

# الرقابة المالية

مجلة نصف سنوية تصدرها المنظمة العربية  
للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة



العدد 71 كانون الأول ديسمبر 2017

## الرقابة المالية

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

### اللجنة الدائمة لشؤون المجلة

- الأمانة العامة للمنظمة.
- ديوان المحاسبة بالمملكة الأردنية الهاشمية.
- ديوان الرقابة المالية والإدارية بدولة فلسطين.
- ديوان المحاسبة الليببي.
- 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/ هادي طوالب (ديوان المحاسبة بالمملكة الأردنية الهاشمية)
- السيد/ طارق مصطفى الحطاب (ديوان المحاسبة الليببي)
- السيدة/ غادة علي يسري الهواري (الجهاز المركزي للمحاسبة بجمهورية مصر العربية)
- السادة/ منجي الحمامي وخميس الحسني وعبد الباسط المبروكي (الأمانة العامة للمنظمة العربية).

## الصفحة

## محتويات العدد

١	- كلمة العدد
٢	- الافتتاحية
4	- المقال المحرر
11	- المقال المحرر
19	-المقال المحرر
26	-إصدارات جديدة
27	-نشاطات التدريب
32	-أخبار المنظمة
34	- أخبار الأجهزة الأعضاء
41	-مواقع على الانترنت ذات العلاقة بطبيعة أعمال الأجهزة الرقابية
42	- شروط ومعايير النشر في مجلة "الرقابة المالية"

## عنوان المجلة

مقر الأمانة العامة للمنظمة: شارع الطيب المهيري، عدد ٨٧، الطابق الأول - البلفدير، ١٠٠٢ تونس-

الهاتف: ٧١٧٨٠٠٤٠ (00216) - الفاكس: 71780029 (00216)

العنوان الإلكتروني: [www.arabosai.org](http://www.arabosai.org) البريد الإلكتروني: [contact@arabosai.org](mailto: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 لمحضر الاجتماع التأسيسي لرؤساء هذه الأجهزة المنعقد بالقاهرة في نفس السنة. وقد تم العمل فيها بموجب اللوائح التأسيسية والتنظيمية الصادرة سنة 1976. وقد أُنعت هذه اللوائح وحلّ 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.

الهيئة 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 ١٩ إلى ٢١ أكتوبر ٢٠١٦.

## تطوير قدرات العاملين في الأجهزة العليا للرقابة ودوره في تحسين أداء الأجهزة



سعادة الشيخ/ بندر بن محمد بن سعود آل ثاني  
رئيس ديوان المحاسبة بدولة قطر



تلعب الأجهزة العليا للرقابة دوراً هاماً في تحسين أداء الجهات الخاضعة لرقابتها، وتتطلع تلك الأجهزة إلى ممارسة أعمالها الرقابية بجودة عالية وفق القواعد والمعايير الدولية بما في ذلك المعايير الصادرة عن المنظمات الرقابية الدولية. ومن أجل تحقيق ذلك تسعى تلك الأجهزة إلى إرساء وتعزيز نظام رقابة جودة وتنفيذ رقابة فعّالة لضمان الجودة وصولاً لتعزيز مصداقية عملها وارتقاء أدائها الرقابي، وتنظيم عملية الرقابة بشكل يجعل منها أداة فعّالة في تحسين استخدام موارد الدولة بأجهزتها المختلفة. ويتجسد هذا التنظيم من خلال الالتزام بتطوير القدرات المهنية للعاملين بتلك الأجهزة والتي تشمل المهارات والمعارف وأساليب العمل اللازمة لتمكينها من القيام بمسؤولياتها الرقابية.

إن تطوير قدرات العاملين في الأجهزة الرقابية والتأهيل العلمي والعملية لهم هو من المعايير العامة في الرقابة الحكومية والتي أشارت إلى ضرورة توفر الكفاءة والاختصاص في من يقوم بالعمل الرقابي، كما أن توفر التدريب واكتساب الخبرة تعتبر من المقومات الضرورية للعمل الرقابي الفعّال. وقد أثبتت الدراسات وجود علاقة مؤكدة بين توفر الخبرة العملية والتدريب في المجال الرقابي وتطوير الأداء الرقابي للأجهزة الرقابية على الجهات الخاضعة لرقابتها.

ولقناعتنا الراسخة في هذا المجال فقد عملنا وضمن مشروع التحول المؤسسي بديوان المحاسبة في دولة قطر على انجاز برنامج لتطوير قدرات موظفينا وتحديد أنسب البرامج التدريبية لهم. كما عملنا على إنشاء (مركز التميز للتدريب والتطوير) ضمن الهيكل التنظيمي الجديد للديوان بهدف ترسيخ نهج بناء الخبرات والكفاءات في مجال التدريب المهني لتقديم برامج تدريبية عالية الجودة تشمل موظفي الديوان وموظفي الجهات الخاضعة للرقابة.

وختاماً فإن تطوير النظرة إلى التدريب باعتبارها عملية إستراتيجية مستمرة لتطوير القدرات المهنية والعمل على تحديث البرامج التدريبية لصفق المهارات المطلوبة بما يتماشى مع التقنية الحديثة، سيساهم في بناء جهاز وظيفي مُعدّ اعداداً مهنياً وعلمياً، ومدرباً تدريباً جيداً يكون قادراً على ممارسة أعماله الرقابية بكفاءة وفاعلية عالية.

## دور الأجهزة العليا للرقابة في حوكمة القطاع العام

ظهر مفهوم الحوكمة خلال العقود الماضية في العديد من الاقتصاديات، خاصة في أعقاب الأزمات الاقتصادية والمالية التي شهدتها الدول المتقدمة والنامية في عقد التسعينات من القرن الماضي، بدءاً من تلك التي عصفت بدول جنوب شرق آسيا، ثم ما شهدته الاقتصاد الأمريكي والأوروبي من أزمة مالية خانقة وما تركته من آثار سلبية على مختلف الاقتصاديات العالمية مما استدعى وضع قواعد جديدة للحوكمة.

كما برزت أهمية الحوكمة في القطاع العام نتيجة ضعف مستوى الأداء والإنتاجية في الجهات الحكومية، وتداخل الصلاحيات والمسؤوليات فيما بينها، وضعف القواعد الرقابية وآليات العمل فيها، وغياب المساءلة الحقيقية وضعف الإفصاح والشفافية، وتفشي حالات الفساد المالي والإداري والذي يتسبب في هدر المال العام، وبالتالي انعكاس ذلك على المستوى المعيشي للمواطن ومستوى الخدمات المقدمة له.

وقد عرّف كل من البنك الدولي ومعهد المدققين الداخليين الأمريكي الحوكمة في القطاع العام بأنها مجموعة التشريعات والسياسات والهيكل التنظيمية والإجراءات والضوابط التي تؤثر على أداء الجهة الحكومية لتحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية وفق أسلوب مهني وأخلاقي يضمن النزاهة والشفافية، باعتبارها آليات للمتابعة والتقييم، ونظام صارم للمساءلة وفعالية الأداء.

لذا تهدف الحوكمة إلى ضمان الأداء الجيد من قبل الجهاز الحكومي وتوفير الخدمات بعدالة والالتزام بالتشريعات المعمول بها، واتخاذ القرارات الإدارية بحيث تلبى طموحات وتوقعات الأطراف ذات العلاقة وتعزز ثقة المواطنين بأجهزة الدولة.

إن من أهم الفوائد المرجوة من تطبيق نظام الحوكمة يتلخص فيما يلي:

\* تشجع الحوكمة الإدارة العامة على الاستخدام الأمثل للموارد، وتحقيق النمو المستدام، وزيادة الإنتاجية.  
\* تُسهّل الحوكمة عملية الرقابة والإشراف على أداء الجهاز الحكومي، بعد أن يتم تحديد اطر الرقابة الداخلية وتشكيل لجان الحوكمة المتخصصة وتطبيق الشفافية والإفصاح.

\* تساهم الحوكمة في استقطاب الاستثمارات الخارجية، حيث إنّ المستثمر ينجذب إلى البيئة المستقرة التي تؤمن بمبدأ سيادة القانون وبما ينعكس إيجاباً على استقرار الأسواق المالية.

وفي ضوء الدور الهام الذي تلعبه كافة الأجهزة العليا للرقابة في حماية المال العام قامت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) بتشكيل لجان وفرق عمل لوضع الأدلة الإرشادية للحوكمة تمحور عنها في مجال عمل لجنة الرقابة الداخلية إصدار سلسلة معايير وتوجيهات في مجال الحوكمة متضمنة إرشادات لمعايير الرقابة الداخلية للقطاع العام واستقلالية المراجع الخارجي وآلية التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة والمراجعين الداخليين في القطاع العام.

وقد تدعّم دور الأجهزة العليا للرقابة في الحوكمة بتكليفها من قبل منظمة الأمم المتحدة بمتابعة تنفيذ أهداف التنمية المستدامة ٢٠٣٠ والتي من بينها الهدف رقم ١٦ الذي تضمن إنشاء مؤسسات فعالة وشفافة خاضعة للمساءلة على جميع المستويات وتتميز بديناميكية وانفتاح ومشاركة في عملية صنع القرار. فعلى اعتبار أن الأجهزة العليا للرقابة تتمتع باستقلالية ومهنية عالية وفقاً لمعايير الإنتوساي يعطيها القدرة على مساءلة الجهات الخاضعة للرقابة حول مدى احترامها لمبادئ الحوكمة في إدارة المال العام ويجعلها بالتالي المساند الأساسي للحكومات والبرلمانات وموافاتها بالملاحظات والمخالفات التي تم الوقوف عليها عند ممارسة الأعمال الرقابية.

فبتنفيذها لأنواع الرقابة الثلاث يمكنها من أن تشمل رقابتها جميع مجالات الحوكمة. ففي مجال التخطيط الاستراتيجي وضبط السياسات يتم تقييم مدى شموليته وتناسقه وواقعيته بما يضمن قابليته للتنفيذ وتحقيقه لأهداف القطاع العام. كما أن مراقبة تحويل هذه الاستراتيجيات إلى موازنات سنوية مبنية على توازنات مالية مقبولة تمكن من تنفيذ الخيارات الاقتصادية والاجتماعية. وعليه فإن اضطلاع الأجهزة العليا للرقابة بمساندة القطاع الحكومي في إرساء نظم للرقابة الداخلية وإدارة المخاطر يعتبر أساسيا لضمان تنفيذ عملياته التشغيلية بشكل نظامي وأخلاقي واقتصادي وفعال مع استيفاء التزامات المساءلة في ظل احترام القوانين واللوائح المعمول بها. أما في مجال التنفيذ فإن مراقبة تنفيذ الموازنة وفق التقديرات وفي إطار مسارات متناسقة تتواصل بينها بفعالية وكفاءة ووفق الأطر القانونية وبما ينعكس إيجابا على الخدمات المقدمة للمواطنين. ولضمان حسن حوكمة المجالين السابقين لا بد من وقوف الأجهزة العليا للرقابة على مدى فعالية نظم المتابعة والتقييم بالقطاع العام والتي تهدف إلى التأكد من مدى تحقيق المسارات السابقة لأهدافها وتحديد مجالات التحسين بهدف التدخل في الوقت المناسب. فمن خلال تواجد نظام متكامل لتقييم أداء هياكل القطاع العام مع الأخذ بعين الاعتبار ردود الفعل والدروس المستفادة من شأنه أن يحسّن أداء السياسات والبرامج بهذه الهياكل. ولمواصلة اضطلاع الأجهزة العليا بهذا الدور وتأكيد الثقة فيها فعليها أن تبرهن عن احترامها لمبادئ الحوكمة وفقا للمعيار ١٢ الصادر عن الإنتوساي "قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة -إحداث الفارق في حياة المواطنين-" بالإضافة إلى التواصل مع الأطراف ذات العلاقة.

والله وليّ التوفيق

هيئة تحرير المجلة

## التصورات المستقبلية لدور ديوان المحاسبة الليبي في التنبيه من مخاطر حدوث أزمات مالية

مقال محرر  
ليبيا

إعداد: منصور خليفة الهماي  
مدير الإدارة العامة لفحص ومراجعة حسابات الطاقة

إعداد: د. طارق مصطفى الحطاب  
مدير مركز البحوث والدراسات الإستراتيجية

### المقدمة:

واجه الاقتصاد العالمي خلال الألفية الثالثة أزمة مالية حقيقية عصفت باقتصاديات الدول المتقدمة والنامية على حد سواء وتمثلت مظاهرها في أزمات سيولة نقدية أدت إلى انهيار العديد من المؤسسات المصرفية وتدني أسعار الأسهم وانخفاض مؤشرات البورصة ودخول معظم اقتصاديات العالم في مرحلة الركود الاقتصادي وتراجع كبير في نسب نمو الدول الصناعية وحدوث خلل في تنفيذ خطط التنمية في الدول النامية.

وقد شهدت تلك الفترة جدلاً واسعاً حول دور ومسئولية مراجعي الحسابات في الأزمات المالية التي تعرض لها الاقتصاد العالمي نتيجة عدم تضمين تقارير مراجعي الحسابات لأي مؤشرات تنبؤية تشير إلى احتمالية حدوث أزمات مالية وعدم وجود أي نوع من الرقابة الإشرافية على مكاتب المراجعة الخارجية، الأمر الذي ينطبق على الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة.

وفي هذا الإطار تعمل المؤسسات المالية في ظروف عدم التأكد التي تفرض عليها إيجاد السبل الكفيلة التي تساعد على البقاء والاستمرار وبالتالي تحقيق النجاح المستهدف.

إن مفهوم الاستمرارية أحد الفروض الرئيسة التي يقوم عليها علم المحاسبة وهي الكلمة المقابلة للتعثر. حيث أسست المؤسسات لتبقى وتستمر، من هنا لا بد من إيجاد الطرق التي تساعد على البقاء والاستمرار ومن أهم هذه الطرق وجود نماذج أو مؤشرات للتنبؤ بالأزمات المالية، والذي يساعد مراجعي الحسابات والمحاسبين الإداريين والمحليلين الماليين في تقييم قدرة المؤسسات على البقاء والاستمرار وبالتالي وضع تقارير أقرب ما تكون إلى التأكد والتي عادة ما تكون مفيدة لكافة الأطراف المهتمة ببقاء المؤسسات واستمرارها وعدم تعثرها، الأمر الذي من شأنه مساعدة أصحاب المصالح على اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة وتوجيه استثماراتهم التوجيه الأمثل.

إن التقارير المالية التي تم إعدادها انطلاقاً من بيانات محاسبية تحتوي على أرقام مجردة، هذه الأرقام مفيدة بعض الشيء إلا أن هذه الأرقام التي تتضمنها التقارير المالية قد يتخللها بعض الغموض، بسبب قيام بعض إدارات المؤسسات بإظهار البيانات المحاسبية بصورة مضللة من خلال استخدام المحاسبة الإبداعية بهدف إظهار مراكزها المالية على غير وضعها الحقيقي.

من هنا ظهرت الحاجة لاستخدام نماذج أو مؤشرات مالية وغير مالية يستطيع بموجبه مراجعو الحسابات الحكم على مدى قدرة المؤسسة، على الاستمرار في عملها من عدمه، كما أن وجود مثل هذه النماذج والمؤشرات يمكن المراجعين من التنبؤ بالأزمات وكشف الغموض والتضليل الذي قد يكون موجوداً في التقارير المالية للمؤسسات. بما يساعد مستخدمي التقارير المالية في اتخاذ القرارات الرشيدة.

إن واقع الحال في ديوان المحاسبة الليبي يشير إلى عدم تبني مراجعي الحسابات للنماذج والمؤشرات المالية وغير المالية مجتمعة كأدوات للتنبؤ بالأزمات المالية وعدم توفر المعرفة في هذا المجال، وبالتالي فإن الغرض من هذه الورقة هو محاولة وضع تصور مستقبلي لاستخدام نماذج وتطبيقات الإنذار المبكر بالأزمات المالية من قبل مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي.

## ١- مفهوم الأزمات المالية:

هناك العديد من التعريفات للازمات المالية والتي وردت في الدراسات والأدب النظري، حيث عرفت على "إنها اضطراب حاد ومفاجئ في بعض التوازنات الاقتصادية يتبعه انهيار في عدد من المؤسسات المالية تمتد آثاره إلى القطاعات الأخرى". (عماري وفالي ٢٠٠٩).

ومن الناحية الاقتصادية فيقصد بالأزمة أنها "ظاهرة تعرف بنتائجها على الاقتصاد الحقيقي، ومن مظاهرها انهيار البورصة، وحدوث مضاربات نقدية كبيرة ومتقاربة وبطالة دائمة." (الحرشي ٢٠٠٩).

وتعرف الأزمة بشكل خاص بأنها "انهيار النظام المالي برتمته مصحوباً بفشل عدد كبير من المؤسسات المالية وغير المالية وانكماش حاد في النشاط الاقتصادي الكلي." (الحاج ٢٠٠٩).

ومن مجمل ما ورد من التعريفات فيمكن تعريف الأزمة المالية بأنها تدهور حاد في الأسواق المالية لدولة ما أو مجموعة من الدول يؤدي إلى آثار ضارة بالاقتصاد الحقيقي والوصول لحالة الركود الاقتصادي.

## ٢- 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.

## ٣- مظاهر الأزمات المالية:

١- تدهور مؤشرات الأسواق المالية بصفة عامة وتدني أسعار الأسهم.

٢- نقص السيولة وما يصاحبه من انكماش حاد في النشاط الاقتصادي.

٣- انخفاض معدلات الاستهلاك والإنفاق والادخار.

٤- ازدياد معدل البطالة بسبب التوقف والإفلاس والتصفية.

٥- تراجع أسعار النفط إلى مستويات قياسية.

## 4- أسباب الأزمات المالية:

إن الأزمات المالية هي ظاهرة خطيرة تنجم عنها مخاطر كبيرة ويمكن أن تتعرض لها العديد من المؤسسات سواء في الاقتصاديات المتقدمة أو النامية بسبب مجموعة من العوامل الداخلية والخارجية من أهمها: ضعف إدارة كل من الدين العام والمخاطر بما في ذلك إدارة احتياطات النقد الأجنبي وعدم الإفصاح الكافي عن البيانات المالية وضعف وظائف الإشراف على قطاع الخدمات المالية وعدم كفاءة السياسات النقدية من قبل المصارف المركزية نتيجة عدم التزام هذه السياسات بخفض مستوى التضخم وعدم كفاية احتياطات النقد الأجنبي وعدم توازن الاقتصاد من خلال السياسات غير المستديمة للموازنات العامة للدول وضعف الأداء الاقتصادي بشكل عام وإتباع سياسات مالية وأسعار صرف غير سليمة ومن العوامل الخارجية التقلبات في أسعار الفائدة العالمية والتقلبات في أسعار الصرف الحقيقية والتقلبات في شروط التبادل التجاري وانخفاض أسعار السلع عالمياً (لجنة الدين العام، ٢٠٠١).

## أهمية التنبؤ بالأزمات المالية من قبل مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي:

تكتسب أهمية تبني أساليب التنبؤ بالأزمات المالية من قبل ديوان المحاسبة الليبي لطبيعة المهام التي يقوم بها الديوان في البيئة المحلية وما تمثله مخرجات الديوان لدى متخذي القرارات من أهمية بالغة من خلال ثقة مستخدمي التقارير المالية بالآراء المعتمدة من قبل الديوان، وبالتالي فإن تضمين التقارير المالية للديوان لمؤشرات ونماذج تساعد على التنبؤ بحدوث أزمات مالية سيساهم بشكل كبير بتدارك الأمور قبل وقوعها من قبل متخذي القرارات وبالتالي حماية الاقتصاد من عواقب قد يكون لها تأثير مدمر.

وفي دولة ليبيا تشير البوادر الأولية حالياً لاحتمالية حدوث أزمة مالية في الاقتصاد الليبي الكلي نتيجة لاعتماد الميزانية العامة للدولة على مورد وحيد للدخل وهو النفط وفي ظل الانخفاض الحاد في أسعار النفط العالمية وفقدان الدولة سيطرتها الكلية على الموائى والحقول النفطية وانخفاض احتياطيات مصرف ليبيا المركزي من النقد الأجنبي مما عرض ميزانيات الدولة بداية من عام ٢٠١٣م للعجز المالي الأمر الذي يتطلب من ديوان المحاسبة الليبي لعب دور أكبر في هذه المرحلة من خلال التنبيه لمخاطر هذه الأزمات واقتراح الحلول الكفيلة لتجاوزها وبما يتوافق مع المادة (١٨) من قانون الديوان.

