

الرقابة المالية

مجلة نصف سنوية تصدرها المنظمة العربية
للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة



يونيو "حزيران" 2017

العدد 70

الرقابة المالية

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

اللجنة الدائمة لشؤون المجلة

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

هيئة تحرير هذا العدد

- معالي السيد/ نجيب القطاري، الأمين العام للمنظمة، رئيساً
- السيد/ عطا الله مطيله السطول (ديوان المحاسبة بالملكة الأردنية الهاشمية)
- السيد/ عصام دعاس حسني ذياب (ديوان الرقابة المالية والإدارية بدولة فلسطين)
- السيد/ هاني أحمد مهدي البدوي (الجهاز المركزي للمحاسبة بجمهورية مصر العربية)
- السادة/ منجي الحامي وخميس الحسني وعبد الباسط المبروكي (الأمانة العامة للمنظمة العربية).

الصفحة

محتويات العدد

- 1 - كلمة العدد
- 2 - الافتتاحية
- 4 - وراق بحثية حول سلسلة ISSAI-5540
- 7 - المقال المحرر
- 16 - المقال المحرر
- 21 - المقال المحرر
- 28 - المقال المترجم
- 37 - إصدارات جديدة
- 39 - نشاطات التدريب
- 42 - أخبار المنظمة
- 47 - أخبار الأجهزة الأعضاء
- 53 - مواقع على الانترنت ذات العلاقة بطبيعة أعمال الأجهزة الرقابية
- 54 - شروط ومعايير النشر في مجلة "الرقابة المالية"

عنوان المجلة

مقر الأمانة العامة للمنظمة: شارع الطيب المهيري، عدد 87، الطابق الأول - البلفدير، 1002 تونس-

الهاتف: 71780040 (00216) - الفاكس: 71780029 (00216)

العنوان الإلكتروني: www.arabosai.org البريد الإلكتروني: contact@arabosai.org

نبذة عن المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

تأسيس المنظمة وتنظيمها:

تأسست المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة سنة 1976 وفقاً لمحضرات الاجتماع التأسيسي لرؤساء هذه الأجهزة المنعقد بالقاهرة في نفس السنة. وقد تم العمل فيها بموجب اللوائح التأسيسية والتنظيمية الصادرة سنة 1976. وقد ألغيت 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 حالياً ديوان الرقابة المالية الاتحادي بجمهورية العراق). - 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، ودورتها الحادية عشرة بالكويت سنة 2013. كما عقدت دورتها الثانية عشرة بتونس من 19 إلى 21 أكتوبر 2016.

شكر وعرفان

بمناسبة انتهاء مهام السيد/ نور الدين الزوّالي ، وكيل الرئيس الأول لدائرة المحاسبات في الجمهورية التونسية ، كأمين عام للمنظمة ورئيس هيئة تحرير مجلة "الرقابة المالية" ، تتوجه هيئة التحرير إلى سيادته بأسمى آيات الشكر والتقدير على الدور الذي قام به في تأمين أعمال المنظمة وعلى ما تميّز به من حنكة في التعامل مع الأجهزة الأعضاء رغم قصر المدّة التي قضاها والفعاليات التي شهدتها المنظمة.

كما تتقدم إليه الهيئة بجزيل الشكر على ما لقيته من سيادته من حرص ودعم كبيرين لتطوير "مجلة الرقابة المالية".

وتتقدم اللجنة كذلك بالتهنئة إلى معالي الأستاذ/ نجيب القطاري ، بمناسبة انتخابه كرئيس أول لدائرة المحاسبات في الجمهورية التونسية ، وبالتالي أمينا عاما للمنظمة ورئيس هيئة تحرير مجلة "الرقابة المالية" راجية له التوفيق في مهامه الجديدة.

تعزيز التعاون العربي المشترك بين الأجهزة العليا للمراقبة المالية والمحاسبة



معالي المستشار/ إياد موسى محمد تيم
رئيس ديوان الرقابة المالية والإدارية بدولة فلسطين



بمناسبة التحضير لإعداد وإصدار العدد السابعين من مجلة الرقابة المالية الصادرة عن المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة "الاربوساي"، نبارك هذا التقدم والانجاز العظيم الذي تحقق منذ وقت طويل، حيث حرصت المنظمة العربية على أن تكون هناك مجلة معبرة عن رسالتها الرقابية ودورها المهم والمميز في حماية ثرواتنا ومواردنا العربية، وضمان استخدامها بكفاءة وفاعلية واقتصاد تحقيقاً منا للأهداف المخططة وتعنى بأهم قضايا الرقابة وتركز على أهم المواضيع التي تهمنا جميعاً، متمنين لها النجاح والاستمرار.

إن ما تبذله تلك الأجهزة الرقابية من جهد لزيادة آفاق التعاون على مستوى العالم وعلى المستوى الثنائي أو ما تقدمه من دعم ومشاركة فعالة لأنشطة المنظمات الدولية للأجهزة العليا للرقابة كالانتوساي والاسوساي دليل فاعل على حرص الأجهزة العربية على التواصل وإبراز دورها ومكانتها دولياً وإقليمياً والاستفادة من تلك المشاركات من خلال ما يصدر عن تلك المنظمات من بحوث وآراء وتوصيات. ونؤكد أن التعاون بين أعضاء المنظمة العربية "الاربوساي" وديوان الرقابة المالية والإدارية في دولة فلسطين أثمر انضمام ديوان الرقابة المالية والإدارية في دولة فلسطين إلى المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "الانتوساي"، وجاء ذلك بعد جهود حثيثة من رئاسة الديوان وعلاقاته الدولية المتينة المبنية على التعاون والشراكة مع كافة الأجهزة الرقابية للدول الشقيقة والصديقة.

فقد عزز الانضمام من ثقة التقارير الصادرة عن ديوان الرقابة دولياً وفتح المجال للمشاركة في صنع سياسات المنظمة الدولية. كما ونسعى إلى تحقيق أهداف تتمثل في بناء وتعزيز قدرات موظفي الديوان وتطوير الخبرات الفنية والعلمية من خلال المشاركة والاستفادة من جميع برامج وأنشطة التدريب التي تنفذها المنظمة والاستخدام الأمثل لأدلة الإجراءات الرقابية ومعايير التدقيق الدولية الصادرة عن المنظمة وتبادل الخبرات والمعارف مع الأجهزة الدولية النظيرة والإطلاع على تجاربها. وفتح المجال أمام إقامة الشراكات مع الأجهزة الأعضاء في المنظمة في مجال التدقيق والأبحاث العلمية والدراسات التخصصية وخلق فرص وإتاحة المجال أمام توقيع اتفاقيات للتدقيق المشترك مما ينعكس إيجاباً على جودة الخدمات المقدمة للمواطن والتي تحدث فرقاً في حياته.

أولويات المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في إطار خطتها الإستراتيجية للفترة 2018-2022

تعدّ المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من أعرق المنظمات الإقليمية إذ تم تأسيسها عام 1976 لتتولى تشجيع تبادل الآراء والأفكار والتجارب والدراسات والأبحاث بين أعضاء المنظمة، من منظور علمي وعملي، إلى جانب ترسيخ مفهوم الرقابة والمراجعة المحاسبية بما يدعم دور الأجهزة العربية، وتقوية روابط التعاون فيما بينها. وأمام الحاجة لمواصلة هذا المجهود في ظلّ الأولويات التي أقرتها الإنتوساي في خطتها الإستراتيجية 2017-2022 وإطار إعداد الخطة الإستراتيجية للمنظمة 2018-2022 لا بدّ على هذه الأخيرة أن تضبط أولوياتها حسب أهمية الحاجة إليها من قبل الأجهزة باعتبار مستوى نضج أدائها وتطور محيطها. ولعلّ من أبرز الأولويات تفعيل المعايير المهنية والتنموية المستدامة والاتصال والعلاقة مع أصحاب المصلحة.

فبخصوص المعايير لابد من مواصلة إعداد وتنفيذ استراتيجيات تطبيقها بالنسبة للأجهزة المشاركة في برنامج مبادرة تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "3i" وتوسيعها لتشمل الإصدارات الجديدة حتى تضفي مزيداً من مهنية أداء الأجهزة. وبالإضافة إلى ذلك فإن التعقّق والتدرب على بعض المجالات الخصوصية حسب صنف الرقابة على غرار الرقابة على المشتريات الحكومية في مجال رقابة الالتزام ومتابعة تنفيذ الاستراتيجيات المشار إليها آنفاً وتذليل الصعوبات التي تعترضها من خلال تبادل الخبرة بين الأجهزة في تعاطيها مع هذه الصعوبات من شأنه أن يعزّز تفعيل هذه المعايير. ويعتبر هذا الدور من أهم الالتزامات التي تقع على عاتق المنظمات الإقليمية بتجميع العوائق والصعوبات التي تحول دون تجسيم هذه الأهداف واقتراح حلول لها.

وفي إطار المستجدات الدولية الجديدة، والاهتمام الدولي المتزايد بموضوع أجندة الأمم المتحدة للتنمية المستدامة لعام 2030، وإقرار الأمم المتحدة بالدور الأساسي للأجهزة العليا للرقابة في تنفيذ برامج التنمية لما بعد عام 2015 في مختلف المجالات من خلال تعزيز الشفافية ومراقبة الإنفاق وحسن استغلال الموارد العامة على جميع المستويات، بما أن المنظمة العربية جزءاً لا يتجزأ من مجتمع الإنتوساي فعليها أن تبرز فعاليتها ودورها في هذا المجال كمساندة أعضائها بإعداد تقارير مهنية تبين مستوى الانجاز ومجالات التحسين.

كما يعد التواصل والعلاقة مع الأطراف الخارجية أحد الأولويات بتشجيع انفتاح الأجهزة في ما بينها ومع الأطراف الخارجية ودعم استغلال المواقع الالكترونية للاستفادة من الخبرات وخدمات المعرفة المتوفرة في كل جهاز بنشر كل ما يهم الأجهزة ومحيطها من مواضيع وتقارير رقابية وأدلة عمل. كما أن في سعي المنظمة إلى توثيق الروابط مع أصحاب المصلحة على المستوى الدولي من خلال المشاركة الفاعلة في المؤتمرات الدولية وطرح تجاربها ورؤاها لتعزيز مصداقية الدول في تعاملها الشفاف والواضح مع كل الأمور التي تنضوي تحت اختصاص الأجهزة العليا للرقابة أن ينعكس إيجاباً على مكانة أعضاء المنظمة على المستوى الدولي.

وعلى رغم من أهمية هذه الأولويات فعلى المنظمة عدم إغفال مواصلة حوكمتها وفق مبادئ الفعالية والنّجاعة والشفافية والمساءلة والذي من شأنه أن يحافظ على استجابتها إلى انتظارات أصحاب العلاقة ويعزز الثقة والمكانة التي تصبو إليها. فبمزيد من التنسيق بين مختلف لجان المنظمة لتنفيذ الأنشطة المدرجة بالخطط الاستراتيجية من شأنه أن يضفي أكثر نجاعة وفعالية في أدائها ويمكن من تفادي خطر الازدواجية في معالجة الملفات المطروحة عليها.

وبمواصلة قياس تنفيذ المخطط الاستراتيجي ودعمه بمؤشرات تخص الأثر مع ضبط مستوى نضج الأجهزة في بداية الخطة وفي نهايتها من شأنه أن يبرز ويعزز قيمة ومنافع المنظمة. ويتأكد هذا التمشي خلال الفترة القادمة باعتبار أن المنظمات الإقليمية أصبحت مطالبة حسب النظام الأساسي الجديد للانتوساي في فصله 11 بتقديم تقارير حول أدائها سواء على مستوى مجالسها التنفيذية أو المؤتمرات.

وفي نفس السياق ولاستكمال الجانب الواقعي للخطة لابد من ضبط كلفة انجازها وتأمين مصادر تمويل مختلف الأنشطة لإعطاء مزيد الضمانات لتنفيذها. بالإضافة إلى ذلك فإن إعلام أصحاب العلاقة (IDI والبنك الدولي...) واستشارتهم بخصوص محتوى هذا المخطط من شأنه أن يساعد على تعزيز فرص نجاح تنفيذه.

والله وليّ التوفيق

هيئة تحرير المجلة



ورقة بحثية حول سلسلة ISSAI - 5540 استخدام معلومات الجغرافيا المكانية في التدقيق على إدارة الكوارث والمساعدات المتعلقة بالكوارث

إعداد: لجنة المعايير المهنية والرقابية للمنظمة العربية

هدف المعيار:

يهدف المعيار الدولي للأجهزة الرقابية 5540 توضيح وتزويد القيمة المضافة لاستخدام المعلومات الجغرافية الفضائية خلال العملية الرقابية، حيث ستؤكد على الدور الجغرافي خلال إدارة الكوارث والمعلومات الجغرافية بالاعتماد على الأشغال المتعلقة بإدارة الكوارث.

1- مقدمة:

تتعلق إدارة الكوارث بإدارة المخاطر المرتبطة بها بهدف الحد من هذه المخاطر والاستعداد لمواجهةها في حال حدوثها. كما تشمل أنشطة ما بعد الكوارث (عمليات الإغاثة والإنقاذ وإعادة التأهيل وإعادة الإعمار) والتي تهدف إلى تلبية احتياجات السكان المتضررين. والغرض من المعيار 5540 هو شرح وتوضيح القيمة المضافة لاستخدام معلومات الجغرافيا المكانية في أعمال التدقيق، فهو يركز على الدور الذي تلعبه الجغرافيا المكانية في إدارة الكوارث، وكيف يمكن أن تكون معلومات الجغرافيا المكانية أداة مفيدة لدعم أعمال التدقيق في إدارة الكوارث، ويوفر نظام المعلومات الجغرافية (GIS) إرشادات عملية، ويشجع المدققين على تحسين وتوسيع نطاق استخدام معلومات الجغرافيا المكانية في عملهم، كما يمكن أن تحسن معلومات الجغرافيا المكانية من كفاءة وفعالية أعمال التدقيق وكذلك تقييم مدى الالتزام والكفاءة والاقتصاد وفعالية إدارة الكوارث...

2- معلومات الجغرافيا المكانية ونظم المعلومات الجغرافية (GIS):

معلومات الجغرافيا المكانية هي معلومات حول مكان معين على الأرض، على سبيل المثال مقاطعة: اسم المقاطعة وعدد الأشخاص الذين يعيشون هناك ووجود المناطق الصناعية من عدمها وخصائص المنطقة المحيطة (مثل التربة والانحدار واستخدام الأراضي) وما إلى ذلك، ليكون هناك قدرة على تصور هذه المعلومات على الخريطة أو تحليل هذه المعلومات في نظم المعلومات الجغرافية (GIS) ويمكن وصف نظام المعلومات الجغرافية (GIS) بأنه نظام آلي يسهل إدخال البيانات وتخزينها وتحليلها وعرضها وخاصة بالنسبة للبيانات المكانية (المرجعية الجغرافية). ويمكن أن تساعد نظم المعلومات الجغرافية في اتخاذ القرارات عندما يتم أخذ البيانات واسعة النطاق والمعقدة في الاعتبار، على سبيل المثال، عندما تريد شركة أن تعرف المكان المناسب لبناء متجر جديد فإنها تحتاج لمعلومات حول توزيع عملائها (أين يعيش العملاء)، البنية التحتية (هل يمكن للعملاء الوصول إلى المتجر؟ هل الوصول إلى الزبائن سهل وهل عملية التوريد إلى المتجر سهلة؟)، توافر الأراضي (ما هي الأراضي المعروضة للبيع، وبأي ثمن؟)، استخدام الأراضي المتاحة (مانوع التربة والارتفاع وما هي أنواع الأنشطة الممكنة والمسموح بها؟).

كما يساعد نظام المعلومات الجغرافية (GIS) الشركات الخاصة في عمليات اتخاذ القرارات، وله دور هام في صنع القرار من قبل الجهات العامة، على سبيل المثال، عندما تريد المقاطعة أن تستعد للفيضان، فإنها تحتاج إلى معرفة المكان الذي يعيش فيه المدنيون ومكان وجود الأنشطة الاقتصادية الخطرة (مثل المصانع الكيماوية) والطريقة التي يمكن اتباعها لإجلاء الأشخاص إلى أراضي أكثر ارتفاعاً في أسرع وقت ممكن (البنية التحتية والارتفاع) وما هي الأضرار التي سيخلفها الفيضان والأماكن التي يتم فيها إجراء التدابير الاحتياطية مثل بناء السدود أو الحواجز... إلخ إن مجموعة المجالات التي يمكن وفقها أن تستخدم الجهات العامة معلومات الجغرافيا المكانية هي مجالات واسعة منها: إدارة الموارد الطبيعية وحماية البيئة والاقتصاد والتعليم والأمن وإدارة المياه والرعاية الصحية وما إلى ذلك. كما يتم استخدامها أيضاً أكثر وأكثر كأداة في الإجراءات القضائية والإدارية.

3- استخدام معلومات الجغرافيا المكانية في إدارة الكوارث:

تتركز أنشطة إدارة الكوارث في مرحلة ما قبل وقوع الكارثة (تقييم المخاطر والتخفيف والوقاية والتأهب) وفي أنشطة الطوارئ (الإنذار والإنقاذ وعمليات الإغاثة وتقييم الأضرار والاحتياجات) ومرحلة ما بعد الكوارث (مراحل إعادة التأهيل وإعادة الإعمار). وعند حدوث كارثة من المهم أن يكون لدى الجهات العامة صورة تشغيلية مشتركة يمكن تبادلها مع كافة الجهات المرتبطة بعمليات الإنقاذ والإغاثة. ويجب أن تستند هذه الصورة المشتركة على معلومات الجغرافيا المكانية التي تشير إلى مكان وقوع الضرر (تقييم الأضرار) وتحديد الاحتياجات الفورية والمتوسطة وطويلة الأجل مثل الخدمات الطبية والمساعدات والغذاء والمأوى وإعادة بناء المستشفيات والمدارس والبنية التحتية والمنازل - هي أكثر هذه الاحتياجات أهمية (تقييم الاحتياجات). والسمة الرئيسية لهذه البرامج هي أن يكون الهدف من إعادة التأهيل وإعادة الإعمار في المناطق المنكوبة بالكوارث هو إعادة بناء المجتمعات بطريقة أفضل من تلك التي كانت قبل وقوع الكارثة. وينطبق نفس الهدف على إعادة بناء المجتمعات في المناطق الأقل عرضة للكوارث ومنع وجود آثار الكوارث ذاتها التي قد تسفر عن الأحداث المستقبلية من خلال تعزيز قدرة المجتمعات المحلية وتنفيذ التدابير اللازمة لتقليل المخاطر والتدابير الوقائية.

4- استخدام معلومات الجغرافيا المكانية تدقيق الحد من مخاطر الكوارث:

تلعب أجهزة الرقابة العليا دوراً مهماً في تشجيع الجهات العامة للحد من مخاطر الكوارث وفي تقييم ما إذا تم تقليل مخاطر الكوارث بشكل فعال. ويمكن لمعلومات الجغرافيا المكانية مساعدة أجهزة الرقابة العليا في هذا الدور وسوف تكون لها قيمة مضافة لتدقيق حوكمة إدارة الكوارث وتحليل خطر الكارثة وتقديم إجراءات للحد من مخاطر الكوارث، علاوة على ذلك يمكن للأجهزة تقييم قاعدة المعلومات المستخدمة لإدارة الكارثة مع مراعاة المساءلة والشفافية. ويجب توجيه إدارة الكوارث للحد من مخاطر الكوارث التي تواجه منطقة جغرافية (دولة، إقليم، وبلدية). ومن شأن تقليل مخاطر الكوارث التقليل من الأثر المحتمل للحدث. وللتمكن من استخدام معلومات الجغرافيا المكانية بفعالية وكفاءة في عمليات التدقيق، يجب على المدققين امتلاك مؤهلات معينة: الدراية والمهارات وعقل متفتح.

5- استخدام معلومات الجغرافيا المكانية في تدقيق الاستجابة للكارثة والتعافي:

يتم استخدام معلومات الجغرافيا المكانية لتخطيط وتنسيق ورقابة المساعدة المتعلقة بالكارثة للوقاية من الهدر، والازدواجية، والتنافس السيئ بين منظمات المساعدة، والاحتيايل والفساد، ويجب أن تكون هذه المعلومات جزءاً حيوياً من أساس المعلومات المعدة لإدارة الكارثة، كما يمكن لمعلومات الجغرافيا المكانية أن تساعد المدققين في تدقيق مرحلة الاستجابة للكارثة، فهي تمكن من عمليات التدقيق الأكثر فعالية وكفاءة وفق ما تم الانتهاء منه في تحديد المساءلة حول تدقيق المساعدة المتعلقة بالكارثة، ويقسم العمل في هذا الجزء إلى مرحلتين:

أولاً: تدقيق مرحلة الاستجابة للكوارث:

في المرحلة الأولى من الاستجابة لأثر الكارثة، يجب على المدققين التأكد بأنهم يتخذون دوراً حكيماً لمنع التعارض مع عمليات الإغاثة والإنقاذ، ويجب على المدققين في هذه المرحلة التأكد من إعداد قاعدة معلومات قوية تمكنهم من تدقيق نشاطات التعافي في المرحلة اللاحقة. ويمكن القيام بذلك عن طريق إرسال المدققين للميدان لملاحظة عمليات الإغاثة والإنقاذ. إن اختيار الأماكن التي سيذهب إليها المدققين لا بدّ من إعدادها جيداً بناءً على المعلومات الرسمية من السلطات، وبناءً على مصادر المعلومات هذه، يمكن للمدققين تحديد أين حصلت الأضرار وأي جزء من السكان تضرر أكثر. ويمكن للتقييم مساعدة المدققين في إعداد المناطق ذات الأولوية القصوى التي يمكن اختيارها لإرسال المدققين، أحد الخصائص لاختيار هذه المناطق ذات الأولوية القصوى هو توفر البيانات الموثوقة عن الوضع ما بعد الكارثة، هل الوضع آمن، هل توجد بنية تحتية كافية للوصول لهذه المنطقة.

وعند الوصول إلى المنطقة المتضررة، يمكن للمدققين امتلاك قيمة مضافة مباشرة خلال رقابة عمليات الإغاثة والإنقاذ. فباستجابتهم يمكنهم المساهمة في الحماية والتأكد من عدم استثناء المجموعات المتضررة من المساعدة. كما يمكن للمدققين ملاحظة العمليات المرتبطة بالإمدادات اللوجيستية (النقل، التوزيع، التخزين) ليس فقط لهدف حماية الكفاءة والفعالية ولكن أيضاً للوقاية من الاحتيال والفساد. ومن المحتمل حدوث الاحتيال والفساد في مواقف تتوفر فيها العديد من الموارد في وضع فوضوي برقابة وملاحظة أقل من المعتاد.

ثانياً: تدقيق مرحلة التعافي من الكارثة:

يعتبر التخطيط والتنسيق عنصرين حيويين لتأكيد الكفاءة والفعالية لنشاطات الإغاثة والاستجابة ويعتمد نجاح التخطيط والتنسيق على دقة المعلومات المتوفرة التي تلعب معلومات الجغرافيا المكانية دوراً حيوياً في ربط المعلومات بالضرر والاحتياجات والإجراءات المتخذة لمناقشة هذه الاحتياجات للموقع ذوي العلاقة. لذلك يجب على المدققين النظر في جودة معلومات الجغرافيا المكانية المستخدمة للتخطيط والتنسيق، وبعد الانتهاء من تقييم جودة المعلومات يتم الشروع في الخطوات التالية:

تحديد الاحتياجات ما بعد الكارثة

اختيار المشاريع لتدقيقها

تجميع الملاحظات الميدانية

تحليل الملاحظات الميدانية

إبلاغ نتائج التدقيق

معيار رقابة الالتزام إيساي 4000 وتجربة دائرة المحاسبات التونسية

مقال محرر
الجمهورية
التونسية

إعداد: القاضية/ آمال اللومي والقاضية / منى السمدي
محكمة الحسابات بالجمهورية التونسية

مقدمة:

عاشت الأجهزة العليا للرقابة في الشهر الأخير من سنة 2016 على وقع انعقاد المؤتمر الثاني والعشرين للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) الذي احتضنته دولة الإمارات العربية المتحدة وانهقد بمدينة أبوظبي من 7 إلى 11 ديسمبر 2016. ومن بين أهم أحداث هذه المحطة التاريخية الهامة المصادقة على الخطة الإستراتيجية للانتوساي للفترة 2017-2022 واعتماد 30 معيارا جديدا من بينها الإيساي 4000 المتعلق برقابة الالتزام. وقد قررت الانتوساي منذ خطتها الإستراتيجية للفترة 2005-2010 تقديم إطار للمعايير المهنية يكون ملائما للأجهزة الرقابية الأعضاء بما يمكن هذه الأجهزة من ضمان مصداقيتها والرفع من جودة أعمالها ومن تطوير مهارات مدققيها ومهنييهم. وفعلا تم تبني مجموعة شاملة من المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في القطاع العام خلال المؤتمر الثامن عشر للانتوساي (الانكوساي) المنعقد في جنوب افريقيا سنة 2010. وأتيح ذلك بفضل ما أنجزته ثلاث من اللجان الدائمة للانتوساي (1) التي مكنت أشغالها من تهيئة إطار عمل متطور يرتكز على تبادل التجارب والخبرات استأناسا بأفضل الممارسات في الرقابة على القطاع العام. ويتكون الإطار المرجعي لمعايير الانتوساي (2) من كافة الوثائق التي تمت المصادقة عليها من قبل الانكوساي بغرض توجيه وإرشاد مدققي القطاع العام. وهي نوعان من الوثائق:

- * المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAIs) والموجهة بالخصوص للأجهزة. فيما يلي "إيساي":
- * إرشادات الانتوساي من أجل الحوكمة الرشيدة (INTOSAI GOV) وهي وثائق موجهة بالخصوص للسلطة الإدارية والمتصرفين في المال العام.

