

الرقابة العالية

مجلة نصف سنوية تصدرها المنظمة العربية
للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة



العدد 65 كانون الأول "ديسمبر" 2014

نبذة عن المنظمة العربية للأجهزة العليا للقابات المالية والمحاسبة

تأسيس المنظمة وتنظيمها:

تأسست المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة سنة 1976 وفقا لمحضر الاجتماع التأسيسي لرؤساء هذه الأجهزة المنعقد بالقاهرة في نفس السنة. وقد تم العمل فيها بموجب اللوائح التأسيسية والتنظيمية الصادرة سنة 1976. وقد أُلغيت هذه اللوائح وحل محلها النظام الأساسي للمنظمة الذي تم إقراره في المؤتمر الثالث المنعقد في تونس سنة 1983.

أهداف المنظمة:

- تنظيم وتنمية التعاون على اختلاف أشكاله بين الأجهزة الأعضاء وتوطيد الصلات بينها.
- تشجيع تبادل وجهات النظر والأفكار والخبرات والدراسات والبحوث في ميدان الرقابة المالية بين الأجهزة الأعضاء والعمل على رفع مستوى هذه الرقابة في المجالين العلمي والتطبيقي.
- تقديم المعونة والدعم اللازمين للأجهزة الأعضاء التي ترغب في إنشاء أجهزة عليا للرقابة المالية والمحاسبة أو التي ترغب في تطوير آليات العمل لديها.
- العمل على توحيد المصطلحات العلمية بين الأجهزة الأعضاء في مجال الرقابة المالية.
- العمل على نشر الوعي الرقابي في الوطن العربي مما يساعد على تقوية دور الأجهزة في أداء مهامها.
- تنظيم التعاون وتدعيمه بين الأجهزة الأعضاء في المنظمة والهيئات والمنظمات المتخصصة في جامعة الدول العربية والمنظمات الدولية للهيئات العليا للرقابة المالية "الانتوساي" والهيئات الدولية الإقليمية الأخرى التي لها صلة بأعمال الرقابة المالية.
- السعي لتكليف المنظمة بتسمية هيئات الرقابة المالية التي تتولى مراقبة حسابات جامعة الدول العربية وغيرها من المنظمات والهيئات والشركات التابعة لها أو الممولة من قبلها، أو من قبل الدول العربية والعمل على رفع مستوى الرقابة فيها.

أعضاء المنظمة:

تعتبر جميع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الدول العربية الأعضاء في جامعة الدول العربية أعضاء في المنظمة.

البنية التنظيمية للمنظمة:

- الجمعية العامة.
- المجلس التنفيذي (ويرأسه حاليا ديوان المحاسبة بدولة الكويت).
- الأمانة العامة (وتقوم بأعمالها دائرة المحاسبات بالجمهورية التونسية التي يعتبر رئيسها الأول أميناً عاماً للمنظمة).

نشاط المنظمة:

عقدت المنظمة إلى حد الآن، مؤتمرها التأسيسي في سنة 1976 في القاهرة، والمؤتمر الأول في سنة 1977 بالقاهرة، والمؤتمر الطارئ في سنة 1980 بتونس، والمؤتمر الثاني في السنة نفسها بالرياض، والمؤتمر الثالث في تونس سنة 1983، وبعد إقرار النظام الأساسي الجديد، عقدت الجمعية العامة للمنظمة دورتها العادية الأولى في تونس سنة 1983 ودورتها العادية الثانية في أبو ظبي سنة 1986، ودورتها العادية الثالثة في الخرطوم سنة 1989 ودورتها العادية الرابعة في طرابلس سنة 1992، ودورتها العادية الخامسة في بيروت سنة 1995 ودورتها العادية السادسة في القاهرة سنة 1998، ودورتها العادية السابعة بالرباط سنة 2001 ودورتها العادية الثامنة بعمان سنة 2004، ودورتها العادية التاسعة بصنعاء سنة 2007، ودورتها العادية العاشرة بالرياض سنة 2010، كما عقدت دورتها العادية عشرة بالكويت يومي 26 و27/06/2013.

الرقابة المالية

مجلة نصف سنوية تصدرها المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

اللجنة الدائمة لشؤون المجلة

- الأمانة العامة للمنظمة.
- ديوان المحاسبة بالمملكة الأردنية الهاشمية.
- ديوان الرقابة المالية والإدارية بدولة فلسطين.
- ديوان المحاسبة الليبانية.
- الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية.
- الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية.

هيئة تحرير هذا العدد

- معالي السيد/ عبد اللطيف الخراط، الأمين العام للمنظمة، رئيساً
- السيد/ ابراهيم العبد اللات (ديوان المحاسبة بالمملكة الأردنية الهاشمية)
- السيد/ علاء الدين مصطفى (الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية)
- السيد/ الدكتور شكري عمار عبد القادر (ديوان المحاسبة بليبيا)
- السيد/ علي محمد الجوفي (الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية)
- السيد/ خالد علي زهره (الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية)
- السادة/ عمر التونكتي وخميس الحسني وعبد الباسط المبروكي (الأمانة العامة للمنظمة العربية).

عنوان المجلة

مقر الأمانة العامة للمنظمة: شارع الطبيب المهيري، عدد 87، الطابق الأول - البغدادي، 1002 تونس- الهاتف: 71780040- الفاكس: 71780029 (00216)
العنوان الإلكتروني: www.arabosai.org - البريد الإلكتروني: contact@arabosai.org

الصفحة

محتويات العدد

- | | |
|----|--|
| 1 | - كلمة العدد |
| 3 | - الافتتاحية |
| 5 | - معايير دولية للرقابة معتمدة من طرف الانتوساي |
| 9 | - المقال المحرر |
| 17 | - المقال المحرر |
| 28 | - المقال المحرر |
| 34 | - إصدارات جديدة |
| 40 | - نشاطات التدريب |
| 43 | - أخبار المنظمة |
| 48 | - أخبار الأجهزة الأعضاء |
| 54 | - مواقع على الانترنت ذات العلاقة بطبيعة أعمال الأجهزة الرقابية |
| 55 | - شروط ومعايير النشر في مجلة "الرقابة المالية" |
| 56 | - قسيمة اشتراك في مجلة "الرقابة المالية" |

أهمية التدريب في مواكبة التطورات العالمية والتعاون ما بين الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ودور المنظمة العربية في هذا المجال

تهدف الأجهزة العليا للرقابة كغيرها من المنشآت الخدمية الى أداء مهامها الرقابية بأعلى قدر من الكفاءة والفاعلية والبحث عن كل ما من شأنه الارتقاء بمستوى الأداء المهني لتتمكن من تقديم خدمات رقابية ذات جودة عالية.

فلقد مس التقدم المعرفي الكاسح المعرفة النظرية والتقنية التطبيقية في آن واحد مما يعني ان الخبرة البشرية المكتسبة في شتى أصناف المعرفة خلال الأربع والخمس سنوات القادمة ستوازي تلك الخبرات المكتسبة خلال (65) سنة الماضية وساعدت ثورة الاتصالات والانترنت على نقل المعرفة بشكل لم يسبق له مثيل. لذلك لا بد من تطوير وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة. ولا يتم ذلك إلا من خلال تنفيذ برامج التدريب والتعليم المستمر المتعلق بمهنة المحاسب وإعداد الأبحاث الحديثة والمعلومات المستجدة العملية لتوحيد السياسات والتطبيقات لمواكبة هذا الانفجار ومن هنا يأتي دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في نشر المعرفة والخبرة وإثراء الفكر المحاسبي وتوحيد المصطلحات المحاسبية والرقابية وهذا ينسجم مع الدور الذي تقوم به مهنة المحاسبة والمراجعة في سلامة ونمو الاقتصاد وتشجيع التنمية المستدامة ومكافحة الفساد بشتى أنواعه وأوجهه المختلفة المحلية منها والعالمية.

لقد ثبت علمياً أن ضعف التدريب على كافة المستويات في المؤسسة قد يخلق نقاط اختناق تحد من استيعاب نظم العمل وقد يؤدي مستقبلاً الى عجز المؤسسة عن مجاراة التطور في مجال عملها وتخصصها كون التدريب مرتبط بمفهوم الاستخدام الكفؤ والفعال للموارد البشرية وعنصر أساسي في مفهوم الجودة والتميز وخاصة في أسواق العمل التي تتمتع اليوم بقدرة تنافسية عالية أصبح الاحتفاظ فيها بالعاملين تحدياً كبيراً ووفقاً للأبحاث المنشورة فإن السبب الرئيسي لارتفاع معدل تبديل الموظفين يرجع الى نقص وجود برامج التطوير الوظيفي مع العلم أن زيادة هذه البرامج تؤدي الى زيادة الرضا الوظيفي وزيادة الانتاجية، علماً بأن تنمية وتدريب الموظف ليست انفاقاً بل استثماراً. ان المنافسة في بيئة الاعمال تتغير بسرعة مما يعني أن المؤسسات بحاجة ضرورية الى موظفين يتمتعون بمهارات يمكن أن تؤدي الى خلق الابداع من جانبهم وتساعد على الاحتفاظ بهم. وهنا لابد من الاستعداد للعمل باعتماد التدريب المتخصص الشامل والوصول الى قناعة بأهمية التدريب في العملية الإنتاجية والخدمة الحكومية وهو حق مكتسب لكل موظف.

وتولي المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أهمية كبيرة للتدريب، حيث تعد برنامجاً تدريبياً يغطي ثلاث سنوات ويتضمن موضوعات تلبي احتياجات الأجهزة العربية وتهدف إلى مواكبة التطورات العالمية في مجال الرقابة.

كما تحرص على أن تقدم هذه الموضوعات في شكل لقاءات علمية وتدريبية تنظم وفق المنهجية الحديثة للتدريب. كما يمثل التعاون بين المنظمة العربية ومبادرة تنمية الانتوساي احدى الآليات الفعالة لتكوين مدربين مختصين في عدد من المجالات الرقابية تساعد الأجهزة على مزيد تطوير عملها والارتقاء بأدائها على غرار التخطيط الاستراتيجي وضمان الجودة وتطبيق المعايير الدولية في مجال الرقابة.

والله وليّ التوفيق
هيئة تحرير المجلة

الإجراءات التحليلية في التدقيق

إعداد: السيد/ محمد حياصات

ديوان المحاسبة بالملكة الأردنية الهاشمية

عضو لجنة المعايير المهنية والرقابية للمنظمة العربية

المقدمة:

عرفت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي) الإجراءات التحليلية وفق المعايير رقم (1520) بأنها "تعني تحليل النسب والمؤشرات المهمة، ومن ضمنها البحث للتقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة، أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها". كما تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات المالية والمعلومات المالية ذات العلاقة.

أهداف إجراءات التدقيق التحليلية:

- أوضح معيار الانتوساي رقم (1520) أن الإجراءات التحليلية تستخدم للأغراض الآتية:
- مساعدة المدقق في تخطيط وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق كإجراءات جوهرية عندما يكون استخدامها ذا تأثير وفعالية أكثر من الاختبارات التفصيلية لتخفيض مخاطر الاكتشاف.
- كنظرة شاملة للبيانات المالية عند مرحلة الفحص النهائي لعملية التدقيق.

أساليب الإجراءات التحليلية:

تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات المالية وغير المالية ذات العلاقة (أسلوب مقارنة المعلومات) بهدف تحليل الاتجاهات والمؤشرات الجوهرية التي تهتم بفحص التقلبات والبنود غير العادية حيث تتضمن تلك الإجراءات:

- أ- مقارنة المعلومات الحالية بمعلومات متماثلة عن الفترات السابقة.
- ب- المعلومات الحالية مع معلومات تتعلق بالنتائج المتوقعة أو المستهدفة عن طريق الموازنات أو التنبؤات.
- ج- دراسة العلاقة بين عناصر المعلومات المالية وغير المالية المتوقعة بغرض مطابقتها وتكييفها مع نموذج قابل للتنبؤ تأسيساً على خبرة الجهة الخاضعة للرقابة، حيث يتوقع وجود هذه العلاقة بنمط معين واستمرارها عليه إذا لم يكن هناك تغييرات جوهرية قد أدت إلى تغييره.
- د- مقارنة المعلومات المالية مع معلومات مالية مماثلة لوحدة تنظيمية أخرى وبمعلومات ترتبط بالقطاع الذي تعمل فيه الجهة الخاضعة للرقابة.

هـ- دراسة علاقة بين المعلومات المالية وغير المالية الملائمة.

وهناك العديد من الطرق التي يمكن استخدامها لتنفيذ هذه الإجراءات باستخدام المقاييس النقدية أو الكمية أو النسبية وذلك من خلال المعلومات المالية للجهة الخاضعة للرقابة. ويمكن تصنيف هذه الإجراءات إلى ثلاث مستويات وهي:

المستوى الأول: الإجراءات التحليلية الوصفية (غير الكمية):

وأهم هذه الإجراءات هو الاستفسارات من الجهة الخاضعة للرقابة عن بعض جوانب النشاط التي قد تكون شفوية أو مكتوبة، وكذلك الإطلاع على نتائج عمليات التدقيق السابقة ومقارنة بيانات الجهة.

المستوى الثاني: الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة:

تتمثل الفكرة الرئيسية من وراء استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق في وجود علاقات بين البيانات بنمط معين واستمرارها على هذا النمط في المستقبل ما دامت الظروف المحيطة لم تتغير، ويمتاز هذا النوع من الإجراءات باعتماد المعلومات الكمية ومعالجتها بطريقة سهلة لتعطي دلائل في عملية الرقابة وأهم هذه الإجراءات ما يلي:

أولاً: أساليب التحليل المالي:

تتنوع أساليب التحليل المالي الممكن استخدامها من قبل المدقق، فعليه أن يختار الأسلوب الذي يساعده في التعرف على نشاط الجهة الخاضعة للرقابة ومعرفة الصعوبات والمخاطر التي قد تعترضها في المستقبل، وذلك يساعد بشكل كبير في معرفة مدى اتساق العلاقات بين أرصدة القوائم المالية وكذلك معرفة العلاقات بين البيانات المالية والبيانات غير المالية. وتتمثل أساليب التحليل المالي في التحليل الأفقي والتحليل الرأسي والتحليل باستخدام النسب المالية.

المستوى الثالث: الإجراءات الكمية المتطورة:

يشمل هذا النوع الإجراءات على أساليب إحصائية ورياضية متطورة تعتمد على معلومات كمية، وبشكل أساسي تعتمد على المعادلات الرياضية وذلك باستخدام البيانات التاريخية.

- نموذج التخطيط المالي طبقاً لهذا النموذج يتم البدء باختيار أحد بنود القوائم المالية.

وعلى ضوء ما تقدم يتضح أن اصطلاح الإجراءات التحليلية يقصد به مجموعة الإجراءات التحليلية.

مراحل تطبيق إجراءات التدقيق التحليلية:

يتم تطبيق إجراءات التدقيق في جميع مراحل التدقيق، وهذا يتوقف على هدف المدقق من تنفيذ هذه الإجراءات وذلك على النحو التالي:

أولاً: إجراءات التدقيق التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق:

أشار معيار الانتوساي رقم (1520) إلى أن استخدام المدقق للإجراءات التحليلية عند التخطيط لعملية التدقيق تساعده على فهم النشاط وتحديد مناطق الخطر المختلفة وتؤدي إلى دلائل على اتجاهات النشاط التي يجهلها المدقق والتي سوف تساعده في تحديد جوهر التخطيط والوقت والنطاق لإجراءات التدقيق الأخرى.

ثانيا: إجراءات التدقيق التحليلية عند تنفيذ عملية التدقيق:

يستخدم المدقق إجراءات التدقيق التحليلية أثناء قيامه بعملية الفحص والتحقق من صحة العمليات والأرصدة - زيادة في الاختبارات للعمليات - وهي تهدف إلى تخفيض مخاطر الاكتشاف المرتبطة بالقوائم المالية.

وقد ورد في الفقرة (11) من المعيار الدولي (1520) أن المدقق عادة ما يستفسر من الإدارة حول توفر المعلومات التي يحتاج إليها في الإجراءات التحليلية ومدى موثوقية ونتائج هذه الإجراءات المنجزة من قبل الجهة الخاضعة للرقابة، حيث يمكن استخدام المعلومات التحليلية المعدة من قبل هذه الجهة بكفاءة بشرط أن يكون المدقق مقتنعا بأن هذه المعلومات قد تمت تهيئتها بشكل مناسب. والمدقق عند استخدامه للإجراءات التحليلية خلال قيامه بعملية التدقيق يضيف أدلة إثبات جديدة تساعده في تكوين رأيه.

ثالثا: إجراءات التدقيق التحليلية في المرحلة النهائية لعملية التدقيق:

إن إجراءات التدقيق التحليلية مطلوبة بشكل جوهري في مرحلتها التخطيط والتقييم النهائي لعملية التدقيق أي النظرة الشاملة لعناصر القوائم المالية للجهة الخاضعة للرقابة لتقييم مدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية.

ويتضح أن الغرض الأساسي من استخدام الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة يتمثل في الآتي:

- 1- تقييم مدى معقولية أرصدة القوائم المالية ككل وذلك من خلال العلاقات غير العادية أو غير المتوقعة والتي لم يسبق للمدقق تحديدها.
- 2- بحث مدى كفاية أدلة الإثبات التي جمعها المدقق بخصوص أرصدة الحسابات التي اعتبرها غير عادية أو غير متوقعة عند مرحلة التخطيط لعملية التدقيق.
- 3- مقارنة درجة المخاطرة الفعلية مع درجة المخاطرة المحددة مسبقا.
- 4- الحكم على سلامة القوائم المالية ككل وكفاية الإفصاح فيها عن حقيقة نشاط الجهة الخاضعة للرقابة وما تظهره من نتائج خلال الفترة المالية موضع التدقيق وحقيقة مركزها المالي في نهاية الفترة ومدى اتفاقها مع متطلبات القوانين والأنظمة والتعليمات التي تحكم عملها.

أهم الاعتبارات الواجب مراعاتها عند استخدام الإجراءات التحليلية:

على المدقق أن يتبع عدة مراحل عند تطبيق الإجراءات التحليلية وذلك بعد اطلاعه على حجم الجهة موضع التدقيق ونشاطها بشرط أن يأخذ بعين الاعتبار عدة اعتبارات ومنها:

أولا: تحديد أهداف الإجراءات التحليلية:

يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية بغرض التوصل إلى أهداف عامة وأهداف خاصة، فالأهداف العامة تشمل توجيه اهتمام المدقق إلى المجالات والمناطق التي تحتاج إلى فحص أكثر وذلك لتوفير دليل جوهري أو للمساعدة في التقييم النهائي لعملية التدقيق. أما الهدف الخاص فقد يكون تجميع الأدلة اللازمة للتأكد من مدى ملاءمة وكفاية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بالنسبة لرصيد المدينين على سبيل المثال.

ثانيا: وضع قاعدة القرار:

لكي يستطيع المدقق تحديد ما إذا كانت الفروقات الناتجة عن المقارنات تعتبر جوهرية أم لا، يجب عليه إتباع إحدى الطريقتين التاليتين:

أ- تجاوز الفرق لمبلغ معين: وفي هذه الطريقة يضع المدقق مبلغا معيناً كحد مسموح به، بحيث إذا كانت الفروقات تتعدى ذلك المبلغ يعتبر فرقا جوهريا وعلى المدقق فحص أسباب هذا الفرق.

ب- تجاوز الفرق لنسبة معينة: وطبقا لهذه الطريقة يقوم المدقق بمقارنة رصيد الحسابات في السنة الحالية برصيدا في السنة السابقة ثم يقوم بإيجاد نسبة التغيير، فإذا تجاوزت تلك النسبة الحد الذي قام المدقق بتحديدده حسب خبرته فإنه يعتبر هذه التغيرات غير عادية مما يستدعي فحصها للتأكد من سبب التغير وعلى المدقق في حالة استخدامه لحدود مختلفة بتوثيق الأساس الذي قام بالاعتماد عليه في مستوى الحد المستخدم.

ثالثا: تطبيق الإجراءات التحليلية وتحليل النتائج واستنتاج الخلاصة:

بعد تحديد المدقق للفروقات الجوهرية يقوم بتتبع تلك الفروقات لمعرفة أسبابها، وتعتبر هذه الخطوة من أهم خطوات الإجراءات التحليلية. وتبدأ عملية الفحص بالاستفسار من المسؤولين بالجهة الخاضعة للرقابة عن الأسباب المحتملة للتغيرات غير العادية بالإضافة للمراجعة التفصيلية للمستندات، ثم مقارنة نتائج الفحص مع تنبؤات المدقق الناتجة عن الإجراءات التحليلية. وعلى المدقق أن يراعي الاعتبارات التالية عند إتباع الخطوات السابقة في تطبيقه للإجراءات التحليلية، وذلك بهدف استخلاص نتائج دقيقة لعملية التدقيق:

- على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار مدى كفاءة وفاعلية الإجراءات التحليلية التي يقوم بتطبيقها ومدى اعتماده عليها من حيث استقلالية وتنوع مصادر البيانات.

- عند قيام المدقق بمقارنة تنبؤاته مع المبالغ الفعلية المسجلة والتي تأكد من صحتها عن طريق الفحص، ينبغي عليه أن يأخذ في الاعتبار أن تكون العلاقة بين تلك المبالغ المسجلة وتنبؤاته معقولة، بحيث تعطي العلاقات التي يتم تحليلها مؤشرا جيدا من البند الذي يتم اختباره، فكلما زادت درجة استطاعة المدقق بالتنبؤ بالعلاقات التي يقوم بمقارنتها كلما كانت الإجراءات التحليلية أكثر فاعلية.

- إن لدقة توقعات المدقق أثر بالغ على توفير المستوى المرغوب من الثقة بنتائج الإجراءات التحليلية، فعلى المدقق هنا أن يراعي درجة دقة التوقعات بحيث تكون كافية وعليه تحديد الرصيد المناسب بإطار الكفاءة والفاعلية لأن زيادة درجة دقة التوقعات عن المستوى المرغوب فيه سيكون غير ضروري وغير فعال.

المراجع:

- 1- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي)، الإجراءات التحليلية، توجيهات تتعلق بالرقابة المالية (ISSAI 1520).
- 2- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي)، معايير الرقابة الحكومية (ISSAI 100, 200, 300, 400).
- 3- معيار المراجعة المصري رقم (520) الإجراءات التحليلية.
- 4- الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعايير الدولية للمراجعة، الإجراءات التحليلية (IAS 520) تعريب المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان: منشورات المجمع.
- د. علي محمد موسى (إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع)، المجلة الجامعة - العدد الخامس عشر - المجلد الثاني - 2013، كلية الاقتصاد - جامعة الزاوية.
- 6- ساري حامد العبدلي، (أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين)، رسالة ماجستير 2011، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط.
- 7- أحمد المخادمة وحكم الرشيد (أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق - دراسة ميدانية)، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 3، العدد 4، 2007.
- 8- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) SAS, N° 54, "The Auditor's study and Evolution of Internal Control".
- 9- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) SAS, N° 23, "Analytical Review Procedures.
- 10- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) SAS, N° 56, Analytical Procedures.

الرقابة على البلديات في المملكة الاردنية الهاشمية

مقال محرر
المملكة الأردنية
الهاشمية

إعداد: المستشار/ يوسف عبد الله خلف المعمر الخلايلة
مدير مديرية رقابة الأداء والرقابة على البيئة
ديوان المحاسبة بالمملكة الأردنية الهاشمية

المقدمة:

تعتبر الإدارة المحلية من أهم التوجهات الحديثة لتعزيز وتوسيع نمط المشاركة الشعبية في تحمّل المسؤولية واتخاذ القرارات وما تلعبه من دور كبير وهام في ظل التطورات الاقتصادية في عالمنا المعاصر بالإضافة إلى التطور النوعي في آلية تقديم الخدمات للمواطنين.

فالبلديات عصب الحياة المدنية ومحركها ويمثل العمل البلدي المحطة الأولى للتنمية الاقتصادية والاجتماعية بغرض تقديم الخدمات وتنفيذ ومتابعة الخطط والبرامج لتحقيق التنمية المستدامة من خلال مشاركة مؤسسات المجتمع المحلي وإعطائها الحق بإدارة كافة الخدمات والمرافق في المشاريع المحلية وتنمية المجتمع المحلي.

وتنفيذاً لذلك فلا بد من تحقيق اللامركزية بمختلف مجالاتها بما فيها الإدارية والإقليمية وتطوير أجهزة الإدارة المحلية وإعدادها إعداداً جيداً لكي تكون مؤهلة لتحسين وتطوير أدائها وكونها ركن أساسي من أركان الديمقراطية والمشاركة في اتخاذ القرار للوصول إلى مدى ودرجة رضا المواطن عن الخدمة المقدمة وقدرة البلديات على تلبية حاجات المواطنين من خلال الالتزام بالخصائص والمواصفات المطلوبة للخدمة المقدمة ومكان ووقت تقديمها ومقدار الرسوم والعوائد المستوفاة.

لهذا لا بد من أن يكون هناك دور فاعل للأجهزة الرقابية وأداء رقابي مميز عليها وتقييم أدائها وأعمالها وإنجازاتها والذي يؤدي في النهاية إلى توجيهها نحو الاتجاه الصحيح.

