

أثر تطوير دور المراجع الداخلي على الحد من الفساد المالي والإداري

دكتورة/ علياء عبد اللطيف أحمد عابد^(*)

ملخص:

لقد شهد العقد الأخير من هذا القرن تطوراً تدريجياً في مفهوم كل من الأهداف الأساسية ومجال عمل وخدمات المراجعة الداخلية، حيث لم تعد مجرد عمل يختص بالتأكد من سلامة العمليات المالية والمحاسبية، ويتصدى لمنع الأخطاء والغش والتلاعب، بل أصبحت المراجعة الداخلية الجزء الأهم من نظام الرقابة الداخلية، ويزداد الأمر أهمية إذا كانت المنظمة بصدد التصدي لظاهرة مثل الفساد المالي والإداري في ظل تطبيق مفهوم الجودة الشاملة، وقد استلزم ذلك من المراجع الداخلي استخدام تقنيات حديثة لإمكانية قيامه من أداء هذا النوع من المراجعات بكفاءة وفاعلية. وحتى تتمكن المنظمات من استخدام أحد هذه الأساليب والتقنيات فإنها في حاجة ماسة إلى القيام بتدريب المراجعين الداخليين والعمل على الارتقاء بالكفاءة المهنية لهم، والتأهيل العلمي والعملية لإمكانية القيام بمراجعة واكتشاف ومكافحة الفساد داخلياً بهدف الوفاء في الوقت والجهد والتكلفة مقارنة مع المراجعة من المكاتب الدولية والخارجية بالإضافة إلى ميزة الحصول على مراجع كفاء. مع إمكانية القيام بإجراءات تصحيحية ووقائية على نحو يسمح بتحقيق التحسين في مستوى جودة أداء المراجعة الداخلية. ودعم المراجع الداخلي على التنفيذ الصحيح معتمداً في ذلك على فكر وفلسفة الجودة الشاملة، مع الاستعانة بتقنيات مثل نشر الجودة QFD ودورة PDCA لتحقيق هدف البحث.

الكلمات الأساسية في البحث:

AA 1000-ISO 19011. - تقنية نشر وظيفة الجودة QFD. - دورة PDCA.

مقدمة البحث

١- مشكلة البحث

تواجه اقتصاديات العديد من الدول وخاصة تلك التي تمر بحلة انتقالية، سواء كانت سياسية، مثل التحول من الأنظمة الشمولية إلى الأنظمة الديمقراطية، أو اقتصادية، مثل التحول من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق تحد كبير يتمثل بزيادة فرص ممارسة الفساد المالي والإداري، وما يساعد على ذلك هو عدم اكتمال بناء المؤسسات الوطنية والقوانين التي توفر بيئة مناسبة للفاستدين، مستغلين ضعف الأجهزة الرقابية والقضائية في مواجهة هذا الخطر.

لذا فإن مشكلة البحث تتمثل في تطوير دور المراجع الداخلي والارتقاء بتأهيله العلمي والعملى ودعمه بأساليب وتقنيات من شأنها أن تحد من مشكلة الفساد المالي والإداري التي تعاني منها المنظمات.

٢- أهداف البحث

أ- توجيه جهود جميع الجهات المسؤولة إلى الوقوف على خطر الفساد المالي والإداري وذلك بعد تحديد مفهومه وأهم مظاهره وأشكاله وآلياته وآثاره وانعكاساته.

ب- توضيح جوانب القصور في مهنة المراجعة التي كشفت عنها الأزمات المالية العالمية وما هي الاتهامات والانعكاسات على مهنة المراجعة وأثر هذا القصور في اكتشاف الفساد.

ج- إلقاء الضوء على دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري من خلال التعرض لمخاطر إجراءات المراجعة وكفاءة المراجعين، آداب وسلوكيات ممارسة مهنة المراجعة الداخلية، والدور المقترح للمراجعة في الحد من الفساد

المالي والإداري، الأساليب والتقنيات الداعمة لمنهجية المراجعة الداخلية في الحد من الفساد.

٣- أهمية البحث

يستمد هذا البحث أهميته من جانبين :

الأول: ويتمثل بخطورة الفساد المالي والإداري الذي استشرى في مؤسسات الدولة ومنها الشركات المملوكة لها وما يتركه من آثار كبيرة على الاقتصاد الوطني ومن ثم على المجتمع بأكمله في ظل مفاهيم مثل الجودة الشاملة والحوكمة، وأن الوعي بهذه المفاهيم وتطبيقاتها يؤدي إلى تحقيق قدر كبير من الشفافية والعدالة ومنح حق مساءلة الشركة، وبالتالي حماية حقوق الدولة وجميع أصحاب المصالح فيها، والحد من مشكلة الفساد المالي والإداري الذي يتمثل بشكل كبير في استغلال السلطة والوظيفة في غير المصلحة العامة مما يؤدي إلى زيادة كفاءة أداء هذه الشركات وتعظيم قيمتها وبالتالي توسعها وقدرتها على توفير فرص عمل.

الثاني: تزايد الاهتمام بموضوع تفعيل وتطوير دور المراجع الداخلي في محاولات التصدي للفساد داخل منظمات الأعمال، وزيادة التدريب والعمل على رفع التأهيل العلمي والعمل للمراجع بما يضمن عدم تخلفه عن مواكبة أي تغيرات في بيئة الأعمال سواء بالسلب أو الإيجاب.

٤- أسلوب البحث

يعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي لموضوع الدراسة، وهذا المنهج مأخوذ به في كثير من الدراسات، خاصة تلك التي تتناول ظواهر اجتماعية تتعلق

بالممارسات اليومية، حيث تم الإطلاع على عدد من الأبحاث والدراسات المنشورة في الدوريات والمجلات العلمية المتخصصة، وكذلك المنشورة على شبكة الإنترنت، بالإضافة إلى الإطلاع على آليات عمل المراجعة الداخلية والأساليب والتقنيات الحديثة فيها، وأخضعت للتحليل والمناقشة بما يخدم أهداف البحث.



المبحث الأول مفهوم الفساد المالي الإداري

مَهَيِّد:

مما لا شك فيه إن الفساد المالي والإداري أصبح سمة بارزة من سمات العصر الحديث واليوم تعد ظاهرة الفساد المالي والإداري ظاهرة عالمية واسعة الانتشار، وذات جذور تأخذ أبعاداً واسعة وتتداخل فيها عوامل مختلفة يصعب التمييز بينها، وتختلف درجة شموليتها من مجتمع إلى آخر، وبدرجات ونسب متفاوتة، وهذا ما تؤكدته العديد من الدراسات بأن الفساد المالي والإداري يقل كثيراً في الدول ذات الاقتصاد القوي، والمستوى المعيشي المرتفع، بينما يرتفع بمعدلات كبيرة في الدول النامية بصفة عامة، وذات المستوى المعيشي المنخفض على وجه الخصوص. ويتجلى ذلك من خلال الأوجه العديدة للفساد المالي والإداري، كانتشار الرشوة، والتسيب بين الموظفين وضعف الإنتاجية وتفشي المحسوبية والوساطة وزيادة الروتين وتعقيد الإجراءات في تنفيذ المعاملات. وسوف تتناول الباحثة في هذه المبحث مفهوم الفساد، ومظاهره، وأسبابه، أشكال الفساد وآلياته وأثار الفساد وانعكاساته كالتالي:

١/١ مفهوم الفساد

عرف البنك الدولي الفساد على أنه إساءة استخدام السلطة العامة لأجل المصلحة الشخصية. هناك اتفاق دولي على تعريف الفساد كما حددته «منظمة الشفافية الدولية» بأنه: «كل عمل يتضمن سوء استخدام المنصب العام لتحقيق مصلحة خاصة ذاتية لنفسه أو جماعته». أما صندوق النقد الدولي (IMF) عرفه بأنه (علاقة الأيدي الطويلة المتعمدة التي تهدف لتحقيق الفوائد من هذا السلوك لشخص واحد أو لمجموعة أفراد ذات علاقة بالآخرين) (عماد صلاح، ٢٠٠٣: ٣٢)

واتجهت اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد في عام ٢٠٠٣ إلى تعريف الفساد تعريفاً فلسفياً أو وصفيّاً، بل من خلال الإشارة إلى الحالات التي يترجم فيها الفساد إلى ممارسات فعلية على أرض الواقع ومن ثم القيام بتجريم هذه الممارسات وهي الرشوة بجميع أنواعها وفي القطاعين العام والخاص والاختلاس بجميع أشكاله والمتاجرة بالنقود وإساءة استغلال الوظيفة وغسيل الأموال والرشا غير المشروع وغيرها من أوجه الفساد الأخرى (عادل عبد اللطيف، ٢٠٠٤: ٩٥).

إن الفساد يحدث عندما يقوم موظف بقبول رشوة أو ابتزاز لتسهيل عقد أو إجراء طرح لمناقصة عامة، كما يتم عندما يقوم وكلاء أو وسطاء لشركات أو أعمال خاصة بتقديم رشاوى للاستفادة من سياسات أو إجراءات عامة للتغلب على منافس وتحقيق أرباح خارج إطار القوانين المفروضة، كما قد يحدث الفساد بأوجه أخرى كاللجوء إلى تعيين الأقارب والمحسوبية وصولاً لسرقة أموال الدولة بكل الطرق المتاحة والمتعددة (محمود عبد الفضيل، ٢٠٠٤: ٣٥). وجاء في موسوعة العلوم الاجتماعية تعريف الفساد: هو استخدام النفوذ العام لتحقيق أرباح أو منافع خاصة ويضم جميع أنواع رشاوى المسؤولين المحليين أو السياسيين ولكنه يستبعد الرشاوى التي تحدث في ما بينهم في القطاع الخاص.

وتشمل أنواع الفساد أشكالاً متعددة بداية بالفساد الواسع النطاق الذي ينتشر على أعلى مستويات الحكومات القومية وصولاً إلى الفساد البسيط في صورة تبادل مبالغ صغيرة جداً من المال أو منح أفضليات محدودة من جانب أصحاب المراكز الثانوية. وبصرف النظر عن نطاق الفساد، فإن جميع هذه الممارسات تعرقل تطور المجتمع المدني وتزيد من تفاقم الفقر وعلى الأخص عندما يُسيء المسؤولون إدارة أو

استخدام الموارد العامة التي كانت سوف تُستخدم لتمويل احتياجات الأفراد لحياة أفضل (USINFO).

بدأ خلال السنوات الأخيرة وعبر سلسلة من الاتفاقيات الدولية إيجاد إطار عمل عالمي لمكافحة الفساد وأصبح بإمكان الدول منفردة الآن جعل جهودها الخاصة لمقاومة الفساد أكثر فعالية عن طريق التطبيق المشدد لإجراءات مكافحة الفساد معتمدة في ذلك على التعاون الدولي لمساندتها.

٢/١ مظاهر الفساد:

يتضمن الفساد أنواعا عديدة من حيث مظهره منها:

١. **الفساد السياسي:** ويتعلق بمجمل الانحرافات المالية ومخالفات القواعد والأحكام التي تنظم عمل المؤسسات السياسية في الدولة. وعلى الرغم من وجود فروق جوهرية بين المجتمعات التي تتبع أنظمتها السياسية أساليب الديمقراطية وتوسيع المشاركة، وبين الدول التي يكون فيها الحكم شمولياً ودكتاتورياً، إلا إن العوامل المشتركة لانتشار الفساد في كلا النوعين من الأنظمة قد تتمثل في شكل الحكم الفاسد، ويمكن أن تتمثل مظاهر الفساد السياسي في: الحكم الشمولي الفاسد، وفقد الديمقراطية، وفقد المشاركة، وفساد الحكام وسيطرة نظام حكم الدولة على الاقتصاد وتفشي المحسوبية.

٢. **الفساد المالي:** والذي قد يتمثل في مجمل الانحرافات المالية ومخالفة

القواعد والأحكام المالية التي تنظم سير العمل الإداري والمالي في الدولة ومؤسساتها ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية كالجهاز المركزي للمحاسبات المختص بفحص ومراقبة حسابات وأموال الحكومة والهيئات والمؤسسات العامة،

ويمكن ملاحظة بعض مظاهر الفساد المالي في: الرشاوى والاختلاس والتهرب الضريبي وتخصيص الأراضي والمحابة والمحسوبية في التعيينات الوظيفية.

٣. الفساد الإداري: ويتعلق بمظاهر الفساد والانحرافات الإدارية والوظيفية أو التنظيمية وتلك المخالفات التي تصدر عن الموظف العام إثناء تأديته لمهام وظيفته في منظومة التشريعات والقوانين والضوابط ومنظومة القيم الفردية التي لا ترقى للإصلاح وسد الفراغ لتطوير التشريعات والقوانين تستغل الفرصة للاستفادة من الثغرات ومحاولة الضغط على صناع القرار والمشرعين بدلا من المطالبة بمراجعتها وتحديثها باستمرار. وهنا قد تتمثل بعض مظاهر الفساد الإداري في: عدم احترام أوقات ومواعيد العمل في الحضور والانصراف أو إضاعة الوقت في قراءة الصحف واستقبال الزوار، والامتناع عن أداء العمل أو التراخي والتكاسل وعدم تحمل المسؤولية وإفشاء أسرار الوظيفة والخروج عن العمل الجماعي.

