

# الرقابة العالمية

مجلة نصف سنوية تصدرها المنظمة العربية  
للاجهاز العليا للرقابة المالية والمحاسبة



يونيو « حزيران » 2012

العدد 60

## نبذة عن المنظمة العربية للأجهزة العليا لرقيات الماليت والمحاسبت

### 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 أقيمت هذه اللوائح وحل محلها النظام الأساسي للمنظمة الذي تم إقراره في المؤتمر الثالث المنعقد في تونس سنة 1983.

### أهداف المنظمة:

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

### أعضاء المنظمة:

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

### البنية التنظيمية للمنظمة:

- الجمعية العامة.
- المجلس التنفيذي (ويرأسه حالياً ديوان المراقبة العامة بالملكة العربية السعودية).
- 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 بالرياض سنة 2001 ودورتها العادية الثامنة بعمان سنة 2004، ودورتها العادية التاسعة بصنعاء سنة 2007. كما عقدت دورتها العاشرة بالرياض يومي 26 و27/10/2010.

## الرقابة المالية

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

### اللجنة الدائمة لشؤون المجلة

- الأمانة العامة للمنظمة.
- ديوان المحاسبة بالملكة الأردنية الهاشمية.
- ديوان الرقابة المالية والإدارية للسلطة الوطنية الفلسطينية.
- ديوان المحاسبة بليبيا.
- الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية.
- الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية.

### هيئة تحرير هذا العدد

- معالي السيد/ عبد القادر الزقلي، الأمين العام للمنظمة، رئيساً
- الدكتور/ مروان قموه (ديوان المحاسبة بالملكة الأردنية الهاشمية)
- السيد/ مجدي لافي متاني (السلطة الوطنية الفلسطينية)
- السيد/ عصام زياب (السلطة الوطنية الفلسطينية)
- السيد/ شوقي محمد سعد (الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية)
- السيد/ وليد سيد حسن (الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية)
- السيد/ علي محمد الجوفي (الجمهورية اليمنية)
- السيد/ خالد علي زهرة (الجمهورية اليمنية)
- السادة/ رضوان برق الليل وخميس الحسني وعبد الباسط العبروكي (الأمانة العامة للمنظمة العربية).

### عنوان المجلة

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

### الصفحة

### محتويات العدد

- 1 - كلمة العدد
- 2 - الافتتاحية
- 3 - عرض مقدم من رئيس ديوان المراقبة العامة بالسعودية
- 8 - المقال المحرر
- 20 - المقال المحرر
- 31 - إصدارات جديدة
- 38 - نشاطات التدريب
- 39 - أخبار المنظمة
- 41 - أخبار الأجهزة الأعضاء
- 46 - مواقع على الانترنت ذات العلاقة بطبيعة أعمال الأجهزة الرقابية
- 47 - شروط ومعايير النشر في مجلة "الرقابة المالية"
- 48 - قسيمة اشتراك في مجلة "الرقابة المالية"

## حول تقويم الأداء والسياسة المالية للدولة

إعداد معالي الأستاذة/ المحاسبة منيرة أحمد عبد الهادي

رئيسة للجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية بالإناية

تعرف السياسة المالية للدول بأنها استخدام العناصر المالية: (النفقات العامة والإيرادات العامة والدين العام) في تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية التي تحددها طبيعة النظام الاقتصادي ومراحل نموه والأيدولوجية الاجتماعية والسياسية للدولة. ولما كانت الدولة كأي وحدة لها قوائمها المالية المتمثلة في الحساب الختامي فإنه يمكن إجراء تقويم للسياسات المالية التي تتبعها الدولة من خلال تلك القوائم. ويستخدم في تقويم الأداء بصفة عامة العديد من الأدوات أهمها الموازنة العامة للدولة (الموازنة التخطيطية بالوحدات الاقتصادية) والتي يتم بمقتضاها وضع تقديرات للعمليات المستقبلية خلال فترة زمنية محددة والتحليل المالي الذي يعد أكثر أدوات تقويم الأداء أهمية، حيث يتسع نطاقه ليسمح بالحكم على كفاءة وظائف الإنتاج والتسويق والتمويل. وبناءً على ذلك يتم تقويم أداء الوحدة الاقتصادية عن طريق قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط أو المعياري وذلك بهدف التأكد من تنفيذ الخطة وتحديد الانحرافات ومن ثم تحليل النتائج والآثار ودراستها وشرح أسباب هذه الانحرافات واتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجتها أسبابها فقد يكون الانحراف ناتجا عن نقص في الكفاءة كما قد يكون ناتجا عن المبالغة في المعايير الموضوعية.

ويتطلب تقويم السياسات المالية دراسة الآثار التي خلفتها خلال فترة التقويم على كل من الاستقرار الاقتصادي وعدالة التوزيع والتنمية الاقتصادية من خلال مجموعة من المؤشرات التي ترتبط بعدد من المتغيرات الاقتصادية ويمكن تقسيم تلك المؤشرات كالآتي:

**أولاً:** مؤشرات تقدير أثر السياسات المالية على الاستقرار الاقتصادي للوقوف على معدل نسبة العجز الكلي للموازنة إلى الناتج المحلي الإجمالي ومعدل نسبة العجز في تمويل الاستثمارات إلى العجز الكلي وكذلك معدل نسبة القروض الخارجية إلى إجمالي العجز الكلي للموازنة (الأثر التضخمي لخدمة القروض) ومعدل الاعتماد على الجهاز المصرفي في تمويل العجز الكلي للموازنة العامة (نمو الائتمان المحلي).

**ثانياً:** مؤشرات تقدير أثر السياسات المالية على عدالة التوزيع وذلك لقياس تطور متوسط الأجور الحقيقية وذلك للعاملين بالحكومة ووحدات قطاع الأعمال العام ومقارنته بمثيلاته على المستوى القومي والآثار التوزيعية للإعفاءات الضريبية.

**ثالثاً:** مؤشرات تقدير أثر السياسات المالية على التنمية الاقتصادية لقياس تطور معدل الاستثمار العام والإنفاق على البحث العلمي والخدمات الاجتماعية والاقتصادية وتشجيع الاستثمار الخاص وكذلك مستوى التشغيل (معدل البطالة).

ومن خلال تلك المؤشرات يمكن تقويم السياسات المالية للدولة ودراسة آثارها على الاقتصاد والتنمية وعدالة التوزيع لتحقيق أقصى استفادة من السياسات المالية للدولة وصولاً لأعلى مستويات الأداء بهدف مضاعفة النمو الاقتصادي.

## التعاون العربي في مجال الرقابة المالية

## وأثره على السياسات الاقتصادية

تزايد في الآونة الأخيرة المطالبة الدولية لفرض الرقابة على المؤسسات المالية العالمية نظرا للأزمات الاقتصادية التي يمر بها العالم من وقت إلى آخر ويأتي هذا الاهتمام بعد أن كشفت الأزمة الراهنة غيابا لآليات الرقابة الوقائية والمسبقة على المستوى العالمي، إذ لا بد من تدارك الموقف والوقوف بشكل جماعي لأجهزة الرقابة والمحاسبة العربية على مستوى كل دولة لوضع خطة إجرائية تحد من الإنهيار الحاصل للاقتصاد العربي وفق رؤية ومبادئ واضحة مستقاة من معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "الانتوساي".

ومن هذا المنطلق تسعى أجهزتنا الرقابية من خلال مشاركتها الفاعلة في المؤتمرات واللقاءات الدولية إلى طرح رؤية سليمة نابعة من أسس وسلوكيات تدعم التعاون وتبادل الخبرات في مجال التدقيق على المستوى العربي والدولي بما يساهم في تعزيز مصداقية الدول في التعامل الشفاف والواضح مع كل الأمور ذات الشأن المالي.

ومن خلال توطيد العلاقات وأواصر التعاون العربي البيئي في رسم السياسات الاقتصادية المشتركة والخروج بسياسة موحدة، يكون أساسها الإدارة السليمة والاستغلال الأمثل للموارد البشرية والمادية، وتعزيز دور الرقابة المالية المشتركة، أن نؤكد النوايا الصادقة للمساهمة في إحداث التنمية في كافة المجالات مثل التعليم والصحة والرعاية الاجتماعية، ومواجهة خطر البطالة الأكبر الذي يعيق تقدم عجلة الاقتصاد بعدد من الأقطار العربية.

وعلى المستوى الدولي فإنّ تحقيق التكامل الاقتصادي العربي يرفع من نسبة الثقة الدولية بسياساتنا الاقتصادية، ويكسبنا احتراما اكبر أمام المنظمات والهيئات الدولية ذات العلاقة بالشأن الاقتصادي والمالي.

وهيئة تحرير المجلة تأمل أن تحرص الأجهزة الأعضاء على تدعيم جانب التعاون فيما بينها بما يساهم في تعزيز دورها في ترسيخ مبادئ المساءلة والحوكمة الرشيدة في الهياكل العمومية حتى تكون نتائج أعمالها وتوصياتها منطلقا لرسم البيانات الاقتصادية والمالية في بلدانها.

والله وليّ التوفيق

هيئة تحرير المجلة

**عرض مقدم من معالي الأستاذ/ أسامة بن جعفر فقيه**  
**رئيس ديوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية**  
**ورئيس المجلس التنفيذي للمنظمة العربية**  
**إلى الندوة المقامة بمناسبة الاحتفال بمرور مائة وخمسين عاما**  
**على تأسيس محكمة الحسابات التركية**

بسم الله الرحمن الرحيم

السيد الرئيس،

أيها الزملاء،

السيدات والسادة،

يسعدني المشاركة في هذه الندوة - بصفتي رئيس المجلس التنفيذي للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (العربوساي)، ومن دواعي سروري تقديم هذا العرض حول دول الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في تحسين نوعية حياة المواطنين، وأود بادئ ذي بدء أن أشكر مضيفنا الكريم، الأخ الدكتور/ رجائي عقيل، رئيس محكمة الحسابات بالجمهورية التركية، على حفاوة الاستقبال وكرم الضيافة، وعلى الإعداد الرائع لإنجاح هذا الحدث التاريخي.

**هذا وسأتناول في هذه الورقة العناصر التالية:**

- مدى أهمية الأجهزة الرقابية بالنسبة للمواطنين والمجتمع؟
- كيف تنامت مطالب المواطنين بمساءلة الحكومة؟
- كيف يمكن (للإنتوساي) إيضاح قيمة وفوائد الأجهزة الرقابية؟
- كيف يمكن للأجهزة الرقابية إقامة تعاون بناء مع المواطنين؟
- كيف يمكن للأجهزة الرقابية أن تلعب هذا الدور المهم بفعالية؟
- ما هي التحديات الجديدة التي تواجه الأجهزة الرقابية؟
- كيف يمكن تعزيز التنسيق والتعاون بين الإنتوساي والأمم المتحدة؟
- ما الذي يمكن أن نستنتجه من خلال هذا العرض؟

## 1- ما مدى أهمية الأجهزة الرقابية بالنسبة للمواطنين والمجتمع؟

على مدى العقود الثلاثة الماضية، كانت الشفافية والمساءلة وما زالتا قوتان فاعلتان في تعزيز الحوكمة الرشيدة، وتطبيق مبدأ المساءلة، ومكافحة الفساد. فهما مبدآن معترف بهما كركائز أساسية في تحقيق أهداف الأمم المتحدة الإنمائية للألفية الثالثة، ويعتبران من العوامل الرئيسة لكسب ثقة المواطنين والمجتمع والمحافظة ليها فضلا عن الإسهام في تحقيق العدالة للجميع. وإنني على يقين بأنكم تتفوقون معي على أن الأجهزة الرقابية المستقلة يمكنها القيا بدور محوري في تعزيز الحوكمة الرشيدة، وتحقيق الشفافية والمساءلة من خلال:

**أولاً:** إن الأجهزة الرقابية تعتبر عاملاً محفزاً للتحسين المستمر في إدارة المالية العامة، وذلك من خلال الإسهام في رفع كفاءة الأداء الحكومي، وتحسين مستوى تقديم الخدمات، والحد من فرص الفساد. كما يمكن للأجهزة الرقابية القوية والفعالة رصد المخالفات القانونية في تحصيل وإنفاق الأموال العامة واستخدام الموارد الوطنية. هذا فضلاً عن أنها تقدم مساهمة قيمة في تعزيز الثقة في الأنظمة المالية والمحاسبية والقانونية في البلاد.

**ثانياً:** إن الأجهزة الرقابية توطد العلاقة بين الدولة والمواطنين من خلال قيامها بمهام الرقابة بحييدة وموضوعية ورفع تقارير شفافة حول استخدام الأموال العامة إلى البرلمان، وإطلاع المجتمع والمواطنين على نتائج أعمالها، حيث تعزز هذه التقارير شرعية الدولة نظراً لاعتراف الجميع بالأجهزة الرقابية كأجهزة مهنية مستقلة وموضوعية، الأمر الذي يعزز سلسلة المساءلة بين الحكومة والمواطنين ويدعم الوظائف الرئيسية للدولة.

**وأخيراً:** تقدم الأجهزة الرقابية الحكومات مساعدة قيمة في رفع مستوى أداء القطاع العام، ومكافحة الفساد، وتعزيز ثقة المواطنين في كفاءة وفعالية استلام واستخدام الأموال العامة. ومن خلال هذا الدور، يمكن للأجهزة الرقابية القيام بدور بالغ الأهمية في استئصال شأفة الفقر، وتحقيق أهداف التنمية المستدامة، ومن ثم الإسهام في رفع مستويات المعيشة لجميع المواطنين.

## 2- كيف تنامت مطالب المواطنين بمساءلة الحكومة؟

لقد حفزت وتيرة التغيير المتسارعة وشيوع مفاهيم العولة في القرن الحادي والعشرين تحولات ديناميكية وتعزيزات جذرية على المستويات السياسية والاجتماعية والاقتصادية. وقد أثبتت الأزمات المالية والاقتصادية الأخيرة وكذلك التطورات السياسية في العديد من البلدان أن المواطنين أصبحوا أكثر دراية، على نحو متزايد، بالشؤون العامة وأكثر مشاركة فيها بشكل نشط، ومن ثم المطالبة بإخضاع أجهزة الحكومة للمساءلة عن أعمالها.

وإدراكاً من المواطنين بالدور المنوط بهم باعتبارهم أصحاب المصلحة الرئيسيين، فإنهم يتوقعون أن يخضع المسؤولون عن إدارة الأموال العامة للمساءلة الكاملة عن الاستخدام السليم والرشيد للوارد العامة. ولذلك، فإن إضفاء الشفافية على نتائج عمليات الرقابة من خلال التواصل المفتوح يمكن الجمهور من فهم كيفية قيام الأجهزة الحكومية بواجباتها في مراقبة الإيرادات والمصروفات الحكومية والتحقق من حسن استخدامها.

### 3- كيف يمكن (للإنتوساي) إيضاح قيمة وفوائد الأجهزة الرقابية؟

إدراكا لأهمية إظهار قيمة وفوائد الأجهزة الرقابية للمواطنين والمجتمع ككل، فقد قرر مؤتمر (الإنتوساي) العشرين تكوين فريق عمل بهدف إجراء دراسة مستفيضة حول أهمية وفوائد الأجهزة الرقابية. وقد وضع الفريق إطارا لإيضاح قيمة وفوائد الأجهزة الرقابية للمجتمع، مركزا على هدفين هما (أ) الاعتراف بالأجهزة الرقابية كمؤسسات يمكن أن تحدث تغييرا إيجابيا في حياة المواطنين و(ب) الاعتراف بالأجهزة الرقابية كمؤسسات نموذجية مستقلة ومحايدة.

ويوفر هذا الإطار بيئة مفيدة للغاية للتبادل المستمر للخبرات والمعارف فيما بين أعضاء منظمة الإنتوساي، وإيجاد قاعدة بيانات خاصة بالممارسات المهنية الجيدة في الأجهزة الرقابية. ويتيح كذلك إرساء أساس متين لاستراتيجيات الإنتوساي وتحديد أولويات مشروعاتها المستقبلية.

### 4- كيف يمكن للأجهزة الرقابية إقامة تعاون بناء مع المواطنين؟

تعتبر الأجهزة العليا للرقابة في وضع فريد يؤهلها لخدمة الصالح العام من خلال ضمان إنفاق الموارد الوطنية والأموال العامة باقتصادية وكفاءة وفعالية، والمحاسبة عليها كما ينبغي. لكن ثمة تحد رئيسي يواجه الأجهزة الرقابية يتمثل في مساعدة المواطنين على اكتساب فهم أعمق لرسالتها ودورها في المجتمع. لذا، واتساقا مع الصلاحيات الممنوحة لها والأطر القانونية الخاصة بها، ينبغي أن تكون المعلومات المتعلقة بالأجهزة الرقابية متاحة للإطلاع. كما يتعين على الأجهزة الرقابية التواصل مع الإعلام وجميع المهتمين بالشأن العام، وأن تتسم أنشطتها ونتائج أعمالها الرقابية بالشفافية والوضوح. وتحقيقا لهذه الغاية، يعتبر التعاون البناء بين الأجهزة الرقابية والمواطنين أحد العوامل الرئيسة لضمان الشفافية وتحقيق المساءلة وتعزيز الحوكمة الرشيدة. ولذلك يتعين إبراز قيمة وفوائد الأجهزة الرقابية بوضوح للمجتمع لتعزيز الثقة بها كمؤسسات ذات مصداقية باستطاعتها الإسهام في تحسين مستوى ونوعية حياة المواطنين، وتحقيق قيمة مضافة ملموسة للدولة ككل.

وعلاوة على ذلك، فإن الحوار المستمر والتواصل الفعال مع المواطنين يؤدي إلى رفع مستوى الوعي العام بدور الأجهزة الرقابية، ويعزز الثقة في الإدارة العامة، ويحفز اهتمام ومشاركة المواطنين في الشؤون العامة. ومن ثم تساهم هذه العلاقة الإيجابية - بين الأجهزة الرقابية والمهتمين بالشأن العام في المجتمع - في ترسيخ ثقافة الشفافية في الإدارة المالية للموارد العامة، وتطبيق مبدأ المساءلة بحزم.

كما أن التفاعل والتواصل بين مؤسسات المجتمع المدني والأجهزة الرقابية والإبلاغ عن المخالفات والمخاطر المحتملة يحسن من فرص المساءلة العامة، ويساعد هذه المنظمات على اتخاذ مواقف وقرارات مستنيرة.

### 5- لكن كيف يمكن للأجهزة الرقابية أن تلعب هذا الدور المهم بفعالية؟

يمكن للأجهزة الرقابية القيام بهذا الدور من خلال خطوات عدة، أبرزها:

- \* النهوض بمهامها وواجباتها ضمن إطار قانوني يؤكد على مبادئ الشفافية والمساءلة الكاملة.
- \* وجود أنظمة ولوائح توضح سلطات أجهزة الرقابة واختصاصاتها ومسؤولياتها.

- \* تطبيق معايير عالية الجودة لترسيخ قيم النزاهة وأخلاقيات المهنة على جميع المستويات.
- \* استخدام وسائل الإعلام وكافة قنوات الاتصال الحديثة للتواصل مع شرائح المجتمع حول أنشطتها ونتائج عمليات المراجعة بشكل سريع وعلى أوسع نطاق.
- \* الحفاظ على التوازن السليم بين اطلاع الجمهور على نتائج المراجعة ورقابة الأداء وسرية الأدلة الرقابية، وغيرها من المعلومات ذات الطابع الحساس في الأجهزة الرقابية.
- \* التقيد بالمبادئ والقيم الجوهرية الخاصة بالاستقلالية والمصادقية والموضوعية من خلال التنفيذ والأداء الاحترافي لواجباتها ومسؤولياتها وفق أفضل الممارسات المهنية.
- \* أن تبادر الأجهزة الرقابية إلى إثبات قدرتها على أن تكون قدوة من خلال التمسك بموضوعيتها ومهنتها وحيديتها التامة في ممارسة مهامها.

