

بحث بعنوان

مدخل محاسبي مقترح لتطوير الرقابة المالية في القطاع الحكومي
بهدف ضبط الاداء المالي في الوحدات الحكومية

بحث مقدم من

إسلام إبراهيم عبد الله أحمد

المخلص

يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في التعرف على دور المدخل المقترح لتطوير الرقابة المالية في الوحدات الحكومية على ضبط الأداء المالي في الوحدات الحكومية ، ولتحقيق الهدف الرئيسي للبحث تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول:
تناول الفصل الأول الإطار العلمي للرقابة المالية الحكومية .
بينما تناول الفصل الثاني المدخل المحاسبي المقترح لتطوير الرقابة المالية .
في حين هدف الفصل الثالث إلى إجراء دراسة ميدانية للتحقق من جدوى تطبيق المدخل المقترح.

وقد توصلت الدراسة إلى : ثبات صحة الفروض البحثية ، أن أهم جوانب القياس المتوازن المقترحة كأداة لتطوير الرقابة المالية في الوحدات الحكومية هو جانب فاقد الأداء والذي يعني توفير التغذية العكسية الملائمة لتصحيح الخريطة الاستراتيجية لتحسين الأداء المالي ، يوجد وجود فروق جوهرية بين درجات الملاءمة لكل مؤشر من مؤشرات الاداء لضمان تطوير الرقابة في الوحدات الحكومية.

وقد أوصت بضرورة الاهتمام بجانب التعلم والنمو والابتكار في الوحدات الحكومية من خلال تطوير المهارات والقدرات الإبداعية للعاملين بالأجهزة الحكومية .

Abstract

The purpose of this study identifies the role of the proposed portal for the development of financial control in government units to control financial performance in government units. To achieve the main objective of the research, it was divided into three chapters. The first chapter included the scientific framework of government , While the second chapter deals with the accounting approach for development of the financial control, while the third chapter aims to conduct a field study to verify the feasibility of applying the proposed approach.

The study concluded that the validity of the research hypotheses, the most important aspects of the balanced measurement proposed as a tool for developing financial control in government units is the loss of performance which means providing appropriate feedback to correct the strategic map to improve financial performance. There are significant differences between the scores for each indicator Of performance indicators to ensure the development of oversight in government units.

It recommended that attention should be given to learning, growth and innovation in government units by developing the skills and creative abilities of government employees.

الإطار العام للبحث

أولاً : طبيعة المشكلة :

لم تحظى الرقابة المالية في الوحدات الحكومية المصرية بالقدر الكافي من الكفاءة نظراً لاتساع نطاق الرقابة المالية الحكومية ، حيث تعاني معظم الوحدات من تزايد حدة الممارسات الفاسدة بها ، وتعمل هذه الوحدات جاهدة من أجل إيجاد الوسائل والأساليب والطرق التي تمكنها من الحد من هذه الممارسات ، حيث يتعرض النظام الرقابي المالي لضغوط مستمرة من أجل ملاحقة الأفكار والتصرفات التي تؤثر بصورة سلبية على كفاءة العمل الحكومي ، فظهرت بعض البنود واستحداث بنود أخرى في القوانين واللوائح المالية وذلك لإضعاف الرقابة المالية الحكومية أو لخدمة مصالح بعض الفئات التي تتعارض مع كفاءة نظام العمل الحكومي^(١).

ويعمر العالم الآن بتحولات عظيمة وسريعة اقتصادية ، سياسية ، اجتماعية وتكنولوجية ، كما أن سمة العصر الحالي هو التغيير حيث توجد طفرة غير مسبوقة في التنوع الفكري واختلاف جذري في المعتقدات والقيم التي كانت سائدة في القرن الماضي حتى أصبحت ديناميكية التغيير والتطوير تسبق الى حد كبير قدرة المفكرين على الإبداع .

ولم يكن القطاع الحكومي بعيداً عن عجلة التطوير فبعد أن قامت الدولة في نهاية التسعينات بتبني فكرة الخصخصة لمؤسسات قطاع الأعمال العام نتيجة لتدنى مستوى الأداء لهذه المؤسسات وما أتبع ذلك من إعادة تشكيل في الاتجاهات السائدة للإدارة الحكومية ونتيجة تغير الأفكار السائدة في الإدارة الحكومية نحو دور جيد للدولة أصبح من الضروري استحداث أساليب جديدة للرقابة على تنفيذ الحكومة لبرامجها الإدارية والاجتماعية وذلك من خلال الرقابة على الموازنة العامة للدولة .

وتعتبر الرقابة المالية الحكومية من أهم الأدوات التي تمتلكها الدولة في الرقابة على مواردها ومصروفاتها ، فعندما تكون نظم الرقابة المالية الحكومية المطبقة ضعيفة فإن الفساد يمثل ناتجاً لهذه النظم الرقابية المطبقة لهذا يجب إعادة النظر في هذه النظم الرقابية وإعادة تصميمها بالصورة التي تمنع وتحد من حدوث هذه الممارسات الفاسدة ، والتي تؤدي الى ضعف الأداء المالي للوحدات الإدارية الحكومية وتؤثر على المستوى القومي وتمثل عائقاً في مسيرة التنمية الاقتصادية ويضعف الحافز على الاستثمار وانخفاض معدلات النمو ، وبالتالي يؤدي الى تراجع دور الدولة في مجال تأدية الخدمات العامة وتفاقم المشكلات الاجتماعية والاقتصادية مثل البطالة والفقر .

وقد حظي نموذج القياس المتوازن للأداء باهتمام كبير في المجال الأكاديمي والعملي ، حيث قدم كلٌّ من Kaplan and Norton إطاراً يحقق التوازن بين تحليل النتائج المالية النهائية ، وتحليل المسببات ، أو المحركات التي أدت إلي هذه النتائج.

(١) د. حسين مصطفى هلاي ، " الرقابة المالية الحكومية ورقابة تطوير الاداء الحكومي "، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٤ ، ص ٣٦ .

والرقابة المالية الحكومية من خلال الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة هي مجموعة الإجراءات التي تركز على بيانات تحليلية عن الخطة بغرض متابعتها والتحقق من قيام الوحدات الحكومية المختلفة بتنفيذ أهدافها بأحسن الوسائل وبكفاءة اقتصادية ، ثم اتخاذ الإجراءات العلاجية للقضاء على الانحرافات بين المخطط والفعلي لكل من المصروفات والإيرادات المتعلقة بالوحدة الحكومية وفي إطار الموازنة .

