

دور آليات المراجعة الداخلية لعمليات التحول الرقمي  
في مكافحة الفساد بالوحدات الحكومية للرقابة علي المال العام  
"دراسة ميدانية بهيئة الاسعاف المصرية"

إعداد

أ/ هاني مصطفى عبد الوارث المزين

٢٠٢٤م - ١٤٤٦هـ

## المستخلص

استهدف البحث وبيان أهم العوامل التي تؤدي إليها وبيان طبيعة ومحددات عمليات التحول الرقمي بالمؤسسات والوحدات الإدارية الحكومية في مصر وتحديد آليات تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية لعمليات التحول الرقمي، وأخيراً قياس أثر تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية لعمليات التحول الرقمي علي الحد من الفساد المالي والإداري بالوحدات الحكومية وقد تمثلت الدراسة الميدانية في كافة الوحدات الادارية لهيئة الاسعاف المصرية التابعة لوزارة الصحة المصرية، والتي يبلغ عددها ٧ وحدات رئيسية، والتي تلتزم بتطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS ، وتتمثل عينة الدراسة من المسؤولين عن الإدارة العليا ومسؤولي الإدارة المالية ومسؤولي إدارة المراجعة والأكاديميين بأقسام المحاسبة والمراجعة في الجامعات المصرية، نظراً لأن هذه الفئات هي الأكثر ارتباطاً بمتغيرات البحث. وقد تم تحديد عينة البحث بواقع ٢٠٠ مفردة موزعة بالتساوي على الفئات الأربعة (الإدارة المالية، الإدارة العليا، إدارة المراجعة، الأكاديميين) بواقع ٥٠ إستمارة لكل منها، وقام الباحث بتجميع البيانات اللازمة للاختبار الفروض البحثية من خلال قائمة الاستقصاء كوسيلة أساسية لجمع البيانات الأولية حيث بلغت القوائم الصحيحة ١٦٥ بنسبة ٨٢,٥٪،

**وخلصت نتائج البحث إلى أن يُعد نشاط المراجعة الداخلية من الأنشطة الهامة للمنشآت** وركناً أساساً للرقابة الداخلية لضبط العمليات المالية والإدارية، وازدادت أهميته ليمتد إلى الأنشطة الاستشارية، وقد أدت المراجعة الداخلية إلى إنشاء جمعيات أو مؤسسات تقوم برعاية الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، حيث إنها أصبحت مرجعاً في تنظيم وتطوير المراجعة الداخلية، وتشمل مسؤولياتهم وضع المعايير المهنية لمراجعة الحسابات الداخلية، وزيادة الوعي والتدريب والاستشارات والتوجيه، كما أن يدعم تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS) في الوحدات الحكومية نجاح مقومات الإصلاح وتحسين الوضع المالي للوحدات الحكومية وإدارة مواردها بشكل كفاء، كما أنه يتوافق مع المعايير المحاسبية الحكومية الدولية من أجل كسب المنافع الاقتصادية. كما يساهم في رفع كفاءة عمليات تخطيط وإدارة الموارد المالية الحكومية؛ كما أنها تساهم في تقديم الدعم لعمليات الإصلاح الإداري والمالي الحكومي وتحقيق الشفافية من خلال تقديم معلومات صحيحة وواضحة لمتخذي القرار. كما كشفت نتائج الدراسة الميدانية إلى وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء عينات الدراسة بشأن أشكال ومظاهر الفساد المالي والإداري بالوحدات الحكومية حيث بلغت قيمة المعنوية ( $p\text{-value} > 0.05$ ) كما توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء عينات الدراسة بشأن اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء عينات الدراسة بالوحدات الحكومية وآليات نجاحها طبقاً للوظيفة، حيث بلغت قيمة المعنوية ( $p\text{-value} > 0.05$ ).

## القسم الاول: الإطار العام للبحث

### أولاً: مقدمة:

من أبرز معالم التحول الرقمي وأحداثه المؤثرة على أنشطة الاقتصاد ككل وكافة المجالات في المحاسبة والمراجعة بشكل خاص هو انعقاد الدورة السادسة والأربعون للمنتدى الاقتصادي العالمي (The world Economic Forum) في سويسرا عام ٢٠١٦ لمناقشة الثورة الصناعية الرابعة والتي تتعلق بالتحول الرقمي وتطوره في العالم أجمع. ومما لا شك فيه أن العالم في الأيام الحالية يعيش تحول رقمي كبير ومتسارع بشكل ملحوظ والذي يفرض نفسه بشكل واضح على المجالات المهنية مثل المحاسبة والمراجعة وكذلك المراجعة الداخلية والتدقيق، والذي دائماً وأبداً منذ ظهور تلك المهنة اعتدنا على تطورها بتطور البيئة المحيطة بها من زمن إلى زمن ومن جيل إلى الآخر. وظهور الحكومات الإلكترونية جاء نتيجة للتطور التكنولوجي الكبير والتحول الرقمي الملحوظ والمتسارع، والذي يعيشه العالم في الوقت الحالي بالإضافة إلى النضج الإلكتروني للخدمات وصل إلى مستويات عالية من الجودة والدقة والفاعلية في أداء العمل بشكل أسرع وأدق وبكفاءة عالية نظراً للمنافسة بين المنظمات وتسارع تطور مختلف الحلول التقنية، مما دفع الحكومات للتحول إلى التوسع في إطلاق وتنفيذ التعاملات الإلكترونية والتحول إلى الحكومات الإلكترونية بشكل كبير.

وتعتبر منظمة الأمم المتحدة، الفساد عقبة خطيرة أمام سيادة القانون والتنمية المستدامة حيث يعوق النمو والتنمية ويزعزع ثقة الجمهور ويقوض الشرعية والشفافية ويحول دون وجود تشريعات عادلة وفعالة (اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، 2004)، وهو ما تؤكدته تقديرات المنتدى الاقتصادي العالمي عن عواقب الفساد على المستوى الدولي حيث يتسبب في زيادة قدرها 10% في تكلفة تشغيل المشروعات في حين يقدر البنك الدولي نسبة الفساد الحكومي في المساعدات الإنمائية المقدمة لبعض الحكومات بنسبة تتراوح ما بين 20% إلى 40% (IIA,2018).

وقد ساهمت العديد من المنظمات الدولية في وضع تعريف محدد للفساد يمكن من خلاله مساعدة الحكومات في تحديد الأفعال أو الممارسات المرتبطة به حتى تتمكن من مكافحته، وعلى الرغم من اختلاف التعريفات فيما بينها إلا أنها تشترك أغلبها في كونه إساءة استخدام السلطة العامة لتحقيق مكاسب خاصة، وقد ربطت اتفاقية الأمم المتحدة تعريف الفساد بجملة من الأفعال المحددة التي توصف بالمخالفات أو الأعمال الفاسدة، حيث دعت الاتفاقية الدول الأعضاء على تجريمها في صورة تشريعات محلية. وبالحدوث عن مصر وموقفها من مكافحة الفساد فقد أشارت منظمة الشفافية الدولية (Transparency International,201) في تقريرها السنوي عن مؤشر مدركات الفساد Corruption Perceptions Index لعام 2019 إلى وضع مصر في الطرف الأدنى من المؤشر حيث حصلت على الترتيب 106 من 180 دولة بدرجة 35 من 100 وهي نفس درجة عادم 2018 وهو ما فسره التقرير بوجود مشكلة في مدركات الفساد خاصة في القطاع العام بمصر أو بمعنى آخر ضعف قدرة الدولة في ضمان الشفافية والحد من الفساد.

وجدير بالذكر أن الدستور المصري لعام 2014 وتعديلاته قد نص في الفصل الحادي عشر بالمادة (218) على التزام الدولة بمكافحة الفساد وتعزيز قيم النزاهة والشفافية وإلزام الهيئات والأجهزة الرقابية بالتنسيق فيما بينها، وقد حرصت الدولة المصرية على ترجمة النص الدستوري في الواقع العملي من خلال تضمين محور الشفافية وكفاءة المؤسسات الحكومية - كأحد المحاور الرئيسية لإستراتيجية التنمية المستدامة مصر 2030، وذلك فضلاً عن وضع الإستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد والتي تتولى هيئة الرقابة الإدارية المصرية تفعيلها من

خلال اللجان والأجهزة التابعة لها. وتحظى مكافحة الفساد بكثير من اهتمام ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة حيث يعد الغش أحد صور ( الفساد 2014, IIA) والذي يحدث غالباً بسبب قصور نظم الرقابة الداخلية وضعف الحوكمة (2019, IIA) ، ومن ثم تعد مهنة المراجعة وممارسيها وتحديداً المراجعين الداخليين أحد خطوط الدفاع في الحد من ممارسات الفساد المالي الحالي والمستقبلي (Avis, E, al, 2018).

وتتمثل الإضافة التي تساهم بها الدراسة الحالية في كونها من أولى الدراسات العربية التي تتعرض لكيفية تفعيل دور المراجعة الداخلية في تقييم كفاءة وفاعلية برامج مكافحة الفساد التي تضعها الإدارة العليا بالوحدات التنظيمية العامة حيث غلب على الدراسات السابقة تفضيل المراجعة الخارجية في أداء هذا الدور دون التعرض للمراجعة الداخلية، وتهدف هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على أثر تفعيل آليات المراجعة الداخلية بالجهاز الحكومي المصري لعمليات التحول الرقمي التي تمت بالوحدات الحكومية وبيان أثر ذلك التحول على مكافحة الفساد

**ثانياً: مشكلة البحث:**

يعد تصدي المراجعين الداخليين لمهمة مكافحة الفساد من الموضوعات التي نالت قدراً كبيراً من الجدل حول مناسبة هذه المهمة لطبيعة عمل المراجع الداخلي ومدى تمتعه بقدر وافر من المعرفة والمهارات حول طبيعة وحدود مسؤوليته عن مكافحة الفساد، وبالتالي فإن عدم تناول دور المراجع الداخلي الحكومي في هيكل الرقابة السابقة على الصرف بهدف مواجهة الفساد ، بالإضافة إلى استقرار مصر بالمركز ١٠٨ في مؤشرات مدركات الفساد لعام ٢٠١٦ م والصادر عن منظمة الشفافية الدولية وعجز الجهاز المركزي للمحاسبات عن السيطرة على الفساد (راضي ، ٢٠١٧).

ونظراً للتطورات العالمية في قطاعات مختلفة منها قطاع مراجعه الحسابات من خلال توظيف الأساليب الإلكترونية والأدوات التكنولوجية لممارسه أعمال المراجعة، حيث تساعد استخدام مثل هذه الأدوات والوسائل في بناء قاعدة بيانات الكترونية لمنتهي خدمة المراجعة ، وتساعد في اختيار عينه المراجعة في المنظمات بشكل أدق مما ينعكس على مصداقية نتائج المعاينة للمراجعة ، وتتطلب تلك التطورات بالضرورة توفير عناصر أساسية تساعد على الانتشار الأوسع حيث أن الاستثمار المادي هو من العناصر الضرورية لمستلزمات استخدام تكنولوجيا المعلومات كما أن التأهيل البشري وتوفير مستوى معرفه يؤدي إلى تقبل القائمين على نظم المعلومات لاستخدام هذه التكنولوجيا ، وتواجه مهنة المراجعة في مصر تحديات عديدة في ظل التطورات العالمية السريعة حيث تعد من الخدمات المتأثرة بهذه التغيرات والتحديات ، وهناك متطلبات لمواجهه هذه التحديات ليس لمجرد المحافظة على بقاء مهنة المحاسبة والمراجعة ولكن للتمكن من تلبية متطلبات الوحدات الحكومية، وكذلك سبل المراجعة والفحص والاستشارات المحاسبية و المالية والاقتصادية وغيرها مما يفرض على المهنة ضرورة إحداث التطوير اللازم حتى ترقى إلى مستوى الأحداث وتلاحقها وهي تحتاج لتطوير جذري للمواجهة الفعالة للمتغيرات، وهناك عدد من الجهود التي يقودها المراجعون والتي تتضمن تقارير نوعيه تستند إلى المقابلات ، تركز على المستقبل الشامل لمهنة المراجعة ولا تزال الهيئات التنظيمية المهنية، إلى حد كبير ، مختلفة على التطورات العالمية الجديدة، ومع ذلك فقد اقرروا مؤخراً بأهمية التطورات العالمية والتي من أهمها الأدوات التكنولوجية في المراجعة، والتحول الرقمي في الأجهزة الحكومية لا سيما من حيث أثارها على جوده المراجعة وتقييم المخاطر والحفاظ على المستوى الكافي من الشكوك المهنية في البيئة المعلوماتية المتغيرة وفي هذا السياق، يفرض التحول الرقمي على المؤسسات الحكومية والشركات

## دور آليات المراجعة الداخلية لعمليات التحول الرقمي في مكافحة الفساد بالوحدات..... أ/ هاني مصطفى عبد الوارث المزين

الخاصة ضرورة الاستفادة من التكنولوجيا الحديثة كانترننت الأشياء لتكون أكثر إدراك وقدرة على التنبؤ، والمرونة في العمل، والريادة في الأداء كسمات رئيسيه تمكنها من الابتكار بشكل أسرع لتحقيق النتائج المرجوة من اعلمها، الأمر الذي يستوجب من هذه المؤسسات تطبيق الإطار الرقمي بالارتكاز على أربعة محاور رئيسيه: التقنيات، والبيانات، والأشخاص، والعمليات، ولا شك أن هذا العدد الهائل من الأجهزة المتحركة وأدوات الاتصال بالانترنت والخدمات الرقمية في القطاعين الحكومي والخاص سوف تحتاج إلى شبكات ضخمة وبنية تحتية متطورة .

وانطلاقاً من التزام الدولة المصرية بتحقيق متطلبات الشمول المالي والتركيز مؤخرًا على تقنيات التحول الرقمي عبر التكنولوجيا المالية كأحد الأعمدة الرئيسية في بيئة ريادة الأعمال المصرية، بما يسهم بشكل رئيس في الوصول إلى الشرائح المجتمعية التي لا يوجد لها تعاملات مصرفيه، وتواجه تحديات كبيره للوصول إلى النظم المصرفية التقليدية، عبر حلول التكنولوجيا المالية والتي تستطيع معالجته هذه التحديات من خلال توفير حلول أكثر سهوله وسرعه وأسعار مناسبة للجميع، مما يعيد هيكله قطاع الخدمات المالية والمصرفية من خلال الرقمنة والشمول المالي، وتأكيداً على أهميه التحول الرقمي في ضوء مبادرات الشمول المالي، بادرت الحكومة المصرية بإنشاء كل من المجلس القومي للمدفوعات، والمجلس الأعلى للتحول الرقمي، والمجلس الأعلى للأمن السيبراني، ووضع خطه شامله لنشر الوعي للمجتمع بأهمية التحول الرقمي وتحقيق طفرات على صعيد البنية التحتية الرقمية، فضلاً عن إطلاق مصر الاستراتيجيه الوطنية للتجارة الإلكترونيه عام ٢٠١٧ م في إطار تشجيع التجارة الإلكترونيه، بالتعاون مع منظمه الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (الانكتاد) ولا شك أن تنفيذ استراتيجيه التحول الرقمي كأحد ابتكارات تكنولوجيا المعلومات يسهم في دعم المراجعة الداخلية بالجهاز الحكومي والوصول إلي المستوي المهني المقبول للحد من الآثار السلبية التي تنتج عن ظاهره الفساد المالي والإداري في الأجهزة الحكومية، ومن ثم يمكن صياغة مشكلة البحث في مجموعة الاسئلة التالية :

- (١) ما هي أشكال ومظاهر الفساد المالي والاداري بالوحدات الحكومية المصرية؟ وما هي أهم العوامل التي تؤدي إليها؟
- (٢) ما هي طبيعة ومحددات تفعيل أنشطة التحول الرقمي بالوحدات الادارية الحكومية؟
- (٣) ما هي آليات تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية لعمليات التحول الرقمي؟
- (٤) إلي أي مدي يؤثر تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية لعمليات التحول الرقمي علي الحد من الفساد المالي والاداري بالوحدات الحكومية؟

### ثالثاً: الدراسات السابقة:

- يمكن عرض وتحليل الدراسات السابقة التي ترتبط بمتغيرات البحث وذلك على النحو التالي:
- دراسات تناولت آليات تفعيل المراجعة الداخلية.
  - دراسات تناولت عمليات التحول الرقمي بالمؤسسات الادارية والحكومية.
  - دراسات تناولت العلاقة بين المراجعة الداخلية الحكومية والحد من مظاهر الفساد المالي والإداري بالوحدات الحكومية.

