

الرقابة الداخلية ودورها في الحد من الفساد المالي في القطاع العام
(دراسة ميدانية على ديوان الحسابات القومي- السودان)

**The Role of Internal Control in Curbing Financial Corruption In the Public Sector
(A Field study on the National Accounts Chamber-Sudan)**

د. ياسر تاج السر محمد سند.

محمد نصر الدين حمد عبدون.

المستخلص

هدفت الدراسة إلى بيان دور الرقابة الداخلية في الحد من الفساد المالي في القطاع العام، حيث تناولت الإطار النظري للرقابة الداخلية من خلال مفهومها وإجراءاتها وأقسامها واختصاصاتها ومدى إمكانية الاعتماد عليها، كما تناولت الفساد المالي باعتباره ظاهرة خطيرة تهدد الأموال العامة وتهدر خطط التنمية والعدالة والمساواة وتشوه القرار السياسي وتقضي على انجازات الأجهزة الإدارية التي ينشدها أفراد المجتمع ومن ثم التعرف على دور الرقابة الداخلية في الحد من الفساد المالي، توصلت الدراسة إلى أن الرقابة الداخلية من خلال أقسامها المتمثلة في الرقابة الإدارية والمحاسبية والضبط الداخلي تستطيع أن تحد من الفساد المالي في القطاع العام، كما أوصت الدراسة بأهمية تفعيل نظم الرقابة الداخلية في القطاع العام وتطويرها لتحقيق كفاءتها وفعاليتها.

الكلمات المفتاحية: الرقابة الداخلية، الرقابة المحاسبية، الرقابة الإدارية، الضبط الداخلي، الفساد ، الفساد المالي.

Abstract

The study aimed to clarify the role of internal control in reducing financial corruption in the public sector, as it dealt with the theoretical framework of internal control through its concept, procedures, divisions, specializations and the extent of reliance on it. It also dealt with financial corruption as a dangerous phenomenon that wastes public funds, wastes development plans and distorts political decisions, and it eliminates the achievements of the administrative bodies that society seeks and then recognizes the role of internal control in reducing financial corruption. The study concluded that internal control through its divisions of administrative control, accounting control and internal control can reduce financial corruption in the public sector. The study recommended the importance of activating the internal control systems in the public sector and developing them to achieve their efficiency and effectiveness.

Key words: Internal Control, Accounting Control, Administrative Control, Corruption, Financial Corruption.

أولاً: الإطار المنهجي:

مقدمة: يعد الفساد من الظواهر التي أخذت تهدر حاضراً الشعوب ومستقبلها لما له من آثار اقتصادية واجتماعية وأخلاقية سيئة سواء في القطاع العام أو القطاع الخاص ولكن ضرره وتأثيره على القطاع العام أشد لأنه يمس كافة أفراد الشعب، وعلى كل المستويات أصبح هنالك فساد؛ على مستوى الدول وعلى مستوى المؤسسات وثالث على مستوى الأفراد، ابتداءً من التقاعس في انجاز الواجبات أو التأخير في حضور ساعات الدوام وتقديم الانصراف وانتهاء بالاستحواذ على الوظائف العامة والحصول على ميزات بصورة غير مشروعة تضر بالآخرين، فلا بد من إيجاد سبل تمنع وتكافح الفساد بأشكاله المختلفة، ولذا تسعى هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي يمكن أن تلعبه الرقابة الداخلية في الحد من الفساد المالي.

مشكلة الدراسة: أصبح الفساد المالي في القطاع العام ظاهرة تحتاج إلى دراسة متعمقة من مختلف مجالات العلوم سواء القانونية أو النفسية والاجتماعية أو الاقتصادية وغيرها وذلك لمعرفة أسبابها ودوافعها وكيفية حدوثها من قبل من يقومون بها ومن ثم اكتشافها ووضع الحلول المناسبة للحد منها وضمان عدم تكرار حدوثها في المستقبل؛ وتسعى هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي يمكن أن تقوم به الرقابة الداخلية في الحد من الفساد المالي في القطاع العام من وجهة نظر محاسبية؛ وعليه صيغت المشكلة في التساؤلات التالية:

- ما دور الرقابة الداخلية الإدارية في الحد من الفساد المالي في القطاع العام؟
- ما دور الرقابة الداخلية المحاسبية في الحد من الفساد المالي في القطاع العام؟
- ما دور الرقابة الضبط الداخلي في الحد من الفساد المالي في القطاع العام؟

أهمية الدراسة: تستمد الدراسة أهميتها العلمية في كونها تسعى لتوفير إطار نظري في مجال الرقابة الداخلية والفساد المالي في القطاع العام بما يثري المكتبة المحاسبية ويدعم الباحثين من الناحية العلمية في هذا المجال، أما الأهمية العملية فتتمثل فيما توفره الدراسة من تعريف بالأدوار التي تقوم الرقابة الداخلية متمثلة في أقسامها المختلفة الإدارية والمحاسبية والضبط الداخلي في الحد من الفساد المالي الذي استشرى في المؤسسات العامة والهيئات الحكومية بما يساهم في المحافظة على موارد الدولة وترشيد استخدامها.

أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- 1- معرفة ودراسة الرقابة الداخلية كنظام والتعريف بأهميتها ودورها في القطاع العام.
- 2- بيان مفهوم الفساد المالي وأسبابه وطرقه وكيفية ارتكابه.

3- معرفة ودراسة علاقة الرقابة الداخلية بفروعها الثلاثة الإدارية والمحاسبية والضبط الداخلي بالحد من الفساد المالي في القطاع العام.

فرضيات الدراسة: تسعى الدراسة إلى اختبار الفرضيات التالية:

1- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الرقابة الداخلية الإدارية والحد من الفساد المالي في القطاع العام.

2- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الرقابة الداخلية المحاسبية والحد من الفساد المالي في القطاع العام.

3- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الضبط الداخلي والحد من الفساد المالي في القطاع العام.

مناهج الدراسة: لتحقيق أهداف الدراسة تم إتباع المناهج التالية:

1- المنهج التاريخي: لعرض الدراسات السابقة والخلفيات التاريخية لمتغيرات البحث.

2- المنهج الاستنباطي: لتحديد محاور البحث والإطار العام لمشكلة البحث وصياغة الفرضيات.

3- المنهج الاستقرائي: لاختبار الفرضيات

4- المنهج الوصفي التحليلي: لتحليل ووصف بيانات الدراسة.

حدود الدراسة:

1- الحدود المكانية: ديوان الحسابات القومي - السودان.

2- الحدود الزمانية: 2020م.

3- الحدود الموضوعية: لأغراض هذا البحث تتمثل الحدود الموضوعية في نظام الرقابة الداخلية (الرقابة

الإدارية، الرقابة المحاسبية، الضبط الداخلي)، الفساد المالي.