الجوانب الرقابية:

سيتناول هذا الموضوع مختلف الجوانب الرقابية التي يمارسها ديوان المحاسبة لكافة الجوانب المتعلقة بالإدارة المحلية في المملكة الأردنية الهاشمية حيث تمارس كافة الأعمال التنفيذية من قبل البلديات استناداً لقانون البلديات رقم 13 لعام 2011 بالإضافة إلى أن هناك (24) قانوناً و(34) نظاماً بالإضافة إلى التعليمات التي تقوم البلديات بتطبيقها للقيام بواجباتها ومهامها المختلفة لكي تكون قادرة على تقديم الخدمات للمواطنين، مما يوجب على الأجهزة الرقابية المختلفة والتي من أهمها ديوان المحاسبة من القيام بأعمال الرقابة المختلفة على أعمالها وأدائها والتأكد من صحة إجراءاتها المختلفة والتأكد من تحقيق الأهداف التي وجدت من أجلها.

تعرف البلدية بأنها: مؤسسة أهلية ذات استقلال مالي تُحدث وتُلغى وتُعين حدود منطقتها ووظائفها وسلطاتها بمقتضى أحكام قانون البلديات ويتولى إدارتها مجلس بلدي منتخب ويعتبر مجلس البلدية شخصاً معنوياً له أن يُقاضى وأن يُقاضى وأن ينيب عنه أو يوكل من يشاء في الإجراءات القضائية - المادة رقم (3) من قانون البلديات رقم 13 لسنة 2011.

أهداف المجالس البلدية:

- * إعداد وتنفيذ ومتابعة الخطط والبرامج لتحقيق التنمية المستدامة بمشاركة المجتمعات المحلية.
- * ممارسة كل ما هو ذو طابع محلي تنموي.
- * إنشاء وتقديم كافة الخدمات والمرافق الخدمية والمشاريع المحلية المناطة بها وإدارتها والإشراف عليها بنفسها من خلال موظفيها وكوادرها المختلفه أو من خلال إحالتها لعطاءات تنفذ من خلال القطاع الخاص أو بالتشارك مع القطاع الخاص و/أو مؤسسات المجتمع المدني أو من خلال إعطاء امتيازات لأشخاص وشركات ولمدة لا تزيد عن (30) عاماً. - المادة رقم (40) من قانون البلديات رقم 13 لسنة 2011.

إدارة البلدية:

تتم إدارة شؤون البلدية من قبل رئيس البلدية وإصدار القرارات و يتولى الإشراف على تنفيذ كافة القرارات الصادرة عن المجلس البلدي الذي يتم انتخابه انتخاباً مباشراً و يتكون المجلس البلدي من رئيس للمجلس وعدد من الأعضاء يتم تحديد عددهم بقرار من وزير الشؤون البلدية. كما يحق للوزير بموافقة مجلس الوزراء إضافة عضوين إضافيين إلى كل مجلس بلدية ويكون لهم كافة الحقوق للأعضاء المنتخبين وتكون مدة المجلس أربع سنوات. - المواد (4، 26، 10) من قانون البلديات رقم 13 لسنة 2011.

المهام الرقابية لديوان المحاسبة:

يتولى ديوان المحاسبة مهامه في الرقابة على الأموال العامة في الدولة ومنها البلديات حيث يمارس المهام التالية:

- * مراقبة واردات الدولة ونفقاتها وحساب الأمانات والسلف والقروض والتسويات والمستودعات.
- * تقديم المشورة المالية والمحاسبية للجهات الخاضعة للرقابة.
- * الرقابة على الأموال العامة للتأكد من سلامة إنفاقها بصورة قانونية وفاعلة.
- * التأكد من سلامة تطبيق التشريعات البيئية المعمول بها بالتنسيق مع الجهات ذات العلاقة.

* الرقابة على الإيرادات والحسابات المختلفة والقروض والمستودعات.

* التثبت من أن القرارات والإجراءات الإدارية في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان تتم وفقاً للتشريعات النافذة. - المادة (3) من قانون ديوان المحاسبة رقم 28 لسنة 1952 وتعديلاته.

تخضع البلديات لرقابة ديوان المحاسبة استناداً لنص المادة رقم:

1- (3) و (4) فقرة (ب) من قانون ديوان المحاسبة رقم 28 لسنة 1952 وتعديلاته.

2- (60) من قانون البلديات رقم 13 لسنة 2011 والتي تنص على (تدقق حسابات البلدية من الوزارة وديوان المحاسبة).

3- يمارس الديوان الرقابة على البلديات من خلال مراقباته الميدانية المنتشرة في كافة محافظات المملكة ومديرية الرقابة على البلديات في المركز، سواء أكانت رقابة سابقة أم لاحقة أو مزمنة، وذلك ضمن الخطط الدورية والسنوية للديوان.

أنواع الرقابة التي يمارسها الديوان على البلديات:

الرقابة السابقة: تشمل كافة البلديات في المملكة. - المادة (14،25) من قانون ديوان المحاسبة.

الرقابة الزمالة (المرافقة): بالإضافة إلى القيام بأعمال التدقيق المسبق فإنه يتم أيضاً تنفيذ الرقابة الزمالة على كافة أعمال ومشاريع ونشاطات البلديات في العطاءات المختلفة والمشتريات والمشاركة بلجان الاستلام في البلديات في كافة مراكز المحافظات والألوية. - المادة (15) من قانون ديوان المحاسبة.

الرقابة اللاحقة: ويتم تنفيذها على كافة بلديات المملكة، ووزارة الشؤون البلدية وكافة المديريات التابعة للوزارة في كافة محافظات المملكة، حيث يتم إعداد خطة التدقيق اللاحق من خلال المراقبات الميدانية لكل مدقق بشكل دوري لمدة (ثلاثة اشهر) حيث يتم ذلك حسب الحسابات التي يجب التدقيق عليها في الجهات الخاضعة للتدقيق وحسب الفترة الزمنية المطلوب تدقيقها بناءً على سجل التدقيق الذي يبين الفترات الزمنية التي تم التدقيق عليها سابقاً حيث يتم استكمال الفترة الزمنية حسب ما هو مخطط له وبعد ذلك ترفع خطة التدقيق المعدة للمدققين إلى مديرية الرقابة على البلديات ويتم مناقشتها من قبل المساعد المعني ومدير الرقابة على البلديات ورئيس المراقبة وبعد ذلك تتم الموافقة عليها أو تعديلها حسب مقتضى الحال وبموجب تلك الخطة يتم التدقيق اللاحق بمختلف مجالاته (المالي والإداري والفني والهندسي والأداء والبيئة والشؤون الصحية والنظافة العامة والتنظيم ورخص الأبنية والإنشاءات) على كافة البلديات بالمملكة وكذلك وزارة الشؤون البلدية والمديريات التابعة لها. - المادة (25) من قانون ديوان المحاسبة- ويتم تنفيذ أعمال الرقابة المختلفة والتدقيق على النحو التالي:

الرقابة المالية: تهدف إلى التأكد من صحة ودقة بيانات البنود والقيود المالية والمحاسبية من إيرادات ونفقات والتأكد من صحة ودقة الحسابات الختامية المعدة لكل بلدية والسجلات المالية والإطلاع على التقارير الرقابية المختلفة والتدقيق والإطلاع على نتائج أعمال وتقارير الرقابة الداخلية والخارجية وتقارير التفتيش المختلفة.

* التدقيق المالي والمحاسبي على الإيرادات والنققات والحسابات الختامية والبيانات المالية النهائية للبلديات الواردة في السجلات المالية والمحاسبية.

* التدقيق على القروض والمنح والمساعدات والأمانات والأمور المالية الأخرى من خلال المدققين في مراقبات الديوان الميدانية.
* الفحوص الفجائية على الأرصدة المالية والتأكد من صحتها وتطابقها مع القيود المحاسبية فعلياً وأنه يتم توريدها حسب الأصول.

* التأكد من صحة ودقة احتساب الرسوم والعوائد المالية المختلفة وكيفية تحقيقها على المواطنين وكيفية احتسابها. - المواد (3 - 13) من قانون ديوان المحاسبة رقم 28 لسنة 1952.

* تدقيق ومراجعة موجودات وقيود المستودعات واللوازم.

* التدقيق المالي على المشاريع والعطاءات والأشغال والخدمات الهندسية والفنية والمشتريات بمختلف أنواعها. - دليل التدقيق المالي والاداري لسنة 2006.

* الاشتراك بلجان العطاءات والشراء والاستلام والمشاركة باللجان الفنية.

* الاشتراك في لجان التدقيق والتحقيق المشكلة من قبل وزير الشؤون البلدية والجهات المعنية الأخرى ذات العلاقة. - النظام المالي للبلديات رقم (77) لسنة 2009.

الرقابة الإدارية: وتتناول أهم الجوانب ذات العلاقة وتشمل ما يلي:

* أعمال رئيس البلدية.

* قرارات المجالس البلدية.

* الموارد البشرية.

* قرارات التعيينات وإنهاء الخدمات والإحالات على التقاعد.

* الرقابة على أسواق الخضار والفواكه من مختلف الجوانب.

* مراجعة وتدقيق قيود وسجلات المكتبات العامة والشؤون الثقافية. - قانون البلديات رقم 13 لسنة 2011.

* التحقق من صحة الشكاوي المختلفة التي تقدم للديوان مباشرة والمتعلقة بالبلديات.

* الاطلاع على تقارير المفتشين الماليين والإداريين ووحدات الرقابة الداخلية ومحاضر لجان التدقيق والتحقيق الداخلية والتأكد من تنفيذ التوصيات الواردة بتقارير لجان التدقيق والتحقيق التي يتم المشاركة بها. - المواد (14، 15) من قانون ديوان المحاسبة رقم 28 لسنة 1952.

* التأكد من قيام البلديات بالإجراءات اللازمة لتصويب كافة المخالفات الواردة بالمرجعات الرقابية الصادرة عن الديوان (التقرير السنوي والاستيضاحات والكتب الرقابية ولوائح التدقيق المسبق ومذكرات المراجعة) وأنه يتم الإجابة عليها خلال الفترة الزمنية والقانونية المحددة بموجب قانون الديوان. - المادة (16) من قانون ديوان المحاسبة رقم 28 لسنة 1952.

* المهام الأخرى التي يكلف بها ديوان المحاسبة من قبل الجهات الرسمية الأخرى ذات العلاقة. - المادة (4/ج) من قانون ديوان المحاسبة رقم 28 لسنة 1952.

رقابة الأداء: وتعنى بفحص وتقييم الأداء للبلديات ولوزارة الشؤون البلدية ودراسة وتقييم الخطط والإجراءات التنفيذية والخدمية التي تقوم بها البلديات ووزارة الشؤون البلدية لتقديم الخدمات للمواطنين وكل ما يتعلق بالمشاريع الخدمية والرأسمالية والاستثمارية ومدى كفاءتها ودراسة فاعليتها والتحقق من أن أهداف هذه المشاريع قد تم تحقيقها باقتصاد وكفاءة وفاعلية و تقييم الكلف التشغيلية والصيانة والإجراءات المتبعة لاستدامتها و الحفاظ عليها بالإضافة إلى تقييم ودراسة كلفة شراء واستخدام الآليات والسيارات العائدة للبلديات وكلفها التشغيلية وإجراءات صيانتها واستدامتها بالإضافة إلى التأكد من ان الإجراءات التنفيذية للقيام بالعمل البلدي تتم حسب الأصول ووفقا للتشريعات والقوانين والأنظمة والتعليمات والبلاغات الرسمية المعمول بها والنافذة. - المواد (3،13،14) من قانون ديوان المحاسبة رقم 28 لسنة 1952.

الرقابة الفنية والهندسية: تشمل القيام بكافة أعمال الرقابة الفنية والهندسية على العطاءات والمشاريع المختلفة التي تنفذها البلديات والوزارة وذلك بـ:

* المشاركة كمراقبين مع الجهات المعنية عند إجراء الدراسات الفنية لهذه المشاريع والعطاءات وتحديد الكلف التقديرية لها تمهيداً ل طرحها.

* المشاركة كمراقبين بدراسة العروض المقدمة لهذه العطاءات والمشاريع من خلال كوادر الديوان الهندسية والفنية المتواجدة في المراقبات الميدانية والمركز.

* التأكد كمراقبين من أن قرارات الإحالة لهذه العطاءات قد تمت وفق الأصول فيما يتعلق بالعطاءات والمشاريع والجوانب الفنية والهندسية.

* التأكد وإجراء أعمال الرقابة الفنية اثناء عملية التنفيذ للمشاريع والعطاءات الهندسية والفنية وان عملية التنفيذ لها تتم حسب الأصول ووفقا للمواصفات والشروط الواردة بالعطاءات وقرارات الإحالة.

* التدقيق وأخذ العينات وإجراء الفحوص الفنية والمخبرية والتأكد من مطابقتها للمواصفات المطلوبة وشروط العطاء وقرارات الاحالة. (عقود الفيدك وعقد المقاولة للبلديات).

* المشاركة كمراقبين بأعمال الاستلام الاولي والنهائي للمشاريع وإبداء أية ملاحظات أو الإشارة إلى النواقص اثناء عمليات الاستلام ومتابعة تصويبها. - (نظام اللوازم واشغال البلديات رقم 70 لسنة 2009، وورشة عمل الرقابة على البلديات عام 2009. ديوان المحاسبة - اعداد المستشار يوسف الخلايله مدير الرقابة على البلديات).

الرقابة على البيئة والشؤون الصحية والنظافة العامة: وتعنى بفحص وتدقيق كافة الإجراءات والأعمال المتخذة من قبل البلديات ووزارة الشؤون البلدية فيما يتعلق بالصحة والسلامة العامة عند تطبيقها للتشريعات المتعلقة بالبيئة والمحافظة عليها وعلى تنفيذ أعمال النظافة والسلامة العامة والصحة وسلامة البيئة وإصدار تراخيص المهن والحرف والصناعات المختلفة بما فيها المصانع وغيرها والتي لها علاقه بالبيئة وصحة وسلامة المواطن وتراخيص مزاولة المهن المختلفة وكذلك الإجراءات المتخذة

بحق المخالفين وكيفية إصدار المخالفات الصحية ومخالفات البيئة. (قانون الصحة والسلامة العامة رقم 4 لسنة 1973، وورشة عمل الرقابة على البلديات عام 2009). (ديوان المحاسبة - اعداد المستشار يوسف الخلايله مدير الرقابة على البلديات).

الرقابة على أعمال التنظيم ورخص الأبنية والإنشاءات: يتم ذلك من خلال التدقيق والمراجعة والتأكد والتحقق من:

* سلامة الإجراءات في منح رخص الأبنية والإنشاءات.

* صحة ودقة احتساب الرسوم والعوائد المختلفة واستيفائها على الإنشاءات أصوليا. نظام الأبنية والتنظيم للمدن والقرى رقم 19 لسنة 1985.

* الإجراءات المتخذة لغايات التعديلات التنظيمية وإدخال بعض المناطق للتنظيم داخل حدود البلديات.

* كيفية فرض واحتساب عوائد التنظيم العامة والخاصة والعوائد الأخرى المفروضة على المواطنين وكذلك التي يتم فرضها على المشاريع الإسكانية داخل حدود البلديات.

* القرارات الصادرة عن اللجان المحلية للتنظيم واللجان اللوائية للتنظيم ومجلس التنظيم الأعلى حول الإفراز والتنظيم والتراخيص.

* تطبيق أحكام قانون التنظيم ونظام الأبنية والتعليمات الصادرة عن مجلس التنظيم الأعلى ووزارة الشؤون البلدية حول ذلك.

- قانون تنظيم المدن والقرى والأبنية رقم 79 لسنة 1966.

تمارس وزارة الشؤون البلدية مهمة الرقابة على البلديات: بموجب نص المادة (59) من قانون البلديات والتي تنص على:

(لوزير وأي موظف مفوض منه أن يقوم في أي وقت بتفتيش أي بلدية وبإجراء فحص فجائي على صندوقها والإطلاع على جميع معاملاتها المالية والإدارية وقرارات المجلس ومحاضر التحقيق وتفتيش المستودعات والمكاتب وأماكن العمل والاتصال المباشر بأي موظف أو مستخدم واستجوابه. وعلى الرئيس والأعضاء وموظفي البلدية ومستخدميها أن ينفذوا طلباته ويجيبوا على أسئلته ويسهلوا مهمته) بالإضافة لما ورد أعلاه هناك أيضا العديد من الإجراءات التي تمارسها الوزارة والتي تخضع أيضا لرقابة الديوان والتي تتمثل بالإجراءات التالية:

* تخضع موازنات البلديات والحسابات الختامية لها إلى رقابة وزارة الشؤون البلدية حيث يتم إعدادها من قبل المجلس البلدي وتخضع لتصديق وزير الشؤون البلدية عليها.

* النفقات المالية المختلفة والتي تنفقها البلديات للقيام بواجباتها وتنفيذ أعمالها ومهامها المختلفة.

* تخضع كافة العطاءات والمشاريع وكذلك شراء السيارات والآليات في البلديات التي يتم طرحها إلى مصادقة الوزارة عليها قبل الإحالة بالإضافة إلى الرقابة عليها أثناء التنفيذ وتشكيل لجان الاستلام الأولي والنهائي لها.

* الرقابة على أداء المجالس البلدية وأعضائها: وذلك بإعطاء الوزير الحق في تعيين عضوين إضافيين في أي مجلس بلدي وتحديد عدد أعضاء المجالس البلدية وتعيين موعد الانتخابات ويحق للوزير اعتبار الرئيس أو أي عضو فاقداً لمركزه في المجلس

أو في حال فقدانه لأي من مؤهلات العضوية. - المادة (26) من قانون البلديات رقم 13 لسنة 2011.

* خضوع قرارات تعيين الموظفين في البلديات إلى مصادقة الوزير. - المادة (24) من نظام موظفي البلديات رقم 108 لسنة 2007.

- * حل المجلس البلدي بتنسيب من الوزير وموافقة مجلس الوزراء. - المادة (8) من قانون البلديات رقم 13 لسنة 2011.
- * إصدار مجلس الوزراء الأنظمة المنظمة لأعمال المجالس البلدية. - المادة (40) من قانون البلديات رقم 13 لسنة 2011.
- إصدار وزير الشؤون البلدية التعليمات لتنظيم أعمال البلديات. - المادة (64) من قانون البلديات رقم 13 لسنة 2011.

المخرجات الرقابية لديوان المحاسبة:

لائحة التدقيق المسبق: عند القيام بأعمال التدقيق السابق وفي حال وجود أي ملاحظة أو خطأ فإنه يتم توجيه هذه اللائحة من قبل المراقبة المعنية بالتدقيق في الميدان للجهة الخاضعة للرقابة والإجابة عليها خلال المدة القانونية المحددة بالمادة رقم (16) من قانون الديوان والتي حددت المدة بـ (30) يوماً داخل المملكة و(60) يوماً إذا كانت خارجها وفي حالة عدم الإجابة أو لم يكن هناك إجابة صحيحة أو دقيقة أو تبين أن المخالفة لم تصوب فإنه في هذه الحال يتم توجيه استيضاح بذلك إلى الجهة صاحبة العلاقة.

الاستيضاح: ويتم توجيهه إلى الجهة التي تكتشف المخالفة بها حيث يتم مناقشتها بالمخالفة الموجودة وأسباب ارتكابها وكيفية تصويبها وبعد ذلك إذا لم يتم التصويب حسب الفترة الزمنية اللازمة للتصويب فإنه يتم توجيه الاستيضاح مع المعززات لتلك الجهة والتي عليها بموجب القانون التصويب للمخالفة أو الإجابة مع بيان الأسباب لذلك. - المادة (16) من قانون ديوان المحاسبة.

الكتاب الرقابي: ويتم إعداد الكتاب الرقابي حسب مقتضى الحال حيث يتم توجيه هذا الكتاب إلى الجهات الخاضعة للرقابة عند وجود ملاحظات لا ترتقي لتوجيه استيضاح للجهة الخاضعة للرقابة فإنه يتم مخاطبة الجهة صاحبة العلاقة بموجب كتاب رقابي.

تقارير الرقابة النوعية الشاملة: يتم تشكيل فرق عمل لدراسة وتقييم العديد من المواضيع ذات الصلة والهامة في مفاصل الدولة المختلفة حيث تتناول أهم الجوانب للتقييم والدراسة والتحليل والخروج بالنتائج والتوصيات حيث تقدم هذه التقارير إلى إدارة الديوان والجهات الخاضعة للرقابة.

مذكرة المراجعة: ويتم توجيهها من قبل المراقبات الميدانية إلى الجهات الخاضعة للرقابة للاستفسار عن بعض الأمور المتعلقة بالمخالفات أو الملاحظات الموجودة في الجهات الخاضعة للرقابة وإذا لم يتم الإجابة وبيان الأسباب مع المعززات فإنه يتم توجيه كتاب رقابي أو استيضاح للجهة الخاضعة للرقابة وحسب مقتضى الحال.

التقرير السنوي: يقدم عطوفة رئيس الديوان تقريراً لكل سنة مالية بنتائج الأعمال من استيضاحات وكتب رقابية وتقارير الرقابة النوعية الشاملة بالمخالفات المرتكبة والتي لم يتم تصويبها ولا تزال قائمه والمسؤولية المترتبة عليها حيث يقدمه إلى مجلسي النواب والأعيان وتسلم نسخه منه إلى رئيس الوزراء وإلى وزير المالية وترسل نسخ منه إلى الجهات الخاضعة للرقابة حيث يتم تسليمه في بداية الدورة العادية لمجلس الأمة ويتم مناقشته من قبل اللجنة المالية والاقتصادية في المجلس وبحضور عطوفة رئيس الديوان والأمين العام والجهات المعنية والخاضعة للرقابة.

التقارير الخاصة: لرئيس ديوان المحاسبة في أي وقت أن يقدم لمجلس النواب تقارير خاصة يلفت نظره فيها إلى أمور يرى أنها من الخطر والأهمية بحيث تستلزم تعجيل النظر فيها. وفي حال طلب مجلسي النواب والأعيان تقارير عن بعض الأمور التي يتم الاستفسار عنها فإنه يتم تقديم تقارير خاصة بذلك بالإضافة إلى إعداد ملخصات للتقرير السنوي لغايات المناقشة.

- المادة (22) من قانون ديوان المحاسبة رقم 28 لسنة 1952.

الخاتمة:

لقد استعرضنا وبشكل مختصر جداً أهم الأعمال الرقابية التي يتم ممارستها من قبل ديوان المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية للرقابة على أعمال البلديات بالرغم مما يواجهه العمل الرقابي من عقبات تعترض طريقة أثناء تأديته والقيام بأعماله ومهامه، علماً بأن الديوان يسعى جاهداً لكي يكون دوره فاعلاً ومتميزاً كجهاز رقابي ومن خلال ما يقوم به من مهام وواجبات وأداء رقابي متميز للرقابة على البلديات وتقييم أدائها وأعمالها وإنجازاتها ومساعدتها وتقديم المشورة المالية والمحاسبية اللازمة لها والذي يؤدي في النهاية إلى توجيهها نحو الاتجاه الصحيح وتصويب الانحرافات السلبية إن وجدت وتعزيز كل ما هو ايجابي والمساهمة لكي تكون البلديات كمؤسسات مجتمع مدني قادرة على تقديم الخدمة المطلوبة حسب القانون وتلبية حاجات المواطنين من خلال التوجيه للالتزام بالخصائص والمواصفات المطلوبة بالخدمة المقدمة ومكان تقديمها ووقتها ومقدار الرسوم والعوائد المستوفاة مقابل تقديمها بالإضافة إلى أن الديوان يقدم خدمته لمساعدة القطاع العام للعمل بكفاءة وفاعلية لتحقيق العدالة والإنصاف بين افراد ومؤسسات المجتمع والمساهمة في تحسين استخدام وإدارة الموارد العامة للدولة والمساعدة في تعزيز مبادئ الشفافية والمساواة في القرار الذي يتخذ داخل الإدارات الحكومية لتحقيق التنمية المستدامة للمجتمع، وكذلك المساعدة في تعزيز القيم المؤسسية والمبادئ الأخلاقية في تقديم الخدمة العامة من خلال رقابة فعالة شاملة ومستقلة على المال العام تحافظ عليه من الهدر والضياع وفقاً لأفضل الممارسات الرقابية والمعايير المهنية الدولية.

- المراجع:

- قانون ديوان المحاسبة رقم 28 لسنة 1952 وتعديلاته.
- قانون البلديات رقم 13 لسنة 2011 وتعديلاته.
- قانون تنظيم الأبنية للمدن والقرى رقم 79 لسنة 1966 وتعديلاته.
- قانون الصحة والسلامة العامة رقم 4 لسنة 1973.
- النظام المالي للبلديات رقم 77 لسنة 2009.
- نظام موظفي البلديات رقم 108 لسنة 2007.
- نظام الأبنية والتنظيم للمدن والقرى رقم 19 لسنة 1985.
- نظام اللوازم وأشغال البلديات رقم 70 لسنة 2009.
- عقود الفيدك وعقد المقاولة للبلديات.
- دليل التدقيق المالي والإداري للمفتشين الماليين والإداريين في وزارة الشؤون البلدية، اعداد المستشار يوسف الخلايله / ديوان المحاسبة - مدير مديرية الرقابة على البلديات عام 2006.
- ورشة عمل الرقابة على البلديات / ديوان المحاسبة - اعداد المستشار يوسف الخلايله - مدير مديرية الرقابة على البلديات - عام 2009.

