



مدخل مقترح لتقييم دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر بوحدات الإدارة المحلية في مصر – دراسة إختبارية

بحث مستل من رساله دكتوراه في المحاسبة

إعداد

د. ياسر محمد عبد العزيز سمرة

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة، جامعة دمياط

yasser.samra69@gmail.com

أ. عصام عزت الهادي غنيم

باحث دكتوراه في المحاسبة

كلية التجارة، جامعة دمياط

essamelhady8@yahoo.com

د. السيد عبد النبي القرنشاوي

مدرس المحاسبة

كلية التجارة، جامعة دمياط

elsayed.elkarnshawy@gmail.com

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية

كلية التجارة – جامعة دمياط

المجلد السادس - العدد الثاني - الجزء الثاني - يوليو ٢٠٢٥

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

غنيم، عصام عزت الهادي؛ سمرة، ياسر محمد عبد العزيز؛ القرنشاوي، السيد عبد النبي (٢٠٢٥). مدخل مقترح لتقييم دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر بوحدات الإدارة المحلية في مصر: دراسة إختبارية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٦ (٢) ج ٢، ٦٣-١٣١.

رابط المجلة: <https://cfdj.journals.ekb.eg/>

مدخل مقترح لتقييم دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر

بوحداث الإدارة المحلية في مصر – دراسة إختبارية

أ. عصام عزت الهادي غنيم؛ د. ياسر محمد عبد العزيز سمرة؛ د. السيد عبد النبي القرنشاوي

ملخص الدراسة :

أستهدفت الدراسة تقييم مدى قدرة وحدات الإدارة المحلية المصرية على القيام بعمليات إدارة المخاطر بالإضافة إلى دراسة المساهمات التي تقدمها المراجعة الداخلية في هذا الأمر لما له من أهمية كبرى في ظل رغبة الحكومة المصرية في النهوض بالدولة ورغبتها في تحقيق الأهداف الإستراتيجية المتعلقة بالمحور الرابع من البعد الإقتصادي التي تم صياغته بمحتوى وثيقة إستراتيجية التنمية المستدامة: رؤية مصر ٢٠٣٠ من ناحية، ولأهمية الإستغلال الكفء لموارد الدولة المصرية ولأهمية مجابهة المخاطر ذات الآثار الإقتصادية التي تؤدي للإضرار بالمال العام من ناحية، والمخاطر ذات الآثار غير الإقتصادية والتي تؤدي للتأثير المعنوى السلبي على المواطنين وشعورهم بعدم الرضا وإنعدام الثقة بالحكومة من ناحية أخرى.

ولتحقيق هدف الدراسة تم صياغة الفروض وقام الباحث بتصميم قائمة إستبيان لأختبارها وتم توجيهها إلى عدد (٤٠٢) مراجع داخلي بوحداث الإدارة المحلية المصرية وتم إسترجاع عدد (٣٢٤) إستبانة بنسبة ٨١٪.

وخلصت الدراسة لعدم إدراك المراجعين الداخليين بوحداث الإدارة المحلية المصرية بأهمية تحديد وإدارة المخاطر، فضلاً عن عدم قيامهم بالأدوار اللازمة لمراجعة وإدارة المخاطر بهذه الوحدات، وبالتالي قامت الدراسة بإقتراح مدخل لزيادة كفاءة العمل ورفع كفاءة المراجعة الداخلية، وخلصت لأهمية وتأثير المدخل المقترح القائم على توفير عددًا من المقومات لتحسين قدرة المراجعة الداخلية على تقديم خدماتها الخاصة بإدارة المخاطر وما يتبع ذلك من زيادة المساهمة في تحقيق الأهداف الإستراتيجية والتشغيلية لهذه الوحدات .

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية، إدارة المخاطر، وحدات الإدارة المحلية.

القسم الأول: الإطار المنهجي للدراسة:

١/١- مقدمة :

أعتمدت مصر في منتصف العقد المنقضي استراتيجية راعت تضمين كافة التطلعات فركزت على الأهداف الاستراتيجية للتنمية المستدامة والتي تشمل الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، وقد أشتمل البعد الإقتصادي على عدة محاور الرابع منها يتعلق بالشفافية وكفاءة المؤسسات الحكومية، وقد أشارت الإستراتيجية إلى أنه مستهدف بحلول عام ٢٠٣٠ أن يصبح الجهاز الإداري للدولة المصرية جهازاً كفء وفعال، يحسن إدارة موارد الدولة ويتسم بالشفافية والنزاهة والمرونة ويخضع للمساءلة ويُعلي من رضا المواطن ويتفاعل معه ويستجيب له. (استراتيجية التنمية المستدامة: رؤية مصر ٢٠٣٠، ص ص ١٠٠-١٠٨)

وقد واجهت الحكومات المصرية المتعاقبة تحديات كبرى خلال قيامها بأعمالها والتي تسعى من خلالها تحقيق الأهداف المنشودة المالية منها والتي يتم صياغتها بالموازنة العامة للدولة وغير المالية والتي تكون محلاً لاهتمام خطتها، جدير بالذكر أن المؤسسات الحكومية المصرية تعمل في ظل بيئة تحيطها المخاطر التي قد يكون لها أثراً سلبية تحد من قدرتها علي تحقيق أهدافها.

وأكدت دراسة (سمرة & هاشم، ٢٠١٦: ص ٣٦٦) على أن مواجهة وإدارة المخاطر الحكومية لم تحظى بالإهتمام مثلما حظيت به إدارة المخاطر بالنسبة للمؤسسات غير الحكومية والخاصة وبالتالي توجد ندرة في تلك الدراسات التي تعرضت للمخاطر الحكومية .

وقد أشارت المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا (INTOSAI) إلى أهمية مواجهة المخاطر حيث أكدت في معيارها (INTOSAI,2007a, ISSAI 1315) على أهمية تحديد الأخطاء الجوهرية والتصدي لها على اعتبار أنها من عناصر الخطر، وبالمعيار (INTOSAI,2013, ISSAI 5530) الخاص بتعديل إجراءات المراجعة لتأخذ في الاعتبار المخاطر المتزايدة للإحتيال والفساد في مرحلة الطوارئ والأزمات .

وأصدر البنك الدولي (The World Bank,2002) إطار تحليلي لقياس وإدارة المخاطر المالية الطارئة للحكومات وقد شمل على بعض الأدوات الحديثة في هذا المجال، وقدمت الإدارة العامة لإتحاد الضرائب والجمارك التابعة للمفوضية الأوروبية (EUROPEAN COMMISSION , 2006) دليل لإدارة المخاطر في هذا القطاع الحكومي، كما قدمت الإدارة العامة لإتحاد الضرائب والجمارك التابعة للمفوضية الأوروبية أيضاً (EUROPEAN COMMISSION,2010) دليل إدارة المخاطر الضريبية والإمتثال للإدارات الضريبية.

وأصدرت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) تقريراً استعرضت من خلاله إطار وممارسات حوكمة الشركات فيما يتعلق بإدارة المخاطر المؤسسية في ٢٧ دولة من الدول المشاركة في لجنة الحوكمة المؤسسية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، (OECD,2014)

وقامت المملكة المتحدة من خلال وزارة الخزانة (HM Treasury,2004) بإصدار ما أطلق عليه الكتاب البرتقالي الذي أهتم بتقديم توضيح لكافة الجوانب المتعلقة بعملية إدارة المخاطر في هذا القطاع، وتصدر منظمة الشفافية الدولية (Transparency International Organization(TIO) سنوياً "مؤشر مدركات الفساد" (The Corruption Perceptions Index (CPI) والذي ينطوي تحديداً

على فساد المسؤولين وموظفي الخدمة العامة وهو بمثابة تحذير من إساءة استخدام السلطة، والتعاملات السرية والرشوة، وغيرها من المخاطر. (www.transparency.org/cpi, 2022)

أما عن الشأن المصري فإن دراسة (سمرة & هاشم، ٢٠١٦، ص ٣٧٠) تؤكد على عدم وجود تشريعات تلزم الوحدات الحكومية المصرية بإدارة المخاطر أو مراجعتها أو وجود إرشاد يحفز على ذلك باستثناء البند الثاني من المادة رقم (٢) من القانون ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ (قانون الجهاز المركزي للمحاسبات) الذي حصر مسؤولية الجهاز في المراجعة المالية والمحاسبية، وأوضحت دراسة (سمرة، ٢٠١٥، ص ٢١٩) أنه من خلال دراسة التشريعات والقرارات التي تنظم عمل مهنة المحاسبة والمراجعة والرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية أن أهداف الرقابة الداخلية تركز على تحقيق أغراض الرقابة على الاستخدامات مع عدم التركيز على تحقيق أهداف رفع مستوى الأداء وكفاءة استخدام المال العام، بالإضافة لعدم الإهتمام بدراسة المخاطر التي تواجه القطاع الحكومي على أسس علمية.

٢/١ - مشكلة وتساؤلات الدراسة :

تعمل الحكومة المصرية على النهوض بالدولة المصرية وتقوم بجهد جهيد في عملية الإصلاح، ولا شك في أن تعامل الحكومة بالشكل الملائم مع الأحداث أمرًا قد يكون مُحسنًا للنتائج وما يتبعه من تحقيق الأهداف المخططة الأمر الذي يعد نجاحاً للوزارات والوزراء المكلفين بإداء الأعمال المتنوعة، وقد أوضحت وثيقة (استراتيجية التنمية المستدامة: رؤية مصر ٢٠٣٠، ص ١٠١) أن الحكومة المصرية تستهدف من خلالها تحقيق الأهداف الإستراتيجية المتعلقة بالمحور الرابع من البعد الإقتصادي وهي:

- جهاز إداري يتميز بالكفاءة والفعالية والمواءمة مع المتغيرات المحلية والعالمية .
- تقديم خدمات متميزة مرتفعة الجودة تطبق الأساليب الحديثة .
- نظام يتسم بالشفافية، يتفاعل مع المواطن، ويستجيب لمطالبه، ويخضع للمساءلة المجتمعية.

إلا أن الوثيقة أشارت إلى وجود عددًا من التحديات منها تعقد هيكل الجهاز الإداري للدول، ضعف الموارد المالية المخصصة لتدريب الموظفين، انتشار ثقافة المحسوبية، وغيرها من التحديات التي تعتبر مخاطر واضحة تواجهها الحكومة في طريقها لتحقيق الأهداف المنشودة. (استراتيجية التنمية المستدامة: رؤية مصر ٢٠٣٠، ص ١٠٤-١٠٥).

بالإضافة إلى ما سبق فإن وزارة التنمية المحلية تسعى إلى تحقق عددًا من الأهداف في إطار جهودها الرامية إلى تحقيق اللامركزية، وقد تم اعتماد برنامج تنمية مُعجل يستند إلى تحقيق الأهداف التي تسعى لرفع مستوى معيشة المواطنين إجتماعيًا وإقتصاديًا وتربويًا تحت مظلة من إطار دستوري وتشريعي وقانوني، ويعمل تحت مظلة وزارة التنمية المحلية عددًا من وحدات الإدارة المحلية^(١) وقد حدد القانون^(٢) هذه الوحدات في خمس هي المحافظات، والمراكز، والمدن، والأحياء، والقرى، ويكون لهذه الوحدات موازنات مالية مستقلة.

(١) كان يطلق عليها في بعض الأحيان وحدات الحكم المحلي، وقد أشار الدستور المصري الذي تم إقراره في عام ٢٠١٤ أن الدولة تقسم إلى وحدات إدارية تتمتع بالشخصية الاعتبارية.

(٢) قانون ٤٣ لسنة ١٩٧٩ (قانون الإدارة المحلية) وتعديلاته الممثلة في القانون ٥٠ لسنة ١٩٨١ - القانون ١٦٨ لسنة ١٩٨١ - القانون ٢٦ لسنة ١٩٨٢ - القانون ١٠٦ لسنة ١٩٨٧ - القانون ١٤٥ لسنة ١٩٨٨ - القانون ٩ لسنة ١٩٨٩ - القانون ٨٤ لسنة ١٩٩٦ - القانون ٢٢٥ لسنة ١٩٩٦ - القانون ٩٦ لسنة ٢٠٠٣ - القانون ١١٥ لسنة ٢٠١١.

وانطلاقاً مما سبق يمكن التعبير عن مشكلة البحث التي تتمثل في تقييم مدى قدرة وحدات الإدارة المحلية كأحد المؤسسات الحكومية المصرية على إدارة المخاطر التي تواجهها ومن ثم قدرتها على تحقيق أهدافها ثم اقتراح تفعيل دور المراجعة الداخلية – كأحد آليات الحوكمة المؤسسية – في إدارة المخاطر بهذه الوحدات بهدف القيام بهذا الدور بالشكل الملائم للوصول إلي تحقيق الأهداف المحددة لها. من ثم فإن البحث يحاول الإجابة على التساؤلات الهامة التالية:

- ١- هل يوجد إختلاف بين المخاطر وإدارتها في مؤسسات الأعمال الخاصة والمؤسسات الحكومية؟ وهل يوجد مخاطر تواجه وحدات الإدارة المحلية المصرية؟ وما هي؟
 - ٢- هل تهتم المؤسسات الحكومية المصرية بشكل عام ووحدات الإدارة المحلية بشكل خاص بالقيام بإدارة المخاطر ومراجعة إدارتها؟ وهل هناك جهة منوط بها القيام بذلك؟ وهل تتم هذه العملية بالشكل الملائم؟
 - ٣- هل تقوم المراجعة الداخلية الحكومية بدورها فيما يتعلق بإدارة المخاطر في المؤسسات الحكومية؟ وما هي المقومات الواجب توافرها للقيام بهذا الدور؟
 - ٤- هل سيكون للمدخل المقترح لرفع كفاءة المراجعة الداخلية في وحدات الإدارة المحلية المصرية آثاراً إيجابية على إدارة المخاطر في هذه الوحدات ومن ثم علي تحقيق الأهداف المنشودة؟
- ٣/١- أهمية الدراسة:

تزايد الاهتمام بقضية تطوير الإدارة المحلية في مصر ودعم اللامركزية بإعتبارها أولوية من أولويات الإصلاح لتحقيق التنمية الشاملة، لاسيما في ظل عجز الحكومة المركزية عن الوفاء بكافة إحتياجات المجتمع من ناحية، وندرة وسوء استغلال الموارد الطبيعية والبشرية من ناحية أخرى.

وكشفت منظمة الشفافية الدولية (Transparency International Organization(TIO في تقاريرها السنوية إلى أن مخاطر الفساد في جمهورية مصر العربية كانت كالتالي:

السنة	٢٠١٨	٢٠١٩	٢٠٢٠	٢٠٢١	٢٠٢٢	٢٠٢٣
درجة خطر الفساد (التقييم من ١٠٠)	٦٥	٦٥	٦٧	٦٧	٧٠	٦٥
الترتيب على مستوى دول العالم	١٠٥	١٠٦	١١٧	١١٧	١٣٠	١٠٨

المصدر: إعداد الباحث من خلال تحليل محتوى تقارير منظمة الشفافية من عام ٢٠١٨م:٢٠٢٣م

جدير بالذكر أن الموازنات العامة للدولة المصرية عن الأعوام ٢٠١٨ / ٢٠١٩ - ٢٠٢٠ / ٢٠٢١ - ٢٠٢٢ / ٢٠٢٣ قد حددت ما يلي:

➤ إستخدامات للإدارة المحلية قدرها ما يجاوز ١٣٧,١ - ١٥٣,٨٦ - ١٧١,٦٤ - ١٨٥,٤٦ مليار جنية مصري على التوالي يتم تمويلها من خلال موارد وتبرعات وإيرادات أخرى للمحافظات بما يقارب ١١,٤ - ١٧,٤ - ١٩,٦١ - ١٩,٣٧ مليار جنية مصري على التوالي

➤ ويمول العجز الخزانة العامة بما يقارب ١٣٦,٤٦ - ١٢٥,٧ - ١٥٢,٠٣ - ١٦٦,٠٩ مليار جنية مصري على التوالي، يمثل العجز نسبة ٢٨,٦ % - ٣٠,٦ % - ٣٥,١٨ % - ٣٤,٩ % من العجز الكلي للموازنة العامة للدولة على التوالي .

ومن هنا يرى الباحث أنه يظهر جلياً أهمية الإستغلال الكفاء للموارد التي يتم تمويل الخطط المستهدفة من خلالها وما قد يواجه هذا الأمر من مخاطر ذات آثار إقتصادية مرتبطة بالإستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتؤدي للإضرار بالمال العام، بالإضافة إلى مواجهة عددًا من المخاطر ذات آثار غير إقتصادية وتؤدي إلى التأثير المعنوي السلبي على المواطنين والشعور بعدم الرضا وإنعدام الثقة، وقد يمتد الأمر إلى مواجهة عددًا من المخاطر التي لها آثار إقتصادية وغير إقتصادية في نفس الوقت.

ومن ثم يمكن للباحث القول أن أهمية الدراسة تتمثل فيما يلي:-

- ١- أهمية الدور المستهدف لوحدات الإدارة المحلية للدولة المصرية الأمر الذي يحتم القيام بتوفير كل وسائل الدعم والتطوير فضلاً عن محاولة تزويدها بالآليات التي تمكنها من أداء الدور المنوط بها والذي يمثل مطلباً مهماً في منظومة التنمية.
- ٢- أهمية عملية إدارة المخاطر في كل من المؤسسات الخدمية والصناعية الخاصة والحكومية على حد سواء، فضلاً عن أن هذه العملية في المؤسسات الحكومية لم تلق الأهتمام الكافي والملائم .
- ٣- أهمية الدور المتوقع من تفعيل دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في وحدات الإدارة المحلية بهدف مساعدة هذه الوحدات في تحقيق أهدافها المنشودة الأمر الذي يلقي بظلاله على حسن تحقيق أهداف الخطط العامة للدولة المصرية .

١/٤- أهداف الدراسة:

وفي ضوء مشكلة البحث وتساؤلاته فإن البحث في المقام الأول يهدف إلى تفعيل دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر بوحدات الإدارة المحلية في مصر من خلال الأهداف الفرعية الآتية .

- ١- دراسة مدى قيام وحدات الإدارة المحلية المصرية بالعمليات الخاصة بإدارة المخاطر وتقييم مدى قدرتها على القيام بهذه العمليات الهامة.
- ٢- تقييم الآثار المرتبة من تفعيل وظيفة المراجعة الداخلية بوحدات الإدارة المحلية المصرية على قيامها بأدوارها المختلفة، ودراسة المقومات المؤثرة على القيام بهذا الدور.

١/٥- حدود الدراسة ومجال التطبيق والعينة :

يقتصر نطاق البحث على دراسة وتحليل الجوانب المتعلقة بعملية إدارة مخاطر المؤسسات الحكومية الخدمية التي تعمل تحت مظلة وزارة التنمية المحلية وذلك دون غيرها من المؤسسات .

٦/١ - منهجية الدراسة :

سيعتمد الباحث على استخدام المنهج التحليلي من خلال القيام بإستقراء الكتابات والأبحاث التي يتضمنها الفكر المحاسبي والمتعلقة بموضوع البحث بالإضافة لجمع المعلومات بالإصدارات الحكومية والمهنية ذات الصلة بغرض تحليلها و الإستفادة منها في صياغة الجوانب النظرية والفلسفية لهذه الدراسة والرد على تساؤلات الدراسة، وسيقوم الباحث بالقيام بتحليل محتوى **The Content Analysis Method** القوانين، اللوائح، الوثائق الحكومية، الموزونات العامة، القرارات الصادرة لتنظيم العمل بوحدة الإدارة المحلية بالإضافة لتحليل الهياكل التنظيمية والوصف الوظيفي لمهنة المراجعة الداخلية بهذه الوحدات فضلاً عن التقارير والتجارب والمؤشرات المهمة بالمخاطر في القطاع الحكومي.

كما سيعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي للتوصل إلي النتائج التي سوف تسفر عنها الدراسة الإختبارية كما سيقوم الباحث بإجراء عدد من المقابلات الشخصية مع بعض المسؤولين أو المتخصصين وسيستخدم قوائم إستقصاء الأراء عند إجراء الدراسة على العينة المختارة لأختبار صحة أو خطأ فروض الدراسة وسيعتمد الباحث على برنامج SPSS15 لإجراء التحليل الإحصائي .

القسم الثاني: الدراسات السابقة في مجال دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في الوحدات الحكومية:

أهتمت عدد من الدراسات بتوضيح مدى أهمية قيام القطاع الحكومي بإدارة المخاطر وأهتمت دراسات أخرى بتوضيح مدى إمكانية إستخدام المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة المؤسسية في عملية إدارة المخاطر في المؤسسات الحكومية ويمكن إستعراضها فيما يلي:-

ففي هذا السياق حددت دراسة (Hofmann, 2008) التحديات التي تواجه القطاع الحكومي الأمريكي لتطبيق مفهوم إدارة المخاطر في خصائص هذا القطاع، عدم الإتفاق على مفهوم محدد لإدارة المخاطر في القطاع الحكومي، وعدم القدرة على الإستجابة السريعة للتغيرات التي تحدث في البيئة المحيطة، وأوضحت أنها عملية أكثر تعقيداً من القطاع الخاص حيث سيعطى الأهتمام الأكبر نحو الجانب التشغيلي.

واستهدفت دراسة (Rabkin, 2008) تقييم مدى إهتمام قطاع الأمن الداخلي الأمريكي بإدارة المخاطر، حيث عقد مكتب المساءلة الحكومية GAO منتدى من ٢٥ خبيراً وطنياً ودولياً في عام ٢٠٠٧ لدعم تطبيق إدارة المخاطر، وأوضحت التحديات والتمثلة في الحاجة إلى تعلم إدارة المخاطر، تخصيص الموارد على أساس المخاطر، نقص التفكير الإستراتيجي فيما يتعلق بالمخاطر، تحسين الإتصالات المرتبطة بالمخاطر، القضايا التقنية، وتحديات التنسيق والمشاركة، وأشارت الدراسة إلى إستخدام كلاً من خفر السواحل، فيلق مهندسي الجيش، وهيئة ميناء نيويورك ونيوجيرسي وما يجاوز ثلاثون وكالة للنقل يستخدمون هذه المنهجية.

وفي إطار إستهداف تحديد دور المراجعة الداخلية الحكومية في إدارة المخاطر وإسهاماتها فيما يتعلق بالمخاطر في مؤسسات القطاع الحكومي برومانيا توصلت دراسة (Turlea & Ștefănescu, 2009) إلى أن الأنشطة المعقدة لكيانات هذا القطاع، واستقلالية بعض الكيانات، وزيادة الطلبات فيما يتعلق بجودة طلبات الخدمة، ومحدودية الموارد العامة كنتيجة للأزمة الاقتصادية من ناحية، وتباين بدائل التمويل من ناحية أخرى تؤدي لصعوبات قياس الأداء ومن ثم تصبح مسؤوليات الجهات الفاعلة المشاركة في مسألة المخاطر أكثر تعقيداً وتصبح عمليات مراقبة المخاطر وإدارتها في مؤسسات القطاع الحكومي ضرورة ملحة ويجب أن تقوم المراجعة الداخلية بالاشراف على تقييم مدى فعالية إدارة المخاطر بهدف إضافة قيمة للمؤسسة.

وتوصلت دراسة (Asare, 2009) إلى أن للمراجعة الداخلية دوراً هاماً ورئيسياً في حوكمة الأداء الحكومي وإدارة المخاطر والرقابة على الأداء الحكومي في غانا، كما أوضحت لأهم التحديات التي يمكن أن تواجه مهنة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي، وأشارت إلى ضرورة تبني المؤسسات الحكومية لأحدث الممارسات في الرقابة الداخلية المطبقة بالقطاع الخاص والعمل على تطبيقها في النظام الإداري للحكومة.

واعتمدت دراسة (Aikins, 2011) على استبيان آراء رؤساء أقسام المراجعة الداخلية اوحداث الحكم المحلي بالولايات المتحدة الأمريكية وأوضحت أنه بالرغم من طبيعة المعاملات المالية التي يلزمها مخاطر تتعلق بالغش وإستغلال الأموال، إلا أن تكرار القيام بأعمال المراجعة ينشأ عنه تحسين للإداء المالي نظراً لتقييمات المراجعين الداخليين وما تقدمه المراجعة الداخلية من مساهمات كبيرة في عملية الرقابة المالية من خلال التقارير المقدمة للإدارة العليا عن نظام الرقابة وموثوقية المعلومات المالية لتمكين الإدارة من تصحيح أوجه القصور في الرقابة، وانتهت الدراسة بأن الإهتمام بتطوير أداء المراجع الداخلي والإهتمام بالمخاطر المالية يزيد من كفاءة وحدات الحكم المحلي في تعظيم المنفعة من الإنفاق على برامجها الخدمية.

وكانت النتيجة الرئيسية لدراسة (Vinnari, 2014) والتي تمت بأحد البلديات الفنلندية أن وحدات المراجعة الداخلية قد لعبت دوراً مركزياً في تطوير وتقييم إدارة المخاطر، وأن هذه الوحدات قامت بتصميم معظم حلول إدارة المخاطر المطبقة، كما أنها استجابت للأحداث غير المتوقعة والتي ظهرت من خلال توسيع الإطار مما جعلها أكثر مركزية في نظام إدارة المخاطر الأمر الذي قد يتعارض مع دورهم التقليدي وإرشاداتهم المهنية، حيث لا ينبغي لهم أداء الممارسة العملية لإدارة المخاطر إلا أن الدراسة أشارت إلى انحراف الأمر نحو القيام بممارسات إدارة المخاطر نظراً لحالة عدم التأكد التي سادت في البلدية .

وأكدت دراسة (Domokos et al, 2015) والتي قامت باستخدام نتائج استبيانات النزاهة السنوية وعمليات تدقيقها لبحث أهمية إدارة المخاطر لمؤسسات القطاع الحكومي المجرية على أن التنظيم المناسب هو شرط ضروري ولكنه غير كاف لإدارة المخاطر بشكل فعال، وأن عملية إدارة المخاطر بها كثير من القصور يجب العمل على تلافيها لتكون المؤسسات أكثر قدرة على مواجهه المخاطر وتحقيق أهدافها والصمود في مواجهة التحديات .

