



# مجلة البحوث المالية



المجلد (22) – العدد الأول – يناير 2021

مدى تطابق إجراءات الرقابة المالية في النظام المحاسبي الحكومي بمصر  
لمبادئ الأجهزة العليا للرقابة المالية

## The extent of conformity of the procedures of financial control in The governmental accounting system in Egypt to the principles of the International Organization of Supreme Audit Institution

الباحثة/ إيريني أكرم كمال

مرشح للدكتوراه

كلية التجارة- جامعة بورسعيد- قسم المحاسبة

تحت إشراف

استاذ دكتور

صابر حسن الغنام

استاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

بكلية التجارة \_ جامعة بورسعيد

استاذ دكتور

حسين مصطفى هلالى

استاذ المحاسبة المالية

بكلية التجارة \_ جامعة بورسعيد



## ملخص

هذه الورقة البحثية تمثل محاولة لبيان الي أي مدى اجهزه الرقابة المالية بمصر المتمثلة في وزاره المالية والجهاز المركزي للمحاسبات' مطابقه لمبادئ الأجهزة العليا للرقابة المالية، حيث ان التطور الحادث في النشاط الحكومي مؤخرًا وتطبيق اساليب جديده والذي تبعته زيادة في الخدمات يتطلب إجراءات إضافية وفعاله لا جهزه الرقابة بشكل عام والرقابة المالية بشكل خاص، مما ادى الي ضرورة البحث نحو درجة وكيفية الالتزام بمعايير المنظمة والمرشدة لعملية الرقابة.

فأوضحت الدراسة تحليل لواقع الرقابة المالية بالقطاع الحكومي في مصر وأشارت الي بعض من معوقات و اخفاقات اجهزه الرقابة المالية وأيضا تقييم للوضع الحالي للرقابة في ظل التشغيل الالكتروني ، حيث انه يجب وجود إطار المنظم والمعايير والقواعد الاسترشادية المعتمدة من قبل الهيئات المحاسبية والرقابية ، ولذلك تم التطرق الي المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (INTOSI) من خلال نظره عامه على ماهيه تلك المعايير وتصنيفاتها والأنشطة والضوابط الرقابية الوقائية الواجب اتباعها وفقا لمعايير الانتوساي ومن ثم التطرق الي مدى تفعيل اجهزه الرقابة المالية لمعايير الانتوساي .

وفي ضوء الأهداف والنتائج قدمت بعض التوصيات من اهمها انه يجب التطور في اساليب الرقابة المالية في ظل التشغيل الالكتروني لتشمل جميع التغير والتحديث الذي بصدد تطبيقه في الحكومة، الي انه يوجد بعض التحديات الواجب اتباعها تحول دون التزام الجهاز المركزي بمتطلبات المعايير المالية والرقابية للانتوساي كما يوجد صعوبة عند تطبيق هذه بعض الإجراءات وفق للنظام المحاسبي الحكومي المصري المطبق من خلال رقابة وزاره المالية، كما اشارت الدراسة على أهمية الربط بين اجهزه الرقابة المالية بالدولة.

الكلمات الافتتاحية : الرقابة المالية الحكومية - المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية- الانتوساي

## Abstract

This paper attempt for a statement to show what extent followed for Financial Supervision Authority in Egypt for the principles of International Organization of Supreme Audit Institution , Where the study showed an analysis of the reality of financial supervision in the government sector in Egypt, and It referred to some of obstacles of the for Financial Supervision Authority in Egypt.

In addition to search in the goals, types and activities of the International Organization of Supreme Audit Institution (INTOSI).

This paper has concluded that It is necessary to develop methods of financial Supervision Authority in Egypt under the data electronic operation, plus there were some challenges that must be followed by accountability state authority in Egypt for (INTOSI) requirements, and there is also difficulty when applying some issues in the Egyptian government accounting system that applied by the Ministry of finance.

This study also indicated the importance of that have been a link and good cooperation between the Ministry of finance and accountability state authority in Egypt

Key word : government financial control - International standards for supreme audit institutions - INTOSI



### مقدمه

الرقابة هي احدى اهم الوظائف الاساسية في اي مؤسسة، وهدفها الرئيسي خدمة الإدارة ومساعدتها، فهي تعتبر احدى مكونات العملية الادارية وتعتبر صمام الامان لقدرة المؤسسات على تحقيق اهدافها في التأكد من انجاز الاهداف المرسومة لمساعدة الادارة في اتخاذ الاجراءات التصحيحية في حاله وجود ضعف او قصور في النظام.

فيجب التحسين المستمر لدور الرقابة المالية في القطاع الحكومي نظرا لتطور العمل بالنظام المحاسبي الحالي بمصر ، وهنا نجد منظمة الانتوساي جاءت تعمل على تبادل المعلومات والخبرات من أجل تحسين وتطوير الرقابة المالية العامة على المستوى الدولي، وكذلك تطوير الخبرات الفنية والعلمية للأجهزة العليا للرقابة في كل دولة وبيان الوضع المالي الحقيقي للدولة من موجودات ومطلوبات وبالتالي تحقيق الرقابة والمسائلة العامة للدولة ، لما تبينه هذه المعايير من حيث تحقيق جودة البيانات ودلائتها ومصداقيتها ، ويعد تبني وتطبيق المعايير الرقابية من اهم العوامل التي تساعد الأجهزة الرقابية في تحقيق جوده لنتائج العملية الرقابية .

