

العنوان:	أثر تفعيل مدخل مراجعة الأداء على كفاءة مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات في كشف والتقارير عن الفساد المالي في الوحدات الحكومية : دراسة ميدانية وتجريبية
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	فرج، هاني خليل
المجلد/العدد:	مج19, ع4
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2015
الشهر:	ديسمبر
الصفحات:	473 - 538
رقم MD:	753756
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	الجهاز الإداري ، الفساد المالي ، الجهاز المركزي للمحاسبات ، التقارير المالي ، المؤسسات الحكومية ، مصر
رابط:	<a href="https://search.mandumah.com/Record/753756">https://search.mandumah.com/Record/753756</a>

**أثر تفعيل مدخل مراجعة الأداء على كفاءة مراقبي الحسابات  
بالجهاز المركزي للمحاسبات في كشف والتقارير  
عن الفساد المالي في الوحدات الحكومية  
دراسة ميدانية وتجريبية**

الدكتور

هاني خليل فرج

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة جامعة الإسكندرية

# أثر تفعيل مدخل مراجعة الأداء على كفاءة مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات في كشف والتقرير عن الفساد المالي في الوحدات الحكومية - دراسة ميدانية وتجريبية

د. هاني خليل فرج<sup>(1)</sup>

## 1- ملخص:

لقد أصبحت ظاهرة<sup>(2)</sup> الفساد Corruption وخاصة في شكلها المالي والإداري من أسوأ ظواهر الاقتصاد العالمي الحديث، ومع تزايد آثار الفساد السلبية في مختلف الدول سارعت منظمات مدنية وأهلية فضلاً عن حكومات العالم إلى المناداة بمحاربة الفساد بكافة أشكاله وصوره. ومن الطبيعي بعد أن مرت مصر بثورتين متتاليتين في 25 يناير 2011، وفي 30 يونيو 2013 أن تتعالى أصوات كثيرة مطالبة بمكافحة الفساد في كل أرجاء الوطن.

لذلك يلقي هذا البحث الضوء على كيفية تطوير الدور الرقابي للجهاز المركزي للمحاسبات للحد من ظاهرة الفساد المالي في الجهاز الإداري للدولة، حيث تناول في شقه النظري ظاهرة الفساد المالي في الجهاز الحكومي، والدور الحالي للجهاز المركزي للمحاسبات في الرقابة على الجهاز الحكومي والمال العام. كما تعرض لمتطلبات تطوير دور الجهاز المركزي للمحاسبات للحد من الفساد المالي في الجهاز الحكومي، ومردود آليات تطوير دوره في اكتشاف والتقرير عن الفساد المالي. وتناول في شقه التطبيقي مدى قبول مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات لمتطلبات تطبيق مدخل مراجعة الأداء لكشف والتقرير عن الفساد المالي في الوحدات الحكومية، ومدى تأثير مدخل مراجعة الأداء على كفاءة مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات. ولقد توصل البحث الى قبول غالبية مراقبي الحسابات

(1) مدرس المحاسبة والمراجعة- كلية التجارة- جامعة الإسكندرية

(2) هي لفظ يطلق على أي حدث يمكن مراقبته، وفي الاستخدام العام، الظاهرة كثيراً ما تشير إلى حدث غير عادي، وفي الاستخدام العلمي، الظاهرة هي أي حدث يمكن ملاحظته ومراقبته ورصده.

بالجهاز المركزي للمحاسبات لمدخل مراجعة الأداء كمدخل إيجابي يؤثر على كفاءة مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات، ويعد مدخل هام لتطوير دور الجهاز في اكتشاف والتقرير عن الفساد المالي في الجهاز الحكومي.

## 2- مقدمة:

تعد الأموال العامة الأداة التي بواسطتها تمارس الحكومات دورها في تيسير المرافق العامة وأداء الخدمات المتنوعة لأفراد المجتمع، ومع اتساع نشاط الدولة ودخولها في أنشطة متعددة مثل التعليم والصحة والرعاية الاجتماعية، بالإضافة إلى إنشاء وتسيير العديد من المشروعات والمرافق العامة فضلاً عن جانب من المشروعات الإنتاجية هذا إلى جانب الأنشطة التقليدية التي مارستها الدولة من قديم الزمان مثل الدفاع والأمن والقضاء، كل ذلك أدى إلى زيادة إيرادات ومصروفات الدولة وزاد المال العام بشكل كبير، هنا شعرت المجالس النيابية بعجزها عن ممارسة دورها في الرقابة على الأموال العامة وعن مواجهة الانحراف في استخدامها ويرجع ذلك لسيطرة السلطة التنفيذية على المعلومات التي تقدم للبرلمان، كما أن انشغال البرلمان بممارسة الرقابة على المال العام أثر على ممارسة البرلمان لمهامه الأخرى.

كل ذلك خلق قناعة لدى البرلمانات في الدول الدستورية المتقدمة في الديمقراطية بضرورة وجود هيئة مستقلة تمارس وظيفة الرقابة على الأموال العامة والمحاسبة على الاعتداء عليها أو إساءة استعمالها، وتقدم تقارير بنتيجة رقابتها للبرلمان وخاصة عما إذا كانت الحكومة قد التزمت بإنفاق الموارد العامة في الوجوه التي عينها البرلمان في الموازنة العامة للدولة التي يقرها البرلمان سنوياً ومدى تعبير الحساب الختامي للدولة عن حقيقة ما تم تحصيله من موارد وما تم إنفاقه من مصروفات خلال السنة المالية المعد عنها ذلك الحساب. ولقد أدى إخفاق الجهاز المركزي للمحاسبات رغم عراقته في القيام بدوره في حماية المال العام، إلى ظهور العديد من التساؤلات عن الجهاز وعن دوره واختصاصاته وأسباب إخفاقه في تحقيق الهدف الذي وجد من أجله، الأمر الذي مكن الفاسدين من الاستيلاء على ثروات الأمة، ومشاركة قيادات الجهاز في تضليل الرأي العام والتغطية على حقيقة ما تم من نهب للأموال العامة وبيع شركات القطاع

العام بأثمان بخسة، في ظل النظام الفاسد السابق، على النحو السابق الإشارة إليه (أبو جبل، بدون تاريخ).

### 3- مشكلة البحث:

مع تزايد ظاهرة الفساد المالي والإداري، ومع تزايد أثارها السلبية في مصر أدى إلى تزايد الاهتمام بمحاربة الفساد بكافة أشكاله وصوره، وطالما أن الجهاز المركزي للمحاسبات هو المنوط بهذا الدور الخطير في كشف والتقرير عن الفساد في الجهاز الحكومي، لذلك سوف تتناول مشكلة البحث محاولة الإجابة عن التساؤلات التالية نظرياً وميدانياً:

- كيف يساهم الجهاز المركزي للمحاسبات في الحد من الفساد المالي للجهاز الإداري للدولة في الوقت الحالي.
- هل يكفي ما يقوم به الجهاز المركزي للمحاسبات حالياً من إجراءات مراجعة لكشف مختلف ممارسات الفساد المالي؟
- ما هو الدور المتوقع من الجهاز المركزي للمحاسبات الحد من الفساد المالي في مصر؟
- ما هو المردود المتوقع من العاملين بالجهاز المركزي للمحاسبات نحو تطوير دورهم باستخدام مراجعة الأداء للكشف عن والتقرير عن الفساد المالي في الجهاز الحكومي؟
- إلى أي مدى يدرك العاملون بالجهاز المركزي للمحاسبات الأثر المتوقع لاستخدام مراجعة الأداء على فعالية الدور الرقابي للجهاز المركزي للمحاسبات؟

### 4- أهداف البحث:

يهدف البحث إلى اقتراح آليات لتطوير الدور الرقابي لمساءلة الجهاز المركزي للمحاسبات عن كشف والتقرير عن الفساد المالي في الجهاز الحكومي باستخدام مدخل مراجعة الأداء، والمردود الرقابي من قبل العاملين بالجهاز لكيفية تطوير دور الجهاز الرقابي، وذلك من خلال:

- تقييم الدور الحالي للجهاز المركزي للمحاسبات في اكتشاف والتقرير عن ممارسات الفساد المالي في مصر.
- اقتراح آليات تطوير دور الجهاز المركزي للمحاسبات للحد من الفساد المالي في الجهاز الحكومي باستخدام مدخل مراجعة الأداء.

### 5- أهمية ودوافع البحث:

تكمن أهمية البحث في محاولة تسليط الضوء على الدور الذي يجب أن يلعبه الجهاز المركزي للمحاسبات في زيادة الثقة في مخرجات المحاسبة الحكومية، واكتشاف والتقرير عن كافة ممارسات وأشكال الفساد المالي بما يخدم الاقتصاد الوطني بصفة عامة، وتنمية المجتمع في مجال الاستثمار بصفة خاصة. وكذلك اكتشاف والتقرير عن حالات إهدار المال العام أو التلاعب (الغش) وضمن وجود الشفافية، خاصة بعد زيادة وعي المجتمع بأهمية مكافحة الفساد بكل أشكاله حتى يتحقق له النمو والرخاء. ومن أهم دوافع البحث محاولة المساهمة في تطوير مداخل المراجعة الحكومية في مصر في فترة تشهد فيها الدولة اهتماماً بالمشروعات الكبرى، وتقنين وضع السلطة التشريعية والرقابية من خلال مجلس النواب الجديد، بالإضافة إلى النص صراحة في دستور 2014 على إنشاء المفوضية العليا لمكافحة الفساد، والتزام الدولة بمكافحة الفساد وتعزيز قيم النزاهة والشفافية ضماناً لحسن أداء الوظيفة العامة والحفاظ على المال العام.

### 6- حدود البحث:

يخرج عن نطاق البحث ممارسات الفساد المالي في القطاع الخاص أو القطاعات التي لا تخضع لرقابة الجهاز، كما أن القدرة على تعميم النتائج ستكون مشروطة بضوابط اختيار عينة الدراسة.

### 7- فروض البحث:

سوف يتم اشتقاق فروض البحث التالية نظرياً، والتي سيتم اختبارها ميدانياً وتجريبياً:

الفرض الأول:

يؤيد غالبية مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات وجود فجوة في ممارسة مراجعة الأداء بوضعها الراهن في الوحدات الحكومية.

الفرض الثاني: يقبل غالبية مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات متطلبات تطبيق مدخل مراجعة الأداء لكشف والتقرير عن الفساد المالي في الوحدات الحكومية.

الفرض الثالث: يؤثر تفعيل مدخل مراجعة الأداء إيجاباً على كفاءة مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات في كشف والتقرير عن الفساد المالي في الوحدات الحكومية.

### 8- منهجية وخطة البحث:

في ضوء أهداف ومشكلة البحث سوف يتبع الباحث منهج الاستقراء، حيث سيتم استقراء وتحليل الدراسات الأكاديمية السابقة بجانب أهم الإصدارات الحاسوبية والفنية ذات الصلة، وذلك بغرض تحديد آليات والمردود الرقابي لمساءلة الجهاز المركزي للمحاسبات عن كشف والتقرير عن الفساد المالي في الجهاز الحكومي، ثم ينتقل البحث في شقه العملي إلى دراسة ميدانية وتجريبية بغرض اختبار المردود المتوقع من العاملين بالجهاز نحو تطوير دور الجهاز للكشف والتقرير عن الفساد المالي في الجهاز الحكومي. وفي ضوء ما تقدم سوف تستكمل خطة الدراسة على النحو التالي:

- الفساد المالي في الجهاز الحكومي.
- الدور الحالي للجهاز المركزي للمحاسبات في الرقابة على الجهاز الحكومي.
- متطلبات تطوير دور الجهاز المركزي للمحاسبات للحد من الفساد المالي في الجهاز الحكومي.
- مردود وآليات تطوير دور الجهاز المركزي للمحاسبات في اكتشاف والتقرير عن الفساد المالي.
- الدراسة التطبيقية.
- نتائج البحث والتوصيات.

## 1/8 الفساد المالي في الجهاز الحكومي:

سوف نتناول في هذه النقطة ماهية الفساد وأسبابه وخصائصه، وخصائص الرقابة على المال العام في الجهاز الحكومي وأهميته، وما هي تكاليف وسياسات مكافحة الفساد في الجهاز الحكومي، وما هو موقع مصر من الدول التي يسودها الفساد.

### 1/1/8 الفساد المالي ماهيته وأسبابه وخصائصه:

يعد الفساد ظاهرة عالمية شديدة الانتشار، وذات جذور عميقة. والفساد المالي يعد من أهم أنماط الفساد التي تعاني منها المجتمعات بصفة عامة، وبدرجات متفاوتة نظراً لاختلاف نظمها الاقتصادي والاجتماعية والسياسية. والفساد المالي ما هو إلا ذلك السلوك المنافي للقيم والأخلاق والقوانين من أجل استغلال المال العام لتحقيق مصالح خاصة على حساب مصالح عامة مشروعة (Liana. Z&T Jingb, 2009).

وظاهرة الفساد ليست ظاهرة جديدة، فهي موجودة منذ الحضارات القديمة. إلا أن تناول هذه الظاهرة في الوقت الحاضر زاد بدرجة كبيرة، وذلك لانهاء الحرب الباردة مما جعل صانعي القرارات في الدول الصناعية يلتفتون نحو الأداء الاقتصادي أكثر، وزيادة عدد الدول ذات الأنظمة الديمقراطية والحريات مما أتاح الفرص أكثر للحديث عن الفساد، والدور الذي بدأت تلعبه المنظمات غير الحكومية مثل المنظمة الدولية للشفافية، ونشأة حركات ضد الفساد في العديد من الدول. (v.tanzi,1998). ولقد تعددت تعاريف الفساد بوجه عام، حيث يعرفه (v.tanzi,1998) على أنه "سوء استغلال السلطة العامة لتحقيق منفعة شخصية"، ويعرفه (andvig& fjeldstad, 2000) بأنه سلوك الشخص الباحث عن الثروة التي تمثل مال عام من خلال استغلال نفوذ الموظف العام لتحقيق ربح شخصي"، ويعرفه (الشيخلي، 2003) بأنه "استغلال السلطة للحصول على منفعة أو فائدة أو ربح لصالح فرد أو جماعة أو طبقة عن طريق انتهاك قانون أو الخروج على معايير السلوك الأخلاقي".



كما تعرفه (منظمة الشفافية الدولية في تقريرها، 2005) بأنه استغلال السلطة من أجل المكاسب والمنافع الخاصة ويعرفه (النجار، 2009) بأنه ذلك السلوك الذي يسلكه صاحب الخدمة العامة أو الخاصة والذي يفضي إلى إحداث ضرر في البناء الاقتصادي للدولة من خلال إهدار الموارد الاقتصادية أو زيادة الأعباء على الموازنة العامة، أو خفض كفاءة الأداء الاقتصادي أو سوء توزيع الموارد بقصد تحقيق منافع شخصية، مادية أو غير مادية، عينية أو نقدية على حساب المصلحة العامة.

بينما يذكر خلف 2011 أن الفساد هو سوء استخدام النفوذ العام لتحقيق أرباح خاصة، ويذكر خميس 2012 أن الفساد هو سوء استخدام النفوذ العام لتحقيق أرباح ومكاسب خاصة.

ويعرف (محمدي، 2012) الفساد بأنه "خروج عن القانون والنظام العام وعدم الالتزام بهما من أجل تحقيق مصالح سياسية واقتصادية واجتماعية للفرد أو لجماعة معينة، ويعرف (سرور، وماجد، 2013) الفساد على أنه "إساءة استخدام السلطة العامة لتحقيق مكاسب خاصة"، كما يعرف مراد 2014 الفساد بأنه سلوك بيروقراطي منحرف يستهدف تحقيق منافع شخصية بطريقة غير شرعية، وأن الفساد المالي هو ذلك السلوك المناهض للقوانين والأخلاق والقائم على الإضرار بالمصالح العامة من خلال استغلال المال العام لتحقيق مصالح خاصة".

يخلص الباحث من هذه التعاريف إلى وجود قواسم مشتركة بينها تمثل أركان الفساد متمثلة في إهدار المال العام، وسوء توزيع الموارد الاقتصادية بقصد تحقيق منافع شخصية وسوء استخدام النفوذ العام واستغلال السلطة العامة، وأخيراً هي انحراف عن القيم الأخلاقية وخروج عن القانون.