في نفس الصدد جاءت دراسة (سمرة & هاشم، ٢٠١٦) والتي تعتبر من الدراسات العربية الرائدة في مجال إدارة المخاطر في المؤسسات الحكومية بشكل عام وقامت بطرح عدد ٦٥ قائمة إستقصاء تم توجيهها إلي ٦٥ مسئول قيادي في مصلحة الضرائب المصرية وخلصت الدراسة إلى التأكيد على عدم قيام المصلحة بأنشطة إدارة المخاطر ومراجعة إدارتها فضلاً عن أنه تبين للدراسة أن استخدام لجنة المراجعة يعزز من فرص مصلحة الضرائب في إدارة المخاطر وزيادة فعاليتها في تحقيق أهدافها الإستراتيجية وقد قدمت الدراسة إطار مقترح لذلك، كما أوصت بضرورة إجراء تعديل تشريعي لإتاحة الفرصة لتكوين لجان المراجعة للإشراف على المخاطر الضريبية، كما أكدت الدراسة على ضرورة قيام المصلحة بأنشطة إدارة المخاطر ومراجعة إدارتها والسعى إلى استخدام فكرة لجان المراجعة في القطاع الحكومي الخدمي.

وقامت دراسة (Coetzee, 2016) باستيفاء الاستبيانات عن طريق المقابلات الشخصية أو الهاتفية للمسؤولين في ١٩٧ من المؤسسات الوطنية والإقليمية ووحدات الحكم المحلي بجنوب أفريقيا بهدف تحديد أثر وجود هياكل لإدارة المخاطر، استقلال وظيفة المراجعة الداخلية، التنسيق المحتمل بين هياكل إدارة المخاطر ووظيفة المراجعة الداخلية، المساهمة المحتملة للمراجعة الداخلية في إدارة المخاطر.

وقد أشارت الدراسة إلى أن آراء المجموعات الثلاث المتمثلين في الرؤساء التنفيذيين للمراجعة الداخلية، رؤساء لجان المراجعة، كبار المسؤولين الماليين أتفقت بشكل كبير حول مستوى التنسيق بين المراجعة الداخلية وهياكل إدارة المخاطر، وفيما يتعلق بمساهمة المراجعة الداخلية الخاصة بالتأكد على إدارة المخاطر، التأكيد على عمليات إدارة المخاطر، تحديث سجل المخاطر بنتائج المراجعة، التأكيد المتكامل. بينما توصلت إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مجموعات العينة فيما يتعلق بمساهمات المراجعة الداخلية الخاصة بتقديم الإستشارات الإستراتيجية، تقديم الإستشارات التشغيلية، ارتباط المراجعة المتضمن بالمخاطر.

وفي سياق متصل استخدمت دراسة (Ackermann & Marx, 2016) إستبيان تم إرساله عبر الإنترنت إلى البلديات الثماني الكبرى في جنوب إفريقيا واتبعت منهجاً مختلطاً لوصف أداء المراجعة الداخلية لإدارة المخاطر، واستخدمت تحليل المحتوى النوعي وتحليل المحتوى العددي لتقديم وصف نصي عميق لعمل إدارة المخاطر، وانتهت إلى أن إدارة المخاطر تعد أحد المجالات الأساسية المحددة في المعيار الدولي للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية رقم ٢١٠٠ (طبيعة العمل Nature of Work) ويترتب على ذلك أن المراجعة الداخلية يجب أن تقوم بتقديم الإستشارات المتعلقة بإدارة المخاطر وخدمات التأكيد إلى المناطق المركزية بعد تحليل التقارير السنوية العامة لكي تقوم بإضافة قيمة، كما أوضحت إلى أن المراجعة الداخلية توفر نطاقاً واسعاً من أعمال إدارة المخاطر التي تساعد الإدارة العليا في الإضطلاع بمسؤولياتهم إلا أن أداء المراجعة الداخلية فيما يتعلق بإدارة المخاطر ضئيل ويجب بذل مزيداً من الجهد حتى تكون مفيدة في هذا الصدد.

وبشكل أكثر تحديداً أوصت دراسة (MRSIK et al, 2017) بعد إجراء البحث من خلال إجراء مقابلات مع المدراء الماليين والمراقبين الداخليين والمراجعين الداخليين في ٤٨ بلدية في مقدونيا لتقييم فعالية العملية الشاملة لإدارة المخاطر بضرورة إجراء تحسين على مراقبة المخاطر في وحدات الحكم المحلي من خلال تعزيز نموذج "خطوط الدفاع الثلاثة" المتمثلة في المسؤولية الإدارية، الإدارة المالية، المراجعة الداخلية لإضافة قيمة إلى إدارة المالية العامة.

واهتمت دراسة (Naukowe, 2017) ببحث عملية إدارة المخاطر في وحدات الحكم المحلي نظراً لتقييم غرفة الرقابة العليا ببولندا السلبي، وأشارت الدراسة إلى أن إدارة المخاطر عملية معقدة وبصعب تنفيذها بالقطاع الحكومي نظراً للتغيرات الكثيرة في اللوائح القانونية، وإنخفاض معرفة الموظفين في وحدات الحكم المحلي بإدارة المخاطر، وقد أوضحت الدراسة أنه لا يوجد نموذج عالمي موحد يمكن استخدامه في إدارة المخاطر، وأن المصدر الأساسي للمعلومات لنظام إدارة المخاطر هو المراجع الداخلي المحاييد المستقل ومن ثم يجب التغلب على العقبات التي تواجهه في سبيل القيام بدوره المستهدف ولتحقيق أهداف الإدارة الفعالة للمخاطر والتي سيتحقق منها منع الإدارة غير الحكيمة للأموال والأصول العامة ومنع الخسائر والاحتيايل والفساد.

وركزت دراسة (Politis, 2018) على تقديم منهج المراجعة الداخلية القائم على المخاطر المؤسسات العامة باليونان بناءً على الأدوار والأهداف المستحدثة لوظيفة المراجعة الداخلية والخبرات المكتسبة من الإصلاح الإداري للمؤسسات العامة اليونانية، وانتهت بقابلية دراسة الحالة التي كانت محلاً لإهتمامها للتطبيق في إشارة منها أنها أول دراسة تجريبية يتم تقديمها فيما يتعلق بالمراجعة الداخلية، وأن المنهج المقترح والقائم على إدارة المخاطر من خلال خطوط الدفاع الثلاثة (الإدارة التشغيلية، وظائف إدارة المخاطر والإمتثال، المراجعة الداخلية) قادر على تحديد مستوى المخاطر من خلال عملية المراجعة والتي تمت بطريقة منظمة .

علاوة على ذلك استهدفت دراسة (Ojo, 2019) تحليل العلاقة بين المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر في عشرة من الوزارات والدوائر والوكالات الحكومية **Ministries, Departments and Agencies (MDAs)** المختارة بولاية ريفرز، وتم تحديد النطاق التجريبي للبحث لتقييم وقياس العلاقة بالمؤسسات العامة النيجيرية من خلال المتغيرات الخاصة بالمراجعة الداخلية (الاستقلالية والموضوعية والكفاءة) كمتغير مستقل، وتم تقييم إدارة المخاطر وقياسها باستخدام رقابة المخاطر وتمويل المخاطر، وأظهرت النتائج ما يلي :

- اتفق المشاركون على أن كلاً من إستقلالية وموضوعية وكفاءة المراجعة الداخلية تعزز من الرقابة على المخاطر وتمويل المخاطر بالمؤسسة وأن إستقلالية المراجعة الداخلية لها تأثير إيجابي في إدارة المخاطر.
- تلعب المراجعة الداخلية دوراً هاماً في الرقابة على المخاطر وتمويل المخاطر في المؤسسة لتوفير ضمان الجودة والموضوعية لمجلس الإدارة بشأن فعالية إدارة المخاطر.

أما فيما يتعلق بتقديم مساهمة في فهم إدارة مخاطر المعرفة **Knowledge risk (KRM)** **management** ومجموعة الممارسات المتعلقة بذلك إهتمت دراسة (Durst et al., 2020) بالقيام بإستطلاع عبر الإنترنت، ومقابلات جماعية شملت أعضاء المكاتب الذين يمثلون وظائف وأدوار وفئات عمرية مختلفة بأحد الوحدات الحكومية، وانتهت بأن إدارة المعارف يجب أن تتضمن إدارة المخاطر أيضاً للحصول على فهم متوازن للمعرفة الموجودة في المؤسسة وبناءً على ذلك تكون في وضع أفضل لاستخدام المعرفة التي يمكن الوصول إلى أفضل حالاتها، وقد حددت الدراسة بعض العوامل الداخلية والخارجية التي تمثل تحديات لمواجهة مخاطر المعرفة وإدارتها، حيث حددت العوامل الداخلية في القيادة الإستراتيجية، الوقت، رأس المال التنظيمي، العقلية التفاعلية والمحافظة، الفجوة بين الأجيال أما عن العوامل الخارجية فقد حددتها بموقع البلدية.

وضمن فعاليات المؤتمر الدولي للعلوم والتكنولوجيا **International science and technology conference "FarEastCon" (ISC FEC 2020)** أستهذفت دراسة (Igibayeva., 2020) القيام بتحليل دور المراجعين الداخليين بالوحدات العامة فيما يتعلق بنظام إدارة المخاطر بهدف تحقيق الهدف الهام المتمثل في الإستخدام الأمثل للموارد العامة في جمهورية كازاخستان، ومن خلال العصف الذهني إنتهت إلى ضرورة تطوير الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في نظام المراجعة بالوحدات العامة في ظل وضوح الهيكل التنظيمي لجميع أنشطة الرقابة والذي يعد شرطاً أساسياً لنجاح أداء المراجعة الداخلية بما في ذلك تحديد أساليب وأشكال التنفيذ والوضع القانوني ونطاق حقوق والتزامات هيئات الرقابة.

ومن ناحية أخرى إستهدفت دراسة (Veledar & Letica., 2020) فحص مدى تطبيق مفهوم الرقابة المالية الداخلية بالقطاع العام **Public Internal Financial Control (PIFC)** وتحليل التحديات التي تواجه المؤسسات العامة في البوسنة والهرسك في هذا الأمر نظراً للمتطلبات التي فرضها الإتحاد الأوروبي على الدول المرشحة للإنضمام له وأشارت إلى الحاجة لتحسين عملية إدارة المخاطر وفقاً للإرشادات الخاصة بها حيث أن الإدارة الجيدة للمخاطر وتطوير الإستجابات المناسبة للمخاطر المحددة تعمل بشكل مباشر على تحسين الخطط الإستراتيجية والسنوية، كما أن توفير ضوابط داخلية جيدة سيمنع من تنشيط المخاطر المحتملة ويساعد على تحقيق الأهداف المحددة مع تجنب المخالفات في إدارة الأموال العامة .

وأشارت دراسة (Parashkevova., 2020) إلى أن القطاع العام في جمهورية بلغاريا يواجه عدداً كبيراً من المشكلات التي تتطلب حل سريع خاصة أن نماذج الإدارة التقليدية المطبقة بهذه المؤسسات لا تحفز على الابتكار وإدخال مناهج جديدة وكما أن هذه النماذج لا ترى أهمية لعملية إدارة المخاطر، وأوضحت الدراسة أن إدارة المخاطر تواجه تحديات تتعلق بأن الموظفين في المؤسسات الحكومية لا يملكون الخبرة والتجربة لفهم المخاطر المصاحبة للأداء التنظيمي كما أن بيئة العمل بالقطاع العام تملك بعض الخصائص أهمها أنها شديدة التعقيد والبيروقراطية وجود تعارض مصالح في ظل عدد كبير من أصحاب المصلحة لا سيما عند تحديد السياسات العامة، وقد أظهر تحليل المحتوى أيضاً أن إدارة المخاطر موجودة بشكل رسمي ضمن الهياكل الإدارية التنظيمية في بلغاريا ولكن يعتبرها الموظفون عديمة الفائدة وغير ضرورية، الأمر الذي يؤكد أن الثقافة والبيئة التنظيمية غير مواتية لتنفيذ إدارة المخاطر .

وقامت دراسة (Stamatović, et al., 2020) والتي أستندت على نتائج التحليل إلى ردود المديرين على الإستبيان والذي اشتمل على تحليل لآليات إدارة المخاطر المعمول بها وكذلك العملية الشاملة للإدارة المالية والرقابة في وحدات الحكم المحلي والشركات العامة في صربيا، وما إذا كانت المخاطر والفرص يتم إدارتها بشكل مناسب من أجل تحقيق الأهداف المحددة في الوثائق الاستراتيجية وكذلك في الخطط التشغيلية، وأشارت الدراسة أن الرد على الإستبيان كانت بإجابات في أغلب الأمر في شكل آراء، أو إجابات فردية على جزء فقط من الأسئلة المطروحة، نظراً لعدم وجود نماذج لإدارة المخاطر بهذه الوحدات.

إضافةً إلى ذلك استهدفت دراسة (Abdul Gani et al., 2020) القيام بتحليل إطار إدارة المخاطر في وكالات التحصيل الرئيسية التابعة للحكومة الفيدرالية بماليزيا حيث تساهم هذه الوكالات في تحصيل نحو ثمانون بالمائة من إجمالي الإيرادات السنوية للحكومة الفيدرالية ويستلزم تحقيق المستهدف من الإيرادات والحفاظ عليه وجود إدارة فعالة للمخاطر لتمكين المؤسسة من تحقيق أهدافها في ضوء تلك المخاطر وتشير النتائج أن إدارة المخاطر يجب ألا تكون مقصورة على وظائف محددة، بل يجب أن تكون جزءاً من أي عملية صنع قرار، وأن الحوكمة الفعالة تتطلب أن تكون إدارة المخاطر جزءاً لا يتجزأ من السياسات والتخطيط والإدارة التشغيلي، وأشارت الدراسة إلى أن التعليمات التي أصدرتها رئاسة الوزراء الماليزية في عام ٢٠٠٩ إلى جميع الوكالات لممارسة إدارة المخاطر غير كافية حيث لم يتم اتباعها بإرشادات إضافية ومفصلة فيما يتعلق بطريقة أو إجراءات تنفيذ إدارة المخاطر.

من خلال دراسة وتحليل الدراسات السابقة يرى الباحث ما يلي :

- ١- اهتمت بعض الدراسات والأبحاث الأجنبية بالإضافة لبعض التجارب والمساهمات الحكومية بعملية إدارة المخاطر في المؤسسات الحكومية بشكل عام وقد أتفقت هذه الدراسات على أهمية هذه العملية في هذا القطاع لما لها من أهمية بالغة فيما يتعلق بتحقيق هذه المؤسسات للأهداف المرجوة.
- ٢- حاولت عدد من الدراسات الأجنبية توضيح دور المراجعة الداخلية الحكومي فيما يتعلق بإدارة المخاطر في المؤسسات الحكومية، وقد انتهت إلى أهمية قيام المراجعة الداخلية بدورها في عملية إدارة المخاطر وأشارت إلى ضرورة تطوير المراجعة الداخلية وتأهيل المراجعين الداخليين بالشكل الذي يحقق تأثير إيجابي في عملية إدارة المخاطر في المؤسسات الحكومية، كما أوضحت بعض الدراسات أهمية بعض المحددات للقيام بهذا الدور مثل الإستقلالية والخبرة وغيرها من المحددات.
- ٣- بعض الدراسات التي تمت بالدول الراغبة في الإنضمام للإتحاد الأوروبي أكدت الحاجة إلى تحسين عملية إدارة المخاطر وأتباع الإرشادات الخاصة بإدارة المخاطر لمواكبة الإلتزام المقرر طبقاً للوائح الإتحاد الأوروبي حيث أصبح الإمتثال **compliance** للرقابة المالية الداخلية العامة **Public Internal Financial Control (PIFC)** معياراً لإنضمام الدول للإتحاد الأوروبي منذ عام ٢٠٠٤ وهناك مجموعة متنوعة من أنظمة الرقابة الداخلية في القطاع العام للدول الأعضاء في الإتحاد الأوروبي المكونة من ٢٩ دولة، وتختلف المناهج الوطنية للرقابة الداخلية بصورة كبيرة (OECD,2019:31).
- ٤- بالنسبة للدراسات العربية فقد أهتمت دراسة (سمرة & هاشم، ٢٠١٦) بإبراز أهمية إدارة المخاطر في القطاع الحكومي المصري وذلك من خلال توضيح أهمية القيام بهذه العملية في مصلحة الضرائب المصرية وقد انتهت الدراسة إلى اقتراح إستخدام لجان المراجعة كأحد آليات الحوكمة المؤسسية للإشراف على المخاطر الضريبية لما لها من دور إيجابي في هذه العملية، وقد أوصت الدراسة بضرورة إجراء تعديل تشريعي لإتاحة الفرصة لتكوين لجان مراجعة المؤسسات بالقطاع الحكومي المصري .
- ٥- لم تهتم الدراسات العربية بالشكل الملئم بموضوع إدارة المخاطر في وحدات الإدارة المحلية، كما لم تهتم هذه الدراسات بفكرة تفعيل دور المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة المؤسسية في القيام بالدور المرتقب المتمثل في إدارة ومراجعة المخاطر في هذه الوحدات.

القسم الثالث: الدراسة النظرية :

وسيتّم فيما يلي إستعراض ما يلي :

- الإطار المفاهيمي لدور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر بوحدات الإدارة المحلية المصرية .
- واقع المراجعة الداخلية الحكومية وإدارة المخاطر في وحدات الإدارة المحلية المصرية.

١/٣ - الإطار المفاهيمي لدور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر بوحدات الإدارة المحلية المصرية:

قام معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA, 2016, P24) بتعريف إدارة المخاطر **Risk Management** بأنها عملية لتحديد وتقييم وإدارة والسيطرة على الأحداث أو المواقف المحتملة لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق أهداف المؤسسة .

قدمت لجنة رعاية المنظمات (COSO, 2004, P2) تعريفاً لإدارة المخاطر بأنها "عملية يتم تفعيلها بواسطة مجلس الإدارة والإدارة العليا وباقي العاملين بالمؤسسة وهي تطبق من خلال الإستراتيجية الموضوعية بالمؤسسة ويتم تصميمها لتحديد الأحداث المقبولة كما أنها تعطي تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق أهداف المؤسسة " .

واستناداً إلى التعاريف السابقة والتي تم تناولها لمفهوم إدارة المخاطر يمكن للباحث القول أنه يمكن اشتقاق تعريفاً لإدارة المخاطر علي أنها " عملية مستمرة يقوم بها مسئولين محددين في المؤسسة تهدف لوضع السياسات والإجراءات اللازمة لتحديد المخاطر المحيطة بأعمالها وأنشطتها المختلفة، ومن ثم قياسها وتقييم آثارها المالية وغير المالية، في محاولة لتحديد وتقييم وإدارة هذه المخاطر بهدف تجنبها أو الحد منها وتقليل آثارها أو نقل عبئها لطرف آخر بهدف الوصول إلى الحد المقبول المحدد مسبقاً والذي لا يؤثر علي تحقيق المؤسسة لأهدافها.

أما عن تصنيف المخاطر فلم يتفق الباحثون علي تحديد تقسيم واحد لأنواع أو تصنيفات المخاطر فهناك العديد من المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها أية مؤسسة سواء بالنسبة لعملياتها أو أصولها والتي تحد من قدرتها على تحقيق أهدافها، ومن الملاحظ أنه يوجد تعدد لتصنيفات المخاطر ويمكن توضيح أهمها كما يلي:

وفي سياق آخر قام معهد إدارة المخاطر (The Institute Of Risk Management, 2002, P2) بتصنيف المخاطر تبعاً للعوامل التي تؤدي إلى حدوثها إلي : مخاطر تنشأ من عوامل داخلية مثل مخاطر السيولة والتدفق النقدي ونظم المعلومات، ومخاطر تنشأ من عوامل خارجية مثل المخاطر الائتمانية والإستراتيجية، كما أشارت الدراسة إلى أن هناك بعض المخاطر تكون نتيجة مشتركة لعوامل داخلية وخارجية.

بالإضافة لما سبق فقد أضافت دراسة (Kinney, 2003, PP135-136) مخاطر المعلومات وهي التهديدات الناشئة من عدم كفاية وملائمة المعلومات التي يمكن الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات.

وصنف (Greuning & Brajovic, 2003, P4) المخاطر إلى أربع أنواع رئيسية هي المخاطر المالية، مخاطر التشغيل، مخاطر العمل، ومخاطر الأحداث.

وأهتم (Mitrofanova et al., 2017, PP701-703) بشكل خاص بمخاطر الموارد البشرية وقد أكد على أن العوامل الداخلية وخاصة العوامل التي ترتبط بجودة الموظفين وفعالية نظام إدارة شئون الموظفين في المؤسسة هامة جداً، حيث أن هذه العوامل في الظروف الحديثة تحدد مسبقاً نجاح تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، وقد تم تصنيف هذه المخاطر إلى مخاطر نظام إدارة شئون الموظفين، مخاطر الموظفين.

وأوضح (سمرة، ٢٠١١، ص ٣٥٤-٣٥٥) أنه يمكن تصنيف المخاطر إلى ما يلي:

- مخاطر البيئة الخارجية: وهي تلك التهديدات الناشئة عن عوامل خارجة عن سيطرة المؤسسة.
- مخاطر فقدان الأصول ومخاطر العملية التجارية: وهي تهديدات ناتجة عن عدم كفاءة وفعالية العمليات.
- مخاطر المعلومات: وهي التهديدات الناتجة عن الجودة المتدنية للمعلومات الخاصة باتخاذ القرارات .

وأشار (Griffiths, 2005, p.22-23) إلى أنه يمكن تصنيف المخاطر بعدة طرق إلا أنه يرى أن يتم تصنيف المخاطر إلى الفئات السبع وهي المخاطر الإستراتيجية ، مخاطر التشغيل، المخاطر المالية، مخاطر السمعة ، مخاطر المعلومات وتكنولوجيا المعلومات، المخاطر السيادية، مخاطر الأفراد .

وقامت الإدارة العامة لإتحاد الضرائب والجمارك التابعة للمفوضية الأوروبية (EUROPEAN COMMISSION , 2006) بتصنيف المخاطر إلى مخاطر خارجية ومخاطر داخلية وقد صنفت المخاطر الداخلية لمخاطر مرتبطة بسلوك الموظفين، مخاطر مرتبطة بالتنظيم الداخلي والنظم، مخاطر خاصة بعملية إدارة المخاطر.

وصنف (Griffiths, 2006, PP.16-17) المخاطر تصنيفاً مختلفاً حيث صنفها إلى الخطر الممكن **enabled Risk**، الخطر المُدار **managed Risk**، الخطر المُحدد **defined Risk**، الخطر المُدرك **aware Risk**، الخطر البسيط **naïve Risk**.

وصنف (Durst et al., 2020, P719-720) مخاطر المعرفة التي تواجه وحدات الحكم المحلي السويدية إلى مخاطر تتعلق بالأفراد **people-related risks**، مخاطر تنظيمية **organizational risks**.

وقد أوضحت وثيقة (استراتيجية التنمية المستدامة: رؤية مصر ٢٠٣٠، ص ١٠٤-١٠٥) عدد من التحديات التي تواجه الشفافية وكفاءة المؤسسات الحكومية تنقسم إلى ثلاث مجموعات وهي كالتالي: المجموعة الأولى: تحديات تتسم بتأثيرها العالي والسهولة النسبية للتحكم فيها، ولذلك فهي تعد ذات أولوية أولى.

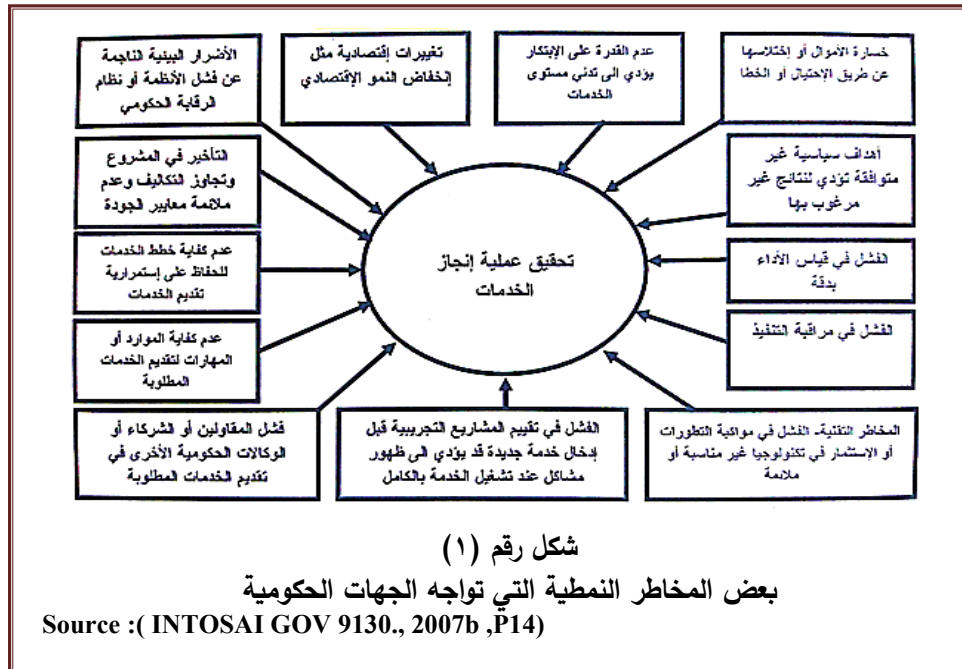
المجموعة الثانية: تحديات تتسم بالإنخفاض النسبي في التأثير أو القدرة على التحكم فيها .

