شبكة المعلومات الجامعية

بسم الله الرحمن الرحيم

شبكة المعلومات الجامعية

شبكة المعلومات الجامعية

التوثيق الالكتروني والميكروفيلم

شبكة المعلومات الجامعية

جامعة عين شمس

التوثيق الإلكتروني والميكروفيلم

قسم

نقسم بالله العظيم أن المادة التي تم توثيقها وتسجيلها علي هذه الأقراص المدمجة قد أعدت دون أية تغيرات

يجب أن

تحفظ هذه الأقراص المدمجة بعيدا عن الغبار

شبكة المعلومات الجامعية

بعض الوثائق الأصلية تالفة

بالرسالة صفحات لم ترد بالأصل

B/٦٨٤٥

جامعة طنطا
كلية التجارة
قسم المحاسبة والمراجعة

أثر تطوير أساليب القياس المحاسبى على عمليات المراجعة فى وحدات الجهاز الادارى للدولة

"دراسة تطبيقية"

رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتور الفلسفة فى المحاسبة

إعداد
سناء الدين فوزى كمال الدين
مدرس مساعد بقسم المحاسبة والمراجعة

إشراف :

الأستاذ الدكتور
محمد عادل الهامى
أستاذ المحاسبة والمراجعة
ومحافظ القليوبية

الأستاذ الدكتور
نجيب خله الجندى
أستاذ المحاسبة والمراجعة
ووكيل كلية التجارة لشئون التعليم والطلاب
جامعة طنطا

Dr. Moyra kedslie
رئيس قسم المحاسبة
بجامعة Hull

١٩٩٤

بسم الله الرحمن الرحيم

(.... ربنا آتنا من لدنك رحمة وهيئ لنا

من أمرنا رشدا)

صدق الله العظيم

(من سورة الكهف – الآية : ١٠)

إهـــداء

أهدى هذا البحث

إلى والدى الأعزاء

لجنـــة
المناقشة والحكم

الأستاذ الدكتور / **محمد عادل الهامي**
أستاذ المحاسبة المالية والمراجعة
ومحافظ القليوبية
مشرفاً ورئيساً

الأستاذ الدكتور / **نجيب خله الجندى**
أستاذ المحاسبة المالية والمراجعة
ووكيل كلية التجارة – جامعة طنطا
لشئون الطلاب والتعليم
مشرفاً

الأستاذ الدكتور / **حسن أحمد غـــلاب**
أستاذ المحاسبة
وعميد كلية التجارة – جامعة عين شمس
عضواً من الخارج

الأستاذ الدكتور/ **زكريا محمد الصادق اسماعيل**
أستاذ المحاسبة المالية والمراجعة
ورئيس قسم المحاسبة المالية والمراجعة
عضواً من الداخل

تاريخ المناقشة : ١٠ / ٣ / ١٩٩٤

قرار اللجنة منح الدرجة العلمية

قرار مجلس الكلية وتاريخه

لجنة المناقشة والحكم

الأستاذ الدكتور / **محمد عادل الهامي** — مشرفاً ورئيساً

أستاذ المحاسبة والمراجعة

ومحافظ القليوبية

الأستاذ الدكتور / **حسن أحمد غلاب** — عضواً من الخارج

أستاذ المحاسبة

وعميد كلية التجارة – جامعة عين شمس

الأستاذ الدكتور / **نجيب خله الجندى** — مشرفاً

أستاذ المحاسبة والمراجعة

ووكيل كلية التجارة لشئون الطلاب والتعليم

جامعة طنطا

الأستاذ الدكتور/ **زكريا محمد الصادق اسماعيل** — عضواً من الداخل

أستاذ المحاسبة والمراجعة

ورئيس قسم المحاسبة والمراجعة

تاريخ المناقشة : / /١٩٩٤

قرار اللجنة

قرار مجلس الكلية وتاريخه

شكر وتقدير

أنه لتقليد جميل هذا الذى يبدأ به كل باحث صدر رسالته اذ ينسب فيه الحق لأهله ، ويرجع فيه الجميل للذين سجلوا ببصماتهم أثارا ساهمت فى إخراج البحث الى نور المعرفة والباحث اذ يتبع هذا التقليد إنما يسجل سطور من نور فيها يتوجه لله شاكرا على حسن التوفيق والهداية ، ويتقدم بخالص التقدير وجزيل العرفان لكل من ساهموا بالكلمة أو التوجيه فى إخراج هذا البحث بالصورة التى هى عليه الآن .