أما من ناحية عوامل انتشار الفساد تنقسم إلى نوعين الأولى، عوامل مباشرة منها السلطة والجهات الحكومية، من حيث منح التراخيص والتصاريح الحكومية وكافة الأعمال الحكومية التي تتطلب استيفاء مستندات معينة، مما يتيح الفرصة لموظفي الحكومة في التحكم في إصدار الموافقة على هذه الطلبات الحكومية لصالح الجمهور، مما يعطي فرصة لوجود الرشاوى لتسهيل إنجاز هذه الأعمال، ويعد

النظام الضريبي المطبق أيضاً أحد العوامل المباشرة للفساد وذلك عندما يكون من الصعب على الفرد العادي فهم القانون الضريبي. كما أن دفع الضرائب يتطلب التعامل مع موظفي مصلحة الضرائب ومع انخفاض رواتبهم يفتح المجال للفساد.

أيضاً تعد قرارات الإنفاق الاستثماري من جانب مستثمرين ومحاولات حصولهم على فرص استثمارية أفضل يفتح الباب للتلاعب مع الأجهزة الحكومية التي توفر هذه التسهيلات الاستثمارية، أيضاً عمليات الشراء الحكومي من خلال طرح مناقصات عامة للشراء بشروط معينة يفتح المجال للفساد المالي الحكومي. ومن العوامل الأخرى المباشرة للفساد وجود سياسات الدعم للسلع والعملات الأجنبية والإسكان والتعليم والصحة والخدمات العامة يفتح المجال لبعض الفئات للاستفادة من انخفاض الأسعار عن أسعار السوق الحرة ليحقق مصالح خاصة على حساب الطبقات التي يجب أن تستفيد من هذا الدعم الحكومي.

أما النوع الثاني فهي عوامل غير مباشرة للفساد ومنها درجة البيروقراطية في الدولة، ومدى استغلالها في الحصول على منافع خاصة على حساب المنفعة العامة، كذلك يؤثر مستوى راتب الموظف العام الذي يتعامل مباشرة مع الجمهور في درجة الفساد، ومن العوامل الأخرى مدى وجود أنظمة عقاب، فكلما زادت عقوبة مرتكبي الفساد انخفضت ظاهرة الفساد. كذلك مدى وجود رقابة تنظيمية، فالرقابة والمراجعة داخل التنظيم لها تأثير إيجابي على تخفيض الفساد، أيضاً مدى شفافية الإجراءات المطبقة ووضوحها يساعد على تقليل الفساد. وأخيراً، مدى وجود نماذج لقيادات غير فاسدة في التنظيمات يساعد على تقليل الفساد.

وعلى الرغم من عدم وجود مؤشرات يمكن من خلالها قياس الفساد إلا أن هناك طرق غير مباشرة للحصول على معلومات عن مدى وجود الفساد مثل: الحصول على تقارير عن الفساد من الصحف أو من على شبكة الانترنت أو من دراسة الحالات التي تطبق على المنظمات الحكومية أو من

خلال توزيع قوائم استقصاء في حالات منظمات بعينها (v.tanzi,1998). كما ترجع أسباب الفساد إلى عدة عوامل منها عدم فعالية النظم القانونية، وعدم فعالية النظم الديمقراطية، وانتشار الجهل وعدم الوعي لدى المجتمع، وانخفاض مرتبات العاملين بالدولة، وعدم وجود استقرار سياسي (treisman, 2000).

كما قد تعود أسباب وعوامل استتراء الفساد إلى انتشار الفساد في الأنظمة المستبدة حيث تنفرد السلطة التنفيذية بالسلطة المطلقة، ووجود قوانين للصحافة والإعلام مما يفرغ هذه الجهات الرقابية من حقوقها الديمقراطية، وضعف أجهزة الرقابة الإدارية والمالية ونقصان اختصاصاتها القانونية، والتسرع في إصدار تشريعات كثيرة تنطوي على عيوب صياغة قانونية شكلية وموضوعية وإضطراب تشريعي مما لا يؤدي إلى مكافحة الفساد، وطول فترة إجراءات التقاضي في قضايا الفساد يجعل من إدانة الفساد مسألة شبه مستحيلة (الشيخلي، 2003) وتذكر دراسة (Ping & LU, 2003a) أن من أهم أسباب الفساد المالي هي غياب القانون وسيادته واحترامه، والاجتهادات الشخصية في تفسير القوانين المالية والتعليمات وتنفيذها، وعدم الالتزام بالشفافية المحاسبية ومعايير الإفصاح المحاسبي، وضعف أداء أجهزة الرقابة المالية، ووجود عدد كبير من الموظفين الإداريين والماليين الذين يهتمون بتحقيق مصالحهم الخاصة على حساب المصلحة العامة.

كما قد يكون من أهم أسباب انتشار الفساد وتضخمه إلى ضعف قدرة الدولة وسلطتها على مواجهة الفساد، وعدم معاقبة الموظف المخطف مرتكب الفساد أو عدم وجود عقوبات رادعة والتهاون في المحاسبة والعقاب، ومحاولة صغار الموظفين اللحاق بالطبقات الثرية والسعي لتحقيق دخل مرتفع خاصة في ظل سيطرة المادة على حساب القيم والأخلاق، وفساد الإدارة العليا والقيادات وعدم توافر القدرة لباقي الهيكل الإداري والوظيفي على مواجهة الفساد مما يسهل ويشجع على انتشار الفساد، كذلك غياب الشفافية وعدم وجود تعليمات محددة وواضحة تفسر الخطوات والمستندات المطلوبة

للحصول على الخدمة يتيح الفرصة للفساد، مع ضعف دور الإعلام في كشف الفساد والمفسدين (الشهابي، 2004).

وترجع دراسة (خلف، 2011) أسباب الفساد المالي إلى الرغبة في الحصول على منافع غير مشروعة، ووجود سياسات اقتصادية مرتجلة لا تراعي تحقيق قدر من التوازن أو العدالة في توزيع الثروات والموارد الاقتصادية، وعوامل إدارية خاصة بـكبر حجم القطاع العام وازدياد عدد العاملين فيه مما يزيد من الميل نحو الفساد، كما أن هناك أسباب قانونية تتمثل في سوء صياغة القوانين واللوائح المنظمة للعمل، الأمر الذي يعطي فرصة لسوء التفسير لتحقيق الصالح الخاص على حساب المصالح العامة.

كما تذكر دراسة (Khwaja & Atif, 2011) الأسباب المؤدية إلى الفساد المالي إلى عدة عوامل اقتصادية منها اتساع الدور الاقتصادي للدولة، ووجود السياسات الحمائية التي تسمح برعاية الفساد المالي من خلال منح تراخيص الاستيراد ومحاوله الحصول عليها عن طريق الرشاوي، وتعقد القوانين الضريبية، وصعوبة فهمها، وعوامل سياسية مثل غياب القدرة السياسية وتفشي البيروقراطية الحكومية والمغالاة في مركزية الإدارة الحكومية، وضعف أداء السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية، وعوامل اجتماعية وثقافية تتمثل في انخفاض عدد الأفراد الذين يعاقبهم القانون بتهمة الفساد المالي على الرغم من تفشي هذه الظاهرة.

ويضيف (خميسي، وحليمي، 2012) عدة أسباب للفساد من أهمها الفساد السياسي والفساد الأخلاقي بسبب وجود عوامل اجتماعية مثل تدني أجور الموظفين الحكوميين، وعوامل قانونية مثل كثرة التغييرات في القوانين واستغلالها في الفساد وضعف رقابة المجتمع المدني، وانخفاض المخاطر المترتبة على الفساد المالي، ووجود حصانة لكبار المسؤولين والتي تكون بمثابة غطاء لكل عمليات الفساد المالي والإداري التي يقومون بها.

كما يذكر (محمدى، 2012) أن من أهم أسباب الفساد المالي والإداري هو انتشار الفقر والجهل، وعدم الالتزام بمبدأ الفصل بين السلطات الثلاث التنفيذية والتشريعية والقضائية، وضعف الإدارة لدى القيادة السياسية لمكافحة الفساد، وضعف دور وسائل الإعلام في الكشف عن قضايا الفساد، وضعف مؤسسات المجتمع المدني في الرقابة على أداء الحكومة ومواجهة الفساد.

وترجع أسباب الفساد في مصر في ضعف الردع العقابي، وعدم تحديد المهام والواجبات بدقة في الجهات الحكومية وضعف مرتبات العاملين بالدولة، وعدم ضبط الانفاق الحكومي، وعدم وجود حماية وسرية كافية للشهود والمبلغين عن وقائع الفساد، وعدم استقلالية الجهات الرقابية وضعف سلطاتها، وضعف الرقابة البرلمانية والمجالس الشعبية المحلية، وتدخل السلطة التنفيذية في شؤون السلطة القضائية. (سرور، وماجد، 2013)، ويضيف الباحث أن أحد أهم أسباب الفساد في مصر هو وجود الفساد المقنن الذي يعني حدوث الفساد بمقتضى قوانين ولوائح تساعد على ارتكاب مخالفات دون الخروج عن نص القانون أو اللائحة المالية.

ومن ناحية الأشكال الرئيسية للفساد فإنها تمثل في الرشوة والاختلاس، والغش والابتزاز (andvig & fjeldstad, 2000) كما تتعدد أشكال الفساد مثل فساد موظفي الحكومة، وانتشار المحسوبية وفساد البيروقراطية وكثرة الإجراءات، والفساد الناتج عن كثرة تغيير القوانين وتعددتها وإهدار استخدام المال العام، كذلك إساءة استخدام السلطة العامة لتحقيق مكاسب شخصية، والتعرف الضريبي والجمركي (الشهابي، 2004، النجار، 2009، خميسي، وحليمي، 2012، سرور، وماجد، 2013\*).

وتتفق معهم دراسة (مراد، 2014) حيث تذكر أن هناك العديد من الأشكال التي يظهر بها الفساد المالي ومنها الغش والابتزاز، والاحتيال الضريبي، والرشوة، والاعتداء على المال العام، والافتقار للنزاهة والشفافية في التصرفات المالية وغسل الأموال.

## 2/1/8 الرقابة على المال العام في الجهاز الحكومي وأهميته:

إن للرقابة المالية والرقابة بشكل عام أهمية خاصة في عمليات تقييم وتحديد نقاط القوة والضعف في المنشأة أو المؤسسة المعينة والتي بدورها تقترح الحلول المناسبة لنقاط الضعف بعد دراستها وتحليل مسبباتها لتجاوز تلك النقاط، فضلاً عن تصميم نقاط القوة في نشاط وعمل تلك المؤسسات. وتنعكس أهمية الرقابة على المال العام على عدة نواحي منها السياسة المتمثلة بالدولة لمراقبة أداء الوزارات والدوائر الحكومية ومعرفة توجهاتها ومدى التزامها بالقرارات والقوانين الصادرة عنها ومن الناحية المحاسبية والمالية مدى جدية العمل لموظفي الدولة في تحصيل الإيرادات وضمان التصرف بالتخصصات المالية دون اسراف او تبذير كما تتجسد أهمية الرقابة المالية من الناحية الاقتصادية في متابعة تنفيذ المشاريع والتأكد في أوجه التصرف وفقاً لما خصص لتلك المشاريع وكفاءة الانفاق ومن الناحية القانونية مدى جسامته الخطأ وتأثيره على المال العام ومسئولية مرتكبي الأخطاء أو التلاعب والاحتيال والعقوبات المفروضة على تلك الأخطاء وفقاً للقوانين واللوائح والتعليمات، أما أهميتها من الناحية الاجتماعية فإن الوسيلة الأهم في الحد من الأمراض الاجتماعية الخطيرة كانتشار ثقافة الفساد واستباحة المال العام. ( David, 2006).

ويمكن تعريف الرقابة على المال العام بأنها تلك التي تتم من قبل جهة مستقلة وتهدف ضمان سلامة التصرفات الإدارية والتأكد من مشروعية النفقة واتفاقها مع الأحكام والقوانين ومقارنة نتائج التنفيذ بالخطط الموضوعية وقياس مستوى نتائج الأعمال بما كان مستهدفاً تحقيقه بالاستناد إلى معدلات الأداء ودراسة أسباب الانحراف ومعالجته.

(Fadel, 2011)، وتقوم الرقابة على المال العام على عدة أسس وقواعد هي:

- أسس رسمية للرقابة: وتعني أن تكون للرقابة صفة رسمية، تكفل للمراقب الإطلاع على جميع المعلومات الضرورية التي تقتضيها طبيعة هذا العمل.

- أسس تخطيط وبرمجة الرقابة: ويكون ذلك بمراعاة توجيه الرقابة نحو القضايا الهامة.
- أساس تنسيق الرقابة بين الجهات التي تنفذها وقت إجرائها: وهذا يؤمن تفادي الازدواجية والتكرار في أعمال الرقابة.
- أسس الدقة في الرقابة: ذلك أن إصدار تقارير رقابية خاطئة يؤدي إلى اتخاذ قرارات مالية أو إدارية أو حتى قضائية خاطئة، مما يؤدي إلى عدم الثقة في التقارير الرقابية.
- أساس السرعة في إجراء الرقابة: ذلك لأن إجراء الرقابة المتأخرة يضعف من أهميتها.
- أساس التعاون بين المراقب والمراقب عليه: يتحقق التعاون إذا تفهم المراقب ظروف الطرف الآخر والوقت المناسب لتنفيذ الرقابة.
- أساس تنظيم التقارير الرقابية: إذ يجب تدوين أنشطة المراقب وعدم الاعتماد على الملاحظات الشخصية أو الشفوية في كثير من الحالات من خلال التقارير الرقابية. ( Ahlin & Jiaren, 2008).

### 3/1/8 تكاليف وسياسات مكافحة الفساد في الجهاز الحكومي:

تتمثل أهم تكاليف وآثار الفساد المالي في إهدار طاقات الدولة، وتعطيل حركة التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ويؤثر على حصيلة الإيرادات وبالتالي يؤدي إلى عجز الموازنة العامة للدولة، كما يؤدي إلى خلق طبقة الإثراء غير المشروع ويعمق الفوارق بين طبقات المجتمع وتراجع جودة الخدمات العامة كالصحة والتعليم، ويقتل روح الأمانة عند موظف الدولة، وضعف أجهزة الرقابة في الدولة وعدم استقلاليتها، وارتفاع درجة مساهمة القطاع العام في النشاط الاقتصادي، وسوء توزيع الثروة في المجتمع، وضعف الاستثمار وهروب الأموال خارج البلاد وما يتبعه من قلة فرص العمل وزيادة البطالة والفقير، وأخيراً يؤدي الفساد إلى إجلال المصالح الخاصة بدل المصالح العامة (ping & Lu, 2003 b.c).

كذلك إضعاف أداء القطاعات الاقتصادية ومن ثم النمو الاقتصادي، والتقليل من إيرادات الدولة وأموالها وهو ما يؤثر سلباً على مخصصات الإنفاق العام وخاصة على جودة البنية الأساسية والخدمات العامة المقدمة، وإفقاد الفساد لمصادقية الدولة وهو ما يثير مشاكل واختلافات تهدد الأمن والاستقرار السياسي فيها (Olken, 2011).

وتضيف دراسة (خميسي، وحليمي، 2012) آثار أخرى للفساد المالي والإدارية متمثلة في أنه يزيد من كثرة العوائق أمام المستثمرين خاصة المستثمرين الصغار، واتساع الفجوة بين الأثرياء والفقراء، وإضعاف فعالية القانون من خلال كثرة خروقاته واستغلال ثغراته وعدم معاقبة المسؤولين عن الفساد.

ويذكر الدليل التشريعي لتنفيذ اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد والصادر عام 2006 في

المادة (5) سياسات وممارسات مكافحة الفساد الوقائية في الجهاز الحكومي وهي:

- أ. تقوم كل دولة بوضع وتنفيذ سياسات فعالة منسقة لمكافحة الفساد.
- ب. تسعى كل دولة إرساء وترويج ممارسات فعالة تستهدف منع الفساد.
- ت. تسعى كل دولة إلى إجراء تقييم دوري للقوانين بغرض تقرير مدى كفايتها لمنع الفساد.
- ث. تعمل كل دولة على وجود هيئة تتولى منع الفساد، على أن تقوم الدولة بمنح الهيئة ما يلزم من الاستقلالية.

ج. تتخذ كل دولة تدابير مناسبة لتشجيع أفراد وجماعات المجتمع الأهلي والمنظمات غير الحكومية

ومنظمات المجتمع المحلي على المشاركة النشطة في منع الفساد ومحاربه.

**ومن وسائل تخفيف الفساد المالي:**

- أ. الدعم القانوني لأساليب الرقابة المالية وأجهزتها ووضع إجراءات تأديبية للحد منها.
- ب. التمسك بالقواعد الأخلاقية والسلوكية في المهن والمحاسبية والرقابية.
- ت. فهم ماهية الفساد المالي وأشكاله وسبل القضاء عليه.
- ث. الاهتمام بالشفافية المحاسبية ومعايير الإفصاح المحاسبي والالتزام بها.



