

دور المراجعة الداخلية في تحقيق الإصلاح الحكومي: رؤية تحليلية مستقبلية

أ.د. محمد على وهدان*

* أ.د/محمد على وهدان :أستاذ المراجعة - وكيل كلية التجارة للدراسات العليا والبحوث - جامعة المنوفية ، له العديد من الأبحاث المنشورة محليا وعالميا ، واهتماماته البحثية تتمثل في المراجعة ، نظم المعلومات المحاسبية ، المحاسبة الادارية ، الضرائب

E-mail: wahdan@msn.nl

ملخص البحث

يهدف البحث الى تقديم رؤية مستقبلية عن دور المراجعة الداخلية فى تحقيق الاصلاح الحكومى فى مصر. ولتحقيق هدف البحث تم استنباط الوضع الحالى لدور المراجعة الداخلية فى القطاع الحكومى فى مصر ومراجعة الدراسات السابقة والاتجاهات الدولية لدور المراجعة الداخلية فى تعزيز الحوكمة الحكومية وادارة المخاطر فى القطاع الحكومى والرقابة والحد من الفساد المالى والادارى. كما تم اجراء مقابلات شخصية مع الاكاديميين فى الجامعات المصرية ومع الخبراء فى الجهاز المركزى للمحاسبات ووزارة المالية وبعض المراجعين الداخليين فى وحدات القطاع الحكومى. وتوصل البحث الى صياغة رؤية مستقبلية لدور المراجعة الداخلية فى تحقيق الاصلاح الحكومى شاملا دورها فى الاصلاح المالى والادارى ومساهمتها فى التعليم التنظيمى. كما يوجد دور كبير لاستخدام التكنولوجيا الحديثة والتعليم الاكاديمى والمهنى والتدريب العملى فى دعم دور المراجعة الداخلية فى تحقيق الاصلاح الحكومى فى مصر. كما توصل البحث الى وجود أدوار جديدة للمراجع الداخلى فى تحقيق الاصلاح الحكومى. ولقد قدم البحث اطارا مقترحا لدور المراجعة الداخلية فى تحقيق الاصلاح الحكومى فى مصر.

Abstract

The research aims to provide a future vision on the role of internal audit in achieving government reform in Egypt. To achieve the goal of the research, the current situation of the role of internal audit in the governmental sector in Egypt was deduced as well as previous studies and international trends for the role of internal audit in strengthening government governance and risk management in the government sector, control and reducing financial and administrative corruption were reviewed. Personal interviews were also conducted with academics in the Egyptian universities, experts in the Central Auditing Organization, the Ministry of Finance, and some internal auditors in governmental sector units. The research reached the formulation of a future vision for the role of internal audit in achieving government reform, including its role in financial and administrative reform and its contribution to organizational education. Moreover, there is a major role for the use of modern technology, academic and professional education and practical training in supporting the role of internal audit in achieving government reform in Egypt. Furthermore, there are new roles for the internal auditors in achieving government reform. The research presented a suggested framework for the role of internal audit in achieving government reform in Egypt.

١ - مقدمة ومشكلة البحث

يقوم القطاع الحكومي بدور رئيسي في اقتصاديات الدول النامية باعتباره من المحركات الأساسية لمشروعات التنمية لهذه الدول، ويشكل ترشيد الإنفاق الحكومي وحسن استخدام الموارد المتاحة ورفع كفاءة وفعالية أجهزه الإدارة وتطوير السياسات والإجراءات الإدارية المتبعة بها عناصر أساسية لنجاح أي عملية تنمية وتحقيق أهدافها. وتقوم معظم الدول بتطبيق سياسات الإصلاح المالي والاقتصادي من خلال وضع آليات رقابية لمتابعة أعمال وأنشطة الوحدات الإدارية الحكومية التابعة للجهاز الإداري للدولة التي تقدم الخدمات الأساسية للمواطنين والتي لا تهدف الى الربح، حيث تساعد الوزارات والمصالح الحكومية في أداء عملها لضمان صحة وسلامة القرار الإداري بها. ولقد أوجبت التغيرات الاقتصادية تفعيل نظام المراجعة الداخلية في وحدات القطاع الحكومي لكشف مواطن الانحرافات المالية والإدارية، ومنع حدوثها وصولاً إلى رفع كفاءة الأداء وتطويره وتحقيق الإصلاح الحكومي.

وتوجد عدة تعريفات للمراجعة الداخلية في العديد من الدراسات وكذلك الهيئات المهنية منها IIA ، والمعيار رقم ٢١١ الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ، ولجنة COSO وملخص التعريفات بان المراجعة الداخلية هي نشاط مستقل وموضوعي يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للجهة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف الجهة من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة (COSO, 2004; IFAC, 2010; IIA, 2018; لطفى، ٢٠١٩ أ).

ويعنى الإصلاح تصحيح الأخطاء الجوهرية أو الفساد والغش. وينمو الفساد والغش مع ضعف أليات الرقابة الداخلية وتدنى كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية وغياب اليات الحوكمة (ابراهيم، ٢٠١٧). وفي ظل تزايد الإنفاق الحكومي في الجهاز الإداري للدولة من عام لأخر وندرة الموارد وافتقار الجهاز الحكومي المصرى للرقابة قبل التنفيذ أو الرقابة السابقة (الوقائية) (كمال، ٢٠٢١)، ازدادت اهمية المراجعة الداخلية لتكون عنصراً فعالاً في إدارة الاموال والممتلكات العامة، وترشيد الإنفاق العام. بالإضافة الى الادوار الجديدة للمراجعة الداخلية والتي تهدف الى تحقيق الإصلاح الحكومي. ويتمثل التساؤل الرئيس للبحث في هل تستطيع المراجعة الداخلية المساهمة في تحقيق الإصلاح الحكومي عن طريق الحد من الفساد المالي والادارى؟

وطبقا للجهود الإصلاحية التى تتبناها الوحدات الإدارية والجهات الرقابية فى الوقت الراهن للقضاء على الفساد المالى من خلال تطوير الكثير من الإجراءات والسياسات المحاسبية والاجراءات القانونية لإحكام الرقابة المالية على الأنشطة التى تقوم بأدائها الوحدات الحكومية، فقد اتجه البحث نحو محاولة تقديم مقترحات للمساهمة فى هذه الإصلاحات عن طريق تصور رؤية مستقبلية لدور المراجعة الداخلية فى تحقيق الإصلاح الحكومى فى ظل تزايد الاهتمام بتفعيل دور المراجعة الداخلية فى التصدى للفساد.

ويستعرض البحث فى القسم الثانى منهجية البحث، وفى القسم الثالث الوضع الحالى لدور المراجعة الداخلية، وفى القسم الرابع الأدبيات والاتجاهات الدولية لدور المراجعة الداخلية فى تحقيق الإصلاح الحكومى، وفى القسم الخامس الرؤية المستقبلية لدور المراجعة الداخلية فى تحقيق الإصلاح الحكومى حسب رأى وتوصيات الخبراء، ويشير الجزء السادس الى خلاصة البحث والدراسات المستقبلية.

٢- منهجية البحث

لتحقيق هدف البحث وهو اقتراح اطار يوضع الرؤية المستقبلية لدور المراجعة الداخلية فى تحقيق الإصلاح الحكومى تم استخدام المنهج الاستنباطى فى مراجعة القوانين والتشريعات المتعلقة بالمراجعة الحكومية فى القطاع الحكومى ومراجعة الأدبيات والاتجاهات الدولية لدور المراجعة الداخلية فى تحقيق الإصلاح الحكومى لتحديد الفجوة البحثية وصياغة سؤال البحث. وتم استخدام المنهج الاستقرائى فى اجراء الدراسة الميدانية عن طريق المقابلات الشخصية والاتصالات التليفونية والوسائل الالكترونية المختلفة لتجميع آراء الخبراء من الاكاديمين فى الجامعات المصرية والخبراء فى الجهاز المركزى للمحاسبات ووزارة المالية وبعض المراجعين الداخليين فى وحدات القطاع الحكومى.

٣- الوضع الحالى لدور المراجعة الداخلية

تطورت المراجعة الداخلية تطوراً كبيراً منذ عام ١٩٤١ بفضل جهود مجمع المراجعين الداخليين (IIA) منذ نشأته فى الولايات المتحدة حيث ساهم فى تغيير المفهوم التقليدى للمراجعة الداخلية والتابع للإدارة المالية والمنحصر فى التأكيد على صحة العمليات المالية وتعقب الأخطاء والغش لخدمة إدارة المنشأة (أساس رقابى) إلى نشاط تقويمى مستقل لخدمة المنشأة (أساس قائم على الخطر). وبالتالي أصبح للمراجعين مسؤوليات محددة وميثاق عمل أخلاقى يحكم سلوكهم وتصرفاتهم

وأيضاً معايير للأداء المهني. ولقد زادت أهمية المراجعة الداخلية بعد صدور قانون (Sarbanes-Oxley) عام ٢٠٠٢ والذي ترتب عليه تطور دور المراجعة الداخلية من دور قائم على الرقابة المالية فقط إلى دور شامل قائم على الخطر ويشمل مخاطر الإلتزام والمخاطر التشغيلية لخدمة جميع أصحاب المصالح الرئيسية بالمنشأة.

ومع بداية تنفيذ الإتفاقية العامة للتعريف والتجارة (الجات)، إمتد دور المراجعة الداخلية ليشمل التحقق من التزم المنظمة بالمعايير والمواصفات الدولية للجودة مثل (ISO 9001) وللبيئة (ISO 14001)، وذلك في سبيل حصول المنظمة على شهادات ISO، وهنا إمتد نطاق عمل المراجعة الداخلية ليشمل أدوار جديدة منها التأكيد ومنها الاستشارى ودعم الإدارة العليا في الحد من الفساد المالى والإدارى (الصحن وآخرون، ٢٠٠٨). ولقد اشار تقرير الحوكمة الصادر عن (OECD, 2019) إلى ضعف مهام المراجعة الداخلية في دول الشرق الاوسط وشمال افريقيا بما يعكس مشاكل في عملية المراجعة الداخلية وتضارب المصالح (منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية، ٢٠١٩).

٣-١: النماذج التنظيمية للمراجعة الداخلية في القطاع الحكومى أو القطاع العام

يحدد النموذج التنظيمى للمراجعة الداخلية مدى إستقلالها وفعاليتها فى أداء دورها ويمكن تبويب هيكل المراجعة الداخلية فى الحكومة او القطاع العام على نحو مركزى أو لا مركزى (لطفى، ٢٠١٩؛ Asare, 2009). حيث يوجد نموذجين للمراجعة الداخلية وهما النموذج المركزي والذي يكون فيه دور رئيسى لوزارة المالية في إعداد الموازنة وتخصيص الموارد للوزارات المختلفة والرقابة قبل الصرف من قبل موظفيها في كافة الوزارات. والنموذج اللامركزي الذي يعطي السلطة والمسئولية لكل وزارة فى إنفاق موازنتها الخاصة مع وجود آليات للرقابة على هذا الصرف. وبتقييم الممارسات الدولية الحالية توجد خمس نماذج تنظيمية لوظيفة المراجعة الداخلية في الحكومة والقطاع العام كما يلي (لطفى، ٢٠١٩):

أ- المراجعة الداخلية كجزء من مكتب المحاسب العام

هذا النموذج التنظيمى يضع وظيفة المراجعة الداخلية تحت إشراف مكتب المحاسب العام، وهنا توجد خطورة عدم الفصل بين وظيفة المحاسبة ووظيفة المراجعة الداخلية التى تؤدى في نفس الإدارة أو أى إدارة أخرى، وقد يقوم نفس الموظف بأداء الواجبات المحاسبية وواجبات المراجعة الداخلية فى

نفس الوقت. ومثال على ذلك كل من سوزيلاند وتترانيا حيث توجد وظيفة المراجعة الداخلية المركزية بالحكومة بإدارة مكتب المحاسب العام.

ب- وظيفة المراجعة الداخلية تحت إشراف وزيره المالية

في هذا النموذج التنظيمي يقوم بالإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية أحد المديرين أو المسؤولين في وزارة المالية، حيث يتم إرسال المراجعين الداخليين من وزارة المالية إلى الإدارات والوزارات المختلفة لتنفيذ وظائفهم أو يتم تكليفهم على وظيفة المراجعة الداخلية في إدارات محددة. هذا النموذج يفصل واجبات المحاسبة عن واجبات وظيفة المراجعة الداخلية، وهذا النموذج يشبه وظيفة المراجعة الخارجية مما يوفر مستوى من الإستقلالية لوظيفة المراجعة الداخلية، ومثال على هذا النموذج دول مثل مصر وكينيا وبوتسوانا وأوغندا وزامبيا. وأعضاء المراجعة الداخلية من الوزارات يكونوا من إدارة المراجعة الداخلية بوزارة المالية وبالتالي فإن رئيس إدارة المراجعة الداخلية في وزارة المالية يكون في نفس المستوى التنظيمي للمحاسب العام.

