



المؤتمر المهني العاشر لاتحاد المحاسبين والمراجعين العرب

"مهنة المحاسبة والمراجعة: الواقع والتحديات"

التحول الرقمي... المعايير الدولية للتقارير المالية.. حوكمة المنظمات والرقابة الداخلية

القاهرة- 26 أكتوبر 2019م

المراجعة الداخلية وحوكمة الإدارة الحكومية:

مع إشارة خاصة للحالة المصرية

أ.د. ممدوح إسماعيل

أستاذ ورئيس قسم الإدارة العامة بكلية الاقتصاد والعلوم السياسية - جامعة القاهرة

مستشار وزارة التخطيط للتطوير المؤسسي (مصر)

## مقدمة:

يهدف تطوير نظام حوكمة متكامل للجهاز الإداري لأي دولة إلى ضمان مأسسة العمل الحكومي، ورفع كفاءته، وتسهيل تنسيق الجهود بين الجهات الحكومية ذات العلاقة، حيث يتم تطوير إطار لتعزيز الشفافية والمساءلة، بالإضافة إلى التأكد من مدى التزام الجهات بتحقيق الأهداف الوطنية.

ولعل من أهم أسباب الاهتمام بالحوكمة في القطاع الحكومي - لأي دولة - تدني مستوى أداء الجهات الحكومية، وتداخل الصلاحيات والمسؤوليات وضعف الإنتاجية، وغياب المساءلة، بالإضافة إلى ضعف المنظومة الرقابية ككل، وتدني مستوى الإفصاح والشفافية، وظهور حالات للفساد المالي والإداري.

ومفهوم الحوكمة يهدف إلى إخضاع نشاط الجهاز الحكومي إلى مجموعة من الأنظمة والقوانين، والسياسات والمعايير والإجراءات التي تحقق الانضباط المؤسسي في إدارة الجهة الحكومية من خلال تحديد مسؤوليات وواجبات المسؤولين في الإدارة العليا والتنفيذية.

وتهدف "الحوكمة" في القطاع الحكومي إلى المحافظة على المال العام لكونه وسيلة الدولة في تقديم وتحسين جودة الخدمات المقدمة للمواطنين، وضمان حقوقهم بحيث تكون الخدمات الحكومية متميزة بالوضوح والتحديد وعالية الجودة، من خلال التخطيط ومراجعة القرارات وتحديد طرق قياس الأداء والتعرف على آراء الناس بغرض التحسين والتطوير، بالإضافة إلى إيجاد معايير وقوانين ثابتة وعادلة تتميز بالشفافية والوضوح.

أما بخصوص الإفصاح والشفافية والمساءلة، فتمثل أهم المبادئ اللازمة لتحقيق وتطبيق نظام حوكمة الجهات الحكومية من خلال توفير المعلومات المالية وغير المالية الملائمة وجعلها متاحة للناس بالدقة وفي الوقت المناسب، ناهيك عن نشر التقارير الرقابية وفق أسس ومعايير محددة.

كما يحدد نظام الحوكمة مسؤوليات الإدارة العليا في الجهة الحكومية، وسبل المتابعة الفعالة للإدارات التنفيذية من خلال أنظمة الرقابة الداخلية التي توفر المعلومات لكافة المستويات الإدارية بالشكل الذي يضمن الأداء الأمثل، وإضفاء المصداقية والثقة في التقارير المالية والإدارية.

ويحتاج ضمان تطبيق الحوكمة وجود تقييم مستقل من جهة رقابية عليا تهدف إلى التحقق من وجود وتقييم نظام الحوكمة المطبق بالجهات الحكومية ومدى التزامها بالمعايير الصادرة عن الجهات المختصة بالدولة.

وعادة ما يعول على وحدات المراجعة الداخلية في تحقيق الحوكمة الفعالة خاصة مع ما تواجهه الجهات الحكومية من تحديات ضخمة كالترهل الإداري، وتضارب المصالح، ومضادات السلوك الأخلاقي، بجانب التحديات التكنولوجية وتحديات بناء القدرات. وعادة ما يكون الأمل معقوداً على وحدات المراجعة الداخلية في تحقيق نقلة نوعية نحو حوكمة الإدارة الحكومية بما ينعكس على كفاءتها وفعاليتها لتحقيق أهدافها التنموية.

وتعد المراجعة الداخلية هي الركيزة الأساسية التي يمكنها تحقيق ضمانات كافية لإدارة القطاع العام والحكومي بكفاءة وفعالية؛ وذلك من خلال تقديم تقييم حيادي وموضوعي عما إذا كانت الموارد العامة قد تمت إدارتها واستغلالها بطريقة مسؤولة وفعالة لتحقيق النتائج المرجوة، وفي هذا الإطار يساعد القائمون بوظيفة المراجعة بالجهات الحكومية

(وزارة، هيئة، محافظة...) في تحقيق مبادئ المساءلة والنزاهة، وتحسين العمليات، وغرس الثقة بين هذه الوحدات وبين المواطنين والأطراف ذات الصلة.

ومن ثم، فإن مفهوم المراجعة الداخلية أشمل وأعم من مفهوم المراجعة المالية، ويمكن أن يكون بمثابة أداة جيدة لتحسين وضع الاستراتيجية، وعملية صنع القرار، والإدارة والعمليات اليومية للجهات الحكومية، وفي هذا الإطار تقع مسؤولية إنشاء نظام للمراجعة الداخلية وإدارته لتحديد مخاطر الأعمال والتحكم فيها بفاعلية في المقام الأول على عاتق الإدارة التنفيذية للجهة.

وبصفة عامة، يدعم دور المراجع الداخلي في القطاع الحكومي مبادئ الحوكمة، كما يساعد في التأكد من قيام الجهات الحكومية بدورها لكشف وردع الفساد وممارساته، وتوفير تقييم حيادي ومستقل للبرامج والسياسات، والعمليات والنتائج، وكذلك التنبؤ بالاتجاهات العامة والتحديات التي قد تظهر مستقبلاً.

وللوفاء بهذه الأدوار عادةً ما يستخدم القائمون على المراجعة الداخلية بالجهات الحكومية مجموعة واسعة ومتنوعة من الأدوات مثل المراجعة المالية، ومراجعة الأداء، والتحقيقات، وإبداء الرأي.

## 1- المنهجية المستخدمة:

تعددت التجارب الناجحة في المراجعة الداخلية إقليمياً ودولياً، وقد ارتأى عند إعداد هذه الورقة البناء على التراكم العلمي والعملية في هذا الخصوص؛ باتباع خطوات متتابعة ومتكاملة على النحو التالي:  
أ- مسح علمي لبعض الأدبيات المتعلقة بوحدة المراجعة الداخلية، سواء من ذلك الدراسات الأكاديمية الرصينة كالكتب، والبحوث، والرسائل والأطروحات العلمية، أو الوثائق الفنية الصادرة عن مؤسسات متخصصة منها:

- معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (Institute of Internal Auditors-IIA) والذي يعد الجهة الدولية المسؤولة عن وضع إرشادات ومعايير المراجعة الداخلية، حيث يوفر لمهنيي المراجعة الداخلية في جميع أنحاء العالم إرشادات رسمية معتمدة ينظمها الإطار الدولي للممارسة المهنية لأعمال المراجعة الداخلية (International Professional Practices Framework-IPPF) كإرشادات إلزامية أو إرشادات موصى بها،
- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية Organization for Economic Co-operation and Development (OECD)، والبرنامج الإنمائي للأمم المتحدة (UNDP) United Nations Development Programme وهي جهات معروفة باستقاء دراسات من خلال تجارب تطبيقية وعلى نطاق دولي واسع؛ مما يجعل الاستناد إليها أمراً مهماً،

### ▪ مراجعة بعض التجارب الإقليمية والدولية:

- التجارب الدولية ومنها: المملكة المتحدة، وكندا، وجنوب أفريقيا، والفلبين، والهند، ورواندا،
- التجارب الإقليمية ومنها: تجربة المملكة العربية السعودية (اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة)، وتجربة دولة الامارات العربية المتحدة (ميثاق ومنهجية المراجعة الداخلية للحكومة الاتحادية)، وتجربة الأردن (الدليل الموحد للمراجعة الداخلية).

▪ مراجعة التشريعات المصرية ذات الصلة ومنها: القانون رقم (54) لسنة 1964 بشأن إعادة تنظيم هيئة الرقابة الإدارية والمعدل بالقانون رقم (207) لسنة 2017، وقانون رقم (53) لسنة 1973 بشأن الموازنة العامة للدولة وتعديلاته، وقانون (127) لسنة 1981 بشأن المحاسبة الحكومية ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (181) لسنة 1982 وتعديلاته، وقانون رقم (144) لسنة 1988 بشأن إصدار قانون الجهاز المركزي للمسابات والمعدل بالقانون رقم (157) لسنة 1998، وقانون التعاقدات الحكومية رقم (182) لسنة 2018، وقانون الخدمة المدنية رقم (81) لسنة 2016، ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم (1216) لسنة 2017.

#### أولاً- المراجعة الداخلية في الخبرة الدولية:

يؤكد التطور الملموس في أنشطة المراجعة الداخلية انتقالها من مجرد فحص النشاط المالى إلى فحص النشاط التشغيلي كما انتقلت من تقييم أداء إدارة النشاط إلى تقييم القيمة الاقتصادية للمنظمة بدلالة مدى فعالية قرارات الاستثمار والتمويل من ناحية ومدى القدرة في التعامل مع المخاطر المالية ومخاطر الأعمال من ناحية أخرى. وقد بذلت محاولات جادة من قبل المعاهد العلمية والمنظمات المهنية لتعظيم قيمة أنشطة المراجعة الداخلية وتطوير الدور التقليدي للمراجع الداخلي لضمان تحقيق جودة مقبولة في مخرجات الفحص والتحليل والتقييم للممارسات الإدارية وذلك في إطار مجموعة معايير مهنية المراجعة الداخلية التي أقرها معهد المراجعين الداخليين بأمريكا والتي تدور حول الاستقلال والكفاءة المهنية ونطاق العمل وأداء العمل وإدارة وظيفة المراجعة الداخلية. وفي سياق الخبرة الدولية للمراجعة الداخلية، نتعرض لعدة نقاط رئيسة كما يلي:

#### 1- الغرض من وحدة المراجعة الداخلية:

تقوم وحدة المراجعة الداخلية بوظيفة تقييمية مستقلة وموضوعية داخل الجهة الحكومية، لفحص ودراسة أنشطتها المختلفة؛ لمساعدة المسؤولين في كافة الإدارات للقيام بمسؤولياتهم بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية؛ وذلك عن طريق توفير: التحليل، والتقييم، والتوصيات، والمشورة، والمعلومات التي تتعلق بمراجعة الأنشطة التي يتم فحصها. وتساعد المراجعة الداخلية بذلك الجهة الحكومية في تحقيق أهدافها وحماية أصولها، وإضافة قيمة لها، وضمان فعالية العمليات الإدارية والإدارية والمالية وكفائتها؛ وبذلك تعد المراجعة الداخلية الوسيلة التي يطمئن عن طريقها المسؤول الأول في الجهة الحكومية على حسن سير أعمالها.