وقد أوصت كثيرٌ من البحوث العلمية⁽¹⁾ بالأخذ القياس المتوازن كأداة لتطوير الأداء في الوحدات الاقتصادية الخدمية والإنتاجية ، وكذلك الوحدات التي لا تهدف إلى الربح ، لذلك كانت محاوله الباحث الاستفادة بمميزات هذا الإطار في تطوير الأداء المالي داخل الوحدات الادارية الحكومية حلاً لإشكالية هذه الدراسة ، حيث تتبلور مشكلة البحث في ضعف النظم الرقابية الحكومية وما أتبعه من ضعف في الأداء المالي الحكومي وتسعى هذه الدراسة الى محاولة تطوير الرقابة المالية الحكومية ، حيث يقترح الباحث استخدام بطاقة القياس المتوازن كأحد الأساليب الاستراتيجية الحديثة ، كنهج مهم لتطوير الرقابة المالية بهدف دعم تطوير الأداء المالي في الوحدات الإدارية الحكومية .

ثانياً : أهمية البحث :

وتنقسم أهمية البحث إلى :-

أ- الأهمية العلمية :

١- تتبلور أهمية البحث العلمية في التأكيد على أهمية استخدام بطاقة القياس المتوازن في كافة جوانب الحياة في البيئة المصرية والاستفادة منها في تطوير الرقابة المالية الحكومية وبالتالي زيادة الأداء المالي في الوحدات الإدارية الحكومية .

ب- الأهمية العملية :

تتمثل الأهمية العملية فيما يلي :

- ١- حاجة الدولة الى تفعيل الأساليب الرقابية المالية الحكومية نظراً للظروف الاقتصادية الحالية وقلة الموارد الداخلة للدولة وحاجة متخذي القرار الى الوقوف على المعوقات التي تحد من أسلوب الرقابة المالية الحكومية والاقتراحات الكفيلة لتنشيط الدور الرقابي الحكومي .
- ٢- تزايد الشكوى من متلقى الخدمات الحكومية من رداءة تقديم الخدمة أو عدم وصولها لمستخدميها رغم الإنفاق الحكومي وتزايد معدلات الاختلاسات والسرقة في النظام الحكومي مما يستوجب معه وجود آليات جديدة للرقابة المالية الحكومية .

ثالثاً : أهداف البحث :

(1)

-Greiling, Dorothea , " Balanced scorecard implementation in German non-profit organizations". *International Journal of Productivity and Performance Management* Vol. 59, issue 6,2010,pp. 534-554.

يتمثل الهدف الرئيسي لهذه الدراسة في التوصل إلى مدخل مقترح لتطوير الرقابة المالية في القطاع الحكومي بهدف ضبط الأداء المالي في الوحدات الحكومية .

رابعاً : فروض البحث :-

في ضوء أهمية البحث وأهدافه تتمثل الفروض البحثية فيما يلي :

فرض العدم الأول : لا توجد فروق معنوية بين كل من ممثلي وزارة المالية ومفتشى الجهاز المركزي للمحاسبات والعاملين بالموازنة العامة للدولة وأعضاء هيئة التدريس فيما يتعلق بمدى تأثير مؤشر تطوير الرقابة المالية على الوحدات الحكومية.

فرض العدم الثاني : لا توجد فروق معنوية بين كل من ممثلي وزارة المالية ومفتشى الجهاز المركزي للمحاسبات والعاملين بالموازنة العامة للدولة وأعضاء هيئة التدريس فيما يتعلق بدرجة ملاءمة مستويات الأداء الاستراتيجي في زيادة دور الرقابة على الاداء المالي.

فرض العدم الثالث : لا توجد فروق معنوية بين كل من ممثلي وزارة المالية ومفتشى الجهاز المركزي للمحاسبات والعاملين بالموازنة العامة للدولة وأعضاء هيئة التدريس فيما يتعلق بدرجة ملاءمة جوانب القياس المتوازن في تطوير الرقابة المالية للوحدات الحكومية.

فرض العدم الرابع : لا توجد فروق معنوية بين درجات الملاءمة لكل مؤشر من مؤشرات الاداء لضمان تطوير الرقابة في الوحدات الحكومية وبين المؤشرات ككل بعضها البعض (العبارات).

خامساً : حدود البحث

تتمثل حدود البحث في الآتي:

- 1- لن يتعرض الباحث لمجالات زيادة فعالية وكفاءة نظام الرقابة المالية في القطاع الخاص .
- 2- لن يتعرض الباحث لتقارير أداء الرقابة المالية .

سادساً: منهج البحث :-

يستخدم الباحث في إعداد هذا البحث كلاً من المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي ، حيث يستخدم الباحث المنهج الاستنباطي الذي يعتمد على المصادر التاريخية للبيانات للوصول الى الإطار النظري للبحث وفي تحديد فروض الدراسة حيث يتم استقراء الواقع وملاحظة الوضع القائم وتحليله وبيان أوجه القصور به كما يستخدم الباحث المنهج الاستقرائي (التجريبي) والذي يتم استخدامه في اختبار فروض الدراسة وفي تحديد واستخلاص متطلبات تطوير مهنة الرقابة المالية الحكومية لتطوير الأداء المالي الحكومي وذلك من خلال الدراسات التالية :-

أ- الدراسة النظرية :-

حيث يعتمد الباحث على المراجع العربية والأجنبية والرسائل العلمية والدوريات وما ينشر من توصيات وموضوعات عن بعض المؤتمرات والندوات التي لها صلة بالبحث .

ب- الدراسة الميدانية :-

عن طريق استطلاع واقع الممارسة الفعلية للعاملين في مهنة الرقابة المالية الحكومية من ممثلي وزارة المالية (مديرو ووكلاء الحسابات) وأعضاء ومفتشى الجهاز المركزي للمحاسبات وكذلك الاكاديميين من أساتذة الجامعات التي تطبق النظام المحاسبي الحكومي وذلك بما يساهم في اختبار فروض البحث .

سابعاً: الدراسات السابقة :-

أ- الدراسات السابقة التي تناولت الرقابة المالية

١- دراسة ، صبرى عبد الحميد (٢٠١٦) (١)

هدفت هذه الدراسة إلي التعرف علي أهم محددات تكامل النظام المحاسبي في الشركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية لرفع كفاءة الرقابة الداخلية ، وتحديد أهم المتطلبات الواجب توافرها في نظام المعلومات المحاسبية للاعتماد عليها في عمليات المراجعة . كما هدفت إلى دراسة مدى تأثير النظام المحاسبي على تقييم الرقابة الداخلية في ظل نظم تكنولوجيا المعلومات المعاصرة .

