الرقابة المالية

مجلة نصف سنوية تصدرها المنظمة العربية
للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

العـــدد 64

حزيران «يونيو» 2014

الـرقابـة المـاليـة

مجلـة نـصف سـنويـة تـصدرهـا المنظمـة العربية للأجهزة العليا للرقابـة الماليـة والمحـاسبـة.

اللجنـة الدائمة لشؤون المجلة

- الأمـانـة الـعـامـة لـلـمـنـظـمـة.
- ديوان المحاسبة بالمملكة الأردنية الهاشمية.
- ديـوان الرقابة المالية والإداريـة بـدولـة فـلـسـطـيـن.
- ديـوان الـمـحـاسـبـة بـدولـة لـيـبـيـا.
- الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية.
- الجـهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية.

هيئـة تحـريـر هـذا العـدد

- معالي السيد/ عبد اللطيف الخراط، الأميـن العـام للمنـظـمـة، رئـيـسـا
- السيد/ عطا اللّه مطيلة السطل (ديـوان المـحـاسبة بالـمملكـة الأردنية الهـاشمـية)
- السيدة/ نهال عبد الـرّؤوف مهدي (الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربيـة)
- السيد/ طارق مصطفى الحطّاب (ديـوان المـحـاسبة بـلـيـبـيـا)
- السـيـد/ علـي مـحمد الجوفي (الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية)
- السـيـد/ خالـد عـلـي زهـره (الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية)
- السـادة/ عـبـد اللطيـف الشـابي وخمـيس الحسـني وعبد البـاسط المـبـروكـي (الأمـانـة العـامـة للمنظمـة العربية).

عنـوان المجلـة

مـقـر الأمـانـة العـامـة للمـنـظـمـة: شـارع الطيـب المـهيـري، عـدد87، الطابـق الأول - البلـفـدير، 1002 تونس- الهاتف: 71780040- الفاكس: 71780029 (00216)

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

محـتـويات العـــدد — الصـفـحـة

- كلمة العـــدد — 1
- الافتتـاحيـــة — 3
- معايير دولية للرقابة معتمدة من طرف الانتوساي — 5
- المقال المحـرر — 9
- المقال المحـرر — 17
- المقال المحـرر — 28
- إصدارات جـديـدة — 34
- نشاطات التدريـب — 40
- أخـبار المـنـظـمة — 43
- أخـبار الأجهزة الأعضاء — 48
- مواقع على الانترنت ذات العلاقة بطبيعة أعمال الأجهزة الرقابية — 54
- شروط ومعايير النشر في مجلة "الرقابة المالية" — 55
- قسيمة اشتراك في مجلة "الـرقابة الماليـة" — 56

نبذة عن المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

تـأسيس المنظمة وتنظيمها:

تأسست المنظمـة العربيـة للأجهـزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة سنة 1976 وفـقا لمحضر الاجتماع التأسيسي لرؤساء هذه الأجهزة المـنعقد بالقاهرة في نفس السنة. وقد تم العمل فـيها بموجب اللوائـح التأسيسية والتنظيمية الصـادرة سـنة 1976. وقد ألغيت هذه اللّوائح وحلّ محلّها النظـام الأساســي للمنظمة الذي تم إقراره في الـمؤتمر الثالث المنعقد في تونس سنة 1983.

أهـداف المـنظمـة:

- تنظيم وتنمية التعاون على اختلاف أشكاله بين الأجهـزة الأعـضاء وتـوطيد الصلات بينها.
- تشجيع تبادل وجهات النظر والأفكار والخبرات والـدراسات والبحوث في ميدان الرقابة المالية بين الأجهزة الأعضاء والعمل على رفع مستوى هذه الرقابة في المجالين العلمي والتطبيقي.
- تقـديم المعـونة والدعـم اللازمين للأجهزة الأعضاء التي ترغب في إنشـاء أجهـزة عليا للرقابـة المالية والمحاسبة أو التي ترغب في تطوير آليات العمل لديها.
- العمل على توحيد المصطلحات العلمية بين الأجهزة الأعضاء في مجال الــرقابة الماليـة.
- العمل على نشر الوعي الرقابي في الوطن العربي مما يساعد على تقوية دور الأجهزة في أداء مهامها.
- تنظيم التعاون وتدعيمه بين الأجهـزة الأعضـاء في المـنظمة والهيئات والمنظمات المتخصصة في جامعة الدول العربية والمنظمات الدولية للهيئات العليا للرقابة المالـية "الانتوساي" والهيئات الدولية الإقليمية الأخرى التي لها صلة بأعمال الرقابة المالية.
- السعي لتكليف المنـظـمة بتسمية هيئات الـرقابة المـالية التي تتولى مراقبة حسابات جامعة الـدول العربية وغيرها من المنظمات والهيئات والشركات التابعـة لها أو الممولة من قبلها، أو من قبل الــدول العربية والعمل على رفع مستوى الرقابـة فيها.

أعضاء المـنظمـة:

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

البنية التنظيميـة للـمنظمـة:

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

نشـاط المـنظمـة:

عقدت المنظمة إلى حد الآن، مؤتمرهـا الـتـأسيسي في سنة 1976 في القاهرة، والـمؤتمر الأول في سنة 1977 بالقاهرة، والمؤتمر الطارئ في سنة 1980 بتونس، والمؤتمـر الثاني في السنة نفسهـا بالريـاض، والمؤتمر الثالث في تونس سنة 1983، وبعـد إقرار النظام الأساسـي الجـديد، عقـدت الجمعية العامـة للـمنظمـة دورتها العادية الأولى في تونس سنة 1983 ودورتها العادية الـثانية في أبو ظبي سنة 1986، ودورتها العـادية الـثالثة في الخرطوم سنـة 1989 ودورتها العادية الـرابعـة في طرابلس سـنة 1992، ودورتها الـعادية الـخامسـة في بيروت سنة 1995 ودورتها الـعادية السادسة فـي القاهرة سنة 1998، ودورتها العـادية السابعـة بالرباط سنة 2001 ودورتهـا العـاديـة الثامنـة بعمـان سنة 2004، ودورتها العادية التاسعة بصنعاء سنة 2007، ودورتها العادية العاشرة بالرياض سنة 2010. كما عقدت دورتها الحادية عشـرة بالكويت يومي 26 و2013/06/27.

كلمة العدد

رقـابة الأداء كيـف ولـمــاذا؟

إعداد معالي الأستاذ/ خالد أحمد شكشك

رئيس ديوان المحاسبـة الليبـــــي

هناك العديد من الأحداث الاقتصادية والاجتماعية والتقنية التي أدت إلى تطور مهنة المراجعة فخلال العقود الأربعة الماضية ارتبطت عملية المراجعة بشكل عام بمدى سلامة العمليات المالية وكان هدف المراجع من القيام بهده العملية هو إبداء رأيه حول مدى عدالة القوائم المالية وسلامة إعدادها بما يتوافق مع المبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها.

فمنذ السبعينيات بدأت الدول تعطي اهتمام أكبر بالسياسات الحكومية والتي تأثرت بشكل حقيقي من قلة التمويل والنتائج، مما أدى إلى التغيير في عمليات المراجعة من حيث الأسلوب والغرض وكذلك الإجراءات للإيفاء بجميع الاحتياجات الحكومية فيما يتعلق بنتائج عملية المراجعة للحصول على قيمة مضافة وتعزيز مبدأ المسئولية لدى المؤسسات الحكومية وهذه هي النقطة الجوهرية لرقابة الأداء.

تهتم رقابة الأداء باختبار البرامج والوظائف والمشاريع والأنشطة والنظم الإدارية والإجراءات الحكومية لغرض تقييم مدى الأخذ في الاعتبار لكل من الاقتصادية والكفاءة والفعالية في استخدام الموارد المتاحة وفقا لاختبار موضوعي ومنظم بتبني منهجية مرسومة بشكل مهني من خلال إعداد أدلة للقيام بتنفيذ مهمة رقابة الأداء لشرح الكيفية التي يتم عن طريقها التخطيط لها ومن ثم تنفيذها وبالتالي التقرير عن نتائجها.

وفي هذا الإطار وضعت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي) بعض المبادئ المقبولة والمتعلقة برقابة الأداء ضمن دليل تنفيذها وعرفت الانتوساي رقابة الأداء على أنها: عملية تهتم باختبار الاقتصادية والكفاءة والفعالية في استغلال الموارد المتاحة من مؤسسات الدولة في تنفيذ أنشطتها وبرامجها.

تهدف رقابة الأداء لتطوير أداء إدارة القطاع العام وترسيخ مبدأ المسئولية لدي القائمين على إدارة مؤسسات الدولة، ولكي تكون عملية رقابة الأداء ذات كفاءة وفعالة فإن مراجعي رقابة الأداء يجب أن يكون لديهم الفهم الواضح للأهداف والأولويات الخاصة بالموضوع تحت المراجعة، كما يجب أن يهتموا بالسياسات والالتزام بمنهجية المراجعة والإجراءات الموضوعة الخاصة بتنفيذ مهمة رقابة الأداء.

ففي دولة ليبيا ونتيجة للتوسع في الإنفاق الحكومي بعد ثورة 17 فبراير قام ديوان المحاسبة الليبي بإعادة تنظيمه الداخلي وذلك من خلال إعداد هيكله التنظيمي الجديد سنة 2014 ليواكب التطلعات والطموحات التي يسعى لتحقيقها للرقي بأدائه ومن ثم زيادة فاعلية مخرجاته من خلال تضمينه بمكتب يهتم بممارسة أسلوب رقابة الأداء.

تعتبر رقابة الأداء من مجالات المراجعة الحديثة التي يمارسها ديوان المحاسبة الليبي بالإضافة إلى المجالين السابقين والمتمثلين في الرقابة على البيانات المالية ورقابة الالتزام، حيث يهدف الديوان من خلال تبني أسلوب رقابة الأداء للارتقاء بأداء المؤسسات العامة للدولة في تنفيذ أنشطتها وبرامجها وكذلك لتقديم تأكيدات معقولة عن مدى سلامة استخدام الأموال العامة من قبل هذه المؤسسات.

ونتيجة لقلة الوعي والإدراك بماهية رقابة الأداء ومدى أهميتها للرقي بمستوى أداء مؤسسات الدولة، فإن ديوان المحاسبة الليبي يحضر لخطة مفادها إصدار مجموعة من النشرات والكتيبات حول ماهية هذا المفهوم وذلك لغرض تقديم المفهوم الجديد إلى مديري القطاع العام وكذلك لإمكانية استخدام هذه السلسلة لبرامج التدريب في مجالات مراجعة متعددة.

وفي سياق التأسيس السليم للقيام بتنفيذ مهمة رقابة الأداء فإن الديوان عاكف حاليا على إعداد دليل خاص برقابة الأداء يقدم من خلاله منهجية وإطار عام للقيام بمهمة رقابة الأداء وكذلك لتقديم الأساس الذي يمكن من خلاله الحكم على جودة نتائج التي يتضمنها تقرير رقابة الأداء. وهذا الدليل يمكن أن يساعد المراجعين في:

* الانسجام التام مع توقعات وأولويات أفراد المجتمع وأجهزة الدولة فيما يتعلق بأداء ديوان المحاسبة لكونه مكلف بمهمة المحافظة على الأموال العامة.
* خلق البيئة الملائمة لتطوير مهارات مراجعي الديوان فيما يتعلق برقابة الأداء والاستفادة من إمكانياتهم.
* مخرجات عملية مراجعة مميزة.
* تنفيذ مهمة رقابة الأداء بكفاءة وفعالية.

وبذلك فإن رقابة الأداء تساعد على تقديم تأكيد مستقل من قبل ديوان المحاسبة إلى السلطات المختصة حول مراعاة الاقتصادية والكفاءة والفعالية من قبل مؤسسات الدولة في استغلال الموارد المتاحة لها في تنفيذ أنشطتها وبرامجها.

الافتتاحية

أهمية مدونة السلوك الوظيفي
وأثرها على الرقابة

بدأ الاهتمام بالأخلاقيات المهنية منذ عقود، وتعتبر أخلاقيات أي مهنة خطوة أساسية لتطور هذه المهنة ومعيار هام من خلاله يمكن الحكم على كفاءتها وفعاليتها، وقد اتسع نطاق الاهتمام بالسلوك الأخلاقي للموظفين ليشمل اهتمام المنظمات المهنية بوضع مواثيق للقواعد الأخلاقية لكل مهنة وقامت المؤسسات الأعضاء بوضع مواثيق ومدونات للسلوك الوظيفي على مستوى كل دولة، وكانت منظمة الانتوساي من المنظمات الرائدة في مجال وضع وثيقة أساسية من وثائقها تعنى بقواعد السلوك المهني للمدققين في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ونشير هنا إلى معيار أخلاقيات المهنة رقم ISSAI 30 (Code of Ethics).

حيث شكل هذا المعيار أساسا لمدونات السلوك المهني التي وضعتها أجهزة الرقابة بتكييف هذه المبادئ مع البيئة التشريعية والاجتماعية الخاصة بكل بلد والتي تتلاءم مع بيئته الخاصة، وهذه القواعد والمبادئ الأخلاقية ليست ابتكاراً جديداً بل ان الإسلام قد سبق ووضع تلك المبادئ منذ ظهور هذا الدين الحنيف، فمبادئ الشهادة الصادقة وتجنب شهادة الزور وعدم كتمان الحق والاستقامة والصدق والأمانة والعدل والتحكم في الأهواء والإخلاص في أداء العمل واتقانه تعد من مكارم الأخلاق التي جاء الإسلام ليتممها.

ويتمثل الهدف الرئيس للتدقيق في إضافة الثقة إلى المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية، وتعتبر هذه المعلومات بمثابة الضوء الأخضر لمستخدمي القوائم المالية في قراراتهم الاقتصادية. ويعتبر التزام المدققون في أجهزة الرقابة بقواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق اعترافاً منهم بمسؤولية مهنة المحاسبة والتدقيق ككل تجاه الأطراف الأخرى سواء الجهات الخاضعة للرقابة أو المجتمع ككل. وأساسا لإعطاء الثقة في المهنة ونتائج أعمالها.

إن مدونة السلوك الوظيفي التي يضعها كل جهاز رقابي هي بيان شامل للقيم والمبادئ التي تنظم عمل المدقق ومتطلبات هذا العمل والتزامات المدقق إزاء مهنته، وترتكز هذه المبادئ الأخلاقية على مبادئ هامة تتمثل بالثقة والأمانة والمصداقية والنزاهة والاستقلالية والموضوعية والحياد وعدم تضارب المصالح والسرية المهنية والكفاءة والتطوير المهني.

لذا تقوم الأجهزة عادة بوضع هذه المبادئ في مدونة خاصة يتم فيها شرح للمفاهيم وواجبات المدقق تجاه وظيفته وعمله، وتجاه الرؤساء والزملاء ومتلقي الخدمة، بالإضافة إلى السلوكيات الايجابية التي يجب الالتزام بها والسلوكيات السلبية الواجب تجنبها، وتضع قواعد للتعامل مع المدققين الذين يخالفون هذه المبادئ، وعادة يقوم كل موظف في الجهاز الأعلى للرقابة بالاطلاع على هذه المدونة والتوقيع عليها والالتزام بها وتوضع نسخة منها في ملفه.

ويمكن القول أن تركيز الأجهزة العليا للرقابة على التزام موظفيها بمدونات السلوك الوظيفي وتعظيم قواعد السلوك الأخلاقي أثناء أداء العمل بسبب تزايد الفساد وتعدد مظاهره وأساليبه، إضافة إلى التحديات التي تواجه مؤسسات القطاع العام والتي تتطلب المزيد من الجهد والعمل والإنتاج وتجنب الممارسات البيروقراطية من التأخر عن الدوام واستخدام موارد القطاع العام المادية والمالية وعدم تقديم الخدمة للجمهور بالسرعة والجودة المناسبة، وصولاً إلى إساءة استخدام السلطة وتضارب المصالح ومخالفة القوانين والأنظمة والمعاملة غير العادلة ...الخ.

وتوصي كثير من الدراسات والمؤتمرات التي عقدت لهذه الغاية برفع مستوى الوعي لدى المدققين باخلاقيات مهنة التدقيق وضرورة الالتزام التام بها حيث تقع على عاتق المدققين مسؤولية كبيرة تتمثل بأهمية التزامهم بقواعد السلوك ليكونوا قدوة لغيرهم من موظفي القطاع العام، وتتمثل التوعية بهذه القواعد من خلال تصميم برامج تدريبية تعقد للمدققين في بداية التحاقهم بأجهزة الرقابة وتتضمن هذه البرامج التعريف بشروط ومتطلبات المهنة والواجبات والمسؤوليات والسلوكيات المقبولة وغير المقبولة من المدقق. والتأكيد على المدققين بأن يعكسوا الصورة الايجابية لأجهزة الرقابة من خلال سلوكياتهم وضمان تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات الصادرة إعتمادا على أسس الشفافية والعدالة، والمساواة بين المواطنين، وبالتالي محاربة الفساد بكافة أشكاله: الرشوة والاختلاس والاحتيال وسوء استخدام السلطة وعمليات غسيل الأموال وتضارب المصالح والاستخدام غير الأمين للمعلومات لتحقيق منافع خاصة والواسطة ومحاباة الأقارب وغيرها وكذلك الحزم من قبل الإدارات العليا في أجهزة الرقابة من المدققين بمحاسبة كل من يخرق هذه القواعد الأخلاقية.

والله ولـيّ التوفيق

هيئة تحرير المجلة

معايير دولية للرقابة معتمدة من طرف الانتوساي

الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية

إعـداد: السيد/ محمد عبد العزيز مراد
مدير إدارة الرقابة على القطاع الاقتصادي
عضـو لجنـة المـــعـــايير
ديـــوان المـحاسبة – دولـة قطر

من المتعارف عليه في عالم المحاسبة انه في نهاية كل فترة زمنية معينة (جرت العادة ان تكون سنة واحدة) يتم في نهايتها اعداد تقرير واستخراج الوضع المالي للوحدة الاقتصادية سواء كانت منشأة صناعية او تجارية او خدمية، وذلك لأغراض عديدة منها معرفة نتيجة النشاط لهذه الوحدة من ربح او خسارة وكذلك لتحديد مقدار الضريبة (ضريبة الدخل) وحصص الأطراف الأخرى من الارباح، ولمعرفة حقوق الشركة من اصول ثابتة او متداولة ومقدار التزاماتها ومطلوباتها تجاه الغير ومدى التغير الذي حصل على احتياطياتها ومخصصاتها وحقوق المساهمين فيها.

ولكن الوقائع والأحداث اللاحقة التي تقع بعد تاريخ إعداد هذه التقارير قد تكشف وتبين معلومات وحقائق لم تكن موجودة أو معروفة من قبل ولا حتى خلال فترة إعدادها كي يتم أخذها بالحسبان عند إعداد تلك التقارير، وعليه فأن الاعتراف بأن هذا المعيار لا يشمل كل من الضرائب على الدخل والالتزامات الناجمة عن الايجارات طويلة الاجل، كما ان المعيار المحاسبي رقم (10) يفرض على اية جهة (شركة، منشأة) اعداد بياناتها المالية على اساس مبدأ الاستمرارية، واذا وجدت أحداث ووقائع بعد تاريخ الميزانية فيتوجب في مثل هذه الحالة الرجوع للإفصاح الذي يفرضها المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) عرض القوائم المالية.

ومما ورد اعلاه فيمكن ان نصل الى نتيجة مؤداها ان الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية هي: الأحداث المرغوبة او غير المرغوبة، الايجابية والسلبية التي تحدث بين الفترة الممتدة من تاريخ الميزانية العمومية وحتى تاريخ المصادقة على إصدارها.

ويمكن تقسيم الاحداث اللاحقة الى نوعيهما:

أولا: الأحداث التي توفر إثباتات وأدلة إضافية عن أمور وأوضاع كانت موجودة وقائمة بتاريخ فترة إعداد التقارير، وتعتبر هذه الأحداث من الأحداث التي تستوجب تعديل أرصدة فقرات الموجودات والمطلوبات كي تظهر اثار هذه الأحداث عليها.

ثانياً: الأحداث التي تدل وتدور على الظروف والحقائق التي نشأت بعد فترة إعداد التقارير، أي أنها لم تكن موجودة وقائمة في أو خلال فترة إعداد التقارير، وتعتبر هذه الأحداث غير موجبة ولا تتطلب تعديل فقرات الموجودات والمطلوبات.

هذا وقد تناول معيار المحاسبة الدولي رقم (10) كيفية معالجة كل من الأحداث الإيجابية والسلبية في البيانات المالية التي تحدث بين تاريخ البيانات المالية (المشار إليه بـ "تاريخ الميزانية العمومية" في معيار المحاسبة الدولي) والتاريخ الذي يتم فيه التصريح بإصدار البيانات المالية.

ويعتبر تاريخ إصدار البيانات المالية هو التاريخ الذي يمكن فيه اعتبار البيانات المالية معتمدة قانونياً للإصدار.

