

تقويم كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية فى الوحدات الحكومية بين التجديد والإسناد فى ضبط وتدنية  
الفساد ورفع الكفاية الإنتاجية

إعداد

دكتور / رضا توفيق عبده إبراهيم

مدرس المحاسبة والمراجعة

الجامعة العمالية

2015

## مستخلص البحث

يهدف إلى تقويم كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية فى الوحدات الحكومية فى البيئة المعاصرة ، والعوامل المؤثرة فى تدعيمها، للإرتقاء بجودتها المهنية، كأحد أهم آليات هيكل الرقابة الداخلية الفاعلة والمؤثرة فى إكتشاف ومنع الغش والممارسات الإبتكارية، وزيادة مصداقية وشفافية التقارير المالية والرقابية، والمساهمة فى تفعيل ممارسة منظومة الحوكمة، للحد من الخداع الإدارى وأساليبه المبتدعة، وضبط وتدنية الفساد، ومدى أهمية الحاجة الحتمية إلى تفاعل وتكامل التجديد والتطوير ومزايا الإسناد، للإرتقاء بجودة المراجعة الداخلية المتكاملة، وتحقيق شفائيتها المهنية، ورفع الكفاءة الإنتاجية للأداء الحكومى بضبط الإنفاق العام والمحافظة على المال العام وتعزيز الرشد الإقتصادى فى إستخدام وإستغلال الممتلكات والموارد العامة وزيادة الإصلاح الإدارى والمالى والمساهمة فى تحقيق الرفاهية المجتمعية، والتنمية المستدامة، وأيدت ذلك الدراسة الإستطلاعية .

### 1- الإطار العام للبحث :

#### 1/1- مقدمة البحث :

أدى إتجاه الدول نحو الديمقراطية والتطبيق الفعال لممارسة منظومة الحوكمة والتركيز على الإفصاح والمساءلة والشفافية فى تعزيز الرشد الإقتصادى فى حسن إستغلال الممتلكات والموارد والأموال العامة وترشيد وضبط الإنفاق العام وإن إختلفت الدول حسب نظمها وفلسفتها، فالمال محور خلق الموارد كالتصريح بفرض ضريبة وهو وحدة مالية ومحاسبية فى آن واحد والإعتماد جوهر الإنفاق من المال لإنجاز غرض محدد عن طريق القوانين واللوائح، والمجال الموازنة العامة. وبدأت جذور المراجعة فى المنظمات الحكومية منذ أمد بعيد، ولم تكن مجرد مراجعة مالية فقط، بل كانت ذات مسئولية أوسع لتحقيق الرشد الإقتصادى فى حسن إدارة الممتلكات والأموال العامة وتتبع أهمية المراجعة الداخلية من الوظيفة الرقابية للإدارة وهى جزءا مكملا لقوة الإدارة المالية فى الوحدات الحكومية بشقيها الإقتصادى والخدمى وعنصرهما لكفاءة وفعالية آليات الرقابة الداخلية وسلامة وشفافية النظام الإدارى والمالى وآلية للإرتقاء بجودة ممارسة منظومة الحوكمة وتحقيق كفاءة الإنضباط، وتعزيز الإصلاح الإقتصادى، وزيادة الرفاهية المجتمعية، والتنمية المستدامة .

وتطورت على الصعيدين الأكاديمي والمهني، من حيث المفهوم والنطاق والأهداف مما جعلها في تغير دائم وتطور مستمر لموكبة المستجدات وإتسع نطاقها الإداري والمالي والتشغيلي وزادت فعالية أدوارها في الكشف عن مواطن القصور والثغرات والضعف في آليات الرقابة الداخلية وكيفية المواجهة وسرعة العلاج وتقويم جودة الأداء الحكومي في تحقيق أهدافه وكفاءة وفعالية الصرف من الإستخدامات وجدية التحصيل للموارد وضبط وترشيد الإنفاق العام وسرعة وصراحة التقرير لتحقيق الشفافية المهنية، وتعزيز الإنضباط الإداري والمالي، ورفع مستويات الكفاية الإنتاجية .

وترتب على إتساع نطاقها لمواكبة التطورات والمستجدات تطور في طبيعة المهام والمسئوليات والأهداف الملقاه على عاتقها وأهمية تفعيل دورها المؤثر في الإرتقاء بجودة آليات الرقابة الداخلية والفاعل في ممارسة منظومة الحوكمة وتحقيق مصداقية وشفافية التقارير المالية والرقابية وتقويم إدارة المخاطر وإضافة قيمة للوحدات الحكومية ومنع الغش والخداع الإداري وضبط وتدنية الفساد. ويمثل محورا كفاءتها وفعاليتها عماد وتمام جودتها وأصبح الإهتمام بطبيعة وخصائص ومكونات المراجعة الداخلية من العوامل المؤثرة والعناصر الهامة للمساهمة في الإرتقاء بمستويات جودة الأداء المهني وتحقيق الشفافية المهنية وتعزيز الإنضباط والإصلاح ورفع الكفاية الإنتاجية .

## 1/2- مشكلة البحث :

يتسم حجم الإنفاق الجارى في الجهاز الإداري للدولة بالزيادة المضطردة من عام لآخر مما أدى إلى ضرورة الإهتمام بتحقيق الإنضباط الإداري والمالي لخدمة الإقتصاد القومي وخاصة في ظل ندرة ومحدودية الموارد المتاحة، وتعتبر المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية عنصرا جوهريا في نظم إدارة الممتلكات والأموال العامة، وترشيد وضبط الإنفاق العام وعكست منذ القدم طبيعة إدارية ومالية للتحقق وتقويم مدى الإلتزام بالقوانين ويشهد نطاقها التحرك من الأدوار التقليدية إلى نطاقات متطورة لتقديم خدمات متنوعة، تتمثل في التقويمية والإستشارية والتأكيدية ومراجعة إدارة المخاطر والمساهمة في فعالية آليات الرقابة وممارسة منظومة الحوكمة وتحقيق الرشد الإقتصادي في حسن إدارة الممتلكات والموارد ومنع الغش والخداع الإداري وضبط وتدنية الفساد وتقديم خدمات مهنية متطورة لرفع الكفاية الإنتاجية وزيادة الرفاهية المجتمعية وتحقيق التنمية المستدامة.

وفى ظل زيادة تنوع الغش وتطور الخداع الإدارى، وممارسات الفساد الإدارى والمالى والأخلاقى ، وحدوث الكثير من الإخفاقات والأزمات المالية، والتلاعب فى مصداقية وشفافية التقارير المالية والرقابية إتجهت الدول إلى الإرتقاء بمستويات جودة الأداء فى الوحدات الحكومية لمواكبة الزيادة المضطردة فى حجم الإنفاق وتحقيق المساءلة الإدارية والمالية والتشغيلية وزيادة الإفصاح والشفافية، وتعزيز جودة ممارسة منظومة الحوكمة، لتحقيق الإنضباط والإصلاح ورفع الكفاية الإنتاجية. ومن أهم الآليات الهامة والمؤثرة الى تساهم فى تحقيق ذلك، تفعيل آليات هيكل الرقابة الداخلية من خلال الإرتقاء المهنى بكفاءة وفعالية المراجعة الداخلية، التى تتطلب إهتماما بالغاً لإحداث نقلة نوعية، وطفرة تقنية فى جودة وإنتاجية الأداء المهنى، بما يواكب التطورات والمستجدات العالمية ومن أهم أسباب الإخفاقات، إنحسار الدور الكفاء والفعال للمراجع الداخلى فى الفحص والتحقيق والتقارير على الأخطاء، والأمور اللائحية، وزيادة فى الروتين والجمود والتنميط، دون الإهتمام بقياس الجودة الشاملة للأداء وعدم التركيز على منع الغش ومواجهة الخداع الإدارى، وضبط وتدنية الفساد المتأصل فى أنشطة الوحدات، وممارسات المحاسبة الإبتكارية لتعزيز الرشد الإقتصادى فى حسن إدارة الممتلكات والموارد، وضبط وترشيد الإنفاق العام، لرفع الكفاية الإنتاجية، وإضافة قيمة للوحدات، وزيادة الرفاهية المجتمعية والتنمية المستدامة، ووجود معوقات تحد من إمكانياته وقدراته المالية والتقنية والموضوعية، تؤدى إلى إنخفاض جودة الأداء، وتدنى الشفافية المهنية، وتعوق تحقيق الرشد الإقتصادى والإنضباط الإدارى والمالى، مما أدى إلى ظهور التساؤل البحثى التالى :

حول مدى كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية فى الوحدات الحكومية، فى منع الغش والخداع وضبط وتدنية الفساد، وماهى العوامل المؤثرة فيهما ؟ وماهى التحديات التى تواجهها، ومعوقات ومحددات كفاءتها وفعاليتها، والتطورات للإرتقاء بهما، لتحقيق الشفافية المهنية، ورفع الكفاية الإنتاجية ؟

**وإلى ظهور التساؤلات الفرعية التالية :**

- ماهى الإعتبارات المحددة لنطاق مهنة المراجعة الداخلية فى الوحدات الحكومية ؟
- ماهى العوامل المؤثرة فى تدعيم كفاءة وفعالية مهنة المراجعة الداخلية، كأحدى آليات الرقابة الداخلية الفاعلة وقلبها النابض التى يجب أن يكون لها دور إيجابى فى منع الغش والخداع والفساد، وتحقيق مصداقية التقارير المالية والرقابية، وتعزيز جودة ممارسة منظومة الحوكمة؟

- هل يساهم التجديد والتطوير لأنشطة المراجعة الداخلية فى الإرتقاء بمستويات كفاءتها وفعاليتها، وفى تفعيل آليات الرقابة، لمنع الغش والخداع وتدنية الفساد، وتحقيق الإنضباط الإدارى والمالى؟.
- هل تؤثر بدائل الإسناد لبعض أنشطة المراجعة الداخلية فى الإرتقاء بمستويات كفاءتها وفعاليتها، وتدعيم الإستقلال والموضوعية، والإرتقاء بجودة الأداء المهني فى، منع الغش والخداع والفساد؟ .
- هل يؤدى عدم تطبيق المعايير الدولية الحديثة للمراجعة الداخلية، إلى إنخفاض كفاءتها وفعاليتها؟
- مامدى مساهمة تفعيل العلاقة بين التجديد ومزايا الإسناد فى تحقيق المراجعة الداخلية المتكاملة ، والإرتقاء بكفاءة وفعالية الأداء، وتحقيق الشفافية المهنية، فى منع الغش والخداع والفساد، وتحقيق الإنضباط الإدارى والمالى، والرشد الإقتصادى ، ورفع الكفاية الإنتاجية للوحدات الحكومية ؟
- هل هناك إمكانية لتكوين جمعية مهنية للمراجعة الداخلية ترتقى بمستوى جودة الأداء فى مصر ؟

### 1/3- أهمية البحث : تتمثل فى :

- الإرتقاء بمستويات جودة الأداء فى الوحدات الحكومية،وتفعيل آليات الرقابة الداخلية، وتعزيز ممارسة منظومة الحوكمة، فى منع الغش والخداع والفساد، وتحقيق الرشد الإقتصادى فى حسن إدارة الممتلكات والموارد العامة، وزيادة الإنضباط الإدارى والمالى، ورفع الكفاية الإنتاجية .
- بناء وعى وإدراك بأهمية مهنة المراجعة الداخلية المتكاملة فى تفعيل آليات الرقابة ومنظومة الحوكمة، ومنع الغش والخداع الإدارى والفساد وترشيد وضبط الإنفاق العام فى الوحدات الحكومية.
- ندرة البحوث فى مجال كفاءة وفعالية مهنة المراجعة الداخلية فى الوحدات الحكومية، والشفافية المهنية ، بالرغم من زيادة الإهتمام بدورها فى منع الغش ومواجهة الخداع وضبط وتدنية الفساد.
- خطوة جادة لحتمية التجديد والتطوير للإرتقاء بمستويات جودة الأداء المهني للمراجعة الداخلية، وتفعيل آليات الرقابة، وتعزيز ممارسة منظومة الحوكمة، لمنع الغش والخداع، وضبط وتدنية الفساد.
- إلقاء الضوء على أهمية تنوع مصادر أداء أنشطة مهنة المراجعة الداخلية المتكاملة، حيث يمثل الإسناد أحد الإتجاهات المعاصرة، والممارسات حديثة التطبيق للإرتقاء بجودة كفاءتها وفعاليتها .
- يتواكب مع التطورات والمستجدات الحديثة فى الفكر المحاسبى، والإهتمام بمنع الغش والفساد .
- تقديم دليل ميدانى من البيئة المصرية، على أهمية المراجعة الداخلية المتكاملة، فى تفعيل آليات الرقابة والحوكمة، لمنع الغش والخداع والفساد، وتحقيق الرشد الإقتصادى والإصلاح المالى والإدارى.

#### 1/4- أهداف البحث : يتمثل الهدف الرئيسي ، فى :

- تسليط الضوء على أهمية الإرتقاء بكفاءة وفعالية مهنة المراجعة الداخلية المتكاملة بتفاعل التجديد والتكامل مع الإسناد لتفعيل آليات الرقابة وتعزيز ممارسة منظومة الحوكمة فى منع الغش والخداع والفساد وزيادة الثقة والمصداقية فى التقارير المالية والرقابية والشفافية المهنية وتحقيق الإنضباط الإدارى والمالى ورفع الكفاية الإنتاجية فى الوحدات الحكومية ويتحقق من خلال الأهداف التالية :
- تأصيل لظاهرة الفساد وأسبابه وأنواعه وآثاره السلبية على رفاهية المجتمع والتنمية المستدامة ومدى أهمية تفعيل آليات الرقابة ، ومنظومة الحوكمة فى إكتشافه والحد منه وتدنية ممارساته .
- إلقاء الضوء على مفهوم كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية، ومحدداتها، والعوامل المؤثرة فيها للمساهمة فى تفعيل آليات الرقابة والحوكمة لتقويم جودة الأداء ومنع الغش والخداع وتدنية الفساد .
- تناول التجديد والتطوير للإرتقاء بمستويات كفاءة وفعالية مهنة المراجعة الداخلية فى تفعيل آليات الرقابة والحوكمة، وزيادة جودة التقارير المالية والرقابية لمنع الغش والخداع وضبط وتدنية الفساد .
- التعرض للإسناد وماهى أهم الخصائص والمزايا التى تصاحبه فى زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية وتدعيم الإستقلال والموضوعية وتعزيز الإحتراف المهنى فى منع الغش والخداع والفساد .
- إجراء دراسة ميدانية فى البيئة المصرية للتعرف على محددات الكفاءة والفعالية والعوامل المؤثرة فيهما من الواقع العملى، وإستنباط كيفية تحقيق المراجعة الداخلية المتكاملة، وزيادة الشفافية المهنية.

#### 1/5- فروض البحث: تتمثل فى :

- تلعب كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية دورا هاما فى تفعيل آليات الرقابة ومنظومة الحوكمة، ومنع الغش والخداع والفساد، وترشيد وضبط الإنفاق العام، ورفع الكفاية الإنتاجية فى الوحدات الحكومية.
- كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية عماد جودتها فى تحقيق جودة التقارير المالية والرقابية وتعزيز الإنضباط الإدارى والمالى، والرشد الإقتصادى فى حسن إدارة الممتلكات والموارد العامة.
- يؤثر تنوع مصادر أداء أنشطة المراجعة الداخلية فى رفع كفاءتها وفعاليتها وتحقيق جودة الفحص والتقويم وسرعة وحرية التقرير ومنع الغش والخداع والفساد وتحقيق الإصلاح الإدارى والمالى .
- يساهم التجديد والتطوير فى زيادة كفاءة وفعالية الأداء المهنى للمراجعة الداخلية، وتفعيل آليات الرقابة الداخلية، وممارسة منظومة الحوكمة، فى منع الغش والخداع والفساد وتحقيق الشفافية المهنية.

- يؤدي الإسناد إلى رفع كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية، ويثرى إستقلالها وموضوعيتها، ويساهم في تعزيز الإحتراف المهني، ومنع الغش والخداع الإداري وتدنية الفساد، وتحقيق الشفافية المهنية .
- يؤدي التكامل بين التجديد والتطوير ومزايا الإسناد، إلى تحقيق مهنة المراجعة الداخلية المتكاملة، والإرتقاء بجودة الأداء، وتحقيق الشفافية المهنية، والإنضباط والإصلاح، ورفع الكفاية الإنتاجية .
- تمثل المراجعة الداخلية المتكاملة، آلية فعالة للرقابة الداخلية ومنظومة الحوكمة، وجودة التقارير المالية، والرقابية، ومنع الغش والخداع وتدنية الفساد، وتحقيق الرفاهية المجتمعية والتنمية المستدامة.

#### **1/6- منهج البحث : ينتهج البحث :**

- **المنهج الإستقراءى :** يتم إستقراء وتحليل أهم الإصدارات المهنية والدراسات السابقة، المتعلقة بظاهرة الفساد فى الوحدات الحكومية، والمرتبطة بكفاءة وفعالية المراجعة الداخلية فى الضبط والتدنية، وتناول التجديد والتطوير والإسناد للإرتقاء بجودة الأداء والشفافية المهنية وما توصلت إليه من نتائج للإستفادة منها فى صياغة الإطار النظرى للبحث، وإستنباط فروضه.
- **المنهج الإستنباطى:** محاولة المساهمة فى تحقيق المراجعة الداخلية المتكاملة فى الوحدات الحكومية لمنع الغش والخداع الإداري المبتدع وضبط وتدنية الفساد وأساليبه المبتكرة والإرتقاء بجودة الأداء الحكومى من خلال الربط المنطقى بين الدراسة النظرية وواقع بيئة الممارسة فى مصر وإستنباط مجموعة من الضوابط للإرتقاء بكفاءة وفعالية المراجعة وتحقيق الشفافية المهنية.
- أسلوب البحث :** قائمة الإستقصاء .

#### **1/7-حدود البحث : ينصرف البحث إلى :**

- إلقاء الضوء على ظاهرة الفساد فى الوحدات الحكومية، وكفاءة وفعالية المراجعة الداخلية، لمنع الغش والخداع والفساد، وتحقيق الإنضباط الإداري والمالى والشفافية المهنية، لرفع الكفاية الإنتاجية.
- كيفية الإرتقاء بكفاءة وفعالية المراجعة الداخلية من خلال التجديد والتطوير والإسناد، وإمكانية تفعيل وتحقيق التكامل بينهما لزيادة مستويات جودة الأداء المهني لمنع الغش والخداع والفساد .
- لن يتناول الغش وتأثيره على جودة التقارير المالية، كأساس لإنتشار الفساد، إلا فيما يفيد البحث .
- يخرج عن نطاق البحث التعرض لآليات هيكل الرقابة الداخلية، ومنظومة الحوكمة ، وأدواتهما الأخرى، بخلاف كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية ، فى منع الغش والخداع وضبط وتدنية الفساد.

**1/8-خطة البحث:** إنطلاقا من مشكلة البحث وتحقيقا لأهميته وأهدافه، فقد تم تقسيم ماتبقى إلى: الدراسات السابقة، ظاهرة الفساد فى الوحدات الحكومية، أهمية جودة المراجعة الداخلية، كفاءة وفعالية المراجعة، تجديد وتطوير المراجعة، الإسناد لأنشطة المراجعة، مهنة المراجعة الداخلية المتكاملة فى منع الغش والخداع الإدارى، وضبط وتدنية الفساد، ورفع الكفاية الإنتاجية، الدراسة الإستطلاعية، الخلاصة والنتائج والتوصيات، مراجع البحث، الملاحق .

**2- الدراسات السابقة:** يتم إستعراض وتحليل الدراسات المرتبطة بإستراتيجيات مكافحة الفساد فى الوحدات الحكومية، كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية، التجديد والتطوير والإسناد للمراجعة، للإرتقاء بمستويات جودة آدائها، وزيادة شفافيتها المهنية، ورفع الكفاية الإنتاجية للأداء، مرتبه زمنيا.

**- المجموعة الأولى : إستراتيجيات مكافحة الفساد فى الوحدات الحكومية :**

**دراسة : (Burnaby&Has,2011) :**

تناولت ممارسات المراجعة الداخلية الجيدة ومكافحة الفساد، وأشارت إلى دورها الفعال فى وضع سياسات وقائية فى الوحدات الحكومية لضمان مواجهة ومكافحة الرشاوى، وضبط وتدنية الفساد، وإمكانية فهم وتحليل العلاقات بين الإدارة العليا والجهات الخارجية ذات المصالح فى الوحدات وخلصت إلى أهمية دور المراجعة الداخلية الفعال فى إكتشاف جوانب الإنحرافات، وجدية التحقق من شرعية التعامل والمدفوعات النقدية مع الأطراف الخارجية، وضبط وتدنية الفساد، وأهمية التناوب للمراجعين وفعالية الرقابة وتقديم إنذارات مبكرة لتجنب الفساد، وأيد ذلك (Arel,2012) .

**دراسة : (Ryvkin & Serra,2012) :**

تناولت مكافحة الفساد فى الوحدات الحكومية، وإهتمت بتحليل إحتتمالات حدوثه وطرق مواجهته، وأشارت إلى أهمية تطبيق منظومة الحوكمة وتفعيلها من خلال القوانين واللوائح التنفيذية وتشديد العقوبات المدنية والمهنية على المخالفات الأخلاقية والمالية التى تدرج ضمن ممارسات الفساد. وخلصت إلى أهمية وجود إستراتيجيات لمكافحة الفساد من خلال تناوب العاملين على الوظائف فى الإدارات، وخاصة المراجعة الداخلية لتدعيم جودتها وإستقلالها والتحرر من كافة الضغوط التى تهدد موضوعيتها وتقليل فرص التفاوض والتعرض للرشاوى وتدنية الفساد، وأيد ذلك (Hassink,2012).