وتتنظم معايير الانتوساي في بناء هرمي يتكوّن من أربعة مستويات هي مبادئ التأسيس (المستوى 1) والشروط الأساسية لعمل الأجهزة (المستوى 2) والمبادئ الأساسية للرقابة (المستوى 3) وتوجيهات الرقابة (المستوى 4)(3).

(1) هذه اللجان هي:

لجنة المعايير المهنية (PSC) Professional Standards Committee

لجنة تبادل المعرفة (KSC) Knowledge Sharing Committee

لجنة بناء القدرات (KSC) Capacity Building Committee

(2) على اثر انعقاد إنكوساي أبوظبي أصبح اطار معايير الانتوساي يسمى "إطار الانتوساي للاعلانات المهنية"

INTOSAI Framework for Professional Pronouncements (IFPP).

(3) المستوى 1- مبادئ التأسيس: يضم هذا المستوى معيارا واحدا وهو إعلان ليما، و الذي من خلاله تناشد الانتوساي الدول الأعضاء إنشاء أجهزة فاعلة للرقابة. وقد تمت صياغة باقي المستويات بناء على المبادئ التأسيسية المضمنة بالإعلان.

المستوى 2- الشروط الأساسية لعمل الأجهزة: بناء على مبادئ التأسيس، فإن المعايير المضمنة في هذا المستوى تنطبق إلى الشروط الأساسية الواجب توفرها في الأجهزة العليا للرقابة لضمان حسن سير العمل الرقابي. وتشمل هذه المعايير مبادئ على مستوى عالي لا تتغير بصورة متكررة، من ضمنها الاستقلالية (إيساي 10) والشفافية والمساءلة (إيساي 20) وإخلاقيات المهنة (إيساي 30) والجودة (إيساي 40). وأضيف إلى هذا المستوى المعيار 12 حول قيمة ومناخ الأجهزة العليا للرقابة الذي اعتمد خلال الانكوساي المنعقد بالصين سنة 2013.

المستوى 3- المبادئ الأساسية للرقابة: تدرج ضمن هذا المستوى المعايير المتعلقة بالمبادئ الأساسية للعمل الرقابي وتؤطر الأمور المتعلقة بتنفيذ المهام الرقابية. ويقدم المستوى الثالث عناصر ومبادئ الرقابة في القطاع العام بشكل عام (الإيساي 100) ولكل نوع من أنواع الرقابة في القطاع العام أي الرقابة المالية (الإيساي 200) ورقابة الأداء (الإيساي 300) ورقابة الالتزام (الإيساي 400).

المستوى 4- توجيهات الرقابة: يضم هذا المستوى مجموعة من المعايير التوجيهية أو الإرشادية العملية التي يمكن للمدقق أو المراجع الاستعانة بها في أعماله الميدانية. وهي إرشادات مبنية على ترجمة المبادئ الأساسية للرقابة إلى أدلة تطبيقية أكثر تحديدا وتفصيلا والتي يمكن استخدامها لإنجاز مهام الرقابة.

8 ويرجع مبعث الاهتمام في هذا المقال برقابة الالتزام إلى ما عرفه الانكوساي المنعقد بأبوظبي سنة 2016 من اعتماد للإيساي 4000 الذي يمثل المستوى الرابع واكتمل به الإطار المرجعي لمعايير الانتوساي لرقابة الالتزام. وقد أعدت هذا المعيار اللجنة الفرعية لرقابة الالتزام المنبثقة عن لجنة المعايير المهنية للانتوساي. ويعدّ هذا المعيار إضافة إلى الإيساي 400 ثمرة عمل سنوات من المثابرة والعمل الجاد تُلخّص أهم محطاته في المبحث الأول. ومن جهة أخرى فإن ما يستدعي الاهتمام بالإطار المرجعي لرقابة الالتزام بعد استكمال بنيانه هي أهمية ممارسة رقابة الالتزام بشكل منفصل عن أنواع الرقابة الأخرى أي الرقابة المالية ورقابة الأداء. فمن الشائع على مستوى أغلب أجهزة الرقابة العربية ممارسة رقابة الالتزام كجزء من هاتين الرقابتين أو بشكل مندمج معهما، في حين أنّ الإطار المرجعي لمعايير الانتوساي يؤكد على أهمية إجراء مهمات رقابة الالتزام كرقابة مستقلة. لذلك يركّز المبحث الثاني على أبرز مميزات هذا النوع من الرقابة. ومن خلال المبحث الثالث توضع تحت المجهر المهمة الرقابية المتعلقة بتنفيذ قانون المالية للدولة التونسية المنجزة سنويا من قبل جهازها الأعلى للرقابة للتأكد من استيفاء عناصر رقابة الالتزام في هذه المهمة حسب معايير الإنتوساي.

1- أهم محطات مسار وضع الإطار المرجعي لرقابة الالتزام:

مرّ مسار وضع الإطار المرجعي لرقابة الالتزام بعدد المحطات انتهت سنة 2016 باعتماد الإيساي 4000 ليكون أحدث مخرجاته. وقد تم بعث اللجنة الفرعية لرقابة الالتزام بمناسبة انعقاد مؤتمر الانكوساي في بودابست في أكتوبر 2004 وانطلقت أعمالها في سبتمبر 2005. وتتركب هذه اللجنة الفرعية من عديد الأجهزة العليا للرقابة من بينها محكمة المحاسبات بالجمهورية التونسية وديوان المراقبة العامة بالملكة العربية السعودية (4). وتمثّل هدفها في وضع معايير مهنية في مجال رقابة الالتزام وإصدار مجموعة معايير متكاملة في هذا الشأن. وقد مرّت أعمال اللجنة بمرحلتين أساسيتين الأولى منذ انبعاثها وتوجت باعتماد مجموعة المعايير 4000 و4100 و4200 المصادق عليها في مؤتمر جنوب افريقيا لسنة 2010. وقد صيغت هذه المعايير الثلاثة في شكل توجيهات في مجال رقابة المطابقة (وهي الترجمة المعتمدة آنذاك لمصطلح Compliance Audit والتي تغيرت لتصبح رقابة الالتزام). ويتضمن الإيساي 4000 مقدمة عامة لهذا النوع من الرقابة فيما يتناول الإيساي 4100 هذه الرقابة منفصلة عن رقابة البيانات المالية "الخطوط التوجيهية لرقابة المطابقة المستقلة عن مراجعة البيانات المالية". ويتناول الإيساي 4200 هذه الرقابة مرتبطة برقابة البيانات المالية "الخطوط التوجيهية لرقابة المطابقة المنجزة مع مراجعة البيانات المالية". وقد تمت صياغة المعيارين الإيساي 4100 والإيساي 4200 كوثيقتين منفصلتين (5) مصاغتين حسب نفس التخطيط وتحتويان على بعض الأجزاء المتطابقة إلى جانب خصوصيات رقابة الالتزام المستقلة أو المرتبطة بالرقابة المالية.

وانطلقت المرحلة الثانية بالنسبة إلى اللجنة الفرعية لرقابة الالتزام خلال سنة 2012 وامتدت إلى سنة 2016. وكانت مسؤولية هذه اللجنة خلال هذه الفترة أولا المساهمة الفعالة في رفع الوعي حول معايير الانتوساي وفي تطبيق المعايير المتوفرة آنذاك وذلك في إطار البرنامج الذي أشرفت عليه مبادرة الانتوساي للتنمية (IDI) المعروف ببرنامج 3i program باعتبار خبرة أعضاء اللجنة المكتسبة من خلال مساهمتهم في صياغة هذه المعايير وتمكّنهم من المفاهيم والمتطلبات المدرجة بها. وإلى جانب المساهمة في تطبيق معايير الانتوساي فقد انخرطت اللجنة الفرعية في إطار تحيين وتطوير المعايير التي تخصّها في مشروع تمثل في إعادة النظر في معايير المستويين الثالث والرابع لضمان التناغم بين المعايير المتعلقة بالأنواع الثلاثة من الرقابة المالية والالتزام والأداء (Harmonization Project) على أساس مبادئ أساسية تتعلق بالرقابة في القطاع العام بصفة عامة وهو مشروع نتج عنه اعتماد معايير جديدة للمستوى الثالث للإطار المرجعي لمعايير الانتوساي (6) خلال المؤتمر المنعقد في الصين سنة 2013.

(4) إلى سنة 2016 ترأس اللجنة الجهاز الأعلى للرقابة بالنرويج وعضوية الأجهزة العليا للرقابة بالبرازيل والصين والهند ونميبيا ورومانيا وجنوب افريقيا والبرتغال وفرنسا والسعودية وتونس ودائرة المحاسبات الأوروبية إلى جانب ملاحظين عن المجر وبولونيا.

(5) Standards Stand Alone.

(6) الإيساي 100 والإيساي 200 والإيساي 300 والإيساي 400.

9 وهو ما حتم إعادة النظر في معايير المستوى الرابع ولا سيما تلك المتعلقة برقابة الالتزام واختزال المعايير الثلاثة المتعلقة برقابة الالتزام (الإيساي 4000 والإيساي 4100 والإيساي 4200) في معيار واحد (الإيساي 4000 الجديد) شامل لكافة متطلبات إجراء رقابة الالتزام بجودة ومهنية عالية وفقاً للمبادئ التي أقرت بالمستوى الأعلى (الإيساي 400). وقد شهد مسارا صياغة المعيارين الإيساي 400 ثم الإيساي 4000 الجديد طيلة خمس سنوات شيئاً من التعقيد قبل التوصل إلى تحديد مفاهيم مشتركة وإجراءات موحدة ومتطلبات رقابية متفق عليها من قبل كافة الأجهزة الأعضاء باللجنة الفرعية بالرغم من الاختلاف في الثقافات والممارسات في هذه الأجهزة وهو ما يُعدّ مكسباً ثميناً في مجال رقابة الالتزام يعكس وحدة الأجهزة العليا للرقابة وانضواءها تحت لواء واحد واشتراكها في جوهر الأعمال التي تقوم بها في مجال الرقابة في القطاع العام عموماً ورقابة الالتزام بشكل خاص.

II- أبرز مميزات رقابة الالتزام:

يشكل الإيساي 400 أساس معايير رقابة الالتزام وهو يقدم معلومات مفصلة عن غاية وسلطة المعايير وإطار رقابة الالتزام والطرق المختلفة لإجرائها وعناصرها ومبادئها. ويُقرأ الإيساي 400 ويُفهم بالتوازي مع الإيساي 100 الذي وضع المبادئ الأساسية للرقابة في القطاع العام. وللخوض في أبرز مميزات رقابة الالتزام من الضروري مقارنتها بأنواع الرقابة الأخرى وتقديم وصف موجز للطرق المختلفة لإجرائها للوقوف على شرح بعض المفاهيم الأساسية المرتبطة بها.

أ- رقابة الالتزام وأنواع الرقابة الأخرى والطرق المختلفة لإجرائها:

تضمّ الرقابة في القطاع العام أنواعاً مختلفة من الرقابة وهي تتمثل في عملية منظّمة تهدف إلى الوصول إلى أدلة وتقييمها بموضوعية لتحديد ما إذا كان موضوع ما أو المعلومات ذات العلاقة به أو الظروف المحيطة به تلتزم بالمعايير المحددة. وتتولى الأجهزة العليا للرقابة إجراء أنواع ثلاثة من الرقابة وهي الرقابة المالية ورقابة الالتزام ورقابة الأداء. وتتمثل رقابة الالتزام في التقييم المستقل لدى التزام موضوع معين بالمرجعيات المعتمدة كمعايير. ويتم تنفيذ هذه الرقابة من خلال تقييم ما إذا كانت الجهة الخاضعة للرقابة أو أنشطة ما أو معاملات مالية أو غيرها من المواضيع والمعلومات ذات الصلة، في كافة جوانبها الجوهرية تلتزم بالمرجعيات التي تحكمها. وتتعلّق الرقابة المالية بتحديد ما إذا كانت المعلومات المالية مطابقة للمرجعيات المعمول بها في المجال المالي والمحاسبي. ويجري في رقابة الأداء التأكد من أن الجهات الحكومية وأنظمتها وعملياتها وبرامجها وأنشطتها تعمل وفق مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية والتأكد مما إذا كان هناك مجال لتطويرها.

وتنصّ معايير الانتوساي على أن الأجهزة العليا للرقابة يمكنها إجراء مهمات رقابية تتضمن الرقابة المالية ورقابة الأداء ورقابة الالتزام في آن واحد. ويُتيح الدمج بين عمليات الرقابة المالية ورقابة الالتزام للمدقّق التأكد من خلوّ القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية بالإضافة إلى التأكد من توافق الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات، في كافة الجوانب الجوهرية، مع المرجعيات أو القوانين التي تحكم الجهة الخاضعة للرقابة. وتُعدّ اللوائح والقوانين ضرورية سواء في رقابة الالتزام أو الرقابة المالية. وعند إجراء رقابة الالتزام كأحد أجزاء رقابة الأداء، يصبح الالتزام أحد جوانب الاقتصاد والكفاءة والفاعلية. ويهتم المدققون عند إجراء رقابة الالتزام بتتبع حالات عدم الالتزام وفق المرجعيات ذات الصلة المشار إليها سابقاً (مثل القوانين المعمول بها أو السياسات أو القواعد أو اللوائح أو الإجراءات أو الشروط التعاقدية) والتي قد تعيق الجهة الخاضعة للرقابة في طريق تحقيق أهدافها.

وينصّ المعياران الإيساي 100 والإيساي 400 على أنه يمكن التعامل مع رقابة الالتزام بشكل منفصل من ناحية تخطيطها وتنفيذها وإعداد التقارير الخاصة بها، فتكون منفصلة عن عمليتي الرقابة المالية ورقابة الأداء. ويعني ذلك أنه يُمكن أيضاً إجراؤها بانتظام وعلى أساس خاص بها باعتبارها عملية رقابة واضحة المعالم ومتّصلة بموضوع مُحدد. ومن هذا المنطلق من الضروري التوقّف عند بعض المفاهيم الأساسية لرقابة الالتزام.

إنَّ التمييز بين مهمات التصديق ومهمات التقارير المباشرة هي من سمات رقابة الالتزام. وهي ولئن كانت تشترك مع أنواع الرقابة الأخرى في سلطة المعايير فإنَّها تتميز عنها بعناصرها.

«أنواع مهمات رقابة الالتزام: قد تكون عمليات رقابة الالتزام:

مهمات تصديق:

فيقيس الطرف المسؤول موضوع الرقابة باستخدام المعايير ويعرض معلومات موضوع الرقابة، ويقوم المدقق عندئذ بجمع أدلة رقابة كافية ومناسبة لتوفير أساس معقول للتعبير عن استنتاج عن تلك المعلومات.

أو مهمات تقارير مباشرة:

يقوم المدقق بقياس أو تقييم موضوع الرقابة باستخدام المعايير الرقابية. ويختار المدقق موضوع الرقابة والمعايير مع مراعاة المخاطر والأهمية النسبية. ويعبر عن نتيجة قياس الموضوع باستخدام المعايير في تقرير الرقابة في شكل نتائج أو استنتاجات أو توصيات أو رأي.

«عناصر رقابة الالتزام: تتمثل عناصر رقابة الالتزام في المرجعيات والمعايير الرقابية وموضوع الرقابة والأطراف الثلاثة والتأكيد:

- المرجعيات والمعايير الرقابية Authorities and Audit Criteria: المرجعيات هي القوانين والتشريعات وغيرها من النصوص القانونية الصادرة عن السلطة التشريعية والتوجيهات والإرشادات الصادرة عن هيئات القطاع العام بموجب القواعد القانونية والترتيبية المنصوص عليها في نظمها الأساسية والتي من المنتظر أن تمتثل لها الجهة الخاضعة للرقابة. وتستمدَّ المعايير الرقابية من المرجعيات وتستخدم لتقييم موضوع الرقابة.

- موضوع الرقابة Subject Matter: قد يكون موضوع الرقابة جهة أو نشاطا أو عمليات أو معلومات مالية. ويرتبط موضوع الرقابة بصلاحيات الجهاز الأعلى للرقابة وبالمرجعيات وب نطاق الرقابة. وتكون بعض المواضيع كمية وبعضها نوعي كسلوك الموظفين.

-الأطراف الثلاثة: تقوم رقابة الالتزام على علاقة ذات أطراف ثلاثة هم المدقق (Auditor) والطرف المسؤول (Party Responsible) والمستخدمون المستهدفون (Intended Users). ويعمل المدقق على الحصول على أدلة إثبات مناسبة وكافية ليقدم استنتاجا يعزز من خلاله ثقة المستخدمين المستهدفين بشأن قياس أو تقييم موضوع الرقابة مقارنة بالمعايير الرقابية. وتتمثل مسؤولية المدقق أساسا في تحديد عناصر الرقابة وتقييم مدى التزام موضوع معين بالمعايير المحددة وإصدار تقرير رقابة الالتزام. ويكون الطرف المسؤول في رقابة الالتزام مسؤولا عن موضوع الرقابة. أما المستخدمون المستهدفون فهم الأفراد أو المؤسسات التي تعدّ لفائدتها تقارير الرقابة. وقد يكون المستخدمون المستهدفون الهيئات التشريعية أو الهيئات المسؤولة عن الحوكمة في القطاع العام. كما يمكن أن يكونوا عموم المواطنين.

-التأكيد (Assurance): يرغب المستخدمون المستهدفون في الوثوق بمدى إمكانية الاعتماد على تقارير الرقابة واستخدامها كأساس لاتخاذ القرارات. لذا، ينبغي أن توفر تقارير الرقابة ملاحظات أو استنتاجات أو آراء استنادا إلى أدلة كافية ومناسبة. وعلى المدققين أن ينفذوا إجراءات رقابية للحدّ أو لإدارة خطر التوصل إلى استنتاجات خاطئة.

ويجب بيان مستوى التأكيد الذي تم التمكن من توفيره للمستخدم المستهدف بكل شفافية. وعمليات الرقابة، نظرا للمحدودية المتأصلة فيها لا يمكنها أن توفر تأكيدا مطلقا. لذلك يكون التأكيد معقولا (Reasonable assurance) أي أنه عالي ولكنه ليس مطلقا ويُعبّر عن الاستنتاج الرقابي في إطاره بطريقة إيجابية كالتالي: "موضوع الرقابة، برأي المدقق، ملتزم أو غير ملتزم من حيث جميع الجوانب ذات الأهمية النسبية بالمعايير المحددة". ويفيد التأكيد المحدود (Limited assurance) والمصاغ بطريقة سلبية بأن المدقق لم يلمس ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن موضوع الرقابة ليس ملتزما بالمعايير الرقابية. وتكون الإجراءات التي يقع تطبيقها في تأكيد محدود محدودة مقارنة بما هو ضروري في تأكيد معقول ولكن يجب أن يكون هذا التأكيد ذي معنى بالنسبة إلى المستخدمين المستهدفين.

تضمن معايير الانتوساي جودة الأعمال التي تنجزها الأجهزة العليا للرقابة ومهنيّتها وهي ضرورية للرفع من مصداقية هذه الأجهزة تجاه الأطراف ذات الصلة ومستخدمي التقارير الرقابية حيث أنها تهدف بالأساس إلى تعزيز استقلالية وفعالية الرقابة التي تجريها الأجهزة العليا للرقابة. غير أن المعايير الدولية لا تحل بأي شكل من الأشكال محلّ القوانين المحلية أو اللوائح والترتيبات أو الصلاحيات والتفويضات ولا تمنع الجهاز الرقابي من تنفيذ عمليات التقصي أو أي مسؤوليات أخرى غير مشمولة بهذه المعايير.

وحتى تُعطى لمعايير الانتوساي المتعلقة برقابة الالتزام سلطة على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة تمكّنه من أن يشير في تقاريره لهذه المعايير، فإن ذلك يكون إما عبر وضع معيار وطني رسمي/ذو قوة قانونية متناسق مع الإيساي 100 والإيساي 400 (الخيار الأول) أو عبر الإشارة المباشرة إلى الإيساي 4000 (الخيار الثاني).

فبموجب الخيار الأول، يمتلك الجهاز الأعلى للرقابة حق اختيار تطوير معايير الوطنية الخاصة به، على أن تتضمن تلك المعايير مستوى من التفاصيل الضرورية لانجاز أعمال الرقابة ذات الصلة بالجهاز الأعلى للرقابة متوافقة مع المبادئ الأساسية في جميع الجوانب ذات الصلة والقابلة للتطبيق. وفي هذه الحالة يجب أن يصرّح الجهاز الأعلى للرقابة أي المعايير يُطبقها عند إجراء أعمال الرقابة ويجب أن يكون هذا التفسير في متناول مستخدمي تقارير الجهاز الأعلى للرقابة. ويجب أن يشير الجهاز إلى المعايير التي اتبعها في تقريره الرقابي.

وبموجب الخيار الثاني، على المدقق والجهاز الأعلى للرقابة الالتزام بكل متطلّبات هذا المعيار ما لم يكن المتطلّب غير ذي صلة. وفي حال عدم الإيفاء بجميع المتطلّبات ذات الصلة، لن يمكن الإشارة إلى الإيساي 4000 دون الإفصاح عن هذا الأمر وتقدير كل التفسيرات عن تبعات ذلك. وعندما يختار الجهاز الأعلى للرقابة الإشارة المباشرة للإيساي 4000 وبالنسبة إلى المهام الرقابية المندمجة مع رقابة مالية أو رقابة أداء يُقيّم المدقق أي المعايير سيستند إليها. وإن كانت رقابة الالتزام مشتركة مع رقابة مالية فإن الاستنتاج أو الرأي في خصوص الجوانب المتصلة بالالتزام يجب أن يكون منفصلاً بكل وضوح عن الرأي في خصوص القوائم/البيانات المالية.

ولئن لم تبلغ محكمة المحاسبات مستوى الالتزام التام بمتطلبات معايير الانتوساي فإنها ترنو كعديد الأجهزة العربية إلى تحقيق ذلك. ومن هذا المنطلق يتم التركيز في البحث الثالث على التأكد من استيفاء عناصر رقابة الالتزام في أعمال هذا الجهاز الأعلى للرقابة من خلال إحدى أعماله الرقابية الهامة المتمثلة في المهمة المتعلقة بتنفيذ قوانين المالية للدولة التونسية.

III- المهمة المتعلقة بتنفيذ قانون المالية: مهمة تصديق في إطار رقابة الالتزام:

تتمثل أهم مخرجات المهمة المتعلقة بتنفيذ قانون المالية في التقرير المرفق لمشروع قانون غلق الميزانية (7). وقد نشرت محكمة المحاسبات التونسية في آخر سنة 2016 التقرير عن غلق ميزانية الدولة لتصرف 2014 (8). وإنّ المتصفّح لهذا التقرير والمطلّع على محتواه المتضمّن العديد البيانات المالية قد يستغرب الخوض في أن المهمة الرقابية المنجزة لإعداده هي مهمة رقابة إلتزام.

وسوف نتولى بالنسبة إلى هذه المهمة بيان عناصرها كما تم تعريفها في البحث الثاني من المقال بما يمكن من تصنيفها كمهمة تصديق في إطار رقابة التزام يتولى في شأنها الطرف المسؤول قيس موضوع الرقابة وعرض المعلومات حول هذا الموضوع ويقوم قضاة محكمة المحاسبات كمدققين عندئذ بجمع أدلة رقابة كافية ومناسبة لتوفير أساس معقول للتعبير عن استنتاجات عن تلك المعلومات.

(7) الميزانية في القانون التونسي هي budget

(8) هذا التقرير متاح على الموقع التالي: <http://www.courdescomptes.nat.tn/Ar>

ولهذا الغرض فإنه سيتم في مرحلة أولى تحديد المرجعيات والمعايير الرقابية (1) وموضوع الرقابة والمعلومات ذات الصلة (2) والأطراف الثلاثة (3) بما فيها المدقق والطرف المسؤول والمستخدمون المستهدفون وفي مرحلة ثانية سيقع التطرق إلى مستوى التأكيد (4) بالنسبة إلى المهمة موضوع النظر.

أ- المرجعيات والمعايير الرقابية:

عدّ المرجعيات مصادر المعايير الرقابية ويتمّ تنفيذ رقابة الالتزام عبر تقييم ما إذا كانت الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات تتطابق في كل الجوانب ذات الأهمية النسبية مع المرجعيات التي تحكم الهيئة الخاضعة للرقابة. وتتولى محكمة المحاسبات بالنسبة إلى المهمة المتعلقة بتنفيذ قانون المالية تقييم ما إذا كانت حسابات الدولة والمعلومات المالية ذات الصلة تتطابق في كل الجوانب ذات الأهمية النسبية مع المرجعيات التي تحكم تنفيذ قانون المالية والجهات المتدخلة في هذا التنفيذ. وتتمثل المرجعيات المعتمدة في المهمة المتعلقة بتنفيذ قانون المالية في دستور الجمهورية التونسية وخاصة الفصل 117 منه والقانون عدد 8 لسنة 1968 المؤرخ في 8 مارس 1968 والمتعلق بتنظيم دائرة المحاسبات والقانون الأساسي للميزانية عدد 53 لسنة 1967 المؤرخ في 8 ديسمبر 1967 كما تم تنقيحه وإتمامه والقانون عدد 81 لسنة 1973 المؤرخ في 31 ديسمبر 1973 المتعلق بمجلة المحاسبة العمومية. وقد ذكرت هذه المرجعيات بشكل واضح في التقرير المتعلق بمشروع قانون غلق الميزانية. وفي تقديرنا فإن كل المعايير المستخرجة من هذه المرجعيات تُعدّ مناسبة وتتوفّر فيها الخصائص حسب متطلبات الفقرة 118 من الإيساي 4000.

