المنظومة
ALMANDUMAH

العنوان:	دور المراجعة الخارجية في تحقيق الإصلاح الحكومي: رؤية مستقبلية
المصدر:	مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية
الناشر:	جامعة بنها - كلية التجارة - قسم المحاسبة
المؤلف الرئيسي:	خليل، محمد أحمد إبراهيم
المجلد/العدد:	ع2
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2019
الشهر:	ديسمبر
الصفحات:	19 - 52
رقم MD:	1179792
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	المؤسسات الحكومية، الإصلاح الحكومي، المراجعة الخارجية، الحوكمة، الرقابة الخارجية، مكافحة الفساد، مصر
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/1179792

© 2025 المنظومة. جميع الحقوق محفوظة.
هذه المادة متاحة بناء على الإتفاق الموقع مع أصحاب حقوق النشر، علما أن جميع حقوق النشر محفوظة. يمكنك تحميل أو طباعة هذه المادة للاستخدام الشخصي فقط، ويمنع النسخ أو التحويل أو النشر عبر أي وسيلة (مثل مواقع الانترنت أو البريد الالكتروني) دون تصريح خطي من أصحاب حقوق النشر أو المنظومة.

للإستشهاد بهذا البحث قم بنسخ البيانات التالية حسب إسلوب الإستشهاد المطلوب:

إسلوب APA

خليل، محمد أحمد إبراهيم. (2019). دور المراجعة الخارجية في تحقيق الإصلاح الحكومي: رؤية مستقبلية.مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية، ع2، 19 - 52. مسترجع من http://search.mandumah.com/Record/1179792

إسلوب MLA

خليل، محمد أحمد إبراهيم. "دور المراجعة الخارجية في تحقيق الإصلاح الحكومي: رؤية مستقبلية."مجلة الدراسات والبحوث المحاسبيةع2 (2019): 19 - 52. مسترجع من http://search.mandumah.com/Record/1179792

© 2025 المنظومة. جميع الحقوق محفوظة.
هذه المادة متاحة بناء على الإتفاق الموقع مع أصحاب حقوق النشر، علما أن جميع حقوق النشر محفوظة. يمكنك تحميل أو طباعة هذه المادة للاستخدام الشخصي فقط، ويمنع النسخ أو التحويل أو النشر عبر أي وسيلة (مثل مواقع الانترنت أو البريد الالكتروني) دون تصريح خطي من أصحاب حقوق النشر أو المنظومة.

دور المراجعة الخارجية في تحقيق الإصلاح الحكومي
- رؤيـــة مستقبليـــة

بحث مقدم من:

أ. د/ محمـد أحمـد إبراهيـم خليـل

• أستاذ المراجعة -كلية التجارة

جامعة بنها

أَعُوذُ بِاللَّهِ مِنَ الشَّيْطَانِ الرَّجِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَٰنِ الرَّحِيمِ

﴿ .... وَقُل رَّبِّ زِدْنِي عِلْمًا ﴾

صدق الله العظيم

[من الآية ﴿١١٤﴾ - سورة طه]

أ) المقـدمـــة

يمثل الإصلاح الحكومي التحدي الأكبر الذي يواجه إعادة بناء الدولة ليس فقط لأن الجهاز الحكومي هو الكيان المؤسسي الأضخم في المجتمع والدولة والأعظم تأثيرًا على تقدم المجتمع وتنميته ونهضته، وإنما لأنه مثقل بمشكلات عميقة ومتراكمة ومزمنة جعلته يفقد دوره ويمثل عقبة في تحقيق التقدم والتنمية (عاشور، ٢٠١٥، ص ٢٢).

كما أن مصطلح إصلاح Reform يعني تحسين أو تعديل ما هو خطأ أو فاسد أو غير مقنع، أي أن الإصلاح يهدف إلى تحسين النظام من خلال ضبط أو تصحيح الأخطاء الجسيمة دون تغيير أساسيات النظام (لطفي، ٢٠١٩، ص ١).

وفي إطار البرنامج الوطني للإصلاح الاقتصادي والاجتماعي الذي بدأته مصر في عام ٢٠١٦م وما تحقق من إصلاحات كثيرة خلال الفترة السابقة ومنها البدء في الإصلاح الحكومي، ووضع برنامج عمل الحكومة خلال الفترة من ٢٠١٨م حتى ٢٠٢٢م في ضوء توجيهات القيادة السياسية الحكيمة في مصر وخطاب التكليف الرئاسي للحكومة والذي تضمن مجموعة من المحاور الرئيسية، ومنها:

١- بناء الإنسان المصري.

٢- بناء اقتصاد قائم على المعرفة.

٣- تحقيق التنمية الاقتصادية الشاملة.

٤- رفع كفاءة الأداء الحكومي وزيادة معدلات التشغيل.

وفي سبيل تحقيق ذلك واتساقًا مع رؤية مصر ٢٠٣٠م لتحقيق التنمية الشاملة واستكمالًا لبرنامج الإصلاح الحكومي المصري، تم إطلاق "جائزة مصر للتميز الحكومي" وذلك كآلية لتشجيع التنافس الفردي والمؤسسي وذلك لتحقيق ونشر ثقافة التميز وتحقيق معايير الجودة في الخدمات العامة المقدمة مما يساهم في توفير الوقت وتحقيق رضاء المواطنين وتحسين مستوى وجودة الحياة للمصريين، كذلك تم اتخاذ خطوات جادة للإصلاح الإداري في مصر تعتمد على مجموعة من المحاور، منها: التطوير المؤسسي وبناء وتنمية القدرات وتحسين الخدمة والإصلاح التشريعي ومنظومة البيانات (الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة، ٢٠١٨، ص ص ٨ – ١٥).

ومن الملاحظ أن تحقيق الإصلاح الحكومي يحتاج إلى تكاتف كل الجهود ومشاركة الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالهيئات والمؤسسات والوحدات الحكومية، ومنها المراجعة الخارجية.

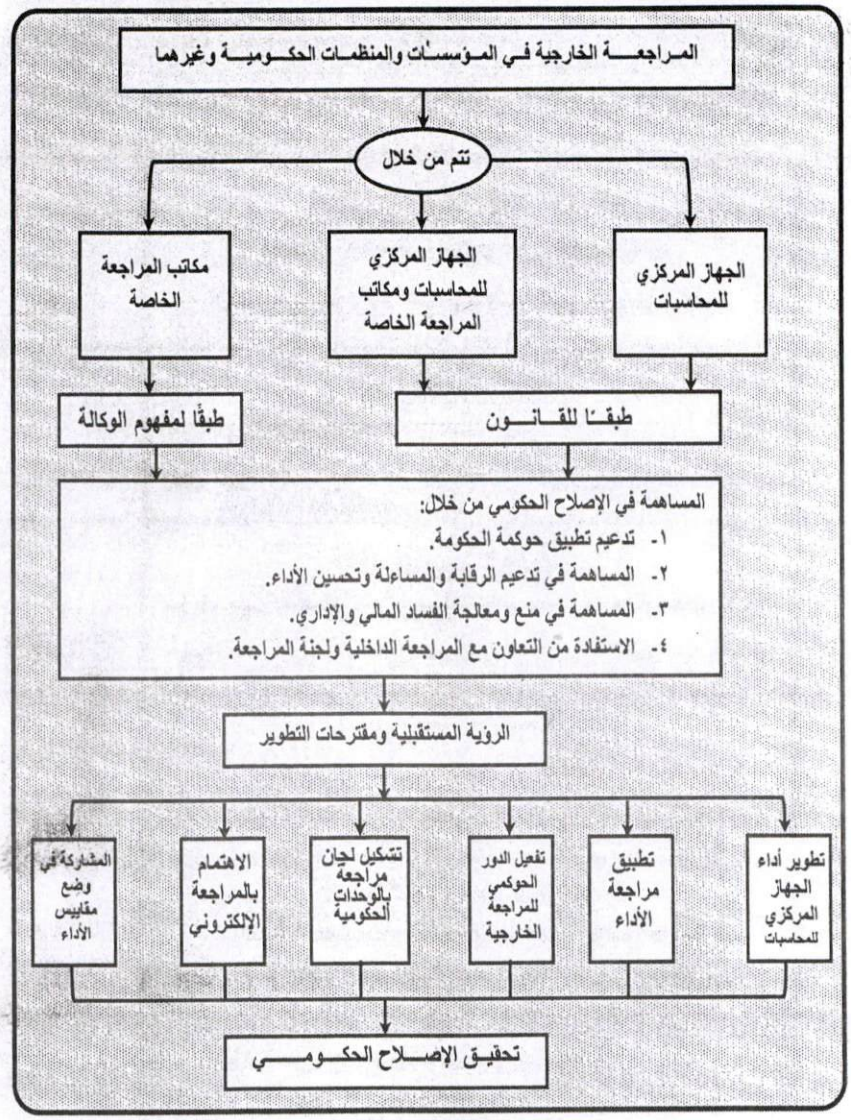
حيث تمثل المراجعة الخارجية أحد الدعائم الثمانية لنظام النزاهة الوطني National Integrity System الذي يُمكن من الحماية من الفساد خاصة وأن المراجعين لديهم وضع مميز داخل المؤسسات والهيئات باعتبارهم ممثلي المصلحة العامة، بجانب أنهم يرصدون ويعدون تقارير عن التزام المؤسسة أو المنظمة بالمعايير المقررة، علاوة على أن نطاق ومدى المراجعة في المجتمع قد أضحى متزايدًا، ولذلك فإن المراجعين يعتبرون في وضع جيد وعلى وجه الخصوص في مجال مكافحة الفساد، كأحد وأهم صور الإصلاح الحكومي. (لطفي،٢٠١٨، ص ١)

لذلك اتفقت دراسات كل من: (Ng, 2002, PP. 109 – 118) ، (Mzenzi and Gspar, 2015, PP. 681 – 702) ، (Cumbe and Inaco, 2018, PP. 538 – 557) على أن المراجعة الخارجية تمثل آلية لتحقيق موثوقية Reliability الحسابات في كل المنظمات العامة والخاصة وتمثل ضمان للأطراف المعنية The Interested Parties لتوفير المعلومات الصحيحة حول كفاءة وفعالية إدارة الموارد التنظيمية The Management of Organizational Resources.

