



جامعة المنصورة - كلية التجارة
قسم المحاسبة

آليات تطوير النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات ذات الطابع
الخاص لتحقيق كفاءة وفعالية الرقابة الإدارية
(دراسة ميدانية)

بحث مقدم من الباحثة
هناء ثروت رشاد محمد عطية

إشراف

الدكتورة
مروة حسن محمد حسان
أستاذ المحاسبة المساعد
رئيس قسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة المنصورة

الأستاذ الدكتور
كمال عبد السلام علي حسن
أستاذ المحاسبة الخاصة
كلية التجارة - جامعة المنصورة

٢٠١٩

٢٧٩

آليات تطوير النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات ذات الطابع الخاص لتحقيق كفاءة وفعالية الرقابة الإدارية (دراسة ميدانية)

١. المقدمة

تزايد في السنوات الأخيرة الإهتمام على المستوى المحلي والعالمي بموضوع إنشاء وحدات ذات طابع خاص بالوحدات الحكومية والهيئات الإدارية والجامعات المصرية والأجنبية، ويأتى هذا الإهتمام إنطلاقاً من توجهات إقتصادية وسياسية بإقامة وإنشاء هذه الوحدات باعتبارها إحدى القنوات الهامة لحشد الموارد المالية وتخصيصها والتي تساهم في تمويل الموازنة العامة للدولة، من هنا جاء إهتمام الجامعات بإنشاء الوحدات ذات الطابع الخاص كخطوة مهمة لتفعيل دورها في مجال تقديم خدمات مجتمعية متميزة ، وتلبية إحتياجات المجتمع المختلفة والمشاركة بفاعلية في البرامج والمشروعات القومية للتنمية الإجتماعية والإقتصادية^(١).

كما أنها تساهم بشكل فعال في خدمة المجتمع سواء إنتاجياً عن طريق السلع التي تنتجها هذه الوحدات أو عن طريق تقديم الاستشارات الفنية والدراسات العلمية في مختلف المجالات سواء للأفراد أم الشركات أم الجهات الحكومية داخل المحافظة أو المحافظات المجاورة .

تقدم هذه الوحدات ذات الطابع الخاص العديد من الخدمات إلى العاملين بالجامعة والمجتمع المحيط بها، تشمل مختلف الإهتمامات العلمية والثقافية والأنشطة الإجتماعية، من إعداد الطلاب والخريجين بتقديم البرامج التدريبية المتطورة لهم مما يؤهلهم لمواجهة تحديات سوق العمل، وتدريب العاملين بالجامعة وخارجها لرفع كفاءتهم، ويقوم على إدارة كل مركز مجلس إدارة برئاسة عميد الكلية وعضوية عدد من أعضاء هيئة التدريس ، كما تعتبر الوحدات الإنتاجية والخدمية ذات الطابع الخاص مراكز بحثية استشارية داخل الكليات ومن أهم مصادر الدخل التي تعتمد عليها الكليات والتي تحقق ربحية من خلال إنتاجها لتخفيف العبء عن كاهل الجامعة وهي تتبع قطاع شئون البيئة وخدمة المجتمع^(٢).

ولتحقيق الهدف من أنشطة الوحدات ذات الطابع الخاص فلا بد من مواكبة التطورات العصرية الحديثة ، ولحدوث ذلك لابد من تطوير بعض آليات النظام المحاسبي الحكومي في هذه الوحدات ، حتى تتمكن هذه الوحدات من تقييم أداء كافة الأنشطة بموضوعية ودقة ، وتحقيق أفضل مستوى من الكفاءة والفعالية ، ويشير مفهوم الكفاءة إلى الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بهدف تحقيق قيمة مضافة ضمن سلسلة القيمة في المنظمة حيث يُقاس من خلال نسبة مخرجات النظام إلى مدخلاته أو نسبة المنفعة المتحققة إلى التكلفة والتضحية المبذولة ، بينما يشير مفهوم

^١ سماح سامي أحمد محمد شلبي ، مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي في الوحدات ذات الطابع الخاص بالجامعات الحكومية المصرية " دراسة تطبيقية " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة حلوان ، ٢٠١٤ ، ص ١.

^٢ يونس حسن عقل " تنمية الموارد المالية للجامعات الحكومية المصرية بالتطبيق على جامعة حلوان " المجلة العلمية للبحوث الصينية المصرية ، دورية ربع سنوية محكمة يصدرها مركز البحوث والدراسات الصينية المصرية ، جامعة حلوان ، المجلد الثاني ، العدد الثاني ، إبريل ٢٠١٢ ، ص ١٧٠ .

الفعالية إلى مدى تحقيق الأهداف المخططة والمرغوبة بحيث يتم قياسه من خلال نسبة الأهداف المحققة إلى الأهداف المخططة^١، وتتمثل أهم آليات التطوير المطلوب تحقيقها في الوحدات ذات الطابع الخاص هي نظم الرقابة الداخلية ، ونظم المراجعة الداخلية الحكومية ، والتقارير الحكومية.

٢. عرض وتحليل الدراسات السابقة

الدراسات باللغة العربية

دراسة مصطفى علي الباز ١٩٩٠^(٢)

(تطوير المحاسبة في الوحدات ذات الطابع الخاص بالجامعات)

هدفت الدراسة إلى محاولة اقتراح الإطار العلمي المناسب للمحاسبة في الوحدات ذات الطابع الخاص ، وذلك في ضوء مبادئ المحاسبة والإدارة وكذلك القوانين والقرارات واللوائح المنشئة لهذه الوحدات الخاصة هادفاً في النهاية إلى محاولة تمكين هذه الوحدات من أداء نشاطها الخدمي أو الاقتصادي بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية عن طريق الاستخدام الأمثل لموارد هذه الوحدات في تحقيق أهدافها بقدر كبير من المرونة في الأداء يعادل مقدار التحجيم المطلوب في الروتين الحكومي الذي يُعيق دور الوحدات ذات الطابع الخاص في خدمة المجتمع وخاصة الوحدات التابعة للجامعات .

توصلت نتائج الدراسة إلى أن الوحدات ذات الطابع الخاص هي وحدة محاسبية ذات شخصية معنوية مستقلة إدارياً وفنياً ومالياً عن الوحدة الحكومية التي رخصت بإنشائها ، الأمر الذي يكشف عن الشكل القانوني للوحدة ذات الطابع الخاص ، ويقرر ضرورة اخضاع هذه الوحدات لنظام مالي وإداري ومحاسبي خاص يخرج عن دائرة النظام الحكومي ، وأوصت بخروج الوحدات ذات الطابع الخاص من دائرة القطاع الحكومي التقليدي أو الروتيني ومن دائرة نظرية المحاسبة الحكومية ، وإدخالها في قطاع الأعمال كوحدة إنتاجية تزاوّل نشاطاً ذات طبيعة اقتصادية واجتماعية على أسس تجارية تستهدف على الأقل استرداد التكلفة المستفادة في مزاولتها للأنشطة الاقتصادية والاجتماعية كضمان لاستمراريتها كوحدة إنتاجية .

يتضح للباحث من هذه الدراسة أنها ركزت على الكشف عن الشكل القانوني للوحدة ذات الطابع الخاص وطبيعة نشاطها وأهدافها ، بالإضافة إلى محاولة اقتراح إطار علمي للمحاسبة في الوحدات ذات الطابع الخاص بشكل نظري ، ولم تتطرق الدراسة إلى اقتراح أسلوب لتطوير النظام المحاسبي أو عرض للمشاكل المحاسبية المتعلقة بالوحدات ذات الطابع الخاص وإيجاد الحلول المناسبة لها .

^١ محمد زيدان إبراهيم والي ، تقييم أثر الحكومة الإلكترونية على فاعلية النظام المحاسبي الحكومي ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد ١٧ ، عدد خاص ، أكتوبر ٢٠١٣ م ، ص ٣٦٩ .
^٢ مصطفى علي الباز ، تطوير المحاسبة في الوحدات ذات الطابع الخاص بالجامعات ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ، يناير ، سنة ١٩٩٠ م .

دراسة هدى إبراهيم أحمد هلال ٢٠٠٥^(١)

(نموذج مقترح لتقييم أداء الوحدات ذات الطابع الخاص - دراسة تطبيقية)

هدفت الدراسة إلى إعداد إطار محاسبي في الوحدات ذات الطابع الخاص لتطوير القوائم المالية وتقييم الأداء بالوحدات ذات الطابع الخاص وذلك بهدف ترشيد إنفاق المال العام في هذه الوحدات التي تهدف إلى ربح بما يضمن تحقيق الكفاءة في هذه الوحدات ، حيث أن النظام المحاسبي الحالي في الوحدات ذات الطابع الخاص لا يستطيع تحقيق الأهداف المنشودة منه ولا يستطيع الصمود أمام متطلبات التوسع الكبير في الإنفاق الحكومي والتنوع ، وخاصة أن هذه الوحدات تساهم في تمويل الموازنة العامة للدولة وخاصة بعد إصدار قرار وزارة المالية بتخصيص ١٥% من إجمالي إيرادات الوحدات ذات الطابع الخاص للوزارة .

توصلت نتائج الدراسة إلى عدم ملائمة المجموعة الدفترية والمستندية حالياً في الوحدات ذات الطابع الخاص لطبيعة نشاط هذه الوحدات وطبيعية النظام المحاسبي بها خاصة وأن هذه الوحدات لا ينطبق عليها مبدأ عدم التخصيص المطبق والمحاسبة الحكومية كما توصي بالعمل ببحوث ومجالات أخرى لاستكمال النقص في معالجة أي عيوب والبحث عن مؤشرات مالية وغير مالية أخرى لتقييم الأداء في الوحدات ذات الطابع الخاص.

يتضح للباحث من هذه الدراسة أنها ركزت على تقديم إطار محاسبي في الوحدات ذات الطابع الخاص لتطوير القوائم المالية يشمل عرض لأسس وطرق القياس المحاسبي المتبعة والمتعارف عليها ، ولم تتعرض إلى اقتراح آلية من آليات تطوير النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات ذات الطابع الخاص.

دراسة سماح زكريا محمد ٢٠١٠^(٢)

(تصور مستقبلي لتطوير دور الوحدات ذات الطابع الخاص بالجامعة لخدمة المجتمع)

هدفت الدراسة إلى التعرف على المتغيرات والمستحدثات العالمية وانعكاساتها على وظائف الجامعة، ورصد واقع الوحدات ذات الطابع الخاص بجامعة بنها، والاستفادة من بعض النماذج العالمية في تسويق الجامعة لخدماتها للمجتمع ، ثم وضع تصور مستقبلي لتطوير دور الوحدات ذات الطابع الخاص بالجامعة في خدمة المجتمع والتسويق لهذه الوحدات .