### دراسة: (Bame&Chad,2012) :

تناولت أبعاد وفعالية منظومة الحوكمة فى مكافحة الفساد الإدارى والمالى، وأشارت إلى أهمية التعرف على أهم آلياتها سواء التنظيمية والإدارية والمالية، وإلى تأثيراتها الإيجابية على مستويات الإفصاح والمساءلة والشفافية، فى إكتشاف ومنع الغش والخداع الإدارى ، وضبط وتدنية الفساد. وخلصت إلى التأثير السئ للفساد الإدارى والمالى على كفاءة وفعالية الأداء الجماعى والفردى، وعلى مستوى جودة الأداء التنظيمى سواء كان تأثيرا مباشرا، أو غير مباشر، ونوهت إلى أهمية الدور الفاعل لجودة المراجعة الداخلية فى إكتشاف ومنع الغش وتدنية الفساد، وأيد ذلك (Aslani et al,2013).

### دراسة : (Neu et al ,2013) :

تناولت تحليل الممارسات المحاسبية وعلاقتها بظاهرة الفساد الإدارى والمالى فى الوحدات الحكومية، وأشارت إلى أن الإدارة تقع عليها المسؤولية الكاملة فى مكافحته وتدنيته، وضرورة وجود منظومة حوكمة جيدة وفعالة، وأهمية التكامل والتنسيق بين آلياتها الداخلية والخارجية . وخلصت إلى وجود علاقات إجتماعية وممارسات محاسبية فى الوحدات الحكومية ، تستخدم لتسهيل الفساد، وضرورة تناوب العاملين على الوظائف للحد من شبكات العلاقات الإجتماعية، وتعزيز مكانة وكفاءة وفعالية المراجعة الداخلية لضبط وتدنية الفساد، وأيد ذلك (Burnaby&Allegrini,2014).

- المجموعة الثانية: كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية فى الوحدات الحكومية :

### دراسة : ( Brandon,M,2011) :

تناولت كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية، وأشارت إلى إنخفاض إعتقاد مراقبى الحسابات على أعمال المراجعة المسند تنفيذها لأطراف داخلية، ويفضلون الإعتقاد على المسند منها لمنشآت خارجية أو مشتركة، لتوافر الإمكانيات وإرتفاع القدرة المالية والمهارات التخصصية لهما مقارنة بالداخلية . وخلصت إلى أن مهنة المراجعة الداخلية ينقصها إنخفاض القدرة المالية والإستقلالية والموضوعية وخاصة فى حالة إستخدامها كحقل تدريبى لمديرى المستقبل، ومدى الحاجة إلى تفاعل وتكامل الأداء من خلال مصادر مشتركة، وتطبيق المراجعة الفورية، وأيد ذلك (Malaescu & Sutton,2013).

#### - دراسة : ( Desia &Arindam,2012 ) :

تناولت كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية، وأشارت إلى مستويات القدرات المالية وتطبيق الأساليب التقنية لضمان جودة الأعمال، وإلى أهمية المتابعة لمشكلات الرقابة السابق تحديدها، حيث تلعب دورا في علاج الثغرات والضعف الجوهرى فى آليات الرقابة، وتتعكس على جودة التقارير المالية. وخلصت إلى أن المراجع الداخلى أقل قدرة على إكتشاف الضعف فى آليات الرقابة الداخلية، مما ينعكس على جودة المراجعة، ومدى أهمية تطبيق المراجعة الفورية، والتكامل مع مراقب الحسابات، لإضفاء الثقة فى التقارير المالية وتدنية الغش والفساد، وأيد ذلك (Davidson & Gerad,2013).

#### دراسة : (Alzeban & Gwilliam,2012) :

تناولت فعالية المراجعة الداخلية، وأشارت إلى دورها الهام فى إكتشاف ومنع الغش الخداع الإدارى والفساد وسرعة الإفصاح عنه، والعلاقة بين فعاليتها والعوامل الرئيسية التالية، الكفاءة والدعم من الإدارة العليا والإستقلالية، والعلاقة بمراقب الحسابات، وحجم قسم المراجعة ومكانته التنظيمية . وخلصت إلى وجود علاقة إيجابية بين العوامل السابقة وفعالية المراجعة، ومدى أهمية التطوير، ومصادر أنشطتها فى منع الغش والخداع وتدنية الفساد، وتحقيق فعالية منظومة الحوكمة، والحاجة إلى الدعم من الإدارة العليا، لتعزيز الثقة والحماية من الضغوط الإدارية، وأيد ذلك (Benali,2013)

#### دراسة : (Ahmed et al, 2012) :

تناولت كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية، وأشارت إلى العوامل المؤثرة فى كفاءتها وفعاليتها ومن أهمها مكانتها التنظيمية والوعى بمنافعها وحجم نطاقها ووجود دليل خاص بها ومدى التفاعل مع مراقب الحسابات وتوافر القدرة المالية ودعم الإدارة العليا والإستقلالية وجودة المحرر المكتوب. وخلصت إلى وجود عدة عوامل كثيرة تحد من كفاءتها وفعاليتها، ومن أهمها الإفتقار إلى القدرات المالية من مؤهلات ومعارف علمية متطورة، ونقص الخبرات المهنية والتخصصات، وعدم كفاية التدريب على منهجيات المراجعة الفعالة، والدعم من الإدارة، وأيد ذلك (Naman et al, 2012).

#### دراسة : (Alzban & Sawan,2013) :

تناولت مدى فعالية المراجعة الداخلية فى المؤسسات العامة فى المملكة العربية السعودية، وأشارت إلى دورها فى تحقيق أهدافها، وفى إكتشاف ومنع الغش والخداع الإدارى والفساد، والحد من السلوك

الانتهازي وتعزيز الثقة في جودة المعلومات، لإرتباط الفعالية بتحقيق الأهداف الموضوعية . وخلصت إلى وجود محددات عديدة تحد من فعاليتها، ومن أهمها إنخفاض مستوى الدافعية والقدرة المالية والمهارات التقنية والتركيز على الأنشطة التقليدية وغياب الردع، والدعم من الإدارة العليا، ونقص الإستقلالية وغياب الموضوعية، أحد أركان جودتها، وأيد ذلك (Badara & Saidin,2013).

**المجموعة الثالثة : تجديد وتطوير مهنة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية:**

**دراسة : (Hyvonen ,2010) :**

تناولت أهم صور التغيير في خدمات وأنشطة المراجعة الداخلية، وأشارت إلى أهمية دور تكنولوجيا المعلومات في تطويرها، والإرتقاء بكفاءة وفعالية الأداء المهني، وتحسين بيئة المتابعة، وتفعيل آليات الرقابة الداخلية، وسرعة إكتشاف ومنع الغش والخداع الإداري، وضبط وتدنية الفساد . وخلصت إلى ضرورة إستجابة المراجعة الداخلية للأثار المهنية لتكنولوجيا المعلومات، وإكتساب المهارات التقنية للتعامل مع المهام المستجدة، وتطبيق نظام (ERP)، حيث يساهم في الحصول على المعلومات بشكل فوري وامتزامن، ويؤدي إلى منع الفساد، وأيد ذلك (Ecklas et al ,2011) .

**دراسة : (Dixon &Singer,2011) :**

تناولت حتمية تطوير خدمات وأنشطة المراجعة الداخلية، وأشارت إلى أنه يجب على المراجع الداخلي أن يلعب دورا فعالا في المنظمات من خلال تقديم رؤية إستراتيجية تساهم في تحقيق التحسين والتطوير المستمر وزيادة فعالية جودة منظومة الحوكمة، والمشاركة في ترشيد القرارات . وخلصت إلى أن المراجعة الداخلية تمثل إحدى آليات منظومة الحوكمة، والتي يجب أن تطبق نظم (ERP) التي تستخدم تكنولوجيا متقدمة، تساهم في تقويم الأنشطة، وتفعيل الإفصاح والشفافية، وتؤدي إلى منع الفساد، وتأكيد الثقة في جودة التقارير المالية، وأيد ذلك (Kanellou &Spathis ,2011).

**دراسة : (Wikins&Boyle,2012) :**

تناولت أهمية قيام خدمات وأنشطة المراجعة الداخلية، بتقديم التوصيات والمقترحات لتفعيل منظومة الحوكمة، وأشارت إلى دورها الفعال لها في القيام بمهام المتابعة المالية ، وتفعيل آليات الرقابة الداخلية، لتحسين بيئة إعداد التقارير المالية، ومنع الغش والتحرير والخداع والحماية من الفساد .

وخلصت إلى أن تطوير نطاقها ووظائفها، من خلال قاعدة معلومات متقدمة أفضل من الإسناد لطرف خارجي حيث أن أدوارها التقييمية والتأكيدية والإستشارية تمكن من تدنية الغش والخداع والفساد لإمتلاكها معارف كافية عن البيئة التشغيلية والرقابية، وأيد ذلك (Dezdar & Ainin,2012).

#### **دراسة: (Alred et al,2013):**

تناولت محاور تطوير خدمات وأنشطة المراجعة الداخلية، وأشارت إلى ضرورة توافر القدرات المالية والمعارف العلمية والكفاءات المهنية وتراكم الخبرات العملية والتخصصات فى مجالات متعددة لتطوير كفاءة وفعالية الأداء المهني لإكتشاف ومنع الغش والخداع الإدارى وضبط وتدنية الفساد . وخلصت إلى أهمية تبنى ودعم عملية التجديدالمستمر، وتطبيق نظم (ERP) وتوافر مجموعة من المقومات للإرتقاء بكفاءة وفعالية الأداء المهني للمراجع الداخلى لتفعيل آليات الرقابة فى منع الغش والفساد ومن أهمها المقومات الشخصية والتنظيمية، وأيد ذلك (Enofu & Ehiorobo,2013).

#### **دراسة: (Kanellou &Spathis ,2013 ):**

تناولت أهمية تطوير أنشطة المراجعة الداخلية، وأشارت إلى أهمية تطبيق نظام (ERP) لإحتوائه على برامج جاهزة تمكن من سرعة توفير معلومات متكاملة، تساهم فى الإرتقاء بكفاءة وقدرات المراجع الداخلى المهنية والتقنية وتمكن من القدرة على إكتشاف الخداع والفساد والممارسات الإحتيالية.

وخلصت إلى أهمية تطبيق نظم (ERP) للإرتقاء بجودة الأداء المهني للمراجع الداخلى، وإمتلاكه لقاعدة معلومات ومعرفة متكاملة، تساهم فى تحقيق المراجعة الفورية مع تزامن الأحداث، وتؤدي إلى منع الغش والخداع وضبط وتدنية الفساد ، وأيد ذلك (Karimi & Amirhassani,2013) .

#### **المجموعة الرابعة : إسناد أنشطة المراجعة الداخلية فى الوحدات الحكومية :**

#### **دراسة : (Harris et al ,2011) :**

تناولت إسناد أنشطة المراجعة الداخلية، وأشارت إلى التعاقد مع مراجعيين خارجيين لأداء بعض الأنشطة المتخصصة التى تحتاج قدرات ومهارات فنية عالية لمساعدة الفريق الداخلى فى أوقات الذروة، ويتم فحص الغش وتقويم الأداء داخليا لأنها تتطلب معرفة ودراية كبيرة بالأنشطة .

وخلصت إلى أنه يترتب على الإسناد، زيادة الإستقلال والموضوعية، وإكتساب الإحتراف المهني، ويعاب عليه غياب البيئة التدريبية للمراجعين المستقبلية، وعدم تنمية قدراتهم المالية ومهاراتهم، وفقد خبراتهم بالأنشطة المسندة وهم مصدر الإدارة مستقبلا، وأيد ذلك (Desaai&Tripathy,2011) .

#### دراسة : ( Anderson & Rittenberg,2012 ) :

تناولت إسناد أنشطة المراجعة الداخلية وأشارت إلى الأنشطة التي يمكن إسنادها لطرف خارجي وأهمها أنظمة المعلومات ومراجعة مدى الإلتزام والمراجعة المالية والتشغيلية والأنشطة التأكيدية والإستشارية بخصوص فعالية هيكل الرقابة الداخلية وتقويم إدارة المخاطر وجودة منظومة الحوكمة. وخلصت أن مجالات الإسناد تتحدد بنطاق وطبيعة وخصائص أنشطة المراجعة الداخلية، ومدى الخصوصية، وأنه يمكن للشركات والوحدات الحكومية من إكتساب القدرات والخبرات والمهارات بطريقة أسرع من الإنتظار حتى يتم التأهيل والتطوير للمراجعين، وأيد ذلك (Prawit,2012) .

#### دراسة : ( Pyzik,2012 ) :

تناولت إسناد أنشطة المراجعة الداخلية، وأشارت إلى أن الإسناد يؤدي إلى تقديم الخدمات المؤداة بجودة أعلى وتكلفة أقل مقارنة بأدائها داخليا ويساهم في سرعة ودقة التشخيص وإكتشاف الأخطاء والمخالفات والخداع والفساد، ولكن لايساعد في إعداد مراجعين مؤهلين للإدارة مستقبلا . وخلصت إلى أن الإسناد، يشكل أداة تمكن من جودة الإحتراف ومهارات التخصص، ويقود إلى التركيز لمواجهة إحتياجات الإدارة، ويحد من ضغوطها على المراجع ويجعل العمل إنسانيا، وخدمات المراجعة أكثر مرونة وتطورا وإستجابة للمستجدات، وأيد ذلك (Wangcharoendate,2012) .

#### دراسة : (Dolan & Moran,2013) :

تناولت إسناد خدمات وأنشطة المراجعة الداخلية وركزت على التفرقة بين ثلاثة بدائل متاحة له وهم الإسناد الكلي والجزئي والتعاوني وأن التعاوني يشمل ثلاثة بدائل، التعاون الداخلي، ومقدم خارجي واحد، وعدة مقدمين خارجيين، وقد يتم الإسناد لمراجعة الموقع وخط الإنتاج، أو من الباطن. وخلصت أن الإسناد قد يؤدي إلى تهديد أمن الوحدات، وتسريب المعلومات إلى المنافسين الذين يستعينوا بنفس مراقب الحسابات، ويجب على الوحدات أن تتحدد إحتياجاتها وأهدافها أولا، ثم تختار بديل الإسناد الذي يلبي تحقيق رغباتها بكفاءة وفعالية، وأيد ذلك (Soh&Bennie,2013) .

### دراسة : (Biertaker et al,2013) :

تناولت إسناد أنشطة المراجعة الداخلية، وأشارت إلى أنه يوفر قاعدة عريضة من الخيارات أمام الوحدات تناسب إحتياجاتها وحجمها ومواردها المتاحة، فالوحدات ذات الموارد العالية يمكنها إسناد بعض أنشطتها ولكن يترتب عليه غياب فرص التعلم وتراكم معارف وخبرات المراجع الداخلى . وخلصت إلى أنه يترتب عليه فقدان الرقابة الذاتية على الأنشطة المسندة، وهناك عدة مؤشرات تدل على قيام الوحدات بإسناد أنشطتها، ومن أهمها عدم فعالية آليات الرقابة، وتدنى جودة المراجعة فى تدنية الفساد، وإرتفاع نفقات الأداء الداخلى، وأيد ذلك ( Babatunde & Kolawole,2013) .

### دراسة: (Wandcharoendate & Ngamtampng,2013) :

تناولت إسناد خدمات وأنشطة المراجعة الداخلية، وأشارت إلى إتجاه الوحدات الحكومية إليه فى حالات زيادة خطر ضعف آليات هيكل الرقابة الداخلية، وزيادة الخسائر الناجمة عن عدم إكتشافه، وتنمى سلبيات ومخاطر الغش والخداع الإدارى وإنتشار الفساد . وخلصت أن الإسناد يساهم فى الإرتقاء بجودة الأداء المهني، وزيادة مناطق التنسيق، والتخطيط لعملية المراجعة، وتعزيز كفاءتها وفعاليتها، وتفعيل آليات الرقابة الداخلية والمتابعة، وتدعيم الإستقلال والموضوعية، وتدنية الغش والخداع الإدارى والفساد، وأيد ذلك (Nicole et al,2014).

### 2/1: تحليل وتقويم الدراسات السابقة : يتضح أنها إتفقت على أن:

- ظاهرة الفساد منتشرة فى كافة المجتمعات، وإن تفاوت وجودها من مجتمع لآخر، وإختلفت وتنوعت مظاهرها وأبعادها، ومتأصلة ومتفشية فى الوحدات الإقتصادية والخدمية ،حيث تحاول نسبة من العاملين فى إختلاف المواقع الوظيفية إستغلال ممتلكات وموارد الدولة لتحقيق مآربهم ومصالحهم الشخصية، لتدنى فعاليات وإحكام الرقابة، وسوء المستوى الأخلاقى وإنعدام الضمير .
- يعتبر الغش والتحايل والخداع الإدارى من أهم مظاهر الفساد، ويمثلون تحديا هاما لآليات الرقابة الداخلية والحوكمة وفعالية المراجعة، حيث يمتلك المفسد القوة والسلطة، وفنون التمرس والبراعة والتقنيات المحكمة والممارسات الإبتكارية، الذى يطورها بصورة مستمرة، لتحقيق منفعه الذاتية .
- لاتستطيع المراجعة الداخلية بوضعها الحالى فى الوحدات الحكومية، تفعيل آليات الرقابة الداخلية ومنظومة الحوكمة، فى إكتشاف ومنع الغش والخداع الإدارى والفساد، وترشيد وضبط الإنفاق العام .

- تعتبر كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية، من أهم عناصر آليات الرقابة وممارسة منظومة الحوكمة، فى منع الغش والخداع والفساد، وزيادة جودة التقارير المالية، وتحقيق الإنضباط الإدارى والمالى .
- أدى عدم قدرة المراجعين الداخليين تنفيذ الخدمات المهنية المتطورة فى الوحدات الحكومية، ومنع الغش والخداع والفساد، إلى تنامى الحاجة الملحة إلى التجديد والتطوير، وحثمية الإسناد لمنشآت المحاسبة لرفع جودة الأداء المهني، ومن المتوقع زيادة هذا الإتجاه فى المستقبل، وهو خطوة طبيعية فى تطور كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية، وتدعيم الإستقلال والموضوعية، وزيادة الشفافية المهنية.
- مدى الحاجة الحتمية إلى التجديد والتطوير والإستفادة من مزايا الإسناد، للإرتقاء بكفاءة وفعالية المراجعة الداخلية، وآثارهم الإيجابية الجمة فى تفعيل آليات الرقابة الداخلية، وتعزيز جودة ممارسة منظومة الحوكمة، وتحقيق مصداقية التقارير المالية، وزيادة الرشد الإقتصادى، ورفع الكفاية الإنتاجية.
- **وتتمثل مبررات الدراسة فى :**

- تتشابه الوحدات الحكومية الإقتصادية والخدمية فى عدد من الخصائص الوظيفية والتشغيلية، وتنوع وتنشعب أنشطتهما، وكلاهما من ركائز الإقتصاد القومى، وهم فى حاجة إلى تفعيل آليات الرقابة وتعزيز ممارسة منظومة الحوكمة لمنع الغش والفساد وزيادة مصداقية التقارير المالية والرقابية، لتحقيق جودة الأداء والإنضباط الإدارى والمالى بزيادة كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية.
- نطاق المراجعة الداخلية إتسع وإتجه إلى المهنية لمواكبة المستجدات، وتتميز بموقع فريد يمكنها الوصول مباشرة وبأقصى سرعة إلى كافة أنشطة الوحدات، ومنع الغش والخداع والفساد، مما يستلزم التجديد والتطوير لقدرات المراجع، وهذه التغيرات نتيجة طبيعية وإستجابة لعوامل البيئة المعاصرة .
- يساهم التجديد والتطوير فى الإرتقاء بجودة الأداء المهني للمراجع، وتفعيل آليات الرقابة ومنظومة الحوكمة، فى منع الغش والفساد، وترشيد وضبط الإنفاق العام، وزيادة جودة التقارير المالية والرقابية.
- يؤدى تطبيق نظم (ERP) إلى الإرتقاء بجودة الأداء المهني للمراجع، وزيادة قدراته المالية والتقنية وتحقيق المراجعة الفورية، فى سرعة ودقة الفحص والتقييم وجودة التقرير، ومنع الغش والفساد.
- يساهم الإسناد فى الإرتقاء بمستوى كفاءة وفعالية الخدمات المؤداة لأنشطة المراجعة، بصورة أفضل وجودة أعلى، وإنخفاض فى النفقات، وتدعيم الإستقلال والموضوعية فى منع الغش والفساد.

- تطرقت الدراسات إلى عدة محاولات لتوضيح دور المراجعة الداخلية فى الحد من الغش والفساد بشكل عام، ولم تتناول العوامل المؤثرة فى تفعيل قدرتها المهنية، على إكتشافهما وتدنيتهما، وتقويم كفاءتها وفعاليتها، وكيفية تحقيق التكامل بين التجديد والتطوير والإسناد، لزيادة الشفافية المهنية، وتحقيق الإنضباط الإداري والمالى، والرشد الإقتصادي، والإرتقاء بجودة الأداء فى الوحدات الحكومية .

- التأكيد على أهمية مهنة المراجعة الداخلية المتكاملة، فى تفعيل آليات الرقابة، وتعزيز ممارسة منظومة الحوكمة، ومنع الغش وتدنية الفساد، ورفع الكفاية الإنتاجية فى الوحدات الحكومية المصرية.

### 3 - ظاهرة الفساد فى الوحدات الحكومية:

حظيت ظاهرة الفساد فى الأونة الحالية باهتمام المنظمات المهنية والرقابية والأكاديمية والباحثين فى مختلف التخصصات وكافة مناحى الحياة، حيث لا يخلو منه أى مجتمع أو وحدات إقتصادية هادفة للربح أو خدمية غير هادفة، ولم يعد مسألة محلية وإنما ظاهرة عالمية تتخطى الحدود وتكسر القيود وتؤثر على كافة المجتمعات، وأكبر حاجز يواجه تحقيق الرفاهية المجتمعية ويعوق التنمية المستدامة. وحاربت جميع الأديان السماوية الفساد بكل صورته وأبعاده، وورد مصطلحه فى سور القرآن الكريم خمسين مرة وعن ظهوره يقول المولى عز وجل "ظهر الفساد فى البر والبحر بما كسبت أيدى الناس ليذيقهم بعض الذين عملوا لعلهم يرجعون" (سورة الروم، آية 41)، وتوعدهم الله عز وجل بأشد أنواع العذاب والخزى فى الدنيا والآخرة وعن مكافحته يقول المولى عز وجل "إنما جزاؤ الذين يحاربون الله ورسوله ويسعون فى الأرض فسادا أن يقتلوا أو يصلبوا أو تقطع أيديهم وأرجلهم من خلاف أو ينفوا من الأرض ذلك لهم خزى فى الدنيا ولهم فى الآخرة عذاب عظيم" (سورة المائدة، آية 33).