### مشكله البحث

نظرا لازدياد النشاط الحكومي الذي بدأ يأخذ اتجاهات اضافية وتطبيق اساليب جديده تساير تكنولوجيا العصر والذي تبعته زيادة في الخدمات، مما ادى الي ضرورة البحث نحو الالتزام بمعايير، حيث لا يمكن ان يعطي التطوير مفعولا دون وجود إطار المنظم والمعايير والقواعد الاسترشادية المعتمدة من قبل الهيئات المحاسبية والرقابية

فانه يوجد حاجة ماسة لتطوير دور الرقابة المالية في النظام المحاسبي الحكومي من خلال تطويع الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الحكومية بما يتلاءم مع مستخدمي تقاريرها المالية حيث ان النظم الحديثة والتقنيات وخاصة في مجال معالجة البيانات واداره الموارد المالية والبشرية من شأنها تحسين العمليات المالية الامر الذي أدى بضرورة تحسين دور الرقابة المالية والمراقب المالي الحكومي. وهذا ما سعت اليه الباحثة الي استعراض للمعايير المهنية والرقابية للانتوساي ومدى تفعيل اجهزه الرقابة المالية (الجهاز المركزي، وزاره المالية) بمصر لمعايير الانتوساي.

### اهداف البحث

فيتمثل الهدف الرئيسي ببيان أهمية عمليات الرقابة وخاصة الرقابة المالية الحكومية وذلك من خلال تحليل للواقع العملي لأجهزه الرقابة المالية وعرض لاهم المشاكل التي تواجهها بالإضافة الي دراسة مدى علاقة التزام كل من اجهزه الرقابة المالية (وزاره المالية والجهاز المركزي للمحاسبات) لمبادئ وارشادات معايير الانتوساي.

### أهمية البحث

تستمد أهمية البحث من أهمية دور عمليات الرقابة وخاصة الرقابة المالية الحكومية باعتبارها وسيلة لضمان حسن استخدام الأموال العامة وعدم اهداره وأهمية الدور الذي يقوم به اجهزه الرقابة المالية في مصر سواء كانت رقابة داخلية او خارجية والتأكيد على مدة أهمية التزام اجهه الرقابة المالية بتطبيق معايير الرقابة المالية الصادرة من منظمه الانتوساي لكونها تسهم في تحسين كفاءه العمل الرقابي وتقوية اجهزه الرقابة .

### فرض البحث

تقوم الدراسة على اختبار الفرض التالي:

لا توجد تحديات تحد من قدرة اجهزه الرقابة المالية بمصر (الجهاز المركزي للمحاسبات ووزارة المالية) على اتباع مبادئ وارشادات المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية

### خطه البحث

تم تقسيم البحث إلى: -

المبحث الأول: تحليل واقع الرقابة المالية بالقطاع الحكومي في مصر

المبحث الثان: المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (INTOSI)

المبحث الثالث: مدى تفعيل اجهزه الرقابة المالية لمعايير الانتوساي



## المبحث الأول

### تحليل واقع الرقابة المالية بالقطاع الحكومي في مصر

ان الرقابة المالية مفهوم يتطور تبعا لتطور مفهوم الإدارة المالية في منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمالية والمحاسبية والإدارية، وهي حزمة من الرقابات المتعددة التي تمارس في وقت واحد بهدف التأكد من صحة وسلامة التصرفات المالية من كافة النواحي بغية المحافظة على المال ورفع كفاءة استخدامه وتحقيق اعلى درجات الفعالية في النتائج المرجوة من الانفاق او التحصيل المالي.

#### أولاً: الرقابة المالية الحكومية

باتساع العمل الحكومي الذي شمل جميع جوانب المجتمع تقريباً، فرض الحاجة الى الرقابة ووضع بعض الضوابط والقيود، لجأت الدول إلى وضع الأجهزة الرقابية في إطار مؤسسي يعتمد على القوانين والتشريعات المنبثقة عن السلطة التشريعية والتي تعطيها حق القيام بأداء أعمالها الرقابية بكل استقلالية عن باقي المؤسسات.

ففي جمهورية مصر العربية ، أنشأت جهتين حكوميتين يقومون بالرقابة على تنفيذ الموازنة احدهما (وزارة المالية) لرقابة قبل الصرف والآخر (الجهاز المركزي للمحاسبات) للرقابة بعد الصرف ، اي التأكد من أن التنفيذ ( الموازنة العامة للدولة) للتحقق من استخدام الموارد بطريقة اقتصادية وكفاءة وتنفيذ العمليات والمهام تؤدي وتنفذ بكفاءة وفاعلية .

#### ثانياً: الرقابة المالية وفقا للنظم المحاسبية الحكومية

ان هدف النظم المحاسبية عن الوحدات الحكومية هو الرقابة على تحصيل الإيرادات العامة من ناحية، والرقابة على الصرف من الاعتمادات المالية في الحدود الواردة بالميزانية العامة من ناحية أخرى. فالرقابة على العمليات المحاسبية والمستدينة للمصروفات او الإيرادات بصورة فعالة يجب ان تتم من خلال ثلاثة انواع :-

أ- الرقابة قبل التنفيذ (الرقابة المانعة او السابقة) تقوم بها الهيئات الرقابية على الاعمال المالية

قبل ان يتم القيام بالتصرف وذلك بهدف اكتشاف الاخطاء قبل وقوعها

ب- الرقابة اثناء التنفيذ (الرقابة المتزامنة) وتتمثل في متابعه الاعمال التي تم انجازها ومحاولة اكتشاف الخطأ حين وقوعه والعمل على تصحيحه لتقليل حجم الضرر فهي غالبا تكون العمليات التي تم الانتهاء منها صحيح ما قد يحدث من أخطاء .