لذلك تهدف هذه الورقة البحثية إلى تحديد بعض صور مساهمة المراجعة الخارجية (والتي تمارس من خلال عدة أطراف) في تحقيق الإصلاح الحكومي مع محاولة الباحث وضع بعض المقترحات لتحقيق الرؤية المستقبلية للدور الذي تقوم به.

ب) <u>العلاقة بين المراجعة الخارجية والإصلاح الحكومي</u>:

يمكن للباحث توضيح هذه العلاقة من خلال الشكل التالي، والذي يمثل الخريطة العامة لهذه الورقة البحثية، وذلك كما يلي:



شكل رقم (١) علاقة المراجعة الخارجية بالإصلاح الحكومي

ج) الأطراف المشاركة في المراجعة الخارجية للمؤسسات والهيئات والمصالح الحكومية:

تتمثل الأطراف المشاركة في المراجعة الخارجية لهيئات ومؤسسات الحكومة وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام، فيما يلي:

١- المراجعون بالجهاز المركزي للمحاسبات:

وذلك في ضوء قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ والمعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨م، حيث نصت المادة رقم (١) منه على أن: "الجهاز المركزي للمحاسبات هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية عامة.. وتهدف أساسًا إلى تحقيق الرقابة على أموال الدولة وأموال الأشخاص العامة الأخرى..."، كما تضمنت المادة رقم (٣) من ذات القانون تحديد الوحدات التي يباشر الجهاز اختصاصاته بالنسبة لها ومنها: وحدات الجهاز الإداري للدولة ووحدات الحكم المحلي والهيئات والمؤسسات العامة وهيئات القطاع العام وغيرها.

٢- المراجعون بالجهاز المركزي للمحاسبات مع مراقبو الحسابات من مكاتب المراجعة الخاصة:

وذلك بالنسبة للشركات التي لا تعتبر من شركات القطاع العام والتي يساهم فيها شخص عام أو شركة من شركات القطاع العام أو بنك من بنوك القطاع العام بما لا يقل عن ٢٥% من رأسمالها حيث يقوم الجهاز بمراجعة حساباتها مع حق هذه الشركات طبقا لنص المادة رقم (٥) بند (أولا) عنصر (٢) من القانون رقم ١٤٤ والذي ينص على : " ... ومع عدم الإخلال بحق الشركات التي لا تعتبر من شركات القطاع العام.... في أن يكون لها مراقبوا حسابات...."

وأشار إلى ذلك أيضا بند (رابعًا) من ذات المادة، وكذلك المادة رقم (٦) من ذات القانون، والتي نصت على: "لرئيس الجهاز تعيين مراقبي حسابات من بين من يزاولون المهنة من خارج النطاق الحكومي لبنوك القطاع العام والشركات المنصوص عليها في البند (٣) من المادة (٣) من هذا القانون..."

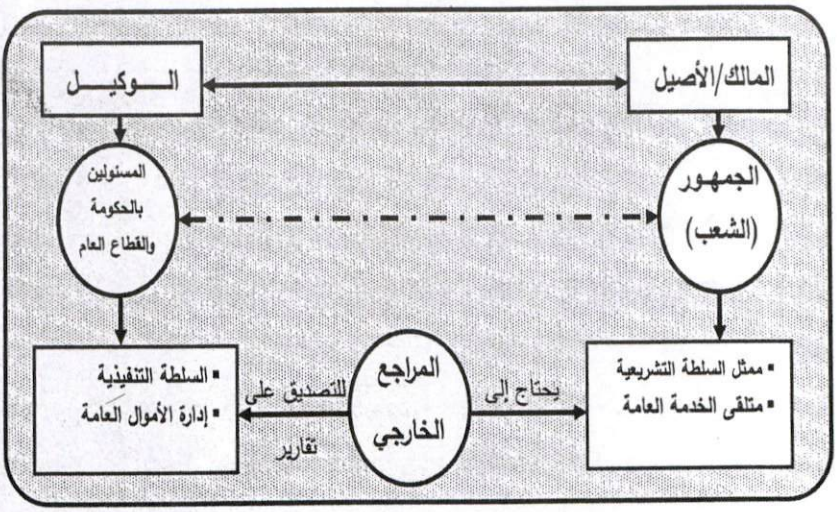
٣- مراقبو الحسابات من مكاتب المراجعة الخارجية:

ويحكم دور هذه الفئة الممثلة للشق الأكبر للمراجعة الخارجية تطبيق مفهوم الوكالة، والذي أشار إليه أحد علماء المحاسبة (لطفي، ٢٠١٩، ص٣٧): من أن علاقة الشعب بالحكومة والقطاع العام تمثل علاقة (المالك – الوكيل) Principal – Agent Relationship ، حيث يجب أن تتم مساءلة المسئولين العموميين الذين يعملون كوكيل Agent عن المالك Principal (الجمهور العام) عن استخدامهم للموارد وأشرافهم عليها وتقييم مدى تحقيقهم لأهداف الجمهور، لذا يعتمد المالك على المراجع في توفير تقييم حيادي موضوعي عن دقة وعدالة القوائم المالية والتقارير المحاسبية التي يقدمها الوكيل، بجانب أن نشاط المراجعة يخفض من المخاطر الكامنة في علاقة المالك – الوكيل والتي تتأثر بأربعة عوامل كامنة في هذه العلاقة وهي:

١- تعارض المصالح ٢- التباعد

٣- التعقيد ٤- عواقب الخطأ

ويمكن للباحث توضيح جوانب هذه العلاقة من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (٢)

د) أبعاد مساهمة المراجعة الخارجية في تحقيق الإصلاح الحكومي

يتناول الباحث تحديد أبعاد الدور الذي تقوم به المراجعة الخارجية للمساهمة في تحقيق الإصلاح الحكومي من خلال ما يلي:

د/١- تدعيم تطبيق حوكمة الحكومة (أو الحوكمة الجيدة) لتحقيق الإصلاح الحكومي

حيث يتم تطبيق مبادئ الحوكمة على كافة كيانات القطاع العام مشتملا على الحكومات الوطنية والحكومات الإقليمية والحكومات المحلية وكذلك الكيانات الحكومية المرتبطة بها (لطفي، ٢٠١٩، ص٥)

وذلك لأن للحوكمة دورًا هامًا ومؤثرًا على المستوى الحكومي والمؤسسي بدرجة لا تقل أهمية عنها في القطاع الخاص، وبالرغم من وجود بعض الاختلافات فيما بينها، وذلك لمالها من أثر فعال وإيجابي في إدارة المؤسسات والمخاطر وتطبيق مبادئ الإفصاح والشفافية وتفعيل المساءلة وإدارة الموارد وتعزيز التنافسية ورفع الكفاءة، والفعالية.

ولذا عرف البعض الحوكمة الحكومية Government Governance على أنها تتمثل في حماية العلاقة المتداخلة بين الإدارة والرقابة والإشراف عن طريق المنظمات الحكومية وعن طريق المنظمات المحددة من قبل السلطات الحكومية بهدف تحقيق الأهداف العامة والكفاءة والفعالية والتقرير عن ذلك لأصحاب المصالح (لطفي، ٢٠١٩، ص١٣)

كما تهدف الحوكمة الحكومية أيضا إلى إنشاء ضمانات لتحقيق الأهداف السياسية وتحمل المسئولية وتحقيق كفاءة التشغيل على المستويات الحكومية المختلفة، ولذا تتكون الحوكمة من اربعة عناصر أساسية وهي: الإدارة، والرقابة، والإشراف، والمساءلة وجميعها متداخلة مع بعضها البعض وترتبط بالمساءلة (The Netherlands Ministry of Finance, 2000, pp.1-26).

كما أن تطبيق مبادئ الحوكمة الجيدة على شركات قطاع الأعمال العام يمثل أحد العناصر الأساسية لمنهج إدارة الأصول المملوكة للدولة وبما يسهم في تحسين أداء هذه الشركات وزيادة قدرتها على المنافسة مع القطاع الخاص (مركز المديرين، ٢٠٠٦، ص٥)

وبذلك تركز الحوكمة في المؤسسات والجهات الحكومية على إخضاع نشاط الجهاز الحكومي إلى مجموعة من القوانين والنظم والسياسات والإجراءات التي تستهدف تحقيق الانضباط المؤسسي في إدارة الجهات الحكومية بتحديد مسؤوليات وواجبات المسئولين في الإدارة العليا والإدارات التنفيذية في هذه الجهات للمحافظة على المال العام وتحسين جودة الخدمات التي تقدم للمواطنين (العبيد، ٢٠١٧، ص٣)

وقد أشار دليل حوكمة المؤسسات الحكومية بمملكة البحرين، إلى أن الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها هذه الحوكمة هي: (دليل حوكمة المؤسسات الحكومية، ٢٠١٣، ص ص ١-٢٨)

١- تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسات الحكومية.