ويعتبر الفساد سلوك غير أخلاقى وتصرفات غير منضبطة يتضمن فى طياته معانى ومحاور عديدة ويرتبط فى أذهان الناس بالشر والنواحى السلبية، وهو مشتق من المصطلح اللاتينى (corrumpo) ، بمعنى الكسر أى أن شيئا ما تم كسره، وهذا الشئ قد يكون سلوكا أخلاقيا أو إجتماعيا أو إداريا أو ماليا وينصرف إلى التعفن والإنحلال والتفكك الأخلاقى، ومن منظور اللغة العربية إلى التلف والعطب والضرر وخروج الشئ عن الإستقامة والإعتدال وهو متوافر بكثرة فى



المنظمات الحكومية والخاصة، وتتعدد مظاهره ومفاهيمه وأشكاله وأبعاده ومجالاته، وأسباب إنتشاره، ومن خلال إستعراض وتحليل العديد من الإصدارات والدراسات له، أمكن إستخلاص العناصر التالية:

- الفساد بكل صوره وأبعاده ظاهرة عالمية ذات جذور عميقة ومتطورة، شديدة الإنتشار تأخذ أبعادا عديدة متحورة، تتداخل فيها عوامل مختلفة، يصعب التمييز بينها، وهو جريمة فى حق المجتمع .

- معظم جرائمه، من المستترة التى يصعب الكشف عنها بسهولة، ويطلق عليها جرائم الكتمان حيث يمكن التستر عليها لفترات طويلة، وخاصة إذا كان المرتكب موظفا عاما، يتخذ من سلطاته المخوله والفعلية، حرية التصرف فى ظل غياب نظم الرقابة والحوكمة، وهى فى حاجة ملحة وحتمية إلى أجهزة رقابية ومنظومة حوكمية فى أعلى مستوى من الجودة (لطفى، 2014، ص252- 257) .

- إستغلال للسلطة والنفوذ لتحقيق أرباح ومنافع خاصة، وهو كل عمل يتضمن سوء إستخدام للوظيفة والمنصب العام، والأيدى الطويلة التى تهدف إستنتاج فوائد وجلب مزايا من سوء السلوك الشخصى، والمتاجرة بالنفوذ، والثراء غير المشروع (لاكوم ، 2009 ، ص10: غنيم ، 2014، ص 43- 46)

( Sarens&Lenz,2013,pp:192-193 : Burnaby&Allegrini,2014,pp:840-482 ) .

- سعى الموظف العام لتحقيق مكاسب لنفسه، أو الإشتراك مع الغير باساءة إستخدام صلاحيات ومقومات وظيفته، وتتعلق مظاهره فى الإنحرافات المادية والمالية، ومخالفة القوانين واللوائح والتشريعات المعتمدة فى تنظيمات الدولة، وتعدى الضوابط المتعلقة بجودة الأداء وتعليمات الرقابة المالية، والإضرار بالممتلكات العامة (الإنتوساى ، 2013: الأوروساى والأربوساى، 2013، 2014).

- تعرض الأموال العامة والأنظمة القانونية والأمن الإجتماعى للمخاطر المتعلقة بالسرقة والإحتيال وهو سلوك غير أخلاقى وتصرفات غير منضبطة، وإساءة توجيه الإعتمادات والإيرادات المالية لتحقيق منافع ذاتية وثراء، فى ظل غياب آليات الرقابة الفعالة، وهذا الكسب أحد الجرائم الإقتصادية والإجتماعية (تادرس، خطاب، 2014، ص 503: زكريا، 2011، ص 18: عبد المولى، 2013، ص211)

( NeuBurnaby&Allegrini,2014,pp :853-836: Burnaby&Has,2011,p. 740 ) .

- هو أحد الإفرازات الطبيعية لعملية التطور فى المجتمع، وظاهرة إجرامية ذات آثار ومخاطر سلبية، وتوجد العديد من النظريات التى توصله وتفسره (Riggs:Drivr)، وهناك الفساد المتعلق بالقوة

الأصلية والمشتقة، والمرتبطة بصناعة القانون ومستويات تطبيقه (Neu et al ,2013,p.507)  
(liu& Lin,2012,p.44 :Aslani et al,2013,P.153: Ryvkin & Serra,2012,p.467).  
- هو الإستخدام السيئ للقوة والنفوذ والسلطات العامة والتنفيذية، وإنعدام المساءلة الفعالة التي تستند  
للقوانين الواضحة، وغياب الإفصاح والشفافية، وتتنوع أنواعه وصوره، وفقا لدرجة الخصوصية إلى  
عام وخاص ومشترك، ولدرجة الرسمية إلى رسمي وغير رسمي، ومستوى الإنتظام إلى منتظم  
ومتقطع ومن خلال الوضوح إلى صريح وضمني، وضخم وضئيل، وينتج عن ضعف كفاءة وفعالية  
الأجهزة الرقابية(على، 2011،ص23-24:المؤتمر العشرين للأمم المتحدة: الإنتوساى، 2013) .  
- تتنوع مظاهره وتتداخل أشكاله وأبعاده، ويشمل العديد من الأنواع أهمها الفساد، السياسى، الإدارى  
والتنظيمى، المالى، الأخلاقى، وتتعدد أشكاله من إختلاس الموارد العامة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة  
أوبالأسلوب الإلتفافى المخادع، ويتوقف تأثيره على حجمه ومقداره وتكراره، على الوضع فى الهرم  
الوظيفى، وخاصة فى الوضع الذى يفترض أن يكون القدوة، ويحافظ على الموارد العامة، ويمثل  
الحماية الرادعة لها (خطورة إصابة قشرة الثمرة )، ويصنف إلى البسيط والمباشر والمحابه والتمييز  
وسوء الإدارة والفوضى(لطفى،2014،ص293:نبيه،2014،ص32: Iverson, 2013,p.173) .  
- تشتمل محاوره على العديد من الإغراءات والممارسات، لتحقيق المصالح الشخصية والمآرب  
النفعية ومن أهمها: الرشوة والوساطة والمحسوبية والإبتزاز والتهريب، والإختلاس وفرض الإتاوات و  
الممارسات الإحتيالية والإبتكارية ووسائلها الإبتداعية والإهمال الجسيم بما يلحق الضرر بالممتلكات  
العامة، التهرب الضريبى والمساعدة عليه، وإساءة إستخدام الموارد العامة وإستغلال الأصول وإهدار  
وسرقة المال العام، وعدم الجدية والرشد والحرص فى تحصيله، وغسيل الأموال (حسيب  
،2012،ص354:إرسانيوس، 2013،ص 31،مركزالعقد الإجتماعى ،2013، ص ص 7-8 )  
( Erickson,2014 ,pp:31-32: Alina&Dan,2013,p.107:Lura,2013,p.4 ) .

#### ومما سبق يتضح أن الفساد :

- موجود فى الأرض ومرتبطة بالإنسان دون سائر المخلوقات، وهو كل الأعمال التى تضر بالممتلكات  
والموارد العامة، والتصدى له واجب عقائدى وأخلاقى، ومن أهم وأولى المتطلبات الإنسانية، ويجب  
أن يكون مكافحة عملا مستمر لمواجهة الجرائم الإدارية والمالية ذات الطبيعة المستترة والمتطورة .

- مكر وخداع وخيانة للأمانة، وإستغلال غير مشروع للوظيفة الحكومية وسلطاتها المخولة، وسلوك غير أخلاقي وتصرفات مشينة، يقوم بها الموظف الرسمى بمفرده أو بالتواطؤ مع الآخرين بإستغلال وضعه الأدبى للحصول على منافع خاصة، وإستخدام الصلاحيات، والثغرات والمرونة المتاحة فى القوانين واللوائح التنفيذية، لتحقيق أغراض شخصية بخلاف الأهداف المحددة للوحدات الحكومية .

- لتحقيق الرفاهية المجتمعية والتنمية المستدامة، إستحالة غض البصر عن مظاهر الفساد وبتره ، وإحكام الرقابةعليه، وتعتبر المحاسبة والمراجعة من أهم العناصرالجوهرية لمنع الغش والفساد، لما تملكه من مقومات متعددة، ونظم فعالة للتسجيل والتقرير، وضوابط أخلاقية، ودستور مهنى يجرمه.

- تتعدد أسبابه وتتنوع، وترجع فى مجملها إلى ظواهر تتعلق: ضعف مستوى الدخل وإرتفاع نفقات المعيشة، عدم الوعى المجتمعى بخطورته، وثغرات القانون وضعف الرادع العقابى والتسويق فى التطبيق البيئة بكافة أبعادها المختلفة، وإستحلال الحرام تحت مسميات واهية، مشكلات المالية العامة من عدم الفهم الصحيح للموازنة العامة، ومايجب أن تحققه من أهداف وسوءالإستغلال لمواردها ولموارد الصناديق الخاصة، تدنى جودة الإدارة العامة وعدم الوضوح التام للإختصاصات ونقشى البيروقراطية والتنميط :غياب الإطار التشريعى والمؤسسى لمكافحته، وتدنى مستويات الإفصاح والمساءلة والشفافية، إنخفاض جودة نظم الإدارة المالية، ضعف آليات الرقابة الداخلية المنوط بها إكتشافه والحد من ممارسات الغش والفساد، وعدم كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية باعتبارها خط الدفاع الأول أمام هذه الممارسات، وهى من أهم أدوات التغذية العكسية الفعالة .

- تتمثل إنعكاساته وأثاره السلبية فى: إهدار للموارد والإمكانيات والحد من التقدم الإقتصادى، زيادة فجوتا الحوكمة وعدم تماثل المعلومات، والإخلال بمصداقية الدولة، وضعف كفاءة وفعالية الأداء للوظائف العامة، إنخفاض مستوى المعيشة، تدنى فعالية الإستثمار، تردى حالة توزيع الدخل والثرة، إنخفاض النمو والإزدهار وإنعدام الجودة، غياب الثقة فى تطبيق المثل الإنسانية، المتاجرة بالغش .

- الفساد والفشل المالى، يؤديان إلى وقوع الوحدات الحكومية فى أزمات مالية طاحنة، قد تؤدى إلى الإنهيار بسبب فساد النفوس وسوء الأخلاق، وغياب الرشد الإقتصادى، والتلاعب فى السجلات المالية وعدم جودة التقارير المالية، والفشل المالى قد يكون لظروف خارجة عن إرادة العاملين وسوء الإدارة.

وتوجد العديد من المعوقات والأسباب التي تساهم في إنتشار الغش والخداع الإداري والفساد، وتؤدي

إلى تدهور وتدنى كفاءة وفعالية (إنتاجية) الأداء الحكومي، ومن أهمها

- نشأة الغش والتحرير، من توافر نية التحايل والخداع، وفنون التمرس، وتقاطع عوامل عديدة ودوافع وضغوط يتعرض لها الموظف العام تدفعه إلى ممارسة الفساد، وفرص سانحة لحدوثه مثل الغموض في القوانين، والحرية المتاحة في إطاره، وتأخر صدور اللوائح التفسيرية، وثغرات آليات هيكل الرقابة الداخلية، وغياب جودة منظومة الحوكمة، وعدم جودة المراجعة الداخلية، وتدنى الشفافية المهنية.

- إثبات صدق تنبؤات الإدارة، وتحقيقها للمستهدف بحيث تتوافق مع الخطط الموضوعة مسبقاً، وتحسين الوضع الإداري والمالي، والتأثير على القرارات الحكومية، وممارسة الخداع والفساد، باستغلال المرونة المتاحة في المعايير المحاسبية والحرية الممنوحة في إطارها، دون خرق ومخالفة القوانين واللوائح، في ظل المراجعة الداخلية التي تنسم بالمنطوية وضعف الكفاءة والفعالية.

- ضعف الإمكانيات والقدرات للأجهزة الرقابية داخل الوحدات الحكومية، للقيام بدقة وسرعة الفحص والتشخيص، والتقويم لقياس جودة الأداء، وحرية التقرير عنه، ومتابعة سرعة الإنجاز عن فعالية الصرف من الإعتمادات المالية وجدية التحصيل للإيرادات، ومنع الغش والخداع والفساد.

- غياب جودة التقارير المالية والرقابية، لضعف جودة الأداء المهني للمراجعة الداخلية، التي تعتبر من أهم العناصر الفاعلة في تحقيقها، والركيزة الهامة لآليات الرقابة الداخلية الفعالة، وممارسة منظومة الحوكمة، ومن محاور التغذية العكسية للإدارة، والمساهمة في تعزيز الإنضباط الإداري والمالي.

وتتضح مدى الحاجة الملحة للإرتقاء بجودة الأداء المهني للمراجع الداخلي، وتوفير القدرات المالية والتقنية، والتخصصات المتطورة لزيادة الإحتراف المهني، لتحقيق سرعة ودقة الفحص والتشخيص وسرعة المواجهة والعلاج، وموضوعية التقويم، وجودة المحرر المكتوب، لإضفاء الثقة والمصداقية على التقارير المالية وتقارير قياس الأداء وصلاحيات السياسات الإدارية والمالية وغيرها من التقارير الرقابية لإكتشاف ومنع الغش والخداع الإداري وتدنية الفساد، وتحقيق الإنضباط الإداري والمالي، والرشد الإقتصادي، للإرتقاء بمقاييس جودة الأداء، ورفع الكفاءة الإنتاجية في الوحدات الحكومية .

#### 4- أهمية جودة المراجعة الداخلية فى الوحدات الحكومية :

تتبع المراجعة الداخلية من الوظيفة الرقابية للإدارة، تتأثر بأهدافها وتتطور بتطورها، وتمثل أداة إدارية فعالة تمكنها من تقويم كيفية ممارسة الإدارات التنفيذية لآليات الرقابة، وتمدها بالمعلومات بصفة مستمرة عن مدى الدقة فى أساليبها المتبعة، والكفاءة والفعالية التى يتم بها قياس جودة الأداء والنظام المحاسبى كمؤشر لصدق وشفافية التقارير المالية والرقابية، ونشأت فى الوحدات الحكومية لكبر حجمها وتشعب أنشطتها، بدرجة يصعب على الإدارة تحقيق الرقابة الفعالة على جميع الأنشطة ومدى الحاجة الحتمية للحد من الغش والخداع الإدارى والفساد، ومتابعة مدى الإلتزام بالقوانين، وحسن إستغلال الممتلكات والموارد العامة، وكفاءة وفعالية الإنجاز للبرامج، والرشد الإقتصادى فى التحصيل للإيرادات، وفعالية الصرف من الإعتمادات المالية، ولا يكفى أن تضع الإدارة الأنظمة الرقابية لضبط العمل، واللوائح التى تحكم الأداء، بل يجب المتابعة المستمرة من خلال دقة الفحص والتشخيص، والتقويم الموضوعى بكفاءة وفعالية، وجودة التقارير، للمساهمة فى رفع الكفاءة الإنتاجية.

وتمثل المراجعة الداخلية حجر الزاوية لآليات الرقابة الداخلية الفعالة، ولتدعيم ممارسة منظومة الحوكمة، وضبط وترشيد الإنفاق العام، والمحافظة على المال العام ، ودعم القيم الأخلاقية، للإرتقاء بمستويات الإصلاح الحكومى، وإمداد الجهات التشريعية والإدارية بالمعلومات المتكاملة الموثقة، لإعداد التوصيات وبناء المقترحات الإيجابية، والأولويات الهامة لتدعيم جودة الأداء الحكومى، من خلال قيامها بتحليل منهجى إنتقادى منظم، ودقة الفحص وسرعة فى التشخيص، وجودة فى التقويم الموضوعى، وحرية وسرعة التقرير، لزيادة مصداقية وشفافية التقارير المالية، والرقابية ، وتدعيم الجودة الشاملة فى إنتاجية الأداء، وتعزيز الإنضباط الإدارى والمالى، والمساهمة فى تحقيق النتائج المرغوبة والأهداف المرجوة، فى تناسق مطلوب ونتاغم مرغوب ،وذلك من خلال أهميتها، حيث :

- تمثل خط الدفاع الأول ضد حدوث الأخطاء المقصودة الناتجة عن الإهمال وثغرات الضعف فى آليات الرقابة الداخلية، وغير المقصودة الناتجة عن الغش والخداع الإدارى، وعدم الإلتزام بتطبيق القوانين والمعايير المهنية، وحائط صدمنيق ضد التحريفات والممارسات الإبتكارية، ومواجهة كافة ضغوط الفساد، لموقعها الفريد والحيوى المتميز، وتغلغلها فى كافة أرجاء ونواحي النشاط . - تعتبر جزءا جوهريا فى نظم إدارة المال العام، وضبط وترشيد الإنفاق، من خلال سرعة الفحص ودقة

- التحقيق وجودة التقرير، والتأكد من جدية الإلتزام فى تحصيل الموارد، والرشد فى الصرف على الإنفاق فى حدود الإعتمادات المالية المقررة فى الموازنة العامة، طبقا للقوانين والقواعد .
- نشاط تقييمى يساهم فى شركات قطاع الأعمال العام والخاص، فى حماية ممتلكات وحقوق المساهمين والمستثمرين، والمجتمع بأثره من خلال تحقيق الإنضباط الإدارى والمالى، وجودة إستخدام الموارد، بجدية الفحص والتقويم لجميع الأنشطة المالية، وذات الأثار الإدارية والمالية، وتتبع كفاءة وفعالية إستخدام الأموال العامة والإيرادات، والمساهمة فى تحقيق الرشد الإقتصادى .
- تعد الوظيفة المنوط بها متابعة تنفيذ الخطط الموضوعة، ومايرتبط بها من تقارير فورية عن جودة الأداء، للكشف عن أوجه القصور والانحرافات، وسرعة المواجهة والعلاج، ومنع الأخطاء والغش والفساد والممارسات الإبتكارية فى التقارير المالية، حيث تمثل أحد آليات إعدادها الفاعلة والمؤثرة فى تحقيق الثقة والمصدقية، وتمتد الإدارة بصفة مستمرة بالمعلومات التى تعكس أثر القرارات الإدارية التى سبق إتخاذها، وتعتمد عليها فى توصياتها بشأن ملاءمة وفعالية القرارات الجديدة ( Giroux & Jones,2011,p.60 : Benali, etal,2013,p.13:IIA,2010,P.2) .
- عنصرها من آليات الرقابة الداخلية الموضوعة من قبل إدارة الوحدات لضمان الجدية والإلتزام بإجراءات العمل المنصوص عليها، وأداة تغذية عكسية تمكنها من تأدية مهامها بكفاءة وفعالية، وتعزيز القدرة على تحقيق الأهداف الموضوعة (السيد،2013،ص347:راضى،2014، ص10: الإيبارى، 2013، ص17) (Enofe et al,2013,p.163:Badara,Saidin,2013,pp:16-17).
- تعتبر جزءا مكملًا للإدارة المالية، وأداة للإرتقاء بجودة الأداء الحكومى، بدورها الفعال فى دقة الفحص ومراجعة الإقتصاد والكفاءة والفعالية، وتدعيم الإفصاح والمساءلة والشفافية(فعالية الحوكمة) وتعزيز الثقة لدى المواطنين فى حماية وحفظ الممتلكات والموارد، وترشيد وضبط الإنفاق العام ( IIA,2012,2014,P.40: Akoy&Bozkus,2012,p.1284 : Enofe et al,2013,p.163) .
- تمثل إنذار مبكر للجنة المراجعة، وتلفت إنتباهها إلى أى نقاط ضعف أو مشكلات فى آليات هيكل الرقابة الداخلية، فالمراجع الداخلى أصل هام من أصول الوحدات الحكومية، ويتم الإعتماد عليه فى إعداد التقارير عن كفاءتها وفعاليتها، نظرا للدور الذى يلعبه فى التقويم الذاتى لها، ومراجعة إدارة

المخاطر وتحليل آثار الإخفاق لها، والإجراءات اللازمة لتخفيف حدتها (Vasile et al,2014,P.14 :

( Sarens,2012,p. 25 : Enofe &Ehiorobo,2013,p.164: Ridly,2013,p. 123 ) .

- هي النشاط المهني الموضوعى التأكيدى والإستشارى المستقل والمصمم لتأكيد الثقة والمصدقية فى جودة التقارير المالية، وإضافة قيمة للوحدات، ومساعدتها فى تحقيق أهدافها، بإتباع أسلوب منهجى منظم فى تحسين فعالية بيئة الرقابة والمتابعة، وتعزيز جودة ممارسة منظومة الحوكمة، وتحقيق الشفافية المهنية، وتبنت معايير المراجعة الحكومية فى بريطانيا فى عام 2012 ذلك، مما يدل على أن أنشطتها فى الوحدات الحكومية شهدت تحولا نحو الشفافية المهنية ( IIA,2011,2012,P. 41 ) .

- يعد نشاطها آلية ضمان داخلى، للمساهمة فى تحقيق الإنضباط الإدارى والمالى، من خلال إلمامها بكافة النظم والإجراءات الخاصة بجميع الأنشطة والوظائف، وبجدية الإشراف والمتابعة وتفصى الحقائق، ودقة الفحص ، وسرعة التشخيص، والتقويم لكفاءة وفعالية جودة الأداء، والتأكد من مدى سلامة العمليات التشغيلية والإدارية والمالية، والإلتزام بالقوانين واللوائح المقررة، وأداة حيوية هامة فى الكشف عن السرقة وسوء الإستخدام والإستغلال للممتلكات والموارد ، وإختلاسات الأصول ، والحارس والحارس الأمين لحمايتها، وإكتشاف ومنع الغش والخداع الإدارى وتدنية الفساد والسلوك غير الأخلاقى داخل الوحدات، وضمان جودة وشفافية التقارير المالية (ارسانيوس، 2013، ص20 ) (Badaara&Saidin,2013,p.19 :Burnaby&Allegrini,2014,p.43 :Mina,2014,p.17) .