### مؤشرات ونماذج التنبؤ بالأزمات المالية:

تضمن معيار المراجعة الدولي رقم (٥٧٠) والصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين والخاص بفرض الاستمرارية والذي يهدف إلى توفير إرشادات حول مسؤولية مراجع الحسابات عند مراجعة التقارير المالية المتعلقة بملاءمة فرض الاستمرارية كأساس لإعداد التقارير المالية (ISA No. 570, 2013)، مجموعة من المؤشرات التي تساعد المراجع في اكتشاف حالات الشك باستمرارية العميل، صنفنا إلى مؤشرات مالية، ومؤشرات تشغيلية، ومؤشرات أخرى.

#### أولاً: المؤشرات المالية: وتتمثل فيما يلي:

- ١- صافي الالتزام أو مركز الالتزام الحالي: عندما تكون المطلوبات المتداولة أكثر من الموجودات المتداولة فإن ذلك يؤدي إلى مشاكل تتعلق بقدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها وخاصة المتداولة.
- ٢- قرب استحقاق قروض ذات اجل محدد دون وجود إمكانية متوقعة للسداد أو التجديد: يؤدي عجز السيولة أحياناً ونقص إمكانيات التمويل الذاتي إلى دفع المؤسسة للمزيد من الاقتراض لتمويل التزاماتها الجارية أو الأنشطة الاستثمارية وبالتالي يؤدي إلى تحميل المؤسسة أعباء خدمة الدين التي قد تفوق أرباحها.
- ٣- ظهور النسب المالية الأساسية بشكل سلبي.
- ٤- الخسائر التشغيلية الجوهرية أو التدهور الحاد في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد النفقات النقدية.
- ٥- تقطع وعدم استمرارية أرباح الأسهم: عند وجود أرباح قابلة للتوزيع في القوائم المالية وعدم قيام الإدارة بتوزيعها لفترات مالية متعددة بالرغم من استحقاق هذه التوزيعات، يشير ذلك إلى وجود مشاكل تتعلق بالسيولة لدى المؤسسة، أو قيام الإدارة بتوزيع أسهم بدلاً من توزيع النقد دون وجود مبرر، هنا يجب على المراجع أن يأخذ ذلك بعين الاعتبار، لأنه يُعد مؤشراً على ضعف في قدرة المؤسسة على الاستمرار في أعمالها في المستقبل المنظور.
- ٦- عدم القدرة على سداد مستحقات الدائنين في مواعيدها: إن عدم قدرة المؤسسة على دفع الالتزامات المستحقة للدائنين ينتج في الدرجة الأولى عن نقص في السيولة (النقد) لديها، أي نقص التدفقات النقدية الداخلة للمؤسسة.
- ٧- عدم القدرة على الامتثال لبنود اتفاقيات القروض: إن عدم قدرة المؤسسة على الوفاء بتسديد القروض في تاريخ استحقاقها يعرضها لمشاكل مع المقرضين، وخاصة إذا لم يتم الموافقة على جدولة تلك الديون، وعند عدم استطاعة المؤسسة الوفاء باتفاقيات القروض، والاستمرار في ذلك يؤدي إلى مضاعفة هذه الديون، وتراكم الفوائد، وبالتالي تصبح استثماريتها موضع شك لعدم قدرتها على تمويل عملياتها، الأمر الذي قد يؤدي إلى توقفها كلياً أو جزئياً.
- ٨- التحول من المعاملات الآجلة إلى معاملات النقد عند التسليم مع الموردين: إن إصرار الموردين، ودائني البضاعة على التعامل نقداً بدل الآجل وفي نفس الوقت مواجهة المؤسسة لمشاكل في تمويل مستلزماتها نقداً، يشير هذا إلى ضعف السيولة لديها، وضعف ثقة الموردين، ودائني البضاعة في المؤسسة، وهو مؤشر لضعف قدرتها على الاستمرار في تمويل عملياتها الجارية.

٧ ٩- عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير المنتجات الأساسية والاستثمارات الأخرى: قد يؤدي العجز في السيولة وتناقص إمكانيات التمويل الداخلي إلى دفع المؤسسة إلى التمويل الخارجي عن طريق الاقتراض، سواء لتمويل الالتزامات الجارية أو الأنشطة الرأسمالية، ومن ثم تحميل المؤسسة أعباء خدمة الديون (الفوائد) التي قد تفوق أرباحها. ويُعد ذلك مؤشراً على عدم قدرتها على الاستمرار، وبالتالي لا تستطيع المؤسسة الحصول على تمويل آخر لتطوير منتج جديد أو قائم أو استثمارات ضرورية لأسباب المنافسة أو غيرها.

**ثانياً: مؤشرات تشغيلية:** وتتمثل فيما يلي:

- ١- نية الإدارة تصفية المؤسسة أو إيقاف العمليات.
- ٢- انسحاب الإدارة الرئيسية دون إيجاد من يحل محلها.
- ٣- خسارة سوق رئيسي أو عملاء رئيسيين أو حق امتياز أو رخصة أو موردين رئيسيين.
- ٤- صعوبات لها علاقة بالقوى العاملة أو نقص في المستلزمات الهامة.

**ثالثاً: مؤشرات أخرى:**

عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى:

تتكون الأموال المستثمرة في المؤسسة من رأس المال المدفوع والقروض التي تحصل عليها المؤسسة من البنوك وحملة السندات. وهناك نسب متعارف عليها للحفاظ على التوازن بين مصادر التمويل الداخلي والخارجي، فإذا اختل التوازن بسبب زيادة حجم القروض وانخفاض رأسمال المدفوع تتحمل المؤسسة أعباءً مالية لخدمة الدين، تتمثل بالفائدة وأقساط القروض. وحتى تستمر المؤسسة يجب ألا تزيد نسبة القروض إلى حقوق الملكية عن الحد المقبول في الصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة، وذلك من أجل توفير أكبر قدر ممكن من النجاح، والاستمرار (خرابشة، والسعيدة، ٢٠٠٠).

١- تطبيق الإجراءات القانونية أو التنظيمية الأخرى ضد المؤسسة والتي في حال نجاحها ستؤدي إلى مطالب من المرجح أن لا تكون المؤسسة قادرة على الوفاء بها: عند وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد المؤسسة، ونجاح هذه الدعاوى قد يؤدي إلى التزامات، أو تعويضات لا تستطيع المؤسسة الوفاء بها أو الحجز على أصولها أو التعرض للتصفية لتسديد الالتزامات، فهذا مؤشر على ضعف قدرتها على الاستمرار في المستقبل.

٢- التغيرات في القوانين والسياسات الحكومية: تعمل المؤسسة في بيئة تحكمها القوانين والتشريعات الحكومية وبالتالي فإن هذه القوانين تتغير من وقت لآخر، فأحياناً تكون قوانين مؤقتة قد لا يتم الموافقة على إدامتها وخاصة القوانين ذات العلاقة بالمؤسسة، مثل: القوانين الجمركية مما يؤثر على التكلفة والأسعار والقوانين الخاصة بالقوى العاملة واستيراد مستلزمات الإنتاج. فعند ملاحظة ذلك من قبل المراجع فإن ذلك يدل على ضعف قدرة المؤسسة على الاستمرار في المستقبل.

3- الكوارث غير المؤمنة أو المؤمنة بأقل مما تستحق عند حدوثها.

٤- استخدام المحاسبة الإبداعية.

٥- التأخر في إصدار ونشر التقارير المالية.

**رابعاً: النماذج:**

لقد بدأ الاهتمام بعملية بناء النماذج بغرض التنبؤ بالأزمات المالية بشكل جدي في أوائل الستينات. ويمكن تقسيم نماذج التنبؤ بالتعثر المالي إلى ما يلي ((Balcaen & Ooghe, 2004)، (Paula, 2010):

١- النماذج التي تم بناؤها بالاعتماد على التحليل التمييزي المتعدد.

أ- نماذج الشبكات العصبية.

ب- النماذج المعتمدة على الإحصاء والرياضيات فقط.

ج- نماذج الانحدار اللوجستي.

ومعظم النماذج التي تم بناؤها كان بالاعتماد على التحليل التمييزي المتعدد ومن أهمها:

يعتبر **Altman**، رائداً في استخدام هذا الأسلوب الإحصائي في بناء نماذج التنبؤ بتعثر الشركات، حيث يعتمد هذا الأسلوب على استخدام مجموعة من النسب المالية كمجموعات خطية تكون هي الأقدر على التنبؤ بالتعثر المالي للشركات. وتالياً أهم النماذج التي تم بناؤها بهدف التنبؤ بالأزمات المالية للشركات:

**نموذج (Altman 1968):** قدم Altman عام ١٩٦٨ دراسة رائدة في مجال التنبؤ بالتعثر المالي للشركات من خلال دراسة النسب والمؤشرات المالية لتلك الشركات، حيث اعتمد على نموذج إحصائي عرف باسم أنموذج متعدد الاتجاهات، حيث يعتمد هذا الأنموذج على استخدام مؤشرات مالية ومحاسبية للوصول إلى مؤشر واحد للتعثر المالي يكون قادراً على التنبؤ بالتعثر قبل وقوعه. استخدم Altman تحليل التمايز لبناء الأنموذج (Z-Score) للتنبؤ بتعثر الشركات، تكونت عينته من ٦٦ شركة صناعية نصفها متعثر والنصف الآخر غير متعثر. وقد بينت الدراسة أن هناك خمس نسب لها ارتباط قوي بالتنبؤ بالتعثر المالي وتوصل إلى المعادلة الرياضية التالية:

$$Z \text{ score} = 0.012X1 + 0.014X2 + 0.033X3 + 0.006X4 + 0.010X5$$

حيث أن:

X1 = نسبة رأس المال العامل إلى إجمالي الأصول.

X2 = نسبة الأرباح المحتجزة إلى إجمالي الأصول.

X3 = نسبة الدخل قبل الفوائد والضريبة إلى إجمالي الأصول.

X4 = نسبة القيمة السوقية لأسهم رأس المال إلى إجمالي الأصول.

X5 = نسبة المبيعات إلى إجمالي الأصول.

Z = مؤشر التعثر.

وقد كانت نتائج هذا الأنموذج عند اختبار قدرته التنبؤية بأنه يستطيع التنبؤ بالتعثر بنسبة ٨٢% قبل سنة من حدوثه و٥٨% قبل سنتين. ويتم تحديد الشركة إن كانت متعثرة أم لا كما يلي: إذا حققت الشركة علامة Z=1.81 فهذا يعني إن الشركة تتجه نحو التعثر بدرجة كبيرة وإنها في منطقة التعثر، أما إذا كانت Z=2.99 فهذا يعني أن وضع الشركة جيد وأنها تقع في منطقة النجاح، أما إذا كانت Z= ما بين ١.٨١ - ٢.٩٩، فإنها تقع في منطقة رمادية ويصعب الحكم عليها وأن وضع الشركة غير واضح ولا بد من دراسة أوضاع الشركة بشكل أكبر لتحديد وضعها (الشيباني، ٢٠٠٨).

**نموذج (Kida 1981):** تبنى هذا النموذج خمسة متغيرات مرجحة بأرقام مبنية على خمس نسب مالية، ويعتبر هذا النموذج أحد النماذج الفعالة للتنبؤ بالتعثر المالي وقد تكون هذا النموذج من النسب التالية: (Paula, 2010)

X1 = صافي الربح بعد الضريبة/ مجموع الأصول.

X2 = حقوق المساهمين/ مجموع الالتزامات.

X3 = الأصول النقدية/ الالتزامات قصيرة الأجل.

X4 = المبيعات/ مجموع الأصول.

X5 = الأصول النقدية/ مجموع الأصول.

Z = مؤشر التعثر.

ويأخذ هذا النموذج المعادلة الرياضية التالية:

$$Z = 1.042 X1 + 0.42 X2 - 0.461 X3 - 0.463 X4 + 0.271 X5$$

حيث إن X = النسبة المالية

وبناءً على هذا الأنموذج إذا حققت الشركة قيمة Z موجبة، فإن الشركة في أمان من الوقوع بالتعثر المالي أما إذا كانت قيمة Z سالبة فإن الشركة تواجه احتمالات فشل عالية.

هدفت هذه التجربة إلى تحديد مدى ملائمة النموذج الذي تم التوصل إليه في Altman<sup>١٩٦٨</sup> حيث تم تطبيقه على ثلاث عينات :

العينة الأولى: شملت ٨٦ شركة فشلت خلال الفترة من ١٩٦٩-١٩٧٥.

العينة الثانية: شملت ١١٠ شركات فشلت خلال الفترة من ١٩٧٦-١٩٩٥.

العينة الثالثة: شملت ١٢٠ شركة فشلت خلال الفترة من ١٩٩٧-١٩٩٩.

وقد كانت أهم نتائج التجربة تشير إلى أن دقة نماذج التمايز في التنبؤ بالتعثر تتراوح ما بين ٨٢% إلى ٩٤% في السنة الأولى، إلا أن هذه النسبة انخفضت إلى ٦٨% - ٧٥% في السنة الثانية قبل التعثر.

### الاستنتاجات والتوصيات:

#### أولاً: الاستنتاجات:

١- تعتبر مؤشرات ونماذج التنبؤ بالأزمات المالية أداة مهمة لمراجعي الحسابات في كتابة تقاريرهم بموضوعية والحكم على قدرة المؤسسة على الاستمرار.

٢- المؤشرات المالية وغير المالية مجتمعة بها قدرة تصنيفية وتنبؤية أكبر فيما لو استخدمت منفردة بهدف التنبؤ بتعثر المؤسسات من قبل مراجعي الحسابات.

٣- غياب الوعي والمعرفة بأهمية استخدام نماذج الإنذار المبكر للأزمات المالية لدى مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي.

٤- عدم وجود أي دور لديوان المحاسبة الليبي فيما يخص التنبؤ بالأزمات المالية على الرغم من تضمين قانونه مواد تتطلب تنبيه الجهات الحكومية لمثل هذه المخاطر.

#### ثانياً: التوصيات:

١- نشر الوعي والمعرفة لدى المراجعين بديوان المحاسبة الليبي بأهمية استخدام مؤشرات ونماذج الإنذار المبكر للأزمات المالية والعمل على بناء القدرات في هذا المجال.

٢- عقد دورات تدريبية لمراجعي الحسابات بالديوان في مجال تقييم قدرة المؤسسات على الاستمرار والتنبؤ بالأزمات المالية.

٣- العمل على تفعيل نص المادة (١٨) من قانون ديوان المحاسبة الليبي رقم ١٩ لسنة ٢٠١٣م والتي تجيز للديوان تنبيه الحكومة لبيادر الأزمات المالية المحتملة نتيجة لاتباع سياسات مالية غير سليمة أو لقصور في الأنظمة والقوانين المالية.

٤- التواصل مع المنظمات الدولية المتخصصة في توفير آليات الإنذار المبكر حول المخاطر الاقتصادية والمالية والتصدي لها وتوجيه ودعم الأجهزة الرقابية مثل مجلس الاستقرار المالي العالمي وصندوق النقد الدولي من خلال المجموعات الإقليمية التابعة لمنظمة الإنتوساي.



## المراجع باللغة العربية:

- 1- الحاج طارق (٢٠٠٩) الأزمة المالية العالمية وأثرها على الاقتصاد الفلسطيني – مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، ٢٠، ٢٤-٣٢.
- ٢- خرابشة، عبدو السعيدة، منصور (٢٠٠٠) تعثر بعض الشركات المساهمة العامة الأردنية: الأسباب وأساليب إعادة التأهيل. مجلة المنارة، (١)٥، ٢٥٩-٣٠١.
- ٣- الخزرجي، ثريا (٢٠٠٩) الأزمة المالية العالمية الراهنة وأثرها في الاقتصاديات العربية- بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الثالث لكلية العلوم الإدارية والمالية بجامعة الإسراء، الأردن.
- ٤- الشيباني، وليد محمد (٢٠٠٨) دور المعلومات المحاسبية في التنبؤ بالتعثر المالي للشركات السعودية. مجلة جامعة الملك سعود، ص ١٠.
- ٥- عماري، عمار وفالي، نبيلة (٢٠٠٩) الأزمة المالية العالمية وتداعياتها على بعض مؤشرات الاقتصاد الجزائري. ورقة بحثية مقدمة في الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، الجزائر.
- ٦- لجنة الدين العام، منظمة الإنتوساي (٢٠٠١) إدارة الدين العام واحتمالية التعرض لمخاطر مالية. استرجعت في تاريخ ٢٥ ديسمبر، ٢٠١٥ من: <http://www.intosai.org/ar/issai-executive-summaries/4-auditing-guidelines/specific-auditing-guidelines.htm>.

## المراجع باللغة الانكليزية:

- ١- Altman, E. I. (2002, September) Corporate Distress Prediction Models in a Turbulent Economic and Basel li Environment. Retrieved December 24, 2014 From [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1294424](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1294424).
- ٢- Altman, E. I. (1968, September). Financial Ratio Discrimination Analysis and the Prediction of Corporate Bankruptcy. Journal of Finance, 23(4), 589-609.
- ٣- Balcean, S., & Ooghe, H. (2004). 35 Years of Studies on Business Failure: An Overview of the classic Statistical Methodologies and Their Related Problems. The British Accounting Review, 38(1), 63-93.
- ٤- Paula, W. M. (2010). The Application of Altman, Zmijewski and Neural Network Bankruptcy Prediction Models to Domestic Textile- Related Manufacturing Firms: Comparative Analyses. Thesis search, Southeastern University, USA.
- ٥- International Auditing and Assurance Standards Board. (2013). Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance and Related Services Pronouncements. IFAC.



## إدارة جودة التدقيق كمدخل لتحسين وتطوير الأداء الرقابي في أجهزة الرقابة العليا

مقال محرر  
الأردن

إعداد: منير زكي دقاسة  
مدير توكيد الجودة والرقابة النوعية / ديوان المحاسبة الأردني

### مقدمة:

أدى انهيار بعض الشركات الأمريكية وتعرضها للإفلاس بالرغم من خضوع قوائمها المالية للتدقيق من قبل أكبر مكاتب المحاسبة والتدقيق إلى المطالبة بضرورة وجود مجموعة من الضوابط والأعراف والمبادئ الأخلاقية والمهنية لتحقيق الثقة والمصداقية في المعلومات الواردة في القوائم المالية. ومن أشهر القضايا في هذا الشأن إفلاس وانهيار شركة (Enron) عملاق الطاقة الأمريكية وشركة (World Com) ثاني أكبر شركة اتصالات أمريكية وما تبع ذلك من انتشار سمعة سيئة عن شركة التدقيق والمحاسبة القانونية العالمية "Arthur Anderson" التي قامت بتدقيق الحسابات والقوائم المالية لتلك الشركتين، وعلى إثر ذلك اختفى اسم الشركة المدققة آرثر اندرسون من السوق.

وللتغلب على تلك الضغوط والتي تمثل مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية التدقيق (المدقق- الشركة محل التدقيق - المستفيدين من خدمات التدقيق) أولت منظمة الإنتوساي جودة العمل الرقابي أهمية خاصة تناولتها بمعايير تتمثل في جملة من السياسات والإجراءات التي تهدف إلى تحقيق الاستجابة إلى المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها علاوة على الأعراف الأخلاقية على النحو الأمثل.

سيتم في هذه الدراسة استعراض ثلاثة محاور نسلط الضوء من خلالها على إدارة جودة التدقيق وأثرها في تحسين وتطوير الأداء الرقابي وهذه المحاور هي مفهوم جودة التدقيق وأهميتها وفوائدها، الإطار التنظيمي والمعايير المهنية، وعناصر نظام ضبط جودة التدقيق.

### المحور الأول: مفهوم جودة التدقيق وأهميتها وفوائدها

#### ١- مفهوم جودة التدقيق:

جودة التدقيق: (Audit Quality) "هي مدى الالتزام بمسار أو بنتيجته مجموعة من الشروط الموضوعية سلفاً والتي يعتقد بأنها لازمة للقيمة النهائية التي يوفرها المسار أو توفرها النتيجة"، (١) بينما عرفت رقابة جودة التدقيق (Quality Control) بأنها مجموعة السياسات والإجراءات التي توضع بغية التأكد من أن عمل الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة يتميز دائماً بالجودة العالية (٢)، أما ضمان جودة التدقيق (Quality Assurance) فهي ضمان جودة العمليات المصاحبة لأنشطة التدقيق من خلال تصميم إجراءات ووضع معايير بما في ذلك المراجعة الدورية لجملة من المهمات الرقابية التي جرى تنفيذها وذلك للتغلب على المشاكل المصاحبة للعمليات التي تقلل من جودة مخرجات التدقيق، والغاية أن يكفل الجهاز تأكيداً معقولاً بأن نظام رقابة الجودة الذي يعتمده مصمم على نحو مناسب ويعمل على نحو فعال (٣).