#### 6- ما هي التحديات الجديدة التي تواجه الأجهزة الرقابية ؟

لقد طرحت الأزمة المالية والاقتصادية العالمية التي حدثت مؤخرا تحديات جديدة للأجهزة الرقابية. حيث تعرضت لانتقادات حادة لعدم قيامها بالتحذير ولفت الانتباه في مرحلة مبكرة إلى الأسباب الحقيقية والمتراكمة لحدوث مثل هذه الأزمة، ولعدم لعب دور حاسم واستباقي في تركيز الاهتمام على حجم هذه الأزمة وشدة تأثيرها. وعلى الرغم من أن هذه الأزمة قد سلطت الضوء على أهمية الرقابة المالية الفعالة ذات الجودة العالية والمهنة، إلا إنها تقتضي أيضا من الأجهزة الرقابية بذل مزيد من الجهود للمساعدة في تحقيق المساءلة وتطبيق الدروس المستفادة من هذه الأزمة في دولها.

#### 7- كيف يمكن تعزيز التنسيق والتعاون بين الإنتوساي والأمم المتحدة؟

تعود بدايات التعاون بين منظمة (الإنتوساي) والأمم المتحدة إلى الاجتماع الذي عقد بين المنظمة والمجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة عام 1962، وكان محورها الرئيس يدور حول أهمية التعاون الفعال بين الأجهزة الرقابية والمواطنين لتعزيز المساءلة العامة. حيث شدد المشاركون على أهمية تعزيز التعاون بين الأجهزة الرقابية والمواطنين لترسيخ مبادئ الشفافية والمساءلة والحوكمة الرشيدة في جميع الأجهزة الحكومية، وأقروا بأهمية مساهمة المواطنين وإشراكهم في تحقيق هذا الهدف. وقد اعتمدت الندوة عددا من التوصيات لتعزيز المساءلة العامة من خلال التعاون بين الأجهزة الرقابية والمواطنين، أهمها:

- تطبيق المبادئ المنصوص عليها في إعلاني ليما والمكسيك، وخاصة مبدأ استقلالية الأجهزة الرقابية.
- اعتماد إطار (الإنتوساي)، الخاص بإيضاح أهمية وقيمة الأجهزة الرقابية وفوائدها، كأساس لتعزيز مصداقيتها ودورها في رفع مستوى حياة المواطنين.
- زيادة الوعي العام بأهمية الأجهزة الرقابية والقيمة المضافة لدورها وأثره على حياة الجمهور وتعزيز مصداقية الدولة بوجه عام.
- إقامة علاقات قوية بين الأجهزة الرقابية والمعنيين بالشأن العام، وتقوية أواصر هذه العلاقات مع المواطنين ومنظمات المجتمع المدني لضمان تطبيق مفاهيم الشفافية والمساءلة في إدارة الموارد العامة.

\* تشجيع مشاركة المواطنين في مراقبة ورصد المخالفات للأنظمة وسوء الإدارة وتقديم الاقتراحات لتحسين الإدارة العامة، بالإضافة إلى إحاطة المواطنين علما بكيفية متابعة تنفيذ توصيات الأجهزة الرقابية.

\* تشجيع تبادل المعلومات والخبرات فيما بين الأجهزة العليا للرقابة حول سبل التواصل والتفاعل الكفؤ والفعال مع المواطنين.

هذا واعترافاً بأهمية إعلاني ليما والمكسيك الصادرين عن منظمة الإنتوساي عامي 1977 و 2008 على التوالي، وتتويجا للجهود المشتركة للأجهزة الرقابية لتعزيز استقلاليتها، فقد أقرت الجمعية العامة للأمم المتحدة بموجب قرارها رقم أ/209/66 عام 2011 بأهمية الدور المنوط بالأجهزة العليا للرقابة في تعزيز الكفاءة والفعالية والمساءلة والشفافية في الإدارة والاستلام والاستخدام الكفؤ للموارد المالية لصالح المواطنين، الأمر الذي يفضي إلى تحقيق أهداف التنمية الوطنية وأولياتها، فضلا عن الأهداف الإنمائية للألفية الثالثة.

#### 8- ما الذي يمكن أن نستنتجه من خلال هذا العرض؟

لقد آن الأوان للأجهزة الرقابية لإثبات قدرتها على إحداث فرق ملموس في حياة المواطنين، وأن تكون قدوة لمؤسسات القطاع العام الأخرى في النهوض بواجباتها وأداء مهامها بحيدة وموضوعية. حينئذ سيدرك المواطنون أن الأجهزة الرقابية توفر - بالنيابة عنهم - ضمانات مستقلة حول مدى سلامة التصرف في الموارد الوطنية وجودة الحوكمة ودرجة الشفافية ومدى تطبيق مبدأ المساءلة في الإدارة العامة.

ومن هذا المنطق، يمكن للأجهزة الرقابية أن تلعب دورا رائدا في تعزيز الحوكمة الرشيدة وترسيخ مبادئ الشفافية والمساءلة ومكافحة الفساد. كما يمكن لها القيام بهذا الدور المحوري باحترافية عالية، دون المساس باستقلاليتها ونزاهتها وموضوعيتها. لكن ذلك، يتعين على الأجهزة الرقابية أن تكون على وعي تام بالتغيرات المستمرة في بيئة عملها، والتحديات التي تواجه المجتمع والتفاعل معها بصورة إيجابية، هذا فضلا عن الحرص على حماية الحقوق الأساسية لجميع فئات المجتمع ومؤسساته والإسهام في تحقيق تطلعاتهم المشروعة.

أشكركم على حسن استماعكم...

## العناصر والمتطلبات الأساسية اللازم توافرها لجودة العمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

إعداد: كمال عبد السلام عبد السلام السيد  
وكيل وزارة بالجهاز المركزي للمحاسبات

### مقدمة:

تسعى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في جميع دول العالم الى تحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة والفاعلية في أداء المهام الرقابية المسندة لها، وتعتبر الكفاءة والفاعلية الجناحين الأساسيين لجودة العمل الرقابي. ولأهمية الجودة في العمل الرقابي تناولتها العديد من الدراسات والأبحاث والهيئات المهنية المتخصصة لبيان مفهومها وإصدار القواعد والإرشادات والمعايير المتعلقة بها والتي تساهم في رفعها وتطويرها. كما أولتها المنظمات المهنية العاملة في مجال المحاسبة والمراجعة والمنظمات الدولية والإقليمية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة العناية الواجبة وذلك بالبحث والمناقشة في مؤتمراتها وندواتها كما نظمت لها لقاءات علمية وتدريبية، وأصدرت التوصيات التي تدعمها وتساعد في إنجازها لأنها من الموضوعات التي تؤكد الثقة في التقارير الصادرة عن أجهزتها. ولتحقيق الجودة في العمل الرقابي يجب توافر بعض العناصر والمتطلبات الأساسية لضمان وجودها، سنتناولها فيما يلي، على أننا سوف نشير بداية الى مفهوم جودة العمل الرقابي والمعايير الصادرة في هذا الشأن، وذلك على النحو التالي:

### أولاً: مفهوم جودة العمل الرقابي:

يعتبر مفهوم جودة العمل الرقابي مفهوماً متعدد الجوانب، يهتم به أطراف أو جهات كثيرة تستفيد من عملية الرقابة (المراجعة) حيث يختلف منظور كل طرف أو جهة لهذا المفهوم، وكذلك الهدف منه، فمنهم من تناول المفهوم من خلال مفهوم جودة المنتج التقليدي وثان من خلال علاقتها باكتشاف المخالفات والأخطاء وثالث من خلال علاقتها بالمستفيدين من الرقابة ورابع من خلال علاقتها بمخاطر الرقابة وخامس من خلال علاقتها بالمعايير المهنية، وقد شاب المفهوم من تلك الجوانب بعض أوجه القصور. ويعتبر المفهوم الأكثر شمولاً ودقة ويتلائم مع دور الأجهزة العليا للرقابة في مجال الرقابة التي تمارسها هو المفهوم المعتمد في الدورة التاسعة للجمعية العامة للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عام 2007، والذي يركز على أن جودة العمل الرقابي هي "الصفات والخصائص التي يجب أن تتسم بها عملية الرقابة ومخرجاتها ومدى تحقيقها لرسالة وأهداف الرقابة. وهذه الصفات والخصائص يجب ان تكون مستندة في كافة تفاصيلها إلى معايير رقابية معتمدة وأدلة عمل واضحة ومتناسقة مع تلك المعايير الرقابية".

## ثانياً: المعايير الرقابية المتعلقة بجودة العمل الرقابي:

لعبت المنظمات المهنية الدولية والإقليمية والمحلية دوراً هاماً لتحقيق الجودة في العمل الرقابي حيث أصدرت الإرشادات والقواعد والمعايير التي تساهم في رفع درجة الجودة وتطويرها، سواء كان ذلك من خلال معايير الرقابة (المراجعة) المتعارف عليها أو من خلال أفراد معايير خاصة للجودة.

لذلك سنركز في هذا الجزء على المعايير الرقابية المتعلقة بالجودة والصادرة عن بعض المنظمات المهنية سواء على المستوى الدولي أو الإقليمي أو المحلي بالتركيز على المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (انتوساي) والاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين باعتبارهما المنظمتين الأم في هذا المجال، مع الإشارة باختصار لبعض المنظمات الإقليمية والمحلية، على أننا سوف نتناول المعايير الرقابية المتعارف عليها ودورها في تحقيق الجودة في موضع آخر، وذلك على النحو التالي:

### 1- المعايير الرقابية الصادرة عن المنظمات الدولية:

#### 1/1- المعايير الرقابية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (انتوساي):

لم تصدر الانتوساي معياراً خاصاً للجودة، وبالتالي لم تتطرق بشكل مباشر إلى عناصرها واكتفت بإبداء إرشادات خاصة بها، يمكن تصنيفها فيما يلي:

#### 1/1/1- أهمية وضع معايير للجودة:

- تنص المبادئ الرقابية الأساسية للانتوساي (14/0/1) على أنه "يجب اتباع معايير ملائمة للتأكد من تنفيذ العمل بدرجة عالية من الجودة بحيث ينبغي أن تفرض الأهداف الخاصة بنوع معين من العمل أو بمهمة معينة المعايير الخاصة التي يجب اتباعها، وعلى كل جهاز أن يضع سياسة يتبع فيها معايير الانتوساي أو غيرها من المعايير الخاصة في تنفيذ أنواع العمل المختلفة التي يقوم بها الجهاز لضمان عمل ومنتجات ذات جودة عالية".

- كما ينص المعيار رقم (26/1/2) على أن "يولي الجهاز الأعلى للرقابة عناية خاصة لبرامج ضمان الجودة الرامية إلى تحسين تنفيذ العملية الرقابية ونتائجها لتأمين مستوى عالٍ لعمل الجهاز"، وإنّ الفوائد الناجمة عن مثل هذه البرامج تجعل توفير موارد ملائمة لهذا الغرض أمراً ضرورياً، ومن المهم أن يضاهي استعمال هذه الموارد الفوائد المزمع تحقيقها.

يتضح من ذلك أهمية وضع معايير لجودة العمل الرقابي للجهاز الأعلى للرقابة تحقيقاً لمصادقية التقارير الصادرة عنه.

2/1/1- الاستقلالية: أشارت الفقرة 2/2/2 إلى أنه "على المراجع والجهاز الأعلى للرقابة أن يكونا مستقلين"، وتفسر الفقرات من 5/2/2 إلى 12/2/2 الاستقلالية عن السلطة التشريعية، والفقرات من 13/2/2 حتى 24/2/2 الاستقلالية عن السلطة التنفيذية، والفقرات من 25/2/2 حتى 29/2/2 الاستقلالية عن الجهة الخاضعة للرقابة.

3/1/1- الإشراف: نصت الفقرة 1/2/3 من المعايير على أنه "ينبغي الإشراف بصورة مناسبة في كل مستوى وفي كل مرحلة من مراحل العملية الرقابية".

- نصت الفقرة 2/2/3 من المعايير على "أن الإشراف ضروري لضمان تحقيق الأهداف الرقابية والحفاظ على نوعية (جودة) العمل الرقابي لهذا فإن الإشراف والمراقبة السليمين ضروريان في جميع الحالات بغض النظر عن كفاءة المراقب".

- نصت الفقرة (3/2/3) من المعايير على أن الإشراف يشمل ضمان تنفيذ العملية الرقابية، وإتباع خطة العمل واحتواء أوراق العمل على الإثباتات الكافية.

#### 4/1/1- الاستشارة:

لم تغفل معايير الانتوساي أهمية الاستشارة سواء من داخل الجهاز أو من خارجه، كما أشارت الى أنه يجب إيلاء العناية اللازمة لها للتأكد من كفاءة وقدرة المستشارين على القيام بها وجودة العمل المؤدى منهم، ولا يعفى ذلك المراجع من عبء المسؤولية بخصوص الآراء التي يكونها أو الاستنتاجات التي يتوصل إليها بشأن المهمة الرقابية (46/2/2-43/2/2).

#### 5/1/1- مراجعة أعمال الرقابة:

- نصت الفقرة 29/1/2 على أنه "من المناسب أن تحدد الأجهزة العليا للرقابة وظيفه ذات طابع واسع للرقابة الداخلية الخاصة بها بهدف مساعدتها على تحقيق إدارة فعالة لعملياتها الخاصة وتدعيم جودة أدائها"

- كما أشارت الفقرة 30/1/2 إلى أنه "يمكن دعم جودة العمل الذي يقوم به الجهاز الأعلى للرقابة وذلك بتعزيز المراجعة الداخلية وربما بواسطة تقييم مستقل لعمله".

- وفقاً للفقرة 4/2/3 فإنه ينبغي مراجعة كافة الأعمال من قبل أحد كبار المراجعين قبل الانتهاء من صياغة الآراء أو التقارير الرقابية، وينبغي القيام بذلك مع تقدم كل جزء من العملية الرقابية، فالمراجعة من أكثر من مستوى إشرافي تضيف الخبرة والحكم على المهمة الرقابية.

- أشارت الفقرة 28/1/2، فيما يتعلق بنتائج الترتيبات الداخلية لضمان الجودة وإعداد التقارير الخاصة بها لرفعها للقيادة العليا بالجهاز الرقابي إلى ضرورة قيام موظفين ذي مؤهلات مناسبة من الجهاز ولا يشاركون في العمليات الرقابية بمراجعة دقيقة لعينة من هذا العمليات من حيث التخطيط لها وتنفيذها وإعداد التقارير بشأنها بالتشاور مع القيادة المعنية بهذه الرقابة".

ويمكن توضيح أهم الدوافع والمبررات المتعلقة باهتمام مهنة المحاسبة والمراجعة بهذه الجريمة في النقاط التالية:

#### 2/1- الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين:

أصدر الاتحاد العديد من القواعد والإرشادات والمعايير التي تناولت هذا الموضوع كان اخرها المعيار رقم (220) المتمثل في "رقابة الجودة لعملية مراجعة البيانات المالية"، وأعيدت صياغته تحت مسمى المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (1) "رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"، وقد تضمن هذا المعيار العناصر الأساسية التي تضمن جودة العمل الرقابي والتي تتلخص فيما يلي:

1/2/1- مسؤوليات القيادة لجودة عمليات الرقابة: حيث يجب على شريك العملية تقييم مدى التزام أعضاء الفريق بمتطلبات أخلاقيات المهنة الصادرة عن الاتحاد أو المتطلبات الوطنية والتي تشمل النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والسرية والسلوك المهني.

2/2/1- الاستقلالية: حيث يجب على الشريك التأكد من مدى الالتزام بمتطلبات الاستقلالية في المراجعة وتوثيق النتائج والمناقشات ذات الصلة المتعلقة بالاستقلالية.

3/2/1- قبول المهام واستمرار العلاقات مع العميل وبعض مهام الرقابة الأخرى: حيث يجب أن يكون الشريك المسئول مقتنعاً بالإجراءات المناسبة المتبعة بشأن قبول المهمة واستمرار العلاقات مع العملاء وبعض مهام الرقابة المحددة، وأن النتائج التي تم التوصل إليها في هذا الصدد ملائمة وتم توثيقها. على أنه يجب أن نلاحظ بالنسبة لمعيار القبول للعميل أن هذا الجانب لا يخص الأجهزة العليا للرقابة حيث يكون مجال عملها محدداً بالقانون ولا تختار عملاءها كما هو الحال في القطاع الخاص.

4/2/1- تعيين فريق العمل: حيث يجب أن يكون الشريك مقتنعاً بأن فريق العمل يتوافر فيه القدرات والكفاءات والوقت اللازم لانجاز عملية الرقابة بما يتفق والمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية بما يمكن من إصدار تقارير رقابة في ظل الظروف القائمة.

5/2/1- أداء المهام: حيث يجب على الشريك تحمل مسؤولية التوجيه والإشراف وأداء عملية الرقابة طبقاً للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية، وملاءمة التقرير الصادر للظروف القائمة.

6/2/1- التشاور: وتتمثل مسؤوليات الشريك في هذا الصدد في قيام فريق العمل بإجراء التشاور الملائم بشأن الأمور العينية أو محل الخلاف أثناء سير العمل فيما بينهم ومع غيرهم على المستوى المهني الدائم سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها وسلامة توثيقها وتنفيذ نتائجها.

7/2/1- الخلافات في الرأي: في حالة حدوثها سواء فيما بين أعضاء فريق العمل أو مع أولئك الذين تمت استشارتهم وغيرهم، يجب اتباع سياسات وإجراءات المؤسسة للتعامل مع هذه الأمور وحلها ويجب على الشريك توجيه أعضاء الفريق لإبلاغه وغيره بالأمور محل الخلاف دون خوف.

8/2/1- مراجعة رقابة جودة العمليات: وتتم كما يلي: يجب على الشريك المسئول عن مراجعة القوائم المالية التأكد من تعيين مراجع رقابة الجودة ومناقشة الأمور الجوهرية التي قد تطرأ أثناء عملية الرقابة، بما فيها التي تم تحديدها أثناء مراجعة رقابة الجودة مع مراجع الجودة، وعدم إصدار تقرير الرقابة حتى يتم استكمال مراجعة رقابة الجودة.

- يجب أن تشمل مراجعة رقابة الجودة تقييماً موضوعياً للأحكام الشخصية الهامة التي اتخذها فريق العمل والنتائج التي تم التوصل إليها عند صياغة تقرير مراقب الحسابات.

- تتضمن مراجعة رقابة الجودة إجراء مناقشة مع الشريك المسئول، ومراجعة المعلومات المالية وتقرير المراجع ومراجعة بعض مستندات الرقابة المنتقاة.

- تشمل مراجعة رقابة الجودة عمليات مراجعة القوائم المالية دراسة ما يلي:

- \* تقييم فريق العمل لاستقلالية المؤسسة بالنسبة لعملية الرقابة المحددة.
- \* المخاطر الجوهرية التي تم تحديدها أثناء القيام بالمهمة في ضوء المعايير الخاصة بهما.
- \* الأحكام الشخصية التي اتخذت وخاصة ما يتعلق بالأهمية النسبية والمخاطر الجوهرية.
- \* ما إذا كان قد تم عمل التشاور الملائم بشأن الأمور محل الخلاف أو غيرها والنتائج المترتبة على ذلك.
- \* أهمية الأخطاء التي تم تصويبها وغير المصوبة والتصرف بشأنها.

« الأمور التي سيتم إبلاغها لإدارة المنشأة (العميل) والمسؤولين عن الحوكمة والأطراف الأخرى التنظيمية والرقابية إذا دعت الحاجة لذلك.

« التحقق من أن مستندات الرقابة المنتقاة للمراجعة تعكس العمل الذي تم أدائه فيما يتعلق بالأحكام الشخصية الجوهرية وتدعم النتائج التي تم التوصل إليها.

« مدى ملاءمة التقرير المزمع إصداره.

**9/2/1- المتابعة:** حيث يجب أن تضع المؤسسة سياسات وإجراءات تهدف لتزويدها بدرجة التأكد المناسبة بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام الجودة بها مناسبة وكافية وتعمل بفاعلية وملتزم بها عمليا، مع الأخذ في الاعتبار، امكانية تأثير أوجه القصور الواردة في تلك المعلومات على عملية الرقابة، وماذا كانت الإجراءات التي اتخذتها المؤسسة لتصحيح هذا الوضع كافية في سياق عملية الرقابة.

