستقرار السياسي، والسيطرة على الفساد وسيادة القانون، والسيطرة على الفساد وتدفق الاستثمار الأجنبي المباشر كون الفساد طارد للاستثمار الأجنبي.

كما تؤكد الأدبيات (Pope and Vogl, 2000) أن الفساد يؤثر بشدة على الفقراء وله تأثير على التنمية ويمكن أن يؤدي إلى إنتاج سلع رديئة حيث تجد الشركات طرقاً لاستيعاب المدفوعات غير الرسمية. يشكل الفساد تهديداً خطيراً لشرعية حكومات بعض الدول النامية نفسها. كما أن الفساد يشوه الميزانيات الحكومية فيما يتعلق بتوليد الإيرادات والإنفاق. على سبيل المثال ، لمساهمة في عدم تحصيل الرسوم الجمركية والضرائب والرسوم للمرافق العامة مثل الكهرباء وإمدادات المياه (Myint, 2000).

كما تشير الأدبيات أن انتشار الفساد بكثرة يشوه تكوين الإنفاق العام على حساب نصيبها من الإنفاق الرأسمالي. حيث ترتبط الزيادة في الفساد بمقدار انحراف معياري واحد بانخفاض نسبة المصروفات الرأسمالية من 29٪ إلى 16٪ (Sedgo and Omgba, 2021).

3. النظريات المفسرة للفساد

تنوعت المداخل النظرية التي حاولت تفسير ظاهرة الفساد ، حيث بلغت لحد التناقض في تناولها لهذه الظاهرة، وذلك نتيجة الاختلافات في التوجهات والمواقف الخاصة للباحثين لاختلاف أيديولوجياتهم وأساليب تناولهم لهذه الظاهرة، وبحسب الأسس التي انطلق كل منهم لتفسير ظاهرة الفساد كون البعض منهم ركز على الظروف الاجتماعية، والبعض على العوامل البيئية والاقتصادية في حين ركز البعض على العوامل الشخصية.

نظرية الردع العامة (GDT) : هي نظرية للعدالة الجنائية تبحث في أسباب ارتكاب العقلانيين لأعمال إجرامية وما الذي يمكن فعله لمنع مثل هذه الأفعال (Gibbs, 1975). تفترض GDT أن المجرمين ليسوا أفراداً مصابين بالاضطراب أو مضطربين يحتاجون إلى مساعدة أو مشورة نفسية، كما يُنظر إليه غالباً في علم الجريمة التقليدي، بل هم أشخاص عقلانيون تماماً يمكن تفسير أفعالهم الإجرامية من خلال تحليل التكلفة والعائد. إذا كانت التكلفة المتوقعة لارتكاب جريمة أقل من الفوائد المتوقعة، فمن المرجح أن يرتكب المجرمين الجريمة وعلى العكس من ذلك إذا كانت التكلفة المتوقعة أعلى، فمن غير المرجح أن ينخرطوا في الأنشطة الإجرامية الافتراضية المركزي لـ GDT هو عقلانية السلوك البشري. في حين أن مثل هذه العقلانية قد تكون مفقودة في جرائم العنف مثل القتل حيث قد يتصرف المجرمون في نوبة من الغضب أو تحت تأثير المخدرات، يبدو هذا الافتراض معقولاً للعديد من جرائم ذوي الياقات البيضاء مثل التداول من الداخل والرشوة والفساد التي غالباً ما تنطوي على الحذر. والتخطيط والتنفيذ المتعمد. كما تفترض GDT أن الأفعال الإجرامية يمكن ردعها عن طريق زيادة التكاليف المتوقعة لارتكابها، عن طريق زيادة السرعة واليقين وشدة العقوبة المرتبطة بالجريمة (Gibbs, 1975). ومن ثم فإن التقنيات التي تزيد من يقين العقوبة يمكن أن يردع الأنشطة الإجرامية. كما تشير الأدبيات (Trang and Brendel, 2019) أن استخدام نظرية الردع يحد من الفساد كون العقوبات لها تأثير عام على السلوك المنحرف.

نظرية مثلث الاحتيال : لغرض تحديد سبب ارتكاب الأشخاص للفساد أو الاحتيال صاغ (Cressey, 1953) نظرية سمّتها FTT بعد دراسة 250 مجرماً في غضون 5 أشهر. تم نشر النظرية لأول مرة في (1953). تضمنت أن أسباب الفساد تندرج تحت مختلف المناهج التي قد تنعكس على الصعيدين الفردي والتنظيمي. وبالنسبة للمستوى الفردي، عندما يرتكب الأشخاص الفساد أو الاحتيال، فهناك ثلاثة عناصر رئيسية موجودة بشكل طبيعي، وهي: الدافع / الحافز / الضغط، والفرصة، والتسويق / التبرير / التصرف. في حالة الحافز، قد يكون تدني الرواتب حافزاً رئيسياً لعمل الموظف العام بطريقة فاسدة. وبالمثل، تتيح العوامل

التنظيمية عمومًا الفرص لموظفي القطاع العام لممارسة الفساد. وهذا يرتبط بمدى صلاحية وفعالية هيكل المؤسسة وأنظمتها، وبالنسبة لمفهوم التبوير، يقرر أحد موظفي القطاع العام أن يصبح فاسدًا عندما يرى تبوير فوائد الفساد أكبر من احتمال الكشف أو العقاب (دليل إرشادي لرقابة إطار العمل المؤسسي لمكافحة الفساد، 2017). ويرى (Kassem and Higson, 2012) أن الفرصة تمثل ضعفًا في النظام حيث يتمتع الموظف بالفرصة والقوة والقدرة على استغلال الفساد والاحتيال وربما ارتكابه كلما زاد ضعف نظام الرقابة الداخلية التنظيمي زادت احتمالية إخفاء الفساد والاحتيال.

النظرية الأخلاقية: ترى النظرية الأخلاقية أن الفساد يعود إلى عوامل أخلاقية، ولا يعود إلى عوامل اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية فقط، فإن ضعف الأفراد أمام مصالحهم الذاتية لنيل رغباتهم للحصول على المال بصورة أنانية نحو تحقيق أهدافهم، كما إن شراهم وميلهم إلى إشباع نزواتهم دون سلوك أخلاقي هو مصدر الفساد. تنظر النظرية الأخلاقية للفساد على أنه معوق للتنمية في المجتمع، ويقلل من الولاء للنظام، وله آثار سلبية على الوحدة الوطنية ويهدد الاستقرار الاجتماعي والسياسي في الدولة. وبسبب التحديات الثقافية والحضارية التي تواجه أفراد المجتمع، فقد أخذت المنظومة الأخلاقية بالتراجع والانهيار مما أتاح الفرصة للمكونات الفرعية بالظهور على سطح التنظيم الاجتماعي، والتي من أهمها المصالح الاقتصادية الفردية فتصبح رؤية الأفراد للقيم الأخلاقية نابعة من المصالح المادية، ولما كانت هذه المصالح متباعدة في أساسها فمن المؤكد أن تأتي أنماط السلوك متباعدة أيضاً، وتصبح بنية المجتمع مهيأة للفساد في الأوساط المجتمعية المختلفة، حيث تصبح رؤية الأفراد للقيم الأخلاقية من خلال ما تحققه من مصالح شخصية أو قرابة (الأصفر، 2012). وبالاعتماد على النظرية الأخلاقية فمرتكبي الفساد من الموظفين في الأعمال الإدارية والمالية لا يهتمون بالقيم والمبادئ الأخلاقية بقدر تحقيقهم المنافع والمكاسب الشخصية، لأنهم حينما يتورطون في قضايا الفساد لا تتأثر مكانتهم في المجتمع عند الأفراد من حولهم، ويجدون تبريراً قوية لأخطائهم.

