



# مجلة البحوث المالية والتجارية




المجلد (٢٢) – العدد الثالث يوليو – ٢٠٢٢

دورالمراجعة الخارجية في إصلاح

المؤسسات الحكومية المصرية

**The role of the external audit in reforming  
Egyptian government institutions**

دكتورة سيدة احمد احمد حسن   
مدرس المحاسبة والمراجعة  
معهد المستقبل العالى للدراسات  
التكنولوجية المتخصصة

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



### ملخص الدراسة:

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور المراجعة الخارجية في مكافحة الفساد وتحقيق الإصلاح الحكومي بمصر، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، بالاعتماد على المصادر الثانوية لجمع البيانات، حيث استخدمت الدراسة تقنية المسح المكتبي للأدبيات المنشورة لتكوين الإطار المفاهيمي الخاص بمتغيرات الدراسة، وقد شملت تلك الأدبيات الكتب والدراسات المنشورة، هذا بالإضافة إلى التقارير الرسمية الصادرة عن المؤسسات ذات العلاقة وغيرها من المصادر ذات العلاقة بالموضوع البحثي.

خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، تمثل أهمها في أن أهم تحديات الإصلاح الحكومي في مصر يتمثل في ضعف إدارة الأصول المملوكة للدولة، والمركزية الشديدة وغياب الشفافية والمساءلة، وانتشار الفساد، كما أظهرت نتائج الدراسة وجود دور فعال للمراجعة الخارجية في تعزيز الحوكمة بمؤسسات القطاع العام من خلال الدور الذي يلعبه الجهاز المركزي للمحاسبات بكونه أعلى جهاز للرقابة على كيانات الحكومة والقطاع العام وغيره وتعرضهم للمساءلة عن كيفية استخدام الموارد العامة ومدى تحقيقها للأهداف والنتائج المطلوبة، وأخيراً فقد أشارت نتائج الدراسة أيضاً إلى أن المراجعة الخارجية تلعب دوراً فعالاً في الكشف عن الفساد ومحاسبة المسؤولين الفاسدين، من خلال الأجهزة المكلفة بهذه المهام.

أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بتطوير وسائل للاعتماد على آليات الرقابة الوقائية بجانب الرقابة العلاجية اللاحقة، وهو ما يمكن تحقيقه من خلال الاعتماد على تشكيل لجان مراجعة خارجية بالإضافة إلى تطوير أداء القائمين على المراجعة الخارجية ومنح المزيد من الاستقلال المالي لأجهزة الرقابة الخارجية وخصوصاً الجهاز المركزي للمحاسبات بما يمكنه من مراجعة كفاءة وفعالية الأداء ويحرره من القيود المختلفة سواء السياسية أو الاقتصادية مع الاهتمام ببناء القدرات الداخلية لهذا الجهاز والذي يعتبر العنصر الأهم المؤثر في عمليات الإصلاح الحكومي بمصر

### الكلمات المفتاحية:

المراجعة الخارجية، الإصلاح الحكومي، الفساد الإداري، الحوكمة.



## **Abstract**

The study aimed to identify the role of external audit in combating corruption and achieving government reform in the Arab Republic of Egypt.

The study used the descriptive analytical method, relying on secondary sources to collect data, where the study used the desk survey technique of the published literature to form the conceptual framework for the study variables, and that literature included books and published studies, in addition to the official reports issued by the relevant institutions in addition to other Sources related to the research topic.

The study concluded with a set of results, the most important of which is that the most important challenges of government reform in the Arab Republic of Egypt are weak management of state-owned assets, strong centralization, lack of transparency and accountability, and the spread of corruption.

The results of the study also showed the existence of an effective role for external audit in strengthening governance in public sector institutions in the Arab Republic of Egypt through the role played by the Central Auditing Organization in presenting government, public sector and other entities to accountability for how public resources are used and the extent to which they achieve the required goals and results.

Finally, the results of the study also indicated that the external audit plays an active role in detecting corruption and holding corrupt officials accountable, through the agencies entrusted with these tasks.

The study recommended the need to pay attention to the development of means to rely on preventive oversight mechanisms alongside subsequent remedial oversight, which can be achieved by relying on the formation of external audit committees in addition to developing the performance of those in charge of external auditing and granting more financial independence to external oversight bodies, especially the Central Auditing Organization, so that it can From reviewing the efficiency and effectiveness of performance and freeing it from various constraints, whether political or economic, with an interest in building the internal capabilities of this body, which is the most important factor affecting the government reform processes in Egypt.

**Keywords:**

**External Audit - Government Reform – Governance**



مقدمة:-

يعتبر الإصلاح مفهوم واسع النطاق يشمل جميع جوانب الحياة التي يمسها الفساد، فهناك الإصلاح السياسي والقانوني والاقتصادي والاجتماعي والإداري، ففي السنوات الأخيرة، وفي كثير من البلدان بذلت جهود كثيرة لإجراء الإصلاحات اللازمة في الجوانب المذكورة وإحدى الطرق المتبعة للوصول الى تلك الإصلاحات هو اللجوء الى إصلاح النظام المحاسبي لدى القطاع العام (محمد واحمد وفتح، ٢٠٢٠، ص٣١٨)، فالإصلاح الحكومي هدفا تسعى اليه الحكومة المصرية بهدف تحقيق التنمية المستدامة في كافة المجالات، لذا فقد تم ترجمة هذا التوجه عبر رؤية كلية لجمهورية مصر العربية عام ٢٠٣٠ والتي تعتبر بمثابة اجندة أجندة وطنية أطلقت في فبراير ٢٠١٦ والتي تعكس الخطة الاستراتيجية طويلة المدى للدولة، اذ تركز رؤية مصر ٢٠٣٠ على الارتقاء بجودة حياة المواطن المصري وتحسين مستوى معيشته في مختلف نواحي الحياة وذلك من خلال حوكمة مؤسسات الدولة والمجتمع من خلال الإصلاح الإداري وترسيخ الشفافية ودعم نظم المتابعة والتقييم وتمكين الإدارات المحلية (وزارة المالية، ٢٠٢٢)، اذ يهدف الإصلاح الحكومي الى زيادة كفاءة الأجهزة الحكومية، وتحسين نوعية خدماتها للمواطن العادي، وتعزيز القدرة التي تتمتع بها من خلال إحداث تغييرات مقصودة في الهياكل التنظيمية، وأساليب الإدارة وسلوكيات العاملين فيها (الحلمي، ٢٠١٣، ص٣٣٨).

وتعتبر المراجعة الخارجية احد اهم الدعائم الرئيسية لعملية الإصلاح الحكومي، اذ تمثل احد اهم الدعائم الثمانية لنظام النزاهة الوطني National Integrity System الذي يمكن من الحماية الفساد خاصة وأن المراجعين لديه وضع مميز داخل المؤسسات والهيئات باعتبارهم ممثلي المصلحة العامة، بجانب أنهم يرصدون ويعدون تقارير عن مدى التزام المؤسسة أو المنظمة بالمعايير المقررة، إضافة الى ان نطاق ومدى المراجعة في المجتمع قد اضحى متزايدا، لذلك فان المراجعين يعتبرون في وضع جيد وعلى وجه الخصوص في مكافحة الفساد كأحد واهم صور الإصلاح الحكومي (خليل، ٢٠١٩، ص٥).

والمراجعة الخارجية بصفقتها التقييم الشامل للعمليات المحاسبية والمالية والتنظيمية ، وحيث بدأت تأخذ بالتغير عن النظرة التقليدية التي كانت سائدة وخصوصا في الدول المتقدمة، حيث ظهر دور جديد للمراجعة الخارجية باعتبارها إحدى السلطات الرقابية الهامة على المنظمات، وقد استغرقت دراسة مفاهيم الرقابة على عمل المنظمات وقتا طويلا لدى الباحثين



والاقتصاديين، بهدف إيجاد آليات رقابة فعالة ومتعددة، تخضع لها هذه المنظمات، فصدرت التشريعات المختلفة بهدف وضع نظام رقابة خارجية فاعلة على اعمالها سواء تلك المرتبطة بالقطاع الخاص ام العام (الأسود، ٢٠١٣، ص٨٨)، وهذه الدراسة تحاول تسليط الضوء على مدى مساهمة المراجعة الخارجية في احداث عملية الإصلاح الحكومي بمصر.

#### أولاً: مشكلة الدراسة

يعتبر انتشار الفساد وضعف أداء الوحدات الحكومية احد اهم المشكلات التي تبعث للقلق على مستقبل التنمية بمصر ، اذ تشير العديد من الدراسات الى تفشي حالات الفساد وانتشار الوساطة والمحسوبية في مؤسسات القطاع العام<sup>١</sup> هذا بالإضافة الى ضعف أداء تلك المنظمات في تقديم خدماتها وتحقيق الدور المنوط بها (خليل، ٢٠١٩، ص١٧)، هذه المشكلات التي تحاول الحكومة المصرية التغلب عليها عبر إقرارها لرؤية استراتيجية تنموية بعيدة المدى عرفت برؤية مصر ٢٠٣٠ في محاولة منها لعلاج هذه المشكلات ، وتعتبر مشكلة انتشار الفساد وضعف الأداء الحكومي هي اهم مشكلة في ظل بيئة العمل الراهنة، وهذه المشكلة لعلها ترتبط بضعف اليات المراجعة الخارجية على اعمال منظمات القطاع العام الحكومي ، وهذا المنطلق قد شكل توجهها لدى الباحثة في الخوض في مدى ارتباط المراجعة الخارجية بقضايا الإصلاح وقدرتها على الحد من تفشي الفساد في المنظمات الحكومية، لكون المراجعين لديهم وضع مميز داخل مؤسسات الدول وعليه يمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

ما هو الدور الذي من الممكن ان تلعبه المراجعة الخارجية في الإصلاح الحكومي بجمهورية مصر العربية؟

ويتفرع من التساؤل الرئيس مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

١. ما هي طبيعة مساهمة المراجعة الخارجية في تعزيز الحوكمة بمنظمات القطاع العام.
٢. ما هو الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تعزيز الرقابة والمساءلة وتحسين الأداء.
٣. ما هو دور المراجعة الخارجية في منع ومعالجة الفساد الإداري والمالي.
٤. هل يوجد أثر للتعاون بين المراجعين الخارجيين والداخليين ولجان المراجعة في تعزيز أداء المؤسسات؟

<sup>١</sup> بالرجوع الى التقرير السنوي الذي تصدره منظمة الشفافية الدولية الخاص بمؤشر الفساد العالمي لعام ٢٠٢٠، أصبح تقييم مصر ٣٣ نقطة من أصل ١٠٠ (صفر تعنى فاسد للغاية ، ١٠٠ تعنى نزيه للغاية).