(١) دليل الأجهزة التوجيهية في إقليم الكاروساي حول ضمان الجودة في أعمال الرقابة المالية.

(٢) دليل ضمان الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، لجنة المعايير المهنية والرقابية، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، ص ٧

(٣) دليل نظام إدارة الجودة الشاملة بديوان المحاسبة، الكويت، ٢٠١٠، ص ٦

## ٢- أهمية جودة التدقيق :

تمثل جودة التدقيق مطلباً عاماً من جميع الأطراف المهتمة في عملية التدقيق وذلك لأن ما حصل من أزمات يقضي أن تتم عملية التدقيق على مستوى عالٍ من الجودة ويضفي مزيداً من الثقة والمصداقية والاعتماد على عمل المدقق، وتنبع أهمية جودة التدقيق من خلال المجالات التالية :

- \* تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية والتي تعتبر إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات التدقيق.
- \* الإسهام في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق بين كل من المستخدمين والمدققين تجاه جودة خدمات التدقيق المؤداة، وسبب وجود هذه الفجوة هو انخفاض الأداء الفعلي للمدقق عن معايير التدقيق ومعايير الجودة المتعارف عليها، ولذلك تعد الجودة في أعمال التدقيق أحد أساليب تضيق فجوة التوقعات.
- \* تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية.
- \* الإسهام في تدعيم مفهوم الحوكمة والتي هي مجموعة من المبادئ التي تهدف إلى توفير إجراءات رقابة داخلية فعالة وأدوات ضبط محكمة لرفع مستوى الأداء.
- \* زيادة الثقة في تعزيز ومصداقية القوائم المالية من خلال جودة تقارير التدقيق التي تستخدم في اتخاذ القرارات من جانب العديد من الأطراف المهتمة بعملية التدقيق.
- \* الحد من الأزمات المالية والذي جاء نتيجة الفشل الذريع في الرقابة وجودة التدقيق، الأمر الذي تطلب إجراء إصلاحات شاملة لإحتواء هذه الأزمات.

## ٣- فوائد جودة التدقيق :

- ينتج عن جودة التدقيق العديد من الفوائد لأجهزة الرقابة العليا يمكن تلخيصها فيما يلي (٤) :
- \* ضمان مستوى عالٍ من أعمال التدقيق من خلال تحسين أداء التدقيق والنتائج.
  - \* ضمان أن أعمال التدقيق تتم بأكثر الطرق كفاءة وفعالية من حيث الوقت والتكلفة.
  - \* تحسين قدرات الجهاز الأعلى للرقابة، وأن ينظر إلى الجهاز على أساس أنه يدار بشكل جيد ويعمل وفقاً لأعلى المعايير والممارسات المهنية ويحافظ على درجة عالية من النزاهة والمساءلة والكفاءة.
  - \* تعزيز مصداقية وسمعة الجهاز الأعلى للرقابة.
  - \* تحديد الاحتياجات التدريبية لموظفي الجهاز.
  - \* تحفيز موظفي الجهاز.
  - \* تجنب الجهاز حالات التقاضي المحتملة عندما يكون عمله يمتاز بالجودة العالية .

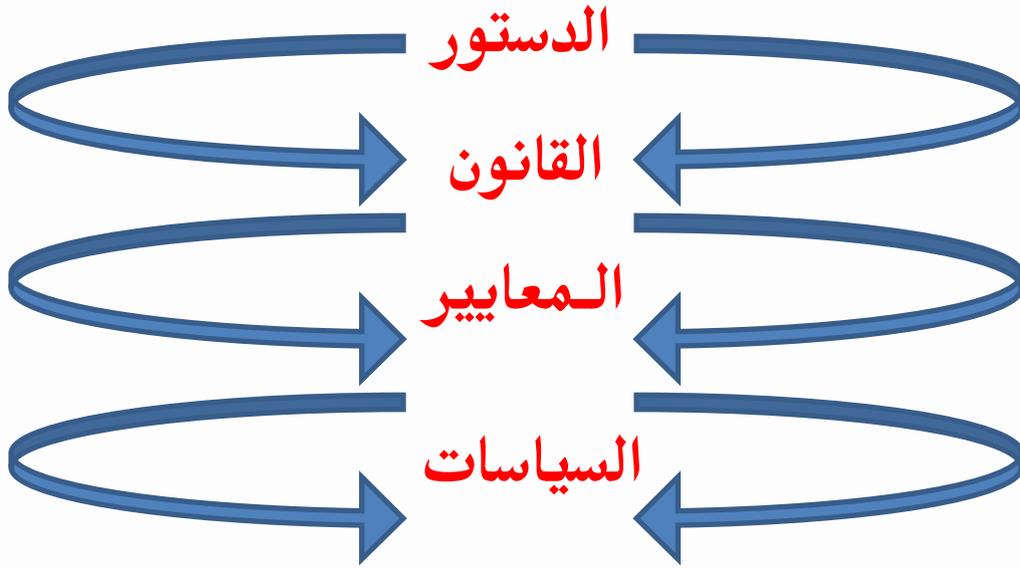
## المحور الثاني: الإطار التنظيمي والمعايير المهنية

ينبغي على الأجهزة العليا للرقابة أن تعمل في أطر تنظيمية وقانونية بحيث تستمد قوتها واستقلاليتها من أهم هذه الأطر وهو الدستور الذي يعتبر هو الأساس الذي يتم بموجبه إنشاء جهاز الرقابة وتحدد مهامه ووظائفه والجهات التي تخضع لمراقبته بموجب قانون (٥)، وينبغي على موظفي جهاز الرقابة أن يكونوا على دراية تامة بالإطار التنظيمي والقانوني الذي يمكنهم من القيام بأعمالهم، ويتكون الإطار التنظيمي للأجهزة العليا للرقابة في الغالب من التشريعات المبينة في الرسم المبين أدناه وحسب الترتيب الهرمي (٦).

(٤) Quality Assurance Guidelines, Pacific Association of Supreme Audit Institutions, p10.

(٥) دراسة حول واقع الأجهزة العليا للرقابة في الدول العربية وآفاقها، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، ٢٠١٠، ص ٣٥ - ص ٣٦.

(٦) Quality Assurance Handbook, IDI, AFROSAL-E, p10



أما معايير التدقيق فهي المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الإننتوساي) والتي جاءت في أربعة مستويات هي المستوى الأول ويضم مبادئ التأسيس للإننتوساي (إعلان ليما) والمستوى الثاني يتضمن المتطلبات الأساسية لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمستوى الثالث يتضمن المبادئ الأساسية للرقابة المالية والمحاسبة لإجراء الرقابة على القطاع العام، أما المستوى الرابع فيتضمن المبادئ التوجيهية للأعمال الرقابية وترجمتها إلى توجيهات أكثر تحديدا وتفصيلا وقابلية للتنفيذ.

وقد أولت الإننتوساي أهمية خاصة للجودة تناولتها بمعايير من المستويات الثاني والثالث والرابع ومن ضمنها معايير المستوى الثاني نص المبدأ الثالث من المعيار (ISSAI 21) على أنه "يتعين على الأجهزة العليا للرقابة إرساء نظام مناسب لضمان الجودة حول أنشطتها الرقابية وتقاريرها، كما يتعين عليها إخضاع هذا النظام لمراجعة مستقلة بصفة دورية".

كما يعرض المعيار (٤٠) الصادر عن الإننتوساي إطارا عاما لرقابة الجودة داخل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وصمم هذا الإطار ليتم تطبيقه على نظام رقابة الجودة لكافة الأعمال التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، وهذا المعيار مستمد من المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC-1) الصادر عن المجلس الدولي لمعايير الرقابة وضمان الجودة (IAASB) المنشور من قبل الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والذي يتضمن بأن تضع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز وجود ثقافة داخلية تقر بأن الجودة عنصر أساسي في أداء العمليات.

ومن ضمن المعايير المنتمة للمستويين الثالث والرابع جاء المعيار رقم (١٢٢٠) للإننتوساي المستمد من المعيار الدولي للرقابة رقم (٢٢٠) ليضع معايير لرقابة جودة أعمال مهام الرقابة المالية الفردية أما المعيار (٤٠٠٠) فقد وضع إطارا لرقابة الجودة على مستوى رقابة الالتزام ورقابة المطابقة، وفيما يتعلق بالالتزام بالجهاز بالتوثيق فقد جاءت بالمعايير (١٢٢٠، ٣٠٠٠، ٤٠٠٠).

وعندما يكون للجهاز منهجيات وأدلة رقابية ويقوم بتدريب موظفيه على إستخدامها فإنه يستجيب لمتطلبات المعيار (٤٠)، أما عندما تستخدم فرق التدقيق تلك المنهجيات والأدلة الرقابية للقيام بمهامها الرقابية فإن هذا الإستخدام يوثق في الملفات الرقابية وفي هذه الحالة يكون مستجيبا للمعايير (١٢٢٠، ٣٠٠٠، ٣١٠٠، ٤٠٠٠) (٧).

(٧) المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإننتوساي)، الملخصات التنفيذية للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، <http://www.intosai.org/ar/issai-executive-summaries.html>

## المحور الثالث: عناصر نظام ضبط جودة التدقيق

إن التدقيق الجيد الذي يستند إلى أفضل الممارسات لنظم إدارة جودة التدقيق في أجهزة الرقابة العليا والمتمثلة في السياسات والممارسات والأدلة المتعلقة بعمليات إدارة ضبط جودة التدقيق تساهم في تطوير أعمال التدقيق والرقابة وتكفل إنتاج تقارير ذات جودة عالية (٨).

### ١- القيادة والتوجيه:

ينبغي على الإدارة العليا للجهاز الأعلى للرقابة العمل على ما يلي (٩) :

- \* وضع سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز وجود ثقافة داخلية تقر بأن الجودة عنصر أساسي في أداء المهام الرقابية، وأسلوب أداء لمهام الجهاز يتوافق مع البيئة التشريعية ذات العلاقة والمعايير المهنية.
- \* توضيح أن الهدف من التدقيق الداخلي ومراجعة ضمان الجودة هو أداء أعمال التدقيق بشكل متميز وتعزيز إجراءات التحسين والتطوير المستمر وتطبيق أعلى المعايير المهنية المتعلقة بالاستقلالية والموضوعية لضمان تقديم مخرجات رقابية ذات جودة عالية.
- \* الاهتمام الكافي في مجال تكنولوجيا المعلومات وذلك لدعم الجهاز الرقابي.
- \* تكوين رؤيا إستراتيجية حول اتجاه جهاز الرقابة الأعلى والتخطيط للتوجهات المستقبلية بوضع خطة إستراتيجية للجهاز لمدة (٣-٥) سنوات تركز على المهام الرقابية التي يمكن أن تساهم في تحقيق رسالة الجهاز ومراجعتها سنويا ودراسة المخاطر الناشئة عن التغييرات في البيئة الداخلية والخارجية.
- \* تحديد أساليب وإجراءات إدارة المخاطر التي تهدد جودة أعمال التدقيق لضمان أن أعمال التدقيق تتوافق مع البيئة التشريعية المطبقة.

### ٢- قواعد الآداب والسلوك المهني:

ينبغي على الإدارة العليا للجهاز الأعلى للرقابة العمل على ما يلي (١٠) :

- \* وضع سياسات وإجراءات مصممة لتزوده بتأكيد معقول حول امتثال الجهاز وموظفيه لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، ويجب التأكيد على أهمية التزام جميع موظفي الجهاز بجميع متطلبات السلوك الأخلاقي في تأدية أعمال التدقيق والمتمثلة في النزاهة، الإستقلالية والموضوعية والتجرد، السرية المهنية، والكفاءة.
- \* الحصول على إقرارات مكتوبة من موظفي الجهاز تؤكد إلتزامهم بمتطلبات السلوك الأخلاقي وأن السياسات والإجراءات هي حيز التنفيذ لإبلاغ رئيس الجهاز في الوقت المناسب عن مخالفات لمتطلبات السلوك الأخلاقي لتمكنه من إتخاذ الخطوات التصحيحية.

### ٣- الموارد البشرية:

ينبغي على الإدارة العليا للجهاز الأعلى للرقابة العمل على ما يلي (١١) :

- \* تبني سياسات وإجراءات لتعيين الأفراد ذوي المؤهلات المناسبة وتزويدهم بالتدريب والتطوير المهني وعمل المراجعة الدورية لنتائج التدريب لتقييم ما إذا كانت البرامج تقدم بصورة فاعلة وتحقق الأهداف.
- \* وضع سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أنه يمتلك عددا كافيا من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات والإلتزام بالمبادئ الأخلاقية من أجل أداء العمليات وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وتمكين الجهاز من إصدار التقارير المناسبة في ظل الظروف القائمة.
- \* وضع نظام للترقية والتقدم القائم على الأداء وربط الأداء بالمزايا الممنوحة للأفراد.

(٨) International Standard on Quality Control (ISQC) 1 "Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements and Other Assurance and Related Services Engagements", p 37-57.

(٩) بحث الأسوساي السابع، دليل نظم إدارة جودة التدقيق، ترجمة ديوان المحاسبة، الكويت، ص ١٣ - ص ٢٤.

(١٠) المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 40 ISSAI، رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ص ٧- ص ٩.

(١١) دليل نظام ضبط وضمان جودة التدقيق للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، ديوان الرقابة المالية والإدارية بمملكة البحرين ٢٠١٣، ص ٤٥-ص ٤٨.

#### ٤- أداء أعمال التدقيق :

ينبغي على الجهاز الأعلى للرقابة العمل على وضع سياسات وإجراءات مصممة لتزويده بتأكيد معقول على أن العمليات مؤداة وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وأن الجهاز يصدر تقارير مناسبة في الظروف القائمة وأن تتضمن هذه السياسات والإجراءات المسائل المتعلقة بتعزيز الاتساق في جودة أداء العمل ومسؤوليات الإشراف و المراجعة وفي هذا الصدد يجب العمل على ما يلي (١٢) :

\* التخطيط لعملية التدقيق بالطريقة التي تضمن وجود تدقيق عالي الجودة ينفذ بطريقة إقتصادية وذات كفاءة وفعالية وفي زمن مناسب، وكون التخطيط للتدقيق هو المرحلة الأولى من مراحل عملية التدقيق، لذا يجب إعداد الخطة بعناية كافية بحيث تشمل الجهة واختصاصات ومسؤولية كل مدقق بفريق العمل، وتحديد المخاطر وبرنامج التدقيق والمراجع القانونية والأدلة والمعايير التي سوف يتم الرجوع إليها.

\* إختيار المدققين ذوي المهارات المناسبة، ولكي يتم أداء المهمة الرقابية بكفاءة عالية، يجب أن تتوفر لدى الفريق المعرفة والمهارات المهنية والخبرات المناسبة لمهام التدقيق وتوفر الإستقلالية والموضوعية والعمل بروح الفريق الواحد.

\* فهم عمل نظام تقنية المعلومات في الجهة الخاضعة للرقابة بحيث يقيم كفاءة وفعالية التدقيق على هذه النظم من حيث التشغيل وعمليات المحاسبة، وأن يحدد مدى الحاجة الى الإستعانة بإدارة تقنية المعلومات في الجهاز أو من خارجه.

\* الاستعانة بإدارات الدعم الفني في الجهاز أو من خارجه إذا تطلب الأمر معرفة متخصصة لا يمتلكها المدققون مع تحديد المهام المطلوب تحقيقها من قبل هؤلاء الخبراء والمختصين والنتائج المرجوة منهم وموعد انتهاء العمل، والإشراف على أعمالهم وبرامجهم حتى إنهاء المهام المطلوبة منهم.

\* توفير الأدلة الرقابية والكتيبات والوثائق ذات العلاقة بالتدقيق التي تفيد المدقق في أداء عمله والعمل على تحديثها أولا بأول بناء على المتغيرات الدولية وأفضل الممارسات المهنية.

\* تجميع وتحليل وتقييم المعلومات الضرورية وتحديد الأهمية النسبية وتقييم مناطق الخطر وتحديد نقاط القوة والضعف وتحديد مدى الأدلة والإثباتات المطلوب الحصول عليها وتوثيقها بشكل مناسب، كما يجب الأخذ بعين الإعتبار الملاحظات الواردة في التقارير السابقة وأي تغييرات مادية في الجهة او النشاط المطلوب تدقيقه وكذلك الملاحظات التي تكشف من قبل جهات أخرى وذلك عند الإعداد لعملية التدقيق.

\* جمع أدلة الإثبات بشكل كاف للحصول على نتيجة يعتمد عليها وملائمة تتعلق بالموضوع محل التدقيق، وموثوق بها لا يشوبها أي شك، ويتعين على المدقق تقويم أهمية الدليل المرغوب الحصول عليه والموازنة بين أهمية هذا الدليل وتكلفة الحصول عليه.

\* توثيق كل المعلومات والبيانات الداعمة لنتائج التدقيق لأن ذلك يعتبر دليلا على أن تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق قد تم بما يتفق مع متطلبات معايير التدقيق والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

\* الإشراف على أعمال التدقيق ومتابعة المدققين بصفة مستمرة ومراجعتها ومناقشتها معهم، والتأكد من أن كل مدقق في الفريق لديه الفهم الواضح والثابت لخطة التدقيق وأنه يتم التدقيق وفق الأدلة المعتمدة في الجهاز ومعايير التدقيق الدولية والتنفيذ كما هو مخطط له، مع الأخذ بعين الإعتبار أي تعديلات طرأت على الخطة، وأن تتضمن أوراق العمل الأدلة الكافية الداعمة لكافة النتائج والتوصيات.

\* إتخاذ الإجراءات اللازمة للإلتزام بمتطلبات الجودة من خلال عملية التدقيق ككل والتأكيد بأن المدققين قد إتبعوا جميع مراحل أداء أعمال المهمة الرقابية من حيث الإلتزام ببرنامج التدقيق وإتباع الطرق الخاصة بالتحليل والعينات والإختبار والتقييم بشكل صحيح والتوثيق المناسب وإستخدام أوراق العمل.

(١٢) دليل نظام إدارة الجودة الشاملة بديوان المحاسبة، الكويت، مرجع سابق، ص ٢٠-٤١.

\* مراجعة كل أعمال التدقيق من قبل رئيس الفريق قبل تقديم آراء التدقيق النهائية أو التقارير، وان تتم هذه المراجعة أثناء التدقيق للتأكد أن المهمات الموضوعية قد تم القيام بها حسب متطلبات الجودة، ومراجعة مسودات التقارير قبل إتخاذ أي إجراء حولها.

\* دعم تقرير التدقيق بالنصوص القانونية والمتطلبات والقواعد والتي يعتبر إنتهاكها أو عدم احترامها مؤدياً إلى إكتشاف المخالفات وأن يعد تقريراً مكتوباً في نهاية كل عملية رقابية يكون محتواه واضحاً سهل الفهم بعيداً عن الغموض أو اللبس أو استخدام الكلمات الرقيقة ومدعماً بإثباتات رقابية مقبولة وذات صلة، ويجب أن يصون المدقق جانبي الموضوعية والاستقلالية عند صياغة توصياته، كما يجب أن تشير التقارير الى المعايير أو الممارسات الرقابية المتبعة عند إجراء العملية الرقابية من أجل طمأنة القارئ بأن الرقابة قد تم تنفيذها وفقاً للإجراءات المقبولة، وأن تتم المراجعة لمسودة التقرير من قبل إدارة الجهاز لضمان الصحة المهنية والعدالة القانونية لتقريره والنتائج والتوصيات الواردة فيها.

### ٥- العلاقات الخارجية:

إن هدف جهاز الرقابة العليا من القيام بأعمال التدقيق وتقديم التقارير الرقابية هو تعزيز مبدأ الشفافية والمساءلة عن الأموال العامة، ويحقق الجهاز أقصى درجات الكفاءة من خلال الإجراءات التصويبية والإصلاحية والتطويرية التي يتم إتخاذها من قبل الجهات الخاضعة للرقابة، لذا فإن علاقة جهاز الرقابة بالمهتمين بأعماله وتقاريره تكتسي أهمية قصوى لضمان الجودة العالية لأعمال وتقارير التدقيق، وفي هذا الصدد ينبغي على جهاز الرقابة (١٣) :

\* دراسة الوسائل اللازمة لتحقيق التواصل بأحدث الأساليب والتقنيات وضمان الجودة العالية لهذا التواصل شكلاً ومضموناً، وإستخدام مختلف أشكال وأدوات التواصل لنشر تقارير التدقيق والنتائج التي تم التوصل إليها من أجل تحقيق أهداف الجهاز .