ثانياً: الدراسات السابقة:

تم الرجوع إلى بعض البحوث والدراسات السابقة ذات العلاقة بمتغيرات الدراسة والتي تمكن الباحثان من الحصول عليها لمعرفة الفجوة التي يمكن أن تسدها هذه الدراسة؛ وقد كانت هذه الدراسات على النحو التالي:

- دراسة (السقا و رجب، 2007م): تبرز مشكلة الدراسة من خلال تحديد ومعرفة الدور الذي يمكن أن تؤديه

نظم الرقابة الداخلية في أي وحدة اقتصادية تستخدم تقنيات المعلومات بصورة عامة وفي نظم المعلومات

المحاسبية بصورة خاصة، توصلت الدراسة إلى نتائج منها: أن أهداف الرقابة الداخلية لم تتغير سواء في

التشغيل اليدوي أو الإلكتروني للبيانات، كما أن نظام الرقابة الداخلية في ظل استخدام تقنيات المعلومات

سوف يتأثر من حيث البيئة التي يعمل فيها.

- دراسة (محمد، 2011م): تناولت الدراسة تفعيل دور الرقابة الداخلية في الأنشطة الإلكترونية، تتمثل مشكلة

الدراسة في وجود قصور بوظائف الرقابة الداخلية في الأنشطة المصرفية في إتباع الأسس العلمية والعملية

في عمل الرقابة الداخلية، هدفت الدراسة إلى اقتراح إطار لتفعيل الرقابة الداخلية المتبعة في ظل المعلومات المحاسبية الالكترونية في الأنشطة المصرفية، ومن أبرز النتائج ارتباط مفهوم الرقابة الداخلية بالأهداف المرغوب في تحقيقها وبالوسائل المساعدة في تحقيق تلك الأهداف.

- **دراسة (المبارك، 2012م):** تناولت أنظمة الرقابة الداخلية للمصارف السودانية في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات. صيغت مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي: هل يؤدي وجود نظام فعال للرقابة الداخلية وفقاً للاستخدام الآلي في المصارف إلى تقليل فرص ارتكاب الأخطاء وحالات الغش والتزوير والمخالفات الجوهرية؟، ومن أهم نتائج الدراسة أن لضعف الهياكل التنظيمية للمصارف السودانية أثر سلبي على تصميم نظام رقابي إلكتروني فعال يتناسب مع حجم وطبيعة عمل.

- **دراسة (الدوغجي و الخيرو، 2013م):** هدفت الدراسة إلى تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO وذلك من خلال التعرف على مدى توافر مكونات النظام على وفق النموذج ومن ثم تحسين فاعلية كل مكون من خلال التركيز على مجالات التحسين في كل مكون، أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن مستلزمات تطبيق بعض آليات حوكمة الشركات والمتمثلة (مجلس الإدارة والإدارة العليا ولجنة التدقيق الداخلي ولجنة التعيينات) متوافرة من خلال ما توفره مواد قانون الشركات فيما يتعلق بتشكيل مجلس الإدارة من أعضاء تنفيذيين وغير تنفيذيين مما يسهل تشكيل لجنة التدقيق ولجنة التعيينات.

- **دراسة (عبد و جبار، 2014م):** هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير الاهتمام برأس المال الفكري على نظام الرقابة الداخلية في عينة من مكاتب المفتشين العاميين في العراق، وتوصل البحث إلى مجموعة استنتاجات كان أبرزها امكانية أن يؤثر رأس المال الفكري في نظام الرقابة الداخلية مما يعطي دافع قوي إلى ضرورة الاستثمار به من قبل مكاتب المفتشين العاميين كما تم التوصل إلى أن رأس المال الفكري في المكاتب المبحوثة بحاجة إلى اهتمام أكثر.

- **دراسة (القبرة غولي 2016م):** تناولت الدراسة دور نظم المعلومات المحاسبية المتكاملة في مكافحة ظاهرة الفساد المالي، تمثلت مشكلة الدراسة في أن نظام المعلومات المحاسبي الحالي لا يلائم التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال الحالية والتي تشكل ظاهرة الفساد المالي، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها: ضعف عملية التنسيق والاتصال بين النظم الفرعية في الشركة (الدورات المحاسبية) وذلك بسبب افتقار نظام المعلومات المحاسبي المعمول به إلى قاعدة بيانات مركزية متكاملة توصل الحلقة المفقودة بين النظم الفرعية لزيادة كفاءة أدائها في مكافحة الفساد المالي.

- **دراسة (الرداد، 2019م):** هدفت الدراسة إلى زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية بالشركات الصناعية الليبية باستخدام آلية الحوسبة السحابية في ظل تأخر الدولة الليبية في التصنيف العالي لمدرجات الفساد الناتج عن حالة الحرب المستمرة ما أدى إلى تدهور الحالة السياسية والاقتصادية، بالإضافة إلى قلة القوانين و التشريعات المهنية التي تواجه ذلك الفساد وضعف الموجود منها، خلصت الدراسة إلى وجود قصور وانخفاض في مستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية بالشركات الصناعية الليبية وعدم قدرتها على مواجهة انتشار الفساد أو الحد منه، كما خلصت إلى أهمية استخدام آلية الحوسبة السحابية لدعم و تحسين فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية.

- **دراسة (عبدالله وسند، 2020م):** تناولت الدراسة أثر استخدام منهج سيجما ستة في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية؛ دراسة ميدانية على الوحدات الحكومية بولاية الجزيرة، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في أن هناك العديد من المخالفات الإدارية والمالية والعديد من دعاوى الاحتيال والاختلاس لأموال القطاعين العام والخاص، مما يستدعي أهمية تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية للحد من تلك المخالفات الإدارية والمالية، هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر معايير منهج سيجما ستة في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية بولاية الجزيرة، تم التوصل إلى عدة نتائج أهمها أن استخدام معايير منهج سيجما ستة يحسن من أداء نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية.

- **دراسة (متولي وسند، 2020م):** تناولت الدراسة دور الرقابة الداخلية في تطبيق نظام تخطيط موارد الحكومة، تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة الدور الذي تلعبه الرقابة الداخلية في تفعيل نظام تخطيط موارد الحكومة، هدفت الدراسة إلى التعرف على الرقابة الداخلية ومفهومها وأساليبها وبيان مدى مساهمتها في تخطيط موارد الحكومة، وتوصلت الدراسة إلى أن الرقابة الداخلية ساهمت في تعزيز تطبيق نظام تخطيط موارد الحكومة والذي بدوره ساعد في الحد من الغش والاختلاس في النظم المالية الحكومية، كما ساهمت في إدارة الموارد البشرية عن طريق تحسين سير أداء العاملين في تنفيذ الخطط الموضوعة.

