

قياس مدي توافق تقارير المراجعة الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات مع معايير الإنتوساي لتقرير مراقب الحسابات من وجهة نظر المراقبين الماليين التابعين لوزارة المالية "دراسة تجريبية"¹

أ/ وليد بخيت ابو ضيف محمد
باحث ماجستير بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

ملخص البحث

إدراكا لحقيقة أن وجود أية أخطاء في إعداد التقارير الرقابية التي تصدرها أجهزة الرقابة العليا (SAI) يؤثر بالسلب علي مصداقيتها، فإن إعدادها وفقاً لمعايير رقابية تتمتع بالقبول العام يعد من الأهمية بمكان، وهذا ما جعل المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الإنتوساي) لا تدخر جهداً من أجل تحقيقه. ويعتبر الجهاز المركزي للمحاسبات في جمهورية مصر العربية من المؤسسين لمنظمة الإنتوساي وأحد أعضائها، ويهدف أساساً إلى تحقيق الرقابة على أموال الدولة وأموال الأشخاص العامة الأخرى، كما يعاون مجلس النواب في القيام بمهامه في هذه الرقابة، ويقوم الجهاز بمراجعة دورية لعينة من أعمال الوحدات الحكومية ويعد في سبيل ذلك تقريراً بنتائج عملية المراجعة التي تمت، ويرسل نسخة من هذه التقارير إلي كل من رئاسة الجمهورية ومجلس النواب ووزارة المالية وإدارة الجهة محل المراجعة. ولما كان الجهاز لا يقوم بتطبيق المعايير الرقابية للإنتوساي وفقاً لما جاء بالعديد من الدراسات التي تمت بالبيئة المصرية، وللتأكد من ذلك فالأمر يتطلب الرجوع إلي رأي المراقبين الماليين التابعين لوزارة المالية بوصفهم أحد أهم الأطراف مستخدمي تقارير الجهاز والمسؤولين عن الرقابة المالية قبل الصرف علي الوحدات الحكومية. ويوجد ندرة بالبحوث الأكاديمية في ذلك الشأن في جمهورية مصر العربية، الأمر الذي دفع الباحث إلى إيجاد دليل عملي على العلاقات محل الدراسة في بيئة الممارسة المهنية في الوحدات الحكومية المصرية، وفق منهجية بحث تعتمد على الدراسة التجريبية، في محاولة لتلافي بعض عيوب البحوث المصرية المناظرة السابقة. ويستهدف البحث دراسة وإختبار مدي توافق تقارير المراجعة الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات مع معايير الإنتوساي لتقرير مراقب الحسابات. ويعتمد البحث علي الدراسة التجريبية بإستخدام حالة عملية لأحد تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات. وقد خلصت نتائج الدراسة إلي أن عينة البحث من المراقبين الماليين التابعين لوزارة المالية ترى بأن هناك عدم توافق بين تقارير المراجعة الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات في وضعها الحالي مع معايير الإنتوساي لتقرير مراقب الحسابات.

الكلمات المفتاحية: مراجعة حكومية، معايير الإنتوساي، أجهزة الرقابة العليا، الجهاز المركزي للمحاسبات، وزارة المالية.

¹ - بحث مستخلص من رسالة ماجستير بعنوان "أثر مدي توافق تقارير المراجعة الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات مع معايير الإنتوساي لتقرير مراقب الحسابات علي إدراك المراقبين الماليين لفعالية التقرير والرقابة علي الوحدات الحكومية المصرية (دراسة تجريبية)".

Measuring the extent to which the audit reports issued by the Central Auditing Organization conform to the INTOSAI standards for the auditor's report "Experimental study"

Abstract

In recognition of the fact that the presence of any errors in preparing reports issued by the supreme audit institutions (SAI) negatively affect their credibility, preparing them according to control standards that are generally accepted is a matter of great importance, and this is what made the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) spare no efforts to achieve it. The Central Auditing Organization in the Arab Republic of Egypt is considered one of the founders of the INTOSAI organization and one of its members, and aims mainly to achieve control over state funds and the funds of other public persons and cooperates with the People's Assembly in carrying out its duties in this oversight, The CAO periodically reviews a sample of government units' work and prepares for this purpose a report on the results of the review process that has been completed and sends a copy of these reports to the Presidency of the Republic, the People's Assembly and the Ministry of Finance and management of the unit under review. Whereas the CAO does not apply the auditing standards issued by the INTOSAI organization, according to what has been mentioned in many studies that have been conducted in the Egyptian environment, and In order to make sure about that, one must refer to the opinion of the financial observers affiliated with the Ministry of Finance as one of the most important parties using the reports of The Central Auditing Organization and those responsible for financial control before spending on the Egyptian government units. The effect of compatibility or lack thereof will also be measured on the financial observers 'perception of the effectiveness of the CAO's report and monitoring of Egyptian government units. There is a scarcity of academic research on this matter in the Arab Republic of Egypt. This prompted the researcher to find practical evidence of the relationships under study in the environment of professional practice in Egyptian government units, according to a research methodology based on the experimental study, in an attempt to avoid some of the disadvantages of the previous corresponding Egyptian research. Consequently, The research aims to study and test the extent to which the audit reports issued by the Central Auditing Organization conform to the INTOSAI standards for the auditor's report. The research is based on the experimental study depending on a practical case from one of the CAO reports. The results of the study concluded that the research sample of the financial controllers of the Ministry of Finance believes that there is a lack of compatibility between the audit reports issued by the Central Auditing Organization in its current state with the INTOSAI standards for the auditor's report.

1- مقدمة البحث

وفقا لما يري السيد (2013) أن التقارير الرقابية التي تصدرها أجهزة الرقابة العليا تعد محل تركيز العديد من الجهات داخل الدولة، وذلك للوقوف علي كيفية إدارتها للمال العام، كما يري أنه إدراكا لحقيقة أن وجود أية أخطاء في إعداد هذه التقارير يؤثر بالسلب علي مصداقيتها، فإن إعدادها وفقاً لمعايير رقابية دقيقة تتمتع بالقبول العام يعد من الأهمية بمكان، وهذا ما جعل المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي) تعنتي بهذا الأمر ولا تدخر جهدا من أجل تحقيقه.

وحسبما يري قاسم (2017) فيعتبر الجهاز المركزي للمحاسبات في جمهورية مصر العربية من المؤسسين لمنظمة الانتوساي وأحد أعضائها ويعتبر أحد الهيئات الرقابية المستقلة ذات الشخصية الاعتبارية العامة التابعة لرئيس الجمهورية، ويهدف الجهاز بالأساس إلى تحقيق الرقابة على أموال الدولة وأموال الأشخاص العامة الأخرى، وغيرها من الأشخاص المنصوص عليها في القانون رقم 144 لسنة 1988 المعدل بالقانون رقم 157 لسنة 1998، كما يقدم المساعدة إلي مجلس النواب في القيام بمهامه في هذه الرقابة، ويقوم الجهاز وفقاً لقانون إنشائه بمراجعة دورية لعينة من أعمال الوحدات الحكومية ويعد نتيجة لذلك تقريراً بنتائج عملية المراجعة التي تمت ويرسل هذه التقارير إلي كل من رئاسة الجمهورية ومجلس النواب ووزارة المالية وإدارة الجهة محل المراجعة.