٤. الفساد الأخلاقي: والمتمثل بمجمل الانحرافات الأخلاقية والسلوكية المتعلقة بسلوك الموظف الشخصي وتصرفاته، كالقيام بأعمال مخلة بالحياء في أماكن العمل أو أن يجمع بين الوظيفة وأعمال أخرى خارجية دون إذن إدارته، أو أن يستغل السلطة لتحقيق مصالح شخصية له على حساب المصلحة العامة أو أن يمارس المحسوبية بشكلها الاجتماعي الذي يطلق عليه البعض (المحابة الشخصية) دون النظر إلى اعتبارات الكفاءة والجدارة. (ANNABA).

٣/١ أشكال الفساد وآلياته:

الشكل التقليدي للفساد يتم عادة باختلاس الموارد العامة إما بشكل مباشر أو بطرق ملتوية، ويتوقف تأثيره على حجم عمليات الاختلاس ومقدارها ومعدل

تكرارها ويعتبر هذا الشكل الأكثر خطورة خاصة إذا انتشر في المستويات العليا من الهرم الوظيفي أو الإداري، لأن الحديث هنا يتم عن أشخاص تنفيذيون، يتطلعون إلى مبالغ كبيرة ولديهم الوسائل على إخفاء عمليات الاختلاس، ومما يزيد الأمر سوء أن انتشار الفساد ضمن تلك المستويات يجعل وصول الفساد للمستويات الأدنى أمراً ممكناً وطبيعياً نتيجة ضعف عنصر الردع، خاصة وأن هذا النوع ينتشر ضمن المستوى الذي يفترض به أن يكون القدوة والذي يوفر الحماية عن طريق التشريع وتنفيذ القانون (أبو عرفه، ٢٠١٢: ١).

غير أن الفساد لا يقتصر على هذا الشكل فقط على الرغم من خطورته، بل هناك أشكال عديدة أخرى منها الفساد بشكله البسيط والمباشر والمتمثل بالرشوة والذي يتم عادة بالحصول على منافع مادية مباشرة أو غير مباشرة نتيجة لاستغلال الوظيفة وخطورة هذا الشكل من الفساد لا تقتصر على النواحي الاقتصادية فقط، بل أن أضرارها الاجتماعية ربما هو الأكثر خطورة حيث أن تفشي ظاهرة الرشوة يعني إصابة معظم مستويات الإدارة العليا والوسطى والدنيا. الأمر الذي يسمح بتفشي ما يطلق عليه ثقافة الفساد وهي التي تعني صعوبة تصدى القانون للحالة بسبب شموليتها لجميع طبقات المجتمع.

وبصفة عامة فإن هناك أشكال أخرى للفساد يمكن أن تصنف ضمن حالات الفساد وتشمل:

المحاباة والتمييز بين المواطنين: بسبب الدين أو الصداقة أو القرابة، ومن

الواضح أن هذا الشكل يعتبر أقل خطورة لأنه لا يستهدف الجشع الذاتي بقدر ما يمكن تفسيره لدى القائم به على أنه «خدمة» لقطاع أو مجموعة معينة إلا أن خطورة

هذا الشكل تكمن في تحويل المجتمع إلى مجموعات ذوي مصالح تتصارع فيما بينها للحصول على أكبر نصيب من سوق العمل.

التأثير على القضاء وأجهزة الرقابة: ومن ضمن ذلك التلاعب في الإجراءات القضائية والقانونية، وخطورة هذا النوع من الفساد تكمن في التأثير المعنوي له والنتائج عن تحويل جهاز يستهدف ضمن ما يستهدفه مكافحة الفساد إلى وسيلة لحماية وإخفاء والتستر على من يقوم به.

عرقلة وتقليص الديمقراطية: داخل المجتمع عن طريق تزييف الانتخابات ويعتبر هذا الشكل مظهر للفساد السياسي بمفهومه الواسع ومنتشر هذا المظهر بشكل أكبر في العديد من الدول النامية.

التأثير على الرأي العام: بالصحافة ووسائل الإعلام لصالح جماعات ذات نفوذ، وإدراج هذه الحالة ضمن أشكال الفساد لا يعتبر مطلقاً حيث إن البعض لا يميل إلى اعتبار هذه الحالات فساداً بقدر ما هي إحدى الوسائل التي تلجأ إليها جماعات محددة لتحقيق متطلبات معينة، ويمكن أن تندرج جماعات الضغط ضمن هذا الشكل وذلك بسبب إمكانية تغليب مصالح فئات معينة على مصالح فئات أخرى الأمر الذي يتناقض مع مفهوم المساواة والذي هو الأصل في مبادئ حقوق الإنسان، وبصفة عامة يصعب توجيه تهمة لفرد معين ضمن هذه الحالة، لأنه في الغالب لا يقوم بما يقوم به لمنفعة شخصية، إلا إذا تم استخدام وسائل الإعلام مقابل أجر لترويج أفكار غير صحيحة أو مضللة.

سوء الإدارة والفضى والإهمال: ويمكن اعتبار هذا الشكل بأنه فساداً غير مقصود لا تتوفر به سوء النية أو قصد الفساد وإنما يصنف ضمن أشكال الفساد على

اعتبار أن نتائجه لا تختلف كثيراً عن نتائج الفساد من حيث إلحاق الضرر الاقتصادي والاجتماعي بالأفراد.

٤/١ آثاره الفساد وانعكاساته:

للفساد آثار وانعكاسات عديدة يمكن ملاحظتها سياسياً واقتصادياً واجتماعياً، على أن هذا لا يعني أن الفساد مقتصر على وجود هذه العوامل الثلاث ولكن لأغراض البحث العلمي يمكن رصد هذه الأسباب كالتالي:

فبالنسبة لما يتعلق بالجوانب والآثار السياسية الملازمة لظاهرة الفساد:

يمكن القول أن عوامل مختلفة تقف وراء انتشار هذه الظاهرة تتناسب في شدتها طردياً مع درجة نمو ظاهرة الفساد ومنها غياب نظام سياسي فعال يستند إلى مبدأ فصل السلطات وتوزيعها بشكل مناسب بمعنى آخر تراجع دولة المؤسسات السياسية والقانونية والدستورية وعند هذا المستوى تظهر حالة عدم وجود الحافز الذاتي لمحاربة الفساد في ظل غياب دولة المؤسسات وسلطة القانون والتشريعات.

وهناك عامل آخر يتعلق بمدى ضعف الممارسة الديمقراطية وحرية المشاركة الذي يمكن أن يسهم في انتشار ظاهرة الفساد الإداري والمالي ألا وهي شيوع حالة الاستبداد السياسي والدكتاتورية في العديد من الدول والذي يساهم بشكل واضح في نمو هذه الظاهرة وعندها يفتقد النظام السياسي أو المؤسسة السياسية شرعيتها في السلطة وتصبح قراراتها متسلطة بعيدة عن الشفافية، فضلاً عن تقييد حرية نشاط مؤسسات المجتمع المدني والأهلى.

كما يمكن لظاهرة الفساد أن تصل لأعلى درجاتها في ظل عدم استقلالية القضاء وهو أمر مرتبط أيضاً بمبدأ الفصل بين السلطات، فاستقلالية القضاء مبدأ ضروري

وهام يستمد أهميته من وجود سلطة قضائية مستقلة نزيهة تمارس عملها بشكل عادل وتمتلك سلطة رادعة تمارسها على المجتمع دون تمييز.

وأخيراً قد تمثل قلة الوعي السياسي وعدم معرفة الآليات والنظم الإدارية التي تتم من خلالها ممارسة السلطة، أحد العوامل التي تساعد على الفساد وهو أمر يتعلق بعامل الخبرة والكفاءة في إدارة شؤون الدولة.

وبالنسبة لما يتعلق بالجوانب والآثار الاقتصادية الملزمة لظاهرة الفساد منها: غياب الفاعلية الاقتصادية في الدولة، فإن أغلب العمليات الاقتصادية هي عبارة عن صفقات تجارية مشبوهة أو ناتجة عن عمليات سمسة يحتل الفساد المالي فيها حيزاً واسعاً وهو ما سينعكس بالضرورة على مستوى وبنية الاقتصاد الوطني إذ ستؤثر هذه العمليات على سرعة سير عملية تنفيذ المشروعات وعلى عملية الإنتاج ذاتها.

مستوى الجهل والتخلف والبطالة: يشكل عامل رئيسي في نمو ظاهرة الفساد حيث إن قلة الوعي الحضاري ملازمة للرشوة كوجهين لعملة واحدة.

ضعف الأجور والرواتب: والذي يتناسب طردياً مع ازدياد ظاهرة الفساد. ومن خلال هذه العوامل والأسباب الاقتصادية المباشرة وغير المباشرة لظاهرة الفساد ويمكن رصد بعض هذه الآثار كالتالي:

١. يساهم الفساد في انخفاض كفاءة الاستثمار العام وكذا مستويات الجودة في البنية التحتية.

٢. للفساد أثر مباشر في حجم ونوعية موارد الاستثمار الأجنبي.

٣. يرتبط الفساد بتدني معدلات توزيع الدخل والثروة.

وأخيراً بالنسبة لما يتعلق بالجوانب والآثار الاجتماعية الملازمة لظاهرة الفساد: تلعب العادات والتقاليد الاجتماعية دوراً مهماً في نمو هذه الظاهرة أو القضاء عليها وهذه العادات والتقاليد مرتبطة كذلك بالعلاقات القبلية السائدة في المجتمع، كما أن التنظيم الإداري والمؤسسي له دوراً بارزاً في تقويم ظاهرة الفساد من خلال العمل على تفعيل النظام الإداري ووضع ضوابط تتناسب مع أداء هذا النظام وتقوية الإطار المؤسسي المرتبط بإيجاد تعاون إيجابي بين الفرد والدولة استناداً إلى علاقة قوية تربط بينهما على أساس يساهم في تنمية وخدمة المجتمع. وهناك عامل آخر لا يقل أهمية عن العوامل السابقة يتمثل في غياب الثقة في تطبيق المثل الإنسانية والأخلاقية. (Annabaa).

المبحث الثاني

جوانب القصور الموجهة لآليات مهنة المراجعة في مواجهة الفساد

مُهَيِّد:

تعددت الاتهامات الموجهة لمهنة المراجعة من حيث المعايير و تطبيقها وعدم كفاية التأهيل العلمى والعملى للمراجع الداخلى وعلى اعتبار أنها أحد الأطراف التي تعد متهمه بالتقصير الذي أوقعنا في الأزمات المالية العالمية وعدم قدرة المراجعة الداخلية على التصدى لظاهرة الفساد سواء المالى أو الإدارى داخل منظمات الأعمال، وتراجع دور المراجع الداخلى وزيادة التعامل مع المكاتب الخارجية والوكالات الدولية التى تقوم بعمل المراجع فعلى سبيل المثال هناك عدم الملائمة بين مستوى أتعاب المراجع وسرعة تعرض الشركات لكوارث مالية (إفلاس) بعد إصدار المراجع لتقرير غير متحفظ، إلى جانب ذلك هناك عدد من التحديات المتعلقة باستخدام نظام القيمة العادلة، مثل هذه التحديات والانتقادات تتطلب من منظّمى المهنة ضرورة التأكد من توافر الخبرة اللازمة لدى مراجع الحسابات والمراجع الداخلى والاهتمام بالتدريب الهادف إلى تطوير أدوار المراجع بالشكل الذى يمكن معه تلافي هذه الاتهامات والقصور. وحتى تكون المهنة فى وضع يتناسب مع التغيرات فى الظروف الاقتصادية الحالية فى بيئة الأعمال، فجميع الظروف تدفع المراجع للعمل فى بيئة عالية الخطورة. (Margaret et al., 2009، حسين عبد العال، ٢٠٠٦، علي السلمي، ٢٠٠٧، فريد زين ١٩٩٦) وفيما يلي سوف يتم استعراض عدد من تلك الاتهامات من وجهة نظر الباحثة الموجهة لمهنة المراجعة.

١/٢- عدم تطبيق معيار الاستقلال بالشكل السليم والذي يصعب معه مكافحة الفساد:

إن عدم الاستقلال عند المراجع قد يرجع إلى سببين هما:

١/١/٢- تقديم خدمات أخرى بخلاف المراجعة:

أرجعت كثير من الدراسات قصور عملية المراجعة إلى عدم استقلال المراجعين ولذلك اتفقت دراسة (Vinten, 2003) و (Yakhou and Dorweiler, 2004) و (Imhoff, 2003) على ضرورة تدوير المراجعين، بل وطالبت هذه الدراسات بمنع المراجعين من تقديم خدمات أخرى بخلاف المراجعة مثل الخدمات الاستشارية وتصميم النظم المحاسبية. وترى الباحثة أنه بالنسبة للمراجع الداخلي فإن الحصول على دعم الإدارة العليا لتقاريره والعمل بشكل جماعي داخل فريق عمل والبعد عن الانفراد قد يخفف من أثر دعم الاستقلال الكامل للمراجع الداخلي.