ب- موضوع الرقابة والمعلومات حول الموضوع:

حسب الإيساي 4000 يكون موضوع الرقابة والمعايير التي ستستخدم في الرقابة ذات الصلة محدّدة من خلال صلاحيات الجهاز الأعلى للرقابة أو التشريعات الوطنية. وفي هذا الإطار ينصّ الفصل 55 من القانون عدد 8 لسنة 1968 المتعلق بتنظيم دائرة المحاسبات كما تم إتمامه بالقانون الأساسي عدد 3 لسنة 2008 المؤرخ في 29 جانفي 2008 على أنّه "تُعدّ دائرة المحاسبات تقريراً عن مشروع قانون غلق ميزانية الدولة تضمّنّه خاصّة تحليلاً لتطوّر الوضعية المالية للدولة خلال السنة المعنية والاستنتاجات التي يمكن استخلاصها في هذا المجال. ويُشفع هذا التقرير بالتصريح العام بمطابقة حسابات تصرف المحاسبين العموميين للحساب العام لإدارة المالية ويرفق بمشروع القانون المذكور".

وباعتبارها مهمة تصديق وكما يقتضي ذلك الإيساي 4000 من أن تُعطى معايير الرقابة بشكل ضمني في تقديم المعلومات حول موضوع الرقابة فقد ضُمّن في مقدمة التقرير المتعلّق بغلق ميزانية الدولة لسنة 2014 أن إعداده تمّ بالاعتماد على الحساب العام للدولة للسنة المالية وعلى حساب التصرف لأمين المال العام والنصوص القانونية والترتيبية ذات العلاقة. وتم التنصيص أيضاً على اعتماد المعطيات المستخرجة من النظام المعلوماتي للتصرف في الميزانية "منظومة أدب" وعلى المعطيات التي مدّت بها مصالح وزارة المالية محكمة المحاسبات عن طريق طلب إرشادات (12).

وبوصفها الطرف المسؤول فقد عرضت وزارة المالية معلوماتها حول الموضوع على محكمة المحاسبات من خلال جداول حرّرتها طبقاً لأحكام القانون الأساسي للميزانية وهي جداول تبينّ خاصّة نتائج مقارنة التقديرات (ترخيصات الميزانية) بالإنجازات في خصوص موارد ونفقات الدولة والمؤسسات العمومية وغيرها من المعطيات ذات العلاقة بتنفيذ قانون المالية. وفي ضوء المعلومات التي عرضتها وزارة المالية قام قضاة محكمة المحاسبات بجمع أدلة رقابة كافية ومناسبة للتعبير عن استنتاجاتهم حول هذه المعلومات.

(9) الذي ينص على أن محكمة المحاسبات تختص بمراقبة حسن التصرف في المال العام، وفقاً لمبادئ الشرعية والنجاعة والشفافية، وتقتضي في حسابات المحاسبين العموميين، وتقيم طرق التصرف وتزجر الأخطاء المتعلقة به، وتساعد السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية على رقابة تنفيذ قوانين المالية وغلق الميزانية.

(10) والمنقح والمتعمم بالقانون عدد 17 لسنة 1970 المؤرخ في 20 أفريل 1970 وبالقانون الأساسي عدد 82 لسنة 1990 المؤرخ في 29 أكتوبر 1990 وبالقانون الأساسي عدد 75 لسنة 2001 المؤرخ في 17 جويلية 2001 وبالقانون الأساسي عدد 3 لسنة 2008 المؤرخ في 29 جانفي 2008. و"دائرة المحاسبات" هي التسمية الحالية للجهاز الأعلى للرقابة في الجمهورية التونسية في انتظار المرور نهائياً إلى تسمية "محكمة المحاسبات" التي كرسها دستور 2014.

(11) خاصة بالقانون الأساسي عدد 103 لسنة 1996 المؤرخ في 25 نوفمبر 1996 والقانون الأساسي عدد 42 لسنة 2004 المؤرخ في 13 ماي 2004.

(12) طبقاً للإيساي 4000/104 يتواصل المدققون مع الطرف المسؤول في مناسبات عديدة خلال مسار الرقابة وفي هذا الإطار وجّه لوزارة المالية طلب إرشادات بتاريخ 13 أكتوبر 2016 إضافة إلى جلسات عمل متواصلة طويلة العملية الرقابية وضمان حق الرد لها على الملاحظات الأولية.

يتمثل الأطراف الثلاثة بالنسبة إلى مهمات رقابة الالتزام في المدقق والطرف المسؤول والمستخدمون المستهدفون. ويقتضي الإيساي 4000 أن يكون الطرف المسؤول في رقابة الالتزام مسؤولاً عن موضوع الرقابة والمعلومات المتصلة بهذا الموضوع (13). والطرف المسؤول هو الفرع التنفيذي للسلطة المركزية أو المحلية وتسلسلها الهرمي من موظفين حكوميين وهيئات مسؤولة عن إدارة الأموال العمومية وممارسة سلطة تحت رقابة السلطة التشريعية. ويسعى المدقق إلى الحصول على أدلة الإثبات الرقابية الكافية والملائمة بهدف التوصل إلى استنتاج يُعزّز درجة ثقة المستخدم المستهدف، غير الطرف المسؤول، فيما يخص قياس أو تقييم موضوع الرقابة مقارنة بالمعايير ذات الصلة. وحسب الإيساي 4000 يُعدّ تحديد الطرف المسؤول مهما عند تحديد معايير الرقابة. وينبغي على الطرف المسؤول الالتزام بالمعايير المستمدة من القوانين والتراتيب/ اللوائح وقوانين الميزانية واللوائح المالية. وبحسب موضوع الرقابة يختار المدقق المعايير الرقابية ذات الصلة. ويبقى الهدف الرئيسي لرقابة الالتزام هو تزويد المستخدمين المستهدفين بمعلومات حول ما إذا كان موضوع الرقابة ملتزماً بالمعايير ذات الصلة المنظمة لهذا الموضوع.

ويتمثل الأطراف الثلاثة في المهمة موضوع النظر والمتعلقة بتنفيذ قانون المالية في محكمة المحاسبات من خلال قضاتها (كمدققين) وفي وزارة المالية ومصالحها (كطرف مسؤول) وفي السلطة التشريعية ممثلة في مجلس نواب الشعب (كمستخدمين مستهدفين).

وإن مسؤولية إدارة المال العام في تونس موكولة بالأساس إلى وزارة المالية ومصالحها الخارجية في إطار منظومة متكاملة مضبوط لكل طرف فيها دوره بالقانون وبالتراتيب الجاري بها العمل في مجال إدارة المال العام. حيث يتولى أمين المال العام الجمع بحساباته لكل العمليات المالية الخاصة بالميزانية والخارجة عنها التي يقوم محاسبو الدولة بإنجازها تحت مسؤوليتهم ويضبط حسابية آخر السنة لإعداد الحساب السنوي العام للدولة. كما يتولى النظر في الحسابات المقدمة من طرف أمناء المال الجهويين وتأشيرها شهادة منه في مطابقتها لسجلاتهم وذلك قبل عرضها على محكمة المحاسبات في آجال قانونية محددة.

ويتولى وزير المالية النظر في الحسابات المقدمة من طرف أمين المال العام والأمين العام للمصاريف وحافظ مستودع الطابع الجبائي وتأشيرها شهادة منه على مطابقتها لسجلاتهم قبل عرضها على محكمة المحاسبات. وحسب الإيساي 4000 يتمثل الهدف الرئيسي من رقابة الالتزام في تزويد المستخدمين المستهدفين بمعلومات حول ما إذا كان موضوع الرقابة ملتزماً بالقوانين والنصوص الترتيبية والسياسات والمدونات والاتفاقيات والتي تشكل المرجعيات ذات الصلة المنظمة لهذا الموضوع.

وفي طليعة المستخدمين المستهدفين بالتقرير حول تنفيذ قانون المالية نجد السلطة التشريعية ممثلة في مجلس نواب الشعب حيث اقتضى دستور 27 جانفي 2014 للجمهورية التونسية أن تساعد محكمة المحاسبات خاصة السلطة التشريعية على رقابة تنفيذ قوانين المالية وغلق الميزانية. وحسب أحكام القانون الأساسي للميزانية يقع الاقتراع على مشروع قانون غلق ميزانية الدولة حسب نفس الشروط المبينة بالنسبة لمشروع قانون المالية. ويتم هذا الاقتراع في ضوء ما يرد في تقرير محكمة المحاسبات من مدى تطابق الحسابات فيما يخص كافة العمليات المتصلة بتنفيذ قوانين المالية.

وإضافة إلى مجلس نواب الشعب فإن التقرير ينشر على موقع الواب الخاص بدائرة المحاسبات وهو ما يتيح إمكانية الاطلاع عليه من قبل المجتمع المدني ووسائل الإعلام وعموم المواطنين دافعي الضرائب الذين يمثلون المستهدفين النهائي لكل رقابة على التصرف في المال العام.

ث- مستوى التأكيد:

حسب الإيساي 4000 ينبغي على المدقق أن يبلغ عن استنتاج في تقرير الرقابة. ويمكن أن يُعبّر عن الاستنتاج إما في شكل رأي أو خلاصة أو إجابة عن أسئلة رقابة محددة أو توصيات. وعادة ما يستخدم الرأي في مهمات التصديق.

(13) الإيساي 400/37.

(14) الإيساي 400/35.

ومن جهة أخرى يبيّن الإيساي 4000 أن كلّ مهمة رقابة التزام هي مهمة تأكيد. ويختار المدقق مستوى التأكيد بناءً على احتياجات المستخدمين المستهدفين وبما يُعزّز درجة ثقتهم في استنتاجاته. ويمنح التقرير إما تأكيداً معقولاً أو تأكيداً محدوداً. ويكون التأكيد المعقول عالياً ويصاغ فيه الاستنتاج الرقابي بشكل ايجابي يبين فيه المدقق رأيه بأن موضوع الرقابة مطابق أو غير مطابق في كافة الجوانب ذات الأهمية النسبية وبأن المعلومات حول موضوع الرقابة تقدم صورة صحيحة ومنصفة ومطابقة للمعايير المنطبقة (15). ويمكن أن يكون الرأي معدلاً أو غير معدل أو متحفظاً بحسب عدد وأهمية حالات عدم الالتزام التي يتم الوقوف عليها.

وفي خصوص المهمة المتعلقة بتنفيذ قانون المالية فقد تضمن التقرير الخاص بسنة 2014 والذي هو موضوع النظر في هذا المقال في خاتمته أنّ الملاحظات (16) التي فيها انحراف عن المعايير ليس لها تأثير على مطابقة الحسابات وانتهى إلى التصريح بأن "الحساب العامّ للسنة المالية 2014 مطابق لحسابات التصرف التي وردت على محكمة المحاسبات من قبل المحاسبين المعيّنين سواء فيما يخصّ عمليات ميزانية الدولة وميزانيات المراكز الدبلوماسية والقنصلية بالخارج أو العمليات التي أنجزتها الخزينة العامة وكذلك لحسابات التصرف أو الكشوف الإجمالية لعمليات ميزانيات المؤسسات العمومية ذات الميزانيات الملحقّة ترتيبياً بميزانية الدولة".

وبذلك يمكن القول أنه ولئن لم يتضمن التقرير المتعلق بتنفيذ قانون المالية بياناً بصريح العبارة لمستوى التأكيد ورأياً مصاغاً بالشكل الذي ينص عليه الإيساي 4000 فإن هذا التقرير يقدم فعلاً تأكيداً معقولاً لمستخدميه من خلال الصورة التي يقدمها وهي صورة صحيحة ومنصفة ومطابقة للمعايير المنطبقة في مثل هذه المهمات الرقابية.



(15) الإيساي 100/33.

(16) تمثلت في 7 ملاحظات تعلقت بما يلي:

— عدم إدراج الموارد المحصلة بعنوان سنة 2014 والمضمّنة بنود العمليات للحفظ ضمن ميزانية الدولة للسنة المذكورة وعدم تحميلها بصفة نهائية على بنود الميزانية بالرغم من إدراجها بسجلات أمين المال العام للبلاد التونسية،

— عدم إدراج بميزانية الدولة مبلغ الرصيد المتبقي لدى البنك المركزي التونسي بعنوان فتح رأس مال شركة "اتصالات تونس"،

— عدم إدراج بالحساب العامّ للسنة المالية الديون التي تمّ طرحها والمبالغ المتبقية للإستخلاص بعنوان موارد الدولة المثقلة بحسابات قباضات الديوانة طبقاً لأحكام الفصل 208 من مجلة المحاسبة العمومية،

— عدم إدراج المبالغ بعنوان التسبيقات المسندة في سنة 2014 ضمن عمليات الميزانية،

— عدم إدراج متخلّلات ميزانية الدولة لسنة 2013 بالحساب العامّ للسنة المالية والتي تمّ خلاصها على حساب ميزانية سنة 2014،

— عدم إدراج مبالغ النفقات التي تمّ عقدها ولم يتمّ خلاصها طبقاً لأحكام الفصل 208 من مجلة المحاسبة العمومية،

— تجاوز نفقات بعض صناديق الخزينة للاعتمادات النهائية المفتوحة بعنوانها.

برزت الحاجة خلال العشرية السابقة إلى وضع معايير دولية تنظم مهنة مدققي القطاع العام عموماً وفي مجالات متنوعة ودقيقة منها رقابة الالتزام التي تجريها الأجهزة العليا للرقابة. وأثمرت جهود اللجنة الفنية المنبثقة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التي أوكلت إليها هذه المسؤولية جملة من المعايير المهنية مستندة في ذلك إلى سياسة التحسين المستمر والحرص على التناغم والتكامل بين المبادئ والإرشادات والتوجيهات والمتطلبات التي توفرها المعايير في مختلف المجالات.

وبفضل ما تم اعتماده من معايير في رقابة الالتزام حددت مضامين المصطلحات والمفاهيم المرتبطة بهذا النوع من الرقابة وعناصرها ومبادئها وإجراءاتها وأشكال التقارير التي تفرزها، كل هذا من أجل الحصول على تقييمات مستقلة وموضوعية لمواضيع ذات دلالة حول مدى التزامها بالمرجعيات التي تحكمها.

وقد بينّا من خلال تناولنا بالدرس للمهمة الرقابية التي تجريها سنوياً محكمة المحاسبات التونسية على تنفيذ قوانين المالية لتقييم مدى الالتزام بتراخيص الميزانية والقوانين والتراتيب الجاري بها العمل في مجال إدارة المال العام أن هذا الجهاز ملتزم إلى حد كبير بمتطلبات تنفيذ مهمات التصديق في إطار رقابة الالتزام كما نص عليها الإيساي 4000 المتعلق برقابة الالتزام وهو ما يضيفي درجة عالية من المصادقية على مضمونه ويعزّز ثقة مستخدميه.

وببقى المجال واسعاً لمزيد التطوير في اتجاه اعتماد معايير الانتوساي بشكل رسمي وصريح وذلك مرتبط بالعديد من الترتيبات والإجراءات التنظيمية على المستوى المؤسسي وفي علاقة بتنمية قدرات الموارد البشرية والرفع من جودة الأنظمة والممارسات السائدة في الأجهزة العليا للرقابة عموماً بما يضمن تحقيق الأثر الإيجابي المرتقب من تطبيق هذه المعايير على أعمالها ونتائجها ويعزّز مساهمتها في تعزيز الثقة في التصرف في المال العام.

المراجع:

- الإيساي 100 "المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام" المصادق عليه سنة 2013.
- الإيساي 400 "المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام" المصادق عليه سنة 2013.
- الإيساي 4000 المصادق عليه سنة 2016.
- مبادرة الانتوساي للتنمية: المادة العلمية لورشة معايير الانتوساي، 2015.
- مبادرة الانتوساي للتنمية: كتيب تطبيق المعايير الدولية للانتوساي لرقابة الالتزام، 2014.
- التقرير عن غلق ميزانية الدولة لتصرف 2014 والمراجع القانونية ذات الصلة.

كيفية تحقيق الجهرات الحكومية الاستفادة القصوى من وظيفة التدقيق الداخلي

مقال محرر
دولة قطر

إعداد: الأستاذ/ كريم بوجمعة السليتي
مراقب بديوان المحاسبة القطري

لدى دواوين المحاسبة قناعة راسخة بأهمية الدور الذي تؤديه وظيفة التدقيق الداخلي داخل الوزارات والمنشآت والهيئات حيث أن لها قيمة مضافة عالية ولها تأثيره إيجابي على أداء المؤسسات والشركات بالقطاع الحكومي والاقتصادي. ويعتبر التدقيق الداخلي أداة فعالة في تحقيق المساءلة ونشر الشفافية والإفصاح والالتزام، ويساهم في ترسيخ مبادئ الحكم الرشيد وتطوير إدارة المخاطر وتحقيق الرقابة الداخلية الفعالة.

وبالنظر لأهمية دور التدقيق الداخلي في الجهات الحكومية وما وصلت إليه من مستوى، فإنه يتعين اتخاذ جملة من الخطوات للاستفادة القصوى منها وذلك بتعزيز التعاون بين مراجعي دواوين المحاسبة والمدققين الداخليين لدى الجهات المشمولة بالرقابة، والتنسيق معهم خلال المهمات وخارجها والاستعانة بتقاريرهم في تحديد نطاق أعمال المراجعة وتحديث مصفوفة المخاطر للجهات الحكومية.

إن سعي دواوين المحاسبة إلى تحقيق مستويات أعلى من الشفافية تضاهي الدول الأكثر تقدماً، ونشر ثقافة المساءلة في استخدام المال العام والفاعلية في الرقابة عليه، وتشعب العمليات المالية واتساع أنشطة الدولة ومؤسساتها واستثماراتها يتطلب مهارات أكبر ومهنية عالية من المدققين الداخليين للجهات الحكومية بغية تخفيف المخاطر وإدارتها. ومن هنا جاءت الحاجة إلى تفعيل دور وحدات التدقيق الداخلي، وقد تم بعث إدارات جديدة صلب الهياكل التنظيمية لبعض دواوين المحاسبة على غرار ديوان المحاسبة القطري لنضطلع بدعم وتقييم وحدات التدقيق الداخلي بالجهات الحكومية.

ويهدف هذا المقال إلى شرح كيفية تحقيق الجهات الحكومية الاستفادة القصوى من وظيفة التدقيق الداخلي وهو ما يعني بمصطلحات المدققين "كيفية تحقيق التدقيق الداخلي لأعلى قيمة مضافة ممكنة لفائدة الجهة الحكومية". ولتحقيق الاستفادة القصوى من وظيفة التدقيق الداخلي داخل الجهات الحكومية يتعين تفعيل أربع خطوات أساسية والتي ستكون محاور هذا المقال:

- 1- الخطوة الأولى هي الوعي والاقتناع بدور التدقيق الداخلي والفوائد التي يمكن أن تجنيها المؤسسة من هذه الوظيفة.
- 2- الخطوة الثانية هي الالتزام قدر الإمكان بالمعايير الدولية الخاصة بالتدقيق الداخلي من حيث توفير الاستقلالية والإمكانيات اللازمة لهذه الوظيفة.
- 3- الخطوة الثالثة توفير بيئة عمل مناسبة لوظيفة التدقيق الداخلي من حيث التعاون مع المدققين وتيسير أعمالهم.
- 4- الخطوة الرابعة الاستفادة من مخرجات وظيفة التدقيق الداخلي وتثمينها ووضعها حيز التطبيق وتفعيل المساءلة والتطوير المستمر.

1- الخطوة الأولى: نشر الوعي بأهمية دور وظيفة التدقيق الداخلي:

إن أولى خطوات تحقيق الاستفادة القصوى من نشاط التدقيق الداخلي داخل المؤسسات والشركات سواء الحكومية أو الخاصة هو اقتناع مجلس الإدارة والإدارة العليا بمدى أهمية دور التدقيق الداخلي، والقيمة المضافة التي يمكن للمنشأة أن تجنيها من وراء هذه الوظيفة سواء على مستوى مهمات التدقيق أو المهمات الاستشارية التي تنفذها إدارات التدقيق الداخلي.

وفي حين كان يُنظر إلى التدقيق الداخلي على أنه عملية إدارية إجرائية بسيطة تقتصر على رقابة الالتزام وبعض المراجعات المالية، إلا أنه يعتبر اليوم ركناً أساسياً من أركان الإدارة الجيدة والصالحة وعنصراً فاعلاً في تحقيق الحوكمة الرشيدة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية الفاعلة.

إن نطاق عمل التدقيق الداخلي شهد توسعاً ملحوظاً خلال العقود الأخيرة ليشمل بالإضافة إلى التدقيق المالي وتدقيق الالتزام، جوانب أخرى محورية في نشاط أي منشأة مثل التدقيق التشغيلي وتقييم الأداء والتدقيق المعلوماتي والبيئي والصحي والتدقيق الاجتماعي وتدقيق التطوير والتجديد وإجراء التحقيقات والتنسيق مع المراجع الخارجي وتقديم الخدمات الاستشارية والتدريب وتنظيم ورشات التقييم الذاتي للمخاطر وتفعيل المسافة الرقابة الداخلية ومساعدة لجنة التدقيق في أداء مهامها.

وتساهم هذه الأنشطة في تحقيق مبادئ وأهداف الحوكمة الرشيدة التي يمكن اختصارها في الإفصاح والشفافية والمساءلة والنزاهة والالتزام بالقوانين والنظم.

إن توفر نظم رقابة داخلية فعالة وعلى رأسها تفعيل نشاط التدقيق الداخلي يعتبر من أساسيات الحوكمة التي يتحقق من خلالها قيمة مضافة هامة وفوائد أكيدة للجهة الحكومية. ومن أهم هذه الفوائد نذكر:

* توفير بيانات ومعلومات دورية يمكن الاعتماد عليها والوثوق بها، حيث ينبغي أن تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة، وكاملة، ومفيدة، وأن تكون قدمت في الوقت المناسب، حتى يمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.

* ضمان قدر كاف من الإفصاح والشفافية والإبلاغ المالي.

* التأكد من أن البرامج أو العمليات قد نفذت كما خطط لها وتحديد أية انحرافات عن الأهداف المحددة وتصحيح المسارات في الوقت المناسب وبأقل تكلفة.

* تأكيد وضمان كفاءة وفعالية عالية لنظم الرقابة الداخلية في المؤسسة.

* حماية الأصول من خلال دعم إجراءات الضبط الداخلي وبحث الخسائر الناتجة عن السرقة أو الحريق أو الإهمال أو التصرفات غير القانونية في ممتلكات المؤسسة. واقتراح الإجراءات التصحيحية لتفادي تكرارها.

* الترويج للأخلاقيات والقيم المناسبة والمهنية داخل المؤسسة، مما يساهم في الرفع من النزاهة، والشفافية والحيادية والاستقامة لدى الموظفين والمدراء التنفيذيين.

* تحسين صورة المؤسسة أمام الجهات الخارجية وإرساء الثقة بين العملاء والموردين والمؤسسة.

* منع واكتشاف الغش والاحتيال وتقييم كفاية وفعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوعه أو ضمان عدم تكراره.

* توفير التقييمات الموضوعية التي تبين ما إذا كانت إدارة موارد المؤسسة تتم على نحو مسؤول وفاعل بُغية التوصل إلى النتائج المرجوة، وتحقيق فاعلية الإنفاق وربط الإنفاق بالفوائد المرجوة أو بالإنتاج.

كما أنه من المعلوم أن وجود نشاط التدقيق الداخلي بالمؤسسة يكون له أثر نفسي إيجابي على سلوك الموظفين من حيث درجة الاهتمام بأداء الأعمال المطلوبة وبذل العناية المهنية اللازمة.

إن الانتقال من مرحلة تحقيق التطابق مع القوانين والأحكام إلى مرحلة توفير قيمة مضافة حقيقية يتطلب أكثر من مجرد تغييرات مؤسسية. فالمطلوب هو تحول ملموس في الثقافة - ثقافة المساءلة و ثقافة النتائج و ثقافة التطوير والتحسين المستمر وثقافة التميز.

2- الخطوة الثانية: الالتزام قدر الإمكان بالمعايير الدولية الخاصة بالتدقيق الداخلي:

يعتبر الالتزام بالمعايير الدولية الخاصة بالتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين أحد أهم الضمانات لتحقيق نشاط التدقيق الداخلي لقيمة مضافة هامة لصالح المنشأة.

ومن بين العناصر الواردة بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي التي من شأنها تعزيز القيمة المضافة لهذا النشاط هي:

إعداد ميثاق لنشاط التدقيق الداخلي يشمل تحديد الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات ونطاق الأعمال والإقرار فيه بتعريف التدقيق الداخلي وميثاق الأخلاقيات والمعايير الدولية، على أن يكون معتمداً من أعلى سلطة في المؤسسة.

ضمان استقلالية نشاط التدقيق الداخلي على المستوى التنظيمي والحرص على أن يتم أداء التدقيق بموضوعية على مستوى الأفراد وعدم تضارب المصالح.

تمكين المسؤول الأول عن التدقيق الداخلي من التفاعل المباشر مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق.

إنجاز مهمات التدقيق الداخلي بمهارة وتوخي العناية المهنية اللازمة وهو ما يستدعي تخصيص موارد بشرية ذات كفاءة ومهارة عالية وأداء مميز ومن أهم ضمانات تحقيق ذلك توظيف المتحصلين على شهادات المدقق الداخلي المعتمد "CIA" الصادرة عن معهد المدققين الداخليين أو الشهادات الدولية المعادلة لها.

توفير التدريب المهني المستمر والحوافز المادية اللازمة والموارد الكافية لنشاط التدقيق الداخلي لأداء مهامه بصفة مهنية.

التقييم الدوري سواء الداخلي أو الخارجي لأداء نشاط التدقيق الداخلي في إطار برنامج ضمان وتحسين الجودة.

إدارة نشاط التدقيق الداخلي بفعالية من أجل ضمان أن يضيف قيمة للمنشأة.

إعداد سياسات وإجراءات كفيلة بتوجيه نشاط التدقيق الداخلي.