٢- تعزيز الإدارة وصناعة القرار بالمؤسسات الحكومية.

٣- تطوير وتحسين الأداء المؤسسي.

٤- تعزيز المسئولية الاجتماعية وعلاقات المتعاملين.

٥- التنافسية والاستدامة بالمؤسسات الحكومية.

٦- تعزيز الرقابة الإشرافية والمراجعة.

وهنا يشير الباحث إلى أن الدور الفعال الذي تقوم به المراجعة الخارجية باعتبارها أحد الآليات الخارجية الهامة لتحقيق الحوكمة سواء في القطاع الحكومي أو القطاع العام أو القطاع الخاص، يتمثل في تعزيز وتطوير الرقابة الخارجية على أداء المؤسسات الحكومية وغيرها، بجانب تقييم وفحص ومراجعة الجوانب المختلفة لأنشطة هذه المؤسسات وتحقيق المصداقية في المعلومات التي تقدمها هذه المؤسسات وبالتالي تساهم بشكل إيجابي في تحقيق أهداف الحوكمة الحكومية.

كما تتمثل المبادئ الهامة للحوكمة في المؤسسات الحكومية والقطاع العام في: (لطفي، ٢٠١٩، ص١٧)

١- المساءلة Accountability ٢- الشفافية Transparency

٣- النزاهة Integrity ٤- العدالة Equity

ومن الملاحظ أن ممارسة المراجعة الخارجية على المؤسسات الحكومية والقطاع العام سواء من قبل الجهاز المركزي للمحاسبات أو أي طرف أخر طبقا لما ينص عليه القانون، يساهم بشكل إيجابي في تحقيق الكثير من هذه المبادئ وذلك كما يلي:

١- إن ممارسة أطراف المراجعة الخارجية للمهام المحددة لها قانونًا يساعدها في عرض كيانات الحكومة والقطاع العام وغيرهما للمساءلة عن كيفية استخدام الموارد العامة ومدى تحقيقها للأهداف والنتائج المطلوبة، وبالتالي قد تنطوي هذه المساءلة على توقيع بعض العقوبات أو الجزاءات في حالة إساءة استخدام الموارد العامة.

٢- إن ممارسة الرقابة المالية والمحاسبية وكذلك الرقابة القانونية من قبل القائمين بالمراجعة الخارجية، يساهم بشكل كبير في تحقيق النزاهة والعدالة داخل المؤسسات والمنظمات الحكومية.

٣- إن إظهار نتائج عملية المراجعة الخارجية في شكل تقارير مختلفة مشتملة على معلومات موضوعية محايدة، يعكس ويحقق مبدأ الشفافية كأحد المبادئ الأساسية لتحقيق حوكمة الحكومة.

وتجدر الإشارة هنا إلى بعض الأمور التي تضمنها دليل مبادئ حوكمة شركات قطاع الأعمال العام المصري وهي: (مركز المديرين، ٢٠٠٦، ص ص١١-٢٤)

١- أن الدليل يحتوي على ستة مبادئ للحوكمة في شركات في قطاع الأعمال العام، ومنها المبدأ الخامس بعنوان: الشفافية والإفصاح والذي يلقي بدوره مسئولية على أطراف المراجعة الخارجية للتأكد من تحقيق هذا المبدأ من خلال ما تقوم به من مهام مراجعة التقارير والقوائم المالية لهذه الشركات سواء كانت سنوية أو فتريه، وبالتالي فإن المساهمة في تحقيق هذا المبدأ يعني بطريقة مباشرة المساهمة في تحقيق الإصلاح في شركات قطاع الأعمال العام.

٢- أشار الدليل في البند رقم ٢٠/٢ تحت عنوان الرقابة ومتابعة الأداء، إلى أن: "يتولى الجهاز المركزي للمحاسبات مهام مراجعة القوائم المالية للشركات وأعمال مراقب الحسابات الخارجي وإعداد تقارير تقييم أداء الشركات، ويجوز للشركات – خاصة تلك التي يساهم فيها القطاع الخاص – تعيين مراقب حسابات إضافي من مزاولي المهنة بالقطاع الخاص...."، كما أشار أيضا البند رقم ١٦/٥ تحت عنوان الرقابة على الشركات، إلى أن: "فضلا عن أهمية خضوع

شركات قطاع الأعمال العام التابعة لرقابة الجهاز المركزي للمحاسبات وفقا لأحكام القانون، إلا أن ذلك لا يمنع من استعانة هذه الشركات بمراجعين خارجيين إلى جانب مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات وبصفة خاصة الشركات التي طرحت جزءاً من أسهمها في البورصة.." .

كل ما سبق يشير الى أن هناك طرفان مستقلان يمارسان مهام المراجعة الخارجية على شركات قطاع الأعمال العام المصري وهما: مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات، والمراجعين الخارجيين، مما يظهر مدى أهمية دور المراجعة الخارجية في تحقيق مبادئ حوكمة شركات قطاع الاعمال العام من خلال تحقيق الرقابة عليها وبالتالي المساهمة الجادة والمؤثرة في تحقيق الإصلاح في هذه الشركات.

وبصفة عامة يجد الباحث أن ممارسة نشاط ومهام المراجعة الخارجية يعزز ويقوي من تطبيق الحوكمة الجيدة سواء في الحكومة أو القطاع العام أو قطاع الأعمال العام وذلك من خلال زيادة قدرة المواطنين أو الجمهور على جعل هذه الجهات محل مساءلة، علاوة على ما تقدمه من توفير المصداقية والعدالة وترشيد سلوك الموظفين العموميين للحد من مخاطر الانحراف والفساد.

د/٢- <u>المساهمة في تدعيم الرقابة الخارجية والمساءلة وتحسين الأداء لتحقيق الإصلاح الحكومي</u>

مع تزايد أهمية الأنفاق الحكومي بصفة عامة، أصبح من حق المجتمع أن يتحقق من قيام الهيئات والوحدات الإدارية الحكومية باستخدام الموارد المتاحة لها بالكفاءة والفعالية المطلوبة، وحيث أن الجهاز المركزي للمحاسبات يمثل أحد أهم أطراف المراجعة الخارجية، لذا فإن الهدف الرئيسي له والذي حددته المادة رقم (١) من القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ و المعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨، هو تحقيق الرقابة على أموال الدولة وأموال الأشخاص العامة الأخرى وغيرها. كذلك أشارت المادة رقم (٢) إلى أن الجهاز يمارس الأنواع التالية من الرقابة وهي:

١- الرقابة المالية بشقيها المحاسبي القانوني.

٢- الرقابة على الأداء متابعة تنفيذ الخطة.

٣- الرقابة القانونية على القرارات الصادرة في شأن المخالفات المالية.

ويذلك يمكن للباحث الإشارة إلى أن الرقابة الخارجية في الوحدات الحكومية وغيرها تشمل ثلاث مجالات وهي:

أ) الرقابة المالية:

للتأكد من مدى الالتزام باللوائح والقوانين والإجراءات المالية المختلفة المتعلقة بالجوانب المالية لأنشطة وبرامج الحكومة.

ب) الرقابة على كفاءة الأداء بالوحدات الحكومية

وذلك للتأكد من أن موارد الوحدة الحكومية تم الحصول عليها بطريقة اقتصادية، وأن استخدامها وإدارتها تتم بالكفاءة المطلوبة.

ج) الرقابة على فعالية الأداء بالوحدات الحكومية

ويساعد هذا النوع من الرقابة في قياس مدى فعالية أداء الوحدات الحكومية في تحقيق الأهداف المخططة، ولذا فإن الرقابة على الفعالية يجب أن تتوافق مع مستويات التخطيط المختلفة.

ولذا يرى أحد الكتاب (محسب، ١٩٨٦، ص٢٩٦) أن هناك أربعة مستويات للرقابة على الفعالية وهي:

١- الرقابة الاستراتيجية:

وتتطلب وجود خطة استراتيجية عامة تمكن الوحدات الحكومية من تحقيق أهدافها، ولذا فإن هدف الرقابة الاستراتيجية التأكد من مدى مساهمة القرارات المختلفة للوحدة الحكومية في تحقيق الاستراتيجية المحددة.

٢- الرقابة التكتيكية:

وهي حلقة الوصل بين الرقابة الاستراتيجية والرقابة الإجرائية وبالتالي فإنها تهتم بمتابعة الأنشطة والبرامج اللازمة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية.

٣- الرقابة الإجرائية:

والتي ترتبط بمعايير الفعالية ومدى تحققها وبالتالي تحقيق الامتزاج بين الكفاءة والفعالية نتيجة تحقيق الأهداف.

٤- الرقابة على البعد الاجتماعي:

وتتناول الاهتمام بالأنشطة الاجتماعية المختلفة المتعلقة بالعنصر البشرى المؤثر في نجاح أنشطة الوحدة الحكومية.

وبالنسبة للدور الذي تقوم به المراجعة الخارجية ممثلة في الجهاز المركزي للمحاسبات بالنسبة لمجالات الرقابة المختلفة، فقد حددت المادة رقم (٥) من قانون الجهاز رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ والمعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨، دور الجهاز وذلك على النحو التالي:

أولاً: في مجال الرقابة المالية، ويتمثل دور المراجعة الخارجية في:

أ) بالنسبة الرقابة على وحدات الجهاز الإداري ووحدات الحكم المحلي والهيئات العامة الخدمية والنقابات وغيرها، يقوم الجهاز بـ: مراجعة حسابات مختلف أجهزة الدولة من ناحيتي الإيرادات والمصروفات... مراجعة حسابات المعاشات والمكافآت وغيرها، مراجعة القرارات الخاصة بشئون العاملين وكل ما يتعلق بهم..، مراجعة حسابات التسوية والحسابات الجارية والحسابات الوسيطة وغيرها، مراجعة السلف والقروض والمنح والهبات، فحص السجلات والدفاتر والمستندات ومراجعة الحسابات الختامية.