ولقد تم تأسيس منظمة الانتوساي بإعتبارها هيئة مستقلة غير سياسية عام 1955 أطلق عليها المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا The international organization of supreme audit institutions (INTOSAI) والبالغ عددهم 195 جهاز رقابي كامل العضوية وعدد 5 أعضاء مشاركين وعضو منتسب واحد⁽¹⁾. وينبثق عن منظمة الانتوساي سبع منظمات تمثل مجموعة عمل إقليمية تضم كل منظمة منهم مجموعة من أجهزة الرقابة العليا بالدول الأعضاء ومنها المنظمة العربية لأجهزة الرقابة العليا (الأربوساي) والتي تأسست عام 1976 (هندي، 2019 وخرن).

ولما كان الجهاز المركزي للمحاسبات لا يقوم بتطبيق المعايير الرقابية الصادرة عن منظمة الانتوساي وفقاً لما جاء بدراسة هندي (2019) والتي أشارت إلي أن العديد من الدراسات التي تمت بالبيئة المصرية تؤكد علي ذلك.

وللوقوف علي حقيقة الأمر بشأن معرفة مدي توافق تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات مع معايير الانتوساي لتقرير مراقب الحسابات، يري الباحث ضرورة الرجوع إلي رأي أحد الأطراف

(1) موقع منظمة الانتوساي علي شبكة الإنترنت <http://www.intosai.org/ar/about-us.html>

مستخدمي تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات وهم المراقبين الماليين التابعين لوزارة المالية بوصفهم المسؤولين عن الرقابة المالية قبل الصرف علي الوحدات الحكومية المصرية وفقاً لقانون المالية العامة الموحد رقم 6 لسنة 2022 والذي يؤكد علي الدور الرقابي لممثلي وزارة المالية.

وتأكيد علي العلاقة الوثيقة للمراقبين الماليين التابعين لوزارة المالية بتقارير الجهاز المركزي للمحاسبات، فبخلاف أن كل من قانون الجهاز رقم 144 لسنة 1988 ينص علي أن الجهاز يجب أن يقدم تقاريره إلي عدة جهات ومنها وزارة المالية والجهة الخاضعة للرقابة، فقد جاء بدليل الرقابة الموحد علي الإنفاق العام الصادر بمنشور وزير المالية رقم 10 لسنة 2014 أن المراقب المالي يقوم بالرد علي ملاحظات الجهاز سواء كانت دورية أو تخص الحسابات الختامية، ويقوم أيضاً بمناقشة عضو الجهاز بخصوص التسويات التعديلية والرد عليها حتي يكون الحساب الختامي معبراً عن الواقع لتقديمه إلي مجلس النواب للمناقشة⁽²⁾.

1-2 مشكلة البحث

لقد إنتهت دراسة يوسف (1997) بالتأكيد علي وجود قصور في أداء مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات تجسد في عدم إلتزامهم بكل من معايير المراجعة العامة، ومعايير العمل الميداني، ومعايير إعداد التقارير. الأمر الذي أوضحت أسبابه دراسة هندي (2019) بأن الجهاز المركزي للمحاسبات لم يصدر وثيقة واحدة لمعايير محلية للمراجعة الحكومية، كما أنه لم يتم النص في قانون إنشائه علي ما يخص إعتداد المعايير الرقابية الصادرة عن منظمة الإنتوساي كمعايير للمراجعة الحكومية في مصر.

وفي ضوء ذلك يمكن صياغة مشكلة البحث في كيفية الإجابة نظرياً وتجريبياً علي التساؤلات التالية:

- ما هي معايير الإنتوساي لتقرير مراقب الحسابات ؟
- هل هناك توافق بين تقارير المراجعة الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات في مصر وبين معايير الإنتوساي لتقرير مراقب الحسابات من وجهة نظر المراقبين الماليين التابعين لوزارة المالية ؟

(²) دليل الرقابة الموحد علي الإنفاق العام إصدار 2014 ص 28

3- أهداف البحث

يستهدف البحث دراسة وإختبار وقياس مدى توافق تقارير المراجعة الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات مع معايير الإنتوساي لتقرير مراقب الحسابات من وجهة نظر المراقبين الماليين التابعين لوزارة المالية.

4- أهمية ودوافع البحث

يستمد البحث أهميته الأكاديمية من ندرة الكتابات والبحوث في مجال المراجعة الحكومية المصرية بصفة عامة، ومن ناحية تبني وجهة نظر المراقبين الماليين التابعين لوزارة المالية المصرية بصفة خاصة ، كما تتبع أهمية البحث عملياً من أهمية دور الجهاز المركزي للمحاسبات بوصفه الجهاز المنوط به الرقابة اللاحقة علي أداء الوحدات الحكومية، كما يستمد البحث أهميته العملية من كونه يسعى إلي إختبار فروضه عملياً في بيئة الرقابة الحكومية المصرية معتمداً علي المنهجية الملائمة لتقييم المنتج الذي يقدمه مراقبو الحسابات بوصفهم المسؤولين عن الرقابة اللاحقة في صورة التقارير التي يعدها عن رقابتهم للجهات الحكومية من وجهة نظر المراقبين الماليين بوزارة المالية والمسؤولين عن الرقابة السابقة في الوحدات الحكومية.

5- تحليل الإصدارات والدراسات السابقة وإشتقاق فروض البحث وذلك علي النحو التالي:

وفقاً لدراسة (Ramkumar & Krafchick, 2005) فإن دور أجهزة الرقابة العليا في دول العالم الثالث لا زال محدوداً نتيجة عوامل عدة من بينها ضعف الإمكانيات المادية، الموارد البشرية كما يلعب نقص الإستقلال عن السلطة التنفيذية الدور الأكبر في هذه المحدودية بالإضافة إلي غياب التواصل بين تلك الأجهزة وبين المستفيد الأكبر من تقاريره وهم الرأي العام (عطية، 2007).

ولقد توصلت دراسة عبدالله (2010) إلي أهمية الحاجة لإصدار معايير للمراجعة المالية الحكومية في مصر ومن بينها معايير لإعداد التقارير من أجل تطوير وتحسين مستوي الجودة والمنفعة المتوقعة من هذه التقارير، وأن صياغة مثل هذه المعايير يمثل عملاً مشتركاً يجب أن تشارك فيه كل من وزارة المالية والجهاز المركزي للمحاسبات والجامعات والمنظمات المهنية المصرية مع الإسترشاد بما قامت به الدول المتقدمة في هذا المجال.

ومصادقاً للقول بأن هناك حاجة لإصدار معايير للمراجعة الحكومية في مصر فقد جاء بدراسة السيد (2013) أن الجهاز المركزي للمحاسبات لم يصدر وثيقة موحدة للمعايير الرقابية الحكومية كتلك التي أصدرتها أجهزة الرقابة العليا في بعض الدول العربية والأجنبية، وإنما أصدر كتباً دورية،

من خلال لجنة تطوير التقارير، بشأن تقارير الجهاز عن نتائج الرقابة علي وحدات الجهاز الإداري للدولة والإدارة المحلية والهيئات العامة الخدمية وغيرها من الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز .

ولقد توصل فرج (2015) إلي أن تبعية الجهاز المركزي للمحاسبات لرئيس الجمهورية، ومنحه إختصاصات وصلاحيات واسعة في الرقابة دون منحه الأدوات التي تمكنه من القيام بهذه الإختصاصات علي الوجه الأمثل، مع عدم إلزام الجهات الخاضعة للرقابة بالوفاء بالتزاماتها تجاه الملاحظات والتقارير التي يصدرها كل ذلك أدى إلي عدم قيام الجهاز بالدور المنتظر منه في **حماية المال العام**، وكشف قضايا الفساد والحد منها في الوحدات الحكومية.

