



تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية لتحسين جودة التقارير المالية الحكومية
"دراسة تطبيقية"

إعداد

عمرو عبد الوارث سيد سليمان تركي

أخصائي تمويل ومحاسبة بهيئة الإسعاف المصرية

amro.tourky@gmail.com

إشراف

أ. د / عبد الحميد أحمد أحمد شاهين

أستاذ المراجعة المتفرغ وعميد الكلية الأسبق

وعميد كلية إدارة الأعمال – جامعة الريادة للعلوم والتكنولوجيا

٢٠٢٥م – ١٤٤٦هـ

الملخص

تهدف الدراسة إلى تقييم أثر تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية الحكومية في ظل تطبيق منظومة GFMIS، من خلال تحليل عوامل مثل الكفاءة المهنية، الاستقلالية، الموضوعية، دعم الإدارة العليا، الالتزام بالتشريعات، والتطورات التكنولوجية. شملت الدراسة الميدانية جميع الوحدات الإدارية التابعة لهيئة الإسعاف المصرية، حيث تم توزيع 260 استبانة، وبلغت نسبة الاستجابات الصحيحة 93.08%، مما يعكس دقة النتائج الإحصائية. توصلت الدراسة إلى وجود ارتباط معنوي بين جودة التقارير المالية والعوامل المؤثرة على فاعلية المراجعة الداخلية، وأظهرت نتائج تحليل الانحدار وجود علاقة طردية قوية بين تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية وفق التطورات التكنولوجية (GFMIS) وتحسين جودة التقارير المالية الحكومية، مما يبرز الدور الهام لأنشطة المراجعة الداخلية في تعزيز الشفافية والدقة في إعداد التقارير المالية الحكومية. **الكلمات المفتاحية:** المراجعة الداخلية، أنشطة المراجعة، جودة التقارير المالية الحكومية، منظومة إدارة المعلومات المالية الحكومية.

Abstract

The study aims to assess the impact of activating internal audit activities on the quality of government financial reports under the implementation of the GFMIS system. It analyzes factors such as professional competence, independence, objectivity, senior management support, compliance with regulations, and technological advancements. The field study covered all administrative units affiliated with the Egyptian Ambulance Authority, where 260 questionnaires were distributed, with a 93.08% valid response rate, reflecting the statistical accuracy of the results.

The study found a significant correlation between the quality of financial reports and the factors influencing the effectiveness of internal auditing. Regression analysis results indicated a strong positive relationship between activating internal audit activities in line with technological advancements (GFMIS) and improving the quality of government financial reports. This highlights the crucial role of internal audit activities in enhancing transparency and accuracy in preparing government financial reports.

Keywords: Internal Audit, Audit Activities, Quality of Government Financial Reports, Government Financial Management Information System (GFMIS).

أولاً: مقدمة.

تعد مصر أحد رواد منطقة الشرق الأوسط في تنفيذ نظم جديدة لتحقيق المزيد من الشفافية في عمليات الإدارة المالية المعمول بها، وسعت سعياً حثيثاً للعمل على إصلاح القطاع المالي بما يساعد في تحديث الإدارة المالية العامة للدولة، مما يدفع وزارة المالية المصرية أن تقرر تنفيذ مبادراتها لتطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية بهدف دعم الإصلاح المالي بالدولة وزيادة الشفافية وتحسين الكفاءة والفاعلية وتحقيق اقتصادية الخدمات العامة (محمد، ٢٠١٧).

وقد نالت المراجعة الداخلية اهتماماً ملحوظاً في الآونة الأخيرة وذلك نتيجة تنوع المهام التي تقوم بها داخل المنشآت، حيث لم تعد تنحصر مهامها في فحص العمليات المالية والمحاسبية فحسب بل اتسع دورها لتصبح إحدى الأدوات الإدارية المهمة التي يعتمد عليها مجلس الإدارة ولجنة المراجعة في الحصول على المعلومات الموثقة عن فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة (أبو جبل، ٢٠١٥).

ويتجسد الهدف الرئيسي للتقارير المالية في توفير معلومات ملائمة ومفيدة ومناسبة لمستخدمي تلك التقارير بشكل سليم ومبسط بحيث لا تفقد مهنتها لإجراء التنبؤات والمقارنات والتقييم للتدفقات النقدية لتساعدهم في اتخاذ قراراتهم بالشكل الملائم والسليم وتقييمها، وعلى مراجع الحسابات مسئولية فحص الدفاتر والسجلات المحاسبية بهدف زيادة درجة الثقة في المعلومات التي تتضمنها تلك التقارير (شعت، ٢٠١٧).

ولعل من أهم أسباب الإخفاقات الحكومية انحسار الدور الكفء والفعال للمراجع الداخلي في الفحص والتحقيق والتقرير عن الأخطاء والأمور اللائحة دون الاهتمام بقياس الجودة الشاملة للأداء، وعدم التركيز على منع الغش، ومواجهة الخداع الإداري، وضبط وتقليل الفساد المتأصل في أنشطة الوحدات، وممارسات المحاسبة الابتكارية لتعزيز الرشد الاقتصادي في حسن إدارة الممتلكات والموارد، وضبط وترشيد الإنفاق العام لرفع الكفاءة الإنتاجية، وإضافة قيمة للوحدات وزيادة الرفاهية المجتمعية والتنمية المستدامة (إبراهيم، ٢٠١٧).

وعليه ينظر لوظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية باعتبارها جزءاً مكملاً للإدارة المالية الحكومية، وعنصراً أساسياً لقوة النظام المالي في الوحدات الحكومية وآلية مهمة بالإضافة إلى أنها أداة لتحسين أداء الوحدات الحكومية ومنع واكتشاف المخالفات المالية والإدارية والعمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية لترشيد الإنفاق وتعزيز الإيرادات والحفاظ على المال العام، وإن إستراتيجيات وزارة المالية واهتمامها نحو التحول الرقمي يظهر ذلك في قيام وزارة المالية بميكنة العمليات المالية بعدة مؤسسات حكومية، واشتملت الميكنة على إلغاء نظم العمل اليدوية والورقية المطبقة بتلك الوحدات الحكومية واستبدالها بنظم عمل إلكترونية ساهمت في انسيابية العمل، ووفرت قواعد بيانات ضخمة فضلاً عن السرعة والدقة في توفير معلومات للسادة متخذي القرار، ويجري حالياً التوسع في رقمنة المزيد من الوحدات الحكومية المصرية، وقد تطلب هذا تدريب العاملين بتلك الوحدات الحكومية وذلك للاستفادة من خبرات ومهارات مدربي وزارة المالية.

وبناءً على ماسبق تسعى الداسة إلى قياس أثر تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية بشأن منظومة (GFMIS) على تحسين جودة التقارير المالية الحكومية.

ثانياً: مشكلة البحث.

تمثل المراجعة الداخلية خط الدفاع الأول ضد الأخطاء أو الانحرافات، وحتى تحقق المراجعة الداخلية الأهداف المنوطة بها يجب أن يتوافر لها عوامل النجاح الرئيسية، ومن أهم تلك العوامل الاستقلالية والموضوعية (كساب، ٢٠١٥).

وعلى الرغم من أهمية المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية ودورها الحيوي إلا أنه غير فعال في الوحدات الحكومية وذلك بسبب عدم وجود الكفاءة المهنية والاستقلالية والموضوعية لدى المراجعين الداخليين وغياب التعاون بينهم وعدم كفاية أعداد المراجعين وانخفاض مستوى رواتبهم وتعاكس الإدارة العليا في اتخاذ الإجراءات التصحيحية الموصى بها وعدم وجود معايير لمراجعة الوحدات الحكومية ... إلخ، هذا الأمر الذي يؤدي لعدم ضبط الإنفاق وتعزيز الإيرادات وإهدار المال العام وغياب مبادئ الشفافية والنزاهة والمساءلة المحاسبية في أعمال الوحدات الحكومية (كمال، ٢٠٢١).

وطبقاً لمعايير المحاسبة الدولية الحكومية تهدف التقارير المالية ذات الغرض العام إلى توفير المعلومات اللازمة لتلبية حاجة المستخدمين الذين هم في وضع لا يمكنهم من المطالبة بتقارير مالية خاصة

تلبي احتياجاتهم ويجب أن تشمل هذه البيانات المالية على الخصائص النوعية الأربعة الأساسية وهي (الفهم والملاءمة والمصدقية والقابلية للمقارنة) وبمراعاة القيود المفروضة ذات الصلة بمصدقية المعلومات وتشمل التوقيت، والتوازن بين الفائدة والتكلفة، والتوازن بين الخصائص النوعية (Ijeoma, 2014).

وقد ترتب على اتساع أنشطة المراجعة الداخلية ضرورة مواكبة التطورات والمستجدات، والتطور في طبيعة المهام والمسؤوليات والأهداف الملقاة على عاتقها، وأهمية تفعيل دورها المؤثر في الارتقاء بجودة آليات الرقابة الداخلية الفعال في ممارسة منظومة الحوكمة، وتحقيق مصداقية وشفافية التقارير المالية والرقابية وتقويم إدارة المخاطر، وإضافة قيمة للوحدات الحكومية، ومنع الغش والخداع الإداري، وضبط وتدني مستويات الفساد (إبراهيم، ٢٠١٧).

أما في جمهورية مصر العربية فلا توجد معايير مهنية تحكم الممارسة العملية لوظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي أو حتى في القطاع الخاص كما هو الحال في المملكة المتحدة، ولا توجد لوائح موحدة تلتزم بتطبيقها وحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة كما هو الحال في المملكة العربية السعودية، كما لا يوجد أيضاً قرار وزاري يتضمن أفضل الممارسات المتعلقة بميثاق ومنهجية المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية كما هو الحال في الإمارات العربية المتحدة، وإنما توجد قرارات وتعليمات في كتب دورية متناثرة مرسله من وزارة المالية قطاع الموازنة والحسابات والمديرية المالية تتضمن بعض الإجراءات المالية المتعلقة بتنفيذ النظام المحاسبي الحكومي ولائحته التنفيذية بشأن المحاسبة الحكومية مما يفقد وظيفة المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية المصرية لمقومات فعاليتها في أداء دورها المنوط بها (محمد، ٢٠١٩).

وتعتبر التقارير المالية من أهم مخرجات النظام المحاسبي الحكومي، حيث تساعد المعلومات الواردة بتلك التقارير لتكون الإدارة العليا والسلطات المشرفة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة على معرفة المراكز المالية للجهات الحكومية بصفة دورية واتخاذ القرارات المناسبة في التوقيت المناسب بما يضمن حماية المال العام، وقد نصت المادة رقم (٢٤) من قانون المحاسبة الحكومية رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته بالقانون رقم ١٣٩ لسنة ٢٠٠٦ على ضرورة قيام ممثلي وزارة المالية بالوحدات الحسابية بموافاة وزارة المالية ببيانات المتابعة المالية الدورية الشهرية والمراكز المالية الربع سنوية في المواعيد التي تحددها اللائحة التنفيذية بهدف توفير البيانات والحسابات اللازمة لتحليل المراكز المالية للوحدات الحكومية ورسم السياسة الاقتصادية (قانون المالية الموحد رقم ٦ لسنة ٢٠٢٢).

وتسعى الحكومة حالياً نحو تحقيق الجودة والتطوير في تقديم الخدمات الحكومية حيث، تقوم نحو توجيه كافة الأنشطة الإدارية والمالية والمحاسبية نحو اتجاه إرضاء المواطن بشكل عام والأطراف ذات المصالح مع العمل الحكومي بشكل خاص، ويكون ذلك من خلال السعي نحو إيجاد ابتكار حلول مالية ومحاسبية، وذلك ضمن خطط وزارة المالية للإصلاح المالي والمحاسبي وتطوير أداء الوحدات الإدارية الحكومية، وزيادة الشفافية وفي إطار التوسع والتطور تظهر مجموعة من الاتجاهات الحديثة والمداخل التي تشكل تحدياً جديداً في تطوير الأداء الحكومي ومنها نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS (كمال، ٢٠٢١).

وتشير الجهود المستمرة التي قامت بها الحكومة المصرية إلى سعيها نحو إصلاح نظام المالية العامة في مصر وذلك من خلال مراحل تطوير نظام الموازنة العامة للدولة وكذلك النظام المحاسبي الحكومي المصري في ظل تطبيق برنامج الحكومة الإلكترونية في مصر، وتطوير النظام المحاسبي الحكومي المصري وفقاً للممارسات الدولية وذلك من خلال تطبيق منظومة الدفع والتحصيل الإلكتروني GPS والتحول نحو تفعيل حساب الخزانة الموحد TSA والتطبيق الكامل لمنظومة إدارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS (الدليل الموحد، ٢٠٢١).

ومن ثم يمكن صياغة مشكلة البحث في الأسئلة التالية:

- ١- ما هي مؤشرات قياس جودة التقارير المالية الحكومية في ضوء المعايير الملزمة والضوابط والسياسات الحاكمة؟
- ٢- ما هي العوامل المؤثرة على فاعلية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية؟
- ٣- إلى أي مدى يتم تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية في كافة أنشطة الوحدة الحكومية بهيئة الإسعاف المصرية؟

٤- ما أثر تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية في ضوء التطورات التكنولوجية (GFMIS) على تحسين جودة التقارير المالية الحكومية؟

ثالثاً: عرض وتحليل الدراسات السابقة:

فيما يلي نستعرض ملخصاً لأهم الأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت المجالات المختلفة لموضوع البحث، وذلك للتوصل إلى أهم نتائجها، وهي كما يلي:

١. دراسة (زيدان، ٢٠١٨) بعنوان "إطار مقترح لتفعيل دور المراجع الداخلي في الوحدات الحكومية

بهدف ضبط النفقات وتطوير الرقابة الحكومية - دراسة ميدانية" وتهدف الدراسة إلى تحليل وجهات النظر العلمية للفئات المعنية بالبحث بشأن الإطار المقترح لتفعيل دور المراجع الداخلي في ضبط النفقات وتطوير الرقابة الحكومية والتحليل في ثلاث فئات هم: (المراجعون الداخليون بالجهاز المركزي للتمعيم التابع لوزارة الإسكان المصرية، ومراجعي الجهاز المركزي للمحاسبة، والأكاديميين في تخصص المحاسبة والمراجعة). وخلصت الدراسة إلى أهمية تدريب المراجع الداخلي تدريباً متخصصاً فنياً على طبيعة عمل وحدته الحكومية حتى يتمكن من ضبط الإنفاق والحفاظ على المال العام، وأهمية تحسين الاتصال بين المراجع الخارجي ومراجعي الجهاز المركزي للمحاسبة خاصة باستخدام وسائل اتصال تتماشى مع العصر الحالي، والتواصل عبر البريد الإلكتروني وتخطي الرسائل البريدية التقليدية، والتواصل المستمر بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي ولا يعتمد على زيارات مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبة للوحدة الحكومية فقط، وضرورة ربط منظومة إدارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS بالجهاز المركزي للمحاسبة تحقيقاً للتكامل في أعمال الرقابة.

٢. دراسة (محمد، ٢٠١٩) بعنوان "العوامل المؤثرة على فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية المصرية" وتسعى هذه الدراسة إلى اختبار العوامل التي تؤثر على فاعلية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية المصرية من وجهة نظر العاملين في وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية المصرية، وقد جمعت بيانات الدراسة عن طريق قائمة استقصاء وتم تحليل البيانات باستخدام أسلوب تحليل الانحدار المتدرج. وتشير النتائج إلى أن العوامل التي تؤثر في فاعلية المراجعة الداخلية هي: (الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين، واستقلال وموضوعية المراجع الداخلي، وجودة أداء المراجعة الداخلية، ودعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين، والتنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي).

٣. دراسة (طبيبي، ٢٠٢٠) بعنوان "تقييم دور خصائص المعلومة المحاسبية في تفعيل جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية" تناولت الدراسة أهم الخصائص الرئيسية النوعية للمعلومة المحاسبية وأثرها الكبير على جودة التقارير المالية حسب النظام المالي الذي اعتبر أن الملائمة والموثوقية تمثلان السمتين اللتين تجعلان من المعلومات المحاسبية المفيدة لصنع القرار من أجل إصدار قوائم مالية تعبر عن معلومات ملائمة وموثوقة من قبل مستخدميها من خلال دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين في الحقل المحاسبي وذلك لتقصي آراءهم فيما يتعلق بالموضوعية في البيئة الجزائرية. وقد خلصت الدراسة إلى النقاط التالية: تسعى المؤسسات الاقتصادية على توفير خاصيتي الملائمة والموثوقية في ظل منافسة قوية مما يؤدي إلى عناية بالغة بجودة التقارير المالية، والقوانين الملزمة بتوفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية تلزم المؤسسات العناية بها لا سيما الملائمة والموثوقية كونها خصائص أساسية، وهناك علاقة طردية بين الملائمة والموثوقية وتفعيل جودة التقارير المالية وكلما زادت الملائمة والموثوقية زادت جودة التقارير المالية.

٤. دراسة (محمد، ٢٠٢١) بعنوان "أثر تطبيق نظام GFMIS على خصائص المعلومات المحاسبية كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية" تأثير نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS على كل من المساءلة المحاسبية وحوكمة تكنولوجيا المعلومات وتأثيره في المعلومات المحاسبية الحكومية وتأثيره في جودة التقارير المالية الحكومية، واعتمدت الدراسة على التطبيق الفعلي لوزارة المالية لعينة مكونة من (٣٨٤) من موظفي وزارة المالية والمديريات المالية والوحدات الحسابية لبعض الجامعات المصرية المعنية بتطبيق GFMIS لاختبار فروض البحث ممثلة في

قياس تأثير نظام GFMIS على كل من (الرقابة الداخلية / المساءلة المحاسبية / حوكمة تكنولوجيا المعلومات)، بالإضافة إلى قياس تأثيره على المعلومات المحاسبية الحكومية عبر الخصائص النوعية وكذلك الخصائص المعززة، وإنهاءً بتأثيره على جودة التقارير المالية الحكومية عبر اتساع نطاق الإفصاح المحاسبي وتحسين المحتوى والمضمون للمعلومات وارتفاع درجة المنفعة وخفض حالة عدم تماثل المعلومات للنتائج والتوصيات وخلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: وجود تأثير نظام GFMIS على المعلومات المحاسبية في زيادة المحتوى والمنافع المتولدة من المديرية المالية والوحدات الحسابية الموازنة فهناك علاقة إيجابية من المعلومات المحاسبية وجودة التقارير المالية، فنظام GFMIS يساهم في زيادة منفعة المعلومات المحاسبية مما له الأثر على ارتفاع جودة التقارير المالية وزيادة نطاق الإفصاح المحاسبي والتحول من الإفصاح الاختياري إلى الإفصاح الإلزامي، وأشارت الدراسة التطبيقية إلى ارتفاع معامل الاتساق مما يدل على صدق أداة الدراسة، كما أوضحت أن نظام GFMIS يساعد في إضفاء الثقة في المعلومات المحاسبية في ظل ضعف نظم الرقابة الداخلية، وتوصي الدراسة بضرورة تطبيق حوكمة تكنولوجيا المعلومات كإطار مكمل لنظام GFMIS لأغراض تقييم المخاطر لخفض الفساد المالي والإداري.