ب) بالنسبة للرقابة على الهيئات العامة الاقتصادية والمؤسسات العامة وهيئات القطاع العام وغيرها، يقوم الجهاز بـ: مراجعة الحسابات الختامية والمراكز المالية والميزانيات.. للوقوف على مدى صحتها وتمثيلها لحقيقة النشاط مع تحديد مجموعة من الإجراءات التي يتبعها الجهاز المركزي للمحاسبات في تحقيق ذلك.

ثانيًا: في مجال الرقابة على تنفيذ الخطة وتقويم الأداء

يقوم الجهاز بمتابعة وتقويم أداء الوحدات الخاضعة للرقابة، وأعداد تقارير تفصيلية عن الأداء مع تحديد نقاط الضعف والاختلال والإجراءات الواجب اتباعها.

ثالثًا: في مجال الرقابة القانونية

يقوم الجهاز بفحص ومراجعة القرارات الصادرة من الجهات الخاضعة للرقابة في شأن المخالفات المالية الخاصة بها للتأكد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في ضوء تحديد المسئولية عن هذه المخالفات وبالتالي محاسبة المسئولين عنها.

بالإضافة إلى ما سبق فإن المواد من (٣٠) وحتى (٥٢) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (١٢٧) لسنة ١٩٨١ قد تضمنت القواعد العامة للرقابة الداخلية على الوحدات الإدارية الحكومية تحت مسمى الرقابة المالية والضبط الداخلي.

وحتى يمكن للقائمين بالمراجعة الخارجية تحقيق الرقابة الخارجية الفعالة بأنواعها المختلفة وتقييم مدى فعالية ممارسة الرقابة والضبط الداخلي، يجب أن يتوفر للقائمين بالمراجعة الخارجية متطلبات الاستقلال اللازمة والتي أشار إليها أحد الكتاب: بأنها تتضمن ما يلي: (لطفي، ٢٠١٩، ص ٤٨)

١- استقلالية الأجهزة العليا للمراجعة (الجهاز المركزي للمحاسبات)

٢- استقلالية أعضاء وممثلي الأجهزة العليا للمراجعة

٣- الاستقلال المالي للأجهزة العليا للمراجعة

٤- السلطات الممنوحة (سلطات التحقيق/ إنفاذ النتائج/ تقديم الاستشارات)

علاوة على ما سبق فإنه يجب مراعاة أهمية دور المراجعة الخارجية في تحقيق المساءلة والتي عرفتها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للمراجعة (INTOSAI, 1998) بأنها تتعلق بالتزامات الأشخاص أو الجهات المنوط بها إدارة الموارد العامة وجعلها مسئولة عن الالتزامات المالية والإدارية، بالإضافة إلى التقرير إلى هؤلاء الذين قاموا بمنحهم تلك المسئولية، ولذا فإن عناصر المسئولية العامة تتمثل في: (لطفي، ٢٠١٩، ص٤٢)

١- الاعتراف بالمسئولية

٢- تقديم معلومات عن الأداء وبطريقة تساعد المستخدمين على تفسيرها بدقة

٣- احتمال فرض عقوبات

وقد توصل كل من (Mzenzi.and Gasper, 2015) إلى أن المراجعة الخارجية تمثل أداة هامة لضمان وجود المساءلة في القطاع العام.

ولذا فإن المساءلة هي العملية التي من خلالها تعتبر المؤسسات والهيئات العامة والأفراد بداخلها مسئولون عن قراراتهم وإجراءاتهم الخاصة بالإشراف على واستخدام المال العام وكذلك خضوعهم للمراجعة الخارجية الملائمة.

ويتفق الباحث مع ما أشار إليه أحد الكتاب (عاشور، ٢٠١٥، ص٢٨) من أنه للتغلب على ضعف وعدم فعالية نظم الرقابة والمساءلة التي تخضع لها الأجهزة الحكومية يجب الاهتمام بالرقابة المانعة والوقائية بجانب الرقابة العلاجية اللاحقة، بالإضافة إلى وضع آلية لتفعيل دور المواطنين في تقييم أداء الخدمات العامة وتقييم النزاهة.

ويشير الباحث هنا إلى أنه يمكن تحقيق ذلك من خلال تشكيل لجان مراجعة خارجية، بالإضافة إلى تطوير أداء القائمين بالمراجعة الخارجية لتفعيل الرقابة والمساءلة بالوحدات الحكومية وتحقيق الإصلاح الحكومي بها، وذلك عن طريق إعطاء المزيد من الاستقلال (بجوانبه المختلفة بما فيها الاستقلال المالي) والسلطات لأجهزة الرقابة الخارجية وخاصة الجهاز المركزي للمحاسبات مما يساعده على مراجعة كفاءة وفعالية الأداء، ويحرره من القيود المختلفة الاقتصادية والسياسية، بجانب الاهتمام المستمر بالتأهيل العلمي والعملي لأعضاء الجهاز.

وبالنسبة لدور المراجعة الخارجية في تحسين الأداء فإن ما تقوم به أطراف المراجعة الخارجية سواء كان الجهاز المركزي للمحاسبات أو غيره، من ممارسة الأنواع المختلفة من الرقابة على أداء وأنشطة الوحدات الحكومية والقطاع العام وغيرهما من المؤسسات التابعة للدولة، سوف يؤدي إلى تحسين وتطوير أداء الهيئات والمؤسسات الحكومية، كما أن قيام أجهزة المراجعة الخارجية بممارسة مراجعة الامتثال من خلال تقييم مدى الامتثال للقوانين واللوائح والتأكد من مدى تطبيق المنظمة للمعايير والمتطلبات الموضوعية والمرجعيات الأخرى، كل ذلك سوف يؤدي إلى القضاء على مواطن الضعف أو الكشف عنها ومعالجتها وبالتالي تحسين أداء المؤسسات والمنظمات الحكومية والمساهمة في تحقيق الإصلاح الحكومي.

د/٣- المساهمة في منع ومعالجة الفساد (المالي والإداري) وتحقيق الإصلاح الحكومي

إن الاستراتيجية الأولى لإصلاح القطاع الحكومي هي خدمة الجمهور وذلك من خلال تغييرات وتحسينات جذرية على الخدمة الجماهرية لتلبية توقعات ومتطلبات الجمهور من الخدمة الحكومية ويتم ذلك من خلال عدة مراحل منها استخدام تكنولوجيا المعلومات في تقديم الخدمة والقضاء على الفساد (البهي، ٢٠١٠، ص٩٢)

ويعتبر الفساد مشكلة خطيرة في مصر لأنه يمثل عائق رئيسي للتنمية المستدامة كما أنه يعتبر طارد للاستثمار الداخلي والخارجي ويؤثر سلبا على حقوق الإنسان ويرجع ذلك إلى مجموعة من الأسباب الاقتصادية والإدارية والقانونية بالإضافة إلى عدم توافر الشفافية ونقص إتاحة البيانات والمعلومات وضعف أساليب الرقابة (لطفي، ٢٠١٨، ص ص٣٢-٣٣)

وقد أوضحت دراسة (Gardner, 2007, pp.1-25) بأن الفساد هو إساءة استخدام السلطة لتحقيق المنافع الشخصية. كما أشار البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة إلى الأشكال المختلفة للفساد ومنها: الاختلاس والرشوة والمحاباة والابتزاز والخداع أو الاحتيال وإساءة حرية التصرف وغيرها وذلك للحصول على الكسب الشخصي (Mauro, 2009, p.681).

وبذلك فإن الفساد (Corruption) مصطلح يتضمن معاني عديدة في طياته لكونه موجودًا في كافة القطاعات الحكومية والخاصة، فهو موجود في أي تنظيم يكون فيه للشخص قوة مسيطرة أو صاحب قرار وتكون هناك حرية في تمرير القرار لفئة دون الأخرى، كما أنه خروج عن القانون واللوائح وعدم الالتزام بهما واستغلال غيابها من أجل تحقيق مصالح خاصة (بسيوني، ٢٠١٦، ص٣٩)

وبالرغم من تبني مصر لعدد من الاستراتيجيات لمكافحة الفساد، منا الاستراتيجية الأولى (٢٠١٤-٢٠١٨) والاستراتيجية الثانية (٢٠١٨-٢٠٢٢)، إلا أن هناك الكثير من التحديات التي تواجه تنفيذ استراتيجيات مكافحة الفساد في مصر ومنها: تحديات دعم الجهات الرقابية لمكافحة الفساد، وتحديات إرساء مبادئ الشفافية والنزاهة، وتحديات الارتقاء بمستوى أداء الأجهزة الحكومية وتحسين خدماتها وغيرها من التحديات (لطفي، ٢٠١٨، ص ص ٣٤-٣٦)

ومن هنا تظهر أهمية المراجعة الخارجية والأطراف التي تمارسها كأحد جوانب تحقيق الرقابة والمساهمة في إرساء مبادئ الشفافية.