وفي ذات الإطار يري قاسم (2017) أن الجهاز المركزي للمحاسبات هو الجهة المهنية المخول لها قانوناً تقديم خدمة المراجعة الحكومية في مصر، وأضاف أنه بتحليل بيئة الممارسة المهنية للمراجعة الحكومية إتضح أنه لا توجد معايير مهنية للمراجعة الحكومية في مصر، وذلك علي غرار المعايير المهنية للمراجعة في الوحدات الإقتصادية والقطاع الخاص، ولقد توصل هندي (2019) إلي ذات النتائج.

ووفقاً لما جاء بدراسة بدوي (2019) أن العديد من الدراسات التي تمت داخل البيئة المصرية علي مدار عدة سنوات ومنها (الزرقاني، 1991؛ عبدالصبور، 2003؛ عبده، 2009) قد إتفقت علي الآتي: لا تحقق الممارسة العملية الحالية للمراجعة الحكومية في مصر الأهداف المحددة لها، حيث تبين أن هناك بعض المشاكل والصعوبات التي تحول دون إستخدام معايير الرقابة الدولية يجب السعي نحو معالجتها وحلها، كما أن هناك ضرورة لوضع معايير مصرية لمراجعة أداء الوحدات الحكومية بما فيها معايير التقارير من خلال التعاون والتنسيق بين عدة أطراف من بينها الجهاز المركزي للمحاسبات ووزارة المالية وأساتذة الجامعات، ولقد توصل بدوي (2019) من ذلك إلي أن هناك بعض المعوقات التي تحد من قدرة الجهاز المركزي للمحاسبات علي تطبيق معايير المراجعة الحكومية الدولية من بينها؛ ضعف إهتمام السلطات والجهات المعنية المختلفة بأعمال الجهاز وتقاريره، الوسائل غير المناسبة وغير الكافية بالجهاز لمتابعة ما يحدث من تطورات في المعايير الرقابية الدولية، القصور الذي يشوب دور الجهاز في إصدار قواعد إرشادية توضح كيفية تطبيق هذه المعايير ويعد من أهم تلك المعوقات هو غياب النص الصريح في قانون الجهاز الذي يلزمه بتطبيق المعايير الرقابية الدولية.

ولقد أشارت دراسة عابد (2019) إلي أن التقارير السنوية للإدارة المركزية للتفتيش الفني بالجهاز المركزي للمحاسبات كشفت عن العديد من أوجه القصور في أداء مراقبي الحسابات عند

قيامهم بالعمل الميداني لعملية المراجعة ومنها: عدم التركيز في بعض الأحيان علي المسائل الجوهرية، عدم بذل الدقة والعناية المهنية الواجبة للفحص، عدم العناية بفحص الردود والتعقيب عليها والخطأ في التفسير والتأويل، إستخلاص مؤشرات ونتائج مبنية علي أسس مخالفة للأحكام والقواعد السارية والمبادئ المستقرة، وأخيراً عدم مراعاة الدقة في صياغة التقارير التي يعدها الباحثون وتضمينها وقائع مغايرة للحقيقة .

ولمزيد من تحديد أوجه القصور التي تشوب الدور الرقابي للجهاز المركزي للمحاسبات فقد أشارت دراسة محمود (2020) إلي وجود ثلاث أنواع من القصور في عدة جوانب هم الجانب التكنولوجي، الجانب الفني، والقواعد والقوانين المنظمة لعمل الجهاز حيث ذكر فيما يتعلق بالقصور في القواعد والقوانين المنظمة لعمل الجهاز بأنه لا يوجد نص قانوني ملزم للجهاز المركزي للمحاسبات بتطبيق معايير التقارير الرقابية الصادرة عن منظمة الإنتوساي.

وتأكيداً علي ذلك فقد جاء بدراسة كمال (2021) أن الجهاز المركزي للمحاسبات وقع بيان مع المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية الأربوساي بشأن تطبيق معايير منظمة الإنتوساي وشرع الجهاز في تقييم الوضع الحالي إلا أنه تبين وجود بعض التحديات التي تحول دون إلتزام الجهاز المركزي للمحاسبات بمتطلبات المعايير المهنية والرقابية لمنظمة الإنتوساي من حيث وجود قصور في الإجراءات السياسية المتعلقة بالتوثيق والإتصال مع الجهات الخاضعة للرقابة، كذلك عدم توافق أو تبادل الخبرات بين الجهة الخاضعة للرقابة وبين الجهاز .

وتماشياً مع ما تم ذكره فقد ورد بدراسة (قاسم، 2017) في مستهل حديثه عن آليات تفعيل مدخل مراجعة الأداء بالجامعات الحكومية في مصر أن كل من (شحاته، 2013 عبدالله، 2010 ; ISSAI No.1; Masood & Lodhi, 2015) يرون أن من ضمن العناصر التي يجب تبنيها تحت عنوان الآليات المهنية هو تطوير وإصدار معايير مهنية مصرية لمراجعة الوحدات الحكومية يصدرها الجهاز المركزي للمحاسبات شريطة أن تتوافق مع المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا INTOSAI وهو الأمر الذي يتفق مع الفرضية التي تكونت لدي ذهن الباحث والتي تقضي بعدم وجود توافق بين تقارير المراجعة الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات وبين معايير الإنتوساي لتقرير مراقب الحسابات

أما فيما يتعلق بالمهام الرقابية المطلوب تنفيذها ومتابعتها من ممثلي وزارة المالية أو ما يعرفون بمديري ووكلاء الحسابات وإرتباطهم الوثيق بالتقارير الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات، فهذا الدور الرقابي من الأهمية بمكان وبالقدر الكبير الذي لا يمكن وصفه بشكل دقيق سوي من خلال

تخيل بأنه لا تصدر أية منشورات من وزارة المالية أو كتب دورية من قطاع الحسابات والمديريات المالية التابع للوزارة أو تعليمات من الإدارات المركزية للقطاع كالإدارة المركزية للمديريات المالية وغيرها، حتي وإن كانت في أغلبها تخص العاملين بالجهات الإدارية المختلفة إلا وينتهي كل منها بالفقرة التالية: "وعلي السادة المسؤولين الماليين بالجهاز الإداري للدولة ووحدات الإدارة المحلية بالمحافظات والهيئات العامة والأجهزة المركزية المستقلة والسادة المديرين الماليين بالمحافظات والمراقبين الماليين بالوزارات والهيئات العامة ومديري الحسابات ووكلائهم ضرورة مراعاة ما تقدم بكل دقة، ولم يقف الأمر هنا عند هذا الحد بالنسبة للمنشورات والكتب الدورية وكذا التعليمات الصادرة من الإدارات والقطاعات المختلفة بوزارة المالية، بل الأمر تعدي نطاق الوزارة حيث تجلت أهمية الدور الرقابي الذي يقوم به ممثلي وزارة المالية إلي القدر الذي جعل قرارات السيد رئيس مجلس الوزراء تحتوي علي ذات التكليف حيث ورد بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم 69 لسنة 2023 بشأن ترشيح الإنفاق العام بالجهات الداخلة في الموازنة العامة للدولة والهيئات العامة الاقتصادية علي سبيل المثال النص التالي: "علي ممثلي وزارة المالية بالجهات المخاطبة بأحكام هذا القرار مراقبة تنفيذ أحكامه والالتزام بها"، ولقد وصل الأمر منتهاه من حيث أهمية الدور الذي تعول عليه الدولة المصرية من ممثلي وزارة المالية لحماية المال العام بحكم المادة رقم 39 من قانون المالية الموحد التي نصت علي ما يلي "يمتتع ممثلو الوزارة والمسؤولون الماليون بالجهات الإدارية لأسباب يوضحونها كتابة عن تنفيذ أي أمر أو قرار أو صرف أي مبلغ مخالف لأحكام الدستور أو القوانين أو قرارات جمهورية، أو قرارات مجلس الوزراء أو رئيس مجلس الوزراء أو الوزير، أو القواعد المالية، لتصبح مسئولية المراقبين الماليين التابعين لوزارة المالية في جمهورية مصر العربية لا نظير لها في أي من دول العالم كما ورد علي لسان بعثة البنك الدولي المشاركة في إجراء مراقبة الجودة علي دليل الرقابة المالية الموحد طبعة 2014 من حيث الشكل وفقاً للممارسات المهنية في مجال الرقابة المالية الحكومية، كما يكمن أيضاً في هذا الدور بأن تقارير الجهاز لا تخلو في أغلبها من دور لممثلي وزارة المالية سواء من خلال متابعة تنفيذ التوصيات الواردة بتلك التقارير أو بتقنين والرد علي ما جاء بها .