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها إن تطبيق المعايير المحاسبية في نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة يحقق الجودة والشفافية للمعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية .

٢- دراسة ، شيرين محمود (٢٠١٥) (٢)

هدفت الدراسة إلى بيان مدى تطبيق أهداف الرقابة الداخلية على الوحدات الحكومية في حالة التحول إلى اللامركزية ، وقد تناولت الدراسة تطوير نظم الرقابة المالية في ظل إعادة هندسة العمليات الحكومية والتحول إلى اللامركزية في إقليم كردستان .

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن إدارة النقدية الحالية في كردستان لا يوجد بها نظام خزينة موحد لضمان الرقابة الفاعلية على الأرصدة النقدية الحكومية حيث تتم إدارة النقد من خلال عدد غير محدد من الحسابات المصرفية التي لا ترتبط فيما بينها ، بالإضافة إلى أنه لا يوجد قسم مراجعة بشكل فعال في الوحدات الحكومية والقائم منها لا يتوفر له الاستقلال حيث يكون عادة تحت سيطرة مدير الحسابات .

(١) صبرى عبد الحميد السيد ، "محددات تكامل النظام المحاسبي بغرض تقييم الرقابة الداخلية بالتطبيق على الشركات المساهمة المقيدة بسوق الأوراق المالية العراقية ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد ٤٠، العدد ١، ٢٠١٦، ص ص : ٢٨١-٣٠١.

(٢) شيرين محمود ، " تطوير نظم الرقابة المالية في ظل إعادة هندسة العمليات الحكومية والتحول إلى اللامركزية في إقليم كردستان " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد ٣٩ ، العدد ٣ ، ٢٠١٥ ، ص ص : ٣١٥-٣٣٩.

٣- دراسة ، حسن فليح القطيش (٢٠١٥) (١)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المستلزمات الخارجية لدى الجهات الخاضعة للرقابة والمستلزمات الداخلية لدى أجهزة الرقابة للقيام برقابة الأداء على البرامج الحكومية وتقييم مدى توفر المستلزمات الخارجية لدى الجهات الخاضعة للرقابة للقيام برقابة الأداء على البرامج الحكومية ، وترجع أهمية تلك الدراسة إلى تناول دراسة خدمة الجهات الخاضعة للرقابة وكذلك الأجهزة الرقابية المتمثلة في ديوان المحاسبة ووزارة المالية ووحدات الرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة للرقابة والعمل على تضافر جهودها لتوفير المقومات الداخلية والخارجية لممارسة رقابة الأداء وتطوير أساليبها الرقابية بالتحول من أسلوب الرقابة المالية التقليدية والذي يكاد يقتصر على التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية ومدى مطابقتها للقوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها لتشمل الرقابة بمفهومها الواسع .

ب- الدراسات السابقة التي تناولت الأداء المالي

١- دراسة ، إيمان فؤاد (٢٠١٤) (٢)

هدفت هذه الدراسة إلى وضع إطار محاسبي لتقييم جودة الأداء المالي للكليات التكنولوجية المصرية التابعة لوزارة التعليم العالي ، وتحليل أثر تطبيق مدخل بطاقة الأداء المتوازن على جودة تقويم الأداء .

وتوصلت الدراسة إلى وجود قصور في النظام المحاسبي الحكومي ترتب عليه عدم توفير البيانات والمعلومات الصحيحة اللازمة لتقييم الأداء . تقوم بطاقة الأداء المتوازن بترجمة رؤية المنظمة واستراتيجيتها إلى أهداف وخطط عمل تشغيلية وذلك من خلال ربط السبب بالنتيجة من خلال الخريطة الاستراتيجية وبذلك تعد أساساً جيداً لاتخاذ القرارات .

٢- دراسة ، ياسر عادل (٢٠١٣) (٣)

هدفت الدراسة إلى كشف مدى تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لدى البنوك الوطنية ، ومعرفة المقاييس المستخدمة فعلاً من قبل البنوك الوطنية بهدف تقويم مركزها التنافسي الاستراتيجي ، وبيان أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بكافة محاورها الأربعة على تدعيم المركز التنافسي للبنوك الوطنية ، وتحديد أهم المقاييس الاستراتيجية المستخدمة في محاور بطاقة الأداء المتوازن والتي قد تمكن في حالة تطبيقها من تعزيز المركز التنافسي للبنوك.

(١) حسن فليح القطيش ، " رقابة الأداء واستخدامها كأسلوب لتطوير الرقابة على البرامج الحكومية في الأردن : من وجهة نظر مدققي حسابات المؤسسات والدوائر الحكومية " ، مجلة البحوث المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة بورسعيد ، العدد الثالث ، المجلد الرابع ، ٢٠١٥ ، ص ص : ١٨٦-٢٠٥ .
(٢) إيمان فؤاد عكاشة ، " تقييم جودة الأداء المالي في قطاع التعليم إطار مقترح " ، المجلة العلمية لاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، ٢٠١٤ ، ص ص : ١٧٥-٢٩٢ .

(٣) ياسر عادل أبو مصطفى ، " أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن علي تعزيز المركز التنافسي : دراسة ميدانية " ، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، معهد البحوث البيئية ، جامعة عين شمس ، المجلد الرابع ، ٢٠١٣ ، ص ص : ١٤٧-١٦٩ .