٢/١/٢- طول علاقة المراجع بالعميل:

تناولت العديد من الدراسات (مثل دراسة Gary et. al., 2006) ودراسة (Raiborn et. al., 2006) ودراسة (Kealry et al., 2007) موضوع التدوير الملزم مع تزايد حدة حالات الإفلاس بالإضافة إلى تأثير هذا الإلزام على إدراك المتعاملين في البورصة لاستقلالية مراجع الحسابات وتأثيره في الحد من ظاهرة تسوق الرأي على اعتبار أن طول فترة المراجعة والعلاقة مع عميل المراجعة من العوامل المؤثرة على مستوى جودة المراجعة ومستوى الشك المهني الذي يمارسه مراجع الحسابات، فهناك علاقة عكسية بين طول فترة المراجعة ومستوى جودة المراجعة وتأثيرها السلبي على الإستقلال والذي يعتبر أحد المتطلبات الأساسية للممارسة والتي لا يمكن التخلي عنها، حيث تؤثر إجراءات التدوير إيجابياً في مستوى جودة المراجعة وبالأخص للشركات الصغيرة ذات القدرة المنخفضة على التفاوض والتي تؤثر في سلوك

المراجع وبدورها تنعكس على مستوى جودة المراجعة. (إبراهيم عبد الهادي، ٢٠٠٧، أحمد إبراهيم ١٩٩٩، أشرف منصور ٢٠٠٧) وتعتقد الباحثة أنه في حالة المراجع الداخلي تعد المدة الطويلة ميزة هامة حيث تمده بخبرة واسعة بأدق تفاصيل العمل ولكن مع التأكيد على شرط هام وهو دعم ومساندة الإدارة العليا وتقبلها لتقارير المراجع الداخلي.

٢/٢- دور المراجع في تحديد عوامل خطر الغش والفساد:

ينطوي هذا القصور المهني على دورين هما:

١/٢/٢- دور المراجع الداخلي في مواجهة تعقد صور الغش والفساد:

أكدت دراسة كل من (Carcello, et. al., 2005) و (Zimbleman, 1997) على أهمية دور المراجع الداخلي في محاربة التلاعب، إلى جانب التأكيد على ديناميكية استراتيجيه المراجعة فقد تم التأكيد على ضرورة زيادة قدر الموارد والموازنة المتاحة للمراجعة الداخلية، وخاصة بعد حدوث الفضائح أو الأزمات المالية في الشركات التي تعاني من مخاطر سيولة مرتفعة، وأوضحت أهمية إن يتنبه مراجع الحسابات للدلائل على مؤشرات التلاعب فيجب أن تكون خطة مراجعة القوائم المالية والإجراءات التي يضعها مع فريق العمل ذات حساسية مرتفعة لمؤشرات الخطر بحيث تستجيب استراتيجية المراجعة لمؤشرات الخطر الجديدة وتتسم بالديناميكية وسرعة الاستجابة للتغيرات والأشكال المتنوعة للفساد.

٢/٢/٢- دور المراجع الخارجي في مواجهة تعقد صور الغش والفساد:

لاشك أن ظهور عوامل خطر غش ناشئة عن تعقد العمليات والتقدم التكنولوجي لم تكن موجودة من قبل ولم يألّفها المراجعون أو وجدت أشكال جديدة للتلاعب والفساد المالي والإداري وغسيل الأموال، لذلك اقترحت دراسة

(Phil more & Michael, 2005) أن يقوم المراجعون بزيادة معرفتهم الخاصة بالعميل وإدارته وتكنولوجيا المعلومات، بإتباع المعايير المهنية، وتوظيف فرق عمل مؤهلة وتدريبهم والإشراف عليهم بصورة ملائمة، والتحقق من سلامة الإدارة من خلال جمع أدلة كافية عن تاريخها، واستخدام الحاسب الآلي بصورة واسعة وكبيرة، مع إمكانية أن يستخدم المراجع الشك المهني الذي قد يزيد من كفاءة عملية المراجعة. ومن ناحية أخرى اقترحت دراسة (Mckee, 2006) إدخال عنصر. عدم القابلية للتنبؤ في إجراءات المراجعة من خلال اختيار العينة على أساس عشوائي، وعدم الإعلان المسبق عن جرد المخزون، مع تغيير توقيت إجراءات المراجعة، وتغيير أساليب المراجعة عن السنوات السابقة، اختيار بعض الحسابات ذات الخطر المنخفض والتي لا يتم اختيارها عادة واختبار بعض الحسابات الصغيرة التي ربما تحتوي على تلاعب. وتناولت دراسة (Carpenter, 2007) أثر جلسات العصف الذهني brainstorming لفريق المراجعة والتي أشار إليها SAS 99 على إحكامهم على الغش وخلص إلى أنه برغم انخفاض عدد الأفكار التي يتم إنتاجها من هذه الجلسات إلا أنها ذات جودة مرتفعة وتؤدي إلى إنتاج أفكار جديدة مما يؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية عملية المراجعة.

٣/٢. عدم تنظيم الأدوار بين المراجع الداخلي والخارجي

اتفقت دراسة (Gramling, 2003) و (Haron, et. al., 2004) على زيادة فعالية المراجعة الخارجية عند اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي ودوره المرتبط بالمعلومات المتعلقة بالغش ومنع حالات الغش والتقارير عنها حيث يستطيع المراجع الداخلي توفير ملاحظات مسبقة لخطر الغش وبالتالي يمكنه المشاركة في منع واكتشاف التقرير المالي المزيف ولكن أضاف (Haron, et. al., 2004) ضرورة قيام

المراجع بتقييم جودة عمل المراجع الداخلى والتي تتوقف على موضوعيته وكفاءته وعمله. وتعتقد الباحثة أنه كلما أظهرت الإدارة العليا دعمها الكامل للمراجع الداخلى واستقلاله كلما زادت الثقة في تقاريره المرحلة التى تصل معها المنظمة للتصديق على تقارير المراجعة الصادرة عنها من المكاتب الخارجية والوكالات الدولية.

٤/٢ عدم الاهتمام بجودة عملية المراجعة:

تعددت الدراسات التي اهتمت ببعد الجودة لعملية المراجعة على اعتبار أنها المسبب لوقوع الأزمات المالية، وقد انقسمت تلك الدراسات فيما بينها حسب مستويات جودة المراجعة فهناك مستويين رئيسيين هما الجودة علي مستوي الفحص والجودة على مستوي مكتب المراجعة. وتعتقد الباحثة أن هناك عدة مجالات في مجال تطوير مراجعة الجودة يمكن الحديث عنها وأحد هذه المجالات هى مفهوم التميز والذي يغير الهدف الذي يحقق إرضاء العملاء إلى هدف إسعاد العملاء. ولوصف التميز في مصطلحات عملية فإن عدد من الجوائز الوطنية والإقليمية رصدت لهذا الغرض مثل (MBNQA)^(١) وهي جائزة (بلدريج للجودة) والتي تمنح سنوياً من قبل الحكومة الأمريكية للشركات الموجودة بالولايات المتحدة الأمريكية التي تحقق تميز في مجال الجودة بالحصول علي رضا العميل، وجائزة (ديمنج للجودة) وهي يابانية تمنح للشركات التي تركز على مراقبة جودة الإحصائية وللحصول عليها يجب أن تقوم الشركة بوضع برامج لتحسين الجودة تشمل الإدارة العليا، العاملين، رضا العميل، والتدريب، وجائزة (النموذج الأوروبي للجودة) وهي جائزة تمنح لذات الغرض وتجمع بين الأفكار الأساسية للجائزين السابقتين. ولأغراض مراجعة الجودة يجب ألا يتوقف التميز عند

(1) MBNQA= Standards Malcolm Baldrige National Quality Award.

أهداف الجودة وإنما يأخذ في الاعتبار أيضاً النواحي المالية، الاجتماعية، الأخلاقية، قضايا البيئة (Edgeman 2000:16; Garvere & Isaksson, 2001:13; Boyes et al., 2004:847) وكذلك الإنتاجية باعتبارها مجاًلاً آخر من مجالات تطوير مراجعة الجودة والتي بناءً عليها فإن الشركات تحاول استخدام مواردها على النحو الأمثل قدر الإمكان، وهذا عادة ما يتم عن طريق التقنيات الإحصائية ومنهجية فريق الإدارة. ومن بين المجالات التي تساهم في تطوير مراجعة الجودة هو استخدام أسلوب الـ 6 سيجما، (Senapati, 2004:685, Hines et. al., 2004:998)، بالإضافة إلى مجال مراجعة الجودة في ظل المدخل الشامل للجودة تجاه أصحاب المصالح. (د. توفيق محمد، ٢٠٠٨، د. عادل الشبراوي، ١٩٩٥).

٥/٢. ضعف الالتزام بالجوانب الأخلاقية والمسئولية الاجتماعية للشركات:

تناولت دراسة (Jackling et. al., 2007) و (Ash bough, 2004) و (2005) Brain، القضايا الأخلاقية التي تواجه المهنة الآن وخاصة بين الانهيارات المالية الكبيرة التي ظهرت مؤخراً وأرجعت دراسة (Ash bough, 2004) الأزمة الأخلاقية إلى تفاوض مراجع الحسابات مع الإدارة العليا المسؤولة عن إعداد القوائم المالية في حين اتفقت الدراسات السابقة على أن ضعف الجوانب الأخلاقية قد أثر سلباً على موضوعية واستقلال المراجعين وممارسته للحكم المهني وهو ما كان واضحاً وفقاً لدراسة (Brain, 2005) في أزمة شركة انرون ولذا اقترحت (Jackling et. al., 2007) ضرورة أن تعمل الهيئات المهنية مع الأكاديميين في الجامعات وذلك لتطوير المعرفة والسلوك الأخلاقي للمحاسبين في مجال العمل.

وتعتقد الباحثة أنه من المتوقع أن يزداد الاهتمام بمراجعة المسئولية الاجتماعية

للشركات (CSR)^(١) وزيادة تأثيرها في جميع أنحاء العالم نتيجة للتطورات المستمرة في القوانين والحرف والاتفاقيات الدولية بسبب إصدار لوائح جديدة خاصة بعد زيادة عمليات الاحتياال المالي و ظهور قانون (Sarbanes-Oxley) والخاص بمساءلة الشركات - و ظهور معايير نظم إدارية جديدة منها: إصدارات (ISO 26000) لمعايير الشركات. وأيضاً المساءلة دائماً في حالة التحديث عن طريق (AA 1000). (Stimson, 2005:25)^(٢) ومن الموضوعات التي يمكن التطوير والتحسين فيها: توفير إطار لمراجعة تحسين الأداء لقياس مدى المسؤولية الاجتماعية للشركات والذي من شأنه أن يزيد من ولاء العملاء (Girod & Brayne, 2003:2; Idown & Towler 2004:424). وكسب رضا مجموعات المستخدمين، والحصول على دعم أفضل من المجتمعات. (Jie et. al, 2010:129) إلى جانب توظيف وتنمية وتحسين مواهب الموظفين الموجودين فعلياً والتحسين المستمر للجودة والإنتاجية (Rohitratana, 2002:62) وتجنب المخاطر المالية والأخلاقية والاجتماعية

(Moir., 2001:17, Capaldi, 2005: 411).

٦/٢- عدم تفعيل آليات الحوكمة بشكل سليم في مجال الرقابة الداخلية على الفساد:

العديد من الدراسات أكدت على الدور الذي يمكن أن يقوم به مراجع الحسابات في إطار حوكمة الشركات وذلك من خلال دوره في تقييم الرقابة الداخلية وما قد يكشف عنه ذلك التقييم من نواحي قصور في هيكل الرقابة الداخلية يجب أن يتم الإبلاغ عنها للأطراف المسؤولة عن الحوكمة، إلى جانب ذلك فهناك مطلب جديد من المراجع يتعلق بالتقرير عن فعالية الرقابة الداخلية وجوانب القصور الجوهرية فيها للأطراف الخارجية فقد أكد البعض مثل (Haidanm & Rego, 2003) على

(1) CSR= Corporate Social Responsibility

(2) AA1000 =Account Ability1000

أهمية الرقابة الداخلية وإعداد التقارير عن فعاليتها للأطراف الخارجية ودورها الحوكمي في الحد من التلاعب وممارسات إدارة الأرباح التي قد تقوم بها المنظمة وغيرها من صور الفساد التي تقابلها المنظمة (العزاوي ، ٢٠٠٥).

كما أكد البعض الآخر (Sharfman et. Al., 2009) على أهمية زيادة فعالية الاتصال بين مراجع الحسابات والمسؤولين عن الحوكمة، حيث يجب إجراء اتصال في اتجاهين بين مراجع الحسابات والمسؤولين عن الحوكمة في الأمور الهامة ذات الصلة بعملية التقرير المالي (بما في ذلك نواحي القصور في الرقابة الداخلية على إعداد القوائم المالية) ولا يمتد الأمر لنواحي تشغيلية تخرج عن نطاق عملية مراجعة القوائم المالية. وبالنسبة للمراجع الداخلي تعتقد الباحثة أنه إذا تم الاستعانة ببعض الأساليب الحديثة مثل حصول المنظمة على شهادات المنظمة الدولية للمعايير (ISO)^(١) في جودة الإدارة وغيرها من معايير دولية تنظم العمل بشكل موثق فإن هذا من شأنه زيادة الثقة في أداء المراجع عن طريق قيامه بمراجعة التوافق بين متطلبات المعايير الدولية والأداء الفعلي ومن ثم سهولة الوقوف على الخلل والانحرافات.