#### ثانياً: أهداف الدراسة

يتمثل الهدف الرئيسي لهذه الدراسة في التعرف على الدور الذي من الممكن ان تلعبه المراجعة الخارجية في تحقيق الإصلاح الحكومي بمصر.

حيث يتفرع من هذا الهدف مجموعة من الأهداف الفرعية المتمثلة في التالي:

١. التعرف على مساهمة المراجعة الخارجية في تعزيز الحوكمة بمنظمات القطاع العام.
٢. تحديد مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تعزيز الرقابة والمساءلة وتحسين الأداء.
٣. ابراز الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في منع ومعالجة الفساد الإداري والمالي.
٤. التعرف على أثر التعاون بين المراجعين الخارجيين والداخليين ولجان المراجعة في تعزيز أداء المؤسسات؟
٥. تقديم مجموعة من التوصيات لذوي العلاقة بشأن سبل تطوير الإصلاح بالمنظمات الحكومية.

#### ثالثاً: أهمية الدراسة

- تعتبر هذه الدراسة من الدراسات الأوائل التي تتناول تفصيل الابعاد الرئيسية لإسهام المراجعة الخارجية في تحقيق الإصلاح الحكومي بمصر في حدود علم الباحثة.
- تلافي النقص في الأبحاث المحاسبية السابقة التي عملت على تشخيص المشاكل المرتبطة بأداء المنظمات الحكومية ومشكلات الفساد الإداري والمالي دون الخوض في مسببات تلك الظواهر، وكيفية علاجها والأدوات التي يمكن ان تكون فعالة في الحد منها، كالاكتفاء على المراجعة الخارجية كوسيلة من تلك الوسائل.
- تنبع الأهمية العلمية لهذه الدراسة كونها تشكل مرجعاً للباحثين والمحاسبين والمهتمين وصناع القرار، حيث تقدم هذه الدراسة تشخيص دقيقاً لمدى فعالية الاعتماد على المراجعة الخارجية كوسيلة للإصلاح الحكومي والحد من الفساد، وبالتالي فان هذه الدراسة تعتبر بمثابة موجه لصناع القرار حول اليات الاعتماد على المراجعة الخارجية في مسارات محددة يمكنها ان تشكل أساساً لعمليات الإصلاح الداخلي بمؤسسات القطاع العام بمصر.

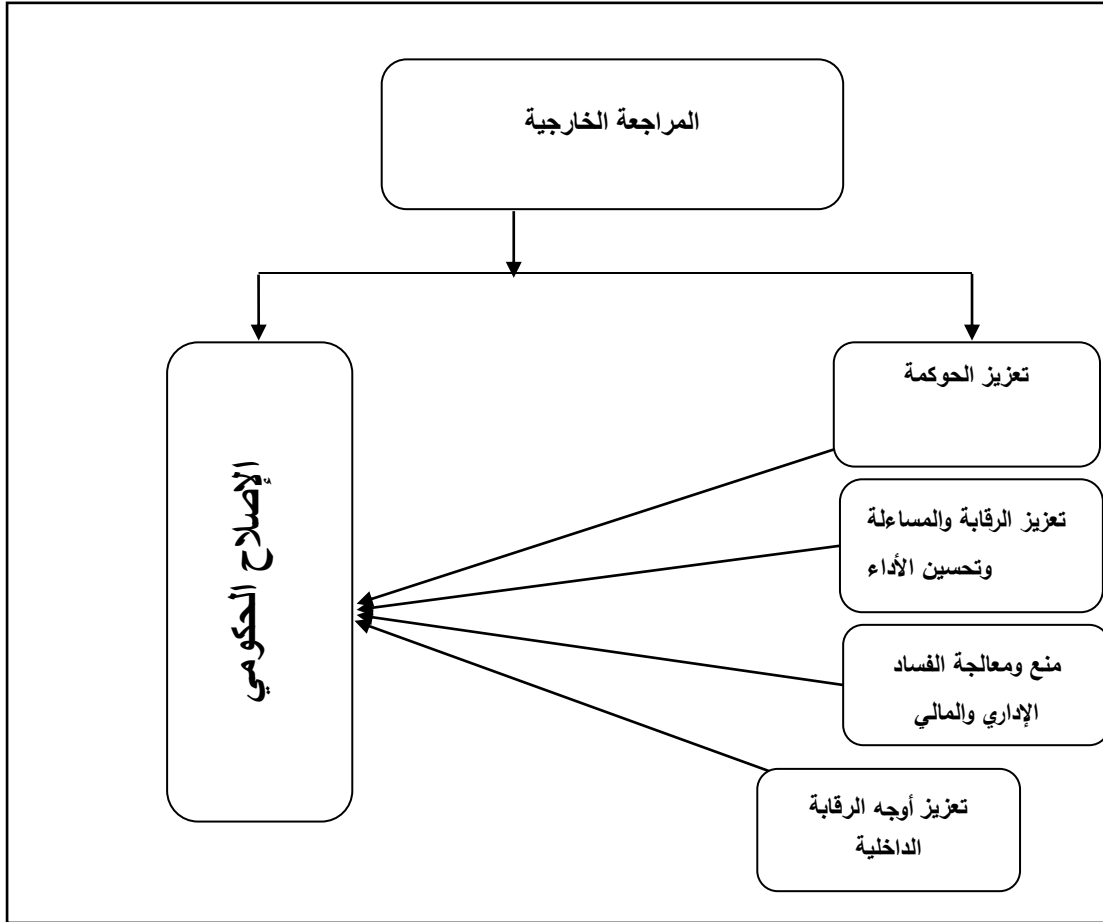
#### رابعاً: منهجية الدراسة

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتبر بمثابة مظلة واسعة ومرنة تتضمن عدداً من المناهج والأساليب الفرعية مثل المسوح الاجتماعية والميدانية، كما أن هذا المنهج من أكثر المناهج استخداماً في دراسة الظواهر الاجتماعية والإنسانية ولأنه يناسب الظاهرة موضوع الدراسة، حيث أن المنهج الوصفي التحليلي يركز على أساس تحديد ماهية



الظاهرة وطبيعة العلاقات المتداخلة فيما بينها والاثار المرتبطة ببعضها البعض وأسبابها واتجاهاتها وما إلى ذلك من جوانب تدور حول مشكلة أو ظاهرة معينة بهدف فهم مضمونها والتعرف على حقيقتها على أرض الواقع، وفي هذه الدراسة تم استخدام هذا المنهج للتعرف على الدور الذي تؤديه المراجعة الخارجية في عمليات الإصلاح الحكومي بمصر.

خامساً: نموذج الدراسة



المصدر: من اعداد الباحثة.

سادساً: نطاق الدراسة

• النطاق المكاني

حيث ستركز الدراسة على تحديد دور المراجعة الخارجية في الإصلاح الحكومي بمنظمات القطاع الحكومي والقطاع العام بمصر.

• النطاق الزمني

ويشمل الحد الزمني للدراسة العام ٢٠٢٢.



### سابعاً: الدراسات السابقة

لقد تناولت العديد من الدراسات على المستوى العربي قضايا المراجعة الخارجية والإصلاح الحكومي بمؤسسات القطاع العام، إلا أن هذه الدراسات قد تناولت هذه الجوانب بإطارها العام دون الربط الحقيقي بين أدوار المراجعة الخارجية في تحقيق عمليات الإصلاح بجوانبها المختلفة سواء تعلق ذلك بالجانب الإداري أم الاقتصادي أم السياسي وعلى وجه التحديد بمصر، وقد اختلفت المجالات التي ركزت عليها هذه الدراسات باختلاف الباحثين، فقد ركز (علي، ٢٠٢٢) على دور الجهاز المركزي للمحاسبات في الرقابة على المشروعات القومية الكبرى بمصر، حيث هدفت هذه الدراسة إلى توصيف الدور الحالي للجهاز المركزي للمحاسبات في الرقابة على تلك المشاريع ومن ثم تحديد فجوة أداء هذا الدور واقتراح آليات عملية لتضييق هذه الفجوة، حيث استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي بالاعتماد على البيانات الثانوية كأداة بحثية، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن المشروعات القومية الكبرى تعتبر كيانات تضطلع بها الدولة لتحقيق التنمية المستدامة على المستوى الكلي، وأن الفجوة في الرقابة الخارجية عليها من قبل الجهاز المركزي للمحاسبات تتجسد في عدة جوانب تتمثل في الجوانب المهنية والتكنولوجية والتشريعية ويتوجب تطوير هذه الجوانب لتحقيق فاعلية أكبر للمراجعة الخارجية الممارسة من قبل هذا الجهاز لتحقيق فاعلية الأداء والإصلاح الحكومي، أما دراسة (خليل، ٢٠١٩) ركزت على وضع رؤية مستقبلية لدور المراجعة الخارجية في تحقيق الإصلاح الحكومي بمصر، مستخدمة المنهج الوصفي التحليلي وبالاعتماد على المصادر الثانوية لجمع البيانات، حيث خلصت هذه الدراسة إلى أن المراجعة الخارجية للوحدات الإدارية والهيئات والمؤسسات الحكومية وغيرها بمصر تمارس من خلال الجهاز المركزي للمحاسبات إذ يشكل هذا الإطار الوظيفي الية هامة للرقابة على المال العام وضمان حسن استخدام الموارد العامة وتوفير الخدمات الجيدة للمواطنين، لذا فهي تشكل أداة هامة من أدوات الإصلاح الحكومي وأن هذه الأداة يمكن تطويرها من خلال تطوير أداء الجهاز المركزي للمحاسبات وتفعيل الدور الحكومي للمراجعة الخارجية من خلال تطبيق حوكمة الحكومة والاهتمام بتطبيق المراجعة الإلكترونية لمواكبة تطبيق الحكومة الإلكترونية، وقد توافقت هذه الدراسة مع دراسة (صلاح، ٢٠١٦) بالمنهج المستخدم، حيث ركزت هذه الدراسة على دور المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسات الحكومية بجمهورية السودان، حيث استخدمت المنهج الوصفي التحليلي، إلا أن هذه الدراسة قد اختلفت مع دراسة (خليل، ٢٠١٩) باعتبارها على جمع