التعليق على الدراسات السابقة

- ١- تناولت إحدى الدراسات مشاكل الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية المحلية .
 - ٢- توصلت إحدى الدراسات إلى أن تطبيق المعايير المحاسبية في نظام الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة يحقق الجودة والشفافية للمعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية .
 - ٣- هدفت إحدى الدراسات إلى تقييم التغيرات التي حدثت في الرقابة المركزية المالية في القطاع العام .
 - ٤- كما تناولت العديد من الدراسات طبيعة وأهمية ومفهوم الأساليب الرقابية الحكومية السائدة وتحليل الأنواع المختلفة للرقابة المالية الحكومية .
 - ٥- وأوصت بضرورة تطوير الأساليب الرقابية بالتحول من أسلوب الرقابة المالية التقليدية والذي يكاد يقتصر على التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية ومدى مطابقتها للقوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها لتشمل الرقابة بمفهومها الواسع.
 - ٦- وبحثت إحدى الدراسات في توفير المقومات الداخلية والخارجية لممارسة رقابة الأداء وتطوير أساليبها الرقابية بالتحول من أسلوب الرقابة المالية التقليدية.
 - ٧- توصلت إحدى الدراسات إلى وجود قصور في النظام المحاسبي الحكومي ترتب عليه عدم توفير البيانات والمعلومات الصحيحة اللازمة لتقييم الأداء.
 - ٨- أوصت إحدى الدراسات بضرورة تضافر جهود وحدات الرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة للرقابة لتوفير المقومات الداخلية والخارجية لممارسة رقابة الأداء.
 - ٩- واتفقت العديد من الدراسات على أهمية بطاقة الأداء المتوازن كمدخل استراتيجي لتقييم الأداء المالي وغير المالي من خلال أبعادها المتعددة .
- ولم تتناول أي من هذه الدراسات محاولة تطوير الرقابة المالية الحكومية باستخدام بطاقة القياس المتوازن كأحد الأساليب الاستراتيجية الحديثة كنهج مهم لتطوير الرقابة المالية بهدف دعم تطوير الأداء المالي في الوحدات الإدارية الحكومية. وهو ما تحاول هذه الدراسة التوصل إليه من خلال تقديم المدخل المقترح .

ثامناً: خطة البحث :-

يتم تناول هذا البحث من خلال ثلاث فصول على النحو التالي :

الفصل الأول بعنوان " الإطار العلمي للرقابة المالية الحكومية "

الفصل الثاني بعنوان " المدخل المحاسبي المقترح لتطوير الرقابة المالية "

الفصل الثالث " دراسة ميدانية للتحقق من جدوى تطبيق المدخل المقترح".

الفصل الأول

الإطار العلمي للرقابة المالية الحكومية

مقدمة :-

يلعب القطاع الحكومي دوراً هاماً في اقتصاديات الدول النامية باعتباره المحرك الأساسي لمشروعات التنمية لهذه الدول ، ويشكل ترشيد الإنفاق الحكومي وحسن استخدام الموارد المحدودة المتاحة ورفع كفاءة وفاعلية الأجهزة الإدارية وتطوير السياسات والإجراءات الإدارية المتبعة عناصر أساسية لنجاح أي عملية تنمية وتحقيق أهدافها . ولا شك أن تحقيق ذلك لن يتأتى إلا بوجود رقابة مالية على درجة عالية من الكفاءة والفاعلية تمكن من تحقيق المتطلبات التي تحتاجها عملية التنمية وتدعم خططها وتساعد في تحقيقه أهدافها ، وتتولى الرقابة المالية الحكومية مهمة الرقابة على الأجهزة الإدارية لضمان الاستخدام الفعال والمناسب للأموال العامة .

وحيث أن الهدف من إنشاء الأجهزة الحكومية هو تقديم الخدمات للمواطنين ... ويأتي دور الأجهزة الرقابية لضمان تقديم هذه الخدمات بأسرع وقت وبأقل جهد وتكلفة ممكنة وبالشكل المطلوب قانوناً ، وسوف يقوم الباحث بعرض الإطار العملي للرقابة المالية الحكومية من خلال المبحثين التاليين :-

المبحث الأول : طبيعة الرقابة المالية في القطاع الحكومي .

المبحث الثاني : المشكلات التي تواجه الرقابة المالية الحكومية .

المبحث الأول

طبيعة الرقابة المالية في القطاع الحكومي

تمهيد

قد أدى تعقد وتشعب مهام الدولة الحديثة إلى زيادة سلطات الحكومة لتحقيق مصالح المجتمع حيث أخذت الحكومات على عاتقها القيام بمزيد من الأنشطة ، فأتسع العمل الحكومي ليشمل جميع جوانب المجتمع تقريباً ، وقد أسهم هذا التوسع في ازدياد السلطة التي تمنح للموظفين العموميين ، مما أوجد شعوراً لديهم بأنهم أصبحوا يتمتعون بقوة كبيرة ، مما فرض الحاجة إلى الرقابة عليهم ووضع بعض الضوابط والقيود على تصرفاتهم ، ومن هنا ظهرت الحاجة لإيجاد الوسائل العديدة لدى الدول للرقابة على أعمال الحكومة ومنها الرقابة المالية ، والتعرف على مدى إسهامها في تخفيف حدة الفساد الذي ينشأ عن بعض الممارسات غير القانونية ، كالمحسوبية والمحابة والرشوة والابتزاز والسرقة وانتهاك الإجراءات المتبعة لتحقيق مصالح شخصية وغيرها من الأعمال التي تتعلق بسوء استخدام المناصب الحكومية باعتبار الفساد الإداري ضار بالموارد العامة ويمثل انتهاكاً للقوانين والأنظمة السائدة التي وجدت لحماية مصالح المجتمع .

وبناء على ذلك يتم تناول هذا المبحث من خلال النقاط التالية :

١-١ مفهوم الرقابة المالية :-

عرفت الدول على اختلاف نظمها السياسية – أنواعاً متعددة من الرقابة على أعمال الإدارة وأنشطتها وقراراتها وعقودها وأموالها ، رغم اشتراكها في هدف رئيسي هو ضمان تقديم الأجهزة خدماتها بشكل مشروع وبأقل وقت وجهد ممكن بهدف التحقق من التزام الأجهزة الإدارية بالقوانين والأنظمة المالية ، وكشف المخالفات المالية المرتكبة وضبطها والتي تعوق سير الإدارة نحو تحقيق أهدافها وتنفيذ سياساتها العامة .

١-٢ المبادئ العلمية للرقابة الحكومية

تعتبر الرقابة المالية الحكومية عن نشاط متشعب تتكامل وتندمج فيه وظائف الإدارة والمحاسبة والاقتصاد والقانون بغرض التأكد من أن ما يجب عمله قد تم بالفعل وتبين مواطن القصور واتخاذ القرارات التصحيحية تبعاً لذلك ، وبناءً عليه لا يمكن النظر إلى الرقابة المالية الحكومية على أنها وظيفة محدودة ، ولا شك أن أفضل وسيلة نحو إطار مفاهيمي متكامل للرقابة الحكومية هي وضع وصياغة مجموعة من المبادئ (الأسس) العلمية التي تسهم في توضيح مفهوم الرقابة المالية الحكومية وتبين العناصر الأساسية التي تتكون منها ووظائفها الرئيسية والأساليب العامة التي تستخدم في تحقيق هذا النوع من الرقابة بفاعلية .