توصلت نتائج الدراسة إلى أن الوحدات ذات الطابع الخاص بجامعة بنها لابد أن تسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف المستقبلية لخدمة المجتمع والجامعة ، ولتحقيق ذلك لابد من القيام بمجموعة من الأنشطة حسب احتياجات ورغبات أفراد المجتمع في بيئاتهم المختلفة ، وايضاً تطبيق أساليب لتقويم عمل الوحدات في جوانبها المختلفة للارتقاء بجودة الخدمة او المنتج فيها ، بالإضافة إلى محاولة الأخذ بنماذج وأساليب الإعلان الإلكتروني عن خدمات ومنتجات الوحدات ذات الطابع الخاص وذلك في ظل التطور التكنولوجي والاتصال الهائل .

هدى إبراهيم أحمد هلال ، نموذج مقترح لتقييم أداء الوحدات ذات الطابع الخاص - دراسة تطبيقية ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، سنة ٢٠٠٥ م .
سماح زكريا محمد ، تصور مستقبلي لتطوير دور الوحدات ذات الطابع الخاص بالجامعة لخدمة المجتمع ، مجلة مستقبل التربية العربية ، المجلد ١٧ ، العدد ٦٦ ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، سبتمبر ، سنة ٢٠١٠ م .

يتضح للباحث من هذه الدراسة أنها ركزت على رصد واقع الوحدات ذات الطابع الخاص التابعة لجامعة بنها دون غيرها من الجامعات ، ثم اقتراح تصور لتطوير تلك الوحدات من الجانب التسويقي لمنتجاتها ، أى أن الدراسة لم تتناول الجوانب المالية والمحاسبية ومشكلات النظام المحاسبي المطبق في تلك الوحدات ومن ثم عدم التطرق لكيفية تطوير النظام المحاسبي الحكومي في هذه الوحدات .

دراسة إيمان عبد العال سعد ٢٠١٧ (١)

(تفعيل دور الوحدات ذات الطابع الخاص في الجامعات المصرية في تحسين الخدمة الطلابية على ضوء خبرة الولايات المتحدة الأمريكية)

هدفت الدراسة إلى معرفة فلسفة الوحدات ذات الطابع الخاص وطبيعتها، وكذلك التعرف على الخدمات التي تقدمها للطلاب، والصعوبات التي تواجهها ، والاستفادة من خبرة الجامعات الأمريكية في تقديم بعض المقترحات الإجرائية التي تساعد في تفعيل دور الوحدات ذات الطابع الخاص في خدمة الطلاب والارتقاء بهم ، وتقديم بعض المقترحات الإجرائية لتفعيل دور الوحدات ذات الطابع الخاص في الجامعات المصرية في تحسين الخدمة الطلابية على ضوء خبرة الولايات المتحدة الأمريكية ، ثم وضع تصور مقترح لتفعيل دور الوحدات ذات الطابع الخاص في تحسين الخدمة الطلابية في ضوء بعض الخبرات الجامعية .

توصلت نتائج الدراسة إلى عدد من المقترحات أهمها : أن يتم إنشاء الوحدات وفقا لتخطيط عام وشامل مرتبط بإحداث التنمية الشاملة للمجتمع المحيط بالجامعات وتحقيق المصلحة الوطنية ، وأن يكون لديها رؤية وأهداف واضحة يسعى الجميع لتحقيقها وفقا للخطط والاستراتيجيات الموضوعية ، وأن يتم تطوير برامج وأنشطة الوحدات وفقا للاحتياجات المستفيدين من الطلاب لنيل رضاهم .

يتضح للباحث من هذه الدراسة أنها ركزت على المنهج الوصفي من خلال دراسة تفعيل دور الوحدات ذات الطابع الخاص في ضوء أهدافها وخبرة الجامعات الأمريكية ، ولم تتناول في دراستها مشكلات النظام المحاسبي الحكومي ومحاولة إيجاد الحلول المناسبة لها للوصول لأعلى معدلات من الكفاءة الإنتاجية والفعالية الإدارية .

دراسة مصطفى أحمد محمد ٢٠١٨ (٢)

(مدخل لتطوير النظام المحاسبي الحكومي اليمني لرفع الكفاءة والفعالية بالوحدات الخدمية)

هدفت الدراسة إلى اقتراح مدخل لتطوير النظام المحاسبي الحكومي اليمني يكون أساسا لرفع كفاءة وفعالية الأداء في الوحدات الخدمية ، بالاعتماد على الأساليب الحديثة من خلال دراسة تجارب عدد من الدول المتقدمة التي كان لها السبق في تطوير نظم المحاسبة والموازنة ،

^١ إيمان عبد العال سعد ، تفعيل دور الوحدات ذات الطابع الخاص في الجامعات المصرية في تحسين الخدمة الطلابية على ضوء خبرة الولايات المتحدة الأمريكية ، مجلة البحث العلمي في التربية ، جامعة عين شمس ، كلية البنات للاداب والعلوم والتربية ، المجلد ١١ ، العدد ١٨ ، سنة ٢٠١٧ م .
^٢ مصطفى أحمد محمد شائع ، مدخل لتطوير النظام المحاسبي الحكومي اليمني لرفع الكفاءة والفعالية بالوحدات الخدمية ، دراسة ميدانية ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد ٢٢ ، العدد ٢٠١٨ م .

والاستفادة من تجاربهم في هذا المجال ، وهدفت أيضاً إلى تقييم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي اليمني الحالي حتى يكون قادراً على توفير البيانات والمعلومات اللازمة لرفع كفاءة وفعالية الأداء في الوحدات الخدمية ، وتفعيل دور الموازنة العامة للدولة باقتراح أسلوب ملائم يساعد على توفير البيانات والمعلومات اللازمة لرفع كفاءة وفعالية الأداء في الوحدات الخدمية .

توصلت نتائج الدراسة إلى أنه لا يتوافر في النظام المحاسبي الحكومي اليمني العناصر الأساسية لتطبيق نظام سليم لمحاسبة التكاليف ومحاسبة المسؤولية وذلك علي مستوى المجموعة المستندية والدفترية والتقارير والقوائم المالية والأسس والقواعد المحاسبية ، بالإضافة إلى عدم ملائمة موازنة البنود المعمول بها مع متطلبات تطوير النظام المحاسبي الحكومي كما أن التشريعات القانونية المعمول بها لم تنص علي تبني أسلوب منطور لإعداد وتويب الموازنة العامة للدولة وربطها بخطة التنمية ، ويعتبر أساس الاستحقاق أكثر مناسبة في القياس المحاسبي الحكومي وأكثر تأثيراً وأهمية عند الانتقال نحو تطبيق موازنة البرامج والاداء في الوحدات الحكومية لما يحققه من القياس العادل لاستخدامات وموارد الفترات المالية المختلفة .

يتضح للباحث من هذه الدراسة أنها اقترحت مدخلاً لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات الخدمية اليمنية من خلال تحليل لتجارب الدول المتقدمة ، في محاولة لتطوير الموازنة العامة للدولة والتحول من موازنة البنود إلى موازنة أكثر ملائمة للتطورات التكنولوجية الحديثة لتحقيق أعلى نسب من الكفاءة والفعالية للأداء في الوحدات الخدمية بالدولة ، ولم تتعرض الدراسة إلى اقتراح آليات لتطوير النظام المحاسبي الحكومي فيما يتعلق بكل من نظم الرقابة الداخلية ونظم المراجعة الحكومية ، ولم تشير إلى الوحدات ذات الطابع الخاص بشكل أو بآخر في دراستها .

الدراسات باللغة الإنجليزية

دراسة Gloria Agyemang Jane Broadbent (٢٠١٥)^(١)

(Management control systems and research management in universities)

(أنظمة الرقابة الإدارية والبحث الإداري في الجامعات)

هدفت الدراسة إلى فحص أنظمة الرقابة الإدارية المطورة في الوحدات التابعة للجامعات ، وخاصة جامعة إدارة الأعمال بالملكة المتحدة ، وقامت الدراسة بتحليل كيفية تطوير الجامعات لأنظمة الرقابة الإدارية الداخلية استجابة لنظام التنظيم الإداري الخارجي ، واستخدمت الدراسة منهج متوسط المدى في إطار التميز البحثي في المملكة المتحدة وتحليل وتقييم الأبحاث السابقة ، وساهمت هذه الدراسة في المناقشات حول الآثار غير الفعالة لاستخدام مقاييس الأداء لإدارة البحث، حيث أوضحت أن أنظمة الرقابة الإدارية التي تم تطويرها لمقاومة فرض أنظمة قياس الأداء الخارجية قد تؤدي إلى عنف رمزي حيث يشارك المشاركون في إخضاعهم .

توصلت نتائج الدراسة إلى أن أنظمة الرقابة الإدارية الداخلية التي طورها الأكاديميون بأنفسهم تعمل على تضخيم الضوابط المفروضة من قبل الجامعة ، وتم قبول أنظمة الرقابة

Gloria Agyemang Jane Broadbent . (2015) "Management control systems and research management in universities" , Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 28 Iss 7 pp. 1018 - 1046 .

الداخلية هذه من قبل بعض الأكاديميين على الرغم من أنها تشجع على الابتعاد عن القيم الأكاديمية السابقة.

يتضح للباحث من هذه الدراسة أنها ركزت على فحص أنظمة الرقابة الإدارية في الوحدات ذات الطابع الخاص التابعة للجامعات ، وخاصة جامعة إدارة الأعمال بالمملكة المتحدة ، أى أن الدراسة لم تتناول النظام المحاسبي المتبع في تلك الوحدات ولم تعرض المشكلات التي تواجه تطوير النظام المحاسبي ليلانم التطورات الحديثة في علم المحاسبة وخاصة الحكومية .

دراسة Fangping (٢٠١٦)^(١)

(Accounting Reform in New Achievements of Government china -Governmental Accounting Standard-Basic Standards)

(الإصلاح المحاسبي في إنجازات الحكومة الصينية الجديدة - معايير المحاسبة الحكومية - المعايير الأساسية)

هدفت الدراسة إلى أن الإصلاحات التي تمت في النظم المحاسبية الحكومية في الصين وذلك من خلال الوثيقة التي تبنتها اللجنة المكتبية للحزب الحاكم ومجلس الدولة في عام ٢٠١٣ بعنوان " وثيقة حل القضايا الرئيسية للإصلاح الشامل في النظام المحاسبي الحكومي في الصين " ، حيث تم التأكد من خلال هذه الوثيقة على ضعف نظم الموازنات العامة وعدم كفاءتها وتبني الخصائص النوعية لمعلومات التقارير المالية الحكومية .

ومنذ عام ٢٠١٣ م قامت الصين بإجراء العديد من الإصلاحات المالية والتشريعية من أجل تطوير النظم المحاسبية الحكومية وفق أساس الاستحقاق المحاسبي الأمر الذي تم تنويجه بإصدار معايير محاسبة حكومية صينية وفق أساس الاستحقاق المحاسبي في ٢٣ أكتوبر ٢٠١٣ ، مع تبني إطار مفاهيمي متكامل للمحاسبة الحكومية يراعي الظروف الإقتصادية والسياسية والثقافية في الصين .