ج- وظيفة المراجعة الداخلية اللامركزية التي تقع عند مستوى المنشأة

في هذا النموذج التنظيمي تكون وظيفة المراجعة الداخلية جزء من الإدارات أو الوزارات الحكومية ويقدم المراجعين الداخليين تقاريرهم إلى المستوى الملائم لإتخاذ الإجراءات والقرارات. وتعتبر الولايات المتحدة الأمريكية مثلاً على ذلك حيث لديها مفتشون عموم للإدارات والوكالات الحكومية، والمملكة المتحدة حيث مراجعة داخلية لامركزية وجنوب أفريقيا وغانا حيث تعمل المراجعة الداخلية بدون توجيه أو رقابة من وزارة المالية. وبالتالي وظيفة المراجعة الداخلية هي جزء من الهيكل التنظيمي للإدارات الحكومية وغالباً ماتكون هناك إدارة رئيسية لوكالة المراجعة الداخلية تستقبل تقارير وكالات المراقبة لوظيفة المراجعة الداخلية لضمان جودة ممارسة المراجعة الداخلية والأداء الفني لعملية المراجعة الداخلية.

د- المراجعة الداخلية كجزء من مكتب المراجع العام

في هذا النموذج التنظيمي تعتبر المراجعة الداخلية أحد وظائف الجهاز الأعلى للمراجعة وهنا يتم دمج وظائف المراجعة الداخلية والخارجية تحت إشراف الجهاز الأعلى للمراجعة في الدولة. وهنا يرفع المراجع الداخلي تقريره إلي المراجع العام، ويخضع لإشراف وتوجيه ورقابة الجهاز الأعلى للمراجعة. وتختص المراجعة الداخلية في هذا النموذج بالمراجعة قبل الصرف وتتجاهل المراجعة الداخلية المهنية. وتعتبر ألمانيا نموذجاً لهذا النوع من المراجعة حيث يعمل المراجعون الداخليون داخل الإدارات ولكنهم يخضعون للتوجيه والإشراف من قبل مؤسسة المراجعة العليا.

هـ- وظيفة المراجعة الداخلية تحت رئاسة مجلس الوزراء

في هذا النموذج التنظيمي وظيفه المراجعة الداخلية تكون كوكالة مستقلة مركزية تحت إشراف مكتب رئاسة الوزراء وتقدم تقاريرها عن مدى ملائمة ضوابط الرقابة الداخلية في الإدارات المختلفة. ومثال على ذلك دولة مالطا حيث يقوم مديري المراجعة الداخلية والتحقيقات المالية بتنفيذ المراجعة الداخلية عبر الإدارات الحكومية. وتقوم وحدات المراجعة الداخلية بإرسال تقاريرها إلى السكرتارية الدائمة وترسل نسخة من التقرير إلى الوحدة محل المراجعة.

٣-٢: الواقع الحالي للمراجعة الداخلية في مصر

يتمثل الواقع الحالي للمراجعة الداخلية في مصر في صدور القانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ بشأن المحاسبة الحكومية. وتكون من ثلاثة أبواب: المحاسبة الحكومية، الرقابة المالية والضبط الداخلي، والأحكام العامة. وتكون الباب الأول: المحاسبة الحكومية من فصلين و ١٨ مادة. تتناول الفصل الأول أهداف المحاسبة الحكومية ونطاق سريانها حيث يسرى هذا القانون على وحدات الجهاز الإداري ووحدات الحكم المحلي والهيئات العامة الخدمية وكافة الأجهزة الأخرى التي تشملها الموازنة العامة للدولة. وتهدف المحاسبة الحكومية إلى الرقابة المالية قبل الصرف، والضبط الداخلي، وترشيد المصروفات، والرقابة على التزامات الجهات الإدارية، وإظهار نتائج تنفيذ الموازنة العامة للدولة، وتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية ورسم السياسة وإتخاذ القرارات. وتتناول الفصل الثاني أحكام الصرف والتحصيل بالجهات الحكومية المشار إليها.

وفي الباب الثاني: الرقابة المالية والضبط الداخلي ويشمل عشر مواد. حيث تختص وزارة المالية بالرقابة المالية قبل الصرف على تنفيذ موازنة الجهات الإدارية عن طريق ممثلي هذه الوزارة ولهم حق الإطلاع على جميع المستندات ولو كانت سرية، وللجهات الإدارية القيام بالرقابة الداخلية بما لا يخل بإختصاصات وزارة المالية. كما تختص أجهزة التفتيش المالي المركزية والمحلية التابعة لوزارة المالية بالتفتيش المالي على الوحدات الحسابية للجهات الإدارية. ويقوم ممثلي وزارة المالية بتقديم بيانات المتابعة المالية الشهرية والمراكز المالية الربع سنوية إلى وزارة المالية، كما يقوموا بفحص الحساب الختامي للوحدات الحكومية، كما تقوم وزارة المالية بمساءلة ممثليها عما يقع منهم من أخطاء أو مخالفات لأحكام هذه القانون. وعلى رؤساء الوحدات الإدارية إبلاغ وزارة المالية والجهاز المركزي للمحاسبات عن حوادث الإختلاس والسرقه والحريق والإهمال. وعلى هذه الجهات بالإشتراك مع ممثلي وزارة المالية وضع نظم الرقابة الداخلية لتجنب هذه الحوادث، كما تضع كل

جهة إدارية نظاماً للضبط الداخلي وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها بالإشتراك مع ممثلى وزارة المالية. كما إشتهل الباب الثالث على الأحكام العامة وتضمن ١٣ مادة تتعلق بالمرتبات وفتح حساب الخزانة الموحد وتنظيم الحسابات والسجلات والمطبوعات والوحدات الحسابية والإستخدامات الإستثمارية.

وفى ظل هذا القانون لامتارس الوحدات الحكومية مهام الرقابة بمفهومها الواسع، حيث تقوم وحدة التوجيه المالى والادارى (والتي لاتوجد فى كثير من وحدات الجهاز الادارى للدولة) بالمراجعة المالية والتأكد من اتباع القوانين والقواعد المعمول بها وهى تابعة لشئون مكتب رئيس الوحدة الحكومية ولاتتمتع بالاستقلال. يصاحب ذلك عدم إدراك الإدارة العليا بالوحدات الحكومية لاهمية دور هذه الوحدات فى الحد من الممارسات غير السليمة، وعدم التأهيل الكافى للعاملين بهذه الوحدات، وعدم استخدام أدوات تكنولوجيا المعلومات والاتصالات التى تسهل التواصل وتبادل المعلومات وتحليلها.

وفى عام ٢٠١٦ صدر قانون الخدمة المدنية رقم ٨١ لسنة ٢٠١٦ لينص على قيام الوحدات بتحديث الهياكل التنظيمية وبطاقات الوصف ودورات العمل فى مدة لاتجاوز العام من تاريخ صدور هذا القانون وكذلك وضع مؤشرات ومعايير للاداء. ومن المبادرات الرائدة فى مجال دعم وظيفة المراجعة الداخلية فى مصر فى يونيو ٢٠١٨ صدر قرار رئيس الوزراء رقم ١١٤٦ لسنة ٢٠١٨ وفى مادته الأولى، مع عدم الإخلال بأحكام قانون الخدمة المدنية بإستحداث تقسيمات تنظيمية فى وحدات الجهاز الإدارى للدولة بالمسميات الآتية (١) التخطيط الإستراتيجى والسياسات (٢) التقييم والمتابعة، (٣) المراجعة الداخلية، (٤) الموارد البشرية، (٥) الدعم التشريعى، (٦) نظم المعلومات والتحول الرقمى. وفى المادة الثانية يصدر رئيس الجهاز المركزى للتنظيم والإدارة القرارات اللازمة لإستحداث هذه التقسيمات التنظيمية المبينة بالمادة السابقة بالتنسيق مع السلطة المختصة فى كل وحدة. وإتخاذ الإجراءات المقررة لتعديل الهيكل التنظيمى لوحدات الجهاز الإدارى للدولة بما يتفق مع أحكام هذا القرار. وبناءً على هذا القرار، تم إعداد قرار من رئيس الجهاز المركزى للتنظيم والإدارة لعام ٢٠١٩ لتطوير أو إستحداث تقسيم تنظيمى للمراجعة الداخلية بوحدات الجهاز الإدارى للدولة. وشمل فى مادته الأولى على كل وزارة أو مصلحة أو جهاز حكومى أو هيئة عامة أو وحدة محلية أن تتخذ الإجراءات اللازمة لتطوير أو إستحداث تقسيم تنظيمى للمراجعة الداخلية فى هيكلها التنظيمى يتبع السلطة المختصة ويتعاون فنياً مع هيئة الرقابة الإدارية.

ويهدف التقسيم التنظيمي للمراجعة الداخلية إلى حماية أموال الدولة، وتعزيز مبادئ الشفافية والنزاهة والمساءلة المحاسبية في أعمال الوحدات المختلفة وذلك من خلال: (١) حماية ممتلكات وموارد الجهة والتأكد من إدارتها وإستخدامها بكفاءة وفعالية، (٢) مراجعة الشئون الفنية والمالية والإدارية والتشغيلية، (٣) تقديم الملاحظات والتوصيات إلى السلطة المختصة لتطوير وتحسين مختلف شئون الوحدة، (٤) دعم مبادئ الحوكمة، (٥) وتطبيق قيم ومعايير المراجعة الداخلية. وتتمشى هذه الاهداف مع أهداف المراجعة الداخلية في التجارب الدولية فيما عدا إهمال الإشارة الى دورها في إدارة المخاطر وتقييم الرقابة الداخلية.

ويختص التقسيم التنظيمي للمراجعة الداخلية بما يلي: (١) المهام التخطيطية: وتشمل وضع خطة سنوية للمراجعة الداخلية تعتمدها السلطة المختصة، والتعاون مع الإدارة المختصة بتقييم الخطط الإستراتيجية والتنفيذية والتشغيلية للوحدة للتأكد من مدى كفايتها وملائمتها، وتحديد وتقييم المواطن الجوهرية للمخاطر، وتقييم مدى كفاية الخطط الإستراتيجية والتنفيذية للجهات الحكومية. (٢) المهام الإدارية والتشغيلية: وتشمل التأكد من إلزام الجهة بالقوانين واللوائح وصحة تطبيق القرارات الإدارية، وانتظام إجراءات العمل، وإجراءات الفحص والمراجعة الدورية المفاجئة لكفاءة الأنشطة وأعمال الشئون الوظيفية والسجلات والدفاتر، ومراجعة الإلتزام بال عقود والإنفاقيات المبرمة، وتقييم مدى كفاية الهيكل التنظيمي للجهة، وكذلك تقييم مستوى إنجاز الوحدة الحكومية لأهدافها الموضوعية، والمشاركة في تقييم المخاطر الإدارية التي تواجه الجهة ورفع مقترحات كيفية التعامل معها وإعداد خطط لمواجهتها، وأخيراً تقييم مدى كفاءة وكفاية نظم الرقابة الإدارية المطبقة بالجهة. (٣) المهام المالية: وتشمل إتخاذ التدابير اللازمة لضمان كفاءة استخدام الموارد المالية والفنية بما يكفل حماية أموال وممتلكات الجهة، والتأكد من سلامة وصحة إجراءات المراجعة المالية أثناء وبعد الصرف، والجرد الدوري والمفاجيء على المخازن والعهد والمستودعات، وتقييم مدى كفاءة وكفاية نظم الرقابة المالية المطبقة بالجهة، وأخيراً إبلاغ السلطات المختصة وهيئة الرقابة الإدارية، والجهاز المركزي للمحاسبات، ومباحث الأموال العامة بوزارة الداخلية ووزارة المالية فور إكتشاف أى مخالفات أو حالات غش أو إستيلاء على المال العام، (٤) مهام إعداد التقارير: وتشمل إعداد تقارير بنتائج المراجعة الدورية والفجائية في نهاية كل عملية مراجعة على الإدارات الأخرى داخل الجهة الحكومية ورفع التقارير اللازمة للسلطة المختصة فور إكتشاف الأخطاء والمخالفات المالية والإدارية لإتخاذ اللازم حيالها، وتقديم الإستشارات والمعلومات المتعلقة بكيفية سير الأعمال المالية والإدارية والتشغيلية بالجهة، تقديم مقترحات تصحيحية للأعمال الفنية والمالية والإدارية والتشغيلية لتلافى

حدوث أخطاء أو مخالفات، وتلقى تقارير وملاحظات الأجهزة الرقابية والهيئات المستقلة ودراساتها، وإبلاغ السلطة المختصة فور إكتشاف أى جريمة جنائية أو مخالفة مالية أو إدارية أو حالات غش أو إستيلاء على المال العام، ومتابعة ما يصدر عن الهيئات المحلية والإقليمية والدولية من معايير المراجعة الداخلية والحوكمة للإسترشاد بها، وأخيراً تقديم تقرير إلى السلطة المختصة عن الموضوعات أو الظواهر التى تطلب فحصها.