وبصفة عامة، يهدف التقسيم التنظيمي للمراجعة الداخلية إلى حماية أموال الدولة، وتعزيز مبادئ الشفافية والنزاهة والمساءلة والمحاسبية في أعمال الوحدات المختلفة، وذلك من خلال:

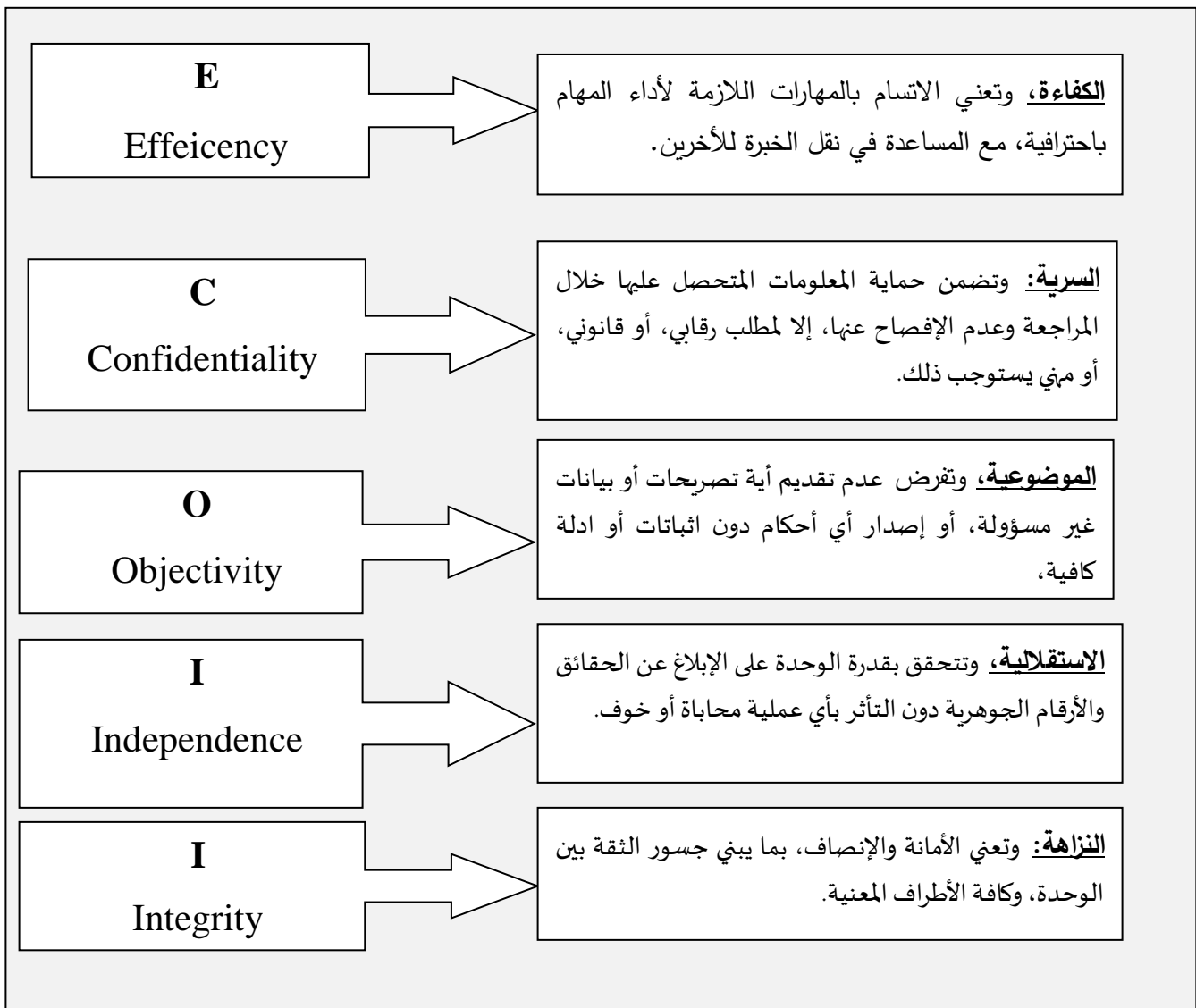
- حماية ممتلكات وموارد الجهة بمختلف أنواعها، و التأكد من إدارتها واستخدامها بكفاءة وفعالية،
- مراجعة الشؤون الفنية، والمالية، والإدارية والتشغيلية،
- تقديم الملاحظات والتوصيات إلى السلطة المختصة لتطوير وتحسين مختلف شؤون الوحدة،
- دعم مبادئ الحوكمة،

- تطبيق قيم ومعايير المراجعة الداخلية.

وبصفة عامة، يتمثل المنطق الأساسي في إنشاء وحدات المراجعة الداخلية في أهمية تقييم إدارة المخاطر بكل جهة، واكتشاف الثغرات ومنع حالات الفساد قبل وقوعها، وتفعيل الرقابة المانعة بما ينعكس في الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، والتحقق من التطبيق الفعال للسياسات والخطط والقوانين واللوائح والتعليمات المنظمة للعمل داخل الجهاز الحكومي. وهكذا فالمراجعة الداخلية هي أحد خطوط الدفاع الرئيسية لحماية الأموال والموارد العامة، وأحد الأدوات الفاعلة في تطوير السياسات وزيادة الكفاءة الإنتاجية بما يعود بالنفع على تحقيق أهداف الجهة.

## 2-القيم الأساسية لوحدات المراجعة الداخلية:

يلخص الشكل التالي قواعد السلوك في وحدات المراجعة الداخلية والتي تمثل مبادئ ذهبية له (ECOII):



شكل ( 1 ) منظومة قيم وحدات المراجعة الداخلية

وقد تؤثر علاقة التبعية الإدارية في قرارات المراجع وأساليب الإبلاغ، ولضمان عدم التأثير في استقلالية المراجعين، يتعين على المراجعين الداخليين عدم المشاركة في أية أنشطة إدارية (مثل الاشتراك في عضوية اللجان التنفيذية، أو وضع إجراءات الحسابات أو الرقابة، أو إعداد السجلات) للتقسيمات التي يقومون بمراجعتها لتجنب تعارض المصالح.

وبطبيعة الحال، تنطبق منظومة القيم هذه في كل مجالات عمل وحدة المراجعة الداخلية التي تستهدف فحص وتقييم كفاءة وفعالية منظومة الضوابط الداخلية في الجهة الحكومية.

### 3- مزايا وجود وحدات المراجعة الداخلية:

من المزايا الرئيسية لوجود وحدات المراجعة الداخلية ما يلي:

- يضمن نشاط المراجعة الداخلية تحمل الحكومات مسؤولياتها تجاه المواطنين عن طريق قياس مدى التزامها بالقوانين، واللوائح، والضوابط المقررة وفعالية واقتصادية وكفاءة عملياتها الإدارية.
- يتيح نشاط المراجعة ضمانة موضوعية للجهات الرقابية حول مصداقية وصحة التقارير المالية وتقارير الأداء التي تصدرها الإدارة.
- يساعد نشاط المراجعة الجهات الحكومية المختلفة في تحقيق غاياتها وأهدافها عن طريق تحسين النظم والخدمات المؤسسية.
- يمكن أن يساعد الحضور الدوري للمراجعين في حماية الأصول الحكومية عن طريق منع الاحتيال، وإهدار تلك الأصول أو إساءة استغلالها.
- تسهم ملاحظات المراجعة في تحسين الموظفين لأدائهم لمهامهم، والتزامهم بالضوابط المقررة.

### 4- مخرجات وحدة المراجعة الداخلية:

من المخرجات الرئيسية لوحدة المراجعة الداخلية ما يلي:

- تحديد وتقييم المواطن الجوهرية للمخاطر التي تواجه الجهة، والمساهمة في تحسين إدارتها،
- تقييم العمليات المختلفة داخل الجهات الحكومية المختلفة والتي تشمل:
  - صحة ودقة المعلومات المالية،
  - كفاءة وفعالية العمليات الإدارية،
  - الالتزام بالقوانين، واللوائح، والعقود.
- تحسين عملية الحوكمة بمفرداتها المختلفة داخل الجهات الحكومية.

### 5- المهام الرئيسية لوحدة المراجعة الداخلية:

يوضح الجدول التالي المهام التي تتولاها وحدة المراجعة الداخلية:

جدول ( 1 ) مهام وحدة المراجعة الداخلية

مهام تخطيطية	مهام خاصة بالمراجعة الفنية والإدارية ومراجعة الالتزام	مهام خاصة بالمراجعة المالية	مهام خاصة بإعداد التقارير	مهام خاصة بوحدة المراجعة ذاتها
<p>أ- وضع خطة سنوية للمراجعة الداخلية تعتمد على السلطة المختصة، تتضمن مجال المراجعة الزماني والمكاني وأنواع المراجعة، وأي تفصيل آخر من المناسب إدراجه ضمن الخطة.</p> <p>ب- التعاون مع الإدارة المختصة بتقييم الخطط الاستراتيجية والتنفيذية والتشغيلية للوحدة للتأكد من مدى كفايتها وملاءمتها،</p> <p>ج- تحديد وتقييم المواطن الجوهرية للمخاطر المختلفة التي تواجه الجهة، وإعداد مقترحات لإدارتها،</p> <p>د- تقييم مدى كفاية الخطط الاستراتيجية والتنفيذية للجهات</p>	<p>أ- التأكد من التزام الجهة بالقوانين واللوائح، وكذلك تعليمات السلطة المختصة وجهات الاختصاص، والتحقق من كفايتها وملاءمتها.</p> <p>ب- التأكد من صحة تطبيق القرارات الإدارية والكتب والمنشورات الدورية،</p> <p>ج- التأكد من انتظام إجراءات العمل السارية والتحقق من مدى كفايتها وملاءمتها،</p> <p>د- إجراء الفحص الدوري والمفاجئ على كافة أنشطة الجهة للتأكد من حسن سير العمل،</p> <p>هـ- المراجعة الدورية والفجائية على أعمال الشئون الوظيفية والسجلات</p>	<p>أ- اتخاذ التدابير اللازمة لضمان كفاءة استخدام الموارد المالية والعينية؛ بما يكفل حماية أموال وممتلكات الجهة من سوء استخدامها أو عدم الإفادة منها، ومن الاختلاس أو الضياع أو التلاعب ونحو ذلك،</p> <p>ب- التأكد من سلامة وصحة إجراءات المراجعة المالية أثناء وبعد الصرف، باستخدام أسلوب العينات والفحص الشامل إذا اقتضت الضرورة،</p>	<p>أ- إعداد تقارير بنتائج أعمال المراجعة الدورية والفجائية في نهاية كل عملية مراجعة على الإدارات الأخرى داخل الجهة الحكومية، ومتابعة التوصيات الواردة في تقاريرها للتأكد من تنفيذها وأهم النتائج والملاحظات التي أسفرت عنها أعمال المراجعة الداخلية. مع توضيح مدى التعاون والحصول على البيانات والإيضاحات المطلوبة من الإدارات والأقسام المختلفة. وتقييم مستوى إنجاز الجهة الحكومية لأهدافها، وتقييم أنظمة المراجعة الداخلية لها.</p> <p>ب- رفع التقارير اللازمة للسلطة المختصة فور اكتشاف الأخطاء</p>	<p>أ- تقديم تقارير دورية إلى السلطة المختصة، توضح فيها أعمال وحدة المراجعة عن المدة التي يغطيها التقرير،</p> <p>ب- تنظيم العمل داخل الإدارة، وإعداد دليل إجراءات العمل يشمل كافة أعمال الإدارة، وتنظيم وحفظ أوراق المراجعة وتصنيفها وترتيبها بالطرق الآلية المناسبة، وإعداد النماذج اللازمة لسير عمل الإدارة.</p> <p>ج- متابعة ما يصدر عن الهيئات الدولية والإقليمية والمحلية فيما يتعلق بمعايير المراجعة الداخلية والأخذ بها</p>