إعداد خطة دورية مبنية على تقييم مؤثّق للمخاطر من أجل تحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي بما يضمن الانسجام مع أهداف المنشأة وبعد التشاور مع الإدارة العليا والمجلس.

التنسيق الداخلي والخارجي مع مختلف الأطراف التي يتقاطع عملها مع نشاط التدقيق الداخلي كإدارة المخاطر وإدارة الجودة والمراجع الخارجي لضمان التغطية الملائمة وتقليل ازدواجية الجهود.

رفع تقارير دورية إلى الإدارة العليا والمجلس أداء نشاط التدقيق الداخلي والمخاطر المرتفعة التي تتعرض لها المؤسسة والمسائل الرقابية والمسائل المتعلقة بالحوكمة.

3- الخطوة الثالثة: توفير بيئة عمل مناسبة لوظيفة التدقيق الداخلي :

إن من أهم الأسباب التي تؤدي إلى تحقيق نشاط التدقيق الداخلي للقيمة المضافة المرجوة هو توفير بيئة عمل مناسبة لتنفيذ خطته وأداء مهامه بمهنية.

ولتحقيق بيئة العمل المناسبة يتعين توفير الدعم اللازم سواء من الإدارة العليا أو من مجلس الإدارة لنشاط التدقيق الداخلي.

و من أبرز أشكال الدعم لنشاط التدقيق الداخلي :

- * التصديق على ميثاق التدقيق الداخلي من أعلى سلطة بالجهة الحكومية.
- * التصديق على خطة التدقيق السنوية أو الدورية من أعلى سلطة بالمؤسسة.
- * الاجتماع الدوري مع المسؤول الأول عن التدقيق الداخلي سواء مع مجلس الإدارة أو الإدارة العليا.
- * توفير الموارد الكافية لنشاط التدقيق الداخلي لتنفيذ برامجه.
- * ضمان استقلالية نشاط التدقيق الداخلي بشكل مستمر.
- * تفعيل توصيات ومقترحات التدقيق الداخلي.
- * متابعة أداء نشاط التدقيق الداخلي.

إن توفير البيئة الملائمة لعمل التدقيق الداخلي تقتضي أيضاً تمكين المدققين الداخليين من ما يحتاجونه من تدريب مستمر وتطوير للمهارات وإيجاد الحوافز الكافية لتشجيعهم على مزيد البذل والاجتهاد.

كما أن تنويع مهام نشاط التدقيق الداخلي على غرار تقديم الخدمات الاستشارية داخل المؤسسة أو لفائدة الإدارة العليا أو لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة وتشريك المسؤول الأول عنه في الاجتماعات القيادية من شأنه أن يرفع من القيمة المضافة للتدقيق الداخلي.

إن إسناد الصلاحيات الكافية لنشاط التدقيق الداخلي يساهم في تقييم وتحسين مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية. فعلى مستوى الحوكمة يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقييم مسار الحوكمة ويقدم التوصيات المناسبة لتحسينه بما يكفل تحقيق الأهداف التالية:

* تعزيز الأخلاقيات والقيم والنزاهة والاستقامة.

* ضمان فاعلية إدارة الأداء والمساءلة.

* إبلاغ المعلومات حول المخاطر والرقابة إلى الجهات المناسبة داخل المؤسسة.

* تنسيق الأنشطة بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي والإدارة العليا وضمان وصول المعلومات لهذه الأطراف.

أما على مستوى إدارة المخاطر فإنه من أساسيات عمل التدقيق الداخلي تقييم مخاطر المؤسسة المتعلقة بالحوكمة والعمليات وأنظمة المعلومات ومدى ملاءمة وفعالية الضوابط الرقابية في التعامل مع هذه المخاطر وذلك فيما يتعلق بالنقط التالية:

* تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

* موثوقية ومصداقية البيانات المالية والمعلومات التشغيلية.

* فعالية وكفاءة العمليات والبرامج.

* حماية الأصول.

* الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات والعقود.

كما أنه يتعين على نشاط التدقيق الداخلي تقييم احتمال حدوث عمليات احتيال وكيفية إدارة المنشأة لمخاطر الاحتيال.

4- الخطوة الرابعة: الاستفادة من مخرجات وظيفة التدقيق الداخلي وتأمينها ووضعها حيز التطبيق وتفعيل المساءلة والتطوير المستمر:

إن النظرة السابقة لدى الموظفين حول التدقيق الداخلي كمتصيد للأخطاء أو كشرطي المؤسسة قد تغيرت اليوم نحو اعتبار المدقق الداخلي كشريك في رفع الأداء، وأداة مساعدة على التطوير والتحديث والتجديد وعنصر أساسي في نشر قيم النزاهة والمهنية والموضوعية وتجذير ثقافة المساءلة والإبلاغ عن الغش والتجاوزات.

ويرجع السبب في تغير هذه النظرة نحو وظيفة التدقيق الداخلي إلى أهمية وقيمة المخرجات التي ينتجها. فمن خلال إطلاع التدقيق الداخلي على جميع الوظائف والمسارات والسياسات والإجراءات داخل المؤسسة ومعرفة بالموظفين ومدى كفاءتهم وبالتوجهات الإستراتيجية للمؤسسة وأهدافها، تصبح وظيفة التدقيق الداخلي هي أكثر جهة مؤهلة لتحديد مواطن المخاطر والقصور ومواطن التحسين والتطوير، وهو ما يشكل قيمة مضافة كبيرة للمؤسسة وعنصر أساسي لنجاحها.

لذلك من الضروري ولتحقيق الاستفادة القصوى من وظيفة التدقيق الداخلي يتعين إيلاء الملاحظات والتوصيات الواردة بتقاريرها - سواء المتعلقة بمهام المراجعة أو مهام الخدمات الاستشارية - العناية والمتابعة اللازمة.

إن تقارير التدقيق الداخلي الحديثة تتوزع ملاحظاتها وتوصياتها على ثلاثة أصناف:

- الصنف الأول: يعالج أخطاء أو تجاوزات أو أوجه قصور أو التنبيه لوجود مخاطر مرتفعة وهذا هو الجزء التقليدي في تقارير الرقابة عموماً.

- الصنف الثاني: يحدد فرص التحسين والتطوير والتجديد والاقتصاد.

- الصنف الثالث: يتعلق بتقديم أفضل الممارسات المتبعة على المستوى الإقليمي أو العالمي.

إن تفعيل توصيات ومقترحات التدقيق الداخلي والاستفادة منها يتطلب وجود دعم قوي من الإدارة العليا ومجلس الإدارة لنشاط التدقيق الداخلي، ومتابعة وتقييم دوري لنشاطه وإنجازاته وذلك بهدف تفعيل المساءلة والنزاهة والإدارة الرشيدة.

إن تجارب دواوين المحاسبة بحكم اطلاعها على شريحة واسعة من الوزارات والمؤسسات والشركات الحكومية تؤكد بأنه كلما كانت هناك وظيفة تدقيق داخلي قوية ومهنية داخل المنشآت كلما انخفض حجم المخاطر وكانت إجراءات الرقابة الداخلية أكثر جدوى وإحكاماً.

وقصد تحقيق الفائدة القصوى من نشاط التدقيق الداخلي يتعين توفر العناصر التالية:

أولاً: نشر الوعي بأهمية دور التدقيق الداخلي في المساهمة في الحوكمة الرشيدة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية بما يحقق أهداف المؤسسة سواء لدى أعضاء مجلس الإدارة أو الإدارة العليا أو عامة الموظفين.

ثانياً: تحقيق الاستقلالية التنظيمية لوظيفة التدقيق الداخلي وتوثيق ذلك ضمن ميثاق التدقيق الداخلي الذي يتعين أن يعتمد من أعلى سلطة داخل الجهة الحكومية.

ثالثاً: وفير الكفاءات البشرية اللازمة والمختصة في التدقيق والتي لديها صفات الموضوعية والنزاهة والمهنية والإطلاع الواسع على أفضل الممارسات وتوفير التدريب المستمر لها والتحفيز المادي والمعنوي اللازم.

رابعاً: الالتزام قدر الإمكان بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي لأنها الضامن الأساسي لتحقيق قيمة مضافة عالية لهذه الوظيفة.

خامساً: تشريك المسؤول الأول عن التدقيق الداخلي في الاجتماعات الهامة والقيادية وتوفير إمكانية اجتماعه الدوري مع الإدارة العليا وأعضاء لجنة التدقيق أو مجلس الإدارة.

سادساً: توسيع نشاط التدقيق الداخلي ليشمل تقديم الخدمات الاستشارية والتدريب وتنظيم الورشات ومساعدة لجنة التدقيق في أداء مهامها وأداء مهام تقييم الأداء والتدقيق المعلوماتي والبيئي والصحي والتدقيق الاجتماعي وتدريب والتجديد.

سابعاً: توفير بيئة عمل مميزة للتدقيق الداخلي لتنفيذ خطته وبرامج عمله وتوفير الإمكانيات اللازمة لتحقيق ذلك.

ثامناً: تفعيل التوصيات والمقترحات الواردة بتقارير التدقيق الداخلي ومتابعة إنجازها.

قائمة المراجع:

* معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين- تحديث 2017.

* إرشاد الإنتوساي رقم 9140: استقلالية وظيفة التدقيق الداخلي في القطاع العام.

* إرشاد الانتوساي رقم 9150: التنسيق بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمدققين الداخليين.

* المعيار الدولي للتدقيق 610 الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

* قانون ديوان المحاسبة القطري - رقم (11) لسنة 2016.

* The Practice of Modern Internal Auditing by Lawrence B. Sawyer (1988).

استخدام العينات في العمل الرقابي

مقال محرر
جمهورية مصر
العربية

إعداد: الأستاذ/ خالد حماد شكر طنطاوي
وكيل وزارة بالجهاز المركزي للمحاسبات

ملخص:

يحتاج مراجع الحسابات إلى الحصول على أدلة كافية ومقنعة كأساس لرأيه في القوائم المالية، وقد أكدت المعايير الدولية للمراجعة على ضرورة اللجوء لاستخدام العينات خاصة في حالة كبر حجم المشروع الخاضع للرقابة وتعدد عملياته، فقد بين المعيار إيساي 1530 لانتوساي المطابق للمعايير رقم 530 من المعايير الدولية للمراجعة (1) الخاص بعينة المراجعة والإجراءات الاختبارية الأخرى أن عملية اختيار المفردات الخاضعة للرقابة تكون من خلال أحد الأساليب الثلاثة الآتية: الأسلوب الأول - الحصر الشامل complete census أو الرقابة بنسبة 100 %: وهذا الأسلوب لا يتناسب مع الإجراءات المتعلقة باختبارات الرقابة والتي تعني الاختبارات التي تنجز للحصول على أدلة الإثبات المتعلقة بملاءمة التصميم والتشغيل الفعال للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية، لكنه يتناسب مع الاختبارات الجوهرية والتي تعني الاختبارات التي تنجز للحصول على أدلة الإثبات التي تكشف عن المعلومات الخاطئة الجوهرية في القوائم المالية، خاصة بالنسبة للقيم العالية أو في حالة وجود مخاطر هامة.

الأسلوب الثاني - الانتقاء الحكمي judgmental selection: طبقاً لهذا الأسلوب يتم اختبار بعض البنود المحددة وذلك حسبما يراه مراجع الحسابات مناسباً بناءً على تقديره الفني واجتهاده المهني. والبنود المحددة يمكن أن تشمل ما يأتي:

- البنود ذات القيم العالية أو ذات الخصائص المتميزة مثل أنها تتعرض عادة للمخاطر المرتفعة.
- البنود التي تزيد عن حجم معين أو تتجاوز قيمتها مبلغ معين.
- البنود التي تستخدم للحصول على معلومات عن طبيعة المنشأة وعملياتها ومخاطر الرقابة المتعلقة بها.
- البنود التي يتم علي أساسها اختبار الأنشطة الرقابية.

الأسلوب الثالث: المعاينة أو استخدام العينات الاحتمالية probability sampling: الرقابة باستخدام العينات عبارة عن تطبيق إجراءات الرقابة على نسبة أقل من 100 % من مفردات نشاط معين (مثل المخزون) أو صنف معين من الأنشطة (مثل التمويل) أو من العمليات (مثل التحصيل)، ليتمكن مراجع الحسابات من الحصول على أدلة مراجعة وتقييم للمفردات التي تم اختيارها من أجل إبداء أو المساعدة في إبداء رأي نهائي يتعلق بإجمالي مجتمع العينة (المشروع الخاضع للرقابة). المصطلحات الرئيسية الواردة بالمعيار رقم 530:

خطأ شاذ Anomalous error	المجتمع Population
مخاطرة استخدام العينات Sampling risk	مخاطرة عدم استخدام العينات Non-sampling risk
وحدة استخدام العينات Sampling unit	استخدام العينات الإحصائية Statistical sampling
الطباقية Stratification	خطأ يمكن عدم الاعتراض عليه Tolerable error

(1) انظر الاتحاد الدولي للمحاسبين: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a027-2010-iaasb-handbook-isa-530.pdf>.

يرجع السبب الرئيسي لاستخدام العينات في العمل الرقابي إلى تعذر القيام بعمليات الفحص الشامل بسبب حجم المشروعات الخاضعة للرقابة وتعدد العمليات فيها وتنوعها علاوة على ارتفاع التكاليف عند القيام بالفحص الشامل. ولكن هناك مشكلة عند استخدام العينات تتمثل في أن عملية استخدام العينات يرافقها مخاطر وهي خطر المعاينة والتي تنتج عن احتمال خروج مراجع الحسابات بنتيجة تختلف عما لو قام بالفحص الشامل للمشروع الخاضع للرقابة. ولا يمكن للمراجع إلغاء المخاطر المرتبطة بالمعاينة لكن يمكنه تخفيض هذه المخاطر وذلك باختيار عينة ممثلة للمشروع الخاضع للرقابة.

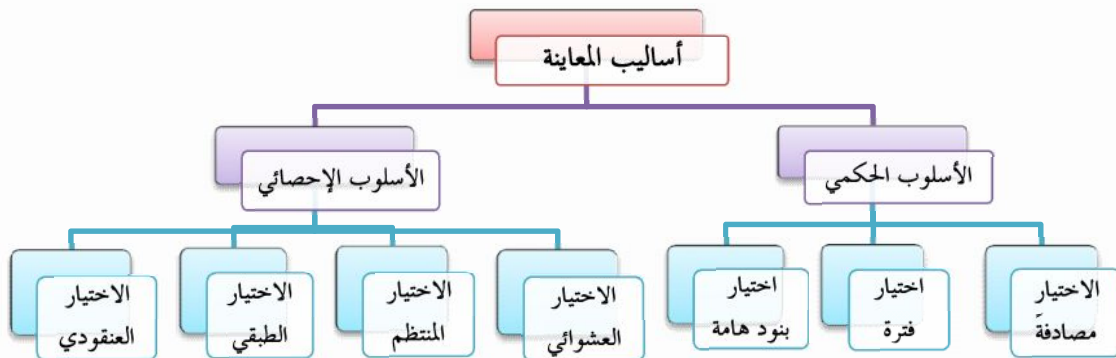
2- متن المقالة:

الهدف الأساسي من وراء قيام مراجع الحسابات بتنفيذ إجراءات الفحص والاختبارات التفصيلية للرقابة علي العمليات يكمن في تمكنه من تقييم مدى إمكانية الاعتماد على السجلات الأساسية للمنشأة كأساس لإعداد قوائمها المالية. وفي سبيل تحقيق ذلك الهدف نادراً ما يجد مراجع الحسابات ضرورة في فحص واختبار كل ما تتضمنه السجلات الأساسية للعميل من عمليات بشكل مفصل، ليس فقط لصعوبة إنجاز ذلك عملياً وإنما أيضاً لأن دوره المتوقع نظامياً من إنجاز عملية المراجعة لا يمتد ليشمل تقديم ضمان أو شهادة مطلقة بشأن دقة وصدق وعدالة محتويات السجلات والقوائم المالية، إنما يقتصر دوره تحديداً على إبداء رأي فني محايد حول مدى صدق وعدالة ما تعكسه السجلات والقوائم المالية من رأي حول نتيجة نشاط المنشأة ومركزها المالي وبالتالي فإنه يكتفي باختيار عينة من العمليات وفحصها فحصاً شاملاً على أن تكون هذه العينة ممثلة للمشروع الخاضع للرقابة الذي سحبت منه العينة.

وعندما يختار مراجع الحسابات عينة من المشروع الخاضع للرقابة يهدف الحصول على عينة ممثلة لهذا المشروع، من الصعب أن يعرف يقيناً ما إذا كانت العينة التي قام باختيارها ممثلة للمشروع أم لا، لكنه يستطيع زيادة احتمالية أن تكون العينة ممثلة للمشروع عن طريق الاستعانة بالحيطة والحذر عند تصميم واختيار وتقييم العينة والحصول على عينة تكون خصائصها تطابق خصائص المشروع ككل. وستتناول المقالة أساليب المعاينة، ومراحل وخطط المعاينة، ومخاطر استخدام العينات، ومعدلات الاستثناء في عينات المراجعة، والحالات التي يعتبر أسلوب العينة فيها غير مناسب.

2-1- أساليب المعاينة:

يمكن تقسيمها كما يوضح الشكل (1) إلى أسلوبين أساسيين هما الأسلوب الحكمي والأسلوب الإحصائي.



«الأسلوب الحكمي أو غير الإحصائي: يعتمد هذا الأسلوب على حكم مراجع الحسابات المهني بدرجة كبيرة فيما يتعلق بتحديد حجم العينة وطريقة اختيار مفرداتها وتفسير نتائجها، ويتميز هذا الأسلوب بعدم حاجة مراجع الحسابات للمعرفة الإحصائية، ولا يتطلب معرفة متعمقة في مجال الرياضيات، لكن من عيوبه أنه لا يمكن مراجع الحسابات من الخروج بنتائج كمية ولا يوفر طريقة موضوعية لتقدير المخاطر وتقييم النتائج للعينة. ومن أمثلة أساليب اختيار العينة غير الإحصائية:

اختيار نسبة من البنود مصادفةً.

- اختيار جميع عناصر نشاط أو جزء منها على فترة معينة مثلاً مشتريات الشهر السادس من السنة.

- اختيار العناصر المهمة مثل أعلى 10 أرصدة للمدينين.

الأسلوب الإحصائي: يعتمد هذا الأسلوب على قواعد الرياضيات وقوانين الاحتمالات في اختيار العينة ويتميز بأنه يوفر نتائج موضوعية حيث يتم تحديد حجم العينة ومفرداتها بطريقة موضوعية، ثم تفسير نتائج الاختبارات بشكل موضوعي أكثر من الأسلوب السابق، كما أنه يمكن مراجع الحسابات من قياس خطأ المعاينة ومخاطرها بشكل كمي، ويساعد على اختيار عينة لا أكثر ولا أقل من اللازم بل تكون متناسبة مع المشروع الخاضع للرقابة. ومن أمثلة أساليب انتقاء العينة الإحصائية:

- العينة العشوائية البسيطة simple random sample: يؤدي إلى الحصول على عينة غير متحيزة إحصائياً، ويعتمد على جداول الأرقام العشوائية أو توليد الأرقام العشوائية إلكترونياً، ولا تعني العشوائية الاختيار كيفما اتفق بل تشير إلى عدم تأثير مراجع الحسابات في اختيار عنصر من عناصر العينة الخاضعة للرقابة، وبشكل أدق فهي أن تكون لجميع العناصر فرصة الظهور في العينة بطريقة يمكن حسابها وتفيد في حساب الخطأ المعياري عند الاستدلال على التقديرات.

- العينة العشوائية المنتظمة systematic random sample: حيث يقسم حجم المشروع الخاضع للرقابة على حجم العينة، ويتم اختيار أول مفردة بطريقة عشوائية ثم اختيار باقي المفردات بإضافة المدى (ناتج القسمة) في كل مرة.

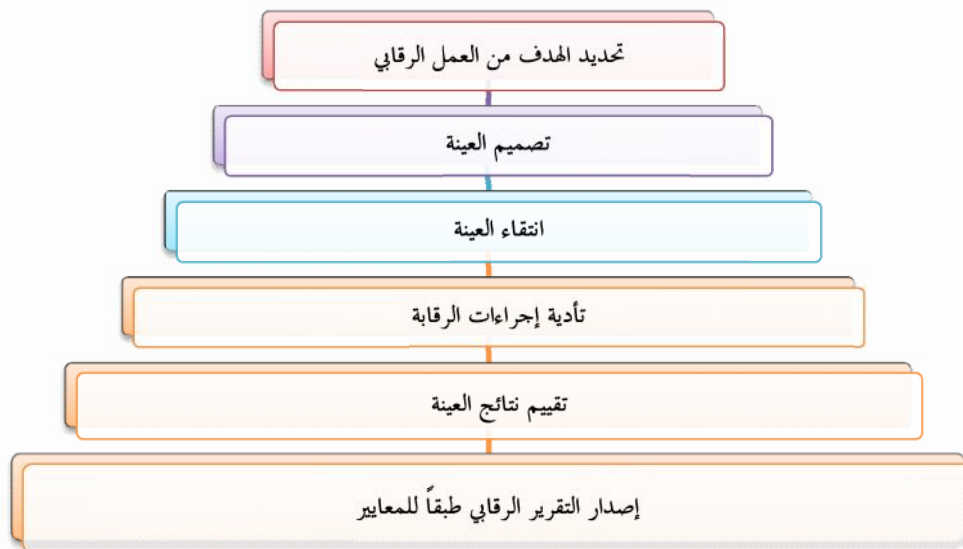
- العينة العشوائية الطباقية stratified random sample: يستخدم إذا كان المشروع الخاضع للرقابة غير متجانس، فيقسم هذا المشروع لطبقات متجانسة مثل المدينين يمكن تقسيمها حسب فئات للأرصدة، ثم نختار عينة من كل طبقة.

- العينة العنقودية أو متعددة المراحل cluster sample: حيث يقسم المشروع الخاضع للرقابة إلى عناقيد ويتم اختيار مجموعات تمثل هذه العناقيد ومن ثم تختار عينة من كل مجموعة تم اختيارها ويجري فحص واختبار العينة، مثلاً إذا كانت مستندات القبض تحفظ في ملفات فيتم اختيار ملف ومن ثم اختيار عينة من هذا الملف.

2-2- مراحل وخطط المعاينة:

مراحل المعاينة: يتضمن استخدام العينات في العمل الرقابي كما يوضح الشكل (2) ست مراحل أساسية هي: تحديد الهدف من العمل الرقابي، وتصميم العينة، وانتقائها، وتأدية إجراءات الرقابة، وتقييم نتائج العينة المنتقاة، وأخيراً إصدار التقرير الرقابي طبقاً للمعايير.

الشكل (2) خطوات استخدام العينات في العمل الرقابي



(2) انظر الاتحاد الدولي للمحاسبين:

http://www.ifac.org/system/files/downloads/2008_Auditing_Handbook_A145_ISA_530.pdf.

- معاينة الصفات أو الخصائص: وتستخدم لأغراض اختبارات الالتزام بتنفيذ السياسات والإجراءات الرقابية الموضوعة والتي يتضمنها هيكل الرقابة الداخلية لدى إدارة الجهة الخاضعة للرقابة (أي اختبارات الرقابة). وتتضمن هذه الاختبارات تحديد معدل حدوث صفة معينة في المشروع الخاضع للرقابة. وتعتبر الصفة المعينة عادة عن انحراف عن إجراء رقابي معين (مثل إصدار فاتورة بيع دون التأشير عليها من مدير الائتمان بما يفيد الموافقة على منح الائتمان). ويقوم مراجع الحسابات بأخذ عينة من المشروع الخاضع للرقابة المراد اختبارها، وحساب معدل الانحراف في العينة، ثم يصل إلى استنتاج بشأن المعدل الحقيقي للانحراف في المشروع الخاضع للرقابة ككل. وتشتمل معاينة الصفات على عدة خطوات هامة هي:

- تحديد هدف المعاينة: والهدف عادةً هو التأكد من مدى فاعلية تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال التحقق من وجود صفات أو خصائص رقابة معينة، مثل: التأكد من أن عملية البيع تتم حسب الأصول ووجود أوامر بيع متسلسلة ومعتمدة ووجود مستندات شحن البضاعة، والتأكد من أن جميع فواتير المشتريات التي دفعت ختمت بعبارة (مدفوع).

- تحديد المشروع الخاضع للرقابة ووحدة المعاينة: المشروع الخاضع للرقابة هو مجموعة العمليات التي يتم اختبارها والتي تتفق مع هدف الرقابة المحدد، ففي حالة المشتريات أو المبيعات تكون فواتير الشراء أو البيع هي المشروع الخاضع للرقابة أما الفاتورة الواحدة من المشتريات أو المبيعات فتكون هي وحدة المعاينة.

- تحديد الخاصية موضع الاهتمام (أو ما يسمى شروط الانحرافات): وهذا يشمل تحديد الخاصية التي يبحث مراجع الحسابات عن عدم تحقيقها، وتحديد معدل الانحراف الممكن قبوله ومخاطر الرقابة ومستوى الثقة ومعدل الانحراف المتوقع في المشروع الخاضع للرقابة كما يلي:

* مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض جداً (أو ما يسمى مخاطر زيادة الاعتماد) التي يقبلها مراجع الحسابات والتي يقابلها نسبة الثقة أو الأمان التي يهدف مراجع الحسابات للحصول عليها، وعادةً ما تكون هذه المخاطر 5% ويقابلها مستوى أمان 95%، إذاً هناك علاقة عكسية بين هذه المخاطر وحجم العينة.