٧/٢- القصور في نموذج خطر المراجعة المستخدم بواسطة المراجعين :

انتقدت دراسة (Blay et. al., 2007) و (Allen, et. al., 2006) نموذج خطر المراجعة رغم شيوع استخدامه من جانب الممارسين فهو لا يتناول مخاطر أعمال العميل (مثل مخاطر السيولة ومخاطر الائتمان) بخلاف الخطر المتلازم وخطر الرقابة وبالتالي لا يمثل هذا النموذج جميع العوامل التي يجب أن يأخذها المراجع في اعتباره عند تخطيط عملية المراجعة، فهناك مخاطر عامة - مثل خطر الاستمرارية وخطر الغش

(1) ISO= International Organization for Standardization.

والفساد- تؤثر على القوائم المالية وبالتالي يجب أن يأخذها المراجع في اعتباره وهو ما أشارت إليه دراسة (Blay et. al., 2007) وخلصت إلى أن عند تقييم خطر الغش والفساد وخطر الاستمرارية عند مستوى مرتفع سيزيد من جمع المراجع للأدلة المستقلة والقيام بجمع المزيد منها قرب نهاية السنة المالية.

٨/٢ الغموض في بعض معايير المراجعة وعدم وضوح مسئولية المراجع فيها:

لاشك أن اختلافات المعايير وعدم وضوحها قد ساهم بشكل كبير في غياب قوة الإلزام لتلك المعايير بالنسبة للمراجع فقد أشارت دراسة (Persons, 2006) إلى أن قبل حدوث الأزمة المالية في تايلاند كان هناك قصور في المراجعة الداخلية والخارجية وانتهاك لاستقلال المراجع الخارجى بسبب علاقته الطويلة بالعملاء وضعف الرقابة الداخلية وغياب قسم للمراجعة الداخلية في كثير من الشركات وكل هذه الأمور ترجع إلى غموض معايير المراجعة في تايلاند وعدم كفاية الإشراف التنظيمي وقد تم إجراء تعديلات على مهنة المراجعة وتمثلت هذه التعديلات في إصدار معايير جديدة تقترب من معايير المراجعة الدولية. ومن ناحية أخرى وفي نفس الصدد أشارت دراسة (Dale & Marlin, 2002) إلى الاختلافات بين المعايير الكندية والمعايير الإنجليزية حيث تعتبر المعايير الكندية أكثر تحفظاً حيث يقوم المراجع بجمع أدلة مراجعة إضافية إذا كانت انتهاكات الشركة للقوانين واللوائح تزيد من خطر وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية بينما تشير المعايير الإنجليزية إلى ضرورة قيام المراجع بإجراءات مراجعة إضافية إذا كانت انتهاكات الشركة للقوانين واللوائح.

٩/٢ الاعتماد على الحكم الشخصي بشكل كبير عند تقدير القيمة العادلة:

مما لاشك فيه أن لتقييم القيمة العادلة دوراً أساسياً وجوهرياً في الأزمات وتحديد

الانحرافات فقد اتفقت دراسة (Benston, 2006) و (Halderman, 2006) إلى أن سبب أزمة شركة انرون جاءت من تطبيقها لمحاسبة القيمة العادلة وتحديدًا للمستوى الثالث من التقييم حيث تنخفض خبرة محاسبى الشركة ومراجعيها المستقلين والاعتماد بصفة كبيرة على الحكم الشخصى وعدم وجود نماذج موضوعية لتقديرها وقد اقترحت دراسة (Trussel and Rose, 2009) نظام مزدوج يتضمن نموذجي محاسبة التكلفة التاريخية ومحاسبة القيمة العادلة اعتماداً على طبيعة الأداة المالية فإذا كان الأصل قصير الآجل ويتصف بالسيولة يتم تقييمه بقيمته العادلة على أن يتم الإفصاح عنه بتكلفته التاريخية وإذا كان الأصل طويل الآجل ولا يتصف بالسيولة يتم تقييمه بتكلفته التاريخية على أن يتم الإفصاح عنه بقيمته العادلة أما الأصول التى تقع بين هاتين المجموعتين السابقتين يتم تقييمها بقيمتها العادلة المعدلة بمعدلات الخصم المتغيرة على أن يتم الإفصاح عن تكلفتها التاريخية وقيمتها العادلة.

١٠/٢- التطبيق غير الملائم لمعيار تقييم قدرة الشركة على الاستمرار:

أوضحت دراسة (Venuti, 2004) أنه يجب أن يكون هناك تنبيه مبكر من جانب مراجع الحسابات لاحتمالات وقوع إفلاس للشركة خلال فترة مناسبة من تقرير المراجعة، وذلك كمحاولة لسد فجوة التوقعات لدى مستخدمي القوائم المالية وتقرير المراجعة حيث من الممكن فى حال توافر شك يرقى لمستوى التأكد (اعتماداً على دليل المراجعة المستند إليه) لدى المراجع حول عدم قدرة الشركة على الإستمرار وعدم ملائمة فرض الإستمرار فى إعداد القوائم المالية أن يتحفظ فى تقريره ولكن بعد مقارنة التكاليف والمنافع المرتبطة بهذه التعديلات فى تقرير المراجعة، وتحديد مستوى الإقناع المطلوب فى دليل المراجعة.

المبحث الثالث

دور المراجعة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري

ملخص:

تطورت المراجعة الداخلية تطوراً كبيراً خلال الخمسين سنة الأخيرة وذلك بفضل جهود مجمع المراجعين الداخليين الذي ساهم منذ نشأته في الولايات المتحدة عام (١٩٤١) في تغيير المفهوم التقليدي للمراجعة الداخلية القائم على اعتبارها نشاط يتبع الإدارة المالية في المنظمة تنحصر مهامه في التأكيد على صحة العمليات المالية وتعقب الغش والأخطاء لخدمة المدير وإدارة المنظمة، إلى نشاط تقويمي مستقل لخدمة المنظمة.

وبناءً على ذلك يشير أحد الباحثين (د. محمد عبدالله، ٢٠٠٦: ١١) أنه قد أصبح للمراجعين الداخليين مسؤوليات محددة وميثاق عمل أخلاقي يحكم تصرفاتهم وسلوكهم ومعايير للأداء المهني تضمن الارتقاء بمستويات الأداء. كما أشارت العديد من الدراسات (د. حسام الوكيل، ٢٠١٠: ٢٤٨، د. أحمد عسيبي، ٢٠٠٩: ٣٢، د. عبدالفتاح الصحن وآخرون، ٢٠٠٨: ١٩٥، أمينة الشامل: ٢٠٠٣) إلى أن المراجعة الداخلية قد نالت اهتماماً كبيراً بعد صدور قانون (Sarbanes-Oxley) لسنة ٢٠٠٢ في الولايات المتحدة والذي ترتب عليه تحويل دور المراجعة الداخلية من دور قائم على أساس حدود المخاطر المالية فقط إلى دور أوسع يشمل جميع حدود المخاطر الأخرى (مخاطر الالتزام، والمخاطر التشغيلية) بهدف زيادة فاعلية دور المراجعة الداخلية لأصحاب المصالح الرئيسية سواء المنظمة أو أية أطراف أخرى.

وفي ظل التغيرات السريعة والمتلاحقة التي يشهدها العالم مع بدء تنفيذ الاتفاقية

العامة للتعريف والتجارة (الجات)، وجد أن المنظمات في وضع حرج يتطلب منها مواجهة ما يحدث من منافسة في الأسواق العالمية، وفي سبيل ذلك يجب على إدارة المنظمات أن تبذل جهداً إدارياً مميزاً للحفاظ على استمرارية المنظمة وتفوقها في أداء مهامها، وهذا يتطلب منها استخدام نظم إدارية معيارية ومتكاملة تحقق الجودة الشاملة بكفاءة وفاعلية للمنظمة ككل، بحيث إذا ظل نظام المراجعة يستخدم فقط لأغراض تأكيد التوافق، فإنه بالتالي يصبح نظاماً عتيقاً منفصلاً عن نظام الإدارة المتكامل ويعد إهداراً للموارد.

وفي ضوء التغيرات الحديثة والتطورات في بيئة العمل فقد أدى الأمر إلى مزيد من المتطلبات من المراجعة الداخلية حيث أصبح هناك ضرورة للالتزام بمعايير ومواصفات قياسية دولية مثل (ISO 9001) للجودة و(ISO 14001) للبيئة، وهو الأمر الذي يشير إلى زيادة دور المراجعة الداخلية في كافة التغيرات التي تحدث داخل المنظمة حيث أصبح مطلوباً من كل منظمة الحصول على شهادات (ISO) في بيئة الأعمال المعاصرة، ويتطلب ذلك بالتبعية ضرورة امتداد عمل المراجعة الداخلية ليشتمل على مراجعة داخلية للجودة وأي أنظمة أخرى للتأكد من الالتزام بمتطلبات المواصفات الدولية المطبقة، بمعنى أن نطاق عمل المراجعة الداخلية امتد ليشتمل أدوار جديدة منها المعيارى ومنها ما يتعلق بمحاولة دعم ومساندة الإدارة العليا في اكتشاف ومحاولة الحد من الفساد المالي والإدارى (د.عبد الفتاح الصحن وآخرون، ٢٠٠٨: ١٩٥-١٩٧).

وعليه فيهدف هذا المبحث إلى التعرف على كيفية تحوّل دور المراجعة الداخلية التقليدي إلى مراجعة الأنظمة الإدارية بهدف تفعيل آليات العمل على محاولة الحد من الفساد المالي والإدارى ليساعد المنظمات على التعامل مع ظروف السوق الجديدة،

أصحاب المصلحة، المتطلبات المتجددة، والحاجة الدائمة لأداء أفضل والتحسين المستمر.

وفي هذا الإطار فإن المراجعة ينبغي لها أن تتبع هذا المنهج الديناميكي للوفاء بالمتطلبات الجديدة، وترتيباً على ما سبق تتناول الباحثة في هذا المبحث ما يلي:

١/٣ مخاطر إجراءات المراجعة:

لقد تطور مفهوم المراجعة الداخلية بتطور وظيفة المراجعة الداخلية من المراجعة المالية فقط إلى المراجعة المالية ومراجعة العمليات وقد أصدر معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية (IIA) تعريفات متعددة للمراجعة الداخلية توضح التطور في وظيفتها من فترة لأخرى، ويمكن التعرض لهذه المفاهيم على سبيل المثال في الأعوام (١٩٧٨، ١٩٩٦، ١٩٩٩)، كما يلي فهي:

في عام ١٩٧٨: «وظيفة تقويم مستقلة داخل المنظمة بغرض مراجعتها عن طريق فحص وتقويم أنشطتها المختلفة».

وفي عام ١٩٩٦: «وظيفة تقويم مستقلة داخل المنظمة لفحص وتقييم الأنشطة كخدمة لها، بهدف مساعدة أفرادها على تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية من خلال تزويد الأفراد بالتحليلات والتقييمات والتوصيات والمشورة الخاصة بفحص الأنشطة وتشمل أهداف المراجعة أيضاً توفير رقابة فعالة بتكلفة معقولة».

وفي عام ١٩٩٩: «نشاط استشاري مستقل وتأكيد وموضوعي، لإضافة القيمة ولتحسين عمليات المنظمة، فهي تساعد في إنجاز وتحقيق أهدافها، من خلال مدخل محكم ومنظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة». (د. أحمد عيسى، ٢٠٠٩: ٣٢، د. حسام الوكيل، ٢٠١٠: ١٩٩).

ومن هنا فقد تطورت وظيفة المراجعة الداخلية طبقاً للمفاهيم السابقة وإضافة دور جديد يهتم بتحسين الفاعلية لعمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، إلا إن المعهد لم يصدر أي معيار به أي توضيح أو تفصيل لكيفية مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين الفاعلية، وكذلك لم يشير المعيار إلى مخاطر قيام المراجع الداخلي منفرداً بالقيام بهذه المهام الجديدة، والتي يضاف إليها مهمة القيام بالتأكد على التوافق مع المتطلبات الدولية لمعايير مثل معيار الجودة ومعايير أخرى تقوم المنظمة بتطبيقها، وإمكانية قيامه بمراجعة النظم الإدارية المعتمدة على المواصفات العالمية القياسية داخل المنظمة بكفاءة، ولكي تتم إدارة المخاطر بفاعلية لا بد أولاً من تحديد أشكال هذه المخاطر، وذلك من خلال دراسة الطبيعة الديناميكية لها، والذي يأتي من خلال تحليل مصادر الخطر في بيئة الأعمال الديناميكية، وللمراجعين الداخليين دور مهم يمكن أن يقدمونه معاً وفي شكل فريق عمل وذلك لتحديد الطرق الممكنة لإدارة المخاطر. (د. أمين السيد لطفى: ٢٠٠٦: ١).

٢/٣ كفاءة المراجعين:

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الأدوات التي يقوم عليها وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المنشأة، حيث إنها تساعد الأفراد داخل المنشأة في القيام بمسئولياتهم وواجباتهم بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية من خلال تزويدهم بالتحليلات والتقييمات للأنشطة التي يتم فحصها ومراجعتها وتقديم التوضيحات اللازمة.