\* الإلتزام بالإطار الدستوري والقانوني في علاقته مع السلطات التشريعية والتنفيذية كالبرلمان ومجلس الوزراء كهيئة تدقيق معونة لهم وذلك بتزويدهم بالتقارير الرقابية والمحافظة على الاتصال الفعال مع القنوات الرسمية بالسلطات التشريعية والتنفيذية من أجل إيصال وجهة نظر الجهاز حول موضوع التدقيق.

\* الحصول على أحدث المعلومات حول أعمال تلك السلطات ولجانها ومتابعة ما يثار من قبل مسؤوليها فيما يتعلق بأعمال الجهاز وتقاريره ويعمل مسبقاً على دراستها ووضع خطة لرصد وتحليل إحتياجات المهتمين والإستفادة من التغذية العكسية من تلك الأطراف كالسلطات التشريعية والتنفيذية والجهات الخاضعة للرقابة والمجتمع بكافة مكوناته بهدف تحسين أعمال التدقيق.

### ٦- التطوير المستمر للنظام:

ينبغي على جهاز الرقابة العمل على ما يلي (١٤) :

\* ضمان رصد (Monitoring) أفضل الممارسات المهنية وإتخاذ الإجراءات اللازمة لتطوير نظام إدارة الجودة لأعمال وتقارير التدقيق على النحو الأفضل من خلال أساليب وتقنيات متعددة تدعم أنشطة التدقيق بحيث يزود الجهاز بتأكيد معقول بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام ضبط الجودة هي مناسبة وكافية وتتوافق مع المعايير المهنية والمتطلبات القانونية وأن التقارير الصادرة عن الجهاز ملائمة لهذه الظروف وإتخاذ الإجراءات التصحيحية في حالة وجود قصور أثناء عملية الرصد.

\* تهيئة بيئة مناسبة لإجراء التدقيق الداخلي وذلك لمساعدة الإدارة العليا على تحقيق إدارة فعالة على عملياته والحفاظ على جودة أدائه وضمان أداء الأعمال بكفاءة وفاعلية.

\* تقييم جودة أعماله وتقاريره من خلال مراجعة لاحقة لضمان الجودة، بحيث تركز على القواعد والمبادئ المهنية والتوصيات المنهجية، وأن تتم المراجعة على أساس عينة من الملفات التي تم الإنتهاء من تدقيقها وملفات أخرى قبل إنتهاء عملية التدقيق ضمن معايير معينة تعتمد على القواعد الإجرائية والمنهجية وإخطار الإدارة بنتائج مراجعة ضمان الجودة

(١٣) دليل نظام إدارة الجودة الشاملة بديوان المحاسبة، الكويت، مرجع سابق، ص ٤١-٤٣.

(١٤) دليل نظام ضبط وضمان جودة التدقيق للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، مرجع سابق، ص ٩٧-١٠٩.

\* تقييم نظام ضبط الجودة للتأكد من أنه يتماشى مع معايير إدارة الجودة ويفي بمتطلباتها ويعمل بكفاءة وفعالية وتحديد نقاط الضعف والقوة فيه.

\* رصد الآراء الخارجية ذات العلاقة بأعماله وتحليلها وتوثيقها وأخذ نتائجها بعين الاعتبار عند وضع الأهداف الإستراتيجية ومتطلبات الجودة.

\* بذل الجهود اللازمة لتحسين كفاءة وفعالية تنفيذ نظام ضبط الجودة وتحقيق فرص التحسين المستمرة من خلال تنفيذ مهمات مراجعة النظراء والاستفادة من أفضل الممارسات الدولية والسعي للحصول على شهادات الاعتمادية.

وفيما يتعلق بدور ديوان المحاسبة الأردني الذي يعمل بموجب القانون رقم (٢٨) لسنة (١٩٥٢) وتعديلاته المستند الى الدستور الأردني فقد تبنى تطبيق نظام إدارة جودة التدقيق لتحسين وتطوير الأداء الرقابي وفق المعايير الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية، وعلى ضوء ذلك إتخذ الديوان خلال السنوات الماضية العديد من الإجراءات والسياسات تتعلق بتحسين عمليات التدقيق ووضع الأدلة الخاصة بها، حيث عمل الديوان على إنشاء مديرية تطوير الأداء المؤسسي وتوكيد الجودة وتحديث أنظمة الموارد البشرية وتنمية قدراتها وإيجاد الحوافز التي تسهم في المحافظة عليها، كما أولت الخطة الاستراتيجية للديوان للأعوام (٢٠١٦-٢٠٢٠) موضوع تطوير الأداء المؤسسي وتوكيد الجودة أهمية كبيرة بأهداف ركزت على التميز المؤسسي وضبط الجودة للوصول الى جهاز رقابي متميز في مختلف المجالات والنشاطات من خلال تبني وتطبيق أفضل الممارسات الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، إضافة الى وضع اللوائح والنظم التي تمكن الديوان من الإرتقاء في عمله للوصول الى التميز المؤسسي.

وفي هذا الإطار عمل الديوان على ما يلي :

- وضع سياسات وإجراءات عززت وجود ثقافة داخلية بأن الجودة عنصر أساسي في أداء المهام الرقابية وفق المعايير الدولية والمتطلبات القانونية لضمان تقديم مخرجات رقابية ذات جودة عالية.
- الحصول على إقرارات مكتوبة تؤكد التزام موظفي الديوان بمدونة السلوك الأخلاقي التي تبين السياسات والإجراءات المصممة في تأدية أعمال التدقيق والمتمثلة في النزاهة والاستقلالية والموضوعية والتجرد والسرية المهنية والكفاءة.
- توفير الأدلة الرقابية التي تفيد المدقق في أداء عمله وتحديثها أولاً بأول وفقاً للمتغيرات الدولية وأفضل الممارسات المهنية.
- تأدية الأعمال الرقابية من خلال كوادر الديوان وفق منهجية التدقيق الحديثة التي تراعي معايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية بدءاً من التخطيط لعملية التدقيق بحيث يشمل الجهة واختصاصات ومسؤوليات كل مدقق في فريق العمل وتحديد المخاطر وبرنامج التدقيق والمراجع القانونية والأدلة والمعايير التي سوف يتم الرجوع إليها والتأكد أن كل مدقق لديه الفهم الواضح والثابت لخطة التدقيق.
- تعيين الأفراد ذوي المؤهلات المناسبة وتزويدهم بالتدريب اللازم لمتابعة آخر المستجدات في معايير التدقيق الدولية ورفع مستوى الكفاءة المهنية وتوفير الحوافز المادية والمعنوية بالقدر اللازم.
- التركيز على جودة المخرج الرقابي وفقاً لمعايير إعداد التقارير الرقابية الصادرة عن منظمة الانتوساي.

ويواجه ديوان المحاسبة الأردني عدد من الصعوبات والعقبات التي تحد من تطبيق معايير إدارة الجودة وتؤثر على مدى قدرته على تحقيق طموحاته وأهدافه الواردة في الخطة الإستراتيجية للديوان وأهمها عدم منحه الاستقلال المالي والإداري الكامل، وعدم قدرة بعض المدققين على تخطيط عملية التدقيق وتنفيذها وفقاً للمعايير الدولية وأفضل الممارسات المهنية، وفي هذا المجال فقد تم تقديم مشروع تعديل لقانون ديوان المحاسبة رقم (٢٨) لسنة (١٩٥٢) إلى مجلس الوزراء الأردني في عام (٢٠١٧) يتضمن منح الديوان الإستقلال المالي والإداري بالإضافة إلى إجراءات تعيين رئيس الديوان بما يضمن إستقلاليته، كما تم تنظيم عدد من الدورات التدريبية حول التدقيق بإستخدام منهجية التدقيق الحديث.

- إن تحسين وتطوير أداء أعمال التدقيق مرتبط بمدى نجاح نظام إدارة جودة التدقيق المستند إلى وعي الكوادر البشرية بأن الجودة عنصر أساسي في أداء الأعمال الرقابية وبوجود إدارة لديها الإستعداد الكامل لتغيير السلوك التنظيمي للعاملين وتحديد أدوارهم مع توضيح أهمية تطبيق إدارة جودة التدقيق، وعلى ضوء ذلك يمكن التوصية بما يلي:
- 1- يجب أن تعمل الأجهزة العليا للرقابة في أطر قانونية وتنظيمية تمنحها القوة والاستقلالية وتحدد مهامها ووظائفها والجهات الخاضعة للتدقيق.
  - 2- وضع نظام موثق لرقابة الجودة يغطي كافة وظائف وأنشطة الأجهزة العليا للرقابة ويشتمل على آليات للاستفادة من نتائج تحسين أداء تلك الأجهزة وتحديث وتطوير النظام نفسه بصورة مستمرة.
  - 3- العمل على تفعيل كافة المعايير المهنية والرقابية لتقديم خدمات تدقيق ذات جودة عالية وفق الممارسات الدولية الفضلى مع أخذ الخصوصيات الوطنية بعين الاعتبار.
  - 4- العمل على غرس ثقافة الجودة والتوعية بمفهومها ومبادئها من خلال عقد اللقاءات وعمل النشرات المتخصصة وتنظيم الندوات حول إدارة جودة التدقيق.
  - 5- العمل على تعيين الأفراد ذوي المؤهلات المناسبة وتزويدهم بالتدريب والتطوير المهني وتأهيلهم باستمرار والإستفادة من تجارب الجهات الرائدة وذلك لمواكبة آخر المستجدات في معايير التدقيق الدولية ورفع مستوى الكفاءة المهنية.
  - 6- توفير الحوافز المادية والمعنوية بالقدر اللازم ووضع نظام للترقية والتقدم القائم على الأداء وربط الأداء بالمزايا الممنوحة.

### المراجع العربية:

- دليل الأجهزة التوجيهي في إقليم الكاروساي حول ضمان الجودة في أعمال الرقابة المالية.
- دليل ضمان الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة/ لجنة المعايير المهنية والرقابية (ARABOSAI)
- دليل نظام ضبط وضمان جودة التدقيق للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، ديوان المراقبة المالية والإدارية بمملكة البحرين، ٢٠١٣.
- بحث الأسوساي السابع (دليل نظم ادارة جودة التدقيق)، ترجمة ديوان المحاسبة الكويت.
- دليل نظام إدارة الجودة الشاملة بديوان المحاسبة، الكويت، ٢٠١٠.
- دراسة حول واقع الأجهزة العليا للرقابة في الدول العربية وآفاقها، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، ٢٠١٠.
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)، الملخصات التنفيذية للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، <http://www.intosai.org/ar/issai-executive-summaries.html>
- المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAI 40، رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

### المراجع الأجنبية:

- Quality Assurance Handbook IDI/AFROSIAI-E.
- International Standard on Quality Control (ISQC) 1 "Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements and Other Assurance and Related Services Engagements".
- Quality Assurance Guidelines (Pacific Association of Supreme Audit Institutions).



## نحو إطار مقترح لرقابة الأداء علي برامج تنمية وتطوير الموارد البشرية: تجربة الجهاز المركزي للمحاسبات

مقال محرر  
مصر

إعداد: الدكتور/ هشام زغلول إبراهيم  
دكتوراه الفلسفة في المحاسبة  
عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية  
ميسر تطبيق معايير الأنتوساي

### المقدمة:

يعتبر الجهاز المركزي للمحاسبات هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية عامة تتبع رئيس الجمهورية تهدف إلى تحقيق الرقابة علي أموال الدولة وأموال الأشخاص العامة الأخرى - عن طريق ممارسة ثلاثة أنواع من الرقابة: الرقابة المالية (بشقيها المحاسبي والقانوني)، والرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة، والرقابة القانونية - من خلال التقارير الرقابية التي يصدرها متضمنة نتائج رقابته.

وتواجه الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز المركزي للمحاسبات تحديات جمة فرضت نفسها على بيئة العمل العمل والخارجية، وتعد إدارة الموارد البشرية بتلك الجهات من أكثر الإدارات تفاعلاً مع هذه البيئة بنوعيتها، فهي تستمد العنصر البشري كأحد أهم مواردها من بيئتها الخارجية وفي الوقت ذاته هو ركيزتها في بيئتها الداخلية لتحقيق نجاحاتها وتنفيذ أهدافها. وإزاء ذلك تعمل إدارة الموارد البشرية بتلك الجهات من خلال سياساتها المختلفة "إستراتيجية إدارة الموارد البشرية" على تنمية و تطوير الموارد البشرية بتصميم برامج لاستقطاب و اختيار وتعيين وتدريب لأفرادها بهدف زيادة فعاليتها وتحقيق رضاهم وصولاً إلى أعلى كفاءة إنتاجية ممكنة، علي أن يتم تتبع أدائهم وتقييمه بشكل دائم ومستمر بما يضمن تحقيق أداء فعّال للقوى العاملة.

### مشكلة وهدف البحث:

يرتبط وفاء إدارة الموارد البشرية بالجهات الخاضعة للرقابة بمسؤولياتها هذه بنشأة التزامات وتحمل تكاليف وأعباء مالية، كما أن إخفاقها في الوفاء بتلك الالتزامات قد يحول دون تحقيق نتائج ايجابية من إنتاجية أعلى أداء أفضل، وربحية متزايدة. وعلى أثر تضاعف هذه المسؤوليات وما تفرضه من تزايد النفقات والتكاليف لأدائها، باتت فعالية وكفاءة واقتصادية إدارة الموارد البشرية أمراً ملحاً، خاصة وأن تحقيق هذه الجهات لأهدافها لا يمكن تصوره دون الاعتماد على استراتيجيات مناسبة لإدارة مواردها البشرية. وعليه كان لزاماً على الجهاز المركزي للمحاسبات تفعيل رقابة الأداء على نظم تنمية وتطوير وإدارة الموارد البشرية بالجهات محل الرقابة.

في ضوء ما تقدم تتمثل مشكلة وهدف البحث في الحاجة إلي اقتراح إطار رقابي فعال على أداء برامج تنمية وتطوير الموارد البشرية بالجهات الخاضعة للرقابة خاصة في ظل غياب قواعد وإجراءات عمل واضحة ومنظمة للرقابة علي أداء إدارة الموارد البشرية.

### خطة البحث:

ينقسم البحث - بخلاف المقدمة والنتائج والتوصيات - إلى المبحثين التاليين:

بداية وقبل وضع إطار عمل لرقابة الأداء علي مناهج تنمية وتطوير الموارد البشرية، كان لزاماً الاتفاق علي لغة حوار وتفاهم تقوم علي توحيد للمفاهيم المستخدمة من خلال وضع إطار مفاهيمي لبعض المصطلحات الأساسية المرتبطة بموضوع البحث والتي من أهمها:

### أولاً: مفاهيم مرتبطة بوظائف إدارة الموارد البشرية:

وتتمثل أهم هذه المفاهيم فيما يلي (١):

إدارة الموارد البشرية: وتعني تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة الأنشطة المتعلقة باختيار وتعيين وتدريب وتنمية ومكافأة ورعاية أفراد المنشأة والحفاظ عليهم بغرض تحقيق الأهداف التنظيمية.

تكوين الموارد البشرية: وتعني توفير احتياجات المنشأة من الموارد البشرية على اختلافها وفق مواصفات محددة لشغل الوظائف الموجودة في المنشأة وتضم: تصميم وتحليل العمل، تخطيط الموارد البشرية، استقطاب الموارد البشرية، اختيار وتعيين الموارد البشرية.

تعويض الموارد البشرية: وتعني وضع تعويضات ومكافآت للموارد البشرية التي تعمل في المنشأة وفق أسس وقواعد موضوعية وعادلة وتشتمل على نظام المكافآت المالية، نظام المزايا الوظيفية الإضافية.

تدريب وتنمية الموارد البشرية: وتعني جعل الموارد البشرية قوة عمل ذات كفاءة وأداء عالي المستوى لتحقيق إستراتيجية المنشأة وأهدافها، وتتكون هذه الوظيفة من التنمية والتدريب.

تقييم أداء العاملين: وتعني التقييم الذي يزود المنشأة بتغذية عكسية عن أداء العاملين من أجل تطويره بخطط مستقبلية.

ضمان سلامة الموارد البشرية: وتعني توفير السلامة والصحة للموارد البشرية في مكان عملها من خلال توفير الرعاية الصحية والثقافية والترفيهية والاجتماعية، وكذلك الرعاية عند ترك الخدمة.

علاقات الموارد البشرية: وتشتمل هذه الوظيفة دمج الموارد البشرية في العمل واتخاذ القرارات وعلاقات العمل.

### ثانياً: مفاهيم مرتبطة برقابة الأداء:

وتتمثل أهم هذه المفاهيم فيما يلي:

عرفت منظمة الأنتوساي مبادئ الفعالية والكفاءة والاقتصاد علي النحو التالي:

الفعالية: "يعني مبدأ الفعالية بتحقيق الأهداف المحددة والنتائج المرجوة" (٢):

أي أنها أداء الأعمال الصحيحة: To Do Right Things لذلك لا بد لنا من معرفة الأعمال الصحيحة وتحديدتها وتعريفها حتى يمكن أدائها.

الكفاءة: "يقصد بمبدأ الكفاءة استغلال الموارد المتاحة إلي أقصى حد ممكن وهو يعني بالعلاقة بين الموارد المستخدمة والمخرجات الناتجة من حيث الكمية والنوعية والوقت (٣):

أي أنها أداء الأعمال بطريقة صحيحة: To Do Right Things وتتحقق كفاءة الأداء كلما كانت قيمة المخرجات أكبر من قيمة المدخلات.

وعليه تعني الفعالية والكفاءة أداء الأعمال الصحيحة بطريقة صحيحة.

الاقتصاد: "يقصد بمبدأ الاقتصاد الحد من تكاليف الموارد ويجب أن تكون الموارد المستخدمة متوفرة في الوقت اللازم وبالكيفية والنوعية المناسبين وبأفضل الأسعار" (٤):

وهذا يعني تقليل تكلفة الموارد المستعملة في تنفيذ الأنشطة دون الإخلال بمعايير الجودة وعلي المنشأة إدارة مواردها المالية بشكل جيد.

الاقتصاد: "يقصد بمبدأ الاقتصاد الحد من تكاليف الموارد ويجب أن تكون الموارد المستخدمة متوفرة في الوقت اللازم 21 وبالكمية والنوعية المناسبين وبأفضل الأسعار".

رقابة الأداء: تعني الرقابة بصفة عامة "متابعة الأداء الفعلي لنشاط المشروع للتأكد من أن هذا الأداء يتم وفقاً للمعدلات التخطيطية الموضوعية وذلك بمقارنة ما هو فعلي بما هو تخطيطي لاكتشاف أي انحرافات والوقوف على أسبابها وتحديد المسؤولية عنها واقتراح الحلول الموضوعية في الوقت المناسب" (٤) ولإدراك مفهوم رقابة الأداء كان لزاماً التفرقة بين المفاهيم التالية - والتي تمثل المراحل الرئيسية لعملية الرقابة - وهي:

«**المتابعة**»: وتعنى الحصول على البيانات الفعلية المتعلقة بتنفيذ المشروع أول بأول حتى يتسنى الكشف عن أوجه القصور في حينها، وكأن المتابعة تنصب على ضمان تنفيذ الخطة خلال العام دون انتظار النتائج النهائية (٥).

«**مراقبة الأداء**»: وتعنى متابعة التنفيذ الفعلي لنشاط المشروع للتأكد من مدى كفاءة الأداء، وعمّا إذا كان هذا الأداء يتم تنفيذه بالطرق التي تحقق أهداف المشروع المراد الوصول إليها بأقل مجهود وأحسن النتائج (٧). وتعد هذا المرحلة "مراقبة الأداء" أم وأشمل من مرحلة المتابعة لذلك يمكن قصرهما على مرحلة واحدة وهي مراقبة الأداء أو المتابعة ومراقبة الأداء.

«**تقويم الأداء**»: إذا أسفرت المرحلة الثالثة للرقابة وهي "مراقبة الأداء" عن اكتشاف انحرافات جاء دور التقييم مباشرة لاكتفاء أثر هذه الانحرافات وذلك بتحليلها في الوقت المناسب حتى يمكن وضع الحلول المناسبة لها قبل أن تتعدّد المشاكل التي قد تنجم عن الاستمرار في التنفيذ الخاطئ للنشاط.