المجموعة الثالثة : التحديات الأقل من حيث الأولوية ولكن هذا لا يعني .

أ. عصام عزت الهادي غنيم؛ د. ياسر محمد عبد العزيز سمرة؛ د. السيد عبد النبي القرنشاوي

ومما سبق ومن خلال تحليل محتوى وثيقة إستراتيجية التنمية المستدامة: رؤية مصر ٢٠٣٠ يرى الباحث أن جميع التحديات السابق الإشارة إليها تعتبر مخاطر واضحة تواجه الحكومة المصرية ووحداتها، كما يرى أن أستهـداف نسب محددة من المؤشرات المشار إليها خلال الأعوام المختلفة هو تحد يواجه الحكومة المصرية، الأمر يستدعي أن يتم استخدام الأدوات الحديثة لمجابهة هذه الصعوبات والتحديات وعلى رأس هذه الأدوات إدارة المخاطر.

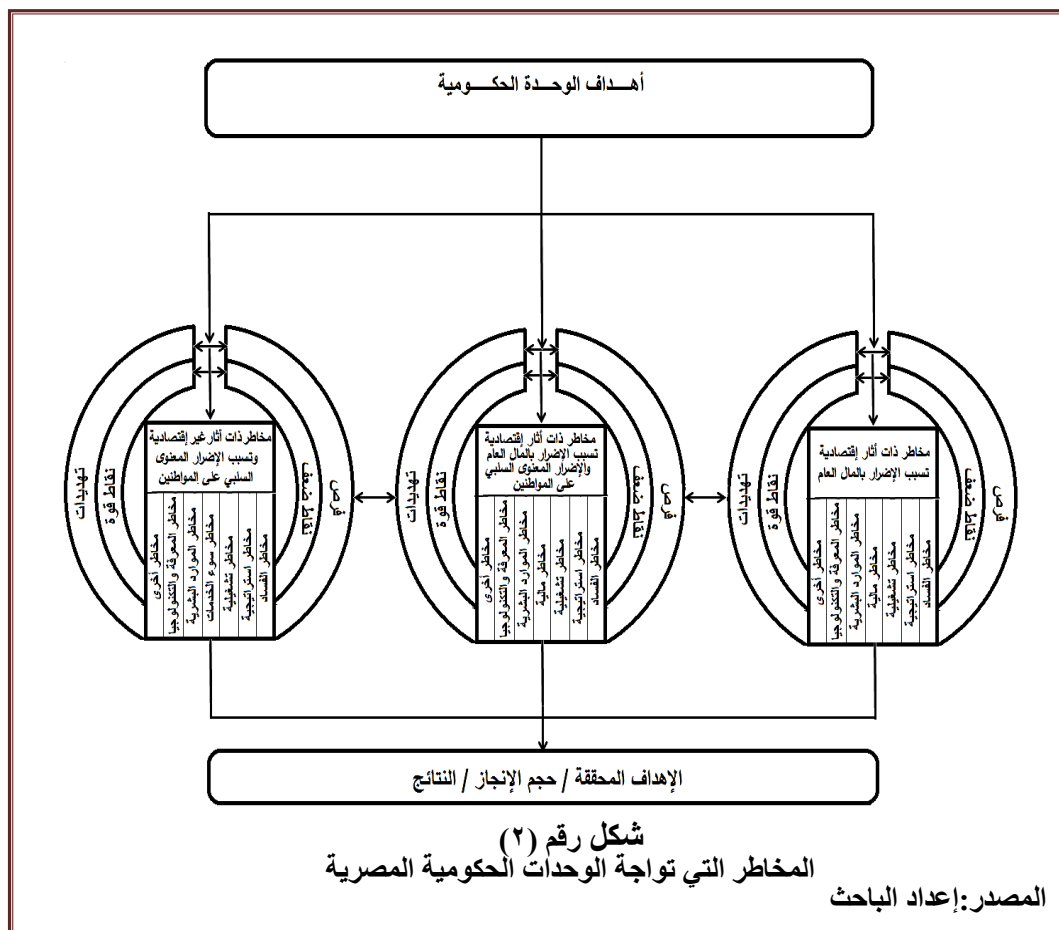
وأستعرضت المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا (INTOSAI) بعض المخاطر النمطية التي تواجه الجهات الحكومية وهو ما يوضحها الشكل التالي :



ومن خلال ما سبق عرضه من تعاريف وتصنيفات يمكن للباحث القول أن غالبية التصنيفات والأنواع التي تم الإشارة إليها موجودة ومؤثرة في بيئة القطاع الحكومي ووحدات الإدارة المحلية إلا أن الباحث يرى أن هناك مخاطر متفردة في هذه البيئة أو أكثر تأثيراً من البيئات الأخرى مثل مخاطر الفساد، الرشاوى، استغلال السلطة والنفوذ، التزوير، التعامل السيئ مع المواطنين، المعالجات الخاطئة، انخفاض جودة الخدمة، عدم كفاءة الإدارة، مخاطر الموارد البشرية وما تشمله من مخاطر المعرفة ومخاطر مواكبة التطور التكنولوجي والحكومة الإلكترونية، عدم كفاءة أساليب الإتصال، وغيرها من المخاطر . كما يمكن للباحث القيام بتصنيف المخاطر التي تواجه الوحدات الحكومية إلى الأصناف الآتية:

- مخاطر ذات آثار إقتصادية تسبب الإضرار بالمال العام .
- مخاطر ذات آثار غير إقتصادية وتسبب الإضرار المعنوي السلبي على المواطنين وشعورهم بعدم الرضا وإنعدام الثقة.

ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي :



وأصدر معهد المراجعين الداخليين (IIA-RF,2009) إطار عام يحدد الأساسيات اللازمة للمراجعة الداخلية الفعالة في القطاع العام ويتكون من خمسة مستويات مرتبطة بالممارسات الرائدة بالإضافة إلى استخدامه كنموذج للتقييم الذاتي والتحسين المستمر لأنشطة المراجعة الداخلية، أطلق عليه نموذج قدرات المراجعة الداخلية (IA-CM) Internal Audit Capability Model وهو ما وضعه الجدول التالي:

الجدول رقم (١)
مصفوفة نموذج قدرات المراجعة الداخلية

هيكل الحوكمة Governance Structures	العلاقات التنظيمية والثقافة Organizational Relationships and Culture	إدارة الأداء والمسائلة Performance Management and Accountability	الممارسات المهنية Professional Practices	إدارة الأفراد People Management	خدمات ودور المراجعة الداخلية Services and Role of IA	
الاستقلال والقوة والسلطة لنشاط المراجعة الداخلية	علاقات فعالة ومستمرة	إعداد التقارير العامة عن فعالية المراجعة الداخلية	التحسين المستمر في الممارسات المهنية التخطيط الاستراتيجي للمراجعة الداخلية	مشاركة القيادة مع الهيئات المهنية التخطيط للقوى العاملة	الاعتراف بالمراجعة الداخلية كعامل رئيسي للتغيير	المستوى 5 – الأمثل
الرقابة المستقلة على نشاط المراجعة الداخلية يرفع الرئيس التنفيذي للمراجعة تقاريره إلى أعلى مستوى من السلطة	يقوم الرئيس التنفيذي للمراجعة (CAE) بتقديم المشورة والتأثير على الإدارة العليا	تكمّل مقاييس الأداء الكمي والنوعي	تعزز إستراتيجية المراجعة لإدارة المخاطر في المنظمة	المراجعة الداخلية تساهم في تطوير الإدارة نشاط المراجعة الداخلية يدعم الهيئات المهنية تخطيط القوى العاملة	التأكيد الشامل على الحوكمة، وإدارة المخاطر، والرقابة	المستوى 4 – المُدار
الرقابة الإدارية على نشاط المراجعة الداخلية آليات التمويل	التنسيق مع مجموعات المراجعة الأخرى مكون متكامل لفريق الإدارة	مقاييس الأداء معلومات التكلفة تقارير إدارة المراجعة الداخلية	إطار عمل إدارة الجودة خطط المراجعة على أساس المخاطر	بناء الفريق والكفاءات فريق عمل مؤهل مهنيًا تنسيق القوى العاملة	الخدمات الاستشارية مراجعات الأداء / القيمة مقابل المال	المستوى 3 – المتكامل
الوصول الكامل إلى معلومات المنظمة والأصول والأفراد إعداد التقارير	الإدارة داخل نشاط المراجعة الداخلية	موازنة تشغيل المراجعة الداخلية خطة أعمال المراجعة الداخلية	الممارسات المهنية وإطار العمليات خطة المراجعة على أساس الإدارة أولويات أصحاب المصلحة	التطوير المهني الفردي تحديد وتعيين الأشخاص المهرة	مراجعة الامتثال	المستوى 2 – البنية التحتية
مخصصة وغير منظمة ؛ عمليات مراجعة فردية منفصلة أو مراجعات للوثائق والمعاملات من أجل الدقة والامتثال ؛ تعتمد النواتج على مهارات أفراد معينين يشغلون هذا المنصب ؛ لا توجد ممارسات مهنية محددة مثبتة بخلاف تلك التي توفرها الجمعيات المهنية ؛ التمويل الذي وافقت عليه الإدارة، حسب الحاجة ؛ غياب البنية التحتية من المحتمل أن يكون المراجعون جزءاً من وحدة تنظيمية أكبر ؛ لا توجد قدرات ثابتة ؛ لذلك، لا توجد مجالات عملية رئيسية محددة .						المستوى 1 – البدائي

Source :(IIA -RF,2009,P14)

وقدم (Parashkevova , 2020 ,PP289-290) مصفوفة الرشد التنظيمي لإدارة المخاطر

وهو ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (٢) مصفوفة الرشد التنظيمي لإدارة المخاطر	
مستوى رشد عملية إدارة المخاطر	الخصائص الرئيسية
إدارة غير مكتملة للمخاطر	- إدارة مخاطر غير منظمة وجزئية وفوضوية في منظمة قائمة على المبادرة الفردية والخبرة. - سوء فهم عملية إدارة المخاطر من قبل غالبية الموظفين. - عدم وجود ثقافة تنظيمية وإرادة المدير لدمج هذه العملية في نظام إدارة مؤسسة القطاع العام. - عدم وجود إدارة مخاطر المشروع.
إدارة مُجزأة للمخاطر	- تنفيذ أنشطة إدارة المخاطر الفردية، والتي تقتصر على طابع العملية. - عدم وجود علاقة واضحة بين الأهداف التنظيمية وإجراءات إدارة المخاطر. - عدم وجود استجابة مخططة للمخاطر، وقلة الوقاية. - يدرك المديرون الحاجة إلى إدارة المخاطر. - يتم تنفيذ إدارة مخاطر المشروع فقط في حالة وجود متطلبات محددة، تفرضها على سبيل المثال مؤسسة ممولة وهي رسمية.
إدارة مركزية للمخاطر	- توجد سياسة واستراتيجية لإدارة المخاطر في المؤسسة. - تحديد المخاطر الرسمية وتقييمها، دون أي علاقة بالأهداف التنظيمية. - تنفيذ الاستجابات الموحدة والروتينية للمخاطر. - قنوات اتصال غير واضحة وأشكال مختلفة من توثيق المخاطر. - إرادة الإدارة الملائمة والنبرة على القمة فيما يتعلق بدمج إدارة المخاطر في العمليات التنظيمية. - إدارة مخاطر المشروع وفقاً لمتطلبات الجهة الممولة وسجل المخاطر الخاص بالمؤسسة.
إدارة منهجية للمخاطر	- التنفيذ الفعلي لاستراتيجية إدارة المخاطر. - يلتزم المديرون بإدارة المخاطر داخل المؤسسة. - سجل مخاطر مصمم بشفافية. - المشاركة الواسعة لتحديد الرغبة في المخاطرة. - يتم دمج المخاطر في الإدارة العامة للمؤسسة. - إدارة المخاطر هي عملية منهجية ومنظمة. - بناء القدرة على إدارة المخاطر من خلال التدريب، إلخ. - يتم دمج إدارة مخاطر المشروع في الإستراتيجية التنظيمية لإدارة المخاطر ويتم تنفيذها وفقاً للإجراءات المعمول بها والخبرة في المؤسسة.
إدارة ذكية للمخاطر	- إدارة المخاطر جزء من الإدارة الإستراتيجية للمؤسسة. - تُستخدم نماذج مختلفة للتنبؤ بالمخاطر وتطوير سيناريوهات الاستجابة. - تعد إدارة المخاطر جزءاً لا يتجزأ من إجراءات العمل وتستند إلى القواعد والإجراءات والتعليمات والخبرات والدروس المستفادة. - يتم تعزيز المنهج التصاعدي لإدارة المخاطر، مع فهم الجميع لالتزامات إدارة المخاطر الخاصة بهم في نطاق السلطة الممنوحة لهم. - يتم دمج إدارة مخاطر المشروع بشكل وثيق في فلسفة المؤسسة، مما يحفز الابتكار وتنفيذ أساليب إدارة المخاطر الرشيقة.
Source :(Parashkevova , 2020 ,PP289-290)	

[illegible]

- ٨١ -

جدول رقم (٣) المكونات الخمسة والمبادئ السبعة عشر للرقابة الداخلية

بيئة الرقابة Control Environment	أنشطة الرقابة Control Activities
الأساس لنظام الرقابة الداخلية. يوفر الإنضباط والهيكل لمساعدة الكيان على تحقيق أهدافه.	تحدد إدارة الإجراءات من خلال السياسات والإجراءات لتحقيق الأهداف والاستجابة للمخاطر في نظام الرقابة الداخلية، والذي يتضمن نظام معلومات الكيان.
١. يجب أن تظهر هيئة الرقابة والإدارة التزامًا بالنزاهة والقيم الأخلاقية.	١٠. يجب على الإدارة تصميم أنشطة رقابية لتحقيق الأهداف والاستجابة للمخاطر.
٢. يجب أن تشرف هيئة الرقابة على نظام الرقابة الداخلية للكيان.	١١. يجب على الإدارة تصميم نظام معلومات الكيان وأنشطة الرقابة ذات الصلة لتحقيق الأهداف والاستجابة للمخاطر.
٣. يجب على الإدارة إنشاء هيكل تنظيمي، وتعيين المسؤولية، وتفويض السلطة لتحقيق أهداف الكيان.	١٢. يجب على الإدارة تنفيذ أنشطة الرقابة من خلال السياسات.
٤. يجب أن تظهر الإدارة التزامًا بتوظيف الأفراد الأكفاء وتطويرهم والاحتفاظ بهم.	
٥. يجب على الإدارة تقييم الأداء ومحاسبة الأفراد عن مسؤوليات الرقابة الداخلية.	
تقدير المخاطر Risk Assessment	المعلومات والاتصالات Information and Communication
يقيم المخاطر التي تواجه الجهة في سعيها لتحقيق أهدافها. يوفر هذا التقييم الأساس لتطوير إستجابات مناسبة للمخاطر.	تتواصل إدارة معلومات الجودة والموظفون ويستخدمونها لدعم نظام الرقابة الداخلية.
٦. يجب أن تحدد الإدارة الأهداف بوضوح لتمكينها من تحديد المخاطر وتحديد تفاوت تحمل المخاطر.	١٣. يجب أن تستخدم الإدارة معلومات جيدة لتحقيق أهداف الكيان.
٧. يجب على الإدارة تحديد وتحليل والاستجابة للمخاطر المتعلقة بتحقيق الأهداف المحددة.	١٤. يجب أن تقوم الإدارة بالإبلاغ داخليًا بمعلومات ذات الجودة اللازمة لتحقيق أهداف الكيان.
٨. ينبغي للإدارة أن تأخذ في الاعتبار إمكانية الإحتيال عند تحديد المخاطر وتحليلها والاستجابة لها.	١٥. يجب على الإدارة أن تقوم خارجيًا بإبلاغ بمعلومات ذات الجودة اللازمة لتحقيق أهداف الكيان.
٩. يجب على الإدارة تحديد وتحليل والاستجابة للتغيرات الهامة التي يمكن أن تؤثر على نظام الرقابة الداخلية	
	المتابعة أو المراقبة Monitoring
	تؤسس إدارة الأنشطة وتعمل على تقييم جودة الأداء بمرور الوقت وحل نتائج عمليات المراجعة والمراجعات الأخرى على الفور.
	١٦. يجب على الإدارة إنشاء وتشغيل أنشطة المراقبة لمراقبة نظام الرقابة الداخلية وتقييم النتائج.
	١٧. ينبغي للإدارة أن تعالج أوجه القصور التي تم تحديدها في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب.

Source: (GAO-14-704G - Federal Internal Control Standards, 2014,P 9)

كما قدم (Griffiths, 2006, p.30) توضيحاً لادوات الرقابة، المتابعة، مزيج أعمال تأكيد واستشارات المراجعة الداخلية اللازمة لأنواع المخاطر المختلفة من خلال الجدول التالي :

جدول رقم (٤) أدوات الرقابة، المتابعة، مزيج أعمال تأكيد وإستشارات المراجعة الداخلية اللازمة لأنواع المخاطر المختلفة			
الخطر	أدوات الرقابة	المتابعة	منهج المراجعة
الخطر الممكن Risk enabled	يتم تحديد وتقييم كل المخاطر و فحصها ببرنامج ثم وضع وإعمال الاستجابات اللازمة لإدارة هذه المخاطر. " عمليات الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر موجودة ضمن العمليات "	ترصد الإدارة أن جميع الاستجابات للمخاطر تعمل بطريقة مناسبة. وكل المديرين يؤكدون على فعالية إدارة المخاطر لديهم ويعتمدون على أداء إدارة المخاطر.	التأكيد Assurance
الخطر المُدار Risk managed	أغلبية المخاطر تم تحديدها وتقييمها ويتم فحصها بانتظام وتم وضع وإعمال الاستجابات اللازمة لإدارة معظم هذه المخاطر.	ترصد الإدارة أن جميع الاستجابات للمخاطر تعمل بطريقة مناسبة. ومعظم المديرين يؤكدون على فعالية إدارة المخاطر لديهم ويعتمدون على أداء إدارة المخاطر.	
الخطر المُحدد Risk defined	قد يكون تم وضع أدوات الرقابة ولكنها لا ترتبط بالمخاطر . يوجد رقابة لكن قد يكون بعضها مفقود أو غير مكتمل.	بعض الإدارات ترصد أن جميع الاستجابات للمخاطر تعمل بطريقة مناسبة .	الاستشارات Consultancy
الخطر المُدرك Risk aware	قليل من المتابعة .	لا يمكن استخدام المراجعة الداخلية على أساس الخطر، ولكن يمكن القيام بخدمات استشارية لتعزيز إدارة المخاطر والوصول إلى "الخطر المُحدد"	
الخطر البسيط Risk naive	قليل جداً من المتابعة إذا كانت موجودة.		

Source:(Griffiths,2006,p30)

٢/٣- واقع المراجعة الداخلية الحكومية وإدارة المخاطر في وحدات الإدارة المحلية المصرية:

يمكن القيام باستعراض واقع إدارة المخاطر والمراجعة الداخلية الحكومية في وحدات الإدارة المحلية المصرية بإيجاز من خلال ما يلي :

فقد قام الباحث بإجراء دراسة إستكشافية من خلال مقابلات شخصية مع عدد من المسؤولين في وحدات الإدارة المحلية التي تقع في نطاق محافظة الإسكندرية للتعرف علي بعض النقاط المتعلقة بالبحث حيث أفاد المسؤولين بما يلي:

١. أهداف هذه الوحدات متسقة مع أهداف وزارة التنمية المحلية وسياسة الدولة والمتضمنة في البرنامج الخاص بهذه الوزارة.

٢. تمتلك هذه الوحدات خطط استثمارية يكون مسؤولاً عنها إدارة داخلية بهذه الوحدات يطلق عليها إدارة التخطيط والمتابعة وهي مسئولة أيضاً عن متابعة وتقييم تنفيذ هذه الخطط .
٣. تقوم إدارة داخلية بهذه الوحدات يطلق عليها إدارة المتابعة والرقابة بمتابعة الإنجازات والطلبات المقدمة من المواطنين وأداء العاملين .
٤. يتابع المحافظ ونائبه أداء هذه الوحدات ويقوم بإبداء ملاحظاته .
٥. تقوم إدارات المراجعة التابعة للوحدة الحسابية بهذه الوحدات بالدور التقليدي للمراجعة الداخلية حيث يمكن إيجاز المهام التي تقوم بها فيما يلي :
- أ- مراجعة المستندات الخاصة بإيرادات جميع إدارات وأقسام وحدة الإدارة المحلية والتي ترد من جميع مراكز التحصيل والتأكد من أنها تتم وفق القوانين والأنظمة المعتمدة من قبل وحدة الإدارة المحلية.
- ب- مراجعة مستندات القبض والتي يتم تحصيلها مباشرة عن طريق الخزينة.
- ج- مراجعة مستندات الصرف الخاصة بالمدفوعات (مشتريات مواد - مصروفات صيانة - مستخلصات مقاولين عن تنفيذ مشاريع -..) قبل اعتمادها من مدير الدائرة المالية.
- د- مراجعة إجراءات الرواتب وذلك قبل أن تتم عملية صرف الرواتب والتي يتم صرفها شهرياً لموظفي الوحدة المحلية، وكذلك مراجعة أية مستندات صرف تخص غير دورية .
- هـ-مراجعة سلف الموظفين والتي يتم صرفها لبعض الموظفين وكذلك مراجعة مستندات صرف مكافآت نهاية الخدمة للموظفين المنتهية خدماتهم.
- و-مراجعة التقارير الخاصة بمطابقات البنوك مع دفتر الصندوق والتي ترد للقسم من قسم الموازنة والمحاسبة ووحدة حسابات البنوك.
- ز-مراجعة السلف والأمانات بكافة أنواعها للتأكد من تسويتها في المواعيد المحددة .
- ح-مراجعة وفحص الدفاتر والسجلات المحاسبية المستخدمة في الدائرة المالية.
- ط-التحقق من صحة وسلامة تطبيق الإجراءات المحاسبية والدورة المستندية والتوجيه المحاسبي .
- ي-القيام بعمليات الجرد المفاجئ للخزينة والمخازن الخاصة بالوحدة الإدارية .
- ك-يقوم الجهاز المركزي للمحاسبات بالرقابة على هذه الوحدات .
- ل- لا تقوم هذه الوحدات بالحوكمة المؤسسية .
- م- تمتلك هذه الوحدات إدارة داخلية يطلق عليها إدارة الأزمات والكوارث وهي متعلقة بإدارة الكوارث مثل كوارث الأمطار - سقوط العقارات وغيرها من الكوارث .
- ن- لا تقوم هذه الوحدات بتحديد المخاطر التي تعمل في ظلها ولا تطبق عملية إدارة المخاطر.

٦. لا توجد إصدارات لمعايير مهنية تحكم الممارسة العملية لوظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي، ولا يوجد لوائح موحدة ملزمة للتطبيق بوحدة المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية أو المؤسسات العامة، كما لا يوجد قرارات حكومية يحتوى في طياته على أفضل ممارسات المراجعة الداخلية، لكن يوجد قرارات وتعليمات في كتب دورية متناثرة يقوم قطاع الحسابات والمديريات المالية بوزارة المالية بإصدارها لتوضيح بعض الإجراءات المالية المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي الحكومي واللائحة التنفيذية الخاصة بالمحاسبة الحكومية مما يفقد وظيفة المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية فعاليتها في أداء دورها المستهدف .

وقد نشرت الجريدة الرسمية المصرية بالعدد رقم ٢٥ مكرر (ب) في ٢٤ يونيو سنة ٢٠١٨ قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١١٤٦ لسنة ٢٠١٨ والذي قرر بالمادة الأولى أن يُستحدث في وحدات الجهاز الإداري للدولة تقسيمات تنظيمية بالمسميات الآتية: التخطيط الإستراتيجي والسياسات - التقييم والمتابعة - المراجعة الداخلية - الموارد البشرية - الدعم التشريعي - نظم المعلومات والتحول الرقمي.

كما نشرت الوقائع المصرية بالعدد رقم ١١٢ (تابع) في ١٦ مايو سنة ٢٠١٩ قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٣٥ لسنة ٢٠١٩ بشأن معايير توصيف وتقييم الوظائف والتي قرر بالمادة الثانية أن تلتزم كل وحدة سبق إعتد جداول وظائفها في ظل العمل بأحكام قرار رئيس الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة رقم ١٣٤ لسنة ١٩٧٨ بتحديث هذه الجداول .

ونشرت الوقائع المصرية بالعدد رقم ١٣٧ تابع في ١٧ يونيو ٢٠٢٠ قرار رئيس الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة رقم (٥٤) لسنة ٢٠٢٠ باستحداث تقسيم تنظيمي للمراجعة الداخلية والحوكمة بوحدة الجهاز الإداري للدولة تطبيقاً للمادة الثانية من قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١١٤٦ لسنة ٢٠١٨ .

وفي ضوء تحليل محتوى القرارات المذكورة يرى الباحث ما يلي :

- أنه بالرغم من صدور قرار دولة رئيس مجلس الوزراء المصري رقم ١١٤٦ لسنة ٢٠١٨ والذي قرر بالمادة الأولى أن يُستحدث في وحدات الجهاز الإداري للدولة تقسيمات تنظيمية كان من ضمنها المراجعة الداخلية والذي يعد أول تأسيس واضح بالهيكل التنظيمي للمراجعة الداخلية بشكل منفصل حيث كانت إدارات المراجعة تابعة للوحدة الحسابية بالوحدات المشار إليها إلا أن الأمر لم يتم تفعيله بالشكل الملائم.
- أن قرار السيد الدكتور رئيس الجهاز المركزي للتنظيم رقم ٥٤ لسنة ٢٠٢٠ قد أضاف مصطلح الحوكمة لمسمى التقسيم التنظيمي المستحدث وفقاً لقرار رئيس الوزراء رقم ١١٤٦ لسنة ٢٠١٨ والذي أضاف عليه وفقاً للقرار "المراجعة الداخلية والحوكمة" في إضافة يراها الباحث أنها غير ذات أثر حيث أن تقييم وتحسين عمليات الحوكمة أحد الأهداف الرئيسية للمراجعة الداخلية، ومن ثم فإن هذا التعديل في مسمى التقسيم التنظيمي لم يقدم إضافة فعلية .
- لم يتطرق القرار لدور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في الوحدات الحكومية ولم تشمل الممارسات المذكورة على أي من الممارسات الخاصة بإدارة المخاطر ويرى الباحث أن السبب في ذلك قد يرجع إلى عدم شيوع هذا المصطلح في بيئة الأعمال بالقطاع الحكومي .