ت- الرقابة بعد التنفيذ (الرقابة اللاحقة) هي التي تتم بعد ان يتم التنفيذ او انجاز العمل واكتمال نتائجه وتتصف هذا النوع عل مقارنة النتائج الفعلية النهائية بالمعايير واللوائح والقوانين الموضوعة مسبقا .

وتعتمد اجهزه الرقابة المالية في مصر على نوعين من الرقابة قبل الصرف المتمثلة في وزاره المالية والرقابة بعد الصرف المتمثلة في الجهاز المركزي للمحاسبات ..  
كما ان اجهزه الرقابة المالية في القطاع الحكومي في مصر تواجه مشكلة عملية ،فإنها تقنقر جزء مهم في الرقابة وهو الرقابة قبل التنفيذ الذي يسمى بالرقابة السابقة او الرقابة الوقائية ، فهذا النوع من الرقابة لا يتحقق عمليا في القطاع الحكومي ، حيث ان جزء من الرقابة التي تتم بالفعل تحدث بعد ان يتم الصرف فعلا من جهة الوحدة الحسابية ويتم عمل الرقابة بعد الانتهاء من عملية الصرف عن طريق ما تم صرفه بالقوانين واللوائح.

وايضا من معوقات واخفاقات اجهزه الرقابة المالية في القطاع الحكومي

- عدم تحقيق الرقابة المالية الكاملة بسبب عدم وجود هيكله سليمة بالإضافة الي ضعف الاجراءات التي تتخذها الحكومة او الجهاز الرقابي في المحافظة على المال العام
- عدم تعاون بعض الوحدات والدوائر الحكومية مع أجهزة الرقابة المالية .
- صعوبة تخفيض وترشيد الإنفاق الحكومي على البرامج والأنشطة العامة .
- اهدار المال العام اما عن طريق انعدام الاهتمام بالصيانة وإصلاح للأجهزة او السيارات ....الخ في كثير من الوحدات، او التصليح والصيانة المبالغ فيها والغير واقعية للأجهزة والتلاعب في التعاقدات، بالإضافة الي استنفاد البنود الموازنية في اخر السنة.
- ضعف التشريعات الرقابية لبعض الهيئات الحكومية التي الي الان لا تخضع لأجهزه الرقابة المالية على الرغم من ان أموالها تدخل في نطاق الأموال العامة.



### ثالثا : تقييم الرقابة المالية في ظل بيئة التشغيل الإلكتروني

تطبيق التشغيل الإلكتروني للبيانات على النظام المحاسبي الحكومي من شأنه تسهيل عملية المراجعة والدقة في تنفيذ خطوات العمل المحاسبي من أعداد المستندات وإدخال البيانات ثم إجراء عمليات التسجيل والتبويب والتلخيص وأعداد التقارير المالية وتحليلها ، اما فيما يخص نظم الرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية لوحظ الاتي :

- لا يوجد إطار كامل من المعايير والقوانين التي تنظم إجراءات الرقابة في الوحدات، فهناك حاجة إلى وجود معايير رقابة في ضوء استخدام الأنظمة الإلكترونية وشبكات الاتصال حيث أن وجود هذه المعايير وتطويرها أمر ضروري.
- سوء البنية الأساسية لعمليات الدفع والتحويل الإلكتروني مرورا بضعف الموارد البشرية الحالية على التعامل مع المنظومة، وتطبيقها دون حساب للمشاكل التقنية والمحاسبية والادارية
- هناك الحاجة إلى التأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات في أجهزة الرقابة المالية الأداء مهام الرقابية الموكلة لهم في ظل التدخل الإلكتروني.
- صعوبة تفهم مدى تأثير استخدام الوحدات الحكومية لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات في المعالجة والتخزين والاتصال بالمعلومات المالية في نظم الرقابة الداخلية والمخاطر المصاحبة .

ومن هنا يجب التطور في اساليب الرقابة المالية في ظل التشغيل الإلكتروني لتشمل جميع التغير والتحديث الذي بصدد تطبيقه في الحكومة بحيث يجب توسيع افق الرقابة ليشمل مستويات مختلفة من رقابة الكفاءة والتوفير رقابة الاداء ، مراقبة لنتائج البرامج والعمليات بتوفير المعلومات المحاسبية الملائمة في مجال التخطيط وترشيد القرارات أو الرقابة على العمليات والأنشطة الحكومية وتقييم أداء الوحدات الإدارية والمسؤولين عن إدارتها .



## المبحث الثاني:

### المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (INTOSAI)

تعتبر المعايير مصدرا مهم جدا للعمل الرقابي الفعال فيمكن الاستفادة منها كمقياس يتم على أساسه تقويم نتائج العملية الرقابية من خلال وضع الأسس والإجراءات ومهمات المراجعة، مما يساعد على تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب ان تطبق. وقد أصدرت لجنة المعايير الرقابية المنبثقة عن المنظمة الدولية مجموعته من المعايير المتعلقة بالرقابة المالية الحكومية، فتعتبر معايير الرقابة الدولية الصادرة عن INTOSAI تتعلق بالرقابة على الأنشطة الحكومية .