المبحث الثاني

المشكلات المحاسبية لنظام الرقابة المالية

تمهيد

تتم ممارسة الرقابة المالية الحكومية عادة عن طريق فحص جميع أو بعض الأنشطة والعمليات والمعاملات ضمن هيئة معينة ، كما أنها يمكن أن تشمل تغطية مراقبة ومقارنة العمليات الحكومية المتعلقة ببرامج متشابهة في هيئات مختلفة تنتمي إلى قطاع معين ، وفي الغالب فإن الأهداف من الرقابة المالية متعددة ومتشعبة ومن المفترض أن توتى بثمارها لضمان ضبط وتقييم الأداء في الوحدات الحكومية إلا انه توجد العديد من المشكلات والمعوقات التي تحول دون تحقيق الأهداف المنشودة من نظام الرقابة المالية في الوحدات الحكومية ، ويهدف الباحث في هذا المبحث إلى عرض المشكلات التي تواجه نظام الرقابة المالية داخل الوحدات الحكومية وذلك من خلال النقاط التالية :

١-٢ أبعاد ومحددات الرقابة المالية الحكومية وآليات تنفيذها

أنواع الرقابة المالية

تنقسم الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة للدولة الى (١) :-

١- **الرقابة الداخلية** :- تعبر عن الخطة المحاسبية والإدارية والمالية التي تضعها الوحدة الحكومية لحماية مواردها المالية وأصولها مع اكتشاف فرص الأخطاء والغش والتلاعب نظراً لما يتسم به طبيعة النشاط الحكومي من انعدام العلاقة السببية بين الموارد والنفقات ثم التأكد من تطبيق اللوائح والتعليمات والمنشورات المالية التي تنظم سير العمل بالمحاسبة الحكومية .

٢- **الرقابة الخارجية** :- وهي الرقابة التي تقوم بها أجهزة من خارج الوحدة الحكومية حيث تقوم أجهزة وزارة المالية بالرقابة المالية قبل الصرف ويقوم الجهاز المركزي للمحاسبات بالرقابة بعد الصرف .

لذلك يتضح أن الرقابة المالية على الموازنة العامة للدولة قد عهدت بصفة خاصة الى جهتين حكوميتين للرقابة وهما :-

الجهة الرقابية الأولى : وزارة المالية وذلك للرقابة المالية السابقة على الصرف .

الجهة الرقابية الثانية : الجهاز المركزي للمحاسبات وذلك للرقابة التالية للصرف .

(١) د مصطفى الباز ، " المحاسبة الحكومية والقومية (المعايير - النظم - الرقابة) " ، كلية التجارة بالإسماعيلية ، الناشر مكتبة عبد الدايم ، ٢٠٠٠ ، ص ٢٥ .

٢-٢ خطوات الرقابة المالية الحكومية :

للحكم علي مدي فاعلية نظام الرقابة المالية لابد من القيام بعدد من الإجراءات والخطوات المخطط لها بعناية وهي :

٢-٢-١ **دراسة وفهم النظام :** وتتضمن هذه الخطوة الحصول علي معلومات كافية وشاملة لعناصر نظام الرقابة ، ومن المعلومات التي يجب دراستها وفهمها بيئة الرقابة وتقييم المخاطر والاجراءات الرقابية والنظام المحاسبي ونظام المتابعة والمراقبة ، والتأكد من أن هذه المعلومات قابلة للفحص والمتابعة والمراجعة .

٢-٢-٢ **التقييم المبدئي :** يتم تحليل المعلومات التي تم الحصول عليها في المرحلة الأولى وذلك من أجل الوصول إلي توقعات حول مدي فاعلية نظام الرقابة وضعفه وعدم قدرته علي اكتشاف الانحرافات ومنع الأخطاء .

٢-٢-٣ **تحديد الظروف التي تتطلب كتابة التقرير للإدارة :** يتم تحديد الظروف التي قد تؤثر في عملية إعداد القوائم المالية والتي تتطلب كتابة تقرير للإدارة عند حدوثها .

٢-٢-٤ **اختبار تطبيق الإجراءات:** وتشمل هذه الخطوة التأكد من تطبيق إجراءات الرقابة كما هو مخطط لها من خلال استخدام بعض الوسائل مثل الفحص المستندي والملاحظة الشخصية للمراقب المالي .

٢-٢-٥ **التقييم النهائي :** وهذه المرحلة التي يمكن من خلالها الحكم علي مدي فاعلية نظام الرقابة وذلك بالتأكد من وجود عناصر نظام الرقابة للحكم علي فاعلية النظام وفي حالة غياب أو ضعف أحد هذه العناصر فإنه يتم الحكم بضعف النظام ، واذا اكتشفت الأخطاء ولم تتخذ إجراءات تصحيحية فأن ذلك يدعو إلي الشك في فاعلية ومصادقية النظام .

الفصل الثاني

المدخل المحاسبي المقترح لتطوير الرقابة المالية

مقدمة :

يهدف هذا الفصل إلى تقديم المدخل المحاسبي المقترح لتطوير الرقابة المالية من خلال الاعتماد على القياس المتوازن للأداء حيث يعتبر هذا الأسلوب نظاماً شاملاً لقياس الأداء من منظور استراتيجي في جميع المستويات الإدارية وذلك من خلال ترجمة الاستراتيجية إلى أهداف ومقاييس وخطوات إجرائية واضحة ولذا فإن بطاقة الأداء المتوازن يربط الأهداف والأولويات والمقاييس بهذه الاستراتيجية ، وحيث تتكون بطاقة الأبعاد من مجموعة مختلفة من الأبعاد فإن تحقيق كل بعد منها يؤدي إلى التزام الوحدات الحكومية ورفع كفاءتها من خلال التحسين المستمر للأداء في كل الأبعاد للوصول إلى تحسين معدلات الإنجاز وتحقيق مستويات الأداء المطلوبة في الأجل القصير وتطويرها في الأجل الطويل أو بشكل آخر تحقيق أهداف المنشأة في الأجلين القصير والطويل بشكل متوازن^(١).

كما يعرض الباحث خطوات تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن لتطوير الرقابة المالية في الوحدات الحكومية والعناصر المكونة للمدخل المقترح للتطوير ، وذلك من خلال المبحثين التاليين :

المبحث الأول: بطاقة مقاييس الأداء المتوازن كمدخل مقترح لتطوير الرقابة المالية .

المبحث الثاني: الهيكل البنائي والرقابي للمدخل المقترح.