ونتيجة لبعض المتغيرات التي ظهرت في الأفق مثل كبر حجم المشروعات التجارية والصناعية وتزايد تعقد العمل فيها نتيجة استخدامها لهيئة كبيرة من الموظفين وبروز ظاهرة الاندماج والتكامل بين الأنظمة الإدارية إلى جانب تنوع

الأنشطة وتعدد أشكال الفساد في كافة الأنشطة وما استتبع ذلك من تطور في دور المراجعة الداخلية، الأمر الذي تتطلب أداء هذا الدور من قبل أشخاص يتوافر لديهم الكفاءة العملية والخبرة ويتسمون بالاستقلالية في آرائهم ونظرتهم للأمر للقيام بالمراقبة والمتابعة المستمرة لكافة أوجه نشاط المنظمة، وتقديم التوصيات والمقترحات البناءة بهدف مراقبة وتحسين الأداء وهؤلاء الأشخاص هم المراجعون الداخليون حيث تعتبر المراجعة الداخلية إحدى المقومات والأدوات الرقابية المهمة. ونظراً لهذه الأهمية للمراجعة الداخلية فإن الأمر يتطلب ضرورة إعادة تأهيل المراجع الداخلي علمياً وعملياً والتأكد من الاستقلالية المتاحة له حتى يستطيع القيام بالوظائف الجديدة للمراجعة الداخلية بكفاءة (منصور حامد، ثناء فراج، ٢٠٠٥، نصر نظمي، ٢٠٠٠).

وفياً يخصص كفاءة وملائمة التأهيل للمراجع الداخلي والتي يمكن أن تندرج تحت معيار الكفاءة والعناية المهنية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) في عام ١٩٧٨ فإن المعيار يساهم في زيادة كفاءة المراجع الداخلي من خلال العمل على تأهيله وتدريبه بالشكل الذي يجعله يبذل العناية المهنية الواجبة، وهذه النقطة الخاصة بالكفاءة يتم ذكرها بطريقة عامة في (ISO 19011) وإن كانت الفقرة (٧) يتم تخصيصها بالكامل لهذه الموضوعات إلا أن المعيار وحتى كتابات (ISO) لم تحدد المستوى التعليمي للمراجع الداخلي أو التدريب المطلوب والشهادات الواجب الحصول عليها أو مستوى الكفاءة أو المهارة الواجب توافرها أو سنوات الخبرة المطلوبة إلى غير ذلك من احتياجات محددة للمراجعين الداخليين لم يتم وضعها حتى في الإرشادات الصادرة عن (ISO) (أماني عبد الغني، ٢٠٠٩: ٢؛ IIA: 2004: 93؛ ISO 19011:2002: 7).

لذا تقترح الباحثة أن يتم وصف متطلبات المراجع الداخلي في ظل الأدوار الجديدة المطلوبة منه، خاصة أن هؤلاء المراجعين المتدربين تدريبات ممتازة من النادر تواجدهم حيث معرفتهم بعمليات المراجعة ودرجة الاعتمادية عليهم داخل المنظمات هو النشاط الطبيعي المنوط به أدائه مع نظام المراجعة داخل المنظمة.

٣/٣ آداب وسلوكيات ممارسة مهنة المراجعة الداخلية:

أصدر معهد المراجعين الداخليين دستور آداب وسلوك المهنة في يونيو ٢٠٠٠ وأوضح فيه المبادئ التي ترتبط بممارسة المراجعة الداخلية (5:1، IIA، 2000، الجبري، ٢٠٠٧: ٦٤) وهي:

- النزاهة: حيث يجب على المراجعين الداخليين أداء عملهم بصدق واجتهاد مع التقيد بالقانون والإمداد بالافصاحات المتوقعة والمطلوبة طبقاً للقانون ولآداب المهنة، إضافة إلى عدم الاشتراك في أي أعمال تضر بسمعة مهنة المراجعة الداخلية والمنظمة التي يعملون بها كما يجب عليهم احترام الأهداف الأخلاقية والمشروعة للمنظمة.
- الموضوعية: كما يجب عليهم عدم الاشتراك في أي نشاط أو علاقة تضعف من تقييمهم غير المتحيز، وعدم قبول أي شيء قد يضعف أو من الممكن أن يضعف حكمهم المهني، والإفصاح عن جميع الحقائق المهمة التي يعلمونها، أو التي قد يؤدي عدم الإفصاح عنها إلى تحريف في التقارير عن الأنشطة محل الفحص.
- السرية: ويجب كذلك الحذر في استخدام وحماية المعلومات التي يحصلون عليها أثناء تأديتهم عملهم، مع عدم استخدام المعلومات لتحقيق أي مكاسب شخصية.
- الكفاءة: يجب عليهم أداء الخدمات التي يمتلكون المعرفة والخبرة والمهارات

الضرورة لها، وأداء خدمات المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، كما يجب عليهم تحسين قدراتهم وجودة وفاعلية خدماتهم باستمرار.

أما المنظمة العالمية للمواصفات القياسية (ISO) فقد حددت مبادئ المراجعة في إصدارها (ISO 19011) وهذه المبادئ هي كما يلي:

١. السلوك الأخلاقي: ويتمثل في الثقة والسلامة والسرية والتميز.
٢. العرض العادل: بحيث تعكس نتائج وتقارير المراجعة صحة ودقة أنشطة المراجعة.
٣. العناية المهنية الواجبة: يجب على المراجعين بذل العناية المهنية الواجبة عند القيام بالمراجعة وتطبيق المرونة عند الحكم على عملية المراجعة.
٤. الاستقلالية: يجب على المراجعين أن يكونوا مستقلين عن النشاط الذي يتم مراجعته ويتعدون عن التحيز وتضارب المصالح، وتأتي الموضوعية عبر عملية المراجعة من أجل تأكيد نتائج المراجعة، وأن النتائج تعتمد فقط على دليل المراجعة.
٥. أدلة الإثبات: إن دليل المراجعة قابل للتحقق منه، وهو يعتمد على نماذج المعلومات المتاحة، حيث إن المراجعة يتم القيام بها خلال فترة زمنية محدودة وبمصادر محدودة، وأن الاستخدام المناسب للنماذج يرتبط بالثقة في نتائج المراجعة (Karapetrovic and Willborn, 2000:248, ISO, 2002:3-4).

٤/٣ دور المراجعة المقترح للحد من الفساد المالي والإداري:

هناك علاقة وثيقة بين إدارة الجودة الشاملة والمراجعة الداخلية وقد أدى

اختلاف دور ومستويات المراجعة الداخلية نتيجة تطبيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة ومفاهيم أخرى حديثة مثل الاعتماد على المعايير الدولية في أداء الإدارة لأعمالها إلى استيعاب المراجعة الداخلية وظيفية المراجعة المالية ومراجعة مدى الالتزام بنظم الرقابة الداخلية إلى جانب التركيز على مراجعة نظم الجودة، أي أن مراجعة نظم الجودة أصبحت تحتل مكانة كبيرة ذات أهمية رئيسية في الأدوار الجديدة المطلوبة من المراجعة الداخلية خاصة تلك المتعلقة بجودة الإدارة العليا في محاربة الفساد بكافة صورته ليس فقط تحقيقاً لمتطلبات أصحاب المصلحة بل محاولة إسعادهم، وتطلبت الأهداف الجديدة والنطاق الواسع لوظيفة المراجعة الداخلية في ظل تطبيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة تغيير كبير في دور المراجعة ففي ظل هذه الجودة الشاملة تقوم المراجعة الداخلية بأداء وظائفها بالأسلوب التعاوني والمشاركة بدلاً من الأسلوب الفردي (د. عبد الفتاح الصحن وآخرون، ٢٠٠٨: ١٩٣: ١٩٤، هدى أبو حميد، ٢٠٠٦).

وتعتقد الباحثة أنه قد ينتظر من المراجعة الداخلية دور تدعيمي واستشاري وإلا فإنه من المتوقع أنه إذ لم تقم وظيفة المراجعة الداخلية بتوسيع نطاقها لتشمل مراجعة أنظمة الجودة الشاملة الهادفة في المقام الأول لحماية المنظمة والوصول بها لرضا أصحاب المصلحة عن الأداء، فإن آخرين مثل وكالات مراجعة الجودة الخارجية سوف تحل محل المراجع الداخلي وهو ما يحدث حالياً بالفعل في كثير من الدول. وترى الباحثة أنه يمكن تناول تطبيق برنامج المراجعة الداخلية من خلال ثلاث مراحل متعاقبة وهي مرحلة:

- التخطيط.
- التنفيذ.

■ تعزيز وتحسين برنامج المراجعة في ظل نظم إدارة الجودة الشاملة.

وبالتالي ما تجدر الإشارة إليه أن المراجعة الداخلية يجب أن تلعب دوراً مختلفاً للمساعدة في تنفيذ كل مرحلة وبأفضل أداء. ففي المرحلة الأولى فإن تحديد الاحتياجات الخاصة بالإدارة داخل المنظمة تمهيداً لتحديد وتحقيق برنامج المراجعة في ظل نظام إدارة الجودة الشاملة يُعد من أهم الضروريات التي يجب على المراجعة الداخلية المساعدة في القيام به وتسهيله عن طريق دراسة هذه الاحتياجات والتأكيد على مدى توافقها مع الأساليب والأدوات المستخدمة من المراجع الداخلي للوقوف على أسباب الفساد واقتراحاته للحد منها ومحاربتها، ومدى استيعاب الإدارة العليا لهذه الأساليب ودرجة دعمها لها، بل ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرار، وهذا الدور وأن كان مهماً جداً إلا أنه يُعد محدوداً إذا ما تم مقارنته بما هو مطلوب في المراجعة في المرحلتين الثانية والثالثة، حيث يتم التوسع في الأدوار المطلوبة من نظام إدارة المراجعة الداخلية من حيث القيام بتحقيق أولويات الإدارة، ومتطلبات مكافحة الفساد بشقيه المالي والإداري، واحتياجات وتقييم الموارد، ومتطلبات المستهلك، والمتطلبات التنظيمية، ومتطلبات السوق. كل هذه المتطلبات تعد بعض من الأهداف التي يجب أن يبنى عليها المراجعة أو نظام إدارة المراجعة عند تخطيطه. وتقترح الباحثة تحديد أهم الأدوار التي يمكن أن تقوم بها المراجعة الداخلية عند وضع آليات لمكافحة الفساد وفي ظل إتباع منهج الجودة الشاملة في أربعة أدوار رئيسية هي:

١. التوافق: يجب أن تهتم المراجعة وتتوجه نحو البحث عن التوافق خاصة عند الإطلاع على المتطلبات التعاقدية والنظامية والقانونية ومعرفة مدى توافقها مع موارد المنظمة واحتياجاتها وذلك من خلال التأكيد على الموارد، ومتطلبات المستهلك والتسويق، وقياس كل هذا مع درجة توافقه

مع المعيار الذي وضعته المنظمة لمكافحة الفساد وترى الباحثة أنه لا مانع من الرجوع لبعض المعايير الدولية أو الاقتداء ببعض تجارب المنظمات الناجحة في هذا المجال.

٢. التطوير: قد تركز المراجعة في هذا الدور على فرص التطوير والتحسين، وتحديد هذه الفرص مهم جداً لأنها قد تزيد من إرضاء المستهلكين، وتوفير الموارد، وزيادة الإنتاجية بل وكفاءة النظام في الوقوف على بعض الأساليب التي نجحت في مكافحة الفساد.

٣. تدريب الأفراد: إن هذا الدور لا يقل في أهميته عن الدورين السابقين بل إنه في بعض الأحيان قد يتوقف تحقيق باقي الأدوار على هذا الدور الحيوي، حيث يجب أن تهتم المراجعة بشكل كبير في زيادة رفع كفاءة المراجعين الداخليين في كل الأنشطة التي تتم مراجعتها وعملية المراجعة نفسها. والاهتمام بتدريب المراجعين على التقنيات الحديثة الممكن استخدامها وعلى فكرة العمل داخل فريق، وهذا الفريق ليس بالضرورة من المراجعين بل هو فريق مكون من أقسام المنظمة ككل ولهم تعامل مباشر مع المراجع الداخلي وعلى المنظمة أن توفر لهم التدريب المناسب أيضاً.

٤. مشاركة المعرفة: يكفل هذا الدور للمراجعة ويمكنها من إمكانية القيام بالأدوار الثلاثة السابقة، بل ويوفر أيضاً لها ما يسمى «بأفضل الممارسات» من إجراء لإجراء ومن عملية لأخرى، وذلك من خلال ما يسمى بمنظمة التعليم والتي تعتمد فكرتها على حلقات التعليم المتكررة.

٥/٣ الأساليب والتقنيات الداعمة لمنهجية المراجعة الداخلية في الحد من الفساد:

عند محاولة المراجعة الداخلية في الحد من الفساد ومحاولة جعلها تتبع منهجية، تتكامل كلها في نظام إداري واحد يتصف بالجودة الشاملة فإن تنفيذ هذه المنهجية يجب أن تتضمن أساليب ومفاهيم للتعامل معها، هذه الأساليب (التقنيات) والمفاهيم تزيد من فرص الحصول على أعلى مستويات للكفاءة في أداء المنظمات، فعلى سبيل المثال، باستخدام تقنية (QFD) فهذا من شأنه الربط وإيجاد صلة بين مبادئ المراجعة الداخلية وأساليبها في مكافحة الفساد، كما لو كان يمهّد لتلك العملية. وكذلك الأمر عند تضمين المنهجية لدورة (PDCA) والتي من شأنها أن توفر فهم واضح للمفاهيم الإدارية الأساسية للمنظمات التي لم تعتاد التعامل مع أساليب المراجعة الحديثة (ISO) ولا زالت لم تتأقلم بعد مع التعامل مع المراجع الداخلي كشخص مستقل داخل المنظمة. والجدول رقم (١) يوضح تلخيصاً لهذه المفاهيم التي تعتقد الباحثة أنها قد تسهل عمل المراجع الداخلي وتدعمه في تطبيق مفاهيم حديثة في محاولة الحد من الفساد المالي والإداري تطبيق منظومة الجودة الشاملة داخل المنظمات.

