



**مقترح لتدعيم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية  
(مستشفيات جامعة طنطا) باستخدام مبادئ  
COSO**

**A proposal to strengthen internal control in  
government units (Tanta University Hospitals)  
using COSO principles**

أ / محمد عبد الرحمن عبد الغفار

باحث دكتوراه بقسم المحاسبة  
كلية التجارة – جامعة طنطا

أ.د/ محمد محمود أحمد صابر

أستاذ متفرغ بقسم المحاسبة  
كلية التجارة – جامعة طنطا.

أ.د/ الرفاعي إبراهيم مبارك

أستاذ المراجعة بكلية التجارة  
ونائب رئيس جامعة طنطا السابق

مجلة الدراسات التجارية المعاصرة

كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ  
المجلد التاسع . العدد الخامس عشر- الجزء الأول  
يناير ٢٠٢٣ م

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

## المخلص:

يهدف البحث الحالي إلى تدعيم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية، وذلك بإستخدام مبادئ COSO، ولتحقيق هدف البحث تم مراجعة الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع، وإجراء دراسة تطبيقية على القوائم المالية والحسابات الختامية عن العام المالي ٢٠٢٠/٢٠٢١، والخاصة بالمستشفى التعليمي العالمي الجديد بجامعة طنطا. وتشير نتائج البحث إلى ضعف نظام ضعف النظام المحاسبي الحكومي المصري الحالي، وقصوره عن توفير المعلومات المالية والمحاسبية المطلوبة لأغراض تخطيط وإدارة الموارد، وقياس كفاءة وفعالية أداء الوحدات الحكومية المصرية يعد من أهم أسباب ضعف نظم الرقابة الداخلية الحالية. كما تشير نتائج البحث إلى اعتماد النظام المحاسبي الحكومي المصري على استخدام الأساس النقدي؛ يعتبر من أحد أسباب ضعف وقصور هذا النظام. وأشارت أيضاً إلى من أهم أسباب ضعف وقصور النظام المحاسبي الحكومي المصري الحالي هو عدم محاسبته عن مرحلتي الاستخدام والتخلص بالنسبة الأصول الثابتة المملوكة للوحدات الحكومية، وإنما تتم المحاسبة فقط عن مرحلة الاستحواذ، وما يتبع ذلك من عدم وجود سجلات تبين جميع المعلومات المتعلقة بالأصول الثابتة، وبعدم احتساب مصروف إهلاك للأصول الثابتة لا تكتمل عناصر التكلفة الكلية بالنسبة للنشاط أو الخدمة أو المنتج الذي تقدمه الوحدة الحكومية (لأن مصروف الإهلاك هو من ضمن عناصر التكلفة). وعليه فإن المحاسبة عن مرحلتي الاستخدام والتخلص للأصول الثابتة سيساعد في أغراض الرقابة وقياس التكلفة. كما أوصى البحث الحالي بضرورة الانتقال إلى الرقابة على الأداء لقياس الفعالية والكفاءة والاستخدام الأمثل للموارد والمقدرات وقياس مدى رضا الفئات المستهدفة للمؤسسة والوزارة. وكذا ضرورة العمل على توفر المقومات الأساسية لمتطلبات لجنة COSO من حيث (البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة الفعالة على القطاع الحكومي، المعلومات والاتصالات، متابعة أنشطة نظام الرقابة الداخلية). لذلك سيكون ذلك مفيد لتدعيم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية.

الكلمات المفتاحية : الرقابة الداخلية - الوحدات الحكومية (مستشفيات جامعة طنطا) - مبادئ COSO

## Abstract

The current research aims to strengthen the internal control in government units, using the principles of COSO, and to achieve the goal of the research, previous studies related to the topic were reviewed, and an applied study was conducted on the financial statements and final accounts for the fiscal year 2020/2021, of the new international teaching hospital at Tanta University. The results of the research indicate the weakness of the weakness of the current Egyptian government accounting system, and its failure to provide the financial and accounting information required for the purposes of planning and managing resources, and measuring the efficiency and effectiveness of the performance of Egyptian government units, which is one of the most important reasons for the weakness of the current internal control systems. The results of the research also indicate that the Egyptian government accounting system relied on the use of the cash basis. It is considered one of the reasons for the weakness and shortcomings of this system. She also pointed out that one of the most important reasons for the weakness and shortcomings of the current Egyptian government accounting system is the failure to hold it accountable for the phases of use and disposal for fixed assets owned by government units. Calculating depreciation expense for fixed assets The total cost elements for the activity, service or product provided by the government unit are not complete (because the depreciation expense is among the cost elements). ). Accordingly, accounting for the phases of use and disposal of fixed assets will help in the purposes of control and cost measurement. The current research also recommended the need to move to performance control to measure effectiveness, efficiency, and optimal use of resources and capabilities, and to measure the extent of satisfaction of the target groups of the institution and the ministry. As well as the need to work on the availability of the basic components of the requirements of the COSO Committee in terms of (controlling environment, risk assessment, effective control activities on the government sector, information and communications, follow-up of the activities of the internal control system). Therefore, this will be useful for strengthening the internal control in government units.

**Keywords:** internal control - government units - COSO principles

## أولاً: المقدمة و مشكلة البحث

تكتسب الرقابة الداخلية أهمية خاصة في الوحدات الحكومية باعتبارها خط الدفاع الأول لحماية الأموال والموارد العامة وضمان الاستخدام الأمثل لها، والأداة الفاعلة في تطوير السياسات وزيادة الكفاءة الإنتاجية لها بما يعود بالنفع على مختلف قطاعات المجتمع في الدولة. وتأتي حاجة الرقابة الداخلية في وزارات ومؤسسات جمهورية مصر العربية، لإرساء قواعد العمل المؤسسي المنظم، وتوفير مستوى معقول من الثقة، وإعطاء صورة واضحة ودقيقة عن صحة التقارير والبيانات المالية والإدارية، وتأكيدات معقولة عن تنفيذ النظام المالي والإداري، ومدى التقيد بالقوانين والأنظمة واللوائح والتشريعات التي تحكم أعمالها. وهو ما يساعد الإدارة في المحافظة على الأموال العامة، وضمان سلامة استخدامها، ويدعم عمليات اتخاذ القرارات والتخطيط وتقويم الأداء والاستغلال الأمثل للموارد. كما يمكن الإدارة من سرعة التصرف واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة التجاوزات وأوجه القصور ومواطن الضعف أولاً بأول.

وعليه تعتبر الرقابة الداخلية أحد الأذرع الفاعلة للإدارة في المحافظة على سلامة المؤسسة وحماية أصولها، كما تساعد في اتخاذ القرارات والتخطيط وتقويم الأداء وحسن الاستغلال والتوجيه الأمثل للموارد المتاحة (وليد، ٢٠١٨).

هذا وقد تطور مفهوم وأهمية الرقابة الداخلية مع تطور حجم المؤسسات وتعدد أنشطتها وتطور علم الإدارة وثورة المعلومات، حيث انتقل من مفهوم مرتبط بالنشاط المالي إلى مفهوم أعم وأشمل يتناول كافة أوجه النشاط سواء إداريا أو ماليا أو قانونيا أو فنيا. كما تطورت وظيفتها من وظيفة وقائية لحماية الأموال ومنع الأخطاء والتجاوزات والتحقق من صحة البيانات، إلى وظيفة زيادة الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة أو الوحدة. وهو ما يطلق عليه اليوم مفهوم الرقابة الشاملة كما أن التطبيقات الجيدة لأساليب الرقابة الداخلية وتوقيتاتها تمكن من توفير البيانات والمعلومات التي تحتاجها الإدارة بصفة دورية بما يساعدها على تقييم أنشطتها ومقارنتها مع نتائج أعمالها في فترات زمنية مختلفة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة أية تجاوزات أو قصور أولاً بأول، ومنع تفاقم المشاكل (محمد و محمد، ١٩٩٩).