٥. دراسة (ربيع، ٢٠٢١) بعنوان "أثر ضوابط الرقابة الداخلية في نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية والنظم المكتملة له على جودة التقارير المالية في مصر - دراسة ميدانية" هدفت الدراسة إلى معرفة أثر ضوابط الرقابة الداخلية في نظام GFMIS والنظم المكتملة له من دفع وتحصيل إلكتروني على جودة التقارير المالية الحكومية، وأجريت دراسة ميدانية على عينة مكونة من مندوبي وممثلي وزارة المالية، ومستخدمي نظام GFMIS، ومستخدمي نظام الدفع والتحصيل الإلكتروني بالوحدات الحسابية، وذلك من خلال توزيع (٧٤) قائمة استقصاء داخل جامعة الإسكندرية. توصلت الدراسة إلى وجود تأثير معنوي وإيجابي لضوابط الرقابة الداخلية في نظام GFMIS والنظم المكتملة له على جودة التقارير المالية الحكومية الناتجة عن تحسين التشغيل الإلكتروني للمعاملات المالية وتوافر ضوابط الرقابة الداخلية في تلك النظم، كذلك أوضحت الدراسة أهمية توافر كلاً من ضوابط الرقابة العامة وضوابط الرقابة التطبيقية داخل نظام GFMIS والنظم المكتملة له في زيادة جودة التقارير المالية في الوحدات الحكومية.

٦. دراسة (حمد، ٢٠١٩) بعنوان "الاتجاهات المعاصرة للمراجعة الداخلية ودورها في تحسين شفافية التقارير المالية: بالتطبيق على عينة من المصارف السودانية" هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على العلاقة بين إدارة المخاطر، والدور الحكومي، والدور الاستشاري للمراجعة الداخلية، والحد من إدارة الأرباح كاتجاهات معاصرة للمراجعة الداخلية وتحسين شفافية التقارير المالية، وكذلك قياس الفروق الجوهرية بين تصورات المبعوثين في المصارف السودانية حول رؤيتهم للاتجاهات المعاصرة للمراجعة الداخلية وشفافية التقارير المالية، وتمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية: هل هنالك تأثير بين (إدارة المخاطر، والدور الحكومي، والدور الاستشاري للمراجعة الداخلية، والحد من إدارة الأرباح) كاتجاهات معاصرة للمراجعة الداخلية وشفافية التقارير المالية؟ وهل هنالك فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين تصورات المبعوثين في المصارف السودانية حول رؤيتهم للاتجاهات المعاصرة للمراجعة الداخلية وشفافية التقارير المالية؟ افتترضت الدراسة أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين (إدارة المخاطر، والدور الحكومي، والدور الاستشاري للمراجعة الداخلية، والحد من إدارة الأرباح) كاتجاهات معاصرة للمراجعة الداخلية وتحسين شفافية التقارير المالية، وأن هنالك فروقاً جوهرية حول تصورات المبعوثين لمتغيرات الدراسة المستقلة والمتغير التابع حسب المصارف المختارة في العينة، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي القائم على دراسة الحالة في صياغة محاور البحث وأهدافه، وفي استنباط الفرضيات وتحديد العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، وتستمد هذه الدراسة أهميتها من الدور الكبير الذي تلعبه المراجعة الداخلية في المصارف. وتوصلت الدراسة لإثبات العلاقة بين إدارة المخاطر، والدور الحكومي، والدور الاستشاري للمراجعة الداخلية، والحد من إدارة الأرباح كاتجاهات معاصرة للمراجعة الداخلية وبين تحسين شفافية التقارير المالية، وعدم وجود فروق جوهرية حول تصورات المبعوثين لمتغيرات الدراسة المستقلة

والتغير التابع حسب المصارف المختارة في العينة، ونادت الدراسة بعدة توصيات منها التوصية بتحول المراجعة الداخلية في المصارف من الدور التقليدي المهتم بالرقابة إلى مراجعة حديثة تبنى على إدارة المخاطر، وبيان الحقائق الجوهرية الخاصة بنتائج أعمال المصارف تحقيقاً للشفافية وجودة المعلومات المحاسبية.

٧. دراسة (أبو لين، ٢٠٢٠) بعنوان "أثر التدقيق الداخلي على جودة التقارير المالية في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة" هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع التدقيق الداخلي، ومن ثم معرفة تأثيره على جودة التقارير المالية في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة، بالإضافة لمعرفة مدى توفر الخصائص المهنية اللازمة في موظفي التدقيق، ومدى اهتمام الإدارة العليا ومدى توفر استقلالية في قسم التدقيق الداخلي وجودة التقارير المالية، بالإضافة لدراسة العلاقة بين القوانين والتشريعات لعمليات التدقيق الداخلي وجودة التقارير المالية لتحقيق أهداف الدراسة تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي لوصف موضوع الدراسة والمنهج الاستقرائي لاستنباط النتائج وقد توصلت الدراسة أن تدريب العاملين في التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية يتم بشكل جيد كما أنهم ذو مؤهلات علمية مناسبة لطبيعة عملهم، والإدارة العليا تقوم بإشراك الموظفين بأقسام التدقيق والرقابة الداخلية ووضع الخطط الاستراتيجية للمؤسسة، كما أن دائرة التدقيق لا تتمتع بالاستقلالية الكاملة، في حين أنه توجد قوانين وتشريعات تنظم عمليات التدقيق الداخلي وأوصت الدراسة بضرورة قيام وحدات التخطيط والتطوير بإعادة تقييم الهياكل التنظيمية بحيث يعمل كل موظف وفقاً لتخصصه العلمي، كما أكدت على ضرورة قيام وحدات التخطيط والتطوير بالتنسيق مع جميع الإدارات العامة ومتابعة التوصيات التي تحتويها تقارير وحدات التدقيق والرقابة الداخلية.

٨. دراسة (أمنة، ٢٠٢١) بعنوان "الاتجاهات الحديثة في المراجعة الخارجية ودورها في الحد من مخاطر المراجعة وتحسين جودة التقارير المالية" تمثلت مشكلة الدراسة في عدم وضوح الدور الذي تلعبه الاتجاهات الحديثة للمراجعة الخارجية في الحد من مخاطر المراجعة، وتحسين جودة التقارير المالية، حيث هدفت الدراسة إلى التعرف على دور الاتجاهات الحديثة للمراجعة الخارجية في الحد من مخاطر المراجعة ودورها في تحسين جودة التقارير المالية. وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها أن المراجعة المشتركة تقدم رأياً محايداً يسمح لها بأن تكون أداءه فعالة في اتخاذ القرارات، كما أوصت الدراسة بعدد من التوصيات منها العمل على تنظيم التأهيل العلمي والعملي للمراجعين بما يزيد من الكفاءة المهنية، ومن الأهمية قيام المنظمات المهنية بتطوير معايير الأداء المهني للمراجعين، وأن الدراسات السابقة قد تناولت المحاسبة القضائية ودورها في الحد من ممارسات الفساد المالي والإداري ومنها ما تناول أثرها على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثر ذلك على التهرب الضريبي ومنها ما تناول الاتجاهات الحديثة في المراجعة الخارجية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية الدولية خاصة في الدول النامية ومنها لما له من تأثير كبير على عملية البناء والتنمية الاقتصادية، حيث هدفت الدراسة إلى معرفة دور المحاسب القضائي في الحد من الفساد المالي عندما يكون شاهداً خبيراً، ومعرفة دور المحاسب القضائي في تفعيل إجراءات المحاسبة القضائية، حيث توصلت الدراسة إلى عدد من الاستنتاجات منها أن للمحاسبة القضائية دوراً مهماً في الحد من ممارسات الفساد المالي وذلك من خلال ما يمكن أن تقدم من مجالات تغطي كافة الممارسات المالية غير الرسمية، كما أوصت الدراسة بعدد من التوصيات منها العمل على تبنى المحاسبة القضائية كمهنة جديدة في مجال المحاسبة من قبل المجالس المهنية في الوطن العربي بصورة عامة والسودان بصورة أخص.

- ومن خلال استقراء وتحليل أهداف عرض ونتائج الدراسات السابقة ، يتضح ما يلي:
- 1- اختلاف العوامل التي أشارت إليها الدراسات العربية (زيدان، ٢٠١٨ ، محمد، ٢٠١٩ ، باعجاجة، ٢٠٢٠) والدراسات الاجنبية (MacRae and Gils,2014, Dellai Omri,2016, Shamki Alhajri,2017) في تقييم فاعلية المراجعة الداخلية بصفة عامة ومن أكثر العوامل تأثيراً على فاعلية المراجعة الداخلية (نقص الكفاءة المهنية، ونقص الاستقلالية والموضوعية، وغياب دعم الإدارة العليا، وغياب التفاعل والتعاون بين المراجعين الداخليين والخارجيين، وتقاعس الإدارة العليا في اتخاذ الإجراءات التصحيحية الموصى بها، وإتباع معايير المراجعة).
 - 2- لم تتطرق أي من الدراسات السابقة في حدود علم الباحث نحو قياس وتقييم أثر تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية على جودة التقارير المالية بالوحدات الحكومية الرقمية ومن ثم أصبح لدى الباحث تأكيد جوهري بشأن أهمية دراسة وتحليل أثر تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية بالوحدات الحكومية الرقمية وكذلك تقديم دليل تطبيقي من خلال الدراسة التطبيقية بهيئة الإسعاف المصرية.
 - 3- تركيز الدراسة الحالية على تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية والتي تتجسد في (الكفاءة المهنية، والاستقلالية والموضوعية، ودعم الإدارة العليا، والالتزام بالتشريعات والأنظمة والتعليمات والسياسات الحاكمة، والتطورات التكنولوجية المستحدثة) وجودة التقارير المالية بالوحدات الحكومية الرقمية والتي تتجسد في (ملاءمة المعلومات، والموثوقية، والقابلية للفهم، والقابلية للمقارنة) بهيئة الإسعاف المصرية.

رابعاً: أهداف الدراسة:

- تجسد الهدف الرئيسي للدراسة في تقديم مقترح لقياس أثر تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية من خلال محددات المراجعة الداخلية، وآليات تفعيلها، والتحديات التي تواجهها في ظل التطورات التكنولوجية المستحدثة على تحسين جودة التقارير المالية في ظل رقمنة العمليات المالية الحكومية من حيث أهمية التقارير المالية، ومؤشرات قياسها، والضوابط والسياسات الحاكمة وذلك من خلال إجراء مسح تطبيقي بهيئة الإسعاف المصرية وتقديم دليل تطبيقي من واقع تقاريرها وذلك سعياً نحو تحقيق الأهداف الفرعية التالية:
- 1- تحديد مؤشرات قياس جودة التقارير المالية الحكومية في ضوء المعايير الملزمة والضوابط والسياسات الحاكمة.
 - 2- الكشف عن العوامل المؤثرة على فاعلية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية.
 - 3- بيان مقومات ومزايا ومشاكل تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية في كافة أنشطة الوحدة الحكومية بهيئة الإسعاف المصرية.
 - 4- قياس أثر تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية في ضوء التطورات التكنولوجية (GFMIS) على تحسين جودة التقارير المالية الحكومية.

خامساً: أهمية الدراسة:

ويمكن تناول أهمية الدراسة من المنظورين العلمي والعملي على النحو التالي:

أ - الأهمية العلمية:

- 1- ندرة البحوث المحاسبية التي أجريت في مجال قياس وتقييم أثر تفعيل أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية بشأن منظومة GFMIS في الوحدات الحكومية.
- 2- تزايد الاهتمام بدور المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية لمواجهة المخالفات المالية والإدارية ومنع حدوثها.
- 3- تأصيل مفاهيم ومحددات جودة التقارير المالية الحكومية، وضبط الإنفاق وتعزيز الإيرادات والحفاظ على المال العام.

ب - الأهمية العملية:

تتبع أهمية الدراسة من أهمية الدور الذي تمارسه إدارات المراجعة الداخلية على المستوى الإداري والمالي داخل الوحدات الحكومية، حيث يؤدي تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية إلى العديد من المزايا والإيجابيات التي تعود بالفائدة على الوحدات الحكومية ومنها:

- 1- إرساء محددات جودة التقارير المالية التي على أساسها تعتمد الإدارة العليا في اتخاذ القرارات.
- 2- المساهمة في تعزيز جهود أجهزة الدولة المختصة بالوقاية من الفساد المالي والإداري.
- 3- تعزيز الالتزام بالتشريعات والأنظمة والتعليمات والسياسات والخطط الملزمة.
- 4- ضمان فاعلية العمليات والإجراءات الإدارية والمالية وحسن سير العمل.

سادساً: فروض الدراسة:

في ضوء أسئلة الدراسة وسعيًا نحو تحقيق أهدافها، واستناداً على عرض وتحليل الدراسات السابقة يمكن اشتقاق فروض الدراسة على النحو التالي:

- 1- توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم بشأن مؤشرات قياس جودة التقارير المالية الحكومية في ضوء المعايير الملزمة والضوابط والسياسات الحاكمة.
- 2- توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم بشأن العوامل المؤثرة على فاعلية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية.
- 3- توجد اختلافات ذات دلالة معنوية بين آراء المستقصى منهم بشأن مقومات ومزايا ومشاكل تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية في كافة أنشطة الوحدة الحكومية بهيئة الإسعاف المصرية.
- 4- يوجد أثر ذو دلالة معنوية لتفعيل أنشطة المراجعة الداخلية في ضوء التطورات التكنولوجية (GFMIS) على تحسين جودة التقارير المالية الحكومية.

سابعاً: خطة الدراسة:

سعيًا نحو تحقيق أهداف الدراسة، واختبار الفروض، واستخلاص النتائج والتوصيات، تم تقسيمها على النحو التالي:

القسم الأول: الإطار العام للدراسة

القسم الثاني: دراسة تحليلية لمحددات وضوابط المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية.

القسم الثالث: التقارير المالية بالوحدات الحكومية الرقمية بين الإطار المفاهيمي ومؤشرات القياس.

القسم الرابع: الدراسة الميدانية.

القسم الخامس: النتائج والتوصيات.

القسم الثاني: دراسة تحليلية لمحددات وضوابط المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية.

أولاً: نشأة وتطور المراجعة الداخلية وأسباب تطورها في الوحدات الحكومية:

1- نشأة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية.

ولقد تطورت وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية من مجرد التركيز على مراجعة الالتزام إلى إضافة قيمة للوحدة الحكومية من خلال دورها التوكيدي والاستشاري والتركيز على تحسين الأداء والفاعلية، واتسع نطاق المراجعة الداخلية ليشمل مراجعة الكفاءة والاقتصاد والفاعلية، ومراجعة الأداء، وإدارة المخاطر، ومراجعة النظم (Ridley, 2013).

وشهدت المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية 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 (السيد، ٢٠١٣).

ظهرت المراجعة في الوحدات الحكومية من فترة بعيدة ولم تكن مجرد مراجعة مالية بل كانت ذات مسؤولية أوسع لتحقيق الحفاظ على المال العام وإدارة الممتلكات والأموال العامة، وتتبع أهمية المراجعة الداخلية من الوظيفة الرقابية للإدارة، وهي جزء مكمل للإدارة المالية في الوحدات الحكومية بشقيها الاقتصادي والخدمي، وعنصرًا هاماً لكفاءة وفاعلية آليات الرقابة الداخلية وسلامة وشفافية النظام الإداري والمالي، وآلية للارتقاء بجودة ممارسة منظومة الحوكمة وتحقيق كفاية الانضباط وتعزيز الإصلاح

الاقتصادي وزيادة الرفاهية المجتمعية والتنمية المستدامة، وترتب على اتساع نطاقها أهمية تفعيل دورها المؤثر في الارتقاء بجودة آليات الرقابة الداخلية والفعالة في ممارسة الوحدة وتحقيق مصداقية وشفافية التقارير المالية والرقابية، وتقويم إدارة المخاطر وإضافة قيمة للوحدات الحكومية ومنع الغش والخداع الإداري وضبط الإنفاق (إبراهيم، ٢٠١٧).

وبناءً على ماتقدم بخلص الباحث إلى أن المراجعة الداخلية ظهرت منذ حوالي ثلاثين عاماً، وبالتالي فهي تعتبر حديثة مقارنة بالمراجعة الخارجية، وقد لاقت المراجعة الداخلية قبولاً كبيراً في الدول المتقدمة، واقتصرت المراجعة الداخلية في بداية الأمر على المراجعة المحاسبية للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء والعمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية، ولكن مع توسع وتطور الوحدات الحكومية أصبح من الضروري تطوير مهام إدارة المراجعة الداخلية وتوسيع نطاقها بحيث تستخدم كأداة لفحص وتقييم العمليات المالية والإدارية ومد الإدارة العليا بالمعلومات المالية والإدارية، وبهذا تصبح إدارة المراجعة الداخلية أداة لتبادل المعلومات والاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا والجهات الخارجية.

كما أن المراجعة الداخلية لا يوجد لها معايير مهنية تحكم وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية، ولا توجد لوائح موحدة تلتزم بتطبيقها إدارات المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية وإنما توجد قرارات وزارية وتعليمات في كتب دورية متناثرة مرسله من وزارة المالية قطاع الحسابات والمديريات المالية تتضمن بعض الإجراءات المالية المتعلقة بتنفيذ النظام المحاسبي الحكومي ولائحته التنفيذية بشأن المحاسبة الحكومية، مما يفقد وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية المصرية لمقومات فاعليتها في أداء دورها المنوط بها.

٢- أسباب تطور المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية.

هناك العديد من الدراسات التي تناولت الأسباب التي أدت إلى تطور المراجعة الداخلية حيث شهدت مصر في الأونة الأخيرة بعد ثورتي يناير ٢٠١١ ويناير ٢٠١٣ طلبات متزايدة للمجتمع بشأن الاهتمام بالمساءلة والإفصاح والشفافية في معاملات وحدات القطاع الحكومي باعتبار المجتمع هو المالك لهذه الوحدات الحكومية والتي يصل حجم تعاملاتها إلى مبالغ طائلة، ويكون من الأمور الأساسية معرفة ومتابعة مصادر إيراداتها ومصروفاتها ونوعية ومستوى الخدمات التي تقدمها والإفصاح عن المعلومات اللازمة عن تلك الوحدات (عيد السلام، ٢٠١٤).

وأشارت دراسة (سعودي، ٢٠١٧) أن الأسباب التي ساهمت في تطور المراجعة الداخلية ما يلي:

- التحقق من دقة المعلومات المالية وإمكانية الوثوق بها ودراسة الطرق المستخدمة لقياس وعرض هذه المعلومات.
 - دراسة وتقييم طرق حماية الأصول والتحقق من وجود تلك الأصول.
 - فحص النظم الموضوعية للتحقق من الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين التي يكون لها أثر واضح على العمليات والتقارير.
 - تقييم مدى اقتصادية وكفاءة استخدام الموارد.
 - فحص العمليات للتحقق من أن النتائج تتوافق مع الأهداف المحددة.
 - مراجعة كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات لتحسينها بتكاليف معقولة.
- ويخلص الباحث إلى أن الأسباب التي أدت إلى تطور المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية تتمثل في الآتي:

- تعزيز الالتزام باللوائح والقوانين والقرارات الإدارية والمالية والكتب والمنتشورات الدورية الصادرة من جهات الاختصاص (مجلس الوزراء، ووزارة المالية، وقطاع المديريات المالية... إلخ).

- تعزيز الالتزام بخطط الدولة نحو الوقاية من الفساد المالي والإداري والحفاظ على المال العام.
- توسع الوحدات الحكومية في نطاق عملها وتحويلها من النظام التقليدي إلى النظام الإلكتروني.
- مؤخراً ظهر اهتمام الدولة بالمراجعة الداخلية للوحدات الحكومية وقامت بإصدار قرار رئيس الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة رقم ٥٤ لسنة ٢٠٢٠ "باستحداث تقسيم تنظيمي للمراجعة الداخلية والحوكمة بوحدة الجهاز الإداري للدولة".