البيانات من مصادرها الأولية باستخدام أداة الاستقصاء التي تم توزيعها على عينة عشوائية مكونة من ٤٠ من المراجعين الخارجيين والداخليين وموظفي قسم الحسابات بمحلية شندي، وقد اشارت نتائج تلك الدراسة الى ان المراجعة الخارجية تسهم في تحسين أداء المؤسسة وتقوية الرقابة الداخلية التي تساعد المراجع الخارجي على تأدية مهامه بطريقة سليمة، وقد اوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالمراجعة الخارجية وتدريب وتأهيل المراجعين والزامهم بالمبادئ التي تحكم عملهم إضافة الى ضرورة تقوية أنظمة الرقابة الداخلية للحد من أخطاء الغش والاختلاس، اما دراسة (محمد واحمد وفتح، ٢٠٢٠) فقد ركزت على اظهار اثر التغييرات في السياسات المحاسبية الحكومية على تحقيق متطلبات الإصلاح الإداري بالتطبيق على الدوائر الحكومية العاملة في محافظة السليمانية بإقليم كردستان العراق، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي باستخدام قائمة الاستقصاء لجمع البيانات حيث تم توزيع ١٢٥ قائمة وتم الاعتماد على موظفين واكاديميين في مجال الشؤون المالية والمحاسبية وتم استرداد ١١٩ قائمة استقصاء استخدمت لأغراض التحليل، وقد أظهرت النتائج أن التغيير في السياسات المحاسبية الحكومية اثبتت تأثيرها على متطلبات الإصلاح الإداري المتمثلة في (تحسين العمليات والانشطة الداخلية وتحسين العلاقات الخارجية لدى المؤسسات الحكومية والحد من الفساد الإداري والمالي) وقد اوصت الدراسة بضرورة دراسة تأثير العوامل التنظيمية المؤثرة على عملية تبني التغييرات في السياسات المحاسبية الحكومية والاهتمام بدراسة العوامل البيئية والقانونية والبشرية المؤثرة في تغييرات النظام المحاسبي الحكومي، والاستعانة بالخبرات والمختصين في مجال النظام المحاسبي الحكومي لتصميم الاليات التنظيمية المؤثرة على تحسين عملية تغييرات السياسات المحاسبية الحكومية، اما دراسة (السيد، ٢٠١٨) فقد تناولت تحديد اثر جودة المراجعة الخارجية على فترة تأخير تقرير المراجع بشركات الرعاية الصحية والأدوية المقيدة والمتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية المصري في يناير ٢٠١٧ والبالغ عددها ١٦ شركة تم اختيار عينة ممثلة مكونة من ١٢ شركة تم جمع البيانات الخاصة بمتغيرات الدراسة من واقع التقارير المالية الخاصة بهذه الشركات خلال الفترة ٢٠١٢-٢٠١٦، حيث اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي باستخدام الأساليب القياسية التي تمثل أهمها بتقنية الانحدار المتعدد لاستخراج اثر جودة المراجعة الخارجية على فترة تأخير تقرير المراجع بالشركات المستهدفة، حيث اشارت نتائج الدراسة الى وجود اثر لكل من (حجم الشركة، الربحية، تاريخ نهاية السنة المالية، نوع راي المراجع، حجم مكتب المراجعة) على فترة تأخير تقرير المراجع، وقد اوصت الدراسة بضرورة قيام شركات الرعاية الصحية



والأدوية بتخفيض فترة تأخير تقرير المراجع من خلال مراجعة قوائمها المالية لدى مكاتب المراجعة الكبرى التي يكون لديها القدرة على تنفيذ عمليات المراجعة في اقل وقت ممكن، في حين تناولت دراسة (الاسود، ٢٠١٣) دور المراجعة الخارجية في تدعيم تطبيق حوكمة الشركات، من جمع البيانات من مصادرها الأولية والثانوية، بالاعتماد على قائمة الاستقصاء التي تم توزيعها على مجتمع الدراسة المكون من العاملين بمكاتب المراجعة الخارجية والتي تشمل المحاسبين القانونيين، وكذلك أساتذة أقسام المحاسبة وتمويل المصارف والإدارة بالمؤسسات الجامعية والأكاديمية بليبيا، حيث بلغت عينة الدراسة ٧٠ مبحوثا، وقد توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج، تمثل أهمها في أن للمراجعة الخارجية دور مهم في تدعيم حوكمة الشركات، ويعظم دورها كلما كان المراجع الخارجي على درجة عالية من الكفاءة المهنية، وخبرة في مراجعة الشركات، كما أظهرت النتائج ان كل من شكل وحجم مكتب المراجعة، وجودة الأداء وحسن التنظيم بمكتب المراجعة الخارجية، له دور فعال في الحوكمة، وحتى الأعمال غير المراجعة التي يطلبها العميل أصبحت في الحقيقة تسهم في تدعيم تطبيق الحوكمة خاصة المصادقة على جودة المعلومات المحاسبية، وقد اوصت الدراسة بضرورة وضع إطار مفاهيمي عام لتطبيق حوكمة الشركات في ليبيا، وضرورة العمل على رفع التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي من خلال الدورات والمؤتمرات المتعلقة بالحوكمة، وتفعيل دور المنظمات المهنية، وتحديث قانون مزاوله المهنة في ليبيا بحيث يواكب معايير المراجعة والمحاسبة الدولية، اما على المستوى الأجنبي فقد تناولت دراسة (Saeed&Hamawandy&Omar,2020) فقد ركزت على دور المراجعة الداخلية والخارجي في حوكمة القطاع العام في كردستان، وقد اعتمدت الدراسة على قائمة الاستقصاء كأداة لجمع البيانات من مصادرها الأولية، حيث تمثل مجتمع الدراسة بموظفي الخزينة بحكومة إقليم كردستان اللذين يشاركون وبشكل مباشر في عملية التدقيق، حيث بلغ حجم مجتمع الدراسة ٨٩ موظفا تم استهدافهم باستخدام أسلوب المسح الشامل، وتم استرداد كافة القوائم التي استخدمت لأغراض التحليل، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن إدارة المخاطر والرقابة الداخلية والامتثال كان لها آثار إيجابية كبيرة على حوكمة القطاع العام، كما وازهرت تلك النتائج أيضا أن أداء القطاع العام والحوكمة يرتبطان بشكل متبادل وإيجابي بإدارة المخاطر والفرص الداخلية وأدوار الامتثال في المراجعة، كما أن عوامل مثل توفير التأكيد على أن المخاطر تدار بشكل مناسب، ومراجعة الأنظمة والعمليات الفردية، وتقييم إدارة الأداء والتأكد من أن الإنفاق في حدود الميزانية هي عوامل ضرورية بشكل كبير لتحسين حوكمة القطاع العام، وقد اوصت



الدراسة الى بذل مزيدا من الجهود في اطار إدارة المخاطر والرقابة الداخلية ومبادرات الامتثال، اما دراسة (DERICK, 2019) فقد تناولت تأثير المراجعة الخارجية على أداء الحكومات المحلية في شرق أوغندا بالتطبيق على الحكومة المحلية لمقاطعة إيغانا، ولتحقيق هذه الغاية فقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي بالاعتماد على قائمة الاستقصاء لجمع البيانات من مصادرها الأولية، حيث تمثل مجتمع الدراسة من عشرين (٢٠) مستجيباً منهم محاسبون ومراجعون ورؤساء إدارات يعملون في الحكومة المحلية لمقاطعة إيغانا، وقد تم الاعتماد على عينة ممثلة بلغ قوامها ١٩ منهم، أظهرت النتائج وجود اثر إيجابي للتدقيق الخارجي على أداء الحكومات المحلية في اوغندا، حيث اكدت النتائج ان عمليات المراجعة الداخلية في الحكومات المحلية غير كافية في تحسين الأداء الحكومي وهو ما يستدعي وجود نوع تدقيق أقوى وفعال (تدقيق خارجي أو تدقيق قانوني) لمساعدة الحكومة المحلية على تحسين المساءلة وتقديم خدمات عالية الجودة، وقد اوصت الدراسة بضرورة قيام الحكومة المحلية بتعزيز عمليات توثيق أو فحص السجلات من قبل أكثر من فاحص و مسئول محاسبي لضمان معاملات حقيقية وموثقة ، كما اوصت بفصل الواجبات و تقسيم العمل ، و الإعداد الصحيح للمعاملات و البيانات المالية ، و تنفيذ أنظمة المحاسبة المحوسبة لتحسين وتعزيز المساءلة عن الأموال والموارد ، وتقديم خدمات عالية الجودة والكفاءة الاقتصادية.

من خلال العرض السابق فان الدراسات التي تناولت دور المراجعة الخارجية في الإصلاح الحكومي في جمهورية مصر العربية تتسم بالندرة في حدود علم الباحثة، فالدراسات التي تطرقت الى قضايا المراجعة الخارجية ودورها في الإصلاح الحكومي قد تناولتها في اطار طرح رؤى مستقبلية لعمليات الإصلاح بشكل عام دون تخصيص لآثار تلك المراجعة في اطار ابعاد محددة ، بينما تناولت الدراسات العربية تشخيص لدور المراجعة الخارجية في تحسين الأداء بتركيزها على القطاع الخاص، وقد قلت الدراسات التي تناولت العوامل دور المراجعة الخارجية بمؤسسات القطاع العام، اما على المستوى الدولي، فقد تناولت هذه الدراسات تحديد دور المراجعة الخارجية على أداء الحكومات وكذلك دورها في حوكمة القطاع العام ، وقد ندرت الدراسات التي ركزت على القضايا التفصيلية المرتبطة بأبعاد المراجعة الخارجية وانعكاسها على عمليات الإصلاح الحكومي في اطاره التنفيذي في مصر ، وعليه فان هذه الدراسة تتميز بكونها تتناول التفصيل الدقيق لدور المراجعة الخارجية في عمليات الإصلاح الحكومي بمصر في حدود علم الباحثة .