ويكون رئيس وأعضاء تقسيم المراجعة الداخلية مستقلين فى مباشرة أعمالهم وأداء واجباتهم بموضوعية، ولهم حق الإتصال المباشر بالمسؤولين المختصين، وحق الإطلاع على الدفاتر والمستندات وأية وثائق أخرى تستلزمها أعمال المراجعة الداخلية كما يلتزم رئيس وأعضاء تقسيم المراجعة الداخلية بالحفاظ على سرية المعلومات التى يحصلون عليها وعدم إستخدامها لأغراض شخصية أو خارج نطاق العمل. كما تتقدم السلطة المختصة بجميع الوحدات بإقتراح تعديل فى التقسيم التنظيمى للتفتيش المالى والإدارى، أو التوجيه المالى والإدارى أو الرقابة المالية والإدارية إلى المراجعة الداخلية، وعلى السلطة المختصة بالوحدة موافاة الجهاز المركزى للتنظيم والإدارة بخطة العمل والإطار الزمنى اللازم لتنظيم التقسيم التنظيمى المشار إليه موضحا به مقرراته الوظيفية. وتتمشى هذه المهام والاختصاصات مع إختصاصات المراجعة الداخلية فى التجارب الدولية مع إهمال تقييم مدى كفاية الهيكل التنظيمى والتأكد من كفاءة الإدارة العليا فى تنفيذ برنامج إدارة المخاطر، وضع منهجية ومعايير واضحة للرقابة الداخلية بالوحدة الحكومية، ونشر الوعى باصدار كتيب عن الاخطاء الادارية والمالية الشائعة لتفاديها.

وتتمثل المشكلة فى ظل الوضع الحالى فى عدم تفعيل نظام المراجعة الداخلية داخل الوحدات الحكومية بما يمكنها من منع وكشف الأخطاء والغش والتلاعب بالإضافة إلى ضمان صحة ومصداقية المعلومات الناتجة من النظام المحاسبى المتبع فى الوقت المناسب من خلال تقارير مالية موثقة يمكن من خلالها اتخاذ القرار الإدارى الصحيح لرفع كفاءة الأداء الحكومى. كما لا تتمتع المراجعة الداخلية بالاستقلال التنظيمى فى مصر حيث يقوم المدير المالى والرئيس التنفيذى بالكثير من الادوار المتعلقة بالمراجع الداخلى مما يؤثر على استقلاله (Ebaid, 2011)، ويرجع ذلك الى عدم وجود هيكل تنظيمى واضح يبين موقع المراجعة الداخلية، إذ يجب على المراجع الداخلى أن يقيم نظام الرقابة الداخلية للوحدة التى يراقب على أعمالها، وأحد عناصر نظام الرقابة الداخلية هو وجود هيكل تنظيمى ملائم. كما تحتاج المراجعة الداخلية الى معايير محلية تحكم عملها واختصاصاتها. وهناك تحديات ومعوقات أخرى تتمثل فى عدم اشتراط الخبرة المهنية للمراجع

الداخلي، وعدم وجود حوافز للمراجع الداخلي، وضعف دور الوحدات الحكومية في رفع كفاءة المراجع الداخلي، عدم وجود قواعد محددة للالتزام بالسلوك المهني، ونظرة الإدارات بأن الهدف من المراجعة الداخلية اكتشاف الأخطاء، وتدني مستوى كفاءة الإداريين، والعمومية في بعض مواد اللوائح المؤسسة لعمل الوحدات الحكومية (سيد، ٢٠١٢).

٣-٣: الدور الحالي للمراجع الداخلي في الوحدات الحكومية

يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بعدة أدوار حتى يتسنى له تطوير أداء الوحدات الحكومية وتمثل في الآتي (الصاوي، ٢٠١٢؛ لطفى، ٢٠١٩):

- التحقق من أن الموارد العامة قد تم الحصول عليها وفقاً للقوانين واللوائح والقواعد والتعليمات المالية، مع الكشف عن أية مخالفات أو انحرافات .
- التحقق من أن أوجه الإنفاق والاستخدامات قد تمت وفقاً للقوانين واللوائح والقواعد والتعليمات المالية، مع الكشف عن أية مخالفات أو انحرافات .
- التأكد من أن سير العمل داخل الوحدة الحكومية يتم طبقاً للقواعد السارية، وتقييم كفاءة الإدارة في تنفيذ المسؤوليات والمهام المخصصة.
- متابعة تنفيذ الخطط الموضوعية، وتقييم الأداء للتأكد من أن التنفيذ يسير وفقاً للسياسات الموضوعية، ومعرفة نتائج الأعمال ومدى تحقيق النتائج ومدى اتساقها مع الأهداف المخططة.
- تحليل مدى سلامة ودقة نظام الرقابة الداخلية .
- فحص ومراجعة إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية ومدى صحتها.
- مراجعة إجراءات حماية الأصول ومدى سلامتها، والتحقق من وجود تلك الأصول.
- فحص وتقييم كافة الأنشطة والبرامج

إن وظيفة المراجعة الداخلية قد أصبحت جزء متكامل من الإدارة المالية الحكومية وأداة لتحسين الأداء في القطاع الحكومي والقطاع العام. وفي الحكومة تتركز وظيفة المراجعة الداخلية في التأكد من أن الأموال العامة قد أنفقت وفقاً للأغراض التي خصصت من أجلها والتأكد من أن الإنفاق العام يكون في حدود مخصصات الموازنة. ويجب أن تهتم الإدارة بدور المراجعة الداخلية في إضافة قيمة للمنشأة وذلك بالاستفادة من توصيات لجنة المراجعة الداخلية في إتخاذ القرارات، كما توفر المراجعة الداخلية خدمة إستشارية للإدارة في الحكومة والقطاع العام، للتحقق من الأداء الجيد والفعال للمهام المختلفة والتأكد من توافر الاساليب الرقابية الفعالة.

ويلاحظ أن القطاع الحكومي في معظم الدول النامية يعاني الكثير من المشاكل الخطيرة التي تهدد قيامه وما يوكل إليه من مهام، مثل ندرة الموارد المالية وضعف التدريب والبطالة المقنعة وضعف الأجور ونحو ذلك من المشكلات المالية والإدارية، كما تعاني الوحدات الحكومية من العديد من المشكلات المحاسبية والإدارية، بالإضافة إلى عدم الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الداخلية لإصلاح ذلك الخلل. ولذلك فإن الوضع الحالي في الوحدات الحكومية، يحتاج إلى رفع كفاءة الأداء الحكومي من خلال تصميم وتفعيل نظام للمراجعة الداخلية عن طريق وضع مجموعة من الأساليب والإجراءات وتصميم نماذج للمراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي بما يتفق مع متطلبات إحكام الرقابة على أداء هذه الوحدات لتحقيق الأهداف التي قامت من أجلها لرفع كفاءة الأداء الحكومي والمساهمة في تحقيق الإصلاح الحكومي.

وبالتالي هل يمكن إقتراح رؤية مستقبلية لدور المراجعة الداخلية في تحقيق الإصلاح الحكومي؟

٤: الأدبيات والاتجاهات الدولية لدور المراجعة الداخلية في تحقيق الإصلاح الحكومي

يعد المراجعين الداخليين برأى حيادي وموضوعي إلى إدارة المؤسسات الحكومية عن إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، كما تقدم خدمة استشارية لمساعدة الإدارة في تحسين عملية إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة وتقييم للإجراءات والعمليات التي تضعها الإدارة لضمان تحقيق أهداف المؤسسات الحكومية (Hass et al., 2006). ويمكن تقسيم أنشطة المراجعة الداخلية إلى: (أ) أنشطة تقليدية وتضم المراجعة المالية، وتقييم الرقابة الداخلية، ومراجعة الالتزام (ب) أنشطة حديثة وتشمل دعم تطبيق مبادئ الحوكمة، وتقديم الاستشارات، وإدارة المخاطر. هذه الأدوار الجديدة تهتم بتحسين جودة المراجعة الداخلية في تعزيز الحوكمة، وإدارة المخاطر، والرقابة والحد من الفساد المالي والإداري، ويعرض الباحث لهذه الأدوار كما يلي:

٤-١: دور المراجعة الداخلية في تعزيز الحوكمة الحكومية

في القرن الحادي والعشرون تعزز الدور الإستراتيجي للمراجعة الداخلية في المنشآت نتيجة زيادة الاهتمام بالحوكمة بإعتبار المراجعة الداخلية أحد الأليات الرئيسية لحوكمة الشركات بل وأهمها وخصوصاً في الوحدات الحكومية، حيث تعتبر مرجعية للأطراف الأخرى تزودهم بمعلومات عن مدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية وفعاليتته ومدى جودة أداء المنشأة (IIA, 2003; Prawitt et al., 2009). وفي عام ٢٠٠٤ قامت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية بوضع مبادئ الحوكمة في شكلها النهائي وحددتها في ستة مبادئ وهي : ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة

الشركات، ضمان حفظ حقوق جميع المساهمين، المعاملة المتساوية لجميع المساهمين، ضمان دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة، ضمان الإفصاح والشفافية، وضمان مسؤوليات مجلس الإدارة (OECD, 2004).

ويشير معيار المراجعة الدولي للمراجعة الداخلية ٢١١٠ الخاص بالحوكمة إلى أنه يجب علي نشاط المراجعة الداخلية تقييم عمليات الحوكمة في المنشأة وإقتراح التوصيات المناسبة لتحسين أساليب الحوكمة بها بما يكفل تحقيق الأهداف التالية (IIA, 2018): اتخاذ قرارات استراتيجية وتشغيلية، الاشراف على عمليات ادارة المخاطر والرقابة، تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المنشأة، ضمان فعالية إدارة الأداء والمساءلة علي مستوي المنظمة ككل، إبلاغ المعلومات حول المخاطر والرقابة إلى الجهات المناسبة في المنظمة، وتنسيق الأنشطة وتبادل المعلومات بين مجلس الإدارة والمراجعين الخارجيين والداخليين.

وتساهم مصداقية نشاط المراجعة الداخلية في تعزيز الحوكمة العامة الجيدة عن طريق دعم المساءلة والقيم الأساسية للحكومة، والتأكيد على أن المديرين التنفيذيين يودون أعمالهم بشفافية وعدالة ونزاهة، وتوافق جميع الأنشطة مع القوانين واللوائح (Wangui, 2012). حيث توفر المراجعة الداخلية الدعم للجنة المراجعة حتى تقوم بمسئوليتها، وتساعد في تقييم المخاطر، وكذلك المتابعة وتقييم فعالية أنشطة الحوكمة فضلا عن تقديم توصيات بمجالات تحسينها (Julien & Rieger, 2011).، كما تزود مجلس الإدارة ولجنة المراجعة وأصحاب المصلحة بتقارير عن مدى فعالية إدارة المخاطر، وتحفز على ثقافة الإلتزام داخل المنشأة (IIA, 2014).، وتلعب المراجعة الداخلية دوراً في ضمان فعالية الإدارات في القطاع العام وتحسين الرقابة وتخفيض مخاطر الإحتيال (Rahmatika, 2014). ومن ناحية أخرى فإن للمراجعة الداخلية تأثير إيجابي على كل من جودة التقرير المالي وأداء المنظمات.

وتوصلت دراسة (Unegbu & Kida, 2011) إلى أن المراجعة الداخلية لها مساهمة إيجابية في الحوكمة الجيدة في القطاع العام عن طريق المشاركة بفعالية في إختبار الغش والأنشطة الإحتيالية، ووجد كلا من (Omelaye & Jacob, ; Kiabel, 2012; Asaolu, et al., 2016) أن وظيفة المراجعة الداخلية لها تأثير إيجابي ومعنوي على جودة الخدمات وإدارة الموارد في المنشآت العامة كما أن التمشي مع مبادئ حوكمة الشركات أدى إلى أداء تنظيمي عالي.