#### أ - الدراسات تناولت آليات تفعيل المراجعة الداخلية

تناولت دراسة ( McGhee and Gran, 2019 ) نظرة عامة عن التقنيات التي تؤثر حالياً على مهنة المراجعة وفي المستقبل القريب وقد حاولت الدراسة الإجابة على عدة أسئلة أهمها ما الدافع وراء التغيير التكنولوجي في المراجعة؟ وما هي التقنيات التي تغير المراجعة وكانت الإجابة بان الدافع وراء التغيير في المراجعة هو زيادة حجم المعاملات في الشركات وبالتالي زيادة حجم البيانات وسرعتها، والتغيرات في نماذج الأعمال، والتحول نحو التشغيل الآلي والطلب على نهج استباقي وتطوعي للمراجعة. هذه التطورات تطلب المراجعين بأن يكونوا على درجة عالية من مواكبة التطور التكنولوجي لتمكينهم لمواصلة تقديم الخدمات للشركات ولتنفيذ عمليات مراجعة عالية الجودة، أما بالنسبة للمراجعة فبعض المهام لن يتم تنفيذها في المستقبل وتتحول المراجعة إلى مراجعة استباقية و تنبؤية وتطلعية .

وقد خلصت الدراسة للعديد من النتائج أهمها:

- أن التكنولوجيا لها القدرة على إحداث ثورة في المراجعة من خلال التقنيات التي تقدمها في المراجعة، كما أن التكنولوجيا ليست الحل الوحيد لحل جميع التحديات الحالية في عمليات المراجعة،
- تعد التكنولوجيا عامل تمكين لتجديد العمليات التي تحسن من الجودة وتزيد الكفاءة وهي أيضاً محفز من شأنه أن يساعد على تحويل تركيز عملية المراجعة من وجهة نظر بأثر رجعي إلى التركيز على أداء الشركات واستدامتها في المستقبل
- تركز التكنولوجيا على الاعتبارات الأخلاقية للمراجع، وتعمل على تقليل الوقت والجهد. في حين ركزت دراسة (etal.,2018) على الوضع الحالي للمراجعة وتوقعات أصحاب المصلحة للمراجعين ومحركات ومؤشرات جودة المراجعة، وهل تتحسن جودة المراجعة باستمرار وما هي الدوافع والمؤشرات الرئيسية. وما هي الابتكارات التي يمكن أن تتوقعها الشركات في المراجعة في الفترة من ثلاث إلى الخمس سنوات القادمة، لقد طرحت هذه الأسئلة وغيرها علي رؤساء لجنة المراجعة المتمرسين ومحترف المراجعة وكانت إجابتهم كالآتي: -
- جودة المراجعة لا تزال قوية اليوم ولكن لا بد من الدفع لمزيد من الشفافية في عمل المراجع منهجية المراجعة التقليدية ستكون على نفس القدر من الأهمية في حالة استخدام تكنولوجيا المعلومات في المراجعة التحليلية ترفع من مستوى مهنة المراجعة، تشكل فجوة التوقعات الدائمة بين فهم ما تفعله المراجعة وما لا تفعله تحدياً للمراجعين والتركيز على مجالات المخاطرة للشركة يعد مؤشراً جيداً بالنسبة للشركة ومستثمريها والسوق،
- مراجعة الجودة عامل مهم في إجراءات المراجعة على المعلومات المالية لمراجعة جودتها والاستخدام الفعال للبيانات الكبيرة وتحليلها سيغير من منهجية المراجعة بشكل جذري وأسرع،وسيمكن من إجراء مراجعة ١٠٠% من المعاملات بدلاً من إجراء اختبار عن طريق العينة،ستزداد مسؤولية لجان المراجعة حول الرقابة على عملية إعداد التقارير المالية،يحتاج المراجع الي التركيز بشكل خاص في جودة المراجعة متمثلة في جودة فريق المراجعة وجودة شريك المراجعة ومدى كفاية موارد الشركة، تدريب المراجعين،

ومستوى خبرتهم حيث تضمن جودة المراجعة نزاهة البيانات المالية وزيادة الثقة في المعلومات المالية، في السنوات القادمة لن يركز المراجعون على المعلومات التاريخية عن الكيان الذي يقوم بمراجعتهم كما كانوا يفعلون من قبل ولكن سيركز مراجع الحسابات على البيئة التي يعمل بها الكيان وسوف يقارن المراجع بين معلومات الكيان ومعلومات الشركة الممثلة لنفس الصناعة ، يجب ان يلتزم المراجع الخارجي بالشك المهني وان يتجنب المرونة في التعامل مع الإدارة ويجب أن يتوفر الاستقلال الكامل للمراجع الخارجي .

**بينما توصلت دراسة ( Tarek and basuony, 2017 ) إلى استكشاف تأثير تطبيق تكنولوجيا المعلومات على مهنة المراجعة في بلد نامي ، وهي مصر .** أجرت الدراسة مقابلة مع ١١٢ مراجع حسابات ، يمثلون ثلاثة من شركات المراجعة الكبرى الأربعة الدولية بالإضافة إلى ١٠ شركات مراجعة محلية وتم إجراء مقابلات شبة منظمة للبحث عن مدى تصور مراجع الحسابات عن أهمية استخدام التكنولوجيا في المراجعة في مختلف البيئات الاقتصادية والثقافة لمصر وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها : أن تصور مراجعي الحسابات بشأن تعقيدات تكنولوجيا المعلومات يتأثر بشكل كبير باستخدام المتخصصين في تكنولوجيا المعلومات ، و خبرة المراجعين بتكنولوجيا المعلومات ، وتقييم المخاطر والسيطرة عليها ، وسياسة الاحتفاظ بالبيانات الالكترونية ، و تعقيد تكنولوجيا المعلومات ومدى استخدام متخصصين في تكنولوجيا المعلومات يتأثر بشكل كبير بحجم شركة المراجعة، كما أن تكنولوجيا المعلومات أثرت بشكل كبير على مهنة المراجعة في مصر في الكثير من الطرق وبالتالي تحويل عملية المراجعة التقليدية إلى مراجعة تعتمد أكثر على تكنولوجيا المعلومات تؤثر على قبول العميل ومرحلة التخطيط وجمع الأدلة وعلى اختبارات المراجعة وكتابة التقرير وبالتالي فإنها تؤثر على المعرفة والمهارات المطلوبة للمراجعين لإجراء المراجعة، وأخيرا تبين أن هناك فرق بين الشركات الكبرى الأربعة وغير الأربعة الكبرى في ستة تطبيقات فقط عن مدى استخدام مراجعة تكنولوجيا المعلومات

**وقد تناولت دراسة ( Mustapha and lai, 2017 ) تأثير استخدام المراجعين لتكنولوجيا المعلومات على مختلف المستويات والمناصب في شركات المراجعة في ماليزيا** وقد أجرت الدراسة حوالي ٢٠٠ استبيان تم توزيعها على المراجعين الخارجيين عبر البريد الإلكتروني ، وقد توصلت الدراسة إلى العديد من مزايا تكنولوجيا المعلومات في المراجعة أهمها :

- تساعد تقنية المعلومات المراجعين على الحصول على فهم أفضل لبيانات العميل ، البيانات والوثائق المخزنة في الكمبيوتر سوف تسمح للمراجعين في المستقبل لفهم الأحداث في الماضي ، تحلل تكنولوجيا المعلومات صحة و موثوقية مراجعة معالجة البيانات ، استخدام تكنولوجيا المعلومات يحسن كفاءة وفعالية عمليات المراجعة ، تكنولوجيا المعلومات تقلل من وقت انشاء اوراق عمل المراجعة وفي إنشاء البيانات المالية وفي عملية اختيار العينات في اختبار التحكم ، تساعد تقنية المعلومات المراجعين على اكتشاف المعاملات عالية المخاطر أثناء الاختبار الموضوعي في وقت اقصر
- تساعد علي زيادة شركات المراجعة وتزيد من المرونة في توليد المعلومات ، تعمل علي تحسين جودة التقارير وبالتالي تحسن من عملية صنع القرار ، وأخيراً تساعد تقنية المعلومات علي تبسيط عملية المراجعة
- كما توصلت الدراسة الي العديد من عيوب تكنولوجيا المعلومات في المراجعة أهمها تحتاج تكنولوجيا المعلومات إلى مزيد من الوقت لتصميم برامج وأنظمة مختلفة لمختلف

العملاء، يحتاج المراجعون إلى التفكير في بديل آخر عندما لا يتناسب البرنامج الحالي مع العميل في نظام معالجة البيانات ، يستغرق تصميم برنامج مراجعة جديد للعميل الجديد وقت طويلا ، سوف ينطوي الاستثمار في برنامج المراجعة علي المزيد من التكاليف للشركات ، تحتاج تكنولوجيا المعلومات إلى مزيد من نظام الأمن ، نظام امن تكنولوجيا المعلومات مكلف للغاية ، وأخيراً سيستغرق برنامج المراجعة الجديد بعض الوقت للتعلم وزيادة تكلفة وقت مراجع الحسابات

كما تهدف دراسة ( Kamil and nashat, 2017 ) إلى إثبات التأثير الإيجابي لتكنولوجيا المعلومات في المراجعة عن طريق الحد من فجوة التوقعات في المراجعة ومخاطر مراجعة الحسابات ورسوم زيادة تطوير معايير المراجعة ومساعدة مراجعي الحسابات في اختبار عملهم كما تناولت الدراسة تكنولوجيا المعلومات باعتبارها متغير مستقل و مهنة المراجعة كمتغير (تابع) محاولة لإثبات تأثير الأول علي الثاني ومجالات التأثير ودرجات هذا التأثير وتأثيرها على المراجعين ، كما ركزت الدراسة على الجانب الإيجابي للمراجعة التكنولوجية ولم تعالج الجانب السلبي منة وعلي مخاطر تقنية تكنولوجيا المعلومات كالتزوير والاحتيال ، والتي تمثل علامة تحدي للمهنة وقد توصلت الدراسة لعدد من الاستنتاجات يمكن تلخيصها في:

- تسهم تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة المراجعة والحد من بعض من المشاكل والجوانب السلبية التي تصاحب هذه المهنة من خلال التأثير الإيجابي، تعمل تقنية المعلومات علي تقليل فجوة التوقعات في المراجعة باستخدام الأساليب والآليات والتقنيات التي تساعد في حجم عينة المراجعة، وزيادة سرعة ودقة أعمال المراجعة ، وصول نتائج المراجعة أسرع وأسهل للمستخدمين، وبالتالي تقليل فجوة التوقعات المراجعة والثغرات في الأداء
- تؤثر تكنولوجيا المعلومات على تقليل مخاطر المراجعة من خلال المعالجة الالكترونية للبيانات والمراجعة الالكترونية، والذي يساعد مراجعي الحسابات على تقليل احتمال حدوث أخطاء في أعمال المراجعة وزيادة احتمال الاكتشاف في وقت المبكر، الأمر الذي يؤدي بدوره إلى تقليل مخاطر المراجعة
- تسهم تكنولوجيا المعلومات في خفض رسوم المراجعة من خلال المساهمة في تقليل حجم فريق المراجعة ، و تقليل الوقت المستغرق في أداء أعمال المراجعة، والتي تؤدي في النهاية لتقليل تكلفة المراجعة .
- ركزت دراسة (Lombardi, bloch, vasarhelyi, 2015) علي الوضع الحالي لمهنة المراجعة وكيفية تطور مهنة المراجعة خلال العقد المقبل . وتوصلت الدراسة لعدد من نتائج أهمها:
- مهنة المراجعة ستتطور على مدى العقد المقبل وتشمل التطورات زيادة ميكنة إجراءات المراجعة ، والبيانات المالية ستكون تنبؤية ، وستحل المراجعة المستمرة مكان المراجعة السنوية ، والحفاظ على النظرة العالمية لمعاملات المراجعة ، والتقدم التكنولوجي السريع في الاقتصاد سوف يغير من طرق تلقي المعلومة وتحليلها ومع ذلك
- تستمر إجراء عمليات المراجعة على فترات دورية وإبداء الرأي حول البيانات التاريخية، وستتحول مهنة المراجعة إلى بيئة خالية من الأوراق ، وسوف تتطور ثلاث مجالات رئيسية وظيفية المراجعة التاريخية التقليدية ونموذج المراجعة وميكنة التعليم ، ولاسيما يتم استبدال نموذج المراجعة التقليدي من مراجعة تاريخية تقليدية دورية تتم بالورقة والقلم إلى إتمامها الكترونياً وتشمل الأمثلة الأخرى البرمجيات التحليلية ، واستخدام لغة التقارير

التجارية الموسعة (XBRL) كتعزيز للمراجعة الميدانية ، وفيما يخص مستقبل مهنة المراجعة، توصلت الدراسة إلى ميكنة إجراءات المراجعة ستستمر في زيادة ولكن لا يمكن أن يكون حكم المراجع واتخاذ القرارات أليا بالكامل .

كما ناقشت دراسة (Abdulfattah Abdulghaniyy, 2013) تاريخ المراجعة وتطورها ومستقبلها، وقد تم تقسيم الدراسة إلى سبعة أقسام القسم الأول يقدم الموضوع من خلال تسليط الضوء على حالات فشل المراجعة الرئيسية في الآونة الأخيرة ، التطور التاريخي للمراجعة على المستوى العالمي والتجربة النيجيرية في القسم الثاني ، أقسام من ثلاثة إلى خمسة تناقش ممارسات المراجعة الحالية بينما ابرازة التحديات الرئيسية للمراجعة في القسم السادس . وفي القسم السابع تختتم الورقة بتأكيد أنه على الرغم من ان المراجعة كمهنة تواجه حاليا الكثير من التحديات ولكن لن تكون مستعصية بشرط التقيد الصارم بأخلاقيات المهنة ومراجعة الحسابات حقا مستقل عن عملائها ، وقد توصلت الدراسة إلى أن التوقعات بشأن جودة المراجعة ستبقى عالية بالنظر إلى اهتمام المستثمرين بالبيان المالي المراجع، بالإضافة إلى أن جودة المراجعة تتجاوز كفاءة المراجع الفردي ولكنها تعتمد على القدرات والقيم المهنية التي تعتمد عليها شركات المراجعة ونظرا لان بيئة الأعمال تزداد عولمة وتعقيدا ، فان المراجعة المستندة إلى المخاطر تجعل المراجعة أكثر كفاءة واقتصادية من قبل، وستكون المراجعة أكثر جودة ، وستكون جودة الأشخاص المهنيين المشاركين في المراجعة مهمة جدا للحفاظ على جودة المراجعة .

#### ب - الدراسات تناولت عمليات التحول الرقمي بالمؤسسات الإدارية والحكومية :

تناولت دراسة ( Philip Ayagre,2015 ) بعنوان قدرة التدقيق الداخلي علي تعزيز الحوكمة الرشيدة لمنظمات القطاع العام . حيث قيمت الدراسة قدرة وحدات التدقيق الداخلي في مؤسسات القطاع العام على تعزيز الحوكمة الرشيدة. تم جمع بيانات الدراسة من خلال استبيان أرسل إلى رؤساء المراجعين الداخليين ومديري التدقيق وكبار المديرين في مؤسسات القطاع العام. واستندت الردود الواردة من المستجيبين إلى مقياس من خمس نقاط ، يتراوح من غير موافق بشدة إلى موافق بشدة. تشير نتائج الدراسة إلى أن قدرة التدقيق الداخلي على ضمان حوكمة أفضل محدودة بما يلي: مجموعة المهارات الفنية والمهنية ، والحافز المنخفض ، والإنفاق المحدود على التدقيق الداخلي ، وقليل من الدعم لوظيفة التدقيق الداخلي من الإدارة. تشمل العوامل المقيدة الأخرى ، مسألة استقلالية المدقق الداخلي التي تؤثر بشكل مباشر على موضوعية التدقيق الداخلي وقد تؤثر بشكل غير مباشر على عملية التدقيق التي يتم إجراؤها كما هو مخطط لها.