#### أولاً: معايير الرقابة الدولية

الانتوساي هي المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (International Organization of Supreme Audit Institutions) فهي مؤسسة مستقلة وذاتية السيادة وغير سياسية ومنظمة غير حكومية ذات مركز استشاري خاص في المجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة.

تأسست عام 1953 ولقد اجتمع آنذاك 34 جهازا رقابيا لعقد المؤتمر الأول للانتوساي في كوبا، أما حاليا فيبلغ عدد اعضاء الانتوساي 194 عضوا كاملا وأربعة أجهزة أعضاء منتسبة. وتعمل على تبادل المعلومات والخبرات من أجل تحسين وتطوير الرقابة المالية العامة على المستوى الدولي، وكذلك تطوير الخبرات الفنية والعلمية للأجهزة العليا للرقابة في كل دولة من دول المنظمة على أسس تطبيق شعار القائل (أن تبادل الخبرات يستفيد منها الجميع).

وقد أصدرت الانتوساي INTOSAI معايير الرقابة الدولية International Auditing Standards وهي تسمى المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) وقد حددت المنظمة الدولية (الانتوساي) مفهوم المعايير الرقابية بأنها هي تلك المعايير التي توفر حد أدنى لتوجيه المراجع ومساعدته في تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها لتحقيق هدف الرقابة، وتمثل المعايير المقاييس المعتمدة التي يتم على أساسها تقييم جودة نتائج الرقابة. ، وبالرغم من عدم تمتع معايير رقابة الانتوساي بالتطبيق الاجباري الا انها تعكس اجماعا في الرأي بين الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة كأفضل ممارسة ، فتطبيق معايير الانتوساي سيرتقي بالكفاءة المهنية للجهاز الرقابي.



وقد حظي موضوع تبني وتطبيق معايير منظمة الانتوساي باهتمام كبير من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية على المستويين الدولي والعربي حيث يحتوي المجلس التنفيذي على 7 مجموعات عمل إقليمية تضم كالتالي:

- الأوساسف بأمريكا اللاتينية والكاريبك - الأفروساي بالدول الأفريقية - الأرابوساي المنظمة العربية

- الأوساسي بالدول الآسيوية - الباساي لدول الباسيفيك - الكاروساي بدول الكاريبي - الأوروساي بالدول الأوروبية

ويمكن تصنيف معايير الانتوساي وتبويبها كالاتي

أولاً: معايير عامه

حيث ان هذه المعايير تختص بوصفها للفاحص او المراقب المالي والمراجع ومؤهلاته العلمية

او الهيئات القائمة بأعمال المراجعة والمراقبة وفق للمعايير الميدانية والتي تمثلت في

1- الاستقلالية والوضوح والحيادية الكاملة في العمل الرقابي. 10 - ISSAI 11

2- الكفاءة المهنية والعلمية لتكوين راي صائب وصياغة تقرير دقيق. 30 ISSAI

3- الاخلاق المهنية ومدى أهميتها للالتزام المراقب المالي بها. 30 ISSAI

4- تقديم خدمة عالية من الجودة في الرقابة 1220 - ISSAI\_1000

5- تحسين وترشيد الأداء 3100 ISSAI لتأمين مستوى عال من العمل وتوفير الموارد

اللازمة لضمان التحسين والتحديث

6- تطبيق الالتزام وتحقيق رقابة المسئولية. 4000 ISSAI

ثانياً: معايير ميدانية وارشادية

وهي معايير تحدد المقاييس والخطوات التي يجب ان يتبعها المراقب المالي في إطار تأديته لعمل

1- ضرورة مراجعه وتقييم الرقابة الداخلية 9130 ISSAI

2- التخطيط وتحديد اهداف الفحص لأعمال الرقابة والاختبارات الضرورية ل تحقيقها 1300.

ISSAI

3- الاشراف على كل مرحلة من مراحل الفحص على ان يراجع العمل من قبل عضو مراجع

من كبار الفاحصين 1260-1800 ISSAI

4- ضرورة الحصول على اثباتات كافية وذات الصلة لدعم تقرير الفاحص 1805 ISSAI

5- قياس وتقدير المخاطر 1315 -1330 ISSAI

### ثالثاً: معايير التقارير. ISSAI 400

- التقرير هو نهاية كافة إجراءات المراقبة والمراجعة والفحص عملياً موضحاً الرأي الموضوعي لسلامته وصحة القوائم المالية والحسابات ونتيجة النشاط
- 1- التقرير الرقابي يكون موضحاً فيه كافة الملاحظات في شكل ملاءم وسهل الفهم مدعوم بالدلائل والاثباتات التي اعتمد عليها المراقب في كتابة تقريره
  - 2- التقارير يجب ان تكون موضوعية وتتسم بالاستقلالية
  - 3- التقارير يجب ان تتسم بالجودة لتحقيق كفاءة وفاعلية لتحسين أداء الرقابة. ISSAI 40

