

# الرقابة المالية

مجلة نصف سنوية تصدرها المنظمة العربية  
للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة



## الرقابة المالية

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

### اللجنة الدائمة لشؤون المجلة

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

### هيئة تحرير هذا العدد

- معالي السيد/ نجيب القساطري، الأمين العام للمنظمة، رئيساً
- السيد/ نصار النجيددين (ديوان المحاسبة بالمملكة الأردنية الهاشمية)
- الدكتور/ محمد عبد الوهاب الزطريني (ديوان المحاسبة الليبانية)
- السيد/ محمد عبد العزيز فهمي أحمد (الجهاز المركزي للمحاسبة بجمهورية مصر العربية)
- السادة/ منجي الحمادي وخميس الحسني وعماد عمّار (الأمانة العامة للمنظمة العربية)

## الصفحة

## محتويات العدد

- - كلمة العدد
- - الافتتاحية
- - معايير دولية للرقابة معتمدة من طرف الانتوساي
- - المقال المحرر
- - المقال المحرر
- - المقال المحرر
- - المقال المترجم
- - نشاطات التدريب
- - أخبار المنظمة
- - أخبار الأجهزة الأعضاء
- - مواقع على الانترنت ذات العلاقة بطبيعة أعمال الأجهزة الرقابية
- - شروط ومعايير النشر في مجلة "الرقابة المالية"

## مقر الأمانة العامة للمنظمة:

المركز العمراني الشمالي، نهج أحمد السنوسي، عمارة ب 4 - الطابق الثاني - 1080 تونس

الهاتف: 00216 71 949915 - الفاكس: 00216 71 949914

العنوان الإلكتروني: [www.arabosai.org](http://www.arabosai.org) البريد الإلكتروني: [contact@arabosai.org](mailto:contact@arabosai.org)

## نبذة عن المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

### تأسيس المنظمة وتنظيمها:

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

### أهداف المنظمة:

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

### أعضاء المنظمة:

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

البيئية التنظيمية للمنظمة: - الجمعية العامة. - المجلس التنفيذي (ويرأسه حالياً ديوان الرقابة المالية الاتحادي بجمهورية العراق). - الأمانة العامة (وتقوم بأعمالها دائرة المحاسبات بالجمهورية التونسية التي يعتبر رئيسها الأول أميناً عاماً للمنظمة).

نشاط المنظمة: عقدت المنظمة إلى حد الآن، مؤتمرها التأسيسي في سنة 1976 في القاهرة، والمؤتمر الأول في سنة 1977 بالقاهرة، والمؤتمر الطارئ في سنة 1980 بتونس، والمؤتمر الثاني في السنة نفسها بالرياض، والمؤتمر الثالث في تونس سنة 1983. وبعد إقرار النظام الأساسي الجديد، عقدت الجمعية العامة للمنظمة دورتها العادية الأولى في تونس سنة 1983 ودورتها العادية الثانية في أبو ظبي سنة 1986، ودورتها العادية الثالثة في الخرطوم سنة 1989 ودورتها العادية الرابعة في طرابلس سنة 1992، ودورتها العادية الخامسة في بيروت سنة 1995 ودورتها العادية السادسة في القاهرة سنة 1998، ودورتها العادية السابعة بالرباط سنة 2001 ودورتها العادية الثامنة بعمان سنة 2004، ودورتها العادية التاسعة بصنعاء سنة 2007، ودورتها العادية العاشرة بالرياض سنة 2010، ودورتها العادية عشرة بالكويت سنة 2013. كما عقدت دورتها الثانية عشرة بتونس من 19 إلى 21 أكتوبر 2016.



معالي المستشار/ هشام بدوي  
رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات  
بجمهورية مصر العربية

## أهمية رقابة الجودة داخل الأجهزة العليا للرقابة



حرصت كافة الدول على إنشاء الأجهزة العليا للرقابة وإصدار القوانين واللوائح المنظمة لعملها والتي تعطيها الحق والتفويض اللازم لتقوم بعملها في مراقبة المال العام وحمايته والمحافظة عليه من الإهدار والإفراط والاختلاس والتحقق من استخدامه بكفاءة وفعالية في تحقيق الأهداف العامة للدولة بما لذلك من أهمية كبرى في تحقيق الاستقرار وبناء وتنمية الدولة. كما يمكن النظر لأعضاء الأجهزة العليا للرقابة على أنهم قضاة للمال العام المستأمنين عليه من كافة طوائف الشعب، ومن هنا يتمثل التحدي الأساسي الذي يواجه الأجهزة العليا للرقابة ليس فقط في وطننا العربي بل في كل دول العالم في الالتزام بتقديم خدمات رقابية ذات جودة عالية، الأمر الذي ينعكس على قدراتها في تنفيذ دورها الرقابي وصولاً لتعزيز مصداقية تلك الأجهزة وتحسين أدائها الرقابي وإثبات النزاهة والحياد في مجمل أعمالها.

لذا ينبغي السعي إلى إيجاد ثقافة داخل الأجهزة الرقابية تعترف وتكافئ العمل ذا الجودة العالية في كافة إدارات تلك الأجهزة. وتعتمد هذه الثقافة على وضوح واستمرارية التنفيذ للإجراءات التي تركز على أهمية الجودة على جميع المستويات الإدارية، حيث يجب التأكد من إيصال سياسات وإجراءات الجودة لجميع العاملين بتلك الأجهزة وأيضاً للأطراف المتعاقدة معها لتنفيذ أعمال لها (مكاتب خبرة خارجية، خدمات استشارية،... الخ). وهنا يجب التأكد من أن تلك السياسات والإجراءات هي في حيز التنفيذ وأنها ليست مجرد وثائق موجودة ولا يتبعها المراجعون، حيث ينبغي أن تضمن تلك السياسات والإجراءات توفير تأكيد مناسب على أنه يتم الالتزام بمتطلبات السلوك الأخلاقي في تادية الأعمال الرقابية وكذا أية متطلبات واردة في مخالقات لمتطلبات السلوك الأخلاقي أو المهني واتخاذ الخطوات التصحيحية اللازمة وإجراءات المساءلة القانونية حسب الأحوال. وبطبيعة الحال ينبغي على الأجهزة الرقابية إنشاء أنظمة لتقييم المخاطر التي قد تنشأ نتيجة عملها تحت ظروف معينة مثل قلة الموارد المادية أو البشرية.

وهنا يجب النظر في استراتيجيات وخطط وبرامج عمل هذه الأجهزة للتأكد من تحديد الأولويات والأهداف بشكل صحيح يتماشى مع ظروفها الخاصة والتأكد من كفاية الموارد اللازمة لتنفيذ أعمالها الرقابية بالمستوى المطلوب من الجودة مع إحاطة علم السلطة التشريعية أو السلطة المعنية بالميزانية المقررة لهذا الشأن.

وينبغي على الأجهزة العليا للرقابة القيام بدراسة كفاية إجراءاتها لإدارة المخاطر وذلك من خلال دراسة مسبقة للأعمال الرقابية التي سوف يتم القيام بها، والتأكد من توافر العنصر البشري المناسب ذي الخبرة والكفاءة العالية للقيام بالمهام الرقابية وكذا القيام بمهام متعمقة للمراجعة على رقابة الجودة والأعمال قبل صدور التقارير الخاصة بالمهام الرقابية.

ونشير هنا إلى أن الجهاز المركزي للمحاسبات المصري مستوفي للكثير من متطلبات المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة وخاصة معيار الجودة (ISSAI40). ويمكن الاستدلال على ذلك بالعديد من آليات الالتزام، حيث أن الجهاز يباشر عمله من خلال إطار دستوري وقانوني. فقد نص الدستور المصري على العديد من المواد الخاصة بعمله ومنها (مادة رقم 16) "يصدر بتشكيل كل هيئة مستقلة أو جهاز رقابي قانون يحدد اختصاصها ونظام عملها وضمانات استقلالها والحماية اللازمة لأعضائها وسائر أوضاعهم الوظيفية بما يكفل لهم الحياد والاستقلال".

كما نص الدستور (في المادة 17) "تبلغ الهيئات المستقلة والأجهزة الرقابية سلطات التحقيق المختصة بما تكشفه من دلائل على ارتكاب مخالفات أو جرائم وعليها أن تتخذ اللازم حيال تلك التقارير خلال مدة محددة وذلك كله وفقا لأحكام القانون". ويتحدد الإطار المرجعي القانوني لعمل الجهاز في القانون رقم 144 لسنة 1988 والمعدل بالقانون رقم 157 لسنة 1998 وكذا قرار رئيس الجمهورية رقم 196 لسنة 1999 بشأن إصدار لائحة العاملين بالجهاز والتي تنظم شؤون العاملين بالجهاز (واجبات العاملين وتأديبهم) وتوضح لأعضاء الجهاز كيفية مراعاة الأحكام والقوانين واللوائح والتعليمات الخاصة بعملهم بالجهاز. وصدر قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم 1300 لسنة 2008 بشأن اعتماد المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكيد الأخرى وقرار رئيس الجهاز رقم 2102 لسنة 2009 باعتماد الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة (بما فيه من التأكيد على الكفاءة المهنية والعناية الواجبة في تأدية الأعمال الرقابية). كما يقوم الجهاز بإصدار قواعد وشروط قيد واختيار مراقبي الحسابات ممن يزاولون المهنة من خارج النطاق الحكومي بسجل الجهاز المركزي للمحاسبات. ولدى الجهاز إدارة مركزية للتفتيش الفني ومراقبة الجودة تهدف إلى التأكد من تنفيذ أعمال الجهاز بجودة عالية طبقا للمعايير والقواعد المعتمدة، حيث تنص لائحة التفتيش الفني الخاصة بالجهاز في الفصل الثاني المتعلق بأهداف واختصاصات التفتيش الفني المادة (2) المساهمة في رفع كفاءة الأعضاء الفنيين لتحسين جودة العمل الرقابي والمساهمة في نشر الوعي المهني وثقافة الجودة بينهم. وجاء في المادة (13) من لائحة التفتيش الفني "يهدف التقرير السنوي المرفوع إلى رئيس الجهاز إلى تقديم أهم المخالفات التي شابت تنفيذ أعمال الرقابة ومخالفات السلوك الوظيفي، كما يقدم أيضا المقترحات التي تساهم في تحسين العمل ووضع حلول لجميع المخالفات". وللجهاز إدارة معنية بالتدريب والتعليم المستمر وهي المنوط بها دعم جهود التعلم وبناء وتعزيز القدرات المؤسسية ورفع الكفاءات المهنية لأعضائه وذلك من خلال إعداد دورات وورش عمل تساعد في التطوير المستمر لمعارفهم ومهاراتهم ورفع أدائهم للمهام المكلفين بها.

ويمارس الجهاز المركزي للمحاسبات المصري دورا فاعلا في محيطه الإقليمي والدولي من خلال عضويته بالمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمنظمتين الإقليميتين "الأفروساي" و"الأرابوساي" ومشاركته في العديد من اللجان العاملة في إطار تلك المؤسسات الدولية، متوصلا - عبر هذا الإطار - مع الأجهزة العليا للرقابة بمختلف الدول ومستلهاما الجديد من تجاربها في العمل الرقابي، وصولا إلى مواكبة واستيعاب أحدث نظم وأساليب الرقابة والمراجعة المحاسبية وتحسين نظام الجودة لديه.



## الرقابة الإستراتيجية : تقييم أهداف وتأثيرات البرامج والسياسات الحكومية وتقييم المخاطر المتصلة بها

تعتمد الحكومات الرشيدة في تحقيق رؤيتها العليا والشاملة على حزمة من الأهداف الإستراتيجية تتبلور في سياسات ومخططات وبرامج ممنهجة. وتتمثل السياسات العامة للدول في القوانين والقرارات والأنشطة الحكومية اللازمة لتنفيذ البرامج، في ما تتمثل المخططات في البرامج وخطط العمل التي تعكس الاستراتيجيات التي يطمح من خلالها بلوغ الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية المرسومة. وتشير الاستراتيجيات في الجانب الاقتصادي منها إلى ما تنوي الحكومة فعله أو التوسع فيه أو الامتناع عن فعله أو تقليصه والنهج الذي سيعمل في إطاره كل من القطاعين العام والخاص لتحقيق أهدافها الذاتية والتي تنصب في تحقيق الأهداف العامة للدولة.

وحيث أن الموازنة العامة للدولة يتم تخصيص نسبة كبيرة منها لتنفيذ البرامج الحكومية، وهو الأمر الذي يعنى بمفهوم المخالفة، حجب هذه الأموال عن أوجه إنفاق أخرى، فإنه من المفيد التأكد من جدوى ذلك الإنفاق. كما أن ارتباط جانب كبير من الإنفاق العام بالحياة اليومية للمواطنين يفرض على الحكومات تعزيز إجراءات الحوكمة الرشيدة لإدارة هذه الأموال.

وقد شهدت السنوات الأخيرة تغييرات جذرية وملاحقة في كافة المجالات وخاصة القطاعات الاقتصادية، فقد أصبح نجاح المؤسسات وقدرتها على الاستمرارية أمرا يتوقف بشكل محوري على مدى قدرتها على التكيف مع هذه المتغيرات وعلى مدى جاهزيتها واستعدادها لتبني الممارسات الإدارية الحديثة.

ومن هذا المنطلق تبنت المؤسسات الحكومية في السنوات الأخيرة الفكر الاستراتيجي في ممارساتها الإدارية واستطاعت بالاعتماد على منهجية "الإدارة الاستراتيجية" أن تقوم بتحليل بيئة عملها الداخلية والخارجية للتعرف على نقاط القوة والضعف (الفرص والتحديات) والتي إذا أمكن إدارتها بشكل مناسب، تتعاظم نقاط القوة وتتحول التحديات إلى فرص.

ولأهمية رفع كفاءة وفعالية واقتصادية إدارة الأموال العامة وتوزيعها على البرامج المختلفة، فقد نشأت الحاجة إلى تحديد المخاطر الرئيسية التي تعيق تحقيق الحكومة لأهدافها، ومن ثم تقييم هذه المخاطر لتحديد درجة تأثيرها ووسائل مواجهتها.

وقد اقتضت النواحي الرقابية في السنوات الماضية وخاصة في الدول النامية على مراجعة مشروعية الصرف على البرامج الحكومية مع تجاهل الآثار الإيجابية والسلبية والمخاطر المتصلة بها وذلك على الرغم من أهمية تقييمها كجزء من عمليات تخطيط السياسات العامة. إلا أن السنوات الأخيرة شهدت تطورا ملحوظا في مجال مراقبة وتقييم عمليات الإدارة الاستراتيجية للتأكد من أنها تتم وفقا للأسس العلمية السليمة من خلال وجود أهداف واضحة وواقعية للاستراتيجيات والمشاركة في إعدادها وتوفير الإعتمادات والوسائل اللازمة لتحقيقها ومتابعتها وذلك لضمان تحقيق النتائج التي سبق التخطيط لها من خلال ما يطلق عليه "الرقابة الاستراتيجية".

وإن أهمية البرامج والسياسيات الحكومية تتطلب رقابة كفؤة وفعالة من جانب الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة لتقييم هذه البرامج والسياسات، ولا يتحقق ذلك بالرقابة المالية وحدها وإنما يمتد إلى متابعة تنفيذ الجهات للمهام المكلفة بها وتقويم أدائها ومساعدة الحكومة بالتغذية العكسية في تنفيذ برامجها بكفاءة وفعالية وفق المخطط الزمني المحدد. وعلى الرغم من صعوبة القياس المادي أو الكمي لجميع المشاريع والبرامج الحكومية بسبب طبيعة الأهداف المجتمعية العامة التي تسعى إلى تحقيقها إلا أنه يمكن أن يوجه التقييم بشكل أساسي إلى الآثار التي تنجم عن تنفيذ هذه البرامج.

والله وليّ التوفيق

هيئة تحرير المجلة



إعداد: لجنة المعايير المهنية والرقابية

**مقدمة:**

أدى التطور الهائل في حجم منشآت الأعمال وتنوع العمليات بها، فضلا عن ارتفاع تكاليف الفحص الشامل أو الرقابة بنسبة 100% إلى لجوء مراقبي الحسابات إلى استخدام أسلوب العينات في اختباراتهم لتحقيق هدفهم من عملية مراجعة القوائم المالية والمتمثل في إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها (من جميع النواحي الجوهرية)، طبقاً لإطار التقرير المالي المعمول به. وفي حالة معظم الأطر ذات الغرض العام (1)، هذا وقد ألزم معيار المراجعة رقم 530 "انتقاء العينات الرقابية" مراقب الحسابات بتحديد الطرق الملائمة لاختيار البنود وذلك لجمع أدلة مراجعة كافية وملائمة ليكون قادراً على استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأي المراجع (2).

وفي ضوء ذلك يتناول هذا المقال الجوانب التالية من موضوع عينات المراجعة: مفهوم العينات في المراجعة، أهدافها، مداخلها، أساليب اختيار العينات، الأسلوب المناسب لاختيار عينة المراجعة، استخدامات العينات في اختبارات الالتزام بنظام الرقابة الداخلية واستخدامها في اختبارات العمليات والأرصدة، تقييم عينات المراجعة لاختبار العمليات والأرصدة باستخدام أسلوب الوحدات النقدية.

**مفهوم العينات في المراجعة:**

يقصد بالعينات في المراجعة (3) تطبيق إجراءات مدى المراجعة على أقل من 100% من البنود داخل مجتمع المراجعة، بحيث يتاح لكل وحدات العينة فرصة للاختيار، بهدف توفير أساس معقول للمراجع لاستخلاص استنتاجاته عن مجتمع المراجعة بالكامل.

**أهداف استخدام العينات في المراجعة:**

يصعب تحديد قائمة بأهداف استخدام المعاينة في المراجعة ولكن بصفة عامة تعتبر الأهداف التالية هي الأهداف الأكثر تداولاً (4):

- 1- اختيار عينة ممثلة للمجتمع.
- 2- اختيار عينة يصعب التنبؤ بمفرداتها.
- 3- اختيار عينة توفر الحماية الكافية للمراجع.
- 4- اختيار عينة تسمح باكتشاف أكبر عدد ممكن من الأخطاء التي يتضمنها المجتمع.

1- معيار المراجعة الدولي (200)، الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة طبقاً لمعايير المراجعة، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، فقرة 3، 2016.

2- المرجع سابق معيار المراجعة الدولي رقم (530)، العينات في المراجعة، فقرة 2.

3- المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة، معيار ISSAI 1530، انتقاء العينات الرقابية، الفقرة 4.

4- جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، العينات لأغراض المراجعة، 2012، ص9.

## مداخل العينات في المراجعة (5) :

يمكن تقسيم مداخل المعاينة في المراجعة إلى مدخليين المعاينة الحكمية، المعاينة الإحصائية:

### أ- مدخل المعاينة الحكمية:

في ظل هذا المدخل يعتمد مراقب الحسابات على تقديره وحكمه الشخصي في تحديد حجم العينة واختيار مفرداتها وتقييم نتائج فحصها، سواء كان ذلك اعتمادا على أسلوب المصادفة، أو اختيار فترة معينة وفحصها كاملة أو اختيار البنود الهامة في ضوء خبرته السابقة.

وبالرغم من مزايا هذا المدخل في عدم حاجة معرفة مراجع الحسابات بعلوم الإحصاء، إلا أن أهم الانتقادات التي توجه لهذا المدخل هو احتمال وجود اختلاف بين مراقبي الحسابات من حيث الحجم، الاختيار، التقييم فضلا عن أنه لا يوفر أساسا موضوعيا لاختياره، ولا يمكن الخروج منه بنتائج كمية.

### ب- مدخل المعاينة الإحصائية:

في ظل هذا المدخل يعتمد مراقب الحسابات على قواعد الرياضيات وقوانين الاحتمالات في اختيار العينة ويدعمها تقديره وحكمه الشخصي حال تحديده لحجم العينة واختيار مفرداتها وتقييم نتائج فحصها. يتميز هذا المدخل بما يلي:

- \* يتسم هذا المدخل بالموضوعية ويحد من مخاطر التحيز والتقدير الشخصي لمراقب الحسابات.
- \* يمكن مراقب الحسابات من الدفاع عن نتائج عملية المراجعة.
- \* يوفر من الوقت والتكاليف والجهد المبذول.
- \* يمكن مراقب الحسابات من التحكم في كل من مخاطر الرفض الخاطئ ( مخاطر ألفا)، والقبول الخاطئ (مخاطر بيتا).
- \* يؤدي لصعوبة التنبؤ بمفردات العينة المختارة من قبل موظفي الجهة الخاضعة للفحص.

## أساليب اختيار مفردات العينة:

يوجد أربعة أساليب لاختيار مفردات العينة وهي:

### 1- أسلوب العينات العشوائية البسيطة:

يصلح هذا الأسلوب بالنسبة للمجتمعات محدودة الحجم والمتجانسة، ويتم عادة بترتيب مفردات المجتمع الأصلي وترقيمها داخل إطار معين. وتسحب العينة بعد تحديد حجمها عشوائيا إما باستخدام البطاقات أو الكروت المرقمة أو باستخدام الحاسب الآلي أو باستخدام جداول الأرقام العشوائية.

### 2- أسلوب العينات المنتظمة:

يصلح هذا الأسلوب للمجتمعات كبيرة الحجم ولكن بشرط تجانس مفرداته أو تشابهها في الخصائص. وبموجب هذا الأسلوب يتم ترتيب المجتمع ترتيبا تصاعديا أو تنازليا ثم يقسم إلى مجموعات متساوية في الحجم متتالية، بحيث يكون عدد المجموعات هو نفس حجم العينة ويتم اختيار المفردة الأولى من المجموعة الأولى بطريقة العينة العشوائية، ثم يتم تكرار اختيار نفس ترتيب المفردة في باقي المجموعات التالية بانتظام

### 3- أسلوب العينات الطباقية:

يصلح هذا الأسلوب للمجتمعات الكبيرة غير المتجانسة، حيث يتم تقسيم المجتمع إلى طبقات بحيث تكون كل طبقة من هذه الطبقات متجانسة فيما بينها ولكن عدم التجانس يكون بين الطبقات ويتم اختيار العينة من الطبقات المختلفة بأحد الطرق التالية:

5- نوران بهجت محمد حسن، عبد الحميد شاهين، دراسات في المراجعة، مطابع الدار الهندسية، القاهرة، 2004/2005، ص 335.



أ- طريقة التوزيع المتساوي: يكون عدد مفردات العينة من كل الطبقات متساوي.

ب- طريقة التوزيع النسبي: يكون عدد مفردات العينة من كل طبقة متناسبا مع نسبة تمثيل كل طبقة في المجتمع الأصلي.

ج- طريقة التوزيع الأمثل: يكون عدد مفردات العينة من كل طبقة مع التباين النسبي داخل كل طبقة. فالطبقات المتجانسة تقل حجم العينة بها أما الطبقات المتباينة يزداد حجم العينة وفقا لدرجة التباين.

#### 4- أسلوب العينة متعددة المراحل (العنقودية):

يصلح هذا الأسلوب في المجتمعات الضخمة والتي تتكون من عناقيد متماثلة فيما بينها فيتم أولاً اختيار العناقيد التي يتم اختيار مفردات العينة منها ويتم اختيار مفردات العينة بأحد الطرق الثلاثة السابقة وفقا لطبيعته.

#### الأسلوب المناسب لاختيار عينات المراجعة:

يعتبر الأسلوب الثالث وهو أسلوب العينات الطبقيه هو الأسلوب المناسب لاختيار عينات المراجعة، حيث أن النوع الأول لا يصلح إلا في المجتمعات المحدودة وهو ما لا ينطبق على مجتمع البيانات المالية المطلوب اختبارها. أما النوع الثاني والرابع فبالرغم من أنهما يصلان للمجتمعات الكبيرة إلا أنهما يتطلبان وجود تجانس في مفردات المجتمع الذي يتم اختياره وهو ما لا يتوافر في مجتمع البيانات المالية نظرا لاختلاف درجة الخطر التي تتعرض لها بنود القوائم المالية في المجتمع. ولذلك فيتم استخدام العينات الطبقيه في المراجعة. وبموجب هذا الأسلوب يتم تقسيم المجتمع إلى مجموعات أو طبقات متجانسة. ومتمحدة في الخصائص حيث يمثل كل بند من بنود القوائم المالية طبقة أو مجموعة متجانسة وأما عن توزيع حجم العينة فيتم على أساس درجة التباين داخل كل طبقة والتي يتم تحديدها بتحديد درجة الخطر وهو ما يطلق عليه في المراجعة الأهمية النسبية للبند بالخطوات التالية.

#### 1- تحديد مخاطر المراجعة الكلية (6):

تهدف المراجعة أساسا إلى توفير درجة تأكد مناسبة بأن القوائم المالية قد تم إعدادها وفقا للإطار المحدد لها (7) يتم تحديد حجم العينات في ضوء درجة التأكد المطلوبة وبمعنى آخر درجة الثقة المطلوبة في تقرير مراقب الحسابات والتي يتم تحديدها وفقا للعرف العام ووفقا لاختيار مراقب الحسابات، فإذا كانت درجة التأكد أو الثقة المطلوبة هي 95% فتكون التحريفات التي يمكن قبولها هي 5% أي أن درجة مخاطر المراجعة الكلية يجب أن لا تتجاوز 5% من القيمة الإجمالية للأرصدة الواردة في هذه القائمة.

#### 2- توزيع المخاطر على بنود القوائم المالية على أساس درجة التباين في كل بند:

إن تحليل تلك المخاطر أو التحريفات يتم على أساس مسبباتها إلى ثلاثة أنواع من مخاطر، النوع الأول يحدث بسبب فشل نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف تلك التحريفات ومنعها وهو ما يطلق عليه خطر أو مخاطر الرقابة والنوع الثاني يحدث نتيجة طبيعة عمل المنشأة حيث أنه بالرغم من أن أحد عناصر المفاضلة بين الاستثمارات هو درجة التأكد (درجة الخطر مكتملة لها) من تحقيق نتائج الاستثمار بجانب العائد المتوقع منها، إلا أن درجة التأكد تكون في بعض الأنشطة أكبر من غيرها فمثلا مخاطر التعامل في منشأة تعمل في مجال الأوراق المالية أكبر من شركة في مجال الغزل عنها في البنوك فكل منها لها مخاطر مرتبطة بطبيعة النشاط. وبجانب مخاطر طبيعة النشاط فهناك مخاطر ناتجة عن طبيعة واستقامة ونزاهة إدارة المنشأة ويطلق عليهما معا المخاطر المتأصلة، والنوع الثالث يتمثل في المخاطر المتعلقة بعمل مراقب الحسابات ويطلق عليها مخاطر عدم الاكتشاف ويمثل هذا العنصر درجة التباين التي توزع على أساسها عينة المراجعة والذي يتم قياسها حسابياً بعد تحديد المخاطر الكلية والتي تمثل الممثل لدرجة الثقة وتحديد مخاطر الرقابة بتقييم نظام الرقابة الداخلية واختبار مدى الالتزام بالنظام باستخدام أسلوب معاينة الصفات في تنفيذ اختبارات مدى الالتزام وقياس المخاطر المتأصلة من خلال تقييم بيئة المنشأة ودرجة تأكد المخاطر المتأصلة والتي تمثل القيمة المكتملة لدرجة التأكد الناتجة من تقييم بيئة المنشأة وأخيرا يستنتج قيمة مخاطر عدم الاكتشاف بالمعادلة التالية:

6- نوران بهجت محمد حسن، عبد الحميد شاهين، دراسات في المراجعة، مطابع الدار الهندسية، القاهرة، 2004/2005، ص 335.

7- معايير الإنتوساي، معيار المراجعة رقم "1200"، الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء العملية الرقابية وفقا لمعايير التدقيق الدولية.

حيث أن:

- خ ك: مخاطر المراجعة.

- ل: المخاطر الملازمة.

- ق: خطر الرقابة.

- خ ك: مخاطر عدم الاكتشاف.

ويتم استخدام مخاطر عدم الاكتشاف التي تم احتسابها ودرجة الثقة المطلوبة في تقرير مراقب الحسابات في تحديد حجم العينة المطلوبة وبعد تحديد حجم العينة والقيام بأعمال المراجعة يقوم مراقب الحسابات بالتأكد من تمثيل العينة المختارة للمجتمع وفقا لتقديراته باستخدام أداة من أدوات علم الإحصاء أيضا.

### تقييم عينة المراجعة لاختبار الأرصدة باستخدام أسلوب معاينة الوحدات النقدية (8):

تتم اختبارات المراجعة التفصيلية بواسطة استخدام معاينة الوحدات النقدية بالخطوات التالية:

#### 1- تحديد هدف مراجعة لكل بند:

حيث تختلف الأهداف التي يسعى لتحقيقها مراقب الحسابات بالنسبة لكل بند وفقا لطبيعة البند محل الفحص. وتؤثر عملية تحديد هدف المراجعة للبند على تحديد نوعية أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها والأساليب الفنية الملائمة للحصول على هذه الأدلة.

#### 2- تحديد الفروض القابلة للاختبار:

وهو الفرض الذي يتحدد أيضا وفقا لطبيعة البند فعل سبيل المثال يكون الفرض الأساسي لرصيد العملاء هو عدم وجود أخطاء جوهرية في رصيد العملاء الوارد بقائمة المركز المالي.

#### 3- تحديد حجم العينة الإحصائية الخاضعة للمراجعة:

يقوم مراقب الحسابات بتحديد حجم عينة الفحص الاختباري وفقا لأسلوب معاينة الوحدات النقدية أخذا في الاعتبار ما يلي:

أ- القيمة الإجمالية للبند.

ب - حدود الأهمية النسبية للأخطاء.

ج- معامل الثقة أو المعامل الكمي للخطر.

وبناء عليه يتم تحديد حجم العينة من خلال تحديد فاصل العينة ثم حساب حجم العينة:

فاصل العينة = الأهمية النسبية للبند / معامل الثقة.

حجم العينة = القيمة الاجمالية للبند / فاصل العينة.

#### 4- اختيار عينة الفحص: ويتم اختيارها بناء على حجم وطبيعة مجتمع البند.

#### 5- فحص مفردات العينة المختارة والحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة للحكم عليها.

#### 6- تقييم العينة:

تهدف عملية تقييم عينة المراجعة إلى تحديد أثر اختبارات المراجعة على تقرير المراقب. ويتم هذا التقييم وفقا للخطوات التالية:

- 1- تقدير قيمة الخطأ الأكثر احتمالاً بالمجتمع.
- 2- مقارنة القيمة القصوى للأخطاء المتوقعة مع حدود الأخطاء المقبولة في ضوء الأهمية النسبية.
- 3- اتخاذ الإجراءات المناسبة في حالة زيادة القيمة القصوى للأخطاء المتوقعة الحد الأقصى للخطأ.

أولاً: تقدير الأخطاء الأكثر احتمالاً بالمجتمع :

القيمة الدفترية الإجمالية للبند

$$\text{القيمة القصوى للأخطاء المتوقعة} = \frac{\text{القيمة الدفترية الإجمالية للبند} \times \text{معامل الثقة}}{\text{حجم العينة}}$$

حجم العينة

ثانياً: مقارنة القيمة القصوى للأخطاء المتوقعة مع الحد الأقصى للخطأ للبند في ضوء الأهمية النسبية له.

ثالثاً: إذا ما زادت الأخطاء المكتشفة والمقدرة عن حدود الأهمية النسبية يقوم مراقب الحسابات بما يلي:

أ- إعادة تقييم مكونات مخاطر المراجعة عند مستويات مرتفعة بما يؤدي لزيادة عينة الفحص للكشف عن مزيد من الأخطاء المحتملة.

ب- مطالبة الإدارة بتصحيح الأخطاء المكتشفة.

ج- تكوين رأي انتقادي في ضوء النتائج التي يتوصل لها بعد زيادة حجم العينة في ضوء نتائج تقييم جوهرية الأخطاء لكافة بنود القوائم المالية.

## منهج التدقيق المبني على المخاطر في المبرهات (1) المشولة بالرقابة في القطاع العام

معايير  
الانتوساي

إعداد: لجنة المعايير المهنية والرقابية

### مقدمة حول الإطار العام للتدقيق المبني على المخاطر:

عرفت مناهج التدقيق ثلاث مراحل من التطور، كانت أولها ظهور منهج التدقيق القائم على الجرد (أو العد) الذي كان يقوم على مبدأ الفحص الشامل لكل ما تتضمنه السجلات والقوائم المالية من عمليات وأرصدة، ثم المرحلة الثانية التي تزامنت مع بروز نظم الرقابة الداخلية، حيث تغير منظور التدقيق إلى التدقيق التحليلي أو "منهج الأنظمة" الذي كان يهدف إلى تخفيض نطاق عمليات التدقيق وتعميق الإجراءات والتحريات وذلك بالاستناد على إجراء مراجعة تحليلية لنظام الرقابة الداخلية المعتمد والعمليات المالية المنجزة على حد سواء والاقتصار فقط على أسلوب العينات الإحصائية (بدلاً من مبدأ شمولية العمليات). لكن مع مرور الوقت وأمام التطورات الهائلة والمتلاحقة التي عرفتتها المؤسسات سواء من حيث نوعية وحجم الأنشطة والعمليات أو من حيث أنظمة المعلومات، أصبح المنهج التحليلي للتدقيق يستنفد الوقت والجهد وأصبح كذلك مكلفاً من جهة الموارد المالية والبشرية وهو ما حد من فعالية هذا المنهج في إعطاء تأكيدات معقولة حول متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية وموثوقية العمليات المالية المنجزة لذلك صارت هيئات التدقيق والمدققون ملزمين بترتيب أولويات مهام وإجراءات التدقيق في ظل الكم الهائل من الأنشطة الخاضعة لتدقيقهم. وقد أسهم هذا التطور في ابتكار منهج التدقيق المبني على المخاطر في أواخر التسعينات يستند على ترتيب أولويات التدقيق وتوجيه جهوده نحو المناطق والأنشطة والعمليات ذات المخاطر العالية داخل الجهات الخاضعة للرقابة، ليتم تغطيتها بشكل جيد في مختلف مراحل التدقيق انطلاقاً من إستراتيجية جهاز الرقابة ومن البرنامج السنوي للتدقيق - خطة العمل السنوية - مروراً بمرحلتى التخطيط وتنفيذ مهام التدقيق إلى غاية عرض نتائج التقرير، الأمر الذي سيؤدي في النهاية إلى تحقيق الكفاءة في توجيه وتوزيع العمل بين أعضاء فريق التدقيق وربط نظام الرقابة الداخلية بالمخاطر وتقييمها على هذا الأساس. ويوضح الجدول أسفله أبرز أوجه الاختلاف بين منهج التدقيق التقليدي ومنهج التدقيق المبني على المخاطر.

### الفرق بين التدقيق التقليدي والتدقيق المبني على المخاطر

الخصائص	التدقيق التقليدي	التدقيق المبني على المخاطر
معياري إعداد الخطة السنوية	بناء على دورة التدقيق (المدة الزمنية منذ آخر مهمة رقابية)	بناء على نتائج تقييم المخاطر المتعلقة بمجتمع الهيئات المشمولة بالتدقيق حيث يتم التركيز على العمليات الأكثر خطورة
الموضوع المركزي	نظام الرقابة الداخلية والبيانات والقوائم المالية	تدابير إدارة المخاطر
الهدف	إعطاء تأكيد معقول حول صحة البيانات المالية وإدارة الأصول	إعطاء تأكيد معقول حول كفاءة خطة إدارة المخاطر
المقاربة	تفاعلية (كرد فعل)	استباقية و احترازية
موضوع اختبارات التدقيق	القواعد والإجراءات الموضوعية والعمليات المنجزة	الأهداف والاستراتيجيات والتنظيم وخطة إدارة المخاطر
النتائج	قصور الإجراءات الرقابية والكشف عن العمليات التي لا تمتثل للقواعد المعمول بها واقتراح الإجراءات التصحيحية	الكشف عن التدابير غير الفعالة التي سبب عنها مخاطر عالية واقتراح حلول لاحتوائها والتخفيف من حدتها

1- يقصد بها جميع المؤسسات والدوائر والمرافق العامة وجميع المنظمات العامة المشمولة برقابة الأجهزة العليا للرقابة وسنستعمل في هذا المقال مصطلح "مؤسسة" للدلالة على الجهات المشمولة بالرقابة.

وبالرغم من شروع الجهات المشمولة بالرقابة في وضع إجراءات لإدارة المخاطر قصد التعرف على المخاطر وتقييمها ومن ثم العمل على اتخاذ الإجراءات اللازمة لتلافيها أو التخفيف من آثارها السلبية، إلا أنه من الممكن أن تكون هذه الإجراءات هي نفسها مصدر خطورة على الجهة المعنية في حالة عدم كفاءتها وفعاليتها في إدارة المخاطر المتنوعة، وبما أنه يتم تنفيذها من طرف الإدارة التنفيذية للجهة الخاضعة للرقابة، فإن من مسؤوليات المدقق حسب المعايير الدولية التأكد من فاعلية وكفاءة إدارة المخاطر بها.

### أولاً: شرح مفهوم المخاطر ومفهوم التدقيق المبني على المخاطر:

من أجل شرح أوضح لمفهوم التدقيق المبني على المخاطر لابد من التطرق أولاً إلى مفهوم عنصر المخاطر الذي تتفق جل التعريفات الموضوعية له على أنه عبارة عن احتمال حصول حدث لديه أثر على تحقيق أهداف المؤسسة. إذا كان لهذا الحدث أثر سلبي فهو يسمى خطراً (أو تهديداً) أما إذا كان له أثر إيجابي فيطلق عليه "فرصة"، بمعنى آخر مبسط المخاطر هي كل حدث يبعد المؤسسة عن تحقيق الأهداف المرجوة إما بشكل مباشر كفشل البرامج والمشاريع أو تبيد الموارد المالية أو بشكل غير مباشر كظهور قيود تعيق قدرة المؤسسة على الاستمرار في تقديم خدماتها وممارسة أنشطتها وكذلك على استغلال الفرص المتاحة أمامها.

وبما أن وجود المخاطر أمر حتمي في الحياة العادية للمؤسسة، فإنه يتوجب حالياً على هذه الأخيرة العمل على اعداد وتنفيذ خطة داخلية لإدارة المخاطر المتصلة بها بشكل يسمح بتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المؤسسة وذلك من خلال تحديد خارطة المخاطر مع ترتيبها بناء على المخاطرة الكلية وبلورة الإجراءات والتدابير لمواجهتها، بحيث تحدد الحد الأدنى المقبول للمخاطر (أي الرغبة في المخاطرة)، وتضع أيضاً خطط توضح طرق احتوائها والتقليل من احتمالاتها وأثرها.

وهناك أربعة طرق لمواجهة المخاطر، حسب لجنة COSO، وهي:

- 1- إما نقل المخاطر إلى أطراف خارجية تقبل بتحمل آثار حدوث هذه المخاطر نظير مقابل مادي (كالتأمين العادي).
- 2- أو المعالجة من خلال اتخاذ تدابير لاحتوائها ومواجهتها.
- 3- أو القبول بها وتحملها إذا كانت هذه المخاطر تتميز بضعف لأثر أو التي لا يمكن التحكم فيها.
- 4- أو إنهاء الأنشطة أو الخدمات ذات المخاطر العالية أو المكلفة.

أما بخصوص التدقيق المبني على المخاطر، فيبقى التعريف الأكثر تداولاً في الأوساط الأكاديمية والمهنية هو ذلك المقترح من طرف المعهد الدولي للتدقيق الداخلي الذي يعتبر هذا المفهوم بمثابة منهجية تعمل على ربط بين مهام التدقيق بالإطار العام لإدارة المخاطر الخاص بالمؤسسة، وذلك بهدف إعطاء تأكيد معقول إلى الإدارة العليا بأن عمليات إدارة المخاطر تساهم بشكل فعال في السيطرة على المخاطر القائمة ضمن حدود رغبة المؤسسة في المخاطرة (2).

بناء عليه، تكمن الغاية من التدقيق المبني على المخاطر في نقل نطاق تركيز المدقق من إطار ضيق يقتصر وفق المنهج التقليدي، على مجرد فحص مدى امتثال وتقييد المؤسسات بالإجراءات والقواعد التنظيمية والقانونية إلى إطار أوسع يركز على العوامل والظروف والأحداث التي من شأن حدوثها أن تجعل المؤسسات تفشل في تحقيق أهدافها والتي ستؤدي في النهاية إلى تأثيرات سلبية على الأنشطة والأصول والعمليات المالية وهو ما سينعكس بدوره بشكل مباشر أو غير مباشر على القوائم المالية النهائية.

وباختصار يهدف التدقيق المبني على المخاطر إلى الاكتشاف المبكر للمخاطر قبل حدوثها.