## 2- المعايير الرقابية الصادرة عن المنظمات الاقليمية:

### 1/2- المنظمة الأوروبية للأجهزة العليا للرقابة:

يتبين من خلال الخطوط التوجيهية للمنظمة الأوروبية للأجهزة العليا للرقابة، أنه يمكن إرساء نظام الجودة على مرحلتين تخص الأولى إرساء سياسات وإجراءات من قبل الجهاز الرقابي من شأنها أن تضمن القيام بالمهام الرقابية بمستوى جودة مقبول وتخص المرحلة الثانية إرساء إجراءات خاصة بضمان الجودة على مستوى أعلى في الإدارة وذلك للتأكد من أن هذه السياسات والإجراءات قد تم تطبيقها وأنها قد سمحت بتحقيق الأثر المنشود، أي أن العمل المقدم ذو جودة مقبولة، ويمكن اعتماد المرحلتين لتوزيع معايير الجودة بين السياسات والإجراءات الموضوعية وبين المراجعة أو متابعة الالتزام بهذه السياسات والإجراءات دون إهمال وجود إطار قانوني ملائم.

### 3- المعايير الرقابية الصادرة عن بعض المنظمات المحلية:

اتخذت بعض المنظمات المحلية (معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي، ومعهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز والمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين، والمعهد الهندي للمدققين القانونيين والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، والجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية) المعايير الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة والاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، أساسا لإعداد المعايير الصادرة عنها.

## ثالثا: عناصر ومتطلبات جودة العمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة:

إنّ نظام الجودة نظام متكامل يشمل كل مراحل العمل الرقابي، وهو نظام يتلاءم مع ما يتم وضعه من مبادئ عامة ومعايير وأدلة ويؤدى الى ضمان التزام المراجع بالمعايير المهنية والقوانين واللوائح والقواعد، لذلك فان العمل الرقابي كغيره من الأعمال لا بد أن يتوافر له عناصر ومتطلبات أساسية للحكم على جودته، يتعين توافرها في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وتتمثل هذه العناصر والمتطلبات فيما يلي:

### 1- الإطار التشريعي والقانوني المنظم للأجهزة العليا للرقابة:

إن وجود إطار تشريعي وقانوني ينظم عمل وسلطات الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة يعتبر من أهم العناصر والأبعاد التي يمكن من خلالها الحكم على أهمية ومكانة هذه الأجهزة في أي دولة، ويعتبر المنطلق الأول الذي يكسبها الصفة الشرعية والقانونية ويمكنها من أداء عملها، ومن خلاله أيضا يمكن الحكم على مهنتها وجودة عملها وتقييم مخرجاتها وذلك لأنه يمثل الإطار الذي يحدد شكلها القانوني والتنظيمي والسلطة التي تتبعها والحصانة اللازمة لأعضائها والضمانات الدستورية لاستقلالها المالي والإداري والوظيفي والموضوعي وخططها وأهدافها، واختصاصاتها وأدوارها والجهات الخاضعة لرقابتها وآليات عملها وممارساتها ونوعية تقاريرها ومشتملاتها والجهات التي ترفع إليها والسلطات والصلاحيات الممنوحة لها وحقوق وواجبات أعضائها.

### 2- الموارد البشرية بالأجهزة العليا للرقابة:

تعتبر الموارد البشرية الوسيلة الأساسية التي بدونها تكون جميع الوسائل والإمكانات الأخرى بالجهاز عديمة الجدوى ولم تعد الموارد البشرية كما هو الحال في الإدارة التقليدية أحد عوامل الإنتاج إنما أصبحت استثمارات للحاضر والمستقبل وبرزت إلى موقع الصدارة في النظم الحديثة كأهم أصل في تحقيق الكفاءة الإنتاجية وتأمين فاعلية الأداء. وإذا كان مفهوم الإدارة هو فن إنجاز الأعمال بواسطة الآخرين وبرغبتهم، فإن مفهوم إدارة الموارد البشرية يرتبط بمفهوم الإدارة باعتبار أن قدرات ورغبات العاملين هي المصدر الأساسي لانجاز الأعمال وبدون الموارد البشرية لا يمكن للإدارة أن تنجح مهما توافرت الموارد الأخرى.

نخلص إلى أن إدارة الموارد البشرية تبحث في كل ما يتعلق بالتخطيط والتوجيه والتنظيم والمتابعة للقطاع البشري من حيث سياسات التعيين والتوظيف والترقية وإنهاء الخدمة والحقوق والواجبات وقواعد التدريب والتحسين والتطوير وتعزيز الدافعية وإشباع الحاجات الفردية والجماعية وتكريس معاني الولاء والانتماء.

وتعتبر إدارة الموارد البشرية من أهم العناصر أو المجالات التي يركز عليها العمل المؤسسي الهادف وبالتالي فإن الاهتمام بها وتنميتها لا شك أنه مطلب أساسي من متطلبات تحقيق الجودة. ومنه ومهما توافر للأجهزة العليا من إمكانيات وإمكانات فنية وتقنية ودواعم قانونية وتشريعية وأدوات ووسائل أداء العمل ومناهج وطرق الانجاز وخطط وبرامج التنفيذ، فإنها لا تستطيع أن تحقق أهدافها أو تنهض بمسئولياتها وتقوم باختصاصاتها بدون اختيار وتوظيف العنصر البشري المؤهل والمدرّب الكفء فهو الذي يتولى تحويل الخطط والبرامج والأهداف إلى واقع فعلي. وتشتمل وظائف إدارة الموارد البشرية تحقيق العديد من الأهداف، ومن هنا يتعين على أجهزة الرقابة العناية بمواردها البشرية والعمل على تحسينها وتطويرها ضمن منظومة العمل الرقابي الهادف إلى تحقيق الجودة.

### 3- وسائل الدعم والوظائف المساعدة بالأجهزة العليا للرقابة:

يقصد بوسائل الدعم كل ما شأنه أن يدعم حسن الأداء ويضمن تقديم الخدمات الفنية والإدارية للمدققين ويساهم في إثراء الثقافة الرقابية.

ومما لا شك فيه أن هذه الوسائل والوظائف هي من متطلبات جودة أي عمل وأن حاجة الأجهزة الرقابية إلى توافر هذه الوسائل والوظائف يكون أكثر إلحاحاً في ظل حساسية وأهمية وقيمة الجهد والوقت الذي يبذل في القيام بتنفيذ مهام الرقابة وضرورة المحافظة عليه من خلال توفير وقت المراجعين المستغرق في تسيير أمورهم المتعلقة بالجوانب الإدارية والفنية وتقديم خدمات الدعم المتعلقة بنظم تقنية المعلومات وتوفير المكتبة العلمية التي تحتوي على المراجع العلمية والدوريات ومدونات العمل الصادرة من المنظمات المهنية وإعداد البحوث ويتم ذلك كله من خلال العمل على خلق وحدات أو إدارات داخل الأجهزة تهتم بذلك مثل وحدة للشؤون الإدارية ووحدة لتقنية المعلومات ووحدة للبحوث والتراجم ووحدة للخدمات تعمل على تقديم الدعم التقني والإداري والخدمي.

#### 4- حوكمة الأجهزة العليا للرقابة :

تعتبر عملية التعزيز والتحسين المستمر لمستوى جودة العمل الرقابي من أهم التحديات التي تواجه الإدارة العليا للأجهزة العليا للرقابة، حيث يستوجب هذا الأمر تضافر كل الجهود لضمان إدارة كل الموارد المالية والبشرية المتاحة بكفاءة وفعالية واقتصاد وبما يمكن الجهاز الرقابي من أداء دوره ومهامه القانونية على أفضل وجه. ولبلوغ هذا الهدف، يجب على الجهاز وضع السياسات والإستراتيجيات والإجراءات الكفيلة لضمان إنتاج مخرجات وتقارير رقابية ذات جودة عالية، وهذا لا يتوافر إلا في إطار عام لنظام حوكمة متكامل العناصر ويغطي بالأساس الجوانب المتعلقة بالقيادة والتوجيه والتخطيط الإستراتيجي والتشغيلي والرقابة الداخلية، وميثاق أخلاقيات المهنة.

#### 5- علاقة الأجهزة العليا للرقابة مع الأطراف الخارجية :

يجب على الأجهزة العليا للرقابة خلق علاقات شراكة وعمل مع الأطراف الخارجية ذات الصلة بالعمل الرقابي والعمل على تعزيزها ودعمها بهدف تحقيق أعلى مستوى من الفاعلية والكفاءة والتأكد من تطبيق الجهات الخاضعة للرقابة للتوصيات الصادرة عنها واستغلال تقاريرها من قبل كل المهتمين بإدارة المال العام والسلطة التشريعية والتنفيذية لتعزيز المساءلة والشفافية ومبادئ الإدارة الرشيدة.

ونظراً لتعدد الأطراف الخارجية ذات الصلة بالرقابة على المال العام وتنوع احتياجاتها، يجب على الأجهزة العليا للرقابة وضع إستراتيجية واضحة ومدروسة للاتصال والتواصل مع هذه الأطراف تأخذ بعين الاعتبار طبيعة العلاقة القائمة بين الطرفين والإطار التشريعي والقانوني المنظم لأعمال الجهاز الأعلى للرقابة.

وتجدر الإشارة في هذا الإطار إلى أن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)، أكدت على ضرورة وضع سياسات للاتصال على مستوى المجموعات الإقليمية والأجهزة العليا للرقابة تهدف إلى توطيد وتعزيز العلاقات بين الجهاز الرقابي والأطراف الخارجية ذات الصلة على أن تكون هذه الروابط مبنية على التعاون والاحترام المتبادل وعلى المعرفة الجيدة لحقوق وواجبات كل طرف. وتهدف هذه السياسات بصفة عامة إلى تعزيز سمعة الأجهزة العليا للرقابة ودعم إدراك الأطراف الخارجية لفاعليتها وكفاءتها ودورها في مجال ترسيخ مبادئ المساءلة والشفافية والحكم الرشيد، وبالتالي الحصول على الدعم اللازم من تلك الأطراف الخارجية دون المساس من استقلاليتها.

وعلى هذا الأساس، يجب إيلاء هذه العلاقة العناية اللازمة والعمل من ناحية على فهم احتياجات مختلف الأطراف الخارجية من الجهاز الرقابي، ومن ناحية أخرى التعريف بدور الجهاز الرقابي ومهامه القانونية ومناهج وأساليب عمله، وبالتالي تيسير الأعمال الرقابية وإصدار تقارير تتوافق مع الاحتياجات الفعلية لمختلف الأطراف.

وإذا ما استندنا إلى مفهوم الجودة الذي تمّ شرحه سابقاً والمتمثل في تقديم منتج يتوافق مع احتياجات الفئات المستهدفة وتتوفر فيه كل المواصفات الفنية والاقتصادية، فإنه من السهل استنتاج مدى أهمية وتأثير العلاقة مع الأطراف الخارجية على ضمان جودة الأعمال والتقارير الرقابية.

## 6- المعايير والأدلة الرقابية الصادرة عن الأجهزة العليا للرقابة:

### 1/6- المعايير الرقابية:

تلعب المعايير الرقابية الصادرة عن المنظمات المهنية الدور الأساسي في تحقيق جودة العمل الرقابي، وتعتبر المعايير الرقابية للانتوساي النموذج الذي تهتدى به الأجهزة العليا للرقابة الأعضاء في عملها الرقابي، وهي تعكس اجماعاً في الرأي بين هذه الأجهزة على أنها تمثل أفضل المعايير، وهي بمثابة المعايير المرشدة لها عند وضعها لمعايير وطنية للرقابة الحكومية ثلاثية بيئة العمل بها وفق أنظمتها السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وتنقسم المعايير الرقابية إلى ثلاثة مجموعات. وسنتناول دور كل مجموعة منها في تحقيق جودة العمل الرقابي وذلك على النحو التالي:

**1/1/6- المعايير العامة:** وهي المعايير التي توضح المتطلبات الأساسية للقيام بالمهام التي تغطيها المعايير الميدانية، وتعني تبني الجهاز الأعلى للرقابة سياسات وإجراءات معينة في المجالات التالية:

\* التعيين والتدريب: وتشمل: تعيين الموظفين ذوي المؤهلات الجامعية المناسبة، ووضع حد أدنى من المتطلبات لهم ومراجعتها بشكل منتظم، وتأهيلهم وتدريبهم لتمكينهم من أداء واجباتهم بصورة فعالة، وتحديد أسس ترقيتهم، ودعم المهارات والخبرات المتاحة لدى الجهاز وتحديد المهارات غير المتوفرة لسد احتياجاته منها وتوزيع المهارات المتوفرة لديه توزيعاً جيداً.

\* المعايير ذات الأهمية الأخلاقية: وتشمل:

- استقلالية المراقب والجهاز الأعلى للرقابة عن السلطة التشريعية والتنفيذية والجهات الخاضعة لرقابته، مع تنظيم أسس العلاقة معها.

- تفادي الأجهزة العليا للرقابة تضارب المصالح بين المراقب والجهة الخاضعة للرقابة.

- تمتع المراقب والجهاز الأعلى للرقابة بالكفاءة المطلوبة، وطرح الآراء والأفكار والتشاور بشأنها.

- بذل العناية والاهتمام اللازمين في ممارسة العمل الرقابي سواء من مراقبي الجهاز، أو عند الاستعانة بخبراء خارجيين كمستشارين، أو استخدام عمل مراجع آخر والمحافظة على سرية البيانات التي يحصلون عليها.

### 2/1/6- المعايير الميدانية:

تهدف هذه المعايير إلى تحديد الاطار الشامل لتأدية العمل الرقابي وإدارته، وتتمثل في:

\* التخطيط للعملية الرقابية: أولت منظمة الانتوساي التخطيط للعملية الرقابية أهمية بالغة لتحقيق الجودة العالية، والاقتصاد والكفاءة والفعالية، والانجاز فى الوقت المناسب، وتتمثل عملية التخطيط فى الاجراءات الواجب على المراقب اتخاذها لتحقيق جودة عمله الرقابى، والتي تشمل ما يلي:

- دراسة الوحدة محل الرقابة من خلال التعرف على نشاطها، وبنيتها التنظيمي ومراكز المسئولية فيها وأهدافها، ومدخلاتها ومخرجاتها، ومواردها المالية وغير المالية والتشريعات المتعلقة بها.
- الفحص الأولي لنظام الرقابة الداخلية للتعرف على نقاط القوة والضعف وتحديد الجوانب التي يتعين الاهتمام بها، وتحديد حجم الاختبارات أو العينة المختارة للفحص.
- إعداد خطة وبرامج الرقابة حيث يتم تحديد الجوانب التي تستلزم الفحص وخطواته والمهارات المطلوبة له.

\* الإشراف: إن أكثر الطرق فاعلية لضمان جودة العمل الرقابى يمكن تحقيقها بالإشراف الكافي منذ بداية التخطيط له وحتى الانتهاء من التقرير النهائي، حيث يضيف الإشراف عنصري المعالجة والتقدير الناضجين من جانب المشرف لما قام به مساعده. كما يوفر التدريب اللازم لهم، ويجب أن يتحقق المشرفون من فهم مساعديهم الواضح لمهامهم قبل البدء في عملية الرقابة، وأن تحدد مراجعة المشرف مدى الالتزام بمعايير وبرنامج الرقابة وعدم الابتعاد عنه إلا بمبرر وتفويض ومدى تأييد أوراق عمل الرقابة لما أسفرت عنه من نتائج واستنتاجات وتوفيرها البيانات الكافية لإعداد تقرير موضوعي عن الرقابة ومدى تحقيق أهداف الرقابة.

\* دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية: وذلك وفقاً لنوع الرقابة التي ستباشر على الجهة الخاضعة للرقابة، سواء كانت رقابة مالية أو مطابقة أو أداء.

\* المطابقة مع القوانين واللوائح المتبعة: إذ ينبغي إختبار هذه المطابقة وأن يصمم المراقب خطوات العملية الرقابية وإجراءاتها ليؤمن بصورة معقولة اكتشاف الأخطاء والمخالفات والأفعال غير القانونية والتي قد يكون لها تأثير هام ومباشر على البيانات المالية أو نتائج عملية الرقابة.

\* إثباتات الرقابة: إذ ينبغي الحصول على الإثباتات الملائمة وذات الصلة والمعقولة لدعم حكم المراقب واستنتاجاته بشأن العملية الرقابية التي يباشرها، وغنى عن البيان أهمية التوثيق لعمل المراقب.

\* تحليل البيانات المالية: إذ ينبغي تحليل البيانات المالية للبرهنة على أن إعدادها قد تم وفقاً للمعايير المحاسبية المتبعة وأن عناصرها قد تم تقديمها وقياسها وتقييمها بطريقة جيدة بما يضمن أساساً معقولاً لإبداء الرأي بخصوصها.

### 3/1/6- معايير إعداد التقارير الرقابية:

إذ يجب على المراقب أن يعدّ فى نهاية كل عملية رقابية رأياً أو تقريراً مكتوباً حسب ما هو مناسب (وفقاً لنوع الرقابة مالية أو مطابقة أو أداء) يبسط فيه نتائجه فى شكل ملائم. وينبغي أن يكون محتوى التقرير سهل الفهم وخال من الغموض أو الالتباس وأن لا يتضمن إلا المعلومات المدعمة بإثباتات رقابية مقبولة وذات صلة وأن يكون مستقلاً وموضوعياً وبناءاً وأن يراعي المبادئ الواجب مراعاتها عند صياغة التقارير أو إبداء الرأي.

## 2/6- المعايير الرقابية :

اهتمت معايير الرقابة للانتوساى بأدلة العمل الرقابية وأوصت بأن يقوم الجهاز الاعلى للرقابة بوضع هذه الأدلة باعتبارها وسيلة لإطلاع المراقبين على سياسات الجهاز وأساليبه وإجراءاته الرقابية، حيث ورد بالمعيار 2/1/2 فقرة (ج) من هذه المعايير أنه "على الجهاز الاعلى للرقابة تبنى سياسات وإجراءات من اجل اعداد الكتيبات وغيرها من الادلة والتعليقات المكتوبة المتعلقة بتنفيذ العمليات الرقابية، كما اشار المعيار رقم 14/1/2 إلى " أن الاتصال بموظفي الجهاز الاعلى للرقابة بواسطة تعليمات تحتوي على أدلة والحفاظ على دليل محدث يوضح سياسات الجهاز وممارساته أمران مهمان للحفاظ على جودة العمليات الرقابية.

وعليه تتمثل أهمية أدلة العمل الرقابية فى تحقيق جودة العمل الرقابى فيما يلي :

- تعتبر مصدراً هاماً لإثراء العمل الرقابى وتضع الأسس العامة لإرساء إجراءات ومهام الرقابة وتوفير الحد الأدنى من التوجيه للمراقب بما يساعده على تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التى يجب تطبيقها.

- تشكل مرجعاً ثابتاً ودقيقاً.

- تسمح بتجميع التجارب الفردية والجماعية والمحافظة عليها ليكون ذلك ذاكرة للتنظيم.

- تقدم ضماناً لاستمرارية العمل فى حالة تغيير المساعدين أو نقلهم إذ تسمح بمواصلة العمل دون انقطاع، ومن شأن استمرارية طرق وأساليب العمل اضافة صفة الجدية على التنظيم، ويرفع من مستوى ثقة الغير به.

- تسهم فى توحيد المفاهيم والإجراءات فى العملية الرقابية بين المراقبين بعضهم وبعض، وكذلك بينهم وبين الجهات الخاضعة للرقابة.

- تنظم عمل المراقبين بصورة تزيد من كفاءتهم فى أداء عملهم وبالتالي ضمان جودة الأداء، وتسهل متابعتهم.

- تساهم فى توفير مرجع وآلية لمن تعهد اليه مهمة التدريب، كما يشكل منطلقاً لإعداد البرامج التدريبية للجهاز الرقابى، وقد يختلف الهدف من مجرد التعريف بالدليل وبدراسة ما احتواه من إجراءات بالنسبة للمراجعين المبتدئين إلى التعمق فى مختلف الموضوعات التى تهتم العمل الرقابى بالنسبة لغير المبتدئين.

- تشكل الأدلة بما تحتويه من معلومات وآليات لتنفيذ أعمال الرقابة مرجعاً عاماً لتقييم العمل الرقابى والتأكد من تحقيقه لأهدافه.