4. المراجعة الداخلية

1.1. مفهوم وتعريف فاعلية المراجعة الداخلية

كانت المراجعة الداخلية في البداية تقتصر على إجراء الجرد للنقدية ومراجعة الكشوفات المالية البحث عن الأخطاء الحسابية في الوثائق المحاسبية، ولم يكن للمدقق حق الاطلاع الكامل على جميع الدفاتر والسجلات (الحسبان، 2009). وبعد ذلك لم تقتصر المراجعة الداخلية على الفحص والتحليل بهدف اكتشاف الأخطاء بل انتقل إلى ما هو أشمل وأعم لتطوير عمليات الإدارة ومساعدتها لأداء مهامها بصورة صحيحة (الخطيب، 2010) ومن خلال التحول في وظيفة المراجعة الداخلية من التركيز على الرقابة والمساءلة يلاحظ اتساع نطاق عملها ومهامها ويتضح ذلك جلياً من خلال تعريف معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية والذي يعتبر من أقدم المؤسسات المهنية التي اهتمت بالمراجعة الداخلية والذي عرفها بأنها "نشاط توكيدي استشاري مستقل، وموضوعي مصمم لإضافة قيمة للمنظمة، وتحسين عملياتها، وهو يساعد المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال إيجاد منهج منظم، ومنضبط لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة المخاطر ونظم الرقابة والحوكمة (IIA, 2011)".

وبنفس تعريف معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية تم تعريفها من قبل معايير المراجعة الداخلية الحكومية الصادرة عن وزارة المالية البريطانية (HM Treasury, 2011).

كما تم تعريف المراجعة الداخلية بأنها أداة من أدوات الرقابة الداخلية، كونها تساعد الإدارة على ومراقبة كافة العمليات أقسام ومراكز المؤسسة (الصحن، سرايا، والسيد، 2007:ص262).

وتم تعريفها بأنها الفحص الموضوعي للعمليات المالية والإدارية والفنية التي تتم داخل الوحدة محل المراجعة طبقاً للأصول والمعايير المهنية (دليل إجراءات المراجعة الداخلية، 2012، ص:10).

كما تم تعريف المراجعة الداخلية بأنها "نشاط تقييبي مستقل تقوم به إدارة أو قسم داخل المؤسسة مهمة فحص الأعمال المختلفة في المجالات المحاسبية والمالية والتشغيلية ، تقيم أداء الإدارات، الأقسام في المؤسسة لخدمة الإدارة العليا" (وجدي، 2010: ص 11).

كما عرفها المعهد الفرنسي للمراجعين الداخليين IFACL بأنها فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف إدارة قصد مراقبة وتسيير المؤسسة هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لإدارة المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى ، إن الأهداف الرئيسية للمراجعين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هو التدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية إن المعلومات صادقة ، وشرعية، فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة (بوتين، 2003).

من الملاحظ تطور وظيفة المراجعة الداخلية (Anderson, 2003) لتوفر الخدمات التالية :

خدمات التوكيد : ويعتبر الدور الأساسي لوظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية ، والذي يتطلب من المراجع الداخلي العمل بموضوعية لتقييم الأدلة لتقديم رأي مستقل غير متحيز ، مع الأخذ بعين الاعتبار لإدارة المخاطر ونظم الرقابة والحوكمة داخل القطاع الحكومي .

خدمات استشارية : وهي خدمات استشارية يقدمها المراجع الداخلي نزولا عند رغبة الإدارة وللمجالات والنطاق المحدد منها، لغرض مساعدتها في تحسين أداؤها .

2.4. تعريف فاعلية المراجعة

تم تعريفها أنها تحقيق الأهداف المحددة في زمن محدد مع مراعاة جودة المخرجات وهي من مقاييس نجاح المؤسسات. (بالعوي، 2008). كما تم تعريف الفاعلية بأنها "العمل الذي يكون له أثر إيجابي والفاعلية هي عمل الأشياء الصحيحة وتظهر في الأداء أو الإنتاج الجيد" (القريوتي، 2006، ص 13).

يصف مصطلح الفاعلية "الدرجة (بما في ذلك الجودة) التي تتحقق بها الأهداف المحددة". لكي يكون كل نظام تدقيق داخلي فعالاً، يجب أن تكون العملية قد وضعت مقاييس أداء مع معايير قياس ذات صلة مناسبة لبيئتها أو مؤسستها (White, 1976). كما تم تعريف فاعلية المراجعة الداخلية بأنها قدرة المراجعة الداخلية على توفير نتائج وتوصيات مفيدة تساعد الإدارة في الوفاء بمسؤوليتها من خلال تخطيط أعمال المراجعة (Getie Mihret and Wondim Yismaw, 2007)

3.4. خصائص وفعالية المراجعة الداخلية

قام (Shaw, 1980) بتحديد خصائص المراجعة عند سؤاله ماذا تعني كلمة "التدقيق". بتلخيصها بخمس خصائص تحدد في المراجعة على النحو التالي :

- يجب على المدقق أداء وظيفة معترف بها ولديه السلطة اللازمة لإكمالها.
- الاستقلال سمة أساسية لوظيفة التدقيق الحديثة.
- يجب أن يتم تنفيذ عمل المراجع وفقاً "للمعايير" التي تجسد تصورات الممارسة المناسبة.
- يتضمن عمل المراجع المصادقة عن طريق التقييم - أي فحص الأدلة واستخلاص استنتاج من نتائج هذا الفحص.
- يجب أن يؤدي عمل المدقق إلى تقرير يجب أن يكون ذا قيمة للشخص الذي يتلقى التقرير.

أن التدقيق الداخلي ينبغي أن يكون أساس إجراءات الرقابة الإدارية. كما يجب على الإدارة إنشاء الهيكل المناسب للتدقيق الداخلي، لأنه بدون الهيكل المناسب لن يكون هناك تدقيق فعال ، وبدون تدقيق فعال لن يكون هناك سيطرة ، وإذا لم تكن هناك سيطرة فأين هي سلطة الإدارة؟

وتشير دراسة (صبيحي، 2000) إن هناك مجموعة من الخصائص للمراجعة الداخلية تتمثل في أنها وظيفة تنشأ وتوجد بالهيكل التنظيمي بالمؤسسة، يقوم بها موظفون من داخل المؤسسة تابعون لها، مهمتها الرئيسية فحص وتقييم أنشطة المؤسسة، تحدد الإدارة مجال عملها، لا تقوم بأعمال تنفيذية، تؤدي أعمالها بطريقة موضوعية، استقلالية القائمين بعملية المراجعة عن الأنشطة محل الفحص والتقييم. كما حدد (Khoury, 2011) خمس ركائز رئيسية لبناء وظيفة تدقيق داخلي فعالة في القطاع العام هي: الإدراك والملكية، وتحسين العمليات والحوكمة، والدعم التشريعي، وتحسين الحوافز والالتزام بالتغيير. يرى معهد التدقيق الداخلي (IIA, 2010) أن فعالية التدقيق الداخلي "هي الدرجة (بما في ذلك الجودة) التي يتم تحقيق الأهداف المحددة لها"