ويجب أن لا يتم الخلط بين مخاطر التدقيق والتدقيق المبني على المخاطر. فمخاطر التدقيق، كما هو معروف تتكون من العناصر التالية:

### \* المخاطر الملازمة- المتأصلة-:

ولها ارتباط بطبيعة نشاط الجهة المشمولة بالرقابة من عوامل اقتصادية وصناعية وتنظيمية وليس بنظام الرقابة الداخلية.

2- The risk appetite بالانجليزي- appetite au risque بالفرنسي

## \* مخاطر المراقبة:

وتتعلق باحتمال حدوث أخطاء في الحسابات دون أن يتمكن نظام الرقابة الداخلية من منعها في الوقت المناسب.

## \* مخاطر عدم الاكتشاف:

الأخطاء الجوهرية رغم بذل المدقق للعناية المهنية المعقولة.

وتكون تبعا لذلك مخاطر التدقيق تلك التي تكون مقبولة من طرف المدقق عند إصداره لرأي غير صحيح حول مجموع الكشوفات والمعاملات المالية.

فمخاطر التدقيق مرتبطة ارتباطا وثيقا بطبيعة التأكيد الذي يعطيه المدقق حيث يجب أن يحرص على أن يخفض مخاطر التدقيق إلى حد يكون فيه التأكيد معقولا وليس مطلقا. أما التدقيق المبني على المخاطر، فله ارتباط بالتأكد من مدى توفر المؤسسة على نظام فعال قادر على مواجهة المخاطر المحدقة بها من خلال تفاديه أو التصدي له أو تجاهله وقبول آثاره.

## ثانيا: الأهداف والمزايا:

يتجلى الهدف الرئيسي من أعمال منهج التدقيق المبني على المخاطر، حسبما جاء في تعريف المعهد الدولي للتدقيق الداخلي في تقديم قيمة مضافة للأطراف ذات العلاقة من خلال إعطاءها تأكيدا معقولا بخصوص التحكم في المخاطر الرئيسية للمؤسسة والتي من المفترض أن تنعكس سلبا على تحقيق أهدافها وعلى أصولها وبياناتها المالية. بالإضافة إلى ذلك يتيح التدقيق المبني على المخاطر العديد من المزايا سواء بالنسبة لهيئات التدقيق والمدققين أنفسهم أو بالنسبة للإدارة العليا وكل الأطراف ذات العلاقة (3):

### 1- هيئات التدقيق والمدققين:

يحقق التدقيق المبني على المخاطر المزايا التالية:

- توجيه أعضاء فريق التدقيق والإشراف عليهم وتقييم أعمالهم.
- التأكد من بذل المدقق للعناية المهنية اللازمة للمجالات التي تكتسي أهمية بالغة في التدقيق.
- مساعدة المدقق على تحديد الأحداث والظروف التي من شأنها التأثير بشكل عكسي على قدرة المدقق على أداء عملية التدقيق وتقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض وبشكل مقبول.

### 2- الإدارة العليا وكل الأطراف الأخرى ذات العلاقة:

يفيد التدقيق المبني على المخاطر الإدارة العليا وكل الأطراف ذات العلاقة في تحقيق المزايا التالية:

- تقييم مدى تناسب الإجراءات والتدابير المتخذة بالمقارنة مع نوعية وحجم المخاطر التي تعترض أنشطة وعمليات وأصول المؤسسة وتماشيا مع رغبة المؤسسة في المخاطر.
- التركيز على المخاطر غير المسيطر عليها وإبراز المخاطر المتحكم فيها على النحو المطلوب.
- أخذ الحيطة والحذر من المخاطر الحالية والمحتملة والاستعداد لمواجهةها قبل وقوعها.

### ثالثا: الخطوات المتبعة في إطار التدقيق المبني على المخاطر:

يمر التدقيق المبني على المخاطر بثلاث مراحل عملية متتابعة وهي التخطيط والتنفيذ والتقرير.

لكن لابد من توضيح أن نجاح تطبيق هذا المنهج الحديث يبدأ أولا من إعداد برمجة سنوية للمهام الرقابية تقوم هي الأخرى على عنصر المخاطر المتصلة بمجتمع الجهات المشمولة بالرقابة وينتهي بمرحلة تتبع تنفيذ الإدارة لتوصيات الجهاز الأعلى للرقابة المضمنة في تقاريره.

### البرنامج السنوي أو خطة العمل السنوية للتدقيق:

يقصد بالبرنامج السنوي العملية التي يقوم فيها الجهاز الأعلى للرقابة باختيار العينة من المؤسسات أو البرامج الحكومية أو العمليات التي ستخضع للتدقيق خلال سنة معينة أخذا بعين الاعتبار القيمة المضافة على حياة المواطنين التي ستخلفها عمليات التدقيق وبما يتناسب وحجم الموارد التي يتوفر عليها الجهاز.

13 ويقتضي التدقيق المبني على المخاطر في هذه المرحلة إجراء مسح وتقييم شامل للمخاطر المتصلة بالقطاعات والمؤسسات والسياسات والبرامج الحكومية حتى يتمكن الجهاز الأعلى للرقابة من اعتماد برنامج سنوي للتدقيق يعطي الأولوية للمجالات التي تنطوي على مخاطر عالية والتي يجب أن تكون متوافقة إلى حد ما مع توقعات الأطراف ذات العلاقة ولاسيما البرلمان والمواطنين. ويجب أن يتسم هذا البرنامج بالمرونة والديناميكية بحيث يمكن تنميته أو تعديل أولوياته بشكل يتفاعل مع التغيير في الأحداث والعوامل التي قد تعرفها تلك المجالات.

وفيما يلي أمثلة عن الأحداث والمعلومات التي يمكن أن تدلّ على وجود مخاطر تتعلق بالأخطاء الجوهرية بالنسبة إلى الجهات المشمولة بالرقابة والتي يمكن الارتكاز عليها لانتقاء المؤسسات التي ستخضع للرقابة خلال سنة معينة:

- فشل معلن في تحقيق الأهداف رغم أهمية الموارد التي تم صرفها.
  - عدم اتساق بين الموارد المخصصة والنتائج المحققة أو تحقيق خسائر مالية كبيرة.
  - تغيرات سلبية في البيئة الخارجية للمؤسسة لها تداعيات بعيدة المدى على نشاط المؤسسة كفتح مواقع جديدة أو إغلاق أخرى قديمة.
  - تدني جودة الخدمات العامة المقدمة من طرف المؤسسة.
  - الزيادة غير المبررة في تكلفة الخدمات العامة المقدمة من المؤسسة.
  - عدم الالتزام بالاختصاصات المحددة في إطار القوانين المنظمة للجهة الخاضعة للرقابة.
  - مؤشرات على وجود هدر أو سوء استعمال للموارد.
  - الإفراط في صرف الميزانية بسبب ضعف نظم الرقابة عليها.
  - توقعات أعلى من المعتاد بخصوص تغطية الميزانية.
  - تعقيد التنظيمات والتوجيهات وعدم اتساقها.
  - تغييرات جوهرية في البرامج الحالية. إلخ ...
- ويمكن الرجوع إلى تقنيات علم الإحصاء الرياضي من أجل ترتيب الأولويات.

### التخطيط للمهمة الرقابية:

الغرض من هذه المرحلة هو إعداد وتصميم خطة تدقيق قادرة على استيعاب مقارنة الجهة المشمولة بالرقابة لإدارة المخاطر الرئيسية التي تواجهها وذلك من أجل تحديد وترتيب أولويات إجراءات التدقيق وأساليب الحصول على أدلة الإثبات وفقا لخارطة المخاطر المحددة من طرف المؤسسة. وتعتمد عملية التخطيط على العديد من الإجراءات المترابطة والمتكاملة فيما بينها كما يلي:

- فهم بيئة وأنشطة الجهة المشمولة بالرقابة.
- تحليل مدى اتساق مكونات وقواعد نظام الرقابة الداخلية المعمول به مع الأهداف المعلنة.
- دراسة مدى نضج الإطار العام لإدارة المخاطر من حيث تحديد طبيعتها وتقييم أثرها وترتيب أولويتها ووضع الحلول المناسبة وكذلك من حيث توثيق حدوثها بسجل المخاطر وشمولية ودقة التقارير المرفوعة بشأنها إلى الإدارة العليا.
- إنجاز إجراءات تقييم المخاطر (وخاصة المخاطر غير المسيطر عليها): الاستفسارات من الإدارة أو مسؤولين آخرين (حول معلومات تساعد في التعرف على المخاطر الجوهرية) وتنفيذ الإجراءات التحليلية (مثل مطابقة البيانات المالية مع التوقعات ودراسة العلاقة بين كتلة الأجور وعدد الموظفين) وإجراء المسح الميداني والفحص التقني على مستوى الجهة موضوع التدقيق.
- تحديد الأهمية النسبية وفق معايير كمية (حجم بعض الأرصدة، مبالغ بعض النفقات) و/أو معايير نوعية (الإقدام على أنشطة غير روتينية، وتيرة غير عادية في تعاقب المسؤولين، عدم انتظام الأرباح السنوية...).
- تقييم مخاطر العمل من خلال استخدام نموذج يتكون من المكونات المذكورة في سياق الفقرة الأولى: المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر عدم الاكتشاف.
- وضع مذكرة أو خطة التدقيق تحدد نطاق المهمة (أي خارطة المخاطر المرتفعة).

- يقوم فريق التدقيق في هذه المرحلة بتوجيه جهود التدقيق نحو المناطق المحفوفة بمخاطر عالية والتي جرى حصرها وتحديد ترتيبها في خطة التدقيق المرسومة.
- ويمكن أن توجد هذه المناطق على مستوى موقع العمل من وحدات وفروع ومؤسسات تابعة أو على مستوى الأنشطة والعمليات ضمن مركز العمل الواحد. وتستند مرحلة التنفيذ على عدة إجراءات أساسية:
- تنفيذ اختبارات حول فعالية وكفاءة التدابير والإجراءات المكونة لخطة إدارة المخاطر مع التركيز على غير المتحكم فيها.
  - تنفيذ اختبارات حول فعالية نظام الرقابة الداخلية.
  - تنفيذ الاختبارات الجوهرية على العمليات المالية المنجزة (مع التركيز على الأرصدة المهمة والعمليات التفصيلية المرتبطة بها).
  - التأكد من احتمال وجود أخطاء أو تحريفات في البيانات المالية.
  - تنفيذ إجراءات تحليلية تستهدف رصد وجود فوارق جوهرية غير متوقعة.
  - جمع أدلة الإثبات وتوثيق نتائج التحريات.

### مرحلة التقرير:

يعتبر تقرير المدقق الوسيلة التي يبلغ من خلالها الأطراف ذات العلاقة بنتائج مهمة التدقيق وإبراز المخاطر والخسائر الناتجة عنها إن وجدت وكذا اقتراح توصيات حول إدارة المخاطر وبيئة الرقابة الداخلية.

### مرحلة تتبع تنفيذ التوصيات:

بهدف التأكد من إدراجها ضمن خطة إدارة المخاطر القائمة على مستوى المؤسسة.

### رابعاً: مسؤولية المدققين الماليين في إطار التدقيق المبني على المخاطر طبقاً لمعايير الانتوساي للتدقيق:

طبقاً لمعايير الانتوساي للتدقيق، فإن المدقق لديه ثلاث مستويات من المسؤولية في إطار التدقيق المبني على المخاطر. يكمن المستوى الأول في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية (ISSAI 1315) بينما يتجلى المستوى الثاني في واجباته المتعلقة بالغش والاحتيال خلال التدقيق المالي (ISSAI 1240)، أما المستوى الثالث فهو يتعلق بأجوبة المدقق حيال الأخطار التي تم تقييمها (ISSAI 1330) وفيما يلي عرض لهذه المعايير:

### \* المعيار ISSAI 1315:

- يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية وذلك من خلال فهم عمل الهيئة الخاضعة للرقابة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للهيئة. وفيما يلي أهم المسؤوليات المنصوص عليها:
- الفقرة 2: يجب على المدقق أن يتفهم المؤسسة وبيئتها بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية بدرجة كافية لتحديد وتقييم مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية سواء كان ذلك راجعاً إلى أعمال الغش والاحتيال أو الخطأ، وأن يكون هذا التفهم كافياً إلى درجة يستطيع معه المدقق القيام بالتخطيط والقيام بإجراءات تدقيق إضافية.
  - الفقرة 7: يجب على المدقق أن يقوم بإنجاز إجراءات تقييم المخاطر لكي يتوصل إلى فهم المؤسسة وبيئتها بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية. وقد حددت الفقرة السابعة من المعيار نوعية هذه الإجراءات ويتعلق الأمر: بالاستفسار من الإدارة ومن مسؤولين آخرين (مثل المدققين الداخليين) وتنفيذ إجراءات تحليلية والقيام بالزيارات الميدانية والفحص التقني.
  - الفقرة 100: الأخذ بعين الاعتبار لمخاطر الأعمال: أي قابلية وجود أخطاء جوهرية في البيانات والمعاملات المالية ناجمة عن عوامل وظروف السوق وطبيعة النشاط الممارس... التي من شأن حدوثها أن ينعكس سلباً على قدرة الشركة على تنفيذ إستراتيجيتها وتحقيق الأهداف المرجوة.
  - الفقرتين 108 و113: يجب على المدقق أي يحدد، ضمن المخاطر الجوهرية التي تم التعرف عليها، تلك التي تحتاج إلى تدابير وإجراءات تدقيق خاصة، كما يجب عليه أن يقيم مدى قدرة النموذج المتبع لنظام الرقابة الداخلية على التصدي والحيلولة دون حدوث المخاطر الجوهرية.



– الفقرة 120: مناقشة نتائج تقييم المخاطر التي خلص إليها المدققون مع المسؤولين الإداريين من أجل التأكد من أنه لا يتم إهمال عوامل المخاطر وبأن التدابير الموضوعية تتم وفق أسلوب مقبول.

### \* المعيار ISSAI 1240:

يتطرق المعيار إلى مسؤولية وواجبات المدقق المتعلقة بالغش والاحتيال خلال تدقيق البيانات والقوائم المالية النهائية وهي كالآتي:

- الفقرة 3: المدقق غير مسؤول عن منع الغش والاحتيال.
- الفقرة 34: تقييم ما إذا كانت المعلومات التي حصل عليها أثناء مرحلة التعرف على المنشأة تدل على وجود عوامل على صلة بمخاطر الغش والاحتيال.
- الفقرة 53: التحقق عند القيام بالإجراءات التحليلية من كون أن الأحداث غير العادية والعلاقات غير المتوقعة بين المؤشرات المالية وغير المالية تدل على مخاطر تحريفات جوهرية بسبب أعمال غش واحتيال.
- الفقرة 27: مناقشة فريق التدقيق لإمكانية تضمين القوائم والبيانات المالية لتحريفات جوهرية ناتجة عن أعمال غش واحتيال.
- الفقرة 3: يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار عند تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق مخاطر وجود تحريفات بالقوائم والبيانات المالية ناتجة عن أساليب احتيالية، وذلك بهدف خفض مخاطر التدقيق إلى مستوى مقبول.
- الفقرة 24: التحلي والحفاظ على الشك المهني طوال مهمة التدقيق رغم التجارب السابقة مع الجهة الخاضعة وقناعته حول نزاهة ومصداقية الإدارة والأشخاص المسؤولين عن الإدارة.
- الفقرة 38: الحصول من الإدارة ومن هيئة التدقيق الداخلي أو عند الاقتضاء من أشخاص آخرين داخل المؤسسة على معلومات تسمح بالتأكد مما إذا كانت بحوزتهم معلومات حول عمليات فساد مزعومة أو مشتبه بها أو مؤكدة.
- الفقرة 43: الحصول على معلومات حول الطريقة المتبعة من طرف الأشخاص المسؤولين عن الإدارة لممارسة الإشراف وتتبع التدابير الموضوعية من أجل رصد ومواجهة مخاطر الاحتيال من ناحية ومكونات نظام الرقابة الداخلية المعمول بها لخفض هذا النوع من المخاطر من ناحية أخرى.

### \* المعيار ISSAI 1330 حول أجوبة المدقق لمواجهة المخاطر المقدرة:

- يذكر المعيار بأنه من أجل تخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض ومقبول يجب على المدقق أن يحدد ردود أفعاله العامة للمخاطر التي تم تقييمها وذلك من خلال التدابير التالية:
- الفقرة 44: جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة حول فاعلية تشغيل أنشطة الرقابة الرامية إلى التقليل من حدة المخاطر من خلال إجراء تجارب واختبارات للتدابير الموضوعية لهذه الغاية.
- الفقرة 51: تصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية يكون لطبيعتها وتوقيتها ومداهما أثر لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر.

## ورقة حول المعيار (3000) معايير الرقابة على الأداء

معايير  
الانتوساي

إعداد: لجنة المعايير المهنية والرقابية

### المقدمة:

لتعزيز مصداقية وجودة ومهنية رقابة القطاع العام، ونتيجة لإدراك منظمة الانتوساي للأهمية الكبيرة لوجود تقارير رقابية تهتم بمعالجة قضايا متعددة ولا تستند إلى الرقابة المالية، بل تعتمد على التحاليل المستقلة متعددة الاهتمامات لجوانب الاقتصاد والكفاءة والفعالية فقد قامت لجنة الانتوساي بتوجيهات الرقابة المالية التابعة لمنظمة بإصدار المعيار الدولي رقم (ISSAI 3000) وتم المصادقة عليه من اللجنة عند اجتماعها ببراتسلافا سنة 2003 وهو المعيار المتعلق برقابة الأداء، وتم تعديله خلال مؤتمر الانتوساي الثاني والعشرين في ديسمبر من عام 2016 والمنعقد في دولة الإمارات العربية المتحدة حيث يوفر هذا المعيار متطلبات الممارسة المهنية لرقابة الأداء، بالإضافة إلى إيضاحات من أجل تعزيز وضوح هذا المعيار وسهولة فهمه مع وجود معايير أخرى تسلط الضوء على رقابة الأداء سيتم ذكرها بعجالة (بحدود المقال)، معيار 100 "المبادئ الأساسية للرقابة على القطاع العام" ومعيار رقم 300 "المبادئ الأساسية لرقابة الاداء" ومعيار رقم 3100 "مبادئ توجيهية بشأن المفاهيم الرئيسية لرقابة الاداء".

### الهدف:

تهدف المعايير الدولية للانتوساي المتعلقة برقابة الأداء إلى تعزيز الاستقلالية وفعالية الرقابة، ودعم الأجهزة العليا للرقابة في وضع وتطوير النهج المهني الخاص بهم، ونظرا لأهمية الرقابة على الأداء ودورها في عملية تقييم تعهدات الحكومة أو أنظمتها أو عملياتها أو برامجها أو أنشطتها أو مؤسساتها وأنها تعمل وفقا لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية، فقد تم إعداد هذا المعيار لتلبية المتطلبات الأساسية المتعلقة بالممارسات المهنية لرقابة الأداء.

### الإطار والمحتوى:

يتألف المعيار الدولي رقم (3000) من أربع أقسام رئيسية:

- 1- نطاق المعيار الدولي لرقابة الأداء وكيف يمكن الإشارة إليه من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
  - 2- تعريف رقابة الأداء وأهدافها، والمبادئ المرتبطة بمفهوم الأداء.
  - 3- المتطلبات الأساسية لرقابة الأداء.
  - 4- المتطلبات المتعلقة بعملية الرقابة على الأداء.
- ويعتمد المعيار الدولي رقم (3000) إلى حد كبير على نفس الهيكلية المعتمدة في المعيار الدولي (300).

### القسم الأول: نطاق المعيار الدولي لرقابة الأداء:

يتم الإشارة إلى إطار معايير الانتوساي المتعلقة برقابة الأداء من قبل الأجهزة العليا للرقابة باعتماد طريقتين:

- 1- من خلال وضع معايير رسمية تستند إلى المبادئ الأساسية لرقابة الأداء أو تتوافق معها.
- 2- من خلال اعتماد المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة في مجال رقابة الأداء.

### القسم الثاني: تعريف رقابة الأداء وأهدافها، والمبادئ المرتبطة بمفهوم الأداء:

رقابة الأداء هي عبارة عن فحص مستقل وموضوعي وموثوق به وذلك للتحقق فيما إذا كانت تعهدات الحكومة أو أنظمتها أو عملياتها أو برامجها أو أنشطتها أو مؤسساتها تعمل وفقا لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية، وما إذا كان هناك مجال للتحسين.

وتهدف رقابة الأداء إلى تحسين الاقتصاد والكفاءة والفعالية في القطاع العام، كما تهدف إلى المساهمة في الحكم الرشيد والمساءلة والشفافية، وتسعى رقابة الأداء إلى تقديم معلومات أو تحليلات أو رؤى جديدة وتوصيات للتحسين عندما يكون ذلك ملائماً. وغالباً ما تتضمن رقابة الأداء تحليلاً للأوضاع التي هي ضرورية لضمان احترام مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية.

### القسم الثالث: المتطلبات الأساسية لرقابة الأداء:

يوجد (15) مطلب أساسي للرقابة على الأداء وهي:

1- الاستقلالية وأخلاقيات المهنة: على المدقق الامتثال لإجراءات الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة المتعلقة بالاستقلالية وأخلاقيات المهنة، والتي يجب أن تتوافق بدورها مع المعايير ذات الصلة بالاستقلالية وأخلاقيات المهنة، وفي هذا الصدد يحتاج المدقق أن يبقى مستقلاً كي تكون النتائج الرقابية والاستنتاجات محايدة.

2- المستخدمون المستهدفون والأطراف المسؤولة: على المدقق أن يحدد المستخدمين المستهدفين الذين يتم إعداد تقرير رقابة الأداء لهم، وكذلك تحديد الأطراف المسؤولة عن التطبيق وإجراء التغييرات لمعالجة التوصيات الواردة بالتقرير، ويتوجب على المدقق النظر في احتياجات ومصالح المستخدمين والأطراف المسؤولة كي يضمن المدقق أن يقدم لهم تقريراً أكثر فائدة وفهماً.

3- الموضوع: على المدقق تحديد موضوع الرقابة وتعريفه ضمن نطاق الرقابة، وقد يمثل موضوع رقابة الأداء برامج محددة أو مشاريع أو أنظمة أو مؤسسات أو أموال أو أنشطة (مع مخرجاتها أو نتائجها أو آثارها) أو الأوضاع القائمة، بما في ذلك الأسباب أو النتائج، ويضبط نطاق الرقابة حدودها المرتبط مباشرة بأهدافها، ويحدد نطاق الرقابة الموضوع الذي سيقوم المدقق بمراقبته وتقييمه والوثائق والسجلات التي سيتم فحصها والفترة و المواقع المعنية.

4- الثقة والتأكيد في رقابة الأداء: على المدقق أن يمنح المستخدمين الثقة في النتائج والاستنتاجات والتوصيات الواردة في التقرير، من خلال شرح كيفية وضع النتائج والمعايير والاستنتاجات على نحو متوازن ومبرهن، ومن خلال تقديم الأسباب التي أدت إلى النتائج والاستنتاجات.

5- أهداف الرقابة: على المدقق أن يحدد أهداف الرقابة بوضوح (الأسئلة التي يتم صياغتها حول موضوع الرقابة) والتي تتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية وذلك لغاية توضيح الأسئلة التي سيتم الإجابة عليها وبالتالي تصميم عملية الرقابة بشكل مكتمل.

6- نهج التدقيق: على المدقق اختيار نهج تدقيق يستند إلى النتائج أو المشكلة أو النظام، بحيث يحدد النهج المستند إلى النتائج مدى تحقيق النتائج والمخرجات للأهداف المحددة، وأنها نفذت وفقاً للخطط المرسومة، فيما يحدد النهج المستند إلى المشكلة أسباب مشاكل أو انحرافات عن المعايير، بينما يدرس النهج المستند إلى النظام الأداء السليم للنظم الإدارية.

7- معايير الرقابة: على المدقق وضع معايير (مقاييس) ملائمة لتقييم موضوع الرقابة، ويتم تحديد معايير الرقابة على أساس معرفة أفضل الممارسات لكيفية تنفيذ الأنشطة باقتصاد وكفاءة، أو لتحديد أفضل الظروف بقصد تحسين الأداء وتحقيق الفعالية، ومن الضروري اعتماد وتطوير معايير مناسبة لضمان جودة رقابة الأداء وتوفير القيمة المضافة، ويمكن أن تكون تلك المعايير نوعية أو كمية، عامة أو خاصة، وترتكز على ما هو متوقع، وفقاً للمبادئ السليمة، والمعرفة العلمية، وأفضل الممارسات أو على ما يمكن أن يكون (في ظروف أفضل) أو على ما ينبغي أن يكون وفقاً للقوانين والأنظمة والأهداف، وتوفر معايير الرقابة أساساً مناسباً ومعقولاً للتقييم مقارنة بأهداف الرقابة، ويجب أن تكون المعايير ملائمة ومفهومة وكاملة وموثوقة وموضوعية في سياق موضوع وأهداف و/أو أسئلة الرقابة.

8- مخاطر الرقابة: على المدقق توقع مخاطر الرقابة المحتملة للعمل المبرمج، وتطوير منهجيات الرقابة لمعالجة تلك المخاطر خلال عملية تخطيط واختيار أساليب الرقابة، وينبغي توثيق كيف سيتم التعامل مع تلك المخاطر لتجنب وضع نتائج واستنتاجات وتوصيات غير مكتملة، وال فشل في تقديم القيمة المضافة.

9- التواصل: على المدقق أن يخطط ويحافظ على تواصل فعّال وسليم مع الجهة الخاضعة للرقابة وأصحاب المصلحة المعنيين حول الجوانب الرئيسية للرقابة والمتمثلة بموضوع الرقابة وأهدافها و/أو أسئلتها ومعاييرها والفترة الزمنية المحددة لها، والهياكل أو البرامج التي شملتها، وعلى المدقق الحفاظ على استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة خلال عملية التواصل مع الأطراف المعنية، وعلى الجهاز الأعلى للرقابة التواصل بوضوح حول المعايير التي تم اعتمادها لإجراء رقابة الأداء.

10- المهارات: على الجهاز الأعلى للرقابة الحرص على توفر فريق يمتاز بالكفاءة المهنية والمهارات والخبرات اللازمة لأداء عملية الرقابة.

11- الإشراف: على الجهاز الأعلى للرقابة أن يضمن الإشراف السليم والمتمثل في توفير الإرشاد والتوجيه الكافي للفريق الرقابي تبعاً لكفاءة الفريق الرقابي وخبرته ومدى تعقيد موضوع الرقابة، وذلك في كافة مراحل تنفيذ العمل الرقابي.

12- الشك والتقدير المهني: على المدقق ممارسة الشك المهني عند تقييم مدى كفاية أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها خلال عملية الرقابة ومدى ملائمتها، وعلى المدقق ممارسة التقدير المهني فيما يتعلق بتطبيق المعرفة والخبرات والمهارات في عملية الرقابة، كما يتطلب التقدير المهني ممارسة العناية المعقولة في عملية الرقابة وتطبيق جميع المعايير المهنية التي تم الحصول عليها طوال عملية الرقابة وملائمتها.

13- كما ينبغي على المدقق تحديد وتقييم مخاطر الاحتيال ذات الصلة بأهداف الرقابة وذلك عند التخطيط للرقابة وخلال عملية تنفيذ الرقابية.

14- كما يتطلب من المدقق الحفاظ على مستوى عالٍ من السلوك المهني وذلك بتطبيق المعايير المهنية عند تنفيذ عملية الرقابة، ومعرفة ومتابعة تطبيق القوانين والأنظمة والتشريعات، والحصول على فهم للمبادئ والقواعد التي تحكم عمل الجهة الخاضعة للرقابة، وأن يحدد أفضل منهجيات الرقابة وتقنياتها خلال تنفيذ عملية الرقابة وخاصة خلال مرحلة التخطيط، كما ينبغي عليه احترام المبادئ والمتطلبات الأخلاقية.

15- رقابة الجودة: على الجهاز الأعلى للرقابة إنشاء نظام لرقابة الجودة والحفاظ عليها، ومن الضروري أن تكون السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة وضمان الجودة مناسبة ومرنة وسهلة الإدارة. وينبغي على المدققين الالتزام بتطبيق نظام رقابة الجودة، والذي يساهم في تحسين المخرجات الرقابية وتقديم تقارير مناسبة ومتوازنة ونزيهة وتكون قادرة على تقديم قيمة مضافة.

16- الأهمية النسبية: على المدقق مراعاة الأهمية النسبية في جميع مراحل عملية رقابة الأداء - بهدف تقديم القيمة المضافة إلى أقصى حد ممكن.

17- التوثيق: على المدقق أن يوفر كافة الوثائق خلال تنفيذ العملية الرقابية في الوقت المناسب، وأن يتم استكمال عملية التوثيق قدر الإمكان قبل إصدار التقرير الرقابي.

#### القسم الرابع: المتطلبات المتعلقة بعملية الرقابة على الأداء:

يوجد (5) متطلبات متعلقة بعملية الرقابة على الأداء وهي:

1- التخطيط - اختيار المواضيع: ينطلق اختيار موضوع الرقابة في المرحلة الأولى من خلال عملية التخطيط الاستراتيجي للجهاز الأعلى للرقابة، وتشمل تلك المرحلة تحليل المواضيع والمجالات المحتملة، وانتقاء المواضيع الرقابية المحتملة ضمن اعتبارات وأساليب مثل تحليل المخاطر، تقييم المشاكل، مواضيع ذات أهمية نسبية بالإضافة إلى التقدير المهني للأخذ بالاعتبار تفويضات الجهاز الأعلى للرقابة وضمان أن المواضيع الهامة والقابلة للرقابة قد تم اختيارها.

2- التخطيط - تصميم الرقابة: ينبغي على المدقق القيام بالتخطيط لعملية الرقابة بطريقة تضمن جودة الأعمال الرقابية والأخذ بالاعتبار ما يلي:

- \* فهم البرنامج أو عمل الجهة الخاضعة للرقابة، وتحديد المسائل الرقابية الهامة، وتحديد المسؤوليات الرقابية المحددة.
- \* تصميم خطة الرقابة وإجراءات الرقابة.
- \* تقديم خطة الرقابة للإدارة العليا في الجهاز الأعلى للرقابة للمصادقة عليها.

3- التنفيذ: ينبغي على المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة بهدف إثبات نتائج الرقابة والوصول إلى نتائج واستنتاجات وتوصيات تتوافق مع الهدف والأسئلة الرقابية.

4- التقرير: على المدقق أن يعد تقارير رقابية تكون شاملة، مقنعة، في الوقت المناسب، سهلة القراءة، متوازنة.

5- يكون تقرير الرقابة شاملا عندما يتضمن كافة المعلومات والحجج اللازمة لتناول هدف وأسئلة الرقابة، ويكون مفصلا بما فيه الكفاية لجعل الموضوع والنتائج والاستنتاجات الرقابية مفهومة، كما يختلف محتوى وهيكل التقرير الرقابي بالنظر إلى المواضيع التي يتم تناولها في رقابة الأداء، ولضمان الشفافية والمساءلة، تتضمن التقارير الرقابية على الأقل: الموضوع.

\* هدف أو أهداف الرقابة و/أو الأسئلة الرقابية.

\* معايير الرقابة ومصادرها.

\* أساليب الرقابة المحددة لجمع البيانات وتحليلها.

\* الفترة الزمنية المغطاة.

\* مصادر البيانات.

\* القيود على البيانات المستخدمة.

\* النتائج، الاستنتاجات والتوصيات.

ولكي يكون التقرير الرقابي مقنعا يجب أن تتم هيكلته بطريقة منطقية وأن يقدم بوضوح العلاقة بين أهداف و/أو أسئلة الرقابة ومعاييرها ونتائجها واستنتاجاتها وتوصياتها، وينبغي أن تساهم التوصيات في معالجة نقاط الضعف أو المشكلات التي حددتها الرقابة.

ويتعين إصدار التقرير في الوقت المناسب لتمكين الأطراف المعنية من استخدامها والاستفادة منها وخاصة الأطراف المطالبون باتخاذ إجراءات ضرورية.

ولغاية توفير تقارير سهلة الفهم، على المدقق استخدام لغة بسيطة وواضحة في التقرير وفي حدود ما يسمح به التقرير الرقابي.

ولتكون التقارير متوازنة، يجب أن تكون محايدة في محتواها وطريقة صياغتها، ويتعين تقديم الأدلة الرقابية بطريقة غير متحيزة. وينبغي تجنب المبالغة والتشدد المفرط في مواطن القصور في الأداء وذلك لتشجيع الجهة الخاضعة للرقابة على اتخاذ الإجراءات التصحيحية والتي تؤدي إلى تحسينات.

وعلى المدقق أن يمنح الجهة الخاضعة للرقابة إمكانية التعليق على نتائج الرقابة واستنتاجاتها وتوصياتها قبل إصدار التقرير النهائي، وأن يتم تضمين تعليقات وردود الجهة الخاضعة للرقابة في أوراق العمل، بما في ذلك أسباب إجراء تغييرات على تقرير الرقابة أو إبداء رأيه في عدم قناعته بالتعليقات والردود الواردة

6- المتابعة: تتعلق المتابعة بفحص المدقق للإجراءات التصحيحية المتخذة من قبل الجهة الخاضعة للرقابة أو الجهات الأخرى المسؤولة، ولا تقتصر عملية المتابعة على تنفيذ التوصيات ولكن يتم النظر أيضا في الإجراءات المتخذة من قبل الجهة الخاضعة للرقابة في معالجة المشكلات في الوقت المناسب، ويتعين على الجهاز الأعلى للرقابة أن يقدم تقريرا حول نتائج أعمال المتابعة إلى السلطة التشريعية والتنفيذية وأصحاب المصلحة الآخرين.

## مَطْلَبَاتِ التَّدْقِيقِ البِيئِيِّ فِي أَجْهَزَةِ الرِّقَابَةِ العَلِيَا لِتَحْقِيقِ أَهْدَافِ التَّنْمِيَةِ المَسْتَدَامَةِ

إعداد: السيد/ منير دقاسمة  
مدير الرقابة على قطاع الإدارة والأمن والطاقة  
بديوان المحاسبة الأردني

### مقدمة:

جاء الاهتمام بالمحافظة على البيئة لارتباطها بالحياة البشرية على سطح الأرض من خلال التغيرات التي يحدثها الإنسان عن طريق نشاطاته الاقتصادية والاجتماعية مما أدى إلى ظهور تأثيرات سلبية على البيئة كتلوث الهواء والماء والتربة. ونتيجة لذلك كان لا بد من وضع السياسات والإستراتيجيات من قبل الحكومات ومنظمات القطاع الخاص بتبني الإدارة البيئية كمنهج إداري يتعامل مع المشاكل البيئية بهدف تطوير الأداء البيئي للمؤسسات الاقتصادية في القطاعين العام والخاص.

وفي هذا الإطار عُقد العديد من الندوات والمؤتمرات التي استهدفت الحد من تفاقم المشكلات الناتجة عن التلوث مما أدى بالمؤسسات الاقتصادية إلى إدخال التدقيق البيئي ضمن إدارتها الذي يكفل فحص وتدقيق نظامها البيئي وذلك تجنباً للضغوطات التي تفرضها الجهات المهتمة بالبيئة والقائمة على معرفتها بمدى وفائها بالالتزامات البيئية، الأمر الذي يتطلب من أجهزة الرقابة العليا إنارة متخذي القرار حول الفجوات بين النتائج المرغوب فيها وما تمّ تسجيله بخصوص السياسات والبرامج البيئية قصد المحافظة على الموارد الطبيعية وعلى حاجات الأجيال الحالية والمستقبلية. وفي سبيل تحقيق ذلك أعدت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) الخطوط التوجيهية لرقابة الأنشطة المتعلقة بالبيئة وتناولتها بمعايير من (ISSAI 5100-ISSAI 5140). تضمنت توجيهات بخصوص تنفيذ العمليات الرقابية على النشاطات ذات المنظور البيئي وتوفر قاعدة للأجهزة العليا للرقابة تمكنهم من فهم طبيعة الرقابة البيئية لتكون نقطة انطلاق يمكن لكل جهاز رقابي أن يضع مقارنته الخاصة لتنفيذ المسؤوليات الرقابية ذات العلاقة بالبيئة بشكل مرضي وفي إطار صلاحياته.

وتعكس المعايير الرقابية للإنتوساي إجماع الأجهزة الرقابية حول أفضل الممارسات وعلى الجهاز الرقابي، قدر الإمكان أن يأخذ بعين الاعتبار المعايير الرقابية للإنتوساي عند التخطيط للعملية الرقابية وتنفيذها وإعداد التقارير بشأنها وأن يطبق حكمه الخاص على الحالات المختلفة التي تظهر أثناء الرقابة الحكومية وأن يدرس الالتزام بالمعايير الرقابية في كل المسائل التي تم تعريفها بكونها هامة، وأن يكون على وعي وعلم بالتطورات الجارية في كافة المسائل البيئية. سيتم في هذه الدراسة استعراض أربعة محاور نسلط الضوء من خلالها على أهمية ومتطلبات التدقيق البيئي في أجهزة الرقابة العليا ودوره في تحقيق أهداف التنمية المستدامة وفق المعايير المهنية وأفضل الممارسات الدولية، وهذه المحاور هي مفهوم التدقيق البيئي وأهدافه وأهميته، مفهوم التنمية المستدامة وخصائصها وأهدافها، دور أجهزة الرقابة العليا في التنمية المستدامة، والقواعد الأساسية لإجراء عمليات التدقيق البيئي.

## المحور الأول: مفهوم التدقيق البيئي وأهدافه وأهميته

### 1- مفهوم التدقيق البيئي:

عرفت وكالة حماية البيئة الأمريكية التدقيق البيئي على أنه "فحص منظم وموثق ودوري وموضوعي، بواسطة الوحدة الإقتصادية أو جهة خارجية، للتعرف على مدى توافق عمليات التشغيل والممارسات المختلفة مع المتطلبات القابلة للتطبيق" (1). كما عرف معهد المعايير البريطانية التدقيق البيئي بأنه "تقييم منظم لتحديد مدى توافق نظام الإدارة البيئية للمنشأة مع البرامج المخططة وتحديد مدى فعالية وملاءمة ذلك النظام للوفاء بالسياسة البيئية للمنشأة" (2). أما محكمة الحسابات الهولندية فقد عرفت التدقيق البيئي بأنه "الرقابة التي تمارسها الحكومة للتأكد من تنفيذ البرامج البيئية وتنفيذ الاتفاقيات والمعاهدات الدولية الموقعة عليها، كما أنها تشمل أنواع التدقيق الثلاث المالي والالتزام والأداء" (3). في حين عرفه الجهاز المركزي للمحاسبات المصري ضمن ورقة العمل التي قدمت في مؤتمر الإنتوساي الخامس عشر بأنه "المنهج الخاص بمراجعة السياسات والبرامج والأنشطة البيئية الذي يشمل المراجعة المالية ومراجعة كفاءة وإقتصاد وفعالية هذه السياسات والبرامج والأنشطة لفحص مدى الإلتزام الفعلي بتطبيق القوانين واللوائح التي تحكم الأنشطة والبرامج البيئية بالجهة محل التدقيق، والتأكد من سلامة التصرفات المالية وإبداء الرأي في صحة ودقة البيانات الخاصة بها" (4).

### 2- أهداف التدقيق البيئي:

من خلال مفهوم التدقيق البيئي يمكن تحديد أهدافه كما يلي (5):  
فحص مدى إلتزام المنظمة بتنفيذ البرامج والسياسات المرتبطة بالأنشطة البيئية ووعيتها بالأداء البيئي، والتأكد من أن البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية البيئية يمكن الاعتماد عليها وتفصح عن كافة القضايا البيئية والتأكد من مدى الكفاءة والفعالية والاقتصاد في تحقيق السياسات والبرامج والأنشطة البيئية وإعداد تقرير في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها من إجراء التدقيق البيئي.

### 3- أهمية التدقيق البيئي:

تنبع أهمية التدقيق البيئي من عدة أسباب لعل من أهمها ما يلي:  
- التطور الكبير الذي توصل إليه العلم في مجال الصناعة واستخدام أنواع الطاقة المختلفة والتكنولوجيا المتطورة في مختلف أساليب الحياة.  
- إنشاء وتدعيم برنامج خاص للبيئة في الأمم المتحدة سمي برنامج الأمم المتحدة للبيئة (UNEP) مهمته تنسيق منظمات الأمم المتحدة المختلفة لمساعدة دول العالم في وضع وتنفيذ برامج لتقييم الأداء البيئي وحماية البيئة وتنميتها.  
- إن التدقيق البيئي يسلط الضوء على أهم المواضيع التي إهتمت بها دول العالم سواء المتقدمة أو النامية وهي مشكلة التلوث البيئي وأهمية معالجة آثارها على كافة المستويات .  
- إهمال البعد البيئي عند إعداد وتنفيذ السياسات الاقتصادية وما يتبعها من عمليات التنمية المختلفة أدى إلى حدوث كوارث بيئية مثل (تدمير طبقة الأوزون، الأمطار الحمضية، الجفاف والتصحر، تلوث المياه والهواء والتربة والتلوث الإشعاعي والضوضائي نتيجة التجارب النووية، والنفايات النووية وغيرها).