تعليق عام على الدراسات السابقة:

يتضح للباحثين من خلال عرض الدراسات السابقة ذات الصلة بمتغيرات الدراسة أنها استعرضت أدواراً متنوعة للرقابة الداخلية في متغيرات وأنشطة غير الفساد المالي، كما تناولت دراسات أخرى الرقابة الداخلية كمتغير تابع مستهدف بالتحسين ورفع الكفاءة والجودة، أيضاً تم تناول الفساد المالي والإداري في العديد من الدراسات والبحوث وسبل الحد منه لكن لم يتم ربطه بالرقابة الداخلية بصورة مباشرة، ومن ثم تأتي هذه

الدراسة مكملية لجهود الباحثين السابقين وتسعى إلى معرفة العلاقة والدور الذي يمكن أن تلعبه الرقابة الداخلية في الحد من الفساد المالي بوحدات القطاع العام.

ثالثاً: الإطار النظري للرقابة الداخلية:

1. مفهوم نظام الرقابة الداخلية: يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي شركة بمثابة خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين بصفة خاصة وكافة الأطراف ذات المهام بالشركة نظام الرقابة الداخلية هو النظام الذي يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليهما في اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان السليم. (سرايا، 2013م) النظام الفعال للرقابة الداخلية يستعمل إجراءات المراجعة الخارجية حتى كلما زادت الثقة في النظام كلما ضاق نطاق المراجعة الانتقادين التي يقوم بها المراجع مما يقلل في جهده ويوفر وقته لاستخدامات أخرى (حامد وآخرون، 1993م)، وعرفت الرقابة الداخلية بأنها: "مفهوم إداري وأحد عناصر وظائف الإدارة، ويعني التأكد من صحة ودقة البيانات وسلامة الإجراءات وتحديد المعايير وتصحيح الانحرافات وتذليل الأخطار"، كما عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة نظام الرقابة الداخلية بأنها " الإجراءات والطرق المستخدمة في المشروعات من أجل الحفاظ على النقدية والأصول الأخرى بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية إمساك الدفاتر، وأيضاً عرفت الرقابة الداخلية بأنها "خطة تنظيمية لكافة الطرق والأساليب التي تتبعها المؤسسة وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية (توماس وهنكي، 2000م)

يخلص الباحثان إلى أن الرقابة الداخلية هي نظام متكامل يشتمل على مجموعة من المكونات والعناصر ويتضمن مجموعة من الأساليب والإجراءات التي تهدف إلى حماية موارد المنشآت وحسن إدارتها والمحافظة عليها لضمان وصول المنشآت إلى غاياتها وأهدافها وتحقيق مصالح الأطراف المختلفة.

2. مفهوم الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي:

الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي هي الرقابة التي تتسم داخل كل وزارة ومؤسسة من المؤسسات الحكومية، وعلى كافة المستويات الإدارية، وبدأ بالوزير مروراً بالمستويات الإشرافية وانتهاء بالأفراد العاملين على اختلاف وظائفها ومواقعهم داخل الوزارة. وهي تهدف إلى التحقق من تنفيذ الأعمال حسب الخطط والسياسات والإجراءات المرسومة والتقدير عن الأعمال بشكل منظم ودقيق، ومنح أو اكتشاف الأخطاء والانحرافات، وحماية الأموال العامة من الضياع والسرقة وسوء الاستخدام، والارتقاء ببلادكما وكيفاً، وتحقيقاً لأهداف هذه الرقابة تسعى الوزارات والدائرة الحكومية إلى إرساء القواعد وللمتطلبات اللازمة لذلك، من حيث بناء الهياكل التنظيمية، ووضع الخد والبرامج، وصياغة السياسات والإجراءات وخلق لوسائل

والأدوات الرقابية اللازمة، وفي هذا السياق أنشأت وازدادت السلطة داخلها وحدات تساعد في إنجاز أعمالها وتحقيق أهدافها. (كداب، 2004م)

3. أهمية نظام الرقابة الداخلية:

تأتي أهمية نظام الرقابة الداخلية كونه من أهم الأركان الأساسية للإدارة العلمية الحديثة، والذراع الرئيسي للإدارة المتطورة للنهوض بالمنظمات لتواكب التطور والتحديث، وتحقيقاً لمستويات عالية من الكفاءة الإنتاجية (كداب، 2004م). كما تنبع أهميته من إمكانية الاعتماد على البيانات المالية، وكذلك قيام الإدارة بمسؤولياتها الكلية بصورة سليمة، حيث أدى التوسع في الأعمال إلى:

أ. انفصال الملكية عن الإدارة، ترتب على ذلك الاعتماد على مديرين مهنيين مختصين في إدارة أعمال المنظمة.

ب. تشعب البناء التنظيمي للمنظمة: فقد أدى تطور وتوسع المنظمة إلى عدم إمكانية قيام المدير بالمراقبة المباشرة ولهذا أصبح من الضروري تحديد المهام والمسؤوليات لكل وحدة تنظيمية سواء كان في ذلك صورة وحدة أو إدارة أو قسم لتوفير البيانات الدقيقة والموثوق بها للإدارة العليا عن أداء هذه الوحدات التنظيمية المسؤولة عن حيازتها. (محمد، 1983م)

ج. حاجة الجهات الحكومية: تحتاج الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة ودورية لمتابعة نشاط هذه الوحدات بمسؤولياتها تجاه المجتمع.

د. مسؤولية حماية الأصول: على إدارة المنظمة حماية الأصول وكفاءة استخدام الموارد المتاحة للمنظمة وتوفير بيانات موثوق بها لذلك تضاعفت الحاجة إلى وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمواجهة هذه المسؤوليات.

يرى الباحثان أن أهمية وضرورة وجود نظام الرقابة الداخلية تأتي بناءً على التوسع والتطور في المنظمات والعمل الإداري، مما يشكل عبئاً على الإدارة ومحاولة فرض سيطرتها على أنشطة المنظمة وكذلك حاجة أصحاب الملكية والمستفيدين الآخرين لتأكيدات تمكنهم من الثقة في العمل الإداري مما يؤدي إلى المحافظة على الممتلكات وتحقيق الأهداف.

4. أهداف الرقابة الداخلية:

تكمّن الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية في الآتي: (سويلم، 2009م)

أ. تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والمسؤوليات.

ب. تحقيق حماية أصول المشروع من الاختلاس والتلاعب.

ج. تأكيد دقة البيانات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الإدارية والمحاسبية.