- تمثل دوائر رقابية فعالة تمكن من تحقيق: سلامة نظم الضبط الداخلى، وجودة مخرجات النظم المحاسبية: تدنية حدوث الإهمال والإتفاق والتواطؤ بين العاملين: القيام بالمراجعة التشغيلية ومساعدة الإدارة فى التنسيق بين الأقسام: تحسين كفاءة الأداء والإنجاز المحقق وجودة الإنتاجية : المساهمة فى تدعيم وإتخاذ قرارات رشيدة من خلال توصياتها الإيجابية التى تعتبر مدخلات تستفيد منها الإدارة (Desia ,2012,p.78: Ahmed et al al, 2012,p.54 : Malaescu & Sutton,2013,p.9) .

وتوجد العديد من التحديات التى تؤدى إلى إنخفاض إنتاجية الأداء الحكومى، وإنتشار الغش وتفشى الفساد، وعدم تحقيق الرشد الإقتصادى فى إدارة الممتلكات والإنضباط الإدارى والمالى، والتى من أهم أسبابها ضعف آليات الرقابة الداخلية، وممارسات منظومة الحوكمة، وتدنى كفاءة وفعالية الأداء المهني للمراجعة الداخلية، فى دقة وسرعة الفحص الإنتقادى والتقويم الإيجابى، وقياس جودة الأداء

، والحكم على صلاحية السياسات، وتأخر إعداد محررها المكتوب وصراحته، ودوره الفاعل والمؤثر في المساهمات الإيجابية في الضبط والإصلاح ، والإرتقاء بمستويات إنتاجية الأداء، وتحقيق الثقة والمصادقة في التقارير المالية والرقابية، وزيادة الشفافية المهنية، ومنع الغش والخداع وتدنية الفساد.

**5- كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية في منع الغش وضبط وتدنية الفساد :**

تعد المراجعة الداخلية آلية من آليات ممارسة منظومة الحوكمة، وعنصرا فاعلا في تحقيق الثقة في التقارير المالية والرقابية ، ومؤثرا في نظم إدارة الممتلكات والموارد، وضبط وترشيد الإنفاق العام، ومن أهم مقومات جودة الأداء في الوحدات الحكومية، ولديها قدرات فريدة في تحديد مواطن الضعف والثغرات والإختناقات داخل الأقسام والأنشطة، وسرعة وصراحة التقرير عنها، وهي نشاطا حيويا في إكتشاف والحد من شبكات العلاقات الإجتماعية ذات المصالح والتصرفات المنحرفة، ومنع الغش وضبط وتدنية الفساد، وتحقيق الجودة الشاملة والرشد الإقتصادي في إدارة الممتلكات والموارد.

**وتتبع أهميتها المهنية** من كفاءة وفعالية أدائها، وجودة تقاريرها، وخدمته لأطراف عديدة سواء الجهات التشريعية والإدارات العليا والتنفيذية، ومساهمتها الإيجابية في تحقيق الإصلاح الإداري والمالي، فهي نشاط مهني منظم لتقويم جودة آليات الرقابة الداخلية المتكاملة المالية وغير المالية، والمساهمة في ضمان فعالية البيئة الرقابية، والحد من درجات الخداع والإلتفاف على إجراءاتها، والكشف عنها في التوقيت المناسب، وعنصر مؤثر في الرقابة التنظيمية التي تحد من عدم تماثل المعلومات وتدنية فجوة منظومة الحوكمة، وتمكن من الوقاية والكشف عن المخالفات الإدارية والمالية، التي تنشأ من الأخطاء والغش والخداع ، وكافة مظاهر الفساد، وتساهم في تحقيق جودة وإنتاجية الأداء الحكومي ، وزيادة القيمة المضافة، وتعزيز الرفاهية المجتمعية والتنمية المستدامة .

وترتبط الكفاءة بالرشد الإقتصادي، وحسن إستخدام وإستغلال الموارد والإمكانات المتاحة ، أما **الفعالية** بصفة عامة هي القدرة على تحقيق الأهداف والغايات الموضوعية، والحصول على النتائج

التي تتفق وتتسق مع الأهداف المخططة ( Badard & Saidin, 2013, p.16: IIA, 2010, P.2 ) ،

وتتمثل في قدرة المراجعة على تحقيق الرسالة والنتيجة المرجوة، وفعاليتها هي عماد جودتها، ومن أهم آليات الرقابة ، وأحد دعائم منظومة الحوكمة، التي تساهم في الإرتقاء بمستوى جودة الأداء ، وتدعيم كفاية النظم الإدارية والتشريعية، من خلال تحسين وتطوير المستوى المهني للمراجع في : مجالات



التعليم والتدريب والمهارات: الدافعية وسرعة إكتشاف أوجه القصور ومواطن الإختناقات والثغرات والمواجهة: الردع المتمثل فى الدور الوقائى والإستباقى فى منع التصرفات الإنتهازية: إدخال التحسينات الفنية والتقنية للإرتقاء بجودة ومهنية الأداء: حرية وشفافية التقرير عن جودة الأداء وآليات هيكل الرقابة الداخلية عن فترات زمنية سريعة ومتقاربة، وليست فى لحظة كما أشار تقرير لجان (COSO)(Hampel)(Caubury)، وإعداد تقارير الشفافية المهنية كما هو متبع فى الدول المتقدمة منذ إبريل 2014، لإعادة الثقة والمصدقية فى جودة المراجعة الداخلية (زكريا، 2013، ص 348: شاهين، 2014، 405: محاريق، 2013، ص 68: إرسانيوس، 36، 2013) (BCBS, 2012, P.7) (Arenset al, 2014, p.8: Treasury, 2013, P.2: COSO, 2014, P.4: Davidson, 2013, p.9) وتتمثل كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية كمهنة مضيئة للقيمة فى: دقة الفحص وسرعة التشخيص، والتقويم الموضوعى وسرعة وجودة التقرير، وإيجابية المواجهة الحاسمة والوقاية: تحسين جودة المخرجات: تقويم ومراجعة إدارة المخاطر: قدرتها على توفير المعلومات والتوصيات الملائمة للإدارة التى تمكنها من الوفاء بمسئولياتها ، والمساهمة فى الإرتقاء بجودة الأداء الحكومى : إتساق جودة أدائها مع مفهومها الحديث والإلتزام بالمعايير المهنية :مدى إرتباطها بعناصر هيكل الرقابة الداخلية الخمس والتطورات المتتالية فى جودة آلياتها والإلتزام بقواعد السلوك المهني: تعزيز جودة منظومة الحوكمة: توافر الدعم التشريعى والتنفيذى، ودعم القدرات الإبداعية لفريق المراجعة لمنع الفساد: ترشيد عملية إتخاذ القرارات (Alzeban & Gwilliam, 2012, p.24 : BDBS, 2012, P.7). وتشير معايير المراجعة الداخلية المتعلقة بالأداء الحكومى ، إلا أن نشاطها يكون كفاء وفعال، إذا تم تحقيق الآتى: التحديث والإستقلال والموضوعية ووضوح المسار الوظيفى، وجود دليل للمراجعة ، وحرية وصراحة التقارير: تحسين الإفصاح والمساءلة والشفافية، والممارسات الأخلاقية والمهنية: إدارة فعالة للمخاطر: تحسن جودة المخرجات: المساهمة فى تقويم وقياس جودة الأداء، وتدعيم إتخاذ القرارات ( Alzban & Sawan, 2013, p.443: Badara & Saidin, 2013, pp: 17-18 ). ويشير الوضع الحالى لإخفاقات المراجعة الداخلية فى الوحدات الحكومية لوجود العديد من المعوقات والتحديات تتمثل فى: عدم توافر مكانة تنظيمية مناسبة، وعدم وجود فريق كافي لإدارة وأداء المراجعة، وضعف إمكانيات وقدرات المؤهلين وفقد التعاون بينهم : نقص الدعم التشريعى والإدارى والمالى:

إنخفاض جودة برامج التأهيل والتدريب المهني والتقني، وتدنى الإمكانيات والموارد المخصصة: فقدان الإستقلالية والموضوعية: عدم الإهتمام والتهاون من الإدارة بتنفيذ توصياتها ومقترحاتها . وترتب على ذلك ضعف كفاءة وفعالية جودة الأداء المهني، إلى جانب وجود أسباب أخرى متعددة ومتنوعة، ومن أهمها: وجود فجوة توقعات تعكس رغبة المجتمع في سرعة الحصول على معلومات دقيقة، تعطى إنذارا مبكرا عن المشكلات التي تؤدي إلى فشل الوحدات، وعن تقييم ومراجعة إدارة المخاطر وعدم التأكد التي يؤثر على المستقبل: زيادة الروتين والجمود والتنميط، والتركيز على اللوائح بشكل أكبر من جودة الخدمات والأنشطة: عدم تجنب الفاقد والضائع في الجهد والوقت والنفقات .

ويساهم نقص أعداد وإعداد المراجعين ، وتدنى مستويات القدرة المالية، من كفاءات علمية وخبرات وتخصصات مهنية، والتركيز على الإستقرار الوظيفي والأنشطة التقليدية، وعدم الإهتمام بالتطورات المهنية، والمستجدات العلمية والعالمية، وقلة جودة الدورات التدريبية وضعف مخصصاتها المالية ، وعدم الدعم والمساندة من الجهات الرقابية والإدارات العليا، والتقايس عن تنفيذ التوصيات ، وإنخفاض جودة التقرير، ودوره الفاعل في شفافية التقارير المالية، وعدم الإهتمام بإعداد تقارير رقابية متنوعة، لتقويم فعالية وصلاحيات السياسات، وتقويم جودة الأداء في تحقيق الإنضباط الإداري والمالي والرشد الإقتصادي، يؤدي إلى تدنى كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية، وتخلفها عن ركب التطور، ومدى الحتمية إلى إتساع نطاقها وتحديثها، لمواكبة المستجدات والتطورات المهنية بالتجديد والتطوير المستمر، لزيادة الجودة في الأداء، وتحقيق الشفافية المهنية، ومنع الغش وتدنية الفساد.

#### **6- تجديد وتطوير أنشطة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية :**

ينبغي على المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية، أن تتحول من التركيز على القيام بالأدوار التقليدية، إلى الحديثة التي توصى بها الجمعيات الأكاديمية والمهنية، لمواكبة المستجدات والتطورات المهنية، وإلزامات قانون (SOX) في كثير من مواده 302، 303، 304، بضرورة إتساع نطاقها وتحديثها، وأن تواكب تطورات الموازنات العامة للدول، من موازنة البنود إلى البرامج والأداء، إلى الصفرية، لتفعيل آليات الرقابة الداخلية الإستباقية والمتابعة، وتقويم جودة الأداء، وإعداد الإنذارات المبكرة عن ثغرات الفساد والإفصاح عنها، لتعزيز ممارسة الحوكمة، وضبط وترشيد الإنفاق العام .

وتستطيع المراجعة الداخلية جنى الثمار والإستفادة من تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، والتي تعتبر مطلباً هاماً في بيئة الأعمال المعاصرة، بتطوير وتطوير إمكانياتها، وتوسيع نطاق خدماتها وأنشطتها، وتطبيق نظم المعلومات الإستراتيجية المتكاملة (ERP)، التي تتميز بأدوارها الإيجابية في إنجاز المهام والخدمات بشكل أسرع ودقة أفضل لكافة الأنشطة، والمساهمة في الإرتقاء بانتاجية الأداء المهني للمراجعة، وتفعيل آليات الرقابة، وتعزيز ممارسة منظومة الحوكمة، ورفع جودة الأداء في الوحدات الحكومية، حيث يؤدي تطبيق نظم (ERP) كنظم معلومات إستراتيجية متكاملة متطورة، تتبع من أعلى المستويات في الهيكل التنظيمي، وتضم جميع الأنشطة المتطورة في مجال تشغيل البيانات، وتمكن من سرعة توفير المعلومات المتكاملة الدقيقة والملائمة، وتستند إلى قاعدة معلومات مركزية، ونظم رقابة إدارية ومحاسبية تتسم بأعلى درجات الكفاءة والفعالية، تساهم في:

-إعادة هندسة عمليات المراجعة على مستوى الوحدة، وربط إداراتها وأقسامها بقاعدة معلومات مركزية تخدم كل التطبيقات، لها آثار إيجابية هامة في تطوير محاور خدماتها وأنشطتها التشغيلية، وإنعكاساتها الإيجابية في القدرة على سرعة إكتشاف الغش والخداع الإداري، وضبط وتدنية الفساد، والإرتقاء بجودة التقارير المالية سواء اليومية والشهرية وغيرها من التقارير الرقابية، وقدرتها الفائقة على توفير المعلومات الملائمة، وتوصيلها في التوقيت المناسب ( Alred et al,2013,p. 34: Dixon & Singer,2011,p.96: Wikins&Boyle,2012,p.98: IIA,2013,PP:7-8).

- تمكين المراجع الداخلي من سرعة التشخيص ودقة الفحص الإنتقادي، وجودة التحقيق الموضوعي، وإجراء التحليل الإداري والمحاسبي، والتعمق في دراسة التغيرات والاتجاهات، لإظهار أوجه الكفاءة والضعف في جودة الأداء الحكومي والتي تكون غير واضحة، وسرعة وصراحة التقرير، للمساهمة في تعزيز الرشد الإقتصادي في إستغلال الممتلكات والموارد، وضبط وترشيد الصرف من الإعتمادات، وجدية تحصيل الإيرادات لكافة الأنشطة المختلفة، وتحقيق الإنضباط الإداري والمالي (Enfof & Ehiorobo,2013,p.98: Soudani,2014.p.23: Alzoudi,2014,27).

- مجموعة من البرامج الجاهزة قابلة للتطوير، صممت للحصول على أفضل الممارسات الوظيفية المختلفة، تعمل على تنميط العمليات وتكامل المخرجات، وتقدم تكنولوجيا حديثة، تمكن من النظرة الشمولية في التعامل مع الأخطاء والغش والفساد والمخاطر، ومنع تكرار الجهود، من خلال قاعدة

معلومات تساهم فى توفير المعلومات الملائمة الموثقة ، وتطوير إجراءات وأساليب المراجعة وفعالية الإتصال، وتفعيل دورها فى إعداد الموازنات كنظم للرقابة والإصلاح الإدارى، وزيادة الشفافية المهنية (Hyvonen,2010,p.67:Wikins &Boyle,2012,p. 34 :Ainin,2011,p.912).

- زيادة نطاق المراجعة، وتحليل البيانات وإختبارها، والتعامل مع المعلومات بشكل فوري ومتزامن مع الأحداث والعمليات، من خلال قاعدة المعلومات والإنذار المبكر لمؤشرات الخطر والخداع الإدارى والفساد (Karimi & Amirhassani,2013,p.102:Kanellou & Spathis,2013,P.11).

- مظلة وجوهر للرقابة الإدارية والمحاسبية، فتستطيع (ERP) من كونها نظم معلومات متكاملة، فى قدرتها الفائقة على توفير المعلومات المتكاملة الملائمة، وتدعيم آليات الرقابة الداخلية، وزيادة ضوابطها وآلياتها، وتمكن المراجع من كسر الجمود والتنميط، ورفع قدراته المهنية، وتقييم إدارة المخاطر، وتفعيل ممارسة منظومة الحوكمة، ومنع الغش والفساد، وتدعيم الثقة فى القدرة المعلوماتية للتقارير المالية (Kanellou & Spathis,2014,p.209:EL ragal et al,2014,p.87).

وتعد نظم (ERP) من أهم نظم المعلومات الحديثة ذات التكنولوجيات المتقدمة، فى مجال تشغيل البيانات وإنتاج المعلومات، وتساهم فى تحقيق التكامل بين جميع الوظائف والأنشطة، ويؤدى تطبيقها إلى زيادة جودة وتكامل النظم الرقابية والمحاسبية، وسرعة تدفق المعلومات، وزيادة جودة الأداء المهني للمراجع، وتفعيل آليات الرقابة، وممارسة منظومة الحوكمة، وتلجأ الوحدات الحكومية للإستعانة بمنشآت المحاسبة، للإستفادة من إحترافها وتمايزها المهني، وخبراتها المتراكمة ومهارتها المتخصصة، فى تدعيم الإستقلال والموضوعية ومنع الغش وضبط وتدنية الفساد من خلال الإسناد .

#### **7- الإسناد لأنشطة المراجعة الداخلية لمنع الغش وضبط وتدنية الفساد :**

تتنوع مصادر أداء خدمات وأنشطة المراجعة الداخلية بالشركات والوحدات الإقتصادية بين المصادر الداخلية والخارجية والأداء المشترك، وإنتشر الإسناد لأنشطتها وتزايد فى الأونة الحالية، وحظى بإهتمام كبير ونمو مستمر، ولاقى قبولا واسعا والكثير من التأييد، وخاصة بعد إصدارات (IAA,1999) فى تعريفه للمراجعة، بأنها نشاط موضوعى، إستشارى وتأكيدى مستقل ومحايد، من أجل تحسين عمليات الوحدات وزيادة قيمتها، ومساعدتها فى تحقيق أهدافها، من خلال طريقة منهجية منظمة لتقويم كفاءة وفعالية إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، وإتخاذ القرارات ، وتحقيق الجودة الشاملة

(IIA,1999,p.40: IAA,2013,2014 :Pyzik,2012,p.21:Soh&Bennie,2014,605) .  
 وظهر التعهد أو الإسناد في مؤسسات البنوك وأنظمة وتكنولوجيا المعلومات، وإمتد إلى الأنشطة  
 الصناعية والتجارية، وتزايد الإهتمام به لدوره الإيجابي في الإرتقاء بكفاءة وفعالية وإنتاجية الأداء  
 للخدمات والأنشطة المسندة، وإنتشر في الشركات اليابانية، وساهم في منظومة الإنتاج الخالي من الفاقد  
 والعيوب، وتحقيق الجودة الشاملة في الأجل القصير والطويل ، وإتجهت العديد من الشركات الكبرى  
 للإستعانة بمصادر خارجية للحصول على خدمات المراجعة الداخلية سعياً حثيثاً لتحقيق الإستقلال  
 والموضوعية، وزيادة المنفعة والجودة (أبو موسى، 2012، ص5-6: عبد اللطيف، 2013، ص6)  
 )-204.(Butinza & Gutierrez,2010,p.276-277 : Brewer&Ogden,2013,p.202  
 ونظراً للأثار الجوهرية لإتخاذ قرار الإسناد على كفاءة وفعالية مهنة المراجعة الداخلية، فقد تعددت  
 الدراسات الأكاديمية والمهنية التي إستهدفتها، وإن تشابهت في مضمونها، حيث تناولت الدوافع التي  
 تسانده، والمزايا والإيجابيات المنتظرة منه، والسلبيات والمخاطر المحيطة به، ومن خلال إستعراض  
 العديد منها، أمكن التوصل للعناصر التالية له:  
 - ينصرف إلى تحويل أداء خدمات وأنشطة ووظائف لأطراف خارجية كانت تتم داخليا، وتحويل  
 مهامها ومسئولياتها لتلك الأطراف، ويختلف تماما عن الإستعانة بالخبراء لأداء مهام قد لا تملك  
 الوحدات خبرات فنية وتقنية لأدائها، وعن التعهد لنظم المعلومات المحاسبية، وعن التكاليف في في  
 تنفيذ بعض المهام ، فالإسناد يرتبط بالخدمات والأنشطة التي يحظر على مراقب الحسابات أدائها  
 ) (Dart,2011,p174:Daion,2013,p.149:Arel,2010,173:Biertaker,2013,p.209).  
 - إستراتيجية إدارية يتم من خلالها تفويض نشاط – كان فيما مضى ينجز داخليا- إلى طرف خارجي  
 وتنظيم وترتيب لأداء الخدمات والأنشطة لمراقب خارجي، لتوفير مهارات وقدرات متخصصة التي  
 تكمل وتدعم القدرات الحالية لتعزيز جودة وفعالية المراجعة (Nicole&Lesage,2013,p.19)  
 ) ( Dolan,2013,p.114: Brewer&Ogden,2013,p.201: Harris,2011,pp:27-29 ) .  
 - فلسفة ورؤية إدارية تبنى على أن هناك أطراف خارجية لديها القدرات الفائقة والجودة العالية في  
 أداء خدمات وأنشطة المراجعة الداخلية بصورة أكثر كفاءة وفعالية وأعلى جودة من أدائها داخليا ،  
 وفي ضوء الآثار المترتبة على هذا القرار، والتي تتجاوز تخفيض النفقات الثابتة والمتغيرة، ينعكس أثره

على إستراتيجية وأداء الوحدة فى منع الغش والخداع وتدنية الفساد، وتتعدد بدائله من إسناد كلى وجزئى، تعاونى، والتعاقد من الباطن، حيث يقوم المسند إليه بإسناد بعضها لشركاء آخرين ( Heroux,2014,p.32:Saad,2013,p.8:Malek,2013,p.259:Javidi,2013,p.431 ) .

- يمثل إتجاها حديثا، ويشير إلى الإرتباط مع منشآت مراجعة متخصصة لأداء أنشطة إنتقائية معينة، كانت تقدم من خلال المصادر الداخلية بالوحدة، لدواعى تركيزها على الأساسية والإرتقاء بالجودة الشاملة للمراجعة، وتنقسم محددات الطلب عليه إلى، محددات كمية كتدنية وترشيد النفقات وخاصة الثابتة والإستفادة من التقنيات، وغير كمية كالخبرات والكفاءات المهنية والمهارات المتخصصة Basel ( Brandon,2010,p.140:Munro,2011,p.372: Commmitte,2014,p.67).

- التعاقد مع منشآت محاسبية لأداء أنشطة المراجعة الداخلية، والتي كانت تودى مسبقا من خلالها، وهى خطوة طبيعية وإستراتيجية لتطور المراجعة، وتفعيل آليات الرقابة الداخلية المتكاملة، لمنع الغش والخداع الإدارى، وممارسات الفساد، وتقويم إدارة المخاطر، وتحقيق جودة منظومة الحوكمة، وإضافة قيمة للوحدات، كما يحدث فى الأنشطة المتميزة والصناعات المتطورة، حيث يتم الإستعانة بمراقبى الحسابات لأداء الخدمات والأنشطة المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات والتقنيات المستجدة (مبارك، 2012، 13: أبو موسى، 2012، ص7: عبد اللطيف، 2013، ص5: سالم، 2012، 722) .