«**التقرير**»: ويعني توصيل نتائج تحليل الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية (٨).

وعليه يمكن تعريف الرقابة على الأداء كما تنفذها الأجهزة العليا للرقابة المالية وفقاً لمعايير الأنتوساي "عبارة عن فحص مستقل وموضوعي وموثوق به لما إذا كانت تعهدات الحكومة أو نظمها أو عملياتها أو برامجها أو أنشطتها أو مؤسساتها تعمل وفقاً لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية وما إذا كان هناك مجال للتحسين" (٩).

## **المبحث الثاني: رقابة أداء مناهج تنمية وتطوير الموارد البشرية ... إطار مقترح**

لما كانت وظيفة التدريب هي وظيفة مكملة لوظيفة الاختيار والتعيين، كما أن جوهر العملية التدريبية هو تنمية وتطوير الموارد البشرية، أما وظيفة تقييم الأداء فهي وظيفة يربطها علاقة تكاملية مع عدد كبير من وظائف إدارة الموارد البشرية وذلك لتأثر معظم وظائف إدارة الموارد البشرية بنتائج عملية تقييم الأداء، لذا يعتمد هذا الإطار المقترح - من جانب الباحث - لرقابة أداء مناهج تنمية وتطوير الموارد البشرية علي وضع آليات تمكن المدقق بالجهاز الأعلى للرقابة (بصفة عامة) والجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية (بصفة خاصة) من قياس مدى فعالية وكفاءة واقتصادية مناهج تنمية وتطوير الموارد البشرية من خلال تقويم أداء إدارة الموارد البشرية ذاتها، وكذا تقويم أداء وظيفتي التدريب وتقييم أداء العاملين بالجهات محل الرقابة باعتبارهما من أهم وظائف إدارة الموارد البشرية وكونهما ركيزتي تنمية وتطوير الموارد البشرية.

### **أولاً: قياس مدى فعالية وكفاءة واقتصادية إدارة الموارد البشرية:**

بداية وقبل الخوض في قياس مدى فعالية وكفاءة واقتصادية برامج تنمية وتطوير الموارد البشرية؛ يري الباحث أنه يمكن لمدقق الأداء بالجهاز الأعلى للرقابة قياس مدى فعالية وكفاءة واقتصادية إدارة الموارد البشرية ذاتها بصفة عامة، وذلك من خلال التحقق من بعض الأمور منها:

وجود سياسات واستراتيجيات وخطط للموارد البشرية في المنظمة كجزء من خططها.

وجود نظام معتمد منشور لشئون الموظفين بشأن (التوظيف، إنهاء الخدمات، الرواتب، الأجازات، ...).

وجود هيكل إداري مكتوب وتوصيف وظائف وعلاقات محددة.

المراجعة والتحديث الدوري للنظم والسياسات والخطط والهيكل الإداري المكتوب كلما دعت الظروف.

ويعتقد الباحث أن توافر مثل هذا الأمور هو بمثابة المعايير التي يقاس علي أساسها مدى فعالية وكفاءة إدارة الموارد البشرية.

## ثانياً: قياس مدى فعالية وكفاءة واقتصادية وظيفة التدريب:

لا يكفي أن تقوم إدارة الموارد البشرية باستقطاب واختيار وتعيين العاملين وإنما من الضروري أيضاً أن يعقب عملية الاختيار والتعيين إعداد برامج تدريبية تساعد على تطوير وزيادة مهارات العاملين وتحسين قدراتهم على أداء الأعمال المسندة إليهم. ويرى الباحث أنه بداية ينبغي لمدقق الأداء بالجهاز الأعلى للرقابة - عند قياسه مدى فعالية وكفاءة واقتصادية وظيفة التدريب - ضرورة التحقق من بعض الأمور منها:

- \* وجود سياسات واستراتيجيات وخطط وبرامج للتدريب في إدارة الموارد البشرية بالمنشأة كجزء من خطتها.
- \* التحديث الدوري للسياسات والخطط والبرامج التدريبية المعتمدة.
- \* وجود دعم مالي متزايد لنشاط التدريب بشكل دوري.
- \* وجود ميزانية معتمدة لنشاط التدريب.
- \* وفيما يلي إجراءات قياس مدى فعالية وكفاءة واقتصادية وظيفة التدريب.

### ١- قياس مدى فعالية وظيفة التدريب:

يمكن قياس مدى فعالية برامج تنمية وتطوير الموارد البشرية من خلال التحقق من مدى تحقيق أهداف العملية التدريبية (فقد يكون التدريب لأهداف روتينية متكررة، أو لأهداف حل مشاكل العمل، أو لأهداف ابتكاره، أو لأهداف تجديد المعلومات أو لأهداف إكساب مهارات) من خلال الإجابة على التساؤلات التالية:

- هل ساعد التدريب على حل مشاكل العمل؟
  - هل ساعد التدريب على تحسين مستوى أداء الفرد؟
  - هل ساعد التدريب على تنمية معارف أفراد المنشأة وإكسابهم المهارات المطلوبة؟
  - هل ساعد التدريب على سد الفجوة بين الأداء الفعلي ومستوى الأداء المرجو تحقيقه؟
  - هل ساعد التدريب على تلبية احتياجات المنشأة؟
- ويرى الباحث أنه يمكن لمدقق الأداء بالجهاز الأعلى للرقابة التحقق من الإجابة على هذه التساؤلات (عن طريق تحليل معدلات الأداء قبل إجراء العملية التدريبية وبعدها للوقوف على مدى التحسن الذي طرأ على أداء الفرد المتدرب) وذلك بدراسة مجموعة من المؤشرات مثل:

- \* مؤشرات الإنتاج مثال: زمن انجاز الوحدة المنتجة أو تقديم الخدمة، وقت الاستجابة لطلبات العملاء، إنتاجية العمالة.
  - \* مؤشرات التكاليف مثال: تكلفة العمل، جودة السلعة أو الخدمة، معدلات تشغيل الآلات.
  - \* مؤشرات درجة رضا العاملين مثال معدلات دوران وتسرب وغياب العمالة، والإجازات المرضية.
  - \* مؤشرات درجة رضا العملاء: مثال عدد وحدات المرفوض أو المرتجع من جانب العملاء، تطور معدل العائد والإيرادات، معدل شكاوي المستفيدين من الخدمة، نسبة عدد الشكاوي التي تم حلها.
- وما إلى ذلك من المؤشرات التي تدل على مدى كفاءة التشغيل ونواحي الإسراف أو زيادة التكاليف ومواطن ضعف الأداء والتي ترجع في مجملها إلى مستوى أداء الأفراد.

### ٢- قياس مدى كفاءة واقتصادية وظيفة التدريب:

يرى الباحث انه يمكن لمدقق الأداء بالجهاز الأعلى للرقابة قياس مدى كفاءة واقتصادية برامج تنمية وتطوير الموارد البشرية، وذلك بالتحقق من مدى كفاءة واقتصادية تنفيذ كل مرحلة من مراحل العملية التدريبية، وذلك من خلال التحقق من توافر بعض الأمور، والقيام ببعض الإجراءات ومنها:

في مجال تحديد احتياجات التدريب:

- دراسة مدى أهمية المهارة المطلوبة ومدى تكرار استعمالها والتي يلزم لتعلمها برنامج تدريبي معين.
- دراسة ما إذا كان تحصيل هذه المعلومات والمهارات أمراً ضرورياً بغض النظر عن اختلاف الوظائف التي يشغلها الأفراد.

في مجال تحديد احتياجات التدريب :

دراسة مدى أهمية المهارة المطلوبة ومدى تكرار استعمالها والتي يلزم لتعلمها برنامج تدريبي معين.  
دراسة ما إذا كان تحصيل هذه المعلومات والمهارات أمراً ضرورياً بغض النظر عن اختلاف الوظائف التي يشغلها الأفراد.

في مجال تصميم البرامج التدريبية :

- \* وجود موازنة تقديرية تفصيلية لكل بند من بنود الإنفاق علي النشاط التدريبي.
- \* وجود معايير لاختيار المدرب الكفاء.
- \* توافر معايير الاختيار في المتدربين المرشحين للبرامج التدريبية.
- \* تحديد عدد المتدربين الذين يمكن للبرنامج استيعابهم.
- \* مدى ضرورة المعلومات والمهارات المطلوبة لعدد متنوع من الوظائف.
- \* اختيار وسيلة تدريب يكون بمقدور المدرب التعامل معها واستعمالها.
- \* مدى اقتصادية الوسائل التدريبية وتماشيتها مع الموازنة المعتمدة لهذه الأغراض.
- \* مدى إمكانية استخدام وسيلة التدريب لمجموعة كبيرة أو صغيرة من المتدربين.
- \* مدى تناسب المدة الزمنية للبرنامج التدريبي ومكان انعقاده للمتدربين المرشحين.
- \* مدى تناسب موعد البرنامج التدريبي مع أوقات ضغط العمل لدى المشتركين في البرنامج.
- \* مدى تناسب موضوعات التدريب مع الاحتياجات التدريبية وأهداف البرنامج التدريبي.
- \* مدى التجانس العلمي والمهني بين المتدربين في البرنامج الواحد.

في مجال تنفيذ البرامج التدريبية :

\* مدى تنفيذ البرامج التدريبية وفقاً لما تم تخطيطه مسبقاً في مرحلة تصميم البرامج التدريبية.

في مجال تقييم البرامج التدريبية :

يمكن لمدقق الجهاز الأعلى للرقابة في هذه المرحلة تقييم البرامج التدريبية من خلال التحقق من مدى تنفيذ أهداف العملية التدريبية علي النحو السابق عرضه عند قياس فعالية العملية التدريبية. فضلا عن ضرورة التحقق من القيام ببعض الإجراءات منها :

- \* دراسة مدى الحاجة لمتابعة التدريب.
- \* تحديد المستوى الذي يجب أن يبلغه المتدرب في برنامج تدريبي قبل البدء في برنامج آخر، أو قبل البدء في متابعة التدريب أثناء الأداء الفعلي للوظيفة.
- \* تقدير العائد من تدريب الشخص في مجال معين من المهارات والمعلومات.
- \* دراسة ما إذا كان المتدرب سيكون أكفأ أداءً من الشخص الذي لم يدرّب في هذا المجال.

**ثالثاً: قياس مدى فعالية وكفاءة واقتصادية وظيفة التقييم:**

يرى الباحث أنه بداية ينبغي لمدقق الأداء بالجهاز الأعلى للرقابة عند قياسه مدى فعالية وكفاءة واقتصادية وظيفة تقييم أداء العاملين، التحقق من بعض الأمور منها :

- \* وجود معايير محددة وموضوعية للأداء.
- \* المراجعة والتقييم الدوري لمعايير الأداء وتحديثها باستمرار في ضوء نتائج التقييم.
- \* وجود معايير محددة وموضوعية وعادلة لتقييم أداء العاملين.
- \* وجود قواعد للتعامل مع المشكلات التي تظهر عند التنفيذ.
- \* وجود إجراءات تجاه الأفراد الذين لم يتحسن أدائهم.
- \* وجود قواعد للتعامل مع شكاوى وتظلمات العاملين من نتائج تقييم الأداء .
- \* المراجعة والتقييم الدوري للقواعد والإجراءات السابقة وتحديثها باستمرار في ضوء نتائج التقييم.

ويعتقد الباحث أن توافر مثل هذا الأمور هو بمثابة المعايير التي يقاس على أساسها مدى فعالية وكفاءة وظيفة تقييم أداء العاملين. وفيما يلي إجراءات قياس مدى فعالية وكفاءة واقتصادية وظيفة تقييم أداء العاملين.

### ١- قياس مدى فعالية وظيفة تقييم أداء العاملين:

يرى الباحث أنه يمكن لمدقق الأداء بالجهاز الأعلى للرقابة قياس مدى فعالية برامج تنمية وتطوير الموارد البشرية وذلك بالتحقق من مدى تحقيق أهداف عملية تقييم أداء العاملين وذلك من خلال الإجابة على التساؤلات التالية:

- هل ساعد تقييم الأداء على تحديد مواطن ضعف أداء الأفراد في مجالات العمل المختلفة ومن ثم تحديد احتياجاتهم تمهيدا لإعداد برامج تدريبية تفي بهذه الاحتياجات؟

- هل ساعد تقييم الأداء على اتخاذ إجراءات تصحيحية ووقائية في الوقت المناسب؟

- هل ساعد تقييم الأداء على تخطيط المسارات الوظيفية: الترقية، النقل، التسريح؟

- هل ساعد تقييم الأداء على تخطيط الاحتياجات من الموارد البشرية؟

- هل ساعد تقييم الأداء على التوزيع العادل للمكافآت والحوافز بناءً على نتائجه؟

- هل ساعد تقييم الأداء على الكشف عن الكفاءات غير المستغلة للعاملين؟

- هل ساعد تقييم الأداء على المساهمة في تعديل معايير الأداء وزيادة أداء العاملين؟

- هل ساعد تقييم الأداء على زيادة درجة رضا العاملين؟

### ٢- قياس مدى كفاءة واقتصادية وظيفة تقييم أداء العاملين:

يرى الباحث أنه يمكن لمدقق الأداء بالجهاز الأعلى للرقابة قياس مدى كفاءة واقتصادية برامج تنمية وتطوير الموارد البشرية، وذلك بالتحقق من مدى كفاءة واقتصادية وظيفة تقييم أداء العاملين، وذلك من خلال الإجابة على التساؤلات التالية:

- هل تم إجراء مقابلات شخصية بين طرفي التقييم "القائمين على التقييم، والخاضعين للتقييم" تم فيها شرح نتائج التقييم؟

- هل تم وضع خطة مستقبلية من جانب طرفي التقييم لتطوير وتحسين الأداء الخاضع للتقييم في ضوء نتائج التقييم؟

- هل تضمنت الخطة المستقبلية برنامج لتطوير الأداء الذاتي، على أن يكون الخاضع للتقييم مسؤول عن تنفيذه؟

- هل تضمنت الخطة المستقبلية اقتراح برنامج تدريبي لعلاج جوانب الضعف، وتفعيل جوانب القوة في الأداء، على أن تقع مسؤولية إعداده وتنفيذه على عاتق إدارة الموارد البشرية؟

- مدى نجاح عنصر الخطة المستقبلية وبرنامجي التطوير والتدريب في تحسين الأداء؟ ويمكن لمدقق الأداء بالجهاز الأعلى للرقابة التحقق من ذلك من خلال قياس: إنتاجية العاملين، ودرجة رضا العاملين...

- ما هي الإجراءات التي اتخذتها المنشأة تجاه الأفراد الذين لم يتحسن أداؤهم؟

مدى ملائمة الأسس والقواعد التنظيمية التي تتم على أساسها عملية تقييم الأداء؟ ويمكن لمدقق الأداء بالجهاز الأعلى للرقابة التحقق من ذلك من خلال مما يلي:

\* مدى توافر شروط معايير تقييم الأداء؟

\* مدى ملائمة ومناسبة أسلوب التقييم؟

\* مدى قدرة القائم على عملية التقييم على استخدام معايير التقييم المحددة للوصول لتقييم موضوعي؟

مدى مناسبة فترة التقييم ودوريته "الفترة التي تفصل بين تقييم وآخر"؟

مدى موضوعية قواعد التعامل مع شكاوى وتظلمات العاملين من نتائج تقييم الأداء؟

توصل الباحث إلي نتيجة مؤداها " حاجة الجهاز المركزي للمحاسبات إلى إطار رقابي فعال على أداء برامج تنمية وتطوير الموارد البشرية بالجهات الخاضعة للرقابة في ظل عدم وجود قواعد وإجراءات رقابية منظمة في هذا المجال خاصة وأن هذه الجهات تواجه بتحديات جمة فرضت نفسها على بيئة العمل الداخلية والخارجية ( بصفة عامة) وعلى إدارة الموارد البشرية بتلك الجهات ( بصفة خاصة ) باعتبارها من أكثر الإدارات تفاعلاً مع هذه البيئة بنوعيتها. في الوقت الذي يثني فيه الباحث على مبادرات المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة نحو إثراء العمل الرقابي في مجال رقابة الأداء، يوصى الباحث المنظمة بما يلي:

\* ضرورة مساعدة الأجهزة الرقابية الأعضاء على تبادل المعارف وتقاسم الخبرات في مجال الرقابة على أداء إدارة الموارد البشرية.

- \* على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (بصفة عامة) والجهاز المركزي للمحاسبات (بصفة خاصة):
- \* دراسة هذا الإطار والعمل على تفعيله متى ثبتت صلاحيته للتطبيق وملاءمته للبيئة الرقابية.
- \* إعداد أدلة رقابية في مجال الرقابة على أداء إدارة الموارد البشرية.
- \* تشجيع البحث العلمي من جانب أعضائها في مجال الرقابة على أداء إدارة الموارد البشرية...

### قائمة المراجع:

#### المراجع مرتبة حسب ورودها بمتن البحث:

- (١) لمزيد من التفاصيل بشأن المفاهيم المرتبطة بإدارة الموارد البشرية يراجع :
- د. عادل محمد زايد "إدارة الموارد البشرية - رؤية إستراتيجية" ٢٠١٦ موقع من شبكة الإنترنت [www.kotobarabia.com](http://www.kotobarabia.com)
- د. علي محمد عبد الوهاب، إدارة الموارد البشرية وأهميتها في تطوير الإدارة، اجتماع استشاري لتنمية الإدارة العامة والمالية العامة الأمم المتحدة، اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا، يوليو ١-٣ يوليه ٢٠٠٣.
- خالد محمد الحياصات، معايير قياس كفاءة وفاعلية إستراتيجية إدارة الموارد البشرية وعلاقتها بالأداء المؤسسي في المؤسسات الصحفية الأردنية من وجهة نظر الموظفين، ملخص رسالة ماجستير، المجلة الأردنية لإدارة الأعمال، المجلد ٢ العدد ٢، ٢٠٠٦.
- (٢) المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، معيار الأنتوساي رقم (٣٠٠): المبادئ الأساسية لرقابة الأداء، ص ٧. الموقع علي شبكة الإنترنت: [www.Issai.Org](http://www.Issai.Org)
- (٣) المرجع السابق نفس الصفحة.
- (٤) المرجع السابق نفس الصفحة.
- (٥) د. متولي عامر : إطار المحاسبة الإدارية (الطبعة الأولى ؛ القاهرة : دار النهضة العربية ، بدون تاريخ) ، ص ٢٤٥.
- (٦) د. عبد المنعم عوض الله: المحاسبة الإدارية في مجالات الرقابة والتخطيط (القاهرة: دار الفكر العربي ٢٠٠٩) ص ٤٠.
- (٧) د. جبرائيل جوزيف، د. رضوان حلوه: المحاسبة الإدارية (القاهرة: مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ٢٠١٥) ص ١٩.
- (٨) د. متولي عامر: مرجع سابق ص ٣٤٥.
- (٩) المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، معيار الأنتوساي رقم (٣٠٠) : مرجع سبق ذكره، ص ٦.

## 1- اسم الكتاب: معايير المحاسبة الدولية والأزمات المالية العالمية.

اسم المؤلف: د. مطاوع السعيد السيد مطاوع.  
دار النشر: دار التعليم الجامعي - الإسكندرية.  
تاريخ الإصدار: ٢٠١٧.

نبذة عن الكتاب: تناول الكتاب تسليط الضوء علي القصور في التطبيق السليم لمعايير المحاسبة وعلاقته بظهور الأزمات المالية العالمية الأخيرة والمتعلقة بالإطار العام للمحاسبة عن الأزمات المالية ومشكلات تطبيق معايير المحاسبة وأثر ذلك على الأزمات المالية ومشكلات القياس المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة وأثر ذلك على الأزمات المالية والمقومات الأساسية لتفعيل تطبيق معايير المحاسبة للحد من الأزمات المالية والدراسة الميدانية:



## 2- اسم الكتاب: محاسبة المنشآت المتخصصة.

اسم المؤلف: أ.د. محمد سامي راضي.  
دار النشر: دار التعليم الجامعي - الإسكندرية.  
تاريخ الإصدار: ٢٠١٧.

نبذة عن الكتاب: تناول المؤلف بعضاً من موضوعات المحاسبة المالية المتخصصة، المتعلقة بالنظام المحاسبي للمنشآت الفندقية وقياس وعرض نتائج الأعمال في النشاط السياحي والمحاسبة في المستشفيات ودور العلاج وأخيراً تطرق إلى محاسبة العقود والمقاولات.