كما قامت دراسة (Barasa, 2015) بفحص دور المراجعة الداخلية في تعزيز الحوكمة الجيدة في القطاع العام عن طريق تقييم دورها في إدارة المخاطر والرقابة وعملية الحوكمة. وتم قياس الحوكمة الجيدة عن طريق المساءلة والشفافية والفعالية والكفاءة والاستجابة. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة جوهرية قوية بين مصداقية نشاط المراجعة الداخلية والحوكمة الجيدة في القطاع العام (كما هو الحال في كينيا). وتتمثل تحديات المراجعة الداخلية لتحقيق الحوكمة الجيدة في نقص إحترام ودعم الإدارة، ونقص الاستقلال (كما هو الحال في مصر) (Ebaid, 2011)، تجاهل تعارض المصالح، نقص برامج التطوير المهني للمراجعين الداخليين، نقص الافراد المؤهلين (كما هو الحال في ماليزيا وأثيوبيا) (Ali et al., 2007; Ahmed et al., 2009; Belay, 2007; Ali et al., 2012)، وعدم وجود لجان مراجعة، وغياب اطار العمل الملائم لتقييم المراجعة الداخلية.

وتوجد متطلبات لدعم دور المراجعة الداخلية في تعزيز الحوكمة الجيدة للقطاع الحكومي وهي الإستقلال التنظيمي، حرية الوصول إلى الأعمال والمستندات والدفاتر والأصول، توافر التمويل اللازم، توافر أعضاء مؤهلين، ودعم من أصحاب المصلحة، وجود معايير مراجعة داخلية مهنية (Baffour, 2009; Ayagre, 2015). إن الحوكمة الحكومية الجيدة تتطلب التأكيد علي مصداقية الحكومة في أداء الخدمات بالإضافة إلى ضمان السلوك المناسب لموظفي الحكومة الامر الذي يحد من مخاطر الفساد العام (IIA, 2008). وهذا يتطلب وظيفة مراجعة داخلية فعالة تتمكن من الوفاء بالمسئوليات المطلوبة من قبل أصحاب المصلحة. ويمكن للمراجعة الداخلية تحسين الحوكمة عن طريق تعزيز القيم لضمان الرقابة والإدارة الفعالة والكفاء للإدارات الحكومية لضمان حكومة تتسم بالشفافية في معاملاتها وسلوك أخلاقي وعدالة (Rahmatika, 2014). كما ان تفعيل دور المراجعة الداخلية لاليات التحول الرقمي تؤثر جوهرياً على تعزيز المساءلة والشفافية وتحسن الاداء الحكومي بالبيئة المصرية (شحاته، ٢٠٢٠).

وأخيرا يمكن القول بأن دور المراجعين الداخليين في الحوكمة يمكن أن يشمل ١- تقديم تقييم مستقل وموضوعي عن مدي ملائمة هيكل حوكمة الإدارات الحكومية والفعالية التشغيلية لأنشطة الحوكمة الجيدة. ٢- العمل كمحفزين للتغيير عن طريق تقديم الخدمات الإستشارية والدعوة للتحسين لتعزيز ممارسات الحوكمة (IIA, 2014). ويرى الباحث أن المراجعة الداخلية سوف تعزز من تحقيق مبادئ الحوكمة الجيدة المتمثلة في المساءلة والمشاركة والشفافية وسيادة القانون والنزاهة والعدالة والاستدامة والكفاءة والفعالية.

٤-٢: دور المراجعة الداخلية فى إدارة المخاطر فى القطاع الحكومى

المخاطرة هى إحتمال أن يؤثر حدث معين تأثيراً سلبياً على الوحدة الحكومية الخاضعة للمراجعة، وتقاس المخاطرة على أساس الأهمية النسبية لحجم الأثر المالى الناتج من التأثير السلبى للمخاطر، وإدارة المخاطر هى عملية تحديد وقياس وتقدير المخاطر مع تطوير الإستراتيجيات اللازمة للتعامل على هذه المخاطر (Pickett, 2005; Spedding & Rose, 2008, Jutte, 2009). ولقد إزدادت الحاجة إلى إدارة المخاطر بعد الإنهيارات والإخفاقات المالية والمحاسبية على المستوى العالمى وخاصة فى دول شرق آسيا والولايات المتحدة الأمريكية، ولذلك أكد كل من قانون SOX فى الولايات المتحدة والدليل الموحد لحوكمة الشركات فى بريطانيا والمعيار رقم ٢١٢٠ من معايير المراجعة الداخلية على أهمية وجود إدارة فعالة للمخاطر فى أى منشأة والتقارير عن هذه المخاطر للمساهمين. الأمر الذى ترتب عليه ضرورة تطوير دور المراجعة الداخلية لتبنى مدخل المراجعة القائم على الخطر لتحديد المخاطر والتهديدات وإحتمال حدوثها ومساعدة المنشأة لنقائدها أو التقليل من آثارها وتقديم تأكيد معقول حول تحقيق أهداف المنشأة.

وتقوم إدارة المخاطر بخطوتين أساسيتين هما (معهد المراجعين الداخليين، الجزء الأول، ٢٠١٢): (١) تقدير المخاطر عن طريق تحديد المخاطر المتوقعة وإحتمالات حدوثها وتحليلها وتقييمها وتحديد آثارها المالية، (٢) التعامل مع المخاطر، وذلك إما بتجنب المخاطر أو تقليل المخاطر أو مشاركة المخاطر أو قبول المخاطر. وإذا كانت مسئولية تقدير المخاطر والتعامل معها مسئولية إدارة المنشأة، فإن دور المراجعة الداخلية هو التأكيد الموضوعى على أن إدارة المخاطر بالمنشأة تمت بشكل مناسب وفعال وذلك بتقييم فعالية إدارة المخاطر فى التعامل مع المخاطر وقياس آثارها وكيفية الحد منها (IIA, 2014) وهو دور جديد للمراجعة الداخلية حيث تحول النشاط من دور رقابى مالى إلى دور جديد وهو تحسين فعالية الإدارة العامة للمخاطر وذلك يحقق قيمة مضافة للمنشأة ولجميع أصحاب المصالح (Zwaan, et al., 2001).

وتلعب المراجعة الداخلية دوراً فعالاً مع إدارة المنشأة فى عملية إدارة المخاطر حيث تساعد الإدارة فى تحديد الأهداف المطلوب تحقيقها وتحديد الأنشطة المطلوبة لتحقيق هذه الأهداف، والمشاركة مع إدارة المنشأة فى تحديد المخاطر، والتقارير عن مجالات الخطر التى لم تدار بكفاءة، وتقديم تأكيد للإدارة بأن المخاطر تم إدارتها بفعالية وتقع داخل حدود مستوى الخطر المقبول، وبالتالي فإن دور

المراجعة الداخلية لم يعد قائم على خدمات التأكيد وإنما إتسع لتقديم الخدمات الإستشارية مع ضوابط الحفاظ على إستقلال وموضوعية إدارة المراجعة الداخلية.

٤-٢-١: دور المعايير فى تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر

هناك مجموعة من المعايير توضح مدى التداخل والتكامل بين المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر منها المعيار الأمريكى رقم ٢٠٠٠ (إدارة نشاط المراجعة الداخلية) الصادر فى ٢٠٠٨ والذى يشير إلى ضرورة قيام المدير التنفيذى لعملية المراجعة بإدارة المراجعة الداخلية بفاعلية ليتأكد من إضافة قيمة للمنشأة، وكذلك المعيار رقم ٢٠١٠ (التخطيط) والذى يشير إلى ضرورة اعتماد خطة المراجعة على الخطر لتحديد أولويات وظيفية المراجعة الداخلية، وكذلك المعيار رقم ٢١٢٠ (إدارة الخطر) والذى يوضح دور المراجعة الداخلية فى تقييم فعالية عملية إدارة المخاطر والمشاركة فى تحسينها. وكذلك المعيار رقم ٢٢٠٠ (مهمة المراجعة الداخلية) والذى ينص على ضرورة إعداد المراجع الداخلى خطة لكل مهمة وتحديد أهدافها ومجالها وتوقيتها والموارد اللازمة لها. والمعيار رقم ٢٢٠١ والذى يشير إلى ضرورة مراجعة أهداف النشاط وتحديد المخاطر الرئيسية المصاحبة لكل نشاط ومدى كفاية وفعالية نشاط إدارة المخاطر ويلاحظ الباحث أنه بتطبيق مدخل المراجعة على أساس الخطر يحقق التكامل بين وظيفة المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر وذلك عن طريق قيامها بدورها فى عملية التأكيد على معالجة الإدارة للمخاطر (دور تأكيدى) وتقديم النصح والمشورة للإدارة (دور إستشارى) (IIA, 2018)، فضلا عن أن مشاركة المراجعة الداخلية يساهم فى تحسين جودة أنشطة إدارة المخاطر (Tusek, 2013).

وتضيف المراجعة الداخلية قيمة للوحدات الحكومية من خلال توفير ضمانات بأنه تم تفهم وإدارة المخاطر التى تتعرض لها هذه الوحدات الحكومية ، ويوجد إطار متكامل للإدارة الشاملة للمخاطر والذى أصدرته لجنة (COSO) عام ٢٠٠٤ والذى يوضح أن مدير إدارة المخاطر يتعاون مع المديرين الآخرين لإنشاء إدارة فعالة للمخاطر ومساعدتهم فى التقرير عن المخاطر لجميع المستويات الإدارية داخل المنشأة. وكذلك تشير المعايير الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين والمتعلقة بممارسة المهنة إلى أن وظيفة المراجعة الداخلية يجب أن تشمل إدارة المخاطر ونظم الرقابة (Gramling & Myers, 2006).

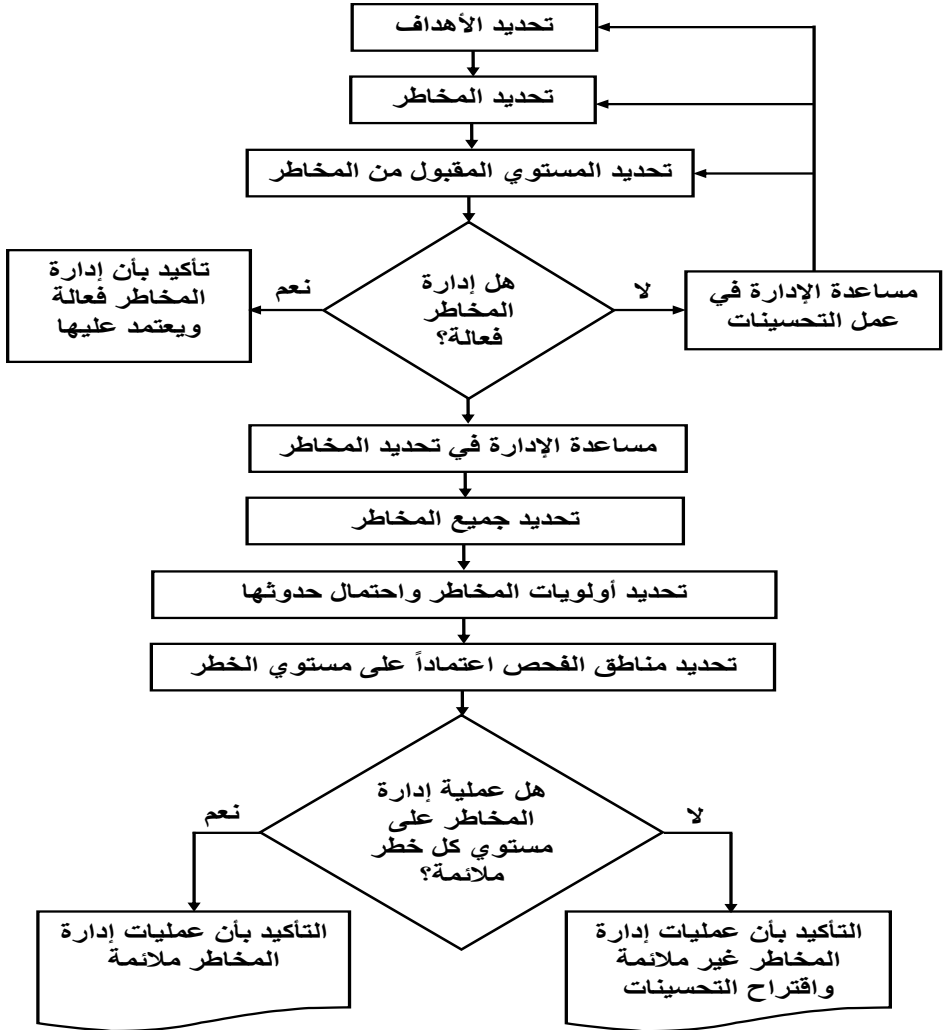
٤-٢-٢: المراجعة الداخلية على أساس الخطر

المراجعة الداخلية على أساس الخطر هي المنهجية التي تمتد بتأكيد أن المخاطر قد تم إدارتها في حدود المستوى المقبول من الخطر سواء كان خطراً مالياً أو تشغيلياً أو إستراتيجياً، خطراً خارجياً أو داخلياً (Griffiths, 2006). وتهدف المراجعة الداخلية على أساس الخطر إلى الإمداد بتأكيد معقول مستقل لمجلس الإدارة عن عملية الإدارة الشاملة للمخاطر، والتأكيد بأن المخاطر يتم تقييمها بشكل مناسب، وهل إستجابة إدارة المخاطر للمخاطر الموجودة تتم بشكل فعال لتخفيض المخاطر إلى المستوى المقبول. وتقوم بتقديم التقرير عن المخاطر الرئيسية ومتابعة إدارة المخاطر ومدى وجود أدوات رقابية جيدة لتخفيض المخاطر (IIA, 2004). ويمكن للمراجعة الداخلية على أساس الخطر أن تساعد في تحديد وتقييم المخاطر، وتدريب إدارة المخاطر على الإستجابة للمخاطر، وتنسيق أنشطة إدارة المخاطر بعد إنشاؤها، ودعم التقرير عن المخاطر، وتطوير إستراتيجية إدارة المخاطر (IIA, 2004). ويتضح دور المراجعة الداخلية في خطوات مراجعة إدارة المخاطر والحد من الفساد في الشكل (١).