مهام خاصة بوحدة المراجعة ذاتها	مهام خاصة بإعداد التقارير	مهام خاصة بالمراجعة المالية	مهام خاصة بالمراجعة الفنية والإدارية ومراجعة الالتزام	مهام تخطيطية
في ضوء ظروف الجهة وبعد موافقة السلطة المختصة.	والمخالفات المالية والإدارية لاتخاذ اللازم حيالها والتحري عن أسبابها لمنع تكرارها متضمنة الإجراءات التصحيحية، ج- تقديم الإرشادات والمعلومات المتعلقة بكيفية سير الأعمال المالية والإدارية، والتشغيلية بالجهة وفقاً للسياسات المتبعة، د- تقديم مقترحات تصحيحية للأعمال الفنية والمالية والإدارية والتشغيلية لتلافي حدوث أخطاء أو مخالفات بما يكفل تحسين مستوى وكفاءة الأداء، هـ- تلقي تقارير وملاحظات الأجهزة الرقابية والهيئات المستقلة ودراساتها وإعداد وتجميع الردود عليها، وإبلاغها للسلطة المختصة، و- القيام بكافة البحوث والدراسات الفنية والمالية والإدارية الخاصة	ج- الجرد الدوري والمفاجئ على المخازن والعهد، والمستودعات والحملة الميكانيكية وفحص دفاترها وسجلاتها ومستندات المطبقة والإجراءات المطبقة بصدها، د- تقييم مدى كفاءة وكفاية نظم الرقابة المالية المطبقة بالجهة،	والملفات والدفاتر الخاصة بها، والتحقق من مدى سلامة تطبيق أحكام القوانين المعمول بها، و- مراجعة وتدقيق الالتزام بالعقود والاتفاقيات المبرمة وبروتوكولات التعاون التي تكون الجهة طرفاً فيها للتأكد من مدى التقيد بها، ز- تقييم مدى كفاية الهيكل التنظيمي بالجهة، من حيث وضوح السلطات، والمسئوليات، والفصل بين الاختصاصات المتعارضة، ح- تقييم مستوى إنجاز الجهة الحكومية لأهدافها الموضوعية، وتحليل أسباب النقص إن وجدت، ط- المشاركة في تقييم المخاطر الإدارية التي تواجه الوحدة، ورفع مقترحات بكيفية التعامل معها،	الحكومية، من حيث وضوح الصلاحيات والمسئوليات وفصل الاختصاصات المتعارضة، وغير ذلك من الجوانب التنظيمية.



مهام خاصة بوحدة المراجعة ذاتها	مهام خاصة بإعداد التقارير	مهام خاصة بالمراجعة المالية	مهام خاصة بالمراجعة الفنية والإدارية ومراجعة الالتزام	مهام تخطيطية
	<p>بالمراجعة الداخلية،  ز- إبلاغ السلطة المختصة فور اكتشاف أي جريمة جنائية أو مخالفة مالية أو إدارية أو حالات غش أو استيلاء على المال العام، وإبلاغ الجهات الواجب إبلاغها بجرائم العدوان على المال العام،  ح- متابعة ما يصدر عن الهيئات المحلية والإقليمية، والدولية فيما يتعلق بمعايير المراجعة الداخلية والحوكمة للاسترشاد بها.  ط- تقديم تقرير إلى السلطة المختصة عن الموضوعات أو الظواهر التي تطلب فحصها.</p>	<p>هـ- إبلاغ السلطة المختصة وكذلك هيئة الرقابة الإدارية، والجهاز المركزي للمحاسبات، ومباحث الأموال العامة بوزارة الداخلية، ووزارة المالية فور اكتشاف أي مخالفات، أو حالات غش، أو استيلاء على المال العام.</p>	<p>وإعداد خطط لمواجهتها.  ك- تقييم مدى كفاءة وكفاية نظم الرقابة الإدارية المطبقة بالجهة.</p>	

ويكون رئيس وأعضاء الوحدة مستقلين في مباشرة أعمالهم وأداء واجباتهم بموضوعية وتجرد تام، ولهم في سبيل ذلك الاتصال المباشر بالمسؤولين المختصين بكافة التقسيمات التنظيمية التابعة للجهة، وكذلك حق الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات، وأية وثائق أخرى تستلزمها أعمال المراجعة الداخلية، ولهم أيضًا طلب البيانات والايضاحات اللازمة في هذا الشأن، وعلى جميع العاملين بالجهة التعاون التام وتقديم جميع التسهيلات التي تمكنهم من إنجاز أعمالهم.

ويلتزم رئيس الوحدة والعاملون بها بالحفاظ على سرية المعلومات التي يحصلون عليها أثناء تأديتهم عملهم، أو بمناسبة، ويحظر عليهم استخدام تلك المعلومات لأي غرض شخصي أو خارج نطاق العمل بالوحدة.  
**ثانيًا - المراجعة الداخلية في الحالة المصرية:**

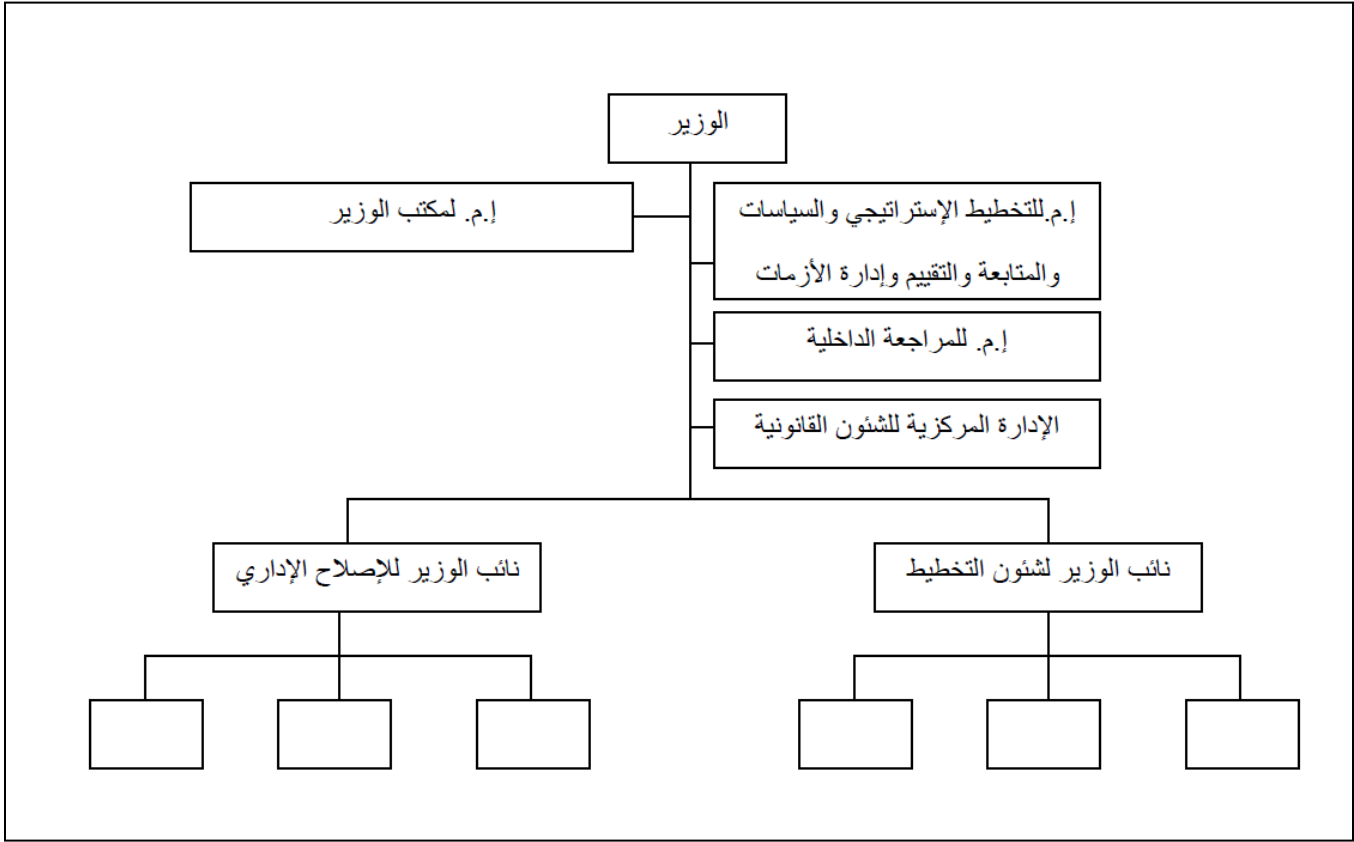
نظرًا لأهمية دور المراجعة الداخلية وأثرها الإيجابي على الأداء الحكومي في الدول ذات الخبرة في تطبيقها، ولحاجة الجهاز الإداري للدولة لوجود مثل هذه الوحدات في ظل ضعف نظم التوجيه المالي والإداري المطبقة حاليًا، وفي ضوء قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (1146) لسنة 2018 والخاص باستحداث تقسيمات تنظيمية في الجهات الحكومية جاء منها المراجعة الداخلية.