5. أقسام الرقابة الداخلية:

أ. الرقابة الإدارية: يقصد بالرقابة الإدارية هي تلك الرقابة التي تتضمن الخطة التنظيمية للمشروع وما يرتبط بها من وسائل وإجراءات لتحقيق أكبر كفاية ممكنة مع ضمان الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية المقررة. (أحمد، 2011م)

ب. الرقابة المحاسبية: يهدف هذا النوع من فروع الرقابة الداخلية إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها ووسائل تحقيق هذه الأهداف جميع الوسائل التي تؤدي إلى دقة البيانات المحاسبية (رزق وعبدالمالك، 1994م)

ج. الضبط الداخلي: يقصد بالضبط الداخلي كافة الوسائل والإجراءات التي تؤدي إلى الضبط التلقائي لعمليات الوحدة الاقتصادية بصفة مستمرة، كأن يكون العمل الذي يقوم به أحد الأفراد متمماً لعمل فرد آخر ومراقباً له في نفس الوقت تلقائياً. (أبوهيبة، 2010م)

6. مقومات نظام الرقابة الداخلية: إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية يعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من جهة وتمكين المؤسسة من تحقيق أهدافها المرسومة في الخطة العامة لها من جهة أخرى، فمقومات نظام الرقابة الداخلية كأعمدة المبنى تعكس قوة هذا المبنى والعكس صحيح وتتمثل مقومات نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية في الآتي: (عبدالكريم، 2000م)

أ. هيكل تنظيمي سليم للوحدات الحكومية.

ب. مجموعة عاملين أكفاء موثوق بهم.

ج. وجود معايير سليمة للأداء.

د. الفصل بين الوظائف المتعارضة.

هـ. تغيير واجبات كالعاملين دورياً.

و. وسائل لحماية وتأمين الأصول من المخاطر.

ز. وجود قسم الداخلية.

ح. دليل محاسبي لتبويب الحسابات.

ط. المستندات في الدورات المستخدمة.

ي. مجموعة دفترية سليمة.

ك. استخدام الوسائل الآلية والإلكترونية.

ل. تطبيق وسائل الرقابة المزدوجة.

ويري باحث آخر (نور، 1992م) أن نظام الرقابة الداخلية يقوم على مجموعة من الدعائم أو المقومات الأساسية وهي: التنظيم الكفاء، والإجراءات والسياسات التي تضعها المنشأة بقصد حماية أصولها أو منع اختلاسها، وبقصد ضمان صحة المعلومات والتقارير المحاسبية وغيرها، وإجراءات زيادة الكفاءة التشغيلية وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة للشركة، وإجراءات تشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة.

يرى الباحثان أن مقومات الرقابة الداخلية في القطاع العام لا تختلف كثيراً عن قطاع الأعمال الخاص وذلك من حيث أنه لا بد من وجود خطة تنظيمية واضحة تبين الاختصاصات والصلاحيات لتحديد المسؤوليات المالية وتطبيق مبدأ محاسبة المسؤولية بالإضافة إلى أهمية وجود العاملين ذوي الكفاءة العالية والخبرات في المجال المالي والحاسبي في القطاع العام والإمام الكافي باللوائح والنظم المالية والمعايير المحاسبية المحلية والدولية التي يتم تطبيقها في هذا القطاع.

رابعاً: الإطار النظري للفساد المالي:

1. مفهوم الفساد المالي: يعرف الفساد بأنه خلط الشيء الرديء لمنفعة شخصية وهو بذلك يشكل جزءاً من الفساد في معناه الواسع الذي يعرف بأنه كل عمل يتضمن سوء استخدام للسلطة العامة لأغراض خاصة وهو أيضاً خروج عن النظام والقانون واستغلال غيابها وتجاوز السياسة والأهداف المعلنة والمعتمدة من قبل السلطة السياسية وغيرها من المؤسسات الشرعية وذلك بغية لتحقيق منفعة شخصية سواء كانت سياسية أو اجتماعية أو مالية للفرد أو الجماعة، وحسب تعريف موسوعة العلوم الاجتماعية فهو سوء استخدام النفوذ العام لتحقيق أرباح خاصة مما يعني أن التعريف يكون شاملاً لتساوي المسؤولين في القطاع العام أو السياسيين مستبعد من رشاوى القطاع الخاص. (كلاب وآخرون، 2006م)

يرى الباحثان أن الفساد بمعناه الواسع يتضمن كافة التصرفات المخالفة للقانون، وعلى الصعيد المالي فإن الفساد المالي يعني الحصول على منافع شخصية بارتكاب أفعال احتيالية تتضمن الاستحواذ على الأصول والأموال أو التضليل في القوائم المالية مخالفاً من يرتكب ذلك القوانين والتشريعات القائمة والمنظمة للعمل المالي.

2. خصائص الفساد المالي: تتلخص أهم خصائص الفساد المالي فيما يلي: (السن، 2007م)

أ. يعد الفساد في مراحله الأولى مجرد ظاهرة مرضية أو مرضاً عضوياً ينتقل عبر ميكروبات غير مرئية، من المصابين إلى الأصحاء لكنه سرعان ما يتحول إلى وباء ينتشر ويتغشى في الوسط الإداري في المجتمع، والقول بأن ميكروبات الفساد غير مرئية يستمد من السرية التي تتلحم بها عناصره وأدواته.

ب. تتباين الوسائل والأساليب التي يتستر بها الفساد تبعاً للجهة التي تمارسه فالقيادات غالباً ما تستتر فسادها باسم المصلحة العامة وتغلق للاعتبارات السيادية وتغلق ملفاته بالتظاهر بأنها تنفيذ توجيهات عليا يتعذر الكشف عنها، أما القاعدة الثانية فإنها تلجأ إلى التزوير والتدليس والتغريب وتنفيذ من الثغرات وتنتهز الظروف الاستثنائية التي تسمح بتمرير فسادها عن أنظار العاملين والمتعاملين الآخرين.

3. مظاهر أو أشكال الفساد المالي: لقد تنوعت مظاهر الفساد المالي واتخذت أشكالاً متعددة أهمها الآتي: (السيسي، 2011م)

أ. **الرشوة :** حصول الشخص على منفعة مالية من خلال تمرير أو تنفيذ أعمال خلاف التشبع أو أصول المهنة.

ب. المحسوبية: تمرير ما تريده التنظيمات من إجراءات عن طريق استغلال نفوذهم دون استحقاقهم لها أصلاً.

ج. الوساطة: تدخل شخص مثل مركز (وظيفي أو سياسي) لمصلحة من لا يستحق. (Maueo، 2008م)

د. المحاباة: تفضيل جهة على جهة أخرى بغير وجه حق.

4. الآثار الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للفساد المالي : تتمثل في الآتي: (القريشي، 2013م)

أ. **الآثار الاقتصادية للفساد المالي**

- أثر الفساد على الاستثمار الأجنبي المباشر.

- أثر الفساد على مكونات رؤوس الأموال.

ب. **الآثار الاجتماعية:** وتتمثل في الآتي:

- الفساد آفة من آفات التخلف.

- إفساد السلوك الأخلاقي للموظفين.

- إحداث خلل في القيم الاجتماعية.

- ارتفاع معدلات البطالة وتدني مستوى معيشة السكان.

ج. **الآثار السياسية :** تتجلى في الآتي:

- الانكشاف أمام القوى الخارجية.

- التأثير على صانع القرار السياسي.

- عدم الاستقرار السياسي.