الموازنة التخطيطية أداة رقابة على الأداء:

بين الجوانب الفنية والأبعاد السلوكية

- تجربة الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية-

مقال محرر
جمهورية
مصر العربية

إعداد: الدكتور/ هشام زغلول إبراهيم

عضو جمعية المحاسبين والمراجعين

الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية

مقدمة البحث:

من الأمور المسلم بها أنه بقدر السلطة المفوضة تنشأ المساءلة أو المسؤولية، بشكل أصبح لازماً معه استخدام أساليب يتم بمقتضاها تقييم أداء المستويات الإدارية المختلفة في حدود السلطات المخولة لها والمسؤوليات المترتبة عليها وذلك بالتحقق من سلامة تنفيذها للخطط بالشكل المرسوم مسبقاً وبأقصى كفاءة ممكنة. وتعتبر الموازنة التخطيطية عصب النظام المالي في أي منشأة، حيث أنها تضع المنشأة على طريق مرسوم بدلاً من أن تكون تصرفاتها مجرد رد فعل للأحداث، ولهذا فإن حُسن إعدادها وتطبيقها بصورة صحيحة كأداة للتخطيط والرقابة وتقويم الأداء يساهم مساهمة فعالة في تحقيق أهداف المنشأة.

مشكلة البحث:

انصب اهتمام كثير من الكتاب والباحثين في عملية إعداد الموازنة التخطيطية على المبادئ العلمية أو النواحي الفنية لهذه العملية. وأغفلوا أن هناك جوانب أخرى لم تحظ بالاهتمام الكافي بالرغم من أثرها البالغ في نتائج الموازنة، مما أدى إلى فشل الموازنات في تحقيق ما تصبوا إليه من أهداف. ويُقصد بهذه الجوانب الروابط الإنسانية التي تقوم لتحقيق التعاون المنشود بين أفراد المنشأة لإعداد الموازنات والالتزام بتنفيذها.

ويختلف مفهوم الموازنة التخطيطية باختلاف وجهات نظر المهتمين بها، حيث يهتم المحاسبون والمديرون بالجوانب الفنية الخاصة بإعدادها وتنفيذها والرقابة بها، بينما يهتم علماء السلوك والاجتماع بالنواحي السلوكية للموازنة وينظرون إليها من ناحية تأثيرها على الأفراد كأداة فعالة لدفع الأفراد نحو تحقيق الأهداف التنظيمية أو عائق يحول دون ذلك. هذا وحتى تكون الموازنة التخطيطية أداة دافعة لتحقيق الأهداف التنظيمية فإنه يجب الأخذ في الاعتبار وجهات النظر المختلفة بشأن الموازنة في ذات الوقت، حيث أن الاهتمام بالجوانب الفنية الخاصة بإعدادها وتنفيذها والرقابة بها فقط، دون الأخذ في الاعتبار الجوانب السلوكية للموازنة والآثار المترتبة عليها يؤدي إلى نقص كفاءتها وفعاليتها وخلق آثار سلبية نحوها، ويمكن القول بأن الاهتمام بالعوامل الفنية فقط مع تجاهل العوامل السلوكية والإنسانية يؤدي إلى وجود فجوة سحيقة بين الموازنة التخطيطية كأداة تقويم أداء وبين موقع التطبيق كمجال إنساني.

نقطة البحث وهدفه:

دراسة أثر الأبعاد السلوكية المتضمنة في إعداد وتنفيذ الموازنة التخطيطية على فعاليتها كأداة رقابية.

أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث من أهمية المشكلة التي تم طرحها مقدماً، وهي الموازنات التخطيطية كأداة من أدوات الرقابة على الأداء، وترجع أهمية هذه المشكلة إلى الحرص على نجاح الموازنة في تحقيق غايتها في دفع المنشأة نحو ترجمة الأهداف التي أنشئت من أجلها إلى واقع فعلي ولن يتأتى ذلك إلا باستيعاب مجموعة الاعتبارات السلوكية المتضمنة في عملية إعداد وتنفيذ الموازنة.

خطة البحث:

تحقيقاً لهدف البحث المحدد سلفاً، ينقسم البحث بخلاف المقدمة وأهم النتائج والتوصيات إلى:

المبحث الأول:

الموازنات التخطيطية: الطبيعة والمفهوم... منظور فني سلوكي:

تعتبر الموازنات التخطيطية وما يرتبط بها من نظام للحوافز أداة هامة للتخطيط والرقابة وتقويم الأداء، ولاشك أن نجاح أو فشل الموازنة التخطيطية في أداء دورها يتوقف على التأثير المحتمل للموازنة في سلوك العاملين في المنشأة، مما يقتضي التعرف على العناصر الفنية للموازنات التخطيطية ومحاولة الكشف عن البعد السلوكي لهذه العناصر. لذا يتناول هذا المبحث العناصر التالية:

أولاً: ماهية الموازنة التخطيطية:

لتحديد ماهية الموازنة التخطيطية لا بدّ من التعريف بمفهومها وأهدافها وأخيراً وظائفها.

1- مفهوم الموازنة:

تدور معظم التعاريف التي وضعها الباحثين للموازنة خاصة المحاسبين والمديرين حول الجوانب الفنية الخاصة بإعدادها وتنفيذها والرقابة بها، واعتبارها أداة محاسبية تستخدم في أغراض التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، وهم ينسون أن للموازنة بعد سلوكي لا يهتم علماء السلوك والاجتماع فقط بل يهتمهم أيضاً. وإن كان بعضهم قد أشار لهذا البعد السلوكي عند تعريفهم للموازنة.

فقد عرفها أحد الكتاب بأنها "تعبير كمي (بلغة المحاسبة) عن خطة مسبقة تحدد الأهداف والوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف.... وتتخذ كأداة لتحقيق إطار التوازن العيني والمالي والنقدي وتستخدم كوسيلة للاتصال والتنسيق والتحفيز فهي تمد كل قسم من أقسام المنشأة بهدف محدد"⁽¹⁾.

في حين عرفها آخر بأنها "خطة تترجم أهداف المنشأة إلى خطط تفصيلية تغطي كل نواحي النشاط في الوحدة.... لفترة أو فترات قصيرة أو طويلة في المستقبل، ويعبر عنها في شكل عيني ومالي ونقدي"⁽²⁾.

2- أهداف الموازنة:

في ضوء مفهوم الموازنة يتضح أنها أداة لتحفيز الأفراد نحو تحقيق أهداف المنشأة وهذا يعني أن الهدف من الموازنة هو تحقيق أهداف المنشأة ومنها ⁽³⁾:

الاستمرار في دنيا الأعمال: وذلك باعتبارها خطة موضوعة لتحقيق هذا الهدف في المستقبل.

توازن المنشأة: من خلال دورها في التنسيق بين قوى متعارضة مالي، عيني، نقدي.

نمو المنشأة: فالموازنة هي الأداة المستخدمة في تجسيم وتحقيق هدف نمو المنشأة.

تحقيق تطابق الأهداف: فالموازنة تقوم بتحقيق التطابق بين أهداف المنشأة وأهداف العاملين بها.

3- وظائف الموازنة: تقوم الموازنة بأداء عدة أدوار وذلك على النحو التالي:

3-1- الموازنة كأداة للتخطيط والاتصال والتنسيق:

تعتبر الموازنة ترجمة لأهداف المنشأة في شكل خطة كمية وقيمية فهي أداة للتخطيط، ولإعداد هذه الخطة يجب توفير معلومات عن البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة، مما يبرز دور الموازنة كأداة للاتصال بين مختلف النظم الفرعية بالمنشأة وبين إدارة الموازنة هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى يقوم منطق إعداد الموازنة على أساس تخصيص الموارد المتاحة للمنشأة لتحقيق أهدافها المحددة مسبقاً، وتتصارع النظم الفرعية بالمنشأة للحصول على أكبر قدر ممكن من الموارد المتاحة لتحقيق الأهداف الفرعية لهذه النظم والموضوعة في ضوء الهدف العام للمنشأة، ولذلك يحتاج تخصيص الموارد المتاحة بين النظم الفرعية المختلفة درجة عالية من التنسيق بين الأهداف الفرعية لهذه النظم واحتياجاتها من الموارد المتاحة لتحقيق هذه الأهداف، وبالتالي تلعب الموازنة دوراً تنسيقياً على درجة عالية من الأهمية من خلال تخصيص الموارد ⁽⁴⁾.

3-2- الموازنة كأداة للرقابة وتقويم الأداء:

تقوم الموازنة بدور فعال في مجال الرقابة وتقويم الأداء باعتبارها تمثل معايير الأداء المحددة مقدماً والتي يتم مقارنتها بنتائج الأداء الفعلي تمهيداً لاستخراج الانحرافات وتقصي أسبابها وتحديد المسؤولية عنها وتحديد طرق تجنب الوقوع فيها مستقبلاً وطرق تحسين الأداء وتعتمد الموازنة في أداء هذا الدور على مدى واقعية تقديرات الموازنة ومدى تعبيرها عن ظروف التشغيل بالمنشأة ⁽⁵⁾.

3-3- الموازنة كأداة للتحفيز:

تعددت وجهات النظر إلى الموازنة باعتبارها أداة للتحفيز، فيرى أحد الكتاب ⁽⁶⁾ أن دورها كأداة للتحفيز يتبلور في الربط بين تحقيق الموازنة ونظم الحوافز. بينما يرى كاتب آخر ⁽⁷⁾ أن الدور التحفيزي يتأتى من خلال إعداد تقديرات طموحة، ليست صعبة يستحيل تحقيقها ولا سهلة التحقيق دون بذل الجهد الكافي. ولاشك أن وجهتا النظر هذه ليست متعارضتان ولكنهما متكاملتان، فلكي تكون الموازنة أداة للتحفيز فإنه يجب إعداد تقديرات طموحة، يشارك المنفذون في إعدادها لتحقيق قبولهم لها والتزامهم بها في ضوء علاقة واضحة بين تحقيق هذه التقديرات ونظم الحوافز، شريطة أن لا تؤدي هذه العلاقة إلى التلاعب بتقديرات الموازنة عند المشاركة في إعدادها.

ثانياً: محاور نظام الموازنة التخطيطية:

تتمثل محاور نظام الموازنة في أربعة محاور أساسية هي⁽⁸⁾:

1- الموازنة كأهداف:

تساعد الأهداف التنظيمية في توجيه الجهد الإنساني، فهي بمثابة النهايات التي تسعى إليها التنظيمات والوسائل لتوجيه اهتمام الأفراد، ويتطلب التنظيم من أعضائه (أفراد/ جماعات) قبول الموازنة كهدف، ولكن بالرجوع إلى السلوك الإنساني يتضح عدم وجود سبب في حد ذاته لوجود توافق بين الأهداف التنظيمية وأهداف أعضائه، فالأفراد الذين يتبعون ما هو أفضل لتحقيق حاجاتهم وتعظيم منافعهم الذاتية من وجهة نظرهم، قد لا يقبلون الموازنة باعتبارها هدفاً وأيضاً الجماعات قد تقبل أو لا تقبل الموازنة كهدف.

فالولاء للجماعات الفردية قد يؤدي إلى التعارض بين هدف الجماعة وهدف التنظيم ككل، ومثل هذا التعارض قد ينعكس ليس في رفض الموازنة في حد ذاته ولكن في الصراع والتنافس بين الجماعات والإدارات على موارد الموازنة، وهو الأمر الذي قد يؤدي إلى مشاكل مصاحبة سواء لإعداد أو تنفيذ الموازنة. وفي ذلك الشأن فإنه في ظل غياب أي نظام لتحفيز الأداء نحو تحقيق الأهداف التنظيمية فمن المحتمل أن يتخذ الأفراد قرارات ويتصرفون بطرق تحقق أهدافهم واحتياجاتهم الشخصية بصرف النظر عن توافقتها مع أهداف التنظيم، وعملية الموازنة يمكن أن تستخدم كوسيلة لتسهيل التكامل بين أهداف الفرد والجماعة والأهداف التنظيمية، فهي عملية متكررة من خلالها يمكن القضاء على التعارض بين الجماعات الفرعية عن طريق التفاوض والحلول الوسطى والتي تكون سابقة على الخطوات التفصيلية في وضع الموازنة، ومن هنا فإن عملية إعداد الموازنة تكمن في الإدراك الشخصي وذلك طبقاً لحاجات المشتركين في التنظيم.

2- الموازنة كمعايير:

قد يقبل الفرد الموازنة كهدف عام، ولكن درجة الصعوبة تكمن في المعيار المحدد المتضمن في الموازنة الذي قد يتم قبوله أو لا ويتوقف ذلك على إدراك صعوبة معايير الموازنة. وما إذا كانت يتم إدراكها كمعايير واقعية قابلة للتحقق أم لا، فلو أدرك الفرد أن معايير الموازنة صعبة التحقق وغير واقعية فلن تقبل الموازنة، كما أن أنماط الجماعة تؤثر على قبول الموازنة كمعيار للأداء، فلو أن الجماعة الخاصة بالشخص قبلت أو رفضت الموازنة كمعيار فإنه من المحتمل أن يؤثر ذلك على الشخص عضو الجماعة، وكلما زادت درجة تماسك الجماعة فإنه يصبح من الأكثر احتمالاً أن تؤثر أنماط الجماعة على قبول الفرد للموازنة. هذا وتوجد أسباب أخرى لمقاومة المعايير وذلك عندما يتم فرضها على الأفراد دون أن يصاحبها أي تفسير لمدى أهميتها أو عدالتها، كما أنه قد تظهر ظروف استثنائية تحتم استحالة تنفيذها، ومع ذلك فغالباً ما يلام المسؤولون عن التنفيذ بسبب عدم التزامهم بالمعايير المحددة، ومن هنا تبرز أهمية الناحية السلوكية، فمشاركة العاملين الخاضعين للرقابة في تحديد المعايير التي سيتم تقييم أدائها الفعلي على أساسها سيؤدي إلى التغلب على مقاومة الأفراد للمعايير والأهداف كما يؤدي إلى التزام الأفراد بهذه المعايير.

3- الموازنة كمقياس للأداء:

تخدم تقارير الموازنة البعد الخاص بالقياس في عملية الموازنة حيث تهدف إلى تحقيق غرضين هما: تقديم التغذية العكسية على الأداء الفعلي مقارنةً بالأداء المخطط، وتقديم الأساس الخاص بتقويم الأداء. وقد يظهر أفراد التنظيم عدم رضاهم عن الطريقة التي يتم بها قياس وتقويم الأداء، حيث تكون مقاييس الرقابة غير كافية أحياناً أو قد تركز فقط على الانحرافات وتغفل النواحي الإيجابية ولكن إذ تم إشراك الفرد في إعداد المعايير، وإذا تم قياس الأداء بدقة باستخدام هذه المعايير فإن ردود أفعالها ستكون إيجابية.

4- الموازنة كأداة للتقييم والمكافأة:

إن الوظيفة الأساسية لجانب التقييم والمكافآت في رقابة الموازنة، هي تقديم الدافع قبل الأداء لتحفيز الأفراد على تحقيق الموازنة، والدعمات بعد الأداء اللازمة للتأكيد على الدوافع في المستقبل. وهو ما يؤكد على أنه من وجهة نظر الرقابة تتجه المعايير إلى تسهيل الرقابة قبل الأداء، والرقابة بعد الأداء. فالرقابة قبل الأداء تشير إلى تحفيز الأداء قبل التشغيل لتحقيق المعايير المستهدفة، حيث تتجه المعايير إلى التأثير على مستويات الأداء المرغوبة، بينما تشير الرقابة بعد الأداء إلى استخدام المعايير في تقويم الأداء الفعلي وتستخدم كأساس لإدارة المكافآت والتي بدورها تؤدي إلى تدعيم أو تعديل الأداء في المستقبل.

ثالثاً: أساليب إعداد الموازنات التخطيطية:

يختلف إعداد الموازنة بين النظريات المختلفة؛ ففي ظل النظرية الكلاسيكية يتم فرض الموازنة على المنفذين دون معرفة ما إذا كان هؤلاء المنفذون يقبلون التقديرات كموازنة ممكنة التنفيذ أم لا، في حين في ظل النظرية السلوكية الحديثة يتم إشراك المنفذين في إعداد الموازنة إلا أنهم قد يقدموا تقديرات وفقاً لاعتبارات شخصية مما يجعل الموازنة تتضمن "تحيزاً شخصياً" وتعرف بظاهرة "تراخي الموازنة". وفي ضوء ما تقدم يمكن استعراض الأساليب المختلفة لإعداد الموازنات التخطيطية كالتالي:

1- الموازنات المفروضة:

يفترض في ظل النظرية الكلاسيكية أن الهدف الأساسي للمنشأة هو تعظيم الربح؛ وهذا الهدف يتم تجزئته إلى أهداف فرعية للأقسام داخل المشروع والتي في مجموعها تؤدي إلى تعظيم الربح للشركة، كذلك يفترض أن العاملين بالمنشأة لا يقومون ببذل الجهد اللازم ويسرفون في استخدام الموارد الخاصة بالمنشأة⁽⁹⁾. وطبقاً لهذه النظرية فإن الموازنة يتم تحديدها من قبل الإدارة العليا دون الأخذ في الاعتبار أي مدخلات من المستويات التنفيذية، ويتم ربط هذه الموازنات بحوافز اقتصادية تتمثل في مكافآت أو عقوبات في حالة تحقيق أو عدم تحقيق الموازنة، وتسمى الموازنة في ظل هذا المدخل بالموازنة المفروضة.

1-1- مفهوم الموازنة المفروضة:

تسمى الموازنة المفروضة بالموازنة المملاة وهي الموازنات التي يتم إعدادها من أعلى إلى أسفل، حيث تنفرد الإدارة العليا بوضع التقديرات وترسلها للمستويات الإدارية الأقل لتنفيذها، دون أن يتعرفوا على ما إذا كان هؤلاء المنفذون يقبلون التقديرات كموازنة ممكنة التنفيذ أم لا. فالموازنة المفروضة إذاً هي التي تعدها الإدارة العليا دون إشراك المسؤولين عن تنفيذها في إعدادها⁽¹⁰⁾.

1-2- آثار الموازنة المفروضة:

* الآثار الإيجابية: على الرغم من الآثار السلبية العديدة للموازنات المفروضة التي سيأتي ذكرها، إلا أنها لا تخلو من الآثار الإيجابية ومنها⁽¹¹⁾:

- اتخاذ القرارات التخطيطية بواسطة المديرين الذين لهم إدراك واسع بالعلاقات بين مختلف الأنشطة.
- استخدام أفضل للموارد المتاحة من جانب الإدارة العليا وتوزيعها موضوعياً على مختلف الأنشطة.
- إدراك أكثر للعوامل البيئية الخارجية وما يعترضها من تقلبات من جانب الإدارة العليا.

* الآثار السلبية: ينتج العديد من المشكلات السلوكية المرتبطة بالموازنة المفروضة من مصادر عديدة ينبغي معرفتها حتى يمكن التغلب عليها وذلك على النحو التالي⁽¹²⁾:

- تعطي المعايير المفروضة انطباعاً لدى المنفذين بعدم مرونة مستويات الأداء التي تقررها الإدارة لهم، مما يؤدي إلى إحساسهم بوجود ضغط قد يؤدي إلى ما يلي:

○ تكاتف (اتحاد) طبقة المستويات الدنيا ضد الإدارة العليا.

○ الشعور بالفشل بين أفراد الإدارة الفنية وظهور المشاكل الإنسانية بينهم.

○ يترتب على استخدام الموازنات كمصيدة للأخطاء بمعرفة الإدارة العليا إلى اقتصار كل مشرف على حل المشكلة التي تدخل في دائرة اختصاص قسمه.

- المعايير المفروضة لها تأثير مباشر على مستوى طموح المنفذين، فإذا كانت متساهلة فإنها ستؤدي حتماً إلى خفض مستوى أدائهم وتكاسلهم، وإذا كانت متشددة فإنها ستؤدي إلى مقاومتهم لها والانحراف عن الالتزام بها، أما إذا كانت المعايير ممكنة التحقيق فإن فرضها يولد عادة نوعاً من الرغبة لدى العمال في تعديلها ولا تحفزهم على تخطيها فهم يعتبرون أن الوصول إلى المعايير الممكنة هو المستوى الذي لا يجب الارتفاع عليه وهو الذي يرضي الإدارة، ولذلك فإن مستوى الطموح سيقف عند حد تحقيق تلك المعايير الممكنة والمفروضة.

- حدوث خلاف بين رؤساء الإدارات والأقسام من ناحية، وبينهم وبين الإدارة العليا من ناحية أخرى، نتيجة لفشل أحد الأقسام في تحقيق الأهداف المحددة له في الموازنة، وبدلاً من تحمل المشرف على هذا القسم المسؤولية عن الفشل، فإنه يرجعه إلى أخطاء الأقسام الأخرى بالمنشأة أو لأفراد الإدارة العليا، وفي بعض الحالات قد يرجع المشرف المسؤولية عن هذا الفشل إلى عدم واقعية أهداف الموازنة بوضع أهداف صعبة التحقيق.

2- الموازنات بالمشاركة: يفترض في ظل النظرية السلوكية الحديثة أن المنشأة عبارة عن تحالف بين أفراد تهدف إلى تحقيق هدف أو أهداف مشتركة وتتصارع حول توزيع الموارد المتاحة، وينتهي الصراع باتفاق يكون أساساً للتحالف؛ والفرد عندما يشترك في المنشأة يكون ملتزماً بتنفيذ دوره في الاتفاق، وقد أثرت هذه النظرية في كيفية إعداد الموازنة وذلك بتطبيق أسلوب المشاركة في إعداد الموازنات وذلك للقضاء على مشكلة عدم التعاون والعداء للموازنة من قبل المنفذين نتيجة لفرضها عليهم وهذا الأسلوب يسمى بالموازنات المشاركون في إعدادها.

1-2- **ماهية المشاركة:** ويعني المشاركة بأنها إشراك العاملين في وضع الأهداف وتحديد خطط العمل بحيث ينظر إلى أهداف المنشأة على أنها أهداف شخصية يسعى نحو تحقيقها، وهذا يخلق نوعاً من التجاوب والتوافق بين سلوك الأفراد وسلوك المنشأة، وينمي الشعور بالمسؤولية بشكل يجعل الأفراد أكثر استعداداً للالتزام بالخطط وذلك بدلاً من فرض الخطة عليهم. أما عن المشاركة في مجال الموازنات التخطيطية فتعني "عدم انفراد الإدارة العليا في إعداد تقديرات الموازنة والسماح للمديرين بالمشاركة الفعلية - وليست المشاركة الصورية أو الزائفة - في إعداد هذه التقديرات والتي سوف يتم محاسبتهم عليها وتقييم أدائهم من خلالها"⁽¹³⁾.

2-2- **آثار المشاركة في إعداد الموازنة:** تتمتع عملية المشاركة بعدد من السمات تجعل الارتباط بأهداف الموازنة ينتج من طبيعة وديناميكية عملية المشاركة ذاتها، فالمشاركة عملية ظاهرة وعلنية كما أن أهداف الموازنة التي تتبلور من خلالها وتحفزها الإدارة تصبح ملزمة لا رجوع فيها، وأخيراً فهي -أي المشاركة- نشاط اختياري، وهذه السمات شروط مؤدية إلى شعور المشاركين بضغط تدفعهم إلى التدليل على أن الموازنات التي شاركوا في تحديدها أهداف يمكن تحقيقها، وأنها جديرة ببذل الجهد لمحاولة تحقيقها. وبصفة عامة تساعد المشاركة على⁽¹⁴⁾:

-تحسين فرص تحقيق الموازنة وذلك برفع درجة سيطرة الفرد المشارك على نتائج الأداء باختياره موازنة تتوفر لها فرص عالية لتحقيقها.

- قد يستطيع الفرد المشارك التأثير على مستوى أهداف الموازنة، وظروف العمل وهيكل الحوافز من خلال المشاركة، وقد يزيد هذا إشباعه (أو منفعته) من العوائد المتوقعة على الجهد الأدائي.

- قد يحقق نشاط المشاركة منافع قد لا توجد بدون المشاركة مثل الإشباع الذاتي الذي يستمدّه المشارك من انغماسه في نشاط المشاركة و زيادة تماسك مجموعة العمل التي ينتمي إليها الفرد.

هذا وينتج عن المشاركة في إعداد الموازنة بعض الآثار السلبية من أهمها وضع تقديرات متراخية، فإذا أُتيح للمسئول عن مركز الأداء المشاركة في اختيار معايير الأداء وتحديد مستوى الموازنة و يعلم سلفاً أن تلك الموازنات سوف تستخدم في تقييم أدائه وتحديد مكافآته، وكان لديه معلومات خاصة غير متاحة للإدارة، فمن الطبيعي أن ينشأ لديه حافز على تعمد الأدلاء بمعلومات متحيزة لتأتي الموازنة "متراخية" دون مستوى أدائه المتوقع، و تكون لديه فرصة طيبة لتحقيق الموازنة والحصول على مكافأة مجزية.