وقد تناولت دراسة (Ines Mergela, etal.,2019) بعنوان تعريف التحول الرقمي: نتائج مقابلات الخبراء ، وتهدف الدراسة إلى توضيح أن مناهج التحول الرقمي خارج القطاع العام تعمل على تغيير توقعات المواطنين بشأن قدرة الحكومات على تقديم خدمات رقمية عالية القيمة في الوقت الفعلي. استجابة للتوقعات المتغيرة والناجمة عن الاتفاقيات فوق الوطنية، تقوم الحكومات بتغيير أسلوب عملها لتحسين الخدمة العامة لإزالة الكسوة ، وتكون أكثر كفاءة وفعالية في تصميماتها ، وتحقيق أهداف مثل زيادة الشفافية، وإمكانية التشغيل البيئي، أو إرضاء المواطنين. ومع ذلك ، وبعيداً عن توافر تقارير الاستشارات ، هناك القليل من الأفكار المنهجية حول الطريقة التي يحدد بها المسئولون العموميون أنفسهم حالياً التحول الرقمي في ممارساتهم اليومية ، وكيف يتعاملون مع مشاريع التحول الرقمي ، وما يتوقعونه النتائج. نحن نقدم تعريفاً قائماً على التجربة للتحول الرقمي مستمداً من مقابلات الخبراء ونطور إطاراً مفاهيمياً مع الأسباب والعمليات والنتائج المتوقعة للتحول الرقمي في القطاع العام.

في حين أضافت دراسة (Peter Ekman,2019) بعنوان – التحول الرقمي للعمليات التجارية العالمية دور التضمين المزدوج- أن الأبحاث الحالية حول التحول الرقمي للشركات متعددة الجنسيات (MNC) قد اتبعت تصميمًا خطيًا ومنطقًا لتنفيذ باستخدام بيانات مقطعية، فإن الاحتياجات المتعددة والمتباينة للمقر الرئيسي (HQ) والشركات التابعة تشير إلى أن التحول الرقمي للشركات متعددة الجنسيات يتضمن في الواقع عملية تكرارية واسعة، وأن الغرض من هذه الدراسة هو تطبيق المنظور النظري للتضمين للوقوف على تعقيدات التحول الرقمي للشركات متعددة الجنسيات بشكل أفضل.

ج - الدراسات تناولت العلاقة بين المراجعة الداخلية الحكومية والحد من ظاهر الفساد المالي والإداري بالوحدات الحكومية

تشير دراسة (Picur,2004) بعنوان دور المراجعة الداخلية في مكافحه الفساد المالي والإداري بالوحدات التنظيمية العامة والخاصة، أن كلا من الوحدات العامة والخاصة تشترك جميعها في ممارسات الفساد كما تشترك في الأضرار المحققة منها والتي تحدث غالبًا بسبب عقود التوريدات الحكومية ونظرًا لأنه في ظل مستويات عالية من استخدام مديري الشركات الخاصة لاساليب من شأنها التأثير على الموظفين العموميين للتلاعب في التعاقدات الحكومية لصالح هذه الشركات فإنه بالضرورة سوف يؤدي ذلك إلى تراجع جوده أرباح الشركات الخاصة ومن ثم التأثير السلبي على قرارات مستخدمي القوائم الماليه وبينه الدراسه أن أهم صور الفساد بالوحدات التنظيمية سوف يتم استعراضها من خلال الاعتماد على اتفقيه الأمم المتحده لمكافحة الفساد لعام ٢٠٠٤ حيث عدت الاتفقيه مجموعه من الأعمال الفاسده الأكثر شيوعا والتي تستوجب العقاب وهي غسل الاموال، و رشوه الموظفين العموميين الوطنيين والاجانب، اختلاس الممتلكات العامه او تبديدها او تسريبها او اخفائها، المتاجره بالنفوذ و اساءه استغلال الوظائف

واستعرضت دراسة (محمد، ٢٠٢٠) بعنوان – تفعيل دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية، والتي إستهدفت تفسير دور وظيفة المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية العامة والخاصة وفقًا لإصدارات معهد المراجعين الداخليين، واقترح حزمة من المتطلبات على الأطراف ذات الصلة لتفعيل هذا الدور في بيئة الاعمال المصرية، وفي سبيل تحقيق أهداف الدراسة، تم الاعتماد على أسلوب الدراسة الميدانية، حيث وزعت قوائم الاستقصاء على أربعة عينات عشوائية تمثل فئات المستقصي منهم وهم أعضاء ومديري إدارات المراجعة الداخلية بالوحدات التنظيمية العامة والخاصة بجانب مراقبي الحسابات بمكاتب المراجعة والجهاز المركزي للمحاسبات، وتم إجراء الاختبارات الاحصائية بالاعتماد على ١٥٨ قائمة وبنسبة استرداد ٨٨٪، وقد توصلت الدراسة إلى أن أحد اشتراطات فاعلية دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد هو تقديم التأهيل والتدريب المستمر للمراجع الداخلي على أحدث التقنيات العلمية التي تمكنه من استمرار فاعلية دوره المحوري في مكافحة الفساد بشتى صورته داخل الوحدات التنظيمية.

ومن استقراء وتحليل أهداف ونتائج الدراسات السابقة، يتضح ما يلي:

١. ركزت معظم الدراسات السابقة علي تناول مفهوم ومبادي وآليات التحول الرقمي بصفة عامة، دون التركيز علي الدور الحيوي لعمليات التحول الرقمي في تطوير اداء القطاع الحكومي في الوحدات الادارية وتحسين جودة المراجعة الداخلية بها.
٢. ركزت الدراسة علي أثر الانتقال من الانظمة المحاسبية التقليدية ( الدفترية ) إلي الأنظمة الألية ( المميكنة ) كأحد أدوات التحول الرقمي، والتي يتم من خلالها الربط المباشر بين

وزارة المالية وجميع الوحدات الادارية بالدولة ، الامر اللذي أدى إلي زيادة قدرة ممثل المالية بالجهات الحكومية علي حوكمة تطبيق الموازنة وزيادة القدرة علي مكافحة الفساد .  
٣. من خلال تحليل الباحث للدراسات السابقة يتضح أن دور المراجع الداخلي في تقييم كفاءة وفاعلية برامج مكافحة الفساد داخل الوحدات الادارية أصبح يعد من المهام الاساسية ذات الصلة بطبيعة عمله ويستطيع تقديم قيمة مضافة للوحدة في تقليل مخاطر الفساد مقارنة بالمراجع الخارجي وهو ما يتطلب دراسة كافة المعوقات التي تحول دون فاعلية هذا الدور وكذلك الاليات اللازمة لنجاح هذا الدور.

#### رابعاً: أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في دراسة اثر وتفعيل آليات المراجعة الداخلية لعمليات التحول الرقمي التي تتم بالجهاز الإداري للدولة والتي تظهر في العديد من الصور من خلال عمليات التحول من أنظمة التسجيل الدفترية اليدوي إلى الأنظمة المحاسبية الالكترونية من خلال ميكنة الوحدات الحسابية بالوحدات الحكومية، ويتم ذلك من خلال تفعيل العديد من الأنظمة الالكترونية مثل ( GFMIS -GPS-PAYROLL- GPOS ) وذلك بهدف القضاء علي العديد من مظاهر الفساد بالجهاز الإداري والتي تتمثل في الرشوة واستغلال النفوذ والهدر لموارد الدولة وسوء استغلال تلك الموارد، وكذلك بهدف ترشيد الإنفاق العام الحكومي ، والربط بين النفقة والمنفعة بحيث يتم استغلال الموارد المالية الحكومية بالكفاءة والفعالية اللازمة، ومساعدة المسؤولين عن المالية العامة للدولة في التخطيط للمستقبل واتخاذ القرارات علي أسس علمية سليمة تبني علي قاعدة بيانات دقيقة ومتوفرة بصورة لحظية من خلال التقارير الصادرة عن برامج التحول الرقمي المستخدمة لتحقيق النمو الاقتصادي المطلوب وبما يتفق مع استراتيجيه مصر ٢٠٣٠، وتقليل عجز الموازنة و تحسين الأحوال المعيشية للمواطنين ، ويتحقق هذا الهدف العام من خلال مجموعه الأهداف الفرعية التالية:

- ١- الكشف عن أشكال ومظاهر الفساد المالي والإداري بالوحدات الحكومية المصرية، وبيان أهم العوامل التي تؤدي إليها
- ٢- بيان طبيعة ومحددات عمليات التحول الرقمي بالمؤسسات والوحدات الإدارية الحكومية في مصر
- ٣- تحديد آليات تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية لعمليات التحول الرقمي
- ٤- قياس أثر تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية لعمليات التحول الرقمي علي الحد من الفساد المالي والإداري بالوحدات الحكومية

#### خامساً: أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من تزايد الاهتمام على المستوى الدولي والمحلي بمكافحه الفساد والحد من أثاره السيئة على الاقتصاد القومي وهو ما يبرز أهميه التركيز على عمليه التحول الرقمي كأحد الاتجاهات المعاصرة التي تعتمد عليها العديد من الدول من اجل مكافحة الفساد وتسهيل اكتشافه والقضاء عليه ومن هذا المنطلق تظهر أهميه عمليه المراجعة لآليات التحول الرقمي بهدف تحقيق الغاية المطلوبة من عمليات التحول الرقمي وهي الحد من انتشار مظاهر الفساد بالجهاز الحكومي ويمكن تناول أهميه الدراسة كما يلي :

#### أ) الأهمية العلمية :

- تزايد اهتمام المؤسسات العلمية والمهنية بمكافحه الفساد من خلال العديد من الإصدارات والمعايير التي تهتم بدور آليات الحوكمة في منع انتشاره داخل الوحدات التنظيمية .
- تسليط الضوء على تعظيم القيمة المضافة من وظيفة المراجعة الداخلية في حماية موارد الوحدات التنظيمية من الفساد بكافه صورته.

## دور آليات المراجعة الداخلية لعمليات التحول الرقمي في مكافحة الفساد بالوحدات.....

أ/ هاني مصطفى عبد الوارث المزين

- تقييم مدى فعالية دور المراجع الداخلي وتميزه في مساعده الوحدات التنظيمية في مكافحة الفساد في ضوء مجموعه من المتطلبات المقترحة من الدراسة .
- (ب) **الأهمية العملية:**
- تتبع الأهمية العملية للدراسة من زيادة مخاطر الفساد في القضاء على مكتسبات التنمية في العالم خاصة في الدول ذات الأسواق الناشئة ومنها مصر والتي تحصل دائماً على تقييم متدني في المؤشر العالمي لمدرجات الفساد.
- تكمن أهميه الدراسة العملية في أنها تتوافق مع خطه الدولة الاستراتيجيه رؤية ٢٠٣٠ في دعم الشفافية بالوحدات التنظيمية العامة ورفع كفاءتها بالتعاون مع كافة الأطراف ذات الصلة مثل المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة الداخلية وثيقة الصلة بضمان استمرارية الوحدات التنظيمية.
- تزايد الأهمية المهنية والمجتمعية التي يشغلها المراجع بصفه عامه في منظومة العمل المجتمعي والتي تجعله مسئول عن حماية حقوق أصحاب المصالح.
- تتبع الأهمية العملية للدراسة من محاوله توجيه واضعي السياسات والمشرعين نحو كيفية دعم دور مهنة المراجعة وتحديد المراجعين الداخليين في الحد من ممارسات الفساد من خلال إصدار المعايير والقوانين التي تدعم مهامهم بالوحدات التنظيمية.
- ضرورة البدء في خطوات أولية تمهيدية لتطوير نظم المراجعة والرقابة الحكومية حتى ولو لم يتم تعديل القوانين المصرية.
- إحكام الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي بهدف تفعيل ضبط النفقات والحفاظ على المال العام وتطوير الرقابة الحكومية لمواجهه الفساد بشكل واقعي .

### سادساً: فروض البحث:

- تتمثل فروض البحث والتي تشير إلى الإجابات المحتملة للسؤالآت البحثية فيما يلي :
- توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم بشأن أشكال ومظاهر الفساد المالي والإداري بالوحدات الحكومية وأهم العوامل التي تؤدي إليها .
  - توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم بشأن طبيعة ومحددات تفعيل أنشطة التحول الرقمي بالوحدات الإدارية الحكومية .
  - توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم بشأن آليات تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية لعمليات التحول الرقمي .
  - يوجد أثر ذو دلالة معنوية بين تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية لعمليات التحول الرقمي علي الحد من الفساد المالي والإداري بالوحدات الحكومية .

### سابعاً: حدود البحث:

- ✓ **حدود مكانيه:** إقتصرت البحث على الوحدات الإدارية لهيئة الاسعاف المصرية والتي يبلغ عددها ٨ وحده حسابية على مستوى جمهوريه مصر العربية .
- ✓ **حدود منهجية:** إقتصرت البحث على تحديد تفعيل آليات المراجعة الداخلية لعمليات التحول الرقمي علي مكافحة الفساد المالي والإداري بالوحدات الحكومية دون التطرق إلى الجوانب الفنية والبرمجية الخاصة ببرامج التحول الرقمي .

### ثامناً: منهجية البحث:

في سبيل التعرف على مشكله البحث وسعياً نحو تحقيق أهدافه واختبار فروضه إعتمد البحث على المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي ، وذلك من خلال تحديد كل من ( مجتمع البحث، ومصادر وأساليب جمع البيانات ، متغيرات البحث ، أدوات قياس متغيرات البحث ، أدوات التحليل الإحصائي ) :

١- **المنهج الاستقرائي:** وفقا لهذا المنهج تم دراسة وتحليل ما ورد في الفكر والأدب المحاسبي بشأن تفعيل آليات المراجعة الداخلية لعمليات التحول الرقمي داخل الجهاز الحكومي وأثر ذلك على مكافحة الفساد بالوحدات الحكومية وكذلك سوف يتم استعراض وتحليل الإصدارات المهنية و البرامج والدورات التطبيقية التي تتعلق بعمليات المراجعة لبرامج التحول الرقمي .  
٢- **المنهج الاستنباطي:** وفقا لهذا المنهج تم تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية للوحدات الإدارية محل الدراسة بهدف تحديد أهم العوامل المؤثرة في نجاح تطبيق آليات المراجعة الداخلية لعمليات التحول الرقمي واثار ذلك على الحد من مكافحة الفساد و إحكام الرقابة على المال العام واستخلاص إطار منهجي مقترح يعكس محددات وضوابط تطبيق هذا النظام و يسعى إلى تحقيق مكافحة الفساد .

٣- **مجتمع البحث:** يتمثل مجتمع الدراسة في كافة الوحدات الإدارية لهيئة الاسعاف المصرية كأحد الهيئات الخدمية التابعة للجهاز الإداري للدولة والتي يبلغ عددها ٨ وحدات حسابه تلتزم هذه الوحدات بتطبيق عمليات التحول الرقمي ضمن الإطار العام والتوجه العام للدولة المصرية، وسوف يقوم الباحث بتطبيق أسلوب الحصر الشامل لكافة المسؤولين عن الإدارة العليا ومسؤولي الإدارة المالية ومسؤولي نظم المعلومات بالوحدات محل الدراسة.

#### ٤- مصادر وأساليب جمع البيانات :

☒ سوف يتم الاعتماد علي المصادر الأولية ، من خلال المقابلات الشخصية مع مديري الإدارة العليا ومديري إدارات المراجعة الداخلية والإدارة المالية ، وإدارة نظم المعلومات بالديوان العام لهيئة الاسعاف المصرية ، وإعداد قائمة استقصاء وتوزيعها علي المسؤولين لتحديد أثر تطبيق آليات المراجعة الداخلية لعمليات التحول الرقمي علي مكافحة الفساد وتحقيق الشفافية اللازمة بما يتسق مع الأهداف العامة للدولة.