وقد اعتبر المعيار رقم (10) ان الإجراءات التي تُتبع لاعتماد إصدار القوائم أو البيانات المالية تختلف باختلاف هيكل الإدارة والمتطلبات القانونية والإجراءات التي تُتبع في اعداد والانتهاء من القوائم المالية.

هذا وقد أورد المعيار المذكور القواعد والإرشادات التالية بخصوص اعتماد القوائم المالية:

1- عندما تكون المنشأة ملزمة بتقديم القوائم المالية للمساهمين للموافقة عليها، ففي هذه الحالة يكون تاريخ الاعتماد هو تاريخ إصدار القوائم المالية من قبل الإدارة وليس تاريخ الموافقة عليها من قبل المساهمين.

2- في الحالات التي يطلب من الادارة تقديم قوائمها المالية إلى مجلس إشرافي (والمؤلف فقط من أعضاء غير تنفيذيين) للاعتماد، فأن تاريخ الاعتماد هو تاريخ قيام الإدارة بإصدارها لهذه الجهة المشرفة عليها.

3- تتضمن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية جميع الأحداث التي تقع حتى تاريخ اعتماد البيانات او القوائم المالية، حتى لو كانت هذه الأحداث قد وقعت بعد نشر معلومات عن الارباح او اية معلومات مالية وقبل اصدار القوائم المالية.

فعلى سبيل المثال اذا انتهت السنة المالية لإحدى الشركات في 2012/12/31 وفي 2013/2/15 ناقش مجلس إدارة الشركة مسودة التقارير المالية وتمت الموافقة عليها في ذلك الاجتماع وفوض بإصدارها، ثم انعقد الاجتماع السنوي للجمعية العامة للمساهمين لهذه الشركة في 2013/3/20 وتم في هذا الاجتماع المصادقة على القوائم المالية، وتم تقديمها إلى سوق الأوراق المالية في 2013/3/31.

من المثال أعلاه يكون تاريخ إصدار القوائم المالية هو 2013/2/15 وليس تاريخ المصادقة عليها من قبل المساهمين في 2013/3/20 وعلى الشركة تبعاً لذلك دراسة الأحداث اللاحقة اي الاحداث التي تقع بين 2012/12/31 و2013/2/15 حيث أن هذه الأحداث تدخل ومشمولة بنطاق هذا المعيار.

وفي ما يلي بعض الأمثلة على الأحداث التي تستوجب التعديل بعد فترة إعداد التقارير المالية:

1- صدور حكم قضائي بعد تاريخ الميزانية يكشف عن وجود التزام على الشركة، وكان هذا الالتزام قائماً بالفعل في تاريخ الميزانية، وعليه فأن على الشركة تعديل المخصصات المثبتة لمقابلة هذا الالتزام أو تكوين مخصص جديد لمقابلته، نظراً لان الحكم القضائي يعتبر دليلاً اضافياً.

2- افلاس احد العملاء بعد فترة إعداد التقارير يشير الى خسارة ذمم مدينة تجارية في نهاية فترة إعداد التقارير، مما يتطلب الأمر من الشركة تعديل القيمة المثبتة لحساب العملاء.

3- أن بيع المخزون بعد تاريخ التقرير قد يوفر دليلاً إضافياً على صافي القيمة البيعية لهذا المخزون في تاريخ الميزانية العمومية.

4- أن بيع الأصول الثابتة مقابل سعر بيع صافي أقل من المثبت لها، يدل على انخفاض قيمتها في نهاية فترة اعداد التقارير المالية.

5- اكتشاف حالات غش او أخطاء جوهرية يشير الى أن القوائم المالية لم تكن سليمة مما يستوجب هذا الأمر تعديلها.

وفيما يلي بعض الأمثلة على الأحداث اللاحقة التي لا تستوجب تعديل التقارير المالية:

1- الإعلان عن توزيعات أرباح.

2- الانخفاض في القيمة السوقية للاستثمارات بعد فترة إعداد التقارير المالية.

3- الدخول في التزامات شراء رئيسية على شكل إصدار ضمانات بعد فترة إعداد التقارير المالية.

دور المدقق الخارجي في الأحداث اللاحقة:

يجب على المدقق أداء إجراءات مصممة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بأن جميع الأحداث حتى تاريخ تقرير المدقق التي قد تتطلب تعديل البيانات المالية والإفصاح عنها ثم تحديدها. لذلك يجب أن يؤدي المدقق ما يلي:

* مراجعة الإجراءات التي وضعتها الإدارة لضمان تحديد الأمور اللاحقة.
* قراءة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة ولجنة التدقيق التي عقدت بعد تاريخ البيانات المالية.
* قراءة آخر بيانات مالية مرحلية متوفرة للمنشأة.
* الاستفسار من الإدارة عن أية أحداث لاحقة قد وقعت والتي تؤثر على البيانات المالية.

وإذا تبين للمدقق وقوع أحداث لاحقة تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية فإن عليه التحقق ما إذ كانت هذه الأحداث قد عولجت محاسبياً بالشكل المناسب وتم الإفصاح عنها بشكل كاف في البيانات المالية.

وأن المدقق لا يتحمل أية مسؤولية لأداء إجراءات أو عمل أية استفسارات فيما يتعلق بالبيانات المالية بعد تاريخ إصدار رأي المدقق.

وإذا قامت الإدارة بتعديل البيانات بعد إصدار رأي المدقق المعتمد وأشعرت المدقق بتلك التعديلات فإن على المدقق اتخاذ إجراءات التدقيق اللازمة في هذه الظروف ومراجعة الخطوات التي اتخذتها الإدارة لضمان أن أي شخص أستلم البيانات المالية التي صدرت وتقرير المدقق لها سيتم إبلاغه بالوضع وعليه إصدار تقرير جديد حول البيانات المالية المعدلة.

وأن يؤكد في التقرير الجديد على الفقرة التي تشير في الإيضاح حول البيانات المالية والتي تشير إلى سبب تعديل البيانات التي صدرت في السابق.

مما سبق يتضح لنا جلياً بأن الأحداث اللاحقة قد تترتب عليها تعديلات على البيانات المالية في حالات الأحداث التي توفرت إثباتات وأدلة اضافية عن أمور كانت موجودة وقائمة بتاريخ فترة إعداد التقارير ومسؤولية المدقق تقع عند علمه بوجود أحداث لاحقة والتأكد من أنها عولجت محاسبياً بالشكل المناسب ولا يتحمل مسؤولية الأحداث التي تقع بعد تاريخ رأي المدقق.

المراجع :

1– اصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتأكيد وقواعد اخلاقيات المهنة طبعة عام 2008 الجزء الاول – اصدار الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

2– دليل وكتاب التنفيذ العملي للمعايير الدولية لا عداد التقارير المالية – النسخة الثالثة – وايلي عباس علي ميرزا وجراهام جي.هولت - منشورات جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الاردن).

3– الاحداث اللاحقة لتاريخ التقرير – دورة المعايير الدولية لا عداد التقارير المالية – بحث معد ضمن الفعاليات العلمية لهيئة الاوراق والاسواق المالية بالتعاون مع جمعية المحاسبين القانونيين السورية لعام 2009 أعداد الاستاذ الدكتور علي يوسف أستاذ في كلية الاقتصاد بجامعة دمشق.

مقـــال محـــرّر

المملكة الأردنية الـهاشـمـيـة

مخاطر التدقيق والحد من آثارها

إعداد: السيد/ حسـن عبد اللّه دندشلة

ديوان الـمحاسـبة الأردني

الـمـقـدمـــة:

إن التطور والتحول الاقتصادي والتكنولوجي المتسارع الذي يشهده العالم المعاصر في جميع القطاعات أدى إلى تطور ملحوظ على أهداف ومضمـون عملـية التدقيـق، إذ أصبـح يُنظر إلى التدقيـق على أنه عمليـة ديناميكية تقـوم علـى توفير أشكـال مـن الضمـان/ التوكيد تتعلق بدقة أو فاعلية البيانات المالية التي تم تدقيقها والحصول بطريقة موضوعية على الإثباتات المتعلقة بالتوكيدات عن النشاطات والأحداث الاقتصادية وتقويمها، ومراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها، وتقييم الأداء ورفع مستوى الكفاءة و الفاعلية في المؤسسات والدوائر وإيصال نتائج التدقيق إلى الأطراف ذات العلاقة.

ونظرا إلى أن الهدف الرئيسي من عملية التدقيق هو إعطاء رأي فيما إذا كانت البيانات المالية معدة من كافة النواحي الجوهرية وفقا لإطار إعداد التقارير المالية الجاري العمل به، والإبلاغ عن حالات عدم الالتزام بالصلاحيات والمساءلة و/أو الإبلاغ عن فعالية الرقابة بناء على ما يقوم به المدقق من اختبارات وإجراءات وفحوصات تتم من خلال العمل في بيئة تتميز بعدم التأكد بالإضافة إلى استخدامها أسس اختباريه وكون أدلة التدقيق هي أدلة مقنعة وليست قطعية وان معظم القرارات التي يتخذها المدقق تعتمد على الحكم الشخصي فان المدقق يواجه درجة من الخطر عند كتابة تقريره المهني ويكمن ذلك الخطر في فشل المدقق في اكتشاف الأخطاء الجوهرية والمادية في البيانات المالية والمجالات الأخرى الخاضعة للتدقيق.

وبناء عليه فقد أصبحت مخاطر التدقيق أمراً واقعياً ينبغي على المدقق التعرف عليها بفاعلية ودراسة العوامل المؤثرة فيها بغية تقدير درجات المخاطر والتعرف على المجالات التي ترتفع فيها سواء كانت مجالات مالية أو إدارية أو تنظيمية وأخذ المستويات المقدرة لها في الاعتبار عند تخطيط وتنفيذ التدقيق واتخاذ كل ما من شأنه تخفيض حدة تأثيرها في البيانات المالية ومن ثم تخفيض مخاطر إبداء رأي مهني غير مناسب إلى أدنى مستوى ممكن ومقبول، ذلك لأن رأي المدقق يتسم بالأهمية والخطورة وله تأثير في جهات ونواحي عديدة، فعلى ضوئه تتحدد مواقف وتدور مناقشات وتُتخذ قرارات، ولهذا يجب أن يكون هذا الرأي بمستوى من الجودة ليفي بمتطلبات مستخدمي البيانات المالية.

مخاطر عملية التدقيق:

عرف معيار التدقيق الدولي رقم (200) مخاطر التدقيق على أنها (المخاطر الناشئة عن احتمال إعطاء المدقق رأيا غير مناسب في البيانات المالية في الوقت التي تكون فيه هذه البيانات محرفة ماديا) وبالتالي أصبحت مخاطر التدقيق من العوامل المهمة التي يجب على المدقق أن يأخذها بعين الاعتبار عند قبول تدقيق القوائم المالية وعند تخطيط عملية التدقيق وعند تصميم إجراءات تنفيذ عملية التدقيق.

وتتضح أهمية مخاطر التدقيق من خلال التطور الذي شهدته طبيعة إجراءات عملية التدقيق والتي أصبحت تستخدم إستراتيجية منهج التدقيق المبني على المخاطر والموجه بإجراءات تقييم المخاطر لتحديد وتقييم المخاطر المادية للتحريف وذلك لكل إجراء من إجراءات تخطيط عملية التدقيق لكل مجال حسابي مقترح أو كل مستوى عنصر من عناصر القوائم المالية، بحيث يتم تصميم إجراءات التدقيق لمعالجة هذه المخاطر. ويساعد هذا النهج في توجيه نطاق ومدى إجراءات التدقيق من خلال تحديد مجالات الخطر الرئيسية حيث جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (315) "انه يجب على المدقق أداء إجراءات تقييم المخاطر لتوفير أساس لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات والرقابة الداخلية"، حيث يتبين إنها عملية ديناميكية ومستمرة تبدأ في مرحلة التخطيط وتستمر طوال عملية التدقيق.

لذا ينبغي على المدقق أن يقوم بالاستجابة المناسبة عند وجود مخاطر للتدقيق، إذ ورد في معيار التدقيق الدولي رقم (330) "انه ينبغي على المدقق أن يصمم ويؤدي إجراءات تدقيق إضافية تستند طبيعتها وتوقيتها ونطاقها إلى المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات وتستجيب لها".

الهدف:

نظرا لأهمية مخاطر التدقيق وأثرها في كفاءة المدقق في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، وعلى نطاق مسؤوليته، تبرز أهمية دراسة مخاطر التدقيق سعياً لتحقيق جملة من الأهداف أبرزها التعرف على ماهية مخاطر التدقيق ومكوناتها الرئيسية، وإبراز العوامل المؤثرة في مخاطر التدقيق وتحليلها بغرض تقدير المخاطر وأثر ذلك في مصداقية النتائج، وإبراز أهم الوسائل المفيدة في السيطرة على المخاطر أو على الأقل تخفيض حدة تأثيرها إلى مستوى مقبول.

خطة البحث:

لتحقيق الهدف من البحث فقد تم تقسيمه إلى المحاور الرئيسة لعناصر خطة التدقيق التالية:

المحور الأول: أنواع مخاطر التدقيق.

المحور الثاني: مستويات مخاطر التدقيق.

المحور الثالث: التصنيفات المختلفة لمخاطر التدقيق.

المحور الرابع: تقييم المخاطر المادية.

المحور الخامس: الحد من آثار مخاطر التدقيق.

المحور الأول: أنواع مخاطر التدقيق: تقسم مخاطر التدقيق إلى ثلاث أنواع رئيسية وهي:

1- المخاطر الضمنية أو الملازمة Inherent Risk: ويتم تعريفها على أنها الخطأ الذي قد يحدث في بند محاسبي أو نوع معين من المعاملات بشرط أن يكون جوهريا وألا يكون راجعا إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية، وتعرف بأنها خطر الأخطاء بغض النظر عن تأثير الرقابات وتأتي من عوامل متعددة تؤثر في النشاط منها (عوامل صناعية/ عوامل اقتصادية/ البيئة التشريعية/ نزاهة الإدارة/ طبيعة نشاط العميل/ فشل نظام المحاسبة/ التقادم التكنولوجي). وتُعدّ المخاطر الضمنية أو الملازمة من أهم الأخطار التي يجب تقديرها بصورة دقيقة إذْ إنها تؤثر بصورة جوهرية على كفاءة وفاعلية عملية التدقيق، حيث تتأثر كفاءة عملية التدقيق إذا ما تم تحديدها بأعلى مما يجب، كما تفقد عملية التدقيق فاعليتها إلى حد كبير إذا لم يتم تحديد الخطر الملازم في مستواها الملائم.

2- مخاطر الرقابة Control Risk: ويتم تعريفها على أنها المخاطر التي تعجز فيها الرقابات الداخلية عن كشف الأخطاء المادية أو التحريف في البيانات المالية أو الوقاية منها أو تصحيحها. ومن ناحية أخرى تعرف على أنها الخطر الناتج من إمكان حدوث تحريف في أحد الأرصدة أو في نوع ما من العمليات والذي قد يكون جوهرياً في حد ذاته أو إذا أضيف إلى غيره من تحريفات أو أرصدة حسابات أخرى أو نوع آخر من العمليات ولا يمكن منعه أو اكتشافه في الوقت المناسب عن طريق نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي.

3- مخاطر الاكتشاف Detection Risk: تتعلق مخاطر الاكتشاف بمدى فعالية إجراءات التدقيق في اكتشاف الأخطاء حيث يتم تعريفها على أنها الخطر من أن يقدم المدققين رأيا مهنيا خاطئا حيث أن إجراءات التدقيق لن تستطيع أن تحدد الأخطاء المادية أو التحريف في البيانات المالية، وتُحدد مخاطر التدقيق بعد تقييم الخطر الضمني وخطر الرقابات، وتعبر عن عنصر الخطر المتبقي في نموذج مخاطر التدقيق ويمثل (5٪) حيث يعتبر من غير المقبول أن تحصل على (100٪) من التوكيد من تقييم الخطر الضمني وخطر الرقابات لان المدقق لا يمكنه إعطاء ضمان بان القوائم المالية خالية تماما من الأخطاء والتحريفات الجوهرية إضافة إلى أن بعض الأعمال الجوهرية تكون دائما مطلوبة. وينتج هذا الخطر من استخدام المدقق لإجراءات تدقيق غير مناسبة أو عدم تطبيق تلك الإجراءات بطريقة سليمة أو التفسير الخاطئ لنتائج التدقيق، وتتضمن مخاطر الاكتشاف عنصرين هما:

أ- المخاطر المتعلقة بفشل الإجراءات التحليلية في اكتشاف التحريف الجوهري في رصيد حساب معين أو مجموعة من العمليات.

ب- المخاطر المتعلقة بالقبول غير الصحيح لنتائج الاختبارات التفصيلية في الوقت الذي يكون هناك خطأ جوهري يوجب الرفض ولم يتم اكتشافه عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية وإجراءات المراجعة التحليلية وغيرها من الاختبارات الملائمة.

وتشترك المخاطر الضمنية مع المخاطر الرقابية في أنهما مخاطر داخلية وتتوقف عملية حدوثهما على الدائرة محل التدقيق بينما يتم النظر إلى مخاطر الاكتشاف على أنها مخاطر خارجية متعلقة بعملية التدقيق وتعتبر العلاقة بين المخاطر الداخلية والمخاطر الخارجية علاقة عكسية حيث انه كلما انخفضت المخاطر الضمنية والمخاطر الرقابية زادت مخاطر الاكتشاف التي يمكن أن يقبلها المدقق وتوجد مخاطر يتم الإشارة إليها أحيانا وهي (مخاطر الإدارة) وهي مثلا تقوم الدائرة بالاحتفاظ بودائع لأجل لدى بنوك ضعيفة (مخاطر إدارة الاستثمارات).

المحور الثاني: مستويات مخاطر التدقيق:

1- المخاطرة المخططة Planned Risk: هي تلك المخاطر التي يتم تحديد مستواها قبل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية والقيام بإجراءات التدقيق، بحيث يتم تحديد المخاطر المحتملة لكل عنصر أو نشاط أو إجراء خلال مرحلة التخطيط وذلك عند تصميم فهم نشاط الدائرة وتعتبر هذه المخاطر هي مجرد تقدير أولي لاحتمال وجود خطأ جوهري في القوائم المالية محل التدقيق.

2- المخاطرة المخططة Final Risk: هي تلك التي تعبر عن المستوى النهائي للمخاطرة في عملية التدقيق والذي يقدره المدقق بعد إتمام جميع إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية، بحيث يتم تحديد المخاطر عند مستوى البيانات المالية ومستوى المجال الحسابي أو رصيد الحساب وكذلك المخاطر التي تم تحديدها عند فحص أنظمة الرقابة والإجراءات التحليلية بحيث تنعكس مستويات المخاطرة النهائية على إجراءات التدقيق التي يقوم المدقق بتصميمها وتنفيذها.

3- المخاطرة الفعلية Actual Risk: وهي التي تعبر عن المستوى الحقيقي للمخاطرة بعد الانتهاء من جميع إجراءات عملية التدقيق وإصدار تقرير التدقيق، بحيث يتم توثيق تلك المخاطر بسجل خاص بها وأخذها بعين الاعتبار في دراسة وتقييم المخاطر في السنوات القادمة بحيث يكون لها اثر على عملية التخطيط وإعداد إجراءات التدقيق أو تحديثها. وتقضى معايير التدقيق المتعارف عليها بأن يقوم المدقق بإبداء الرأي عن القوائم المالية كوحدة واحدة، إلا أنه عند تحديده لمستوى المخاطر عليه أولا أن يقوم بتحديد المخاطر على مستوى كل عنصر من عناصر القوائم المالية بمعنى أنه يقوم بتحديد مستوى المخاطر التي تتعلق بكل رصيد من أرصدة الحسابات الواردة في القوائم المالية أو بكل مجال حسابي مقترح.

المحور الثالث: التصنيفات المختلفة لمخاطر التدقيق:

ويوجد تقسيمات متعددة لتلك المخاطر:

* **من الناحية الفنية والإجرائية تنقسم إلى:**

أ- مخاطر التدقيق على مستوى القوائم المالية أو الدائرة ككل:

وهي تلك المخاطر الناشئة عن احتواء القوائم المالية على خطأ جوهري، ولهذا فان من الجوانب الرئيسية التي تتضمنها عملية تخطيط التدقيق تقييم المخاطر على مستوى الدائرة ككل وتأتي مصادر المعلومات عن تلك المخاطر من فهم نشاط الدائرة وتقييم الرقابة الداخلية وإلاجراءات التحليلية والخبرة من السنوات السابقة ومما لاشك فيه أن هذا التقييم الشامل يساعد على:

- توفير معلومات عن عملية التدقيق اللازمة وفريق التدقيق.
- توجيه نطاق ومدى إجراءات التدقيق.
- تحديد مجالات الخطر الرئيسية.
- تحديد المخاطر التي ربما يكون لديها تأثير مادي في البيانات المالية مع الأخذ بعين الاعتبار عاملين وهما الأهمية واحتمالية الحدوث.

