



ديوان المحاسبة  
STATE AUDIT BUREAU

# الإنتوساي مجموعة عمل التدقيق البيئي

معالجة قضايا الاحتيال والفساد عند تدقيق إدارة الموارد  
البيئية والطبيعية

2013



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



## قائمة المحتويات

### الملخص التنفيذي

#### الفصل الأول: المقدمة

1.1- التحدي العالمي .

1.2- دور الأنتوساي ودور كل جهاز.

1.3- الاحتيال والفساد في قطاعات الموارد البيئية والطبيعية .

1.4- ملاحظات تمهيديه على استخدام الدليل .

#### الفصل الثاني: خلفية عن الاحتيال والفساد وإدارة الموارد البيئية والطبيعية

2.1- الآثار المحتملة للاحتيال والفساد في قطاعات الموارد البيئية والطبيعية .

2.2- تعريف الاحتيال والفساد.

2.2.1- الاحتيال والفساد - المفهوم متعدد الأوجه.

2.3- محفزات الاحتيال والفساد: فهم أسباب الاحتيال والفساد .

2.3.1- الحافز / الضغوطات .

2.3.2- الفرص.

2.3.3- المبررات/ السلوكيات الغير سوية.

2.4- مخاطر الاحتيال والفساد المرتبطة بضعف الحوكمة.



### الفصل الثالث: عوامل مخاطر الاحتيال والفساد المرتبطة بضعف الرقابة الداخلية

#### 3.1- الرقابة الداخلية والاحتيال والفساد.

3.1.1- هل قامت الجهة بتطبيق قواعد السلوك المهني أو معيار مشابه داخل الجهة؟

3.1.2- هل قامت الجهة بخلق مناخ أخلاقي عالي؟ "tone at the top".

3.1.3- هل لدى الجهة هيكل تنظيمي مطبق و يعمل بشكل جيد؟

3.1.4- هل قامت الجهة بوضع سياسات وممارسات مناسبة للموارد البشرية؟

3.1.5- هل قامت الجهة بوضع نظام مناسب لإدارة السجلات؟

3.1.6- هل قامت الجهة بوضع النظام الكافي للإبلاغ عن الاحتيال والفساد المحتملين؟

3.1.7- هل قامت الجهة بوضع إجراءات لتحديد وتقييم مخاطر الاحتيال والفساد المحتملين، والتصدي لهذه المخاطر بطريقة مناسبة؟

3.1.8- هل تمتلك الجهة وتطبق التفويض المناسب وإجراءات الاعتماد؟

3.1.9- هل هناك فصل كافي للمهام و/أو الأعمال الروتينية وتدوير الأفراد؟

3.1.10- هل توجد رقابة كافية على الدخول على المصادر والسجلات؟

3.1.11- هل تم وضع إجراءات ملائمة للتحقق والتسوية؟

3.1.12- هل تتم مراجعة الأداء التشغيلي (الكفاءة والفعالية) للجهة على أساس منتظم؟

3.1.13- هل يتم القيام بمراجعة الالتزام في الجهة على أساس منتظم؟

3.1.14- هل هناك إشراف كافي للرقابة الداخلية في الجهة؟



## الفصل الرابع: تقييم مخاطر الاحتيال والفساد المتعلقين بقطاعات الموارد البيئية والطبيعية

- 4.1- فريق تقييم المخاطر .
- 4.2- عملية تحديد المخاطر .
  - 4.2.1- أين يمكن البحث عن مخاطر الاحتيال والفساد؟
  - 4.2.2- ما هي أنواع الاحتيال والفساد التي يمكن توقعها؟
  - 4.2.3- كيف يمكن تنفيذ أعمال الاحتيال والفساد؟
  - 4.2.4- ما الذي يمكن اعتباره إشارات تحذيرية؟
  - 4.2.5- ما الذي تم القيام به لمواجهة هذه المخاطر؟
- 4.3- خطة تقييم مخاطر الاحتيال والفساد لقطاعات الموارد البيئية والطبيعية
- 4.4- تقييم الاحتمالية والنتائج والترجيح وتحديد الأولويات .
  - 4.4.1- الاحتمالية .
  - 4.4.2- النتائج المحتملة .
  - 4.4.3- الترجيح والحسابات وتحديد الأولويات .
  - 4.5- إجراءات التدقيق .



## الفصل الخامس: الإشارات التحذيرية وإجراءات التدقيق المقترحة في السيناريوهات المختارة

- 5.1- السيناريو رقم 1: العملية التشريعية المتعلقة " بصفقات الأراضي " .
  - 5.2- السيناريو رقم 2: عمليات الشراء في استخراج الفحم .
  - 5.3- السيناريو رقم 3: تخصيص المنح العامة لزراعة الأشجار .
  - 5.4- السيناريو رقم 4: البدء بـ ، و الموافقة على و التحقق من صحة مشروع آلية التنمية النظيفة .
  - 5.5- السيناريو رقم 5: إدارة إيرادات النفط .
- الملحق أ: الأشكال المتعددة للاحتيال والفساد .
- الملحق ب: مفهوم "قواعد السلوك" .
- الملحق ج: البحث المتعلق بالاحتيال والفساد .
- الملحق د: تحليل العمليات .
- الملحق هـ: المقابلات الشخصية السرية والحساسة .
- الملحق و: إجراءات تلقي المعلومات السرية والحساسة و التعامل معها .
- الملحق ز: أدلة التدقيق والتوثيق وإعداد التقارير .

## قائمة المرجع



تم إعداد هذا الإصدار من قبل مجموعة عمل الأنتوساي المعنية بالتدقيق البيئي. وتهدف مجموعة العمل إلى تشجيع أجهزة الرقابة العليا على استخدام تفويضات التدقيق وأساليب التدقيق في مجال الحماية البيئية والتنمية المستدامة. ومهام مجموعة العمل هي كالتالي:

- مساعدة أجهزة الرقابة العليا في اكتساب مفهوم أفضل للمسائل المتعلقة بالتدقيق البيئي .
- تسهيل تبادل المعلومات والخبرات بين أجهزة الرقابة العليا .
- إصدار أدلة ومعلومات أخرى لتستفيد منها أجهزة الرقابة العليا .



## التمهيد والشكر والتقدير

وفقا للأمم المتحدة، فإن الاحتيال والفساد يمثلان أخطر التحديات التي تواجه المجتمع الدولي اليوم. فالتكاليف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تجلبها على المجتمعات ضخمة وتؤثر على الشعوب في الدول الغنية والفقيرة على حد سواء، على الرغم من أن الأدلة تشير أن الدول الفقيرة هي المتضرر الأكبر. وعلاوة على ذلك، هناك مجموعة كبيرة من الأدلة التي تشير بوضوح إلى أن الآثار السلبية للاحتيال والفساد أيضا كبيرة في قطاعات الموارد البيئية والطبيعية.

منذ منتصف التسعينيات وخصوصا أثناء السنوات القليلة الماضية ومنظمة الأنتوساي تركز بشكل كبير على التحديات التي تفرضها أعمال الاحتيال والفساد، وعلى دور كل جهاز رقابي في التعامل مع هذه التحديات. كما أن مكافحة الفساد هي واحدة من الأولويات الاستراتيجية الخمس لمنظمة الأنتوساي المدرجة في خطتها الاستراتيجية للأعوام 2011 – 2016.

أنشأت مجموعة عمل الأنتوساي المعنية بالتدقيق البيئي هذا الدليل. وكانت مهمتهم في هذا المشروع هي إعداد دليل إرشادي مادي لمعالجة الاحتيال والفساد أثناء عمليات التدقيق على إدارة الموارد البيئية والطبيعية. وقد أعد هذا الدليل ليحجب عن الأسئلة حول لماذا وكيف يعتبر الفساد والاحتيال متواجدين بدرجة عالية في قطاعات الموارد البيئية والطبيعية بالإضافة إلى تقديم نصائح وأمثلة حول طريقة دمج هذه المخاطر في إجراءات التخطيط لعملية التدقيق للمواضيع المتعلقة بالموارد البيئية والطبيعية. نتمنى أن يكون هذا الدليل أداة تلهم وتدعم الأجهزة الرقابية في معالجة التحديات التي يفرضها الاحتيال والفساد في القطاعات البيئية والطبيعية.

كلمة تحذير يجب أن تذكر، وهي أن دور ومسؤوليات كل جهاز رقابي في هذا المجال قد تختلف اختلافا كبيرا حسب التكاليف والتشريعات المحلية. وتجدر الإشارة إلى أنه إلى جانب أجهزة الرقابة العليا، هناك العديد من الهيئات الأخرى التي قد تفوق مسؤولياتها ومهامها أجهزة الرقابة العليا. لذلك يجب على المدققين أن يكونوا على دراية تامة بمهامهم والمعايير المطبقة في أجهزتهم والتشريعات المحلية المتعلقة بقضايا الاحتيال والفساد.





قام الجهاز النرويجي برئاسة هذا المشروع ونتقدم بالشكر لكل المساهمات التي قدمتها الأجهزة الرقابية في جميع أنحاء العالم، ونخص بالذكر أجهزة الرقابة العليا لكل من البرازيل وكندا والجمهورية التشيكية واستونيا وفنلندا ونيوزيلندا وبولندا والاتحاد الروسي والمملكة المتحدة والولايات المتحدة. كما نقدر كثيرا الأدوار التي قام بها برنامج الانتربول للجرائم البيئية ومنظمة الشفافية الدولية لما قدموه من دعم كبير خلال المشروع.

ندعو القراء للاطلاع على هذا التقرير وعلى المعلومات الواردة في موقع مجموعة عمل الأنتوساي المعنية بالتدقيق البيئي <http://www.environmental-auditing.org/>. ونتمنى أن يعود هذا الدليل عليكم بالنفع والفائدة.

جورجن كوزمو

المدقق العام في النرويج

مدير المشروع

مايكل أوفير

المدقق العام في استونيا

رئيس مجموعة عمل الأنتوساي المعنية

بالتدقيق البيئي



## الملخص التنفيذي

### 1. المقدمة

منذ منتصف التسعينيات ومنظمة الأنتوساي تركز بشكل كبير على التحديات التي تفرضها أعمال الاحتيال والفساد، وعلى دور كل جهاز رقابي في التعامل مع هذه التحديات. كما أن مكافحة الفساد هي واحدة من الأولويات الاستراتيجية الخمس لمنظمة الأنتوساي المدرجة في خطتها الاستراتيجية للأعوام 2011 – 2016.

مع ذلك، قد تختلف أدوار ومسؤوليات أجهزة الرقابة العليا في هذا المجال اختلافا كبيرا حسب التكاليف والتشريعات المحلية. وتجدر الإشارة إلى أنه إلى جانب أجهزة الرقابة العليا هناك العديد من الهيئات الأخرى التي قد تفوق مسؤولياتها ومهامها أجهزة الرقابة العليا (على وجه الخصوص، الشرطة والنيابة العامة والسلطة القضائية).

تشير العديد من الأدلة أن الآثار السلبية للاحتيال والفساد كبيرة في قطاعات الموارد البيئية والطبيعية. وتتمثل الأهداف الرئيسية لهذا الدليل في التالي: (1) إطلاع المدقق على التحديات التي يفرضها الاحتيال والفساد في قطاعات الموارد البيئية والطبيعية، و(2) تزويد أجهزة الرقابة العليا بأداة تقدم لهم التحفيز والدعم في تصديهم لهذه التحديات.

يهدف هذا الدليل إلى استخدام مناهج التدقيق الثلاثة الأساسية (التدقيق المالي، وتدقيق الالتزام، وتدقيق الأداء). وهذا يرجع إلى أن الاحتيال والفساد قد يشمل أيضا الأنشطة التي لا يكون لها تأثير واضح على البيانات المالية، وكذلك اتباع نهج متعدد التخصصات يتوافق أكثر مع الطبيعة المتداخلة للمراجعة القضائية – والتي غالبا ما تنطوي على مجموعة واسعة من الأنشطة والأساليب.

وبالتالي، يمكن النظر لهذا الدليل كإضافة لمعايير الأنتوساي الحالية التي تتعامل مع مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بمنع والكشف عن الاحتيال والفساد في القطاع العام، وبصفة خاصة معيار ISSAI 1240. بالإضافة إلى المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا ISSAIs، يستند هذا الدليل على إرشادات الأنتوساي للحكم الرشيد (INTOSAI GOV)، واتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد.



على الرغم أن هذا الدليل مخصص لعمليات التدقيق على قطاعات الموارد البيئية والطبيعية إلا أنه لا يمكن بأي حال تفادي بعض الازدواجية مع الأدلة الإرشادية الأخرى المتعلقة بالاحتيال والفساد. وهذا لأن تقريبا جميع المعايير والإجراءات والأساليب المتعلقة بالتدقيق على الاحتيال والفساد عامة.

هذا الدليل موجه للمدققين الذين يرغبون بدمج قضايا الاحتيال والفساد كجزء من عمليات التدقيق البيئي المعتادة، بالإضافة إلى المدققين الذين يرغبون في القيام بعمليات التدقيق على الاحتيال والفساد داخل قطاعات الموارد البيئية والطبيعية .

من المهم جدا أن يكون المدققين على معرفة تامة بالمهام الموكلة إليهم، والمعايير المطبقة في أجهزتهم، والتشريعات المحلية ذات الصلة المتعلقة بقضايا الاحتيال والفساد. كما أنه من الضروري أن تكون لديهم معرفة تامة بإجراءات اعداد التقارير التي تنطبق على مثل هذه الحالات في أجهزتهم، وأي الإجراءات التي تصف أين ومتى وكيف يتم إعداد التقرير عندما تؤكد نتائج التدقيق الشكوك حول وجود الاحتيال والفساد.

## 2. خلفية عن الاحتيال والفساد وإدارة الموارد الطبيعية والبيئية

وفقا للعديد من الدراسات والتقارير المنشورة، قد يكون للاحتيال والفساد داخل قطاعات الموارد البيئية والطبيعية آثار سلبية مختلفة ومتعددة. هذا بالإضافة إلى الآثار السلبية المحتملة على الموارد البيئية والطبيعية، وهذه الآثار أيضا قد تشمل التكاليف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

هناك العديد من التعاريف المختلفة المستخدمة اليوم لتعريف الاحتيال والفساد – منها العام ومنها المحدد. ووجود هذه المجموعة الكبيرة والمتنوعة من التعاريف تعكس وجهات النظر والتصورات المختلفة التي ينظر فيها للفساد والاحتيال. هذا الدليل يدرك كلا المفهومين ويستخدم تعريف الاحتيال المعتمد في معيار ISSAI 1240 – وتعريف الفساد الذي حدده البنك الدولي.



على الرغم من أن هناك العديد من التعاريف المختلفة للاحتيال والفساد، إلا أن المفهومين يمكن تقسيمهما إلى العديد من الأنواع والفئات المختلفة من الأعمال والممارسات. والاختلاف الجوهرى الوحيد يكمن بين الاحتيال والفساد الداخلي، والاحتيال والفساد الخارجي.

وهناك فارق آخر وهو المستوى الذي حدث من خلاله الاحتيال والفساد. على سبيل المثال، يمكن تقسيم الاحتيال والفساد إلى فساد بسيط، وفساد كبير، وسرقة الدولة.

عندما يرتكب الناس الاحتيال والفساد، عادة ما تتواجد ثلاثة عناصر أساسية – والتي يشار إليها بـ "مثلث الاحتيال": الدافع/الضغط، الفرصة، المبررات/السلوكيات الغير سوية.

### 3. عوامل مخاطر الاحتيال والفساد المرتبطة بضعف الرقابة الداخلية

بإمكان المدققين أن يفعلوا الكثير لمنع الاحتيال والفساد في قطاعات الموارد البيئية والطبيعية – وفي القطاعات الأخرى – عن طريق معالجة ضعف الرقابة الداخلية. واستناداً للمهام الموكلة للجهاز الرقابي المعني، يمكن دمج عوامل الخطر المرتبطة بضعف الرقابة الداخلية في عمليات التدقيق على إدارة الموارد البيئية والطبيعية في عدة طرق.

تحديداً، يمكن معالجة عوامل الخطر كالتالي: (1) كجزء من الأسئلة الرئيسية المتعلقة بالتدقيق، (2) دمجها كأسئلة في التدقيق على المستويات الأدنى في التسلسل الهرمي، (3) كجزء من الأسئلة الواردة في الاستبيانات أو المقابلات النوعية (أو بأي شكل آخر يراه الجهاز الرقابي أو فريق التدقيق مناسباً). واستناداً للمهام الموكلة، قد تجد العديد من أجهزة الرقابة العليا أن تقديم تقرير حول مواطن الضعف في الرقابة الداخلية يعد كافياً وينهون مهمتهم في التدقيق عند هذا الحد.

يطرح الفصل الثالث العديد من الأسئلة الهامة للمدققين حول الرقابة الداخلية والاحتيال والفساد مستمدة من معايير INTOSAI GOV 9100، ISSAI 1240 1315، واتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد (UNCAC). في هذا الفصل، تتجلى بعض نقاط الضعف التي تعالجها هذه الأسئلة الرئيسية في صيغة دراسة حالة في قطاعات الموارد البيئية والطبيعية.



#### 4. تقييم مخاطر الاحتيال والفساد المتعلقة بقطاعات الموارد البيئية والطبيعية

استناداً للمهام الموكلة، ستكون الخطوة المحتملة التالية بالنسبة للمدققين – بعد كشف وكتابة التقرير حول مواطن الضعف في الرقابة الداخلية – هي القيام بعمليات تقييم المخاطر التي تركز بالتحديد على الاحتيال والفساد. وهذا يعني ضمناً توسيع نطاق التدقيق، حيث الرقابة الداخلية تكون مجرد أمر واحد من عدة أمور تؤخذ بالاعتبار.

ويعرض الفصل الرابع بعض من أهم العناصر في عملية تقييم مخاطر الاحتيال والفساد. ويركز الفصل بشكل خاص على قطاعات الموارد البيئية والطبيعية وينقسم إلى ثلاثة أجزاء رئيسية.

أولاً، يتم تشكيل فريق للتعامل مع المخاطر. وبما أن تقييمات مخاطر الاحتيال والفساد ومتابعتها تنطوي على العديد من القضايا والاهتمامات المختلفة فيكون أحد المناهج الممكنة هي تشكيل فريق أو التشاور مع الخبراء الخارجيين الذين يمكن أن يقدموا مقترحات مختلفة. وبغض النظر عن الطريقة التي يتم فيها تشكيل الفريق أو الخبراء، فإن هذه الطريقة تساعد على وجود الكفاءة في:

- كل نظم التدقيق الأساسية الثلاثة، وهي تدقيق الأداء وتدقيق الالتزام والتدقيق المالي.
- التدقيق الداخلي والاحتيال .
- المعرفة الجيدة بقطاع الموارد البيئية والطبيعية محل الدراسة.
- الجوانب القانونية.

ثانياً، يتم مناقشة بعض أهم العناصر في عملية تحديد المخاطر، ويتم تحديد هذه العناصر عن طريق الإجابة على الأسئلة التالية:

1. أين، في سلسلة قيمة الموارد البيئية والطبيعية، يمكن البحث عن مخاطر الاحتيال والفساد؟
2. ما أنواع الاحتيال والفساد الممكن تصور حدوثها؟
3. كيف يمكن تنفيذ قانون الاحتيال والفساد؟
4. ماهي الإشارات التحذيرية المحتملة؟
5. ما الذي تم عمله لمعالجة هذه المخاطر؟



ثالثاً، يقدم هذا الفصل مخطط لتقييم المخاطر. في هذا المخطط، بالإضافة إلى عناصر الخطر من 1 إلى 5، يجب على المدقق أن يكون متمكناً من تقديم التالي:

6. تقييمه حول الشخص أو الأشخاص المحتمل قيامهم بالاحتيال والفساد.
7. تقييمه حول العواقب الممكن حدوثها من جراء فعل الاحتيال والفساد المعني.
8. أولوياته سواء أولوية قصوى أو أقل أولوية بناء على تقييمه لاحتمالات والعواقب.
9. إجراءات التدقيق المحتملة لمتابعة المخاطر التي أعطيت أولوية قصوى في التقييم.

#### 5. الإشارات التحذيرية وإجراءات التدقيق المقترحة والسيناريوهات المختارة

يقدم الفصل الخامس خمسة سيناريوهات مختلفة للاحتيال والفساد في قطاعات الموارد البيئية والطبيعية، جنباً إلى جنب مع الإشارات التحذيرية المحتملة وإجراءات التدقيق المقترحة. السيناريوهات، التي يهدف بها تمثيل عدة مراحل أو عمليات في سلسلة القيمة، فإن كل منها يتكون من ثلاثة أجزاء رئيسية:

- (1) وصف موجز للسيناريو
- (2) قائمة بالإشارات التحذيرية، أي، المؤشرات التي تنذر بحدوث أعمال الاحتيال والفساد المرتبطة بهذا السيناريو. على سبيل المثال، قد تشمل على التالي:
  - القرارات التي تم اتخاذها بصورة غير واضحة .
  - علامات الثراء الغير مشروع بين مرتكبي الفساد والاحتيال.
  - نصائح من مجهول تشير إلى وجود "خطأ ما" .
  - مشتريات مكلفة لا مبرر لها .
  - المنح المقدمة قبل أو مباشرة بعد تلقي طلبات المشاريع.
  - تقارير من وسائل الإعلام ومنظمات المجتمع المدني حول، على سبيل المثال، التدهور البيئي والآثار الضارة بالصحة في المناطق المحيطة بمصانع إنتاج المواد الكيماوية.



(3) قائمة بإجراءات التدقيق المحتملة. على سبيل المثال، قد يشتمل ذلك على:

- تحليل الوثائق .
- عمليات تدقيق الالتزام للتحقق من مدى اتباع القواعد والإجراءات ذات الصلة.
- البحث في السجلات التجارية للعثور على معلومات بشأن الأدوار والعلاقات بين الأشخاص والشركات وغيرها من الجهات الأخرى.
- البحث في مصادر أخرى، مثل السجلات الأخرى وتقارير وسائل الإعلام، إلخ... للعثور على أدلة حول الثراء الغير مشروع .
- المقابلات السرية/الحساسة .
- تحليل المعاملات للبحث عن المدفوعات المشكوك فيها.



## الفصل الأول

### المقدمة

كثرة وجود الأدلة تبين بوضوح أن الآثار السلبية للاحتيال والفساد كبيرة في قطاعات الموارد البيئية والطبيعية. إلا أنه يجب أن نلاحظ أن مفهوم الاحتيال والفساد هو مفهوم متعدد الأوجه ويشير إلى الممارسات التي تجري على جميع المستويات في القطاع العام<sup>1</sup>، والتي تغطي طائفة واسعة من الأعمال التي تمتد من الاستخدام غير السليم للمال العام و/أو الجهة إلى أن تصل إلى الأعمال الإجرامية الخطيرة. من حيث المبدأ، يمكن اعتبار جميع هذه الأفعال مادية، لكنها قد تكون مختلفة جداً حسب من قام بها. وهذا يعني تورط مجموعة مختلفة من الجهات تبعاً لموضوع معين.

الهدفان الرئيسيان لهذا الدليل هما: (1) إحاطة المدقق علماً بالتحديات الناجمة عن الاحتيال والفساد في قطاعات الموارد البيئية والطبيعية (2) تزويد أجهزة الرقابة العليا بأداة لبحثها ودعمها في التصدي لهذه التحديات.

علاوة على ذلك، يهدف الدليل إلى استخدام مناهج التدقيق الأساسية (التدقيق المالي، وتدقيق الالتزام، وتدقيق الأداء). ويرجع السبب إلى التالي:

- قد يشتمل الاحتيال والفساد على أنشطة قد لا يكون لها تأثير محدد على البيانات المالية .
- اتباع نهج متعدد التخصصات يتوافق أكثر مع الطبيعة المتداخلة للمراجعة القضائية – والتي غالباً ما تنطوي على مجموعة واسعة من الأنشطة والأساليب.
- يقدم الدليل معلومات حول لماذا وكيف يعتبر الاحتيال والفساد شائع جداً في قطاعات الموارد البيئية والطبيعية، عن طريق مناقشة عوامل الخطر العامة للاحتيال والفساد على كافة المستويات في القطاع العام. إضافة إلى ذلك، يقدم الدليل نصائح ونماذج حول كيفية إدماج هذه المخاطر في التخطيط و/أو تنفيذ عملية التدقيق لموضوع معين حول الموارد البيئية/الطبيعية.

<sup>1</sup> It must be emphasized that fraud and corruption also pose serious challenges within the private sector. The focus of this guide is primarily on fraud and corruption in the public sector because it is intended for public sector auditors.





## 1.1 التحدي العالمي

وفقاً للأمم المتحدة، تعد أعمال الاحتيال والفساد من ضمن أخطر التحديات التي تواجه المجتمع العالمي اليوم. فالتكاليف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تصاحب عمليات الاحتيال والفساد باهظة وتؤثر على الشعوب في الدول الغنية والفقيرة على حد سواء – إلا أن الأدلة تشير إلى أن التأثير يكون أكبر وأقوى على الدول الفقيرة. وتشير التقديرات والدراسات الاستقصائية إلى أن المليارات التي تحتاجها الدولة للصحة والتعليم وتنقية المياه وغيرها من البنى التحتية يتم اختلاسها أو ضياعها عن طريق الرشوة أو الإدارة السيئة للأموال في الدول النامية كل عام. يؤدي ذلك إلى إضعاف إيصال الخدمات العامة الأساسية ويجعل من الصعب التوصل إلى "الأهداف الإنمائية للألفية"<sup>2</sup>.

بالإضافة إلى ذلك، قد يكون للاحتيال والفساد أيضاً عواقب أخرى أكثر غير مباشرة. فقد تكون سبباً في عدم تشجيع الاستثمارات وتشويه سمعة الأسواق، وإعاقة النمو الاقتصادي، وقد ينهار الاستقرار المالي والاقتصادي الكلي. وعلاوة على ذلك، قد يتسبب الاحتيال والفساد بهدم الديمقراطية وسيادة القانون، ويضعف سمعة الدولة والثقة بالمسؤولين الحكوميين. ويؤدي كذلك إلى تعرض استقرار وأمن الدول للخطر.<sup>3</sup>

أحد أهم الاستجابات العالمية لهذه التحديات هو اعتماد اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد. وحتى يومنا هذا، يعتبر الأداة القانونية العالمية الوحيدة ضد الاحتيال والفساد. وقد تم اعتماد الاتفاقية التي صادقت عليها "الجمعية العامة للأمم المتحدة" في 31 أكتوبر 2003 من قبل أكثر من ثلثي الدول الأعضاء في الأمم المتحدة وقد دخلت حيز النفاذ في تاريخ 14 ديسمبر 2005.

<sup>2</sup>

Extracted from UN Secretary-General Ban Ki-moon's messages for the International Anti-Corruption Day for the years 2008, 2009, 2010 and 2011. [Online] Available at [www.un.org/en/events/anticorruptionday/sgmessages.shtml](http://www.un.org/en/events/anticorruptionday/sgmessages.shtml) [Accessed on 16 December 2011]; UNDP/UNODC, 2011. ACT against corruption and promote ... ..development ...democracy ...education ...environment ...public health ...justice. Published 18 November 2011. [Online] Available at [www.unodc.org/documents/yourcounts/print/materials2011/leaflets/corr11\\_leaflet\\_EN.pdf](http://www.unodc.org/documents/yourcounts/print/materials2011/leaflets/corr11_leaflet_EN.pdf) [Accessed on 16 December 2011]; World Bank, 2011. Costs & Consequences of Corruption. [Online] Available at <http://web.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/TOPICS/EXTPUBLICSECTORANDGOVERNANCE/EXTANTICORRUPTION/0,,contentMDK:20221941~menuPK:1165474~pagePK:148956~piPK:216618~theSitePK:384455,00.html> [Accessed on 16 December 2011].

<sup>3</sup>

Ban Ki-Moon, 2009 and 2010; World Bank, 2011; UNDP/UNODC 2011; Kaufmann, Daniel. 2005. Myths and Realities of Governance and Corruption, in: Global Competitiveness Report 2005-2006, the World Economic Forum. [Online] Available at [http://siteresources.worldbank.org/INTWBIGOVANTCOR/Resources/2-1\\_GCR\\_Kaufmann.pdf](http://siteresources.worldbank.org/INTWBIGOVANTCOR/Resources/2-1_GCR_Kaufmann.pdf) [Accessed on 10 May 2011], p. 83.



## 1.2 دور الأنتوساي ودور كل جهاز

منذ منتصف التسعينات، وخاصة خلال السنوات القليلة الماضية، ركزت منظمة الأنتوساي بصورة متزايدة على التحديات التي يفرضها الاحتيال والفساد وعلى دور كل جهاز رقابي في التعامل مع هذه التحديات. وأسفر عن هذا التركيز إقامة ندوتين موجهتين حول مكافحة الفساد نظمتها الأنتوساي بالتعاون مع الأمم المتحدة وتم اختيار موضوع "منع وكشف الاحتيال والفساد" كأحد الموضوعين الرئيسيين اللذين تم طرحهما خلال مؤتمر الأنتوساي السادس عشر الذي أقيم في عام 1998. وعلاوة على ذلك، تم إنشاء فريق العمل المعني بمكافحة الفساد وغسيل الأموال خلال مؤتمر الأنتوساي التاسع عشر الذي عقد في عام 2007. أما بالنسبة للأدوات الخاصة بهذا المجال والتي اعتمدها منظمة الأنتوساي، فإن الأكثر أهمية هو الدليل الإرشادي حول تدقيق الأداء تحت عنوان "مسئوليات المدقق فيما يتعلق بالاحتيال عند التدقيق على البيانات المالية" (ISSAI 1240).

مكافحة الفساد هي واحدة من الأولويات الاستراتيجية الخمس لمنظمة الأنتوساي المدرجة في خطتها الاستراتيجية للأعوام 2011 – 2016. تنص الخطة الاستراتيجية على ما يلي: " الفساد هو مشكلة عالمية متفشية تهدد المال العام والنظام القانوني، والرفاهية الاجتماعية، ويعرض الأمن الاجتماعي للخطر، ويعوق جهود الحد من الفقر. ويجب على منظمة الأنتوساي أن تكون قدوة في مجال مكافحة الفساد وأن تقوم بمهامها على أكمل وجه لضمان الشفافية والحماية من الفساد من خلال القيام بالعديد من الأنشطة والإجراءات.<sup>4</sup>

مع ذلك، قد تختلف أدوار الأجهزة الرقابية في هذا المجال إلى حد كبير وفقاً للمهام الموكلة لها والتشريعات المحلية. وتجدر الإشارة إلى أنه إلى جانب أجهزة الرقابة العليا هناك العديد من الهيئات الأخرى التي قد تفوق مسؤولياتها ومهامها أجهزة الرقابة العليا (على وجه الخصوص، الشرطة والنيابة العامة والسلطة القضائية).<sup>5</sup>

<sup>4</sup> INTOSAI, 2010. Strategic Plan 2011-2016. October 2010. [Online] Available at [www.intosai.org/uploads/intosaispenglishv9web.pdf](http://www.intosai.org/uploads/intosaispenglishv9web.pdf) [Accessed on 14 November 2011], p. 5.

<sup>5</sup> In addition to the efforts at the national level, it should be noted that there are also various initiatives at the international level to fight fraud and corruption. As to international efforts to tackle environmental crimes and fraud and corruption in the environmental and natural resource sectors in particular, these include, among other things, the following two initiatives: INTERPOL Environmental Crime Programme (<http://www.interpol.int/Crime-areas/Environmental-crime>); The International Consortium on Combatting Wildlife Crime (<http://www.cites.org/eng/prog/icwc.php>).



وهكذا، فإنه من المهم جدا أن يكون المدققين على معرفة تامة بالمهام الموكلة إليهم، والمعايير المطبقة في أجهزتهم، والتشريعات المحلية ذات الصلة المتعلقة بحالات الاحتيال والفساد. كما أنه من الضروري أن تكون لديهم معرفة تامة بإجراءات اعداد التقارير التي تنطبق على مثل هذه الحالات في أجهزتهم، أي الإجراءات التي تصف أين ومتى وكيف يتم إعداد التقرير عندما تؤكد نتائج التدقيق الشكوك حول وجود الاحتيال والفساد.

كما يجب التأكيد أنه بالإضافة إلى المهام الموكلة ، فإن نزاهة المدققين بحد ذاتها تعد عاملاً هاماً في الجهود الرامية إلى منع وكشف الاحتيال والفساد. وينعكس ذلك في الفقرة 25 من " مدونة قواعد السلوك المهني" التي أصدرتها منظمة الأنتوساي (ISSAI 30): "لا يجب على المدققين استغلال مناصبهم الرسمية لأغراض خاصة ويجب عليهم تجنب تكوين العلاقات التي تنطوي على خطر الفساد أو التي تثير شكوكاً حول موضوعية واستقلالية المدققين".<sup>6</sup>

### 1.3 الاحتيال والفساد في قطاعات الموارد البيئية والطبيعية

على الرغم من أن الاحتيال والفساد يمثلان تحدياً خطيراً للقطاع العام بصورة عامة، إلا أن هناك بعض الجوانب التي تكون فيها التحديات خطيرة بصفة خاصة. وقد يكون قطاع الموارد البيئية والطبيعية من ضمن المجالات التي تعتبر أكثر عرضة للمخاطر على وجه الخصوص. ويرجع ذلك إلى أن هذه القطاعات – معظمها – تقع تحت رقابة الدولة وحصرياً تحت سلطة ورقابة مسؤولي الدولة.

وفقاً للعديد من الدراسات والتقارير المنشورة، قد يكون الاحتيال والفساد داخل قطاعات الموارد البيئية والطبيعية له عدة عواقب سلبية مختلفة. فبالإضافة إلى التأثيرات السلبية المحتملة على الموارد البيئية والطبيعية فقد تشتمل العواقب أيضاً على التكاليف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، على سبيل المثال:

<sup>6</sup> The Netherlands Court of Audit has developed a self-assessment instrument, called Into-SAINT, which SAIs can use to help them design their own integrity policy. Into-SAINT is available to the entire INTOSAI Community. More information can be found at: [www.courtofaudit.com/english/Organisation/What\\_do\\_we\\_do/International\\_activities/Design\\_your\\_own\\_integrity\\_policy\\_with\\_Into\\_SAINT](http://www.courtofaudit.com/english/Organisation/What_do_we_do/International_activities/Design_your_own_integrity_policy_with_Into_SAINT).



- يؤدي إلى خسائر كبيرة في الإيرادات الحكومية من استغلال الموارد الطبيعية مثل النفط والغاز أو الأخشاب .
- يساهم بشكل مباشر و/أو غير مباشر في حرمان الناس من وسائل المعيشة .
- يساهم في أنماط الاستغلال الغير مستدام وإضعاف قاعدة الموارد الطبيعية .
- يساهم في فقدان التنوع البيولوجي .
- يساهم في تلوث الأراضي والمياه و/أو الهواء (وبالتالي تصبح عاملا مساعدا في الإضرار بالصحة البشرية) .
- يساهم في إضعاف تدابير التخفيف من/التكيف مع تغير المناخ.<sup>7</sup>

#### 1.4 ملاحظات تمهيدية على استخدام الدليل

بالإضافة إلى معيار ISSAI 1240، تتعامل معايير الأنتوساي الأخرى مع مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بمكافحة الاحتيال والفساد في القطاع العام. وتشتمل، على سبيل المثال ISSAIs 1000, 1200, 1210, 4000, 4200.<sup>8</sup> وعلى وجه الخصوص، تم العثور على ملاحظات هامة في الفقرة 7 من معيار ISSAI 1200 والتي تنص على مبدأ "الشك المهني"، والفقرة A6 من معيار ISSAI 1240 الذي ينص على أن مسؤوليات المدقق في القطاع العام فيما يتعلق بالاحتيال والفساد

<sup>7</sup>

See, among others, World Bank, 2006. Strengthening Forest Law Enforcement and Governance. Addressing a Systemic Constraint to Sustainable Development. Report No. 36638-GLB. August 2006. [Online] Available at [http://siteresources.worldbank.org/INTFORESTS/Resources/ForestLawFINAL\\_HI\\_RES\\_9\\_27\\_06\\_FINAL\\_web.pdf](http://siteresources.worldbank.org/INTFORESTS/Resources/ForestLawFINAL_HI_RES_9_27_06_FINAL_web.pdf) [Accessed on 4 April 2011]; Al-Kasim, Farouk; Søreide, Tina; Williams, Aled, 2008. Grand corruption in the regulation of oil. U4 Issue 2008:2, Chr. Michelsen Institute. [Online] Available at [www.u4.no/publications/grand-corruption-in-the-regulation-of-oil/](http://www.u4.no/publications/grand-corruption-in-the-regulation-of-oil/) [Accessed on 9 July 2010]; Dinh, Thi Thuy van, 2012. Addressing Corruption in the Environmental Sector: How the United Nations Convention against Corruption Provides a Basis for Action, pp. 34-36, in: UNODC, 2012. Corruption, environment and the United Nations Convention against Corruption. Papers from the special event "Impact of corruption on the environment and the United Nations Convention against Corruption as a tool to address it", fourth Conference of States Parties to the United Nations Convention against Corruption, Marrakesh, Morocco, 26 October 2011. [Online] Available at [www.unodc.org/documents/eastasiaandpacific/indonesia/publication/Corruption\\_Environment\\_and\\_the\\_UNCAC.pdf](http://www.unodc.org/documents/eastasiaandpacific/indonesia/publication/Corruption_Environment_and_the_UNCAC.pdf) [Accessed on 29 March 2012]; Dillon et al., 2006. Corruption & The Environment. A project for: Transparency International. Environmental Science and Policy Workshop. Columbia University, School of International & Public Affairs, April 2006. [Online] Available at [www.columbia.edu/cu/mpaenvironment/pages/projects/spring2006/Transparency%20International%20final%20report.pdf](http://www.columbia.edu/cu/mpaenvironment/pages/projects/spring2006/Transparency%20International%20final%20report.pdf) [Accessed on 16 March 2011]; Nellemann, C., Miles, L., Kaltenborn, B. P., Virtue, M., and Ahlenius, H. (eds), 2007. The last stand of the orangutan – State of emergency: Illegal logging, fire and palm oil in Indonesia's national parks. United Nations Environment Programme. GRID-Arendal. Norway [Online] Available at [www.grida.no/files/publications/orangutan-full.pdf](http://www.grida.no/files/publications/orangutan-full.pdf) [Accessed on 4 April 2011]; UNDP, 2010. Staying on Track – Tackling Corruption Risks in Climate Change. [Online] Available at <http://climate-liisd.org/news/undp-publishes-report-on-tackling-corruption-risks-in-climate-change/?referrer=climate-change-daily-feed> [Accessed on 17 February 2011].

<sup>8</sup>

Among other things, the following paragraphs are relevant: Paragraphs 71-74 in ISSAI 1000; paragraphs P4 and P18, paragraph 7 and paragraph A57 in ISSAI 1200; paragraph P7 in ISSAI 1210; paragraph 10 in ISSAI 4000; paragraphs 89-90 in ISSAI 4200.



قد تتجاوز مسؤولية النظر في مخاطر البيانات المادية الخاطئة التي تكتشف في البيانات المالية نتيجة للاحتيال.

يشتمل هذا الدليل على الأنشطة الفاسدة وبالتالي توسيع نطاقه ليشمل الأنشطة التي قد لا يكون لها تأثير محدد على البيانات المالية (في شكل إعداد التقارير المالية الاحتياطية أو اختلاس الأصول). وعلى هذا النحو، قد ينظر لهذا الدليل على أنه امتداد لمعيار ISSAI 1240 ومعايير ISSAIs الأخرى. وبصرف النظر عن معايير ISSAIs، يستند هذا الدليل على إرشادات الأنتوساي حول الحكم الرشيد (INTOSAI GOV)، واتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، والمراجع الأخرى ذات الصلة.

مع ذلك، تجدر الإشارة إلى أنه على الرغم من أن الدليل مخصص لعمليات التدقيق على قطاعات الموارد البيئية والطبيعية، إلا أنه لا مفر من وجود بعض التداخلات مع الأدلة الإرشادية الأخرى ويرجع ذلك لأن تقريبا جميع المعايير والاجراءات والأساليب المتعلقة بالتدقيق على الاحتيايل والفساد هي عامة بطبيعتها. وينعكس ذلك في قائمة الدليل حول الإشارات التحذيرية التي تشتمل على العناصر العامة والخاصة للقطاع.

يجب ألا تعتبر الآراء التي تم التعبير عنها في هذه الوثيقة متطلبات أو ملزمة لأجهزة الرقابة العليا أو أعضاءها من الموظفين.<sup>9</sup> يجب أن اعتبار الدليل بمثابة "عمل في قيد التطوير" ولا غنى عن مساهمة المهنيين. لذلك يجب مراجعته في مرحلة مبكرة بهدف إدماج الخبرة المكتسبة من استخدامه.

إضافة إلى ذلك، ونظراً لحساسية الموضوع، يجب تعزيز مبدأ الرعاية المهنية الواجبة: "دون المساس باستقلالية الجهاز الرقابي، يجب على المدقق ممارسة الرعاية المهنية الواجبة وتوخي الحذر في توسيع نطاق وإجراءات التدقيق بالنسبة للأفعال الغير مشروعة حتى لا يؤدي إلى التدخل مع التحقيقات المستقبلية أو الإجراءات القانونية المحتملة. وتشتمل الرعاية الواجبة على التشاور مع المستشار القانوني المناسب ومنظمات إنفاذ القانون لتحديد نطاق وإجراءات التدقيق الواجب اتباعها (ISSAI 300, paragraph 4.7).

<sup>9</sup> This also follows from paragraph 17 in ISSAI 100. الفقرة 17 من معيار ISSAI 1000



هذا الدليل موجه للمدققين ممن يرغبون في إدماج قضايا الاحتيال والفساد كجزء من عمليات التدقيق البيئي المعتادة، والمدققين الذين يرغبون في القيام بالتدقيق على الاحتيال والفساد داخل قطاعات الموارد البيئية والطبيعية المعنية. بالنسبة للمدققين من الفئة الأولى، قد يكون الفصلين الثالث والرابع هما الأكثر صلة كنقطة انطلاق عند التخطيط لعملية التدقيق. ومع ذلك، تحت أي ظرف من الظروف، ونظراً لاختلاف مهام كل جهاز رقابي فيما يتعلق بمنع وكشف حالات الاحتيال والفساد، فإن الأدوات المقدمة في هذا الدليل يمكن تعديلها لتتوافق مع هذه المهام المتباينة.



## الفصل الثاني

### خلفية عن الاحتيال والفساد وإدارة الموارد البيئية والطبيعية

ينقسم هذا الفصل إلى أربعة أقسام رئيسية. في القسم الأول، يتم التعرف على العلاقة بين الاحتيال والفساد والتدهور البيئي/استنزاف الموارد البيئية والطبيعية، بالإضافة إلى بعض الأمثلة حول الآثار المحتملة للاحتيال والفساد من ملف فريق عمل الأنتوساي المعني بالتدقيق البيئي. ويعرض القسم 2.2 تعريف معيار ISSAI 1240 للاحتيال وتعريف البنك الدولي للفساد، كما يصف بإيجاز بعدين من الأبعاد الأساسية للاحتيال والفساد. ويصف القسم 2.3 المحفزات الرئيسية للاحتيال والفساد بناء على هيكل العمل المفاهيمي لـ "مثلث الاحتيال". وأخيراً، يتطرق القسم 2.4 بإيجاز إلى الصلة بين الحوكمة الضعيفة والاحتيال والفساد في قطاعات الموارد البيئية والطبيعية.

#### 2.1 الآثار المحتملة للاحتيال والفساد في قطاعات الموارد البيئية والطبيعية

بحكم طبيعتها، غالباً، وليس دائماً، تكون أنشطة الاحتيال والفساد مخفية. وعليه يكون من الصعب قياس آثار الاحتيال والفساد على المجتمع<sup>10</sup> بشكل عام والبيئة بشكل خاص.<sup>11</sup> إن عدم وجود إحصاءات موثوقة وتوثيقات منهجية لعمليات الاحتيال والفساد التي يرتكبها بعض أعضاء الحكومة والمؤسسات يصعب من عملية القياس<sup>12</sup>. لذلك، غالباً ما يتم قياس مدى وتأثير الاحتيال والفساد بشكل غير مباشر من خلال مختلف الوسائل القياسية مثل مؤشر مدركات الفساد ومقياس الفساد العالمي لمؤسسة الشفافية الدولية، ومؤشر التحكم في الفساد للبنك الدولي (CCI). تستند هذه المؤشرات على

<sup>10</sup> UNDP, 2008, p. 24; Mock, 2003, p. 1.

<sup>11</sup> Winbourne, Svetlana, 2005. Environment and Natural Resources. Chapter 7, p. 104, in: Spector, Bertram I. (ed.), 2005. Fighting Corruption In Developing Countries. Bloomfield, CT: Kumarian Press. [Online] Available at [www.usaid.gov/our\\_work/democracy\\_and\\_governance/technical\\_areas/anticorruption\\_handbook/annexes/subannexes/Environment/Environment1%20-%20Winbourne%202005.pdf](http://www.usaid.gov/our_work/democracy_and_governance/technical_areas/anticorruption_handbook/annexes/subannexes/Environment/Environment1%20-%20Winbourne%202005.pdf) [Accessed on 15 March 2012]; Transparency International, 2007, p. 2.

<sup>12</sup> Winbourne, Svetlana, 2005, p. 106; Mock, 2003, p. 1.



التصورات المتعلقة بالاحتيال والفساد و/أو الخبرات المباشرة المصاحبة لها و/أو البيانات المدروسة.<sup>13</sup>

أما بالنسبة لقطاعات الموارد البيئية والطبيعية على وجه الخصوص، فإن إحدى الطرق هي إنشاء وقياس الرابط بين الاحتيال والفساد، ومن ناحية أخرى الجمع بين قياسات هاتين الطريقتين. وقد تم ذلك بالفعل عام 2001 عندما جذب الباحثون – ولأول مرة – الانتباه نحو العلاقة المتداخلة القوية بينهما، أي، ينخفض مستوى الاستدامة البيئية في بلد ما عندما يرتفع مستوى الاحتيال والفساد فيها.<sup>14</sup> وتم ترجمة العلاقة عن طريق الجمع بين مؤشر الاستدامة البيئية (ESI) الذي أصدره المنتدى الاقتصادي العالمي ومؤشر التحكم في الفساد للبنك الدولي (CCI). الفساد كان المتغير (من مجموع المتغيرات الـ67) الذي أظهر علاقة قوية بالنسبة لمؤشر الاستدامة البيئية (ESI) بشكل عام. وعلاوة على ذلك، اتضح أن للفساد أيضا علاقة قوية مع العديد من المؤشرات البيئية على وجه الخصوص بالنسبة لمؤشر الاستدامة البيئية (ESI).<sup>15</sup>

على الرغم من أن الارتباط بين الاحتيال والفساد والتدهور البيئي / استنزاف الموارد الطبيعية هو أبعد من أن يكون مباشر ويصعب تحديد حجمه، إلا أن الآن هناك مجموعة متزايدة من الأدلة التي تبيّن بوضوح أن حجم المشكلة قد تقاوم.<sup>16</sup> وأدناه نجد بعض الأمثلة من مختلف القطاعات أخذت من ملفات مجموعة عمل الأنتوساي المعنية بالتدقيق البيئي لتوضيح الآثار المحتملة للاحتيال والفساد في قطاعات الموارد البيئية والطبيعية.

<sup>13</sup> UNDP, 2008, pp. 24-25; Mock, 2003, p. 1.

<sup>14</sup> Winbourne, 2005, pp. 106-07.