-
-
- يرى الباحث أنه يجب إتخاذ خطوات متسارعه للتطوير والتخلي عن البيروقراطية والتحلّى بالفكر التحديثي للوصول بالمراجعة الداخلية لتحقيق الأهداف المنوطة بها فمن الملاحظ أن التغيير يتم ببطء شديد حيث صدر قرار معالي الدكتور رئيس مجلس الوزراء في شهر يونيو ٢٠١٨ باستحداث الوحدات وشمل القرار في مادته الثانية أن يقوم السيد الدكتور رئيس الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة بإصدار القرارات اللازمة لإستحداث هذه التقسيمات التنظيمية وإتخاذ القرارات المقرر لتعديل الهيكل التنظيمي، إلا أن قرار السيد الدكتور رئيس الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة لإستحداث التقسيم التنظيمي للمراجعة الداخلية والحوكمة بوحدات الجهاز الإداري للدولة قد تم إصداره في يونيو ٢٠٢٠ أي بعد مدة تقارب العامين .
- يرى الباحث أن التغيير لا يتم بالقرارات فقط ولكن بالتنفيذ الفعلي لما ورد بالقرار والواقع العملي يشير إلى أن الخبرات الفعلية للمراجعين الداخليين بالوحدات الحكومية محدودة في ظل عملهم ضمن إدارات المراجعة التابعة للوحدة الحسابية وقيامهم بأعمال المراجعة التقليدية البدائية، ومن ثم فإن شروط شغل الوظيفة الواردة بالقرار يشوبها القصور حيث تتحدث عن خبرات لدور مراجعة تقليدي بدائي الأمر الذي يجعل هناك ندرة نسبية في توافر الكفاءات العملية القادرة بهذه الوحدات الحكومية ويمكن للباحث القول أن هذه الندرة من الكفاءات قد طورت نفسها من خلال جهود شخصية.
- كما يمكن للباحث تحديد بعض الملاحظات على مضامين قرار السيد الدكتور رئيس الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة وسردها بإيجاز فيما يلي :**
- **إستقلال التقسيمات التنظيمية محل القرارات:** لم يشير القرار بشكل واضح لتبعية المراجعة الداخلية لأعلى مستوى إداري لتوفير قدر كبير من الإستقلالية التي تمكن هذه التقسيمات التنظيمية من العمل بالكفاءة والفعالية الملائمة وأشار القرار إلى أن هذه التقسيمات "تتبع السلطة المختصة"، بالإضافة إلى ذكر "تقديم تقارير دورية لهيئة الرقابة الإدارية" بدون تحديد للتبعية الوظيفية.
- **إطار الحوكمة :** أضاف القرار مصطلح الحوكمة لمسمى التقسيم التنظيمي دون توضيح لماهية هذه الأطر وهل سيتم إنشاء هذه الأطر على مستوى وزارة التنمية المحلية فقط أم سيتم إنشائها على مستوى المحافظات، والمراكز، والمدن، والأحياء، والقري لضمان تحديد الأدوار والمسؤوليات والصلاحيات لضمان الفصل بين المهام.
- **الموضوعية:** لم يتناول القرار الضمانات والإشترطات اللازمة لضمان الموضوعية والحيادية للأشخاص كشروط لشغل وظيفة بالتقسيم التنظيمي الخاص بالمراجعة الداخلية .
- لم يتضمن القرار توضيح مجموعة هامة من التفاصيل حيث لم يتم تحديد ميثاق المراجعة الداخلية، السياسات والإجراءات، قواعد السلوك الأخلاقي، مؤشرات قياس الأداء، نماذج التخطيط وتنفيذ مهام المراجعة، وغيرها .
- لم يتضمن القرار بشكل واضح لمسؤوليات وصلاحيات ومهام الرؤساء التنفيذيين للمراجعة الداخلية كما لم يتضمن القرار صلاحيات المراجعين الداخليين في الاطلاع على المستندات والسجلات والمعلومات والبيانات اللازمة للقيام بإجراءات المراجعة وحرية الوصول إلى الموظفين والأصول المادية خلال أداء مهام المراجعة.

- لم يتضمن القرار أى أدوار للمراجعة الداخلية الحكومية خارج نطاق المراجعة الداخلية التقليدية، ولم يتطرق القرار لدور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في الوحدات الحكومية ولم تشتمل على أيًا من الممارسات الخاصة بإدارة المخاطر رغم أنها أحد الأهداف الثلاث الهامة للمراجعة الداخلية، كما لم يتطرق القرار أيضًا لتحديد أولويات إدارة المراجعة بما ينسجم مع أهداف الوحدة الحكومية أو لتغطيتها للجوانب الأكثر عرضة للمخاطر والتي قد تحد من قدرة الوحدات الحكومية على تحقيق أهدافها .

ومما سبق يرى الباحث أن الأعمال والخدمات التي تقوم بها المراجعة الداخلية الحكومية في وحدات الإدارة المحلية المصرية تقع ضمن الخدمات والأعمال التي حددها المستوى البدائي (المستوى الأول) كما يمكن القول أن الأعمال والخدمات التي حددها قرار رئيس الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة برقم ٥٤ لسنة ٢٠٢٠ لتكون محتوى للأعمال والخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية تقع ضمن الخدمات والأعمال التي حددها مستوى البنية التحتية (المستوى الثاني) وفقًا لدراسة -IIA (RF,2009,P19). وأن هذا النطاق غير كاف لتحقيق الدور المرتقب لها الذي يستلزم التطوير وزيادة الفعالية لتصل للقيام بالدور والخدمات التي حددها المستوى المدار (المستوى الرابع) على أقل تقدير وهو الأمر الذي يتطلب وتوافر الرغبة والمساندة من قبل أعلى مستوى حكومي وتضافر الجهود لتسريع وتيرة التطوير فضلاً عن توفير الموارد المادية والبشرية الذي يمكن من تحقيق التطوير المرغوب .

أما بالنسبة لإدارة المخاطر فلا تقوم وحدات الإدارة المحلية المصرية بتحديد المخاطر التي تعمل في ظلها ولا تطبق عملية إدارة المخاطر، ويخلو الهيكل التنظيمي لتلك الوحدات من أي جهة مسنولة عن القيام بذلك، ويمكن للباحث تصنيف مستوى رشد عملية إدارة المخاطر على أنها إدارة غير مكتملة للمخاطر طبقاً لدراسة (Parashkevova , 2020) .

جدير بالذكر أن الباحث قام بتحليل محتوى برامج تطوير شفافية وكفاءة المؤسسات الحكومية حتى عام ٢٠٣٠ المذكورة بوثيقة إستراتيجية التنمية المستدامة: رؤية مصر ٢٠٣٠، والتي أشارت أن أهم البرامج التي تم إختيارها والتي من المستهدف أن تسهم بشكل كبير في تحقيق هذه الرؤية والأهداف والمؤشرات هي تطوير منظومة إدارة القطاع الحكومي، تطوير منظومة التخطيط والمتابعة، تحسين وتطوير آليات التواصل بين الحكومة والمواطنين، تطوير منظومة إدارة الموارد البشرية، تحديث البنية التشريعية للدولة، تطوير البنية الأساسية للجهاز الإداري للدولة، تحديث البنية المعلوماتية للجهاز الإداري للدولة، تنمية العنصر البشري بالجهاز الإداري للدولة، تطوير الخدمات الحكومية المقدمة للمواطنين، مكافحة الفساد في أجهزة الدولة.

وقد إستعرضت الوثيقة المدى الزمني لتنفيذ كل برنامج من البرامج المذكورة، وإستعرضت أيضاً العناصر الأساسية لكل برنامج . (استراتيجية التنمية المستدامة: رؤية مصر ٢٠٣٠، صص ١٠٥-١٠٨)

ومن خلال هذا التحليل يمكن للباحث القول أنه بالرغم من أهمية البرامج المشار إليها ونطاق العناصر الأساسية لها إلا أنها لم تتعرض تصريحاً أو تلميحاً لعملية إدارة المخاطر رغم أهميتها القصوى، كما أنها لم تتطرق أيضاً للأدوار الحديثة للمراجعة الداخلية أو أهمية هذه الأدوار والتي من أهمها دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر .

هذا وقد نشرت الجريدة الرسمية العدد رقم (٥) مكرر د في ٨ فبراير ٢٠٢٢ والذي يحتوى على قانون رقم ٦ لسنة ٢٠٢٢ بإصدار قانون المالية العامة الموحد .

وفي ضوء ما سبق ومن خلال تحليل الباحث لمحتوى القانون المذكور يرى الباحث ما يلي:

- أهتم القانون بتوضيح أدوار السادة ممثلوا وزارة المالية في الرقابة المالية قبل الصرف وأن البند يسمح، إضافة إلى الإشراف على أعمال الحسابات بالجهات الإدارية فنياً وإدارياً، كما أهتم القانون بتوضيح أدوار أجهزة التفتيش المالي بوزارة المالية والخاصة بالتفتيش على الوحدات الحسابية للجهات الإدارية، ولم يتطرق لأى دور للمراجعة الداخلية ولو على سبيل التعاون أو التنسيق مع السادة ممثلى اوالسادة مفتشي وزارة المالية .
- لم يتضمن القانون رقم (٦) لسنة ٢٠٢٢ توضيح للمهام والإدوار الموكلة للمراجعة الداخلية كأحد العناصر الهامة للرقابة الداخلية رغم تخصيص باب كامل بالقانون لتوضيح الرقابة والضبط الداخلي ورغم صدور قرار رئيس مجلس الوزراء وقرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات السابق الإشارة إليهم.
- لم يشتمل القانون على أي إقرار بتطبيق أياً من الممارسات الخاصة بإدارة المخاطر في الوحدات الحكومية.

القسم الرابع: المدخل المقترح وصياغة وتطوير الفروض:

وفي هذا الصدد سيتم استعراض ما يلي :

- مقومات فعالية المراجعة الداخلية بوحدات الإدارة المحلية المصرية.
- صياغة فروض البحث .

١/٤-مقومات فعالية المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية :

يعد مفهوم الفعالية من المفاهيم التي لاقت قبول كبير في الأبحاث الإدارية بشكل عام والأبحاث المتخصصة في المحاسبة بشكل خاص وتأسيساً على تعريف الفعالية بأنها أداء الأعمال الصحيحة بطريقة صحيحة وصولاً إلى النتيجة المرغوبة وهي تحقيق الأهداف المحددة .
وقد كان موضوع محددات ومقومات فعالية المراجعة الداخلية أحد الموضوعات الهامة التي كانت محلاً لإهتمام عدد كبير من الدراسات .

فقد أوضح (George et al.,2019,P113) أن العوامل الرئيسية التي تؤثر على فعالية المراجعة الداخلية تتمثل في جودة المراجعة الداخلية، كفاءة فريق المراجعة الداخلية، إستقلالية المراجعة الداخلية، الدعم الإداري، وإستقلالية المراجعة الداخلية والتي تعتبر أساس فعالية المراجعة الداخلية والعامل الأكثر أهمية .

وقد أشارت المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا (INTOSAI) إلى أهمية إستقلالية المراجعة الداخلية في القطاع العام حيث أكدت في معيارها (INTOSAI GOV 9140 , INTOSAI 2010a) " أهمية التعاون والتنسيق بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمراجعين الداخليين في القطاع العام بالمعيار (INTOSAI 2010b ,INTOSAI GOV 9150)

وأوضح (OSENI.,2021,PP81-82) أن الدعم الإداري ووجود علاقة ودية بين المراجعين الداخليين والخارجيين، تحسین نظام الرقابة الداخلية التنظيمي، كفاءة المراجع الداخلي لها تأثير هام وإيجابي على فعالية المراجعة الداخلية في الجامعات الحكومية في جنوب غرب نيجيريا.

وفي نفس الصدد يؤكد (Alqudah et al.,2019,P76) أن دعم الإدارة العليا، وإستقلالية المراجعين الداخليين، وحجم إدارة المراجعة الداخلية هي محددات تؤثر بشكل إيجابي على فعالية المراجعين الداخليين، بينما يؤثر تعقيد المهام على فعاليتهم بشكل سلبي .

وفي سياق متصل كشف (Alzeban & Gwilliam,2012,P2) عن أدلة عملية على المقومات الرئيسية التي تؤثر على فعالية المراجعة الداخلية في مؤسسات القطاع العام في المملكة العربية السعودية وهي: إختصاص المراجعة الداخلية، حجم إدارة المراجعة الداخلية، العلاقة بين المراجعين الداخليين والخارجيين، دعم الإدارة للمراجعة الداخلية، وإستقلالية إدارة المراجعة الداخلية، وأشار إلى أن الدعم الإداري مهماً ليس فقط باعتباره بناءً في حد ذاته ولكن أيضاً من خلال روابطه بقضايا تعيين موظفين مؤهلين، توفير الموارد الكافية، تعزيز العلاقة مع المراجعين الخارجيين، ووجود قسم مراجعة داخلي مستقل.

وقام (Tackie et al .,2016,P192) بقياس أثر بعض المحددات على فعالية وحدات المراجعة الداخلية في وحدات الحكم المحلي في غانا وهي وجود لجنة مراجعة، خبرة وتجربة المراجعين الداخليين، ودعم الإدارة، وتوفيريات ومعايير المراجعة الداخلية المعتمدة، والوصول غير المقيد إلى السجلات، وتنفيذ توصيات المراجعة، توفير الموارد الكافية، الإستقلال التنظيمي، والتدريب المنتظم، جودة قيادة رئيس المراجعة الداخلية ، وأشار إلى أن الكفاءة المهنية، الإستقلال التنظيمي، التقدم الوظيفي، وجودة أعمال المراجعة لها علاقة إيجابية على فعالية المراجعة الداخلية، كما أوضح أن إستقلالية أقسام المراجعة الداخلية يؤدي إلى توافر أمكانيات كبيرة في هذه الأقسام وهو في نفس الوقت عامل هام لتقييم فعالية الإدارة بشكل مستقل .

وقام (Simangunsong,2014,PP56-57) ببحث تأثير فعالية الرقابة الداخلية ودور المراجعة الداخلية على أداء وحدات الحكم المحلية، وتشير النتائج إلى أن حجم التأثير المباشر وغير المباشر لمتغير فعالية الرقابة الداخلية على أداء وحدات الحكم المحلي يمكن تفسيره بشكل إيجابي وذلك يعني أنه كلما كانت الرقابة الداخلية أفضل كان أداء الحكومة المحلية أفضل وأن الأداء الأفضل للرقابة الداخلية يشجع وحدات الحكم المحلي على تحسين إدارة الوحدات.

وفي نفس السياق قام (Enofe et al,2013,PP166-167) ببحث دور المراجعة الداخلية في فعالية الرقابة الإدارية في مؤسسات القطاع العام، وكشفت النتائج أن الإدارة الفعالة يمكن تحقيقها في وحدات الحكم المحلي وأن هناك حاجة أن يكتسب المراجعين التقنيّة والمهارات المطلوبة في عمليات الحاسب الآلي والمعالجة الإلكترونية للبيانات وأن تهئ بيئة مواتية وتدريبهم من أجل تنفيذ عملهم بفعالية ، فضلاً عن ضرورة تواجد وحضور رؤساء وحدات المراجعة الداخلية إجتماعات الإدارة العليا ليكونوا على دراية بالسياسات التي تؤثر على أهداف المنظمة.

وقد أشار (Shevchuk & Shevchuk.,2017,PP187-188) إلى أنه لكي يكون أي نظام رقابة داخلي فعالاً، يجب أن يكون مرتبطاً بأدوات الإشراف الخارجي، ولذا فقد أوصت الدراسة بأن يتم بتشكيل ما يسمى بنموذج النظام ذي المستويات الثلاثة للرقابة المالية الحكومية والذي يجب أن يشمل على التفقيش على الموازنة، المراجعة الداخلية والخارجية، والمراجعة الحكومية الأعلى الأمر الذي سيضمن فعالية عمل نظام الرقابة المالية بشكل عام والهيئات التنظيمية المنفصلة التي يحتوي عليها، بالإضافة إلى النظم الفرعية الأساسية للرقابة المالية العامة الخارجية والداخلية حيث يشتمل نظام الرقابة المالية العامة على العديد من الأنظمة الفرعية الأمنية والتي بدونها يكون عملها الطبيعي مستحيلًا.

وفي نطاق شامل قدم (Türetken et al.,2019,PP1-11) إطار يعرض كيفية زيادة فعالية المراجعة الداخلية والعوامل المتاحة للتأثير على الفعالية وقد أسفر التحليل الشامل للدراسات ذات الصلة عن قائمة شاملة بالمؤشرات المستخدمة لزيادة فعالية المراجعة وهي كما يلي :

- عوامل تتعلق بجانب العرض وتتمثل في: إختصاصات قسم المراجعة الداخلية، حجم قسم المراجعة الداخلية، الإعدادات التنظيمية، حدود النطاق، الإمتثال للمعايير المعمول بها، التدريب الإداري، سمات المراجعين، إستقلال المراجعة الداخلية، موضوعية المراجعة الداخلية، إستشارات إدارة المخاطر، استعانة المراجعة الداخلية بمصادر خارجية، جودة أعمال المراجعة، وأسلوب قيادة المدير التنفيذي للمراجعة.

- عوامل أخرى تتعلق جانب الطلب: وهي دعم الإدارة للمراجعة، التفاعل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، التعاون مع لجنة المراجعة، المعلومات والاتصالات، وجود إجراءات متابعة، بيئة رقابة الداعمة، والأبعاد الثقافية.

ومن خلال ما تم تناوله في هذا المجال يمكن للباحث القول أن فعالية المراجعة الداخلية تتمثل في نجاحها في تحقيق الأهداف المنوطة بها وهي الرقابة، الحوكمة، وإدارة المخاطر، وأن المقومات والمحددات المتمثلة في الدعم الإداري للمراجعة الداخلية، توفير الموارد الكافية، حجم وحدة المراجعة الداخلية ومكان تواجدها بالهيكل التنظيمي للمؤسسة، إستقلالية وحدات المراجعة الداخلية، نطاق عمل وحدات المراجعة الداخلية، توافر بيئة رقابة داخلية مواتية، أسلوب قيادة رئيس وحدة المراجعة الداخلية، التأهيل العلمي للمراجعين الداخليين، التأهيل العملي للمراجعين الداخليين والتدريب المستمر لهم، الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين وجودة أعمال المراجعة الداخلية، موضوعية المراجعة الداخلية، نزاهة المراجعة الداخلية، سرية المراجعة الداخلية، التفاعل بين المراجعين الداخليين والمراجع الخارجي، والتعاون بين المراجعين الداخليين ولجنة المراجعة ذات أهمية قصوى ويقترح الباحث مدخلاً قائماً عليها لزيادة كفاءة العمل ورفع كفاءة المراجعة الداخلية، وهو يمكن توضيحه بإيجاز من خلال ما يلي :

● **الدعم الإداري للمراجعة الداخلية:** حيث يجب على المسؤولين بوحدة الإدارة المحلية ضمان وجود تعاون مستمر بين وحدة المراجعة الداخلية وبقية الإدارات من خلال تبادل المعلومات وتوفير الدعم من خلال توفير الموارد المادية والبشرية والتقنيات اللازمة لها بهدف جعلها قادرة على القيام بأعمالها بكفاءة وفعالية .

كما يجب أن يدعم المسؤولين أيضاً بيئة رقابة داخلية قوية تضمن التنفيذ الفعّال لتوصيات المراجعة الداخلية والتقارير الصادرة منها لضمان قدرتها على تحسين الأداء والامتثال من ناحية ودعم التدريب المستمر والتطوير المهني للمراجعين الداخليين لضمان قدرتهم على التعامل مع التحديات الحديثة والتي

من أهمها الدور الخاص بإدارة المخاطر، بالتالي زيادة قدرتها على تحسين الأداء الحكومي بوحدة الإدارة المحلية وضمان تحقيق الشفافية والمساءلة ورصد الفساد واكتشاف الاختلالات الإدارية وضمان الاستخدام الأمثل لموارد الدولة.

● **توفير الموارد الكافية :** حيث يساعد قيام المسؤولين بوحدة الإدارة المحلية المصرية بتوفير الموارد الكافية على إستدامة وتعزيز وحدات المراجعة الداخلية بهذه الوحدات ويتطلب التخطيط المسبق والتعاون بين مختلف الأطراف ذات الصلة، وتخصيص الميزانية المناسبة، وتخصيص الموارد الضرورية لضمان نجاح هذه العملية وتحقيق أهدافها الأمر الذي يسهم في الحفاظ على ثقة المواطنين في هذه الوحدات الحكومية.

جدير بالذكر أن إشراك فرق المراجعة الداخلية في المراحل الأولى من عملية التخطيط المالي والرقابي لوحدة الإدارة المحلية يساعد في تحديد الموارد اللازمة لتحقيق أهداف المراجعة، كما أن إجراء تقييم مستمر لفعالية المراجعة الداخلية والموارد التي يتم توفيرها هو أمر هام للغاية وبناءً على هذا التقييم يمكن تحديد النقاط التي تحتاج إلى تحسين وتخصيص الموارد بشكل أفضل.

وهنا يجد الباحث ضرورة في الإشارة إلى أنه يجب تحديد أولويات المراجعة بشكل دقيق مما يُمكن من التركيز على المجالات الأكثر حساسية وذات الأثر الكبير الأمر الذي يساعد في تخصيص الموارد بشكل أكثر كفاءة، كما يُمكن من إنشاء جدول زمني واقعي لتنفيذ عمليات المراجعة الداخلية بشكل يساعد على تنظيم العمل وتحديد الاحتياجات من الموارد في كل مرحلة.

● **حجم وحدة المراجعة الداخلية ومكان تواجدها بالهيكل التنظيمي للمؤسسة:** ويرى الباحث ضرورة في أن يتناسب حجم وحدة المراجعة الداخلية مع حجم وتعقد الأعمال بوحدة الإدارة المحلية حيث تقوم بعدد كبير من الأنشطة وهو ما يساهم في الكفاءة التشغيلية من ناحية وتحسين القدرة على التعامل مع الأنشطة المعقدة من ناحية أخرى الأمر الذي يلقي بظلاله على تحسين الأداء الحكومي بشكل عام،

وهنا يجد الباحث أهمية في الإشارة إلى أن وحدة المراجعة الداخلية ذات الحجم المناسب يمكن أن تلعب دوراً كبيراً في مكافحة الفساد والإسراف في استخدام المال العام وضمان أن موارد الدولة تُستخدم بكفاءة وشفافية، ويرى البحث أنه نظراً للأهمية الكبيرة لمكافحة الفساد في القطاع الحكومي فإن الأمر يتطلب توافر أقسام متخصصة في مكافحة الفساد داخل وحدة المراجعة الداخلية.

أما بالنسبة لمكان وجود وحدة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي فإن تواجدها تحت إشراف أعلى مستوى إداري يعزز من قدرة الوحدة على التأثير بشكل مباشر على القرارات التنفيذية الأمر الذي يمنح وحدة المراجعة القدرة على تقديم توصيات فعالة في مراحل مبكرة مما يساعد في تحسين الأداء في هذه الوحدات ويضمن إتخاذ الإجراءات التصحيحية بسرعة وفعالية.

● **إستقلالية وحدات المراجعة الداخلية:** وهو أمر بالغ الأهمية حيث أن إستقلالية وحدات المراجعة الداخلية يضمن أن المراجعين يقومون بأعمالهم بدون تأثير من الإدارة أو الأطراف الأخرى بما يعزز الثقة في النتائج والتوصيات التي يقدمونها وتضمن أنهم لا يتعرضون لضغوط أو تأثيرات قد تؤثر على نتائج المراجعة مما يساعد على الكشف عن المخالفات أو الأخطاء في العمليات الحكومية ويساهم في تعزيز الثقة من قبل المواطنين من ناحية والجهات المعنية عن الأداء الحكومي من ناحية ثانية الأمر الذي يؤدي إلى الحوكمة الجيدة ويقلل الفساد ويعزز من موثوقية القرارات الحكومية.

ويتطلب تحقيق مستوى استقلالية مناسب لوحدات المراجعة الداخلية بوحدات الإدارة المحلية وجود هيكل تنظيمي وقانوني يضمن استقلالية عملها، والقدرة على الوصول إلى كافة المعلومات، وتحديد مجالات العمل بوضوح بما يُسهم في تعزيز الشفافية، المسؤولية، وتحقيق الحوكمة الجيدة وتقليل الفساد، وبالتالي تحسين أداء المؤسسات الحكومية.

● **نطاق عمل وحدات المراجعة الداخلية :** يجب أن يغطي هذا النطاق جميع العمليات والأنشطة داخل وحدة الإدارة المحلية مما يسمح بالتقييم الشامل والمستمر لكافة الأنشطة والبرامج الحكومية، وبما يُمكن وحدة المراجعة من إداء دورها في إدارة المخاطر المحتملة في مختلف المجالات (المالية، التشغيلية، القانونية، ...) وتقديم التوصيات لتحسين أنظمة الرقابة الداخلية.