## القسم الأول: الإطار المفاهيمي

### أولاً: المراجعة الخارجية

تعرف المراجعة بأنها : " عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والخاصة بمزاعم العميل , والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية , وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المحددة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة "

كما تشير المراجعة الخارجية الى قيام جهة خارجية قد تتمثل بأحد منشآت المراجعة او اكثر للقيام بعملية مراجعة شاملة لمنظمة معينة، ففي حال قيام احد المكاتب او المنشآت بعملية المراجعة الخارجية فان هذا المدخل يطلق عليه المراجعة الفردية، ، الا انه وفي بعض الحالات قد يتم تكليف منشأتين لإجراء عملية مراجعة واحدة اما اختياريا او إلزامياً وقد يتم تقسيم العمل والتنسيق بينهما على ان يتم اصدار تقرير واحد مشترك (راشد، ٢٠٢٠، ص ٢١)

ويتم تطبيق مدخل المراجعة المشتركة الإلزامية في القطاعات شديدة الحساسية في مصر كالبنك المركزي والهيئة العامة للرقابة المالية وفي حالة البنوك والشركات المملوكة للدولة يكون مراقبو الجهاز المركزي للمحاسبات مراجع أساسي يشترك معهم مراقب حسابات او أكثر من مكتب خاص (راشد، ٢٠٢٠، ص ٢٢)

### أهمية واهداف المراجعة الخارجية

تتجسد أهمية المراجعة الخارجية في كونها أداة تصحيحية تسهم في تعزيز المسار الإيجابي للمنظمات سواء تلك العاملة في الوحدات الحكومية أو القطاع العام او قطاع الاعمال، اذ تلعب المراجعة الخارجية أهمية قصوى في تخفيض مخاطر الاعمال التي تواجهها المنظمات بأشكالها المتنوعة والتي قد تؤثر سلبا في أدائها لأعمالها، اذ ان هذه المخاطر قد ترتبط بالجوانب الداخلية للمنظمة او تلك المرتبطة ببيئة اعمالها الخارجية، لذا تحتاج هذه المنظمات إلى وسيلة خارجية تستطيع من خلالها التعرف على المخاطر التي تواجهها، وتساعدنا في تخفيض أثر هذه المخاطر، حيث قد يتطلب من المراجعين الخارجيين القيام بذلك مما يساهم في إدارة وتخفيض هذه المخاطر (بشير، ٢٠١٧، ص ٥٠)، وهو ما يؤكد (الصيرفي، ٢٠٢٢، ص ٦) الذي يرى ان أهمية المراجعة الخارجية تنبع من كونها عاملا هاما لضمان سلامة وجودة التقارير المالية، لما توفره من إضفاء الثقة علي المعلومات الواردة في القوائم المالية و توفير توكيد علي خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية.

لقد أصبحت عملية المراجعة الخارجية على الحسابات لمؤسسات القطاع العام اطارا هاما للرقابة على خطط تلك المنظمات ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيقها للأهداف الموضوعية، مع



تحديد المسببات التي كانت عائق لبعض الإدارات او المشروعات من الوصول الى الهدف المطلوب، فعملية الرقابة الخارجية على الحسابات أصبحت تهدف الى تقييم نتائج الاعمال بالنسبة الى ما كان مستهدفا، كما ان هذه العملية يجب ان تسعى جاهدة الى معاونة القائمين بإدارة المشروع الى محو الاسراف في كل نواحي النشاط وبالتالي تحقيق اقصى كفاءة ممكنة (صلاح، ٢٠١٦، ص ٢٠)

#### ثانيا: الإصلاح الحكومي

#### مفهوم الإصلاح الحكومي

لقد تعددت التعريفات التي تناولت مفاهيم الإصلاح على مستوى القطاع العام، وقد اتجهت تلك المفاهيم نحو جانب الإصلاح الإداري في المؤسسة العامة، حيث عرف الإصلاح الإداري بأنه "جهد جماعي منظم يستهدف إحداث تغييرات هيكلية في الجهاز الإداري القائم، بهدف زيادة فعاليته، بما يتناسب مع الظروف السياسية والاجتماعية والاقتصادية السائدة، من خلال تحسين أساليب العمل، وتأهيل وتدريب الأفراد الذين يقودون العملية الإدارية، وتهيئة البيئة القانونية والتشريعية المناسبة، التي ترفع من إمكانيات الجهاز الإداري، وتحسن من مستوى أدائه" (الحملي، ٢٠١٣، ص ٣٣٧) إن مبررات الإصلاح الإداري هو الفساد الإداري حيث يعتبر الفساد الإداري اهم عائق لتحقيق التنمية المستدامة بالاضافة الى انه يعتبر من اهم عوامل طرد الاستثمار المحلي والاجنبي، والجهاز الاداري هو الاداة الاساسية في تنفيذ السياسة العامة ويعكس فلسفة النظام السياسي الذي يعمل من خلاله ويقوم بخدمات عامة للمواطنين والعمل على تنفيذ القانون بحيادية ومنطقية، فهو يؤدي وظيفة هامة تمس حياة المواطن وتتعلق بالسلطة لأنه ممثلها في المجتمع والاضرار التي تقع نتيجة لانحرافه وخيمة العواقب وتؤثر في جميع المجالات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، ومن اجل تفادي هذه الانحرافات ومعالجة المشاكل التي تنتج عن قصور الجهاز الاداري اتجهت معظم الدول الى تطبيق برامج الإصلاح الإداري التي تقوم على اساس تغيير هياكل وافراد واساليب الادارة استهدفا لخدمة المواطن، ويعتبر الاحتيايل المالي او الغش احد أوجه الفساد، و تستهدف عمليات المراجعة الخارجية الكشف عنها بهدف تحقيق الإصلاح في المؤسسات العامة، إذ يشير مفهوم الغش بأنه احد التصرفات غير القانونية التي تؤثر بصورة مباشرة على القوائم المالية والتي تتم بصورة متعمدة ويسوء نية من خلال اختراق الرقابة الداخلية والتحايل على القوانين ليحقق مرتكبيها منافع خاصة (الشيخ وعثمان، ٢٠٢٢، ص ٣)، وتؤدي أجهزة الرقابة العليا وظيفة مركزية ضمن أنظمة المساءلة الحكومية، إذ تهدف بشكل



عام إلى تعزيز الشفافية والكفاءة والفعالية والمساءلة في القطاع العام وتحسين أداء المؤسسات الحكومية، إذ تركزت وظيفة هذه الأجهزة في البدايات للتحقق من درجة الامتثال للقوانين والمراجعة المالية، وتم توسيع صلاحيات الأجهزة العليا للرقابة لتقييم الاقتصاد وكفاءة وفعالية الإنفاق العام والأداء الحكومي، ونقاط القوة والقيود في المؤسسات والعمليات والسياسات الحكومية (Montero & Blanc, 2019, p3)، ولتحقيق فعالية هذه الأجهزة في الإصلاح الحكومي فإنه من المهم ان تتمتع الأجهزة العليا للرقابة المالية بالاستقلالية، وان تمتلك افضل عناصر الموارد البشرية و أحدث التقنية لتتمكن من أداء مهامها بفعالية (Morgner & Chêne, p3).

#### دوافع الإصلاح الحكومي

لقد احتلت قضايا الإصلاح للمؤسسات القطاع العام حيزا هاما من اهتمام الباحثين والكتاب وذلك بهدف رسم الاتجاهات العامة الرئيسية لضمان فعالية أداء المرافق العامة وترشيدها والرقى بوسائلها وجودة خدماتها استجابة لتنوع حاجات افراد المجتمع بصفة خاصة واستجابة لمتطلبات التنافسية وكذا للمتطلبات المتسارعة للتنمية بصفة عامة وتماشيا مع المفهوم الجديد للسلطة وما يعكسه ضمن خصائصه من أهمية ودور المرفق العام في خدمة المصلحة العامة، وخدمة المواطن و الحكمة فى تدبير مختلف الموارد , والتكيف مع السياق الدولي وما يشهده من تطورات اقتصادية ومالية متتالية (صفية والزهرة، ٢٠٢٠، ص١٠٦)، فعملية الإصلاح الحكومي استندت الى مجموعة من المبررات التي فرضت على الحكومات المختلفة ضرورة تبني اصلاح الجهاز الحكومي، اذ يمكن اظهار اهم تلك الدوافع في مجموعة من الجوانب التي تشمل ما يلي: (المولد، ٢٠١٨، ص ٢٢٥)

- الديموقراطية والشورى.
- الحريات المدنية وحقوق الانسان وواجباته.
- متطلبات المجتمع المدني.
- الشفافية والاستقامة.
- المساعدة الفنية التي تتيحها هيئة الأمم وصندوق التنمية المؤسسية وبرنامج الأمم المتحدة للتنمية، فضلا عن التزامات الدول المتلقية للمساعدات والشروط التي تفرضها المنظمات الدولية بموجب الاتفاقيات الموقعة بين الطرفين.
- لذا فقد اكد البنك الدولي ان مستويات الفساد في الدول الراغبة في اصلاح اقتصادها ترتبط بمدى فاعلية المؤسسات سواء اكانت تلك المؤسسات تتبع القطاع العام ام الخاص، فتوافر



نظام ناجح للمؤسسات يشتمل على قواعد واضحة وشفافية وضوابط واليات تنفيذ قوية وبيئة تنافسية سليمة ستسهم في تعزيز عمليات الإصلاح الحكومي والحد من الفساد في تلك الدول (علي وحسن، ٢٠١٩، ص ٢٨)، لذا يشير (العيثاوي وكاظم، ٢٠١٩، ص ٢) الى ان عملية الإصلاح في إدارة الحكم الرشيد يتطلب وجود نوع خاص من المعايير الواجب توفرها في قيادات العمل الإداري، كونها الأساس في التخطيط الاستراتيجي السياسي على مستوى عمل المؤسسات التي تتطلع لاستثمار موارد الدولة البشرية والمادية وغير المادية، من أجل توجيه سياسة التنمية نحو إنجاز الاهداف الموضوعة على مستوى الدول أو المنظمات أو المشاريع محليا وإقليميا ودوليا حاضرا ومستقبلا.