ب- المخاطر المادية على مستوى مجالات الحساب:

وهي تلك المخاطر التي ترتبط بمجالات الحساب التي تشتمل عليها القوائم المالية أو مجالات الحساب المقترحة الأخرى، ويتم تحديد هذه المخاطر عن طريق تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة او الدائرة، وتحليل تقارير التدقيق التفصيلية للسنوات السابقة، ومدى قوة المركز المالي والظروف الاقتصادية السائدة، وما إذا كان معدل التغير الإداري مرتفعا أو منخفضا، بجانب السياسات الإدارية التي تتبعها الإدارة وسلوكها في ذلك.

ومن الأمثلة على الظروف والأحداث التي يمكن أن تدل على وجود مخاطر جوهرية بالنسبة لهيئات القطاع العام:

- تخطي الإنفاق لبنود الموازنة السنوية بسبب ضعف نظام الرقابة الداخلية.
- عمليات الخصخصة.
- تغيرات جوهرية في البرامج الحالية.
- برامج بدون مخصصات كافية وبدون تمويل كاف.
- إسناد بعض النشاطات الحكومية إلى جهات خارجية.
- مؤشرات على وجود هدر أو سوء استعمال.
- توقعات أعلى من المعتاد بخصوص تغطية الميزانية.

*** مخاطر التدقيق وفقاً لأسبابها:**

يمكن تقسيم مخاطر التدقيق وفقاً لأسبابها إلى نوعين رئيسيين هما:

1- خطر المعاينة Sampling Risk:

هو الخطر الذي ينتج عن استخدام أسلوب المعاينة في التدقيق نتيجة ما يقوم به المدقق من اختبارات وإجراءات وفحوصات على أسس اختباريه.

2- مخاطر بخلاف خطر المعاينة Non Sampling Risk:

وهي مخاطر متأتية من عدم فعالية إجراءات وبرامج التدقيق أو استخدام إجراءات لا تتناسب مع هدف التدقيق، أو الفشل في تطبيق اختبارات التدقيق المناسبة، أو الفشل في تفسير نتائج الاختبارات بطريقة صحيحة، ويمكن تقسيمها إلى:

أ- مخاطر الإجراءات: وهي المخاطر الناتجة عن احتمال عدم فعالية الإجراءات المستخدمة في التدقيق، ويمكن للمدقق تخفيض هذه المخاطر بإتباع إجراءات فعالة لتحقيق أهداف التدقيق.

ب- مخاطر الأداء: وهي المخاطر الناتجة عن احتمال وجود أخطاء بشرية في تنفيذ وتقييم إجراءات التدقيق.

*** مخاطر التدقيق وفقاً لنتائجها:**

يرتبط هذا النوع من أنواع التقسيمات لمخاطر التدقيق بإجراءات التدقيق والمتمثلة في الإختبارات الأساسية واختبارات الالتزام، حيث ينشا عن الإختبارات الأساسية مخاطر الرفض غير الصحيح ومخاطر القبول غير الصحيح، وينشأ عن اختبارات الالتزام مخاطر الاعتماد المفرط ومخاطر قلة الاعتماد المفرط، ويمكن توضيح هذا التقسيم كما يلي:

1- مخاطر الاختبارات الأساسية: وهي مخاطر الرفض الصحيح والقبول الخاطئ للبيانات المالية كما يلي:

أ- مخاطر ألفا (α) Alpha Risk: (خطر الكفاءة)وهى المخاطر المترتبة على رفض القوائم المالية وهي لا تتضمن خطأ جوهريا، والبعض يطلق عليها "مخاطر الرفض الخاطئ" أي أن الأدلة تؤكد النتيجة بالرفض بينما ليس هناك تحريف جوهري.

ب- مخاطر بيتا (β) Beta Risk: (خطر الفعالية) وهي المخاطر المترتبة على قبول القوائم المالية وهي تتضمن خطأ جوهريا.

تعتبر مخاطر بيتا أخطر من مخاطر ألفا كونها ترتبط بفعالية التدقيق والهدف منه وذلك لأنها تعنى وجود خلل في نظام الرقابة الداخلية لم يتمكن المدقق من اكتشافه وبالتالي يبقى دون تتبع أو إصلاح مما يؤدى إلى الاعتماد الخاطئ على نظام الرقابة الداخلية وكما أن هذا النوع مرتبط بفاعلية المراجعة الاختيارية، وأيضا تلحق الضرر بمستخدمي القوائم المالية نتيجة عدم حصولهم على تقارير تعكس الواقع الفعلي للدائرة نتيجة فشل إجراءات التدقيق.

2- مخاطر فحوص الإلتزام:

ينشأ عن اختبارات الالتزام نوعين من أنواع المخاطر وهما مخاطر الاعتماد أكثر مما ينبغي على نظام الرقابة الداخلية، ومخاطر قلة الاعتماد المفرط أكثر مما ينبغي على الرقابة الداخلية، ويمكن توضيح ذلك على النحو الآتي:

أ- مخاطر الاعتماد أكثر مما ينبغي: وهو الذي ينشأ عندما تكون نتائج اختبار العينة لا تؤيد درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية كما توقعها أو خطط لها المدقق في حين يكون النظام الفعلي أو درجة الالتزام الحقيقية يؤيدان الاعتماد عليه.

ب- مخاطر قلة الاعتماد أكثر مما ينبغي: وهو الذي ينشأ عندما تكون نتائج اختبار العينة تؤيد درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية كما توقعها أو خطط لها المدقق في حين يكون النظام الفعلي أو درجة الالتزام الحقيقية لا يؤيدان الاعتماد عليه.

المحور الرابع: تقييم المخاطر المادية:

يعتبر تقييم المخاطر المادية من متطلبات معايير التدقيق الدولية وذلك لتحديد وتقييم المخاطر المادية للتحريف وتصميم إجراءات التدقيق لمعالجة هذه المخاطر و تعتبر عملية تقييم المخاطر أساسية لتطبيق نهج التدقيق المبني على المخاطر، وتساعد في توجيه نطاق ومدى إجراءات التدقيق وتحديد مجالات الخطر الرئيسية.

توقيت تقييم المخاطر:

تبدأ عملية تقييم المخاطر في مرحلة التخطيط وتستمر خلال عملية التدقيق (عملية ديناميكية) ويتم عمل سجل رسمي لإجراءات تقييم المخاطر كجزء من التخطيط لدعم الاستنتاجات حيث يتم تحديثه كلما لزم الأمر خلال عملية التخطيط.

أساس تقييم المخاطر:

إن أساس تقييم المخاطر يتم مبدئيا على مستوى الدائرة حيث يتم تحديد المخاطر الضمنية ووضع قائمة بأمثلة عليها وبعد ذلك تتم على مستوى مزاعم/ وعود وتوكيدات الإدارة لكل مجال حسابي وتأتي مصادر المعلومات عن المخاطر من فهم نشاط الدائرة وتقييم الرقابة الداخلية وإلاجراءات التحليلية والخبرة من السنوات السابقة.

وتهتم عملية تقييم المخاطر بشكل رئيسي بالمخاطر التي ربما يكون لديها تأثير مادي في البيانات المالية مع الأخذ بعين الاعتبار عاملين وهما الأهمية واحتمالية الحدوث.

توثيق تقييم المخاطر:

تتم عملية توثيق المخاطر على مستوى الدائرة ككل وعلى مستوى كل مجال حسابي مقترح، فعلى مستوى الدائرة يتم تصميم نموذج يأخذ بعين الاعتبار محتوى الخطر ورد الإدارة والخطر المتبقي والمجالات الحسابية المتأثرة به بينما على مستوى مجال الحساب فان النموذج يتضمن محتوى الخطر ورد الإدارة وتقييم تأثير الرقابات الوقائية والخطر المتبقي ورد التدقيق.

المحور الخامس: الحد من آثار مخاطر التدقيق:

بشكل عام يتوجب قيام المدقق بعدد من الإجراءات للحد من الآثار المترتبة على مخاطر التدقيق وكما يلي:

- ضرورة تعريف الدائرة بالمخاطر في أقرب وقت ممكن، لاسيما مخاطر الرقابات.
- تصميم إجراءات تدقيق خاصة لمعالجة المخاطر.
- ضرورة الأخذ بالاعتبار إجراءات خاصة بالمخاطر الهامة.

بحيث يجب على المدقق القيام بالإجراءات التالية للتغلب والحد من تأثير مخاطر التدقيق:

1- تقييم مخاطر إجراءات التخطيط عند تصميم فهم نشاط الدائرة بحيث يتم الأخذ بعين الاعتبار المخاطر المحتملة لكل عنصر أو نشاط أو إجراء خلال مرحلة التخطيط.

2- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق لتحديد إمكانية الاعتماد عليها مع تحمل درجة الخطر المترتبة على ذلك أو عدم الاعتماد عليها والتوسع في إجراءات التدقيق التحليلية والتفصيلية.

3- تصميم إجراءات تدقيق موجهة بنتائج تقييم المخاطر في مرحلة تخطيط فهم نشاط الدائرة والإجراءات التحليلية ونتائج فحص أنظمة الرقابة الداخلية بحيث يتم الأخذ بعين الاعتبار المخاطر التي يتم تقييمها والعمل على تصميم إجراءات تأخذ بعين الاعتبار تلك المخاطر و تخفيضها والحد منها.

4- توثيق المخاطر على مستوى الدائرة ككل بحيث يتم تحديد مخاطر التحريفات المادية في البيانات المالية واستجابة الإدارة لها وتحديد المخاطر المتبقية ومجالات الحساب المتأثرة بها وأخذها بعين الاعتبار عند تصميم إجراءات التدقيق.

5- توثيق المخاطر على مستوى كل مجال حسابي مقترح وتحديد ضوابط تقليل تلك المخاطر ومدى فعاليتها وتحديد المخاطر المتبقية وأخذها بعين الاعتبار عند تصميم إجراءات التدقيق.

6- استخدام أسلوب معاينة مناسب لحجم وطبيعة مجال الحساب محل التدقيق لتفادي فشل المعاينة المستخدمة في اكتشاف الأخطار الجوهرية المحتملة.

7- استخدام إجراءات تدقيق تتناسب مع هدف التدقيق ومزاعم الإدارة.

8- التحقق من تطبيق إجراءات التحكم المؤسسي المناسبة على أنشطة المؤسسات وان هذه الإجراءات قد تم فهمها وإتباعها.

9- دراسة وتقييم إجراءات التحكم بالمخاطر المعمول بها من قبل المؤسسات من حيث وضع الأسس اللازمة لتحديد أنواع المخاطر وتحليلها وتعريفها وتصنيفها حسب أثارها المتوقعة، ووضع الخطط اللازمة للتعامل معها ومتابعة الآثار المترتبة عليها حيث تساهم في تمكين المدقق في تحديد مخاطر التدقيق بمستواها الملائم مما يترتب عليه رفع كفاءة وفعالية عملية التدقيق.

10- مراجعة الاختبارات المنفذة من قبل فريق التدقيق دوريا والإشراف عليهم لتفادي مخاطر الأداء المحتملة.

11- التغلب على مخاطر (ألفا) عن طريق زيادة اختبارات التحقق وزيادة مستوى الثقة.

- التوصيات:

إن دراسة وتقييم مخاطر التدقيق ذات أهمية بالغة كونها تنعكس على كفاءة وفعالية التدقيق وجودة التقرير الرقابي الذي له تأثير كبير على عملية المساءلة واتخاذ القرارات ولكونه منصوص عليه في المعايير الدولية للتدقيق. ولذلك يتوجب العمل على اعتبار دراسة وتقييم المخاطر وفق متطلبات معايير التدقيق الدولية مطلب أساسي من قبل الجهات الرقابية عند إجراء عملية التدقيق بحيث يتم عمل ما يلي:

1- تصميم نماذج عملية ومعتمدة لنهج التدقيق المبني على المخاطر بحيث تبين الإجراءات الرئيسية التي ينبغي على المدقق القيام بها ووضع أدلة وإرشادات لتطبيقها مع الأخذ بالاعتبار الأسس المالية المتنوعة للدوائر المختلفة.

2- أن تأخذ إجراءات التدقيق التي يتم تصميمها نتائج تقييم المخاطر.

3- تحديث إجراءات التدقيق بحيث تكون مدعمة بنتائج التدقيق لكل سنة.

4- الإشراف على عمل المدققين والتحقق من قيامهم بتطبيق إجراءات تدقيق مناسبة موجهة بنتائج تقييم المخاطر.

5- تصميم أدلة بمخاطر التدقيق المحتملة لكل مجال حسابي أو نشاط أو قطاع معين وتحديثه باستمرار مدعم بأية تطورات تتم على معايير التدقيق الدولية وتعميمها على المدققين ليتم أخذها بالاعتبار عند تطبيق تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق.

6- إلزام المدققين بإجراءات تقييم المخاطر كونها مطلب ضمن معايير التدقيق الدولية ومعايير الأنتوساي.

- المراجع:

- معايير التدقيق الدولية.
- السيد (Andy) Andrew W Anderson- مكتب التدقيق الوطني البريطاني ومكتب التدقيق في اسكتلندا/ مشروع توأمة ديوان المحاسبة الأردني البريطاني.
- مخاطر التدقيق وأثرها على مصداقية النتائج/ د . يوسف عبده راشد الرباعي.
- د. محمد عبد الفتاح/ (مدخل مخاطر المراجعة) Risk Approach Audit.
- مدى التزام مكاتب التدقيق في الأردن بنموذج مخاطر التدقيق/ رائد صالح الخطيب.
- طبيعة مخاطر المراجعة / محمود أبو القاسم شليبك/ باحث بأكاديمية الدراسات العليا – طرابلس /ليبيا.
- INTOSAI تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقييمها من خلال فهم الهيئة الخاضعة للرقابة وبيئتها ISSAI 1315.
- INTOSAI تقييم الأخطاء المحددة (التي تم الوقوف عليها) أثناء عملية التدقيق ISSAI 1450.

مقـــال محـــرر

جمهوريـــة مصر العربية

دور مراقب الحسابات في التصدي لأساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية "الابتكارية"

إعـداد: السيد/ محمد حمدى محمد البربري
مراقب حسابات بإدارة مراقبة حسابات البترول
عضـو جمعية المحاسبين والمـراجعين المصرية

مقدمة:

الإبداع كلمة تستعمل عادة للدلالة علي كل شيء جديد بارع أو مدهش أو فريد من نوعه دون التمييز بين تلك الأشياء خاصة من حيث طبيعتها، فالإبداع من حيث الكلمة ذاتها يكون له جانبان أحداهما ايجابي والأخر سلبي و بالتطبيق على مهنة المحاسبة فإن المحاسب يكون مبدعا بشكل ايجابي من خلال فهم جميع مفاهيم المحاسبة وتطبيقها، أما الجانب السلبي يكون باستغلال المفاهيم المحاسبية بشكل إبداعي لإخفاء حقائق مالية تؤثر على القرارات الاستثمارية، ومن ثم فالإبداع ليكون ايجابيا يجب أن يتماشى مع القيم الأخلاقية والأخلاقيات المهنية.

وليس هناك من شك في التأثير البالغ لمهنة المحاسبة والمراجعة في الاقتصاد العالمي. فلقد تبين ذلك الأثر الخطير للمعايير المحاسبية على قرارات المستثمرين وتنبؤات المحللين وسلوك الأسواق المالية. ولم تعد أهمية المعايير المحاسبية مرتبطة بأثرها في الضرائب وإيرادات الدولة بل وصلت إلى سلامة النظام الاقتصادي ككل وكفاءة مؤسساته. فمنذ انهيار الشركات الكبرى في الآونة الأخيرة والانتشار الخطير والواسع لأساليب المحاسبة الإبداعية Creative Accounting وخاصة مع وصول المحاسبين المحترفين والمؤهلين إلى مناصب قيادية تنفيذية عليا، تبين للعالم خطورة صناعة المعايير المحاسبية وخطورة أعمال المراجعين سواء الداخليين أو الخارجيين فهؤلاء في مجملهم هم حراس النظام الرأسمالي الحديث وسلامة أعمالهم تضمن سلامته.

أهداف البحث:

يهدف الباحث من خلال هذا البحث إلى تحقيق ثلاثة أهداف رئيسية وهي:

1- إلقاء الضوء على المحاسبة الإبداعية "الابتكارية" من حيث نشأتها ومفهومها وأسبابها وأهدافها.

2- التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية.

3- التعرف على دور مراقب الحسابات في التصدي لأساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية.

خطـة البحـث:

من أجل تحقيق أهداف البحث فإنه يتكون من ثلاثة مباحث بخلاف النتائج والتوصيات:

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية "الابتكارية".

المبحث الثاني: أهم أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية.

المبحث الثالث: دور مراقب الحسابات في التصدي لأساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية"الابتكارية":

مقدمة:

لقد حاول واضعو السياسات المحاسبية ومنذ نشأة هذه المهنة السيطرة على النظام المحاسبي من خلال جميع الوسائل والقوانين والتشريعات بشكل يفعل العلاقة بين أصحاب حقوق الملكية والإدارة وبشكل يضمن ولاء الإدارة لمصالح أصحاب حقوق الملكية وإبعادها عن التحيز لأية مصالح ذاتية، ولكن وبما أن القائمين على إدارة أعمال أصحاب حقوق الملكية هم أولا وأخيرا بشر، فان الغريزة البشرية بالانحياز إلى مصالحهم الخاصة تحكمهم بشكل بدأ يصبح في كثير من الأحيان لا أخلاقي مما أدى إلي ظهور مصطلح المحاسبة الإبداعية.

1/1- نشـأة المحاسبة الإبداعية:

تعد المحاسبة الإبداعية حدثـاً من مواليد الثمانينات ومن المحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات وكان هناك ضغط لإنتاج أرباح أفضل بينما كان من الصعب إيجاد أرباح ومن أي نوع.

وعندما اكتشفت الشـركات بأن القـوانين تخبـرك فقط بما لا تستطيع فعـله وليس ما تستطيع فعلـه! فإذا كنت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنك تستطيع على الأقل أن تبتدعها!

وفي ذلك الوقت كسبت المحاسبة الإبداعية الوقت للشركات، ولقد استمر الركود الأخير فترة طويلة وأُجبرت الكثير من الشركات التي أبلغت عن أرباح"مبتدعة"على التصفية وفي الحقيقة قد يكون هو الركود الوحيد الذي أفلست فيه الكثير من الشركات الكبيرة والمربحة ظاهرياً.

2/1- مفـهوم المحـاسبة الإبداعية:

إن المعنى الظاهري لمصطلح المحاسبة الإبداعية يبدو من الوهلة الأولى أنه نوع جديد من أنواع المحاسبة إلا أنه ظهر بشكل أساسي من قبل المهنيين والمحللين الماليين في الأسواق المالية ليشير إلى أن المحاسبة تتضمن إبداعا في التحايل والتلاعب وتضليل المستثمرين ومستعملي المعلومات المحاسبية والمالية، وبالتالي لا يوجد في حقيقة الأمر تأصيل وتنظير علمي لهذا النوع من المحاسبة لأنه ظهر أساسا من خارج الوسط الأكاديمي للمحاسبة.

ويستخدم مفهوم المحاسبة الإبداعية لوصف حالات إظهار الدخل والموجودات والالتزامات لمنشأت الأعمال بصورة غير صادقة وغير حقيقية، الأمر الذي قاد إلى حدوث العديد من الانهيارات والفضائح المالية في العديد من المنشئات الاقتصادية الكبرى مثل إنرون، وورلد كوم وهاركن ومريل انديكوا وغيرها.

وخلال العقدين الماضيين أخذ المختصون في المحاسبة بدراسة هذه الظاهرة وقدموا خلال دراستهم و تحليلهم لهذه الظاهرة العديد من التعريفات:

*"الإجراءات التي تمارسها منشأت الأعمال بهدف التقليل من أرباحها أو زيادتها من خلال حساباتها التي تم تشكيلها والتلاعب بها بشكل هادئ بطريقة خفية للتغطية على المخالفات والجرائم واعتبرها المختصون عملية خداع كبرى".

*"وصف عام لعملية التلاعب في التقارير المالية لتحقيق هدف خفي".

*"وهي عملية يستخدم بواسطتها المحاسبون معرفتهم في المبادئ والقواعد المحاسبية للتلاعب في قيم الحسابات المتعلقة بالمنشأت".

*"المحاسبة الإبداعية هي الاستخدام القانوني للمبادئ والقواعد المحاسبية بطريقة ما لتحريف وتزييف القوائم المحاسبية".

*"هي عملية تحويل القيم المحاسبية المالية من صورتها الحقيقية إلى صورة مرغـوبة، بحيث تعطي القيم الجديدة ميـزة إيجابية للمنشأة دون المساس بأى من المبادئ والقواعد المحاسبية".

*"المرونة التي تتمتع بها الأساليب المحاسبية توفر فرصاً للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقية لحالة المنشأة وهذه النشاطات والممارسات التي يرافقها القليل من عناصر الشك في مهنة المحاسبة يطلق عليها المحاسبة الإبداعية".