■ حاجة الإدارة العليا والجهات الخارجية للتقارير المالية الدورية وذلك لاتخاذ القرارات التي من شأنها إحكام الرقابة لضبط وترشيد الإنفاق وتعزيز الإيرادات في بنود الموازنة العامة للدولة.

ثانياً: مفهوم وأهداف المراجعة الداخلية وأبعادها الرئيسية:

١ - مفهوم وأهداف المراجعة الداخلية.

لقد تعددت مفاهيم المراجعة الداخلية فذكر المعهد الفرنسي للمراجعين الداخليين (IFACI, 2016) بأنها نشاط مستقل يهدف إلى توفير الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات الحسابية وإعطاء توصيات للقيام بالتحسينات اللازمة التي تساهم في إضافة قيمة للوحدة الحكومية، ومن ثم تشير المراجعة الداخلية إلى الفحص والتقييم للعمليات المالية التي قامت بها الوحدة الحكومية خلال فترة معينة وذلك بهدف التأكد من الالتزام بتطبيق اللوائح والقوانين المعمول بها في الجهة، وتخدم المراجعة الداخلية الإدارة العليا بمختلف مستوياتها من أجل تحسين أداء الوحدة الحكومية واكتشاف الفساد والمخالفات المالية والإدارية والعمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية وضبط الإنفاق والحفاظ على المال.

وأشار معهد المراجعين الداخليين الأمريكي أن المراجعة الداخلية هي نشاط مستقل وموضوعي يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للجهة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف الجهة من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة (IIA, 2018).

وأكد مجمع المحاسبين العرب بأن المراجعة الداخلية تابعة لإدارة الوحدة تعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة المراجعة المالية والإدارية بما فيها المحاسبة لتقييم مدى تطابق اللوائح والقوانين مع ما تطلبه الإدارة العليا نحو تنفيذ ترشيد الإنفاق وعدم تجاوز الحدود المالية المدرجة بالموازنة، والعمل على حسن استخدام موارد الوحدة بما يحقق الكفاءة والفعالية.

وأوضح مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا بأن المراجعة الداخلية هي مراجعة الأعمال والسجلات الخاصة بالعمليات المالية داخل الوحدة بصفة مستمرة بواسطة موظفين مخصصين لهذا الغرض أي أنها وسيلة رقابية إدارية ومالية تعمل على قياس وتقويم فاعلية النظام المحاسبي.

ويخلص الباحث إلى أن المراجعة الداخلية هي فحص وتقييم العمليات المالية التي قامت بها الوحدة الحكومية خلال فترة معينة وذلك بهدف التأكد من الالتزام بتطبيق اللوائح والقوانين المعمول بها في الوحدة الحكومية وتخدم المراجعة الداخلية الإدارة العليا بمختلف مستوياتها من أجل تحسين أدائها واكتشاف الفساد والمخالفات المالية والإدارية والعمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية وضبط الإنفاق وتعزيز الإيرادات والحفاظ على المال العام.

وتعددت الدراسات التي تناولت أهداف المراجعة الداخلية حيث أشارت دراسة (عبد السلام، ٢٠١٠) أن هدف المراجعة الداخلية ينحصر في المرحلة الأولى في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، ونتيجة لتطور الزمن فقد تطورت أهداف المراجعة الداخلية وأصبحت أهدافها تتلخص فيما يلي:

- التقصي عن مدى دقة ومصداقية المعلومات المالية والتشغيلية.
- تحديد مخاطر المؤسسة وتخفيضها إلى الحد الأدنى.
- التحقق من اتباع الإجراءات والسياسات الداخلية واللوائح والقوانين الخارجية.
- مقابلة المعايير الموضوعية والاستخدام الكفء والفعال للموارد.
- مساعدة أعضاء المؤسسة على القيام بمسئولياتهم بكفاءة وفاعلية.

وأوضحت دراسة (عجيب وآخرون، ٢٠١٦) أن أهداف المراجعة الداخلية تتمثل في التحقق من أن جميع إيرادات الدولة ومستحقاتها من أموال قد تم إدخالها في خزنة الدولة وفقاً للوائح الإدارية والمالية، مراجعة ومتابعة الأنظمة واللوائح المحاسبية والمالية والتأكد من ملاءمتها للأوضاع والتطورات التي تحدث وتحليلها واقتراح تعديلها أو تغييرها إلى ما يتلاءم مع المستويات الموجودة، والتأكد من أن الوسائل والإجراءات المالية المتبعة تؤدي إلى تحقيق أكبر قدر ممكن من النتائج بأقل تكلفة ممكنة وغيرها.

وفي هذا السياق أوضحت دراسة (الشواربي، ٢٠١٨) أن هدف المراجعة الداخلية لا يقتصر على الفحص والتحليل بهدف اكتشاف الأخطاء، بل انتقل إلى الهدف الأشمل وهو تطوير عمليات الإدارة ومساعدتها لأداء أعمالها بكفاءة وفاعلية، ويتمثل الهدف الاستراتيجي الهام من نشاط المراجعة الداخلية هو إضافة قيمة للشركة وتحسين جودة المعلومات والعمليات ومساعدتها على تحقيق أهدافها.

- وترى دراسة (حسن، ٢٠١٨) أن أهداف المراجعة الداخلية تتمثل فيما يلي:
- التحقق: تهدف إلى التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية من حيث الدقة وسلامة التوجيه المحاسبي وجمع الأدلة والقوانين التي تثبت صدق ما تضمنه السجل.
 - التحليل: يقصد به تحليل السياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والحسابات والإجراءات المحاسبية والمستندات والسجلات والتقارير التي تقع داخل نطاق الفحص.
 - الالتزام: يقصد به الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة وأداء العمليات وفقاً للطرق والنظم والقرارات الإدارية حتى يتحقق الانضباط بالتنظيم.
- وبناءً على ما تقدم يخلص الباحث إلى أن الأهداف الرئيسية للمراجعة الداخلية هي التأكد من دقة المعلومات التي تساعد في المحافظة على ممتلكات الوحدة الحكومية والتأكد من تطبيق القوانين واللوائح وهذا يتمثل فيما يلي:
- التأكد من حماية أموال وممتلكات وموارد الوحدة الحكومية.
 - ضمان فاعلية السياسات والإجراءات (المالية – الإدارية – الفنية) وذلك لضمان سير العمل بشكل منتظم ودون عوائق.
 - التأكد من أن المصروفات تم إنفاقها في الأغراض المخصصة لها، والتأكد من تحصيل الإيرادات، والتوجيه المحاسبي السليم لتسجيل العمليات المالية في المنظومة الإلكترونية GFMIS المحاسبية.
 - التأكد من التزام العاملين بالوحدة الحكومية بتطبيق اللوائح والقوانين والكتب والمنشورات الدورية الصادرة من وزارة المالية وخطط الدولة وبما جاء في موازنتها من بنود وعدم تجاوزها.
 - مساعدة أجهزة الدولة في الحفاظ على المال العام وترشيده استخداماً والوقاية من إهداره .
 - قيام المراجعين الداخليين بالمراجعة المنتظمة للعمليات المالية الإدارية ورفع تقارير تتضمن النتائج والتوصيات إلى الإدارة العليا لاتخاذ القرارات اللازمة سواء لرفع الكفاءة أو لتصحيح الأوضاع.
 - التأكد من الالتزام بتطبيق القوانين واللوائح والتعليمات المحددة والمتعلقة بعمليات الفحص والمراجعة.
 - الكشف عن الأخطاء والمخالفات المالية والإدارية واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

٢ - الأبعاد الرئيسية للمراجعة الداخلية.

- أبعاد المراجعة الداخلية تشمل جوانب متعددة تهدف إلى تقييم وتحسين فعالية أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة، ومن أبرز الأبعاد الرئيسية للمراجعة الداخلية طبقاً للمعايير الصادرة من معهد المدققين الداخليين (IIA, 2010):
- ١- البعد الرقابي: يركز على تقييم أنظمة الرقابة الداخلية للتأكد من كفاءتها وفعاليتها في حماية الأصول وضمان دقة السجلات المالية وتشمل هذه الرقابة الالتزام بالسياسات والإجراءات المقررة.
 - ٢- البعد التشغيلي: يهتم بتحليل العمليات والإجراءات التشغيلية لتحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد، ويهدف إلى تقديم توصيات لتحسين الأداء.
 - ٣- البعد المالي: يتمثل في مراجعة البيانات المالية والضوابط المتعلقة بالتقارير المالية لضمان صحتها وموثوقيتها.
 - ٤- البعد الإداري: يختص بمراجعة الإجراءات الإدارية والهيكل التنظيمي للتأكد من أنهما يدعمان أهداف المؤسسة ويساهمان في تحقيقها.
 - ٥- البعد الخاص بإدارة المخاطر: يهدف إلى تحديد المخاطر التي تواجه الوحدة وتقييمها، مع تقديم مقترحات للحد من تأثيرها.
 - ٦- البعد الخاص بحوكمة الشركات: يركز على مراجعة سياسات الحوكمة لضمان الشفافية والمساءلة والامتثال للأنظمة.
- وأشارت دراسة (أبو محمد، ٢٠١٩) إلى الأبعاد الرئيسية للمراجعة الحكومية:

أ- الرقابة المالية والقانونية:

وتهدف إلى فحص المستندات والسجلات والدفاتر بالإضافة إلى القوانين واللوائح والتعليمات، للتأكد من سلامة العمليات المالية، واستيفاء المستندات المؤيدة لها، وصحة التقارير، ومدى الالتزام بالقوانين واللوائح، وترشيد الإنفاق بما يحقق حماية أصول الوحدة الحكومية من السرقة والضياع، ومتابعة تنفيذ الموازنة العامة وتصحيح الانحرافات أولاً بأول.

ب- رقابة الكفاءة:

وتهدف إلى تحديد ما إذا كانت الوحدة الحكومية تستغل الاعتمادات المالية المخصصة لها، والموارد البشرية، والإمكانات الأخرى المتاحة لها بشكل اقتصادي يعكس كفاءة أداء هذه الوحدة، ويتضمن هذا البعد الرقابي مدى الحاجة إلى الخدمة التي توفرها الوحدة، ومدى مناسبة التكاليف المنفقة، ومدى توفر الحماية الكلية للمواد والإمكانات المتاحة، ومدى الاستغلال السليم للموارد والإمكانات المتاحة، ومدى كفاية العوائد المستلمة مقابل الخدمات التي تم توفيرها إذا كان هناك عوائد.

ج - رقابة الفعالية:

وتهدف إلى تحليل وتقييم فعالية نشاط الوحدة الحكومية بغاية تحسينها وتطويرها في المستقبل، ويتحقق ذلك عن طريق تقرير الفعالية الذي يعده المدققون والذي يستخدم لخدمة هدفين متزامنين معاً هما:

- إمداد الجهات التشريعية والحكومية بصفة عامة بتحليل موضوعي مستقل يستخدم كأساس لتقييم وبناء الأولويات الخاصة بالخطة الحكومية في المستقبل.
- إمداد مستخدمي القرارات في الوحدات الحكومية محل التدقيق بالأفكار البناءة حول كيفية تدعيم وتحقيق فعاليتهم.

ويخلص الباحث أيضاً إلى أن الأبعاد الرئيسية للمراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية تتمثل فيما يلي:

- الرقابة المالية والقانونية: وتهدف إلى فحص المستندات والسجلات والدفاتر بالإضافة إلى القوانين واللوائح والتعليمات، للتأكد من سلامة العمليات المالية، واستيفاء المستندات المؤيدة للصرف، وصحة التقارير المالية، ومدى الالتزام بالقوانين واللوائح، وترشيد الإنفاق بما يحقق حماية أصول الوحدة الحكومية من السرقة والضياع، ومتابعة تنفيذ الموازنة العامة وتصحيح الانحرافات أولاً بأول.
- رقابة الكفاءة: وتهدف إلى تحديد ما إذا كانت الوحدة الحكومية تستغل الاعتمادات المخصصة لها، والموارد البشرية، والإمكانات الأخرى المتاحة لها بشكل اقتصادي يعكس كفاءة أداء هذه الوحدة ومدى توفر الحماية الكلية للمواد والإمكانات المتاحة، ومدى الاستغلال الأمثل للموارد والإمكانات المتاحة.
- رقابة الفعالية: وتهدف إلى تحليل وتقييم فعالية نشاط الوحدة الحكومية بغاية تحسينها وتطويرها في المستقبل، ويتحقق ذلك عن طريق هدفين هما:
- إمداد الجهات التشريعية والحكومية بصفة عامة بتحليل موضوعي والذي يستخدم لتقييم وبناء الأولويات الخاصة بالخطة الحكومية في المستقبل.
- إمداد مستخدمي القرارات في الوحدات الحكومية بالأفكار البناءة حول كيفية تدعيم وتحقيق فعاليتهم.

ثالثاً: وظائف ومهام المراجعة الداخلية في ضوء الإصدارات المهنية:

فقد تعددت التعريفات فنذكرت دراسة (Khoury, 2011) أن وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي، ويمكن تحديد أدوار المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي على النحو التالي:

أ- 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.

ب- دور الدعم والتعزيز Role of promotion:

يركز هذا الدور على تحسين نظم الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية، وتقوية ودعم إدارة الوحدات وتحسين المنافع الاقتصادية والأداء.

ج- دور المنع والحماية :Rolec of prevention and protection

يركز هذا الدور على حماية أصول الوحدات الحكومية، وذلك من خلال تدعيم الشفافية والمساءلة وإدارة المخاطر، وتحسين عمليات الحوكمة، بما يساهم في منع واكتشاف المخالفات المالية وحالات الغش والفساد.

د- دور التقييم والاعتماد : Role of evaluation and certification

يرتكز هذا الدور على التقييم والتأكد من سلامة العمليات المالية التشغيلية والإدارية.

هـ- الدور الاستشاري : Role of Consultancy

يركز هذا الدور على توفير المعلومات الكافية والدقيقة وفي الوقت المناسب للإدارة للمساعدة في اتخاذ القرارات.

كما أشارت دراسة (سالم، ٢٠١٢) أن المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية من الوظائف المهمة حيث تساعد في فحص وتقييم المالية، وتقوم بإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة للمساعدة في تحقيق الضبط وحماية الأصول والعمليات والأنشطة التي تقع تحت مسؤولياتها ومن أهم أهداف المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية ما يلي:

- حماية المال العام وضمان سلامة الإنفاق وتحصيل الإيرادات العامة وتوزيعها على البنود المختصة وفقاً لما هو مخطط له بموازنة الجهة.
- التأكد من الالتزام بتطبيق القوانين واللوائح والإجراءات المتعلقة بالعمليات التي يتم فحصها.
- مدى التزام الوحدات الحكومية بما جاء في موازنتها من البنود المالية وعدم تجاوزها.
- حماية أصول وممتلكات الوحدات الحكومية من الغش والتدليس وسوء الاستخدام.
- كشف الأخطاء والانحرافات واتخاذ إجراءات معالجتها.

وأوضحت دراسة (الرزين، منصور، ٢٠١٥) أن وظائف ومهام المراجعة الداخلية تتبلور في المراجعة المستمرة، والتطوير، والتحديث لنظم الرقابة الداخلية، وتشمل تقييم (الخطط والإجراءات، ونظم الضبط الداخلي والحسابات).

- مراجعة السياسات والإجراءات واللوائح والقوانين، بغرض تحديد مدى ملاءمتها وكفائتها ومدى تطبيقها.
- فحص جدوى كافة الأنشطة والعمليات بالوحدة الحكومية بما في ذلك الأنشطة المالية وغير المالية.
- تقديم التوصيات والاستشارات الإدارية اللازمة لخدمة الوحدة، وذلك بهدف تحسين وتطوير أداء الوحدة.
- التنسيق بين جميع المستويات الإدارية المختلفة ومدى درجة الاتصال بينها.
- زيادة قيمة الوحدة من خلال المنافع التي تقدمها كافة الأطراف المتعاملة معها، والمساهمة في التحسين المستمر للوحدة لتحقيق أهدافها.
- تقديم الحلول والاقتراحات للجهات المختلفة، بما يحسن من عملية إدارة المخاطر، وكفاءة المراجعة التشغيلية وفعاليتها.

وتعد منظومة إدارة المعلومات الحكومية (GFMIS) من الأنظمة الإلكترونية الحديثة هو أحد أنظمة تخطيط موارد مشروعات ERP ويمكن تعريفها أنها "نظام إلكتروني يربط بين جميع أجهزة الحكومة العامة ويحتوي على كافة وظائف الإدارة المالية من العمليات المالية والمحاسبية التي تتم في كافة مراحل إعداد تنفيذ الموازنة بداية من مرحلة التخطيط الاستراتيجي وانتهاءً بمرحلة المحاسبة والإبلاغ (موقع المنظومة بوزارة المالية).

ويخلص الباحث إلى أن وظائف المراجعة الداخلية في ضوء الإصدارات المهنية (GFMIS) من خلال الفحص والمراجعة هي المرآة التي تعكس جوهر النظام المحاسبي المطبق داخل الوحدات الحكومية حيث تهدف إلى إمداد مستخدمي التقارير المالية بكافة البيانات والمعلومات المالية والإدارية (الإدارة العليا - وإدارة المراجعة الداخلية - والجهات الخارجية) وأن منظومة المعلومات المالية الحكومية GFMIS تم تطبيقها دون وجود تطور في نظم المحاسبة الحكومية وذلك قد يزيد من المخاطر المتعلقة بنظام المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية وهو ما يشكل عبئاً على أداء المراجع الداخلي الحكومي، وأصبح المراجع

مطالب بزيادة الجهد المهني والاستعانة بمتخصصين لزيادة تأكيدات وموضوعية المراجعة وإلى الآن جاري تطوير اللوائح والقوانين لتواكب النظام الإلكتروني المطبق في الوحدات الحكومية ومن أهم الوظائف التي تقوم بها المراجعة إعداد التقارير المالية التي يتم استخراجها من خلال منظومة GFMIS وتتمثل هذه التقارير في التقرير المالي بالمنصرف من اعتماد الموازنة ويطلب بشكل دوري سواء للإدارة العليا أو الجهات الخارجية ويوضح المنصرف من الموازنة والمتبقي منها كافة بنودها الموازنة، والتقرير الاقتصادي لمعرفة مصدر التمويل وهو تقرير خاص بالاعتمادات والفعاليات لاستخدام الموارد الخاصة بالوحدة الحسابية أو الهيئات الموازنة طبقاً لمصادر التمويل خلال فترة معينة وذلك لضبط أرصدة الوحدات الحسابية الحكومية، وتقرير استمارة ٧٥ مدة وهو تقرير تجميعي للاستخدامات والموارد والأصول والخصوم والحسابات النظامية المدينة والدائنة للهيئة الموازنة بأرصدة أول الفترة والعمليات الجارية وأرصدة آخر الفترة من بداية العام المالي حتى فترة معينة (شهر)، وتقرير الربع وهو يظهر المنصرف من الخطة الأصلية (الباب السادس) وذلك بغرض طلب التعزيز من بنك الاستثمار أو تعديل الخطة الموازنة بالاعتمادات المالية الجديدة طالما في حدود بنود الموازنة الخاصة بالوحدة الحكومية، وتقرير الحساب الختامي السنوي وهو تقرير مفصل بالمصروفات طبقاً لاعتمادات الموازنة والإيرادات المحصلة طبقاً للأنحة المالية الخاصة بهيئة الإسعاف المصرية.