#### متطلبات علمية الإصلاح الحكومي

تعتبر التنمية الإدارية والإدارة الرشيدة هي الأساس في أي عملية إصلاح كونها سابقة على الإصلاح السياسي، وذلك من أجل رفع كفاءة أداء الجهاز الحكومي المؤسسي وفقا لرؤية تقويمية شاملة وسياسات عامة واضحة لرفع مستويات المعيشة للشعوب العربية حاضرا ومستقبلا، ويتطلب تنفيذ هذا النوع من الإصلاحات، بناء منظومة متكاملة من المعلومات بالتعاون مع أصحاب المعرفة والخبرة في مجال إدارة الحكم وفقا للمعايير المعتمدة دوليا في مجال التنمية المستدامة من خلال تحليل الآتي: (العيثاوي وكاظم، ٢٠١٩، ص ١٠)

- أ. تشخيص مواطن القوة والضعف في عمل المؤسسات الرسمية وغير الرسمية في الدولة.
- ب. تشخيص المشكلات والتحديات التي تعيق تحقيق التنمية السياسية في المجال المؤسسي، و معرفة مدى فاعلية المؤسسات غير الحكومية كونها حلقة الوصل بين احتياجات ومطالب الشعب وبين الطبقة السياسية الحاكمة.
- ج. مراجعة الاستراتيجيات السابقة الموضوعة في مجال إدارة مؤسسات الحكم المختلفة، وبحسب الرؤية الموضوعية التي تتمركز في واقع التخطيط الاستراتيجي السليم الموجه نحو مجالات مختلفة في السياسة العامة للدولة.
- د. تقويم إدارة الحكم وفقا لقدرات المؤسسات العاملة في المجالات التنموية بشكل مستدام في مجال تنمية القدرات وتحديد أولويات الإصلاح السياسي والإداري لدعم عملية رسم السياسات العامة وتنفيذها، لاسيما أن عالمنا المعاصر يشهد تحولا فعليا مستندا إلى الأسس العلمية والمعرفية في مجال الإدارة الرشيدة وتقويم تجارب الحكم لضمان تحسين مؤشرات الفاعلية في الجودة باتخاذ القرارات، بالإضافة الى تحليل الأساليب الضرورية في



مجال إيجاد أفضل الطرق لتنفيذ السياسات العامة بعيدا عن شبكات الفساد السياسي والمالي والإداري وما سواها.

وعلى الصعيد المصري فإن عملية الإصلاح الحكومي تركز على خطة شاملة يتم تفعيلها بالتعاون مع جميع الوزارات والجهات الحكومية تقوم على مجموعة من المحاور التي تشمل ما يلي: (السعيد، ٢٠١٨)

- الإصلاح التشريعي بإصدار قانون الخدمة المدنية ولائحته التنفيذية.
- إصدار حزمة قوانين داعمة لبيئة الأعمال، منها قانون الاستثمار والإفلاس والخروج من السوق.
- تطوير الجهاز الإداري للدولة باتخاذ العديد من الإجراءات التي تهدف لرفع أداء النظام الإداري بما يلبي متطلبات الحوكمة
- استحداث مجموعة من الوحدات التنظيمية التي تشمل لأول مرة وحدة للتدقيق والمراجعة الداخلية، وتحويل وحدات شؤون العاملين إلى وحدة للموارد البشرية،
- استحداث إدارة نظم المعلومات والتحول الرقمي، فضلا عن وضع خطة لانتقال الوزارات للعاصمة الإدارية الجديدة ضمن خطة الدولة لتحقيق التنمية الشاملة والمستدامة.

#### تحديات الإصلاح الحكومي في مصر

تتعدد التحديات التي تواجه عمليات الإصلاح الحكومي في مصر ، حيث أشار الكتاب الى مجموعة متنوعة منها والتي تقف حائلا امام عمليات الإصلاح الإداري المتكامل على مستوى الجمهورية، ويمكن إيضاح اهم تلك التحديات في الجوانب التالية: (العربي، ٢٠١٤، ص ٥)

- تعقد الهيكل التنظيمي للدولة
- تضخم العمالة وارتفاع تكلفتها وانخفاض إنتاجيتها
- غياب الشفافية والمساءلة وانتشار الفساد
- كثرة التشريعات وتعديلاتها وتضاربها
- المركزية الشديدة وسوء حالة الخدمات العامة
- ضعف إدارة الأصول المملوكة للدولة

#### ثالثا: العلاقة بين المراجعة الخارجية والإصلاح الحكومي

لقد أضحت عمليات المراجعة الخارجية أساسا هاما لمحاربة الفساد وتحقيق الإصلاح الحكومي 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 ان نطاق المراجعة في المجتمع قد أصبح متزايداً لذلك يعتبر المراجعون في وضع جيد وعلى وجه الخصوص في مجال مكافحة الفساد كأحد صور الإصلاح الحكومي (خليل، ٢٠١٩، ص ٥)، ويعتبر الجهاز المركزي للمحاسبات الجهة التي تتولى مسؤولية المراجعة الخارجية على مؤسسات القطاع العام وما في حكمها بمصر، حيث تشمل وظيفة هذا الجهاز الرقابة المالية بشقيها المحاسبي والقانوني بالإضافة الى الرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة والرقابة القانونية على القرارات الصادرة في شأن المخالفات المالية، كما واتسعت الجهات التي يباشر الجهاز اختصاصاته بالنسبة إليها حتى شملت الاحزاب السياسية والمؤسسات الصحفية القومية والصحف الحزبية والنقابات والاتحادات المهنية والعمالية والنوادي الرياضية والجمعيات والمؤسسات الاهلية المعانة وما يتعلق باتفاقيات المنح والقروض (الجهاز المركزي للمحاسبات، ٢٠٢٢)، اذ انه وفقاً للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة ISSAI تنقسم المراجعة الحكومية الى مراجعة مالية ومراجعة مدى الالتزام بالقوانين ومراجعة الأداء وفقاً لمعيار المراجعة (ISSAI 100) بشأن المبادئ الأساسية لمراجعة القطاع العام، اذ يوجد نوعين من التكاليف في المراجعة الحكومية (تكاليف تصديقية وتكاليف مباشرة - غير تصديقية) اذ انه عادة ما يكون التكاليف في المراجعة المالية تصديقية (حيث يشمل مجال المراجعة: المركز المالي، التدفقات النقدية، والعناصر التي امكن الاعتراف بها وقياسها والافصاح عنها) اما تكاليف مراجعة مدى الالتزام فيمكن ان تكون تصديقية او غير تصديقية (حيث يتحدد مجال المراجعة بنطاقها ولذلك يمكن ان يكون نشاط ما، معاملات مالية، معاملات غير مالية)، لذا فان الجهاز المركزي للمحاسبات يندرج في اطار وظائفه الرقابة على أداء المنظمات العامة والمشاريع القومية عبر إدارة متابعة تنفيذ الخطط وتقييم الأداء، هذا بالإضافة الى مراجعة قضايا الغش او التصرفات غير القانونية فان مسؤولية الجهاز المركزي للمحاسبات الكشف عنها، وأخيراً فان من اهم مسؤوليات هذا الجهاز هو الكشف عن الفساد المالي ان وجد وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم 940 (ISA 240) ونظيره ISSAI 1240 وبالتالي فان الجهاز مسؤول بكشفه والتقرير عنه (علي، ٢٠٢٢، ص ٣)، وتساهم عمليات المراجعة الخارجية التي تتولاها أجهزة الرقابة الخارجية ومنها الجهاز المركزي للمحاسبات في تعزيز عمليات الإصلاح الحكومي في مجموعة من الجوانب التي تشمل:



### أولاً: مساهمة المراجعة الخارجية في تعزيز الحوكمة بمنظمات القطاع العام

تعتبر المراجعة الخارجية أساساً في عمليات الإصلاح سواء على مستوى منظمات القطاع العام أم الخاص، ففي إطار عمل منظمات القطاع الخاص فإنها تعتبر أداة هامة تسهم في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات، إذ يتضمن هذا المفهوم مجموعة من المبادئ تستهدف توفير إجراءات رقابة داخلية فعالة، وأدوات ضبط وتشريع خارجية صارمة، وهناك العديد من مفاهيم الحوكمة منها التزام الأداء. (بشير، ٢٠١٧، ص ٥٢)، أما على مستوى منظمات القطاع العام فقد أشار (Saeed&Hamawandy&Omar,2020,p1452) الى ان هناك تأثير إيجابي للمراجعة الخارجية في تعزيز أداء القطاع العام وكذلك تعزيز حوكمة هذا القطاع، هذا بالإضافة الى ان المراجعة الخارجية تسهم في تعزيز الإدارة الكفؤة للمخاطر من خلال مراجعة الأنظمة والعمليات الفردية، وتقييم إدارة الأداء والتأكد من أن الإنفاق العام يتم في حدود الميزانية، وجميعها عوامل ضرورية بشكل كبير لتحسين حوكمة القطاع العام.

هذا ويشير (Swarbrick,2011,p6) الى ان كل من المساءلة والشفافية عنصران أساسيان في ضمان إطار قوي لحوكمة القطاع العام، فعند النظر في دور رقابة القطاع العام في دعم الحوكمة الرشيدة ، تصبح "المساءلة" و "الشفافية" محور تركيز العمل الذي يتم تنفيذه ومن خلال مراجعتها لهذين المبدأين ، يمكن لدورها أن يسלט الضوء على جوانب أخرى من إطار الحوكمة الرشيدة بما في ذلك الأداء والإنصاف وسيادة القانون، ففي المجتمعات الديمقراطية فإن مبدأ المراجعة يعتبر مطلباً أساسياً يجب ان يخضع الجميع لها سواء أكانوا وزراء منتخبين أو مستشارين أو موظفين مدنيين أو مديري خدمة عامة، فجميع هذه الفئات يجب ان تخضع للمساءلة عن استخدام تلك السلطات في تقديم الخدمات العامة ، لأولئك الذين يستخدمون ويدفعون مقابل الخدمات المقدمة لذلك فإن المبدأ الأساسي هو أن المسؤولين عن الأعمال العامة والتعامل مع الأموال العامة يجب أن يخضعوا للمساءلة ، لضمان أن الموارد العامة:

- مصنونة ومعتمدة بشكل صحيح
  - تستخدم في الامتثال للقانون والمعايير المناسبة.
  - تستخدم اقتصادياً وبكفاءة وفعالية.
- فالمراجعة الخارجية في القطاع العام تهدف الى تشكيل وجهة حول ما إذا كانت البيانات السنوية الصادرة عن المؤسسات والهيئات الحكومية دقيقة وقوية، لذا فان هذه المنظمات يجب عليها تقديم بيانات شاملة تغطي مجموعة من الترتيبات التنظيمية، الامر الذي يتطلب منها مراجعة "فعالية نظام الرقابة الداخلية لديها والتي تغطي: ( Fawcett,2010, p8 )



- ادارة الأداء
- إستراتيجية العمل وعملية التخطيط
- مراقبة الميزانية
- إدارة المخاطر / سياسة مكافحة الغش
- الحوكمة الأخلاقية
- السياسات والإجراءات ومدونات السلوك
- بروتوكول الشراكة.