## 3- اسم الكتاب: التخطيط وإدارة الأرباح والمؤشرات المالية لتقويم الأداء.

اسم المؤلف: أ.د. محمد سامي راضي.  
دار النشر: دار التعليم الجامعي - الإسكندرية.  
تاريخ الإصدار: ٢٠١٧.

نبذة عن الكتاب: تناول الكتاب المحاسبة الإدارية من حيث مدخلها والعلاقة بين التكلفة والحجم والربح وقرارات إعداد الموازنة الرأسمالية ودور البيانات المحاسبية في اتخاذ القرارات والمؤشرات المالية لتقويم الأداء.

## 4- اسم الكتاب: صور مكافحة الفساد وغسل للمال العام.

اسم المؤلف: د. صلاح عبد الحميد محمود الأحول.  
دار النشر: دار الفكر الجامعي - الإسكندرية.  
تاريخ الإصدار: ٢٠١٧.

نبذة عن الكتاب: يتناول الكتاب أهمية الأموال العامة وعدم جواز التصرف في المال العام وعدم جواز اكتساب المال العام بالتقادم وعدم جواز الحجز على المال العام.



## 5- اسم الكتاب: إدارة رأس المال العامل.

اسم المؤلف: د. مصطفى يوسف كافي.  
دار النشر: ألفا للوثائق (نشر) - استيراد وتوزيع الكتب - الجزائر.  
تاريخ الإصدار: ٢٠١٧.

نبذة عن الكتاب: تناول الكتاب دراسة الأصول والخصوم المتداولة (رأس المال العامل) من حيث ماهية الإدارة النقدية ومفهوم التدفقات النقدية وأهميتها و التخطيط وأساليب إدارة النقدية وإدارة رأس المال العامل و الفشل والتعثر المالي في الشركات وإدارة السيولة النقدية و مؤشرات كفاءة رأس المال العامل وإدارة المخزون و الخصوم المتداولة.

## ١- ورشة عمل حول موضوع "تقييم كفاءة عمليات التخلص من النفايات الطبية":

في إطار تنفيذ قرار المجلس التنفيذي للمنظمة في اجتماعه الخامس والخمسين المنعقد بدولة قطر يومي 28 و29/3/2017 والمتعلق بالاستجابة لمقترح لجنة الرقابة البيئية للمنظمة بتنظيم ورشة عمل خلال سنة ٢٠١٧ حول موضوع "تقييم كفاءة عمليات التخلص من النفايات الطبية" استضاف ديوان المحاسبة بدولة الكويت خلال الفترة من ١١ إلى ١٣/9/2017 ورشة العمل حول موضوع "تقييم كفاءة عمليات التخلص من النفايات الطبية".

وهدفت هذه الورشة إلى تعريف المشاركين بالمعارف النظرية والعملية ذات العلاقة بموضوع النفايات الطبية، وبالقوانين والنظم في شأن التخلص منها وتعريفهم بالمعايير المهنية ذات العلاقة بتخفيض مخاطر انتشار الملوثات والتخلص منها، فضلا عن إجراءات تقييم كفاءة وفاعلية عمليات التخلص من النفايات الطبية الخطرة، والاطلاع على تجارب الأجهزة العليا للرقابة الأخرى.

وشارك في الورشة (٢٦) متدربا يمثلون أجهزة الرقابة في كل من الأردن والسعودية والجزائر والبحرين وسلطنة عمان ولبنان وفلسطين والعراق والسودان ومصر والمغرب والكويت. كما شارك في تنفيذها علميا وتدريبيا خبيران من ديوان المحاسبة بدولة الكويت من خريجي مبادرة تنمية الانتوساي.

وافتح الورشة معالي الأستاذ/ عادل الصرعاوي، رئيس ديوان المحاسبة بدولة الكويت بالإنابة والنائب الأول لرئيس المجلس التنفيذي للمنظمة بحضور ممثل الأمانة العامة.



وقد تناولت الورشة المحاور التالية :

- ماهية المراجعة البيئية.
- استعراض أهداف تقرير تقييم كفاءة التخلص من النفايات الطبية وخطة العمل ومجال وقيود الفحص وبعض أجزاء التقرير.
- استعراض الهيكل التنظيمي للإدارات المتخصصة في هذا المجال.
- اللجان والفرق ذات العلاقة بإدارة النفايات الطبية الخطرة.
- شروط الجمع والنقل والتخزين المؤقت داخل المنشأة الصحية.
- النتائج والتوصيات لتقرير تقييم كفاءة التخلص من النفايات الطبية.
- كما قدم ممثلان عن الهيئة العامة للبيئة ووزارة الصحة مداخلتان تناولت كل منهما دور المؤسسة في مجال التخلص من النفايات الطبية.
- كما نظمت زيارة ميدانية إلى مركز صباح الأحمد للكلية والمسالك ومستشفى أمراض القلب، حيث قدم المشرفون على هذين المرفقين إيضاحات حولهما وعلى كيفية التخلص من النفايات الطبية المختلفة.
- كما زار المشاركون وحدة معالجة النفايات الطبية الشعبية وقدمت لهم إيضاحات ومعلومات حول هذا الموضوع.
- كما خصصت الجلسة الأولى من اليوم الأخير من اللقاء لتقديم مداخلات من ممثل عن الهيئة العامة للبيئة وممثل عن وزارة الصحة تناولت كل منهما دور كل مؤسسة في مجال التخلص من النفايات الطبية.
- كما قدمت وفود جميع الأجهزة المشاركة تجارب أجهزتهم في مجال تقييم كفاءة عمليات التخلص من النفايات الطبية.
- وقد خلصت الورشة إلى مجموعة من التوصيات بهدف تقديمها إلى لجنة تنمية القدرات المؤسسية للمنظمة لدراساتها وإحالتها إلى المجلس التنفيذي في اجتماعه القادم.
- واختتم اللقاء سعادة الأستاذ/ إسماعيل الغانم، وكيل ديوان المحاسبة، بحضور ممثل الأمانة العامة.

## ٢- اللقاء العلمي / التدريبي حول موضوع "الرقابة على قطاع الأدوية":

استضاف ديوان المحاسبة بالملكة الأردنية الهاشمية اللقاء العلمي / التدريبي خلال الفترة ٢٤-٢٨ سبتمبر ٢٠١٧ حول "الرقابة على قطاع الأدوية" والذي تمثلت اهدافه حسب خطة العمل في مجال التدريب والبحث العلمي لسنة ٢٠١٧ في "تعريف المشاركين بالمعايير والمقاييس المتبعة في مجال الرقابة على قطاع الادوية ودور الجهاز الرقابي في تحديد أفضل الاساليب الرقابية بهذا القطاع، والاطلاع على تجارب الدول المشاركة في اللقاء".

وشارك في اللقاء ٣١ مشاركا من ١٦ جهاز من الأجهزة الأعضاء متمثلة في كل من الإمارات والبحرين وتونس والجزائر والسعودية والسودان وسوريا والعراق وعمان وفلسطين والكويت ومصر والمغرب وموريتانيا والأردن. وأعد المادة العلمية وتقديمها خبراء من الإدارات الأردنية المختصة. وقد تم التطرق خلال اللقاء إلى المحاور التالية:

\* الشراء الموحد للأدوية والفلسفة من توحيد مراجع شراء الأدوية.

\* الإجراءات الرقابية المتبعة على الفاتورة العلاجية للمرضى المؤمنين صحياً.

\* استخدام أنظمة الحوسبة الصحية في إدارة اللوازم والصرف في المؤسسات الصحية.

\* إجراءات قسم الصيدلة لتنظيم عمليات صرف الدواء والحد من الوصفات المزورة.

\* تقدير احتياجات الأدوية وأسلوب إدارة شراء الأدوية.

\* تسجيل الأدوية.

\* التفتيش على الأدوية تجنباً لدخول الأدوية المهربة والمزورة.

\* إجراءات تسعير الأدوية وانعكاسه على تقليل كلفتها.

\* إجراءات الرقابة على قطاع الأدوية والصعوبات التي تواجه الأجهزة الرقابية في التدقيق عليه.

وقدمت وفود الأجهزة المشاركة في اللقاء تجاربهم في موضوع الرقابة على قطاع الأدوية.

وقد أفضى اللقاء إلى وضع عدد من التوصيات سيتم عرضها على لجنة تنمية القدرات المؤسسية للمنظمة في اجتماعها القادم.

واختتم اللقاء معالي الأستاذ الدكتور/ عبد خرابشة، رئيس الديوان، بحضور ممثل الأمانة العامة.

## 3- اللقاء التدريبي حول موضوع "الرقابة على الدين العام":

استضاف الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية خلال الفترة من 15 إلى 19/10/2017 اللقاء التدريبي حول موضوع "الرقابة على الدين العام" والذي هدف الى تزويد المتدربين بالمعارف اللازمة لتطوير أدائهم في إجراء الرقابة على الدين العام وفقا للمعايير الدولية والمبادئ التوجيهية الخاصة بهذا المجال. وشارك فيه (21) مشاركا يمثلون أجهزة الرقابة في كل من البحرين والسعودية والجزائر وتونس ولبنان والعراق والكويت وفلسطين والمغرب وعمان واليمن ومصر.

وتم تنفيذ اللقاء على مدى خمسة أيام وافتتحه معالي المستشار/ هشام بدوي، رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية وممثل الأمانة العامة للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

كما أشرف عليه من الناحيتين العلمية والتدريبية فريق من الخبراء المتخصصين في مجال موضوع اللقاء، بالإضافة إلى عدد من أخصائيي التدريب من الجهاز المستضيف. وقد تضمنت فعاليات اللقاء الموضوعات التالية:

- ماهية الدين العام "المفهوم - الأنواع - أسس الإفصاح".

- الإطار العام لإدارة الدين العام:

- الرقابة الداخلية على الدين العام وفقا لمعايير الانتوساي:

- المخاطر التي تواجه الدين العام:

- ورشة عمل حول كيفية استخدام مؤشرات.

- المخاطر المالية في التنبؤ بالأزمات المالية.

- مؤشرات الدين العام.

- ورشة عمل عن المؤشرات التي يجب قياسها لتمكين الحكومة من إدارة الدين العام.
  - دور الأجهزة العليا للرقابة بشأن الرقابة على الدين العام.
  - الصعوبات التي تواجه الأجهزة العليا بشأن الرقابة على الدين العام.
  - آلية تنفيذ الرقابة المالية على الدين العام.
  - ورشة عمل عن آلية تنفيذ الرقابة المالية على الدين العام وفقا لمعايير الانتوساي.
  - تقديم تجارب الأجهزة الأعضاء.
- وقد توجت أعمال اللقاء بإعداد مجموعة من المقترحات والتوصيات بهدف تقديمها إلى لجنة تنمية القدرات المؤسسية للنظر فيها ورفعها إلى المجلس التنفيذي في اجتماعه القادم.
- واختتم اللقاء معالي المستشار/ هشام بدوي، بحضور ممثل الأمانة العامة.

#### ٤- الدورة التدريبية حول إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة SAIPMF:

استضاف ديوان المراقبة العامة بالملكة العربية السعودية اللقاء التدريبي الذي ينظمه بالتعاون مع المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة حول موضوع إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة SAIPMF وذلك خلال الفترة من ٤ إلى ١١/٩/٢٠١٧ بمدينة الرياض. وافتتح الدورة سعادة النائب المساعد لشؤون الفروع الأستاذ/ عثمان عبد الرحمن اليحيا نيابة عن معالي الدكتور/ حسام عبد المحسن العنقري، رئيس ديوان المراقبة العامة بالملكة العربية السعودية. وشارك في هذه الدورة التدريبية ٢٥ من ١١ جهازا عضوا بالمنظمة.

ويهدف هذا اللقاء إلى تعريف المشاركين بعناصر هذا الإطار والغاية من توظيفه في تقييم الأجهزة العليا للرقابة إضافة إلى الوقوف على مزاياه باعتباره إطارا شاملا يغطي جميع أصناف الرقابة وحوكمة الأجهزة الرقابية وأخلاقيات المهنة والعلاقة مع أصحاب المصلحة وغيرها من مجالات نشاط الأجهزة.

وتناولت الدورة المحاور التالية:

- \* إطار عمل المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي) وتصنيفها.
- \* مجموعة مؤشرات أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
- \* الخلفية والغرض من استخدام إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة
- \* نطاق وتغطية إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
- \* العلاقة بين إطار قياس الأداء وقيم ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في إحداث الفارق في حياة المواطنين (ASSAI-12).

- \* مجموعة من مؤشرات الأداء.
  - \* منهجية التقييم.
  - \* مكونات الهيكل الموصى به لتقرير أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية.
- كما خصص يوم لتقديم المشاركين لتجارب أجهزتهم في موضوع اللقاء. وتبين من خلالها أن أغلب الأجهزة لازالت في بدايتها وأن البعض الآخر قد تقدم شوطا كبيرا في تفعيل هذا الإطار. واختتم الدورة معالي الدكتور/ حسام بن عبد المحسن العنقري اللقاء.

#### ٥- اللقاء التدريبي حول موضوع "الرقابة على تقنية المعلومات":

استضاف جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان اللقاء التدريبي خلال الفترة ٢٢-٢٦ أكتوبر ٢٠١٧ حول موضوع "الرقابة على تقنية المعلومات". وحضره ٢٦ مشاركا من ١٥ جهاز يمثلون أجهزة الرقابة في كل من الأردن وسوريا والجزائر والمغرب واليمن ولبنان والسعودية والبحرين والعراق والسودان والكويت ومصر وسلطنة عمان وتونس وقطر.

وأشرف على تنفيذ المادة العلمية والتدريبية للقاء أربعة خبراء من الجهاز المستضيف.

وتمثلت أهدافه في إطلاع المشاركين على مفهوم وطرق وأساليب الرقابة على تقنية المعلومات وأهميتها وتطوير قدراتهم في هذا المجال.

وافتح اللقاء، نيابة عن معالي الشيخ/ ناصر بن هلال بن ناصر المعولي الموقر، رئيس جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان، سعادة الشيخ/ ناصر بن حمود بن سالم الرواحي، نائب الرئيس وبحضور ممثل الأمانة العامة.

وقد تناول اللقاء المحاور التالية :

- التعريف بعملية الرقابة على تقنية المعلومات.

- مراحل عملية الرقابة على تقنية المعلومات وخصوصياتها.

- حوكمة تقنية المعلومات والتحكم في مخاطرها.

- تطوير واقتناء وحياسة عناصر تقنية المعلومات.

- إدارة عمليات تقنية المعلومات.

- الاستعانة بالصادر الخارجية.

- أمن تقنية المعلومات.

- ضوابط التطبيقات.

وقدم المشاركون تجارب أجهزتهم في مجال الرقابة على تقنية المعلومات من خلال التطرق بالأساس إلى منهجية اختيار مهمات الرقابة على تقنية المعلومات والمواضيع التي شملتها عملية الرقابة إضافة إلى أبرز النتائج التي خلصت إليها مهمات الرقابة على تقنية المعلومات.

وقد خلص المشاركون والخبراء في نهاية اللقاء إلى عدد من التوصيات سيتم عرضها على لجنة تنمية القدرات المؤسسية في اجتماعها القادم.

وقد أشرف على اختتام اللقاء الأستاذ الفاضل محمد حسن الشحي رئيس مكتب التخطيط بالجهاز، بحضور ممثل الأمانة العامة.

## أولاً: اللقاء التشاوري واجتماع لجنة المخطط الاستراتيجي للمنظمة للسنوات ٢٠١٨ - ٢٠٢٢:

تنفيذا لقرار رقم ٢٠١٧/٢٣٧ الذي اتخذته المجلس التنفيذي في اجتماعه الخامس والخمسين المنعقد بدولة قطر المتعلقة "بدعم القيادات العليا في الأجهزة الرقابية لعملية وضع المخطط الاستراتيجي ٢٠١٨-٢٠٢٢ وسرعة الانتهاء منه من خلال تشجيع عقد لقاء تشاوري بين لجنة المخطط ولجنة تنمية القدرات المؤسسية ولجنة المعايير المهنية والرقابية ولجنة الرقابة البيئية للمنظمة ومبادرة تنمية الانتوساي والقيادات العليا بالأجهزة الرقابية لفهم احتياجات وتوقعاتها وتوفير البيانات اللازمة منها وتسهيل اجتماعات اللجنة خلال فترة إعداد المخطط"، استضاف مجلس المحاسبة بالجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية خلال الفترة من ١٧ إلى ٢١/٧/٢٠١٧ لقاء تشاوريا واجتماع لجنة المخطط الاستراتيجي للمنظمة بهدف وضع تصور مبدئي للمخطط الاستراتيجي.

### ١- اللقاء التشاوري:

شارك في هذا اللقاء الذي انعقد خلال الفترة من ١٧ إلى 19/7/2017 ممثلون عن لجنة المخطط الاستراتيجي المؤلفة من أجهزة الرقابة في كل من الكويت والسعودية والعراق ولبنان وفلسطين وموريتانيا والأمانة العامة إلى جانب ممثل مبادرة تنمية الانتوساي وممثلين عن أجهزة الرقابة في كل من الأردن وتونس ومصر وسلطنة عمان والسودان.

وتم خلال هذا اللقاء تقديم عروض تناولت انجازات المخطط الاستراتيجي ٢٠١٣-٢٠١٧ والصعوبات المعترضة وانجازات لجان المنظمة وتصوراتها للمخطط الاستراتيجي ٢٠١٨-٢٠٢٢ ونتائج الاستبيان الموزع على الأجهزة الأعضاء حول مقترحاتها بخصوص المخطط القادم وكذلك نتائج الاستطلاع العالمي لمنظمة الانتوساي حول وضعية الأجهزة. كما قدم ممثل مبادرة تنمية الانتوساي عرضا حول كل من الإدارة الإستراتيجية الإقليمية ونتائج ورشة العمل حول الإطار العام للمخطط الاستراتيجي ونتائجها.

### ٢- اجتماع لجنة المخطط الاستراتيجي للمنظمة:

عقدت اللجنة اجتماعها يومي ٢٠ و 21/7/2017، حيث قامت اللجنة بصياغة هيكل المخطط الاستراتيجي الذي يتضمن الأولويات الرئيسية الخمسة والأهداف الفرعية ومؤشرات قياس كل منها ومسؤوليات التنفيذ. كما تم الاتفاق في نهاية الاجتماع على المراحل التي يتعين انجازها لوضع المخطط الاستراتيجي في صيغته النهائية تمهيدا لعرضه على المجلس التنفيذي في اجتماعه السادس والخمسين.

## ثانياً: التعاون بين المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمنظمة الإفريقية الناطقة باللغة الانجليزية:

تنفيذاً لمذكرة التفاهم التي تم إمضاؤها بين المنظمة العربية ومنظمة الافروساي الناطقة بالانجليزية بمناسبة انعقاد الاجتماع الخامس والخمسين للمجلس التنفيذي للمنظمة المنعقد بدولة قطر يومي ٢٨ و ٢٩/3/2017، أدى وفد من المنظمة العربية زيارة إلى الأمانة العامة للمنظمة الإفريقية الناطقة بالانجليزية ضم كلا من معالي رئيس ديوان الرقابة المالية الاتحادي بجمهورية العراق ورئيس المجلس التنفيذي للمنظمة والوفد المرافق له ومعالي الرئيس الأول لدائرة المحاسبات بالجمهورية التونسية والأمين العام للمنظمة والوفد المرافق له وعضوية ممثلين عن كل من معالي رئيس ديوان المحاسبة بدولة الكويت والنائب الأول لرئيس المجلس التنفيذي وسعادة رئيس ديوان المحاسبة بدولة قطر والنائب الثاني لرئيس المجلس التنفيذي ورئيسي لجنة تنمية القدرات المؤسسية والتخطيط الاستراتيجي للمنظمة العربية.

وقد تمثلت أهداف الزيارة في تمكين مسؤولين ساميين وممثلين للجان الفنية عن المنظمة العربية ومنظمة الافرساي من تبادل الخبرات والتجارب حول الفرص والتحديات المتصلة بدور منظمات الانتوساي الإقليمية في دعم وتكريس الحوكمة وتبادل الخبرات فيما يتعلق بأنشطة التصرف والممارسات وآليات العمل وكذلك تحديد أفضل الممارسات التي يمكن للمنظمة العربية الاستئناس بها في مرحلة قادمة وتطبيق توصية منظمة الانتوساي بتطوير التعاون الفني بين المنظمات الإقليمية.