3- الموازنات المتراخية:

في ظل المشاركة في إعداد الموازنات، تبين أن بعض مديري مراكز الأداء يحاولون إخفاء القدرات الحقيقية لأقسامهم حتى تظهر النتائج الفعلية في صورة جيدة تفوق الأرقام المقدرة وبالتالي يحصل المدير على المكافأة المرتبطة بتحقيق الموازنة وذلك بأقل جهد منه - مما يؤدي إلى حدوث تراخي الموازنة.

3-1- **مفهوم التراخي:** يوجد العديد من التعريفات لمفهوم التراخي في مجال المحاسبة الإدارية والرقابة السلوكية وكلها تدور حول المفهوم التالي: "الفرق الموجود والمتعمد فيما بين التقديرات الذاتية الشخصية الصادقة لمدير مركز الموازنة ومقترح الموازنة الذي يقوم بتقديمه للإدارة العليا" (15).

3-2- **أشكال تراخي الموازنة:** تتمثل أشكال أو صور القيام بعملية التراخي في الواقع العملي في الآتي (16):

* **تقديم بيانات مضللة عما حدث بالفعل:** وذلك بأن يحاول الأفراد التحكم في بيانات الأداء التي تذهب إلى النظام بحيث تُظهر التقارير أداءهم مستقراً باستمرار عند مستوى معين يرتضونه، ومحاولات تغذية النظام ببيانات مضللة عما حدث أو يحدث بالفعل لا تقتصر بالطبع على الأفراد في المستويات الدنيا من التنظيم، وإنما قد تقع أيضاً من جانب الإدارة العليا، غالباً في شكل محاولة حذف التذبذب في أرقام الدخل بالقوائم المالية على مدار عدة فترات مالية متتالية من خلال ما يسمى بالمحاسبة الاحتياطية أو الخلاقة أو الإبتكارية. وهذه الصورة من صور التراخي والتي تحدث في البيانات الفعلية وليست في تقديرات الموازنة هي نوع من أنواع الغش والتدليس على الإدارة العليا إذا وقعت من مديري مراكز الموازنة أو على المساهمين إذا حدثت من الإدارة العليا.

* **تقديم بيانات مضللة عن مستويات الأداء الممكنة:** وذلك بجعل أهداف أو معايير الأداء في النظام توضع عند مستويات منخفضة يسهل تحقيقها، ومن ثم يتواجد الضمان بأن الأداء اللاحق سيكون جيداً وفقاً لتقارير النظام، ومن المتوقع بالطبع أن يكون هذا النمط أكثر شيوعاً بوجه عام عن سابقه نظراً لأنه يصعب اكتشاف عدم صحة المعلومات المتعلقة بالأداء المحتمل أو على الأقل تحديد مدى صحتها، ويحدث ذلك في حالتين (17):

الحالة الأولى: تخفيض معايير زمن الإنتاج: هناك حالات تاريخية تؤكد بأن العاملين "تحت خطط الحوافز النقدية بوجه خاص" تعتمد تقديم معلومات مضللة توهي للإدارة بأن مستوى أداء منخفض هو المستوى المعقول والمثل لأقصى استطاعتهم وخاصة إذا توافرت لديهم معلومات أكثر مما لدى الإدارة "عدم تماثل المعلومات" في حين بإمكانهم في الحقيقة الأداء بمستويات أكثر ارتفاعاً.

الحالة الثانية: التراخي في إعداد تقديرات الموازنة: مفاده أن يعتمد المسئول عن تنفيذ الموازنة وضع تقديرات غير مطابقة لما يمكنهم أن يحققوه فعلاً سواء لإظهار كفاءة غير حقيقية أمام الإدارة العليا، أو لحماية أنفسهم ضد (ظروف عدم التأكد). هذا فضلاً عن وجود نمط شائع في تنفيذ هذا التراخي وهو إما المغالاة في تقدير التكاليف أو الإقلال من تقدير الإنتاج أو إيرادات المبيعات أو كلاهما معاً (18).

رابعاً: مبادئ إعداد الموازنات التخطيطية:

وهي مجموعة من المبادئ التي يجب مراعاتها عند إعداد وتنفيذ الموازنة، وتتمثل في (19):

1- **المشاركة:** ويقتضي إشراك جميع المستويات الإدارية في إعداد الموازنة وإلا شعرت بأنها جزء غريب مفروض عليها، والمشاركة كنمط سلوكي يعتمد على ما يتوافر لدى الفرد من دافع حقيقي بأن هناك تكاملاً بين أهدافه وأهداف المنشأة، ومدى ارتباط الفرد بينه وبين الشيء موضوع المشاركة.

- 2- **الواقعية:** وتعني بأن تتضمن أهداف الموازنة قدراً من التحدي مع إمكانية تحقيقها، وأن يتم وضعها في ضوء دراسة علمية لإمكانيات المنشأة والظروف المحيطة بها، وضمان قبول المنفذين لهذه الأهداف حتى تتطابق مع أهدافهم الشخصية.
- 3- **الاتساق:** وتعني أن تظهر الموازنة التقديرات الخاصة بكل قسم أو إدارة داخل المنشأة وذلك بهدف اتخاذها كأساس للرقابة والتخطيط وتقييم الأداء ويتمشى هذا المبدأ مع فكرة التطابق السلوكي للأفراد من حيث تطابق السلوك الفعلي للعاملين في المنشأة مع ما يجب أن يكون عليه هذا السلوك لتحقيق أهداف المنشأة.
- 4- **المرونة:** وتعني إعداد الموازنة في ضوء الاحتمالات المختلفة المتوقعة الحدوث في المستقبل.
- 5- **المعيارية:** وتعني تنفيذ ما جاء بالموازنة باعتبارها برنامج "معياري" لتقويم الأداء والكشف عن الانحرافات ومحاسبة المسئول عنها مع اعتبار أن الأداء لا يعتبر انعكاساً لقدرات ودافعية كل فرد فقط بل انعكاس لأداء جميع العاملين، ويتوقف الأداء على ما يتوافر لدى الفرد من دافع على العمل، ومدى رضا الفرد عن العمل.

المبحث الثاني:

تقييم الموازنات التخطيطية كأداة رقابية من منظور سلوكي: تجربة الجهاز المركزي للمحاسبات:

وصولاً إلى تكاملية الفكر النظري والتطبيق العملي للبحث، سيتم دراسة أثر الأبعاد السلوكية المتضمنة في إعداد وتنفيذ الموازنة التخطيطية على فعاليتها كأداة رقابية وذلك عن طريق عرض بعض نماذج لأساليب إعداد الموازنات التخطيطية وتقييماتها من منظور سلوكي من جانب الجهاز المركزي للمحاسبات وذلك باستعراض جانب من تقديرات الموازنة التخطيطية لبعض المنشآت الصناعية مقارنة بأرقامها الفعلية، فضلاً عن جانب من تقرير تقويم الأداء لنفس المنشآت يعرض مدى تحقيق الأهداف التي تتضمنها هذه الموازنة. وذلك من خلال مناقشة العناصر التالية:

أولاً: حالة عملية لمنشأة صناعية تطبق أسلوب الموازنة المفروضة:

فيما يلي عرض لتقديرات موازنة تخطيطية لمنشأة صناعية (س) تطبق أسلوب الموازنة المفروضة مقارنة بالأرقام الفعلية لهذه التقديرات لعام 2013/2012⁽²⁰⁾:

(القيمة بالألف جنيه)

البيان	موازنة تخطيطية لعام 2013/2012	أرقام فعلية لعام 2013/2012	قيمة الانحراف	النسبة
قيمة الإنتاج	235.716	128.124	(107.592)	(45.6)
قيمة المبيعات	247.000	125.426	(121.574)	(49.2)
قيمة الصادرات	20.180	18.370	(1.810)	(9)
مجموع الربح/الخسارة	970	(28.656)	(29.626)	-
صافي ربح/خسارة النشاط	(366.000)	(459.238)	93.238	25.5
صافي الربح/الخسارة	(366.000)	(471.826)	105.826	28.9

وفيما يلي عرض لجانب من تقرير متابعة وتقويم أداء الشركة (س) عن العام المالي 2013/2012 بشأن مدى تحقيق أهداف وتقديرات الموازنة التخطيطية لهذه الشركة وذلك على النحو التالي⁽²¹⁾:

- لم تحقق الشركة جميع القيم المستهدفة للعام المالي 2013/2012 وذلك على النحو التالي:

- لم تحقق القيمة المستهدفة للإنتاج والمقدرة بمبلغ 235.716 مليون جنيه إلا بنسبة 54.4٪ للإنتاج الفعلي بالأسعار التقديرية والبالغ 128.124 مليون جنيه، كما لم تحقق الشركة القيمة المستهدفة للمبيعات الكلية والمقدرة بمبلغ 247 مليون جنيه إلا بنسبة 50.8٪ حيث بلغت المبيعات الفعلية 125.426 مليون جنيه، كما لم تحقق القيمة المستهدفة للصادرات والمقدرة بمبلغ 20.180 مليون جنيه (تمثل 8.2٪ من إيرادات النشاط المقدرة) إلا بنسبة 91٪ حيث بلغت الصادرات الفعلية 18.370 مليون جنيه.

- بلغ مجمل الخسارة 28.656 مليون جنيه، في حين كان مقدراً تحقيق مجمل ربح قيمته 970 ألف جنيه.

- بلغ صافي خسارة النشاط 459.238 مليون جنيه بزيادة قيمتها 93.238 مليون جنيه ونسبتها 25.5٪ عن صافي خسارة النشاط المقدرة والبالغة 366 مليون جنيه.

- بلغ صافي الخسارة 471.826 مليون جنيه بزيادة قدرها 105.826 مليون جنيه ونسبتها 28.9٪ عن صافي الخسارة المقدرة والبالغة 366 مليون جنيه.

من خلال استعراض التقديرات المتوقعة لأرقام الإنتاج والمبيعات ونتائج الأعمال للشركة (س) محل الفحص والمراجعة عن عامها المالي 2013/2012 مقترنة بالأرقام الفعلية لنفس المجالات عن نفس العام المالي 2013/2012 يتضح إلى أي مدى كانت تقديرات هذه الموازنة مفروضة من جانب الإدارة العليا على المنفذين دون أن تحاول التعرف على ما إذا كان هؤلاء المنفذون يقبلون التقديرات كموازنة ممكنة التنفيذ أم لا. إلى أن فشل المنفذون في أقسام الإنتاج والمبيعات في تحقيق الأرقام المستهدفة لأقسامهم سوى بنسبة 50٪ تقريباً الأمر الذي انعكس في النهائية على نتائج الأعمال.

ثانياً: حالة عملية لمنشأة صناعية تطبق أسلوب الموازنة المشارك في إعدادها:

فيما يلي عرض لتقديرات موازنة تخطيطية مشارك في إعدادها للمنشأة الصناعية (ص) مقارنة بالأرقام الفعلية لهذه التقديرات لعام 2013/2012⁽²²⁾:

(القيمة بالآلاف جنيه)

البيان	موازنة تخطيطية لعام 2013/2012	أرقام فعلية لعام 2013/2012	قيمة الانحراف	النسبة
قيمة الإنتاج	784.098	775.473	(8.625)	(1.1)
قيمة المبيعات	762.853	763.616	0.763	0.1
مجمل الربح	92.567	94.974	2.407	2.6
صافي الربح	24.494	26.674	2.180	8.9

وفيما يلي عرض لجانب من تقرير متابعة وتقويم أداء الشركة (ص) عن العام المالي 2013/2012 بشأن مدى تحقيق أهداف وتقديرات الموازنة التخطيطية لهذه الشركة وذلك على النحو التالي⁽²³⁾:

- حققت الشركة القيمة المستهدفة للإنتاج والمقدرة بمبلغ 784.098 مليون جنيه بنسبة 98.9٪، حيث بلغت قيمة الإنتاج الفعلي بالسعر التقديري 755.473 مليون جنيه.

- حققت الشركة القيمة المستهدفة للمبيعات والمقدرة بمبلغ 762.853 مليون جنيه بنسبة 100.1٪، حيث بلغت قيمة المبيعات (إيرادات النشاط) الفعلية 763.616 مليون جنيه.

- حققت الشركة القيمة المستهدفة لمجمل الربح والمقدرة بمبلغ 92.567 مليون جنيه بنسبة 102.6٪، حيث بلغ مجمل الربح المحقق 94.974 مليون جنيه.

- حققت الشركة القيمة المستهدفة لصافي الربح والمقدرة بمبلغ 24.494 مليون جنيه بنسبة 108.9٪، حيث بلغ صافي الربح المحقق 26.674 مليون جنيه.

من خلال استعراض التقديرات المتوقعة لأرقام الإنتاج والمبيعات ونتائج الأعمال للشركة (ص) محل الفحص والمراجعة عن عامها المالي 2013/2012 مقترنة بالأرقام الفعلية لنفس المجالات عن نفس العام المالي 2013/2012 يتضح إلى أي مدى تمكنت إدارتنا للإنتاج والمبيعات من تحقيق القيم المستهدفة لأقسامهم بنسبة 98.9٪ للإنتاج، 100.1٪ للمبيعات نتيجة لإتاحة الفرصة للمنفذين للمشاركة في وضع التقديرات الخاصة بأقسامهم بحيث ينظر إلى أهداف الموازنة (أهداف المنشأة) على أنها أهداف شخصية يسعون نحو تحقيقها، وهذا خلق نوع من التجاوب والتوافق بين سلوك الأفراد وسلوك المنشأة ونمى الشعور بالمسؤولية بشكل جعلهم أكثر استعداداً للالتزام بالخطط وذلك بدلاً من فرض الخطط عليهم فتحققت أهداف الإنتاج والمبيعات بشكل انعكس إيجابياً على الهدف الرئيسي للشركة وهو تعظيم الربحية فتحقق مجمل الربح المستهدف بنسبة 102.6٪، وصافي الربح المستهدف بنسبة 108.9٪.

ثالثاً: حالة عملية لمنشأة صناعية تقدم موازنة ذات تقديرات متراخية:

فيما يلي عرض لتقديرات متراخية للموازنة التخطيطية للمنشأة الصناعية (ع) مقارنة بالأرقام الفعلية لهذه التقديرات لعام 2013/2012⁽²⁴⁾:

(القيمة بالألف جنيه)

البيان	موازنة تخطيطية لعام 2013/2012	أرقام فعلية لعام 2013/2012	قيمة الانحراف	النسبة
قيمة الإنتاج	931.136	1014.802	83.666	9
قيمة المبيعات	6049.021	7797.577	1748.556	28.9
مجمل الربح	131.587	258.667	127.080	96.6
صافي أرباح النشاط	72.804	141.594	68.790	94.5
صافي الربح	58.000	115.600	57.600	99.3

وفيما يلي عرض لجانب من تقرير متابعة وتقويم أداء الشركة (ع) عن العام المالي 2013/2012 بشأن مدى تحقيق أهداف وتقديرات الموازنة التخطيطية لهذه الشركة وذلك على النحو التالي⁽²⁵⁾.

حققت الشركة جميع القيم المستهدفة وذلك على النحو التالي:

- ارتفع المحقق الفعلي للإنتاج (مقوماً بالأسعار التقديرية) للعام 2013/2012 إلى 1014.802 مليون جنيه بزيادة قيمتها 83.666 مليون جنيه ونسبتها 9٪ على المستهدف للعام والبالغ 931.136 مليون جنيه.
- ارتفع المحقق الفعلي للمبيعات عام 2013/2012 إلى 7797.577 مليون جنيه بزيادة قيمتها 1748.556 مليون جنيه ونسبتها 28.9 ٪ على المستهدف لنفس العام والبالغ 6049.021 مليون جنيه.
- ارتفع المحقق الفعلي لمجمل الربح عام 2013/2012 إلى 258.667 مليون جنيه بزيادة قيمتها 127.080 مليون جنيه بنسبة 96.6 ٪ على المستهدف لنفس العام والبالغ 131.587 مليون جنيه.
- ارتفع المحقق الفعلي لصافي أرباح النشاط عام 2013/2012 إلى 141.594 مليون جنيه بزيادة قيمتها 68.790 مليون جنيه بنسبة 94.5٪ على المستهدف لنفس العام والبالغ 72.804 مليون جنيه.
- ارتفع المحقق الفعلي لصافي الربح عام 2013/2012 إلى 115.600 مليون جنيه بزيادة قيمتها 57.600 مليون جنيه بنسبة 99.3٪ على المستهدف لنفس العام والبالغ قيمتها 58.000 مليون جنيه.

من خلال استعراض التقديرات المتوقعة لأرقام الإنتاج والمبيعات ونتائج الأعمال للشركة (ع) محل الفحص والمراجعة عن عامها المالي 2013/2012 مقترنة بالأرقام الفعلية لنفس المجالات عن نفس العام المالي 2013/2012 يتضح إلى أي مدى كانت تقديرات هذه الموازنة متوازنة (متراخية) نتيجة تطبيق أسلوب المشاركة في إعدادها ويظهر ذلك جلياً في صورة تقديم بيانات مضللة عن مستويات الأداء الممكنة وذلك بجعل أهداف أو معايير الأداء توضع عند مستويات منخفضة يسهل تحقيقها فبتحقيق المستهدف من الإنتاج بزيادة نسبتها 9٪، ومن المبيعات بزيادة نسبتها 28.9٪ الأمر الذي انعكس أثره على نتائج الأعمال في مراحلها الثلاث فزادت بنسبة المحقق الفعلي عن المستهدف بـ 96.6٪، و 94.5٪، و 99.3٪ على التوالي.

أهم النتائج والتوصيات:

أولاً: أهم النتائج: يمكن استعراض أهم نتائج البحث فيما يلي:

- تعد الموازنة التخطيطية وما يرتبط بها من نظام للحوافز أداة هامة للتخطيط والرقابة، وتقويم الأداء يتوقف نجاحها على التأثير المحتمل لها في سلوك الأفراد العاملين في المنشأة.
- تتمثل محاور نظام الموازنة في الموازنة كأهداف، والموازنة كمعايير، والموازنة كمقياس للأداء، والموازنة كأداة للتقييم.
- تعتمد الموازنة على عدة مبادئ علمية من أهمها: المشاركة، والواقعية، الاتساق، والمرونة،
- ينتج العديد من المشكلات السلوكية المرتبطة بالموازنة المفروضة، إذ تعطي المعايير المفروضة انطباعاً لدى المنفذين بعدم مرونة مستويات الأداء التي تقررها الإدارة لهم مما يؤدي إلى الإحساس بالضغط.
- على الرغم من الآثار الإيجابية لعملية المشاركة في إعداد الموازنة إلا أنه قد ينجم عنها وضع بعض تقديرات متراخية.

ثانياً: أهم التوصيات: في ضوء النتائج السابقة يمكن التوصية بما يلي:

- إذ يثني الباحث على مبادرات المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة بعقد مؤتمرات متخصصة ودورات تدريبية تناقش القضايا المعاصرة ولذلك يوصي الباحث بأن تدعم المنظمة العربية هذا الاتجاه بأن تركز مثل هذه المؤتمرات على مناقشة الموازنة التخطيطية كأداة هامة للرقابة على تقويم الأداء يتوقف نجاحها على التأثير المحتمل لها في سلوك الأفراد العاملين في المنشأة.
- ضرورة تبني الإدارة العليا في أي منشأة وجهة النظر السلوكية عند إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية.
- قيام المنشآت بتنظيم دورات تدريبية للعاملين عن مفاهيم العلوم السلوكية، وكذلك تنظيم دورات وندوات تستهدف تعريف أفراد المنشأة بالموازنات التخطيطية من كافة الوجوه.
- ضرورة قيام الإدارة العليا بالعمل على مكافأة المجددين في تنفيذ الموازنة، على أن تتم بصورة علانية.
- ضرورة قيام الإدارة العليا بتكوين لجنة لمراجعة تقديرات الموازنات المبدئية التي تقدمها مراكز المسؤولية المختلفة، مما يؤدي إلى الحد من ظهور ظاهرة تراخي الموازنة.

قائمة المراجع:

المراجع مرتبة وفقاً لورودها في متن البحث:

- 1- د. محمد عباس حجازي: "المحاسبة الإدارية: التخطيط، اتخاذ القرارات، الرقابة" (القاهرة: مكتبة عين شمس، 2003)، ص 331.
- 2- د. محمد ربحان حسين: "المحاسبة الإدارية" (القاهرة: مكتبة عين شمس، 2013)، ص 483.
- 3- د. إيمان أحمد الشربيني: "الأساليب الحديثة لإدارة المؤسسات - الموازنة" (القاهرة: محاضرات غير منشورة، 2010)، ص 3.
- 4- د. ليلي فتح الله، د. كمال الدين علي: "المحاسبة الإدارية" (القاهرة: مكتبة عين شمس، 2008)، ص 28 - 29.
- 5- د. حسن زكي يوسف: "الموازنة التخطيطية" (القاهرة: مكتبة عين شمس، 2014)، ص 18 - 19.
- 6- د. محمد محمد الجزار: "الموازنة: تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات" (القاهرة: مطابع سجل العرب، بدون تاريخ)، ص 31.
- 7- د. محمد صبري العطار: "النواحي السلوكية والإحصائية للموازنات التخطيطية الجارية المحفزة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، يناير 1999، ص 273 - 316.
- 8- يراجع في ذلك: د. وابل بن علي الوابل: "مشاكل إعداد وتنفيذ الموازنات في المملكة العربية السعودية - دراسة ميدانية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد 32، سبتمبر 2005، ص 149 - 152.
- د. محمد سامي راضي: "المدخل الموقفي لإعداد الموازنات - نموذج مقترح"، مجلة كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، 2009، ص 426 - 433.
- 9- يراجع في ذلك: - د. علي محمد عبد الوهاب: "السلوك التنظيمي والإدارة" (القاهرة: مطابع معهد الإدارة العامة للبحوث، 2002)، ص 490.
- د. متولي السيد: "أصول الإدارة - مدخل وظيفي حديث" (القاهرة: مكتبة عين شمس، 2009)، ص 27.
- 10- د. كمال الدين مصطفى الدهراوي: "دراسة تحليلية لأثر أسلوب وضع ومستوى الموازنة على أداء المديرين"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، 2010، ص 213 - 256.
- 11- د. محمد منير مصيلحي: العناصر الفنية والسلوكية للموازنات التخطيطية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الخامس، 2008، ص 274.
- 12- يراجع في ذلك: د. سامي معروف عبد الرحيم، د. مختار إسماعيل أبو شعيشع: "المحاسبة الإدارية - الأصول النظرية والتطبيقية" (القاهرة: مطابع الدار الهندسية، 2007)، ص 317 - 318.
- د. إبراهيم عثمان شاهين: "نظم الموازنات التخطيطية" (القاهرة: مكتبة عين شمس، 2011)، ص 768.
- 13- محسن فتحي عبد المحسن، مرجع سابق، ص 102.

- 14- د. محمد السعيد الشحات: "أساس الدافعية وأساس المعلومات للمشاركة في إعداد الموازنات" المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، المجلد الثاني، السنة الثانية، العدد الثالث، 2008، ص 51 – 55.
- 15- د. محمد مسعد الشناوي: "التحيز في إعداد تقديرات الموازنة التخطيطية – دراسة تحليلية ميدانية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، يناير 2000، ص 787.
- 16- سمير إسماعيل: "تحليل تأثير نظم الرقابة المحاسبية وآثارها السلوكية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة حلوان، 1995، ص 337.
- 17- محسن فتحي عبد المحسن: مرجع سابق، ص 140 – 142.
- 18- د. إبراهيم عثمان شاهين: "نظم الموازنات التخطيطية"، مرجع سابق، ص 187 – 189.
- 19- لمزيد من التفاصيل يراجع:
- د. حسين شرف: "مبادئ المحاسبة الإدارية" (القاهرة: دار الثقافة العربية، 2001)، ص 8.
- د. محمد عباس حجازي: "الموازنة التخطيطية – ميزانية الأعمال" (القاهرة: مكتبة الشباب، بدون تاريخ)، ص 28 – 42.
- د. سامي معروف عبد الرحيم، د. مختار إسماعيل أبو شعيشع: "المحاسبة الإدارية" (بدون ناشر، 2007)، ص 310 – 315.
- 20- الجهاز المركزي للمحاسبات- الإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقييم الأداء لقطاعات الإنتاج والمشروعات القومية. تقرير عن مشروع الموازنة التخطيطية لشركة س للعام المالي 2012/2013، 2012.
- 21- الجهاز المركزي للمحاسبات. الإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقييم الأداء لقطاعات الإنتاج والمشروعات القومية. تقرير متابعة وتقييم أداء شركة (س) للعام المالي 2012/2013، 2013.
- 22- الجهاز المركزي للمحاسبات. الإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقييم الأداء لقطاعات الإنتاج والمشروعات القومية. تقرير عن مشروع الموازنة التخطيطية لشركة (ص) للعام المالي 2012/2013، 2012.
- 23- الجهاز المركزي للمحاسبات. الإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقييم الأداء لقطاعات الإنتاج والمشروعات القومية. تقرير متابعة وتقييم أداء شركة (ص) للعام المالي 2012/2013، 2013.
- 24- الجهاز المركزي للمحاسبات. الإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقييم الأداء لقطاعات الإنتاج والمشروعات القومية. تقرير عن مشروع الموازنة التخطيطية لشركة (ع) للعام المالي 2012/2013، 2012.
- 25- الجهاز المركزي للمحاسبات. الإدارة المركزية لمتابعة تنفيذ الخطة وتقييم الأداء لقطاعات الإنتاج والمشروعات القومية. تقرير متابعة وتقييم أداء شركة (ع) للعام المالي 2012/2013، 2013.