*"اختيار واستخدام وتغيير السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والممارسات المحاسبية الخاطئة في التأثير علي المعلومات المحاسبية وقيم البنود الظاهرة في القوائم المالية وبما يحقق أهداف ومصلحة فئة معينة دون باقي الفئات الأخرى".

*"تلاعب في مقدار الإرباح لتحقيق هدف محـدد مسبقاً وضعته الإدارة وهو تدخل متعمد في التقارير المالية الخارجية بقصد الحصول على مكاسب خاصة".

ويرى الباحث أن المحاسبة الإبداعية تتميز بمجموعة من السمات التي أبرزتها التعريفات السابقة وهي:

*المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة.

* ممارسات المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم غير حقيقية.

*ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها وبالتالي فهي ممارسات قانونية.

*إن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويرها بالشكل الذي يرغبون فيه.

ويرى الباحث انه يمكن القول أن مفهوم المحاسبة الإبداعية يمكن النظر إليه من زاويتين:

الأولى: إيجابية وتتمثل في إيجاد حلول وإجراءات محاسبية غير مألوفة تساعد على اتخاذ القرارات.

أما **الثانية**: فهي سلبية وتتمثل في إتباع الحيل وأساليب التضليل والتلاعب بالأرقام من أجل إظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف معينة أو إخفاء حقائق معينة.

3/1- أهم أساليب المحاسبة الإبداعية:

ينتشر الفساد المالي في كثير من الشركات لتحقيق أهداف مختلفة والوسيلة الأساسية لذلك هي استخدام الممارسات المحاسبية الخاطئة والتي تؤثر على جودة الأرباح وبالتالي جودة التقارير المالية.

ومن أهم صور وأساليب الممارسات الخاطئة ما يلي:

أ- التخلص من كل الخسائر في سنة رديئة.

ب- التغييرات الاختيارية للسياسات المحاسبية.

ت ـ استخدام التقديرات المحاسبية.

ث ـ استخدام المشتقات المالية.

4/1- أهداف المحاسبة الإبداعية:

تلجأ إدارة الشركة إلى مثل تلك الأساليب لتحقيق عدة أهداف لعل أبرزها ما يلي:

1/4/1- تضخيم الأرباح بهدف:

* أن يتمكن المدير وأعضاء مجلس الإدارة من التصرف في أسهمهم بأسعار مرتفعة.
* زيادة نصيب المدير من الأرباح.
* ترغيب منشأة أخرى في شراء الشركة.

2/4/1- تخفيض الأرباح بهدف:

* شراء أسهم الشركة في البورصة.
* تكوين احتياطيات سرية.
* التهرب من الضرائب.

3/4/1- تدعيم وتقوية المركز المالي على خلاف الحقيقة بهدف:

* سهولة الحصول على قروض.
* ترغيب المستثمرين الجدد في الاستثمار في الشركة.
* بيع الشركة بقيمة مرتفعة إذا ما تم البيع على أساس صافي قيمة الأصول التي تظهرها الميزانية.

5/1- أسباب اللجوء إلى المحاسبة الإبداعية:

تمهيد الدخل Income Smoothing "هو تسوية مقصودة للدخل المعلن بهدف الوصول إلى المستوى أو الاتجاه المرغوب ويعبر عن رغبة الإدارة في تقليل الانحرافات غير الطبيعية في الدخل إلى الحد المسموح به في ظل مبادئ المحاسبة المقبولة"، حيث تفضل الشركات بوجه عام التسجيل في تقاريرها معدلا ثابتا للنمو في الأرباح بدلا من أظهار أرباح متقلبة من سلسلة الارتفاعات والانخفاضات الكبيرة في هذا المجال، ومن ثم تلجأ الإدارة إلى تمهيد الدخل لتحقيق عدة أهداف منها تجنب التدخل الحكومي.

* إن مدراء الشركات يمكن أن يضعوا في تصورهم التغيير في سياسة تضخيم الدخل من أجل عدم التأثر بالأخبار غير المرغوبة.
* المحافظة على سعر السهم أو تضخيمه من خلال تقليل مستويات الاقتراض الظاهرية الأمر الذي يجعل الشركة تبدو أقل عرضة للمخاطرة وكذلك خلق مظهر اتجاه الربح الجيد.
* تأخير خروج المعلومات إلى السوق.
* استخدام المدراء الديون المشكوك في تحصيلها بالميزانية العامة. فإذا ما حذفت الديون من حسابات الشركة سينعكس ذلك على تقييم أداء الشركة.
* التهرب الضريبي عن طريق تقليل صافي الدخل الخاضع للضريبة.

المبحث الثاني: أهم أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية

مقدمة:

تعطي المعايير المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة الدولية مجالاً للاختيار بين بدائل محاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر في القوائم المالية وتقع هذه المهمة على عاتق الإدارة حيث تختار طريقة محاسبية من شأنها أن توفر المعلومات المفيدة لمستخدميها على اعتبار أنها أكثر فائدة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة. إلا أن اختيار الإدارة للطرق والسياسات المحاسبية وأسلوب الإفصاح عنها يكون في كثير من الأحيان متأثراً بالأهداف الخاصة بالإدارة مما ينتج عنه أثار سلبية على نوعية وشفافية المعلومات المنشورة والمعلن عنها. وسوف يستعرض الباحث أهم أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية كما يلي:

1/2- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل:

يمكن للإدارة أن تمارس سياسات المحاسبة الإبداعية في مجال التلاعب بأرقام قائمة الدخل ومنها على سبيل المثال ما يلي:

1/1/2- <u>الاعتراف المبكر بالإيراد</u>: حيث يتم تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك فحسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبياً ودفترياً بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة، وتتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة.

2/1/2- زيادة الدخل من خلال عائد لمرة واحدة: وتتمثل هذه الطريقة في زيادة الأرباح من خلال بيع أصل أقل من قيمته الحقيقية، وكذلك اعتبار عائد الاستثمار جزءاً من الإيرادات، بالإضافة إلى تسجيل عائد الاستثمار باعتباره دخلاً تشغيليًا.

3/1/2: نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة:

إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل مثل الإيجارات والرواتب والإعلانات التي تخصم مباشرة من الإيرادات. وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل مثل المباني والآلات التي تعد أصولاً يخصم إهلاكها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعلياً، وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة، وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل.

4/1/2: نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة:

تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية (الحالية) ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر إلحاحا، وعادةً ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة أنه يمكن أن تكون عصيبة. ولكن من المعروف محاسبياً أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها.

5/1/2: نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة:

تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها الشركات أوقاتا صعبة بسبب تراجع الأعمال وغيرها من النكسات، مما يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل وبهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع.

2/2- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:

ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية. ولذا فإن المنافع التي تحققها قائمة المركز المالي يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات يأتي في مقدمتها أن أغلب الأصول والالتزامات تقيم بالتكلفة التاريخية.

وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:

1/2/2: الأصول غير الملموسة: حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، بالإضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة، بالإضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق التقييم المتبعة في تخفيض هذه الأصول.

2/2/2: الأصول الثابتة: حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الإهلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق.

3/2/2: الاستثمارات المتداولة: حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار.

4/2/2: النقدية: ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.

5/2/2: الاستثمارات طويلة الأجل: ويتم ذلك عن طريق تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل.

6/2/2: الموجودات الطارئة: حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه.

7/2/2: الالتزامات المتداولة: مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات المتداولة بهدف تحسين نسب السيولة.

8/2/2: الالتزامات طويلة الأجل: مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة.

9/2/2: المخزون: في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوف الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة بالإضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون.

3/2- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:

تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة، وفيما يلي – على سبيل المثال - عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:

ا- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.

ب- وتتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة حيث إنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية.

4/2- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في حقوق الملكية:

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق. إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرّضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراء تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه على سبيل المثال.

وأخيراً فإنه يمكننا التمييز بين نوعين من التلاعب الناتج عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، الأول: تلاعب محاسبي. والثاني: تلاعب غير محاسبي ويبين الآتي طرق التلاعب لكل نوع على حده:

أولا: طرق التلاعب المحاسبي: وتكون من خلال:

ا- استغلال فرصة اختيار الطرق والسياسات المحاسبية البديلة مثال:

- طرق تقييم المخزون السلعي.

- معاملة المصاريف الرأسمالية على أنها جارية.

ب- استخدام التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية، مثال ذلك تقدير العمر الإنتاجي للأصل لأغراض الإهلاك.

ثانيا: طرق التلاعب غير المحاسبي: وتكون من خلال:

ا- تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها من تلاعب في الحسابات مثال: بيع الأصل وإعادة استئجاره إذ أن عائدات البيع يمكن أن تخفض أو ترفع بشكل غير حقيقي من خلال إجراء تسويات مع أقساط الإيجار.

ب- تغيير الزمن الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لتحقيق هدف معين.

المبحث الثالث: دورمراقب الحسابات في التصدي لأساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية

مقدمة:

يتناول هذا المبحث أهم الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المراجع للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وكذا إلقاء الضوء علي دور مراقب الحسابات في التصدي للمحاسبة الإبداعية.

1/3- الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المراجع للحد من آثار المحاسبة الإبداعية:

1/1/3: قائمة الدخل: تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة الدخل (الإيرادات والمصروفات) إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية (غير حقيقية) وذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معاً وذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وكلفتها وصافي الدخل في احتسابها كنسب الربحية وكفاءة النشاط. وفيما يلي عرضاً لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المراجع الخارجي تطبيقها:

1/1/1/3: رقم المبيعات:

* **الهدف:** تهدف الإدارة بممارستها لأساليب المحاسبة الإبداعية تحسين رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية، ومن المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة.

* **إجراءات المراجع المضادة:** التحقق من فواتير البيع وخصوصًا للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة والزميلة.

2/1/1/3: تكلفة البضاعة المباعة:

* **الهدف**: تهدف الإدارة إلى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح.

* **إجراءات المراجع المضادة**: التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية.

3/1/1/3: مصروفات التشغيل:

* **الهدف**: تهدف الإدارة إلى تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافي الأرباح.

* **إجراءات المراجع المضادة**: التحقق من مدى توافر شروط الرسملة في ذلك المصروف.

2/1/3: قائمة المركز المالي: تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة المركز المالي إلى تحسين المركز المالي للشركة وذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم الالتزامات أو كليهما معاً وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها مثل نسب السيولة أو الربحية وغيرها. وفيما يلي عرضاً لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المراجع الخارجي تطبيقها:

1/2/1/3: النقدية:

* **الهدف**: تهدف الإدارة إلى تحسين نسب السيولة.

* **إجراءات المراجع المضادة**: استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب نسب السيولة.

2/2/1/3: المخزون السلعي:

* **الهدف**: تهدف الإدارة إلى زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في نسب السيولة.

* **إجراءات المراجع المضادة**: فحص كشوف الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن.

3/2/1/3: الاستثمارات طويلة الأجل:

* **الهدف**: تهدف الإدارة إلى التأثير في حساب الاستثمارات في دفاتر الشركة القابضة ونتيجة أعمالها بإظهار نصيبها في الأرباح فقط دون الخسائر.

* **إجراءات المراجع المضادة**: التحقق من ذلك التغيير عن طريق تقرير مراجع الحسابات والآثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي.

4/2/1/3: الأصول طويلة الأجل:

* **الهدف**: تهدف الإدارة إلى تحسين أرباح الشركة بتضمينه فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصروف الاستهلاك.

* **إجراءات المراجع المضادة**: التحقق من نسب الاستهلاك وتعديل مصروف الاستهلاك.

5/2/1/3: الأصول غير الملموسة:

* **الهدف**: تهدف الإدارة إلى زيادة قيمة موجودات الشركة لتحسين نسب الملاءمة المالية بالإضافة إلى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء هذه الأصول.

* **إجراءات المراجع المضادة**: التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة.

6/2/1/3: الالتزامات المتداولة:

* **الهدف**: تهدف الإدارة إلى تخفيض قيمة الالتزامات المتداولة لتحسين نسب السيولة.

* **إجراءات المراجع المضادة:** التحقق من إثبات تلك الأقساط ضمن الالتزامات المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة.

7/2/1/3: الالتزامات طويلة الأجل:

* **الهدف:** تهدف الإدارة إلى تحسين نسب السيولة وأرباح الشركة بتضمينها مكاسب إطفاء السندات قبل استحقاقها.

* **إجراءات المراجع المضادة:** التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة المالية لسداد قرض قصير الأجل.

2/3- دور مراقب الحسابات في التصدي لأساليب المحاسبة الإبداعية:

إن مراقب الحسابات عليه مسئولية كبيرة تجاه الحد من المحاسبة الإبداعية حتى تعود الثقة من قبل مستخدمي القوائم المالية فيما تقدمه المهنة من خدمات للمجتمع ومن أهم تلك الآليات ما يلي:

* الالتزام بأخلاقيات وسلوكيات وآداب المهنة وخاصة الصادرة من المنظمات المهنية الدولية والمحلية كحد أدنى من الأخلاقيات.

* الالتزام بمعايير محاسبية عالية الجودة وخاصة فيما يتعلق بالمعاملات التي تكون خارج الميزانية وتتطلب إفصاحاً كافياً وخاصاً بالإيضاحات المتممة.

* الالتزام بمعايير مراجعة عالية الجودة خاصة في فترات الركود والكساد الاقتصادي.

* تفعيل دور الجهات الإشرافية والرقابية "الأجهزة العليا للرقابة" خاصة فيما يتعلق بالانهيارات المالية الكبرى في شركات القطاع الخاص.

* وضع مؤشرات كمية لقياس جودة الأرباح.

* الفصل التام بين أعمال المراجعة والخدمات الاخرى بخلاف المراجعة وخاصة الاستشارات المالية لعميل المراجعة.

* الفحص المستقل لأعمال المراجع "مكتب المراجعة" بواسطة جهات الرقابة والتفتيش.

* تغيير الأعضاء الرئيسيين في فريق المراجعة كل فترة دورية.

ويرى الباحث أن من يقوم بعمل تلاعب أو ممارسات المحاسبة الإبداعية من المحاسبين يكون على مستوى عال من الحرفية والابتكار. لذا فمن الضروري أن يقابله من الطرف الآخر من المراجعين سواء في مكاتب المراجعة أو مراجعي دواوين المحاسبة من يكون على نفس المستوى إن لم يكن أعلى وذلك من أجل كشف تلك الممارسات والحد منها حتى يستطيع أن يصل إلى توفير التأكيدات المعقولة بخلو تلك التقارير المالية من أي انحرافات أو تلاعب أو غش.

التـــوصـــيات:

* يجب على الأجهزة الرقابية العليا بصفة عامة والأجهزة الرقابية العليا للمنظمة العربية بصفة خاصة تنظيم لقاءات تدريبية حول موضوع المحاسبة الإبداعية وأثرها على كل من معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية.

* يجب قيام مراقبي الحسابات بدورهم في الارتقاء بجودة عملية المراجعة وذلك من خلال الاطلاع على كل ما هو جديد وكذلك الالتزام بمعايير الأداء المهني الصادرة عن المنظمات المهنية.

* العمل على وضع معايير محاسبية وأخلاقية جديدة تكون أكثر فاعلية من سابقتها وذلك للعمل على الحد من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، والعمل علي تطوير أو أنشاء دستور لأداء وأخلاقيات المهنة.

* سرعة إصدار القوانين والتشريعات اللازمة التي تكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتساعد على الحد منها.

المراجع:

1/1: المراجع العربية:

1/1/1: الكتب:

- أمين السيد أحمد لطفي "تفعيل آليات المراجعة في محاربة الاحتيال والفساد"، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2014.
- أمين السيد أحمد لطفي "معايير أخلاقيات المحاسبين المهنيين"، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2009.
- أمين السيد أحمد لطفي "المراجعة وحوكمة الشركات"، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2010.
- الجهاز المركزي للمحاسبات "معايير المحاسبة المصرية"، القاهرة، بدون دار نشر، 2009.
- جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية "مراجعة القوائم المالية " المستوى النهائي، القاهرة، بدون دار نشر، 2003.
- طارق عبد العال حماد "المحاسبة الابتكارية دوافعها – أساليبها – أثارها" الإسكندرية، الدار الجامعية، 2011.
- عبد الوهاب نصر على، شحاتة السيد شحاتة "قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات العالمية"، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2009.

2/1/1: الدوريات:

- أحسان بن صالح "أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها"، جدة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد الإدارة، مجلد 22، العدد 1، 2008 .
- طارق عبد العال حماد " نموذج مقترح لقياس جودة الأرباح في ضوء الممارسات المحاسبية الخاطئة " ،بنها، مجلة كلية التجارة، جامعة بنها، 2005 .
- لؤى على " قانون Oxley وآلياته المقترحة لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر " ، القاهرة، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، مجلة المحاسب، العدد29، أكتوبر2007.

2/1: المراجع الاجنبية:

- Griflits " Creative Accounting " , London , 1986 .
- Janseson " Practical Guide To Creative Accounting " , London , 1988 .
- Kamal, Naser " Creative Financial Accounting" , London , 1993 .

مقـــال
مـحـرر

نحو ضبط إطار لقياس أداء المنظمات الإقليمية للإنتوساي

الجمهورية
التونسيـة

إعـداد: السيد/ حسين بوصندل
مستشار بدائرة المحاسبات التونسية

مقـدمـة:

يعدّ الأداء من المفاهيم الواسعة الذي تعددت في شأنه النظريات وذلك نظرا للأهمية البالغة التي يكتسيها خاصة في مجال الأعمال. فمن النظريات ما يرتكز على الجانب الإقتصادي ومنها ما يقوم على الجانب التنظيمي والاجتماعي ومنها ما يعتمد المقاربات الكمية. ودون الخوض في التباين الحاصل بين المفكرين فإنه يمكن القول اختصارا بأن الأداء يتمثل في قابلية تحقيق الأهداف من قبل جهة معينة، منظمة كانت أو فردا وذلك بفعالية وكفاءة. ومن البديهي أن يمر دعم قدرات أي منظمة عبر قياس أدائها. ذلك أنه يتم من خلال قياس الأداء التعرف على نقاط الضعف التي تحول دون تحقيق ما تم ضبطه من أهداف وإقراره من خطط.

وبالنظر إلى أهميته القصوى في اتخاذ القرار اتجهت عديد المنظمات سواء الربحية أو غير الربحية إلى تصوّر أطر مرجعية لقياس الأداء واعتمادها. ولم تتخلف الأجهزة العليا للرقابة بدورها عن هذا التوجه حيث يوجد في شأنها حاليا 20 إطارا لقياس الأداء[1]. وفي المقابل لا يوجد إلى حد الآن بالنسبة إلى المنظمات الإقليمية للإنتوساي وهي الحاضنة للأجهزة العليا للرقابة في العالم أي إطار لقياس الأداء.

ويكمن الهدف من إعداد هذه الورقة في الوقوف على مزايا وفوائد اعتماد إطار لقياس أداء المنظمات الإقليمية للإنتوساي وفي اقتراح جملة من التوصيات حول القواعد الواجب احترامها لإعداد هذا الإطار وتصنيف للوظائف الموكلة إلى هذه المنظمات بما من شأنه أن يشكل الخطوة الأساسية التي تؤسس لمشروع تصميم إطار لقياس الأداء.

1- مفهوم إطار قياس الأداء ومزاياه بالنسبة إلى المنظمات الإقليمية للإنتوساي:

يعرّف إطار قياس الأداء عموما بأنه أداة لقياس أداء فرد أو نظام أو مؤسسة وفقا لسُلّم أداء متفق عليه. ويتم القياس عمليّا من خلال منح علامات تقديرية بخصوص جملة من المؤشرات المعيارية الكمية و/أو النوعية. وتعرض نتائج القياس بتقرير وصفي يحلّل مختلف الأبعاد المتصلة بالأداء المحقق. ويمكّن تواتر عمليات التقييم والإفصاح بدوره من حسن إدارة وتقييم ومتابعة كل العوامل المؤثرة في الأداء بما يساهم في التحسين المستمر وتنمية القدرات.

---

[1] من ضمن الأطر المتوفرة يذكر "إطار قياس الأداء للأجهزة العليا للرقابة" المعد من قبل الإنتوساي وتقييم الاحتياجات في مجال بناء القدرات" المعد من قبل الآي دي آي و"تحليل الفجوات في مجال المحاسبة والرقابة على القطاع العام" المعد من قبل البنك الدولي.

ومن حيث الفوائد والمزايا التي يمكن أن تحصل للمنظمات الإقليمية للإنتوساي من خلال اعتماد إطار مشترك لتقييم الأداء فإنه يمكن حصرها في ما يلي:

- توفير مرجع موحد لقياس الأداء يغني عن كل توجه معزول وعن تشتت الجهود المنفردة لكل منظمة لقياس أداء كل منها على حدة.

- إرساء تقليد إيجابي لدى هذه المنظمات لقياس ومتابعة أدائها وإجراء مقارنات في ما بينها بما من شأنه أن يحفز تبادل التجارب في ما بينها ويساعد على اعتماد أفضل الممارسات.