وقد مكنت هذه الزيارة من الوقوف على أفضل الممارسات لدى المنظمين العربية والإفريقية وتحديد مجالات التكامل بينهما بما يساعد على تحقيق مزيد من التقدم على مستوى القدرات. وقد تم الاتفاق على جملة من الأنشطة يتم تنفيذها بالتنسيق مع المنظمين وتتعلق بتنظيم ملتقى كل سنتين وتنظيم ورش عمل فنية في مجالات ذات صلة بالتدقيق والرقابة وذلك بالرجوع إلى تجربة المنظمة الإفريقية وتم اقتراح المواضيع التالية حسب الأولوية وتتعلق بتقييم دور الأجهزة العليا للرقابة استناداً إلى ICBF - SAIPMF وضمان الجودة والرقابة على التنمية المستدامة والتدقيق وفق المنهجية المبنية على المخاطر.

## ثالثاً: إجتماع فريق العمل المكلف بتعديل النظام الأساسي للمنظمة:

في إطار تنفيذ قرار المجلس التنفيذي للمنظمة العربية ٢٠١٧/٢٤٦ م.ت ٥٥ المنعقد بالدوحة خلال الفترة ٢٨-٢٩ مارس ٢٠١٧م، والذي اتخذ بناءً على المقترح المقدم من ديوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية ونصّ على تشكيل فريق عمل لدراسة النظام الأساسي والهيكل التنظيمي واللوائح التنظيمية والقواعد الإجرائية للمنظمة بما يتواءم مع التعديلات الأخيرة التي تمت على النظام الأساسي للانتوساي والخطة الإستراتيجية، ويضم الفريق كل من السعودية (رئيساً) وعضوية كل من البحرين وقطر ولبنان وسلطنة عمان والمغرب وموريتانيا إضافة الى الأمانة العامة، عقد فريق العمل المكلف بدراسة النظام الأساسي والهيكل التنظيمي واللوائح التنظيمية والقواعد الإجرائية للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة خلال الفترة من ١٣ - ١٦ نوفمبر ٢٠١٧م، اجتماعه بناءً على الدعوة الكريمة الموجهة من معالي الدكتور حسام بن عبد المحسن العنقري رئيس ديوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية.

وتمّ خلال هذا اللقاء إدراج مقترح تعديلات على النظام الأساسي وفق التوجهات الجديدة للإنتوساي التي جاءت في إطار أولوياتها الخمس واستثناسا بما ورد ضمن النصوص الماثلة على مستوى المنظمات الإقليمية النظيرة. كما تم الأخذ بعين الاعتبار المجالات التي تم ضبطها في إطار مشروع الخطة الإستراتيجية للمنظمة التي تم تقديمها من قبل لجنة التخطيط الاستراتيجي بالمنظمة.

### رابعاً: الأنشطة التي نفذتها مبادرة تنمية الانتوساي في إطار تعاونها مع المنظمة العربية خلال النصف الثاني من سنة ٢٠١٧:

نضمت مبادرة تنمية الإنتوساي بالتعاون مع المنظمة العربية الاجتماعات وورش العمل التالية:

\* اجتماع "تكييف المادة العلمية لبرنامج مكافحة الفساد من قبل الجهاز الأعلى للرقابة" عقد بالحمّات - تونس - من ١٨ إلى ٢٩-٠٩-٢٠١٧ وحضره بالإضافة إلى ممثل عن مبادرة تنمية الإنتوساي ٨ مدربين من إقليم المنظمة العربية.

\* اجتماع "تكييف المادة العلمية لبرنامج التعامل مع الأطراف ذات العلاقة" عقد بالرياض - المملكة العربية السعودية - من ٠٨ إلى ١٢-١٠-٢٠١٧ وحضره بالإضافة إلى ممثل عن مبادرة تنمية الإنتوساي ٧ مدربين من إقليم المنظمة العربية.

ورشة عمل "إعداد استراتيجية التعامل مع الأطراف ذات العلاقة" عقدت بالكويت خلال الفترة من ٢٧-١١ إلى ٠٧-١٢-٢٠١٧. وقد شارك فيها ٢٨ مشاركاً من ١١ جهاز أعلى للرقابة وقام بتنشيطها ٧ مدربين. ورشة عمل "قياس أداء الأجهزة" عقدت بالمغرب خلال الفترة من ٥ إلى ٧-١٢-٢٠١٧.

ورشة عمل "ضمان الجودة" عقدت بالحمّات - تونس - خلال الفترة من ١٢ إلى ١٧-١٢-٢٠١٧. وقد مكنت من مراجعة ٧ مهمات رقابية تخص رقابة الالتزام على المشتريات الحكومية و٣ مهمات رقابة مالية. وقد قام بمراجعة ضمان الجودة ٤ مراجعين من ٤ دول عربية.

## \* ديوان المحاسبة بالملكة الأردنية الهاشمية:

1- قام معالي رئيس ديوان المحاسبة الأستاذ الدكتور/ عبد خرابشه بتسليم تقرير ديوان المحاسبة الخامس والستين لعام ٢٠١٦ إلى كل من سعادة رئيس مجلس النواب ودولة رئيس مجلس الأعيان وإلى دولة رئيس الوزراء وإلى كافة الجهات الخاضعة لرقابة الديوان، وتضمن هذا التقرير أهم الملاحظات والمخالفات والتجاوزات المرتكبة من قبل الجهات الخاضعة للرقابة بالإضافة إلى نتائج تدقيق وتحليل الحسابات الختامية للدولة وعدد من الشركات التي تساهم فيها الحكومة بأكثر من (٥٠%) من رأسمالها.

ومن منطلق الشفافية والمشاركة الفاعلة وتعزيزاً لمبدأ المساءلة فقد تم نشر هذا التقرير على الموقع الإلكتروني لكل من مجلس النواب ورئاسة الوزراء وديوان المحاسبة.

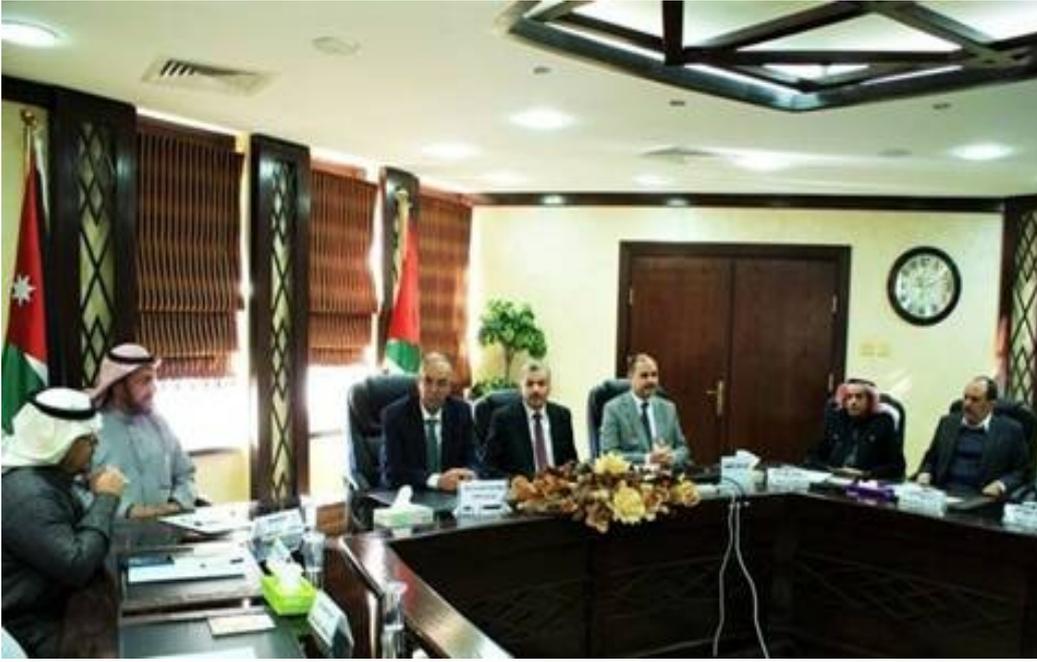


رئيس مجلس الأعيان يتسلم التقرير السنوي لديوان المحاسبة لعام ٢٠١٦

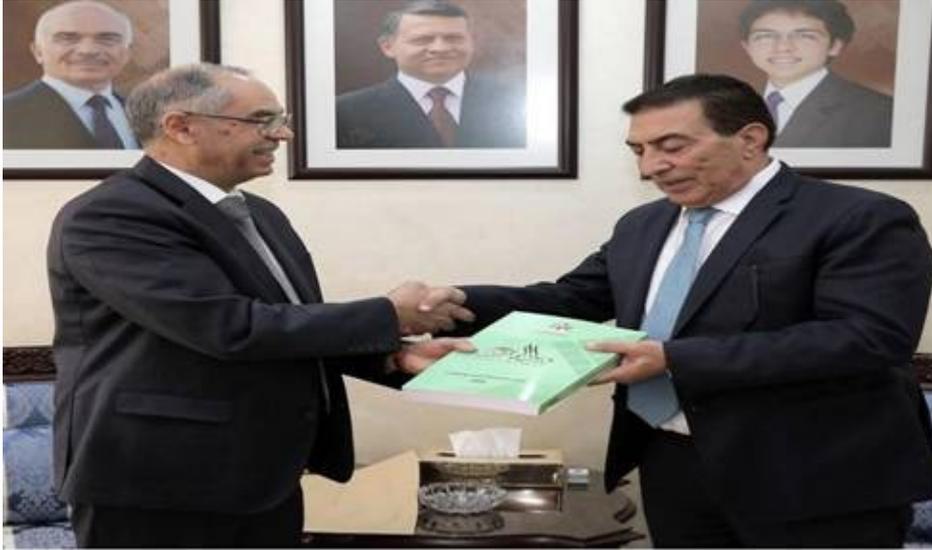
٢- استضاف ديوان المحاسبة في إطار انفتاحه على محيطه دورة شارك في التخطيط الاستراتيجي شارك فيها عدد من العاملين في الوزارات والمؤسسات الحكومية وتهدف الدورة إلى أهمية الموارد البشرية والمادية المتاحة لتحقيق الأهداف الرئيسية والمشاريع والنشاطات والإجراءات التي تربط بين الوضع الحالي لأي مؤسسة ورؤيتها الإستراتيجية.

٣- افتتح معالي الأستاذ الدكتور/ عبد خرابشه ورشة ودروة تدريبية حول (كشف التزوير في المعاملات الحكومية ومنع الاعتداء على المال العام) خلال شهر نوفمبر (تشرين الثاني) حيث تم التأكيد على أهمية الكشف عن التزوير في الوثائق والمعاملات الصادرة عن الأجهزة الحكومية من أجل المحافظة على المال العام وحمايته من الهدر والضياع مؤكداً على أن هذه الظاهرة أصبحت عابرة للحدود وتتطلب المزيد من الجهود الدولية لمواجهة لها من آثار سلبية على الاقتصاد والاستثمار وتطوير آليات ومواجهة هذا النوع من الفساد.

وقد شارك في هذه الورشة أكثر من (١٣٧) موظفاً من العاملين في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان والتي استمرت (أربعة أيام) حاضر بها عدد من الخبراء في مجالات التزوير والتزييف في المعاملات المالية.



٤- الطراونة يتسلم تقرير ديوان المحاسبة ٢٠١٦ :  
تسلم رئيس مجلس النواب المهندس/ عاطف الطراونة تقرير ديوان المحاسبة لعام ٢٠١٦ ، لدى استقباله في مكتبه اليوم.



٥- التعاون بين الأجهزة الأعضاء :  
في إطار التعاون المشترك وتبادل الخبرات والمعرفة بين الأجهزة الأعضاء بمنظمة الارابوساي نظم بمقر ديوان المحاسبة الأردني خلال الفترة من ١٠ إلى 14/12/2017 دورة تدريبية مشتركة بين ديوان المحاسبة الأردني وديوان المراقبة العامة بالملكة العربية السعودية ، شارك فيها ٢٤ موظفا من الجهازين .  
وتناولت الدورة التدقيق المالي المبني على المخاطر وهدفت إلى إكساب المشاركين بينها مهارات مهنية حديثة في مجال التدقيق وخصوصا في المراجعة الالكترونية .

1- الرئيس يتسلم التقرير السنوي لديوان الرقابة المالية والإدارية:



قام معالي الأستاذ إباد تيم، رئيس ديوان الرقابة المالية والإدارية بدولة فلسطين، بتاريخ ٢٠١٧/٠٦/٢٠ بتسليم التقرير السنوي لديوان الرقابة المالية والإدارية للعام ٢٠١٦ إلى رئيس دولة فلسطين محمود عباس. وتضمن التقرير نتائج عمله والخطط الموضوعة لتطوير العمل.

٢- ديوان الرقابة المالية والإدارية يختتم مشروع التدعيم المؤسسي:

اختتم ديوان الرقابة المالية والإدارية بتاريخ ١٢-٧-٢٠١٧ "مشروع التدعيم المؤسسي"، الممول من الاتحاد الأوروبي. وتمثل الهدف الرئيسي لهذا المشروع الذي انطلق في تشرين الأول عام ٢٠١٤ تقديم الدعم للديوان، كي يصبح مؤسسة رقابة خارجية مستقلة وكفؤة وفعالة وفق معايير المنظمة العالمية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الإننتوساي)، وذلك من خلال دعم وتطوير البنية المؤسساتية له وبناء قدرات موارده البشرية العاملة في مجالات الرقابة المختلفة.

\* ديوان المحاسبة بدولة قطر:

١- ديوان المحاسبة يشارك في الاجتماع المشترك للأمم المتحدة ومبادرة تنمية انتوساي في نيويورك:

شارك سعادة الشيخ/ بندر بن محمد بن سعود آل ثاني، رئيس ديوان المحاسبة في الاجتماع المشترك لمنظمة الأمم المتحدة، إدارة الشؤون الاقتصادية والاجتماعية ومبادرة تنمية انتوساي في مقر منظمة الأمم المتحدة في نيويورك يومي ٢٠ و٢١ يوليو ٢٠١٧ حول موضوع "جاهزية الأجهزة العليا للرقابة في الرقابة على تنفيذ أهداف التنمية المستدامة ٢٠٣٠".

٢- ديوان المحاسبة ينظم ورشة عمل حول موضوع "مبادئ ومعايير أمن المعلومات":

نظم مركز التميز للتدريب والتطوير بديوان المحاسبة بالتعاون مع معهد المدققين الداخليين ورشة عمل حول موضوع "مبادئ ومعايير أمن المعلومات"، حيث شارك في الورشة أكثر من ٧٠ موظفا من مختلف الجهات والمؤسسات الحكومية الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة. وتم خلال الورشة التعريف بأهم مبادئ أمن المعلومات وأبرز الحوادث والتحديات التي تواجهها المؤسسات والمتعلقة بأمن المعلومات.

٣- هيئة الرقابة المالية والإئمانية باندونيسيا تطلع على تجربة ديوان المحاسبة:

استقبل الشيخ/ فهد بن حمد آل ثاني مساعد رئيس ديوان المحاسبة لرقابة الأداء والالتزام وفدا من هيئة الرقابة المالية والإئمانية باندونيسيا بتاريخ ٢٠١٧/١٠/٠٥ في إطار زيارة يقوم بها الوفد الاندونيسي بهدف إجراء دراسات مقارنة للخدمات العامة بدولة قطر لأجل تحسين وتطوير الرقابة المالية في اندونيسيا والاستفادة من تجربة ديوان المحاسبة.



والتقى الوفد بعدد من مدراء الإدارات الرقابية بالديوان واطلع على طبيعة عمل كل إدارة وتجربة ديوان المحاسبة في مختلف المجالات الرقابية.

٤- زيارة الوفد الكويتي لديوان المحاسبة القطري:

استقبل ديوان المحاسبة في ١٩ نوفمبر ٢٠١٧ وفدا رسميا من ديوان المحاسبة بدولة الكويت وذلك في إطار زيارة قام بها الوفد الكويتي لمدة ثلاثة أيام. وتهدف الزيارة إلى تطوير التعاون المشترك بين الطرفين وتبادل الخبرات والمعارف. وتضمن برنامج الزيارة عدة مواضيع منها الرؤية المستقبلية لديوان المحاسبة في قطر ومنهجيات التدقيق. ومخاطر الأعمال والمخاطر المؤسسية. كما تم بحث ومناقشة منهجيات مراجعة المشاريع الرأسمالية ومنهجية التدقيق على الأداء المؤسسي. بالإضافة إلى عدد من المواضيع في مجالات العمل الرقابي.

### \* ديوان المحاسبة بدولة الكويت:

١- مشاركة الديوان على مستوى المنظمة الآسيوية لهيئات الرقابة المالية العليا (الأسوساي):

- قام وفد من ديوان المحاسبة بزيارة ميدانية لمكتب مدقق ومراجع عام الهند لتبادل الخبرات في مجال تدقيق تكنولوجيا المعلومات وذلك خلال الفترة من ١١- 2017/9/14 تفعيلاً لاتفاقية التعاون المبرمة بين الجهازين.

- المشاركة في الحلقة النقاشية "تنمية الموارد البشرية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة" في نطاق تفعيل اتفاقية التعاون مع الجهاز الصيني التي عقدت خلال الفترة ١٨-٢٠/٩/٢٠١٧ في الصين.

2- أنشطة الديوان على مستوى المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأرابوساي) تم ما يلي:

- بناء على دعوة معالي السيد/ عادل عبد العزيز الصرعاوي رئيس ديوان المحاسبة بالإئابة بدولة الكويت قام معالي السيد/ إدريس جطو الرئيس الأول للمجلس الأعلى للحسابات بالملكة المغربية والوفد المرافق له بزيارة ديوان المحاسبة وذلك خلال الفترة من ٦- 2017/11/8 وذلك لمناقشة المواضيع ذات الاهتمام المشترك بين الجهازين.

- بناء على دعوة معالي السيد/ عادل عبد العزيز الصرعاوي رئيس ديوان المحاسبة بالإئابة بدولة الكويت قام معالي الأستاذ الدكتور/ عبد خرابشه، رئيس ديوان المحاسبة بالملكة الأردنية الهاشمية والوفد المرافق له بزيارة ديوان المحاسبة وذلك خلال الفترة من ٢٦- 2017/11/28 وذلك لمناقشة المواضيع ذات الاهتمام المشترك بين الجهازين وحضور فعاليات ملتقى الشباب ٢٠١٧ تحت شعار "الريادة".

3- تحقيقاً لشعار منظمة الإنتوساي "التجربة المتبادلة تفيد الجميع":

- قام ديوان المحاسبة بدولة الكويت بتوقيع مذكرة تعاون جديدة مع مكتب التدقيق الوطني بجمهورية فنلندا.

4- فعاليات أخرى:

- من منطلق اختيار دولة الكويت عاصمة الشباب العربي لعام ٢٠١٧ أقام ديوان المحاسبة بدولة الكويت ملتقى الشباب ٢٠١٧ تحت شعار "الريادة" خلال الفترة ٢٧-٢٨ نوفمبر ٢٠١٧ تضمن ورش عمل حول موضوعي: الثقافة المؤسسية والتكامل المهني بالإضافة إلى معرض للأفكار.

### \* ديوان المحاسبة بليبيا:

١- ورشة عمل حول نظام الصكوك الإسلامية:

- نظم ديوان المحاسبة الليبي بتاريخ ٢٦/٩/٢٠١٧م ورشة عمل تناولت نظام الصكوك الإسلامية في ضوء القانون رقم (٤) لسنة ٢٠١٦م.

ولأثحته التنفيذية وبمشاركة عدد من المختصين بسوق المال الليبي بصفته الجهة التي يتم فيها تداول الأوراق المالية وقد خلصت الورشة إلى عدد من التوصيات أهمها ضرورة تفعيل هيئة سوق المال ورفع الوعي المجتمعي لأهمية نظام الصكوك الإسلامية ودورها في الدفع بعجلة التنمية الاقتصادية وتمويل العجز في الموازنات العامة لدولة الليبية.



2- ديوان المحاسبة الليبي يصدر العدد الأول من مجلة الرقابة المالية:

- أصدر ديوان المحاسبة الليبي العدد الأول من مجلة الرقابة المالية يونيو ٢٠١٧م، وهي مجلة نصف سنوية تهدف إلى الارتقاء بالمستوى الفني، والإسهام في تنمية القدرات البشرية بالديوان، ونشر الوعي الرقابي على العموم وقد تضمن العدد عدّة محاور أهمها محورين تعريفيين الأول خاص بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والثاني خاص بمعايير الإنتوساي بالإضافة إلى مقالات في مجال العمل الرقابي ودور تقارير الديوان في تحسين الأداء الحكومي وأنشطته الداخلية والخارجية.