ويعتبر الاطار المتكامل للرقابة الداخلية الذي قدمته لجنة COSO من أهم التطورات الحادثة في انظمة الرقابة الداخلية، فقد قامت عدة منظمات مستقلة بتشكيل وتمويل لجنة وطنية لدراسة التقارير المالية، سميت اللجنة الوطنية للتقارير المالية المحرفة، National Commission on Fraudulent Financial Reporting، التي عرفت فيما بعد باسم رئيسها Treadway وذلك عام ١٩٨٥، وقد أصدرت هذه اللجنة تقريرها الأول عام ١٩٨٧. لقد تحملت تكاليف تمويل دراسة لجنة تريديوي خمس منظمات، وهي المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، والجمعية الأمريكية للمحاسبين AAA، والتنفيذيين الماليين الدولية FEI، والمعهد الدولي للمراجعين الداخليين IIA، ومعهد المحاسبين الإداريين IMA. وجاء من بين أهم توصيات دراسة تريديوي، إنشاء لجنة دائمة من بين تلك المنظمات فكانت COSO (محمد، ٢٠١٧).

تفتقر الوحدات الحكومية المصرية في الوقت الحالي لعناصر الرقابة الفاعلة وفق اطار COSO، وايضاً من أهم التحديات والصعوبات التي تواجه الإدارة المالية بالدولة الأسلوب التقليدي للموازنة الذي يعتمد على المعيار التاريخي والتفاوض المضمن في تخصيص النفقات

العامّة للوزارات والدوائر الحكومية ولا يتطرق إلى التخطيط المالي متوسط المدى والمبالغة في طلب الوزارات والدوائر الحكومية لمخصصات الإنفاق، وعدم مراعاة أولويات البرامج الوطنية في التخصيص وعدم مراعاة ربط تخصيص النفقات العامة في الموازنة العامة بالنتائج المستهدفة.

الأمر الذي تظهر معه الحاجة الملحة لتفعيل الإطار المتكامل للرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية المصرية، وذلك من خلال تطبيق الإطار المقترح. وبناءً على ما سبق فإن مشكلة البحث تتمثل في السؤال الرئيس التالي:

**هل يستطيع الإطار المتكامل للرقابة الداخلية الذي قدمته COSO دعم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية؟**

وينبثق من هذا السؤال الرئيس الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- هل يتناسب نظام الرقابة الداخلية المطبق حالياً في الوحدات الحكومية المصرية مع التطور الحادث في ظل منظومة الإصلاح الاقتصادي التي تتبناها الدولة؟
- 2- هل يمكن اقتراح إطار قائم على التكامل بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية يمكن من تطوير نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية المصرية؟

#### **ثانياً: أهداف البحث**

يهدف هذا البحث وبشكل أساسي بناء إطار مقترح يساعد على تطبيق الإطار المتكامل للرقابة الداخلية، ويمكن تحديد الأهداف الفرعية على النحو الآتي:

- 1- دراسة طبيعة نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية المصرية، وبيان أوجه القصور به.
- 2- تحليل وتشخيص مدى توفر المقومات الإدارية والمالية الأساسية للرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية المصرية مقارنة مع مقومات النظام المتكامل للرقابة الداخلية.

#### **ثالثاً: أهمية البحث**

تبرز أهمية البحث من كونه يلقي الضوء على الرقابة الداخلية لكونها أحد الدعائم الأساسية لضمان نجاح الوحدات الحكومية المصرية في أداء مهامها، وتبسيط إجراءات وأساليب وقواعد العمل لديها، وترشيد استخدام الموارد المتاحة، والمحافظة على المال العام، وتطوير القوانين والأنظمة. كما تبرز أهمية هذه الدراسة من الإيجابيات والفوائد التي ستتحقق من تطبيق الإطار المتكامل للرقابة الداخلية، والتي منها:

- 1- الالتزام بالأهداف والاستراتيجيات المراد تحقيقها على مستوى الدولة.
- 2- تحقيق المرونة، بحيث يستطيع متخذو القرار العدول عن تمويل أي برنامج أو مشروع تثبت عدم الجدوى منه.

## رابعاً: مصطلحات البحث

**الرقابة الداخلية:** مجموعة من الأنظمة الفرعية المتكاملة التي تعمل على تحقيق أهداف النظام، وهي أحد أهم الأدوات التي يتم من خلالها إدارة موارد المنظمة ومراقبتها.

**مبادئ COSO:** هي الإطار الذي يحكم الرقابة الداخلية والذي يتم بناءً عليه تقييم فعالية النظام، حيث يقع على عاتق الإدارة مسؤولية وضع نظام فعال للرقابة الداخلية والإشراف عليه ويكون خاضع لمراجعة دورية وذلك بهدف تطوير وتحسين الأطر التي تحكم الأداء.

## خامساً: الإطار النظري والدراسات السابقة:

### أ- الإطار النظري

بدأ مفهوم الرقابة بمفهوم ضيق، يهدف فقط إلى الحماية النقدية، بإعتبارها هي أكثر أصول المؤسسة تداولاً، ولذلك تم وضع مجموعة من الإجراءات والضوابط للمراقبة النقدية، وحركة تداولها ثم توسع نطاق هذه الإجراءات فيما بعد لتكون في مجموعها لما كان يطلق عليها الضبط الداخلي الذي يهدف بصفة رئيسة إلى حماية أموال المؤسسة وأصولها من السرقة والضياع والتقليل من إحتمال الأخطاء والغش، ثم توسع المفهوم بعد ذلك فأصبحت أهداف الرقابة الداخلية تشمل كل من حماية أصول المؤسسة والتأكد من دقة البيانات المحاسبية ومدى إمكانية الإعتماد عليها وتنمية الكفاءة الإنتاجية، وضمان تنفيذ السياسات الإدارية والخطط المرسومة بحيث تعرف الرقابة الداخلية بأنها خطة تنظيمية ومجموعة من الوسائل والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة في حماية أصولها والإطمئنان إلى دقة البيانات المحاسبية ومدى إمكانية الإعتماد عليها (أديبة، ٢٠١٩).

### - مراحل تطور تعريف نظام الرقابة الداخلية:

كغيره من المفاهيم شهد تطوراً ملازماً لتطور الأنشطة الاقتصادية ودور المؤسسة، بالإضافة إلى المفاهيم المرتبطة بالملكية، تحقيق الأرباح، الإدارة وعلى هذا الأساس يمكن كانت المراحل التالية:

- **المرحلة الأولى:** كان الشكل السائد للمشروعات هو المنشأة الفردية، واهتمام أصحاب هذه المنشأة بحماية النقدية من السرقة أو الاختلاس، ثم امتدت هذه الوسائل لتشمل بعض الأصول الأخرى من أهمها المخزون. حيث تم تعريف نظام الرقابة من طرف المعهد الأمريكي للمحاسبين سنة ١٩٣٦ على أنه مجموعة من الوسائل تتبناها المنشأة لحماية النقدية والأصول الأخرى وكذلك لضمان الدقة الحسابية للعمليات المثبتة بالدفاتر، حيث أطلق المحاسبون على الرقابة الداخلية اصطلاح الضبط الداخلي.
- **المرحلة الثانية:** كبر حجم المؤسسات وبالتالي عملياتها، وتبعاً لذلك تطور تعريف الرقابة الداخلية ليشمل مجموعة الوسائل والإجراءات التي تساعد على تقليل احتمالات الأخطاء والغش بالإضافة إلى حماية النقدية والأصول الأخرى. في هذه المرحلة ركز تعريف نظام الرقابة الداخلية على الوسائل والإجراءات التي تهدف إلى تقليل احتمالات الغش والأخطاء بالإضافة إلى حماية أصول المؤسسة.
- **المرحلة الثالثة:** في عام ١٩٤٩ زاد الاهتمام بتحقيق كفاءة استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة، حيث تم تعريف الرقابة الداخلية بأنها تشمل الخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها، وفحص دقة البيانات المحاسبية

ودرجة الاعتماد عليها والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بما تقضي به السياسات الإدارية المرسومة.