4.4. أنواع المراجعة الداخلية

تعددت أنواع المراجعة الداخلية وهذا التعدد ينعكس على جوهر عملية المراجعة حيث تقسم عملية مراجعة الداخلية إلى ثلاث أقسام هي :

- المراجعة المالية Financial Auditing : وهي تمثل المجال التقليدي للمراجعة الداخلية والأكثر شيوعاً وتهدف إلى حماية أموال وأصول الوحدة الحكومية (الغريبان، 2009)، وتهتم المراجعة المالية بمراجعة القيود المحاسبية وتدقيقها حسابياً ومستندياً والتحقق من جودة الأصول ومدى مناسبة الإجراءات المتبعة لحمايتها. كما تهتم بفحص وتقييم فاعلية النظام المحاسبي (عثمان، 1998).
- المراجعة التشغيلية Operational Auditing : وهو أكثر اتساعاً من مجال المراجعة المالية كونه يشمل جميع عمليات الوحدة الحكومية ككل (الغريبان، 2009).
- مراجعة الالتزام Compliance Audit : وتهدف إلى مراجعة الضوابط الرقابية للحكم على جودة الأنظمة الموضوعية ومدى ملاءمتها وكذلك مدى الالتزام بالسياسات والتشريعات الموضوعية من قبل الإدارة (عثمان، 1998).
بينما حددت دراسة (Hancox, 2014) أنواع المراجعة الداخلية كالتالي :
- مراجعات موثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية، عمليات تدقيق البيانات المالية التي توفر تأكيداً معقولاً بأن البيانات المالية للمنشأة تعرض بشكل عادل المركز المالي ونتائج العمليات والتدفقات النقدية بما يتوافق مع مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا.
- مراجعة العمليات لضمان الامتثال للسياسات والخطط والإجراءات والقوانين واللوائح المعمول بها والتي يمكن أن يكون لها تأثير على العمليات. بما فيها التأكد من إتباع عملية العطاءات التنافسية التي تم سنّها تشريعياً، أو إتباع القوانين البيئية، أو تلبية متطلبات مكان عمل آمن وصحي.
- مراجعات لحماية الأصول والتحقق من وجود هذه الأصول. يمكن أن يشمل ذلك التأكد من حساب جميع أجهزة الكمبيوتر الشخصية وأن الضوابط موجودة لضمان استخدامها بشكل صحيح. بالإضافة إلى ذلك، يمكن فحص الأصول الأخرى، بما في ذلك النقد في الصناديق والمخزون إذا كانت مكونات مهمة للعمليات. تقييم الاقتصاد وكفاءة العمليات. تشمل المجالات التي قد يفحصها المدقق ضمان نشر الموارد بشكل صحيح، وعدم وجود موارد معطلة أو وظائف مكتظة بالموظفين، وأن الموارد يتم الحصول عليها
- مراجعات للعمليات أو البرامج لتحديد ما إذا كانت النتائج متوافقة مع الأهداف والغايات المحددة وما إذا كانت العمليات والبرامج تنفذ كما هو مخطط لها. ويمكن أن يشمل ذلك تحديد ما إذا كانت البرامج قد حققت المستوى المطلوب من النتائج بسعر معقول.

5. دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد بالقطاع العام

تؤكد اغلب الأدبيات أن المراجعة الداخلية عنصر رئيسي لمكافحة الفساد خصوصاً في بعض الدول التي انشأت وظيفة التدقيق الداخلي حديثاً، حيث أثبتت دراسة (Asiedu and Deffor, 2017) هدفت الدراسة إلى التعرف على الصلة بين وظيفة التدقيق الداخلي والفساد من خلال تحليل كيف ساعد إصدار قانون وكالة التدقيق الداخلي لعام 2003 (القانون رقم 658) في القضاء على الفساد الإداري في غانا. أنشأ القانون وظيفة أو قسم التدقيق الداخلي في جميع دوائر MMDA. باستخدام نهج SEM وتمثلت عينة الدراسة من المديرين والموظفين في مؤسسات القطاع العام في غانا ، واستخدمت الدراسة أداة الاستبانة، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود علاقة قوية بين وظيفة التدقيق الداخلي الفعالة والحد من الفساد الإداري. تشير هذه النتيجة إلى الأهمية الأكبر للتدقيق الداخلي وتشير إلى أن إصدار قانون وكالة التدقيق الداخلي لعام 2003 كان له تأثيران مهمان. أولاً ، حسنت ممارسات التدقيق الداخلي في غانا ، تمكين المدققين من اكتشاف الممارسات التي لم يتم التعرف عليها حتى الآن. ثانياً ، يمكن الاستدلال على أن الزيادة في حالات الفساد المبلغ عنها ترجع جميعها إلى مدى فعالية كشفت وظيفة التدقيق الداخلي عن ممارسات قدرة وساعدت المراجعين الخارجيين على اكتشاف الفساد في مختلف المؤسسات في غانا. كما أن ممارسات التدقيق الداخلي في القطاع العام الغاني تتأثر بعوامل مثل مستوى استقلالية المدققين الداخليين ، وتنفيذ قانون وكالة التدقيق الداخلي لعام 2003 (القانون رقم 658) ، وكفاءة المدققين ، بالإضافة إلى موارد وحجم قسم التدقيق الداخلي: هذه العوامل حاسمة لممارسات التدقيق الداخلي. كما أن وظيفة التدقيق الداخلي الفعالة يمكن أن تساعد في مكافحة الفساد الإداري. كما أكدت دراسة (عنبر و خضير، 2018) والتي هدفت للتعرف على فاعلية أداء أجهزة التدقيق الداخلي في مكافحة الفساد الإداري والمالي في المؤسسات الحكومية وتمثلت عينتها من المدققين الداخليين بجامعة القادسية وبواقع (41) مفردة، واستخدمت أداة الاستبانة لجمع البيانات وفق المنهج الوصفي التحليلي وكان من أبرز نتائجها إن التطبيق السليم للخطط والإجراءات الموضوعية من قبل أجهزة التدقيق الداخلي بأعلى مراتب الفاعلية له دور واضح في مواجهة الفساد الإداري والمالي.

كما أثبتت (Jeppesen, 2018) بشكل منهجي إمكانيات التدقيق في الكشف عن الفساد. كما توصلت الدراسة التي قام بها (المقبول و الدخيري، 2019) أن التخطيط السليم والمسبق لعملية المراجعة والرقابة من قبل المراجع الداخلي يحافظ على الموارد، كما ان المدققين الداخليين الذين يتمتعوا بكفاءات ومهارات عالية يحد من ظواهر حالات الاحتيال المالي. كما أن إلمام المدققين الداخليين ببيئة العمل الداخلية يقلل حالات الاحتيال المالي وتقوية الرقابة الداخلية. كما تشير دراسة (أ. س. محمد، 2019) إلى وجود فروق غير معنوية واتفق بين آراء ممارسي مهنة المراجعة الداخليين ومراقبي الحسابات الخارجيين حول دور مهنة المراجعة في تقييم كفاءة وفاعلية برامج مكافحة الفساد التي تضعها الإدارة العليا بالوحدات التنظيمية العامة والخاصة. وجود فروق معنوية وعدم اتفاق بين آراء ممارسي مهنة المراجعة من المراجعين الداخليين ومراقبي الحسابات الخارجيين حول علاقة المراجعة الداخلية بعملية مكافحة الفساد.