ويستند استحداث وتطوير وحدات المراجعة الداخلية في الجهاز الإداري المصري إلى قانون الخدمة المدنية رقم 81 لسنة 2016، ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم (1216) لسنة 2017، حيث ورد التأكيد على تحديث الهياكل التنظيمية للجهات الحكومية المختلفة تحقيقًا للكفاءة والفعالية.  
وفي هذا السياق، نشير إلى عدة نقاط رئيسة كما يلي:

### **1- موقع وحدة (المراجعة الداخلية) من الهيكل التنظيمي للجهة: وزارة التخطيط نموذجًا**

يستهدف الهيكل التنظيمي لأي جهة تحديد الاختصاصات الدقيقة لكافة التقسيمات التنظيمية بالجهة، مع تحديد خطوط السلطة والمسئولية لها، سواء منها السلطات الخطية التنفيذية، أو السلطات الاستشارية، أو السلطات الوظيفية، مع فض أية اشتباكات قد تنشأ بين التقسيمات بعضها البعض. وبطبيعة الحال، إذا تم تصميم الهيكل التنظيمي بجودة عالية؛ ينعكس ذلك على كفاءة وفعالية أداء الجهات المختلفة.

ووفقًا لقرار 1146 لسنة 2018، فإنه يجب على كل وزارة أو مصلحة أو جهاز حكومي أو هيئة عامة أو وحدة محلية أن تتخذ الإجراءات اللازمة لتطوير أو استحداث تقسيم تنظيمي للمراجعة الداخلية في هيكلها التنظيمي.  
ويوضح الشكل التالي موقع وحدة المراجعة الداخلية من الهيكل التنظيمي للجهة الحكومية بالتطبيق على وزارة التخطيط والمتابعة والإصلاح الإداري؛ حيث تكون تبعيتها للسلطة المختصة مباشرة تفعيلًا لها وتحقيقًا لاستقلاليتها، كما تتعاون فنيًا مع هيئة الرقابة الإدارية.



شكل (2) موقع تقسيم المراجعة الداخلية

من الهيكل التنظيمي للوحدة: وزارة التخطيط والمتابعة والإصلاح الإداري نموذجًا

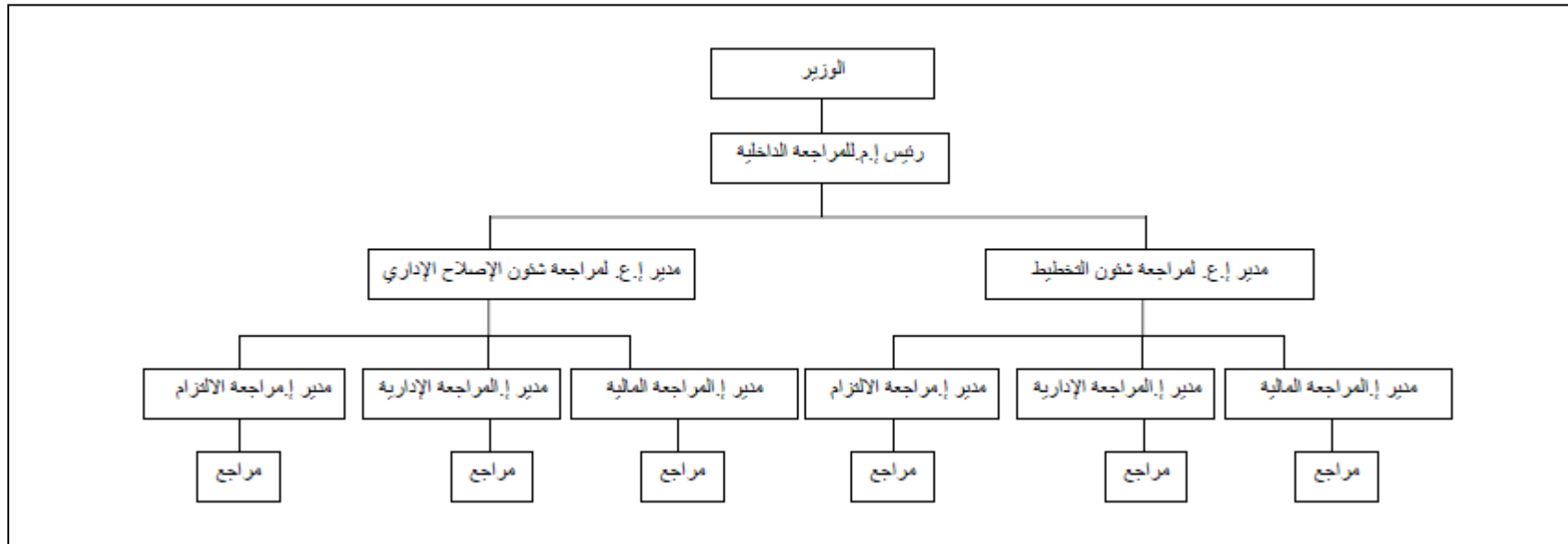
## 2- الهيكل التنظيمي لوحة المراجعة الداخلية:

يمكن أن يكون التقسيم التنظيمي للمراجعة الداخلية بمستوى إدارة مركزية، كما يمكن أن يكون بمستوى إدارة عامة، وذلك وفقاً لعدد العاملين بالجهة، وطبيعة مهامها ومدى تشابكها، والشكلان التاليان يوضحان الهيكل التنظيمي لوحة المراجعة الداخلية في الحالتين:

الهيكل التنظيمي لوحة المراجعة الداخلية

(مثال وزارة التخطيط والمتابعة والإصلاح الإداري)

نموذج 1 (الوحدة بمستوى إدارة مركزية)

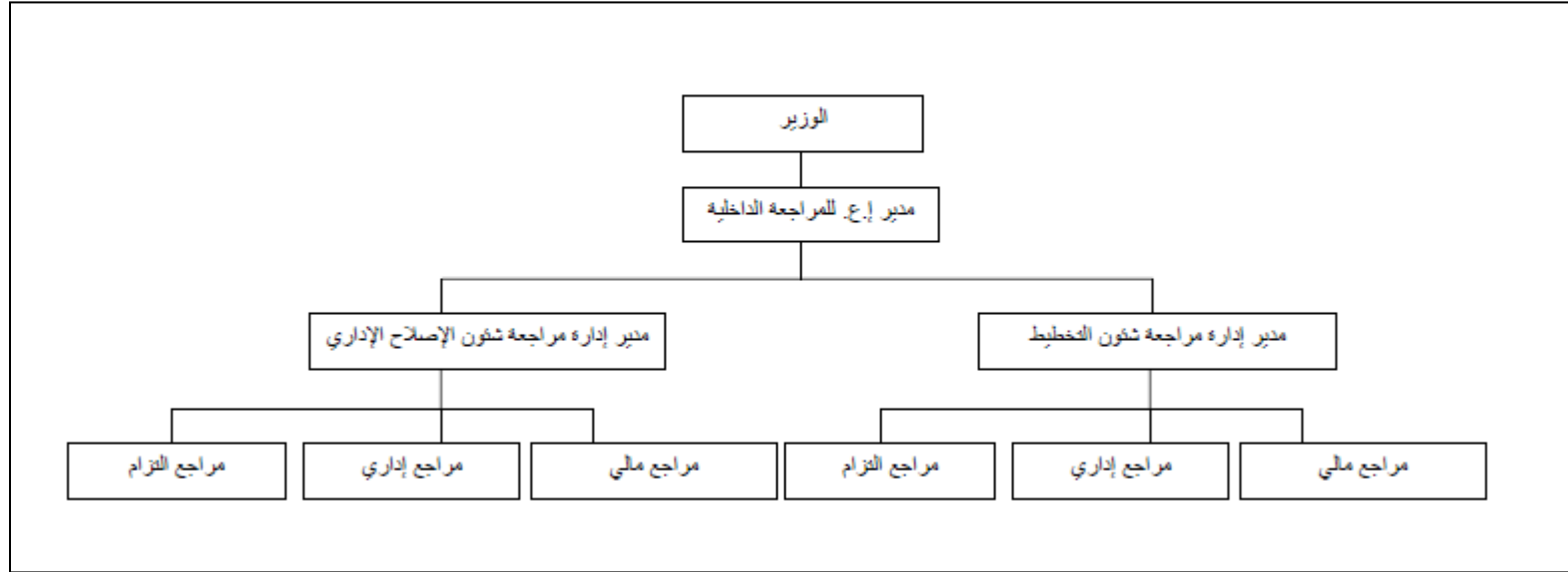


شكل (3) الهيكل التنظيمي للمراجعة الداخلية بمستوى إدارة مركزية: وزارة التخطيط والمتابعة والإصلاح الإداري نموذجاً

الهيكل التنظيمي لوحة المراجعة الداخلية

(مثال وزارة التخطيط والمتابعة والإصلاح الإداري)

نموذج 2 (الوحدة بمستوى إدارة عامة)



شكل (4) الهيكل التنظيمي للمراجعة الداخلية بمستوى إدارة عامة: وزارة التخطيط والمتابعة والإصلاح الإداري نموذجًا

### ويلاحظ على الهيكل التنظيمي لوحدته المراجعة الداخلية ما يلي:

- أ- تعدد مسميات بعض التقسيمات الفرعية خاصة المراجعة الإدارية حيث تتعدد مسمياتها بتعدد التجارب؛ حيث قد تسمى: مراجعة العمليات، أو المراجعة الإدارية، أو مراجعة الأداء، أو مراجعة البرامج، أو المراجعة التشغيلية، ولكن بصفة عامة تتشابه اختصاصات هذا التقسيم الفرعي على اختلاف مسمياته المتبناة،
- ب- اختلاف التقسيمات التنظيمية التفصيلية من تجربة لأخرى بحسب حجم الوحدة ذاتها، ومدى تشابك وتعدد مهامها؛ فقد تكتفى وحدة بوجود مسمى وظيفي باسم "مراجع مالي"، وقد ترتقي بهذه المهمة وحدة أخرى بأن تجعله تقسيم تنظيمي فرعي باسم (إدارة المراجعة المالية) وهكذا.
- ج- في الحالة المصرية، قد يستحدث التقسيم التنظيمي للمراجعة الداخلية في بعض الجهات، وقد يكون تطويراً لتقسيمات تنظيمية موجودة بالفعل، كالتفتيش المالي والإداري، أو التوجيه المالي والإداري، أو الرقابة المالية والإدارية، أو ما يعادلها من تقسيمات تنظيمية؛ وعليه يجب أن تتقدم السلطة المختصة للجهاز المركزي للتنظيم والإدارة باقتراح تعديل مسمى التقسيم التنظيمي إلى المراجعة الداخلية، أو باقتراح استحداثه بحسب الأحوال. كما على السلطة المختصة كذلك على السلطة المختصة موافاة الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة بخطة العمل والإطار الزمني اللازم لتطبيق التقسيم التنظيمي للمراجعة الداخلية، موضحاً به مقرراته الوظيفية.