صياغة الملاحظات وإعداد تقارير رقابة الأداء حسب معايير منظمة "الانتوساي"

مقال محرر
الجمهورية التونسية

إعداد: السيد/ فيصل حسين ماني
مستشار بدائرة المحاسبات التونسية

تقديم عام:

تكتسي تقارير التدقيق أهمية بالغة لكونها المخرج الأساسي والجوهري لأعمال الرقابة بمختلف فئاتها، ولأنها من المفترض أن تكون مصدراً مستقلاً نزيهاً ومحايداً للمعلومات المتعلقة بالتصرف العمومي والأداء الحكومي. وبالنظر إلى الطابع الفني والتقني الذي تتميز به أعمال التدقيق والرقابة، كان من الحتمي إخضاع عمليات إعداد التقارير المتعلقة بتضمين نتائج تلك الأعمال إلى جملة من القواعد والمواصفات والضوابط والمعايير التوجيهية التي من شأنها ضمان جودة تلك التقارير وإبراز قيمتها، حيث أن اليقظة والمهنية والكفاءة التي يتصف بها تنفيذ الأعمال الرقابية لا يكفي وحده لتقديم الإضافة المنتظرة للجهة الخاضعة للرقابة وللجهات المعنية المتلقية للتقارير ما لم تُبلّغ النتائج بطريقة واضحة وناجعة وفعالة. وفي هذا السياق أقرّت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (إنتوساي) المعايير الدولية لتلك الأجهزة (ومن ضمنها معايير كتابة التقارير ISSAI 400 سابقاً والتي تمّ تضمين معظم ما ورد فيها ضمن ISSAI 300 و ISSAI 3000 و ISSAI 3100)، وذلك خلال مؤتمرها العشرين المنعقد من 22 إلى 27 نوفمبر 2010 في جوهانسبرغ بجنوب إفريقيا، بعد أن كرّس إعلان مكسيكو سنة 2007 جملة من المبادئ ذات الأهمية الخاصة تتعلق بالاستخدام المتكرر لتقارير التدقيق وتعزيز الشفافية (ISSAI10) حول استقلالية الأجهزة العليا للرقابة، لعلّ من أبرزها المبادئ الثلاثة التالية:

- المبدأ 5: حق وواجب الأجهزة العليا للرقابة في تقديم تقارير عن أعمالها.
 - المبدأ 6: حرية القرار بشأن مضمون وتوقيت تقارير التدقيق ونشرها وتوزيعها.
 - المبدأ 7: وجود آليات المتابعة الفعالة بشأن توصيات الجهاز الأعلى للرقابة.
- تصدر المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية رسمياً عن الإنتوساي وتحتاج أن يتم إقرارها والمصادقة عليها من قبل مؤتمرها (انكوساي) وهو مؤتمر عالمي يُعقد كل ثلاث سنوات لتصبح بذلك وثائق إرشاد رسمية للمنظمة.

وتتكون المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التي تتناول الرقابة المالية من "إشعار ممارسة" (Practice Note)، ومعيّار رقابة دولية (ISA)، ويتم وضعها بالشراكة مع هيئات وضع المعايير الأخرى كمعهد المدققين الداخليين والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من خلال مجلسه (مجلس المعايير الدولية للرقابة والتأكيد ومجلس المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام).

وتسعى المنظمة إلى رفع الوعي بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وإرشادات الحوكمة الرشيدة، وتمهيد الطريق لتطبيقها وجعلها المصدر الأساسي لإرشادات الرقابة في القطاع العام، مع الاستمرار في تطوير وتحديث تلك المعايير. إن الخوض في موضوع صياغة الملاحظات وإعداد تقارير الرقابة يستدعي ذلك أولاً تقديم تعريف أو مفهوم للتقرير بشكل عام ولتقرير التدقيق بشكل خاص. ولعله من المفيد البحث في المفهوم اللغوي حيث تفيدنا المعاجم بأن التقرير مصدر لفعل قرّر: إذ يقال قرّر، يقرّر، تقريراً وجمعها تقارير. ومن المفاهيم اللغوية المتداولة كذلك ما يلي:

لـ ما يكتب أو يلقي لتبيين تفاصيل حدث أو حالة أو مهمة أو نحو ذلك.

لـ كتب تقريراً عن سير أمر ما: قدم بيانا أو عرضا يتضمن ما شاهده.

لـ بيان تشرح فيه مسألة أو قضية أو تفاصيل حادث أو نتائج دراسة ما.

لـ قرّر المسألة أو الرأي: وضّحه وحققه. قرّر الأمر: اعتمده. قرّر عنده الخبر: ثبّته بعد أن حقّقه له حتى استقرّ.

أما منظمة "إنتوساي" فقد عرّفت التقرير الرقابي بأنه: "مجموعة آراء وملاحظات المدقق حول البيانات المالية المستخلصة على إثر رقابة مالية أو رقابة التزام أو رقابة حول الأداء".

ويستخلص من مختلف المفاهيم المقدّمة، أن تقرير الرقابة هو عبارة عن وثيقة مكتوبة تتمثل وظيفتها الأساسية في تدوين وتوثيق نتائج المراقبة المتوصل إليها والإفصاح عنها وتقديم البيان حولها والإبلاغ عنها، وفي هذا المعنى يقول الإمام الحافظ بن كثير (700 - 774 هجري) "يستلزم الإبلاغ عدم الكذب في أصل المُبلّغ، وعدم الزيادة فيه والنقص منه، ويستلزم أدائه بعبارة فصيحة وجيزة جامعة مانعة لا لبس فيها ولا اختلاف ولا اضطراب..."

وهكذا يكون الإمام الحافظ بن كثير بهذه العبارات الوجيزة والبليغة قد استشرّف منذ القرن الثامن للهجرة أهم المعايير التي تحكم صياغة الملاحظات الرقابية كما سنرى ذلك لاحقاً.

تأسيساً على ما تقدم، سنتطلع مراكز الاهتمام التي تمحور حولها محتوى هذا البحث إلى تحقيق ما يلي:

- إبراز أهمية التقارير الرقابية بالنسبة لكل من المدقق، وجهاز الرقابة أو التدقيق، والجهة الخاضعة للرقابة، وبقية المتلقين للتقارير أو كما يسميهم البعض أصحاب المصلحة كالسلط العليا بالدولة (أصحاب القرار)، والإعلاميين وممثلي المجتمع المدني (الرأي العام)، إضافة إلى الأكاديميين والباحثين والخبراء.

- عرض وبسط أهم المهارات التي يتعين اكتسابها لكتابة ملاحظات الرقابة على الأداء وإعداد التقارير المتعلقة بها حسب معايير منظمة "إنتوساي".

- الإشارة إلى بعض العيوب الشائعة في كتابة تقارير الرقابة على الأداء وتقديم بعض الاقتراحات التي تساعد على تفاديها.
- التعريف بشكل موجز بإجراءات وآليات إصدار تقارير رقابة الأداء ومناقشتها ورفعها إلى الجهات المعنية.
- بسط طرق التعامل مع ردود الجهات الخاضعة للرقابة على الملاحظات الموجهة إليها من قبل أجهزة الرقابة والتعقيب عليها.

1- الملامح العامة للتقرير الناجح:

- ليس تقرير الرقابة هدفاً في حد ذاته إنما هو أداة لتوثيق نتائج العمل الرقابي تهدف إلى إحداث تغيير في وضعية معينة من خلال استحثائه للتفاعل وقدرته على أن يكون مؤثراً بشكل ما.
- ومن أهم وأبرز الملامح المميزة للتقرير الناجح، قدرته على نقل صورة واضحة وصادقة عن وضعية الجهة التي خضعت للرقابة، وتضمنه ملاحظات وتوصيات من شأنها أن تساهم فعلياً في الحفاظ على المال العام، وترشيد الإنفاق، والرفع في مستوى الإيرادات، وتحسين الأداء والمردودية والرفع من الكفاءة والفعالية وتطوير وتنمية الموارد وإلزام الجهات الخاضعة للرقابة بتطبيق القوانين والتقييد بالنظم المالية والمحاسبية.

2- مميزات التوفيق في الحصول على تقرير رقابي جيد:

- كفاءة وخبرة وتجربة فريق الرقابة.
- تنوع وتكامل اختصاصات أعضاء فريق الرقابة من حيث تكوينهم وتجاربهم المهنية.
- استقلالية وحياد أعضاء فريق الرقابة.
- الاستعداد والإعداد الجيد للمهمة الرقابية.
- حسن اختيار موضوع المهمة ومجالها ونطاقها: يجب الأخذ بعين الاعتبار اهتمامات وتطلعات المتلقين للتقرير في مرحلة ما قبل التخطيط، واختيار القضايا الملحة وذات الأولوية والمواكبة لاهتمامات السلط العمومية والرأي العام، مع تحديد مجالات المراقبة التي تتسم بمخاطر عالية.
- الأخذ بعين الاعتبار فائدة التقرير والقيمة المضافة التي سيقدمها.
- حسن تخطيط الأعمال الرقابية وإحكام تنفيذها.
- علاقة جيدة بين الجهاز الأعلى للرقابة والجهة الخاضعة للرقابة، تكون قائمة على قواعد واضحة للتواصل والتعامل والتعاون.
- الحصول على كل المؤيدات ووسائل الإثبات اللازمة.
- حسن ترتيب وتنظيم ملفات أوراق العمل.
- استحضار التساؤلات المهمة المحتملة أثناء صياغة الملاحظات.
- المراجعة المتكررة والمستمرة للملاحظات المدونة والتقييم الذاتي لمسودة التقرير.
- إحكام ترتيب الاستنتاجات والملاحظات الرقابية حسب أهميتها.

- التركيز على الرسائل التي يراد توجيهها من خلال التقرير.

3- المعايير المشتركة لإصدار تقارير الرقابة:

يجب على المدقق أن يقوم في نهاية كل عمل رقابي بإعداد رأي أو تقرير كتابي حسب نوع الرقابة التي أجراها يعرض فيه ملاحظات الرقابة بشكل مناسب وبصيغة مختصرة وموحدة تعكس نتائج مجموعة واسعة من الاختبارات وغيرها من الأعمال الرقابية بالنسبة للرقابة النظامية (المالية) ويعرض الاستنتاجات المتوصل إليها بخصوص الكفاءة والاقتصاد التي تم بها الحصول على الموارد واستعمالها والفعالية والنجاعة التي تحققت بها الأهداف (الفقرة 3.5 من معيار الانتوساي 3000).

ويجب أن يتسم التقرير بما يلي:

❖ أن يكون سهل الفهم وخالياً من الغموض والالتباس.

❖ أن يتضمن فقط المعلومات المؤيدة بإثباتات كافية وذات دلالة.

❖ أن يكون مستقلاً وموضوعياً ونزيهاً وعادلاً وبناءً.

الجهاز الأعلى للرقابة الذي ينتمي إليه المدقق هو المسؤول عن اتخاذ القرار والنظر في مآل التجاوزات التي تم رفعها من قبل المدققين.

4- منهجية كتابة الملاحظات الرقابية:

أولاً: المواصفات المتعلقة بشكل ومضمون التقرير:

أ- المواصفات المتعلقة بشكل التقرير:

❖ تدوين تقرير مكتوب ومعنون: يساعد العنوان المتصدر لتقرير الرقابة القارئ بشكل مناسب على التمييز بين ذلك التقرير وبقيّة البيانات أو المعلومات الصادرة عن جهات أخرى.

❖ التاريخ والتوقيع: إدراج التاريخ والتوقيع على التقرير يفيد القارئ بأن المدقق قد أخذ في الاعتبار تأثير الأحداث والمعاملات التي انتهت إلى علمه حتى ذلك التاريخ.

❖ الهدف والنطاق: ذكر الهدف والنطاق يساعد على توضيح الغرض من العملية الرقابية وحدودها، وفيه تكريس لنزاهة وشفافية العمل الرقابي.

❖ الجهة الموجه إليها التقرير: ينبغي أن يحدد التقرير الجهة التي سيرسل إليها، حتى يتم تبليغ النتائج إلى الأطراف ذات العلاقة بعملية الرقابة.

❖ الجهة والفترة موضوع الرقابة: تقديم معلومات عن الجهة الخاضعة للرقابة والفترة أو المدة الزمنية التي تغطيها أعمال الرقابة.

❖ التحويل القانوني: يجب أن تحدد التقارير الأساس القانوني أو السند التشريعي الذي بموجبه تم تنفيذ الأعمال الرقابية، أو السلطة التي حوّلت الجهاز المعني حق إجراء تلك الأعمال.

👉 المعايير والأساليب الرقابية: ينبغي أن تشير التقارير الرقابية إلى المعايير أو الممارسات الرقابية المتبعة لضمانة مختلف المتلقين بأن الرقابة قد تم تنفيذها وفقاً للإجراءات المتعارف عليها والمقبولة عادة.

👉 إدراج جميع البيانات: أو ما يعبر عنه بالاكتمال ومعناه أن تقدم آراء المراقب وتقاريره كما أعدها المدقق، وعند ممارسة الجهاز الأعلى للرقابة استقلاليته ينبغي أن يكون قادراً على إدراج كل ما يراه هاماً ومفيداً في حدود المسؤولية الملقاة على عاتقه.

👉 التقيد بالمواعيد المحددة: يجب أن يكون التقرير الرقابي متوفراً في الوقت المناسب ليحقق أفضل استخدام للمتلقين وخاصة أولئك الذين يتعين عليهم اتخاذ الإجراءات التصحيحية الضرورية، ولضمان المحافظة على فعالية التوصيات الواردة فيه.

ب- المواصفات المتعلقة بمضمون التقرير:

👉 الوضوح: يجب أن يكون محتوى التقرير سهل الفهم وخال من أي غموض أو لبس.

👉 الاختزال: يجب أن يكون المحتوى محدداً ويبرز القضايا الهامة.

👉 الدقة: ينقل التقرير صورة واضحة وصادقة ودقيقة عن الجهة الخاضعة للرقابة.

👉 الكمال: يغطي التقرير كافة المجالات الرقابية التي تمت مراقبتها ويفصح عن جميع النتائج المتوصل إليها.

👉 الموضوعية: يجب أن يكون محتوى التقرير مهنيًا وحياديًا ونزيهاً وموضوعياً وعادلاً.

👉 الدلالة: يجب أن لا يتضمن التقرير إلا المعلومات المعززة بالأدلة الرقابية الملائمة وذات العلاقة.

👉 الصبغة البناءة: يقدم التقرير النتائج والملاحظات المتوصل إليها والمتعلقة بنقاط الضعف أو النقائص بشكل يشجع ويحث على التصحيح والإصلاح وتحسين النظم والتوجيه داخل الجهة الخاضعة للرقابة، كما يقدم مقترحات وتوصيات بناءة.

ثانياً: العناصر المكونة للملاحظة:

عادة ما تتكون الملاحظة في مجال رقابة الأداء من خمسة عناصر أساسية وهي: الحدث أو الوقائع - المعيار الرقابي - السبب - الانعكاس أو الأثر - التوصية.

أ- الحدث أو الوقائع: يجب أن تتضمن الملاحظة الرقابية وصفاً للوقائع بهدف إبراز الإخلال أو المخالفة أو الانحراف. كما يتعين وصف الإجراء الرقابي الذي تم إتباعه، وهو ما يحتم اعتماد بيانات تسمح بالمقارنة مع المعيار الرقابي، واجتناب التركيز على حالات معزولة أو استثنائية عند تكييف الوقائع، والاستناد إلى بيانات واضحة وأدلة إثبات كافية ومدعمة بأرقام وأمثلة ضمن جداول أو ملاحق، والاعتماد على عينات ذات تمثيلية معبرة وكافية.

ب- المعيار الرقابي: يجب ذكر المعيار الرقابي إذا كان مكتوباً ضمن مرجع قانوني أو نظامي، ويمكن الاستغناء عن ذكره إذا كان غير مكتوب أو مستوحى من بعض الممارسات أو الأدبيات أو قواعد الشرف المهنية أو كان مبنيًا على المنطق أو القياس.

ت- السبب:

يتعين تقديم السبب الذي أدّى إلى حصول الإخلال أو المخالفة أو الانحراف، ما من شأنه أن يساعد على تحديد موطن الخلل وتصحيح الوضع لذا يتوجب بذل جهد للبحث عن الأسباب الحقيقية وعدم الاكتفاء بالأسباب الظاهرة، دون أن يغيب عن أذهاننا أنّ الأسباب تختلف عن التبريرات.

ث- الانعكاس:

يجب أن تبرز الملاحظة الرقابية الانعكاس أو الأثر المترتب عن الإخلال أو المخالفة أو الانحراف الذي تمّ الإفصاح عنه، فنوعية الضرر وحجمه من المقاييس الأساسية المعتمدة لإبراز قوّة وأهمية الملاحظة. هذا ويمكن أن تكون الانعكاسات واقعية فنتكلم عندها عن الأثر أو الضرر، كما يمكن أن تكون محتملة فيكون الحديث حينئذ حول المخاطر.

تصنيف الانعكاسات الواقعية:

☞ انعكاسات مالية: يمكن أن تكون في شكل خسائر مالية، أو زيادة في التكلفة، أو تجاوز للتقديرات المقرّرة، أو نقص في الإيرادات، أو هدر، أو تبذير..

☞ انعكاسات مادية: خلل في الإنشاء، تعطل التجهيزات، نقص في المخزون، تلف في البضاعة، افتقار إلى مواصفات الجودة المطلوبة...

☞ انعكاسات على المدة الزمنية: طول وبطء الإجراءات، التأخر في التنفيذ، تجاوز الآجال التعاقدية...

☞ انعكاسات قانونية: التعدي على الحقوق، الإخلال بالواجبات، تكريس حالة اللا قانون، الإخلال بالمبادئ العامة كالشفافية والمساواة...

☞ انعكاسات صحية وبيئية: إلحاق الضرر بالوسط البيئي والمحيط واستنزاف الثروات الطبيعية، حصول أضرار صحية للمستخدمين، التسبب في انتشار الأوبئة...

☞ انعكاسات على التدابير الوقائية: التسبب في تعطيل إجراءات الحماية ضد الأخطار، أو في إعاقة تفعيل تدابير الوقاية والسلامة...

ج- التوصية:

تعرض التوصية اقتراحا بخصوص التعديلات والتغييرات والتحسينات التي ينبغي إدخالها وحتى الأساليب التي يتعين إتباعها من أجل تحقيق ذلك في بعض الحالات، لذا يجب أن تكون التوصية:

☞ دقيقة وواضحة.

☞ اقتصادية وعملية.

☞ قابلة للتنفيذ أو التطبيق.

☞ بناءة وناجعة.

إلى جانب العناصر الخمسة المشار إليها أعلاه يمكن إضافة عنصر سادس وهو عنوان الملاحظة.

ح- عنوان الملاحظة: يجب أن يكون

دقيقاً.

مختصراً.

متزناً وموضوعياً.

مفهوماً من قبل عامة الناس (حتى وإن كان مجال الملاحظة أو محتواها ذو طابع فنيّ أو ذو طبيعة متخصصة جداً).

يعكس بشكل مباشر جوهر الملاحظة وأسبابها.

مثيراً للاهتمام والفضول (دون أي مبالغة أو إثارة أو مغالطة).

ثالثاً: أخطاء شائعة يجب تفاديها:

تنقسم العيوب الشائعة في صياغة الملاحظات وإعداد التقارير إلى ثلاث فئات رئيسية، وهي التالية:

- عيوب تتعلق بهيكلة التقرير الرقابي.

- عيوب تتعلق بمحتوى الملاحظة الرقابية.

- عيوب تتعلق بمكوّنات وعناصر الملاحظة الرقابية.

أ- عيوب تتعلق بهيكلة التقرير الرقابي:

عدم ترتيب الملاحظات وفق تسلسل منطقيّ معيّن (حسب الأهمية أو حسب التسلسل الزمنيّ أو المرحلي للإجراءات)

غياب التوازن بين أجزاء التقرير ومختلف محاوره.

عرض تفاصيل إحصائية صلب هيكل التقرير من الممكن إدراجها ضمن ملاحق في آخر التقرير.

فصل ملاحظات متشابهة ومتداخلة، كان يتحتم تجميعها ودمجها مع بعض.

دمج ملاحظات لا صلة بينها وغير مترابطة، كان ينبغي فصل بعضها عن بعض.

ب- عيوب تتعلق بمحتوى الملاحظة الرقابية:

استخدام لغة ومصطلحات فنية عسيرة الفهم على غير المختصين.

الإسهاب والتفصيل المطول وغير المجدي عند صياغة الملاحظة، بحيث يصبح من العسير تحديد المسائل الجوهرية فيها.

الغموض وعدم الوضوح، وبالتالي عدم القدرة على نقل صورة دقيقة وصادقة عن الجهة التي خضعت للرقابة.

استعمال عبارات توحى بأن الملاحظة رأي شخصي وليس رأياً مهنيّاً.

تقديم ملاحظات وقائعها وأحداثها وآثارها تجاوزها الزمن.

تقديم ملاحظات دون تحديد الجهات المسؤولة عنها بشكل دقيق.

إقحام استنتاجات وملاحظات لا صلة لها بموضوع المهمة الرقابية.

تقديم ملاحظات تخص جهات غير معيّنة بالرقابة.

- ✍ تقديم ملاحظات تتعلق بمسائل خلافية وقرارات حكومية ذات طبيعة سياسية.
- ✍ عدم إبراز القضايا الهامة والجوهرية بسبب السطحية في عرض مخرجات العمل الرقابي.
- ✍ عدم تلبية احتياجات مختلف المتلقين والمستخدمين للتقرير.
- ✍ عدم تبليغ نتائج العمل إلى الأطراف ذات العلاقة بعملية الرقابة.
- ✍ تقديم ملاحظات تستند على حالات شاذة أو استثنائية.
- ✍ وضع تقييدات على نطاق العمل الرقابي دون ذكرها وتحديد أسبابها.

ت- عيوب تتعلق بمكونات وعناصر الملاحظة الرقابية:

- ✍ عدم ذكر المعيار الرقابي أو إساءة اختيار ذلك المعيار.
- ✍ عدم وصف الإجراءات المتبعة في تنفيذ العمل الرقابي.
- ✍ عدم التوفيق في وصف الإخلالات أو التجاوزات أو الانحرافات أو النقائص التي تم اكتشافها.
- ✍ عدم توصيف الوقائع الدالة على وجود الإخلال.
- ✍ عدم تقديم الحجج والأدلة المثبتة لوقوع الإخلال أو ضعف تلك البراهين.
- ✍ دعم الملاحظة بحالات أو أمثلة أو عينات تجاوزها الزمن.
- ✍ عدم تحديد الأسباب والمبررات التي أدت إلى الإخلال أو الانحراف.
- ✍ عدم تحديد الجهة المسؤولة عن حصول ذلك الإخلال.
- ✍ عدم إبراز الانعكاس أو ذكر أثر جانبي وضعيف.
- ✍ عدم تقدير أو قياس الأثر، أو عدم تقييم المخاطر.
- ✍ عدم تقديم التوصيات المناسبة.
- ✍ تقديم توصية غير عملية و/ أو غير قابلة للتنفيذ.
- ✍ تقديم توصية غير بناءة و/ أو غير قابلة للمتابعة.

رابعا: بعض الممارسات الجيدة في صياغة الملاحظات الرقابية:

- ✍ تجنب الجمل الطويلة ذات التراكيب المعقدة.
- ✍ تجنب الأسلوب الروائي أو القصصي أو أسلوب المقالات الصحفية فتقرير الرقابة له أسلوب مهني خاص.
- ✍ اختر الألفاظ الواضحة ودقيقة المعنى والمألوفة لدى عموم الناس.
- ✍ تجنّب الإطناب في ذكر التفاصيل حتى لا تشتت ذهن القارئ وتبعده عن جوهر الملاحظة.
- ✍ إذا كان مجال الملاحظة فنياً بحثاً وغير معروف لدى العامة ولا يعلمه إلا المختصون، يكون من الأنسب وضع الملاحظة في إطارها وتقديم ذلك المجال بتعريفه والإشارة باختصار إلى الأنظمة والمعايير المقررة التي تحكم تسييره وذلك في جملة أو جملتين تمهيديتين.