## التوصيات :

من العرض السابق يتضح أن نظام الجودة نظام متكامل يشمل كل مراحل العمل الرقابي ، ويجب أن تتوفر له عناصر ومتطلبات أساسية يتعين توافرها في الأجهزة الرقابية، وتمثل هذه العناصر والمتطلبات في الإطار التشريعي والقانوني المنظم للجهاز والموارد البشرية، ووسائل الدعم والوظائف المساندة، وحوكمة الجهاز الرقابي، والعلاقة مع الأطراف الخارجية، المعايير والأدلة الرقابية، وذلك على النحو السابق ذكره تفصيلا، كما تلعب معايير وأدلة العمل الرقابية دورا هاما في تحقيق جودة العمل الرقابي حيث تضع الأسس العامة لإرساء إجراءات ومهام الرقابة وتوفير الحد الأدنى من التوجيه للمراقب بما يساعده على تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها، كما تسهل عملية متابعة أداء عمل المراقبين والإشراف عليهم، وتنظم عملهم بصورة تزيد من كفاءتهم في أداء عملهم وبالتالي ضمان جودة الأداء.

لذلك يجب العمل على توفير كافة العناصر والمتطلبات التي يجب توافرها لنظام الجودة بالأجهزة العليا للرقابة، ووضع معايير وأدلة اجراءات رقابية وطنية تتناسب مع البيئة المحلية تتلاءم والمعايير الدولية الصادرة في هذا الصدد، خاصة المعايير الصادرة عن الانتوساي، وتوفيرها لكافة القائمين بالعمل الرقابي، الأمر الذي يسهم في توضيح إجراءات الرقابة التي يجب اتباعها، وتطويرها باستمرار بما يتلاءم والتطورات في مجال الرقابة، بما يؤدي لضمان جودة العمل الرقابي.

## قائمة المراجع :

- 1- الجهاز المركزي للمحاسبات، مساهمة المعايير الرقابية وأدلة الإجراءات في الرفع من جودة العمل الرقابي، بحث قطرى مقدم للدورة التاسعة للجمعية العامة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، الجمهورية اليمنية، صنعاء، 2007.
- 2- الرفاعى ابراهيم مبارك، تحليل العوامل المؤثرة على جودة خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة: دراسة تطبيقية على جمهورية مصر العربية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الثانى، كلية التجارة، جامعة طنطا، 2000. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، أخلاقيات المهنة والمعايير الرقابية.
- 3- المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، البحث التفصيلى الشامل حول الموضوع الفنى الثانى: مساهمة المعايير الرقابية وأدلة الاجراءات في الرفع من جودة العمل الرقابي، الدورة التاسعة للجمعية العامة، الجمهورية اليمنية، صنعاء، 2007.
- 4- المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، البرنامج التدريبي حول "تقييم جودة العمل الرقابي"، قطر، الدوحة، 2009.
- 5- المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، تقرير المقرر للموضوع الفنى الثانى: مساهمة المعايير الرقابية وأدلة الاجراءات في الرفع من جودة العمل الرقابي، الدورة التاسعة للجمعية العامة، الجمهورية اليمنية، صنعاء، 2007.
- 6- د. أمين السيد أحمد لطفى، رقابة الجودة ونظم الفحص والاشراف في المراجعة من منظور دولى، الاسكندرية: الدار الجامعية، 2011.
- 7- د. سناء محمود بدران، عناصر جودة المراجعة من وجهة نظر مديرى الشركات المساهمة: دراسة تحليلية وتطبيقية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وادارة الأعمال، جامعة حلوان، السنة (10)، العددان 3، 4، 2008.
- 8- د. عمرو عبد الفتاح صالح، اطار مقترح لتطوير الرقابة على الجودة لأداء مراقب الحسابات في ظل الاتجاهات الحديثة للمراجعة، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2005.

الجمهورية  
التونسية

## قراءة في أفضل المبادئ والممارسات في مجال مكافحة الفساد

مقال  
محرر

إعداد: السيد/ حسين بوصندل

مستشار بدائرة المحاسبات التونسية

استأثرت مقاومة ظاهرة الفساد خلال العشرية الأخيرة باهتمام دولي واسع وبحركة منقطعة النظير جسّمها بالأساس توقيع اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد سنة 2003 واعتماد العديد من الاتفاقيات الإقليمية في نفس الشأن وتوجّه المؤسسات والمنظمات الدولية المتخصصة إلى إدماج مكافحة الفساد ضمن أهدافها الإستراتيجية وذلك على غرار البنك الدولي والمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة وبرنامج الأمم المتحدة للتنمية ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية. كما تكثفت خلال السنوات الأخيرة التظاهرات والملتقيات المخصصة لظاهرة الفساد وتدعم دور المنظمات غير الحكومية والمجتمع المدني في معاضدة جهود السيطرة على الفساد وتعدّدت الدراسات والأدلة للغرض مما جعل مجال مكافحة الفساد مشبعا بالتوصيات والإرشادات التوجيهية.

ويؤكد كل ذلك ارتقاء درجة الوعي العالمي بالآثار المدمرة للفساد وبارتفاع كلفته خاصة بالنسبة إلى المال العام والتنمية الاقتصادية والازدهار الاجتماعي. إلا أن تجسيم إرادة القضاء على الفساد تصطدم على أرض الواقع بصعوبات في تحديد أنسب الاختيارات العملية. وتبين أن العديد من الدول لم تتوصل إلى تحقيق النتائج المرجوة في مجال مكافحة الفساد نتيجة إخلالات عمليّة شابت المسار الذي انتهجته والآليات التي أحدثتها.

وتمثل الممارسات الفضلى المعتمدة في مجال مكافحة الفساد مصدرا هاما للاستدلال واستخلاص الدروس قبل إقرار الاستراتيجيات والتشريع وإرساء الآليات التنفيذية ضمانا لفاعليتها في تحقيق المرغوب وكذلك من أجل تدعيم مناعة المنظومات القائمة أمام التطور والتشعب المتواصل لظاهرة الفساد. وتستمد تلك الممارسات مصدرها أساسا من بنود اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد وأدلة تنفيذها ومن الاتفاقيات الإقليمية وكذلك من دراسات التجارب الدولية المقارنة وتوصيات المؤسسات والمنظمات الدولية والإقليمية المتخصصة.

ويتمثل الهدف من هذا البحث في تسليط الضوء على ممارسات ومقاربات أثبتت فاعليتها وفي التنبيه من مخاطر الانحرافات الناتجة عن سوء توظيف آليات مقاومة الفساد. ولا يشمل الهدف بالتالي تقديم وصفة علاجية متكاملة لظاهرة الفساد أو تصوّر إطار شامل للإحاطة بها الأمر الذي يبقى من مشمولات كل دولة على حدة وفقا لخصوصية نظامها ومميزات مجتمعتها.

وسيتناول المقال بالعرض والتحليل أفضل الممارسات التي يمكن الاستئناس بها لضبط إستراتيجية مكافحة الفساد وإرساء ودعم الآليات المؤسسية المتدخّلة في المجال.

## 1- أفضل الممارسات في مجال اعتماد استراتيجيات مكافحة الفساد:

تتجسّم الإرادة الصادقة للسلطة العليا في مكافحة الفساد من خلال إقرار إستراتيجية موثقة توضح التوجهات والأهداف بعيدة المدى التي يرجى بلوغها. وقد اعتمدت عديد البلدان تلك الإستراتيجية في شكل قوانين تعبيراً على قوّة الالتزام بتنفيذها وضماناً لاتساع قاعدة الاطلاع عليها وتأكيداً لمبدأ المساءلة حولها.

وتقتضي الممارسات الجيدة في مجال إعداد استراتيجيات مكافحة الفساد أن تبدأ العملية بتقييم للمنظومة القائمة بجميع مكوناتها القانونية والمؤسسية للتعرف على مدى فاعليتها. ويستند التقييم بدوره إلى مبادئ وممارسات أساسية لضمان جودة عالية. ولصيغة وإخراج الإستراتيجية كذلك قواعد أثبتت عديد التجارب المقارنة مدى أهميتها في مستوى الترويج والتأثير المرتقب.

### 1-1- تقييم المنظومة القائمة لمكافحة الفساد:

أكدت الدراسات التي أجراها كل من برنامج الأمم المتحدة للتنمية ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية أن الدول التي انتهجت أسلوب نقل نماذج التجارب الناجحة لم تتوصل إلى تحقيق نتائج معتبرة في مجال مكافحة الفساد وذلك نتيجة عدم مواءمة تلك النماذج لخصوصيات نظمها السياسية والإدارية والقضائية والثقافية. والأخطر من ذلك هو الوصول إلى نتائج عكسية تشجع على تغلغل الفساد من قبيل تشتت الجهود في ظل غياب أي تحديد للأولويات وتعقد المنظومة المؤسسية لمكافحة الفساد وعدم التنسيق بين مختلف مكوناتها وتنازع الاختصاص. ويعتمد تقييم الوضع القائم على تشخيص نقاط القوة والقصور ضمن المنظومة بشكل عام وضمن القطاعات ذات العلاقة بمكافحة الفساد (الشراء العمومي، التصرف في المال العام، أجهزة الرقابة، إسداء الخدمات الإدارية...) وذلك بالاعتماد على معايير واضحة وأدوات قياس بما يمكن من:

- التعرف على المجالات الأكثر تعرضاً لممارسات الفساد.

- جرد أنماط الفساد المتداولة.

- تقييم أطر التحكم المتوفرة (التشريعية والمؤسسية) ومدى قدرتها على التحصين ضدّ الفساد.

وتعدّ اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد باعتبارها تأليفاً اتفاقياً لأفضل الممارسات، أساساً معيارياً لقياس تموقع أنظمة مكافحة الفساد خاصة في مجال الوقاية والزجر. ويمكن عملياً للدول المصادقة على الاتفاقية والبالغ عددها 158 دولة حتى نهاية سنة 2011 الاستفادة من عمليات التقييم القطرية المشتركة للبلدان المصادقة وكذلك إنجاز تقييم ذاتي اعتماداً على استبيان مضمن بموقع مكتب الأمم المتحدة المعني بالمخدرات والجريمة والذي يقدم بالتعاون مع برنامج الأمم المتحدة للتنمية مساعدات تقنية واستشارية في مجال مكافحة الفساد.

وتجدر الإشارة إلى أن دولا عربية على غرار الكويت والمغرب واليمن أنجزت تقييماً ذاتياً لقياس الفجوة التي تفصلها عن تطبيق مقتضيات اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد.

أما بالنسبة للتقييم القطاعي فإنه يمكن الاسترشاد بأفضل الممارسات والتوجيهات الصادرة عن المؤسسات الدولية المتخصصة أو المنظمات المهنية على غرار توجيهات البنك الدولي في مجال الشراء العمومي أو معايير وإرشادات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بالنسبة إلى أجهزة الرقابة العليا وتوجيهات صندوق النقد الدولي بالنسبة للتصرف في الميزانية.

وتبرز مختلف الدراسات أنه لا يوجد اختصاص وحيد يُعنى بتقييم منظومة مكافحة الفساد، حيث يتطلب إنجاز تلك المهمة توافر اختصاصات عديدة متكاملة في المجال الاقتصادي والمالي والقانوني والإداري.

كما تؤكد على ضرورة اعتماد نهج تشاركي موسّع لا يشمل ممثلين عن الهياكل المؤسسية القائمة فقط بل ويمتدّ إلى مختلف مكونات المجتمع المدني. وبخصوص أدوات قياس ظاهرة الفساد فإنها تشمل أساساً:

– جرد ودراسة النصوص القانونية النافذة في مجال مكافحة الفساد للتحقق من مدى تنفيذها وتناسقها ومواءمتها مع الاتفاقيات الدولية وأفضل الممارسات المعتمدة في الغرض.

– رسم وتحليل المسارات داخل القطاعات والمؤسسات المستهدفة باعتماد طرق تقييم المخاطر.

– تحليل المؤشرات والبيانات الإحصائية المتوفرة.

– استطلاع الآراء والمحاويرات مع الفئات المستهدفة والخبراء.

وتوفر عديد المنظمات والمؤسسات الدولية بدورها مؤشرات لقياس الفساد ومن أشهرها مؤشر منظمة الشفافية الدولية. ولئن تمكّن هذه المؤشرات من التعرف على تموقع الدول في مجال مكافحة الفساد، إلا أنها كانت أيضاً موضوع انتقادات وذلك أساساً حول درجة انحيازها وموثوقيتها. فهي ذات بعد شمولي ولا تراعي الخصوصيات القطاعية داخل كل بلد وهي مشتقة من مجموعة من مؤشرات الإدراك التي يغلب عليها التقييم الشخصي للأطراف المستجوبة.

وتتكامل الأدوات المذكورة أعلاه في ما بينها من أجل تقديم تقييم موضوعي وواقعي لمنظومة مكافحة الفساد. ويستحسن بالتالي أن يستند التشخيص إلى أكبر عدد ممكن من أدوات الرصد والتحليل ولا يقتصر على أداة وحيدة.

كما يمكن أن يستفيد التشخيص من وجود نظام معلوماتي يوفر بيانات إحصائية عامة وقطاعية حول الفساد على غرار عدد القضايا التي حكم فيها بالإدانة وعدد وطبيعة الشكايات التي تتلقاها المؤسسات الرقابية ومحتوى التقارير التي ترفعها هذه الأخيرة (عدد ومجال الملاحظات المتعلقة بالفساد وتأثيرها المالي).

ومما تجدر الإشارة إليه أن توفر نظام معلوماتي متكامل حول الفساد يقترن عادة بوجود مؤسسات مختصة بمكافحة الفساد يكون من ضمن صلاحياتها تصميم وتطوير نظام معلوماتي يعنى بالجانب الإحصائي حول ظاهرة الفساد.

## 1-2- صياغة وإخراج إستراتيجية مكافحة الفساد:

من الضروري أن يتولّد عن تشخيص المنظومة القائمة لمكافحة الفساد فهم معمّق وشامل للظاهرة بمختلف أبعادها يمكن السلطة العليا من اعتماد التوجهات الصائبة للإصلاح والالتزام بتنفيذها ومراقبتها.

لذلك فإنه من المستحسن أن يتضمن التشخيص اقتراحات وحلول في شكل سيناريوهات متعددة وإبراز مزايا وعيوب كلّ منها خاصة من حيث الفاعلية المنتظرة والموارد المستوجبة.

ومن ضمن المسائل التي يستحسن حسمها في إطار إستراتيجية مكافحة الفساد يذكر المقاربة التي سيتم اعتمادها في مكافحة الفساد.

## 1-2- صياغة وإخراج إستراتيجية مكافحة الفساد:

من الضروري أن يتولّد عن تشخيص المنظومة القائمة لمكافحة الفساد فهم معمّق وشامل للظاهرة بمختلف أبعادها يمكن السلطة العليا من اعتماد التوجهات الصائبة للإصلاح والالتزام بتنفيذها ومراقبتها. لذلك فإنه من المستحسن أن يتضمن التشخيص اقتراحات وحلول في شكل سيناريوهات متعددة وإبراز مزايا وعيوب كلّ منها خاصة من حيث الفاعلية المنتظرة والموارد المستوجبة.

ومن ضمن المسائل التي يستحسن حسمها في إطار إستراتيجية مكافحة الفساد يذكر المقاربة التي سيتم اعتمادها في مكافحة الفساد. فهل ستركز الإستراتيجية على الوقاية أو ستشمل أبعادا أوسع كالتقصي والزجر؟ وكذلك الإطار المؤسسي الذي سيتم اعتماده فهل يجدر إحداث مؤسسة شمولية ومتخصصة أم الاكتفاء بالتنظيم المؤسسي القائم؟ وأيضا مسألة توزيع الأدوار الأساسية بين مختلف المتدخلين، فهل يجدر الإبقاء على صلاحية الزجر ضمن أنظار السلطة القضائية لوحدها أو تقاسمها مع مؤسسة مكافحة الفساد؟

كما لا تقل أهمية مسألة تحديد نطاق الإستراتيجية وتوضيح مدى خضوع القطاع الخاص لمقتضياتها. وعموما تتمثل أبرز التوجيهات التي انبنت على معاينة أفضل الممارسات في ما يلي:

- تتميز الإستراتيجية الفاعلة بطابعها العملي من خلال توجيهها نحو معالجة الأسباب الكامنة وراء ممارسات الفساد والظروف المشجعة لها والتي أمكن استخلاصها من عملية التشخيص المذكورة أعلاه. وفي هذا الصدد وبالنظر إلى اتساع مجالات التدخل فإنه يمكن أن تعدد الإستراتيجية مجالات التدخل ذات الأولوية بما يسمح بتحقيق نتائج ملموسة تساعد على حشد التأييد والمساندة من مختلف مكونات المجتمع وبالتالي الإسهام المباشر في مكافحة الفساد. ومن ضمن المجالات التي ركزت عليها عديد الدول في المراحل الأولى لحربها ضد الفساد نذكر المنظومة التشريعية المتصلة بمكافحة الفساد وتقديم الخدمات العمومية ومنظومة النزود العمومي والمنظومة الأمنية والمنظومة الرقابية لأجهزة الدولة.

- يمكن أن تؤسس الإستراتيجية لمبادئ أو لممارسات جديدة تعزز ترسانة محاربة الفساد. ومن ضمن الآليات التي أظهرت نتائج إيجابية نذكر تصريح أصناف من الموظفين العموميين بممتلكاتهم قبل وأثناء وبعد تادية مهامهم، حمل عبئ الإثبات على من تعلقت به شبهة فساد من خلال توضيح مصادر الدخل والقيم التي بحوزته، حماية الشهود والمبلغين، إرساء قواعد منع تضارب المصالح، اعتماد قاعدة بيانات تضم المؤسسات والأفراد الذين ثبتت في شأنهم أفعال فساد مجرّمة، فسخ العقود وسحب التراخيص التي ثبت منحها بطرق مخلة بالنزاهة والشفافية.

- من المهم أن تتعرض الإستراتيجية ضمن البعد الوقائي لدور مكونات المجتمع المدني من جمعيات ووسائل إعلام لتأكيد البعد التشاركي لجهود مكافحة الفساد.

- يجب أن لا تغفل الإستراتيجية التنصيص الصريح على التزام السلطة العليا في مجال مكافحة الفساد.

ومن ضمن صيغ الالتزام التي يمكن الاستشهاد بها نذكر ما تضمنه مرسوم مكافحة الفساد في تونس والذي تم اعتماده في 14 نوفمبر 2011، حيث نصّ على "تضمن الدولة تنفيذ سياستها في مجال مكافحة الفساد وذلك بوضع النصوص القانونية والترتيبية المستوجبة والآليات التي تضمن احترامها وابتخاذ التدابير والإجراءات العملية لتعزيز النزاهة والشفافية والمساءلة واحترام القانون".

## 2- أفضل الممارسات المؤسسية في مجال مكافحة الفساد:

ضبطت اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد جملة من الوظائف في مجال الوقاية وإنفاذ القانون والتي يجب أن توكل إلى هيئة أو هيئات متعدّدة تاركة الخيار لكلّ دولة في ضبط الإطار المؤسسي الملائم لخصوصياتها. واعتمادا على التجارب المقارنة أمكن حصر النماذج المؤسسية في مجال مكافحة الفساد ضمن ثلاثة أصناف:

- هيئات متعدّدة الاختصاصات: تكون غالبا مستقلة وتشمل وظائفها مجالات الوقاية والتحقيق والزجر وذلك على غرار هيئة مكافحة الفساد بهونكونغ وسنغافورة.

- هيئات الوقاية: تكون عادة منضوية تحت جهاز تنفيذي قائم وتختص أساسا بتقييم المخاطر وإعداد الدراسات ومتابعة وتنسيق سياسة مكافحة الفساد وإعداد الأدلة الإرشادية. وينضوي النموذج الفرنسي تحت هذا الصنف.

ودون الترويج لنموذج معيّن فإنّ التجارب أثبتت أن تركيز هيئة متعددة الاختصاصات يجب أن يستند أساسا للمعطيات التالية:

- مستوى الفساد المستشري: فإذا كان ضعيفا فإنه يصعب تبرير إحداث مؤسسة متعددة الاختصاصات بكلفة عالية.

- مستوى نزاهة وكفاءة المؤسسات القائمة: إذا كانت المؤسسات المتدخلة في محاربة الفساد ضعيفة أو مفتقرة للنزاهة فإنّ إحداث مؤسسة متعددة الاختصاصات ومستقلة يكون مبررا.

- مواءمة الإطار القانوني في المادة الجزائية: أحيانا ما تكون صلاحيات إنفاذ القانون موزّعة في إطار نظام قائم يصعب تحويله من خلال إقحام مؤسسة تتداخل اختصاصاتها مع هياكل أخرى.