ويرى البعض أن الاهتمام بمراجعة الفساد Corruption Auditing بدأ من المراجعين الحكوميين Government Auditors أو المراجعين الداخليين في القطاع العام Public Sector Internal Auditors (لطفي، ٢٠١٨، ص٧)

ونظرًا لصعوبة الكشف عن الفساد خاصة في المؤسسات والهيئات الحكومية والعامة، فإن دور المراجعة الخارجية يهتم بمنع Prevent الفساد أكثر من الاهتمام بالكشف عنه Detect ، أي أنها تهتم بالدور الوقائي للمراجعة والذي يتحقق من عدة جوانب منها: تحسين الشفافية والمساءلة الشاملة وتحقيق التعاون بين المراجعين الخارجيين والسلطات التنظيمية والأطراف الأخرى المختلفة للحوكمة، ولذا فإن مراجعة الفساد Corruption Auditing ما تزال بعد مجرد مفهوم جديد بالمقارنة بمراجعة الاحتيال أو الغش Fraud Auditing (لطفي، ٢٠١٨، ص ص ١٨-٢٠)

لذلك اهتمت معايير المراجعة الدولية (ISA) وكذلك معايير المراجعة المصرية بتحديد مسئولية مراقب الحسابات بشأن الغش والتدليس على مستوى منظمات الأعمال (كأحد صور الفساد) وذلك من خلال معيار المراجعة المصري رقم (٢٤٠) وكذلك المعيار رقم (٣١٥) والمعيار رقم (٣٣٠) ولكنها لم توفر الاهتمام المطلوب لكيفية مراجعة الفساد بصفة عامة وبكافة مسبباته.

وإذا كان القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ والمعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ قد أشار في المادة (٥/ أولا) منه، عنصر (٢) بندي (د ، ط)، والمادة (٥/ ثانيًا) إلى ضرورة الإيضاح والكشف عن أية مخالفات للقانون والنظم، والأخطاء والغش الذي لا تظهره الحسابات والأوراق، وكذلك المادة رقم (١١) والمادة رقم (١٢) من ذات القانون وغيرها من النصوص القانونية الأخرى. والذي يطلق عليها البعض نظم الرقابة المانعة التي تساعد على الحد من فرص عدم الالتزام (لطفي، ٢٠٠٨، ص٣)، إلا أنها قد تكون غير كافية لاكتشاف كل صور الفساد سواء الإداري أو المالي.

لذلك أشار المعيار الدولي للجهاز الأعلى للرقابة رقم (٥٧٠٠) إلى أن هناك أربعة عناصر للحد من الفساد وهي: (لطفي، ٢٠١٩(٢)، ص٢٠)

١- إطار عمل جيد للمعايير واللوائح

٢- قواعد السلوك المهني

٣- إدارة جيدة للموارد البشرية

٤- نظام جيد للضوابط الداخلية

وحيث أن الجهاز الأعلى للرقابة في مصر هو الجهاز المركزي للمحاسبات فيمكنه الاستفادة من هذه العناصر في تحديث وتطوير الآليات المستخدمة حاليا للحد من الفساد أو منعه.

لذا يجد الباحث ضرورة أن تقوم أطراف المراجعة الخارجية بالإجراءات التالية كإجراءات مساعدة في الكشف عن الفساد بكل صوره وخاصة الفساد المالي وهي:

١- استخدام أسلوب المراجعة التشاركية، حيث أشار البعض: إلى أن هذا الأسلوب قد يلجأ إليه المراجعون ذوي الخبرة إذا استشعروا وجود تواطأ في بعض الأمور وذلك بإشراك العملاء أو الجمهور العام في التحقق والتأكد وذلك من خلال إجراء دراسة استقصائية مع الجمهور (لطفي، ٢٠١٨، ص٢١). أو من خلال تشكيل لجنة مراجعة من أعضاء مستقلين وذو خبرة مالية وإدارية ومحاسبية لمتابعة وتقييم أداء المؤسسات والوحدات الحكومية والتعاون مع المراجعين الخارجيين.

٢-قيام المراجعين الخارجيين بممارسة إجراءات مراجعة إضافية بجانب الإجراءات التقليدية، مع إجراء اختبار لأنظمة الرقابة الداخلية وذلك في حالة توفر الشك المهني لدى المراجع الخارجي لاحتمال وجود فساد في إجراء معين.

٣-قيام أطراف المراجعة الخارجية بالبحث عن مصادر إضافية وغير تقليدية للمعلومات التي قد تكون خارج نطاق المنظمة أو الهيئة الحكومية أو القطاع العام بحيث تشمل الأطراف الخارجية المتعاملة معها.

٤- استخدام أسلوب مراجعة الأداء، لأنها وكما أشار البعض فإن مراجعة الأداء Performance Auditing يمكن أن تساعد في الكشف عن الفساد لأن مراجعة الأداء المخططة والمنفذة على نحو صحيح سوف تساعد على تسليط الضوء على مجالات عدم الاقتصاد Diseconomy وعدم الكفاءة

Inefficiency وعدم الفعالية Ineffectiveness كما أنها تسهم في تحقيق الحوكمة الرشيدة والمساءلة الشفافية (لطفي، ٢٠١٨، ص٢٥)

كما أن مراجعة الأداء تقوم بتحليل وتقييم أداء الحكومات والخدمات العامة، لأنها تقوم بالفحص الحيادي الموضوعي لتعهدات الحكومة وبرامجها أو منظماتها المتعلقة بجوانب الكفاءة والفعالية والاقتصاد بهدف إجراء التحسينات وذلك لأنها تركز على الأنشطة بدلا من الحسابات التي تركز عليها المراجعة المالية (لطفي، ٢٠١٩(٢)، ص٢٤)

أي أنها مراجعة أداء إدارة المنظمة والتعليق على مدى فعاليتها وكفاءتها والطرق الاقتصادية التي أدارت بها الموارد التي تحت تصرفها (Leary, 1996, PP.14-18) وكل ذلك سوف يساهم في منع حدوث الفساد أو الحد منه.

لذا أكد البعض: على أن مراجعة الأداء مفيدة في الوحدات الإدارية العامة لأنها تجمع بين المساءلة وتحسين الأداء، وبالتالي تساهم في محاسبة المسئولين في المؤسسات محل المراجعة (Douglas, et al., 2016, PP.217-233)

٥- قيام الجهاز المركزي للمحاسبات وأطراف المراجعة الأخرى بتطبيق اطار المراجعة الشاملة والذي يجمع ما بين المراجعة المالية ومراجعة الأداء ومراجعة الإمتثال.

د/٤- الاستفادة من التعاون مع المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة لتحقيق الإصلاح الحكومي

ويتم ذلك كما يلي:

أ) الاستفادة من التعاون بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية

يتم ممارسة المراجعة الداخلية في الوزارات والمصالح الحكومية من خلال ممثلي وزارة المالية من مديرين ماليين ومراقبين ماليين ومعاونيهم من مديري الحسابات ووكلائهم حيث يقومون بتحقيق الرقابة الداخلية على هذه الوحدات للتأكد من أن الموارد قد انفقت في الاعتمادات المخصصة لها وأن البيانات سليمة ومطابقة للأرقام الموضوعة أن جميع خطوات العمل قد تمت وفقا للوائح المعمول بها، أي أنها تحقق الرقابة المالية قبل الصرف مع تحقيق نظم الضبط الداخلي.

بالإضافة إلى ذلك هناك إدارة للمراجعة الداخلية بشركات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام والتي تقوم بدورها في الرقابة والضبط الداخلي.

لذلك أشارت الفقرة رقم (١٣-٥) تحت عنوان: الرقابة على الشركات، من دليل مبادئ حوكمة شركات قطاع الأعمال العام في مصر، إلى أنه: "يجب على الشركة القابضة التأكد من وجود إدارة للمراجعة الداخلية داخل كل شركة من شركاتها التابعة، على أن تكون تابعة مباشرة لمجلس الإدارة مما يساعد على وضع منهج منظم لتحسين إدارة المخاطر والمراقبة المالية"

كما أشار معيار المراجعة المصري رقم (٦١٠) إلى أن من أعمال المراجعة الداخلية: " متابعة أعمال الرقابة الداخلية حيث تقع مسئولية وضع نظام رقابة داخلية مناسب على عاتق الإدارة ويتطلب ذلك وجود تنبيه ملائم بصفة مستمرة. وتكلف الإدارة المراجعة الداخلية عادة بمسؤولية محددة تتمثل في فحص الضوابط ومتابعة تشغيلها وتقديم التوصيات لتحسينها". (قرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨).

كما أن وظيفة المراجعة الداخلية هي أحد أهم ضوابط الرقابة الداخلية على مستوى المنظمة (لطفي، ٢٠٠٧، ص٧)

ويجب مراعاة أن مهام وخدمات المراجعة الداخلية قد تطورت بحيث تشمل الخدمات التأكيدية والخدمات الاستشارية بجانب دورها في تحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة وذلك طبقا للمفهوم الذي قدمه المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين (IIA) عام ٢٠٠١م والذي تم التأكيد عليه في القسمين رقمي ٣٠٢، ٣٠٤ من قانون Sarbanes - Oxley Act (SOX) الأمريكي الصادر عام ٢٠٠٢م.

لذلك أشارت دراسة (Fu, 2005, P.63) إلى أن الدور المستحدث للمراجعة الداخلية يتضمن مجموعة من التوجهات وهي: توجه اشرافي من خلال المراجعة المالية، وتوجه إداري من خلال المراجعة الإدارية ومراجعة العمليات، وتوجه رقابي من خلال فحص فعالية الرقابة الداخلية، وتوجه حوكمي من خلال المراجعة الاستراتيجي ومراجعة إدارة المخاطر ومراجعة المسئوليات ومراجعة مجلس الإدارة.