1- حسين أحمد العروسي، تلوث البيئة وملوثاتها، تعريف وكالة حماية البيئة الأمريكية، الإسكندرية، مكتبة المعارف الحديثة للنشر 2004.

2- رعد حسن الصرن، نظم الإدارة البيئية الأيزو 14000، دمشق، دار الرضا للنشر، 2001م، تعريف معهد المعايير البريطانية ص (308).

3- الفاتح الطيب عبد الله حاج علي، هلال يوسف الصالح، دور المحاسبة والمراجعة البيئية في تحسين كفاءة الأداء البيئي، ديوان المراجعة القومي وعينة من مكاتب المراجعة السودانية، الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الدراسات التجارية، 2015 - ص 73.

4- الفاتح الطيب عبد الله حاج علي، دور المحاسبة والمراجعة البيئية في تحسين كفاءة الأداء البيئي، مرجع سابق، ص 73.

5- أحمد الحايك، التدقيق الداخلي البيئي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، دراسة ميدانية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 40، العدد 2، ص397.

22 - توجيه بعض اهتمام المؤسسات الاقتصادية تجاه تطوير وتحسين طرق وأساليب الوقاية ومعالجة عناصر تلوث البيئة للحد من آثارها على صحة العاملين وبالتالي تخفيض التكلفة التي تتجاهلها حالياً وتمثل عنصراً مؤثراً في تحديد تكلفة الإنتاج.

- زيادة الوعي البيئي لدى مختلف أفراد المجتمع جعل هدف حماية البيئة من الأهداف الأساسية التي تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى تحقيقها.

- مخاطر التعرض لعقوبات نتيجة عدم الالتزام بالمتطلبات القانونية بالإضافة إلى الضغوط المتزايدة من قبل جماعات حماية البيئة كوسيلة ضغط على المؤسسات الاقتصادية من أجل حماية البيئة والمحافظة عليها من مختلف الأضرار التي قد تتعرض لها (6).

## المحور الثاني: مفهوم التنمية المستدامة وخصائصها وأهدافها

### 1- مفهوم التنمية المستدامة:

اعتمدت الجمعية العامة للأمم المتحدة في 25 أيلول 2015 خطة التنمية المستدامة لعام 2030 وهي خطة عمل للناس والكوكب والرخاء والسلام والشراكة، وستنفذها جميع البلدان والجهات المعنية وتعمل في شراكة تعاونية، وكذلك المبادئ الأربعة الأساسية التي يركز عليها نهج برنامج الأمم المتحدة للبيئة للمضي قدماً بتحقيق البعد البيئي لخطة عام 2030 وهي العالمية والتكامل وحقوق الإنسان والابتكار. وقد تضمنت هذه الخطة (17) هدفاً و(169) غاية و(232) مؤشراً تسري على جميع البلدان المتقدمة والنامية على حد سواء، وهي أهداف وغايات غير قابلة للتجزئة تسعى لتحقيق التوازن بين الأبعاد الثلاثة للتنمية المستدامة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، وتركز أكثر من نصف أهداف التنمية المستدامة على البعد البيئي، ويتعلق أكثر من (86) غاية بالإستدامة البيئية، بما في ذلك غاية واحدة على الأقل في كل هدف من الأهداف السبعة عشر، والتكامل بين جميع الأهداف يعني أن التقدم في أي هدف لا يمكن أن يتحقق دون التقدم نحو تحقيق أهداف أخرى (7).

وُضعت العديد من التعريفات للتنمية المستدامة وبطرق مختلفة ولكن يستند التعريف الشائع المستخدم على نطاق واسع إلى تقرير "مستقبلنا المشترك" الوارد في تقرري بروندتلاند الذي أصدرته اللجنة الدولية للبيئة والتنمية في عام 1987 على أنها "التنمية التي تلبي إحتياجات الجيل الحاضر دون التضحية أو الإضرار بقدرة الأجيال القادمة على تلبية إحتياجاتها" (8)، أما في مؤتمر الأمم المتحدة للبيئة والتنمية الذي انعقد في ريو دي جانيرو بالبرازيل عام 1992 فقد عرفت التنمية المستدامة بأنها "ضرورة إنجاز الحق في التنمية بحيث تتحقق على نحو متساو الحاجات التنموية والبيئية لأجيال الحاضر والمستقبل" (9)، في حين عرفت الأمم المتحدة التنمية المستدامة بأنها "تعزيز التنمية الاقتصادية مع الحفاظ على الموارد الطبيعية وضمان مواصلة التنمية الاجتماعية والبيئية والسياسية والاقتصادية والمؤسسية على أساس المساواة، ويتدعم مفهوم الإستدامة أكثر فأكثر حول موضوع تنمية الموارد البشرية" (10).

6- كمال محمد منصور، حودي محمد رمزي، المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة، مداخلة في المؤتمر العلمي الدولي بعنوان التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، الجزائر، 2008.

7- جمعية الأمم المتحدة للبيئة التابعة لبرنامج الأمم المتحدة للبيئة، تحقيق خطة التنمية المستدامة لعام 2030، الدورة الثانية، نيروبي، 23 - 27 أيار/ مايو 2016، البند 7 من جدول الأعمال المؤقت، الجزء الرفيع المستوى، ص 1-3.

8- ضياء الدين زاهر، التعليم العربي وثقافة الإستدامة، كراسات مستقبلية، المكتبة الأكاديمية، القاهرة، 2003، ص 25.

9- ف. دوجلاس موسشيت، مبادئ التنمية المستدامة، ترجمة بهاء شاهين، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، مصر 200، ص 17.

10- خولة حسن حمدان، دور التدقيق البيئي في التنمية المستدامة، جامعة بغداد، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي المشترك، 2014، ص 416.



## 2- خصائص التنمية المستدامة:

إن التنمية المستدامة تمثل ظاهرة عبر الأجيال، أي أنها عملية تحويل من جيل إلى آخر. وهذا يعني أن التنمية المستدامة لا بد أن تحدث عبر فترة زمنية لا تقل عن جيلين وهي عملية تحدث في مستويات عدة (عالمي، إقليمي، محلي) ومع ذلك فإن ما يعتبر مستداما على المستوى المحلي ليس بالضرورة أن يكون كذلك على المستوى العالمي، والتنمية المستدامة تتكون من ثلاثة مجالات متداخلة فيما بينها اقتصادية وبيئية واجتماعية.

## 3- أهداف التنمية المستدامة:

تمثل أهداف التنمية المستدامة مجموعة جديدة من الأهداف والغايات والمؤشرات قامت الأمم المتحدة بصياغتها في إطار تحديد أولويات التنمية العالمية في الفترة (2015-2030) تحت عنوان "تحويل عالمنا" والذي شمل (17) هدفا و(169) غاية و(232) مؤشرا وذلك للقضاء على الفقر وعدم المساواة وتحسين الصحة والتعليم وتحقيق النمو الاقتصادي وتوفير طاقة نظيفة ومياه وبنية تحتية وإنشاء مدن مستدامة وحماية البيئة الطبيعية والتنوع الحيوي والتصدي لتغيير المناخ في أجواء تتسم بالسلام والعدل، ويوضح الشكل التالي أهداف التنمية المستدامة كما حددت في القمة السبعين للجمعية العامة للأمم المتحدة (11).



المصدر: الأمم المتحدة (2015)

## المحور الثالث: دور أجهزة الرقابة العليا في التدقيق البيئي من أجل التنمية المستدامة

### 1- دور أجهزة الرقابة العليا في التدقيق البيئي والتنمية المستدامة:

إنّ هدف التدقيق البيئي هو تحليل كيفية معالجة الحكومات للمشاكل البيئية وذلك من خلال فحص إعداد مؤسسات القطاع الحكومي وكفاءة السياسات والبرامج التي وضعت لتحقيق أهداف التنمية المستدامة وفحص الأداء البيئي لتلك السياسات والبرامج الهادفة إلى معالجة المشاكل البيئية. من هنا يمكن لأجهزة الرقابة العليا أن تساهم بشكل كبير في التنمية المستدامة من خلال متابعة ومراجعة إعداد الحكومات لتنفيذ أهداف التنمية المستدامة، ويعتمد دورها على الطريقة التي تتبعها الحكومات الوطنية لمعالجة ذلك. وحسب أجندة 2030 فإن على الحكومات مسؤولية أساسية في متابعة ومراجعة تنفيذ أهداف التنمية المستدامة على المستويات المحلية والإقليمية والعالمية على مدى الخمس عشر سنة القادمة وتقييم مدى التقدم الذي تم إنجازه حول تكامل وترابط أهداف التنمية المستدامة في الخطط والسياسات والبرامج الحكومية وتقييم التقدم الحاصل في الغايات والمؤشرات فيما ينسجم مع ظروفها الوطنية، بالإضافة إلى تقديم تقارير تساعد المشرعين والبرلمانيين على مساءلة حكوماتهم فيما يخص الالتزامات البيئية التي إتخذتها من خلال الإتفاقيات الدولية وكذلك التشريعات والبرامج الوطنية (12).

11- <https://www.un.org/sustainabledevelopment/ar/sustainable-development-goals>.

12-14th Asosai Assembly (19-22) September Hanoi, Vietnam, The 7th Asosai Symposium Principle Paper, Environmental Audit Sustainable Development, p 15.

وقد بينت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) بأن مساهمة أجهزة الرقابة العليا تشمل إجراء مراجعة أساسية لإستعداد الحكومات لتنفيذ ومتابعة ومراجعة أهداف التنمية المستدامة وإجراء تدقيق أداء وفقا للمعايير الدولية وتدقيقات محددة على تنفيذ أهداف التنمية المستدامة، وكذلك رصد وتقييم فيما إذا كانت الأنظمة التي وضعتها الحكومات واستخدمتها تساهم في تحقيق الغايات التي وضعت من أجلها.

وإن عمليات التدقيق في المتابعة والمراجعة تقدم تأكيدا معقولا حول مدى الإعتماد على البيانات على المستوى المحلي، كما أكد مؤتمر الإنكوساي الثاني والعشرين الذي عقد في أبو ظبي عام 2016 على الإهتمام الكبير الذي توليه أجهزة الرقابة العليا لعمليات الرقابة المالية والتدقيق حول أهداف التنمية المستدامة من خلال رصد مدى استعداد وجهزية الحكومات الوطنية فيما يتعلق بتحديد أهداف التنمية المستدامة والإبلاغ عن مستوى التقدم في تحقيقها والقيام بعمليات الرقابة على الأداء والمساهمة في تحقيق الهدف (16) الذي ينص على بناء مؤسسات فعالة وشفافة وخاضعة للمساءلة وإمكانية إضطلاع الأجهزة العليا للرقابة بدور نموذجي في الشفافية والمساءلة في تنفيذ مهامها (13).

إن الهدف الرئيس التي تسعى إلى تحقيقه أجهزة الرقابة العليا من إجراء عمليات التدقيق البيئي هو التأكيد من أن نتائج التدقيق التي تم التوصل إليها ذات تأثير ومتصلة بالنتائج الإيجابية للبيئة كتحسين نوعية مياه الأنهار ومستجمعات الأمطار، حماية متزايدة للنباتات والحيوانات ونظم الكائنات الحية، تحسين إدارة الموارد البشرية، تقليل التدهور البيئي من الإنشاءات، تقليل التلوث البيئي، تخفيض تصحر الأراضي، بالإضافة إلى إجراء تحسينات على أدوات السياسات الحكومية ونظمها من خلال مراجعة البيئة التشريعية لحماية البيئية وعمل تغييرات لتمويل خطط وبرامج ومشاريع بيئية والتأكيد على قياس الأداء وإعداد التقارير البيئية وإجراء تحسينات على تجميع وضبط البيانات البيئية والعمل على تدريب وتأهيل الموظفين الذين لهم علاقة بالنظام البيئي (14).

## 2- الرقابة المشتركة التعاونية وبناء القدرات:

قامت العديد من أجهزة الرقابة العليا بتنفيذ مهمات رقابية على البرامج البيئية وتتحرك الآن نحو التنمية المستدامة وربما تمثل التحدي خلال السنوات المقبلة بالتوجه بشكل موسع نحو قضايا تتعدى الحدود التنظيمية. لذا تستطيع أجهزة الرقابة العليا أن تحسن من فهم هذه التحديات من خلال التعاون وتبادل المعرفة مع الأجهزة الرقابية الأخرى فيما يتعلق بمستوى التقدم الذي تم إحرازه وخاصة الأجهزة التي تكون من نفس الإقليم كونها تواجه تحديات متشابهة وأن تقوم بإصدار تقارير مشتركة أو تقارير منفصلة في نفس الوقت تقريبا.

وقد أصدرت مجموعة عمل الانتوساي المعنية بالتدقيق البيئي مواد إرشادية لعمليات التدقيق التعاونية وهناك العديد من الأمثلة على موقعها الإلكتروني مثل التدقيق الدولي المنسق حول تغير المناخ الذي شارك فيه (14) مكتب تدقيق وطني واستند إلى (33) عملية تدقيق فردية. وخلال الفترة من (1993-2011) نظمت مكاتب التدقيق الوطنية في أكثر من (100) دولة أكثر من (3200) عملية تدقيق مالي والإلتزام وأداء ذات صلة بالبيئة.

وفيما يلي بعض تجارب المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة للفترة (2016-2018) في الرقابة المشتركة التعاونية في مجال الرقابة البيئية من أجل التنمية المستدامة (15).

13- <https://www.un.org/sustainabledevelopment/ar/sustainable-development-goals>.

14- الإنتوساي، مجموعة عمل الإنتوساي لمراجعة البيئة، ورقة إرشادية بعنوان تطور واتجاهات المراجعة البيئية، 2007، ص18

15- ديوان المحاسبة الكويتي، تقرير انجاز خطة الرقابة البيئية للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (2016-2018)، 2018، ص8-16

أهم النتائج	موضوع المهمة الرقابية	الأجهزة الرقابية
<ul style="list-style-type: none"> <li>- عدم توافق بعض الأهداف المخطط لها ضمن الخطة التشغيلية لادارة الحدائق مع المنفذ فعلياً.</li> <li>- ضعف كفاءة وفاعلية المشروعات التي يتم تنفيذها لعدم تطبيق مبدأ المسائلة.</li> <li>- عدم إكمال إنجاز بعض المنتزهات وإفتقارها إلى المكونات الوظيفية الضرورية لإستغلالها.</li> <li>- عدم إستخدام التقنيات الحديثة في السقي والماكينات الزراعية الحديثة وفي صيانة المساحات الخضراء.</li> <li>- عدم مطابقة بعض الأعمال المنجزة مع المخططات والمواصفات الفنية.</li> <li>- ضعف الوعي العام بأهمية المساحات الخضراء ودورها في تحسين بيئة المدن.</li> </ul>	الرقابة على الحدائق العامة والمساحات الخضراء	الأردن وتونس والكويت والعراق
<ul style="list-style-type: none"> <li>- عدم وجود قاعدة بيانات لدى وزارة الصحة والبيئة خاصة لشركات الانترنت.</li> <li>- عدم تفعيل فرض الغرامات على الأبراج المخالفة حسب ما نصت عليه القوانين والأنظمة ذات العلاقة.</li> <li>- اقتراب الكتلة العمرانية من شبكات الضغط العالي مما يوضح الحاجة إلى وجود الحرم الآمن لتلك الخطوط .</li> </ul>	الرقابة على تأثير أبراج الإتصالات على البيئة والانسان	الكويت والعراق
<ul style="list-style-type: none"> <li>- تلوث متنوع الأشكال من شأنه أن يتسبب في كوارث بيئية على الموارد البحرية والأنشطة الساحلية.</li> <li>- بناءات فوضوية غير قانونية للملك العمومي البحري وردم بنايات غير مرخص فيها ومصب للنفايات الصلبة.</li> <li>- عدم وجود خطة سنوية معتمدة للزيارات الميدانية لمسح السوائل وعدم متابعة ما تم حله من الشكاوي.</li> <li>- عدم تحديد المناطق الساحلية ذات المخاطر البيئية المرتفعة وتقييم الوضع البيئي بها وإيجاد الحلول المناسبة.</li> <li>- تعدد الجهات ذات العلاقة التي تتعامل معها الهيئة العامة للبيئة بشأن القضايا البيئية المتعلقة بالشريط الساحلي.</li> </ul>	الرقابة على الشريط الساحلي	تونس والكويت
<ul style="list-style-type: none"> <li>- غياب الرؤية الإستراتيجية وخطط واضحة لإدارة المحميات الطبيعية وعدم متابعتها لتحقيق الأهداف المرجوة منها، وعدم تنفيذ مشاريع خدمية وتأهيل المحميات الطبيعية وضعف الرقابة عليها.</li> <li>- كثرة التعديلات على الموارد الطبيعية للمحميات وعدم إيجاد مرجعية واضحة للمحميات الطبيعية، وضعف التنسيق بين الجهات ذات العلاقة، والممارسات الخاطئة كالرعي الجائر والصيد بغير تمييز وإلقاء مخلفات القوارب على الشاطئ والسواحل ونقص الإيدي العاملة المدربة لمراقبة المخالفين.</li> <li>- عدم إشراك المجتمع المحلي في حماية الموارد الطبيعية للمحميات وعدم الإستفادة من التجارب الدولية في هذا المجال.</li> <li>- عدم كفاية الموارد المالية والبشرية بقسم المحميات الطبيعية.</li> </ul>	الرقابة على المحميات الطبيعية	عمان وموريتانيا والكويت

### 3- تجربة ديوان المحاسبة الأردني في التدقيق البيئي من أجل التنمية المستدامة:

مارس ديوان المحاسبة الأردني دوره الرقابي الذي كفله له الدستور على تنفيذ أهداف التنمية المستدامة وذلك من خلال قيامه بالرقابة المالية ورقابة الإلتزام ورقابة الأداء للتأكد من تنفيذ الحكومة أهداف ومؤشرات التنمية المستدامة، وفي هذا الإطار تم تعديل قانون ديوان المحاسبة في عام 2007 بإضافة بند إلى المادة الثالثة منه تنص على "يتولى ديوان المحاسبة التأكد من سلامة تطبيقات التشريعات البيئية المعمول بها بالتنسيق مع الجهات ذات العلاقة" وكذلك جاء في المادة (7) فقرة (ج) أنه "لرئيس ديوان المحاسبة أن يستعين بمستشارين وخبراء واختصاصيين في الأمور التي تستدعي معرفتها خبرة فنية" حيث نجد أن ديوان المحاسبة أعطي الصلاحية الكاملة لأداء التدقيق البيئي بأنواعه الثلاثة (المالي والالتزام والأداء) وله الاستعانة بخبراء البيئة عندما يستعدي الأمر ذلك، كما تم تعديل قانون الديوان في عام 2018 بإضافة الفقرة (ب) إلى المادة (14) التي تنص على أن "يتولى ديوان المحاسبة مهامه الرقابية وفقاً لأحكام هذا القانون بصورة مهنية ومحيدة وذلك في الأمور المتعلقة بالتدقيق وفقاً للمعايير الدولية المعتمدة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة" (16).

وفي ضوء ذلك أنجز ديوان المحاسبة الأردني العديد من المهام في مجال البيئة ومن بين هذه الإنجازات:

- مراجعة جاهزية الحكومة في مجال أهداف التنمية المستدامة وذلك من خلال برنامج تعاون مع جهاز الرقابة في هولندا، وكانت أهم المحاور التي تناولتها إجراءات المراجعة التحقق من كفاية وشمولية التدابير التي إتخذتها الحكومة للتخطيط لتنفيذ أهداف التنمية المستدامة بشكل عام، ومراجعة وتحليل التدابير التي ستعتمدها الحكومة في إنشاء آلية لقياس ومراقبة تنفيذ أهداف التنمية المستدامة، ومراجعة وتقييم التدابير التي إتخذتها الحكومة لتخطيط تنفيذ الهدف السادس بشأن خدمات مياه الشرب والصرف الصحي.

- مشاركة ديوان المحاسبة في أعمال المجلس التنفيذي للأوسوي الذي عقد خلال الفترة من (2018/9/18-2018/9/22) تحت عنوان (التدقيق البيئي من أجل التنمية المستدامة) واستضافه مكتب المراجع العام الفيتنامي، وقدم ديوان المحاسبة الأردني لمنظمة الأوسوي عدة تقارير حول موضوع التدقيق البيئي والتنمية المستدامة هي (تقييم أداء إدارة المياه العادمة، تقييم أداء إدارة محمية غابة عجلون، والرقابة على الحدائق العامة والمساحات الخضراء في أمانة عمان الكبرى، تقييم أداء مشاريع وزارة البيئة الممولة من الخزينة العامة).

-إعداد دليل التدقيق البيئي لتطوير آليات العمل وضبط عملية الرقابة البيئية للأنشطة الحكومية وهو من ثمار مشروع التوأمة الثاني ما بين ديوان المحاسبة الأردني وإئتلاف الأجهزة الرقابية لكل من إسبانيا، هولندا، إستونيا وإشراف مباشر من عدد من الخبراء في جهاز الرقابة الإسباني والإستوني وبما يتوافق مع البيئة المحلية ومعايير الرقابة وأفضل الممارسات في هذا المجال (17).

-ديوان المحاسبة الأردني عضو في لجنة الرقابة البيئية التابعة للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التي شكلت إثر القرار رقم 2008/94 للمجلس التنفيذي في إجتماعه الواحد والأربعين.

#### 4- أهم المعوقات التي تحول دون رقابة الأجهزة العليا للرقابة على أهداف التنمية المستدامة:

- عدم وجود مفاهيم بيئية مقبولة ومتعارف عليها بالإضافة إلى عدم وجود مبادئ خاصة بالتدقيق البيئي.
- عدم وجود فريق عمل مؤهل ومدرب في مجال التدقيق البيئي من حيث التأهيل العلمي والمعرفة بالقوانين واللوائح والتشريعات المحلية والدولية الخاصة بحماية البيئة.
- عدم وجود إطار للمحاسبة البيئية في المؤسسات الاقتصادية وذلك ناتج عن المشكلات التي تواجهها المحاسبة البيئية والتي تنعكس بطريقة مباشرة على التدقيق البيئي.
- ضعف اهتمام الإدارة بالعوامل البيئية وإنشاء إدارة للمراجعة البيئية في كثير من الحالات حيث أن الإدارة تركز على الهدف الأهم الذي يواجهها وهو تحقيق أعلى معدلات ربحية .
- عدم إعداد تقارير دورية عن مستويات الإنجاز الفعلية في أهداف التنمية المستدامة، إلى جانب تحديد المعايير والعقبات التي تواجه الحكومة عند التنفيذ وإيضاح كيفية التغلب عليها.
- عدم توضيح إجراءات وترتيبات المساءلة المتعلقة بالأعمال التنفيذية لأهداف التنمية المستدامة لدى كافة الجهات المعنية(18).

#### المحور الرابع: القواعد الأساسية لإجراء عمليات تدقيق بيئي ناجحة

تركز عمليات التدقيق البيئي على مجموعة كبيرة من المواضيع، يتناول بعضها عملية تدقيق واحدة على مسألة معينة في برنامج واحد بينما تتناول أخرى عدة مسائل في برامج مختلفة تديرها إدارات مختلفة. ويعتمد نجاح التدقيق البيئي على مجموعة من القواعد الأساسية والمعايير المهنية وأفضل الممارسات الدولية (19).

17- <https://www.ab.gov.jo/ar/Pages/sustainable-development-goals.aspx>.

18- ديوان المحاسبة الكويتي، تقرير انجاز خطة الرقابة البيئية للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (2016-2018)، 2018، ص8-16  
19- زياد هاشم السقا، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GAAS)، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الموصل، العراق، 2011، ص302-307.

## أولاً: المعايير الشخصية:

- أن يكون المدقق على معرفة كافية بالقضايا البيئية والتشريعات ذات العلاقة والمعايير والاتفاقيات الدولية البيئية والإجراءات والسياسات الإدارية المتعلقة بالبيئة، وأن يفهم طبيعة المعالجات المحاسبية التي يمكن القيام بها في حصر وقياس التأثيرات السلبية على البيئة وكيفية الإفصاح عن نتائجها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات المحاسبية الملائمة.

- أن يواصل المدقق التعليم المستمر عن طريق الدخول في دورات تدريبية متخصصة للإطلاع على أهم التطورات التي تحصل في مجالات المحافظة على البيئة.

- أن يحافظ المدقق على استقلالته وموضوعيته في تنفيذ العمليات الرقابية المتعلقة بالبيئة وأن يكون منصفاً في تقييمه للعمليات وفي إعداد التقارير المتعلقة بنتائجها وبصورة خاصة عندما يتم الاستعانة ببعض الأفراد من خارج الجهاز الأعلى للرقابة. وفي هذه الحالة يجب أن يراعي استقلال هؤلاء أيضاً وأن لا يتحيز المدقق لجهة على حساب أخرى بشأن البيانات والمعلومات البيئية الواردة في تقريره وخاصة بين الإدارة من جهة والملاك والعاملين والمستهلكين من جهة أخرى، وأن لا يكون عرضة لتأثير الخبراء الفنيين أو عرضة للتأثر بالتفسيرات التقنية أو المصطلحات الفنية مما يتطلب أن يكون لديه القدرة على إعداد خطة التدقيق بنفسه وبإستقلال كامل وكذلك تحديد مجالات الفحص والإختبار وتحديد مستوى المساعدة المطلوبة.

- يجب أن يمتلك المدقق معرفة علمية في مجال المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي، وأن يقوم بكافة خطوات التدقيق وفقاً للمعايير الدولية والمتطلبات القانونية وأن يبذل الجهد المناسب في عملية التدقيق وبما يمكنه من خلاله أن يثبت عدم تقصيره في أدائه لأعماله الرقابية.

## ثانياً: معايير العمل الميداني:

### 1- معيار التخطيط للعمل والإشراف على المساعدين:

- حسن اختيار وتخطيط عملية التدقيق يؤدي إلى إحداث تغيير فعال وإضافة قيمة كبيرة للتدقيق حيث تبدأ جميع عمليات التدقيق باختيار موضوع الرقابة الذي يعد أهم قرار في هذه العملية بأكملها، مع التركيز على النتائج لأنها هي التي تجذب انتباه البرلمانين ووسائل الإعلام والمواطنين.

- عدم الاقتصار على تدقيق الالتزام وإنما يجب أن يمتد التدقيق إلى تدقيق الأداء وتقييم البرامج والسياسات لإحداث تغييرات إيجابية، وأن يتم التخطيط للعمل بطريقة منهجية تضمن تنفيذ عملية رقابية ذات جودة عالية بصورة فاعلة وكفؤة واقتصادية وفي الوقت المناسب وأن يخصص المهام على المساعدين.

- الفهم الكافي للنظام المحاسبي المعتمد في المنظمة الاقتصادية حتى يتمكن من تقدير المخاطر وطبيعة القوانين والسياسات الإدارية المتعلقة بالشؤون البيئية لكي يرتب الإجراءات بالشكل الذي يمكنه من الحصول على الأدلة الكافية التي تدعم رأيه.

- تحديد النقاط المحورية ووقت إجراء التدقيق وإعداد التقارير بحيث تؤثر على القرارات التي سيتم إتخاذها.

- الأخذ بعين الاعتبار الترابط بين القضايا البيئية، وإن إجراء عمليات تدقيق متعددة في أحد الموضوعات الكبيرة مثل تغير المناخ أو التنوع البيولوجي هو إجراء سليم لإيجاد الحلول الشاملة مقارنة مع التدقيق من جانب واحد.

- ضرورة فهم العوامل المساعدة على التدهور البيئي واستخدام الإطار التحليلي المتمثل في الدوافع والضغوط والحالة والتأثيرات والاستجابة كوسيلة لفهم أسباب وآثار المشاكل البيئية.

**الدوافع:** وهي القوى الاقتصادية والاجتماعية التي تمارس ضغوطاً على البيئة كالنمو السكاني واستخدام الطاقة ووسائل النقل.

**الضغوط:** الدوافع تولد الضغوط على البيئة وخاصة الضغوط الناتجة عن الأنشطة البشرية كالحاجة إلى المياه العذبة، تلوث الهواء والماء، الإنحباس الحراري.

**الحالة:** الضغوط تؤثر تأثيراً سلبياً على حالة البيئة وبالتالي حياة الإنسان كاستنفاد الأوزون وتغير المناخ وفقدان التنوع البيولوجي.

**التأثيرات:** تؤدي التأثيرات في نهاية المطاف إلى التدخل الحكومي.

**الإستجابة:** يجب على المدققين فهم الطريقة التي استجابت بها الحكومة تجاه قضية بيئية محددة، على سبيل المثال: ما هي المعاهدات الدولية التي تم الإتفاق عليها؟ وما هي السياسات والقوانين واللوائح التي تم سنها؟ وما هي الضوابط التي تم وضعها؟ وعادة ما يستخدم المدققين هذه الأمور كنقطة انطلاق لوضع أهداف التدقيق ووضع المعايير الخاصة بنتائج التدقيق التي تم تحقيقها.

## 2- معيار مقومات نظام الرقابة الداخلية:

- ضرورة التأكد من توافر مقومات نظام الرقابة الداخلية من حيث وجود هيكل تنظيمي سليم خاص بتوزيع المسؤوليات والصلاحيات بين مجموعة الأفراد الذين يقع على عاتقهم الإهتمام بحصر ومعالجة التأثيرات البيئية الخاصة بالمنظمة الإقتصادية المعنية ووجود نظام محاسبي سليم لتجميع البيانات الخاصة بالتأثيرات البيئية من أدلتها الموضوعية والمستندات المؤيدة لها وكيفية معالجتها محاسبياً ومن ثم إستخراج نتائجها وعرضها في التقارير والقوائم المالية والكشوفات الخاصة بها. وكذلك وجود مجموعة من الأفراد المؤهلين بصورة علمية وعملية في مجال التأثيرات البيئية ومدى قدرتهم على القيام بواجباتهم ومسؤولياتهم فيما يتعلق بالقيام بالرقابة الداخلية والمساهمة في تحقيق أهدافها في ضوء ذلك.

- أن يتركز دور المدقق في إعطاء رأيه الفني المحايد للجهة التي توكله من خلال حكمه على مدى التزام المحاسبين بالعمل طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، والتأكد من أن هناك ثباتاً في تطبيق ذات المبادئ المحاسبية فيما يتعلق بالمعالجات المحاسبية للتأثيرات البيئية وكذلك إستمرارية تطبيقها من فترة مالية إلى أخرى كي يتمكن من التحقق من صحة تلك المعالجات وعمل المقارنات التي يحتاج إليها للحكم عليها عند إبداء رأيه.

## 3- معيار الحصول على أدلة كافية:

- قدرة المدقق على الحصول على كافة الأدلة الموضوعية المؤيدة للنشاطات التي قامت بها المنظمة الإقتصادية في سبيل حصر ومعالجة التأثيرات البيئية الخاصة بها وصولاً إلى إمكانية الإعتماد عليها في إبداء رأيه الفني المحايد حول التأثيرات البيئية والتحقق من أن الأدلة الموضوعية التي تم الحصول عليها هي أدلة خاصة بالتأثيرات البيئية الناتجة عن قيام المؤسسة الإقتصادية المعنية بنشاطاتها المختلفة وأن مجموعة الأدلة الموضوعية التي تم الحصول عليها مستوفية للشروط المحاسبية والقانونية اللازمة للإعتماد عليها وكذلك وجود إرتباطات متسلسلة بين الأدلة الموضوعية بمختلف أنواعها مع القدرة على إمكانية المقارنة فيما بينها من حيث الكمية والنوعية وأن تكون هذه الأدلة الموضوعية مؤيدة من قبل جهات مختصة بالنواحي البيئية.

## ثالثاً: معايير إبداء الرأي (التقرير):

يتطلب من المدقق أن يتأكد بأن التقارير والقوائم المالية المنشورة تتضمن المعلومات المترتبة على نشاط المنظمة الإقتصادية على المجتمع بحيث يمكن تقييم تلك الآثار إلى جانب تقييم الأداء الإقتصادي لها.

- يجب على المدقق إستخدام لغة بسيطة مع تجنب المفردات الفنية قدر الإمكان وأن يتم تقديم التقرير بأسلوب واضح ومقنع وإن أكثر التقارير فعالية هي التي تتضمن تحديد المشاكل التي كشف عنها التدقيق وشرح أسباب إهتمام القارئ بنتائج التدقيق وتحديد الأسباب الجذرية للمشاكل أو الملاحظات وأخيراً تسليط الضوء على التوصيات والحلول المقترحة.

- يجب أن تكون تقارير التدقيق تثقيفية كون المسائل البيئية غالباً ما تكون معقدة وقد يكون من الضروري شرح المفاهيم الهامة في مقدمة التقرير لمساعدة القارئ على فهم أهمية ونتائج التدقيق، وتعد مقدمة التقرير الموقع المناسب لتقديم البيانات والمعلومات الأساسية وربطها مع الجوانب الإقتصادية والإجتماعية ذات العلاقة ويجب أن تكون التوصيات منسجمة مع النتائج التي تم التوصل إليها وأن تكون جوهرية وواقعية وليست سطحية، وأن يتم متابعة تنفيذ التوصيات الواردة في تقرير التدقيق في وقت لاحق لتحديد التقدم في حل أوجه القصور وتنفيذ التوصيات بحيث يمكن أن يضمن التأثير المستدام.

- في ضوء ما تقدم، يمكن صياغة التوصيات التالية :
- 1- ضرورة تبني كافة المؤسسات وخاصة الصناعية منها نهج التدقيق البيئي ضمن إدارتها وذلك لفحص أدائها البيئي والذي ينعكس إيجابيا على مساهمتها في التنمية المستدامة.
  - 2- توجيه اهتمام المؤسسات الإقتصادية تجاه تطوير وتحسين طرق وأساليب الوقاية ومعالجة عناصر تلوث البيئة للحد من آثارها على صحة العاملين وبالتالي تخفيض التكلفة التي تتجاهلها حالياً وتمثل عنصراً مؤثراً في تحديد تكلفة الإنتاج المترتبة عليها.
  - 3- تكاثف الجهود من أجل زيادة الوعي البيئي لدى مختلف أفراد المجتمع وتوضيح الفوائد التي يجنيها الإنسان من اهتمامه بالبيئة والمحافظة عليها.
  - 4- توسيع عمل المدقق عند تكليفه بمهام التدقيق البيئي من خلال ما تتطلبه التأثيرات البيئية الناتجة عن قيام المؤسسات الإقتصادية بنشاطاتها المختلفة من برامج خاصة لتدقيقها في ضوء مجموعة السياسات الإدارية والقوانين والتشريعات المعمول بها.
  - 5- إتخاذ أجهزة الرقابة العليا كافة الإجراءات الضرورية للمساهمة في إجراء مراجعة أساسية حول استعداد الحكومات لتنفيذ ومتابعة ومراجعة أهداف التنمية المستدامة وإجراء تدقيق أداء وتدقيقات محددة على تنفيذ أهداف التنمية المستدامة وفقاً للمعايير الدولية، وكذلك رصد وتقييم فيما إذا كانت الأنظمة التي وضعتها الحكومات وإستخدامتها لتحقيق أهداف التنمية المستدامة تحقق الغايات التي وضعت من أجلها.
  - 6- ضرورة إختيار موضوع التدقيق بعناية فائقة والتخطيط والتنفيذ وإعداد التقارير والاتصالات لأن التركيز على هذه العناصر يمكن أن يعزز المدققين من تأثير عمليات التدقيق البيئي وبالتالي تحسين جودة البيئة، فحتى المدققين يلعبون دوراً في المفهوم المستخلص من المثل الدارج "نحن لا نرث الأرض من آبائنا، إنما نستعيرها من أبنائنا".
  - 7- الإستفادة من تجارب أجهزة الرقابة العليا الأخرى في مجال الرقابة البيئية من خلال التعاون وتبادل المعرفة وذلك فيما يتعلق بمستوى التقدم الذي تم إحرازه وخاصة الأجهزة التي تكون من نفس الإقليم كونها تواجه تحديات متشابهة والقيام بإصدار تقارير مشتركة أو منفصلة في نفس الوقت تقريبا.
  - 8- دراسة المعوقات التي تحول دون رقابة الأجهزة العليا للرقابة على أهداف التنمية المستدامة والمساهمة في إيجاد الحلول المناسبة لها أو التخفيف منها.
  - 9- يجب على المدقق الإلتزام بالقواعد والمعايير الخاصة بالتدقيق البيئي حتى يتم إجراء عمليات رقابية بيئية ناجحة وذات تأثير إيجابي في تحقيق أهداف التنمية المستدامة.
  - 10- ضرورة استخدام لغة بسيطة عند إعداد التقارير مع تجنب المفردات الفنية قدر الإمكان وأن يتم تقديم التقرير بأسلوب واضح ومقنع وتسليط الضوء على التوصيات والحلول المقترحة.

### المراجع العربية :

- حسين أحمد العروسي، تلوث البيئة وملوثاتها، تعريف وكالة حماية البيئة الأمريكية، الإسكندرية، مكتبة المعارف الحديثة للنشر، 2004.
- رعد حسن الصرن، نظم الإدارة البيئية الايزو 14000، دمشق، دارالرضا للنشر، 2001، تعريف معهد المعايير البريطانية ص (308).
- الفاتح الطيب عبد الله حاج علي، هلال يوسف الصالح، دور المحاسبة والمراجعة البيئية في تحسين كفاءة الأداء البيئي، ديوان المراجعة القومي وعينة من مكاتب المراجعة السودانية، الخرطوم، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الدراسات التجارية، 2015 - ص73.
- أحمد الحايك، التدقيق الداخلي البيئي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، دراسة ميدانية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 40، العدد 2، ص397.
- كمال محمد منصور، حودي محمد رمزي، المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة، مداخلة في المؤتمر العلمي الدولي بعنوان التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، الجزائر، 2008.
- جمعية الأمم المتحدة للبيئة التابعة لبرنامج الأمم المتحدة للبيئة، تحقيق خطة التنمية المستدامة لعام 2030، الدورة الثانية، نيروبي، 23-27 أيار/ مايو 2016، البند 7 من جدول الأعمال المؤقت - الجزء الرفيع المستوى 4، ص 1-3.

- ضياء الدين زاهر، التعليم العربي وثقافة الاستدامة، كراسات مستقبلية، المكتبة الأكاديمية، القاهرة، 2003، ص 25.
- ف. دوجلاس موسشيت، مبادئ التنمية المستدامة، ترجمة بهاء شاهين، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، مصر، 200، ص 17.
- خولة حسن حمدان، دور التدقيق البيئي في التنمية المستدامة، جامعة بغداد، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي المشترك، 2014، ص 416.
- الإنتوساي، مجموعة عمل الإنتوساي لمراجعة البيئة، ورقة إرشادية بعنوان تطور واتجاهات المراجعة البيئية، 2007، ص 18.
- ديوان المحاسبة الكويتي، تقرير إنجاز خطة الرقابة البيئية للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (2016-2018)، 2018، ص 8.
- قانون ديوان المحاسبة الأردني وتعديلاته رقم (28) لسنة 1952.
- بوسكار ربيعة، سوداني رحمة، دور المراجعة البيئية في تقييم الأداء البيئي، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2016، ص 111-112.
- زياد هاشم السقا، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما (GAAS)، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الموصل، العراق، 2011، ص 302-307.

