دور الأجهزة العليا في الرقابة على الاستثمارات العامة

المسابقة العلمية

الثالثة عشرة

إعداد

مراجع / محمد معتز مصطفي

"وَمَا أُوتِيتُم مِّنَ الْعِلْمِ إِلَّا قَلِيلًا"

كل الشكر والتحية والتقدير

- للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة لإتاحتها الفرصة لأعضاء الاجهزة العليا للرقابة للاشتراك في مسابقة البحث العلمي الثالثة عشر وتوسيع مداركنا وإضافة معلومات قيمة من خلال البحث والاطلاع.
- للجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية لإثقالنا بخبراته وعطاؤه وإثرائنا في مجال العمل الرقابي والحرص على تنمية قدرات اعضائه من الكوادر الفنية.
- لمعالي المستشار / رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات لإعطائنا البادرة نحو الاشتراك في المسابقة ودعمه الدائم وتشجيعه لأعضاء الجهاز وحرصه على إطلاع الأعضاء على أحدث المستجدات في مجال العمل الرقابي.
- لزملائي وأساتذتي ومن علمني حرفاً ومن لم يبخل بعلم ينتفع به أو معلومة أو دعم أو خبرة أو مشورة او نصيحة.
- لوالدي ومهما عاملتهم بإحساناً رداً على تربيتي فلن أستطع إيفائهم حقهم حفظهم الله وأطال في اعمارهم.

الحمد لله على كل نعمة حبانا الله بها لا تُعد ولا تحصى

ملخص البحث

من خلال المسابقة العلمية الثالثة عشرة التي تنظمها المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة فقد تم اختيار الموضوع تحت عنوان "دور الاجهزة العليا للرقابة على الاستثمارات العامة" ليكون اختيار الباحث نظرياً وتطبيقياً من خلال الامثلة العملية وهو الذي يعتبر من أهم المواضيع التي تخص مجال العمل الرقابي وقد تم التطرق من خلال الدراسة إلى إلقاء نظرة عامة على إطار ومبادئ عمل الأجهزة العليا للرقابة التي تعمل وفق اسلوب نموذجي وما هي الشروط اللازمة لبدأ تلك الاجهزة عملها في الرقابة على الاستثمارات العامة والتعرف على قوانين عينة من الاجهزة الأعضاء بالمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (أرابوساي) وكيف تعمل تلك الاجهزة في استقلالية وبتفويض من دستور الدولة ومن خلال السلطات الممنوحة لتلك الأجهزة .

ومن خلال دراسة الإطار العام لرقابة الاجهزة العليا من حيث تفويضها وبيئة الرقابة وأهداف وعناصر عملية الرقابة وماهي الشفافية المطلوبة لعمل الأجهزة في ظل متطلبات معايير الإنتوساي وتم إلقاء الضوء عن كثب على المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (أرابوساي) وتعاونها مع منتسبيها من الأجهزة الاعضاء بالدول العربية في استكمال ورفع كفاءة الأجهزة لأداء دورها الرقابي المنوطة به من خلال التعليم والتدريب المستمر وتنمية قدرات الأعضاء وبتفصيل هيكلها التنظيمي واهدافها ولجانها.

ثم تم التعرض للدور الرقابي للأجهزة العليا وانواع الرقابة التي تقدمها من رقابة مالية وهدفها ونطاق رقابتها وانواع البيانات المالية والشروط الواجب مراجعتها بها وشروط عملية الرقابة ورقابة الاداء وهدفها ونطاقها ومحدداتها ومناهج الرقابة على الاداء وما يجب مراعاته أثناء القيام بها ورقابة التزام وهدفها وخصائصها وأنواعها و استعراض امثلة عملية من الدول العربية وأجهزتها العليا للرقابة والتعرف على ماهية التقارير الرقابية بوجه عام وما الهدف منها وأهمية التقارير الرقابية مع استعراض نماذج للتقارير المطلوبة من بعض الاجهزة العليا للرقابة بالدول العربية.

وفي نهاية البحث من خلال الباب الأخير تم التركيز على دور الأجهزة العليا للرقابة على الأموال والاستثمارات العامة بداية من الأعمال التمهيدية للرقابة المالية والتخطيط لها وتنفيذها والتعرف على

محتويات تقرير الرقابة المالية وأنواع الرأي في التقارير المالية واعتبارات الرقابة الأخرى وذلك في إطار معايير الإنتوساي ومن ثم سيتم إلقاء الضوء على الإجراءات التحليلية للجهات العليا في الرقابة المالية وقد تم التحقق من خلال عرض حالة تطبيقية لنموذج بجمهورية مصر العربية ومن حيث قيام الجهاز المركزي للمحاسبات في أداء دوره المنوط به في الرقابة على الاستثمارات والاموال العامة متي جاوزت نسبة المال العام ٢٥% ومن عينة مكونة من ١٠ شركات مدرجة في قطاع البورصة بقطاع الأغذية والمشروبات والتي قامت بالإفصاح عن البيانات المالية الخاصة بها على موقع البورصة المصرية ومن ضمنها تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات التي تم إعدادها ضمن متطلبات معايير المراجعة والمحاسبة المصرية وقانونه وفي ظل التزام الجهاز بمعايير الإنتوساي والتزام الجهاز نحو تقديم التقرير المالي بمتطلباته .