فلايسعنى إلا أن أتقدم بخالص الشكر وجزيل العرفان بالجميل **لأستاذى الجليل الأستاذ الدكتور/ محمد عادل الهامى** أستاذ المحاسبة والمراجعة والمشرف على البحث لما قدمه لى من ارشادات وتوجيهات وعونا صادقا وجهدا مخلصا جزاه الله عنى كل خير .

كذلك أتقدم بخالص الشكر والتقدير والعرفان بالجميل لأستاذى الفاضل **الأستاذ الدكتور / نجيب خله الجندى** الأستاذ بقسم المحاسبة المالية والمراجعة والمشرف على البحث الذى خصنى بالكثير من جهده والوفير من من إرشاداته والثمين من وقته وامدنى بمختلف المساعدات الفكرية والعلمية وكان لى الذراع اليمنى والعقل المفكر المدبر الذى عبد لى الطريق وأضاء لى معالمه بحيث خرجت هذه الرسالة الى النور جزاه الله عنى خيرا .

كذلك يتقدم الباحث بخالص الشكر والتقدير **للأستاذ الدكتور/حسن أحمد غلاب** أستاذ المحاسبة وعميد كلية تجارة عين شمس على قبول سيادته الاشتراك فى لجنة المناقشة والحكم على هذه الرسالة بالرغم من مشاغل سيادته المتعددة والذى أحاط الباحث بالرعاية العلمية والملاحظات البناءة جزاه الله عنى كل خير .

كذلك يتقدم الباحث بخالص الشكر والتقدير والعرفان بالجميل الى **أستاذه الجليل الأستاذ الدكتور/ زكريا محمد الصادق اسماعيل** أستاذ المحاسبة والمراجعة ورئيس قسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة جامعة طنطا لما قدمه من عون صادق والوفير من ارشاداته والثمين من وقته ومساعداته الفكرية والعلمية وقبول سيادته الاشتراك فى لجنة المناقشة والحكم على الرسالة مما يعد تشريفا كبيرا للباحث جزاه الله عنى كل خير .

كذلك يتقدم الباحث بالشكر والتقديرالى **Dr. Moyra Kedslie** رئيس قسم المحاسبة بجامعة **Hull** بالمملكة المتحدة المشرفة على البحث لما قدمته من ارشادات وتسهيلات للباحث خلال فترة تواجده فى جامعة **Hull** .

ولايفوت الباحث التقدم بالشكر والعرفان بالجميل لجميع أساتذة المحاسبة بكلية التجارة جامعة طنطا وعلى رأسهم **الأستاذ الدكتور / شوقى السيد خاطر** أستاذ التكاليف ورئيس جامعة طنطا لما قدموه وما يقدموه من مساعدات للباحثين جزاهم الله عنا كل خير .

وفى الختام يتقدم الباحث بالشكر والتقدير لكل من قدم له عونا صادقا لانجاز هذا الباحث .

الباحث

مقدمة البحث

لقد كانت الندرة النسبية للموارد الاقتصادية ولازالت أهم المشاكل التى تواجه تنمية اقتصاديات الدول وتحسين مستوى معيشة مواطنيها . وهذه الندرة فى الواقع ظاهرة عامة تعانى منها كافة الدول بدرجات مختلفة بغض النظر عن مناهجها الاقتصادية أو درجة نموها أو مستوى تحضرها . لهذا جاءت أهمية المحافظة على الموارد وتنميتها باستمرار من خلال تحسين مستوى كفاءة استخدامها كوظيفة من وظائف الادارة الاقتصادية .