كما يضيف باحث آخر إلى هذه الآثار ما يلي: (عربية، 2005م)

أ. إخفاق أداء القطاعات الاقتصادية ومن ثم النمو الاقتصادي حيث يؤثر على استقرار ملائمة مناخ الاستثمار ويزيد من تكلفة المشاريع ويهدد نقل التقنية، ويضعف الأثر الإيجابي لحوافز الاستثمار حيث يعتبر الفساد المالي ضريبة ذات طبيعة ضارة ومعيقة للاستثمار.

ب. التقليل من إيرادات الدولة وأموالها وهو ما يؤثر سلباً على مقابلاته من الإنفاق العام خاصة على جودة البنى الأساسية والخدمات العامة المقدمة حيث يلاحظ أن الأجهزة الحكومية التي ينتشر فيها الفساد تنفق أقل على الخدمات الأساسية كالتعليم والصحة وتنتج إلى الإنفاق على مجالات الاستثمار المفتوحة على الرشوة.

ج. إفقاد الفساد لمصادقية الدولة وهو ما يثير مشاكل واختلافات تهدد الأمن والاستقرار السياسي فيها وهو ما حدث في دول الربيع العربي.

5. آليات واستراتيجيات مكافحة الفساد المالي:

تعد ظاهرة الفساد المالي من أهم الظواهر التي تواجه البلاد وبالأخص الدول النامية إذا أنها تؤثر في أمن الدول وما يتبعها من شلل كامل في عملية البناء والتنمية الاقتصادية مما يؤدي ذلك بدوره إلى تدمير الاقتصاد والقدرة المالية للدولة وعجزها عن مواجهة تحديات الأعمال والبناء للبنية التحتية وغيرها من المتطلبات ولمواجهة كل حالات الفساد المالي لا بد من البحث عن آليات ناجحة وفاعلة لمكافحة الفساد المالي لاجتثاث الظاهرة نذكر منها: (يونس، 2018م)

أ. وضع المناهج التربوية والثقافية عبر وسائل الإعلام المختلفة لترسيخ ثقافة النزاهة وحرمة المال العام وتحقيق الولاء بين المواطن والدولة.

ب. وضع منهج دراسي لكل المراحل لتلبية الحرص على المال العام والنزاهة والتعامل ولتقليل الأنانية والسمو بالروح الجماعية.

يضيف الباحثان إلى ما سبق ضرورة الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية بداية من تصميمها ووضع اللوائح والإجراءات الصارمة التي تضمن سلامة العمل الإداري والمالي ووضع الإجراءات الكفيلة بالمحافظة على الأصول واستخدامها، يلي ذلك متابعة التنفيذ وصرامة العقوبات الرادعة للمخالفين.

خامساً: علاقة نظام الرقابة الداخلية بالفساد المالي:

يرى الباحثان إمكانية المساهمة الفاعلة لنظام الرقابة الداخلية في الحد من الفساد المالي بالقطاع العام، حيث يعتبر نظام الرقابة الداخلية خط الدفاع الأول في حماية المؤسسات الاقتصادية من المخاطر المختلفة بما فيها الفساد المالي، ومن أهم استراتيجيات نظام الرقابة الداخلية المستخدمة في الحد من وتشخيص الفساد المالي ومعالجته بعد حدوثه هي: الرقابة المانعة، الرقابة الجارية، والرقابة اللاحقة؛ فالرقابة المانعة (الوقائية) تقوم بوضع مجموعة من الإجراءات والطرق التي تؤدي إلى منع وقوع الخطأ قبل حدوثه، فمن ناحية الفساد المالي فهي تعمل على تحديد أشكاله ومسبباته وآثاره السلبية، وعلى ضوء هذه المؤشرات تقوم بوضع الإجراءات التي تمنع من حدوثه، ولذلك تعتبر أهم أداة لإدارة الخطر قبل وقوعه، ولكن ليس كل الأخطاء والمخالفات يمكن اكتشافها قبل حدوثها، لذلك أصبحت هنالك حاجة إلى وجود رقابة جارية أو كاشفة والمتمثلة في الطرق والأساليب والإجراءات التي تكون ملازمة للعمليات ولها تصور كاف عن مجريات الأنشطة والأعمال، لذلك فهي تساعد على اكتشافها للفساد المالي أثناء ممارسة العمل وتمثل وسيلة ردع ذات أبعاد إدارية، حيث أنها تؤدي إلى عدم الوقوع في الأخطاء والمخالفات المالية، ومن الأمثلة على ذلك تسجيل الحسابات بطريقة القيد المزدوج، وإعداد التسويات وموازن المراجعة الدورية، أما الرقابة اللاحقة (التصحيحية) فتمثل الإجراءات العلمية لنظام الرقابة الداخلية والتي تعمل على حل المشكلات والأخطاء المكتشفة والمتمثلة بحالات الفساد المالي وتتضمن عدد من الإجراءات الخاصة بتحديد مسببات تلك الحالات وطرق معالجتها، والعمل على الحد من حدوثها في المستقبل.

كما يرى الباحثان أنه يمكن النظر إلى دور الرقابة الداخلية في الحد من الفساد المالي في القطاع العام من خلال أقسامها الثلاثة والمتمثلة في الرقابة الإدارية، الرقابة المحاسبية والضبط الداخلي وذلك كما يلي:

1. دور الرقابة الإدارية في الحد من الفساد المالي:

- أ- توفر الرقابة الإدارية دليل لقواعد السلوك الأخلاقي ودليل معايير وإجراءات تحد من الاحتيال والفساد المالي.
- ب- تفعيل سلطات القضاء في الوحدة الإدارية يساهم في الحد من عمليات الفساد المالي.
- ج- توفر كفاءة الرقابة الإدارية إجراءات لضبط الأنشطة تمكنها من حماية المعلومات من التحريف.
- د- تحدد الرقابة الإدارية الظروف التي تشير إلى ازدياد المخاطر مع العمل على معالجتها قبل وقوعها.
- هـ- سلطة الإدارة في منح الإجازات الإجبارية للموظفين الذين يقومون بوظائف رقابية أو تنفيذية أساسية.

و- يضمن الاعتماد على التطبيق العلمي للوظائف الإدارية التي بدورها تحد من عمليات الاحتيال والفساد المالي.

ز- تطوير أساليب عمل الأجهزة الرقابية التي بدورها تحد من عمليات الفساد المالي.

2. دور الرقابة المحاسبية في الحد من الفساد المالي:

أ. تساهم في تحديد نقاط القوة مع المساهمة في الاستفادة منها ونقاط الضعف مع العمل على معالجتها داخل الوحدة المحاسبية الحكومية وذلك يحد من الفساد المالي.

ب. تضمن التحكم في استهلاك الموارد مع العمل على الحد من إهدار تلك الموارد.

ج. يدعم التسجيل المحاسبي الدقيق للعمليات المحاسبية منع التلاعب بها أو تعديلها.

د. تقوم الرقابة الداخلية المحاسبية بتحديد المؤشرات التي تدل على إمكانية وجود الاحتيال مع العمل على وضع آلية التعامل معها.