### ثانياً: الأنشطة والضوابط الرقابية الوقائية الواجب اتباعها وفقاً لمعايير الانتوساي INTOSAI

#### GOV

- الفصل بين المهام الوظيفية
- إجراءات الرقابة على التفويضات والمعاملات
- الرقابة على الأصول والسجلات
- المراقبة على المعاملات المالية وتسوية أرصدة الحسابات
- مراجعة تشغيل الأداء والأنشطة
- تحقيق الاستقلالية والموضوعية
- وضع المعايير وان تتم بواسطة هيئه مستقلة



### المبحث الثالث:

## مدى تفعيل اجهزه الرقابة المالية لمعايير الانتوساي

### أولاً: الجهاز المركزي ومعايير الانتوساي

وقع الجهاز عام 2014 بيان للالتزام مع المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية الأرابوساي بشأن تطبيق معايير الانتوساي وشرع الجهاز في تقييم الوضع الحالي من خلال (ICAT) ISSAIs (Compliance Assessment Tools) أدوات تقييم الالتزام بمعايير الانتوساي)، وقد تبين انه يوجد بعض التحديات الواجب اتباعها تحول دون التزام الجهاز المركزي بمتطلبات المعايير المعنية والرقابية للانتوساي

- يوجد قصور في الإجراءات السياسية المتعلقة بالتوثيق والاتصال مع الجهات الخاضعة للرقابة حيث ينبغي على المراقبين إعداد وثائق الرقابة بحيث تضم تفاصيل كافية لتقديم فهم واضح للعمل الذي تم إنجازه وللدولة المراجعة والنتائج النهائية التي تم الوصول إليها وفقاً لمعايير الرقابة 200، 1230
- عدم توافق أو تبادل الخبرات بين الجهة الخاضعة للرقابة وبين الجهاز حيث ينبغي أن يقيم المراقبون تواصلاً فعالاً خلال عملية الرقابة وفقاً لمعايير 200، 1200، 1210، 1240، 1260، 1265
- يجب تنظيم عملية نشر التقارير على العامة ما يتوافق مع الدستور المصري
- يجب نشر قوائم المالية حول كفاءه وفاعلية الاستخدام للموارد المالية او اخضاعه لرقابة خارجية مستقلة او مراجعه برلمانية يكون في إطار اعداد التقارير المالية المقبولة من حيث (الارتباط، الاكتمال، الموثوقية، الحيادية والموضوعية، القابلية للفهم)
- ينبغي لجهاز الرقابة اداره المخاطر المرتبطة بتقديم تقرير غير سليم في الظروف المحيطة تبعاً للمعايير الرقابية 200، 1000، 1315

### ثانياً: وزارة المالية ومعايير الانتوساي

أكدت توجهات منظمه الانتوساي الخاصة بالرقابة على النتائج ان وضع الميزانية حسب الأهداف يعتبر النموذج الأمثل لممارسة الرقابة على الأداء وهكذا تصبح الرقابة على الأداء عاملاً مساعداً في تغيير النظام المالي للدولة بغاية الحصول على نظام فعال للإدارة المالية وذلك يتم عن طريق

- الاستقلال المالي والإداري للأجهزة الرقابية
- تعزيز جوده وضمان العمل المهني من خلال ضمان المهارات والخبرة والتجارب للعاملين
- و ضمان جوده التقرير المالي وضمان التحسينات المستمرة وتحاشي تكرار نقاط الضعف.
- تبني برامج تدريب على اعلى مستوى بفريق مدرين متخصص .

واخلاقيات المهنة من اهم البنود التي ركز عليها معايير الانتوساي حيث ان بفرض استقلالية المراقب المالي للقطاع العام فمسئوليتها تفرض متطلبات أخلاقية جسيمة لذا يتعين ان تأخذ موضوع أخلاقيات كل من المراجع والمراقب المالي بعين الاعتبار، ويأتي معيار الانتوساي رقم 30 اخلاقيات المهنة اهم المبادئ والقيم الاخلاقية ما يلي: الثقة، الأمانة، المصادقية، الاستقلالية، الموضوعية، التجرد، النزاهة، الحياد السياسي، السرية المهنية، التطور المهني .

#### تأثير معايير الانتوساي على النظام المحاسبي الحكومي المصري

قامت لجنة معايير المحاسبة (Committee on Accounting Standards of INTOSAI) بنشر موضوع لتطوير النظام المحاسبي وضع إطار عام لمعايير المحاسبة ملائم للاستخدام من قبل الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بعنوان (إطار معايير المحاسبة) في أكتوبر 1995 وقد تضمن اربعة مواضيع رئيسية هي : -

#### أولاً: مستخدمي التقارير الحكومية Users of Government Financial Reports

وقد حددت اللجنة خمس فئات رئيسية من مستخدمي التقارير المالية الحكومية متمثلة في (-السياسيون، المقرضون، الاقتصاديون، محلي السياسة، الجمهور) وقد حددت المعلومات التي يجب توافرها لهذه الفئات وتمثلت المعلومات في الآتي: (اجمالي الإيراد، اجمالي الانفاق، الفائض او العجز، الاقتراض او الإقراض، اجمالي الأصول وجمالي الالتزامات) ونجد هنا انه يوجد صعوبة عند تطبيق هذه النقطة وفق للنظام المحاسبي الحكومي المصري وذلك للأسباب التالية

- عدم اظهار الوضع المالي الحقيقي للدولة نتيجة اتباع الأساس النقدي في النظام المحاسبي
- تداخل الحسابات المالية سواء للإيرادات او النفقات بين السنوات المالية وبعضها حيث تتعلق بعض النفقات لسنوات مالية سابقة او عدم استبعاد للإيرادات او نفقات تخص سنوات مالية لاحقة .