### المراجع الأجنبية:

- <https://www.un.org/sustainabledevelopment/ar/sustainable-development-goals>.
- 14th Asosai Assembly 19-22 September Hanoi, Vietnam, the 7th Asosai Symposium Principle Paper, Environmental Audit Sustainable Development, p 15.
- <http://www.ab.gov.jo>.
- Intosai, Intosai Professional Standards Committee, Issai 5130, Sustainable Development: The role Supreme Audit Institutions, P36-41.
- <http://www.ab.gov.jo/ar/Pages/sustainable-development-goals.aspx>





## الشروط الأساسية لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بين إمكانية التطبيق والدروس المستفادة: - تجربة الجهاز المركزي للمحاسبة -

مقال محرر  
مصر

إعداد: الدكتور/ هشام زغلول إبراهيم  
الجهاز المركزي للمحاسبة بجمهورية مصر العربية

### تمهيد:

يستأثر التدقيق العام دوراً هاماً في بيئة الأعمال، إذ أصبح مهمة أساسية تسهم في ترسيخ القيم الديمقراطية وسيادة القانون ووضع المعايير الأخلاقية. كما يساعد على تعزيز الإدارة العامة ونظام الحكم الرشيد الذي يسعى إلى تحقيق التماسك والتقدم بين الجهات المعنية وشرائح المجتمع. هذا وتتصف بيئة الأعمال بالتعقيد المتزايد والتغير المستمر وهذا من شأنه وضع أجهزة الرقابة العليا في مواجهة مع هذه التحديات الجديدة. ويتعين عليها مواجهتها بتعزيز الجوانب التنظيمية والتشغيلية والمالية لاستقلاليتها من خلال التكيف مع البيئة وتطوير مهاراتها المهنية وزيادة معارفها العلمية والتقنية على المستويين الإقليمي والدولي.

ويعد تبني وتطبيق المعايير الرقابية واحداً من أهم العوامل التي تساعد الأجهزة العليا للرقابة في مواجهة تلك التحديات باعتبارها مصدراً هاماً لإثراء العمل الرقابي لما توفره من حد أدنى من التوجيه للمدققين يساعدهم على تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها وبما يضمن جودة نتائج العملية الرقابية.

### مشكلة وهدف البحث:

تأسست الإنتوساي "المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة" وهي المنظمة المهنية للأجهزة الرقابية في البلدان المنتمية إلى الأمم المتحدة أو إلى وكالاتها المتخصصة عام 1953 بمبادرة من قبل الرئيس السابق للجهاز الأعلى في كوبا، عندما التقى 34 جهازاً رقابياً في المؤتمر الأول للمنظمة في كوبا، أما حالياً فيبلغ عدد أعضاء الإنتوساي 194 عضواً كاملاً، بالإضافة إلى 5 أعضاء مشاركين وعضو منتسب واحد. هذا ووفرت الإنتوساي على مدار أكثر من ستين عاماً مضت إطاراً مؤسسياً للأجهزة الرقابية تمكّنها من تحسين مستوى أداء أعضائها وقدراتهم المهنية.

فمع نهاية عام 2010 اعتمدت الانتوساي المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة وعددها 37 معياراً دولياً جديداً للأجهزة العليا) ودعت أعضائها لاستخدامها - كإطار مشترك لمراجعة القطاع العام عالمياً- وتنفيذها وكلفت مبادرة الانتوساي للتنمية لدعم تنفيذ هذه المعايير في جميع مناطق الانتوساي وأعربت الأجهزة الرقابية نفسها عن حاجتها إلى أن تصبح أكثر مهنية في إنجاز أعمالها، وبالفعل في 2012 شرعت مبادرة تنمية الإنتوساي في دعم الجهود التنفيذية للأجهزة العليا للرقابة لتطبيق المعايير المهنية من خلال برنامج شامل لبناء القدرات أطلق عليه اسم "مبادرة تطبيق معايير الإنتوساي" وهو ما يعرف اختصاراً بالإنجليزية بـ "3i Programme" - وبدأ تنفيذه بأقاليم الإنتوساي الناطقة بالإنجليزية خلال سنوات 2012-2014.

وخلال الفترة من يونيو 2014 حتى نهاية عام 2015 وقع الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بإقليم المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (أرابوساي) ومن بينهم الجهاز المركزي للمحاسبة بيان بالالتزام بتطبيق معايير الإنتوساي و شاركت في فعالية برنامج "3i Programme" وذلك بإيفاد بعض أعضائها - للتدريب على كيفية تطبيق معايير الإنتوساي - بدولتي المغرب والكويت.

الأمر الذي معه حداً بالباحث تحقيقاً لهدف البحث إلى استعراض المعايير المهنية والرقابية للانتوساي من حيث الطبيعة والمفهوم من خلال التعريف بمضمونها ومستوياتها ثم دراسة مدى تطبيق الجهاز المركزي للمحاسبة للمعايير المهنية والرقابية للانتوساي - المستوى الثاني: "الشروط الأساسية لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة" وذلك من خلال المبحثين التاليين هي:

تسعى الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في بلدان العالم المختلفة جاهدة نحو أداء مهامها الرقابية بأعلى درجة ممكنة من الكفاءة والفعالية في ضوء مواردها المالية والمادية والبشرية، ويتعين عليها أن تلعب دور النموذج "كمؤسسة نموذجية يحتذى بها" بالنسبة لمؤسسات القطاع العام والمجتمع عموماً، وذلك بأن تضع معايير سامية لإدارتها ومنتجاتها حفاظاً على أمانة الجهاز الرقابي وإضفاء الشرعية على توصياته التي تركز على تحسين الأداء المؤسسي وزيادة فعالية النفقات الحكومية وتعزيز ثقة المواطنين في حكوماتهم، وتحقيقاً لذلك فإن أحد الأدوار الأساسية للإنتوساي يتمثل في توفير وتطوير وتبني معايير مهنية مناسبة للأجهزة الرقابية تتعلق بالإطار المؤسسي وممارسة العمل الرقابي تحقيقاً للهدف الإستراتيجي الأول من أهداف الإستراتيجية.

### 1/1- الإنتوساي ... التعريف والمضمون:

يعبر مصطلح الإنتوساي INTOSAI عن الحروف الأولى من عبارة International Organisation of Supreme Audit Institutions المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة وهي منظمة دولية مهنية مستقلة بذاتها وغير سياسية معترف بها والمثلة للأجهزة العليا للرقابة في البلدان المنتمية إلى الأمم المتحدة أو إلى وكالاتها المتخصصة، لكنها أيضاً مجموعة تطوعية يتوقف نجاحها على الدعم المهني والمالي المتواصل الذي يقدمه أعضاؤها. والإنتوساي في جوهرها مؤسسة ديمقراطية تعمل من خلال التشاور والإجماع، فهي تؤكد على احترام السيادة الوطنية وعلى المساواة بين البلدان الأعضاء بصرف النظر عن حجمها الجغرافي أو قوتها الاقتصادية، وتدعم النقاش والحوار النشيطين اللذين يمكن أن يفضيا إلى اتفاقات واسعة القاعدة (Intosai, Strategic plan of Intosai: 2004, p.5) وتقر الإنتوساي بأن قوتها تكمن في التنوع الثقافي والسياسي لعضويتها العالمية وهي تسعى إلى إيجاد تمثيل متوازن للجهات والأنظمة الرقابية؛ وتبقى السلطة النهائية بيد الأجهزة الرقابية المكونة للإنتوساي. (Intosai, statutes, Articles "1 – 3", 2007, P.1).

### 2/1- المعايير المهنية والرقابية للإنتوساي... الطبيعة والمفهوم:

في شأن المعايير المهنية والرقابية للإنتوساي، فقد فرقت منظمة الإنتوساي بين مفهومين هما: المبادئ الأساسية للمعايير الرقابية، والمعايير الرقابية والمهنية. (Intosai, ISSAI "100", 2013, P3) حيث عرفت المبادئ الأساسية للمعايير الرقابية بأنها: "مسلمات أساسية ومتطلبات ومبادئ منطقية تساعد كلها على تطوير المعايير الرقابية وتساعد المدققين في تكوين آرائهم وصياغة تقاريرهم خاصة في الحالات التي لا توجد فيها معايير محددة. أما المعايير الرقابية والمهنية فهي "توفر حد أدنى من الإرشاد للمدقق يساعده على تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها في العملية الرقابية. وتمثل المعايير الرقابية المقياس الذي يتم على أساسه تقييم جودة نتائج العملية الرقابية، ويجب أن تكون المعايير الرقابية متسقة مع المبادئ الرقابية". (الإنتوساي، أخلاقيات المهنة والمعايير الرقابية، 2002، ص 24 – 25).

بينما فرقت إحدى الدراسات بين المعايير المهنية الرقابية والقواعد الإرشادية: حيث عرفت المعايير المهنية والرقابية بأنها: "بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية أو مهنية، يتضمن إرشادات تتعلق بما يجب أدائه من ممارسات ومهام رقابية، وفقاً لآلية معتمدة تلقى القبول والتأييد العام من قبل الخبراء والمتخصصين في العمل الرقابي المهني". في حين عرفت القواعد الإرشادية بأنها "بمثابة إجراءات العمل الرقابي الواجب أدائها عند تنفيذ أنشطة ومهام رقابية محددة من أجل تنميط العمل الرقابي". (الزمانان، 2010، ص 5)

في ضوء ما تقدم يخلص الباحث إلى أن:

- \* المبادئ الأساسية للمعايير الرقابية تمثل أساس إعداد المعايير الرقابية وقد تكون بديل حال غياب معايير محددة.
- \* المعايير المهنية والرقابية هي تعبير عما يجب أن يكون عليه العمل الرقابي والمؤسسي ولها صفة الإرشاد العام.
- \* القواعد الإرشادية تعبر عن كيفية أداء العمل الرقابي، فهي صيغة تنفيذية لمعايير الرقابة على حالات تطبيقية معينة.

### 3/1- مستويات المعايير المهنية والرقابية للإنتوساي :

يتكون إطار المعايير المهنية والرقابية للإنتوساي من جميع الوثائق التي صادق عليها مؤتمر الأنكوساي بهدف توجيه وإرشاد المعايير المهنية التي تستخدمها الأجهزة الرقابية ويشمل ذلك التوصيات المتعلقة بالشروط المسبقة القانونية والتنظيمية والمهنية وكذلك التوصيات المتعلقة بتنفيذ عمليات التدقيق من قبل أي جهاز أعلى للرقابة، وقد أسند لكل وثيقة عدد مكون من 1 إلى 4 أرقام يشير إلى المعيار المهني والرقابي (الدولي) للأجهزة العليا للرقابة، ويدل عدد الأرقام على مستوى الوثيقة في السلم الهرمي. (الإنتوساي، لجنة المعايير المهنية والرقابية، 2005، ص 504)

#### إطار المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة

رقم المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة	الموضوع	المستوى
1	يحتوي على المبادئ المؤسسة للإنتوساي وهي الموجودة في إعلان ليما.	المستوى 1 : مبادئ التأسيس
10 – 40	يحتوي على وصف وشرح المتطلبات الأساسية للعمل بشكل مهني وصحيح في الأجهزة الرقابية العليا (الإطار المؤسسي)	المستوى 2 : الشروط الأساسية لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة
100 – 400	تحتوي على المبادئ الأساسية للعمل الرقابي على الجهات الحكومية والعامّة.	المستوى 3 : المبادئ الرقابية الأساسية
1000 – 2999 3000 – 3999 4000 - 4999	ترجمة المبادئ الرقابية الأساسية إلى إرشادات عملية أكثر تفصيلاً وتحديداً	المستوى 4 : الخطوط التوجيهية للرقابة المالية والمحاسبة

هذا وقد اقترحت الخطة الإستراتيجية للإنتوساي 2005 – 2010 وضع هيكل محدث للمعايير المهنية والرقابية للإنتوساي، ولهذا قامت لجنة المعايير المهنية بدمج جميع معايير وإرشادات الإنتوساي الموجودة بالفعل والجديدة في إطار عام يطلق عليه "المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة" وتم اعتماده في مؤتمر الإنكوساي الـ 19 بالمكسيك عام 2007 تسهيلاً لاستخدامها، ويعمل هذا الإطار ضمن نظام هرمي مؤلف من أربعة مستويات بحيث تكون الوثائق الموجودة في أعلى الهرم مرجعاً وأساساً للوثائق الموجودة في المستويات الأدنى، وتستكمل جميع هذه الوثائق بالوثائق المسماة دليل الإنتوساي للإدارة الرشيدة والتي توفر توجيهات للسلطات الإدارية بشأن الرقابة الداخلية والمحاسبة. (HenrikeOtbo. 2008, PP. 9-16) في ضوء ما سبق تعتبر المعايير المهنية والرقابية للإنتوساي مصدراً هاماً لإثراء العمل الرقابي فهي تمثل وثيقة حية لأفضل الممارسات تعكس ما أمكن من اتجاهات وقضايا راهنة في منهجية الرقابة وممارستها وتوفر هيكلًا ومسارًا للعمل الرقابي يضمن تحسين جودة مخرجات هذا العمل بشكل يكسب أصحاب المصلحة مزيداً من الثقة بأعمال الجهاز الرقابي ويزيد من مصداقية الجهاز الرقابي ذاته لاعتماده على معايير معتمدة دولياً.

## المبحث الثاني :

### المعايير المهنية والرقابية للإنتوساي - المستوى الثاني...

#### بين إمكانية التطبيق بالجهاز المركزي للمحاسبات والتحديات والدروس المستفادة

يؤدي تبني وتطبيق المعايير المهنية والرقابية للإنتوساي من جانب الأجهزة الرقابية الأعضاء في المنظمة العربية إلى تقليل الفروق القائمة في الأساليب والممارسات الرقابية ومن ثم تحقيق قدر من التوافق بين هذه الممارسات فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة وهو ما يضيف على التقارير الرقابية المصدقية والثقة والقبول العام، في ضوء ما تقدم يمكن استعراض مدى إمكانية تطبيق الجهاز المركزي للمحاسبات للمعايير المهنية والرقابية للإنتوساي: المستوى 2: "الشروط الأساسية لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة" ومعوقات تطبيقها والدروس المستفادة من عملية التطبيق مؤكداً علي شعار الإنتوساي "التجربة المتبادلة التي تنفع الجميع" من خلال مناقشة العناصر التالية:

#### 1/2- مدى تفعيل الجهاز المركزي للمحاسبات لمعايير الأنتوساي - المستوى الثاني :

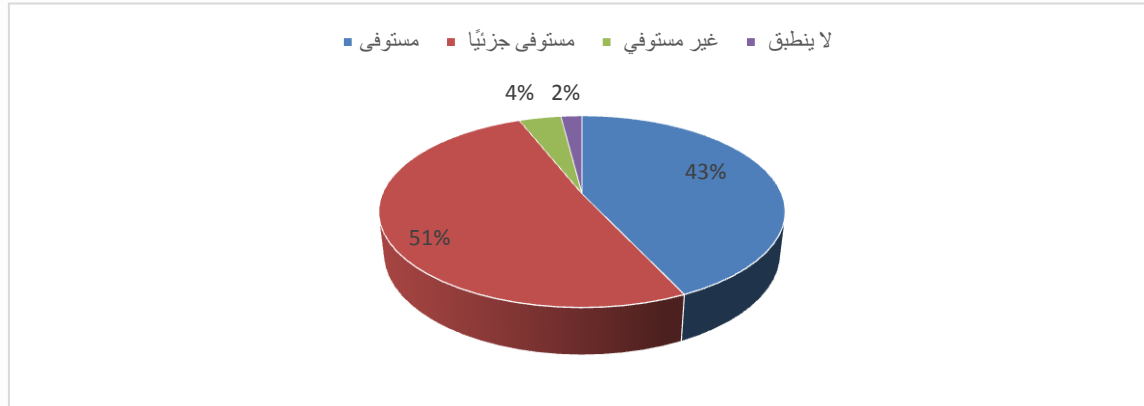
وقع الجهاز المركزي للمحاسبات في جمهورية مصر العربية بيان الالتزام بالدار البيضاء في 26 يونيو 2014 مع كل من المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأرابوساي) ومبادرة تنمية الإنتوساي بشأن تطبيق معايير الإنتوساي متطلعا إلى أن يصبح مؤسسة نموذجية يحتذى بها، وشرع الجهاز في تقييم وضعه الحالي من خلال (الآي كات) ويعبر مصطلح ICAT عن الحروف الأولى من عبارة "ISSAIs Compliance Assessment Tools" أدوات تقييم الالتزام بمعايير الأنتوساي" والتي تجيب عن التساؤل التالي: مدى تفعيل الجهاز المركزي للمحاسبات للمعايير المهنية والرقابية للإنتوساي ؟

ووصولاً إلى تكاملية الفكر النظري والتطبيق العملي للبحث، قام الباحث باستقراء تحليلي للواقع العملي بالجهاز المركزي للمحاسبات يستهدف تقييم ممارساته الفعلية لبيان مدى تفعيله للمستوى الثاني من المعايير المهنية والرقابية للإنتوساي: "الشروط الأساسية لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة" من خلال إجراء استقراء تحليلي للقوانين والتشريعات واللوائح والقواعد المنظمة لعمل الجهاز المركزي للمحاسبات (بهدف الوقوف علي مدى توافر أدوات لدي الجهاز تدعمه أو تُلزمه أو تمنحه الحق في تطبيق متطلبات تفعيل الأجهزة العليا للرقابة أو المسماة "بالشروط الأساسية لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة") فضلاً عن التحقق من الممارسة العملية للجهاز المركزي للمحاسبات ذاتها باعتبارها تطبيقاً فعلياً لهذه المتطلبات.

ويمكن للباحث تلخيص حالة التزام الجهاز المركزي للمحاسبات بالمتطلبات الواردة في المستوى الثاني لمعايير الأنتوساي مبوبة حسب المجالات الأربعة للمستوى الثاني وفقاً لأدوات تقييم الالتزام بمعايير الأنتوساي (الآي كات) علي النحو التالي:

إجمالي المتطلبات	حالة الالتزام						المجال		
	لا ينطبق		غير مستوفي		مستوفى جزئياً			مستوفى	
29 متطلب	4 %	1			41 %	12	55 %	16	الاستقلالية وإطار العمل القانوني
القيادة والحوكمة الداخلية									
52					43 %	22	57 %	30	أخلاقيات المهنة
9			12 %	1	44 %	4	44 %	4	ترتيبات الإدارة
11					27 %	3	73 %	8	الموارد
31	3 %	1	3 %	1	68 %	21	26 %	8	العمليات الرئيسية للجهاز الأعلى للرقابة
العلاقات مع الأطراف الخارجية ذات الصلة									
7	14 %	1	28 %	2	44 %	3	14 %	1	ممارسات رفع التقرير
15			13 %	2	60 %	9	27 %	4	الاتصال
163	2 %	3	4 %	6	51 %	83	43 %	71	إجمالي

المصدر: الجدول من إعداد الباحث وهو تلخيص لبيانات استمارات أداة التقييم ICAT للمستوى الثاني من المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والتي تم تفرغها بمعرفة فريق عمل ICAT بالجهاز المركزي للمحاسبات. وفيما يلي عرض تخطيطي للنتيجة النهائية لتقييم حالة التزام الجهاز المركزي للمحاسبات بمتطلبات المستوى الثاني لمعايير الأنتوساي:



ويمكن للباحث تحليل وتفسير النتائج السابقة علي النحو التالي:

- \* **تعد المتطلبات مستوفاة:** نظراً لتوفر أدوات لدي الجهاز الأعلى للرقابة تدعّمه أو تُلزمه أو تمنحه الحق في تطبيق متطلبات تفعيل الأجهزة العليا للرقابة، فضلاً عن الممارسة العملية للجهاز ذاتها باعتبارها تطبيقاً فعلياً لهذه المتطلبات.
- \* **تعد المتطلبات مستوفاة جزئياً:** نظراً لتوفر أدوات لدي الجهاز الأعلى للرقابة تدعّمه أو تُلزمه أو تمنحه الحق في تطبيق متطلبات تفعيل الأجهزة العليا للرقابة أو نظراً لممارسة الجهاز الأعلى للرقابة لهذه المتطلبات ذاتها.
- \* **تعد المتطلبات غير مستوفاة:** نظراً لعدم توفر أدوات لدي الجهاز الأعلى للرقابة تدعّمه أو تُلزمه أو تمنحه الحق في تطبيق متطلبات تفعيل الأجهزة العليا للرقابة، وكذا لعدم تطبيق الجهاز الأعلى للرقابة لهذه المتطلبات ذاتها أو قد يتحقق أحد الأمرين (توافر أدوات لدى الجهاز/ يتم تطبيق المتطلبات) ولكنها قاصرة عن تغطية كل جوانب المتطلب.

\* تعد المتطلبات لا تنطبق: وذلك لعدم إمكانية تطبيق بعض متطلبات المستوى الثاني بسبب هيكل الجهاز الأعلى للرقابة أو أسلوب عمله، مثال ذلك طبيعة المراجعات التي تقوم بها محاكم الحسابات والتي تتميز بكونها قضائية وذات سلطة مشتركة تجعل بعض أوجه عملها مختلفاً أساساً عن الرقابة المالية ورقابة الأداء التي يمارسها الجهاز الأعلى للرقابة.

## 2/2- تحديات تطبيق الجهاز المركزي للمحاسبات لمعايير الأنتوساي - المستوى الثاني:

أسفر الاستقراء التحليلي للباحث بشأن الممارسة العملية للجهاز المركزي للمحاسبات عن بعض التحديات التي تحول دون التزام الجهاز واستيفائه لبعض متطلبات تطبيق المستوى الثاني من المعايير المهنية والرقابية للإنتوساي: "الشروط الأساسية لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة" وفيما يلي بعض أهم هذه التحديات:

- \* لم يتضمن قانون الجهاز تنظيم عملية نشر التقارير على العامة ليتوافق مع ما ورد بالدستور المصري من نشر للتقارير.
- \* لا يقوم الجهاز برفع ونشر تقارير حول كفاءة وفعالية استخدامه لموارده المالية، وحول نتائج رقابته الداخلية.
- \* لا يقوم الجهاز بنشر قوائمه المالية ولا تخضع تلك القوائم لرقابة خارجية مستقلة أو لمراجعة برلمانية.
- \* لم يعتمد الجهاز مراجعات خارجية ومراجعة النظراء لتقييم الأعمال الرقابية التي ينفذها.
- \* القصور في التوثيق لبعض عناصر المهام الرقابية.
- \* قصور الإجراءات والسياسات المتعلقة بالاتصال مع الجهة الخاضعة للرقابة وتبليغها بالسمات الأساسية لعملية الرقابة وإلزام الجهات الخاضعة للرقابة بتنفيذ توصيات الجهاز.
- \* حالة عدم التوافق بين الجهة الخاضعة للرقابة والجهاز حول معايير الرقابة.

## 3/2- الدروس المستفادة من تطبيق الأجهزة العليا للرقابة للمعايير المهنية والرقابية للإنتوساي:

أكدت دراسة: (الرحالة 2009، ص 380)، (السيد 2013، ص 98) علي: أن المعايير المهنية والرقابية للإنتوساي هي مصدراً هاماً لإثراء العمل الرقابي حيث أسفر تطبيق الأجهزة العليا للرقابة لهذه المعايير في الأعمال الرقابية عن مجموعة من الدروس المستفادة وكان من أهمها أن المعايير المهنية والرقابية للإنتوساي:

- \* تعتبر أداة رئيسية لممارسة العمل الرقابي وتطبيقها من شأنه تعزيز الثقة في نتائج الرقابة وتقوية دور الجهاز في المجتمع.
- \* تمثل أفضل ممارسة ومقياس لتقييم جودة نتائج الرقابة، كما توفر أساساً موضوعياً لتقييم موظفي الجهاز.
- \* تعد دليلاً ملموساً على الكفاءة المهنية الكبيرة للعمل المنجز تحت رعاية الإنتوساي.
- \* توفر حد أدنى من التوجيه للمراجع بما يساعد علي تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها.
- \* تحدد الشروط التي يقتضي توفرها في المراجع والجهاز الرقابي لممارسة العمل الرقابي بكفاءة وفعالية.
- \* تطرح وجهات نظر الأنتوساي بوضوح على أعضائها فيما يتعلق بجوهر العمل الرقابي وطريقة القيام به ومتطلباته.
- \* تحقق قدرًا من التوافق بين الممارسات الرقابية فيما بين الدول الأعضاء يسمح بالقابلية للمقارنة.
- \* تنظم العلاقة بين رقابة الأجهزة العليا للرقابة والجهات ذات العلاقة كالسلطة التشريعية والسلطة التنفيذية وغيرها في ضوء ما سبق يتضح إلى أي مدى وفرت الإنتوساي على مدار أكثر من 60 عاماً مضت إطاراً مؤسسياً للأجهزة الرقابية بتوفير وتبني وتطوير "المعايير المهنية والرقابية للإنتوساي" باعتبارها مصدراً هاماً لإثراء العمل الرقابي وفي تطبيقها ضمان جودة مخرجات الرقابة ومزيد من مصداقية الجهاز الرقابي ذاته لاعتماده على معايير مقبولة دولياً.



## النتائج والتوصيات:

توصل الباحث إلي نتيجة مؤداها الحاجة الملحة للأجهزة الأعضاء بالمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة (بصفة عامة) والجهاز المركزي للمحاسبات (بصفة خاصة) إلى التطبيق الكلي والكامل للمعايير المهنية والرقابية للإنتوساي في ضوء الدروس المستفادة من عملية التطبيق، لذلك يوصي الباحث بما يلي:

\* على الأجهزة العليا للرقابة ضرورة تطبيق المعايير المهنية والرقابية للإنتوساي من خلال توقيع بيان الالتزام مع مبادرة تنمية الإنتوساي مع الالتزام بالجدول الزمني المحدد لتطبيقها وذلك للأجهزة الرقابية الموقعة لبيان الالتزام. والتغلب على الصعوبات التي تحول دون تطبيق واستيفاء كل جوانب ومتطلبات المعايير المهنية والرقابية.

\* إن الباحث إذ يثني على مبادرة الجهاز المركزي للمحاسبات بالتوقيع على بيان الالتزام بالدار البيضاء في 26 يونيو 2014 مع كل من المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأرابوساي) ومبادرة الإنتوساي للتنمية بشأن تطبيق معايير الإنتوساي، فضلاً عن دوره الفاعل في مواجهة تحديات التطبيق. لذا يوصي الباحث بمزيد من دعم الجهاز لهذا الاتجاه والسير بخطوات جادة نحو التطبيق الكامل والكلي للمعايير المهنية والرقابية للإنتوساي وضرورة العمل علي زيادة الوعي الرقابي - لدى الجهات الخاضعة للرقابة- بأهمية تطبيق المعايير المهنية والرقابية للإنتوساي على الأعمال الرقابية بما يضمن التوافق بين هذه الجهات والجهاز حول معايير الرقابة.

\* إن الباحث إذ يثني على مبادرة المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بتشجيع منتسبي الأجهزة الأعضاء على البحث العلمي من خلال عقد المسابقات العلمية، لذلك يوصي الباحث بمزيد من دعم هذا الاتجاه من خلال تشجيع البحث العلمي في مجال المعايير المهنية والرقابية للإنتوساي.

## قائمة المراجع:

### أولاً: المراجع العربية:

- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة "الأنتوساي": "توجهات الإنتوساي للرقابة المالية"، المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة، 1000-2999، لجنة المعايير المهنية والرقابية، 2005.
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "الأنتوساي": "أخلاقيات المهنة والمعايير الرقابية"، لجنة المعايير المهنية والرقابية، 2002.
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة "الأنتوساي" استمارات أدوات تقييم الالتزام بمعايير الأنتوساي (الآي كات) المستوى الثاني، ورشة مبادرة تطبيق معايير الأنتوساي 13، الدار البيضاء، المغرب، 2015.
- زكريا عبده السيد، مدى توافق معايير إعداد تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات مع معايير إعداد التقارير الرقابية الدولية الصادرة عن الأنتوساي، مجلة الفكر المحاسبي، مجلد 17 عدد 4 ديسمبر 2013.
- سعود غصبان الزمانان، "تحليل الوضع الحالي للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن تطبيق المعايير المهنية والرقابية"، دراسة مقدمة إلى لجنة المعايير المهنية والرقابية التابعة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ديوان المحاسبة، دولة الكويت، يونيو 2010.
- محمد ياسين الرحالة، "مدى توافق تقارير ديوان المحاسبة الأردني مع المعايير الدولية الصادرة عن الأنتوساي"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة - جامعة القاهرة، العدد (74) الجزء الأول، 2009.

### ثانياً: المراجع الأجنبية:

- \* Henrik Otbo: Goal "1" report: Accountability & Professional Standards, Development Of a Common Framework For All Intosai Professional Standards, International Journal of Government Auditing, Intosai, No (1), Jan, (Volume 35). 2008.
- \* International Organization Of Supreme Auditing Institutions "Intosai" Strategic plan of Intosai (2005 -2010). 2004.
- \* International Organization of Supreme Auditing Institutions " Intosai", Statutes, 2007.
- \* International Organization Of Supreme Auditing Institutions "Intosai", ISSAI (100) " Fundamental Principles of Public - Sector Accounting ", 2013.

## التنمية المستدامة وإطار عملي لتطبيق مراجعة التنوع البيولوجي

مقال محرر  
مصر

إعداد: المحاسب/ بسام محمد إبراهيم  
مدير عام وميسر تطبيق معايير الانتوساي

### تمهيد:

التنوع البيولوجي يعرف أيضاً بالتنوع الحيوي أو الأحيائي، وهو عبارة عن التنوع في مختلف أبعاد الطبيعة الحية وأشكالها وهو الركيزة الأساسية للتنمية المستدامة ويعد كل نوع من الكائنات الحية ثروة وراثية، ويساعد الحفاظ على التنوع البيولوجي في الإبقاء على هذه الثروات والموارد البيئية من محاصيل وسلالات للماشية ومنتجات أخرى كثيرة فالطبيعة الغنية بالنظم البيئية الفريدة والنادرة بدأت تأخذ قيمة إقتصادية حقيقية إن التنوع البيولوجي يقدم العديد من خدمات النظم الإيكولوجية ذات الأهمية البالغة للإنسان في الحاضر والمستقبل (1)، أن التنوع البيولوجي ذو قيمة بيئية إقتصادية وهو أحد ركائز التنمية المستدامة.

### أهمية البحث:

يحتل التنوع البيولوجي مكانة بارزة في العديد من أهداف التنمية المستدامة والغايات المرتبطة بها، ولاسيما تلك المتعلقة بزراعة المحاصيل والثروة الحيوانية ومصايد الأسماك وعلى الصعيد العالمي، يعتمد ما يقرب من نصف عدد السكان اعتمادا مباشرا على الموارد الطبيعية لكسب عيشها، ويعتمد العديد من الأشخاص الأكثر ضعفا بشكل مباشر على التنوع البيولوجي للوفاء باحتياجاتهم المعيشية اليومية.

### مشكلة البحث وهدفه:

وفي ضوء ما تقدم تتبلور مشكلة البحث وهدفه في توضيح مفهوم مراجعة التنوع البيولوجي ودور الأجهزة العليا للرقابة في التأكيد على أهمية المراجعة البيئية وبالأخص مراجعة التنوع البيولوجي؟

### خطة البحث:

تحقيقا لهدف البحث المحدد سلفا ينقسم البحث إلى مبحثين وهما كالآتي:  
المبحث الأول وهو يتناول: التنمية المستدامة، القمة العالمية للتنمية المستدامة، خطة التنمية المستدامة 2030، دور الانتوساي البيئي، مفهوم التنوع البيولوجي، خطورة فقدان التنوع البيولوجي، إتفاقية التنوع البيولوجي. والمبحث الثاني إطار عملي لتطبيق مراجعة التنوع البيولوجي، تجربة الجهاز المركزي للمحاسبات.

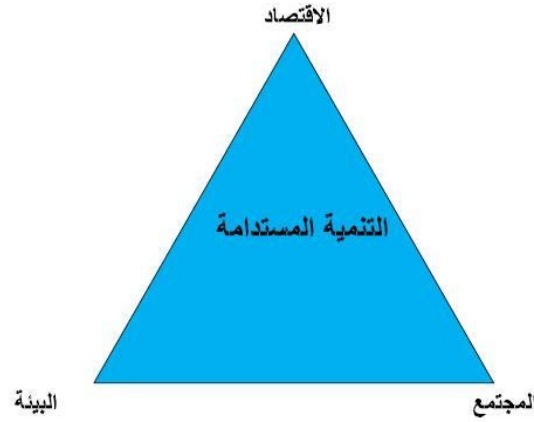
## المبحث الأول:

### التنمية المستدامة:

تم تعريف التنمية المستدامة بطرق مختلفة وهو ما جعل منها مفهوما صعبا ويعتبر التعريف الصادر سنة 1987 عن اللجنة العالمية للبيئة والتنمية الأكثر تداولاً حيث عرف التنمية المستدامة "التنمية التي تلبي احتياجات الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال المقبلة على تلبية احتياجاتها" كما يمكن تعريفها بأنها التنمية التي تجمع الأهداف الاجتماعية والبيئية والإقتصادية (2) كما هو مبين في الشكل.

1- موقع منظمة الصحة العالمية <http://www.who.int/globalchange/ecosystems/biodiversity/ar/index.html>  
2- القمة العالمية حول التنمية المستدامة - دليل رقابة للأجهزة العليا للرقابة - نوفمبر 2007 ص 8.





### 1- القمة العالمية للتنمية المستدامة:

انعقدت القمة العالمية للتنمية المستدامة بجوهانسبرج في سبتمبر 2002 بعد عشر سنوات من انعقاد قمة الأرض في "ريو دي جانيرو" وتم إستعراض خلال هذه القمة مجموعة هامة من القضايا المتعلقة بالتنمية المستدامة بما في ذلك الطاقة وإستخدام الموارد والتنوع البيولوجي والزراعة والتجارة العالمية والحد من الفقر وتمثلت النتائج الرئيسية للقمة العالمية للتنمية المستدامة في الإعلان حول التنمية المستدامة، الشراكة والخطة التنفيذية والتي تصف الإجراءات التي يجب إتباعها لتحقيق التنمية المستدامة على الصعيد الوطني والدولي وهي تحدد القطاعات ذات الأولوية لكل منطقة فى العالم وقد حثت الخطة المذكورة الحكومات على إتخاذ إجراءات تتعلق بمجموعة واسعة من القضايا والتأكيد على الأهداف الإنمائية للألفية.

### 2- خطة التنمية المستدامة 2030:

في عام 2015 تم اعتماد خطة التنمية المستدامة لعام 2030 وأهداف التنمية المستدامة الـ 17 الخاصة بها وذلك في قمة تاريخية للأمم المتحدة، ومع بداية عام 2016 بدأ العمل على تنفيذ تلك الأهداف ولمدة خمسة عشر سنة وستعمل الدول على حشد الجهود للقضاء على الفقر بجميع أشكاله، واتخاذ الإجراءات اللازمة من أجل تعزيز الرخاء، والعمل على حماية كوكب الأرض وتتناول مجموعة من الاحتياجات الاجتماعية بما في ذلك التعليم والصحة والحماية الاجتماعية وفرص العمل وتتصدى فى الوقت نفسه لمعالجة تغير المناخ وحماية البيئة.

### 3- دور الانتوساي البيئي:

يوجد لدى الانتوساي لجان ومجموعات عمل متخصصة فى مواضيع وقضايا محددة، وإحدى هذه المجموعات مجموعة عمل مراجعة البيئة، التي تشجع وتدعم مراجعة البيئة داخل مجتمع الانتوساي وتم إنشاء مجموعة عمل مراجعة البيئة فى عام 1992، وهو نفس العام الذي عقدت فيه الأمم المتحدة قمة الأرض فى ريو دي جانيرو وهناك أربعة أدلة إرشادية أعدتها مجموعة عمل الانتوساي لمراجعة البيئة وهي:

\* توجيهات بخصوص تنفيذ العمليات الرقابية على النشاطات ذات المنظور البيئي.

\* الرقابة البيئية والرقابة النظامية. \* التنمية المستدامة: دور الأجهزة العليا للرقابة.

\* كتيب الانتوساي حول الكيفية التي يمكن أن تتعاون بها الأجهزة العليا للرقابة فى رقابة الاتفاقيات البيئية الدولية.

كما قامت مبادرة تنمية الانتوساي (IDI) بالتعاون مع إدارة الشؤون الاقتصادية والاجتماعية بمنظمة الأمم المتحدة (UNDESA) بعقد اجتماع يومي 20، 21 يوليو 2017 لمناقشة الاستعداد لتنفيذ أهداف التنمية المستدامة، كما تم عقد اجتماع ثاني خلال الفترة من 18 الى 20 يوليو 2018 لمناقشة مساهمة الأجهزة العليا للرقابة فى تحقيق أهداف التنمية المستدامة وذلك بمقر الأمم المتحدة بنيويورك.

#### 4- مفهوم التنوع البيولوجي (3) :

يعتبر مصطلح التنوع البيولوجي من المصطلحات الجديدة نسبياً ويعرف طبقاً لإتفاقية التنوع البيولوجي على أنه تنوع الاختلاف بين الكائنات الحية من جميع مصادرها والتي تشمل النظم البيئية الصحراوية والبحرية والمائية الأخرى التي تشكل جزءاً من التعقيدات البيئية، كما يشمل التنوع داخل الأنواع وبين الأنواع والنظم البيئية الأرضية والبحرية والمائية الأخرى والمجتمعات الإيكولوجية التي تكون هذه النظم جزءاً منها، وهذا يشمل التنوع داخل الأنواع وفيما بينها وتنوع النظم الإيكولوجية. وهذا هو التعريف المستخدم لمصطلح التنوع البيولوجي في إتفاقية التنوع البيولوجي التي أقرها مؤتمر الأمم المتحدة المعني بالبيئة والتنمية والمعروف أيضاً باسم قمة الأرض، الذي عُقد في ريو دي جانيرو في عام 1992 وقد بدأ سريان الإتفاقية في نهاية عام 1993.

#### 5- الإدراك الدولي لمراجعة التنوع البيولوجي :

بدأ الإهتمام الدولي لمفهوم حماية الطبيعة منذ خمسينات القرن الماضي وفي سنة 1972 في استوكهلم اجتمع زعماء العالم للمرة الأولى لمناقشة القضايا البيئية في مؤتمر الأمم المتحدة للبيئة الإنسانية وتم توقيع إتفاقيات دولية متعددة لحماية التنوع البيولوجي ومن أهمها الإتفاقية العالمية الأولى، إتفاقية التنوع البيولوجي التي تم إبرامها في سنة 1992 في قمة الأرض بمدينة ريو دي جانيرو وفي سنة 2002 تم إقرار خطة إستراتيجية ووضع التزام "هدف التنوع البيولوجي 2010" للحد من التدهور في التنوع البيولوجي وزيادة الوعي بالتنوع البيولوجي في قطاعات الإقتصاد والتخطيط التنموي و تعتبر مراجعة البيئة الآن نشاطاً رئيسياً في العديد من الأجهزة العليا للرقابة.

وتم إصدار لوائح تنظيمية للبيئة تنص على عقوبات قانونية عند حدوث مخالفات، وزيادة رقى أدوات السياسة العامة التي يتم من خلالها إدارة البيئة وقد إنطلقت الأجهزة العليا للرقابة على المسار واستجاب العديد منها للتعقيدات المتزايدة في حوكمة البيئة وتم، ليس فقط، إجراء المزيد من الأعمال الرقابية، وإنشاء فرق عمل لمراجعة البيئة بل قامت بعض الأجهزة العليا للرقابة بإعادة هيكلة مكاتبها، بحيث تتضمن أعمال مراجعة البيئة مجالاً أوسع من القضايا وظهرت أدلة إرشادية جديدة وبرامج تدريبية منقحة تدمج قضايا البيئة في أساليب المراجعة وعلى مدار سنة 2000 (4)، أجريت أعمال رقابية بيئية - تقترب من 400 عملاً رقابياً - بشأن موضوعات تتراوح من إدارة أحواض الأنهار إلى تنظيم المبيدات الحشرية وتقارير التنمية المستدامة والأمن البيولوجي وتغير المناخ وحرق القمامة وإتفاقيات البيئة الدولية. وكان لهذه الأعمال الرقابية تأثيراً جوهرياً على إدارة العديد من الحكومات لقضايا البيئة والتنمية المستدامة في جميع أنحاء العالم ويمكن ربطها ارتباطاً مباشراً بنتائج بيئية إيجابية.

#### 6- خطورة فقدان التنوع البيولوجي :

إن الحياة فوق الأرض تعتمد على الطبيعة ويحتاج الإنسان إلى تنوع الطبيعة للحصول على الاحتياجات الأساسية، مثل الطعام وموارد المياه كما تعد الطبيعة أيضاً مصدراً للفرص الإقتصادية ولا أحد بإمكانه النجاة من تأثير فقدان التنوع الحيوي لأنه يعني بوضوح ضعف القدرة على إكتشاف الأدوية الجديدة وإزدياد خطر الكوارث الطبيعية وإشتداد تأثير الإحتباس الحراري، أن فقدان التنوع البيولوجي يؤدي إلى:

- انقراض الأنواع - فقدان التنوع الجيني - الانتشار العالمي للحيوانات والنباتات الشائعة - تغيرات ضخمة في النظم البيئية.

3- الأمم المتحدة التوقعات العالمية للتنوع البيولوجي الإصدار الثالث 2010 ص 15.