- يترتب على الإسناد، أن يصبح المسند إليه مسئولاً عن مجموعة الأنشطة المرتبطة بالمراجعة الداخلية، وينشأ لديه إلتزام مهني بابداء رأى فنى، فى جودة الأنشطة الرقابية المتعلقة بالإسناد، وتوفير تأكيد معقول بأن أهداف الرقابة قد تحققت حول الأنشطة المسندة إليه، من خلال المحرر المكتوب ( Anderson & Rittenberg,2012,p.22:King,Malhotra,2010,p.323).

- تختلف الشركات والوحدات الحكومية فى مدى إتجهاها للإسناد ، وفقا للحجم والإمكانات والموارد والقدرات المالية لفريق المراجعة، وعلى مجموعة من الخصائص لأنشطتها أهمها:مدى خصوصية الأصول المطلوبة لأداء هذا النشاط:الحاجة الملحة لخدمات إستشارية وتأكيدية مستجدة: مشكلات ومخاطر عدم التأكد البيئى:سلبيات ومخاطر الخداع ، وعدم التأكد السلوكى(الإدارة الإنتهازية): مدى التكرار للأنشطة(سالم، 2012، ص ص723- 722: Malek & Saidin,2013,p260) .

- يختلف عن الأداء المشترك للمراجعة الخارجية التي يتم خلالها التعاون بين منشأتين محاسبة أو أكثر لمراجعة التقارير المالية لشركة واحدة، وإصدار تقرير موحد وتحمل مسؤولية مشتركة، من خلال تنفيذ برنامج تعاوني، وتقسيم إجراءات وأعمال المراجعة بناء على التخطيط المشترك، وتتمثل أهم مجالاته في عدة خدمات وأنشطة ومن أهمها: مراجعة مدى الإلتزام وكفاءة وفعالية جودة الأداء : إكتشاف ومنع الغش والخداع والممارسات الإبتكارية :المراجعة المالية والتشغيلية وغير المالية : خدمات تأكيدية وإستشارية بخصوص كفاءة وفعالية آليات الرقابة الداخلية :جودة ممارسة منظومة الحوكمة وأنظمة أمن المعلومات: تقويم ومراجعة إدارة المخاطر والمواقع: خطوط الإنتاج الجديدة ( Butinza & Gutierrez,2010,p.276: Brewer&Ogden,2013,pp:202-204 ) .

- تفضل العديد من الوحدات القيام بأنشطة مراجعة الغش والتلاعب ومدى الإلتزام، وتقويم إدارة المخاطر داخليا، لأنها تتطلب معارف ودراية بكافة الأعمال والأنشطة، والبعض الأخر منها ، عدم الإسناد كلية، والأداء من داخل قسم المراجعة، حيث يحقق رقابة كاملة على الأنشطة ، والتمتع بالولاء والحرص، وضمان سرية وأمن المعلومات، وزيادة المعارف وتراكم الخبرات الداخلية ( Julia & Rudolf,2012,p.15: Harris at el,2011,p.28 : Pyzik,2012,p.23 ) .

- تتمثل أهم أسباب اللجوء إليه في:عدم كفاءة وفعالية أنشطة المراجعة الداخلية، وإرتفاع نفقاتها ، والإفتقار للقدرات المالية المتميزة والمهارات المتخصصة والتقنيات الحديثة في أداء بعض الأنشطة، والحاجة الملحة لإكتسابها:عدم توافر المرونة وسرعة التكيف مع التقنيات والمستجدات التكنولوجية في بيئة الأعمال:تمتع الطرف الخارجي بإقتصادات الحجم،وبالقدرات المالية والتقنية والتخصصات التي تمكنه من تعزيز الجودة الشاملة لأداء تلك الأنشطة بصورة أسرع وأكفاً وإنخفاض في النفقات، وبمستويات أعلى من التخطيط والتنفيذ،وصراحة وجودة التقرير:تحقيق الإستجابة لإحتياجات الوحدات ( COSO,2014 Kang&Park,2012,p.1201:Rehme & Berge,2013,p.227) .

- ومن أهم أسباب التأييد، الإرتقاء بكفاءة وفعالية الأداء المهني للمراجع الداخلي ودعمه في أوقات الذروة، وجعل العمل إنسابيا، وتحقيق إحتياجات ورغبة الجهات التشريعية والعليا، بتعزيز الرقابة على بعض خدمات المراجعة، والإهتمام بالأنشطة الإستراتيجية ذات المزايا التنافسية، والتخفيف من ضغوط الإدارات التنفيذية المباشرة وغير المباشرة، وتحقيق التوافق والإنسجام مع الهيكل التنظيمي

( COSO,2013 : Sho&Bennie,2103,p.8 7:Babatunde&Kolawole,2013,p. 88) .  
- يوفر الإسناد التعاونى قدرامرغوبا من الرقابة على بعض الأنشطة، وتوافر القدرات اللازمة لأداء الأنشطة بالجودة المطلوبة، ويعاب عليه نشأة الصراع بين الطرف الداخلى والخارجى، وتخوف الداخلى من تحول الإسناد إلى كلى، والإستغناء عنهم وينشأ عدم التعاون بين الطرفين، أما الإسناد الكلى يساهم فى تحويل التكلفة الثابتة إلى متغيرة، والحصول على خدمات ذات جودة عالية، ومن سلبياته صعوبة رقابة الأنشطة المسندة للغير، ولاتوجد فرصة للوحدات لبناء خبرات داخلية ، إضافة إلى الفهم المحدود للطرف الخارجى بالأعمال والأنشطة المسندة، وإنخفاض الولاء وإنعدام الحرص ويتم فحص حوكمة الإسناد من خلال الرقابة على عقودها وعلى تنفيذها، وتقويم أداء المسند إليه، ووضع آليات أفضل للرقابة الذاتية (إبراهيم،2013،ص:87:الرفاعى ،2012،صص 11-15 )

( Pyzik,2012,pp:21-23 :Rehme,D,2013,p.227 :Dolan&Moron,2013,p.3489) .  
ومما سبق نستطيع أن نحدد أن الإسناد هو تخصيص لخدمات وأنشطة المراجعة الداخلية من أدائها داخليا إلى خارجيا، والإستعانة بمنشآت محاسبية لإنجاز كل الخدمات والأنشطة التى كانت تقوم بها الوحدة من خلال فريق المراجعة الداخلية(إسناد كلى)،أوالتعاون والتكامل، والتواجد المستمر مع المراجع الداخلى لأداء بعض الخدمات والأنشطة المعينة،والتي تحتاج إلى قدرات ومهارات متخصصة، قد لاتتوافر داخل الوحدة (إسناد جزئى أو تعاونى أو إنتقائى)، ويؤدى إلى الإرتقاء بكفاءة وفعالية مهنة المراجعة الداخلية، وإكتساب القدرات المالية التى تتوافر لمنشآت المراجعة ولاتمتلكها الوحدات من، مؤهلات علمية ومعارف واسعة ومترامية، وتراكم الخبرات المكتسبة، والمهارات، والإحتراف المهنى المتميز، وقدرات تكنولوجية فائقة، وإبداع مهنى على الجودة، وتدعيم الإستقلال والموضوعية لمنع الغش وضبط وتدنية الفساد، وتحقيق الإنضباط الإدارى والمالى .

وبالرغم من وجودالعديد من المزايا والمنافع من الإسناد لخدمات وأنشطة المراجعة الداخلية، إلا أنه توجد الكثيرمن العيوب والسلبيات والمخاطر المرتبطة به ومن أهمها: إفتقار المنشآت الخارجية للمعرفة المتعمقة والدراية الكاملة بعمليات وأنشطة الوحدات وإتساع فجوة المعلومات، وعدم الإلمام بمواطن الثغرات والقصوروسرعة تشخيص علاجها، وأماكن القوة والتميز وتدعيم تنميتها، ومدى الحاجة إلى الوقت لزيادة الفهم والإدراك مما يؤثر على كفاءة وفعالية وجودة مستوى الأداء : عدم



الولاء والشعور بالإنتماء والوفاء بجودة المراجعة وفقدان السيطرة على تلك الخدمات والأنشطة، وبطء الإستجابة لإحتياجات الإدارة وتولد سلوك نفعي وإنتهازي لدى الأطراف الخارجية للإستغلال وتعظيم المنفعة، مما يؤدي إلى زيادة النفقات المستترة وخسارة القدرات المالية داخل الشركة، وعدم تنميتها مستقبلا، والتأثير السلبي على إعداد الكوادر المؤهلة لتولى زمام القيادة فى المستقبل، حيث يعتبر فريق المراجعة مصدرا هاما لتكوين مدراء المستقبل ويترتب على الإسناد فقدان ذاكرة المراجعة والرقابة على الأنشطة المسندة، حيث قد توجد صعوبة فى الإدارة والرقابة لتلك الأنشطة وإرتفاع تكلفتها وتعدد المخاطرومن أهمها المخاطر الإستراتيجية والتشغيلية والنفقات المستترة و إنخفاض مستوى الجودة وفقدان الوظائف وعدم توفير الحماية الكاملة للمعلومات .

والمراجعة الداخلية عين وأذن وأنف الإدارة، وفى موقع حيوى فريد ومتميز، ولايمكن إسنادها للغير فهى من صميم وصلب وظائفها الرقابية، حيث يمكن إفشاء أسرارالوحدات، وتهديد أمن وسلامة المعلومات الخاصة بها وتسريبها، والإضرار بوضعها الإقتصادى، والتأثيرعلى قيمتها المضافة، وهى جزءاً من شبكة الأطراف الى تتحمل مسئوليات جودة منظومة الحوكمة، وحجر الزاوية لآليات الرقابة الداخلية، وعنصر مؤثر فى تدعيم وتقويم هيكلها الرقابى، والتأكد من فعاليته، والتحقق من مدى الإلتزام بالسياسات والإجراءات الإدارية والمحاسبية، ومن توافق النتائج مع الأهداف المقررة، وعنصرفاعل فى تحقيق جودة التقارير المالية والرقابية، ومرجعية لمعظم الأطراف بتزويدهم بالمعلومات التفصيلية والتحليلية، لتدعيم والإرتقاء بالكفاية الإنتاجية، وهى فى حاجة حتمية إلى تكامل الأداء المشترك من خلال والتطوير والتجديد للإستفادة من التقنيات الجديدة، ومن مزايا الإسناد للإرتقاء بمستويات جودة الأداء، وتدعيم الإستقلال والموضوعية، وتفعيل مهنة المراجعة الداخلية المتكاملة، لتحقيق الشفافية المهنية، وتعزيز الإنضباط الإدارى والمالى، ومنع الغش وضبط وتدنية الفساد، ورفع الكفاية الإنتاجية.

#### **8- مهنة المراجعة الداخلية المتكاملة فى منع الغش وضبط وتدنية الفساد، ورفع الكفاية الإنتاجية :**

أدت المستجدات فى البيئة المعاصرة، والتنوع والتطور فى أساليب الغش والخداع الإدارى المبتدعة، وممارسات الفساد الإبتكارى، إلى حتمية جودة آليات الرقابة الداخلية، والتطبيق الفعال لمنظومة الحوكمة، والتركيز على الإفصاح والشفافية فى، تحقيق الرشد الإقتصادى فى إستخدام الممتلكات والموارد، وترشيد وضبط الإنفاق العام، والإهتمام بالجودة الشاملة للخدمات المقدمة، وتقويم مستوى

الإنتاج المحقق، للإرتقاء بجودة الأداء الحكومى، والكشف عن الثغرات ومعوقات الأداء ، وتنمية المواطن الإيجابية، ومراقبة دقة البيانات والمعلومات فى الوثائق والتقارير المالية والرقابية، إلى زيادة الطلب على جودة المعلومات المتكاملة والموثقة، حول مدى كفاءة وفعالية موازنات البرامج والأداء، والصرف من الإستخدامات، وجدية التحصيل للموارد، لتحقيق الإصلاح الإدارى والمالى، ورفع الكفاية الإنتاجية إلى ثورة لزيادة جودة الأداء المهني للمراجع الداخلى فى الوحدات الحكومية. وتتعرض المراجعة إلى ضغوط شديدة، للإرتقاء بكفاءة وفعالية الأداء، وتحقيق الشفافية المهنية، حيث تتطلب المستجدات العالمية، والتغيرات الجذرية فى التشريعات الحكومية، والتطورات المهنية فى المراجعة، بالتأكيد على تفعيل آليات الرقابة الداخلية، وتعزيز ممارسة منظومة الحوكمة، إلى مدى أهمية المراجعة الداخلية المتكاملة، والتي تتمثل فى تفاعل وتكامل التجديد والتطوير ومزايا الإسناد . (Khoury,2011,p.40:Site,2012:Armitage,2011,p.97) للإرتقاء بجودة وشفافية الأداء وتلعب المراجعة الداخلية المتكاملة، دورا إيجابيا فريدا ومتميزا، فى منع الغش والخداع الإدارى المبتدع ، وتدنية الفساد الإبتكارى، وتحقيق الإصلاح الإدارى والمالى، لإتساع نطاقها وتحديث أنشطتها، وتدعيم إستقلالها وموضوعيتها، وزيادة شفافية المهنة، وقدرتها على تقويم الإقتصاد والكفاءة والفعالية لجودة الأداء، وسرعة وحرية التقرير، والإرتقاء بالكفاية الإنتاجية، لما تقدمه من :  
- رؤية واضحة، وإستراتيجية فعالة، وممارسات إحترافية، ومهارات تخصصية، تمكن من عمق القدرة على التحليل المالى والمحاسبى وإجراء المقارنات الرأسية والأفقية، ودراسة الإتجاهات بين أرقام التقارير المالية والربط بينهما، وإيجاد علاقات ونسب مئوية، ومعدلات للحكم على جودة الأداء، وتحقيق الإنضباط الإدارى والمالى، والرشد الإقتصادى، والمساهمة فى الرفاهية والتنمية.  
- توفير قدرات مالية متطورة، وتمايز مهني، وتشخيص إحترافى، تستطيع تقويم وقياس جودة الأداء بشكل أكثر إيجابية وتفصيل، مما يؤدي إلى سرعة فى التشخيص، ودقة فى الفحص الشامل، وجودة فى التقويم الإتنقادى الموضوعى لكافة الأنشطة فى ضوء المتغيرات المعاصرة، وممارسة الشك المهني، وسرعة وصراحة فى التقرير، باعتبار أنشطتها من الآليات المحورية والوظائف التأكيدية والتقويمية والإستشارية، لمنع الغش والخداع وضبط وتدنية الفساد، والإرتقاء بجودة الأداء الحكومى

وإضفاء المصادقية على التقارير المالية ( IIA, 2013,2014 ) Desia

(.IOD,2012:&Arindam,2011,p.150:Malaescu&Sutton,2013,p.89)

- تغطي أبعاد متنوعة من نشاط تقييمي، وتأكيد إيجابي، وتخصص مهني، يهدف إلى إضافة قيمة للوحدة، والمساعدة في تحقيق أهدافها ورسالتها للمجتمع، وتقويم جودة فعالية آليات الرقابة الداخلية، والتقرير عن الثغرات ومواطن الضعف الجوهرى فيها، وتعزيز ممارسة جودة منظومة الحوكمة، والحد من كافة المخاطر، وإعداد تقارير رقابية متنوعة، تساهم في إكتشاف ومنع الأخطاء الغش، ومواجهة الضغوط والخداع الإدارى، وضبط وتدنية الفساد ( IIA,2013 ,2014 )

(.Mihret,2011,pp:66-67 :Abbott & Peter,2012,p.96: Arel,2012,p.453 )

- منهج تقويمى موضوعى مستقل، يستطيع التوسع فى الفحص والتحقيق وحرية التقرير، ومراجعة تطبيق مدى الإلتزام والتحقق من القوانين والخطط الموضوعية، والبحث والتحرى عن الإنحرافات الموجودة ومسبباتها، وآثارها السلبية، وسرعة المواجهة، والتأكد من صحة ودقة الكفاية الإدارية والمالية والمحاسبية، وإجراءات الرقابة الأخرى، ووسائل الحفاظ والحماية للممتلكات والموارد، وفحص وتقويم إدارة المخاطر، وترشيد وضبط الإنفاق العام ( IOD,2012:Benali,A,2014,P.67 )

( IAA,2012,P.40:Bedard &Garham,2011,p.830:Francis&Richard,2012,p.6177 )

- تستطيع التركيز عند الفحص والتحقيق، إلى تقويم كفاءة وفعالية الرشد فى إستغلال الممتلكات والموارد، من خلال التقويم الموضوعى للمدخلات وجودة المخرجات، وتنفيذ البرامج المخططة، وسرعة الإنجاز للإعتمادات المقررة، وجدية التحصيل للموارد المقدره، وتعزيز جودة ممارسة منظومة الحوكمة، ومساعدة الإدارة فى تحقيق الأهداف المخططة، وتحقيق الإنضباط الإدارى والمالى ( Davidson & Gerad,2013,p.45 :Brandon,2010,p.160:Laura,2013,p.5 )

- تؤدي إلى زيادة مستويات التقنية المتاحة، وجودة المراجعة، حيث يقوم المراجعون الداخليون بمراجعة الأنشطة التى تحتاج متابعة مستمرة، ومدى فعاليتهم فى الرقابة الإستباقية والوقائية التى تمكن من إتخاذ الإجراءات التصحيحية، والخارجيون بمراجعة التى تحتاج إلى قدرات ومهارات متخصصة، والتي لاتتوافر لدى الداخليون، وتدعيم الإستقلال فى الظاهر والواقع الفعلى، وتحقيق الموضوعية،

والتححرر من الضغوط الإدارية للتدخل والتأثير فى الأحكام المهنية (الإبيارى،2013، ص:27:رضوان،2014،ص180: لطفى،2014،ص257:175،p. Nicole etat,2013).

- تمثل الطريق الصحيح للإرتقاء بمستوى جودة الأداء المهنى، فمن خلال التجديد والتطوير، يتم المواكبة والتكيف مع المستجدات العالمية، وتفعيل القدرات المالية والإبداعية التى تتمثل فى الإستعداد العلقى المتفتح والمتشكك الذى يلزم توافره، وإستنفار اليقظة والفتنة، والنظر والتمعن، وطلاقة التشخيص وجودة التحليل، وسرعة الإكتشاف والمنع للغش والخداع، وضبط وتدنية الفساد، فالإدارة لديها من القدرات والخبرات التراكمية،وفنون التمرس،من إخفاء تلك الممارسات (Beattie,2013,p.38:Rahimi,2011,p.874:Carol,2012,p.6:ICAEW,2013,P.2).

- تساهم فى زيادة بذل العناية المهنية الواجبة فى الممارسة العملية، وتحديد الإستراتيجية المناسبة للمراجعة، التى تمكن من الأداء الكفاء والفعال للمهام المعقدة بطريقة متميزة، وتنفيذ الإجراءات المحددة لأداء تلك المهام وإمكانية المواجهة الحاسمة، حيث يمكن الأداء المتكامل من عمل وحدات ودوائر رقابية داخلية تدور مع الأنشطة والعمليات، لتبين مواطن الضعف والخلل والانحرافات والخداع الإدارى، والغش والفساد،من خلال تفاعل وتكامل القدرات الإحترافية والتخصصات والتقنيات الحديثة،وتوافر الإستقلال والموضوعية الى تمكن من سرعة ودقة التشخيص وسهولة الإكتشاف والمنع للممارسات الإبتكارية، وتدنية أثار الإخفاق (Alina & Dan,2013,p.107)

(Piercey,2014,p.139 :Popov ,2013,p.144:Mahesh,2014,p.194,Hu,2013,p.7)

- تسمح بتوحيد الفكر والتعاون والإنسجام المهنى، والمناقشة المتبادلة بين المراجعين، بشكل متقدم وفعال للحكم على جودة وشفافية التقارير المالية،والكفاية الإنتاجية للأداء الحكومى، بأسلوب إحترافى متقدم ومدعم بتوافر القدرات المالية والتخصصات عند إبداء الرأى وكتابة التقرير،مما يعزز الإرتقاء بجودة الأداء المهنى للمراجعة،والمساهمة فى التصدى للضغوط الإدارية ومنع الغش وتدنية الفساد.

- مهنة متميزة مستقلة ، لتقويم أداء الوحدات بشكل عام بما فيها الإدارة العليا،والرقابة على السلوك الأخلاقى، ونشاطا إستشاريا تأكديا يخدم كافة المستويات الإدارية، ويساهم فى تعزيز الفعالية التنظيمية المدركة، والإرتقاء بجودة ممارسة منظومة الحوكمة ، من خلال فحص وتقويم خطر العمليات التنظيمية، بمراجعة الرشد الإقتصادى للأداء، والكفاءة والفعالية لزيادة الإنتاجية .

-المساهمة الإيجابية فى سرعة التأكد من سلامة النظم المالية، والتحقق من فعاليتها وملاءمتها، مع تحديد ومواجهة مواطن القصور الضعف، وفورية إقتراح وسائل العلاج التى تضمن إحكام الرقابة على فعالية صرف الإستخدامات، وجدية تحصيل الموارد، وتحقيق الإنضباط الإدارى والمالى .

- المراجعة الداخلية المتكاملة أكثر إحتراف ومهنية، وهى المصدرالمغذى والروح الفعالة لكل آليات الرقابة، وممارسة منظومة الحوكمة، وتلعب دورا هاما فى تدعيم مجلس الإدارة من خلال التأمين الكافى لجودة بيئة الرقابة، والقدرة الفاعلة والمؤثرة، فى منع الغش والخداع، وضبط وتدنية الفساد.

- تستطيع المراجعة الداخلية المتكاملة الفورية ، الإرتقاء بكفاءة وفعالية الأداء المهنى، وتحقيق الشفافية المهنية ،وزيادة جودة الأداء الحكومى فى المحافظة على المال العام، وتحقيق الإنضباط الإدارى والمالى، والإرتقاء بمستويات الكفاية الإنتاجية، والتنمية المستدامة، والرفاهية المجتمعية .