توصلت نتائج الدراسة إلى أن تطبيق معايير المحاسبة الحكومية وفق أساس الاستحقاق المحاسبي من شأنه أن يعزز كفاءة وجودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية الحكومية في الصين في المستقبل ، وأوصت الدراسة على ضرورة إضفاء صفة الإلزام بتطبيق معايير المحاسبة الحكومية في الصين كما هو الحال في جميع الدول التي سبقت الصين في ذلك وتحديدًا الولايات المتحدة الأمريكية من أجل حماية تنفيذ المعايير بالمستقبل وفق الأطر التشريعية والقانونية .

يتضح للباحث من هذه الدراسة أنها ركزت على النظم المحاسبية الحكومية من خلال تحليل نقاط الضعف وكيفية التغلب عليها ومحاولة الإصلاح الشامل لتلك الأنظمة في الوحدات الحكومية الصينية ، والمطالبة بالتحول من استخدام الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي ، ولم تتناول الدراسة اقتراح نظام أو أسلوب لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات الحكومية .

¹ Fangping, Gan,(2016) " New Achievements of Government china - Governmental Accounting Standard-Basic Standards" . Modern Economy, pp.450-455.

وفي رأي الباحث بعد تحليل الدراسات السابقة ، أن الدراسة الحالية اختلفت عن الدراسات السابقة في كونها تناولت نظام محاسبة المسؤولية كأداة لتطوير آليات النظام المحاسبي الحكومي التي تتمثل في نظم الرقابة الداخلية ونظم المراجعة الحكومية والتقارير الحكومية في الوحدات ذات الطابع الخاص ، وهذا ما لم تطرق إليه الدراسات السابقة التي تناولت نظام محاسبة المسؤولية بشكل منفرد في الوحدات الحكومية وشركات قطاع الأعمال العام، بالإضافة إلى استخدام أساليب أخرى لتقييم الأداء في الوحدات ذات الطابع الخاص .

٣. مشكلة البحث

نظراً لضعف النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات ذات الطابع الخاص في مواجهة التطورات التكنولوجية الحديثة ، لا بد من توافر البيانات حديثة ومتطورة تساعد على تقييم الأداء وتقييم الكفاءة والفعالية لتحقيق أعلى مستوى رقابي متوقع ، وتساعد أيضاً على اكتشاف الانحرافات قبل وقوعها ومنعها ، وكذلك معالجة الانحرافات التي حدثت والحد منها وتحديد المسؤولين عن تلك الانحرافات لمحاسبتهم وتوجيههم لتفادي ذلك مستقبلاً ، ويتطور وكبر حجم عمل تلك الوحدات الحكومية وبتوسع إدارتها وزيادة عددها في كل جامعة أصبحت هناك حاجة ملحة لتطوير نظم الرقابة الداخلية ، ونظم المراجعة الحكومية ، والتقارير الحكومية ، وبالتالي فإن مشكلة البحث تتمحور حول السؤال الرئيسي التالي :

ما هي آليات تطوير النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات ذات الطابع الخاص اللازمة لرفع كفاءة وفعالية الرقابة الإدارية وتقييم الأداء في تلك الوحدات ؟ ويتفرع منه الأسئلة التالية :

- هل النظام المحاسبي الحكومي الحالي المطبق في الوحدات ذات الطابع الخاص يحقق الرقابة الإدارية بكفاءة وفعالية ؟
- هل تطوير نظم الرقابة الداخلية في الوحدات ذات الطابع الخاص يساهم في تحقيق كفاءة وفعالية الرقابة الإدارية ؟
- هل تطوير نظم المراجعة الحكومية في الوحدات ذات الطابع الخاص يساهم في تحقيق كفاءة وفعالية الرقابة الإدارية ؟
- هل تطوير التقارير الحكومية في الوحدات ذات الطابع الخاص يساهم في تحقيق كفاءة وفعالية الرقابة الإدارية ؟
- هل النظام المحاسبي الحكومي يوفر المعلومات اللازمة لرفع معدلات الأداء وتحقيق الرقابة الإدارية في الوحدات ذات الطابع الخاص ؟

٤. متغيرات البحث

المتغير التابع يتمثل فيما يلي :

- كفاءة وفعالية الرقابة الإدارية .

المتغيرات المستقلة تتمثل في آليات النظام المحاسبي الحكومي كما يلي :

- نظم الرقابة الداخلية .
- نظم المراجعة الحكومية .
- التقارير الحكومية .

٥. أهداف البحث

نظراً لأهمية الرقابة الإدارية في الوحدات ذات الطابع الخاص وتحقيق أعلى معدلات الكفاءة والفعالية، وتطوير آليات النظام المحاسبي الحكومي الحالي من الجهة الإدارية، فقد هدفت الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

١. التعرف على طبيعة الوحدات ذات الطابع الخاص.
٢. أهداف النظام المحاسبي الحكومي.
٣. أوجه قصور النظام المحاسبي الحكومي وتأثيرها على كفاءة وفعالية الرقابة الإدارية.
٤. تطوير نظم الرقابة الداخلية في الوحدات ذات الطابع الخاص.
٥. تطوير نظم المراجعة الحكومية في الوحدات ذات الطابع الخاص.
٦. تطوير التقارير الحكومية في الوحدات ذات الطابع الخاص.

٦. أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من أهمية الوحدات ذات الطابع الخاص، لكونها وحدات ذات نشاط اقتصادي لها رسالة اجتماعية وبينية ولها بنية إدارية ونظام مالي مستقل عن الوحدات الإدارية الحكومية ومختلف عن النظام المالي المطبق بالوحدات الحكومية، حيث تقوم بالتمويل الذاتي والاعتماد على مواردها المالية وتحقيق هذه الوحدات فائضاً في نهاية كل عام يمكن الاعتماد عليها في المساهمة في تمويل الموازنة العامة للدولة، وتقوم هذه الوحدات على التنشئة البينية والاجتماعية بالمجتمع عن طريق إقامة دورات تدريبية وثقافية وتعليمية تفيد المجتمع ومن ثم تؤدي إلى زيادة إقبال الجمهور على الالتحاق بهذه الأنشطة المختلفة التي تقدمها هذه الوحدات.

ولذلك فإن الوحدات ذات الطابع الخاص هي المورد الذي تعتمد عليه الموازنة العامة للدولة في تمويلها مستقبلاً والبنية الأساسية التي ستعتمد عليها الدولة لأنه كلما زاد نشاط هذه الوحدات بالدولة زادت مواردها وأدى ذلك إلى زيادة الدخل بهذه الوحدات^(١)، وبهدف تحقيق الرقابة على أنشطتها والتقرير عن الاستخدامات والموارد مع خدمة أغراض التخطيط والرقابة تطبيق النظام المحاسبي الحكومي، حتى تتمكن من تقييم أداء كافة الأنشطة بموضوعية ودقة، وتحقيق أفضل مستوى من الكفاءة والفعالية، ولتحقيق ذلك لابد من التغلب على عيوب النظام المحاسبي الحكومي القائم في هذه الوحدات وذلك من خلال إيجاد الحلول المناسبة والتي تواكب التطورات العصرية الحديثة وتطوير بعض الآليات التي تساهم في رفع كفاءة وفعالية الرقابة الإدارية.

٧. فروض البحث

لقد تمت صياغة فروض الدراسة بناءً على مجموعة من الدراسات السابقة وبما يتناسب مع أهداف الدراسة، وفيما يلي يتناول الباحث الفروض التي يتم اختبارها إحصائياً:

- لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة وفعالية الرقابة الإدارية وتطوير نظم الرقابة الداخلية في الوحدات ذات الطابع الخاص.

^١ عصام فوزي عزيز، نموذج إحصائي مقترح لتقييم أداء الوحدات ذات الطابع الخاص بجامعة عين شمس، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، ديسمبر ٢٠٠٣، ص ١٧١.

- لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة وفعالية الرقابة الإدارية وتطوير نظم المراجعة الحكومية في الوحدات ذات الطابع الخاص .
- لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة وفعالية الرقابة الإدارية وتطوير التقارير الحكومية في الوحدات ذات الطابع الخاص .

٨. نطاق وحدود البحث

تقوم الدراسة بتطوير آليات النظم المحاسبي الحكومي في الوحدات ذات الطابع الخاص لتحقيق كفاءة وفعالية الرقابة الإدارية طبقاً للحدود الآتية :

- يقتصر مجتمع الدراسة علي الوحدات ذات الطابع الخاص التابعة لجامعة المنصورة فقط .
- يقتصر مجتمع الدراسة على فئة موظفي الحسابات بالوحدات ذات الطابع الخاص ، وفئة القائمين بأعمال الفحص والمراجعة في الوحدات ذات الطابع الخاص ، وفئة مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات ، وفئة الأكاديميين (أعضاء مجلس إدارة الوحدات ذات الطابع الخاص) .

ووفقاً لنطاق الدراسة ، لن يتعرض الباحث في هذه الدراسة إلى النقاط التالية :

- الوحدات ذات الطابع الخاص بالجامعات المصرية الأخرى .
- القياس والإفصاح المحاسبي في الوحدات ذات الطابع الخاص الذي يتمثل في أسس وطرق القياس المحاسبي المتبعة والمتعارف عليها في النظام المحاسبي الحكومي .

٩. منهجية الدراسة

تعتمد هذه الدراسة على كل من المنهج الاستنباطي والاستقرائي :

المنهج الاستنباطي :

يعتمد الباحث في هذا المنهج على استقراء وتحليل مآلضمته الدراسات السابقة العربية والأجنبية ذات الصلة بموضوع الدراسة ، وبيان أهم النتائج التي توصلت إليها التي تؤدي إلى تكوين نظريات خاصة محددة المعالم تفسر أوضاع خاصة حيث توجه قيمة الدراسة من العام إلى الخاص ، وكذلك إبراز أوجه القصور والانتقادات التي تواجه كل منها وذلك بهدف بناء إطار متكامل لتطوير النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات ذات الطابع الخاص ، وذلك من خلال الاعتماد على المراجع والكتب والدوريات والأبحاث العلمية المنشورة وغير المنشورة بالإضافة إلى المواقع الإلكترونية المختلفة المتعلقة بموضوع الدراسة .

المنهج الاستقرائي :

يعتمد الباحث في هذا المنهج على القيام بعمل دراسة ميدانية وجميع البيانات للوصول لإمكانية تطوير النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات ذات الطابع الخاص لتحقيق كفاءة وفعالية الرقابة الإدارية ، وذلك من خلال تصميم قائمة استقصاء وتوزيعها على متخصصين في مجال المحاسبة الحكومية والحسابات الخاصة للوقوف على آرائهم والاستفادة منها لإختبار صحة الفروض سعياً لتحقيق هدف الدراسة .