بالإضافة إلى ذلك أكدت الدراسة التي قام بها المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين عام ٢٠٠٩ (IIA, 2009, PP.1-12) على أن حدوث الأزمة المالية العالمية أدت إلى تغيير أنشطة المراجعة الداخلية، من الأنشطة التقليدية إلى مراجعة المخاطر المختلفة والتحول من الاهتمام بالمخاطر المالية

التشغيلية فقط إلى الاهتمام بمخاطر السيولة والسمعة والمخاطر الائتمانية وتحديد مدى فعالية عملية إدارة المخاطر بمنظمات الأعمال.

لذلك فإن معيار المراجعة الداخلية الأمريكي رقم ٢١٢٠ الصادر عن (IIA, 2016) بشأن إدارة المخاطر، أشار إلى أنه يجب على نشاط المراجعة الداخلية تقييم فعالية وتحسين مسار إدارة المخاطر، كما أنه أثناء أداء المهمات الاستشارية يجب عليها تحديد المخاطر المرتبطة بأهداف هذه المهمات.

بالإضافة إلى ما سبق فإن المراجعة الداخلية أصبحت الآن نشاط مضيف للقيمة داخل المنظمات المختلفة وذلك من خلال دورها الاستشاري ولتحقيق ذلك يجب أن تتمتع بالاستقلال الكافي سواء كان استقلالاً تنظيميًا أو استقلالاً فنيًا.

وهنا يجد الباحث أن التعاون المستمر بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية ومدى اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي، يمكن استثماره في الاستفادة من الأدوار الهامة والحيوية التي تقوم بها المراجعة الداخلية وذلك لإحكام الرقابة داخل المؤسسات والهيئات الحكومية وغيرها وبالتالي المساهمة في تحقيق الإصلاح الحكومي لهذه المنظمات.

ب) <u>الاستفادة من التعاون بين المراجعة الخارجية ولجان المراجعة في الهيئات والمنظمات الحكومية وغيرها من الشركات.</u>

إن وجود لجنة المراجعة الحكومية تمثل فلسفة جديدة في العمل الحكومي على مختلف مستوياتها، لأنها تساعد في تحقيق أعلى مستويات الكفاءة وتعزيز الشفافية وزيادة المساءلة وتحسين الضوابط الرقابية، ولذا أشار كل من (Riggs& Ingram, 2014) على أن هناك عوائد كبيرة يتم تحقيقها من خلال لجنة المراجعة الحكومية، أهمها: (لطفي، ٢٠١٩، ص٨٦)

١- تحسين الممارسات الرقابية والتقارير المالية

٢- تسهيل الاتصال بين الإدارات الحكومية والمراجع الخارجي والمجلس الحاكم

٣- تساعد على منع الفساد والاحتيال كما تشجع على تأسيس برامج للأخلاقيات والامتثال

٤- تطوير وظيفة المراجعة الداخلية من خلال فحص نطاق ومؤهلات وأنشطة وظيفة المراجعة الداخلية.

٥- تعزيز وظيفة المراجعة الخارجية لأنها تقوم بالإشراف والمراقبة على أداء المراجعين الخارجيين والمساعدة على ضمان استقلالهم.

ولذا فإن لجنة المراجعة هي حلقة الاتصال بين كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية والإدارة المسئولة بالجهة الإدارية.

كما تتعدد مسئوليات لجنة المراجعة ومنها: مراقبة المخاطر المالية والرقابة الداخلية للمنظمة ومراقبة إعداد التقارير المالية ومراقبة عمليات المراجعة الداخلية والخارجية والتشاور مع كل من الإدارة ومراقب الحسابات حول القوائم المالية (دليل عمل لجان المراجعة، ٢٠٠٨، ص ص٤-٥)

كما أن لجنة المراجعة الفعالة يمكنها زيادة نزاهة وفعالية عملية المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية والتقارير المالية (Cohen, et al., 2007, p.170)، وإضاف (السقا، ٢٠٠٩، ص١٦) بأن لجنة المراجعة هي أحد الآليات الرقابية الداخلية والتي تهدف إلى مراقبة وتوجيه المديرين لاتخاذ القرارات من شأنها تعظيم ثروة الملاك والأطراف الأخرى المهتمة.

في ضوء ما سبق يجد الباحث أنه أصبح من الضروري وجود لجان للمراجعة في الوحدات الإدارية الحكومية لأنها تمثل أداة هامة للرقابة والمحافظة على المال العام وضمان لحسن أداء الخدمات العامة للجمهور بالشكل المطلوب، ولذا يرى الباحث ضرورة تشكيل لجنة للمراجعة في كل وحدة من وحدات الجهاز الحكومي وأن يتم إصدار قرار بتشكيلها من السلطات المختصة وأن تتضمن مجموعة من الأعضاء المستقلين وذوي الخبرة في المجالات المالية والإدارية والمحاسبية سواء من أساتذة الجامعات أو من المراجعين بمكاتب المراجعة الخاصة ويتم توفير الموارد المالية اللازمة لها للقيام بالمهام الخاصة بها مع تحديد لائحة لتنظيم سلطاتها ومسئولياتها وتنظيم اجتماعاتها وأن يتراوح أعضاؤها ما بين ٥-٧ أعضاء.

في ضوء ما سبق عرضه يتضح للباحث أن وجود كل من المراجعة الداخلية وكذلك لجنة المراجعة في وحدات الجهاز الحكومي للدولة وكذلك في شركات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام وغيرها من المنظمات التي يساهم فيها المال العام بنسبة لا تقل عن ٢٥%، مع وجود التنسيق والتعاون بينهما وبين المراجعة الخارجية ممثلة في الجهاز المركزي المحاسبات أو غيره، سوف يؤدي إلى تحقيق الكثير من المزايا والتي تنعكس بالإيجاب على تحقيق الإصلاح الحكومي ومنها:

١- تعدد صور الرقابة التي تمارس على الجهات والمؤسسات الحكومية سواء كانت داخلية أو خارجية وتعدد الأطراف القائمة بها، مع توفر الاتصال والتنسيق بينها، مما يحد من فرص ارتكاب الفساد الإداري أو المالي ويزيد من الإصلاح الحكومي.

٢- تبادل المعلومات والتشاور المستمر بين كل من المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية ولجنة المراجعة يساعد على تحقيق الشفافية والنزاهة وبالتالي تحقيق الإصلاح الحكومي.

٣- توفر فرص التنبؤ بالمخاطر والأزمات المحتملة للوحدة الحكومية وبالتالي وضع الإجراءات والأساليب الوقائية لمنع حدوثها أو الحد منها وبالتالي الحد من المشكلات التي تواجه الوحدات الحكومية وزيادة فرص الإصلاح الحكومي.

٤- إعداد التقارير عن أداء الوحدة الحكومية واستخدامها للموارد العامة على مستويات مختلفة مع توفر فرص مناقشتها والاطلاع عليها من أطراف رقابية متعددة يحسن من أداء هذه الوحدات ويحقق الإصلاح الحكومي.

٥- يوفر التعاون بين كل من المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية ولجنة المراجعة إلى ممارسة أنواع متعددة من المراجعات مما يزيد من الثقة والمصداقية في المعلومات المالية للوحدات الحكومية وبالتالي المساهمة في تحقيق الإصلاح الحكومي.

هـ) الرؤية المستقبلية ومقترحات تطوير دور المراجعة الخارجية لتحقيق المزيد من الإصلاح الحكومي.

تعتمد مقترحات التطوير الذي يحاول الباحث تقديمها لتحقيق الرؤية المستقبلية للإصلاح الحكومي في الهيئات والمؤسسات والمنظمات الحكومية والشركات الخاضعة للدولة، على العناصر التالية:

أولاً: مقترحات تطوير أداء الجهاز المركزي للمحاسبات باعتباره الأداة الأساسية للمراجعة الخارجية

وتتمثل هذه المقترحات فيما يلي:

١- الاهتمام بممارسة المراجعة الاستباقية لمراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات، خاصة وأن اختصاصات الجهاز الواردة بالقانون تدخل جميعها ضمن نطاق المراجعة اللاحقة وبالتالي ممارسة الرقابة بعد حدوث الواقعة المتعلقة بالأنشطة المالية أو الإدارية.

كما أن المراجعة الاستباقية وكما أشار إليها البعض (لطفي، ٢٠١٨، ص١): تلعب دورًا محوريًا في مكافحة الفساد Anti- Corruption سواء في مجال المنع والوقاية من الفساد أو في مجال الكشف عن الفساد

٢- ضرورة توفر تشريع يلزم الوزارات المختلفة بالدولة بأرسال نسخ من القرارات الخاصة بها والكتب الدورية التي تصدرها إلى الجهاز المركزي للمحاسبات، حتى يكون مراجعو الجهاز على علم بكافة التغيرات التي تحدث دخل الوزارات المختلفة والوحدات الإدارية التابعة لها .

٣- النص الصريح في قانون الجهاز المركزي للمحاسبات على ضرورة استخدام الجهاز للمعايير الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية(الانتوساي) وذلك بما يتوافق مع البيئة المصرية ويحقق هدف الإصلاح الحكومي.

٤- التأهيل العلمي والعملي المستمر لمراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات وذلك من خلال التشجيع على الالتحاق بالدراسات العليا في مجال المحاسبة والمراجعة والقانون والجوانب الإدارية، وكذلك عقد دورات تدريبية متخصصة وجادة وخاصة في مجال تكنولوجيا المعلومات، وأن يكون اجتياز هذه الدورات شرط لمراجعة الوحدات الحكومية مع دورية عقدها باستمرار لضمان التطوير والتأهيل.