وعلي مستوي الممارسة العملية ومن خلال إستعراض الباحث لتفاصيل التقارير الواردة من الجهاز المركزي للحسابات بالوحدات الحكومية الخاضعة للمراجعة والتي يقوم الباحث بالرقابة المسبقة علي أعمالها ممثلاً عن وزارة المالية ويقوم في سبيل ذلك بالرد علي تلك التقارير، فيري أيضاً أنها لا تتوافق ومعايير الإنتوساي لتقرير مراقب الحسابات تأكيداً علي ما توصلت إليه الدراسات المشار إليها .

ويخلص الباحث مما سبق إلي أن معظم الدراسات السابقة إنتهت إلي عدم وجود توافق بين تقارير المراجعة الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات وبين معايير الإنتوساي لتقرير مراقب الحسابات وهو الأمر الذي يتفق ورأي الباحث كما يتوقعه، مفترضاً أنه يستلزم علي مجلس النواب عمل تعديل تشريعي علي قانون الجهاز المركزي للمحاسبات يتيح له القيام بتعديلات علي هيكل وصياغة ومحتوي التقارير التي يقدمها بما يتماشي ومعايير الإنتوساي لتقرير مراقب الحسابات، ومن ثم يمكن إشتقاق الفرض الأول للبحث علي النحو التالي.

H1: هناك عدم توافق بين تقارير المراجعة الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات في مصر وبين معايير الإنتوساي لتقرير مراقب الحسابات.

6- منهجية الدراسة التجريبية

6-1 أهداف الدراسة التجريبية

تستهدف الدراسة التجريبية إختبار فرض البحث أي إختبار مدي توافق تقارير المراجعة الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات في صورتها الحالية وكذا في الوضع القياسي (كما يتوقعه الباحث) مع معايير الإنتوساي لتقرير مراقب الحسابات، وذلك قياساً علي (Saleh، 2010 و قاسم، 2017 والأباصيري، 2018)، ويعد أسلوب الدراسة التجريبية أسلوباً علمياً مقبولاً يوضح التأثيرات الفعلية للأنواع المختلفة من المعلومات والتقارير علي إتخاذ القرارات من جانب أصحاب المصالح مستخدمي التقرير (شرف، 2015).

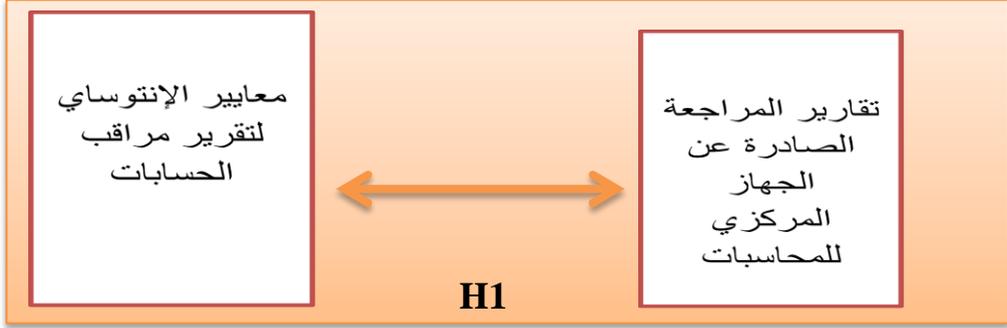
6-2 مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المراقبين الماليين التابعين لوزارة المالية، والذين يقومون بالرقابة المالية قبل الصرف علي الوحدات الحكومية بجمهورية مصر العربية، وسيتم الإعتماد علي سحب عينة (طبقية) تحكومية³ منهم لا سيما وجميعهم مراقبون ماليون علي مختلف الجهات الإدارية المشمولة بالدراسة ومن ثم يتوقع أن يكونوا أكثر تجاوباً مع متطلبات هذه الدراسة وذلك قياساً علي (المطيري، 2012 وقاسم، 2017).

³ روعي فيها عدة اعتبارات أهمها: أداء نفس المهام المتعلقة بالرقابة قبل الصرف، الخبرة في مجال العمل.

3-6 نموذج البحث

يمكننا عرض نموذج البحث كالتالي:



شكل 1-6: نموذج البحث

المصدر: (إعداد الباحث)

4-6 أدوات وإجراءات الدراسة

تعتمد الدراسة التجريبية علي الحالتين التجريبتين والأسئلة المرافقة لهما والمعالجات التجريبية لتجميع المشاهدات اللازمة، والتي سيتم تحليلها إحصائياً لإختبار فروض البحث. كما إعتد الباحث عند توزيع الحالات التجريبية علي القيام بالعديد من الزيارات الميدانية لزملاؤه من المراقبين الماليين علي مستوي الجمهورية كأداة من أدوات تجميع البيانات وللتأكد من مدي جديتهم في الإشتراك في التجربة، كما سيراعي أن تكون إجاباتهم علي الحالات التجريبية كاملة. كما سيتم الإستماع إلي مبررات البعض في أسباب إجاباتهم بعد قراءة كل حالة علي حدي، وذلك قياساً علي (قاسم، 2017 والأباصيري، 2018).

وقد روعي أن تكون الأسئلة المرافقة واحدة لهاتين الحالتين⁽⁴⁾، حتي تتحقق إمكانية المقارنة بينهما، وتشارك الحالتان التجريبتان في إحتوائهما علي 13 عبارة، وقد تم إستخدام مقياس "ليكرت" ذو الخمس نقاط لتحويل درجة تحقق المؤشر، من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة إلي صورة كمية، حتي تكون قابلة للتحليل الإحصائي.

ويوضح الجدول التالي عدد الحالات التجريبية الموزعة ونسبة الردود، بالإضافة إلي عدد ونسبة الردود الصحيحة، والتي ستخضع للتحليل الإحصائي:

⁴ ملحوظة: توزيع الحالتين علي نفس مفردات عينة البحث وبالتالي العينة غير مستقلة أو عينة مرتبطة

جدول 6-1: عينة الدراسة التجريبية

| العدد | الحالة التجريبية | الحالة التجريبية الأولى (الممارسة الحالية) | الحالة التجريبية الثانية (الممارسة القياسية) | الإجمالي |
|-----------------------------------|------------------|---|---|----------|
| عدد الحالات الموزعة | 90 | 90 | 90 | 180 |
| عدد الحالات المستلمة | 55 | 55 | 55 | 110 |
| نسبة الإستجابة | %61.1 | %61.1 | %61.1 | %61.1 |
| عدد الحالات الصحيحة | 50 | 50 | 50 | 100 |
| نسبة الحالات الصحيحة إلي المستلمة | %90.9 | %90.9 | %90.9 | %90.9 |

ترجع الحالات المستبعدة إلي عدم إكمال الإجابات أو نتيجة لعدم إتساق أو لعدم مصداقية الإجابات وتضمنت إجراءات الدراسة قيام الباحث بتصميم كل حالة لتشتمل علي الأقسام التالية قياساً علي السيد (2018):

أ- القسم الأول: سيتضمن البيانات الشخصية لمفردات عينة الدراسة، وهي عبارة عن الإسم (إختياري)، الوظيفة (إختياري).