كما تشير دراسة (سليمان و نقاز، 2020) أن هناك دور إيجابي للتدقيق الداخلي في محاربة الغش والاحتيال في منظمات الأعمال. كما تشير (Gorshunov et al., 2021) والتي هدفت إلى التحقيق في الفساد المالي في الشركات المتواجدة بالولايات المتحدة الأمريكية، واستخدمت الدراسة عينة من أزواج متطابقة ومتأخرة زمنياً مكونة من 328 شركة أمريكية كبيرة (164 شركة فاسدة مالياً بالإضافة إلى مجموعة (كومباريسون) من 164 شركة متوافقة). من خلال التحكم في المتغيرات المشتركة، وتوصلت الدراسة أن وجود مدير لجنة تدقيق مؤهل رباعي يقلل من احتمال وجود فساد مالي في شركة عامة بنسبة 72٪. إلى جانب الفوائد من SOX ، أدى وجود مدير لجنة تدقيق واحد على الأقل مؤهل رباعي إلى تقليل احتمالية الفساد المالي بنسبة 92٪. كما أظهرت نتائج الدراسة أن وجود مدير لجنة تدقيق واحد مؤهل رباعياً أكثر فاعلية من مجموعة المؤهلات الفردية الموزعة بين أعضاء اللجنة.

كما بينت دراسة (علي، 2019) وجود علاقة ذات تأثير كبير بين الأزمة المالية وجودة المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية، كما أن جودة التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية تعتبر ضماناً بصحة التصرف في الأموال العامة، وأوصت الدراسة بضرورة تعزيز دور التدقيق الداخلي وتعزيز استقلالية المراجعين الداخليين في المؤسسات الحكومية في العراق لممارسة عملهم بموضوعية. توفر نظام رقابي فاعل وقسم تدقيق داخلي كفاء يساهم في محاربة الفساد (الكناني، 2016). كما أجرت دراسة الوطنية لفساد القطاع العام، وهذا يعطي سبباً للاعتقاد بأن التدقيق الذي يتم تنظيمه وفقاً لمبادئ معينة لديه القدرة على المساهمة في إدارات عامة تعمل بشكل جيد مع درجة منخفضة من الفساد (Gustavson and Sundström, 2018).

كما تشير دراسة (Aloudat et al., 2020) إلى أن تطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي، وتحسين العلاقة بين المدققين الداخليين والخارجيين، وكذا كفاءات العاملين، كان له دور كبير في الحد من الفساد. هذه المؤشرات هي أيضاً مناهج مجدية يمكن للشركات من خلالها معالجة الاحتيايل الإداري والمالي.

6. خاتمة

يتضح جلياً إن العديد من الدراسات تناولت موضوع الفساد ومحدداته ودوافعه، حيث ركزت معظم المؤلفات حول الفساد على الآثار والعواقب ودور أجهزة الرقابة العليا في مكافحة الفساد على سبيل المثال (Assakaf, Shamsiah, and Othman, 2018; Balykina et al, 2020; Bhattacharjee and Shrivastava, 2018; Egbeyong, 2018; Feldman, 2020; Mungiu -Pippidi and Samuel, 2016; Uwa and Samuel, 2013; أمين، 2018; شيح، 2019; يعقوب و حميد، 2019). أو من منظور اقتصادي (Delabarre et al, 2021; Frolova et al, 2019; Lehman and Morton, 2017; Lewis and Hendrawan, 2020; Sambo and Sule, 2021; Shumetie and Watabaji, 2019; Syarif et al, 2020; Tigranovna and Ivanovna, 2021; موسى، 2020) من الواضح ندرة الدراسات التي تناولت فعالية المراجعة الداخلية ودورها في مكافحة الفساد خصوصاً الدراسات العربية على سبيل المثال (الشافعي، 2020; الطاهر، 2017; ص، الكناني، 2016; المقبول و الدخيري، 2019; تومي و علون، 2016; عنبر و خضير، 2018; غنيم، 2014; مشكور، الشرع، و عيد، 2017; هدا، جاسم، و محمد، 2020). ونلاحظ أن اغلب الدراسات تناولت العوامل المؤثرة على فاعلية المراجعة الداخلية، وجودة تقارير المراجع الداخلي، وقياس جودة المراجعة الداخلية على سبيل المثال (Alzeban and Muthoni, 2016; Dellai, 2016; Gwilliam, 2014; إبراهيم، 2019; إبراهيم و حسين، 2018; الزبيدي، نهان، و اللامي، 2020; الطائي، 2019; م. م. الكناني، 2016; ص. الكناني، 2020; جواد و أحمد، 2020; حسين و خلف، 2019; خضير و عبدالرزاق، 2017; خلاط ومصلي، 2014; رحاحلة، 2016; رشيد، 2016; سعيد و الغربان، 2020; صديق، الصواف، و حسو، 2016; عباس و كاظم، 2020; عبد الوهاب، 2012; عكلة، 2020; فليح و هادي، 2020; محسن و الياسري، 2019; أ.إ. محمد، 2019; أ.س. محمد، 2019; موسى، 2017; يعقوب، 2018)، وقد وجد أيضاً أن معظم الدراسات التجريبية حول فاعلية المراجعة الداخلية ومكافحة الفساد أجريت في دول أجنبية على سبيل المثال (Alina, 2018; Asiedu and Deffor, 2017; Gorshunov, 2007; Mihret and Wondim Yismaw, 2021; Ibrionke, 2019; Jeppesen, 2018; Papadopoulos, Siassiakos, and Eviplidis, 2020) من الملاحظ شح الدراسات المتعلقة بالمراجعة الداخلية ودورها في مكافحة الفساد في القطاع الحكومي خصوصاً في الدول النامية والدول الأشد فقراً.

ولسد هذه الفجوة توصي الدراسة بإجراء الكثير من الدراسات المتعلقة بفاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع العام بالدول النامية من خلال المتغيرات التالية: دور الإشراف، دور الدعم (التعزيز)، دور المنع والحماية دور التقييم والاعتماد، الدور الاستشاري.