➤ صعوبة الإفصاح عن كافة الأصول وخصوصا الأصول الثابتة بكافة أنواعها مثل الأراضي، المباني، الآلات، المعدات، وغيرها) فضلا عن صعوبة تحقيق الرقابة المحاسبية على الأصول الثابتة نتيجة اتباع نظام العهد وليس حسابات للإهلاك او مخصصات الإهلاك بالإضافة ان الوحدات الحكومية تفنقر لوجود سجلات لكافة أصولها مما يجعل تلك الأصول عرضة للسرقة وبالتالي فانه يجب غرس قواعد وضوابط رقابية في كافة الأنشطة المتعلقة بإدارة الأصول للمنشأة بدا من الاقتناء وانتهاء بالتصرف فيها كالبيع .

### ثانيا: اهداف التقارير المالية الحكومية Objectives of Government Financial Reports

- وضعت اللجنة اهداف عمومية في طبيعتها متمثلة في الآتي .:
- تزويد المستخدمين بالمعلومات الي يستخدموها
  - المساعدة عل إدراك حجم الاعمال الحكومية وطبيعة ونطاق الأنشطة وحقيقة الوضع المالي.
  - التقارير المالية يجب ان تساعد المستخدمين على فهم وتوقع كيفية تمويل الحكومة لأنشطتها .
  - التقارير المالية يجب ان تساعد مستخدميها على فهم وتوقع نتائج الأنشطة الحكومية
  - التقارير المالية يجب ان تساعد مستخدميها على تحديد إذا كانت الحكومة قد نفذت فعلا ما قد وعدت به وتكاليف الأنشطة .

وهنا يمكننا القول ان القوائم المالية التي يتم اعدادها وفق للنظام المحاسبي الحكومي المصري الهدف الرئيسي منها هو تحقيق الإفصاح الشكلي والقانوني التقليدي لتحقيق واثبات صحة الانفاق العام في حدود الاعتمادات لكل البنود في الموازنة.

ومقارنه هذا بالأهداف المعلنة في منظمة الانتوساي نجد انها تهدف على بيان الوضع المالي الحقيقي للدولة من موجودات ومطلوبات وبالتالي تحقيق الرقابة والمسائلة العامة للدولة من كافة اصحاب المصالح وتوفير المعلومات الكافية لهم، كما انها تساعد على تقييم كفاءة العمليات والأنشطة التي تقوم لها الحكومة والتأكد من أنجزاها، بالإضافة الي تحديد مدى عدالة الحكومة في توزيع الخدمات العامة.

### ثالثاً: الخصائص النوعية للتقارير المالية Qualitative Characteristics of Government

#### Financial Reports

قد حددت لجنة معايير المحاسبة CAS الخصائص النوعية للمعلومات الواردة في التقارير الحكومية وهي كالآتي :-  
(قابلية للفهم، الملائمة، الأهمية النسبية، الثبات، القابلية للفهم، والتكاليف، اجراء المبادلة، الحيطة والحذر، الدقة، يسهل الوصول اليها)  
ونجد في النظام المحاسبي الحكومي تأخير في اعداد وتقديم المعلومات والتقارير المالية فضلاً عن التأخير المبالغ فيه في اعتماد الحسابات الختامية وتقديمها واعلانها للجمهور بالشكل الرسمي هذا يشكل عائقاً امام إكمانه متابعه العمليات الحكومية، فعملية تأخير توفير المعلومات لها تأثير سلبي قرارات المستخدمين ولا يمكن من خلال هذا التأخير ان يحقق المنفعة المطلوبة من المعلومات المقدمة.

### رابعاً: تحقيق اهداف التقارير المالية الحكومية Meeting the Objectives of Government

#### Financial Reports

وقد حدد هذا البيان ثلاثة موضوعات رئيسية وهي  
✓ تعريف وحدات الإبلاغ أي لكل المنظمات المسئولة امام الحكومة او السلطة التشريعية المملوكة للحكومة  
✓ تحديد الأسس المحاسبية المتبعة في النظام الحكومي والتي تحدد الاعتراف بأثر المعاملات المالية  
✓ التعاريف الخاصة بالأصول والالتزامات والايرادات والنفقات  
بالإضافة الي تحديده لأربعة تقارير رئيسية :  
✓ تقرير المطابقة لتوفير معلومات حول استخدام السلطات القانونية للإنفاق والاقتراض وتحصيل الايرادات  
✓ تقرير الأداء لتوفير مدى تحقيق الأنشطة والبرامج لأهدافها وتشمل كل المؤشرات المالية والغير مالية والمقارنات  
✓ تقارير إدارية للدوائر الحكومية  
✓ القوائم المالي ذات العرض العام لبيان المركز المالي الشامل للحكومة