☒ سوف يتم الاعتماد علي المصادر الثانوية في جمع البيانات من خلال التقارير المالية المستخرجة من أنظمة التحول الرقمي المطبقة بوحدة هيئة الاسعاف المصرية وكذلك التقارير الدورية لوزارة المالية المصرية.

• **تاسعاً: خطة البحث:** سعيًا نحو تحقيق أهداف البحث ، و اختبار الفروض واستخلاص النتائج والتوصيات ، يمكن تقسيم البحث على النحو التالي :

- القسم الأول: الإطار العام للبحث
- القسم الثاني: أشكال ومظاهر الفساد المالي والإداري بالوحدات الحكومية .
- القسم الثالث: منهجية تطبيق النظم الرقمية بالوحدات الحكومية وآليات نجاحها .
- القسم الرابع: محددات تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي في ظل رقمنة العمليات .
- القسم الخامس: الدراسة الميدانية بهيئة الاسعاف المصرية .
- القسم السادس: الخلاصة والنتائج والتوصيات .

## القسم الثاني

### أشكال ومظاهر الفساد المالي والإداري بالوحدات الحكومية

إن تحديد أسباب الفساد يدعو إلى البحث عن السبل الكفيلة للقضاء أو التخفيف من هذه الظاهرة المرضية في المجتمع وعلاجها. وباعتبار أن آثار الفساد لا تقتصر على جانب معين من جوانب الحياة، بل تمتد لتشمل كافة الجوانب السياسية والإدارية والاقتصادية والاجتماعية. لذلك يجب أن تتضافر الجهود في جميع هذه الجوانب للحد من ظاهرة الفساد وذلك من خلال اتباع إجراءات فعالة وتعاني اغلب قطاعات الاقتصاد من تفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري وذلك بشكل واضح من خلال استنباط هذه الظاهرة من واقع ممارسات هذه القطاعات. إذ إن هذه الظاهرة لم تعد ظاهرة تزول بزوال الأسباب التي أدت إلى نشوئها بل أصبحت صفة ملازمة لاغلب قطاعات المجتمع. وهنا تكمن خطورة هذه الخاصية أو الصفة ومن ثم انعكاساتها على الاقتصاد بأكمله، إذ لا يمكن للبلد الذي يتفشى فيه الفساد أن يتقدم اقتصاديا واجتماعيا دون القضاء على مثل هذه الأمراض.

### تعريف كلمة الفساد :

الفساد هو سوء السلوك من قبل الشخص (الفاقد) الذي يقبل أو يوافق على هدية أو عرض أو وعد هبات أو منافع من أي نوع من أجل إنجاز، أو تأخير أو إهمال القيام بفعل يدخل مباشر أو غير مباشر كجزء من واجباته (٢٠١٤). droit-finances . commentscamarche net). وهذه جريمة لها أهمية مزدوجة لأنها تغطي وجود فاسد ومفسد في الوقت نفسه، وتتمثل مظاهر الفساد المالي والإداري :

#### ١- الاختلاس :

يمثل الاختلاس التحويل (أو النقل) والغش لممتلكات شخصية بواسطة شخص يحوز (له حيازة على) هذه الممتلكات عندما تكون هذه الحيازة قد تم الحصول عليها بناء على علاقة الثقة وعرف الاختلاس على أنه سوء استخدام الأموال المعهودة لشخص معين أو التصرف بها بشكل غير قانوني وتغطية هذا التصرف عن طريق التلاعب في الدفاتر والسجلات الإدارية " كما يعرف على أنه قيام الموظف العمومي ومن في حكمه أو من العاملين في المنظمات العامة بإدخال مواد منقولة أو أوراق أو أية أشياء أخرى وجدت في حيازته بحكم وظيفته دون وجه حق، ويلاحظ مما تقدم إن هنالك عناصر أساسية تجرime الفساد ممكن اشتقاقها من التعريف وهي

(١) صفة الجاني : يجب أن يكون موظفا حكوميا في الدولة أو من العاملين في البنوك والمنظمات المالية أو المنظمات المساهمة

(٢) الركن المالي : يتمثل بإقدام الجاني على الاستيلاء على الأموال التي أدخلت في حيازته في العمل.

(٣) استخدام جهاز الكمبيوتر في عملية الاختلاس .

#### ٢- غسل الأموال :

يقصد بعبارة "غسل الأموال" من الناحية القانونية على أنها تقبول ودائع الأموال المستمدة من عمل غير مشروع أو إجرامي وذلك بإخفاء مصدر تلك الأموال أو التستر عليها " ( الموسوي ، ٢٠٠٥)، ولقد شهدت هذه القضية اهتماما واسعا نظرا لكون عمليات غسل الأموال هي إحدى مظاهر الفساد الإداري ووسائله ترتبط بالجرائم المنظمة لذلك شهدت هذه القضية اهتماما عالميا خلال عامي ١٩٩٦-١٩٩٧ إلى جانب جهود منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في هذا الشأن (الذهبي ، ٢٠٠٧) .

٣- **المخالفات المالية** : عادة ما تكون المخالفات المالية متعددة ومتنوعة وللتعرف عليها يجب أولاً التعرف على مفهوم المخالفات المالية التي ورد تعريفها في قانون الرقابة المالية رقم (٦) لسنة (١٩٩٥) نصت المادة (١٠) منه على ماياتي تعد مخالفة مالية لأغراض هذا القانون الأفعال والتصرفات الآتية:

- خرق القوانين والأنظمة والتعليمات والبيانات المالية.  
- الإهمال أو النقص الذي يؤدي إلى الضياع أو الهدر في الأموال الإضرار بالاقتصاد الوطني .

- الامتناع عن الرد علي رسائل ديوان الرقابة أو اعتراضات وملاحظات وكذلك التسوية أو التأخير غير المبرر في الرد خلال المدة التي ديوان الرقابة المالية .

٤- **التلاعب** : يعد التلاعب في حقيقة الأمر من ضمن المخالفات المالية فقد عرف التلاعب بأنه "النجاح في التدليس أو التضليل بغية الغش أو إيذاء طرف آخر. ويرتبط بالتلاعب العادي إساءة عرض البيانات وتعمد إخفاء الحقائق الهامة لغرض دفع فرد آخر لأداء أو عدم أداء شيء ما وفقاً لرغبته أو الفشل في الإفصاح عن حقائق هامة نسبياً بحيث يضل الفرد عن طريق الغش والخداع في المطالبة بحقه في الأصول أو جعله يدخل عقد غير مرضى (القيسي ٢٠٠٧ : ٢٣ ٥)

٥- **الاحتيال**: ورد تعريف الاحتيال في معايير التدقيق الدولية حسب المعيار (٢٤٠) الفقرة (٣) على أنه المخالفات المقصودة في عرض القوائم المالية يشارك فيها واحد أو أكثر من أعضاء مجلس الإدارة أو الموظفون أو أطراف خارجية وقد يتضمن ماياتي :

- تزوير أو تشويه أو تغيير السجلات والمستندات والوثائق

- سوء توزيع الأصول

- حذف أو إلغاء العمليات من السجلات والمستندات

- سوء تطبيق السياسات الادارية

٦- **الإثراء غير المشروع** : قد أشارت المادة (٤) من قانون الكسب غير المشروع على حساب الشعب رقم (١٥) لسنة ١٩٨٥ إلى:

- كل مال حصل عليه إي شخص من الموظفين أو المستخدمين أو المكلفين بخدمة عامة بسبب أعمال أو نفوذ أو ظروف وظيفته أو مركزه أو بسبب استغلال شيء من ذلك.

- كل مال حصل عليه إي شخص طبيعي أو معنوي عبر توأطئه مع أي شخص من الأشخاص الذين شغلوا الوظائف الحكومية من وزراء وحكام وقضاة وضباط في القوات المسلحة على استغلال وظيفته أو مركزه .

- كل مال لم يورده شخص من الأشخاص المذكورين في الفقرة (٢) بتقديم إقرار بممتلكاتهم منهم. أو رده ما لم يثبت مصدر أو مشروع كل زيادة ترد في إقراراته الآتية لإقراره الأول يعجز أثبات مصدرها المشروع.

٧- **الاحتكار**: هنالك شكل آخر من الممارسات التي يصعب تصنيفها وهي حالة الاحتكار ، فعندما يكون موظف حكومي في موقع يسمح له بأن يحتكر سلعة أو خدمة أو يكون مسؤول عن تقنيها قد تراوده نفسه عن طلب سعر أعلى عليها فأن محاولاته للحصول على سعر أعلى في حالة الاحتكار هذه لا تعتبر خارجة عن القانون ولا تعتبر خارجة عن الأخلاق إذا كان هيكل الاقتصاد والحكومة يسمح بوجود هذه الاحتكارات أصلاً ولكن غالباً ما تؤدي هذه

الحالات إلى الفساد وهكذا قد تعتبر هذه المدفوعات أو قد لا تعتبر فساد حسب المنظور الشخصي (القيسي ٢٠٠٧: ٢٥).

### أسباب إنتشار ظاهرة الفساد المالي والإداري :

نتيجة إلى حجم الأخطار والأضرار التي يمكن أن تلحق بالدولة والمجتمع من جراء شيوع الفساد وانتشاره بين أفراد المجتمع فانه يجب التأمل والتفكير كثيراً في أساليب التخلص والنجاة من هذا الداء الخطير، ولوضع العلاج لا بد من التقصي عن أسباب سريان الفساد في مجتمع ما، وهذه الأسباب تتجلى في أسباب سياسية وإدارية واقتصادية واجتماعية ويمكن عرضها كما يلي:

#### أولاً: الأسباب السياسية :

لا شك أن الفساد يمثل داء منتشر في أغلب الأنظمة السياسية، فهو لا يقتصر على الدول النامية فحسب وإنما يمارس في المجتمعات المتقدمة وإن كان بنسب أقل فالفساد يكون بنسبة أعلى في الأنظمة السياسية التي لا يوجد عندها مساحة كبيرة من الديمقراطية والشفافية والمسائلة. ولا تتاح فيها حرية التعبير والرأي والرقابة، بحيث لا تخضع تصرفات السلطة السياسية للرقابة والمساءلة والنقد، في ظل عدم وجود أجهزة إعلام حرة قادرة على كشف الحقائق وإظهار مواطن الفساد.

#### ثانياً: الأسباب الادارية :

تلعب الإدارة دوراً كبيراً في مكافحة الفساد ، لا بل تعد مسؤولة مسؤولة تامة عن مكافحته، ولعل أهم الأسباب الإدارية التي تؤدي إلى تفشي الفساد ما يلي (أبو ديه، ٢٠٠٤)

- (١) تخلف الإجراءات الإدارية والروتين والبيروقراطية.
- (٢) غموض الأنظمة وتناقض التشريعات وكثرة التفسيرات .
- (٣) ضعف دور الرقابة وعدم فعاليتها وافتقارها إلى الكوادر المؤهلة والمدربة.

#### ثالثاً: الأسباب الاقتصادية:

لعل العامل الاقتصادي من أهم العوامل التي تؤدي إلى انتشار الفساد، وهذا الأمر يعود إلى الأسباب الاقتصادية الاتية (الذهبي ٢٠٠٧: ٣٣)

١- انخفاض مستوى المعيشة وتدني الأجور مقابل الارتفاع المستمر في الأسعار ان الموظف الذي يرتشي يكون عادة ضحية للحاجة الماسة للنقود، فهو مدفوع في أغلب الأحيان إلى ارتكاب الجريمة رغبة منه في الحصول على احتياجاته التي لا يقدر على شرائها بسبب تكاليف المعيشة وغلاء الأسعار، نظراً لضعف القوة الشرائية لمرتب الموظف الذي لم يعد يكفي لسد هذه الحاجات .

سوء توزيع الدخل القومي: ان سوء توزيع الدخل القومي يجعل الأموال تتمركز لدى قلة من الأشخاص، وهذا الأمر يؤدي إلى زيادة حد التمييز الطبقي، حيث تصبح الطبقة العليا أكثر غنى والطبقة الفقيرة أكثر فقراً .لذلك سوف يتولد لدى الموظف شعور الحقد والحسد والبغضة، وبعبير عن هذا الشعور من خلال أخذ الرشاوي من أصحاب رؤوس الأموال .

رابعاً: الأسباب الاجتماعية: عد الفساد سلوك اجتماعي غير سوي قد يلجأ إليه الفرد أو الجماعة كوسيلة لتحقيق غايات لا يستطيع الوصول إليها بالوسائل المشروعة أو بالطرق التنافسية المتعارف عليها . ان أبرز الأسباب

الاجتماعية التي تؤدي إلى انتشار الفساد هي الاتي ( اللاذقي، ٢٠٠٥):

- ١- ضعف الوعي الاجتماعي .
- ٢- انخفاض المستوي التعليمي والثقافي للأفراد .
- ٣- ضعف إحساس المجتمع بمدي خطورة الفساد علي المنظمة .

٤- ضعف الوازع الديني والأخلاقي .

#### أساليب معالجة الفساد المالي والإداري :

اعتبار أن آثار الفساد لا تقتصر على جانب معين من جوانب الحياة، بل تمتد لتشمل كافة الجوانب السياسية والإدارية والاقتصادية والاجتماعية لذلك يجب أن تتضافر الجهود في كافة هذه الجوانب لاستئصال الفساد وذلك من خلال ما يلي :

#### أولاً: الجانب السياسي :

١- ضرورة صدور قرار حقيقي من السلطة السياسية لمكافحة جريمة الفساد الإداري والمالي وذلك من خلال إيجاد هيئة مستقلة لمكافحة الفساد الإداري والمالي ، وأن يكون شاغلو الوظائف السياسية العليا والوسطى قدوة حسنة في سلوكهم المهني، بحيث ينعكس هذا السلوك على شاغلي وظائف الدولة كافة وأفراد المجتمع .

٢- ضرورة تحقيق الديمقراطية والمساواة وتكافؤ الفرص بين المواطنين والعاملين .

٣- حرية الصحافة والتعبير والرأي وذلّم لممارسة دورهم الرقابي لكشف مواطن الفساد من خلال أجهزة الاعلام .

٤- ضرورة تحقيق مبدأ استقلالية القضاء والعمل على توفير البيئة المناسبة للقضاء بما يضمن استقلالهم وحيادهم .

#### ثانياً : الجانب الإداري : تكون معالجة الفساد في الجانب الإداري من خلال الأمور الآتية :

١- الرقابة الفعالة على الموظفين .

٢- وضع الرجل المناسب في المكان المناسب .

٣- تطبيق مبدأ الثواب والعقاب .

#### ثالثاً : الجانب الاقتصادي : يتم معالجة الفساد في المجال الاقتصادي من خلال ما يلي :

١- تحسين الوضع الاقتصادي للموظفين .

٢- التوزيع العادل للدخل القومي والثروات.

٣- تطوير الأنظمة والقوانين الاقتصادية .

#### رابعاً : الجانب الاجتماعي :

يتم معالجة الفساد في المجال الاجتماعي من خلال ما يلي : (الهام عطا، ٢٠٠٥: ٣٢)

١- تربية أفراد المجتمع تربية أخلاقية ودينية .

٢- تحسين مستوي الوعي العام .

٣- التشديد في عقوبة الفساد المالي والإداري .