- مستوى الاستعداد والقدرة لتوفير وسائل العمل المستوجبة: تتطلب المؤسسات متعددة الاختصاصات كلفة تشغيلية عالية (توفر خبرات متعددة الاختصاصات، نظم معلومات واتصال متطورة، فروع موزعة...) لضمان مستوى الأداء المطلوب. فإذا تعذر توفير التمويل المناسب على المدى الطويل تصبح المؤسسة المحدثة ضعيفة ولا تحدث التأثير المرغوب.

وتتفاعل هيئات مكافحة الفساد، على اختلاف أنماطها مع عديد المؤسسات الأخرى إما من خلال تقاسم الصلاحيات أو تبادل المعطيات معها. ومن ضمن هياكل الصفّ الأوّل توجد الأجهزة العليا للرقابة والتي أصبحت مدعّوة إلى تحديد تموقعها وتفعيل مقارباتها تجاه محاربة ظاهرة الفساد.

وستتعرض في ما يلي وانطلاقا من عديد التجارب المقارنة وأفضل الممارسات أولا إلى ضوابط تأمين كفاءة هيئات مكافحة الفساد وثانيا إلى التوجهات التي أصبح على الأجهزة العليا للرقابة انتهاجها لتفعيل دورها في مجال محاربة الفساد.

## 1/2- ضوابط تأمين كفاءة مؤسسات مكافحة الفساد:

بالنظر إلى صعوبة الإقرار بوجود نموذج مؤسسي مثالي صالح لجميع الوضعيات فقد ارتأينا النظر في المبادئ التي أسست لتمييز مؤسسات مكافحة الفساد وفي محتوى الوظائف المخولة لها.

## 1/1/2- المبادئ المؤسسة لتمييز مؤسسات مكافحة الفساد:

تعدّ مسألة الاستقلالية من ضمن الضوابط الأساسية التي يجمع الخبراء على وجوب توفرها في مؤسسات مكافحة الفساد من أجل تمكينها من حرية العمل وحمايتها من شتى أنواع التدخل والضغوط. ويرتبط مستوى الاستقلالية الممنوح بطبيعة الصلاحيات المخولة للمؤسسة. فكلما زادت صلاحياتها في مجالات التقصي والزجر كلما احتاجت إلى مستوى أرفع من الاستقلالية. ومن ضمن الممارسات المكرسة لمبدأ الاستقلالية نذكر:

- عدم استئثار سلطة واحدة بتعيين رئيس المؤسسة وجعل ذلك وفق صيغة توافقية بين السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية<sup>1</sup> وكذلك ضمان المحافظة على المنصب خلال فترة محددة.
- تمتع المنتمين للمؤسسة بالحماية الكافية خاصة بتمكينهم من الحصانة القانونية بخصوص المهام المعهودة إليهم.
- الاستقلالية في التصرف المالي والإداري والتي تبرز بالأساس من خلال الحصول على التمويل المطلوب مباشرة من السلطة التشريعية وغياب أي إشراف أو تأشير على التسيير وتنظيم العمل داخل الهيئة من حيث الانتداب والاستعانة بالكفاءات والتصرف في المسار المهني للإطارات والأعوان واعتماد الهيكل التنظيمي ومراجعته.
- الاستناد إلى نص ذو قوة قانونية محدث للهيئة ومتضمن لتنصيب صريح على صبغتها المستقلة وعلى الصلاحيات المكلفة بها. وتجدر الإشارة بهذا الخصوص أن النصوص المحدثه لهيئات مكافحة الفساد تتضمن عادة تعريفا للفساد وذلك بغاية تحديد نطاق الأفعال التي تكون محل أنظار الهيئة وكذلك الإطار الذي يحكم علاقاتها بالأطراف الخارجية.
- والملاحظ أن مؤسسات مكافحة الفساد تتشابه في ما يتعلق بمختلف مقتضيات الاستقلالية مع الأجهزة العليا للرقابة في ما عدى عنصرين. يتعلق الأول بالمكانة الدستورية التي يجب أن تخصص للجهاز الأعلى للرقابة وفقا لقواعد ومعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وتفاديا كذلك لما قد ينجر عن إدراج هيئة مكافحة الفساد ضمن الدستور من تنازع أو تنافس على الصلاحيات مع الجهاز الأعلى للرقابة. ويذكر أن عديد النصوص المحدثه لهيئات مكافحة الفساد نصت صراحة على إدراجها ضمن مجال الرقابة الخاضع للجهاز الأعلى للرقابة. أما العنصر الثاني فيتعلق بوجود نظم للمساءلة لموازنة الصلاحيات الكبيرة التي تتمتع بها هيئات مكافحة الفساد. وتضم هذه النظم المراقبة من طرف لجان برلمانية أو لجان خارجية بها ممثلين عن المجتمع المدني أو الرقابة المسبقة من قبل السلطة القضائية على أعمال الزجر.<sup>2</sup>
- وعلى صعيد آخر وتجنباً لإمكانية تحويلها إلى وحدات بيروقراطية يتميز الإطار التنظيمي للمؤسسات الفعالة بالمرونة وذلك أساساً من خلال:

<sup>1</sup> - يعين رئيس الهيئة المستقلة لمحاربة الفساد الاسترالية من قبل اللجنة البرلمانية المختصة. أما مفوض الهيئة الإندونيسية فيتم اختيارهم من قبل البرلمان من ضمن قائمة تقترحها الحكومة

<sup>2</sup> - تخضع الهيئة المستقلة لمحاربة الفساد بهونغ كونغ للمراقبة والتدقيق من 4 لجان تضم ممثلين عن المجتمع المدني بما فيها لجنة لتلقي الشكايات ضد الهيئة.

- اعتماد هيكل تنظيمي عاكس للوظائف المحورية. □
  - اعتماد توزيع للعمل في إطار فرق ولجان.
  - تحديد سقف لفترة رئاسة المؤسسة وتجديدها.
  - اعتماد التداول في تركيبة اللجان المشرفة على نشاط المؤسسة.
- كما تحتاج مؤسسات مكافحة الفساد في تعاملها مع ظاهرة متغيرة، شديدة التعقيد وأحياناً عابرة للحدود إلى دمج اختصاصات وخبرات متعددة في مجالات من ضمنها المجال الاقتصادي والمالي والقانوني ومجال تقنية المعلومات والاتصال وتقنيات التحقيق. ويمثل هذا الجانب بالإضافة إلى التدريب أهم عنصر ضمن الكلفة التشغيلية لمؤسسات مكافحة الفساد.
- ولا تقل أهمية مسألة إدارة البلاغات والشكاوي حول ممارسات الفساد. ومن ضمن أبرز الممارسات على هذا الصعيد نذكر:
- الاستناد إلى نص قانوني يضمن حماية المبلغين ويكفل المحافظة على سرية المعطيات التي يصرحون بها.
  - تيسير التبليغ باعتماد كل وسائل الاتصال الممكنة (هاتف، فاكس، بريد إلكتروني، بريد عادي، بصفة مباشرة) مع قبول البلاغات مجهولة المصدر.
  - الالتزام بضوابط صارمة بخصوص آجال الرد.
- ومن المهم كذلك أن لا يتم إغفال مسألة التنسيق مع بقية المتدخلين تجنباً للازدواجية ولتنازع الصلاحيات. □ ففي غياب إطار متكامل للتنسيق يصعب على مؤسسة مكافحة الفساد أن تضطلع بمهامها على أحسن وجه. وقد تمّ في إطار بعض النماذج تخصيص صلاحية التنسيق لفائدة مؤسسة مكافحة الفساد نفسها □ وتمّ في البعض الآخر تركيزها لدى مؤسسة أخرى غلى غرار مكتب النائب العام □.
- وفي شكل آخر عهد بالتنسيق إلى لجان خارجية تضم ممثلين عن الأجهزة البرلمانية والقضائية والإدارية.

#### 2/1/2- البعد الوظيفي لمؤسسات مكافحة الفساد المتميزة:

- يتوقف نجاح مؤسسة مكافحة الفساد على مدى التزامها بتأمين محتوى الوظائف المعهودة إليها بأكبر قدر من الشمولية والمهنية. وسنعرض في ما يلي الصلاحيات الموكولة إلى المؤسسات الناجحة على التوالي في مجال الوقاية والتحقيق والزجر.
- 2/2/1- في الركود الأكثر أهمية: أي عندما ينخفض الاستثمار في رأس المال الثابت في حين أنه توجد فرص استثمارية، فيجب أن تهدف سياسة الدولة إلى تحسين ربحية الاستثمارات التي أضر بها الركود، وإلى تشجيع الاستثمارات الأخرى والقيام باستثمارات عامة طويلة الأجل ذات كثافة رأسمالية مرتفعة.

3 - تتركب هيئة مكافحة الفساد بهونغ كونغ من 3 دوائر تعنى تباعاً بالوقاية والتحقيق ونشر الوعي.

4 "غالبا ما تنظر المؤسسات التقليدية إلى مؤسسات مكافحة الفساد التي تشمل صلاحياتها التحقيق وإنفاذ القانون على أنها تتدخل في عملها" - المذكرة التطبيقية لبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي

المتعلقة بإدماج مكافحة الفساد في التنمية

5 الهيئة الإندونيسية لمكافحة الفساد

6 مصلحة التحقيقات المختصة الليتوانية

\* **مجال الوقاية:** يشمل الجانب الوقائي بالأساس المشمولات التالية:

- متابعة وتنسيق سياسة مكافحة الفساد.
- تقييم المخاطر وإعداد الدراسات.
- رصد الثغرات ضمن القوانين واقتراح مراجعتها لمنع فرص الاستفادة منها<sup>7</sup>.
- متابعة تطبيق قواعد تضارب المصالح والتصريح على الشرف بالمكاسب (الذمة المالية).
- إعداد ونشر الأدلة وخاصة تلك المتعلقة بآداب السلوك وأخلاقيات المهنة<sup>8</sup>.
- رفع الوعي حول مخاطر الفساد من خلال ضبط وتنفيذ خطط اتصال متعددة الوسائط بالتنسيق مع مختلف مكونات المجتمع المدني وخاصة وسائل الإعلام والنسيج التربوي والجمعياتي.

\* **مجال التحقيق والزجر:**

- بالنظر إلى حساسية مجال التحقيق والزجر من حيث تعلقه بحقوق الأفراد من ناحية ودوره المحوري في تقييم كفاءة مؤسسات مكافحة الفساد من ناحية أخرى فإن ممارسة صلاحيات بهذا العنوان يفترض الالتزام بعدد الضوابط المهنية والقواعد الإجرائية يتمثل أبرزها في ما يلي:
- حماية سرية المعطيات والتحقيقات بما من شأنه أن لا يعيق التحريات الجارية ولا يؤدي إلى بطلان الإجراءات. وما من شك أن استقلالية المؤسسة ونزاهة أعضائها يساهمان بشكل كبير في تكريس هذا المبدأ.
- التعامل مع كل الملفات بنفس القدر من الأهمية وإخضاع القطاع العام والخاص لنفس الدرجة من الاهتمام ضمانا للمصداقية. ويشار أنه من ضمن الانتقادات التي واجهت بعض مؤسسات مكافحة الفساد تركيز اهتمامها على ممارسات الفساد البسيطة وإهمالها للملفات الفساد الهامة. إلا أن اعتماد هذا المبدأ لا ينفي إمكانية إقرار استجابة سريعة بالنسبة إلى بعض الحالات المستعجلة.
- شمول التحقيق للممارسات المتصلة بالفساد على غرار تلك المساعدة على التسهيل والإخفاء والتستر والتكتم.
- إخضاع الحالات المعروضة على التحقيق إلى تقييم أولي في إطار لجنة داخلية للتحقق من المصداقية واستكمال المعطيات الأساسية حولها.
- عدم معارضة المؤسسة بالسر المهني من أي جهة كانت على غرار البنوك وإدارة الضرائب وذلك ضمانا لحسن سير التحقيق؛
- حيافة الصلاحيات الاحترافية والزجرية الكافية على غرار التفتيش وحجز الوثائق ومنع السفر والإطلاع على الحسابات البنكية والإيقاف التحفظي.
- الإعلان للعموم على حالات الفساد المؤكدة كوسيلة لرفع الوعي العام.

<sup>7</sup> من ضمن أبرز اتجاهات إصلاح المنظومة التشريعية التي اعتمدها عدد الدول يذكر تبسيط النصوص وتجميعها. فكلما تعقدت التشريعات وتشعبت كلما زادت مخاطر التلاعب بها من قبل مصالح إنفاذ القانون.

<sup>8</sup> أنشئت هيئة مكافحة الفساد بهونغ كونغ مركزا يعنى بتنمية أخلاقيات السلوك.

## 2/2- تفعيل دور الأجهزة العليا للرقابة في مجال مكافحة الفساد:

اعتبرت اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد مسألة التدقيق من ضمن عناصر الوقاية الأساسية (الفصلين 9 و12). فعمليات التدقيق المنتظمة تقلل من مخاطر الاختلاس واستغلال النفوذ والانحراف بالإجراءات وتمكن من اكتشاف النواقص والثغرات على المستوى التشريعي والمالي والتنظيمي للأطراف الخاضعة للرقابة وتقدم الاقتراحات للإصلاح والتعديل. وقد أقرت أغلب الأجهزة العليا للرقابة وفقا لاستبيان أعدته المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بأن مساهمتها في مكافحة الفساد تتركز بالأساس في مجال الوقاية. ولا يحيل ذلك إلى الإقرار بالضرورة بأنها غير معنية برصد واكتشاف ممارسات الفساد والتحقيق فيها. فهي تضطلع بمهمة رقابة شاملة على المال العام تركز من خلالها مبادئ الشفافية والمساءلة وحسن التصرف وتحميه من كل أشكال الإهدار والتعدي. لذلك فإنه لا يمكن تصوّر مقارنة فاعلة لمحاربة الفساد بدون دمج أبعاد الوقاية والرصد والتحقيق. وللاضطلاع بهذه المهام فإنه لا بدّ من الإقرار بأن الأجهزة العليا للرقابة تواجه تحديات وصعوبات متنوّعة حتى أن العديد منها لا توجد لديه مقارنة عملية لمكافحة الفساد. إلا أنه وفي المقابل هنالك ممارسات عديدة أثبتت فاعليتها لدى عديد الأجهزة ويستحسن تعميق النظر حولها من أجل الاستفادة منها.

### 1/2-1- الصعوبات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة في مجال مكافحة الفساد:

يمكن حصر الصعوبات الأساسية التي تعيق دور الأجهزة العليا للرقابة للقيام بدور فاعل في مجال مكافحة الفساد في ما يلي:

- ضعف الاستقلالية: تتطلب ممارسة صلاحيات فعلية في مجال مكافحة الفساد ضرورة استجابة الجهاز الأعلى للرقابة للمبادئ والقواعد الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في مجال الاستقلالية<sup>9</sup>. ولئن أقرت هذه الأخيرة بأنه ما من جهاز في العالم مستجيب لجميع هذه المبادئ إلا أن انتهاج مقارنة نشيطة لمكافحة الفساد متجهة نحو رصد مكامن الفساد وتقييم المخاطر وضبط المخالفات وتحديد المسؤوليات وتقييم الأخطار اللاحقة بالمال العام ومراجعة أطر الحماية القائمة يتطلب تمتع الجهاز الأعلى للرقابة بالاستقلالية الوظيفية وبالاستقلالية العضوية.
- ويتجسّم ضعف الاستقلالية الوظيفية من خلال الحواجز والموانع التي تحول دون حرية اختيار الجهاز لبرنامج النشاط وضبط نطاق أعماله الرقابية على غرار إقصاء هيكل معينة من مجال ولايته أو إضفاء الطابع السري على بعض التدخلات والمصاريف تجنبا للمساءلة. كما تتجسّم من خلال تقييد حرية النشر للتقارير وعدم توفر صلاحية متابعة تجسيّمها وهو ما يلاحظ من خلال تواصل رفع نفس الإخلالات ضمن التقارير لعديد السنوات. أما ضعف الاستقلالية العضوية فيتجسّم أساسا من خلال تبعية الجهاز للسلطة التنفيذية وإخضاع التصرف في المسار المهني لأعضائه إلى سلطات وهيكل من خارج الجهاز.
- غياب إطار مرجعي للتعامل مع ظاهرة الفساد: بقي تعامل أغلب الأجهزة العليا للرقابة مع ظاهرة الفساد في إطار مقارنة عمومية غير مستندة إلى رؤى وتوجهات إستراتيجية واضحة وهو ما لم يساعد على ضبط أهداف عملية تعنى بمقاومة الفساد ضمن خططها الإستراتيجية.

<sup>9</sup> - إعلان ليما حول الخطوط التوجيهية للرقابة على المالية العمومية وإعلان مكسيكو حول استقلالية الأجهزة العليا للرقابة.

وزاد في تعميق هذه الوضعية علاوة على ما ذكر في مجال الاستقلالية، ضعف الصلاحيات الموكولة إلى عديد الأجهزة من خلال عدم إسنادها سلطة التحقيق في المخالفات وتناثر المقتضيات القانونية التي تعنى بالفساد ضمن عدّة نصوص وتعدّد المتدخلين دون وجود أي إطار للتنسيق بينهم.

وقد أصبح من البديهي أن المقاربة التقليدية في التعامل مع ظاهرة معقدة ومتحوّلة كظاهرة الفساد والتي لا تأخذ في الاعتبار جانب الكشف والتقصي بالاعتماد على إجراءات ووسائل وتقنيات ملائمة لا تساعد الأجهزة العليا للرقابة على ردم الهوة التي تفصلها عن تحقيق الامال المعلقة عليها في مجال مقاومة الفساد.

- ضعف تأهيل الموارد البشرية المتاحة: يتطلب تعامل المراجع مع شتى أنواع المخالفات خبرة عالية لا يتسنى الحصول عليها إلا من خلال تواتر الدورات التدريبية المتخصصة. والملاحظ أن الأجهزة تتفاوت على هذا الصعيد بين تلك التي ضمنت خططها التدريبية أهداف وبرامج لتمكين منتسبيها من حذق أساليب الكشف والتحقيق والتوثيق للمخالفات وتلك التي لا تنجز أية دورات للغرض مروراً بتلك التي تنجز عرضياً دورات ذات صبغة عمومية مفتقرة للبعد العملي ولا يتجاوز مداها البعد التحسيسي. كما يلاحظ عموماً أن الأجهزة لم تضع ضمن أولوياتها تشجيع منتسبيها على اكتساب الشهادات المهنية المتخصصة في المجالات ذات العلاقة بالتعامل مع الغش والاحتيال.

2/2- الممارسات الداعمة لفعالية الأجهزة العليا للرقابة في مجال مكافحة الفساد: في إطار التفاعل مع محيطها، اتجهت عديد الأجهزة العليا للرقابة إلى اعتماد مقاربات وآليات في مجال مكافحة الفساد مكنتها من حيافة موقع في المجال ومن دعم جهود دولها الرامية للإحاطة بظواهر الفساد. وسنعرض في ما يلي أبرز ما اتفق على اعتباره من ضمن أفضل الممارسات ذات القيمة المضافة لدى الأجهزة العليا للرقابة في المجال:

- تركيز وتدعيم وظيفة دائمة ضمن الهيكل التنظيمي للجهاز تعنى بتقييم المخاطر وبرمجة وتوجيه جهود الرقابة نحو القطاعات والمواطن الأكثر عرضة لممارسات الفساد.

- إعادة التوازن بين مختلف أصناف الرقابة: فقد ثبت أن رقابة المطابقة التي تمّ إهمالها لدى عديد الأجهزة هي الأنسب لرصد المخالفات والأقدر على توفير أفضل الحماية للمال العام. كما تبين أن الرقابة المسبقة والتي عادة ما يتم انتقادها لاعتبارها وجهاً من وجوه التصرف الموكول للجهات محل الرقابة، لعبت دوراً هاماً في الوقاية خاصة في مجال العقود التي يترتب عنها التزامات مالية هامة للدولة. ففي عديد الحالات تبين أن الشركات العالمية الكبرى تستفيد من نقص الخبرات لدى الدول النامية لإدراج بنود ضمن العقود التي تبرمها معها تنمّي أرباحها بشكل غير عادل.