ان جانبا كبيرا من الموارد الاقتصادية المتاحة يوجه لتغطية احتياجات الخدمات الأساسية اللازمة لتهيئة المناخ الملائم لتشغيل الاقتصاد وتطويره ، فضلا عن اشباع الحاجات الأساسية للمواطنين ولهذا ينظر الى النفقات المتصلة بأداء هذه الخدمات على أنها نفقات هادفة لتحقيق منافع معينة شأنها فى ذلك شأن النفقات المتصلة بالنشاط الانتاجى تماما ، حتى وان كان عائدها غير قابل للقياس الاحصائى الدقيق . ويصدق هذا بالطبع على جميع الخدمات تقريبا بما فى ذلك الخدمات الصحية والتعليمية والثقافية والدفاعية والامنية وغيرها من الخدمات الكثيرة الأخرى التى تقوم بها الدولة بحكم وظيفتها السيادية ودورها الأساسى فى دفع عجلة التنمية ورفع مستوى المعيشة .

وتعتمد ادارة هذه الخدمات بطريقة فعالة على توفير المعلومات التى تستخدم فى قياس أداء الوحدات الادارية والعاملين فيها ، وهذه المعلومات يتم توفيرها من مصادر عديدة أهمها نظام المعلومات المحاسبى فى الوحدات الادارية وذلك بهدف تحسين ادارة وتوجيه وكفاءة استخدام الموارد المحدودة وتخصيصها على أوجه الاستخدام المتعددة . وهذا يتطلب توفير نظام محاسبى لا يقتصر هدفه النهائى على الرقابة المالية ، ولكن يجب تطويره بحيث يحقق قياس أداء الوحدات الادارية والحكم على مدى فاعليتها فى تحقيق أهدافها والوفاء بمتطلبات الطوائف المهتمة والمستخدمة لمعلوماتها مثل ادارة الوحدات الادارية والأجهزة الحكومية المركزية والمحلية والسلطة التشريعية وغيرهم ، الى جانب توفير المعلومات المطلوبة لتطوير مراجعة أداء تلك الوحدات من المراجعة المالية القانونية الى أساليب المراجعة الشاملة .

طبيعة المشكلة :

أن تطبيق المحاسبة الحكومية ومن ثم المراجعة الحكومية كان أسبق من كثير من الفروع المحاسبية الأخرى . وذلك لأنه عندما ظهر نظام الدولة نشأت الحاجة الى وجود قواعد لحصر ايراداتها ومصروفاتها والموازنة بينهما . وضرورة توافر أساليب للرقابة والتحقق من عمليات التحصيل والصرف.

وعلى الرغم من هذه الممارسة ، ألا أن المحاسبة والمراجعة فى الوحدات الادارية اتسمتا بظاهرة خاصة وهى أن تطورهما قد تم ببطء عما تم بالنسبة للفروع المحاسبية الأخرى . وقد نتج عن ذلك أن أصبحت كل منها قاصرة على ملاحقة التطورات التى تميز بها النشاط الحكومى ، مما أظهر الحاجة

الى تطوير المحاسبة والمراجعة الحكومية للوفاء بالاحتياجات المتزايدة الى المعلومات من جانب أطراف عديدة .

فنظام المعلومات الحالى فى نطاق المحاسبة الحكومية يقوم على أساس الربط والمقارنة المستمرة الروتينية بين الاعتمادات المخصصة بالموازنة من جهة والمصروفات والارتباطات التى وقعت مقابل هذه الاعتمادات المحددة سلفا وذلك للتأكد من قانونية هذه المصروفات والارتباطات . فهو يهتم بما تنفقه وتحصله الوحدات الادارية وليس بما تنجزه أو كيف أنجزته . وفى مجال ادارة الموارد فإن هناك قطاعين عريضين تشتد فيهما الحاجة الى المعلومات وهما : المعلومات المطلوبة لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات ، والمعلومات المطلوبة لأغراض الرقابة .