ج. تقديم الدعم المادي والفني والمساعدة للمنظمات الوطنية والدولية التي تحارب الفساد والإعلان عن أنشطتها ومقترحاتها. (ping, Lu,2000).

كما تذكر دراسة (Jin wei, 2000) وسائل أخرى لتقليل الفساد المالي ومنها تطوير النظام الضريبي حتى يتسم بالكفاءة والعدالة لمنع ظهور حالات الفساد المالي، واعتماد أنظمة رقابة داخلية فعالة لتقليل حالات الفساد المالي وحالات التلاعب والغش، وتفعيل دور وسائل المحاسبة والمساءلة وتحديث وسائل الرقابة وأساليبها.

أما من ناحية سبل مكافحة الفساد فإن هناك مجموعة من الإجراءات والخطوات والسياسات المختلفة التي يجب أن تقوم بها الحكومة ومن أهمها وضع عقوبات قاسية لمرتكبي الفساد بأشكاله المختلفة، وتخفيض عدد القوانين واللوائح وتبسيط الإجراءات الحكومية واللجوء إلى الشفافية في كل الجهات الحكومية التي تتعامل مع الجمهور وإعطاء دور أكبر لمؤسسات المجتمع المدني في مكافحة الفساد، وتحسين مستويات دخول الفئات التي تتعامل مع الجمهور وتفعيل قوانين مساءلة كبار الموظفين دون مجاملات وإرساء قواعد الديمقراطية والبعد عن أسلوب الحكم المطلق وتطوير نظم اختيار وتعيين وترقية الموظفين، والتركيز على الجانب الأخلاقي وتفعيل القيم الدينية المرتبطة باستقامة الأفراد (الشهائي، 2004).

#### 4/1/8 موقع مصر من الدول التي يسودها الفساد:

تعتبر مصر في المرتبة رقم (70) من بين الدول التي ينتشر فيها الفساد وفقاً للتصنيف الذي تعده منظمة الشفافية الدولية حسب مؤشر مدركات الفساد، عام 2003، ووصلت إلى المرتبة (72) عام 2005. ومؤشر مدركات الفساد في مصر هو 3.3 عام 2005، وهو مقدار منخفض يشير إلى ارتفاع درجة الفساد في مصر يتراوح المؤشر بين 10 وصفر). وهذا المؤشر يمثل ناقوس خطر يدعو الجميع لاتخاذ خطوات هامة لمكافحة الفساد على مستوى كل من الحكومة والمجتمع المدني.

وتتعدد صور الفساد في مصر مثل باقي الدول التي ينتشر فيها الفساد من الترشح من الوظائف العامة من قبل الموظفين العموميين بمستويات مختلفة من رشوة وهدايا ومنح، وتباطؤ في منح التراخيص وترسية العطاءات وإنجاز الأعمال بعد تقاضي الرشوة، فضلاً عن التهرب الضريبي والتلاعب في

الحسابات، وإخفاء مصادر الدخل وعدم سداد الضرائب المستحقة لخزانة الدولة، وتقاضي عمولات مقابل التوقيع على صفقات السلع الرأسمالية والاستثمارية، إلى جانب غسل الأموال (الشهائي، 2004).

يخلص الباحث مما سبق إلى وجود أركان للفساد تمثلت في إهدار المال العام، وسوء توزيع الموارد الاقتصادية، وسوء استخدام النفوذ العام، واستغلال السلطة العامة لتحقيق مصالح شخصية. ويمكن التقليل من ظاهرة الفساد من خلال زيادة الاهتمام بالرقابة على المال العام حتى تتفادى إهداء طاقات الدولة وتبديد مواردها، من خلال تقوية دور الأجهزة الرقابية في الرقابة على الجهاز الحكومي والمال العام.

**2/8 الدور الحالي للجهاز المركزي للمحاسبات في الرقابة على الجهاز الحكومي:**

وفقاً لنص دستور 2014 المادة 219 يتولى الجهاز المركزي للمحاسبات الرقابة على أموال الدولة والأشخاص الاعتبارية العامة والجهات الأخرى التي يحددها القانون ومراقبة تنفيذ الموازنة العامة للدولة والموازنات المستقلة ومراجعة حساباتها الختامية. والجهاز المركزي للمحاسبات وفق القانون رقم 144 لسنة 1988، والمعدل بالقانون رقم 157 لسنة 1998 هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية عامة تتبع رئيس الجمهورية، وتهدف أساساً إلى تحقيق الرقابة على أموال الدولة وأموال الأشخاص العامة الأخرى وغيرها من الأشخاص المنصوص عليها في هذا القانون، كما تعاون مجلس النواب في القيام بمهامه في هذه الرقابة. ويمارس الجهاز ثلاثة أنواع من الرقابة هي: الرقابة المالية بشقيها المحاسبي والقانوني، والرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة، والرقابة القانونية على القرارات الصادرة في شأن المخالفات المالية.

ويباشر الجهاز اختصاصاته في مجال الرقابة المالية وفق (مادة 5)، ويقوم الجهاز بإرسال تقريره إلى الشخص العام والمساهم، وكذلك إلى الجهات الرسمية المعنية المسئولة خلال شهرين من تاريخ ورود تقرير مراقبي الحسابات، والقوائم والمستندات والبيانات التي طلبها. وتظهر المادة (9) من القانون أن الجهاز يباشر اختصاصاته المبنية في هذا القانون بطريق العينة، وله أن يباشر هذه الاختصاصات بطريق الفحص الشامل إذا كان ضرورياً. وبالنسبة لأنواع التقارير وفق المادة (18) يقدم الجهاز العديد من التقارير،

ويقدم الجهاز إلى رئيس الجمهورية وإلى مجلس النواب إلى رئيس مجلس الوزراء تقارير سنوية عن النتائج العامة لرقابته، أو أية تقارير أخرى يعدها، كما يقدم الجهاز إلى مجلس النواب أية تقارير يطلبها منه. ويباشر الجهاز اختصاصاته في مجال الرقابة على الأداء وفق (مادة 5) من خلال معايير الاقتصاد والكفاية والفعالية، ومتابعة تقويم أداء الوحدات الخاضعة لرقابة الجهاز التي تباشر نشاطها في مجالي الخدمات والأعمال وذلك على مستوى الوحدة وعلى مستوى مجموعات الوحدات ذات النشاط المتماثل.

يتضح من استعراض القانون رقم 144 لسنة 1988 والمعدل بالقانون رقم 157 لسنة 1998 أن الجهاز المركزي للمحاسبات يعد هو جهاز الرقابة والمحاسبة الأعلى في مصر، وله دور هام في حماية الأموال العامة، والرقابة على مختلف أجهزة الدولة التي تحصل أو تنفق أو تستخدم الأموال العامة ولذلك فله دور هام في محاربة الفساد وسوء الإدارة ومعاونة البرلمان في ممارسة دوره الرقابي ومدى تنفيذ الخطط العامة، والرقابة على إيرادات ومصروفات الدولة بشكل مستقل ومحاييد. كما عليه أيضاً التحقق مما إذا كانت الحكومة تسير على الخطط التي اعتمدها البرلمان وتلقى الضوء على أوجه القصور والنقص في التشريعات المالية والنصوص التي تكفل حماية المال العام وحسن استخدامه.

ويعين رئيس الجهاز بقرار من رئيس الجمهورية لمدة أربع سنوات قابلة للتحديد لمدة أو مدد أخرى ماثلة ولا يجوز إعفاء رئيس الجهاز من منصبه، ويكون قبول استقالته بقرار من رئيس الجمهورية (أبو جبل، بدون تاريخ).

ويرى الباحث أن فعالية الجهاز المركزي للمحاسبات ترتبط ارتباطاً وثيقاً بما يكفله له الدستور والقانون من استقلال ومن أهمها استقلاله عن السلطة التنفيذية، وكيفية تعيين وعزل رئيسه. إن تعيين رئيس الجهاز يؤثر بشكل مباشر على استقلال الجهاز، لما له من دور هام في أداء الجهاز لعمله، فقد أصبح تعيين رئيس الجهاز وفقاً لآخر تعديل يتم بقرار من رئيس الجمهورية فقط، دون اشتراط وموافقة البرلمان، أي أن تعيين رئيس الجهاز يتم بالإدارة المنفردة لرئيس الجمهورية، كما أن تعيين رئيس الجهاز لمدة معينة قابلة للتحديد دون اشتراط مؤهلات أو خبرات معينة يؤثر على استقلال رئيس الجهاز، كما أن التعديل على قانون الجهاز رقم 144 لسنة 1988 بالقانون رقم 157 لسنة 1998 غير وضعه من

هيئة مستقلة ملحقة بمجلس النواب إلى تابع لرئيس الجمهورية، الذي هو رئيس السلطة التنفيذية وفق مادة (139) من دستور 2014 مما أدى إلى إخلال التوازن بين السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية ونرى أنه يؤثر سلباً على أداء مجلس النواب لدوره الرقابي على أعمال السلطة التنفيذية، ويتناقض مع الهدف الرئيسي من وجود الجهاز، فكيف يراقب الجهاز السلطة التنفيذية وهو يتبعها.

ولقد وسع المشروع في الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز ولاختصاصاته وفق المادة (3) من القانون ولم يمنحه الأدوات التي تمكنه من القيام بهذه الاختصاصات، فعلى الرغم من أن المشروع حدد التزامات الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز لكنه لم يمنح الجهاز الأدوات والصلاحيات التي تمكن الجهاز من إجبار تلك الجهات على الوفاء بالتزاماتها تجاه الجهاز حيث أظهرت المواد من 13 إلى 17 من قانون 144 لسنة 1988 والمعدل بالقانون 157 لسنة 1998 أن المشرع قد حدد عدة التزامات على الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز أهمها ما يلي:

أ. على وزارة المالية موافاة الجهاز بالحسابات الختامية للدولة ومشروعات قوانين ربطها وعلى الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز موافاته بميزانياتها وحساباتها الختامية وما يجري عليها من تسويات وتعديلات إضافية والحسابات المالية والربع سنوية والشهرية ونتائج الجرد السنوي للمخازن التابعة لها وتقارير الإنجاز.

ب. على ممثلي وزارة المالية لدى الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز والمستولين الماليين في هذه الجهات إخطار الجهاز بجميع الحالات التي تضمن الصرف فيها مخالفة مالية وذلك خلال شهر من تاريخ وقوعها.

ج. على رؤساء الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز إبلاغه بوقائع الاختلاس أو السرقة أو التبيد أو الإتلاف أو الحريق أو الإهمال يوم اكتشافها، وعليهم أيضاً أن يوافقوا الجهاز بالقرارات الصادرة بشأنها فور صدورها.

د. على الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز موافاته بالبيانات والمؤشرات اللازمة لمتابعة تنفيذ الخطة وتقييم الأداء طبقاً للنظم والنماذج التي يعدها الجهاز.

هـ. يجب عرض ملاحظات الجهاز على مجالس الإدارة المختصة خلال شهر على الأكثر من تاريخ إبلاغها.

و. على الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز أن ترد على ملاحظاته خلال شهر من تاريخ إبلاغها بها. هذا وقد اعتبر المشرع في قانون الجهاز الحالي رقم 144 لسنة 1988 أن عدم الرد على ملاحظات الجهاز أو إمكانياته بصفة عامة أو التأخير في الرد عليها من المواعيد المقررة في هذا القانون غير عذر مقبول من المخالفات الإدارية، واعتبر المشروع في حكم عدم الرد أن يجيب العامل المختص إجابة الغرض منها المماثلة والتسويق، هذا بعد أن كان ذلك يعد مخالفة مالية منذ صدور المرسوم بقانون رقم 132 لسنة 1952 بإنشاء مجلس تأديبي لمحاكمة الموظفين المسؤولين عن المخالفات المالية وذلك في المادة الرابعة البند السادس منه، وبعد ذلك إشارة سلبية من المشرع الذي قلل من شأن عدم الرد على تقارير الجهاز ويدفع المسؤولين عن الرد إلى عدم الرد على تقارير الجهاز لأنهم أنفسهم في الغالب هم المخالفين أو تمت المخالفة بإيعاز منهم، فعدم الرد في هذه الحالة يكون أفضل وأخف وطأة بالنسبة لهم. كما أن المشرع قد أخرج العقاب على المخالفات الإدارية من نطاق رقابة الجهاز، أي أن الجهاز لا يملك حيال عدم الرد في هذه الحالة إلا مطالبة الجهة بالرد ومعاقبة المتسبب عن عدم الرد أو المماثلة والتسويق فيه، وللجهة وحدها تقرير ما تراه في ذلك، لأنه يدخل في سلطاتها التقديرية باعتبار ذلك مخالفة إدارية. ولقد أثبت الواقع العملي الأثر الضار لذلك فهناك العديد من التقارير التي تحتوي على مخالفات خطيرة لم تتخذ أية إجراءات بشأنها أو اتخذت الإجراءات بعد مدة طويلة، وبعد أن أثرت في وسائل الإعلام، وهذا أدى لعدم قيام الجهاز بالدور المنتظر منه في حماية المال العام، وأثر على صورة الجهاز أمام الرأي العام. وعندما تنفجر قضية فساد كبرى تخرج التقارير من الأدرج وتقدم لجهات التحقيق. مما جعل الجهاز جهاز للرقابة فقط وليس جهاز للرقابة والمحاسبة كما يجعل ممارسة الجهاز لدوره عناء وتذهب جهود أعضائه هباء (أبو جبل، بدون تاريخ).

وبالنسبة للتقارير التي يقدمها الجهاز، يتبين أن المشروع قد جعل الجهاز المركزي، للمحاسبات معاوناً لمجلس النواب في ممارسة دوره الرقابي، وذلك بأن ألزم الجهاز بتقديم العديد من التقارير التي تساعد مجلس النواب في أداء هذا الدور. وفي نفس الوقت فإن المشرع ألزم الجهاز بتقديم العديد من التقارير إلى

السلطة التنفيذية وعلى رأسها رئيس الجمهورية، ورئيس مجلس الوزراء، وإلى الجهات الخاضعة لرقابته لتقوم بتصويب الأخطاء التي تكتشف نتيجة ممارسة الجهاز لدوره الرقابي، واتخاذ الإجراءات التي تحول دون تكرارها في المستقبل ومحاسبة المسؤولين عن ارتكابها (مادة 18 من قانون 144 لسنة 1988).  
يخلص الباحث مما سبق إلى أن نشأة الجهاز المركزي للمحاسبات واستقلاله عن السلطة التنفيذية وتبعيته لرئيس الجمهورية، ومنح الجهاز اختصاصات وصلاحيات واسعة في الرقابة دون منحه الأدوات التي تمكنه من القيام بهذه الاختصاصات، مع عدم إجبار الجهات الخاضعة لرقابته على الوفاء بالتزاماتها تجاه الجهاز. أدى كل ذلك إلى عدم قيام الجهاز بالدور المنتظر منه في حماية المال العام، وكشف قضايا الفساد والحد منها في الجهاز الحكومي، الأمر الذي نرى معه أنه يجب تعديله لتدعيم دوره في مكافحة جرائم الفساد وأداء دوره الرقابي كاملاً.

### 3/8 متطلبات تطوير دور الجهاز المركزي للمحاسبات في الحد من الفساد في الجهاز الحكومي:

تنطوي متطلبات تطوير دور الجهاز المركزي للمحاسبات للحد من الفساد المالي والإداري في الجهاز الحكومي على السير في اتجاهين متوازيين، الاتجاه الأول يتمثل في تطوير دور الدولة في مكافحة الفساد، والاتجاه الثاني يتمثل في تطوير دور الجهاز المركزي للمحاسبات في مكافحة الفساد.

### 1/3/8 الاتجاه الأول: تطوير دور الدولة في مكافحة الفساد:

من الضروري ظهور وتفعيل قرار صادر من السلطة السياسية يؤذن بمكافحة الفساد وفق منظور واضح وآليات محددة وموارد بشرية ومالية وفنية مخصصة لهذا الغرض من خلال:

- تعزيز مفهوم الشفافية في السياسات الحكومية لمحاربة الفساد.
- ضرورة تحقيق الديمقراطية والمؤسسية والمساواة وتكافؤ الفرص.
- القيام بوضع القواعد الشفافة المناسبة عند اختيار الأشخاص لتولي المسؤولية.
- ضرورة تحقيق مبدأ استقلالية القضاء والعمل على توفير البيئة المناسبة للقضاة.
- دراسة وإعادة النظر بالتشريعات المختلفة التي تتنافى مع الشفافية.
- البدء بحملة توعية الناس لمعرفة حقوقها بما يساهم في تحقيق أكبر قدر من الشفافية.
- وضع قانون للصحافة يتيح لها الرقابة وتحقيق مبدأ استقلالية الصحف عن الحكومة.