### **3- مهام واختصاصات التقسيم التنظيمي الرئيسي للمراجعة الداخلية(\*):**

يتبع التقسيم الرئيسي للمراجعة الداخلية السلطة المختصة (الوزير أو من على درجته/ رئيس المصلحة/ رئيس الجهاز الحكومي/ رئيس الهيئة العامة/ المحافظ) من الناحية الإدارية وتتعاون مع هيئة الرقابة الإدارية من الناحية الفنية، وتقدم لها تقارير دورية بنتائج أدائها لمهامها..

### **ويقوم التقسيم التنظيمي الرئيسي للمراجعة الداخلية بالاختصاصات الآتية:**

(\*) يمكن أن تكون المراجعة الداخلية في مستوى تنظيمي (إدارة عامة، أو إدارة) وفقاً لقرار السلطة المختصة استناداً لمعايير منها: حجم الوحدة، الهيكل التنظيمي، عدد العاملين... إلخ، وبطبيعة الحال سيتبع ذلك أن تكون التقسيمات التنظيمية الداخلية لها في مستوى إدارة أو قسم بحسب الحالة.

جدول (2) اختصاصات التقسيم التنظيمي الرئيسي للمراجعة الداخلية

م	الاختصاص	المضمون
1-	وضع خطة عمل سنوية، لنشاط المراجعة الداخلية بالجهة الحكومية	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ تخطيط أنشطة ومهام الفحص والمراجعة الداخلية على أساس تقييم المخاطر ، وفي ضوء الخطة الاستراتيجية للوحدة الإدارية، وحجم الأعمال المزمع خضوعها للمراجعة، والقوة العددية اللازمة للقيام بهذه الأعمال،</li> <li>▪ يلي ذلك مناقشة الخطة مع السلطة المختصة للتوافق حولها، واعتمادها.</li> </ul>
2-	وضع منهجية واضحة لمنظومة المراجعة الداخلية بالجهة الحكومية	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ تصميم معايير موضوعية واضحة للمراجعة،</li> <li>▪ تقييم المعايير وتطويرها بشكل مستمر في ضوء نتائج عمليات الفحص والمراجعة،</li> <li>▪ التحقق من التزام الوحدات التنظيمية محل المراجعة بالمعايير المقررة.</li> </ul>
3-	التواصل المنتظم مع الوحدة التنظيمية المسؤولة عن إدارة المخاطر .	<p>تنسيق الجهود وتبادل المعلومات والتقارير فيما يتعلق بتحديد المخاطر وتقييمها، حيث إن هذا من شأنه:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ تعزيز كفاءة أنشطة المراجعة الداخلية، وخفض التكاليف،</li> <li>▪ تقادي الازدواج في تنفيذ الاختصاصات،</li> <li>▪ الحفاظ على استقلال وموضوعية المراجعين الداخليين نتيجة عدم تحملهم أي مسؤوليات بشأن إدارة المخاطر أو تنفيذ مهام ذات الصلة بإدارة المخاطر والتي قد تؤثر في استقلالهم عند تقييم فعالية ترتيبات إدارة المخاطر،</li> <li>▪ تحديد المخاطر وتقييمها،</li> </ul>
4-	تقييم مدى فعالية نظم المراجعة المالية والإدارية ومراجعة الالتزام.	<p>التأكد من أن الجهة الحكومية تقوم بالآتي:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ تقييم مدى كفاءة إدارة الجهة الحكومية</li> <li>▪ تنفيذ القوانين واللوائح والأنظمة والتعليمات الإدارية</li> <li>▪ أداء المهام والأنشطة في إطار من الكفاءة والفعالية والاقتصاد، وتحقيق الأهداف والنتائج المخططة</li> <li>▪ حماية الأصول من سوء الاستخدام وعدم الإفادة منها، وكذلك من الاحتيال والهدر، وسوء المعاملة، وسوء الإدارة</li> <li>▪ إصدار البيانات والتقارير في الوقت المناسب</li> </ul>

م	الاختصاص	المضمون
5-	تقييم الإجراءات المالية والنظام المحاسبي بالجهة الحكومية.	<ul style="list-style-type: none"> <li>التحقق من سلامة وملاءمة الإجراءات المالية في الجهة الحكومية،</li> <li>تحديد أوجه القصور (إن وجدت)،</li> <li>اقتراح الوسائل والإجراءات اللازمة لعلاجها بما يكفل حماية الأموال والممتلكات من الاختلاس والضياع والتلاعب.</li> </ul>
6-	التحقق من كفاءة وفاعلية الإدارة العليا في تنفيذ برنامج إدارة المخاطر .	<ul style="list-style-type: none"> <li>التنسيق مع الإدارة العليا لإعداد سجل دائم للمخاطر،</li> <li>متابعة تنفيذ برنامج إدارة المخاطر، وتقييمه دورياً وتسجيل ما يتم اتخاذه من إجراءات للحد من أثرها.</li> </ul>
7-	استخراج مؤشرات قياس وتقييم الأداء للجهة الحكومية.	<ul style="list-style-type: none"> <li>تطبيق مؤشرات القياس،</li> <li>تحليل النتائج،</li> <li>اتخاذ الإجراءات اللازمة للارتقاء بمستوى الأداء.</li> </ul>
8-	وضع خطة لكل عملية مراجعة	<p>تشمل خطة المراجعة:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>الهدف من عملية المراجعة،</li> <li>نطاق عملية المراجعة، والمدة الزمنية، والموارد المطلوبة لتنفيذ عملية المراجعة والقوى العددية اللازمة، والمنهجية والأساليب المستخدمة، ونوعها وحجمها، والعينات المطلوب فحصها.</li> </ul>
9-	إجراء عمليات المراجعة،	<p>يشمل ذلك:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>ضرورة أن تكون العينة المختارة للمراجعة كافية ومعبرة،</li> <li>أن يتم تحليلها وتقييمها وتوثيقها لتكوين رأي موضوعي بالمقارنة بالأهداف السابق وضعها لعملية المراجعة.</li> </ul>
10-	متابعة الإدارة / التقسيم التنظيمي الذي تم فحص أعماله في تنفيذه للتوصيات التي انتهى إليها تقرير المراجعة.	<ul style="list-style-type: none"> <li>ضرورة إعداد الجهة لخطة عمل أو اتخاذ ما يلزم من إجراءات نحو تنفيذ التوصيات الواردة في تقرير وحدة المراجعة الداخلية،</li> <li>رفع تقرير دوري بمدى التقدم في تنفيذ التوصيات للسلطة المختصة، وصورة منه لمسئول هيئة الرقابة الإدارية بالجهة.</li> </ul>



المضمون	الاختصاص	م
من الجهات الواجب إبلاغها: (السلطة المختصة، هيئة الرقابة الإدارية، الجهاز المركزي للمحاسبات، ووزارة المالية، ووزارة الداخلية).	الإبلاغ فور اكتشاف أي مخالفات خطيرة أو حالات غش أو استيلاء على المال العام.	-11
<p>هو اختصاص ختامي مهم لوحة المراجعة الداخلية، وفيما يلي تفصيل ذلك:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ تقوم الوحدة في نهاية كل عملية من عمليات المراجعة، بإعداد تقرير بحيث يعكس: المنهجية المستخدمة أثناء عملية المراجعة، والملاحظات التي أسفرت عنها المراجعة والعقبات التي صادفت عملية المراجعة، والنتائج، والاستنتاجات، والتوصيات، وما إذا تم الحصول على كل الإيضاحات والبيانات التي كان هناك ضرورة الحصول عليها، كما يجب أن يتضمن جميع الأدلة الوثائقية اللازمة، على أن يراعى الآتي: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ <u>بالنسبة لتقارير مراجعة الأداء الداخلي</u>: يجب أن تتناول ما يتكشف من نقاط ضعف أو ثغرات أسفرت عنها عمليات المراجعة.</li> <li>○ <u>وبالنسبة لتقارير المراجعة المالية</u>: يجب أن توضح ما إذا كانت الميزانية والحسابات الختامية تعبر بوضوح عن حقيقة المركز المالي للوحدة الإدارية وعن حقيقة فائضها أو عجزها في نهاية العام.</li> <li>○ <u>وبالنسبة لتقارير الجرد</u>: يجب أن تتضمن التقارير طريقة الجرد والتقييم التي اتبعتها الوحدة ومدى التحقق من سلامتها وموافقتها للإجراءات والأصول المرعية، كما ينبغي الإشارة في التقرير إلى كل تغيير يطرأ على أسس وطرق التقييم أو الجرد، وأثر ذلك على نتائج الحسابات.</li> </ul> </li> <li>▪ إرسال التقرير إلى الوحدة محل المراجعة خلال 48 ساعة من إعداده، وعلى الوحدة الرد على التقرير خلال أسبوع من تاريخ وروده إليها، ويذكر مضمون تقرير المراجعة وردود الوحدات عليه ضمن التقارير الشهرية التي ترسلها الوحدة لهيئة الرقابة الإدارية.</li> <li>▪ في حالة ورود ردود/ملاحظات على التقرير من الوحدة التي تمت مراجعتها، تتم دراسة الردود والتحقق منها في غضون مدة معينة (ثلاثة أيام على سبيل المثال)، وعقد اجتماع مع الوحدة التي تم فحصها، ويمكن إعادة صياغة النتائج</li> </ul>	إعداد التقارير.	-12

المضمون	الاختصاص	م
<p>والتوصيات (إذا دعت الحاجة).</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ إرسال التقرير النهائي ملحقاً به نتائج الاجتماع إلى السلطة المختصة لمناقشته وإقراره، ومن ثم يتم إرسال صورة منه لمسئول هيئة الرقابة الإدارية بالجهة.</li> <li>▪ إعداد تقرير سنوي عن عمليات المراجعة التي نفذتها الوحدة، على أن يشمل: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ عمليات المراجعة التي تم تنفيذها، وأي قيود أو تحديات واجهتها الوحدة، وأسباب عدم إنجاز خطة السنوية التي سبق أن وضعتها الوحدة (في حالة عدم إنجاز الخطة بالكامل).</li> <li>○ الملاحظات/التحديات/المشكلات/الاستنتاجات المتعلقة بنظم المراجعة المالية، والإدارية، ومراجعة الالتزام داخل الجهة الحكومية، ومقترحات التحسين.</li> <li>○ الإجراءات المتخذة لتنفيذ التوصيات الواردة في التقارير التي تعدها الوحدة بعد انتهاء كل عملية مراجعة، والتوصيات التي لم يتم تنفيذها، وأسباب ذلك.</li> <li>○ حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح، وأي دلائل/مؤشرات على الغش أو التزوير أو التلاعب.</li> <li>○ مقترحات/توصيات لتطوير منظومة المراجعة الداخلية بالجهة.</li> <li>○ مقترحات/توصيات لتحسين تنفيذ الأنشطة بالجهة الحكومية.</li> </ul> </li> </ul>		