ويرى الباحث أن نطاق عمل وحدة الإدارة المحلية يجب أن يشمل على تقييم كفاءة وفعالية السياسات والبرامج الحكومية بما يساعد في تحسين الأداء الحكومي بشكل مستمر، ويجب أن تقوم بتقديم توصيات لتحسين العمليات والحد من الفاقد المالي أو الإداري من خلال هذه التقييمات . كما يرى الباحث أنه يجب أن تتمتع وحدة المراجعة الداخلية بالآليات والقدرة على الوصول إلى جميع البيانات والمستندات اللازمة لإداء عملها وقياس مدى الالتزام بالقوانين، إجراءات مكافحة الفساد، وتحقيق الأهداف العامة.

● **توافر بيئة رقابة داخلية موثوقة :** وهي أحد الشروط الضرورية لضمان الأداء الحكومي السليم وتحقيق الأهداف العامة، وحماية المصلحة العامة وكفاءة وفعالية الأداء، وتحقيق الشفافية والنزاهة في استخدام المال العام حيث تساعد في الكشف عن أي اختلالات أو تجاوزات في الإجراءات المالية والإدارية. ولتوافر هذه البيئة يجب أن يتم تنفيذ مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تضمن فعالية الرقابة والمراجعة في تعزيز الشفافية، النزاهة، وكفاءة الأداء حيث يجب وضع إطار قانوني وتنظيمي يحدد بوضوح مسؤوليات وأدوار السلطات الرقابية والمراجعين الداخليين في وحدات الإدارة المحلية على أن تتضمن هذه السياسات معايير لتقييم الأداء، مراقبة المخاطر، وتحديد نقاط الفشل أو التلاعب المحتملة، مع إضافة إلى إجراءات للتحقق من التزام المراجعين الداخليين بالمعايير الأخلاقية والمهنية، ويرى الباحث أنه يجب العمل على تعزيز ثقافة الشفافية والمسائلة مع توفير نظام مرّن لإستقبال الشكاوى والملاحظات من الموظفين بشأن أي ممارسات غير قانونية أو غير أخلاقية.

● **أسلوب قيادة رئيس وحدة المراجعة الداخلية:** يعد أمرًا حيويًا في ضمان فعالية وكفاءة الوحدة في تحقيق أهدافها حيث يؤثر بشكل مباشر على أداء المراجعين الداخليين وجودة العمل داخل وحدة الإدارة المحلية، ويجب أن يكون هذا الأسلوب معتمد على مزيجًا من المهارات الإدارية والفنية والشخصية لتحقيق أهداف الوحدة بفعالية وكفاءة، ويتعين أن يتبع رئيس وحدة المراجعة أسلوبًا قياديًا يتماشى مع متطلبات المراجعة الداخلية في هذه البيئة التي تتصف بالتعقد وتعدد الأطراف .

ويرى الباحث أن أسلوب قيادة رئيس وحدة المراجعة يجب أن يكون مرّنًا ليتناسب مع مختلف التحديات والظروف الحكومية مما يعزز قدرة هذه الوحدة على أداء دورها بكفاءة، ويجب أن يعتمد أسلوب قيادة على الشفافية وتحفيز تحسين مهارات المراجعين الداخليين وتطوير أدائهم وتوفير بيئة عمل إيجابية مع تحقيق التوازن بين ضمان تطبيق السياسات والإجراءات الصارمة، وبين توفير المجال للإبتكار والتطوير في أساليب المراجعة الداخلية، مع العمل على القيام بالأدوار الخاصة بإدارة المخاطر بكفاءة وتوجيه

المراجعين من إداء دورهم فيما يتعلق بهذا الأمر ووضع الاستراتيجيات الخاصة بالتعامل مع المخاطر بما يتماشى مع أهداف الحكومة.

كما يجب أن يتسم رئيس وحدة المراجعة الداخلية بالقدرة على التواصل الجيد، والمشاركة في إتخاذ القرارات، وتوجيه المراجعين لتعزيز دور وحدة المراجعة الداخلية في تحسين الأداء الحكومي بشكل مستمر.

● **التأهيل العلمي للمراجعين الداخليين:** حيث يعد خطوة أساسية لضمان كفاءة وقدرة المراجعين الداخليين على أداء مهامهم بكفاءة وفعالية. ويمكن تحقيق ذلك من خلال مجموعة من الأساليب والخطوات العلمية التي تهدف إلى تطوير مهاراتهم ومعارفهم في المجالات المختلفة المتعلقة بالمراجعة الداخلية، والتي تسعى لهدف عام هو زيادة فهمهم بالمعايير والقوانين والأنظمة الحكومية مما يمكن المراجعين من أداء مهامهم وفقاً لأعلى معايير الجودة، فضلاً عن مواكبة التطورات التقنية وتطبيق الأدوات الحديثة في أعمالهم ومن ثم تقديم تقارير دقيقة وشاملة، وكذلك تطوير مهاراتهم في مجال تقييم المخاطر واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة الأمر الذي يساهم في تحسين حوكمة وحدة الإدارة المحلية وزيادة ثقة الجمهور، والتوافق مع القوانين واللوائح وذلك للتأكد من الامتثال الكامل لها.

وهنا يشير الباحث إلى أهمية التدريب الأكاديمي المتخصص (الدراسات الجامعية والدراسات العليا)، مع الأهمية البالغة للشهادات المهنية المعترف بها في هذا المجال .

● **التأهيل العملي للمراجعين الداخليين والتدريب المستمر لهم:** وهو من الأمور ذات الأهمية الكبيرة في تحسين جودة العمل وتعزيز فعالية الرقابة، وهو يعزز من قدرة المراجعين الداخليين على اكتشاف الأخطاء والانحرافات في الأنظمة المالية والإدارية، بالإضافة إلى مساعدتهم على تحسين مهاراتهم التقنية والإدارية، تطوير مهارات التحليل، وزيادة قدرتهم على اتخاذ قرارات دقيقة وصحيحة فضلاً على المساعدة على اكتشاف المخاطر المحتملة وتقييمها واتخاذ الإجراءات اللازمة للتخفيف منها، المساعدة على فهم الهيكل التنظيمي وعملياتها بشكل أفضل،

ويرى الباحث أن هناك ضرورة في تدريب المراجعين الداخليين على مهارات التواصل الفعال سواء في كتابة التقارير أو في التواصل مع زملائهم في العمل ورؤسائهم كما يجب أن يتم تدريبهم على مهارات النقاوض وتدريبهم على أهمية الإمتثال للقوانين واللوائح والنزاهة في أعمال المراجعة الأمر الذي يساهم في بناء سمعة طيبة لأعمال المراجعة الداخلية في هذه الوحدات .

كما يرى الباحث أنه نظراً لتعامل المراجعين الداخليين مع قضايا متعلقة بالاستراتيجيات والموارد العامة، فإن التدريب على إدارة المخاطر أمر بالغ الأهمية يشمل ذلك معرفة كيفية تقييم المخاطر المالية والإدارية، وإعداد تقارير تدقيق تتعلق بالمخاطر، وكيفية التصدي للأزمات عند حدوثها.

ويرى الباحث أيضاً أنه يمكن تطوير مهارات المراجعين الداخليين بوحدة الإدارة المحلية بشكل فعال وتحسين أدائهم ومواكبة التحديات المتزايدة في القطاع الحكومي من خلال مزيج من التدريب العملي، التوجيه المستمر، الدورات المتخصصة، ورش العمل، والمشاركة في الأنشطة المهنية.

● **الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين وجودة أعمال المراجعة الداخلية:** وهي عنصراً أساسياً لضمان جودة أعمال المراجعة الداخلية الحكومية، حيث يساعد وجود مراجعين داخليين أكفاء في الكشف عن أي أخطاء أو مخالفات مالية وإدارية قد تحدث في المؤسسات الحكومية، مما يعزز المساءلة. كما تمكنهم من

تقييم فعالية وكفاءة استخدام الموارد المالية العامة، تقديم توصيات لتحسين العمليات، تقليل الهدر وتحقيق أقصى استفادة من الأموال العامة، تقديم ملاحظات دقيقة لتحسين هذه الأنظمة، مما يساهم في تقليل المخاطر والإحتيال المالي واتخاذ التدابير المناسبة لتقليل هذه المخاطر، وتضمن تقديم تحليل شامل ودقيق للبيانات والمعلومات، وتضمن درايتهم الكافية بالقوانين واللوائح الحكومية المتعلقة بالمالية والمحاسبة، مما يساعد في ضمان أن جميع الأنشطة الحكومية تتماشى مع القوانين المحلية والدولية، تحديد الإنحرافات عن الأهداف المقررة وتقديم حلول تصحيحية واقعية لتحسين الإجراءات وتقليل هذه المخاطر، تحليل المخاطر والتقارير الدقيقة يساعد الحكومة في اتخاذ قرارات مبنية على معلومات موثوقة، معرفة عميقة بالقوانين التي تحكم إدارة الأموال العامة والممارسات المالية حيث يتطلب ذلك الاطلاع المستمر على التعديلات القانونية وضمان الامتثال التام في جميع الأعمال.

ويرى الباحث أن الكفاءة المهنية تتطلب مجموعة من العوامل والتوجهات التي تساهم في رفع مستوى الأداء المهني وضمان نتائج فعالة وذات جودة عالية مثل الالتزام بالمعايير المهنية الدولية، إتباع الأسس الأخلاقية للمهنة، مثل النزاهة، الموضوعية، والسرية، بالإضافة إلى إتباع الأساليب المنهجية في إجراء المراجعة، القيام بتخطيط مهام المراجعة الداخلية بشكل منهجي وشامل، وقدرة المراجعين الداخليين على التعاون مع مختلف الإدارات الحكومية الأخرى، وخضوعهم لتقييم مستمر للأداء من خلال إشراف داخلي أو تقييمات خارجية، كما يمكن للمراجعين إجراء مراجعات ذاتية للتأكد من أن أعمالهم تتماشى مع المعايير المهنية وتحقق الجودة المطلوبة، وختاماً يرى الباحث ضرورة في القيام بتوثيق جميع نتائج المراجعة بشكل دقيق وواضح، بما في ذلك التوصيات والتحليلات التي قاموا بها. هذا التوثيق يسهل متابعة التوصيات وتصحيح أي أخطاء مستقبلية.

● **موضوعية المراجعة الداخلية:** حيث يجب أن تكون وحدة المراجعة الداخلية بعيداً عن التأثيرات والضغوطات السياسية أو الإدارية، وعلى المراجعين الداخليين أن يكونوا قادرين على أداء مهامهم بحرية دون تدخل من قبل الأطراف المعنية، ويجب أن تتم عملية المراجعة الداخلية بعقلية محايدة وغير منحازة لأي طرف داخلي أو خارجي ويجب أن يتعامل المراجعون مع جميع القضايا بشكل متساوٍ ويستندون إلى الحقائق والأدلة الموضوعية فقط، دون التأثير بعلاقات أو ضغوطات سياسية أو إدارية، ويجب أن تكون إجراءات المراجعة واضحة وموثقة بالكامل، مما يتيح لجميع الأطراف المعنية فهم كيف يتم جمع البيانات وتحليلها وتقديم التوصيات.

وهنا يرى الباحث ضرورة أن يكون تقرير المراجعة شاملاً وموثقاً بالأدلة التي تدعم الإستنتاجات، ويتعين على المراجعين جمع وتحليل الأدلة الموثوقة قبل تقديم أي إستنتاجات أو توصيات، ويجب أن تكون قائمة على سجلات وبيانات رسمية، مع التحقق من دقتها ومصداقيتها، كما يجب أن تتم وفقاً للأطر القانونية المعمول بها، مثل القوانين واللوائح الحكومية والسياسات المعتمدة وأفضل الممارسات الدولية في مجال المراجعة الداخلية، ويجب أن يتم الإبلاغ عن نتائج المراجعة بشكل شفاف ودقيق لجميع الأطراف المعنية، وينبغي أن تتضمن تقارير المراجعة الداخلية جميع الملاحظات والإستنتاجات المتعلقة بالأداء الحكومي، مع إبراز أية مخالفات أو نقاط ضعف موجودة.

● **نزاهة المراجعة الداخلية:** لتحقيق هذا الأمر يجب أن تتبع وحدات الإدارة المحلية مجموعة من الخطوات والممارسات الأساسية، فيجب أن تلتزم وحدات المراجعة الداخلية بالقواعد الأخلاقية التي تضمن الأمانة

والعدالة في جميع الإجراءات، كما يجب تعزيز فهم المراجعين للجانب الأخلاقي والنزاهة في عملهم لتفادي أي تأثيرات خارجية قد تضر بموضوعيتهم، وينبغي على المراجعين الداخليين وعدم استخدام المعلومات التي يحصلون عليها أثناء عملية المراجعة لأغراض شخصية أو خارج نطاق عملهم. تتطلب نزاهة المراجعة الداخلية الحكومية التزامًا صارمًا بالاستقلالية، الشفافية، والمهنية، ويجب أن تكون المراجعة الداخلية أداة لضمان استخدام الموارد العامة بطرق صحيحة وفعالة، وللكشف عن أي تجاوزات أو مخالفات، مما يعزز من ثقة المواطنين في المؤسسات الحكومية.

● **سرية المراجعة الداخلية :** وتعد من الركائز الأساسية لضمان وفعالية العمليات الحكومية، وتهدف إلى تحقيق العديد من الأهداف الحيوية التي تسهم في تحسين الأداء الحكومي، والحفاظ على الموارد العامة، وتعزيز الثقة في النظام الإداري. وتتمثل أهمية سرية المراجعة الداخلية في حماية المعلومات الحساسة، ومن خلال سرية عمليات المراجعة يتمكن المسؤولون من التعرف على أوجه القصور والمشكلات الموجودة في العمليات الحكومية واتخاذ الإجراءات التصحيحية دون القلق من التأثيرات السلبية على سمعة المؤسسة بذلك، تعد سرية المراجعة الداخلية الحكومية عنصرًا أساسيًا في ضمان سلامة الإجراءات المالية والإدارية، مما يعزز من الثقة العامة في الأداء الحكومي ويضمن الحفاظ على الموارد العامة. ولتحقيق سرية المراجعة الداخلية في المؤسسات الحكومية، يجب اتباع مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تهدف إلى حماية المعلومات والبيانات التي يتم جمعها وتحليلها أثناء عملية المراجعة. فيجب وضع سياسات وإجراءات واضحة ومحددة تتعلق بكيفية التعامل مع المعلومات السرية التي يتم جمعها أثناء المراجعة الداخلية. وتشمل هذه السياسات من يحق له الإطلاع على المعلومات، ومنع الأشخاص غير المصرح لهم من الوصول إليها، وتحديد أنواع المعلومات التي يجب الحفاظ على سريتها (مثل التقارير المالية، والبيانات الشخصية، والمعلومات الخاصة بالأنشطة الحكومية الحساسة) كما يجب التحديد الدقيق للأشخاص المخولين بالإطلاع على نتائج المراجعة الداخلية، ويجب تصنيف المستندات المتعلقة بالمراجعة الداخلية إلى مستويات سرية (سرية، أو سرية للغاية، ..) مما يساعد في تحديد الطريقة المثلى لتخزينها وتوزيعها، ويجب عقد اجتماعات المراجعة الداخلية في بيئات مغلقة مع ضمان عدم حضور أي أفراد غير مخولين.

وهنا يرى الباحث أنه يجب تطبيق عمليات مراجعة إضافية للتحقق من أن الأشخاص المسؤولين عن المعلومات السرية يلتزمون بسياسات السرية المتبعة وتطوير آليات للمراقبة للكشف عن أي تسريب محتمل أو خرق للسرية، ويجب أن تكون هناك إجراءات قانونية واضحة للتعامل مع حالات خرق السرية أو تسريب المعلومات، مثل فرض عقوبات أو ملاحقات قانونية على المراجعين أو الأفراد المخالفين.

● **التفاعل بين المراجعين الداخليين والمراجع الخارجي :** يجب أن يكون هذا التفاعل مبنياً على التنسيق الجيد من خلال تبادل المعلومات، التنسيق في الجهود، والتعاون في تحديد المخاطر وتحسين العمليات، يمكن تحقيق مستوى عالٍ من الشفافية والمصادقية في التقارير المالية والإدارية، مما يساهم في تعزيز الثقة في النظام الحكومي بشكل عام، ويعد التفاعل بين المراجعين الداخليين والخارجيين أساسياً لضمان فعالية النظام المالي والإداري في الجهات الحكومية، وتعزيز النزاهة والشفافية في العمليات من خلال تحسين مستوى الرقابة حيث يساعد التفاعل بينهما على تحسين فعالية الرقابة الداخلية والخارجية على حد سواء، تنسيق الجهود لتفادي التكرار أو التداخل في مراجعة نفس العمليات أو الوثائق مما يؤدي إلى تحقيق

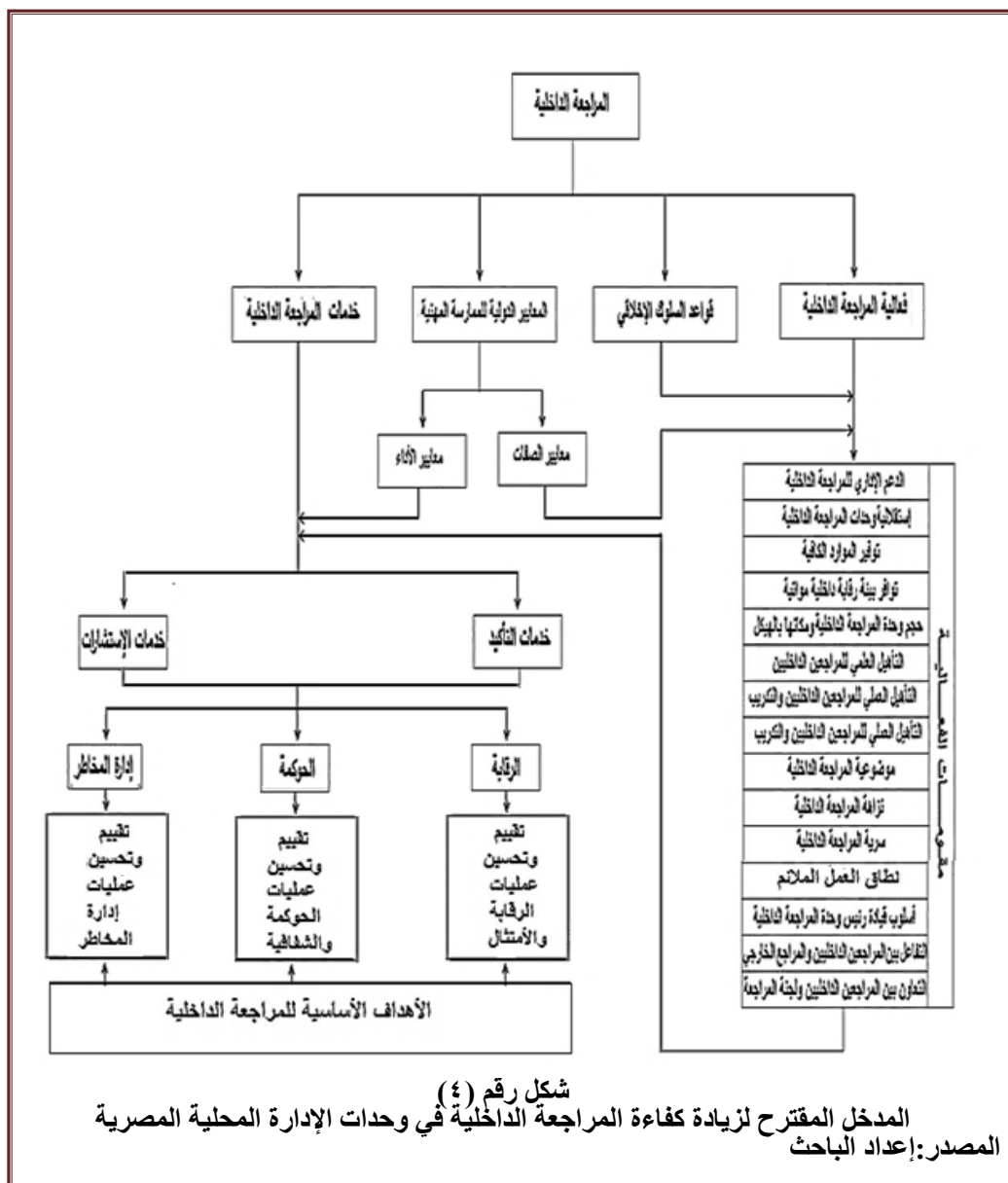
كفاءة أعلى، تبادل المعرفة والخبرات بما يعزز الجودة الشاملة للمراجعة، تحديد المخاطر والتحديات وتقديم حلول فعالة، تحسين مستوى الإمتثال، تعزيز نتائج المراجعة وتحسينها. وهنا يرى الباحث أنه يجب تنسيق الجهود والمخططات، تبادل المعلومات والبيانات والتعاون المستمر، استقبال التوجيه والمشورة الفنية، مراجعة النتائج والتقارير المشتركة التعاون في تقييم المخاطر، التعاون في بناء ثقافة الإمتثال والنزاهة، الاستفادة من التوصيات المقدمة من المراجعة الخارجية الأمر الذي يساهم في تحسين فعالية وكفاءة وحدات الإدارة المحلية المصرية .

• **التعاون بين المراجعين الداخليين ولجنة المراجعة:** وهو يُعد أمرًا حيويًا لضمان فعالية العمليات الرقابية والإدارية داخل المؤسسات الحكومية. هذا التعاون يساهم في تعزيز الشفافية، وتحقيق الإمتثال للأنظمة والقوانين، وتحسين الأداء العام، ويمكن التأكد من أن جميع الأنشطة الحكومية تُنفذ وفقًا للقوانين واللوائح المعتمدة، مما يعزز من الشفافية والمساءلة في استخدام الموارد العامة، ويسهم في تحسين استخدام الموارد وتحقيق الأهداف المرجوة، كما يساعد في الكشف المبكر عن المخاطر المحتملة التي قد تواجه المؤسسة الحكومية، مما يتيح فرصة لتطوير استراتيجيات لتقليل تلك المخاطر ومعالجتها بشكل استباقي. وتحسين نوعية المراجعات والتقارير المالية والإدارية، حيث يمكن تبادل الخبرات والمعرفة بين الطرفين لضمان تقارير دقيقة وموثوقة، وتوفير المعلومات الضرورية التي تدعم اتخاذ قرارات مستنيرة حول السياسات والعمليات المستقبلية داخل المؤسسة الحكومية.

ويمكن للمراجعين الداخليين ولجنة المراجعة التعاون في إعداد تقييم شامل للأداء الحكومي، يتضمن تقارير عن الكفاءة والفعالية الخاصة بالإمتثال والحوكمة وفعالة الرقابة وإدارة المخاطر مما يساعد على تعزيز جودة الخدمات الحكومية وتحقيق الأهداف الإستراتيجية. وتعزيز من استدامة الأداء العام.

ومن خلال ما إستعرضه للمدخل القائم على المقومات وما تم توضيحه بإيجاز لماهية وأهمية هذه المقومات يرى الباحث أن هذه تفعيل وتوافر هذه المقومات وتكاملها بوحدة الإدارة المحلية المصرية سيؤدي إلى تحسين جودة أعمال المراجعة الداخلية ويرى أن هذا الأمر حتمي وواجب التنفيذ خاصة في ظل اتجاهات الحكومة المصرية للتنمية المستدامة والتطوير المؤسسي للوحدات الحكومية .

كما يرى أن الإهتمام والعمل على توافر هذه المقومات سيكون له تأثير إيجابي ملموس ودور مباشر أو غير مباشر في دعم ومساعدة المراجعة الداخلية للقيام بأدوارها الهامة في الوحدات الحكومية المصرية والخاصة بتقديم خدمات التأكيد والخدمات الإستشارية فيما يتعلق بالرقابة والحوكمة فضلاً على دورها المرتقب المتعلق بتقديم تلك الخدمات فيما يتعلق بإدارة المخاطر، ويمكن للباحث إستعراض المدخل المقترح لرفع كفاءة المراجعة الداخلية في وحدات الإدارة المحلية المصرية من خلال الشكل التالي:



٢/٤-فروض الدراسة :

- إستناداً إلى الدراسات السابقة وهدف البحث وحدوده يمكن تحديد فروض الدراسة فيما يلي :
- لا يوجد إدراك لدى المراجعين الداخليين بوحدات الإدارة المحلية المصرية بأهمية تحديد وإدارة المخاطر التي تعمل في ظلها هذه الوحدات.
- لا يقوم المراجعون الداخليون بوحدات الإدارة المحلية المصرية بالإدوار اللازمة لمراجعة المخاطر بهذه المؤسسات .
- يؤدي المدخل المقترح لرفع كفاءة المراجعة الداخلية الحكومية إلى تحسين قدرتها على تقديم خدماتها التأكيدية والإستشارية الخاصة بإدارة المخاطر في بيئة عمل وحدات الإدارة المحلية.

القسم الخامس: الدراسة الإختبارية:

١/٥ - تصميم قائمة الإستبيان :

أعتمدت الدراسة في جمع البيانات لإختبار الفروض وتحقيق أهداف الدراسة على قائمة الأستبيان، تماشيًا مع الدراسات السابقة، وإمكانية تطبيقها في وحدات الإدارة المحلية المصرية، وإيضًا كي تُمكن الباحث من تناول جميع المتغيرات المتعلقة بالدراسة .