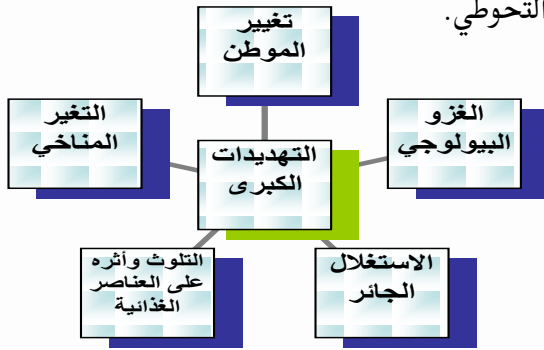
4- مجموعة عمل الانتوساي لمراجعة البيئة - تطور واتجاهات المراجعة البيئية ورقة ارشادية - نوفمبر 2007 ص 9.

في أكتوبر من عام 2010 تم اعتماد إتفاقية التنوع البيولوجي في ناغويا باليابان وفي 22 ديسمبر 2010 أعلنت الأمم المتحدة الفترة من 2011 إلى 2020 عقد الأمم المتحدة المعني بالتنوع البيولوجي وأقر المؤتمر الخاص بأطراف إتفاقية التنوع البيولوجي خطة إستراتيجية لتحقيق انخفاض في المعدل الحالي لنقص التنوع البيولوجي على المستوى العالمي والمحلي والوطني كمساهمة للتخفيف من الفقر وإفادة الحياة ككل على سطح الأرض وتشجع الدول على مراجعة أعمالهم وخاصة إستراتيجياتهم الوطنية للتنوع البيولوجي وخطط أعمالهم (5)، إن رؤية هذه الخطة الاستراتيجية هي "الحياة في انسجام مع الطبيعة" حيث "بحلول عام 2050، يُقيّم التنوع البيولوجي ويُحفظ ويستعاد ويستخدم برشد، وتُصان خدمات النظام الإيكولوجي، مما يؤدي إلى استدامة كوكب سليم وتقديم منافع أساسية لجميع الشعوب".

### 1/7- الخطة الإستراتيجية للتنوع البيولوجي 2011-2020:

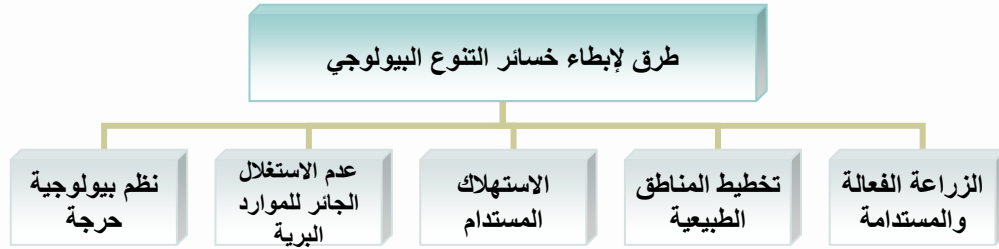
تتمثل مهمة الخطة الإستراتيجية في اتخاذ الإجراء الفعال لوقف فقدان التنوع البيولوجي بهدف ضمان أنه بحلول عام 2020، تكون النظم الإيكولوجية قادرة على التحمل وتواصل تقديم الخدمات الضرورية، ومن ثم ضمان تنوع حياة الكون، والمساهمة في رفاه البشر، والقضاء على الفقر. ولضمان ذلك، تُخفف القيود على التنوع البيولوجي، ويتم استعادة النظم الإيكولوجية، وتُستخدم الموارد البيولوجية على نحو مستدام ويجري تقاسم المنافع الناشئة عن استخدام الموارد الجينية بطريقة عادلة ومنصفة؛ وتُقدم الموارد المالية الكافية، وتُعزز القدرات، وتعمم قضايا التنوع البيولوجي وقيمه، وتنفذ السياسات المناسبة بفعالية، ويستند صنع القرار إلى علوم سليمة وإلى النهج التحوطي.

### 2/7- التهديدات الكبرى:



تشير إتفاقية التنوع البيولوجي إلى خمس تهديدات كبرى تؤدي إلى فقدان التنوع البيولوجي، وتعد الأنشطة البشرية هي السبب الرئيسي في فقدان التنوع البيولوجي وتقوم الحكومات في أغلب الدول بتنظيم تلك الأنشطة لذا يمكن للأجهزة العليا للرقابة أن تقوم بدور رئيسي في الرقابة علي الأعمال الحكومية.

### 3/7- أهم الطرق لإبطاء خسائر التنوع البيولوجي (وفقا لإتفاقية التنوع البيولوجي):



- \* الزراعة الفعالة والمستدامة: تحسين فعالية الأراضي والمياه والمواد المغذية والكيماوية من أجل الزراعة وتربية الحيوانات والنباتات المائية.
- \* تخطيط المناطق الطبيعية: حماية المناطق الغنية بالتنوع البيولوجي والتي تقدم خدمات أساسية للنظام البيئي.
- \* الإستهلاك المستدام: الحد من الإستهلاك المفرط للطاقة والأخشاب والغذاء وخاصة اللحوم من قبل القطاعات الغنية بالمجتمع.
- \* عدم الإستهلاك الجائر للموارد البرية: وقف ممارسات عمليات صيد الأسماك المفرط والمدمرة والتوسع في مناطق المحميات البحرية ووقف صيد الأنواع والكائنات المعرضة للخطر.
- \* نظم بيولوجية حرجة: حماية وإحياء تلك النظم البيولوجية التي توفر الموارد للفقراء والسماح بالتكيف مع تغير المناخ وتوفير سلع وخدمات دقيقة للنظام البيئي.

## المبحث الثاني:

### إطار عملي لتطبيق مراجعة التنوع البيولوجي:

وضع الدليل الإرشادي المقدم من مجموعة عمل الانتوساي للمراجعة البيئي (WGEA) أربع خطوات مقترحة (6) ويمكن تعديلها وفق موقف واحتياجات أي جهاز أعلي للرقابة ويمكن الاستفادة منها لتحديد الأهداف والنطاق ومعيار المراجعة الفردية للتنوع البيولوجي أو لوضع خطة طويلة الأجل مبنية على أساس المخاطرة لأجل تنفيذ سلسلة عمليات للمراجعة ويشير الدليل إلى عدم حاجة الأجهزة العليا للرقابة إلى تفويضات خاصة رسمية لتنفيذ عملية المراجعة، تستطيع مراجعة التنوع البيولوجي دراسة قضايا المراجعة المالية ومراجعة الالتزام بالإضافة الي مراجعة الأداء اعتماداً علي تفويض الجهاز الأعلى للرقابة وهذه الخطوات تتمثل في:

الخطوة الأولى: تحديد التنوع البيولوجي للدولة والتهديدات التي تواجهه.

الخطوة الثانية: إدراك إستجابة الحكومة لتلك التهديدات والأطراف المعنية.

الخطوة الثالثة: إختيار موضوعات المراجعة وأولويتها.

الخطوة الرابعة: اتخاذ قرار حول طرق المراجعة.

### 1- تحديد التنوع البيولوجي للدولة والتهديدات التي تواجهه:

ترتبط درجة أهمية قضايا معينة فريدة حسب الدولة والظروف الخاصة بها ومن أجل تطوير طرق محلية لمراجعة قضايا التنوع البيولوجي يجب على الأجهزة العليا للرقابة أدراك الموقف في دولتهم والتهديدات الرئيسية في التنوع البيولوجي.

1/1- ماهي الموارد البيولوجية في الدولة؟

\* القطاعات والأنشطة الإقتصادية التي تعتمد على الموارد البيولوجية.

\* طبيعة وحساسية الأنواع المختلفة للنظام البيئي في الدولة.

\* المساهمة التي تقدمها خدمات النظام البيئي للدولة في الاقتصاد القومي والصالح العام.

2/1- ما هي التهديدات الرئيسية لتلك الموارد وتنوعها؟

يجب على المراجع فهم التهديدات الموجودة في الدولة والمخاطر وتلك التهديدات التي قد توقف التطور الاقتصادي والرخاء الاجتماعي ونوعية البيئة، وليس دور الجهاز الأعلى للرقابة ان يقوم بتقييم التهديدات الرئيسية، انه دور الحكومة ويستطيع الجهاز الأعلى للرقابة البحث عن بيانات داخل الهيئات الحكومية التي يعهد اليها بالمراقبة والإشراف على التنوع البيولوجي في الدولة وتوجد مصادر أخرى للبيانات مثل الجامعات والمنظمات الغير حكومية والدولية.

### 2- إدراك إستجابة الحكومة لتلك التهديدات والأطراف المعنية:

تلعب الحكومة دوراً خطيراً في حماية التنوع البيولوجي فالأجهزة العليا للرقابة لا تقوم بالمراجعة علي البيئة فهم يقومون بالمراجعة على الحكومة، ولهذا فانه بمجرد فهم أي جهاز أعلي للرقابة للموارد الرئيسية البيولوجية في الدولة والتهديدات لتلك الموارد فانه يكون بحاجة الي فهم ما تقوم به الحكومة لتخفيف ومنع تلك التهديدات وما هي البرامج الموجودة وما هي السياسات المستخدمة:

6- مجموعة عمل الانتوساي للمراجعة البيئية - الدليل الإرشادي لمراجعة التنوع البيولوجي - يونيو 2007 ص 33:48.

1-2/ ماذا تفعل الحكومة تجاه تلك التهديدات؟ تستطيع الحكومات إتخاذ إجراءات فعليه تجاه حماية الموارد البيولوجية والحفاظ عليها، مثل إنشاء الحدائق العامة والمحميات الطبيعية وتنظيم عمليات الصيد البري والبحري واستغلال الموارد الطبيعية ورقابة التلوث واستخدام الأراضي واستخدام سياسات عامة مختلفة لإقرار وتمويل وتنفيذ تلك الإجراءات.

2-2/ اتفاقيات ومعاهدات دولية: لما كانت القضايا البيئية تؤثر على الكوكب بأكمله فإنها تتطلب عملا مشتركا من قبل الحكومات الوطنية وقد تم توقيع عدة اتفاقيات بيئية وإقليمية ودولية من قبل الحكومات الوطنية للحفاظ على الميراث القومي وتستطيع الأجهزة العليا للرقابة أن تلعب دورا رئيسيا في مراجعة كيفية تنفيذ تلك الاتفاقيات وفى تذكير الحكومة بالتزاماتها.

3-2/ تشريعات ولوائح: لدى الحكومات سلطات وأدوات قانونية متنوعة تستطيع إستخدامها فى مواجهة المشاكل والأنشطة البيئية وتتضمن السلطات القانونية التشريعات (قرارات البرلمان) واللوائح والتصاريح والرخص والقوانين الفرعية وغيرها من الأدوات القانونية التي تضمن تنفيذ الإتفاقيات الدولية وإذا أقرت دولة اى إتفاقية يجب على المراجع إيجاد ما إذا تم وضع تشريع قومي مماثل وما إذا تم وضع تشريع قومي مماثل وما إذا كان محل تنفيذ (7).

4-2/ السياسات والبرامج: تستطيع الحكومات صياغة سياسات وطنية عن التنوع البيولوجي وتميل السياسات إلي تحديد الاتجاه ولكن عادة ما تكون غير ملزمة أو واجبة فقد تكون السياسة بيانا بالنوايا أو بالنتيجة المرغوبة وفي بعض الحالات يمكن تدعيم السياسات عن طريق إجراءات معينة وبرامج.

5-2/ أدوات اقتصادية وحوافز: تستخدم الحكومات المنح والقروض والدعم والضرائب ورسوم الخدمة وأتعاب الخدمة كأشكال أخرى من السياسات، وفي بعض الحالات، يعتبر استخدام تلك الأنواع من الأدوات شي أساسى فى التشريع المالى أو البيئي.

6-2/ تقييم التأثير البيئي: يتم استخدامه لفحص المشروعات أو البرامج أو السياسات لضمان وضع التأثير المتوقع علي البيئة فى الاعتبار قبل وضع التشريع أن تقييم التأثير البيئي هو أداة تخطيط خطيرة إذا وضعنا فى الاعتبار الخسائر الكبيرة والتي لا يمكن إصلاحها التي قد يتسبب فيها الإنسان للبيئة.

7-2/ الشراكة التطوعية: هي اتفاقيات بين حكومات ومنظمات أو مؤسسات لا تهدف للربح يتعاونون معا لتحقيق غرض مشترك بدون تشريع.

8-2/ الأطراف الرئيسية المعنية: يجب تحديد الأطراف الرئيسية المعنية وتحديد دور ونشاط ونطاق تأثير كل طرف رئيسي وقد تشمل الأطراف المعنية الإدارات والهيئات الحكومية على مستوى الدولة ككل أو على المستوى الإقليمي وتعتبر السلطة الحكومية فى دول عديدة هي المسئولة عن السياسات البيئية وعن ضمان تطبيق القوانين البيئية من قبل الهيئات العامة أو الخاصة ومسئولة عن إعداد المعايير البيئية وتحديد السياسات البيئية وإصدار التراخيص اللازمة للحد من حجم وتركيز الملوثات التي يتم تصريفها فى البيئة، كما تكون مسئولة أيضا عن رقابة الدمار البيئي المحتمل وتطبيق الغرامات عند إنتهاك القوانين.

### 3- اختيار موضوعات المراجعة وأولويتها:

الجهاز الأعلى للرقابة له حرية اختيار موضوع المراجعة ووضع الأولويات التي تضمن الرد على الأسئلة التالية:

7- علاء كامل حسن، "تقويم نظم المراجعة البيئية فى المنشآت الصناعية" (دراسة تطبيقية)، رسالة دكتوراه غير منشورة، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، 2014، ص 78.

1/3- هل يملك الجهاز الأعلى للرقابة التفويض والسلطة اللازمة؟

بعد تحديد الأطراف المعنية يجب أن يحدد الجهاز الأعلى للرقابة أيهم يخضع لرقابته كما يمكن للجهاز الأعلى للرقابة متابعة الأطراف المعنية من القطاع الخاص الذين يتم تمويلهم من الموارد العامة وبالرغم من عدم خضوع بعض الأطراف للرقابة يجب أن يعرف المراجع من وما هو الدور الذي يلعبونه.

2/3- ما هي أعلى المخاطر على البيئة واستخدام الأموال العامة؟

يتم تحديد الإجراءات الأكثر ملائمة وفقا لتحليل المخاطر ويجب أن يأخذ المراجع في اعتباره أهمية التأثير الفعلي والكامن على البيئة والمجتمع والاقتصاد عند تقييم التهديدات الواقعة على البيئة كما يجب أن يطرح المراجع أسئلة بشأن كيفية التخلص من الأضرار ويجب أن يأخذ المراجع في اعتباره مدى قوة الضرر إذ أنه يعتبر من الأولويات التعامل والحد من التهديدات الخطيرة ويمكن طلب المساعدة من الخبراء في هذا المجال إذا لزم الأمر.

3/3- هل الموضوع قابل للمراجعة؟

يجب أن يقرر المراجع ما إذا كان هناك مصادر مناسبة للمعايير التي تم بموجبها عملية المراجعة مثل اتفاقيات دولية متعلقة بالتنوع البيولوجي، القوانين واللوائح والخطط الإستراتيجية.

4/3- هل يمكن أن تحدث المراجعة اختلافا في هذا المجال؟

يجب تقييم مجال زيادة الفعالية في تطوير الأسلوب الذي تستخدمه الحكومة في حماية والحفاظ على التنوع البيولوجي مع الأخذ في الاعتبار ما يلي:

- \* اهتمامات مستخدمي تقرير المراجعة.
- \* الأهمية النسبية للموضوع.
- \* التأثير المتوقع من عملية المراجعة.
- \* هل تم مراجعة الموضوع من قبل؟
- \* الصلة الوثيقة لموضوع المراجعة بحماية الاحتياجات الأساسية للإنسان.

#### 4- إتخاذ قرار حول طرق المراجعة:

يحتاج المراجعون إلى انتقاء منهج مراجعة واختيار أهداف المراجعة ومجالات الإستفسار:

1/4- الإدارة المالية والنظامية: باستخدام تقنيات المراجعة المالية التقليدية يمكن أن يفحص المراجعون استخدام الأموال العامة في المشروعات وفي البرامج التي تركز على التنوع البيولوجي والحفاظ عليه ومدى إنفاق الأموال على برامج التنوع البيولوجي بشكل إداري سليم طبقا لصلاحيات الإنفاق واللوائح ويتم مراقبة إنفاق الأموال وتحديد المعيار الذي يتم على أساسه عملية إنفاق الأموال.

2/4- الالتزام بالاتفاقيات والقوانين والسياسات: هل تفي الحكومة بالالتزامات وفقا للاتفاقيات والقوانين والسياسات والبرامج؟ وفيما يلي بعض مجالات الاستفسار:

- \* هل توجد اتفاقيات دولية تحمي التنوع البيولوجي داخل الحدود الدولية أو المناطق المحمية المشتركة؟
- \* هل تتبع الدولة القواعد والاتفاقيات التي حددتها الاتفاقيات الدولية التي تم التوقيع عليها؟
- \* هل سنت الحكومة القوانين واللوائح لتنفيذ التزاماتها الدولية وسياساتها المحلية؟
- \* هل يوجد أي اختلاف أو فجوات بين السياسات الوطنية للتنوع البيولوجي والقوانين البيئية للدولة؟
- \* هل يتم تنفيذ القوانين واللوائح البيئية بأسلوب ملائم؟
- \* هل يوجد أي اختلاف بين السياسات الوطنية والاتفاقيات الدولية التي وقعت عليها الدولة؟

3/4- السياسة الخاصة بالتنوع البيولوجي تتيح رؤية واضحة وتتضمن مجالات البحث ما يلي:

\* هل وضعت الحكومة سياسات خاصة بحماية والحفاظ على مصادر التنوع البيولوجي؟ هل تتعامل السياسات مع التهديدات الأكثر أهمية؟ وهل تم الالتزام بالسياسات الحكومية؟

\* هل تم توضيح وتحديد وتنفيذ السياسات العامة بشأن التنوع البيولوجي في القوانين والأدوات القانونية الأخرى مثل الخطط والموازنات؟

\* ما هي إجراءات الحماية بمساعدة دول الحدود التي يمكن اتخاذها لحماية النظام البيئي؟  
\* ما هي أنواع التغييرات المقترحة التي تجعل السياسات الوطنية تحقق أفضل نتائج؟

4/4- قياس الأداء والنتائج: يمكن أن تقيم (الكفاءة والفعالية وإقتصادية البرامج) لعمليات مراجعة التنوع البيولوجي أداء أعمال وبرامج الحكومة الخاصة بتهديدات التنوع البيولوجي للنظام البيئي.

\* هل قامت الهيئات المناسبة بتحديد النتائج المتوقعة لبرامجها؟  
\* هل قامت بتطوير مؤشرات ومقاييس لهذه النتائج وهل تمت مراقبتها ومتابعتها؟  
\* هل يمكن الاعتماد على البيانات المستخدمة لقياس الأداء؟  
\* هل تحقق سياسات وبرامج التنوع البيولوجي أهدافها والنتائج المستهدفة؟  
\* ما هي أسباب عدم تحقيق السياسات والبرامج لأهدافها ونتائجها المتوقعة، وكيف يمكن مواجهتها؟

5/4- المساءلة والتنسيق والقدرة:

\* هل يتم تحديد أدوار ومسئولة الجهات المختصة بوضوح؟ \* هل تم وضع أى آليات ضرورية لتنظيم العمل؟  
\* هل لدى الجهات موارد كافية لتنفيذ أدوارهم ومسئولياتهم؟ \* هل حصل العاملون على التدريب الكافي؟  
\* هل طورت الجهات نظم الإدارة الداخلية بما يزيد من فاعليتها؟

6/4- البحث العلمي والمراقبة: أن قدرة الحكومة على إجراء بحث ومراقبة للنظام البيئي يمكن أن تؤثر بشكل مباشر فى كيفية حماية التنوع البيولوجي وفيما يلي موضوعات للاستفسار:

\* هل لدى الحكومة المعلومات العلمية التي تعطي الأولوية لأعمالها في مجال التنوع البيولوجي؟  
\* هل هناك نظم كافية موضوعة لمراقبة حالة التنوع البيولوجي؟  
\* هل تحتفظ الحكومة بقواعد بيانات خاصة بالتنوع البيولوجي؟  
\* هل يتم تبادل المعلومات بين نظم المراقبة الوطنية والدولية؟  
\* هل مصرح للجمهور بالإطلاع على المعلومات الخاصة بأنشطة المراقبة؟

7/4- التعليم العام:

\* هل تخصص الحكومة إعمادات مالية كافية لنشر الثقافة العامة لبرامج حماية البيئة؟  
\* هل تشجع الحكومة القطاعين العام والخاص لحماية التنوع البيولوجي؟  
\* هل دمجت الحكومة إهتمامات التنوع البيولوجي في سياستها العامة؟  
\* هل تقوم الحكومة بقياس نتائجها العامة المتحققة؟

8/4- إعداد تقارير للعملاء والجمهور: يمكن أن تكون متطلبات إعداد التقارير مصدرا هاما لأدلة المراجعة، على سبيل المثال تتطلب العديد من الإتفاقيات الدولية أن تقدم الحكومات الوطنية تقريرا لهيئات الأمم المتحدة او للهيئات الدولية الأخرى (مثل الهيئات المانحة)، بالإضافة الي أن الجهات المنظمة داخل الدولة قد تطالب بإعداد تقرير للجهات التشريعية التي بدورها قد تعد تقريرا للبرلمان.

## 5- تجربة الجهاز المركزي للمحاسبات:

مما لاشك فيه أن الاهتمام بالبيئة يحظى برعاية متنامية من قبل جمهورية مصر العربية حيث أفردت له العديد من القوانين التي تسعى في مجملها إلى توفير قدر متزايد من السيطرة والحماية للبيئة المصرية من كافة الملوثات، ينسحب ذلك على قطاع المياه خاصة حيث يخضع إلى العديد من القوانين التي تعمل على حماية المياه والمجري المائية من التلوث ومن هذه القوانين.

\* القانون 105 لسنة 2015 (8) الخاص بتعديل بعض أحكام القانون رقم 4 لسنة 1994 بإصدار قانون في شأن حماية البيئة.

\* القانون 4 لسنة 1994 (9) بإصدار قانون في شأن حماية البيئة (الباب الثالث : حماية البيئة المائية من التلوث) ولائحته التنفيذية.

\* القانون 48 لسنة 1982 (10) في شأن حماية نهر النيل والمجري المائية من التلوث ولائحته التنفيذية.

\* القانون 44 لسنة 2000 بتعديل اللائحة التنفيذية للقانون رقم 93 لسنة 1962 (11) في شأن صرف المخلفات السائلة.

\* قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 3005 لسنة 2015 بإنشاء جهاز تنظيم إدارة المخلفات.

\* قرارات رئيس مجلس الوزراء بخصوص تقييم الأثر البيئي :

- قرار وزير البيئة رقم 75 لسنة 2017 الصادر بتاريخ 2017/3/30.

- قرار وزير البيئة رقم 19 لسنة 2016 الصادر بتاريخ 2016/1/31.

- قرار الرئيس التنفيذي للجهاز رقم 26 لسنة 2016 الصادر بتاريخ 2016/2/4.

كما يهدف صندوق حماية البيئة وفقا لنص المادة 14 في القانون 105 لسنة 2015 إلى تمويل الأنشطة والدراسات والمشروعات البيئية لدعم جهود الدولة في مجال حماية البيئة والثروات الطبيعية وتحقيق التنمية المستدامة، وذلك من خلال تمويل المشروعات الرائدة والتجريبية وإعداد الدراسات اللازمة للبرامج البيئية ومراجعة دراسات تقويم الأثر البيئي، والمشاركة في تمويل مشروعات حماية البيئة ومكافحة التلوث، طبقاً للأولويات البيئية التي يوافق عليها مجلس إدارة الصندوق. وحدد المشرع المصري إطار لتطبيق كل قانون من تلك القوانين حيث امتدت مظلة القانون رقم 4 لسنة 1994 بإصدار قانون في شأن حماية البيئة (الباب الثالث: حماية البيئة المائية من التلوث) ولائحته التنفيذية لتشمل المياه الساحلية والشواطئ المصرية على إمتدادها وكذا ما يعرف المنطقة الاقتصادية الخالصة (ويطلق عليها أيضاً المياه البحرية)، في حين إقتصرت مظلة تطبيق القانون رقم 48 لسنة 1982 في شأن حماية نهر النيل والمجري المائية من التلوث ولائحته التنفيذية على نهر النيل والمياه الداخلية من رياحات وترع والبحيرات... إلخ، وحرصاً من المشرع على البيئة فقد أفرد بالمادة رقم 15 من اللائحة التنفيذية (12) للقانون رقم 93 لسنة 1962 في شأن صرف المتخلفات السائلة ومعايير إعادة إستخدام مياه الصرف الصحي والنباتات المسموح بزراعتها اعتماداً على نوع معالجة مياه الصرف الصحي (معالجة إبتدائية، أو ثانوية، أو متقدمة).

وبناءً على ما سبق يتضح الاهتمام المتزايد بحماية البيئة من التلوث، وتماشى مع ذلك الإتجاه، حرص الجهاز المركزي للمحاسبات على فحص ومتابعة الأنشطة التي لها أثر بيئي بالجهات التي تخضع لرقابته. وقد حددت مواد الباب الأول من القانون رقم 144 لسنة 1988 المعدل بالقانون رقم 157 لسنة 1998 بشأن إصدار قانون الجهاز المركزي للمحاسبات أهداف واختصاصات الجهاز والجهات الخاضعة لرقابته بصفة عامة حيث نصت المادة الأولى "... على أن الجهاز هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية عامة... تهدف أساساً إلى تحقيق الرقابة على أموال الدولة، وعلى أموال الأشخاص العامة الأخرى وغيرها من الأشخاص..." كما نصت المادة الثانية "...على أن الجهاز يمارس عدة أنواع من الرقابة المالية بشقيها المحاسبي والقانوني، والرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة، والرقابة على القرارات الصادرة في شأن المخالفات المالية". ووضحت المادة الثالثة اختصاصات الجهاز في مباشرة رقابته على وحدات الجهاز الإداري للدولة، ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة الخدمية والمعاونة والاقتصادية..."

8- القانون 105 لسنة 2015 الخاص بتعديل بعض أحكام القانون رقم 4 لسنة 1994، الجريدة الرسمية المصرية، العدد 42 مكرر (أ)، في 2015/10/19.

9- القانون رقم 4 لسنة 1994 بإصدار قانون في شأن حماية البيئة المعدل بالقانون رقم 9 لسنة 2009، الجريدة الرسمية المصرية، العدد 9 مكرر، في 2009/3/1.

10- القانون رقم 48 لسنة 1982 في شأن حماية نهر النيل والمجري المائية من التلوث، الجريدة الرسمية المصرية، العدد 25 مكرر، في 1982/6/26.

11- القانون رقم 93 لسنة 1962 في شأن صرف المخلفات السائلة، الجريدة الرسمية المصرية، العدد 114، في 21/5/1962.

12- اللائحة التنفيذية للقانون رقم 93 لسنة 1962 والمعدلة بقرار وزير الإسكان والمرافق والمجمعات العمرانية رقم 254 لسنة 2003، جريدة الوقائع المصرية، العدد 276 تابع، في 2003/12/7.



أتاحت المادة الرابعة للجهاز فحص ومراجعة أعمال وحسابات أي جهة يعهد إليه بمراجعتها أو فحصها من قبل رئيس الجمهورية أو مجلس الشعب أو رئيس الوزراء.

مما يتضح معه أن الجهاز المركزي للمحاسبات لديه السلطات والصلاحيات والاختصاصات الكافية التي تمكنه من أداء دوره دون الحاجة إلى تفويضات خاصة لتنفيذ عملية المراجعة البيئية، من خلال قضايا الرقابة المالية ورقابة الالتزام بالإضافة إلى رقابة الأداء وفقا لما يلي:

### أولاً: الرقابة المالية:

وذلك من خلال :

- مراجعة التصرفات المالية في الإعتمادات التي تم تخصيصها لتنفيذ برامج حماية البيئة.
- إبداء الرأي فيما إذا كانت المخصصات كافية لتغطية جميع الالتزامات والمسئوليات البيئية والخسائر المحتملة مع بيان ما إذا كانت هناك احتياطات لم تظهر في الميزانية.
- مراجعة الإعانات والهبات والمساعدات التي يتم تخصيصها للجهة محل المراجعة من الدول والمؤسسات الدولية لأغراض حماية البيئة.
- التحقق من أن التكاليف والالتزامات المتعلقة بالبيئة قد تم تحديدها بدقة وتم وضع قيمة مالية لها سواء بالنسبة لتكلفة حماية البيئة من التلوث أو التكاليف منع أضرار التلوث وأنها تعكس بحيادية نتائج الإلتزامات الواجبة على الجهة.
- مراجعة القوائم المالية المتضمنة تكاليف بيئة للتأكد من أنها تعبر بوضوح عن المركز المالي ونتائج الأعمال.
- مراجعة عقود العمليات الإنشائية والتوريدات المرتبطة بالأنشطة البيئية.
- مراجعة موارد وإستخدامات الصناديق والحسابات الخاصة التي يتم إنشاؤها في الجهة (محل المراجعة) لذمة القيام بأنشطة بيئية والتأكد من أن الموارد قد تم تحصيلها بالكامل وأن الإستخدامات قد أنفقت في أغراض الأنشطة البيئية.

### ثانياً: رقابة الالتزام:

وتهدف إلى التأكد من أن الأنشطة والمعاملات والمعلومات المتعلقة بالجهة الخاضعة للرقابة متوافقة مع التشريعات المصرح بها واللوائح الصادرة بموجب التشريعات المنظمة وغيرها من القوانين واللوائح والقرارات والاتفاقات ذات الصلة البيئية بما في ذلك القوانين المتعلقة بالميزانية.

### ثالثاً رقابة الأداء (اقتصاد وكفاءة وفعالية):

وتهدف هذه الرقابة إلى تقويم السياسات والبرامج والخطط والإجراءات والقواعد ونظم الإدارة البيئية ومؤشرات الأداء الموضوعية سواء بمعرفة الحكومة أو الجهة محل الرقابة أو الهيئات المختصة بشئون البيئة.

ونظراً لأهمية متابعة الأنشطة ذات الأثر البيئي فقد صدر قرار رئيس الجهاز رقم 955 لسنة 2009 والذي بمقتضاه تم إنشاء إدارة عامة لمتابعة تقارير البيئة، لتتلقى التقارير التي تعدها إدارات الجهاز المختلفة التي تقوم بالرقابة على مختلف القطاعات والوحدات والمنشآت التي تخضع لرقابة الجهاز، ثم تقوم بإعداد تقرير سنوي يتضمن كافة الأمور المتعلقة بالأمور البيئية، يتضمن الأنواع الثلاثة للرقابة (المراجعة المالية ومراجعة الإلتزام و ومراجعة الأداء).

كما أن للجهاز المركزي للمحاسبات دور بارز في لجنة الرقابة البيئية للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة منذ تأسيسها حيث كان رئيس اللجنة وشارك من خلالها في إعداد وترجمة العديد من الأوراق الإرشادية المدرجة بخطة عمل مجموعة عمل الإنتوساي لمراجعة البيئة، وشارك مع بعض الأجهزة العليا للرقابة الأعضاء في فريق العمل في إعداد أوراق عمل تناقش مجموعة من القضايا البيئية الهامة مثل الدليل الإرشادي لمراجعة التنوع البيولوجي والرقابة على أثار استخدام الطاقة في الدول العربية، والرقابة البيئية على قطاع التعدين وغيرها.

نظرا لما تمثله المياه من أهمية قصوى في مصر والتنمية المستدامة بها وكذا ضرورة الحفاظ على كل قطرة مياه خاصة مع الزيادة السكانية ومحدودية مصادر المياه مع ضرورة إعادة استخدام المياه المعالجة عن طريق استخدام التكنولوجيا الحديثة والمتطورة بدلا من إهدارها دون معالجة، وفيما يلي سنستعرض أهم النتائج الواردة بتقرير الجهاز المركزي للمحاسبات الخاص بالرقابة على إحدى الشركات العاملة في مجال إنتاج وتوزيع مياه الشرب وتجميع ومعالجة والتخلص الآمن من مياه الصرف الصحي حيث قام الجهاز برقابة التزام للتأكد من قيام الشركة بمقابلة التزاماتها المنصوص عليها بالقوانين واللوائح والاتفاقات ذات الصلة البيئية والقرارات الوزارية السارية في هذا الشأن حيث تبين ما يلي:

\* وجود سجلات بيئية للشركة والتسجيل منظم بها وفقا للقوانين ذات الشأن.  
\* تتولى الشركة ذاتيا القيام بمنظومة خاصة بجمع القمامة والمخلفات الصلبة غير الخطرة ويتم التخلص منها وفقا للقوانين السارية في هذا الشأن.

\* تحملت الشركة عدد 3 جزاءات بيئية نتيجة صرف مياه غير معالجة بطريقة مناسبة في المجاري المائية ببعض المحطات التابعة لها، وقد أفادت الشركة بأنه جاري عمل نظام خاص للمعالجة لتلافي تكرار مثل هذه العقوبات في المستقبل.

\* تبين عدم وجود تقارير دورية بيئية أو معلومات ملحقه بالقوائم المالية للشركة تتضمن الإفصاح عن المعلومات البيئية، مما يستلزم معه تطوير نظام التكاليف لإظهار التكاليف المتعلقة بالبيئة سواء كانت لحمايتها أو لمنع أضرار تلوثها مع التحليل إلى (تكاليف رأسمالية، تكاليف جارية)، (تكاليف مباشرة، تكاليف غير مباشرة).

\* أفادت الشركة أنها ستعمل جاهدة بكافة مستوياتها في أن تتماشى كافة أنشطتها مع المعايير البيئية وأنها من الشركات السباقة في الحصول على مختلف الشهادات البيئية وأنها ستعمل على تطوير نظام مستحدث لمعالجة مياه الصرف بمختلف محطات الشركة.

\* قيام الجهاز بمتابعة نشاط الشركة للتأكد من تلافي المخالفات البيئية واستمرار الشركة في مزاولة نشاطها في ظل أحدث وأدق المعايير والمواصفات البيئية سواء المحلي منها أو الدولي.

### 3/5- الدروس المستفادة:

\* أهمية قيام الأجهزة العليا للرقابة بوضع استراتيجيات وخطط للرقابة البيئية وفقا لأهداف التنمية المستدامة وللأولويات والتهديدات البيئية الخاصة بدولها.

\* يجب على أعضاء الجهاز أن يكونوا على علم ووعي بالتطورات الجارية، وإكتساب المعرفة بالمسائل البيئية وكذلك أهداف التنمية المستدامة.

\* ليس مطلوب من المراجع المعرفة التقنية المتخصصة في الأمور البيئية، لذلك له أن يستعين بخبراء خارجيين وعليه في هذه الحالة ممارسة العناية اللازمة للتأكد من كفاءتهم وقدراتهم بالنسبة للمهام الخاصة المعنية، ولا بد من الإشارة إلى أن الاستعانة بخبير خارجي لا تعفي الجهاز من المسؤولية عن الآراء والإستنتاجات الحاصلة حول العملية الرقابية.

\* يجب على المراجع كلما أمكن استخدام المعايير المعدة والمقبولة من قبل الجهات الخاضعة للرقابة، وكذلك المعايير التي تنشأ في المعاهدات والتشريعات الدولية.

\* أصدرت منظمة الإنتوساي ومجموعة العمل التابعة لها المعنية بالرقابة البيئية وكذا لجنة الرقابة البيئية للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة العديد من أوراق العمل والتجارب والأدلة الإرشادية التي يمكن للأجهزة العليا للرقابة الاستفادة منها في مجال الرقابة البيئية ومراجعة التنوع البيولوجي وأهداف التنمية المستدامة.

\* ليس من الضروري أن يكون لدى الجهاز الأعلى للرقابة تفويض خاص بالرقابة البيئية ويمكنه دراسة قضايا البيئة من خلال الاعتماد على المراجعة المالية ومراجعة الالتزام بالإضافة إلى مراجعة الأداء.

في سبيل تحقيق أهداف التنمية المستدامة ينبغي أن تؤدي الأجهزة العليا للرقابة دوراً في الحوكمة البيئية العالمية وبالأخص مراجعة التنوع البيولوجي، وان يستجيب عمل الأجهزة العليا للرقابة للنمو المحلي والعالمي لنظم الحوكمة البيئية وذلك من خلال:

- \* دعم الأجهزة العليا للرقابة بعضها البعض للصياغة الجيدة للمراجعة البيئية وخصوصاً مراجعة التنوع البيولوجي بهدف تحسين استخدام تفويض المراجعة وأدوات المراجعة في مجال سياسات حماية البيئة.
- \* تشجيع الأجهزة العليا للرقابة في الاهتمام بنشر الوعي البيئي وأهمية مراجعة التنوع البيولوجي في تحقيق أهداف التنمية المستدامة.
- \* قيام الأجهزة العليا للرقابة بوضع مراجعة التنوع البيولوجي ضمن استراتيجياتها الخاصة.
- \* العمل على توفير برامج تدريبية كافية للمراجعين على مراجعة التنوع البيولوجي بالأجهزة العليا للرقابة بالتعاون مع الانتوساي لبناء القدرات والمهارات والمعرفة لتنفيذ عمليات مراجعة بيئية ناجحة.
- \* تبادل الخبرات والتجارب بين الأجهزة العليا للرقابة في مجال المراجعة البيئية والمشاركة والانخراط في مجموعات العمل الإقليمية والدولية للمراجعة البيئية.

## المراجع:

- 1- موقع منظمة الصحة العالمية <http://www.who.int/globalchange/ecosystems/biodiversity/ar/index.html> تاريخ الدخول 2018/10/12.
- 2- القمة العالمية حول التنمية المستدامة - دليل رقابة للأجهزة العليا للرقابة مجموعة العمل المعنية بالرقابة البيئية - نوفمبر 2007.
- 3- الأمم المتحدة، التوقعات العالمية للتنوع البيولوجي الإصدار الثالث 2010.
- 4- مجموعة عمل الانتوساي للمراجعة البيئية - تطور واتجاهات المراجعة البيئية - ورقة إرشادية - نوفمبر 2007.
- 5- موقع الاتفاقية المتعلقة بالتنوع البيولوجي [www.cbd.int/sp/default-shtml](http://www.cbd.int/sp/default-shtml) تاريخ الدخول 2018/10/12.
- 6- مجموعة عمل الانتوساي للمراجعة البيئية - الدليل الإرشادي لمراجعة التنوع البيولوجي - يونيو 2007.
- 7- علاء كامل حسن، "تقويم نظم المراجعة البيئية في المنشآت الصناعية" (دراسة تطبيقية)، رسالة دكتوراه غير منشورة، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، 2014.
- 8- القانون 105 لسنة 2015 الخاص بتعديل بعض أحكام القانون رقم 4 لسنة 1994، الجريدة الرسمية المصرية، العدد 42 مكرر (أ)، في 2015/10/19.
- 9- القانون رقم 4 لسنة 1994 بإصدار قانون في شأن حماية البيئة المعدل بالقانون رقم 9 لسنة 2009، الجريدة الرسمية المصرية، العدد 9 مكرر، في 2009/3/1.
- 10- القانون رقم 48 لسنة 1982 في شأن حماية نهر النيل والمجاري المائية من التلوث، الجريدة الرسمية المصرية، العدد 25 مكرر، في 1982/6/26.
- 11- القانون رقم 93 لسنة 1962 في شأن صرف المخلفات السائلة، الجريدة الرسمية المصرية، العدد 114، في 1962/5/21.
- 12- اللائحة التنفيذية للقانون رقم 93 لسنة 1962 والمعدلة بقرار وزير الإسكان والمرافق والمجمعات العمرانية رقم 254 لسنة 2003، جريدة الوقائع المصرية، العدد 276، في 2003/12/7.