7. المصادر والمراجع

- قرار جمهوري رقم (5). لسنة 2010م. بشأن إعادة وتنظيم وظيفة المراجعة الداخلية بوحدة الجهاز الإداري للدولة والقطاعين العام والمختلط.
- قرار مجلس الوزراء رقم(119). لسنة 2012م. بشأن دليل إجراءات المراجعة الداخلية.
- قانون رقم (39). لسنة 2006م. بشأن مكافحة الفساد
- العويس، خالد بن فهد. (2015). ضوابط الإدلاء بإقرارات الذمة المالية لموظفي هيئة مكافحة الفساد: دراسة مقارنة. الرياض: مكتبة القانون والاقتصاد.
- ابن منظور، جمال الدين، لسان العرب، دار إحياء التراث العربي، بيروت، ط 2006 م
- الأصفهاني، الحسين بن محمد أبو القاسم الراغب، المفردات في غريب القرآن تحقيق: محمد سيد كيلاني، دار المعرفة، بيروت، د. ط.، د. ت. الانتوساي. (2017). دليل إرشادي لرقابة إطار العمل المؤسسي لمكافحة الفساد مبادرة تنمية الانتوساي.
- حمد، أحمد: مكافحة الفساد في التشريع الفلسطيني والمقارن "دراسة تحليلية تأصيلية مقارنة". دار الشروق للنشر والتوزيع. عمان- الأردن. 2019 . ص 28 .
- باعلوي، محمد سليمان علوي (2008). مدى فاعلية الرقابة الإدارية على أعمال الجمعيات الخيرية وانعكاساتها الأمنية. رسالة ماجستير غير منشور . جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، المملكة العربية السعودية.
- القيوتي، محمد قاسم (2001). الإصلاح الإداري بين النظرية والتطبيق، دار وائل : عمان.
- منظمة الشفافية الدولية. (2019). مقياس الفساد العالمي الشرق الأوسط وشمال أفريقيا ، آراء المواطنين وتجاربهم مع الفساد.
- عثمان، عبد الرزاق محمد. (1988) اصول التدقيق والرقابة الداخلية، جامعة الموصل، نينوى العراق، دار- الكتب للطباعة والنشر.
- منظمة الشفافية الدولية (2019) مؤشرا مدركات الفساد.
- منظمة الشفافية الدولية (2017) دليل إرشادي لرقابة إطار العمل المؤسسي لمكافحة الفساد.
- إبراهيم، فاطمة. (2016). العوامل المؤثرة في جودة تقارير التدقيق الداخلي في الوزارات و المؤسسات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة. الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- إبراهيم، نوال، و وائل حاجم. (2016). الفساد المالي والإداري: مفهومة، أسبابه، أنواعه وسبل معالجته في العراق. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية 22(93):241-224.
- إيمان، بوقصة. (2018). الإطار النظري لظاهرة الفساد المالي. المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية 1(3):278-292.
- إبراهيم، محمد، و حسن حسين. (2018). دور معايير التدقيق الداخلي للALL في تحسين الدليل الاسترشادي المحلي على كفاءة أداء وحدات التدقيق الداخلي. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية 24(108):619-652.
- الأصفر، أحمد. (2012). الضوابط الأخلاقية والفساد الإداري في المؤسسات العالمية والمحلية. العربية للدراسات الأمنية والتدريس 16(32):325-360.
- الجبني، يوسف، سبيتي إسماعيل، و أحمد يوسف. (2020). الفساد المالي وتأثيره على الاقتصاد الوطني دراسة تطبيقية على المملكة العربية السعودية. مجلة جامعة المدينة العالمية (مجمع) 33(33):85-132.
- الحسبان، عطا الله. (2009). الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات. عمان: الياة للنشر والتوزيع.
- الخطيب، خالد راغب. 2010. مفاهيم الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص. عمان: مكتبة المجتمع العربي.
- الزبيدي، زينب، صادق نهان، و فائز اللامي. (2020). تعزيز عمل التدقيق الداخلي باستخدام تكنولوجيا المعلومات. مجلة كلية الكوت الجامعة 15(1):16-37.
- الشافعي، علاء حسين. (2020). دور التدقيق الداخلي في الحد من الفساد الاداري والمالي (دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب. مجلة الريادة للمال والأعمال 1(2):60-72.
- الشمراي، غسان. (2013). أثر الرقابة المالية في الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد بالمملكة العربية السعودية للحد من عمليات الفساد المالي. كليات الشرق العربي، المملكة العربية السعودية.
- الصحن، عبد الفتاح، محمد سرايا، و شحاتة السيد. (2007). الرقابة والمراجعة الداخلية. الاسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع.

- الصرارية، رياض محمود. (2017). اتجاهات النخب الأردنية نحو الفساد المالي في المملكة الأردنية الهاشمية. البلقاء للبحوث والدراسات. 174-153:(2)20.
- الطائي، بشرى. (2019). دور التدقيق الداخلي في تعزيز الاداء الاجتماعي في الوحدات الاقتصادية العراقية. مجلة الاقتصاد والعلوم الادارية. 506-491:(115)25.
- الطاهر، إسماعيل أحمد. (2017). آليات حوكمة مهنة المراجعة ودورها في الحد من الفساد المالي (دراسة حالة علي مصرف الادخار والتنمية الاجتماعية). جامعة النيلين، الخرطوم، السودان.
- الغريان، فاطمة. 2009. العلاقة بين التدقيق الداخلي وبيئة الوحدة الاقتصادية. جامعة بغداد، العراق.
- الكعبي، بثينة، و أندلس خميس. (2017). ظاهرة الفساد الاداري والمالي وأثرها في تنامي حساب السلف في الوحدات الممولة مركزيا. مجلة الادارة والاقتصاد (113):220-233.
- الكناني، صادق. (2016). دور نظام الرقابة والضبط الداخلي في الحد من الفساد الإداري والمالي في دوائر قوى الأمن الداخلي (دراسة تطبيقية في قسم الرقابة الداخلي لمديرية الجنسية العامة). مفتش عام مجلة 2(18&19):1-26.
- الكناني، مجيد موسى. 2016. محددات مساهمة المدقق الداخلي في أعمال ديوان الرقابة المالية: منظور كلفة الصفقة دراسة عينة من وحدات التدقيق الداخلي في الدوائر الحكومية لمدينة العمارة. "مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية 1(23):4-24.
- الكناني، مجيد موسى. 2020. جودة التدقيق الداخلي وأثرها في طبيعة وتوقيت وإجراءات التدقيق الخارجي دراسة استطلاعية لعينة من مدققي الحسابات في شركات التدقيق التضامنية العراقية. "مجلة الاقتصاد والعلوم الادارية 26(117):546-569.
- المقبول، العجب، و بشارة الدخيري. (2019). أثر كفاءة المدقق الداخلي في إكتشاف الإحتيال المالي. مجلة كلية العلوم الإدارية والمالية. 85-67:(3)1.
- الهيازعي، باسم. (2018). اثر الفساد المالي والاداري في ايرادات الدولة العراقية خلال الفترة 2003_2015. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية 9(1):603-31. doi: 10.21608/jces.2018.50961.
- الوشلي، اكرم محمد. (2012). المراجعة الداخلية كأداة فعالة لحوكمة الشركات: دراسة تطبيقية على البنوك اليمنية. "المجلة العملية للتجارة والتمويل 32(4):707-776. doi: 10.21608/caf.2012.130055.
- امين، وليد. (2018). دور أجهزة الرقابة العليا في تطوير نظم الرقابة الداخلية للحد من الفساد المالي بالوحدات الحكومية (دراسة تحليلية). المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية 9(2):115-132.
- بقشيش، علي، و أمير بللوشة. (2021). جهود المنظمات الدولية غير الرسمية في مكافحة الفساد. المجلة الجزائرية للأمن والتنمية 10(1):399-412.
- بوتين، محمد. (2003). المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق. ديوان المطبوعات الجامعية.
- تومي، ميلود، و محمد علون. (2016). التدقيق الداخلي كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي في المؤسسة الاقتصادية. مجلة الدراسات والبحوث الاجتماعية 4(6):207-242.
- جميل، عبد القوي. (2013). أنماط الفساد وآليات مكافحته في القطاعات الحكومية بالجمهورية اليمنية. جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، المملكة العربية السعودية.
- جواد، تيسير، و نضال أحمد. (2020). تقييم التدقيق الداخلي في النشاط التأميني في ضوء المعايير الدولية (IIA). مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة (61):403-438.
- حسين، وسام نعمة، و علاء نوري خلف. (2019). أثر حوكمة تكنولوجيا المعلومات وفق إطار (COBIT) في تعزيز جودة التدقيق الداخلي دراسة تطبيقية في القطاع المصرفي العراقي. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية 15(48):22-40.
- حنان، مفتاح. (2021). أثر الفساد على مبادئ الشرعية والمشروعية. مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية 8(1):827-843.
- حوة، سالم. (2019). تفعيل مكافحة جرائم الفساد عبر توسيع اختصاص نظام روما تجريم الفساد بوصفه جريمة دولية. مجلة العلوم القانونية والاجتماعية جامعة زيان عاشور بالجلفة 4(1):326-339.
- خضير، بشرى، و عمار عبدالرزاق. (2017). تأثير خبرة المدقق على جودة التدقيق الداخلي. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية 23(100):606-624.
- خلائط، صالح، و عبد الحكيم مصلي. (2014). دور لجان المراجعة في دعم كفاءة وفاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الصناعية