- تنفيذ مهام رقابية مخصصة لتقييم حصانة الجهات محل الرقابة تجاه مختلف مظاهر الفساد من حيث الوقاية والحماية والكشف والتبليغ. وفي هذا الإطار وفي سبيل تجسيم دورها الإرشادي اعتمدت عديد الأجهزة أدلة توجيهية خاصة بتصميم أطر للرقابة على ممارسات الغش والاحتيال من قبل أجهزة الدولة<sup>10</sup>.

<sup>10</sup> يذكر بهذا الخصوص على سبيل المثال الأدلة التي وضعها الجهاز الأسترالي والجهاز الإماراتي.

- إقامة شراكة بين الجهاز الأعلى للرقابة وأجهزة الرقابة الداخلية لدى الجهات محل الرقابة حيث يعهد إلى هذه الأخيرة بإنجاز مهمات محددة بتكليف من الجهاز على غرار التحقيق في الشكاوي وإلزامها بإبلاغ الجهاز عن كل المخالفات والتجاوزات الحاصلة أو المشتبه بها. وفي المقابل تنتفع أجهزة الرقابة الداخليّة بمعاونة الجهاز الأعلى في مجال التدريب وتنمية القدرات لفائدة أعضائها.

- تشجيع الإصغاء وتيسير التبليغ باعتماد وسائل الاتصال الحديثة. وفي هذا الإطار خصّصت عديد الأجهزة ضمن بواباتها الإلكترونية روابط محميّة لتلقي البلاغات حول المخالفات المكتشفة أو المشتبهة لدى الجهات الخاضعة لرقابتها.

- تشجيع أعضاء الجهاز على اكتساب المؤهلات المهنية الضرورية من خلال تيسير حصولهم على الشهادات العلمية المتخصصة في مجال الغش والاحتيال.

- الاستعانة بالخبراء خاصة في الميادين الفنية المعقدة: فقد أصبح من المعروف أن عديد الأطراف أصبحت تنتفع من خدمات شبكات عالمية من الخبراء والمستشارين المتخصصين في التخطيط والتمويه عن شتى أنواع التلاعب والاحتيال يصعب كشفها إلا بالاستعانة بخبراء. ولا تقتصر أفضل ممارسات مكافحة الفساد على المجال المؤسسي بل توجد كذلك عديد الممارسات الأخرى الفاعلة والتي يمكن تصنيفها ضمن الممارسات الداعمة لسياسات وجهود مكافحة الفساد ويمكن الاستئناس بها على غرار:

- تحديد معايير صارمة تحكم إسداء الخدمات من قبل الهياكل العمومية يتم اعتمادها في متابعة الأداء، تحسين مستوى تأجير الموظفين واعتماد نظم تحفيز على أساس الأداء، اعتماد النظم الجبائية العادلة والحدّ من الاستثناءات وتعقيدات معالجة المشاكل الضريبية، اعتماد قانون عقوبات صارم بما من شأنه دعم جهود الوقاية واعتماد القوانين والتراتب التي تيسّر الوصول إلى المعلومة خاصة من قبل وسائل الإعلام وهيئات المجتمع المدني. ويجدر التأكيد في خاتمة هذا البحث على أنه لا يمكن لجهود مكافحة الفساد ومهما كانت درجة التزامها بأفضل الممارسات أن تلقى النجاح المرجو ما لم تواكبها جهود موازية من طرف السلطة العليا من أجل تحسين الحوكمة على أساس ديمقراطي من خلال التفريق بين السلطة وتوسيع المشاركة في الحكم ودعم سلطة القانون وتيسير الوصول إلى المعلومة وضمان عدالة توزيع الثروة وبناء القدرات المؤسسية وتفعيل دور المجتمع المدني. فقد أصبح من الثابت أنه كلما تحسّن مستوى الحوكمة كلما قلت مستويات الفساد.

### المراجع:

1. التقرير حول المؤتمر العشرين المنعقد بالنمسا سنة 2009 بالتعاون بين منظمة الأمم المتحدة والإنتوساي حول دور الأجهزة العليا للرقابة في مكافحة الفساد.
  2. وثائق المؤتمر العربي الأوروبي الثالث المنعقد سنة 2011 بالإمارات العربية المتحدة حول مبادئ الشفافية والمساءلة ومكافحة الفساد.
  3. الوثائق المضمنة بالمواقع الإلكترونية لمؤسسات مكافحة الفساد بالبلدان التالية: هونغ كونغ، أستراليا، سنغافورة وماليزيا،
  4. الوثائق المضمنة بالمواقع الإلكترونية لمؤسسات مكافحة الفساد بالبلدان التالية: المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية، الإمارات العربية المتحدة، المملكة العربية السعودية، الكويت، أستراليا.
  5. البحوث العلميّة المقدمة في إطار الموضوع الفني الثاني "دور الأجهزة العليا للرقابة في مكافحة الفساد" بمناسبة انعقاد الدورة العاشرة للجمعية العامة للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بالمملكة العربية السعودية سنة 2010.
- إصدارات برنامج الأمم المتحدة المتعلقة بمكافحة الفساد.

## إصدارات جديدة

1- اسم الكتاب: **رقابة الجودة ونظم الفحص والإشراف في المراجعة من منظور دولي.**

اسم المؤلف: الأستاذ الدكتور/ أمين السيد أحمد لطفي.

دار النشر: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع - 84 شارع زكريا غنيم- الإسكندرية.

تاريخ الإصدار: 2011م.

نبذة عن الكتاب: يقع الكتاب في 233 صفحة، ويركز على دراسة معايير المراجعة وضمان رقابة الجودة ونظم الفحص والإشراف في المراجعة من منظور دولي. فلاشك أن المتطلب الخاص بأهمية مراجعة القوائم المالية للشركات عن طريق مراجع خارجي مستقل مؤهل قد خلق الطلب على عملية المراجعة بهدف حماية مصلحة الجمهور العام ومتخذي القرارات عن طريق إضفاء المصداقية والثقة على معلومات القوائم المالية، حيث يجب أن يعزز التأكد الذي يقدمه المراجعون في تقاريرهم ثقة كافة الأطراف التي تتعامل مع تلك الشركات وتحقيقاً لأهداف ذلك الكتاب فقد تم تقسيمه إلى الأجزاء التالية:

**الجزء الأول:** نظرة عامة على رقابة الجودة في المراجعة على المستوى الدولي.

**الجزء الثاني:** وضع معايير المراجعة.

**الجزء الثالث:** أهمية ومسئولية رقابة جودة أداء المراجعة.

**الجزء الرابع:** مسؤولية مؤسسات المراجعة عن ضمان عمليات مراجعة ذات جودة مرتفعة.

**الجزء الخامس:** مسؤولية شركاء الارتباط الخاصة بضمان عمليات مراجعة ذات جودة مرتفعة.

**الجزء السادس:** مراقبة المنظمين لجودة عمليات المراجعة في المملكة المتحدة.

**الجزء السابع:** مراقبة المنظمين لجودة عمليات المراجعة في الولايات المتحدة.

**الجزء الثامن:** فعالية مراقبة وفحص أداء المراجعين.

2- اسم الكتاب: **الرقابة على الأداء من الناحية العلمية والعملية.**

اسم المؤلف: الأستاذ الدكتور/ السيد عبده ناجي.

دار النشر: الدار الجامعية- 84 شارع زكريا غنيم- الإسكندرية.

تاريخ الإصدار: 2012م.

نبذة عن الكتاب: يقع الكتاب في 374 صفحة، ويتناول أهم المبادئ العلمية والعملية للرقابة على الأداء في المنظمات المختلفة مع التركيز على المنظمة الصناعية بوجه خاص حيث أدى التقدم التقني والعلمي إلى إضافة أعباء جديدة إلى وظيفة المدير مع ازدياد حجم المشروعات وزيادة درجة اللامركزية في أداء الأعمال الخاصة بالمشروعات. وتعتبر الرقابة الجهاز العصبي لأي منظمة ولعل انتشار تطبيق مبدأ الإدارة بوساطة الأهداف، إنما يعكس مدى حيوية هذه الوظيفة وأهميتها حيث تعمل الرقابة على كشف الأخطاء وتصحيح مسار التنفيذ وتحسينه في ضوء أهداف المنظمة والمفهوم الحديث للرقابة على الأداء هو أن يعمل النظام الرقابي على مساعدة المدربين

والعاملين في آن واحد على تحسين الأداء ورفع كفاءته بما يحقق أهداف التنظيم. وينقسم الكتاب إلى أربعة أبواب:

**الباب الأول:** المبادئ العملية للرقابة على الأداء.

**الفصل الأول:** مفهوم الرقابة على الأداء وأهميتها.

**الفصل الثاني:** العملية الرقابية.

**الفصل الثالث:** التكامل بين الرقابة والعمليات الإدارية الأخرى.

**الفصل الرابع:** الاستجابة السلوكية للرقابة.

**الباب الثاني:** أدوات ووسائل الرقابة على الأداء.

**الباب الثالث:** الرقابة على الأداء الكلي للمنظمة.

**الفصل الأول:** الرقابة على النتائج الكلية الملموسة.

**الفصل الثاني:** الرقابة على النتائج الكلية غير الملموسة.

**الباب الرابع:** الرقابة على مجالات النشاط الرئيسية في التنظيم الصناعي.

**الفصل الأول:** الرقابة على مجال التسويق.

**الفصل الثاني:** الرقابة على مجال الإنتاج.

**الفصل الثالث:** الرقابة على مجال الأفراد.

### 3- اسم الكتاب: **المحاسبة المتقدمة.**

**اسم المؤلف:** الأستاذ الدكتور/ محمد مطر والأستاذ الدكتور/ خليل أبو حشيش.

**دار النشر:** كلية التجارة - بني سويف.

**تاريخ الإصدار:** 2010م.

**نبذة عن الكتاب:** يقع الكتاب في 433 صفحة، ويتناول أهم ركائز الارتقاء بالمحاسبة وضمان تفعيل وتحسين خدماتها الاجتماعية وتحديد مدى قدرتها الدائمة على الاستجابة لمتطلبات التطورات المستجدة في عالم الأعمال، فقد شهد الاقتصاد العالمي سلسلة متتالية من الظواهر والأحداث التي فرضت على المحاسبة تطوير أساليبها وطرقها المتبعة في مجالات القياس والعرض والإفصاح وذلك كي يكون بإمكانها حل المشاكل المحاسبية التي أفرزتها تلك الأحداث. وقد قسم الكتاب إلى عشر وحدات رئيسية على النحو التالي:

**الوحدة الأولى:** الإطار النظري للمحاسبة عن اندماج الشركات.

**الوحدة الثانية:** المعالجة المحاسبية لعملية الدمج بتاريخ التملك.

**الوحدة الثالثة:** اعداد القوائم المالية الموحدة بعد تاريخ الدمج.

**الوحدة الرابعة:** العمليات المتبادلة بين الشركة القابضة والشركة التابعة في مجال البضاعة.

**الوحدة الخامسة:** العمليات المتبادلة بين الشركة القابضة والشركة التابعة في مجال الأصول طويلة الأجل.

الوحدة السادسة: العمليات المتبادلة بين الشركة القابضة والشركة التابعة في مجال الإقراض.

الوحدة السابعة: المحاسبة عن فروق أسعار الصرف الناتجة عن صفقات تجارية تتم بالعملة الأجنبية.

الوحدة الثامنة: المحاسبة عن فروق أسعار الصرف الناتجة عن صفقات تجارية تتم بالعملة الأجنبية ومغطاة بعقود صرف آجلة.

الوحدة التاسعة: المشاكل المحاسبية لمعالجة فروق أسعار الصرف الناتجة عن قروض بالعملات الأجنبية.

الوحدة العاشرة: المحاسبة عن فروق أسعار الصرف الناتجة عن ترجمة القوائم المالية للفروع والشركات التابعة الأجنبية.

#### 4- اسم الكتاب: **المراجعة وحوكمة الشركات.**

اسم المؤلف: الأستاذ الدكتور/ أمين السيد أحمد لطفي.

دار النشر: الدار الجامعية- 84 شارع زكريا غنيم- الإسكندرية.

تاريخ الإصدار: 2010م.

نبذة عن الكتاب: يقع الكتاب في (454) صفحة، يهتم هذا الكتاب بصفة أساسية بدراسة العلاقة المتداخلة والمتبادلة التأثير بين المراجعة Auditing وحوكمة الشركات المؤسسية Corporate Governance وتتسم هذه العلاقة بالتغذية العكسية. فمن جهة تلعب المراجعة باعتبارها تؤدي وظيفة اجتماعية واقتصادية دورا كبيرا في حوكمة الشركات حيث تضيف الثقة والمصداقية Credibility على المعلومات والتأكيدات Assertions التي تتضمنها القوائم المالية التي يتم إعدادها لكافة الأطراف ذات المصلحة بالشركات Stakeholders. كما أنها تسهم بفعالية في حل مشكلة عدم تماثل المعلومات فيما بين المساهمين والمديرين إلى جانب حسم تعارض المصلحة فيما بين معدي ومستخدمي القوائم المالية ومن جهة تتأثر المراجعة حتما بقواعد وآليات الحوكمة. وينقسم الكتاب إلى ما يلي:

الفصل الأول: المراجعة وخدمات التأكيد.

الفصل الثاني: الطلب والعرض على خدمات المراجعة الخارجية.

الفصل الثالث: طبيعة ومبادئ حوكمة الشركات - تحليل مقارن.

الفصل الرابع: المراجعة والتنظيم والحوكمة.

الفصل الخامس: لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية والخارجية.

الفصل السادس: أثر قانون (Sarbanes – Oxley) Sox على تطوير مهنة المراجعة وتحسين حوكمة الشركات.

الفصل السابع: تقرير المراجع على تأكيدات الإدارة عن فعالية ضوابط الرقابة الداخلية.

الفصل الثامن: مبادئ حوكمة الشركات في مصر.

#### 5- اسم الكتاب: **اندماج البنوك ومواجهة آثار العولمة.**

اسم المؤلف: محمد إبراهيم موسى.

دار النشر: الدار الجامعية- 84 شارع زكريا غنيم- الإسكندرية.

تاريخ الإصدار: 2010م.

نبذة عن الكتاب: يقع الكتاب في (199) صفحة، ويتعرض الكتاب إلى الدور الذي تلعبه البنوك ودورها الرئيسي في دفع عجلة التنمية ورواج الاقتصاد القومي لكل دولة. وتتنوع الأنشطة التي تقوم بها لأداء هذا الدور وتحقيق هذا الهدف. لهذا تركز الاهتمام بهذه الكيانات ووجهت إليها الأنظار نظراً لما يحدثه التقصير في أداء أياً من الأنشطة التي تقوم بها من تأثير جذري على اقتصاد الدولة. ففي ظل ظاهرة العولمة وإزالة الحدود بين الدول وانضمام غالبيتها إلى منظمة التجارة العالمية لم يعد الأمر قاصراً على المنافسة بين الكيانات والهيكل المصرفية الوطنية وإنما اتسعت دائرتها بدخول التكتلات المالية العالمية والمؤسسات المصرفية العملاقة هذا المجال. وينقسم الكتاب إلى ما يلي:

**الفصل الأول: الإطار القانوني للاندماج.**

**المبحث الأول: ماهية الاندماج:**

المطلب الأول: تعريف الاندماج. / المطلب الثاني: صور الاندماج. / المطلب الثالث: شروط صحة الاندماج.

**المبحث الثاني: ضوابط الاندماج.**

المطلب الأول: مبدأ الشفافية. / المطلب الثاني: إعادة الهيكلة الإدارية والمالية.

**الفصل الثاني: الاندماج المصرفي ضرورة عصرية.**

المبحث الأول: الاندماج وحماية المنافسة المشروعة. المبحث الثاني: الاندماج وعلاقته بالاحتكار.

## 6- اسم الكتاب: **سعر الصرف وإدارته في ظل الصدمات الاقتصادية (نظرية وتطبيقات).**

اسم المؤلف: الدكتور/ عبد الحسين جليل عبد الحسن الغالي.

دار النشر: صفاء للنشر والتوزيع - عمان - الأردن.

تاريخ الإصدار: 2011م.

نبذة عن الكتاب: يقع الكتاب في (327) صفحة من الحجم المتوسط، يتناول دراسة تجارب الدول التي تطبق نظام الصرف الحر وفق منشورات صندوق النقد الدولي للعام 1997م حيث شملت الدراسة (46) دولة وفقاً للمعايير الإحصائية بهدف دراسة الصدمات الاقتصادية وأثرها في اختيار نظام الصرف المناسب.

يحتوي الكتاب على أربعة فصول تضمنت الموضوعات التالية:

**الفصل الأول: سعر الصرف مفهومه والعوامل المؤثرة فيه ونظمه.**

**الفصل الثاني: قواعد اختيار نظام الصرف و أدواته في ظل الصدمات الاقتصادية.**

**الفصل الثالث: العوامل المؤثرة في سعر الصرف الأجنبي تجاه عملات دول مختارة.**

**الفصل الرابع: إدارة سعر الصرف في ظل الصدمات الاقتصادية لدول مختارة.**

## 7- اسم الكتاب: **المحاسبة الدولية ومعاييرها.**

اسم المؤلف: الدكتور/ حسين القاضي والدكتور/ مأمون حمدان.

دار النشر: دار الثقافة للنشر والتوزيع - شارع الملك حسين - عمان - الأردن.  
تاريخ الإصدار: 2011م.

نبذة عن الكتاب: يقع الكتاب في (317) صفحة، ويتناول الدراسات المتقدمة لمحاسبة التكاليف بالتركيز على المواضيع الحديثة التي تشمل على مواضيع تكاليف حديثة مثل التكاليف على أساس النشاط والتكاليف المعيارية - والموازنة المرنة وتحليل الانحرافات، وتحديد تكاليف المخزون إلى جانب موضوعات أخرى تطرق إليها المرجع. يشتمل الكتاب على ثمانية فصول تناولت الموضوعات التالية:

الفصل الأول: إدارة التكاليف على أساس النشاط.

الفصل الثاني: التكاليف المعيارية الموازنة المرنة وتحليل الإنحرافات.

الفصل الثالث: الموازنة المرنة وتحليل انحرافات التكاليف غير المباشرة.

الفصل الرابع: تحديد تكلفة المخزون.

الفصل الخامس: تخصيص تكاليف المنتجات الرئيسية والمنتجات الفرعية.

الفصل السادس: اتخاذ القرارات والمعلومات التكاليفية المناسبة.

الفصل السابع: قرارات التسعير وإدارة التكلفة.

الفصل الثامن: تحليل الربحية.

8- اسم الكتاب: **معايير المحاسبة المالية الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي.**

اسم المؤلف: الدكتور/ هادي رضاء الصغار.

دار النشر: دار الثقافة للنشر والتوزيع - شارع الملك حسين - عمان - الأردن.

تاريخ الإصدار: 2011م.

نبذة عن الكتاب: يقع الكتاب في (399) صفحة من الحجم المتوسط، سعى المؤلف في عرضه إلى تسليط الإجراءات التي ينتهجها في إيضاح الخطوات الرئيسية للقياس في النظام المحاسبي في تهيئة وإعداد البيانات ومجموعة الدفاتر والمستندات والتقارير والقوائم المحاسبية والطرق المتبعة في إثبات القيد المحاسبي والنظم المحاسبية المتوفرة والمعالجة المحاسبية للعمليات المالية التمويلية والإدارية والرأسمالية بالإضافة إلى متطلبات تحضير القوائم المحاسبية.

يحتوي الكتاب على ستة أبواب وتنقسم إلى عدد من الفصول على النحو الآتي:

\* الباب الأول: نشأة المحاسبة وتطورها.

الفصل الأول: نشأة المحاسبة.

الفصل الثاني: النموذج المحاسبي.

الفصل الثالث: أنظمة القيد المحاسبي.

\* الباب الثاني: النظام المحاسبي والدورة المحاسبية.

الفصل الرابع: النظام المحاسبي.

الفصل الخامس: الدورة المحاسبية.

الفصل السادس: التنظيم المحاسبي.

\* الباب الثالث: العمليات التمويلية.

الفصل السابع: تكوين رأس المال التجاري.

الفصل الثامن: عمليات القرض.

الفصل التاسع: المصروفات والإيرادات.

\* الباب الرابع: العمليات والإيرادات.

الفصل العاشر: عمليات البضاعة

الفصل الحادي عشر: الخصم على البضاعة.

الفصل الثاني عشر: الأوراق التجارية.