- تحسين مستوى الإفصاح عن أنشطة هذه المنظمات من حيث الدقة والشمولية.

- تقييم موضوعي لفعالية الأنشطة والبرامج واعتماد ذلك من أجل التحسين المستمر.

- تمكين الأجهزة العليا للرقابة من الانتفاع ببرامج محدثة بشكل مستمر باعتبار أن الأداء الجيد للمنظمات الإقليمية ينعكس حتما وبصورة إيجابية على أداء الأجهزة المنضوية.

- تيسير عمليات التنسيق والتخطيط من قبل المنظمة الأم (الإنتوساي) من خلال إيجاد مرجعيّة مشتركة تكون بمثابة القاسم المشترك بين المنظمات الإقليمية.

- تحفيز مجموعات المانحين على اعتماد برامج للتعاون مع المنظمات الإقليمية للانتوساي.

2- الضوابط المتصلة بإعداد إطار قياس الأداء:

استنادا لعديد التجارب يخضع إعداد إطار قياس الأداء لجملة من الضوابط على المستوى الفني والتنظيمي وذلك من أجل ضمان أوفر شروط النجاح له.

1/2- الضوابط الفنية لإطار قياس الأداء:

تتعلق الضوابط الفنية لإطار قياس الأداء بخاصيات وميزات جوهرية أساسية لا بد من الحرص على توفرها عند تصوّر أي مشروع بهذا الخصوص. وتتعلق هذه الضوابط أساسا بما يلي :

- **الشموليّة:** ويقصد بها تغطية المجالات الأساسية للنشاط التي تتصل بتفعيل رسالة المنظمة ورؤيتها وأهدافها وكذلك بعلاقاتها مع الأطراف الخارجية ذات المصلحة. ومن أجل ضمان توفر هذا المعيار تكون الخطوة الأساسية ضمن مسار إعداد إطار قياس الأداء هي ضبط هيكل نشاط المنظمة على نحو لا يغفل أيّا من الأنشطة الفاعلة في تقييم أدائها.

- **الموضوعية:** وهي تتصل بالمؤشرات التي سيتم اختيارها لقياس الأداء. وتكتسب هذه الصفة عندما تمكّن المؤشرات من القياس بشكل مجرد وحيادي وتعطي دلالات محددة غير قابلة للتأويل وتمكّن من الحصول على تمثيل حقيقي للظواهر المعنية بالقياس. وتكتسي هذه الميزة أهمية بالغة باعتبارها تتيح قياس التطوّر وإجراء المقارنات.

- **التوافق**: ويتعلق باعتماد مؤشرات وسلّم قياس مرتكز على معايير أو ممارسات متفق في شأنها على الصعيد الدولي. وفي غياب معايير خاصة بالمنظمات الإقليمية للإنتوساي كتلك المتعلقة بالأجهزة العليا للرقابة فإنه يبدو من الضروري التوافق على حدّ أدنى من الممارسات الفضلى في مجالات التصرف الأساسية لهذه المنظمات.

- **الاختصار:** ويتعلق بالمؤشرات التي سيتم اختيارها حيث ينصح بتفادي تضخيم عددها والاقتصار على ذات الدلالة منها. وقد تبين من عديد التجارب أنه كلما تضخم عدد المؤشرات كلما زاد خطر تكرارها وتعقدت عملية وصفها وتحليلها وتداخلت مفاهيمها لدى القارئ.

- **التبسيط:** ويعني سهولة الاستعمال وعدم تضمن عمليات معقدة سواء في احتساب المؤشرات أو في اعتماد معادلات لا يمكن لغير الفنيّين إدراكها. ومن شأن هذه الميزة أن تسهّل عمليات التقييم الذاتي من قبل كل منظمة على حدة.

2/2- الضوابط التنظيمية :

وفقا للممارسات الجيدة تخضع عملية تصوّر وإعداد إطار قياس الأداء لجملة من الضوابط التنظيمية والتي من أهمها :

- **التفويض الرسمي:** من المهم توفر تفويض رسمي قبل الشروع في عملية تصوّر وإعداد إطار قياس الأداء. فالتفويض يضفي الشرعية ويضمن التعاون أثناء مختلف مسارات الإعداد ويسهّل قبول المخرج النهائي واعتماده بشكل رسمي. وباعتبار موقعها المحوري فإنه من البديهي أن تتولى منظمة الإنتوساي الإشراف على مشروع ضبط إطار لقياس أداء منظماتها الإقليمية وأن تفوّض لذلك فريق عمل.

- **التخطيط المحكم:** يستند التخطيط المحكم لضبط إطار قياس الأداء للعمليات التالية :

- اختيار فريق العمل: من المهم أن يستند اختيار أعضاء الفريق على أساس مشاركة جميع المنظمات الإقليمية وتوفر عنصر الخبرة والإلمام الواسع بمختلف نواحي النشاط ذات العلاقة بالأداء بما من شأنه أن يسهّل توزيع المهام وتقاسم الأدوار.

- ضبط جدول زمني: كأي مشروع لا بد من ضبط رزنامة بخصوص كل عملية من عمليات التصوّر والإعداد لإطار قياس الأداء وتحديد طبيعة مخرجاتها المنتظرة.

- التقييم المرحل: من الضروري اعتماد مسار قائم على تقييم كل مرحلة من مراحل بناء الإطار وذلك بشكل تشاركي من قبل المنظمات الإقليمية وذلك حتى تتم الاستفادة القصوى من مختلف الآراء ولتفادي الأخطاء المرحلية التي قد تؤثر على المخرج النهائي.

- **المنهج التطبيقي:** يجب أن يعتمد بناء إطار قياس الأداء على المنهج التطبيقي من خلال تطبيق أسلوب التجربة الميدانية على الفئات المستهدفة.

ويعني ذلك أنه يجب اختبار الإطار في مختلف البيئات المتوفرة حتى يتم استخلاص الدروس بما يتيح ملاءمة المخرج النهائي لجميع الحالات.

- **الترويج للإطار:** لا يمكن لأي إطار لقياس الأداء أن يلقى الرواج لدى الفئات المستهدفة في غياب خطّة ترويجية. ومن المفيد أن تكون الخطة متعددة الوسائط ومكثفة من خلال تنظيم ورش العمل والحلقات الدراسية وإصدار النشرات وأدلة العمل التوضيحية سواء الورقية أو الإلكترونية.

3- تصوّر لتصنيف المهام الموكلة للمنظمات الإقليمية للإنتوساي:

دون الخوض في وجاهة المسار الذي يجب انتهاجه من أجل ضبط إطار لقياس أداء المنظمات الإقليمية للإنتوساي باعتبار أنه لا يمكن الجزم بوجود مسار مثالي لذلك حيث يترك الأمر عادة لفريق العمل المكلف بهذه المهمة إلا أنه يبدو من البديهي أن تكون من ضمن الخطوات المتبعة وضع تصنيف للوظائف الموكلة لهذه المنظمات حتى يتسنى في ما بعد ضبط مؤشرات للأداء بعنوانها وترتيبها حسب أهمية المساهمة في تحديد الأداء.

وانطلاقا من تجربتي مع المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة منذ سنة 2009 مكنت من الاطلاع ميدانيا على مختلف المهام الموكلة وعلى اللوائح التنظيمية والقواعد الإجرائية والمخطط الاستراتيجي ومن التواصل مع الأجهزة الأعضاء والمنظمات الشبيهة تيسّر لي الوصول إلى ضبط تصوّر لتصنيف تلك المهام.

وقد اعتمد في التصنيف على مبدإ الاتصال الوظيفي للأنشطة بأهداف المنظمة حيث تم على هذا الأساس توزيع المهام إلى مهام أساسيّة لا يمكن من دونها للمنظمة أن تحقق ما أنشئت من أجله وأخرى فرعيّة منضوية تحت المهام الأساسية وتساهم مجتمعة بدورها في تجسيمها.

وأسفرت أعمال البحث والتحليل للوقوف على ثلاثة أنشطة أساسية وهي تتعلق ببناء قدرات الأجهزة العليا للرقابة وبتنمية الاتصال والتعاون سواء بين الأجهزة أو على الصعيد الدولي وبالدعم الفني واللوجستي للأنشطة.

1/3- بناء قدرات الأجهزة العليا للرقابة:

يعرّف بناء القدرات بأنه تطوير كل من المهارات و المعارف والتنظيمات وأساليب العمل التي تجعل منظمة ما فعالة[2]. وقد تركز اهتمام الأجهزة العليا للرقابة خلال السنوات الماضية على مجال بناء القدرات نظرا لبعده الشمولي في معالجة الثغرات التي تحول دون تطور أدائها وتحسين تموقعها في المجتمع. ولم تحد منظمة الإنتوساي والمنظمات الاقليمية المنبثقة عنها عن هذا التوجه وهو ما يترجمه تضمين مخططاتها الاستراتيجية لأهداف هذا الاطار. ويرتكز العمل على هذا الصعيد على تخطيط وتنفيذ وتقييم أنشطة لفائدة الأجهزة العليا للرقابة.

*** التخطيط لبرامج تنمية القدرات:**

يشمل مجال التخطيط لبرامج تنمية القدرات الأنشطة التالية:

– وضع إطار لتقييم احتياجات الأجهزة العليا للرقابة المنضوية تحت المنظمة الإقليمية يشمل ضبط الإجراءات والآليات والمسؤوليات.

– تحديد الاحتياجات الحقيقية للأجهزة في مجال بناء القدرات وتوثيقها بشكل منتظم.

– ضبط برامج التدريب والمساندة المختلفة لفائدة الأجهزة.

---

[2] تعريف لجنة الإنتوساي لبناء القدرات

* **تنفيذ برامج بناء القدرات:**

يتصل بمجال تنفيذ برامج بناء القدرات بالأساس نشاطان يتعلقان بـ:

- ضبط المعايير والقواعد الإجرائية المناسبة لتنفيذ برامج تنمية القدرات.

- تأمين المشاركة الفعالة للأجهزة في جميع البرامج المنجزة.

* **تقييم برامج بناء القدرات**

ينضوي تحت هذا المجال الأنشطة التالية:

- وضع إطار لتقييم برامج تنمية القدرات يشمل ضبط الإجراءات والآليات والمسؤوليات.

- قياس أثر البرامج المنجزة وتوثيق الدروس المستخلصة.

- تحوير الأنشطة المتصلة بتخطيط وتنفيذ البرامج في ضوء التقييمات المنجزة.

2/3- تنمية الاتصال والتعاون:

ضمنت أغلب المنظمات الإقليمية للإنتوساي ضمن أنظمتها الأساسية ومخططاتها الاستراتيجية أهدافا تتعلق بتنمية الاتصال والتعاون سواء بين أجهزتها الأعضاء أو مع أطراف خارجية. وتندرج عديد الفعاليات ضمن هذا الإطار وذلك على غرار مراجعة النظير وتبادل الزيارات والخبرات وإبرام الاتفاقيات وعقد المؤتمرات المشتركة وإصدار النشريات والمجلات.

وتتعلق الأنشطة التي يمكن قياس أداء المنظمات الإقليمية بعنوانها في هذا المجال بما يلي:

- ضبط خطة اتصال على المدى المتوسط و/أو البعيد تشمل الأهداف والآليات والفئات المستهدفة.

- رصد مجالات التعاون المشتركة بين الأجهزة الأعضاء ومع الأطراف الخارجية (منظمات شبيهة، مانحين، مراكز بحث...).

- صياغة مقترحات التعاون وعرضها على الجهات ذات النظر.

- الترويج لمقترحات التعاون والبحث عن إمكانيات تمويلها.

- تنفيذ اتفاقيات التعاون المبرمة.

- تقييم خطة الاتصال بشكل منتظم ومراجعتها في ضوء التطورات الحاصلة.

3/3- الدعم الفني واللوجستي للأنشطة:

لكي تتمكن المنظمة الإقليمية من تأمين دورها فإنه من البديهي أن يتوفر لها إطار تنظيمي يكون بمثابة الذراع التنفيذي الذي يسهر على وضع القرارات والتوصيات حيز التطبيق وذلك من خلال أنشطة الدعم الفني واللوجستي. ويؤمن هذا الدور عادة الأمانة العامة للمنظمة. وقد تبين أن حسن أداء المنظمة مرتبط ارتباطا وثيقا بحسن أداء ذراعها التنفيذي. وتتعلق أنشطة الدعم الفني واللوجستي بالأساس بما يلي:

– تقييم الاحتياجات من الموارد البشرية والمادية والمالية للمنظمة بشكل منتظم.

– تطبيق القواعد الإجرائية والتوصيات المنبثقة عن قيادة المنظمة (تنسيق أعمال تكوين اللجان وفرق العمل، توثيق الأعمال، ترتيب عقد مختلف الأنشطة...).

- توفير منظومات الإعلام والاتصال والتصرف فيها (قواعد البيانات، منظومات التراصل، الموقع الإلكتروني...)؛
- تقديم الإقتراحات الرامية لتطوير عمل المنظمة (هيكلة اللجان، أسلوب عقد اللقاءات، النظام الأساسي...).

الخـاتمة:

لقد أصبح للمنظمات الإقليمية للإنتوساي دور أساسي في دعم جهود الأجهزة العليا للرقابة والرفع من أدائها المهني من خلال إقرار برامج لفائدتها تهدف إلى تحسين تموقعها وتنمية قدراتها ودعم التعاون وتبادل المعارف في ما بينها. وقد أصبح من الواضح الدور الإيجابي لهذه البرامج التي ساهمت في إبراز قيمة الأجهزة العليا للرقابة ومزاياها في المجتمع خاصة في مجال دعم النزاهة وحماية المال العام.

ومن شأن وضع إطار لتقييم أداء هذه المنظمات أن يساعد في مزيد إحكام تدخلاتها وإثرائها وتعميق أثرها لدى الأجهزة العليا للرقابة. وبالنظر إلى ما يحيط بهذه العملية من تعقيد وما تتطلبه من توحيد في المنهجية ومشاركة واسعة فإنه يبقى من الضروري أن تتمّ في إطار منظمة الإنتوساي وهي المنظمة الأم ذات الخبرة والمعرفة بخصوصيات العمل المشترك ومتطلباته.

المـراجع:

- إصدارات فريق عمل الإنتوساي حول قيمة الأجهزة العليا للرقابة المالية ومزاياها والمتعلقة بإعداد إطار قياس الأداء للأجهزة العليا للرقابة.
- دليل تقييم الاحتياجات في مجال بناء القدرات – الآي دي آي.
- إطار تحليل الفجوات في مجال المحاسبة والرقابة على القطاع العام – البنك الدولي.
- إطار الإنفاق العام والمساءلة المالية – PEFA
- النظام الأساسي والقواعد الإجرائية والمخطط الاستراتيجي للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
- المواقع الإلكترونية لكل من الإنتوساي والأرابوساي والأوروساي والأسوساي..

إصـــدارات جـــديـــــــدة

1- اسم الكتاب: **المراجعة في البيئة الالكترونية.**

اسم المؤلف: د/ جيهان عبد المعز الجمال.

دار النشـــر: دار الكتاب الجامعي- العين- دولة الأمارات العربية المتحدة.

تاريخ الإصدار: 2014.

نبذة عن الكتاب: يقع الكتاب في 515 صفحة من الحجم المتوسط، يهتم الكتاب بدراسة المراجعة في ظل البيئة الالكترونية ويوجه هذا الكتاب بصفة عامة إلى عديد من الفئات لعل أبرزها طلاب مرحلة البكالوريوس والباحثين في مجال الدراسات العليا، بالإضافة إلى كافة المزاولين لـمهنة المحاسبة والمراجعة، فضلاً عن المحاسبين والمراجعين العاملين بالوحدات الاقتصادية ومنظمات الأعمال المختلفة. يقسم الكتاب إلى تسعة فصول رئيسية هي:

الفصل الأول: نظام المعلومات المحاسبية والبيئة الالكترونية.

الفصل الثاني: الإطار النظري لمراجعة نظم المعلومات.

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

الفصل الرابع: الإطار النظري لنظام التقييم الذاتي لمخاطر الرقابة.

الفصل الخامس: أدلة الإثبات الالكترونية.

الفصل السادس: مراجعة أمن المعلومات.

الفصل السابع: المراجعة القضائية والغش المالي في البيئة الالكترونية.

الفصل الثامن: انعكاسات التجارة الالكترونية على عملية المراجعة.

الفصل التاسع: مسئولية المراجع تجاه الإفصاح الالكتروني عن المعلومات المحاسبية على شبكة الانترنت.

2- اسم الكتاب: **المراجعة المتكاملة - مدخل المراجع العربي للقرن الحادي والعشرين-.**

اسم المؤلف: د.شحاته السيد شحاته.

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

تاريخ الإصدار: 2014.

نبذة عن الكتاب: يقع الكتاب في 475 صفحة من الحجم المتوسط، يهتم الكتاب في إبراز تطور دور المراجعة الداخلية الحديثة في المراجعة المتكاملة ودورها الاستشاري في مجال الرقابة الداخلية والحوكمة وإدارة المخاطر. ليسير في اتجاه أداء هذين الدورين في التطبيق على تقارير الأعمال المتكاملة للمعلومات مثل معلومات الحوكمة والمسئولية الاجتماعية والبيئة والاستدامة والتوجيه الاستراتجي للشركات. يقسم الكتاب إلى تسعة فصول رئيسية هي:

الفصل الأول: أهمية الشك المهني لمراقب الحسابات.

الفصل الثاني: تقييم مراقب الحسابات لغرض الاستمرار.

الفصل الثالث: تحليل مخاطر مقاضاة الغير لمراقب الحسابات.

الفصل الرابع: المراجعة الاستقصائية القضائية (الفحص القانوني).

الفصل الخامس: المراجعة الخارجية لتقارير الأعمال المتكاملة.

الفصل السادس: الدور التوكيدي والدور الاستشاري للمراجعة الداخلية الحديثة.

الفصل السابع: إسناد وظيفة المراجعة الداخلية للغير.

الفصل الثامن: تقارير المراجعة الداخلية.

الفصل التاسع: المراجعة الداخلية الحديثة لتقارير الأعمال المتكاملة.

3- اسم الكتاب: محاسبة التكاليف للأغراض الإدارية.

اسم المؤلف: د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك.

دار النشـــر: دار التعليم الجامعي (21) ش شادي عبد السلام - برج زهرة الأنوار - ميامي- الإسكندرية.

تاريخ الإصدار: 2014.

نبذة عن الكتاب: يقع الكتاب في 318 صفحة من الحجم المتوسط، يهتم هذا المؤلف بدراسة محاسبة التكاليف واستخداماتها في المجال الإداري بما تحقق أغراضها المختلفة، مع التركيز على مدخل إدارة التكلفة وأدواتها. قسم هذا المؤلف إلى بابين وعدد ثمانية فصول تناولت الموضوعات التالية:

الباب الأول: قياس التكلفة لأغراض الرقابة:

الفصل الأول: مدخل التكاليف المعيارية والموازنة.

الفصل الثاني: تحليل انحرافات تكلفة الموارد البشرية.

الفصل الثالث: تحليل انحرافات تكلفة العمل المباشر.

الفصل الرابع: تحليل انحرافات التكاليف الصناعية الإضافية.

الفصل الخامس: تحليل انحرافات هامش الربح واستخدام أسلوب التجزئة في تحليل الانحرافات.

الفصل السادس: دراسة الأساليب الإحصائية والرقابة على التكاليف.

الباب الثاني: إدارة التكلفة ومداخل قياس التكلفة وتأثيرها على التخطيط والرقابة:

الفصل السابع: إدارة التكلفة ومقوماتها.

الفصل الثامن: دراسة مداخل قياس التكلفة وتأثيرها على التخطيط والرقابة.

4- اسم الكتاب: مـــراجعـــة الحســابـات.

اسم المؤلف: د. شحاتة السيد شحاتة.

دار النشـــر: دار التعليم الجامعي (21) ش شادي عبد السلام - برج زهرة الأنوار - ميامي الإسكندرية.

تاريخ الإصدار: 2014.

نبذة عن الكتاب: يقع الكتاب في 377 صفحة من الحجم المتوسط، يتناول هذا المؤلف بعض الدراسات المتقدمة في مراجعة الحسابات في ضوء التحديات المهنية ومتغيرات بيئة الأعمال وبيئة الممارسة المهنية السائدة حالياً في مصر. يشتمل الكتاب على أحدى عشر فصلاً تناولت الموضوعات التالية:

الفصل الأول: جودة المراجعة.

الفصل الثاني: خطر المراجعة.

الفصل الثالث: تطور مسئولية مراجع الحسابات الخارجي عن الرقابة الداخلية.

الفصل الرابع: اختبارات فعالية الرقابة الداخلية واختبارات صحة المعلومات باستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية.

الفصل الخامس: اختبارات صحة التفاصيل في أرصدة الحسابات باستخدام أسلوب المعاينة الإحصائية.

الفصل السادس: فحص القوائم المالية المرحلية (الدورية).

الفصل السابع: مراجعة القوائم المالية المختصرة والمعلومات المالية القطاعية والمعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية.