- **المرحلة الرابعة:** في هذه المرحلة أصبح ينظر لنظام الرقابة الداخلية بمنظور شامل، والذي يرى أن نظام الرقابة الداخلية يشمل كافة النظم الفرعية حيث يعرف (بمنهج النظم)، وهذا باعتباره نظام شامل يتكون من نظام الرقابة التنظيمي ونظام الرقابة الإجرائي.
- **المرحلة الخامسة:** أصبح ينظر للرقابة الداخلية على أساس الهدف منها حيث تم تصنيف أربعة أهداف تسعى الإدارة لتحقيقها وهذا وفق لتعريف COSO، حيث تمحور حول الالتزام بالتشريعات والقوانين، وتوفير معلومات مالية موثقة، واستغلال الموارد بكفاءة، وحماية الأصول، في هذه المرحلة أصبح يأخذ بعين الاعتبار أصحاب المصالح من خلال توفير معلومات موثقة لمستخدمي القوائم المالية، واحترام القوانين والتعليمات سواء على مستوى المحيط الداخلي أو الخارجي للمؤسسة، من جهة أخرى يهدف إلى حماية أموال المساهمين واستغلالها بكفاءة.
- **المرحلة السادسة:** مع تزايد مخاطر الأعمال والتوجهات التي شهدتها ممارسات الأعمال وتعقدتها أصبح مدخل إدارة المخاطر هو السائد كمنظور جديد لمدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وقدرته على تحقيق الأهداف التي انشئت من أجلها المؤسسة.

وفي ضوء ما سبق يتبين أن الرقابة الداخلية هي نظام متكامل يعمل على تحقيق الأهداف الأساسية للمؤسسة وذلك من خلال تحقيق كفاءة العمليات التشغيلية عبر تقييم وتحسين وتطور أداء العاملين بالمشأة والتأكد من دقة البيانات المحاسبية للتخطيط واتخاذ القرارات، ثم التأكد من تطبيق القوانين والتعليمات والالتزام بها، وبالتالي إمكانية الاعتماد على التقارير المالية وضمن إعدادها وفقاً للمعايير الدولية والمبادئ المحاسبية التي تحقق عدالة تلك القوائم.

#### - خطوات الرقابة:

- إن نجاح عملية الرقابة تتطلب وجود نظام إداري متكامل للتحقق من إنجاز متطلبات الرقابة وفق خطوات منطقية متسلسلة يمكن إنجازها بما يلي (ياسر وأحمد ، ٢٠١٩):
- **تحديد معايير الأداء:** حيث تعتبر هذه الخطوة نقطة البداية الصحيحة لأي نظام رقابي، فيدون وجود المعايير يصعب تقييم الاداء.
  - **قياس الأداء الفعلي:** ويعني قياس النتائج المتحققة فعلاً، و يجب أن يتوفر في عملية قياس الأداء الأصالة والإبداع، إذ أن كثيراً من الأعمال يصعب قياسها مباشرة مما يجعل اللجوء إلى وسائل غير مباشرة في الرقابة أمراً ضرورياً.
  - **المقارنة بين الأداء الفعلي والمعايير:** وهي عملية مقارنة بين ماتم انجازه بالفعل وبين الواجب انجازه او الأداء المعياري.
  - **تشخيص الانحرافات والإيجابيات:** وتحديد أسباب كل منها، واتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تتضمن معالجة الأخطاء والانحرافات مما يعزز إيجابيات الأداء والتطور مستقبلاً.

#### - الرقابة الداخلية وفق COSO:

تطور مفهوم الرقابة تطوراً كبيراً نتيجة لتطور حجم المشروعات الاقتصادية وزيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية، فلم تعد مجرد وسائل للمحافظة على النقدية وإنما تطورت

لتصبح مجموعة من العناصر أو المكونات المترابطة التي تضعها الإدارة العليا لضمان تحقيق أهداف المنشأة.

وقد حددت لجنة COSO الإطار الذي يحكم الرقابة الداخلية والذي يتم بناءً عليه تقييم فعالية النظام، حيث يقع على عاتق الإدارة مسؤولية وضع نظام فعال للرقابة الداخلية والإشراف عليه ويكون خاضع لمراجعة دورية وذلك بهدف تطوير وتحسين الأطر التي تحكم الأداء. ويرتكز الإطار على خمس مكونات مترابطة هي (بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصالات، المراقبة) (COSO, 2013).

ويعتبر إطار COSO للرقابة الداخلية إطاراً فعالاً في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية التشغيلية والتقريرية والالتزام، وبالتالي تحسين الكفاءة والفاعلية والأداء والاستغلال الأمثل للموارد وتوثيق جميع العمليات التشغيلية بتقارير ترفع للإدارة العليا، وتشجيع الوحدة الاقتصادية على الالتزام بالقوانين والأنظمة الموضوعية.

## ب- الدراسات السابقة:

تعددت الدراسات السابقة التي تناولت دراسات تناولت تطوير النظام المحاسبي الحكومي، دراسات تناولت تحقيق فعالية الرقابة الداخلية بالمؤسسات الاقتصادية، وكذا دراسات تناولت عناصر الرقابة الداخلية وفقاً للجنة COSO. لذا سيتم عرض الدراسات السابقة كالتالي:

### - دراسات تناولت تطوير النظام المحاسبي الحكومي:

- دراسة (محمد زيدان، ٢٠١٨) بعنوان - اطار مقترح لتفعيل دور المراجع الداخلي في الوحدات الحكومية بهدف ضبط النفقات وتطوير الرقابة الحكومية: دراسة ميدانية:

هدفت الدراسة إلى إثبات أهمية دور المراجع الداخلي الحكومي في الجهاز الإداري للدولة المصرية، بحيث يتم ذلك وفقاً للأسس العلمية والقانونية، الأمر الذي يؤدي إلى ضبط النفقات وتطوير عمليات الرقابة الحكومية خاصة مع تزايد دور المراجع الداخلي الحكومي على المستوى الدولي في مكافحة الفساد.

وتوصلت الدراسة إلى أهمية تدريب المراجع الداخلي تدريب متخصص فني على طبيعة عمل الوحدة الحكومية التي يعمل بها حتى يتمكن من ضبط الانفاق والحفاظ على المال العام، كما أكدت الدراسة على أهمية تحسين الإتصال مع المراجعين الخارجيين وبصفة خاصة أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات وذلك باستخدام وسائل إتصال تتناسب مع التطور الحادث، وضرورة ربط منظومة إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS) governmental financial management information system بالجهاز المركزي للمحاسبات تحقيقاً للتكامل في أعمال الرقابة.

وقد أوصت الدراسة بضرورة اجراء دراسة تطبيقية عن زيادة نطاق مراجعة المراجع الداخلي. وتصميم نظام أذكار مبكر داخل كل وحدة حكومية لإكتشاف الفساد داخل الوحدات الحكومية ويكون للمراجع الداخلي دوراً مهماً فيه، وأيضاً منح مزيد من الإستقلالية والموضوعية للمراجع الداخلي عن طريق تمكين المراجع الداخلي من انشاء خطوط إتصال مع الجهات الرقابية الجنائية،



وأخيراً دراسة سبل تغيير النظام المحاسبي الحكومي تمثيلاً مع النظم الدولية خصوصاً مع وجود بعض أوجه للتطور مثل قانون الخدمة المدنية الجديد رقم ٨١ لسنة ٢٠١٦ وتفعيل منظومة GFMIS.

- دراسة (وليد أمين، ٢٠١٨) بعنوان - دراسة تحليلية لدور أجهزة الرقابة العليا في تطوير نظم الرقابة الداخلية للحد من الفساد المالي في الوحدات الحكومية:

هدفت الدراسة إلى تحليل دور أجهزة الرقابة العليا في تطوير نظم الرقابة الداخلية للحد من الفساد المالي في الوحدات الحكومية المصرية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن الفساد المالي يظهر بصور وأشكال متعددة يجمعها عامل مشترك ألا وهو أنه ناتج عن الاستغلال غير المشروع للوظيفة العامة، كما أن الفساد المقنن من أهم مظاهر الفساد في مصر بمعنى حدوث الفساد بمقتضى قوانين ولوائح تساعد على ارتكاب مخالفات دون الخروج عن نص القانون أو اللائحة المالية، وأنه يجب أن تزداد أهمية نظم الرقابة الداخلية نتيجة لكبر حجم الوحدات الحكومية وتعقد عملياتها وصعوبة الإتصال بين المستويات الإدارية المختلفة، كما أن تطوير نظم الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية يعتبر من أهم أهداف أجهزة الرقابة العليا وذلك بهدف الحد من الإحتيال والسرقة والإختلاس وسوء استخدام موارد تلك الوحدات.