ب- القسم الثاني: سيتضمن تقريرين يمثل إحداهما الوضع الحالي (حالة عملية) لتقرير الجهاز المركزي للمحاسبات عن ختامي إحدى الوحدات الحكومية، ويمثل الآخر الوضع القياسي (حالة إفتراضية) عما يجب أن يكون عليه تقرير الجهاز وفقاً لمعايير تقارير الإنتوساي.

6-5 المعالجات التجريبية

تحتوي التجربة علي معالجتين، وذلك علي النحو التالي:

المعالجة رقم (1): المراقبين الماليين / الوضع الحالي / يطلب منهم تحديد مدى التوافق / الأسئلة من (1-13).

المعالجة رقم (2): المراقبين الماليين / الوضع القياسي / يطلب منهم تحديد مدى التوافق / الأسئلة من (1-13).

6-6 المقارنات بين المعالجات

المقارنة الأولى: (1) × (2) بشأن قياس مدى التوافق لإختبار فرض البحث H1

حيث سيتم المقارنة ما بين إدراك المراقبين الماليين للفرق ما بين مدى توافق تقرير الوضع الحالي وكذا الوضع القياسي مع معايير الإنتوساي لتقرير مراقب الحسابات ممثلة في الإجابة علي الأسئلة من (1-13).

7- الأساليب الإحصائية المستخدمة لتحليل نتائج الدراسة التجريبية

سيعتمد الباحث علي عدد من الأساليب الإحصائية المختلفة لتحليل البيانات. وسيقوم الباحث أيضاً بإستخدام الجداول الإلكترونية الخاصة ببرنامج Microsoft Excel من أجل إدخال ردود المشاركين في الدراسة التجريبية، ثم بعد ذلك سيتم إستخدام الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS.

ثم قام الباحث بإستخدام الإختبارات الإحصائية التي تتفق مع طبيعة بيانات الدراسة التجريبية وفروض البحث وذلك علي النحو التالي:

7-1 إختبار الإعتدافية (الثبات) Reliability

لقياس الصدق والثبات الإحصائي لأداة الدراسة، وذلك من خلال المقياس Cronbach's Alpha للأسئلة المرافقة للحالات التجريبية المقدمة، وذلك للتأكد من ثبات العناصر المكونة للأسئلة الخاصة بالحالات التجريبية، وإختبار مدي الموثوقية في إستجابات مفردات العينة علي الأسئلة، ومدي صلاحية بيانات الدراسة للتحليل الإحصائي لمعرفة مدي إمكانية تعميم النتائج التي تم الحصول عليها من العينة علي مجتمع الدراسة. وتتراوح قيمة هذا المقياس بين الصفر والواحد الصحيح. فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة هذا المعامل تساوي صفراً، وعلي العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة هذا المعامل تساوي الواحد الصحيح، وإذا زاد هذا المقياس عن 60% أمكن الإعتداف علي نتائج الدراسة وتعميمها علي المجتمع (Bonett and Wright, 2015) وكانت نتيجة الإختبار علي النحو التالي:

الحالة التجريبية الأولى: تقرير الوضع الحالي

يتضح من ملحق (1/7) أن قيمة ألفا بلغت 0.899 لقائمة الأسئلة المرافقة للحالة الأولى (تقرير الوضع الحالي) ككل مما يدل علي أنها تتمتع بصلاحية عالية، الأمر الذي يمكن معه الإعتداف علي النتائج وتعميمها علي مجتمع الدراسة.

الحالة التجريبية الثانية: تقرير الوضع القياسي

يتضح من ملحق (2/7) أن قيمة ألفا بلغت 0.869 لقائمة الأسئلة المرافقة للحالة الثانية (تقرير الوضع القياسي) ككل مما يدل علي أنها تتمتع بصلاحية عالية، الأمر الذي يمكن معه الإعتداف علي النتائج وتعميمها علي مجتمع الدراسة.

2-7 إختبار التحليل العاملي FactorAnalysis

يعد التحليل العاملي أسلوباً إحصائياً لتحليل بيانات متعددة إرتبطت فيما بينها بدرجات مختلفة في صورة تصنيفات مستقلة قائمة علي أسس نوعية للتصنيف، ويقوم الباحث بفحص الأسس التصنيفية واكتشاف ما بينها من خصائص مشتركة. ويستخدم هذا الإختبار في دراسة الظواهر بهدف إرجاعها إلي العوامل المؤثرة فيها. وتلك العوامل الناتجة عن عملية التحليل العاملي هي عبارة عن متغيرات إفتراضية، أو متغيرات كامنة، مشتقة من مجموعة من متغيرات (الأسئلة) تم قياسها قياساً مباشراً، ومعني ذلك أن العوامل تتبع من داخل مجموعة من العلاقات بين المتغيرات. وبالتالي يهدف هذا التحليل إلي تلخيص المتغيرات المتعددة في عدد أقل من العوامل الرئيسية التي يمكن أن تقسرها هذه الظاهرة، وتحل محل المجموعة الأصلية من المتغيرات (سلمان، 2012 ؛ أبوفيد، 2016 (Carcello et al.؛

وسيقوم الباحث بإجراء اختبار التحليل العاملي للتحقق من الإتساق الداخلي Internal Validity للأسئلة الواردة بالحالات التجريبية، والتأكد من مدي ملاءمة الحالة التجريبية وردود أفراد العينة عليها، وذلك علي النحو التالي:

أ- اختبار KMO (Kaiser – Meyer – Olkin)

يحتاج التحليل العاملي إلي وجود عينة كبيرة، لذلك فهو يستخدم كمؤشر لكفاية حجم العينة، حيث يعتبر حجم العينة كافياً ومقبولاً إذا زادت قيمة إختبار KMO عن 50%، وهذا شرط أساسي يجب تحقيقه لإستكمال إجراء اختبار التحليل العاملي (سلمان، 2012). وقد أظهرت نتائج التحليل الإحصائي قيمة إختبار KMO للمشاركين في الدراسة التجريبية كما يلي:

الحالة التجريبية الأولى: تقرير الوضع الحالي

وقد بلغت قيمة معامل KMO بملحق رقم (3/7) 0.942 وهي أكبر من 50% بما يعني ملاءمة وكفاية حجم العينة. كما بلغت قيمة P-Value (0.000) وهي أقل من 5% أي أن هناك علاقة إحصائية معنوية، وبالتالي يمكن إستكمال إختبار التحليل العاملي.

الحالة التجريبية الثانية: تقرير الوضع القياسي

وقد بلغت قيمة معامل KMO بملحق رقم (4/7) 0.933 وهي أكبر من 50% بما يعني ملاءمة وكفاية حجم العينة. كما بلغت قيمة P-Value (0.000) وهي أقل من 5% أي أن هناك علاقة إحصائية معنوية، وبالتالي يمكن إستكمال إختبار التحليل العاملي.