- حث القطاع الخاص إلى أهمية الصحافة الحرة لخلق البيئة المناسبة من الشفافية.
- حث مؤسسات المجتمع المدني على تعميم مبدأ الشفافية في التعامل الرسمي والأهلي.
- ضرورة أن تواكب الشفافية ذلك التسارع في عملية الإصلاح الاقتصادي. (مؤتمر نحو شفافية أردنية عمان 2001).

كما يمكن محاربة الرشوة من خلال توعية دافع الضرائب، وتوعية الموظف ومراقبة عمله، وتجنب منحه سلطة قوية، وتوضيح الإجراءات الإدارية والإعلان عن المستندات الواجب توفيرها في كل معاملة والقيمة التي ستؤدي والوقت الواجب لتهيئة كل مستند، ووقت إنجاز المعاملة، وتعد آليات المراقبة لتجنب استغلال النفوذ، ومحورة العمل حول العدالة التي ينبغي أن تكون صارمة وحتى القضاء يجب مراقبتهم وتوفير إرادة سياسية لمحاربة هذه الظاهرة الجمعية المغربية لمحاربة الرشوة، 2000.

كما اتجه البنك الدولي إلى إصدار قواعد جديدة لنظم رقابة مالية صارمة وأعلن أنه لن يمول أي عقد ثبت أن الشركة متهمه بفساد أو تدليس في عطاءات المناقصات، وتضمنت خطة 1997، لمكافحة الفساد والتحرك ضمن ثلاث اتجاهات إلى جانب تلك المتعلقة بحماية المشاريع التي يمولها البنك من شر الفساد، وهذه الاتجاهات هي:

الأولى: مساعدة الدول المقترضة على محاربة الفساد عن طريق تمويل البرامج التي ينفق عليها من البنك وتتضمن إصلاح شئون الحكم في الدولة.

الثانية: تخفيف الإقراض للدول التي لا تبذل جهوداً كافية لمحاربة الفساد ووقف الإقراض تماماً إذا وصل الفساد إلى الحد الذي يجعل من العبث الاستمرار في التمويل.

الثالثة: المساعدة في التوعية بأخطار الفساد ووضع اتفاقيات دولية لمحاربه سواء في العقود العامة أو في عمليات التهريب وغسل الأموال.

وقد وضعت دراسة عاشور، 1999 برنامج لمكافحة الفساد يتضمن:

- إنشاء جهاز لمكافحة الفساد يملك صلاحيات واسعة ويتبع رئيس الدولة أو رئيس الوزراء.
- إصدار تشريع لتحريم ظواهر الفساد بما يعزز الآليات الخاصة بضبطها وتنفيذ العقوبات.
- تطوير الضوابط الحاكمة لمجالات العمل الحكومي الأكثر عرضة للفساد.

- إصلاح النظام القضائي للقيام بعمله بنزاهة واقتدار.
- إصلاح نظام العمل الحكومي كرواتب الموظفين.
- إصلاح نظم وإجراءات الأجهزة الحكومية من حيث تبسيط الإجراءات.
- تشديد العقوبات وتطبيقها على المنحرفين والفاستدين.
- تعميق وزيادة الشفافية في القرارات والممارسات الحكومية.
- تنمية وتقوية الأدوات الرقابية على القطاعين العام والخاص.
- إخضاع الأجهزة الحكومية لمعايير تقويم مؤسسي تقوم على الكفاية والإنتاجية والفاعلية والرشد والجودة.

### وأوضح شحادة 1999 أن هناك ثمانية شروط لتحجيم الفساد، وهي:

- الوعي العام بإخطار الفساد وضرورة محاربه
  - التزام القيادة السياسية بمحاربة الفساد في جميع الأجهزة التنفيذية والتشريعية والقضائية.
  - إصرار مؤسسات المجتمع المدني على تنفيذ القيادة لما التزمت به لمحاربة الفساد.
  - تعزيز القدرات المؤسسية لأجهزة الدولة لتنفيذ الإصلاحات الكثيرة التي يفرضها الالتزام بمحاربة الفساد.
  - نشر المعلومات والحقائق عن طريق صحافة حرة وتجنب التعقيم على جرائم الفاستدين أيّاً كان مستواهم.
  - العمل الجاد من أجل توفير بيئة اجتماعية عن طريق القدوة والممارسة.
  - تعاون القطاع الخاص بما في ذلك الشركات الأجنبية على الحد من الفساد.
  - التعاون مع الدول الأخرى والمنظمات الدولية لمحاربة الفساد.
- وترى لجنة إدارة شؤون المجتمع العالمي 1995 أن تعزيز الديمقراطية والخضوع للمساءلة علاجاً للفساد ولكنهما لا يشكلان ضماناً ضد ممارسته، كما أكدت أنه يتسبب التركيز المفرط للسلطة الاقتصادية في أيدي الحكومة وقطاع الشركات إلى الفقر، وانعدام الأمن، وضعف أجور الموظفين



العموميين ويجب أن تتحمل الحكومات المسؤولية عن الفساد، ويمكن أن يكون للديمقراطية دور فعال ضد إساءة استخدام السلطات.

وتذكر دراسة سعيد 1994 أن تحديث الحكومة وتقوية المجتمع المدني تعد من المكونات الأساسية للاستراتيجية المضادة للفساد، والتطبيق الحازم للقوانين وفرض عقوبات على الكسب غير المشروع. كما أن فرض عقوبات صارمة على فساد كبار المسؤولين يجب أن يصاحبه منح مكافآت للأمناء الأكفاء من المسؤولين.

إن الحد من المركزية الصارمة وتبسيط الإجراءات الحكومية، وباستخدام نظم حديثة لإدارة المعلومات كل ذلك يؤدي إلى الوقاية ضد الفساد، كما يؤكد على أن سبل مواجهة الفساد تتمثل في أربعة مفاتيح أساسية هي:

المفتاح الأول: هو استكمال مناهضة التضخم عبر سياسة مالية واقتصادي عقلانية.

المفتاح الثاني: استكمال التحول إلى اقتصاد سوق حقيقي لإمكان فيه لمظاهر الاحتكار والمضاربة بما في ذلك خصخصة جزء ممكن من المشروعات العامة.

المفتاح الثالث: تسريع التحول الديمقراطي الذي يضمن المشاركة والمحاسبة والمساءلة.

المفتاح الرابع: التعليم الديني والأخلاقي أمر بالغ الأهمية والتأثير وبالذات إذا اقترن بإجراءات سياسية علمية وحديثة حقاً.

وهناك جهتان تتكاتفان في محاربة الوساطة هما الدولة والمجتمع، فبالنسبة للدولة فأبرز معالم دورها هو:

- تعديل قانون العقوبات وذلك بتجريم فعل الوساطة وتشديد عقوبته.
- تقنين دستور أخلاقي للخدمة المدنية.
- منح الموظف حقوقه غير منقوصة قبل مطالبته بأداء واجباته بنزاهة ودقة.
- تغذية ولاء الموظف العام للدولة وللمرفق الذي يعمل فيه إضعاف ولاءه للعشيرة أو للأهل.
- اختيار قيادات المرافق العامة من بين موظفي المرفق.
- الاختيار للوظائف العامة بموجب نظام المنافسة الحرة بين المرشحين.

- تشجيع الموظف العام على الإبلاغ عن الوساطات والضغط التي يتعرض لها.

أما دور المجتمع فيتمثل في فضح ثقافة الوساطة في تراثنا الأدبي والسلوكي، وفي ممارساتنا الوظيفية والاجتماعية باعتبارها معادية لمبدأ المساواة، وإشراك أجهزة الإعلام كافة بهذه الحملة، وفتح أبواب الشكاوى أمام المواطنين لدى دائرة مستقلة داخل المرفق العام تكون تابعة لجهة أخرى مثل: وزارة التنمية الإدارية أو دائرة أمنية (للتحقيق في شكاوى المواطنين بهذا الشأن). (Tanzi 1998).

### 2/3/8 الاتجاه الثاني: تطوير دور الجهاز المركزي للمحاسبات في مكافحة الفساد:

لقد حدثت تغييرات في مجال الإدارة العامة والمراجعة الحكومية أهمها التحول من المحاسبة المالية إلى المساءلة العامة، فقد شهدت ثمانينيات القرن الماضي التحول من وظيفة مسك الدفاتر التقليدية في الإدارة العامة إلى التوسع في المساءلة العامة (Bovens, 2005) وتبع ذلك توسيع الدور التقليدي للمراجع الحكومي والذي يشمل المراجعة المالية ومراجعة مدى الالتزام ليشمل مراجعة الأداء، فوظيفة المراجعة الحكومية تطورت من كونها وسيلة للحفاظ على المال العام إلى وسيلة لزيادة الشفافية وتفعيل المساءلة وتقييم كفاءة وفعالية البرامج الحكومية.

ويرى (Al athmay, 2008) أن نقص المساءلة وتفشي الفساد أدى إلى زيادة الاهتمام بالتقارير والمساءلة عن نتائج الأداء جنباً إلى جنب مع مدى الالتزام بالقواعد والإجراءات المالية، فالوحدات الحكومية يجب أن تكون مسؤولة وتخضع للمحاسبة عن المخرجات والنتائج المحققة بخلاف مساءلتها عن الأخطاء عند إتباعها القواعد والإجراءات والمعايير، ويمكن أن يتم ذلك من خلال تغيير شكل الموازنة لتشمل المخرجات وحتى النتائج بالإضافة إلى الأرقام المالية وهو ما يعرف الآن بمراجعة الأداء. فالهدف من مراجعة الأداء ليس فقط تحقيق دقة الحسابات المالية ومدى الالتزام بالقوانين واللوائح وإنما أيضاً تقديم دليل على تحقيق الأهداف مع كفاءة عالية في استخدام الموارد العامة.

وتنقسم مراجعة الوحدات الحكومية إلى ثلاثة أنواع رئيسية وهي:

أ. المراجعة المالية: وتركز على تحديد ما إذا كانت المعلومات المالية للوحدة الحكومية معبراً عنها وفقاً لإطار إعداد القوائم المالية من خلال الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة لتمكين

المراجع من إبداء رأي حول ما إذا كانت المعلومات المالية خالية من التحريفات ذات الأهمية النسبية الناجمة عن الأخطاء والغش.

ب. مراجعة مدى الالتزام: وهي تركز على ما إذا كان مجال المراجعة ملتزماً بالمرجعيات المحددة بالمعايير من خلال تقييم ما إذا كانت الأنشطة والمعاملات المالية ملتزمة من جميع الجوانب الهامة بالمرجعيات التي تحكم الهيئة الخاضعة للمراجعة، وقد تشمل هذه المرجعيات القواعد أو القوانين والأنظمة أو قرارات الموازنة أو السياسية أو القواعد المقررة أو الشروط المتفق عليها أو المبادئ العامة التي تحكم الإدارة المالية السليمة للقطاع الحكومي وسلوك الموظفين الحكوميين.

ت. مراجعة الأداء: وهي تركز على ما إذا كانت البرامج والمؤسسات تعمل وفقاً لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية، وما إذا كان هناك مجال للتحسين وفق موازنة البرامج والأداء، ويتم فحص واختبار الأداء بالقياس إلى معايير مناسبة ويتم تحليل أسباب الانحرافات عن تلك المعايير بهدف الإجابة عن أسئلة المراجعة الرئيسية وتقديم التوصيات للتحسين.

وقد استخدمت معظم الدول ومازالت تستخدم أسلوب موازنة البنود والاعتمادات، ولم تجد في هذا الأسلوب ما تهدف إليه من ترشيد للإنفاق العام وإدارة ورقابة فعالة على المال العام إذ أنها لا تمكن من الربط بين التكاليف والإنجازات ولذلك لم ينجح هذا الأسلوب في أداء وظيفته الرقابية بل زاد الإنفاق العام بشكل كبير وتم حدوث تجاوزات عديدة للاعتمادات المقررة في الموازنة العامة نتيجة عدم الدقة في وضع تقديرات الإنفاق العام ووقوع مخالفات كثيرة لقانون الموازنة العامة للدولة.

**إن موازنة البرامج والأداء تتضمن شقين أساسيين هما:**

الشق الأول: البرامج أي تركيز الاهتمام على البرامج عن طريق تبويب الاعتمادات بالموازنة وفقاً للوظائف الأساسية للجهاز الإداري للحكومة مثل التعليم، والصحة والأمن والعدالة ثم تحديد البرامج التي تندرج تحت كل وظيفة أساسية، فتنقسم وظيفة الخدمات التعليمية مثلاً إلى برامج للتعليم الأساسي، والثانوي، والفني، والجامعي، وبذلك يمكن تحديد الأنشطة والمشروعات التي يتكون منها كل برنامج على حدى ومن ثم يمكن إعداد التقارير المالية طبقاً لهذا التبويب متضمنة التكاليف الفعلية والتقديرية.

الشق الثاني: الأداء أي تركيز الاهتمام على ما تم تحقيقه، وليس على الوسائل المستخدمة، وفيه تحدد وحدات لقياس العمل بكل قسم من الأقسام التي تتكون منها الوحدة الإدارية وتطبيق المبادئ العامة للتكاليف ومن ثم إمكانية تحديد تكلفة الوحدة الخدمية المؤداة ووضع معدلات لتقييم الأداء في الوحدات الإدارية المختلفة (متولي، 2008).

**وبناء على ذلك فإن هناك اختلافات بين هاتين الموازنتين نجلها في الآتي:**

- موازنة البرامج والأداء تركز اهتمامها على العمل المنجز أكثر من اهتمامها بوسائل الإنجاز، بينما موازنة البنود والاعتمادات التركيز فيها يكون على وسائل الإنجاز أكثر من الاهتمام بالعمل المنجز نفسه، كما أن موازنة البرامج والأداء تحدد الأغراض التي تقوم بها المصلحة أولاً، ثم تجمع الإنفاق موباً حسب البنود وذلك بالنسبة لكل برنامج وأنشطته المكونة له، أما موازنة البنود فتجمع الإنفاق موباً حسب البنود بالنسبة للمصلحة الحكومية دون تحديد للأغراض المتعددة التي تقوم بها.
- موازنة البرامج والأداء توفر بيانات ومعلومات عن تكاليف البرنامج، وتكاليف الأنشطة المكونة للبرنامج، ووحدات قياس العمل، وتكاليف وحدة الإنجاز، ومعدل الإنتاج للفرد في السنة، وهذه البيانات لا تتوافر في موازنة البنود والاعتمادات.
- الغرض الأساسي لموازنة البنود ينحصر في جانب من جوانب الرقابة الحكومية وهي الرقابة الحسابية عن طريق الاهتمام بتبويب الإنفاق حسب البنود، بينما تحقق موازنة البرامج والأداء عدة أغراض من أهمها منع التكرار في الأعمال الحكومية، ومحاربة التضخم في الوظائف العامة، وهي وسيلة فعالة لضمان توفير أحسن الخدمات العامة بأقل التكاليف الممكنة، وإيجاد أدوات مناسبة لقياس الكفاءة في المصالح الحكومية، وإيجاد قاعدة سليمة لمتابعة تنفيذ البرامج والمشروعات الحكومية وخلق قاعدة فعالة لتخطيط الرقابة الإدارية.
- تختلف مكونات موازنة البرامج والأداء عن الموازنة التقليدية، إذ أن الأولى لا تكتفي بذكر الاعتمادات والمصروفات في السنوات السابقة للمقارنة، بل ينبغي أن يذكر إلى جانب الاعتماد المخصص ما أنجز من المشروع في الأعوام السابقة، وما ينتظر إنجازه في الأعوام المقبلة.