تلك هى بعض الوجوه التى تنبع منها الحاجة الماسة إلى معلومات من نوع معين لا يوفرها نظام المعلومات الحالى ، وهذا النقص فى المعلومات له تأثير سلبى قاطع على مدى نجاح الوحدات الادارية فى مجالات تخطيط استخدام الموارد والرقابة عليها وتقويم النتائج . لقد ظهرت الحاجة الى بعض أنواع المعلومات ذات الطبيعة الخاصة كنتيجة لتعاظم دور الدولة فى عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية من خلال خطط التنمية طويلة الأجل والاعتقاد بأهمية اقامة الروابط الملائمة بين هذه الخطط وبين الموازنة السنوية . وقد انعكس هذا على أسلوب الادارة المالية فى وحدات الجهاز الإدارى للدولة بحيث يبدو واضحا أنه من الواجب اعادة تقويم الأساليب التقليدية وتعديلها - اذا استدعى الأمر- لتتمشى مع اتساع النشاط الحكومى ووضوح أهدافه . لقد أصبح هدف الادارة الحكومية فى كل الدول تقديم الخدمات بأقل التكاليف مع الاحتفاظ بالنتائج النهائية فى صورة مرضية .

وازاء ما تقدم يصبح من الضرورى اعادة النظر فى كل ما هو متعلق بموازنة الوحدات الادارية من حيث أهدافها وأسلوب اعدادها وتبويبها حتى يمكن لها القيام بدور فعال فى خدمة تخطيط وادارة ورقابة برامج وأنشطة وعمليات الوحدات الادارية ، الأمر الذى يعنى بالتبعية توجيه النظام المحاسبى فى اتجاه توفير المعلومات اللازمة لقياس كفاءة وفعالية الوحدات الادارية .

ان تطوير أساليب القياس المحاسبى فى الوحدات الادارية المتمثلة فى اتباع أساس الاستحقاق ونظم المحاسبة على التكلفة واحتساب اهلاك للأصول الثابتة وتوفير مجموعة من المؤشرات والاساليب التى تسمح بقياس كفاءة أداء تلك الوحدات والحكم على مدى فعاليتها فى تحقيق الاهداف المنوطة بها هى مقومات لتطوير الموازنة من موازنة بنود الى موازنة برامج وأداء . ان تطوير أساليب القياس المحاسبى يكون له أثرها ليس فقط على حساب تكلفة البرامج والأنشطة الواردة فى الموازنة وانما ينطلق الى ما هو أبعد من ذلك حيث يمكن فى اطارها توفير بيانات على درجة كبيرة من التنوع

وعلى نحو يتناسب والعديد من الاغراض الادارية . فهى بلا شك تفتح آفاقا جديدة أمام المحاسبين لخدمة المسئولين عن الوحدات الادارية ومساعدتهم فى ممارسة مهامهم بكفاءة عالية فى مجال التخطيط والرقابة وتقييم الأداء .

ولا شك أن كل ذلك سوف يكون له التأثير المباشر فى توفير المعلومات اللازمة لتطوير المراجعة لحكومية من مراجعة مالية الى مراجعة شاملة تشمل جوانب الاقتصاد والكفاءة ونتائج البرامج بجانب المراجعة المالية والقانونية .

أهداف البحث :

الهدف العام لهذا البحث هو دراسة أثر تطوير أساليب القياس المحاسبى على عمليات المراجعة من خلال وضع اطار شامل للمراجعة يستخدم فى وحدات الجهاز الادارى للدولة ، ومحاولة تطبيق هذا الاطار الشامل على مستشفيات جامعة طنطا . ويتطلب تحقيق هذا الهدف ما يلى :

- تطوير نظام الموازنة من موازنة بنود إلى موازنة برامج وأداء .
- تطوير أساليب القياس فى الوحدات الإدارية باستخدام نظم المحاسبة على التكلفة واحتساب اهلاك للأصول الثابتة وتطبيق نظام الإستحقاق .
- تطوير نظام المعلومات الحالى فى وحدات الجهاز الادارى من أجل توفير المعلومات المطلوبة لكافة الطوائف المهتمة بهذه الوحدات .
- وضع اطار شامل للمراجعة لوحدات الجهاز الإدارى للدولة يشمل المراجعة المالية والإتجاهات الحديثة فى المراجعة الحكومية التى تتضمن جوانب الاقتصاد والكفاءة والفعالية .
- صياغة نموذج مقترح لمراجعة الاداء .
- محاولة تطبيق هذا الإطار على مستشفيات جامعة طنطا وتطوير دور مراجعى الجهاز المركزى للمحاسبات .