#### 4- اختصاصات التقسيمات الفرعية التابعة لإدارات المراجعة الفنية:

كما تبدي من الهيكل التنظيمي، فإنه عادة بعد التقسيم التنظيمي الرئيسي للمراجعة الداخلية (مستوى إدارة مركزية، أو مستوى إدارة عامة) توجد تقسيمات فنية بحسب طبيعة كل جهة، ثم يلي كل تقسيم فني ثلاث تقسيمات فرعية هي: المراجعة المالية، والمراجعة الإدارية، ومراجعة الالتزام، ويوضح الجدول التالي عرضاً لاختصاصات كلٍ منها:

جدول (3) اختصاصات التقسيمات التنظيمية الفرعية للمراجعة الداخلية

التقسيم التنظيمي الخاص بالمراجعة المالية	التقسيم التنظيمي الخاص بالمراجعة الإدارية	التقسيم التنظيمي الخاص بمراجعة الالتزام
<p>- التأكد من صرف اعتمادات الموازنة في الأغراض المخصصة لها، والتأكد من عدم تجاوز اعتمادات أي باب من الأبواب المختلفة، واتخاذ الإجراءات اللازمة للنقل من باب إلى باب أو من بند إلى بند داخل نفس الباب، مع التأكد من موافقة وزارة المالية في حالة استحداث نفقات غير واردة بالموازنة.</p> <p>- التأكد من التزام الإدارات المالية والإدارات المختصة بالتعاقدات الحكومية والمخازن وغيرها بكل ما تنص عليه القوانين واللوائح والأنظمة والقرارات،</p> <p>- التحقق من وجود الأصول الظاهرة بالدفاتر والسجلات ومن حقيقة قيمتها، وأنها كانت قد سجلت بسعر التكلفة وأنه يجري إهلاكها بالقدر المناسب، وكذلك التحقق من صحة الإيرادات والمصروفات والالتزامات وجديتها.</p> <p>-مراجعة الحسابات من حيث الإيرادات</p>	<p>- مراجعة أداء الإدارات والأقسام المختلفة، والتأكد من أن أدائهم وتنفيذهم للأعمال يتم وفق السياسات والإجراءات والمعايير المهنية.</p> <p>- مراجعة الأنشطة والعمليات للتحقق من كفايتها وانتظامها، وكذلك تقييمها وإعداد تقرير عن كفاءة وفعالية التنفيذ، وتقديم التوصيات اللازمة للإدارة لتحديد الطرق التي تتمكن بها من العمل بشكل أفضل وبتكلفة أقل.</p> <p>- تشخيص المشاكل الفنية التخصصية بحسب طبيعة الجهة، وتقديم الحلول والمقترحات المناسبة،</p> <p>- متابعة تصويب الخلل ذي الطابع الفني، وتقديم المشورة الفنية اللازمة.</p> <p>- تشخيص المشكلات الإدارية وتقديم التوصيات بالإجراءات التصحيحية والحلول المقترحة.</p> <p>- المشاركة في تقييم المخاطر الإدارية التي تواجه</p>	<p>- تقصي أثر القرارات الصادرة عن السلطة المختصة، والإشراف على تدقيق صحة القرارات المتخذة، وإجراءات العمل المعمول بها بهدف التأكد من مطابقتها للأطر القانونية الحاكمة.</p> <p>- التأكد من صحة وسلامة إجراءات العمل في كافة إدارات الوحدة وفق الخطط والأهداف المرسومة، وطبقاً للقوانين واللوائح والتعليمات التي تحكم العمل في الوحدة، ولها في سبيل ذلك الحصول على نسخ من الإجراءات التي تتبعها الإدارات المختلفة؛ لتحري مقارنتها بالأنظمة المقررة والتأكد من عدم وجود أي انتهاك لها .</p> <p>- مراجعة إجراءات الجرد التي تقوم بها الإدارات المختصة بالجهة الحكومية،</p>

التقسيم التنظيمي الخاص بمراجعة الالتزام	التقسيم التنظيمي الخاص بالمراجعة الإدارية	التقسيم التنظيمي الخاص بالمراجعة المالية
<p>والإشراف عليه لضمان إتمامه وفقاً للمقرر قانوناً، والتأكد من توثيق وتطبيق كل تغيير يطرأ على أسس وطرق الجرد.</p> <p>- حصر أصول وموجودات المخازن التي تملكها الجهة الحكومية، والتأكد من إمساك سجل خاص لهذه الأصول، والتأكد من أنه يتم متابعتها،</p> <p>- التأكد من التزام الإدارات المختلفة بأدلة المراجعة كل بحسب طبيعته.</p> <p>- تطبيق معيار التوثيق، وأدلة الإثبات، واستخدام النماذج المعتمدة في توثيق إنجازات الإدارات المختلفة.</p> <p>- إعداد تقارير بأية مخالفات تقع في نطاق اختصاصاتها، تمهيداً لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.</p>	<p>الوحدة، ورفع مقترحات كيفية التعامل معها، وإعداد خطط لمواجهتها.</p> <p>- التأكد من قيام الإدارات المختلفة بالإجراءات التصحيحية الواردة في تقارير المراجعة.</p> <p>- إعداد التقارير الدورية المتعلقة بأعمال المراجعة الفنية، وتقديم نتائج المراجعة للرئيس المباشر.</p>	<p>والمصروفات عن طريق المراجعة والتفتيش على مستندات ودفاتر وسجلات المتحصلات والمستحقات العامة، والمصروفات العامة، والتأكد من أن التصرفات المالية والقيود المحاسبية الخاصة بالتحصيل أو الصرف تمت بطريقة سليمة وفقاً للقوانين واللوائح المحاسبية والمالية المقررة والقواعد العامة للموازنة العامة، وكشف وقائع الاختلاس والإهمال والمخالفات المالية وبحث بواعثها وأنظمة العمل التي أدت إلى حدوثها، واقتراح وسائل علاجها.</p> <p>- مراجعة مدى التزام الإدارات بالصرف من المنح والهبات والتبرعات الممنوحة... إلخ؛ للتأكد من: إنفاقها في الأغراض المخصصة لها، واتفاقها مع القوانين واللوائح المنظمة، ومراعاتها للقواعد المعمول بها والشروط الواردة في اتفاقاتها وتعاقدها،</p> <p>- بحث ودراسة المشاكل المالية التي قد تصادف تنفيذ بنود الاتفاقيات التي تبرمها الدولة وتكون الجهة طرفاً فيها،</p> <p>- مراجعة الحسابات الختامية للوحدة الإدارية.</p> <p>- إخطار كل من وزارة المالية، وهيئة الرقابة الإدارية</p>

التقسيم التنظيمي الخاص بمراجعة الالتزام	التقسيم التنظيمي الخاص بالمراجعة الإدارية	التقسيم التنظيمي الخاص بالمراجعة المالية
		والجهاز المركزي للمحاسبات، ومباحث الأموال العامة بما يقع من حوادث الاختلاس والسرقة والحريق والإهمال والتبديد والإتلاف وما في حكمها، يوم اكتشافها، وموافاة هذه الجهات بالقرارات الصادرة بشأن هذه الحوادث فور صدورها.

## 5- آلية تقدير الأعداد المطلوبة

في العادة يقوم فريق من المراجعين بأعمال المراجعة الداخلية (أي أكثر من مراجع واحد). وتتنوع أعمال المراجعة الداخلية حجماً وموضوعاً بحسب حجم الوزارة التي تتبعها وحدة المراجعة، وعليه تختلف أحجام فرق المراجعة الداخلية لكل مهمة.

ويترأس أحد المراجعين فريق المراجعة (مدير وحدة المراجعة الداخلية)، ويتولى مسؤولية التخطيط والإشراف على مهام المراجعة والتواصل مع الجهات الخاضعة للمراجعة، بينما يتولى أعضاء الفريق تنفيذ أنشطة المراجعة. وبصفة عامة، تشير الدراسات الدولية إلى أن آلية تقدير حجم وحدة المراجعة الداخلية هي: (3 أعضاء في الوحدة: 1000 موظف). وتؤكد الدراسات المسحية الدولية ذات المعادلة تقريباً، فقد تفاوت عدد العاملين بوحدات المراجعة الداخلية المبحوثة - وفقاً لعدة معايير - ما بين (32) [الأكبر حجماً في المسوح]، و(7) [الأقل حجماً]، بينما جاء المتوسط (19).

وبالنسبة للمعايير التي تحدد حجم وحدة المراجعة الداخلية من واقع هذه المسوح فأهمها:

أ- حجم المنظمة، معياراً عنها بحجم أنشطتها، ومعاملاتها وتفاعلاتها الداخلية والخارجية،

ب- أصول وموارد المنظمة،

ج- التوجه الكبير نحو اللامركزية،

د- اشتغال رسالة المنظمة وأهدافها الاستراتيجية على أبعاد المراجعة الداخلية.

وبطبيعة الحال، العلاقة طردية بين العوامل السابقة وحجم وحدة المراجعة الداخلية.

وانسجاماً، مع الهيكل التنظيمي الاسترشادي السابق بيانه، يمكن تحديد عدد الموظفين في وحدة المراجعة الداخلية،

وذلك وفقاً للجدول التالي:

جدول (4) آلية تقدير عدد الموظفين في الإدارة المركزية للمراجعة الداخلية

التفصيل	عدد موظفي وحدة المراجعة الداخلية
- رئيس للوحدة، وثلاثة بحسب البعد الفني (مالي، تشغيلي، التزام)، وثلاثة بدائل لهم حال غيابهم لأي ظرف. - العدد المحدد هو أقل عدد مقبول مهما بلغ حجم المنظمة، ومهما كانت وضعية المعايير السابق بيانها. - يتطابق هذا الرقم مع أقل عدد ظهر لوحد المراجعة الداخلية في الدراسات المسحية السابق الإشارة إليها.	7
-أول (1000) [3+7] -كل (1000) بعد ذلك [آخر رقم+3] وهكذا...	+ 3 [لكل 1000 موظف بعد ذلك]

وكمثال على آلية تقدير أعداد تقسيم المراجعة الداخلية، فإنه في حالة وزارة التخطيط والمتابعة والإصلاح الإداري السابق الإشارة إليها آنفاً، قد يكون تقسيم المراجعة الداخلية بمستوى إدارة مركزية، أو إدارة عامة:

أ- في حالة تقسيم المراجعة الداخلية بمستوى إدارة مركزية، يكون عدد أعضاء الفريق (21) كما يلي:

- عدد (9) من شاغلي الوظائف القيادية والإشرافية [رئيس الإدارة المركزية+ (اثنان من مديري العموم "الأول لقطاع التخطيط، والثاني لقطاع الإصلاح الإداري") + (ستة من مديري الإدارات "ثلاثة لقطاع التخطيط، وثلاثة لقطاع الإصلاح الإداري" ) ]