رابعاً: طبيعة الخدمات التوكيدية والاستشارية:

وتعتبر المراجعة الداخلية جزءاً مكملاً للإدارة المالية الحكومية، وأداة لتحسين أداء القطاع الحكومي وذلك من خلال دورها في مراجعة الاقتصاد والكفاءة والفاعلية وتدعيم الإفصاح والمساءلة والشفافية (فعالية الحكومة) وتعزيز الثقة لدى المواطنين في الحماية والحفاظ على الموارد والممتلكات العامة وترشيد وضبط الإنفاق العام (et al Enofe et. Al& Giroux and Jones, 2013) ويمكن القول بأن وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي توفر نوعين من الخدمات كما يلي:

١- خدمات التوكيد: Assurance Service:

ويتمثل الدور الأساسي لوظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية الذي يتطلب من المراجع الداخلي التقييم الموضوعي للأدلة بهدف تقديم تقرير المراجعة الخاص بالموضوع محل المراجعة وتحدد طبيعة ونطاق هذه الخدمة وفقاً لما يحدده المراجع الداخلي بناءً على طلب أو تكليف الإدارة العليا في الوحدة الحكومية أو الجهات الخارجية.

٢- الخدمات الاستشارية Consultancy Services:

وهي خدمات ذات طابع استشاري يقدمها المراجع الداخلي بناءً على تكليف محدد من الإدارة العليا ويحدد طبيعة ومجال ونطاق الخدمات الاستشارية وفقاً للاتفاق مع الإدارة العليا وذلك لمساعدة الإدارات المختلفة في اتخاذ القرارات الصحيحة وفقاً للقوانين واللوائح وتصحيح المخالفات إن وجدت. إن طبيعة عمل المراجعة الداخلية تتمثل في الفحص والتقييم والتوجيه والإرشاد، وتشمل المجالات التي تغطيها المراجعة الداخلية في: (مراجعة كفاءة الموارد البشرية، ومراجعة كفاءة وإنتاجية جميع الأقسام والإدارات بالوحدة الحكومية، ومراجعة جودة التقارير ومدى الاعتماد على المعلومات الواردة بها والتحقق من معالجة البيانات)، ولتغطية هذه المجالات توجد وسائل يتم تطبيقها لتحقيق أهداف المراجعة الداخلية وهي المراجعة المسندية والمراجعة الفنية والتشغيلية والاستراتيجية (أبو طالب، ٢٠١٨). كما أوضحت دراسة (شحاته، ٢٠٢٠) طبيعة الدور الاستشاري والتوكيدي في مجال المراجعة الداخلية.

١- الدور الاستشاري والتوكيدي في مجال الرقابة الداخلية: تمارس المراجعة الداخلية دور استشاري في مجال الرقابة الداخلية من خلال علاقة مزدوجة بين كل من مجلس الإدارة الذي يقوم بإصدار تكاليفات لمسئولي المراجعة الداخلية لتقديم استشارات في موضوع معين على أن يتسلمها منه مباشرة، وغالباً ما تشمل هذه الاستشارات على تصحيح الأخطاء والمخالفات الإدارية وترشيد الإنفاق وتعزيز الإيرادات للوحدة الحكومية، وإعداد نماذج لتقييم أداء الإدارات والأقسام بالوحدة واقتراح نماذج تقييم هيكل الرقابة الداخلية، وكذلك مخطط بإجراءات الرقابة المانعة، وغيرها من الخدمات الاستشارية، كما تمارس دور

توكيدي في مجال تقييم الرقابة الداخلية من خلال علاقة ثلاثية بين كل من مجلس الإدارة كمتخذ للقرارات والمسؤولين بالإدارات الأخرى كمعدي للتقارير وموفري المعلومات، ومسئولي المراجعة الداخلية كمضيف الثقة على التقارير والتصديق علي المعلومات، حيث تتضمن هذه التأكيدات كل من مدى سلامة تصميم فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالوحدة الحكومية، وتأكيدات بشأن سلامة وموضوعية تقرير أساليب الرقابة على أنشطة إدارة المخاطر، وتأكيدات بشأن كفاءة وفعالية الإدارة في استغلال وتوظيف موارد الوحدة الحكومية وغيرها من التأكيدات الهامة والجوهرية (Shahimi, 2018).

٢- **الدور الاستشاري والتوكيدي في مجال إدارة المخاطر:** تقدم المراجعة الداخلية دور استشاري في مجال إدارة المخاطر من خلال تحديد مصادر المخاطر التي تواجه أنشطة وعمليات الوحدة الحكومية وتحديث ومتابعة المخاطر التي تواجهها بشكل دوري، مع تقديم إطار ومنهج إجرائي لإدارة المخاطر، وصياغة الاستراتيجيات الفعالة لمواجهة المخاطر والتحكم فيها وإحكام الرقابة عليها وتقديم المقترحات بشأن المستوى الذي يمكن قبوله من المخاطر، وغيرها من الاستشارات في هذا الصدد، كما يوجد دور توكيدي للمراجعة الداخلية في مجال إدارة المخاطر من خلال التأكيد على تقرير مدير إدارة المخاطر، والتأكيد على تقرير مدى فعالية العمليات التي قامت بها إدارة المخاطر لحصر وقياس المخاطر الجوهرية، فضلاً عن التصديق على مدى قيام الإدارة بتنفيذ استراتيجيات وسياسات إدارة المخاطر والتحكم فيها وإحكام الرقابة عليها، بالإضافة إلى مجموعة من الخدمات التوكيدية الأخرى في هذا الشأن (أبو جبل، ٢٠٢١).

٣- **الدور الاستشاري والتوكيدي في مجال حوكمة الأنشطة والعمليات:** تقوم المراجعة الداخلية بتقديم دور استشاري هام في مجال حوكمة أنشطة وعمليات الوحدة الحكومية، التي تتضمن إعداد تصور بشأن آليات الالتزام بقواعد الحوكمة وتقديم التوصيات المتعلقة بها لمجلس الإدارة والعليا، وكذلك تقديم تصور مقترح بشأن آليات مساعدة مجلس الإدارة في التقييم الذاتي للالتزام بقواعد الحوكمة مع تقديم رؤية بشأن آليات المسائلة الإدارية فيما يتعلق بمدى قدرة الوحدة الحكومية على تحقيق أهدافها المنشودة، كما تمارس المراجعة الداخلية دور توكيدي في مجال الحوكمة يتضمن التأكيد على تقرير لجنة المراجعة المفصح عنه ضمن مرفقات التقارير المالية، والتأكيد على سلامة تقرير إدارة الالتزام والحوكمة، وكذلك التأكيد على تقرير الإفصاح عن أنشطة حوكمة الوحدة المفصح عنها ومدى توافقها مع رؤية الوحدة الحكومية، بالإضافة لغيرها من الخدمات التوكيدية في هذا الشأن (حسن، ٢٠١٨).

ويخلص الباحث إلى أن خدمات المراجعة التوكيدية تتطلب قيام المراجع الداخلي بالتقييم الموضوعي للموضوع محل الفحص بهدف جمع الأدلة الكافية والاستعانة بالإدارة العليا لإصدار تكليف للمراجعين المراد الاستعانة بهم في عملية الفحص وذلك بهدف توجيه الإدارة العليا باتخاذ القرارات التصحيحية وترشيدها وفقاً للقوانين واللوائح والقوانين وأن خدمات المراجعة الاستشارية تكون بناءً على تكليف من الإدارة العليا وذلك للمساعدة في اتخاذ القرارات.

خامساً: الدور التقليدي للمراجع الداخلي الحكومي والدور المستهدف المتوافق مع معايير الأنطوساي:

١- الدور التقليدي للمراجع الداخلي بالوحدات الحكومية.

حيث تعتمد وحدات الجهاز الإداري للحكومة المصرية في تحقيق إحكام المراجعة على الصرف وترشيده النفقات وتحصيل الإيرادات ويكون من خلال التركيز على أعمال الوحدات الحسابية كونها محور الاهتمام الأول للجهاز الإداري للدولة والسيطرة على عمليات الصرف من خلال وجود اعتماد مسبق للمصروفات وتحصيل الإيرادات ووجود المستندات الدالة على الصرف وتحصيل الإيرادات (زيدان، ٢٠١٨).

وفي هذا الشأن يكون دور المراجع الداخلي التحقق من الآتي:

١/١- مراجعة الالتزام:

حيث يتم المراجعة طبقاً للقوانين واللوائح والكتب والمنشورات الدورية الصادرة من وزارة المالية والمتعلقة بموضوع الصرف فإذا كان الصرف متعلقاً بالأجور والمرتبات (الباب الأول) وما في حكمها عليه التحقق من وجود اعتماد مالي بمعنى أن البند بالموازنة يسمح بالصرف وفي حالة عدم سماحة يتم تعريضه من وزارة المالية وبعدها يتم تسميحه مستند الصرف بمبلغ الاستمارة ثم التأكد من أن المبلغ المنصرف مؤيداً بالمستندات موضوع الصرف

استمارة ١٣٢ ع. ح وهذه الاستمارة خاصة بمرتبات العاملين أو استمارة ٥٠ ع. ح وهذه الاستمارة خاصة بالأحكام القضائية ومنحة الوفاة، ومصاريफ الجنابة والجزاءات وحقوق الدولة من الضرائب باختلاف أنواعها والدمغات والتأمينات والمعاشات واشتراك النقابات والاستقطاعات... إلخ.

أما إذا كان الصرف متعلقاً بالعقود والمشتريات أو أي التزام على الوحدات الحكومية عليه التحقق أولاً من وجود الاعتماد المالي المسبق ثم التحقق من وجود مستندات عملية التعاقد وفقاً لقانون ١٨٢ لسنة ٢٠١٨ ولانحته التنفيذية وقانون المالية الموحد رقم ٦ لسنة ٢٠٢٢ ولانحته التنفيذية واللجنة المالية للموازنة والحسابات إصدار ٢٠٢١ والدليل الموحد لإجراءات الرقابة الإدارية ٢٠٢٠ على الصرف والكتب والمنشورات الدورية... إلخ.

٢-٢- مراجعة حسابية:

حيث يقوم المراجع بالتأكد من عدم وجود أخطاء حسابية في مستند الصرف سواء كان الصرف متعلق بحق العاملين بالوحدة الحكومية أو حقوق الغير (مستحقات شركات) وفي حال وجود أخطاء يكون على المراجع اتخاذ الإجراءات المالية والإدارية لتصحيح هذه الأخطاء سواء كانت عن عمد أو عن غير عمد والتأكد من توقيع محرر استمارة الصرف على القسط أو التعديل وإثبات التاريخ تحته.

٣-١- مراجعة فنية:

وتعني التحقق من سلامة القيود الحسابية فنياً وتوزيعها بالشكل الملائم على الحسابات المختلفة في الدفاتر وتسجلها بالمنظومة GFMIS وفقاً للضوابط المعمول بها ولائحة الموازنة والحسابات.

ويخلص الباحث أن دور المراجع الداخلي التقليدي يتمثل في مراجعة الالتزام حيث يقوم المراجع بالتأكد من تطبيق اللوائح والقوانين والكتب الدورية الخاصة بالموضوع محل المراجعة، والمراجعة الحسابية حيث يقوم المراجع بفحص المستند للتأكد من عدم وجود أخطاء حسابية، والمراجعة الفنية حيث يقوم المراجع بالتحقق من سلامة تسجيل القيود المحاسبية وتوزيع الحسابات المختلفة على السجلات والدفاتر.

٢- دور المراجع الداخلي في تطوير الرقابة الحكومية في ضوء دراسة تحليلية لمعايير الأنتوساي:

إن الهدف من عرض بعض معايير الأنتوساي هو الوقوف على أهمية تلك المعايير في تطوير أداء المراجعة الداخلية في الجهات الحكومية المصرية وضرورة تبني الدولة المصرية تطبيق هذه المعايير للاستفادة منها في فعالية وظيفة إدارة المراجعة الداخلية في ظل التحول من النظام التقليدي إلى النظام الإلكتروني ومنها على سبيل المثال الآتي:

١/٢- معيار INTOSAI GOV 9140 بعنوان استقلالية المراجع الداخلي في القطاع العام:

تناول المعيار أهمية استقلالية المراجع الداخلي في القطاع العام والأمور المهمة المتعلقة بالاستقلالية والموضوعية كما تناول المعيار في البند الثالث منه المراجعة الداخلية في القطاع العام دور وأهمية المراجع الداخلي تجاه العامة من دافعي الضرائب، وفي البند الخامس منه عرف الاستقلالية بشكلها العام بأنها التحرر من الاعتماد على شخص آخر أو مؤسسة أو دولة أخرى أو التأثير بهم أو الخضوع لسيطرتهم، وبالنسبة للمراجعين الداخليين الاستقلالية هي التحرر من الظروف التي تهدد قدرة نشاط المراجعة الداخلية أو الرئيس التنفيذي للمراجعة الداخلية من تأدية مسؤوليات المراجعة الداخلية بطريقة غير متحيزة وتسمح باستقلالية المراجعين، كما تعرف الموضوعية في معايير معهد المراجعين الداخليين بأنها الموقف العقلي غير المتحيز الذي يسمح للمراجع الداخلي بتنفيذ عمليات المراجعة بطريقة يكون لديهم فيها إيمان صادق بنتائج عملهم وأن جودة عملهم لا يتم المساس بها بأي شكل من الأشكال، وتقضى معايير معهد المراجعين الداخليين أيضاً بأن الموضوعية تتطلب من المراجع عدم توكيل حكمه بشأن أمور التدقيق للأخرين، ويجب أن تدار التهديدات التي تتعرض لها الموضوعية مثل التضارب المحتمل في المصالح على مستويات المراجع الفردي والمستوى الوظيفي والتنظيمي ويجب الإفصاح عنها عند الضرورة.

ويخلص الباحث إلى أن معيار ٩١٤٠ (استقلالية المراجع الداخلي) يركز على ضمان استقلالية المراجع الداخلي في المؤسسات الحكومية من خلال كفاءة حرية العمل، وتوفير الوصول إلى المعلومات، والإفصاح عن أي تهديدات قد تؤثر على الاستقلالية، كما أشار إلى أن المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية المتعلقة بالمصروفات وتحصيل الإيرادات لا ينطبق عليها هذا المعيار من حيث الاستقلالية والموضوعية، حيث تتأثر عملية المراجعة بشكل كبير بتوجيهات الإدارة العليا في الوحدات الحكومية التابعة للجهاز الإداري للدولة، وعلى الرغم من استقلالية المراجعين الداخليين (مثل مندوب وزارة المالية أو مراقب الحسابات ووكيل الحسابات) يعد هذا الاستقلال جزئياً، حيث يتقاضى المراجعون رواتبهم من وزارة المالية ويخضعون لتوجيهات محددة، سواء من الإدارة العليا أو من أطراف خارجية، كما أن سيطرتهم على مجموعة من المراجعين الداخليين التابعين للوحدة الحكومية تعتبر سيطرة نسبية نظراً لأن المراجع الداخلي يشعر بأنه تابع للوحدة الحكومية وأن رئيسه الحقيقي هو رئيس المصلحة وليس المراقب المالي إضافة إلى ذلك يتم تغيير مندوب وزارة المالية كل خمس سنوات مما يعني أنه ليس ثابتاً بل ينتقل بين الوحدات الحكومية.

٢/٢- معيار ANTOSAI GOV 9150 بعنوان التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمراجعين الداخليين في القطاع العام:

البند الأول الفقرة الثامنة من المعيار تنص بأنه يجب في جميع جهود التنسيق والتعاون بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي أن تؤخذ في الاعتبار الأطر التشريعية والقانونية والدستورية الخاصة بكل منهما، وقد تحدد هذه الأطر شكل التعاون ومسئوليات كل طرف حيث تعتبر فرصة هائلة لتحسين فاعلية الرقابة، والبند الرابع يتحدث عن فوائد التنسيق والتعاون حيث يمكن من خلالها تبادل الأفكار والمعرفة وتقوية قدرتهما المتبادلة على تعزيز ممارسات الحوكمة الجيدة والمساءلة وتحسين فهم الإدارة لأهمية الرقابة الداخلية وأن تكون عمليات الرقابة أكثر كفاءة وفاعلية.

ويخلص الباحث إلى معيار ٩١٥٠ (التنسيق بين المراجعين الداخليين والخارجيين) يهدف إلى تعزيز التنسيق وتبادل المعلومات بين المراجعين لتحقيق رقابة شاملة وفعالة على المال العام ومع ذلك يشير الباحث إلى غياب التعاون والتنسيق بين المراجع الداخلي ومراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات أو النيابة الإدارية (المراجعين الخارجيين) ويقوم مراجع الجهاز المركزي للمحاسبات بمراجعة وفحص حسابات الوحدات الحكومية كل ثلاثة أشهر، أو عند وجود شكوى تتعلق بحادث اختلاس أو هدر للمال العام، حيث يجري فحصاً لتحديد الأخطاء المالية والإدارية داخل الوحدة الحكومية وإعداد تقرير (مناقضة) يرصد فيه المخالفات المالية، وتتولى الإدارة العليا بالوحدات الحكومية دراسة تقرير المناقضة وإعداد الرد المناسب، حيث تقوم الإدارة العامة للشؤون المالية بإدارة المراجعة الداخلية بالرد على جميع بنود التقرير المقدم من الجهاز المركزي للمحاسبات، وغالباً ما يتم إعداد الرد بشكل غير موضوعي معتمداً على قوانين قديمة صدرت بعدها كتب دورية ومنشورات أحدث، أو على اللائحة المالية الخاصة بالهيئة، بالإضافة إلى التأخر في إعداد الرد وإرساله عبر وسائل تقليدية مما يهدر الوقت ويؤثر سلباً على فعالية الرقابة وبناءً على ذلك يرى الباحث أن تحسين التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي (الجهاز المركزي) ضروري، إذ يسهم تطبيق هذا المعيار في تطوير أداء المراجعة الداخلية، وتعزيز الرقابة على المال العام، وترشيد الإنفاق، وزيادة الإيرادات، ومنع الهدر للمال العام.

٣/٢- معيار INTOSAI GOV 1610 بعنوان استخدام عمل المراجع الداخلي:

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

▪ الموضوعية Objectivity:

وتعنى وضع المراجع الداخلي في الوحدة الحكومية هل لديه القدرة والاتصال المباشر مع المسؤولين والقائمين على الإدارة، بالإضافة لخلو منصب المراجع الداخلي لمسئوليات متضاربة تؤثر على موضوعيته، بينما يرى الباحث أن الموضوعية تعني أنه يجب على المراجع الداخلي تقديم نتائج وتوصيات المراجعة إلى السلطة المختصة دون التأثير بالأراء الشخصية أو المعتقدات السياسية أو الاجتماعية أو الدينية، ويلتزم المراجعون الداخليون بجمع الأدلة وتقييمها بموضوعية، ولتحقيق الموضوعية لدى المراجع الداخلي يجب عدم المشاركة في أي نشاط أو علاقة تضعف من تقييمه أو حكمه المهني، ولكي يكون المراجع الداخلي مستقلاً يجب أن تتوافر فيه الشروط التالية: (ارتفاع المكانة التنظيمية للمراجع الداخلي، وأن يتبع الإدارة العليا والتحرر من أية رقابة إشرافية، وتعيين رئيس إدارة المراجعة الداخلية وعزله يجب أن يكون من اختصاص الإدارة العليا (أحمد، ٢٠١٦).

▪ القدرة الفنية Technical Competence:

وتعنى هل المراجع الداخلي عضو في المنظمات المهنية وهل يتمتع بتدريب فني كافٍ بالإضافة لوجود سياسات للتدريب الداخلي.

▪ العناية المهنية الواجبة Due Professional Care:

وتعنى التخطيط السليم لأنشطة 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.