أثر تطوير دور المراجع الداخلي على الحد من الفساد المالي والإداري
د/ علياء عبد اللطيف أحمد عابد

جدول (١) مجموعة المفاهيم الداعمة لمنهجية المراجعة الداخلية

المفهوم الذي سيتم تضمينه المراجعة الداخلية	الغرض من تضمين هذا المفهوم
QDF نشر وتوزيع الجودة	- يمد بالعناصر اللازمة للتأكيد على فكرة الشمولية.
دورة PDCA	- توفير حقائق عن عملية التنفيذ لتلك المنظمات التي لم تعتاد التعامل مع معايير المراجعة الداخلية أو أي معايير دولية تهدف لتحقيق الجودة الشاملة. - صقل خبرات المنظمات التي بالفعل لديها واحد أو أكثر من المعايير ولديها مشاكل في التنفيذ.
الحلقات التكرارية	- عنونة أي تسلسل لعملية المراجعة (بمعني إعطاء كل مرحلة مسلسلة داخل عملية المراجعة الداخلية التقليدية عنوان محدد مما يسهل معه مراجعة العمليات والأنشطة ككل أو أجزاء منها).
منحنى التعلم	- تسهيل عمليات التعلم. - زيادة الخبرة وإتقان المفاهيم الأساسية للإدارة. - خفض الفترة الزمنية المستغرقة في التنفيذ الشامل.
حلقة التغذية المرتدة السلبية	- توفير آليات الرقابة التي تحقق التأكد من أن الأهداف المنشودة تحققت واتخاذ إجراءات المقابلة عند الضرورة.

المصدر : من إعداد الباحثة.

١/٥/٣ تقنية نشر وظيفة الجودة:

إن تقنية نشر وظيفة الجودة (QFD)^(١) تُعد أداة عالية الجودة تستخدم لتصميم منتج معين جنباً إلى جنب مع نظام إدارة وإنتاج الجودة الموجودة بالفعل داخل أى منظمة وفقاً لمتطلبات العملاء.

(1) QFD = Quality Function Deployment.

ولقد تم تقديم هذه التقنية عام (١٩٦٦) عن طريق (Yoji Akao) والذي عرّف (تقنية نشر وظيفة الجودة QFD) على إنها «طريقة أو وسيلة لتطوير تصميم الجودة ذاتها بهدف إرضاء متطلبات العملاء ومن ثم ترجمة مطالب العملاء لأهداف ونقاط رئيسية للجودة وبذلك ضمان تطبيقها في جميع مراحل الإنتاج» (Andrew & Kemper, 2008:127; Akao, 1990:2) وهذه التقنية تساعد على تصميم نظام الجودة لمنتج معين سواء كان المنتج سلعة أو خدمة على أساس تلبية متطلبات العملاء، وينتج عن تطبيق أداة نشر وظيفة الجودة جملة فوائد ترتبط بالمنتج أو العملية، أو بالمنظمة ككل. ويمكن إجمالها في الآتي:

*** فوائد ملموسة.. وتتمثل في:**

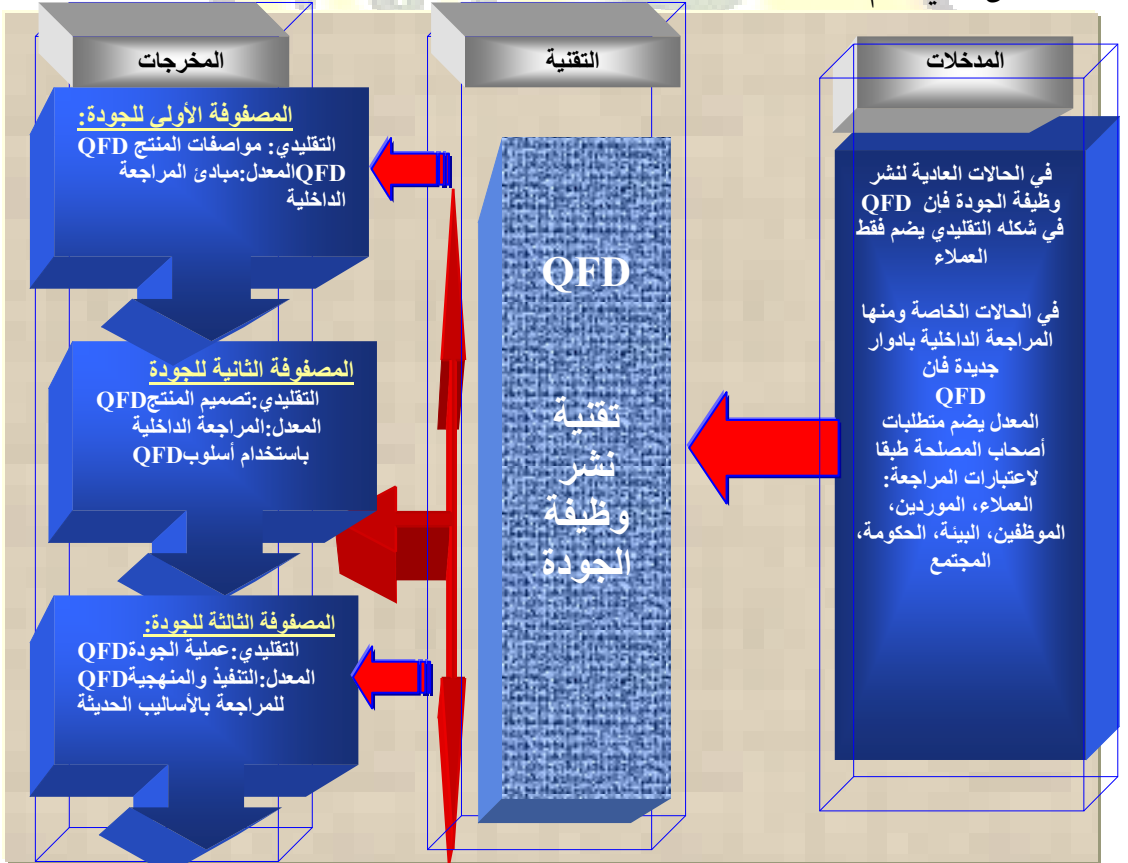
- تخفيض تغييرات التصميمات الهندسية لاسيما تلك التي تحدث في اللحظة الأخيرة أو بعد طرح المنتج في السوق، مما يعني أقل قدر ممكن من مشكلات التقديم.
- وقت انتظار أقصر ناتج عن تدفق سلس في جميع مراحل الإنتاج يؤدي إلى تخفيض جوهري في وقت تصميم وتطوير المنتج، ومن ثم الوقت اللازم لتقديم منتج جديد إلى السوق، مما يعني دورة تطوير أسرع.
- تعزيز جودة التصميم، ومن ثم تحسين جودة المنتج المدركة.
- تقليل تكاليف التصميم والإنتاج والضمان، وذلك عن طريق تصنيع أفضل من المرة الأولى.
- زيادة الحصة السوقية ومن ثم ارتفاع معدل العائد على الاستثمار.

*** فوائد غير ملموسة .. وتتمثل في:**

- توثيق وتحسين عملية تصميم وتطوير المنتج والعملية معاً.
 - توفير قاعدة معرفة فنية شاملة ومشاركة ذات قيمة في تخطيط جودة أفضل.
 - التنسيق والتجانس بين متطلبات العملاء في مرحلة التصميم وخصائص المنتج في المراحل اللاحقة.
 - توفير إطار عمل مع تعزيز عمل الفريق والاتصالات ضمن وبين الوظائف.
 - تحديد وتحسين الوضع التنافسي عن طريق المقارنة المرجعية، وتحسين لمنتجات المستقبل.
 - زيادة رضا العملاء. (د. إيثار عبد الهادي، ٢٠٠٧: ٨١)
- وتعمل التقنية من خلال تطوير مصفوفات متتالية ومتسلسلة يطلق عليها منازل الجودة (HOQ)^(١)، وهذا التسلسل والتتابع يوفر انتقال منتظم للجودة لتلبية احتياجات العملاء في المنتجات والعمليات الإنتاجية حتى في الحالات التي تتطلب مستويات أعلى من دقة التفاصيل المطلوبة والمنشودة (Akao, 1998:3; Abd et. al., 2003)
- ويرى بعض الباحثين (Andrew & Kemper, 2008: 127; Herzwurm & Schockert, 2003) أن من بين الفوائد المتوقعة من استخدام تقنية نشر وظيفة الجودة في مجال المراجعة الداخلية لمكافحة الفساد. قياساً - يمكن أن تتمثل في: تحسين الجودة، الحد من الوقت اللازم لعمل تعديلات وتحسينات جديدة مطلوبة، إيجاد وصلات قوية بين الإدارة وإمكانية تنفيذ النظم بشكل صحيح وبين أصحاب المصلحة

(1) HoQ= Houses of Quality.

ومتطلباتهم وأخيراً تحفيز العمال في بيئة العمل. وترى الباحثة أنه ولأغراض استخدامها في المراجعة الداخلية يظل هناك حاجة إلى إجراء بعض التعديلات على تقنية نشر وظيفة الجودة وذلك لتمثيل طائفة أوسع من أصحاب المصلحة ولزيادة المرونة في التغييرات والتعديلات التي تحتاجها إدارة المنظمة، وبالتالي فإنه عند تطبيق هذه التقنية يتطلب الأمر تطوير ثلاث مصفوفات (منازل) للجودة والتي تتضح في الشكل التالي رقم (١).



الشكل رقم (١) تطبيق تقنية نشر وظيفة الجودة (QFD) في المراجعة الداخلية

المصدر: من إعداد الباحثة.

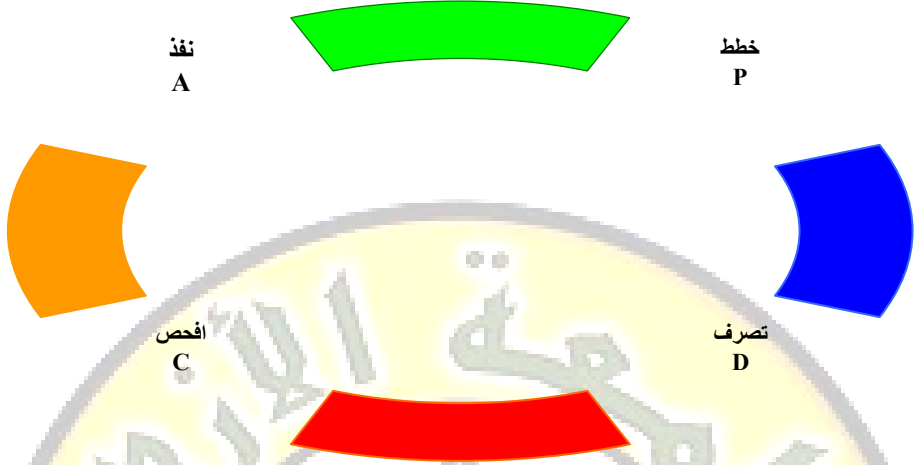
٢/٥/٣ دورة (PDCA):

دورة (PDCA)^(١). وتعرف أيضاً باسم دورة (Deming) أو دورة (Shewhart) وتُعد مفهوماً أساسياً من مفاهيم الإدارة، وتتركز فكرتها الأساسية على أن أي مشروع أو نشاط وبغض النظر عن النوع أو الحجم يمكن أن يُدار بكفاءة من خلال أربع خطوات أو أنشطة وهي كالتالي: (خطط - نفذ - افحص - تصّرف) (Act- check- Do- Plan) فكل خطوة في هذه المنهجية تعتمد على أن أي نشاط بصدد التنفيذ يجب أن يمر بالتخطيط أولاً ثم التنفيذ ويتم فحصه ومراجعته للوقوف على الانحرافات أو إمكانية التحسين. وبالتالي يأتي التصرف إما بتصحيح هذا الانحراف أو التحسين في الأداء والتنفيذ للمخطط له مسبقاً وفقاً لهذه الدورة.

(Genserikl et al., 2011:1241, Michiya et al., 2010: 2).

وحتى يمكن تطبيق ذلك الأسلوب، فلا بد من القيام بتدريب العاملين وتدريب المراجع الداخلي على العمل داخل فريق واستهداف التحسين المستمر لمكافحة الفساد عند أدائه لعملية المراجعة داخل المنظمة وعدم التوقف عند مرحلة اكتشافه وعلاجه. ويمكن توضيح الدورة بالشكل التالي رقم (٢):

(1) PDCA = Plan-Do-Check-Act Cycle.



الشكل (٢) دورة PDCA للتحسين المستمر في جودة المراجعة الداخلية
المصدر: من إعداد الباحثة.