كما أوصت الدراسة بضرورة تقديم أجهزة الرقابة الوعي الكافي للعاملين في الوحدات الحكومية حول مخاطر ممارسات الفساد المالي وذلك من خلال (التدريب المستمر للعاملين، معالجة المشاكل المالية للعاملين، توضيح الاهداف والإستراتيجيات التي تسعى أجهزة الرقابة العليا لتنفيذها، وضع العقوبات والجزاءات الرادعة والتشديد عليها في حالة ارتكاب الفساد المالي)، وأن تبني أجهزة الرقابة العليا معايير للرقابة متعارف عليها على المستوى القومي والدولي تساعد في إكتشاف الغش والأخطاء، كذلك التوسع من قبل أجهزة الرقابة العليا في المجال الرقابي داخل الوحدات الحكومية حتى تتمكن من توفير بيئة رقابية محكمة تساعد في الحد من ممارسات الفساد المالي، وأخيراً أكدت الدراسة على ضرورة تحديث وتفعيل التشريعات الرقابية لتواكب التقدم المستمر في المجالات المالية والإدارية والإقتصادية ومعالجة أوجه القصور فيها بما يحقق كفاءة وفعالية استخدام المال العام والمحافظة عليه من الإختلاس والتلاعب.

- دراسات تناولت تحقيق فعالية الرقابة الداخلية بالمؤسسات الإقتصادية:

- دراسة (Yang. et al., 2020) بعنوان - جودة الرقابة الداخلية وأثرها على الأداء المالي في مؤسسات حماية البيئة الصينية:

هدفت الدراسة إلى بحث العلاقة بين جودة الرقابة الداخلية والاستثمار في حماية البيئة للمنشآت الصينية والأداء المالي، وتناولت الدراسة العلاقة بين الرقابة الداخلية وتعزيز العلاقة التنظيمية للتأكد من وعي الشركات بمسؤوليتها الإجتماعية لحماية البيئة والموارد الطبيعية ودعم مفهوم التنمية المستدامة. وقد استعانت الدراسة ببيانات بعض الشركات الصينية المدرجة في التصنيف A-share للتلوث الشديد في الفترة من ٢٠٠٩ حتى ٢٠١٨.

وتوصلت الدراسة إلى أن جودة الرقابة الداخلية لها تأثير إيجابي على الاستثمار في حماية البيئة والأداء المالي، وأن الاستثمار في حماية البيئة له تأثير إيجابي على الأداء المالي ويلعب دور الوسيط في التأثير الإيجابي لجودة الرقابة الداخلية على الأداء المالي، ووجود تأثير إيجابي للإدارة البيئية للشركات على قيمة الشركة.

- دراسة (هاجر عبد الفتاح، ٢٠٢١) بعنوان - أثر خصائص لجنة المراجعة وخبرة المدير التنفيذي وهيكل الملكية على الإفصاح عن ضعف الرقابة الداخلية: دراسة تطبيقية:

هدفت الدراسة إلى إختبار أثر خصائص لجنة المراجعة والخبرة المالية للمدير التنفيذي وتركز الملكية لكبار المساهمين على الإفصاح عن ضعف الرقابة الداخلية وذلك بالتطبيق على الشركات المساهمة المصرية.

وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير عكسي لزيادة الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة علي نقاط ضعف الرقابة الداخلية، كما اظهرت النتائج وجود علاقة عكسية بين الخبرة المالية للمدير التنفيذي ونقاط ضعف الرقابة الداخلية، وأيضاً وجود علاقة عكسية بين تركيز الملكية لكبار المساهمين والإفصاح عن نقاط ضعف الرقابة الداخلية، كما اظهرت الدراسة أيضاً زيادة التأثير السلبي للمتغيرات المستقلة الثلاث مجتمعة وبعض المتغيرات الرقابية علي نقاط ضعف الرقابة الداخلية.

وأوصت الدراسة بضرورة دراسة كافة المتغيرات التي تؤثر على الإفصاح عن ضعف الرقابة الداخلية بقطاعات مختلفة أخرى وفي بيئات إقتصادية مختلفة، لأهمية ذلك في زيادة جودة الرقابة الداخلية وتخفيض نقاط الضعف بها، لما لذلك من أهمية في زيادة جودة التقارير المالية وحماية مصالح الجميع.

- دراسات تناولت عناصر الرقابة الداخلية وفقاً للجنة COSO:

- دراسة (سلمى لطفي، آخرون، ٢٠٢١) بعنوان - أثر جودة هيكل الرقابة الداخلية على الأداء المالي لمشركات: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في البورصة المصرية:

هدفت الدراسة إلى إختبار الأثر الكلي والتفصيلي لجودة هيكل الرقابة الداخلية على الأداء المالي للشركات، وذلك باستخدام عينة من الشركات المقيدة في البورصة المصرية، وقد تم قياس المتغير المستقل (جودة هيكل الرقابة الداخلية ومكوناته الخمس) باستخدام مؤشر متعدد الأبعاد يعتمد على الإطار العام الذي وضعته لجنة COSO لقياس فاعلية وجودة المكونات الخمس لهيكل الرقابة الداخلية والمبادئ ذات الصلة، وبالنسبة للمتغير التابع (الأداء المالي للشركات) فقد تم قياسه من خلال ربحية السهم.

وتوصلت الدراسة إلى أن جودة هيكل الرقابة الداخلية تهدف إلى تعزيز الأداء المالي للشركات المقيدة في البورصة المصرية، كما أوضحت نتائج الدراسة التأثير المعنوي والايجابي للأنشطة الرقابية على الأداء المالي للشركات دون باقي العناصر الأربعة الأخرى.

- دراسة (عيسى الغنودي، ٢٠٢١) بعنوان - إمكانية تبني إطار COSO للرقابة الداخلية لتفعيل نظم الرقابة الداخلية بمصرف الجمهورية: دراسة تطبيقية على فروع مصرف الجمهورية بالمنطقة الغربية:

هدفت الدراسة إلى محاولة التعرف على مدى توافق مكونات الرقابة الداخلية في مصرف الجمهورية (البيئة الرقابية الداخلية، الأنشطة الرقابية الداخلية، نظم المعلومات والإتصال، نظم المراقبة، نظم تقويم المخاطر) مع مكونات الرقابة الداخلية لإطار COSO، ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحث بتصميم إستمارة استبيان إلكترونية، تضمنت خمسة محاور أساسية، وقام بإرسالها إلى عينة من موظفي مصرف الجمهورية فروع المنطقة الغربية.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود توافق بشكل عام بين مكونات الرقابة الداخلية في مصرف الجمهورية مع مكونات الرقابة الداخلية لإطار COSO، وضعف البرامج التدريبية للموظفين في مجال الرقابة الداخلية، ووجود تفاوت في درجة التوافق بين مكونات الرقابة الداخلية بالمصرف مع مكونات إطار COSO للرقابة الداخلية إذ يمكن ترتيبها بناءً على آراء عينة الدراسة من الأعلى توافقاً إلى الأدنى على النحو التالي:

- التزام المصرف باتباع الاجراءات اللازمة لفاعلية نظام الرقابة الداخلية.
- توفر بيئة رقابية جيدة بمصرف الجمهورية.
- التزام المصرف بتقييم المخاطر التي تشكل تهديداً لتحقيق أهدافه.
- توافر نظم المعلومات والإتصال التي تلائم نظام الرقابة الداخلية بالمصرف.
- توافر نظم المراقبة والمتابعة لأغراض نظام الرقابة الداخلية بالمصرف.