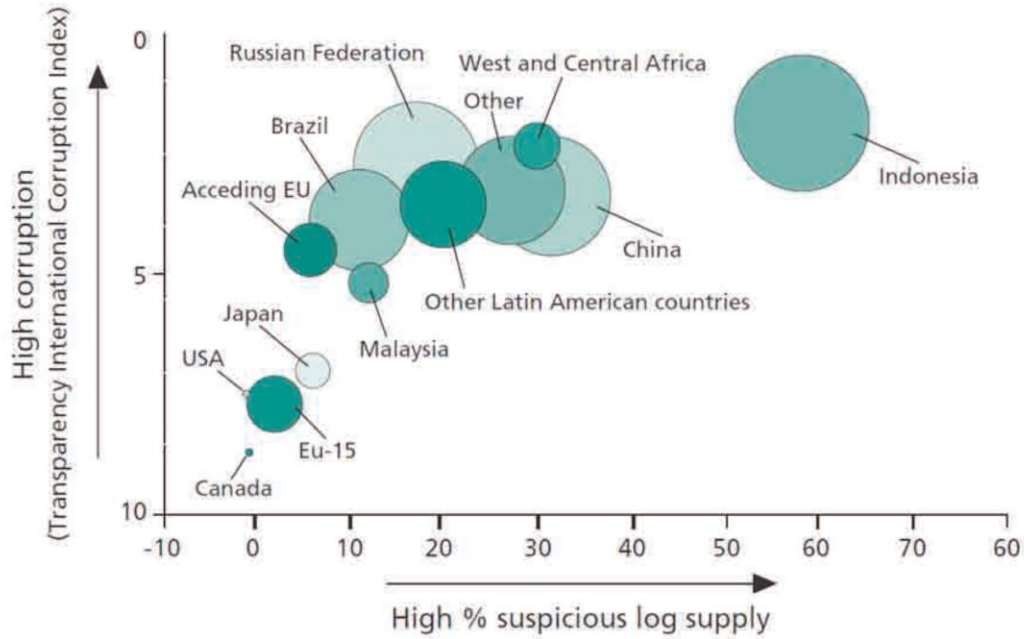
<sup>15</sup> Levy, Marc, 2001. Corruption and the 2001 Environmental Sustainability Index, pp. 300-302, in: Hodess, Robin (ed.), 2001. Global Corruption Report 2001. Transparency International. [Online] Available at [www.transparency.org/publications/gcr/gcr\\_2001#download](http://www.transparency.org/publications/gcr/gcr_2001#download) [Accessed on 17 March 2011].

<sup>16</sup> Mock, 2003, p. 2; Kolstad, Søreide and Williams, 2008, p. 2.





الشكل 2.1 العلاقة بين الفساد والأنشطة المشبوهة و الغير قانونية في الغابات



Source: *FAO, 2005. Forestry Paper 145. Food and Agriculture Organization of the United Nations/ International Tropical Timber Organization. [Online] Available at [www.fao.org/docrep/008/a0146e/a0146e00.htm](http://www.fao.org/docrep/008/a0146e/a0146e00.htm) [Accessed on 4 April 2011], p. 13. Note: Bubble size represents the volume of suspect roundwood, including imports*



## أنشطة الغابات

وفقا للبنك الدولي، كل عام يضيع أكثر من 10 مليار دولار أمريكي ما بين أصول وعائدات بسبب قطع الأشجار غير القانوني. وهذا يعد أكثر من مجموع الكمية المستخدمة بست أضعاف للإدارة المستدامة للغابات خلال المساعدات الإنمائية الرسمية. وإضافة إلى ذلك، ضياع مبلغ 5 مليار

دولار أمريكي سنوياً بسبب الرسوم والضرائب الغير محصلة من قطع الأشجار القانوني. وعلى الرغم من عدم توفر تقديرات موثوق بها، إلا أن المقابلات مع أصحاب المصلحة والشواهد تدل على أن الخسائر المادية الناجمة عن الاحتيال والفساد في قطاع الغابات المملوكة للدولة يمكن أن تكون كبيرة إلى قدر قد يكون أكبر من خسائر الأخشاب المسروقة. يمكن أن يكون الاحتيال والفساد في قطاع الغابات قليل ويحدث محلياً، أو قد يتورط فيه كبار المسؤولين في المستويات العليا داخل أو خارج الأجهزة الحكومية المختصة التي تسهل عمليات توريد كميات كبيرة من الأخشاب الغير قانونية.<sup>17</sup> يوضح الشكل 2.1 العلاقة المتداخلة بين الفساد وقطع الأخشاب غير القانوني على المستوى العالمي.

لقد لوحظ الارتباط بين الاحتيال والفساد وقطع الأشجار غير القانوني من قبل أصحاب المصلحة الرئيسيين مثل منظمة الأمم المتحدة للغذاء والزراعة، ومعهد الموارد العالمية، وبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي، وبرنامج الأمم المتحدة البيئي، والمنظمة الدولية للشرطة الجنائية.<sup>18</sup>

## أنشطة صيد الأسماك

<sup>17</sup> The World Bank, 2006. Strengthening Forest Law Enforcement and Governance. Addressing a Systemic Constraint to Sustainable Development. Report No. 36638-GLB. August 2006. [Online] Available at [http://siteresources.worldbank.org/INTFORESTS/Resources/ForestLawFINAL\\_HI\\_RES\\_9\\_27\\_06\\_FINAL\\_web.pdf](http://siteresources.worldbank.org/INTFORESTS/Resources/ForestLawFINAL_HI_RES_9_27_06_FINAL_web.pdf) [Accessed on 4 April 2011], pp. 1-2, 9-10;

The World Bank, 2012. Justice for Forests: Improving criminal justice efforts to combat illegal logging. World Bank series ; R67. [Online] Available at [http://siteresources.worldbank.org/EXTFINANCIALSECTOR/Resources/Illegal\\_Logging.pdf](http://siteresources.worldbank.org/EXTFINANCIALSECTOR/Resources/Illegal_Logging.pdf) [Accessed on 10 July 2012], pp. 1-2

<sup>18</sup>

FAO, 2005. Forestry Paper 145. Food and Agriculture Organization of the United Nations/International Tropical Timber Organization. [Online] Available at [www.fao.org/docrep/008/a0146e/a0146e00.htm](http://www.fao.org/docrep/008/a0146e/a0146e00.htm) [Accessed on 4 April 2011], pp. 10-14; Mock, 2003, p. 2; UNDP, 2008, p. 95; Nellemann, C., INTERPOL Environmental Crime Programme (eds). 2012. Green

Carbon, Black Trade: Illegal Logging, Tax Fraud and Laundering in the Worlds Tropical Forests. A Rapid Response Assessment. United Nations Environment Programme, GRIDArendal.

[Online] Available at [www.unep.org/pdf/RRALogging\\_english\\_scr.pdf](http://www.unep.org/pdf/RRALogging_english_scr.pdf) [Accessed on 8 October 2012], pp. 19-28.



خلال العقود القليلة الماضية، أصبح قطاع الأسماك، بشكل متزايد قطاع تجاري وعالمي، فقد أصبحت عملية صيد الأسماك تجارة تجني مليارات الدولارات. وبالتوازي مع هذا، فقد بلغ الإنتاج ذروته في عام 2002 من جراء إنتاج مصائد الأسماك البحرية، وقد زادت نسبة الحصص من المخزون السمكي المستغل استغلالاً مفرطاً أو المستنفذ أو المنتعش من 10% في عام 1974 إلى 32% في 2008. وكان ذلك نتيجة ما يسمى بالصيد غير القانوني وغير المنظم وغير المبلغ عنه، إلى أن أصبح مشكلة عالمية.<sup>19</sup>



<sup>19</sup> Transparency International, 2007, pp. 3-4; FAO, 2010. The State of World Fisheries and Aquaculture 2010. [Online] Available at [www.fao.org/docrep/013/i1820e/i1820e.pdf](http://www.fao.org/docrep/013/i1820e/i1820e.pdf) [Accessed on 11 April 2011], p. 8; UNDP, 2008, p. 94; Standing, André, 2008 (a). Corruption and commercial fisheries in Africa. U4 Brief. Chr. Michelsen Institute. December 2008 – No. 23. [Online] Available at <http://www.cmi.no/publications/file/3189-corruption-and-commercial-fisheries-in-africa.pdf> [Accessed on 11 April 2011].



وفقا لدراسة أجريت عام 2009، قدرت الخسائر العالمية الناتجة عن عمليات صيد الأسماك غير القانونية وغير المبلغ عنها ما بين 9 – 24 مليار دولار أمريكي سنويا، أي ما يعادل 11 إلى 26 طن من الأسماك.<sup>20</sup> ونتيجة لذلك، وبالإضافة إلى خسارة إيرادات ضخمة فإن الصيد غير المشروع قد يهدد الأمن الغذائي خاصة في الدول النامية.<sup>21</sup>

كما أن خطورة هذه المسألة قد أكدتها الدراسة التي أجريت عام 2008 والتي شملت 53 دولة رائدة في مجال صيد الأسماك في العالم. وقد بحثت الدراسة مدى التزام هذه الدول بمدونة قواعد السلوك المهني التي وضعتها منظمة الأمم المتحدة للغذاء والزراعة لمصائد الأسماك المسئولة فيما يتعلق بإدارة مصائد الأسماك (الفقرة 7). ومن ضمن أمور أخرى، وجدت هذه الدراسة أن الالتزام الإجمالي بالمدونة فيما يتعلق بمراقبة الصيد غير المشروع ضعيف جدا، وأن نتائج الصيد غير المشروع كانت مرتبطة بمؤشر مدركات الفساد ومقياس الفساد العالمي لمؤسسة الشفافية الدولية.<sup>22</sup>

إضافة إلى ذلك، فإن الأدلة التجريبية (على سبيل المثال، من أفريقيا والمحيط الهادي) تضع الترابط بين الاحتيال والفساد والصيد غير المشروع.<sup>23</sup>

20 Marine Resources & Fisheries Consultants (MRAG)/UK Department for International Development (DFID), 2009. Illegal, Unreported and Unregulated Fishing. Policy Brief 8. [Online] Available at [www.mrag.co.uk/Documents/PolicyBrief8\\_IUU.pdf](http://www.mrag.co.uk/Documents/PolicyBrief8_IUU.pdf) [Accessed on 29 March 2012].

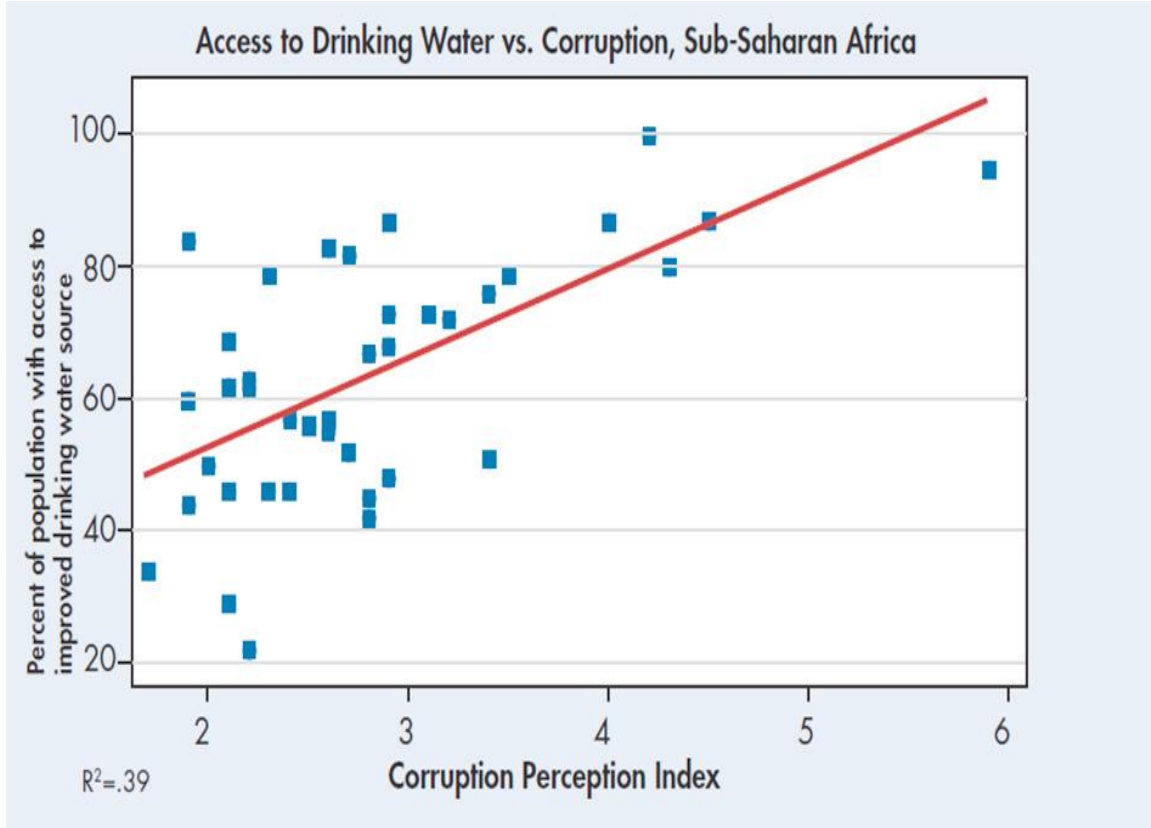
21 UNDP, 2008, p. 94; Standing, André, 2008

22 Pitcher, Tony J. et al., 2008. Safe Conduct? Twelve years of fishing under the UN Code. WWF-International and the University of British Columbia's Fisheries Ecosystem Restoration Research group. [Online] Available at [http://awsassets.panda.org/downloads/un\\_code.pdf](http://awsassets.panda.org/downloads/un_code.pdf) [Accessed on 6 July 2010], pp. 24-27.

23 Standing, André, 2008 (b). Corruption and industrial fishing in Africa. U4 Issue 2008:7, Chr. Michelsen Institute. [Online] Available at [www.cmi.no/publications/fi/le/3188-corruption-and-industrial-fishing-in-africa.pdf](http://www.cmi.no/publications/fi/le/3188-corruption-and-industrial-fishing-in-africa.pdf) [Accessed on 12 April 2011], pp. 8, 19; Tsamenyi, Martin and Hanich, Quentin, 2008. Addressing Corruption in Pacific Islands Fisheries (Draft). A Report prepared for the IUCN PROFISH Law Enforcement, Corruption and Fisheries Project. [Online] Available at <http://www.illegal-fishing.info/uploads/IUCNfishcorruptionpacifi cdraft.pdf> [Accessed on 28 January 2011], p. 10.



الشكل 2.2 العلاقة بين الفساد والحصول على مياه الشرب في جنوب الصحراء الكبرى الأفريقية  
الحصول على مياه الشرب مقابل الفساد، جنوب الصحراء الكبرى الأفريقية .



Source: Stålgren, P., 2006. *Corruption in the Water Sector: Causes, Consequences and Potential Reform*. Swedish WaterHouse Policy Brief Nr. 4. SIWI. [Online] Available at [www.siwi.org/documents/Resources/Policy\\_Briefs/PB5\\_Corruption\\_in\\_the\\_water\\_sector\\_2006.pdf](http://www.siwi.org/documents/Resources/Policy_Briefs/PB5_Corruption_in_the_water_sector_2006.pdf) [Accessed on 5 April 2011], p. 5.



## الماء

الماء مورد حيوي لا غنا عنه. إلا أنه لا يزال المليارات من الناس في العديد من مناطق دول العالم اليوم يعانون من أزمة المياه التي تهدد الصحة والحياة وسبل كسب الرزق. تشير منظمة الشفافية الدولية ومعهد ستوكهولم الدولي للمياه من ضمن منظمات أخرى، أن الاحتيال والفساد يمثلان جزء من أزمة المياه العالمية.

على الرغم من أن مدى الاحتيال والفساد يختلف إلى حد كبير عبر قطاع المياه، وبين مختلف الدول والأنظمة الحكومية، إلا أنه يبدو أن الاحتيال والفساد متفشي على نطاق واسع ويؤثر تأثيراً كبيراً على هذا القطاع من إدارة الموارد المائية ووصولاً إلى مياه الشرب والري وتوليد الطاقة الكهرومائية. وقد يؤدي الاحتيال والفساد في قطاع المياه إلى إضعاف التنمية بسبب عامل الطرد الاستثماري وانخفاض كفاءة إدارة الموارد المائية وتوفير الخدمات، بالإضافة إلى إضعاف كفاءة المؤسسات العامة.<sup>24</sup> وكمثال على ذلك جنوب الصحراء الكبرى الإفريقية، حيث يوضح الشكل 2.2 أن هناك علاقة بين الفساد والوصول إلى مياه الشرب العذبة. وكلما زاد مستوى الاحتيال والفساد في الدولة، كلما قلت نسبة حصول المواطنين على مياه الشرب العذبة.

## التنوع البيولوجي

على الرغم من أن لاحتياال والفساد والتدهور البيئي مشاكل تعاني منها جميع دول العالم، إلا أنها تزداد في ما يسمى بـ"المناطق الحيوية للتنوع البيولوجي" وهي المناطق التي تتداخل فيها قضايا التدهور البيئي والاحتياال والفساد بشكل أكبر.<sup>25</sup> وتضم هذه المناطق النباتات والحيوانات الأغنى والأكثر تنوعاً من أي مكان بالعالم، ولكن في الوقت نفسه فهي أكثر المناطق المهددة بالخطر. ومع

<sup>24</sup> Zimbauer, Dieter and Dobson, Rebecca (eds), 2008. Global Corruption Report 2008. Corruption in the Water Sector. Transparency International. [Online] Available at [www.transparency.org/publications/gcr/gcr\\_2008](http://www.transparency.org/publications/gcr/gcr_2008) [Accessed on 5 April 2011], pp. xxiii-xxv; Stålgren, P., 2006. Corruption in the Water Sector: Causes, Consequences and Potential Reform. Swedish Water House Policy Brief Nr. 4. SIWI. [Online] Available at [www.siwi.org/documents/Resources/Policy\\_Briefs/PB5\\_Corruption\\_in\\_the\\_water\\_sector\\_2006.pdf](http://www.siwi.org/documents/Resources/Policy_Briefs/PB5_Corruption_in_the_water_sector_2006.pdf) [Accessed on 5 April 2011], pp. 3, 10.

<sup>25</sup> According to Conservation International, "biodiversity hotspots" are areas which contain at least 1,500 species of vascular plants (more than 0.5 % of the world's total) as endemic species, or species that cannot be found in any other places in the world, and which have lost at least 70 % of its original habitat. Source: Dillon et al., 2006, p. 18.



بعض الاستثناءات القليلة، تقع هذه المناطق الحيوية في أجزاء من العالم تعتبر فيها قضايا الاحتيال والفساد إما متوسطة أو عالية.

بالإضافة إلى المخاطر العامة المتعلقة بالاحتيال والفساد في قطاعات الموارد البيئية والطبيعية، فإن الآثار المحتملة لممارسات الاحتيال والفساد يمكن أن تكون قاسية في هذه المناطق الحيوية خاصة. هناك سببان رئيسيان لذلك: النظم البيئية المعنية تعتبر الأكثر عرضة للخطر، والتدهور البيئي في هذه المناطق مما يمكن أن يسفر عن خسائر هامة في التنوع البيولوجي على الصعيد العالمي.<sup>26</sup>



<sup>26</sup> Dillon et al., 2006, p. 18.



في كثير من الأحيان، يبدو الاحتيال والفساد مدفوعا بالطلب على المنتجات غير المشروعة في الدول الغربية.<sup>27</sup> وتبدو المشكلة بوضوح في آسيا، التي تعتبر الموطن الطبيعي لـ 90% من الأنواع المهددة بالانقراض، حيث أن الطلب على الأدوية الشعبية هو الدافع الرئيسي وراء التجارة غير المشروعة في منتجات الحياة البرية.<sup>28</sup>

## 2.2 تعريف الاحتيال والفساد

هناك العديد من التعاريف المختلفة المستخدمة اليوم لتعريف الاحتيال والفساد – منها العام ومنها المحدد. ووجود هذه المجموعة الكبيرة والمتنوعة من التعاريف تعكس وجهات النظر والتصورات المختلفة للناس التي ينظرون فيها للفساد والاحتيال.<sup>29</sup> وعلى الصعيد العالمي، تستخدم هذه المصطلحات ويتم تبادلها ما بين المنظمات العاملة في هذا المجال – بما فيها منظمة الأنتوساي- كما تستخدم في النقاشات العامة والأكاديمية التي تدور حول هذا الموضوع.

هذا الدليل يدرك كلا المفهومين ويستخدم تعريف الاحتيال المدرج في معيار ISSAI 1240 – وتعريف الفساد الذي حدده البنك الدولي. وعلاوة على ذلك، ووفقا لما إذا كانت هذه المصطلحات تعطي تعريفا واسعا أو ضيقا، هناك أيضا أمثلة عن الاحتيال يشار إليها كنوع فرعي من الفساد – والعكس صحيح. مع أخذ هذا الأمر بالاعتبار، هذا الدليل يعرف المفهومين كالتالي.

أولا: يستخدم هذا الدليل تعريف "الاحتيال" المحدد في معيار ISSAI 1240 والذي تنص الفقرة 11 (أ) منه على التالي:

"فعل متعمد يرتكبه فرد أو أكثر في الإدارة، من قبل المسؤولين عن الحوكمة أو الموظفين أو الغير، من خلال استخدام وسائل مخادعة بهدف الحصول على ميزات غير مستحقة أو غير قانونية".

<sup>27</sup> Dillon et al., 2006, p. 26.

<sup>28</sup> UNDP, 2008, pp. 95-96.

<sup>29</sup> ASOSAI, 2003. ASOSAI Guidelines for Dealing with Fraud and Corruption, adopted by the 9th ASOSAI Assembly on 22 October 2003. [Online] Available at [www.asosai.org/asosai\\_old/guidelines/guidelines1.htm](http://www.asosai.org/asosai_old/guidelines/guidelines1.htm) Accessed on 11 January 2011].





" ( ) سوء استغلال المال العام و/أو المنصب لتحقيق أغراض خاصة أو سياسية.<sup>30</sup> يجب ربط التعريف الأخير بالفقرة 6 من معيار ISSAI 1240، الذي يفسر بشكل أكبر مفهوم "سوء الاستغلال" بالنسبة للمسؤولين في القطاع العام.

يجب التأكيد أن المقصود من هذه التعريفات هو الاستدلال فقط. كما أن لفظي "الاحتيال" و"الفساد" يجب عدم استخدامهما بشكل شامل وحاسم ما عدا في حال اعتمادها من قبل المحكمة القانونية.

### 2.2.1 الاحتيال والفساد – المفهوم متعدد الأوجه

هناك العديد من التعاريف المختلفة للاحتيال والفساد اليوم، إلا أنه يمكن تقسيم هذين المفهومين إلى العديد من مختلف أنواع أو تصنيفات الأعمال والممارسات. ويمكن وضع تصنيف شامل بدلا من ذلك، بناء على مكتب الأمم المتحدة المعني بالمخدرات والجريمة ( UNODC )، والموضح في الملحق أ.<sup>31</sup> هذا ويتم فقط عرض الأبعاد السياسية الرئيسية وهي الاحتيال والفساد الداخلي مقابل الاحتيال والفساد الخارجي، بالإضافة إلى تقديم مستوى الأبعاد.

### الاحتيال والفساد الداخلي مقابل الاحتيال والفساد الخارجي

هناك فارق أساسي وحيد ما بين الاحتيال والفساد الداخلي والخارجي.<sup>32</sup> فالنوع الأول الذي يتحدث عنه الدليل وهو الاحتيال والفساد الداخلي يحدث من قبل الموظفين أو الإدارة أو القيادة السياسية من داخل القطاع العام، أما الاحتيال والفساد الخارجي فيتم من قبل الأفراد والجماعات في القطاع الخاص ضد القطاع العام. وفي الغالب تحدث حالات الاحتيال والفساد عند التفاعل بين هذين

30 Source: Halpern, Jonathan et al., 2008. Deterring Corruption and Improving Governance in the Urban Water Supply & Sanitation Sector. Water Working Note No. 18, December 2008. The World Bank. [Online] Available at <http://siteresources.worldbank.org/EXTGOVANTICORR/Resources/3035863-1285189243778/WaterSourcebook1rev.pdf> [Accessed on 29 March 2012], p. 4.

31 According to UNODC, corruption can be divided into the following categories: 1. "Grand" and "petty" corruption; 2. "Active" and "passive" corruption; 3. Bribery; 4. Embezzlement, theft and fraud; 5. Extortion; 6. Abuse of discretion; 7. Favouritism, nepotism and clientelism; 8. Conduct creating or exploiting conflicting interests; 9. Improper political contributions. (UNODC, 2004, pp. 10-16.) For further reading, see also, among others, UNODC, 2005, pp. 21-27, and UNODC, 2003, UN Guide for Anti-Corruption Policies. [Online] Available at [www.unodc.org/pdf/crime/corruption/UN\\_Guide.pdf](http://www.unodc.org/pdf/crime/corruption/UN_Guide.pdf) [Accessed on 22 February 2011], pp. 28-34.

32 ASOSAI, 2003.



القطاعين، وهو مزيج من الاحتيال والفساد الداخلي والخارجي عن طريق التعاون بين من في الداخل مع من في الخارج.

### الاحتيال والفساد على مختلف المستويات في الحكومة

هناك فارق آخر يتعلق بمستوى الاحتيال والفساد الذي يحدث. <sup>33</sup> يمكن تقسيم الاحتيال والفساد إلى (1) فساد بسيط، (2) فساد كبير، (3) سرقة الدولة.

(1) يشير الفساد البسيط إلى عمليات الاحتيال والفساد التي تنطوي على مبالغ صغيرة من المال على مستوى صغار الموظفين. وترتبط بحوادث الاحتيال والفساد اليومية التي تحدث عند تعامل المسؤولين مع العامة، أي، عند تنفيذ القوانين والقواعد والأنظمة والسياسات.<sup>34</sup>

(2) يشير الفساد الكبير إلى حوادث الاحتيال والفساد التي تحدث على أعلى المستويات الحكومية من قبل المسؤولين الإداريين أو السياسيين أو الأشخاص المرتبطين بهم وعادة ما تنطوي على مبالغ كبيرة من المال.<sup>35</sup>

(3) تشير سرقة الدولة إلى أفعال الأفراد أو الجماعات أو الشركات في كلا القطاعين العام والخاص، بهدف التلاعب بصيغة القانون والسياسات واللوائح لتحقيق مكاسب خاصة أو سياسية. ويمكن أن يحدث هذا التلاعب من خلال الممارسات غير القانونية، على سبيل المثال، عندما تقوم الشركات بتقديم الرشاوى للمسؤولين العاميين ليقوموا بصياغة التشريعات لصالحهم. ونتيجة لذلك، قد تبدو أنشطة الشركات المعنية قانونية إلا أنها لا تزال فاسدة. وهذا يسمى إضفاء الشرعية لأعمال الاحتيال والفساد.<sup>36</sup>

<sup>33</sup> UNDP, 2008. Tackling corruption, transforming lives. Accelerating Human Development in Asia and the Pacific. Asia Pacific Human Development Report. [Online] Available at [http://hdr.undp.org/en/reports/regionalreports/asiathepacific/RHDR\\_Full%20Report\\_Tackling\\_Corruption\\_Transforming\\_Lives.pdf](http://hdr.undp.org/en/reports/regionalreports/asiathepacific/RHDR_Full%20Report_Tackling_Corruption_Transforming_Lives.pdf) [Accessed on 20 January 2011], pp. 17, 36, 92.

<sup>34</sup> UNDP, 2008, p. 230

<sup>35</sup> See, among others, UNODC, 2005, p. 21; Shah and Schacter, 2004, p. 41; UNDP 2008, pp. 2, 230; McPherson, Charles and MacSearraigh, Stephen, 2007, Corruption in the Petroleum Sector, p. 199, in: Campos and Pradhan, 2007; World Bank, 1997, pp. 9-10.

<sup>36</sup> See, among others, Campos and Bhargava, 2007, p. 3; UNDP, 2008, pp. 7, 21-22, 92, 231; Paterson and Chaudhuri, 2007, p. 161.

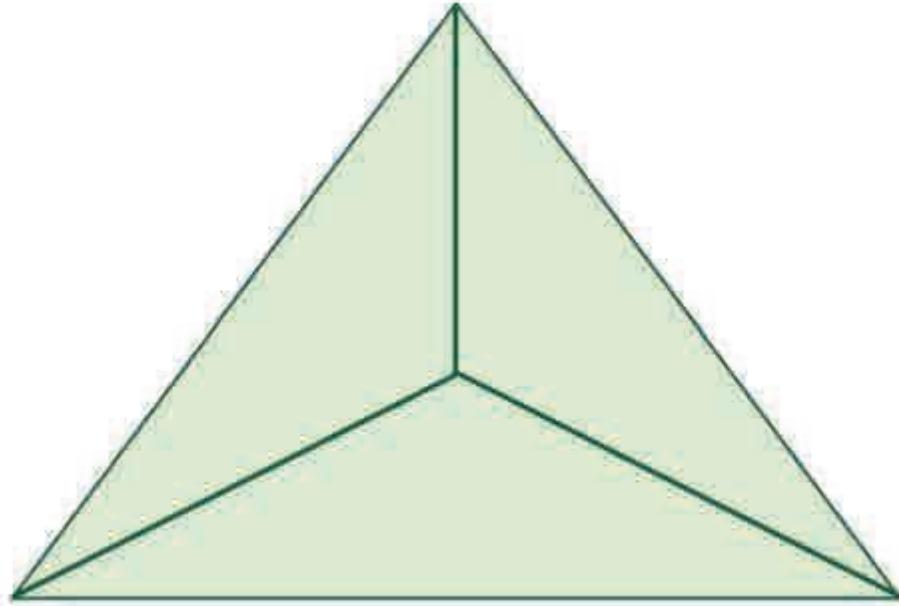


### 2.3 محفزات الاحتيال والفساد: فهم أسباب الاحتيال والفساد

عندما يقوم الأشخاص بارتكاب الاحتيال والفساد، يكون هناك ثلاثة عناصر أساسية موجودة:

1. الحافز/الضغوطات، 2. الفرص، 3. المبررات / السلوكيات الغير سوية. تشكل هذه العناصر مجتمعة ما يشار إليه بـ"مثلث الاحتيال"<sup>37</sup> (الشكل 2.3). يعتبر مثلث الاحتيال أداة بسيطة لكنها تساعد المدققين عند تقييم مدى تعرض الجهة لخطر الاحتيال والفساد. كما يشير إليها معيار ISSAI 1240 وتم استخدامه لتقديم أمثلة لعوامل خطر الاحتيال.<sup>38</sup>

#### الشكل 2.3 مثلث الاحتيال والفساد



<sup>37</sup>

Lou, Yung-I and Wang, Ming-Long, 2009. Fraud Risk Factor of the Fraud Triangle. Assessing The Likelihood Of Fraudulent Financial Reporting, in Journal of Business & Economics Research – February, Volume 7, Number 2. [Online] Available at [www.cluteinstitute-onlinejournals.com/PDFs/1065.pdf](http://www.cluteinstitute-onlinejournals.com/PDFs/1065.pdf) [Accessed on 18 January 2011], pp. 61-62; The Fraud Triangle and What You Can Do About It, in The Certified Accountant, 1st Quarter 2009 – Issue #37. [Online] Available at [www.lacpa.org.lb/Includes/Images/Docs/TC/TC363.pdf](http://www.lacpa.org.lb/Includes/Images/Docs/TC/TC363.pdf) [Accessed on 18 January 2011], p. 69.

<sup>38</sup>

See Appendix 1 both in the practice Note and in ISA 240.



العوامل الثلاثة لمثلث الفساد يمكن وصفها كالتالي:

### 2.3.1 الحافز/الضغوطات

يشار إلى الحافز والضغوطات أيضا أنه "الدافع" أو "الطمع أو الحاجة"<sup>39</sup>. فعندما يتعلق الأمر بالضغط أو الحاجة التي يشعر بها مرتكب الاحتيال والفساد قد يعكس ذلك مشكلة مالية محددة يعاني منها هذا الشخص، أو قد تنشأ بسبب أن راتبه لا يكفي للعيش الكريم. وقد أشارت الدراسات الاستقصائية في العديد من الدول أن انخفاض مستوى دخل الفرد يعد أحد أهم أسباب تفشي الفساد بين الموظفين المدنيين.<sup>40</sup>

من جانب آخر، قد يكون الحافز وراء ارتكاب الاحتيال والفساد ببساطة بسبب الجشع والرغبة بالعيش برفاهية. فوفقا لبرنامج الأمم المتحدة للتنمية، غالبا ما يكون الدافع وراء ارتكاب الاحتيال والفساد هو الطمع وليس الحاجة خاصة عندما يتعلق الأمر بفساد كبير.<sup>41</sup>

ومع ذلك، فإنه على الرغم من أن بعض المؤشرات وما يسمى بـ"الإشارات التحذيرية" تضع تعريفا للطمع أو الحاجة لتسهيل كشفهم إلا أنه يجب أن نتذكر أن بعض الدوافع قد تكون معقدة جدا.<sup>42</sup>

### الدافع/الضغوطات في قطاعات الموارد البيئية والطبيعية

كمصدر للثروة الضخمة على شكل خدمات بيئية (مثل على الخدمات البيئية أنها تعمل كمنظف للتلوث) والمواد الطبيعية، فإن البيئة قد تكون أداة طبيعية للاحتيال والفساد. وغالبا ما تكون الموارد الطبيعية ذات القيمة التجارية العالية، وهي مبالغ كبيرة من الإيرادات الرسمية وغير الرسمية

<sup>39</sup> CIMA, 2008. Fraud Risk Management: A Guide to Good Practice. [Online] Available at [http://www.cimaglobal.com/Documents/ImportedDocuments/cid\\_techguide\\_fraud\\_risk\\_management\\_feb09.pdf](http://www.cimaglobal.com/Documents/ImportedDocuments/cid_techguide_fraud_risk_management_feb09.pdf). [Accessed on 18 January 2011], p. 13.

<sup>40</sup> The Fraud Triangle and What You Can Do About It, in The Certified Accountant, 1st Quarter 2009 – Issue #37. [Online] Available at [www.lacpa.org.lb/Includes/Images/Docs/TC/TC363.pdf](http://www.lacpa.org.lb/Includes/Images/Docs/TC/TC363.pdf) [Accessed on 18 January 2011], p. 69; UNDP, 2008, p. 114.

<sup>41</sup> UNDP, 2008, pp. 9, 60.

<sup>42</sup> Jones, Peter, 2004. Fraud and corruption in public services: a guide to risk and prevention, Gower Publishing Limited, England, pp. 2-3.



التي يمكن الحصول عليها من خلال استغلالها استغلالا سيئا، تعتبر أحد أهم دوافع الفساد والسلوك الفاسد. وهذه الإيرادات – والدوافع – يمكن أن تكون موجودة في جميع مراحل سلسلة القيمة (انظر الفصل الرابع لمزيد من النقاشات). وعلاوة على ذلك، يمكن أن يحدث الاحتيال والفساد عند نقص الموارد (انظر الفصل 2.1). نقص أو ندرة الموارد يتراوح ما بين المياه – مورد حيوي، ضروري لكل الناس – حتى الحيوانات والنباتات النادرة، وهي سلع مربحة تباع في السوق السوداء.<sup>43</sup>



<sup>43</sup> Dillon et al., 2006, p. 9; Mock, 2003, p. 2; Winbourne, 2005, p. 106; Kolstad, Ivar; Søreide, Tina and Williams, Aled, 2008. Corruption in natural resource management – an introduction. U4 Brief. Chr. Michelsen Institute. February 2008 – No. 2. [Online] Available at [www.cmi.no/publications/file/2936-corruption-in-natural-resource-management-an.pdf](http://www.cmi.no/publications/file/2936-corruption-in-natural-resource-management-an.pdf) [Accessed on 22 March 2011]; UNDP (2008), p. 91.



## 2.3.2 الفرص

من حيث المبدأ، غالباً ما يكون هناك فرصة لحدوث الاحتيال والفساد في جميع الحالات.<sup>44</sup> ومن ضمن أمور أخرى، تعكس الفرص مدى الصلاحيات الممنوحة للمسؤولين والمدراء والموظفين الحكوميين ومدى سهولة وضع أيديهم على الأصول والمعلومات و/أو النظم.<sup>45</sup> إضافة إلى ذلك، وجود الفرص يكشف عن مدى وضوح وصرامة القواعد والسياسات المتعلقة بالسلوكيات المقبولة.<sup>46</sup>

### الفرص في قطاعات الموارد البيئية والطبيعية

يعتبر أحد الجوانب الرئيسية لقطاعات الموارد البيئية والطبيعية هو التعقيد التقني المرتبط في تنظيم وإدارة هذه القطاعات. وقد يكون هذا التعقيد موجوداً في التنظيم، أو الترخيص، أو الاستكشاف، أو الرصد، أو التوزيع، أو البيع، أو اعداد التقارير، إلخ. ونتيجة لذلك، وبصرف النظر عن العاملين داخل هذه القطاعات، فإن الغالبية لا تفهم كيف تعمل هذه القطاعات في الواقع. وقد يؤدي ذلك إلى حدوث خلل في الوصول إلى المعلومات مما يحد من التلاعب والاحتيال والفساد من قبل المسؤولين عن العمليات والحصول على المعلومات المناسبة ("المعرفة هي القوة").<sup>47</sup>

هناك ميزة أخرى للاحتيال والفساد في قطاعات الموارد البيئية والطبيعية وهي أنه غالباً ما يكون هناك أدنى درجات الخطر لاكتشاف حدوث الاحتيال والفساد. وفي كثير من الحالات، يجري استغلال الموارد البيئية – وأحياناً التدهور البيئي بحد ذاته – في المواقع النائية، البعيدة عن المراكز الحكومية والرقابة العامة وفضول وسائل الإعلام. إضافة إلى ذلك، فقد تكون المناطق المعنية ذات كثافة سكانية منخفضة ومساحات شاسعة. وبما أن غالبية الموارد الطبيعية المستغلة تستخدم في

<sup>44</sup> Jones, 2004, p. 3.

<sup>45</sup> The Fraud Triangle and What You Can Do About It, p. 69

<sup>46</sup> CIMA, 2008, p. 13.

<sup>47</sup> Gillies, Alexandra, 2010. Fuelling Transparency and Accountability in the Natural Resources and Energy Markets. Conference Paper prepared for the 14th International Anti-Corruption Conference. 10-13 November 2010 - Bangkok, Thailand. [Online] Available at <http://14iacc.org/wp-content/uploads/AlexandraGillesNaturalResourcesIACC.pdf> [Accessed on 30 March 2011], p. 2; Mock, 2003, p. 2;



التصدير فإن هذه السلع يتم تداولها كذلك عبر تلك الطرق المعقدة والتي تشمل التهريب. ونتيجة لذلك، يصعب اكتشاف عمليات الاحتيال والفساد في هذه القطاعات التي تتجاوز الحدود المحلية، مما يجعل من عملية الرقابة على سوء الاستغلال بحد ذاته والتواطؤ المحتمل بين الشركات والموظفين العاملين أمراً صعباً.<sup>48</sup>

### 2.3.3 المبررات / السلوكيات الغير سوية

يشير المبرر الغير سوي إلى القيم الأخلاقية والحجج التي تبرر للأفراد السلوك الاحتيالي والفساد. العوامل التي يمكن أن تؤدي إلى وضع مبرر منطقي للاحتيال والفساد مثل التقدم الوظيفي وما يعتقد هذا الشخص من أنه لا علاقة له بالجدارة والأداء، والميزانيات الغير كافية والمتأخرة، وعدم كفاية الموارد وعدم وجود هدف واضح ومشارك للمنظمة المعنية.<sup>49</sup> والمبرر الآخر للموظف المعني هو اعتباره أن سلوك الاحتيال والفساد "غير مؤذي" وأضراره صغيرة جداً بالمقارنة مع حجم المنظمة ومدخولها.<sup>50</sup>

هناك عبارة يرددتها الكثيرين وهي "الجميع يقوم بذلك"، أي، ترسخ روح التسامح عن الاحتيال والفساد كقاعدة ثقافية في جوانب كبيرة من المؤسسة. وهذا العامل يعد خطراً جداً لأن ترسخ هذا المعتقد داخل المؤسسة يجعل من الصعب التراجع عنه.<sup>51</sup> بالإضافة إلى أن هذا الخطر قد يتفاقم إذا ما كان كبار المسؤولين أو القادة السياسيين في المؤسسة هم من يقومون باستغلال السلطة لمصالحهم الخاصة أو السياسية.<sup>52</sup>

<sup>48</sup> Mock, 2003, p. 2; UNDP, 2008, pp. 91, 96, 104; Dillon et al., 2006, pp. 26-27.

<sup>49</sup> World Bank, 1997, p. 12

<sup>50</sup> CIMA, 2008, p. 13.

<sup>51</sup> Jones, 2004, p. 3; UNODC, 2004, p. 244.

<sup>52</sup> World Bank, 1997, p. 12.



كما هو الحال مع الدوافع/الضغوطات، فإن مبررات أو سلوكيات الناس من الصعب التكهن بها.

### المبررات والسلوكيات في قطاعات الموارد البيئية والطبيعية

عندما يتعلق الوضع بالاحتيال والفساد في قطاعات الموارد البيئية والطبيعية فالأمر الآخر قد يكون أن في كثير من الأحيان لا تعطى البيئة الأولوية العظمى عندما يتم اتخاذ القرار الاقتصادي أو السياسي في الأجزاء الأخرى من الدولة. مما يعني أن العقوبات على المخالفات في هذه القطاعات غالباً ما تكون صغيرة مقارنة بالأرباح المحتملة. كما لا توجد أسعار محددة في السوق للكثير من الموارد الطبيعية و/ أو الخدمات التي يقدمها النظام البيئي، فمن السهل عندها أن يرد إلى الذهن أنه "إذا لم تستطع تحديد سعره فلا قيمة كبيرة له".<sup>53</sup>

### 2.4 مخاطر الاحتيال والفساد المرتبطة بضعف الحوكمة

كما هو الحال مع القطاعات الأخرى، أظهرت التجربة أن العديد من التحديات المتعلقة بالفساد والاحتيال في قطاعات الموارد البيئية والطبيعية قد يكون بسبب الضعف التأسيسي والهيكلية للحوكمة والذي يتمثل بغياب الشفافية والمساءلة وسيادة القانون، وضعف أداء المؤسسات في تعزيز وحماية كل ما يرتبط بالحكم الرشيد.<sup>54</sup>

<sup>53</sup> Dillon et al., 2006, pp. 9, 14; Mock, 2003, p. 2; UNDP, 2008, p. 91; Winbourne, 2005, p. 108

<sup>54</sup> See, among others: Dillon et al., 2006, p. 40; Winbourne, 2005, p. 105; Mock, 2003, p. 3; UNDP, 2008, p. 98; Gillies, 2010, pp. 4-7; Kolstad, Søreide and Williams, 2008





## الشكل 2.4 نظام النزاهة الوطني



*Source: Pope, Jeremy, 2000. Confronting Corruption: The Elements of a National Integrity System, TI Source Book 2000, Transparency International. [Online] Available at [www.transparency.org/publications/sourcebook](http://www.transparency.org/publications/sourcebook) [Accessed on 24 January 2011], p. 35.*



تكمُن أهمية الحكم الرشيد في الوقاية والكشف عن الاحتيال والفساد وفق ما تنص عليه المادة 5 من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد والتي تنص على أن "تقوم كل دولة طرف، وفقا للمبادئ الأساسية لنظامها القانوني، بوضع وتنفيذ أو ترسيخ سياسات فعالة منسقة لمكافحة الفساد، تعزز مشاركة المجتمع وتجسد مبادئ سيادة القانون وحسن ادارة الشؤون والممتلكات العمومية والنزاهة والشفافية والمساءلة".

هذا النظام الخاص بتنسيق سياسات مكافحة الفساد يشار إليه أيضا بـ"نظام النزاهة الوطني". (انظر الشكل 2.4). الغرض من هذا النظام هو توفير الضوابط والتوازنات من حيث تقسيم السلطات بين مختلف الوكالات والمؤسسات الحكومية وبين القطاع العام والمجتمع المدني.<sup>55</sup>

بصفة عامة، لا تسمح عوامل الخطر بحدوث الاحتيال والفساد المرتبطة بضعف نظام النزاهة بأن تندمج في التفاصيل المتعلقة بالتخطيط وتنفيذ عمليات التدقيق في القطاعات البيئية والطبيعية. ومع ذلك، يجب الحرص على وضع عوامل الخطر/عناصر الحوكمة هذه بالحسبان إلى حد ما لأنها قد تكون هامة عند محاربة الفساد والاحتيال.

<sup>55</sup> See Langseth, Petter; Stapenhurst; Rick; Pope, Jeremy, 1997. The Role of a National Integrity System in Fighting Corruption. EDI Working Paper 18868. The World Bank. [Online] Available at [www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2000/02/24/000094946\\_99030406262037/Rendered/PDF/multi\\_page.pdf](http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2000/02/24/000094946_99030406262037/Rendered/PDF/multi_page.pdf) [Accessed on 2 April 2012], pp. 9-22; Pope, 2000; UNODC, 2004, Chapter III, pp. 82-183.



## الفصل الثالث

### عوامل مخاطر الاحتيال والفساد المرتبطة بضعف الرقابة الداخلية

وفقا لاتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، فإن الالتزام الأساسي لمنع ومحاربة الاحتيال والفساد في الدول تقع على عاتق الدول الأطراف بالاتفاقية. وتنص الفقرة 4 من معيار ISSAI 1240 أنه تقع على عاتق الإدارة مسئولية منع واكتشاف الاحتيال والفساد.

بالأخذ بهذه الالتزامات بالحسبان، فإن المدققين يقدمون الكثير من أجل منع حدوث الاحتيال والفساد في قطاعات الموارد البيئية والطبيعية – وفي القطاعات الأخرى – عن طريق معالجة ضعف الرقابة الداخلية. تقع على عاتق المدقق مسئولية فهم الرقابة الداخلية لجهات القطاع العام المعنية والاستجابة للمخاطر المقدرة وفق ما هو منصوص عليه في الفقرتين 12 و 13 من معيار ISSAI 1315 والفقرتين 15 و 20 في معيار ISSAI 1330.

هناك عدة طرق يتم من خلالها دمج عوامل الخطر المرتبطة بضعف الرقابة الداخلية في التدقيق على قطاعات الموارد البيئية والطبيعية. ويمكن معالجة عوامل الخطر كالتالي: (1) كجزء من المسائل الرئيسية المتعلقة بالتدقيق، (2) تدمج كجزء من أسئلة التدقيق في المستويات الأدنى في التسلسل الهرمي للأسئلة (3) كجزء من أسئلة الدراسات الاستقصائية أو نوعية المقابلات أو وفق ما يجده الجهاز الرقابي والمدقق ملائما.

إضافة إلى ذلك، يمكن معالجة عوامل الخطر هذه عند التخطيط لعملية التدقيق وعند تنفيذها. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يتم ذلك نتيجة لتقييمات المخاطر الجديدة التي تنفذ في مراحل متقدمة من عملية التدقيق (استنادا للمستجدات)، أو لأن المدقق يقوم بالكشف عن عوامل الخطر/الإشارات التحذيرية أثناء قيامه بعملية التدقيق. وتبعا للمهام الموكلة، فالعديد من الأجهزة الرقابية تعتبر أن مجرد تقديم تقرير حول ضعف الرقابة الداخلية يعد كافيا، وينتهي التدقيق عند هذه النقطة.



يتكون هذا الفصل من جزأين رئيسيين، يعرض الجزء الأول الأسئلة الرئيسية المحتملة للمدقق حول الرقابة الداخلية والاحتيال والفساد. ويصف الجزء الثاني دراسة لحالة مشابهة يتم من خلالها توضيح بعض نقاط الضعف التي تعالجها هذه الأسئلة الرئيسية.