- بالنسبة لتقديرات الموازنة، موازنة البرامج والأداء تعد تقديراتها بطريقة تتصف بالدقة والموضوعية، حيث تقدر الاحتياجات المستقبلية بناء على دراسة للبرامج التي يجب تنفيذها في السنة المالية القادمة، وما يتطلبه ذلك من القيام بمجموعة أنشطة ومشروعات وتحديد عبء العمل في كل منها، أما موازنة البنود والاعتمادات فتعد تقديراتها بناء على بيانات السنوات الماضية بجانب الصرف الفعلي في الجزء المنتهي من السنة المالية التي يتم فيها التقدير، وهذا يعد من أهم أوجه القصور في هذا الأسلوب.
- موازنة البرامج والأداء توفر بيانات عن عبء العمل، واحتياجاته من عناصر التكلفة والمسئول عنها، وذلك لكل برنامج أو نشاط أو مشروع، كما أن أسلوب إعداد التقديرات على أساس عبء العمل، ومعدلات التكلفة لكل وحدة التكلفة يؤدي إلى توفير في الوقت، وسرعة في عملية الفحص، أما بالنسبة لموازنة البنود والاعتمادات فهي تقوم على تحديد بنود الإنفاق، وأوجه الصرف المختلفة على شتى الوحدات الإدارية في الدولة، ومن ثم يحدث نوع من المساومة بين تلك الوحدات وإدارة الموازنة المركزية، مما يترتب عليه عدم توفير الوقت اللازم لإعداد الموازنة العامة.
- يتطلب تطبيق موازنة البرامج والأداء أن يكون العاملون بجهاز الموازنة من المتخصصين في علوم إدارة الأعمال، والعلوم الإدارية الحديثة، وكذلك علوم القياس المالي مثل محاسبة التكاليف، والمحاسبة الإدارية، وطرق التحليل المالي وتقييم الأداء، بينما تطبيق موازنة البنود والاعتمادات يتطلب أن يكون العاملون بجهاز الموازنة العامة من المحاسبين، أي ممن لديهم الخبرة بعلوم المحاسبة ووسائل الرقابة المالية.
- إن مسؤولية الرقابة في ظل موازنة البرامج والأداء مسؤولية ذاتية تقع على عاتق الوحدات التنفيذية، ومن ثم فهي مسؤولة عن الرقابة على تنفيذ برامجها بالاعتمادات المخصصة، وتحصيل إيراداتها المقررة، وبالنسبة لمسئولية التنسيق فهي مسؤولية مركزية، إذ أن جهاز الموازنة يتولى تنسيق البرامج والأعمال الحكومية، والتأكد من تنفيذها بأقصى كفاءة ممكنة، ويشرف على التنفيذ في كل مرحلة من مراحلها وعليه يتحول اهتمام جهاز الموازنة من الرقابة على الإنفاق والتحصيل

إلى الرقابة على عمليات التنفيذ. أما في ظل موازنة البنود والاعتمادات مسؤولة الرقابة تكون مسؤولة مركزية تقع على عاتق جهاز الموازنة المركزية نظراً لأن هدف هذه الموازنة هو إحكام الرقابة على الاعتمادات أما مسؤولة التنسيق فهي مسؤولة مشتتة فكل وحدة مسؤولة عن تنسيق أعمالها التي وردت بالموازنة في شكل بنود إنفاق.

- في ظل موازنة البرامج والأداء يقع على عاتق الجهاز المركزي للموازنة تحقيق كفاءة الأداء في الوحدات الحكومية، ومن ثم يقوم بوضع معدلات الأداء، لقياس كفاءة العمل في الوحدات التنفيذية. أما في ظل موازنة البنود والاعتمادات فدور الجهاز المركزي للموازنة هو مهمة الوصي على المال العام، ومن ثم يقع على كاهله مهمة المحافظة على هذا المال من حيث التأكد من أنه قد تم إنفاقه على الأوجه المخصصة دون تبذير أو إسراف.

والخلاصة أن هناك فروقاً جوهرية بين أسلوب موازنة البنود والاعتماد وأسلوب موازنة البرامج والأداء كما سبق توضيحها، وفي نفس الوقت هناك أمور تنطبق على هذين الأسلوبين في إعداد الموازنة العامة للدولة مثل انطباق قاعدة السنوية عليهما، فإذا كان هناك برامج ومشروعات يمتد تنفيذها لأكثر من سنة مالية فإن موازنة البرامج والأداء تختص بالبرامج التي تلتزم بها الوحدات الحكومية خلال سنة مالية واحدة، وتلتزم الخزنة العامة بتمويلها خلال السنة المالية ذاتها (وهذان، 2004).

وتعد مراجعة أداء البرامج والوحدات الحكومية هي المدخل المتطور للمراجعة الحكومية، والتي تعني اختبار وتقييم ما إذا كان أداء البرنامج أو الوحدة الحكومية يعمل وفقاً لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية، وما إذا كان هناك مجال للتحسين. وفيما يتعلق بيئة المراجعة الحكومية في مصر تتعدد الجهات القائمة بالرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة في مصر، ومن أهم هذه الجهات رقابة الوحدة الحكومية ذاتها من خلال أقسام المراجعة الداخلية والتفتيش في الوحدة الحكومية، ورقابة وزارة المالية من خلال مندوبيها في الوحدات الحكومية، ورقابة مجلس النواب، ورقابة الجهاز المركزي للمحاسبات من خلال المراجعة المالية للحسابات ومراجعة مدى الالتزام باللوائح والتعليمات ذات الصلة، ورقابة وزارة التخطيط من خلال تحديد أفضل الطرق لتحقيق الخطط المستهدفة والأهداف العامة لخطط التنمية وأخيراً ورقابة الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة فيما يتعلق بالباب الأول الخاص بالأجور.

كما تعددت أدوات ونظم الرقابة المختلفة بالنسبة لأنشطة وبرامج الحكومة والتي تتمثل في الموازنة العامة للدولة، والنظام المحاسبي الحكومي، والرقابة الداخلية، والمراجعة الداخلية. ويرى الباحث أنه بالرغم من كل هذه الجهات والأدوات الرقابية يظل تزايد درجة الفساد في مصر. وفيما يتعلق بالتقارير المالية للنظام المحاسبي الحكومية فإنها تعد الحلقة الهامة في عملية الاتصال المحاسبي الحكومي وهي تمثل مخرجات النظام التي تحتوي على المعلومات المفيدة للمستفيدين سواء كانوا داخل الجهاز الحكومي أو خارجه مثل الأجهزة الرقابية والتنفيذية والتنظيمية وهذه التقارير هي محور المراجعة الحكومية وهي التي تحدد نطاقها، فإذا اقتصر مخرجات النظام المحاسبي الحكومي على معلومات مالية لا تسهم إلا في تحقيق الرقابة على مدى الالتزام المالي والقانوني فيكون نطاق المراجعة الحكومية قاصراً على المراجعة المالية والقانونية، أما إذا كانت مخرجات النظام تحتوي على بيانات الأداء فيمتد نطاق المراجعة الحكومية إلى مراجعة الأداء ويصبح في الإمكان القيام بالمراجعة الشاملة (دحروج، 2011).

وبالرغم من أن نطاق مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات وفقاً للقانون لا يقتصر على المراجعة المالية ومراجعة مدى الالتزام بالقوانين فحسب وإنما تمتد لتشمل تقييم أداء الوحدات محل المراجعة ومتابعة درجة التزامها بالخطط الموضوعة مسبقاً وفقاً لنص القوانين، إلا أن دراسة (عطية، 2008) أوضحت أن الواقع العملي يسير على تركيز أداء الجهاز بصورة أساسية على المراجعة المالية والقانونية، أما مراجعة الأداء الحكومي طبقاً لمعايير الاقتصاد والكفاءة والفعالية فتتم بصورة محدودة للغاية على الوحدات الحكومية وبتكليفات محددة لمراجعين بعينهم لديهم المؤهلات الكافية للقيام بهذا النوع من المراجعات. ويرى الباحث أن تطبيق مدخل مراجعة الأداء سوف يطور الدور الرقابي للجهاز المركزي للمحاسبات إلى رقابة على الأداء الشامل بأبعاده الثلاثة بدلاً من رقابة مالية ولائحية، وعلى الرغم من أن قانون الجهاز المركزي للمحاسبات قد أورد ثلاثة أنواع من الرقابة وهي الرقابة المالية والرقابة القانونية ورقابة الأداء، إلا أن القانون لم يتعرض لدلالة وتفسير مفاهيم الاقتصاد والكفاءة والفعالية، وقد أورد مجموعة من الاختصاصات عبارة عن خليط بين المفاهيم الثلاثة.

بناء على ما سبق، ينبغي على الجهاز المركزي للمحاسبات تطوير أدائه في كشف ممارسات الغش والخطأ في القوائم المالية، فعندما يواجه ظروفاً من الممكن أن تشير إلى وجود تحريف مادي في القوائم المالية ناتج عن غش أو خطأ أو تصرفات غير قانونية، فيجب عليه تنفيذ إجراءات لتحديد ما إذا كانت القوائم المالية محرفة مادياً، ويعتمد التغيير في طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الواجب تنفيذها على حكم مراجع الجهاز فيما يتعلق بنوع الغش والخطأ أو التصرفات غير القانونية التي تشير إليها الظروف. واحتمال حدوث هذا الخطأ أو التصرفات غير القانونية بشكل مادي على القوائم المالية. واحتمال تأثير هذا الخطأ أو التصرف غير القانوني بشكل مادي على القوائم المالية. ولا يمكن أن يفترض مراقب الجهاز أن حالة الغش أو الخطأ أو التصرفات غير القانونية هي حدث منفصل. وبناء عليه يجب على مراقب الجهاز أن يحصل على إقرارات مكتوبة من إدارة المؤسسة بخصوص أخطائها:

- تعترف بمسئولياتها في إنجاز وتشغيل نظم المحاسبة والضبط الداخلي والمصممة لاكتشاف الخطأ أو الغش أو التصرفات غير القانونية.

- تعتقد أن آثار التحريفات في القوائم المالية غير المصححة التي تم تجميعها من قبل مراقب الجهاز خلال عملية مراجعة الحسابات هي غير جوهرية على القوائم المالية.

- قامت بالإفصاح للمراقب عن كامل الحقائق الهامة ذات العلاقة بأي حالات غش أو خطأ أو تصرفات غير قانونية أو حالات مشبوهة معروفة لدى الإدارة والتي من الممكن أنها أثرت على القوائم.

- أفصحت للمراقب عن نتائج تقييمها لخطر أن تكون القوائم المالية قد تحتوي على تحريف جوهري كنتيجة للغش، ومسئولية مراقب الجهاز الإبلاغ عن اكتشاف الغش أو الخطأ أو التصرفات غير القانونية.

وعندما يكتشف مراقب الجهاز تحريفاً مادياً ناتجاً عن غش أو الاشتباه بوجود غش أو خطأ أو تصرفات غير قانونية يتوجب عليه الإبلاغ عن ذلك إلى إدارة المؤسسة، والأفراد المخولون بإدارة المؤسسة وفي بعض الحالات الإبلاغ للسلطات المنظمة والمنفذة للقوانين.



كما يجب على مراقب الجهاز أن يبلغ إدارة المؤسسة عن أي نقاط ضعف مادية في الضبط الداخلي ذات علاقة بمنع واكتشاف الخطأ أو التصرفات غير القانونية والتي ظهرت للمراقب كنتيجة لإجراءات مراجعة الحسابات التي قام بها، كما يجب أن يكون مراقب الجهاز على قناعة أنه قد تم إبلاغ الأفراد المخولين بحكم المؤسسة عن أية ملاحظات مادية في الضبط الداخلي ذات علاقة بمنع واكتشاف الغش والتي ظهرت للمراقب سواء عن طريق الإدارة أو اكتشافها من قبل مراقب الجهاز خلال تنفيذ عملية المراجعة. وإذا كانت أمانة ونزاهة الإدارة والأفراد المخولين بحكم المؤسسة مشكوك فيها فإن مراقب الجهاز عادة يدرس أخذ استشارة قانونية لمساعدته في تحديد الإجراء الملائم لاتخاذ.

ويرى الباحث أنه عند تحديد مجال مسؤولية مراقب الجهاز عند اكتشاف الأخطاء والغش، فإنه يكون غير مسئول عن منع الخطأ والغش، لكن يجب عليه بذل العناية المهنية الملائمة والتي تتطلب منه دراسة وتقييم هيكل الرقابة الداخلية، وتحديد الإجراءات والاختبارات اللازمة وتوقيتها وبرنامج عمل مراقب الجهاز شامل يتضمن إجراءات إضافية إذ توقع مراقب الجهاز وجود تحريف جوهري في الدفاتر. وتنحصر مسؤولية مراقب الجهاز في الحصول على تأكيد معقول أن القوائم المالية في جميع جوانبها الهامة خالية من التحريفات الجوهرية سواء بسبب الخطأ أو الغش أو التلاعب بشكل عام، أن الخطر الناتج عن عدم اكتشاف مراقب الجهاز للتحريفات الناتجة عن الغش والتلاعب من قبل الإدارة يفوق الخطر الناتج عن عدم اكتشاف الغش والتلاعب.

ويتوقع الباحث أن يقبل مراقبو الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات تطبيق مدخل مراجعة الأداء في الوحدات الحكومية، والذي يعتبر السبيل لتفعيل الدور الرقابي للجهاز مفترضاً أن لديهم وعياً مهنيّاً بأهمية تطوير دور الجهاز في الكشف والتقرير عن الفساد المالي.

ومن ثم يمكن اشتقاق الفرضين الأول والثاني للبحث على النحو التالي:

**الفرض الأول:**

يؤيد غالبية مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات وجود فجوة في ممارسة مراجعة الأداء بوضعها الراهن في الوحدات الحكومية.

## الفرض الثاني:

يقبل غالبية مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات متطلبات تطبيق مدخل مراجعة الأداء لكشف والتقرير عن الفساد المالي في الوحدات الحكومية.

### 4/8 مردود وآليات تطوير دور الجهاز المركزي للمحاسبات في الكشف والتقرير عن الفساد المالي

يتم ذلك من خلال تطوير برنامج مراجعة الغش والفساد حيث أنه في حالة الشك في حدوث فساد معين داخل الوحدة محل المراجعة عليه تخطيط إجراءات المراجعة وفق متطلبات معيار 240 الدولي والذي يتضمن:

أ. المناقشة بين أعضاء فريق المراجعة: حيث تشمل المناقشات تبادل الأفكار بين أعضاء فريق

المراجعة فيما يتعلق باحتمال التلاعب في القوائم المالية.

ب. تقييم هيكل الرقابة الداخلية: لتحديد المخاطر المتعلقة بإمكانية حدوث الفساد. وتصدر الإشارة

إلى أن إدارة الوحدة هي المسؤولة عن تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية بالوحدة. ولذلك

فهي يجب أن تقوم بإعداد تقرير توضح فيه مسؤوليتها عن تصميم وتشغيل هيكل الرقابة

الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية السنوية.

ت. تنفيذ إجراءات المراجعة لكشف الفساد: حيث يحدد المعيار 240 الدولي من خلال

الاستجابة من جانب المراجع للمخاطر المقدرة لوقوع التحريفات الجوهرية بسبب الغش،-

وتتحقق هذه الاستجابة من خلال:

ج/1 الاستجابة الكلية حيث يجب على المراجع أن يحدد كيفية الاستجابة للمخاطر المقدرة

لوقوع التحريفات الجوهرية بسبب الغش على مستوى القوائم المالية.

ج/2 الاستجابة للمخاطر المحددة للتحريفات الجوهرية بسبب الغش على مستوى تأكيدات

الإدارة

ج/3 الاستجابة للمخاطر المتعلقة باحتمال تحطي الإدارة لهيكل الرقابة الداخلية.

ث. تقييم أدلة المراجعة: يجب أن يقوم المراجع بتقييم ما إذا كان خطر حدوث تحريفات جوهرية على

مستوى تأكيدات الإدارة لازال ملائماً بناءً على إجراءات المراجعة التي تم القيام بها وأدلة

المراجعة التي تم الحصول عليها. وقد يجد مراجع الجهاز مؤشرات تلفت انتباه المراجع إلى احتمال ارتكاب فساد داخل الوحدة محل المراجعة مثل:

ج. د/1 مؤشرات الفساد التي تكشف عن افتقار الاقتصاد: وتشمل وجود آلية ضعيفة للقابلية للمحاسبة عن تجاوز الموازنة المحددة، أو إلغاء عروض الأسعار الخاصة ببعض المشتريات لمساعدة مورد معين في الانتفاع من العقد، أو زيادة المشتريات قرب نهاية العام لاستهلاك الميزانية المحددة، أو تجنب الموردين المعروفين في خطوط إنتاج معينة الاشتراك في المناقصات المعروفة الخاصة بالوحدة.

د/2 مؤشرات الفساد التي تكشف عن افتقار الكفاءة: وتشمل وجود طاقة كبيرة عاطلة أو شراء آلات غير ضرورة دون وجود احتمالات جوهرية لاستخدامها في المستقبل، زيادة الإنفاق على أعمال الصيانة بعد الانتهاء مباشرة من المشروع، إهمال الصيانة الدورية والسماح بتدهور البنية التحتية بالرغم من التخطيط لمشروعات جديدة، ضعف جودة الإنشاءات وشراء مواد وخامات معينة وإهدار كميات كبيرة من الموارد، التجديد المستمر والمتكرر لبعض المتعاقدين دون غيرهم.