وأوصت الدراسة بضرورة تقييم مكونات الرقابة الداخلية الخمسة بشكل دوري، التركيز على دراسة مدى وجود مجلس إدارة يشرف على الرقابة الداخلية، وتقييم مدى إستقلاليته عن الإدارة عند دراسة بيئة الرقابة، وأوصت أيضاً على ضرورة العمل على رفع كفاءة موظفي المصرف في مجال الرقابة الداخلية من خلال برامج تدريبية متخصصة.

#### التعليق على الدراسات السابقة:

تكمن أهمية الدراسة الحالية؛ في أنها جاءت لإلقاء الضوء على جانب هام وهو تطوير أسس القياس المحاسبي في الوحدات الحكومية المصرية، وذلك بإجراء دراسة تطبيقية على المستشفى التعليمي العالمي الجديد باعتباره إحدى مستشفيات جامعة طنطا (إحدى الوحدات الحكومية). حيث تقوم هذه الدراسة على بيانات حقيقية مستخرجة من وحدة حكومية وكيفية تجهيز وتجميع تلك البيانات؛ بحيث تصبح جاهزة للمعالجة المحاسبية، وأيضاً أظهار كيفية معالجة تلك البيانات الحقيقية محاسبياً، وكيفية التغلب على مشاكل التطبيق، وأظهر مدى تأثير التطبيق لتلك الدراسة على النتائج الواردة بالقوائم المالية للمستشفى، ومن ثم الموازنة العامة للدولة، وذلك عن العام المالي ٢٠٢٠/٢٠٢١، الأمر الذي يبرز مدى أهمية تلك الدراسة.

كما تهدف الدراسة الحالية لوضع إطاراً متكاملًا لتنفيذ الإطار المتكامل للرقابة الداخلية وفق لجنة COSO بمكوناته الخمسة وما يتبع ذلك من ضرورة تطوير النظام المحاسبي الحكومي. فالدراسة الحالية توضح مدى إمكانية وكيفية الاستفادة من تطبيق الإطار المتكامل للرقابة الداخلية وفق لجنة COSO، وتطوير النظام المحاسبي الحكومي في المستشفى التعليمي العالمي الجديد -

جامعة طنطا، ومدى كفاءة وجودة المعلومات التي ستنتج بعد تطبيق الإطار المقترح من قبل الدراسة، مما سيعود بالنفع والفائدة لمن يستخدمون التقارير والقوائم المالية. وهو ما يتوافق مع فروض الدراسة.

#### سادساً: منهج البحث

اتباع البحث الحالي المنهج الوصفي نظراً لملائمته لطبيعة البحث. يعتمد هذا البحث على المنهج العلمي بشقيه الاستنباطي و الاستقرائي، حيث يتم الاعتماد على المنهج الاستنباطي في الدراسة النظرية لموضوع البحث وتحليل مشكلة البحث، كما يعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي في الدراسة التطبيقية لهذا البحث، ومحاولة تطبيق الإطار المقترح.

#### سابعاً: مجتمع وعينة البحث

يتكون مجتمع البحث من مستشفيات جامعة طنطا، وتتمثل عينة البحث في المستشفى التعليمي العالمي الجديد بجامعة طنطا.

#### ثامناً: الدراسة التطبيقية

هدفت الدراسة التطبيقية إلى إثبات إمكانية تطبيق الإطار المقترح من قبل الباحث، والمتمثل بتطبيق مقومات نظام الرقابة الداخلية في ضوء COSO، ودعم ذلك بمجموعة من المعالجات المحاسبية والتي تهدف في المقام الأول لتطبيق أساس الاستحقاق بدلاً من الأساس النقدي المتبع حالياً، كما تهدف أيضاً إلى بيان كيفية المحاسبة عن المرحلتين الثانية والثالثة من مراحل المحاسبة عن الأصول الثابتة (الاستخدام والتخلص)، وبيان أثر تلك المعالجات على المعلومات المستخرجة من القوائم والتقارير المالية المعدة بمعرفة الجهة، وبالتالي على مخرجات النظام المحاسبي الحكومي للدولة من المعلومات مالية كانت أو اقتصادية وإدارية. مما يعود بالنفع على مستخدمي تلك المعلومات سواء المستخدمين الداخليين أو الخارجيين.

#### - كيفية جمع البيانات

اعتمد الباحث في تطبيق الإطار المقترح بالدراسة على البيانات الفعلية، وذلك من واقع ختامي العام المالي ٢٠٢٠ / ٢٠٢١ ومرفقاته، وكذا البيانات الفعلية المعدة بواسطة قسمي شؤون المرضى والمطالبات بالمستشفى، وذلك فيما يختص بالمبالغ المستحقة للمستشفى قبل المرضى والعلاء، وكذا الاستعانة بقسم الشؤون الهندسية بالمستشفى، وذلك بخصوص تحديد موقف الأصول الثابتة سواء من حيث حالتها الحالية أو أعمارها الإنتاجية الافتراضية، وكذا بالإطلاع على بعض مستندات الصرف الفعلية بالوحدة الحسابية بالمستشفى، وكل ذلك تم بعد مخاطبة إدارة الدراسات العليا والبحوث - كلية التجارة - جامعة طنطا للسيد الأستاذ الدكتور المدير التنفيذي لمستشفيات جامعة طنطا بتسهيل مأمورية الباحث العلمية، وموافقة سيادته على ذلك.

#### - توقيت تنفيذ الدراسة

يرى الباحث إن أنسب توقيت لتنفيذ الإطار المقترح هو مع بداية العام المالي الجديد، وذلك لسهولة الحصول على بيانات موثقة ودقيقة وغير قابلة للتعديل. حيث أن مصدر تلك البيانات هو ختامي العام المالي السابق. وما يتبع ذلك من عمليات جرد تنتج معظم البيانات التي تطلبها الدراسة،

وشمول مرفقات الختامي على العديد من البيانات التي كان الباحث في حاجة إليها. فضلاً عن أن قيود الإهلاك والاستحقاق هي قيود سنوية بطبيعتها يتم إعدادها في نهاية العام المالي، وليس في أثنائه.

يتمثل تطبيق الاطار المقترح للدراسة للمقومات المحاسبية للرقابة الادارية في ثلاثة محاور:

#### تطبيق أساس الاستحقاق:

يقوم أساس الاستحقاق على تحميل كل عام مالي بما يخصه من مصروفات بغض النظر عن واقعة السداد، واحتساب ما يخصه من إيرادات بغض النظر عن واقعة التحصيل.

يتم تطبيق هذا الأساس على عدة خطوات:

- 1- حصر كافة الإيرادات المستحقة، والتي تخص السنوات السابقة.
  - 2- حصر كافة الإيرادات المقدمة، والتي تخص السنوات القادمة.
  - 3- حصر كافة المصروفات المستحقة، والتي تخص السنوات السابقة.
  - 4- حصر كافة المصروفات المقدمة، والتي تخص السنوات القادمة.
  - 5- ترحيل وإظهار تلك التسويات في الحسابات الختامية الخاصة بالوحدة.
  - 6- العمل على تسوية ومتابعة تلك الحسابات الخاصة بتطبيق أساس الاستحقاق.
- يمكن تناول كل خطوة من الخطوات السابقة في عجلة على النحو التالي:

#### 1 - حصر كافة الإيرادات المستحقة والتي تخص السنوات السابقة:

تمثل قيمة فواتير العلاج الخاصة بالمرضى النسبة الأعظم منها، وعليه يتم مخاطبة قسم شؤون المرضى بعمل بيان تفصيلي بقيمة المطالبات الخاصة بعلاج المرضى التي لم يتم سدادها بعد والتي تخص الأعوام السابقة، وأيضاً العام الحالي؛ موضحاً به: مطالبة كل شهر على حدة، وإسم العميل أو الجهة، والمبلغ المستحق. وكذا يتم اعداد بيان بالإستقطاعات التي سبق استقطاعها من المطالبات التي سبق سدادها، والأسباب التي أدت إلى حدوث تلك الاستقطاعات، وأيضاً يتم اعداد بيان بأتعاب الأطباء المستحقة والتي لم يتم صرفها لهم بعد، (حيث أن تلك الأتعاب كان لا يتم فصلها عن الإيرادات ويتم تسجيلها على أنها إيرادات للمستشفى)، على أن يوضح هذا البيان الأتعاب التي تخص الأعوام المالية السابقة والأتعاب التي تخص العام المالي الحالي، وبعد مراجعة هذه البيانات يتم عمل قيود التسوية التالية:

- بالنسبة للمطالبات التي تخص الأعوام المالية السابقة، يتم عمل التسوية التالية:

xxx من حـ / العملاء.

xxx إلى حـ / الإيرادات.