### 3.1 الرقابة الداخلية والاحتيال والفساد

تعتبر الرقابة الداخلية مفهوم شامل جداً، ومن حيث المبدأ فإنه يشمل كل جانب من جوانب تنظيم جهات القطاع العام ومستوى أداءها الذي يرمي إلى تحقيق أهدافها. لذلك، فإن الأسئلة الرئيسية التالية سوف تركز فقط على العناصر التي لها صلة مباشرة بمخاطر الاحتيال والفساد. ونجد المعلومات حول الوثائق ذات الصلة من منظمة الأنطوساي ومكتب الأمم المتحدة المعني بالمخدرات والجريمة، وبنود اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، وتفعيل إطار الرقابة الداخلية (فيما يتعلق بمخاطر الاحتيال والفساد) المقدمة من معهد المدققين الداخليين والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وجمعية فاحصي الاحتيال المعتمدة.<sup>56</sup>

الجزء أدناه يناقش الأسئلة الرئيسية التالية لجهات القطاع العام المعنية:

1. هل قامت الجهة بتطبيق قواعد السلوك المهني أو معيار مشابه داخل الجهة؟
2. هل قامت الجهة بخلق "مناخ أخلاقي عالي"؟
3. هل لدى الجهة هيكل تنظيمي مطبق ويعمل بشكل جيد؟
4. هل قامت الجهة بوضع سياسات وممارسات مناسبة للموارد البشرية؟
5. هل قامت الجهة بوضع نظام مناسب لإدارة السجلات؟
6. هل قامت الجهة بوضع النظام الكافي للإبلاغ عن الاحتيال والفساد المحتملين؟
7. هل قامت الجهة بوضع إجراءات لتحديد وتقييم مخاطر الاحتيال والفساد المحتملين، والتصدي لهذه المخاطر بطريقة مناسبة؟
8. هل لدى الجهة التفويض المناسب وإجراءات الاعتماد؟

<sup>56</sup> Appendix I: COSO Internal Control Integrated Framework, p. 79, in: IIA, AICPA, ACFE: Managing the Business Risk of Fraud – A practical Guide.



9. هل هناك فصل كافي للمهام و/أو الأعمال الروتينية وتناوب الأفراد؟
10. هل هناك رقابة كافية على صلاحية الحصول على المصادر والسجلات؟
11. هل تم وضع إجراءات ملائمة للتحقق والتسوية؟
12. هل الأداء التشغيلي (الكفاءة والفعالية) للجهة يتم مراجعته على أساس منتظم؟
13. هل يتم القيام بمراجعة الالتزام في الجهة على أساس منتظم؟
14. هل هناك إشراف كافي للرقابة الداخلية في الجهة؟

الظروف المحيطة بعملية التدقيق تحدد مدى أهمية كل سؤال وان كان يعتبر سؤال رئيسي أو غير رئيسي أو ان كان يعتبر سؤال استقصائي أو يصلح للمقابلات.

### 3.1.1 هل قامت الجهة بتطبيق قواعد السلوك المهني<sup>57</sup> أو معيار مشابه داخل الجهة؟

وفقا لمعيار INTOSAI GOV 9100، تعتبر الأخلاقيات العامة شرط مسبق لإضفاء الدعم والثقة للقطاع العام. كما أنها تعد شرطا أساسياً للحكم الرشيد.<sup>58</sup> وتنص المادة 8 من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد أن الدول الأطراف في محاربتها للفساد تقوم بـ"تعزيز النزاهة والأمانة والمسئولية بين موظفيها العموميين". ويستنتج كذلك من معيار INTOSAI GOV 9100 والمادة 8 من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد أنه يجب أن تتجلى هذه المبادئ في وثائق مكتوبة مثل مدونة قواعد السلوك المهني أو أي معيار مماثل.<sup>59</sup>

<sup>57</sup> See Appendix B for a further account of the "code of conduct" -concept

<sup>58</sup> INTOSAI GOV 9100, pp. 10, 17

<sup>59</sup> INTOSAI GOV 9100, p. 18. See also, among other things, paragraph A26 in ISSAI 1240; paragraph 2 (a) in Appendix 1 to ISSAI 1315; UNODC, 2004, p. 136. For SAIs in particular, see ISSAI 30 Code of Ethics.



## الأهداف الرئيسية لقواعد السلوك المهني:

- (1) توضيح ما هو متوقع من الموظف أو مجموعة من الموظفين – وبالتالي المساهمة في تعزيز القيم الأساسية التي تعمل على الحد من الاحتيال والفساد
- (2) وضع أساسيات لتدريب الموظفين، ومناقشة المعايير، وإمكانية تعديل المعايير
- (3) وضع الأساس للإجراءات التأديبية – بما فيها إنهاء العمل في الحالات التي يخالف فيها الموظفين أو يفشل في تطبيق المعايير المنصوص عليها.<sup>60</sup>

إن العناصر المحورية في مدونة قواعد السلوك المهني للموظفين الحكوميين عندما يتعلق الأمر بالاحتيال والفساد هي، من ضمن عناصر أخرى، المعايير المتعلقة بالالتزام بالحيادية،<sup>61</sup> والمعايير المتعلقة بتضارب المصالح،<sup>62</sup> والمعايير المتعلقة بإدارة الموارد العامة،<sup>63</sup> والمعايير المتعلقة بالسرية.<sup>64</sup>

بالنسبة للحالات الموضحة في الخانة 3.1، كان هناك معايير أخلاقية في الجهات العامة المعنية إلا أن هذه المعايير لا يتم تنفيذها بالشكل الصحيح في جميع أنحاء المنظمة.

### 3.1.2 هل قامت الجهة بخلق "مناخ أخلاقي عالي"؟

وفقاً للفقرة 4 من معيار ISSAI 1240 فإن مختلف المستويات الإدارية في المنظمة مسؤولة عن خلق مناخ يمنع ويكشف الاحتيال والفساد. هذه المسؤولية تنطوي على التركيز بقوة على منع ومكافحة الفساد فضلاً عن تعزيز ثقافة تنظيمية قائمة على الصدق والسلوك الأخلاقي المتميز.

<sup>60</sup> See UNODC, 2004, p. 133

<sup>61</sup> See UNODC, 2004, p. 136.

<sup>62</sup> See UNODC, 2004, p. 137; Pope, 2000, pp. 187-88.

<sup>63</sup> See UNODC, 2004, p. 138

<sup>64</sup> See UNODC, 2004, pp. 138-139.



وبشكل عام، يشار إليه كذلك أنه "خلق مناخ أخلاقي عالي" وهي ثقافة أخلاقية تنشأها إدارة الجهة أو الوكالة الحكومية المعنية من خلال فلسفتها وأسلوبها التشغيلي الخاص بها.<sup>65</sup>

لذلك، وكأحد عناصر الرقابة الداخلية، فإن "خلق مناخ أخلاقي عالي" يرتبط مع عنصر قواعد السلوك المهني المذكور أعلاه، ويرجع ذلك إلى أن الإدارة العليا تقوم بدور رئيسي في تطبيق قواعد السلوك المهني في الجهة. ولضمان ذلك، تقوم الإدارة العليا بالتركيز على التالي: (1) مصارحة الموظفين بما هو متوقع منهم. (2) أن تكون نموذجاً يحتذى به. (3) حماية من يبلغ عن الانتهاكات. (4) مكافأة السلوك الأخلاقي.<sup>66</sup>

عندما تتعرض الرقابة الداخلية للخطر، تتاح الفرصة للإدارة الفاسدة أن تتجاوز الرقابة الداخلية (انظر الفقرة 8 من معيار ISSAI 1240). فعلى سبيل المثال، يمكن للإدارة بشكل مباشر أو غير مباشر تغيير البيانات المحاسبية، وتقديم بيانات مالية مزورة، أو إلغاء آليات الرقابة التي توضع لمنع الموظفين من ارتكاب أعمال الفساد (انظر الفقرة 7، معيار ISSAI 1240).

<sup>65</sup> INTOSAI GOV 9100, pp. 18-19. See also, among other things, paragraph 2 (d) in Appendix 1 to ISSAI 1315; ACFE, 2006. Tone at the top. How management can prevent fraud in the workplace. [Online] Available at [www.acfe.com/documents/tone-at-the-top-research.pdf](http://www.acfe.com/documents/tone-at-the-top-research.pdf) [Accessed on 22 June 2011], p. 1.

<sup>66</sup> INTOSAI GOV 9100, p. 19. See also ACFE, 2006, pp. 7, 11-12.



الحالة المعروضة في الخانة 3.1 تقدم مثالا عن "خلق مناخ أخلاقي عالي" غير ملائم.







### 3.1.3- هل لدى الجهة هيكل تنظيمي مطبق و يعمل بشكل جيد ؟

طبقا لمعيار الأنتوساي GOV 9100، يعتبر هيكل المنظمة عنصرا هاما من بيئة الرقابة داخل الجهة، فبكونه عنصرا للرقابة الداخلية، تتواجد عناصر عديدة لذلك. أولا: من المفترض أن يقدم الهيكل التنظيمي تكليفا بالسلطة والمسئولية داخل الجهة. ثانيا: يمتلك فريق السلطة والمسئولية في الجهة رابطا وثيقا من التمكين والمسائلة للموظفين. أخيرا: يتطلب التمكين والمسائلة أيضا طرقا ملائمة لإعداد التقارير<sup>67</sup>.

### 3.1.4- هل قامت الجهة بوضع سياسات وممارسات مناسبة للموارد البشرية؟

طبقا لمعيار الأنتوساي GOV 9100 ، يعتبر الأفراد أحد العناصر المهمة الأخرى للرقابة الداخلية. فلكي تكون عمليات الرقابة فعالة، من المهم أن يكون الموظفون ذوي كفاءة وموثوقين. لذلك، تعتبر وسائل التوظيف والتدريب، والمكافأة وتشجيع عامة الموظفين وغيرهم من المسؤولين الغير مرشحين جزءا أساسيا لبيئة الرقابة<sup>68</sup>. لقد تم تفصيل أهمية سياسات الموارد البشرية الملائمة والممارسات لمنع الفساد في المادة 7، الفقرة الفرعية (c)-(a) 1 من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد.

علاوة على الاختبار المناسب للمرشحين في عملية التوظيف و الحوافز الايجابية لمنع الاحتيال والفساد بين الموظفين، فإن السياسات و الممارسات الملائمة قد تشمل على عوائق ما قبل التوظيف والقوانين التي تمنع استخدام أو الافصاح عن المعلومات الحساسة<sup>69</sup>.

وتستعرض الحالة المقدمة في الشكل 3 توضيحا للمخاطر المحتملة التي تتعلق بتوظيف الأفراد واستفالتهم.

<sup>67</sup> INTOSAI GOV 9100, p. 19-20. See also paragraphs 2 (e) and (f) in Appendix 1 to ISSAI 1315.

<sup>68</sup> INTOSAI GOV 9100, p. 20. See also, among other things, paragraph 2 (g) in Appendix 1 to ISSAI 1315; UNODC, 2004, p. 277.

<sup>69</sup> INTOSAI GOV 9100, p. 20. See also ACFE, 2006, pp. 7-8; UNODC, 2004, pp. 122, 141, 245, 277; Pope, 2000, pp. 201-202, 210-211.



### 3.1.5- هل قامت الجهة بوضع نظام مناسب لإدارة السجلات؟

طبقا لمعيار الأنتوساي رقم 9100، فإن أحد أهداف الرقابة الداخلية في القطاع العام هو استيفاء التزامات المسائلة العامة. ولكي تكون جهات القطاع العام معتمدة، فإنه من المهم أن يكون لديها أنظمة لحفظ السجلات في مكانها الصحيح وذلك للتأكد من حفظها بطريقة ملائمة وحمايتها من التغييرات وجعلها قابلة للخضوع للتدقيق أو لعمليات تقييم مماثلة، وفي النهاية تسمح باستخدامها من قبل العامة اجمالاً<sup>70</sup>.

علاوة على ذلك، وبالإضافة لاستيفاء التزامات المسائلة، يفيد معيار الأنتوساي رقم 9100 بأهمية إدارة السجلات الملائمة للتأكد من الرقابة الداخلية الفعالة وللوصول لأهداف الجهة الحكومية المعنية. أخيراً، وبغض النظر عن ما إذا كانت المعلومات قابلة للاستعمال سواء كانت مالية أو غير مالية أو تتعلق بالالتزام، فإنه من المهم أن تكون ذات جودة كافية. وطبقا لمعيار الأنتوساي رقم 9100، يجب أن تكون المعلومات من ضمن أمور أخرى ملائمة وفي الوقت المناسب، حديثة، دقيقة وقابلة للدخول عليها<sup>71</sup>.

### 3.1.6- هل قامت الجهة بوضع النظام الكافي للإبلاغ عن الاحتيال والفساد المحتملين<sup>72</sup>؟

علاوة على المعلومات المقدمة من خلال القنوات الاعتيادية، يوصي معيار حوكمة الأنتوساي 9100 أيضا بوجود قنوات بديلة أخرى للاتصال في المكان الملائم داخل المنظمة للإبلاغ عن المعلومات الحساسة. على سبيل المثال، التصرفات الغير مناسبة أو الغير قانونية<sup>73</sup>.

يمكن ملاحظة هذا المفهوم أيضا في حالات الإبلاغ الملائمة المذكورة في المادة 8 الفقرة 4 من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد (UNCAC). توصي هذه المادة المذكورة بأن تأخذ الجهات

<sup>70</sup> INTOSAI GOV 9100, p. 37. See also UNODC, 2004, p. 246; Pope, 2000, pp. 245. For financial records in particular, see also article 9, paragraph 3 in UNCAC and paragraph 6 in annex 1 to ISSAI 1315.

<sup>71</sup> INTOSAI GOV 9100, pp. 37-38. See also Pope, 2000, p. 245.

<sup>72</sup> The various elements of a system for handling confidential information, including information on possible fraud and corruption, will be further accounted for in Appendix F.

<sup>73</sup> INTOSAI GOV 9100, pp. 20, 42. See also ACFE, 2006, pp. 8-9; Dye, 2007, pp. 318-319.



التابعة للدولة بعين الاعتبار وضع التقنيات الملائمة التي تمكن المسؤولين الرسميين من الإبلاغ عن نشاطات الفساد المحتمل التي علموا بها خلال فترة عملهم. ويمكن أن تتعلق هذه التقنيات أيضا بالمواد 32 و33 من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد والتي تتعلق بحماية الشهود والخبراء والضحايا والأشخاص المبلغين.

تم اكتشاف بعض الأمور المذكورة في الشكل 3.1 من طرف مجهول.

### 3.1.7- هل قامت الجهة بوضع إجراءات لتحديد وتقييم مخاطر الاحتيال والفساد المحتملين، والتصدي لهذه المخاطر بطريقة مناسبة؟

وفق ما تمت ملاحظته في معيار الأنطوساي رقم 9100، يعتبر تقييم المخاطر عنصرا رئيسيا في الرقابة الداخلية للجهة، ومخاطر الاحتيال و الفساد ضمن المخاطر التي يجب أخذها بعين الاعتبار في مثل هذه التقييمات<sup>74</sup>. فبالنسبة لعمليات تقييم مخاطر الاحتيال والفساد فيما يتعلق بالبيانات المالية بالأخص، فقد تم تقديم التفصيل الاضافي لذلك في الفقرة 17(a) و 17(b). وفي الفقرات A12-A14 في معيار ISSAI 1240. وطبقا للفقرة A12، ولأن الإدارة مسؤولة عن الرقابة الداخلية للجهة، فإنه من المناسب أن يستفسر المدققين عن ما إذا قامت الإدارة بعمليات تقييم لمخاطر الاحتيال وإلي أي درجة، وما إذا كان هنالك رقابة مطبقة لمنع والكشف عن الاحتيال.

يوجد محتوى أكثر تفصيلا لعمليات تقييم الاحتيال والفساد في الفصل الرابع .

### 3.1.8- هل تمتلك الجهة وتطبق التفويض المناسب وإجراءات الاعتماد؟

طبقا لمعيار الأنطوساي رقم 9100 ، فإن وجود مثل هذه الاجراءات يشير إلى أنه فقط الأفراد الذين يتصرفون ضمن نطاق صلاحياتهم يمكنهم تفويض وتنفيذ العمليات والأحداث. كما تلاحظ الأنطوساي بأنه يجب تطبيق الاجراءات موضحة لكيفية القيام بإعمال التفويض و الاعتماد

<sup>74</sup> INTOSAI GOV 9100, pp. 22-27.



بالإضافة لتحديد التوقيت لهذه الأعمال. إن التفويض هو الطريقة الرئيسية للتأكد من أنه تم البدء في العمليات والنشاطات القانونية فقط<sup>75</sup>.



### 3.1.9- هل هناك فصل كافي للمهام و/ أو الأعمال الروتينية وتدوير الأفراد؟

طبقا لمعيار الأنتوساي رقم 9100، فإن تطبيق مثل هذه الاجراءات يشير إلى عدم السماح لأي فرد أو مجموعة بالرقابة على جميع المراحل المركزية لعملية أو نشاط بنفسه. وذلك مهم لتقليص خطر الأخطاء أو اساءة الاستخدام أو الاهمال وخطر عدم اكتشاف هذه المشاكل. ومن ثم، للتأكد من تطبيق عمليات الفحص المناسبة ووجود الميزانيات المناسبة لها، و يجب تخصيص المهام والمسئوليات بشكل منظم على عدد كاف من الموظفين. ففي حالة وجود خطر التواطؤ (مثلا بسبب امتلاك الجهة المعنية عدد قليل جدا من الموظفين للقيام بعمليات الفحص وعدم وجود ميزانيات

<sup>75</sup> INTOSAI GOV 9100, p. 29.



ملائمة) قد يكون التدوير المنتظم للموظفين أحد الطرق لمواجهة هذه المشكلة. كما أن المخاطر يمكن تقليصها من خلال تشجيع أو طلب إجازات سنوية، ومن ثم يتم التدوير المؤقت للواجبات<sup>76</sup>.

توضح الحالة المقدمة في الشكل 3.1 المخاطر المحتملة المرتبطة بالأفراد الذين يعملون بشكل مستقل تماما ويتمتعون بدرجة عالية من حرية التصرف.

### 3.1.10- هل توجد رقابة كافية على الدخول على المصادر والسجلات؟

طبقا لمعيار الأنتوساي رقم 9100 ، فإن امتلاك مثل هذه الرقابة يشير إلى أن الدخول على المصادر والسجلات يمنح فقط لأولئك الأفراد المخولين والمعتمدين لاستخدامها أو الوصاية عليها. وتحديد الدخول على المصادر والسجلات فإن خطر الاستخدام الغير مخول به أو الخسارة قد يقلص<sup>77</sup>. وطبقا لمعيار ISSAI 1315 فإن الجزء المهم من ذلك هو الرقابة المادية مثل التسهيلات المؤمنة ومتطلبات التحويل للدخول على أنظمة الحاسب الآلي وملفات البيانات<sup>78</sup>.

### 3.1.11- هل تم وضع اجراءات ملائمة للتحقق والتسوية؟

طبقا لمعيار الأنتوساي رقم 9100، فإن تطبيق رقابة التحقق الملائمة تشير إلى أن العمليات والأحداث المهمة مؤكدة قبل و بعد معالجتها. إن تطبيق اجراءات التسوية المناسبة يشير إلى أن السجلات متماشية مع بعضها وفقا لفواصل زمنية منتظمة بوثائق متصلة. على سبيل المثال، التأكد من أن سجلات الحساب المصرفي متماشية مع كشوف الحسابات المتعلقة بها<sup>79</sup>.

<sup>76</sup> INTOSAI GOV 9100, pp. 29-30. See also paragraph 9 in Appendix 1 to ISSAI 1315.

<sup>77</sup> INTOSAI GOV 9100, p. 30.

<sup>78</sup> Paragraph 9 in Appendix 1 to ISSAI 1315.

<sup>79</sup> INTOSAI GOV 9100, p. 30.



### 3.1.12- هل تتم مراجعة الأداء التشغيلي (الكفاءة و الفعالية) للجهة على أساس منتظم؟

طبقا لمعيار الأنتوساي رقم 9100، فإن تطبيق مثل هذه الرقابة يشير إلى أن الكفاءة والفعالية يتم تقييمها بانتظام عن طريق مراجعة الأداء التشغيلي مقابل مجموعة من المعايير<sup>80</sup>. وطبقا لمعيار ISSAI 315، فإن مثل هذه المعايير ضمن أمور أخرى تشمل الميزانيات، و التوقعات والبيانات على الأداء المسبق. علاوة على ذلك، قد تشمل التقييمات تحليل العلاقات بين مجموعة مختلفة من البيانات (التشغيلية والمالية) مقارنة بين البيانات الداخلية مع المعلومات من المصادر الخارجية، و مراجعة الأداء الوظيفي<sup>81</sup>.

### 3.1.13- هل يتم القيام بمراجعة الالتزام في الجهة على أساس منتظم؟

طبقا لمعيار الأنتوساي رقم 9100، فإن تطبيق مثل هذه الرقابة يشير إلى أن العمليات والتشغيل والنشاطات يتم تقييمها على أساس منتظم للتأكد من التزامها باللوائح المعنية، والسياسات، والإجراءات، وغيرها من المتطلبات<sup>82</sup>.

### 3.1.14- هل هناك إشراف كافي للرقابة الداخلية في الجهة؟

طبقا لمعيار الأنتوساي رقم 9100، فإن الإشراف المتعلق بالرقابة الداخلية يشير لدور ومسئولية الإدارة للتأكد من أن أهداف الرقابة الداخلية قد تم الحصول عليها. وبالنسبة للمشرفين، يمكن أن يشمل ذلك على:1- ابلاغ كل موظف ماهي المهام والمسئوليات والمسائلات المعهودة إليه،2- المراجعة النظامية لأداء كل موظف عضو،3- الموافقة على العمل في مراحل دقيقة للتأكد من سيرها وفق ما هو مخطط لها<sup>83</sup>.

<sup>80</sup> INTOSAI GOV 9100, p. 30.

<sup>81</sup> Paragraph 9 in Appendix 1 to ISSAI 1315.

<sup>82</sup> INTOSAI GOV 9100, pp. 30-31.

<sup>83</sup> INTOSAI GOV 9100, p. 31.



### الشكل 3.1

#### الحالة: الرقابة الداخلية في جهة حكومية مسؤولة عن الاشراف على القطاع النفطي

تشرح هذه الحالة بعض المواضيع التي أثارَت الأسئلة الرئيسية في هذا الفصل.

#### مقدمة

أصبحت الرقابة الداخلية في الجهة الحكومية المعنية تحت المجهر بعد حادثة رئيسية في وحدة حفر آبار نفطية في الخارج والتي كانت خاضعة لرقابة هذه الجهة. ومن ضمن أمور أخرى، كانت هذه الجهة مسؤولة عن فحص منصات النفط والغاز من ناحية الأمن والالتزام بالقوانين واللوائح المطبقة، وعند الضرورة، كانت الجهة مسؤولة عن تطبيق هذه القوانين واللوائح في حالات عدم الالتزام.

تسببت الحادثة في تسرب نفطي ضخم ذو آثار قصيرة وطويلة المدى على الحياة البحرية والبرية بالإضافة لآثار سلبية على السياحة ومصائد الأسماك التجارية والترفيه في المنطقة.

جلبت الحادثة المزيد من الانتباه للتحديات الإدارية المحددة مسبقا في الجهة الحكومية وأوجدت أيضا ديناميكية جديدة داخل الجهود للإصلاح العاملة بالفعل داخل الجهة.

#### التحديات الاخلاقية

قبل حادثة وحدة الحفر ، حدد محققي العموم عددا من الأخطاء الإدارية، وحالات الفشل الأخلاقي وسط الموظفين وتضارب المصالح في العديد من المكاتب داخل الجهة . شاملة المكاتب في المنطقة التي تم وضع وحدة الحفر فيها. تم التحقيق في أحد هذه المكاتب بعد بلاغ من مصدر مجهول للمدعي العام المحلي مدعيا بأن العديد من الموظفين داخل الجهة قد قبلوا هدايا من ممثلي شركات انتاج نفط وغاز.



ولحد كبير، أكد هذا التحقيق هذه الادعاءات ، حيث أنه كشف عن حضور عدد من موظفي المكتب لنشاطات رياضية تحت رعاية شركات النفط والغاز. كما أنهم تلقوا هدايا ووجبات غداء من نفس هذه الشركات. هذا بالإضافة إلى قيام مفتش بأربعة حلالات تفتيش للمنصات لشركة واحدة محددة في نفس الوقت الذي كان يناقش فيه العمل لدى هذه الشركة ( تم منحه هذا المنصب لاحقا). ولم تتم تسجيل أي حالة بعدم الالتزام خلال هذه الحملات التفتيشية.

#### مدونة قواعد السلوك

في نفس الوقت، أظهر تفتيشا آخر بأن المكاتب في المنطقة قد قامت رسميا على الأقل بوضع مبدأ الإبلاغ عن استلام الهدايا وغيرها من المنافع من خلال تقارير افصاح مالي سري. أكدت عمليات التفتيش هذه أيضا بأن جميع الموظفين في الجهة في هذه المنطقة قد تلقوا تدريب سنوي يتعلق بالقواعد الاخلاقية. علاوة على ذلك، فإن الشروط في كل من اللوائح الوطنية و قواعد أخلاق الجهة المتعلقة بالتحريض أو قبول الهدايا من ما تسمى " مصادر ممنوعة" و/ أو تتعلق بالوضع الرسمي لموظف الدولة ذو العلاقة كانت في غاية الصرامة.

من الواضح على أية حال بأن ذلك لم يكن كافيا لمنع الازهال من الحدوث في مكاتب هذه المنطقة. وأشارت التحقيقات الأخيرة بأن قبول الهدايا من شركات النفط والغاز مثل رحلات الصيد والقنص، والدخول إلى النشاطات الرياضية و الوجبات الخ كانت أعمالا معتادة وسط مشرفي الجهة والمفتشين في هذه المنطقة.





## مناخ أخلاقي عام

يبدو أن المحفز الذي غير هذا الوضع كان التحقيقات و من ثم اقالة مراقب أحد هذه المكاتب لقبوله الهدايا. لقد قبل المراقب المعني الهدايا التي وصلت لعدة آلاف من الدولارات من شركة محددة للنفط التي تضررت من لوائح وقرارات الجهة. بعد تلقي هذه الهدايا، قام المراقب بمساعدة الشركة بشكل غير قانوني فيما يتعلق بقضية التأمين الخاصة بوحدة حفر آبار نفطية بحرية. ونتيجة ذلك، حكم على المراقب بغرامة تصل لعدة آلاف من الدولارات بالإضافة لعقوبات أخرى والاقالة من منصبه. بعد ذلك، تقلصت اعمال قبول الهدايا في الجهة من شركات النفط بشكل كبير.

## الهيكل التنظيمي وإدارة الموارد البشرية

أشار الاهمال المكتشف في التحقيقات داخل المكتب أيضا لمزيد من التحديات الأساسية والجوهرية التي تواجه الجهة وغيرها من الجهات الحكومية في نفس الوضع. وهي تعارض المصالح المحتمل للجهة النظامية المرتبطة داخليا مع الصناعة التي تنظمها.

والعنصر الآخر لهذه العلاقة هو البيئة التي عمل فيها مفتشي الجهة. وبشكل أخص ، كشف التحقيق الأخير أن العديد من الأفراد في كل من الحكومة والصناعة المشاركين في قبول وتبادل الهدايا يعرفون بعضهم البعض منذ الطفولة. لذلك فإن علاقاتهم تمتد قبل انضمامهم للقطاع الحكومي أو الصناعي منذ أمد بعيد. كما يبدو أنهم يتنقلون بين القطاع الحكومي والصناعي بشكل سهل للغاية.



## فصل الواجبات وتدوير الموظفين

تم لاحقا اكتشاف أيضا أن مفتشي الجهة وخاصة في المنطقة المعنية عملوا بشكل مستقل للغاية مع وجود توجيه بخصوص ما الذي يجب عليهم التفتيش عليه، أو كيفية القيام بذلك. بصيغة أخرى، ترك للمفتشين حرية التصرف المطلقة عند القيام بالتفتيش على المنصات. علاوة على ذلك، في السنة التي سبقت الحادثة، تم الكشف بأنه ما يقارب من نسبة 40% من عمليات التفتيش تمت من قبل مفتشين عملوا بمفردهم.

## الاستجابات للتحديات

كانت ردود الحكومة تجاه هذه التحديات التي تم الاعلان عنها قبل وبعد الحادثة محددة وهادفة. كما أنها كانت ذات خاصية أساسية وجوهرية أكثر. بالنسبة للمقاييس المحددة بشكل أكبر، فقد شملت (ضمن أمور أخرى) المزيد من التدريب الأخلاقي، والايجاز بتعيين محامي بساعات عمل كاملة لتقديم المشورة والارشاد للموظفين والرقابة على الاجراءات لتقليل احتمالات تعارض المصالح.

وبشكل أساسي أكثر، تم البدء في عملية إعادة تنظيم في الشهر الذي تلى الحادثة بهدف فصل الجهة إلى ثلاثة مكاتب جديدة. وخلف هذا الفصل للجهة يقع الادراك بأن الوظائف الثلاثة المميزة التي عهد بمسئولية القيام بها جميعها للجهة هي في الحقيقة تتعارض مع بعض ويجب فصلها وتتنصر في التالي: 1- تحصيل الإيرادات، 2- تنمية الطاقة، 3- تفعيل لوائح الأمن والبيئة.



## الفصل الرابع

### عمليات تقييم مخاطر الاحتيال والفساد المتعلقة بقطاعات الموارد البيئية و الطبيعية

بناء على التفويضات المقدمة للمدققين، فإن الخطوة القادمة المحتملة لهم بعد التفتيش والابلاغ عن حالات الضعف في الرقابة الداخلية، هي القيام بعمليات تقييم للخطر الذي يركز بالأخص على مخاطر الاحتيال والفساد. وذلك يشير لنطاق أوسع للتدقيق حيث تكون الرقابة الداخلية واحدة من عدة عناصر تؤخذ بعين الاعتبار. ومن الممكن أن تكون مثل هذه التقييمات للمخاطر مدمجة داخل عمليات التدقيق البيئية الاعتيادية أو تستخدم على أساس عمليات تدقيق أكثر تركيزاً على الفساد والاحتيال داخل قطاعات بيئية أو موارد طبيعية معينة.

كما تمت الإشارة إليه في الفصل التمهيدي، قد تحتاج مثل هذه التقييمات للتعديل طبقاً لتتفق مع مهام جهاز الرقابة الأعلى المعني.

إن الغرض من عمليات تقييم مخاطر الاحتيال والفساد هي: 1- اقتراح و/ أو تحديد مخاطر الاحتيال والفساد المحتملة المرتبطة " بالإشارات التحذيرية" ( هي مؤشرات الفساد والاحتيال المحتملة<sup>84</sup>) على عدة مستويات في العديد من القطاعات، أو الجهات، أو المراحل في سلسلة القيمة. 2- المسح والتقييم لما تم القيام به للتعامل مع مثل هذه المخاطر على مستوى القطاع/ الجهة. 3- تقييم المخاطر الداخلية وأهميتها النسبية، 4- اقتراح اجراءات التدقيق المحتملة<sup>85</sup>.

<sup>84</sup> The World Bank Group, 2010. Fraud and corruption awareness handbook. How it works and what to look for – a handbook for staff. Working Paper 57504 [Online] Available at [www-wds.worldbank.org/external/default/WDSPContentServer/WDSP/IB/2010/10/27/000334955\\_20101027071320/Rendered/PDF/575040WP0Box351Corruption1Awareness.pdf](http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSPContentServer/WDSP/IB/2010/10/27/000334955_20101027071320/Rendered/PDF/575040WP0Box351Corruption1Awareness.pdf) [Accessed on 2 January 2012], p. 3-5.

<sup>85</sup> IIA, AICPA, ACFE, 2008, pp. 20-21.



يقدم هذا الفصل بعض أهم العناصر التي تشكل عمليات تقييم مخاطر الاحتيال والفساد مع تركيز خاص على قطاعات البيئة والموارد الطبيعية. تم تقسيم الفصل إلى ثلاثة اجزاء رئيسية كالتالي:

- القسم 4.1- يفصل باختصار أسلوب تكوين فريق تقييم المخاطر.
- القسم 4.2- يناقش بعض أهم العناصر في عملية تحديد المخاطر.
- القسم 4.3- يقدم طريقة لبناء العناصر المختلفة في تقييم المخاطر، وأيضا يتعامل مع موضوع الأولوية (تقييم الاحتمالية و النتائج المحتملة للمخاطر المقترحة أو المحددة).

ملاحظة: بما أنه تمت مناقشة اجراءات التدقيق التي تتابع مخاطر الاحتيال والفساد المحددة بالكامل في الفصل 5، ستم الاشارة إليهم باختصار في قسم 4.5.

#### 4.1- فريق تقييم المخاطر

تشتمل عادة مراحل تقييم مخاطر الاحتيال والفساد ومتابعتها والتي هي المراحل (أ) – (د) العديد من المواضيع واهتمامات مختلفة. وهذه المواضيع والاهتمامات تتعلق عادة بموضوع التدقيق وعملية التدقيق والمتابعة للحالات المخالفة للأصول. وأحد هذه الطرق للتعامل مع هذه المواضيع والاهتمامات هو إعداد فريق تقييم للمخاطر يمكنه أن يقدم أنواع مختلفة من المدخلات بناء على المعرفة المختلفة والخبرة والمهارات<sup>86</sup>.

وتنحاز هذه الطريقة إلى مبدأ " العناية الواجبة" الوارد في معيار ISSAI 200 . وضمن أمور أخرى، ينص هذا المبدأ بأنه " يجب أن يكون أداء وممارسة المهارات الفنية بالجودة الملائمة لتعقيدات عملية تدقيق معينة" (2.41)<sup>87</sup>. على الرغم من ذلك، قد تمتلك الأجهزة الرقابية

<sup>86</sup> See also IIA, AICPA, ACFE, 2008, p. 22.

<sup>87</sup> ISSAI 200. General standards in Government Auditing and standards with ethical significance. [Online] Available at [www.issai.org/media\(630,1033\)/ISSAI\\_200\\_E.pdf](http://www.issai.org/media(630,1033)/ISSAI_200_E.pdf) [Accessed on 10 December 2010].



امكانيات وخبرات مختلفة في هذا المجال، و تتشاور مع خبرات داخلية أو خارجية على أساس إضافي.

إن الحصول على الفريق الصحيح ووضعه في مكانه قد يصبح أكثر أهمية عند الأخذ بعين الاعتبار بأن عمليات الاحتيال والفساد عادة ما تكون نشاطات مخفية والتي قد تشمل على كل من التواطؤ وتصميم طرق اخفاء متقدمة و منظمة بعناية (cf الفقرة 6 في معيار ISSAI 1240 ) وفيما يتعلق بالتدقيق المالي بالأخص ، تناقش الفقرة 15 في معيار ISSAI 1240 والفقرة 10 في معيار ISSAI 1315 فرق التقييم بطريقة أكثر تفصيلا.





ويمكن لعوامل مخاطر الاحتيال والفساد والإشارات التحذيرية أن تكون متنوعة ولامتناهية. وقد تشتمل على سبيل المثال: 1- كفاءة ونتائج ومخرجات وأثر القرارات والأعمال الحكومية. 2- الانتهاكات المحتملة أو الافتقار للقوانين واللوائح والاجراءات والممارسات. 3- البيانات المالية للجهات الحكومية.

وبسبب درجة التعقيدات المحتملة المشمولة في الاحتيال والفساد، قد يكون من المفيد شمل الأفراد ضمن الكفاءات في جميع نظم التدقيق الأساسية الثلاثة: الأداء، والالتزام، والتدقيق المالي.

وحيث أن مثل هذه التقييمات قد تشمل مواضيع فنية مثل الرقابة الداخلية ومهام الرقابة واجراءات التفتيش وهكذا، قد يكون من المفيد شمل أو استشارة أفراد يمتلكون الكفاءة في التدقيق الداخلي والتفتيش على الاحتيال.

بشكل عام، وتحت أية ظروف فإن المعرفة المحددة لقطاعات البيئة والموارد الطبيعية المعنية هي ذاتها ميزة عند التخطيط للتدقيق البيئي. وستكون هذه المعرفة ذات مميزات أكثر عند البحث عن دمج مخاطر الاحتيال والفساد (التي هي بطبيعتها أعمال خفية) داخل التدقيق.

ومن المفيد إشراك أو استشارة أفراد ذوي كفاءة قانونية، ويعود ذلك عادة لتواجد مواضيع قانونية مشمولة بالتدقيق: 1- تقييم ما إذا تم انتهاك القوانين أو اللوائح والاجراءات ذات الصلة بالاحتيال والفساد، 2- القيام بعلميات تحقيق ملائمة للاحتيال و الفساد. 3- العلاقة مع سلطات الشرطة والنيابة عند الارتكاب المحتمل للجرائم.

إن تقديم النصيحة القانونية الجيدة سيكون مهما بشكل خاص خلال المراحل التالية في عملية التدقيق أو التحقيقات في حالة تأكيد وجود ارتياب بالاحتيال والفساد بدليل تم الحصول عليه من المدققين<sup>88</sup>.

<sup>88</sup> See, among other things, paragraph 4.7 in ISSAI 300, paragraph P21 in ISSAI 1240 and Appendix E.



## 4.2- عملية تحديد المخاطر

عند تشكيل فريق تقييم المخاطر، يكون من المفيد تنظيم تمرين " العصف الذهني " للفريق. فالعصف الذهني هو تقنية ابداعية لمجموعة أو فردية والتي تبذل فيها الجهود لإيجاد نتيجة لمشكلة محددة عن طريق تجميع قائمة من الأفكار العفوية التي يساهم بها الأعضاء. تشمل عملية العصف الذهني على الخصائص التالية:

- الاستعداد الجيد للأفراد.
  - يتواجد ميسر خلال الجلسة (يكون مفيداً لو كان الميسر قادم من الخارج).
  - يحتاج الفريق لأن يكون منفتحاً قدر الإمكان على مختلف الأفكار، للتأكد من تحديد أكبر عدد ممكن من المخاطر<sup>89</sup>.
- يمكن القيام بتقييم مخاطر الاحتيال والفساد إما بشكل منفصل أو كجزء من تقييم المخاطر العام للتدقيق البيئي المعني، ومن الممكن أن يكون في غاية النفع لدمج الاثنان في بعض الحالات. وذلك يمكن أن يفيد المدقق في وضع شيء بجانب الآخر ومراعاة جميع المخاطر مجتمعة قبل البدء في تصميم وتخطيط التدقيق.

تم تفصيل المواضيع الممكن مناقشتها من قبل الفريق في الفقرة A11 من معيار ISSAI 1240 . وقد تتضمن جلسة العصف الذهني الاستفسارات الرئيسية حول مخاطر الاحتيال والفساد المحتملة النقاط التالية:

- أين يمكن البحث عن مخاطر الاحتيال والفساد؟
- ماهي أنواع الاحتيال والفساد التي توقعها؟
- كيف يمكن القيام بأعمال الاحتيال والفساد؟
- ماهي الإشارات التحذيرية المحتملة؟
- ما الذي تم القيام به لمواجهة هذه المخاطر؟

<sup>89</sup> See also IIA, AICPA, ACFE, 2008, p. 22.



لابد من التأكيد أن تمرين العصف الذهني يشتمل لدرجة ما على مرحلتين. فتجميع معلومات اساسية وتشكيل السيناريوهات المحتملة يعتبر الهدف الرئيسي للمرحلة الأولى، بينما تعتبر المرحلة الثانية أكثر تركيزا على مخاطر الاحتيال والفساد المحتملة. لذلك فإنه يجب على هذه الجلسات أن تتعامل مع هذه الأسئلة على فترات مختلفة. يمكن التعامل مع السؤال الأول والثاني والثالث في المرحلة الأولى التمهيدية. بينما يجب متابعة السؤال الرابع و الخامس خلال المرحلة الثانية الأكثر استباقية.

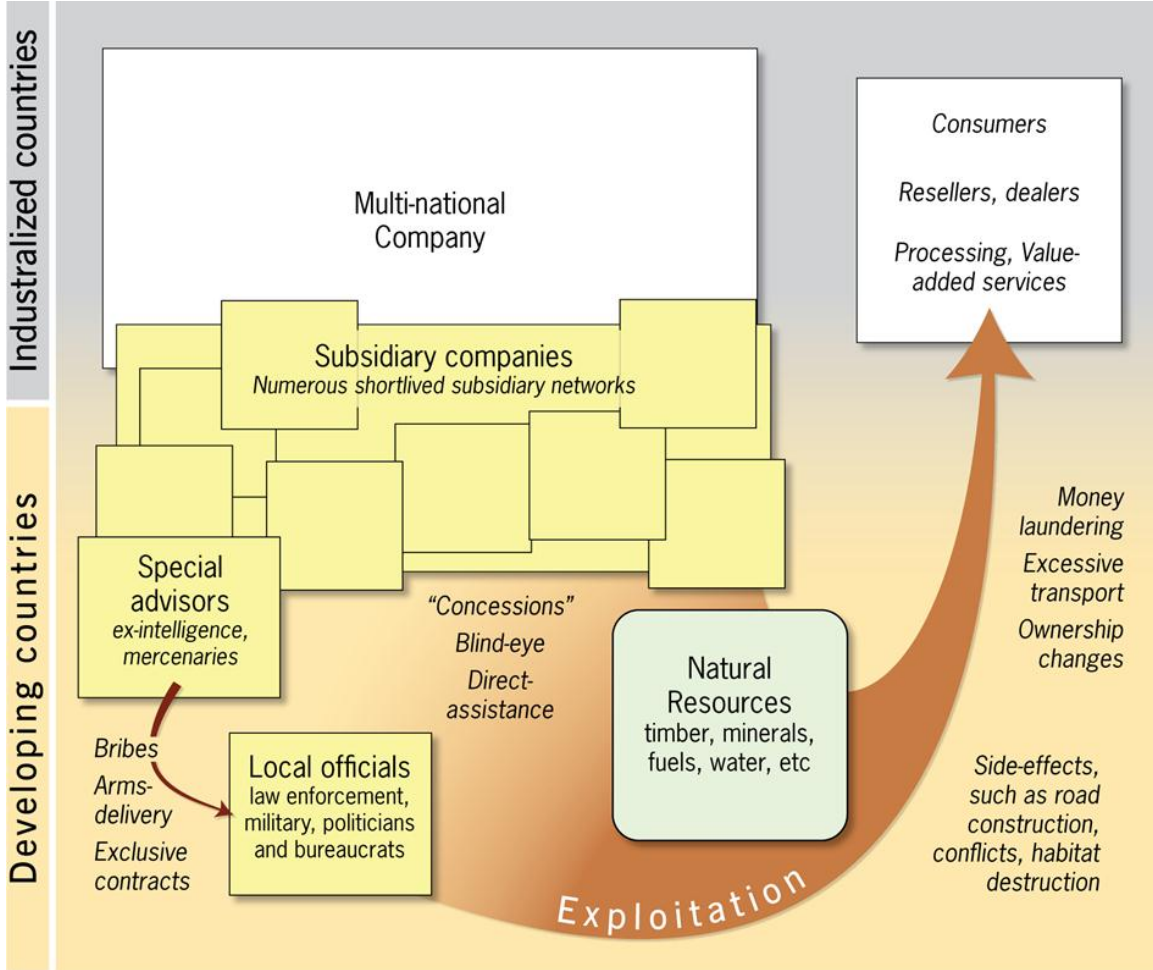
#### 4.2.1- أين يمكن البحث عن مخاطر الاحتيال والفساد؟

يحدث الاحتيال والفساد في جميع المراحل أو الدرجات للإدارة البيئية واستكشاف الموارد الطبيعية. ولكن بناء على القطاع والإطار المحلي، تتعرض بعض الروابط أو المراحل لمزيد من الاحتيال والمخاطر عن غيرها، وقد تتأثر أيضا بطرق مختلفة. ومن ثم، فبالإضافة للفهم الجيد للأطراف المشاركة الأكثر أهمية، و ما هي أدوارها وتأثيراتها، يمكن أن يكون من المفيد للمدققين الحصول على المعرفة الجيدة للروابط المختلفة أو الدرجات في سلسلة القيمة ضمن قطاع الموارد البيئية أو الطبيعية المعنية. يقدم الشكل 4.1 التالي توضيحا لبعض هذه الروابط و الممثلين في استكشاف الموارد الطبيعية.





الشكل 4.1 : شبكات العمل المتعددة الجنسيات وتوظيف الموارد الطبيعية



Source : UNEP/GRID-Arendal, 2007. *Multinational networks and the exploitation of natural resources in developing countries*. UNEP/GRID-Arendal Maps and Graphics Library. Hugo Ahlenius, UNEP/GRID-Arendal [Online] Available at [http://maps.grida.no/go/graphic/multinational\\_networks\\_and\\_the\\_exploiment\\_of\\_natural\\_resources\\_in\\_developing\\_countries](http://maps.grida.no/go/graphic/multinational_networks_and_the_exploiment_of_natural_resources_in_developing_countries) [Accessed on 24 October 2011].



## سلسلة القيمة

يمكن اعتبار سلسلة القيمة على أنها نوع من " خارطة الطريق " للمدققين على مستوى القطاع. فالتحديد الجيد بصورة أكبر يكون في المراحل أو الدرجات المتعددة لسلسلة القيمة (مثلا إذا أمكن تحديدها كجدول رسم بياني) و تصبح أسهل للمدقق ليلتقط الروابط الأكثر ضعفا في السلسلة. والخطوة التالية، هي تحديد الإشارات التحذيرية المحتملة أو اشارات التحذير عبر " خارطة الطريق"<sup>90</sup>. ستختلف بالتأكيد الروابط بناء على ما إذا كانت سلسلة القيمة المعنية تهتم باستكشاف الموارد الطبيعية القابلة للتجديد ( مثلا مصائد الأسماك، الغابات ، المياه، والحياة البرية...إلخ) وتوظيف المواد الغير قابلة للتجديد (مثل النفط ، الغاز، والمعادن) و الحماية البيئية (مثل الرقابة على التلوث، مقياس المحافظة...إلخ) أو مواضيع أكثر تعقيدا وتركيبا و" قطاعات" مثل الحد من التغير المناخي والتكيف. ولكن تظل هنالك بعض الخصائص العامة<sup>91</sup>.

### 1- مراحل الاستكشاف وإعداد إطار العمل

تشتمل هذه المراحل على وضع خرائط للموارد، وكيف يتم القيام بتقييمات (الأثر) البيئي، وتصميم وتخطيط أطر العمل، وتبني التشريعات واللوائح المعنية. فعلى سبيل المثال، عندما يتعلق الأمر باستغلال الموارد الطبيعية، قد يكون هنالك في هذه المراحل المبكرة عدم تأكيد مفرط حول اختيار الترتيبات الإدارية، والمواضيع ذات العلاقة بحقوق الملكية، والإيرادات المتوقعة، والمخصصات وغيرها من الاهتمامات السياسية أو الاقتصادية. يمكن لمختلف الخبراء تقديم المشورة مشيرين لعدة نواحي، وقد تكون هنالك أيضا وجهات نظر مختلفة داخل الحكومة بين متخذي القرار على المستويات المحلية والوطنية حول أفضل السبل لاستخدام المورد المعني.

<sup>90</sup> Leipziger, Danny, 2007. Foreword, p. xii, in: Campos and Pradhan, 2007; Campos and Bhargava, 2007, p. 8.