١٠. خطة البحث

لتحقيق أهداف البحث واختيار فروضة سيتم تقسيم البحث كما يلي :

- أهداف النظام المحاسبي الحكومي .
- أوجه قصور النظام المحاسبي الحكومي وتأثيرها علي كفاءة وفعالية الرقابة الإدارية .
- مدى فعالية آليات النظام المحاسبي الحكومي في تحقيق الرقابة الإدارية بالوحدات ذات الطابع الخاص
- الدراسة الميدانية

أهداف النظام المحاسبي الحكومي

تطورت أهداف المحاسبة الحكومية في بعض البلدان ذات مستوى الدخل المرتفع ليصبح أحد أهدافها الهامة حماية وخدمة المواطنين ورفع مستوى الرفاهية لهم ، ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال برامج مصممة بدقة وعناية فائقة ، وبالتالي يصبح أداء الوحدات الحكومية مرتبطاً بأهداف تسعى لتحقيقها ، ويصبح مدراء هذه الوحدات مسؤولين عن تحقيق هذه الأهداف ومتابعة تنفيذ البرامج المرتبطة بها ، كما ان مسؤوليتهم لا تقف عند هذا الحد وإنما تمتد لتشمل تحقيق الأهداف بأقل قدر من التكاليف .^(١)

ففي مصر نصت المادة الثالثة من قانون المحاسبة الحكومية رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١م علي أن المحاسبة الحكومية تهدف بصفة أساسية إلي تحقيق الأغراض الآتية:^(٢)

- الرقابة المالية قبل الصرف ونظم الطبطب الداخلي بالنسبة لأموال الجهات الإدارية أو الأموال التي تديرها سواء كانت إيراداً أو أصولاً أو حقوقاً .
 - ترشيد المصروفات .
 - الرقابة علي التزامات الجهات الإدارية ومتابعة الوفاء بها .
 - إظهار نتائج تنفيذ الموازنة العامة للدولة .
 - توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية ورسم السياسة واتخاذ القرارات .
- وبتحليل الأهداف السابقة يتضح للباحث أن النظام الأمريكي في تحديده للأهداف كان أكثر وضوحاً وشمولاً من النظام المصري ، لأنه استهدف تحقيق الرقابة الإدارية للتأكد من كفاءة استخدام الموارد ، من خلال الاهتمام بدراسة العلاقة بين مدخلات ومخرجات نظام الوحدة الحكومية ، وهو ما يستلزم ضرورة قياس تكلفة الأداء الحكومي وربطه بوحدات أداء ، ثم تقييم نتائج هذا الربط ومحاولة تحسين ورفع كفاءة العمل في الوحدات الحكومية .
- وبالتالي فإن تحقيق أهداف النظام المحاسبي الحكومي بكفاءة وفعالية وجعلها تتواءم مع هدي الرقابة الإدارية والمساءلة يتطلب توافر عدة خصائص تتمثل في الآتي:
- أن يكون النظام المحاسبي متطابقاً مع النصوص الدستورية والقانونية والتشريعات الأخرى .

^١ ضياء الدين عبد الحكيم عمران، اتجاهات مستقبلية لتطوير نظام المحاسبة الحكومية بالتطبيق علي دولة الإمارات العربية المتحدة، مجلة التمويل والتجارة، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ١٩٩٢، ص ٦٩.

^٢ القانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١م بشأن المحاسبة الحكومية ولائحته التنفيذية، مادة (٣) .

- أن تتفق تصنيفات النظام المحاسبي مع تطبيقات الموازنة العامة.
- أن يكون للنظام المحاسبي القدرة على الإفصاح الكامل عن المركز المالي للوحدة الحكومية.
- أن يكون للنظام المالي القدرة على بيان مدى التزام السلطة التنفيذية بمختلف وحداتها الإدارية بالقوانين والأنظمة.
- أن يكون للنظام المحاسبي هيكل تنظيمي يوضح طريقة ارتباط المؤسسات الحكومية بالسلطة المالية المركزية وكيفية التعامل فيما بينها.
- الحاجة إلى تطوير الأساس المطبق في المحاسبة الحكومية كأن يتم التحول إلى الأساس النقدي المعدل بدلاً من الأساس النقدي.
- ضرورة استخدام نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية ونظم محاسبة التكاليف ومحاسبة المسؤولية والموازنات التخطيطية والتعزيز الإيجابي والسلبى، (الثواب والعقاب).

أوجه قصور النظام المحاسبي الحكومي وتأثيرها على كفاءة وفعالية الرقابة الإدارية

يشوب النظام المحاسبي الحكومي العديد من أوجه القصور التي تجعله قاصراً عن تحقيق كفاءة وفعالية الرقابة الإدارية في الوحدات ذات الطابع الخاص بالجامعات وتتمثل أوجه القصور فيما يلي: ^(١)

■ قصور النظام المحاسبي في إعداد موازنات خاصة للوحدات ذات الطابع الخاص

ترى وزارة المالية أن الوحدات لا تلتزم بما قضت به المادة (٢٠) من قانون الموازنة بأن يعد للصندوق موازنة خاصة به ، واستندت وزارة المالية في ذلك إلى أنه لا يتم إدراج موارد واستخدامات الحسابات خارج الموازنة ضمن الموازنة العامة للدولة. ^(٢)

وذلك لا يحدث لأن قانون الموازنة العامة يلزم الجهات بإعداد موازنات خاصة للحسابات خارج الموازنة ، ومن المعلوم أن الموازنة الخاصة لا تدرج استخداماتها ومواردها في الموازنة العامة للدولة نتيجة اختلاف أسس وقواعد الإعداد في الميزانيتين، والأسس المحاسبية التي تدار علي أساسها الوحدات ذات الطابع الخاص خارج الموازنة قد تختلف عن الأسس في الوحدات الحكومية لما تتمتع به هذه الحسابات من استقلال مالى وإدارى .

وبناء على ذلك يرى الباحث أنه من الضروري إعداد موازنات للوحدات ذات الطابع الخاص وفقاً للمفاهيم والأسس المحاسبية المتبعة في هذه الوحدات وهي الأسس التي تركز على مفاهيم المحاسبة المالية وقد أوصت المحافل العلمية المتخصصة بالأخذ بها في الحالات المماثلة دون النظر لنوع الموازنة العامة للدولة .

■ إنتفاء علاقة السببية بين موارد واستخدامات الحسابات خارج الموازنة

بالرجوع إلى قانون الموازنة العامة للدولة ولائحته التنفيذية نجد أنها لم يضع ضوابط لموارد الحسابات خارج الموازنة من حيث وجود علاقة بينهما وبين الاستخدامات ، حيث أوضح

^١ هدى إبراهيم هلال ، مرجع سبق ذكره ، ص ٧١ .
^٢ قانون الموازنة العامة للدولة ، مرجع سبق ذكره ، المادة (٢٠) لسنة ١٩٧٣ ، ص ٢٤ .

النص أنها إيرادات معينة تخصص لاستخدامات محددة وترك تعيينها لقوانين إنشاء الحسابات خارج الموازنة .

■ صعوبة الحصول على ترخيص من البنك المركزي وموافقة وزارة المالية عند فتح الحساب للوحدة ذات الطابع الخاص

ترى وزارة المالية قصور الوحدات ذات الطابع الخاص بما جاء في المادة (١٨) من قانون المحاسبة الحكومية والمواد (٣٦ ، ٧٣) من لائحته التنفيذية بضرورة فتح هذه الحسابات بالبنك المركزي وبعد موافقة وزارة المالية، حيث يترتب على ذلك عدم استفادة بنوك القطاع الحكومي بأموال الحسابات خارج الموازنة، ولكن يوجد خروج عن هذا الإلتزام في عدة حالات منها:

- استثناء إيرادات الصناديق الخاصة والوحدات ذات الطابع الخاص من إيداع إيراداتها في حساب مصرفي بالبنك المركزي .^(١)
- اختصاص الجامعة بفتح حساب خاص بالبنك الذي تختاره لكل وحدة من الوحدات ذات الطابع الخاص .^(٢)

■ إغفال سلطة وزارة المالية في الإشراف على حسابات الوحدات ذات الطابع الخاص:

- الرقابة المالية قبل الصرف

استندت وزارة المالية إلى نص المادة ٢٣ بعد تعديلها بالقانون ١٠٥ لسنة ١٩٩٢ حيث أصبح النص " تقوم وزارة المالية بإجراء الرقابة المالية قبل الصرف على حسابات جميع الهيئات العامة الإقتصادية والصناديق والحسابات الخاصة "وذلك طبقاً للقواعد المطبقة في هذه الجهات ،

لذلك نجد أن النظام المتبع للنشاط المحاسبي في الوحدات ذات الطابع الخاص يجد أنها تقوم بأعمال المحاسبة عن طريق جهازها المالي مما يتبع عند تطبيق هذه المادة تكرار أعمال الرقابة الداخلية وتعقيد العمل وربطه باللوائح المالية لكل الوحدات ذات الطابع الخاص بالجامعة وخاصة إذا ما وضعنا في اعتبارنا أعباء الرقابة قبل الصرف والواقعة على كاهل مندوبي المالية والمتعلقة بأعمال الجهة الأم وهي كثيرة .

- حق أجهزة التفتيش المالي في مراجعة أعمال الحسابات

تستند وزارة المالية في ذلك إلى ماورد في المادة (٢٢) ، حيث جاء في فقرتها الأخيرة وأية أعمال تقررها أية قوانين أو لوائح أو قرارات أو نظم أخرى ، حيث التفتيش والمراجعة لا يؤثران على المرونة المستهدفة في أعمال الوحدات ذات الطابع الخاص وذلك لعدم تعارضه مع النظم المحاسبية المطبقة هذا بالإضافة إلى اتفاق هذا المطلب مع اللوائح المنظمة لها .

ويرى الباحث أنه من الممكن أن يمتد هذا المطلب لفحص الحساب الختامي قبل اعتماده طالما أن كل هذه الأعمال الرقابية ستكون لاحقة للنشاط المحاسبي وليست سابقة له .

^١ المادة ٢٥٤ من القرار الجمهوري رقم ٨٠٩ لسنة ١٩٧٥ الخاص بلائحة الجامعات.

^٢ المادة ٣٠٩ من القرار الجمهوري رقم ٨٠٩ لسنة ١٩٧٥ الخاص بلائحة الجامعات.

■ إغفال تضمين الحساب الختامي للوحدة بما يتم صرفه وتحصيله من الحسابات خارج الموازنة

تستند وزارة المالية في ذلك إلى نص الفقرة الأخيرة من المادة (١٨) من قانون المحاسبة الحكومية ويراعى تضمين الحساب الختامي للجهة ما يتم صرفه وتحصيله من هذه الحسابات الخاصة خلال السنة المالية.