\* الباب الخامس: العمليات الرأسمالية.

الفصل الثالث عشر: اقتناء الأصول الثابتة.

الفصل الرابع عشر: إهلاك الأصول الثابتة.

\* الباب السادس: فترة الحسابات الختامية.

الفصل الخامس عشر: الأخطاء المحاسبية.

## 9- اسم الكتاب: الفساد الإداري ومعالجته في الشريعة الإسلامية (دراسة مقارنة).

اسم المؤلف: الدكتور/ محمد محمد معبرة.

دار النشر: دار الثقافة للنشر والتوزيع - شارع الملك حسين - عمان - الأردن.

تاريخ الإصدار: 2011م.

نبذة عن الكتاب: يقع الكتاب في (367) صفحة من الحجم المتوسط، تستعرض هذه الدراسة موضوع الفساد الإداري. وتهدف إلى

بيان أصل وجوده وتحديد معالمه وأثره من خلال التعرف على مفهومه وأنواعه وأدواته وعلاجه ومقارنة ذلك بالشريعة الإسلامية

مع إبراز مدى اهتمام الإسلام بهذا الشأن. يحتوي الكتاب على أربعة فصول تناولت الموضوعات التالية:

الفصل الأول: التعريف بالوظيفة العامة والموظف العام وواجباته وحقوقه.

الفصل الثاني: التعريف بالفساد الإداري وخصائصه وتاريخه وأسبابه وأثاره.

الفصل الثالث: أنواع الفساد الإداري وموقف القانون والشريعة منها.

الفصل الرابع: وسائل علاج الفساد الإداري من منظور الشريعة الإسلامية والتجربة الأردنية.

## 10- اسم الكتاب: **المحاسبة المتقدمة باتجاهات حديثة.**

اسم المؤلف: الدكتور/ طلال عبد الحسن حمزة.

دار النشر: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع - عمان - الأردن.

تاريخ الإصدار: 2010م.

نبذة عن الكتاب: يقع الكتاب في (545) صفحة من الحجم المتوسط، يهدف الكتاب إلى تنمية قدرات المهتمين بمهنة المحاسبة وبالأخص منهم الطلاب الجامعيين، حيث تم إعداد مقررات مادة المحاسبة المتقدمة ومنها الاستثمار في الأسهم والسندات وتم تغطية توحيد القوائم المالية للشركات القابضة وتم التطرق إلى العمليات المتبادلة من الشركات القابضة والتابعة لها. يتضمن الكتاب عشرة فصول تناولت الموضوعات التالية:

**الأول:** الاستثمار في السندات والأسهم.

**الفصل الثاني:** الاستثمار في السندات المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق.

**الفصل الثالث:** الاستثمار في السندات المتاحة للبيع.

**الفصل الرابع:** الاستثمار في السندات لأغراض المتاجرة.

**الفصل الخامس:** المحاسبة عن الاستثمار في الأسهم.

**الفصل السادس:** الاستثمار في الشركات المساهمة العامة.

**الفصل السابع:** حالة الشراء والامتلاك في (الشركات القابضة والتابعة).

**الفصل الثامن:** اجراءات توحيد القوائم المالية بعد تاريخ الشراء بفترة مالية واحدة أو أكثر.

**الفصل التاسع:** العمليات المتبادلة للشركات القابضة والتابعة.

**الفصل العاشر:** المحاسبة عن عقود الإيجار طويلة الأجل.

## 11- اسم الكتاب: **الموازنات التشغيلية والمالية والرأسمالية.**

اسم المؤلف: الدكتور/ بديع الدين ريشو.

دار النشر: دار التعلم الجامعي - عمان - الأردن.

تاريخ الإصدار: 2010م.

نبذة عن الكتاب: يحتوي الكتاب على (212) صفحة من الحجم المتوسط، يتناول الكتاب الموازنة الشاملة سواء من حيث المدخل الوظيفي أو مدخل الأنشطة والموازنات في الشركات الصناعية والتجارية والخدمية كما تم التعرض لبعض المفاهيم الهامة والتي ترتبط بالموازنات الشاملة.

يتضمن الكتاب فصلين رئيسيين هما:

**الفصل الأول:** الموازنة الشاملة من المدخل الوظيفي ومدخل الأنشطة.

**الفصل الثاني:** الموازنة الرأسمالية (مقدمة في تحليل الاستثمارات الرأسمالية).

## نشاطات التدريب

### اللقاء التدريبي بجمهورية مصر العربية:

استضاف الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية اللقاء التدريبي حول موضوع "دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في مجال تطوير مؤشرات أداء الأجهزة الحكومية" وذلك خلال الفترة من 6 إلى 10/5/2012 وشارك فيه 28 متدرباً يمثلون 11 جهازاً من أجهزة الرقابة في كل من الأردن والبحرين وتونس والجزائر والسعودية وسلطنة عمان وفلسطين والعراق والكويت ومصر واليمن. وقد افتتح اللقاء بكلمات كل من معالي المحاسبة/ منيرة أحمد عبد الهادي، رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية بالنيابة والأستاذ المحاسب/ شوقي سعد، الأمين العام للجهاز. كما أشرف عليه من الناحيتين العلمية والتدريبية ستة خبراء من الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية. وتمحور اللقاء حول الموضوعات التفصيلية التالية:

- التعريف بالأجهزة الحكومية وأدائها.
- التعريف بمؤشرات أداء الأجهزة الحكومية وأهمية استخدامها.
- أنواع مؤشرات الأداء المستخدمة في قياس الأداء الحكومي.
- الطرق والأساليب المستخدمة لتطبيق مؤشرات الأداء في الأجهزة الحكومية.
- فحص مؤشرات الأداء للتأكد من مدى كفاءتها وفعاليتها.
- دور الأجهزة العليا للرقابة في قياس وتقويم وتطوير الأداء والصعوبات والمشاكل التي تواجهها وكيفية التغلب عليها.
- مناقشة تجارب الوفود المشاركة حول موضوع اللقاء.

واختتم اللقاء بكلمات كل من معالي المحاسبة/ رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية بالنيابة والأمين العام للجهاز وممثل الأمانة العامة للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الذي قدم الشكر والامتنان للجهاز



المركزي للمحاسبات على حسن الاستضافة وكرم الضيافة، وقد تم توزيع شهادات اتمام الدورة على المشاركين وشهادات التقدير على المساهمين في هذا اللقاء.

## أخبار المنظمة العربية

### أولاً: الاجتماع الأول لفريق المخطط الاستراتيجي:

بناءً على القرار رقم 2011/131 (م.ت 46) الذي اتخذته المجلس التنفيذي في اجتماعه السادس والأربعين المنعقد بالجمهورية اللبنانية خلال الفترة من 15 إلى 2011/11/17 حول موضوع إعداد مخطط استراتيجي للمنظمة العربية يغطي الفترة القادمة 2013-2017، عقد فريق المخطط الاستراتيجي للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة اجتماعه الأول بتونس خلال الفترة من 5 إلى 2012/3/7.

وقد افتتح الاجتماع معالي الأستاذ/ عبد القادر الرقلي، الرئيس الأول لدائرة المحاسبات في الجمهورية التونسية والأمين العام للمنظمة، حيث ألقى كلمة رحب فيها بأعضاء الفريق وتمنى أن تتوج أعمال هذا الاجتماع بالنجاح والتوفيق. بعد ذلك، وقبل مناقشة الموضوعات المدرجة على مشروع جدول أعماله وافق الفريق على تعيين السيد الدكتور/ محمد إبراهيم اشكناني، ممثل ديوان المحاسبة بدولة الكويت، رئيساً للفريق والسيد/ أحمد ولد بداد، ممثل محكمة الحسابات بالجمهورية الإسلامية الموريتانية، نائباً له.

ثم انتقل الفريق إلى مناقشة الموضوعات التالية واتخذ بشأنها القرارات والتوصيات التي رآها مناسبة:

**الموضوع الأول:** إقرار مشروع جدول الأعمال.

**الموضوع الثاني:** الاطلاع على التقريرين المتعلقين بتنفيذ أهداف المخطط الاستراتيجي العام للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (2012/2008) وما تضمنه من بيانات بهذا الخصوص وإعداد خطة العمل للفترة القادمة.

**الموضوع الثالث:** تحديد موعد ومكان الاجتماع القادم للفريق: وقد قرر الفريق أن يعقد اجتماعه الثاني خلال شهر سبتمبر 2012 بمقر الأمانة العامة أو في بلد أحد الأجهزة الأعضاء في الفريق الذي يرغب في ذلك.

### ثانياً: الاجتماع الرابع لفريق عمل البيئة:

بدعوة كريمة من معالي/ عبد العزيز يوسف عبد الوهاب العدساني رئيس ديوان المحاسبة بدولة الكويت استضاف هذا الديوان - مشكورا - الاجتماع الرابع لفريق عمل البيئة للمنظمة العربية خلال الفترة من 23 إلى 2012/4/26 وحضره ممثلوا أجهزة الرقابة في هذا الفريق وهي أجهزة الرقابة في كل من الأردن وتونس وسلطنة عمان والعراق وفلسطين والكويت ومصر بصفته رئيساً لهذا الفريق تم خلاله دراسة ومناقشة الموضوعات التالية:

1- مؤشرات تقييم الأداء البيئي في مجال الرقابة على التنمية المستدامة.

2- مؤشرات تقييم الأداء البيئي في مجال الرقابة على النفايات الصلبة.

3- مشاركة الفريق في أنشطة مجموعة عمل الانتوساي لمراجعة البيئة (الدليل الإرشادي عن الغش والفساد في مراجعة البيئة - الحفاظ على الحياة البرية والسياحة - الدليل الإرشادي عن موضوعات المياه).  
كما وافق أعضاء الفريق على أن يستمر ممثل الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية في رئاسة هذا الفريق.

### ثالثا: الاجتماع الرابع للجنة المعايير المهنية والرقابية للمنظمة العربية:

بناء على الدعوة الكريمة الموجهة من معالي الدكتور/ مصطفى البراري، رئيس ديوان المحاسبة بالملكة الأردنية الهاشمية، عقدت لجنة المعايير المهنية والرقابية للمنظمة العربية اجتماعها الرابع بمدينة عمان بالملكة الأردنية الهاشمية خلال الفترة من 22 إلى 25 ابريل 2012 بمشاركة ممثلي الأجهزة الأعضاء في اللجنة وهي أجهزة الرقابة في كل من المملكة الأردنية الهاشمية ودولة الكويت ودولة قطر وجمهورية مصر العربية والمملكة المغربية والجمهورية اليمنية، بالإضافة إلى ممثل الأمانة العامة في اللجنة.

وفي بداية الاجتماع، ألقى معالي رئيس الديوان كلمة رحب فيها بالمشاركين في هذا الاجتماع وتمنى للجنة التوفيق والنجاح في عملها وللمشاركين طيب الإقامة في بلدهم الثاني الأردن.

ثم ألقى كل من السيد/ عبد الرحمن السليطي ممثل ديوان المحاسبة بدولة قطر رئيس اللجنة والسيد/ خميس الحسني ممثل الأمانة العامة للمنظمة كلمة تضمنت الشكر والامتنان إلى معالي الدكتور/ مصطفى البراري ومساعديه على استضافة هذا الاجتماع بالملكة الأردنية الهاشمية وعلى حسن الاستقبال وكرم الضيافة وعلى الجهود الكبيرة التي بذلت للإعداد له وتوفير جميع مستلزمات نجاحه.

بعد ذلك انتقلت اللجنة إلى دراسة ومناقشة مختلف البنود المدرجة على جدول الأعمال واتخذت بشأنها التوصيات والمقترحات التالية لعرضها على المجلس التنفيذي في اجتماعه السابع والأربعين:

1- مراجعة الترجمة العربية للإرشادات المتعلقة بالمعيار الدولي للأجهزة الرقابية 100- المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية والمعيار الدولي للأجهزة الرقابية 200- المعايير العامة في الرقابة الحكومية.

2- دراسة مقترحات الأجهزة العربية بشأن موضوع رفع التوعية بالمعايير

3- إعداد مشروع برنامج العمل لسنة 2013 الذي تضمن مواصلة ترجمة الإرشادات المتعلقة بالمعيارين 300 و400 وتوزيع العمل بين الأعضاء بهذا الخصوص.

4- الاتفاق على إعداد معجم للمصطلحات الخاصة بالمعايير المهنية والرقابية وأوكلت هذه المهمة إلى ممثلي الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية وذلك انطلاقاً من معجم المصطلحات الخاصة بتوجيهات الإنتوساي المتعلقة بالرقابة المالية ISSAI 1003 ومن قوائم المصطلحات المعدة من طرف المنظمة العربية إضافة إلى مصطلحات أخرى مستخدمة في مجال الرقابة المالية.

5- تحديد موعد ومكان الاجتماع القادم للجنة.

## أخبار الأجهزة الأعضاء

### \* ديوان المحاسبة بالملكة الأردنية الهاشمية:

- 1- نفذ الديوان خلال النصف الأول من العام 2012 (28) دورة تدريبية بمشاركة (335) موظفاً من الديوان بواقع (578) ساعة تدريبية ركزت من خلالها على الموضوعات الرقابية المتخصصة بعمل الديوان.
- 2- شارك الديوان في العديد من اللقاءات التدريبية والعلمية واللجان والاجتماعات من خلال عضويته في المنظمات العربية والإقليمية والدولية بلغت (5) لقاءات وبمشاركة (7) موظفين من الديوان.
- 3- عقد الديوان (12) ورشة عمل وبمشاركة (676) موظفاً من الوزارات و الدوائر المشمولة بالرقابة وذلك ترسيخاً لمبدأ التعاون المهني وتقديم المشورة المالية والمحاسبية للجهات المشمولة بالرقابة وحرصاً منه على تعزيز بناء القدرة المؤسسية وتبادل المعرفة بين مدققيه وموظفي الدوائر الحكومية لما لذلك من أثر إيجابي على تحسين إستخدام وإدارة المال العام والمحافظة عليه، وركزت هذه الورش على عدد من الموضوعات أهمها: - رقابة الأداء - تفعيل دور وحدات الرقابة الداخلية - إدارة المستودعات الحكومية - الرقابة الإدارية - الرقابة على البلديات - الرقابة على العطاءات الحكومية واللوازم - الرقابة على قطاع الخدمات الحكومية - الرقابة على الموازنات التقديرية.
- 4- القيام بجولات استطلاعية بلغت (3) جولات بمشاركة (12) موظفاً من الديوان إلى أجهزة الرقابة في كل من: تايلند، استونيا، الولايات المتحدة الأمريكية.
- 5- استمرار العمل بمشروع المعهد العربي للرقابة بديوان المحاسبة الأردني: يتواصل العمل في مبنى المعهد العربي للرقابة الذي يقوم ديوان المحاسبة بالإشراف على إنشائه، حيث بلغت نسبة إنجاز العمل بالمشروع نحو 25% من إجمالي الاعمال والبالغة مساحته حوالي 7500 متر مربع وتكلفته التي تقدر بخمس مليون دولار.
- 6- صدر قرار مجلس الوزراء بتعيين عطوفة الأستاذ/ وليد الرحاحلة أمين عام ديوان المحاسبة بالملكة الأردنية الهاشمية. وتغتم هيئة التحرير هذه المناسبة لتقديم التهئة له متمنية له التوفيق في مهامه الجديدة.

### \* دائرة المحاسبات بالجمهورية التونسية:

- في لقاء مع أعضاء لجنة القضاء العدلي والإداري والمالي والدستوري بالمجلس الوطني التأسيسي التأم بتاريخ 14 مارس 2012 دعا السيد عبد القادر الزقلي الرئيس الأول لدائرة المحاسبات إلى إدراج هذا الهيكل ضمن باب السلطة القضائية في الدستور الجديد تحت تسمية "محكمة المحاسبات" بما يتناسب وصبغتها كهيئة قضائية مالية مستقلة تمارس رقابة عليا على التصرف في الأموال العمومية.
- نظمت دائرة المحاسبات، بالاشتراك مع البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة، ندوة علمية تحت عنوان "القضاء المالي دعامة لحسن التصرف في المال العام وأساس للحكومة الرشيدة" وذلك يوم الخميس 12 أبريل 2012.

وترمي هذه الندوة التي افتتحها الدكتور مصطفى بن جعفر رئيس المجلس الوطني التأسيسي إلى إطلاق حوار عمومي حول سبل تطوير عمل دائرة المحاسبات ومراجعة تنظيمها وأساليبها وإجراءاتها من أجل الارتقاء بأدائها إلى مستوى المعايير الدولية وذلك تفاعلاً مع مقتضيات المرحلة الجديدة التي تعيشها تونس وما تمليه من اعتماد الشفافية والمساءلة والمشاركة في كل ما يتعلق بالشأن العام.

وقد حضر هذه الندوة العديد من الكفاءات من سياسيين وحقوقيين وإعلاميين إلى جانب قضاة الدائرة.

### \* ديوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية:

#### 1- ديوان المراقبة العامة يستقبل رئيس محكمة الحسابات بالجمهورية التركية:

استقبل معالي الأستاذ/ أسامة بن جعفر فقيه، رئيس ديوان المراقبة العامة بمكتبه بمقر الديوان بالرياض يوم السبت 12/3/1433هـ، معالي الدكتور/ رجائي عقيل، رئيس محكمة الحسابات بالجمهورية التركية، وقد رحب معالي رئيس الديوان بضيفه رئيس الجهاز التركي في المملكة وجرى خلال اللقاء تبادل الأحاديث الودية، ومناقشة الأمور المتعلقة بتعزيز التعاون بين الجهازين الرقابيين وتبادل الخبرات في مجالات الرقابة المالية ورقابة الأداء وتقنية المعلومات.

#### 2- ديوان المراقبة العامة يعقد ندوته السنوية التاسعة حول "دور ديوان المراقبة العامة في تقويم الأداء وتحقيق مفهوم الجودة الشاملة":

افتتح معالي رئيس ديوان المراقبة العامة الأستاذ/ أسامة بن جعفر فقيه وبحضور معالي مدير عام معهد الإدارة العامة الدكتور/ عبد الرحمن الشقاوي الندوة السنوية التاسعة حول "سبل تعزيز التعاون لتحقيق أهداف المراجعة الشاملة والرقابة على الأداء"، والتي كان موضوعها الرئيس لهذا العام (دور ديوان المراقبة العامة في تقويم الأداء وتحقيق مفهوم الجودة الشاملة) وذلك يومي 9 و10 جمادى الآخرة 1433هـ، وذلك في قاعة ابن خلدون بمركز الأمير سلمان للمؤتمرات بمعهد الإدارة العامة في مدينة الرياض. وقد اشتملت فعاليات الندوة على المحاور التالية:

**المحور الأول:** دور ديوان المراقبة العامة في الرقابة على أداء الأجهزة الحكومية.

**المحور الثاني:** المؤشرات الوطنية لقياس الأداء ومفهوم الجودة الشاملة.

**المحور الثالث:** المراجعة الداخلية ودورها في تحقيق الانضباط المالي والإداري.

**المحور الرابع:** برنامج تطبيق التعاملات الحكومية الالكترونية يسر.

### \* جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان:

1- اعتمد معالي الشيخ، رئيس الجهاز في يناير من هذا العام خطة الفحص السنوية لعام 2012 التي تعتبر أوسع وأشمل خطة فحص في تاريخ الجهاز بعد أن طور الجهاز منهجية عمله ونطاق فحوصه.

وقد بلغ عدد مهام الفحص المدرجة في الخطة السنوية لعام 2012 (186) مهمة لعدد (82) من الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز.

2- أدى أعضاء جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة اليمينية القانونية أمام معالي الشيخ/ ناصر بن هلال بن ناصر المعولي رئيس جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة، عملاً بأحكام المادة (15) من قانون الرقابة المالية والإدارية للدولة الصادر بالمرسوم السلطاني السامي رقم 2011/111.

3- يعكف جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة من خلال توسيع صلاحياته وضم الرقابة الإدارية لمظنته إلى تنظيم العديد من ورش العمل للتعريف بقانون الرقابة المالية والإدارية للدولة الصادرة بالمرسوم السلطاني رقم 2011/111 وقانون حماية المال العام وتجنب تضارب المصالح الصادر بالمرسوم السلطاني رقم 2011/112.