<sup>91</sup> See, among other things: Kolstad, Søreide and Williams, 2008, p. 3; UNDP, 2010, pp. 16-17, 20-21, 32-33, 38; Revenue Watch Institute: The Value Chain. [Online] Available at [www.revenuewatch.org/training/resource\\_center/backgrounders/value-chain](http://www.revenuewatch.org/training/resource_center/backgrounders/value-chain) [Accessed on 5 June 2011]; Williams, Aled and Hodess, Robin, 2007. U4 Expert Answer. Corruption risks in environmental cooperation programmes. 8 February 2007. [Online] Available at [www.u4.no/helpdesk/helpdesk/query.cfm?id=125](http://www.u4.no/helpdesk/helpdesk/query.cfm?id=125) [Accessed on 9 July 2010]; Gillies, 2010, p. 3; Le Billon, Philippe, 2011. Extractive sectors and illicit financial flows: What role for revenue governance initiatives? U4 Issue October 2011 No. 13. [Online] Available at [www.cmi.no/publications/file/4248-extractive-sectors-and-illicit-financial-flows.pdf](http://www.cmi.no/publications/file/4248-extractive-sectors-and-illicit-financial-flows.pdf) [Accessed on 25 November 2011], pp. 4-9.



ونتيجة ذلك، خلال هذه المراحل المبكرة تتواجد الحوافز للشركات وغيرها لاغتنام عدم التأكد ( الحيرة) هذا عن طريق محاولة تكوين القرارات السياسية بشأن إدارة الموارد. ويمكن أن تمتد هذه المحاولات للتأثير على اتخاذ القرار من نشاطات تجمع قانوني لنشاطات " المنطقة الرمادية" للمزيد من الاحتيايل والفساد الواضح.

امثلة أخرى من هذه المراحل المبكرة قد تكون تصميم أطر عمل خفض الانبعاثات الناتجة عن إزالة الغابات وتقليص مساحتها (REDD)<sup>92</sup> و برامج التكيف. وجدير بالذكر هنا ضمن أمور اخرى، الجهات الفاعلة مثل الجماعات السياسية، والإدارات الحكومية المختلفة، وشركات قطع الأخشاب، وشركات تجارية زراعية كبرى، والشركات المتعددة الجنسيات ( سواء المهمة بشراء الكربون من خلال الأوفيسست و/أو مهمة بمشاريع الاستعمالات والبنية التحتية، الصيدلة...إلخ) أو قد يحاول الجيش تشكيل تصميم أطر العمل الوطنية، والتشريعات، واللوائح، والبرامج، والمشاريع...إلخ. ولكي تكون في أفضل وضع ممكن للحصول على إيرادات REDD "إزالة الغابات وتقليص مساحتها" أو استخلاص مزايا من مشاريع كتعديل أو التكيف.

## 2- مراحل التخصيص والترخيص والشراء

وهي تشمل: مناقشة شروط وضوابط استغلال الموارد أو تصاريح الانبعاثات/ والتخلص منها ، ومنح التراخيص والأذونات ،وتخصيص المنح للبرامج والمشاريع البيئية وشراء المنتجات والخدمات ذات العلاقة بإدارة الموارد البيئية والطبيعية...إلخ. وبشكل عام، اعتمادا على قيمتها ، فإن جميع تصاريح الأشياء السابقة الذكر يمكنها تقديم حوافز قوية للرشوة من قبل شركات الاستكشاف والمقاولين وغيرهم للمحابة والمحسوبية من قبل السياسيين أو في حالة الهبات، والاهمال المقصود من قبل منظمات المجتمع المدني(CSOs) وغيرهم.

<sup>92</sup> Reducing Emissions from Deforestation and Forest Degradation (REDD) is an international co-operative that provides incentives for developing countries to reduce emissions from deforestation and to achieve sustainable development. This is done through low-carbon paths - by creating financial value for the carbon stored in forests. REDD+ goes beyond deforestation and forest degradation, and includes enhancement of carbon stocks in forests, sustainable forest management and conservation. Source: UN-REDD [Online] Available at [www.un-redd.org/AboutREDD/tabid/582/Default.aspx](http://www.un-redd.org/AboutREDD/tabid/582/Default.aspx) [Accessed on 17 February 2011].



علاوة على ذلك، وحيث أن قيمة العقود والتراخيص تعتمد بشكل كبير على المتطلبات الأكثر تحديدا ( مثل درجة الملكية للمورد المعني، طول فترة الاستخراج والتخصيص الرئيسي للإيرادات)، فإن الأطراف قد تسعى لإعادة النقاش حول هذه الترتيبات في مراحل لاحقة من خلال الممارسات الاحتمالية والفاصلة.



### 3- مراحل الرقابة والابلاغ و التفعيل

وهي تشمل الرقابة والتفتيش والاستغلال للموارد الطبيعية والالتزام بتصاريح الانبعاثات الغازية والتخلص منها ، والفحص والتصديق على المشاريع، والابلاغ عن النشاطات والمشاريع وتفعيل اللوائح المتعلقة بإدارة الموارد البيئية والطبيعية... إلخ. ويتواجد هنا المخاطر العام بأن يقبل المفتشين الرشاوي " للتغافل" عن قطع الاشجار أو صيد الاسماك الغير قانوني أو انتهاك اللوائح البيئية، أو تزوير الحقوق المتعلقة بالكربون والملكيات. وتتزايد مخاطر الاحتيال والفساد حيثما تكون اللوائح معقدة وغير شفافة أو غير متناسقة و/ أو حيثما يكون القطاع المعني فني للغاية مثل قطاع المياه.



ففي القطاع المعقد قد يكون من الصعب على المتواجدين بالخارج رقابة الذين بالداخل في حالة كون الطرف الأول (الخارجيين) يفتقرون للمعرفة الهندسية المختصة التي يتطلبها القطاع . وكما تم ذكره من قبل، قد يكون الاحتيال والفساد على المستويات الأدنى (فساد تافه) سائدا بشكل أكبر في هذه المراحل. علاوة على ذلك، قد يتزايد الفساد والاحتيال بين المسؤولين في هذا المستوى بشكل إضافي أيضا في حالة كون رواتبهم قريبة من خط الفقر، وعندما يكون التعيين او الاقالة والتقدم الوظيفي غير مرتبطة بشكل كبير او قليل بمزاياهم وأداؤهم.

علاوة على ذلك، وفي هذه المراحل، فإن مختلف الأطراف المشاركة قد تكون اكثر من تلك التي في المراحل التمهيدية من سلسلة القيمة. ومن ثم فإن المجال المحتمل وتنوع نشاطات الفساد والاحتيال قد ترتفع مقابل ذلك. علاوة على ذلك، فبالنسبة لمسئولي القطاع العام على المستوى المنخفض والمتوسط، فإن مراحل الاحتيال والفساد قد تشمل نخبة السياسيين/ مسؤولين رفيعين المستوى (على شكل " فساد كبير") بالإضافة إلى شركات متعددة الجنسيات، وقائدي مجموعات محلية وأفراد من السكان الأصليين، ومجموعات عسكرية، ومنظمات (CSOs) دولية ومحلية . علاوة على ذلك، و بما أنه غالبا ما تتم التجارة عالميا بالموارد مثل قطع الأشجار، وصيد الأسماك، وسلالات حياة برية مهددة بالانقراض...إلخ، فإن سلطات الجمارك هي من ضمن أولئك الذين يجب أن يكون لديهم اهتمام خاص في هذه المراحل من خريطة الطريق.

#### 4- تحصيل الإيرادات ومراحل الاستخدام

وهي تشتمل على تحصيل مدفوعات خدمات الانتفاع والرسوم و ضرائب الشركات، ورسوم، التسجيل و الأتعاب...إلخ. بالإضافة لاستخدام هذه الموارد. وحيث أن الكثير من أساسات هذه الإيرادات قد يكون تم وضعها قبل مدة طويلة من القيام بالتحصيل الفعلي، فإنه يجب النظر لهذه المراحل بالارتباط القريب مع المراحل السابقة من سلسلة القيمة. فعلى سبيل المثال، عند استخراج



الموارد الطبيعية الغير قابلة للتجديد فإن العديد من الشركات متعددة الجنسيات قد تكون شاركت بالفعل في مراحل إعداد إطار عمل تطوير النظام لكي يتم التأثير على حلول الإدارة وترتيبات الملكية على سبيل المثال. وكما تم ذكره من قبل، قد تتدرج هذه الجهود مع حالة الضغط المشروع لتصل إلى فساد واحتيال أكثر وضوحا. وبناء على حجم الدخل، يكون التأثير الرئيسي على حصة الحكومة من الإيرادات.

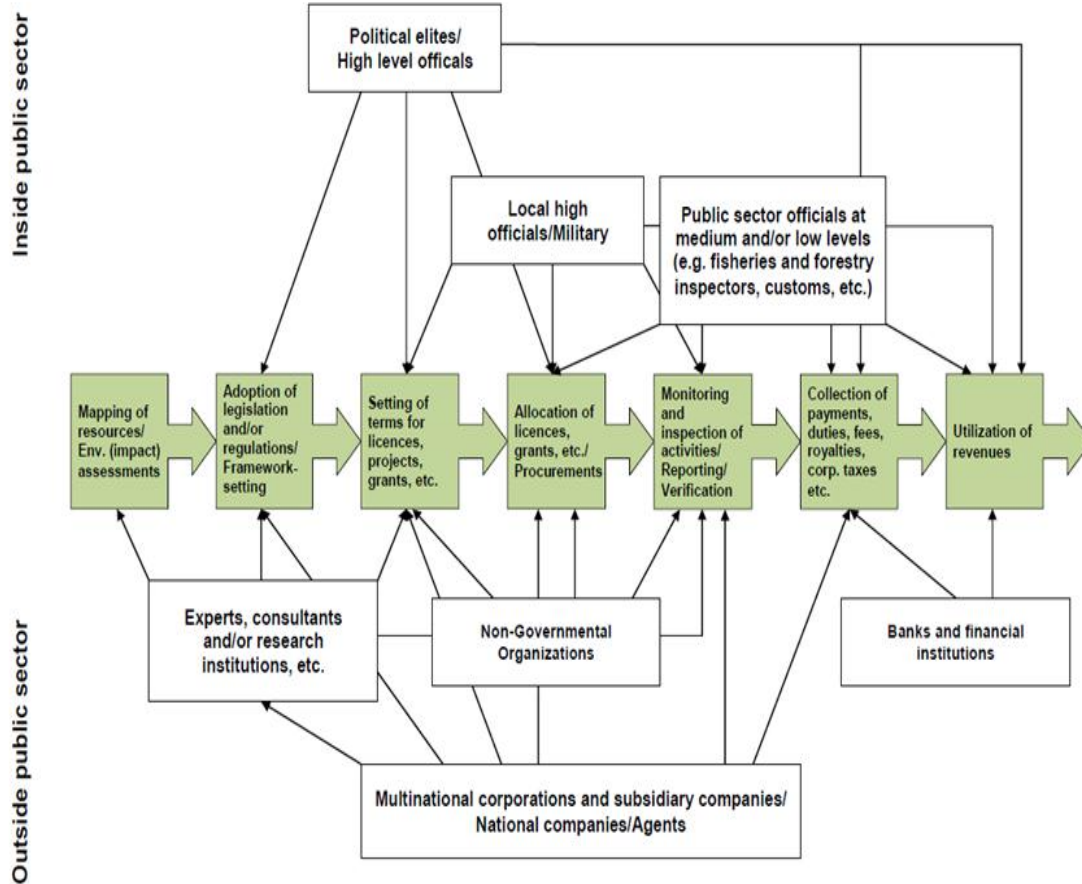
وخلال التفاوض على العقود، وهو يتم في مرحلة الترخيص، يجوز للشركات استخدام أشياء مثل مكافآت التوقيع وتقديم عقود خدمة نفعية لرشوة عامة المسؤولين للحصول على منافع استثنائية من خلال شروط مالية افضل. وذلك أيضا قد يقلص الإيرادات العامة. علاوة على ذلك، خلال مراحل الرقابة والتفعيل والتي تسمى بمراحل التنفيذ أيضا، قد تسعى الشركات للتقليل من مصاريفهم الضريبية وأتعابهم. ويمكن القيام بذلك على سبيل المثال من خلال اعداد تقارير أحجام الانتاج او نوعية المورد المستخرج، أو عن طريق تضخيم التكاليف/ أو تقليص المكاسب من خلال كتابة الفواتير المرتفعة أو المنخفضة عن التكلفة الفعلية بين الشركات التابعة لنفس الشركة. ويمكن أن يتم هذا التلاعب والتزوير إما بالتعاون مع عامة المسؤولين أو بدونهم. وفي كلا الحالات فإن الحكومة معرضة لخطر خسارة الإيرادات. وبشكل عام، بالنظر للروابط القريبة مع المراحل السابقة، فإنه يتبعها أيضا تأثير عدد من الأطراف المختلفين (بشكل مباشر أو غير مباشر) على تحصيل الإيرادات بشكل كبير جدا.

وبالنسبة لاستخدام الإيرادات، تتعلق مخاطر الاحتيال والفساد هنا بالاختلاس المحتمل الذي يرتكبه مسؤولين حكوميين رفيعين المستوى.



ولكي نعكس بعض ما تم نقاشه مسبقا، يوضح الشكل 4.2 ما يلي أ- بعض أهم الروابط في سلسلة القيمة لمورد طبيعي و بيئي عام، ب- بعض المجموعات العاملة الأكثر أهمية، داخل وخارج القطاع العام والتي قد تؤثر على العمليات في المراحل المتعددة من سلسلة القيمة من خلال استخدام أو نتيجة الاحتيال والفساد.

الشكل 4.2- مثال على سلسلة القيمة للموارد البيئية والطبيعية





## 4.2.2 ما هي أنواع الاحتيال والفساد التي يمكن توقعها؟

من ضمن أمور أخرى، فإن هذا السؤال يشير للأنواع التالية من الاحتيال والفساد<sup>93</sup>:

- الرشوة.
- المتاجرة بالنفوذ.
- تقديم أو استلام هدايا في غير موضعها، أو عطية أو خدمات أو عمولات.
- الاختلاس.
- السرقة.
- الابتزاز.
- التزوير المقصود والخداع.
- المحسوبية ومحاباة العملاء والأقارب.
- سوء استخدام حرية التصرف.
- سوء استخدام المعلومات.
- القيام بسلوك أو استغلال تعارض المصالح.
- مساهمات سياسية في غير موضعها.

لا بد من ملاحظة أن العوائق بين الأنواع المختلفة المذكورة مسبقاً لم يتم تحديدها دائماً، والعديد منها قد تتداخل. وقد تحدث العديد من الأنواع للاحتيال والفساد معاً.

<sup>93</sup> See Appendix A for a further description of several of the forms of fraud and corruption mentioned. See also UNODC, 2004, pp. 10-16.





### 4.2.3- كيف يمكن تنفيذ أعمال الاحتيال والفساد ؟

هنا، قد يصف فريق تقييم المخاطر بشكل أكثر تفصيلاً المشاركون وما هي أعمال الاحتيال والفساد التي يمكن تنفيذها. المفهوم الرئيسي هنا هو "سيناريو التفكير"<sup>94</sup>، فهذه التمرين قد يكون كثير المطالب. وكلما كان الوصف دقيقاً، كلما كان أكثر إفادة للمدققين في تقييمهم الإضافي واختيار إجراءات التدقيق. وفيما يلي أمثلة على هذه التفصيلات من القطاعات البيئية والموارد الطبيعية:

- **الرشوة:** يتلقى المفتش A في الجهة الحكومية المسؤولة عن الرقابة على رسو سفن صيد الأسماك عدة رشاوي من شركة صيد الأسماك B لعدم قيامه بالإبلاغ عن وقوف سفنها في الموقع المراقب C. يتم تحويل الرشاوي لحساب مصرفي يمتلكه زوجة المفتش A.

94 سيناريو التفكير أو ما يسمى أيضاً بسيناريو التخطيط هو عملية مبنية من التفكير بالمستقبل المجهول وتوقعه بدون التظاهر بالتمكن من التنبؤ بالمستقبل أو التمكن من التأثير على البيئة بطريقة أساسية. بدلاً من ذلك، يقوم بالاستكشاف من خلال شكوك وقوي قيادية مرتفعة الميزان تؤثر على المستقبل. والهدف هو اختبار التطورات المستقبلية الممكنة التي قد تؤثر على الأفراد أو الجهات أو المجتمعات. وذلك لإيجاد ارشادات لقرارات تكون أكثر فائدة بغض النظر عن ما يحمله المستقبل.

- **المتاجرة بالنفوذ:** تنظر اللجنة الخاصة بالطاقة والبيئة في البرلمان لاقتراح لسن تشريع جديد على المحميات الطبيعية والذي إن تم في شكله الحالي سينتج عنه الكثير من الخسائر الاقتصادية لأقلية من ملاك الأراضي والقائمين على تنمية العقارات في جزء معين من الدولة. يمتلك رئيس اللجنة المذكورة A أيضاً حصة ملكية في شركة علاقات عامة B.

<sup>94</sup> Scenario Thinking, also called scenario planning, is a structured process of thinking about and anticipating the unknown future, without pretense of being able to predict the future or being able to influence the environment in a major way. Instead, it navigates through the uncertainties and large-scale driving forces that are impacting on the future. The objective is to examine possible future developments that could impact on individuals, organizations or societies, in order to find directions for decisions that would be most beneficial no matter how the future unfolds. Source: [http://scenariothinking.org/wiki/index.php/What\\_is\\_Scenario\\_Thinking%3F](http://scenariothinking.org/wiki/index.php/What_is_Scenario_Thinking%3F) [Accessed 9 April 2013]



و إحدى أكبر ملاك الأراضي ، الشركة C هي عميل للشركة B. يستخدم A نفوذه في اللجنة لتغيير الأجزاء المعنية من التشريع لصالح C.



- **الاختلاس:** يسيئ المدير الإداري لشركة المياه العامة A التخصيص لعدد كبير من الإيرادات التي تتلقاها الشركة B من ضرائب المياه. يتم ذلك من خلال شركته الخاصة C وبالتواطؤ مع الشركات D و A و F والتي هي المقاولين/ الموردين للشركة B. يتم إساءة التخصيص بالإيرادات بطريقتين: 1- تكتب الشركة C فواتير زائفة لشركة D و E و F ، وتقوم الشركات الأخيرة مرة ثانية بكتابة فواتير للشركة B لعمل أو خدمات من مقاوليهم الباطنيين (شركة C) والتي هي (الاعمال والخدمات) بالواقع لم يتم القيام بها أو تسليمها ، و2- تقوم الشركات D و E و F بكتابة الفواتير الإضافية لشركة B لبضائع وخدمات مقدمة ومن ثم يتم تحويل الفوائض أو جزء منها بالعودة لشركة C.



- **التزوير المقصود والخداع:** تمنح الدولة A مبلغ استثنائي للدولة B لتمويل برنامج إدارة الموارد الطبيعية. وجزء من التمويل ممنوح لدعم إدارة منتزه بحري حول جزيرة في دولة B وذلك لحماية البيئة البحرية في السواحل، والتأكد من نشاطات الصيد المستدامة وخلق فرص عمل جديدة للمواطنين المحليين. ويقوم كبير المديرين المحليين للمنتزه البحري C بالتحالف مع اقرب الزملاء بعمل مصاريف صورية وإعداد تقارير مفرطة عن نشاطات المراقبة في المنتزه، والتقارير المفرطة عن الحلقات الدراسية والمصاريف اليومية وكتابة مصاريف على الخدمات الاستشارية التي لم يتم تقديمها مطلقاً. ويتم اقتسام الفوائض النقدية بين C وزملاؤه.
- **التفضيل، و محاباة الأقارب و المحسوبية:** يستخدم المسئول A في وزارة البيئة جماعات الضغط لتعيين شريكه التجاري كخبير فني للمجلس التنفيذي لتقنية التنمية النظيفة بموجب بروتوكول كيبوتو. وفي نفس الوقت، يمتلك كل من A و B مصالح ملكية في شركة للتجارة بالكربون C، حيث يكون المسئول التنفيذي الأعلى هو الصديق التقليدي D.
- **سوء استخدام المعلومات:** يمتلك المسئول A في إحدى الوزارات الحكومية معرفة عميقة لبرنامج طاقة أخضر تخطط الحكومة لتدشينه في المستقبل القريب. يشتمل البرنامج على حوافز مالية ونظامية مختلفة والتي ستكون في غاية النفع لبعض الصناعات ومكلفة لبعضها الآخر. وتمتلك إحدى الشركات وهي شركة B مكانة مميزة تقنيا داخل السوق لزيادة أرباحهم نتيجة هذا البرنامج. ومن خلال شقيقه، يؤسس المسئول A الشركة C (بالإضافة لشركة الاستثمار D) في دولة معروفة بأنها ملاذ ضريبي/ ذات قضاء مالي خاص. وبواسطة التمويل المقدم من الشركة D، تشتري الشركة C كمية استثنائية من الأسهم في الشركة B قبل جعل البرنامج الحكومي عاماً. فعند جعله عاماً، يرتفع سعر هذه الأسهم بشكل معتبر. ومن ثم تقوم الشركة C ببيع حصتها من الأسهم في الشركة B، ويقوم المسئول A وشركة الاستثمار D باقتسام الأرباح.



- سوء استخدام حرية التصرف: الخبير الفني A في المبيدات الحشرية في الدولة B هو أيضا عضو في لجنة الخبراء العالمية والتي تقرر أي من المنتجات يتم وضعها على قائمة المبيدات الحشرية المعتمدة رسميا. وقامت شركة منتجات كيماوية كبرى C ( في الدولة D) بتطوير مبيد جديد ترغب بتقديمه في الدولة B بالإضافة للدول المجاورة. وأحد العناصر الحيوية في هذه الصلة هو الموافقة على هذا المنتج من قبل لجنة الخبراء والتي يكون فيها A عضو. وتترك الشركة C بأن A يحتاج لعملية لا يمكنه القيام بها في دولته، ومن ثم يقوم بالترتيبات اللازمة لعملية في الدولة D بدلا من ذلك. ويستخدم نفوذه في لجنة الخبراء ليتم الموافقة على المنتج.

#### 4.2.4- ما الذي يمكن اعتباره اشارات تحذيرية؟

كما تم ذكره سابقا في المقدمة من هذا الفصل، الإشارات التحذيرية هي مؤشرات للفساد والاحتيال المحتملين. فمن المفترض أن تكون علامات تحذيرية للأفراد الخارجيين حول نشاطات الاحتيال والفساد مثل الامثلة الموضحة في القسم السابق. وقد تكون هذه العلامات التحذيرية واضحة للغاية، بينما البعض الآخر يكون من الصعب عليه التحقق منها. ومن ثم، كما هو الحال في سيناريو التفكير في " من/ كيف" ، فقد تكون عملية ايجاد مؤشرات جيدة للاحتيال والفساد ذات تحدي كبير لفريق التقييم. وعلى الرغم من ذلك كلما كانت الإشارات التحذيرية أكثر صلة وتحديدا، كلما كانت أكثر نفعا لمزيد من التقييمات واختيار اجراءات التدقيق.

يمكن تقسيم الإشارات التحذيرية إلى أنواع وفئات مختلفة عديدة. وفي هذا الدليل، فإن أحد عمليات التمييز الأساسية هي بين الإشارات التحذيرية الشاملة من جهة، وبين الإشارات التحذيرية المحددة لقطاعات الموارد البيئية والطبيعية من جهة أخرى ( تم ذكر المزيد من التفصيل عن الإشارات التحذيرية المحددة في الفصل الخامس ).



بالنسبة للإشارات التحذيرية العامة ، فإن إحدى الطرق لتصنيفها هو تقسيمها إلى التالي:

- 1- عامة، إشارات (منذرة).
  - 2- مؤشرات ذات أهمية خاصة للتدقيق المالي.
  - 3- مؤشرات ذات أهمية خاصة لتدقيق الالتزام.
  - 4- مؤشرات ذات أهمية خاصة بتدقيق الأداء.
- 1- **عامة، إشارات (منذرة):** تشير الإشارات التحذيرية هذه للثقافة العامة ولروح الموظفين للجهة العامة المعنية. وقد يكون البعض منها غير ملموس مثل جو الخوف أو الضغط، والطاعة العمياء للمسؤولين ، والتحمل العام لممارسات أعمال غير أخلاقية. قد يكون البعض الآخر أكثر مادية مثل الافتقار العام للتسجيل/ التوثيق، واتخاذ كبار المدراء مهام غير اعتيادية للمسؤولين على مستواهم، عدم قدرة المدققين من الحصول على تصريح بالدخول على موظفين أساسيين وإشارات لثراء غير مشروع (مثل وجود دليل على مستوى معيشة لا يحتمل). وقد يشير البعض الآخر مرة أخرى لنقص لإجراءات معينة للرقابة للتعامل مع مخاطر الاحتيال والفساد مثل مدونة قواعد السلوك، والإجراءات التأديبية ومتابعة الحالات و إجراءات التحذير من التجاوزات... إلخ.<sup>95</sup> ويمكن التحقق من العديد من هذه الإشارات عند الفحص الدقيق لإجراءات الرقابة الداخلية للجهة الحكومية المهنية ( أنظر لفصل 3 أيضا).

- 2- **مؤشرات ذات أهمية خاصة للتدقيق المالي:** يشير ذلك لإشارات تحذيرية تقليدية مثل الصرف المفرط أو القليل أو التحويلات الإضافية للأموال بين برامج تم القيام بها قبل/ عند/ أو بعد نهاية السنة بقليل، أو التسجيل الغير كامل أو بتوقيت غير مناسب أو غير منتظم لعمليات، أو وثائق مفقودة، و نسخ من وثائق بدلا من الأصلية، ووثائق يبدو أنه تم تغييرها. أو قد يكون هنالك المزيد من الإشارات التحذيرية تتعلق بأعمال حكومية مثل عمليات شراء (أسعار تدفع فوق أسعار السوق، ومشتريات مقسمة، وعمليات شراء أقل مباشرة من مستوى الحد الأقصى) .

<sup>95</sup> See Jones, 2004, Appendix 3, pp. 188-89 for a further description of general red flags.



تمت مناقشة الإشارات التحذيرية لهذه الفئة في المعيار ISSAI 1240، وخصوصا في الملحقين 2 و3 لمذكرة الممارسة، والملحق 3 لمعيار ISA 240.

### 3- مؤشرات ذات أهمية خاصة لتدقيق الالتزام: طبقا لمعيار ISSAI 4000 ، الفقرة 6 ، فإنه يمكن

القيام بتدقيق الالتزام إما كجزء من تدقيق البيانات المالية أو بشكل منفصل عنها<sup>96</sup>.

أ - في هذه الحالة تتعلق الإشارات التحذيرية بشكل أساسي بالافتقار للالتزام بالقوانين واللوائح والادلة الإرشادية الإدارية وما يشابهها والتي تنطبق بشكل مباشر على البيانات والحسابات المالية والعمليات. وقد تكون الإشارات التحذيرية في هذه الفئة على سبيل المثال عمليات غير مخولة أو استخدام أصول، أو تعديلات على الميزانية غير مقبولة، أو أشخاص يمتلكون حق الدخول على أنظمة وسجلات خارج نطاق سلطتهم المعتادة، أو الافتقار للالتزام بمتطلبات المنحة، أو توقيعات كبار المسؤولين على وثائق التي عادة ما يوقع عليها موظفين ذوي رتب أقل، و حالات خرق للقانون/ لوائح/ إجراءات تتعلق بعمليات شراء، أو شكاوي مستلمة تتعلق بعمليات شراء.

ب- مبدئيا، فإن الإشارات التحذيرية التي تظهر بعد الانتهاء من تدقيق الالتزام بشكل منفصل عن عمليات التدقيق المالية بإمكانها أن تتعلق بالافتقار للالتزام بجميع القوانين المطبقة ، واللوائح والاجراءات، والتي تطبق على القطاع العام بشكل عام ، وتلك التي تطبق على جهات تدقيق محددة. إن الإشارات التحذيرية في الفئة السابقة قد تكون على سبيل المثال حالات خرق لأنظمة وغيرها من الأدوات التشريعية التي تنص على الشفافية في حكومة الدولة، مثل حرية تشريع المعلومات أو القانون الإداري. إن الإشارات التحذيرية في الفئة السابقة من الناحية الأخرى قد ترتبط بحالات الخرق للأنظمة، أو الاجراءات او البرامج... إلخ ، والتي تضع معايير معينة لكيفية وجوب قيام جهة حكومية معينة بأعمالها.

<sup>96</sup> ISSAI 4000. Compliance Audit Guidelines – General Introduction. [Online] Available at [www.issai.org/media\(796,1033\)/ISSAI\\_4000\\_E\\_Endorsement\\_version\\_June.pdf](http://www.issai.org/media(796,1033)/ISSAI_4000_E_Endorsement_version_June.pdf) [Accessed on 1 February 2012], p. 3.



يتعلق السؤال عن الرقابة الداخلية بشكل وثيق بالنقطتين أ وب السابقة الذكر، حيث أنها من ضمن أمور أخرى من المفترض أن تتأكد من التزام الجهة الحكومية بجميع القوانين واللوائح المطبقة (ISSAI 300، الفقرة 4.6)<sup>97</sup> وترتبط الإشارات التحذيرية هنا بالافتقار/ خرق الرقابة الداخلية بشكل أكثر عمومية، وبالافتقار/ خرق لإجراءات الرقابة التي تتعامل بشكل أكثر تحديدا مع مخاطر الاحتيال والفساد.

4- مؤشرات ذات أهمية خاصة لتدقيق الأداء: طبقا لمعايير ISSAI 3000، يركز تدقيق الأداء بشكل رئيسي على اقتصاد، و كفاءة، وفعالية النشاطات الحكومية والبرامج<sup>98</sup>. ولحد كبير، تكون الإشارات التحذيرية المتعلقة بعناصر الاقتصاد والكفاءة هي نفسها الإشارات التحذيرية المذكورة في الفئة (2) وبالإشارات التحذيرية الخاصة بالالتزام المذكورة في الفئة (3) بالأعلى. يعتبر الشراء العام مثلا طبيعيا في هذه الشأن. و لكن عند تقييم الكفاءة، قد تكون هناك حالات يكون فيها تدقيق الأداء طريقة مناسبة أكثر لتتبع الإشارات التحذيرية من التدقيق المالي أو تدقيق الالتزام. ويعود ذلك لأن نطاق عمليات التدقيق المذكورة هذه هي عادة أصغر من تلك التي في تدقيق الأداء. ومن ثم، لتتبع الحالات الشاذة والتي قد تشير لوجود الاحتيال والفساد، يكون من الضروري في بعض الأحيان إما مقارنة أنواع مختلفة من الأعمال أو تحليل عمل في فترات مختلفة، أو مقارنة عمل/ أو أعمال للقيام بأفضل الأعمال على سبيل المثال، أو مقابل معيار محدد.

إن الإشارات التحذيرية التي تتعلق بعنصر الفعالية هي ربما "فريدة" أكثر لتدقيق الأداء، حيث أنها تشير للنتائج والمخرجات و أثر القرارات الحكومية والنشاطات. وقد ترتبط الإشارات التحذيرية على سبيل المثال : بالنوعية الرديئة و/ أو الافتقار لتسليم البضائع العامة والخدمات والبرامج الحكومية والتي تتجاوز/أو تكرر/أو تتعارض مع برامج متصلة أخرى،

<sup>97</sup> ISSAI 300. Field Standards in Government Auditing. [Online] Available at [http://www.issai.org/media\(631,1033\)/ISSAI\\_300\\_E.pdf](http://www.issai.org/media(631,1033)/ISSAI_300_E.pdf) [Accessed on 10 December 2010].

<sup>98</sup> ISSAI 3000. Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience. [Online] Available at [www.issai.org/media\(879,1033\)/ISSAI\\_3000\\_E.pdf](http://www.issai.org/media(879,1033)/ISSAI_3000_E.pdf) [Accessed on 1 February 2012].



والافتقار للأنظمة والجراءات للرقابة/ أو القياس/ أو اعداد التقارير بنتائج البرامج الحكومية،  
والافتقار لتحقيق الأهداف، وافتقاد الآثار المستهدفة، أو النتائج السلبية الغير مرجوة.







عندما يتعلق الأمر بمراعاة قطاعات الموارد البيئية والطبيعية، فإن الإشارات التحذيرية هي نفسها إلى حد كبير تلك المذكورة بالأعلى (1-4). ويعود ذلك لأن جميع الخصائص والاجراءات والطرق... إلخ والتي تتعلق بتدقيق الاحتيال والفساد هي طرق عامة. ولكن قد تكون الإشارات التحذيرية في هذا القطاع هي كالتالي:

- الانحرافات والاختلالات الواضحة في تخصيص الرخص، يعني ذلك بأن شركات معينة أو أطراف أخرى تمنح حصة أكبر بصورة استثنائية من الرخص لاستخدام أو توظيف الموارد الطبيعية عن غيرها من باقي الشركات والأطراف.
- معايير بيئية ومتطلبات تفضل بشكل خاص أطراف محددة.
- مبيعات ضخمة أو مشتريات لممتلكات و/ أو أرض فقط قبل تبني التشريعات البيئية أو برامج بيئية عامة رئيسية يتم الاعلان عنها.
- زيادة كبيرة و عدم كفاءة ، وتنفيذ سيئ لمشاريع بيئية تم تمويلها من قبل المنح العامة.
- نماذج من تفرغ الاسماك لا تتطابق مع نماذج الصيد أو التي تبدو غير معقولة من منظور الاقتصاد في الوقود.
- اختلافات لا يمكن تفسيرها/ أنماط غريبة يتم تفعيلها، اعتقالات و/أو نشاطات عقابية تتعلق بحالات خرق للقانون، واللوائح، والتصاريج... إلخ والتي تتعلق بإدارة الموارد البيئية والطبيعية.
- نفايات خطرة غير قانونية من الدولة A والتي تم اكتشافها في الدولة B ، و/ أو منتجات غير قانونية لفصائل نادرة من الحيوانات أو النباتات المهددة بالانقراض محلية من دولة C وتم اكتشاف وجودها في دولة D.
- حالات ضعف واضحة أو عدم كفاءات في مشاريع الاستثمار الحكومية، على سبيل المثال، في قطاع المياه والصحة.
- تردي بيئي غير متوقع وغير قابل للتفسير، ارتفاع مفاجئ في وفيات الحيوانات و/ أو مشاكل صحية بيئية في مواقع قريبة من مواقع الصناعات أو التخلص من النفايات.



يجب التأكيد على أنه كلما تابع المدقق للسلسلة الطارئة من المخرجات إلى النتائج إلى الآثار الفعلية على البيئة و/ أو الموارد الطبيعية بشكل أكبر ، كلما زادت احتمالية تأثر الإشارات التحذيرية المراقبة أو المقترحة بالعوامل الاعتيادية أكثر من تأثرها بالاحتيال والفساد. و ذلك يعني أن السببية بين الاحتيال والفساد والآثار البيئية قد تكون في غاية الصعوبة أو مستحيل الوصول إليها. وفي نفس الوقت، وعلى أية حال، فإنه كما لا يمكن التسليم بشكل كامل بوجود مثل هذا الرابط بالفعل، تظل الإشارات التحذيرية في نهاية سلسلة السببية ذات صلة بالمدققين.

#### 4.2.5- ما الذي تم القيام به لمواجهة هذه المخاطر؟

قد يقوم فريق التقييم باستبيان وتقييم ما الذي تم القيام به للتعامل مع مخاطر الاحتيال والفساد على مستوى القطاع/ الجهة (الفقرة 29، معايير ISSAI 1315). قد تشمل هذه الاعمال على استفسارات الإدارة وغيرهم داخل الجهة، بالإضافة لاستفسارات أولئك المسؤولين عن الحوكمة (الوزارات أو الجهات الإدارية ذات المرتبة العالية في سلم اعداد التقارير). (الفقرات 17- 21 في معيار ISSAI 240).

وكما تم ذكره في الفصل 3، يمكن عمل الكثير لمنع الفساد داخل قطاعات الموارد البيئية والطبيعية وداخل قطاعات أخرى عن طريق مواجهة الرقابة الداخلية الضعيفة. وبناء على التفويض المقدم لها، قد تنهي العديد من أجهزة الرقابة العليا تحقيقاتها بعد اعداد التقارير عن مثل حالات الضعف هذه .

#### 4.3- خطة تقييم مخاطر الاحتيال والفساد لقطاعات الموارد البيئية و الطبيعية

لمساعدة المدققين في تقييمهم للمخاطر، فإن وضع عناصر مختلفة في خطة تقييم المخاطر قد يكون مفيدا في هذه الحالة. فهذه الخطة والتي تم تعديلها قليلا لتناسب قطاعات الموارد البيئية والطبيعية تم توضيحها في الشكل 4.3.



في كل من العواميد، يجوز أن يسجل فريق التقييم أكثر العناصر أهمية في النقاش. بدءا من الشمال، في العامود 1، يمكن للفريق أن يصف باختصار المرحلة في سلسلة القيمة للموارد البيئية والطبيعية والتي تم تقييمها مقابل مخاطر الاحتيال والفساد (أين) على سبيل المثال ، وتبني اللوائح، ووضع الشروط وتخصيص التراخيص ( أنظر القسم 4.2.1). ثم في العامود 2، يمكن للفريق تقديم وصفا مختصرا لنوع مخاطر الاحتيال والفساد ( ما هو ) مثلا، الرشوة، واستخدام النفوذ، والاختلاس...إلخ. ( أنظر للقسم 4.2.2 والملحق أ).

ملاحظة : من المفيد التذكر بأن أي مرحلة في سلسلة القيمة قد ترتبط بعدد مختلف من مخاطر الاحتيال والفساد.

في العامود 3، يمكن للفريق تقديم وصفا أكثر تفصيلا للأعمال أو الطريقة ( من/ كيف) ، ومن يمكنه أن يشارك ، وكيف يمكن القيام بالنشاط ( انظر للقسم 4.2.3). في العامود الرابع، يمكن للفريق أن يصف الإشارات التحذيرية التي تصف أعمال الاحتيال والفساد المحتملة المعنية ( أنظر للقسم 4.2.4). ثم في العامود الخامس ، يمكن للفريق تقديم اختيار للرقابة الداخلية على مستوى القطاع/ أو الجهة، والتي تعتبر الأكثر أهمية فيما يتعلق بمخاطر الاحتيال والفساد المعنية، شريطة أن تكون هذه الرقابة الداخلية قد تم تنفيذها ( انظر القسم 4.2.5 والفصل 3)<sup>99</sup>.

<sup>99</sup> It should be emphasized, however, that the process of filling in the scheme is not as simple and straightforward as it may appear here. In practice, it will most likely not be possible to fill in the scheme solely on the basis of "desk studies", and the auditors also may expect to move back and forward in the scheme as they obtain new and additional information through further investigations, dialogue with the government entity in question, etc. According to ISSAI 1315, paragraph A1: "Obtaining an understanding of the entity and its environment, including the entity's internal control [...] is a continuous, dynamic process of gathering, updating and analyzing information throughout the audit." Hence, although there may be strict and formal boundaries between regular audits and fraud and corruption investigations – depending on the mandate of the SAI in question – these boundaries can sometimes become more blurred in practice. As emphasized in ISSAI 300, auditors should therefore exercise due professional care and caution during the entire audit process, and always consult appropriate legal and other counsel when necessary.

### الشكل 4.3 خطة تقييم مخاطر الاحتيال والفساد لقطاعات الموارد البيئية والطبيعية

الطريقة الرئيسية

تقييم مخاطر الاحتيال والفساد

10- إجراءات التدقيق	9- الأولوية	8- النتائج المحتملة	7- الاحتمالية	6- الرقابة الداخلية التي تم تنفيذها من قبل الإدارة لمواجهة مخاطر الاحتيال و الفساد	5- الإشارات التحذيرية	3- طريقة الاحتيال والفساد (من/ كيف)	2- نوع مخاطر الاحتيال والفساد ( أين )	1- مخاطر الاحتيال والفساد في المراحل المختلفة لسلسلة القيمة ( أين )
هذا العامود للوصف المختصر للإجراء التدقيقي المحتمل لمتابعة المخاطر المحددة.	وضع الأولوية ما بين " مرتفع" و " منخفض" يتم في هذا العامود على أساس الحساب وتصنيف الخطة الفرعية.	هذا الجزء مبني على تقييم النتائج التي تمت في الخطة الفرعية. حيث يكون الاثر على التالي: 1- البيئة، أو الموارد الطبيعية، و احتمال الحياة، و، أو الصحة البشرية، 2- اقتصاد الدولة، 3- يتم تقييم سمعة الحكومة بشكل عام و الحكومة بالأخص والجهة الحكومية بشكل خاص. إن النتائج التي تعتبر الأكثر أهمية يتم ابداء الملاحظات عليها هنا.	هذا الجزء مبني على تقييم الاحتمالية التي تمت في الخطة الفرعية. يعتبر مستوى الاحتمالية وظيفة لمثلث الاحتيال. وذلك يعني: 1- الحوافز، الضغط، 2- الفرصة، 3- التبرير أو الملائمة او الموقف. يجب تقديم سبب للاعتقاد بان الاحتمالية " مرتفعة" أو " منخفضة".	في حالة تم تنفيذ الرقابة الداخلية الملائمة من قبل الجهة الحكومية المعنية لمواجهة مخاطر الاحتيال والفساد، فإنه يجب وصف هذه الرقابة هنا.	هذا العامود لوصف الخصائص أو الاعراض التي تشير لنشاطات الاحتيال والفساد المعنية	هذا العامود لوصف أكثر تفصيلا للنشاط / الطريقة. يجب على المدقق وصفا دقيقا لمن قام أو قاموا بالمشاركة و كيفية القيام بهذا النشاط.	هذا العامود للوصف المختصر لنوع مخاطر الاحتيال والفساد. يجب ان يجرب المرء أن يقدم وصفا ملائما لنشاط يشمل سوء استخدام المكتب العام و او الاموال للحصول على امتياز غير عادل أو غير قانوني للفاعل نفسه، أو عائلته أو شركاؤه التجاريين. يمكن ربط كل مرحلة في سلسلة القيمة بعدد مختلف من مخاطر الاحتيال والفساد.	1- هذا العامود للوصف المختصر لاستخدام سلسلة القيمة والتي تم تقييمها مقابل مخاطر الاحتيال والفساد.



#### 4.4- تقييم الاحتمالية والنتائج والترجيح وتحديد الأولويات

عندما اقترح/ أو حدد الفريق مخاطر الاحتيال والفساد والإشارات التحذيرية، وقاموا بعمل استبيان وتقييم ما الذي تم انجازه للتعامل مع مثل هذه المخاطر على مستوى القطاع/ الجهة في المراحل (A) و(B) في عملية تقييم المخاطر، فإن الوقت قد أصبح مناسباً لتقييم المخاطر<sup>100</sup> المتبقية وأهميتها(C). وهنا ، يمكن للفريق ان يقيم احتمال ظهور نشاطات مختلفة من الاحتيال والفساد، ونتائجها المحتملة (العوامل 6 و7) ومن ثم تحديد أولوية المخاطر المختلفة المحددة بناء على ترجيح الاحتمالية/ أو النتائج(العوامل الثامن).

##### 4.4.1- الاحتمالية

هنا ، يستطيع الفريق تقييم مستوى احتمالية قيام شخص أو أشخاص( خارجي او داخلي) بعمل معين من الاحتيال والفساد. وكما تم ذكره في الجزء 2.3، فإن احتمالية القيام بكل عمل مختلف من الاحتيال والفساد ينظر إليه في الواقع على أنه مهمة في مثلث الاحتيال، بما يعني:1- الحافز/ الضغط،2- الفرصة،3- المبررات/ السلوكيات الغير سوية (ISSAI 1240، الفقرة A11).

يتم ترجيح مستوى الاحتمالية على أنه ( إما مرتفع، متوسط، أو منخفض) في خطة ثانوية لخطة تقييم المخاطر الرئيسية( أنظر شكل 4.4). يعتبر العوامل 6 من الخطة الرئيسية هو المكان لتوضيح سبب الاعتقاد بان الاحتمالية مرتفعة، أو متوسطة أو منخفضة.

<sup>100</sup> Residual risks are risks which still are considered to be present after the auditors have assessed the internal controls which already have been put in place to deal with fraud and corruption risks.



#### الشكل 4.4 الخطة الفرعية للخطة الرئيسية: الترجيح- الاحتمالية

الترجيح	
	الاحتمالية
هنالك احتمال مرتفع بأن أعمال الاحتيال والفساد سيتم القيام به.	مرتفعة
هنالك احتمال متوسطة بأن أعمال الاحتيال والفساد سيتم القيام به.	متوسطة
هنالك احتمال منخفضة بأن أعمال الاحتيال والفساد سيتم القيام به.	منخفضة

#### 4.4.2- النتائج المحتملة

هنا يستطيع الفريق تقييم النتائج المحتملة لأعمال الاحتيال والفساد المعنية وابداء الملاحظات على النتائج التي تعتبر الأكثر أهمية أو مادية في العמוד 7 في الخطة الرئيسية. يتم تقسيم النتائج المحتملة في الخطة الفرعية إلى الفئات الثلاثة الرئيسية التالية: 1- البيئة و/ أو الموارد الطبيعية (سبل العيش و/أو الصحة البشرية) 2- اقتصاد الدولة، 3- سمعة الحكومة بشكل عام والجهة الحكومية بالأخص.

#### 1- البيئة و/ أو الموارد الطبيعية، سبل العيش (الرزق) و/أو الصحة البشرية

هنا ، يقيم المدققين النتائج البيئية المحتملة و/ أو الأثر على الموارد الطبيعية، و أيضا سبل العيش المحتملة و/ أو الصحة البشرية في حالة القيام بأعمال الاحتيال والفساد المعني. وكما تم ذكره في القسم 4.2.4، فإن السببية بين الاحتيال والفساد والآثار البيئية قد تكون في غاية الصعوبة ، وفي بعض الأحيان يستحيل وضع هذه السببية. ولكن، إذا تم اعتبار أن النتائج المحتملة جدية بما يكفي، فيمكن عندئذ تأهيل هذه النتائج كمادة في تقييم المخاطر.



## 2- الاقتصاد

وهو تقييم للنتائج المالية المحتملة للدولة في حالة القيام بأعمال الاحتيال والفساد.

تم توضيح خطة ثانوية أخرى للخطة الرئيسية في الشكل 4.5. طبقا لهذا الشكل ، فإن الأهمية النسبية للنتائج المحتملة في كل فئة من الفئات 1-3 يمكن تقسيمها إلى مرتفعة (أثر سلبي رئيسي/ أهمية مرتفعة) متوسطة (أثر سلبي/ مهم نسبيا) أو منخفضة (أثر سلبي قليل أو لا يوجد/ مهم نسبيا).

### الشكل 4.5 الخطة الفرعية للطريقة الرئيسية: الترجيح- أهمية النتائج المحتملة

الترجيح	
النتائج	
مرتفعة	سيكون لأعمال الاحتيال والفساد اثر سلبي رئيسي على : (ج1) الموارد البيئية والطبيعية، سبل العيش، الصحة البشرية، (ج2) الاقتصاد و/أو (ج3) الثقة العامة في الحكومة. تعتبر أهمية النسبية للأضرار المحتملة مرتفعة.
متوسطة	سيكون لأعمال الاحتيال والفساد اثر سلبي على : (ج1) الموارد البيئية والطبيعية، أسباب العيش، الصحة البشرية، (ج2) الاقتصاد و/أو (ج3) الثقة العامة في الحكومة. تعتبر نسبية الأضرار المحتملة مهمة.
منخفضة	سيكون لأعمال الاحتيال والفساد اثر سلبي قليل أو لا وجود له على : (ج1) الموارد البيئية والطبيعية، سبل العيش، الصحة البشرية، (ج2) الاقتصاد و/أو (ج3) الثقة العامة في الحكومة. تعتبر الأهمية النسبية للأضرار المحتملة مهمة.