٥- تشكيل فريق عمل (أو لجنة متخصصة) من ذوي الخبرة والمميزين، من قبل الجهاز المركزي للمحاسبات تقوم بعمل حصر ودراسة لجميع المشكلات والملاحظات التي يبديها مراجعو الجهاز في تقاريرهم المختلفة وخاصة المتكررة منها، للوقوف على مسبباتها داخل الوحدات الحكومية المختلفة، وكيفية حلها مع اقتراح أساليب منع تكرارها مستقبلا سواء من خلال اقتراح اصدار تشريع جديد أو اقتراح اصدار القرارات اللازمة لذلك، ومن الأمثلة على هذه المشكلات:

أ) تعدد مخالفات المخازن نتيجة سوء حالة المخازن والدمج بين الأصناف المستديمة والمستهلكة والكهنة، وعدم تطبيق برامج المخازن الإلكترونية علاوة على وجود أصناف زائدة عن الحاجة مما يؤدي إلى عدم الاستفادة منها.

ب) عدم إجراء التسويات اللازمة لكثير من المبالغ المقيدة بحسابات الدفع المقدم (باب ثاني، وباب سادس) والأمانة المدفوعة مقدمًا وذلك طرف الجهات الأخرى (شركات، أفراد، جهات حكومية) واستمرار ذلك لفترة طويلة قد تتعدى ١٥ سنة.

ج) تكرار اخطاء التوجيه الصحيح للكثير من المبالغ المالية سواء المتعلقة بالإيرادات او المصروفات على البنود الصحيحة الخاصة بها.

٦- تزويد الجهاز المركزي للمحاسبات بالعدد الكافي من المراجعين لمواجهة العجز في هذه الفئة من العاملين بالجهاز والتي أدت إلى زيادة الأعباء والمهام على القائمين بالعمل مع عدم القدرة عل إتمام جميع الأعمال المطلوبة في الوقت المحدد وبالتالي انعكس ذلك على كفاءة أداء المراجعين بالجهاز.

٧- إصدار قرار من قبل الجهاز للموافقة على تشكيل لجان فنية متخصصة (في حالة الاحتياج إليها) لمساعدة أعضاء الجهاز في أداء عملهم لإجراء الفحص الفني لبعض عمليات الإنشاءات والتوريدات للأجهزة وغيرها والتي لا يتوفر لها فنيين من أعضاء الجهاز.

٨- تفعيل الضبطية القضائية لجميع المراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات وعدم اختصارها على مستوى إداري معين دون باقي المراجعين، حتى يتم تقوية دور المراجعين في محاربة الفساد والمحافظة على المال العام.

٩- السعي نحو تطوير شكل ومحتوى التقارير المقدمة من قبل الجهاز المركزي للمحاسبات وغيره من الأجهزة الرقابية، بحيث تتضمن التقرير عن كفاءة استخدام الموارد وفعالية تحقيق الأهداف وما يترتب عليها من آثار اقتصادية واجتماعية ولا يقتصر التقرير على مدى الالتزام بتنفيذ الموازنة.

ثانيًا: الالتزام بتطبيق مراجعة الأداء

سواء من قبل الجهاز المركزي للمحاسبات أو غيره من الجهات القائمة بالمراجعة الخارجية، وذلك جنبًا إلى جنب المراجعة المالية التقليدية التي يمارسها أعضاء الجهاز، خاصة وأن مراجعة الأداء وما

تتضمنه من مراجعة الاقتصاد والكفاءة والفعالية تضمن حسن استخدام الأموال العامة لتحقيق الخدمات العامة، مع مراعاة أن تتم هذه المراجعة من قبل فريق عمل للمراجعة يجمع بين التخصصات المختلفة بجانب التخصصات المالية مع إعطاء الصلاحية لأعضاء الجهاز، الاستعانة بالخبرات الخارجية في حالة الاحتياج إليهم.

وتجدر الإشارة إلى أن الأخذ بتطبيق مراجعة الأداء يتفق مع توجه الدولة حاليا نحو إصدار قانون جديد موحد للموازنة العامة والمحاسبة الحكومية، ويحقق رؤية مصر ٢٠٣٠، خاصة وأن هذا القانون الجديد يقوم على استخدام موازنة الأداء بدلا من موازنة البنود والاعتمادات المطبقة حاليا، كما يستخدم أساس الاستحقاق بدلا من الأساس النقدي ويقوم على تحديد الأهداف الاستراتيجية للدولة ككل مع تحديد أولويات الاتفاق وذلك بالتعاون بين وزارة المالية ووزارة التخطيط، وأيضا يتفق ذلك مع تطبيق الحكومة الإلكترونية وغيرها من المتغيرات الحديثة.

ثالثًا: تفعيل الدور الحوكمي للمراجعة الخارجية

تمثل وظيفة المراجعة الخارجية أحد الآليات الخارجية والهامة لتحقيق حوكمة الشركات نظرًا لاستقلالها عن المنظمة محل المراجعة بجانب تمتعها بالخبرة الكافية في الجوانب المالية والمحاسبية وغيرها.

ولذا تمارس المراجعة الخارجية دورها الأساسي في الإشراف والرقابة الخارجية على الأداء المالي للمنظمة للتأكد من صحة العمليات وتحقيق مصالح الأطراف المختلفة المهتمة بها، وتوفير المصداقية في المعلومات المتاحة سواء كانت مالية أو غير مالية.

وقد أشار (خليل، ٢٠٠٤، ص٢١٣) إلى أن الدور الحوكمي الذي يمارسة مراجع الحسابات يتوقف على محددات القيام بوظيفة المراجعة الخارجية كآلية أشراف تتمتع بالموضوعية والنزاهة والحياد، وذلك من خلال توكيد وضمان استقلالية وحياد مراجعي الحسابات وتعزيز جودة الأداء المهني.

وبذلك فإن تفعيل وتعزيز الدور الحوكمي للمراجعة الخارجية ممثله في الجهاز المركزي للمحاسبات يتطلب وضع دليل لحوكمة الوحدات والهيئات الحكومية أسوة بدليل حوكمة شركات قطاع الأعمال العام ودليل حوكمة الشركات الخاصة المقيد أوراقها المالية بالبورصة، بحيث يتضمن مبادئ الحوكمة الواجب

تطبيقها في هذه الوحدات مع تحديد واضح لسلطات ومسئوليات المراجعة الخارجية مما يساعد على تحقيق الإصلاح الحكومي والحد من الفساد.

رابعًا: تشكيل لجان مراجعة بالوحدات والهيئات الحكومية

وذلك من خلال اقتراح إصدار تشريع أو قرار لتشكيل هذه اللجان بحيث تتضمن مجموعة من الأعضاء المستقلين وذوي الخبرة والكفاءة في الجوانب المالية والمحاسبية والإدارية، ويكون من بين أعضائها أساتذة الجامعة المتخصصين في هذه المجالات وكذلك المراجعين الخارجيين من مكاتب المراجعة الخاصة والممارسين للمهنة بالإضافة إلى تخصصات أخرى تتناسب مع طبيعة أداء الوحدات الحكومية. وذلك للاستفادة من الدور الرقابي الذي تقوم به هذه اللجان لضمان حسن استخدام المال العام وتقديم الخدمات الجيدة للجمهور.

خامسًا: الاهتمام بالمراجعة الإلكترونية لمواكبة تطبيق الحكومة الإلكترونية

حيث تقوم الحكومة الإلكترونية بتقديم الخدمات العامة للمواطنين باستخدام أساليب تكنولوجيا المعلومات الحديثة بهدف تحسين وتيسير أداء الخدمات الحكومية وتخفيض تكاليفها وذلك من خلال استخدام الإنترنت.

وقد قامت وزارة المالية في عام ٢٠١٠م بتنفيذ مبادرتها لتطبيق نظام Government Financial Management Information System (GFMIS) وهو نظام معلومات إدارة الأموال الحكومية، لميكنة الوحدات الحسابية على مستوى الجمهورية، وفي عام ٢٠١٧م تم ربط منظومة GFMIS بحساب الخزانة الموحد.

وتجدر الإشارة إلى أن وجود هذا التطور التكنولوجي في الوحدات الحكومية يجب أن يلاحقه تطور في أساليب المراجعة الخارجية، بحيث تستطيع ممارسة مهام المراجعة الإلكترونية بالشكل الصحيح وبما يحقق الهدف منها، وهذا يستلزم إعادة تأهيل وتدريب مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات على هذه الأساليب المتقدمة من خلال المتخصصين سواء في أساليب تكنولوجيا المعلومات أو في المراجعة الإلكترونية.

خاصة وأن هناك انعكاسات إيجابية لتكنولوجيا المعلومات على نظام الرقابة الداخلية وعلى أساليب المراجعة (Moorthy, et al., 2011, p.23) وبالتالي انعكاس على تحقيق الإصلاح الحكومي المطلوب.

سادسًا: المشاركة في اللجان الاستشارية الخاصة بوضع مقاييس الأداء بالوحدات الحكومية

في ظل الاتجاه نحو إصدار قانون جديد موحد للموازنة والمحاسبة الحكومية وتطبيق موازنة الأداء، سوف يتطلب الأمر وضع مقاييس ومعايير للأداء سواء على مستوى الوزارات المختلفة أو على مستوى الوحدات والمصالح الحكومية داخل هذه الوزارات، وسيتم إعداد هذه المقاييس من خلال لجان استشارية تخصص لهذا الفرض.