وفي هذا الإطار يتم ممارسة المراجعة الخارجية من قبل الجهاز المركزي للمحاسبات في مؤسسات القطاع العام والمشاريع العامة المملوكة للدولة طبقا للقانون، يسهم في تعزيز جوانب الحوكمة في هذا القطاع بمجموعة من المبادئ المتمثلة في التالي: (خليل، ٢٠١٩، ص ١١)

- ان ممارسة المراجعة الخارجية من قبل الجهاز المركزي للمحاسبات والمحددة قانونا يسهم في عرض كيانات الحكومة والقطاع العام وغيره للمساءلة عن كيفية استخدام الموارد العامة ومدى تحقيقها للأهداف والنتائج المطلوبة وبالتالي فان هذه المساءلة تشكل أساسا للجزاءات التي يمكن ايقاعها في حال ارتكاب المخالفات او إساءة استخدام الموارد العامة، وعليه فان تعزيز جانب المساءلة كأحد ابعاد الحوكمة يسهم بشكل مباشر في تعزيز قواعد الحكم الرشيد بالقطاع العام المصري.

- ان ممارسة الرقابة المالية والمحاسبية والقانونية من قبل القائمين بالمراجعة الخارجية يساهم بشكل كبير في تحقيق النزاهة والعدالة داخل المؤسسات والمنظمات الحكومية.

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

ثانيا: مساهمة المراجعة الخارجية في تعزيز الرقابة والمساءلة وتحسين الأداء

تسهم لجان المراجعة الخارجية في القطاع العام الى تمكين الإدارة العليا من التركيز على المخاطر، فأشكال لجان التدقيق المتوافرة لدى القطاع العام تتراوح ما بين "لجان تدقيق الحوكمة" إلى "المجالس الاستشارية المركزية للمراجعة"، وان دور لجنة التدقيق في القطاع العام يعتمد على عدد من العوامل بما في ذلك درجة تعقيد إعداد التقارير المالية، والإدارة المالية وترتيبات الإدارة والرقابة المالية، وكذلك مدى تطور المساءلة الإدارية (بما في ذلك) المسافة بين



السياسي والاداري (HEPWORTH& KONING,2012,p5) ، فالتدقيق الحكومي هو حجر الزاوية في الإدارة الرشيدة للقطاع العام، وذلك اعتماد على تقديم تقييمات موضوعية وغير متحيزة حول ما إذا كانت الموارد العامة تُدار بطريقة مسؤولة وفعالة لتحقيق النتائج المرجوة ، اذ يساعد المدققون المؤسسات الحكومية على تحقيق المساءلة والنزاهة ، وتحسين العمليات ، وغرس الثقة بين المواطنين وأصحاب المصلحة، كما و يدعم دور المدقق الحكومي مسؤوليات الحوكمة المتعلقة بالرقابة فالمراجعة الخارجية للمؤسسات الحكومية تسهم في اكتشاف وردع الفساد العام، كما وتسهم من جانب اخر في مساعدة صانعي القرار من خلال توفير تقييم مستقل للبرامج والسياسات والعمليات والنتائج الحكومية، وبالتالي تمكينهم من تحديد الاتجاهات والتحديات الناشئة، حيث يستخدم المدققون أدوات مثل عمليات التدقيق المالي وتدقيق الأداء وخدمات التحقيق والاستشارات للوفاء بكل من هذه الأدوار the institute of internal auditors,2006,p3).

كما وتظهر أهمية المراجعة الخارجية للهيئات الحكومية المختلفة وأجهزة الدولة المتعددة التي تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المحاسبية في أغراض متنوعة يتمثل أهمها في تمكينها من التخطيط والمتابعة والاشراف والرقابة على المنشآت التي لها مساس بالمرافق العامة وفرض الضرائب المختلفة وتحديد الأسعار لبعض السلع الضرورية وتقدير المنح والاعانات لبعض الصناعات (صلاح، ٢٠١٦، ص١٣).

وفي إطار تعزيز عمليات المساءلة وتعزيز الأداء الحكومي فان الجهاز المركزي للمحاسبات يوكل اليه مهام تحقيق الرقابة على أموال الدولة وأموال الأشخاص العامة الأخرى وغيرها من الأشخاص المنصوص عليها في القانون، حيث يمارس تلك الرقابة من خلال مجموعة من الاشكال التي من أهمها الرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة، ومراقبة تنفيذ الموازنة العامة للدولة والموازنات المستقلة، ومراجعة حساباتها الختامية (الجهاز المركزي للمحاسبات، ٢٠٢٢)، هذا الدور الذي نص عليه الدستور المصري قد جعل من هذا الجهاز أساسا لفعالية تحقيق التميز في الأداء الحكومي والارتقاء بمستوى النتائج التي تحققها مؤسسات القطاع العام ، الا ان هذا الدور بالرغم من أهميته فانه يظل عاجزا عن تحقيق غاية الوصول الى التميز في الأداء المؤسسي للقطاع العام المصري ما لم يتضمن مجموعة من الإصلاحات الهامة في اطار عمل الجهاز نفسه، لذا فان تفعيل وتعزيز الدور الحكومي للمراجعة الخارجية ممثلا في الجهاز المركزي للمحاسبات ومع دليل لحوكمة الوحدات والهيئات الحكومية اسوة بدليل حوكمة شركات قطاع الاعمال 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 في تحقيق الإصلاح الحكومي والحد من الفساد ( خليل، ٢٠١٩، ص ٢٧ )

وترى الباحثة انه من اجل زيادة فاعلية الدور المناط بالأجهزة الرقابية الخارجية في تعزيز عمليات المساءلة للوحدات الحكومية فانه يجب عليها الاهتمام بتطوير وسائل للاعتماد على ليات الرقابة الوقائية بجانب الرقابة العلاجية اللاحقة، وهو ما يمكن تحقيقه من خلال الاعتماد على تشكيل لجان مراجعة خارجية بالإضافة الى تطوير أداء القائمين على المراجعة الخارجية ومنح المزيد من الاستقلال المالي لأجهزة الرقابة الخارجية وخصوصا الجهاز المركزي للحسابات بما يمكنه من مراجعة كفاءة وفعالية الأداء ويحرره من القيود المختلفة سواء السياسية او الاقتصادية مع الاهتمام ببناء القدرات الداخلية لهذا الجهاز والذي يعتبر العنصر الأهم المؤثر في عمليات الإصلاح الحكومي بمصر.

#### ثالثا: دور المراجعة الخارجية في منع ومعالجة الفساد الإداري والمالي

يعزز نشاط المراجعة الخارجية لمؤسسات القطاع العام من قضايا الحوكمة التي تركز على قواعد الشفافية وزيادة قدرة المواطنين مادياً على مساءلة الحكومة، حيث يؤدي المراجعون الخارجيون الوظيفة الأهم في دعم مسار الحوكمة والإصلاح في القطاع العام والتي تعتبر من الجوانب الحاسمة لتعزيز المصداقية والسلوك المناسب للمسؤولين الحكوميين، مع الحد من مخاطر الفساد العام، لذلك من الأهمية بمكان أن يتم تكوين أنشطة التدقيق الحكومية بشكل مناسب وأن يكون لها تفويض واسع لتحقيق هذه الأهداف، لذا يتوجب على الحكومات تمكين نشاط المراجعة الخارجية من العمل بنزاهة وإنتاج خدمات موثوقة، على الرغم من اختلاف الوسائل المحددة التي يحقق المدققون من خلالها هذه الأهداف ( the institute of internal auditors,2006,p4)،

ويؤكد هذا الدور (Rasha&Higson,2019,p3) الذي يشير الى ان المدققين الخارجيين مسؤولون عن الكشف عن التحريفات سواء كانت ناتجة عن أخطاء أو احتيال، الامر الذي يتطلب من المدققين الخارجيين تقييم مخاطر الاحتيال الداخلي المتمثلة في قضايا اختلاس الأصول والاحتيال في إعداد التقارير المالية والتي من المحتمل أن يكون لها تأثير على البيانات المالية، وهو ما يؤكد ( Fawcett,2010, p8) الذي اشار الى ان مسؤوليات المدقق الخارجي في القطاع العام تتمثل في الكشف عن الاحتيال والفساد ومنعه من الانتشار بشكل اكبر، لذا فقد نشأت التطورات الأخيرة في مجال التدقيق بسبب إخفاقات الشركات البارزة التي كانت مدعومة بشكل عام بمعايير السلوك الضعيفة أو الفساد في القطاع العام، وبالتالي اصحبت الحاجة إلى زيادة ثقة الجمهور ومساءلة المديرين والسياسيين بشكل أكثر فعالية من