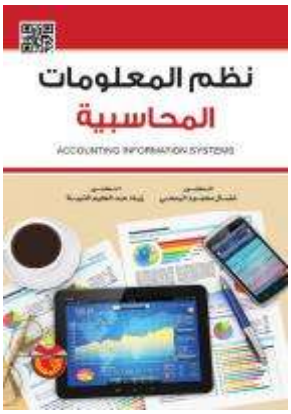
الفصل الثامن: مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة.

الفصل التاسع: اختبارات المعلومات المالية المستقبلية.

الفصل العاشر: مسئولية المراجع في اكتشاف الغش والتقرير عنه.

الفصل الحادي عشر: المراجعة وتكنولوجيا المعلومات واستخدام الحاسب الآلي.

5- اسم الكتاب: نظم المعلومات المحاسبية.



اسم المؤلف: د. زياد عبد الحليم الذيبة – د. نضال الرمحي.

دار النشـــر: دار المسيرة للنشر والتوزيع.

تاريخ الإصدار: 2014.

نبذة عن الكتاب: وجاء هذا الكتاب في عشرة فصول وكما يلي:

الفصل الأول تحدث عن تكنولوجيا المعلومات في منظمات الأعمال، من حيث أهميتها ودورها وما تحققه من تنافسية في مجال الأعمال. كما تناول الفصل الثاني تدقيق نظم المعلومات المحاسبية وأهميتها بالنسبة للمدقق، وما تواجهه من مخاطر وخاصة في ظل النظام المحوسب وجاء الفصل الثالث مكملاً للفصل الثاني والذي يتوسع في مفهوم الأخطار التي تتعرض لها نظم المعلومات المحاسبية وأنواعها وأسبابها والطرق المستخدمة في حماية النظام فيها.

ولم يبتعد الفصلان الرابع والخامس كثيراً عن الفصل الثالث حيث سلط الضوء على مفهوم الرقابة على نظم المعلومات المحاسبية والأساليب الرقابية المتبعة في هذه النظم وكذلك المبادئ الرقابية فيها أما الفصول السادس والسابع والثامن فقد جاءت كأمثلة مهمة على رقابة نظم المعلومات المحاسبية، فقد تناول الفصل السادس الرقابة على نظام المشتريات، والفصل السابع تناول الرقابة على نظام المخزون، أما الفصل الثامن فقد تناول الرقابة على نظام الموارد البشرية.

وتم في نهاية الكتاب تناول الرقابة والتدقيق الحديث من خلال الفصلين التاسع والعاشر حيث تناول الفصل التاسع مصطلح الحاكمية المؤسسية، وأهميتها وتطورها وأهدافها وما قد تحققه في بناء هيكل المؤسسة على أسس علمية حديثة.

وأخيراً تناول الفصل العاشر ما يسمى حاكمية تكنولوجيا المعلومات من حيث المفهوم والأهمية والأدوات المستخدمة فيها.

6- اسم الكتاب: تفعيل آليات المراجعة في محاربة الاحتيال والفساد.

اسم المؤلف: د. أمين السيد أحمد لطفي.

دار النشر: الدار الجامعية للنشر والتوزيع- شارع زكريا غنيم - الابراهيمية.

تاريخ الإصدار: 2014.

نبذة عن الكتاب: يقع الكتاب في 463 صفحة ويتناول موضوع الاحتيال والفساد ومسئولية الإدارة عن تلك الجريمة ونطاق مسئولية المراجعين عن تقليل الاحتيال والفساد وتقليصه وتفعيل آليات المراجعة في محاربة الاحتيال والفساد، ويتكون الكتاب من سبعة فصول هي كالآتي:

الفصل الأول: طبيعة الفساد وأنواعه وتداعياته وآليات مكافحته ومحاربته: ويتطرق إلى طبيعة ومظاهر وآثار الفساد، دور الإدارة المالية الجيدة في مكافحة الفساد.

الفصل الثاني: مسئوليات المراجعين في مواجهة مسئوليات الإدارة عن القوائم المالية، ويتطرق إلى تحديد مسئوليات المراجعين والإدارة طبقاً لمعايير المراجعة ومسئوليات المراجعين وفجوة التوقعات للمراجعة، أبرز نتائج الدراسات الميدانية في مجال فجوة التوقعات، تطبيق فجوة توقعات وأداء عملية المراجعة، دور المراجعين في المجتمع.

الفصل الثالث: مراجعة الغش، ويتطرق إلى مفهوم الغش وأنواعه، مثلث وظروف الغش، تقدير المراجع لمخاطر الغش، مصادر المعلومات الخاصة بمخاطر الغش، الاستجابة إلى مخاطر الغش، مجالات مخاطر الغش المحددة، المسئوليات القائمة عند الشك في وجود الغش، المتطلبات الأساسية لإيضاح معيار المراجعة رقم (99).

الفصل الرابع: آليات تفعيل وتقوية استقلالية المراجعين: ويتطرق إلى طبيعة وأهمية استقلالية المراجعين في الحقيقة والمظهر، التهديدات التي قد تحد أو تضعف من استقلالية المراجعين، آليات حماية استقلالية المراجعين من تهديدات العملاء، آليات حماية استقلالية المراجعين عند الارتباط بمصالح مالية من عميل المراجعة، آليات حماية استقلالية المراجعين في ظل العلاقة الشخصية والتجارية مع عميل المراجعة، آليات حماية استقلالية المراجعين في ظل وجود معاملة تمييزية من عميل المراجعة، ...

آليات حماية استقلالية المراجعين عند تقديم خدمات التقاضي لعميل المراجعة، آليات حماية استقلالية المراجعين في ظل الاعتماد المفرط على دخل الاتعاب من عميل المراجعة، آليات حماية استقلالية المراجعين عند تقديم خدمات أخري بخلاف المراجعة، الآليات المقترحة الأخرى لتقوية استقلالية المراجعين والتدوير الإلزامي للمراجعين.

الفصل الخامس: دور حوكمة الشركات في تدعيم المراجعة لمحاربة الفساد: ويتطرق إلى علاقات حوكمة الشركات والمراجعة، نظرية حوكمة الشركات وإخفاقاتها، العناصر الأساسية لحوكمة الشركات، حوكمة الشركات ومسئوليات التقرير، المراجعة الخارجية وحوكمة الشركات كمجال متعدد الضوابط، لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية والخارجية.

الفصل السادس: مراجعة الغش والمحاسبة القضائية: ويتطرق إلى المهن المقاومة للغش ودورة الغش، المحاسب القضائي وعمليات المراجعة، مراجع الغش ومراجع التحقيق، المستقبل المهني المقاوم للغش.

الفصل السابع: دليل دور الأجهزة الرقابية العليا في التعامل مع الاحتيال والفساد: ويتطرق إلى فهم الاحتيال والفساد، معالجة الاحتيال والفساد.

7- اسم الكتاب: القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول والالتزامات.

اسم المؤلف: د. ناصر نور الدين عبد اللطيف.

دار النشـــر: دار التعليم الجامعي - شارع شادي عبد السلام - ميامى - الإسكندرية.

تاريخ الإصدار: 2014.

نبذة عن الكتاب: يقع الكتاب في (368) صفحةويتناول المعالجة المحاسبية في الشركات الصناعية والإفصاح المحاسبي المرتبط بعناصر الأصول المتداولة والثابتة ودراسة الالتزامات ومشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن الالتزامات قصيرة الأجل وطويلة الأجل، بالإضافة إلى اليوميات الخاصة والأستاذ المساعد والمعالجات المحاسبية.

ويتكون الكتاب من ستة فصول هي كالآتي:

الفصل الأول: المحاسبة في المشروعات الصناعية.

الفصل الثاني: المحاسبة عن الصول قصيرة الأجل.

الفصل الثالث: المحاسبة عن الأصول طويلة الأجل.

الفصل الرابع: المحاسبة عن الالتزامات قصيرة الأجل.

الفصل الخامس: المحاسبة عن الالتزامات طويلة الأجل.

الفصل السادس: الدفاتر واليوميات المساعدة وتصحيح الأخطاء المحاسبية.

8- اسم الكتاب: الاقتصاد المالي في ظل التحولات الاقتصادية المعاصرة (تطور الدور الاقتصادي الحكومي، الضرائب، الإنفاق العام، الموازنة العامة).

اسم المؤلف: د. عاطف وليم اندراوس.

دار النشـــر: دار الفكر العربي.

تاريخ الإصدار: 2014.

نبذة عن الكتاب: يقع الكتاب في (657) صفحة من الحجم، ويتناول اقتصاديات المالية العامة والدور الحكومي في الاقتصاد ككل وأدوات تحقيق هذه الأهداف والآثار الاقتصادية والاجتماعية على الأفراد والقطاعات الاقتصادية. ويتكون الكتاب من أربعة فصول هي كالآتي:

الفصل الأول: المفاهيم العامة وتطور الدور الحكومي في الاقتصاد الكلي: ويتطرق إلى تطور الدور الحكومي في الفكر الاقتصادي، النظم الاقتصادية، النظم المالية، نموذج التدفق الدائري في الاقتصاد، تخصيص الموارد بين الاستخدام الخاص والاستخدام الحكومي، قياس حجم النشاط الحكومي، الدور الحكومي في ظل الاقتصاد الحر، مظاهر فشل السوق ومبررات التدخل الحكومي، المالية العامة والاقتصاد العام.

الفصل الثاني: تحليل الإنفاق الحكومي: ويتطرق إلى مفهوم السلع العامة وأمثلة لأنواع السلع والخدمات، الطلب على السلع والخدمات العامة البحتة، تحديد المستوي الأمثل من السلع العامة البحتة، التدخل الحكومي لتوفير الخدمات العامة البحتة، تعريف الآثار الخارجية وخصائصها والمشاكل المترتبة عليها، الآثار الخارجية الايجابية، الأساليب المالية لمعالجة الآثار الخارجية، استخدام الأدوات غير المالية للتعامل مع الآثار الخارجية، تعريف الإنفاق العام وأنواع النفقات العامة، تطور دور النفقة العامة، الآثار الاقتصادية لبرامج الإنفاق العام، تقييم برامج الإنفاق العام، تحليل فعالية النفقة، تحليل التكاليف والمنافع.

الفصل الثالث: مصادر تمويل النشاط الحكومي: ويتطرق إلى مفهوم الضرائب وأنواعها، الضرائب الوحيدة والضرائب المتعددة، الضرائب على الأموال والضرائب على الأشخاص، الضرائب العينية والضرائب الشخصية، تقسيم الضرائب وفقاً لنقاط تأثيرها على نموذج تدفق الدخل والإنفاق، الضرائب المباشرة وغير المباشرة، الضرائب على الدخل والضرائب على الإنفاق والضرائب على الثروة، التنظيم الفني للضريبة والقواعد الأساسية لها، أثر الضريبة على كل من الاستثمار والقرارات التمويلية للشركات والشكل القانوني والادخار والعمل، والأثر على الكفاءة الاقتصادية والعدالة، نقل العبء الضريبي، التجنب الضريبي، التهرب الضريبي، مصادر التمويل غير الضريبية (مدفوعات المستخدمين الهبات والتبرعات والمنح والتمويل التضخمي وفائض المشروعات الحكومية والغرامات والتعويضات)، القروض العامة والدين العام (المفهوم والأنواع والتنظيم الفني)، التمويل بالعجز، عبء الدين العام، سياسة إدارة الدين العام.

الفصل الرابع: الموازنة العامة للدولة: ويتطرق إلى مفهوم الموازنة العامة للدولة ووظائفها ومبادئها ودورتها وتقسيماتها، الموازنة العامة بين الرؤية التقليدية واتجاهات التطوير، موازنة البنود والاعتمادات، موازنة البرامج والأداء، موازنة التخطيط والبرمجة، الموازنة ذات الأساس الصفري، الموازنة التعاقدية، الموازنة العامة في مصر.

نـــشاطات الـــتـــدريـــب

* اللقاء التـدريبي بالجمهورية التونسية حول موضوع "الرقابة على تقنية المعلومات":

تنفيذا للقرار رقم 2013/164 للمجلس التنفيذي في اجتماعه الثامن والأربعين المنعقد بدولة الكويت خلال يومي 23 و2013/6/24 والذي أقر فيه باقتراح من الأمانة العامة الاستفادة من المبلغ المتبقي من الهبة المقدمة من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي بجمهورية العراق وديوان المحاسبة بدولة الكويت من خلال عقد اللقاء التدريبي"الرقابة على تقنية المعلومات" بمشاركين جدد، وعقد هذا اللقاء التدريبي بتونس خلال الفترة من 01/6 إلى 2014/01/13. وشارك في هذا اللقاء 25 مشاركاً يمثلون (14 جهاز) من الأجهزة الأعضاء في المنظمة العربية وهي أجهزة الرقابة في البلدان التالية: الأردن وتونس والجزائر والسعودية وسلطنة عمان والسودان وفلسطين والعراق والكويت ولبنان وليبيا ومصر وموريتانيا واليمن.

تم تنفيذ اللقاء على مدى سبعة أيام بمعدل أربع جلسات يوميا. وقد بدأ اليوم الأول بتلاوة آيات بينات من القرآن الكريم. وبعد ذلك ألقى معالي الأستاذ/ عبد القادر الزقلي، الرئيس الأول لدائرة المحاسبات التونسية والأمين العام للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة كلمة رحب فيها بالمشاركين مبينا أهمية اللقاء ومتمنيا لأعماله النجاح والتوفيق. وتمحور اللقاء حول تعريف رقابة تقنية المعلومات وتأثير تقنية المعلومات على الرقابة وأطر التحكم في تقنية المعلومات والتخطيط والتنظيم وتنظيم وظائف تقنية المعلومات والتخطيط لاستمرارية العمل والضوابط المادية والمنطقية وضوابط التطبيقات وأساليب الرقابة المدعمة بالحاسوب.

* اللقاء التـدريبي بجمهورية مصـر العربية حول موضوع "مهارات الاشراف الفني على التدقيق واثرها على جودة العمل الرقابي":

استضاف الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية اللقاء العلمي حول موضوع "مهارات الاشراف الفني على التدقيق واثرها على جودة العمل الرقابي" وذلك خلال الفترة من 18 إلى 2014/5/22 وشارك فيه 35 مشاركا يمثلون 14 جهازا من أجهزة الرقابة في كل من الأردن والبحرين وتونس والجزائر والسعودية وفلسطين والعراق وقطر والكويت ولبنان ومصر والمغرب وموريتانيا واليمن.

وقد افتتح اللقاء برعاية معالي المستشار/ هشام جنينة، رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية، بحضور ممثل الأمانة العامة للمنظمة رحب فيها بالمشاركين مبينا أهمية اللقاء ومتمنيا لأعماله النجاح والتوفيق. وتمحور اللقاء حول والاطار العام للاشراف الفني على التدقيق والمسؤولية العامة للاشراف ومعايير جودة العمل الرقابي و مجالات ومراحل الاشراف الفني على التقييم والعلاقة بين الاشراف الفني ونظام جودة العمل الرقابي: مرحلة التخطيط لعملية تقييم جودة العمل الرقابي والعلاقة بين الاشراف الفني ونظام جودة العمل الرقابي: مرحلة التنفيذ لعملية تقييم جودة العمل الرقابي والعلاقة بين الاشراف الفني ونظام جودة العمل الرقابي: مرحلة التقرير لعملية تقييم جودة العمل الرقابي والعلاقة بين الاشراف الفني ونظام جودة العمل الرقابي: دور المشرف في تطوير نظام جودة العمل الرقابي وعرض تجارب الأجهزة المشاركة.

* الدورة التدريبية بالمملكة العربية السعودية وبالتعاون مع أمانة تعاون الانتوساي والجهات المانحة حول موضوع "إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة":

بدعوة كريمة من معالي الأستاذ/ أسامة بن جعفر فقيه، رئيس ديوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية والنائب الأول لرئيس المجلس التنفيذي للمنظمة، استضاف ديوان المراقبة العامة الدورة التدريبية التي تناول موضوعها "إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة" خلال الفترة 2-2014/3/6 والتي تندرج في إطار التعاون القائم بين المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة وأمانة تعاون الإنتوساي والجهات المانحة في مجال تعزيز وتنمية قدرات أجهزة المنظمة العربية في مختلف المجالات المتعلقة بالرقابة.

وبلغ عدد المشاركين في هذه الدورة 32 مشاركا مثلوا 14 جهازا وهي أجهزة الرقابة في كل من الجزائر والبحرين ومصر والأردن والكويت وموريتانيا وفلسطين وسلطنة عمان وقطر والمملكة العربية السعودية والصومال والسودان واليمن وتونس.

ومكّنت هذه الدورة المشاركين من إكسابهم مهارات في مجال قياس أداء أجهزتهم باستخدام الإطار، والذين سيشكلون نواة لأجهزتهم وللمنظمة العربية في هذا الخصوص.

وقد تمت ترجمة المادة العلمية من الإنجليزية إلى العربية بدعم من "الصندوق الإئتماني للمانحين المتعدّدين بالبنك الدولي" وقام ديوان الرقابة المالية الإتحادي بجمهورية العراق بمراجعة الترجمة فضلا عن المراجعة التي قام بها المدربون. وتكوّن فريق المدربين من 3 من منتسبي كل من المجلس الأعلى للحسابات بالمملكة المغربية ودائرة المحاسبات بالجمهورية التونسية وديوان الرقابة العامة بالمملكة العربية السعودية.

* الدورة التدريبية بدولة الكويت وبالتعاون مع مبادرة تنمية الانتوساي حول موضوع "تدريب المدربين":

استضاف ديوان المحاسبة بدولة الكويت الدورة التدريبية حول "تدريب المدربين" خلال الفترة من 20 -04 إلى 15-05-2014 وهي مرحلة من برنامج "شهادة أخصّائي التدريب" الذي تقوم بتنفيذه مبادرة تنمية الانتوساي بالتعاون مع المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والذي يهدف إلى دعم قدرة إقليم المنظّمة العربيّة وأجهزتها الأعضاء على تصميم وتنفيذ برامج تدريبيّة ومبادرات لتنمية القدرات ذات فعاليّة.

وبلغ عدد المشاركين في هذه الدورة 37 مشاركا مثّلوا 14 جهازا وهي أجهزة الرقابة في كل من الجزائر والبحرين ومصر والعراق والكويت ولبنان وليبيا وموريتانيا والمغرب وسلطنة عمان والمملكة العربية السعودية والسودان وتونس واليمن والذين سيشكلون نواة لأجهزتهم وللمنظمة العربية في هذا الخصوص.

ويرتبط نجاح البرنامج إلى حد كبير بمدى التزام الأجهزة العليا للرقابة بتحقيق النّتائج المنتظرة منه، فقد سبق تنظيم الدورة التدريبية توقيع الأجهزة الرقابية المشاركة في البرنامج على اتفاقيّة تعاون توضّح المهام والمسؤوليات والنتائج المتوقّعة منه. كما تمّ من خلال إجراء اختبار عبر الإنترنت ومقابلات باستخدام السكايب لاختيار المشاركين حسب الجدارة من بين مرشّحي الأجهزة.

وقد تمّ خلال دورة "تدريب المدربين" استخدام المواد التي صمّمت خلال اجتماع إعداد المادة العلمية بتونس من 23-9 إلى 10-10-2013. وتمّ تدريب المشاركين خلال هذه الدّورة على كيفيّة إعداد وتصميم الدّورات التّدريبيّة المبنية على الحاجات وعلى استخدام مهارات التيسير. وتعلّقت أبرز جلسات الدورة بشرح الطريقة المنهجية للتدريب ومرحلة تحليل الاحتياجات التدريبية، وكذلك مرحلة تصميم وإعداد وتقييم وتنفيذ الدورات التدريبية. كما تعلقت بديناميكية المجموعة وبمراحل تطورها وبمهارات العرض والتقديم وبإدارة النقاش وبتيسير الأنشطة الجماعية، بالإضافة إلى تطبيق كل مراحل التحليل والتصميم والإعداد والتقييم على المشاريع الفردية للمشاركين. وشملت المادة العلمية للدورة كذلك التعلّم الإلكتروني تناسبا مع استعمال تقنية المعلومات لدعم التّعلّم كتوجّه مستقبلي للأجهزة العليا للرّقابة في عصر أصبحت فيه أساليب العمل مبنيّة على التقنية وتراجعت أساليب العمل القديمة.

وتكوّن فريق المدربين من 6 أفراد ينتمون إلى كل من ديوان المراجعة القومي بجمهورية السودان وديوان المحاسبة بدولة الكويت والمجلس الأعلى للحسابات بالمملكة المغربية وديوان المحاسبة بالجمهورية اللبنانية وديوان الرقابة المالية الاتحادي في جمهورية العراق وهم أخصائيو تدريب، مدعومين بمدير برامج مبادرة تنمية الانتوساي وبمستشارة تنمية القدرات لدى المنظمة العربية.