ويخلص الباحث إلى أن المعيار رقم ١٦١٠ (استخدام عمل المراجع الداخلي) يهدف إلى تكامل عمل المراجعين الداخليين والخارجيين لتعزيز فاعلية الرقابة وضمان جودة المراجعة الداخلية ويحدد المعيار نقاطاً يجب أن يلتزم بها المراجع الداخلي عند أداء مهامه الرقابية في الوحدات الحكومية تعتمد على دوره وتشمل ما يلي:

١- الموضوعية: يجب على المراجع الداخلي تقديم نتائج وتوصيات المراجعة إلى الإدارة العليا دون تأثر بالأراء الشخصية أو المعتقدات السياسية أو الاجتماعية أو الدينية وذلك مع الالتزام بجمع الأدلة وتقييمها بموضوعية لتحقيق الموضوعية، ويتجنب المراجع المشاركة في الأعمال التنفيذية.

- ٢- الاستقلالية: لتحقيق استقلالية المراجع الداخلي يجب أن يكون له مكانة تنظيمية عالية ويتبع الإدارة العليا وأن يكون تعيين رئيس إدارة المراجعة الداخلية وأعضاء إدارة المراجعة وعزلهم من اختصاص الإدارة العليا.
- ٣- القدرة الفنية: تشير إلى أن المراجع الداخلي يجب أن يكون عضواً في منظمات مهنية وأن يتمتع بتدريب فني كافٍ إضافة إلى وجود سياسات تدريبية داخلية.
- ٤- العناية المهنية الواجبة: التخطيط الجيد لأنشطة المراجعة وتوافر الأدلة الكافية لدعم التقارير التي تُرفع إلى رئيس مجلس الإدارة لاتخاذ القرارات التصحيحية.
- ٥- الاتصال: يهدف إلى تعزيز التواصل المستمر بين المراجعين الداخليين والخارجيين، بما يشمل عقد اجتماعات دورية لمناقشة المشاكل، ووضع الحلول، والاستفادة من خبرات المراجعين الخارجيين في تحسين الأوضاع داخل الوحدات الحكومية.

ثالثاً: أهمية جودة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية:

تمثل المراجعة الداخلية اهتماماً ملاحظاً في الوحدات الحكومية باعتبارها أداة لتحسين أداء الوحدات الحكومية خاصة مع وجود ضغوط من الإدارة العليا والجهات الرقابية (الجهاز المركزي للمحاسبات، ووزارة المالية) لتكون الوحدات الحكومية ذو كفاءة وفعالية، ولتزايد الحاجة إلى تدعيم المساءلة والشفافية والحوكمة في الوحدات الحكومية، وتتمثل أهمية المراجعة الداخلية في الآتي (الصاوي، ٢٠١٢):

- ضمان تفعيل المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية.
- الاستمرار في التحسين والمساءلة لزيادة الشفافية داخل الوحدات الحكومية.
- الاستمرار في تحسين الأداء المالي للوحدات الحكومية.
- الحاجة إلى تحسين فعالية إدارة المخاطر والحوكمة في الوحدات الحكومية.
- التركيز على الالتزام المالي والأداء والفعالية والكفاءة وتحسين الخدمات العامة.
- الحاجة إلى مواجهة الفساد الحكومي وسوء استغلال السلطة.

تتبع أهمية المراجعة الداخلية من الوظيفة الرقابية للإدارة فتتأثر بأهدافها وتتطور بتطورها وتمثل أداة إدارية فعالة تمكنها من تقويم كيفية ممارسات الإدارة التنفيذية لآليات الرقابة وتمدها بالمعلومات بصفة مستمرة عن مدى الدقة في أساليبها المتبعة والكفاءة والفاعلية التي يتم بها قياس جودة الأداء والنظام المحاسبي كمؤشر الصدق وشفافية التقارير المالية والرقابية، وقد نشأت في الوحدات الحكومية لكبر حجمها وتشعب أنشطتها مما يصعب على الإدارة تحقيق الرقابة الفعالة على جميع الأنشطة ومدى الحاجة الحتمية للحد من الغش والخداع الإداري ومتابعة مدى الالتزام بالقوانين وحسن استغلال الممتلكات العامة وكفاءة وفاعلية الإنجاز للبرامج والرشد الاقتصادي في التحصيل للإيرادات وفاعلية الصرف من الاعتمادات المالية، كما أن المراجعة الداخلية تمثل حجر الأساس في تدعيم منظومة الحوكمة، كما أنها تمثل إنذار مبكر لإدارة المراجعة التي تلفت نظرها إلى أي نقاط ضعف أو مشكلات في آليات هيكل الرقابة، كما يعتبر المراجع الداخلي أصل هام من أصول الوحدات الحكومية ويتم الاعتماد عليه في إعداد التقارير عن كفاءة وفاعلية الوحدة الحكومية (إبراهيم، ٢٠١٧).

ويخلص الباحث إلى أن الوضع الحالي للمراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية به العديد من المعوقات والتحديات التي تتمثل في (عدم توافر إمكانات تنظيمية مناسبة، وعدم وجود عدد أعضاء كافٍ، وضعف إمكانيات وقدرات الأعضاء لأنهم غير مؤهلين علمياً ولا عملياً، وفقد التعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، ونقص الدعم التشريعي والإداري والمالي، وانخفاض جودة برامج التأهيل والتدريب المهني إن وجد، وقلة الإمكانيات والموارد المخصصة لإدارة المراجعة، وغياب الاستقلالية والموضوعية، وعدم الاهتمام بتنفيذ توصيات ومقترحات المراجعين) ويترتب على ذلك ضعف كفاءة وفعالية دور المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية.

القسم الثالث: التقارير المالية بالوحدات الحكومية الرقمية بين الإطار

المفاهيمي ومؤشرات القياس.

أولاً: مفهوم وأهداف جودة التقارير المالية في ضوء الإصدارات المهنية:

١- مفهوم جودة التقارير المالية في ضوء الإصدارات المهنية.

تعددت مفاهيم جودة التقارير المالية من قبل الباحثين والمنظمات المهنية وذكرت دراسة (حماده، ٢٠١٤).

أنها تعني الوضوح والشفافية وتوافر المعلومات في التوقيت المناسب، في حين ترى اللجنة الخاصة بالتقارير المالية المنبثقة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأن الجودة تعني مدى القدرة على استخدام المعلومات في مجال التنبؤ، ومدى ملاءمة المعلومات للهدف المراد الوصول إليه. وأشارت دراسة (يوسف، ٢٠١٦) إلى أن جودة التقارير المالية عرفت بأنها مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يحقق الهدف من استخدامها.

كما أوضحت دراسة (Taweel, 2020) أنها خلو التقارير المالية من أي تحريف أو تضليل أو غش، فمن خلالها تتم معرفة الوضع الحالي للوحدة وتقييمها والتنبؤ بالوضع المستقبلي، فهدفها أن تعبر عن المركز المالي للوحدة الحكومية بصورته الحقيقية والعادلة.

وبناءً على ماتقدم يخلص الباحث إلى أن التقارير المالية الحكومية من أهم مخرجات النظام المحاسبي الحكومي التي تعبر عن ترشيد الإنفاق (المصروفات) وتعزيز تحصيل الإيرادات ومدى تنفيذ الخطة المعتمدة من وزارة المالية في موازنة الجهة وأنها تعبر عن الوضع المالي للوحدة الحكومية وتساعد الإدارة العليا والجهات الخارجية في اتخاذ القرارات، وجودة التقارير المالية تعني خلو التقارير من التحريفات الجوهرية وإعطائها الصورة الحقيقية التي تعبر عن سلامة سير العمل المحاسبي.

٢- أهداف التقارير المالية الحكومية.

إن التقارير المالية ليست غاية في حد ذاتها بل وسيلة تهدف إلى تقديم معلومات ذات فائدة في اتخاذ القرارات وغالباً ما تكون هذه المعلومات بصورة تقريبية وليست دقيقة تماماً، حيث تعكس المعلومات الواردة في التقارير المالية بصورة واضحة للتأثيرات المالية للعمليات والأحداث التي حدثت بالفعل، وأهداف التقارير المالية ليست ثابتة بل تفرضها احتياجات المستخدمين الخارجيين الذين تنقصهم المعلومات التي يحتاجونها، ولذلك فإن هذه الأهداف تتأثر بالبيئة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والقانونية (كريمة، ٢٠١٨) وتهدف التقارير المالية إلى ما يلي:

١/٢- إمداد المستخدمين لتلك التقارير بالمعلومات التي يحتاجونها، فالتقارير الحكومية ليست غاية في حد ذاتها وإنما هي وسيلة لتوصيل معلومات مالية لمتخذي القرارات.

٢/٢- مساعدة المستخدمين في معرفة الإمكانيات المالية للوحدات الحكومية من خلال توفير المعلومات الخاصة بطبيعتها ومركزها المالي وحساباتها الختامية.

٣/٢- مساعدة المستخدمين في التنبؤ بمصادر تمويل الوحدات الحكومية لأنشطتها المختلفة من خلال توفير المعلومات المالية المتعلقة بالفائض أو العجز والتعزيز وغيره.

٤/٢- مساعدة المستخدمين في تقييم أداء الوحدات الحكومية من خلال توفير معلومات مقارنة بين الإنجاز الفعلي والإنجاز المخطط وتوزيع الموارد والاستخدامات على البرامج أو الوظائف أو الأنشطة الحكومية وغيرها.

بينما يرى (المجلس الوطني للمحاسبة الحكومية FCGA) أن أهداف التقارير المالية الحكومية تتمثل في هدفين هما:

أ - الأهداف العامة وتتمثل في الآتي:

- تقديم المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.
- تقديم معلومات تفيد في تقييم أداء الوحدة الحكومية.

ب - الأهداف الفرعية وتتمثل في الآتي:

- معلومات عن مصادر الأموال في الأجل القصير.
- معلومات عن الوضع الحالي والمستقبلي للوحدات الحكومية.
- معلومات عن مدى التزام الوحدات الحكومية بالتعليمات والقوانين المالية.
- ومن خلال استقراء الباحث لقانون المالية العامة الموحد رقم ٦ لسنة ٢٠٢٢ والدليل الموحد لإجراءات الرقابة المالية للجهات الإدارية أن أهداف التقارير المالية الحكومية كما يلي:
- تقديم المعلومات التي تساعد على اتخاذ القرارات والتأكد من تنفيذ خطة الدولة نحو ترشيد الإنفاق وتعظيم الإيرادات.
- التأكد من الموارد المخصصة للوحدة الحكومية التي تم استخدامها بكفاءة دون إهدار للمال العام.
- تقديم معلومات تؤكد مدى التزام الوحدة الحكومية بالقوانين واللوائح المنظمة سواء لصرف النفقات أو لتحصيل الإيرادات.
- تحقيق الانضباط والامتثال المالي والحد من الأخطاء.
- تحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد الحكومية.

ثانياً: أنواع التقارير المالية بالوحدات الحكومية.

معايير الأنتوساي (INTOSAI) هي مجموعة من المعايير والمبادئ التي وضعتها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI) وتهدف إلى توحيد وتحسين مستوى الرقابة المالية الحكومية وتعزيز الحوكمة والمساءلة في القطاع العام وترى منظمة الأنتوساي أن أنواع التقارير المالية للوحدات الحكومية كما يلي:

- تقرير الامتثال: حيث يوفر معلومات حول مدى امتثال الوحدات الحكومية للقوانين والتنظيمات المعمول بها في مجال صرف المال العام، وبيان مدى احترام تخصيصات بنود الموازنة.
- تقرير الأداء: حيث يسمح بتوفير بيانات حول مدى الفعالية والاقتصاد في البرامج والأنشطة الحكومية وتحليل تكلفة أداء الخدمات العمومية.
- تقرير الأقسام: حيث يركز على إظهار الأداء المالي لمختلف الأقسام والإدارات في الوحدات الحكومية.
- التقارير المالية ذات الغرض العام: حيث تسمح بتوفير معلومات حول الوضع المالي الكلي للوحدات الحكومية عن طريق بيان حجم الفائض أو العجز في الموازنة وجملة الإيرادات والنفقات وحقوق الغير وممتلكات الوحدات الحكومية.

ويخلص الباحث أن التقارير المالية في الوحدات الحكومية تنقسم إلى تقارير دورية وتقارير سنوية:

- تقارير مالية دورية: تعد هذه التقارير المالية في نهاية كل شهر لخدمة الإدارة العليا وبعض الإدارات الداخلية والجهات الخارجية، وتهدف هذه التقارير إلى تحقيق الرقابة على العمليات المالية التي قامت بها الوحدة الحكومية ومدى اتفاق ما تم تنفيذه في الصرف أو التحصيل مع التعليمات المالية والقوانين وذلك لاتخاذ القرارات المترتبة على ذلك في الوقت المناسب.
- تقارير مالية سنوية: تعد هذه التقارير المالية في نهاية السنة المالية لحاجة الإدارة العليا والجهات الخارجية وتهدف إلى بيان نتيجة عمليات الصرف والتحصيل التي قامت بها الوحدة خلال السنة وذلك لمقارنة ما تم تنفيذه مع ما جاء من اعتمادات مالية خلال السنة بموازنة الوحدة الحكومية.

ثالثاً: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ضوء معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:

وأشارت دراسة (سلامة، ٢٠١١) أن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية تعد من سمات جودة التقارير المالية وتتضمن ما يلي:

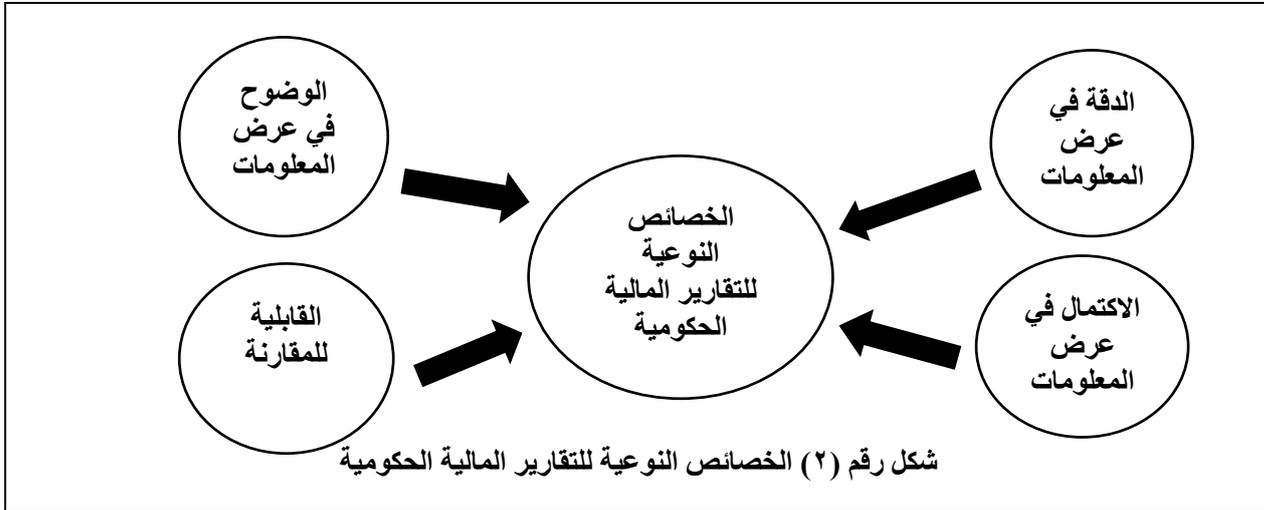
- الملائمة: يقصد بها وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار موضوع الدراسة، فالمعلومات الملائمة هي تلك المعلومات القادرة على إحداث تغيير في اتجاه القرار.
- الموثوقية: حتى تكون المعلومات المالية موثوقة بحيث تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي حدثت في الوحدة الحكومية.

وأكدت دراسة (IPSASBS, 2015) أن الخصائص هي السمات التي تجعل المعلومات المعروضة في البيانات المالية مفيدة للمستخدمين، وهي تنطبق على البيانات المالية بصرف النظر عن أساس المحاسبة المستخدم لإعداد البيانات المالية، والخصائص النوعية هي الملائمة، والموثوقية، والقابلية للفهم، والقابلية للمقارنة.

- الملائمة: تكون المعلومات ملائمة للمستخدمين إذا أمكن أن تستخدم للمساعدة في تقييم الوضع السابق والوضع الحالي أو الوضع المستقبلي أو في تأكيد أو تصحيح التقييمات في الوضع السابق، وتتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها المادية فالمعلومات تصبح مادية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على قرارات المستخدمين أو التقييمات التي أجريت على أساس بيان مالي وتعتمد على طبيعة أو حجم البند.
- الموثوقية: المعلومات الموثوق بها خالية من الأخطاء المادية والتحيز، ويمكن للمستخدمين الحكم عليها للتمثيل الصادق للمعلومات وتمثيل المعاملات بأمانة فمن الضروري أن تفسر وتعرض وفقاً لمضمونها والواقع الاقتصادي وليس مجرد شكلها القانوني، حيث إن جوهر المعاملات أو غيرها من الأحداث ليس دائماً يتفق مع شكلها القانوني.
- الحياد: المعلومات محايدة إذا كانت خالية من التحيز، فالبيانات المالية ليست محايدة إذا تم اختيار المعلومات التي تحتويها أو تم عرضها بطريقة تستهدف التأثير على اتخاذ القرارات أو الحكم من أجل تحقيق نتيجة محددة سلفاً أو مخرجات.
- القابلية للفهم: المعلومات مفهومة عندما يتوقع من المستخدمين فهم معناها بشكل معقول، لهذا الغرض يفترض أن يكون لدى المستخدمين معرفة معقولة بأنشطة الوحدة والبيئة التي تعمل بها، ويجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة من البيانات المالية فقط على أساس أنه قد يكون من الصعب للغاية بالنسبة لبعض المستخدمين فهمها.
- القابلية للمقارنة: المعلومات الواردة في البيان المالي هي قابلة للمقارنة عندما يكون المستخدمون قادرين على تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين هذه المعلومات والمعلومات الواردة في تقارير أخرى، وتنطبق المقارنة على مقارنة البيانات المالية للكيانات المختلفة ومقارنة البيانات المالية لنفس الجهة لأكثر من فترة زمنية، والمقارنة هو أن المستخدمين يحتاجون إلى الاطلاع على السياسات المستخدمة في إعداد البيان المالي والتغييرات على تلك السياسات وأثار تلك التغييرات، وبما أن المستخدمين يرغبون في مقارنة أداء الوحدة مع مرور الوقت فإنه من المهم أن يكون البيان المالي يبين المعلومات ذات الصلة للفترات السابقة.
- في حين أن مجلس معايير المحاسبة الدولية حدد مجموعة من الخصائص النوعية الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية لقياس جودتها وهي (الجمهوري، ٢٠١٩):
 - الملائمة: التي تتحقق في التقارير المالية عندما تكون المعلومات التي تحتوي عليها التقارير قادرة على إحداث اختلاف في القرارات من جانب مستخدمي هذه المعلومات في تقييمهم للأحداث السابقة والحالية والمستقبلية.
 - التمثيل الصادق: الذي يعني أن تكون المعلومات كاملة وحيادية وخالية من أي تحريفات أو أخطاء وذلك يعني احتواءها على كافة المعلومات التي يحتاجها أصحاب المصالح دون تحيز لتحقيق مصالح شخصية، ولقد اعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية الخصائص السابق ذكرها خصائص أساسية ويوجد إلى جانبها خصائص ثانوية منها القابلية للمقارنة والقابلية للتحقق والتوقيت المناسب والقابلية للفهم.
- وأوضحت دراسة (Gjoni- Karameta, et al, 2021) أن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية تتمثل في الآتي:
 - ملائمة المعلومات: حيث تمنح تكنولوجيا التحول الرقمي لكل المستخدمين من التقارير المالية حق الوصول إلى المعلومات ذات الصلة بالقرارات المطلوب اتخاذها، كما أن المعلومات عند تطبيق تكنولوجيا التحول الرقمي سوف تتسم بالقيمة التنبؤية والتأكيدية.
 - الموثوقية: تعتبر البيانات المتوفرة في شكل رقمي تأكيد على مدى موثوقية البيانات مثل بيانات الصور والفيديو والبيانات الصوتية من تسجيل للاجتماعات وآراء العملاء وقياس مدى رضا

- العلاء عن الخدمات والمنتجات التي تقدمها الشركات، علاوة على البيانات النصية للمستندات غير المالية مثل رسائل البريد الإلكتروني وصفحات الويب.
- التمثيل الصادق: تعتبر القابلية للمقارنة والقابلية للفهم من الخصائص الأساسية للتمثيل الصادق للقوائم المالية، وتساعد البيانات الرقمية المتمثلة في شكل الصور والفيديوهات والبيانات الصوتية والنصية على تحقيق القابلية للمقارنة والقابلية لفهم.
- القابلية للفهم والقابلية للمقارنة: حيث تساهم تقنيات التحول الرقمي في تزويد كل مستخدم التقارير المالية بمستوى معقول من الفهم للمعلومات والقابلية للمقارنة.
- التوقيت المناسب: يساعد التحول الرقمي على تحقيق التوقيت المناسب للمعلومات المالية سواء من حيث توقيت المعالجة وتوقيت الإفصاح.