ب- اختبار الاتساق التمييزي Rotated Components Matrix

سيقوم الباحث بإجراء هذا الإختبار للتأكد من مدي وجود إتساق تمييزي لقدرة الأسئلة الواردة في الحالات التجريبية علي إستخلاص الإجابات التي يمكن من خلالها قبول الفرض أو رفضه وذلك من خلال إستخدام طريقة Principal Component علي معاملات الشيعو للمتغير والعامل كمتغيرات مستقلة، وتم الحصول علي قيم تباين صفر.

الحالة التجريبية الأولى: تقرير الوضع الحالي

ويتضح من ملحق (5/7) بأنه تم التوصل إلي عاملين نظرا لكون قيمتهما أكبر من الواحد الصحيح، كما تم التوصل إلي نسب تفسير التباينات من التباين الكلي لكل عامل، حيث أن العامل الرئيسي الأول له أكبر جذر كامن ويساوي 12.366 من التباينات الكلية ويفسر 49.463 % . وبالتالي نجد أن كل من العامل الأول والثاني والثالث لديهم القدرة علي تفسير 60.433 % من التباين.

الحالة التجريبية الثانية: تقرير الوضع القياسي

ويتضح من ملحق (6/7) بأنه تم التوصل إلي عاملين نظرا لكون قيمتهما أكبر من الواحد الصحيح، كما تم التوصل إلي نسب تفسير التباينات من التباين الكلي لكل عامل، حيث أن العامل الرئيسي الأول له أكبر جذر كامن ويساوي 11.788 من التباينات الكلية ويفسر 47.152 % . وبالتالي نجد أن كل من العامل الأول والثاني والثالث لديهم القدرة علي تفسير 63.719 % من التباين.

3-7 اختبار الإعتدالية (Kolmogorov-Smirnov) Test of normality

ويستخدم لتحديد ما إذا كان عينة الدراسة الذي تم سحب العينة منه موزعا توزيعا طبيعيا، أم غير طبيعي (Peck and Devore, 2012)، وذلك لتحديد نوعية الإختبارات المستخدمة، ما إذا كانت الإختبارات المعلمية Parametric Tests أم الإختبارات اللامعلمية Non Parametric Tests، ويمكن صياغة الفرض الإحصائي لهذا الإختبار كما يلي:

فرض العدم H0: بيانات العينة مسحوبة من مجتمع يتبع توزيع معتدل أو طبيعي.

الفرض البديل H1: بيانات العينة مسحوبة من مجتمع لا يتبع توزيع معتدل أو طبيعي.

وتطبق قاعدة الحكم عند مستوي ثقة $(1-\alpha)$ 95% ودرجة خطأ (α) 5%، فإذا كانت القيمة الإحتمالية الحرجة P-value (مستوي المعنوية Sign.) أكبر من أو يساوي 5% لا يتم رفض

فرض العدم (بمعني مجتمع الدراسة الذي أخذت منه العينة موزعا توزيعا طبيعيا). أما إذا كانت القيمة الإحتمالية الحرجة P-value (مستوي المعنوية .Sign) أقل من 5% يتم رفض فرض العدم (بمعني مجتمع الدراسة الذي أخذت منه العينة موزعا توزيعا غير طبيعيا).

ويمكن تلخيص نتائج الإختبار بالنسبة لكل من:

الحالة التجريبية الأولى: تقرير الوضع الحالي

الحالة التجريبية الثانية: تقرير الوضع القياسي

حيث أوضحت النتائج في كل من ملاحق البحث (7/7، 8/7، 9/7، 10/7) أن قيمة P-value مساوية (0.000) لعينتي الدراسة ، أي أقل من مستوي المعنوية (5%) مما يعني رفض فرض العدم، وقبول الفرض البديل، وبناءً على ذلك تم الإعتماد على الإختبارات اللامعلمية لإختبار فروض البحث.

أ- اختبار ويلكوكسون Wilcoxon Signed Rank Test

يعتبر أحد الإختبارات اللامعلمية، الذي يستخدم في حالة كون البيانات غير موزعة توزيعا طبيعيا حسبما أشار سليمان (2007). ويقوم هذا الإختبار علي حساب الوسيط المتوقع Expected Median لكل سؤال من أسئلة القائمة، كما يمكن حسابة لكل مجموعة متجانسة من الأسئلة أو لأسئلة قائمة الإستبيان ككل، ويمكن إستخدام هذا الإختبار في حالة العينة الواحدة أو في حالة عينتين او مجموعتين غير مستقلتين من المجموعات التجريبية.

8- تحليل نتائج الدراسة التجريبية

تتكون الدراسة التجريبية من حالتين تجريبيتين، الأولى تقرير الوضع الحالي، والثانية تقرير الوضع القياسي. وسيقوم الباحث بتحليل نتائج إختبارات فروض البحث تجريبياً علي النحو التالي:

أ. إختبار ويلكوكسون Wilcoxon Signed Rank Test: سيتم الإعتماد علي إختبار Wilcoxon لتحديد ما إذا كانت العينتين المرتبطتين قد تم إختيارهما من مجتمعين لهما نفس التوزيع أم لا، وعند الإختبار الإحصائي لمدي قبول عينتي الدراسة المشاركين بحالتي التقرير بشقيها الحالي والقياسي للأسئلة الإستكشافية لقياس مدي توافق تقارير الجهاز بوضعها الحالي والقياسي مع معايير الإنتوساي لتقرير مراقب الحسابات.

وقد تم إجراء إختبار ويلكوكسون من خلال حساب الوسيط المتوقع Estimated Median لكل سؤال من أسئلة القائمة، كما يمكن حسابه لكل مجموعة متجانسة من الأسئلة أو لأسئلة قائمة الإستبيان ككل وذلك علي النحو التالي:

8-1 نتيجة إختبار الفرض الأول للبحث

إستهدف فرض البحث الأول إختبار مدى صحة وجود عدم توافق بين تقارير المراجعة الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات في مصر وبين معايير الإنتوساي لتقرير مراقب الحسابات، وتم صياغة الفرض الإحصائي كما يلي:

Ho: Median (1) = Median (2)

فرض العدم: الوسيط المتعلق بتقارير المراجعة الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات (تقرير الوضع الحالي) لا يختلف عن الوسيط المتعلق بمعايير الإنتوساي لتقرير مراقب الحسابات (تقرير الوضع القياسي).

H1: Median (1) ≠ Median (2)

الفرض البديل: الوسيط المتعلق بتقارير المراجعة الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات (تقرير الوضع الحالي) يختلف عن الوسيط المتعلق بمعايير الإنتوساي لتقرير مراقب الحسابات (تقرير الوضع القياسي).

ويتبين لنا من ملحق رقم (1/8) أن متوسط إجابات عينة الدراسة بالنسبة لتقرير الوضع القياسي يساوي 3.68 وهو أعلى من متوسط إجابات عينة الدراسة بالنسبة لتقرير الوضع الحالي والذي يساوي 2.89 . ويتبين لنا من ملحق رقم (2/8) أن الفرق بين رتب تقرير الوضع القياسي (الموجبة) ورتب تقرير الوضع الحالي (السالبة) تأتي لصالح تقرير الوضع القياسي بعدد 95 مفردة بمتوسط 77.73%. كما يتبين لنا من ملحق رقم (3/8) أن قيمة P-value أقل من 0.05 وبالتالي يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل.