وبما ان الأساس المتبع في النظام الحكومي المصري في اعداد التقارير والحسابات الختامية هذا ينافي ما اوصت به منظمة الانتوساي حيث انها حددت في تقريرها ان الأساس الملائم تطبيقه في النظام المحاسبي الحكومي هو أساس الاستحقاق الكامل اما فيما يخص التقارير فأن التقارير المعلنة من النظام المحاسبي هي التقارير المطابقة والقوائم المالية اما فيما يخص تقارير الأداء والتقارير الإدارية فلا تقوم بتقديمها او اعدادها ويمكننا القول انه يجب ان يتم الاعتماد على المعايير الصادرة من منظمة الانتوساي لرفع كفاءة النظام المحاسبي من خلال تطويع معايير الانتوساي وإذا أعدت القوائم المالية على الأساس النقدي، يجب ان تقدم قائمة بالمقبوضات النقدية، وقائمة بالمدفوعات والملاحظات المرتبطة بهما، ومقارنة وتحليل بين الموازنة والمبالغ الفعلية والحسابات الختامية. بالإضافة الي تقارير الأداء وتقارير الاعتمادات المالية.

### ثالثا: أهمية الربط بين اجهزه الرقابة المالية بالدولة

يجب وضع اطار قانوني او دستوري يحدد شكل التعاون بين الأجهزة وبعضها لتحسين فعالية الرقابة المالية ويتم ذلك من خلال التعاون العملي بين وزارة المالية بصفتها المسؤولة عن الرقابة الداخلية ( قبل الصرف) والجهاز المركزي بصفته المسئول عن الرقابة الخارجية ( بعد الصرف) ، حيث ان وجود تشريع يسمح للعمل بين اجهزه الرقابة يحقق للتعاون بين المراقب المالي الداخلي والخارجي ، وذلك لكون مندوب المالية بحكم العلاقة اليومية و المستمرة اعلم بجميع المشاكل والاحداث اليومية في الوحدة الحسابية خلال العام المالي ولكن المراقب الخارجي لا يتمتع بالمعرفة الكاملة والاحداث اليومية، فيجب الربط بين الجهازين لتحقيق رقابة فعالية اكبر لان التعاون بينهم سيكون على الأرجح مفيدا لكلا من الطرفين ويتم ذلك عن طريق:-

التوعية الكاملة لأهمية التعاون بين الجهازين عن طريق فهم أفضل من قبل الطرفين لنتائج عمل كل منهما مما يؤدي الي عملية رقابة أفضل.

- تقوية القدرات المتبادلة من خلال تبادل الأفكار والمعرفة لتعزيز الرقابة والمسائلة
- تعزيز فهم أكثر وضوحا لمشاكل الوحدات الحسابية الحكومية
- توفير استقلالية وظيفية قدر الإمكان للمراقب الداخلي المتمثلة بمندوب المالية بحيث يكون عمل المراقب المالي الداخلي غير متحيز وحيادي وخال من تضارب المصالح



- ادخال منهج نظامي للرقابة الداخلية منضبط لتقييم وتحسين فعالية عمليات اداره المخاطر والمراقبة
- تحقيق حوار أفضل لا داره المخاطر والسيطرة عليها التي يمكن ان تواجه القطاع الحكومي مما يؤدي الي عملية رقابة فعاله ومركزه وبالتالي توصيات مفيدة
- ولكن يجب التنويه انه لا بد من السيطرة على مخاطر التعاون وادارتها بفاعلية من هذه المخاطر
- إساءه تفسير الاستنتاجات والآراء حول موضوع الرقابة
- تضارب المصالح
- عدم مراعاة القيود المفروضة على المراقب الاخر عند تحديد نطاق التعاون
- لذلك يجب الالتزام بأسس للتنسيق والتعاون من خلال تحقيق
- الاتصال المنظم والمفتوح بين اجهزه الرقابة المالية والمحاسبة والمراجعين الداخليين والخارجيين للوصول الي فهم مشترك لتحقيق التنسيق والتعاون
- الفهم المشترك، فيجب ان يفعم المراقبون والمراجعون اهداف وعمل وطريق وأساليب عمل كل منهم الاخر لتسهيل اعتماد أحدهم على الاخر.
- الثقة، يجب توفير الثقة المتبادلة والتعامل بمهنية ونزاهة ضمن الارشادات السلوكية للمهنة.



## النتائج

توصلت الباحثة من الدراسة الي مجموعه من النتائج أهمها: -

1- عدم تحقيق الرقابة المالية الكاملة بسبب عدم وجود هيكلية سليمة بالإضافة الي ضعف الاجراءات التي تتخذها الحكومة او الجهاز الرقابي في المحافظة على المال العام مما يعوق اكتشاف بعض المخالفات حيث يوجد تداخل في السلطات والمسئوليات بين أقسام وإدارات الوحدة الإدارية الحكومية ادى الي انخفاض وضعف في كفاءه الاداء الرقابي.