ويخلص الباحث إلى أن خصائص التقارير المالية الحكومية تتمثل في الشكل التالي:



المصدر: من إعداد الباحث.

ويتضح من الشكل السابق ما يلي :

- ١- الدقة في عرض المعلومات: حيث تؤدي إلى تقليل الأخطاء البشرية في تسجيل المعاملات المالية الحكومية مما يؤدي إلى تقارير مالية أكثر دقة.
- ٢- الاكتمال: حيث تؤدي إلى ضمان تسجيل جميع المعاملات المالية الحكومية مما يؤدي إلى تقارير مالية أكثر اكتمالاً.
- ٣- الوضوح: وذلك من خلال عرض المعلومات المالية الحكومية بطريقة واضحة وسهلة الفهم مما يؤدي إلى تقارير مالية أكثر وضوحاً.
- ٤- القابلية للمقارنة: حيث تساعد على ضمان أن تكون التقارير المالية الحكومية متشابهة من سنة إلى أخرى مما يؤدي إلى تقارير مالية أكثر قابلية للمقارنة.

رابعاً: معايير جودة التقارير المالية:

عرفت معايير جودة التقارير المالية بأنها مدى قدرة التقارير المالية على تمكين مستخدميها أو قارئها على استخلاص الجوهر الاقتصادي الحقيقي لها، ويتحقق ذلك من خلال تضمين تلك التقارير لكافة المعلومات الملائمة والموثوق فيها عن أداء الوحدات الحكومية ووضعها المالي (وهيه، ٢٠١٣). وترى دراسة (قاسم، ٢٠١٧) أن معايير جودة التقارير المالية تهدف إلى تعزيز العلاقة بين المؤسسات وأصحاب المصلحة والمستفيدين، ويتم ذلك من خلال الالتزام بمبادئ محاسبية تضمن تسجيل جميع العمليات

المالية وفقاً لقواعد وأسس محاسبية واضحة مما يدعم نزاهة الأعمال وكفاءتها ضمن نظام محاسبي محدد بناءً على ذلك يمكن لصناع القرار الاعتماد على تقارير مالية تتمتع بالجودة والدقة.

١- المعايير القانونية: تعمل المؤسسات المهنية في مختلف الدول على وضع معايير جودة التقارير المالية وإلزام المؤسسات باتباعها عبر تشريعات وقوانين واضحة تنظم أداؤها كما يتم إنشاء هيكل تنظيمي فعال لضمان توافق الشركات مع المتطلبات القانونية.

٢- معايير الرقابة: يُعد الجزء الرقابي عنصراً أساسياً في الإدارة يعتمد عليه مجلس الإدارة والمستثمرون ويجب أن تُحدد الأدوار والمسؤوليات بدقة للجان المراجعة والهيئات الرقابية لضمان التزام الشركات بقواعد الحوكمة وتسهم الرقابة الفعالة في التأكد من مصداقية البيانات المالية.

٣- المعايير المهنية: تهدف الهيئات والمجالس المهنية إلى تطوير معايير محاسبية ومراجعية تدعم جودة العمليات المحاسبية يتطلب ذلك من الإدارة الخضوع للمساءلة أمام الملاك لضمان دقة التقارير المالية وكفاءتها في عكس الأداء الاقتصادي.

٤- المعايير الفنية: تسهم المعايير الفنية في تحسين جودة المعلومات المالية وزيادة ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة بالمؤسسات وقامت مجالس المحاسبة مثل مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) بوضع معايير فنية تركز على جودة المعلومات المحاسبية لضمان شفافيتهما ودقتها (Ajao & Oluwadamilola, 2020).

يستطيع متخذ القرار الاعتماد على التقارير المالية ذات الجودة العالية كأحد أهم مقومات اتخاذ القرار التي يجب أن يتوفر فيها عناصر الملاءمة والوقتية، والإفصاح الكافي أو الأمتل والأهمية النسبية، وقابلية المعلومات للمقارنة، وحيادية المعلومات وأمانتها، وإمكانية الثقة بها والاعتماد عليها، وجودة التقارير المالية تعني خلو التقارير من التحريفات الجوهرية وإعطائها صورة حقيقية تعبر عن الوضع المالي والإداري للوحدة الحكومية وارتفاع قدرتها التنبؤية على تقييم الوضع الحالي والمستقبلي للوحدة (إبراهيم، ٢٠١٥).

وتتحقق جودة التقارير المالية من خلال توفر عدد من المعايير وهي (طبيبي، ٢٠٢٠):

- المعايير القانونية: تتمثل هذه المعايير في القوانين والأنظمة والتشريعات التي تحكم وتضبط أداء الوحدات الحكومية، وتحقق هيكل تنظيمي كفء ذو مرونة عالية يتوافق مع المتطلبات القانونية والتشريعية.
- المعايير الرقابية: تعتمد على قياس مدى صحة وصدق الالتزام بالإجراءات والأنظمة الموضوعية وتقييمها ليطمئن تعزيز نقاط القوة والقضاء على نقاط الضعف، وهذا يزيد من كفاءة وفاعلية الأداء في الوحدات الحكومية في سبيل الوصول لثقة مستخدمي التقارير المالية.
- المعايير الفنية: هي المعايير التي تساعد في تحسين وتطوير المعلومات، وهذا بدوره يؤثر على التقارير المالية بحيث يتم إعدادها بالجودة والكفاءة المطلوبة مما يقلل من حالة عدم التأكد وبالتالي يساعد في كسب ثقة مستخدمي التقارير المالية في اتخاذ القرار (البشير، ٢٠١٦).
- المعايير المهنية: تتضمن كل الوسائل والممارسات المحاسبية المتفق عليها والمحددة من قبل معايير المحاسبة والمراجعة للسيطرة على أداء العمليات المحاسبية في الوحدة، وتقديم تقارير مالية ذات مصداقية ونزاهة عالية (أحمد وبن زاف، ٢٠١٩).

وبخلص الباحث أن معايير جودة التقارير المالية تتمثل في المعايير القانونية وهي تعني التزام المراجع الداخلي باللوائح والقوانين والكتب الدورية وتعليمات رئيس مجلس إدارة الهيئة واللائحة الخاصة بالوحدة الحكومية عند إعداد التقارير المالية، والمعايير الرقابية تعتمد على قياس مدى صحة وصدق الالتزام بالإجراءات وتعليمات الإدارة العليا من أجل تعزيز نقاط القوة والقضاء على نقاط الضعف، والمعايير المهنية تتضمن التزام المراجع بالوسائل والممارسات المحاسبية المتفق عليها والمحددة من قبل معايير المحاسبة والمراجعة حتى تكون التقارير ذات مصداقية ونزاهة وشفافية عالية، والمعايير الفنية وهي التي تساعد في تحسين وتطوير المعلومات المدرجة بالتقارير مما يزيد ثقة مستخدمي التقارير لاتخاذ القرارات.

خامساً: نماذج قياس خصائص جودة التقارير المالية الحكومية.

ويوجد العديد من النماذج المقترحة لقياس جودة التقارير المالية وذكرت دراسة (García, 2017)،

(موسى، ٢٠١٦) أن هناك اتجاهين للقياس:

- الاتجاه الأول: قياس جودة التقارير المالية من خلال خصائص جودة المعلومات المحاسبية كالملاءمة والمصدقية والقابلية للمقارنة والقابلية للفهم والتوقيت المناسب والتعبير الصادق وغيرها، ولكن تلك الخصائص من الصعب قياسها كميًا للتحقق من جودة التقارير المالية.
- الاتجاه الثاني: قياس جودة التقارير المالية من خلال جودة الأرباح عن طريق قيمة الاستحقاق، أو مجموعة من المؤشرات المالية.

بينما يرى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) ويركز على الخصائص التي يجب أن تتمتع بها التقارير المالية لتحقيق الجودة ومن أهم هذه الخصائص:

- الملاءمة: مدى ارتباط المعلومات بالأغراض التي صُممت التقارير لتحقيقها.
- التمثيل الصادق: التأكد من أن المعلومات تعكس بدقة الواقع المالي.
- القابلية للمقارنة: القدرة على مقارنة التقارير المالية بين فترات زمنية أو بين جهات مختلفة.
- القابلية للفهم: تقديم المعلومات بطريقة واضحة وبمبسطة.
- القابلية للتحقق: إمكانية التحقق من دقة وصحة البيانات.
- التوقيت المناسب: إصدار التقارير في الوقت المناسب دون تأخير.

وأشارت دراسة (زيدان، ٢٠١٧) أن خصائص جودة المعلومات التي تحتويها التقارير المالية الحكومية تعتبر التقارير المالية بمثابة نتاج النظام المحاسبي، وكلما كان نتاج هذا النظام يتسم بجودة المعلومات التي يحتويها، كلما كان قادراً على تلبية احتياجات مستخدمي التقارير المالية والحكم على التقارير المالية، وبالتالي على النظام المحاسبي حكماً جيداً.

وأوضحت دراسة (عبد الحلیم، ٢٠١٩) أن الهدف الرئيسي للتقارير المالية الحكومية هو توفير المعلومات المالية الخاصة بالوحدة الحكومية علي أن تتسم المعلومات المالية بالجودة من أجل أن تكون مفيدة لتساعد الإدارة العليا في اتخاذ القرارات، وإن طرق قياس مؤشرات جودة التقارير الحالية من خلال استخدام خصائص جودة المعلومات المحاسبية.

القسم الرابع: الدراسة الميدانية.

يتناول هذا المبحث وصفاً مفصلاً للمنهجية والإجراءات التي أتبعت لتحقيق أهداف الدراسة من خلال تحديد مجتمع وعينة الدراسة، وكذلك تحديد أدوات التحليل الإحصائي المناسبة لأغراض التحليل واختبار الفروض، وذلك في ضوء طبيعة وأنواع بيانات الدراسة، إضافةً إلى ذلك يختبر انعكاسات أنشطة المراجعة الداخلية في ضوء التطورات التكنولوجية (GFMIS) في تحسين جودة التقارير المالية الحكومية وبناءً على ذلك يتم تناول منهجية الدراسة الميدانية من خلال ما يلي:

أولاً: طبيعة ومنهجية الدراسة الميدانية:

١- مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في الإدارة المركزية لهيئة الإسعاف المصرية، وجميع الوحدات الإدارية التابعة للهيئة التي يبلغ عددها ٧ وحدات رئيسية تلتزم بتطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS) ويوضح الجدول التالي أعداد الفئات التي سيركز عليها الباحث في هيئة الإسعاف المصرية كما يوضح الجدول التالي رقم (١).

ونظراً لأغراض الدقة والمصدقية تم زيادة صحيح العينة إلى ٢٦٠ مفردة موزعة على الفئات الأربع (الإدارة العليا، والإدارة المالية، والوحدة الحسابية، وإدارة المراجعة الداخلية) بواقع ٢٦٠ استمارة، وقام الباحث بتجميع البيانات اللازمة لاختبار الفروض البحثية من خلال قائمة الاستقصاء كوسيلة أساسية لجمع البيانات الأولية، ويعكس الجدول التالي رقم (٢) تصنيف عينة الدراسة الميدانية ونسب الاستجابة الخاصة بها. ويعكس الجدول رقم (٢) تصنيف عينة الدراسة الميدانية ونسب الاستجابة الخاصة بها.

جدول رقم (٢)

قوائم الاستقصاء الموزعة والمستلمة ونسب الاستجابة

م	فئات الدراسة	الاستثمارات الموزعة	الاستثمارات الصحيحة	نسبة الاستجابة %
١	الإدارة العليا	٨٤	٧٩	٩٤,٠٥%
٢	الإدارة المالية	٧٢	٦٨	٩٤,٤٤%
٣	الوحدة الحسابية	٥٤	٥٠	٩٢,٥٩%
٤	إدارة المراجعة الداخلية	٥٠	٤٥	٩٠%
الإجمالي		٢٦٠	٢٤٢	٩٣,٠٨%

ويتبين من الجدول السابق أن نسبة الاستجابة ٩٣,٠٨% بواقع ٢٤٢ وهي نسبة مرتفعة تعكس التمثيل الصادق للبيانات واختبارات التحليل الإحصائي.

٢- تصميم إدارة الدراسة الميدانية:

اعتمد الباحث في جمع البيانات الأولية للدراسة الميدانية على الآتي:

١/ ٢ - قائمة الاستقصاء: قام الباحث بإعداد قائمة الاستقصاء وتوزيعها على مسؤولي الإدارة العليا، ومسؤولي الإدارة المالية، ومسؤولي الوحدة الحسابية، ومسؤولي إدارة المراجعة الداخلية في الوحدات الإدارية ببيئة الإسعاف المصرية، وكان الهدف هو استخلاص مؤشرات قياس جودة التقارير المالية الحكومية في ضوء المعايير الملزمة والضوابط والسياسات الحاكمة، والتعرف على العوامل المؤثرة في فاعلية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية، وكذلك مقومات ومزايا ومشكلات تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية في مختلف أنشطة الوحدة الحكومية ببيئة الإسعاف المصرية، كما تم تحليل أثر تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية في ضوء التطورات التكنولوجية (GFMIS) في تحسين جودة التقارير المالية الحكومية، وقد راعى الباحث الإجراءات المنهجية لإعداد قائمة الاستقصاء، ومن أهمها ما يلي:

الإجابة الوصفية	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	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 الاستقصاء للتحقق من درجة الاعتمادية والثبات في المقاييس متعددة المحتوى المستخدمة في الدراسة.
- اختبار تبعية البيانات للتوزيع الطبيعي باستخدام الاختبارات (Kolmogorov – Smirnov), (Shapiro-Wilk test).
- أسلوب تحليل التباين في اتجاه واحد (One Way ANOVA) وذلك لتحديد الاختلافات بين المستقصى منهم (الإدارة العليا – الإدارة المالية – الوحدة الحسابية – إدارة المراجعة الداخلية) حول أثر تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية في ضوء التطورات التكنولوجية (GFMIS) في تحسين جودة التقارير المالية الحكومية.
- تحليل الارتباط: (Correlation Analysis) وذلك لتحديد اتجاه وقوة العلاقة بين متغيرات الدراسة.
- تحليل الانحدار الخطي المتعدد: (Multiple Linear Regression) وذلك لدراسة أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع محل الاهتمام.

ثانياً: تحليل النتائج الإحصائية واختبار الفروض.

١- اختبار الاعتمادية والصلاحية لمتغيرات الدراسة.

١- اختبار الثبات/ الصدق Reliability في المقاييس المستخدمة بأداة الدراسة.

اعتمد الباحث على استخدام أسلوب معامل الارتباط ألفا Alpha Correlation Coefficient باعتباره أكثر أساليب تحليل الاعتمادية Reliability الذي 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 للاعتمادية والثقة Alpha Test. ومن المتعارف عليه إحصائياً أن معامل صلاحية الاختبار يجب ألا تقل عن ٠,٦ ويوضح الجدول التالي رقم (٣) معامل الارتباط ألفا كرونباخ Cronbach-Alpha لمتغيرات الدراسة (أربعة محاور رئيسية بواقع ٦٥ عبارة) حيث تراوحت قيمة ألفا كرونباخ ما بين (٠,٨٩٤) و(٠,٩٦٠) بواقع (٠,٩٧٩) لكافة متغيرات الدراسة، وذلك بدرجة ثقة قدرها ٩٥٪، وكذلك درجة مصداقية مرتفعة لمتغيرات الدراسة ككل حيث تبلغ (٠,٩٧٨) وتعتبر هذه القيم مقبولة بالشكل الذي يعكس توافر الاعتمادية والثقة بمتغيرات الدراسة، وهذه النتائج تدعم الثقة في متغيرات الدراسة وتؤكد صلاحيتها لمراحل التحليل التالية.

جدول رقم (٣)

نتائج اختبار الثبات والصدق (Cronbach's Alpha) لمتغيرات الدراسة

متغيرات البحث	عدد العبارات	معامل الثبات Cronbach's Alpha	معامل الصدق الذاتي
مؤشرات قياس جودة التقارير المالية الحكومية في ضوء المعايير الملزمة والضوابط والسياسات الحاكمة.	١٧	٠,٩٤٩	٠,٩٧٤
العوامل المؤثرة على فاعلية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية.	٢٧	٠,٩٦٠	٠,٩٧٩
مقومات ومزايا ومشاكل تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية في كافة أنشطة الوحدة الحكومية بهيئة الإسعاف المصرية.	١٥	٠,٩٢٠	٠,٩٥٩
محاور تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية في ضوء التطورات التكنولوجية (GFMIS) في تحسين جودة التقارير المالية الحكومية.	٦	٠,٨٩٤	٠,٩٤٥
إجمالي متغيرات البحث	٦٥	٠,٩٧٩	٠,٩٧٨

المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي:

٢- اختبار تبعية أبعاد متغيرات الدراسة للتوزيع الطبيعي:

اعتمد الباحث على استخدام (Shapiro-Wilk test)، (Kolmogorov-smimov test) لتحديد تبعية أبعاد الدراسة للتوزيع الطبيعي، بدرجة ثقة قدرها ٩٥٪، ويوضح الجدول رقم (٩) القيم الإحصائية لاختبار تبعية أبعاد الدراسة للتوزيع الطبيعي.