﴿ تجنب العبارات التي تفيد أو تعكس عدم التأكد والتردد والشك مثل: يبدو، يظهر، يرجح، لعل، قد يكون، يمكن أن يكون، أعتقد، أظن، ربما ... ﴾

﴿ ابتعد عن الشخصنة بعدم استعمال ضمير المتكلم، إذ يستحسن بناء الأفعال للمجهول على نحو: تم القيام بكذا أو إجراء كذا بدلا من قمت أو أجريت كذا، أو اتضح من خلال مراجعة كذا بدلا عن تبين لي كذا ... ﴾

﴿ إظهار وإبراز الموضوعية من خلال طريقة صياغة الملاحظات، فإذا كانت الجهة الخاضعة للرقابة على سبيل المثال قد قامت ببذل مجهود ما ولكن النتائج لم تكن في مستوى الآمال أو التوقعات، يخيّر القول "لم تتوصل الجهة إلى تحقيق كذا..." عوضا عن "لم تتمكن الجهة من تحقيق كذا". ﴾

﴿ التنسيب أي بمعنى عدم التعميم باستخدام عبارات مثل في جميع الحالات، كافة، كل ... وغيرها عندما تكون الاستنتاجات مبنية على عينات أو حالات محدّدة. ﴾

﴿ تجنب الحدة والمبالغة والإثارة في تقديم الملاحظة فاستخدام عبارات مثل لم تتوصل أو لم تنجح أو لم تفلح في تحقيق أمر ما، أفضل من فشلت أو أخفقت في تحقيق أمر ما ... ﴾

﴿ تجنب الإسقاطات وابتعد عن التحاليل والتقييمات الذاتية مع ضرورة توخي الحذر عند وضع الاستنتاجات وتقديم الأحكام. ﴾

﴿ لا تجازف بكتابة ملاحظات دون أن تكون متأكدا من دقتها وصحتها وتوفّر ما يكفي من الأدلة والإثباتات بشأنها. ﴾

﴿ تجنب كتابة ملاحظات تستند على وقائع وأحداث معزولة واستثنائية (غير متكررة ولا تمثل ظاهرة). ﴾

﴿ تجنب كتابة ملاحظات أحداثها انقضت وتجاوزها الزمن، وانعكاساتها قد توقفت أو قد تم إصلاحها من قبل الجهات المعنية. ﴾

﴿ تجنب الأحكام الانطباعية والصور النمطية فعوض أن نقول "لوحظ عديد النقائص من أهمها عدم خبرة المسؤول عن المخازن..." يفضل أن نقول "لوحظ وجود عدد من النقائص من بينها عدم توفر المؤهلات المطلوبة لإدارة المخازن لدى الموظف المسؤول عنها" فالخبرة غير قد لا توجد معايير واضحة لقياسها أو تحديدها، بينما نقص المؤهلات يمكن إثباته بالرجوع إلى بطاقات الوصف الوظيفي ومقارنة المتوفر مع المطلوب. ﴾

﴿ احرص دائما على الأخذ بعين الاعتبار الظروف والملابسات التي تحيط بارتكاب التجاوز أو الإخلال أو الانحراف (ضع نفسك مكان الموظف المسؤول عن موضوع الملاحظة) فذلك سيقوّي من مصداقيتك ونزاهتك وموضوعيتك عند صياغة ملاحظاتك. ﴾

﴿ لا تعوّل على الذاكرة، واشرع في كتابة الملاحظات منذ بداية العمل في المهمة الرقابية فإن ذلك يساعد على تنمية الافتراضات التي تم تأسيسها عند بداية الفحص وتوجيه الاختبارات في الاتجاه الصحيح. ﴾

﴿ أثناء تنفيذ أعمال الرقابة، يتعين القيام بمراجعة جميع أوراق العمل وإجراءات التدقيق من طرف العضو الأكثر تجربة في فريق التدقيق. ﴾

لـ يتعين على المدير المسؤول عن عملية التدقيق إجراء مراجعة ثانية للتأكد من التوصل إلى الأدلة الكافية والملائمة والموثوق منها والتي من شأنها أن تدعم ملاحظات وتوصيات ونتائج التدقيق.

لـ يتولى المسؤولون المخولون بالجهاز الأعلى للرقابة التحقق من النقاط التالية :

- القيام بكافة الأعمال الرقابية المدرجة ضمن مخطط التدقيق.
- إدراج كل ملاحظات التدقيق في التقرير.
- ملاحظات التدقيق منطقية ومقنعة.
- غياب الثغرات أو التكرار في التقرير.
- الأفكار الرئيسية الواردة في الملخص تتسم بالوضوح.

لـ يستلزم العمل الرقابي الاحترافي والحيادي والمستقل مناقشة الملاحظات وحتى التوصيات مع الجهة الخاضعة للرقابة قبل إعداد التقرير النهائي ، وذلك بغاية التأكد من مدى صحة ودقة ومصداقية الملاحظات ومدى قابلية التوصيات المقترحة للتطبيق الفعلي.

خامساً : إجراءات إعداد وإصدار تقارير رقابة الأداء ومناقشتها ورفعها إلى الجهات المعنية :

يمكن إيجاز أهم المراحل التي تمر بها الإجراءات المتعارف عليها لإصدار تقارير رقابة الأداء ومناقشتها ورفعها إلى الجهات المعنية كما يلي :

- تجميع المقترحات حول مواضيع المهمات الرقابية الجديدة وإدراجها ضمن ملف خاص.
- القيام بأعمال المسح المبدئي للمهمات المقترحة للتأكد من قابلية تنفيذها وذلك بتجميع المعلومات الأولية عن الموضوع أو الجهة المقترحة للرقابة من مختلف المصادر المتاحة ، حتى يتم التأكد من جدوى تنفيذ المهمة.
- رفع الخطة السنوية المتضمنة لمقترحات المهمات إلى الإدارة العليا لجهاز الرقابة لاعتمادها.
- إعداد جدول زمني لتنفيذ الخطة السنوية ، وتوزيع المهام الرقابية المقررة على المدققين وتحديد الفترات الزمنية المتوقعة لتنفيذ كل مهمة.
- إعداد وإرسال خطاب موجّه من رئيس الجهاز الأعلى للرقابة إلى سلطة الإشراف على الجهة الخاضعة للرقابة لإبلاغه باعتزام جهاز الرقابة القيام بمهمة رقابية على أداء الجهة ، ولإطلاعه على موضوع المهمة وأهدافها الرئيسية وتاريخ انطلاقها.
- شروع الفريق الرقابي في تجميع الوثائق والمستندات وإجراء المقابلات والمعاينات الميدانية الاستطلاعية للتعرف على الجهة ومحيطها والظروف التي تعمل فيها وفهم الأنظمة الإدارية المعتمدة وفحص أنظمة الرقابة الداخلية ونظام المعلومات بالجهة...
- تحديد نقاط الضعف والمخاطر التي سيتم على أساسها ضبط مجالات المراجعة وفقاً للأهداف الرقابية الأساسية المحددة للمهمة وبحسب طبيعة وخصوصيات النشاط أو الموضوع الخاضع للرقابة.

- إعداد تقرير للخطة الرقابية وهو تقرير يتيح للإدارة العليا بجهاز الرقابة التعرف على نطاق وحجم الأعمال الرقابية المزمع تنفيذها والتحقق من تغطيتها للجوانب الجوهرية الجديرة بالاهتمام فضلاً عن تمكينها من متابعة المهمة لاحقاً خلال تنفيذها.
- إعداد البرنامج الرقابي وفق معايير منظمة "الأنتوساي" حيث يجب أن يتولى فريق العمل، "برمجة العمل الرقابي بطريقة تؤول إلى الحصول على رقابة ذات جودة ومنجزة بطريقة اقتصادية ومجدية وفعالة وفي المواعيد المحددة".
- تقدير الفترة الزمنية والموارد البشرية والوسائل اللازمة لتنفيذ البرنامج الرقابي.
- تنفيذ الفحوصات الرقابية، وإعداد أوراق العمل وحفظها بالملفات المخصصة لها، وتشتمل هذه الملفات على بيانات الفحوصات التي تم تنفيذها، والمعلومات التي تم الحصول عليها، والنتائج التي تم التوصل إليها، وأدلة الإثبات التي تم الاستناد عليها.
- إعداد وإصدار مسودة تقرير الرقابة الأولي استناداً إلى النتائج والملاحظات المدونة بأوراق العمل.
- عرض النتائج الأولية للرقابة على الجهة الخاضعة للرقابة من أجل توفير أفضل ظروف النجاح للتقرير النهائي وضمان قبول محتواه من قبل تلك الجهة، حيث يتم مناقشة مسودة التقرير مع المسؤولين المعنيين بهدف التأكد من صحة الملاحظات (Factual of accuracy).
- رفع مسودة التقرير إلى لجنة مراجعة التقارير ويحدد موعداً لمناقشتها، يقوم على إثره مدير المهمة بإدخال تعديلات اللجنة وإعداد مسودة التقرير لرفعها للرئيس بعد مراجعتها من قبل المسؤولين المخولين.
- بعد تلقي الردود على مسودة التقرير من الجهة الخاضعة للرقابة والإطلاع عليها، يتم إدخال التعديلات وإدراج التعقيبات التي تقتضيها تلك الردود ثم إصدار التقرير النهائي.

سادساً: التعاطي مع ردود الجهات الخاضعة للرقابة:

- إنّ تلقي ردود الجهة الخاضعة للرقابة وحسن التعامل معها له أهمية خاصة باعتباره يعكس مدى التفاعل بين جهاز التدقيق والجهات الخاضعة لرقابته، ولأنّ ردود فعل تلك الجهات من شأنها أن تمنح الجهاز الأعلى للرقابة فرصة وإمكانية تحسين جودة تقاريرها بل والاستفادة من ذلك في مجالي التكوين والإرشاد، فإنّ التعاطي مع الردود يكون بحسب طبيعتها ومحتواها وذلك على النحو التالي:
- ❖ في حال أقرّت الجهة الخاضعة للرقابة بصحة الملاحظة إقراراً صريحاً واعترفت بمسؤوليتها عن ذلك، يفضل اجتناب التعقيب من قبل الجهاز ويتم الاكتفاء بالملاحظة وبردّ الجهة عليها.
- ❖ في حال كان الإقرار ضمنياً بصحة الملاحظة دون الإعلان عن ذلك صراحة، يكون التعقيب حسب الحال وحسب تقدير المدقق، إذ يمكن على سبيل المثال إدراج تعقيب في شكل توضيح مسؤولية الجهة.
- ❖ في حال التزمت الجهة الصمت ولم تقدم ردّاً على ملاحظة ما، يتم التعقيب بالإشارة إلى عدم قيام الجهة بتقديم ردّ والتأكيد على ما ورد بالملاحظة والتوصية المتعلقة بها.

لأن في حال عدم إنكار الجهة الخاضعة للرقابة ما ورد بالملاحظة ولكن مع تحميلها مسؤولية حدوث الإخلال أو الانحراف إلى جهات أخرى، يتعين إدراج تعقيب لمزيد توضيح وتأكيد مسؤولية الجهة ما دامت تلك المسؤولية قائمة.

لأن في حال رفضت الجهة الخاضعة للرقابة ما ورد بالملاحظة صراحة ونفت محتواها بشكل قطعي مع تقديم الإثباتات والمؤيدات اللازمة، يتعين فحص المؤيدات والإثباتات المقدمة للتأكد من صحتها، فإذا كانت كافية تحذف الملاحظة، وإذا لم تكن كذلك يتم الإبقاء على الملاحظة وإدراج تعقيب يتم التركيز فيه على إبراز عدم كفاية الإثباتات المقدمة مع التأكيد على أبرز ما ورد بالملاحظة من إخلال وأثره.

لأن في حال قامت الجهة بتقديم إيضاحات ومعطيات جديدة بشأن ملاحظة ما، يتم تعديل الملاحظة على ضوء تلك المعطيات والإيضاحات المقدمة كما يمكن إضافة إفادة الجهة إلى الملاحظة متى كان ذلك داعماً لموضوعيتها ومصدقيتها.

الخاتمة:

إصدار التقارير الرقابية ليس غاية في حد ذاته، إنما هو جزء من عملية واسعة النطاق تهدف إلى تحقيق تغييرات مفيدة يجري إقرارها وتنفيذها، فضلاً عن المساهمة في جعل نظام عمل الحكومة شفافاً وقابلاً للمساءلة والمحاسبة. فإذا لم يُقرأ تقرير الرقابة ويُفهم ويُستخدم ويُستثمر على الوجه الأكمل، وفي الوقت المناسب، ومن قبل الأشخاص المناسبين، فلن يحصل التحسن المنشود ولن يتحقق الهدف المرجو.

إذن فالتطورات الإيجابية لا يمكن أن تحدث إذا لم تتم قراءة تقارير الرقابة وفهمها واستغلالها من قبل الأشخاص المناسبين. ومن هنا فعلى الأجهزة العليا للرقابة أن تعيد النظر باستمرار في كيفية جعل تقاريرها سهلة القراءة يسيرة المنال وأكثر نفعا لجميع أصحاب المصلحة بتقديم المعلومات بطريقة ملائمة وفي الوقت المناسب مما يعزز من آثار تلك التقارير.

إن تقارير الرقابة الجيدة لها تأثير عميق ينعكس في مدى استخدام السلط العمومية والجهات الخاضعة للرقابة ووسائل الإعلام والمواطنين لتلك التقارير والاستفادة منها، فالتقرير ذو الجودة العالية يُظهر بشكل واضح ودون لبس المسائل التي تحتاج إلى تغيير، ويحدد أسباب ومبررات ذلك، ويقترح إدخال التحسينات والتعديلات اللازمة التي من المرجح أن تؤدي إلى حدوث التغييرات المرجوة.

وتقارير الرقابة يجب أن تكون كذلك مؤثرة بشكل أو بآخر في طرق التصرف العمومي والتسيير الحكومي وفي كيفية إدارة المرافق العمومية وتصميم وتقديم الخدمات للمواطنين. ويمكن تحقيق هذا التأثير من خلال التواصل الجيد مع الجهة الخاضعة للتدقيق، والتزام الصرامة والدقة في هيكلة وصياغة التقارير مع التحلي بالحياد والنزاهة والاستقلالية والمصداقية، وكذلك من خلال تقديم توصيات فعالة وبناءة والعمل على متابعتها للتأكد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، ما من شأنه أن يؤدي إلى توجيه رسائل ثقة وطمأنة للجهة الخاضعة للرقابة ولباقي أصحاب المصلحة، وذلك من الخطوات الأساسية في سلسلة دعم وتعزيز آثار التقارير الرقابية.

المراجع :

- * الموقع الالكتروني للمعايير (www.issai.org).
- * معيار منظمة الانتوساي (ISSAI 3000): المتعلق بالمبادئ الاساسية لرقابة الأداء.
- * معيار منظمة الانتوساي (ISSAI 3000): المتعلق بالتوجيهات التنفيذية للرقابة المالية على الأداء.
- * معيار منظمة الانتوساي (ISSAI 3100): المتعلق بارشادات رقابة الأداء- المبادئ الأساسية.
- * دليل رقابة الأداء لدواوين المحاسبة والرقابة المالية بدول مجلس التعاون لدول الخليج 2012.
- * صياغة التقارير في الرقابة الحكومية : وثيقة صادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (إنتوساي).
- * دليل إعداد الملاحظات والتقارير الرقابية ، الصادر عن المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (أرابوساي).
- * مقال باللغة الفرنسية : «L'importance de l'écrit tout au long du processus d'audit» – Genviève Kerbs – 29 décembre 2009.

إصدارات جديدة

1- اسم الكتاب: **المراجعة البيئية – التأصيل النظري والممارسات المهنية.**

اسم المؤلف: د/ رشا الغول.

دار النشر: مكتبة الوفاء القانونية – الاسكندرية.

تاريخ الإصدار: 2014.

نبذة عن الكتاب: يقع الكتاب في 231 صفحة ويهتم بتناول شرح وتفسير مصطلح المراجعة البيئية وذلك كأسلوب مهني متخصص يهدف إلى توضيح مدى التزام المنشأ باللوائح والقوانين والتشريعات البيئية المختلفة بما يفيد أصحاب المصلحة من أطراف داخلية وخارجية وذلك من جهتي النظري والتطبيقي.

ويشتمل الكتاب على أربعة فصول وذلك كما يلي:

الفصل الأول: المراجعة البيئية – التأصيل النظري.

الفصل الثاني: القائم بأعمال المراجعة البيئية.

الفصل الثالث: معايير المراجعة البيئية.

الفصل الرابع: التقرير البيئي.

2- اسم الكتاب: **مراجعة أنظمة المحاسبة الالكترونية في بيئة الأعمال المعاصرة.**

اسم المؤلف: د. عبد الوهاب نصر علي / د. شحاته السيد شحاته.

دار النشر: دار التعليم الجامعي (21) ش شادي عبد السلام – ميامي-الإسكندرية.

تاريخ الإصدار: 2014.

نبذة عن الكتاب: يقع الكتاب في 215 صفحة ويتناول بعض المجالات المتقدمة للمراجعة الخارجية في ضوء التحديات المهنية ومتغيرات بيئة الأعمال المعاصرة وبيئة الممارسة المهنية في مصر في مطلع القرن الحادي والعشرين في ظل أنظمة المحاسبة الالكترونية. ويشتمل الكتاب على ستة فصول وذلك كما يلي:

الفصل الأول: فجوة التوقعات ومستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في بيئة تكنولوجيا المعلومات والتجارة الخارجية.

الفصل الثاني: المراجعة وتكنولوجيا المعلومات واستخدام الحاسب الآلي.

الفصل الثالث: المراجعة المستمرة في ظل التجارة الالكترونية.

الفصل الرابع: التأكيد المهني على الثقة في مواقع الشركات على الأنترنت Web Trust والتأكيد على الثقة في نظم المعلومات الفورية Sys.Trust.

الفصل الخامس: مسؤولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الغش والتقرير عنه في أنظمة المحاسبة الالكترونية.

الفصل السادس: المعاينة الإحصائية.

3- اسم الكتاب: **المحاسبة الالكترونية وتكنولوجيا المعلومات وتصميم وإدارة قواعد البيانات ERP - Oracle - Access**.

اسم المؤلف: أ. د. ناصر نور الدين عبد اللطيف.

دار النشر: دار التعليم الجامعي (21) ش شادي عبد السلام - ميامي - الإسكندرية. ج.م.ع.

تاريخ الإصدار: 2014.

نبذة عن الكتاب: يقع الكتاب في 486 صفحة ويهتم بدراسة مجموعة من الموضوعات الهامة في مجال تصميم وإدارة قواعد البيانات ومدى امكانية استخدام بعض البرامج التي توفرها الحاسبات الآلية وذلك من خلال الفصول التالية:

الفصل الأول: تكنولوجيا المعلومات والنظم الالكترونية.

الفصل الثاني: نظم تخطيط موارد المشروع.

الفصل الثالث: برنامج قواعد البيانات أوراكل Oracle.

الفصل الرابع: برنامج قواعد البيانات Access.

4- اسم الكتاب: **الفساد الإداري والإقتصادي والكسب غير المشروع وطرق مكافحته**.

اسم المؤلف: د. يوسف حسن يوسف.

دار النشر: دار التعليم الجامعي (21) ش شادي عبد السلام - ميامي - الإسكندرية. ج.م.ع.

تاريخ الإصدار: 2014.

نبذة عن الكتاب: يقع الكتاب في 474 صفحة من الحجم المتوسط، يأتي أهمية المرجع من وجهة نظر الكاتب إلى جملة من الأسباب منها حاجة الموضوع لمزيد من التأصيل والبحث وإلى خطورة آثار الفساد الاقتصادية وتبعاته، ذلك أن انتشار هذا الداء واستشرائه في أمة من الأمم يعني تدهور اقتصادياتها. يقسم الكتاب إلى أربعة مطالب احتوت على الموضوعات التالية:

المطلب الأول: تعريف الفساد الاقتصادي وأنواعه.

المطلب الثاني: أسباب الفساد الاقتصادي.

المطلب الثالث: الآثار الاقتصادية الكلية للفساد.

المطلب الرابع: علاج الفساد الاقتصادي.

5- اسم الكتاب: **إستخدام الحاسب في المحاسب**.

اسم المؤلف: د. ناصر نور الدين عبد اللطيف.

دار النشر: دار التعليم الجامعي (21) ش شادي عبد السلام - ميامي - الإسكندرية. ج.م.ع.

تاريخ الإصدار: 2014.

نبذة عن الكتاب: يقع الكتاب في 479 صفحة من الحجم المتوسط، ويهتم الكتاب بدراسة كيفية التعامل مع بعض المشاكل

والتطبيقات المحاسبية المتعلقة بنماذج بحوث العمليات والأساليب والنماذج الكمية العلمية في مجالات المحاسبة الداخلية مثل نماذج البرمجة الخطية والبرمجة العددية والمدخلات والمخرجات بما يجعل المحاسب الإداري قادراً على توفير كثير من البيانات الملائمة التي يمكن أن تساعد إدارة الوحدة الاقتصادية في تحقيق المستهدف منها بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية. وعلى ذلك يتناول الكتاب دراسة العديد من التطبيقات المحاسبية التي يتم التعامل معها من خلال نظم المعلومات المحاسبية الأساسية. يقسم الكتاب إلى ثمانية فصول تناولت الموضوعات التالية:

الفصل الأول: وظائف وأهداف ومكونات نظام المعلومات المحاسبي.

الفصل الثاني: التعريف ببرنامج إكسل Excel.

الفصل الثالث: استخدام برنامج إكسل Excel.

الفصل الرابع: تطبيقات برنامج إكسل Excel في المحاسبة المالية.

الفصل الخامس: تطبيقات في المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف.

الفصل السادس: تطبيقات في المحاسبة الإدارية المتقدمة.

الفصل السابع: تطبيقات محاسبية باستخدام نماذج بحوث العمليات.

الفصل الثامن: تطبيقات محاسبية متنوعة باستخدام برنامج إكسل Excel.

6- اسم الكتاب: **المراجعة في البيئة الإلكترونية.**

اسم المؤلف: د. جيهان عبد المعز الجمال.

دار النشر: دار الكتاب الجامعي - العين - الامارات العربية المتحدة.

تاريخ الإصدار: 2014.

نبذة عن الكتاب: يقع الكتاب في 521 صفحة من الحجم المتوسط ويهتم الكتاب بدراسة المراجعة في ظل البيئة الالكترونية وتزايد التعاملات الالكترونية للمنشآت العالمية. يقسم الكتاب إلى تسعة فصول تناولت الموضوعات التالية:

الفصل الأول: نظم المعلومات المحاسبية والبيئة الإلكترونية.

الفصل الثاني: الإطار النظري لمراجعة نظم المعلومات.

الفصل الثالث: هيكل الرقابة الداخلية في ظل بيئة نظم المعلومات.

الفصل الرابع: الإطار النظري لنظام التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة.

الفصل الخامس: أدلة الإثبات الالكترونية.

الفصل السادس: مراجعة أمن المعلومات.

الفصل السابع: المراجعة القضائية و الغش المالي في البيئة الالكترونية.

الفصل الثامن: انعكاسات التجارة الالكترونية على عملية المراجعة.

الفصل التاسع: مسؤولية المراجع تجاه الافصاح الالكتروني عن المعلومات المحاسبية على شبكة الانترنت.

7- اسم الكتاب: **نظم محاسبة التكاليف.**

اسم المؤلف: أ. د. ناصر نور الدين عبد اللطيف / د. محمد محمود حسن البابلي.
دار النشر: دار التعليم الجامعي (21) ش شادي عبد السلام - ميامي - الإسكندرية. ج.م.ع.
تاريخ الإصدار: 2014.

نبذة عن الكتاب: يقع الكتاب في 336 صفحة من الحجم المتوسط ويهتم الكتاب في الدراسة على كيفية تحقيق هدف قياس تكلفة الإنتاج في ظل أنظمة التكاليف المشتركة أو المتصلة ونظام تكاليف العقود في مجال المقاولات. كما يتطرق الكتاب إلى أنظمة التكاليف الملائمة في مجال الخدمات وكيفية إدارة وقياس التكلفة في ظل بيئة الأعمال المعاصرة. يقسم الكتاب إلى ثمانية فصول تناولت الموضوعات التالية:

الفصل الأول: نظام التكاليف الملائم للقياس.

الفصل الثاني: نظام تكاليف المراحل - حالة انتظام إضافة عناصر التكاليف.

الفصل الثالث: نظام تكاليف المراحل - حالة عدم انتظام إضافة عناصر التكاليف.

الفصل الرابع: نظام تكاليف المراحل - مسموحات وخسائر التشغيل وتعدد المنتجات.

الفصل الخامس: نظام التكاليف المشتركة - حالة عدم انتظام إضافة عناصر التكاليف.

الفصل السادس: قياس تكاليف العقود والعمليات.

الفصل السابع: نظام الإنتاج بدون مخزون.

الفصل الثامن: أنظمة قياس تكاليف الخدمات.

8- اسم الكتاب: **أصول المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً للمعايير المصرية والدولية.**

اسم المؤلف: أ. د. عبد الوهاب نصر علي / أ. د. شحاتة السيد شحاتة.
دار النشر: دار التعليم الجامعي (21) ش شادي عبد السلام - ميامي - الإسكندرية. ج.م.ع.
تاريخ الإصدار: 2014.

نبذة عن الكتاب: يقع الكتاب في 375 صفحة ويهدف الكتاب إلى إمداد المراجعين والمهتمين بمهنة المراجعة وكذا الدارسين بأساسيات المراجعة الخارجية أو مراجعة الحسابات بمعنى أوضح والتعريف بأهداف ومفهوم المراجعة الخارجية والمعايير المهنية المتعارف عليها. يشتمل الكتاب على قسمين رئيسيين يشمل كل قسم على عدد من الفصول تناولت الموضوعات التالية:

القسم الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية وتنظيم المهنة في مصر.