- عدد (12) من المراجعين [ "ثلاثة لقطاع التخطيط، وثلاثة لقطاع الإصلاح الإداري" وستة بدائل لهم حال غيابهم لأي ظرف ]

ب- في حالة تقسيم المراجعة الداخلية بمستوى إدارة عامة، يكون عدد أعضاء الفريق (15) كما يلي:

- عدد (3) من شاغلي الوظائف القيادية والإشرافية [مدير الإدارة العامة+ (اثنان من مديري الإدارات "الأول لقطاع التخطيط، والثاني لقطاع الإصلاح الإداري") ]

- عدد (12) من المراجعين [ "ثلاثة لقطاع التخطيط، وثلاثة لقطاع الإصلاح الإداري" وستة بدائل لهم حال غيابهم لأي ظرف ]

#### 6- علاقات المراجع الداخلي:

يوضح الجدول التالي علاقات المراجع الداخلي سواء داخل الوحدة أو خارجها، وقد تبدى آنفاً أن التبعية الإدارية ستكون للسلطة المختصة، بينما يوجد تعاون فني مع هيئة الرقابة الإدارية؛ لذا يتعين على مدير وحدة المراجعة الداخلية وموظفيها تقديم تقارير دورية شهرية للهيئة بنتائج أعمال الوحدة، فضلاً عن التقارير العاجلة فور اكتشاف أي واقعة تستلزم الإخطار عنها مثل وقائع الإختلاس، والسرقه، والتزوير، والتبديد، و الإلتلاف، والحريق، والإهمال...إلخ. كما يتعين كذلك تلبية التكاليفات التي ترد إليه من ممثل الهيئة بالجهة لفحص / مراجعة موقف / موضوع محدد في حينه وإعداد التقرير اللازم وتسليمه إليه.

جدول (5) علاقات المراجع الداخلي

العلاقة مع السلطة المختصة	العلاقة مع ممثلي وزارة المالية	العلاقة مع ممثلي الجهات الرقابية
يجب على السلطة المختصة في الوحدة توفير الاستقلال التام لمدير الوحدة وموظفيها؛ بما يكفل قيامهم بأعمال المراجعة الداخلية بموضوعية، بما في ذلك عدم تكليفهم بالقيام بأي عمل تنفيذي أو المشاركة في اللجان التنفيذية.	يتعين على مدير المراجعة الداخلية وموظفيها التعاون مع المراقبين الماليين داخل الجهة بتزويدهم بنتائج الأعمال الداخلة ضمن اختصاصاتهم وبشكل خاص التي عليها ملاحظات، وأي معلومة يمكن أن تساعدهم في أداء أعمالهم.	يجب على مدير وحدة المراجعة الداخلية، وموظفيها التعاون مع ممثلي الجهات الرقابية ومنهم: هيئة الرقابة الإدارية، والجهاز المركزي للمحاسبات، ومباحث الأموال العامة، والجهاز المركزي للتنظيم والإدارة وتمكينهم من الاطلاع على جميع التقارير والبيانات اللازمة لعملهم، ومتابعة الإدارات

7- أنواع المراجعة المطبقة في وحدة المراجعة الداخلية:

من أنواع المراجعة المطبقة في وحدة المراجعة الداخلية:

- أ- **مراجعة الالتزام:** هو فحص السياسات والإجراءات في الجهة أو الإدارة للتأكد من التزامها بالمعايير الداخلية والرقابية.
- ب- **المراجعة الفنية والإدارية:** تحليل تفصيلي للأهداف وعمليات التخطيط والإجراءات والنتائج. وتكون النتيجة المستهدفة هي تقييم العمليات الفنية والإدارية ووضع التوصيات لتحسينها.
- ج- **المراجعة المالية:** اتخاذ التدابير الممكنة لضمان كفاءة استخدام الموارد المالية.
- د- **المراجعة التحقيقية:** هي عبارة عن بحث ودراسة موضوع معين أو مع شخص معين عندما تكون هناك شكوك في وقوع أي احتيال أو مخالفات.

8- أنواع عمليات المراجعة

تتعدد أنواع عمليات المراجعة منها:

- أ- **عملية المراجعة الوقائية**  
وتعنى بتوقع المشكلات وتقديم سلسلة من التوجيهات لتجنب حدوثها..
- ب- **عملية المراجعة الاستكشافية**  
وتعني عمل فريق المراجعين على اكتشاف أية مخالفات.
- ج- **عملية المراجعة التصحيحية**  
في هذه الحالة، وعند اكتشاف وجود مشكلة ما خلال أعمال المراجعة، يتولى فريق المراجعة بحث أسبابها لاقتراح أساليب لعلاجها.



## 9- متطلبات المراجعة الفعالة:

وفي هذا السياق، نشير إلى المتطلبات التالية:

### 9-1 إدارة المخاطر:

- في إطار تحديد المخاطر ذاتها، نشير إلى ما يلي:
  - تتمثل المخاطر في احتمالية فقد الأصول أو تضررها أو تعطلها، أو تعذر قدرة الجهة على سداد الالتزامات التي تضمنها وزارة المالية، وعلى الجانب الآخر، فرصة اتاحة المزايا والمصالح للجهة، من منظور حجمها، أي: ما هي احتمالية وقوع مخاطر معينة وعواقب ذلك؟
  - تجدر الإشارة إلى أن مفهوم المخاطر لا يحمل دائماً معنى سلبي، فقد يشير كذلك إلى اتاحة الفرص.
  - ولكن إدارة المخاطر هي عملية تهدف إلى الاستفادة من المزايا والحد من الآثار العكسية للمخاطر في الجهة من خلال التخطيط، والتنظيم، والإدارة، والرقابة على الموارد البشرية أو أنشطة العمل.
  - إن المخاطر (سواء الإيجابية أو السلبية) قد تؤثر في القيمة وهناك علاقة مباشرة بين المخاطر وحوكمة العمليات والالتزام كما سنرى.
- أهم المخاطر السلبية التي قد تؤثر في أي جهة هي:
  - مخاطر النظم: عدم كفاءة أو فعالية نظم المعلومات،
  - مخاطر خارجية: عوامل لا تخضع لتحكم الجهة وتؤثر في بيئتها الداخلية مثل المناخ، وأعطال البنية التحتية، والأحداث السياسية، والالتزامات الدولية، الخ.
  - مخاطر بشرية: عندما يكون الموظفين غير معدين لتلبية الاحتياجات وتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.
  - مخاطر العمليات: عندما لا تلبي عمليات العمل متطلبات الأداء المرجوة.
- تتعلق إدارة المخاطر بما يلي:
  - تحديد المخاطر
  - تحليل المخاطر
  - تقييم المخاطر
  - علاج ومواجهة المخاطر
  - متابعة إجراءات المواجهة
  - وضع الاستراتيجيات السليمة والأهداف لتحقيق القيمة مع مراعاة الأحداث المحتمل وقوعها (المخاطر).
  - فهم كيفية تأثير تحقيق الأهداف بالأحداث والمواقف أثناء تنفيذ الإدارة والموظفين للاستراتيجيات.
  - العمل على تعديل احتمالية وتأثير هذه الأحداث والمواقف مع إدراك أن كل حدث أو موقف قد ينتج عنه عواقب متنوعة بعضها إيجابي وبعضها سلبي.

- التأكد من استناد القرارات إلى المعلومات الصحيحة، سواء في وضع أو تعديل الاستراتيجيات، أو في تنفيذها يوميًا من خلال القرارات الإدارية على مستوى الجهة ككل، مثل مراعاة المستويات المناسبة للمخاطر المناسبة.
- الرقابة وإعداد التقارير لضمان استيعاب أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا ليس فقط مستويات مصادر المخاطر الفردية، ولكن أيضًا مدى قدرة الجهة (أو عدم قدرتها) على تحقيق تلك الأهداف.

## 9-2 تحليل الأسباب الجذرية

تحليل الأسباب الجذرية هو أسلوب لحل المشكلات يستخدم لتحديد الأسباب الجذرية للأخطاء أو المشكلات. ويعد عامل ما سببًا جذريًا إذا أدى حذف هذا العامل من تسلسل المشكلة أو الخطأ إلى منع تكرار حدوث النتيجة النهائية غير المستحبة. أما العامل السببي فيؤثر في نتيجة الحدث ولكنه لا يعد سببًا جذريًا. وعلى الرغم من أن حذف العامل السببي قد يفيد في النهاية، فإنه من غير المؤكد أنه يمنع تكرار النتيجة غير المستحبة.

ويستند هذا التحليل في الأساس إلى أربعة مبادئ عامة هي:

- تحديد ووصف الحدث أو المشكلة بشكل سليم.
- وضع جدول زمني بدء من الوضع الطبيعي حتى حدوث الأزمة أو العطل النهائي.
- التمييز بين الأسباب الجذرية والعوامل السببية.
- بمجرد تنفيذه (ومع استمرار التنفيذ)، يتحول تحليل الأسباب الجذرية إلى أسلوب لاكتشاف المشكلات.

## 9-3 التخطيط الاستراتيجي للمراجعة: تقييم احتياجات المراجعة

يجب إجراء تقييم لاحتياجات المراجعة (”ANA“ Auditing Needs Assessment) لتحديد استراتيجية المراجعة الداخلية لتطوير الجهة. ويجب تحديث هذا التقييم دوريًا وتعديله حسب الضرورة ليعكس احتياجات ضمان الجودة المتغيرة للمؤسسة.

يجب تحديث تقييم احتياجات المراجعة مرة كل سنة على الأقل لوضع استراتيجيات أكثر تطورًا تعكس وتيرة التغيير المتسارعة التي تواجهها العديد من المؤسسات - مدعومة بشكل خاص بالتطورات التكنولوجية والمنافسة. ويتطلب ذلك المتابعة المستمرة للبيئة الداخلية والخارجية.

يمثل تقييم احتياجات المراجعة مكونًا جوهريًا لضمان أداء عمليات مراجعة داخلية ملائمة ذات صلة في المواعيد المحددة أو المناسبة. ويجب استخدام هذا التقييم في توجيه موارد المراجعة الداخلية للجوانب المؤسسية التي تشكل مخاطر أكبر على الجهود الرامية لتحقيق أهداف الجهة لمساعدة الإدارة في مواجهة تلك المخاطر.

ويجب أن تشمل عملية تقييم احتياجات المراجعة ما يلي:

- أ- مراجعة إطار ضمان الجودة الخاص بالجهة.
- ب- مراجعة بيانات إدارة الأداء.
- ج- مراجعة أعمال المراجعة السابقة ومستويات الإنجاز المحرزة في تنفيذ الإجراءات.
- د- الحوادث/ المخاطر الخارجية الكبرى وغيرها من العوامل.

هـ- التغييرات المؤسسية أو المشاريع الكبرى المخطط لها.