ولذا يجب أن تشارك أطراف المراجعة الخارجية سواء كان الجهاز المركزي للمحاسبات أو مكاتب المراجعة الخاصة في هذه اللجان للاستفادة من خبراتها من جانب، علاوة على أنها المسئولة عن الرقابة على الالتزام بهذه المقاييس من جانب أخر.

سابعًا: التطوير والتحديث المستمر للقوانين والنظم واللوائح وكذلك معايير المراجعة

وذلك بما يتفق مع المتغيرات المتعددة والتطورات المختلفة سواء في المجالات الاقتصادية أو الإدارية والمالية أو تكنولوجيا المعلومات أو غيرها.

(و) الخـــاتمـــة :

يمثـل الإصـلاح الحكـومي مطلـب ضـروري وهـام لا يمكـن تجـاوزه أو التغافـل عنـه خاصـة مـع الإصلاحات الاقتصادية المختلفة التي حققها الاقتصاد المصري وبدأت تظهر نتائجها داخليا وخارجيا وبما يحقق رؤية مصر ٢٠٣٠ لتحقيق التنمية المستدامة.

والمراجعة الخارجية للوحدات الإدارية والهيئات والمؤسسات الحكومية وغيرها والتـي تمارس بشكل أساس من خلال الجهاز المركزي للمحاسبات، تمثل الآلية الهامة والفاعلة في الرقابة على المال العام وضمان حسن استخدام الموارد العامة وتوفير الخدمات الجيدة للمواطنين، لذا تمثل أداة فاعلة ومؤثرة لتحقيق الإصلاح الحكومي، وهذه الأداة يمكن تطويرها من خلال مجموعة من الأدوات التي تم عرضها في هذه الورقة البحثية، ويمكن تلخيصها في:

١- تطوير أداء الجهاز المركزي للمحاسبات والتغلب على المشاكل والعقبات التي تواجهه.

٢- تطبيق مراجعة الأداء على الوحدات والهيئات والمؤسسات الحكومية وغيرها.

٣- تفعيل الدور الحوكمي للمراجعة الخارجية من خلال تطبيق حوكمة الحكومة.

٤- تشكيل لجان مراجعة في الوحدات والمؤسسات الحكومية المختلفة.

٥- الاهتمام بتطبيق المراجعة الإلكترونية لمواكبة تطبيق الحكومة الإلكترونية.

٦- المشاركة في اللجان الاستشارية الخاصة بوضع مقاييس الأداء بالوحدات الحكومية.

٧- التطوير والتحديث المستمر للقوانين والنظم واللوائح وكذلك معايير المراجعة.

(ز) المـــراجـــع

١- المراجعة باللغة العربية

- البهي، عفت مختار، (٢٠١٠)، رؤية الاتحاد الأوروبي في استراتيجية إصلاح القطاع الحكومي بجمهورية مصر العربية، مجلة الإدارة، المجلد ٤٧ العدد ٤، ص ص ٩٢-٩٣.
- الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة، (٢٠١٨)، خطة مصر للإصلاح الإداري في مؤتمر التميز الحكومي، مجلة التنمية الإدارية، السنة ٣٤، العدد ١٥٩-١٦٠، يوليو، ص ص ٨-١٥
- السقا، د. السيد أحمد، (٢٠٠٩)، الربط بين الأزمات المالية العالمية وحوكمة الشركات وآليات المراجعة، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العالمي الأول لحوكمة الشركات بعنوان: حوكمة الشركات - الممارسات الحالية والآفاق المستقبلية، كلية العلوم الإدارية والمالية جامعة الملك خالد، السعودية، ٣١ أكتوبر- ١نوفمبر، ص ص١-٢٩.
- العبيد، السيد يوسف جاسم، (٢٠١٧)، دور الحوكمة في تفعيل أدوار الأجهزة الرقابية ومدى فعالية نظم الرقابة بالجهات الحكومية في تقليل الهدر في الأنفاق العام ومكافحة الفساد، مؤتمر الحوكمة في دولة الكويت: الإطار التشريعي والمالي والإداري، الكويت، ١٠-١١ أكتوبر، ص ص ١-٩.
- القانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ بشأن المحاسبة الحكومية
- القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ بشأن قانون الجهاز المركزي للمحاسبات ولائحته التنفيذية.
- بسيوني، د. محمد سعيد، (٢٠١٦)، تأثير الفساد في الأداء الاقتصادي للحكومة بالتطبيق على بعض دول الشرق الأوسط وآسيا الوسطى، المؤتمر العلمي السنوي العاشر، بعنوان: القانون ومكافحة الفساد، كلية الحقوق جامعة بنها، ٢٧-٢٨ إبريل، ص ص ٣٦-١٣٦.
- خليل، د. عبد الفتاح أحمد علي، (٢٠٠٤)، قياس البعد الاختياري للدور الحوكمي للمراجعة في الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، المجلد ٢٨، العدد (٤)، ص ص ١٨٥- ٢٤١.
- دليل حوكمة المؤسسات الحكومية والبرنامج التنفيذي للتطبيق، قرار رقم (١٣) لسنة ٢٠١٣، الجريدة الرسمية لمملكة البحرين، ص ص١-٢٨.

- دليل عمل لجان المراجعة، (٢٠٠٨)، مركز المديرين المصري، وزارة الاستثمار أغسطس.
- عاشور، د. أحمد صقر، (٢٠١٥)، استحقاقات الإصلاح الحكومي، مجلة المدير العربي، العدد ٢٠٩، يناير، ص ص٢١-٢٨.
- قرار وزير الاستثمار رقم (١٦٦) لسنة ٢٠٠٨ بإصدار المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكيد الأخرى.
- لطفي، د. أمين السيد أحمد، (٢٠٠٧)، التقرير عن فعالية ضوابط الرقابة الداخلية- مسئولية جديدة أخرى على المراجعين، المؤتمر الضريبي الثالث عشر: التطورات الحديثة للمحاسبة والمراجعة ومستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ظل تحرير تجارة الخدمات والمتغيرات المالية والضريبية والاقتصادية الجديدة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، ص ص ١-١٨.
- _____، (٢٠٠٨)، قياس وتقدير التهرب الضريبي للأشخاص الاعتبارية نموذج محاسبي تأسيسًا على المحاكاة باستخدام الكمبيوتر، المؤتمر الضريبي الرابع عشر بعنوان: التشريع ومشكلات التحاسب الضريبي للنظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، يونية، ص ص ١-٦٧.
- _____، (٢٠١٨)، دور المراجعة الاستباقية في منع وكشف الفساد، مجلة المراجعة والرقابة، العدد الثاني، ص ص ١-٣٥.
- _____، (٢٠١٨(٢))، دراسة مقارنة لاستراتيجيات مكافحة الفساد بين الجيلين الأول والثاني بالتطبيق على حالة مصر، مجلة المراجعة والرقابة، العدد الثالث، ص ص ١-٤٦.
- _____، (٢٠١٩)، دور المراجعة العامة في تحقيق الإصلاح والتحسين الحكومي مع دراسة حالة مصر، مجلة المراجعة والرقابة، العدد الخامس، يونية، ص ص١-١٢٠.
- _____، (٢٠١٩(٢))، مراجعة الإطار المؤسسي لمكافحة الفساد باستخدام نموذج عملية مراجعة الأداء بالتطبيق على قطاع التعليم، مجلة المراجعة والرقابة، العدد الرابع، ص ص ١-٦٠.
- مركز المديرين، (٢٠٠٦)، دليل مبادئ حوكمة شركات قطاع الأعمال العام بجمهورية مصر العربية، وزارة الاستثمار، يوليو، ص ص ١-٢٩.

٢- المراجع باللغة الإنجليزية

- Cohaen, J.G., et al., (2007), Auditor Communications with the Audit Committee and the Board of Directors: Policy Recommendations and Opportunities for Future Research, Accounting Horizons, Vol.21-, No.2, PP.165- 187.
- Cumbe, Luis L. And Inacio, Helena, (2018), The Impact of External Audit on the Accountability of the Common fund of the Mozambique National Institute of Statistics, Managerial Auditing Journal, Vol.33, No.6-7, pp.538-557.
- Douglas, James W., et al., (2016), The Impact of Performance Audit on Public Sector organizations: the Case of Estonia, Public Organize Rev. Vol.16, PP.217-233.
- Fu, L., (2005), New- Style Internal Auditing: The Governance oriented internal Auditing, Journal of modern Accounting and Auditing, vol.1, no.7, pp.58-66.
- Gardenr, B., (2007), Forensic Accounting as a Tool in Combating Corruption: A case Study of Indonesia, pp.1-25.
- Leary, Conor, O.,(1996), Performance Auditing: Could They Become Manadatory For Public Companies?, Managerial Auditing journal, Vol.2, PP.14-18.
- Mauro, Paolo, (2009), Corruption and growth, Quarterly Journal of Economic, Vol. 110, NO.3, August, pp.650-689.
- Moorthy, M.K., et al. (2011), The Impact of information Technology on Internal Auditing, African Journal of Business Management, Vol.5, No.9, PP.23-35.
- Mzenzi, S.I. and Gaspar, A.F. (2015), External Auditing and Accountability in the Tanzanian Local Government, Managerial Auditing journal, Vol.3, No.6-7, PP.681- 702.
- Ng, A.Y. (2002), Public Accountability and Performance Auditing in Government, International Journal of Auditing, Vol.6, No.2, PP..109-118.
- The Institute of Internal Auditors (IIA),(2016), International Standers for the professional Practice of internal Auditing, pp.1-25.
- The Netherlands Ministry of Finance, (2000), Government Governance – Corporate governance in the public Sector, Why and How?, Nov., pp1-26.