د/3 مؤشرات الفساد التي تكشف عن افتقار الفاعلية وتشمل عدم وجود مؤشرات أداء واضحة كمية وقابلة للقياس، انخفاض المعدل الفعلي للعائد الداخلي عن المخطط له بقدر كبير، عدم رضا العملاء عن مستوى تقديم الخدمات، وجود عوائق للوصول إلى الإدارة العليا للاعتراض والشكوى من الجودة الضعيفة للخدمات وعدم وجود أي آلية أخرى للتعامل مع المستخدمين غير الراضين عن الخدمات (علي، 2009).

وفي حالة اكتشاف مراقب الجهاز الغش عليه القيام بما يلي:

- أن يطلب من إدارة المؤسسة القيام بإبلاغ كل من يتأثر بالتحريف الجوهري للخطأ والغش على القوائم المالية.

- القيام بتعديل القوائم المالية بأسرع وقت مع تعديل تقريره بما يتلاءم مع الأخطاء والغش التي تم اكتشافها.
  - إذا كان من المنتظر إصدار القوائم المالية مرحلية خلال الفترة التالية مصحوبة بتقرير من مراقب الجهاز في الوقت القريب، فيجوز لمراقب الجهاز أن يفحص المعلومات اللازمة وأن يجري المطلوب في القوائم المالية بدلاً من إصدار القوائم المالية المعدلة.
  - يجب على مراقب الجهاز اتخاذ الإجراءات التي يراها ضرورية للتأكد من قيام المؤسسة بالإفصاح المطلوب.
  - يجب على مراقب الجهاز عند التخطيط لإجراءات مراجعة الحسابات وتنفيذها، وعند تقييم النتائج والإبلاغ عنها أن يأخذ في الاعتبار مخاطر وجود تحريف جوهري في القوائم المالية ناتج عن الأخطاء والتصرفات غير القانونية.
- وبناء على ما سبق يمكن للباحث تطوير برنامج لمراجعة الفساد وفق مدخل مراجعة الأداء ينطوي على:

#### أولاً/ تخطيط أعمال مراجعة الفساد: وتتضمن:

- التعرف على الوحدة التي سوف يتم مراجعتها: وتبدأ بالمراجعة التفصيلية للقوانين والقواعد والإجراءات المطبقة مع تفهم وحدة المراجعة والعمليات الخاصة بها.
- تطوير معيار المراجعة: ويعمل معيار المراجعة كأداة للمقارنة بالأفضل للحكم على ما إذا كانت النظم والإجراءات المطبقة في الوحدة التي يتم مراجعتها تلتزم بأفضل الممارسات أم لا، وأي فجوة بين المعيار والإجراءات الفعلية توضح احتمالات الفساد.
- تجميع الفرص التي تساعد على ارتكاب الفساد: من خلال مراجعة الوثائق الأساسية مما يساعد المراجع على بناء مخزون من فرص الفساد في الوحدة التي يقوم بمراجعتها.

- تطبيق اختبار فرص وجود الفساد: ويهدف هذا الاختبار إلى تحديد ما إذا كانت الظروف الفعلية السائدة في الوحدة تشجع على ارتكاب الفساد، وإذا كان الأمر كذلك فيإلى أي مدى يتم ذلك.
- تطوير اختبار فرص وجود الفساد: يجب على المراجع أن يبحث عن وجود مؤشرات للسلوك الفاسد أو غيابها عند تطوير وتطبيق اختبار فرص وجود الفساد.
- توثيق خطة مراجعة الفساد ونتائجها.

### ثانياً: تنفيذ أعمال مراجعة الفساد:

- من خلال التركيز على نوعين من القضايا لأغراض التركيز على احتمالات الفساد وهما:
- أ. القضايا العامة: تتعلق بالوظائف المشتركة في معظم أنحاء الوحدة ويجب أن يتضمن برنامج المراجعة الاهتمام بالشفافية، الحوكمة الجيدة، الاقتصاد، الكفاءة الفعلية.
  - ب. القضايا الخاصة: تتعلق بالعمليات الفنية للهيئة التي يتم مراجعتها.
- وفيما يلي مجموعة من أهم متطلبات وإجراءات أداء أعمال مراجعة الفساد ميدانياً:
- أ. التأكيد على الفهم: حيث يبدأ بقائمة للفرص المحتملة لارتكاب الفساد والذي قام بإعدادها في مرحلة التخطيط.
  - ب. إجراء بحوث مسحية على العملاء: لذلك يجب قيام المراجعون بجمع معلومات من العامة ومستخدمي الخدمات الحكومية، ومن الوحدة الخاصة بالعميل.
  - ت. إجراء بحوث مسحية على الموظفين: سيكون هذا الإجراء فعالاً إذا كان حجم الوحدة كبيراً ومنتشراً في مواقع مختلفة.

### ثالثاً: التقرير عن نتائج مراجعة الفساد:

إن التقرير عن نتائج مراجعة الفساد سوف يتبع الشكل التقليدي لتقرير المراجعة، ولكن سوف يركز التقرير على الفجوات الموجودة داخل العمليات، النظم، القواعد والإجراءات واللوائح داخل الوحدة التي يمكن أن توفر فرص لارتكاب الفساد، ولا يجب على تقرير المراجع أن يشير إلى شخص معين

مسئول عن ارتكاب الفساد، لأن دور التقرير هنا هو منع الفساد، أو اقتراح الخطوات التي يمكن اتباعها لتقليل فرص حدوث الفساد (علي، 2009).

ويتوقع الباحث عن تطبيق برنامج مراجعة الفساد بمراحله الثلاث سيؤدي إلى تحسين إدراك مراقبي حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات لفعالية الدور الرقابي للجهاز في الكشف والتقرير عن الفساد المالي بوحدات الجهاز الحكومي، ومن ثم يمكن اشتقاق الفرض الثالث للبحث على النحو التالي:

**الفرض الثالث:**

يؤثر تفعيل مدخل مراجعة الأداء إيجاباً على كفاءة مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات في كشف والتقرير عن الفساد المالي في الوحدات الحكومية.

### 5/8 الدراسة التطبيقية:

تستهدف هذه الفرعية عرض الدراسة التطبيقية واختبار فروض البحث، وفي سبيل ذلك سيقوم الباحث ببيان كيف تم تحديد مجتمع الدراسة وكذلك توصيف وقياس متغيرات الدراسة، وإجراءات جمع البيانات، وماهية الاختبارات الإحصائية التي أجريت من أجل تحليل البيانات واستخراج النتائج، حيث يتم اختبار فروض البحث من خلال دراستين أحدهما ميدانية لاختبار فرض البحث الأول والثاني، لبيان مدى قبول مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات لمدخل مراجعة الأداء. والأخرى تجريبية لاختبار فرض البحث الثالث. للوقوف على مدى إدراك مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات لفعالية الدور الرقابي للجهاز المركزي للمحاسبات عند تبني مدخل مراجعة الأداء، بالمقارنة بمدخلي المراجعة المالية ومراجعة مدى الالتزام وذلك على النحو التالي:

### 1/5/8 المجتمع والعينة:

يتكون المجتمع من مراقبي حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات، وسيتم أخذ عينة تحكمية منهم. حيث تم توزيع 80 قائمة استقصاء، وتم الحصول على ردود على 55 قائمة بنسبة 68.7% من القوائم الموزعة.

## 2/5/8 متغيرات الدراسة:

يمكن توصيف وقياس متغيرات الدراسة على النحو التالي:

المتغير المستقل: وهو مدخل المراجعة المتبع في مراجعة الوحدات الحكومية، وهو إما أن يكون مدخل تقليدي والذي يعتمد على المراجعة المالية ومراجعة مدى الالتزام، أو مدخل مراجعة الأداء. المتغير التابع: وهو كفاءة مراقبي حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات لإدراك فعالية الدور الرقابي للجهاز المركزي للمحاسبات لكل مدخل من مداخل المراجعة. ويتم قياسه من خلال الوزن النسبي الذي يحدده مراقب الحسابات لتحقيق مدخل المراجعة المعين لكل بعد من أبعاد الرقابة (سرايا، 1983).

## 3/5/8 أدوات وإجراءات الدراستين الميدانية والتجريبية:

أولاً: الدراسة الميدانية:

يتم فيها توزيع قائمة استقصاء على مراقبي حسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات لاستقصاء رأيهم بشأن مدى قبولهم لتطبيق مدخل مراجعة الأداء في الوحدات الحكومية للكشف والتقرير عن الفساد المالي فرض البحث الأول والثاني. ويظهر ملحق البحث قائمة الاستقصاء الموزعة على أفراد العينة.

أ- اختبار الفرض الأول:

استهدف الفرض الأول اختبار مدى وجود فجوة في ممارسة مراجعة الأداء بوضعها الراهن في الوحدات الحكومية. وقد تم الإشارة لفجوة الممارسة بأنها الفرق بين ما يرى الفرد أنه يجب تطبيقه وبين ما تم تنفيذه فعلاً وفق إجراءات مراجعة الأداء المحددة بقانون الجهاز المركزي للمحاسبات.

H0: لا يوجد فجوة في ممارسة مراجعة الأداء وفقاً لقانون الجهاز المركزي للمحاسبات.

H1: يوجد فجوة معنوية في ممارسة مراجعة الأداء وفقاً لقانون الجهاز المركزي للمحاسبات وقام الباحث باستخدام كل من اختبار T- test المعلمي واختبار wilcoxon signed rank test اللامعلمي (انظر ملحق البحث) وقد أجمعت الاختبارات المعلمية واللامعلمية على رفض فرض العدم عند مستوى

معنوية 5% بوجود فجوة مقدارها صفر، وبالتالي تم قبول الفرض البديل باختلاف الفجوة عن الصفر، وبالتالي يخلص الباحث إلى قبول الفرض الأول وهو تأييد غالبية مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات وجود فجوة في ممارسة مراجعة الأداء بوضعها الراهن في الوحدات الحكومية.

#### ب- اختبار الفرض الثاني:

استهدفت الفرض الثاني اختبار مدى قبول مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات لمتطلبات تطبيق مدخل مراجعة الأداء لكشف والتقرير عن الفساد المالي في الوحدات الحكومية. وقد تمت الإشارة لنسبة المتطلبات المقبولة بعدد المتطلبات المقبولة إلى إجمالي عدد المتطلبات.

H0: لا يقبل غالبية مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات متطلبات تطبيق مدخل مراجعة الأداء لكشف والتقرير عن الفساد المالي في الوحدات الحكومية.

H2: يقبل غالبية مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات متطلبات تطبيق مدخل مراجعة الأداء لكشف والتقرير عن الفساد المالي في الوحدات الحكومية.

وقام الباحث باستخدام كل من اختبار t-test المعلمي، واختبار Wilcoxon signed Rank test اللامعلمي (انظر ملحق البحث)، وتبين أن أدنى نسبة لقبول المتطلبات بلغت 77% كما أن غالبية الأفراد يقبلون هذه المتطلبات بنسبة تزيد عن 80% من العينة وبالتالي يخلص الباحث إلى قبول الفرض البديل بأن غالبية مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات يقبلون متطلبات تطبيق مدخل مراجعة الأداء لكشف والتقرير عن الفساد المالي في الوحدات الحكومية.



ثانياً: الدراسة التجريبية:

### ج- اختبار الفرض الثالث

يتم فيها اختبار مدى تأثير تفعيل مدخل مراجعة الأداء على كفاءة مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات في كشف والتقرير عن الفساد المالي في الوحدات الحكومية. وقد استخدم الباحث لذلك دراسة حالة خاصة انظر ملحق البحث بقائمة تكاليف لإحدى مستشفيات التأمين الصحي عن أحد الشهور، حيث تم إعدادها في الحالة الأولى وفق موازنة الاعتمادات، وفي الحالة الثانية وفق موازنة البرامج والأداء. ووضع فيها الباحث حالة من الفساد في صرف الحوافز عن الشهر تتمثل في تجاوز الصرف لبعض الأقسام بالزيادة على حساب نقص صرف الحوافز لبعض أقسام أخرى، بحيث يظل في النهاية إجمالي الحوافز لا تزيد عن الاعتماد المقرر وفق الموازنة الشهرية للحوافز، وهي رقم مفترض 40000 جنيه، مع توجيه أسئلة موحدة لمراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات بالعينة في الحالتين، وتنقسم هذه الأسئلة إلى مجموعتين، المجموعة الأولى هي الأسئلة من 1 إلى 4 وتختص بأسئلة موجهة نحو حالة الفساد المفترضة في الحالة، أما الأسئلة من 5 إلى 8 هي أسئلة عامة عن الدور الذي يقومون به في حالة اكتشاف مخالفات أو فساد مالي بصفة عامة، وكيف يتم التقرير عنها والإبلاغ عن الحالة، حيث:

H0: لا يؤثر تفعيل مدخل مراجعة الأداء على كفاءة مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات في كشف والتقرير عن الفساد المالي في الوحدات الحكومية.

H3: يؤثر تفعيل مدخل مراجعة الأداء إيجاباً على كفاءة مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات في كشف والتقرير عن الفساد المالي في الوحدات الحكومية.

وقام الباحث باستخدام كل من اختبار t-test المعلمي واختبار Wilcoxon signed

Rank test اللامعلمي (انظر ملحق البحث) وتبين أن الأسئلة من 1 إلى 4 حصلت على درجات موجبة، مما يعني حدوث تحسن في درجة كفاءة مراقبي الحسابات عند استخدام مدخل مراجعة الأداء في الحالة الثانية، بينما حصلت الأسئلة من 5 إلى 8 على درجة صفر مما يعني عدم حدوث تحسن في درجة

كفاءة مراقبي الحسابات عند استخدام مدخل مراجعة الأداء في الحالة الثانية. ويرجع التحسن إلى أن الأسئلة من 1 إلى 4 أسئلة خاصة بالحالة وقد حدث تحسن في كفاءة مراقبي الحسابات عند استخدام مدخل مراجعة الأداء، بينما لم تتحسن كفاءة مراقبي الحسابات عند سؤالهم عن أسئلة عامة لا تخص حالة الفساد تحديداً، مما يؤكد قبول الفرض بوجود تأثير إيجابي لمدخل مراجعة الأداء على كفاءة مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات فتكشف والتقارير عن الفساد المالي في الوحدات الحكومية.

### 6/8 نتائج البحث والتوصيات:

يخلص الباحث مما سبق إلى أهمية تطوير الدور الحالي للجهاز المركزي للمحاسبات للحد من ظاهرة الفساد المالي في مصر لخدمة الاقتصاد الوطني والكشف عن حالات إهدار المال العام والتلاعب والغش وزيادة درجة الشفافية وذلك لما له من دور هام في حماية المال العام، والرقابة على مختلف أجهزة الدولة. وبالتالي معاونة البرلمان في ممارسة دوره الرقابي، كما يجب منحه الأدوات والصلاحيات اللازمة التي تمكن الجهاز من أداء مهامه بكفاءة وفعالية، هذا الذي أدى من قبل إلى عدم قيام الجهاز بالدور المنتظر منه في حماية المال العام، وكشف قضايا الفساد والحد منها في الجهاز الحكومي.

### 1/6/8 نتائج البحث:

يتلخص التطوير المقترح لدور الجهاز المركزي للمحاسبات للحد من الفساد في السير في اتجاهين الأول: تطوير دور الدولة في مكافحة الفساد وفق مفهوم واضح وآليات محددة وتخصيص موارد مالية وبشرية وفنية مخصصة لهذا الغرض، ومحاربة الرشوة والقضاء على الوساطة والمحسوبية، مع تطوير دور المجتمع المدني وتوعيته تجاه هذه القضايا أما الاتجاه الثاني: فيركز على تطوير دور الجهاز المركزي للمحاسبات في الحد من الفساد من خلال تطبيق مدخل مراجعة الأداء ليصل الدور الرقابي للجهاز إلى رقابة على الأداء الشامل بأبعاده الثلاثة رقابة مالية ورقابة قانونية ورقابة الأداء. ولذلك ركز البحث على مجموعة من الأسئلة وتوصل لنتائج حولها، حيث ركز السؤال الأول على كيفية مساهمة الجهاز المركزي للمحاسبات في الحد من الفساد المالي للجهاز الإداري للدولة في الوقت الحالي، وقد تبين أن الجهاز

المركزي للمحاسبات يلتزم نظرياً بالقانون رقم 144 لسنة 1988 والمعدل بالقانون رقم 157 لسنة 1998 من خلال قيامه بحماية المال العام والرقابة على مختلف أجهزة الدولة، وبالتالي له دور هام في محاربة الفساد وسوء الإدارة، إلا أنه ميدانياً تبين أن الجهاز المركزي للمحاسبات يركز على المراجعة المالية واللائحية أكثر من مراجعة الأداء التي هي أساس كشف والتقرير عن الفساد.