وذلك على النحو التالي :

(١) د. عاصم محمد أحمد سرور ، " بطاقة الأساليب المتكاملة أسلوب مقترح لتحسين القيمة المضافة لمنشآت الأعمال : دراسة تحليلية " ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة ، جامعة سوهاج ، المجلد ٢٩ ، العدد ٢ ، ٢٠١٢ ، ص ص : ٣٠٢-٣٢١.

المبحث الأول

بطاقة مقاييس الأداء المتوازن كمدخل مقترح لتطوير الرقابة المالية

تمهيد :

يهدف هذا المبحث إلي تناول القياس المتوازن كأداة للتطوير من خلال تقديم اطار تعريفي له يتمثل في نشأته وأجال تطوره واستخداماته مع التطرق الي مزايا استخدامه كأداة تطوير استراتيجية، باعتبار أن بطاقة مقاييس الأداء تعتبر وسيلة تمكن الوحدات الحكومية من تحلّي الأهداف والاستراتيجيات وتحديد اتجاهها ، فالأداء المتوازن هو خليط من مقاييس المخرجات ومسببات الأداء ، فوجود مقاييس بدون مسببات لا تحدد كيفية تحقيق المخرجات كما لا توفر مؤشرات مبكرة عما إذا كانت الاستراتيجية والخطة في ا

لوحدها قد نفذت بنجاح أم لا⁽¹⁾ ، وعلى ذلك فإن أسلوب بطاقة الأداء يعتبر مناسباً لتطوير الرقابة المالية في القطاع الحكومي . ويتناول الباحث هذا المبحث من خلال النقاط التالية :

١-١ : مؤشرات ضبط الأداء المالي.

١-٢ : القياس المتوازن كأداة للتطوير الاستراتيجي للأداء .

١-٣ : بطاقة القياس المتوازن كأداة تصميم المدخل المقترح.

١-١ : مؤشرات ضبط الأداء المالي

يمكن تقسيم مؤشرات الأداء المالية إلى :

١-١-١ مؤشرات الأداء المالي المبيّنة علي الربح المحاسبي حيث : تعد مؤشرات الربحية من أهم المؤشرات التي يعتمد عليها المحللون الماليون ومستخدمو القوائم المالية في تقييم أداء الشركة وتسعى الوحدات الاقتصادية ذاتها إلي تحقيق أعلى معدل ممكن لهذه المؤشرات في ضوء تحقيق الأهداف الأخرى مثل السيولة وغيرها اقتناعاً منها بأهمية هذه المؤشرات في تقييم الأداء.

إلا أن اعتماد هذه المؤشرات علي الأرباح المحاسبية المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق فقط، يجعل النظام المحاسبي وما يقدمه من معلومات للمستخدمين يشوبه القصور وأوجه النقص ، خاصة وأن هناك العديد من الانتقادات وأوجه القصور يتم توجيهها إلي الأرباح المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي ، كما أو الاعتماد علي الأرباح المحاسبية فقط لقياس العائد علي استثمارات المنشأة ، وقياس ربحيتها يحجب عن مستخدمي القوائم المالية مقدار ما حققته من تدفقات نقدية تشغيلية (في مقابل الدخل التشغيلي) علي هذه الاستثمارات .

(1) د. صفاء محمد عبد الدايم ، " مدخل مقترح لتقييم الأداء البيئي كبعد خامس في منظومة الأداء المتوازن دراسة ميدانية " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعه الإسكندرية، العدد الثاني ، المجلد الأربعون ، يناير ٢٠٠٣ ، ص ٢١٨ .

المبحث الثاني

الهيكل البنائي والرقابي للمدخل المقترح

تمهيد :

يهدف هذا المبحث إلى عرض عناصر المدخل المقترح لتطوير الرقابة المالية باستخدام بطاقة بطاق مقاييس الأداء المتوازن ، حيث يتكون الهيكل البنائي والرقابي للمدخل من مجموعة من المفاهيم والفروض والمبادئ والتي تمثل عناصر المدخل المقترح وكذلك المعايير والأساليب والإجراءات والتي تمثل الجانب التطبيقي للمدخل المقترح ، والتي يستخدم لتنظيم عملية الرقابة المالية بشكل يجعل منها أداة فعالة في تطوير وتوجيه النشاط الإداري بكياناته المختلفة في الأجهزة الحكومية مع ضمان تقديم الخدمات للمواطنين بأسرع وقت وبأقل جهد وتكلفة ممكنة وبالشكل المطلوب قانوناً.

ويتم تناول هذا المبحث من خلال النقاط التالية :

٢-١ : أهداف المدخل المقترح لتطوير الرقابة المالية.

٢-٢ : عناصر المدخل المقترح.

٢-٣ : النتائج المترتبة على تطبيق المدخل المقترح.

٢-١ : أهداف المدخل المقترح لتطوير الرقابة المالية

يهدف المدخل المقترح إلى استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن لتقييم الرقابة المالية في الوحدات الحكومية من أجل رفع كفاءة وفاعلية الأداء المالية ، وقد اقترح الباحث استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن للعديد من الأهداف^(١):

٢-١ - ١ - محاولة موازنة مقاييس الأداء المالية وغير المالية لتقييم الأداء القصير الأجل والطويل الأجل في تقرير موحد وبالتالي تقلل بطاقة قياس الأداء المتوازن من تركيز المديرين علي الأداء المالي قصير الأجل مثل المكاسب السنوية أو الربع سنوية ، ولكنها تهتم بالتحسينات القوية في المقاييس غير المالية التي تشير إلي إمكانية خلق قيمة اقتصادية للوحدات الحكومية في المستقبل.

(١) محمد رجب محمود بدر ، " دور المقياس المتوازن للأداء في ترشيد أداء إدارة الأرباح " ، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، الجامعة الإسلامية - غزة ، ٢٠١٣ ، ص ٤٠.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية للتحقق من إمكانية تطبيق المدخل المقترح

تمهيد

قبل إجراء التحليل الإحصائي يقوم الباحث بتحديد حجم العينة وتسمية المتغيرات المتعلقة بالبيانات التي تم جمعها من خلال قوائم الإستقصاء حتى يمكن إجراء التحليلات و الإختبارات المناسبة حسب طبيعة البيانات . و بعد ذلك يتم إيجاد وسيط الأوزان المعطاة لكل عبارة طبقاً لآراء المستقصى منهم سواء كانوا محاسبين (ممثلى وزارة المالية أو مفتشى الجهاز المركزى أو العاملين بالموازنة العامة أو أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية المهتمين بالمحاسبة) خلافاً لما هو شائع من استخدام المتوسط فى معظم الدراسات التطبيقية نظراً لأن الأوزان المعطاة بواسطة العينتين تعتبر بيانات ترتيبية و ليست كمية ، و من ثم يكون من الخطأ حساب متوسطات أو إنحرافات معيارية أو معامل إختلاف معيارى للبيانات الترتيبية كما هو الحال فى معظم البحوث التى تعتمد على قوائم إستقصاء مشابهة .