ترجمة: خالد حماد شكر طنطاوي  
وكيل وزارة بالجهاز المركزي للمحاسبات

تأليف: الدكتورة/ بترا باريسيك، كلية الاقتصاد وإدارة الأعمال، جامعة زغرب، كرواتيا  
والدكتورة/ ديجانا فوكوفيتش، كلية الاقتصاد، جامعة بيهاتش، البوسنة والهرسك

مقالة قدمت لمؤتمر القضايا التنظيمية والمالية والأخلاقية والقانونية OFEL الدولي الثاني  
المعني بالحوكمة والإدارة والريادة، الرابع والخامس من أبريل 2014، دوبروفنيك، كرواتيا، ص 659-667

### ملخص:

ترتّب علي ازدهار السياحة خلال العقود القليلة الماضية حاجة متزايدة لتقديم خدمات سياحية فعالة وموثوق بها، حيث تقوم الرقابة علي الأداء بدور هام. ورغم ذلك، نادراً ما تُعالج مشكلة الرقابة علي أداء السياحة ودور هذه الرقابة في زيادة هذا القطاع السياحي. وتسلط هذه الدراسة الضوء علي أهمية إيجاد وإدارة الرقابة علي أداء السياحة، وتقوم علي أساس دراسة حالة لعمليات رقابية نُفّذت في الاتحاد الأوروبي وتحليلات لكرواتيا المعروفة جيداً بتوجهها المتوسطي وكيفية إدارة هذه التوجهات بنجاح لأنشطتها السياحية. ووفقاً للدراسة، يُنفّذ في كرواتيا رقابة واحدة فقط علي أداء السياحة، وتعتبر مشروعاً رائداً، بينما يختلف الوضع بشدة بالاتحاد الأوروبي، مما يشير لتباطؤ اقتصاد كرواتيا عن الدول المتقدمة في فهم أهمية الرقابة علي الأداء وتأثيرها علي الاقتصاد.

المصطلحات الرئيسية: ازدهار Boom، خدمات سياحية موثوق بها Reliable tourist services، الرقابة علي الأداء في السياحة Performance audit in tourism، كفاءة السياحة Tourism efficiency، تباطؤ Lag، رقابة لاحقة ex post audit.

### 1- مقدمة:

يسلط هذا المقال الضوء علي أهمية السياحة لنجاح الاقتصاد الكلي، وأهمية قياس الكفاءة فيها. وفوق كل ذلك، تشكل إيرادات الأنشطة السياحية، مصدر دخل هام لكثير من الدول وتؤثر علي المقاييس الاقتصادية تأثيراً مباشراً. وتعتبر السياحة نظاماً متكاملًا ومتطوراً للغاية (Cavlek وآخرون، 2011: 243) يشمل أصحاب مصلحة من جميع القطاعات الثلاثة: العام والخاص والمنظمات غير الربحية (Font و Ajhem، 1999). ويتمثل دور القطاع العام من ناحية، في الإدارة الأكثر فعالية للبنية التحتية والموارد اللازمة لأداء الأنشطة السياحية، وتوفر المشروعات الخاصة من ناحية أخرى، معظم الخدمات التي يحتاجها السائحون Sillignakis. ترتفع أهمية السياحة بالاتحاد الأوروبي، لأن زيادة الطلب عليها تؤدي إلي زيادة فرص العمل ومعدل الدوران والقيمة المضافة (منظمة السياحة العالمية UNWTO، 2013). وعندما يتعلق الأمر بجمهورية كرواتيا، يمكن ملاحظة الآثار الإيجابية للسياحة في جميع أنحاء اقتصادها من حيث زيادة حجم الأعمال ومعدل التوظيف (Barisic و Maric، 2012: 423). وبما أن للسياحة تأثير كبير علي التوجهات الاقتصادية، يلزم رصد ما إذا كانت الأموال المخصصة لها قد أنفقت بشفافية. ويقوم الجهاز الأعلى للرقابة بدور حاسم في متابعة أداء المؤسسات والبرامج في مجال السياحة من خلال الرقابة علي الأداء. وينتج عن الملاحظات الرقابية نظرة ناقبة للوضع الحالي للمؤسسات أو البرامج الخاضعة للرقابة، حيث يمكن أن يحقق تنفيذ توصيات المراقب درجة عالية من الكفاءة (المنتدى الأسترالي للمحاسبين القانونيين، 2008).

ويعرض المقال ملاحظات ونتائج عمليات الرقابة علي الأداء باعتبار دورها في زيادة كفاءة السياحة في كرواتيا والاتحاد الأوروبي. ويتناول الجزء الأول من المقال أهمية السياحة للاقتصاد الكلي بكل منهما، بينما يتناول الجزء الثاني الرقابة علي الأداء، ثم الرقابة علي الأداء في مجال السياحة.

تعتبر السياحة نظاماً متكاملًا ومتطوراً للغاية (Cavlek وآخرون، 2011: 243) ومن أهم مولدات قوة التنمية الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والثقافية (Hall و Jenkins، 1995، UNWTO، 2013) وتعتبر من أكبر الظواهر الاجتماعية والاقتصادية وأكثرها ديناميكية وتعقيداً في العالم الحديث (Cavlek وآخرون، 2011: 23). وهي مصدر الدخل الرئيسي للعديد من الجهات، وتؤثر في اقتصاد كل من الجهة الموفدة والجهة المضيفة. ويعرفها Hunziker و Krapf بأنها مجموع الظواهر والعلاقات الناشئة عن السفر والإقامة لغير المقيمين، طالما أنها لا تؤدي إلى إقامة دائمة ولا ترتبط بأي نشاط إنتاجي آخر (Markovic و Markovic، 1970: 10) وعرفت جمعية السياحة بانجلترا سنة 1976 بأنها تحرك مؤقت وقصير الأجل للبشر إلى جهة خارج أماكن معيشتهم وأنشطتهم المعتادة خلال فترة الإقامة بتلك الجهة. وتتضمن تحركات لجميع الأغراض (Beaver، 2002: 313) ويتبنى اليوم في معظم الدول تعريف عام للسياحة اقترحه UNWTO (Cavlek وآخرون، 2011: 30). وبناء عليه، تعتبر السياحة واقعة السفر لغرض الترفيه والأعمال وتقديم خدمات متعلقة به. فهي نشاط الأشخاص الذين يسافرون إلى أماكن خارج بيئتهم المعتادة ويقومون فيها لمدة لا تزيد عن سنة متتابعة لأغراض الترفيه والأعمال وغيرها من الأغراض التي لا تتعلق بممارسة نشاط إنتاجي آخر بالمكان الذي تمت زيارته (UNWTO، 1995: 10) وتشمل السياحة بسبب تعقيدها أصحاب مصلحة من القطاعين العام والخاص والمنظمات غير الربحية (Font و Ajhem، 1999) يحاولون جميعاً إنتاج سلع وخدمات يحصل عليها الزائرون. وتقدم المشروعات الخاصة معظم الخدمات التي يحتاجها السياح للوصول إلى الجهة والمنتجات التي يتم استهلاكها أثناء وجودهم بها. ويمتلك القطاع العام البنية الأساسية ويديرها ويهتم بالرفاهية العامة للدولة. وتقوم المنظمات غير الربحية بمتابعة تحسين عدد كبير من مناطق الجذب في الجهة (Sillignakis).

وتشمل المشروعات الخاصة في مجال السياحة الكثير من أصحاب المصلحة المختلفين من صناعات مختلفة يمكن أن ترتبط بالسياحة ارتباطاً مباشراً أو غير مباشر. ويرتبط مباشرةً بالسياحة مقدمو خدمات النقل والضيافة ومنظمو السفر مثل الوكالات السياحية ومنظمو الرحلات ومنتجو الهدايا التذكارية وأصحاب الملاهي وما إلى ذلك. ومن بعض ممثلي القطاع العام هم وزارة السياحة ومجالس السياحة للبلديات والمدن والمناطق والمقاطعات والمجلس السياحي الوطني ومنظمات إدارة الجهات. وعلى جميع هذه الجهات أن يعملوا جميعاً لنجاح تنفيذ البرامج السياحية بما يحقق رضا الضيوف. ولذلك، توجد حاجة لمنهج شامل لتنمية السياحة وإدارتها ومتابعتها. ونوصي بشدة بهذا النهج لصياغة وتنفيذ سياسات وبرامج وطنية ومحلية فضلاً عن الاتفاقات الدولية أو العمليات الأخرى اللازمة فيما يتعلق بالسياحة (UNWTO، 2013).

## 2-1- السياحة في الاتحاد الأوروبي:

واجهت السياحة الأوروبية في القرن الحادي والعشرين عدة تحديات تضمنت الأزمة الاقتصادية وتغير التركيبة السكانية والعولمة بل وظواهر طبيعية مثل ثوران بركان إيجافجول سنة 2010. ومع ذلك، ظل الاتحاد الأوروبي الجهة السياحية الأولى في العالم (UNWTO، 2012). ليس فقط بدوره التقليدي كجهة رائدة من حيث عدد السياح الوافدين، بل أيضاً كمنطقة مُولدة للسياحة (Leidner، 2004) وتمثل السياحة الأوروبية ثالث أكبر قطاع اقتصادي في الاتحاد الأوروبي، بعد قطاع التجارة والتوزيع وقطاع البناء والتشييد. وحققت أوروبا نسبة 52% من جميع الوافدين الدوليين عالمياً، حيث جاءها 534 مليون سائح سنة 2012، بزيادة بلغت 3% أو 18 مليون سائحاً عن سنة 2011. وارتفعت بها عائدات السياحة الدولية بنسبة 2% من حيث القيمة الحقيقية فبلغت 458 مليار دولار أمريكي، بنسبة 43% من الإجمالي العالمي (UNWTO، 2013). وأصبحت سياحة الاتحاد الأوروبي قطاعاً هاماً للاقتصاد الأوروبي ككل. ومع اضطراب تزايد الطلب على السياحة بالاتحاد الأوروبي ولدت مشروعاتها فرص عمل إضافية ومعدل دوران وقيمة مضافة. وعلى مدى العقد الماضي، كان معدل خلق فرص عمل بقطاع السياحة في الاتحاد الأوروبي أعلى من المعدل المرصود للاقتصاد الاتحاد الأوروبي ككل. وتقوم السياحة بدور هام لا سيما فيما يتعلق بتوظيف النساء والشباب والعمال غير المهرة.

ولهذه الأسباب، حددت كصناعة لها دور هام في تحقيق أهداف الاتحاد الأوروبي بالنسبة للنمو والوظائف، كما هو محدد في إستراتيجية لشبونة (المكتب الأوروبي للبحوث والاستشارات (ECORYS، 2009) وقدمت السياحة سنة 2012 نسبة 3.6% من فرص العمل المباشرة (8.007.000 وظيفة) أو 9.1% من إجمالي فرص العمل (20.020.500 وظيفة) (المجلس العالمي للسفر والسياحة (WTTC، 2013: 1).

يوجد العديد من المشروعات التي تعمل في إطار السياحة بالاتحاد الأوروبي وتتضمن منظمي الرحلات ومناطق الجذب والمطاعم ووسائل النقل ذات الصلة بالسياحة. وغالبية الشركات العاملة في هذا القطاع مشروعات متناهية الصغر وصغيرة ومتوسطة، لكن يوجد أيضاً منظمات كبيرة متعددة الجنسيات (خبراء تحليل المخاطر والسياسات RPA، 2012: 1). ولدت السياحة بشكل غير مباشر سنة 2012 أكثر من 10% من الناتج المحلي الإجمالي لأوروبا (RPA، 2012: 1) أو 3% بشكل مباشر (504.7 مليار دولار). وحقت صادرات الزائرين 5.6% من إجمالي الصادرات (412.0 مليار دولار أمريكي)، حيث بلغ الاستثمار في السياحة 4.8% من إجمالي الاستثمارات (143.7 مليار دولار أمريكي (WTTC، 2013: 1). وتضمنت الدول العشر الأوائل في العالم من حيث عدد السياح الدوليين الوافدين سنة 2012 خمس دول أعضاء بالاتحاد الأوروبي (فرنسا وإسبانيا وإيطاليا وألمانيا والمملكة المتحدة)، حيث كانت فرنسا الجهة الرائدة ووفد إليها 83 مليون سائح دولي. كما كانت نفس الدول من بين الدول العشر الأوائل في العالم من حيث إيرادات السياحة الدولية (منظومة السياحة العالمية، 2013). وبالتالى، لا عجب في توقع منظمة السياحة العالمية أن تظل أوروبا أهم إقليم سياحي في العالم (UNWTO، 2008).

## 2-2- السياحة في كرواتيا:

تعتبر كرواتيا من أهم الجهات السياحية بمنطقة البحر المتوسط، حيث وجدت السياحة بها منذ أكثر من 150 سنة (Pirjavic، 1998)، لكن من الممكن التحدث عن السياحة كظاهرة جماهيرية من حوالي ستين سنة. وحتى ذلك الحين، تعتبر السياحة من أهم مولدات التنمية الاقتصادية في كرواتيا، رغم أنه بالنسبة لعدد السياح الوافدين لا يمكن مقارنة كرواتيا مع القوى السياحية الرئيسية مثل فرنسا وإسبانيا وإيطاليا. وبلغ عدد السياح الوافدين إلى كرواتيا سنة 2012، 11.8 مليون سائح، منهم 10.4 مليون سائح دولي مما يعتبر أفضل النتائج في تاريخ السياحة الكرواتية. وفي السنة نفسها حققت 62.7 مليون ليلة سياحية، مما يعتبر أفضل النتائج على الإطلاق (مكتب الإحصاء الكرواتي DZS، 2013: 13). وتمثل هذه الأرقام زيادة بنسبة 3.3% في عدد السياح الوافدين و4% في عدد ليالي المبيت (وزارة السياحة، 2013). وتم قضاء معظم الليالي السياحية الأجنبية (32%) في مقاطعة إستريا، حيث كانت السياحة أكثر تطوراً من حيث البنية التحتية، يليها المقاطعات الساحلية الأخرى: بريمورجي-جورسكي كوتار (19%)، سبليت-دالماتيا (17%)، زادار (11%)، ودوبروفنيك-نيريتفا وسيبينيك-كينين وليكا-سينج معاً (17%). وحققت جميع المقاطعات القارية الأخرى نسبة 4% من إجمالي عدد الليالي. ويتم توزيع أماكن الإقامة وفقاً لهذه الأرقام، بشكل رئيسي على طول ساحل البحر الأدرياتيكي (DZS، 2013).

ويمكن إدراك التأثيرات الإيجابية للسياحة بالاقتصاد الكرواتي من حيث زيادة حجم الأعمال التي لوحظت في تجارة التجزئة وتجهيز طلبات الصناعة والعمالة الموسمية الصيفية (Maric و Barisic، 2012: 423). وبلغت المساهمة المباشرة للسياحة في الناتج المحلي الإجمالي الكرواتي سنة 2012 نسبة 11.9% (34.5 مليون كونا كرواتية HRK) وبلغت المساهمة الإجمالية في الناتج المحلي الإجمالي بتضمين التأثيرات الاقتصادية الأوسع نطاقاً نسبة 27.8% (80.7 مليون HRK). وفي نفس السنة، قدم السفر والسياحة دعماً مباشراً لعدد 138.500 وظيفة (13.1% من إجمالي فرص العمل)، ودعماً غير مباشر لعدد 319.000 وظيفة (30.2% من إجمالي). وولدت صادرات الزائرين 44.4% من إجمالي الصادرات و12.1% من إجمالي الاستثمارات (WTTC، 2013).

وبلغت عائدات كرواتيا سنة 2012 من السياحة 6.83 مليار يورو أو زادت بنسبة 3.2% عن سنة 2011. وشكلت عائدات السياحة نسبة 15.4% من الناتج المحلي الإجمالي، مما يمثل زيادة طفيفة مقارنةً بالسنة السابقة. وفي الواقع، واصلت إيرادات السياحة اتجاهاً إيجابياً رغم عدم مواتاة وضع أوروبا الاقتصادي مما يبين الاعتراف العالمي بكرواتيا كجهة سياحية (وزارة السياحة، 2013).

وبالنسبة للمقياس العالمي لتنافسية السياحة والسفر، تأتي كرواتيا في المرتبة 35 من بين 140 دولة جمعها المنتدى الاقتصادي العالمي. ووفقاً لتقارير المنتدى، تمتاز كرواتيا بثمانية عشر موقعاً رائعاً للتراث العالمي الثقافي وموقعا واحدا من مواقع التراث العالمي الطبيعي، وتأتي في المرتبة التاسعة والعشرين من حيث الجاذبية الكلية للسفر والسياحة. وبالإضافة إلى ذلك، تأتي البنية التحتية للسياحة علي مستوى الدولة في المرتبة الخامسة عالمياً، مما يعني أن زوار كرواتيا لديهم العديد من الفنادق للاختيار من بينها، ومرافق ممتازة لتأجير السيارات، والعديد من أجهزة الصراف الآلي ATMs لسحب النقود. وبعبارة أخرى، يتاح للزوار خيارات فيما يتعلق بالسفر والتنقل لجميع أنحاء الدولة، بجانب المرافق اللازمة لإقامة مريحة. كما تعتمد كرواتيا بشكل كبير على جودة بيئتها الطبيعية للسياحة الترفيهية، مما يعني من ناحية بذل جهود نحو الاستدامة والوفاء بمعايير الصحة والنظافة الجيدة. ويستهدف، من ناحية أخرى، لتحسين القدرة التنافسية للقطاع، تطوير بنيته التحتية للنقل البري، لا سيما السكك الحديدية والموانئ، وبنيته التحتية للنقل الجوي. كما ينبغي تكريس مزيداً من الجهود للتأكد من دعم قواعد وضوابط سياسة الدولة لتطوير القطاع مع إدخال تحسينات في مجالات مثل الاستثمار الأجنبي المباشر FDI، وحماية حقوق الملكية، وتحسين الروتين. وبجانب تحسين صناعة السياحة، ستحسن مثل هذه التطورات التنمية العامة في الدولة (Chiesa و Blake، 2013).

ولا بد في نهاية هذا الجزء من استنتاج أن السياحة تساهم بشكل كبير في النمو الاقتصادي والاجتماعي والثقافي لكرواتيا ورفاهية سكانها، وبدونها لن تكون كرواتيا قادرة على مواكبة بقية الاتحاد الأوروبي.

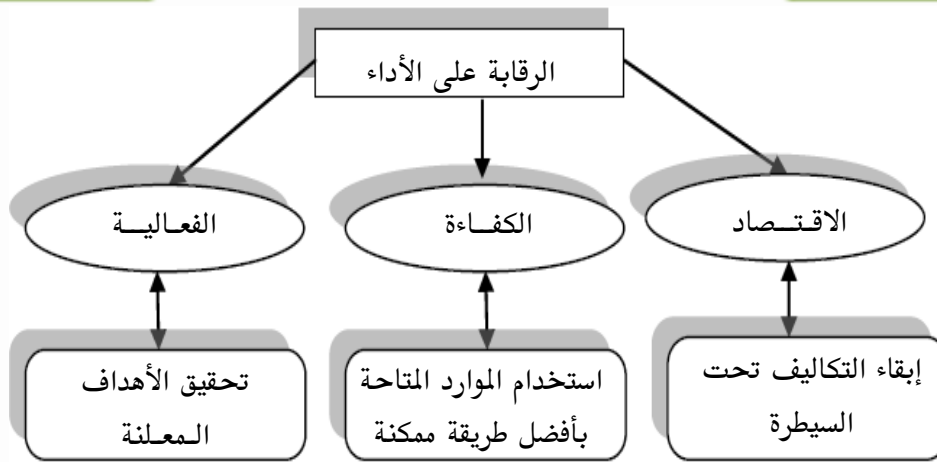
### 3- مفهوم الرقابة علي الأداء:

يقوم الجهاز الأعلى للرقابة بفحص الأداء أو اختبار جوانب عمل أو برامج وأنشطة مؤسسة معينة من حيث اقتصادها وكفاءتها وفعاليتها في استخدام مواردها، ويرفع تقريره في هذا الشأن إلي الهيئات المختصة. وتغطي الرقابة علي الأداء (Okanovic، 2012) ما يأتي:

- \* الاقتصاد للأنشطة الإدارية وفقاً للمبادئ والممارسات الإدارية فضلاً عن إدارة السياسات.
  - \* الكفاءة في استخدام الموارد البشرية والمالية وغيرها بما في ذلك فحص نظام المعلومات ومقاييس الأداء وإجراءات الرقابة وكذلك إجراءات إزالة أوجه القصور التي تنفذها الجهة الخاضعة للرقابة.
  - \* الفعالية في قيام الجهة الخاضعة للرقابة بإنجاز الأهداف.
- تعتبر الرقابة علي الأداء أسلوباً لمراقبة الأعمال في القطاع العام وفحص أصحاب المصلحة لعمليات ونتائج القطاع العام. ويوجد لتقارير الرقابة علي الأداء فائدة كبيرة للقطاع العام بأكمله وإدارته وللجمهور لأنها أساس موثوق به للوقاية من المخالفات وكشفها، ولتبني القرارات التصحيحية. وتستهدف الرقابة علي الأداء تقييم مدى استخدام موارد القطاع العام بالطريقة الأكثر كفاءة ومدى تقديم أفضل الخدمات في الوقت المناسب ومدى إنجاز الأهداف الإستراتيجية ومدى التأثير علي تنفيذ هذه الأهداف.

وتمثل الدور الهام للرقابة علي الأداء في تحديد الفجوات القائمة ومن ثم إبداء توصيات بشأنها. وينبغي أن يؤدي تنفيذ التوصيات إلى تغييرات إيجابية في النظام ككل وخلق قيمة مضافة وتحسين تشغيل النظام أو المؤسسة بأكملها، مما ينعكس في تحسين اقتصاد وكفاءة وفعالية استخدام الموارد. ولا تقدم الرقابة علي الأداء مبادرة لتحسين الأداء فحسب، بل تعزز شفافية ومساءلة القطاع العام.

وتتطلب الرقابة علي الأداء تنوع مؤهلات العاملين بها (خبرة في الإدارة العامة وإدارة الأعمال والاقتصاد وغيرها من العلوم الاجتماعية)، وهي ضرورية للموظفين ذوي المهارات المخصصين للمهام المناسبة. وغالباً ما تسمى الرقابة علي الأداء وسيلة لتقييم أداء القطاع العام، للتأكد من سلامة الأعمال من خلال ثلاثة محاور (الاقتصاد والكفاءة والفعالية، الشكل 1)، تتكون (Daujotaite و Macerinskiene) من:



الشكل 1: عرض هيكل الرقابة على الأداء (Okanovic، 2012)

\* الاقتصاد (التأثير في التكلفة) - مدى إبقاء التكاليف تحت السيطرة.

\* الكفاءة - مدى استخدام الموارد بالطريقة "الصحيحة".

\* الفعالية - مدى تحقيق "الأهداف المعلنة".

ويتيح هذا المنهج للمنظمة المزيد من المرونة والقدرة على الاستجابة بسرعة للتحديات الحالية والمستقبلية. وتعتبر الرقابة على الأداء فعالة في معالجة مشكلات محددة، وتختلف من نواح كثيرة عن الرقابة المالية. ويتمثل بعض خصائص الرقابة على الأداء فيما يلي (الجهاز الأعلى للرقابة لكرواتيا Državni ured za reviziju، 2007):

\* التركيز على الاستخدام الأمثل للموارد.

\* التركيز على المنظمة والبرامج وفعاليتها.

\* مراجعة العمل بأكمله أو جزء منه أو مشروعات أو أنشطة الجهة الخاضعة للرقابة، وتقييم الاقتصاد والكفاءة والفعالية.

\* عدم توحيد أساليب الرقابة بل قد تختلف من عملية رقابية لأخرى.

\* اختلاف معايير التقييم من عملية رقابية لأخرى، واعتماد معايير اختيار العينة على تقدير المراقبين.

\* تنفيذ الرقابة إذا لوحظت مشكلة محددة.

ولتقدير الاقتصاد والكفاءة والفعالية، من الأهمية بمكان أن يكون لديك معلومات موثوقة ومستقلة. يمكن اعتبار مراقب الأداء باحثاً مستقلاً يمثل المصلحة العامة ومسؤول في هذا السياق عن الأنشطة البحثية للمؤسسات العامة، ويستطيع الإشارة إلى عدم كفاية الإنفاق العام من أجل إنجاز التحسينات. ذكرت الرقابة على الأداء لأول مرة في أستراليا، 1886 في قواعد الجهاز الأعلى للرقابة (مجموعة المؤلفين، 2009: 150)، وقدمت في نهاية الستينيات في الولايات المتحدة ثم كندا والمملكة المتحدة والسويد وبعد ذلك في دول متقدمة أخرى. ولم تنشأ الرقابة على الأداء في العديد من الدول حتى الآن. وتختلف الأسباب الكامنة وراء ذلك، من محدودية الموارد إلى عدم كفاية الخبرة في تنفيذ هذه الأنواع من الرقابة. فعند النظر في مفهوم الرقابة على الأداء، من الصعب إعطاء تعريف موحد وشامل. يقال في بعض الدول، أنها تحقيق أفضل قيمة للأموال المستثمرة ويسمى البعض ببساطة الرقابة على النجاح وتعتبر التفسيرات المختلفة لمعنى الرقابة على الأداء إلى حد ما جيدة، مع الأخذ في الاعتبار أنها تسهم في تطويرها الإبداعي. ومع ذلك، يجب ألا تكون هذه الاختلافات واسعة، لأنها قد تتسبب في صعوبة العمليات وعدم توافق التحليل والنتائج. وفي الواقع، يوجد علي مستوى العالم تعريفات متعددة للرقابة على الأداء. ولا تقول معايير الإنتوساي الكثير عن الرقابة على الأداء، لكنها تحدد أن النطاق الكامل لعمل الرقابة الحكومية يشمل الرقابة النظامية والرقابة على الأداء (الجريدة الرسمية NN، 93/94؛ 146/11).

وورد في المبادئ التوجيهية الأوروبية لتنفيذ معايير الإنتوساي أن نجاح الرقابة في تنفيذ المهام يتناول فحص الكفاءة والفعالية والإنتاجية. ويمكن أن تستهدف الرقابة على النجاح تنفيذ المهام باختبار شكل أو اثنين أو ثلاثة أشكال لتنفيذ المهام (الجهاز الأعلى للرقابة لكرواتيا، 2006).



تستهدف الرقابة على الأداء تحديد فرص وتحديات الكفاءة من خلال إجراء تحقيقات دورية شاملة ومنتظمة ومستقلة فيما يخص فعالية وكفاءة الأنشطة والبرامج في مجال السياحة. وتوصي باستراتيجيات وخطط عمل لزيادة فعالية الخدمات السياحية (Presenza، 2005) ويتحقق من خلال تنفيذ توصيات الرقابة مزيداً من الاقتصاد والكفاءة والفعالية لمجالس السياحة وجميع المؤسسات الأخرى في هذا القطاع. والأهم من ذلك كله هو أنه ينتج عن زيادة جودة البرامج السياحية وكفاءة المجتمع السياحي تحسين مستويات المعيشة (المنتدى الأسترالي للمحاسبين القانونيين، 2008). لقد ازدهرت السياحة خلال العقود القليلة الماضية، وبالتالي وجدت حاجة متزايدة لتقديم خدمات سياحية فعالة وموثوق بها، حيث تقوم الرقابة على الأداء بدور هام، فهي تشجع الاستخدام الكفء والفعال لإيرادات أنشطة وبرامج السياحة. وتؤدي نتائج وتوصيات الرقابة على الأداء وكفاءة تنفيذها إلي تحسين قطاع السياحة وكذلك القطاع العام بأكمله. ويجب أن تكون الرقابة على الأداء بصفة عامة رقابة لاحقة، تمثل مراجعة النتائج المحققة، وذلك هو السبب وراء تنفيذها في وقت لاحق، حيث تغطي فترة أكبر من الملاحظة والملاحظة وعدد أكبر من الموضوعات في نفس الوقت (النظام الكلي لمجالس السياحة والحوافز، وما إلى ذلك).

ومع ذلك، أظهرت الممارسة بالدول المتقدمة إجراء عمليات رقابية تحضيرية أكثر تواتراً قبل تنفيذ البرنامج (أستراليا وكندا والولايات المتحدة). وينبغي أن يكون هدف أي برنامج أو نشاط في السياحة قابلاً للقياس. وتحدد الرقابة على الأداء مدى استخدام الموارد بأكثر الطرق فعالية وتقديم أفضل الخدمات واستيفاء الأهداف الإستراتيجية ومدى وجود محددات لتنفيذ هذه الأهداف. وتفترض الإدارة الجيدة في مجال السياحة وجود رؤية إستراتيجية ومنظور طويل الأجل لتحقيق النتائج المرجوة. ومن الضروري إجراء تقييم للنجاح في تقديم الخدمات للعملاء وعمل مجالس الإدارة واستخدام الموارد بالطريقة الصحيحة ومراعاة المسؤولين عن اتخاذ القرارات لمؤشرات الأداء الرئيسية وربط قيم المخرجات بالنتائج المرجوة وقبل كل شيء، إعلام الجمهور بأداء هذه الأنشطة. ويمكن النظر لقياس النتائج المحققة وتقييم الكفاءة من حيث التأثير على المجتمع والمستخدمين وإعداد التقارير (Okanovic، 2012).

وتضع وزارة السياحة في بعض الدول المتقدمة مثل الولايات المتحدة وكندا وأستراليا خطة سنوية لفعالية السياحة الوطنية. وتحدد من خلال هذه الخطة جميع القيود المحتملة لتطوير وتنفيذ البرامج المتوقعة وتضع الأهداف المنشودة وتحلل الإنجازات في النهاية من خلال الرقابة على الأداء ويتم تقديم توصيات للسنة المقبلة. وفي الدول المتقدمة بالاتحاد الأوروبي، تعتبر الرقابة أمراً شائعاً في قطاع السياحة، لكن أهم وثيقة هي تقرير محكمة المدققين الأوروبية الذي يحلل برامج السياحة الممولة من الصندوق الأوروبي للتنمية الإقليمية.

#### 4-1- الرقابة على الأداء في مجال السياحة - حالة الاتحاد الأوروبي:

قطاع السياحة مجال يتمتع فيه الاتحاد الأوروبي باختصاص تنفيذ حملات لدعم أو تنسيق أو استكمال إجراءات الدول الأعضاء. وتشدد معاهدة تشغيل الاتحاد الأوروبي على أهمية قطاع السياحة. ويهدف الاتحاد إلى دعم الظروف المواتية للتنمية السياحية لأعضائه ويسمح بتبادل الخبرات فيما بينهم. والهدف الأساسي للصاديق الهيكلية في مجال السياحة هو خلق فرص عمل والحفاظ عليها ودعم التنمية الاقتصادية. وقدم الصندوق الأوروبي للتنمية الإقليمية ERDF الدعم في الفترة من 2000 إلى 2006 لاستثمارات منتجة لخلق فرص عمل والحفاظ عليها والتنمية السياحية واستثمارات في الثقافة، شريطة أن تكون هذه الاستثمارات مستدامة. ويشترك الاتحاد الأوروبي في تمويل هذه المشروعات من خلال برامج تشغيلية متعددة السنوات. تحدد هذه البرامج الأولويات حيث يتكون كل منها من عدد من التدابير التي يشمل بعضها دعم السياحة.

في الفترة من 2000 إلى 2006، خصص الصندوق الهيكلي 7.994 مليون يورو للسياحة، منها 4.623 مليون يورو من ERDF للاستثمارات المادية (مراكز معلومات وفنادق وتسهيلات ضيافة). وخصص مبلغ 3.371 مليون يورو المتبقي للاستثمارات غير المادية (تطوير وتقديم خدمات سياحية وأنشطة رياضية وثقافية وترفيهية)، والخدمات المشتركة والتدريب المهني (محكمة المدققين الأوروبية، 2011).

تشير الرقابة على الأداء إلى الاستثمارات المادية في السياحة، التي يمولها ERDF بشكل مشترك خلال فترة البرنامج 2006-2000. كان البرنامج يشارك في تمويل أكثر من عشرة آلاف مشروع في هذه الفترة. وكان الهدف الرئيسي لهذه الرقابة تقييم مدي تحقيق المشروعات السياحية للنتائج المتوقعة منها، ومدى استقرار إنجاز النتائج، ومدى دعم تنفيذها للاتحاد الأوروبي (محكمة المدققين الأوروبية، 2011).

وشملت عمليات الرقابة 206 مشروعاً استفادوا من 369 مليون يورو من أموال الاتحاد الأوروبي. وتشير النتائج إلى تحقق نتائج إيجابية لجميع المشروعات في فئة واحدة على الأقل. وساهمت نسبة 74% من المشروعات بشكل مباشر في زيادة الأنشطة السياحية، بينما خلقت نسبة 73% منها قدرة سياحية إضافية، وأدت نسبة 58% منها إلى خلق 2.520 فرصة عمل والحفاظ عليها. وحققت نسبة 44% من المشروعات إنجازات ملموسة في جميع الفئات الثلاث. ولم تحقق نسبة 8% من المشروعات نتائج في هذه الفئات، لكن تبين فائدتها للاقتصاد المحلي أو مساعدتها في حماية عناصر الثقافة والتاريخ والفن والتراث البيئي الإقليميين. وضعت أهداف لنسبة 58% فقط من المشروعات تم أيضاً إنجازها. وارتبطت نسبة 75% من الأهداف بخلق فرص عمل والحفاظ عليها، ونسبة 93% منها بزيادة القدرة السياحية. ولم تنجز نسبة 9% من المشروعات الخاضعة للرقابة النتيجة المرجوة من حيث خلق فرص عمل، رغم أن هذه النتيجة كانت متوقعة. وأدت نسبة 14% من المشروعات لزيادة القدرة السياحية، كما خلقت نسبة 14% منها فرص عمل جديدة رغم أن هذا الهدف لم يكن منشوداً (محكمة المدققين الأوروبية، 2011).

#### 4-2- الرقابة على الأداء في مجال السياحة – حالة كرواتيا:

قام الجهاز الأعلى للرقابة لجمهورية كرواتيا في سنة 2007 بمراجعة الكفاءة فيما يخص تحصيل وتخصيص رسوم الإقامة لمجلس السياحة. وخضع للرقابة وزارة البحر والسياحة والنقل والتنمية والمجلس الوطني الكرواتي للسياحة ومفتشية الدولة. وشملت الرقابة الفترة من أوائل 2004 حتى نهاية 2006. واستهدفت التحقق من صحة ومصداقية القوائم المالية لسنتي 2004 و2005 وفحص المطابقة للقوانين واللوائح وتحليل الأداء بالنسبة للإيرادات والمصروفات وتنفيذ الخطة وفحص المعاملات المالية وغير المالية من حيث اقتصادية وكفاءة وفعالية إنفاق الأموال. وشملت إجراءات الرقابة كافة أعمال مجالس السياحة (الجهاز الأعلى للرقابة لكرواتيا، 2007أ).

وركزت الرقابة بصفة أساسية على الأسئلة الآتية:

\* هل يعتبر تنظيم مجالس السياحة فعالاً؟

\* هل يعتبر تحصيل رسوم الإقامة كفاءاً؟

\* هل يعتبر تخصيص الأموال المحصلة من رسوم الإقامة ملائماً ومطابقاً للوائح؟

ولوحظ، أثناء الرقابة على أداء مجالس السياحة، بعض أوجه القصور فيما يتعلق بتحويل وتخصيص رسوم الإقامة. فبعض الممولين لا يحصلون الرسوم ولا يسجلون ضيوفهم، والبعض الآخر يحصلون الرسوم لكن لا يوردونها لمجلس السياحة في ميعاد توريدها. كما أشير إلى أوجه قصور في نظام مجالس السياحة والإشراف وكذلك مخالفات في استخدام الإيرادات المتولدة من رسوم الإقامة التي تفرضها مجالس السياحة. ولهذه الأسباب، قُدِّر أن الرقابة على أداء تحصيل واستخدام إيرادات رسوم الإقامة ستساهم في زيادة كفاءة مجالس السياحة (الجهاز الأعلى للرقابة لكرواتيا، 2007أ).

وأشارت الرقابة على الأداء التي أجراها الجهاز الأعلى للرقابة لجمهورية كرواتيا إلى القيود المفروضة على النظام الحالي لمجلس السياحة ومشكلات تحصيل وتخصيص رسوم الإقامة. وتوصلت الرقابة إلى أنه لزيادة كفاءة مجالس السياحة، يلزم زيادة كفاءة تحصيل وتخصيص رسوم الإقامة وتعزيز الإشراف عليها وزيادة الامتثال للقوانين عندما يتعلق الأمر بالممارسة الصحيحة لمجلس السياحة.

وبعد اكتمال الرقابة، أظهر التقييم أنه ستزيد فعالية تشغيل مجالس السياحة وتحصيل رسوم الإقامة وتخصيص الإيرادات المتأتية منها والإشراف عليها عندما تقوم المؤسسات المصرح لها (الجهاز الأعلى للرقابة لكرواتيا، 2007أ) بما يأتي:

\* اعتماد وثائق إستراتيجية ولوائح جديدة أو قابلة للتكيف.

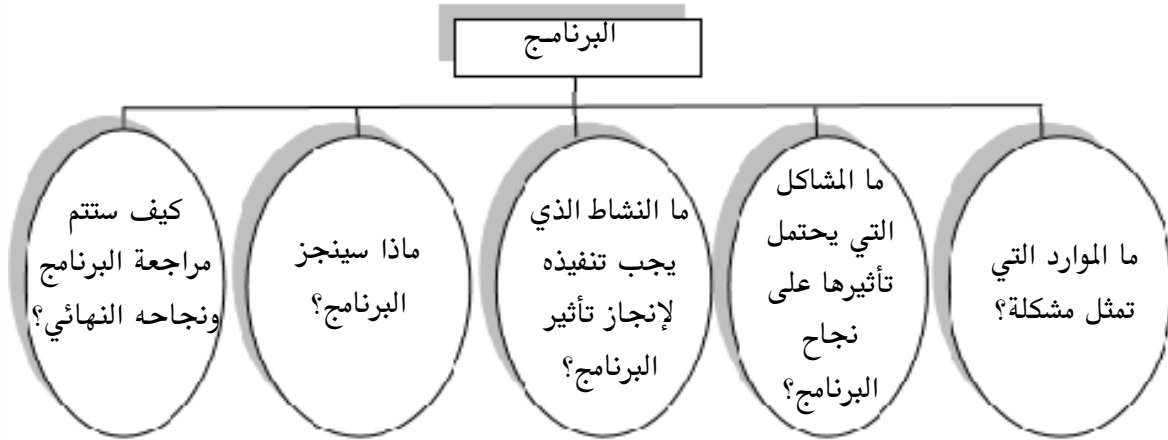
- \* التحديد الواضح لاختصاص ومسؤولية كل مجلس سياحي منفرداً مقارنةً بالمستويات الأخرى لمجالس السياحة.
- \* إنشاء متابعة وتقييم لتنفيذ الأهداف والبرامج الموضوعية على مستوى فرادى مجالس السياحة وعلى مستوى النظام بأكمله.
- \* تحديد المواعيد النهائية وتقديم خطة العمل ومقترح الخطة والقوائم المالية السنوية لمجالس السياحة على أعلى مستوى.
- \* تحديد التدابير التي قد تتخذها السلطات المختصة عند البت في المخالفات أو الجوانب غير القانونية في عمل مجالس السياحة، وزيادة عدد الضوابط الرقابية.
- \* إنشاء نظام معلومات مشترك لمجالس السياحة، فضلاً عن سجل دقيق ومحدث للممولين.
- \* إنشاء سجل مطالبات دقيق ومحدث لرسوم الإقامة المستحقة والمحصلة وتحديد المعايير وإنشاء سجل خاص لتحصيل الديون وفرض جزاءات.

#### 4-3- آفاق تنمية كرواتيا كعضو في الاتحاد الأوروبي فيما يخص الرقابة على الأداء في مجال السياحة:

حدث بانضمام كرواتيا للاتحاد الأوروبي بعض التغييرات والأنشطة المتعلقة بالرقابة الخارجية علي القطاع العام. وقد مثلت هذه الظروف الجديدة في فترة ما قبل الانضمام بالنسبة للجهاز تحديات مهنية جديدة، تطلبت من بين أمور أخرى، توفير تدريب إضافي للمراقبين وتغيير كل من الهيكل التنظيمي واختصاصات العاملين وتعزيز التعاون الدولي. كما شمل هذا التعاون أنشطة في شبكة الأجهزة العليا للرقابة المرشحين الفعليين والمحتملين ومحكمة المدققين الأوروبية. ويتعاون الجهاز الرقابي الكرواتي مع محكمة المدققين الأوروبية في فحص مشروعات في كرواتيا يمولها الاتحاد الأوروبي جزئياً أو كلياً وكذلك في تدريب مراجعي الحسابات الحكوميين وفقاً لبرنامج محكمة المدققين الأوروبية.