جدول رقم (٥)

القيم الإحصائية لإختبار مدى تبعية أبعاد الدراسة للتوزيع الطبيعي

Kolmogorov- smimov test			Shapiro-Wilk test			أبعاد الدراسة
القيمة الاحتمالية P-value	درجة الحرية	إحصائية الاختبار	القيمة الاحتمالية P-value	درجة الحرية	إحصائية الاختبار	
٠,٢٣٤	٢٤٢	٧,٢٨٣	٠,٣٢١	٢٤٢	٤,٧٧٩	مؤشرات قياس جودة التقارير المالية الحكومية في ضوء المعايير الملزمة والضوابط والسياسات الحاكمة.
٠,٤٥٢	٢٤٢	٦,٣١٩	٠,٣٢١	٢٤٢	٢,٧٤٥	العوامل المؤثرة على فاعلية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية.
٠,٢١٤	٢٤٢	٤,٣٠٧	٠,٤١٢	٢٤٢	٣,٧٨٨	مقومات ومزايا ومشاكل تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية في كافة أنشطة الوحدة الحكومية بهيئة الإسعاف المصرية.
٠,٥١٢	٢٤٢	٩,٣٤٥	٠,٤٢٣	٢٤٢	٧,٧١٢	أثر تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية في ضوء التطورات التكنولوجية (GFMIS) في تحسين جودة التقارير المالية الحكومية.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

ويتضح من نتائج القيم الإحصائية لإختبار تبعية المتغيرات للتوزيع الطبيعي أن المتغيرات تتبع التوزيع الطبيعي ولذلك سوف يتم الإعتداد بالإختبار المعلمية باستخدام تحليل التباين في اتجاه واحد One Way ANOVA التي تستخدم للمقارنة بين أكثر من عينتين مستقلتين.

٣/١- توزيع مفردات العينة وفقا للمتغيرات الشخصية:

قام الباحث بوصف البيانات التي تم الحصول عليها من قائمة الاستقصاء الموزعة على العاملين (الإدارة العليا، والإدارة المالية، والوحدة الحسابية، وإدارة المراجعة الداخلية) وذلك من خلال حساب التكرارات والنسب المئوية للمتغيرات الشخصية موضح الاهتمام بقائمة الاستقصاء (المؤهل العلمي، الوظيفة، سنوات الخبرة) ويوضح الجدول رقم (٤) توزيع مفردات العينة وفقا للمتغيرات الشخصية.

جدول رقم (٥)

توزيع مفردات الدراسة وفقاً للمتغيرات الشخصية

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
المؤهل العلمي	بكالوريوس	٩٢	٪٣٨,٠٢
	دبلوم (دراسات عليا)	٣٩	٪١٦,١٢
	ماجستير	٨٧	٪٣٥,٩٥
	دكتوراه	٢٤	٪٩,٩٢
الوظيفة	الإدارة العليا	٧٩	٪٣٢,٦٤
	الإدارة المالية	٦٨	٪٢٨,١٠
	الوحدة الحسابية	٥٠	٪٢٠,٦٦
	إدارة المراجعة الداخلية	٤٥	٪١٨,٦٠
سنوات الخبرة	أقل من ٥ سنوات	٧٨	٪٣٢,٢٣
	من ٥ سنوات لأقل من ١٠ سنوات	٦٢	٪٢٥,٦٢
	١٠ سنوات فأكثر	١٠٢	٪٤٢,١٥
إجمالي مفردات الدراسة		٢٤٢ مفردة	٪١٠٠

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

٢- عرض نتائج تحليل اختبارات الفروض البحثية:

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

ثالثاً: نتائج اختبار فروض الدراسة:

وقام الباحث باستخدام اختبار تحليل التباين في اتجاه واحد (One Way ANOVA) لاختبار الفروق والاختلافات طبقاً للمؤهل العلمي من حيث بكالوريوس، دبلوم دراسات عليا، ماجستير ودكتوراه ويوضح الجدول التالي نتائج اختبار (One Way ANOVA) جدول رقم (٦).

جدول رقم (٦)

لاختبار الاختلافات طبقا للمؤهل العلمي One Way ANOVA نتائج تحليل التباين

مقايير الدارسة	الوسط الحسابي للاستجابات وفقا للمؤهل العلمي				قيمة اختبار F	القيمة الاحتمالية p - Value	تقييم المعنوية
	بكالوريوس	دبلوم دراسات عليا	ماجستير	دكتوراة			
مؤشرات قياس جودة التقارير المالية الحكومية في ضوء المعايير الملزمة والضوابط والسياسات الحاكمة.	٤,٠٥	٤,٣٨	٤,١٠	٤,٢٩	٢,٥٦٩	٠,٠٥٥	لا يوجد فروق معنوية
العوامل المؤثرة على فاعلية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية.	٤,٢١	٤,٢٦	٤,٢٥	٤,٢٥	٠,١٠٤	٠,٩٥٧	لا يوجد فروق معنوية
مقومات ومزايا ومشاكل تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية في كافة أنشطة الوحدة الحكومية بهيئة الإسعاف المصرية.	٤,٠٤	٤,٠٣	٤,٠٥	٤,٢١	٠,٣٩٨	٠,٧٥٤	لا يوجد فروق معنوية
أثر تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية في ضوء التطورات التكنولوجية (GFMS) في تحسين جودة التقارير المالية الحكومية.	٣,٩٨	٤,٢٣	٤,١٤	٤,١٣	١,٧٤٤	٠,١٥٩	لا يوجد فروق معنوية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

وينضح من الجدول السابق فيما يتعلق بالفروض الإحصائية:

- رفض الفرض الذي ينص على توجد اختلافات معنوية لمؤشرات قياس جودة التقارير المالية الحكومية في ضوء المعايير الملزمة والضوابط والسياسات الحاكمة حيث بلغ المتوسط الحسابي بكالوريوس (٤,٠٥)، ودبلوم دراسات عليا (٤,٣٨)، وماجستير (٤,١٠)، ودكتوراة (٤,٢٩) حيث أن القيمة الاحتمالية ($p\text{-value} > 0.05$).
- رفض الفرض الذي ينص على توجد اختلافات معنوية للعوامل المؤثرة على فاعلية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية حيث بلغ المتوسط الحسابي بكالوريوس (٤,٢١)، ودبلوم دراسات عليا (٤,٢٦)، وماجستير (٤,٢٥)، ودكتوراة (٤,٢٥) حيث أن القيمة الاحتمالية ($p\text{-value} > 0.05$).
- رفض الفرض الذي ينص على توجد اختلافات معنوية لمقومات ومزايا ومشاكل تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية في كافة أنشطة الوحدة الحكومية بهيئة الإسعاف المصرية حيث بلغ المتوسط الحسابي بكالوريوس (٤,٠٤)، ودبلوم دراسات عليا (٤,٠٣)، وماجستير (٤,٠٥)، ودكتوراة (٤,٢١) حيث أن القيمة الاحتمالية ($p\text{-value} > 0.05$).

- رفض الفرض الذي ينص على توجد اختلافات معنوية لأثر تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية في ضوء التطورات التكنولوجية (GFMIS) في تحسين جودة التقارير المالية الحكومية حيث بلغ المتوسط الحسابي بكالوريوس (٣,٩٨)، ودبلوم دراسات عليا (٤,٢٣)، وماجستير (٤,١٤)، ودكتوراة (٤,١٣) حيث أن القيمة الاحتمالية (p-value > 0.05).

القسم الخامس: 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- خلصت الدراسة إلى مجموعة من الدلالات النظرية والنتائج التطبيقية ويمكن تناولها على النحو التالي:
 - 1- تساعد التقارير المالية الوحدة الحكومية في تقييم أدائها الحالي والسابق لاتخاذ الإجراءات التصحيحية وإصدار القرارات، وتوفر التقارير المالية المعلومات للإدارة العليا في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات وتصحيح الأوضاع ومواجهة المشكلات، كما تُمكن من متابعة كافة المناقشات والتعزيزات التي تمت على بنود موازنة الهيئة، وتتيح مقارنة التقارير المالية مع السنوات السابقة أو مع تقارير وحدات حكومية أخرى.
 - 2- تطبيق التطورات التكنولوجية المستحدثة والالتزام بالأنظمة الإلكترونية ومنها منظومة البيورول التي تستخدم لإدارة وتنظيم عمليات صرف رواتب العاملين، ومنظومة التحصيل الإلكترونية التي تستخدم لتحصيل رسوم الخدمات الإسعافية وغيرها من الرسوم، ومنظومة الكروت الذكية وتستخدم لصرف الوقود للسيارات الإسعافية والسيارات الإدارية، ومنظومة الفاتورة الإلكترونية وتستخدم لإصدار فاتورة إلكترونية بدلاً من الفاتورة الورقية التقليدية وربط المنظومة الضريبية لسداد مستحقات الضرائب وتقليل التهرب الضريبي.
 - 3- يجب الاهتمام بالتدريب والتطوير المستمر للمراجعين الداخليين عبر عقد الدورات التدريبية والندوات المرتبطة بالمهنة، مع تجنب إشراك أعضاء المراجعة الداخلية في الأعمال التنفيذية مثل لجان التعاقدات، وضمان إعطاء صلاحيات الوصول لكافة السجلات المتعلقة بموضوع الفحص والمراجعة.
 - 4- ضرورة توافر كوادر بشرية مؤهلة للعمل على المنظومة لضعف الوعي المحاسبي لدى العاملين في الوحدات الحكومية، والحاجة إلى معايير محاسبية حكومية لتقليل الإهدار للمال العام والحد من المخالفات المالية والإدارية.
 - 5- يسهم تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية في تعزيز جودة التقارير المالية، ويسهم في سرعة اتخاذ الإجراءات التصحيحية للحد من المخالفات المالية والإدارية.

أ. نتائج الدراسة الميدانية:

- 1- كشفت نتائج الدراسة الميدانية عن ارتفاع الأهمية النسبية لكافة العبارات المتعلقة بمؤشرات قياس جودة التقارير المالية الحكومية في ضوء المعايير الملزمة والضوابط والسياسات الحاكمة.
- 2- بينت نتائج الدراسة الميدانية ارتفاع الأهمية النسبية لكافة العبارات المتعلقة بالعوامل المؤثرة على فاعلية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية، وأيضاً أبرزت الأهمية النسبية لمقومات ومزايا ومشاكل تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية في كافة أنشطة الوحدة الحكومية ببيئة الإسعاف المصرية.
- 3- أكدت نتائج الدراسة الميدانية على ارتفاع الأهمية النسبية لكافة العبارات المتعلقة بدور تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية في ضوء التطورات التكنولوجية (GFMIS) في تحسين جودة التقارير المالية الحكومية.
- 4- بينت نتائج الدراسة الميدانية عدم وجود فروق أو اختلافات معنوية بين آراء عينات الدراسة لمؤشرات قياس جودة التقارير المالية الحكومية في ضوء المعايير الملزمة والضوابط والسياسات الحاكمة طبقاً للمؤهل العلمي، وكشفت نتائج الدراسة الميدانية عن عدم وجود فروق أو اختلافات معنوية بين آراء

- عينات الدراسة بشأن للعوامل المؤثرة على فاعلية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية طبقاً للمؤهل العلمي.
- ٥- لا توجد فروق أو اختلافات معنوية بين آراء عينات الدراسة لمقومات ومزايا ومشاكل تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية في كافة أنشطة الوحدة الحكومية بهيئة الإسعاف المصرية طبقاً للمؤهل العلمي، ولا توجد فروق أو اختلافات معنوية بين آراء عينات الدراسة لأثر تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية في ضوء التطورات التكنولوجية (GFMIS) في تحسين جودة التقارير المالية الحكومية طبقاً للمؤهل العلمي.
- ٦- تبين من استخدام معامل ارتباط سبيرمان Spearman's rho بين محددات الدراسة وجود ارتباط طردي معنوي بين المحاور الرئيسية لمتغيرات الدراسة، وكذلك الارتباط بين مؤشرات قياس جودة التقارير المالية الحكومية في ضوء المعايير الملزمة والضوابط والسياسات الحاكمة وباقي المحاور الرئيسية، وكذلك بلغت قيمة معامل الارتباط بين العوامل المؤثرة على فاعلية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية ومقومات ومزايا ومشاكل تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية في كافة أنشطة الوحدة الحكومية بهيئة الإسعاف المصرية، ومن جهة أخرى تؤكد هذه العلاقة الارتباطية على صدق العبارات في قياس المحاور الرئيسية ووجود ارتباط معنوي بينهم.
- ٧- تشير نتائج الانحدار إلى أنه يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لتفعيل أنشطة المراجعة الداخلية في ضوء التطورات التكنولوجية (GFMIS) على تحسين جودة التقارير المالية الحكومية.
- ٨- كشفت نتائج الدليل التطبيقي أن نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS) يساهم في الحد من المخالفات المالية والتلاعب بالأرصدة (بنود الموازنة) وعدم تجاوز البنود الموازنة، ويساعد في زيادة نطاق الإفصاح المحاسبي وتوافر المعلومات المحاسبية الملائمة في التوقيت المناسب، مما ينعكس على ارتفاع جودة التقارير المالية الحكومية.
- ٩- كشفت نتائج الدليل التطبيقي أن استجابة هيئة الإسعاف المصرية في تطبيق النظم الإلكترونية المستحدثة (نظام البيروول لإدارة مرتبات العاملين، ومنظومة الفاتورة الإلكترونية، ومنظومة الكروت الذكية لصرف البنزين والسولار لسيارات الإسعاف، ومنظومة الدفع والتحصيل الإلكتروني) ساهم في الحد من المخالفات المالية والحفاظ على المال العام.

ثالثاً: توصيات الدراسة:

- في ضوء النتائج التي تم استخلاصها من الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية، وسعيًا نحو تحقيق أهداف الدراسة، قدّم الباحث توصيات الدراسة على النحو التالي:
- ضرورة اهتمام الباحثين بدراسة قياس وتفعيل أنشطة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية لما لها من تأثير إيجابي على جودة التقارير المالية بالوحدات الحكومية الرقمية وأن تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية يبين نقاط القوة التي يجب الاحتفاظ بها في هذه الوحدات وتنمية نقاط الضعف التي يجب معالجتها.
 - استخدام التقارير المالية في ترشيد الجهود المبذولة في إعداد موازنة الهيئة، وبالتالي إقرارها بشكل أسرع وأكثر دقة، بالإضافة إلى مساعدة الإدارة العليا (رئيس مجلس إدارة الهيئة) في اتخاذ القرارات المناسبة، وتصحيح الأوضاع المخالفة، وترشيد الإنفاق، وتعزيز الإيرادات.
 - تأكيد الإهتمام بمهنة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية من خلال توفير (التدريب والتأهيل للمراجعين الداخليين، والاستقلالية والموضوعية، ودعم الإدارة العليا، والالتزام بالتشريعات والسياسات الحاكمة، ومواكبة التطورات التكنولوجية المستحدثة).
 - ضرورة عقد ورش عمل وبرامج تدريب وتعليم مستمر، مما يمكّن المراجعين من أداء وظائفهم بكفاءة وفعالية، ونظراً لأن المراجعة الداخلية تمثل خط الدفاع الأول ضد الأخطاء أو الانحرافات، وتساهم في الحد من المخالفات المالية والإدارية، واتخاذ القرارات الخاصة بترشيد التكاليف وتعظيم الإيرادات والحفاظ على المال العام.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- ١- إبراهيم، رضا توفيق عبده، (٢٠١٧)، "تقويم كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية بين التجديد والإسناد في ضبط وتدنية الفساد ورفع الكفاية الإنتاجية"، مجلة البحوث التجارية، الجامعة العمالية.
- ٢- أبكر، محمد أسحق عبد الله، عثمان، محي الدين إبراهيم، (٢٠١٩)، "الأنشطة الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في فاعلية أداء معاملات الحكومة الإلكترونية: دراسة على ديوان الضرائب بولاية الخرطوم"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد (٣)، العدد (١٠).
- ٣- أبو لين، حاتم فوزي محمود، (٢٠٢٠)، "أثر التدقيق الداخلي على جودة التقارير المالية في المؤسسات الحكومية في قطاع غزة"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، المجلد (٥)، العدد (١).
- ٤- أبو محمد، أحمد عبد الوهاب، (٢٠١٩)، "دور المراجعة الداخلية في رفع كفاءة الأداء في الوحدات الحكومية: دراسة ميدانية على محليات ولاية النيل الأبيض"، مجلة النيل الأبيض للدراسات والبحوث، جامعة النيل الأبيض، السودان.
- ٥- أحمد أسامة جابر السيد، محمد بكر عربي، أحمد مختار إسماعيل (٢٠٢٤)، "أثر تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية على تفعيل الأنشطة الرقابية في الوحدات الحكومية: دراسة تطبيقية على الوحدات الحكومية بمحافظة السويس"، مجلة البحوث الإدارية والمالية والكمية كلية التجارة، جامعة السويس، مج ٤، ع ٢٤.
- ٦- أحمد، سمير أبو الفتوح صالح، (٢٠٢٠)، "أثر تطبيق نظام الإدارة المالية الحكومية GFMIS على فاعلية بيئة الرقابة الداخلية: دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعه بنها المجلد (٤٠)، العدد (٣).
- ٧- أحمد نادر محمد (٢٠٢٢)، "أثر تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية على تدعيم نظم الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد ٢٥٩-٢، ٢٥٨، ١٣.
- ٨- أميرهم، جيهان عادل، (٢٠١٩)، "تقييم أثر التزام المراجع الداخلي بمدخل المراجعة المستمرة على جودة المراجعة الداخلية"، الفكر المحاسبي، كلية تجارة، جامعة بورسعيد.
- ٩- أمين، 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، المجلد (٩)، العدد (٢)، كلية تجارة بالاسماعيلية، جامعة قناة السويس.
- ١٠- التير، أحمد محمد، السريتي، المهدي مفتاح، (٢٠١٧)، "العلاقة بين الكفاءة المهنية واستقلالية المراجع الداخلي في البيئة الليبية"، المجلد (٦)، العدد (١)، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة مصراته.
- ١١- الجمهودي، إيمان عبد الفتاح حسن، (٢٠١٩)، "أثر خدمات التأكيد لمراقب الحسابات على تحسين جودة معلومات التقارير المالية: دراسة ميدانية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، جامعة كفر الشيخ.
- ١٢- حافظ، سماح طارق أحمد (٢٠٢١)، "الدور المعدل للتدريب في العلاقة بين استخدام نظام إدارة معلومات مالية الحكومية GFMIS وفعالية الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية المصرية: دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعه عين شمس، المجلد (٢٥)، العدد (٢).
- ١٣- حجازي، أمينة حجازي عبد الله، (٢٠٢١)، "الاتجاهات الحديثة للمراجعة الخارجية ودورها في الحد من مخاطر المراجعة وتحسين جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي، رساله دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعه النيلين، السودان.
- ١٤- حسن، يوسف صلاح عبد الله، (٢٠١٨) " دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء حوكمة الشركات بالتطبيق على قطاع المصارف، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد (٢)، العدد (١).
- ١٥- الدليل الموحد لإجراءات الرقابة المالية للجهات الإدارية - الإصدار الثاني ٢٠٢٠م
- ١٦- الدمني، عمار محمد عادل، عبد الرحمن، مروة أحمد، (٢٠٢٢) "أثر جودة عملية المراجعة في ظل عمليات الرقمنة على جودة التقارير المالية بسوق دمشق للوراق المالية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارة، كلية التجارة، جامعة السادات، المجلد (١٣)، العدد (ملحق).
- ١٧- الدنون، أسامة محمد التابعي، (٢٠٢٢)، "إطار مقترح للمراجعة القضائية لتفعيل الرقابة المالية على المؤسسات غير الهادفة للربح"، مجلة راية الدولية للعلوم التجارية، المجلد (١)، العدد (٣)، معهد راية العالي للإدارة والتجارة الخارجية، دمياط الجديدة.