إن النص الوارد في المادة (١٨) وكذا الوارد في المادة (٦٥) والمادة (٧٠) من لائحة المحاسبة الحكومية يحتاج إلى النظر في الآتي:

- هذا التضمين يخل بمبدأ الإفصاح المطلوب عند عرض الحسابات الختامية كمبدأ محاسبي عام لعدم تطابق البنود واختلاف الغرض منها.
- قانون الموازنة العامة قرر أن تعد لهذه الحسابات موازنات خاصة وكما هو معلوم فإن الموازنة هي الوجه التقديرى للاستخدامات والموارد بينما الحساب الختامي الوجه الفعلي لها ويتطلب الأمر وضع حسابات ختامية لحسابات الوحدات ذات الطابع الخاص خاصة بها ، ومن هنا فلا توجد ضرورة لإدراج بياناتها في الحساب الختامي للجهة.
- الخلاف حول ضرورة تطبيق أحكام قانون المحاسبة الحكومية على الوحدات ذات الطابع الخاص

تستند وزارة المالية في ذلك إلى المادة رقم (١) من قانون المحاسبة الحكومية والتي تقضى بسريان أحكامه على الجهات التي تتضمن القوانين أو القرارات الصادرة بشأنها ، حيث أن هذه المشكلة تعتبر أساسية لأن معظم المخالفات القانونية التي تراها وزارة المالية في الوحدات ذات الطابع الخاص تأتي من عدم التزامها بأحكام قانون المحاسبة الحكومية ولائحته وإغفال ذلك يوقع هذه الوحدات في المخالفة المالية والفنية.

بناء على ما سبق وُجد أن النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات ذات الطابع الخاص يعاني من أوجه قصور تؤثر على تحقيق هدفى الكفاءة والفعالية كما يلي: ^(١)

- هدف الكفاءة: لايشتمل النظام المحاسبي الحكومي الحالي على أهم المقومات اللازمة لتحقيق كفاءة الرقابة الإدارية.
- هدف الفعالية: من المعروف أن نظم التخطيط والموازنة الحالية تشتمل على أوجه قصور كان لها أثرها في عدم نجاح النظام المحاسبي الحكومي في الكشف عن مدى فعالية البرامج والأنشطة الحكومية ، الأمر الذي يستلزم تطوير نظام المعلومات الحكومي .
- يرى الباحث أن تطبيق الوحدات ذات الطابع الخاص للنظام المحاسبي الحكومي الصادر بالقانون رقم (١٢٧) لسنة ١٩٨١ وتعديلاته، لا يتفق مع طبيعة وخصائص هذه الوحدات مما يؤدي إلى قصور النظام المحاسبي في توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية .

وبالتالي فإن النظام المحاسبي الحالي المستخدم بالوحدات ذات الطابع الخاص لا يتماشى مع المبادئ العلمية للمحاسبة ، حيث يترتب عليه عدم دقة النتائج لإغفاله للأرصدة المستحقة والمقدمة مما يعوق إظهار حساب الإيرادات والمصروفات والمركز المالي في نهاية الفترة المالية

^١ عثمان محمد ياسين فراج ، تطوير النظام المحاسبي الحكومي لتحقيق هدفى الكفاءة والفعالية، مجلة آفاق جديدة للدراسات التجارية - جامعة المنوفية ، المجلد ٦ ، العدد ٢ ، ١٩٩٤ ، ص ١٤٣ .

بشكل صحيح ، وبالتالي فإنه لا يفي بمتطلبات الرقابة الإدارية الفعالة ، وأن الوحدات ذات الطابع الخاص تحتاج إلى نظام محاسبي يذهب إلى أبعد من التحقق من المخالفات المالية وسوء الاستخدام إلى التحقق من كفاءة وفعالية الرقابة الإدارية ، وهذا يتطلب معالجة أوجه القصور السابقة وتطوير النظام المحاسبي الحكومي حتى يحقق دوره الرقابي بكفاءة وفعالية .

مدي فعالية أليات النظام المحاسبي الحكومي في تحقيق الرقابة الإدارية بالوحدات ذات الطابع الخاص

تمثل عملية الرقابة وتقييم الأداء أهم مجالات العمل المحاسبي ، لأنه مع زيادة حجم الخدمات وضخامة الأموال اللازمة لتفعيلها تظهر أهمية تطوير النظام المحاسبي الحكومي بما يضمن حماية المال العام والمحافظة عليه ، وفي الوقت ذاته توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة علي العمليات التنفيذية لمختلف البرامج والأنشطة في الوحدات ذات الطابع الخاص من جهة ورقابة وتقويم أداء المسؤولين عن إدارتها من جهة أخرى .^(١)

وإجراءات الرقابة الحالية وما يحكمها من لوائح تجعل النظام المحاسبي الحكومي يقتصر إلى الأساليب الحديثة في الرقابة وتقف عائقاً وسداً منيعاً في وجه كل محاولة للتطوير ، علاوة علي ذلك فالنظام المحاسبي القائم لا يستند إلي مبادئ علمية محددة كذلك التي تتوافر علي مستوى الوحدات الهادفة للربح ، وحتى وإن توافرت لتلك الوحدات بعض المبادئ العلمية فإنه يتم تغليب الشكل القانوني علي المحتوى الإقتصادي للوقائع والأحداث المالية .^(٢)

بالرغم من الأهمية المترتبة للنظام المحاسبي الحكومي إلا أنه بوضعه الراهن في الوحدات ذات الطابع الخاص يعاني من أوجه القصور التي تلحق بمختلف عناصره ، كما أن الأهداف المحددة له ترتبط أغلبها بالرقابة المالية والتأكد من التزام سلطات الصرف بالحدود المخولة لها أكثر مما ترتبط بالأهداف المتطورة والتي توجه نحو تقويم الكفاءة التي تنفذ بها الخطط المعتمدة والفعالية التي تحقق بها الأهداف المرجوة .^(٣)

ويري الباحث أن النظام المحاسبي بمقوماته الحالية لا يتسق مع ما وضعته الجمعيات المهنية والعلمية من مبادئ عامة ، بالإضافة إلي قصوره عن الوفاء بحاجات مستخدمي المعلومات سواء كانوا من داخل الوحدات الحكومية أو من خارجها ، ويعجز كذلك عن توفير البيانات الملائمة لأغراض التخطيط وتقويم الأداء علي المستوى القومي ، ولاشك أن هذا العجز الملموس يفقد النظام مصداقيته وفعاليته في تحقيق الأهداف الحديثة ، ومن المؤسف ألا يعتبر النظام المحاسبي وسيلة مساعدة للإدارة في ممارسة مهامها ، وأن مهمته تقتصر على المساءلة القانونية فقط ، وبالرغم من أهمية ذلك إلا أن التركيز عليها غالباً ما يؤدي إلى الإخفاق في تزويد العمل الإداري بالحقائق المفيدة .

^١ عثمان محمد يس فراج ، المرجع السابق ، ص ١٣٢ .

^٢ سناء الدين فوزي كمال الدين ، أثر تطوير أساليب القياس المحاسبي علي عمليات المراجعة في وحدات الجهاز الإداري للدولة: دراسة تطبيقية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، ١٩٩٤ م ، ص ٦٥ .

^٣ عثمان محمد يس فراج ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٠٣ .

مما سبق يتضح قصور النظام المحاسبي الحكومي عن الوفاء بمتطلبات الرقابة وبالتالي يجب إدخال بعض التعديلات عليه حتي يمكن تحقيق كفاءة وفعالية الرقابة الإدارية بالوحدات ذات الطابع الخاص .

تعتمد الرقابة الإدارية في الوحدات ذات الطابع الخاص علي عدة آليات رئيسية منها :^(١)

- نظم الرقابة الداخلية .
- نظم المراجعة الحكومية .
- التقارير الحكومية .

نظم الرقابة الداخلية

ركز معهد المراجعين الداخليين (IIA) علي معنى الرقابة الداخلية بأنها إعطاء تأكيد معقول علي أن أهداف المنظمة قد تحققت بكفاءة وفعالية وإقتصادية .^(٢)

حيث يتوقف تحقيق أهداف الرقابة الداخلية في الوحدات ذات الطابع الخاص على مجموعة من المقومات يرتبط بعضها ببعض ، بحيث يؤدي توافرها إلى تحقيق الأهداف المنشودة بينما يؤدي الإخلال بإحداها إلى عدم فعالية النظام المحاسبي الحكومي في تلك الوحدات ، كما أن نجاح الرقابة الداخلية في تحقيق الأغراض المطلوبة يعتمد على الأساليب المستخدمة في هذا المجال ومدى دقتها وتكاملها وفعاليتها ومرونتها .^(٣)

• مقومات نظم الرقابة الداخلية

تتمثل أهم المقومات التي تتحكم في فعالية نظم الرقابة الداخلية فيما يلي :^(٤)

- توافر خطة تنظيمية سليمة
- توافر نظام محاسبي متكامل
- توافر عناصر بشرية مدربة
- توافر أدوات وأساليب مناسبة للرقابة^(٥)
- توافر وسائل تكنولوجية حديثة

• تطوير نظم الرقابة الداخلية في الوحدات ذات الطابع الخاص

تؤدي نظم الرقابة الداخلية دوراً بارزاً في زيادة درجة الثقة في البيانات المالية التي تعدها الوحدات ذات الطابع الخاص ، كما أن نجاح نظم الرقابة الداخلية في تحقيق دورها المنشود يؤدي إلى اكتشاف ومنع الأخطاء وتحديد الانحرافات في الوقت المناسب .

^١ يحيى محمد أبو طالب ، المحاسبة الحكومية ، بدون ناشر ، الطبعة الأولى ، سنة ١٩٩٥ م ، ص ١١ .
^٢ نجوى أحمد السيسى ، مدخل مقترح لزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الإدارية الحكومية ، دراسة تطبيقية ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ، سنة ٢٠٠٢ م ، ص ١٧٢ .
^٣ يرجع في ذلك إلى : علاء فتحى سليمان ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٢٨ .
^٤ دماء عبد الباسط البنا ، الرقابة الداخلية في النظام المالي الإسلامي والعصر الحديث ، دراسة مقارنة مع التطبيق علي ديوان بيت المال ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة الأزهر - فرع البنات ، سنة ١٩٩٥ ، ص ١٤ .
^٥ ألقت علي مندور ، الجهاز الإدارى الحكومي والنظام المحاسبي الذي يحكمه وإمكانية تطويره بجمهورية مصر العربية ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد ١٨ ، العدد ٤ ، سنة ١٩٩٤ م ، ص ٦٠٩ .