- الليبية. المجلة الجامعة 1(16):153-188.
- رحاحلة، عماد. (2016). فاعلية وحدة الرقابة والتدقيق الداخلي في الجامعة الأردنية وسبل تفعيلها. دراسات، العلوم التربوية 43(1):633-648.
- رشيد، مصطفى، و سهيلة مستور. (2020). الفساد الإداري والمالي في ظل اقتصاد الظل وتكلفة الفرصة البديلة في بناء الاقتصاد العراقي بعد أزمة عام 2014. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية 16(خاص الجزء 2):282-292.
- رشيد، ناظم حسن. (2016). دور الذكاء الأخلاقي للمدققين في دعم أداء عملية التدقيق الداخلي (دراسة لآراء عينة من المدققين الداخليين في العراق). مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية 22(91):462-481.
- سعيد، صامد، وفاطمة الغربان. (2020). جودة عمل أجهزة التدقيق الداخلي. مجلة كلية مدينة العلم 12(2):62-81.
- سليماني، خديجة، و أحمد نفاذ. (2020). الهندسة الاجتماعية لارتكاب الاحتيال ودور التدقيق الداخلي للحد من الظاهرة. مجلة أبحاث اقتصادية معاصر 3(6):100-112.
- شيخ، عبدالصديق. (2019). دور ومهام الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته. مجلة أفاق للعلوم المجلد 5(18):33-41.
- صبيحي، محمد حسني. (2000). التعاقد الخارجي للقيام بالمراجعة الداخلية أحد الاتجاهات الحديثة في المراجعة. مجلة البحوث التجارية 22(1):215-249.
- صديق، مصطفى، محمد الصواف، و جاسم حسو. (2016). تفعيل دور التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات دراسة ميدانية لعدد من المصارف الخاصة في محافظة نينوى. مجلة التقني 29(1):143-177.
- عباس، فاضل، و حنان كاظم. (2020). دور التدقيق الداخلي في تصفية ملاحظات تقرير الرقابة الخارجية بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي. مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية 10(3):240-253. doi: 10.18081/MJAES/2020.
- عبدالوهاب، وائل محمد. (2012). محركات الأداء لتعظيم فاعلية المراجعة الداخلية في ظل بيئة الأزمات المالية دراسة ميدانية. تنمية الرفادين 34(108):55-88.
- عكلة، رسول. (2020). أثر الرضا الوظيفي للدققين الداخليين على جودة التدقيق الداخلي دراسة ميدانية لعينة من دوائر وزارتي التربية والتعليم العالي. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية 16(52):1-25.
- علي، عبدالرحمن سعيد. (2019). الأزمة المالية وأثرها على جودة التدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية: دراسة على عينة من المراجعين الداخليين في محافظة الأنبار. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية 15(45):163-179.
- علي، هدى، و موسى حسن. (2019). برنامج اصلاحي وطني مقترح لمعالجة الفساد الاداري في القطاعين العام والخاص. مجاة كالية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية 11(2):21-47.
- عنبر، أسيل جبار، و ضياء خضير. (2018). فاعلية أداء أجهزة التدقيق الداخلي في مكافحة الفساد الاداري والمالي: دراسة استطلاعية تحليلية لآراء عينة من المدققين الداخليين العاملين في جامعة القادسية. مجلة النابير 13(13):460-488.
- غنيم، محمود رجب. (2014). دور لجان المراجعة كأحد آليات الحوكمة في مواجهة الفساد المالي دليل ميداني من البيئة السعودية. المجلة العلمية للتجارة والتمويل 2(2):1-55.
- فليح، محمد، و سالم هادي. (2020). قياس جودة التدقيق الداخلي في الشركات العراقية. مجلة كلية الكوت الجامعة 11(1):91-102.
- مالكي، مريم، و عمر كعبوش. (2018). أثر الفساد على تحقيق التنمية المستدامة في دول المنطقة العربية- قراءة التجربة الماليزية في مجال مكافحة الفساد والدروس المستفادة. مجلة دفاتر المتوسط 9(9):80-102.
- محسن، اكتفاء، و إحسان الياسري. (2019). أثر التدقيق الداخلي في تحسين أداء البنك المركزي العراقي. مجلة دراسات محاسبية ومالية 14(46):156-167.
- محمد، أمال إبراهيم. (2019). العوامل المؤثرة على فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية المصرية. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة 319-370.
- محمد، أحمد سليم. (2019). تفعيل دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية: دراسة ميدانية. الفكر المحاسبي 24(3):1-43.
- مرسي، منال جابر. (2017). أسباب الفساد في مصر دراسة قياسية خلال الفترة (2000-2017). المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة 47(4):641-702. doi: 10.21608/jsec.2017.40061.
- مشكور سعود، علاء الشرع، و حيدر عبد. (2017). المسؤولية المهنية للمدقق الداخلي واثرها في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري. مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية 7(3):184-212.