وتتمثل ضوابط وآليات زيادة جودة الأداء المهنى للمراجعة الداخلية المتكاملة فى ، إكتشاف ومنع الغش والخداع الإدارى، والممارسات الإبتكارية، وضبط وتدنية الفساد، فى :

- إعادة هيكلة وتطوير مهنة المراجعة الداخلية فى الوحدات الحكومية، مع إحداث طفرة نوعية فى توسيع النطاق، وزيادة القدرات المالية والتقنية ومهارات التخصص لمواكبة التطورات والمستجدات العالمية، وتدنية فجوتنا توقعات الحوكمة وعدم تماثل المعلومات، ومواجهة التحديات المعاصرة .

- زيادة السلطات الممنوحة لفريق المراجعة الداخلية المتكاملة، لسرعة مواجهة التصرفات التى تقوم بها الإدارة، وممارسة الغش والخداع والفساد، وتطوير الخطط والبرامج، التى تساهم فى رفع كفاءة وفعالية الإجراءات لمنع والضبط والتدنية، وتعزيز آليات الرقابة بصورة فعالة وصارمة، وتحسين جودة البيئة الرقابية، والتقرير عنها، وأهمية الفصل بين المهام والإختصاصات والسلطات الإدارية.

- تطوير نظم المعلومات المحاسبية وفقا لأحدث التطورات العلمية والمهنية والتقنية، وتطبيق نظم (ERP) ، وتحقيق التكامل بين نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية، وآليات هيكل الرقابة الداخلية ، والمراجعة الداخلية، وزيادة فعالية مناطق التنسيق، مما يزيد من جودة الرقابة الذاتية والإستباقية والوقائية، وحرية التقارير الرقابية، فى إكتشاف ومنع الغش والخداع ، وضبط وتدنية الفساد .

- تدوير المراجعين الداخليين، وتغيير المجال لتنمية القدرات المالية والتخصصات الفنية، وتفعيل قنوات الإتصال مع لجنة المراجعة والإدارة العليا ، ووضع سياسات وقائية لضمان مكافحة الرشاوى

وضبط وتدنية الفساد، وإستخدام نقاط القوة والخبرة والمهارة فى تطبيق أفضل الإجراءات، وتعزيز الإستقلالية والموضوعية، وتعميق الحصول على التأكيد المعقول بخلوالتقارير المالية، وغيرها من التقارير الرقابية، من الغش والخداع الإدارى المبتدع والفساد الإبتكارى .

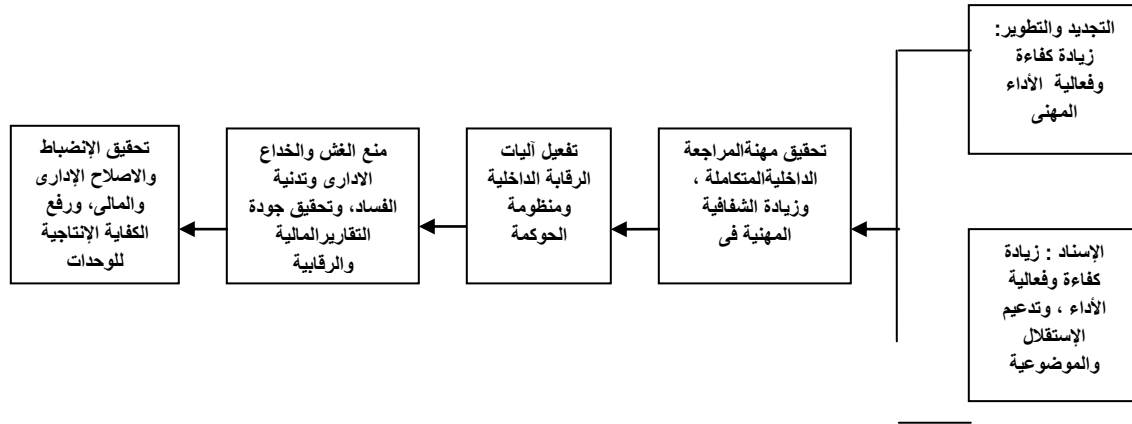
-إنشاء لجنة المراجعة الداخلية العامة،على غرار الدول المتقدمة، لجنة إستشارية تشارك فى وضع إستراتيجيات المراجعة فى الوحدات الحكومية، تتكون من أعضاء يتم إختيارهم بواسطة وزير المالية،من مختلف التخصصات الأكاديمية و المهنية، للإرتقاء بجودة الأداء المهنى وزيادة الشفافية. - الإلزام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية الدولية، والتأهيل لتطبيق تلك المعايير بصور ملائمة ، ووجود عقوبات فى حالة عدم الإلتزام،والفحص المستمر من الجهاز المركزى للمحاسبات ولجان المراجعة،ولجنة المراجعة الداخلية، والتقارير عن كفاءة وفعالية إستغلال الموارد المخصصة لها . -وضع إدارة المراجعة الداخلية فى مستوى تنظيمى موازى لمجلس الإدارة، وتحت إشراف لجنة المراجعة كما فى الدول المتقدمة، مماينعكس إيجابيا على الإرتقاء بجودتها، ورفع الكافيةالإنتاجية .

## **9- الدراسة الإستطلاعية:**

خلصت الدراسة النظرية إلى حتمية التجديد والتطوير لزيادة كفاءة وفعالية الأداء المهنى للمراجعة الداخلية، وإلى أهمية الإستفادة من مزايا الإسناد، لتدعيم الإستقلال والموضوعية، وزيادة القدرات المالية والإبداعية للمراجعين، وتفعيل آليات الرقابة الداخلية، وتعزيز ممارسات منظومة الحوكمة فى منع الغش والخداع الإدارى وضبط وتدنية الفساد، ورفع الكافية الإنتاجية فى الوحدات الحكومية، وتحقيق الإنضباط الإدارى والمالى والرشد الإقتصادى، والمساهمة فى زيادة الرفاهية المجتمعية والتنمية المستدامة، ولتحقيق أهمية وأهداف البحث، تم إجراء الدراسة على النحو النالى :

### **9/1: تصميم نموذج الدراسة الإستطلاعية:**

إتفقت الدراسات والإصدارات السابقة على، أهمية التجديد والإسناد،وتفعيل العلاقة بينهما، لتحقيق تكاملية الأداء للمراجعة الداخلية، لزيادة الشفافية المهنية، ومنع الغش وتدنية الفساد، ورفع الكافية الإنتاجية فى الوحدات الحكومية،ويمكن إقتراح نموذج الدراسة،وصياغة الفروض على النحوالتالى :



## 9/2: فروض الدراسة الإستطلاعية: يمكن صياغة الفروض على النحو التالي:

- توجد علاقة إيجابية بين التجديد والتطوير، والإرتقاء بجودة الأداء المهني للمراجع الداخلي، في منع الغش، وضبط وتدنية الفساد، وتحقيق الإنضباط الإداري والمالي في الوحدات الحكومية.
- توجد علاقة إيجابية بين مزايا الإسناد والإرتقاء بجودة الأداء المهني للمراجع الداخلي، وتدعيم الإستقلال والموضوعية، في منع الغش، وضبط وتدنية الفساد، وزيادة الشفافية المهنية.
- توجد علاقة إيجابية بين تفعيل التكامل بين التجديد ومزايا الإسناد، والإرتقاء بجودة الأداء المهني للمراجعة الداخلية المتكاملة في، منع الغش وضبط وتدنية الفساد، وتحقيق الإنضباط المالي والإداري والإصلاح، وتعزيز الرشد الإقتصادي، ورفع الكفاءة الإنتاجية في الوحدات الحكومية .

**9/3: أداة الدراسة الإستطلاعية (قائمة الإستقصاء):** لتحقيق أهمية وأهداف البحث، وإختبار فروض الدراسة، إعتد الباحث على أسلوب المسح عن طريق توزيع قوائم إستقصاء للحصول على المعلومات اللازمة، مع محاولة مزج هذا الأسلوب بالمقابلة، والمناقشة والتحليل مع بعض أفراد العينة على محاور وآليات القائمة، وقد تم تصميمها بشكل يخدم أهداف البحث، بتوضيح العنوان الرئيسى، وعناصره، وتكونت القائمة، من أسئلة موجهة لكافة أفراد العينة، وتم عرضها على بعض المتخصصين في الإحصاء لتحديد مدى قدرتها على تحقيق أهدافه، وتحليل الموثوقية.

**9/4: مجتمع وعينة الدراسة:** يتمثل مجتمع الدراسة على مجموعة من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية، وأعضاء من الجهاز المركزى للمحاسبات، أما الإطار الذى تم إختيار عينة البحث منه، يتمثل فى 90 مفردة، تم توزيعها مناصفة بينهما، فهما الأجدر فى إبداء الرأى ، فيما يتعلق بأهمية

وأهداف البحث، من حيث توافر التأهيل، وتمتعها بسمات تجعلهما قادرين على التمييز والإفادة الممزوجة بتراكم المعرفة والخبرة العلمية والعملية والممارسة المهنية. وتم تصميم أسئلة الإستقصاء وفقا لمقياس (ليكارت) حتى يمكن قياس المستويات المختلفة لمتغيرات الدراسة، وقد تم توزيعها على مفردات العينة ، وتم إستلام 80 قائمة، وأستبعد منها 10 قوائم لعدم إستيفائها بالكامل، وبذلك تكون القوائم الكاملة، والتي إستخدمت فى التحليل 80 قائمة، 40 اعضاء هيئة التدريس، و40 أعضاء الجهاز المركزى للمحاسبات التى تمثل مفردات عينة الدراسة

**9/5: الأساليب الإحصائية المستخدمة فى التحليل الإحصائى :** لإغراض إختبار فروض الدراسة ، تم تحليل البيانات، باستخدام بعض الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات وهى: أسلوب SPSS ، والإختبارات الإحصائية التالية، الإنحدار المتعدد التدريجى، لإختبار تأثير المتغيرات على النموذج ومدى إمكانية تحقيق المراجعة الداخلية المتكاملة من خلال التجديد والتطوير والإسناد وتفعيل الأداء المشترك لتحقيق أليات الرقابة ، وتعزيز ممارسة منظومة الحوكمة، لمنع الغش وضبط وتدنية الفساد، وأسلوب تحليل الإنحدار البسيط ، ومقياس ألفا كروبناخ لإختبار ثبات الإستبانة، والتكرارات والنسب المئوية والوسط والإنحراف المعيارى لعرض خصائص العينة، ومعامل إرتباط بيرسون لقياس صدق الفترات، والعلاقة بين المتغيرات التابعة والمستقلة، وإختبار (Kruskal- Wallis) وهو إختبار لامعلى يتفق مع طبيعة البيانات، بغرض دراسة مدى الإتفاق بين مجموعتى العينة .

**:التحليل الإحصائى:** نظرا لأن كافة أسئلة الاستبيان كانت مغلقة، وطبيعة البيانات والمعلومات التى تم الحصول فى غالبيتها أسئلة ترتيبية، وتدرج الإجابة عليها من خلال الموافقة تماما حتى غير موافق، فقد تم إستخدام ، Mann-whitney Wilcoxon ، وتم الإعتماد على برنامج إتخاذ القرار على قيمة p-Value عند مستوى ثقة 95%، ولإتخاذ القرار رفض أو قبول فرض معين ، فإنه يجب إتباع قاعدة القرار التى تقوم على مقارنة p-Value المحسوبة باستخدام البرنامج بنسبة 5% بحيث إذا كانت قيمة p-Value أقل من 5% نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل ، والعكس فى حال p-Value أكبر من أو تساوى 5%، نقبل فرض العدم ونرفض الفرض البديل .



**5/5: نتائج الدراسة الإستطلاعية:** في ضوء عدد ونسبة الردود بنعم أو لا، على الأسئلة التي تضمنها الاستقصاء، وقيمة p.Value من ناحية، و خلاصة مناقشة الباحث ومقابلاته مع بعض مفردات العينة، يمكن إيجاز نتائج هذه الدراسة على النحو التالي :

#### **9/6: التحليل الإحصائي لنتائج الدراسة :**

باستخدام الأساليب الإحصائية السابقة ، ومن خلال تحليل بيانات القوائم ، يمكن إيجاز أهم النتائج :  
- **إستهدف القسم الأول من أسئلة قائمة الإستقصاء :** مدى إدراك المستقصى منهم عن أهمية كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية فى الوحدات الحكومية، ومدى الحاجة الحتمية للتجديد والتطوير للإرتقاء بجودة الأداء، وتحقيق الشفافية المهنية، ومنع الغش والخداع الإدارى وضبط وتدنية الفساد: **ونوضح بعض الملاحظات الآتية : وجود إتفاق على :**

- إرتباط الغش والخداع والفساد بسوء الأخلاق، وبقدرات الإدارة على إستغلال ثغرات آليات الرقابة، وتجاوز الأنظمة الرقابية والهيمنة عيها، وضعف ممارسة منظومة الحوكمة، وضيق نطاق المراجعة الداخلية النمطية وتدنى جودة أساليبها ، وإنخفاض كفاءتها وفعاليتها، فى سرعة إكتشاف الأخطاء والغش، ومواجهة الضغوط الإدارية، وضبط وتدنية الفساد .

- الخداع والفساد وجهان لعملة واحدة، يؤدىان إلى تدنى كفاءة وفعالية الأداء فى الوحدات الحكومية، والإضرار بالممتلكات والموارد العامة، وعدم تحقيق الإنضباط الإدارى والمالى والرشد الإقتصادى.

- يعد موقع الدول فى سلم الفساد، ودرجة نجاحها فى تحقيق الإنضباط الإدارى والمالى، والرشد الإقتصادى، من أهم العناصر التى تركز عليها الدول والمؤسسات المالية المانحة للقروض .

- تمتاز الوحدات الحكومية بكبر حجمها وتنوع وتشعب عملياتها وأنشطتها، بدرجة يصعب على الإدارة الرقابة على جميع الأنشطة، وهى فى حاجة لآليات رقابة داخلية على أعلى مستوى من الجودة، وتفعيل ممارسة الحوكمة، ومراجعة داخلية تتميز بالكفاءة والفعالية والشفافية المهنية .

- عدم الإهتمام بتفعيل آليات الرقابة، وضعف منظومة الحوكمة، وتدنى جودة المراجعة ، له آثار هامة فى حدوث الأزمات الإقتصادية، وإنتشار الغش والخداع والفساد، حيث أن التهديد المشترك لكل الأزمات، عدم فعالية آليات الرقابة، وتدنى كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية، والشفافية المهنية.

- المراجعة الداخلية غير متطورة للعديد من الأسباب ومن أهمها، وضعها التنظيمي، عدم كفاية الموارد والإمكانات، ضعف القدرات المالية والتقنية، القيود المفروضة على الإستقلال والموضوعية، التركيز على اللوائح، ومراجعة مدى الإلتزام، بدلا من الإهتمام بمراجعة كفاءة وفعالية جودة الأداء.
- تمثل كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية فى الوحدات الحكومية: خط الدفاع ضد الأخطاء الناجمة عن الضعف فى آليات الرقابة: حائط صد ضد التحريفات المتعمدة بسبب الغش والخداع والفساد: عنصرا هاما لتفعيل آليات الرقابة، ومنظومة الحوكمة، أداة فاعلة فى جودة التقارير المالية والرقابية: آلية هامة لتحقيق الإنضباط الإدارى والمالى، والمساهمة فى رفع الكفاية الإنتاجية والرفاهية المجتمعية .
- تتميز المراجعة الداخلية بموقع فريد يمكنها الوصول مباشرة وبأقصى سرعة إلى كافة أنشطة الوحدات الحكومية، وتستطيع من خلال كفاءة وفعالية الأداء المهني، فى منع إختلاسات الأصول وإستغلال النفوذ، بتفعيل الإجراءات بشأن مواجهة ومنع الغش والفساد وسرعة وحرية التقرير .
- توجد علاقة إيجابية بين كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية، ومنع الغش والخداع والفساد، وزيادة مصداقية التقارير المالية، والرقابية، وتحقيق الإنضباط الإدارى والمالى، والرشد الإقتصادى فى حسن إستغلال الممتلكات وإدارة الموارد العامة، ورفع الكفاية الإنتاجية فى الوحدات الحكومية.
- توجد علاقة إيجابية بين كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية، وتفعيل آليات الرقابة الداخلية، وجودة ممارسة منظومة الحوكمة، فى منع الغش والخداع وضبط وتدنية الفساد، وزيادة الشفافية المهنية .
- يساهم التجديد والتطوير فى الإرتقاء بمستويات جودة الأداء المهني للمراجع الداخلى، وتحقيق الكفاءة والفعالية فى منع الغش وضبط وتدنية الفساد، وزيادة جودة التقارير المالية، والرقابية.
- أهمية تجديد وتطوير مهنة المراجعة الداخلية وإستجابتها للأثار المهنية لتكنولوجيا المعلومات ، للإرتقاء بجودة الأداء المهني، وتطبيق نظم (ERP)، لتفعيل آليات الرقابة ، وتعزيز ممارسة منظومة الحوكمة، وتحقيق الإنضباط والإصلاح الإدارى والمالى، والمساهمة فى رفع الكفاية الإنتاجية للوحدات الحكومية .
- **ويوجد إختلاف** حول مفهوم الفساد والكفاءة والفعالية من وجهة نظر القائمين بالتحليل، ومن أين تبدأ الفعالية لتحقيق الإنضباط والإصلاح الإدارى والمالى، وتعزيز الرشد الإقتصادى .

- **إستهدف القسم الثانى من أسئلة قائمة الإستقصاء: مدى إدراك المستقصى بأهمية الإستفادة من مزايا الإسناد لمنشآت المحاسبة، للإرتقاء بإحترافية وجودة الأداء المهنى المراجع الداخلى، وتدعيم الإستقلال والموضوعية، فى منع الغش والخداع وضبط وتدنية الفساد، ورفع الكفاية الإنتاجية:**

**ونوضح بعض الملاحظات التالية ، وجود إتفاق على :**

- أدى عدم قدرة أداء المراجعين الداخليين للخدمات المهنية المتطورة، وإكتشاف ومنع الغش وضبط وتدنية الفساد، إلى تنامى وتطور الحاجة للإسناد ، ومن المتوقع زيادة هذا الإتجاه فى المستقبل .

- الإسناد لخدمات وأنشطة المراجعة الداخلية، إتجاهها متعارفا فى العديد من الشركات والوحدات الحكومية فى الدول المتقدمة، ويؤدى إلى الإرتقاء بجودة الأداء المهنى، ويساهم فى الحد من الغش والخداع ، وضبط وتدنية الفساد ، وتحقيق الشفافية المهنية .

- من الأفضل للوحدات الحكومية الإحتفاظ بإدارة للمراجعة الداخلية، وإستمرارية التجديد والتطوير، والإستعانة بالإسناد التعاونى لجمع المزايا، وأن يكون هناك ضوابط يجب على الإدارة أخذها فى الحسبان عند الإسناد لمنشآت المحاسبة .

- تتعدد الدوافع والمزايا من وراء الإسناد لخدمات وأنشطة المراجعة الداخلية، ويتمثل أهمها فى: الإرتقاء بجودة الأداء المهنى، والحصول على التكنولوجيا المتقدمة: إثراء الإستقلال والموضوعية: إكتساب رصيда من القدرات المالية، والمهارات المهنية، وتراكم الخبرات والتقنيات المتطورة، وتفعيلها فى سرعة ودقة التشخيص والفحص وإيجابية التقويم الموضوعى لمنع الغش وضبط وتدنية الفساد: المساهمة فى الإنضباط والإصلاح الإدارى والمالى: رفع الكفاية الإنتاجية .

- **إستهدف القسم الثالث من أسئلة قائمة الإستقصاء : مدى إدراك المستقصى بأهمية المراجعة**

**الداخلية المتكاملة الفورية، فى تفعيل آليات الرقابة الداخلية، وتعزيز ممارسة منظومة الحوكمة،**

**وتحقيق جودة التقارير المالية والرقابية، والإنضباط الإدارى والمالى، والرشد الإقتصادى، وتعزيز**

**الشفافية المهنية والجودة الشاملة، ورفع الكفاية الإنتاجية للوحدات الحكومية .**

**ونوضح الملاحظات التالية: وجود إتفاق على :**

- إدراك أهمية تفعيل آليات الرقابة والحوكمة، للنشاط الحكومى، لتحقيق الرفاهية والتنمية المستدامة، ومدى مساهمات المراجعة الداخلية المتكاملة كإحدى آلياتها الفاعلة والمؤثرة فى منع الغش والخداع، وضبط وتدنية الفساد، وتحقيق الرشد الإقتصادى فى إستغلال الموارد، وضبط وترشيد الإنفاق العام.

- تمثل مهنة المراجعة الداخلية ركنا هاما ومؤثرا فى منع الغش والخداع الإدارى وتدنية الفساد، ويجب الإرتقاء بمستويات جودة أدائها، عن طريق تحقيق الأداء المتكامل للمراجعة من خلال التجديد والتطوير ومزايا الإسناد، وتحقيق أعلى درجات الإستقلالية والموضوعية، لزيادة الشفافية المهنية .

- منشآت المحاسبة، تؤدى تخطيط المراجعة وإختباراتها بمستوى أعلى فى الكفاءة والفعالية من المراجع الداخلى، مما يساهم فى إكتشاف ومنع الغش والخداع وضبط وتدنية الفساد، ومدى الحاجة الملحة لتكاملية العلاقة بين التجديد والتطوير والإسناد، وتفعيل الإستفادة، لزيادة الشفافية المهنية .

- مدى الحاجة إلى التجديد والتطوير والإستفادة من مزايا الإسناد، للإرتقاء بجودة مهنة المراجعة الداخلية المتكاملة، وأثارها الإيجابية الجمة فى، تفعيل آليات الرقابة، وتعزيز ممارسة منظومة الحوكمة ، وزيادة جودة التقارير المالية، والرقابية، وتحقيق الإنضباط والإصلاح الإدارى والمالى .