وفي الخاتمة تم عرض النتائج والتوصيات التي تم الوصول إليها عن أثر ودور الأجهزة العليا في الرقابة على الاستثمارات والاموال العامة.

جدول المحتويات

المحتوى	رقم الصفحة
مقدمة البحث	٩
مشكلة البحث	١٠
أهداف البحث	١١
أهمية البحث	١٢
منهج البحث	١٣
خطة البحث	١٣
الباب الاول: نظرة عامة على إطار ومبادئ عمل الأجهزة العليا للرقابة النموذجية	١٧
تمهيد	١٨
المبحث الأول : مبادئ تأسيس الأجهزة العليا للرقابة	١٩
١/١/١ تأسيس الأجهزة العليا للرقابة	٢٠
٢/١/١ القوانين المنظمة لإنشاء الأجهزة العليا للرقابة	٢٢
٣/١/١ استقلالية الاجهزة العليا للرقابة	٢٤
٤/١/١ سلطات الاجهزة العليا للرقابة	٢٦
المبحث الثاني: الإطار العام لرقابة الأجهزة العليا	٢٧
١/٢/١ التفويض	٢٨
٢/٢/١ بيئة الرقابة	٣٢
٣/٢/١ أهداف الرقابة	٣٣
٤/٢/١ عناصر عملية الرقابة	٣٤

المحتوى	رقم الصفحة
المبحث الثالث: الاجهزة العليا للرقابة النموذجية	٣٥
١/٣/١ الشفافية	٣٦
٢/٣/١ الإدارة الرشيدة	٣٦
٣/٣/١ الامتياز وجودة الرقابة	٣٧
٤/٣/١ الكفاءة وتنمية القدرات	٣٨
المبحث الرابع: منظمة الأرابوساي	٣٩
١/٤/١ مقدمة	٤٠
٢/٤/١ الهيكل التنظيمي	٤١
٣/٤/١ أهداف المنظمة	٤٥
٤/٤/١ لجان المنظمة	٤٦
٥/٤/١ أنشطة التدريب والتعليم المستمر	٥١
الباب الثاني: الدور الرقابي للأجهزة العليا	٥٥
تمهيد	٥٦
المبحث الأول: الرقابة المالية	٥٧
١/١/٢ الرقابة المالية	٥٨
٢/١/٢ الهدف من الرقابة المالية	٥٨
٣/١/٢ نطاق الرقابة المالية	٥٩
٤/١/٢ أنواع البيانات المالية	٥٩

المحتوى	رقم الصفحة
٥/١/٢ الشروط الواجب توافرها في البيانات المالية	٦٠
٦/١/٢ شروط عملية الرقابة المالية	٦٠
المبحث الثاني : رقابة الأداء	٦١
١/٢/٢ رقابة الأداء	٦٢
٢/٢/٢ الهدف من رقابة الأداء	٦٢
٣/٢/٢ نطاق رقابة الأداء	٦٣
٤/٢/٢ محددات رقابة الأداء	٦٣
٥/٢/٢ مناهج الرقابة على الأداء	٦٤
٦/٢/٢ ما يجب مراعاته عند الرقابة على الأداء	٦٤
المبحث الثالث : رقابة الالتزام	٦٥
١/٣/٢ رقابة الالتزام	٦٦
٢/٣/٢ الهدف من رقابة الالتزام	٦٦
٣/٣/٢ خصائص رقابة الالتزام	٦٧
٤/٣/٢ أنواع رقابة الالتزام	٦٧
٥/٣/٢ نماذج لأنواع رقابة الاجهزة العليا	٦٨
المبحث الرابع : التقارير الرقابية	٧١
١/٤/٢ ماهية التقارير الرقابية	٧٢
٢/٤/٢ الهدف من التقرير الرقابي	٧٢
٣/٤/٢ أهمية التقارير الرقابية	٧٣
٤/٤/٢ نماذج عملية لأنواع التقارير الرقابية	٧٤
٥/٤/٢ إرشادات عامة لكتابة التقارير	٧٩
٦/٤/٢ معايير إعداد التقارير الرقابية	٨١
٧/٤/٢ متطلبات إعداد التقارير الرقابية	٨٣
الباب الثالث: دور الأجهزة العليا للرقابة على الاستثمارات العامة "حالة تطبيقية على الرقابة المالية"	٨٤
تمهيد	٨٥
المبحث الاول: الاعمال التمهيدية للرقابة المالية	٨٦
١/١/٣ إنشاء ملفات عملية الرقابة	٨٧
٢/١/٣ استيفاء متطلبات السلوك المهني	٨٩
٣/١/٣ خطاب تفهم عملية الرقابة	٩٠
المبحث الثاني : التخطيط والتنفيذ لعملية الرقابة	٩١
١/٢/٣ أهداف عملية الرقابة المالية	٩٢
٢/٢/٣ الموارد اللازمة للرقابة المالية	٩٣
٣/٢/٣ وضع إطار تنفيذ الرقابة المالية	٩٤
٤/٢/٣ تنفيذ خطة الرقابة المالية	٩٥
المبحث الثالث : تقارير الرقابة المالية	٩٦
١/٣/٣ تمهيد	٩٧
٢/٣/٣ محتويات التقرير	٩٧
٣/٣/٣ أنواع الرأي في التقارير المالية	٩٩
٤/٣/٣ اعتبارات الرقابة الأخرى	١٠١
المبحث الرابع : نموذج حالة عملية للتقارير المالية	١٠٢
١/٤/٣ تمهيد	١٠٣
٢/٤/٣ الإجراءات التحليلية لفحص القوائم المالية	١٠٤
٣/٤/٣ الحالة العلمية	١١٩
الخاتمة	١٤٠