### 4.4.3- الترجيح، الحسابات وتحديد الأولويات

إن تصنيف أعمال الاحتيال والفساد (الطرق) يتم عن طريق اضافة الترجيح من تقييم النتائج(ج) وضرب المبلغ الاجمالي في ترجيح الاحتمالية(ب). فيما يلي التوضيح:

$$\text{اجمالي التصنيف (الألوية)} = \text{ب} (\text{ج}1 + \text{ج}2 + \text{ج}3)$$

إن الترجيح الرقمي المحتمل للفئات المرتفعة والمتوسطة والمنخفضة قد يكون 5، 3، و 1 على التوالي. يستخدم الشكل 4.6 هذه الأرقام لتوضيح كيفية القيام بالترجيح والحساب.

عند تحديد الأولوية للأعمال المختلفة للاحتيال والفساد(الطرق) في الخطة الرئيسية، في العامود الثامن يكون من المفيد للتبسيط تقسيمها إلى مرتفعة أو منخفضة الأولوية. ويمكن القيام بذلك على سبيل المثال، عن طريق التسليم بأن جميع أعمال الاحتيال والفساد مع الاجمالي ( مثلا ، المبلغ الاجمالي بعد الترجيح والحساب) إذا كانت اكبر من 40 ، فإنه يجب منحها أولوية مرتفعة في الطريقة الرئيسية، بينما البقية يجب منحها اولوية منخفضة. ملاحظة: إن الأمثلة في الشكل 4.4 مبنية على هذه الأرقام.





#### الشكل 4.6 الخطة الفرعية للطريقة الرئيسية: الترجيح، الحساب والأولوية

الاحتمالية (العامود 6)	النتائج المحتملة (العامود السابع)			المبلغ الاجمالي بعد الترجيح والحساب	تحديد الأولوية (العامود الثامن)
	الحافز/ الضغط، الفرصة، اتخاذ الحيطة أو الموقف (مثلث الاحتيال)	الأثر على الموارد البيئية والطبيعية، سبل العيش، و/أو الصحة البشرية	الاقتصاد		
مرتفع	مرتفع	مرتفع	متوسط	مرتفع	مرتفع
متوسط	متوسط	مرتفع	مرتفع	منخفض	منخفض
منخفض	منخفض	منخفض	متوسط	منخفض	منخفض

#### 4.5- إجراءات التدقيق

أخيراً، عندما يتم الفريق المراحل (A)-(C) في عملية تقييم المخاطر، فإن المهمة المتبقية ستكون تقديم وصف مختصر، في العامود 9 للإجراءات التدقيقية الممكنة لمتابعة المخاطر التي تم منحها الأولوية المرتفعة في التقييم (( المرحلة D). لكن، إلى أي مدى يكون الاجراء الذي سيتم القيام به يعتمد على التفويض المقدم للجهاز الرقابي الأعلى المعني. علاوة على ذلك، يجب النظر لمثل هذه الاجراءات أيضا بالارتباط مع عناصر دليل التدقيق، والتوثيق واعداد التقارير (تم التعامل معها بشكل اضافي في الملحق G).



يقدم الفصل 5 عدة سيناريوهات من قطاعات الموارد البيئية والطبيعية، بالإضافة للإشارات التحذيرية المحتملة واجراءات التدقيق المقترحة. وقد تمت مناقشة بعض هذه الاجراءات بالتفصيل في الملاحق C, D, E, F.



## الإشارات التحذيرية وإجراءات التدقيق المقترحة في السيناريوهات المختارة

كما تم ذكره في القسم 4.4 ، عندما يتم فريق التقييم المراحل من (أ)-(ج) في عملية تقييم المخاطر وتحديد و تقييم مخاطر الاحتيال والفساد، فإن الخطوة القادمة ستكون إجراءات التدقيق المحتملة لمتابعة هذه المخاطر ،العامود التاسع في معيار ISSAI 4200، الفقرة 21 من 1330 ISSAI، وال فقرات 28-33 من معيار ISSAI 1240. ولكن إلى أي مدى سيتم القيام بهذه الاجراءات والتي تعتمد على تفويض الجهاز الرقابي الأعلى المعني.

وبناء على الظروف الخاصة والمرحلة في عملية التدقيق، يمكن دمج هذه الاجراءات إما كجزء من التدقيق البيئي المعني أو القيام بها بشكل منفصل. وتحت أي ظروف، على أية حال، عندما يتعلق الأمر بمخاطر الاحتيال والفساد بالذات ، يجب عندئذ بذل العناية المهنية المستحقة والحيطة خلال جميع مراحل عملية التدقيق، الفقرة 4.7 من المعيار ISSAI 300. وذلك يعني أيضا السعي لاستشارة المجلس القانوني الملائم وغيرها من المجالس الأخرى عند الضرورة. ويجب مراعاة أهمية السرية عند التعامل مع المخاطر المحددة و/أو الشكوك بوجود الاحتيال والفساد.

علاوة على ذلك، في حالة التأكيد على أن حالة الاحتيال والفساد المعنية تتضمن جرائم جنائية، يجب مراعاة أن الاجراءات التي تصف "أين" ، " متى" و" كيف" للإبلاغ عن مثل هذه الأمور قد تختلف بشكل ملحوظ من جهاز رقابي أعلى إلى آخر حول العالم. لذلك يكون من المهم جدا أن يمتلك المدققين معرفة جيدة بإجراءات الإبلاغ التي تطبق على حالات الاحتيال والفساد في مكاتبهم المعنية. ونتيجة هذه الاختلافات، لم يتم التعامل بالذات مع هذا العنصر في عملية التدقيق في



السيناريوهات المقدمة بالأسفل. أمثلة على STATE AUDIT BUREAU تتطلب من أجهزة الرقابة العليا أن تتصل بالشرطة أو غيرها من السلطات المعنية قد تم تفصيلها في الملحق E .

يقدم هذا الفصل خمسة سيناريوهات للاحتيال والفساد في قطاعات الموارد البيئية و الطبيعية. وتم تفصيل الإشارات التحذيرية المحتملة واجراءات التدقيق المحتملة. وقد تمت مناقشة بعض من هذه الإجراءات وطرق التفتيش بتفصيل أكثر في الملاحق C,D,E,F . وتهتم السيناريوهات التي تمثل مراحل أو عمليات مختلفة في سلسلة القيمة المواضيع التالية: 1- العملية التشريعية المتعلقة "بمقايضات الأراضي"، 2- عمليات الشراء في استخراج الفحم، 3- تخصيص المنح العامة لزراعة الأشجار، 4- البدء، والموافقة والتفعيل لمشروع بموجب آلية التنمية النظيفة (CDM)، 5- إدارة إيرادات النفط.

وحيث أن جميع السيناريوهات تشمل عناصر عامة، فإن الإشارات التحذيرية واجراءات التدقيق المفصلة يمكن ان تتعلق ايضا بقطاعات ومواقف أخرى مثل الغابات، مصائد الأسماك، إدارة المياه، والتنوع البيولوجي ( انظر أيضا للقسم 2.1). علاوة على ذلك، فإنه نظرا لطبيعة السيناريوهات الشاملة فهي قابلة للتطبيق أيضا خارج قطاعات الموارد البيئية والطبيعية.

تقدم السيناريوهات نسخة واحدة من كيفية وجوب اتمام الأحداث ومن ثم يتم اختيار اجراءات الإشارات التحذيرية و التدقيق طبقا لذلك، وبذلك، وعلى الرغم من كون السيناريوهات مستوحاة جزئيا ومبنية على حالات حياة حقيقية، فإنها تحتوي أيضا على عناصر خيالية بالكامل.



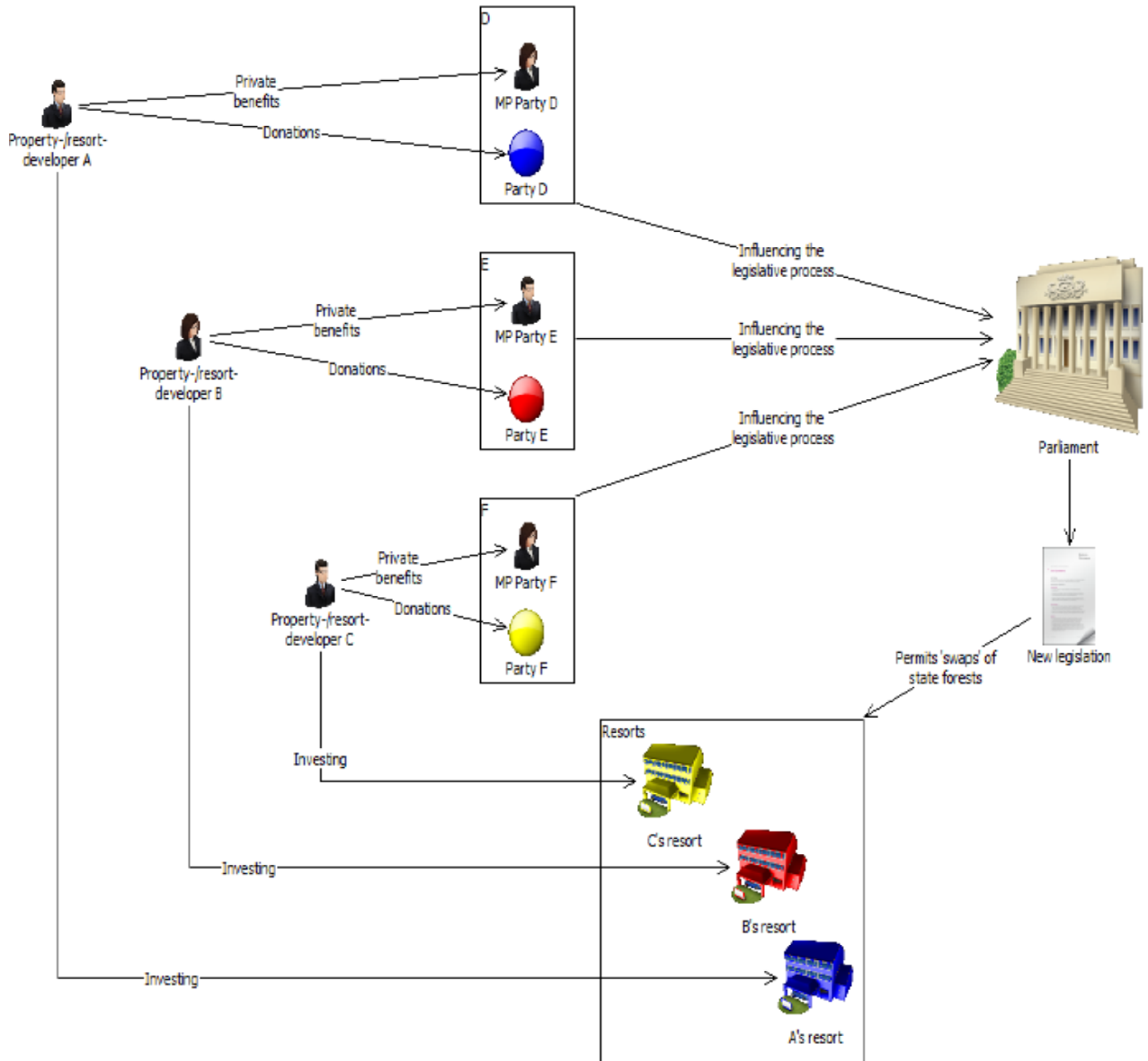
## 5.1 السيناريو رقم 1: العملية التشريعية المتعلقة " بصفقات الأراضي "

هذا السيناريو مبني على الاحتيال والفساد المتصل بالعملية التشريعية التي تتعلق بتبادل الأراضي المملوكة للدولة مع الأراضي الخاصة الملكية (مقايضات الأراضي). يقدم مطورين العقارات والمنتجات أ وب وج تبرعات (تحويلات لحسابات مصرفية سرية على شكل هبات وأموال نقدية... إلخ) لتكوين تحالف من أطراف سياسية د و إ و ف. وتستخدم التبرعات من ضمن أمور أخرى لأعمال تجميع الأصوات وشراء مواد الحملة الانتخابية وشراء قنوات تلفزيونية وإذاعية. علاوة على ذلك، يقوم بعض أعضاء البرلمان المعنيين (MPs) أيضا باستلام منافع خاصة من الشركات. ومقابل ذلك، يستخدم أعضاء البرلمان من الأطراف د، و إ، و ف نفوذهم للحصول على تعديلات قانونية معينة تمرر في البرلمان.

وتسمح التعديلات المقترحة بإعفاءات كبيرة من الضرائب لمطورين لمنتجات التزلج على الجليد، وبيع غابات الدولة بدون التبرير المسبق، واستخدام مناطق معينة في انتهاك التزامات بيئية عالمية تتعلق بمحميات ومناطق محمية. علاوة على ذلك، تقدم التعديلات المقترحة أيضا " فترة طويلة" من عدة أشهر قبل اقتراح تفعيل المنع على مقايضات الغابات ، ومن ثم تسمح بالمزيد من مقايضات المقايضة.



### السيناريو 1: العملية التشريعية المتعلقة "بصفقات الأراضي"





## الإشارات التحذيرية المحتملة

يمكن أن تكون سيناريوهات الإشارات التحذيرية كما يلي:

أ- الإشارات التحذيرية الإجرائية:

- يتم جدولة المقترح لتعديل القانون المعني في آخر جلسة من السنة.
- تم اعداد المقترح في وقت قليل للغاية.
- يكون الاقتراح المعد والذي تم التعامل معه بطريقة غير شفافة بدون استشارة أو مناقشة في البرلمان أو الاعلان على موقع البرلمان الإلكتروني معرض للاحتيال بشكل أكبر.

ب- الإشارات التحذيرية المرتبطة بنتائج التعديلات المقترحة:

- أن يكون هنالك اندفاع مفاجئ لعمليات صفقات الأراضي تتم نتيجة لفترة طويلة في التعديلات المقترحة.
- زيادة في المبيعات لأراضي الغابات المناسبة / أو القريبة من منتجعات تزلج على الجليد يمتلكها أ ، أو ب، أو ج.
- الشركات أ ، و ب، و ج هي بشكل عام من ضمن منتفعين رئيسيين للمقايضات و/أو المبيعات.
- تغييرات في القوانين واللوائح تتعلق باستخدام المناطق المعنية، مثال: من غابة لأرض أزيحت لتنمية الممتلكات، مباشرة قبل فترة قصيرة من اتمام التعاملات و/ أو المبيعات ( تشير للتحالف مع السلطات المحلية).
- على المدى الطويل، الخسارة في الفصائل والبيئات الطبيعية للحيوانات في مناطق معنية في معاهدات التزامات بيئية عالمية.



- ارتفاعات غير قابلة للتفسير في نشاطات الحملات الانتخابية – والتكاليف للأطراف د، و إ، و ف.
- تقارير عن شراء الأصوات.
- علامات ثراء غير قانوني بين أعضاء البرلمان من د، و إ، و ف.

### إجراءات التدقيق المحتملة

في هذا السيناريو، يمكن القيام بإجراءات التدقيق الاعتيادية التالية المبنية على التفويض المقدم للجهاز الرقابي الأعلى المعني:

- التحليل القانوني الذي يركز على نتائج التشريعات، واللوائح، و الإجراءات ذات الصلة بتمويل حزب و حملة انتخابية.
- تحليل وثائق تقارير لإجراءات ذات صلة بالبرلمان، و أصول، وسجلات افصاح، ووثائق رسمية أخرى ذات علاقة لفحص الحالات الغير عادية المحتملة.
- مقابلات/ " رسمية" مع ممثلين من الإدارة البرلمانية، وممثلين السلطات المسؤولة عن الاشراف على نظام تمويل الحزب/ أو الحملة الانتخابية( في هذه الحالة لا يتم الاشراف من قبل جهاز الرقابة الأعلى نفسه)، وممثلين عن السلطات المسؤولة عن إدارة نظام مقايضة الأرض... إلخ، للاستفسار عن ما إذا كان هنالك أي تدفقات نقدية ظاهرة في العمليات ذات الصلة.
- تحليل تقارير التدقيق المالية للأحزاب السياسية لفحص التدفقات النقدية الظاهرة.
- تدقيق الالتزام للإجراءات في البرلمان لمعرفة إذا كان هنالك أي حالات خرق للقوانين الاجرائية المعنية.







بناء على التفويض المقدم للجهاز الرقابي المحاسبي يمكن أن تشمل إجراءات التدقيق الإضافية على ما يلي:

- البحث في سجل الممتلكات العامة لتحديد المستفيدين من صفقات الأراضي. وفي حالة عدم امتلاك الدولة لمثل هذا السجل، يمكن عندئذ فحص سجلات صفقات الأراضي و/ أو عمليات بيع الغابات في جهات الدولة ذات الصلة، حيث أنها قد تقدم نفس المعلومات. تشمل المعلومات الإضافية على تقارير الصحافة أو التقارير من منظمات المجتمع المدنية على الصفقات/ أو البيع.
- دراسات ميدانية تتضمن استخدام نظام المعلومات الجغرافية/ تقنية نظام تحديد الموقع العالمي<sup>101</sup> لتوضيح واثبات أي من المناطق قد تمت مقايضتها / بيعها.
- المقارنة لقيمة المناطق التي تمت مقايضتها / أو بيعها من قبل الحكومة بمناطق أخرى قد تم بيعها في السوق المفتوح. أو عوضاً عن ذلك، الحصول على تقييم مستقل لقيمة المناطق المعنية.
- بحث في سجلات الأعمال التجارية لإيجاد معلومات على الأدوار والعلاقات بين الأفراد، والشركات، و الأطراف السياسية كطريقة لفحص التعارضات المحتملة للمصالح (أنظر الملحق C).
- عمليات بحث في سجلات أخرى، تقارير صحفية ...إلخ لإيجاد علامات على الثراء الغير مشروع بين أعضاء البرلمان (أنظر الملحق C).
- مقابلات سرية/ أو حساسة مع مصادر ذات علاقة داخل البرلمان وداخل / خارج الحكومة للحصول على المعلومات والتي لا يمكن الحصول عليها من خلال المقابلات الاعتيادية (أنظر للملحق E).

<sup>101</sup> See Appendix 2: Using GIS and GPS in Forests Audits, pp. 42-49, in INTOSAI WGEA, 2010. Auditing Forests: Guidance for Supreme Audit Institutions.



## 5.2- السيناريو رقم 2: عمليات الشراء في استخراج الفحم

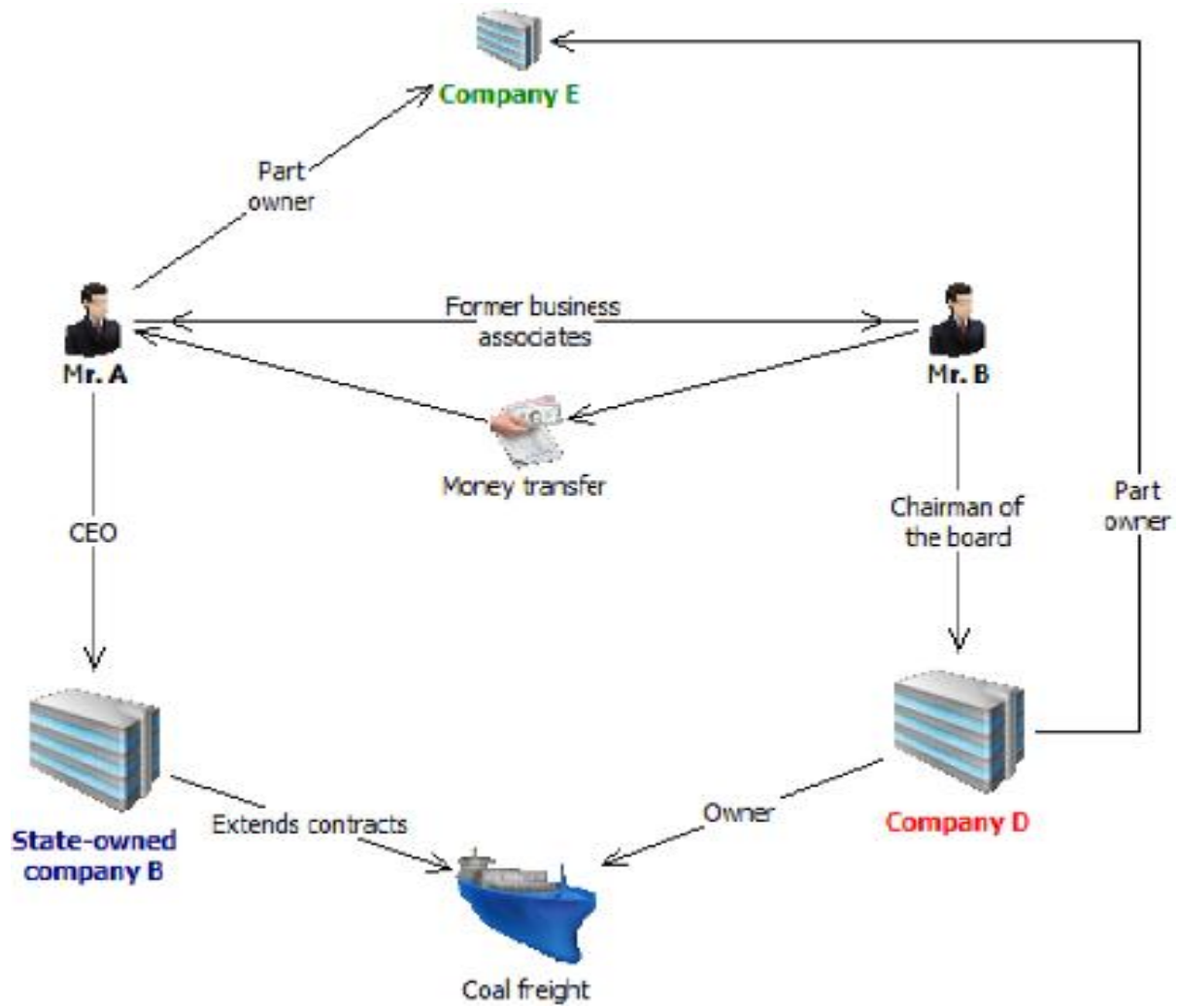
هذا السيناريو مبني على الفساد والاحتيال المحتمل المتصل بعمليات الشراء ذات الصلة باستخراج الفحم. (A) هو الرئيس التنفيذي في شركة مملوكة للدولة B و يستلم فوائد غير مستحقة من C، رئيس مجلس الإدارة في الشركة المقابلة D. وبتفصيل اكثر، فيما يتعلق بإصدار سهم في الشركة E، تقدم الشركة D دعماً مالياً استثنائياً ل E، سامحة له بالحصول على الأغلبية الإدارية في الشركة E. وبالمقابل، يستخدم A نفوذه لتمديد عقود الخدمة بين الشركات B و D عندما تكون مفتوحة للتفاوض، وذلك بدلاً من دعوة مقدمي العروض في السوق المفتوحة.

تم توضيح السيناريو أيضاً في الشكل 5.2

### الإشارات التحذيرية المحتملة

يمكن أن تكون الإشارات التحذيرية في هذا السيناريو كالتالي:

- إكراميات ضخمة تشير: "لشيء ما خطأ" في الشركة B.
- تشير الدراسات الميدانية في المجتمع المحلي حيث تعمل الشركة B بأن الشركة D مشاركة في "كل شيء تقريباً" في هذا المجتمع (مثل: بالإضافة إلى مهمتها الرئيسية لشحن الفحم للشركة B، تقوم الشركة D بتقسيم لعدد ضخم من الخدمات الأخرى أيضاً).





- وفقا لقاعدة البيانات الوطنية للمشتريات العامة، فان الشركة B لم تقم بدعوة المناقصين لشحن وبيع الفحم.
- التقارير الخارجية التي تم طلبها من قبل الوزارة المسؤولة عن إدارة المصالح الحكومية في الشركة B اظهرت ان عقود شحن وبيع الفحم تعتبر مكلفة بشكل غير مبرر، ومستمرة لفترة طويلة، ويتم تجديدها قبل تاريخ انتهائها بفترة كبيرة جدا.
- وفقا للتقارير الاعلامية، فان ارباح الشركة D قد زادت بشكل ضخم منذ توقيعها لعقود مع الشركة B.

### إجراءات التدقيق المحتملة

في هذا السيناريو يمكن القيام بإجراءات التدقيق العادية التالية، بناء على تفويضات جهاز الرقابة الاعلى المعني :

- تحليل مستندات التقارير الخارجية حول تكاليف عقود شحن وبيع الفحم.
- البحث في قواعد البيانات المحلية الخاصة بالمشتريات العامة لإيضاح ما اذا كانت المناقصات قد تم طرحها ام لا.
- فحص السجلات المتعلقة بالموضوع في الوزارة المسؤولة، وايضا التقارير الصادرة عن اجتماعات مجلس الادارة لإيضاح ما اذا كانت الوزارة و / او مجلس الادارة قد قاموا بمتابعة التقارير الخارجية .
- عقد مقابلات شخصية عادية/رسمية مع ممثلي الوزارة المسؤولة وذلك لإيضاح ما هي اعمال المتابعة التي تمت فيما يتعلق بالتقارير الخارجية .



- القيام بدراسة عامة للتقارير الاعلامية ذات الصلة بالموضوع .
- القيام بدراسات ميدانية في المجتمع المحلي الذي تعمل فيه الشركة B وذلك للبحث عن المخالفات المحتملة .





بناء على تفويضات جهاز الرقابة المحاسبية فان اجراءات التدقيق الاضافية يمكن ان

تتضمن التالي:

- البحث في السجلات التجارية للحصول على معلومات عن الأدوار والعلاقات بين الافراد والشركات والمعلومات التاريخية وهذا يعني البحث في ماذا حدث ومتى حدث (يرجى الرجوع إلى الملحق ج). يمكن استخدام هذه المعلومات للسؤال عن ما اذا كان للشركة A والشركة D لهم مصالح تجارية في نفس الشركة الثالثة ، مثل الشركة E.
- البحث بتركيز اكثر في ارشيف الاخبار (يرجى الرجوع إلى الملحق ج) بحثا عن، على سبيل المثال، ما إذا كان هناك علاقة بين الشركة A والاشخاص في الشركة D – مثل C – والتي لم تتبين في السجلات التجارية.
- اذا كان البحث في السجلات التجارية يظهر بان A و D لديهم حصص ملكية في الشركة E، يجب تحليل التقارير السنوية والحسابات للشركات E و D للتحقق من اي تعاملات بين الشركات (مثل: ما يتعلق بإصدار الاسهم، التغير في هيكل الملكية للشركة D لمصلحة A).
- البحث في السجلات الاخرى وبيانات الدخل للعثور على مؤشرات الإثراء الغير مشروع لـ A (يرجى الرجوع إلى الملحق ج و د) .
- المقابلات السرية/الحساسة مع المصادر ذات الصلة داخل الشركة B للحصول على معلومات إضافية والتي لا يمكن الحصول عليها من خلال المقابلات العادية، مثل المعلومات عن الاسلوب في قيادة الشركة (يرجى الرجوع إلى الملحق E) و



- جمع المعلومات السرية والنصائح من خلال قناة المعلومات السرية (يرجى الرجوع إلى الملحق ف). وكما هو مذكور، فإن اول اشارة تحذيرية في هذه الحالة هي عبارة عن نصيحة مغطاة تقول بان (هناك شيء خطأ) في الشركة B.

### 5.3 السيناريو رقم 3: تخصيص المنح العامة لزراعة الاشجار

هذا السيناريو مبني على الاحتيال والفساد المحتمل فيما يتعلق بتخصيص المنح العامة. منظمات المجتمع المدني (CSOs) A، B، C، D، E، و F، قاموا بإساءة استخدام الاموال الحكومية لبرنامج زراعة الاشجار. انهم يقومون بذلك بتقديم معلومات مضللة وزائفة عند التقدم للحصول على منح مشروع التشجير. يتم اختلاس المنح بالتواطؤ مع G، رئيس H، وهي الوكالة الحكومية ذات الصلة المسئولة عن إدارة الاموال.

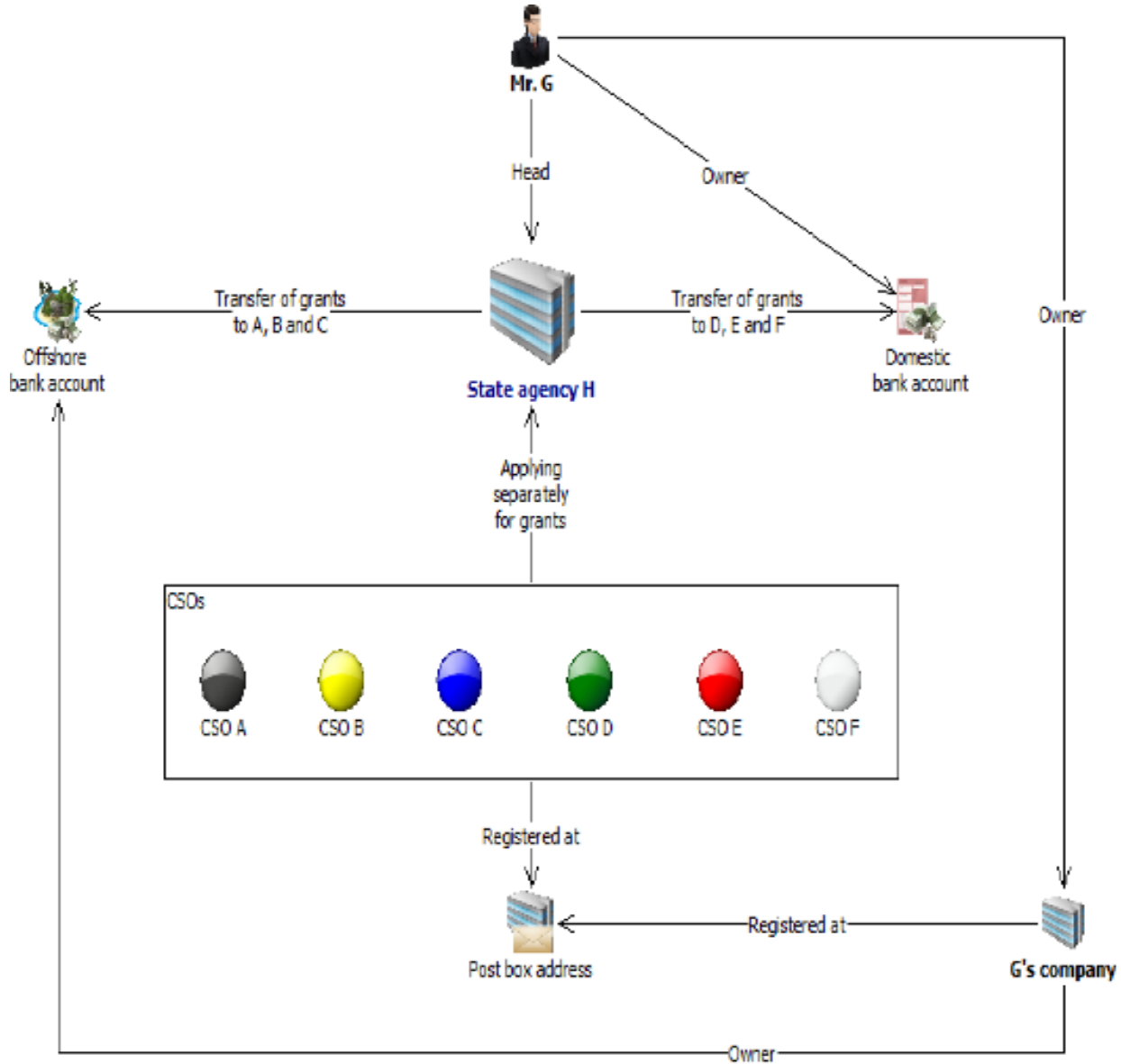
تقوم منظمات المجتمع المدني باستلام الاموال بثلاثة دفعات. يتم تقديم الدفعة الاولى بعد الموافقة على طلب المشروع مباشرة، في حين انه يتم تقديم الدفعة الثانية بعد صدور تقارير منتصف المدة وتقديم البيانات المالية للوكالة H والتأكد من ذلك. يتم تقديم الدفعة الثالثة والاخيرة بعد القيام بحاسبة البيانات المالية للدفعة الثانية وبعد تقديم تقارير التقييم النهائية إلى الوكالة H.

تطالب النظم الجهة الحكومية H باسترداد الاموال و وضع المنظمة بالقائمة السوداء إذا لم تقدم المستندات المطلوبة.





ويتضح السيناريو في الشكل رقم 5.3.





## الإشارات التحذيرية المحتملة

الإشارات التحذيرية المحتملة في هذا السيناريو قد تكون:

- منح مقدمة قبل أو فور استلام طلبات المشروع.
- منظمات المجتمع المدني A، B، C، D، E، F، لم تقدم المستندات ذات العلاقة للوكالة الحكومية H، بعد استلام الدفعة الأولى من المنح.
- لم تقم الوكالة H بالشروع بأي مراسلات مع منظمات المجتمع المدني في هذا الصدد وخفضت في ضمان استرجاع الأموال.
- لا يوجد تأكيد مستقل حول أعمال التشجير.
- لم تقم الوكالة H بوضع منظمات المجتمع المدني بالقائمة السوداء أو شرعت باتخاذ أي إجراء آخر – حتى بعد أن أشارت تقييمات الأطراف الخارجية عن وقوع اختلاسات للأموال.
- لم تقم الوكالة H باتخاذ الخطوات الضرورية لإحداث طلب كافي لمشاريع تخضير إضافية.
- وفي حالات كثيرة، لم تقم الوكالة H بصرف الدفعة الثانية والدفعة الأخيرة لمنظمات المجتمع المدني التي التزمت بشروط وبنود المنح.

## إجراءات التدقيق المحتملة

في هذا السيناريو، يمكن القيام بإجراءات التدقيق المنتظمة، بناء على تفويض جهاز الرقابة الأعلى المعني:



- تدقيق الالتزام للتأكد من مطابقتهم لمشاريعهم خاضعة للتحقق المقرر قبل صرف المنح.
- عقد مقابلات عادية/رسمية مع ممثلي الوكالة H لسؤالهم عن ما إذا كان هناك أية عيوب واضحة في الموافقة ذات الصلة وعملية المتابعة .
- مقارنة بين التطبيقات المختلفة للمشاريع للبحث عن أوجه الشبه .





بناء على تفويض جهاز الرقابة على الحسابات يمكن القيام بإجراءات التدقيق الإضافية

التالية:

- تحليل عمليات (يرجى الرجوع إلى الملحق D) الصرف التي تمت للبحث عن، من بين أمور أخرى:
  - منظمات المجتمع المدني المختلفة التي لديها نفس رقم الحساب و/أو العنوان و/أو رقم الهاتف – قد يشير هذا إلى تواطؤ وخداع .
  - العناوين المشتبه بها.
  - الدفعات لحسابات بنوك اجنبية .
  - الدفعات التي تتم قبل او بعد استلام الطلب من الوكالة H مباشرة – هذا قد يشير إلى انه لم يتم القيام بدراسة الطلب بشكل حقيقي وموضوعي.
  - حسابات مصرفية تتعلق بـ G.
- مقابلات سرية (يرجى الرجوع إلى الملحق H) مع المصادر ذات الصلة ضمن الوكالة الحكومية H، لمعرفة ما إذا كانت الإدارة قد تجاوزت الرقابة الداخلية عند التعامل مع بعض طلبات مشاريع زراعة الاشجار.
- البحث السجلات التجارية او السجلات الاخرى، بالإضافة إلى ارشيف الصحف لمعرفة معلومات عن العلاقة المحتملة بين G و اي من منظمات المجتمع المدني A، B، C، D، E، F، و/أو الاشخاص المرتبطين مع أي من منظمات المجتمع المدني هذه – بالإضافة الى البحث عن اي تضارب مصالح محتمل (يرجى الرجوع الى الملحق C) .
- البحث في السجلات ذات الصلة وبيانات الدخل وبيانات التعاملات لـ G، للبحث عن مؤشرات حول الاثراء الغير مشروع (يرجى الرجوع الى الملحق C و D) .



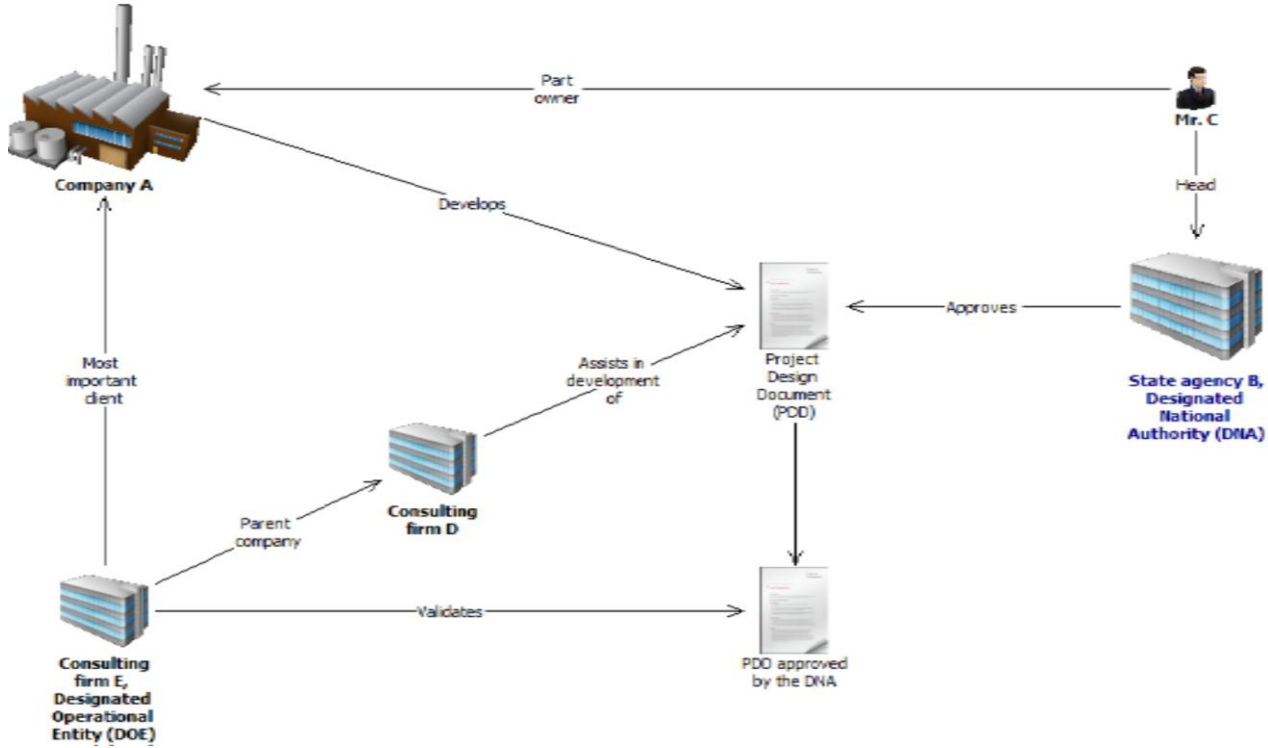
#### 5.4 السيناريو رقم 4: البدء بـ ، والموافقة على والتحقق من صحة مشروع آلية التنمية النظيفة

هذا السيناريو هو احتمال حصول احتيال وفساد فيما يتصل بالموافقة على، والتحقق من مشروع آلية التنمية النظيفة (CDM) وفق بروتوكول كيوتو. الشركة A التي تنتج غازات التبريد، تقوم بتطوير مشروع آلية التنمية النظيفة لتدمير أحد الغازات الدفيئة القوية جدا – والذي ينتج بشكل غير مقصود من قبل عمليات التصنيع – وذلك بتقديم تكنولوجيا تنظيف جديدة. ولكن المشروع لا يفي بالمعايير الضرورية للمساهمة بالتنمية المستدامة او التأثيرات البيئية والصحية. هذه العيوب غير ظاهرة في مستند تصميم المشروع (PDD) والتي تم ارسالها للحصول على الموافقة من قبل الوكالة الحكومية B، السلطة المحلية المعنية (DNA). ولرئيس B و C لديه مصلحة كبيرة في ملكية الشركة A، ويضمن ان الموافقة على المشروع بدون اية استفسارات اخرى.

علاوة على ذلك، فان الـ PDD يتم تطويرها من خلال مساعدة مؤسسة الاستشارات D ، وهي شركة فرعية لشركة الاستشارات E. ان العلاقة بين D و E غير معلومة للجمهور. المؤسسة E هي الهيئة التشغيلية المعنية (DOE) والمسئولة عن التحقق من صحة مشروع CDM. بالإضافة الى دورها كمدقق، فإن المؤسسة E تقدم ايضا خدمات تدقيق واستشارات متعددة للشركة A، وهذا هو العمل الاكثر اهمية بالنسبة لها.



### الاشارات التحذيرية المحتملة



### الاشارات التحذيرية المحتملة في هذا السيناريو يمكن ان تكون:

- تقارير اعلامية وتقارير من منظمات المجتمع المدني (تقارير منظمات المجتمع المدني) حول شكاوي من قبل السكان المحليين الذين يعيشون في قرى بالقرب من مصنع الانتاج التابع للشركة، وتنص الشكاوي بان القرويين والبيئة المحلية قد تأثروا بشكل سلبي بسبب التلوث من الانشطة الصناعية في هذا المصنع.



- معلومات بان اعتماد مؤسسة الاستشارات ESTATE AUDIT BUREAU للتأكد من والتحقق من مشاريع CDM سابقا، قد تم سحبه من قبل الامم المتحدة لفترة زمنية، بسبب إجراءات التحقق من التراخي.
- إن الـ PDD لهذا المشروع ولمشروع CDM آخر في جزء مختلف من البلاد - كلاهما معد من قبل مؤسسة الاستشارات D - ويبدو انه مطابق لتلك الاجزاء التي تهم مشاورات اصحاب المصلحة.
- التقارير الرسمية تشير إلى ان مشاريع CDM، لم يتم مراقبتها من قبل الجهات الحكومية حتى الان.





في هذا السيناريو، من الممكن القيام بإجراءات التدقيق العادية، بناء على تفويض جهاز الرقابة الأعلى المعني:

- تحليل مستندات السجلات ذات الصلة و/أو المقابلات "الرسمية العادية مع ممثلي في الوكالة الحكومية المسؤولة للتأكد من ما إذا تم التحقق من المعلومات المقدمة في PDD، ولإشراف على المشروع بعد الموافقة عليه .
- تدقيق الالتزام لمعرفة ما إذا كان الفحص المسبق (وفقاً لمعايير الاستدامة الوطنية لمشاريع CDM، وخلق وظائف إضافية، وتوفير المرافق الأساسية، وتقييم التأثير البيئي) قد تم القيام به .
- الدراسات الميدانية والمقابلات مع السكان المحليين، علماء الأحياء، والأطباء، والأطباء البيطريين بغرض:
  - معرفة ما إذا تم تسليم المشروع وفق ما هو متفق عليه فيما يخص خلق الوظائف المحلية والمساعدات الزراعية، او مرافق الصرف الصحي المحسنة، ... الخ .
  - تأكد ما إذا كانت البيئة المحلية المحيطة بالمصنع تظهر علامات واضحة للتدهور البيئي، وما إذا كانت المحاصيل تظهر نمو غير طبيعي، كما هو محدد في الاعلام وتقارير منظمات المجتمع المدني .
  - معرفة ما إذا كانت صحة البشر والحيوانات الموجودين في المنطقة قد تأثرت سلباً منذ بدء المشروع .
- القيام بفحوصات مختبرية لعينات من التربة والمياه المحلية لفحص ما إذا كان التلوث قد وصل إلى مستويات خطيرة، وما إذا كانت الكيماويات المرتبطة تطابق الملوثات المنتجة من قبل المصنع المحلي بالمنطقة .





- مقارنة المعلومات المقدمة في الـ PDD حول استشارات اصحاب المصلحة مع المعلومات الخاصة بالمقابلات مع السكان المحليين للتحقق من ما إذا تم القيام باستشارات اصحاب المصلحة بشكل لائق.

بناء على تفويض جهاز الرقابة الأعلى المعني، يمكن ان تتضمن سيناريوهات اجراءات التدقيق الاضافية التالي:

- البحث في السجلات التجارية للتحقق من ما إذا كانت C لديها اي مصالح ملكية في الشركة A، وهذا هو السؤال، التحقق من وجود تضارب مصالح (يرجى الرجوع إلى الملحق C).
- البحث في السجلات الاخرى وبيانات الدخل لـ C، للبحث عن مؤشرات للإثراء الغير مشروع (يرجى الرجوع إلى الملحق C و D).
- البحث في السجلات التجارية للبحث عن العلاقات الفعلية بين مؤسسات الاستشارات D و E (يرجى الرجوع إلى الملحق C).
- تحليل الحسابات والتقارير السنوية للشركة A ومؤسسة الاستشارات E، بالإضافة إلى تركيز البحث في ارشيف الاخبار والمصادر الاخرى لمعرفة ما إذا كان هناك علاقة وثيقة بين هاتين الشركتين، و إذا كان الوضع كذلك، إلى أي مدى إن الاخير معتمد على السابق ماليا (يرجى الرجوع إلى الملحق C).
- المقابلات السرية مع المصادر ذات الصلة داخل الوكالة الحكومية B لمعرفة ما إذا كانت الإدارة قد تجاوزت الرقابة الداخلية عند معالجة مشروع CDM على وجه الخصوص (يرجى الرجوع إلى الملحق E).