- ١٨- ربيع، مروة إبراهيم، (٢٠٢١)، "أثر ضوابط الرقابة الداخلية في نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية والنظم المكتملة له على جوده التقارير المالية في مصر: دراسة ميدانية، مجلة جامعة الاسكندرية للعلوم الإدارية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد (٦).
- ١٩- زيدان عبد الناصر محمد الأمين، (٢٠١٧)، الحكومة الإلكترونية ودورها في زيادة جودة التقارير المالية الحكومية دراسة ميدانية على ديوان الضرائب بولاية الخرطوم، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين السودان.
- ٢٠- زيدان، محمد سيد عبده أحمد، (٢٠١٨)، "إطار مقترح لتفعيل دور المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية بهدف ضبط النفقات وتطوير الرقابة : دراسة ميدانية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالاسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد(٩)، العدد(٤).
- ٢١- سعودي، بليغاسم، (٢٠١٧)، "المراجعة الداخلية"، مطبوعة منشورة على موقع جامعة المسيلة.
- ٢٢- شحاتة، محمد موسى علي، (٢٠٢٠)، " قياس أثر تفعيل أنشطة المراجعة الداخلية لآليات التحول الرقمي على تعزيز المساءلة والشفافية وتحسين الأداء الحكومي مع دليل ميداني بالبيئة المصرية"، المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، كلية تجارة، جامعة مدينة السادات.
- ٢٣- شعت، محمد حيدر موسى، (٢٠١٧)، "أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة المدرجة بورصة فلسطين، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة.
- ٢٤- صالح، محمد طارق (٢٠٢٣)، "دور نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية في تحسين جودة التقارير المالية في ظل بيئة الوحدات الحكومية العراقية - دراسة استكشافية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة جامعة الاسكندرية مج ٧ ، ع ١.
- ٢٥- صباح، أحمد إبراهيم أحمد، وآخرون، (٢٠١٧)، "دور جودة المراجعة الداخلية في تفعيل قواعد الحوكمة في البنوك الفلسطينية: دراسة تطبيقية" رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة.
- ٢٦- الصباغ، أحمد عبد السيد، (٢٠١٧)، دور نظم المعلومات المحاسبية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة على جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية، مجلة جامعة الاسكندرية للعلوم الإدارية.
- ٢٧- صوان، عادل فرج سعد، (٢٠٢٤)، " إطار مقترح لإعادة تنظيم وظيفة المراجعة الداخلية لزيادة فعاليتها بالقطاع الحكومي الليبي"، مجلة الأستاذ، جامعة طرابلس - نقابة أعضاء هيئة التدريس، العدد ٢٦.
- ٢٨- الطيب، وجدان أحمد، (٢٠١٧)، "الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية"، رسالة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين- السودان.
- ٢٩- طيبي، عبد اللطيف، بن الشيخ، عبد الحميد (٢٠٢٠)، "تقييم دور خصائص المعلومات المحاسبية في تفعيل جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية"، مجلة مجاميع المعرفة، المركز الجامعي على كافي بتندوف، المجلد(٦)، العدد(١).
- ٣٠- عابدين، شريف كامل بيومي، (٢٠٢٢)، "أثر حوكمة التحول الرقمي على جودة وظيفة المراجعة الداخلية"، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، مجلد(١٣)، عدد(٢)، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات.
- ٣١- عبد التواب، محمد عزت (٢٠٢٠)، أثر التحول الرقمي نحو تطبيق تكنولوجيا سلاسل الكتل في منشآت الأعمال على تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتعزيز فعالية حوكمة الشركات، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية
- ٣٢- عبد الحليم، أحمد حامد محمود، (٢٠١٩)، "أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية"، دليل بيئة الاعمال السعودية، مجلة العلوم الإدارية والاقتصاد، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة القصيم، المجلد(٢).
- ٣٣- عبد الرحمن، خديجه حسن محمد عبد الله، محجوب، عبد الله حامد، (٢٠١٧) "دور المراجعة الداخلية في تحقيق الرقابة على الأداء المالي والمحاسبي بوحدات القطاع العام في السودان: دراسة ميدانية بمكاتب المراجعة الخارجية وديوان المراجعة الداخلية في السودان"، رساله ماجستير، جامعة أم درمان الإسلامية.
- ٣٤- عبد الرحمن، نجلاء إبراهيم، باناصر، لميس جميل، (٢٠٢٢)، " أثر المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة الأداء المالي للوحدات الحكومية: دراسة حالة على جامعة الملك عبد العزيز بجدة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد(٦)، العدد(١٠).
- ٣٥- عبد الكريم، سفيان أزر، (٢٠٢٢)، "أثر استخدام تقنية العلوم على كفاءة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية العراقية: دراسة تجريبية، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة الإسكندرية، المجلد(٦)، العدد(٣).

- ٣٦- عبده رضا توفيق (٢٠١٧)، "تقويم كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية بين التجديد والإسناد في ضبط وتدنيه الفساد ورفع الكفاية الإنتاجية"، مجلة البحوث التجارية - كلية التجارة - جامعة الزقازيق العدد الأول، الجزء الثاني، المجلد التاسع والثلاثين.
- ٣٧- العجمي، خالد عبد الرحمن محمد. (٢٠٢٢)، "مدخل مقترح لاستخدام ستة سيجما في تحسين فعالية المراجعة الداخلية علي أساس المخاطر بشركات البترول الكويتية: دراسة تطبيقية"، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، كلية تجارة، جامعة مدينة السادات.
- ٣٨- عزام، محسن عبيد عبد الغفار، وآخرون، (٢٠٢٣)، "دور نظام إدارة المعلومات الحكومية GFMIS في تحسين الرقابة على المال العام"، رسالة ماجستير، كلية تجارة، جامعة مدينة السادات.
- ٣٩- فاطمة، فرح هدا، التميمي، عباس حميد، (٢٠١٨)، "تقويم نظام الرقابة الداخلية في المنظمات غير الحكومية: بحث تطبيقي في اللجنة الأولمبية الوطنية العراقية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد (١٣)، العدد (٤٢).
- ٤٠- قاسم، زينب عبد الحفيظ احمد (٢٠١٧)، "إطار مقترح للإفصاح عن المخاطر الائتمانية وانعكاسات ذلك على جودة التقارير المالية للبنوك - دراسة تطبيقية رسالة ماجستير، كلية التجارة - جامعة عين شمس. الظاهر مفيد طنبور كايد محمد ابو حلاوة شادي، ودويكات انوار. (٢٠٢٠).
- ٤١- القانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ بشأن المحاسبة الحكومية وتعديلاته عام ٢٠٠٦م والمعدل بقانون رقم ٦ لسنة ٢٠٢٢ المالية العامة.
- ٤٢- قرار الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة رقم ٥٤ لسنة ٢٠٢٠م بشأن إستحداث تقسيم تنظيمي للمراجعة الداخلية والحوكمة بوحدة الجهاز الإداري للدولة.
- ٤٣- كريمة، المختار محمد حسين، (٢٠١٨)، "أثر اتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص على جودة التقارير المالية الحكومية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالاسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد (٩)، العدد (٣).
- ٤٤- كمال، إيريني أكرم (٢٠٢١)، "فاعليات تطبيق أساليب ومدائل الهندسة المالية على القطاع الحكومي المصري بهدف رفع كفاءة الأداء المالي"، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد (٢٢)، العدد (١)، كلية تجارة، جامعة بور سعيد.
- ٤٥- كساب، ياسر السيد، (٢٠٢٠)، "محددات فعالية إدارات المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد (٤)، العدد (٢)، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية.
- ٤٦- اللائحة المالية للموازنة والحسابات إصدار ٢٠٢١م
- ٤٧- لطفي، أمين السيد، (٢٠١٩)، "دور المراجعة العامة في تحقيق الإصلاح والتحسين الحكومي مع دراسة حالة مصر، مجله المراجعة والرقابة، الجمعية المصرية للاستشارات العدد (٢).
- ٤٨- محروس رمضان عارف رمضان (٢٠٢١)، "التحول الإلكتروني وتطوير نظام المعلومات الحكومي المصري دراسة ميدانية"، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، مج ١٠، ع ١.
- ٤٩- محمد، أحمد سليم، (٢٠٢٠)، "تفعيل دور المراجعة الداخلية في مكافحة الفساد بالوحدات التنظيمية: دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (٢٤)، العدد (٣).
- ٥٠- محمد، رانية نور الدين عثمان، (٢٠١٧)، "دور معايير المراجعة الدولية للوحدات الحكومية في جودة التقارير المالية وتقويم الأداء: دراسة حالة ديوان المراجعة القومي"، رسالة دكتوراه، جامعة النيلين.
- ٥١- محمد، محمد راضى عطية، (٢٠١٧)، "نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية "GFMIS" ودوره في الرقابة على المال العام وتفعيل موازنة البرامج والأداء: دراسة تطبيقية"، مجلة البحوث التجارية المجلد (٣٩)، العدد (٢)، كلية التجارة، جامعة الزقازيق.
- ٥٢- محمد، مؤمن فرحات السيد (٢٠٢١) "أثر تطبيق نظام GFMIS على خصائص المعلومات المحاسبية كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية: دليل تطبيقي من وزارة المالية المصرية" مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد (١).
- ٥٣- محمود، علاء أحمد محمد، آخرون، (٢٠٢١)، "دور المراجعة المستمرة في تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الحكومية في ضوء نظام (GFMIS) : دراسة نظرية وميدانية"، مجلة جامعة جنوب الوادي الدولية للبحوث التجارية، كلية تجارة، جامعة جنوب الوادي.
- ٥٤- مرعي، أحمد هريدي محمد، (٢٠١٩)، "إطار مقترح لتفعيل تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية في النظام المحاسبي الحكومي المصري" كلية التجارة، جامع عين شمس، المجلد (٢٣)، العدد (١).

- ٥٥- المزين هاني مصطفى عبد الوارث، عزام محسن عبيد عبد الغفار، شحاته، محمد موسى (٢٠٢٣)، "دور نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية GFMIS في تحسين الرقابة على المال العام، دراسة ميدانية بهيئة الإسعاف المصرية"، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية كلية التجارة، جامعة السادات، مج ١٥، ع ١.
- ٥٦- المطيري، مناحي فاضل مناحي، شحاته، محمد موسى علي، (٢٠٢٢)، "دور الإفصاح المحاسبي على رقمنة قطاع شئون الميزانية العامة في تحسين جودة التقارير الحكومية الكويتية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات، المجلد (١٣)، العدد (ملحق).
- ٥٧- المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (٢٠٢٤).
- ٥٨- نور الدين، أحمد فايد، لبنى، بن زاف، (٢٠١٩)، "مساهمة حوكمة الشركات في تحقيق جودة التقارير المالية: دراسة حالة مجمع صيدال"، المجلة الجزائرية للأبحاث والدراسات، جامعة محمد الصديق، الجزائر.
- ٥٩- وهبه، أماني أحمد (٢٠٢٣)، التحول الرقمي وعلاقته بالحوكمة الرقمية والتقارير المالية لتحقيق التنمية المستدامة المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، المجلد ٥ ، العدد ٢ ، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ١١٤-١٨٣. ج الرسائل الجامعية.
- ٦٠- يوسف، جمال علي محمد؛ وإبراهيم غادة أحمد نبيل (٢٠١٦)، "قياس جودة التقارير المالية للشركات المساهمة المصرية وأثرها على قرارات المستثمرين"، الفكر المحاسبي، ٢٠ (٢) ١٠٧٩-١١١٨.
- ٦١- يوسف، حنين علي الأمام، صلاح الدين محمد، (٢٠٢٢) "تأثير تطبيق نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS) في فاعلية تنفيذ الموازنة"، مجلة كلية مدينة العلوم، المجلد ١٤، ٦٥-٦٠١.
- ٦٢- يوسف، عائشة الحاج أحمد، عبد الرحمن، عادل خليل عثمان، (٢٠١٧)، "الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية ودورها في تقويم الأداء: دراسة حالة المصارف السودانية، رسالة ماجستير، جامعه النيلين، الخرطوم.
- ٦٣- يوسف، كمال أحمد، المحمدي، يونس أحمد حسام، (٢٠١٩)، "أنشطة المراجعة الداخلية الحديثة ودورها في الرقابة على القطاع العام، مجلة الدراسات العليا، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.
- ٦٤- يوسف، ماير سعيد نجيب، (٢٠١٧)، "علاقة بين جودة المراجعة الداخلية والأداء المالي للشركات المساهمة المصرية (دراسة إمبريقية)،" مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد (٣٩)، عدد (٢).

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- Addaraini, F. (2020). ANALYSIS OF THE EFFECT OF INDEPENDENCE, PROFESSIONALISM, AND COMPETENCE ON THE QUALITY OF INTERNAL AUDIT RESULTS WITH AUDITOR ETHICS AS MODERATING VARIABLE. International Journal of Public Budgeting, Accounting and Finance, 3(1), 62-73.
- 2- Ahmad, N., Othman, R., Othman, R., & Jusoff, K. (2009). The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector. Journal of Modern Accounting and Auditing, 5(9), 5.
- 3- Al Murtada, Mohammad and Hamdan, Mohammad (2016), The Role of Government Financial Management Information System in Raising the Effectiveness of the Government Budgeting, International Journal of Business and Social , Vol. (7),No . (5) .
- 4- Al-Darwish, M. A., Alghaith, N., Behar, M. A., Callen, M. T., Deb, M. P., Hegazy, M. A., ... & Qu, M. H. (2015). Saudi Arabia:: Tackling Emerging Economic Challenges to Sustain Strong Growth. International Monetary Fund.
- 5- Ali, A. M., Saidin, S. Z., Sahdan, M. H., Rasit, M. H. H., Rahim, M. S., & Gloeck, J. D. (2012). Internal audit in the federal government organizations of Malaysia: the good, the bad and the very ugly. Asian Journal of Business and Governance, 2(1), 68-111.
- 6- Alsharari, Nizar Mohammad, and Mayada Abd El-Aziz Youssef. "Management accounting change and the implementation of GFMIS: a Jordanian case study." Asian Review of Accounting (2017).

- 7- Al-Shetwi, M., Ramadili, S. M., Chowdury, T. H. S., & Sori, Z. M. (2011). Impact of internal audit function (IAF) on financial reporting quality (FRQ): Evidence from Saudi Arabia. *African Journal of business management*, 5(27), 11189.
- 8- Alzeban, A. and Sawan, N. (2013), The role of internal audit function in the public sector context in Saudi Arabia, *African Journal of Business Management*, Vol. 7(6), pp. 443 - 454.
- 9- Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 74-86.
- 10- Atemba, L., and Otuya, R. W. (2017). Integrated financial information system (IFMIS) and national and county government performance in Kenya-a critical analysis. *International Journal of Multidisciplinary and Current Research*, 5: 1-5.
- 11- Ayagre, P., Appiah-Gyamerah, I., & Nartey, J. (2014). The effectiveness of Internal Control Systems of banks. The case of Ghanaian banks. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 4(2), 377.
- 12- Barac, K., & Van Staden, M. (2014). Internal auditing as a corporate governance mechanism: A comparison between public sector and private sector functions.
- 13- Bawab, Atef A. And Al-Ulaimi, Moneer A. (2014) , "Importance of Using Computerized Accounting Information Systems and their Impact on Improving Quality of Accounting Information "A field Study , " Zarqa
- 14- Bradford, M., Henderson, D., Baxter, R. J., & Navarro, P. (2020). Using generalized audit software to detect material misstatements, control deficiencies and fraud. *Managerial Auditing Journal*, 521-547.
- 15- Brochet, F., Jagolinzer, A. D., & Riedl, E. J. (2013). Mandatory IFRS adoption and financial statement comparability. *Accounting Research*, 30(4), 1373-1400 Contemporary
- 16- Chalu, H. (2020). The effect of IFMIS adoption on financial reporting quality in Tanzanian local governments. *Business Management Review*, 22(2), 1-31.
- 17- Dellai, H., & Omri, M. A. B. (2016). Factors affecting the internal audit effectiveness in Tunisian organizations. *Research Journal of Finance and Accounting*, 7(16), 208-211.
- 18- Desai, R., Desai, V., Libby, T., & Srivastava, R. P. (2017). External auditors' evaluation of the internal audit function: An empirical investigation. *International Journal of Accounting Information Systems*, 24, 1-14.
- 19- Dityatama, A. (2015). The Influence of Internal Auditor's Competency and Independency to the Internal Auditor's Due Professional Care and the Implication to the Internal Audit Quality. *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(6), 179-19
- 20- Duan, Z., Jiang, Y., & Tai, H. (2021). Recent advances in humidity sensors for human body related humidity detection. *Journal of Materials Chemistry C*, 9(42), 14963-14980.
- 21- Gullberg, B., Lehnert, M. D., De Breuck, C., Branchu, S., Dannerbauer, H., Drouart, G., ... & Vernet, J. (2016). ALMA finds dew drops in the dusty spider's web. *Astronomy & Astrophysics*, 591, A73.
- 22- Hamdan, N. M., (2017), The compatibility of GFMS with the internal control system, *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance, and Management Sciences*, 7(1), 26-40.

- 23- Holt, T. P. (2012). The effects of internal audit role and reporting relationships on investor perceptions of disclosure credibility. *Managerial Auditing Journal*, 27(9), 878-898.
- 24- Holt, T. P., & DeZoort, T. (2009). The effects of internal audit report disclosure on investor confidence and investment decisions. *International Journal of Auditing*, 13(1), 61-77.
- 25- IIA Internal Audit's Role in Fighting Bribery and Corruption, 2018. Available at: <https://bit.ly/2PjDDpM> (accessed Feb 2020).
- 26- Ijeoma, N. B., & Oghoghomeh, T. (2014). Adoption of international public sector accounting standards in Nigeria: Expectations, benefits and challenges. *Journal of Investment and management*, 3(1), 21-29.
- 27- INTOSAI, (2016) "Introducing professional qualifications for Audit Staff", Design and Production by NAO Marketing & Communications Team DG Ref 009217-001 | Printed by Precision Printing.
- 28- Jatmiko, B., Irawan, D., Machmuddah, Z., & Laras, T. (2020). Factors affecting regional government financial statements: Evidence from Indonesia. *Academic Journal of Interdisciplinary Studies*, 9(2), 89-100.
- 29- Kanbiro & Alemu (2022) Determinants of Internal Audit Effectiveness in Promoting Public Good Governance in Sidama Region of Ethiopia, *International Business & Economics Studies*, Vol. 4, No. 2, pp49-66.
- 30- Kouik, K., Stavrakakis, G. and Vangelis, G. (2015) "A study on the specific factors associated with the success of internal audit in the Greek business environment", *International Journal of Accounting, Auditing and Taxation*", vol. 2. pp. 166 – 175.
- 31- Kumuthinidevi, S. (2016). A study on effectiveness of the internal control system in the private banks of trincomalee. *International journal of scientific and research publications*, 6(6), 600-612.
- 32- lara, A. M. C., Canedo, E. D., & de Sousa Júnior, R. T. (2018). A synthesis of common guidelines for regulatory compliance verification in the context of ICT governance audits. *Information Polity*, 23(2), 221-237.
- 33- Lin, S., Pizzini, M., Vargus, M., & Bardhan, I. R. (2011). The role of the internal audit function in the disclosure of material weaknesses. *The Accounting Review*, 86(1), 287-323.
- 34- Mohamud, H. A. (2013). Internal auditing practices and internal control system in Somali Remittance Firms. *International journal of business and Social science*, 4(4).
- 35- Sawan, N. (2013). The role of internal audit function in the public sector context in Saudi Arabia. *African Journal of Business Management*, 7(6), 443-454.
- 36- Tasios, S., & Bekiaris, M. (2012). Auditor's perceptions of financial reporting quality: the case of Greece. *International journal of accounting and financial reporting*, 2(1), 57.
- 37- Widaryani, H., & K. (2020). Analysis of Factors Affecting the Quality of Local Government Financial Statements. *Accounting Analysis Journal*, 9(1), 53-59. Available at: <https://doi.org/10.15294/aaj.v9i1.23123>.