كما ركز السؤال الثاني على مدى كفاية ما يقوم به الجهاز المركزي للمحاسبات حالياً من إجراءات مراجعة لكشف مختلف ممارسات الفساد المالي، وقد تبين من الإجراءات التي حددها القانون في المادة (5) إنها إجراءات كافية، إلا أنه ميدانياً تبين أن مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات لا يطبقون كل الإجراءات واجبة التطبيق.

وركز السؤال الثالث على ما هية الدور المتوقع من الجهاز المركزي للمحاسبات للحد من ظاهرة الفساد في مصر، وتبين أن للجهاز دور كبير للحد من الفساد حيث يباشر ثلاثة أنواع من الرقابة هي الرقابة المالية والرقابة اللائحية والرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطط ومعاون البرلمان في القيام بدوره الرقابي، وذلك وفقاً لنصوص القانون، إلا أنه ميدانياً تبين أن الجهاز المركزي للمحاسبات لا يمارس الرقابة على الأداء إلا في حالات قليلة جداً وعند الطلب منه في مشاكل محددة، حيث أن أساس استخدام مدخل مراجعة الأداء غير متوفر، حيث لا يتم تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء في الواقع العملي، وإنما يتم الاعتماد على أسلوب موازنة البنود والاعتمادات والتي تعيق تنفيذ دوره المتوقع في محاربة الفساد.

أما السؤال الرابع ركز على ما هو المردود المتوقع من العاملين بالجهاز نحو تطوير دورهم باستخدام مدخل مراجعة الأداء للكشف عن، والتقرير عن الفساد المالي في الجهاز الحكومي ولقد توقع الباحث أن يؤيد غالبية مراقبي الحسابات بالجهاز تطبيق متطلبات مدخل مراجعة الأداء، وتوصل الباحث ميدانياً إلى نفس التوقع بقبول غالبية مراقبي الحسابات لمتطلبات تطبيق مدخل مراجعة الأداء كمدخل لكشف والتقرير عن الفساد المالي في الوحدات الحكومية.

أما السؤال الأخير فركز على مدى إدراك العاملون بالجهاز للأثر المتوقع لاستخدام مراجعة الأداء على فعالية الدور الرقابي للجهاز ولقد توقع الباحث أن تطبيق مدخل مراجعة الأداء سيؤدي إلى تحسين إدراك مراقبي الحسابات بالجهاز لفعالية الدور الرقابي للجهاز، واتضح تجريبياً أن تطبيق مدخل مراجعة الأداء كان له أثراً إيجابياً على كفاءة مراقبي الحسابات بالجهاز في كشف والتقرير عن الفساد المالي في الوحدات الحكومية.

يخلص الباحث إلى أهمية تطوير الدور الحالي للجهاز المركزي للمحاسبات للحد من الفساد المالي في الوحدات الحكومية مع ضرورة تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء بدلاً من موازنة البنود والاعتمادات والذي يمكن معه تطبيق مدخل مراجعة الأداء الذي يحقق رقابة شاملة على الأداء بأبعاده الثلاثة.

### 2/6/8 توصيات البحث:

نظراً للدور الهام الذي يقوم به الجهاز المركزي للمحاسبات في الرقابة على المال العام وحمايته من الاعتداء عليه وإساءة استعماله فإن الباحث يقترح عدة مقترحات وتوصيات مكملية لخطة وبرنامج مراجعة جرائم الفساد لتدعيم دور الجهاز حتى تؤدي رقابته على المال العام ومكافحته للفساد الثمار المرجوة منها، وهي:

- إعادة النظر في النصوص التي تنظم عمل الجهاز والنص على استقلاله واختصاصاته وكيفية تعيين وعزل رئيسه بشكل صريح في الدستور، وذلك حتى لا يكون عرضة للتغيير من جانب الحكومات المتعاقبة التي تملك الأغلبية في مجلس النواب وفقاً لأهوائها وبما لا يحقق الصالح العام، مع تغيير اسمه ليكون المجلس الأعلى للرقابة والمحاسبة ليتماشى مع الهدف من إنشائه ولتوافق مع اسم المنظمات الدولية التي يشترك في عضويتها.

- إنشاء محكمة متخصصة للمحاسبة ضمن القضاء العادي يساعد على سرعة الفصل في قضايا المال العام والفساد، تتولى الفصل في الدعاوى المتعلقة بالمال العام وللمجلس الأعلى للرقابة والمحاسبة الطعن في أحكامها أمام محكمة النقض.
- المجلس الأعلى للرقابة والمحاسبة هيئة رقابية مستقلة ذات شخصية اعتبارية عامة تتولى الرقابة على المال العام وحمايته، ويعاون مجلس النواب في أداء دوره الرقابي.
- أعضاء المجلس مستقلين وغير قابلين للعزل ولا يجوز لأي سلطة التدخل في عملهم وينظم القانون مساءلتهم تأديبياً.
- تطبيق موازنة البرامج والأداء بدلاً من موازنة البنود والاعتمادات.
- يقدم المجلس الأعلى للرقابة والمحاسبة تقاريره الدورية والسنوية وأية تقارير أخرى يعدها لكل من رئيس الجمهورية ومجلس النواب ورئاسة مجلس الوزراء والوزارات المعنية، وللمجلس النواب أن يطلب من المجلس الأعلى للرقابة والمحاسبة أية بيانات أو تقارير أخرى، ولرئيس المجلس الأعلى للرقابة والمحاسبة إذا رأى وجهاً لذلك طلب إلقاء بيان عاجل بجلسة علنية أمام مجلس النواب وعلى المجلس تلبية طلبه في مدة لا تتجاوز أسبوع من تاريخ طلبه.
- تقدم الحكومة الموازنة العامة للدولة إلى المجلس الأعلى للرقابة والمحاسبة قبل موعد تقديمها لمجلس النواب بشهرين على الأقل يناقش تقريره بشأنها مع الموازنة.
- منح الجهاز الصلاحيات التي تمكنه من بلوغ الغاية من إنشائه وهي حماية المال العام، ويتحقق ذلك بتوفير الأدوات القانونية التي تمكن الجهاز من إجبار الجهات الخاضعة لرقابته على الوفاء بالالتزامات التي حددها القانون عليها أمام الجهاز وذلك حتى تؤدي رقابة الجهاز ثمارها والتي لا تكون بدون إنزال حكم القانون على كل من تسول له نفسه الاعتداء على المال العام أو الإضرار به أو مخالفة القواعد المالية المنصوص عليها في الدستور أو القوانين أو اللوائح المالية أيًا كان موقعه.

- أن تكون تقارير المجلس الأعلى للرقابة والمحاسبة علنية ومتاحة لكافة أفراد الشعب إلا ما يتعلق منها بالأمن القومي.
- أن تلتزم إدارات المجلس الأعلى للرقابة والمحاسبة كل في حدود اختصاصه بإحالة الجرائم والمخالفات المالية للنيابة العامة لتتولى تحريك ومباشرة الدعوى أمام محكمة المحاسبة وطعونها أمام محكمة النقض بشأن جرائم المال العام.
- عدم الرد على تقارير المجلس مخالفة مالية، وللمجلس إحالة المخالف للمحكمة التأديبية، ويعتبر في حكم عدم الرد أن يجيب الموظف إجابة الغرض منها المماثلة والتسوية.
- النزول بنسبة مساهمة المال العام في رأسمال الأشخاص الاعتبارية الموجبة لاختصاصها لرقابة الجهاز رقابة كاملة من 25% إلى 10%.
- أن يعدل جدول الأجور والبدلات لأعضاء المجلس، لتوفير دخل يكفل لهم الاستقلال والتفرغ لعملهم الذي يقتضي عدم إشتغالهم بأعمال أخرى.
- زيادة العقوبات المفروضة على أعضاء المجلس في حالة ثبوت أي شبهة تواطؤ أو غش أو إخفاء معلومات من جانبهم لمصلحة أي طرف يقع تحت رقابتهم.

### 3/6/8 مجالات البحث المقترحة:

- أثر التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية في الوقاية من الفساد المالي.
- مسئولية مهنة المراجعة في حماية الاقتصاد الوطني من كافة ممارسات الفساد المالي.
- تقييم مخاطر الفساد المالي في المؤسسات الاقتصادية المصرية.
- أثر تبني معايير المراجعة الدولية في مكافحة الفساد المالي.

## مراجع البحث.

أولاً: المراجع العربية:

- أبو جبل، إبراهيم الشحات (بدون تاريخ). الجهاز المركزي للمحاسبات - جهاز الرقابة والمحاسبة الأعلى في مصر. المركز المصري للحقوق الاقتصادية والاجتماعية.
- الجمعية المغربية لمحاربة الرشوة 2000، الرشوة في الواقع اليومي. المجلة المغربية للتدقيق والتنمية، يونيو، الرباط: 22-30
- الدليل التشريعي لتنفيذ اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد. 2006.
- الشهابي 2004. دراسة ميدانية عن الفساد. المنظمة العربية للإدارة جامعة الدول العربية متاح على الموقع الإلكتروني [www.resgar.com](http://www.resgar.com)
- الشيخلي، عبد القادر عبد الحافظ. 2003 التدابير القانونية لمكافحة الفساد. المؤتمر العربي الدولي لمكافحة الفساد مركز الدراسات والبحوث الرياض.
- النجار يحيى غني 2009. الآثار الاقتصادية للفساد. متاح على الموقع الإلكتروني [www.shatharat.net](http://www.shatharat.net).
- خلف، فاطمة إبراهيم. 2011 السياسات المالية والفساد الإداري والمالي دراسة تطبيقية في مصر للمدة 1980 - 2008. مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 7: 222 - 239.

- خميس، بن رحم محمد، وحليمي حكيمة. 2012. الفساد المالي والإداري: مدخل لظاهرة غسيل الأموال وانتشارها. مؤتمر حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري 6، 7 مايو جامعة محمد خيضر - الجزائر.
- دحروج، حياة محمود. 2011. مراجعة الأداء في القطاع الحكومي بجمهورية مصر العربية. مجلة الاقتصاد والمحاسبة، العدد 637، مايو.
- دستور جمهورية مصر العربية الصادر عام 2014 الجريدة الرسمية العدد (3) مكرر (أ) في 18 يناير 2014.
- سرايا، محمد السيد. 1983. تطوير أدوات الرقابة لخدمة أغراض تقييم أداء البرامج الحكومية في مجال الخدمات مع دراسة تطبيقية. رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة جامعة الإسكندرية.
- سرور، وماجد. 2013. مكافحة الفساد في إطار العدالة الانتقالية. مركز الدراسات الديمقراطية في الشرق الأوسط وشمال أفريقيا.
- سعيد، محمد سيد، 1994 نظريات الفساد وسبل مواجهته دراسة منشورة في جريدة الأهرام، القاهرة 30 سبتمبر.
- شحادة، إبراهيم 1999، محاربة الفساد الإداري شرط لنجاح التنمية في الوطن العربي جريدة الأسواق، عمان.
- عاشور، أحمد صقر، 1999. نحو برنامج متكامل لمكافحة الفساد الإداري، نشرة أخبار الإدارة المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مارس.



- عطية، أحمد صلاح. 2008. أصول المراجعة الحكومية وتطبيقاتها بالمنطقة العربية، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- علي، عبد الوهاب نصر، 2009، موسوعة المراجعة الخارجية، الجزء الرابع، الدار الجامعية.
- قانون رقم 144 لسنة 1988م بشأن إصدار قانون الجهاز المركزي للمحاسبات - الجريدة الرسمية العدد 23، تابع في 9 يونيو 1988م.
- قانون رقم 157 لسنة 1998م بشأن تعديل بعض أحكام قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم 144 لسنة 1988 الجريدة الرسمية العدد 24، تابع في 11 يونيو 1998م.
- لجنة إدارة شئون المجتمع العالمي، 1995. تقرير بعنوان جبران في عالم واحد، مترجم، الكويت.
- مراد، العناق، 2014. دور محافظ الحسابات في الحد من الفساد المالي - دراسة ميدانية لآراء المهنيين والأكاديميين. رسالة ماجستير في المحاسبة منشورة على الموقع الإلكتروني: [www.alqashi.com](http://www.alqashi.com)
- محمدي، عبد العالي، 2012. دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري. مؤتمر حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي والإداري 6، 7 مايو، جامعة محمد خيضر. الجزائر.
- متولي تامر سعيد 2008. إطار مقترح لموازنة البرنامج والأداء بالتطبيق على مشروع تكنولوجيا الاتصالات والمعلومات بجامعة الزقازيق، رسالة ماجستير غير منشورة كلية التجارة جامعة الزقازيق.
- وهدان زهراء محمد المهدي، 2004. موازنة البرامج والأداء ومدى إمكانية التطبيق في مصر، رسالة ماجستير غير منشورة كلية التجارة جامعة عين شمس.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Ahlin ,Christian&Jiaren Pang .2008. Are financial development and corruption control substitutes in promoting growth? Journal of Development Economics, Vol. 86, Issue 2, June : 414—433.
- Al Athmay, Alaa- Aldin Abdul Rahim A. 2008. Performance Auditing and Public Sector Management in Brunei Darussalam. International Journal of Public Sector Management, Vol. 21, No. 7: 798- 811.
- Andvig, Jens Chr. & Odd- Helge Fjeldstad .2000. Research on Corruption - a Policy Oriented Survey.Commissioned by NORAD, Final Report, December.
- Bovens, Mark .2005 .From Financial Accounting to Public Accountability. Published in: H. Hill (ed.) Finance Managements, Baden: 183-193.
- David Ng. 2006. The impact of corruption on financial markets. Managerial Finance, Vol. 32, Issue. 10:822 - 836.
- Fadel, Mohamed .2011.Public Corruption and the Egyptian Revolution of January 25: Can Emerging International Anti-Corruption Norms Assist Egypt Recover Misappropriated Public Funds. Harvard International Law Journal, Vol.52, April: 292-300.
- International Standards on Auditing (ISA 240).2007.The auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements. IF AC Edition.
- Jin Wei, Shang ,2000.How Taxing is Corruption on International Investors?.Harvard University and NBER, February, Vol. 82, No. 2: 10-21.

- Khwaja A. & Atif Mian .2011. Rent Seeking and Corruption in Financial Markets. *Annual Review of Economics*, Vol. 3.
- Li'ana, Z & T. Jingb ,2009.Government Size, Market Development and Corruption. *Frontiers of Economics in China*, September, Volume 4, Issue 3: 425-448.
- Olken, Benjamin A. 2011.Corruption in Developing Countries. *Journal of Economic Literature*, August.
- Ping, Xie & Lu Lei ,2000.The Effects on Resource Allocation and Output: The Macroeconomic Costs of Financial Corruption. *Economic Research Journal*,Vol. 82, No. 1: 1-11.
- Ping, Xie & Lu Lei ,2003a. Financial Corruption in Transition: the Transaction Characteristics and Institutional Incentives for Gray Financial Activities. *Journal of Finance*.
- Ping, Xie & Lu Lei ,2003b.Unwilling Bribery and Collusion within an Interest Community: The General and Sectoral Characteristics of Financial Regulation Corruption. *Journal of Finance*.
- Ping, Xie & Lu Lei ,2003c. Financial Corruption Index: Methodology and Design”, *Journal of Financial Research*, Issue 8: 1-18.
- Tanzi, Vito .1998.Corruption around the World: Causes, Consequences, Scope and Cures. *International Monetary Fund*. May.
- Treisman, Daniel.2000.The Causes of Corruption: Across- National Study”, *Journal of Public Economics*, 16, 3, June: 399-457.

## ملحق البحث

السيد الفاضل/ مراقب الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات

تحية طيبة وبعد

أتشرف بالإحاطة بأني بصدد إعداد بحث في مجال:

متطلبات ومردود تطبيق مدخل مراجعة الأداء لدى الجهاز المركزي للمحاسبات في كشف

والتقرير عن الفساد المالي في الوحدات الحكومية في مصر.

وبحثياً يهم الباحث التعرف على رأيكم بشأن تطبيق مراجعة الأداء عند مراجعة الوحدات

الحكومية، ومدى قبولكم لهذا المدخل وتأثير على كفاءة الجهاز في اكتشاف الفساد المالي والتقرير عنه في

الوحدات الحكومية.

وإني إذ أشكر لكم مقدماً حسن تعاونكم معي، وأود إحاطتكم علماً بأن إجاباتكم ستكون

سرية ولغرض البحث فقط.