تقوم محكمة المدققين الأوروبية بالرقابة علي أداء البرامج والمؤسسات المشتركة للاتحاد الأوروبي. وتفحص محكمة المدققين الأوروبية جودة إيرادات ومصروفات الاتحاد الأوروبي وتتحقق من تنفيذ المبادئ وفقاً لممارسات الإدارة المالية الجيدة. وتشمل هذه الرقابة فحص البرامج والعمليات والأنظمة والإجراءات الإدارية لجميع الإدارات والمؤسسات التي تدير أموال الاتحاد الأوروبي لتقييم مدى إنفاق هذه الموارد باقتصاد وكفاءة وفعالية. وتغطي الرقابة على الأداء العديد من الموضوعات مع إيلاء اهتمام خاص للقضايا المتعلقة بالنمو وتوفير فرص العمل والقيمة المضافة الأوروبية وإدارة المالية العامة والبيئة والتغير المناخي (الجهاز الأعلى للرقابة لكرواتيا، 2013). وتتضمن الرقابة علي فعالية السياحة تقييم الجوانب المختلفة لعملية التدخلات العامة بما في ذلك الاستثمارات (الموارد المالية والبشرية والمادية والتنظيمية والقانونية اللازمة لتنفيذ البرامج) والمخرجات والنتائج (التأثيرات الفورية للبرنامج على المستخدمين المباشرين أو المستفيدين) والآثار (التغيرات طويلة المدى في المجتمع الناتجة عن عمليات الاتحاد الأوروبي). وفيما يخص جمهورية كرواتيا، توجد الرقابة علي الأداء منذ أقل من ثماني سنوات، ويتم في الوقت الراهن إجراء عملية رقابية واحدة فقط في مجال السياحة. وشملت هذه الرقابة مجالس السياحة وتحصيل وتخصيص إيرادات رسوم الإقامة. ويوجد لنظام مجالس السياحة تأثير كبير على النجاح الكلي للسياحة الكرواتية، ولذلك يلزم التأكد من كفاءة عمليات النظام ووضوح الهدف من صرف الإيرادات.

كما تلزم الرقابة علي أداء البرامج في مجال السياحة لتتبع تأثير برامج تنميتها. ترتبط البرامج المصممة للسياحة بإدارة الجهات من خلال الشراكة والتطوير وإدارة المنظمات المختصة بالجهات والتسويق واستخدام أدواته ووضع خطط لتنمية السياحة وإدارة المشروعات ومراقبة ومتابعة كفاءة استخدام الموارد والتقدم بطلب للحصول على أموال الاتحاد الأوروبي وإنشاء منتجات سياحية راقية، الخ. وتشجع وزارة السياحة تطوير قطاع السياحة من خلال القروض وبرامج الدعم التي تعزز السياحة وتطوير منتجات جديدة للسياحة المستدامة (وزارة السياحة، 2012). لكن الرقابة علي أداء البرامج السياحية في جمهورية كرواتيا لم تنفذ بعد، وهو أمر مفهوم بسبب الفترة القصيرة نسبياً للرقابة علي الأداء ونقص الموارد (الحد الزمني والموظفين المدربين والأموال). ويقدم الشكل 2 تمثيلاً بيانياً لتقييم البرامج في مجال السياحة. وي طرح أسئلة أساسية يجب الإجابة عليها أثناء تقييم البرنامج.



الشكل 2: عرض هيكل لتقييم البرامج في مجال السياحة (Okanovic، 2012)

### الخلاصة:

السياحة من أهم مولدات التنمية الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والثقافية. وتؤثر على كل من الدولة الموفدة والمستضيفة، وتعتبر مصدر دخل رئيسي للعديد من الجهات. ويعتبر الاتحاد الأوروبي الجهة السياحية الأولى في العالم. وتمثل السياحة في الاتحاد الأوروبي ثالث أكبر قطاع اقتصادي. ولكرواتيا وضع مماثل كجزء من الاتحاد الأوروبي. فالسياحة الكرواتية من أهم مولدات التنمية الاقتصادية والازدهار لشعبها، ولذلك يكون للرقابة علي الأداء أهمية قصوى لإنجاز المزيد من التقدم. فهي تتيح خاصة تحديد الفرص والتحديات في تنفيذ وتفعل مختلف الأنشطة والبرامج في مجال السياحة. وليست الرقابة علي الأداء هدفاً بحد ذاته، بل تتمثل مساهمتها في توفير المواصفات لإنجاز الاقتصاد والكفاءة والفعالية ومتابعة تنفيذ التوصيات. وينبغي أن يؤدي تنفيذ التوصيات في النهاية إلى تحسينات في المؤسسات والأنشطة السياحية. ولا تنتهي الرقابة علي الأداء برفع تقارير ولكنها تمثل عملية مستمرة يجب أن تتبع ديناميكيات تنفيذ التوصيات في الفترة المقبلة. وغالباً ما تسير الرقابة علي الأداء في الدول المتقدمة جنباً إلى جنب مع خطة الرقابة المالية، لأنها تعطي نظرة أوسع لموقف الجهة الخاضعة للرقابة. ويختلف الوضع في كرواتيا بعض الشيء. فلا تجري عمليات الرقابة علي الأداء على أساس سنوي، بسبب حقيقة أنه تم تطبيق هذا النوع من الرقابة منذ فترة قصيرة نسبياً، وأنه يوجد عوامل عديدة متوقع حدوثها تحد من التنفيذ المتكرر (الموارد المحدودة). أجريت بالنسبة للسياحة الكرواتية رقابة واحدة فقط علي الأداء (كفاءة تحصيل وتخصيص رسوم الإقامة لمجالس السياحة) كمشروع رائد في بداية التنفيذ. ويشهد عدد البرامج والمشروعات التي تمولها كرواتيا ومختلف صناديق الاتحاد الأوروبي تزايداً في السنوات القليلة الماضية. ولم يتم بعد إجراء عمليات رقابية لها. ولذلك، يلزم في أقرب وقت ممكن تحليل فعاليتها وشرعيتها لتتبع أثر ذلك على السياحة وعلى الاقتصاد الكلي لكرواتيا.

### المراجع:

- 1- Barisic P, Maric I ، 2012، دور الإدارة كدليل سيحي استراتيجي : حالة كرواتيا، المجلة الدولية لدراسات الأعمال والإدارة، 1 (2): 423-431.
- 2- Beaver A ، قاموس مصطلحات السفر والسياحة، والينجفورد : CAB الدولية.
- 3- Blake J, Chiesa T (محرران)، 2013، تقرير تنافسية السفر والسياحة لسنة 2013، المنتدى الاقتصادي العالمي.
- 4- Cavlek N, Bartoluci M, Prebezac D, Kesar O، 2011، الأساس الاقتصادي والهيكل التنظيمي للسياحة، كتاب مدرسي : زغرب.
- 5- المنتدى الأسترالي للحاسبين القانونيين، 2008، التميز في الأعمال مع الضمير، (24 يناير 2014)، موقع الكتروني : [http://www.aud.gov.hk/pdf\\_e/speech-2008-10-24.pdf](http://www.aud.gov.hk/pdf_e/speech-2008-10-24.pdf).
- 6- Daujotaite D, Macerinskiene I ، 2008، تطوير الرقابة علي الأداء في القطاع العام، المؤتمر العلمي الدولي الخامس للأعمال والإدارة، ليتوانيا.
- 7- الجهاز الأعلى للرقابة لجمهورية كرواتيا، 2013، التقرير السنوي للجهاز.
- 8- الجهاز الأعلى للرقابة لجمهورية كرواتيا، 2007، دليل الرقابة علي الكفاءة، زغرب.
- 9- الجهاز الأعلى للرقابة لجمهورية كرواتيا، 2007، تحصيل وتخصيص إيرادات رسوم الإقامة في التجمعات السياحية، تقرير الرقابة علي الأداء، زغرب.
- 10- المكتب المركزي للإحصاء في جمهورية كرواتيا، 2013، السياحة في 2012، تقارير إحصائية، الرقم الدولي X341-1331.

- 11-المكتب الأوربي للبحوث والاستشارات، 2009، دراسة عن تنافسية صناعة السياحة في الاتحاد الأوربي - مع التركيز بشكل خاص على الإقامة ومشغلي السياحة وصناعات وكالات السفر، التقرير النهائي، سبتمبر.
- 12- محكمة المدققين الأوروبية، 2011، هل شاركت ERDF في تمويل المشروعات السياحية، الفعالية، تقرير خاص رقم 6، لوكسمبورج.
- 13- Font X, Ahjem T، 1999، البحث عن توازن في استراتيجيات تنمية السياحة، المجلة الدولية لإدارة الضيافة المعاصرة، 11 (2/3): 77-73. مجموعة مؤلفين، 2009، الرقابة الحكومية، ماسمديا: زغرب.
- 14- Hall M, Jenkins R، 1995، سياسة السياحة، وايلي: غرب ساسكس.
- 15- Leidner R، 2004، صناعة السياحة الأوروبية - قطاع متعدد مع أسواق ديناميكية، أعد التقرير DG ENTR للمفوضية الأوروبية.
- 16- Markovic S, Markovic Z، 1970، أساسيات السياحة. كتاب مدرسي: زغرب.
- 17- وزارة السياحة لجمهورية كرواتيا، 2012، الخطة الإستراتيجية لوزارة السياحة للفترة 2012-2014، زغرب.
- 18- وزارة السياحة لجمهورية كرواتيا، 2013، كرواتيا تسجل زيادة بنسبة 3.2٪ في إيرادات السياحة، (9 فبراير 2014)، موقع الكتروني: <http://www.mint.hr/default.aspx?id=9764>
- 19- الجريدة الرسمية، معيار الإنتوساي 38 رقم 93/94 و 146/11.
- 20- Okanovic I، 2012، مراجعة تأثير القطاع العام. الصحافة الاقتصادية: سرايفو.
- 21- Pirjavec B، إنشاء صورة الجهة السياحية بعد الحرب، لائحة السياحة: 10 (2): 95-101.
- 22- Presenza A، 2005، أداء جهة السياحة، من يقوم بدور الرقابة؟ (24 يناير 2014)، موقع الكتروني: [http://www.esade.edu/cedit2005/pdfs2005/papers/presenza\\_angelo.pdf](http://www.esade.edu/cedit2005/pdfs2005/papers/presenza_angelo.pdf)
- 23- خبراء تحليل المخاطر والسياسات RPA، 2012، دراسة تأثير سياسات وتدابير الاتحاد الأوربي المتبعة في إطاره الخاص بالسياحة، التقرير النهائي -سبتمبر. 1. خبراء تحليل المخاطر والسياسات المحدودة: لندن.
- 24- Sillignakis K E، دور القطاع الخاص والعام في تخطيط وتنمية السياحة، (9 فبراير 2014)، موقع الكتروني: [www.sillignakis.com](http://www.sillignakis.com)
- 25- الجهاز الأعلى للرقابة لكرواتيا، 2006، إرشاد المجموعة الأوروبية لتنفيذ المعايير الرقابية للإنتوساي.
- 26- منظمة السياحة العالمية، 2013، فهم السياحة: المسرد الأساسي، (7 فبراير 2014)، موقع الكتروني: <http://media.unwto.org/content/understanding-tourism-basic-glossary>
- 28- منظمة السياحة العالمية، 2013، أضواء على السياحة نسخة 2013، (8 فبراير 2014)، موقع الكتروني: [http://dtxqt4w60xqpw.cloudfront.net/sites/all/files/pdf/unwto\\_highlights13\\_en\\_lr\\_0.pdf](http://dtxqt4w60xqpw.cloudfront.net/sites/all/files/pdf/unwto_highlights13_en_lr_0.pdf)
- 29- منظمة السياحة العالمية، 2012، تحديث منظمة السياحة العالمية لمقاييس السياحة العالمية، 10 مايو 2012، (7 فبراير 2014)، موقع الكتروني: <http://www2.unwto.org/en/pressrelease/2012-05-10/international-tourism-strongstart>
- 30- منظمة السياحة العالمية، 2008، رؤية السياحة 2020، أضواء على السياحة.
- 31- منظمة السياحة العالمية، 1995، الدليل التقني: مجموعة إحصاءات الإنفاق السياحي، (7 فبراير 2014)، <http://pub.unwto.org/WebRoot/Store/Shops/Infoshop/Products/1034/1034-1.pdf>
- 32- منظمة السياحة العالمية، 2013، التأثير الاقتصادي للسفر والسياحة، 2013، الاتحاد الأوربي، (7 فبراير 2014)، موقع الكتروني: [http://www.wttc.org/site\\_media/uploads/downloads/european\\_union2013\\_1.pdf](http://www.wttc.org/site_media/uploads/downloads/european_union2013_1.pdf)
- 33- منظمة السياحة العالمية، 2013، التأثير الاقتصادي للسفر والسياحة، كرواتيا، 2013، مجلس السفر والسياحة العالمي.

**أولاً: اللقاء التدريبي حول موضوع "الطاقة المتجددة":**

في إطار تنفيذ قرار المجلس التنفيذي في اجتماعه السادس والخمسين المنعقد بتونس يومي 28 و29/03/2018 والذي نص على تنظيم برنامج تدريبي حول "الطاقة المتجددة" بناء على المقترح المقدم إليه من لجنة الرقابة البيئية للمنظمة في اجتماعها الثاني، عقد هذا اللقاء بالمملكة الأردنية الهاشمية خلال الفترة من 8 إلى 13/3/2018 وذلك بناء على دعوة كريمة موجهة من معالي الأستاذ الدكتور/ عبد خرابشه، رئيس ديوان المحاسبة، وشارك فيه 18 متدرباً مثلوا أجهزة الرقابة في كل من الجزائر والسعودية والمغرب وسلطنة عمان ومصر والأردن.

وكان الهدف من تنظيم اللقاء تزويد المشاركين بالمفاهيم المتعلقة بالطاقة المتجددة والإطار المؤسسي والتشريعات التي تنظم هذا القطاع وتزويدهم بالمهارات اللازمة للرقابة على الطاقة المتجددة وإطلاعهم على أفضل الممارسات والتجارب في هذا المجال. وقد قام بإعداد المادة العلمية وتقديمها خيراً من ديوان المحاسبة والإدارة الأردنية. وقد تناول اللقاء العناصر التفصيلية التالية:

- ماهية قطاع الطاقة المتجددة وأهميته.
- المفاهيم الأساسية للطاقة ومصادرها واستخداماتها.
- الإطار المؤسسي لإدارة قطاع الطاقة ومسؤوليات الجهات ذات العلاقة.
- التشريعات الدولية والمحلية النازمة لإدارة وتنظيم واستثمار الطاقة المتجددة.
- الآثار البيئية والاجتماعية لمشاريع الطاقة المتجددة.
- التحديات البيئية للتغير المناخي.
- لمحة حول برامج ومشاريع صندوق تشجيع الطاقة المتجددة وترشيد الطاقة.
- إجراءات التدقيق على الطاقة المتجددة.
- حالات عملية (الطاقة المتجددة).
- عروض المشاركين.

**ثانياً: اللقاء العلمي حول موضوع "الدروس المستفادة من تطبيق معايير الانتوساي في الأعمال الرقابية":**

استضاف ديوان المحاسبة بدولة الكويت اللقاء العلمي حول موضوع "الدروس المستفادة من تطبيق معايير الانتوساي في الأعمال الرقابية" خلال الفترة من 7 إلى 11 أكتوبر 2018، وذلك تنفيذاً لخطة العمل التفصيلية في مجال التدريب والبحث العلمي لسنة 2018 للمنظمة العربية والتي تهدف إلى تبادل التجارب حول تطبيق الأجهزة العربية لمعايير الانتوساي في أعمال الرقابة وأثر تطبيق هذه المعايير على جودة العمل الرقابي.

وحضر هذا اللقاء 25 مشاركاً مثلوا أجهزة الرقابة بكل من: مصر والجزائر والبحرين والمغرب ولبنان والكويت وقطر والسعودية وعمان.

وتمثلت أهداف اللقاء في تبادل الخبرات والتجارب حول تطبيق الأجهزة العربية لمعايير الانتوساي في أعمال الرقابة وأثر تطبيق هذه المعايير على جودة العمل الرقابي.

وحضي المشاركون باستقبال من قبل معالي الأستاذ عادل عبد العزيز الصرعاوي رئيس ديوان المحاسبة بدولة الكويت بالإنابة والنائب الأول لرئيس المجلس التنفيذي للمنظمة وبحضور ممثل الأمانة العامة. وقد أعدّ المادة العلمية اثنتين من أخصائيي التدريب في الجهاز المستضيف. وقد تناول اللقاء المحاور التالية:

- المتطلبات الأساسية الواجب توفرها بأجهزة الرقابة العليا والمتعلقة.
- متطلبات مرحلة التخطيط.
- متطلبات مرحلة التنفيذ.
- متطلبات تطبيق معايير الانتوساي "مرحلة التقرير والمتابعة".
- تقديم المشاركين لتجارب أجهزتهم في مجال تطبيق معايير الإيساي.

وقد خلص المشاركون والخبراء في نهاية اللقاء إلى جملة من التوصيات لعرضها على لجنة تنمية القدرات المؤسسية في اجتماعها الثالث عشر.

### ثالثاً: اللقاء التدريبي حول موضوع "التدقيق المبني على المخاطر وفقاً لمعايير الانتوساي":

استضاف جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان اللقاء التدريبي حول موضوع "التدقيق المبني على المخاطر وفقاً لمعايير الانتوساي" خلال الفترة 11-15 نوفمبر 2018 ويهدف اللقاء إلى إطلاع المشاركين على مفهوم المخاطر وفقاً لمعايير الإنتوساي وتمكينهم من الإلمام بإجراءات تحديد المخاطر وأثرها على العملية الرقابية وتعزيز دور الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في تبني معايير الإنتوساي ذات العلاقة. وقد اشرف على تنفيذ اللقاء أربعة خبراء مدربين من جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة. وشارك فيه (30) متدرباً من أجهزة الرقابة في كل من الأردن والبحرين وتونس والجزائر والسعودية وقطر ومصر والسودان وسوريا وسلطنة عمان واليمن. وافتتح اللقاء سعادة الشيخ/ ناصر بن حمود بن سالم الرواحي، نائب رئيس جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان بحضور ممثل الأمانة العامة للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. وتناول اللقاء ما يلي:



- الإطار العام لمعايير الانتوساي.
- المفهوم العام للمخاطر.
- فهم الجهة ونظام الرقابة الداخلية.
- المخاطر الجوهرية الناتجة عن الاحتيال.
- مخاطر عدم الاكتشاف.
- تقييم المخاطر في إطار التخطيط لرقابة الأداء.

- التعامل مع المخاطر.
- إعداد برنامج الفحص وفقاً لنتائج تقييم المخاطر.
- استعراض تجارب المشاركين.

وقد خلص المشاركون والخبراء في نهاية اللقاء إلى جملة من التوصيات لعرضها على لجنة تنمية القدرات في اجتماعها الثالث عشر.

## رابعاً: اللقاء التدريبي حول موضوع "الرقابة على الجمارك والضرائب":

استضاف مجلس المحاسبة بالجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية اللقاء التدريبي حول "الرقابة على الجمارك والضرائب" بمدينة الجزائر خلال الفترة من 25 إلى 29 نوفمبر 2018 وذلك تنفيذاً لخطة العمل التفصيلية في مجال التدريب والبحث العلمي لسنة 2018 للمنظمة العربية. ويهدف اللقاء إلى إكساب المشاركين المهارات الخاصة بأسس الرقابة على الجمارك والضرائب وعلاقتها بالزيادة في إيرادات الدولة ودورها في مكافحة الفساد بالإضافة إلى تبادل التجارب بين الأجهزة الأعضاء وتقديم أفضل الممارسات في موضوع اللقاء. وشارك في هذا اللقاء 28 متدرباً ينتمون إلى الأجهزة الأعضاء في كل من فلسطين وسوريا والسودان وتونس وسلطنة عمان والسعودية ومصر وقطر واليمن والمغرب وليبيا والجزائر. وقام بإعداد المادة العلمية خبراء في مجالي الرقابة على الضرائب والتدريب من الجهاز المستضيف وخبيرين من إدارة الضرائب وإدارة الجمارك.

وافتح اللقاء معالي الأستاذ/ عبد القادر بن معروف، رئيس مجلس المحاسبة بالجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وبحضور ممثل الأمانة العامة للمنظمة العربية. وتناول اللقاء المحاور التالية:

– تنظيم إدارة الضرائب ومهام الإدارة المكلفة بالتدقيق الداخلي.

– المراحل المتبعة في رقابة مصالح الضرائب والجمارك

– الرقابة على قباضات الضرائب المحصلة

– الرقابة على ملفات التسجيل والطابع

– التهرب الضريبي

– التخفيضات والإلغاءات والقيم المنعدمة

– الرقابة على الجمارك

– تجربة الأجهزة المشاركة.

وقد خلص المشاركون والخبراء في نهاية اللقاء إلى جملة من التوصيات لعرضها على لجنة تنمية القدرات في اجتماعها الثالث عشر.

## خامساً: اللقاء التدريبي حول موضوع "الرقابة باستعمال تقنيات العينات الاحصائية":

استضاف ديوان المراقبة العامة بالملكة العربية السعودية اللقاء التدريبي حول موضوع "الرقابة باستعمال العينات الاحصائية" وذلك خلال الفترة من 02 إلى 06/12/2018 والذي يهدف إلى تنمية المهارات والقدرات التحليلية للمتدربين ورفع كفاءتهم في الاستغلال الأمثل للمعلومات للمساعدة على التدقيق والرقابة باستخدام الأساليب الإحصائية والكمية وبرمجيات التحليل الإحصائي والوقوف على الصعوبات والمشاكل التي تواجه الأجهزة في ذلك والتعرف على تجربة الجهاز المستضيف والأجهزة الأعضاء من خلال التركيز على حالات عملية تقدم لهذا الغرض. وأشرف على تنفيذ اللقاء ثلاثة خبراء من ديوان المراقبة العامة.

وشارك فيه (27) متدرباً من أجهزة الرقابة في كل من البحرين وتونس والجزائر والسعودية وعمان والكويت ومصر والمغرب وموريتانيا واليمن.



- وافتح اللقاء سعادة الدكتور/ محمد بن إبراهيم الحبيب، مستشار معالي رئيس الديوان والمشرف العام على اللقاء ومعالي الأستاذ/ نجيب القطاري، الرئيس الأول لدائرة المحاسبات بالجمهورية التونسية والأمين العام للمنظمة. وتناول اللقاء الموضوعات التالية:
- تعريف الرقابة باستخدام الحاسب الآلي.
  - أنواع العينات الإحصائية.
  - العينات في البحث العلمي/ العينة العشوائية والتوزيع العشوائي.
  - العينات في الرقابة.
  - العينة وأهميتها في المنهجية الإحصائية.
  - تمرين عملي على استخراج العينة بالآلة الحاسبة.
  - تقويم الأساليب المستخدمة في الرقابة بواسطة العينات.
  - استخراج العينة بنظام (sro stats).
  - إضافة نظام (sro stats) إلى نظام شامل.
  - عرض المشاركين لتجارب أجهزتهم في المجال.

### سادسا: اللقاء التدريبي حول موضوع "رقابة الأداء على صناديق التأمين الاجتماعي":

- استضاف المجلس الأعلى للحسابات بالملكة المغربية بمركز التدريب للمجلس بمدينة الرباط خلال الفترة من 10 إلى 14/12/2018 اللقاء التدريبي حول موضوع "رقابة الأداء على صناديق التأمين الاجتماعي". ويهدف هذا اللقاء إلى تعريف المتدربين بصناديق التأمين الاجتماعي واختصاصاتها وأهدافها وطبيعة أنشطتها وتزويدهم بالمهارات اللازمة للقيام بأعمال الرقابة من حيث التخطيط والتنفيذ وإعداد التقارير.
- وقام بتنفيذ اللقاء فريق من الخبراء المدربين من المجلس الأعلى للحسابات وشارك فيه 26 متدربا مثلوا أجهزة الرقابة في كل من الأردن والبحرين والجزائر والسعودية وعمان وقطر والكويت ولبنان وليبيا ومصر وموريتانيا واليمن والمغرب.
- وقد نفذ اللقاء على مدى خمسة أيام واستهل بإمضاء عقد للتعلم من قبل ممثل عن الخبراء المدربين وممثل عن المشاركين تلتها عملية التقييم القبلي والبعدي. وتناول اللقاء المحاور التالية:
- أنظمة الحماية الاجتماعية.
  - الرقابة على أداء صناديق التقاعد وتضمنت.
  - زيارة ميدانية إلى الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي بمدينة الدار البيضاء.
  - الرقابة على أداء صناديق التأمين الصحي وتضمن.
  - دور الأجهزة العليا للرقابة في مواكبة تطور أنظمة الحماية الاجتماعية.
  - مناقشة وتقييم نتائج الدورة واستخلاص التوصيات
- وقد خلص المشاركون والخبراء إلى جملة من التوصيات لعرضها على لجنة تنمية القدرات المؤسسية في اجتماعها الثالث عشر.

## سابعا: ورشة العمل حول ضمان الجودة التي نظمتها الأمانة العامة بالتعاون مع منظمة الأفروساي - (إ) بريتوريا جنوب إفريقيا:

تولت الأمانة العامة للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التنسيق مع المنظمة الإفريقية للأجهزة العليا للرقابة الناطقة بالانكليزية (الأفروساي - إ) لتنظيم ورشة العمل التي تم عقدها خلال الفترة من 29 أكتوبر إلى 02 نوفمبر 2018 بريتوريا جنوب إفريقيا وحضرها 12 مشاركا يمثلون 6 أجهزة عليا للرقابة بكل من دولة الكويت والسعودية وعمان وفلسطين والمغرب والسودان.

وقام بإعداد المادة العلمية للورشة وتقديمها خبراء من منظمة الأفروساي- إ حيث تم تناول المواضيع التالية:

- منهجية ضمان الجودة لدى منظمة الأفروساي إ.

- مفاهيم رقابة الجودة وضمان الجودة.

- معايير الإيساي المستوى الأول والثاني للجودة.

- نظام رقابة الجودة بالأجهزة.

- ضمان الجودة على المستوى المؤسسي.

- أساليب تنفيذ مهام رقابة ضمان الجودة.

- استعمال نماذج ودليل الأفروساي- إ لضمان الجودة للقيام بهذه المهمة.

- إعداد التقرير.

وتجدر الإشارة إلى أن تنظيم ورشة العمل المذكورة يتنزل في إطار تنفيذ برامج الهدف الفرعي 5-2 للمخطط الاستراتيجي للمنظمة العربية والتي من بينها برنامج إرساء نظام الجودة (2) بالمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المحاسبة.

□- نقطة 1-5 من مسار برنامج إرساء نظام الجودة بالمنظمة - انظر الملحق - الصفحة عدد 7 من هذه المذكرة.

### \* اجتماع لجنة متابعة إعداد الخطة التشغيلية للمخطط الاستراتيجي 2018-2022 للمنظمة العربية:

تبعاً للدعوة الموجهة من قبل معالي الأمين العام للمنظمة إلى أعضاء لجنة متابعة إعداد الخطة التشغيلية للمخطط الاستراتيجي التي تضم كل من رئيس المجلس التنفيذي والأمين العام ورؤساء لجان المنظمة، عقدت اللجنة اجتماعها الأول خلال الفترة من 10-13 سبتمبر 2018 بحضور جميع أعضائها أو من يمثلهم. وقد فوض المجلس التنفيذي للمنظمة بموجب قراره 2018/252 الذي اتخذته في اجتماعه 56 بتونس هذه اللجنة للعمل في إطار الصيغة التالية لاستكمال إعداد الخطة التشغيلية للمخطط الاستراتيجي والتي من ضمنها:

- ضبط هيكلية جديدة تتماشى مع أولويات المخطط الاستراتيجي.
- تفويض المجلس التنفيذي كل من رئيس المجلس والأمين العام ورؤساء اللجان بتوزيع أولويات.
- المخطط الاستراتيجي على الهياكل المكلفة بالتنفيذ.
- قيام هياكل التنفيذ بضبط البرامج والمشاريع.
- قيام لجنة المخطط الاستراتيجي بدراسة شمولية وتناسق البرامج والمشاريع والمؤشرات حسب أفضل الممارسات.

ويجدر التذكير بأن المخطط الاستراتيجي للمنظمة للفترة 2018-2022 تضمن الأولويات الشاملة التالية:

- 1: دعم قدرات الأجهزة الأعضاء في الرقابة على أهداف التنمية المستدامة.
  - 2: تعزيز تواصل الأجهزة مع أصحاب المصالح.
  - 3: دعم الأجهزة الأعضاء في الإدارة الإستراتيجية وتطبيق إطار قياس الأداء والإبلاغ.
  - 4: مساندة الأجهزة في تطبيق المعايير.
  - 5: تطوير قدرات وحوكمة المنظمة.
- وأفضت أعمال اللجنة إلى النتائج التالية:

- الاعتماد على الهيكلية الحالية للمنظمة في توزيع الأولويات الشاملة للمخطط الاستراتيجي حيث تضطلع لجنة الرقابة البيئية بالأولوية الشاملة الأولى ولجنة تنمية القدرات بالأولويتين الشاملتين الثانية والثالثة ولجنة المعايير بالأولوية الشاملة الرابعة والأمانة العامة بالأولوية الشاملة الخامسة.
- تولي كل لجنة مسؤولية إعداد الخطة التشغيلية للأولوية التي أسندت لها وتنفيذها بعد ضبط صيغتها النهائية مع لجنة المخطط الاستراتيجي مع الالتزام بالتنسيق بين مختلف اللجان.

### \* عرض الأمانة العامة للمنظمة العربية الذي تم تقديمه في المنتدى الإقليمي لتنمية القدرات للجنة بناء

### القدرات المهنية للإنتوساي في إطار اجتماعها السنوي الذي أقيم في سبتمبر 2018 بدولة الكويت:

شارك ممثلان عن الأمانة العامة للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الاجتماع السنوي للجنة بناء القدرات المهنية لمنظمة الإنتوساي لسنة 2018 الذي عقد في دولة الكويت من 3 إلى 5 سبتمبر 2018، وذلك بناء على دعوة رسمية من لجنة بناء القدرات المذكورة. وتولى ممثلاً الأمانة العامة تقديم عرض في إطار المنتدى الإقليمي لتنمية القدرات التابع لهذه اللجنة. وتجدر الإشارة إلى أنه في سنة 2017 تمت دعوة المنظمة الإفريقية للبلدان الناطقة باللغة الإنجليزية الأفروساي - إ - لتأثيث هذا المنتدى.

وتم تقديم العرض من قبل ممثلي الأمانة العامة يوم 2018/9/4 ودار العرض حول مهنية المنظمة العربية رؤية المنظمة ومجهوداتها في هذا الإطار، وتناول عددا من النقاط أبرزها:

- 1- مسار التطور المستمر للمنظمة نحو المهنية الإقليمية.
  - 2- مهمة تقييم مهنية المنظمة العربية - المنهجية والتحديات.
  - 3- تعزيز الأمانة العامة للمنظمة العربية بهدف دعم قدراتها: إنشاء فرق عمل تقنية - وتطوير التعاون مع المنظمات الإقليمية وهيكل الإنتوساي.
  - 4- التدريب بالمنظمة العربية وفقا لاحتياجات أعضائها: عامل رئيسي للنجاح والتميز.
- كما تم بعد هذا العرض تقديم التقرير الذي قامت بإعداده الأمانة العامة والذي يتضمن تفصيلا للعرض المقدم ودعوة الحضور إلى تسلم نسخة ورقية من هذا التقرير بالإضافة إلى ضمه إلى الملف الفني للجنة الذي تم توزيعه على الحضور. وثن أعضاء اللجنة وكذلك الحضور بما في ذلك أعضاء مبادرة الانتوساي للتنمية هذا العرض.

### **\*انجاز مهمة الرقابة التعاونية:**

في إطار تنفيذ مهمة الرقابة التعاونية حول تقييم أداء الجهات ذات العلاقة بإدارة النفائات الصلبة، تم توقيع اتفاقية المشاركة من قبل الأجهزة الأعضاء في المنظمة في كل من الكويت وعمان وفلسطين والعراق وسوريا والسودان خلال شهر اغسطس 2018.

وأجرت الأمانة العامة للمنظمة بتاريخ 10 أكتوبر 2018 لقاء عمل مع ممثلين عن ديوان المحاسبة بدولة الكويت تم خلاله الاتفاق على التوزيع الزمني للأعمال اللازمة إلى حين الانتهاء من مرحلة التخطيط لمهمة الرقابة التعاونية وإعداد خطة التدقيق.

وبتاريخ 7 نوفمبر 2018 انعقد اجتماع عبر تقنية الفيديو باستخدام منصة مجتمع الإنتوساي ضمّ أعضاء الفرق المنتسبين إلى أجهزة الرقابة في كل من الكويت والعراق وعمان وفلسطين والأمانة العامة وتم خلاله مناقشة الورقة التي أعدها الجهاز الكويتي والمتعلقة بخطة التدقيق حول مهمة الرقابة التعاونية. كما تم الاتفاق على إحداث نافذة بموقع المنظمة على شبكة الانترنت تُدرج فيها الوثائق والتعليق والملاحظات المتعلقة بتنفيذ المهمة.

وقد استضاف ديوان المحاسبة بدولة الكويت خلال الفترة من 16 إلى 20 ديسمبر 2018 الاجتماع التنسيقي الأول بين أعضاء الفرق المشاركة والذي تم خلاله مناقشة خطط وبرامج العمل المقترحة من قبل الفرق المشاركة في المهمة للتوصل إلى إعداد خطة عمل موحدة، على أن يتم الشروع في تنفيذ المهمة ميدانيا ابتداء من شهر يناير 2019 وإعداد التقارير الوطنية في غضون ستة اشهر والتقرير الموحد بعد ثلاثة اشهر من إعداد التقرير الوطني.

### \* الجهاز المركزي للرقابة المالية في الجمهورية العربية السورية:

1- البدء بتنفيذ برنامج "تدريب المدربين":  
قام معالي رئيس الجهاز المركزي للرقابة المالية الأستاذ/ محمد برق بافتتاح دورة تدريبية لإعداد مدربين من كوادر الجهاز بعنوان "تدريب المدربين" واستمرت الدورة لـ 40 ساعة تدريبية وقد استهدفت الدورة في مرحلتها الأولى السادة المدراء ومعاوني مدراء بعض الإدارات الفنية والمركزية من مختلف قطاعات الجهاز.

2- توقيع اتفاقية مع جامعة تشرين لإحداث ماجستير تأهيل وتخصص في إدارة الأعمال اختصاص الرقابة والتدقيق:  
انطلاقاً من إيمان الجهاز المركزي للرقابة المالية في الجمهورية العربية السورية بضرورة تأهيل الكوادر الفنية لديه لمواكبة متطلبات العملية الرقابية خاصة في ظل إطلاق البرنامج الحكومي للإصلاح الإداري ومكافحة الفساد. قام كل من السيد رئيس الجهاز المركزي للرقابة المالية الأستاذ/ محمد برق والسيد رئيس جامعة تشرين الأستاذ الدكتور هاني شعبان بالتوقيع على اتفاق لإحداث برنامج ماجستير تخصصي في مجال الرقابة والتدقيق.  
ومن المقرر أن يستفيد من هذا البرنامج مفتشي فروع الجهاز وذلك ضمن أسس معتمدة من رئاسة الجهاز لاختيار المرشحين وبما يخدم عمل تلك الفروع.

كما تم في إطار تنفيذ الاتفاقية الموقعة مع المعهد العالي لإدارة الأعمال البدء ببرنامج الماجستير للدفعة الثانية والتي التحق فيها عدد من مفتشي الجهاز المركزي في الإدارات المركزية والفنية، علماً بأن هذه الاتفاقية تشمل ثلاث دفعات من مفتشي الجهاز HIBA المركزي بمعدل 30 مفتشاً في كل دفعة.

3- المؤتمر الثالث للجهاز المركزي للرقابة المالية في الجمهورية العربية السورية تحت شعار "تعزيز دور الجهاز المركزي في حماية المال العام":

عقد الجهاز المركزي للرقابة المالية في الجمهورية العربية السورية مؤتمره الثالث يومي 6 و7/11/2018 ويعتبر هذا المؤتمر محطة ضرورية لتقييم المرحلة السابقة والتخطيط لعمل المرحلة المستقبلية وبما يضمن دور فاعل للجهاز المركزي في حماية المال العام.

وانتهت أعمال المؤتمر إلى توصيات من بينها:

- تبني الإستراتيجية المستقبلية لعمل الجهاز المركزي والتي تبدأ من التدريب والتأهيل لجعل مخرجات العمل أكثر جودة وأوصى بضرورة متابعة تنفيذ ملاحظات الجهاز.

- التأكيد على بناء علاقات التعاون والتنسيق مع كافة الجهات العامة الخاضعة للرقابة.

- تحليل واقع عمل الجهات العامة الخاضعة للرقابة من خلال إجراء الدراسات القطاعية عن طريق فرق عمل لتحديد مواطن الخلل والانحراف لمعالجتها من قبل المعنيين.

- تعزيز دور الجهاز المركزي مع الأجهزة الرقابية والدولية والاستفادة من تجاربهم في مجال العمل خاصة وأن الجهاز المركزي هو عضواً في منظمتي الأربوساي والانتوساي.

- إعداد المقترحات اللازمة للجهات الوصائية لمعالجة أوضاع الأموال المسروقة والتالفة والمدمرة نتيجة ظروف الأزمة والانطلاق من سنة أساس يمكن الاعتماد عليها.



أولاً: أنشطة المنظمة الدولية لهيئات الرقابة المالية العليا (الانتوساي):

- 1- شارك الجهاز في الاجتماع 18 لمجموعة عمل الانتوساي المعني بالرقابة على البيئة خلال الفترة من 16-19 يوليو 2018 في اندونيسيا.
- 2- شارك الجهاز في الاجتماع السنوي للجنة الفرعية المعنية بمعايير الرقابة الداخلية للانتوساي ببولندا يومي 27-28 سبتمبر 2018.
- 3- المشاركة في ورشة "التخطيط للرقابة على الإطار المؤسسي لمكافحة الفساد" التي انعقدت في المغرب خلال الفترة من 17 إلى 21 سبتمبر 2018.
- 4- شارك الجهاز في اجتماع حول "مساهمات الأجهزة العليا للرقابة في أهداف التنمية المستدامة" المنعقد في نيويورك يومي 19-20 يوليو 2018 بالتعاون بين مبادرة تنمية الانتوساي والأمم المتحدة قسم الشؤون الاقتصادية والاجتماعية.

ثانياً: أنشطة المنظمة الآسيوية لهيئات الرقابة المالية العليا (الاسوساي):

- شارك الجهاز في الاجتماع الرابع عشر للجمعية العمومية لمنظمة الاسوساي خلال الفترة من 19 إلى 22 سبتمبر 2018 بجمهورية فيتنام. وعلى هامش الاجتماع شارك الجهاز في الندوة السابعة بعنوان "الرقابة على البيئة من أجل التنمية المستدامة".

ثالثاً: مشاركات دولية وإقليمية:

- 1- شارك الجهاز في الدورة السابعة لأمانة جمعية الدول الأطراف في الأكاديمية الدولية لمكافحة الفساد يومي 27-28 سبتمبر 2018 والتي عقدت في فيينا.
- 2- المشاركة في ورشة العمل حول Intelligence Based on Investigation المنعقدة في ماليزيا خلال الفترة من 23 إلى 27 يوليو 2018.
- 3- المشاركة في ورشة العمل حول موضوع "إدارة مخاطر الفساد" بماليزيا من تاريخ 13 ولغاية 17 أغسطس 2018.
- 4- شارك الجهاز في الاجتماع الرابع لمجموعة العمل الفرعية لإعداد دليل مكافحة الفساد في المشتريات العامة والذي تم عقده في جمهورية التشيك يومي 10 و11 أكتوبر 2018.
- 5- شارك الجهاز في الاجتماع الرابع لتحالف متعقبي الفساد الدولي التابع للبنك الدولي والمؤتمر الدولي الثامن عشر لمكافحة الفساد خلال الفترة من 22 إلى 26 أكتوبر 2018 في الدنمارك.

## \* ديوان الرقابة المالية والإدارية بدولة فلسطين:

1- ديوان الرقابة يوقع اتفاقية تعاون مع الجهاز الأعلى للحسابات في المغرب: وقع ديوان الرقابة المالية والإدارية، مع الجهاز الأعلى للحسابات في المملكة المغربية اتفاقية تعاون. وتنص الاتفاقية، التي تستمر لمدة خمس سنوات، على تبادل التجارب والخبرات بين الجهازين الرقابيين، وتعزيز سبل وتدعيم علاقات التعاون بينهما في ميدان الرقابة المالية العليا والمحاسبة.

وعقد الوفد سلسلة لقاءات مع المسؤولين في المجلس الأعلى للحسابات لمناقشة مختلف اختصاصات المحاكم المالية، كما التقى رئيس مجلس النواب، ورئيس المجلس الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، وزار المجلس الجهوي للحسابات بمدينة طنجة، واطلع على تجربة المجلس في مجال مراقبة الجماعات الترابية.