### القسم الثالث

#### منهجية تطبيق النظم الرقمية بالوحدات الحكومية وأليات نجاحها.

إدارة المراجعة الداخلية الحكومية يقع على عاتقها مسؤولية تحقيق العديد من الأهداف العامة والخاصة بالجهة الادارية وهي لا تهدف لتحقيق الربح ، بالإضافة إلى قيامها بالخدمات الأساسية والتنمية الاقتصادية والاجتماعية. والآن ظهر العديد من الممارسات الغير مشروعة ومنها التزوير و المخالفات المالية والإدارية ، وذلك لعدم إهتمام الإدارة العليا بادارة المراجعة الداخلية وأن رئيس مجلس الادارة فى الجهة الادارية ليس خبيراً في كل المجالات. وبالتالي فإن دارة المراجعة لا بد ان يكون أعضائها تتوافر فهم الكفاءة العلمية والخبرة العملية ويتسمون بالاستقلالية والموضوعية في آرائهم ونظرتهم للأمور ليقوموا الاوضاع المالية والإدارية داخل الجهة ، وتقديم التوصيات والمقترحات لتصحيح المسار والتأكد من تطبيق القوانين واللوائح وتحليل المخالفات ومعرفة أسباب حدوثها رفع تقرير المراجعة للإدارة العليا بالتوصيات المطلوبة لاتخاذ القرارات لتصحيح المخالفات ومن ثم سوف يتناول هذا القسم من خلال الاتي:

#### طبيعة وأهمية المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي المصري.

استحوذت المراجعة الداخلية على اهتمام كبير في الآونة الأخيرة، مما أدى إلى ضرورة يُعد نشاط المراجعة الداخلية من الأنشطة الهامة للمنشآت وركناً أساساً للرقابة الداخلية لضبط العمليات المالية والإدارية، وازدادت أهميته ليمتد إلى الأنشطة الاستشارية، وقد أدت المراجعة الداخلية إلى إنشاء جمعيات أو مؤسسات تقوم برعاية الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، حيث إنها أصبحت مرجعاً في تنظيم وتطوير المراجعة الداخلية، وتشمل مسؤولياتهم وضع المعايير المهنية لمراجعة الحسابات الداخلية، وزيادة الوعي والتدريب والاستشارات والتوجيه (Rahahle ٢٠١٠)

ولقد كانت البداية لوظيفة المراجعة الداخلية تظهر مع تكوين معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية (IIA)، الذي أدرك أهمية تكوين وحدات واقسام خاصة بهذا النوع من المراجعة باعتباره وظيفة مستقلة تنشأ داخل المنشأة مهمتها الأساسية تستند على القيام بعمليات المراجعة حيث عرف المعهد وظيفة المراجعة الداخلية على أنه تلك الوظيفة التقييمية المستقلة والموضوعية والاستشارية التي تنشأ بداخل المنشأة من أجل فحص الأنشطة المختلفة وتقييمها، ويهدف هذا النوع من المراجعة لتقديم المساعدة للإدارة ولكافة العاملين لمساعدتهم في القيام بمسؤولياتهم وفق أسلوب دقيق ومنظم، وذلك بتزويدهم بالتحليلات وتقديم المعلومات والتوصيات الاستشارية المتعلقة بالأنشطة التي يتم إخضاعها لعمليات الفحص والتقييم (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠١١).

وشهدت المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي تحولاً من الدور التقليدي لها كأداة مساءلة رقابية إلى أداة استشارية لتحسين النتائج المستقبلية، وقد اعترفت العديد من المنظمات المهنية بدور المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف الوحدات الحكومية، وتنفيذ سياسات الدول المالية والاقتصادية بكفاءة وفعالية أكبر (السيد ٢٠١٣).

#### أولاً : مفهوم المراجعة الداخلية

تعرف المراجعة الداخلية بانها عملية مستقلة ونشاط استشاري مصممة لرفع قيمة وضبط عمليات الإنفاق للمنشآت، فالمراجعة الداخلية تقوم بمساعدة هذه المنشآت على إنجاز أهدافها بانتهاج نهج منظم و منضبط لتقييم وتحسين فاعلية عمليات المراجعة الداخلية التي تتنوع أنشطتها طبقاً للبيئات القانونية والثقافية للمنشأة، فهي تختلف داخل المنشأة نفسها من حيث الهدف والحجم والتعقيد والتركييب وأيضا من حيث الأشخاص الذين ينفذونها (الصحن

وسرايا، ٢٠١٥)، وتعرف المراجعة الداخلية أيضا على أنها "نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل المنشأة مهمته الأساسية القيام بالتدقيق والتقييم والتحليل لمختل والتقييم والتحليل لمختلف عمليات الوحدة كخدمة للإدارة، وكوسيلة من الوسائل الرقابية التي تقيس فاعلية نظام الرقابة الداخلية وتعمل على تقييم مدى الفعالية للوسائل الرقابية الأخرى. والتحقق من اتباع موظفي المنشأة لكافة الأنظمة والتعليمات والسياسات والإجراءات الإدارية المخطط لها، كذلك يتضمن اح التحسينات اللازم دخولها لتصل المنشأة إلى أعلى درجات الكفاءة في ضوء إمكانياتها ومواردها المالية المتاحة ( عبد اللاه، ٢٠١٤).

وتشير معايير المراجعة الدولية إلى قيام وظيفة المراجعة الداخلية بالتقييم لمدى تعرض لمخاطر العمليات المحاسبية والمالية والتشغيلية و نظم المعلومات المرتبطة بإمكانية الاعتماد على صحة وسلامة هذه المعلومات والتعرف على فاعلية العمليات وكفاءتها، وحماية أصول المنشأة والالتزام بكافة القوانين والأنظمة والتعليمات واللوائح الداخلية لخدمة الإدارة و خدمة الوحدة ككل (لطي، ٢٠١٥).

ويرى الباحث أن المراجعة الداخلية هي عبارة عن وظيفة تقييمية مستقلة تؤسس داخل الوحدات الحكومية لفحص وتقييم أنشطتها كخدمة لها، وهدف المراجعة الداخلية التأكد من سلامة العمل والالتزام بالتعليمات، ومن أجل هذه الغاية تزودهم المراجعة الداخلية بالتحليلات، والتقييمات والتوصيات المنشورة، والمعلومات الخاصة بالنشاطات التي يقوم بمراجعتها، حيث تقوم تلك في إنجاز أهدافها عن طريق تطبيق نهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين عمليات الرقابة الداخلية.

### ثانياً : تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية بشأن التحول الرقمي

تواجه منظمات الأعمال العديد من التحديات الإدارية ومنها ظهور ما يسمى بالمنشآت الرقمية التي تؤدي وتمارس وظائفها وأنشطتها إلكترونياً، وحتى تتمكن هذه المنظمات من التحول نحو إلى ذلك ينبغي عليها إدراك المراجعة الداخلية بشأن التحول الرقمي الذي يعني التحول الجذري الواسع في ثقافة المنشأة وأسلوب إدارتها على كافة المستويات الإدارية، وهذا التحول يتطلب عقلية إدارية ومحاسبية جديدة وإدراك جديد لهذا الوضع الجديد لكون هذه المنشآت بحاجة إلى توفير وتبني بعض الإجراءات والتصاميم الجديدة وإيجاد نموذج إنترنت متطور تتطلبه عملية التحول الرقمي (قندلجي والجنابي، ٢٠٢٠).

تعد الأنظمة الرقمية أداة قوية للتغيير التنظيمي والإداري، وبالتالي فإنها تمكن المنشآت من إعادة هيكلتها، تصميمها، مجالها، علاقاتها القوية انسيابية العمل، منتجاتها وخدماتها. ومن التغييرات التنظيمية التي أدت إليها تكنولوجيا المعلومات على سبيل المثال الشبكة العالمية والحوسيب المحمولة التي ادت إلى توسيع نطاق العمل على العالم، وانخفاض تكاليف المعاملات. وكذلك أدت إلى ظهور ما يعرف بالمنشآت الافتراضية، يعد العمل مرتبط بالموقع الجغرافي للمنشأة. المعرفة والمعلومات يمكن تزويدها من أي مكان وفي أي وقت العمل أصبح ممكن أكثر (Laudon, 2019).

و عرف (Mishra, ٢٠٢٠) التحول الرقمي على أنه "منصة افتراضية غير تقليدية تعتمد بشكل أساسي على الإنترنت لتعزيز الخدمات وربط المشتركين، وتحديد احتياجاتهم وفهمها باستخدام التقنيات والأجهزة الرقمية، كما أنه من الأساليب الحديثة والأكثر فاعلية لخلق الوعي بالخدمة وتطوير وتحسين صورة المنشأة الذهنية، وهذا التحول يقوم على استخدام الأجهزة الإلكترونية للتداول ونقل البيانات من خلالها على شكل إشارات ثنائية، وتشمل هذه الأجهزة الكيبالات الرقمية والأجهزة المحمولة واجهزة الكمبيوتر ، ويكثر استخدام الوسائل

والتقنيات الرقمية في البرامج والوسائط المتعددة كالصوت و الفيديو ومواقع الويب والإعلانات على شبكة الإنترنت وغيرها.  
إن عملية التحول الرقمي تتطلب بناء نظام رقابة داخلي جديد واحد، لذلك التنظيمي والإداري والفني في المنشآت، والذي عادة ما يكون ضمن عملية التحول الرقمي لهذا على من يبني نظام الرقابة الداخلي أن يفهم كيف يؤثر على المنشأة ككل، وأن يعرف أيضا ما الذي سيغيره النظام في المنشأة، وكم المنشأة، وكم هي حاجتها للتغيير، وتتضمن التغييرات التنظيمية والإدارية تدريب المدراء والموظفين استقطاب الخبرات وتغييرات في الممارسات الإدارية والمحاسبية (Alter,2018).

وتستند عملية التحول الرقمي على وضع استراتيجية إدارية للأعمال ووظائف وأنشطة المنشآت وتستخدم نظم الرقابة الداخلية لإنشاء مخطط سير عمل المنشآت وانسيابية المعلومات فيها، لإدارة المعلومات والموارد البشرية ومختلف المصادر على نحو سليم بهدف تقديم الخدمات بشكل اسهل وأسرع، فنظم الرقابة الداخلية توفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار، وتركز على تحسين وتعزيز وظائف الاعمال عموما (الظاهر، ٢٠١٩).  
ويرى الباحث أن التحول الرقمي هو عبارة عن وسيلة من الوسائل الحديثة من الانظمة الحديثة المطبقة في الوحدات الحكومية مثل ( -GPS- PAY ROLL - GFMIS GPOS) التي يستخدمها المراجعون الداخليين في الوحدات الحكومية، فعمليات التحول الرقمي تهتم بتحسين كفاءة ومهارة المورد البشري في هذه الوحدات الحكومية وبما يهيئ هذا المورد درجة من التأقلم مع التغييرات الجديدة، وبشكل يضمن مستوى عال من الإنتاجية وتحمل مسؤوليته في تحسين مستويات الأداء من خلال تكامل و تنسيق جميع الأعمال المرتبطة بقسم واحد ثم تجميع الأقسام في إدارات، ومن ثم توظيفها لتحقيق عمليات التحول الرقمي والتي تضم بالإضافة إلى الموارد البشرية والإجراءات التنظيمية والهيكل التنظيمي وثقافة المنظمة والتكنولوجيا لتحقيق الأهداف والخطط المستقبلية.

## القسم الرابع

### محددات تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي في ظل رقمنة العمليات

#### أولاً : أهمية المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي:

تلقي وظيفة المراجعة الداخلية اهتماماً متزايداً في القطاع الحكومي، وذلك باعتبارها مكوناً هاماً للإدارة المالية الحكومية، وأداة لتحسين أداء وحدات القطاع الحكومي فقد شهدت السنوات الماضية تغيرات وتطورات في بيئة القطاع الحكومي، حيث أصبح هناك ما يعرف باسم القطاع العام الجديد في العديد من الاقتصاديات المتقدمة. وكان لهذه التطورات والتغيرات تأثير كبير على إدارة وحدات القطاع الحكومي سواء في البلدان المتقدمة أو النامية (٢٠٠٥ Lawton)، وتلعب وظيفة المراجعة الداخلية دوراً هاماً وحيوياً في وحدات القطاع الحكومي لأي بلد في العالم. ويظهر ذلك من خلال دور المراجع الداخلي في القطاع الحكومي في حماية المجتمع بأثره من احتمال سوء استخدام الموارد والممتلكات العامة وحماية المال العام ويمكن تناول أهمية وظيفة المراجعة الداخلية من خلال الجوانب التالية :

١- تعتبر المراجعة الداخلية حجر الزاوية الحوكمة جيدة للقطاع الحكومي، وذلك من خلال ما توفره من تقييم موضوعي مستقل حول ما إذا كانت الموارد العامة يتم استخدامها وإدارتها بصورة صحيحة وفعالة لتحقيق النتائج المرغوبة والمستهدفة في القطاع الحكومي، وأيضاً من خلال دورها في تحفيز ودعم القيم الأخلاقية داخل المنظمة (Dittenhofer, ٢٠٠١).

٢- يعد نشاط المراجعة الداخلية آلية ضمان داخلي في الرقابة المالية للقطاع الحكومي، وأداة للرقابة والتقييم والتي تسبق التقييم الخارجي بواسطة مراجع الحسابات الخارجي.

٣- تدعم المراجعة الداخلية المساءلة والشفافية وتحقيق العدالة، ومنع واكتشاف الفساد في القطاع الحكومي. لذلك تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية جزءاً أساسياً وجوهرياً في نظام إدارة المال العام، وذلك من خلال التأكد من أن الإنفاق العام يتم في حدود المسموح به في الموازنة، ويتفق مع الإجراءات واللوائح، هذا بالإضافة إلى التحقق من دقة وسلامة حسابات الأصول، وفاعلية نظم الرقابة الداخلية (Palmer, ٢٠٠٨).

ويمكن استعراض أهمية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي، ويمكن تحديد أدوار المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي علي النحو التالي (Khoury, 2011):

- دور الإشراف Role of supervision: يركز دور الإشراف لوظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي على إدارات ووحدات القطاع الحكومي، لتأكد من مدى التزامها بالقوانين واللوائح المقررة لضمان حماية أصول الدولة.
- دور الدعم (التعزيز) Role of promotion: يركز هذا الدور على تحسين نظم الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية، وتقوية ودعم إدارة الوحدات وتحسين المنافع الاقتصادية والأداء.
- دور المنع والحماية Role of prevention and protection: يركز هذا الدور على حماية أصول الوحدات الحكومية، وذلك من خلال تدعيم الشفافية والمساءلة وإدارة المخاطر، وتحسين ليات الحوكمة، بما يساهم في منع واكتشاف المخالفات وحالات الغش والفساد.
- دور التقييم والاعتماد Role of evaluation and certification: يركز هذا الدور على التقييم والتأكد من سلامة العمليات المالية والتشغيلية والإدارية.

١- يركز هذا الدور علي توفير المعلومات الكافية والدقيقة وفي الوقت المناسب للإدارة للمساعدة في إتخاذ القرارات .

وبناء على ما سبق، يمكن القول بأن وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي لها أبعاد جديدة تمثل نتاجاً للتنمية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الحديثة ، حيث أصبحت تركز على الأداء وإضافة قيمة للوحدات الحكومية ، مع تحول من الدور التقليدي لفحص صحة المعلومات المالية والتأكد من الالتزام بالقوانين واللوائح وسلامة الأصول إلى دورها الحديث والذي يتضمن تحسين عمليات الرقابة وإدارة المخاطر والحوكمة، وفحص فعالية استخدام وتنمية الموارد الاقتصادية بما يخدم إدارة الوحدات الحكومية ويدعم الإصلاحات الحكومية .  
ثانياً: مقارنة بين الدور التقليدي للمراجحة الداخلي الحكومي والدور المستهدف المتوافق مع معايير الانتوساي:

أن الهدف من عرض بعض معايير الانتوساي هو الوقوف على أهمية تلك المعايير في تطوير أداء المراجعة الداخلية في الجهات الحكومية المصرية وضرورة تبني الدولة المصرية لتطبيق هذه المعايير للاستفادة منها في فعالية وظيفية إدارة المراجعة الداخلية في ظل التحول من النظام التقليدي إلى النظام الإلكتروني ومنها على سبيل المثال الاتي :

- معيار ٩١٤٠ INTOSAI GOV بعنوان استقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام: تناول المعيار أهمية إستقلالية المراجحة الداخلي في القطاع العام والامور الهامة المتعلقة بالاستقلالية والموضوعية كما تناول المعيار في البند الثالث منه المراجحة الداخلية في القطاع العام ودور واهمية المراجحة الداخلي تجاه العامة من دافعي الضرائب ، وفي البند الخامس منه عرف الاستقلالية بشكلها العام بانها التحرر من الاعتماد على شخص آخر أو مؤسسة أو دولة أخرى أو التأثير أو الخضوع لسيطرتهم وبالنسبة للمراجحين الداخليين الاستقلالية هي التحرر من الظروف التي تهدد قدرة نشاط المراجحة بهم الداخلية أو الرئيس التنفيذي للمراجحة الداخلية من تأدية مسؤوليات المراجحة الداخلية بطريقة غير متحيزة وتسمح الاستقلالية للمراجحين كما تعرف الموضوعية في معايير معهد المراجحين الداخليين بأنها الموقف العقلي غير المتحيز الذي يسمح للمراجحة الداخلي بتنفيذ عمليات المراجحة بطريقة يكون لديهم فيها أيمان صادق بنتائج عملهم وأن جودة عملهم لا يتم المساس بها بأي شكل من الاشكال ، وتقضى معايير معهد المراجحين الداخليين أيضا بأن الموضوعية تتطلب من المراجحة ان لا يوكلوا حكمهم بشأن امور التدقيق للآخرين ويجب ان تدار التهديدات التي تتعرض لها الموضوعية مثل التضارب المحتمل في المصالح يجب أن ندار على مستويات المراجحة الفرد والمستوى الوظيفي والتنظيمي ويجب الإفصاح عنها عند الضرورة .