فيد اثبات المبالغ المستحقة عن مطالبات الاعوام المالية السابقة والتي لم يتم تحصيلها بعد.

- بالنسبة للمطالبات التي تخص العام المالي الحالي، يتم عمل التسوية التالية:

××× من حـ / العملاء.

××× إلى حـ / إيرادات عن سنوات سابقة.

قيد اثبات المبالغ المستحقة عن مطالبات الاعوام المالية السابقة والتي لم يتم تحصيلها بعد.

- بالنسبة للإستقطاعات التي تخص الأعوام المالية السابقة، يتم عمل التسوية التالية:

××× من حـ / العملاء (يذكر إسم كل عميل).

××× إلى حـ / الإيرادات.

قيد اثبات المبالغ المستقطعة من المطالبات ولم يتم اثباتها كمدىونية على العملاء.

- على أن يتم فحص تلك الإستقطاعات ودراستها، وبالتالي سيكون هناك إستقطاعات صحيحة ويجب إستبعادها من حساب العملاء وكذا حساب الإيرادات، وذلك بعد اتخاذ الإجراءات والموافقات الواجب اتخاذها، وهناك إستقطاعات غير مستحقة ويجب اعادة المطالبة بها.

- بالنسبة للإستقطاعات الصحيحة التي تم اتباع الإجراءات الواجبة بخصوصها، يتم عمل التسوية التالية:

××× من حـ / الإيرادات (بالإستبعاد).

××× إلى حـ / العملاء (يذكر إسم كل عميل).

قيد استبعاد المبالغ الواجبة الاستقطاع من حساب العملاء.

قد يتم تحصيل أي إيرادات تخص الأعوام المالية السابقة وتم إدراجها ضمن إيرادات العام الحالي (مثل تحصيل قيمة بعض المطالبات التي تخص أعوام سابقة)؛ فيتم حصرها و عمل القيد التالي:

××× من حـ / الإيرادات (بالإستبعاد).

××× إلى حـ / إيرادات عن سنوات سابقة.

قيد اثبات استبعاد الإيرادات التي لاتخص العام المالي الحالي.

- بالنسبة لأتعاب الأطباء المستحقة عن أعوام مالية سابقة، يتم عمل التسوية التالية:

××× من حـ / مصروفات عن سنوات سابقة.  
××× إلى حـ / دائنون متنوعون - أمانات أطباء (باسم كل طبيب).  
قيد إثبات أتعاب الأطباء المستحقة عن الاعوام المالية السابقة.

- بالنسبة لأتعاب الأطباء المستحقة عن العام المالي الحالي، يتم عمل التسوية التالية:

××× من حـ / الإيرادات (بالإستبعاد).  
××× إلى حـ / دائنون متنوعون - أمانات أطباء (باسم كل طبيب).  
قيد إثبات أتعاب الأطباء المستحقة عن العام المالي الحالي

## ٢ - حصر كافة الإيرادات المقدمة والتي تخص السنوات القادمة:

قد توجد في المستشفيات الجامعية إيرادات محصلة، وتم ادراجها ضمن إيرادات العام المالي الحالي، ولكن يوجد جزء منها يخص العام المالي القادم أو الأعوام المالية القادمة. ولمعالجة تلك الحالة يتم حصر الإيرادات التي لا تخص العام المالي الحالي، ولكن تخص الاعوام المالية المقبلة وعمل التسوية التالية:

××× من حـ / الإيرادات (بالإستبعاد).  
××× إلى حـ / الإيرادات المقدمة.  
قيد إثبات استبعاد الإيرادات التي لا تخص العام المالي الحالي وتخص الأعوام المالية المقبلة.

- يتم استهلاك الإيرادات المقدمة كل عام بما يخص ذلك العام، وذلك بالقيود الآتي:

××× من حـ / الإيرادات المقدمة.  
××× إلى حـ / الإيرادات.  
قيد اثبات الإيرادات التي تخص العام والتي كان قد سبق اثباتها ضمن حساب الإيرادات المقدمة.

### ٣- حصر كافة المصروفات المستحقة والتي تخص الأعوام المالية السابقة:

قد تقوم الوحدة الحسابية بالمستشفيات الجامعية بسداد بعض المصروفات في العام المالي الحالي وهي تخص الأعوام المالية السابقة. ولعل أشهر تلك المصروفات هي مصروفات الصيانة، شراء الأدوية والمستلزمات الطبية، المياه، الإنارة، الهاتف وأتعاب الأطباء، والتي عادة ما تكون خاصة بالشهور الأخيرة من العام المالي السابق، وعليه يتم حصر مبالغ تلك المصروفات وعمل القيد التالي:

××× من حـ / مصروفات عن سنوات سابقة.

إلى مذكورين

××× حـ / المصروفات بالاستبعاد (حسب بنود المصروفات).

××× حـ / دائنون متنوعون - أمانات أطباء (بإسم كل طبيب).

قيد اثبات المصروفات التي لاتخص العام المالي الحالي وتخص الأعوام المالية السابقة.

### ٤- حصر كافة المصروفات المقدمة والتي تخص سنوات قادمة:

قد يكون من ضمن مصروفات الوحدة الحسابية للمستشفى في العام المالي الحالي مصروفات تخص أعوام مالية قادمة ومن تلك المصروفات الإيجارات. حيث يكون دائماً هناك تداخل بين العام المالي والعام الميلادي الذي يحسب الإيجار على أساسه، وأيضاً قد توجد بعض التعاقدات أو الإشتراكات أو وثائق التأمين التي قد تدفع لمدد تزيد عن العام. وعليه يتم حصر تلك المبالغ المدفوعة مقدماً وعمل القيد الآتي:

××× من حـ / المصروفات المقدمة (كل حسب نوعه).

××× إلى حـ / المصروفات بالاستبعاد (كل حسب نوعه).

قيد اثبات المصروفات التي لاتخص العام المالي الحالي وتخص الأعوام المالية القادمة.

### ٥- ترحيل وإظهار تلك التسويات في الحسابات الختامية للوحدة:

بعد عمل قيود الاستحقاق السابقة يتم ترحيلها في الدفاتر الإجمالية (الأسانذة) والدفاتر الإفرادية (الأسانذة المساعدة)، وتظهر كل من المصروفات المقدمة والإيرادات المستحقة ضمن جانب الأصول في ختامي الوحدة، أما الإيرادات المقدمة فتظهر ضمن جانب الخصوم في ختامي الوحدة، أما بالنسبة لكل من الإيرادات عن سنوات سابقة والمصروفات عن سنوات سابقة؛ فإنها تقفل في إيرادات ومصروفات العام وتدرج ضمن نتيجة العام من عجز أو فائض.



## ٦- العمل على تسوية ومتابعة تلك الحسابات الخاصة بتطبيق مبدأ الاستحقاق:

- يتم عمل قيود تسوية بالقيمة المستحقة كل عام على النحو التالي:

xxx من حـ / المصروفات (كل حسب نوعه).  
xxx إلى حـ / المصروفات المقدمة.  
قيد اثبات المصروفات التي تخص العام والتي سبق اثباتها في حساب المصروفات المقدمة

- الإيرادات المقدمة ويتم عمل قيد التسوية التالي:

xxx من حـ / الإيرادات المقدمة.  
xxx إلى حـ / الإيرادات.  
قيد اثبات الإيرادات التي تخص العام والتي سبق اثباتها في حساب الإيرادات المقدمة.