* معدل الانحراف المقبول (أو ما يسمى أحياناً بحد الدقة الأعلى المرغوب) فمثلاً إذا قرر مراجع الحسابات أن معدل الخطأ المتوقع في المشروع الخاضع للرقابة هو 2%، وأن مراجع الحسابات يقبل بحدود للخطأ مقدارها 1% من المتوقع، فهذا يعني 2% + 1%، وقد يعبر عن هذا المدى بقيم مالية، مثلاً قد يحدد مراجع الحسابات الانحراف المقبول بأن يقدر قيمة فواتير البيع الممكن تعرضها للانحراف بدون أن يكون لها تأثير مادي على إجمالي المبيعات ثم يقوم بتحويلها إلى نسبة، فإذا كان إجمالي المبيعات 1000000 جنيه ومراجع الحسابات يعتقد بأن 10000 جنيه من فواتير المبيعات يمكن تعرضها للانحراف دون أن يكون لها تأثير هام نسبياً، فإن معدل الانحراف المقبول بالنسبة له هو $1000000 \div 10000 = 100$.

* معدل الانحراف المتوقع في المشروع الخاضع للرقابة (أو معدل الخطأ المتوقع): ويقدر مراجع الحسابات ذلك بناءً على الخبرة السابقة ويمكن أن يعدل تقديراته التي قام بتحديدوها في السنوات السابقة، وهذا لا يتناقض مع معدل الانحراف المقبول، فقد يكون معدل الانحراف المقبول أعلى أو أقل من المتوقع. وتوجد علاقة طردية بين معدل الانحراف المتوقع وحجم العينة.

- تحديد حجم العينة: ويتحدد حجم العينة بناءً على مستوى الدقة المطلوب (معدل الانحراف المقبول) ومستوى الثقة (أو المخاطر) ومعدل الانحراف المتوقع.

- معاينة المتغيرات أو المعاينة الاحتمالية نسبةً للحجم: وهي تستخدم لأغراض اختبارات التحقق التفصيلية من الأرصدة والعمليات. وفي هذا النوع من الاختبارات يهتم مراجع الحسابات بالقيم النقدية التي تعرضها القوائم المالية. ولهذا، يقوم مراجع الحسابات باختيار عينة من المشروع الخاضع للرقابة، ويحدد القيمة النقدية المناسبة لمفردات العينة، ويقوم في ضوء هذه القيمة بتقدير القيمة النقدية للمشروع الخاضع للرقابة ككل وذلك لتحديد مدى عدالة القيم التي تظهر في القوائم المالية. وتعتبر هذه الطريقة إحدى طرق المعاينة التي طورت لاستخدامها من قبل مراجعي الحسابات بشكل خاص، ويمكن استخدامها في الاختبارات الجوهرية للأرصدة والعمليات، ويطلق عليها أحياناً طريقة المعاينة الاحتمالية نسبةً للحجم.

ويمكن استخدام هذه الطريقة في حال كون عدد الوحدات في المشروع الخاضع للرقابة غير معروفة في بداية عملية المعاينة 25 وتغيير المشروع الخاضع للرقابة كذلك غير معروف، وكذلك إذا كان مراجع الحسابات يتوقع إما عدم وجود تحريفات أو كان يتوقع وجود تحريفات بالتضخيم، ويفضل استخدام هذه الطريقة في معاينة الحسابات المدينة والاستثمارات في الأوراق المالية واختبارات المخزون عندما يتوقع وجود اختلافات قليلة وإضافات الأصول الثابتة. وتشمل خطوات المعاينة الاحتمالية نسبة للحجم ما يأتي: تحديد الهدف من المعاينة؛ تعريف المشروع الخاضع للرقابة ووحدة المعاينة؛ تحديد حجم العينة؛ تحديد طريقة اختيار مفردات العينة؛ تنفيذ عملية المعاينة واختيار المفردات واختبارها؛ تقويم نتائج العينة. ولا تختلف هذه الخطوات كثيراً عن خطوات معاينة الصفات أو الخصائص ما عدا أن معاينة الصفات تتطلب تحديد الخاصية موضع الاهتمام.

-المعاينة ذات الغرض المزدوج:

قد يقرر مراجع الحسابات استخدام عينات ذات غرض مزدوج، وذلك بأن يقوم بتصميم عينة لأغراض تقدير المخاطر الرقابية، ولأغراض اختبارات التحقق التفصيلية معاً. وعند استخدام العينات ذات الغرض المزدوج، قد يبدأ مراجع الحسابات في إجراء اختبارات التحقق التفصيلية للأرصدة والعمليات قبل أن يخلص إلى استنتاج بشأن ما إذا كانت اختبارات الرقابة تؤيد التقدير المخطط للمخاطر الرقابية. لذلك، فإن مراجع الحسابات الذي يستخدم هذا النوع من أسلوب المعاينة في العمل الرقابي يكون لديه تقدير أولي بأن مستوى مخاطر أن يكون معدل الانحرافات عن السياسات والإجراءات الرقابية في المشروع الخاضع للرقابة يزيد عن المعدل المسموح به، هو عند مستوى منخفض مقبول. وبصفة عامة، فإن مراجع الحسابات الذي يخطط لاستخدام العينات ذات الغرض المزدوج تكون لديه قناعة بعدم تجاوز معدل الانحرافات عن السياسات والإجراءات الرقابية في المشروع الخاضع للرقابة للمعدل المسموح به. ويجب أن يكون حجم العينة ذات الغرض المزدوج أكبر من أحجام العينات التي يمكن تصميمها لكل غرض على حدة.

2-3- مخاطر استخدام العينات:

إذا وجد احتمال بأن العينة الخاضعة للرقابة غير ممثلة للمشروع الخاضع للرقابة بشكل مناسب على الرغم من اتخاذ كل الإجراءات اللازمة لتكون ممثلة له نسمي ذلك مخاطر العينة. وترتبط هذه المخاطر بكلٍ من الاختبارات التفصيلية، واختبارات نظام الرقابة علي النحو التالي:

المخاطر المرتبطة بالاختبارات التفصيلية وهي قسمان:

- مخاطر الرفض الخاطئ: حيث يرفض مراجع الحسابات القوائم المالية بناءً على نتيجة العينة مثلاً، وقد يكون الواقع غير ذلك، فنتائج العينة قد تكون شيء ولكن نتائج الفحص الشامل لو أجريت ستكون شيئاً آخرًا مختلفاً. وتعرف كذلك بأنها المخاطر الناشئة عن احتمال خروج مراجع الحسابات بنتيجة من العينة بأن رصيد حساب معين محرّف مادياً (يحتوي على أخطاء هامة) بينما واقع المشروع الخاضع للرقابة بالنسبة لهذا الرصيد لا يحتوي على تحريفات مادية، وقد يؤدي ذلك بمراجع الحسابات لتوسيع حجم العينة وبالتالي زيادة تكاليف الرقابة مما يؤدي بالتأثير على كفاءة عملية الرقابة.

- مخاطر القبول الخاطئ: وتنشأ عن احتمال خروج مراجع الحسابات بنتيجة من العينة بأن رصيد حساب معين لا يحتوي على تحريفات مادية بينما واقع المشروع الخاضع للرقابة بالنسبة لهذا الرصيد فيما لو فُحص فإنه يحتوي على تحريفات مادية، أي أن مراجع الحسابات قد يقبل قوائم مالية بها أخطاء أو تحريفات غير مقبولة لأن نتيجة العينة تدعم ذلك القبول، وأيضاً هذا النوع من الأخطاء يؤثر على فاعلية عملية الرقابة لأن نتيجة الحكم المهني لمراجع الحسابات لم تكن صحيحة.

- مخاطر زيادة الاعتماد Overreliance: وتعني مخاطر تقييم الرقابة بناءً على العينة بمستوى يزيد عن مستوى مخاطر الرقابة المخططة بينما واقع الأمر قد لا يكون كذلك، معنى ذلك أن الإجراءات الرقابية التي وضعتها إدارة الجهة الخاضعة للرقابة في نظامها للرقابة الداخلية إجراءات غير كافية لتتوافق مع مستوى مخاطر الرقابة المقدرة خلال عملية التخطيط، ولو كانت إجراءات الرقابة التي وضعتها إدارة الجهة الخاضعة للرقابة كافية فإن قرار مراجع الحسابات بزيادة الاعتماد عليها هو قرار سليم، وبالطبع النتيجة التي يتوصل لها مراجع الحسابات في حال عدم كفاية الإجراءات الرقابية ستكون نتيجة تؤثر على فاعلية العمل الرقابي.

- مخاطر قلة الاعتماد Underreliance: وتعني مخاطر تقييم الرقابة بناءً على العينة بمستوى يقل عن مستوى مخاطر الرقابة المخططة بينما واقع الأمر قد لا يكون كذلك، معنى ذلك أن الإجراءات الرقابية التي وضعتها إدارة الجهة الخاضعة للرقابة في نظامها للرقابة الداخلية إجراءات كافية لتتوافق مع مستوى مخاطر الرقابة المقدرة خلال عملية التخطيط، ولو كانت إجراءات الرقابة التي وضعتها إدارة الجهة الخاضعة للرقابة غير كافية لكان قرار مراجع الحسابات بتقييم مخاطر الرقابة بمستوى يقل عن المستوى المخطط سليماً. ويؤثر هذا النوع من المخاطر أيضاً على فاعلية وكفاءة العمل الرقابي مما قد يؤدي بمراجع الحسابات لزيادة الاختبارات التفصيلية وهذه الزيادة قد تكون غير مبررة وتؤدي لزيادة التكاليف لعملية الرقابة.

2-4- معدلات الاستثناء في عينات المراجعة:

- معدلات الاستثناء exception rates: هي النسبة المئوية للعناصر في المشروع الخاضع للرقابة التي تشمل الاستثناءات في أنواع الرقابة التي تم تصميمها. وأنواع الاستثناءات في مجتمع البيانات المحاسبية هي: الانحرافات عن الضوابط المعمول بها في المنشأة محل المراجعة، والبيانات النقدية المضللة في مجتمع بيانات العمليات، والبيانات النقدية المضللة في مجتمع تفاصيل أرصدة الحسابات.

معدل الاستثناء المقدّر بالمشروع الخاضع للرقابة: معدل الاستثناء الذي يتوقع مراجع الحسابات اكتشافه في المشروع الخاضع للرقابة قبل أن يقوم بالاختبارات.

معدل الاستثناء بالمشروع الخاضع للرقابة: عدد الاستثناءات التي اكتشفها مراجع الحسابات في العينة مقسوماً على حجم العينة.

معدل الاستثناء المسموح به: معدل الاستثناء الذي يسمح به مراجع الحسابات في المشروع الخاضع للرقابة في الوقت الذي يظل فيه راجعاً في استخدام خطر الرقابة المقدّر و/أو قيمة الأخطاء أو المخالفات النقدية في العمليات المالية التي تم تحديدها من خلال التخطيط.

معدل الاستثناء الأعلى المحسوب: الحد الأعلى لمعدل الاستثناء في المشروع الخاضع للرقابة عند مستوى معين من الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جداً.

خطر (خطأ) عدم المعاينة: احتمال الاستثناء في حالة عدم اكتشاف اختبارات المراجعة للاستثناءات الفعلية في العينة، ويحدث نتيجة الفشل في التعرف على الاستثناءات وبسبب تنفيذ إجراءات مراجعة غير ملائمة أو غير فعالة.

خطر (خطأ) المعاينة: احتمال الاستثناء الموجود على نحو طبيعي عند إجراء اختبارات على عدد من العناصر يقل عن كافة عناصر المشروع الخاضع للرقابة، ويمكن تخفيضه عن طريق زيادة حجم العينة واستخدام أسلوب مناسب لاختيار عناصرها.

2-5- الحالات التي يعتبر أسلوب العينة فيها غير مناسب:

قيام مراجع الحسابات بالتحقق من بعض الأمور المحددة نتيجة معلومات سابقة.

أن يكون المشروع الخاضع للرقابة الكلي للعينة صغيراً بحيث يصعب استنتاج نتائج مرضية منه، ومن ثم قد يجد مراجع الحسابات أنه من الأفضل فحص كل المعاملات دون إضاعة الوقت في إعداد العينة بالنسبة للمنشآت التي لا تتطلب إجراء عدد كبير من العمليات خلال الفترة المالية مثل الأنشطة العقارية.

كل المعاملات في بند معين تعتبر هامة أو ذات دلالة.

مفردات البيانات ذات الحساسية، مثل رواتب وبدلات أعضاء مجلس الإدارة والتي تحتاج إلى إيضاح دقيق في القوائم المالية بغض النظر عن حجمها.

حالة اختلاف المفردات بحيث يصبح مجتمع العينة غير متجانس.

3- الاستنتاجات:

- من مزايا استخدام العينات في العمل الرقابي أن نتيجة العينة تمكن من إجراء تقدير مسبق على أساس موضوعي، كما تمكن من تقدير خطأ العينة وبأدق طريقة لاستنباط النتائج لمجموعة كبيرة من البيانات دون فحص شامل، ويساعد ذلك في توفير الوقت وخفض التكلفة وزيادة كفاءة الرقابة.

- من معوقات استخدام العينات توافر المخاطر الناشئة عن الأخطاء الجوهرية التي يمكن حدوثها عند إعداد القوائم المالية وعدم كفاية ومناسبة العينة التي ينتقيها مراجع الحسابات في اكتشاف تلك الأخطاء. وتحدث أخطاء العينة الإحصائية عندما ينتقي مراجع الحسابات عينة لا تتضمن نفس الخصائص التي تتصف بها العمليات المالية ككل، حيث يصل إلى استنتاجات غير صحيحة لأن العينة لا تمثل المشروع الخاضع للرقابة الذي انتقيت منه أصدق تمثيل.

- يجب أن يراعي مراجع الحسابات عند تحديد حجم العينة ما إذا كانت مخاطر العينة قد خفضت إلى أدنى حد يمكن أن يقبله، وتوجد علاقة عكسية بين المخاطر التي يرغب مراجع الحسابات في قبولها وبين حجم العينة المسحوبة بالأساليب الإحصائية.

- كما يجب على مراجع الحسابات أن يأخذ في الاعتبار عند تصميم العينة أهداف الاختبار، وخصائص المشروع الخاضع للرقابة التي ستؤخذ منه، وطبيعة أدلة الإثبات المطلوبة، وإمكانية حدوث تحريف أو خطأ.

- يتطلب استخدام أسلوب العينة الإحصائية قيام مراجع الحسابات بتحديد درجة أو مستوى الثقة عند فحص العينة كنسبة مئوية لنجاحها على أن يترك نسبة مئوية كحد أعلى للوقوع في الخطأ (مثلاً 95٪ لنجاح العينة، و5٪ كحد أعلى للخطأ).

- يجب على مراجع الحسابات عند سعيه لدليل إثبات رقابي أن يستخدم ليس فقط الأساليب الرياضية والإحصائية بل بالأساس حكمه المهني لتقييم مخاطر الرقابة ويصمم إجراءات الرقابة للتأكد من أن تلك المخاطر قد انخفضت إلى مستوى منخفض يمكن قبوله.

- المراجع:

مراجع باللغة العربية:

- 1- الحسن محمود زعرب، رسالة ماجستير "العوامل المؤثرة في استخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق، دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010.
- 2- محمد سمير، "مزايا استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة، المراجعة، مدخل علمي تطبيقي"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1997.
- 3- يوسف محمود، "المشاكل الناجمة عن استخدام العينة الإحصائية في عملية المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي للتخفيف من آثارها على القوائم المالية، دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.
- 4- معيار المراجعة المصري رقم 530: المراجعة بالعينة ووسائل الاختبار الأخرى.

مراجع باللغة الإنجليزية:

- 1- Arens, A. A., Elder, R. J. and Beasley, M.S., "Plan the Sample and the Effect of Population Size", Auditing and Assurance Services, 10th Ed., Prentice-Hall, 2005.
- 2- Boynton, W.C. and Kell, W.G. (1996), "Sampling Size in Auditing", Modern Auditing, 6th Ed., John Wiley & Sons, Inc. , 1996.
- 3- Guy Dan M., et.al., "Audit Sampling: An Introduction, John Wiley & Sons N.Y., 1997.
- 4- International Standard of Auditing 530: Audit Sampling and Other Means of Testing, effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2004.
- 5- O. Ray Whittington and Kurt Pany, Principles of Auditing and Other Assurance Services, Chapter 9: Audit Sampling, 15th ed., McGraw-Hill Irwin, 2007.
- 6- Statistical and Technical Team, National Audit Office, A Practical Guide to Sampling, 1992.

حوكمة الشركات وجودة الإبلاغ المالي في نيجيريا

مقال مترجم

إعداد: جوزيف باباتوند اكاجو واحمد اديشينا باباتوند
ترجمة: السيدة/ سهام خضير عباس
ديوان الرقابة المالية الاتحادي بجمهورية العراق

الملخص:

إن الغرض من هذه الورقة البحثية هو التحقق والتقصي في حوكمة الشركات وجودة الإبلاغ المالي في نيجيريا. فقد أجري هذا البحث باستخدام عينة تضم 40 شركة مدرجة في سوق الأوراق المالية في نيجيريا (NSE) للفترة من 2006 ولغاية 2015. ولوحظت العلاقة بين آليات حوكمة الشركات المتمثلة بكلا من (خصائص المجلس ولجان التدقيق واستقلالية المجلس وحجم المجلس والنمو) وجودة الإبلاغ المالي. وكانت نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد مهمة من الناحية الإحصائية عند مستوى 0.05. إذ تُظهر إحصائيات F بمقدار 3.641 بأن النتائج قد شرحت الأنموذج شرحاً وافياً. حيث كشفت نتائج الدراسة أن حوكمة الشركات تُحسن من جودة الإبلاغ المالي في نيجيريا.

مقدمة:

إن حوكمة الشركات هي الآلية والعملية والممارسة التي من خلالها تحكم الشركات وتسيطر فيها. فقد أثار المعدل الذي وقعت ضمنه الفضائح المحاسبية مؤخراً في المجتمع المالي الدولي العديد من الانتقادات عن جودة الإبلاغ المالي (أغروال وتشوا 2005، براون وآخرون 2010). كما أدت مشاركة شركات مثل: إنرون وورلدكوم وماركوني وبارمات الخ في محاسبة عمليات الاحتيال إلى إضعاف ثقة المستثمرين في جودة الإبلاغ المالي. حيث لاتزال هناك حاجة إلى تحسين جودة الإبلاغ المالي وتعزيز سيطرة المديرين من خلال إنشاء هيكليات للحكم الرشيد من أجل منع الاخفاق في الإفصاح المالي (كارامو وفافياس 2005، بيكيو و براون 2006، براون و كايلاور 2006، فيرث وآخرون 2007، بيترا 2007). لقد تم تحليل العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة الإبلاغ المالي بشكل حاسم في البلدان المتقدمة (كلاي وعمري 2011). وقد تم التركيز على آليات الحوكمة مثل المساهمة المركزية واستقلال المجلس ومساهمة المديرين وسمعة المدققين (كلاي وعمري 2011). أن حوكمة الشركات الجيدة هي نظام شركة يؤدي إلى تعظيم ثروة المساهمين بطريقة قانونية وأخلاقية وعلى أساس مستدام مع ضمان العدالة والشفافية لجميع أصحاب المصلحة (مورثي 2006).

ففي وقتنا الحاضر، تصبح حوكمة الشركات عاملاً رئيسياً في تشخيص نقاط القوة والضعف لدى الشركة. وإن إحدى أهم الوظائف التي تؤديها حوكمة الشركات هي ضمان جودة عملية الإبلاغ المالي (كوهين إيت 2004). حيث تضع البلدان في جميع أنحاء العالم في الوقت الحاضر أفضل ممارسات حوكمة الشركات المقبولة لتكون دليلاً؛ إذ قُدم تقرير كادبوري في المملكة المتحدة، وتقرير ساربانيس أوكسلي في الولايات المتحدة، وتقرير دي في كندا وتقرير فينوت في فرنسا وتقرير أوليفينسا في اسبانيا وتقرير كنك في جنوب افريقيا ومبادئ وتوجيهات بشأن حوكمة الشركات في نيوزيلاند ومدونة كروم في ألمانيا (كلاي وعمري 2011).

يتمثل الهدف النهائي من تقارير حوكمة الشركات هذه في تحسين بيئات حوكمة الشركات (بهجت وبوتون 2009). كما تكون جودة الإبلاغ المالي هي الدقة التي تنقل بها التقارير المالية معلومات عن عمليات الشركة (بيدل وآخرون 2009). إن الهدف الأساسي من الإبلاغ المالي هو توفير معلومات مالية عالية الجودة بشأن الوحدات الاقتصادية ذات فائدة في صنع القرار الاقتصادي (مجلس معايير المحاسبة الدولية 2008).

كما أن توفير معلومات عالية الجودة في الإبلاغ المالي أمر مهم لأنه يؤثر على مقدمي رأس المال وأصحاب المصلحة الآخرين بشكل إيجابي في اتخاذ القرارات الاستثمارية والتمويلية والقرارات الماثلة التي تعزز من كفاءة السوق بشكل عام (مجلس معايير المحاسبة الدولية 2008).

حيث أن جودة الإبلاغ المالي لا تشير فقط إلى المعلومات المالية، بل تشير أيضا إلى الإفصاحات والمعلومات غير المالية المفيدة لصنع القرار المدرجة في البيانات المالية. تبحث هذه الورقة في تطبيق حوكمة الشركات والإبلاغ المالي في نيجيريا.

مراجعة أدبيات المادة:

لقد كان هنالك تنوع كبير في الاهتمامات بين الباحثين والأساتذة والحكومات والوكالات العالمية بشأن حوكمة الشركات بعد الأزمة المالية سنة 2008 التي أدت إلى انهيار العديد من المؤسسات في العالم (باباتوند وأكيجو 2016). حيث قال كوهين وآخرون (2004) بأن واحدا من أكثر الوظائف أهمية لحوكمة الشركات هو ضمان جودة عملية الإبلاغ المالي. بينما بين سلون (2001) أن المعلومات المالية هي المصدر الأول للتواصل المستقل بشأن الأداء الإداري. أما أوبونا وإييموبوي (2012) فإنه يرى أن الإبلاغ المالي يُشكل الأساس لاتخاذ القرارات الاقتصادية من خلال مختلف أصحاب المصالح وأن التقارير المالية التي يصدرها المحاسب ينبغي أن تستند إلى خصائص أساسية لأصحاب المصالح المختلفين من أجل فهم محتوى التقرير.

يعتقد براونلي وآخرون (1990) بأن الحكم على جودة التقارير المالية للشركات ينبغي أن يكون وفقا لمعيار متغير الذي تطور بمرور الزمن فيما يتعلق بالاحتياجات إلى المعلومات والتوقعات ومطالب مستخدمي البيانات المالية. تفحص كلاي وعمرى (2011) حوكمة الشركات وجودة الإبلاغ المالي للشركات التونسية باستخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد. وكشفت النتائج أن آليات الحكم التي تؤثر على الشركات التونسية هي عدم وجود استقلالية للمجلس ومستوى عال من تركيز الملكية. كما أن للحوكمة والآليات تأثير كبير على جودة الإبلاغ المالي للشركات التونسية. وقد تحقق غوبز (2014) من جودة الإبلاغ المالي وحوكمة الشركات البرتغالية باستخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد المتغيرات. إذ تشير الأدلة البحثية إلى أن التغييرات في تشكيلة المجلس ودرجة استقلاليته لا ينتج عنه أي تأثير على جودة المعلومات المحاسبية في البرتغال.

وناقش نورواني وآخرون (2011) اخفاق حوكمة الشركات وأثره على الإبلاغ المالي لشركات مختارة في ماليزيا. حيث اظهر دليل النتائج أن الاخفاق في حوكمة الشركات يقود إلى الإخفاق في الإبلاغ المالي في ماليزيا. وحقق أديغيبي وفوفا (2016) في الأخلاقيات وحوكمة الشركات والإبلاغ المالي في الصناعات المصرفية النيجيرية باستخدام تحليل التباين الأحادي (أنوفا). إذ كشفت الأدلة البحثية أن حوكمة الشركات الجيدة تنتج سلوك أخلاقي جيد الذي سيؤدي في نهاية المطاف إلى إنتاج تقرير مالي موثوق به وصحيح. وقد بحث الصوفي وآخرون (2013) وتحققوا في حوكمة الشركات وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية في سوق عمان المالي بالأردن باستخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار T. وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة ايجابية كبيرة بين حوكمة الشركات وجودة الإبلاغ المالي في عمان. وأجرى شالكي وآخرون (2012) تحقيقا في سمات حوكمة الشركات وجودة الإبلاغ المالي في إيران باستخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد وتبين أدلة النتائج أنه لا توجد علاقة بين خصائص حوكمة الشركات (حجم المجلس واستقلالية المجلس وتركيز الملكية والملكية المؤسسية) وجودة الإبلاغ المالي. كما اختبر تشن وآخرون (2006) تأثير هيكل الملكية وخصائص المجلس على الشركات والاحتياال المالي في الصين باستخدام تحليل أحادي المتغير. وكشفت الأدلة البحثية أن هيكل الملكية وخصائص المجلس تكون مهمة في تفسير الاحتياال. اختبر جيانغ وآخرون (2008) العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة الأرباح. وأشارت النتيجة إلى أن الشركات التي تكون في أعلى فئة من الخبرة في مجال حوكمة الشركات هي من تحسن جودة الأرباح فقط. كما كشفت النتائج بأن الشركات ذات الحوكمة الضعيفة من المرجح أن تدير الأرباح من أجل تلبية توقعات المحللين. فقد درس كلا من دونزا ولامبوجليا (2014) العلاقة بين خصائص حوكمة الشركات والاحتياال في البيانات المالية في إيطاليا باستخدام تحليل الانحدار اللوجستي. يغطي البحث فترة 11 سنة من (2001-2011). وتظهر هذه البحوث وجود علاقة إيجابية هامة بين خصائص حوكمة الشركات والاحتياالات في البيانات المالية في إيطاليا. أما داير و ماشوغ (1975) فقد فحصا محددات تأخر الإبلاغ المالي في 120 شركة أسترالية مدرجة في سوق الأوراق المالية في سيدني.