المحتوى	رقم الصفحة	المحتوى	رقم الصفحة
النتائج	١٤٠	قائمة المراجع	١٤٢
التوصيات	١٤١		

المقدمة

تعتبر رقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على الاستثمارات العامة مطلب وطني لكل دولة فالأموال الحكومية هي المحرك الأساسي للاقتصاد، كما أن الرقابة على الأموال العامة تأتي أهميتها في حماية الموارد المحلية والتي هي مصدر تسعى الحكومة لتنميتها من خلال مشاريع واستثمارات القطاع العام، وكذلك إن تلك الاستثمارات تخدم خطط الدولة في تحقيق أهدافها وأهداف التنمية المستدامة.

وفي هذا الصدد لابد التعرف عن كثب على دور الأجهزة العليا في حماية الاموال العامة، وممارسة تكليفها الرقابي المنوطة به والذي يكفله لها الدستور والقوانين والتشريعات وتلتزم برقابتها جميع الأجهزة بالحكومة فهو بموجب تفويض للأجهزة الرقابية كما وضحته المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الصادرة عن منظمة الإنتوساي طبقا لما جاء بمعيار ISSAI100 المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام فحدد إطار الرقابة على القطاع العام [1]"يمارس الجهاز الاعلى للرقابة المالية والمحاسبة مهمته المتمثلة في الرقابة على القطاع العام ضمن ترتيب دستوري مجدد وبموجب وظيفته وتفويضه اللذين يضمان الاستقلالية والسلطة التقديرية الكافية في أداء واجباته" ، ولذلك فلابد من تمتع الاجهزة العليا للرقابة باستقلاليتها وبما يضمن حيادها التام وإبداء الرأي حول جودة وكفاءة وفاعلية عملية إدارة الملكية العامة بكافة أنشطتها.

[1] ISSAI 100 إطار رقابة القطاع العام صـــ ٦-المباديء الأساسية لرقابة القطاع العام - معايير الإنتوساي -

مشكلة البحث

إن إدارة الاستثمارات العامة والتي تمارسها الحكومات في جميع القطاعات والأنشطة المتنوعة وزيادة حجم الإنفاق الحكومي على المشاريع العامة والمرافق وتوفير الخدمات الاساسية للمواطنين وزيادة الإيرادات والتي تستخدم في تمويل الخدمات العامة واستثمارها لصالح المواطنين في المشاريع الإنتاجية ، تحتاج إلى قياس مدى كفاءتها وإبداء رأي بشأن أدائها ومدي الالتزام بالصرف في الأوجه التي أقرتها الموازنات ومدي انعكاس نتائج اعمال الشركات تحت إدارة الحكومة المعنية عن حقيقة الايرادات المحققة، ولتحقيق ذلك لابد من وجود جهة أو هيئة مستقلة عليا لتقوم بالدور الرقابي المالي بشقيه القانوني والمحاسبي وكذا رقابة الأداء وبالتالي حماية المال العام والحفاظ عليه، وهنا يبرز دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وسنتناول مشكلة البحث الإجابة على التساؤلات التالية :