- الموسى ، غادة. (2018). المشاركة الاجتماعية في المدرسة الشاملة لذوي الإعاقة الفكرية: مراجعة الأدبيات. مجلة التربية الخاصة والتأهيل، 37 (6300)، 1-29.
- موسى، جوزيف نعمة. (2020). أثر الفساد الإداري على التنمية الاقتصادية في سورية. مجلة البحوث الاقتصادية والمالية 7(1):257-276.
- موسى، نضال محمد. (2017). دور المراجعة الداخلية في الرقابة على المال العام (دراسة ميدانية على وزارة المالية والاقتصاد الوطني الاتحادية). جامعة العلوم والثقافة، السودان.
- هداب، فاطمة، طه جاسم، وعبدا لكريم محمد. (2020). دور التدقيق الداخلي في اكتشاف الغش والخطأ في العقود الحكومية. مجلة الدنانير 1(19):504-524.
- وجدي، حامد حجازي. (2010). أصول المراجعة الداخلية مدخل علمي تطبيقي. الإسكندرية: دار التعليم الجامعي.
- وليد، لعماري. (2020). أسباب ومظاهر الفساد في الدول المغاربية وأثارها السلبية عليها. مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية 7(2):183-203.
- يعقوب، ابتهاج، و سلوان حميد. (2019). دور شفافية تقارير الأجهزة الرقابية العليا في مكافحة ممارسات الفساد المالي في البيئة العراقية دراسة تحليلية. مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية 11(4):10-34.
- يعقوب، فيحاء عبد الله. (2018). استطلاع آراء المهنيين والأكاديميين حول بناء إستراتيجية وظيفة التدقيق الداخلي وإمكانية مواكبة التطورات. مجلة دراسات محاسبية ومالية 13(42):82-101.
- Alina, Carataş Maria. 2018. "The Role of Internal Audit in Fighting Corruption." *Ovidius University Annals, Economic Sciences Series XVIII*(2):566-69.
- Aloudat, Abeer Atallah, Maher Diab Abulaila, Waheeb Hassan Yassin Gadour, Khalid Yousif Ibrahim salih, Sukinah Abdullah Suliman Aljishi, and Hazar Tawfeq Suliman Almohammadi. 2020. "The Role of International Standards for Internal Auditing to Reduce Financial and Administrative Corruption on Public Shareholding Companies in the Kingdom of Saudi Arabia." *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*24(2):1-14.
- Alzeban, Abdulaziz, and David Gwilliam. 2014. "Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness: A Survey of the Saudi Public Sector." *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 23(2):74-86.
- Anderson, Urton. 2003. "Assurance and Consulting Services." *Research Opportunities in Internal Auditing* 1:1-23.
- Anon. n.d. "Pages - Definition of Internal Auditing." Retrieved May 23, 2021 (<https://na.theiaa.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>).
- Asiedu, Kofi Fred, and Eric Worlanyo Deffor. 2017. "Fighting Corruption by Means of Effective Internal Audit Function: Evidence from the Ghanaian Public Sector." *International Journal of Auditing*21(1):82-99. doi: 10.1111/ijau.12082.
- Assakaf, Ebrahim A., Rose Shamsiah, and Zaleha Othman. 2018. "Corruption: The Intertwined Problem of Cause and Consequence." *Asian Journal of Multidisciplinary Studies*6(4):74-82.
- Balykina, Galina Anatolyevna, Eugeny Gennadyevich Belikov, Anna Vladimirovna Belikova, Natalia Sergeevna Gegedyush, and Vasily Valeryevich Popov. 2020. "Anti-Corruption Activities of Public Financial Audit Bodies and Digital Economy." pp.32-37 in *Proceedings of the XIV European-Asian "The value of law" (EAC-LAW 2020)*. Vol.498. Paris, France: Atlantis Press.
- Bhattacharjee, Anol, and Utkarsh Shrivastava. 2018. "The Effects of ICT Use and ICT Laws on Corruption: A General Deterrence Theory Perspective." *Government Information Quarterly*35(4):703-12. doi: 10.1016/j.giq.2018.07.006.
- Cressey, Donald R. 1953. "Other People's Money; a Study of the Social Psychology of Embezzlement."
- Cuadrado-Ballesteros, Beatriz, Francesca Citro, and Marco Bisogno. 2020. "The Role of Public-Sector Accounting in Controlling Corruption: An Assessment of Organisation for Economic Co-Operation and Development Countries." *International Review of Administrative Sciences*86(4):729-48.
- Delabarre, Maxime. 2021. "corruption and development why does corruption still affect growth?" *HAL* 1-19.
- Dellai, Hella. 2016. "Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness in Tunisian Organizations." *Research Journal of Finance and Accounting*7(16):208-21.

- Egbeyong, Bechem Emmanuel. 2018. "Corruption in Cameroon: Public Perception on the Role and Effectiveness of the Different Anti-Corruption Agencies." *Review of Public Administration and Management* 06(01):1–6. doi: 10.4172/2315-7844.1000235.
- Enste, Dominik, and Christina Heldman. 2017. *Causes and Consequences of Corruption: An Overview of Empirical Results*. Köln: Institut der deutschen Wirtschaft (IW).
- Feldman, Daniel L. 2020. "The Efficacy of Anti-Corruption Institutions in Italy." *Public Integrity* 22(6):590–605. doi: 10.1080/10999922.2020.1739362.
- Frolova, Irina, Olga Voronkova, Natalia Alekhina, Irina Kovaleva, Natalia Prodanova, and Liudmila Kashirskaya. 2019. "Corruption as an Obstacle to Sustainable Development: A Regional Example." *Entrepreneurship and Sustainability Issues* 7(1):674–89. doi: 10.9770/jesi.2019.7.1(48).
- Getie Mihret, Dessalegn, and Aderajew Wondim Yismaw. 2007. "Internal Audit Effectiveness: An Ethiopian Public Sector Case Study." *Managerial Auditing Journal* 22(5):470–84. doi: 10.1108/02686900710750757.
- Gorshunov, Mikhail A., Achilles A. Armenakis, Stanley G. Harris, and H. Jack Walker. 2021. "Quad-Qualified Audit Committee Director: Implications for Monitoring and Reducing Financial Corruption." *Journal of Corporate Finance* 66:101854. doi: 10.1016/j.jcorpfin.2020.101854.
- Gustavson, Maria, and Aksel Sundström. 2018. "Organizing the Audit Society: Does Good Auditing Generate Less Public Sector Corruption?" *Administration & Society* 50(10):1508–32. doi: 10.1177/0095399716674306.
- Hancox, David R. 2014. "The Auditing Function In Government —." Retrieved May 23, 2021 (<https://davehancox.com/the-auditing-function-in-government/>).
- Huang, Qianqian, and Tao Yuan. 2021. "Does Political Corruption Impede Firm Innovation? Evidence from the United States." *Journal of Financial and Quantitative Analysis* 56(1):213–48. doi: 10.1017/S0022109019000966.
- Ibironke, Ezekiel Olukayode. 2019. "Effect of Internal Audit Quality on Corruption in Nigeria Public Sector." *Amity Journal of Corporate Governance* 4 (1), (1-14) ©2019 ADMAA 4(1):1–14.
- Jeppesen, Kim K. 2018. "The Role of Auditing in the Fight against Corruption." *The British Accounting Review* 51(5):100798. doi: 10.1016/j.bar.2018.06.001.
- Jones, David S. 2021. "Corruption in Public Procurement in Southeast Asian States." Pp. 113–28 in *Corruption in the Public Sector: An International Perspective*. Emerald Publishing Limited.
- Kagwamminga, Rabson. 2021. "Importance of Public Sector Auditing in Curbing Corruption-The Case Study of the National Audit Office of Malawi."
- Kassem, Rasha, and Andrew Higson. 2012. "The New Fraud Triangle Model." *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences* 3(3):191–95.
- Khoury, Hani Mounir. 2011. "Internal Audit in the Public Sector | Deloitte Middle East | ME PoV Issue 4." 40–45. Retrieved January 26, 2021 (<https://www2.deloitte.com/eg/en/pages/about-deloitte/articles/deloittemepov4/mepov4-internal-audit-in-the-public-sector.html>).
- Kim, Pan Suk. 2008. "A Daunting Task in Asia." *Public Management Review* 10(4):527–37. doi: 10.1080/14719030802263962.
- Lehman, Glen, and Elizabeth Morton. 2017. "Accountability, Corruption and Social and Environment Accounting: Micro-Political Processes of Change." *Accounting Forum* 41(4):281–88. doi: 10.1016/j.accfor.2017.10.004.
- Lewerissa, Yanti Amelia, Nancy Silvana Haliwela, and Lusy K. F. R. Gerungan. 2021. "Anti-Corruption Education For Sunday School Children As A Form Of A Non-Penal Policy To Eradicate Corruption." *European Journal of Molecular & Clinical Medicine* 08(01):890–95.