2- يفتقد الجهاز الحكومي جزء مهم في الرقابة وهو الرقابة قبل التنفيذ الذي يسمى بالرقابة السابقة او الرقابة الوقائية فالمطبق حاليا يعتبر رقابة تقليدية لأنها تقوم فقط على اساس توضيح ما إذا كانت العمليات المالية التي تحققت للوحدة قد اديرت بصورة مناسبة ومطابقة للوائح والقوانين

3- تطوير النظام المحاسبي الحكومي يتم من خلال تحسين دور الرقابة المالية ومنظمة الانتوساي جاءت تعمل على تبادل المعلومات والخبرات من أجل تحسين وتطوير الرقابة المالية العامة

4- عدم التفعيل الكامل لبعض اجهزه الرقابة المالية لمعايير الانتوساي حيث تبين انه يوجد بعض التحديات الواجب اتباعها

## التوصيات

في ضوء النتائج التي توصلت لها الباحثة توصي بالآتي: -

1- يجب تفعيل دور الرقابة قبل التنفيذ (الرقابة السابقة او الرقابة الوقائية) لما لها من مميزات لأنها تساعد في التقليل من فرص اهدار المال العام وتقليل فرص ارتكاب الاخطاء والانحرافات

2- ضرورة وجود مزيد من الدراسات العلمية التي تساعد على اقتراح اساليب ووسائل من شأنها ترشيد الانفاق الحكومي وزيادة فاعلية الرقابة على الاداء المالي

3- تقديم إطار كامل من المعايير والقوانين التي تنظم إجراءات الرقابة واستقلاليتها سواء كانت رقابة داخلية او خارجية في ضوء استخدام الأنظمة الإلكترونية وشبكات الاتصال حيث أن وجود هذه المعايير وتطويرها أمر ضروري.

4- يجب وضع إطار قانوني او دستوري يحدد شكل التعاون بين اجهزه الرقابة وبعضها لتحسين فعالية الرقابة المالية

## المراجع

### الكتب

- 1- د/ حسين مصطفى هلالى، " الرقابة المالية الحكومية ورقابة تطوير الاداء الحكومي "، دار النهضة العربية، القاهرة، 2004
- 2- د/محمد ياقوت، اصول التحقيق الاداري في المخالفات التأديبية، الطبعة الاولى، منشأه المعارف للنشر، الإسكندرية، 2000
- 3- د مصطفى الباز، المحاسبة الحكومية والقومية (المعايير-النظم - الرقابة) "، كلية التجارة بالإسماعلية، مكتبة عبد الدايم، 2000
- 4- د/ نبيل الحديدي، د/السيد حسن فرج، " المحاسبة الحكومية والقومية "، جامعه بورسعيد، مكتبة الجلاء الجامعية 2001

### الدوريات والمجلات العلمية

- 1- د/ابراهيم عبد موسى السعبري، تأثير معايير الانتوساي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق، إطار مقترح وبحث استطلاعي وتطبيقي، مجله للعلوم والاقتصادية والإدارية، جامعه الكوفة، السنة التاسعة - العدد السابع والعشرين، 2012،
- 2- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية(الانتوساي)، المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية، القاهرة، 1994
- 3- د/سامي احمد غنيم، اليات فعالية الفحص الضريبي الانتقائي وفقا لمحددات المحاسبة الاستراتيجية والمعايير الرقابية للإنتوساي، المؤتمر الضريبي العاشر، القانون 91لسنه 2005 بين التشريع ومتطلبات التطبيق، الجمعية المصرية المالية العامة والضرائب
- 4- د / هشام زغول إبراهيم، الشروط الأساسية لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بين إمكانية التطبيق والدروس المستفادة -تجربة الجهاز المركزي المصري - مجلة الرقابة المالية - العدد 3، 2018

- 5- د/هشام زغول إبراهيم، معيار الانتوساي رقم 30 اخلاقيات المهنة بين التنظير وتفعيل، تجربة الجهاز المركزي للمحاسبات، مجلة الرقابة المالية للأجهزة الرقابية والمحاسبية، العدد 69، 2016

### الرسائل العلمية

- 1- اسلام عبد الله، مدخل محاسبي مقترح لتطوير الرقابة المالية في القطاع الحكومي بهدف ضبط الاداء المالي في الوحدات الحكومية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعه بورسعيد، 2017،



2- رامي احمد فراونه، تقويم وتطوير الدول الرقابي لديوان الرقابة المالية والادارية في الرقابة على اداء الجامعات الفلسطينية، رسالة ماجستير منشوره، كليه الاقتصاد والعلوم الإدارة، جامعه الازهر، 2011،

3- محمد عبد الحليم محمود عبد التواب، إطار مقترح لتطوير انظمه الرقابة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني لزيادة فعالية الأداء، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعه بورسعيد، 2007،

#### أخرى

1- مبادرة تطبيق تنمية معايير الانتوساي IDI، المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية، 25-4-2018

2- الوقائع المصرية، العدد 145، قرار رقم 181 لسنة 1982 " بإصدار اللائحة التنفيذية للقانون 127 لسنة 1981 بشأن المحاسبة الحكومية

3- إرشادات INTOSAI حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي، Intosai \_gov\_9100 لجنة معايير الرقابة الداخلية، المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا،

#### المراجع الأجنبية:

- 1- INTOSAI, "Accounting Standards Framework", Washington , D.C, U.S.A, Issued by CAS, U.S.GAD, 1995
- 2- International Organization of Supreme Auditing Institutions "Intosai", ISSAI (40)" & ISSA 3000.
- 3- International Organization of Supreme Auditing Institutions "Intosai", ISSAI (30)" Code Of Ethics" 2013
- 4- Magnus Borge, Supreme Audit Institutions – Their Roles in Combatting Corruption and Providing Auditing and Accounting Standards and Guidelines
- 5- Nobuo AZUMA, The Framework of INTOSAI Government Auditing Standards: In the Stream of International Convergence, Government Auditing Review VOLUME 15, MARCH 2008

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