وبالتالى فلا بد من وجود عدة وسائل لتطوير نظم الرقابة الداخلية التى تساهم في رفع كفاءة وفعالية الرقابة الإدارية في الوحدات ذات الطابع الخاص ، ويقترح الباحث أهم هذه الوسائل فيما يلي :^(١)

- إعادة النظر في صياغة اللوائح والقواعد الحكومية التى مضى على إصدارها وقت طويل ولم تعد مناسبة للتطورات الحالية .
 - أن تتسم المواد التى تشملها اللوائح على قدر من المرونة حتى لا تشكل عائقا لسير العمل .
 - الاهتمام في النصوص التى تحتويها مواد اللوائح المالية بالرقابة على كفاءة وفعالية الأداء الرقابي في الوحدات بدلاً من التركيز على الجوانب القانونية فقط .
 - الاستفادة من التقنيات الحديثة في وسائل الاتصال والرد على التساؤلات الخاصة بتفسير بعض مواد اللوائح المالية التى تشكل غموضاً .
 - التوسع في استخدام الحاسب الآلى للتغلب على مشكلة الرجوع إلى المستندات والدفاتر ، وربط الحواسيب الآلية ببعضها بنظام موحد داخل كل وحدة مصمم بشكل يتناسب مع طبيعة النشاط الذى تزاوله الوحدة ذات الطابع الخاص .
 - استخدام اللامركزية في الإدارة بحيث يتولى كل مدير وحدة من الوحدات ذات الطابع الخاص اتخاذ القرارات السليمة التى تتناسب مع طبيعة النشاط وظروف العمل الخاصة بها .
 - التحول من استخدام أسلوب الموازنة العامة للدولة إلى استخدام أسلوب موازنة البرامج والأداء ، التى تعتبر اتجاهًا مطوراً في إعداد الموازنات وعرفت بالاتجاه الإدارى .
 - استخدام نظام محاسبة المسؤولية كآلية رقابية تساهم في رفع كفاءة وفعالية الرقابة الإدارية في الوحدات ذات الطابع الخاص .
- ويرى الباحث أنه إذا تم العمل بالوسائل السابق ذكرها ، واتخذت الحكومية قراراً بتفعيلها في الوحدات ذات الطابع الخاص بالجامعات ، سوف يترتب على ذلك تحقيق الكفاءة والفعالية المنشودة للرقابة الإدارية داخل هذه الوحدات ومن ثم سهولة تقييم الأداء الإدارى بها .

نظم المراجعة الحكومية

تتم المراجعة الداخلية في الوحدات ذات الطابع الخاص ، طبقاً للإجراءات العامة المتبعة في اللوائح المالية وذلك لكشف مواطن الاختلال والضعف التى تتمثل عادة في إجراءات المراجعة التشغيلية ، مثلها مثل سائر الوحدات الحكومية للتأكد من اتباع الإجراءات القانونية التى نصت عليها اللوائح ومدى تنفيذها سواء إدارياً أو مالياً ، ومدى المعالجة الماسية لتخصيص الموارد طبقاً للاستخدامات المحددة سلفاً ، وتختلف المراجعة داخل الوحدات ذات الطابع الخاص من خلال عدد من الخطوات والإجراءات المتمثلة في تعدد مراحل عملية المراجعة الداخلية ، ويمكن توضيحها فيما يلي :^(٢)

^١ أشرف جابر محمد رضوان ، إطار مقترح لتطوير آليات القياس والإفصاح المحاسبي بالقطاع الحكومي المصري ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، يوليو سنة ٢٠١٥ م ، ص ٢١٧ .

^٢ إيمان فتحى عبد الهادى ، إطار مقترح لتقييم دور المراجعة الداخلية في تطوير الأداء الحكومي بالتطبيق على الوحدات ذات الطابع الخاص ، دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية ، سنة ٢٠١٧ م ، ص ٦٢ .

- تتم مراجعة الحسابات داخل هذه الوحدات على عدد من الإجراءات والخطوات ، حيث تبدأ عملية المراجعة من المسؤول المالي والمحاسبي داخل الإدارة المالية ، حيث يقوم بمراجعة المستندات قبل الصرف أو التحصيل ، ثم تتم إجراءات الصرف أو الإيداع بموجب البنك التابع له الوحدة ذات الطابع الخاص ، ثم تستكمل عملية المراجعة ليمتد إقبال كافة الحسابات في دفاتر الوحدة ، وفي ميزان المراجعة والتقارير الدورية للمراجعة الداخلية .
- يقوم مدير الوحدة بمراجعة نشاطها مالياً وإدارياً من خلال مجموعة من التقارير الدورية سواء كانت محاسبية أو إدارية أو إحصائية ، سواء كان يومياً أو أسبوعياً أو شهرياً أو سنوياً .
- المراجعة من قبل مجلس الإدارة ، الذي يتولى مراجعة التقارير الدورية الشهرية في صورة إجمالية للاستخدامات والموارد المقدر منها والفعلي واستخراج الفروق وتوضيح مسبباتها والتوصيات بشأنها .
- تنتهي عملية المراجعة ، بالمراجعة من قبل الوحدة الرئيسية المتمثلة في الكلية أو الجامعة التابع لها الوحدة ومن ثم إلى مكتب نائب رئيس الجامعة لشئون خدمة المجتمع وتنمية البيئة ، من خلال تقارير كمية ووصفية ، ترفع لها من قبل الوحدة ذاتها .

• دور نظم المراجعة الحكومية في تطوير الرقابة الإدارية

يتمثل دور المراجعة الداخلية في تطوير الرقابة الإدارية في الوحدات ذات الطابع الخاص بصفة عامة فيما يلي :^(١)

- تحسين أربعة عمليات هامة في الوحدات ذات الطابع الخاص وهي التعليم ويقصد به تعليم أعضاء الوحدة ذات الطابع الخاص كيفية أداء أعمالهم ، والدافع ويقصد به الكشف عن أوجه القصور وبالتالي يتحسن الأداء ، والردع ويقصد به منع سوء التصرف من الأعضاء والموظفين ، وإدخال التحسينات ويقصد به زيادة احتمال أن تتم الأمور في نصابها الصحيح .
- تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية مؤشر لجودة الرقابة وتمكن من الحكم على الأداء بصورة مرضية ، وأن الوحدات ذات الطابع الخاص في حاجة إلى وظيفة المراجعة الداخلية حيث الأمر بدون وظيفة المراجعة يترتب عليه نتائج سلبية عديدة .
- وبهذا تصبح المراجعة الداخلية جزءاً لا يتجزأ من الرقابة الإدارية الفعالة في الوحدات ذات الطابع الخاص ، وتصبح المراجعة الداخلية أداة لتحسين الأداء بها ، من خلال تركيز مجال خدماتها على تحديد ما إذا تم إنفاق الموارد والإيرادات على الأغراض والاستخدامات المخصصة من أجلها ، وبذلك يمكن تطوير نظم المساءلة .
- ويتضح للباحث مما سبق أن المراجعة الحكومية في الوحدات ذات الطابع الخاص في حاجة إلى نظام رقابي كفؤ ومراجعين قانونيين تتوفر فيهم معايير المراجعة العامة ، حيث أن تطبيق المراجعة الحكومية يحتاج أيضاً إلى مراجعة تشغيلية ومراجعة التزام .

^١ السيد زكريا عبده ، إطار لمحددات فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي ، دراسة ميدانية على وزارة الإدارة المحلية بجمهورية مصر العربية ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، المجلد الثاني ، العدد الثالث ، سنة ٢٠١٣م ، ص ٣٣٥ .

التقارير الحكومية

باتت الحاجة ماسة إلى تطوير التقارير التي ينتجها النظام المحاسبي الحكومي حتى يمكن استخلاص المعلومات التي تفيد في تحديد تكلفة الخدمات التي تؤديها الدولة والحكم على كفاءة وفعالية الأداء ، وإعداد الموازنات والخطط على أسس علمية وإحصائية دقيقة .

• أنواع التقارير الحكومية اللازمة لتحقيق الرقابة الفعالة في الوحدات ذات الطابع الخاص

وحتى يمكن للتقارير المالية الوفاء بمتطلبات الرقابة الإدارية الفعالة في الوحدات ذات الطابع الخاص ، فإن النظام المحاسبي يجب أن تشمل مخرجاته على عدد من التقارير يتمثل أهمها فيما يلي :^(١)

- تقرير عن الأهداف المحددة للوحدات ذات الطابع الخاص.
- تقرير عن معايير الأداء المحددة مقدماً لمختلف البرامج والأنشطة بالوحدات .
- تقرير عن التكاليف المخططة والنتائج المتوقعة للبرامج والأنشطة المراد متابعتها .
- تقرير عن التكاليف والنتائج الفعلية للبرامج والأنشطة التي تزاولها الوحدات ذات الطابع الخاص.
- تقرير تفسيري عن الانحرافات حتي يكشف أسبابها ويحدد المسؤولين عن حدوثها وكيفية مواجهتها .
- تقرير لمساعدة إدارة الوحدات ذات الطابع الخاص في فهم وتحليل المتغيرات التي تؤثر على أدائها .
- تقرير لمساعدة الإدارة في وضع أسس لنظام الحوافز والجزاءات للعاملين بالوحدات ذات الطابع الخاص .

• تطوير التقارير الحكومية

تُعد مخرجات النظام المحاسبي ركيزة هامة يعتمد عليها متخذوا القرارات في ترشيد قراراتهم ، وهي أداة تساعد الإدارة في القيام بوظائفها وتساعد على وضع وتعديل وتطوير معايير التنفيذ والرقابة عليها .^(٢)

ويلزم لتطوير التقارير الحكومية ضرورة إتباع عدد من الخطوات تتمثل في الآتي :^(٣)

- تحديد أهداف ومحتويات التقرير
- الحصول علي بيانات ومعلومات تاريخية عن فترات سابقة
- تحديد موقف الفترة الحالية من الأهداف المقررة
- إجراء مجموعة من التحليلات والمقارنات
- إعداد التقرير

^١ عثمان محمد يس فراج ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٣١ .

^٢ أشرف جابر محمد رضوان ، مرجع سبق ذكره ، ص ٢١٤ .

^٣ يرجع في ذلك إلى : علاء فتحي سليمان ، مرجع سبق ذكره ، ص ١٤٣ .

الدراسة الميدانية

■ طريقة البحث

تتضمن البيانات المطلوبة ومصادرها ، ومجتمع الدراسة والعينة ، وأداة جمع البيانات الأولية ، ومتغيرات الدراسة وكيفية قياسها ، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات، كما هو مبين فيما يلي :

١. البيانات المطلوبة ومصادرها

- بيانات ثانوية : تم الحصول عليها عن طريق مراجعة الكتب والدراسات والبحوث العربية والأجنبية التي تناولت متغيرات الدراسة والموضوعات المتعلقة بها ، بما مكن الباحث من تأصيل المفاهيم وإعداد الإطار النظري للدراسة ، وذلك بالإضافة إلى البيانات التي حصل عليها الباحث من جامعة المنصورة.
- بيانات أولية : تم الاعتماد على أسلوب الاستقصاء في جمع هذه البيانات وتحليلها ، بما مكن الباحث من اختبار صحة أو خطأ فروض الدراسة والتوصل إلى النتائج.