٣/٥/٣ الحلقات التكرارية:

الأساس في الحلقات التكرارية هو شيوع استخدامها في تصميم نظام ما والبرمجة أو البرمجيات، حيث تسمح هذه الحلقات لأجزاء معينة من هذا النظام أن يتكرر مرات كثيرة للوصول إلى حالة معينة منشودة وطريقة ومستوى بعينه مطلوب من أداء النظام (Pradeep, 2003: 101; Wolfgang, 2006:801).

وبعبارة أخرى فإن عدداً محدداً أو متغيراً من التكرارات يتم داخل النظام للوصول إلى قيمة معينة، وعند تطبيق هذا المفهوم على المنهجية الخاصة بالمراجعة الداخلية، فإن الحلقات التكرارية سيتم تضمينها خطة عمل المراجع الداخلي حتى تشمل عدد من الأساليب والإجراءات المطلوب تكاملها معاً داخل برنامج المراجعة والذي يمكن المراجع الداخلي ومن خلال التكرار أن يحصل على ما يطلق عليه التعلم

من خلال الممارسة، وهذا يعني أن كل دورة أو حلقة تمثل إجراء أو أسلوباً واحداً، وبالتالي فإن عدد الحلقات التكرارية هو عدد الأساليب والتقنيات التي يستخدمها المراجع لاكتشاف الفساد ومحاولة إصلاحه والحد منه مستقبلاً وهذا يعكس بوضوح مدي المرونة في اختيار أي عدد من التقنيات مطلوب للمراجعة وطبقاً لما يثبت فاعليته في تحديد مواطن الفساد بالطبع في حدود موارد المنظمة وما هو متاح منها للمراجعة الداخلية.

٤/٥/٣ منحنيات التعلم

كنتيجة متولدة عن استخدام وتضمين أسلوب الحلقات التكرارية داخل منهجية المراجعة الداخلية، فالمنظمة بصدد تكرار نفس الأنشطة وتطبيق مبادئ المراجعة ذاتها، عدد من المرات وهذا من شأنه التمكن والإجادة لأساسيات نظم المراجعة المطبقة، وبالتالي فهذا التمكن ينتظر معه التوصل إلى تخفيض في تكاليف التنفيذ الشامل والموارد وتوفير الوقت مع تحسن طردي في الأداء العام للمنظمة والمراجعة الداخلية، وهذه الظاهرة تعرف في الإدارة والتدريب باسم منحنى التعلم والتدريب (Malgorzata et al;2010:519; Malgorzata & Katrin, 2008:74).

وطبقاً لمنحنى التعلم من المسلم به أن تكرار النتائج لنفس النشاط يؤدي بالضرورة إلى انخفاض في الوقت والجهد في الدورات التالية للأنشطة مع الحفاظ على التحسين المستمر للأداء والتجويد.

وجدير بالذكر هنا إن تدريب المراجع في مثل هذه المراحل والأساليب المستخدمة يوفر له من الوقت والجهد إضافة إلى جودة أداء المراجع ذاته في التكرار وتعلم المهارات الأساسية في تنفيذ ومراجعة الأنواع المتعددة من الفساد داخل

المنظمة المالي منها أو الإداري في إطار من التكامل وما ينطبق على المراجع بالضرورة ينطبق على المنظمة ذاتها من حيث تعلم المهارات والتدريب نتيجة التكرار وما يترتب على ذلك من خفض الجهد والإقلال قدر المستطاع من وقت التنفيذ والمصروفات الخاصة باستخدام التقنيات الحديثة داخل عملية المراجعة الداخلية وتحسين جودة ونوعية عملية التنفيذ ككل ولكن هذا التحسين يعتمد على عدة عوامل منها: العلاقات مع أصحاب المصلحة، أساليب الإدارة ومنهج التعلم، رغبة الإدارة في مكافحة الفساد بشكل حاسم، دعم المراجع الداخلي في عمله واعتماد تقاريره.

٥/٥/٣ التغذية المرتدة السالبة للحلقات التكرارية:

المنظمة وهي بصدد تنفيذ النظم الحديثة في المراجعة الداخلية، فهي بصدد التحقق من عدة عناصر منها على سبيل المثال: إذا ما كانت النظم مكتملة أم لا (أحد العناصر المراد التحقق منها)، هل تلك النظم قادرة على تلبية احتياجات أصحاب المصلحة وفقاً لما هو مخطط مسبقاً (عنصر آخر يراد التحقق منه)، وللقيام بمثل هذا التحقق يحتاج المراجع هنا أو القائم على عملية التنفيذ (شخصاً أو مجموعة) إلى ما يطلق عليه التغذية المرتدة السالبة للحلقات التكرارية والتي توفر إجابات واضحة عن مدى فائدة التقنية المستخدمة من عدمه في اكتشاف وتحديد مواطن الفساد داخل المنظمة والأهم إمكانية علاجه. (Antti & Tomi, 2009: 873).

خاتمة

إن القصور الموجه لمهنة المراجعة الداخلية هو مجرد محاولات للوقوف على أسباب عدم قدرتها على التصدي لمكافحة الفساد بشقيه المالي والإداري، وتعتقد الباحثة إن المراجعة الداخلية بمفردها لا تستطيع التصدي لهذه الظاهرة حتى وإن قامت بتطوير أدوارها واستيعاب تقنيات حديثة في أدائها لعملها، فيجب تضافر جميع الأطراف وأصحاب المصلحة معاً وتغليب الضمير أو ما يطلق عليه البعض حديثاً المسؤولية الأخلاقية والاجتماعية، المساءلة والرقابة والمتابعة المستمرة.

وهذه العناصر حتى وإن كانت المراجعة الداخلية منفردة لا تقوم بأدائها إلا إنها على الأقل إذا ما التزمت بها فإنها تشكل مصدر مهم لتحجيم الفساد وتسلط الضوء على مرتكبيه وعند مساندة كل من الإدارة العليا والمنظمة وأصحاب المصلحة للمراجعة الداخلية في أدائها فلا شك إن هذا قد يمثل الخطوات الأولى في التخلص من الفساد ولو في شكله البسيط الأمر الذي يقود في النهاية للقضاء عليه بأشكاله المتعددة البسيط منها والمعقد.

فكما إن الفساد عدوى تنتشر فكذلك محاولات الإصلاح والثورة ضد الفساد تنتشر بين الأفراد.

التوصيات

- ١- العمل على خفض مستويات الفقر في البلاد وتحقيق التنمية المستدامة ودعم مبادئ الديمقراطية و تفعيل مبادئ الحكم الرشيد والشفافية والمسئولية.
- ٢- الاستمرار في الإصلاح السياسي والاقتصادي وذلك للحد من الفساد وتحقيق الاستقرار الاقتصادي والسياسي والاجتماعي وإيجاد فرص العمل على أساس الكفاءة والفاعلية وتغليب المصلحة العامة.
- ٣- حصر الدور الأساسي للحكومة في وضع التشريعات ومراقبة الحالة الاقتصادية والتدخل لضبطها وتحديد وترتيب أولويات الإصلاح في القطاعات الاقتصادية المختلفة.
- ٤- نشر وتعميم آليات مكافحة الفساد ومفاهيم مثل حرية تداول المعلومات والبيانات، المسئولية الاجتماعية والأخلاقية، نظم الجودة الشاملة.
- ٥- إشراك المجتمع المدني بفاعلية للقضاء على الفساد مع إمكانية أن تلعب الجامعات والمنظمات التجارية والحكومية وغير الحكومية ووسائل الإعلام دوراً هاماً في مكافحة الفساد من خلال تركيز الاهتمام في مناهجهم على القيم الأخلاقية.
- ٦- تطبيق معايير المراجعة الدولية والحكومية كمدخل لتطوير مفهوم الاستقلال الكامل للجهاز المركزي للمحاسبات حتى يستطيع التأكيد على التزامه بالقيم المهنية الجوهرية مثل المساءلة، والرقابة، والمتابعة، والنزاهة، والثقة.
- ٧- ضمان توافر نظام قضائي نزيه وكفاء والعمل على الاستقلال الكامل للقضاء.
- ٨- محاولة وضع معيار دولي لتعريف الفساد وسبل وآليات القضاء عليه.

٩- دعم الإدارة العليا للمراجع الداخلي في عمله ومنحه قدر من الاستقلال والثقة في تقاريره.

١٠- العمل على تفضي أوجه القصور الموجهة لمهنة المراجعة ودعمها بمفاهيم الجودة الشاملة والتحسين المستمر الذي يكفل قيام المهنة بالوفاء بمتطلبات أصحاب المصلحة.

١١- العمل على تطوير دور المراجع الداخلي بالتدريب والتحسين المستمر لرفع التأهيل العلمي والعملي له ودعمه بالتقنيات المساعدة لأدائه الأعمال بكفاءة وفعالية في كافة المجالات التي تتطلبها بيئة العمل المحيطة.



قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

(١) الكتب:

- ١- د. توفيق محمد عبد المحسن: «اتجاهات حديثة في الجودة والقياس ستة سيجما بطاقة القياس المتوازن (ISO 9001:2000)»، دار الفكر العربي، ٢٠٠٨.
- ٢- د. حسين عبد العال محمد: «الاتجاهات الحديثة في إدارة الجودة والمواصفات القياسية (الأيزو) ٩٠٠١٤ - ٩٠٠٠ وأهم التعديلات التي أدخلت عليها»، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ٢٠٠٦.
- ٣- د. عادل الشبراوي: «الدليل العلمي لتطبيق إدارة الجودة الشاملة: أيزو ٩٠٠٠ - المقارنة المرجعية»، الشركة العربية للإعلام شعاع، ١٩٩٥.
- ٤- عماد صلاح: الفساد والإصلاح، منشورات اتحاد الكتاب العرب، دمشق، ٢٠٠٣ م.
- ٥- د. عبد الفتاح محمد الصحن، د. محمد السيد سرايا، د. عبد الوهاب نصر، د. شحاتة السيد: «المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية»، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٨.
- ٦- د. على السلمي: «إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات التأهيل للايزو ٩٠٠٠»، دار غريب للطباعة والنشر والتوزيع، ٢٠٠٧.
- ٧- د. فريد زين الدين: «إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات العربية»، ١٩٩٦.
- ٨- د. محمد عبد الوهاب العزاوي: «أنظمة إدارة الجودة والبيئة (ISO 900, ISO 14000)»، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الثانية، ٢٠٠٥.

٩- د. منصور حامد، د. ثناء عطية فراج: «المراجعة الإدارية وتقييم الأداء»، الدار الجامعية للطباعة، الإسكندرية، ٢٠٠٥.

١٠- د. نصر الله نظمي: «(ISO 9000) إصدار عام ٢٠٠٠ خطوة جديدة على الطريق لتطوير المنظومة الإدارية»، إصدارات اتحاد الصناعة المصرية، القاهرة، ٢٠٠٠.

١١- هدي بنت صالح أبو حميد: «الجودة الشاملة في إدارة المعلومات»، معهد الإدارة العامة، مركز البحوث، المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٦.

(٢) الدوريات

١- د. إبراهيم عبد الحفيظ عبد الهادي: «أثر خبرة المراجع بصناعة العميل علي سوق الخدمات بخلاف المراجعة وجودة أدائها وانعكاسات ذلك علي جودة المراجعة (دراسة نظرية ميدانية)»، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة - جامعة بني سويف - العدد الثاني، ٢٠٠٧: ٢٨٥-٣٢٦.

٢- د. أحمد زكريا زكي عسيمي: «دور المراجع الداخلي في مراجعة إدارة مخاطر الأعمال مع التطبيق على الشركات المساهمة المصرية»، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة - جامعة حلوان - العدد الثالث، ٢٠٠٩: ٥٨-١١.

٣- د. أحمد علي إبراهيم: «التأهيل المهني للمراجعة الداخلية دراسة تطبيقية»، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بينها، جامعة الزقازيق، السنة ١٨، العدد الأول، ١٩٩٩: ١٠٥-١٠٨.

٤- د. أشرف محمد إبراهيم منصور: «رؤية تحليلية انتقادية للأداء الخارجي

للمراجعة الداخلية كأحد المصادر لحصول منشأة الأعمال علي خدمات
المراجعة الداخلية»، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة - جامعة
بني سويف - العدد الثالث، ٢٠٠٧ : ٣٤٧ - ٤٠١.

٥- د. أمين السيد أحمد لطفي: «تدعيم دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر
باستخدام نظام التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة»، مجلة الدراسات المالية
والتجارية، كلية التجارة - جامعة بني سويف - العدد الثالث، ٢٠٠٦ : ١.

٦- _____: «إدارة المخاطر والرقابة ودور المراجعة الداخلية»،
مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة - جامعة بني سويف - العدد
الأول، ٢٠٠٦ : ١.

٧- د. إيثار عبد الهادي آل فيحان: «تقييم جودة الخدمة التعليمية باستخدام أداة
نشر وظيفة الجودة - دراسة تحليلية لآراء طلبة مرحلة الدكتوراه في قسم إدارة
الأعمال بكلية الإدارة والاقتصاد»، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد،
العدد السابع والستون، ٢٠٠٧.

٨- د. حسام السعيد الوكيل: «دور المراجعة الداخلية في إدارة مخاطر المنشأة»،
المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة - جامعة حلوان -
العدد الرابع، الجزء الثاني، ٢٠١٠ : ١٩٧ - ٢٣٨.

٩- _____: «دور المراجعة الداخلية تقييم وتحسين إطار الحوكمة
داخل المنشأة»، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة -
جامعة حلوان - العدد الرابع، الجزء الثاني، ٢٠١٠ : ٢٣٩ - ٢٨٠.