أهمية البحث :

تتمثل أهمية البحث فى متابعة الدراسات المتقدمة فى مجال المحاسبة والمراجعة الحكومية التى ظهرت بالدول المتقدمة كالولايات المتحدة والمملكة المتحدة والسويد وكندا وغيرها . وكذلك مجهودات الجمعيات العلمية والمهنية فى تطوير المحاسبة والمراجعة الحكومية للإستفادة منها فى تطوير أساليب القياس المحاسبى والتوصل الى اطار شامل للمراجعة الحكومية ونموذج مقترح لمراجعة الآداء وبذلك يمثل البحث مساهمة علمية فى تطوير هذه الدراسات أما من الناحية العملية ، فتتمثل أهميته فى محاولة تطوير نظام المحاسبة والمراجعة فى وحدات الجهاز الإدارى للدولة بحيث لا ينحصر الاهتمام

بالرقابة المالية بل يمتد ليشمل قياس وتقييم جوانب الاقتصاد والكفاءة والفعالية ، الى جانب أهمية تطبيق هذا الإطار على الخدمات الصحية التى توفرها مستشفيات جامعة طنطا ، والاستفادة من ذلك فى مجال تطوير دور الجهاز المركزى للمحاسبات فى مراجعة أداء الوحدات الادارية .

منهج البحث :

استخدم الباحث النموذج الوصفى لدراسة وتحليل الظاهرة محل البحث وهى نظام الموازنة والمحاسبة والمراجعة وأساليب القياس القائمة فى وحدات الجهاز الادارى للدولة وذلك من خلال الإطلاع على المراجع والدوريات التى تتناول هذه الموضوعات ، بجانب إجراء المقابلات والمناقشات . كما استخدم النموذج العيارى للتوصل إلى اطار مقترح للمراجعة الحكومية الشاملة ونموذج لمراجعة الآداء يطبق على الوحدات الإدارية من أجل التوصل إلى ما ينبغى أن تكون عليه المراجعة الحكومية فى الوحدات الإدارية .

حدود البحث :

- موضوع البحث ينحصر فى الوحدات الإدارية التى ينطبق عليها القانون ١٢٧ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية بشأن المحاسبة الحكومية والنظام المحاسبى الحكومى وأهدافه .
- البحث تناول أهمية تطبيق نظم المحاسبة على التكلفة فى الوحدات الإدارية ، ويخرج عن نطاق البحث تصميم نظام للتكاليف يطبق فى الوحدات الإدارية .
- تعذر تطبيق النموذج المقترح لمراجعة الأداء بسبب عدم توافر المعلومات اللازمة لذلك فى ضوء أساليب القياس والمحاسبة والموازنة القائمة حاليا فى الوحدات الإدارية .

خطة البحث :

ينقسم البحث إلى أربعة أبواب وذلك كما يلى :

الباب الأول : ويتناول الدراسات السابقة والوضع الراهن وذلك فيما يختص بالنواحى التالية :

- أساليب القياس المستخدمة فى النماذج المختلفة للموازنة .
- الدراسات السابقة فى مجال مراجعة الوحدات الإدارية .
- دور الهيئات والمنظمات المهنية فى المحاسبة والمراجعة الحكومية .
- نماذج المراجعة الحكومية المطبقة حاليا فى بعض الدول المتقدمة .
- اسلوب الموازنة ونظام المحاسبة والمراجعة الحكومية فى جمهورية مصر العربية .