وتتمثّل المرحلة القادمة من برنامج "شهادة أخصّائي التدريب"، حسب ما ورد في اتّفاقيّة التّعاون، في قيام كل مشارك بتطبيق المهارات الجديدة المكتسبة من خلال إعداد وتصميم مادة علميّة لدورة تدريبيّة تدوم يوما واحدا حول موضوع يتعلّق بمعايير الإنتوساي كما تمّ اختياره من قبل الأجهزة المشاركة. وسيتم إعداد هذه المادّة بمتابعة من قبل مدربي مبادرة تنمية الانتوساي عبر التّواصل على الإنترنت. وبعد إعداد المادّة العلميّة، يتعيّن على المشاركين تقديمها لمجموعة من المراجعين بجهازهم وذلك بتطبيق مهارات التيسير التي اكتسبوها أثناء دورة الكويت.

أخبار المنظمة العربية

الاجتماع السابع للجنة تنمية القدرات المؤسسية للمنظمة:

عقدت لجنة تنمية القدرات المؤسسية اجتماعها السابع بدولة قطر الشقيقة خلال الفترة من 7 الى 9 يناير 2014 بناء على الدعوة الكريمة الموجهة من معالي السيد/ إبراهيم بن هاشم السادة القائم بأعمال رئيس ديوان المحاسبة بدولة قطر لاستضافة الاجتماع المذكور، وبمشاركة ممثلي الأجهزة الأعضاء في اللجنة وهي أجهزة الرقابة في كل من الأردن والسعودية والكويت وقطر وفلسطين والمغرب ومصر واليمن، إضافة إلى ممثل عن الأمانة العامة. كما حضره ممثلان عن مبادرة تنمية الانتوساي.

وقد ناقشت اللجنة الموضوعات المدرجة على مشروع جدول أعمالها والتي اشتملت على ما يلي:

البنـد الأول: إقرار مشروع جدول الأعمال.

البند الثاني: انتخاب رئيس للجنة ونائب له ومقرراً: وقد تم بإجماع أعضاء اللجنة تزكية السيد/ فيصل الأنصاري ممثل ديوان المحاسبة بدولة الكويت رئيساً للجنة، والسيد/ محمد الصوابي ممثل المجلس الأعلى للحسابات بالمملكة المغربية نائباً للرئيس، وممثل الأمانة العامة للمنظمة العربية مقرراً.

البند الثالث: دراسة نتائج تنفيذ خطة العمل في مجال التدريب والبحث العلمي لسنة 2013.

البند الرابع: إعداد مشروع خطة العمل في مجال التدريب والبحث العلمي لسنة 2014.

صورة تذكارية للمشاركين في اجتماع اللجنة

البند الخامس: اقتراح لجنة تقويم البحوث الخاصة بالمسابقة الحادية عشرة في مجال البحث العلمي.

البند السادس: اقتراح تعديل القواعد الاجرائية للجمعية العامة للمنظمة.

البند السابع: النظر في تطوير الموقع الحالي للمنظمة على شبكة الانترنت.

البند الثامن: النظر في الاجراءات المتعلقة بعقد اللقاء التدريبي حول موضوع "الرقابة على تقنية المعلومات".

البند التاسع: دراسة موضوع التعاون مع مبادرة تنمية الانتوساي في مجال تنمية القدرات المؤسسية.

البند العاشر: ما يستجد من أعمال، حيث اشتمل على الموضوعات التالية:

– اقتراح موضوع الملتقى العربي الأوروبي المقرر عقده بدولة قطر عام 2015.

– النظر في موضوع التعاون بين المنظمة العربية وأمانة التعاون بين منظمة الإنتوساي والجهات المانحة .

– مشاركة الأمانة العامة في المحاضرة التي نظمها البنك الدولي عن بعد حول موضوع "الرقابة التعاونية كمكون لإستراتيجية تنمية قدرات الأجهزة العليا للرقابة".

– مصفوفة تنفيذ المخطط الاستراتيجي للمنظمة.

البند الحادي عشر: تحديد موعد ومكان الاجتماع القادم للجنة.

وقد ضمنت اللجنة نتائج أعمالها ضمن التقرير الذي أعدته وعرضته الأمانة العامة على المجلس التنفيذي في اجتماعه الخمسين المنعقد بمدينة شرم الشيخ بجمهورية مصر العربية خلال الفترة من 4 الى 2014/3/6.

الاجتماع الخمسين للمجلس التنفيذي للمنظمة العربية:

عقد المجلس التنفيذي للمنظمة العربية للأجهـزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة اجتماعه الخمسين بمدينة شرم الشيخ بجمهورية مصر العربية خلال الفترة من 4 إلى 2014/3/6م وذلك برعاية معالي المستشار/ هشام جنينة، رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية وحضور رؤساء الأجهزة وأعضاء الوفود في الأجهزة الأعضاء في المجلس وهي أجهزة الرقابة في كل من الإمارات العربية المتحدة والمملكة العربية السعودية ومملكة البحرين ودولة فلسطين والجمهورية اللبنانية ودولة الكويت وجمهورية العراق والمملكة المغربية والجمهورية الإسلامية الموريتانية وجمهورية مصر العربية والأمانة العامة للمنظمة.

وترأس الاجتماع معالي الأستاذ/ عبد العزيز يوسف العدساني، رئيس ديوان المحاسبة بدولة الكويت ورئيس المجلس التنفيذي للمنظمة، بحضور معالي الأستاذ/ أسامة بن جعفر فقيه، رئيس ديوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية والنائب الأول لرئيس المجلس التنفيذي، وسيادة الأستاذ/ فاروق عبد العليم توفيق، نائب معالي الدكتور/ عبد الباسط تركي، النائب الثاني لرئيس المجلس التنفيذي ومعالي الأستاذ /عبد القادر الزقلي، الرئيس الأول لدائرة المحاسبات في الجمهورية التونسية والأمين العام للمنظمة العربية.

صورة تذكارية للمشاركين في اجتماع المجلس التنفيذي

وقد استهل الاجتماع بتلاوة آيات بينات من الذكر الحكيم ثم ألقى معالي المستشار/ هشام جنينة، كلمة ترحيبية بالوفود المشاركة تلتها كلمتا كل من معالي الاستاذ/ عبد العزيز يوسف العدساني، والاستاذ / عبد القادر الزقلي.

بعد ذلك انتقل المجلس إلى دراسة ومناقشة مختلف الموضوعات التي تضمنها جدول أعماله وهي:

1ـ إقـرار جدول الأعمال.

2ـ تقرير رئيس المجلس التنفيذي عن نشاطه ونشاط المجلس منذ آخـر اجتماع له.

3ـ تقـرير الأمانة العامة عن نشاطها منذ آخر اجتماع للمجلس.

4ـ تقرير لجنة المعايير المهنية والرقابية للمنظمة في اجتماعها السادس.

5ـ تقرير لجنة تنمية القدرات المؤسسية للمنظمة في اجتماعها السابع.

6ـ تسمية الأجهزة التي ستستفيد من المنحة المالية للمشاركة في اللقاءات التي تعقدها المنظمة سنة 2014.

7ـ اعتماد الحساب الختامي لسنة 2013.

8ـ اعتماد الموازنة التقديرية لسنة 2014.

9ـ تقارير الأجهزة العربية حول مشاركاتها في أعمال اللجان ومجموعات العمل المنبثقة عن منظمة انتوساي.

10ـ انضمام محكمة الحسابات بالجمهورية الاسلامية الموريتانية والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية إلى عضوية فريق البيئة للمنظمة العربية.

11ـ نشر واستخدام المعايير الدولية حول المساعدات المتعلقة بالكوارث.

12ـ تحديد مكان وموعد الاجتماع القادم للمجلس التنفيذي للمنظمة العربية.

13ـ إعداد وتوجيه برقية شكر إلى فخامة رئيس جمهورية مصر العربية.

وقد ضمن المجلس نتائج أعماله بمحضر الاجتماع وأرفقت به القرارات والتوصيات التي اتخذها بشأن الموضوعات المذكورة

الاجتماع السـابع لفريق عمل البيئة للمنظمة العربية:

بدعوة كريمة من معالي الدكتور/ عبد الباسط تركي سعيد، رئيس ديوان الرقابة المالية الاتحادي بجمهورية العراق، عقد فريق عمل البيئة اجتماعه السابع خلال الفترة من 16 الى 2014/3/20 بحضور ممثلي الاجهزة الاعضاء في اللجنة وهي اجهزة الرقابة في كل من جمهورية مصر العربية والجمهورية التونسية ودولة فلسطين ودولة الكويت وجمهورية العراق والجمهورية اليمنية.

وافتتح الاجتماع بكلمة لمعالي الدكتور/ عبد الباسط تركي سعيد، رئيس ديوان الرقابة المالية الاتحادي بجمهورية العراق، ضمنها ترحيبه باعضاء الوفود متمنيا للاجتماع النجاح والتوفيق، ثم ألقت الأستاذة/ غادة محمد فتحي عـافية كلمة فريق عمل البيئة للمنظمة العربية.

وقد تناول الاجتماع المواضيع التالية:

ـ مشـروع جدول الأعمال.

ـ الترحيب بعضوية محكمة الحسابات بالجمهورية الإسلامية الموريتانية والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية.

ـ عـرض تقـرير انجاز فـريق عمل البيئة لخطة العمل 2010-2012.

* عرض نتائج الاجتماع الخامس عشر لمجموعة عمل الانتوساي للمراجعة البيئية.
* عرض مساهمات الفريق.
* عرض ومناقشة موقف خطة عمل الفريق 2013-2015.
* المراجعة البيئية على مشروعات التعدين في الدول العربية.
* المراجعة البيئية على اثار استخدام الطاقة في الدول العربية.
* النفايات الطبية الخطرة في الدول العربية.
* الدليل الإرشادي: توجهات تنفيذ عمليات المراجعة على نشاط المنظور البيئي.
* الدليل الإرشادي: المراجعة البيئية والمراجعة النظامية.
* الدليل الإرشادي: دور الأجهزة العليا للرقابة في التنمية المستدامة.
* الدليل الإرشادي: كيفية إجراء المراجعة المشتركة التعاونية على الاتفاقيات البيئية.

– عرض ملخص عن ورشة عمل بالاشتراك مع البنك الدولي.

– موقف تطوير الصفحة الالكترونية للفريق ضمن موقع المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

– مـا يستجد من أعمال.

أخـبـار الأجهـزة الأعـضاء

* ديـوان المحاسبة بالمملكة الأردنيـة الهاشمية :

1ـ مشـروع التـوأمة : أطلق ديوان المحاسبة مشروع التوأمة الذي ينفذه مع ائتلاف أجهزة الرقابة في كل من اسبانيا وهولندا واستونيا الممول من منحة مقدمة من الاتحاد الأوروبي وبالتعاون مع وزارة التخطيط ويهدف هذا المشروع إلى تسهيل عملية الانسحاب التدريجي من التدقيق المسبق وإعداد دليل في مجال الرقابة البيئية وتدقيق الأنظمة المالية المحوسبة.

2ـ معايير التقارير الدولية : عقد ديوان المحاسبة وجمعية المحاسبين القانونيين دورات تدريبية متخصصة مختلفة حول معايير التقارير المالية الدولية بالتعاون مع معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا ويلز وبدعم من البنك الدولي لجمعية المحاسبين، والتي تهدف الى رفع مستوى وجودة العمل الرقابي لمواكبة التطورات الدولية في ممارسة اعمال التدقيق بمهنية وكفاءة وفعالية واقتصاد والمحافظة على الأموال في القطاعين العام والخاص.

3ـ الادلة والمجلات والمقالات : قام الديوان بترجمة عدد من الوثائق ضمت (المقالات والأدلة والمجالات)، من أهمها ترجمة الدليل الإرشادي الصادر عن منظمة الانتوساي حول الرقابة البيئية "مصادر وخيارات امام الأجهزة العليا للرقابة".

4ـ شارك ديوان المحاسبة الاردني في منتدى تبادل دعم مؤسسات الإدارة المالية بمنطقة الشرق الأوسط لشمال افريقيا والذي نظمته وحدة الادارة المالية بالبنك الدولي والذي عقد بأبوظبي بالامارات العربية المتحدة خلال الفترة 10 الى 2014/6/12.

5ـ وفد تونسي يطلع على تجربة ديوان المحاسبة الأردني : التقى رئيس ديوان المحاسبة الأستاذ/ مصطفى البراري وفدا تونسيا برئاسة الأستاذ/ سمير العنابي رئيس الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد في الجمهورية التونسية ووفد مرافق ضم (5) من موظفي الهيئة، قدم خلاله معالي رئيس ديوان المحاسبة لمحة عن المراحل التي مر بها الديوان منذ انشاءه عام 1928، وأشار البراري إلى العلاقات الوثيقة التي تربط الديوان ودائرة المحاسبات التونسية مشيدا بالتعاون في مختلف مجالات الرقابة ومكافحة الفساد بين البلدين الشقيقتين.

6ـ نفذ ديوان المحاسبة الأردني (14) ورشة عمل بمشاركة (691) موظفا من الوزارات والدوائر الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة وذلك ترسيخا لمبدأ التعاون المهني وتقديم المشورة المالية والمحاسبية التي يقدمها الديوان لتلك الجهات.

* دائرة المحاسبات بالجمهورية التونسية :

1ـ تعييـن رئيس جـديد : بمقتضـى امر حكومي بتاريخ 2014/3/17 تم تعيين السيد/ عبد اللطيف الخراط رئيسا أولا لدائرة المحاسبات بالجمهورية التونسية برتبة وزير.

والسيد/ عبد اللطيف الخراط، مولود في 24 ديسمبر 1956 ومتحصل على الاستاذية في القانون من كلية الحقوق والعلوم السياسية بتونس وديبلوم المرحلة العليا للمدرسة الوطنية للادارة بتونس وديبلوم المؤسسة الكندية للرقابة الشاملة بكندا.

تدرج السيد/ عبد اللطيف الخراط بدائرة المحاسبات في الخطط الوظيفية التالية: رئيس قسم (جوان 1990) ورئيس دائرة أوت 1992) ومندوب الحكومة العام لدى الدائرة (سبتمبر 2008) الى حين تعيينه رئيسا أولا لدائرة المحاسبات. كما تقلد العديد من المسؤوليات الأخرى يذكر منها: مقرر عام لجنة التقرير وعضو اللجنة العليا للصفقات العمومية بالوزارة الأولى ورئيس وفد دائرة المحاسبات بمؤتمري المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في سيول سنة 2001 ومكسيكو سنة 2007 ومنسق أعمال مختلف لجان مراجعة نصوص دائرة المحاسبات.

وتولى السيد عبد اللطيف الخراط تدريس مواد قانونية مختلفة في الأكاديمية والمعاهد العليا. وساهم في عدة دورات تكوينية منظمة من قبل دائرة والمدرسة الوطنية للإدارة أو من قبل دائرة المحاسبات وبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي لفائدة قضاة من دول شقيقة أو قضاة من محكمة المحاسبات.

وللسيد/ عبد اللطيف الخراط العديد من المساهمات العلمية يذكر منها: الرقابة الخارجية في ظل نظام التصرف في الميزانية حسب الأهداف (تونس 2010) والرقابة الخارجية والاستعمال الأمثل للأموال العمومية (تركيا 2010) وأي نظام للجودة مناسب لدائرة المحاسبات (تونس 2010) ونظام مسؤولية المتصرفين في الأموال العمومية (تونس 2012) ودور دائرة المحاسبات في مكافحة الفساد (تونس 2012) والمسؤولية والشفافية والمساهمة في بلدان الربيع العربي، بمناسبة مؤتمر للبنك الدولي (القاهرة 2013) ودور دائرة المحاسبات في مكافحة الجرائم الانتخابية (تونس 2014).

والسيد/ عبد اللطيف الخراط، عضو الهيئة المديرة للمنظمة التونسية للحوكمة والتسيير.

وتغتنم هيئة التحرير هذه المناسبة لتقديم التهنئة الى معالي الأستاذ/ عبد اللطيف الخراط، متمنية له التوفيق في مهامه الجديدة.

*** تسليم التقرير السنوي الى السلطة التشريعية والتنفيذية:**

تولى السيد/عبد اللطيف الخراط، الرئيس الأول لمحكمة المحاسبات والأمين العام للمنظمة العربية تسليم السادة رئيس الجمهورية ورئيس المجلس الوطني التأسيسي ورئيس الحكومة التقرير السنوي العام الثامن والعشرين لمحكمة المحاسبات والتقرير عن غلق ميزانية الدولة لتتصرف 2011. ويحتوي هذان التقريران اللذان ضبطتهما الجلسة العامة لمحكمة المحاسبات على جملة الملاحظات والاستنتاجات التي اسفر عنها النظر في التصرف في عدد من الرامج والمصالح والمؤسسات والمنشآت العمومية والجماعات المحلية خلال السنة القضائية 2012-2013.

كما يتضمن التقرير عن غلق ميزانية الدولة لتصرف 2011 تحليلا لتطور الوضعية المالية للدولة خلال السنة المعنية والاتنتاجات التي أمكن للدائرة استخلاصها في هذا المجال. وقد كان همذا التقرير مشفوعا بالتصريح العام بمطابقة حسابات تصرف المحاسبين العموميين للحساب العام للسنة المالية.

***استضافة دائرة المحاسبات الملتقى التدريبي حول موضوع النزاهة داخل الاجهزة العليا للرقابة:**

في إطار التعاون بين دائرة المحاسبات التونسية والأمانة العامة للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ودائرة المحاسبات الهولندية، استضافت دائرة المحاسبات خلال الفترة من 24 إلى 2014/3/26 الملتقى التدريبي حول موضوع النزاهة داخل الأجهزة العليا للرقابة الهولندية.

وشارك في هذا الملتقى التدريبي ستة أجهزة أعضاء في المنظمة وهي أجهزة الرقابة في كل من الجزائر وتونس والكويت ومصر والمغرب وموريتانيا. وتم الملتقى التدريبي باللغة الانجليزية بتنشيط من النظير الهولندي وتخلّلته عروض للتجارب المختلفة للأجهزة المشاركة في مجال النزاهة.

وتوفق اللقاء في تحقيق أهدافه المرجوة وفي تمكين المشاركين من تبادل للخبرات و تحديد الأوجه القابلة للتطوير بما يدعم النزاهة في أجهزتهم سواء كان ذلك على المستوى المؤسسي أو على مستوى أداء العمل الرقابي.

*ديوان الرقابة المالية والإدارية بدولة فلسطين:

1ـ تم تعيين معالي السيد رفيق النتشة قائماً بأعمال رئيس ديوان الرقابة المالية والإدارية بالإضافة إلى عمله رئيسا لهيئة مكافحة الفساد، بناء على مرسوم رئاسي من فخامة السيد الرئيس محمود عباس بتاريخ 2014/5/29.

2ـ أنهى فريق الرقابة على البيئة في ديوان الرقابة المالية والإدارية زيارة علمية للجهاز الوطني للتدقيق السويدي والتي تهدف إلى تنمية قدرات الفريق في مجال رقابة الأداء في المجال البيئي.

3ـ اختتم وفد من البنك الدولي ومكتب التدقيق النرويجي برنامج عمل حول "تقييم منهجية وقياس أداء عمل ديوان الرقابة المالية والإدارية".

* ديوان المحاسبة بدولة قـطـــر:

1ـ في اطار استعداده لاستضافة الملتقى العربي الأوروبي القادم الذي سيعقد في العام 2015، تم تشكيل لجنة تحضيرية لاستضافة الملتقى العربي الأوروبي القادم برئاسة سعادة القائم باعمال رئاسة الديوان وقد شرعت اللجنة في اعمالها من اجل توفير أفضل الظروف لانجاح هذا الملتقى.

2ـ نظم الديوان بالاشتراك مع الأمانة العامة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية خلال الفترة من 20- 23 أبريل 2014 برنامجا تدريبيا حول الرقابة على الاستثمارات.

* ديـوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية:

1ـ رأس معالي الأستاذ/ أسامة بن جعفر فقيه، رئيس ديوان المراقبة العامة بصفته النائب الثاني لرئيس المجلس التنفيذي (الانتوساي) وفد الديوان المشارك في الاجتماع الأول لمجموعة عمل التحديث المالي والإصلاح التنظيمي التابعة للمنظمة الدولية للأجـهزة العليا للـرقابة الـمـالية والمحاسبة (الانتوساي)، والذي عقد في العـاصمة الامريكية واشنـطن خـلال الفتـرة من 5-2014/5/6.

2ـ قام ديوان المراقبة العامة بالتعاون مع الجهاز الرقابي الباكستاني بتنفيذ دورة رقابة الأداء (المستوى المتقدم) خلال الفترة 8-2014/2/23 بمقر الديوان بالرياض لعدد (18) متدرب.

3ـ قام ديوان المراقبة العامة بالتعاون مع خبراء من الجهاز الرقابي الهندي بتنفيذ عدة دورات تدريبية في المجالات الآتية: استخدام برنامج (CAATs) في تحليل البيانات، امن (سايبر) والامن الشبكي، الرقابة الاجتماعية.