- المراجعة الداخلية المتكاملة، لديها قدرات فريدة حيوية وفعالة فى تحديد نقاط الضعف والثغرات وسرعة التقرير عنها، فى منع الغش والخداع وضبط وتدنية الفساد، وتحقيق مصداقية التقارير المالية، والرقابية، وزيادة الإنضباط والإصلاح الإدارى والمالى، والرفاهية المجتمعية والتنمية المستدامة .

## **10-الخلاصة والنتائج والتوصيات:**

يشهد نطاق المراجعة الداخلية فى الوحدات الحكومية، مجموعة من التطورات المهنية الحديثة ، والتحول من الأدوار التقليدية إلى المعاصرة، والإرتقاء بإنتاجية الأداء، وتحقيق الجودة الشاملة، والإنضباط الإدارى والمالى، والرشد الإقتصادى فى إستغلال الممتلكات والموارد، وزيادة الشفافية المهنية، من خلال دقة الفحص وسرعة التشخيص، وجودة التقويم الموضوعى، وسرعة المواجهة والتصحيح، وحرية التقرير، لتفعيل آليات الرقابة الداخلية، وإضفاء المصداقية على التقارير المالية والرقابية، وتعزيز ممارسة منظومة الحوكمة، ومنع الغش والخداع الإدارى، وضبط وتدنية الفساد .

وأدت التطورات التى طرأت على الموازنة العامة للدولة، إلى ضرورة توسيع وتحديث نطاقها، وتقويم مدى إكتساب المراجعين للقدرات المالية المتطورة، والمهارات التخصصية، والإحتراف والتميز

التقنى والمهنى، للإرتقاء بكفاءة وفعالية جودة الأداء المهني، ومواكبة التطورات المهنية والمستجدات العالمية، ومدى الحاجة إلى التجديد والتطوير ومزايا الإسناد، وتفعيل الأداء المشترك، لزيادة جودة المراجعة الداخلية المتكاملة الفورية، وتحقيق الشفافية المهنية، ورفع الكفاية الإنتاجية.

**وتوصل البحث من خلال الدراسة النظرية والإستطلاعية ، إلى مجموعة من النتائج ، أهمها :**

- الفساد ظاهرة عالمية ذات جذور عميقة، شديدة الإنتشار في كافة المجتمعات، ومتفشية في كافة الوحدات الحكومية الإقتصادية والخدمية، تأخذ أبعادا عديدة ومحاور متنوعة، وتتداخل فيها عوامل كثيرة ومختلفة يصعب التمييز بينها، وله أسباب متعددة وتأثيرات سلبية جمّة، ويمثل إنحراف عن المعايير الأخلاقية، ويؤدى إلى إنعدام الرفاهية المجتمعية ، وعدم تحقيق النمو والإزدهار .
- الفساد ظاهرة طبيعية للنمو والتطور، حيث يعتبر البعض من العاملين أن ممتلكات وموارد الدولة حق مباح للإستغلال، وتحقيق المنافع الذاتية، وإساءة إستعمال السلطات المخولة لهم لتعزيز المنافع الشخصية، مما يعرض الممتلكات العامة للمخاطر المتعلقة بالسرقة والإحتيال والتدمير، ويؤدى إلى عدم تحقيق الإنضباط الإدارى والمالى، وتدنى العدالة الإجتماعية، وطريق إيجابى للفقر والإرهاب.
- الفساد ينتهك الثقة العامة، يؤدى إلى تآكل الثروة، ويؤثر على المصداقية والشفافية،ومن مظاهره البنية المشوهة للإئناق الحكومى، ويعتبر الغش والخداع والإحتيال من أهم مصادره ، ويمثل الإكتشاف والمنع تحديا كبيرا، حيث يمتلك المفسد تقنيات محكمة وبراعة يطورها من وقت لآخر.
- ينمو الغش والفساد مع ضعف آليات الرقابة الداخلية، وتدنى كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية، وغياب جودة ممارسة منظومة الحوكمة، والغش يترك آثار تمكن من تتبعه وإكتشافه من خلال مسار المراجعة، أما الفساد فلا يترك أى آثار واضحة فى السجلات والتقارير، تمكن من تتبعه وتدنيته.
- تزايد الإهتمام فى الأونة الحالية بأهمية الإرتقاء بكفاءة وفعالية المراجعة الداخلية، لموقعها الفريد الحيوى المتميز، ودورها الهام فى الإرتقاء بجودة آليات الرقابة الداخلية، ومصداقية وشفافية التقارير المالية، وغيرها من التقارير الرقابية، وتعزيز ممارسة منظومة الحوكمة، ومنع الغش والخداع ، وضبط وتدنية الفساد، والمساهمة فى تحقيق الرشد الإقتصادى، والإصلاح الإدارى والمالى والأخلاقى .
- وجود عنصر المهنية هام لجودة المراجعة الداخلية، وكفاءتها وفعاليتها عماد جودتها، وأحد دعائم آليات الرقابة الداخلية، وعنصر افاعلا فى جودة التقارير المالية والرقابية ، وأداة حوكمة جيدة ومؤثرة

فى إكتشاف ومنع الغش والخذاع، وضبط وتدنية الفساد، وتحقيق الإنضباط الإدارى والمالى، وإتساق معاييرها ولوائحها مع المعايير الدولية للمراجعة، يزيد من فعاليتها فى تقويم جودة وإنتاجية الأداء .

- التجديد والتطوير يساهما فى الإرتقاء بكفاءة وفعالية الأداء المهنى للمراجعة الداخلية، وزيادة جودة آليات الرقابة، وتعزيز ممارسات منظومة الحوكمة، ومنع الغش والخذاع ، وضبط وتدنية الفساد .

- يساهم تطبيق نظم (ERP) فى إثراء جودة كفاءة وفعالية الأداء المهنى للمراجع الداخلى، وقدراته على إكتشاف ومنع الغش ومواجهة الخداع الإدارى، وضبط وتدنية الفساد، وزيادة الشفافية المهنية .

-الإسناد لبعض أنشطة المراجعة، يؤدى إلى الإستفادة من نقل الخبرات والمهارات المتخصصة، والحصول على التكنولوجيات المتقدمة، ويساهم فى إثراء جودة كفاءة وفعالية الأداء المهنى للمراجع ، وتدعيم الإستقلال والموضوعية ، وتوجد عدة بدائل أمام الوحدات الحكومية للمفاضلة بين بدائله، ومع تعددها، فالإرشادات الحديثة، لم توص أو تفضل إحداها .

- يساهم الأداء المتكامل للمراجعة الداخلية الفورية، فى تقليل الطابع المزدوج لإستقلال أنشطتها من التبعية للإدارة، وضمان تحررها من تأثيراتها التنفيذية، وتحقيق الكفاءة والفعالية فى سرعة ودقة الفحص والتشخيص والتقويم الموضوعى ، وحرية وجود التقرير، ومنع الغش والخذاع، وضبط وتدنية الفساد، وتحقيق الدور المتوقع لها فى تفعيل جودة آليات الرقابة، وممارسة منظومة الحوكمة .

- تساهم المراجعة الداخلية المتكاملة الفورية فى زيادة الشفافية المهنية، وتحقيق مصداقية وشفافية التقارير المالية، وجودة التقارير الرقابية الأخرى، وضبط وترشيد الإنفاق العام، وزيادة الإصلاح الإدارى والمالى، والرفاهية المجتمعية والتنمية المستدامة، ومنع الغش والخذاع، وتدنية الفساد .

- الإلتزام بمتطلبات منظومة الحوكمة، ودليل منظمات الإنتوساى والأربوساى والأوروساى، يساهم فى تفعيل المراجعة الداخلية المتكاملة فى منع الغش والفساد، وتحقيق الإنضباط الإدارى والمالى .

- كفاءة وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية فى الوحدات الحكومية المصرية ليست على المستوى المأمول، رغم التطورات المهنية، ولم يتم الإهتمام بشئون ممارستها وتوسيع نطاقها، وتفعيل أدوارها الإيجابية فى منع الغش والخذاع الإدارى، وضبط وتدنية الفساد، ولا يوجد فرع ل(IAA) فى مصر .

**وبناء على النتائج السابقة ، يوصى الباحث بما يلى :**

- يجب أن ترتفع المكانة التنظيمية لمهنة المراجعة الداخلية، وأن تمتع بالإستقلالية والموضوعية فهما أحد أركان جودتها، ومن أهم مصادر الكفاية والفعالية، بجانب التجديد والتطوير ومزايا الإسناد لمنع الغش والخداع الإدارى، وضبط وتدنية الفساد، وأن يتطور نطاقها مع تطورات الموازنة العامة .
- ينبغي التجديد والتطوير المستمر للإرتقاء بجودة الأداء المهني ، وعلى المراجع فحص وتحليل مؤشرات وأسباب تبريرات الغش والفساد، وتأسيس إستراتيجيات فعالة لآليات الرقابة، ووضع الإجراءات الملائمة لسرعة المواجهة، والإلزام بتطبيقها، وسرعة التقرير لتحقيق كفاية الإنضباط.
- يجب إصدار إرشادات ومعايير لتنظيم الإسناد، والدوافع والأسباب، والموزنة بين المنافع والنفقات.
- يجب تطبيق المراجعة الداخلية المتكاملة، وإلزام الإدارة بمسئولياتها عن الغش والخداع والفساد، وتقويم إدارة المخاطر، ووضع سياسات رقابية وقائية وإستباقية، للمنع والضبط والتدنية، وتفعيل آليات الرقابة الداخلية، ودورها الفاعل فى تحقيق مصداقية التقارير المالية، والرقابية، وتعزيز جودة ممارسة الحوكمة، وتقديم التوصيات لتحقيق الرشد الإقتصادى فى الإستخدام للموارد العامة.
- ينبغي تطبيق معايير المراجعة الدولية الصادرة عن (IAA)، بما يتلائم مع بيئة الأعمال المصرية، والإستفادة من تجارب الدول المتقدمة فى تطويرها للمراجعة الداخلية فى الوحدات الحكومية، لمنع الغش والخداع، وضبط وتدنية الفساد، وأن تتضمن معايير المراجعة معيارا خاصا بضبط وتدنية الفساد، ووجود مقاييس فعالة لمنعه وإكتشافه، وتحليل شبكة علاقات الموظفين بصورة دورية، وتطوير تلك المراجعات والمقاييس مع المستجدات العالمية، والتطور فى المعايير المهنية .
- يجب على المراجعة الداخلية المتكاملة أن تواكب التغيرات والمستجدات، وأن تؤدى إلى زيادة تفعيل آليات هيكل الرقابة الداخلية، وممارسة منظومة الحوكمة، وأن تكون قوة إيجابية فاعلة فى يد الحكومة، لزيادة الإنتاجية، وتحقيق الإنضباط الإدارى والمالى، وتحقيق قيمة مضافة للوحدات .
- ضرورة تأكد المراجع من سلامة النظم المالية، والتحقق من جودتها، مع تحديد مواطن القصور والضعف، وسرعة إقتراح وسائل العلاج التى تضمن إحكام الرقابة عليها، وتحقيق الجودة الشاملة فى الأداء المهني، ووضع تقريره على موقع الوحدات الحكومية المصرية على شبكة المعلومات الدولية.
- يجب وضع إطار مهني متكامل للإرتقاء بجودة المراجعة ، وتطوير الإرشادات والمعايير المهنية، وفقا لأفضل الممارسات الإدارية، ووضع برامج تطوير مهنية لمواجهة أحدث وسائل الغش والفساد .

- ضرورة الإهتمام التشريعى بأهمية الدور الفعال للمراجعة الداخلية المتكاملة فى الوحدات الحكومية ، فى منع الغش والخداع والفساد، وتحقيق الإنضباط الإدارى والمالى، وتعزيز الرفاهية المجتمعية.
- ينبغى التفاعل والتكامل بين المراجعة الداخلية ولجان المراجعة والجهاز المركزى للمحاسبات ولجنة المراجعة الداخلية فى، إكتشاف ومنع الغش والخداع الإدارى، وضبط وتدنية الفساد .
- إنشاء منظمة مهنية رسمية مسئولة عن تنظيم مهنة المراجعة الداخلية، وآليات المزاولة، ومنح الترخيص، والتقويم المستمر للإرتقاء بجودة الأداء المهنى، وتدعيم مقومات الإستقلال والموضوعية .
- يجب تغليظ العقوبات المدنية والمهنية على المخالفات الأخلاقية والمالية للمراجعين التى تدرج تحت عدم بذل العناية المهنية الواجبة، والتواطؤ فى إكتشاف ومنع الغش والخداع وتدنية الفساد .
- وتوجد مقترحات لدراسات وبحوث مستقبلية، ومن أهمها :
- تفعيل التكامل بين الجهاز المركزى للمحاسبات والمراجعة القضائية فى ضبط وتدنية الفساد فى الوحدات الحكومية.
- أثر الشفافية المهنية على جودة التقارير المالية وتحقيق الإصلاح الإدارى والمالى فى الوحدات الحكومية .
- مراجع البحث:
- المراجع باللغة العربية:
- بير لاکوم، الفساد، ترجمة سوزان خليل، الهيئة المصرية العامة للكتاب، 2009، ص ص7-139.
- لطفى، أمين السيدأحمد ، قراءات فى المحاسبة والمراجعة القضائية ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2014 ، ص ص:7-469.
- إبراهيم ،أمال محمد كمال ، "أثر مصدر المراجعة الداخلية على قرار المراجع الخارجى بإعتماد على وظيفة المراجعة الداخلية ، المجلة العلمية التجارة والتمويل، جامعة طنطا، كلية التجارة، 2013، ص ص :73-116 .
- أبو موسى،أحمد عبد السلام ، مخاطر تعهيد نظم المعلومات المحاسبية فى المنشآت المصرية :دراسة ميدانية "، المجلة العلمية التجارة والتمويل، جامعة طنطا، كلية التجارة، 2012، ص ص:1-51.



- السيد، زكريا عبده، "إطار محددات فعالية وظيفة المراجعة الداخلية فى القطاع الحكومى :دراسة ميدانية"، **المجلة العلمية التجارة والتمويل**، جامعة طنطا، كلية التجارة، 2013، ص ص 333-382.
- .....، "تحليل لنماذج قياس قدرة الجهاز المركزى للمحاسبات فى مكافحة الفساد فى ضوء الإصدارات الدولية"، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، جامعة بنها، كلية التجارة، 2011، ص ص 1-66 .
- الصاوى، عفت أبوبكر، "محددات فعالية المراجعة الداخلية فى الوحدات الحكومية المصرية"، **مجلة المحاسبة المصرية**، جامعة القاهرة، كلية التجارة، 2012، ص ص 191-241 .
- تادرس، عاطف وليم، خطاب، محمد جلال، "تحليل أثار الفساد الجمركى على فعالية السياسة الجمركية"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، جامعة الأسكندرية، كلية التجارة، 2014، ص ص 497-551 .
- حسيب، السيد أحمد، " نموذج مقترح للإدارة الإلكترونية وتقييم أثرها على الفساد الإدارى بالبيانات الإلكترونية المصرية، **مجلة البحوث المالية والتجارية**، جامعة بورسعيد، كلية التجارة، 2012، ص ص 348-390 .
- سالم، أحمد محمد كامل، "تأثير بدائل الإسناد الخارجى لوظيفة المراجعة الداخلية، الطرف المسند إليه، نوع الرأى فى تقارير المراجعة المرتبطة بالإسناد لى درجة إعتقاد الطرف الثالث على محتوى التقارير المالية"، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، جامعة عين شمس، كلية التجارة، 2012، ص ص : 718-754 .
- شاهين، عبد الحميد أحمد، "مدخل مقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية لإختبارات تحمل الضغوط فى إطارات مقررات بازل 3مع دراسة ميدانية"، **المجلة العلمية التجارة والتمويل**، جامعة طنطا، كلية التجارة، 2014، ص ص: 404-453 .

- عبد اللطيف ، محمد يس ، " دوافع وأثار التمهيد على تدعيم القدرات التنافسية وتحسين الأداء المالى فى المنشآت الصناعية :دراسة نظرية إستطلاعية "، "المجلة العلمية التجارة والتمويل، جامعة طنطا، كلية التجارة، 2014، ص ص:1- 52 .
- عبد المولى ، ناصر خليفة ، وآخرون ، " سبل تطوير دور المراجع الداخلى "، "المجلة العلمية التجارة والتمويل، جامعة طنطا ، كلية التجارة، 2013، ص ص:1-240 .
- غنيم ، محمود رجب يس، "دور لجان المراجعة كأحد آليات الحوكمة فى مواجهة الفساد المالى "، "المجلة العلمية التجارة والتمويل، جامعة طنطا، كلية التجارة، 2014، ص ص:21-76 .
- محاريق ،هانى أحمد ،"إستخدام معايير نموذج ستة سيجما فى تحسين فعالية المراجعة الداخلية فى البنوك التجارية : دراسة نظرية وميدانية "، "المجلة العلمية التجارة والتمويل، جامعة طنطا، كلية التجارة، 2013 ، ص ص :66-110 .
- مبارك ، إبراهيم الرفاعى ،"تأثير مصدر أنشطة المراجعة الداخلية على مدى إعتقاد المراجع الخارجى على عمل المراجعة الداخلية "، "المجلة العلمية التجارة والتمويل، جامعة طنطا، كلية التجارة، 2012، ص ص:1-44 . - إرسانيوس، بدر نبيه، محمد السيد جمال ،"إطار مقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية فى تحسين أداء الوحدات الإقتصادية والحد من ممارسات الفساد المالى "، "المؤتمر الدولى الأول ، تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالى والإدارى، جامعة بنى سويف، كلية التجارة، 201 ، ص ص:10-51.
- الإنتوساى (المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة )، إستقلالية التدقيق الداخلى فى القطاع العام ، معيار 3 [www.issai.org](http://www.issai.org) . رقم 9140، ص ص:1-13 .
- مركز العقد الإجتماعى،دراسة تحليلية لأسباب الفساد فى مصر قبل ثورة 25يناير : نحو رؤية مستقبلية لمنع ومكافحة ظاهرة الفساد ،2013، ص ص:1-46 .
- المؤتمر الثالث لمنظمتى الأربوساى والأوروساى ، دولة الإمارات العربية المتحدة ، 2011.
- المؤتمر العشرون للأمم المتحدة ، دليل المنظمة الدولية للرقابة المالية لمكافحة الفساد
- : [www.intosi.org/ ar/ imprint.html](http://www.intosi.org/ar/imprint.html) (الأنتوساى )
- المراجع باللغة الإنجليزية :

## **PERIODICALS:**

- Abbott, L., Parker, S., & Peter, G., (2012), “Audit Fee Reduction from Internal Audit-Provide Assistance: The International Impact of Internal Audit Characteristics, **Contemporary Accounting Research**, Vol.29, No.1, P. 94-119.
- Abbott, L., Parker, S., & Peter, G., (2012), “Internal Audit Assistance and External Audit Timeliness”, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol.34, No.2, P.3-20.
- Abdolmohammadi, M.(2013)." Correlates of Co-Sourcing/Outsourcing of Internal Audit Activities ", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 32, No. 3, pp. 69-85.
- Agoglia.C.P.et al., (2011), “Principles-based Versus rules-based Accounting Standards: The influence of Standard Precision and audit Committee Strength on Financial reporting decision”, **The Accounting Review**, Vol.86. Issue 3, PP.747-767.
- Arel, B., Jennings, M., Pany, K., & Reckers, P., (2012), “Auditor Liability: A Comparison of Judge and Juror Verdicts”, **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol.31, NO.5, P.451-552.
- Arena ,M ., & G.Azzone ,(2014), “ Internal Audit Departments: Adoption and Characteristics in Italian Companies ”, **International Journal of Auditing**, No.1,pp.91-144
- Alzoudi, Ali. (2011) , "The Effectiveness of the Accounting Information System Journal under the Enterprise Resources Planning (ERp)", **Research Journal of Finance and Accounting**. Vol.2, no 11.

- Babatunde, S and J. Kolawole.(2013)" Non-Audit Services and Auditor Independence – Investors' Perspective in Nigeria ", **Business and Management Review**, Vol. 2, No.5, pp.89-97.
- Bedard, J., & Garham, L., (2011), “Detection and Severity Classifications of Sarbanes-Oxley Section 404 Internal Control Deficiency”, **The Accounting Review**, Vol.86, No.3, P.825-855.
- Benali, A., (2013), “The Shareholders Confidence and Effectiveness of the Joint Auditors: Empirical Validation in the French Context”, Accepted Paper Series, **International Journal of Business and Management**, Vol.8, No.11.
- Bierstaker, J; L. Chen; M. H. Christ; M. Ege and N. Mintchik.(2013). "Obtaining Assurance for Financial Statement Audits and Control Audits When Aspects of the Financial Reporting Process Are Outsourced", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol.32, No.1 PP.209-250.
- Brandon, M., (2010), “External Auditor Evaluations of Outsourced Internal Auditors”, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol.29, No.2, P.159-173.
- Burnaby, P.A., M. Abdolmohammadi, S.Hass, G.Sarens, & M.Allegrini, (2009), “Usage of Internal Auding Standards by Companies in the United States and select European Countries”, **Managerial Auditing Journal**, Volume 24, No.9, PP.835-860.
- \_\_\_\_\_ & S. Hass, (2011), “Internal Auditing in the Americas”, **Managerial Auditing Journal**, No.8, PP.743-756.

- Carey, P; N. Subramaniam and K. C. Ching. (2006). " Internal audit outsourcing in Australia ", **Accounting and Finance**, Vol.46, pp. 11-30.
- Dart, E.(2011) "UK Investors perceptions of auditor independence ", **The British Accounting Review**, Vol.43, No.3, pp.173-185.
- Davidson B., Desai, N., & Gerad, G.,( 2013), "The Effect of Continuous Auditing on the Relationship between Internal Audit Sourcing and the External Auditor's Reliance on the Internal Audit Function", **Journal of Information Systems**, Vol.27, No.1, P.41-59.
- Desai, N. K; G. Gerard and A. Tripathy.(2011)," Internal audit sourcing arrangements and reliance external auditors ", **Auditing: A Journal of practice & Theory**, Vol.30, No.1, pp.149-171.
- Desia, N., Gregory, G., & Arindam, T., (2011), Internal Audit Sourcing Arrangements and Reliance by Exteranal Auditors", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Vol.30, N.1, P.149-170.
- Dolan, M and J, Moran,(2013), "Internal audit Luxury or necessity", **Accountancy Ireland**, Vol.20, No.1,pp.79-114.
- Francis, J. R., Vanstraelen, A. & Richard, C. (2009), "Assessing France's Joint Adit requirement: are two heads better than one? **Managerial Auditing Journal**, 28(2), PP: 35-63.
- Heroux, S and A. Fortin. (2013). "The Internal Audit Function in Information Technology Governance: A Holistic perspective ", **Journal of Information Systems**, Vol.27, No.1, pp. 189-217.