الموضوعات المتكررة في المناقشات حول الهيئات الممولة من القطاع العام. ونتيجة لذلك، تم تطوير عمليات تدقيق الحوكمة الأخلاقية من قبل منظمات مثل لجنة التدقيق كوسيلة لتحديد المشاكل في وقت مبكر بما يكفي وللسماح بوضع معايير للحوكمة الأخلاقية عبر المنظمات. لذا فإن المراجعة الخارجية تسهم وبشكل مباشر في اكتشاف الأخطاء وتقليل أساليب الغش والاختلاس من خلال عملية المراجعة الخارجية التي يتم تتويجها بتقرير مراجع الحسابات الخارجي او الهيئة المسؤولة والذي يتضمن رأياً موضوعياً حيادياً حول عمليات الرقابة الداخلية في المؤسسة والذي يعتبر من الأنظمة الهامة التي يتوجب سلامتها لضمان منع التلاعب والغش داخل المنظمات (صلاح، ٢٠١٦، ص ٦١)، فالرقابة الخارجية تلعب دوراً بارزاً في الكشف عن المخالفات، إذ ان الدول التي قامت بإنشاء هيئات للرقابة على اعمال المنظمات العامة يُنظر إليها على أنها أقل فساداً، فاحتمالية الكشف عن الفساد يمكن أن تزداد من خلال زيادة المساءلة والشفافية والرقابة المستقلة والتدقيق والوصول إلى المعلومات (Rasha&Higson,2019,p3)

وعليه فإن تعزيز عملية التدقيق والرقابة الخارجية يعتبر أمراً أساسياً للسماح للأجهزة العليا للرقابة أن تلعب دورها بفعالية في الكشف عن الفساد ومحاسبة المسؤولين الفاسدين، فهذه الأجهزة يمكنها المساهمة في تحديد مجالات مخاطر الفساد والإعلان عنها، والعمل بشكل وثيق مع المؤسسات الأخرى، مثل البرلمان، ونشر توصيات تقارير التدقيق على نطاق أوسع، وتعتبر الشفافية شرط أساسي لتعزيز الرقابة الخارجية، كما ويعتبر دور أجهزة الرقابة الخارجية احد الأدوار المفصلية في تحديد ورصد مخاطر الفساد الناشئة بشكل استباقي، إذ يمكن لهذه الأجهزة العمل على تحديد الأولويات وتركيز أعمال التدقيق الخاصة بهم على المجالات المعرضة بشكل خاص للفساد، لذا تقع مسؤولية منع ومعالجة الفساد الإداري والمالي على عاتق الجهاز المركزي للحسابات وهو الجهة المكلفة في الكشف عنه ان وجد وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم ( 940 (ISA 240) ونظيره ISSAI 1240 وبالتالي فإن الجهاز مسؤول بكشفه والتقرير عنه (علي، ٢٠٢٢، ص ٣) ، ولتعزيز دور المراجعة الخارجية في الكشف عن حالات الفساد ومحاربهه ، فإنه يتوجب على الجهاز المركزي للحسابات واطراف المراجعة الخارجية الأخرى بتطبيق اطار المراجعة الشاملة والذي يجمع ما بين المراجعة المالية ومراجعة الأداء ومراجعة الامتثال (خليل، ٢٠١٩، ص ٢٠)



رابعاً: أثر التعاون بين المراجعين الخارجيين والداخليين ولجان المراجعة في تعزيز أداء المؤسسات يعتبر الفساد تهديد رئيسي يواجه المنظمات والبلدان في جميع أنحاء العالم، إذ أن الفساد لا يدمر الفساد الأرواح والمجتمعات فحسب، بل أيضاً البلدان والمؤسسات وبالتالي تتطلب مكافحة الفساد جهوداً وتعاوناً من السلطات التنظيمية والمدققين الخارجيين والمحققين ومجالس الإدارة (Rasha&Higson,2019,p1)، فالوصول الى تعزيز أداء المنظمات يتطلب حالة من التنسيق بين اعمال المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية إذ أن من مهام المدققين الخارجيين تدقيق مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية لما يترتب على درجة فاعليتها من تغيير في بعض الإجراءات التدقيقية، فإذا كان نظام المراجعة الداخلية ضعيف الفاعلية، فإن حجم تغطية عمليات المراجعة الخارجية تكون أوسع منها في حال لو كان نظام المراجعة الداخلية أكثر فاعلية، وذلك بهدف تغطية أوجه النقص المترتبة على ضعف نظام المراجعة الداخلية (محسن، ٢٠١١، ص ٣٢)، وهو ما يؤكد (مطرية، ٢٠١٨، ص ١٠٥) الذي يشير الى ان عمليات التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية تسهم وبشكل مباشر في تعزيز أداء المنظمات اعتماداً على دورها في تعزيز وتطوير أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة بها وهو ما يسهم في تعزيز عمليات الإصلاح والحد من عمليات الهدر او الاسراف في موارد المؤسسة، فعلاقة التعاون بين المراجع الخارجي والداخلي التي تنتج بتقارير يصدرها كل طرف بنتائج أعمال مراجعته، وما توصل إليه من ملاحظات إيجابية وسلبية وتوصياته بشأنها، تشكل أساساً لتوجيه القائمين على المؤسسات لاتخاذ القرارات والإجراءات التصحيحية اللازمة، التي من شأنها تحقيق أهداف المؤسسة وحماية أموالها وممتلكاتها وبالتالي تعزيز النتائج الإيجابية لنتائج أعمالها المستقبلية (أبو سرعة، ٢٠١٠، ص ١٦٧)، لذا فإن التوجه نحو إقامة وحدات للمراجعة داخل كل وحدة حكومية يعتبر احد الاتجاهات الهامة التي يمكن الاعتماد عليها في عمليات الإصلاح بحيث يتم تشكل تلك الوحدات اعتماداً على كفاءات مستقلة متخصصة من مجموعة مجتمعية متنوعة ذات علاقة تخصصية ويتم رصد الموازنات اللازمة لها لممارسة أعمالها بمهنية تامة، كما ان وجود حالة من التعاون بين وحدات المراجعة الداخلية والخارجية ممثلة بالجهاز المركزي للمحاسبات سوف تسهم في تحقيق مجموعة متنوعة من المزايا التي تنعكس إيجاباً على جوانب الإصلاح الحكومي والتي من أهمها الحد من فرص ارتكاب الفساد الإداري والمالي وتعزيز الشفافية والتنبؤ بالمخاطر التي يمكن ان تواجه عمل الوحدات الحكومية ، خاصة بعد صدور قرار رئيس الجهاز المركزي للتنظيم و الإدارة رقم ٥٤ لسنة ٢٠٢٠ بضرورة ايجاد هيكل تنظيمي للمراجعة الداخلية والحوكمة داخل وحدات الجهاز الإداري للدولة.



## النتائج والتوصيات

### أولاً: النتائج

١. أظهرت النتائج وجود دور فاعل للمراجعة الخارجية في تعزيز الحوكمة بمؤسسات القطاع العام من خلال الدور الذي يلعبه الجهاز المركزي للمحاسبات في تعرض كيانات الحكومة والقطاع العام وغيره للمساءلة عن كيفية استخدام الموارد العامة ومدى تحقيقها للأهداف والنتائج المطلوبة، كما ان اظهر نتائج عملية المراجعة الخارجية في شكل تقارير مختلفة مشتملة على معلومات موضوعية محايدة يعكس ويحقق مبدأ الشفافية كأحد المبادئ الأساسية لتحقيق حوكمة الحكومة.

٢. اشارت نتائج الدراسة الى ان المراجعة الخارجية تلعب دورا فاعلا في الكشف عن الفساد ومحاسبة المسؤولين الفاسدين، من خلال الأجهزة المكلفة بهذه المهام مثل (هيئة الرقابة الإدارية والجهاز المركزي للمحاسبات)، فهذه الأجهزة يمكنها المساهمة في تحديد مجالات مخاطر الفساد والإعلان عنها، والعمل بشكل وثيق مع المؤسسات الأخرى، مثل البرلمان، ونشر توصيات تقارير التدقيق على نطاق أوسع، وتعتبر الشفافية شرط أساسي لتعزيز الرقابة الخارجية، كما يعتبر دور أجهزة الرقابة الخارجية احد الأدوار المفصلية في تحديد ورصد مخاطر الفساد الناشئة بشكل استباقي، وهذا الدور تقع مسؤوليته على عاتق الجهاز المركزي للمحاسبات الذي يعتبر الجهة المكلفة في الكشف عنه ان وجد.

٣. أظهرت نتائج الدراسة ان المراجعة الخارجية تسهم في تعزيز الرقابة والمساءلة وتحسين الأداء حيث يمارس تلك الرقابة من خلال مجموعة من الاشكال التي من أهمها الرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة، ومراقبة تنفيذ الموازنة العامة للدولة والموازنات المستقلة، ومراجعة حساباتها الختامية، وهذا الدور مناط بالجهاز المركزي للمحاسبات وفقا لنصوص الدستور المصري والذي جعله أساسا لفعالية تحقيق التميز في الأداء الحكومي والارتقاء بمستوى النتائج التي تحققها مؤسسات القطاع العام ، الا ان هذا الدور بالرغم من أهميته فانه يظل عاجزا عن تحقيق غاية الوصول الى التميز في الأداء المؤسسي للقطاع العام المصري ما لم يتضمن مجموعة من الإصلاحات الهامة في اطار عمل الجهاز نفسه.

٤. أظهرت نتائج الدراسة ان عمليات التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية تسهم وبشكل مباشر في تعزيز أداء المنظمات اعتمادا على دورها في تعزيز وتطوير أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة بها وهو ما يسهم في تعزيز عمليات الإصلاح والحد من عمليات الهدر او الاسراف في موارد المؤسسة، حيث تشكل هذه العلاقة أساسا لتوجيه القائمين على المؤسسات لاتخاذ





القرارات والإجراءات التصحيحية اللازمة، التي من شأنها تحقيق أهداف المؤسسة وحماية أموالها وممتلكاتها وبالتالي تعزيز النتائج الإيجابية لنتائج أعمالها المستقبلية.

٥. تركز محاور الإصلاح الحكومي التي تبنتها الحكومة المصرية في الإصلاح التشريعي وإصدار حزمة قوانين داعمة لبيئة الأعمال، وتطوير الجهاز الإداري للدولة باتخاذ العديد من الإجراءات التي تهدف لرفع أداء النظام الإداري بما يُلبّي متطلبات الحوكمة، والتركيز على قضايا التحول الرقمي، فضلاً عن وضع خطة لانتقال الوزارات للعاصمة الإدارية الجديدة ضمن خطة الدولة لتحقيق التنمية الشاملة والمستدامة.

٦. تعتبر ضعف إدارة الأصول المملوكة للدولة والمركزية الشديدة وغياب الشفافية والمساءلة وانتشار الفساد من أهم تحديات الإصلاح الحكومي .