## 5.5 السيناريو رقم 5: إدارة إيرادات النفط

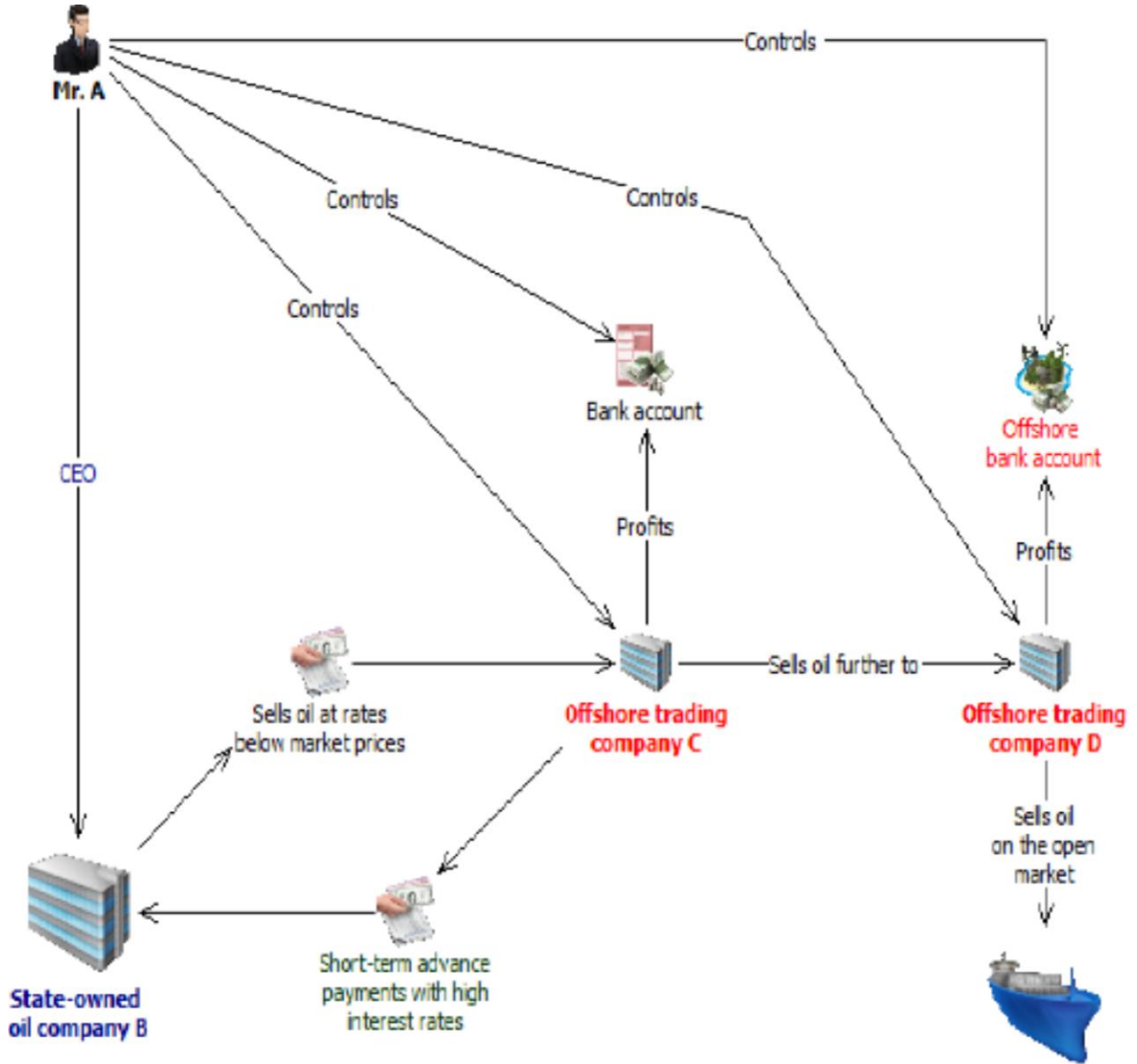
هذا السيناريو هو احتمال الاحتيال والفساد فيما يتصل بإدارة الإيرادات من مبيعات النفط. A، الرئيس التنفيذي للشركة النفطية B المملوكة للحكومة بشكل كامل، يستخدم منصبه لاختلاس مبالغ كبيرة من اموال مبيعات النفط للتجار الاجانب. إلى حد ما، يتم هذا عن طريق بيع النفط بأسعار اقل بكثير من اسعار السوق للشركة التجارية الاجنبية C، والتي تبيع النفط للشركة التجارية الاجنبية D، والتي تباعه بالنهاية بالأسواق المفتوحة. بالإضافة إلى ذلك، يتم اختلاس الاموال من خلال دفع فائدة مرتفعة بشكل استثنائي من قبل الشركة B، على الدفعات المقدمة القصيرة الاجل (والتي تعتبر قروض قصيرة الاجل) من الشركة التجارية C لشراء النفط. والارباح الغير قانونية تمر من خلال الحساب المصرفي للشركة C. كلا الشركتين (C و D) وحساباتهم بالواقع يسيطر عليها A. ولكن بشكل رسمي، A ليس مدير اي من الشركتين.

هذا السيناريو موضح بالشكل 5.5 .

## الاشارات التحذيرية المحتملة

الاشارات التحذيرية المحتملة في هذا السيناريو من الممكن ان تكون:

- الشركة B تقوم ببيع النفط بأسعار اقل بشكل كبير من اسعار السوق الرسمية .
- اسعار الفائدة والتكاليف الاخرى ذات الصلة بالقروض قصيرة المدى بين الشركة B والشركة التجارية C، لا تبدو انها على مستوى من الممكن تبريره تجاريا .
- مقارنة اسعار البيع (بالدولار الامريكي لكل برميل) لمبيعات النفط المتعددة اثناء سنة واحدة تظهر فروقات مذهلة في بنود البيع للمشتريين المختلفين من الشركة B .



- الشركة س، تجارة النفط رسم توضيحي .
- المدقق الخارجي للشركة B، يستشهد بعدم إمكانية الوصول الى معلومات عن الحسابات المصرفية يرى ان البيانات المالية للشركة لا يمكن اعتمادها .



- تقارير اعلامية حاسمة وتقارير منظمات المجتمع المدني حول انعدام الشفافية في كلا من الشركة B و فيما يخص تدفقات الدخل بين هذه الشركة والخزانة .

### اجراءات التدقيق المحتملة

في هذا السيناريو، من الممكن استخدام اجراءات التدقيق العادية، بناء على تفويض جهاز الرقابة الاعلى المعني:

- اسئلة عامة حول في الرقابة الداخلية وممارسات المحاسبة للشركة B بحثا عن، من بين امور أخرى، الحوكمة وهيكل إعداد التقارير، والتفويض وإجراءات الاعتماد، والرقابة على الدخول على المصادر والسجلات، وإدارة السجلات وممارسات التوثيق (يرجى الرجوع الى الفصل رقم 3 لوصف اضافي لهذه الاجراءات) .
- معرفة ما إذا كانت قواعد السلوك مطبقة في الجهة، وما إذا كان مطلوب من جميع موظفي الإدارة العليا الافصاح عن دخلهم، وأصولهم، ومصالحهم التجارية... إلخ هذه الافصاحات قد تثير تضارب المصالح .
- تحليل مقارن للمشتريين وأسعار شحنات معينة من الشركة B للتأكد من ما إذا كان هناك اختلافات لا يمكن تفسيرها .
- تدقيق اضافي على عقود مشتريين مختارين للتحقق من فروقات غير مبررة في الشروط .
- مقارنة الشروط بالنسبة للقروض القصيرة الاجل مع شروط القروض المماثلة في السوق المفتوحة .



بناء على تفويض جهاز الرقابة الاعلى المعني، من الممكن ان تتضمن اجراءات التدقيق الاضافية في هذا السيناريو التالي:

- تحليل التعاقدات (يرجى الرجوع إلى الملحق D) للتحقق من التعاملات المرئية المحتملة في كلا من داخل وخارج الشركة، وتضم اختبارات واقعية للسجلات والمستندات ذات الصلة (إن وجدت) .
- البحث في السجلات التجارية، وارشيف الاعلام و تقارير منظمات المجتمع المدني والمصادر الاخرى للتحقق من ما إذا كان هناك علاقة بين A، وهؤلاء الذين يعملون نيابة عن الشركات C و D بشكل رسمي (يرجى الرجوع إلى الملحق C) .
- البحث في السجلات ذات الصلة وبيانات الدخل لـ A بالإضافة الى مصادر المعلومات الاخرى للعثور على مؤشرات الاثراء الغير مشروع (يرجى الرجوع الى الملحق C و D) .



- المقابلات السرية مع المصادر ذات الصلة داخل الشركة B للتحقيق بشكل اضافي في كيفية ابرام عقود شراء النفط وكيف تم التصريح بالتعاملات والحصول على معلومات اخرى ذات صلة (يرجى الرجوع الى الملحق E) .
- وإذا كان ممكناً، تقديم العناية الواجبة عن الشركات المشتريّة للحصول على المعلومات، عن تاريخهم، تنظيمهم والملكية وهيكل الحوكمة وعلاقاتهم السوقية... إلخ
- اذا كان ممكناً، بالتعاون مع سلطات أخرى، الحصول على معلومات التعاملات من حسابات الشركة C للتحقيق بشكل اضافي اين ذهبت ارباح مبيعات النفط (يرجى الرجوع الى الملحق D) .



## الملحق أ :

### الاشكال المتعددة للاحتيال والفساد

كما ذكر سابقا في القسم 2.2.1 يمكن تقسيم الاحتيال والفساد إلى انواع او فئات مختلفة من الافعال والممارسات. من بين الانماط المختلفة، و أحد الانواع الشاملة مقدم من قبل مكتب الأمم المتحدة المعني بالمخدرات والجريمة (UNODC) <sup>102</sup> والمقدمة التعريفية ادناه مبنية بشكل اساسي على هذا التصنيف.

### الرشوة

لغرض هذا الدليل، تشير الرشوة إلى فعل الوعد بـ او تقديم أو إعطاء اموال او خدمات او أي فوائد أخرى لمسئول حكومي سواء كان محلي او اجنبي او يعمل في منظمة حكومية عالمية لإقناعه بالقيام بشيء بالمقابل. ويشير ايضا الى التحريض. وهذا عندما يطلب المسئول الحكومي اموال او خدمات او منافع... الخ <sup>103</sup>. تقع الرشوة من ادنى الى اعلى المستويات في الحكومة، من الممكن ان ترتبط بكل شيء ابتداء من "التغيير الطفيف" إلى دفعات جانبية كبيرة جدا. وفقا لمكتب الأمم المتحدة المعني بالمخدرات والجريمة UNODC، فان الرشوة هي على الارجح اكثر اشكال الفساد شيوعا. <sup>104</sup> والرشوة هي غالبا ما يتم ربطها بمصطلح "الفساد".

وفقا لمكتب الأمم المتحدة المعني يمكن تقسيم الرشوة الى انواع متعددة. هناك تفصيل لنوعين منهما ادناه، حيث انها توضح "المناطق الرمادية" بين ما هو مقبول وغير مقبول وما يعتبر سلوك إجرامي.

<sup>102</sup> According to UNODC, corruption can be divided into the following categories: 1. "Grand" and "petty" corruption; 2. "Active" and "passive" corruption; 3. Bribery; 4. Embezzlement, theft and fraud; 5. Extortion; 6. Abuse of discretion; 7. Favouritism, nepotism and clientilism; 8. Conduct creating or exploiting conflicting interests; 9. Improper political contributions. (UNODC, 2004, pp. 10-16). For further reading, see also, among others, UNODC, 2005, pp. 21-27, and UNODC, 2003, UN Guide for Anti-Corruption Policies. [Online] Available at [www.unodc.org/pdf/crime/corruption/UN\\_Guide.pdf](http://www.unodc.org/pdf/crime/corruption/UN_Guide.pdf) [Accessed on 22 February 2011], pp. 28-34.

<sup>103</sup> The full definitions of bribery of a) national public officials, and b) bribery of foreign public officials and officials of public international organizations are found, respectively, in articles 15 and 16 of the United Nations Convention against Corruption.

<sup>104</sup> UNODC, 2004, p. 11.



النوع الاول هو المتاجرة بالنفوذ او ما يطلق عليه "استغلال النفوذ". وهذا يتم عندما يقوم العاملون بالحكومة او السياسيين او المسؤولين الحكوميين ببيع او المتاجرة في امكانية الوصول الخاص الذي يتمتعون به لمتخذي القرار او استغلال نفوذهم على عملية اتخاذ القرار الحكومي. وفقا لمكتب الأمم المتحدة UNODC المعني بالمخدرات والجريمة، يجب التفرقة بين استغلال النفوذ وبين اسلوب الضغط الشرعي او التأييد السياسي<sup>105</sup>. ولكن الحدود الفاصلة بين ما هو شرعي ومقبول وما هو غير شرعي او مقبول غير واضح ولا لبس به دائما. استغلال النفوذ يحدث على طول سلسلة متصلة تتراوح من الضغط المقبول الى السلوك الاجرامي<sup>106</sup>.

النوع الثاني هو تقديم او قبول هدايا غير مناسبة وبقشيش او خدمات او عمولات. وهذا امر أساسي لاستغلال النفوذ. وامثلة على ذلك ستكون بقيام جماعات الضغط بتقديم او توفير منافع مختلفة للمسؤولين الحكوميين او الممثلين المنتخبين – مثل الوجبات والتسلية والرحلات والهدايا الاخرى – في مقابل استخدام نفوذهم لمصلحة السابق او عملاءه<sup>107</sup>. يوضح مكتب الأمم المتحدة المعني بالمخدرات والجريمة بان هذه المنافع الغير مناسبة من الصعب تمييزها عن الرشوة، حيث ان الروابط دائما يتم ربطها بين المنافع والنتائج<sup>108</sup>. ولكن التصورات حول ما الذي يتم تحديده على انه هدايا مناسبة ولائقة ودفعات يختلف بشكل كبير جدا بين الثقافات المختلفة. هذا النوع من الرشوة من الصعب معالجته<sup>109</sup>.

<sup>105</sup> UNODC, 2004, p. 12.

<sup>106</sup> McPherson and MacSearraigh, 2007, p. 201.

<sup>107</sup> Kupferschmidt, David, 2009. Illicit Political Finance and State Capture, International Institute for Democracy and Electoral Assistance. [Online] Available at [www.idea.int/resources/analysis/upload/IDEA\\_Inlaga\\_low.pdf](http://www.idea.int/resources/analysis/upload/IDEA_Inlaga_low.pdf) [Accessed on 22 February 2011], p. 35-36.

<sup>108</sup> UNODC, 2004, p. 12.

<sup>109</sup> Pope, Jeremy, 2000. Confronting Corruption: The Elements of a National Integrity System, TI Source Book 2000, Transparency International. [Online] Available at [www.transparency.org/publications/sourcebook](http://www.transparency.org/publications/sourcebook) [Accessed on 24 January 2011], pp. 8-9.





## الاختلاس

وهو سوء تخصيص او سرقة الاموال او الممتلكات او الاصول العامة الاخرى من قبل المسؤولين الحكوميين الذين لا يحق لهم الحصول على تلك الاصول ولكنهم كانوا مؤتمنين عليها من خلال منصبهم او وظيفتهم. "السرقه" ايضا مرتبطة بالاختلاس ولكنها تعطي معنى اوسع من الاختلاس حيث ان السرقة تتضمن سرقة الممتلكات والأصول الاخرى والتي لم يتم ائتمان الشخص المعني عليها<sup>110</sup>.

## الابتزاز

على عكس الرشوة، فان الابتزاز او التهديد يتضمن التعاون من خلال استخدام حوافز سلبية مثل التهديد بفضح معلومات ضارة او التهديد باستخدام العنف. بناء على الموقف المحدد فان المسؤولين الحكوميين والموظفين العامين يستطيعون القيام بارتكاب جريمة الابتزاز او يكونوا ضحية له. في بعض الحالات، فان الفرق بين الابتزاز والرشوة ربما يعتمد فقط على حجم الاكراه المرتبط بالعملية. يجب الاشارة الى انه بمجرد قبول الرشوة، فان المسؤول الحكومي يصبح اكثر عرضة للابتزاز<sup>111</sup>.

## التحريف والخداع المتعمد

هذا يشير الى اعطاء او استلام معلومات مضللة او غير صحيحة للحصول على افضلية غير عادلة او غير قانونية. على عكس الابتزاز، فان التحريف والخداع المتعمد يستخدم لإغراء مالك الاموال او الممتلكات او الاصول الاخرى - وهنا الدولة - للتخلي عن حقها بشكل طوعي. ويمكن القيام به بشكل داخلي (على سبيل المثال، عندما يقوم المسؤول الحكومي بتزييف المصاريف) او بشكل خارجي (على سبيل المثال، يستلم الافراد او المجموعات او الشركات مبالغ حكومية على

<sup>110</sup> UNODC, 2004, pp. 13-14.

<sup>111</sup> UNODC, 2004, pp. 12, 14-15.



اساس زائف)<sup>112</sup>. هذا النوع من سوء استغلال الاموال الحكومية و/أو المنصب هو الاكثر ارتباطا بالمصطلح "احتيال".

### سوء استخدام حرية التصرف

سوء استخدام حرية التصرف المؤتمن عليها بغرض الحصول على المكاسب الشخصية قد يرتبط بالحالات العديدة من الاحتيال والفساد في القطاع الحكومي. على سبيل المثال، الموظف الحكومي المسئول عن الشراء العام قد يسيء استخدام حرية التصرف الممنوحة له بشراء سلع او خدمات من مؤسسة لديه فيها مصلحة او بتعديل القوانين والمعايير المرتبطة باستخدام مجالات معينة. هذا النوع من الاحتيال والفساد مرتبط بشكل متكرر بالبيروقراطية التي يشيع بها حرية التصرف مع وجود هياكل المراقبة والمسائلة الضعيفة و/أو القوانين والإجراءات المعقدة بشكل كبير بحيث انها تقوض فعالية آليات الرقابة الداخلية والمسائلة المطبقة<sup>113</sup>.

### المحسوبية و محاباة الاقارب والزيائن

بشكل عام فان هذا النوع من الاحتيال والفساد يرتبط بسوء استخدام حرية التصرف. ولكن هذا النوع من سوء الاستخدام لا يتم القيام به بغرض المصلحة الشخصية للمسئول الحكومي المعني، ولكن لمصلحة الاقرباء والأصدقاء والقبيلة او اعضاء العشيرة او الزملاء اعضاء الحزب... الخ. على سبيل المثال، قد يرتبط باستغلال السلطة والنفوذ للحصول على وظائف ومناصب للأقرباء – بغض النظر عن المؤهلات الموضوعية (محاباة الاقارب)<sup>114</sup>. وفقا لـ UNODC فان عددا من الدول لم تجرم القيام بالواسطة والمحسوبية والمحاباة<sup>115</sup>. وبالتالي، فإن هذا التصرف مشابه لاستغلال

<sup>112</sup> See, among others, UNDP, 2010, p. 8; UNODC, 2004, p. 14.

<sup>113</sup> UNODC, 2004, p. 15.

<sup>114</sup> UNODC, 2004, p. 15; UNDP, 2010, p. 8.

<sup>115</sup> UNODC, 2005, pp. 26-27.



النفوذ وتقديم او قبول هدايا غير مناسبة... الخ وإن هذا النوع من الاحتيايل والفساد يوضح ايضا "المناطق الرمادية" بين السلوك المقبول والغير مقبول والإجرامي.

### المساهمات السياسية الغير لائقة

وبالأحرى، فإن مثل هذه المحاولات الأخرى للتأثير على القرارات السياسية والقرارات المهمة الأخرى من قبل المسؤولين الحكوميين، فإن التبرعات او المساهمات الأخرى للأحزاب السياسية تجري على طول سلسلة طويلة متصلة. هذه السلسلة تتراوح من المساهمات القانونية للتأثير بشكل غير صحيح على قرارات معينة من قبل حزب او اعضاءه في الوقت الحاضر او المستقبل. وبسبب العديد من المناطق الرمادية المشتركة، فقد اثبت هذا النوع من الاحتيايل والفساد بأنه من الصعب التعامل معه في الواقع، وأن احد السبل لمنع الاستخدام الغير مناسب للمساهمات السياسية ولجلب درجة من المسائلة القانونية هو تطبيق متطلبات افصاح شفافة حتى يتم معرفة المتبرع والمستلم من قبل الجمهور. والاسلوب الأخر هو اشتراط حد أعلى من حجم المساهمات من المتبرعين الافراد<sup>116</sup>.

<sup>116</sup> UNODC, 2004, p. 16.



## الملحق ب:

### مفهوم قواعد السلوك

إن تفضيلات وأحكام القيمة لموظفي القطاع الحكومي – وبالتالي معايير السلوك – يحددها قيمهم الاخلاقية والنزاهة الشخصية والمهنية. وتعتبر الاخلاق العامة شرط مسبق لـ و دعم ثقة الشعب في القطاع العام وتقع في صميم الحكم الرشيد<sup>117</sup>. وبالتالي، فإنه منذ التسعينات، تم اعطاء المزيد من الاهتمام لأهمية السلوك الاخلاقي في القطاع العام.

بناء على ذلك، فإن تدابير منع الاحتيال والفساد يمكن ان تركز على معايير اكثر عالمية من الاخلاق والسلوك. هذه تشجع على الجودة العالية في الخدمات العامة والعلاقات الجيدة بين موظفي القطاع العام وهؤلاء الذين يعملون لديه (أي الافراد) بالإضافة الى الكفاءة والعزيمة والروح المعنوية. هذه المبادئ من الممكن ان تشجع ايضا على ثقافة الاحتراف في القطاع العام وتقوي ايضا التوقعات بين الجمهور العام بان معايير القطاع العام ذات جودة عالية. لذلك ينبغي للمبادئ ان تنعكس بشكل مثالي في وثيقة مكتوبة مثل قواعد السلوك (CoC) كما انه من المستحسن ان تتاح هذه الوثيقة للجمهور<sup>118</sup>.

بالإضافة الى السلطة التشريعية للحكومة، فان هذه المعايير الاخلاقية مرتبطة ايضا بالسلطة التشريعية<sup>119</sup> والقضائية<sup>120</sup> وجهاز الرقابة الاعلى<sup>121</sup>.

إن الغرض الاساسي من قواعد السلوك هو: (1) توضيح التوقعات الاساسية للموظفين الفرديين او مجموعة من الموظفين، وبالتالي المساعدة في تعزيز القيم الاساسية التي تعمل ضد الاحتيال والفساد، (2) ان تكون اساس تدريب الموظفين، دعم مناقشة المعايير و عندما يكون ذلك

<sup>117</sup> INTOSAI GOV 9100, pp. 10, 17.

<sup>118</sup> UNODC, 2004, p. 136; INTOSAI GOV 9100, p. 18.

<sup>119</sup> UNODC, 2004, pp. 180-183; Pope, 2000, pp. 52-53. See also Inter-Parliamentary Union, 2001: Recommendation on the Role of Parliament and Supreme Audit Institutions in combating corruption. Approved at the Session on the role of parliaments and supreme audit institutions in the fight against corruption, held during the Second Global Forum on Fighting Corruption and Safeguarding Integrity, The Hague (Netherlands), 28-31 May 2001. [Online] Available at [www.ipu.org/splz-e/hague01-rcm.htm](http://www.ipu.org/splz-e/hague01-rcm.htm) [Accessed on 4 April 2012].

<sup>120</sup> UNODC, 2004, pp. 112-15, 119. Pope, 2000, p. 69.

<sup>121</sup> See ISSAI 30 Code of Ethics.



مطلوباً، ان تكون الاساس لتعديل المعايير، (3) ان تشكل اساس الاجراءات التأديبية اذا خالف الموظفين او اخفقوا في الايفاء بالمعايير المنصوص عليها<sup>122</sup>.

وبشكل أكثر عمومية، فان قواعد السلوك تصف معايير عامة للسلوك تتفق مع المبادئ الاخلاقية الاساسية مثل الاستقلالية والنزاهة والتجرد والشفافية والمسائلة والعدالة والاستخدام المسئول للموارد العامة والاجتهاد والولاء للمنظمة وانضباط السلوك الشخصي. غالباً ما تكون هذه المبادئ لديها مصادر في التشريعات والتشريعات المفوضة والنظم وقانون العقود. وبالتالي، فإن قواعد السلوك غالباً ما تصيغ اكثر مبادئها الاساسية من التشريعات الحالية وتكملها حسب الحاجة.

ولكن عند الضرورة، يمكن ان تكون قواعد السلوك "موضوعة حسب الطلب" متضمنة معايير محددة تنطبق على مجموعة معينة من الموظفين. ملاحظة: من المهم التأكد من ان أي معايير محددة لا تتضارب مع المعايير الاكثر شمولا المطبقة في مكان اخر<sup>123</sup>.

العناصر المركزية في قواعد السلوك للمسؤولين الحكوميين عندما تتعلق بالاحتيال والفساد يمكن ان تكون:

1. المعايير التي تخص النزاهة .
2. المعايير التي تخص تضارب المصالح.
3. المعايير التي تخص إدارة الموارد العامة.
4. المعايير التي تخص السرية.

<sup>122</sup> UNODC, 2004, p. 133.

<sup>123</sup> UNODC, 2004, pp. 133-135.



## 1. النزاهة

النزاهة مهمة لكلا من حسن وتوحيد القيام بالمهام العامة ولضمان ان الجمهور لديه ثقة فيها. بشكل عام، فإن مبدأ النزاهة ينطبق على أي موظف حكومي يتخذ قرارات. ولكن، غالبا ما تكون قضية المتطلبات الصارمة او الاكثر تحديدا التي تنطبق على صناعات القرار هي الاكثر تأثيرا وقوة، مثل كبار موظفي القطاع العام والقضاة و اصحاب المناصب في السلطة التشريعية والتنفيذية في الحكومة. في الاساس، فان النزاهة تتطلب ان يتم اتخاذ القرارات بناء على الحقائق فقط، بدون التأثيرات المحتملة للاعتبارات الدخيلة او الغير مادية<sup>124</sup>.

## 2. تضارب المصالح

من بين أمور أخرى، فإن الاعتبارات الدخيلة او الغير مادية المذكورة قبل قليل، قد تزداد عندما تتضارب المصالح الشخصية للمسئول الحكومي مع مهامه العامة. وبالتالي، عنصر مركزي لقواعد السلوك هو ان يتم معالجة مثل هذا التضارب. احد المتطلبات العامة في هذا الخصوص للمسئول الحكومي هو التخلي عن هذه التعهدات التي قد تؤدي الى تضارب المصالح. على سبيل المثال، الموظفين المسؤولين عن قرارات تؤثر على الاسواق المالية يجب ان يكونوا حذرين جدا مع استثماراتهم الخاصة. المطلب الاخر هو ان الموظفين الحكوميين عليهم أن يتجنبوا تضارب المصالح بالإفصاح عن التحيز او المحاباة في المواقف التي قد تؤثر بشكل مباشر/غير مباشر على مصالحهم الشخصية<sup>125</sup>.

المطلب الثالث هو انه يجب على الموظفين الحكوميين عدم قبول الهدايا، الخدمات او المزايا الاخرى<sup>126</sup>. في الحالات الاكثر خطورة، حيث يمكن اثبات صلة مباشرة بين الهدية والقرار، قد يتم تطبيق احكام الرشوة في قانون العقوبات. وبالتالي، فإنه في الممارسة العملية، فإن الإجراءات الاكثر امانا هو على الأرجح ان يكون هناك حكما عاما في قواعد السلوك حول قبول الهدايا او المزايا... إلخ.

<sup>124</sup> UNODC, 2004, p. 136.

<sup>125</sup> UNODC, 2004, p. 137.

<sup>126</sup> See also Appendix A for a brief account of this type of fraud and corruption.



باستثناء قبول الهدايا الصغيرة جدا او الهدايا ذات القيمة الرمزية فقط. في الحالات التي يسمح بها للمسؤولين الحكوميين بقبول الهدايا على الرغم من ذلك - في حالات معينة - من الممكن ان تنص قواعد السلوك على الافصاح عن المعلومات الخاصة بنوع وقيمة الهدية وهوية مقدم الهدية. وهذا يتيح، إذا لزم الأمر، تقييم الهدية بشكل مستقل من حيث ملائمتها<sup>127</sup>.

وأخيرا المطلب الرابع هو ان يقوم المسؤولين بالإفصاح عن كل دخلهم وأصولهم ومصالحهم التجارية... إلخ والتي قد تثير تضارب المصالح. وغالبا ينعكس هذا في احكام تنص على الافصاح العام عندما يتسلم المسؤولين الحكوميين وظائفهم الجديدة وبشكل منتظم بعد ذلك. وكجزء من هذا، هناك ايضا في كثير من الاحيان الاحكام التي تفرض ان تضارب المصالح المحتمل بسبب المراكز المالية للمسؤولين يجب الافصاح عنه حالما تصبح واضحة. الاسئلة المركزية في هذا الخصوص، على سبيل المثال: من يجب ان يستلم الافصاح؟ وإلى اي مدى يجب ان تقدم هذه الى الجمهور؟ وعندما يتعلق الامر بالمسؤولين الغير سياسيين، مثل الموظفين المدنيين، في اي مستوى من مستويات الاقدمية يجب ان يكون مطلوبا الافصاح عن هذا النوع من المعلومات؟<sup>128</sup> كقاعدة عامة، كلما ارتفع مستوى المسئول كلما ازدادت اهمية تطبيق قوانين الافصاح. تنطبق نفس الحجة عند اتخاذ قرار ما يقدم للجمهور عن المركز المالي للمسؤولين.

### 3. إدارة الموارد العامة

الموظفين المسؤولين عن إدارة الاموال او الاصول العامة قد يشكلون خطرا كبيرا من ناحية الاحتيال والفساد. وهذا لأنهم عادة في موقع يسمح لهم بالحصول على منافع مالية او اقتصادية والتلاعب بالأنظمة التي تم وضعها لمنع او تعقب الممارسات المخالفة للقواعد. هؤلاء مسؤولين عادة ما يتخذون قرارات متعلقة بالمصاريف وشراء السلع او الخدمات وإدارة الممتلكات العامة

<sup>127</sup> UNODC, 2004, p. 137.

<sup>128</sup> UNODC, 2004, p. 137; Pope, 2000, pp. 187-88.



او الاصول الاخرى – بالإضافة الى هؤلاء المسؤولين عن الاشراف على والتدقيق على هؤلاء المسؤولين.

وبالتالي، قد يكون هناك حاجة لقوانين اكثر صرامة للمسؤولين الذين يديرون الموارد العامة، على الرغم من ان هناك العديد من نفس الخصائص للقواعد الاكثر عمومية المتعلقة بتضارب المصالح. بالإضافة الى القوانين التي تفرض تجنب تضارب المصالح او الافصاح عن تضارب المصالح الحقيقي او المحتمل، فإن معايير هذا النوع من المسؤول قد تركز بشكل خاص على تعظيم الفوائد العامة لأي مصاريف مع تعظيم التكاليف والهدر وعدم الكفاءة<sup>129</sup>.

#### 4. السرية

غالبا ما يكون للموظفين الحكوميين والمدنيين حرية الوصول الى نطاق واسع من المعلومات الحساسة – معلومات من الممكن اساءة استخدامها لأغراض احتيالية وفساد. وبالتالي، يجب ان تتضمن قواعد السلوك قوانين متعلقة بالسرية. وتتضمن هذه القوانين، من بين عدة أمور، إعلانات السرية والتي تنص على ان المعلومات الحساسة يجب ان تظل سرية إلا إذا طلب منهم عكس ذلك، وان تكون أنظمة تصنيف لتوفير الارشاد للمسؤولين حول ما الذي ينبغي ان يظل سري ام لا- وكيف، والمحظورات عند استخدام او الافصاح عن المعلومات السرية لتحقيق مكاسب او لاكتساب منافع أخرى ومحظورات حول استخدام او الافصاح عن المعلومات السرية لفترة مناسبة بعد ان يترك المسؤول الخدمة العامة<sup>130</sup>.

<sup>129</sup> UNODC, 2004, p. 138.

<sup>130</sup> UNODC, 2004, pp. 138-139.





## تطبيق قواعد السلوك

لتكون فعالة، يجب تطبيق قواعد السلوك بشكل مناسب في المنظمة المعنية. ولتحقيق هذا، هنالك العديد من المتطلبات الأساسية المثالية. أولاً، ضمان ان قواعد السلوك تعالج المواقف المحتملة وتطلعات الموظفين في كل المستويات في المنظمة وأن كل شخص لديه احساس بامتلاك قواعد السلوك (على سبيل المثال، بتمكين الموظفين في كل المستويات من المشاركة في إعدادها).

ثانياً، يجب ان تدمج قواعد السلوك مع برنامج اخلاقيات يتضمن التطبيق الفعال للخطة والتفاني لضمان الايفاء بالخطة. وقد يتضمن مزيج من التدابير "المادية" و "الغير مادية"<sup>131</sup>.

### مقارنة الإجراءات المادية والغير مادية

يجب ان تتضمن الإجراءات الغير مادية اكبر عدد ممكن من الحوافز الايجابية لضمان ان كل موظف على دراية بقواعد السلوك ويلتزم بها. و من الممكن ان تتضمن الإجراءات خطط المعلومات والتعليم والتدريب المنتظم حول المعضلات الاخلاقية الواقعية والخطوات التي يستطيع كل موظف القيام بها ليضمن ان زملائه يلتزمون بقواعد السلوك<sup>132</sup>.

الإجراءات المادية من ناحية اخرى تهدف إلى التنفيذ الفعال. هذه الإجراءات غالباً ما تشير الى الاجراءات الواضحة والعقوبات التي يجب تطبيقها في حالة انتهاك قواعد السلوك. لضمان التنفيذ الفعال، يجب ان تركز ندوات النزاهة على العواقب المترتبة على الموظفين الذين ينتهكون احكام قواعد السلوك. علاوة على ذلك، ولضمان تطبيق الاجراءات التأديبية بطريقة عادلة ومناسبة، فإنه من المستحسن إنشاء محاكم او اجهزة مماثلة للتحقيق في الشكاوي والفصل في القضايا واتخاذ قرار حول وتنفيذ الإجراءات المناسبة. وأخيراً يجب ان تكون نتائج الاجراءات التأديبية شفافة لضمان المعاملة العادلة للموظفين ولتضمن للموظفين الاخرين والجمهور ان قواعد السلوك يتم تطبيقها بعدالة وفعالية<sup>133</sup>.

<sup>131</sup> Pope, 2000, p. 181; UNODC, 2004, p. 146; Dye, Kenneth M. (2007) Corruption and Fraud Detection by Supreme Audit Institutions, pp. 318-19, in: Shah (ed.), 2007.

<sup>132</sup> UNODC, 2004, pp. 146-147; Pope, 2000, p. 182.

<sup>133</sup> UNODC, 2004, pp. 146-48.



ثالثاً، يجب ان يتم كتابة وهيكله قواعد السلوك واضعين الوضوح بعين الاعتبار. وهذا يعني، انها يجب ان تكون سهلة الفهم من قبل هؤلاء الذين يفترض بهم الالتزام بها (الموظفين الذين يعملون بموجبها) وللمواطنين الذين يخدمونهم (الجمهور).

رابعاً، يجب ان تقدم قواعد السلوك الارشاد للموظفين حول كيفية تفسير قواعد السلوك في حالات معينة – حتى يتم تفادي الانتهاكات والإجراءات التأديبية. وبناء على ذلك، من المستحسن ان تكون آليات الاستشارة مطبقة، من خلال شخص او هيئة متخصصة.

وأخيراً، لتحسين الفعالية فانه عادة ما يكون نشر وتعزيز قواعد السلوك بشكل واسع فكرة جيدة، سواء من خلال الجهة او القطاع الحكومي المعني ومن بين عامة الناس – حتى يكون الجميع على دراية بمحتوياتها<sup>134</sup>.

<sup>134</sup> UNODC, 2004, pp. 135, 146-47; Pope, 2000, p. 182.



## الملحق ج:

### البحث المتعلق بالاحتيال والفساد<sup>135</sup>

عملياً، غالباً ما يتضمن الاحتيال والفساد أو التدقيق القضائي منهج واسع من الاعمال والأساليب التي تشابه الاساليب المطبقة من قبل كلا من محقق الشرطة والمحققين الصحفيين. إن الابحاث المتعلقة بالاحتيال والفساد – سواء تم القيام به من خلال البحث في قواعد البيانات بالإنترنت أو القيام ببحث شامل بالإنترنت – هي جزء اساسي من هذا.

من بين أمور أخرى، هذا النوع من البحث يتمتع بالإيجابيات التالية:

- إلى حد كبير، يمكن القيام بالبحث في قواعد البيانات والبحث الشامل بالإنترنت بشكل سري، أي بدون اشراك المشتبه به و/أو الاشخاص الاخرين<sup>136</sup>.
- هذا النوع من البحث لا يتطلب بالضرورة قدراً كبيراً من المصادر
- المعلومات التي يتم الحصول عليها من السجلات العامة، عادة ما تعتبر صحيحة ومحدثة

بشكل عام، يمكن تقسيم الابحاث المتعلقة بالاحتيال والفساد إلى: (1) الابحاث المغلقة المصدر و (2) الابحاث المفتوحة المصدر.

#### 1. الابحاث المغلقة المصدر

بناء على تفويضهم والقدرات الفنية فإن اغلب اجهزة الرقابة العليا تستطيع الحصول على قواعد بيانات متعددة والتي عادة ما تكون غير متاحة للعامة. هذه السجلات عادة ما تتضمن معلومات (حساسة) عن الافراد. من منظور التدقيق القضائي، فإن انواع قواعد/سجلات البيانات – من بين اخرى – مرتبطة ب:

<sup>135</sup> Where not otherwise stated, this Appendix is mainly based on the following guideline produced by the Office of the Auditor General of Norway: “Veiledning i bruk av transaksjonsanalyse til vurdering av risiko for misligheter”, December 2011. Hence, the guidance provided in this Appendix is to a large extent based on experiences from Norway. Both the content of, and the access to various public registers/directories may vary a lot from country to country around the world.

<sup>136</sup> Note that fraud and corruption research may also involve offline searches in public and/or organizational archives. While such research can be performed discreetly, one must take into consideration that personnel working in the archives will often need to be consulted.



## سجل السكان المحليين/سجل المقيمين

سجل السكان المحليين عادة ما يتضمن معلومات اساسية عن سكان البلد. تبعا للبلد المعني، قد يتضمن سجل السكان معلومات عن:

- رقم الهوية الشخصي .
- العلاقات الاسرية (الآباء، الأشقاء/الانساب، الأطفال المتزوجين) .
- تغيير العناوين محليا وخارجيا، العناوين البريدية، والعناوين الملغية .
- التغييرات على الحالة الاجتماعية .
- تغييرات الاسماء .
- الجنسيات .
- تصاريح العمل والإقامة .

هذه الانواع من المعلومات يمكن استخدامها بطرق متعددة. على سبيل المثال، المعلومات التفصيلية عن العلاقات الاسرية يمكن العثور عليها بدمج تفاصيل من سجل السكان مع بيانات من سجلات اخرى. يمكن استخدام معلومات العلاقات الاسرية من قبل المدققين للتأكد من او رفض الشكوك المحتملة حول تضارب المصالح. وبشكل أكثر تحديدا، يمكن ان تؤكد او ترفض الشكوك بان المسئول الحكومي يستغل وظيفته من قبل الاعضاء المفضلين من قبل عائلته.

## صاحب العمل الوطني/سجل الموظف

سجل صاحب العمل الموظف قد يساعد المدقق لمعرفة معلومات عن العمل الحالي والسابق للأشخاص والشركات. والبحث عن الاشخاص قد يتطلب ارقام الهوية الشخصية، في حين ان البحث عن الشركات قد يتطلب ارقام السجل التجاري. ان البيانات من هذا النوع من السجلات، على سبيل المثال، يمكن استخدامها للتأكد من او رفض الشكوك الخاصة بتضارب المصالح المحتملة، مثل الزملاء السابقين الذين يقومون بالأعمال مع بعضهم البعض.



تجدر الإشارة الى ان بعض الدول قد لا يكون لديها قواعد بيانات منفصلة مخصصة لتخزين المعلومات الوظيفية.

### المصادر المغلقة الاخرى

بقدر ان مثل هذه المعلومات متوفرة في البلد المعني، فإن بيانات المعاملات من سجل صرف العملات الأجنبية، والاقراءات الضريبية والوثائق الداعمة و التصنيفات الائتمانية الشخصية يمكن ان تكون مفيدة جدا للمدقق. عادة، ما يكون، الوصول إلى هذه البيانات قد تتطلب طلبات خاصة لسلطات الرقابة الاخرى مثل هيئة الضريبة والجمارك.

للحصول على نظرة عامة كاملة للأدوار والعلاقات، فانه غالبا ما يكون ضروريا جمع المعلومات من قواعد البيانات المتعددة. يجب ان يكون المدققين على دراية بان استخدام قواعد بيانات المصادر المغلقة منظم من قبل التشريعات الوطنية. ولذلك فانه من المرجح ان المتطلبات الخاصة باستخدام وتخزين هذه المعلومات تتفاوت من بلد الى اخر ومن سجل الى اخر. وبشكل عام، يجب على المدقق الانتباه لحماية بيانات كل المعلومات الحساسة و الشخصية. وبالتالي، يجب على المدققين ممارسة الحذر والحماية المهنية واستشارة المستشار القانوني المناسب متى ما استدعت الضرورة، الفقرة 4.7 من المعيار ISSAI 300.



## 2. الأبحاث المفتوحة المصدر

العديد من الأنشطة والأساليب المستخدمة في التدقيق القضائي مشابهة للأساليب المستخدمة من قبل المحققين الصحفيين. وحيث ان الصحفيين عادة لا يتمتعون بخاصية الوصول الى السجلات والدفاتر العامة مثل أجهزة الرقابة العليا وجهات الرقابة الأخرى، فإنهم عادة ما يقومون بطرق مبتكرة جدا باستخدام مصادر المعلومات المفتوحة. وبالتالي، فان المحققين الصحفيين قد يكون لديهم معرفة وخبرة كبيرة حول البحث الفعال والمتميز بالكفاءة عبر الإنترنت، والذي قد يكون ذا قيمة لمدققي القطاع العام. على سبيل المثال، هنالك العديد من الدول التي لديها منظمات تقدم تقارير حول الاساليب المطبقة في حالات احتيال وفساد معينة. بالإضافة الى ذلك، هنالك العديد من المنظمات الدولية مثل مركز الصحافة التحقيقية والذي قد يقدم العديد من المصادر، متضمنة روابط لمنظمات التحقيق على المستوى الدولي والإقليمي والوطني، بالإضافة الى أدلة حول البحث التحقيقي بالإنترنت<sup>137</sup>.

مذكور أدناه، البحث المفتوح المصدر مقسم الى: (A) البحث في السجلات التجارية، (B) السجلات العقارية الوطنية/البحث عن الاراضي والممتلكات المنقولة، و(C) البحث الشامل بالإنترنت.

### (أ) السجلات التجارية

عادة ما تتضمن السجلات التجارية معلومات اساسية عن الشركات، إدارتها، مجالس الادارات والملاك، والبيانات المالية الرئيسية. علاوة على ذلك، فإنها قد تقدم التقارير السنوية والحسابات. النقاط الواردة ادناه تتضمن بعض العناصر الاساسية المدرجة في هذه السجلات، بالإضافة الى الاسئلة المرتبطة والتي قد تكون ذات صلة عند البحث عن الاحتيال والفساد المحتمل (ملاحظة: على الرغم من ان النقاط قد تتضمن مراجع لمجال الشراء – على سبيل المثال، الاغراض – نفس المعلومات قد تكون ذات صلة لعدد من المجالات الأخرى، مثل المبيعات والتخلص من والتسديدات والمنح):

<sup>137</sup> See [www.tcij.org](http://www.tcij.org). Among other things, the following tool can be downloaded from this website: Dick, Murray, 2011. Investigative Online Search: An Introduction. Available on [www.tcij.org/sites/default/files/u4/CIJ\\_Investigative\\_Online\\_Search\\_26\\_05\\_11.pdf](http://www.tcij.org/sites/default/files/u4/CIJ_Investigative_Online_Search_26_05_11.pdf).



- *المساهمين والرئيس التنفيذي ومجالس الإدارات*: تقدم معلومات عن الإدارة وتكوين المجلس وملكية الشركة.

بعد تحديد الأشخاص الرئيسيين في الجهة، فإن الخطوة التالية قد تكون لمواصلة التحقق من الأدوار والشبكات المختلفة لهؤلاء الأشخاص. على سبيل المثال:

- هل يمتلك الموظفون في الجهات المدقق عليها أي حصص ملكية و/أو أدوار أخرى في الشركات التي تتعامل مع هذه الجهة تجارياً؟
- هل الموظفون في الجهات الحكومية مرتبطين ارتباطاً وثيقاً مع الأشخاص في شركات خاصة من خلال الزواج والعائلة والوظيفة السابقة... الخ؟ (ملاحظة: الحصول على هذه المعلومات قد يتطلب الوصول إلى السجل الوطني للمقيمين وصاحب العمل المحلي/سجل الموظفين).

- *تاريخ التأسيس*: هل الشركة التي يتم بحثها قد تأسست قبل مدة قصيرة جداً أو بعد إرسال أول فاتورة مباشرة للجهة التي يتم التدقيق عليها؟ إذا كان الوضع كذلك، فإن هذا قد يشير إلى أن الشركة قد تأسست لغرض وحيد وهو اختلاس الأموال من الجهة الحكومية المعنية.

- *تاريخ التصفية*: إذا استمرت الشركة الموردة بإرسال فواتير لجهة حكومية بعد تصفية السابقة، هناك مخاطر جوهرية بأن "المورد" يدفع له مقابل سلع/خدمات لم تسلم ولن تسلم أبداً.

- *عدد الموظفين*: إذا كان لدى الشركة الموردة عدد قليل من الموظفين أو ليس لديها موظفين، وفي نفس الوقت تورد السلع و/أو الخدمات على مستوى يوحى بعدد أكبر من الموظفين، فإنه قد يكون من المناسب البحث عن مقاولي باطن محتملين ومحاولة البحث عن سبب إن مقاول الباطن غير معروف من قبل الجهة الحكومية.



- الفرع: هل نشاط الشركة المحدد (الفرع) يطابق نوع السلع/الخدمات الموردة؟ اذا كان لا يطابق، يمكن للمرء ان يشكك في الاساس الذي تم بموجبه التعاقد مع الشركة من بداية الأمر.
- الدخل والحسابات: المعلومات من الحسابات السنوية للشركة غالبا ما تكون ذات صلة بالبحث عن الاحتيال والفساد. أولا، يجب على المدقق ان يسأل اذا كانت الحسابات المعتمدة متاحة (اذا كان كذلك فإن الشركة ملزمة بتقديم هذه الحسابات). وبعد ذلك، يستطيع المدقق ان يستفسر عن معلومات حول، على سبيل المثال:

- المساهمين .
- مجلس الادارة .
- التنمية المالية .
- الأنشطة الاساسية .
- مصدر الدخل الرئيسي .
- النفقات الكبيرة .
- الاستبعاات الرئيسية .

في تحليل التعاملات، على سبيل المثال، لبيانات الشراء (يرجى الرجوع الى الملحق د)، فإن الدخل السنوي يمكن مقارنته بالمبلغ الاجمالي المسجل بالفواتير اثناء فترة البحث. اذا كان المبلغ الاجمالي المسجل بالفواتير يعادل 60% الى 100% من الدخل السنوي، قد تشير الى علاقة اعتماد بين الشركة والجهة الحكومية.





- **التدقيق:** هل قدم المدقق (الخاص) في الشركة المورد رأيا سلبيا؟ هل هناك استبدال متكرر للمدققين في الشركة؟ في الاحكام القضائية حيث تسمح التشريعات للشركات (المحدودة) الصغيرة عدم التدقيق على الحسابات – هل اختارت الشركة موضوع البحث هذا الاختيار؟ اذا كان الجواب على اي من هذه الاسئلة بنعم، فان المدقق عادة ما يطلب القيام باستفسارات اضافية.
- **الإعلانات:** وهي توفر بيانات تاريخية لتغيرات في اسم الشركة، ومجلس الادارة، والرئيس التنفيذي، والأفرع والعنوان التجاري و/أو المدقق، بالإضافة الى معلومات حول التصفية والإفلاس والاندماجات والانفصال. من الممكن ان توفر الاعلانات معلومات قيمة للمدقق حول الادوار والعلاقات والاهتمامات التجارية.

### السجلات التجارية الاجنبية

غالبا ما يحتاج المدققون لتتبع تدفق الاموال للشركات المسجلة بالخارج. في هذه الحالات، يجب على المدقق الاتصال بالسجلات التجارية الوطنية. ولكن، الوصول الى معلومات الشركة وجودة المعلومات قد تتفاوت بشكل كبير من بلد الى اخر<sup>138</sup>. علاوة على ذلك، لا تقدم كل المعلومات مجانا. في بعض الحالات، من الممكن ان يكون الحصول على معلومات الشركة مكلف. بالإضافة الى ذلك ربما يكون هناك تحديات خاصة باللغة واختلافات كبيرة في كيفية ادارة وتنظيم السلطات. وبالتالي، فإن التعاون مع اجهزة الرقابة العليا في الدول الاخرى قد يكون مفيدا جدا عند القيام بأبحاث الاحتيال والفساد<sup>139</sup>.

<sup>138</sup> See Radu, Paul Christian, 2009. Follow the Money: A Digital Guide for Tracking Corruption. Romanian Centre for Investigative Journalism. [Online] Available at [http://issuu.com/kijf/docs/follow\\_the\\_money\\_web](http://issuu.com/kijf/docs/follow_the_money_web) [Accessed on 11 July 2012]. The chapter on "Online Company Research Tools", pp. 27-48, provides information both on unified databases, i.e. databases which have data from different sources in various countries, as well as information on national business registers in several countries around the world.