كما أظهرت الأدلة التي توصلت إليها النتائج أن الشركات الأكبر ترتبط بالتأخيرات الأقصر حسب اقتصاديات الحجم 30 في إعداد البيانات المالية. علاوة على ذلك، ترتبط الشركات الأكثر ربحية بالإبلاغ المتكرر لان الأخبار السيئة تستغرق وقتاً أطول ليتم الإفصاح عنها. ووجدت النتائج أيضاً القليل من الأدلة على أن الربحية تؤثر على وقتية الإبلاغ المالي. أجرى كلا من ميرينغ وشورتريدج (2010) تحقيقاً في حوكمة الشركات وجودة الإفصاحات المتعلقة بالإبلاغ المالي في الولايات المتحدة باستخدام تحليل الانحدار المُنصف. وتقدم النتيجة دليل مختلط بأن قوة حوكمة الشركات تؤثر على جودة المعلومات المالية. حيث فحص فتحي (2013) نظام حوكمة الشركات وجودة المعلومات المالية في تونس باستخدام تحليل متعدد المتغيرات ومصفوفة علاقة بيرسن. حيث غطت الدراسة الفترة من 2004 إلى 2008. وكشفت الأدلة البحثية أن جودة المعلومات المالية ترتبط ارتباطاً إيجابياً مع جودة المجلس وجودة هيكل الملكية. تقصى كلا من كانتودو وسامايلا (2015) في خصائص المجلس ولجنة التدقيق المستقلة وجودة الإبلاغ المالي لشركات التسويق النفطي في نيجيريا باستخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد. حيث كشفت الأدلة على أن كلا من فصل السلطة والمديرين المستقلين والمساهمة الإدارية ولجنة التدقيق المستقلة تؤثر على جودة الإبلاغ المالي لشركات تسويق النفط في نيجيريا. في حين تقصى حسن وبيلو (2013) في خصائص الشركة وجودة الإبلاغ المالي لشركات التصنيع المدرجة في نيجيريا باستخدام تحليل الارتباط مع البيانات المقطعية المتوازنة وتظهر الأدلة البحثية أن هناك علاقة إيجابية كبيرة بين خصائص الشركة وجودة الإبلاغ المالي في نيجيريا. وتظهر النتيجة أيضاً أن كلا من الربحية والمديرين المستقلين يرتبطون ارتباطاً إيجابياً مع جودة الأرباح في حين توجد علاقة عكسية بين السيولة وجودة الإبلاغ المالي في نيجيريا.

تقصى كارميت (1998) في 146 شركة من شركات بنغلادش باستخدام متطلبات الإفصاح الطوعية الواحدة والتسعين. وأظهرت النتائج أن هذه الشركات تفصح عن 26% فقط من متطلبات الإفصاح الواحدة والتسعين كمعدل وسط. اختبر أديبمبي وبيس (2011) العلاقة بين حوكمة الشركات وميزات الشركة والإفصاحات الطوعية للشركات المدرجة في نيجيريا باستخدام المتغير الموحد والمتغير المتعدد ونماذج عبر الأقسام. وكشفت الأدلة التي توصلت إليها النتائج أن حجم المجلس فقط له علاقة إيجابية كبيرة مع مدى الإفصاحات الطوعية في شركات مختارة. وتحقق ديميتروبولوسب واستريو (2010) في تأثير تشكيلة المجلس على معلوماتية الأرباح السنوية وعلى جودتها. يغطي البحث فترة من 5 سنوات (2000-2004). وكشفت النتائج أن معلوماتية الأرباح المحاسبية السنوية ترتبط ارتباطاً إيجابياً بجزء من المديرين الخارجيين العاملين في المجلس ولكنها لا تتعلق بحجم المجلس.

كما كشفت النتيجة أن الشركات التي لديها نسبة أعلى من المديرين الخارجيين تُبلغ عن الأرباح بجودة أعلى من الشركات ذات النسبة المنخفضة من المديرين الخارجيين. حيث أجرى بيست وآخرون (2009) قياساً للخصائص النوعية للإبلاغ المالي في هولندا باستخدام الانحدار بطريقة المربعات الصغيرة (OLS) ومصفوفة ارتباط بيرسون. وبعد إستعمال أدوات القياس لتثبت من مدى صلاحية وموثوقية المعطيات. وكشفت الأدلة التي توصلت إليها هذه النتائج بأن أدوات القياس هذه ترتبط ارتباطاً إيجابياً بجودة معلومات الإبلاغ المالي.

منهجية البحث:

إن الهدف من هذه الدراسة هو التقصي عن حوكمة الشركات وجودة الإبلاغ المالي في نيجيريا. إذ تم الحصول على البيانات من التقارير السنوية الخاصة بالشركات المدرجة في نيجيريا والبالغ عددها 40 شركة للفترة من 2006-2015. حيث أُستخدمت ثلاث نماذج في قياس جودة الإبلاغ المالي. النموذج الأول هو نموذج ميكينيكولاس (2000) الذي يستخدم الانحراف المعياري للمتبعي أو المصطلحات الخطأ كمقياس لجودة الإبلاغ المالي. حيث تعني القيمة الكبيرة للمتبعي مستوى كبير من الاستحقاق التقديري مما يؤدي إلى ضعف جودة الإبلاغ المالي. ويقدم النموذج على النحو التالي:

$$ACt = \beta_0 + \beta_1 OCt_{-1} + \beta_2 OCt + \beta_3 OCt_{+1} + \beta_4 \Delta Rt + \beta_5 NCA t + \mu t$$

$$TAt_{-1} \quad TAt_{-1} \quad TAt_{-1} \quad TAt_{-1} \quad TAt_{-1} \quad TAt_{-1}$$

حيث :

ACt = إجمالي الاستحقاق الحالي

OCt = التدفقات النقدية التشغيلية للفترة الحالية

 $\beta_1 OC_{t-1}$ = التدفقات النقدية التشغيلية للفترة السابقة $\beta_3 OC_{t+1}$ = التدفقات النقدية التشغيلية للفترة اللاحقة ΔR = التغيير في الإيرادات

NCA = مستوى الأصول غير المتداولة

 μ_t = مصطلح الخطأ العشوائي

جميع الأصول يتم تحجيمها من خلال إجمالي الأصول المتباطئة والباقية.

يأخذ النموذج الثاني في الاعتبار محتوى المعلومات الخاص بالأرباح (بال وبراون 1968، كولينز وكوثاري 1989). وإذا كانت الأرباح المحاسبية مثيرة للمعلومات، فإن العائد على المخزون سيعكس المعلومات المتاحة. وهذا يقدم جودة جيدة للإبلاغ المالي (أشبو وآخرون 2006). ويقاس ضعف جودة الإبلاغ المالي من خلال الانحراف المعياري للمتبقيات. يوضح النموذج كآتي :

$$R_t = \beta_0 + \beta_1 E_t + \beta_2 \Delta E_t + \beta_3 NEG_t + \beta_4 E_t * NEG_t + \mu_t$$

حيث :

 R_t = العائد على المخزون للسنة الحالية. B = معامل الانحدار. E_t = الأرباح لكل حصة للسنة الحالية. ΔE = التغيير في الأرباح لكل حصة بين السنة السابقة والسنة الحالية. NEG_t = المتغير الثنائي يساوي 1 في حالة خسارة الشركة أو صفر في حالة ربح الشركة. $E_t * NEG_t$ = التداخل بين الأرباح لكل حصة وإشاراتهما. μ_t = مصطلح الخطأ العشوائي.

يدرس الأنموذج الثالث العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة الإبلاغ المالي التي يعبر عنها كآتي :

$$RQ_t = \beta_0 + \beta_1 BC + \beta_2 AC + \beta_3 BI + \beta_4 BS + \beta_5 G + \mu_t$$

حيث :

 RQ_t = جودة الإبلاغ β = معامل الانحدار BC = خصائص المجلس AC = لجنة التدقيق BI = استقلالية المجلس BS = حجم المجلس G = النمو μ_t = مصطلح الخطأ العشوائي

النتائج:

لقد أُستخدم الانحدار المتعدد لاختبار العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة الإبلاغ المالي في نيجيريا. وتضمنت آليات حوكمة الشركات المعتمدة كلا من خصائص المجلس إدارة الشركات ولجان التدقيق واستقلالية المجلس وحجم المجلس والنمو.

32 إذ يبين الجدول رقم 2 (أنظر ملحق) معامل التحديد (R^2 بمقدار 0.949 و R^2 المعدلة بمقدار 0.901)، التي أوضحت العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة الإبلاغ المالي. في حين يشير R^2 بمعدل 0.949 إلى أن الانحراف يكون بمعدل 94.9% في جودة الإبلاغ المالي في نيجيريا من خلال آليات حوكمة الشركات. وهذا يبين أن النتيجة تكون مطابقة جدا للأنموذج. أما الجدول رقم 3 (أنظر ملحق) فانه يبين إحصاءات F بمقدار 3.641 مما يعني أن النتيجة شرحت الأنموذج شرحا وافيا. وتعني إحصاءات F بمقدار 3.641 أن التغير الفوري في جودة الإبلاغ المالي ناتج عن حوكمة الشركات. وكشفت الأدلة البحثية عن إيجابية كبيرة في العلاقة بين خصائص المجلس وجودة الإبلاغ المالي في نيجيريا. وهذا يتضح من قيمة P البالغة 0.034 وهو ذو أهمية إحصائية عند مستوى 0.05. كما وجدت علاقة إيجابية كبيرة بين لجان التدقيق وجودة الإبلاغ المالي. وهذا يعني أن المستوى العالي لاستقلالية لجان التدقيق تحسن من جودة الإبلاغ المالي. وهذا مدعوم من خلال قيمة P بمقدار 0.02 وهو ذو دلالة إحصائية عند مستوى 0.05. كما كشف دليل النتائج عن إيجابية كبيرة في العلاقة بين استقلالية المجلس وجودة الإبلاغ المالي. وهذا يدل على أنه كلما ارتفع مستوى استقلالية المجلس كلما ارتفعت جودة الإبلاغ المالي. وهذا يتضح من قيمة P بمقدار 0.011 التي تكون مهمة من الناحية الإحصائية عند المستوى 0.05. كما تظهر نتيجة تحليل الانحدار المتعدد أن حجم المجلس يرتبط ارتباطا إيجابيا بجودة الإبلاغ المالي. وهذا ما يدعمه قيمة P بمقدار 0.004. كما كشفت الأدلة التجريبية أيضا أن هناك علاقة إيجابية مهمة جدا بين النمو وجودة الإبلاغ المالي في نيجيريا. ويتجلى ذلك من خلال قيمة P البالغة 0.026.

الخاتمة:

تبحث هذه الورقة في حوكمة الشركات وجودة الإبلاغ المالي في نيجيريا. إذ ازدادت أهمية حوكمة الشركات كثيرا بسبب إخفاق بعض الشركات الكبرى على الصعيد العالمي. وتضع العديد من البلدان في جميع أنحاء العالم في الوقت الحاضر انسب الحلول لمعالجة قضايا حوكمة الشركات. حيث تمثلت آليات الحوكمة بخصائص المجلس ولجان التدقيق واستقلالية المجلس وحجم المجلس والنمو. وقد كشفت نتائج الدراسة وجود علاقة إيجابية بين آليات حوكمة الشركات وجودة الإبلاغ المالي في نيجيريا. وهذا يعني أنه كلما ارتفعت مستويات خصائص المجلس ولجان التدقيق واستقلالية المجلس وحجمه والنمو، كلما ارتفعت جودة الإبلاغ المالي في نيجيريا.

المراجع:

- Adebimpe, U. and Peace, O. 2011 Association between Corporate Governance, Company Attributes and Voluntary Disclosure of Quoted Companies in Nigeria. Journal of International Accounting Research, 1, 3-30.
- Adegbe, F.J. and Fofah, E.T. 2016. Ethics, Corporate Governance and Financial Reporting in the Nigerian Banking Industry. Global Role of International Reporting Standards, 5 (1), 1-14.
- Agrawal, A. and Chadha, S. 2005. Corporate Governance and Accounting Scandals. Journal of Law and Economics, 48 (2), 371-406.
- Al_Sufy, F.J., Almbaideen, H.I.M. and Al_Abbadi, H.M. 2013. Corporate Governance and its Impact on the Quality of Accounting Information in the Industrial Community Shareholding Companies Listed in Amman Financial Market. International Journal of Humanities and Social Science, 3 (5), 1-12.
- Ashbaugh, H., Collins, D. and Lafond, R. 2006. The Effects of Corporate Governance on Firms' Credit Ratings. Journal of Accounting and Economics, 42, 203-243.
- Babatunde, A.A. and Akeju, J.B. 2016 The Impact of Corporate Governance on Firms' Profitability in Nigeria. International Journal of Business and Management Invention, 5 (8), 1-5.
- Ball, R. and Brown, P. (1968) An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers. Journal of Accounting Research, 6 (2), 159-178.
- Beekes, W. and Brown, P. (2006) Better-Governed Australian Firms make More Informative Disclosures. Journal of Business Finance and Accounting, 33 (3), 422-450.
- Beest, F.V., Braam, G. and Boelens, S. 2009. Quality of Financial Reporting: Measuring Qualitative Characteristics. NICE Working Paper 09-108.
- Bhagat, S. and Botton B. 2009. Sarbanes-Oxley, Corporate Governance and Performance. Retrieved September 17, 2010 from SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1361815>

- Adebimpe, U. and Peace, O. 2011 Association between Corporate Governance, Company Attributes and Voluntary Disclosure of Quoted Companies in Nigeria. *Journal of International Accounting Research*, 1, 3-30.
- Adegbe, F.J. and Fofah, E.T. 2016. Ethics, Corporate Governance and Financial Reporting in the Nigerian Banking Industry. *Global Role of International Reporting Standards*, 5 (1), 1-14.
- Agrawal, A. and Chadha, S. 2005. Corporate Governance and Accounting Scandals. *Journal of Law and Economics*, 48 (2), 371-406.
- Biddle, G.C. Hilary, G. and Verdi, R.S. 2009. How does Financial Reporting Quality Relate to Investment efficiency? *Journal of Accounting and Economics*, 48, 112- 131.
- Brown, J., Falaschetti, D. and Orlando, M. 2010. Auditor Independence and Earnings Quality: Evidence from Market Discipline Vs Sarbanes-Oxley Proscriptions. *American Law and Economics Review*, 12 (1), 39-68.
- Brown, L. and Caylor, M. 2006. Corporate Governance and Firm Valuation. *Journal of Accounting and Public Policy*, 25 (4), 409-434. Brownlee, R.E., Ferris, R.K. and Haskins, E.M. 1990. *Corporate Financial Reporting*. 4th Edition. McGraw Hill Publication, United Kingdom.
- Chalaki, P., Didar, H. and Rianezhad, M. 2012. Corporate Governance Attributes and Financial Reporting Quality: Empirical Evidence from Iran. *International Journal of Business and Social Science*, 3 (15), 1-7.
- Chen, G. Firth, M., Goa, D.N., Oliver, M. and Rui, O.M. 2006. Ownership Structure, Corporate Governance and Fraud: Evidence from China. *Journal of Corporate Finance*, 12, 424-448.
- Cohen, J.G., Krishnamoorthy, G. and Wright, A.M. 2004. The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality. *Journal of Accounting Literature*, 23, 15-36.
- Collins, D. and Kothari, S. 1989. An Analysis of Intertemporal and Cross-Sectional Determinants of Earnings Response Coefficients. *Journal of Accounting and Economics*, 11, 143-181.
- D'onza, G. and Lamboglia, R. 2014. The Relation between the Corporate Governance Characteristics and Financial Statement Frauds: An Empirical Analysis of Italian Listed Companies.
- Dimitropoulos, P. and Asteriou, D. 2010. The effects of Board Composition on the Informativeness and Quality of Annual Earnings: Empirical Evidence from Greece. *Research in Business and Finance*, 24, 190-205.
- Dyer, J.C. and McHugh, A.J. 1975. The Timeliness of the Australian Annual Report. *Journal of Accounting Research*, 204-219.
- Fathi, J. 2013. Corporate Governance System and Quality of Financial Information. *Mediterranean Journal of Social Science*, 4 (2), 129-142.
- Firth, M. Fung, P. and Rui, O. 2007. Ownership, Two-Tier Board Structure and the Informativeness of Earnings: Evidence from China. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26 (4), 463-496.
- Gois, C.G. 2014. Financial Reporting Quality and Corporate Governance: The Portuguese Companies Evidence. *Instituto Superior De Contabilidade e Administracao De Coimbra*, 1-25.
- Hassan, S.U. and Bello, A. 2013 Firm Characteristics and Financial Reporting Quality of Listed Manufacturing Firms in Nigeria. *International Journal of Accounting, Banking and Management*, 1 (6), 47-63.
- IASB 2008. Exposure drafts on an Improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-Useful Financial Information, London.
- Jiang, W., Lee, P. and Anandarajan, A. 2008. The Association between Corporate Governance and Earnings Quality: Further Evidence using GOV-Score. *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, 24, 191-201.
- Kantudu, A.L. and Samaila, I.A. 2015. Board Characteristics, Independent Audit Committee and Financial reporting Quality of Oil Marketing Firms: Evidence from Nigeria. *Journal of Finance, Accounting and Management*, 6 (2), 34- 50.
- Karamaou, I. and Vafeas, N. 2005. The Association between Corporate Boards, Audit Committees and Management Earnings Forecasts: An Empirical Analysis. *Journal of Accounting Research*, 43 (3), 453-486.
- Karim, A.K.M.W., Islam, A and Chowdhury, A. 1998. Financial Reporting in Bangladesh: The regulatory Framework. *Journal of Business Administration*, 24 (1 and 2), 57-88.
- Klai, N. and Omri, A. 2011. Corporate Governance and Financial reporting Quality: The Case of Tunisian Firms. *International Business Research*, 4 (1), 1-9.

McNicholas, M. 2002. Discussion on the Quality of Accruals and Earnings: The Role of Accrual Estimation Errors. *The Accounting Review*, 77, 61-69.

Murthy, N.R.N. 2006. Good Corporate Governance. A Checklist or a Mindset? Robert P. Maxon Lecture, George Washington University.

Myring, M. and Shortridge, R.T. 2010. Corporate Governance and the Quality of Financial Disclosures. *International Business and Economic Research Journal*, 9 (6), 1-8.

Norwani, N.M., Mohamad, Z.Z. and Chek, I.T. 2011. Corporate Governance Failure and its Impact on Financial Reporting within Selected Companies in Malaysia. *International Journal of Business and Social Science*, 2 (2), 1-9.

Obona, G.N. and Ebimobowei, A. 2012. Effects of Ethical Accounting Standards on the Quality of Financial Reporting of Banks in Nigeria. *Current Research Journal of Social Science*, 4 (1), 69-78.

Petra, S. 2007. The effects of Corporate Governance on the Effectiveness of Earnings. *Economics of Governance*, 8, 129-152. Sloan, R.G. 2001. Financial Accounting and Corporate Governance: A Discussion. *Journal of Accounting and Economics*, 32, 335-347.

الملحق رقم 1 الإحصائيات الوصفية:

الانحراف	المتوسط	الحد الأعلى	الحد الأدنى	العدد	
0.148	0.35	0.89	0.36	10	خصائص المجلس
0.052	0.10	0.77	0.47	10	لجان التدقيق
0.108	0.48	0.85	0.62	10	استقلالية المجلس
0.106	0.45	0.96	0.58	10	حجم المجلس
0.104	0.25	0.72	0.69	10	النمو

المصدر: احتسابات الكتاب 2016

الملحق رقم 2:

خلاصة النموذج				
خطأ التقدير	مربع R المعدل	مربع R	R	النموذج
0.87	0.654	0.901	0.949	1

المصدر: احتساب الكتاب 2016

أ المتنبؤون: (ثابت) خصائص المجلس ولجان التدقيق واستقلالية المجلس وحجم المجلس والنمو

الملحق رقم 3:

افوفا AVOVA					
Sig.	F	مربع الوسط	DF	إجمالي المربعات	النموذج
0.0229 ب	3.641	0.027	5	0.137	1 الانحدار
		0.008	2	0.015	أ المتبقي
			7	0.153	الإجمالي

المصدر: احتساب الكتاب 2016

أ متغير معتمد: جودة الإبلاغ المالي

ب المتنبؤون: (ثابت) خصائص المجلس ولجان التدقيق واستقلالية المجلس وحجم المجلس والنمو

المعاملات

Sig.	t	معاملات معيارية	معاملات غير معيارية		النموذج
		بيتا	الخطأ المعياري	ب	
0.001	0.200		0.740	0.148	1 (ثابت)
0.034	0.084	0.246	7.689	0.647	خصائص المجلس
0.022	0.241	0.233	1.468	0.353	لجان التدقيق
0.011	0.095	0.311	4.257	0.403	استقلالية المجلس
0.004	0.315	0.235	0.992	0.313	حجم المجلس
0.026	0.022	0.016	0.933	0.021	النمو

المصدر: احتسابات الكتاب 2016



1- اسم الكتاب: **محاسبة التكاليف في قطاع النقل البحري.**

اسم المؤلف: د. ناصر نور الدين عبد اللطيف.

دار النشر: دار التعليم الجامعي - الإسكندرية.

تاريخ الإصدار: 2017.

نبذة عن الكتاب: يتضمن الكتاب دراسة محاسبة التكاليف في قطاع النقل البحري بهدف التعرف على طبيعة نشاط هذا القطاع وأهم خصائصه ومحدداته والتعرف على مجموعات ومفاهيم التكاليف الأساسية الملائمة والمستخدمة في هذا القطاع وأسس قيامها وإعداد التقارير عن ذلك، وقد تضمن الكتاب عدد 7 فصول كما يلي:



الفصل الأول: المحاسبة عن تكاليف الخدمات.

الفصل الثاني: المحاسبة وخصائص نشاط النقل البحري.

الفصل الثالث: دراسة وتحليل التكاليف في قطاع النقل البحري.

الفصل الرابع: مجموعات وتصنيفات التكاليف في نشاط النقل البحري.

الفصل الخامس: قياس التكاليف في قطاع النقل البحري.

الفصل السادس: دور التكاليف في تسعير خدمات النقل البحري.

الفصل السابع: التكاليف وبحوث العمليات في نشاطات النقل البحري.

2- اسم الكتاب: **التحليل المالي وإدارة المخاطر المالية.**

اسم المؤلف: د. إبراهيم جابر السيد - أ. وائل رفعت خليل.

دار النشر: دار التعليم الجامعي - الإسكندرية.

تاريخ الإصدار: 2017.

نبذة عن الكتاب: يتناول الكتاب طبيعة التحليل المالي وأدواته باستخدام النسب المالية واستخدام التحليل المالي في التنبؤ بالفشل وتقييم المشروعات ومخاطر الاستثمار وذلك من خلال عدد 4 فصول كما يلي:

الفصل الأول: دور التحليل المالي في تقييم الوضعية المالية للمؤسسة.

الفصل الثاني: التحليل المالي باستخدام النسب المالية.

الفصل الثالث: التخطيط المالي وإعداد الموازنة التقديرية.

الفصل الرابع: إدارة المخاطر المالية.

3- اسم الكتاب: **الرقابة والمراجعة في بيئة التشغيل الالكتروني.**

اسم المؤلف: د. سمير كامل عيسى - د. شحاته السيد شحاته.

دار النشر: دار التعليم الجامعي - الإسكندرية.

تاريخ الإصدار: 2017.

نبذة عن الكتاب: يتناول هذا الكتاب تطور مفهوم الرقابة والمراجعة في نظم المحاسبة الآلية من خلال سبعة فصول تشمل ما يلي:

الفصل الأول: مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في بيئة تكنولوجيا المعلومات.

الفصل الثاني: المراجعة وتكنولوجيا المعلومات باستخدام الحاسب الآلي.

الفصل الثالث: خدمات مراقب الحسابات في بيئة التشغيل الالكتروني واستخدام الحاسبات الآلية.

الفصل الرابع: إجراءات الرقابة الداخلية في ظل بيئة نظم الحاسبات الالكترونية.
الفصل الخامس: إجراءات وأساليب المراجعة في ظل نظم التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية.
الفصل السادس: أثر استخدام نظم التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية على معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً.
الفصل السابع: دور مراجع الحسابات في تدنية فجوة الثقة في بيئة التجارة الالكترونية.



1- اللقاء التدريبي المنعقد بدولة الكويت حول موضوع "الرقابة على قطاع النفط والغاز":

استضاف ديوان المحاسبة بدولة الكويت خلال الفترة من 7 إلى 2017/5/11 اللقاء التدريبي حول موضوع "الرقابة على قطاع النفط والغاز" والذي يندرج ضمن خطة العمل التفصيلية في مجال التدريب والبحث العلمي لسنة 2017 التي اقراها المجلس التنفيذي في اجتماعه الخامس والخمسين المنعقد بدولة قطر يومي 28 و2017/3/29. وافتتحه معالي الأستاذ/ عادل الصرعاوي، رئيس ديوان المحاسبة بدولة الكويت بالإنابة والنائب الأول لرئيس المجلس التنفيذي للمنظمة بحضور ممثل الأمانة العامة، السيد/ خميس الحسني، المدير العام.

وشارك في هذا اللقاء (24) متدرباً يمثلون أجهزة الرقابة في كل من الأردن والبحرين والسعودية وتونس وليبيا وعمان وقطر ومصر والمغرب واليمن والكويت.

كما أشرف على تنفيذه من الناحيتين العلمية ثلاثه خبراء من ديوان المحاسبة بدولة الكويت من المتخرجين من مبادرة تنمية الانتوساي.