٢. مجتمع وعينة الدراسة

تمثل مجتمع الدراسة في جميع العاملين بالأقسام المالية والمحاسبية وأقسام المراجعة على وجه التحديد وذلك بالوحدات ذات الطابع الخاص بجامعة المنصورة ، وقد بلغ عددهم (٢٤١) مفردة إجمالاً وبما يشمل جميع الدرجات الوظيفية ، وذلك بالإضافة إلى (٨٩) من الأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة.

ولقد تم تحديد حجم العينة باستخدام برنامج Sample Size Calculator بمعلومية حجم المجتمع الذي يبلغ (٣٣٠) مفردة وعند مستوى ثقة ٩٥%، وحدود خطأ ٥% بلغ حجم العينة المستهدفة (١٧٨) مفردة، وقد حصل الباحث على كامل العينة المستهدفة بما يمثل نسبة إستجابة ١٠٠%.

٣. أداة جمع البيانات الأولية

اعتمد الباحث في تجميع بيانات الدراسة الميدانية من مصادرها الأولية على قائمة استقصاء قام بإعدادها خصيصاً لهذا الغرض في ضوء الأدوات السابق استخدامها في الدراسات العلمية السابقة ، وتضمنت هذه القائمة مجموعة من العبارات الدالة على متغيرات الدراسة المتمثلة في:

- المتغيرات المستقلة : نظم الرقابة الداخلية ، ونظم المراجعة الحكومية ، والتقارير الحكومية.
- المتغير التابع : كفاءة وفعالية الرقابة الإدارية.

وتم الاعتماد على مقياس ليكرت ذو الخمس درجات لقياس استجابات مفردات العينة.

٤. أساليب التحليل الإحصائي

اعتمد الباحث على الأساليب التالية :

- معامل ألفا كرونباخ: لقياس ثبات وصدق أداة الدراسة الميدانية وصلاحياتها للمراحل التحليل التالية.
- تحليل الانحدار البسيط: لتحديد تأثير كل متغير من المتغيرات المستقلة على المتغير التابع.

وقد تم ذلك باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS Ver.24).

■ نتائج التحليل الإحصائي

تم إجراء التحليل الإحصائي على عدة خطوات كما هو موضح فيما يلي :

١. قياس ثبات وصدق عبارات قوائم الاستقصاء المستخدمة في تجميع البيانات باستخدام معامل ألفا كرونباخ ، وتبين نتائج التحليل كما هو موضح بالجدول رقم (١) فيما يلي:

جدول رقم (١)

قيمة معاملات ألفا كرونباخ لمتغيرات البحث

المتغيرات	معامل ألفا كرونباخ	معامل الصدق
نظم الرقابة الداخلية	٠,٩٩٧	٠,٩٩٨
نظم المراجعة الحكومية	٠,٩٩٧	٠,٩٩٨
التقارير الحكومية	٠,٩٩٨	٠,٩٩٩
كفاءة وفعالية الرقابة الإدارية	٠,٩٩٧	٠,٩٩٨
القائمة ككل	٠,٩٩٧	٠,٩٩٨

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على نتائج اختبار (Cronbach's Alpha).

ويتضح من الجدول رقم (١) أن قيمة ألفا كرونباخ تراوحت ما بين (٠,٩٩٧ - ٠,٩٩٨)، كما أن قيمة ألفا كرونباخ للمتغيرات بجميع قوائم الاستقصاء قد بلغت (٠,٩٩٧)، وتعد هذه القيم مقبولة بالشكل الذي يعكس توافر الاعتمادية والثقة بمتغيرات الدراسة، ويؤكد صلاحيتها لمراحل التحليل التالية، حيث أن قيم معامل ألفا كرونباخ المقبولة والمتعارف عليها إحصائياً تكون فيما يزيد عن ٠,٦.

٢. اختبار فروض الدراسة ومناقشة النتائج

الفرض الأول: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطوير نظم الرقابة الداخلية في الوحدات ذات الطابع الخاص وكفاءة وفعالية الرقابة الإدارية، ولقد أظهر التحليل الإحصائي للانحدار نتائج اختبارته كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (٢)

نتائج تحليل الانحدار لتأثير تطوير نظم الرقابة الداخلية في الوحدات ذات الطابع الخاص وكفاءة وفعالية الرقابة الإدارية

المتغير المستقل	المتغير التابع	F (Sig)	T (Sig)	B	β
تطوير نظم الرقابة الداخلية	كفاءة وفعالية الرقابة الإدارية	٦٤٢,٨١٤ (٠,٠٠٠)	٢٥,٣٥٤ (٠,٠٠٠)	٠,٨٤٤	٠,٨٨٦
Adjusted R ² = (٠,٧٨٤) R ² = (٠,٧٨٥) R = (٠,٨٨٦)					

** ٠,٠٠٠ معنوية عند مستوى أقل من ٠,٠١

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي لاختبار (Linear Regressio).

ويتبين من الجدول السابق ما يلي:

- ثبوت معنوية نموذج الانحدار، حيث بلغت قيمة (F) ٦٤٢,٨١٤ وهي معنوية عند مستوى معنوية ٠,٠١.
- ثبوت المعنوية الجزئية لمعاملات انحدار تطوير نظم الرقابة الداخلية، حيث بلغت قيمة (T) لها ٢٥,٣٥٤ وذلك عند مستوى معنوية ٠,٠١.

• بلغت قيمة (B) ٠,٨٨٦، وهو ما يعني وجود تأثير معنوي/ ذو دلالة إحصائية لتطوير نظم الرقابة الداخلية على كفاءة وفعالية الرقابة الإدارية بمعامل انحدار ٠,٨٨٦، عند مستوى معنوية ٠,٠١.

• بلغت قيمة (R^2) ٠,٧٨٥، مما يدل على أن تطوير نظم الرقابة الداخلية يفسر ما نسبته ٧٨,٥% من التغيرات التي تحدث في كفاءة وفعالية الرقابة الإدارية، أما الباقي فقد يرجع لمتغيرات أخرى لم تتناولها الدراسة.

وبناء على النتائج السابقة يتضح رفض الفرض ، وهذا يعني أنه " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطوير نظم الرقابة الداخلية في الوحدات ذات الطابع الخاص وكفاءة وفعالية الرقابة الإدارية "

الفرض الثاني: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطوير نظم المراجعة الحكومية في الوحدات ذات الطابع الخاص وكفاءة وفعالية الرقابة الإدارية ، ولقد أظهر التحليل الإحصائي للانحدار نتائج اختبار كما هو موضح في الجدول التالي :

جدول رقم (٣)

نتائج تحليل الانحدار لتأثير تطوير نظم المراجعة الحكومية في الوحدات ذات الطابع الخاص وكفاءة وفعالية الرقابة الإدارية

المتغير المستقل	المتغير التابع	F (Sig)	T (Sig)	B	B
تطوير نظم المراجعة الحكومية	كفاءة وفعالية الرقابة الإدارية	٦٣٣,٩٢٧ (٠,٠٠٠)	٢٥,١٧٨ (٠,٠٠٠)	٠,٨٦٠	٠,٨٨٥
Adjusted R ² = (٠,٧٨١) R ² = (٠,٧٨٣) R = (٠,٨٨٥)					

*** ٠,٠٠٠ معنوية عند مستوى أقل من ٠,٠١

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي لاختبار (Linear Regression).

ويتبين من الجدول السابق ما يلي:

• ثبوت معنوية نموذج الانحدار، حيث بلغت قيمة (F) ٦٣٣,٩٢٧، وهي معنوية عند مستوى معنوية ٠,٠١.

- ثبوت المعنوية الجزئية لمعاملات انحدار تطوير نظم المراجعة الحكومية، حيث بلغت قيمة (T) لها ٢٥,١٧٨، وذلك عند مستوى معنوية ٠,٠١.
- بلغت قيمة (β) ٠,٨٨٥، وهو ما يعني وجود تأثير معنوي/ ذو دلالة إحصائية لتطوير نظم المراجعة الحكومية على كفاءة وفعالية الرقابة الإدارية بمعامل انحدار ٠,٨٨٥ عند مستوى معنوية ٠,٠١.
- بلغت قيمة (R²) ٠,٧٨٣، مما يدل على أن تطوير نظم المراجعة الحكومية يفسر ما نسبته ٧٨,٣% من التغيرات التي تحدث في كفاءة وفعالية الرقابة الإدارية، أما الباقي فقد يرجع لمتغيرات أخرى لم تتناولها الدراسة.

وبناء على النتائج السابقة يتضح رفض الفرض ، وهذا يعني أنه " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطوير نظم المراجعة الحكومية في الوحدات ذات الطابع الخاص وكفاءة وفعالية الرقابة الإدارية "

الفرض الثالث: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطوير التقارير الحكومية في الوحدات ذات الطابع الخاص وكفاءة وفعالية الرقابة الإدارية ، ولقد أظهر التحليل الإحصائي للانحدار نتائج اختبار كما هو موضح في الجدول التالي :

جدول رقم (٤)

نتائج تحليل الانحدار لتأثير تطوير التقارير الحكومية في الوحدات ذات الطابع الخاص وكفاءة وفعالية الرقابة الإدارية

المتغير المستقل	المتغير التابع	F (Sig)	T (Sig)	B	β
تطوير التقارير الحكومية	كفاءة وفعالية الرقابة الإدارية	٤٩٨,٠٧٩ (٠,٠٠٠)	٢٢,٣١٨ (٠,٠٠٠)	٠,٨٣٤	٠,٨٦٠
R=(٠,٨٦٠) R ² =(٠,٧٣٩) Adjusted R ² =(٠,٧٣٧)					

** ٠,٠٠٠ معنوية عند مستوى أقل من ٠,٠١

المصدر: إعداد الباحث اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي لاختبار (Linear Regression).

ويتبين من الجدول السابق ما يلي:

- ثبوت معنوية نموذج الانحدار، حيث بلغت قيمة (F) ٤٩٨,٠٧٩، وهي معنوية عند مستوى معنوية ٠,٠١.
- ثبوت المعنوية الجزئية لمعاملات انحدار تطوير التقارير الحكومية، حيث بلغت قيمة (T) لها ٢٢,٣١٨، وذلك عند مستوى معنوية ٠,٠١.
- بلغت قيمة (β) ٠,٨٦٠، وهو ما يعني وجود تأثير معنوي/ ذو دلالة إحصائية لتطوير التقارير الحكومية على كفاءة وفعالية الرقابة الإدارية بمعامل انحدار ٠,٨٦٠، عند مستوى معنوية ٠,٠١.
- بلغت قيمة (R^2) ٠,٧٣٩، مما يدل على أن تطوير التقارير الحكومية يفسر ما نسبته ٧٣,٩% من التغيرات التي تحدث في كفاءة وفعالية الرقابة الإدارية، أما الباقي فقد يرجع لمتغيرات أخرى لم تتناولها الدراسة.