١٠- د. محمد عبد الله محمد: «الحصول علي أنشطة المراجعة الداخلية من مصدر

خارجي وأثرها علي موضوعية المراجع الداخلي في ضوء بيئة التغيرات في
الممارسة المهنية - دراسة اختبارية -»، مجلة الدراسات المالية والتجارية،
كلية التجارة - جامعة بني سويف - العدد الأول، ٢٠٠٦، ٩ - ٦٧.

(٣) أبحاث غير منشورة:

- ١ - أماني محمود عبد الغني: «تطوير دور المراجع الداخلي في تقييم الأداء لتحقيق متطلبات الجودة بالخطوط الجوية اليمنية (دراسة تطبيقية)»، رسالة ماجستير، كلية التجارة - جامعة عين شمس - ٢٠٠٩.
- ٢ - أمينة بسيوني الشامي: «مدخل مقترح لتحقيق التكامل بين منظومات دعم القرار ومنظومة الأيزو ٩٠٠٠ (دراسة تحليلية تطبيقية في قطاع الأدوية)»، رسالة ماجستير، كلية التجارة - جامعة عين شمس - ٢٠٠٣.
- ٣ - علي عبد الله أحمد الجبري: «إطار مقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية لمراجعة الأداء البيئي (دراسة ميدانية)»، رسالة ماجستير، كلية التجارة - جامعة عين شمس - ٢٠٠٧.

(٤) أخرى:

- ١ - عادل عبد اللطيف: الفساد كظاهرة عربية وآليات ضبطها: إطار لفهم الفساد في الوطن العربي ومعالجته، مجلة المستقبل العربي، السنة ٢٧، العدد ٣٠٩، بيروت، ٢٠٠٤م.
- ٢ - محمود عبد الفضيل: مفهوم الفساد ومعايره، مجلة المستقبل العربي، السنة ٢٧، العدد ٣٠٩، بيروت، ٢٠٠٤م.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

(A) Books:

1. Akao, Y.: "Quality function deployment: integrating customer requirements into product design", Cambridge, Mass, Productivity Press, 1990.
2. Akao, Y. and Y. Hattori: "Quality System Based on ISO 9000 Combined with QFD."Proceedings of the Fourth International Symposium on QFD. Sydney, 1998.
3. Pradeep. K.R.: "Integrated management from E-Business perspective concepts, Architectures and Methodologieis", Kluwer Academic plenum publishers, New York, 2003.
4. Wolfgang. M.C.: "Process engineering and 9th international symposium on process systems engineering", Elsevier. B.V., Oxford, UK., first edition, 2006.

(B) Periodicals:

- 1- Abd, R. A. and Mohd, S.N.: "Application of quality function deployment (QFD) method for protrusion machine design planning", Industrial Management and Data Systems, Vol. 103, No. 6, 2003, pp. 373-387.
- 2- Allen, Hermanson, kozloski and ramsay, "Auditor Risk Assessment: Insights from the Academic Literature", Accounting Horizons, Volume: 20, Issue: 2 Cover date: June 2006
- 3- Andrew. O.,Kemper.L.: "Limitation of the house of quality to Provide quantitative design information "International Journal of Quality &reliability Management, Vol. 25, Issue. 2, 2008, pp. 125-146.
- 4- Antti. S., Tomi. L.: "Positive and negative feedback effects in competition for dominance of network business systems", Research Policy, 2009, pp. 871-884.
- 5- Ash bough H., "Ethical issues Related to the Provision of audit and Nom-Audit Services: Evidence from Academic research"Journal of Business Ethics, 2004, PP 143-148
- 6- Benston George J, "Fair-value accounting: A cautionary, tale from Enron", Journal of Accounting and Public Policy 25 (2006) 465-484
- 7- Blay Allen D., Sneathen L. Dwight, Kizirian Jr, Tim, "The Effects of Fraud and Going-concern Risk on Auditors' Assessments of the Risk of Material Misstatement and Resulting Audit Procedures", international journal of auditing, 2007, vol. 11, 149-163
- 8- Brain.W.Kulik,"Agency theory reasoning and cultureat Enron: in search of a solution", Journal of Business Ethics, 2005, PP 347-360

- 9- Boys. K, Karapetrovic.S, Winlock, A.: "Is ISO 9004 a Path to Business Excellence? Opinion of Canadian Standards Experts," International Journal of Quality and Reliability Management, Vol. 21, No.8, 2004, pp. 841-860
- 10- Carcello J. V., D. R. Hermanson & K. Raghuraman "Changes in auditing in auditing during the time of Major accounting scandals", Managerial Auditing Journal (Vol. 9, 2005), PP 117-127.
- 11- Capaldi, N.: "Corporate social responsibility and the bottom line", International Journal of Social Economics, Vol. 32, No.5, 2005, pp.408-423.
- 12- Carpenter Tina D., "Audit Team Brainstorming, Fraud Risk Identification, and Fraud Risk Assessment: Implications of SAS No. 99", The Accounting Review; Oct 2007; 82, 5; ABI/INFORM Global, pg. 1119
- 13- Dale L. Fleshera & Marilyn Taylor Zarzeskia , The roots of operational (value-for-money) auditing in English-speaking nations ,Accounting and Business Research, Volume 32, Issue 2, 2002, pp 93-104
- 14- Edgeman, R.L, "BEST business excellence: an expanded view", Measuring Business Excellence, Vol. 4, No. 4, 2000, pp.15-17
- 15- Garvare, R. and Isaksson, R.: "Sustainable development: extending the scope of business excellence models", Measuring Business Excellence, Vol. 5, No.3, 2001, pp.11-15.
- 16- Genserik. L. L, Cremer. K, Buytaert. J.: "Continuously and simultaneously optimizing an organization s safety and security culture and climate :the improvement diamond for excellence safety & security (IDEAL S&S) model", Journal of Cleaner Production, 19, 2011, pp.1239-1249.
- 17- Girod, S., Brayne, M.: "Brading in European retailing: a corporate social responsibility perspective", European Retail Digest, Vol. 38, No.2, 2003, pp.1-6.
- 18- Gramling Audrey A and Myers Patricia M, "Internal auditors' assessment of fraud warning signs: implications for external auditors", the CPA journal, june 2003, vol. 73, issue 6, pg 20
- 19- Haldeman Jr Robert G, "Fact, Fiction, and fair value accounting at Enron ", The CPA Journal; Nov 2006; 76, 11; ABI/INFORM Global, pg. 14
- 20- Haron Hasnah, Chambers Andrew, Ramsi Rozaldy, Ismail Ishak, "The reliance of external auditors on internal auditors", Managerial Auditing Journal; 2004; 19, 8/9; ABI/INFORM Global, pg. 1148
- 21- Herzwurm, G. and Schockert, S.: "The leading edge in QFD for

- software and electronic business", *International Journal of Quality and Reliability Management*, Vol. 20, No.1, 2003, pp.36-55.
- 22- Hines, P. Holweg, M. and Rich, N.: "Learning to evolve: A review of contemporary lean thinking", *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 24, No. 10, 2004, pp.994-1011.
- 23- Idowu, S. and Towler, B.: "A comparative study of contents of corporate social responsibility report of UK companies", *Management of Environmental Quality*, Vol. 15, No.4, 2004, pp.420-426.
- 24- Jackling Beverley, Cooper Barry, Leung Philomena, Dellaportas Steven, "Professional accounting bodies' perceptions of ethical issues, causes of ethical failure and ethics education", *Managerial auditing journal*, vol. 22, issue 9, 2007, pg. 928-944.
- 25- Jie Wang&Shng Qin&Yan Juan Cui.: "Problems and prospects of CSR system development in china" *International Journal of Business and Management*" Vol.5, No.12, December2010 , pp:128-134.
- 26- Karapetrovic, S. and Willborn, W: "Self-audit of process performance". *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 19, No.1, 2002, pp.24-45.
- 27- ———: "Generic audit of management systems: fundamentals". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 15, No.6, 2000, pp.279- 294.
- 28- ———: "Quality assurance and effectiveness of audit systems." *International Journal of Quality and Reliability Management*, Vol. 17, No.6, 2000b, pp.679-703.
- 29- ———: "Audit and self-assessment in quality management: comparison and compatibility." *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16, No.6, 2001, pp.366-377.
- 30- ———: "Audit system: Concepts and practices.", *Total Quality Management*, Vol. 12, No.1, 2001b, pp.13-28.
- 31- Margaret Woods, Christopher Humphrey, Kevin Dowd, Yu-Lin Liu, "Crunch time for bank audits? Questions of practice and the scope for dialogue", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24 Iss: 2,2009, pp.114 – 134
- 32- Malgorzata. P, Ngwenyama. O.K. & Rohlf. K.: "A comparative analysis of learning curves implication for new technology implementation management" *European Journal of Operational Research*, Vol. 200, 2010, pp.518-528.
- 33- Mehenna Yakhou, Vernon P. Dorweiler, "Dual reforms: Accounting and corporate governance", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19 Iss: 3, 2004, pp.361 – 377
- 34- McKee Suzanne P. , Ariella V. Popple , Yury Petrov , Crowding and

- surround suppression: Not to be confused, Journal of Vision is a free access journal. vol. 7 no. 2 ,2006
- 35- Michiya. M. & Flynn. E.J. & Ochiai. S.: "Management cycle :the underlying process building aligned linkage among operations practices", int. j. Production Econo-mics, 2010, pp.1-11.
- 36- Moir, L.: "What do we mean by corporate social responsibility", Corporate Governance, Vol. 1, No.2, 2001, pp.16-22
- 37- Persons Obeua S., "Corporate governance in Thailand: What has been done since the 1997 financial crisis?", international journal of disclosure and governance, Vol. 3, No. 4, 2006, pp. 288–305
- 38- Philmore Alleyne, Michael Howard, "An exploratory study of auditors' responsibility for fraud detection in Barbados", Managerial Auditing Journal, Vol. 20 Iss: 3, 2005, pp.284 – 303
- 39- Raiborn Cecily, Chandra A. Schorg, Morcos Massoud, Should auditor rotation be mandatory?, Journal of Corporate Accounting & Finance May/June 2006, Volume 17, Issue 4, Pages 1–96
- 40- Rohitratana, K.: "SA 8000: a tool to improve quality of life." Managerial Auditing Journal, Vol. 17, No.1, 2002, pp.60-64.
- 41- Senapati, N. R.: "Six sigma: myths and realities", International Journal Quality & Reliability Management, Vol. 21, No.6, 2004, pp.683-690.
- 42- Stimson, W. A.: "Sarbanes Oxley and ISO 9000", Quality Progress, Vol. 38, No.3, 2005, pp.24-30.
- 43- Sharfman B. S., S. J. Toll & A. Szydlowsk, " Wall Street's Corporate Governance Crisis", The Corporate Governance Advisor, (Vol.17, No.1) (Jan/Feb, 2009).
- 44- Trussel John M., Rose Laura C., "Fair Value Accounting and the Current Financial Crisis", The CPA Journal; Jun 2009; 79, 6; ABI/INFORM Global, pg. 26.
- 45- Vinten Gerald, "Enronitis-dispelling the disease", Managerial auditing journal, 2003, vol. 18, issue 6/7, pg. 448.
- 46- Zimbleman, N. F., "The effects of SAS No. 82 on auditor's attention to fraud risk Factors and ausit planning decisions", Journal of Accounting research, (vol. 35, Supplement 97), PP 75-96.

(C) Other:

- 1- Account Ability.: StandardsAA1000 Accountability Principles Standard 2008.
- 2- ISO.: "ISO 9001. Quality management systems - Requirements", International Organization for Standardization, 2000.

- 3- ISO.: "ISO 9004. Quality management systems", International Organization for Standardization, Geneva, Switzerland, 2000.
- 4- —: "ISO 19011. Guidelines for quality and/or environmental management systems auditing", International Organization for Standardization, Geneva, Switzerland, 2002.
- 5- —: "ISO 14001. Environmental management systems - Requirements with guidance for use", International Organization for Standardization., 2004.
- 6- Gary W. Adams, David R. Campbell, Mary Campbell, and Michael P. Rose "Fraud Prevention", The CPA Journal on line, January. 2006.
- 7- Haidanm, M-Pincus & Rego, S.O, " Market reaction to events surrounding the Sarbanes Oxley Act : Impact as a function of extent of earnings Management and effectiveness of audit committees", Working paper University of Low, (Nov., 2003).

(D) Internet:

- 1- IIA,; The Institute of Internal Auditors. Internal Auditor Magazine 2004, 2010. Available at: [http://www.internal auditor on line.org](http://www.internalauditoronline.org).
- 2- ISEA: "AA 1000 - Framework for Management", London, UK, Institute of Social and Ethical Accountability, 1999, URL: www.accountability.org
- 3- Imhoff, J.F. "Phylogenetic taxonomy of the family Chlorobiaceae on the basis of 16S rRNA and fmo (Fenna-Matthews-Olson protein) gene sequences." Int. J. Syst. Evol. Microbiol. (2003) 53:941-951. Published online 6 December 2002:
- 4- <http://www.transperancy.org>
- 5- <http://www.igac.net>
- 6- <http://www.unodc.org>
- 7- <http://www.pogar.org>
- 8- <http://www.usinfo.state.gov>