- معيار ٩١٥٠ ANTOSAI GOV بعنوان التنسيق والتعاون بين الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمراجحين الداخليين في القطاع العام :  
البند الأول الفقرة الثامنة من المعيار تفيد بأنه يجب في جميع جهود التنسيق والتعاون بين المراجحة الخارجي والمراجحة الداخلي ان تؤخذ في الاعتبار الاطر التشريعية والقانونية والدستورية الخاصة بكل منهما وقد تحدد هذه الاطر شكل التعاون ومسئوليات كل طرف حيث تعتبر فرصة هائلة لتحسين فاعلية الرقابة البند الرابع تحدث عن فوائد التنسيق والتعاون حيث يمكن من خلالها تبادل الافكار والمعرفة وتقوية قدراتهما المتبادلة على تعزيز ممارسات الحوكمة الجيدة والمساءلة وتحسين فهم الادارة لاهمية الرقابة الداخلية و أن تكون عمليات الرقابة اكثر كفاءة.

- معيار ١٦١٠ INTOSAI GOV بعنوان استخدام عمل المراجحة الداخلي :

حيث وضع المعيار نقاط محددة يلتزم بها المراجع الداخلي عند القيام بمهام المراجعة والرقابة على الوحدات الحكومية وهذه النقاط تعتمد على دور المراجع الداخلي في وحدته الحكومية وهي :

- موضوعية Objectivity المراجع الداخلي: وتعنى وضع المراجع الداخلي في الوحدة الحكومية هل لديه القدرة والاتصال المباشر مع المسؤولين والقائمين على الحوكمة ، بالإضافة لخلو منصب المراجع الداخلي لمسئوليات متضاربة تؤثر على موضوعيته بينما يرى الباحث أن الموضوعية تعنى أنه يجب على المراجع الداخلي تقديم نتائج وتوصيات الفحص والمراجعة للإدارة العليا بدون التأثير بالأراء الشخصية أو المعتقدات السياسية أو الاجتماعية أو الدينية ومن ثم يكون واجب عليه المراجع الداخلي جمع الأدلة وتقييمها بصورة وموضوعية.

- القدرة الفنية Technical Competence للمراجع الداخلي وتعنى هل المراجع الداخلي عضو في المنظمات المهنية وهل يتمتع بتدريب فني كافي بالإضافة لوجود سياسات للتدريب الداخلي .

- العناية المهنية الواجبة Due Professional Care: وتعنى التخطيط السليم لانشطة المراجعة والرقابة الداخلية وكفاية الأدلة التي تساعد في التقارير التي يتم رفعها لرئيس مجلس الإدارة لاتخاذ القرارات التصحيحية

- الاتصال Communication وتعنى التواصل المستمر بين المراجع الداخلي والخارجي وعقد اجتماعات دورية للوقوف على المشاكل ووضع الحلول والاستفادة من خبراتهم في تصحيح الأوضاع داخل الوحدة الحكومية

### العوامل المؤثرة على فاعلية المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي في ظل رقمنة العمليات

تزايد الاهتمام بدور المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي في تدعيم إدارة المال العام والشفافية والمساءلة ومحاربة الفساد قد ثار التساؤل حول مدى فاعلية المراجعة الداخلية في أداء دورها ، وتحديد العوامل التي تؤثر على فاعليتها. وقد تعددت الدراسات التي تناولت فاعلية المراجعة الداخلية والعوامل المؤثرة عليها ولم تتفق أدبيات الفكر المحاسبي على تعريف موحد وشامل لفاعلية المراجعة الداخلية، وإن كانت هناك بعض المحاولات التي ساهمت في قياسها

فقد أكدت دراسة ( Prawitt ، ٢٠٠٩ ) على أن فاعلية المراجعة الداخلية تعتمد على مدى توافر الكفاءة والموضوعية، بينما أكدت دراسة ( Ray, ٢٠٠٩ ) على أن فاعلية المراجعة الداخلية لا تتوقف فقد على حماية أصول المنظمة، والتأكد من صحة ودقة المعلومات المحاسبية بل تمتد لتشمل مساعدة كافة الأنشطة المنظمة لتحقيق قيمة مضافة. كما أكد معهد المراجعين الداخليين ( IIA/ ٢٠١١ ) على أن فاعلية المراجعة الداخلية تعتمد على دورها في تقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة المخاطر ونظم الرقابة والحوكمة .

وفيما يتعلق بالعوامل المؤثرة على فاعلية المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي، تناولت دراسة ( Khoury, ٢٠١١ ) أربع عوامل هي ، الكفاءة المهنية، والاستقلال ونطاق المراجعة الداخلية وإدارة وظيفة المراجعة الداخلية، تؤثر هذه العوامل على فاعلية المراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي.

بينما تناولت دراسة ( et al Desai. ٢٠١٧ ) فاعلية المراجعة الداخلية من وجهة نظر تصورات وتقييم المراجع الخارجي ومدى اعتماده على المراجعة الداخلية بالمنظمة. وتوصلت

الدراسة إلى أن العوامل التي تؤثر على فاعلية المراجعة الداخلية تتمثل في دعم الإدارة العليا، والكفاءة المهنية لفريق المراجعة، والاستقلال التنظيمي، وجودة عمل المراجعة الداخلية. وتعرض ( Karagiorgos et al. ٢٠١١ ) لفحص العلاقة بين مكونات هيكل اخلية وأداء المراجعة الداخلية. وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن نجاح وظيفة الداخلية يرتبط بالعناصر الخدمة النظام الرقابة الداخلية والتي تشمل بيئة لاتصال، والمتابعة، بالإضافة وجعة الرقابة، وتقييم المخاطر وأنشطة الرقابة والمعلومات والاتصال والمتابعة بالإضافة إلي وجود أربعة مجالات يمكن لمدير قسم المراجعة الداخلية بالمنظمة تطويرها لتدعيم فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية بالمنظمة والتي تتضمن، بيئة المنظمة، ودعم الإدارة العليا، وكفاءة فريق المراجعة الداخلية، وجودة أعمال المراجعة الداخلية.

وبناء على ما سبق، يمكن القول بأن فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية بالقطاع الحكومي تتحقق من خلال تفاعل مجموعة من العوامل أهمها، دعم الإدارة العليا، والوضع التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية، الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين وجودة أعمال المراجعة الداخلية.

ويلاحظ اختلاف مفهوم فاعلية المراجعة الداخلية والعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر القائم بتقييم تلك الفاعلية واجمالاً يمكن تحديد العوامل المؤثرة على فاعلية المراجعة الداخلية فيما يلي :

#### ١- الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين

تؤكد معايير المراجعة الداخلية على ضرورة توافر الكفاءة المهنية اللازمة في لمراجع الداخلي ( المعيار ١٢١٠ - المهارة) ، ويجب على مدير إدارة المراجعة الداخلية أن يتأكد من أن للمراجعين الداخليين بصفة جماعية لديهم المعرفة والمهارة، والكفاءة اللازمة للقيام بتنفيذ مهام المراجعة الداخلية بشكل سليم.

وتقاس الكفاءة المهنية من خلال المستوى التعليمي، والشهادات المهنية، أي تشمل التأهيل العلمي للمراجع الداخلي كأحد المحددات التي تساعد في تنمية كفاءة المهنية على اكتشاف الممارسات الغير قانونية، والتأهيل المهني من خلال الحصول على الشهادات التي تمنحها المنظمات المهنية مثل شهادة مراجع داخلي (CIA) وشهادة محاسب إداري (CMA) وشهادة مراجع مالي (CFA)، بالإضافة إلى ذلك تعد الخبرة والتدريب والتعليم المستمر، أحد العوامل التي تساهم في تحسين كفاءة المراجع الداخلي على اكتشاف الممارسات الغير قانونية.

#### ٢- إستقلالية وموضوعية المراجع الداخلي

وجبت معايير المراجعة الداخلية الحكومية أن يكون المراجع الداخلي مستقلاً أثناء أداء عمله (المعيار ١١٠٠ - الاستقلالية والموضوعية)، وقد أكد المعيار على أن استقلالية المراجع الداخلي يتطلب تبعيته لأعلى سلطة إدارية بالمنظمة لضمان أداء واجباته المهنية بحرية تامة وبعيدا عن أية ضغوط في تحديد نطاق المراجعة، وكذلك رفع تقرير المراجعة الداخلية لها. كما أن تحقيق الموضوعية يتطلب أن يكون المراجع الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها، ولضمان استقلالية المراجع الداخلي يجب أن يتم تعيين وعزل رئيس قسم المراجعة الداخلية والعاملين فيها يتم بمعرفة أعلى سلطة إدارية بالمنظمة. وأن يكون لدى جعيين الداخليين صلاحية الوصول غير المقيد إلى كافة المعلومات والسجلات والصفات والموظفين بالمنظمة ( Alzeban, and Sawan ٢٠١٣ )، وأصبح استقلال وموضوعية المراجع الداخلي حجر الزاوية في فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية ( Al-Akra et al. ٢٠١٦ ).

### ٣- جودة أداء المراجعة الداخلية

يقصد بجودة أداء المراجعة الداخلية تنفيذ مهام وظيفة المراجعة الداخلية بما يتفق مع المعايير المهنية الدولية لممارسة المراجعة الداخلية (Sayag, 2010)، وتتكون المعايير المهنية الدولية المتعلقة بجودة أداء المراجعة لداخلية من سبعة معايير، هي: المعيار ٢٠٠٠ - إدارة نشاط المراجعة الداخلية، والمعيار ٢١٠٠ - طبيعة العمل، والمعيار ٢٢٠٠ - تخطيط مهام المراجعة الداخلية، والمعيار ٢٣٠٠ - تنفيذ مهام المراجعة الداخلية، والمعيار ٢٤٠٠ - توصيل النتائج، والمعيار ٢٥٠٠ - متابعة سير العمل، والمعيار ٢٦٠٠ - قبول الإدارة العليا للمخاطر.

وتقاس جودة أداء وظيفة المراجعة الداخلية من خلال دقة وكفاية برامج المراجعة ونطاق المراجعة، كما تتوقف جودة أداء فريق المراجعة على عدة عوامل منها التخطيط لعملية المراجعة الداخلية، وتوثيق وجمع أدلة المراجعة الداخلية، والالتزام بالمعايير المهنية، وتوصيل نتائجها بشكل صحيح، ومتابعة تنفيذ التوصيات، وتقييم عمليات المخاطر والرقابة والحوكمة. (Desai et al., 2017, Kouik et al., 2015, Enofe et al., 2013)

### ٤- دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين

نصت المعايير الدولية على العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية والإدارة العليا في أكثر من موضع فعلى سبيل المثال، نص المعيار (١٠٠٠ - الغرض والسلطة المسئولية) على أن تكون الموافقة النهائية على ميثاق المراجعة الداخلية الذي يحدد أغراض وسلطات ومسئوليات نطاق نشاط المراجعة الداخلية من مسؤولية الإدارة العليا ومجلس الإدارة، ونص المعيار (٢٠٢٠ - التبليغ والموافقة) على أن يقوم مدير إدارة المراجعة الداخلية بتبليغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة يخطط نشاط المراجعة الداخلية والاحتياجات من الموارد، بما في ذلك أي تغييرات مرحلية هامة فيها، وذلك لمراجعتها والموافقة عليها، كما نص المعيار (٦٠٠) إبلاغ الإدارة العليا إبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة) على أن يقوم مدير إدارة المراجعة الداخلية بصفة دورية بإبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن غرض وسلطة ومسئولية نشاط المراجعة الداخلية وفقا للخطة الموضوعة له.

ويرى الباحث أن دعم الإدارة العليا لوظيفة المراجعة الداخلية من خلال تمكين مراجعين الداخليين من أداء العمل دون قيود أو تدخل، وتأمين الوصول إلى الإدارات الأقسام المختلفة، ومد إدارة المراجعة الداخلية بالموارد البشرية المؤهلة والكفاء، تخصيص موازنة مالية كافية، وتنفيذ التوصيات والمقترحات التي تقدمها إدارة المراجعة الداخلية.

### ٥- التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي

زادت أهمية تفعيل مجال التعاون والتنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في الآونة الأخيرة، وأصبح لزاما عليهما أن يتبادلا المعلومات، وأن ينسقا جهودهما، وذلك لضمان التغطية الملائمة وتلافي ازدواجية الجهود (المعيار الدولي ٢٠٥٠ - التنسيق والاعتماد).

ويرى الباحث لزيادة فعالية التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي يكون خلال عقد اجتماعات دورية بصفة منتظمة لمناقشة الموضوعات ذات الاهتمام المشترك وتبادل برامج المراجعة وأوراق العمل وتبادل التقارير ورسائل الإدارة المتعلقة بعملية المراجعة، وتنظيم برامج تدريب ودورات مشتركة وتبادل المواد التدريبية.

وتتمثل المراجعة الداخلية حجر الزاوية لآليات الرقابة الداخلية الفعالة، ولتدعيم ممارسة منظومة الحوكمة، وضبط وترشيد الإنفاق العام، والمحافظة علي المال العام، ودعم القيم الأخلاقية للارتقاء بمستويات الإصلاح الحكومي، وإمداد الجهات التشريعية والإدارية بالمعلومات المتكاملة الموثقة لإعداد التوصيات وبناء المقترحات الإيجابية، والأولويات الهامة

لتدعيم جودة الأداء الحكومي، من خلال قيامها بتحليل منهجي انتقادي منظم، ودقة الفحص وسرعة في التشخيص وجودة في التقويم الموضوعي، وحرية وسرعة التقرير، لزيادة مصداقية وشفافية التقارير المالية، والرقابية، وتدعيم الجودة الشاملة في إنتاجية الأداء، وتعزيز الإنضباط الإداري والمالي والمساهمة وتشير معايير المراجعة الداخلية المتعلقة بالأداء الحكومي، إلا أن نشاطها يكون كفاء وفعال، إذا تم تحقيق الأتي: التحديث والاستقلال والموضوعية ووضوح المسار الوظيفي، وجود دليل للمراجعة، وحرية وصراحة التقارير تحسين الإفصاح والمساءلة والشفافية، والممارسات الأخلاقية والمهنية: إدارة فعالة للمخاطر تحسن جودة المخرجات المساهمة في تقويم وقياس جودة الأداء، وتدعيم اتخاذ القرارات ( Alzban & Saidin, ٢٠١٣).