- Lewis, Blane D., and Adrianus Hendrawan. 2020. "The Impact of Public Sector Accounting Reform on Corruption: Causal Evidence from Subnational Indonesia." *Public Administration and Development* 40(5):245–54. doi: 10.1002/pad.1896.
- Minović, Jelena, Slavica Stevanović, and Vesna Aleksić. 2021. "The Relationship between Foreign Direct Investment and Institutional Quality in Western Balkan Countries." *Journal of Balkan and Near Eastern Studies* 23(1):40–61. doi: 10.1080/19448953.2020.1818038.
- Mungiu-Pippidi, Alina, and Ramin Dadaşov. 2016. "Measuring Control of Corruption by a New Index of Public Integrity." *European Journal on Criminal Policy and Research* 22(3):415–38. doi: 10.1007/s10610-016-9324-z.
- Muthoni, Ndegwa Ruth. 2019. "Influence of Internal Control System on Financial Management in Ministry of Finance , Kenya." *International Academic Journal of Economics and Finance* 3(3):266–78.
- Myint, U. 2000. "Corruption: Causes, Consequences and Cures." *Asia Pacific Development Journal* 7(2):33–58.
- ONAY, Ahmet. 2021. "Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness: A Research of the Turkish Private Sector Organizations Author Profile:" *Ege Akademik Bakis (Ege Academic Review)* 21(1):1–15. doi: 10.21121/eab.873867.
- Pope, Jeremy, and Frank Vogl. 2000. "Making Anticorruption Agencies More Effective." *Finance and Development* 37(2):6.
- Ridley, Jeffrey. 2011. "The Internal Audit Role—Is There an Expectation Gap in Your Organization?" Pp. 59–64 in *Best-Practice Approaches To : Internal Auditing*. Bloomsbury.
- Sambo, Usman, and Babayo Sule. 2021. "STRATEGIES OF COMBATING CORRUPTION IN NIGERIA : THE ISLAMIC PERSPECTIVE." *International Journal of Islamic Khazanah* 11(1):12–28. doi: 10.15575/ijik.v11i2. 10813.
- Sedgo, Harouna, and Luc-Désiré Omgba. 2021. *Corruption and Distortion of Public Expenditures: Evidence from Africa*. University of Paris Nanterre, EconomiX.
- Shaw, J. C. 1980. "Internal Audit — An Essential Element of Good Management." *Managerial Finance* 5(2):113–26. doi: 10.1108/eb013441.
- Shumetie, Arega, and Mulugeta Damie Watabaji. 2019. "Effect of Corruption and Political Instability on Enterprises' Innovativeness in Ethiopia: Pooled Data Based." *Journal of Innovation and Entrepreneurship* 8(1):11. doi: 10.1186/s13731-019-0107-x.
- Siassiakos, Konstantinos, Georgios A. Papadopoulos, and P. Evripidis. 2020. "The Role and the Perceived Impact of Fiscal Audits , Conducted by the Hellenic Court of Audit (HCA), towards the Effectiveness and Efficiency of Greek Public Organizations." 10(3):131–50.
- Syarif, Zainuddin, Abd Hannan, Ali Hamzah, and Yasni Efyanti. 2020. "Strategy of Strengthening Corruption Prevention and Enforcement through Social Punishment : A Sociological Study." *TEST Engineering and Management* 83:12180-92
- Tawiah, Vincent. 2021. "The Impact of IPSAS Adoption on Corruption in Developing Countries." *Financial Accountability & Management* (June 2020):faam.12288. doi: 10.1111/faam.12288.
- Tigranovna, Dzhanyan Svetlana, and Gvozdeva Darya Ivanovna. 2021. "Value-Semantic Attitude to Bribery as a Form of Grass-Roots Corruption Among Working Adults." Pp. 470–77 in *Proceedings of the 2020 3rd International Seminar on Education Research and Social Science (ISERSS 2020)*. Vol. 516. Paris, France: Atlantis Press.
- Trang, Simon, and Benedikt Brendel. 2019. "A Meta-Analysis of Deterrence Theory in Information Security Policy Compliance Research." *Information Systems Frontiers* 21(6):1265–84.
- Uwa, Goddy, and Taiwo Samuel. 2013. "An Assessment of Corruption in the Public Sector in Nigeria: A Study of Akure South Local Government Area, Ondo State." *Canadian Social Science* 9(5):87–97.
- Velasco, Rafael B., Igor Carpanese, Ruben Interian, Octávio C. G. Paulo Neto, and Celso C. Ribeiro. 2021. "A Decision Support System for Fraud Detection in Public Procurement." *International Transactions in Operational Research* 28(1):27–47.

- Yücel, Elif. 2021. "Forensic Audit Practices to Reduce Financial Frauds." Pp. 218–35 in *Handbook of Research on Theory and Practice of Financial Crimes*. IGI Global.
- UNDP, (2008) , ((Corruption and Development: A Premier)) , United Nations Development Programme , United Nations p.7.
- Wittig, Wayne A., (2005), ((Linking Islands of Integrity to Promote Good Governance in Public Procurement: Issues for Consideration)) , In *Fighting Corruption and Promoting Integrity in Public Procurement* , Paris , OECD , p.112
- Transparency International. (2009). The Anti-Corruption Plain Language Guide.
- Alina, Carataş Maria. (2018). The Role of Internal Audit in Fighting Corruption. *Ovidius University Annals, Economic Sciences Series XVIII (2):566–69.*
- Klitgaard, Robert, H. Lindsey Parris, and Robert B. Hawkins. 2000. "Corrupt Cities: A Practical Guide to Cure and Prevention." World Bank Publications. 175.
- Institute of Internal Auditor (IIA), (2011), international standards for professional practice of internal auditing (standards), Available at: <http://www.theia.org/guidance/standards-andguidance/ippf/standard>
- ACCA How auditors can help fight corruption in local government, 2018, Available at: <https://bit.ly/39XM3ed> (accessed May 2021)
- HM Treasury, (2011), Government Internal Audit Standards, -<http://www.hm> Available at: 42 –February, pp.1 treasury.gov.uk
- IIA (2010). Measuring Internal audit effectiveness and efficiency. IPPF – Practice guide. The Institute of Internal Auditors.

للاستشهاد بهذا المقال وفق طريقة (APA) :

بن نهج عبد الماجد علاوي. (2021). دور المراجعة الداخلية بمكافحة الفساد في القطاع العام: "مراجعة الأدبيات". *مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية*. المجلد 03 / العدد 02-2021.