٤-٢-٣: دور المراجعة الداخلية في إضافة قيمة لعملية إدارة المخاطر

أكدت بعض الدراسات على ضرورة تركيز المراجعة الداخلية على إضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها وذلك عن طريق دور المراجعة الداخلية في تحسين فعالية إدارة المخاطر ونظم الرقابة والحوكمة والتأكد من وجود نظام مبكر لإكتشاف المخاطر، كما أكدت هذه الدراسات على إتساع دور المراجعة الداخلية ليشمل الخدمات الإستشارية بجانب خدمات التأكيد والفحص والتقييم (KPMG, 2004؛ Arena & Azzone, 2005؛ GROWE, 2005؛ Sarens & DeBeelde, 2006؛ Ernst Young, 2008؛ Hespeneide, et al., 2007؛ DeBeelde, 2006؛ راضى، ٢٠١٤؛ IIA, 2018).

شكل رقم (١) دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر والحد من لفساد



وبالتالي فإن المراجعة الداخلية على أساس الخطر يمكنها إضافة قيمة للمنشأة عن طريق تقديم تأكيد معقول وموضوعي عن هل تم إدارة مخاطر الأعمال بفعالية وهل إدارة المخاطر وهيكل الرقابة الداخلية يعملان بفعالية. وهذا التحول يحقق دور المراجعة الداخلية من كونها مجرد نشاط رقابي مالي إلى مستوى أوسع يتمثل في تحسين فعالية إدارة المخاطر بما يحقق قيمة مضافة للمنشأة ولجميع أصحاب المصالح. وبالتالي تتمثل الأدوار الرئيسية للمراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في (١) تقديم تأكيد عن عملية إدارة المخاطر (٢) التأكيد على أن المخاطر قيمت بشكل سليم (٣)

تقييم عملية إدارة المخاطر (٤) وتقييم عملية التقرير عن المخاطر الهامة و(٥) فحص ومتابعة الإدارة الشاملة للمخاطر (Gramling & Myers, 2006; Thompson, 2013). إن تقييم مخاطر الاحتيال لتقليلها عن طريق المراجعين الداخليين يعتبر إضافة قيمة إلى عملية الحوكمة بالمنشأة عن طريق إقترح الآليات التي تحقق وفورات التكلفة وتحسن الاداء المالى. ويجب ألا يقتصر دور المراجعة الداخلية فى الحكومة على فحص مدى الامتثال للوائح والقوانين فقط، حيث أن المراجعة الداخلية المبنية على الخطر تتطلب القيام بالأنشطة الرقابية والاستشارية لضمان تحقيق كفاءة وفعالية العمليات بالإضافة إلى التخفيف من المخاطر التي تعوق تحقيق أهداف الحكومة. كما أن استقلال المراجع وموضوعيته لن تضعف عندما يقوم بدوره فى إدارة المخاطر بالمشروع أو عندما يقضى وقت أطول فى تنفيذ أنشطة إستشارية لإدارة مخاطر المشروع عن وقت تنفيذ الأنشطة التأكيدية والمراقبة (Thompson, 2013).

كما أن المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر مرتبطين بتقديم قيمة مضافة للمنشأة حيث تشتركان فى نفس الهدف الرئيسى وهو تخفيض المخاطر التي قد تعوق تحقيق أهداف المنشأة (Beumer, 2006). كما أكدت دراسة (Hespenheide et al., 2007) على أن مدخل المراجعة الداخلية على أساس الخطر يتعامل مع المخاطر لأنها ملازمة للأعمال، وإن العمل على تحديد المخاطر والتخفيف من آثارها يساعد على خلق قيمة للمنشأة ويساعد فى منع المخالفات المالية والإدارية حتى المستوى المقبول (. ولكى تتم عملية إدارة المخاطر بفعالية لابد من تحديد أشكال هذه المخاطر أولاً ثم تحليل مصادر الخطر ويقوم المراجعين الداخليين بدور هام لتحديد الطرق الممكنة لإدارة المخاطر (لطفى، ٢٠٠٦).

٤-٣: دور المراجعة الداخلية فى الرقابة والحد من الفساد

إن وجود نظام جيد للرقابة الداخلية فى أى منظمة يمنع وقوع العديد من الاختلاسات ويساعد فى تحقيق أهداف المنظمة. ولقد أصدرت لجنة COSO فى عام ٢٠٠٤ إطارا عاما للرقابة الداخلية يتكون من بيئة الرقابة، تقدير المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات، والمتابعة. وفى هذا البحث ينصب الاهتمام بالرقابة الداخلية فى الوحدات الحكومية بهدف محاربة الفساد، وبالتالي فإنه وفقا لنموذج الرقابة الداخلية الصادر عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساى، ٢٠١٨) تعتبر الرقابة الداخلية أداة إدارية لتوفير تأكيد معقول بأن أهداف الوحدة قد تم تحقيقها وأن الإدارة فى

الوحدات الحكومية هي المسؤولة عن وضع أو تأسيس بيئة رقابية فعالة لأنها هي المخولة باستخدام موارد الوحدة الحكومية (الدويرى، ٢٠١٣).

ويعرف الفساد من المنظور القانوني بأنه الخروج على القانون وقواعد السلوك وإساءة استخدام السلطة بما يلحق الضرر بالمصلحة العامة (Alina & Cerasela, 2018). وتتمثل الثلاثة أضلاع لمثلث الفساد والغش في (١) وجود دوافع لارتكاب الفساد (٢) وجود فرص لارتكاب الفساد (٣) وجود مبررات لارتكاب الفساد. ويقابل هذه الأضلاع ثلاثة آليات لمكافحة الفساد: (١) نظام أخلاقي قوى (٢) نظام رقابة ومتابعة كفاء (٣) نظام مالى وإدارى كفاء وفعال (حماد، ٢٠١٣).

٤-٣-١: الجهود الدولية لمكافحة الفساد

تتعدد الجهود الدولية لمكافحة الفساد ومن هذه الجهود: (١) أعدت هيئة الأمم المتحدة مشروع إتفاقية دولية لمكافحة الفساد تنص على أضرار أعمال الفساد ومنها: استنزاف موارد الدولة وتهديد الإستقرار السياسي للدولة، وإرتفاع معدلات الجريمة المنظمة والجريمة الإقتصادية. وقد انضمت معظم دول العالم لإتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد ومنها مصر. (٢) تم إنشاء منظمة الشفافية العالمية وهي منظمة غير حكومية مهمتها زيادة فرص مساءلة الحكومات وتقييد الفساد المحلي والدولي. (٣) المجموعة الدولية للتنسيق ضد الفساد: وتسعى هذه المجموعة للتنسيق ضد الفساد وتعزيز التعاون الدولي ضد الفساد الدولي وهي مدعومة من قبل دولتى هولندا والنرويج. (٤) تم إنشاء معهد مراجعي الإحتيال المعتمدين (CFE) Certified Fraud Examiners الذي يمنح الشهادات للمراجعين الذين يجتازون الإختبار، كما قام معهد المراجعين الداخليين بنكريس ملامح منظمة للتأهيل لمراجعة الإحتيال والتقرير عنه (لطفى، ٢٠١٩ب). (٥) قامت منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية في عام ٢٠٠٤ بإعداد ورقة لمكافحة الفساد، وقد جاءت الورقة بعدة إلتزامات ينبغي على المجتمع القيام بها لمكافحة الفساد تتمثل في إعداد القوانين الخاصة بمحاربة الفساد، إستقلال وسائل الإعلام، وزيادة الشفافية للتقارير والقوائم الحكومية.

ولقد أكد الدستور المصري (المواد ٢١٥-٢٢١ عام ٢٠١٤) على التزم الدولة بمكافحة الفساد. كما تلتزم الجهات الرقابية بالتنسيق فيما بينها فى مكافحة الفساد وتعزيز قيم النزاهة والشفافية. ويتكون إطار النزاهة والشفافية من ثمانية عناصر هي: (١) الإدارة السياسية (٢) الإصلاحات الإدارية (٣) مؤسسات مكافحة الفساد (٤) المشاركة المجتمعية العامة (٥) البرلمان (٦) وسائل الإعلام (٧) السلطة القضائية (٨) القطاع الخاص (لطفى، ٢٠١٩ب).

٤-٣-٢: دور المراجعة الداخلية فى الحد من الفساد المالي والإداري

عادةً ما ينمو الغش والفساد مع غياب المساءلة والشفافية، ويساعد التقرير المالي والمراجعة الجيدان على تخفيض الإنحرافات التي تخفي العمليات المزيفة وتضلل المستخدم، مما يتطلب وجود عملية مراجعة أو فحص للبيئة الرقابية والتي عرفت على أنها جزء هام من وظيفة المراجعة الداخلية، والتي تلعب دور كبير فى الحد من ممارسات الفساد المالي، بإعتبارها خط الدفاع الأول أمام مثل هذه الممارسات نظراً لعلاقتها بالرقابة الداخلية والمنوطة بإكتشاف حالات الإحتيال والغش والفساد، وخصوصاً على مستوى الإدارة المحلية. ومن ناحية أخرى صدر معيار المراجعة المصرى رقم (١٦٠) عام ٢٠٠٨ بعنوان "دراسة عمل المراجعة الداخلية" الذى ينص على أن تشمل أعمال المراجعة الداخلية متابعة أعمال الرقابة الداخلية بينما تقع مسئولية وضع نظام الرقابة الداخلية على عاتق الإدارة وتكلف الإدارة المراجعة الداخلية عادةً بمسئولية محددة تتمثل في فحص الضوابط ومتابعة تشغيل الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات لتحسينها " (الهيئة العامة لسوق المال، ٢٠١٠).

وبالرغم من التطور الملحوظ فى أدوار المراجع الداخلى، فمازال هناك العديد من الممارسات الإحتيالية والغش والفساد والتي يتم الكشف عنها مما يدعو الى إعادة النظر حول المسئوليات والواجبات الخاصة بالمراجعين وطرق التعامل مع أطراف الحوكمة التى تتضمن وضع نظم رقابية فعالة وقادرة على تحسين أداء الوحدات الإقتصادية، والحد من الممارسات الخاصة بالفساد المالي، وكذلك الإستفادة من الهيئات الدولية الخاصة بمكافحة الفساد وتعزيز الشفافية والمساءلة (الإنتوساي) و (الأرابوساي) و (الأوروساي)، وذلك لمحاولة وضع إطار عام يمثل خطوة لتفعيل دور المراجعة الداخلية لمواجهة الفساد. وفى ضوء التطور فى دور المراجعة الداخلية يمكن تناول محورين للحد من الفساد

المحور الأول: أثر متطلبات الحوكمة ولجان المراجعة على أداء المراجعة الداخلية

إن إنبهار بعض الشركات العملاقة كشف النقاب عن فساد ممارسات إدارتها العليا، مما دعى إلى تفعيل محاور إطار حوكمة الشركات بالتركيز على دور لجان المراجعة فى التحقق من سلامة القوائم المالية، وخلوها من آثار الإحتيال المالي ودعم دور أنظمة الرقابة الداخلية فى تحقيق عدالة إفصاح القوائم المالية. وتلعب لجنة المراجعة دوراً قوياً كأحد آليات حوكمة الشركات فى مجال ضبط ورقابة التصرفات المالية بالشركة، حيث تقوم بالإشراف على كافة أعمال المراجعة الداخلية، وفحص مدى الإلتزام بتطبيق اللوائح والقوانين والسياسات الداخلية للشركة (الطنطاوى & أرسانيوس ، ٢٠١٣).