9- نتائج البحث والإجابة علي أسئلته

إشتمل البحث علي دراسة نظرية، بالإضافة إلي دراسة تجريبية، ويمكن بلورة أهم نتائج البحث بشقيه النظري والتجريبي، ومن ثم الإجابة علي أسئلته علي النحو التالي:

- ركز السؤال الأول للبحث علي ماهية معايير الإنتوساي لتقرير مراقب الحسابات، وتمت الإجابة علي هذا السؤال نظريا في الفصل الثاني حيث تم التركيز علي معياري الإنتوساي 200 و 400 بخصوص المراجعة المالية ومراجعة مدى الإلتزام أو ما يسمى بالمراجعة اللائحية.
- ركز السؤال الثاني للبحث علي الوضع الحالي لرقابة الجهاز المركزي للمحاسبات علي الوحدات الحكومية المصرية وهل هناك توافق بين تقارير الجهاز هذا السياق وبين معايير الإنتوساي لتقرير مراقب الحسابات، والتي تم تناولها في سبيل الإجابة علي السؤال الأول للبحث، وتمت الإجابة علي هذا السؤال نظريا في الفصل الثاني، وتم إختبار هذا السؤال تجريبياً من خلال إستطلاع إدراك المراقبين الماليين التابعين لوزارة المالية لمدي توافق تقارير الجهاز الصادرة في الوضع الحالي مع معايير الإنتوساي لتقرير مراقب الحسابات، حيث توصلت نتائج الدراسة أن المراقبين الماليين التابعين لوزارة المالية يدركون بأن تقارير الوضع الحالي الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات لا تتوافق مع معايير الإنتوساي لتقرير مراقب الحسابات وهو الأمر الذي يتفق مع رأي الباحث.

10- التوصيات

في ضوء أهداف البحث وحدوده وطبيعة مشكلته، وما إنتهي إليه من نتائج، يوصي الباحث بالاتي:

- أ- وجوب تعديل قانون الجهاز المركزي للمحاسبات رقم 144 لسنة 1988 المعدل بالقانون رقم 157 لسنة 1997 بما يلزم الجهاز المركزي للمحاسبات بتبني وتنفيذ وتفعيل معايير الإنتوساي لتقرير مراقب الحسابات.
- ب- يجب أن يتم ترجمة وتبني وتفعيل معايير الإنتوساي لتقرير مراقب الحسابات في صورة تقرير شامل ومرن في نفس الوقت بما يتيح شمول محتواه الفروقات بين طبيعة الجهات الحكومية المشمولة بالرقابة وكذا أن يحتوي علي عناصر أساسية لا يمكن أن يخلو أي تقرير منها.
- ت- عمل بروتوكول تعاون بين وزارة المالية والجهاز المركزي للمحاسبات والجامعات الحكومية لإتاحة تدريب الطلبة الراغبين في التعرف والعمل علي المنظومات الإلكترونية، كذلك إتاحة تدريب المراقبين الماليين ومراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات علي أحدث إصدارات منظمة الإنتوساي.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، إصدار تجريبي، يوليو 2013.
- بدوي، أحمد أبو الفتوح تميم. 2019 دراسة تحليلية لإمكانية تطبيق معايير المراجعة الحكومية الدولية في البيئة المصرية، رسالة ماجستير - كلية التجارة - جامعة أسيوط.
- دليل إعداد وكتابة التقارير الرقابية لدواوين المراقبة والمحاسبة بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، 2016.
- دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية، الإصدار الأول
- دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاصة برقابة الإلتزام، الإصدار 0
- رزق، محمود عبدالفتاح. 2017 معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) وعلاقتها بالدور الرقابي لديوان الرقابة الماليه لأقليم كردستان - العراق، بحوث ومقالات، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة- جامعة قناة السويس : المجلد 8: 852-882.
- سرايا، محمد. 1999. المحاسبة في الوحدات الحكومية والحسابات القومية. دار المعرفة الجامعية - الإسكندرية.
- السيد، زكريا عبده. 2013 مدي توافق معايير إعداد تقارير الجهاز المركزي للمحاسبة مع معايير إعداد التقارير الرقابية الدولية الصادرة عن الإنتوساي، بحوث ومقالات، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس: المجلد 17، العدد 4: 85-132.
- الشامس، عصام عبدالسلام رمضان. 2019. أثر تطبيق المعايير الدولية للمتطلبات الأساسية للرقابة المالية العليا (التدقيق الحكومي) علي فاعلية الرقابة لأجهزة المجموعة العربية (ARABOSAI)، رسالة دكتوراة، كلية المال والأعمال - جامعة العلوم الإسلامية العالمية - الأردن.

شحاته، شحاته السيد. 2012 دراسة واختبار مدي كفاءة مراقبي الحسابات المقيدون لدي هيئة الرقابة المالية في كشف والتقرير عن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس، المجلد 16، عدد خاص، ص 367-429.

العازمي، أحمد حسين علي. 2016 مدي إلتزام ديوان المحاسبة الكويتي بالمبادئ الاساسية للرقابة المالية للأنتوساي، رسالة ماجستير، كلية إدارة المال والاعمال-جامعة ال البيت-الأردن.

عبدالله، محمد إسماعيل عبد الواحد. 2010 أثر صياغة معايير للمراجعة المالية الحكومية في مصر علي جودة تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات مع دراسة ميدانية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة - جامعة المنصورة، العدد 4، مجلد 34 ، ص 73-133

عابد، علياء عبداللطيف أحمد. 2019 مدخل مقترح لإعادة هندسة مراجعة الجهاز المركزي للمحاسبات لمواجهة أساليب المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس، المجلد 23، العدد 2، ص 1-38.

عطية، أحمد محمد صلاح. 2007 تقييم درجة فعالية دور الجهاز المركزي للمحاسبات في الحفاظ علي المال العام، بحوث ومقالات- مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة - جامعة الزقازيق: المجلد 29، العدد 1، 2: 117-186.

علي، عبدالوهاب نصر. 1992. دور المراجعة الإدارية في تطوير الخدمات المهنية لمراجع الحسابات مع التركيز علي مراجعة المعايير الرقابية . رسالة دكتوراة غير منشورة ، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية.

الفاخري، جمعة محمد يوسف. 2013 تقييم أساليب العمل الرقابي ودراسة العوامل المؤثرة في تطويرها بديوان المحاسبة الليبي، بحوث ومقالات، مجلة العلوم الإقتصادية والسياسية، كلية الإقتصاد والتجارة - الجامعة الاسمية الإسلامية.

فرج، هاني خليل. 2015 أثر تفعيل مدخل مراجعة الأداء علي كفاءة مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات في كشف والتقرير عن الفساد المالي في الوحدات الحكومية: دراسة ميدانية وتجريبية، بحوث ومقالات، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس: المجلد19، العدد4: 473-538.

قاسم، محمد وليد مصطفى حسين. 2017 أثر إختلاف مداخل المراجعة الخارجية علي إدراك أصحاب المصالح في الجامعات الحكومية لفعالية الدور الرقابي للجهاز المركزي للمحاسبات دراسة ميدانية وتجريبية، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية.

القاضي، ماهرعزام غالب. 2018 أثر الالتزام بتطبيق معيار المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (ASSAI300) في فعالية الأداء الرقابي لديوان المحاسبة في الجامعات الحكوميه الأردنيه كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية-جامعة ال البيت-الأردن.

قانون رقم 127 لسنة 1981 بشأن المحاسبة الحكومية ولائحته التنفيذية

قانون رقم 144 لسنة 1988 بشأن إصدار قانون الجهاز المركزي للمحاسبات ولائحته التنفيذية

قانون رقم 182 لسنة 2018 بإصدار قانون تنظيم التعاقدات التي تبرمها الجهات العامة ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار وزارة المالية رقم 692 لسنة 2019.

قانون رقم 53 لسنة 1973 بشأن الموازنة العامة للدولة المعدل بالقانون رقم 87 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية وتعديلاتهما.