### القسم الخامس: الدراسة الميدانية

يتناول هذا المبحث وصفاً مفصلاً للمنهجية والإجراءات التي اتبعت لتحقيق الهدف من الدراسة من خلال تحديد مجتمع وعينة الدراسة، وكذلك تحديد أدوات التحليل الإحصائي المناسبة لأغراض التحليل واختبار الفروض في ضوء طبيعة وأنواع بيانات الدراسة فضلاً عن اختبار انعكاسات آليات المراجعة الداخلية لعمليات التحول الرقمي في مكافحة الفساد بالوحدات الحكومية وبناء على ذلك يتم تناول منهجية الدراسة الميدانية من خلال ما يلي:

▪ طبيعة ومنهجية الدراسة الميدانية وتشمل (مجتمع وعينة الدراسة، تحديد أدوات التحليل الإحصائي المناسبة لأغراض التحليل)

▪ تحليل النتائج الإحصائية واختبار الفروض البحثية

### أولاً: طبيعة ومنهجية الدراسة الميدانية:

#### ١- مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في كافة الوحدات الادارية لهيئة الاسعاف المصرية التابعة لوزارة الصحة المصرية، والتي يبلغ عددها ٧ وحدات رئيسية، والتي تلتزم بتطبيق عمليات التحول الرقمي والتي من أهمها نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS، وتتمثل عينة الدراسة من المسؤولين عن الإدارة العليا ومسؤولي الإدارة المالية ومسؤولي إدارة المراجعة والأكاديميين بأقسام المحاسبة والمراجعة في الجامعات المصرية، نظراً لأن هذه الفئات هي الأكثر ارتباطاً بمتغيرات البحث. وقد تم تحديد عينة البحث بواقع ٢٤٠ مفردة موزعة بالتساوي على الفئات الأربعة (الإدارة المالية، الإدارة العليا، إدارة المراجعة، الأكاديميين) بواقع ٥٠ إستمارة لكل منها، وقام الباحث بتجميع البيانات اللازمة للاختبار الفروض البحثية من خلال قائمة الاستقصاء كوسيلة أساسية لجمع البيانات الأولية، ويعكس الجدول التالي رقم (١) تصنيف عينة الدراسة الميدانية ونسب الاستجابة الخاصة بها.

#### جدول رقم (١)

#### قوائم الاستقصاء الموزعة والمستلمة ونسب الإستجابة

الوظائف	عدد القوائم الموزعة	عدد القوائم الصحيحة	نسبة الاستجابة
الإدارة العليا	٥٠	٤٤	٨٨%
الإدارة المالية	٥٠	٤٧	٩٤%
إدارة المراجعة	٥٠	٤٤	٨٨%
أكاديمي	٥٠	٣٠	٦٠%
إجمالي	٢٠٠	١٦٥	٨٢,٥%

ويتبين من الجدول السابق أن نسبة الاستجابة ٨٢,٥٪ بواقع ١٦٥ وهي نسبة مرتفعة تعكس التمثيل الصادق للبيانات واختبارات التحليل الإحصائي.

## ٢- تصميم أداة الدراسة الميدانية

اعتمد الباحث في جمع البيانات الأولية للدراسة الميدانية على:

١-٢ قائمة الإستقصاء: قام الباحث قام الباحث بإعداد قائمة الإستقصاء وتوزيعها على الإدارة العليا ومسئولي الإدارة المالية إدارة المراجعة والأكاديميين بأقسام المحاسبة والمراجعة في الوحدات الادارية لهيئة الاسعاف المصرية التابعة لوزارة الصحة المصرية لإستخلاص الكشف عن أشكال ومظاهر الفساد المالي والإداري بالوحدات الحكومية المصرية، وبيان أهم العوامل التي تؤدي إليها وبيان طبيعة ومحددات عمليات التحول الرقمي بالمؤسسات والوحدات الإدارية الحكومية في مصر وتحديد آليات تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية لعمليات التحول الرقمي، وأخيراً قياس أثر تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية لعمليات التحول الرقمي على الحد من الفساد المالي والإداري بالوحدات الحكومية وقد اعتمد الباحث على مقياس ليكرت الخماسي Fifth Likert Scale للإجابة على الأسئلة الواردة بقائمة الإستقصاء حيث يسهل من خلاله تحويل الآراء الوصفية لعينة الدراسة إلى قيم كمية يمكن استخدامها لأغراض التحليل الإحصائي ، حيث يتم تحديد الأوزان كما يلي:

الإجابة الوصفية	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق تماماً	غير موافق تماماً
التحليل الرقمي	٥	٤	٣	٢	١

٢-٢ الأساليب الإحصائية المستخدمة: تم استخدام البرنامج الإحصائي Statistical Package for the Social Sciences (spss) في إجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة ، وقد اعتمد الباحث على الأساليب الإحصائية التالية:

- معامل ارتباط ألفا: يتم حساب معامل الثبات (Alpha) لأسئلة الإستقصاء للتحقق من درجة الإعتدالية والثبات في المقاييس المتعددة المحتوى المستخدم في الدراسة
- أسلوب تبعية التوزيع الطبيعي باستخدام Test of Normality Shapiro Wilk
- أسلوب تحليل كروسكال والاس Kruskal-Wallis: وذلك لتحديد الإختلافات بين المستقصى منهم ( الإدارة العليا – الإدارة المالية – إدارة المراجعة – أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية) حول تأثير تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية لعمليات التحول الرقمي على الحد من الفساد المالي والإداري بالوحدات الحكومية

## ثانياً: تحليل النتائج الإحصائية واختبارات الفروض

### ١- اختبار الإعتدالية والصلاحية لمتغيرات الدراسة

#### ١/١- اختبار الإعتدالية / الثبات للمقاييس المستخدمة في الدراسة:

اعتمد الباحث على استخدام أسلوب معامل الارتباط ألفا Alpha Correlation Coefficient باعتباره أكثر أساليب تحليل الإعتدالية Reliability والذي يستخدم للتأكد من اتساق متغيرات الدراسة مع بعضها البعض، من خلال ارتباط المتغيرات داخل المجموعة الواحدة، وارتباط كافة المتغيرات ببعضها البعض، وذلك بالاعتماد على اختبار ألفا للإعتدالية والثقة Alpha Test. ومن المتعارف عليه إحصائياً أن إحصائية الاختبار يجب ألا تقل عن ٠,٦. ويوضح الجدول التالي رقم (٢) معامل الارتباط ألفا كرونباخ Cronbach-Alpha

#### جدول رقم (٢)

قيمة معاملات ألفا كرونباخ لمتغيرات الدراسة.

متغيرات البحث	عدد العبارات	معامل الثبات Cronbach's Alpha	معامل الصدق الذاتي
اشكال ومظاهر الفساد المالي والإداري بالوحدات الحكومية	١٠	٠,٧١٦	٠,٨٤٦
منهجية تطبيق النظم الرقمية بالوحدات الحكومية وآليات نجاحها	١٥	٠,٨٩٩	٠,٩٤٨
محددات تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي في ظل رقمنة العمليات	١٢	٠,٩٠٧	٠,٩٥٢

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

#### ٢/١- اختبار تبعية أبعاد الدراسة للتوزيع الطبيعي:

اعتمد الباحث على استخدام Shapiro-Wilk لتحديد درجة صلاحية متغيرات الدراسة للتحليل الإحصائي وتحديد مستوى تبعية أبعاد الدراسة للتوزيع الطبيعي، بدرجة ثقة قدرها ٩٥٪، ويوضح الجدول رقم (٣) القيم الإحصائية لاختبار تبعية متغيرات البحث للتوزيع الطبيعي.

#### جدول رقم (٣)

القيم الإحصائية لاختبار تبعية أبعاد الدراسة للتوزيع الطبيعي

Shapiro-Wilk			أبعاد الدراسة
معنوية الاختبار	درجة الحرية	إحصائية الاختبار	
٠,٠٠٠	١٦٥	,٩٤٧	اشكال ومظاهر الفساد المالي والإداري بالوحدات الحكومية
٠,٠٠٠	١٦٥	,٩٢٣	منهجية تطبيق النظم الرقمية بالوحدات الحكومية وآليات نجاحها
٠,٠٠٠	١٦٥	,٨٨٩	محددات تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي في ظل رقمنة العمليات

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي

ويتضح من نتائج القيم الإحصائية لاختبار تبعية المتغيرات للتوزيع الطبيعي أن متغيرات الدراسة لا تتبع للتوزيع الطبيعي ولذلك سوف يتم الاعتماد على الاختبارات اللامعلمية باستخدام اختبار كروسكال والاس في المرحلة التالية من التحليل الإحصائي.

#### ١-٣/ توزيع مفردات العينة وفقاً للمتغيرات الإسمية:

دور آليات المراجعة الداخلية لعمليات التحول الرقمي في مكافحة الفساد بالوحدات.....  
أ/ هاني مصطفى عبد الوارث المزين

قام الباحث بوصف البيانات التي تم الحصول عليها من قائمة الاستقصاء الموجه للعاملين بـ (الإدارة العليا، الإدارة المالية، إدارة المراجعة، أكاديمي) وذلك من خلال حساب التكرارات والنسب المئوية للمتغيرات الشخصية موضع الاهتمام بقائمة الاستقصاء (المؤهل العلمي، الوظيفة، سنوات الخبرة). ويوضح الجدول رقم (٤) توزيع مفردات العينة وفقاً للمتغيرات الشخصية:

جدول رقم (٤)

توزيع مفردات الدراسة وفقاً للمتغيرات الشخصية

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
المؤهل العلمي	بكالوريوس	٩٩	٦٠%
	دبلوم دراسات عليا	٣٠	١٨%
	ماجستير	٢٧	١٦,٣%
	دكتوراه	٩	٥,٥%
الوظيفة	الإدارة العليا	٤٠	٢٤%
	الإدارة المالية	٥٠	٣٠%
	إدارة المراجعة	٤٠	٢٤%
	أكاديمي	٣٥	٢١%
سنوات الخبرة	أقل من ٥ سنوات	٤٣	٢٦%
	أكبر من ٥ سنوات إلى ١٠ سنوات	٤٠	٢٤%
	أكبر من ١٠ سنوات إلى ١٥ سنة	٣٥	٢١%
	أكثر من ١٥ سنة	٤٧	٢٨%
إجمالي مفردات الدراسة		١٦٥	١٠٠%

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

٢- عرض نتائج تحليل اختبارات الفروض البحثية:

يستعرض الباحث في هذا الجزء عرض وتحليل نتائج التحليل الإحصائي لإجابات المستقصى منهم بهدف اختبار مدى صحة الفرض البحثي وذلك على النحو التالي:

٢-١ نتائج التحليل الوصفي بشأن أشكال ومظاهر الفساد المالي والإداري بالوحدات الحكومية في سبيل توصيف أشكال ومظاهر الفساد المالي والإداري بالوحدات الحكومية لتحديد الأهمية النسبية لكل منها، من خلال الإحصاءات الوصفية الموضحة بالجدول التالي

جدول رقم (٥)

نتائج التحليل الوصفي أشكال ومظاهر الفساد المالي والإداري بالوحدات الحكومية

الأهمية النسبية	المعيار الاعتراف	المتوسط الحسابي	العبارات
١	٥٥٨	٤,٦	يعتبر الرشوة والتزوير أحد صور وأساليب الفساد والاحتيال المالي التقليدية بالبينة المصرية.
٨	٧٣٧	٤,٣	يمثل التدليس المالي والإداري أحد أشكال الأضرار بالمال العام بالمؤسسات الحكومية المصرية.
٢	٦٨١	٤,٥	يمثل إنتهاك خصوصية البيانات والتعامل معها بطرق غير مشروعة أحد أشكال الفساد المالي والإداري في ظل تطبيق المنظومة الالكترونية

دور آليات المراجعة الداخلية لعمليات التحول الرقمي في مكافحة الفساد بالوحدات.....  
أ/ هاني مصطفى عبد الوارث المزين

الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	الحسابي المتوسط	العبارات
٩	,٨٢٥	٤,٢٨	يؤدي غياب القواعد الواضحة للمراجعة وعدم خضوع البرامج الالكترونية للضوابط العامة لتكنولوجيا المعلومات إلى ممارسة الفساد المالي والإداري .
٦	,٨٤٠	٤,٤	يؤدي غياب وجود روابط رقمية بين البيانات المالية وغير المالية إلى سهولة حدوث الفساد المالي والإداري بالوحدات الحكومية .
٧	,٦٧٥	٤,٣٢	تبدأ ممارسات الفساد المالي والإداري بالسلوكيات المنحرفة في استخدام القواعد والاجراءات والبرامج الالكترونية وصولاً إلى إساءة استعمال الوظيفة العامة لتحقيق مكاسب شخصية.
٤	,٥٨٥	٤,٥١	أن مكافحة الفساد مسؤلية مجتمع ولا بد من تضافر جهود أجهزة الرقابة المتعددة فية.
٥	,٦٥٨	٤,٥٠	من الاسباب الادارية للفساد المالي والاداري غموض الانظمة وتناقض التشريعات وكثرة التفسيرات.
١٠	,٩٥٩	٤,٢١	ضعف دور الرقابة وعدم فعاليتها وافتقارها إلى الكوادر المؤهلة والمدربة يؤدي إلى الفساد المالي والاداري.
٣	,٥٦	٤,٥٢	سوء توزيع الدخل القومي من الاسباب الاقتصادية للفساد الذي يؤدي الي زيادة حد التميز الطبقي.
	,٣٨١	٤,٤٣	الإجمالي

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

ويتضح للباحث من خلال الجدول السابق ارتفاع الأهمية النسبية لكافة العبارات المتعلقة أشكال ومظاهر الفساد المالي والإداري بالوحدات الحكومية ، وذلك بمتوسط حسابي كلي (٤,٤٣) وانحراف معياري كلي (,٣٨١) على المستوى الإجمالي، فيما برزت الأهمية النسبية أشكال ومظاهر الفساد المالي والإداري بالوحدات الحكومية في كل من يعتبر الرشوة والتزوير أحد صور وأساليب الفساد والاحتيال المالي التقليدية بالبيئة المصرية بمتوسط حسابي (٤,٥٢) وانحراف معياري (,٥٦)، وأيضاً يمثل إنتهاك خصوصية البيانات والتعامل معها بطرق غير مشروعة أحد أشكال الفساد المالي والإداري في ظل تطبيق المنظومة الالكترونية بمتوسط حسابي (٤,٥) وانحراف معياري(,٦٥٨)، وأخيراً سوء توزيع الدخل القومي من الاسباب الاقتصادية للفساد الذي يؤدي الي زيادة حد التميز الطبقي بمتوسط حسابي (٤,٦) وانحراف معياري(,٥٥٨).