### مجلة الرقابة المالية

مجلة نصف سنوية تصدر عن ديوان المحاسبة - دولة ليبيا - السنة الأولى - العدد الأول يوليو 2017



ديوان المحاسبة في عيون الآخرين

الإزدواج الوظيفي في المؤسسات الليبية

-نظم ديوان المحاسبة الليبي ورشة عمل بتاريخ ١٠/١٠/٢٠١٧م، تناولت المراجعة البيئية ودور الديوان في تحقيق رقابة فعالة على الأداء البيئي.



وقدمت خلالها ورقتي عمل الأولى من قبل مدير مركز البحوث وتناولت الإطار العام للمراجعة البيئية وفق للمنهجيات التي أقرتها مجموعة عمل الرقابة البيئية التابعة للجنة تبادل المعرفة لمنظمة الإنتوساي. وتناولت الورقة الثانية المقدمة من قبل مدير إدارة تنفيذ المشروعات دور الديوان في تحقيق رقابة فعالة على الأداء البيئي من واقع حالة عملية تم عرضها خلال الورشة وقد خلصت الورشة إلى مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة تفعيل القوانين واللوائح الخاصة بحماية البيئة، وتدريب

وتأهيل العناصر الفنية واستحداث مكتب بالديوان يعنى بالمراجعة البيئية. وتفعيل دور الديوان في القيام بعمليات مراجعة شاملة للقضايا البيئية. وضرورة العمل على إصدار إرشادات ومعايير يمكن الاعتماد عليها في المراجعة البيئية.

### 3- ديوان المحاسبة الليبي يصدر العدد الأول من مجلة الرقابة المالية:

-أصدر ديوان المحاسبة الليبي العدد الأول من مجلة الرقابة المالية يونيو ٢٠١٧م، وهي مجلة نصف سنوية تهدف إلى الارتقاء بالمستوى الفني، والإسهام في تنمية القدرات البشرية بالديوان، ونشر الوعي الرقابي على العموم وقد تضمن العدد عدة محاور أهمها محورين تعريفيين الأول خاص بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والثاني خاص بمعايير الإنتوساي بالإضافة إلى مقالات في مجال العمل الرقابي ودور تقارير الديوان في تحسين الأداء الحكومي وأنشطته الداخلية والخارجية.



## مجلة الرقابة المالية

مجلة نصف سنوية تصدر عن ديوان المحاسبة - دولة ليبيا- السنة الأولى - العدد الأول يونيو / 2017

#### سياسات



#### مقال



#### متابعات



ديوان المحاسبة في عيون الآخرين

قضية العدد  
الإزدواج الوظيفي في المؤسسات الليبية

1- استضاف الجهاز اجتماع لجنة المهام الخاصة بمتابعة تقييم الخطة الإستراتيجية للأفروسي ٢٠١٥-٢٠٢٠ والذي عقد بالقاهرة خلال الفترة من ١٨ حتى ٢٠ يوليو ٢٠١٧. واستهدف الاجتماع الوصول إلى موقف واضح في منتصف المدى لتنفيذ الأنشطة المدرجة بالخطة الإستراتيجية المشار إليها وكذلك استعراض بعض الموضوعات الناشئة مثل مهنية المراجعين وأهداف التنمية المستدامة والتدفقات المالية غير المشروعة وتم مناقشة مدى الحاجة لتحديث الخطة لإدراج تلك الموضوعات فيها، كما تم خلال الاجتماع استعراض موقف اتفاقيات التعاون بين الاسوساي واليوروساي والأولاسيفس من جهة أخرى وكذلك التعاون مع مبادرة تنمية الإنتوساي IDI.

٢- اجتماع قيادات الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وأصحاب المصالح في نيويورك:

شارك وفد من الجهاز برئاسة السيد رئيس الجهاز المستشار/ هشام بدوى في اجتماع حول موضوع مراجعة مدى الاستعداد لتطبيق أهداف التنمية المستدامة للأمم المتحدة والذي عقد بمقر الامم المتحدة بمدينة نيويورك - الولايات المتحدة الأمريكية يومي ٢٠ و ٢١ يوليو ٢٠١٧. وقد أسفرت المناقشات عن بعض النتائج يتمثل أهمها فيما يلي:

\* وجود تحديات تواجه الأجهزة العليا للرقابة في القيام بعمليات رقابية تتعدى إطار الرقابة المالية التقليدية ورقابة الالتزام أثناء رصد مدى تنفيذ أهداف التنمية المستدامة.

\* أنه يجب على الحكومات والأجهزة العليا للرقابة على حد سواء أن تتبع نهجا شاملا ومتكاملا فيما يتعلق بتنفيذ أهداف التنمية المستدامة.

\* وجود توقعات عالية لأصحاب المصالح المختلفين بالنسبة لدور الأجهزة العليا للرقابة فيما يتعلق بتنفيذ أهداف التنمية المستدامة ومشاركتهم في العمليات الرقابية.

٣- الاجتماع الحادي عشر لمجموعة عمل الإنتوساي لمكافحة الفساد وغسل الأموال:

ترأس السيد/ المستشار هشام بدوى رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات وفد الجهاز المشارك في الاجتماع الحادي عشر لمجموعة عمل الإنتوساي لمكافحة الفساد وغسل الأموال والذي استضافه الجهاز الأعلى للرقابة بتنزانيا يومي ٢٥ و ٢٦ سبتمبر ٢٠١٧ بمدينة اروشا - تنزانيا.

كما تم عرض ما تمّ انجازه من أنشطة مجموعة العمل وبالأخص الأدلة الإرشادية "استرداد الأصول المنهوبة" و"مراجعة منع الفساد في المشتريات العامة". كما ناقش الأعضاء الإطار الرئيسي لخطة العمل الجديدة المقرر صياغتها خلال الشهر القليلة القادمة حيث اتفق الأعضاء بإجماع الآراء على إدراج موضوع المراجعة القضائية ضمن خطة العمل الجديدة.

٤- مؤتمر الدول الأطراف باتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد:

ترأس السيد المستشار/ هشام بدوي رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات وفد الجهاز المشارك في مؤتمر الدول الأطراف باتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد بمقر الأمم المتحدة بفيينا- النمسا خلال يومي ٥ و ٦ نوفمبر ٢٠١٧. وقد قام الجهاز باستعراض تجربة مصر في مجال مكافحة الفساد والإستراتيجية الوطنية في هذا الشأن.

## مواقع على الانترنت ذات العلاقة بطبيعة أعمال الأجهزة الرقابية

كلية التجارة - جامعة القاهرة

<http://www.fac.cu.edu.eg>

الهيئة العامة للرقابة المالية

<http://www.fra.gov.eg>

المعهد المصرفي المصري

<http://www.ebi.gov.eg>

هيئة الرقابة الإدارية

<http://www.aca.gov.eg>

البنك المركزي المصري

<http://www.cbe.org.eg>

لجنة المعايير المهنية التابعة للانتوساي

<http://www.psc-intosai.org>

مكتبة الإسكندرية

<http://www.bibalex.org>

مكتبة الأهرام

<http://bookshop.ahram.org.eg>

اتحاد المحاسبين والمراجعين العرب

<http://theafaa.org.eg>



## شروط ومعايير النشر في مجلة الرقابة المالية

### أ- شروط النشر:

- ١- أن تقدم البحوث والمقالات مطبوعة أو مكتوبة بلغة عربية سليمة وأسلوب واضح.
- ٢- 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.
- ٣- أن يتم توثيق المصادر بدقة وأمانة سواء أكانت نصوصا حرفية أو عرضا لأفكار آخرين مصوغة بلغة الكاتب، ويتم ذلك بالنسبة للكتب والبحوث بوضع رقم في نهاية الاقتباس يقابله رقم في صفحة الهوامش يتم بعده تدوين مصدر الاقتباس بشكل دقيق وكامل بحيث يتضمن اسم المؤلف وعنوان المرجع واسم الناشر ومكان وسنة النشر ورقم الصفحة أو الصفحات. كما يتم الالتزام 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.
- ٤- 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.
- ٥- أن يرفق المقال المترجم بالنص الأصلي باللغة المترجم منها مع ذكر اسم المؤلف والمصدر المنشور به النص الأصلي.
- ٦- أن تكون المادة معدّة خصيصا للنشر في المجلة.
- ٧- ألا يتجاوز عدد صفحات المقالة أو البحث (١٠) صفحات وألا يقل عن (٣) صفحات وتتضمن الصفحة الواحدة ما بين ٢٥ و ٢٨ سطرا والسطر الواحد ما بين ١٢ و ١٥ 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:

- ١- المواد المرسلّة إلى المجلة لا ترد لأصحابها سواء نشرت أو لم تنشر.
- ٢- لا يحق الاعتراض على عدم نشر ما يرسل للمجلة.
- ٣- للجنة المجلة الحق في اختيار ما تراه مناسبا للنشر وإجراء التعديلات بما يتلاءم وضرورات النشر.
- ٤- تعبر المواد المنشورة في المجلة عن آراء كاتبها.
- ٥- تخصص مكافأة مالية لعدّ 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 الإطلاع على الأعداد التي صدرت من خلال الصفحة الخاصة بالمجلة على موقع المنظمة من خلال هذا الرابط:

نشریات ودراسات وأدلة رقابية\_١١١\_٢٣٢/Ar/www.arabosai.org/http://

العربية | بحث Q

من أجل تدعيم العمل الرقابي العربي

الرئيسية > نشریات ودراسات وأدلة رقابية

نشریات ودراسات وأدلة رقابية

مجلة الرقابة المالية | مجلة الانتوساي | الأدلة الرقابية | دراسات

كلمات مفاتيح

يوم / شهر / عام

العدد الأخير من المجلة

مجلة الرقابة المالية عدد 60

اقرأ المزيد

تصفح الملف

الأعداد السابقة

هيكل المنظمة

الجمعية 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

- ١- ديوان المحاسبة بالملكة الأردنية الهاشمية، ص. ب. ٩٥٠٣٣٤ - عمان - الهاتف: (٠٠٩٦٢ ٦٥٥٠٣٣٣٣) - الفاكس: (٠٠٩٦٢ ٦٥٥٣٣٠١٩) - العنوان الإلكتروني: [www.audit-bureau.gov.jo](mailto:www.audit-bureau.gov.jo) - البريد الإلكتروني: [info@ab.gov.jo](mailto:info@ab.gov.jo).
- ٢- ديوان المحاسبة بالإمارات العربية المتحدة، ص. ب. ٣٣٢٠ - أبو ظبي - الهاتف: (٠٠٩٧١ ٢٦٣٥٩٩٩٩) - الفاكس: (٠٠٩٧١ 6359998) - العنوان الإلكتروني: [www.saiuae.gov.ae](mailto:www.saiuae.gov.ae) - البريد الإلكتروني: [saiuae@emirates.net.ae](mailto:saiuae@emirates.net.ae).
- ٣- ديوان الرقابة المالية والإدارية بمملكة البحرين، ص. ب. ١٨٢٢٢ - المنامة - الهاتف: (٠٠٩٧٣ 17 565 111) - الفاكس: (٠٠٩٧٣ 17 564450) - العنوان الإلكتروني: [www.nao.gov.bh](mailto:www.nao.gov.bh) - البريد الإلكتروني: [Plan&Dev@nao.gov.bh](mailto:Plan&Dev@nao.gov.bh).
- ٤- دائرة المحاسبات بالجمهورية التونسية، ٢٥، شارع الحرية - تونس - الهاتف: (٠٠٢١٦ ٧١ ٨٣١٠٣٣) - الفاكس: (٠٠٢١٦ ٧١ ٨٣١٤٠٩) - العنوان الإلكتروني: [www.courdescomptes.nat.tn](mailto:www.courdescomptes.nat.tn) - البريد الإلكتروني: [info@courdescomptes.net.tn](mailto:info@courdescomptes.net.tn).
- ٥- مجلس المحاسبة بالجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ٣٨، شارع أحمد غرمول - الجزائر - الهاتف: (٠٠٢١٣ ٢١ ٦٥٥٥١٦) - الفاكس: (٠٠٢١٣ ٢١ ٦٥٦٠٠٦) - العنوان الإلكتروني: [www.ccomptes.org.dz](mailto:www.ccomptes.org.dz) - البريد الإلكتروني: [cabinet@ccomptes.org.dz](mailto:cabinet@ccomptes.org.dz).
- ٦- الجهاز العالي للرقابة المالية والمحاسبة بجمهورية جيبوتي، قصر الشعب - الطابق الأول - ص. ب. ٣٣٣١ - جيبوتي - الهاتف: (٠٠٢٥٣ ٣٥٧٧٧٥) - الفاكس: (٠٠٢٥٣ 250144) - البريد الإلكتروني: [ccdb.djibouti@intnet.dj](mailto:ccdb.djibouti@intnet.dj).
- ٧- ديوان المراقبة العامة بالملكة العربية السعودية، ص. ب. ٧١٨٥ - الرياض 11128 - الهاتف: (٠٠٩٦٦١١٤٠٢٩٢٥٥) - الفاكس: (٠٠٩٦٦١١٤٠٤٣٨٨٧) - العنوان الإلكتروني: [www.gab.gov.sa](mailto:www.gab.gov.sa) - البريد الإلكتروني: [develop@gab.gov.sa](mailto:develop@gab.gov.sa) / [gab@gab.gov.sa](mailto:gab@gab.gov.sa).
- ٨- ديوان المراجعة القومي بجمهورية السودان، ص. ب. ٩١ - الخرطوم - الهاتف: (٠٠٢٤٩١١٧٧٨٢٣١) - الفاكس: (٠٠٢٤٩١١٧٧٥٣٤) - العنوان الإلكتروني: [www.sudaudit.com](mailto:www.sudaudit.com) - البريد الإلكتروني: [ricydexon@yahoo.com](mailto:ricydexon@yahoo.com) / [nationalaudit@gmail.com](mailto:nationalaudit@gmail.com).
- ٩- الجهاز المركزي للرقابة المالية بالجمهورية العربية السورية، شارع ٢٩ آبار - دمشق - الهاتف: (٠٠٩٦٣١١ ٣٣١٢١٩٦) - الفاكس: (٠٠٩٦٣١١ ٢٣١٨٠١٣) - العنوان الإلكتروني: [auditsyria@yahoo.com](mailto:auditsyria@yahoo.com) / [zewarteba@hotmail.com](mailto:zewarteba@hotmail.com).
- ١٠- ديوان المراجع العام بجمهورية الصومال، ص. ب. ١٢٨٤ - مقديشو -
- ١١- ديوان الرقابة المالية الاتحادية في جمهورية العراق، شارع حيفا - بناية رقم ٩٠ - ص. ب. ٧٠٣٨ - بغداد - الهاتف: (٠٠٩٦٤ 1٥٣٧٢٣٤٧) - الفاكس: (٠٠٩٦٤١ ٥٣٧٢٦٢٣) - العنوان الإلكتروني: [www.bsairaq.net](http://www.bsairaq.net) - البريد الإلكتروني: [bsairaq@yahoo.com](mailto:bsairaq@yahoo.com) / [bsa@bsairaq.net](mailto:bsa@bsairaq.net).
- ١٢- جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان، ص. ب. ٧٢٧ - مسقط 113 - الهاتف: (٠٠٩٦٨ 24736219) - الفاكس: (٠٠٩٦٨ 24740264) - العنوان الإلكتروني: [www.sai.gov.om](http://www.sai.gov.om) - البريد الإلكتروني: [President@sai.gov.om](mailto:President@sai.gov.om) - [intr@sai.gov.om](mailto:intr@sai.gov.om).
- ١٣- ديوان الرقابة المالية والإدارية بدولة فلسطين، ص. ب. ٧٥٥ - رام الله - الهاتف: (٠٠٩٧٠٢٢٩٧٢٢٨٩) - الفاكس: (٠٠٩٧٠٢٢٩٧٢٢٩٣) - العنوان الإلكتروني: [www.saacb.ps](http://www.saacb.ps) - العنوان الإلكتروني: [www.saacb.ps](mailto:www.saacb.ps) - البريد الإلكتروني: [scj@facb.gov.ps](mailto:scj@facb.gov.ps) / [facb@facb.gov.ps](mailto:facb@facb.gov.ps).
- ١٤- ديوان المحاسبة بدولة قطر، ص. ب. ٢٤٦٦ - الدوحة - الهاتف: (٠٠٩٧٤٤4020000) - الفاكس: (٠٠٩٧٤٤40200200) - العنوان الإلكتروني: [www.sab.gov.qa](http://www.sab.gov.qa) - البريد الإلكتروني: [president.office@abq.gov.qa](mailto:president.office@abq.gov.qa).
- ١٥- وزارة المالية والميزانية بجمهورية القمر الاتحادية الإسلامية، ص. ب. ٣٢٤ - موروني.
- ١٦- ديوان المحاسبة بدولة الكويت، ص. ب. ١٧ - الشامية ٧١٦٦١ - الهاتف: (٠٠٩٢٦٥٤٩٥٧٧٧٧) - الفاكس: (00965٢٤٩٥٧٧٠٠) - العنوان الإلكتروني: [www.sabq8.org](http://www.sabq8.org) - البريد الإلكتروني: [training@sabq8.org](mailto:training@sabq8.org).
- ١٧- ديوان المحاسبة بالجمهورية اللبنانية، محلة القنطاري - شارع الجيش - بيروت - الهاتف: (٣٧٩٨٣٠٠٩٦١١) - الفاكس: (٠٠٩٦١١ ٣٧٩٨٣١) - الفاكس: (٣٧٣٠٤٠) - العنوان الإلكتروني: [www.coa.gov.lb](http://www.coa.gov.lb) - البريد الإلكتروني: [diwan@coa.gov.lb](mailto:diwan@coa.gov.lb).
- ١٨- ديوان المحاسبة الليبي، الظهرة - طرابلس - ليبيا - الهاتف: (00٢١٨214449748) - الفاكس: (00٢١٨214440630) - العنوان الإلكتروني: [www.libyansai.gov.ly](mailto:www.libyansai.gov.ly) - البريد الإلكتروني: [libyansai1@gmail.com](mailto:libyansai1@gmail.com).
- ١٩- الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية، شارع صلاح سالم، ص. ب. ١١٧٨٩ - مدينة نصر - القاهرة - الهاتف: (٠٠٢٠٢٤٠١٣٩٥٦) - الفاكس: [ircdept@yahoo.com](mailto:ircdept@yahoo.com) - العنوان الإلكتروني: [www.CAO.gov.eg](http://www.CAO.gov.eg) - البريد الإلكتروني: [ircdept@yahoo.com](mailto:ircdept@yahoo.com).
- ٢٠- المجلس الأعلى للحسابات بالملكة المغربية، زنقة التوت، شارع النخيل، سكتور ١٠ - حي الرياض - الرباط - الهاتف: (٠٠٢١٢٣٧٥٦٣٧٤) - الفاكس: (٠٠٢١٢٣٧٥٦٣٧١٧) - العنوان الإلكتروني: [www.courdescomptes.ma](mailto:www.courdescomptes.ma) - البريد الإلكتروني: [comptes@courdescomptes.ma](mailto:comptes@courdescomptes.ma).
- ٢١- محكمة الحسابات بالجمهورية الإسلامية الموريتانية، شارع جمال عبد الناصر، ص. ب. ٥٩٢ - انواكشوط - الهاتف: (٠٠٢٢٢4٥٢٥٥٢٤٩) - الفاكس: (00٢٢٢ 4٥٢٥٤٩٦٤) - العنوان الإلكتروني: [www.cdcmr.mr](http://www.cdcmr.mr) - البريد الإلكتروني: [ccomptes@cc.gov.mr](mailto:ccomptes@cc.gov.mr).
- ٢٢- الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية، ص. ب. ١٥١ - صنعاء - الهاتف: (٠٠٩٦٧١٤٤٣١٤٣) - الفاكس: (٠٠٩٦٧١٤٤٣١٤٧) - الفاكس: (٤٤٣١١٨) - العنوان الإلكتروني: [www.coca.gov.ye](http://www.coca.gov.ye) - البريد الإلكتروني: [tech\\_coop2007@yahoo.com](mailto: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](http://www.arabosai.org)

البريد الإلكتروني: [contact@arabosai.org](mailto:contact@arabosai.org)

العدد 71 كانون الأول ديسمبر 2017