وهناك علاقة متبادلة بين لجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية، حيث أن كل منهما يؤثر ويتأثر بالآخر. ويتعرض المراجعين الداخليين للتهديدات الشخصية عند تقديمهم لتقرير يتضمن مستوى عالي من المخاطر للجنة المراجعة حيث ترفعه بدورها للإدارة العليا، مما يجعلهم يقومون بتخفيض مستوى المخاطر الأمر الذي يتعارض مع المنافع المتوقع تحقيقها من رفع التقارير للجنة المراجعة (Norman et al., 2010). حيث أن توفير استقلال المراجع الداخلي يؤثر على فعالية وظيفة المراجعة الداخلية والتي تؤثر سلباً على الفساد (Asiedu & Deffor, 2017). وقد وجد أن الرقابة الداخلية الحكومية تؤثر على منع الفساد من خلال تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي، بينما لا تؤثر المراجعة الداخلية بالحكومة على منع الفساد في حالة تطبيق أساس الاستحقاق بالرغم من أنها تساعد في منع الفساد في حالة تطبيق الأساس النقدي (Umar & Nasution, 2018). كما تبين أن المراجعة الداخلية تتسم بالفعالية في كشف عمليات الغش والأنشطة الاحتيالية في القطاع العام وتحسين إدارة القطاع العام (Unegbu and Kida, 2011). وكذلك فإن للمراجعة الداخلية دور في مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية وفقاً لإصدارات معهد المراجعين الداخليين من خلال تقييم كفاءة وفعالية برامج مكافحة الفساد التي تضعها الإدارة العليا (محمد، ٢٠٢٠).

المحور الثاني: أثر متطلبات دليل منظمات الإنتوساي INTOSAI على أداء المراجعة الداخلية

تعد المساءلة والشفافية في أجهزة الرقابة العليا من المتطلبات الرئيسية التي تهدف إلى تعزيز المصداقية ومحاربة الفساد وتحسين ممارسات الحوكمة وتشجيع المساءلة إذا ما تم تطبيقها بشكل ثابت. ولقد أشار معيار مراجعة المنظمات العليا للمراجعة رقم ٥٧٠٠ (دليل مراجعة مكافحة الفساد) أنه يفضل منع الفساد عن كشف الفساد، كما أشار المعيار إلى وجود أربعة عناصر للحد من الفساد: إطار عمل جيد للمعايير واللوائح، إدارة جيدة للموارد البشرية، نظام جيد للضوابط الداخلية، وقواعد السلوك المهني (الانتوساي، ٢٠١٨، لطفي، ٢٠١٩ ب).

ويساعد استخدام دليل الإنتوساي في تطوير دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد المالي، حيث يتضمن الدليل إرشادات وإجراءات يتبعها المراجع قبل وأثناء وبعد إكتشاف الممارسات الإحتيالية والإبلاغ عنها، ولذلك أوصت الدول الأعضاء في منظمة الإنتوساي على ضرورة استخدام إطار العمل الخاص بنشر وتعزيز المساءلة والشفافية والحوكمة الرشيدة، وذلك من أجل تحقيق المزيد من التطوير لأدوات القياس المعتمدة خلال دعم عمليات التقييم، ويمكن استخدام إطار العمل في: عمليات المراجعة الداخلية، عمليات مراجعة النظير، والتخطيط الإستراتيجي. وعموماً تتمثل متطلبات دليل الإنتوساي فيما يتعلق بالمراجع الداخلي في الإرشادات التالية (الانتوساي، ٢٠١٨):

- يجب أن يتم تدريب المراجعين الداخليين على التعامل مع عمليات الإحتيال والفساد
- يجب على المراجع الداخلي عند إعتزاه الإبلاغ عن الإحتيال والفساد التأكد من درجة الإعتماد على دليل المراجعة عن طريق إثبات صحته بوثائق مصدرية موثوق بها.
- يجب العمل بتوصيات المراجع الداخلي بإجراء تغييرات على النظام والإجراءات لمنع هذه الممارسات.
- يجب أن يتابع المراجع الداخلي حالات الإحتيال والفساد التي تم الإبلاغ عنها، وأن يدرك ما تم إتخاذه من إجراءات في النظام للاستفادة منها في عمليات مراجعة لاحقة.
- يجب توافر المرونة الكافية فيما يتعلق بميزانية ووقت وخبرة فريق المراجعة الداخلية.
- يجب على المراجع الداخلي عندما يشك بإحتمال وجود فساد التأكد مما إذا كان قد حدث بالفعل والتأكد من إعتماده ومدى تأثيره على التقرير المالي.
- ومن ناحية أخرى يمكن القيام بعملية مراجعة الفساد كبرنامج متخصص يضاف جنباً إلى جنب مع برنامج المراجعة المتعارف عليه، يكون الهدف منه هو تقييم فعالية بيئة الرقابة لمنع الفساد والكشف عنه، وكذلك تقييم فرص الفساد على أن يتضمن هذا البرنامج خطة موضوعة لمراجعة الفساد تشمل على ما يلي (الطنطاوى & أرسانيوس ، ٢٠١٣): التعرف على الموضوع محل المراجعة، وضع معيار محدد لمراجعة الفساد، وضع تصور لفرص إرتكاب الفساد، تطبيق وتطوير إختبار فرص الفساد، وتوثيق خطة مراجعة الفساد ونتائجها.

٥: رؤية مستقبلية لدور المراجعة الداخلية فى تحقيق الإصلاح الحكومى

٥-١: دور المراجعة الداخلية فى الإصلاح المالى والإدارى

فى البيئة سريعة التغير، ينبغى على المديرين أن يكونوا مبتكرين فيما يتعلق بمقابلة المعايير العليا للمساءلة لتقديم قيمة أفضل من الموارد القليلة المتاحة. هذه البيئة هى أكثر تحدياً للمراجع الداخلى فى القطاع العام والحكومى. ويجب أن ينظر المراجعين الداخليين بالقطاع الحكومى إلى المستقبل، آخذين فى إعتبارهم كيف يمكن تقديم قيمة أعلى لمنظمتهم لمساعدتهم فى الإبتكار والأداء الأفضل. والمراجعة الداخلية تقدم قيمة بطريقتين (Juillet, 2016): (١) تمديد إعادة التأكيد ومدى الإلتزام (بصفة رئيسية للمسؤولين فى الإدارة العليا) كالمراجعة ووظيفة المساءلة. (٢) تسريع التعلم التنظيمى لكيفية تحسين الرقابة، وعمليات الحوكمة، وإدارة المخاطر خلال خدمات المراجعة والنصح والإرشاد للإدارة والتنفيذيين المشتركين فى العمليات. وأكثر من هذا، فالتعليم يساهم فى تحقيق الرقابة عن

طريق التأكيد للمسئولين فى الإدارة العليا أن نتائج المراجعة السابقة والخبرة العلمية المتعلقة بالمراجعة تستخدم لتحسين الأداء ومواجهة المشاكل المستقبلية. ومع انتشار الفساد المالى والإدارى فى الوحدات الحكومية، تتزايد أهمية المراجعة الداخلية ودورها فى الإصلاح المالى والإدارى لمواجهة مخاطر الأداء داخل الوحدات الحكومية، حيث يركز الإصلاح المالى على الجانب المالى للموازنة التى تشمل جانبين هما جانب النفقات والاستخدامات، وجانب الإيرادات والموارد، وتلعب المراجعة الداخلية دوراً فى ضبط النفقات والحد من الفساد (زيدان، ٢٠١٨)، ويتمثل دورها فى كشف مواطن الخلل والضعف ووضع التوصيات وتصحيح المسار. ويركز الإصلاح الإدارى على أداء الوحدة من أفراد وأساليب ونظم وغيرها بما يحقق الكفاءة والفعالية فى تحقيق الأهداف، وهو ما يؤديه المراجع الداخلى فى المراجعة التشغيلية، وبذلك فإن للمراجعة الداخلية دور فعال فى الإصلاح المالى والإدارى، حيث يبدأ الإصلاح من داخل الوحدة، كما أنه بزيادة تاهيل وتدريب المراجع الداخلى يزداد أثره فى كشف مواطن الخلل والضعف داخل الوحدة.

٥-٢: المقومات الضرورية للمراجعة الداخلية لتحقيق الإصلاح الحكومى

- ضرورة توافر نظام رقابى سليم يتميز بعدة خصائص تساعده فى تحقيق الرقابة الكاشفة والمانعة والمصححة، وذلك من خلال وجود خطة تنظيمية سليمة، ووجود توصيف دقيق للوظائف، ووجود نظام محاسبى سليم، ووجود معايير سليمة للأداء، ووجود برامج فعالة لتدريب العاملين، ووجود إدارة كفاء للمراجعة الداخلية، كما أنه يجب أن يتم تقييم نظام الرقابة بشكل دورى ومفاجىء حتى يصبح المراجع الداخلى فى وضع يمكنه من الحكم على فعالية وكفاءة النظام ودرجة الاعتماد عليه، ومن ثم يتم اقتراح آليات حقيقية وفعالة كفيلة بتقويم النظام وتلافي العثرات والثغرات وأوجه القصور والنقص فيه.
- ضرورة تقييم أداء المراجعة الداخلية فى الوحدات الحكومية من خلال المعايير المهنية للمراجعة الداخلية فى القطاع الحكومى، حيث إن هذه المعايير توفر أساساً لتقويم عمل إدارة المراجعة الداخلية.
- يجب أن يكون فريق المراجعة أكثر تأهيلاً، ويملك رئيس المراجعة التنفيذى مهارات إتصال جيدة، ومستوى مناسب من الإستقلال عن الإدارة، ودعم قوى لوظيفة المراجعة الداخلية من المديرين التنفيذيين فى المستويات الأعلى، والمراجع الداخلى يجب أن يكون لديه معرفة متعمقة بالعمليات، وأكثر حساسية لإحتياجات مديرى البرنامج.

- ضرورة توفير الاستقلال والحماية للمراجعين الداخليين، وجذبهم والإحتفاظ بهم، وهو أهم تحدى نتيجة عدم كفاية المدفوعات. والتمشى مع معايير معهد المراجعين الداخليين يساعد فى دعم كفاءة مهنة المراجعة.
- ضرورة إمداد وحدات القطاع الحكومى بالعدد الكافي من المراجعين الداخليين وضرورة تدريبهم وتنمية مهاراتهم بما يحقق الأهداف المطلوبة، وإتباع النموذج اللامركزى للمراجعة الداخلية مع الإحتفاظ بموقع مناسب فى الهيكل التنظيمى.
- إن وجود لجنة المراجعة بالوحدة الحكومية والمسئولة عن مراجعة أعمال المراجعة الداخلية وإجراءات التعيين والعزل وتحديد المكافآت وتلقى تقرير المراجعة الداخلية يؤدى إلى تحسين أداء المراجعة الداخلية فى إدارة المخاطر فى المنشأة،

٥-٣: دور التعليم فى تدعيم دور المراجعة الداخلية فى تحقيق الاصلاح الحكومى

- ضرورة شمول دور المراجعة الداخلية فى تطوير الأداء فى الوحدات الحكومية أربعة عمليات وهي التعليم ويقصد به تعليم أعضاء الوحدة الحكومية كيفية أداء أعمالهم، والدافع ويقصد به الكشف عن أوجه القصور وبالتالي يتحسن الأداء، والردع ويقصد به منع سوء التصرف من الأعضاء والموظفين، وادخال التحسينات ويقصد به زيادة احتمال أن تتم الأمور فى نصابها الصحيح وهذا يتم فى ظل التمسك بمتطلبات الحوكمة فى تلك الوحدات.
- ضرورة تحسين معرفة وفهم المراجع لاعمال العميل لتقديم خدمات مراجعة ذات قيمة عالية.
- ضرورة التأهيل والتعليم والتدريب المستمر للمراجعين الداخليين بالقطاع الحكومى وتزويدهم بالمعرفة الكاملة بمعايير المراجعة الداخلية. حيث يعد التعليم التنظيمى هو أفضل مجال واعد لتحسين قيمة وظيفة المراجعة الداخلية فى القطاع العام والحكومى فى المستقبل.
- ضرورة وضع المراجعين الداخليين فى القطاع الحكومى فى موقع أفضل لمساعدة المنشآت لتصبح أكثر إبتكاراً وتحسين قدرات القطاع الحكومى، وذلك بالتحسين المستمر وتطوير بعض الخدمات المؤسسة على الإبتكار (مراجعة ثقافة التعليم، معايير الإبتكار) وتقديم الخدمات الاستشارية. كما أن مساهمتهم الهامة لدمج أجندة الإبتكار فى الحكومة يحتمل أن تؤتى ثمارها خلال دورات التعليم والتدريب التنظيمى.

٥-٤: دور التكنولوجيا فى دعم دور المراجعة الداخلية فى الاصلاح الحكومى

- إن استخدام الوسائل التكنولوجية فى تقديم الخدمات يرتبط بدرجة كبيرة بالثقافة والوعي العام لدى الجمهور، كما أن هناك تأثير كبير للتقارير الدورية لإدارات المراجعة الداخلية علي مستوي الأداء وتطوره، مما يساهم فى تطوير وتحسن الأداء لكافة الخدمات الحكومية.