الفصل الأول: المفاهيم الأساسية للمراجعة الحديثة للحسابات.

الفصل الثاني: المعايير العامة للمراجعة الحديثة للحسابات.

الفصل الثالث: معايير العمل الميداني للمراجعة الحديثة للحسابات.

الفصل الرابع : الأهمية النسبية وخطر المراجعة.

الفصل الخامس : تنظيم مهنة المراجعة في مصر.

القسم الثاني : مراجعة دورات العمليات وتقرير مراقب الحسابات.

الفصل الاول : مراجعة دورة الإيرادات والمتحصلات.

الفصل الثاني : مراجعة دورة النفقات والمدفوعات.

الفصل الثالث : مراجعة دورة المخزون.

الفصل الرابع : مراجعة دورة التمويل.

الفصل الخامس : تقرير مراقب الحسابات.

نشاطات التدريب

1 * ورشة العمل المخصصة لتنظيم البرنامج التدريبي بالتعاون مع مبادرة تنمية الانتوساي حول برنامج تطبيق معايير الانتوساي:

استضاف المجلس الأعلى للحسابات بالملكة المغربية وبدعوة كريمة من معالي الأستاذ/ ادريس جطو، الرئيس الأول للمجلس، ورشة العمل المخصصة لتنظيم البرنامج التدريبي بالتعاون مع مبادرة تنمية الانتوساي حول برنامج تطبيق معايير الانتوساي لفائدة رؤساء الأجهزة العربية الأعضاء في المنظمة خلال الفترة من 24 إلى 2014/6/26 وذلك لمناقشة أهداف ومراحل انجاز هذا البرنامج ومحتوياته والنتائج المنتظرة منه. وقد توجت هذه الورشة بإبرام بيان التزامات بين مبادرة تنمية الانتوساي والأجهزة والأمانة العامة للمنظمة ممثلة في أمينها العام.

2 * البرنامج التدريبي بالملكة الأردنية الهاشمية حول موضوع "تقنية الرقابة على المعلومات حسب آخر إصدار (COBIT)":

بناء على الدعوة الكريمة التي وجهها معالي الدكتور/ مصطفى البراري، رئيس ديوان المحاسبة بالملكة الأردنية الهاشمية، استضاف الديوان البرنامج التدريبي حول موضوع "تقنية الرقابة على المعلومات حسب آخر إصدار (COBIT)". وقد تضمن هذا البرنامج جزئين، خصص الجزء الأول لإعداد المادة العلمية والتدريبية للقاء من قبل فريق من الخبراء من داخل الجهاز ومن خارجه.

واشتمل الجزء الثاني الذي امتد من 14 إلى 2014/9/18 على تنظيم اللقاء التدريبي الذي يهدف إلى رفع كفاءة المتدربين وتزويدهم بالمعارف الأساسية والمهارات الفنية اللازمة للقيام بالرقابة على المعلومات بحسب آخر إصدار (COBIT) المتبع لدى الأجهزة العليا للرقابة.

وشارك فيه 26 متدرباً من تسعة أجهزة أعضاء وهي أجهزة الرقابة في البلدان التالية: الأردن والسعودية والبحرين والعراق والكويت واليمن والمغرب ومصر وسلطنة عمان. وتم تنفيذ اللقاء على مدى خمسة أيام.

وقد بدأ اليوم الأول بتلاوة آيات بينات من القرآن الكريم. وبعد ذلك ألقى كل من معالي الأستاذ/ مصطفى البراري، رئيس ديوان المحاسبة بحضور ممثل الأمانة العامة للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، حيث القيا كلمتين رحبا فيهما بالمشاركين مبينان أهمية اللقاء و متمنيان لأعماله النجاح والتوفيق. وقد تناول اللقاء الموضوعات التفصيلية التالية:

- مفهوم وأهمية الرقابة على تقنية المعلومات والحاجة لأطر مرجعية لإدارة مخاطر نظم المعلومات.
- مفهوم حوكمة نظم المعلومات وتوفير ضمانات لمساهمتها في تحقيق أهداف المؤسسة.
- أهمية التعريف بالمفاهيم الأساسية (COBIT) ومهامها وكيف تساعد في حوكمة نظم المعلومات.
- التخطيط والتنظيم والتوافق.
- بناء الأنظمة وامتلاكها وتطبيقها.
- تسليم الأنظمة والخدمات والصيانة.
- المراقبة والتقييم والتوجيه.
- حالات عملية.
- عروض المشاركين.

وقد انتهى اللقاء الى وضع عدد من التوصيات عرضتها الامانة العامة على لجنة تنمية القدرات المؤسسية في اجتماعها الثامن. واختتم اللقاء يوم 2014/9/18 بكلمات الاختتام ألقاها كل من معالي الدكتور/ مصطفى البراري وممثل الأمانة العامة وممثل عن المشاركين. كما تم توزيع شهادات التقدير وشهادات إتمام الدورة.

3* اللقاء التدريبي المنعقد بدولة الكويت حول موضوع "التحديات التي تواجه الأجهزة الرقابية في المراجعة البيئية":

عقد هذا اللقاء التدريبي بدولة الكويت خلال الفترة من 9 إلى 13/11/2014 حول موضوع "التحديات التي تواجه الأجهزة الرقابية في المراجعة البيئية"، وشارك فيه خمسة وثلاثون موظفا يمثلون خمسة عشر جهاز وهي أجهزة الرقابة في كل من الأردن والبحرين والسعودية وتونس والجزائر ومصر والعراق والسودان وموريتانيا ولبنان وقطر وعمان والكويت والمغرب واليمن. وقد تحمل الجهاز الكويتي نفقات جميع المشاركين. وافتتح اللقاء السيد/ إسماعيل الغانم، وكيل ديوان المحاسبة بدولة الكويت، حيث رحب بالمشاركين في بلدهم الثاني الكويت متمنيا لأعمال اللقاء كل النجاح والتوفيق. كما ألقى ممثل الأمانة العامة كلمة توجه فيها بالشكر إلى ديوان المحاسبة الكويتي على استضافة اللقاء وكذلك المشاركين وتقدم بالتهنئة إلى معالي رئيس الديوان ومن خلاله إلى كل منتسبي الديوان بمناسبة مرور خمسين سنة على إنشائه وتمنى للقاء النجاح والتوفيق. وقد أشرف على تنفيذ اللقاء من الناحيتين العلمية والتدريبية ثلاثة خبراء من ديوان المحاسبة. وتناول الموضوعات الفرعية التالية:

- المشاكل البيئية المعاصرة وأهمية التصدي لها رقابيا.
 - اهتمام الأجهزة العليا للرقابة بالمراجعة البيئية.
 - مستجدات الرقابة البيئية والمعايير ذات العلاقة.
 - الرقابة البيئية والتغير المناخي.
 - الرقابة البيئية والطاقة المتجددة.
 - مراجعة التنوع البيولوجي.
 - مراجعة نتائج الاستقصاء السابع حول المراجعة البيئية.
 - عرض تجربة ديوان المحاسبة بدولة الكويت حول معالجة تصريف المخلفات السائلة في مياه البحر.
 - ورشة عمل عن الرقابة البيئية على مواقع الردم.
 - عرض تجارب الأجهزة المشاركة في اللقاء.
- وقد خلص المشاركون في نهاية اللقاء إلى عدد من التوصيات عرضتها الأمانة العامة على لجنة تنمية القدرات المؤسسية في اجتماعها الثامن. وقبيل اختتام اللقاء، تم توزيع استمارات تقييم اللقاء من قبل الخبراء والمشاركين ضمنوها آراءهم ومقترحاتهم حول تنفيذ اللقاء. وقد اختتم اللقاء بتوزيع شهادات التقدير وشهادات إتمام الدورة.

أخبار المنظمة العربية

1 * مشاركة الأمانة العامة في الاجتماع السادس والستين للمجلس التنفيذي لمنظمة الانتوساي:

شارك معالي الأمين العام للمنظمة في الاجتماع السادس والستين لمنظمة الانتوساي المنعقد في مدينة فيينا يومي 6 و7/11/2014 وذلك بدعوة من رئيس محكمة الحسابات بالنمسا بصفته الأمين العام لهذه المنظمة والمراجع العام لجمهورية الصين الشعبية بصفته رئيسا لها.

- وبناء على طلب الأمين العام لهذه المنظمة، فقد قدم معالي الأمين العام تقريرا تمحور حول تطور عمل المنظمة وبرامجها المستقبلية آخذا في الاعتبار الأهداف الخمسة الخاصة بخطة الاتصال لمنظمة الانتوساي والتي تتمثل في:
- رفع وتوحيد مستوى معارف الأجهزة الأعضاء ومجموعات العمل الإقليمية باعتماد وسائل الاتصال المتوفرة.
- معاضدة الأجهزة الأعضاء ومساندتها في توحيد توجهاتها مع مجموعات العمل الإقليمية للانتوساي.
- نقل الاهتمامات المتعلقة بالمراقبة على المال العام إلى أصحاب القرار وصانعي الرأي.
- تقوية مكانة وقيمة الأجهزة العليا للرقابة ومنظمة الانتوساي.
- نشر قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة ومنظمة الانتوساي لدى المنظمات الشريكة.

2 * مشاركة الأمانة العامة للمنظمة في ورشة العمل حول موضوع "التخطيط وتحديد أولويات برامج تنمية

القدرات":

نظمت مبادرة تنمية الانتوساي ورشة عمل حول موضوع "التخطيط وتحديد أولويات برامج تنمية القدرات" بمدينة أوصلو خلال الفترة من 1 الى 3/12/2014 والتي شارك فيها ممثلون عن أقاليم الانتوساي ومن بينها الأمانة العامة للمنظمة ممثلة في أمينها العام وأحد الخبراء والتي كان الهدف منها مشاركة مبادرة تنمية الانتوساي في التفكير حول سبل تحقيق نجاح برامج تنمية القدرات للفترة من 2015 - 2018 والتعبير عن رغبتها في المشاركة في إحدى البرامج السبعة التالية حسب احتياجات أجهزتها:

- 1- تنمية القدرات المؤسسية للأجهزة العليا للرقابة.
- 2- تعزيز القدرة على التعلم الالكتروني.
- 3- مكافحة الغش والفساد (دعم النزاهة والشفافية).
- 4- التخطيط الاستراتيجي ورفع التقارير والابلاغ عن اداء الاجهزة العليا للرقابة.
- 5- العلاقة مع الأطراف ذات الصلة.
- 6- تطبيق المعايير الدولية.
- 7- برامج القادة الشباب.

وقد اقترحت الأمانة العامة أن تشارك المنظمة في جميع البرامج عدا البرنامج الرابع (التخطيط الاستراتيجي) مع إضافة برنامج "مراجعة النظير" وذلك للمساهمة في تحقيق الهدف الاستراتيجي الفرعي 3 - 3 من المخطط الاستراتيجي للمنظمة العربية 2013 - 2017.

كما تم عرض هذا المقترح على لجنة تنمية القدرات المؤسسية في اجتماعها الثامن، حيث ناقشت هذا الموضوع وضمنت نتائج ما توصلت إليه ضمن تقريرها الذي سيقدم الى المجلس التنفيذي في اجتماعه الواحد والخمسين.

3* الاجتماع السابع للجنة المعايير المهنية والرقابية للمنظمة العربية:

بناء على الدعوة الكريمة الموجهة من معالي الأستاذ/ أسامة بن جعفر فقيه، رئيس ديوان المراقبة العامة بالملكة العربية السعودية، عقدت لجنة المعايير المهنية والرقابية للمنظمة العربية اجتماعها السابع بالرياض خلال الفترة من 4-6/11/2014 بمشاركة ممثلي الأجهزة الأعضاء في اللجنة وهي أجهزة الرقابة في كل من الأردن والسعودية والكويت وقطر والمغرب واليمن، بالإضافة إلى ممثل الأمانة العامة في اللجنة.

وتولت اللجنة التي يرأسها ممثل ديوان المحاسبة بدولة الكويت دراسة ومناقشة مختلف البنود التالية المدرجة على جدول الأعمال وهي:

- 1- ما تم تنفيذه خلال 2014 من الخطة التفصيلية.
 - 2- مناقشة المقالات حول المعايير.
 - 3- اقرار معجم المصطلحات.
 - 4- المستجدات في ترجمة معايير الانتوساي.
 - 5- عرض مرئي من قبل السيد نائب رئيس اللجنة لموضوع تطبيق معايير الانتوساي والذي عقد بالمملكة المغربية.
 - 6- التنسيق مع ممثل المنظمة العربية باجتماعاته في اللجنة الفرعية للرقابة المالية التابعة لمنظمة الانتوساي.
 - 7- تفعيل موضوع إطار قياس أداء الأجهزة الرقابية.
 - 8- ماتم بشأن قرار المجلس التنفيذي رقم 185/2014 في اجتماعه الخمسين بشأن نشر واستخدام المعايير الدولية حول المساعدات المتعلقة بالكوارث.
 - 9- ما تم بشأن التصميم الصادر من الأمانة لجميع الأجهزة الرقابية بموافاتها بلائحة المدربين المعتمدين لديها للتدريب لموضوع المعايير والأدلة المعتمدة لكل جهاز رقابي وموافاة الأمانة بنسخة منها.
 - 10- الموقع الالكتروني للمنظمة العربية.
 - 11- تحديد موعد ومكان الاجتماع القادم.
- وقد انتهت اللجنة إلى عدد من التوصيات والمقترحات ضمنتها في تقريرها الذي سيقدم الى المجلس التنفيذي في اجتماعه الواحد والخمسين المقرر عقده بالجمهورية التونسية خلال شهر مارس 2015.

4 * الاجتماع الثامن للجنة تنمية القدرات المؤسسية :

عقدت لجنة تنمية القدرات المؤسسية اجتماعها الثامن بمدينة الدار البيضاء بالملكة المغربية خلال الفترة من 15 إلى 2014/12/17 بناء على الدعوة الكريمة الموجهة من معالي السيد/ ادريس جطو، الرئيس الأول للمجلس الأعلى للحسابات بالملكة المغربية لاستضافة الاجتماع المذكور، وبمشاركة ممثلي الأجهزة الأعضاء في اللجنة وهي أجهزة الرقابة في كل من الأردن والسعودية وفلسطين ومصر وقطر والكويت والمغرب واليمن بالإضافة إلى الأمانة العامة.

كما حضر الاجتماع ممثلان عن مبادرة تنمية الانتوساي.

وقد تناولت اللجنة التي يرأسها ممثل ديوان المحاسبة بدولة الكويت دراسة ومناقشة الموضوعات المدرجة على جدول الأعمال وهي :

1- إقرار مشروع جدول الأعمال.

2- دراسة نتائج تنفيذ خطة العمل في مجال التدريب والبحث العلمي لعام 2014.

3- إعداد مشروع خطة العمل في مجال التدريب والبحث العلمي لعام 2015.

4- النظر في نتائج دراسة الموضوعات التالية :

* استمارة الاستقصاء المتعلقة بتقييم اللقاءات التدريبية والعلمية.

* استمارة الاستقصاء الخاصة بتقييم المدربين.

* النموذج الخاص بتفريغ بياناتهما.

5- مناقشة موضوع تنفيذ اللقاء التدريبي حول موضوع "رقابة الأداء على قطاع المياه والصرف الصحي".

6- الاطلاع على تقرير فريق عمل البيئة في اجتماعه السابع المنعقد خلال الفترة من 16 - 20 مارس 2014 بجمهورية العراق.

7- النظر في تطوير الموقع الخاص للمنظمة عبر شبكة الإنترنت.

8- دراسة نتائج تقييم اللقاء التدريبي حول موضوع "الرقابة على تقنية المعلومات".

9- دراسة نتائج تقييم الدورة التدريبية حول موضوع "تدريب المدربين".

10- دراسة نتائج تقييم الدورة التدريبية حول موضوع "إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة" الذي عقد بالملكة العربية السعودية.

11- النظر في نتائج ورشة العمل المخصصة لتنظيم البرنامج التدريبي بالتعاون مع مبادرة تنمية الانتوساي حول برنامج تطبيق معايير الإنتوساي.

12- النظر في موضوع مصفوفة تنفيذ المخطط الاستراتيجي للمنظمة.

- 13- دراسة نتائج ورشة العمل التي نظمتها مبادرة تنمية الانتوساي وتحديد اولويات المنظمة العربية بخصوص البرامج المستقبلية لتنمية القدرات المؤسسية التي تنظم بالتعاون مع هذه المبادرة.
- 14- تحديد مكان وموعد الاجتماع القادم.

أخبار الأجهزة الأعضاء

* ديوان المحاسبة بالملكة الأردنية الهاشمية:

1- عقد الديوان العديد من الدورات التدريبية المتخصصة و ورش العمل ذات العلاقة وذلك بمشاركة العديد من الموظفين من الوزارات والدوائر المشمولة بالرقابة وذلك ترسيخاً لمبدأ التعاون المهني وتقديم المشورة المالية والمحاسبية لتلك الجهات، وحرصاً منه على تعزيز بناء القدرة المؤسسية وتبادل المعرفة بين مدققيه وموظفي الدوائر الحكومية لما لذلك من أثر إيجابي على تحسين استخدام وإدارة المال العام والمحافظة عليه، وركزت هذه الورش على عدد من الموضوعات الرقابية والمحاسبية إضافة إلى تحسين مهارات الإتصال مع الجهات المشمولة بالرقابة.

2- في إطار تنفيذ مشروع التوأمة مع إئتلاف أجهزة الرقابة في كل من اسبانيا وهولندا واستونيا، تم عقد الإجتماع الخامس للجنة التوجيهية للمشروع والذي تم خلاله مناقشة النشاطات المنفذة خلال الفترة من 2014/8/22 ولغاية 2014/11/21.

3- شارك ديوان المحاسبة الأردني في إجتماع المؤتمر الأقليمي الأول للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الذي عقد في الجزائر والذي تم تنظيمه من قبل (SIGMA) بعنوان "قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة -إحداث الفارق في حياة المواطنين" وذلك خلال الفترة من 2014/12/15 ولغاية 2014/12/18.

* دائرة المحاسبات بالجمهورية التونسية:

1- نظمت دائرة المحاسبات يوم الجمعة 2014/12/12 ندوة ختامية لاتفاقية التوأمة المبرمة مع جهازي الرقابة في كل من فرنسا والبرتغال حول "تدعيم القدرات المؤسسية لدائرة المحاسبات التونسية".

2- نظمت دائرة المحاسبات لقاء اختتامياً للجزء الثاني من مشروع التعاون الثنائي بينها وبين نظيرتها الهولندية يوم الثلاثاء 2014/11/11 تحت عنوان "استقلالية الهيئات العليا للرقابة وانفتاحها على محيطها". وامتد الجزء الثاني من مشروع التعاون الثنائي خلال الفترة 2011-2014 وشمل جوانب عدة استهدفت تعزيز القدرات المؤسسية لدائرة المحاسبات.

3- نظمت دائرة المحاسبات يومي 13 و 2014/10/14 بسوسة ملتقى حول "دائرة المحاسبات وإصلاح المالية العمومية". ويهدف هذا الملتقى إلى تقديم دور دائرة المحاسبات في إرساء منظومة التصرف في الميزانية حسب الأهداف ضماناً لمبادئ الشفافية والمساءلة وتكريساً لنجاعة التصرف في المال العام.

4- في إطار الاستعداد للمواعيد الانتخابية، نظمت دائرة المحاسبات، بالتعاون مع المنظمة الدولية للانظمة الانتخابية من 22 الى 2014/9/27 بتونس ورشة عمل حول رقابة تمويل الحملات الانتخابية، أشرف على افتتاحها السيد/ عبد اللطيف الخراط، الرئيس الأول للدائرة.

5- بمناسبة اختتام الجزء "ب"، من مشروع التوأمة "تعزيز القدرات المؤسساتية لدائرة المحاسبات بالجمهورية التونسية" على رقابة الأداء وتقييم البرامج العمومية، نظمت دائرة المحاسبات يوم الاربعاء 2014/9/10 بتونس ملتقى حضره عدد من قضاة وموظفي الدائرة ومجموعة من الخبراء من المؤسسات المشاركة في المشروع على غرار محكمة المحاسبات الفرنسية والجهاز الرقابي البريطاني.

وقد مثل هذا الملتقى فرصة لتقديم انجازات مشروع التوأمة على تعزيز القدرات المؤسساتية لدائرة المحاسبات والمجالات القابلة للتحسين في هذا المستوى.

* ديوان الرقابة المالية والإدارية بدولة فلسطين:

1- شارك ديوان الرقابة المالية والإدارية في المؤتمر الإقليمي للأجهزة العليا للرقابة بعنوان "دعم وتحسين الحوكمة والإدارة"، في الجزائر يومي 16 و 2014/12/17 وعقد المؤتمر بمبادرة مشتركة بين منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الاتحاد الأوروبي، بالتعاون مع مجلس المحاسبة الجزائري.

2- شارك ديوان الرقابة المالية والإدارية في دورة تدريبية حول إطار قياس الأداء الخاص بالأجهزة العليا للمحاسبة والمالية في جمهورية مصر العربية خلال الفترة من 2014/12/8 إلى 2014/12/11.

3- تعيين رئيس جديد: بناء على قرار سيادة الرئيس محمود عباس حفظه الله الصادر بتاريخ 2015/1/2 تم تعيين معالي الأستاذ/ إياد موسى محمد تيم، رئيسا لديوان الرقابة المالية الادارية بدرجة وزير.

وتغتنم هيئة تحرير المجلة هذه المناسبة لتتقدم إلى معاليه بخالص التهاني وأجمل التبريكات وتتمنى لمعاليه التوفيق والنجاح في مهامه الجديدة.

* ديوان المحاسبة بدولة قطر:

1- شارك ديوان المحاسبة في الاجتماع السابع عشر لأصحاب السعادة وكلاء دواوين المراقبة والمحاسبة بدول مجلس التعاون الخليجي والذي عقد في دولة الكويت يومي 17 و 2014/9/18، حيث تم خلال هذا الاجتماع مناقشة جملة من الموضوعات المدرجة على جدول الأعمال والتي تهدف الى رفع مستوى التعاون والعمل المشترك بين أجهزة الرقابة في دول مجلس التعاون الخليجي.

2- شارك سعادة السيد/ إبراهيم بن هاشم السادة، القائم بأعمال رئيس ديوان المحاسبة في الاجتماع الثالث عشر لأصحاب المعالي والسعادة رؤساء دواوين المراقبة والمحاسبة بدول مجلس التعاون الخليجي والذي عقد في دولة الكويت يومي 18 و 2014/11/19، وقد تم خلال الاجتماع اتخاذ عدد من القرارات المتعلقة بتعزيز التعاون بين أجهزة الرقابة في دول مجلس التعاون الخليجي بما يسهم في رفع كفاءة العمل الرقابي.

3- وقع ديوان المحاسبة اتفاقية تعاون مع جامعة قطر تهدف إلى توفير الخبرة والتدريب لطلبة الجامعات وبما يؤهلهم لدخول سوق العمل بنجاح.

وقد تم تفعيل هذه الاتفاقية من خلال تنظيم عدد من البرامج التدريبية المهنية لطلبة الجامعة وتوفير فرصة التدريب الميداني للطلبة مع فريق عمل الديوان، بالإضافة إلى تنظيم عدد من اللقاءات والندوات للتعريف بديوان المحاسبة ومهامه بهدف رفع مستوى الوعي الرقابي لدى الطلبة. كما يهدف الديوان من خلال هذه الاتفاقية إلى توفير فرص عمل في الديوان لخريجي الجامعة بعد التخرج.

***ديوان المحاسبة بدولة الكويت:**

- 1- صدر المرسوم الأميري رقم (156) لسنة 2014 بتاريخ 2014/6/11 بتعيين السيد/ عادل عبد العزيز الصرعاوي نائبا لرئيس ديوان المحاسبة.
- 2- تسلم صاحب السمو أمير البلاد وسمو رئيس مجلس الوزراء من معالي الأستاذ/ عبدالعزيز يوسف العدساني رئيس ديوان المحاسبة نسخا من تقرير الديوان عن نتائج الفحص والمراجعة على تنفيذ ميزانيات الوزارات والإدارات الحكومية وحساباتها الختامية والجهات ذات الميزانيات الملحق والمستقلة للسنة المالية 2013 - 2014.
- 3- شارك ديوان المحاسبة في الاجتماع السادس عشر لمجموعة عمل الإنتوساي للتدقيق البيئي الذي عقد في جمهورية الفلبين خلال الفترة من 9/29 إلى 2014/10/2.
- 4- شارك ديوان المحاسبة كممثل للمنظمة العربية (الأرابوساي) في الاجتماع الأول لفريق التخطيط الاستراتيجي للإنتوساي الذي عقد في مدينة فيينا بجمهورية النمسا يوم 2014/11/5.
- 5- شارك ديوان المحاسبة في الدورة التدريبية حول "التدقيق البيئي" التي عقدت في مدينة جايبور بجمهورية الهند خلال الفترة من 14 إلى 2014/11/27.
- 6- قام وفد رسمي من ديوان المحاسبة بزيارة إلى هيئة التدقيق بجمهورية الفلبين خلال الفترة من 17 إلى 2014/11/19 وذلك للتعرف على الأساليب المطبقة لدى الهيئة والاستفادة من تجاربها في مجال التدقيق.
- 7- في إطار مساهمة الديوان في أنشطة المنظمة الآسيوية لهيئات الرقابة المالية العليا (الأسوساي) تم ما يلي :
- شارك ديوان المحاسبة في الدورة التدريبية حول "تدقيق تكنولوجيا المعلومات" والتي عقدت في ماليزيا خلال الفترة من 18 إلى 2014/8/29.
- استضاف الديوان برنامجا تدريبيا حول "تدقيق تكنولوجيا المعلومات" شارك فيه عدد (10) من مدقي مكتب التدقيق الوطني بمنغوليا وذلك خلال الفترة من 20 إلى 2014/9/25.
- 8- شارك ديوان المحاسبة في البرنامج التدريبي حول "تدقيق الأداء" والذي عقد في مدينة نويدا بجمهورية الهند خلال الفترة من 10/20 إلى 2014/11/14.
- 9- في إطار مساهمة الديوان في أنشطة المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأرابوساي) تم ما يلي :
- شارك ديوان المحاسبة في الملتقى التدريبي "الرقابة على ضمان الجودة" الذي عقد في الجمهورية التونسية خلال الفترة من 27 إلى 2014/10/28.