هـ. يقوم المراجع الداخلي بمتابعة إجراءات العمل المحاسبي مع المساهمة على تبني إجراءات رقابية مصححة لأي انحراف.

و. تسمح بالتسجيل الفوري للعمليات قبل تعديلها أو تحريفها.

ز. تضمن الرقابة المحاسبية عدم إشراك موظف في مراقبة عمله تساهم في الحد من عمليات الفساد المالي.

3. دور الضبط الداخلي في الحد من الفساد المالي: يساهم الضبط الداخلي في الحد من الفساد المالي من خلال:

أ. توفير الإجراءات الرقابية الكافية التي تجعل الوحدة الحكومية قادرة على الحد من الخطر مع تقييم احتمالية حدوثها.

ب. توفير آلية كافية لرفع تقارير إدارية حول الانحرافات التي تحدث في الوحدة الحكومية.

ج. الاعتماد على الرقابة المزدوجة وتقوية قنوات الاتصال بين الأقسام بدرجة كبيرة تساهم في الحد من أشكال الفساد المالي.

د. الرقابة الكاملة على عمليات اقتناء الأصول في الوحدة الحكومية.

هـ. متابعة استخدام الأصول وصيانتها وحركتها داخل وخارج الوحدة الحكومية وعمل سجلات بذلك.

و. التنسيق بين الأقسام في الوحدة الحكومية يساهم في الحد من عمليات الفساد المالي.

ز. تمكين الإدارة من الاستجابة بشكل مناسب وسريع بالتوصيات حول المراجعة الداخلية يساهم في الحد من عمليات الفساد المالي.

سادساً: الدراسة الميدانية:

1. **مجتمع وعينة الدراسة:** يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من المحاسبين والمراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين في جميع الوحدات الحكومية، أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحثان بتوزيع عدد (200) استمارة استبانة على المستهدفين من المحاسبين، والإداريين وبعض الأكاديميين في ديوان الحسابات القومي واستجاب (150) فرداً أي ما نسبته (75%) من المستهدفين، حيث أعادوا الاستبانة بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة.

2. **ثبات وصدق أداة الدراسة:** يتضح من نتائج الجدول رقم (1) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على العبارات المتعلقة بكل فرضية من فرضيات الدراسة كانت أكبر من (50%) والبعض منها قريبة جداً إلى (100%) مما يدل على أن استبانة الدراسة تتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض البحث، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً.

جدول رقم (1)

الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبانة

الفرضيات	معامل الارتباط	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
الأولى	0.86	0.92	0.96
الثانية	0.75	0.86	0.93
الثالثة	0.83	0.91	0.95

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2020م

3. تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة:

أ. عرض ومناقشة نتائج الفرضية الأولى: تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة الرقابة الداخلية الإدارية والحد من الفساد المالي". وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الأولى، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعة وذلك كما في الجدول رقم (2) الآتي:

جدول رقم (2)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	توفر الرقابة الإدارية دليل لقواعد السلوك الأخلاقي التي تحد من عملية الاحتيال.	5	أوافق بشدة
2	توفر الرقابة الإدارية دليل معايير وإجراءات تمنع من عمليات الاحتيال والفساد المالي.	5	أوافق بشدة
3	تفعيل سلطات القضاء في الوحدة الإدارية يساهم في الحد من عمليات الفساد المالي.	5	أوافق بشدة
4	توفر كفاءة الرقابة الإدارية إجراءات لضبط الأنشطة تمكنها من حماية المعلومات من التحريف.	5	أوافق بشدة
5	يحدد الرقابة الإدارية الظروف التي تشير إلى ازدياد المخاطر مع العمل على معالجتها قبل وقوعها.	5	أوافق بشدة
6	لدى الإدارة إجازات إجبارية للموظفين الذين يقومون بوظائف رقابية أساسية.	5	أوافق بشدة
7	تضمن الاعتماد على التطبيق العلمي للوظائف الإدارية التي بدورها تحد من عمليات الاحتيال.	5	أوافق بشدة
8	تطور أساليب عمل الأجهزة الرقابية التي بدورها تحد من عمليات الفساد.	5	أوافق بشدة
	جميع العبارات	5	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2020م

من الجدول رقم (2) بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على ما جاء بعبارات هذه الفرضية. ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين وغير المتأكدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الأولى، الجدول رقم (3) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات.

جدول رقم (3)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الأولى

ت	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
1	توفر الرقابة الإدارية دليل لقواعد السلوك الأخلاقي التي تحد من عملية الاحتيال.	4	344.00
2	توفر الرقابة الإدارية دليل معايير وإجراءات تمنع من عمليات الاحتيال والفساد المالي.	3	121.89
3	تفعيل سلطات القضاء في الوحدة الإدارية يساهم في الحد من عمليات الفساد المالي.	3	81.63
4	توفر كفاءة الرقابة الإدارية إجراءات لضبط الأنشطة تمكنها من حماية المعلومات من التحريف.	4	144.00
5	يحدد الرقابة الإدارية الظروف التي تشير إلى ازدياد المخاطر مع العمل على معالجتها قبل وقوعها.	4	111.86
6	لدى الإدارة إجازات إجبارية للموظفين الذين يقومون بوظائف رقابية أساسية.	4	69.13
7	يضمن الاعتماد على التطبيق العلمي للوظائف الإدارية التي بدورها تحد من عمليات الاحتيال.	4	103.27

146.73	4	تطوير أساليب عمل الأجهزة الرقابية التي بدورها تحد من عمليات الفساد.	8
1041.53	4	للعبارات ككل	

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2020م

يلاحظ من الجدول رقم (3) أنه بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى (1041.53) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) ؛ فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة الرقابة الداخلية الإدارية والحد من الفساد المالي " قد تحققت.

ب. عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثانية: تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة الرقابة الداخلية المحاسبية والحد من الفساد المالي"، وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الثانية، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعة وذلك كما في الجدول رقم (4) التالي:

جدول رقم (4)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	يضمن تحديد نقاط القوة داخل الوحدة المحاسبية مع المساهمة في الاستفادة منها للحد من الفساد.	5	أوافق بشدة
2	تحديد الرقابة المحاسبية نقاط الضعف داخل الوحدة الحكومية مع العمل على معالجتها للحد من الفساد المالي.	5	أوافق بشدة
3	يضمن التحكم في استهلاك الموارد الحد من إهدار تلك الموارد.	5	أوافق بشدة
4	يدعم التسجيل المحاسبي الدقيق للعمليات المحاسبية مع العمل على منع التلاعب بها أو تعديلها.	5	أوافق بشدة
5	تقوم الرقابة الداخلية المحاسبية بتحديد المؤشرات التي تدل على أمكانية وجود الاحتيال مع العمل على آلية التعامل معها.	5	أوافق بشدة
6	يقوم المدقق الداخلي بمتابعة إجراءات العمل المحاسبي مع المساهمة على تبني إجراءات رقابية مصححة لأي انحراف.	5	أوافق بشدة
7	تسمح بالتسجيل الفوري للعمليات قبل تعديلها أو تحريفها.	5	أوافق بشدة
8	تضمن الرقابة عدم إشراك موظف في مراقبة عمله تساهم في الحد من عمليات الفساد المالي.	5	أوافق بشدة
	جميع العبارات	5	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2020م

من الجدول رقم (4) بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية(5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على ما جاء بعبارات هذه الفرضية. ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين وغير المتأكدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الثانية، الجدول رقم (5) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات.