وكان الهدف من تنظيم اللقاء التعرف على مكونات الصناعة النفطية والنظم المحاسبية الخاصة بها ونظم التكاليف ومشاكلها ذات العلاقة واكتساب المهارات التي تمكن من فحص وتدقيق أنشطة القطاع النفطي المختلف وذلك من خلال تناول المحاور التالية:

- اختصاصات ومهام القطاع النفطي.
- أهم القواعد والأسس المتبعة في النظم المحاسبية الخاصة والتكاليف في القطاع النفطي الكويتي.
- عمليات الرقابة على القطاع النفطي خلال مراحل التخطيط والرقابة وإعداد التقارير.
- التدقيق على المعالجات المحاسبية لأنشطة شركات البترول.
- التدقيق على صناعة النفط والغاز ومراجعة عملياته المختلفة.
- تقديم عرض من قبل خبراء متخصصين من مؤسسة البترول الكويتية تضمن تعريفا بطبيعة عمل الجهاز المركزي للتدقيق الداخلي للمؤسسة واختصاصاته ولجنة التدقيق الداخلي والعلاقة مع ديوان المحاسبة وآلية متابعة ملاحظاته.
- تقييم كفاءة وفعالية الأعمال والخدمات بمجموعة العمليات البحرية في شركة نفط البترول.
- تنظيم نظم زيارة ميدانية يوم الثلاثاء 2017/5/09 إلى معرض احمد الجابر للنفط والغاز بشركة نفط الكويت، حيث اطلع المشاركون على محتوياته وقدمت لهم بيانات مفصلة ومجسمة لجميع المراحل الخاصة باستكشاف واستخراج وتكرير النفط. كما اطلعوا من خلال عدد من العروض على المشاكل البيئية وطرق معالجتها والمشاريع البيئية المنفذة والقائمة.
- وقد تدعمت الجوانب النظرية بتمارين عملية تم انجازها في شكل مجموعات وتقديم الحلول حولها.
- كما خصص اليوم الأخير من اللقاء لتقديم تجارب الأجهزة المشاركة فيه في مجال الرقابة على قطاع النفط والغاز.
- وخلص اللقاء إلى تقديم مجموعة من المقترحات لتقديمها إلى لجنة تنمية القدرات المؤسسية للمنظمة ورفعها إلى المجلس التنفيذي في اجتماعه القادم لاعتمادها.
- وفي نهاية اللقاء، كما خضع المشاركون لتقييم قبلي وبعدي اضافي إلى استيفائهم للاستثمار التي تم توزيعها عليهم. وقد تم تحليل الاستثمارات تحليلاً مفصلاً.
- واختتم اللقاء معالي الأستاذ/ عادل عبد العزيز الصرعاوي، بحضور ممثل الأمانة العامة، حيث ألقى كلمات الاختتام وتم توزيع شهادات التقدير وشهادات المشاركة في اللقاء التدريبي.

2- اللقاء التدريبي حول موضوع "الرقابة الاداء على قطاع التعليم العام وفقا لمعايير الانتوساي":

تنفيذا لقرار المجلس التنفيذي رقم 2017/236 في دورته 55 المنعقدة بدولة قطر والتي يندرج في إطار العمل على تجسيم توجهات المخطط الاستراتيجي للمنظمة (2013-2017) والتي أكدت على ضرورة مواكبة الأجهزة العربية للمعايير المهنية والسعي لاعتمادها سواء على المستوى المؤسسي أو التنظيمي أو المهني، استضافت الأمانة العامة للمنظمة العربية خلال الفترة من 15 إلى 2017/05/19 بتونس فعاليات اللقاء التدريبي حول موضوع "رقابة الأداء على قطاع التعليم العام وفقا لمعايير الإنتوساي".

وقد تم تمويل اللقاء وفقا للقرار المذكور أعلاه بواسطة الدعم المالي المقدم من كل ديوان الرقابة المالية الاتحادي بجمهورية العراق والمبلغ المتبقي من المنحة المقدمة من قبل الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية.

وحضر اللقاء الذي تفضل بافتتاحه معالي الأمين العام للمنظمة 22 مشاركا يمثلون 17 جهازا من الأجهزة الأعضاء في كل من موريتانيا والمغرب وتونس وليبيا ومصر والسودان وفلسطين ولبنان والمملكة العربية السعودية وسلطنة عمان والبحرين وقطر والكويت والعراق والأردن وسوريا واليمن وذلك بالإضافة إلى 3 مدربين من خريجي مبادرة تنمية الإنتوساي. وتضمن اللقاء الذي تم تنفيذه وفقا لمنهجية مبادرة تنمية الإنتوساي المحاور الأساسية التالية:

- تعريف المشاركين بإطار معايير الإنتوساي بشكل عام.
- تقديم متطلبات معايير الانتوساي الخاصة بالرقابة على الأداء في مجالات التخطيط والتنفيذ وإعداد التقارير ومتابعة التوصيات.

- تطبيق متطلبات معايير الانتوساي الخاصة بالرقابة على الأداء من خلال الحالات العملية على مهمات الرقابة المتعلقة بقطاع التعليم العام.

وبالنظر إلى الطابع الفني لموضوع اللقاء فقد تم الاستعانة بخبير في مجال تقييم التعليم العام من المنظمة العربية للتربية والثقافة والعلوم تولى تقديم عرضين حول تشخيص واقع التعليم العام بالدول العربية والمعايير المعتمدة في مجال تقييم أداء القطاع والممارسات الجيدة في مجال إصلاح وتطوير منهجيات التعليم.

كما تولى المشاركون تقديم عروض حول تجارب أجهزتهم في مجال الرقابة على قطاع التعليم العام شملت بالأساس التحديات التي واجهها الجهاز خلال تنفيذ مهمات الرقابة على أداء التعليم العام وأبرز النتائج التي خلصت إليها مهمات الرقابة على قطاع التعليم العام ومدى تجسيم توصيات الجهاز بهذا الخصوص.

وتولى معالي الأمين العام اختتام اللقاء وتوزيع الشهادات على المشاركين والمدربين متمنيا لهم التوفيق في مسيرتهم المهنية.

3- التعاون بين مبادرة تنمية الإنتوساي والمنظمة العربية خلال النصف الأول من سنة 2017:

في إطار برنامج مبادرة تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الذي تنفذه مبادرة تنمية الانتوساي بالتعاون مع المنظمة العربية قامت ثمانية فرق رقابية (من موريتانية والمغرب وتونس والسودان وسلطنة عمان وفلسطين والعراق والأردن) بتنفيذ مهام رقابية نموذجية على المشتريات الحكومية بدعم عبر الانترنت من قبل فريق من الأشخاص الموارد عينته الآي دي آي. وبعد انتهاء الأعمال الرقابية تم تنظيم اجتماع بسلطنة عمان خلال الفترة من 14 إلى 18 مايو 2017 مكن فرق الرقابة من الحصول على ردود فعل وملاحظات من قبل الخبراء والفرق النظيرة حول المهام الرقابية المنجزة. وقد حضر الاجتماع 20 مشاركا و5 أشخاص موارد.

من جهة أخرى تدعم المبادرة ثلاثة فرق رقابية من العراق والسودان وفلسطين من أجل تنفيذ مهام رقابة مالية نموذجية وفقا للمعايير.

41 ويتم الدعم عبر الانترنت وحضوريا أيضا، حيث نظمت ورشة بالمغرب خلال الفترة من 26 إلى 30 - 04 - 2017 لدعم فريقي السودان وفلسطين، كما نظمت ورشة أخرى بالملكة الأردنية الهاشمية لفائدة فريق رقابي من العراق خلال شهر رمضان.

ومن أجل مزيد التشاور والتنسيق بين المبادرة والمنظمة العربية عقد اجتماع بالأردن يومي 14 و15 جوان 2017 حضره فريق من المبادرة وممثل عن رئيس المجلس التنفيذي للمنظمة العربية وممثل عن الأمانة العامة للمنظمة العربية. واستقبل عطوفة الدكتور عبد خرابشة رئيس ديوان المحاسبة بالملكة المشاركين في هذا اللقاء.



أولاً: الاجتماع الأول للجنة الرقابة البيئية للمنظمة:

عقدت لجنة الرقابة البيئية للمنظمة (فريق البيئة سابقاً) اجتماعها الأول بدولة الكويت يومي 12 و13/02/2017 وذلك بدعوة كريمة من معالي الأستاذ/ عادل عبد العزيز الصرعاوي، رئيس ديوان المحاسبة بدولة الكويت بالإنابة والنائب الأول لرئيس المجلس التنفيذي، وبمشاركة الأجهزة الأعضاء في اللجنة وهي أجهزة الرقابة في كل من الأردن والكويت والعراق وسلطنة عمان وموريتانيا ومصر.

كما حضر الاجتماع السيد/ د. آلار كاريس، المدقق العام للجهاز الاستوني، رئيس مجموعة عمل "الأوروساي" للتدقيق البيئي وذلك بناء على دعوة من معالي الأستاذ/ عادل الصرعاوي.

وافتح الاجتماع معالي الأستاذ/ عادل الصرعاوي، حيث ألقى كلمة ضمنها ترحيبه برئيس مجموعة عمل الأوروساي وبالوفود المشاركة وعبر عن سعادة ديوان المحاسبة بدولة الكويت باستضافة الاجتماع الأول للجنة الرقابة البيئية بعد صدور قرار المجلس التنفيذي في اجتماعه الثالث والخمسين بالموافقة على تحويلها من فريق عمل إلى لجنة. كما أكد أن استضافة رئيس مجموعة عمل الأوروساي للتدقيق البيئي تهدف إلى نقل الخبرات بين المنظمة العربية ومنظمة الأوروساي والتعرف على ما حققته هذه المجموعة من إنجازات في مجال التدقيق البيئي. وتمنى في خاتمة كلمته النجاح والتوفيق للجنة في انجاز المهام الموكلة إليها.

كما تقدم رئيس مجموعة عمل التدقيق البيئي في كلمته بالشكر الجزيل إلى ديوان المحاسبة بدولة الكويت على الدعوة لحضور الاجتماع وأشار إلى أهمية التدقيق البيئي على مستوى الأجهزة الرقابية وما يتطلبه ذلك من بحث وتركيز على أفضل الممارسات لتحديد أفضل الطرق لتطوير عمليات الكشف عن المشاكل البيئية. وتمنى في خاتمة كلمته أن يساهم هذا الاجتماع في تحقيق الأهداف المرجوة منه وأن يتم التعاون مع المجتمع الخارجي والداخلي على مستوى المنظمة العربية. وقد تناولت اللجنة بالدرس والنقاش الموضوعات المدرجة على جدول أعمالها وتقدمت بعدد من التوصيات رفعتها إلى المجلس التنفيذي في اجتماعه الخامس والخمسين. وهذه الموضوعات هي:

- 1 إقرار مشروع جدول الأعمال
- 2 عرض قرار المجلس التنفيذي بشأن تحويل فريق عمل البيئة للمنظمة إلى لجنة البيئة.
- 3 تعديل واعتماد اللائحة التنظيمية للجنة.
- 4 استعراض واعتماد خطة عمل اللجنة للسنوات 2016-2018.
- 5 موقف اللجنة من مقترح إعداد البرامج التدريبية المقترحة في الاجتماع الثامن للفريق.
- 6 عرض مشاركة اللجنة في أعمال مجموعة عمل الانتوساي لمراجعة البيئة.
- 7 عرض ورشة العمل عن الصيد الجائر.
- 8 عرض ومناقشة خطة عمل الانتوساي 2017-2019 للتدقيق البيئي.
- 9 تفعيل استخدام برنامج (Team work) بين أعضاء اللجنة بناء على قرار المجلس التنفيذي في اجتماعه الثالث والخمسين.
- 10 تحديد مكان وموعد الاجتماع القادم للجنة.

ثانياً: الاجتماع الحادي عشر للجنة تنمية القدرات المؤسسية :

عقدت لجنة تنمية القدرات المؤسسية اجتماعها الحادي عشر بدولة قطر خلال الفترة من 13 إلى 15 فبراير 2017 بناءً على الدعوة الكريمة الموجهة من سعادة الشيخ/ بندر بن محمد بن سعود آل ثاني، رئيس ديوان المحاسبة بدولة قطر، لاستضافة الاجتماع المذكور، وبمشاركة ممثلي الأجهزة الأعضاء في اللجنة وهي أجهزة الرقابة في كل من الأردن والسعودية والعراق والمغرب والكويت وقطر وفلسطين بالإضافة إلى ممثل الأمانة العامة وممثل مبادرة تنمية الانتوساي. وافتتح الاجتماع سعادة السيد/ عبد العزيز محمد العمادي - نائب رئيس ديوان المحاسبة، نيابةً عن سعادة الشيخ/ بندر بن محمد بن سعود آل ثاني، رئيس ديوان المحاسبة بدولة قطر، حيث ألقى كلمة عبر فيها عن سعادته باستضافة ديوان المحاسبة هذا الاجتماع، ورحب بالوفود المشاركة متمنياً لهم إقامة طيبة في بلدهم الثاني دولة قطر. كما ألقى السيد/ عبد الرزاق عبد الله عبد الكريم، ممثل ديوان المحاسبة بدولة الكويت ورئيس لجنة تنمية القدرات المؤسسية، كلمة شكر فيها ديوان المحاسبة بدولة قطر على استضافة هذا الاجتماع ونوه بالجهود التي بذلت لانجاحه متمنياً له كل النجاح والتوفيق .

كما تقدم ممثل الأمانة العامة السيد/ خميس الحسني بالشكر إلى سعادة رئيس ديوان المحاسبة بدولة قطر على استضافة اجتماع هذه اللجنة وتوفير كافة الظروف المناسبة لذلك ورحب بممثل مبادرة تنمية الانتوساي على حضوره هذا الاجتماع. وقد قامت اللجنة بدراسة الموضوعات المدرجة على جدول أعمالها واتخذت بشأنها عدداً من التوصيات عرضتها على المجلس التنفيذي في اجتماعه الخامس والخمسين المنعقد بدولة قطر يومي 28 و29/3/2017. وهذه الموضوعات هي :

- 1- إقرار مشروع جدول الأعمال.
- 2- انتخاب رئيس للجنة ونائباً له .
- 3- تعديل اللائحة التنظيمية الجديدة وفقاً لتوجيهات المجلس التنفيذي للمنظمة العربية في اجتماعه الثالث والخمسين في الجمهورية التونسية (القرار رقم 222/2016 م. ت بند 1).
- 4- تقييم نتائج تنفيذ الجزء الأخير من خطة العمل في مجال التدريب والبحث العلمي لسنة 2016.
- 5- إعداد مشروع خطة عمل المنظمة لعام 2017.
- 6- اقتراح لجنة تقويم البحوث الخاصة بالمسابقة الثانية عشرة في مجال للبحث العلمي.
- 7- دراسة موضوع تنفيذ مهمة رقابية مشتركة بين الأجهزة العربية حول موضوع "تدقيق أداء مشاريع التنمية المستندة للمخاطر وفق معايير الانتوساي (3999-3000) ISSAIs قرار رقم 2016/222 م. ت بند 14.
- 8- استكمال النظر في المهام المتمخضة عن اجتماع المجلس التنفيذي للمنظمة في دورته 52 بالملكة المغربية.
- 9- متابعة القرار رقم 2016/231 حول مقترحات ديوان المراقبة العامة بالملكة العربية السعودية بتطوير آليات العمل بالمنظمة العربية وفقاً للآتي :
- 9-1 ربط نتائج تقييم الأداء باستخدام إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة بدراسات تقييم الاحتياجات الفعلية للأجهزة بما يمكن من اعتماد استراتيجيات تنمية القدرات على مستوى كل جهاز ومن ثم على مستوى المنظمة العربية.
- 9-2 تصميم قاعدة بيانات خاصة بتنمية قدرات الأجهزة الأعضاء بالمنظمة.
- 10- مناقشة إطار التعاون بين منظمة الأوروساي والمنظمة العربية.
- 11- استعمال الدعم المالي المقدم من ديوان الرقابة المالية الاتحادي بجمهورية العراق والمبلغ المتبقي من المنحة المقدمة من قبل الوكالة الأمريكية للتنمية في تنفيذ لقاء تدريبي .
- 12- حول تجسيم التعاون مع منظمة الأفروساي الناطقة بالإنجليزية.
- 13- التعاون مع مبادرة تنمية الانتوساي
- 14- تحديد مكان وموعد الاجتماع القادم للجنة.

ثالثا: الاجتماع السابع للجنة المخطط الاستراتيجي :

عقدت اللجنة اجتماعها السابع بالملكة العربية السعودية خلال الفترة من 02/26 إلى 2017/3/01 استجابة للدعوة الكريمة التي وجهها معالي الدكتور/ حسام بن عبد المحسن العنقري، رئيس ديوان المراقبة العامة بالملكة العربية السعودية. وقد شارك في هذا الاجتماع وفود تمثل الأجهزة الأعضاء في اللجنة وهي أجهزة الرقابة في كل من السعودية والكويت ولبنان وموريتانيا. كما حضر هذا الاجتماع ممثل عن مبادرة تنمية الانتوساي. وافتتح الاجتماع سعادة الأستاذ/ عثمان اليحيى، نائب رئيس الديوان المساعد لشؤون الفروع، حيث ألقى كلمة نيابة عن معالي رئيس الديوان ضمنها ترحيبه بالوفود المشاركة ومؤكدا على أهمية هذا الاجتماع الذي يندرج في إطار متابعة وتقييم الخطة التنفيذية للمخطط الاستراتيجي للمنظمة للسنوات 2013-2017. وتضمنت للوفود إقامة طيبة في بلدهم الثاني المملكة العربية السعودية. وقد ناقشت اللجنة مشروع لائحته التنظيمية واعتمدته بعد إدخال بعض التعديلات عليه وكذلك الدراسة التي أعدتها الأمانة العامة حول تطوير القدرات التنظيمية والبشرية للمنظمة، فضلا عن تحليل وتقييم نتائج تنفيذ الخطة التشغيلية للمخطط لسنة 2016 وتقديم توصيات بهذا الخصوص. وقد تخلل أعمال هذا الاجتماع تقديم عرض من قبل ممثل مبادرة تنمية الانتوساي حول مسار هذه المبادرة في الإدارة الإستراتيجية الخاص بالأقاليم.

رابعا: الاجتماع العاشر للجنة المعايير المهنية والرقابية للمنظمة :

عقدت لجنة المعايير المهنية والرقابية للمنظمة اجتماعها العاشر خلال الفترة من 7 إلى 2017/3/09 بمقر الجهاز المركزي للحسابات بجمهورية مصر العربية وذلك بدعوة كريمة من معالي المستشار/ هشام بدوي، رئيس الجهاز المركزي للحسابات وذلك بمشاركة ممثلي الأجهزة الأعضاء في اللجنة وهي أجهزة الرقابة في كل من الأردن والكويت ومصر والمغرب والسعودية. وافتتحت الاجتماع السيدة الأستاذة/ منى صلاح توحيد، نائب رئيس الجهاز، حيث ألقى كلمت نقلت فيها ترحيب معالي المستشار/ هشام بدوي بالمشاركين وتمنياته لهم طيب الإقامة والتوفيق في المهام الموكلة إلى اللجنة. كما ألقى الدكتور/ سعود غصاب الزمانان، ممثل ديوان المحاسبة بدولة الكويت ورئيس اللجنة، كلمة عبر فيها عن شكره وتقديره لمعالي المستشار/ هشام بدوي على استضافة الجهاز المركزي للحسابات هذا الاجتماع وأثنى على الجهود المخلصة لإعداده وتنظيمه. وتقدم ممثل الأمانة العامة السيد/ المنجي الحمامي في الكلمة التي ألقاها بالشكر الجزيل إلى معالي المستشار/ هشام بدوي، رئيس الجهاز، على استضافة الجهاز المركزي للحسابات هذا الاجتماع وعلى ما لقيته الوفود المشاركة من حسن الاستقبال وطيب الوفادة وأشاد بالجهود الكبيرة التي بذلت لإعداد وتنظيم هذا الاجتماع. وقد ناقشت اللجنة الموضوعات المدرجة على جدول أعمالها واتخذت بشأنها عددا من التوصيات رفعتها إلى المجلس التنفيذي في اجتماعه الخامس والخمسين وهي :

- 1 إقرار مشروع جدول الأعمال.
- 2 انتخاب رئيس اللجنة ونائبه.
- 3 إعداد مشروع وبرنامج عمل اللجنة للسنوات الثلاث القادمة واقتراح الخطة التفصيلية لسنة 2017 والآليات اللازمة لتنفيذها.
- 4 النظر في التكاليف الوارد من المجلس التنفيذي بشأن قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة.
- 5 اعتماد التعديلات النهائية لدليل ضمان الجودة.
- 6 شرح عملي لبرنامج Team work
- 7 إبداء الرأي بخصوص دراسة الأمانة العامة حول تعزيز القدرات التنظيمية.
- 8 دراسة اللائحة الموحدة الجديدة للجنة المعايير.
- 9 ما يستجد من أعمال: وتضمن اقتراح ممثل المنظمة في اللجنة التوجيهية للجنة المعايير المهنية والرقابية لمنظمة الانتوساي.
- 10 تحديد مكان وموعد الاجتماع الحادي عشر للجنة.

خامسا: الاجتماع الخامس والخمسون للمجلس التنفيذي للمنظمة:

عقد المجلس التنفيذي للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة اجتماعه الخامس والخمسين بالدوحة يوم 29 جمادى الثانية و1 رجب 1438هـ الموافق ليومي 28 و29/03/2017 برئاسة معالي الدكتور/ صلاح نوري خلف، رئيس ديوان الرقابة المالية الاتحادي بجمهورية العراق وكالة ورئيس المجلس التنفيذي وحضور كل من معالي الأستاذ/ عادل عبد العزيز الصرعاوي، رئيس ديوان المحاسبة بدولة الكويت بالإنابة والنائب الأول لرئيس المجلس التنفيذي وسعادة الشيخ/ بندر بن محمد بن سعود آل ثاني، رئيس ديوان المحاسبة بدولة قطر والنائب الثاني لرئيس المجلس التنفيذي ومعالي السيد/ نور الدين الزوالي، وكيل الرئيس الأول لدائرة المحاسبات في الجمهورية التونسية والأمين العام للمنظمة، ورؤساء الأجهزة وأعضاء الوفود المرافقين لهم في كل من المملكة الأردنية الهاشمية ومملكة البحرين والمملكة العربية السعودية وسلطنة عمان والجمهورية اللبنانية والمملكة المغربية والجمهورية الإسلامية الموريتانية.

وافتح الاجتماع بكلمة ألقاها كل من سعادة الشيخ/ بندر بن محمد بن سعود آل ثاني، رئيس ديوان المحاسبة بدولة قطر والنائب الثاني لرئيس المجلس التنفيذي، ومعالي الدكتور/ صلاح نوري خلف، رئيس ديوان الرقابة المالية الاتحادي بجمهورية العراق وكالة ورئيس المجلس التنفيذي للمنظمة، ومعالي الأستاذ/ نور الدين الزوالي، وكيل الرئيس الأول لدائرة المحاسبات التونسية والأمين العام للمنظمة.

ونوقش خلال الاجتماع الموضوعات المدرجة على جدول الأعمال واتخذ بشأنها القرارات والتوصيات التي رآها مناسبة. وهذه الموضوعات هي:



- 1- تعديل اللوائح التنظيمية الخاصة بلجان المنظمة.
- 2- تقرير لجنة المعايير المهنية والرقابية للمنظمة العربية في اجتماعها العاشر.
- 3- تقرير لجنة تنمية القدرات المؤسسية للمنظمة.
- 4- تقرير لجنة المخطط الاستراتيجي.
- 5- تقرير لجنة الرقابة البيئية للمنظمة.
- 6- تسمية الأجهزة التي ستستفيد من المنحة المالية.

- 7- اعتماد الحساب الختامي لسنة 2016.
 - 8- اعتماد الموازنة التقديرية لسنة 2017.
 - 9- تمثيل المنظمة العربية في اللجنة التوجيهية للجنة المعايير المهنية والرقابية.
 - 10- عرض تقارير الأجهزة عن نشاطها في لجان ومجموعات عمل الانتوساي.
 - 11- الصعوبات التي تعترض لجنة شؤون مجلة "الرقابة المالية".
 - 12- التعاون مع منظمة افروساي الناطقة باللغة الانجليزية.
 - 13- تشكيل فريق عمل لدراسة النظام الأساسي والهيكل التنظيمي للمنظمة واللوائح التنظيمية والقواعد الإجرائية المنظمة لعملها.
 - 14- تحديد موعد ومكان الاجتماع السادس والخمسين للمجلس.
- كما تم على هامش اجتماع المجلس توقيع مذكرة تفاهم بين المنظمة العربية ومنظمة افروساي الناطقة بالانجليزية.

* ديوان المحاسبة بالملكة الأردنية الهاشمية:

1 عقد ديوان المحاسبة خلال النصف الأول من عام 2017 (12) ورشة عمل شارك بها نحو 876 شخص من 99 جهة خاضعة لرقابة ديوان المحاسبة إضافة إلى زملاء من جهاز المراقبة العامة السعودي الشقيق. وتمحورت هذه الورش حول التدقيق والعطاءات واللوامز والمشتريات والرقابة الداخلية وتطبيق معايير المحاسبة الحكومية في القطاع العام وذلك بمعدل عشرين ساعة تدريبية لكل ورشة.

2 نفذ ديوان المحاسبة مع محكمة الحسابات الهولندية دورة تدريبية يومي 14 و15/05/2017 في مقر الديوان حول موضوع النزاهة والتقييم الذاتي شارك بها نحو 16 مدققاً من كوادر الديوان. كما شارك ديوان المحاسبة بـ 10 مدققين وبالتعاون مع وزارة المالية الأردنية ومحكمة الحسابات الهولندية بالإضافة إلى مشاركين من مختلف الدول العربية في ورشة عمل في عمان استمرت لأسبوع خلال الفترة من 06 إلى 12/04/2017 حول الإدارة المالية وذلك بإشراف مدربين هولنديين.