٢-٢ نتائج التحليل الوصفي بشأن منهجية تطبيق النظم الرقمية بالوحدات الحكومية وآليات نجاحها

في سبيل توصيف منهجية تطبيق النظم الرقمية بالوحدات الحكومية وآليات نجاحها التحديد الأهمية النسبية لكل منها، من خلال الإحصاءات الوصفية الموضحة بالجدول التالي

جدول رقم (٦)

نتائج التحليل الوصفي منهجية تطبيق النظم الرقمية بالوحدات الحكومية وأليات نجاحها

الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
٩	,٦١٢	٤,٣٨	يساعد نظام GFMIS على عملية التتبع المالي وفقاً لنظرية الأموال المخصصة والمساعدة في تحقيق التوازنات المحاسبية.
٨	,٦٢٠	٤,٣٨	يعزز نظام GFMIS دور الإفصاح المحاسبي وخفض المخاطر المالية عبر توفير معلومات متكاملة عن حجم الأصول والتحقق الفعلي منها.
٥	,٦٨٧	٤,٤٢	يؤدي نظام GFMIS إلى تحسين المحتوى الاختباري وتحسين جودة ومصداقية المعلومات المحاسبية الحكومية.
٣	,٧١٤	٤,٤٤	يعمل نظام GFMIS على توفير البيانات والمعلومات ذات الارتباط بإعداد الخطط المالية والقدرة على التنبؤ بالتدفقات النقدية .
١	,٦٢١	٤,٤٥	يُمكن نظام GFMIS من زيادة القيمة المضافة للمعلومات المحاسبية من خلال تحسين الخصائص النوعية للمعلومات.
٢	,٥٩١	٤,٤٤	يُمكن نظام GFMIS من توفير المعلومات المحاسبية الحكومية في التوقيت المناسب، مما يعزز نطاق الإفصاح الإجمالي وكذلك الاتجاه نحو الإفصاح السري في ظل عدم وجود معايير محاسبة حكومية في البيئة المصرية.
٧	,٦٥٧	٤,٣٨	تسهل النظم الرقمية في إنشاء قاعدة بيانات متكاملة (تاريخية- مستقبلية - مالية - غير مالية ) تجسد كافة المعلومات المالية وغير المالية للوحدات الإدارية.
٤	,٦٤٥	٤,٤٢	يسهم نظام الدفع والتحصيل الالكتروني GPS في تحقيق الرقابة العامة والفعالة علي أوجة الانفاق الحكومي.
٦	,٦١٦	٤,٤١	يساعد نظام الدفع والتحصيل الالكتروني GPS في تحقيق المراقبة التامة على تحصيل الإيرادات الحكومية.
١٠	,٦١٢	٤,٣٨	يساعد نظام GPS في توفير أدوات أو نظام لمتابعة المدفوعات للعاملين بالحكومة والموردين.
١١	,٤١٢	٤,٣٦	يؤدي نظام الدفع والتحصيل الالكتروني GPS الي تقليل المخالفات المالية والادارية بالوحدات الحكومية.
١٢	,٤١٥	٤,٣٣	تهدف منظومة المرتبات PAYROLL الي السرعة والدقة في احتساب مستحقات العاملين.
١٣	,٣١٥	٤,٣٠	تساعد منظومة المرتبات PAYROLL في توحيد طريقة الحساب لمستحقات العاملين داخل الجهة.
١٤	,٢١٥	٤,٢٠	تعزز منظومة المرتبات PAYROLL من إستخراج التقارير مثل التسويات الضريبية.
١٥	,٦١٥	٤,١٥	يسهم التكامل في النظم الرقمية (PAY ROLL- GPS- GFMIS) ((GPOS بالمؤسسات الحكومية في الحد من ممارسات الفساد المالي والاداري.
	,٤٧٧	٤,٤١	الإجمالي

يرى للباحث من خلال الجدول السابق إرتفاع الأهمية النسبية لكافة العبارات المتعلقة منهجية تطبيق النظم الرقمية بالوحدات الحكومية وأليات نجاحها، وذلك بمتوسط حسابي كلي (٤,٤١) وانحراف معياري كلي (٤,٧٧) على المستوى الإجمالي، فيما برزت الأهمية النسبية لمزايا تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية على المستوى التفصيلي في العبارات التالية، كونه يُمكن نظام GFMIS من زيادة القيمة المضافة للمعلومات المحاسبية من خلال تحسين الخصائص النوعية للمعلومات بمتوسط حسابي (٤,٤٤) وانحراف معياري (٧١٤),

يُمكن نظام GFMIS من توفير المعلومات المحاسبية الحكومية في التوقيت المناسب، مما يعزز نطاق الإفصاح الإجباري وكذلك الاتجاه نحو الإفصاح السردى في ظل عدم وجود معايير محاسبة حكومية في البيئة المصرية. بمتوسط حسابي (٤,٤٥) وانحراف معياري (٦,٢١)، يعمل نظام GFMIS على توفير البيانات والمعلومات ذات الارتباط بإعداد الخطط المالية والقدرة على التنبؤ بالتدفقات النقدية بمتوسط حسابي (٤,٤٤) وانحراف معياري (٥,٩١).

### ٣/٢ نتائج التحليل الإحصائي لإختبار كروسكال والس (Kruskal Wallis)

يعتبر اختبار كروسكال والس من الأساليب الإحصائية اللامعلمية التي تستخدم للمقارنة بين أكثر من عينتين مستقلتين، ولذلك تم استخدامه للمقارنة بين المؤهل العلمي والوظيفة والخبرة العلمية وقام الباحث باستخدام اختبار كروسكال والس لاختبار الفروق والاختلافات طبقاً للمؤهل العلمي من حيث بكالوريوس، دبلوم دراسات عليا، ماجستير، ودكتوراه ويوضح الجدول التالي نتائج اختبار كروسكال والس.

#### جدول رقم (١٢)

#### نتائج اختبار كروسكال والس لاختبار الفروق والاختلافات طبقاً للمؤهل للوظيفة

مستوى المعنوية	مستوى المعنوية	قيمة كروسكال والس	الوسط الحسابي للاستجابات وفقاً للوظيفة				محاور الدراسة
			أكاديمي	إدارة المراجعة	الإدارة المالية	الإدارة العليا	
معني	,٠٠٥	١٢,٧٢٨	٤,٤٢	٤,٣٥	٤,٣٤	٤,٥	أشكال ومظاهر الفساد المالي والإداري بالوحدات الحكومية
غير معني	,١٠٢	٦,٢١٥	٤,٣٦	٤,٤٢	٤,٣٣	٤,٥٣	منهجية تطبيق النظم الرقمية بالوحدات الحكومية وأليات نجاحها
غير معني	,١١٤	٥,٩٤٦	٤,٤٠	٤,٤٣	٤,٣٤	٤,٥٨	محددات تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي في ظل رقمنة العمليات

المصدر: من إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي.

يتضح للباحث من الجدول السابق ما يلي:

- ١- قبول الفرض الذي ينص على توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء عينات الدراسة، بشأن أشكال ومظاهر الفساد المالي والإداري بالوحدات الحكومية، حيث بلغت قيمة المعنوية ( $0.05 < p\text{-value}$ ).
- ٢- رفض الفرض الذي ينص على توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء عينات الدراسة، بشأن منهجية تطبيق النظم الرقمية بالوحدات الحكومية وأليات نجاحها طبقاً للوظيفة، حيث بلغت قيمة المعنوية ( $p\text{-value} > 0.05$ ).
- ٣- رفض الفرض الذي ينص على توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء عينات الدراسة، بشأن محددات تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي في ظل رقمنة العمليات طبقاً للوظيفة، حيث بلغت قيمة المعنوية ( $p\text{-value} > 0.05$ ).

## القسم السادس النتائج والتوصيات

مستنداً على عرض وتحليل المحاور الرئيسية لهدف البحث ومن واقع نتائج الدراسة الميدانية للفئات التي مثلت عينة الدراسة يمكن للباحث استخلاص مجموعة من النتائج وتقديم التوصيات والتي يمكن تناولها على النحو التالي:

### أولاً: نتائج الدراسة:

- 1- يعد نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية نظام الكتروني يربط كافة أجهزة الحكومه ببعضها البعض، ويشمل كافة العمليات المالية وغير المالية التي تتم بمراحل دورة الموازنه بدءاً من مرحلة التخطيط الإستراتيجي وانتهاء بمرحلة المسائلة
- 2- يُعد نشاط المراجعة الداخلية من الأنشطة الهامة للمنشآت وركناً أساساً للرقابة الداخلية لضبط العمليات المالية والإدارية، وازدادت أهميته ليمتد إلى الأنشطة الاستشارية، وقد أدت المراجعة الداخلية إلى إنشاء جمعيات أو مؤسسات تقوم برعاية الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، حيث إنها أصبحت مرجعاً في تنظيم وتطوير المراجعة الداخلية، وتشمل مسؤولياتهم وضع المعايير المهنية لمراجعة الحسابات الداخلية، وزيادة الوعي والتدريب والاستشارات والتوجيه
- 3- يدعم تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMS) في الوحدات الحكومية نجاح مقومات الاصلاح وتحسين الوضع المالي للوحدات الحكومية وإدارة مواردها بشكل كفاء، كما أنه يتوافق مع المعايير المحاسبية الحكوميه الدولييه من أجل كسب المنافع الاقتصادية. كما يساهم في رفع كفاءة عمليات تخطيط وإدارة الموارد المالية الحكومية؛ كما أنها تساهم في تقديم الدعم عمليات الإصلاح الإداري والمالي الحكومي وتحقيق الشفافية من خلال تقديم معلومات صحيحة وواضحة لمتخذي القرار.
- 4- تزايد الاهتمام بدور المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي في تدعيم إدارة المال العام والشفافية والمساءلة ومحاربة الفساد قد ثار التساؤل حول مدى فاعلية المراجعة الداخلية في أداء دورها ، وتحديد العوامل التي تؤثر على فاعليتها.
- 5- تعتمد فاعلية المراجعة الداخلية على مدى توافر الكفاءة والموضوعية، كما أن فاعلية المراجعة الداخلية لا تتوقف فقد على حماية أصول المنظمة، والتأكد من صحة ودقة المعلومات المحاسبية بل تمتد لتشمل مساعدة كافة الأنشطة المنظمة لتحقيق قيمة مضافة.
- 6- بينت نتائج الدراسة الميدانية إلى توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء عينات الدراسة بشأن أشكال ومظاهر الفساد المالي والإداري بالوحدات الحكومية حيث بلغت قيمة المعنوية  $(p\text{-value} > 0.05)$ .
- 7- كشفت نتائج الدراسة الميدانية إلى توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء عينات الدراسة بشأن اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء عينات الدراسة، بشأن منهجية تطبيق النظم الرقمية بالوحدات الحكومية وآليات نجاحها طبقاً للوظيفة، حيث بلغت قيمة المعنوية  $(p\text{-value} > 0.05)$ .

٨- وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء عينات الدراسة بشأن محددات تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي في ظل رقمنة العمليات طبقاً للوظيفة، حيث بلغت قيمة المعنوية. ( $p\text{-value} > 0.05$ )

### ثانياً: توصيات الدراسة:

في ضوء نتائج التي تم استخلاصها من الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية وسعيًا نحو تحقيق أهداف الدراسة فقد تناول الباحث توصيات الدراسة على النحو التالي:

#### أ- توصيات موجهة لوزارة المالية المصرية

- استخدام مخرجات نظام إدارة المعلومات الحكومية في ترشيد الجهود التي تبذل في إعداد الموازنة العامة وبالتالي إقرارها بشكل أسرع من خلال عمل قاعدة بيانات وهذه القاعدة بدورها ستساهم في توفير المعلومة بشكل ميسر وسريع مما يساعد متخذي القرار الحكومي من اتخاذ القرارات المناسبة.
- تطوير إجراءات الرقابة الإلكترونية على نظام إدارة المعلومات الحكومية بحيث تساعد على الكشف عن الانحرافات قبل حدوثها
- التدريب المستمر والتأهيل العلمي الكافي للعاملين بالوحدات الحسابية الحكومية للتعامل الاحترافي مع نظام GFMIS والنظم المكملة

#### ب- توصيات موجهة لوزارة المالية المصرية

- ضرورة عقد دورات تدريبية للعاملين في هيئة الإسعاف المصرية عن كيفية التطبيق العملي لموازنة البرامج والأداء
- يجب أن يتوافر المختصين بإدارة الدعم الفني لعلاج أي مشكلات قد تطرأ على النظام بشكل سريع وتصميم وسائل حماية جيدة لقواعد البيانات التي يحتويها نظام GEMIS

## المراجع

### أ) المراجع باللغة العربية:

١. الأمم المتحدة ، اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد ، ٢٠٠٤ ، متاحة على الرابط <https://bit.ly/321ZgLm>
٢. جمهورية مصر العربية ، قانون المحاسبة الحكومية رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية
٣. خليل ، د.محمد أحمد إبراهيم (٢٠١٧) ، " تطوير دور المراجعة القضائية لمواجهة الغش والاحتيال والفساد المالي بمنظمات الأعمال وتحقيق مصداقية الأعمال المحاسبية – دراسة إختبارية " ، مجلة المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة بني سويف ، العدد الأول ، المجلد الخامس .
٤. د. إبراهيم يوسف جويفل العبادي ، " دور نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الأردنية في ضبط الإنفاق الحكومي دراسة ميدانية على الوحدات الحكومية في محافظة جرش " ، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية ، المجلد الثاني والعشرون ، العدد الثاني ، ٢٠١٤
٥. د. أبوزيد كامل السيد ، " إعادة هندسة نظام الرقابة على المال العام في مصر بدعم تكنولوجيا المعلومات " ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، العدد الثاني ، يوليو ٢٠١٥
٦. د. أشرف أحمد محمد أمين ، " نحو تطوير نظم الرقابة المالية للحد من الفساد في الوحدات الإدارية الحكومية دراسة ميدانية " ، مجلة المحاسبة المصرية ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد السادس ، السنة الثالثة ، ٢٠١٣
٧. د. صفوت مصطفى محمد " مدخل مقترح لتطوير نظم الرقابة الداخلية للحد من الفساد في الوحدات الإدارية الحكومية " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة – جامعة عين شمس ( العدد الرابع - ٢٠٠٥ ) .
٨. العمار ، د. حنان عبد الله ، عنبر ، د. أسيل جبار ( ٢٠١٦ ) ، " دور الرقابة الداخلية في الحد من ظاهر غسل الأموال : دراسة استطلاعية تحليلية لأراء عينة من العاملين في المؤسسات المالية الحكومية والأهلية في جمهورية العراق " ، مجلة الدراسات المالية والمصرفية ، المعهد العربي للدراسات المالية والمصرفية ، الأردن ، العدد الثاني .
٩. محمد أحمد ، إبراهيم ( ٢٠١٧ ) تطوير دور المراجعة القضائية لمواجهة الغش والاحتيال والفساد المالي بمنظمات الأعمال وتحقيق مصداقية الأعمال المحاسبية – دراسة إختبارية ، مجلة المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة بني سويف ، العدد الأول ، المجلد الخامس .
١٠. منى كامل ، حمد ( ٢٠١٦ ) دور الاتجاهات المعاصرة للتدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي والإداري ، مجلة المحاسب ، كلية اقتصاديات الأعمال ، جامعة النهدين ، المجلد الثالث والعشرون ، العدد الخامس والأربعون .
١١. وزارة المالية قطاع الحسابات والمديريات المالية ، الدليل الموحد لإجراءات الرقابة المالية قبل الصرف على الإنفاق العام ، الدليل الثاني ٢٠٢٠
١٢. وليد إبراهيم ، محمد ( ٢٠١٨ ) دراسة تحليلية لدور أجهزة الرقابة العليا في تطوير نظم الرقابة الداخلية للحد من الفساد المالي بالوحدات الحكومية . المجلة العلمية

للدراسات التجارية والبيئية ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، المجلد التاسع ، العدد الثاني .

### ب) المراجعة باللغة الانجليزية:

- 1) Abigger fraud than enron 2019 available at <https://www.gefraud.com> ( accessed Feb 2020 ).
- 2) Al-Araj, R. ( 2018) . " effectiveness of auditing in combating financilcorporaecouuuption in jordan from managers, Prdprvyibrd." International Journal of Business and Social Resseracth 8 (7):15-24 .
- 3) Alina, C.M., e al. ( 2018). "The Role of Internal Audit in Fighting Corruption . " Series Econonic Sciences 18 ( 2 ) : 566-569.
- 4) Asiedu, K . F., and deffor, E. W. (2017 ) . "Fighting Corruption by Means of Effective Internal Audit Funion:Evidence from the Ghanaian Public Sector." International Journal of Auditing 21:82-99.
- 5) Festus, AdegbieFolajimi, Samuel, FakileAdeniran( 2012), "Eecononic and Financial Crime in Nigeria : Forensic Accounting as Antidote " , British Journal of Arts and Social Science, Vol.6,No.1,PP.37-49.
- 6) <http://www.hrdiscussion.com>
- 7) <http://www.hrdiscussion.com>
- 8) Jin Liu & Bin Lin , " Governmenauditin and corruption control : Evidence " from (6) China 's provincial panel dat, China Journal of Accounting Research , journal homepage: www.elsevier.com /locate/cjar, Availabel online 12 June 2012
- 9) Kamil and Nashat , 2017 , " The Impact of Information Technology on the Auditing Profession \_ Analytial Study", Inernational Review of Management and Business Research, December, Vol. 6 Issue .4
- 10) McGhee and Grant,2019," Audit and technology" The Association of Chartered Certified Accountants , june , PP1-22
- 11) Tarek and Basuony,2017," The inplication of information technology on the audit profession in developing country: Extent of use and perceived importnce", Artivle In International Journal of Accounting and information Management , may , Vol. No. 2, pp. 237-255