- في إطار أنشطة دواوين المحاسبة والمراقبة بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية والتي تتم في إطار الأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربية تم ما يلي:
- استضاف ديوان المحاسبة الاجتماع الثالث عشر لفريق قواعد الرقابة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة الذي عقد خلال الفترة من 16 إلى 2014/6/17.
- شارك ديوان المحاسبة في الاجتماع الثالث والعشرين للجنة التدريب والتطوير بدواوين الرقابة والمحاسبة بدول مجلس التعاون الخليجي الذي عقد في مدينة الرياض بالملكة العربية السعودية خلال الفترة من 1 إلى 2014/9/2.
- استضاف ديوان المحاسبة الاجتماع السابع عشر لوكلاء دواوين الرقابة والمحاسبة بدول مجلس التعاون الخليجي الذي عقد خلال الفترة من 17 إلى 2014/9/18.
- شارك ديوان المحاسبة في البرنامج التدريبي "أساليب ديوان المحاسبة في الرقابة على الغش والاحتيايل المالي للجهات الخاضعة لرقابته" الذي عقد في مدينة دبي بدولة الإمارات العربية المتحدة خلال الفترة من 4 إلى 2014/11/6.
- استضاف ديوان المحاسبة الاجتماع الثالث عشر لأصحاب المعالي رؤساء دواوين الرقابة والمحاسبة بدول مجلس التعاون الخليجي الذي عقد يوم 2014/11/18.
- استضاف ديوان المحاسبة الندوة الخليجية الأولى حول "أهمية التواصل والتعاون بين دواوين الرقابة والمحاسبة والجهات المشمولة بالرقابة وأساليب تحقيق ذلك والأثر المتحقق لذلك التعاون" خلال الفترة من 10 إلى 2014/12/11.
- إصدار العدد الثامن والثلاثين والتاسع والثلاثين من مجلة الرقابة التي يصدرها ديوان المحاسبة كل ثلاثة أشهر، كما تم إصدار العدد العاشر من مجلة الرقابة باللغة الإنجليزية.

*ديوان المحاسبة الليبي:

- 1- أصدر معالي الأستاذ/ أحمد خالد شكشك رئيس ديوان المحاسبة القرار رقم 365 لسنة 2014 بتاريخ 2014/9/18 بإستحداث مركز البحوث والدراسات الإستراتيجية، ومن أهم أهداف المركز: إجراء البحوث والدراسات وعقد المؤتمرات والندوات وورش العمل والتنسيق مع الجامعات والمراكز البحثية المحلية والاقليمية والدولية فيما يتعلق بالبحوث والدراسات، وقد نظم المركز خلال النصف الثاني من العام عدد من ورش العمل، وهي على النحو التالي:
- النصوص المتعلقة بالأجهزة الرقابية المقترح إدراجها بالدستور الليبي.
- المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- نسبة كفاية رأس المال للمصارف (بازل).
- الحكومة الالكترونية.

2. شارك وفد من مدراء الادارات العامة وعدد من مدراء الفروع بديوان المحاسبة في ورشة العمل التي أقيمت في العاصمة الاردنية عمان تحت رعاية البنك الدولي خلال الفترة من 26-30/11/2014، والتي كانت حول تطوير ديوان المحاسبة الليبي.

3. شارك ديوان المحاسبة في ورشة عمل بمدينة اسطنبول تركيا خلال الفترة من 16 إلى 18/12/2014، والتي كانت بعنوان: المساعدة الفنية لدعم ادارة الاستثمار العام في ليبيا.

***الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية:**

1. شارك الجهاز المركزي للمحاسبات في الدورة التدريبية في مجال مراجعة نظم المعلومات التي عقدت بدولة ماليزيا خلال الفترة من 18 إلى 29 أوت 2014 في إطار منحة الحكومة الماليزية بالتعاون مع برنامج التعاون الفني الماليزي MTCP.

2. استضاف الجهاز العرض التقديمي للبنك الدولي حول "إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة" وذلك يوم 7 سبتمبر 2014 بمقر الجهاز.

3. شارك الجهاز في لقاء عبر دائرة تلفزيونية مغلقة مع رئيس إدارة العلاقات الدولية بالجهاز الأعلى للرقابة بالبرازيل بمقر مكتب البنك الدولي بالقاهرة يوم 21/10/2014 وذلك لعرض تجربة الجهاز الأعلى للرقابة بالبرازيل الخاصة بكيفية تنفيذ إطار أداء الأجهزة العليا للرقابة.

4. شارك الجهاز في الجولة الدراسية التي نظمتها الوكالة الألمانية للتعاون الدولي (GIZ) بالتعاون مع الأمانة العامة للمنظمة الأفريقية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأفروساب) حول موضوع "القيمة والعوائد الإستراتيجية لمراجعة الأداء" خلال الفترة من 7 إلى 13/9/2014، في جمهورتي ألمانيا الاتحادية والنمسا.

5. شارك الجهاز المركزي للمحاسبات في الاجتماع السادس عشر لمجموعة عمل الأنطوساي للمراجعة البيئية والذي عقد في مدينة ماندلايونيغ - بدولة الفلبين خلال الفترة من 29 سبتمبر إلى 2/10/2014. ومن الجدير بالذكر أن الجهاز يتأسس الأمانة الفنية للفريق.

6. ترأس المستشار/ هشام جنينه رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات الاجتماع الثامن لمجموعة عمل الأنطوساي لمكافحة الفساد وغسل الأموال الذي عقد في مدينة واشنطن - الولايات المتحدة الأمريكية يومي 7-8/10/2014.

وعلى هامش هذا الاجتماع عقد لقاء بين السيد المستشار/ رئيس الجهاز والسيدة مدير ممارسات الإدارة الرشيدة بالبنك الدولي حيث تم مناقشة أوجه التعاون بين الجهاز المركزي للمحاسبات والبنك الدولي في ضوء استراتيجيات وأولويات الجهاز.

7. استضاف الجهاز المركزي للمحاسبات بصفته رئيس مجموعة عمل الأنطوساي لمكافحة الفساد وغسل الأموال الاجتماع السادس للجنة المحفزة للجنة الأنطوساي لتبادل المعلومات وخدمات المعرفة KSC يومي 14 و15/10/2014 بالقاهرة.

8. استضاف الجهاز المركزي للمحاسبات الاجتماع الثالث عشر للجمعية العامة للمنظمة الأفريقية (الأفروساى) والاجتماعين الثامن والأربعين والتاسع والأربعين للمجلس التنفيذي واللجان التابعة وذلك في مدينة شرم الشيخ خلال الفترة من 24 الى 29/10/2014. وقد حضر اجتماع الجمعية العامة نحو 140 مشاركاً يمثلون 37 دولة أفريقية وتسع منظمات دولية وإقليمية منها منظمات الأنطوساى، والأربوساى، والأولسيف، ومبادرة تنمية الانتوساى (IDI)، ومفوضية الاتحاد الأفريقي.
- وقد تولي الجهاز رئاسة المجلس التنفيذي لمنظمة الافروساى لفترة الثلاث سنوات القادمة. وكان شعار الاجتماع: "تعزيز الحوكمة العامة الرشيدة باعتبارها متجه لتخطي الصعاب وتحقيق الاستقرار في أفريقيا".
9. شارك الجهاز في الملتقى التدريبي حول موضوع "الرقابة على الأداء وضمن الجودة" الذي عقد بجمهورية تونس يومي 27 و28/10/2014.
10. شارك الجهاز في الاجتماع السادس عشر للجنة الفرعية المعنية بالمراجعة وشئون الموازنة لمنظمة الكوميسا والذي تم عقده في مدينة Chisamba بزامبيا خلال الفترة من 27 إلى 31/10/2014.
11. شارك الجهاز المركزي للمحاسبات بوفد يرأسه السيد المستشار/ رئيس الجهاز هشام جنينه، فى الإجتماع الـ 66 للمجلس التنفيذي للأنطوساى والذي عقد بالمركز الدولي بفيينا- النمسا يومي 6 و7/11/2014.
12. شارك الجهاز المركزي للمحاسبات في البرنامج التدريبي حول موضوع "إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية" والذي عقد بالوكالة الأمريكية للتنمية الدولية بالقاهرة بالتعاون مع مبادرة تنمية الأنطوساى خلال الفترة من 17 إلى 19/11/2014.
13. شارك الجهاز في الاجتماع الثاني والثلاثين للجنة الشئون الإدارية والموازنة لمنظمة الكوميسا خلال يومي 1 و2/12/2014 بزامبيا.
14. شارك الجهاز المركزي للمحاسبات فى المؤتمر الاقليمي للأجهزة العليا للرقابة الذي عقدته منظمة SIGMA وهى مبادرة لدعم تطوير الحوكمة والإدارة والذي عقد بالتعاون مع مجلس المحاسبة الجزائري يومي 16 و17/12/2014.

* محكمة الحسابات بالجمهورية الاسلامية الموريتانية :

1. تعيين رئيس جديد: أصدر فخامة رئيس الجمهورية مرسوما رئاسيا بتاريخ 2014/11/8 يقضي بتعيين معالي الأستاذ/ أحمد سالم ولد حم ختار رئيسا لمحكمة الحسابات في الجمهورية الاسلامية الموريتانية خلفا للسيد/ محمد الأمين ولد المامي الذي تم تعيينه في منصب وزاري.
- وتغتنم هيئة تحرير المجلة هذه المناسبة لتتقدم إلى معاليه بخالص التهاني وأجمل التبريكات وتتمنى لمعاليه التوفيق والنجاح في مهامه الجديدة.

* الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية :

1- في إطار التعاون الثنائي بين الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وبرنامج الحكم الرشيد في اليمن GGC التابع للمؤسسة الألمانية للتعاون الدولي GIZ، افتتح القاضي/ أبو بكر حسين السقاف - رئيس الجهاز ورشة عمل لعرض نتائج تطبيق نظام المقابلات السنوية لتطوير الأداء للعاملين بالجهاز. وذلك يوم 17 و2014/12/18 والتي انعقدت في عَمَان - المملكة الأردنية الهاشمية ويسعى الجهاز من خلال هذا المشروع إلى ترسيخ النظام الإداري الحديث في تطوير الموارد البشرية وهو ضمن أهداف الخطة الإستراتيجية للجهاز.

وحضر هذه الورشة مديرة برنامج الحكم الرشيد GGC باليمن، والخبير الاستشاري في تطوير الموارد البشرية وعدد من المشاركين من ذوي العلاقة من الطرفين.

2- شارك القاضي/ أبو بكر حسين السقاف، رئيس الجهاز في فعاليات الاجتماع السنوي للجنة بناء القدرات التابع للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) والذي أُنْعِد في عاصمة البيرو- ليما خلال الفترة من 9 إلى 2014/9/11.

3- صدر العددان 35 و36 من مجلة الرقابة التي يصدرها الجهاز كل ثلاثة أشهر، وقد أحتوى العددان على موضوعات مهنية ودراسات متعلقة بمهنة المراجعة الرامية إلى تزويد المراجعين بالخبرات والأفكار المهنية علمياً وعملياً.

مواقع على الانترنت ذات العلاقة
بطبيعة أعمال الأجهزة الرقابية

http://www.ifac.org	الاتحاد الدولي للمحاسبين
http://www.isaca.org	جمعية نظم المعلومات والتدقيق
http://www.rigsrevisionen.dk	لجنة معايير الرقابة
http://www.fasb.org	مجلس معايير المحاسبة المالية
http://www.albankaldawli.org	مجموعة البنك الدولي
http://www.issai.org	المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI)
http://www.globalcorruptionreport.org	التقرير العالمي للفساد
http://www.transparency.org	الشفافية الدولية
http://www.theiia.org	معهد المدققين الداخليين
http://www.aicpa.org	معهد المحاسب القانوني المعتمد - شهادة (CPA)

شروط ومعايير النشر في مجلة "الرقابة المالية"

أ- شروط النشر:

- 1- أن تقدم البحوث والمقالات مطبوعة أو مكتوبة بلغة عربية سليمة وأسلوب واضح.
- 2- أن يتم التقيد في إعداد البحوث والمقالات بأصول وقواعد البحث العلمي المتعارف عليها سواء من حيث الشكل كإعداد خطة للدراسة تبدأ بمقدمة تبين الهدف من إثارة الموضوع وأهميته ومنهج البحث وتقسيمه ثم الانتقال إلى صلب الموضوع وجوهره والانتهاء بخاتمة للموضوع، أو من حيث المضمون كعرض الموضوع وتحديد أهدافه بدقة ووضوح واستعراض عناصره بعمق وموضوعية.
- 3- أن يتم توثيق المصادر بدقة وأمانة سواء أكانت نصوصاً حرفية أو عرضاً لأفكار آخرين مصوغة بلغة الكاتب، ويتم ذلك بالنسبة للكتب والبحوث بوضع رقم في نهاية الاقتباس يقابله رقم في صفحة الهوامش يتم بعده تدوين مصدر الاقتباس بشكل دقيق وكامل بحيث يتضمن اسم المؤلف وعنوان المرجع واسم الناشر ومكان وسنة النشر ورقم الصفحة أو الصفحات. كما يتم الالتزام أيضاً بقواعد وأصول التوثيق المتعارف عليها بالنسبة للمجلات والدوريات والقوانين والأنظمة والوثائق الرسمية والأعمال غير المنشورة. وكذلك يتم في نهاية البحث أو المقالة إعداد قائمة المراجع بحيث توضع المراجع العربية أولاً تليها المراجع الأجنبية.
- 4- أن يكون معدّ البحث أو المقالة من العاملين في الأجهزة الأعضاء في المنظمة، ويجوز للجنة المجلة قبول نشر المقالات والبحوث المقدمة من غير العاملين في تلك الأجهزة على أن لا يتجاوز ذلك ثلث المقالات المنشورة في المجلة.
- 5- أن يرفق المقال المترجم بالنص الأصلي باللغة المترجم منها مع ذكر اسم المؤلف والمصدر المنشور به النص الأصلي.
- 6- أن تكون المادة معدّة خصيصاً للنشر في المجلة.
- 7- ألا يتجاوز عدد صفحات المقالة أو البحث (10) صفحات وألا يقل عن (3) صفحات وتتضمن الصفحة الواحدة ما بين 25 و28 سطراً والسطر الواحد ما بين 12 و15 كلمة.

ب- موضوعات النشر:

يشترط أن تتعلق البحوث والمقالات (الأصلية منها أو المترجمة) بالجوانب العلمية والتطبيقية في مجالات العمل الرقابي وأن تتناول بوجه خاص أدلة وبرامج ومناهج العمل والمجالات المستحدثة فيه التي من شأنها المساهمة في زيادة قدرات العاملين في أجهزتنا الرقابية وتحسين مستوى أدائهم وهو ما يساعد على تطوير العمل الرقابي العربي.

ج- ملاحظات عامة:

- 1- المواد المرسلة إلى المجلة لا ترد لأصحابها سواء نشرت أو لم تنشر.
- 2- لا يحق الاعتراض على عدم نشر ما يرسل للمجلة.
- 3- للجنة المجلة الحق في اختيار ما تراه مناسباً للنشر وإجراء التعديلات بما يتلاءم وضرورات النشر.
- 4- تعبر المواد المنشورة في المجلة عن آراء كاتبها.
- 5- تخصص مكافأة مالية لمعدّ المقال أو البحث سواء أكان محرراً أم مترجماً وذلك في ضوء الضوابط والشروط المحددة من قبل المجلس التنفيذي للمنظمة العربية.

مجلة

"الرقابة المالية"

مجلة دورية تصدرها المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مرتين في السنة (يونيو وديسمبر) وتعنى بنشر البحوث والدراسات المحررة أصلاً باللغة العربية أو المترجمة من اللغات الأجنبية وتعالج المواضيع المتعلقة بالرقابة المالية والمحاسبة. كما تتضمن أبواباً ثابتة مثل أخبار الأجهزة الأعضاء في المنظمة ونشاطات التدريب والبحث العلمي والمصطلحات الرقابية. وتوزع المجلة مجاناً على جميع الأجهزة الأعضاء في المنظمة وعلى المنظمات والهيئات التي لها نشاطات مماثلة لنشاطاتها أو التي تبادلها الإهداء بمنشوراتها.

ويمكن لغير هذه الجهات الحصول على المجلة بالاشتراك وذلك باستيفاء القسيمة المرفقة وإرسالها إلى الأمانة العامة للمجموعة مرفوقة بما يفيد تحويل قيمة الاشتراك التي تبلغ أربعة دولارات للسنة الواحدة إلى حساب المنظمة.

هاتف: 71 78 00 40

فاكس: 71 78 00 29

المنظمة العربية للأجهزة العليا

للرقابة المالية والمحاسبة

الأمانة العامة

مجلة "الرقابة المالية"

مجلة دورية متخصصة في الرقابة المالية والمحاسبة

شارع الطيب المهيري، عدد 87،

الطابق الأول، البلفدير

1002 - تونس

قسيمة اشتراك

اسم المشترك:

العنوان:

عدد النسخ المطلوبة: () سنة الاشتراك:

مرفق طيه إعلام بتحويل بنكي بتاريخ / / بمبلغ () دولاراً

أمريكا باسم "المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة" (ARABOSAI) - حساب رقم

715102817/3 بنك تونس العربي الدولي (BIAT)، 70 - 72 شارع الحبيب بورقيبة - تونس 1080

قيمة الاشتراك السنوي (لعدد): أربعة دولارات أمريكية التاريخ والتوقيع

قائمة الأجهزة الأعضاء في المنظمة وعناوينها

- 1- ديوان المحاسبة بالملكة الأردنية الهاشمية، ص. ب. 950334 - عمان - الهاتف: (00962 65503333) - الفاكس: (00962 65533019) - العنوان الإلكتروني: www.audit-bureau.jo - البريد الإلكتروني: info@ab.gov.jo.
- 2- ديوان المحاسبة بالإمارات العربية المتحدة، ص. ب. 3320 - أبو ظبي - الهاتف: (00971 26359999) - الفاكس: (00971 6359998) - العنوان الإلكتروني: www.saiuae.gov.ae - البريد الإلكتروني: mprp@saiuae.gov.ae / saiuae@emirates.net.ae.
- 3- ديوان الرقابة المالية والإدارية بمملكة البحرين، ص. ب. 18222 - المنامة - الهاتف: (00973 17 565 111) - الفاكس: (00973 17 564450) - العنوان الإلكتروني: www.nac.gov.bh - البريد الإلكتروني: pla.dev@nao.gov.bh.
- 4- دائرة المحاسبات بالجمهورية التونسية، 25، شارع الحرية - تونس - الهاتف: (00216 71 831033) - الفاكس: (00216 71 831409) - العنوان الإلكتروني: www.courdescomptes.nat.tn - البريد الإلكتروني: info@courdescomptes.nat.tn / Secrtaire.General@courdescomptes.nat.tn.
- 5- مجلس المحاسبة بالجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 38، شارع أحمد غرمول - الجزائر - الهاتف: (00213 21 655516) - الفاكس: (00213 21 656006) - العنوان الإلكتروني: www.ccomptes.org.dz - البريد الإلكتروني: kbenmarouf@netcourrier.com / cabinet@ccomptes.org.dz.
- 6- الجهاز العالي للرقابة المالية والمحاسبة بجمهورية جيبوتي، قصر الشعب - الطابق الأول - ص. ب. 3331 - جيبوتي - الهاتف: (00253 357775) - الفاكس: (00253 250144) - البريد الإلكتروني: ccdb.djibouti@intnet.dj.
- 7- ديوان المراقبة العامة بالملكة العربية السعودية، ص. ب. 7185 - الرياض 11128 - الهاتف: (00966114029255) - الفاكس: (00966114043887) - العنوان الإلكتروني: www.gab.gov.sa - البريد الإلكتروني: develop@gab.gov.sa / auditorgen@sudaudit.com.
- 8- ديوان المراجعة القومي بجمهورية السودان، ص. ب. 91 - الخرطوم - الهاتف: (0024911 778231) - الفاكس: (0024911 775340) - العنوان الإلكتروني: www.sudaudit.com - البريد الإلكتروني: icydaxon@yahoo.com / nationalaudit@gmail.com.
- 9- الجهاز المركزي للرقابة المالية بالجمهورية العربية السورية، شارع 29 آيار - دمشق - الهاتف: (0096311 3312196) - الفاكس: (0096311 2318013) - العنوان الإلكتروني: fsc1@mail.sy - البريد الإلكتروني: auditsyria@yahoo.com.
- 10- ديوان المراجع العام بجمهورية الصومال، ص. ب. 1284 - مقديشو - .
- 11- ديوان الرقابة المالية الاتحادية في جمهورية العراق، شارع حيفا - بناية رقم 90 - ص. ب. 7038 - بغداد - الهاتف: (00964 15372347) - الفاكس: (00964 15372623) - العنوان الإلكتروني: www.bsairaq.net - البريد الإلكتروني: bsairaq@yahoo.com / bsa@bsairaq.net.
- 12- جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان، ص. ب. 727 - مسقط 113 - الهاتف: (00968 24736219) - الفاكس: (00968 24740264) - العنوان الإلكتروني: www.sai.gov.om - البريد الإلكتروني: President@sai.gov.om - intr@sai.gov.om.
- 13- ديوان الرقابة المالية والإدارية بدولة فلسطين، ص. ب. 755 - رام الله - الهاتف: (0097022972289) - الفاكس: (0097022972293) - العنوان الإلكتروني: www.saac.ps - البريد الإلكتروني: scj@facb.gov.ps / facb@facb.gov.ps.
- 14- ديوان المحاسبة بدولة قطر، ص. ب. 2466 - الدوحة - الهاتف: (009744 40200000) - الفاكس: (009744 40200200) - العنوان الإلكتروني: www.sab.gov.qa - البريد الإلكتروني: info@abq.gov.qa.
- 15- وزارة المالية والميزانية بجمهورية القمر الاتحادية الإسلامية، ص. ب. 324 - موروني - .
- 16- ديوان المحاسبة بدولة الكويت، ص. ب. 17 - الشامية 71661 - الهاتف: (00965 24957777) - الفاكس: (00965 24957700) - العنوان الإلكتروني: www.sabq8.org - البريد الإلكتروني: training@sabq8.org.
- 17- ديوان المحاسبة بالجمهورية اللبنانية، محلة القنطاري - شارع الجيش - بيروت - الهاتف: (009611 379830) - الفاكس: (009611 373040) - العنوان الإلكتروني: www.coa.gov.lb - البريد الإلكتروني: info@coa.gov.lb.
- 18- ديوان المحاسبة الليبي، ميدان الظهرة، ص. ب. 2879 - طرابلس - الهاتف: (00218 21 3339440) - الفاكس: (00218 21 3339440) - العنوان الإلكتروني: www.libyansai.gov.ly.
- 19- الجهاز المركزي للمحاسبة بجمهورية مصر العربية، شارع صلاح سالم، ص. ب. 11789 - مدينة نصر - القاهرة - الهاتف: (00202 4013956) - الفاكس: (00202 4017086) - العنوان الإلكتروني: www.CAO.gov.eg - البريد الإلكتروني: ircdept@yahoo.com.
- 20- المجلس الأعلى للحسابات بالملكة المغربية، زنقة التوت، شارع النخيل، سكتور 10 - حي الرياض - الرباط - الهاتف: (00212 37 563740) - الفاكس: (00212 37 563717) - العنوان الإلكتروني: www.courdescomptes.ma - البريد الإلكتروني: ccomptes@courdescomptes.ma / ccomptes_maroc@yahoo.com.
- 21- محكمة الحسابات بالجمهورية الإسلامية الموريتانية، شارع جمال عبد الناصر، ص. ب. 592 - انواكشوط - الهاتف: (00222 45255249) - الفاكس: (00222 45254964) - العنوان الإلكتروني: www.cdcmr.mr - البريد الإلكتروني: ccomptes@cc.gov.mr.
- 22- الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية، ص. ب. 151 - صنعاء - الهاتف: (009671 443143) - الفاكس: (009671 443118) - العنوان الإلكتروني: www.coca.gov.ye - البريد الإلكتروني: coca@coca.gov.ye - tech_coop2007@yahoo.com.