<sup>139</sup> As an alternative, if the auditor knows the exact spelling of a key phrase or key phrases in the local language - and if necessary, the type of letters - she or he may perform searches using these key phrases and then translate the top findings through translator programmes available on the Internet. Although the quality of such translations may be rather low, they still may give the auditor a



## ب) السجلات الوطنية لتسجيل الاراضي والأملك المنقولة (عادة المصدر المفتوح)

### السجل الوطني للممتلكات والأراضي

من بين أمور أخرى، عادة ما يقدم السجل معلومات عن العقارات المسجلة في بلد ما. يمكن استخدام هذه المعلومات للتأكد من أو رفض الشكوك حول الاثراء الغير مشروع المحتمل<sup>140</sup>. جنباً الى جنب مع المعلومات الأخرى، التفاصيل من هذا السجل (على سبيل المثال، تفاصيل عن البائع والمشتري) قد تؤكد أو ترفض الشكوك حول تضارب المصالح المحتمل فيما يتصل بمبيعات العقارات/الأملك العامة.

### السجل الوطني للأملك المتنقلة

هذا النوع من السجل – مثل السجل الوطني العقاري – يقدم معلومات تؤكد أو ترفض الشكوك حول الاثراء الغير مشروع.

### ج) البحث العام على الإنترنت

البحث العام على الإنترنت يتضمن كل شيء من استخدام محركات البحث مثل جوجل – الجمع بين مختلف العبارات وأسماء الأشخاص، والشركات، والمنظمات، والعناوين.. الخ – الى البحث في وسائل الاعلام المحلية ومجلات ومطبوعات الأفرع الصناعية. عند القيام بالبحث

first indication as to whether she/he is “on the track of something” or not. If the material seems interesting, the auditor may then forward it to a professional translator so that it can be further scrutinized in the next round.

<sup>140</sup> “Illicit enrichment” refers to a substantial increase in the standard of living and/or the assets of a (former) public servant or government official which is significantly disproportionate to her or his known past or present legitimate income, and which cannot be sufficiently accounted for.



بالإنترنت في الدول الاجنبية من المهم التذكر ان المصادر المحلية قد تكون اكثر دقة وتقدم معلومات اكثر من المطبوعات التي تغطي اقليم اكبر.

بعض ادوات البحث بالإنترنت الجديرة بالذكر للمدقق القضائي تتضمن: (1) الخرائط التفاعلية، (2) أدلة الهواتف.

(1) *الخرائط التفاعلية*: مثل جوجل ايرث تقدم صور بالأقمار الصناعية وإطلالة على الشوارع والتي يمكن استخدامها، من بين امور اخرى، للتحقق من موثوقية العناوين. على سبيل المثال، اذا قامت شركة بتقديم نفسها على انها شركة كبيرة وراسخة ومهنية – واتضح ان عنوان الشركة الوحيد في مبنى مكاتب بجانب عدد كبير من الشركات – فان هذا قد يكون سببا جيدا للاشتباه ومزيد من التحري. علاوة على ذلك، محيط المباني موضوع البحث قد يقدم معلومات قيمة – هل تتوافق مع نوع الخدمات/السلع التي من المفروض ان تقدمها الشركة/المنظمة/الشخص، أو مع العمليات المفترض القيام بها في هذا المجال.

(2) *أدلة الهواتف* - الصفحات الصفراء او البيضاء على السواء – قد تكون مفيدة ايضا. أثناء البحث في شركة موردة، على سبيل المثال، فإن البحث في سجل الخدمات المحلية و/أو العالمية قد يقدم معلومات عن تواجد الشركة. اذا لم تكن الشركة مدرجة في اي من السجلات الكبرى، فان هذا سبب للشك في ما اذا كانت الشركة حقيقية ام لا. او اذا كان رقم الهاتف الذي تستلم منه الجهة المكالمات من الشركة او احدى الشركات التي تقدم السلع/الخدمات للجهة الحكومية التي يتم التدقيق عليها مسجل في عنوان مختلف عن ذلك المذكور في المستندات الرسمية، فان هذا يدعو للقيام بمزيد من التحقق. في كلا المثالين، سيكون من المعقول للمدقق لمعرفة ما اذا كان احد الموظفين في الجهة الحكومية والذين يقومون بالشراء/بالمناح مسجل في نفس العنوان الشركة/المنظمة "بشكل غير رسمي".



وبشكل عام، فإنه من الممكن ان تكون الاسئلة التالية، من بين امور أخرى، مناسبة لاتباعها عند القيام ببحث عام بالإنترنت:

- هل الشركة موضوع البحث مسوقة بشكل جيد؟
- هل عنوان الشركة/المنظمة هو ايضا عنوان شخصي؟
- كيف يتم وصف/الاشارة الى الشركة/المنظمة في وسائل الإعلام؟ (بشكل سلبي/ إيجابي/ لم يتم ذكرها على الاطلاق)
- هل لدى الشركة/المنظمة موقع الكتروني خاص بها؟ اذا كان كذلك، كيف يبدو هذا الموقع عندما يتعلق الامر بالمعلومات، والشفافية والمهنية؟ هل يتم تحديثه باستمرار؟
- هل الشركة مدرجة في اي نوع من "القوائم السوداء"/قوائم السوق التحذيرية الصادرة من قبل سلطة رقابة مالية (او ما يشابهها)؟
- هل الشركة/المنظمة/الشخص المذكور في المطبوعات يوجد ضده إجراءات قضائية؟
- هل المعلومات المتوفرة بالإنترنت والتي تخص الشركات/المنظمات/الأشخاص تتوافق مع المعلومات التي تم العثور عليها من خلال المصادر الاخرى؟

ان قيمة هذا النوع من البحث ستعتمد بشكل كبير على قدرة المدقق على العثور على المعلومات بكفاءة، وفهم ماذا تشير المعلومات التي تم جمعها، ولتوثيقها في ضوء اهداف التحقيق. ان العثور على المعلومات التي تشير او تؤكد/ترفض بشكل نادر الشكوك حول الاحتيال او الفساد المحتمل يستلزم ان يكون المدقق قادر على رؤية السيناريوهات البديلة والتفكير بإبداع عن الاحتمالات الموجودة.



وبالتالي، كما هو الحال مع تقييمات مخاطر الفساد والاحتيال المقدمة في الفصل الرابع، فإنه غالبا ما يكون من الافضل القيام بالبحث عن طريق فريق بدلا من المدقق الفردي. وهذا بسبب ان وجود فريق يجعل من السهل مشاركة عبء العمل. وأيضا، ان الفريق يستطيع استخدام مجال واسع من المدخلات بطريقة لا يمكن ان يقوم بها شخص يعمل بمفرده – كل عضو بالفريق سيأتي بمعلوماته وخبراته ومهاراته.



## الملحق د:

### تحليل العمليات<sup>141</sup>

ان تحليل العمليات هو احدى اساليب التحليل بمساعدة الحاسوب المستخدمة لمساعدة في تقييم مخاطر الاحتيال والفساد في جهة معينة. ان هذه الاسلوب ذات صلة بالتدقيق المالي وتدقيق الأداء. في التدقيق المالي، يمكن استخدام هذا الاسلوب في كل مراحل دورة التدقيق.

ان تحليل العمليات التي تركز على الاحتيال والفساد يهدف الى اتمته التعاملات بناء على معايير اختيار محددة تمثل "الاشارات التحذيرية" (والتي تحدد العمليات الغير معتادة، والظروف الغير عادية المتعلقة بالعمليات، بالإضافة الى انماط العمليات الغير عادية). ونتيجة لذلك، يمكن القيام بهذا التحليل الجوهرى لكشف الاحتيال والفساد.

في انحاء العالم، هناك أساليب التدقيق بمساعدة الحاسوب وهي معروفة بأدوات وأساليب التدقيق بمساعدة الحاسوب (CAATs)<sup>142</sup>. إن ادوات وأساليب التدقيق بمساعدة الحاسوب CAATs تتضمن مجموعة من الادوات والأساليب المبنية على الحاسوب لتحليل كميات كبيرة من البيانات، بهدف تحديد المخالف للقواعد. اظهرت الخبرة CAATs إن جوهرية لتحسين وزيادة فعالية التدقيق وتوجيه هذا التدقيق لمناطق المخاطر المهمة.

<sup>141</sup> This Appendix is mainly based on the following guideline produced by the Office of the Auditor General of Norway: "Veiledning i bruk av transaksjonsanalyse til vurdering av risiko for misligheter", December 2011.

<sup>142</sup> See for instance the websites of The Institute of Internal Auditors ([www.theiia.org](http://www.theiia.org)) and the American Institute of Certified Public Accountants ([www.aicpa.org](http://www.aicpa.org)).



على الرغم من وجود احتمال زيادة الفعالية، يجدر الإشارة الى ان تحليل العمليات غالبا ما يستغرق وقتا كبير ومليء بالتحديات الفنية. لذا، فانه من الحكمة الاستعانة بمتخصص بـCAATs في بداية عملية التدقيق بدلا من المراحل اللاحقة.

ان وجود منظور واسع والقدرة على رؤية "الصورة الشاملة" هو احدى عوامل النجاح الجوهرية لتحليل التعاملات بفعالية. في كثير من الاحيان يكون مغريا ان نبدأ بالاستفسارات الكبيرة فور اكتشاف اولى علامات المخالف للشواذ. ولكن، اذا تم العمل بهذا بشكل مبكر جدا، هناك مخاطر بان نبذل الوقت والمصادر على فحص حالات ذات نسبية منخفضة نسبيا و/أو ما يطلق عليها "الايجابيات الزائفة". لذا يجب القيام بفحص عميق فور الانتهاء من تحليل التعاملات مباشرة، او ربما بالتوازي مع انتهاء التحليل.

يمكن القيام بتحليل التعاملات باشتراك طفيف للجهة او بدون اشتراك الجهة موضوع البحث. لذا، فإن هذا الاسلوب مناسب لتقييم المخاطر والقيام بفحوصات محددة حول الاحتيال والفساد المحتمل حيث انه يفضل تحليل البيانات بدون علم الجهة او المشتبه به المحتمل.

المجالات المناسبة لتحليل التعاملات، من بين امور اخرى، الشراء، المبيعات، التخلص من، المنح والرواتب والمبالغ المستردة والمخزون.

### استخدام أدوات البرامج

كلما ازداد عدد العمليات كلما ازدادت فائدة استخدام أدوات مساعدة الحاسوب للتحليل. بناء على دخولهم والبنية التحتية الفنية، فإنه من الممكن تجميع بيانات العمليات من قبل اجهزة الرقابة



العليا، وفي بعض الحالات و من ناحيا اخرى، يجب ان يتم الحصول على مجموعه البيانات من خلال اوامر خاصة موجهه للجهة موضوع البحث.

ادوات البرامج المتعددة متوفرة لأدوات التدقيق و يمكن استخدام العديد منها لكشف الاحتيال والفساد المحتمل. بغض النظر عن البرنامج المستخدم، فإنه من المفيد جدا اذا كان البرنامج يستطيع ادراج اشكال البيانات المختلفة. عادة، من الممكن اتمته كافة الصيغ و البيانات الالكترونية (وليس العمليات فقط) بناءا على نفس المنهجية، ولكن آلية الاختيار ستعتمد على المجال المختار للفحص.

اذا تم تعبئة خطة تقييم المخاطر سلفا (يرجى الرجوع للفصل الرابع) للجهة موضوع البحث، فإنه من المفيد استخدام هذا كأساس لتحليل العمليات. يفترض من هذه الخطة ان تتضمن وصفا للأساليب المحتملة للقيام بأعمال الاحتيال و الفساد. ومن خلال تحليل العمليات يستطيع المدقق إمعان النظر اكثر حول ما اذا كانت الاساليب المقترحة في الخطة المقترحة تمثل فعليا مخاطر حقيقية. علاوة على ذلك، يستطيع المدقق ان يكون فكرة عن اساليب الاحتيال و الفساد التي يتبين انها ذات صلة.

#### اساليب استخلاص و اتمته البيانات – استخدام بيانات الشراء كمثال

إن مخاطر الاحتيال و الفساد غالبا ما تكون حاضرة في مجال الشراء. امثلة عن الاشارات التحذيرية التي يمكن اكتشافها عند تحليل العمليات تتضمن:

- انتهاك الرقابة و الاجراءات .
- الاستخدام الخاص لموارد الجهة .
- تحديد العلاقات الوثيقة بين الموظفين و الموردين (تضارب المصالح) .





- الدفعات الكبيرة التي تدفع للشركات الصغيرة التي يديرها شخص او عدد محدود من الاشخاص .
- الدفعات للشركات الخارجية و الحماية من الضرائب .
- عدم وجود الشفافية في ما يخص موردين محددين .
- بنود تفضيلية استثنائية لموردين محددين (مثل التوريد و الدفعات ... إلخ) .

تحليل العمليات يستخدم البيانات المالية من العمليات مثل الذمم الدائنة، الذمم المدينة، مصاريف السفر، دفتر الأستاذ العام. بالنسبة للشراء، فإن استخلاص البيانات ذات الصلة تحديدا بالذمم الدائنة ربما يتم من دفتر الأستاذ العام. وإن معايير الاختيار المتعددة و الاشارات التحذيرية المحتملة تعتمد على ما يرد في الجدول التالي :

معيار الاختيار	الغرض / الاشارات التحذيرية/ ما الذي يبحث عنه المدقق
1 ارقام فواتير متسلسلة	<ul style="list-style-type: none"><li>• الموردين الذين يعتمدون على الجهة الحكومية للحصول على الدخل.</li><li>• الموظفين الذين يفضلون موردين معينين.</li><li>• الموظفين او الاشخاص المرتبطين بشكل وثيق معهم ولديهم مصلحة في شركة تتعامل تجاريا مع الجهة.</li><li>• اختيار المورد مبني على المعرفة او علاقة وثيقة بدلا من الكفاءة والمناقصات التنافسية.</li><li>• الشراء بالتجزئة لتجنب القوانين وإجراءات الشراء الاشد صرامة التي تنطبق على المبالغ اكبر من حد معين.</li></ul>



- 2 ارقام الفواتير الغير معتادة
- الموردين الذين يعتمدون على الجهة الحكومية موضوع البحث للحصول على الدخل.
  - الموردين الاستثنائيين.
  - الموردين حديثي التأسيس.
- 3 ارقام الفواتير الاستثنائية (الاحرف، التواريخ... الخ)
- السلع والخدمات التي تم شراؤها من موردين غير معتمدين/مسجلين.
  - الشراء الذي لا يتوافق مع العقود المعتمدة.
- 4 عدم وجود ارقام فواتير
- السلع والخدمات التي تم شراؤها من موردين غير معتمدين/مسجلين.
  - الشراء الذي لا يتوافق مع العقود المعتمدة.
- 5 مبالغ مقربة
- فواتير غير محددة .
  - الفواتير التي لا تتضمن المستندات الداعمة .
  - الفواتير الزائفة .
  - الدفعات الى "الوسطاء"، الاستشاريين، "الميسرين/الذين يسهلون الامور والوكلاء، والخبراء الخارجيين .
  - الرشاوي الخفية.
- 6 المعلومات المطابقة/المشابهة حول المورد (الاسم)
- الموردين الذين يقومون بعمل فواتير حول نفس المنتج/الخدمة من شركات مختلفة.
  - نفس الاشخاص خلف التوريدات المختلفة – ولكنها تبدو مختلفة/مستقلة عن بعضها البعض – تحت مشروع/برنامج كبيرة للشراء العام.
  - الحاجة لشراء الخدمات الخارجية محدد بموردين/استشاريين يعملون بالفعل على عقد للجهة الحكومية.



- 7 فرع لشركة اجنبية • عمولات خفية .  
مسجل محليا • رشاوي خفية.  
وعنوان بريدي • غسيل اموال.  
احتمالي للشركات • دفعات للمجرمين.  
دفعات لمستلمين غير معروفين.
- 8 الشركات الاجنبية • دفعات لمستلمين غير معروفين.  
والحماية من • الدفعات الغير منضبطة.  
الضرائب • عمولات خفية.  
• رشاوي خفية.  
• غسيل اموال.
- دفعات للمجرمين.  
• دفعات للوكلاء .
- 9 العمليات الكبيرة في • الدفعات المستعجلة .  
نهاية السنة • الدفعات الغير منضبطة .  
• الدفعات المسجلة ضمن فترة خاطئة .  
• وقت الائتمان المتوفر غير مستخدم .  
• الفواتير المزيفة .  
• الإفراط في مبالغ الفواتير .
- 10 تاريخ الدفع قبل • الدفعات الغير مصرح بها .  
تاريخ الفاتورة • عادة تكون هناك علاقة وثيقة بين الموظف والمورد .  
• يتم دفع قيمة سلع/خدمات للموردين لم يتم تسليمها .  
• توريد كاذب .



- 11 الدفعات المبكرة
- بنود تفضيلية استثنائية لموردين معينين .
  - عادة تكون هناك علاقة وثيقة بين الموظف والمورد .
- 12 الموردين الذي لديهم حسابين مصرفيين او اكثر
- يقوم الموظفين بتحويل دفعات لأنفسهم او لحساب يتحكمون به .
  - دفعات لأطراف خارجية غير محددة في المستندات الداعمة .
  - دفعات لحسابات غير محددة في العقود/المستندات الداعمة .
- 13 الفواتير المتكررة
- فواتير وهمية بدون توريد للسلع او الخدمات .
  - تمويل رشاوي .
- 14 دفعات متكررة (الدفع لفاتورة واحدة مرتين)
- دفعات غير قانونية متعمدة/باطله .
- 15 عدد كبير من إعادة الادخال والتصحيحات
- دفعات باطله/غير مصرح بها .
- 16 مستوى دفعات مطابق لـ او تحت الحد الاعلى المسموح به للشراء العام/الحكومي
- تجزئة مشتريات لتمكين الاعتماد من قبل موظفين غير مصرح لهم .
  - تجزئة المشتريات لإخفاء مشتريات اكبر من مورد واحد .
- 17 مدخلات في ايام السبت والأحد (العطلة الاسبوعية)
- دفعات غير معنادة لم يتم الرقابة عليها .



- 18 مدخلات اثناء • دفعات غير معتادة لم يتم الرقابة عليها .  
موسم الاجازات

عندما تم استخلاص البيانات ذات الصلة من برنامج حاسوبي، فانه من المستحسن نقل هذه البيانات للجداول (مثل، أكسل) لمزيد من التصحيح. مجالات الجداول والمفيدة لمزيد من التصحيح والتحليل هي:

- رقم المورد / رقم هوية المورد .
- اسم المورد .
- عنوان المورد .
- رقم فاتورة المورد .
- رقم الفاتورة الداخلي الخاص بالجهة .
- مبلغ الفاتورة .
- المبلغ الاجمالي للفترة ذات الصلة .

بالإضافة الى ذلك، يجب استخلاص قائمة تظهر حجم ودرجة كل الموردين (من الاكبر الى الاصغر). في هذا السياق، حجم المورد يساوي مبالغ الفواتير الصادرة خلال الفترة التي يتم تحليلها. ويجب ان تتضمن القائمة:

- رقم الهوية الداخلي واسم المورد .
- اجمالي قيمة الفواتير لكل مورد .
- اجمالي حجم الفواتير لكل مورد .
- عنوان المورد والرقم التجاري .



إذا كان ممكناً و/أو ذا صلة، يجب أن تتضمن القائمة أيضاً معلومات عن أي إدارة في داخل الجهة موضوع البحث التي تستلم الفواتير من الموردين .

### تحليل إضافي لما تم استخلاصه وتحديد الاشارات التحذيرية التي تشير الى الاحتيال والفساد المحتمل

عند تحليل العمليات عادة ما يتم اختيار من 50 الى 80 عملية لمزيد من التدقيق. وعدد العمليات المختارة قد يتفاوت بناء على حجم الجهة. حيث يتم اختيار العمليات باستخدام الخبرة المهنية، من أجل العثور على امثلة تظهر مخاطر الاحتيال والفساد الكبيرة والرقابة الداخلية الضعيفة. بالإضافة الى ذلك، فإن هذه الامثلة مختارة لتوضيح الاشارات التحذيرية المختلفة والتي تصنف مستخرجات البيانات المختلفة.

تظهر الخبرة انه من الصعب تحليل البيانات بدراستها بالصيغة الالكترونية فقط. وبالتالي، للحصول على فكرة جيدة عن انماط العمليات المتعددة، فإنه من المستحسن القيام بطباعة المستخلصات من الجداول، ووضعها في المجلدات. والمجالات المختارة للتحليل الإضافي يجب ان تظهر كعملية واحدة بجانب خط/سطر واحد في ورقة مقاس A4 مفردة. علاوة على ذلك، فإن العملية التي يرغب المدقق بفحصها بشكل اضافي قد يؤشر عليها بقلم ملون، حتى يكون من السهل تعقب معظم التعاملات ذات الصلة عند فحص المطبوعات.

إن رؤية كيف تتعلق المستخلصات المتعددة ببعضها يعتبر الاشياء للمدقق ليفهم بشكل شامل نمط تعاملات الجهة. وبالمثل، فإن المعرفة تعزز عملية التحديد والفهم – وكلما ازداد عدد المستخلصات التي يراها المدقق كلما ازدادت فرص قدرة المدقق على كشف الاشارات التحذيرية. إذا



كان المدقق في تحليل المبالغ المقربة يحدد عمليات معينة يحتمل ان تكون مثيرة للاهتمام لمزيد من التدقيق, فإنه سيكون من المناسب ايضا البحث في المؤشرات الاخرى للمستخلصات الاخرى لإكمال الصورة. إن المستخلصات الاخرى ربما تظهر بان المبالغ المقربة هي تحت الحد الاعلى مباشرة حيث تنطبق قوانين واجراءات اشد صرامة، وانها دُفعت اثناء مواسم العطلات، وان المستلم لديه عناوين بريدية خارج البلد.

في نفس الوقت، قد يكن مفيدا اذا كان اكثر من شخص يدقق على نفس المستخلصات، أو – بحد ادنى – ان العديد من الاشخاص تتعاون على تحليلها. هذا لضمان ان عناصر المخاطر المهمة محددة، وبان التعاملات مختارة لمزيد من العمل حول تقييم مخاطر الاحتيال والفساد.

عند تحليل المستخلصات من المهم تحديد ما يطلق عليه "الايجابيات الكاذبة"، وهي عبارة عن نتائج معايير الاختيار التي لا تمثل مخاطر محتملة للاحتيال والفساد. عادة ما تتضمن المستخلصات تعاملات اكثر بكثير من تلك الموجودة في الفحص نفسه. إن مستخرج واحد، على سبيل المثال، قد يتضمن 1000 عمليه تقريبا، على الرغم من انه يظهر 100 عملية فقط على انها ذات صلة عندما يكون هناك مخاطر احتيال وفساد. وهذه العمليات الـ100، على الأرجح، ستنتشر على عدد اقل من المستفيدين.

### مزيد من الاستفسارات حول الاشارات التحذيرية

بناء على تحليل وفحص العمليات، يختار المدقق حفنة من المستفيدين لمزيد من الاستفسار. في هذه الاستفسارات يقوم المدقق بجمع المستندات الداخلية من الجهة موضوع البحث، بالإضافة الى معلومات من السجلات المتاحة للجمهور والمصادر الاخرى بالإنترنت. بالتوافق مع مبدأ "العناية



الواجبة" (الفقرة 4.7 في ISSAI 300) يجب القيام بكل الاستفسارات بسرية، ويجب معاملة المعلومات التي تم جمعها على أنها سرية. إذا كان هناك حاجة لمشاركة شخص أو أكثر من الجهة للحصول على المعلومات، فإنه من المهم على المدقق أن يحاول تجنب الاشتباه الغير مبرر والاستنتاجات الغير مدعمة. إذا كان من الضروري تحويل الاستفسار الى تحقيق مفتوح (مثل: مقابلة المخبرين و/أو المشتبه بهم)، يجب ان يتم هذا بعد الحصول على مواد المعلومات الكافية.

إن مصادر المعلومات المستخدمة لتحليل العمليات والاستفسارات ذات الصلة هي، من بين أمور أخرى:

- البيانات المالية من النظام المحاسبي للجهة (فيما يتعلق بمستلمي الدفعات والعمليات) .
- نسخ من إيصالات الدفعات التي تم الحصول عليها من الجهة (الفواتير مع المرفقات التي تم الحصول عليها نتيجة لعميات الشراء والإيرادات) .
- المعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها من الجهة (معلومات تخص الأوامر والعقود والروتين والبروتوكولات والمراسلات المكتوبة ... إلخ) .
- المعلومات المتاحة للجمهور حول الشركات (يرجى الرجوع الى الملحق ج) .
- السجل الوطني للسكان (يرجى الرجوع الى الملحق ج) .
- سجل اصحاب العمل والموظفين (يرجى الرجوع الى الملحق ج) .
- سجل/دليل الهاتف وخدمات المعلومات الأخرى (يرجى الرجوع الى الملحق ج) .
- المعلومات العامة على الإنترنت (يرجى الرجوع الى الملحق ج) .
- سجلات البريد العام للجهات الحكومية .





الاستفسارات التي لها علاقة ب تحليل العمليات قد تعرض العديد من مصادر المعلومات للمخاطر. ولكن قبل ان يحصل المدقق على نظرة عامة حول اهم المخاطر والضعف المحتمل في الرقابة الداخلية، يجب ان تركز الاستفسارات على العناصر التالية:

- اساس العمليات .
- الادوار والملكيات في الشركات .
- تاريخ التعيينات (على سبيل المثال، لتحديد العلاقات الوثيقة المحتملة بين الزملاء السابقين والذيم يمثلون الموردين والزبائن حاليا) .
- طبيعة العلاقات بين الجهة الحكومية التي يتم التدقيق عليها وموردين محددین (على سبيل المثال، للتعرف على سوء استخدام المعلومات الداخلية في محاولة التزوير المحتملة) .

لضمان ان المصادر المتاحة مستخدمة في الحالات ذات المخاطر العالية، يجب القيام بالاستفسارات المتعمقة بعد الانتهاء من الاستفسارات التمهيدية. وبالتالي، فإنه في البداية، يجب على المدقق محاولة تفادي "التعمق بالبحث"، ويركز الجهود على: (1) تقييم الرقابة الداخلية بالجهة، (2) تحديد الحالات التي توضح الضعف المحتمل في الرقابة الداخلية.

#### الاستفسارات الاضافية المتعلقة بالشراء – اختيار الفواتير

عادة، وعند الاستفسارات عن العمليات المختارة سيكون كافيا الحصول على فاتورة لكل مورد. ولكن، اختيار الفواتير يجب ان لا يكون عشوائيا ، ولكن مبني على المعرفة التي تخص اي من الاشارات التحذيرية ذات الصلة للجهة التي يتم التدقيق عليها. وذلك لأن الفاتورة تساعد المدقق بتقديم معلومات اضافية تخص العمليات/المورد والتي لا يمكن اكتشافها من البيانات المالية.



الاسئلة التالية قد تكون ذات صلة للقيام بالفحص/التدقيق الاضافي على الفاتورة:

- المواصفات في الفاتورة. ما هي السلع/الخدمات التي يتم تقديمها؟ هل تم توصيف المواد الموردة بشكل كافي؟
- من بين امور اخرى، يجب على المدقق ان يبحث عن اسماء الاستشاريين وعدد ساعات العمل ونوع البند الذي تم تقديمه والعمل الذي تم القيام به ...إلخ .
- ما هو مدى المعلومات الاساسية التي يمكن أن تقدمها الفاتورة للمدقق حول العملية؟
- هل تتوافق المعلومات المقدمة في الفاتورة مع المتطلبات الواردة في التشريعات ذات الصلة؟
- ما هو شكل الفاتورة؟
  - قد يعطي شكل الفاتورة انطباعاً عن "احتراف" المورد.
- هل تحتوي الفاتورة على إشارة إلى أشخاص أو جهات، أو أوامر أو عقود؟

### تقرير حول الإشارات التحذيرية

ينبغي تلخيص نتائج التحليل والاستفسارات في تقرير الإشارات التحذيرية. و عادة ما يتضمن هذا التقرير معلومات حول من 50 إلى 80 عملية تم اختيارها وفقاً لمعايير مثل تلك المذكورة في الجدول أعلاه. وقد أظهرت التجربة أن هناك حاجة لدراسة ما لا يقل عن 50 عملية لتكوين نظرة جيدة حول طريقة العمل في الجهات محل السؤال. و لكن عملياً، إذا زاد العدد عن 80 عملية عندها يصبح عددها كبيراً جداً ليتعامل معها المدقق. و الوضع المثالي يقتضي إعداد تقرير الإشارات التحذيرية في جدول بيانات مثل اكسل، وهذا يجعل التحرير أمراً سهلاً، وكذلك التصنيف والصفوف والأعمدة الملونة.



أولاً وقبل كل شيء، يعتبر تقرير الإشارات التحذيرية أداة لتكوين لمحة عامة عن مناطق الخطر المحتملة، والإشارات التحذيرية الممكنة ونتائج الاستفسارات. وينبغي أن يشير التقرير إلى العمليات أو الحالات التي ينبغي متابعتها، وعناصر الخطر الأكثر وضوحاً.

لتجنب الاستنتاجات المتسارعة والاتهامات غير المبررة، فإنه من المهم أن يتم إدراج الوصف الموضوعي والدقيق للنتائج في تقرير الإشارات التحذيرية. ويحتوي تقرير الإشارات التحذيرية على معلومات حول:

- تفاصيل من الحسابات (حول المتلقي، الجهة المختصة في الجهة، رقم القسيمة والتاريخ، مقدار الدفعة ذات الصلة، والمبلغ الإجمالي للمدفوعات في فترة الدراسة)؛
- الأساس للدفع، مثل فاتورة؛
- أنماط الدفع للفترة المختارة؛
- نتائج البحث في السجلات العامة؛
- معلومات داخلية أخرى من الجهة (معلومات حول الأوامر، والعقود، والروتين، والبروتوكولات، والمراسلات المكتوبة، وما إلى ذلك)؛
- نتائج من أبحاث أكثر عمومية متوفرة على شبكة الإنترنت؛
- تحديد الأولويات في عملية التدقيق:

- **اللون الأحمر** يشير إلى أن التحليل قد حدد عدد من الإشارات التحذيرية – عبر إعطاء أولوية عالية للتقييم الشامل والاستفسارات الموسعة؛
- **اللون البرتقالي** يشير إلى أن التحليل قد حدد إشارات تحذيرية – إعطاء الأولوية للتقييم والاستفسارات؛
- **اللون الأخضر** يشير إلى مستوى أقل من حيث الأولوية ويشير إلى أن التحقيقات التمهيدية لا تظهر حاجة لمزيد من المتابعة.



كما هو الحال مع برامج تقييم المخاطر، فإنه عادة ما تكون تقارير الإشارات التحذيرية "وثائق حية"، وهذا يعني أنه يتم استكمال وتحديث الوثائق حالما يتم الحصول على معلومات جديدة. ويؤكد ذلك على الاقتراب من مخاطر الاحتيال والفساد بطريقة منهجية، وأنه قد تم استخدام المعرفة المتراكمة حول الضوابط الداخلية للجهة بشكل صحيح.

### ملخص شامل لتحليل المعاملات

يتطلب العرض السليم للنتائج المزيد من المتابعة لمناطق المخاطر المهمة، ويشجع على الحوار حول كيفية التعامل مع النتائج الفردية في مواصلة أعمال التدقيق. وفي المرحلة الأخيرة من تحليل المعاملات ينبغي إعداد تقرير ملخص شامل يتضمن:

- الغرض العام من التحليل ونطاقه؛
- وصف التحليل خطوة بخطوة (المخاطر والمستخلص من البيانات، واختيار العمليات والاستفسارات ومصادر المعلومات)؛
- تكرار الملاحظات الرئيسية ومناطق المخاطر المهمة؛
- عرض لأمثلة (من تقرير الإشارات التحذيرية) في مناطق المخاطر المختلفة،
- تقديم توصيات لمزيد من العمل.



## الملحق هـ :

### المقابلات الشخصية السرية والحساسة<sup>143</sup>

تعتبر المقابلات طريقة شائعة ومفيدة لجمع البيانات والحصول على البراهين بالنسبة للمدققين الماليين ومدققي الالتزام والأداء. كما أنها يمكن أن تكون ذات فائدة كبيرة في حالات سوء الإدارة والاحتيال والفساد. ونظراً لطبيعتها الحساسة، يتم تقديم النصيحة للمدققين بتوخي الحذر بشكل خاص عند التخطيط للمقابلات وعند إجراءها.

في الحالات التي يقدم فيها شخص ما تقارير عن أعمال الاحتيال والفساد التي قام بها أشخاص آخريين، وفي الحالات التي يمكن أن يكون فيها الشخص الجاري مقابله متورط هو ذاته أو هي ذاتها في الأفعال الاحتيالية والفاصلة، عندها يمكن أن يكون الوضع صعباً جداً على كل من الشخص الذي يجري المقابلة والشخص الجاري مقابله. على سبيل المثال، يمكن أن يتعرض الأشخاص من الفئة الأولى ("كاشفي الفساد") لصراع بين الولاء بين واجبه الذي يستدعي تقديم تقرير عن سوء السلوك المحتمل، والاعتبارات الخاصة بالزميل أو الزملاء محل السؤال. أو قد يكون المدقق خائفاً من امكانية التعرض للاضطهاد أو الطرد أو غيرها من أشكال الانتقام في حالة الكشف عن ما يعرفه. كما أن الأفراد من الفئة الثانية يمكن أن يشعروا بالضغط بسرعة إذا ما تم تركيز المقابلة على مشاركتهم الشخصية في الاحتيال المحتمل والفساد وسوء الإدارة والسلوك غير المشروع أو غير ذلك من الأمور الغير لائقة.

قد يكون هذا صعباً للغاية بالنسبة لمن يجري المقابلة، حيث قد يظهر الأشخاص الذين تتم مقابلتهم المشاعر وردود الفعل التي عادة لا يتعرض لها المدققين خلال إجراء المقابلات. وعلاوة على ذلك، قد تكون المقابلات السرية والحساسة صعبة أيضاً عندما يتعلق الأمر بالحصول على الحقائق في هذه القضية. وقد يعود سبب ذلك إما إلى محاولة الشخص الذي تتم مقابله تجنب الإجابة على الأسئلة، أو لأنها أو لأنه متحيز فكرياً و متحيز في وصف للحقائق.

<sup>143</sup> Except from the last part on unplanned interviews, this Appendix is mainly based on the following guideline produced by the Office of the Auditor General of Norway: "Veileder for etisk utfordrende intervjusituasjoner", June 2010.



قد تكون هناك أيضاً حالات حيث يحاول من تتم مقابله السيطرة على المقابلة أو أنه يحاول التلاعب والإيحاء بوجهة نظره/ نظرها وكسب التعاطف.

بشكل عام، يمكن تقسيم المقابلات السرية والحساسة إلى مقابلات مخططة وغير مخططة.

### 1. المقابلات المخططة

هذا النوع من المقابلات هو المقابلات مع كاشفي الفساد وكذلك الاشخاص الذين يمكن أن تمت مشاركتهم في أعمال الاحتيال والفساد.

في البداية، وبغض النظر عن نوع المقابلة، فمن المهم أن نلاحظ أن العديد من أجهزة الرقابة العليا تتمتع بسلطات التحقيق. بمعنى آخر، إن المقابلات مع الموظفين العموميين أو غيرهم ممن يتلقون التمويل العام لا يتعين أن تكون تطوعية – من الممكن أن تتم مطالبة الاشخاص المعنيين بالحضور للمقابلة على الرغم من أنه قد يكونوا ممن تم تسريحهم. وهذا يعطي مدققي القطاع العام مسؤولية خاصة للتصرف بمهنية وإظهار الاحترام خلال المقابلات التي يمكن أن تكون صعبة أو غير سارة بالنسبة للشخص الذي تجري مقابله.

#### قبل المقابلة:

قبل المقابلة، يحتاج الشخص الذي يجري المقابلة لأن تكون لديه خلفية جيدة حول الموضوع، وتعكس بشكل صحيح الغرض من المقابلة والأسئلة الأكثر مركزية التي يجب طرحها. وبالإضافة إلى ذلك، إذا كان الشخص الذي يجري المقابلة مستعد بشكل جيد لاحتمال حدوث بعض التعاطف خلال المقابلة، فإنه سيكون في وضع أفضل للتعامل مع هذه الأمور بطريقة مناسبة.

فيما يتعلق بمن تتم إجراء المقابلة معه، فإنهم يحتاجون إلى قدر كبير من اليقين والقدرة على التنبؤ بخصوص المقابلة والمواضيع الأكثر مركزية. ويمكن أن يتم ذلك من خلال، على سبيل المثال:



• إذا أمكن، أن يتم التواصل مع الشخص الذي ستجري مقابلته قبل المقابلة ببعض الوقت (ليس قبل المقابلة مباشرة). ينبغي أن يتم تحديد الزمان والمكان وإبلاغ الشخص الذي ستتم مقابلته بالغرض من المقابلة والموضوعات الرئيسية لها.

• وعلاوة على ذلك، ينبغي أيضاً توضيح الغرض من مشاركة جهاز الرقابة الأعلى والجهة المعنية في الوقت المناسب. من المهم أن يؤخذ بالاعتبار عدد المشاركين في المقابلة. وقد أثبتت التجارب أنه ينبغي أن يكون هناك اثنان على الأقل من المشاركين من جهاز الرقابة الأعلى: حيث يساعد ذلك في الحفاظ على التركيز خلال المقابلة بأكملها، وأن يكون شكلاً من أشكال ضمان الجودة، ومن الممكن أن يكون هذا النوع من المقابلات صعباً للغاية ليتم إدارتها من قبل شخص واحد فقط. ومن ناحية أخرى، يصبح التعامل مع المقابلة أكثر سهولة بالنسبة للشخص الذي تجري معه المقابلة عندما يقل عدد الأشخاص الذين يجرون المقابلة. وهذا يشير إلى أن العدد "المناسب" سوف يختلف على أساس كل حالة على حدة.

بصورة عامة، من أكثر الأمور أهمية أن يمتلك الشخص الذي سيجري المقابلة الكفاءة المناسبة والمعرفة الكافية حول هذا الموضوع. إلا أنه في بعض المقابلات قد يكون من المستحسن حضور قيادي أو مدير من جهاز الرقابة الأعلى للدعم، ولا سيما، إذا كان الشخص الذي ستتم مقابلته هو أيضاً قيادي أو مدير. وفي الوقت نفسه، ينبغي للمرء أن يكون على علم بأن وجود أشخاص قياديين أو مدراء من كلا الجانبين قد يخلق جو أكثر رسمية، الأمر الذي قد يزيد من خطر حجب بالمعلومات.

في المقابلات التي تتم مع شخص واحد فقط، قد يكون من المناسب السماح لها أو له بإحضار مستشار، وهذا قد يجعل الشخص الذي تجري مقابلته يشعر براحة أكبر. ومع ذلك، تجدر الإشارة إلى أن وجود مثل هؤلاء الأشخاص للدعم قد يؤثر سلباً على جودة المقابلة. على سبيل المثال، قد يحدث هذا في حال كون الشخص الداعم من أصحاب السلطة على



الشخص الذي تجري مقابلته، أو إذا كان له علاقة مباشرة بهذه القضية، أو سيتم إجراء مقابلات معهم حول هذه القضية.

● يجب أن يفكر المدققين ملياً في نوع الغرفة أو المبنى الذي ستتم به المقابلة. حيث أن غرف الاجتماعات الكبيرة والمسافة الكبيرة التي قد تكون بين المحاور والشخص أو الأشخاص الذين ستتم مقابلتهم قد تخلق مسافة نفسية بين الطرفين وقد يؤدي هذا إلى وجود صعوبة في خلق الثقة والأجواء البناءة للمقابلة.

● من المهم أن يتم تخصيص وقتاً كافياً لإجراء المقابلة، بحيث لا يشكل الوقت عامل تقييد عندما يقدم الشخص الذي يتم إجراء المقابلة معه معلومات ذات طابع حساس وسري، ومن المستحسن أن يتم إبلاغه بذلك قبل الاجتماع.

### في بداية، وأثناء المقابلة

في بداية المقابلة، ينبغي أن يهتم المدقق بإعطاء الشخص الذي ستتم مقابلته بداية "مريحة" والتقرب لها أو له بطريقة تعزز الثقة. وهذا سيجعل المقابلة تبدو أقل ضرراً ويحد من التفاوت المحتمل في القوة. من الممكن تحقيق مثل هذه البداية المريحة عبر مقدمة يلقيها المدقق ويقوم بإعدادها بصورة جيدة. يجب أن تشمل المقدمة على أساسيات المقابلة باختصار بالإضافة إلى الأمور الأخرى. وفي هذا الصدد، يمكن التأكيد على دور المدقق وهو وصف الوقائع بأكبر قدر ممكن من الموضوعية، وليس تفسيرها. وإذا كان من المفترض أن يتم اعتماد صحة ما جاء بالمقابلة من قبل الشخص الذي تتم مقابلته، فإنه من المستحسن أن يتم ذكر هذه الحقيقة في المقدمة، فقد يعزز ذلك الشعور بالاطمئنان.





خلال المقابلة، من المهم جداً أن يبدأ الشخص الذي يجري المقابلة بحذر. حيث إذا ظهر الشخص الذي يجري المقابلة بأنه مندفع جداً، مع توجيه الكثير من الأسئلة المباشرة والمحددة - وخاصة في مرحلة مبكرة من المقابلة - قد يأتي ذلك بنتائج عكسية. فعندما تكون المقابلة معرضة لضغوط كثيرة، قد يؤدي ذلك إلى المخاطرة بأن يكون الضيف حذراً دون داعي، حيث يقول أو تقول أقل من ما كان يمكن أن يقال. علاوة على ذلك، قد يقوم الأشخاص الذين تتم مقابلتهم والمعرضين للضغط في البدء في البحث عن الشراك التي نصبها الشخص الذي يجري المقابلة في الأسئلة، ومن ثم سيحاولون تجنبها بدلاً من انعكاسها في الإجابات التي يقدمونها (التأثير على جودة الإجابات). وبالتالي، فإنه من المهم أن يحافظ الأشخاص الذين يجرون المقابلات على الهدوء خلال المقابلة، خاصة عند مناقشة أسئلة صعبة أو عندما يبدأ الضيف بإظهار مشاعر أو ردة فعل قوية.

إن النصائح والمشورة بشأن إجراء المقابلات السرية والحساسة لها نفس القدر من الأهمية لإجراء المقابلات مع "كاشفي الفساد" والمقابلات التي يتم إجراؤها مع الأفراد الذين قد يكون لهم صلة في أعمال الاحتيال والفساد. ومع ذلك، قد تكون بعض الجوانب أكثر أهمية للفئة الأولى من الفئة الثانية والعكس بالعكس. وفيما يلي مناقشة لتلك الجوانب.

### المقابلات مع "كاشفي الفساد"

قد تكون النقاط التالية مفيدة لأن يتم أخذها في الاعتبار عند إجراء المقابلات مع كاشفي الفساد:

- للاستفادة من الوقت المتاح مع تحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة، اقترح بأن يعكس الكلام الذي يقوله الشخص الذي ستتم مقابله ما يرغب أو ترغب في قوله للمدقق قبل الاجتماع. إذا كان كاشفي الفساد قادرين على توفير الوثائق ذات الصلة، يجب أن يتم تشجيعه أو تشجيعها على إحضار تلك الوثائق للمقابلة.



● في بداية المقابلة ينبغي إبلاغ كاشفي الفساد عن القواعد والإجراءات التي تطبق للمقابلة والتي تتعلق باحترام السرية المهنية، والخصوصية، وعدم الكشف عن هويته. ويعتبر هذا جزء مهم جداً لخلق علاقة موثوقة - وهو أمر مهم للحصول على معلومات ذات صلة وجودة عالية. ومع ذلك، وفي الوقت ذاته، فإنه من المهم جداً التحلي بالواقعية وعدم تقديم وعوداً لكاشفي الفساد لا يستطيع المدقق وجهاز الرقابة الأعلى الوفاء بها. من المؤسف جداً بالنسبة لكل من الشخص الذي ستنتم مقابلته والشخص الذي سيجري المقابلة في حال كون الطرف السابق قد قدم وعوداً مبدئية بعدم كشف الهوية أو السرية ويتم سحب هذه الوعود في وقت لاحق.

بناءً على ما هو معمول به في البلد المعني، يمكن أن يتم تطبيق عدم الكشف عن الهوية والسرية من قبل جهاز الرقابة الأعلى فقط عندما يتم التعامل مع القضية من قبل الجهاز نفسه. حيث أنه من لحظة الإبلاغ عن حالة الاحتيال والفساد إلى الشرطة وتصبح في إطار التحقيق الجنائي، يمكن مطالبة جهاز الرقابة الأعلى المعني بتسليم كل ما لديه من مواد ذات علاقة بالقضية إلى سلطات التحقيق والنيابة العامة. كما يمكن مطالبة جهاز الرقابة الأعلى بتسليم كل ما لديه من مواد إلى الشرطة أو المحكمة من خلال أمر قضائي، أو قد يتم استدعاء المدقق المسؤول عن المقابلة أو المقابلات ذات الصلة كشاهد. بالتالي، فإنه من المهم جداً على المدققين في تواصلهم مع كاشفي الفساد أن يكونوا على معرفة بالقوانين ذات الصلة واللوائح والإجراءات التي تطبق في دولهم؛

● خلق مناخ جيد ومفيد والمحافظة على استمراره. ومن الأمور المشجعة أن يظهر من يجري المقابلة التفاهم والتعاطف مع وجهات نظر الشخص الذي تتم مقابلته. مع ذلك، وفي حال التمادي، قد يتسبب ذلك بانتقاد جهاز الرقابة الأعلى المعني في وقت لاحق بأنه منحاز في عمله. وبالتالي، فإنه من المهم أن يحافظ الشخص الذي يجري المقابلة على التوازن الجيد بين المظهر الجدير بالثقة والموضوعية والحيادية أثناء المقابلة.



### مقابلات مع أشخاص من الممكن أن يكونوا مشاركين في أعمال الاحتيال والفساد

من الممكن أن تكون النقاط التالية مفيدة ليتم أخذها في الاعتبار عند إجراء المقابلات مع الأشخاص الذين يمكن أن يكونوا مشاركين في أعمال الاحتيال والفساد:

- من المهم جداً أن يمنع المدقق، بأكبر قدر ممكن ولأطول فترة ممكنة، إلقاء الشبهات على الأفراد أو على الجهة بصورة عامة. ولتجنب شعور الشخص الذي تتم مقابلته بأنه مشتبه به لقيامه بمخالفات أو إنه معرض لخطر الكشف عنه، أو أن زملاء العمل يعتقدون الأمر ذاته، فإنه من المستحسن أن يتم إجراء المقابلة خطوة بخطوة من خلال المحادثات الاستكشافية. عند تطبيق هذه الطريقة، فإنه من المناسب أن يكون هناك جولة تمهيدية مع مقابلات أو محادثات مع العديد من الناس داخل الجهة المعنية. بالإضافة إلى إن حماية "المشتبه به" الأساسي المحتمل لأطول فترة ممكنة. وتعتبر هذه الجولة التمهيدية وسيلة للحصول على أفضل نظرة عامة ممكنة للوضع، بما في ذلك تحديد الأشخاص الرئيسيين والجوانب المختلفة للقضية.

- وكما ذكر في السابق، عندما يتعلق الأمر بأفراد معينين، فمن المستحسن أن يتم البدء بالمقابلات السرية والحساسية بهدوء وبحذر. و يعتبر هذا الأمر مهماً خصوصاً عندما يكون الشخص الذي تتم مقابلته مشتركاً في القيام بأعمال غير لائقة. و بالتالي، فإنه من المستحسن أن تبدأ بالأسئلة المفتوحة وأسئلة ماذا وكيف، قبل أن تبدأ بطرح الأسئلة المغلقة أو أسئلة لماذا. وهذا يعني أن الشخص الذي يجري المقابلة يحتاج أولاً إلى محاولة فرز الحقائق. ويمكن أن يتم هذا من خلال البدء بطرح أسئلة واقعية غير الحساسة، قبل طلب التحليل والتفسير من الشخص الذي تتم مقابلته.