قانون رقم 6 لسنة 2022 بإصدار قانون المالية العامة الموحد

كمال، إيريني أكرم. 2021 مدي تطابق إجراءات الرقابة المالية في النظام المحاسبي الحكومي بمصر لمبادئ الأجهزة العليا للرقابة المالية، بحوث ومقالات، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة - جامعة بورسعيد: العدد 2 : 62-81

المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية، مؤسسة المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية www.intosaijournal.org ، 2013.

المسري، زيد عيسي بن حسن. 2018 أثر جودة تقارير ديوان المحاسبة علي فاعلية الرقابة من وجهة نظر أعضاء مجلس الأمة الكويتي، رسالة ماجستير، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية-جامعة ال البيت-الأردن.

هندي، نصرالدين محمد علي. 2019 مدى توافر المعايير العامة للجهاز المركزي للمحاسبات مع المعايير العامة الدولية الصادرة عن الإنتوساي INTOSAI، بحوث ومقالات - كلية التجارة - جامعة سوهاج:مجلة البحوث التجارية المعاصرة المجلد33، العدد2: 81-110.

وزارة المالية، 2013. اللائحة المالية للموازنة والحسابات الصادرة بقرار وزير المالية رقم 638 لسنة 2012

_____، 2014. دليل الرقابة الموحد علي الإنفاق العام والصادر بمنشور وزير المالية رقم 10 لسنة 2014

_____، 2020. دليل ميكنة المالية الحكومية الإصدار الأول فبراير 2020

_____، 2020. الدليل الموحد لإجراءات الرقابة المالية للجهات الإدارية الإصدار الثاني - والصادر بقرار وزير المالية رقم 414 لسنة 2020م

_____، 2020. حصاد ستة أعوام يونيو 2014 - يونيو 2020 إنجازات وزارة المالية

_____، 2021. اللائحة المالية للموازنة والحسابات الصادرة بقرار وزير المالية رقم 136 لسنة 2021

يوسف، ناجي لبيب. 1997 تقييم جودة المراجعة المالية للجهاز المركزي للمحاسبات للشركات المخصصة، بحوث ومقالات - كلية التجارة - جامعة الزقازيق :مجلة البحوث التجارية، المجلد19، العدد1: 105-144.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

- Abdelhafid Benamraoui, and Alison Rieple. 2015. Value for Money and Audit Practice in the UK Public Sector. **International Journal of Auditing**. Nov, Vol.19 Issue 3: 206-217.*
- Babatunde, Shakirat Adepeju. 2013. Stakeholders Perception On The Effectiveness Of Internal Control System On Financial Accountability In The Nigerian Public Sector. **International Journal Of Business And Management Invention**, Volume 2 Issue 1:16-33..*
- Colin Talbot, 2010. The public value of the National Audit Office. **International Journal of Public Sector Management** Vol. 23 No. 1, 2010 pp. 54-70*
- Gustavo Ces_ario, 2020. The surveillance of a supreme audit institution on related party transactions. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management** Vol. 32 No. 4, pp. 577-603*
- Dana, Gherai. 2011. Audit Expectation Gap In The Public Sector In Romania. **University of Oradea, Faculty of Economics**: 510-516.*
- David C. Hay, 2020. The future of auditing research in the public sector. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**.*
- Elsherif, Mai Adel, 2021. The effect of Alternative Accounting Bases on the Quality of Accounting information from Stakeholders' Perspective in the Egyptian Goevrnmental Universities: An Experimental Study. **Alexandria Journal of Accounting Research** Vol.5.*

- International Accounting Standards Board (IASB). 2016. **International Financial Reporting Standards (IFRS) 2016 Edition.** Available Online at: <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx>.*
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2017. **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2016–2017 Edition.** Available Online at : <http://www.ifac.org/publications-resources/2016-2017-handbook-internationalquality-control-auditing-review-other>.*
- ISSAI 100, **Basic principles in government auditing.** Available online at <https://www.intosai.org/ar/>*
- ISSAI 200, **fundamental principles of financial auditing.** Available online at <https://www.intosai.org/ar/>*
- ISSAI 400, **fundamental principles of compliance auditing.** Available online at <https://www.intosai.org/ar/>*
- INTOSAI. 1998. **Code of Ethics** ISSAI 30 . Available Online At <http://www.issai.org/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais/>.*
- Jon Pierre, 2018. Is auditing the new evaluation? Can it be? Should it be? **International Journal of Public Sector Management** Vol. 31 No. 6, pp. 726–739*
- Johnathan Magrane, 2010. Audit committee effectiveness: a public sector case study. **Managerial Auditing Journal** Vol. 25 No. 5, pp. 427–443*
- Johnsen Et. Al, 2018. **Supreme audit institutions in a high impact context: A comparative analysis of performance audit in four Nordic countries.***

- Jacqueline A. Burke and Hakyin Lee, 2015. Protecting the public interest through mandatory auditor firm rotation: A controversial issue. **Sustainability and Governance Advances in Public Interest Accounting**, Volume 18, 1_55*
- Kells, Stuart. 2011. The Seven Deadly Sins of Performance Auditing: Implications for Monitoring Public Audit Institutions. **Australian Accounting Review**, No. 59 Vol. 21 Issue 4: 383–396.*
- Katalin Jakovac, 2017. Supporting good governance in SAI's audit planning*
- Luís Leonardo Cumbe, 2018. The impact of external audit on the accountability of the common fund of the Mozambique National Institute of Statistics. **Managerial Auditing Journal** Vol. 33 No. 6/7, pp. 538-557*
- German federal states (1991–2011). **Managerial Auditing Journal** Vol. 31 No. 4/5, pp. 492-511.*
- Monir Mir, Haiwei Fan and Ian Maclean, 2017. Public sector audit in the absence of political competition. **Managerial Auditing Journal** Vol. 32 No. 9, pp. 899-923*
- Mukdad Ibrahim, 2010. State Audit Institution in United Arab Emirates. **International Journal of Law and Management** Vol. 52 No. 6, pp. 464-468*
- Masood, Anam and Rab Nawaz Lodhi. 2015. Factors Affecting the Success of Government Audits: A Case Study of Pakistan. **Universal Journal of Management** 3(2): 52-62.*
- Neu, Dean, Jeff Everett And Abu Shiraz Rahaman. 2013. Internal Auditing and Corruption within Government: The Case of the Canadian Sponsorship Program. **Contemporary Accounting Research**, Vol. 30 No. 3: 1223–1250.*

- Peter J. Baldacchino, Daniel Pule, Norbert Tabone and Justine Agius, 2016. RECENT ANNUAL REPORT WEAKNESSES BY A SUPREME AUDIT INSTITUTION: AN ANALYSIS. Contemporary Issues in Bank Financial Management Contemporary Studies in Economic and Financial Analysis, Volume 97, 133_156*
- Peck, Roxy, And Jay L. Devore. 2012. **Statistics: The Exploration And Analysis Of Data**, Seventh Edition. Boston, USA: Richard Stratton.*
- Renee Flasher, 2020. Going GAGAS for due process: examining Yellow Book standard participation. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management** Vol.32 No.2, pp.197-216.*
- Salah Uddin Rajib, 2019. Institutionalisation of the Cash Basis International Public Sector Accounting Standard in the Central Government of Bangladesh An example of delay and resistance. **Journal of Accounting in Emerging Economies** Vol. 9 No. 1, pp. 28-50*
- Yamamoto and Kim, 2018. Stakeholders' approach on government auditing in the supreme audit institutions of Japan and Korea.*

للإطلاع علي ملاحق البحث يرجى التواصل مع الباحث علي ايميل

walid.acc.mof@gmail.com