## 10- البرامج التدريبية المطلوبة:

من البرامج التدريبية لوحدة المراجعة الداخلية ما يلي:

- تدريب على أساسيات المراجعة الداخلية.
  - تدريب متقدم على المراجعة الداخلية:
- وبعد البرنامج التدريبي المعتمد، يحصل المتدرب على شهادة متخصص المراجعة الحكومية المعتمدة (CGAP)، والتي يمنحها حالياً في مصر:
- المعهد القومي للإدارة (NMI)،
  - معهد المدققين الداخليين في مصر (IIA Egypt)،
  - الجامعة الأمريكية بالقاهرة (AUC)،
  - الغرفة التجارية الأمريكية (AmCham) . .
  - كي بي إم جي (KPMG).

## 10-1 العوائد المستهدفة من التدريب على موظفي المراجعة الداخلية:

ومن أهمها:

- معالجة نقاط الضعف لدى الموظفين، واكتساب المهارات والمعرفة اللازمة لحسن إدارة وحدة المراجعة الداخلية،
- تحسين وضمان حسن أداء الموظف؛ حيث يجب على الموظف أن يكون على وعي بكافة الإجراءات الإدارية المتعلقة بالوحدة وأدواره و مسؤولياته،
- ضمان رضا موظفي وحدة المراجعة الداخلية، على اعتبار أن إحساس الموظف بالرضا عن الدور الذي يقوم به في الوزارة والوحدة، من شأنه أن يؤثر إيجابياً في قدرته على تنفيذ المهام المنوطة به،
- تقليل الإشراف وتعظيم الثقة؛ فمن عوائد التدريب الفعال أن يصبح الموظفون أكثر إستقلالية وثقة بأنفسهم، مما يقلل من الهيراركية الإشرافية على أدائهم لمهامهم.

## 10-2 المعارف والمهارات المتوقع اكتسابها:

من أهم المعارف والمهارات المتوقع اكتسابها في هذا الإطار ::

- اكتساب المعرفة الأساسية بالحوكمة وتطبيقاتها،
- اكتساب المعرفة الأساسية بمهام وحدة المراجعة الداخلية،
- تكريس الحوكمة السليمة والكفاءة والفعالية للمساعدة في سير العمل،
- زيادة الوعي: قواعد السلوك المحدثة للعام 2018،
- الوعي: رؤية مصر 2030 لإستراتيجية التنمية،

- التعريف بقانون الخدمة المدنية الجديد رقم (81) لسنة 2016، ولائحته التنفيذية رقم (1216) لسنة 2017،
- التعريف بالإستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد 2019-2022،
- عرض الدليل التشغيلي/ أدوات وحدة المراجعة الداخلية على المرشحين للعمل بالوحدة،
- إعادة الفحص والاختيار النهائي لموظفي وحدة المراجعة الداخلية،
- التدريبات المتقدمة: شهادة المراجع الداخلي المعتمد..

ويقترح هنا أن يتم البرنامج التدريبي الموجه للعاملين بوحدة المراجعة الداخلية على غرار المعايير والمهارات المقررة دوليًا

لمنح شهادة المراجع الداخلي المعتمد (Certified Internal Auditor - CIA) والتي تتكون من ثلاثة أجزاء على النحو التالي:

#### جدول (6) محتويات البرنامج التدريبي الموجه للمراجع الداخلي

م	المحور	وصف عام	المحتوى التفصيلي
1-	الجزء الأول - أساسيات المراجعة الداخلية	تشتمل مواضيع الجزء الأول من شهادة المراجع الداخلي علي المنهج الالزامي من الإطار الدولي للممارسات المهنية لأعمال المراجعة الداخلية International Professional Practices Framework (IPPF) وهو إطار مفاهيمي ينظم الإرشادات التيصدرها معهد المراجعين الداخليين Institute of Internal Auditors (IIA)	1-1 الإرشادات الإلزامية: [تعريف المراجعة الداخلية-مبادئ أخلاقيات المهنة-غرض نشاط المراجعة الداخلية وسلطته ومسئوليته] 1-2 المراجعة الداخلية والمخاطر: [المفاهيم المتعلقة بالمخاطر-خطر الاحتيال] 1-3 تنفيذ مهام المراجعة الداخلية "أدوات وتقنيات المراجعة": [جمع البيانات-تحليل وتفسير البيانات-تبليغ البيانات-أوراق العمل-خرائط العمل-الأدلة]
2-	الجزء الثاني - ممارسة المراجعة الداخلية	تشتمل مواضيع الجزء الثاني من شهادة المراجع الداخلي علي إدارة المراجعة الداخلية عن طريق الدور الاستراتيجي والتشغيلي لإدارة المراجعة الداخلية، وإعداد خطة مراجعة مبنية على أساس المخاطر، والخطوات اللازمة لإدارة عمليات	1-2 إدارة نشاط المراجعة الداخلية [الأدوار الاستراتيجية والإدارية لنشاط المراجعة الداخلية-وضع خطة المراجعة الداخلية على أساس المخاطر-ترتيب مهام المراجعة الداخلية حسب الأولوية-متطلبات نشاط

م	المحور	وصف عام	المحتوى التفصيلي
		المراجعة (التخطيط، الإشراف، وتوصيل النتائج، ومتابعة التنفيذ)، وكذلك مخاطر الاحتيال والضوابط الخاصة به.	المراجعة الداخلية من الموارد-أنواع مهام المراجعة الداخلية "مهام التأكيد، والتقيد أو الالتزام، والمهام الاستشارية"، 2-2 إدارة مهام المراجعة الداخلية: [تخطيط المهام-الإشراف على مهام المراجعة-تبليغ مهمة المراجعة-مراقبة نتائج المهمة]، 2-3 مخاطر الاحتيال والرقابة [وضع إمكانية حدوث احتيال في الاعتبار-تحديد إن كان احتمال حدوث احتيال يستدعي عناية خاصة-استخدام اختبارات المراجعة لتحري وجود الاحتيال-تعزيز ثقافة الوعي بمسائل الاحتيال-تقنيات الاستجابة والتقصي-المراجعة القانوني]
3-	الجزء الثالث- عناصر المعرفة الخاصة بالمراجعة الداخلية	تشتمل مواضيع الجزء الثالث من شهادة المراجع الداخلي على مبادئ الحوكمة، وأخلاقيات العمل، وإدارة المخاطر، والهيكل التنظيمي، بما في ذلك الدورات المستندية، والاتصالات، ومبادئ الإدارة والقيادة؛ وتكنولوجيا المعلومات واستمرارية الأعمال، والإدارة المالية، والبيئة التجارية العالمية.	- الحوكمة/أخلاقيات العمل، - إدارة المخاطر، - الهيكل التنظيمي وبناء المنظمات، - الاتصال، والقيادة، - تكنولوجيا المعلومات، - المحاسبة المالية، - بيئات العمل العالمية.

### 11- معايير ومؤشرات نجاح وحدة المراجعة الداخلية:

تتعدد معايير ومؤشرات نجاح وحدة المراجعة الداخلية، وإن كان يمكن إجمالها في تحقيق مهامها السابق بيانها بكفاءة وفعالية، ومن المهم أن ينظر إلى معايير النجاح بشكل شامل بحيث يتضمن مدخلات الوحدة، وأنشطتها، ومخرجاتها، وعوائدها، وآثارها كما يتبدى من الجدول التالي:

جدول (7) معايير ومؤشرات نجاح وحدة المراجعة الداخلية

معايير المدخلات	الأنشطة والمهام	المخرجات والعوائد:	الآثار
يتعلق هذا المعيار بالموارد داخل الوحدة سواء البشرية، أو المالية، أو العينية أ- المدخلات البشرية: ومن المعايير الرئيسة هنا: الكفاية العددية، والكفاءة المهنية، والكفاءة الأخلاقية. ب- المدخلات المالية: ومن المعايير الرئيسة هنا الكفاية، والتنوع. ج- الموارد العينية: ومن المعايير الرئيسة هنا الحداثة، والجودة، والكفاءة، والملاءمة البيئية.	ومن المعايير الرئيسة لتقييم أنشطة وحدة المراجعة الداخلية: أ- الالتزام المالي، ويقاس بالإنفاق الفعلي للوحدة مقارنة بالإنفاق المقدر في الموازنة، ب- الالتزام الزمني، ويقاس بالتنفيذ الفعلي للأنشطة مقارنة بما كان موجودًا في الخطة التنفيذية، ج- الالتزام الفني، ويقاس بالتنفيذ الفعلي مقارنة بالموصفات المحددة للنشاط.	1- المخرجات: والمعيار الرئيس هنا: - نسبة المهام المنجزة من إجمالي المهام المستهدفة، 2- العوائد: والمعيار الرئيس هنا: المخرجات المقبولة من إجمالي المخرجات الفعلية للوحدة.	وهو يقاس بالنتائج على النطاق الواسع، والذي لا يظهر إلا بعد فترة زمنية طويلة من عمل الوحدة (عادة 5 سنوات فأكثر)، ومن المؤشرات الرئيسة هنا: إنتاجية الجهة الحكومية بعد عمل وحدة المراجع بفترة زمنية طويلة مقارنة بإنتاجيتها قبل خمس سنوات على الأقل.

## 12-خاتمة:

يترتب على وجود منظومة فعالة للمراجعة الداخلية تحسين المساءلة ، وتكريس الممارسات الأخلاقية والمهنية، والإدارة الفعالة للمخاطر، وتحسين جودة المخرجات ودعم عمليات صنع القرار ومتابعة الأداء. يعد إنشاء وحدات المراجعة الداخلية في جميع الوزارات أمراً هاماً وفق إجراءات الحوكمة الرشيدة ومعايير الفعالية والكفاءة في تقديم الخدمات العامة.

وستستطيع وحدات المراجعة الداخلية تحقيق عوائد عديدة باستخدام الأدوات والآليات المختلفة: مثل تحليل المخاطر، والتحليل والرقابة المالية، والحوكمة ومكافحة الفساد، والمتابعة والتقييم:

- تحديد عوامل المخاطر ووضع معايير وإجراءات الحد منها (تحليل وتخطيط المخاطر).
  - التأكد من استخدام الأموال في تحقيق الأهداف وتعزيز الرقابة الإدارية (إعداد الموازنات والرقابة المالية).
  - ضمان المساءلة عن النتائج (متابعة مؤشرات الأداء الرئيسية).
  - مكافحة الاحتيال والفساد.
  - تعزيز قواعد السلوك الأخلاقي والشفافية.
  - ضمان الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية.
- وهكذا يتبدى جلياً أن وحدات المراجعة الداخلية تعتبر أداة مساعدة لوضع وتنفيذ منهجيات متسقة ونظم موحدة قياسية لإدارة الجودة من أجل تنفيذ الأنشطة الحكومية الواردة في رؤية مصر 2030.