و من ناحية أخرى فإن أساليب التحليل الإحصائى المعلمية أو البارامترية لا تصلح أيضاً لإجراء أى تحليل للبيانات الترتيبية ، حيث تقتصر هذه الأساليب على البيانات الكمية فقط ، وفى ضوء توافر الشروط التى يتطلبها كل أسلوب منها ، و هذا خطأ شائع يقع فيه العديد من الباحثين .

و فى هذا الإطار سوف يتم استخدام أساليب التحليل الإحصائى غير المعلمية أو ما تسمى بالأساليب اللابارامترية ، و التى تتناسب مع طبيعة البيانات الترتيبية . و ذلك باستخدام برنامج . MATLAB (R 2015a)

أولاً : تحديد حجم العينة

ثانياً : تسمية (ترميز) المتغيرات و تبويب الأوزان وفقاً للعبارات

ثالثاً : اختبار صدق وثبات العبارات

رابعاً : اختبار الفروض الاحصائية

الخلاصة والنتائج والتوصيات

أولاً : الخلاصة :

يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في التعرف على دور المدخل المقترح لتطوير الرقابة المالية في الوحدات الحكومية على ضبط الأداء المالي في الوحدات الحكومية ، ولتحقيق الهدف الرئيسي للبحث تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول .

ثانياً : النتائج :

من خلال الدراسة العملية توصل الباحث الي النتائج الآتية :

- 1- أن أهم جوانب القياس المتوازن المقترحة كأداة لتطوير الرقابة المالية في الوحدات الحكومية هو جانب فاقد الأداء والذي يعني توفير التغذية العكسية الملائمة لتصحيح الخريطة الاستراتيجية لتحسين الأداء المالي .
- 2- الجانب التالي المقترح من حيث الأهمية جانب أو بعد الرقابة الداخلية للوحدات الحكومية .
- 3- يأتي جانب أو بعد التعلم والنمو والابتكار أحد جوانب القياس المتوازن المقترحة في مرتبة تالية ، ويليه جانب أو بعد العمليات المالية والتشغيل ، ويأتي في المرتبة الأخيرة من حيث الأهمية النسبية المبالغ المخصصة للوحدة الحكومية ، ليعكس أهمية المقاييس غير المالية في تطوير الاداء في الوحدات الحكومية.
- 4- بالنسبة لترتيب المؤشرات التي تعبر عن حجم وقيمة الأموال المخصصة للوحدة الحكومية يتضح أن أهم المؤشرات التي تعبر عن ذلك نسبة تحقيق النمو في الإيرادات اذا كانت الوحدة الحكومية تهدف الي الربح .
- 5- بالنسبة للوحدات الادارية الحكومية فإن أفضل مؤشر يعبر عن البعد المالي نسبة تحقيق الوفر في تكلفة الخدمات الحكومية المقدمة ، ويلي ذلك من حيث الأهمية نسبة تحقيق الوفر في النفقات العامة.
- 6- يأتي في آخر الاهميات النسبية نسبة النمو في قيمة المخصصات المالية مقارنة بالإنجاز. كمؤشر يعبر عن البعد المالي في قياس الأداء للوحدات الادارية.
- 7- أن أهم مؤشرات جانب الرقابة الداخلية كأحد جوانب تطوير الرقابة المالية المقترحة في الوحدات الحكومية هو نسبة التصرفات غير الاقتصادية إلي جملة التصرفات التي تقوم بها الوحدة الحكومية ، يليها نسبة تنفيذ اللوائح والتشريعات عند ، ثم يلي ذلك مدي الوفر في التكاليف للأموال المخصصة عند مقارنتها بالأداء الحكومي.
- 8- أن أهم مؤشرات جانب فاقد الأداء أو جانب التغذية العكسية كأحد جوانب القياس المتوازن المقترحة لتطوير الأداء المالي في الوحدات الحكومية يتمثل في نسبة الانحراف في ناتج الأداء السلبي عن الأداء المخطط ، يلي ذلك نسبة بنود الاختناقات المالية مقارنة بالبنود المستكفية ، وأن أقل المؤشرات أهمية في هذا الجانب نسبة الانحراف الايجابي عن الأداء المتوقع .

٩- ثبات جدوي المدخل المقترح الذي يشتمل جوانب ومؤشرات القياس المتوازن في تحقيق تحسين للأداء المالي وحدات الحكومية.

١٠- ثبات صحة الفرض الأول حيث يتبين ان اراء كل من ممثلي وزارة المالية واعضاء هيئة التدريس تتجه في المتوسط نحو ملائم جدا بينما اتجهت اراء كل من مفتشي الجهاز المركزي للمحاسبات في المتوسط نحو ملائم الي حد ما .

١١- ثبات صحة الفرض الثاني حيث تبين ان اراء كل من ممثلي وزارة المالية واعضاء هيئة التدريس تتجه في المتوسط نحو ملائم جدا بينما اتجهت اراء مفتشي الجهاز المركزي للمحاسبات في المتوسط نحو ملائم الي حد ما ، واتجهت اراء العاملين بالموازنة العامة في المتوسط الي ملائم.

١٢- ثبات صحة الفرض الثالث يتبين ان اراء كل من ممثلي وزارة المالية واعضاء هيئة التدريس تتجه في المتوسط نحو ملائم جدا بينما اتجهت اراء مفتشي الجهاز المركزي للمحاسبات في المتوسط نحو قليل ملائمة ، واتجهت اراء العاملين بالموازنة العامة في المتوسط الي ملائم.