### \* ديوان الرقابة المالية والإدارية بالسلطة الوطنية الفلسطينية:



1- صدر قرار سيادة الرئيس محمود عباس رئيس دولة فلسطين لسنة 2012 (حفظه الله) بتعيين معالي/ سمير أحمد عثمان أبو زنيد رئيساً لديوان الرقابة المالية والإدارية بدرجة وزير. وتغتنم هيئة التحرير هذه المناسبة لتقديم التهنئة له متمنية له التوفيق في مهامه الجديدة.

2- عقد الديوان يوم 2012/4/25 مؤتمره "واقع وطموح" بهدف التعريف بعمله ودوره وتسهيل الضوء على العلاقة التكاملية مع منظومة الجهات الرقابية الأخرى، وبناء نظام نزاهة في الأرض الفلسطينية لحماية المال العام وضبط الأداء الحكومي بشقيه المالي والإداري وبناء مؤسسات خالية من الفساد.

3- قام وفد من ديوان الرقابة المالية والإدارية بجولة استطلاعية لمحكمة الحسابات السويدية خلال الفترة من 2012/01/29 إلى 2012/02/04.

4- ديوان الرقابة يسلم تقريره السنوي للعام 2011 لسيادة الرئيس ودولة رئيس الوزراء والمجلس التشريعي.

5- شارك ديوان الرقابة المالية والإدارية في الاجتماع الرابع للجنة الأوروبية الفلسطينية المشتركة لحقوق الإنسان وسيادة القانون والحكم الرشيد في العاصمة البلجيكية - بروكسل خلال الفترة 2012/05/08-07.

### \* ديوان المحاسبة بدولة الكويت:

1- شارك ديوان المحاسبة في الاجتماع الحادي والعشرين لمجموعة عمل الإنتوساي للتدقيق على تكنولوجيا المعلومات (WGITA) الذي تم عقده في ماليزيا خلال الفترة من 24 - 2012/1/25.

2- شارك ديوان المحاسبة من خلال أحد موظفيه مع ممثلي محكمة التدقيق الهولندية في تقديم ورشة عمل حول موضوع "التقييم الذاتي للنزاهة IntoSAINT" للعاملين بدائرة المحاسبات في الجمهورية التونسية خلال الفترة من 1 - 2012/4/5.

3- شارك بعض العاملين بديوان المحاسبة في برنامجين عقدهما جهاز الرقابة الأعلى في باكستان حول موضوع: "التدقيق البيئي" و"تدقيق الأداء".

- 4- شارك ديوان المحاسبة في فعاليات الاجتماع الثاني عشر للجمعية العامة للأسوساي واجتماع مجلس مديري الأسوساي الرابع والأربعون والندوة الدولية الخامسة حول موضوع "استيعاب المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا (ISSAI)" واجتماع لجنة التدريب وذلك في مدينة جايبور بالهند خلال الفترة من 2/27 - 2012/3/3.
- 5- قام وفد من ديوان المحاسبة بزيارة مكتب مدقق عام ماليزيا خلال الفترة من 13 - 2012/3/15 وذلك بهدف تنمية وتطوير آفاق التعاون بين الأجهزة الأعضاء في الأسوساي من خلال تبادل الخبرات والمعارف وتطوير التعاون المشترك مع الأجهزة الرائدة للاستفادة مما هو مطبق لديها في مختلف المجالات.
- 6- تفعيلًا لاتفاقيات التعاون الموقعة بين جهاز الرقابة الأعلى بجمهورية منغوليا وديوان المحاسبة بدولة الكويت استضاف الديوان برنامجًا تدريبياً حول "التدقيق المالي، تدقيق الأداء، تدقيق تكنولوجيا المعلومات" شارك فيه عدد (10) من مدققي جهاز الرقابة الأعلى بجمهورية منغوليا وذلك خلال الفترة من 1 - 2012/4/8.
- 7- استضاف ديوان المحاسبة الاجتماع العشرون للجنة التدريب والتطوير للعاملين بدواوين المراقبة والمحاسبة بدول مجلس التعاون والذي عقد خلال الفترة من 13 - 2012/2/15.
- 8- شارك ديوان المحاسبة في الاجتماع الثاني عشر لفريق قواعد الرقابة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة الذي عقد في المملكة العربية السعودية خلال الفترة من 6 - 2012/5/9.
- 9- شارك ديوان المحاسبة في الاجتماع الرابع عشر للجنة وكلاء دواوين المراقبة والمحاسبة بدول مجلس التعاون والذي عقد في المملكة العربية السعودية خلال الفترة من 22 - 2012/5/23.
- 10- شارك عدد من العاملين بدواوين دول مجلس التعاون في الحلقة النقاشية حول موضوع "أهمية التخطيط الاستراتيجي للأعمال الرقابية" والتي استضافها ديوان المحاسبة بدولة الكويت خلال الفترة من 13 - 2012/2/15.
- 11- تم إصدار العددين الثامن والعشرون والتاسع والعشرون من مجلة الرقابة التي يصدرها ديوان المحاسبة فصلياً كل ثلاثة شهور.
- وتضم العديد من المواضيع الرقابية والمحاسبية والإدارية ذات العلاقة بعمل الديوان وعلاقاته بالأجهزة الأخرى، بالإضافة إلى أبواب أخرى متنوعة.

### \* المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية:

- 1- استضاف الجهاز المركزي للمحاسبات وفد مكون من أربعة أعضاء من ديوان المحاسبة بالمملكة الأردنية الهاشمية بهدف الاطلاع على تجربة الجهاز في مجالات العمل الرقابي المختلفة خلال الفترة من 11 إلى 15 ديسمبر 2011.
- 2- شارك الجهاز المركزي للمحاسبات في الاجتماعين الرابع والعشرين والخامس والعشرين للجنة الشفافية والنزاهة والذين انعقدا بمقر وزارة الدولة والتنمية الإدارية يومي 18 يناير 2012 و 3 مايو 2012 وتم مناقشة مؤشرات مدركات الفساد وموقع مصر منها وموقف مصر من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد.

3- شارك الجهاز المركزي للمحاسبات في الاجتماع الثالث للجنة الوطنية التنسيقية لمكافحة الفساد بمقر الأمانة الفنية للجنة بوزارة العدل يوم 27 مارس 2012 بمناسبة تفعيل دور اللجان الفرعية لكي تتواكب مع المرحلة المقبلة في مجال مكافحة الفساد.

وتم مناقشة المشروع المقترح من البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة لتعزيز دور اللجنة وكذا مناقشة الاتفاقية الأفريقية لمكافحة الفساد وإجراءات الانضمام إليها.

4- مشاركة الجهاز المركزي للمحاسبات في المؤتمر الدولي حول العدالة والحوكمة وقانون الاستدامة البيئية الذي ينظمه برنامج الأمم المتحدة للبيئة والمقرر عقده بالبرازيل خلال الفترة من 17 إلى 20 يونيو 2012.

5- صدر العدد 188 من مجلة الرقابة الشاملة النصف سنوية التي يصدرها الجهاز المركزي للمحاسبات.

6- صدر قرار السيدة رئيسة الجهاز المركزي للمحاسبات بالنيابة بتعيين السيد المحاسب/ شوقي محمد سعد، أميناً عاماً للجهاز.

وتغتم هيئة التحرير هذه المناسبة لتقديم التهنئة له متمنية له التوفيق في مهامه الجديدة.

### \* الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية :

1- ألقى الدكتور عبد الله عبد الله السنفي رئيس الجهاز البيان الرقابي السنوي عن مراجعة الحسابات الختامية للموازنات العامة للدولة للسنة المالية 2010م أمام مجلس النواب في جلسته المخصصة والمنعقدة بتاريخ 2012/3/27م.

2- شارك الدكتور عبيد سعد شريم نائب رئيس الجهاز في اجتماع اللجنة الفرعية رقم (1) للجنة بناء القدرات التابعة لمنظمة الانتوساي والذي أُنْعِد في طوكيو/ اليابان خلال الفترة من 14-15/6/2012م.

3- شارك الجهاز في مؤتمر التوريدات العامة لمنظمة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا والذي انعقد بالأردن خلال الفترة من 5-7/6/2012م. والذي نظمه البنك الدولي والذي هدف إلى تشجيع وزيادة التعاون الإقليمي وتقييم احتياجات تطوير القدرات بما في ذلك دور المساعدة الفنية الدولية.

4- تم اصدار العددين 26 و25 من مجلة الرقابة المالية التي يصدرها الجهاز كل ثلاثة أشهر وقد احتوى العددين على موضوعات مهنية ودراسات متعلقة بمهنة المراجعة والمحاسبة الرامية إلى تزويد المراجعين بالخبرات والأفكار المهنية علمياً وعملياً.

مواقع على الانترنت ذات العلاقة  
بطبيعة أعمال الأجهزة الرقابية

<a href="http://www.efsa.gov.eg">http:// www.efsa.gov.eg</a>	الهيئة العامة للرقابة المالية
<a href="http://www.ets.org.eg">http://www.ets.org.eg</a>	جمعية الضرائب المصرية
<a href="http://www.ifac.org">http://www.ifac.org</a>	الاتحاد الدولي للمحاسبين
<a href="http://www.idi.no">www.idi.no</a>	مبادرة تنمية الانتوساي IDI
<a href="http://www.idsc.gov.eg">www.idsc.gov.eg</a>	مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار
<a href="http://www.bibalex.org">http://www.bibalex.org</a>	مكتبة الإسكندرية
<a href="http://www.ebi.gov.eg">http://www.ebi.gov.eg</a>	المعهد المصرفي المصري
<a href="http://www.isaca.org">http://www.isaca.org</a>	جمعية رقابة وتدقيق نظم المعلومات
<a href="http://www.aicpa.org">http://www.aicpa.org</a>	المعهد الدولي للمحاسبين القانونيين بأمريكا
<a href="http://www.wto.org">http://www.wto.org</a>	المنظمة العالمية للتجارة
<a href="http://www.arado.org.eg">http://www.arado.org.eg</a>	المنظمة العربية للتنمية الإدارية
<a href="http://www.aabfs.org">http://www.aabfs.org</a>	الأكاديمية العربية المالية والمصرفية
<a href="http://www.infotechaccountants.com">http://www.infotechaccountants.com</a>	محاسبة دوت نات

## شروط ومعايير النشر في مجلة "الرقابة المالية"

### أ- شروط النشر:

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

### ب- موضوعات النشر:

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

### ج- ملاحظات عامة:

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

## مجلة

### "الرقابة المالية"

مجلة دورية تصدرها المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مرتين في السنة (يونيو وديسمبر) وتعنى بنشر البحوث والدراسات المحررة أصلاً باللغة العربية أو المترجمة من اللغات الأجنبية وتعالج المواضيع المتعلقة بالرقابة المالية والمحاسبة. كما تتضمن أبواباً ثابتة مثل أخبار الأجهزة الأعضاء في المنظمة ونشاطات التدريب والبحث العلمي والمصطلحات الرقابية. وتوزع المجلة مجاناً على جميع الأجهزة الأعضاء في المنظمة وعلى المنظمات والهيئات التي لها نشاطات مماثلة لنشاطاتها أو التي تبادلها الإهداء بمنشوراتها. ويمكن لغير هذه الجهات الحصول على المجلة بالاشتراك وذلك باستيفاء القسيمة المرفقة وإرسالها إلى الأمانة العامة للمجموعة مرفوقة بما يفيد تحويل قيمة الاشتراك التي تبلغ أربعة دولارات للسنة الواحدة إلى حساب المنظمة.

هاتف: 71 78 00 40

فاكس: 71 78 00 29

المنظمة العربية للأجهزة العليا

للرقابة المالية والمحاسبة

الأمانة العامة

## مجلة "الرقابة المالية"

مجلة دورية متخصصة في الرقابة المالية والمحاسبة

شارع الطيب المهيري، عدد 87،

الطابق الأول، البلفدير

1002 - تونس

### قسمة اشتراك

اسم المشترك: .....

العنوان: .....

عدد النسخ المطلوبة: ( ) سنة الاشتراك:

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

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

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

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

## قائمة الأجهزة الأعضاء في المنظمة وعناوينها

- 1- ديوان المحاسبة بالملكة الأردنية الهاشمية، ص. ب. 950334 - عمان - الهاتف: (00962 65503333) - الفاكس: (00962 65533019) - العنوان الإلكتروني: [www.audit-bureau.jo](http://www.audit-bureau.jo) - البريد الإلكتروني: [info@ab.gov.jo](mailto:info@ab.gov.jo).
- 2- ديوان المحاسبة بالإمارات العربية المتحدة، ص. ب. 3320 - أبو ظبي - الهاتف: (00971 26359999) - الفاكس: (00971 26359998) - العنوان الإلكتروني: [www.saiuae.gov.ae](http://www.saiuae.gov.ae) - البريد الإلكتروني: [mprp@saiuae.gov.ae](mailto:mprp@saiuae.gov.ae) / [saiuae@emirates.net.ae](mailto:saiuae@emirates.net.ae).
- 3- ديوان الرقابة المالية بمملكة البحرين، ص. ب. 18222 - المنامة - الهاتف: (00973 17 565 111) - الفاكس: (00973 17 564450) - العنوان الإلكتروني: [www.nac.gov.bh](http://www.nac.gov.bh) - البريد الإلكتروني: [professionals@nac.gov.bh](mailto:professionals@nac.gov.bh).
- 4- دائرة المحاسبات بالجمهورية التونسية، 25، شارع الحرية - تونس - الهاتف: (00216 71 831033) - الفاكس: (00216 71 831409) - العنوان الإلكتروني: [www.courdescomptes.nat.tn](http://www.courdescomptes.nat.tn) - البريد الإلكتروني: [info@courdescomptes.nat.tn](mailto:info@courdescomptes.nat.tn) / [Secrtaire.General@courdescomptes.nat.tn](mailto:Secrtaire.General@courdescomptes.nat.tn).
- 5- مجلس المحاسبة بالجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 38، شارع أحمد غرمول - الجزائر - الهاتف: (00213 21 655516) - الفاكس: (00213 21 656006) - العنوان الإلكتروني: [www.ccomptes.org.dz](http://www.ccomptes.org.dz) - البريد الإلكتروني: [kbenmarouf@netcourrier.com](mailto:kbenmarouf@netcourrier.com) / [cabinet@ccomptes.org.dz](mailto:cabinet@ccomptes.org.dz).
- 6- الجهاز العالي للرقابة المالية والمحاسبة بجمهورية جيبوتي، قصر الشعب - الطابق الأول - ص. ب. 3331 - جيبوتي - الهاتف: (00253 357775) - الفاكس: (00253 250144) - البريد الإلكتروني: [ccdb.djibouti@intnet.dj](mailto:ccdb.djibouti@intnet.dj).
- 7- ديوان المراقبة العامة بالملكة العربية السعودية، ص. ب. 7185 - الرياض 11128 - الهاتف: (009661 4029255) - الفاكس: (009661 4043887) - العنوان الإلكتروني: [www.gab.gov.sa](http://www.gab.gov.sa) - البريد الإلكتروني: [develop@gab.gov.sa](mailto:develop@gab.gov.sa) / [auditorgen@sudaudit.com](mailto:auditorgen@sudaudit.com).
- 8- ديوان المراجعة العامة بجمهورية السودان، ص. ب. 91 - الخرطوم - الهاتف: (0024911 778231) - الفاكس: (0024911 775340) - العنوان الإلكتروني: [www.sudaudit.com](http://www.sudaudit.com) - البريد الإلكتروني: [icydaxon@yahoo.com](mailto:icydaxon@yahoo.com) / [nationalaudit@gmail.com](mailto:nationalaudit@gmail.com).
- 9- الجهاز المركزي للرقابة المالية بالجمهورية العربية السورية، شارع 29 آيار - دمشق - الهاتف: (0096311 3312196) - الفاكس: (0096311 2318013) - العنوان الإلكتروني: [fsc1@mail.sy](mailto:fsc1@mail.sy) - البريد الإلكتروني: [auditsyria@yahoo.com](mailto:auditsyria@yahoo.com).
- 10- ديوان المراجع العام بجمهورية الصومال، ص. ب. 1284 - مقديشو -
- 11- ديوان الرقابة المالية بجمهورية العراق، شارع حيفا - بناية رقم 90 - ص. ب. 7038 - بغداد - الهاتف: (00964 15372347) - الفاكس: (00964 15372623) - 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).
- 12- جهاز الرقابة المالية للدولة بسلطنة عمان، ص. ب. 727 - مسقط 113 - الهاتف: (00968 24736219) - الفاكس: (00968 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).
- 13- ديوان الرقابة المالية والإدارية والسلطة الفلسطينية، ص. ب. 4059 - غزة - الهاتف: (0097022967715) - الفاكس: (0097059 9411222) - العنوان الإلكتروني: [www.saac.ps](http://www.saac.ps) - البريد الإلكتروني: [samar5003@hotmail.com](mailto:samar5003@hotmail.com) / [facb@facb.gov.ps](mailto:facb@facb.gov.ps).
- 14- ديوان المحاسبة بدولة قطر، ص. ب. 2466 - الدوحة - الهاتف: (009744 382382) - الفاكس: (009744 8840138) - العنوان الإلكتروني: [www.sab.gov.qa](http://www.sab.gov.qa) - البريد الإلكتروني: [info@abq.gov.qa](mailto:info@abq.gov.qa).
- 15- وزارة المالية والميزانية بجمهورية القمر الاتحادية الإسلامية، ص. ب. 324 - موروني -
- 16- ديوان المحاسبة بدولة الكويت، ص. ب. 17 - الشامية 71661 - الهاتف: (00965 24957777) - الفاكس: (00965 24957700) - العنوان الإلكتروني: [www.sabq8.org](http://www.sabq8.org) - البريد الإلكتروني: [diwan@sabq8.org](mailto:diwan@sabq8.org) - [training@sabq8.org](mailto:training@sabq8.org).
- 17- ديوان المحاسبة بالجمهورية اللبنانية، محلة القنطاري - شارع الجيش - بيروت - الهاتف: (009611 379830) - الفاكس: (009611 379831) - العنوان الإلكتروني: [www.coa.gov.lb](http://www.coa.gov.lb) - البريد الإلكتروني: [info@coa.gov.lb](mailto:info@coa.gov.lb).
- 18- ديوان المحاسبة بليبيا، ميدان الظهرة، ص. ب. 2879 - طرابلس - الهاتف: (00218 21 3339440) - الفاكس: (00218 21 3339440) - العنوان الإلكتروني: [www.libyansai.gov.ly](http://www.libyansai.gov.ly).
- 19- الجهاز المركزي للمحاسبة بجمهورية مصر العربية، شارع صلاح سالم، ص. ب. 11789 - مدينة نصر - القاهرة - الهاتف: (00202 4013956) - الفاكس: (00202 4017086) - العنوان الإلكتروني: [www.CAO.gov.eg](http://www.CAO.gov.eg) - البريد الإلكتروني: [ircdept@yahoo.com](mailto:ircdept@yahoo.com).
- 20- المجلس الأعلى للحسابات بالملكة المغربية، زنقة التوت، شارع النخيل، سكتور 10 - حي الرياض - الرباط - الهاتف: (00212 37 563740) - الفاكس: (00212 37 563717) - العنوان الإلكتروني: [www.ccomptes.ma](http://www.ccomptes.ma) - البريد الإلكتروني: [ccomptes@courdescomptes.ma](mailto:ccomptes@courdescomptes.ma) / [ccomptes\\_maroc@yahoo.com](mailto:ccomptes_maroc@yahoo.com).
- 21- محكمة الحسابات بالجمهورية الإسلامية الموريتانية، شارع جمال عبد الناصر، ص. ب. 592 - انواكشوط - الهاتف: (00222 5255249) - الفاكس: (00222 5254964) - العنوان الإلكتروني: [www.cdcmr.mr](http://www.cdcmr.mr) - البريد الإلكتروني: [ccomptes@cc.gov.mr](mailto:ccomptes@cc.gov.mr).
- 22- الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية، ص. ب. 151 - صنعاء - الهاتف: (009671 443143) - الفاكس: (009671 443118) - العنوان الإلكتروني: [www.coca.gov.ye](http://www.coca.gov.ye) - البريد الإلكتروني: [tech\\_coop2007@yahoo.com](mailto:tech_coop2007@yahoo.com) - [coca@coca.gov.ye](mailto:coca@coca.gov.ye).

STYLY KONTAK