وبناء على النتائج السابقة يتضح رفض الفرض، وهذا يعني أنه " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطوير التقارير الحكومية في الوحدات ذات الطابع الخاص وكفاءة وفعالية الرقابة الإدارية "

النتائج والتوصيات

النتائج

توصل الباحث إلى النتائج التالية :

١. لا يوفر النظام المحاسبي الحكومي المتبع حالياً معلومات لتقييم مدى كفاءة وفعالية دور الوحدات ذات الطابع الخاص في تنمية الموارد المالية للجامعة الحكومية.
٢. يحتاج النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات ذات الطابع الخاص إلى آلية جديدة تمكنه من العمل على كافة الأصعدة وبكفاءة وفعالية أعلى .
٣. ضرورة توافر خطة تنظيمية سليمة تتناسب مع حجم وطبيعة الوحدات ذات الطابع الخاص وتكفل تحديد الاختصاصات بدقة ووضوح.
٤. أهمية وجود نظام للمتابعة المستمرة يمكن من طريقه مقارنة النتائج الفعلية مع الأنشطة المخططة لتحديد الانحرافات في الوحدات ذات الطابع الخاص .
٥. ضرورة وجود معايير لتحكم أداء المراجعة الحكومية في الوحدات ذات الطابع الخاص ، بما يعطيها طابع الأهمية والإلزام بالنسبة لباقي إدارات الوحدة .
٦. أهمية دور الوحدة ذات الطابع الخاص في رفع كفاءة المراجع الداخلي ، لعدم وجود قواعد محددة للإلتزام بالسلوك المهني .
٧. ضرورة إظهار التقارير الحكومية للموقف الحالي عن كل من الأداء والتكلفة والعائد لإمكانية ضبط إنحرافات الأداء فور وقوعها ومعالجة أسبابها .
٨. لا بد من إتباع قواعد إعداد التقارير الحكومية المعدة وفقاً للأسس واللوائح الحكومية المتعارف عليها .
٩. توصلت الدراسة الميدانية إلى وجود علاقة قوية ذات دلالة إحصائية بين آليات تطوير النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات ذات الطابع الخاص التي تتمثل في (نظم الرقابة الداخلية ، نظم المراجعة الحكومية ، التقارير الحكومية) وبين كفاءة وفعالية الرقابة الإدارية .

التوصيات

بناءً على النتائج التي توصل إليها الباحث ، يوصي بما يلي :

١. ضرورة ابتكار آليات حديثة تساهم في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات ذات الطابع الخاص لرفع كفاءة وفعالية الرقابة الإدارية .
٢. ضرورة استخدام نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية ومحاسبة التكاليف لتعزيز أنظمة الرقابة الداخلية في الوحدات ذات الطابع الخاص .
٣. ضرورة الإشراف الدوري المستمر لوزارة المالية على حسابات الوحدات ذات الطابع الخاص من حين لآخر .
٤. ضرورة وجود نظام محاسبي جيد يمد الإدارة في الوحدات ذات الطابع الخاص والأطراف الخارجية بالبيانات والمعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات الإدارية الصحيحة .
٥. ضرورة تقصير مدة عمل الإدارة العليا المسنولة عن إدارة الوحدات ذات الطابع الخاص لتلافي الوقوع في تحقيق مكاسب شخصية .

المراجع

■ المراجع العربية

الكتب

١. يحيى محمد أبو طالب ، المحاسبة الحكومية ، بدون ناشر ، الطبعة الأولى ، سنة ١٩٩٥ م.

الدوريات والمقالات العلمية

١. أشرف جابر محمد رضوان ، إطار مقترح لتطوير البات القياس والإفصاح المحاسبي بالقطاع الحكومي المصري ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، يوليو سنة ٢٠١٥ م.
٢. ألفت على مندور ، الجهاز الإداري الحكومي والنظام المحاسبي الذي يحكمه وإمكانية تطويره بجمهورية مصر العربية ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد ١٨ ، العدد ٤ ، سنة ١٩٩٤ م.
٣. السيد زكريا عبده ، إطار لمحددات فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي ، دراسة ميدانية على وزارة الإدارة المحلية بجمهورية مصر العربية ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، المجلد الثاني ، العدد الثالث ، سنة ٢٠١٣ م.
٤. إيمان عبد العال سعد ، تفعيل دور الوحدات ذات الطابع الخاص في الجامعات المصرية في تحسين الخدمة الطلابية على ضوء خبرة الولايات المتحدة الأمريكية ، مجلة البحث العلمي في التربية ، جامعة عين شمس ، كلية البنات للآداب والعلوم والتربية ، المجلد ١١ ، العدد ١٨ ، سنة ٢٠١٧ م.
٥. سالم سعيد باعجاجة ، تفعيل دور المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية ، دراسة ميدانية بالملكة العربية السعودية ، مجلة مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي ، مصر ، المجلد ١٦ ، العدد ٤ ، سنة ٢٠١٢ م.
٦. سماح زكريا محمد ، تصور مستقبلي لتطوير دور الوحدات ذات الطابع الخاص بالجامعة لخدمة المجتمع ، مجلة مستقبل التربية العربية ، المجلد ١٧ ، العدد ٦٦ ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، سبتمبر ، سنة ٢٠١٠ م.
٧. ضياء الدين عبد الحكيم عمران ، اتجاهات مستقبلية لتطوير نظام المحاسبة الحكومية بالتطبيق على دولة الامارات العربية المتحدة ، مجلة التمويل والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الثاني ، سنة ١٩٩٢ م.
٨. عثمان محمد ياسين فراج ، تطوير النظام المحاسبي الحكومي لتحقيق هدف الكفاءة والفعالية ، مجلة آفاق جديدة للدراسات التجارية - جامعة المنوفية ، المجلد ٦ ، العدد ٢ ، سنة ١٩٩٤ م.
٩. عصام فوزي عزيز ، نموذج إحصائي مقترح لتقييم أداء الوحدات ذات الطابع الخاص بجامعة عين شمس ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة بني سويف ، ديسمبر سنة ٢٠٠٣ م.

١٠. مرفت محمد أحمد سيد ، تقويم أداء وظيفة المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية في جمهورية مصر العربية ، دراسة ميدانية ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، العدد الرابع ، سنة ٢٠١٢ م .
١١. محمد زيدان إبراهيم والى ، تقييم أثر الحكومة الإلكترونية على فاعلية النظام المحاسبي الحكومي ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد ١٧ ، عدد خاص ، أكتوبر ٢٠١٣ م .
١٢. مصطفى احمد محمد شائع ، مدخل لتطوير النظام المحاسبي الحكومي اليميني لرفع الكفاءة والفعالية بالوحدات الخدمية ، دراسة ميدانية ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد ٢٢ ، العدد ٤ ، ديسمبر ، سنة ٢٠١٨ م .
١٣. مصطفى علي الباز ، تطوير المحاسبة في الوحدات ذات الطابع الخاص بالجامعات ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ، يناير ، سنة ١٩٩٠ م .
١٤. نجوى أحمد السيسى ، مدخل مقترح لزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الإدارية الحكومية ، دراسة تطبيقية ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الاول ، سنة ٢٠٠٢ م .
١٥. يونس حسن عقل " تنمية الموارد المالية للجامعات الحكومية المصرية بالتطبيق على جامعة حلوان " المجلة العلمية للبحوث الصينية المصرية ، دورية ربع سنوية محكمة يصدرها مركز البحوث والدراسات الصينية المصرية ، جامعة حلوان ، المجلد الثاني ، العدد الثاني ، ابريل ٢٠١٣ م .

الرسائل العلمية

١. إيمان فتحى عبد الهادى ، إطار مقترح لتقييم دور المراجعة الداخلية في تطوير الأداء الحكومي بالتطبيق على الوحدات ذات الطابع الخاص ، دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية ، سنة ٢٠١٧ م .
٢. تامر محمد إبراهيم حسن ، فاعلية تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الأمريكية في تطوير النظام المحاسبي الحكومي المصري ، دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة حلوان ، سنة ٢٠١٢ م .
٣. دماء عبد الباسط البنا ، الرقابة الداخلية في النظام المالي الإسلامي والعصر الحديث ، دراسة مقارنة مع التطبيق علي ديوان بيت المال ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة الأزهر - فرع البنات ، سنة ١٩٩٥ م .
٤. سماح سامي أحمد محمد شلبي ، مشكلات القياس والافصاح المحاسبي في الوحدات ذات الطابع الخاص بالجامعات الحكومية المصرية " دراسة تطبيقية " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة حلوان ، سنة ٢٠١٤ م .
٥. سناء الدين فوزى كمال الدين ، أثر تطوير أساليب القياس المحاسبي علي عمليات المراجعة في وحدات الجهاز الإدارى للدولة - دراسة تطبيقية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، سنة ١٩٩٤ م .

٦. عبير محمد فتحي العفيفي ، معوقات عمل وحدات المراجعة الداخلية والآليات المقترحة لزيادة فعاليتها ، دراسة تحليلية ، رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية بغزة ، سنة ٢٠٠٧ م .
٧. علاء فتحي سليمان محمد ، إطار مقترح لتقويم وتطوير أساليب الرقابة المحاسبية بالوحدات الحكومية لتحقيق كفاءة وفعالية الأداء بالقطاع الحكومي ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة جامعة بنها ، سنة ٢٠٠٦ م .
٨. محمد جودة عبد الفتاح محمد شبانة ، إطار مقترح لتطوير نظام المحاسبة الحكومية في مصر لخدمة تقييم الأداء الحكومي، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة، جامعة حلوان سنة ٢٠٠١ م .
٩. هدى إبراهيم أحمد هلال ، نموذج مقترح لتقييم أداء الوحدات ذات الطابع الخاص - دراسة تطبيقية ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، سنة ٢٠٠٥ م .
١٠. هشام عبد الحي السيد إبراهيم طاحون ، استخدام منهج النظم في تطوير النظام المحاسبي الحكومي بالتطبيق علي إحدى الوحدات الإدارية ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، سنة ١٩٩٠ م .

القوانين واللوائح

١. القانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١م بشأن المحاسبة الحكومية ولائحته التنفيذية .
٢. قانون الموازنة العامة للدولة ، لسنة ١٩٧٣ م .
٣. القرار الجمهوري رقم (٨٠٩) لسنة ١٩٧٥ م الخاص بلائحة الجامعات .

المراجع الأجنبية

1. Fangping, Gan,(2016) " New Achievements of Government china - Governmental Accounting Standard-Basic Standards" , Modern Economy, pp,450-455.
2. Gloria Agyemang Jane Broadbent ، (2015) ، "Management control systems and research management in universities" ، Accounting، Auditing & Accountability Journal، Vol. 28 Iss 7 pp. 1018 - 1046 .
3. Patricia p.douglas، GASB's، "proposed statement on objectives of financial reporting" The government accountants journal، summer، 1986، pp.9-10.