### ثانياً: التوصيات

١. توصي الدراسة بضرورة الاهتمام بتطوير وسائل للاعتماد على اليات الرقابة الوقائية بجانب الرقابة العلاجية اللاحقة، وهو ما يمكن تحقيقه من خلال الاعتماد على تشكيل لجان مراجعة خارجية بالإضافة الى تطوير أداء القائمين على المراجعة الخارجية ومنح المزيد من الاستقلال المالي لأجهزة الرقابة الخارجية وخصوصا الجهاز المركزي للمحاسبات بما يمكنه من مراجعة كفاءة وفعالية الأداء ويحرره من القيود المختلفة سواء السياسية او الاقتصادية مع الاهتمام ببناء القدرات الداخلية لهذا الجهاز والذي يعتبر العنصر الأهم والمؤثر في عمليات الإصلاح الحكومي بمصر.

٢. توصي الدراسة بضرورة قيام الجهاز المركزي للمحاسبات وأطراف المراجعة الخارجية الأخرى بتطبيق إطار المراجعة الشاملة والذي يجمع ما بين المراجعة المالية ومراجعة الأداء ومراجعة الامتثال.

٣. توصي الدراسة بضرورة التوجه نحو إقامة وحدات للمراجعة داخل كل وحدة حكومية، بحيث يتم تشكل تلك الوحدات اعتمادا على كفاءات مستقلة متخصصة من فئات مجتمعية متنوعة ذات علاقة تخصصية ويتم رصد الموازنات اللازمة لها لممارسة أعمالها بمهنية تامة.



## قائمة المراجع

### أولاً: المراجع العربية:

- مطرية، يوسف (٢٠١٧). أثر التكامل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية على تعزيز نظام الرقابة الداخلية دراسة تطبيقية على البنوك الوطنية في قطاع غزة. رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة الأزهر. غزة. فلسطين.
- مخلوفي، عبد الهادي (٢٠١٦). دور التدقيق المحاسبي في تحسين الأداء المالي دراسة حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية لنقل المسافرين بشرق البلاد – قسنطينة – EPE/TVE . رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة محمد خيضر بسكرة. الجزائر.
- محمود، سحر (٢٠٢٢). أثر جائحة كورونا (كوفيد ١٩) على ممارسات مراجعة الحسابات كخدمة مهنية متكاملة دراسة مرجعية. المؤتمر العلمي الخامس لقسم المحاسبة والمراجعة تحديات وفاق مهنة المحاسبة والمراجعة في القرن الحادي والعشرين. جامعة الإسكندرية. ص ص ٣٦-١.
- محمد، اكرم واحمد، نامانج وفتاح، نيشتمان (٢٠٢٠). اثر التغييرات في السياسات المحاسبية الحكومية على تحقيق متطلبات الاصلاح الإداري دراسة استطلاعية لعينة من الدوائر الحكومية العاملة في محافظة السليمانية اقليم كردستان العراق. المجلة العلمية لجامعة جيهان. ٤(٢). ص ص ٣٣٠-٣١٢.
- محسن، محمود (٢٠١١). مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة تطبيقية على مكاتب تدقيق الحسابات العاملة في قطاع غزة. رسالة ماجستير غير منشورة. الجامعة الإسلامية. غزة. فلسطين.
- العيثاوي. ياسين وكاظم. احمد (٢٠١٩). تقويم أثر الإصلاح في الإدارة الرشيدة للحكم والتنمية المستدامة دراسة في البعد السياسي العربي. مجلة العلوم السياسية. العدد ٢٢. ص ص ٣٦-١.
- علي، هدى وحسن، موسى (٢٠١٩). برنامج اصلاحي وطني مقترح لمعالجة الفساد الاداري في القطاعين العام والخاص. مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية ١١(٢). ص ص ٢١١-٤٧.
- علي، عبد الوهاب (٢٠٢٢). نحو دور أكثر فاعلية للجهاز المركزي للمحاسبة في الرقابة على المشروعات القومية الكبرى. المؤتمر العلمي الخامس لقسم المحاسبة والمراجعة تحديات وفاق مهنة المحاسبة والمراجعة في القرن الحادي والعشرين. جامعة الإسكندرية. ص ص ١٦-١.
- العربي، أشرف (٢٠١٤). رؤية للإصلاح الإداري في مصر. وزارة التخطيط والمتابعة والإصلاح الإداري. جمهورية مصر العربية.
- الصيرفي. اسماء (٢٠٢٢). أثر تطبيق الشركات لإدارة مخاطر الأمن السيبراني علي جودة المراجعة الخارجية. المؤتمر العلمي الخامس لقسم المحاسبة والمراجعة تحديات وفاق مهنة المحاسبة والمراجعة في القرن الحادي والعشرين. جامعة الإسكندرية. ص ص ١١-١.
- صلاح، رشا (٢٠١٦). دور المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسات الحكومية دراسة ميدانية على ديوان المراجع القومي. رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة شندي. السودان.



- صفية، سليمان والزهرة فيرم (٢٠٢٠). الآليات القانونية للإصلاح الإداري للمرافق العامة في الجزائر. مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية. المجلد ١٣. ص ص ١٠٥-١١٦.
- الشيخ، محمد وعثمان، امينيه (٢٠٢٢). منهجية استخدام الذكاء الاصطناعي (AI) في اكتشاف حالات الغش والاحتيال المالي في البيئة المصرية. جامعة مدينة السادات. كلية التجارة. جمهورية مصر العربية.
- السيد، محمد (٢٠١٨). أثر جودة المراجعة الخارجية عمى فترة تأخير تقرير المراجع- دراسة تطبيقية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية. ٢(١). ص ص ٢٤٧-٣٠٩.
- السعيد، هالة (٢٠١٨). ١٠ محاور لتحقيق الإصلاح الإداري في مصر. تم استرجاعه بتاريخ: ٢٠٢٢/٤/٢. الموقع: <https://www.dostor.org/2234691>.
- سالم، سامح وشحاتة، محمد (٢٠١٧). أثر نظم المعلومات في زيادة الإيرادات الضريبية بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب. جامعة مدينة السادات. جمهورية مصر العربية. ص ص ١-٢٢.
- الساعدي، صباح (٢٠١٨). الإصلاح الإداري وأثره في مكافحة الفساد. بحث مقدم الى مؤتمر (الإصلاح التشريعي طريق نحو الحكومة الرشيدة ومكافحة الفساد) الذي اقامته مؤسسة النبأ للثقافة والاعلام وجامعة الكوفة/كلية القانون ٢٥-٢٦ نيسان ٢٠١٨. الموقع: <https://annabaa.org/arabic/studies/15755>.
- راشد، محمد (٢٠٢٠). اثر اختلاف مداخل المراجعة الخارجية على قابلية فقرة أساس الراي وال فقرات الايضاحية بتقرير مراقب الحسابات للقراءة دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية. ٤(٣). ص ص ١-٦٢.
- خميس، تامر (٢٠١٩). اتجاهات تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ضوء التشريعات ذات العلاقة. ط١. الجيزة: دار توتية للنشر والتوزيع.
- خليل، محمد (٢٠١٩). دور المراجعة الخارجية في تحقيق الإصلاح الحكومي رؤية مستقبلية. مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية. العدد ٢. ص ص ١-٣٤.
- الحلبي، سحر (٢٠١٣). الإصلاح الإداري مفهومه واليات تطبيقه دراسة مقارنة. المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة- جامعة الازهر. العدد ١٠. ص ص ٣٣٢-٣٦٢.
- حسنين، طارق وقطب، احمد (٢٠٠٣). دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات. مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، ٤٢(٦٠)، ص ص ٣٥٥-٤٠٦.
- بشير، حسن (٢٠١٧). مراجعة النظر وأثرها على جودة المراجعة الخارجية دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي وعينة من مكاتب المحاسبة والمراجعة بالسودان. رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة النيلين. السودان.
- الاسود، اسماعيل (٢٠١٣). دور المراجعة الخارجية في تدعيم تطبيق حوكمة الشركات. رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة الجبل الغربي. ليبيا.



- أبو سرعة، عبد السلام (٢٠١٠). التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركاهم محاسبون قانونيون وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية . رسالة ماجستير غير منشورة. جامعة الجزائر
- . المولد. نبيل (٢٠١٨). واقع الإدارة الحكومية في اليمن وضرورة الإصلاح الإداري. المجلة الجزائرية للحقوق والعلوم السياسية. ٣(٦). ص ص ٢١٤-٢٢٧.
- (وزارة المالية، ٢٠٢٢). رؤية مصر ٢٠٣٠. تم استرجاعه بتاريخ: ٢٠٢٢/٣/١٥. الموقع: <https://www.mof.gov.eg/ar/%D8%B9%D9%86%20%D8%A7%D9%84%D9%88%D8%B2%D8%A7%D8%B1%D8%A9/5fbd28790f63030007fec9b9/b/5fe3763a7bfc600007cbce92>

#### ثانيا: المراجع الأجنبية

- Montero, A. G., & Le Blanc, D. (2019). The role of external audits in enhancing transparency and accountability for the sustainable development goals.
- Morgner, M., Chêne, M. (2014). external audit and oversight topic guide. European Commission or TransparencyInternational's official position. Neither the European Commission, Transparency International.
- Kassem, R., & Higson, A. W. (2016). External auditors and corporate corruption: implications for external audit regulators. *Current Issues in Auditing*, 10(1), P1-P10.
- Saeed, S., Hamawandy, N. M., & Omar, R. (2020). Role of internal and external audit in public sector governance. A case study of Kurdistan regional government. *International Journal of Advanced Science and Technology*, 29(8), 1452-1462.
- Swarbrick, A. (2011). Effective public sector governance and how external public auditing supports it.
- DERICK, K. (2019). The effect of external auditing on the performance of local governments in eastern Uganda a case study of Iganga district local government.
- Fawcett, C. (2010). enhancing external audit: Learning from the Public sector. The Association of Chartered Certified Accountants
- Arens, A. A., R. J. Elder, M. S. Beasley & C. E. Hogan. 2017. *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*. 16 editions. United States of America: Pearson Education, Inc.