ويتطلب الإختيار للإستقصاء الإجابة عليه بين ٥ بدائل، باستخدام مقياس (ليكرت) ذي الدرجات الخمس (Five Point Likert Scale) للإجابة على بنود الإستبانة بإعتباره أكثر المقاييس شيوعًا في البحوث الاجتماعية، وقام الباحث بتقسيم الأسئلة إلى أجزاء رئيسية تغطي كل منها نقاط معينة بالشكل الذي يمكن من أختبار فروض الدراسة من خلال الإجابات التي يتم الحصول عليها، ويبين الجدول رقم (٥) محاور قائمة الإستقصاء كالآتي:

جدول رقم (٥)
محاور قائمة الإستقصاء

الفرض	المتغيرات المراد قياسها	الأسئلة المرتبطة
الأول	إدراك المراجعين الداخليين بوحدات الإدارة المحلية المصرية بأهمية تحديد وإدارة المخاطر .	٥-١
الثاني	قيام المراجعون الداخليون بوحدات الإدارة المحلية المصرية بالإدوار اللازمة لمراجعة وإدارة المخاطر.	١٩-٦
الثالث	المدخل المقترح لرفع كفاءة المراجعة الداخلية في وحدات الإدارة المحلية المصرية .	٣٥-٢٠

٢/٥ - مجتمع وعينة الدراسة:

تحقيقًا لأهداف الدراسة حدد الباحث مجتمع الدراسة في المراجعين الداخليين في وحدات الإدارة المحلية التابعة لوزارة التنمية المحلية نظرًا لأنهم الفئة المستهدف تفعيل دورها فيما يتعلق بإدارة المخاطر

في هذه الوحدات، وفي ضوء ذلك قام الباحث بإختيار عينة عشوائية وذلك بأستخدام أسلوب العينة العشوائية التطبيقية غير التناسبية كعينة حيث تم توزيع عدد (٤٠٢) إستبانة على المراجعين الداخليين بوحدة الإدارة المحلية بالمحافظات والمدن والأحياء وذلك لصعوبة أستقصاء جميع مفردات المجتمع في جميع وحدات الإدارة المحلية في مصر، صعوبة الوصول إلى المراجعين الداخليين بوحدة الإدارة المحلية الخاصة بالقرى، وتميز أفراد العينة المختارة بالكفاءة المهنية والمهارة العلمية، وأن العينة "Sample" تشير إلى شريحة ممثلة للمجتمع الأصلي أى تشتمل على جميع خصائصه.

وقد تم تحديد حجم عينة الدراسة بأستخدام قانون حجم العينة وفقاً للمعادلة التالية^(١):

$$n = \left(\frac{Z}{2M} \right)^2 \cdot n = \frac{nN}{N+n-1}$$

حيث أن:

n: حجم العينة.

N: حجم المجتمع الأصلي.

M: الخطأ الهامشي وهى الخطأ المسموح به، وقد اعتبره الباحث ٥ % موجبا أو سالبا.

Z: القيمة المعيارية المقابلة لمستوى دلالة معلومة - معامل الثقة - الذي اختاره الباحث وهو ٩٥ %، وبذلك تكون الدرجة المعيارية المقابلة تساوى ١,٩٦.

٣/٥ - خصائص عينة الدراسة:

تتمتع عينة الدراسة بعدة خصائص والتي توضح مدى فهم عينة الدراسة لمتغيرات الدراسة وأسئلة قائمة الاستبيان، وتؤكد على أهمية الإعتماد عليها في اختبار فروض الدراسة وتحليل وتفسير النتائج .

أ- المؤهل العلمي:

جدول رقم (٦)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	المجموع	النسبة المئوية
دكتورة	4	01.23%
ماجستير	19	05.86%
دبلوم دراسات عليا	39	12.04%
بكالوريوس	262	80.87%
الإجمالي	324	100.00%

(١) Moore , D. , McCabe , G., Duckworth , W.,Setove ,S., "The practice of Business Statistics :Using data for decisions " , 2003

يتضح من الجدول رقم (٦) أن أغلب عينة الدراسة من الحاصلين على البكالوريوس بنسبة (٨٧,٨٠٪) من إجمالي عينة الدراسة، ويأتي في المرتبة الثانية الحاصلين على دبلوم دراسات عليا بنسبة (١٢,٠٥٪) من إجمالي عينة الدراسة ثم الحاصلين على الماجستير بنسبة (٥,٨٦٪) من إجمالي عينة الدراسة ثم الحاصلين على الدكتوراة بنسبة (١,٢٣٪) من إجمالي عينة الدراسة.

ب - سنوات الخبرة:

جدول رقم (٧)
توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	المجموع	النسبة المئوية
٢٠ سنة فأكثر	69	21.30%
١٥ سنة وأقل من ٢٠ سنة	137	42.30%
١٠ سنوات وأقل من ١٥ سنة	118	36.40%
الإجمالي	324	100.00%

يتضح من الجدول رقم (٧) أن أغلب عينة الدراسة من الذين لديهم خبرة تتراوح بين (١٥ سنوات وأقل من ٢٠ سنة) بنسبة (٤٢,٣٠٪) من إجمالي عينة الدراسة، ويأتي في المرتبة الثانية الذين لديهم خبرة تتراوح بين (١٠ سنوات وأقل من ١٥ سنة) بنسبة (٣٦,٤٠٪) من إجمالي عينة الدراسة، ويأتي في المرتبة الثالثة الذين لديهم خبرة (٢٠ سنة فأكثر) بنسبة (٢١,٣٠٪) من إجمالي عينة الدراسة، ومن الملاحظ أن الخبرات المتوفرة في عينة الدراسة يزيد من أهميتها نظراً لما لهم من خبرات في مجال المراجعة الداخلية

ج - المستوى الوظيفي:

جدول رقم (٨)
توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي

المستوى الوظيفي	المجموع	النسبة المئوية
مراجع داخلي بالدرجة الوظيفية الممتازة (إدارة عليا)	54	16.70%
مراجع داخلي بالدرجة الوظيفية الأولى (مدير إدارة)	165	50.90%
مراجع داخلي بالدرجة الوظيفية الثانية أو الثالثة	105	32.40%
الإجمالي	324	100.00%

يتضح من الجدول رقم (٨) أن أغلب عينة الدراسة يعملون بوظيفة مدير إدارة بنسبة (٥٠,٩٠٪) من إجمالي عينة الدراسة وبلغ عددهم ١٦٥، وأن المستقصى منهم الذين يعملون بوظيفة مراجع داخلي يمثل نسبة (٣٢,٤٠٪) من إجمالي عينة الدراسة وبلغ عددهم ١٠٥ مراجع داخلي، بينما أن باقي عينة

الدراسة بنسبة (١٦,٧٠٪) يعملون بوظيفة بالإدارة العليا وعددهم ٥٤ موظف وهنا يجب الإشارة إلى أنه يوجد وظيفة بهذه الوحدات مسماها كبير أخصائيين تمنح بعد مرور عدد من السنوات على حصول الموظف على الدرجة الأولى وتكون بالأختيار .

د - التخصص :

جدول رقم (٩)
توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص

النسبة المئوية	المجموع	التخصص
78.70%	255	محاسبة
16.05%	52	إدارة
02.78%	9	إقتصاد
01.54%	5	تمويل ومصارف
00.93%	3	أخرى
100.00%	324	الإجمالي

يتضح من الجدول رقم (٩) أن أغلب عينة الدراسة من تخصص المحاسبة بنسبة (٧٨,٧٠٪) من إجمالي عينة الدراسة والبالغ عددهم ٢٥٥ موظف، ويأتي تخصص الإدارة بنسبة (١٦,٠٥٪) من إجمالي عينة الدراسة وعددهم ٥٢ موظف، ثم تخصص التمويل والمصارف بنسبة (١,٥٤٪) من إجمالي عينة الدراسة وعددهم ٩ موظف، ثم بعض التخصصات الأخرى بنسبة (٠,٩٣٪) من إجمالي عينة الدراسة وعددهم ٣ موظفين .

٥/٣/٢ - اختبار صدق وثبات الاستبيان .

يستخدم الباحث طريقة حساب الثبات وهي طريقة ألفا كرونباخ، لإيجاد معامل ثبات الاستبيان لتقييم مصداقية مجموعة العبارات التي تقيس متغيرات الدراسة، وبلغت قيمة ألفا الكلية لجميع أسئلة الاستبيان ٩١,٤٪ لعدد ٦٠ عبارة تراوحت قيم معامل الثبات في حالة حذف أى عبارة تراوحت بين (٠,٩١١ - ٠,٩١٥) من متغيرات الاستبيان تعنى أن جميع الفقرات لها تقريبا نفس التأثير في معامل الثبات ومن ثم فإن أسئلة الاستقصاء قد تم وضعها بعناية ولها نفس التأثير تقريباً على الثبات ومنه على معامل الصدق وكان معامل الصدق الإجمالي لجميع الفقرات ٠,٩٥٦ وهذا يدل على أن الاستبيان صالح للإستخدام ويتمتع بدرجة عالية من الثبات الداخلى والإتساق والإستقرار ويمكن الإعتماد عليه وقد قام الباحث بحساب قيمة معامل ألفا كرونباخ وهو ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (١٠)
معامل الثبات ألفا كرونباخ في حالة حذف إحدى العبارات

العبارة	معامل ألفا في حالة حذف عبارة	العبارة	معامل ألفا في حالة حذف عبارة	العبارة	معامل ألفا في حالة حذف عبارة
X1	0.914	X207	0.913	X305	0.911
X11	0.914	X208	0.911	X306	0.912
X12	0.914	X209	0.914	X307	0.911
X13	0.915	X210	0.912	X308	0.913
X14	0.914	X211	0.912	X309	0.911
X2	0.911	X212	0.913	X310	0.914
X201	0.912	X213	0.912	X311	0.912
X202	0.911	X3	0.911	X312	0.912
X203	0.911	X301	0.912	X313	0.912
X204	0.911	X302	0.911	X314	0.912
X205	0.912	X303	0.911	X315	0.911
X206	0.911	X304	0.911		

ويوضح الجدول التالي قيمة معامل ألفا لكل محور على حده، وأيضاً كل محاور الإستبانه وكذلك للإستبانه ككل:

جدول رقم (١١)
نتائج معامل ألفا كرونباخ الثبات محاور الاستقصاء

البيان	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
إدراك المراجعين الداخليين بوحدات الإدارة المحلية المصرية بأهمية تحديد وإدارة المخاطر .	5	0.897	0.947
قيام المراجعون الداخليون بوحدات الإدارة المحلية المصرية بالإدوار اللازمة لمراجعة إدارة المخاطر .	14	0.954	0.977
مقومات تحسين قدرة للمراجعة الداخلية على تقديم خدماتها الإستشارية والتأكيديّة.	16	0.964	0.982

ويتضح من الجدول (١١) أن نتائج إختبار ألفا عالية جداً في جميع أجزاء الإستبيان حيث تراوحت قيمة ألفا بين ٨٩,٧%، ٩٦,٤% وهذه القيم أعلى من النسبة المقبولة لألفا وهي ٧٠% .

٤/٥ - اختبار الفروض وتحليل النتائج :

١/٤/٥-الفرض الأول: والذي ينص علي أنه " لا يوجد إدراك لدى المراجعين الداخليين بوحدة الإدارة المحلية المصرية بأهمية تحديد وإدارة المخاطر التي تعمل في ظلها هذه الوحدات."

ويتضح من بيانات الجدول رقم (١٢) والذي يوضح نتائج التحليل الخاص بعدم إدراك المراجعين الداخليين بوحدة الإدارة المحلية المصرية بأهمية تحديد وإدارة المخاطر والتي يمكن إيجازها فيما يلي :-

جدول رقم (١٢)

التحليل الإحصائي لعدم إدراك المراجعين الداخليين
بوحدة الإدارة المحلية المصرية بأهمية تحديد وإدارة المخاطر

المتغير	المراجعين الداخليين بوحدة الإدارة المحلية (المدن)			المراجعين الداخليين بوحدة الإدارة المحلية (المراكز)			المراجعين الداخليين بوحدة الإدارة المحلية (الأحياء)			إجمالي عينة الدراسة		
	الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
X1	-	0.610	3.442	-	0.641	3.447	-	0.586	3.435	-	0.609	3.441
X11	1	0.688	3.387	1	0.727	3.289	1	0.654	3.376	1	0.688	3.361
X12	4	0.742	3.190	4	0.773	3.171	3	0.714	3.271	3	0.741	3.207
X13	2	0.684	3.294	3	0.685	3.224	4	0.687	3.200	4	0.684	3.253
X14	3	0.568	3.245	2	0.574	3.263	2	0.574	3.365	2	0.571	3.281

١- وجود تقارب نسبي في ترتيب عدد كبير من المتغيرات بين كل من المراجعين الداخليين بالمدن والمراجعين الداخليين بالمراكز والمراجعين الداخليين بالأحياء وبلغ الوسط الحسابي لفئات العينة (3.442)،(3.447)،(3.435) على التوالي، كما بلغ المتوسط الحسابي لإجمالي العينة (3.441) أى بمستوى أهمية نسبية حوالي (69%) .

٢- أن هناك إتفاق تام بين جميع فئات العينة في أن المتغير الخاص بعدم إدراك المراجعين الداخليين بوحدة الإدارة المحلية أهمية إلا يقتصر دورهم على القيام بتقديم الخدمات التأكيدية والاستشارية الخاصة بالرقابة والإمتثال (X11) يأتي بالترتيب الأول حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.387) بالنسبة للمراجعين الداخليين بالمدن، وبلغ المتوسط الحسابي (3.289) بالنسبة للمراجعين الداخليين بالمراكز، وبلغ المتوسط الحسابي (3.376) للمراجعين الداخليين بالأحياء، وجاء بالترتيب الأول بالنسبة لإجمالي العينة والتي بلغ المتوسط الحسابي لها (3.361) .

- ٣- أن هناك إتفاق بين فئتي العينة المتمثلين في المراجعين الداخليين بالمراكز والمراجعين الداخليين بالأحياء في أن المتغير الخاص بعدم تركيز المراجعون الداخليون في وحدات الإدارة المحلية خلال أداء مهامهم على المخاطر التي تواجه هذه المؤسسات والتي قد تعوق هذه الوحدات في تحقيقها لأهدافها المرجوة (X14) يأتي بالترتيب الثاني حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.263)، (3.365) على التوالي بينما جاء في الترتيب الثالث بالنسبة للمراجعين الداخليين بالمدن حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.245)، وقد جاء بالترتيب الثاني بالنسبة لإجمالي العينة والتي بلغ المتوسط الحسابي لها (3.281).
- ٤- أن هناك إتفاق بين فئتي العينة المتمثلين في المراجعين الداخليين بالمدن والمراجعين الداخليين بالمراكز في أن المتغير الخاص عدم إشتغال خطة المراجعة الداخلية السنوية بوحدات الإدارة المحلية على جميع المخاطر التي تواجه هذه المؤسسات (X12) يأتي بالترتيب الرابع حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.190)، (3.171) على التوالي بينما جاء في الترتيب الثالث بالنسبة للمراجعين الداخليين بالأحياء حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.271)، وقد جاء بالترتيب الرابع بالنسبة لإجمالي العينة والتي بلغ المتوسط الحسابي لها (3.207).
- ٥- هناك تباين نسبي بين فئات العينة في ترتيب المتغير الخاص بعدم تضمن تقرير المراجعة الداخلية بوحدات الإدارة المحلية على تقديم الرأي عن إدارة المخاطر التي تعوق المؤسسة في تحقيق أهدافها المرجوة (X13) وقد جاء بالترتيب الثالث بالنسبة لإجمالي العينة بلغ المتوسط الحسابي لها (3.253).
- ٦- جاء الإنحراف المعياري لجميع المتغيرات أقل من الواحد الصحيح مما يعنى عدم وجود تشتت في إجابات مفردات العينة وأن كل الإجابات تقترب من المتوسط الحسابي للمتغير .

جدول رقم (١٣)

إختبار كروسكال ويلز لتحليل تباين آراء فئات العينة متغيرات الفرض الأول

المتغير	جهة العمل	حجم العينة	متوسط الرتب	قيمة كروسكال ويلز Kruskal-Wallis H	مستوى المعنوية
X1	المراجعين الداخليين بالمدن	163	162.53	0.098	0.952
	المراجعين الداخليين بالمركز	76	164.64		
	المراجعين الداخليين بالإحياء	85	160.53		
X11	المراجعين الداخليين بالمدن	163	165.90	0.940	0.625
	المراجعين الداخليين بالمركز	76	154.49		
	المراجعين الداخليين بالإحياء	85	163.15		
X12	المراجعين الداخليين بالمدن	163	160.49	0.780	0.677
	المراجعين الداخليين بالمركز	76	158.90		
	المراجعين الداخليين بالإحياء	85	169.57		
X13	المراجعين الداخليين بالمدن	163	167.86	1.337	0.512
	المراجعين الداخليين بالمركز	76	158.64		
	المراجعين الداخليين بالإحياء	85	155.67		
X14	المراجعين الداخليين بالمدن	163	157.37	2.614	0.271
	المراجعين الداخليين بالمركز	76	159.99		
	المراجعين الداخليين بالإحياء	85	174.58		

يتضح من خلال تحليل الجدول رقم (١٣) الخاص بإختبار كروسكال ويلز لتحليل تباين آراء فئات العينة لمتغيرات الفرض الثالث عدم وجود فروق معنوية بين آراء فئات العينة فيما يتعلق بعدم إدراك المراجعين الداخليين بوحدة الإدارة المحلية المصرية بأهمية تحديد وإدارة المخاطر حيث جاءت مستوى المعنوية أكبر من ٠,٠٥ لجميع المتغيرات .

وفي ضوء النتائج السابقة يتم قبول الفرض الأول "لا يوجد إدراك لدى المراجعين الداخليين بوحدة الإدارة المحلية المصرية بأهمية تحديد وإدارة المخاطر التي تعمل في ظلها هذه الوحدات."

٥/٤/٢-الفرض الثاني : والذي ينص علي أنه"لا يقوم المراجعون الداخليون بوحدة الإدارة المحلية المصرية بالإدوار اللازمة لمراجعة وإدارة المخاطر بهذه المؤسسات."

ويتضح من بيانات الجدول رقم (١٤) والذي يوضح نتائج التحليل الخاص بعدم قيام المراجعون الداخليون بوحدة الإدارة المحلية المصرية بالإدوار اللازمة لمراجعة وإدارة المخاطر ما يلي:-

جدول رقم (١٤)

التحليل الإحصائي لعدم قيام المراجعين الداخليين بوحدة الإدارة المحلية المصرية بالإدوار اللازمة لمراجعة وإدارة المخاطر

المتغير	المراجعين الداخليين بوحدة الإدارة المحلية (المدن)			المراجعين الداخليين بوحدة الإدارة المحلية (المراكز)			المراجعين الداخليين بوحدة الإدارة المحلية (الأحياء)			إجمالي عينة الدراسة		
	الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
X2	-	0.626	3.411	-	0.599	3.526	-	0.586	3.435	-	0.610	3.444
X201	8	0.688	3.252	9	0.697	3.316	11	0.687	3.200	10	0.689	3.253
X202	3	0.700	3.356	1	0.683	3.474	5	0.702	3.353	3	0.696	3.383
X203	5	0.609	3.331	5	0.634	3.395	6	0.571	3.353	5	0.604	3.352
X204	6	0.602	3.307	2	0.599	3.461	8	0.561	3.318	6	0.592	3.346
X205	12	0.755	3.202	11	0.759	3.276	13	0.705	3.165	13	0.742	3.210
X206	10	0.660	3.227	6	0.673	3.382	9	0.619	3.212	9	0.654	3.259
X207	7	0.586	3.264	12	0.563	3.237	7	0.589	3.341	7	0.581	3.278
X208	4	0.706	3.344	7	0.670	3.368	2	0.654	3.376	4	0.683	3.358
X209	11	0.842	3.209	13	0.846	3.237	4	0.786	3.376	8	0.829	3.259
X210	9	0.725	3.233	10	0.727	3.289	10	0.773	3.212	11	0.737	3.241
X211	13	0.677	3.202	8	0.641	3.329	12	0.670	3.165	12	0.668	3.222
X212	1	0.642	3.521	4	0.700	3.447	1	0.629	3.506	1	0.651	3.500
X213	2	0.617	3.362	3	0.599	3.461	3	0.577	3.376	2	0.602	3.389

١- وجود تباين نسبي في ترتيب عدد كبير من المتغيرات بين كل من المراجعين الداخليين بالمدن والمراجعين الداخليين بالمراكز والمراجعين الداخليين بالأحياء وبلغ الوسط الحسابي لفئات العينة (3.411)، (3.526)، (3.435) على التوالي، كما بلغ إجمالي الوسط الحسابي لإجمالي العينة (3.444) أى بمستوى أهمية نسبية حوالي (69%) .

٢- أن هناك إتفاق بين فئتي العينة المتمثلين في المراجعين الداخليين بالمدن والمراجعين الداخليين بالأحياء في أن المتغير الخاص بعدم تأدية قيام المراجعة الداخلية بوحدة الإدارة المحلية بتقديم تقرير عن المخاطر التي لم يتم إدارتها بالشكل الملائم إلى تحسين فعالية إدارة المخاطر بتلك المؤسسات (X212) يأتي بالترتيب الأول حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.521)، (3.506) على التوالي بينما جاء في الترتيب الرابع بالنسبة للمراجعين الداخليين بالمراكز حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.447)، وقد جاء بالترتيب الأول بالنسبة لإجمالي العينة وهو ما يعبر عن أهمية نسبية عالية جداً والتي بلغ المتوسط الحسابي لها (3.500) .

٣- أن هناك إتفاق بين فئتي العينة المتمثلين في المراجعين الداخليين بالمراكز والمراجعين الداخليين بالأحياء في أن المتغير الخاص بعدم تأدية قيام المراجعة الداخلية بوحدة الإدارة المحلية بتقديم الخدمات التأكيدية بأن المخاطر قد تم إدارتها بفاعلية إلى تحسين فعالية إدارة المخاطر بتلك المؤسسات (X213) يأتي بالترتيب الثالث حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.461)، (3.389) على التوالي بينما جاء في الترتيب الثاني بالنسبة للمراجعين الداخليين بالمدن حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.362)، وقد جاء بالترتيب الثاني بالنسبة لإجمالي العينة وهو ما يعبر عن أهمية نسبية عالية جداً والتي بلغ المتوسط الحسابي لها (3.389) .

٤- أما بالنسبة للمتغير الخاص بعدم تقديم المراجعة الداخلية بوحدة الإدارة المحلية خدمات تأكيدية فيما يتعلق بفاعلية إدارت هذه الوحدات في تحديد المخاطر التي تواجهها هذه المؤسسات فهناك إتفاق بين فئتي العينة المتمثلين في المراجعين الداخليين بالمدن والمراجعين الداخليين بالمراكز بالأحياء في أن المتغير الخاص بعدم قيام المراجعة الداخلية بوحدة الإدارة المحلية بتقديم الخدمات التأكيدية بأن المخاطر قد تم إدارتها بفاعلية إلى تحسين فعالية إدارة المخاطر بتلك المؤسسات (X203) يأتي بالترتيب الخامس حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.331)، (3.395) على التوالي بينما جاء في الترتيب السادس بالنسبة للمراجعين الداخليين بالمراكز حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.353)، وقد جاء بالترتيب الخامس بالنسبة لإجمالي العينة والتي بلغ المتوسط الحسابي لها (3.352) .

٥- أن هناك إتفاق بين فئتي العينة المتمثلين في المراجعين الداخليين بالمدن والمراجعين الداخليين بالأحياء في أن المتغير الخاص بعدم قيام المراجعة الداخلية بوحدة الإدارة المحلية بمعاونة إدارات هذه الوحدات في تحديد العمليات والأنشطة والأهداف المرجو تحقيقها (X207) يأتي بالترتيب السابع حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.264)، (3.341) على التوالي بينما جاء في الترتيب الثاني عشر بالنسبة للمراجعين الداخليين بالمراكز حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.237)، وقد جاء بالترتيب السابع بالنسبة لإجمالي العينة والتي بلغ المتوسط الحسابي لها (3.278) .

٦- أن هناك إتفاق بين فئتي العينة المتمثلين في المراجعين الداخليين بالمراكز والمراجعين الداخليين بالأحياء في أن المتغير الخاص بعدم تأدية قيام المراجعة الداخلية بوحدة الإدارة المحلية بتقديم الخدمات التأكيدية فيما يتعلق بفاعلية العمليات والإجراءات التي تقوم بها إدارات هذه المؤسسات إلى تحسين فعالية

- إدارة المخاطر بتلك المؤسسات (X210) يأتي بالترتيب العاشر حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.289)، (3.212) على التوالي بينما جاء في الترتيب التاسع بالنسبة للمراجعين الداخليين بالمدن حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.233)، وقد جاء بالترتيب الحادي عشر بالنسبة لإجمالي العينة والتي بلغ المتوسط الحسابي لها (3.241) .
- ٧- أن هناك تباين نسبي بين فئات العينة في ترتيب عدد من المتغيرات وقد جاء بالترتيب الثالث لإجمالي العينة بالنسبة المتغير الخاص بعدم تقديم المراجعون الداخليون بوحدة الإدارة المحلية خدمات إستشارية فيما يتعلق بمراجعة إدارة المخاطر بتلك المؤسسات (X202) وبلغ المتوسط الحسابي لها (3.383)، وبالترتيب الرابع المتغير الخاص بعدم قيام المراجعة الداخلية بوحدة الإدارة المحلية بمعاونة إدارات هذه الوحدات في تقييم المخاطر وتحديد احتمال حدوثها ومدى تأثيرها (X408) وبلغ المتوسط الحسابي لها (3.358)، وبالترتيب السادس المتغير الخاص بعدم تقديم المراجعة الداخلية بوحدة الإدارة المحلية خدمات تأكيدية فيما يتعلق بفعالية إدارات هذه الوحدات في تقييم المخاطر التي تواجهها هذه المؤسسات (X404) وبلغ المتوسط الحسابي لها (3.346)، وبالترتيب الثامن المتغير الخاص بعدم قيام المراجعة الداخلية بوحدة الإدارة المحلية بمعاونة إدارات هذه الوحدات من خلال متابعة أداء إدارة المخاطر مع تقديم النصح لهم عند إتخاذ أي قرارات في هذا الشأن (X409) وبلغ المتوسط الحسابي لها (3.259)، وبالترتيب التاسع المتغير الخاص بعدم قيام المراجعة الداخلية بوحدة الإدارة المحلية بفحص ومراجعة مدى فعالية إدارات هذه الوحدات في إدارة للمخاطر التي تواجهها هذه المؤسسات (X406) وبلغ المتوسط الحسابي (3.259) أيضاً، وبالترتيب العاشر المتغير الخاص بعدم تقديم المراجعون الداخليون بوحدة الإدارة المحلية خدمات تأكيدية فيما يتعلق بمراجعة إدارة المخاطر بتلك المؤسسات (X401) وبلغ المتوسط الحسابي لها (3.253)، وبالترتيب الثاني عشر المتغير الخاص بعدم تأدية قيام المراجعة الداخلية بوحدة الإدارة المحلية بتقديم الخدمات التأكيدية فيما يتعلق بتقييم استجابات إدارات هذه المؤسسات للمخاطر إلى تحسين فعالية إدارة المخاطر بتلك المؤسسات (X211) وبلغ المتوسط الحسابي لها (3.222)، وبالترتيب الثالث عشر المتغير الخاص بعدم تقديم المراجعة الداخلية بوحدة الإدارة المحلية خدمات تأكيدية فيما يتعلق بفعالية إدارات هذه الوحدات في الإستجابة للمخاطر التي تواجهها هذه المؤسسات (X405) وبلغ المتوسط الحسابي لها (3.210).
- ٨- جاء الانحراف المعياري لجميع المتغيرات أقل من الواحد الصحيح مما يعنى عدم وجود تشتت في إجابات مفردات العينة وأن كل الإجابات تقترب من المتوسط الحسابي للمتغير .