3 شارك معالي رئيس ديوان المحاسبة الأردني الأستاذ الدكتور عبد خرابشه في الندوة السنوية الرابعة عشرة التي نظمها ديوان المراقبة العامة السعودي يومي 07 و08/05/2017 بعنوان دور حوكمة الأجهزة الحكومية في تحقيق رؤية المملكة العربية السعودية. وقدم معاليه ورقة عمل حول دور ديوان المحاسبة في حوكمة القطاع العام الأردني.

4 أطلق ديوان المحاسبة الخطة الإستراتيجية للديوان للأعوام 2016-2020 حيث تضمنت الخطة تعزيز الاستقلال المالي والإداري والتميز المؤسسي وضبط الجودة وتعزيز التعاون والتواصل مع الأطراف ذات العلاقة حيث أعد الديوان على أثرها خطة تشغيلية وتفصيلية لتنفيذها وضمن مواقيت محددة وذلك لمواكبة التطورات في العمل الرقابي.

* دائرة المحاسبات في الجمهورية التونسية:

1 استقبلت دائرة المحاسبات يوم الأربعاء 18 جانفي 2017 وفداً من مجموعة الصداقة البرلمانية كندا - إفريقيا. وكان هذا اللقاء فرصة تولى فيه ثلة من أعضاء دائرة المحاسبات تقديم دور الدائرة في تعزيز الاستعمال الأمثل للمال العام والمساءلة والشفافية.

2 تولى وفد من دائرة المحاسبات يوم الجمعة 10 مارس 2017 تقديم عرض أمام مجلس الوزراء حول توفير المتطلبات البشرية والمادية لدائرة المحاسبات استعداداً للرقابة على تمويل الحملة الانتخابية البلدية.

3 تولى وفد من قضاة دائرة المحاسبات، يوم الثلاثاء 11 أفريل 2017 إبداء رأي الدائرة أمام لجنة تنظيم الإدارة وشؤون القوات الحاملة للسلاح بمجلس نواب الشعب وتقديم ملاحظاتها واقتراحاتها حول مشروع القانون الأساسي عدد 2017/38 المتعلق بهيئة الحوكمة الرشيدة ومكافحة الفساد.

4 نظمت دائرة المحاسبات يوم 11 ماي 2017 ندوة صحفية تولت خلالها عرض نتائج التقرير الخاص بنتائج الرقابة على التصرف المالي للهيئة العليا المستقلة للانتخابات. كما تم تنظيم لقاء تحاوري مع ممثلين عن منظمات من المجتمع المدني قصد التعريف بمهام دائرة المحاسبات وعلاقتها بالمجتمع المدني.

5 استمعت لجنة المالية والتخطيط والتنمية بمجلس نواب الشعب يوم الأربعاء 14 جوان 2017 إلى السادة نجيب القطاري ونور الدين الزوالي ومراد بن قسومة حول مشروع القانون الأساسي للميزانية وقد تمحور النقاش أساساً حول تموقع دائرة المحاسبات واستقلاليتها المالية وإفرادها بمهمة خاصة، كما تولى السادة ممثلي الدائرة إبداء رأيهم في بعض المقترحات المتعلقة بالمشروع.

٦ استمعت لجنة التشريع العام بالبرلمان بمجلس نواب الشعب مساء الأربعاء 7 جوان 2017 إلى ممثلة عن الدائرة حول القانون الأساسي المتعلق بالأحكام المشتركة للهيئات الدستورية والمسائل المتعلقة باستقلاليته.



٧ على إثر ترشيح السيد نجيب القطاري من قبل أعضاء المجلس الأعلى للقضاء المالي لمنصب الرئيس الأول لدائرة المحاسبات تم بأمر رئاسي مطابق لرأي المجلس الأعلى للقضاء بتاريخ 14 جوان 2017 تسمية السيد نجيب القطاري في هذا المنصب.

٨ تولّى السيد الرئيس الأول لدائرة المحاسبات خلال شهر جوان 2017 تسليم التقرير السنوي العام الثلاثون والتقرير عن غلق الميزانية لسنة 2014 لكل من رئيس الجمهورية ورئيس الحكومة ورئيس مجلس نواب الشعب.

٩ نظمت دائرة المحاسبات يوم الخميس 29 جوان 2017 ندوة صحفية تمّ من خلالها تقديم تقريرها السنوي الثلاثين. ويحتوي هذا التقرير نتائج أعمال 27 مهمة رقابية ميدانية شملت سلطا عمومية وجهوية وهيئات ومؤسسات عاملة في القطاع العام في مجالات ذات علاقة بالمالية العمومية والتنمية البشرية والاجتماعية والاقتصادية والمحافظة على البيئة.

جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان:

١١ نائب رئيس جهاز الرقابة يشارك في الاجتماع الرابع لأصحاب المعالي والسعادة رؤساء الأجهزة المسؤولة عن حماية النزاهة ومكافحة الفساد:

ترأس سعادة ناصر بن حمود بن سالم الرواحي نائب رئيس جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة وفد السلطنة في الاجتماع الرابع لأصحاب المعالي والسعادة رؤساء الأجهزة المسؤولة عن حماية النزاهة ومكافحة الفساد، نيابة عن معالي الشيخ ناصر بن هلال بن ناصر المعولي رئيس جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة، والذي عقد في 8 مايو 2017م بمدينة الرياض بالملكة العربية السعودية. وقد تم خلال الاجتماع مناقشة مجموعة من البنود أبرزها: القانون الإسترشادي لحماية المال العام لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، والمبادئ الاسترشادية لرفع الكفاءة وتحسين الأداء بالأجهزة المسؤولة عن حماية النزاهة ومكافحة الفساد بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، كذلك توصيات ورشة العمل الخليجية حول التجارب الدولية في قياس الشفافية والنزاهة وتأثيرها في السياسات العامة لمكافحة الفساد، ومرثيات ومقترحات الأجهزة المسؤولة عن حماية النزاهة ومكافحة الفساد بدول المجلس.



استضاف جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة اجتماع مراجعة نتائج المهمات الرقابية والذي عقد خلال الفترة من 15 إلى 18 مايو 2017 وذلك في إطار برنامج مبادرة تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (i3) المنجز بالتعاون ما بين مبادرة تنمية الإنتوساي والأربوساي.



وشارك في الاجتماع عدد 35 مشاركا من دول عربية وهي: سلطنة عمان والأردن والسودان والعراق والمغرب وتونس والبحرين والمغرب وفلسطين وموريتانيا بالإضافة إلى ممثلين من كل من مبادرة تنمية الإنتوساي والأمانة العامة للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأربوساي).

وقد تناول الاجتماع خلال فترات انعقاده مجموعة من المحاور الرئيسية أبرزها: مراجعة نتائج مهمات رقابة الالتزام النموذجية على المشتريات الحكومية وفق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ومناقشة كيفية الاستمرار في تطبيق

معايير الانتوساي، وكذلك تقييم أوراق العمل والتقارير من قبل الفرق النظرية.

* ديوان الرقابة المالية والإدارية بدولة فلسطين:

1 برعاية الرئيس ومشاركة رئيس الوزراء، ديوان الرقابة يختتم مؤتمره " أحداث الفارق في حياة المواطن": عقد ديوان الرقابة مؤتمره الثالث (نحو إحداث فارق في حياة المواطن)، الذي عقد في مدينة رام الله بتاريخ 2017/04/26 برعاية الرئيس محمود عباس وحضور رئيس الوزراء وبدعم من الاتحاد الأوروبي. وأكد الديوان وانطلاقاً من مسؤوليته القانونية والمراجعات التي يجريها باستمرار لآليات عمله وضع هذه التوجهات في صلب خطته السنوية والإستراتيجية للأعوام 2017/ 2021 تحت عنوان (نحو إحداث فارق في حياة المواطن).



2 تمديد مشروع التدعيم المؤسسي الخاص بديوان الرقابة:

اتفق ديوان الرقابة المالية والإدارية مع الاتحاد الأوروبي على تمديد مشروع "التدعيم المؤسسي للديوان" لمدة أربعة أشهر. جاء ذلك خلال اجتماع اللجنة التوجيهية الخاصة بمشروع "التدعيم المؤسسي لديوان الرقابة المالية والإدارية"، الممول من الاتحاد الأوروبي، والمنفذ من قبل شركة BDO، شهر 3 مارس 2017 الماضي. وأكد رئيس الديوان المستشار إياد تيم أن هذا المشروع من أنجح المشاريع الممولة من قبل الاتحاد الأوروبي، مشيراً إلى أهمية ما يقدمه من تعزيز قدرات موظفي الديوان في مجال العمل الرقابي.

3 تيم يعلن اعتماد منهجية جديدة للعمل في ديوان الرقابة:

أعلن رئيس ديوان الرقابة المالية والإدارية المستشار إياد تيم أن الديوان بصدد اعتماد منهجية جديدة للعمل تعتمد على رقابة الأداء في الجهات الخاضعة. جاء ذلك خلال اجتماعه في مقر الديوان بمدينة رام الله في شهر 4 أبريل 2017 الماضي بوفد من مكتب التدقيق الوطني السعودي. وأضاف أن بداية عمل الديوان في مجال الرقابة على الأداء جاء من خلال تدريب خبراء سويديين من مكتب التدقيق الوطني السعودي لطاقم الديوان، مثمناً دورهم الكبير في تعزيز قدرات الموظفين على إصدار تقارير رقابية في مجال رقابة الأداء.



4 أوسلو-ديوان الرقابة يشارك في اجتماع مبادرة تنمية الانتوساي:

شارك ديوان الرقابة المالية والإدارية في اجتماع مبادرة تنمية الانتوساي وهي أحد مؤسسات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "الانتوساي" لتطوير مواد تدريبية حول إطار قياس الأداء للأجهزة الرقابية العليا (SAI PMF) والذي عقد في العاصمة النرويجية أوسلو في شهر 5 ماي 2017 الماضي. ويعتبر ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين من الأجهزة الأولى عالمياً في تطبيق إطار قياس الأداء في مراحله الأولى من خلال مشاركة كل من مكتب التدقيق النرويجي والبنك الدولي ومبادرة تنمية الانتوساي، وأصدر الديوان تقريراً شاملاً حول أدائه مقارنة بالمعايير والممارسات الفضلى، وتم نشر التقرير الذي كان له دور في تعزيز مكانة الديوان عالمياً خاصة أن الديوان يعد الثالث على مستوى العالم في نشر هذا النوع من التقارير.

٥ ديوان الرقابة يشارك في ورشة عمل حول تمكين مهارات التيسير في السويد:

شارك ديوان الرقابة المالية والإدارية في ورشة عمل حول تمكين مهارات التيسير في السويد، وذلك في إطار التعاون الثنائي بين ديوان الرقابة في فلسطين ومكتب التدقيق الوطني السويدي في شهر 5 ماي 2017 الماضي. وتهدف الورشة لتدريب موظفي الديوان على كيفية تيسير وتنظيم ورشات العمل والآليات والمهارات التي يمكن استخدامها بهذا الخصوص، إضافة لتطوير المهارات الشخصية في مجال التدريب، وصقل المهارات الشخصية (كيف تصبح ميسر How to be a Facilitator)، أي للوصول إلى مرحلة متقدمة في عملية التيسير (التدريب) وذلك لنقل المعلومات والمعرفة الشخصية للمتدربين، وتوضيح الفرق بين التيسير (Facilitation) في اللقاءات التدريبية والعرض التقديمي التقليدي للمعلومات (Presentation).

٦ ديوان الرقابة يشارك في اجتماع فينا:

شارك ديوان الرقابة المالية والإدارية ممثلاً برئيسه المستشار/ إياد تيم في الندوة الـ 24 المشتركة بين الأمم المتحدة والمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الانتوساي والتي تنعقد في العاصمة النمساوية فينا خلال الفترة 05/31 إلى 2017/06/02. وناقش الاجتماع العديد من القضايا أهمها التحديات والفرص أمام العمل الرقابي في الأجهزة الرقابية العليا كالرقمنة والبيانات المفتوحة واستخراج البيانات- وعلاقة وتأثيرات العمل الرقابي على الأجهزة الرقابية العليا ومنها متابعة مساهمة الأجهزة الرقابية العليا في أهداف التنمية المستدامة.

* ديوان المحاسبة بدولة قطر:

مركز التميز للتدريب والتطوير بديوان المحاسبة ينظم برنامج تدريبي لموظفي إدارة التدقيق الداخلي بوزارة الاقتصاد والتجارة: نظم مركز التميز للتدريب والتطوير بديوان المحاسبة بدولة قطر برنامج تدريبي حول موضوع أساسيات التدقيق الداخلي خلال الفترة 17-19 إبريل 2017م، حضر البرنامج (30) مشاركاً من إدارة التدقيق الداخلي بوزارة الاقتصاد والتجارة. يهدف البرنامج إلى تعريف المشاركين بمفهوم وأساسيات التدقيق الداخلي، وتزويدهم بمبادئ مهنة التدقيق والمعايير الدولية للمراجعة والتدقيق الداخلي، وتعريفهم بآليات وإجراءات تنفيذ مهام التدقيق. وتم تنفيذ هذا البرنامج في إطار التعاون المشترك بين ديوان المحاسبة والجهات الخاضعة لرقابته، وهو واحد من عدد من البرامج المماثلة التي ينفذها الديوان لصالح الجهات الخاضعة للرقابة.

* ديوان المحاسبة بدولة الكويت:

1- أنشطة المنظمة الدولية لهيئات الرقابة المالية العليا (الانتوساي) تم ما يلي:

المشاركة في اجتماع اللجنة الفرعية للرقابة المالية والمحاسبة (FAAS) الذي عقد خلال الفترة من 28-30/3/2017 في دولة الإمارات العربية المتحدة.

المشاركة في الاجتماع السادس والعشرين لمجموعة عمل الإنتوساي للتدقيق على تقنية المعلومات (WGITA) خلال الفترة من 22-23/05/2017 والحلقة النقاشية حول موضوع "نظام إدارة التدقيق (AMS) لضمان قدرات التدقيق: التحديات والفرص والحلول" يوم 2017/5/24 في كوريا.

المشاركة في المؤتمر العاشر لمنظمة الأوروساي كممثل للمنظمة العربية (الأرابوساي) الذي عقد في إسطنبول - تركيا خلال الفترة من 22 - 25/5/2017.

انضمام ديوان المحاسبة لمجموعات عمل جديدة:

* مجموعة عمل الإنتوساي حول قيمة وفوائد الأجهزة العليا للرقابة WGVBS

* مجموعة عمل الإنتوساي للرقابة على المشتريات العامة WGPPA

2- أنشطة المنظمة الآسيوية لهيئات الرقابة المالية العليا (الاسوساي) تم ما يلي:

استضافة اجتماع فريق بحث الأسوساي الحادي عشر حول موضوع "طرق إعداد خطط التدقيق على أساس المخاطر للأعوام 2016-2018" وذلك خلال الفترة من 24-25/4/2017.

B أنشطة دواوين المحاسبة والمراقبة بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية والتي تتم في إطار الأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربية تم ما يلي :

□ بناء على دعوة معالي السيد/ عادل عبد العزيز الصرعاوي رئيس ديوان المحاسبة بالإنابة بدولة الكويت قام معالي الدكتور/ د. حسام بن عبد المحسن العنقري- رئيس ديوان المراقبة العامة بالملكة العربية السعودية والوفد المرافق له بزيارة ديوان المحاسبة خلال الفترة من 24-26/1/2017 للتباحث حول المواضيع ذات الأهمية المشتركة لكلا الجهازين.

□ المشاركة في البرنامج التدريبي حول "التدقيق باعتماد تقييم المخاطر" الذي عقد خلال الفترة من 22-26/1/2017 في سلطنة عمان.

□ المشاركة في الاجتماع السادس والعشرون للجنة التدريب والتطوير للعاملين بدواوين المراقبة والمحاسبة الذي عقد يوم 10/5/2017 في السعودية.

4 تحقيقاً لشعار منظمة الانتوساي "التجربة المتبادلة تفيد الجميع" فقد تم توقيع وتفعيل العديد من اتفاقيات التعاون مع الأجهزة الرقابية :

□ زيارة الوفد الرسمي برئاسة معالي السيد/ عادل عبد العزيز الصرعاوي رئيس ديوان المحاسبة بالإنابة لجهاز الرقابة الأعلى بجمهورية ألبانيا خلال الفترة من 6-7/3/2017 و تجديد اتفاقية التعاون بين الجهازين بتلك الزيارة وإعداد خطة عمل لمدة 4 سنوات.

□ زيارة وفد من ديوان المحاسبة بدولة الكويت لمكتب التدقيق الوطني بجمهورية استونيا قام وفد من ديوان المحاسبة بدولة الكويت بزيارة ميدانية إلى الجهاز الاستوني خلال الفترة من 13-15/3/2017 للتباحث حول موضوع "إدارة النفايات الصلبة" و"الرقابة البيئية على مشاريع البناء" و"الرقابة المسبقة على المناقصات".

□ قام ديوان المحاسبة بدولة الكويت بتوقيع اتفاقيات تعاون جديدة مع كل من :

* جهاز الرقابة العليا للاتحاد بجمهورية المكسيك.

* مكتب التدقيق الوطني بجمهورية إستونيا.

* هيئة التدقيق والتفتيش بجمهورية كوريا.

* الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية :

1 قام معالي المستشار/ رئيس الجهاز ووفد مرافق لسيادته بزيارة ديوان المراقبة العامة بالملكة العربية السعودية يومي 10 و 11 أبريل 2017 وذلك بدعوة من معالي الدكتور/ حسام بن عبد المحسن العنقري رئيس ديوان المراقبة العامة.

2 شارك الجهاز في اجتماع لجنة بناء القدرات الذي عقد في دكا- السنغال خلال الفترة من 07 إلى 09 فبراير 2017. وقد تم خلال هذا الاجتماع مناقشة تطور تنفيذ خطة عمل اللجنة 2015-2017 السابق إعدادها في يوليو 2015 واستعراض نتائج الإنكوساي 22 والقرارات التي اتخذت خلاله والتي من شأنها التأثير على الأفروساي بالإضافة إلى موضوعات أخرى تتعلق بالإعداد للجمعية العامة الرابعة عشرة للأفروساي المقرر عقدها بناميبيا خلال شهر أكتوبر 2017.

3 استقبل الجهاز وفد مفوضية الاتحاد الإفريقي يوم الثلاثاء الموافق لـ 09 مايو 2017 الذي قام بزيارة لمصر خلال الفترة من 09 إلى 11 مايو 2017 للترويج لتضمين أجندة الاتحاد الإفريقي للتنمية المستدامة "أجندة 2063" ضمن الخطط الوطنية.

كما شارك الجهاز في ورشة عمل نظمها المفوضية يوم الخميس الموافق لـ 11 مايو 2017 لتعريف كبار المسؤولين في الوزارات والهيئات المختلفة والبنك المركزي ومنظمات المجتمع المدني والقطاع الخاص والمجموعات الشبابية والمهتمة بقضايا المرأة بأهداف أجندة 2063 ومناقشتها.

4 قام الجهاز بترجمة عدد يناير لعام 2017 للمجلة الرقابة الدولية التي تصدرها منظمة الإنتوساي وذلك في إطار إلتزام الجهاز المركزي للمحاسبات بترجمة عدد يناير من كل عام وقد خصص عدد هذا العام من الجلة للمؤتمر الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية (إنكوساي 22) الذي عقد في أبو ظبي خلال الفترة من 05 إلى 11 ديسمبر 2016.

مواقع على الانترنت ذات العلاقة بطبيعة أعمال الأجهزة الرقابية

<http://comfac.mans.edu.eg/>

[http:// naqaae.eg](http://naqaae.eg)

[http:// mof.gov.eg](http://mof.gov.eg)

[http:// ol.asu.edu.eg/QuesBank/comm](http://ol.asu.edu.eg/QuesBank/comm)

[http:// inplanning.gov.eg](http://inplanning.gov.eg)

[http:// mpmar.gov.eg](http://mpmar.gov.eg)

كلية التجارة – جامعة المنصورة

الهيئة القومية لضمان جودة التعليم والاعتماد

وزارة المالية – جمهورية مصر العربية

مركز التعليم المفتوح بجامعة عين شمس

معهد التخطيط القومي – جمهورية مصر العربية

وزارة التخطيط والمتابعة والإصلاح الإداري – جمهورية مصر العربية



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 نصوصا حرفية أو عرضا لأفكار آخرين مصوغة بلغة الكاتب، ويتم ذلك بالنسبة للكاتب والباحث 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 أيضا 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 أولا 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 خصيصا 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 سطرا 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 مناسبا للنشر وإجراء التعديلات بما يتلاءم وضرورات النشر.
- 4- تعبر المواد المنشورة في المجلة عن آراء كاتبها.
- 5- تخصص مكافأة مالية لمعد المقال أو البحث سواء أكان محررا أم مترجما وذلك في ضوء الضوابط والشروط المحددة من قبل المجلس التنفيذي للمنظمة العربية.

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. ويمكن الاطلاع على الأعداد التي صدرت من خلال الصفحة الخاصة بالمجلة على موقع المنظمة من خلال هذا الرابط:

نشریات ودراسات وأدلة رقابية_232_111/Ar/ <http://www.arabosai.org/>

العربية | بحث

من أجل تدعيم العمل الرقابي العربي

الرئيسية > نشریات ودراسات وأدلة رقابية

نشریات ودراسات وأدلة رقابية

المنظمة | الأخبار | الأجهزة الأعضاء | الخبراء وأخصائيو التدريب من الأجهزة | النشاط الإقليمي والدولي | الملتقى العربي الأوروبي

الهيئة العامة
المجلس التنفيذي
لجنة تنمية القدرات المؤسسية
لجنة المعايير المهنية والرقابية
لجنة المخطط الاستراتيجي
لجنة البيئة

الدورات التدريبية واللقاءات العلمية

نشریات ودراسات وأدلة رقابية

الرئيسية | إتصل بنا | خارطة الموقع | نشریات ودراسات وأدلة رقابية

© المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

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.gov.jo](mailto:info@ab.gov.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](mailto:saiuae@emirates.net.ae) - البريد الإلكتروني: 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.nao.gov.bh](mailto:Plan&Dev@nao.gov.bh) - البريد الإلكتروني: Plan&Dev@nao.gov.bh.
- 4- دائرة المحاسبات بالجمهورية التونسية، 25، شارع الحرية - تونس - الهاتف: (00216 71 831033) - (00216 71 830019) - الفاكس: (71 831409) - العنوان الإلكتروني: [www.courdescomptes.net.tn](mailto:info@courdescomptes.net.tn) - البريد الإلكتروني: info@courdescomptes.net.tn.
- 5- مجلس المحاسبة بالجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 38، شارع أحمد غرمول - الجزائر - الهاتف: (00213 21 655516) - الفاكس: (21 656006) - العنوان الإلكتروني: www.ccomptes.org.dz - البريد الإلكتروني: 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](mailto:develop@gab.gov.sa) - البريد الإلكتروني: develop@gab.gov.sa / gab@gab.gov.sa.
- 8- ديوان المراجعة القومي بجمهورية السودان، ص. ب. 91 - الخرطوم - الهاتف: (0024911778231) - الفاكس: (0002491177534) - العنوان الإلكتروني: www.sudaudit.com - البريد الإلكتروني: ricydexon@yahoo.com / nationalaudit@gmail.com.
- 9- الجهاز المركزي للرقابة المالية بالجمهورية العربية السورية، شارع 29 آيار - دمشق - الهاتف: (0096311 3312196) - الفاكس: (0096311 2318013) - البريد الإلكتروني: auditsyria@yahoo.com / zewarteba@hotmail.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: (009641 5372623) - 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) - (0097022972293) - الفاكس: (0097022967716) - العنوان الإلكتروني: www.saacb.ps - البريد الإلكتروني: scj@facb.gov.ps / facb@facb.gov.ps.
- 14- ديوان المحاسبة بدولة قطر، ص. ب. 2466 - الدوحة - الهاتف: (00974440200000) - الفاكس: (00974440200200) - العنوان الإلكتروني: www.sab.gov.qa - البريد الإلكتروني: president.office@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: (0092654957777) - الفاكس: (0096524957700) - العنوان الإلكتروني: www.sabq8.org - البريد الإلكتروني: training@sabq8.org.
- 17- ديوان المحاسبة بالجمهورية اللبنانية، محلة القنطاري - شارع الجيش - بيروت - الهاتف: (379830009611) - (009611 379831) - الفاكس: (373040) - العنوان الإلكتروني: www.coa.gov.lb - البريد الإلكتروني: diwan@coa.gov.lb.
- 18- ديوان المحاسبة الليبي، البيضاء - ليبيا - الطريق الدائري - الهاتف: (00218694620577) - الفاكس: (00218694620580) - العنوان الإلكتروني: www.libyansai.gov.ly - البريد الإلكتروني: diwan.libya@hotmail.com.
- 19- الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية، شارع صلاح سالم، ص. ب. 11789 - مدينة نصر - القاهرة - الهاتف: (002024013956) - الفاكس: (00202 4017086) - (00202 2615813) - 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: (0002123756374) - (00021237563717) - الفاكس: (0021237711865) - العنوان الإلكتروني: www.courdescomptes.ma - البريد الإلكتروني: ccomptes@courdescomptes.ma.
- 21- محكمة الحسابات بالجمهورية الإسلامية الموريتانية، شارع جمال عبد الناصر، ص. ب. 592 - انواكشوط - الهاتف: (0022245255249) - 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: (009671443143) - (009671443147) - الفاكس: (443118) - العنوان الإلكتروني: www.coca.gov.ye - البريد الإلكتروني: tech_coop2007@yahoo.com.



مقر الأمانة العامة للمنظمة: شارع الطيب
المهيري، عدد 87، الطابق الأول – البلفدير، 1002 تونس
الهاتف: 71780040 (00216) – الفاكس: 71780029 (00216)

العنوان الإلكتروني: www.arabosai.org

البريد الإلكتروني: contact@arabosai.org