بذلك قد يكون قد تحقق الهدف من اقتراح أساس الاستحقاق في أن كل فترة مالية قائمة بذاتها؛ تطبيقاً لإفترض الفترات المحاسبية ومبدأ المقابلة، وهو الأمر الذي يوفر مؤشرات غاية في الأهمية للوحدة الحكومية.

### احتساب الإهلاك:

لاحتساب إهلاك للأصول الثابتة التابعة للمستشفيات الجامعية يجب أولاً حصر تلك الأصول، وذلك من خلال آخر محاضر جرد يضاف إلى تلك المحاضر أي أصول ثابتة تم شراؤها خلال العام المالي الحالي، ثم يتم مطابقة تلك الكشوف مع الدفتر الممسوك بمعرفة الوحدة والمخصص لمتابعة ومراقبة الأصول الثابتة وهو دفتر الأصول والمال العام. وبعد تلك المطابقة يتم مخاطبة الشؤون الهندسية وذلك بغرض الوقوف على حالة تلك الأصول وتقدير عمرها الإنتاجي المتبقي، وكذلك إذا كانت هناك قيمة باقية (قيمة تخريدية أو قيمة كهنة) لتلك الأصول من عدمه، وأي من تلك الأصول يعمل وأي منها يحتاج إلى التكهين، وكل ذلك بغرض احتساب معدلات إهلاك لتلك الأصول.

### طريقة احتساب الإهلاك:

يتم الأخذ بطريقة الإهلاك غير المباشر في عملية معالجة الإهلاك، وفيها يتم عمل مجمع إهلاك للأصل حيث يتم تجميع قسط الإهلاك فيه. وبذلك يظهر الأصل دائماً في الحسابات الختامية بكامل قيمته في الجانب المدين ويقابله مجمع إهلاكه في الجانب الدائن المقابل. ويرى الباحث إن تلك الطريقة أفضل من الطريقة المباشرة، والتي يتم إقفال قسط الإهلاك في الأصل مباشرة وينتج

عن ذلك ظهور الأصل دائماً بصافي قيمته، كما سيتم الأخذ بمبدأ التكلفة التاريخية. وبناءً على هذا المبدأ تكون القيمة الواجب استهلاكها عبارة عن إجمالي القيمة المسجل بها الأصل في الدفاتر مطروحاً منها القيمة الباقية (قيمة الأصل بعد التكهين أو التخريد) إن وجد للأصل قيمة باقية.

يتم احتساب قيمة الإهلاك السنوي للأصل وفقاً لأساس القسط الثابت، ويتم حسابه بضرب قيمة الأصل القابلة للإهلاك (تكلفة الأصل القيمة - الباقية للأصل) في معدل إهلاك الأصل ( 1/عمر الأصل الافتراضي  $\times 100$ ).

قيمة الإهلاك السنوي للأصل = قيمة الأصل القابلة للإهلاك  $\times$  معدل الإهلاك السنوي للأصل.

بعد احتساب قسط الإهلاك السنوي، وذلك بضرب قيمة الأصل القابلة للإهلاك في معدل الإهلاك؛ يتم عمل القيد التالي:

xxx من حـ / مصروف الإهلاك.  
xxx إلى حـ / مجمع الإهلاك.  
قيد اثبات قيمة الإهلاك السنوي

أ- إذا كانت قيمة هذا التصرف أكبر من قيمة الأصل بعد خصم مجمع إهلاكه ومصروف إهلاكه في الفترة من بداية العام المالي وحتى تاريخ التخلص؛ أي سينتج عن هذا التصرف أرباح رأسمالية وتكون المعالجة بالشكل التالي:

- عند إتخاذ قرار بيع الأصل يتم حساب الإهلاك الذي يخص العام الحالي، وذلك عن المدة من بداية العام المالي حتى تاريخ إتخاذ قرار بيع الأصل، وعدم استخدام الأصل، وبالتالي لا يتم احتساب اهلاك للأصل بعد ذلك، ويتم عمل القيد التالي:

xxx من حـ / مصروف الإهلاك (بالفترة من بداية العام المالي وحتى تاريخ التخلص).  
xxx إلى حـ / مجمع إهلاك الأصل.  
قيد اثبات قيمة الإهلاك من بداية العام المالي وحتى تاريخ التخلص من الأصل.

ب- إذا كانت قيمة هذا التصرف أقل من قيمة الأصل بعد خصم مجمع إهلاكه ومصروف إهلاكه في الفترة من بداية العام المالي وحتى تاريخ التخلص؛ أي سينتج عن هذا التصرف خسائر رأسمالية وتكون المعالجة بالشكل التالي:

من مذكورين

××× ح / النقدية- البنك- شيكات تحت التحصيل- العملاء – أوامر دفع واردة.

××× ح / مجمع اهلاك الأصل.

××× ح / خسائر رأسمالية.

××× إلى ح / الأصل.

قيد اثبات التخلص من الأصل.

#### ١- اهلاك الأصل دفترياً وهو مازال يعمل:

غالباً ما تنتج تلك الحالة بسبب خطأ في تقدير العمر الإنتاجي للأصل، حيث يتم احتساب عمر إنتاجي للأصل أقل من الواجب. وذلك يعني تضخم مجمع الإهلاك الخاص بذلك الأصل وظهوره بقيمة أكبر من قيمته الحقيقية. ولمعالجة تلك الحالة يتم تخفيض مجمع إهلاك هذا الأصل، وذلك بعد إعادة احتساب العمر الإنتاجي الصحيح للأصل، وتعديل قسط الإهلاك السنوي للأصل، واحتساب مقدار القيمة الواجب تخفيض مجمع الإهلاك بها. ويتم عمل القيد التالي:

××× من ح - / مجمع إهلاك الأصل (بقيمة التخفيض الواجب).

××× إلى ح - / إيرادات عن سنوات سابقة.

قيد اثبات القيمة الواجب استبعادها من مجمع اهلاك الاصل نتيجة تخفيض معدل الاهلاك السنوي

#### ٢- التخلص من أصل له قيمة باقية بعد انتهاء عمره الإنتاجي وذلك بدون أرباح ولا خسائر:

تتم معالجة تلك الحالة على النحو التالي:

من مذكورين

××× ح / النقدية - البنك - أوامر دفع وارده - شيكات تحت التحصيل - المدينين.

××× ح - / مجمع إهلاك الأصل.

××× إلى ح - / الأصل.

قيد اثبات التخلص من الاصل

٣- التخلص من أصل ليس له قيمة باقية بعد انتهاء عمره الإنتاجي وذلك بدون أرباح ولا خسائر:

تكون المعالجة في هذه الحالة على النحو التالي:

xxx من ح / مجمع إهلاك الأصل.

xxx إلى ح / الأصل.

قيد اثبات التخلص من الاصل

أخيراً فهناك ملحوظات وجب التنويه إليهما:

١- لتطبيق ذلك الإطار في المستشفيات الجامعية باعتبارها احدى الوحدات الحكومية؛ فإنه يجب إعادة النظر في تبويب الموازنة العامة للدولة سواءً بالنسبة لأبواب النفقات أو أبواب الإيرادات.

٢- في موازنة الأبواب والإ اعتمادات؛ فإن نطاق القياس المالي يهتم فقط بمدى التزام الوحدات بينود الصرف والإ اعتمادات المدرجة لها دون التركيز على جودة الأداء ومدى تحقيق الأهداف المنشودة، أما موازنة البرامج والأداء؛ فإن نطاق القياس المالي يهتم بتحديد مجموعة من البرامج مقسمة إلى مشروعات وأنشطة فرعية. ولذلك فإن القياس المالي يهدف إلى تحديد تكلفة كل برنامج على حدة؛ بما يتضمنه هذا البرنامج من مشروعات وأنشطة فرعية. فمن الطبيعي أن تكون تلك الموازنة مناسبة جداً لتطبيق الإطار المقترح السابق.