مع جزيل شكري مقدماً أرجو أن تتقبلوا فائق التحية والاحترام

الباحث

د. هاني خليل فرج

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة جامعة الإسكندرية

تليفون 01223643556

Email: hany\_khalil2007@yahoo.com

السؤال الأول: وفق نص القانون 144 لسنة 1988 والمعدل بالقانون 157 لسنة 1998

فإن أحد مهام الجهاز المركزي للمحاسبات هو مراجعة الأداء عند القيام بالرقابة على المال العام على أساس معايير الاقتصاد والكفاءة والفعالية.

لذلك نعرض على سيادتكم الإجراءات الموجودة وواجبة التطبيق وفق القانون للتعرف على ما هو مطبق منها فعلاً في كل عملية مراجعة تتم في الوحدات الحكومية، ومدى رغبتكم في التطبيق في حالة عدم تطبيق الإجراءات عند مراجعة الأداء في الوحدات الحكومية.

هل ترى أن الإجراء غير المطبق مطلوب لتفعيل مدخل مراجعة الأداء		هل يتم تنفيذ هذا الإجراء فعلاً في كل وحدة وفق القانون لمراجعة الأداء فيها		إجراءات مراجعة الأداء وفق قانون الجهاز المركزي للمحاسبات
لا	نعم	لا	نعم	
				1- متابعة تقويم أداء الوحدات الخاضعة لرقابة الجهاز من خلال
				أ- مدى تحقيق أهداف الإنتاج السلعي كمّاً ونوعاً
				ب- مدى تحقيق أهداف إنتاج الخدمات كمّاً ونوعاً
				ج- مراجعة عدد العاملين ونوعيات وظائفهم
				د- مقارنة الأجور المدفوعة للعاملين مع المقدّر لها
				هـ- التحقق من وجود زيادة مستهدفة في الكفاية الإنتاجية
				و- مقارنة الطاقة المستغلة فعلاً مع الطاقة المقدرة
				ز- مراقبة تكاليف الإنتاج والتحقق من تخفيضها
				ح- متابعة تنفيذ المشروعات لأهداف التصدير

				ط- تقويم نتائج المشروعات ومقارنتها مع الاستثمارات المستخدمة
				2- إعداد تقارير تفصيلية بنقاط الضعف الظاهر في تقارير المتابعة
				3- متابعة تنفيذ المشروعات الاستثمارية من حيث التكاليف المقدرة
				4- متابعة تنفيذ المشروعات الاستثمارية من حيث التوقيت الزمني المقدرة لها
				5- متابعة وتقويم القروض والمنح المبرمة مع دول أول منظمات دولية
				6- متابعة حركة أسعار السلع والخدمات الحكومية.
				7- تتبع التغيير في:
				أ- الاستهلاك القومي
				ب- الإدخار القومي
				ج- الدخل القومي
				8- تتبع مدى نجاح الخطة في إقامة التوازن الاقتصادي بين القطاعات المختلفة
				9- تقويم الأرقام القياسية
				10- مراجعة السجلات الخاصة بالخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية
				11- مراجعة سجلات متابعة تنفيذ الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية
				12- .....

السؤال الثاني: وفق المعيار الدولي رقم (300) الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي) ISSAI 300 فإن تعهدات الحكومة وأنظمتها وعملياتها وبرامجها وأنشطتها ومؤسساتها لابد أن تعمل وفق مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية، والعمل على التحسين المستمر في الأداء. لذلك نعرض على سيادتكم الإجراءات الموجودة وواجبة التطبيق وفق المعيار الدولية رقم (300) للتعرف على ما هو مطبق منها فعلاً في كل عملية مراجعة تتم في الوحدات الحكومية، ومدى رغبتكم في التطبيق في حالة عدم تطبيق الإجراء عند مراجعة الأداء في الوحدات الحكومية.

هل ترى أن الإجراء غير المطبق مطلوب لتفعيل مدخل مراجعة الأداء		هل يتم تنفيذ هذا الإجراء فعلاً في كل وحدة وفق المعيار لمراجعة الأداء فيها		إجراءات مراجعة الأداء وفق المعيار الدولي رقم (300) الصادر عن الانتوساي
لا	نعم	لا	نعم	
				هدف المراجعة:
				يجب وضع هدف محدد بوضوح للمراجعة يتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية
				منهج الرقابة
				أ- يتم وضع منهج يستند إلى النظام الذي يبحث عن الأداء السليم في النظم الإدارية
				ب- يتم وضع منهج يستند إلى النتيجة يبحث عن مدى تحقيق الأهداف المنشودة للنتيجة المرجوة
				ج- يتم وضع منهج يستند إلى المشكلة الذي يبحث عن أسباب مشكلات محددة أو الانحراف عن المعايير
				ج.: المعايير:

				يجب وضع معايير تتوافق مع أسئلة الرقابة وتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية
				د. مخاطر الرقابة:
				يجب تقدير مخاطر الرقابة المتمثلة في الحصول على استنتاجات خاطئة أو ناقصة أو تقديم معلومات غير متوازنة للمستخدمين
				هـ- التواصل:
				يجب المحافظة على وجود تواصل فعال وسليم مع المسؤولين بالوحدات الخاضعة للرقابة.
				و. المهارات:
				أ- يجب أن يتمتع فريق المراجعة بكاملة بالكفاءة المهنية اللازمة لإجراء مراجعة الأداء
				ب- يجب أن تتوفر المهارات التالية في أعضاء الفريق
				المعرفة السليمة بالرقابة
				تصميم البحوث
				أساليب العلوم الاجتماعية
				أساليب التقصي أو التقييم
				مهارات التحليل والكتابة والتواصل
				ز- الشك والتقدير المهني:



				أ- أن يمارس مراقب الحسابات الشك المهني
				ب- أن يكون لدى مراقب الحسابات استجابة واستعداد للابتكار
				ح. رقابة الجودة
				تطبيق إجراءات رقابة الجودة مع التركيز على تقارير الجودة.
				ط. الأهمية النسبية
				أ- مراعاة الأهمية النسبية للعناصر في جميع مراحل المراجعة.
				ب. التركيز على الجانب المالي والاجتماعي والسياسي الخاص بموضوع المراجعة وليس المالي فقط
				ي. التوثيق:
				أ- يجب توثيق الرقابة وفق الظروف الخاصة بها.
				ب- توفير معلومات كاملة ومفصلة عن عملية المراجعة
				ك. التخطيط للمراجعة:
				يجب اختيار موضوعات المراجعة من خلال التخطيط الاستراتيجي للجهاز المركزي للمحاسبات
				ل. تصميم المراجعة:

				يجب تخطيط المراجعة للوصول إلى الأهداف التالية
				أ- الحصول على أعلى جودة ممكنة
				ب- أن تتسم بالاقتصاد والكفاءة والفعالية
				ج- أن تتم في الوقت المناسب
				م. الأدلة والنتائج:
				يجب الحصول على أدلة كافية لإثبات النتائج
				ن: إعداد التقرير
				يجب تقديم تقرير مراجعة أداء يتصف بالآتي:
				أ- الشمول
				ب- مقنع
				ج- في الوقت المناسب
				د- سهل القراءة
				هـ- متوازن
				س: التوصيات:
				يجب أن يقدم المراقب توصيات بناءة تساهم في معالجة مواطن الضعف والمشكلات الموجودة بالرقابة.
				ع. توزيع التقرير
				يجب نشر التقرير عن مراجعة الأداء على

				نطاق واسع
				ف. المتابعة:
				يجب على المراقبين إتباع الآتي:
				أ- متابعة نتائج وتوصيات المراجعة السابقة.
				ب- إعداد تقرير متابعة مناسب يوفر تغذية عكسية للسلطة التشريعية.
				ج- توفير جميع الاستنتاجات والآثار المترتبة على جميع الإجراءات التصحيحية المعنية.

### السؤال الثالث:

الآتي قائمة تكاليف خاصة بإحدى مستشفيات التأمين الصحي عن أحد الشهور التي قمت بمراجعتها مالياً ولائحياً، وتوفرت لديك مستندات الصرف اللازمة. فإذا علمت أن موازنة الاعتمادات المدرجة بموازنة الجهة الشهرية للحوافز تبلغ 40000 جنيه، وذلك على النحو التالي:

التكلفة الفعلية	تكلفة العمل الشهرية		مراكز المسئولية	الأنشطة
	اعتماد الحوافز	الأساسي		
		الفعلي		
34000		14000	20000	الإدارة العليا
29000		11000	18000	قسم أطباء استشاريون
25000		9000	16000	قسم أطباء أخصائيون
14500		2500	12000	قسم التمريض
11500		1500	10000	أقسام إدارية
7500		1500	6000	القسم الفني
4500		500	4000	عمال
126000		40000	86000	الإجمالي
150000				إدارة التنفيذ والإنشاءات
200000				إدارة المشتريات
10000				وقود وزيوت
12000				قطع غيار ومهمات
4000				أدوات كتابية
50000				نشر وإعلان
8000				علاقات عامة
12000				تشغيل سيارات

يصدر سنوياً قرار رئيس مجلس الوزراء بترشيح الإنفاق الحكومي بعدم تجاوز الاعتمادات المقررة لها بعد قراءتك جيداً للحالة السابقة

1- هل ترى أن هناك مخالفة مالية في بند الحوافز من منظور المراجعة المالية؟

نعم	لا		
-----	----	--	--

2- هل ترى أن هناك مخالفة لائحية في بند الحوافز من منظور مراجعة الالتزام؟

نعم	لا		
-----	----	--	--

3- هل ترى أن هناك مخالفة في بند الحوافز من منظور مراجعة الأداء؟

نعم	لا		
-----	----	--	--

4- هل في القائمة السابقة ما يشير إلى وجود فساد مالي؟

نعم	لا		
-----	----	--	--

5- هل أنت مسئول عن كشف هذا الفساد إن وجد؟

نعم	لا		
-----	----	--	--

6- هل ستشير في تقريرك إلى وجود مخالفة مالية في حالة اكتشافها؟

نعم	لا		
-----	----	--	--

7- هل ستشير في تقريرك الى وجود فساد مالي في حالة اكتشافه؟

نعم	لا		
-----	----	--	--

8- في حالة اكتشاف الفساد المالي هل تبلغ:

أ- رؤسائك

نعم	لا		
-----	----	--	--

ب- النيابة المختصة

نعم	لا		
-----	----	--	--

ج- جهة أخرى ..... وهي.....

## السؤال الرابع:

افترض أنك تراجع نفس القائمة السابقة مراجعة أداء وفق موازنة البرامج والأداء، وذلك على

النحو التالي:

التقييم	التكلفة المستهدفة	التكلفة الفعلية	تكلفة وحدات الأداء الشهرية		وحدات الأداء	مراكز المسئولية	الأنشطة	
			الحوافز	الأساسي				
			الحد الأقصى	الفعلي				
4000	30000	34000	10000	14000	20000	ساعات العمل الفعلية	الإدارة العليا	إدارة مستشفى
2000	27000	29000	9000	11000	18000	ساعات العمل الفعلية	قسم أطباء استشاريون	
1000	24000	25000	8000	9000	16000	ساعات العمل الفعلية	قسم أطباء أخصائين	
3500	18000	14500	6000	2500	12000	ساعات العمل الفعلية	قسم التمريض	
1500	13000	11500	3000	1500	10000	ساعات العمل الفعلية	أقسام إدارية	
1500	9000	7500	3000	1500	6000	ساعات العمل الفعلية	القسم الفني	
500	5000	4500	1000	500	4000	ساعات	عمال	

						العمل الفعلي		
صفر	126000	126000	40000	40000	86000		إجمالي	
----	150000	150000					إدارة التنفيذ والإنشاءات	2- أعمال صيانة
	200000	200000					إدارة المشتريات	3- مستلزمات
	10000	10000				الاستهلاك اليومي		وقود وزيوت
	12000	12000				الاستهلاك اليومي		قطع غيار ومهمات
	4000	4000				الاستهلاك اليومي		أدوات كتابية
	50000	50000				عدد الإعلانات		نشر وإعلان
	8000	8000				عدد العقود المبرمة		علاقات عامّة
	12000	12000				عدد السيارات		م. تشغيل سيارات

يصدر سنوياً قراراً رئيس مجلس الوزراء بترشيح الإنفاق الحكومي بعد تجاوز الاعتمادات المقررة لها.

بعد قراءتك جيداً للحالة السابقة:

1- هل ترى أن هناك مخالفة مالية في بند الحوافز من منظور المراجعة المالية؟

	لا		نعم
--	----	--	-----

2- هل ترى أن هناك مخالفة لائحية في بند الحوافز من منظور مراجعة الالتزام؟

	لا		نعم
--	----	--	-----

3- هل ترى أن هناك مخالفة في بند الحوافز من منظور مراجعة الأداء؟

	لا		نعم
--	----	--	-----

4- هل في القائمة السابقة ما يشير إلى وجود فساد مالي؟

	لا		نعم
--	----	--	-----

5- هل أنت مسئول عن كشف هذا الفساد إن وجد؟

	لا		نعم
--	----	--	-----

6- هل ستشير في تقريرك إلى وجود مخالفة مالية في حالة اكتشافها؟

	لا		نعم
--	----	--	-----

7- هل ستشير في تقريرك إلى جود فساد مالي في حالة اكتشافه؟

	لا		نعم
--	----	--	-----

8- في حالة اكتشاف الفساد المالي هل تبلغ:

أ- رؤسائك:

	لا		نعم
--	----	--	-----

ب- النيابة المختصة.

	لا		نعم
--	----	--	-----

ج- جهة أخرى ..... وهي .....

الاختبارات الإحصائية

اختبار الفرض الأول

## T-Test

### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
sum_Q j	55	-.20	.404	.054



### One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
sum_Q	-3.674	54	.001	-.200	-.31	-.09

#### One-Sample T: sum\_Q

Test of mu = 0 vs not = 0

Variable	N	Mean	StDev	SE Mean	95% CI
sum_Q	55	-0.2000	0.4037	0.0544	(-0.3091; -0.0909)

T P  
-3.67 0.001

#### Wilcoxon Signed Rank Test: sum\_Q

Test of median = 0.000000 versus median not = 0.000000 N for  
Wilcoxon Estimated

	N	Test	Statistic	P	Median
sum_Q	55	11	0.0	0.004	0.000000000

#### Sign Test for Median: sum\_Q

Sign test of median = 0.00000 versus not = 0.00000

	N	Below	Equal	Above	P	Median
sum_Q	55	11	44	0	0.0010	0.00000

إختبار الفرض الثاني: اختبار أن غالبية الأفراد يقبلون المتطلبات (هل تزيد نسبة الذين يقبلون عن

(%80

One-Sample T: QQ\_percent

Test of mu = 0.8 vs > 0.8

95% Lower

Variable	N	Mean	StDev	SE Mean	Bound	T	P
QQ_percent	55	0.9020	0.0764	0.0103	0.8848	9.90	0.000

**Wilcoxon Signed Rank Test: QQ\_percent**

Test of median = 0.8000 versus median > 0.8000

	N for Wilcoxon		Estimated	
	N	Test Statistic	P	Median
QQ_percent	55	1474.0	0.000	0.9100

**Sign Test for Median: QQ\_percent**

Sign test of median = 0.8000 versus > 0.8000

	N Below Equal Above			P	Median	
QQ_percent	55	11	0	44	0.0000	0.9100

## اختبار الفرض الثالث

## Statistics

	N		Mean	Median	Std. Deviation	Minimum	Maximum
	Valid	Missing					
TQQQ_1	55	0	.2000	.0000	.40369	.00	1.00
TQQQ_2	55	0	.2000	.0000	.40369	.00	1.00
TQQQ_3	55	0	.2000	.0000	.40369	.00	1.00
TQQQ_4	55	0	.4000	.0000	.49441	.00	1.00
TQQQ_5	55	0	.0000	.0000	.00000	.00	.00
TQQQ_6	55	0	.0000	.0000	.00000	.00	.00
TQQQ_7	55	0	.0000	.0000	.00000	.00	.00
TQQQ_8 A	55	0	.0000	.0000	.00000	.00	.00
TQQQ_8 B	155	0	.0000	.0000	.00000	.00	.00

• اختبار معنوية درجة التحسن في كفاءة مراقبي الحسابات

**One-Sample T: QQQ**

Test of  $\mu = 0$  vs  $> 0$

95% Lower

Variable	N	Mean	StDev	SE Mean	T	p
QQQ	55	0.1100	0.1720	0.0232	0.0712	4.74 0.000

**Wilcoxon Signed Rank Test: QQQ**

Test of median = 0.000000 versus median  $>$  0.000000

	N for Wilcoxon	Estimated	N Test Statistic	P	Median
QQQ	55	22	253.0	0.000	0.05500

**Sign Test for Median: QQQ**

Sign test of median = 0.00000 versus  $>$  0.00000

	N Below	Equal	Above	P	Median
QQQ	55	0	33	22	0.0000 0.00000