جدول رقم (١٥)

إختبار كروسكال ويلز لتحليل تباین آراء فئات العينة متغيرات الفرض الثاني

المتغير	جهة العمل	حجم العينة	متوسط الرتب	قيمة كروسكال ويلز Kruskal-Wallis H	مستوى المعنوية
X2	المراجعين الداخليين بالمدن	163	158.28	2.018	0.365
	المراجعين الداخليين بالمركز	76	174.29		
	المراجعين الداخليين بالإحياء	85	160.05		
X201	المراجعين الداخليين بالمدن	163	162.25	1.269	0.530
	المراجعين الداخليين بالمركز	76	170.79		
	المراجعين الداخليين بالإحياء	85	155.57		
X202	المراجعين الداخليين بالمدن	163	159.02	1.925	0.382
	المراجعين الداخليين بالمركز	76	174.29		
	المراجعين الداخليين بالإحياء	85	158.64		
X203	المراجعين الداخليين بالمدن	163	159.72	0.747	0.688
	المراجعين الداخليين بالمركز	76	169.61		
	المراجعين الداخليين بالإحياء	85	161.48		
X204	المراجعين الداخليين بالمدن	163	157.25	4.153	0.125
	المراجعين الداخليين بالمركز	76	179.45		
	المراجعين الداخليين بالإحياء	85	157.42		
X205	المراجعين الداخليين بالمدن	163	161.90	1.192	0.551
	المراجعين الداخليين بالمركز	76	170.96		
	المراجعين الداخليين بالإحياء	85	156.08		
X206	المراجعين الداخليين بالمدن	163	158.37	4.082	0.130
	المراجعين الداخليين بالمركز	76	179.49		
	المراجعين الداخليين بالإحياء	85	155.23		
X207	المراجعين الداخليين بالمدن	163	160.65	1.610	0.447

		156.22	76	المراجعين الداخليين بالمركز	
		171.66	85	المراجعين الداخليين بالإحياء	
0.975	0.051	161.46	163	المراجعين الداخليين بالمدن	X208
		163.29	76	المراجعين الداخليين بالمركز	
		163.79	85	المراجعين الداخليين بالإحياء	
0.323	2.260	157.29	163	المراجعين الداخليين بالمدن	X209
		160.45	76	المراجعين الداخليين بالمركز	
		174.34	85	المراجعين الداخليين بالإحياء	
0.804	0.436	161.21	163	المراجعين الداخليين بالمدن	X210
		168.16	76	المراجعين الداخليين بالمركز	
		159.92	85	المراجعين الداخليين بالإحياء	
0.264	2.660	160.14	163	المراجعين الداخليين بالمدن	X211
		175.87	76	المراجعين الداخليين بالمركز	
		155.06	85	المراجعين الداخليين بالإحياء	
0.787	0.478	165.14	163	المراجعين الداخليين بالمدن	X212
		157.30	76	المراجعين الداخليين بالمركز	
		162.09	85	المراجعين الداخليين بالإحياء	
0.467	1.522	159.16	163	المراجعين الداخليين بالمدن	X213
		172.82	76	المراجعين الداخليين بالمركز	
		159.69	85	المراجعين الداخليين بالإحياء	

يتضح من خلال تحليل الجدول رقم (١٥) الخاص باختبار كروسكال ويلز لتحليل تباين آراء فئات العينة لمتغيرات الفرض الثاني عدم وجود فروق معنوية بين آراء فئات العينة فيما يتعلق بعدم قيام المراجعون الداخليون بوحدات الإدارة المحلية المصرية بالإدوار اللازمة لمراجعة إدارة المخاطر حيث جاءت مستوى المعنوية أكبر من ٠,٠٥ لجميع المتغيرات .

وفي ضوء النتائج السابقة يتم قبول الفرض الثاني "لا يقوم المراجعون الداخليون بوحدات الإدارة المحلية المصرية بالإدوار اللازمة لمراجعة وإدارة المخاطر بهذه المؤسسات."

٣/٤/٥- الفرض الثالث : والذي ينص علي أنه : يؤدي المدخل المقترح لرفع كفاءة المراجعة الداخلية الحكومية إلى تحسين قدرتها على تقديم خدماتها التأكيدية والاستشارية الخاصة بإدارة المخاطر في بيئة عمل وحدات الإدارة المحلية.

ويتضح من بيانات الجدول رقم (١٦) والذي يوضح نتائج التحليل الخاص بمقومات تحسين قدرة المراجعة الداخلية على تقديم خدماتها الإستشارية والتأكيدية ما يلي :

جدول رقم (١٦)

التحليل الإحصائي لمقومات المدخل المقترح لرفع كفاءة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر

إجمالي عينة الدراسة			المراجعين الداخليين بوحدات الإدارة المحلية (الأحياء)			المراجعين الداخليين بوحدات الإدارة المحلية (المراكز)			المراجعين الداخليين بوحدات الإدارة المحلية (المدن)			المتغير
الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
-	0.610	4.444	-	0.626	4.435	-	0.622	4.500	-	0.597	4.423	X3
12	0.689	4.253	13	0.701	4.235	11	0.704	4.276	10	0.679	4.252	X301 الدعم الإداري
3	0.696	4.383	3	0.707	4.376	2	0.718	4.434	4	0.683	4.362	X302 الموارد الكافية
8	0.687	4.302	8	0.708	4.306	6	0.778	4.355	9	0.631	4.276	X303 الحجم النسبي
6	0.604	4.352	5	0.609	4.341	8	0.644	4.342	5	0.586	4.362	X304 الاستقلال
7	0.592	4.346	7	0.602	4.318	3	0.618	4.434	7	0.574	4.319	X305 نطاق العمل الملائم
15	0.742	4.210	15	0.759	4.176	13	0.772	4.263	14	0.721	4.202	X306 الاجراءات الفعالة
10	0.654	4.259	12	0.653	4.247	9	0.700	4.329	12	0.634	4.233	X307 القيادة الفعالة
9	0.581	4.278	9	0.614	4.294	14	0.569	4.250	8	0.572	4.282	X308 التأهيل العلمي
4	0.683	4.358	5	0.716	4.341	7	0.667	4.355	3	0.675	4.368	X309 التأهيل العملي
11	0.829	4.259	10	0.847	4.259	11	0.842	4.276	11	0.819	4.252	X310 الكفاءة المهنية
13	0.737	4.241	11	0.758	4.259	15	0.728	4.237	13	0.733	4.233	X311 الموضوعية
14	0.668	4.222	14	0.699	4.188	10	0.641	4.329	15	0.663	4.190	X312 النزاهة
1	0.651	4.500	1	0.666	4.506	4	0.717	4.421	1	0.611	4.534	X313 السرية
2	0.602	4.389	2	0.617	4.376	1	0.618	4.434	2	0.589	4.374	X314 التفاعل مع المراجع الخارجي
5	0.729	4.352	4	0.780	4.341	5	0.767	4.395	6	0.687	4.337	X315 التعاون مع لجنة المراجعة

- ١- وجود تباين نسبي في ترتيب عدد من المتغيرات بين كل من المراجعين الداخليين بالمدن والمراجعين الداخليين بالمراكز والمراجعين الداخليين بالأحياء وبلغ الوسط الحسابي لفئات العينة (4.423)، (4.500)، (4.435) على التوالي، كما بلغ المتوسط الحسابي لإجمالي العينة (4.444) أى بمستوى أهمية نسبية حوالى (89%) .
- ٢- أن هناك إتفاق بين فئتي العينة المتمثلين في المراجعين الداخليين بالمدن والمراجعين الداخليين بالأحياء في أن المتغير الخاص بالسرية (X313) يأتي بالترتيب الأول حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.534)، (4.506) على التوالي بينما جاء في الترتيب الرابع بالنسبة للمراجعين الداخليين بالمراكز حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.421)، وقد جاء بالترتيب الأول بالنسبة لإجمالي العينة والتي بلغ المتوسط الحسابي لها (4.500) .
- ٣- أن هناك إتفاق بين فئتي العينة المتمثلين في المراجعين الداخليين بالمدن والمراجعين الداخليين بالأحياء في أن المتغير الخاص بالتفاعل مع المراجع الخارجي (X314) يأتي بالترتيب الثاني حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.374)، (4.376) على التوالي بينما جاء في الترتيب الأول بالنسبة للمراجعين الداخليين بالمراكز حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.434)، وقد جاء بالترتيب الثاني بالنسبة لإجمالي العينة والتي بلغ المتوسط الحسابي لها (4.389) .
- ٤- أن هناك إتفاق بين فئتي العينة المتمثلين في المراجعين الداخليين بالمدن والمراجعين الداخليين بالأحياء في أن المتغير الخاص بالاستقلال (X304) يأتي بالترتيب الخامس حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.362)، (4.341) على التوالي بينما جاء في الترتيب الثامن بالنسبة للمراجعين الداخليين بالمراكز حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.342)، وقد جاء بالترتيب السادس بالنسبة لإجمالي العينة والتي بلغ المتوسط الحسابي لها (4.352) .
- ٥- أن هناك إتفاق بين فئتي العينة المتمثلين في المراجعين الداخليين بالمدن والمراجعين الداخليين بالأحياء في أن المتغير الخاص بنطاق العمل الملائم (X305) يأتي بالترتيب السابع حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.319)، (4.318) على التوالي بينما جاء في الترتيب الثالث بالنسبة للمراجعين الداخليين بالمراكز حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.434)، وقد جاء بالترتيب السابع بالنسبة لإجمالي العينة والتي بلغ المتوسط الحسابي لها (4.346) .
- ٦- أن هناك إتفاق بين فئتي العينة المتمثلين في المراجعين الداخليين بالمدن والمراجعين الداخليين بالأحياء في أن المتغير الخاص بالقيادة الفعالة (X307) يأتي بالترتيب الثاني عشر حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.233)، (4.247) على التوالي بينما جاء في الترتيب التاسع بالنسبة للمراجعين الداخليين بالمراكز حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.329)، وقد جاء بالترتيب العاشر بالنسبة لإجمالي العينة والتي بلغ المتوسط الحسابي لها (4.259) .
- ٧- أن هناك إتفاق بين فئتي العينة المتمثلين في المراجعين الداخليين بالمدن والمراجعين الداخليين بالمراكز في أن المتغير الخاص بالكفاءة المهنية (X310) يأتي بالترتيب الحادي عشر حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.252)، (4.276) على التوالي بينما جاء في الترتيب العاشر بالنسبة للمراجعين الداخليين بالأحياء حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.259)، وقد جاء بالترتيب العاشر بالنسبة لإجمالي العينة والتي بلغ المتوسط الحسابي لها (4.259) .

٨- هناك تباين نسبي بين فئات العينة في ترتيب عدد من المتغيرات وقد جاء المتغير الخاص بالموارد الكافية (X502) بالترتيب الثالث بالنسبة لإجمالي العينة وبلغ المتوسط الحسابي لها (4.383)، وبالترتيب الرابع المتغير الخاص بالتأهيل العملي (X309) وبلغ المتوسط الحسابي لها (4.358)، وبالترتيب الخامس المتغير الخاص بالتعاون مع لجنة المراجعة (X315) وبلغ المتوسط الحسابي لها (4.352)، وبالترتيب الثامن المتغير الخاص بالحجم النسبي (X303) وبلغ المتوسط الحسابي لها (4.302)، وبالترتيب التاسع المتغير الخاص بالتأهيل العلمي (X308) وبلغ المتوسط الحسابي لها (4.278)، وبالترتيب الثاني عشر المتغير الخاص بالدعم الإداري (X301) وبلغ المتوسط الحسابي لها (4.253)، وبالترتيب الثالث عشر المتغير الخاص بالموضوعية (X311) وبلغ المتوسط الحسابي لها (4.241)، وبالترتيب الرابع عشر المتغير الخاص بالنزاهة (X312) وبلغ المتوسط الحسابي لها (4.222)، وبالترتيب الخامس عشر المتغير الخاص بالإجراءات الفعالة (X306) وبلغ المتوسط الحسابي لها (4.210).

٩- جاء الانحراف المعياري لجميع المتغيرات أقل من الواحد الصحيح مما يعنى عدم وجود تشتت في إجابات مفردات العينة وأن كل الإجابات تقترب من المتوسط الحسابي للمتغير .

جدول رقم (١٧)
إختبار كروسكال ويلز لتحليل تباين آراء فئات العينة متغيرات الفرض الثالث

المتغير	جهة العمل	حجم العينة	متوسط الترتيب	قيمة كروسكال ويلز Kruskal Wallis H	مستوى المعنوية
X53	المراجعين الداخليين بالمدن	163	158.82	1.163	0.559
	المراجعين الداخليين بالمركز	76	171.24		
	المراجعين الداخليين بالإحياء	85	161.75		
X301	الدعم الإداري	المراجعين الداخليين بالمدن	163	162.00	0.919
		المراجعين الداخليين بالمركز	76	165.84	
		المراجعين الداخليين بالإحياء	85	160.48	
X302	الموارد الكافية	المراجعين الداخليين بالمدن	163	159.13	0.635
		المراجعين الداخليين بالمركز	76	170.32	
		المراجعين الداخليين بالإحياء	85	161.98	
X303	الحجم النسبي	المراجعين الداخليين بالمدن	163	156.63	0.332
		المراجعين الداخليين بالمركز	76	173.80	
		المراجعين الداخليين بالإحياء	85	163.64	
X304	الاستقلال	المراجعين الداخليين بالمدن	163	163.30	0.980
		المراجعين الداخليين بالمركز	76	162.41	
		المراجعين الداخليين بالإحياء	85	161.04	
X305	نطاق العمل الملائم	المراجعين الداخليين بالمدن	163	158.08	0.258
		المراجعين الداخليين بالمركز	76	176.18	
		المراجعين الداخليين بالإحياء	85	158.74	
X306	الاجراءات الفعالة	المراجعين الداخليين بالمدن	163	161.07	0.699
		المراجعين الداخليين بالمركز	76	169.68	
		المراجعين الداخليين بالإحياء	85	158.82	
X307	القيادة الفعالة	المراجعين الداخليين بالمدن	163	158.48	0.451
		المراجعين الداخليين بالمركز	76	173.07	
		المراجعين الداخليين بالإحياء	85	160.77	
X308	التأهيل العلمي	المراجعين الداخليين بالمدن	163	162.87	0.844
		المراجعين الداخليين بالمركز	76	158.21	
		المراجعين الداخليين بالإحياء	85	165.62	

0.976	0.049	163.54	163	المراجعين الداخليين بالمدن	التأهيل العملي	X309
		161.41	76	المراجعين الداخليين بالمركز		
		161.48	85	المراجعين الداخليين بالإحياء		
0.957	0.088	161.24	163	المراجعين الداخليين بالمدن	الكفاءة المهنية	X310
		164.71	76	المراجعين الداخليين بالمركز		
		162.95	85	المراجعين الداخليين بالإحياء		
0.943	0.118	161.44	163	المراجعين الداخليين بالمدن	الموضوعية	X311
		161.67	76	المراجعين الداخليين بالمركز		
		165.26	85	المراجعين الداخليين بالإحياء		
0.292	2.463	158.21	163	المراجعين الداخليين بالمدن	النزاهة	X312
		175.87	76	المراجعين الداخليين بالمركز		
		158.78	85	المراجعين الداخليين بالإحياء		
0.615	0.974	165.46	163	المراجعين الداخليين بالمدن	السرية	X313
		154.47	76	المراجعين الداخليين بالمركز		
		163.99	85	المراجعين الداخليين بالإحياء		
0.690	0.743	159.86	163	المراجعين الداخليين بالمدن	التفاعل مع المراجع الخارجي	X314
		169.64	76	المراجعين الداخليين بالمركز		
		161.17	85	المراجعين الداخليين بالإحياء		
0.605	1.006	158.47	163	المراجعين الداخليين بالمدن	التعاون مع لجنة المراجعة	X315
		170.14	76	المراجعين الداخليين بالمركز		
		163.39	85	المراجعين الداخليين بالإحياء		

يتضح من خلال تحليل الجدول (١٧) الخاص باختبار كروسكال ويلز لتحليل تباين آراء فئات العينة لمتغيرات الفرض الخامس عدم وجود فروق معنوية بين آراء فئات العينة فيما يتعلق بمقومات تحسين قدرة المراجعة الداخلية على تقديم خدماتها الإستشارية والتأكيدية حيث جاءت مستوى المعنوية أكبر من ٠,٠٥ لجميع المتغيرات.

وفي ضوء النتائج السابقة يتم قبول الفرض الثالث "يؤدي المدخل المقترح لرفع كفاءة المراجعة الداخلية الحكومية إلى تحسين قدرتها على تقديم خدماتها التأكيدية والإستشارية الخاصة بإدارة المخاطر في بيئة عمل وحدات الإدارة المحلية."

النتائج والتوصيات والأبحاث المقترحة:

أولاً : النتائج:

١. من خلال تحليل محتوى الخدمات والدور الذى تقدمه المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية المصرية فإن المراجعة الداخلية تقوم بالدور والخدمات التي حددها المستوى البدائي وأن هذا النطاق غير كاف لتحقيق الدور المرتقب المتمثل في تقديم مساهمات في إدارة المخاطر ومراجعتها الأمر الذي يستلزم وتوافر الرغبة والمساندة من قبل أعلى مستوى حكومي وتضافر الجهود لتسريع وتيرة التطوير فضلاً عن توفير الموارد المادية والبشرية الذى يمكن من تحقيق التطوير المرغوب.
٢. يمكن للباحث القول أن الأعمال والخدمات التي حددها قرار السيد الدكتور رئيس الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة برقم ٥٤ لسنة ٢٠٢٠ الصادر في ١٧ يونيو ٢٠٢٠ لتكون محتوى للأعمال والخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية تقع ضمن الخدمات والأعمال التي حددها مستوى البنية التحتية (المستوى الثاني) وفقاً لدراسة (IIA-RF,2009,P19)، ويرى الباحث أن التغيير لا يتم بالقرارات فقط ولكن بالتنفيذ الفعلى لما ورد بالقرار، ويشير الواقع العملي إلى أن الخبرات الفعلية للمراجعين الداخليين بالوحدات الحكومية محدودة في ظل عملهم ضمن إدارات المراجعة التابعة للوحدة الحسابية وقيامهم بأعمال المراجعة التقليدية البدائية، ومن ثم فإن شروط شغل الوظيفة الواردة بالقرار يشوبها القصور حيث تتحدث عن خبرات لدور مراجعة تقليدي بدائي الأمر الذى يجعل هناك ندرة نسبية في توافر الكفاءات العملية القادرة بهذه الوحدات الحكومية والتي طورت نفسها من خلال جهود شخصية.
٣. فيما يتعلق بنتائج التحليل الإحصائي لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة، حسب المستوى الوظيفي، وحسب التخصص تبين للباحث ومن خلال زيارات ميدانية لعدد من وحدات الإدارة المحلية ما يلي :
 - أن السبب الرئيسي لعدم وجود مستقصى منهم خبراتهم أقل من ١٠ سنوات يرجع لعدم تعيين عمالة بوحدات الإدارة المحلية منذ عام ٢٠١٣ وحتى الآن، وهنا يرى الباحث أن الواقع العملي بهذه الوحدات يشير إلى أن بيئة عمل بشكل يندرج بها وبشكل مؤكد أنواع مختلفة من المخاطر التي يتم تصنيفها على أنها مخاطر موارد البشرية .
 - أن العاملين بهذه الوحدات يتم ترقيتهم بعد مرور عدد من السنوات بالعمل ووفق فترات بينية بين الدرجات الوظيفية حيث يتم ترقية الموظف التي يشغل وظيفة بالدرجة الثالثة بعد مرور ثمانية أعوام ليشغل وظيفة بالدرجة الثانية، ويرقى الموظف التي يشغل وظيفة بالدرجة الثانية بعد مرور ستة أعوام ليشغل وظيفة بالدرجة الأولى ويكون المسمى الوظيفي له مدير إدارة بالدرجة الأولى التخصصية في حالة الأعمال ذات الطبيعة الإدارية، وتتم هذه الترقيات بشكل دورى دون النظر لتوافر إدارات فعلية لشغلها، وهنا يشير الباحث أن التحليل الإحصائي لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي يؤكد ما تم إيضاحه بالتعليق على التحليل الإحصائي لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة بوجود عدد من المخاطر التي تعد من مخاطر الموارد البشرية في بيئة عمل وحدات الإدارة المحلية.

- أنه لا يشترط أن يكون شاغل وظيفة "مراجع داخلي" بهذه الوحدات من الحاصلين على بكالوريوس التجارة - تخصص محاسبة ولكن يشمل تخصصات أخرى .

٤. أما بالنسبة لإدارة المخاطر فما زالت وحدات الإدارة المحلية المصرية لا تقوم بتحديد المخاطر التي تعمل في ظلها ولا تطبق عملية إدارة المخاطر، ولم تهتم الحكومة المصرية بهذه العملية بالشكل الملئم .

٥. لا يوجد إدراك لدى المراجعين الداخليين بوحدات الإدارة المحلية المصرية بأهمية تحديد وإدارة المخاطر التي تعمل هذه الوحدات في ظلها.

٦. لا يقوم المراجعون الداخليون بوحدات الإدارة المحلية المصرية بالأدوار اللازمة لمراجعة وإدارة المخاطر بهذه المؤسسات .

٧. فعالية المراجعة الداخلية تتمثل في نجاحها في تحقيق الأهداف المنوطة بها وهي الرقابة، الحوكمة، وإدارة المخاطر، وأن مقومات المدخل المقترح المتمثلة في الدعم الإداري للمراجعة الداخلية، توفير الموارد الكافية، حجم وحدة المراجعة الداخلية ومكان تواجدها بالهيكل التنظيمي للمؤسسة، إستقلالية وحدات المراجعة الداخلية، نطاق عمل وحدات المراجعة الداخلية، توافر بيئة رقابة داخلية مواتية، أسلوب قيادة رئيس وحدة المراجعة الداخلية، التأهيل العلمي للمراجعين الداخليين، التأهيل العملي للمراجعين الداخليين والتدريب المستمر لهم، الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين وجودة أعمال المراجعة الداخلية، موضوعية المراجعة الداخلية، نزاهة المراجعة الداخلية، سرية المراجعة الداخلية، التفاعل بين المراجعين الداخليين والمراجع الخارجيين، التعاون بين المراجعين الداخليين ولجنة المراجعة، ذات أهمية قصوى في زيادة كفاءة العمل ورفع كفاءة المراجعة الداخلية، ويؤدي توافر هذه المقومات إلى تحسين قدرتها على تقديم خدماتها التأكيدية والإستشارية في بيئة عمل وحدات الإدارة المحلية بشكل عام، ومن ثم إلى تحسين فعاليتها في تحقيق الأهداف التي تسعى إليها من رقابة وأمتثال، حوكمة وشفافية، وإدارة المخاطر .

٨. أنفقت نتائج الدراسة فيما يتعلق بأهمية عددًا من المقومات على فعالية المراجعة الداخلية مع الدراسات السابقة كدراسة (Türetken et al.,2019)، دراسة (Enofe et al,2013)، دراسة (Tackie et al .,2016)، دراسة (Alzeban & Gwilliam,2012)، دراسة (OSENI.,2021)، ودراسة (George et al.,2019) حيث أستعرضت هذه الدراسات مقومات هامة تم أستعراضها بالدراسة الحالية .

ثانيًا : التوصيات:

- ١- قيام وزارة التنمية المحلية بالعمل على توفير مقومات فعالية المراجعة الداخلية في جميع الوحدات الحكومية لتفعيل دورها وتحقيق الأهداف التي تسعى لها .
- ٢- قيام وزارة التنمية المحلية بالتأكد من التزام وحدات المراجعة الداخلية بالمعايير الدولية والممارسات المثلى في مجال المراجعة وإدارة المخاطر، وإجراء مراجعات دورية للإمتثال للمعايير وضمان تحديث السياسات والإجراءات بشكل مستمر .

٣- تحسين تكامل المراجعة الداخلية مع الإستراتيجية التنظيمية والعمل على تعزيز التنسيق بين وحدات المراجعة الداخلية والإدارة العليا لضمان توافق عمليات المراجعة مع الأهداف الإستراتيجية وتنفيذ إستراتيجيات رقابية تتماشى مع الرؤية والإستراتيجية العامة للمؤسسة مع دمج إستراتيجيات إدارة المخاطر ضمن إستراتيجيات العمل العام وتخطيط الأعمال لضمان تعامل المنظمة بشكل إستباقي مع المخاطر وتحديد المخاطر الرئيسية التي قد تؤثر على تحقيق الأهداف الإستراتيجية واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها.