جدول رقم (5)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثانية

ت	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
1	يضمن تحديد نقاط القوة داخل الوحدة المحاسبية مع المساهمة في الاستفادة منها للحد من الفساد.	4	255.93
2	تحديد الرقابة المحاسبية نقاط الضعف داخل الوحدة الحكومية مع العمل على معالجتها للحد من الفساد المالي.	3	241.93
3	يضمن التحكم في استهلاك الموارد مع العمل على الحد من إهدار تلك الموارد.	4	125.79
4	يدعم التسجيل المحاسبي الدقيق للعمليات المحاسبية مع العمل على منع التلاعب بها أو تعديلها.	4	128.13
5	تقوم الرقابة الداخلية المحاسبية بتحديد المؤشرات التي تدل على إمكانية وجود الاحتيال مع العمل على آلية التعامل معها.	4	111.07
6	يقوم المدقق الداخلي بمتابعة إجراءات العمل المحاسبي مع المساهمة على تبني إجراءات رقابية مصححة لأي انحراف.	4	81.87
7	تسمح بالتسجيل الفوري للعمليات قبل تعديلها أو تحريفها.	4	17.00
8	تضمن الرقابة عدم إشراك موظف في مراقبة عمله تساهم في الحد من عمليات الفساد المالي.	4	181.27
	للعبارات ككل	4	1028.83

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2020م

من الجدول رقم (5) نجد أنه بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية (1028.83) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28) ؛ فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أنه: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة الرقابة الداخلية المحاسبية والحد من الفساد المالي " قد تحققت.

ج. عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة: تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على أنه: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة الضبط الداخلي والحد من الفساد المالي"، وللتحقق من صحة هذه

الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بها، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعةً وذلك كما في الجدول رقم (6) الآتي:

جدول رقم (6)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	يساهم في الحد من عمليات الخطر مع تقييم احتمالية حدوثها في الوحدة الحكومية.	5	أوافق بشدة
2	توفر الإجراءات الرقابية الكافية التي تجعلها قادرة على الحد من عمليات الفساد لمالي في الوحدة الحكومية.	4	أوافق
3	لدى الدائرة الحكومية إجراءات رقابية كافية تجعلها قادرة على الحد من الفساد المالي.	4	أوافق بشدة
4	توفر آلية كافية لرفع تقارير إدارية حول الانحرافات التي تحدث في الوحدة الحكومية مع المساهمة في الحد من عمليات الفساد المالي.	4	أوافق
5	الاعتماد لرقابة المزدوجة تساهم بدرجة كبيرة في الحد من أشكال الفساد المالي.	5	أوافق بشدة
6	ضعف قنوات الاتصال بين الأقسام تساعد في انتشار الفساد المالي.	5	أوافق بشدة
7	التنسيق بين الأقسام في الوحدة الحكومية يساهم في الحد من عمليات الفساد المالي.	5	أوافق بشدة
8	استجابة الإدارة بشكل مناسب وسريع بالتوصيات حول التدقيق الداخلي يساهم في الحد من عمليات الفساد.	5	أوافق بشدة
	جميع العبارات	5	أوافق بشدة

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2020م

يلاحظ من الجدول رقم (6) أنه بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين بشدة على ما جاء بعبارات هذه الفرضية. ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين وغير المتأكدين وغير الموافقين للنتائج السابقة تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الثانية، الجدول رقم (7) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات.

جدول رقم (7)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثالثة

ت	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
1	يساهم في الحد من عمليات الخطر مع تقييم احتمالية حدوثها في الوحدة الحكومية.	4	206.33
2	توفر الإجراءات الرقابية الكافية التي تجعلها قادرة على الحد من عمليات الفساد لمالي في الوحدة الحكومية.	4	150.00

194.87	4	لدى الدائرة الحكومية إجراءات رقابية كافية تجعلها قادرة على الحد من الفساد المالي.	3
134.47	4	توفر آلية كافية لرفع تقارير إدارية حول الانحرافات التي تحدث في الوحدة الحكومية مع المساهمة في الحد من عمليات الفساد المالي.	4
104.07	4	الاعتماد لرقابة المزدوجة تساهم بدرجة كبيرة في الحد من أشكال الفساد المالي.	5
118.53	4	ضعف قنوات الاتصال بين الأقسام تساعد في انتشار الفساد المالي.	6
157.00	4	التنسيق بين الأقسام في الوحدة الحكومية يساهم في الحد من عمليات الفساد المالي.	7
122.20	4	استجابة الإدارة بشكل مناسب وسريع بالتوصيات حول التدقيق الداخلي يساهم في الحد من عمليات الفساد.	8
1028.83	4	للعبارات ككل	

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2020م

من الجدول رقم (7) يتضح أن قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة بلغت (1028.83) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)؛ فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة بشدة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة الضبط الداخلي والحد من الفساد المالي" قد تحققت.

سابعاً: الخاتمة: واشتملت على النتائج والتوصيات:

- 1- النتائج: من خلال الإطار النظري وتحليل بيانات الدراسة الميدانية تم التوصل إلى النتائج التالية:
 - ساهمت الرقابة الإدارية في وضع إجراءات لضبط الأنشطة تمكنها من حماية المعلومات من التحريف كما وفرت دليلاً لقواعد السلوك الأخلاقي ومعايير تحد من الاحتيال والفساد المالي.
 - شجعت الرقابة الإدارية على التطبيق العلمي للوظائف الإدارية التي بدورها تحد من عمليات الاحتيال والفساد المالي.
 - ساعدت الرقابة الإدارية في تطوير أساليب عمل الأجهزة الرقابية التي بدورها تحد من عمليات الفساد المالي.
 - ساهمت الرقابة المحاسبية في تحديد نقاط القوة والضعف داخل الوحدة المحاسبية الحكومية وذلك يحد من الفساد المالي.

- ضمنت الرقابة المحاسبية التسجيل المحاسبي الفوري والدقيق للعمليات المحاسبية الذي منع التلاعب بها أو تعديلها.

- تابعت الرقابة المحاسبية إجراءات العمل المحاسبي وتبني إجراءات رقابية مصححة لأي انحراف بالإضافة إلى قيامها بوضع المؤشرات التي تدل على إمكانية وجود الاحتيال والفساد المالي.