2- ديوان الرقابة يشارك في المؤتمر الإقليمي حول جاهزية الحكومات في تطبيق أهداف التنمية المستدامة 2030: شارك ديوان الرقابة المالية والإدارية في أعمال مؤتمر محكمة المحاسبات الهولندية والأجهزة الرقابية الست الشريكة من المنطقة العربية حول أهداف الأمم المتحدة للتنمية المستدامة 2030 في مدينة لاهاي.

وجاء هذا المؤتمر نتيجة لعدد من اجتماعات العمل المشترك بين أجهزة الرقابة في وقت سابق حول مراجعة جاهزية الحكومة في تطبيق أهداف التنمية المستدامة كجزء من تعاون برنامج "شراكة" طويل الأمد مع عدد من المؤسسات النظيرة في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا والذي شاركت في تأسيسه وزارة الخارجية الهولندية.

وقدم وفد الديوان عرضاً حول جاهزية الحكومة الفلسطينية في تطبيق أهداف التنمية المستدامة، والذي جاء نتيجة لعمل استمر عاماً كاملاً ومستنداً على نموذج معتمد لكافة أجهزة الرقابة. يهدف برنامج أهداف التنمية المستدامة الإقليمي إلى العمل معاً حول تقييم جاهزية الحكومات لتطبيق أهداف التنمية المستدامة ومراقبة وتقديم تقرير حول سير العمل فيها، وبالتالي الرقابة على أعمالها وعلى موثوقية البيانات التي تقدمها.

سلم رئيس ديوان الرقابة المالية والإدارية المستشار/ إياد تيم تقرير الديوان السنوي للعام 2017 للكتل البرلمانية في المجلس التشريعي.

وأكد تيم على أهمية رقابة الأداء التي انتهجها الديوان مؤخراً، لما لها من أثر كبير في إحداث فارق إيجابي في حياة المواطن.



التقرير السنوي 2017

رقابة وتحقق من أجل البناء والتنمية وتعزيز الحكم الرشيد

### 3- فلسطين وروسيا توقعان اتفاقية لإجراء عملية تدقيق مشترك:

وقع كل من ديوان الرقابة المالية والإدارية في دولة فلسطين، وهيئة المحاسبة لروسيا الاتحادية اتفاقية لإجراء عملية التدقيق المشترك "تدقيق استخدام أموال الميزانية الفيدرالية الممنوحة لدولة فلسطين على شكل مساعدة لترميم المركز الديني التاريخي في بيت لحم. جاء ذلك خلال استقبال رئيس الديوان المستشار إياد تيم وفداً من هيئة المحاسبة لروسيا الاتحادية في مكتبه بمدينة رام الله.



وتنص الاتفاقية التي تهدف إلى كفاءة وفعالية استخدام الأموال الممنوحة، على أن الطرفين ينطلقان في عملية التدقيق المشترك التي تجري في إطار القوانين والتشريعات القومية للطرفين، بما يعزز التعاون الدولي في مجال الاقتصاد والأموال ولتوسيع العلاقات بين روسيا الاتحادية ودولة فلسطين. وبهذا التوقيع سيتم مباشرة التدقيق المشترك على المشروع المذكور في بلدية بيت لحم من قبل الفريق الفلسطيني الروسي. يشار إلى أن هذه الاتفاقية تأتي بناء على اتفاقية التعاون بين هيئة المحاسبة لروسيا الاتحادية وديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين والمؤرخة في 16 كانون أول عام 2008.

### 4- تيم: الإعلام شريك استراتيجي في نشر رسالة ديوان الرقابة:

أكد رئيس ديوان الرقابة المالية والإدارية المستشار إياد تيم على أهمية الدور الذي تقوم به وسائل الإعلام الفلسطينية وتعاونها مع ديوان الرقابة في نشر أخبار الديوان المتعلقة بإصدار التقارير الرقابية والأنشطة التي يقوم بها. وشدد تيم على ضرورة استفادة وسائل الإعلام والصحفيين من المعلومات التي تنشر على موقع ديوان الرقابة الإلكتروني والتي تعتبر مادة هامة للصحفيين الاستقصائيين بشكل خاص. جاء ذلك خلال ورشة عمل خاصة بالإعلاميين الذين يمثلون مختلف وسائل الإعلام الفلسطينية لمناقشة آليات تطوير علاقة الديوان بالإعلام، نظمها ديوان الرقابة بالتعاون مع مركز جنيف للرقابة الديمقراطية على القوات المسلحة "DCAF" في مقر الديوان بمدينة رام الله.

### 5- انضمام فلسطين رسمياً إلى منظمة الآسوساي:

أعلن ديوان الرقابة المالية والإدارية انضمامه رسمياً للمنظمة الآسيوية للمؤسسات العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الآسوساي) وذلك بعد قبول المنظمة للطلب الفلسطيني المقدم بهذا الخصوص لتصبح العضو رقم 47. وأوضح ديوان الرقابة، في بيان صحفي صادر عنه، أن الانضمام إلى منظمة "الآسوساي"، يأتي انسجاماً مع توجهات القيادة الفلسطينية بالانضمام إلى المنظمات الدولية والإقليمية.



الفساد في الهيئات المحلية:  
 عقدت وزارة الحكم المحلي وبالتعاون مع هيئة مكافحة الفساد وديوان الرقابة المالية والإدارية، ورشة عمل بعنوان "دور الرقابة الداخلية في الحد من مخاطر الفساد في الهيئات المحلية".  
 وشارك في هذه الورشة كل من وزير الحكم المحلي، ورئيس هيئة مكافحة الفساد، ورئيس ديوان الرقابة المالية والإدارية، ومدير برنامج الإصلاح في قطاع الحكم المحلي ووكيل وزارة الحكم المحلي وعدد من رؤساء الهيئات المحلية وموظفي الرقابة في الوزارة والمديريات.  
 7- استمرار التعاون بين ديوان الرقابة ومحكمة المحاسبات الهولندية ضمن برنامج شراكة:



أنهى ديوان الرقابة المالية والإدارية، مشاركته في اجتماع عقد في مقر محكمة المحاسبات الهولندية في مدينة لاهاي الهولندية. بمشاركة رئيس الديوان ومدير عام الإدارة العامة للرقابة على البنية التحتية و6 رؤساء أجهزة رقابية عربية عليا. وناقش المجتمعون سبل تعميق واستمرار التعاون فيما بين الأجهزة المشاركة ضمن برنامج شراكة في الأعوام المقبلة، وفقا لما حققه البرنامج في مراحلها السابقة، التي كانت حول تقييم مدى جاهزية الحكومة لتطبيق أهداف التنمية المستدامة. واتفق المجتمعون على استمرار التعاون وتمديد العمل ضمن برنامج شراكة لسنتين قادمتين يتم من خلالهما تطبيق منهجية موحدة، سيتم التوافق عليها لاحقا لإجراء رقابة أداء حول موضوع معين ضمن القطاع الصحي، وربط أعمال الرقابة والتدقيق بأهداف التنمية المستدامة وخطة الحكومة وانجازاتها في هذه المجال.

8- ديوان الرقابة يُناقش مشروع توأمة بدعم من الاتحاد الأوروبي:

ناقش رئيس ديوان الرقابة المالية والإدارية مع الخبير في الاتحاد الأوروبي، إجراء عملية تقييم وإعداد وثيقة مشروع توأمة مع أحد الأجهزة الرقابية الأوروبية النظرية، بدعم من الاتحاد الأوروبي يبدأ عام 2019. وجاء ذلك خلال اجتماع عُقد في مقر الديوان بمدينة رام الله. يُشار إلى أن هذا المشروع يهدف لتعزيز قدرات الديوان في مختلف المجالات ليصبح مؤسسة مستقلة وفعالة تعمل وفقاً لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي).



- 1- شارك ديوان المحاسبة في الدورة الرابعة عشر للجمعية العامة للمنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. كما شارك الديوان في الندوة العلمية التي نظمت على هامش اجتماعات الجمعية العامة للمنظمة.
- 2- شارك ديوان المحاسبة في الاجتماع (35) للفريق الحكومي للخبراء والمعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ. والذي عقد في جنيف خلال شهر أكتوبر 2018. ويأتي هذا الاجتماع ضمن فعاليات مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية.
- 3- شارك ديوان المحاسبة في المؤتمر الدولي عن مراجعة النظراء والذي تم تنظيمه بالتعاون بين الجهاز الأعلى للرقابة في جمهورية سلوفاكيا ولجنة بناء القدرات التابعة لمنظمة الانتوساي واللجنة الفرعية لمراجعة النظراء في الانتوساي وهو عن موضوع "تحفيز وتأهيل الأجهزة العليا للرقابة لممارسة مراجعة النظراء" والذي عقد في براتسلافا في شهر يونيو 2018.
- 4- شارك ديوان المحاسبة في منتدى الخدمة العامة في مراكش بالملكة المغربية والذي ينظم بالشراكة بين وزارة الإصلاح الإداري والخدمة العامة بالملكة المغربية وإدارة الشؤون الاقتصادية والاجتماعية بالأمم المتحدة حيث تناولت جلسات المنتدى كيفية تنظيم الحكومات والمؤسسات والإدارات الحكومية وعملها لتحقيق أهداف التنمية المستدامة لتكون فعالة وشاملة وقابلة للمساءلة.
- 5- شارك ديوان المحاسبة في الندوة الخاصة بالرقابة على نظم المعلومات والتي استضافها الجهاز الأعلى للرقابة في جمهورية كازاخستان في استانا خلال الفترة من 9 إلى 13/7/2018.
- 6- شارك ديوان المحاسبة في الندوة المشتركة بين منظمة الانتوساي وإدارة الشؤون الاقتصادية والاجتماعية التابعة لمنظمة الأمم المتحدة والتي عقدت في نيويورك خلال يومي 19 و20/7/2018 حول موضوع مساهمة الأجهزة العليا للرقابة في تنفيذ أهداف التنمية المستدامة لتعزيز المناقشات الأساسية المتعلقة بتحقيق تلك الأهداف.
- 7- زار وفد من ديوان المحاسبة مقر محكمة الحسابات الهولندية في لاهاي في هولندا. وتهدف الزيارة إلى الإطلاع على تجربة محكمة الحسابات الهولندية في مجال رقابة الأداء والرقابة على نظم المعلومات. وتم خلال الزيارة استعراض تجربة ديوان المحاسبة بدولة قطر، وسبل تطوير العمل في هذين المجالين.
- 8- في إطار التعاون الثنائي بين ديوان المحاسبة وبعض الأجهزة الرقابية النظرية قام ديوان المحاسبة بتنظيم عدد من البرامج التدريبية بالتعاون مع كل من محكمة الحسابات التركية وديوان المحاسبة بدولة الكويت وجهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان.



\* قام الجهاز المركزي للمحاسبات بتنظيم اللقاء التدريبي حول موضوع "مهارات العمل الإداري الناجح" والذي عقد بمقر الجهاز خلال الفترة من 9 - 13 سبتمبر 2018 لعدد 14 عضو من أعضاء ديوان المراقبة العامة بالملكة العربية السعودية وذلك في إطار تفعيل مذكرة التفاهم الموقعة بين الجهاز المركزي للمحاسبات وديوان المراقبة العامة لتبادل الخبرات وتنظيم ورش العمل والدورات التدريبية في مجال العمل الرقابي. وقد تناول البرنامج التدريبي الموضوعات التالية:

1- المهارات التي يجب توافرها في الموظف الإداري الناجح.

2- مهارات التعامل مع ضغوط العمل.

3- مهارات إدارة الوقت.

4- مهارات التواصل الفعال.

5- مهارات التواصل الالكتروني في بيئة العمل.

### \* مشاركات الجهاز المركزي على المستوى الإفريقي:

أولاً: أنشطة المنظمة الدولية لهيئات الرقابة المالية العليا (الانتوساي):

1- شارك الجهاز المركزي للمحاسبات في الاجتماع الـ 54 للمجلس التنفيذي للأفروساي الذي عقد خلال الفترة من 7 - 10 اغسطس 2018 في ياوندي - الكامبيون، ومن ضمن ما تم خلال الاجتماع عرض تقارير الكيانات المختلفة للأفروساي ومنها تقرير أداء الأمانة العامة وتقريرى لجنتي الأفروساي لبناء القدرات وإدارة وتقاسم المعرفة وتقرير هيئة تحرير المجلة الإفريقية للمراجعة الشاملة وتقرير مجموعة عمل الأفروساي للمراجعة البيئية. كما تم عرض التقدم الذي تم إحرازه في المراجعة التعاونية فيما بين منظمتي الأفروساي والأولاسيفس حول المناطق المحمية. وتم استعراض الخبرات حول مكافحة الفساد في مجال التدفقات المالية غير المشروعة والتحديات التي تواجهها القارة الإفريقية وذلك بمشاركة ممثل عن الاتحاد الإفريقي خبير في هذا المجال. وقد تم كذلك عقد جلسة مناقشة مطولة حول الكفاءة المهنية للمراجعين وطرق دعمها وتنميتها، وتم اختيار الموضوعين الفنيين للجمعية العامة الخامسة عشرة عام 2020 حول "مراجعة قطاع الصناعات الاستخراجية في إفريقيا" و"تعميم مفهوم البيانات الضخمة (Big Data) في مراجعة القطاع العام"، وتم الاتفاق في نهاية الاجتماع على أن يستضيف الجهاز الأعلى للرقابة في السنغال الاجتماع الـ 55 للمجلس التنفيذي للأفروساي في النصف الثاني من عام 2019.

2- شارك الجهاز المركزي للمحاسبات في الاجتماع الثامن لمجموعة عمل الأفروساي للمراجعة البيئية الذي عقد خلال الفترة من 24- 28 سبتمبر 2018 في كيجالي- رواندا، وقد تم خلال هذا الاجتماع مناقشة الإدارة الجيدة لمسالتى التلوث والمخلفات لضمان الصحة والرفاهية في الدول الإفريقية، وتم استعراض تجارب بعض الدول في هذا الشأن. كما تمت مناقشة نتائج تطبيق الميثاق الأخضر بالأجهزة العليا للرقابة للدول الأعضاء بمجموعة العمل، وكذلك تم إقرار لائحة عمل المجموعة، علماً بأن جدول أعمال الاجتماع قد تضمن برنامجاً تدريبياً حول "استعدادات الحكومات لمواجهة التغيرات المناخية" والتعرف على التجارب الرائدة لدولة رواندا في مجال البيئة والمراجعة البيئية.

ثانياً: مشاركات على مستوى السوق المشتركة للشرق والجنوب الإفريقي (كوميسا):

1- شارك الجهاز المركزي للمحاسبات خلال الفترة من 2 - 6 يوليو 2018 في الاجتماع الأول لمجلس المراجعين الخارجيين لمنظمة الكوميسا (COBEA) والمتكون من الأجهزة العليا للرقابة لكل من بوروندي (الرئيس) مصر، اريتريا وأثيوبيا، وتم خلال الاجتماع التخطيط لعملية المراجعة الخارجية للأمانة العامة لمنظمة الكوميسا ومؤسساتها وتم وضع خارطة طريق لتنفيذ تلك المراجعة. وبدأت عملية المراجعة فعليا يوم 13 اغسطس 2018 في كل من زامبيا حيث مقر الأمانة العامة للكوميسا، ومالاوي حيث الجمعية الوطنية لسيدات الأعمال ولجنة تنظيم المنافسة، وأثيوبيا حيث معهد الجلود والمنتجات الجلدية، والسودان حيث محكمة العدل للكوميسا، وقد انتهت المراجعة في 5 أكتوبر 2018 بتسليم الأمانة العامة للكوميسا تقارير المراجعة النهائية بعد توقيعها من السادة رؤساء الأجهزة العليا للرقابة للدول الأربعة أو من فوضوهم.

2- شارك الجهاز المركزي للمحاسبات في اجتماع اللجنة الحكومية للكوميسا الذي عقد خلال الفترة من 9 - 11 يوليو 2018 في لوساكا - زامبيا، كما شارك في الاجتماع غير العادي للجنة الفرعية للمراجعة وشؤون الموازنة الذي عقد على هامش ذلك الاجتماع يوم 9 يوليو 2018.

3- شارك الجهاز المركزي للمحاسبات في اجتماعات منظمة الكوميسا المنعقدة خلال الفترة من 18 إلى 25 نوفمبر 2018 في لوساكا - زامبيا وهي على التوالي: اجتماع اللجنة الفرعية للمراجعة وشؤون الموازنة، اجتماع اللجنة الإدارية وشؤون الموازنة، اجتماع اللجنة الحكومية واجتماع المجلس الوزاري، وقد حضر الاجتماعات المشار إليها ممثل الجهاز، رئيس فريق مراجعة حسابات الأمانة العامة للكوميسا، حيث تأتي تلك المشاركة نظرا لمناقشة اللجان التقارير الصادرة عن مجلس المراجعين الخارجيين للكوميسا.

### \* مشاركة الجهاز المركزي في الفعاليات المقامة على المستوى الدولي:

1- رئاسة الجهاز للاجتماع الثاني عشر لمجموعة عمل الانتوساي لمكافحة الفساد وغسل الأموال الذي عقد في مكسيكو خلال الفترة من 2 إلى 5 أكتوبر 2018:

-ترأس معالي المستشار/ هشام بدوي، رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات ورئيس مجموعة عمل الإنتوساي لمكافحة الفساد وغسل الأموال، الاجتماع الثاني عشر للمجموعة الذي عقد في مكسيكية سيتي بالمكسيك خلال الفترة من 2 إلى 5 أكتوبر 2018.

وحضر الاجتماع ستة عشر مشاركا من عشرة أجهزة عليا للرقابة من بين أعضاء المجموعة، حيث تم عرض آخر التطورات والإنجازات التي تحققت من خلال جهود الأجهزة العليا للرقابة أعضاء مجموعة العمل في مجال عمل المجموعة وذلك من خلال المناقشات والعروض التقديمية، كما قامت مجموعات العمل الفرعية التابعة لمجموعة العمل بعرض ما تمّ تنفيذه من أنشطة خطة عمل المجموعة عن السنوات 2018-2019 بالإضافة إلى مناقشة الأنشطة وغسل الأموال. تمت الموافقة خلال الاجتماع على قيام مكتب المراجعة الوطني بالصين باستضافة الاجتماع الثالث عشر للمجموعة المقرر عقده في بكين يومي 25 و26 ابريل 2019.

2- مشاركة الجهاز باجتماع رؤساء الأجهزة العليا للرقابة وأصحاب المصلحة حول "مساهمة الأجهزة العليا للرقابة في تحقيق أهداف التنمية المستدامة" الذي عقد بمقر الأمم المتحدة بنيويورك - الولايات المتحدة الأمريكية خلال الفترة من 18 - 20 يوليو 2018:

\* ترأس معالي المستشار/ هشام بدوي، رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات وفد الجهاز في اجتماع الأجهزة العليا للرقابة وأصحاب المصلحة حول "مساهمة الأجهزة العليا للرقابة في تحقيق أهداف التنمية المستدامة" الذي عقد بمقر الأمم المتحدة بنيويورك - الولايات المتحدة الأمريكية خلال الفترة من 18 إلى 20 يوليو 2018 بالتعاون بين إدارة الشؤون الاقتصادية والاجتماع بالأمم المتحدة (UNDESA) ومبادرة تنمية الإنتوساي (IDI) وذلك عقب الاجتماع الوزاري التابع للمنتدى السياسي رفيع المستوى المعني بالتنمية المستدامة.

تم عقد هذا الاجتماع بهدف تعزيز المناقشات الموضوعية وتقاسم المعارف بشأن مساهمة الأجهزة العليا للرقابة في أهداف التنمية المستدامة. وكذا لإتاحة الفرصة لتقييم دور الأجهزة العليا للرقابة في أهداف التنمية المستدامة، وتبادل الخبرات والنتائج والدروس المستفادة من خلال إجراء عمليات مراجعة الاستعداد لتنفيذ أهداف التنمية المستدامة في مختلف المنظمات الإقليمية.

حيث أسفرت المناقشات عن دعم التفاهم المتبادل والحوار بين الأجهزة العليا للرقابة وأصحاب المصلحة من الأطراف الأخرى فيما يتعلق بتنفيذ أهداف التنمية المستدامة ودور الأجهزة العليا للرقابة إلى جانب الوقوف على توقعات أصحاب المصلحة بشأن المساهمات المقدمة من الأجهزة العليا للرقابة لأجندة الأمم المتحدة لعام 2030.

3- مشاركة الجهاز في الاجتماع السنوي لمجموعة عمل الانتوساي للدين العام الذي عقد في مدينة حيدر أباد - الهند خلال الفترة من 11 إلى 13 يوليو 2018:

شارك الجهاز بحضور الاجتماع السنوي لمجموعة عمل الإنتوساي للدين العام الذي عقد في مدينة حيدر أباد - الهند خلال الفترة من 11 إلى 13 يوليو 2018 تم خلال الاجتماع متابعة تقدم الأعمال في إطار أنشطة خطة عمل المجموعة مشروعات العمل، بالإضافة الى عرض احداث المستجدات في مجال مراجعة الدين العام، وتحديد أولويات المجموعة من الموضوعات في ضوء ذلك.

4- مشاركة الجهاز في الاجتماع الثامن عشر لمجموعة عمل الإنتوساي للمراجعة البيئية الذي عقد في باندونج - أندونيسيا خلال الفترة من 16 إلى 19 يوليو 2018:

- شارك الجهاز بحضور الاجتماع الثامن عشر لمجموعة عمل الإنتوساي للمراجعة البيئية الذي عقد في باندونج - أندونيسيا خلال الفترة من 16 إلى 19 يوليو 2018 تم خلال الاجتماع مناقشة عدد من القضايا والموضوعات البيئية من أهمها: الإدارة البيئية الحضرية، وإشراك المجتمعات في الإدارة المستدامة للأراضي، والتنوع البيولوجي في مجال الزراعة، والحفاظ على الموارد البيئية وحمايتها، والمراجعة البيئية للغابات، وسبل التواصل بين الأجهزة في مجال المراجعة البيئية وإدارة الكوارث. تم عقد جلسات متوازية على هامش الاجتماع تضمنت عرض ومناقشة الموضوعات التالية: تغير المناخ، الممارسات البيئية السليمة في الأجهزة العليا للرقابة بشكل خاص وفي المدن بشكل عام، إدارة الأرض والتربة، أهداف التنمية المستدامة، إدارة مياه الصرف والصحة البيئية والتنوع البيولوجي وإدارة النفايات والإنتاج الزراعي والبيانات البيئية. كما تم خلال الاجتماع مناقشة نتائج الاستبيان التاسع الذي سبق أن أعدته رئاسة المجموعة وقامت الأجهزة العليا للرقابة باستيفائه في وقت سابق، كما تمت مناقشة رؤية المجموعة بشأن التدريب وتنمية المهارات في مجال المراجعة البيئية والتعاون مع مبادرة تنمية الانتوساي (IDI).

5- مشاركة الجهاز في دورة تدريبية في مجال مراجعة الأداء ضمن برنامج التعاون الفني (MTCP) خلال الفترة من 16 إلى 19 يوليو 2018:

- شارك الجهاز بحضور دورة تدريبية في مجال مراجعة الأداء ضمن برنامج التعاون الفني (MTCP) خلال الفترة من 6 إلى 17 أغسطس 2018 في ماليزيا. حضر اللقاء 13 مشاركا من 11 دولة، حيث تضمنت الموضوعات أسس رقابة الأداء، واستخدام معايير الإنتوساي والأساليب العلمية لقياس الأداء ومراقبة الجودة وكيفية إعداد التقارير ومتابعتها. كما تضمن اللقاء عرض حالات عملية عن رقابة الأداء وتجربة الجهاز الأعلى للرقابة بماليزيا في هذا المجال.

6- مشاركة الجهاز في الاجتماع الحادي والسبعين للمجلس التنفيذي لمنظمة الإنتوساي الذي عقد في روسيا الاتحادية يومي 15 و16 نوفمبر 2018:

- شارك الجهاز بحضور الاجتماع الحادي والسبعين للمجلس التنفيذي للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) الذي عقد في روسيا الاتحادية يومي 15 و16 نوفمبر 2018 وذلك بصفة الجهاز عضوا في المجلس التنفيذي الذي يتكون من عشرين جهازا أعلى للرقابة من بين مائتي عضو بالمنظمة وبصفته رئيسا لمجموعة عمل الإنتوساي لمكافحة الفساد وغسل الأموال.

وتم خلال الاجتماع مناقشة تقارير الأهداف الإستراتيجية للمنظمة، بالإضافة إلى القوائم المالية، وتقارير اللجان الرئيسية والفرعية ومجموعات العمل في إطار متابعة سير وتطور العمل في المنظمة، وكذا تقرير الجهاز الأعلى للرقابة بروسيا الاتحادية بشأن الاستعدادات والترتيبات لاستضافة المؤتمر الدولي الثالث والعشرين للمنظمة والمقرر عقده في سبتمبر 2019 في موسكو.

1- شارك الديوان في ورشة العمل حول " رقابة الإطار المؤسسي لمكافحة الفساد" والتي نظمتها مبادرة الانتوساي للتنمية بالتعاون مع المنظمة العربية وذلك خلال الفترة من 09/17 إلى 2018/09/21 بالمملكة المغربية. وتم خلالها عرض خطط رقابة الأداء للأجهزة المشاركة متضمنة آلية تنفيذ مهام رقابية على الإطار المؤسسي لمكافحة الفساد في القطاع الصحي وتقييمها من قبل الأجهزة المشاركة فيما بينها، والتي تعتبر استكمالاً لنتائج ورشة العمل التي أقيمت في المملكة الأردنية الهاشمية خلال شهر اغسطس 2018.



2- شارك الديوان بوفد رسمي برئاسة الأستاذ/ خالد شكشك رئيس الديوان في المؤتمر الدولي الذي نظّمته منظمة الانتوساي بالتعاون مع إدارة الشؤون الاقتصادية والاجتماعية بالأمم المتحدة (UNDESA) ومبادرة تنمية الانتوساي (IDI) خلال يومي 2018/08/22-21 بمقر الأمم المتحدة بنيويورك - وتناول مساهمات أجهزة الرقابة في تبادل المعلومات والمعرفة حول أهداف التنمية المستدامة والنقاشات مع أصحاب المصلحة في تنفيذها.



3- نظم مركز البحوث والدراسات الإستراتيجية بتاريخ 2018/07/29 حلقة نقاش حول آليات الإصلاح الاقتصادي في ظل الانقسام السياسي قدمت خلالها ورقة عمل تناولت تشخيص هيكل الاقتصاد الليبي واتجاهاته على ثلاث مراحل وخصوصيات ومؤشرات كل مرحلة وتبعاتها على الوضع الحالي.



4- شارك وفد رسمي من الديوان في فعاليات المؤتمر الدولي الثامن عشر لمكافحة الفساد، والاجتماع الرابع لتحالف متعقبي الفساد الدولي والتي نظمت بالمملكة الدنماركية "كوبنهاغن" بتاريخ 2018/10/22 واستضافتهما وزارة الخارجية الدنماركية بالتعاون مع مجموعة البنك الدولي ومنظمة الشفافية الدولية. ونوقش خلال المؤتمر الصعوبات التي تواجه الحكومات الوطنية في مكافحة الفساد وسبل تطوير آليات مكافحته على المستوى الدولي بالإضافة إلى استعراض وسائل تعزيز الحوكمة الرشيدة. فيما تناول الاجتماع الرابع لتحالف متعقبي الفساد الدولي والتابع لمجموعة البنك الدولي في محاوره تعزيز التحالف الدولي لمكافحة وتعقب الفاسدين من خلال تعزيز النزاهة وبناء الثقة وتقليل حالات الإفلات من العقاب.



# 18th IACC

## COPENHAGEN, DENMARK

### 22-24 October 2018

#IACC18

**IACC**  
INTERNATIONAL  
ANTI-CORRUPTION  
CONFERENCE

**TRANSPARENCY  
INTERNATIONAL**  
the global coalition against corruption

**MINISTRY OF  
FOREIGN AFFAIRS  
OF DENMARK**  
Danida

5- شارك ديوان المحاسبة في اللقاء التدريبي حول "ادارة مخاطر الفساد في قطاع الصحة" والذي نظّمته جمعية الشفافية الليبية (أحد منظمات المجتمع المدني) بالعاصمة التونسية خلال شهر اكتوبر 2018 وبمشاركة ممثلين عن الأجهزة التنفيذية بدولة ليبيا واستعرض خبراء الشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد خلاله آليات مكافحة الفساد في القطاع الصحي. كما تم خلاله عرض التجربة التونسية في هذا المجال.



6- شارك ديوان المحاسبة خلال شهر أكتوبر 2018 في فعاليات المنتدى السنوي للتطوير العقاري ممثلين عن وزارة التخطيط وجهاز تنفيذ مشروعات الإسكان والمرافق وصندوق الإنماء الاقتصادي والاجتماعي والهيئة العامة لتشجيع الاستثمار وشؤون الخصخصة ولقيف من رجال الأعمال الليبيين والأجانب ونوقش خلاله آليات تفعيل الشراكة بين القطاع العام والخاص في مجال تطوير القطاع العقاري.

# المنتدى السنوي للتطوير العقاري THE REAL ESTATE DEVELOPMENT FORUM





## مواقع على الانترنت ذات العلاقة بطبيعة أعمال الأجهزة الرقابية

المنظمة الإفريقية للأجهزة العليا للرقابة للبلدان الناطقة باللغة الانكليزية

<http://www.afrosai-e.org.za>

المنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة

[http:// www.asosai.org/asosai](http://www.asosai.org/asosai)

المنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة

[http:// www.eurosai.org](http://www.eurosai.org)

لجنة الانتوساي للمعايير المهنية

[http:// www.psc-intosai.org](http://www.psc-intosai.org)

لجنة الانتوساي لبناء القدرات

[http:// www.intosaicbc.org](http://www.intosaicbc.org)

لجنة الانتوساي للمعايير المهنية لتبادل المعرفة وخدمة المعرفة

[http:// www.intosaiksc.org](http://www.intosaiksc.org)

لجنة الانتوساي لمراجعة نظم المعلومات

[http:// www.intosaiitaudit.org](http://www.intosaiitaudit.org)

المنظمة العربية للتنمية الإدارية

[http:// www.arado.org](http://www.arado.org)

الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية

[http:// www.aabfs.org](http://www.aabfs.org)



## شروط ومعايير النشر في مجلة الرقابة المالية

### أ- شروط النشر:

- 1- أن تقدم البحوث والمقالات مطبوعة أو مكتوبة بلغة عربية سليمة وأسلوب واضح.
- 2- أن يتم التقيد في إعداد البحوث والمقالات بأصول وقواعد البحث العلمي المتعارف عليها سواء من حيث الشكل كإعداد خطة للدراسة تبدأ بمقدمة تبين الهدف من إثارة الموضوع وأهميته ومنهج البحث وتقسيمه ثم الانتقال إلى صلب الموضوع وجوهره والانتهاؤ بخاتمة للموضوع، أو من حيث المضمون كعرض الموضوع وتحديد أهدافه بدقة ووضوح واستعراض عناصره بعمق وموضوعية.
- 3- أن يتم توثيق المصادر بدقة وأمانة سواء أكانت 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- موضوعات النشر:

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

### ج- ملاحظات عامة:

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

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

كما تتضمن أبواباً ثابتة مثل أخبار الأجهزة الأعضاء في المنظمة ونشاطات التدريب والبحث العلمي والمصطلحات الرقابية. ويمكن الإطلاع على الأعداد التي صدرت من خلال الصفحة الخاصة بالمجلة على موقع المنظمة من خلال هذا الرابط:

نشریات ودراسات وأدلة رقابية 232\_111 http://www.arabosai.org/Ar/

العربية | بحث Q

من أجل تدعيم العمل الرقابي العربي

الرئيسية > نشریات ودراسات وأدلة رقابية

نشریات ودراسات وأدلة رقابية

مجله الرقابه الماليه | مجله الانتوساي | الأدله الرقابيه | دراسات

كلمات مفاتيح

يوم / شهر / عام

العدد الأخير من المجله

مجله الرقابه الماليه عدد 60

الأعداد السابقه

هيكل المنظمة

الجمعية العامه

المجلس التنفيذي

لجنة تنمية القدرات المؤسسيه

لجنة المعايير المهنيه والرقابيه

لجنة المخطط الاستراتيجي

لجنة البيئه

الدورات التدريبية واللقاءات العلمية

نشریات ودراسات وأدلة رقابية

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

© المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

## قائمة الأجهزة الأعضاء في المنظمة وعناوينها

- 1- ديوان المحاسبة بالملكة الأردنية الهاشمية، ص. ب. 950334 - عمان - الهاتف: (00962 65503333) - الفاكس: (00962 65533019) - العنوان الإلكتروني: [www.audit-bureau.gov.jo](mailto:info@ab.gov.jo) - البريد الإلكتروني: [info@ab.gov.jo](mailto:info@ab.gov.jo).
- 2- ديوان المحاسبة بالإمارات العربية المتحدة، ص. ب. 3320 - أبو ظبي - الهاتف: (00971 26359999) - الفاكس: (00971 6359998) - العنوان الإلكتروني: [www.saiuae.gov.ae](mailto:saiuae@emirates.net.ae) - البريد الإلكتروني: [saiuae@emirates.net.ae](mailto:saiuae@emirates.net.ae).
- 3- ديوان الرقابة المالية والإدارية بمملكة البحرين، ص. ب. 18222 - المنامة - الهاتف: (00973 17 565 111) - الفاكس: (00973 17 564450) - العنوان الإلكتروني: [www.nao.gov.bh](mailto:Plan&Dev@nao.gov.bh) - البريد الإلكتروني: [Plan&Dev@nao.gov.bh](mailto:Plan&Dev@nao.gov.bh).
- 4- دائرة المحاسبات بالجمهورية التونسية، المركز العمراني الشمالي، نهج أحمد السنوسي، عمارة ب 4 - 1080 تونس - الهاتف: (00216 70 258300) - الفاكس: (00216 71 949913) - العنوان الإلكتروني: [www.courdescomptes.net.tn](mailto:info@courdescomptes.net.tn) - البريد الإلكتروني: [info@courdescomptes.net.tn](mailto:info@courdescomptes.net.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](mailto:cabinet@ccomptes.org.dz) - البريد الإلكتروني: [cabinet@ccomptes.org.dz](mailto:cabinet@ccomptes.org.dz).
- 6- الجهاز العالي للرقابة المالية والمحاسبة بجمهورية جيبوتي، قصر الشعب - الطابق الأول - ص. ب. 3331 - جيبوتي - الهاتف: (00253 357775) - الفاكس: (00253 250144) - البريد الإلكتروني: [ccdb.djibouti@intnet.dj](mailto:ccdb.djibouti@intnet.dj).
- 7- ديوان المراقبة العامة بالملكة العربية السعودية، ص. ب. 7185 - الرياض 11128 - الهاتف: (00966114029255) - الفاكس: (00966114043887) - العنوان الإلكتروني: [www.gab.gov.sa](mailto:develop@gab.gov.sa) - البريد الإلكتروني: [develop@gab.gov.sa](mailto:develop@gab.gov.sa) / [gab@gab.gov.sa](mailto:gab@gab.gov.sa).
- 8- ديوان المراجعة القومي بجمهورية السودان، ص. ب. 91 - الخرطوم - الهاتف: (0024911778231) - الفاكس: (0002491177534) - العنوان الإلكتروني: [www.sudaudit.com](mailto:www.sudaudit.com) - البريد الإلكتروني: [ricydexon@yahoo.com](mailto:ricydexon@yahoo.com) / [nationalaudit@gmail.com](mailto:nationalaudit@gmail.com).
- 9- الجهاز المركزي للرقابة المالية بالجمهورية العربية السورية، شارع 29 آيار - دمشق - الهاتف: (0096311 3312196) - الفاكس: (0096311 2318013) - البريد الإلكتروني: [auditsyria@yahoo.com](mailto:auditsyria@yahoo.com) / [zewarteba@hotmail.com](mailto:zewarteba@hotmail.com).
- 10- ديوان المراجع العام بجمهورية الصومال، ص. ب. 1284 - مقديشو -
- 11- ديوان الرقابة المالية الاتحادية في جمهورية العراق، شارع حيفا - بناية رقم 90 - ص. ب. 7038 - بغداد - الهاتف: (00964 15372347) - الفاكس: (009641 5372623) - العنوان الإلكتروني: [www.bsairaq.net](http://www.bsairaq.net) - البريد الإلكتروني: [bsairaq@yahoo.com](mailto:bsairaq@yahoo.com) / [bsa@bsairaq.net](mailto:bsa@bsairaq.net).
- 12- جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان، ص. ب. 727 - مسقط 113 - الهاتف: (00968 24736219) - الفاكس: (00968 24740264) - العنوان الإلكتروني: [www.sai.gov.om](http://www.sai.gov.om) - البريد الإلكتروني: [President@sai.gov.om](mailto:President@sai.gov.om) - [intr@sai.gov.om](mailto:intr@sai.gov.om).
- 13- ديوان الرقابة المالية والإدارية بدولة فلسطين، ص. ب. 755 - رام الله - الهاتف: (0097022972289) - الفاكس: (0097022972293) - العنوان الإلكتروني: [www.saacb.ps](http://www.saacb.ps) - البريد الإلكتروني: [scj@facb.gov.ps](mailto:scj@facb.gov.ps) / [facb@facb.gov.ps](mailto:facb@facb.gov.ps).
- 14- ديوان المحاسبة بدولة قطر، ص. ب. 2466 - الدوحة - الهاتف: (009744440200000) - الفاكس: (009744440200200) - العنوان الإلكتروني: [www.sab.gov.qa](http://www.sab.gov.qa) - البريد الإلكتروني: [president.office@abq.gov.qa](mailto:president.office@abq.gov.qa).
- 15- وزارة المالية والميزانية بجمهورية القمر الاتحادية الإسلامية، ص. ب. 324 - موروني.
- 16- ديوان المحاسبة بدولة الكويت، ص. ب. 17 - الشامية 71661 - الهاتف: (00962654957777) - الفاكس: (0096524957700) - العنوان الإلكتروني: [www.sabq8.org](http://www.sabq8.org) - البريد الإلكتروني: [training@sabq8.org](mailto:training@sabq8.org).
- 17- ديوان المحاسبة بالجمهورية اللبنانية، محلة القنطاري - شارع الجيش - بيروت - الهاتف: (379830009611) - الفاكس: (009611 379831) - العنوان الإلكتروني: [www.coa.gov.lb](http://www.coa.gov.lb) - البريد الإلكتروني: [diwan@coa.gov.lb](mailto:diwan@coa.gov.lb).
- 18- ديوان المحاسبة الليبي، الظهر - طرابلس - ليبيا - الهاتف: (00218214449748) - الفاكس: (00218214440630) - العنوان الإلكتروني: [www.libyansai.gov.ly](http://www.libyansai.gov.ly) - البريد الإلكتروني: [libyansai@gmail.com](mailto:libyansai@gmail.com).
- 19- الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية، شارع صلاح سالم، ص. ب. 11789 - مدينة نصر - القاهرة - الهاتف: (002024013956) - الفاكس: (00202 4017086) - العنوان الإلكتروني: [www.CAO.gov.eg](http://www.CAO.gov.eg) - البريد الإلكتروني: [ircdept@yahoo.com](mailto:ircdept@yahoo.com).
- 20- المجلس الأعلى للحسابات بالملكة المغربية، زنقة التوت، شارع النخيل، سكتور 10 - حي الرياض - الرباط - الهاتف: (0002123756374) - الفاكس: (0021237563717) - العنوان الإلكتروني: [www.courdescomptes.ma](http://www.courdescomptes.ma) - البريد الإلكتروني: [ccomptes@courdescomptes.ma](mailto:ccomptes@courdescomptes.ma).
- 21- محكمة الحسابات بالجمهورية الإسلامية الموريتانية، شارع جمال عبد الناصر، ص. ب. 592 - انواكشوط - الهاتف: (0022245255249) - الفاكس: (00222 45254964) - العنوان الإلكتروني: [www.cdcmr.mr](http://www.cdcmr.mr) - البريد الإلكتروني: [ccomptes@cc.gov.mr](mailto:ccomptes@cc.gov.mr).
- 22- الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية، ص. ب. 4180 - عدن - الهاتف: (009671231511) - الفاكس: (009671 4235579) - العنوان الإلكتروني: [www.coca.gov.ye](http://www.coca.gov.ye) - البريد الإلكتروني: [gogo13026@gmail.com](mailto:gogo13026@gmail.com).



المركز العمراني الشمالي، نهج أحمد السنوسي، عمارة ب 4

الطابق الثاني – 1080 تونس

الهاتف: 00216 71 949915

الفاكس: 00216 71 949914

العنوان الإلكتروني: [www.arabosai.org](http://www.arabosai.org)

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