كما تناولنا في السابق، فإنه من المفيد أن تبدأ المقابلة بطرح أسئلة حول المعلومات الأساسية. بالإضافة إلى مراعاة أنه في حال بدأ الشخص الذي تتم مقابلته في شرح الأمور، ينبغي على من يجري المقابلة تجنب مقاطعة الكلام في وقت مبكر جداً لإتاحة المجال أمامه للتحدث بانفتاح وبالطريقة التي تناسبه.

● يعتبر كل من الود والمعاملة باحترام مبادئ هامة يجب مراعاتها في جميع المقابلات، بما في ذلك المقابلات التي تتم مع اشخاص من الممكن أن يكونوا مشاركين في أعمال الاحتيال والفساد. عملياً، في حال ظهور علامات واضحة للتوتر والقلق على الشخص الذي تتم مقابلته، يفضل أخذ فترة راحة لإعطائه الوقت لاستعادة هدوءه، وينظر الشخص الذي تجري مقابلته إلى ذلك على أنه اعتراف بأن الموضوع صعب الحديث عنه. والطريقة الأخرى للتعامل مع الإجهاد الذي يصيب الشخص الذي تجري مقابلته هي تغيير مؤقت للموضوع (مع الأمل في العودة إلى القضايا الحساسة في وقت لاحق من المقابلة). من المهم أن نسأل الشخص الذي تجري مقابلته ما اذا كان أو كانت تود الاستمرار في المقابلة عندما يرى الشخص الذي يجري المقابلة أن الأول تظهر عليه علامات توتر واضحة.

● عموماً، في حالات الغش والفساد المحتملة ينبغي على المدققين ممارسة عملهم بعناية فائقة، بحيث لا تتداخل مع التحقيقات الجارية أو المستقبلية المحتملة والإجراءات القانونية (انظر، على سبيل المثال، الفقرات 4.7 من المعيار ISSAI 300 ، والفقرة P21 من المعيار ISSAI 1240 و القسم 7.4 من المعيار ISSAI 4200). من بين أمور أخرى، قد يكون من الضروري على أجهزة الرقابة العليا أن تكون على اتصال مع سلطات التحقيق والادعاء في الحالات التالية:

- لديهم حالة اشتباه مؤكدة بوجود جرائم جنائية في القضية المعنية.
- رغبة جهاز الرقابة الأعلى في منع حدوث أعمال الاحتيال والفساد.
- هناك خطر يتمثل في إمكانية تدمير الأدلة.



- هناك سبب للاعتقاد بأن المشتبه به سوف يحاول الهروب من التحقيق و/أو المحاكمة الجنائية.
- يبدو أن هناك حاجة لتفتيش مقر إقامة أو غرفة أو مخزن المشتبه به.
- هناك حاجة لأخذ الأصول التي يمتلكها المشتبه به أو بها.

ومع ذلك، قد تكون هناك حالات لم تشارك فيها الشرطة بعد، وأن الشخص الذي تتم مقابلته من قبل المدققين على وشك الاعتراف بالمشاركة في الجريمة الجنائية خلال المقابلة. في مثل هذه الحالات، وبناءً على التشريعات الوطنية والتفويضات الممنوحة لجهاز الرقابة الأعلى المعني، قد ينبغي على المدققين تحذير الشخص الذي تجرى المقابلة معه، وإبلاغ الشخص بعدم وجوب تقديم الأدلة التي يمكن أن تستخدم في وقت لاحق ضد هذا الشخص في المحكمة القانونية، أي تجريم الذات<sup>144</sup>.

لذلك، فإن المقابلات التي قد تحدث في مثل هذه الحالات، وينبغي أن يكون لدى المدققين معرفة جيدة بالتفويضات الممنوحة لهم والتشريعات الوطنية ذات الصلة، والتشاور مع المستشار القانوني والمستشارين الآخرين المناسبين، وكذلك النظر بدقة في الآثار التكتيكية للاستفسارات الخاصة بهم إلى جانب التحقيقات المحتملة للشرطة.

## 2- المقابلات التي لم يتم التخطيط لها<sup>145</sup>

والمقصود هنا المقابلات التي تتم عندما يتصل الأفراد فجأة وبشكل غير متوقع بجهاز الرقابة الأعلى المعني، وعادة ما يكون ذلك عبر الهاتف، للإبلاغ عن احتمال وجود سوء سلوك واحتيال وفساد في القطاع العام. وعلى الرغم من عدم التخطيط بعمق لمثل هذه المقابلات، إلا أن القيام ببعض

<sup>144</sup> See also Jones, 2004, Appendix 3, p. 190.

<sup>145</sup> This part is mainly based on another guideline produced by the Office of the Auditor General of Norway: "Telefonsamtale med tipser", August 2010.



الأعمال التحضيرية لا يزال أمراً ممكناً. فيما يلي النصائح والمشورات التي قد تكون مفيدة للمدققين لأخذها في الاعتبار في حال تلقي مثل هذا النوع من المكالمات الهاتفية.

### قبل المكالمات الهاتفية

يجب أن يدرك المدقق الأهداف الرئيسية - من وجهة نظر أجهزة الرقابة العليا - لهذا النوع من المكالمات الهاتفية:

- تلقي المكالمات وأخذ ملاحظات حول المعلومات ذات الصلة والمعلومات المادية.
- السعي إلى إعطاء كاشفي الفساد الشعور بأن هناك من يسمعهم ويفهمهم.
- وفي الوقت نفسه، يجب أن يتم توضيح دور وواجبات جهاز الرقابة الأعلى لكاشفي الفساد، بحيث يعي بأن جهاز الرقابة الأعلى لن يقوم بحل "قضيته" و/أو يتلقى ملاحظات حول المعالجة الإضافية للمعلومات التي تم الإفادة بها.

يجب على المدقق أن يسأل عن اسم المتصل وتكراره. إذا كان الاسم اعتيادي، يجب على المدقق أيضاً طلب معرفة مكان الاتصال. علاوة على ذلك، يجب على المدقق أن يسأل عن رقم الهاتف أو كتابته في حال ظهوره على شاشة الهاتف. ومن ثم يجب أن يقدم المدقق نفسه ويشرح دوره ويتولى قيادة المحادثة. في الوقت نفسه، يجب على المدقق أن يحافظ على الهدوء - ولا ينبغي له الإسراع في مثل هذا النوع من المحادثات.

إذا لزم الأمر، يجب على المدقق شرح دور وواجبات جهاز الرقابة الأعلى، وكذلك شرح القوانين والإجراءات التي يتم تطبيقها لاحترام السرية المهنية والتكتم وعدم الكشف عن الهوية.

وأخيراً، يجب على المدقق الاستفسار عن ما إذا كان المتصل قد اتصل بأطراف أخرى بشأن هذا الموضوع.



ثم، يجب على المدقق إتاحة الفرصة للمتصل ليقول روايته، دون مقاطعة في وقت مبكر، ليتمكن المتصل من شرح الموضوع براحة. في هذه المرحلة، يجب على المدقق تدوين الكلمات الرئيسية فقط. ولكن، قد يتدخل المدقق في الحالات التالية:

- صعوبة فهم الرواية (تفاصيل كثيرة، غير مترابطة، لا محور للرواية، ضمنية جداً)؛
- لا تعتبر المعلومات ذات صلة بالنسبة لجهاز الرقابة الأعلى.
- هناك أمر قد يكون المتصل قد أساء فهمه.

في النهاية يجب على المدقق أن يلخص المعلومات مع المتصل، ولا ينبغي أن يخشى المدقق من إعادة السؤال عن المسائل الهامة - ما هي العناصر الأكثر أهمية في المعلومات المقدمة؟

هل تحتمل المعلومات فعلياً إمكانية وجود الاحتيال والفساد؟ وفي هذا الصدد، يجب على

المدقق محاولة التركيز على:

- ماذا يحدث؟ / ماذا حدث؟
- من هم الذين شاركوا؟ / ومن هم وراء ذلك؟
- كيف تمت الأفعال الاحتيالية والفاصلة؟
- متى حدث هذا؟ أم أنه يحدث في الوقت الحاضر؟

• وعلاوة على ذلك، يجب على المدقق أن يطلب من المتصل ما تستند إليه المعلومات (الملاحظات الخاصة، والملاحظات من قبل الآخرين، والافتراضات بناء على الملاحظات، الخ).

• قد يأخذ المدقق في الاعتبار سؤال المتصل إذا كان بإمكان المدقق تقديم ملخص مكتوب حول النقاط الرئيسية وإرسال ذلك إلى جهاز الرقابة الأعلى - وإن أمكن - تقديم الوثائق ذات الصلة.



### في نهاية الاتصال

إن إنهاء المكالمة عملية مهمة. إنهاء المكالمة بصورة جيدة تدخل الراحة على نفسية المتصل، وتشعره بالرضا على الاستجابة. يجب على المتصل أن لا يتوقع أي ردود فعل أخرى، طالما أن المدقق لم يشير إلى رغبته في إجراء محادثات إضافية بهدف المتابعة في مرحلة لاحقة. ومن المهم أيضاً شكر المتصل على توفير المعلومات ، ومؤكداً على أن المعلومات المقدمة من العامة تعتبر مصدراً هاماً للمعلومات بالنسبة لجهاز الرقابة الأعلى.

### من المهم أن نتذكر

- كما هو عليه الحال في المقابلات التي لم يتم التخطيط لها، يجب على المدقق أن لا يعد المتصل بأكثر مما يستطيع تحقيقه – سواء كانت هذه المخاوف تتعلق بجانب السرية وعدم الكشف عن الهوية، أو مواصلة متابعة هذه القضية. يجب على المدقق أن يحافظ على التوازن بين التعاطف مع المتصل من ناحية، والتمسك بالحيادية والموضوعية من جهة أخرى.
- من المستحسن أن يتم الاحتفاظ بقائمة المعلومات والنصائح في أماكن يسهل الوصول إليها، بالإضافة إلى نصوص موجزة عن دور جهاز الرقابة الأعلى والإجراءات العامة للتعامل مع المزيد من المعلومات المقدمة من الجمهور.





## الملحق و :

### إجراءات تلقي المعلومات السرية والحساسية والتعامل معها

وهناك طريقة فعالة جدا للحصول على المعلومات عبر وضع "خط ساخن" سري يستطيع الموظفين والأفراد من خارج الجهة الحكومية المعنية بواسطتها تقديم المعلومات حول احتمال حدوث الاحتيال والفساد وغيرها من أنواع سوء السلوك<sup>146</sup>. وبالإضافة إلى ذلك، يمكن أن يكون الخط الساخن أيضاً آلية فعالة جداً للوقاية، حيث أن مجرد وجود مثل هذا الخط الساخن والإشارة إليه يمكن أن يجعل الموظفين يعتقدون أن هناك احتمال كبير لاكتشاف اشتراكهم في السلوكيات الاحتيالية والفاصلة. وعلاوة على ذلك، فإنه من خلال إقامة وتعزيز خط ساخن لعمليات الاحتيال والفساد (إتاحة الفرصة أمام الموظفين وغيرهم للإبلاغ عن سوء السلوك دون خوف من العقوبة) ترسل الجهة رسالة قوية أنها صادقة في جهودها الرامية إلى خلق بيئة تعنى بالأخلاق والاستقامة<sup>147</sup>.

*السرية هي - كما سبق بيانه - شرط اساسي. أي أنه يجب أن يتم بناء آلية الإبلاغ بطريقة يتمكن بواسطتها الموظفين وغيرهم من الإبلاغ أو طلب المشورة بسرية بشأن سوء سلوك فعلي أو محتمل من قبل الآخرين سواء كان ذلك داخل الجهة الحكومية أو خارجها. بالإضافة إلى وجوب التأكيد على عدم الكشف عن الهوية والسرية بوضوح في جميع الاتصالات التي تتعلق بهذه الآلية، بحيث يتأكد كاشفي الفساد من الاحتفاظ بسرية التقارير والهوية.*

من المهم أيضاً أن يكون لدى المنظمة المعنية سياسة مطبقة لكاشفي الفساد بالإضافة إلى الترتيبات التقنية. يجب أن توضح هذه السياسة أنه يجب أن لا يخشى الموظفين وغيرهم من الذين يبلغون عن سوء السلوك العقوبات تحت أي ظرف من الظروف، حيث أنهم سيتلقون الحماية اللازمة.

<sup>146</sup> According to the 2010 Global Fraud Study, carried out by ACFE, tips were by far the most effective detection method in the period of study (2008-2009). Tips resulted in the detection of almost three times as many fraud cases as any other method. This is also consistent with the findings in ACFE's previous studies. Moreover, the 2010 study also showed that there was a correlation between the presence of fraud hotlines and an increase in the number of cases detected by a tip. Source: ACFE, 2010. Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse. 2010 Global Fraud Study. [Online] Available at [www.acfe.com/rtnn/rtnn-2010.pdf](http://www.acfe.com/rtnn/rtnn-2010.pdf) [Accessed on 30 March 2011], pp. 16-17.

<sup>147</sup> ACFE, 2006, pp. 8-9; Dye, 2007, pp. 318-319.



وعلى نفس مستوى الأهمية للسرية يأتي ضمان عدم إساءة استغلال الخطوط الساخنة، أي حماية حقوق وسمعة الأفراد ضد الادعاءات الكاذبة. إن المطلبين الأساسيين -السرية والحماية من الإساءة- يستلزمان وجود الإجراءات المناسبة للتعامل مع المعلومات ووجود أشخاص يجرون المقابلات من ذوي الكفاءة والخبرة إلى جانب الأمور الأخرى<sup>148</sup>.

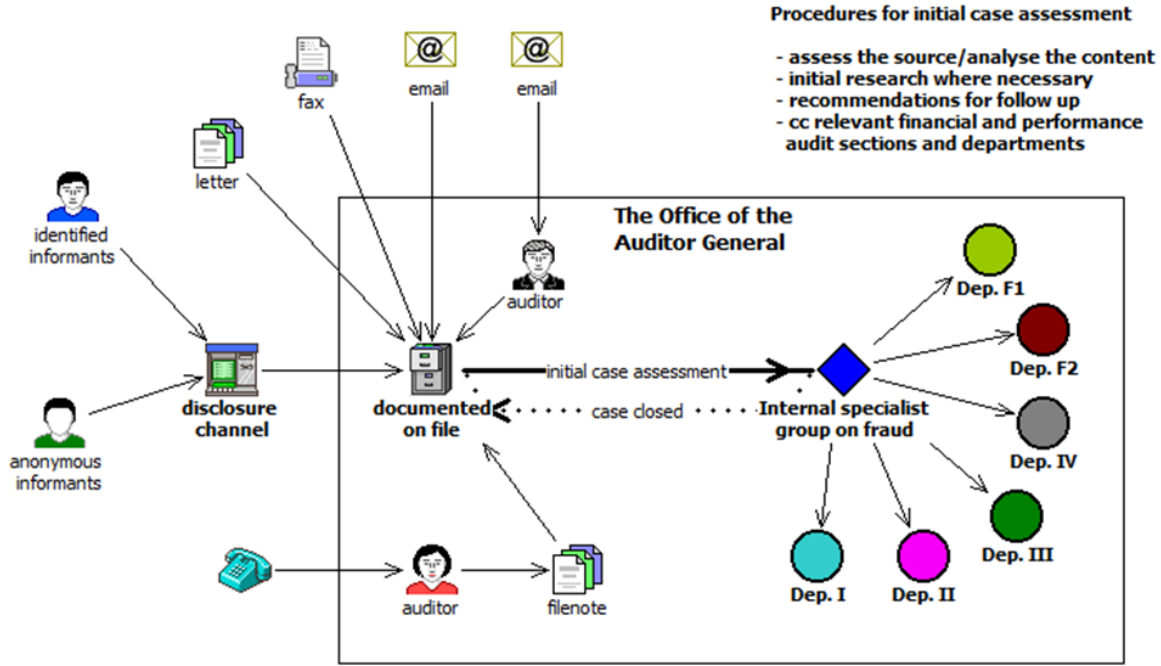
وكمثال على كيفية الترتيب العملي لذلك لأجهزة الرقابة العليا الراغبة في الحصول على المعلومات الخارجية حول الاحتيال والفساد المحتمل، والأنواع الأخرى من سوء السلوك في القطاع العام، تم تقديم شرح إضافي لإجراءات مدقق عام النرويج الخاصة بتلقي المعلومات السرية والحساسة والتعامل معها - بما في ذلك الخط الساخن السري.

#### إجراءات مدقق عام النرويج في تلقي ومعالجة المعلومات السرية والحساسة من العامة:

في عام 2008، وكجزء من جهوده الرامية إلى منع وكشف الاحتيال والفساد والأنواع الأخرى من سوء السلوك في القطاع العام، أنشأ مكتب المدقق العام (OAG) قناة الإفصاح السرية والإجراءات المعتمدة للتعامل مع المعلومات السرية والحساسة التي يقدمها العامة.

بالإضافة إلى المعلومات التي وردت عن طريق قناة الإفصاح، يتلقى مكتب المدقق العام أيضاً معلومات من العامة من خلال رسائل البريد الإلكتروني، والرسائل، والفاكسات والهاتف. يتم توثيق جميع المعلومات في ملف في مكتب السجل المركزي لمكتب المدقق العام، وذلك قبل إحالتها إلى المجموعة التخصصية الداخلية المعنية بالاحتيال (ISGF)، التي تم إنشائها في عام 2008 أيضاً. وتعتبر المجموعة التخصصية الداخلية المعنية بالاحتيال مسؤولة عن تقييم الحالة الأولية، قبل أن يتم توزيع القضية على الأقسام والإدارات ذات الصلة في مكتب المدقق العام، كما هو موضح في الشكل (ج 1).

<sup>148</sup> ACFE, 2006, p. 9; Dye, 2007, p. 319.



إن الغرض من تقييم الحالة الأولية من قبل المجموعة التخصصية الداخلية المعنية بالاحتيال (ISGF) هو التأكد من التعامل مع كافة المعلومات والحالات بشكل موحد ومهني منذ وقت الاستلام. بالإضافة إلى تقديم ضمان قوي لمكتب المدقق العام حول الاستخدام السليم للمعلومات ذات الصلة والملموسة بشأن الاحتيال والفساد المحتملين في أعمال التدقيق الاعتيادية.

جميع المعلومات، حتى وإن كانت قليلة، يتم تقييمها من قبل عضوين من المجموعة التخصصية الداخلية المعنية بالاحتيال. في حال أشار التقييم الأولي إلى وجود معلومات عن احتمال وجود فساد واحتيال، عندها تخضع القضية لضمان جودة إضافي قبل أن يتم إحالتها إلى القسم المختص في مكتب المدقق العام. ويتم تلخيص تقييم المجموعة التخصصية الداخلية المعنية بالاحتيال في مذكرة منفصلة ترفق مع الوثائق الأخرى للقضية.



يتم تحويل جميع المعلومات والملاحظات من المجموعة التخصصية الداخلية المعنية بالاحتيال إلى القسم المسؤول، بفرعيه الرقابة المالية وتدقيق الأداء التابع لمكتب المدقق العام. حيث يؤدي ذلك إلى زيادة الوعي بخصوص المعلومات المتعلقة بالاحتيال والفساد المحتملين، بالإضافة إلى تحقيق تعليم أفضل داخل الجهة. يساهم التقييم الأولي للقضية في المجموعة التخصصية الداخلية المعنية بالاحتيال في بناء الكفاءات بين أعضاء هذه المجموعة.

ومع ذلك وفي الوقت ذاته، تعتبر السرية هي الافتراض الاساسي للتعامل والتواصل من جميع المعلومات في مكتب المدقق العام.

عادة ما يتكون التقييم الأولي للقضية في مكتب المدقق العام من ثلاث خطوات: (أ) إجراء تقييم للمصدر (كاشفي الفساد) الذي قدم المعلومات السرية، (ب) تقييم المحتوى الفعلي للمعلومات، (ج) التوصيات حول ما إذا كان من الممكن متابعة المعلومات، وإذا كان الأمر كذلك ما هي الطريقة الممكن اتباعها للقيام بذلك.

### (أ) تقييم المصدر

والغرض من هذا التقييم هو معرفة مدى مصداقية المعلومات، وما إذا كان من الممكن التحقق من المعلومات المقدمة من مصادر مستقلة. كما يتم الأخذ بالاعتبار الدوافع المحتملة للمصلحة الذاتية وراء المعلومات المقدمة، أو ما إذا كانت المعلومات متحيزة. في حال كون المصدر/ كاشفي الفساد مجهولين، يمكن للمجموعة التخصصية الداخلية المعنية بالاحتيال فقط تقييم مدى الثقة في هذه المعلومات على أساس تقييم مدى منطقيتها ما تحتويه.

في حال كون المصدر ليس من الافراد المجهولين، قد توصي المجموعة التخصصية الداخلية المعنية بالاحتيال بإجراء المزيد من الاتصالات مع المصدر، وذلك في حال الاعتقاد بأنه قد يكون مثل هذا الأمر مفيداً في معالجة القضية.



### ب) تقييم محتوى المعلومات

تقدم المجموعة التخصصية الداخلية المعنية بالاحتيال في تقييمها موجزاً قصيراً يشتمل على العناصر الرئيسية للمعلومات، ويركز على جوهر المشكلة التي وصفها المصدر. كما يركز أيضاً على ما إذا كان هناك توثيق للمعلومات، وإذا كان الأمر كذلك، كيف يتم التوثيق، وهل هناك مراجع للحصول على المزيد من المعلومات، وهل يمكن التحقق من هذه المعلومات من خلال مصادر يمكن الوصول إليها علناً و / أو السجلات ذات الصلة التي هي في متناول مكتب المدقق العام. يتم تلخيص كافة المعلومات التي تم جمعها من قبل المجموعة التخصصية الداخلية المعنية بالاحتيال في المذكرة، ويرفق بها الوثائق ذات الصلة من هذا البحث.

### ج) توصيات بشأن إمكانية وكيفية المتابعة

بناءً على تقييم المصدر وتحليل محتوى المعلومات، تقدم المجموعة التخصصية الداخلية المعنية بالاحتيال التوصيات إلى القسم والإدارة المعنيين في مكتب المدقق العام. يمكن تقسيم التوصيات إلى الفئات الثلاث التالية:

(i) ينبغي متابعة القضية وجمع المزيد من المعلومات. في مثل هذه الحالات تطلب المجموعة التخصصية الداخلية المعنية بالاحتيال من القسم المعني أن يقدم تقريراً حول النتائج التي تم التوصل إليها من هذه التحقيقات الإضافية. عادة، ما تقدم المجموعة التخصصية الداخلية المعنية بالاحتيال الدعم المنهجي للقسم أو الإدارة المعنيين إذا كان ذلك مطلوباً.

(ii) لا تتعلق المعلومات المقدمة في احتمال وجود الاحتيال والفساد، ولكنها لا تزال تعتبر مفيدة لكونها مادة أساسية لأعمال التدقيق النظامي للقسم أو الإدارة المعنيين.



(iii) لا تعتبر المعلومات ذات صلة بمكتب المدقق العام. عندها يتم إغلاق القضية من قبل المجموعة التخصصية الداخلية المعنية بالاحتيال.

في كلتا الحالتين سواء التي يشك فيها مكتب المدقق العام في احتمال حدوث احتيال وفساد، أو في تلك الحالات التي يمكن فيها برهنة أعمال الاحتيال والفساد واقعياً، لا يستطيع مكتب المدقق العام أبداً معرفة ما إذا تم حدوث الاحتيال والفساد بالمعنى القانوني، ويجب تأكيد هذا الأمر من قبل محكمة قانونية. وفي الحالات التي يكون هناك شكوك لدى مكتب المدقق العام بوجود جرائم جنائية، فإنه من الأنسب أن يتم إحالة القضية مباشرة إلى التحقيق وسلطات النيابة العامة. ومع ذلك، فإن الأمر يبقى متروكاً إلى الجهة الخاضعة للرقابة لاتخاذ قرار بشأن الإبلاغ عن هذه المسألة إلى الشرطة.



## الملحق ز :

### أدلة التدقيق والتوثيق وإعداد التقارير

تتساوى خطوات التدقيق والإجراءات التي تطبق بصورة عامة في عمليات جمع أدلة التدقيق والتوثيق وإعداد التقارير من حيث قدر الأهمية ذاته في حالات سوء الإدارة، والاحتيال والفساد المحتملين. أدناه، سيتم تقديم وصف موجز للمراحل الثلاث في عملية التدقيق مع التركيز بشكل خاص على مخاطر الغش والفساد.

### أدلة التدقيق

وفقاً للفقرة 5.1 من المعيار ISSAI 300 "ينبغي الحصول على أدلة كافية، وذات الصلة ومعقولة لدعم قرارات واستنتاجات المدقق بشأن التنظيم، أو البرنامج أو النشاط أو الوظيفة الخاضعة للتدقيق."

تعتمد إجراءات التدقيق المحددة التي يتعين القيام بها على القرار المهني للمدقق، وكذلك المعايير المحددة والسمات الخاصة للموضوع المعني. وينبغي أن تعكس الإجراءات بوضوح المخاطر التي تم تحديدها ويتم اختيارها بعناية.<sup>149</sup> في الحالات المحتملة للاحتيال والفساد، كما يجب على المدققين توخي الحذر عند جمع الأدلة، بحيث لا تتداخل مع التحقيقات الجارية أو المستقبلية والإجراءات القانونية المحتملة.<sup>150</sup>

وفقاً للمعيار ISSAI 4200 ، بالإضافة إلى الأمور الأخرى قد تتعلق تقنيات جمع أدلة التدقيق بالأمور التالية:<sup>151</sup>

1- الملاحظة - مشاهدة أو مراقبة الإجراءات أو العملية أثناء التنفيذ.

2- التفتيش – فحص الحسابات والسجلات والوثائق الأخرى للقضية أو الأصول الملموسة.

<sup>149</sup> ISSAI 4200, paragraph 96; ISSAI 300, paragraph 5.2.

<sup>150</sup> See, for example, paragraphs 4.7 in ISSAI 300, paragraph P21 in ISSAI 1240 and Section 7.4 in ISSAI 4200.

<sup>151</sup> These techniques are further elaborated in paragraphs 106-117 of ISSAI 4200. As to audits of financial statements in particular, supplementary guidance is also provided for in ISSAI 1500.



3- *التحقيق* - طلب المعلومات من الأشخاص الذين لهم صلة بالموضوع ، من داخل وخارج جهة القطاع العام المعنية. قد تتنوع الاستفسارات ما بين المحادثات غير الرسمية والرسائل الرسمية المكتوبة. قد تكون المقابلات مع الأشخاص المعنيين، بما فيهم الخبراء، جزءاً من هذه التحقيقات (انظر أيضاً الملحق ه).

4- *التأكيد* (يعتبر أيضاً نوع من أنواع التحقيق) - طلب الردود مباشرة من الطرف الثالث بشأن مسائل معينة، دون إشراك الجهة الخاضعة للرقابة .

5- *إعادة الأداء* - أداء مستقل لنفس الإجراءات المتبعة بالفعل وتم تنفيذها من قبل الجهة الخاضعة للرقابة. يمكن أن يتم إعادة الأداء يدوياً أو من خلال تقنيات التدقيق بمساعدة الكمبيوتر.

6- *الإجراءات التحليلية* - بما في ذلك مقارنة البيانات، أو دراسة الاختلافات أو العلاقات التي يبدو أنها غير متناسقة.

بشكل عام، فإنه من المستحسن التأكيد كتابة على الحقائق اللفظية والآراء، إذا أمكن ذلك. وقد تتعلق مثل هذا التأكيدات على سبيل المثال بما يلي: الرصيد المستحق، والتعليمات التي تم إرسالها، والتحذيرات التي تم إصدارها، والعمل الذي تم، والتواريخ والأوقات، وما إلى ذلك. بالإضافة إلى ذلك، وعلى الرغم من أن الأمر قد يبدو غير مهم في وقت حدوثه، إلا إنه يمكن أن يكون توثيق الحقائق اللفظية الأخرى التي تم تقديمها أثناء الأحداث مفيداً، حيث تزيد أهميتها في مراحل لاحقة. لمنع ظهور الشكوك المحتملة من إمكانية الانكشاف بين الأفراد أو داخل الجهة بشكل عام، قد تحتاج أن تتم مثل هذه التحقيقات بعناية وتكتم.<sup>152</sup>

<sup>152</sup> Jones, 2004, Appendix 3, p. 189.





عندما يعتبر توفر الصور المحتملة وذات صلة أدلة قيمة، يفضل في هذه الحالة استخدام الكاميرات المجهزة بعرض للتاريخ والوقت.<sup>153</sup>

## التوثيق

وفقاً للمعيار ISSAI 300 ، يجب أن تكون أدلة التدقيق موثقة على نحو كافي. وينبغي أن يتضمن التوثيق أساس ونطاق التخطيط، والعمل الذي تم انجازه، ونتائج التدقيق. ويجب أن تكون الوثائق كاملة وتفصيلية بشكل كافي ليتمكن المدققين من أصحاب الخبرة الذين ليس لديهم معرفة مسبقة عن عملية التدقيق هذه، من فهم العمل الذي تم تنفيذه لدعم الاستنتاجات (الفقرات 5.5 و 5.7).

## هيكلية وتنظيم التوثيق<sup>154</sup>

من المهم أن ينظم المدققين سجلاتهم وأدلتهم بشكل صحيح. في العديد من التحقيقات، غالباً ما يكون عدم القيام بذلك من نقاط الضعف وبالتالي تستحق اهتماماً خاصاً. وعلاوة على ذلك، فإنه من المفضل أيضاً أن تكون إجراءات وممارسات هيكلية وتنظيم أدلة التدقيق موحدة قدر الإمكان.

*إلى جانب الأمور الأخرى التي يجب أن يقوم بها المدقق، فإنه من المستحسن أن:*

- يحتفظ بجميع الوثائق ذات الصلة والأوراق المطبوعة ، الخ... عندما يتعلق الأمر بوثائق من سجلات مختلفة تحتوي على معلومات بشأن منظمات معينة أو أشخاص معينين، وغالباً ما يكون طباعة هذه الوثائق بدلاً من تخزينها إلكترونياً أمراً مفيداً. ويعود سبب ذلك إلى الجوانب الحساسة (انظر أدناه)، وكذلك لأنها سوف تساهم في تسهيل ترتيب وتحليل البيانات التي تم جمعها من مصادر مختلفة.

<sup>153</sup> Jones, 2004, Appendix 3, p. 190.

<sup>154</sup> This part is based on "Veiledning i bruk av transaksjonsanalyse til vurdering av risiko for misligheter", December 2011, and Jones, 2004, Appendix 3, pp. 189-90.



- الحماية بالحروف الأولية أو بكلمة مرور وتسجيل تاريخ كل الوثائق. أما بالنسبة للمستندات الأصلية بصورة خاصة، قد يكون من المهم التأكيد على تسجيل التاريخ والوقت. كما يجب على المدققين التأكيد على أن مصادر الأدلة المذكورة بوضوح ، حتى وإن كان الشخص المبلغ مجهول الهوية.
- تحديث وتدعيم كافة أدلة التدقيق وأوراق العمل بالمرفقات. فمن المستحسن أن يكون للأدلة وأوراق العمل المرتبطة بها نوعية و شكل يجعلها مفهومة لغير المدققين أيضاً، مثل ضابط الشرطة.
- تقديم جميع أوراقهم في ملف و صفحة مرجعية، ويتم إدراجهم في فهرس الملف.
- التأكد على سهولة ملاحظة جميع المرفقات الداعمة في الوثائق.
- تنظيم الوثائق في مجلدات تبعاً لحجمها.

#### التخزين والحفظ الآمن والحذف للبيانات الحساسة<sup>155</sup>

من المهم أن يتمتع جميع المدققين المعنيين بحق الاطلاع على كافة الملفات والمستندات المتعلقة بالقضية. ومع ذلك، في مثل هذه الحالات قد يكون هناك وثائق تحتوي على معلومات حساسة عن الأفراد أو غيرها من الأمور. لذلك ينبغي على المدققين الاهتمام بحماية البيانات التي تحتويها مثل هذه المعلومات، كما يجب أن يدرك المدققين أن استخدام وتخزين المعلومات الحساسة والشخصية قد تخضع لمتطلبات خاصة في إطار التشريعات الوطنية (انظر الملحق ج).

في الممارسة العملية، قد يكون إيجاد التوازن المناسب بين سهولة الوصول إلى المعلومات وحماية خصوصية الأفراد أو غيرها من المعلومات السرية أمراً خاضعاً لتقدير المدقق أو مسئوله.

<sup>155</sup> Where not otherwise stated, this part is based on the following guideline produced by the Office of the Auditor General of Norway: "Saksbehandlingsregler - opplysninger om enkeltpersoner i mislighetssaker", 3 March 2011.



وأخيراً، يحتاج المدقق إلى النظر في ما يحدث للمعلومات والبيانات عندما تنتهي الحاجة لها بعد إجراء تحقيق معين. ومن المرجح أن تحدد القوانين المطبقة في الدولة ما يجب القيام به في مثل هذه الحالات (على سبيل المثال، حذف أو تدمير).

### إعداد التقارير

في الحالات المحتملة للغش والفساد، قد تكون أجهزة الرقابة العليا مطالبة بتقديم مثل هذه الأمور إلى المستويات الإدارية المناسبة في الجهة الخاضعة للرقابة، إلى المكلفين بالإدارة (أي الوزارات أو الهيئات الإدارية ذات مستوى أعلى في التسلسل الهرمي لتقديم التقارير)، أو إلى السلطة التشريعية، أو سلطات تنفيذ القانون ذات الصلة. مع ذلك، قد تختلف المتطلبات المحددة لمثل هذه التقارير وفق التفويضات الممنوحة لجهاز الرقابة الأعلى والتشريعات الوطنية<sup>156</sup> (انظر الملحق هـ).

أما بالنسبة للتقارير العامة من أجهزة الرقابة العليا، أي التقارير المقدمة إلى السلطة التشريعية أو هيئة حكومية أخرى مسؤولة، غالباً ما تكون الهوية الشخصية غير المكشوفة هي القاعدة. ونظراً لأهمية مراعاة الخصوصية، وحماية كاشفي الفساد... إلخ، قد يصبح أمر عدم الكشف عن الهوية أكثر أهمية في الحالات المحتملة للاحتيال والفساد، إلا إنه في بعض الحالات يصعب المحافظة على عدم الكشف عن الهوية. على سبيل المثال، قد يحدث ذلك عندما يتم الإشارة في التقرير إلى وظيفة معينة أو مسمى وظيفي معين ذات عدد محدود في الجهة الخاضعة للتدقيق. في تلك الحالات يمكن تتبع المعلومات الواردة في التقرير ومعرفة الأشخاص المعنيين بكل سهولة، لذلك يجب أخذ الحذر واتخاذ العناية الكاملة عند الإعلان عن مثل هذه المعلومات.<sup>157</sup>

<sup>156</sup> ISSAI 1240, paragraphs P20 and P21; ISSAI 4200, paragraphs 126 and 130.

<sup>157</sup> Saksbehandlingsregler - opplysninger om enkeltpersoner i mislighetsaker", OAG, 3 March 2011; "Veileder for etisk utfordrende intervjusituasjoner", OAG, June 2010.



بالإضافة إلى ذلك، هناك حالات قد يكون فيها الإعلان عن معلومات محددة بشأن الاحتيال والفساد في القطاع العام مضرًا لعمليات التحقيق الجارية أو الإجراءات القانونية. في مثل هذه الحالات، من المهم أن تتشاور أجهزة الرقابة العليا مع السلطات الأخرى المعنية، مثل وكالات تنفيذ القانون، لتقرر ما يمكن أن يتم الإعلان عنه وما يجب حجبهِ.<sup>158</sup>

<sup>158</sup> Dye, 2007, p. 320; UNODC, 2004, p. 105. See also ISSAI 1, Section 16.3.



## قائمة المراجع

ACFE, 2006. Tone at the top. How management can prevent fraud in the workplace. [Online] Available at [www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE\\_Website/Content/documents/tone-at-the-top-research.pdf](http://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/documents/tone-at-the-top-research.pdf) [Accessed on 22 June 2011].

ACFE, 2010. Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse. 2010 Global Fraud Study. [Online] Available at [www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE\\_Website/Content/documents/rtn-2010.pdf](http://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/documents/rtn-2010.pdf) [Accessed on 30 March 2011].

Al-Kasim, Farouk; Søreide, Tina; Williams, Aled, 2008. Grand corruption in the regulation of oil. U4 Issue 2008:2, Chr. Michelsen Institute. [Online] Available at [www.u4.no/publications/grand-corruption-in-the-regulation-of-oil/](http://www.u4.no/publications/grand-corruption-in-the-regulation-of-oil/) [Accessed on 9 July 2010].

ASOSAI, 2003. ASOSAI Guidelines for Dealing with Fraud and Corruption, adopted by the 9th ASOSAI Assembly on 22 October 2003.

Campos, J. Edgardo and Bhargava, Vinay, 2007. Introduction. Tackling a Social Pandemic, in: Campos, J. Edgardo; Pradhan, Sanjay (eds), 2007. The many faces of corruption. Tracking Vulnerabilities at the Sector Level, The World Bank. [Online] Available at [www.u4.no/recommended-reading/the-many-faces-of-corruption-tracking-vulnerabilities-at-the-sector-level/](http://www.u4.no/recommended-reading/the-many-faces-of-corruption-tracking-vulnerabilities-at-the-sector-level/) [Accessed on 11 January 2011].

CIMA, 2008. Fraud Risk Management: A Guide to Good Practice. [Online] Available at [http://www.cimaglobal.com/Documents/ImportedDocuments/cid\\_techguide\\_fraud\\_risk\\_management\\_feb09.pdf](http://www.cimaglobal.com/Documents/ImportedDocuments/cid_techguide_fraud_risk_management_feb09.pdf) [Accessed on 18 January 2011].

Dick, Murray, 2011. Investigative Online Search: An Introduction. Available on [www.tcij.org/sites/default/files/u4/CIJ\\_Investigative\\_Online\\_Search\\_26\\_05\\_11.pdf](http://www.tcij.org/sites/default/files/u4/CIJ_Investigative_Online_Search_26_05_11.pdf).  
Dillon et al., 2006. Corruption & The Environment. A project for: Transparency International. Environmental Science and Policy Workshop. Columbia University, School of International & Public Affairs, April 2006.

Dinh, Thi Thuy van, 2012. Addressing Corruption in the Environmental Sector: How the United Nations Convention against Corruption Provides a Basis for Action, in: UNODC, 2012.



Corruption, environment and the United Nations Convention against Corruption. Papers from the special event “Impact of corruption on the environment and the United Nations Convention against Corruption as a tool to address it”, fourth Conference of States Parties to the United Nations Convention against Corruption, Marrakesh, Morocco, 26 October 2011. [Online] Available at

[www.unodc.org/documents/southeastasiaandpacific/indonesia/publication/Corruption\\_Environment\\_and\\_the\\_UNCAC.pdf](http://www.unodc.org/documents/southeastasiaandpacific/indonesia/publication/Corruption_Environment_and_the_UNCAC.pdf) [Accessed on 29 March 2012].

Dye, Kenneth M., 2007. Corruption and Fraud Detection by Supreme Audit Institutions, in: Shah, Anwar (ed.), 2007. Performance Accountability and Combating Corruption, the World Bank. [Online] Available at <http://siteresources.worldbank.org/PSGLP/Resources/PerformanceAccountabilityandCombatingCorruption.pdf> [Accessed on 9 May 2011].

FAO, 2005. Forestry Paper 145. Food and Agriculture Organization of the United Nations/International Tropical Timber Organization. [Online] Available at [www.fao.org/docrep/008/a0146e/a0146e00.htm](http://www.fao.org/docrep/008/a0146e/a0146e00.htm) [Accessed on 4 April 2011].

FAO, 2010. The State of World Fisheries and Aquaculture 2010. [Online] Available at [www.fao.org/docrep/013/i1820e/i1820e.pdf](http://www.fao.org/docrep/013/i1820e/i1820e.pdf) [Accessed on 11 April 2011].

Gillies, Alexandra, 2010. Fuelling Transparency and Accountability in the Natural Resources and Energy Markets. Conference Paper prepared for the 14<sup>th</sup> International Anti-Corruption Conference. 10-13 November 2010 - Bangkok, Thailand. [Online] Available at <http://14iacc.org/wp-content/uploads/AlexandraGillesNaturalResourcesIACC.pdf> [Accessed on 30 March 2011].

Halpern, Jonathan et al., 2008. Deterring Corruption and Improving Governance in the Urban Water Supply & Sanitation Sector. Water Working Note No. 18, December 2008. The World Bank. [Online] Available at <http://siteresources.worldbank.org/EXTGOVANTICORR/Resources/3035863-1285189243778/WaterSourcebook1rev.pdf> [Accessed on 29 March 2012].

IIA, AICPA, ACFE: Managing the Business Risk of Fraud - A practical Guide. [Online] Available at [www.aicpa.org/Press/PressReleases/2008/DownloadableDocuments/Managing\\_the\\_Business\\_Risk\\_of\\_Fraud.pdf](http://www.aicpa.org/Press/PressReleases/2008/DownloadableDocuments/Managing_the_Business_Risk_of_Fraud.pdf) [Accessed on 12 January 2011].

Jones, Peter, 2004. Fraud and corruption in public services: a guide to risk and prevention, Gower Publishing Limited, England.

Kaufmann, Daniel. 2005. Myths and Realities of Governance and Corruption, in: Global Competitiveness Report 2005-2006, the World Economic Forum. [Online] Available at [http://siteresources.worldbank.org/INTWBIGOVANTCOR/Resources/2-1\\_GCR\\_Kaufmann.pdf](http://siteresources.worldbank.org/INTWBIGOVANTCOR/Resources/2-1_GCR_Kaufmann.pdf) [Accessed on 10 May 2011].



Kolstad, Ivar; Søreide, Tina and Williams, Aled, 2008. Corruption in natural resource management - an introduction. U4 Brief. Chr. Michelsen Institute. February 2008 - No. 2. [Online] Available at [www.cmi.no/publications/file/2936-corruption-in-natural-resource-management-an.pdf](http://www.cmi.no/publications/file/2936-corruption-in-natural-resource-management-an.pdf) [Accessed on 22 March 2011].

Kupferschmidt, David, 2009. Illicit Political Finance and State Capture, International Institute for Democracy and Electoral Assistance. [Online] Available at [www.idea.int/resources/analysis/upload/IDEA\\_Inlaga\\_low.pdf](http://www.idea.int/resources/analysis/upload/IDEA_Inlaga_low.pdf) [Accessed on 22 February 2011].

Langseth, Petter; Stapenhurst; Rick; Pope, Jeremy, 1997. The Role of a National Integrity System in Fighting Corruption. EDI Working Paper 18868. The World Bank. [Online] Available at [www.wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2000/02/24/000094946\\_9030406262037/Rendered/PDF/multi\\_page.pdf](http://www.wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2000/02/24/000094946_9030406262037/Rendered/PDF/multi_page.pdf) [Accessed on 2 April 2012].

Le Billon, Philippe, 2011. Extractive sectors and illicit financial flows: What role for revenue governance initiatives? U4 Issue October 2011 No. 13. [Online] Available at [109 www.cmi.no/publications/file/4248-extractive-sectors-and-illicit-financial-flows.pdf](http://www.cmi.no/publications/file/4248-extractive-sectors-and-illicit-financial-flows.pdf) [Accessed on 25 November 2011].

FAO, 2005. Forestry Paper 145. Food and Agriculture Organization of the United Nations/International Tropical Timber Organization. [Online] Available at [www.fao.org/docrep/008/a0146e/a0146e00.htm](http://www.fao.org/docrep/008/a0146e/a0146e00.htm) [Accessed on 4 April 2011].

FAO, 2010. The State of World Fisheries and Aquaculture 2010. [Online] Available at [www.fao.org/docrep/013/i1820e/i1820e.pdf](http://www.fao.org/docrep/013/i1820e/i1820e.pdf) [Accessed on 11 April 2011].

Gillies, Alexandra, 2010. Fuelling Transparency and Accountability in the Natural Resources and Energy Markets. Conference Paper prepared for the 14<sup>th</sup> International Anti-Corruption Conference. 10-13 November 2010 - Bangkok, Thailand. [Online] Available at <http://14iacc.org/wp-content/uploads/AlexandraGillesNaturalResourcesIACC.pdf> [Accessed on 30 March 2011].

Halpern, Jonathan et al., 2008. Deterring Corruption and Improving Governance in the Urban Water Supply & Sanitation Sector. Water Working Note No. 18, December 2008. The World Bank. [Online] Available at <http://siteresources.worldbank.org/EXTGOVANTICORR/Resources/3035863-1285189243778/WaterSourcebook1rev.pdf> [Accessed on 29 March 2012].

IIA, AICPA, ACFE: Managing the Business Risk of Fraud - A practical Guide. [Online] Available at [www.aicpa.org/Press/PressReleases/2008/DownloadableDocuments/Managing\\_the\\_Business\\_Risk\\_of\\_Fraud.pdf](http://www.aicpa.org/Press/PressReleases/2008/DownloadableDocuments/Managing_the_Business_Risk_of_Fraud.pdf) [Accessed on 12 January 2011].



Jones, Peter, 2004. Fraud and corruption in public services: a guide to risk and prevention, Gower Publishing Limited, England.

Kaufmann, Daniel. 2005. Myths and Realities of Governance and Corruption, in: Global Competitiveness Report 2005-2006, the World Economic Forum. [Online] Available at [http://siteresources.worldbank.org/INTWBIGOVANTCOR/Resources/2-1\\_GCR\\_Kaufmann.pdf](http://siteresources.worldbank.org/INTWBIGOVANTCOR/Resources/2-1_GCR_Kaufmann.pdf) [Accessed on 10 May 2011].

Kolstad, Ivar; Søreide, Tina and Williams, Aled, 2008. Corruption in natural resource management - an introduction. U4 Brief. Chr. Michelsen Institute. February 2008 - No. 2. [Online] Available at [www.cmi.no/publications/file/2936-corruption-in-natural-resource-management-an.pdf](http://www.cmi.no/publications/file/2936-corruption-in-natural-resource-management-an.pdf) [Accessed on 22 March 2011].

Kupferschmidt, David, 2009. Illicit Political Finance and State Capture, International Institute for Democracy and Electoral Assistance. [Online] Available at [www.idea.int/resources/analysis/upload/IDEA\\_Inlaga\\_low.pdf](http://www.idea.int/resources/analysis/upload/IDEA_Inlaga_low.pdf) [Accessed on 22 February 2011].

Langseth, Petter; Stapenhurst; Rick; Pope, Jeremy, 1997. The Role of a National Integrity System in Fighting Corruption. EDI Working Paper 18868. The World Bank. [Online] Available at [www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2000/02/24/000094946\\_99030406262037/Rendered/PDF/multi\\_page.pdf](http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2000/02/24/000094946_99030406262037/Rendered/PDF/multi_page.pdf) [Accessed on 2 April 2012].

Le Billon, Philippe, 2011. Extractive sectors and illicit financial flows: What role for revenue governance initiatives? U4 Issue October 2011 No. 13. [Online] Available at [109 www.cmi.no/publications/file/4248-extractive-sectors-and-illicit-financial-flows.pdf](http://www.cmi.no/publications/file/4248-extractive-sectors-and-illicit-financial-flows.pdf) [Accessed on 25 November 2011].





بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