• إن الاعتماد على استخدام آليات تكنولوجيا المعلومات يساعد المراجعة الداخلية فى القيام بدورها على أكمل وجه، حيث إن هناك انعكاسات إيجابية لتكنولوجيا المعلومات على نظام الرقابة الداخلية وعلى المراجعة الداخلية (Moorthy et al., 2011).

٥-٥: أدوار جديدة للمراجع الداخلى فى تحقيق الإصلاح الحكومى

- ضرورة اتجاه الوحدات الحكومية إلى تبنى مفهوم الحوكمة ودور لجان المراجعة فى رفع كفاءة الأداء والحد من الفساد المالى والإدارى داخل الوحدات (Suyono and Hariyanto, 2012).
- ضرورة أن تتضمن المراجعة الداخلية مراجعة مخاطر الأداء، ويعد تطبيق مفهوم إدارة المخاطر فى القطاع الحكومى أكثر تعقيداً حيث يهتم أكثر بالجانب التشغيلى للمخاطر، وليس بالجانب المالى لها، حيث يهتم باتباع السياسات والتعليمات واللوائح وأسلوب تنفيذها.
- ضرورة تفاعل لجان المراجعة مع إدارة المؤسسة والتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية مما يؤدى إلى نجاح أداء لجنة المراجعة (Wong, 2012; IIA, 2018).
- العوامل المتعلقة بفعالية المراجعة الداخلية فى القطاع الحكومى تتضمن استخدام خطط المراجعة المؤسسة على المخاطر، والتركيز على تقييم وتحسين الرقابة الداخلية، التركيز على مراجعة مدى الإلتزام ومراجعة العمليات.
- توسيع إستخدام الخدمات الإستشارية بجانب خدمات التأكيد، فالمراجعين الداخليين يمكن أن يحسنوا قيمة مساهمتهم بتقديم خدمات إستشارية أكثر.

٦-٥: تحسين قيمة المراجعة الداخلية بمساهماتها فى التعليم التنظيمى.

- ضرورة تحسين توصيل نتائج المراجعة للتأكد بأن خدمات المراجعة تنجز تأثيرها الكامل.
- التوسع فى استخدام تحليلات البيانات مما يساعد المراجعين الداخليين فى تقديم قيمة أعلى لمؤسساتهم لأداء بعض العمليات أتماتيكياً، وللإمداد بتحليلات أسرع وأكثر إعتماضية وعمقاً.
- إن تعاون المراجعين الداخليين مع وظيفة تقييم برامج الوحدة الحكومية سيساعد فى تحسين قيمة كلا الوظيفتين حيث يتبادلون المنافع من مشاركة المعلومات والآراء فى برامج وعمليات الوحدة الحكومية حتى مشاركة الموارد عند الحاجة لنفس الخبرة العلمية لإكمال جزء من المراجعة أو التقييم.
- استخدام نتائج المراجعة الداخلية للتحسينات على مستوى المشروع، ولتعظيم قيمة خدماتهم فإن وحدات المراجعة الداخلية يجب أن تتأكد من الإستفادة بطريقة منظمة من نتائج المراجعة لصالح المشروع ككل وذلك بالاستفادة من الدروس وتجنب المشاكل المستقبلية.

٥-٧: توصيات أخرى

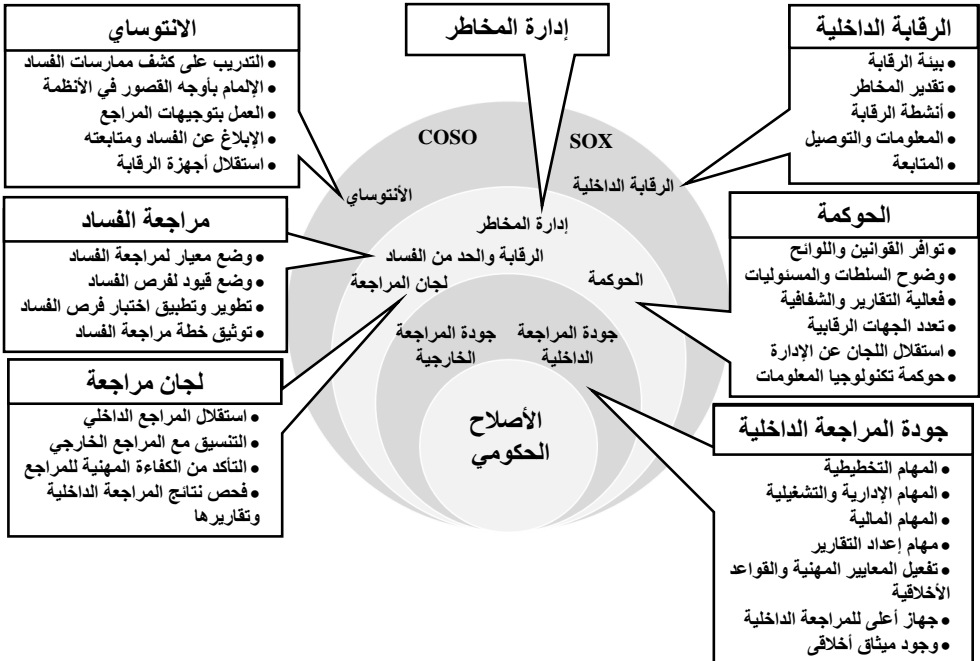
- التوازن بين الحاجة للشفافية والمساءلة والتعلم حيث يتم الإفصاح أوتوماتيكياً عن تقارير المراجعة الداخلية للعامة خلال بعض المواقع، أو تتاح حسب الطلب خلال نظام معلومات يمكن من الوصول للمعلومات المطلوبة. إن الإفصاح الإلكتروني يجعل الشفافية أكثر تحدياً لإستخدام تقارير المراجعة كوسيلة للتعلم ولبناء علاقات من الثقة مع الشركات محل المراجعة وتقليل الخوف من إستخدام نتائج المراجعة لتوجيه اللوم للوزراء والحكومة، أو بواسطة وسائل الإعلام. وبالتالي لتعظيم قيمة خدمات المراجعة للتعليم وكأداة للإدارة فيجب التوازن بين المساءلة والتعليم قبل التحرك نحو الإفصاح الأتوماتيكي للعامة عن تقارير المراجعة الداخلية.
 - ضرورة وجود إلزام قانوني لمنشآت القطاع العام بالسماح بنشر المعلومات الحكومية للعامة تمشياً مع رؤية مصر ٢٠٣٠ ، وضرورة توفير تمويل خاص للمراجعين الداخليين لتحسين فعالية وظيفة المراجعة الداخلية ودعم الحوكمة الجيدة بالمنشآت.
 - ضرورة توسيع إستخدام الحكومة الالكترونية والتحول الرقمي في معظم الانشطة مما يساهم في الاصلاح الحكومي بتقليل فرص الفساد والغش والمدفوعات غير الرسمية تمشياً مع رؤية مصر ٢٠٣٠.
 - تفعيل قرار رئيس الجهاز المركزي للتنظيم والادارة لعام ٢٠١٩ يحسن من أداء المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي في مصر.
 - ضرورة توسيع إستخدام الاسناد الخارجى للمراجعة الداخلية في بعض الوحدات الحكومية لزيادة فعاليتها.
 - توسيع دائرة الشمول المالى (الدفع والتحصيل الالكتروني وميكنة العمليات المالية الحكومية).
 - ضرورة تنظيم لجنة لتلقى الشكوى والابلاغ عن المشاكل وأوجه الفساد والاحتيال.
 - ضرورة تقديم المراجعة الداخلية تقاريرها للجهات المسؤولة والرقابية، والتعاون معها فى الامداد بالمعلومات المطلوبة.
 - ضرورة إستخدام أساليب الفحص والمراجعة الحديثة من قبل وحدات المراجعة الداخلية.
 - ضرورة تطوير قانون ١٢٧ لسنة ١٩٨١ وربطه بقانون الموازنة العامة للدولة الكترونياً.
- ٥-٨: الإطار المقترح لدور المراجعة الداخلية فى تحقيق الاصلاح الحكومي
- يوضح الشكل رقم (٢) الإطار المقترح لدور المراجعة الداخلية والاليات المتعلقة بها فى تحقيق الاصلاح الحكومي باستخدام استراتيجية الخطوط الدفاعية.

٦- خلاصة البحث والابحاث المستقبلية

تتعدد الجهود الإصلاحية التي تتبناها الوحدات الإدارية والجهات الرقابية في الوقت الراهن للقضاء على الفساد المالي من خلال تطوير الكثير من الإجراءات والسياسات المحاسبية والاجراءات القانونية لإحكام الرقابة على الأنشطة التي تقوم بأدائها الوحدات الحكومية. واستعرض الباحث الوضع الحالي للمراجعة الداخلية والادوار الحديثة والتحديات التي تواجهها ومتطلبات التطوير. وقد اتجه الباحث نحو محاولة تقديم مقترحات للمساهمة في هذه الإصلاحات عن طريق تصميم رؤية مستقبلية لدور المراجعة الداخلية في تحقيق الإصلاح الحكومي.

ويرى الباحث أن المحاور الواردة في هذا البحث سوف تساعد في تطوير دور المراجعة الداخلية في تحقيق الإصلاح الحكومي، إلا أن الامر سوف يتطلب المزيد من الدراسات والجهود على المستوى الأكاديمي والمهني حول آليات هذه المحاور لتدعيم دور المراجعة الداخلية في تحقيق الإصلاح الحكومي على كل من المستوى المحلى والعالمى. ويمكن دراسة أثر قانون الموازنة العامة للدولة الجديد على دور المراجعة الداخلية في تحقيق الإصلاح الحكومي خلال مراحل تطبيق هذا القانون، واثر استخدام أساس الاستحقاق كبديل للاساس النقدي على ممارسات الفساد المالى.

شكل رقم (٢) إطار مقترح لدور المراجعة الداخلية في تحقيق الإصلاح الحكومي



٧- المراجع

أولاً: المراجع العربية

- إبراهيم، رضا توفيق، (٢٠١٧)، "تقويم زكفاءة وفعالية المراجعة الداخلية في الوجدات الحكومية بين التجديد والاسناد في ضبط وتدنية الفساد ورفع الكفاءة الانتاجية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد ١، ص ص ٢٧٩-٣٣٨.
- الطنطاوي، محمد السيد جمال & أرسانيوس، بدر نبيه، (٢٠١٣)، "إطار مقترح لتطوير دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء الوحدات الاقتصادية والحد من ممارسات الفساد المالي"، المؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة: تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري، 7 - 8 إبريل، كلية التجارة، جامعة بني سويف.
- حماد، طارق عبد العال، (٢٠١٣)، "اليات مكافحة الفساد المالي والاداري"، مؤتمر دور الأجهزة الرقابية في مكافحة الفساد المالي والاداري في مصر، المنظمة الدولية الوطنية لحقوق الانسان، ٢٠ أبريل، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- الدويرى، صفوت، (٢٠١٣)، "مدخل مقترح لتطوير نظم الرقابة الداخلية للحد من الفساد في الوحدات الإدارية الحكومية"، مؤتمر دور الأجهزة الرقابية في مكافحة الفساد المالي والاداري في مصر، المنظمة الدولية الوطنية لحقوق الانسان، ٢٠ أبريل، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- راضى، أحمد سامى (٢٠١٤)، "تطوير دور المراجعة الداخلية فى إدارة المخاطر فى بيئة الاعمال المصرية: دراسة ميدانية"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثانى، ص ص: ١-٤٨.
- زيدان، محمد سيد، (٢٠١٨)، "اطار مقترح لتفعيل دور المراجع الداخلي في الوحدات الحكومية بهدف ضبط النفقات وتطوير الرقابة الحكومية: دراسة ميدانية،" المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالاسماعلية، جامعة قناة السويس، العدد ٤، مجلد ٩، ص ص ٣٣٣ : ٣٥٧.
- سيد، مرفت محمد أحمد ، (٢٠١٢)، "تقويم أداء وظيفة المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية في جمهورية مصر العربية: دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، مصر ، ع ٤، ص ص ٤١-٦٦.
- شحاته، محمد موسى، (٢٠٢٠)، " قياس أثر تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية لآليات التحول الرقوى على تعزيز المساءلة والشفافية وتحسين الأداء الحكومى"، المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات، العدد الاول، ص ص ٧٠٣-٧٨٧.

الصاوي، عفت أبو بكر محمد، (٢٠١٢)، "محددات فعالية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية المصرية: دراسة ميدانية"، مجلة المحاسبة المصرية، ٤٤، ص ص ٢٤-٦١.
الصحن، عبد الفتاح؛ سرايا، محمد؛ نصر، عبد الوهاب؛ السيد، شحاتة، (٢٠٠٨)، " المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية"، الدار الجامعية، الاسكندرية.