ديـوان المحاسبة بدولة الكويت:

- في إطار مساهمة الديوان في أنشـطة المنظمة الدولية لهـيئات الرقابة الماليـة العليا (الإنتوساي): تم ما يلي:

1- استضاف ديوان المحاسبة بدولة الكويت الاجتماع الثالث والعشرون لمجموعة عمل الانتوساي للتدقيق على تكنولوجيا المعلومات (WGITA) خلال الفترة من 10-2014/2/12.

2- شارك ديوان المحاسبة كممثل للمنظمة العربية (الارابوساي) في اللجنة الفرعية للرقابة المالية حيث عقدت اللجنة اجتماعها في دولة الامارات العربية المتحدة بدبي خلال الفترة 17-2014/3/18.

3- شارك ديوان المحاسبة في البرنامج التدريبي حول موضوع "اطار عمل قياس الأداء لأجهزة الرقابة العليا" والذي عقد في جمهورية بوتان خلال الفترة من 27-2014/1/31.

4- في اطار اتفاقية التعاون مع مكتب مدقق ومراجع عام الهند، استضاف ديوان المحاسبة الحلقة النقاشية المشتركة السادسة حول "الرقابة البيئية" خلال الفترة من 14-2014/4/17.

5- شارك ديون المحاسبة في الحلقة الدراسية الخامسة حول "التدقيق البيئي" والتي عقدت في هانوي بجمهورية فيتنـام خـلال الفترة من 15-2014/4/17.

6- شارك ديوان المحاسبة في الاجتماع الرابع لمجموعة عمل الاسوسـاي للتـدقيق البيئـي يـوم 2014/04/17 والـتي عقـدت في هانوي بجمهورية فيتنام.

7- قام وفد رسمي من ديوان المحاسبة بزيارة الى ديوان المحاسبة بالمملكة الأردنية الهاشمية خلال الفترة من 20-2014/4/22 وذلك للاستفادة من تجارب الديوان في مجالات الرقابة المالية والإدارية، التدقيق البيئي الاستعانة بالمستشارين والخبراء والاختصاصيين في بعض المواضيع، اعداد التقرير السنوي وضمان الجودة.

8- شارك ديوان المحاسبة في ورشة العمل حول "تحليل الفجوات Gap Analysis بين أنظمة العمل بالدواوين الرقابية ومتطلبات معايير الانتوساي، وفقا لبرنامج Programme 3i المعد باشراف مبادرة الانتوساي (IDI)" الذي عقد مملكة البحرين خلال الفترة من 10-2014/03/12.

9- استضاف ديوان المحاسبة البرنامج التدريبي "دور ديوان المحاسبة في التدقيق على البعثات الخارجية والمكاتب التابعة لها" خلال الفترة من 18-2014/05/22.

10- تم اصدار العددين السادس والثلاثون والسابع والثلاثون من مجلة الرقابة التي يصدرها ديوان المحاسبة فصليا كل ثلاثة شهور، كما تم اصدار العدد التاسع من مجلة الرقابة باللغة الانجليزية.

11- تمت ترجمة عدد اكتوبر 2013 وجاري ترجمة عدد ابريل 2014 من الصحيفة الدولية للتدقيق الحكومي التي تصدر عن الانتوساي الى اللغة العربية.

* الجهـاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العـربية:

أنشطة الجهاز في إطار المنظمات الدولية والإقليمية خلال الفترة من يناير حتى يونيو 2014:

1- صدر العدد الثامن عشر من المجلة الأفريقية للمراجعة الشاملة (ديسمبر 2013) والتي يرأس هيئة تحريرها الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية والتي تصدر بثلاث لغات (العربية - الانجليزية - الفرنسية).

2- شارك الجهاز المركزي للمحاسبات في الاجتماع التخطيطي الثاني لمنظمة الافروساى الذي انعقد في دوالا - الكاميرون خلال الفترة من 26 - 28 فبراير 2014.

3- شارك الجهاز المركزي للمحاسبات بوصفة رئيس فريق عمل البيئة للمنظمة العربية في الاجتماع الثالث عشر للجنة المحفزة لمجموعة عمل الانتوساي لمراجعة البيئة والذي عقد في لومبوك بإندونيسيا خلال الفترة من 2-6 ابريل 2014.

4- شارك الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية في منتدى تبادل دعم مؤسسات الإدارة المالية بمنطقة الشرق الأوسط لشمال افريقيا والذي نظمته وحدة الادارة المالية بالبنك الدولي والذي عقد بأبوظبي بالامارات العربية المتحدة خلال الفترة 10 الى 2014/6/12.

5- عقد اجتماع تحضيري بالجهاز المركزي للمحاسبات مع وفد من الجهاز الأعلى بالكاميرون ممثلي الأمانة العامة للافروساى خلال الفترة من 16 الى 2014/6/18 بهدف تنظيم اجتماع الجمعية العامة الثالث عشر للمنظمة الأفريقية للأجهزة واجتماعات المجلس التنفيذي الثامن والأربعين والتاسع والأربعين واللجان التابعة له، والمقرر عقدهم بجمهورية مصر العربية خلال الفترة من 23 – 30 أكتوبر 2014.

* ديـوان الرقابة المالية الاتحادي بجمهورية العـراق:

1- بتاريخ 2014/3/9 برعاية الدكتور/ عبد الباسط تركي سعيد رئيس ديوان الرقابة المالية الاتحادي اقيمت احتفالية خاصة بمناسبة الذكرى السابعة والثمانون لتأسيس الجهاز الرقابي وقد تضمنت الاحتفالية إقامة معرض للكتاب شارك فيها دور النشر والطباعة وعرضت خلالها أحدث الإصدارات في مختلف الجوانب العلمية.

2- تحت شعار (تقويم الأداء أداة للنهوض بالاقتصاد العراقي) عقد ديوان الرقابة المالية الاتحادي مؤتمره العلمي الثالث (تقويم الأداء رؤيا إستراتيجية للأداء المنظم) في العاصمة العراقية بغداد للفترة من 1-2/6/2014 وقد حدد المؤتمر محورين للبحوث المشاركة الأول تقويم الأداء الذي يختص بأجهزة الرقابة الخارجية أداة لتقديم رؤيا فاعلة للتخطيط الاستراتيجي للجهات الخاضعة لرقابتها فيما تناول المحور الثاني تقويم الأداء الذاتي للادارات التنفيذية أداة لتحسين وتطوير ادائها وقد شارك في المؤتمر (20) بحثا و(3) ورقة عمل وقد تمخض عن المؤتمر عدد من التوصيات.

3- شارك وفد من الديوان بالمؤتمر والمعرض العالمي الثاني حول المالية والمصارف في العراق والذي عقد في مدينة دبي ـ الامارات العربية المتحدة للفترة من 26-2014/1/28.

4- شارك وفد من الديوان في الحلقة الدراسية حول موضوع (محاربة الفساد: ليس بشكل عام بل من خلال طرق معينة) للفترة من 3-2014/03/7 والذي عقد جمهورية هنغاريا ـ بودابست.

5- شارك الديوان في حضور مناقشات حول موضوع المساعدة الفنية وبناء القدرات لتحسين الحوكمة من خلال مشروع الادارة المالية المدعمة من 19-2014/3/24 بالتعاون مع البنك الدولي في المملكة الأردنية الهاشمية.

6- بناء على الاتفاقية المبرمجة بين ديوان الرقابة المالية الاتحادي وجهاز الرقابة البولندي شارك وفد من الديوان في ورشة عمل حول الدليل الخاص بالتدقيق المستند للمخاطر ودليل العينات والذي تم بالتعاون مع البنك الدولي للفترة من 23-2014/3/27 في المملكة الأردنية الهاشمية.

7- اعلان قبول عضوية العراق في فريق عمل الانتوساي للتدقيق البيئي وقبول مشاركته في اللجنة الفرعية للمشاريع المقترحة ضمن خطة عملها كما شارك ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق بالاجتماع الثالث عشر للجنة التوجيهية لمجموعة عمل الانتوساي للتدقيق البيئي والذي عقد في مدينة لومبوكو ـ اندونيسيا للفترة من 2-2014/4/5 وقد تم خلال هذا الاجتماع تدارس جملة مواضيع منها موضوع الطاقة المتجددة بقيادة جهازي الرقابة في اندونيسيا والمغرب فضلا عن قبول مشاركة العراق في تحديث مواد دليل مجموعة عمل الانتوساي للتدقيق البيئي لعام 2004 بشأن تدقيق ادارة النفايات بقيادة الجهاز الرقابي في النرويج.

مواقع على الانترنت ذات العلاقة
بطبيعـة أعمال الأجهزة الرقابية

دليل المحاسبين العرب	http:// www.transparency.org
المنظمة العربية لخبراء المحاسبة القانونيين	http://www.aicpa.org
هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي	http://www.ifac.org
منتدى المحاسبين المصريين	http://www.eip.gov.eg
شبكة المحاسبين العرب	http://www.isdb.org
موقع التدقيق الداخلي	http://www.cbe.org.eg
مجلس معايير المحاسبة المالية في امريكا (FASB)	http://www.investment.gov.eg
الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين	http://www.psc-intosai.org
جريدة الابحاث المحاسبية	http://www.unep.org
مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)	http://www.afrosai.com
مجلس معايير المحاسبة البريطاني (APB)	http://www.eastlaws.com
المعهد الكندي للمحاسبة القانونية (CiCA)	http://www.amf.org.ae
لجنة الشفافية والنزاهة	http://www.iif.com
المشروع الاقليمي لمكافحة الفساد وتعزيز النزاهة في البلدان العربية	http://www.eureval.fr
الشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد	http://www.cfenet.org
اليوم الدولي لمكافحة الفساد	http://www.efsa.gov.eg
الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين	http://www.cncc.fr
المنظمة العربية للتنمية الادارية	
جمعية رقابة ومراجعة نظم المعلومات	

شروط ومعايير النّشر في مجلة "الرّقابة الماليّة"

أ- شـروط النّشــر:

1- أن تقدم البحوث والمقالات مطبوعة أو مكتوبة بلغة عربية سليمة وأسلوب واضح.

2- أن يتم التقيد في إعداد البحوث والمقالات بأصول وقواعد البحث العلمي المتعارف عليها سواء من حيث الشكل كإعداد خطة للدراسة تبدأ بمقدمة تبين الهدف من إثارة الموضوع وأهميته ومنهج البحث وتقسيمه ثم الانتقال إلى صلب الموضوع وجوهره والانتهاء بخاتمة للموضوع، أو من حيث المضمون كعرض الموضوع وتحديد أهدافه بدقة ووضوح واستعراض عناصره بعمق وموضوعية.

3- أن يتم توثيق المصادر بدقة وأمانة سواء أكانت نصوصا حرفية أو عرضا لأفكار آخرين مصوغة بلغة الكاتب، ويتم ذلك بالنسبة للكتب والبحوث بوضع رقم في نهاية الاقتباس يقابله رقم في صفحة الهوامش يتم بعده تدوين مصدر الاقتباس بشكل دقيق وكامل بحيث يتضمن اسم المؤلف وعنوان المرجع واسم الناشر ومكان وسنة النشر ورقم الصفحة أو الصفحات. كما يتم الالتزام أيضا بقواعد وأصول التوثيق المتعارف عليها بالنسبة للمجلات والدوريات والقوانين والأنظمة والوثائق الرسمية والأعمال غير المنشورة. وكذلك يتم في نهاية البحث أو المقالة إعداد قائمة المراجع بحيث توضع المراجع العربية أولا تليها المراجع الأجنبية.

4- أن يكون معدّ البحث أو المقالة من العاملين في الأجهزة الأعضاء في المنظمة، ويجوز للجنة المجلة قبول نشر المقالات والبحوث المقدمة من غير العاملين في تلك الأجهزة على أن لا يتجاوز ذلك ثلث المقالات المنشورة في المجلة.

5- أن يرفق المقال المترجم بالنص الأصلي باللغة المترجم منها مع ذكر اسم المؤلف والمصدر المنشور به النص الأصلي.

6- أن تكون المادة معدّة خصيصا للنشر في المجلة.

7- ألا يتجاوز عدد صفحات المقالة أو البحث (10) صفحات وألا يقل عن (3) صفحات وتتضمن الصفحة الواحدة ما بين 25 و28 سطرا والسطر الواحد ما بين 12 و15 كلمة.

ب- موضوعـات النّشـر:

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- ملاحـظـات عـامـة:

1- المواد المرسلة إلى المجلة لا ترد لأصحابها سواء نشرت أو لم تنشر.

2- لا يحق الاعتراض على عدم نشر ما يرسل للمجلة.

3- للجنة المجلة الحق في اختيار ما تراه مناسبا للنشر وإجراء التعديلات بما يتلاءم وضرورات النشر.

4- تعبر المواد المنشورة في المجلة عن آراء كاتبيها.

5- تخصص مكافأة مالية لمعد المقال أو البحث سواء أكان محررا أم مترجما وذلك في ضوء الضوابط والشروط المحددة من قبل المجلس التنفيذي للمنظمة العربية.

مـــــجـــــلـــــــــة

"الـرقـــابـــة الـماليـــــــة"

مجلة دورية تصدرها المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مرتين في السنة (يونيو وديسمبر) وتعنى بنشر البحوث والدراسات المحررة أصلا باللغة العربية أو المترجمة من اللغات الأجنبية وتعالج المواضيع المتعلقة بالرقابة المالية والمحاسبة.

كما تتضمن أبوابا ثابتة مثل أخبار الأجهزة الأعضاء في المنظمة ونشاطات التدريب والبحث العلمي والمصطلحات الرقابية.

وتوزع المجلة مجانا 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.

المنظمة العربية للأجهزة العليا

للرقابة المالية والمحاسبة

الأمانة العامة

شارع الطيب المهيري، عدد87،

الطابق الأول، البلفديـر

1002 – تونس

هاتف: 71 78 00 40

فاكس: 71 78 00 29

مجلة"الرقابة المالية"

مجلة دورية متخصصة في الرقابة المالية والمحاسبة

قسيمة اشتراك

اسم المشترك: .....

العنوان: .....

عدد النسخ المطلوبة: ( ) سنة الاشتراك:

مرفق طيه إعلام بتحويل بنكي بتاريخ / / بمبلغ ( ) دولارا أمريكيا 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 (لعددين): أربعة دولارات أمريكية

التاريخ والتوقيع

قـائمة الأجهـزة الأعضـاء في المنظمـة وعنـــاوينهـا

1- ديوان المحاسبة بالمملكة الأردنية الهاشمية، ص. ب.950334 – عمان – الهاتف: (00962 65503333) – الفاكس: (00962 65533019) – العنوان الإلكتروني: www.audit-bureau- البريد الإلكتروني: info@ab.gov.jo.

2- ديـــوان المحاسبة بالإمارات العربية المتحـدة، ص. ب.3320– أبو ظبي– الهاتف: (00971 26359999) -الفاكس: (00971 99263599) – العنـوان الإلكتروني: www.saiuae.gov.ae – البريد الإلكتروني: mprp@saiuae.gov.ae /saiuae@emirates.net.ae.

3- ديوان الرقابة الماليـة والإدارية بمملكـة البحـريـن، ص. ب.18222 – المنـامة – الهاتف: (00973 17 565 111) – الفـاكس: (00973 17 564450)- العنـوان الإلكتـروني: www.nac.gov.bh – البريد الإلكتروني: professionelsvcs@nac.gov.bh

4- دائرة المحاسبات بالجمهورية التونسية، 25، شارع الحرية– تونس– الهاتف: (00216 71 831033)- (00216 71 830019)- الفاكس: (00216 71 831409)– العنوان الإلكتروني: www.courdescomptes.nat.tn– البريد الإلكتروني: info@courdescomptes.nat.tn / Secretaire.General@courdescomptes.nat.tn

5- مجلس المحاسبة بالجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 38، شارع أحمد غرمول – الجزائر – الهاتف: (00213 21 655516)– الفاكس: (00213 21 656006) – العنوان الإلكتروني: www.ccomptes.org.dz – البريد الإلكتروني: kbenmarouf@netcourrier.com/cabinet@ccomptes.org.dz

6- الجهـاز العـالـي للرقـابة الـماليـة والمحاسبة بـجمهورية جيبوتي، قـصر الشـعب – الطابق الأول – ص. ب.3331 – جـيبوتي– الهاتف: (00253 357775) - الفاكس: (00253 250144) – البريد الإلكتروني: ccdb.djibouti@intnet.dj.

7- ديوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية، ص. ب.7185 – الرياض 11128– الهاتف: (00966114029255)– الفاكس: (00966114043887)– العنوان الإلكتروني: www.gab.gov.sa – البريد الإلكتروني: develop@gab.gov.sa /auditorgen@sudaudit.com

8- ديـوان المراجعـة العامـة بجمهورية السودان، ص. ب.91 - الـخرطـوم - الهاتف: (0024911 778231)- الفاكس: (0024911 775340))– العنوان الإلكتروني: www. sudaudit.com – البريد الإلكتروني: icydexon@yahoo /nationalaudit@gmail. com.

9- الجهاز المركزي للرقابة المالية بالجمهورية العربية السورية، شارع 29 آيار– دمشق – الهاتف: (0096311 3312196) - الفاكس: (0096311 2318013) – البريد الإلكتروني: fsc1@mail.sy/ auditsyria@yahoo.com

10- ديوان المراجع العام بجمهورية الصومال، ص. ب. 1284 - مقديشو -.

11- ديوان الرقابة المالية الاتحادي في جمهوريـة العـراق، شـارع حيفـا – بناية رقم 90 – ص. ب. 7038 – بغداد – الهاتف: (00964 15372347) - الفـاكس: (009641 5372623) – العنوان الإلكتروني: www.bsairaq.net - البريد الإلكتروني: bsairaq@yahoo.com /bsa@bsairaq.net.

12- جـهاز الرقابة المالية والإدارية للـدولة بسلـطنـة عمـان، ص. ب.727 – مسـقـط 113 – الهاتف: (00968 24736219) - الفاكس: (00968 24740264) – العنوان الإلكتروني: www.sai.gov.om – البريد الإلكتروني: President@sai.gov.om – intr@sai.gov.om.

13- ديوان الرقابة المالية والإدارية – فلسطين، ص. ب.755 – رام اللّه – الهاتف: (0097022972289) - (0097022972293) - الفاكس: (0097022967716) – العنوان الإلكتروني: www.saacb.ps – البريد الإلكتروني: facb@facb.gov.ps/ scj@facb.gov.ps.

14- ديوان المحاسبـة بدولة قطـر، ص. ب.2466 – الدوحة– الهاتف: (009744 40200000) - الفاكس: (009744 40200200) – العنـوان الإلكتروني: www.sab.gov.qa - البريد الإلكتروني: info@abq.gov.qa.

15- وزارة المالية والميزانية بجمهورية القمر الاتحادية الإسلامية، ص. ب.324 – مـوروني – .

16- ديوان المحاسبة بدولة الكويت، ص. ب.17 – الشامية71661– الهاتف: (00965 24957777) – الفاكس: (00965 24957700) – العنوان الإلكتروني: www.sabq8.org – البريد الإلكتروني: training@sabq8.org.

17- ديوان المحاسبة بالجمهورية اللبنانية، محلة القنطاري– شارع الجيش – بيروت – الهاتف: (009611 379830) – (009611 379831) – الفاكس: (009611 373040)– العنوان الإلكتروني: www.coa.gov.lb - البريد الإلكتروني: info@coa.gov.lb.

18- ديوان المحاسبة بليبيا، ميـدان الظـهرة،ص. ب.2879 - طرابلـس– الهاتف: (00218 21 3339440) - الفاكس: (00218 21 3339440) - العنوان الإلكتروني: www.libyansai.gov.ly

19- الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية، شارع صلاح سالم، ص. ب.11789 – مدينة نصر– القاهرة – الهاتف: (00202 4013956)– الفاكس: (00202 4017086) – (00202 2615813) – العنوان الإلكتروني: www.CAO.gov.eg - البريد الإلكتروني: ircdept@yahoo.com .

20- المجلس الأعلى للحسابات بالمملكة المغربية، زنقة التوت، شارع النخيل، سكتور 10 – حي الرياض – الرباط – الهاتف: (00212 37 563740) – (00212 37 563717) – الفاكس: (00212 37 711865)– العنوان الإلكتروني: www.courdescomptes.ma - البريد الإلكتروني: ccomptes_maroc@yahoo.com /ccomptes@courdescomptes.ma.

21- محكمة الحسابات بالجمهورية الإسلامية الموريتانية، شارع جمال عبد الناصر، ص. ب. 592- انواكشوط – الهاتف: (00222 45255249) - الفاكس: (00222 45254964)– العنوان الإلكتروني: www.cdcmr.mr - البريد الإلكتروني: ccomptes@cc.gov.mr

22- الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية، ص. ب.151 – صنعاء – الهاتف: (009671 443143) - (009671 443147) - الفاكس: (009671 443118)– العنوان الإلكتروني: www.coca.gov.ye - البريد الإلكتروني: coca@coca.gov.ye – tech_coop2007@yahoo.com.

مطبعة المنظمة العربية للتربية والثقافة والعلوم
imp. ALECSO
Tél. : 71 905 334