- Hollingsworth, C and C. Li. (2012)." Investors' Perceptions of Auditors' Economic Dependence on the Client: Post- SOX Evidence", **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, Vol.27, No.1, pp.100-122.
- Harris, P; K. Kinkela and J. Malindretos. (2011). "ERM and outsourcing within the internal audit function ", **Internal Auditing**, Vol.26, No.2, pp.27-31.
- Javidi, K. (2013). "The Effect of Non-audit Services on Auditor Independence and Auditor Knowledge: from the Standpoint of Investors", **Journal of Basic and Applied Scientific Research**, Vol.8, pp.423-431.
- Julia Baldauf & Rudolf Stacker (2012), "Joint Audit and Accuracy of the Auditor's Report : An Empirical Study, "**International Journal of Economic Sciences and Applied Research**, (10), PP: 14-25.
- Malek, M and S. F. Saidin. (2013)." Audit Services Fee, Non-Audit Reliability of Earnings", **International Journal of Trade, Economics and Finance**, Vol.4, No.5, pp.259-264.
- Nicole, V., Audoussel, S., Katunen, J., & Lesage, (2013), "Joint Audit Issues and Challenges for Researchers and Policy Makers", Accepted Paper Series, **Accounting Europe Journal**, Vol.10, Issue.2, PP.175-199.
- Pyzik, K. (2012). "The pros and cons of outsourcing " **Internal Auditor**, Vol.20.No.5, pp.21-23.

- Ryvkin, D., Serra, D, (2012), How corruptible are you? Bribery under uncertainty” ,**Journal of Economic Behavior and Organization**, No.2, PP.466-477.
- \_\_\_\_\_ Rainer Lenz, (2012), “Factors associated with the internal audit Function’s role in corporate governance”, **Journal of Applied Accounting Research**, Vol.13 ISS:2, PP.199-204.
- Soh, D., Bennie, N., (2013), “ The internal audit function perceptions of internal audit roles , effectiveness and evaluation ”, **Managerial Auditing Journal**, vol,5,No.3, PP:1-4 .
- Soudani, Siamak Nejadhosseini, (2012)," The Usefulness Of an Accounting Information System For Effective Organizational formance", International Journal Of Economics and Finance Vol. 4, No. 5.
- Sudsomboon, S and N, jantarajaturapat. (2011). " The effects of internal audit outsourcing effectiveness on firm sustainability: an empirical research of iso 9001 business in Thailand ", **International Journal of Business Research**, Vol.11, No.1, pp.217-225.
- Wangcharoendate, S and N, Ngamtampng. (2012). " internal audit outsourcing: effects on operational effectiveness and firm stability of Thai-listed firms " **Journal of International Finance and Economic**, Vol.12, No.2, pp.60-76.
- Neu, D., J. Everett, A.S. Rahaman, D. Martinez, (2013), “Accounting and network of corruption”, **Accounting Organization and Society**, Vol.38, No.6, PP.505-524.

**ISSUES :**

- Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida, <http://www.Theiia.org>, pp. 1-23.

-Institute of Internal Auditors (**IIA**), (2010), Legal Communicating Results, Practice Advisory 2400-1, Florida: The IIA, Issued.

-Institute of Internal Auditors (**IIA**), ( 2011), International Professional Practices Framework (IPPF), pp. 1-28.

- The North America Institute of Internal Auditors (Naila), (2012), “**IIA Position Paper: the Role of Internal Auditing in Enterprise –Wide Risk Management**”, PP.1-8.

- Institute of Internal Auditors (IIA) position paper (2013), "The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control", (Jan), 1-17.

- IIA, (2014) Standard for the professional practices of Internal Auditing, The Institute of

- **Coso(committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)**, (2013)“ Internal Control – Integrated Farmework Executive Summary” .

- .....,” (2014),Governance and Operational Performance – Improving Organizational Performance and Governance” .

**Working Paper:**

- Saad, G., (2013),”The Effect of Joint udit and Rotation on the Firm’s Value”, **Working Paper Series**, Proceeding of 23<sup>rd</sup> International Business Reacarch Conference, Marriott Hotel. Melbourne, Australia, ISBN: 978-1-922069.



- Mina P., Shu L., & Douglas Z.(2012), “The Impact of Internal Audit Function Quality and Contribution on Audit Delays”, **Working Paper Series**, September .

**INTERNET:**

- Outsourcing Standards Board. (2008). " Outsourcing professional standards", Available online at: **www.Outsourcing.Professional.org.**
- Prawitt, D. F; N. Y. Sharp and D. A. Wood. (2012). " Internal audit outsourcing and the risk of misleading or fraudulent financial reporting: Did Sarbanes-Oxley get it wrong? ", available **at:ssrn.com.**
- Whalen, D. T and E. Holt. (2013). "Is Internal Audit Properly Focused And Fully Utilized?", Available at: **www.directorship.com.**
- Malaescu, I., & Sutton, S., (2013), “The Reliance of External Auditors on Internal Audit’s Use of Continuous Audit” Available at **www.raw.rutgers.edu-SG** Sutton.
- Provtiviti, (2013), “Building Value in Your SOX Compliance Program”, Available **at www.Protiviti.com/en-US/Docements/Survey/-SOX-** Compliance.

## الملاحق

بسم الله الرحمن الرحيم

السيد الاخ الفاضل/

تحية طيبة، وبعد...

يسعى البحث إلى تقويم كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية فى الوحدات الحكومية، والعوامل المؤثرة فى تدعيمها، للمساهمة فى تفعيل آليات هيكل الرقابة الداخلية، وتحقيق جودة ممارسة منظومة الحوكمة، وتحقيق الإنضباط الإدارى والمالى، وتعزيز الرشد الإقتصادى فى إستخدام الممتلكات والموارد، ورفع الكفاية الإنتاجية، من خلال التجديد والتطوير والإستفادة من مزايا الإسناد لمنشآت المحاسبة، وإمكانية تفعيل التكامل بينهما، للإرتقاء بجودة مستويات الأداء المهنى للمراجع الداخلى، وتعزيز الإستقلال والموضوعية، للحد من الغش والخداع الإدارى، وضبط وتدنية الفساد، وزيادة الثقة والمصادقية فى التقارير المالية، وكافة التقارير الرقابية .

وتسعى هذه الدراسة، إلى إستقراء أرائكم المبنية على العلم والعمل، والممتزجة بتراكم الخبرة المهنية، والإستفادة منها فى تفعيل تكاملية الأداء المشترك للمراجعة الداخلية ، لزيادة الشفافية المهنية، وتحقيق الجودة الشاملة فى إنتاجية الأداء فى الوحدات الحكومية .

والباحث يقدر لكم حسن التعاون، بالإجابة على الأسئلة الواردة بالقائمة المرفقة، ويؤكد لكم ، أن هذه الدراسة لأغراض البحث العلمى فقط، وإجاباتكم تتعامل بسرية تامة، والقائمة لاتشتمل على أية بيانات تحدد شخصية القائم بالإجابة .

وأشكركم على حسن تعاونكم، وتفضلوا بقبول وافر الإحترام ..

الباحث دكتور: رضا توفيق عبده إبراهيم

مدرس المحاسبة والمراجعة

بالجامعة العمالية

## قائمة الاستقصاء

←ن 1 : أعضاء هيئة التدريس غير الممارسين . ن 2 : أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات

p.value

- يتعلق بمدى إدراك المستقصى لكفاءة وفعالية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية ، ومدى الحاجة الحتمية للتجديد والتطوير لمنع الغش والخداع الإداري وضبط وتدنية الفساد :

القسم الأول من الأسئلة :

ن 1 ن 2

- هل توافق على نمو وإنتشار الغش والخداع والفساد، مع غياب جودة آليات هيكل الرقابة الداخلية ، وضعف ممارسة منظومة الحوكمة، وإنخفاض وتدنى كفاءة وفعالية مهنة المراجعة الداخلية؟

وافق تماما موافق بدرجة كبيرة محايد غير موافق  
الى حد ما غير موافق تماما

|   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |
|---|---|---|---|---|---|----|----|----|----|
| 0 | 0 | 0 | 0 | 5 | 3 | 15 | 17 | 20 | 20 |
|---|---|---|---|---|---|----|----|----|----|

-هل توافق على أن ممارسة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية بوضعها الحالي، تمكن من إكتشاف ومنع الغش والخداع وتدنية الفساد، وتساهم في جودة آليات الرقابة ، ومنظومة الحوكمة؟

موافق تماما موافق بدرجة كبيرة محايد غير  
موافق الى حد ما غير موافق تماما

|   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |
|---|---|---|---|---|---|----|----|----|----|
| 0 | 0 | 0 | 0 | 6 | 3 | 12 | 14 | 22 | 23 |
|---|---|---|---|---|---|----|----|----|----|

- هل توافق على إرتباط الغش والفساد، بسوء الأخلاق ، وقدرات الإدارة الإنتهازية في إستغلال ثغرات آليات الرقابة، وتجاوز أنظمتها الرقابية والهيمنة عليها، وضعف جودة المراجعة الداخلية؟.

|     |       |                   |                 |
|-----|-------|-------------------|-----------------|
| غير | محايد | موافق بدرجة كبيرة | موافق تماما     |
|     |       | غير موافق تماما   | موافق الى حد ما |
| 0 0 | 0 0   | 6 5               | 14 11           |
|     |       |                   | 20 24           |

- هل توافق على أن ضعف كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية، والجمود والتنميط، يساهما في تدنى جودة آليات الرقابة ومنظومة الحوكمة، ومصدقية التقارير المالية، والرقابية، وتفضى الغش والفساد؟.

|     |       |                   |                 |
|-----|-------|-------------------|-----------------|
| غير | محايد | موافق بدرجة كبيرة | موافق تماما     |
|     |       | غير موافق تماما   | موافق الى حد ما |
| 0 0 | 0 0   | 2 5               | 18 17           |
|     |       |                   | 20 18           |

- هل المراجعة الداخلية في مستوى إدارى، يمكنها من التأثير في منع الغش والخداع والفساد، ولديها القدرات المالية والمهارات التخصصية، والإستقلالية والموضوعية ، التي تساهم في تحقيق ذلك؟

|     |       |                   |                 |
|-----|-------|-------------------|-----------------|
| غير | محايد | موافق بدرجة كبيرة | موافق تماما     |
|     |       | غير موافق تماما   | موافق الى حد ما |
| 0 0 | 0 0   | 4 4               | 18 14           |
|     |       |                   | 18 22           |

-هل توافق على أن تدنية الغش والفساد، ووجود إفصاح ومساءلة وشفافية، يتطلب جودة منظومة الحوكمة وتفعيل آليات الرقابة، وكفاءة وفعالية المراجعة الداخلية وأدوارها الإستباقية والوقائية؟

|     |       |                   |                 |
|-----|-------|-------------------|-----------------|
| غير | محايد | موافق بدرجة كبيرة | موافق تماما     |
|     |       | غير موافق تماما   | موافق الى حد ما |
| 0 0 | 0 0   | 0 5               | 25 21           |
|     |       |                   | 15 14           |

- هل توافق على أن عنصر المهنية هام لجودة المراجعة الداخلية، وكفاءتها وفعاليتها عماد جودتها ، وأحد دعائم آليات الرقابة، ومصدقية التقارير المالية، وأداة حوكمة فعالة في تدنية الغش والفساد؟.

| غير | محايد | موافق بدرجة كبيرة | موافق تماما |
|-----|-------|-------------------|-------------|
| 0   | 0     | 2                 | 4           |
| 0   | 0     | 18                | 17          |
| 0   | 0     | 20                | 19          |

-هل توافق على أنه يترتب على ضعف كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية، وعدم التوجه نحو التجديد والتطوير، يؤدي إلى تدنى جودة الأداء المهني، وزيادة الغش والممارسات الإبتكارية والفساد ؟.

| غير | محايد | موافق بدرجة كبيرة | موافق تماما |
|-----|-------|-------------------|-------------|
| 0   | 0     | 6                 | 5           |
| 0   | 0     | 14                | 15          |
| 0   | 0     | 20                | 20          |

-هل توافق على أن التطورات التي طرأت على المراجعة الداخلية ، تؤدي بالضرورة إلى مدى إكتساب المراجعين للمهارات المتطورة، للإرتقاء بكفاءتها وفعاليتها، ومنع الغش والفساد؟

| غير | محايد | موافق بدرجة كبيرة | موافق تماما |
|-----|-------|-------------------|-------------|
| 0   | 0     | 5                 | 8           |
| 0   | 0     | 25                | 17          |
| 0   | 0     | 10                | 15          |
| 0   | 0     |                   |             |
| 0   | 0     |                   |             |

-هل توافق على أن توسيع متطلبات الحوكمة بمختلف آلياتها، وإلزامات قانون (SOX) ، يقتضى تجديد وتطوير المراجعة الداخلية، لرفع كفاءتها وفعاليتها فى منع الغش والفساد؟.

|     |       |                   |                 |
|-----|-------|-------------------|-----------------|
| غير | محايد | موافق بدرجة كبيرة | موافق تماما     |
|     |       | غير موافق تماما   | موافق الى حد ما |
| 0 0 | 0 0   | 0 0               | 15 15           |
|     |       |                   | 25 25           |

-هل توافق على ضرورة إستجابة المراجعة الداخلية، للتطورات المهنية والمستجدات والأثار التكنولوجية، وإكتساب مهارات التعامل مع النظم الحديثة للإرتقاء بجودة الأداء المهني؟.

|     |       |                   |                 |
|-----|-------|-------------------|-----------------|
| غير | محايد | موافق بدرجة كبيرة | موافق تماما     |
|     |       | غير موافق تماما   | موافق الى حد ما |
| 0 0 | 0 0   | 5 3               | 17 18           |
|     |       |                   | 18 19           |

- هل توافق على أن تطبيق نظم (ERP) يساهم فى زيادة جودة المراجعة الداخلية، وشفافيتها المهنية، وقدراتها على منع الغش والخداع، وضبط تدنية الفساد، وتحقيق الإنضباط الإدارى والمالى؟

|     |       |                   |                 |
|-----|-------|-------------------|-----------------|
| غير | محايد | موافق بدرجة كبيرة | موافق تماما     |
|     |       | غير موافق تماما   | موافق الى حد ما |
| 0 0 | 0 0   | 3 2               | 19 20           |
|     |       |                   | 17 18           |

- هل توافق على أن تطبيق (ERP)، يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة الداخلية،  
وتفعيل آليات الرقابة، وتعزيز ممارسة منظومة الحوكمة، وتحقيق الإنضباط  
والإصلاح الإقتصادي، ورفع الكفاية الإنتاجية؟.

| غير | محايد | موافق بدرجة كبيرة | موافق تماما     |
|-----|-------|-------------------|-----------------|
|     |       | غير موافق تماما   | موافق الى حد ما |
| 0 0 | 0 0   | 2 3               | 19 17           |
|     |       |                   | 19 20           |

### القسم الثاني من الأسئلة :

- يتعلق بمدى إدراك المستقصى بأهمية الإستفادة من الإسناد لمنشآت المحاسبة،  
للإرتقاء بكفاءة وفعالية الأداء المهني المراجعة الداخلية، وتعزيز الإستقلال  
والموضوعية، فى منع الغش والفساد .

- من وجهة نظركم : هل توافق على أن عدم قدرة المراجعين الداخليين، فى منع  
الغش والخداع وتدنية الفساد، وأداء الخدمات المهنية المتطورة، أدى إلى تنامي  
وتطور الحاجة إلى الإسناد؟.

| غير | محايد | موافق بدرجة كبيرة | موافق تماما     |
|-----|-------|-------------------|-----------------|
|     |       | غير موافق تماما   | موافق الى حد ما |
| 0 0 | 0 0   | 3 6               | 21 14           |
|     |       |                   | 26 20           |

- من وجهة نظركم :هل توجد مزايا ومنافع تجنيها الوحدات الحكومية من جراء  
تفضيل الإسناد للمراجعة الداخلية فى تفعيل والإرتقاء بجودتها المهنية، ومنع  
الغش والخداع وضبط وتدنية الفساد ؟

| غير | محايد | موافق بدرجة كبيرة | موافق تماما     |
|-----|-------|-------------------|-----------------|
|     |       | غير موافق تماما   | موافق الى حد ما |
| 0 0 | 0 0   | 2 5               | 18 10           |
|     |       |                   | 20 25           |

-هل توافق على أن الإسناد، خطوة طبيعية لتطور المراجعة الداخلية، ويساهم في دعم وتفعيل جودة الأداء المهني، وإكتساب المهارات التخصصية، والقدرات الفائقة في منع الغش وضبط وتدنية الفساد؟.

| موافق تماما | موافق الى حد ما | غير موافق تماما | موافق بدرجة كبيرة | محايد | غير |
|-------------|-----------------|-----------------|-------------------|-------|-----|
| 17          | 17              | 21              | 18                | 2     | 5   |
| 0           | 0               | 0               | 0                 | 0     | 0   |

- هل توافق على أن الإسناد يساهم في تفعيل كفاءة وفعالية الأداء المهني لفريق المراجعة وتحقيق الإستقلال والموضوعية في الظاهر والواقع الفعلى، ومنع الغش والخداع وضبط و

| موافق تماما | موافق الى حد ما | غير موافق تماما | موافق بدرجة كبيرة | محايد | غير |
|-------------|-----------------|-----------------|-------------------|-------|-----|
| 13          | 20              | 23              | 19                | 4     | 1   |
| 0           | 0               | 0               | 0                 | 0     | 0   |

-هل توافق على أن الإسناد يؤدي إلى إثراء جودة المراجعة الداخلية، وتفعيل آليات الرقابة، وتعزيز ممارسة منظومة الحوكمة، وتحقيق الإنضباط الإدارى والمالى ، ورفع الكفاية الإنتاجية ؟ .

| موافق تماما | موافق الى حد ما | غير موافق تماما | موافق بدرجة كبيرة | محايد | غير |
|-------------|-----------------|-----------------|-------------------|-------|-----|
| 20          | 24              | 15              | 10                | 5     | 6   |
| 0           | 0               | 0               | 0                 | 0     | 0   |

### القسم الثالث من الأسئلة :

-يتعلق بمدى إدراك المستقصى بأهمية المراجعة الداخلية المتكاملة، في تفعيل آليات الرقاب

|   |   |
|---|---|
| 0 | 0 |
| 0 | 0 |
| 0 | 0 |



ممارسة منظومة الحوكمة، وزيادة جودة التقارير المالية، والرقابية، فى منع الغش والخداع وتدنية الفساد،

وتعزيز الشفافية المهنية، وتحقيق الإنضباط الإدارى والمالى والرشد الإقتصادى، ورفع الكفاية الإنتاجية

-هل توافق :على أن الأداء المتكامل للمراجعة الداخلية، يساهم فى زيادة جودة الأداء، وتفعيل آليات الرقابة والحوكمة، وتدعيم الإستقلال والموضوعة، فى منع الغش الفساد، وزيادة الشفافية المهنية ؟

|                 |                   |       |     |
|-----------------|-------------------|-------|-----|
| موافق تماما     | موافق بدرجة كبيرة | محايد | غير |
| موافق الى حد ما | غير موافق تماما   |       |     |
| 30 28           | 10 12             | 0 0   | 0 0 |

- هل توافق على مساهمة المراجعة الداخلية المتكاملة، فى سرعة ودقة الفحص والتشخيص، وإيجابية التقويم

الموضوعى للأداء والنظم والبرامج، وحرية التقرير، يؤدى إلى جودة آليات الرقابة والحوكمة والتقارير ؟.

|                 |                   |       |     |
|-----------------|-------------------|-------|-----|
| موافق تماما     | موافق بدرجة كبيرة | محايد | غير |
| موافق الى حد ما | غير موافق تماما   |       |     |
| 30 27           | 10 13             | 0 0   | 0 0 |

-هل توافق على أن مهنة المراجعة الداخلية المتكاملة، تمكن من تقويم الإقتصاد والفعالية والكفاءة ،

والإرتقاء بمستوى الإنتاجية، وتحقيق الإنضباط الإدارى والمالى، وتحقيق متطلبات الجودة الشاملة؟

| غير | محايد | موافق بدرجة كبيرة | موافق تماما     |
|-----|-------|-------------------|-----------------|
|     |       | غير موافق تماما   | موافق الى حد ما |
| 0 0 | 0 0   | 0 0               | 12 17           |
|     |       |                   | 28 23           |

-هل توافق: على أن وجود لجنة للمراجعة الداخلية، يساهم فى توفير بيئة مستقلة،  
و تعزيز جودة المراجعة الداخلية، وضمان عدم وجود قيود غير مبررة عليها،  
ومنع الغش وضبط وتدنية الفساد؟

| غير | محايد | موافق بدرجة كبيرة | موافق تماما     |
|-----|-------|-------------------|-----------------|
|     |       | غير موافق تماما   | موافق الى حد ما |
| 0 0 | 0 0   | 0 0               | 20 21           |
|     |       |                   | 20 19           |

من وجهة نظركم: هل توافق على أن جودة المراجعة الداخلية فى الوحدات الحكومية المصرية، ليست  
على المستوى الذى يمكن من منع الغش وضبط وتدنية الفساد، وتحقيق الإنضباط  
الإدارى والمالى ، ورفع الكفاية الإنتاجية؟

| غير | محايد | موافق بدرجة كبيرة | موافق تماما     |
|-----|-------|-------------------|-----------------|
|     |       | غير موافق تماما   | موافق الى حد ما |
| 0 0 | 0 0   | 0 0               | 18 11           |
|     |       |                   | 22 29           |