كمال، إيريى أكرم، (٢٠٢١)، "مدى تطابق إجراءات الرقابة المالية فى النظام المحاسبى الحكومى بمصر لمبادئ الاجهزة العليا للرقابة المالية"، مجلة البحوث المالية، المجلد ٢٢، العدد الاول، ص ص ٦٢-٨١.

لطفى، أمين السيد، (٢٠٠٦)، "تدعيم دور المراجعة الداخلية في ادارة المخاطر باستخدام نظام التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، ، العدد الثالث.

لطفى، أمين السيد، (٢٠١٩)، "دور المراجعة العامة في تحقيق الإصلاح والتحسين الحكومى مع دراسة حالة مصر"، مجلة المراجعة والرقابة، الجمعية المصرية للإستشارات، العدد الثاني.
لطفى، أمين السيد، (٢٠١٩ب)، "دور المراجعة الإستباقى في منع وكشف الفساد"، مجلة المراجعة والرقابة، الجمعية المصرية للإستشارات، العدد الثاني.

محمد، أحمد سليم، (٢٠٢٠)، "تفعيل دور المراجعة الداخلية فى مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية: دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد ٢٤، العدد ٣، ص ص ٤٣-١.

مراجع عربية أخرى

قانون المحاسبة الحكومية ولائحته التنفيذية وتعديلاته رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١.
قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١١٤٦ لسنة ٢٠١٨، الجريدة الرسمية، العدد ٢٥ مكرر ب في ٢٤ يونيه، ٢٠١٨.

قرار رئيس الجهاز المركزى للتنظيم والادارة لسنة ٢٠١٩ " تطوير أو إستحداث تقسيم تنظيمى للمراجعة الداخلية بوحدات الجهاز الادارى للدولة.

معهد المراجعين الداخليين (٢٠١٢)، دور نشاط التدقيق في الحوكمة والمخاطر والرقابة، الجزء الأول.
الهيئة العامة لسوق المال المصرى، (٢٠١٠)، "معايير المراجعة المصرية بموجب القرار رقم ١٦٦ لعام ٢٠٠٨"، والمتاحة على الموقع <http://www.cma.gov.eg./cma/content/ar...vision>

منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (٢٠١٩) " الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر من أجل النزاهة العامة فى منطقة الشرق الاوسط وشمال افريقيا". OECD, 2019 .
 الانتوساى (٢٠١٨)، "دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الالتزام"، برنامج مبادرة تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة، متاح على: www.idi.no

ثانيا: المراجع الأجنبية

- Ahmed, N., Othman, R., Othman, R., & Jusoff, K., (2009), "The Effectiveness of Internal Audit in Malaysian Public Sector. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol. 5, No. 9, pp: 53 - 62.
- Ali, A., Gloeck, J., Ali, A., Ahmi, A., & Sahdan, M., (2007), "Internal Audit in the State and Local Governments of Malaysia", *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, Vol.7, pp: 25 - 57
- Ali, A., Sahdan, M., Saad, S., & Gloeck, J., (2012) "Internal Audit in the Statutory Bodies and Government-linked Companies of Malaysia (2005-2008)- dream of dreams?", *Journal of Public Administration and Governance*, Vol. 1, No. 2, pp: 256 - 297.
- Alina, C. & Cerasela, S., (2018), "The Role of Internal Audit in Fighting Corruption", *Economic Sciences Series*, Iss. 2, pp: 566-569.
- Arena, A & Azzone, G., (2005), "Development Trends and Future Prospects of Internal Audit", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 12, Iss.445.
- Asaolu, T., Adedokun, S., & Monday, J., (2016), "Promoting Good Governance through Internal Audit Function (IAF) the Nigerian Experience", *International Business Research*, Vol. 9, No. 5.
- Asare, T., (2009), "A Study of the Role of Internal Auditing in the Public Sector of Ghana: Governance and Accountability", MSc. Dissertation, Birmingham City University Business School, Birmingham, United Kingdom.
- Asiedu, K. & Deffor, E., (2017), "Fighting Corruption by Means of Effective Internal Audit Function: Evidence from the Ghanaian Public Sector", *International Journal of Auditing*, Vol. 21, pp: 21-82.
- Ayagre, ph., (2015), "The Effectiveness of Internal Control Systems of banks: The case of Ghanaian banks", *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, ISSN 2162-3082, Vol. 4, No. 2, Available at: www.macrothink.org/ijafjr.
- Baffour A., (2009), "The Compliance or Non-Compliance of the Internal Audit Department of Organisations With the Guidelines Specified by the Institute of Internal Auditors (IIA) A Case Study of Star Assurance Company Ltd", Master Thesis, School of Management Blekinge Institute of Technology.

- Barasa, K., (2015), "Statistical Analysis of the Role of Internal Audit in Promoting Good Governance in Public Institutions in Kenya", *Journal of Investment and Management*, Vol. 1, pp: 38 - 46.
- Belay, Z., (2007), "A Study On Effective Implementation of Internal Audit Function To Promote Good Governance in the Public Sector", Available at: <http://www.scribd.com/doc/2194671/InternalAudit-Corporate-Governance> [11 November 2009]
- Beumer, H., (2006), "A Risk- Oriented Approach", *The Internal Auditor*, Vol. 63, Iss. 1, pp: 72 - 76.
- Burke, F., (2009), "Embedding Enterprise Risk Management into the Internal Audit Process", *Governance Risk and Compliance Update*, winter.
- COSO's, (2004), "Enterprise Risk Management - Integrated Framework", Committee of Sponsoring Organizations of the Tread way Commission (COSO), New York, NY, September.
- Ebaid, I. S, (2011), "Corporate Governance Practices and Auditor's Client Acceptance Decision: Empirical Evidence from Egypt", *Corporate Governance*, Vol. 11, No. 2, pp: 171 -183.
- Ernst & Young, (2008), "The Future of Risk Management and Internal Control", Available from: www.ev.com.
- Gramling, A. & Myers, P. (2006). "Internal Auditing's Role in ERM", *The Internal Auditor*, Vol. 63, Iss. 2, pp: 52-58.
- Grittiths, D., (2006), "Risk-Based Internal Auditing: Three Views on Implementation", Available from: www.Intemalaudit.biz.
- GROWE, (2005), "Internal Audit Plays pivotal Role in Strengthening Corporate Governance", Available at: www.Corowchize.com. pp: 1 -12.
- Guruswamy, D., (2012), "Role of Internal Auditing to Promote Good Corporate Governance in the Public Sector in the Case Study of Ethiopian Telecommunication Corporation", Mekelle Branch, Tigray, *International Journal of Multidisciplinary Management Studies*, Vol. 2, pp: 243 - 247.
- Hass, S., Abdolmohammadi, M., & Burnaby, P., (2006), "The American Literature Review on Internal Auditing", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21 No. 8, pp: 35 - 44.
- Hespenheide, E., Pundmann, S., & Corcom, M., (2007), "Risk Intelligence: Internal Auditing in a world of Risk", *The Internal Auditor*, Vol. 22, Iss. 4, pp: 2 : 10.
- IFAC (2010), International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB), ISA No. 610.
- IIA, (2003), "International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing", Retrieved September 7, 2007, from http://www.theiia.org/ecrn/guide-frame.cfm?doc_id=1499.
- IIA, (2004), "The Role of Internal Auditing in Enterprise Wide Risk Management", Available at: www.theiia.org.

- IIA, (2008), "Historical Timeline", <http://www.theiia.org/theiia/about-the-institute/historymilestones/iia-historical-timeline/> (13 March 2008)
- IIA, (2014), "Internal Audit: Why it's Important", The Institute of Internal Auditors, Australia.
- IIA, (2018), "Internal Audit Standards for Government Departments and Offices", dec.2018.
- Juillet, I., (2016), "Enhancing the Value of Internal Auditing in the Public Sector", GIACC & CCVISP, Ottawa, Ontario, Canada .
- Julien, R., & Rieger, L., (2011), "The Missing Link in Corporate Governance", *Journal of Risk Management*, Vol. 50, No. 4, pp: 32 - 36.
- Jutte, B., (2009), "Project Risk Management", Available at: www.concretebasic.org.
- Karagiorgos, T., Drogalas, G., Gotzamanis, E., & Tampakoudis, I., (2009), "Internal auditing as an effective tool for corporate governance", In *International Conference on Economics and Business Journal of Business Management*, Vol. 2, No.1, pp:15 - 23.
- Kiabel, B., (2012), "Internal Auditing and Performance of Government Enterprises: a Nigerian study", *Global Journal of Management And Business Research*, Vol. 12, No. 6 / 1, pp: 1- 17.
- KPMG, (2004), "Internal Audit's Role in Modern Corporate Governance", Available at: www.KPMG.com .sg. PP: 1-8.
- Moorthy, M., Seetharaman, A., Mohamed, Z., Gopalan, M., & San, L., (2011), "The Impact of Information Technology on Internal Auditing" *African Journal of Business Management*, Vol. 5, NO. 9, pp: 3523 - 3539.
- Norman, M., Rose, M., & Rose, J., (2010), "Internal Audit Reporting Lines, Fraud Risk Decomposition, and Assessments of Fraud Risk", *Accounting Organizations and Society*, Vol. 35, pp: 546 - 557.
- OECD (2004).Organization for Economic Co - Operation and Development, "Principles of Corporate Governance", Paris .available at: <http://www.oecd.org/dataoecd/32/18/31557724.pdf>.
- Omolaye, K. & Jacob, R. (2017), " The Role of internal Audit in Enhancing Good Corporate Governance Practice in an Organization", *International journal of Accounting Research*, Vol. 6, Iss. 1.
- Pickett, S., (2005), "The Essential Handbook of the Internal Auditing", Wiley & Sons Ltd, England.
- Prawitt, D., Smith, J. & Wood, D., (2009), "Internal Audit Quality and Earnings Management", *The Accounting Review*, Vol. 6 No. 84, pp: 55 - 80.
- Rahmatica., (2013), "The Impact of Internal Audit Function Effectiveness on Quality of Financial Reporting and its Implications on Good Government Governance Research on Local Government Indonesia", *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol. 5, No.18, pp: 65 - 71.

- Rahmatika, D., (2014), "The Impact of Internal Audit Function Effectiveness on Quality of Financial Reporting and its Implications on Good Government Governance Research on Local Government Indonesia", *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol. 5, No. 18, pp: 64 -73.
- Sarbanes-Oxley Act (2002). "Section 404: A Guide for Management by Internal Controls Practitioners", Institute of Internal Auditors. Available at: <http://www.iaa.org.sa/>
- Sarens, G. & DeBeelde, I., (2006), "Internal Auditor's Perception about their Role in Risk Management: A Comparison between U.S and Belgian Companies", *Managerial Auditing Journal*, Vol.21, Iss. 1/2, pp: 63 - 81.
- Spedding L. & Rose, A., (2008), "Business Risk Management: A Sustainable Approach", Available from: www.bookee.org.
- Suyono, E. & Hariyanto, E., (2012), "Relationship between Internal Control, Internal Audit, and Organization Commitment with Good Governance: Indonesian Case", *China-USA Business Review*, Vol. 11, No. 9, pp: 1237 - 1245.
- Thompson, R., (2013), "A Conceptual Framework of Potential Conflicts with the Role of the Internal Auditor in Enterprise Risk Management", *Accounting and Finance Research*, Vol. 2, No. 3, pp: 65 - 77.
- Tusek, B., (2013), "The Role of Internal Audit Function in Risk Management Process: Croatia and Europe Comparison", *Managerial Auditing Journal*, Vol.22, pp: 22-44.
- Umar, H. & Nasution, M.I. (2018). "The Influence of the Government Internal Control System and Internal Audit on Corruption Prevention Mediated by Implementation of Accrual-based Accounting", *Saudi Journal of Business and Management Studies (SGBMS)*, Vol, 3, Iss, 3, pp: 359-372.
- Unegbu, A. & Kida, M., (2011), "Effectiveness of Internal Audit as Instrument of Improving Public Sector Management", *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences*, Vol. 2, No. 4, pp: 304 - 309.
- Wangui, N., (2012), "The Effectiveness of Internal Audit in Promoting Good Governance in the Public Sector in Kenya", MBA Thesis, School of Business, University of Nairobi, Kenya.
- Wong, G., (2012), "An Analysis of the Role and Performance of Audit Committees in the Victorian Government Public Sector in Providing Assurance and Governance", PHD Dissertation, Victoria University.
- Zwaan, I. & Stewart, J. & Subramanian, N. (2011). "Internal Audit Involvement in Enterprise Risk Management", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26, Iss. 7, pp: 586-604.