- عمل الضبط الداخلي على المحافظة على الأصول والموارد الحكومية من خلال تخصيص سجلات اقتناء وتشغيل وصيانة لتلك الأصول والتخلص منها مما ساعد في الحد من الفساد المالي.

2- التوصيات: من خلال ما تم التوصل إليه من نتائج توصي الدراسة بما يلي:

أ. ضرورة وجود الإجراءات الإدارية الواضحة المنظمة للعمل للمالي والمحاسبي.

ب. اختيار عناصر الرقابة الداخلية بعناية من الأشخاص ذوي التأهيل العلمي والعملية والخبرة في العمل المالي والإداري والذين لا شك في نزاهتهم.

ج. تصميم الأنظمة الإدارية بحيث تحدد بوضوح السلطات والصلاحيات للعاملين في الإدارة المالية بالوحدة الحكومية.

د. تصميم النظم المحاسبية وتقسيم المهام والأعمال بحيث يتم تطبيق الرقابة المزدوجة والتي من مقتضياتها تنفيذ المهمة الواحدة من خلال أكثر من شخص لضمان عدم التلاعب وممارسة الغش والفساد المالي.

هـ. أهمية رفع تقارير الأداء عن العمل المالي في الوحدة الحكومية بصورة دورية لضمان المتابعة وإحكام الرقابة على أداء العاملين، وممارسة الرقابة السابقة والمصاحبة واللاحقة وإنزال العقوبات بالمخالفين.

و. التدريب والتطوير المستمر للعاملين وتوعيتهم وتزويدهم باللوائح والتشريعات المالية التي تضمن سير العمل بالنزاهة والدقة المطلوبة.

ثامناً: قائمة المصادر والمراجع:

- أبوهيبة، حامد طلبية، (2010م)، أصول المراجعة، (عمان : زمزم للنشر)،
- أحمد، عبد الله محمد بابكر، (2011م)، أثر الرقابة الداخلية في خصائص النوعية المعلوماتية المحاسبية ، دراسة ميدانية على بعض المعارف السودانية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان ، ص58

- توماس، ولیم، هنکی، امرسون، (2000م)، المراجعة بين النظرية والتطبيق ترجمة وتعريب د. أحمد حامد حجاج، د. كمال الدين سعيد، (الرياض: دار المريخ للنشر). ص 365
- حامد، منصور وآخرون، (1993م)، أساسيات المراجعة، (القاهرة: الجامعة المفتوحة).
- الدوغجي، علي حسين، الخيرو، إيمان مؤيد، (2013م)، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق أنموذج COSO، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، مج 19.
- الرداد، عياد حيدة عاشور، (2019م)، أثر الحوسبة السحابية على فعالية نظام الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية الليبية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، ع 1، مج 10.
- رزق، فتحي، عبد الملك، أحمد، (1994م)، دراسات في الرقابة و المراجعة الداخلية، (الإسكندرية: الدار الجامعية)، ص 21
- سرايا، محمد السيد، (2013م)، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، (الإسكندرية: دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، ص 7
- السقا، زياد هاشم، رجب، خليل إبراهيم، (2007م)، دور الرقابة الداخلية في تحقيق أمن المعلومات المحاسبية في ظل استخدام تقنيات المعلومات، الملتقى الدولي حول: المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي، ومساهماتها في تكوين المزايا التنافسية، للبلدان العربية، الجزائر، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف.
- السن، عادل عبد العزيز، (يونيو 2007م)، ندرة أساليب تطوير النام المحاسبي الحكومي ورشة عمل: نماذج مكافحة الفساد المالي، (القاهرة).
- سويلم، عطا الله أحمد، (2009م)، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، (عمان: دار وائل للنشر)، ص ص 47-48
- السيسي، نجوى أحمد، (2011م) ، دور المحاسبة القضائية في الحد ظاهرة الغش في القوائم المالية، (القاهرة: جامعة عين شمس، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، ص 74.
- عبد الكريم، عارف عبد الله، (2000م)، تقدير المراجع لأخطار الرقابة في شركات التجارة الإلكترونية، المجلة العلمية، التجارة والتمويل (جامعة طنطا: كلية التجارة، الملحق الثاني)، ص ص 70 – 74.
- عبد، ناظم جواد، جبار، أحمد جاسم، (2014م)، تأثير الاهتمام برأس المال الفكري على أنظمة الرقابة الداخلية بحث تحليلي في عينة من مكاتب المفتشين العاملين في العراق، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، ع 80، مج 20.

- عبدالله، علي خليفة الشيخ ، سند، ياسر تاج السر محمد، (2020م)، أثر استخدام معايير منهج سيجما ستة في تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية، مجلة النيل الأبيض للدراسات والبحوث العلمية، ع 16.
- القبرة غولي، فاطمة زيد سليمان،(2016م)، دور نظم المعلومات المحاسبية المتكامل في مكافحة ظاهرة الفساد المالي،(بغداد: جامعة بغداد، كلية الادارة والاقتصاد، رسالة ماجستير غير منشورة).
- كداب، سعيد يوسف حسن، (2004م)، واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي: دراسة ميدانية على وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة"، (ماجستير)، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة،
- المبارك، أحمد حسن، (2012م) ،تقويم أنظمة الرقابة الداخلية للمصارف السودانية في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات ،(جامعة النيلين ، كلية التجارة والدراسات والاقتصاد ،المجلة العلمية لكلية التجارة والدراسات الاقتصادية والاجتماعية ، المجلد الأول ،العدد الثاني، ص 129.
- متولي، سمر مأمون عبدالحميد ، سند، ياسر تاج السر محمد، (2020م)، الرقابة الداخلية ودورها في تطبيق نظام تخطيط موارد الحكومة، مجلة كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين.
- محمد، طارق مختار، (2011م) ،تفعيل دور الرقابة الداخلية في الأنشطة المصرفية في ظل المعلومات المحاسبية الإلكترونية , المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة ،جامعة عين شمس ، العدد الأول، ص 579.
- محمد، محمد توفيق، (1983م)، دراسات في المراجعة والرقابة الداخلية، القاهرة، عين شمس، ص9
- المرجع السابق، ص 17
- نور، أحمد محمد، (1992م) مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية ،(الاسكندرية :مؤسسة شباب الجامعة)
- Maueo ،Paolo, (2008),Corruption Causes Consequences and (2) Agenda for Further Research ,Finance and Development ,vol,NO 35
- القرشي، مدحت كاظم،(2013م) الفساد المالي والإداري، أسبابه تأثيراته الاقتصادية والاجتماعية وسبل مكافحته،(العراق: رسالة ماجستير غير منشورة)، ص128.
- عربية، زياد، (2005م)، الفساد، (دمشق: مجلة دراسات استراتيجية، جامعة دمشق، 2005م)، ص26.

- يونس، حنان أحمد، (2018م)، آليات مكافحة الفساد الإداري والمالي، (السودان: مجلة العدد السادس والأربعون)، ص 277