٤- قيام رؤساء وحدات الإدارة المحلية بتوفير وتنفيذ برامج تدريبية منتظمة للمراجعين الداخليين حول أحدث تقنيات وأساليب إدارة المخاطر لتعزيز مهارات التحليل والتقييم للمراجعين لضمان قدرتهم على التعامل مع المخاطر بفعالية وتعزيز مهاراتهم في مجال إدارة المخاطر ، فضلاً عن الإستثمار في تطوير القدرات القيادية والإدارية للمسؤولين عن المراجعة الداخلية لتحسين قدرتهم على إدارة فرق المراجعة بهدف تعزيز الفعالية.

٥- قيام وزارة التنمية المحلية بتعزيز ثقافة الوعي بالمخاطر والمسؤولية داخل الوحدات المحلية لضمان التزام الجميع باستراتيجيات إدارة المخاطر وتعزيز قنوات التواصل بين الفرق الإدارية والمراجعين لنشر ثقافة المخاطر وتوضيح أهمية دور المراجعة الداخلية من ناحية والعمل على تشجيع القيادة العليا على دعم مبادرات المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر لضمان التزام جميع الأفراد بالمعايير والضوابط. فضلاً عن تشجيع قنوات التواصل المفتوحة بين وحدات الإدارة والمراجعة الداخلية لضمان تبادل المعلومات الهامة .

ثالثاً: الأبحاث المستقبلية المقترحة:

في ضوء حدود البحث وما إنتهى إليه من نتائج ، يعتقد الباحث أهمية البحث مستقبلاً في الموضوعات الآتية :

- ١- دراسة تحليلية لأثر الثقافة التنظيمية والتقدم في تكنولوجيا المعلومات على فعالية المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر بوحدة الإدارة المحلية المصرية .
- ٢- دراسة فعالية برامج التدريب والتطوير المهني للمراجعين الداخليين بالوحدات الحكومية في مصر بهدف تعزيز عملية إدارة المخاطر.
- ٣- دراسة إختبارية لتفعيل دور المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية بمصر للقيام بأدوارها وأثر ذلك على تحقيق أهداف التنمية المستدامة .

المراجع:

أولاً: المراجع العربية :

المراجع:

أولاً: المراجع العربية :-

الحكومة المصرية. (٢٠١٦). *استراتيجية التنمية المستدامة: رؤية مصر ٢٠٣٠*. وزارة التخطيط والمتابعة والإصلاح الإداري .

الجريدة الرسمية المصرية. (٢٠١٨). *قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١١٤٦ لسنة ٢٠١٨*. العدد رقم (٢٥) مكرر (ب) في ٢٤ يونيو سنة ٢٠١٨.

الجريدة الرسمية. (٢٠٢٢). *قانون رقم ٦ لسنة ٢٠٢٢ - قانون المالية العامة الموحد*. العدد رقم (٥) مكرر د في ٨ فبراير ٢٠٢٢.

الوقائع المصرية. (٢٠١٩). *قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٣٥ لسنة ٢٠١٩*، العدد رقم ١١٢ (تابع) في ١٦ مايو سنة ٢٠١٩.

الوقائع المصرية. (٢٠٢٠). *قرار رئيس الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة رقم (٥٤) لسنة ٢٠٢٠*، العدد رقم ١٣٧ (تابع) في ١٧ يونيو ٢٠٢٠.

سمرة، ي. م. & هاشم، م. ص. (٢٠١٦). *إطار مقترح لاستخدام لجان المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر في مصلحة الضرائب المصرية: الفكر المحاسبي ٢٠(٢)*، ٣٥٩-٤٢٧. كلية التجارة، جامعة عين شمس.

سمرة، ي. م. (٢٠١١). *إطار مقترح لرفع مستوى أداء المراجعة الداخلية لمراجعة إدارة مخاطر الأعمال في الشركات المصرية. المجلة المصرية للدراسات التجارية*، ٣٥(٣)، ٣٢٩-٤٠٦. جامعة المنصورة.

سمرة، ي. م. (٢٠١٥). *رفع كفاءة أداء الرقابة الداخلية لمواجهة الفساد الحكومي في مصر باستخدام آليات الحوكمة الجيدة. مجلة الفكر المحاسبي*، ١٩(٣)، ٢٠٧-٢٥٨. كلية التجارة، جامعة عين شمس.

ثانياً: المراجع الأجنبية :-

Abdul Gani, A. S., Salim, B., & Mat Udin, N. (2020). The implementation of risk management in Malaysian public sector to sustain federal government's revenue. *International Journal of Accounting, Finance and Risk Management*, 5(2), 76-83.

Ackermann, C., & Marx, B. (2016). Internal audit risk management in metropolitan municipalities. *Risk, Governance and Control: Financial Markets and Institutions*, 6(3), 45-51.

-
-
- Aikins, S. K. (2011). An examination of government internal audits' role in improving financial performance. *Public Finance and Management*, 11(4), 306-337.
- Alqudah, H., Amran, N., & Hassan, H. (2019). Extrinsic factors influencing internal auditors' effectiveness in Jordanian public sector. *Review of European Studies*, 11(2), 67-79.
- Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2012). Perceptions of managers and internal auditors as to factors affecting the effectiveness of internal audit in the public sector context. Retrieved from <http://www.iacmaster.it/iacgconference2012/wp-content/uploads/2012/04/aziz-gwilliam.pdf>
- Asare, T. (2009). Internal auditing in the public sector: Promoting good governance and performance improvement. *International Journal on Governmental Financial Management*, IX(1), 15-28.
- Coetzee, P. (2016). Contribution of internal auditing to risk management: Perceptions of public sector senior management. *International Journal of Public Sector Management*, 29(4), 348-364.
- Domokos, L., Nyéki, M., Jakovác, K., Németh, E., & Hatvani, C. (2015). Risk analysis and risk management in the public sector and in public auditing. *Public Finance Quarterly*, 5, 7-28.
- Durst, S., Lindvall, B., & Bruns, G. (2020). Knowledge risk management in the public sector: Insights into a Swedish municipality. *Journal of Knowledge Management*, 24(4), 717-735. Retrieved from <https://doi.org/10.1108/JKM-12-2017-0558>
- Enofe, A. O., Mgbame, C. J., Osa-Erabor, V. E., & Ehiorobo, A. J. (2013). The role of internal audit in effective management in the public sector. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(6), 162-168.
- European Commission. (2006). *Risk management guide for tax administrations* (pp. 1-98). Retrieved from https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax_cooperation/gen_overview/risk_management_guide_for_tax_administrations_en.pdf

-
- European Commission. (2010). *Compliance risk management guide for tax administrations*. Retrieved from https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/info_docs/taxation/risk_managt_guide_en.pdf
- George, D., Theofanis, K., & Konstantinos, A. (2015). Factors associated with internal audit effectiveness: Evidence from Greece. *Journal of Accounting and Taxation*, 7(7), 113-122.
- Greuning, H. & Brajovic, S., (2003). *Analyzing and managing banking risk: A framework for assessing corporate governance and financial risk* (2nd ed.). World Bank Publications.
- Griffiths, D. (2006). *Risk-based internal auditing: Three views on implementation*. Retrieved from www.internalaudit.biz
- Griffiths, P. (2005). *Risk-based auditing*. Gower House.
- HM Treasury, UK. (2004). *The Orange Book: Management of risk - Principles and concepts* (pp. 1-52). October. Retrieved from https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/220647/orange_book.pdf
- Hofmann, M. A. (2008). Public sector faces unique enterprise risk management challenges. *Business Insurance*, 42(13), 15-16.
- Igibayeva, Z. (2020). The impact of internal public audit on the use of public resources. *Advances in Economics, Business and Management Research*, 128, 3337-3341. International Scientific Conference "Far East Con" (ISCFEC 2020).
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2007a). *Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment (ISSAI 1315)*. Professional Standards Committee, International Organization of Supreme Audit Institutions.
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2007b). *Guidelines for internal control standards for the public sector: Further information on entity risk management (INTOSAI GOV 9130)* (pp. 1-38).
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2010a). *Internal audit independence in the public sector (INTOSAI GOV 9140)*. Professional Standards Committee, International Organization of Supreme Audit Institutions.

-
-
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2010b). *Coordination and cooperation between supreme audit institutions and internal auditors in the public sector (INTOSAI GOV 9150)*. Professional Standards Committee, International Organization of Supreme Audit Institutions.
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2013). *Adapting audit procedures to take account of the increased risk of fraud and corruption in the emergency phase following a disaster (ISSAI 5530)*. Professional Standards Committee, International Organization of Supreme Audit Institutions.
- Kinney, W. (2003). *Auditing risk assessment and risk management process*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, Florida, USA.
- Mitrofanova, A., Konovalova, V., Mitrofanova, E., Ashurbekov, R., & Trubitsyn, K. (2017). Human resource risk management in organization: Methodological aspect. *Trends of Technologies and Innovations in Economic and Social Studies (TTIESS 2017)*, *Advances in Economics, Business and Management Research*, 38, 699-705.
- Mrsik, J., Nenovski, T. E., & Dimov, A. (2017). The three lines of defence model for effective risk management in local government. *Economic Development*, 3, 153-170.
- Naukowe, P. (2017). Selected problems of risk management in the activity of local government units. *Research Papers of the Wroclaw University of Economics / Uniwersytetu Ekonomicznego we Wroclawiu*. Retrieved from <http://web.a.ebscohost.com>
- Ojo, A. (2019). Internal audit and risk management in Nigeria's public sector. *International Journal of Business & Law Research*, 7(2), 1-15.
- Organization for Economic Co-operation and Development (OECD). (2014). *Risk management and corporate governance*. Retrieved from <http://dx.doi.org/10.1787/9789264208636-en>
- Organization for Economic Cooperation and Development (OECD). (2019). *Internal control and risk management for public integrity in the Middle East and North Africa*.
- Oseni, N. A. (2021). *Determinants of internal audit effectiveness in public universities in the South-West Nigeria* (Master's thesis). Kwara State University, Malete, Nigeria.

-
-
- Parashkevova, E. (2020). Integrating project risk into risk management strategies in public sector organizations. *International E-Journal of Advances in Social Sciences*, 6(16), 283-293.
- Politis, Y. (2018). A risk-based internal audit approach for the public sector: Evidence from Greece. *International Journal of Auditing Technology*, 4(1), 16-35.
- Rabkin, N. J. (2008). *Risk management: Strengthening the use of risk management principles in homeland security* (Report No. GAO-08-695). United States Government Accountability Office (GAO).
- Shevchuk, O. A., & Shevchuk, O. V. (2017). Three-level model of organizing state financial control. *Scientific Bulletin of Polissia*, 11(3), 68-75.
- Simangunsong, R. (2014). The impact of internal control effectiveness and internal audit role toward the performance of local government. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(7), 50-58.
- Stamatović, M., Maksimović, S., & Sućeska, A. (2020). Risk management as a part of the internal system of financial controls – Practice in the public sector of Serbia. *Economy and Market Communication Review*, 10(2), 431-451.
- Tackie, G., Marfo-Yiadom, E., & Oduro Achina, S. (2016). Determinants of internal audit effectiveness in decentralized local government administrative systems. *International Journal of Business and Management*, 11(11), 184-195. . Retrieved from <https://doi.org/10.5539/ijbm.v11n11p184>
- The Institute of Internal Auditors (IIA). (2016). *International standards for the professional practice of internal auditing (standards)*.
- The Institute of Internal Auditors (IIA-RF). (2009). *Internal audit capability model (IA-CM) for the public sector*. IIA Research Foundation, 1-32.
- The Institute of Risk Management. (2002). *A risk management standard* (pp. 2-14). Retrieved from <http://www.theirm.org/publications/PUstandard.html>
- The World Bank. (2002). *Government at risk*. Retrieved from <http://www.worldbank.org>
- Transparency International. (2018). *Corruption perceptions index 2018*. Retrieved from <https://www.transparency.org/cpi>

-
-
- Transparency International. (2019). *Corruption perceptions index 2019*. Retrieved from <https://www.transparency.org/cpi>
- Transparency International. (2020). *Corruption perceptions index 2020*. Retrieved from <https://www.transparency.org/cpi>
- Transparency International. (2021). *Corruption perceptions index 2021*. Retrieved from <https://www.transparency.org/cpi>
- Transparency International. (2022). *Corruption perceptions index 2022*. Retrieved from <https://www.transparency.org/cpi>
- Transparency International. (2023). *Corruption perceptions index 2023*. Retrieved from <https://www.transparency.org/cpi>
- Türetken, O., Jethefer, S., & Ozkan, B. (2020). Internal audit effectiveness: Operationalization and influencing factors. *Managerial Auditing Journal*, 35(2), 238-271. Retrieved from <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2018-1980>
- Țurlea, E., & Ștefănescu, A. (2009). Internal audit and risk management in public sector entities: Between tradition and actuality. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 11(1), 210-217.
- U.S. Government Accountability Office (GAO). (2014). *Federal internal control standards* (pp. 1-79). GAO-14-704G.
- Veledar, B., & Letica, M. (2020). Challenges in implementing the concept of public internal financial controls in the public sector of Bosnia and Herzegovina. In *Proceedings of the ENTRENOVA-ENTERprise REsearch InNOVation Conference* (pp. 187-194). IRENET-Society for Advancing Innovation and Research in Economy. Virtual Conference, 10-12 September 2020, Zagreb.
- Vinnari, E., & Skærbæk, P. (2014). The uncertainties of risk management: A field study on risk management internal audit practices in a Finnish municipality. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(3), 489-526.



ملحق رقم (١)

الأستاذ الفاضل / الأستاذة الفاضلة

تحية طيبة وبعد ،،،

يقوم الباحث بإعداد دراسة في المحاسبة بعنوان:

"مدخل مقترح لتقييم دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر

بوحدات الإدارة المحلية في مصر – دراسة إختبارية

وتمثل الدراسة الإختبارية جزء مهم من الدراسة، ونظرًا لما لديكم من معرفة علمية وخبرة عملية بموضوع الدراسة، يأمل الباحث الحصول منكم على العون والمساعدة في توفير المعلومات المناسبة لأغراض الدراسة، لذا فإن الباحث يقدر لسيادتكم اهتمامكم بالإجابة على الأسئلة بعناية، لما لها من أهمية في استكمال هذه الدراسة .

ويؤكد الباحث لسيادتكم أن البيانات والإجابات الواردة في هذه القائمة ستكون موضع السرية التامة، وسيتم استخدامها لأغراض البحث العلمي فقط، ولن تستخدم لأغراض أخرى.

علمًا بأن المراجعين الداخليين بوحدات الإدارة المحلية المصرية هي الفئة المستهدفة للأستقصاء.

وتفضلوا بقبول وافر التحية والإحترام ،،،

الباحث

قائمة الاستبيان

الجزء الأول : بيانات شخصية:-

برجاء التكرم بوضع علامة (✓) قرين الإجابة المناسبة لكل من الأسئلة التالية .

جهة العمل :

المؤهل الدراسي :

☐ دكتوراه	☐ ماجستير	☐ دبلوم دراسات عليا
☐ بكالوريوس	☐ أخرى	

سنوات الخبرة :

☐ ٢٠ سنة وأكثر	☐ ١٥ سنة وأقل من ٢٠ سنة	☐ ١٠ سنوات وأقل من ١٥ سنة
☐ ٥ سنوات وأقل من ١٠ سنوات	☐ أقل من ٥ سنوات	

المستوى الوظيفي :

☐ إدارة عليا	☐ مدير إدارة	☐ مراجع داخلي
-------------------------------------	-------------------------------------	--------------------------------------

التخصص :

☐ محاسبة	☐ إدارة	☐ إقتصاد
☐ تمويل ومصارف	☐ أخرى	

قائمة بأهم المفاهيم والمصطلحات	
المخاطر	احتمال وقوع حدث سيكون له تأثير على تحقيق الأهداف، ويتم قياس المخاطر من حيث التأثير والاحتمالية.
إدارة المخاطر	عملية لتحديد وتقييم وإدارة والسيطرة على الأحداث أو المواقف المحتملة لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق أهداف المؤسسة .
الخدمات التأكيدية للمراجعة الداخلية في مراجعة وإدارة المخاطر	- تقديم تأكيد عن عملية إدارة المخاطر. - تقديم تأكيد بأن المخاطر تم تقييمها بشكل سليم. - تقييم عملية إدارة المخاطر. - تقييم التقرير عن المخاطر الرئيسية. - فحص ومتابعة إدارة المخاطر .
الخدمات الاستشارية للمراجعة الداخلية في مراجعة وإدارة المخاطر	- المساعدة في تحديد وتقييم المخاطر. - تدريب الإدارة على الإستجابة الملائمة للمخاطر. - المساعدة على إنشاء إدارة المخاطر . - تنسيق أنشطة إدارة المخاطر. - دعم التقرير عن المخاطر. - الحفاظ على إطار إدارة المخاطر وتطويرها. - تطوير إستراتيجية إدارة المخاطر . - تدريب العاملين على إدارة المخاطر.

الجزء الثاني : أسئلة الاستبيان:-

برجاء التكرم بوضع علامة (✓) قرين الإجابة المناسبة من وجهة نظر سيادتكم لكل من الأسئلة التالية .

رقم	أسئلة الاستبيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق
رجاء تحديد درجة موافقتك على كل من هذه الفقرات وفقاً لما تراه مناسباً لظروف عملك .						
١	لا يدرك المراجعون الداخليون بوحدات الإدارة المحلية أهمية إلا يقتصر دورهم على القيام بتقديم الخدمات التأكيدية والاستشارية الخاصة بالرقابة والإمتثال .					
٢	لا تشمل خطة المراجعة الداخلية السنوية بوحدات الإدارة المحلية على جميع المخاطر التي تواجه هذه المؤسسات .					
٣	لا يتضمن تقرير المراجعة الداخلية بوحدات الإدارة المحلية على تقديم الراي عن إدارة المخاطر التي تعوق المؤسسة في تحقيق إهدافها المرجوة .					
٤	لا يركز المراجعون الداخليون في وحدات الإدارة المحلية خلال إداء مهامهم على المخاطر التي تواجه هذه المؤسسات والتي قد تعوق هذه الوحدات في تحقيقها لإهدافها المرجوة .					
٥	يوجد إجراءات أخرى ينفذها المراجعون الداخليون في وحدات الإدارات المحلية وتعتبر عن إدراكهم بإدارة المخاطر وهي: ١- ٢- ٣- ٤-					
برجاء تحديد درجة موافقتك على قيام المراجعون الداخليون بالممارسات التالية في جهات عملكم .						
٦	لا يقدم المراجعون الداخليون بوحدات الإدارة المحلية خدمات تأكيدية فيما يتعلق بمراجعة إدارة المخاطر بتلك المؤسسات .					
٧	لا يقدم المراجعون الداخليون بوحدات الإدارة المحلية خدمات إستشارية فيما يتعلق بمراجعة إدارة المخاطر بتلك المؤسسات .					
٨	لا تقدم المراجعة الداخلية بوحدات الإدارة المحلية خدمات تأكيدية فيما يتعلق بفعالية إدارت هذه الوحدات في تحديد المخاطر التي تواجهها هذه المؤسسات .					
٩	لا تقدم المراجعة الداخلية بوحدات الإدارة المحلية خدمات تأكيدية فيما يتعلق بفعالية إدارت هذه الوحدات في تقييم المخاطر التي تواجهها هذه المؤسسات .					
١٠	لا تقدم المراجعة الداخلية بوحدات الإدارة المحلية خدمات تأكيدية فيما يتعلق بفعالية إدارت هذه الوحدات في الاستجابة للمخاطر التي تواجهها هذه المؤسسات .					

رقم	أسئلة الاستبيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق
١١	لا تقدم المراجعة الداخلية بوحدات الإدارة المحلية بفحص ومراجعة مدى فعالية إدارت هذه الوحدات في إدارة للمخاطر التي تواجهها هذه المؤسسات .					
١٢	لا تقوم المراجعة الداخلية بوحدات الإدارة المحلية بمعاونة إدارات هذه الوحدات في تحديد العمليات والأنشطة والأهداف المرجو تحقيقها .					
١٣	لا تقوم المراجعة الداخلية بوحدات الإدارة المحلية بمعاونة إدارات هذه الوحدات في تقييم المخاطر وتحديد احتمال حدوثها ومدى تأثيرها .					
١٤	لا تقوم المراجعة الداخلية بوحدات الإدارة المحلية بمعاونة إدارات هذه الوحدات من خلال متابعة أداء إدارة المخاطر مع تقديم النصح لهم عند إتخاذ أي قرارات في هذا الشأن.					
١٥	لا يؤدي قيام المراجعة الداخلية بوحدات الإدارة المحلية بتقديم الخدمات التأكيدية فيما يتعلق بفعالية العمليات والإجراءات التي تقوم بها إدارات هذه المؤسسات إلى تحسين فعالية إدارة المخاطر بتلك المؤسسات .					
١٦	لا يؤدي قيام المراجعة الداخلية بوحدات الإدارة المحلية بتقديم الخدمات التأكيدية فيما يتعلق بتقييم استجابات إدارات هذه المؤسسات للمخاطر إلى تحسين فعالية إدارة المخاطر بتلك المؤسسات .					
١٧	لا يؤدي قيام المراجعة الداخلية بوحدات الإدارة المحلية بتقديم تقرير عن المخاطر التي لم يتم إدارتها بالشكل الملائم إلى تحسين فعالية إدارة المخاطر بتلك المؤسسات.					
١٨	لا يؤدي قيام المراجعة الداخلية بوحدات الإدارة المحلية بتقديم الخدمات التأكيدية بأن المخاطر قد تم إدارتها بفاعلية إلى تحسين فعالية إدارة المخاطر بتلك المؤسسات .					
١٩	يوجد ممارسات أخرى يقوم بها المراجعون الداخليون في وحدات الإدارات المحلية لمراجعة وإدارة المخاطر بهذه المؤسسات وهي: ١- ٢- ٣- ٤-					
وفقاً لما تراه مناسباً لظروف عملك رجاء تحديد درجة موافقتك على مستوى الأهمية النسبية لكل من المقومات التالية لتحسين قدرة المراجعة الداخلية على تقديم خدماتها التأكيدية والإستشارية .						
٢٠	توافر الدعم الإداري للمراجعة الداخلية بوحدات الإدارة المحلية .					
٢١	توافر الموارد الكافية للمراجعة الداخلية بوحدات الإدارة المحلية .					

رقم	أسئلة الاستبيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
٢٢	الحجم النسبي للملائم لوحدات المراجعة الداخلية بوحدات الإدارة المحلية ومكان تواجدتها بالهيكل التنظيمي.					
٢٣	توفير الإستقلالية لوحدات المراجعة الداخلية بوحدات الإدارة المحلية .					
٢٤	نطاق العمل للملائم لوحدات المراجعة الداخلية بوحدات الإدارة المحلية ليشمل دورها في الحوكمة وإدارة المخاطر .					
٢٥	توافر إجراءات رقابة فعالة تساعد المراجعة الداخلية للقيام بأعمالها بوحدات الإدارة المحلية .					
٢٦	توافر قيادة فعالة لوحدات المراجعة الداخلية بوحدات الإدارة المحلية .					
٢٧	توافر التأهيل العملي للملائم للمراجعين الداخليين بوحدات الإدارة المحلية .					
٢٨	توافر التأهيل العملي للملائم للمراجعين الداخليين بوحدات الإدارة المحلية .					
٢٩	توافر الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين بوحدات الإدارة المحلية، وجودة أعمال المراجعة الداخلية.					
٣٠	توافر موضوعية المراجعين الداخليين بوحدات الإدارة المحلية .					
٣١	توافر النزاهة للمراجعين الداخليين بوحدات الإدارة المحلية .					
٣٢	توافر السرية لأعمال المراجعة الداخلية بوحدات الإدارة المحلية .					
٣٣	وجود تفاعل بين المراجعين الداخليين والمراجع الخارجي بوحدات الإدارة المحلية .					
٣٤	وجود تعاون بين المراجعين الداخليين ولجنة المراجعة بوحدات الإدارة المحلية.					
٣٥	يوجد مقومات أخرى وفقاً لما تراه مناسباً لظروف عملك ذات أهمية لتحسين قدرة المراجعة الداخلية على تقديم الخدمات التأكيدية والاستشارية الخاصة بإدارة المخاطر وهي: ١- ٢- ٣- ٤-					

Abstract:

The study aimed to evaluate the ability of Egyptian local administration units Conducting risk management operations, in addition to studying the contributions provided by internal audit in this matter, Because of its great importance in light of the Egyptian government's desire to advance the state and its desire to achieve the strategic objectives related to the fourth axis of the economic dimension that was formulated in the content of the Sustainable Development Strategy Document: Egypt's Vision 2030, on the one hand, and the importance of efficient exploitation of the resources of the Egyptian country and the importance of confronting risks with economic effects that lead to harm to public money, on the one hand, and risks with non-economic effects that lead to a negative moral impact on citizens and their feeling of dissatisfaction and lack of confidence in the government, on the other hand.

To achieve the study's objective, hypotheses were formulated and the researcher designed a questionnaire list to test them and directed to a number (402) internal auditors in Egyptian local administration units, and a number (324) questionnaires were retrieved at a rate of 81%.

The study concluded that internal auditors in Egyptian local administration units do not realize the importance of identifying and risk management, in addition to their failure to perform the necessary roles to review and risk management in these units. Therefore, the study proposed an approach to increase work efficiency and raise the efficiency of internal auditing. The study concluded the importance and impact of the proposed approach based on providing a number of components to improve the ability of internal auditing to provide its services related to risk management and the subsequent increase in contribution to achieving the strategic and operational objectives of these units.

Keywords: Internal Audit, Risk Management, Local Administration Units.