في موازنة الرقابة (موازنة الإ اعتمادات) والتي غالباً ما تستخدم في مجال الأموال العامة (GENERAL FUNDS)؛ فإن الميزانية العامة تهتم بينود الصرف وعناصر الإنفاق وليس الهدف من الإنفاق. وعلى هذا فإنه في ظل ميزانية الرقابة؛ فإن نطاق القياس المالي يهدف في هذه الحالة إلى تحديد مدى التزام كل وحدة بما جاء في ميزانيتها من بنود الصرف والتحويل (عادل، ١٩٦٨).

تاسعاً: نتائج البحث

نظراً لأن الوحدات الحكومية تسعى إلى تنفيذ برامج خطة التنمية في الدولة، الإجتماعية والإقتصادية والسياسية، ونظراً لأن هناك عادةً ندرة في الموارد الحكومية، وبالتالي فإن ترشيد الإنفاق والحفاظ على المال العام يعتبر من أهم أولويات نظم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية.

وتولي الدولة الآن إهتماماً كبيراً لإستخدام مواردها بكفاءة وفعالية، وتم النص على ذلك صراحة في أكثر من قانون كالقانون رقم ١٨٢ لسنة ٢٠١٨، والخاص بالتعاقدات التي تبرمها الجهات الحكومية، وقانون المالية العامة رقم (٦) لسنة ٢٠٢٢. كما أكدت إستراتيجية مصر ٢٠٣٠ للتنمية المستدامة على ذلك.

وللحفاظ على موارد الدولة والتأكد من إستخدامها بفعالية وكفاءة. لابد من توافر نظام رقابة داخلية قوي ومحكم. إلا أن نظم الرقابة الداخلية الموجودة الآن بالوحدات الحكومية تعاني من بعض أوجه القصور، وعليه كانت محاولة الباحث لاقتراح اطار لدعم نظم الرقابة الداخلية الموجودة حالياً

في الوحدات الحكومية. ويكون ذلك بالاستعانة بأحد الأنظمة (COSO). وأن جودة الرقابة الداخلية تتحقق من خلال تطبيق إطار (COSO) بمكوناته الخمسة والمبادئ السبعة عشر المنصوص عليها في الإطار الجديد وذلك بشكل متكامل. وكان من نتائج البحث:

- ١- تعاني الوحدات الحكومية المصرية من ضعف نظم الرقابة الداخلية الموجودة بها.
- ٢- ضعف النظام المحاسبي الحكومي المصري الحالي، وقصوره عن توفير المعلومات المالية والمحاسبية المطلوبة لأغراض تخطيط وإدارة الموارد، وقياس كفاءة وفعالية أداء الوحدات الحكومية المصرية يعد من أهم أسباب ضعف نظم الرقابة الداخلية الحالية.
- ٣- اعتماد النظام المحاسبي الحكومي المصري على استخدام الأساس النقدي؛ يعتبر من أحد أسباب ضعف وقصور هذا النظام.
- ٤- من أهم أسباب ضعف وقصور النظام المحاسبي الحكومي المصري الحالي هو عدم محاسبته عن مرحلتي الاستخدام والتخلص بالنسبة الأصول الثابتة المملوكة للوحدات الحكومية، وإنما تتم المحاسبة فقط عن مرحلة الاستحواذ، وما يتبع ذلك من عدم وجود سجلات تبين جميع المعلومات المتعلقة بالأصول الثابتة، وعدم احتساب مصروف إهلاك للأصول الثابتة لا تكتمل عناصر التكلفة الكلية بالنسبة للنشاط أو الخدمة أو المنتج الذي تقدمه الوحدة الحكومية (لأن مصروف الإهلاك هو من ضمن عناصر التكلفة). وعليه فإن المحاسبة عن مرحلتي الاستخدام والتخلص للأصول الثابتة سيساعد في أغراض الرقابة وقياس التكلفة.

#### عاشراً: توصيات البحث

- ١- ضرورة الإهتمام بضوابط الرقابة الداخلية من أجل ضبط الانفاق الحكومي والحد من الهدر.
- ٢- ضرورة العمل على توفر المقومات الأساسية لمتطلبات لجنة COSO من حيث (البيئة الرقابية، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة الفعالة على القطاع الحكومي، المعلومات والاتصالات، متابعة أنشطة نظام الرقابة الداخلية).
- ٣- إعتناء المنهج المرحلي في تنفيذ الإصلاحات، عن طريق تبني الانتقال التدريجي من تطبيق الأساس النقدي نحو تطبيق أساس الإستحقاق الكامل لنظام المحاسبة الحكومية.
- ٤- ضرورة تفعيل دور لجان المراجعة الداخلية كونها تلعب دوراً هاماً في تحقيق نظام الرقابة الداخلية وتحقيق الجودة في التقارير المالية من خلال دراسة تلك التقارير قبل تقديمها للإدارة والإشراف على نتائج الاعمال.
- ٥- ضرورة الاستثمار في الموارد البشرية وتطويرها، وذلك باعداد برامج تدريبية للعاملين لمواكبة التطور، وتعزيز قيم الانتماء والنزاهة.
- ٦- ضرورة إجراء دراسات مقارنة مع النظم المحاسبية للدول المتقدمة من أجل الإستفادة من تجربة وخبرة هذه الدول في تحديث نظام المحاسبة الحكومية.

## المراجع

### المراجع العربية:

- ادبية عبد الباقي محمد سعد، الرقابة الداخلية حسب نموذج COSO ودورها في تحسين التحكم المحاسبي وجودة التقارير المالية - دراسة ميدانية علي عينة من المصارف السودانية، رسالة دكتوراه، جامعة النيلين - كلية الدراسات العليا، ٢٠١٩.
- فهد محمد طنينه، أثر الرقابة الداخلية على الأداء: دراسة تطبيقية على القطاع المصرفي في الضفة الغربية، رسالة ماجستير، جامعة الخليل، ٢٠١٧.
- سلمى عصام لطفي، اخرون، أثر جودة هيكل الرقابة الداخلية على الأداء المالي لمشركات: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في البورصة المصرية، جامعة الاسكندرية، ٢٠٢١.
- عيسى عبد الله الغنودي، إمكانية تبني إطار COSO للرقابة الداخلية لتفعيل نظم الرقابة الداخلية بمصرف الجمهورية: دراسة تطبيقية على فروع مصرف الجمهورية بالمنطقة الغربية، 2021، alghanodiessa@gmail.com.
- محمد سيد عبده أحمد زيدان، اطار مقترح لتفعيل دور المراجع الداخلي في الوحدات الحكومية بهدف ضبط النفقات وتطوير الرقابة الحكومية: دراسة ميدانية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، مجلد ٩، عدد ٤، جامعة قناة السويس، ٢٠١٨.
- محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد (١٩٩٩)، أصول المراجعة والرقابة الداخلية التأصيل العلمي والممارسة العملية، مصر.
- هاجر عبد الرحمن عبد الفتاح، أثر خصائص لجنة المراجعة وخبرة المدير التنفيذي وهيكل الملكية على الإفصاح عن ضعف الرقابة الداخلية: دراسة تطبيقية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، مجلد ٢، عدد ٢، جامعة دمياط، ٢٠٢١.
- وليد ابراهيم محمد امين، دراسة تحليلية لدور اجهزة الرقابة العليا في تطوير نظم الرقابة الداخلية للحد من الفساد المالي في الوحدات الحكومية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد التاسع، العدد الثاني، كلية التجارة - جامعة قناة السويس، ٢٠١٨.
- ياسر محمد السيد عبد العزيز وأحمد احمد حافظ صيام، اثر تطور هيكل الرقابة الداخلية على الحد من الاثار السلبية لممارسات المحاسبة الابداعية: دراسة تطبيقية، المجلد العاشر، العدد الاول، الجزء الاول، كلية التجارة - جامعة دمياط، ٢٠١٩.

### المراجع الأجنبية:

- COSO, Internal Control - integrated framework, Executive Summary, may, 2013.

- Yang, L., Qin, H., Gan, Q., & Su, J. (2020). Internal control quality, enterprise environmental protection investment and finance performance: An empirical study of China's a-share heavy pollution industry. *International Journal of Environmental Research and Public Health*, 17(17), 6082.