ثالثاً: التوصيات :

- ١- ضرورة تطوير الرقابة الداخلية بغرض دعم الوحدات الحكومية الإدارية .
- ٢- ضرورة تطوير الاستراتيجيات التي تتبناها الوحدات الحكومية بشأن تطوير الأداء المالي.
- ٣- إجراء المزيد من البحوث حول الجانب السلوكي للمسؤولين والعاملين في الوحدات الحكومية لمعرفة أسباب القصور في الأداء بشكل عام والعمل على حل المشاكل التي يواجهها العاملين بالقطاع الحكومي .
- ٤- ضرورة تطوير الرقابة المالية لتحقيق فعالية الأداء المالي .
- ٥- يجب الاهتمام بجانب التعلم والنمو والابتكار في الوحدات الحكومية من خلال تطوير المهارات والقدرات الإبداعية للعاملين بالأجهزة الحكومية .
- ٦- ضرورة تحقيق الرشد الكامل في تحديد قيمة الاعتماد المالي المنصرف للوحدة الادارية الحكومية كأحد الاستراتيجيات التي يجب أن تتبناها الوحدة الحكومية الادارية بشأن تطوير الأداء المالي .
- ٧- ضرورة الاهتمام بجانب فاقد الأداء والذي يعني توفير التغذية العكسية الملائمة لتصحيح الخريطة الاستراتيجية لتحسين الأداء المالي .

قائمة مراجع البحث

أولاً- المراجع العربية:

(أ) الكتب:

- ١- أكرم إبراهيم حماد
 - ٢- د. أمين السيد لطفي
 - ٣- د. أحمد غازي صقر
 - ٤- د. أحمد زردومي
 - ٥- د. جمعة شهاب الدين
 - ٦- د. حليم حلى رزق
 - ٧- د. حسين شرف
 - ٨- د. حسين مصطفى هلالى
 - ٩- د. كمال عبد السلام
- " الرقابة المالية في القطاع الحكومي " ، عمان ، دار جهينة للنشر والتوزيع ، طبعة أولى ، ٢٠٠٤ .
- " التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة " ، الاسكندرية ، الدار الجامعية ، ٢٠٠٧ .
- " المحاسبة في الوحدات الحكومية ، الواقع والمستقبل " ، بدون ناشر ، بدون تاريخ نشر ، المنصورة .
- " أهمية المعلومات في اتخاذ القرارات الإدارية " ، مجلة الباحث الاجتماعي ، جامعة منتوري ، قسنطينة ، الجزائر ، العدد العاشر ، ٢٠١٠ .
- " المحاسبة الحكومية - الموازنة العامة وحسابات الحكومية وتوزيع جهاز نشر الكتاب الجامعي ، جامعة المنصورة ، ٢٠٠٥ .
- " إدارة المنظمات الحكومية " - جامعة القاهرة - بدون ناشر ، ١٩٩٧ .
- " المحاسبة الحكومية والقومية " ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، بدون سنة نشر .
- " لرقابة المالية الحكومية ورقابة تطوير الاداء الحكومي " ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٤ .
- " اصول المراجعة " ، المنصورة ، بدون ناشر ، ٢٠٠٥ .

(ب) الدوريات:

- ١- د . احمد حسن زغول
 - ٢- حسن فليح القطيش
- " دور الأساليب الرياضية في تطوير استخدام المعلومات غير كاملة الدقة في اتخاذ القرارات " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة جامعة المنصورة ، المجلد ٩ ، العدد ١ ، سنة ١٩٩٥ .
- " رقابة الأداء واستخدامها كأسلوب لتطوير الرقابة على البرامج الحكومية في الأردن : من وجهة نظر مدققي حسابات المؤسسات والدوائر الحكومية " ، مجلة البحوث المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة بورسعيد ، العدد الثالث ، ٢٠١٤ .

٣- د. خالد محمد عبد المنعم لبيب

، " القيمة المضافة والتقييم المتوازن لأداء المراجعة الداخلية ، في ظل إطار حوكمة الشركات (بالتطبيق على قطاع الأعمال المصري) " ، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية* ، جامعه الإسكندرية ، العدد الأول ، مارس ٢٠٠٦ .

٤- د. صفاء محمد عبد الدايم

، " مدخل مقترح لتقييم الأداء البيئي كبعد خامس في منظومة الأداء المتوازن (BSC) - دراسة ميدانية " ، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية* ، جامعه الإسكندرية ، العدد الثاني ، المجلد الأربعون ، يناير ٢٠٠٣ .

٥- د. عاصم محمد أحمد سرور

، " بطاقة الأساليب المتكاملة أسلوب مقترح لتحسين القيمة المضافة لمنشآت الأعمال : دراسة تحليلية " ، *مجلة البحوث التجارية المعاصرة* ، كلية التجارة ، جامعة سوهاج ، المجلد ٢٩ ، العدد ٢ ، ٢٠١٢ .

٦- محمود عبد الحليم الخلالية

، "العلاقة بين مؤشرات الأداء المحاسبية ومؤشرات الأداء السوقية (عوائد الاسهم) ، *مجلة دراسات العلوم الإدارية* ، المجلد ٥ ، العدد ٢٠١١ ، ١ .

٧- د. محمد محمد عبد الغني

، " أثر فيضان المعلومات المحاسبية علي طاقة وخبرة متخذي القرارات " ، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية* ، جامعه الإسكندرية ، ملحق العدد ٢ ، المجلد ٣٥ ، ٢٠٠٩ .

(A)Periodicals:

- 1-Filipiak, Beata Internal Control in Local Government Units in Poland, *Public Administration* , 2009, Vol. 2 Issue 22.
- 2-Greiling, Dorothea , "Balanced scorecard implementation in German non-profit organizations". *International Journal of Productivity and Performance Management* Vol. 59, issue 6,2010.
- 3-Iselin, E.R., Mia, L. and Sands, J .. "The effects of the balanced scorecard on performance", *Journal of General Management*, Vol.33 issue.4,2008.
- 4-Joan Luft and Michael D .Shields , "Mapping Management Accounting : Graphics and Guidelines for Theory – Consistent Empirical Research Accounting", *Accounting & Organizations and Society* , Vol.29, No.4,2003.
- 5-Kaplan , R.S & David .N 1 , " The Balanced Scorecard Measures that Drive Performance", *Harvard Business Review* , Jan / Feb 1992 , Vol .70, Iss.
- 6- Kaplan , R.S. and Norton, D.P .., The Strategy-Focused Organization :How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New business Environment, U.S.A.: *Harvard Business School Publishing Corporation*,2001.
- 7-Kaplan, R. S. and Norton, D.P ., "The Office of Strategy Management", *Harvard Business Review*, October 2005.
- 8-Siriluck Rotchanakitumnuai, "Assessment of e-procurement auction with a balanced scorecard", *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, Vol. 43 Iss 1, 2013.