- هل تدرك الدول العربية مدى أهمية إنشاء الاجهزة العليا للرقابة وإصدار القوانين التي تضمن استقلاليته وهل يتضمن الدستور تفويض الأجهزة العليا للرقابة على الأموال والاستثمارات العامة.
- ما هو الدور الذي تقوم به الاجهزة العليا للرقابة للالتزام بمعايير الإنتوساي لتكون نماذج يحتذي بها وما هو دور المنظمات الدولية في التعاون مع اجهزتها الاعضاء لتنمية قدرات منتسبيها.
- ما هو الدور الرقابي للأجهزة العليا في حماية الأموال العامة والاستثمارات الحكومية وما هي أنواع الرقابة التي تقدمها تلك الاجهزة والتقارير المترتبة على رقابتها.
- ما هو دور الاجهزة العليا في الرقابة المالية على الاستثمارات والاموال العامة.
- ما مدى التزام الجهاز المركزي للمحاسبات بالدور الرقابي المنوط به في الرقابة على الاستثمارات والاموال العامة.

أهداف البحث

يهدف البحث إلى التعرف على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ودورها في حماية الاستثمارات والاموال والممتلكات العامة من خلال:

- التعرف على اهمية إنشاء الاجهزة العليا للرقابة وسن القوانين والتشريعات اللازمة لعملها وتفويضها من الدستور بالدولة.
- توضيح الدور الذي تقوم به الاجهزة العليا للرقابة للالتزام بمعايير الإنتوساي وإبراز أهمية دور المنظمات الدولية في التعاون مع اجهزتها الاعضاء لتنمية قدرات منتسبيها.
- التعرف على الدور الرقابي للأجهزة العليا في حماية الأموال والاستثمارات العامة وأنواع الرقابة التي تقدمها تلك الاجهزة والتقارير المترتبة على رقابتها.
- إلقاء الضوء على التزام الجهاز المركزي للمحاسبات بالدور الرقابي المنوط به في الرقابة على الاستثمارات والاموال العامة.

أهمية البحث

تأتي اهمية البحث لأن الاجهزة العليا للرقابة هي العين الساهرة على حماية الممتلكات والاستثمارات العامة وبدونها فإن الدول تكون عرضة للفساد وإضاعة حقوق المواطنين ولابد ان يتم ذلك من خلال نصوص دستورية قوية وقوانين ملزمة للجهات تجعل عمل الأجهزة العليا للرقابة مستقل وتحت إدارة رشيدة، ولذا فقد أدركت الدول العربية أن إنشاء أجهزة عليا للرقابة المالية والمحاسبة هو سبيلها لإحكام الرقابة على كافة القطاعات الحكومية بتلك الدول وهو ما تدعمه المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (أرابوساي) وتسعي لمواكبة التطور الدائم في مجال العمل الرقابي وتدعيم منتسبيها بالدورات واللقاءات العلمية وورش العمل والإصدارات المهنية ، كما تأتي اهمية البحث في معرفة انواع التقارير الرقابية التي تعكس دور الاجهزة العليا للرقابة وإبداء الرأي الذي يقع على عاتق مراقبي الاجهزة العليا للرقابة والذي هو نتاج لعملية الرقابة على الاستثمارات والاموال العامة.

منهج البحث

يعتمد اسلوب البحث على المنهجين الاستقرائي والمقارن من خلال الاطلاع على الكتب والمراجع والدراسات والمعايير الدولية للإنتوساي وقوانين ودساتير بعض الدول العربية ومواقع الأجهزة العليا للرقابة الإلكترونية وموقع البورصة المصرية لجمع البيانات التاريخية واستخراج النتائج والتوصيات منها.

خطة البحث

سيتم عرض البحث طبقا للخطة التالية:

الباب الاول: نظرة عامة على إطار ومبادئ عمل الأجهزة العليا للرقابة النموذجية

تمهيد

المبحث الأول: مبادئ تأسيس الأجهزة العليا للرقابة

١/١/١ تأسيس الأجهزة العليا للرقابة

٢/١/١ القوانين المنظمة لإنشاء الأجهزة العليا للرقابة

٣/١/١ استقلالية الاجهزة العليا للرقابة

٤/١/١ سلطات الاجهزة العليا للرقابة

المبحث الثاني: الإطار العام لرقابة الأجهزة العليا

١/٢/١ التفويض

٢/٢/١ بيئة الرقابة

٣/٢/١ أهداف الرقابة

٤/٢/١ عناصر عملية الرقابة

المبحث الثالث: الاجهزة العليا للرقابة النموذجية

١/٣/١ الشفافية

٢/٣/١ الإدارة الرشيدة
٣/٣/١ الامتياز وجودة الرقابة
٤/٣/١ الكفاءة وتنمية القدرات
المبحث الرابع: منظمة الأرابوساي
١/٤/١ مقدمة
٢/٤/١ الهيكل التنظيمي
٣/٤/١ أهداف المنظمة
٤/٤/١ لجان المنظمة
٥/٤/١ أنشطة التدريب والتعليم المستمر
الباب الثاني: الدور الرقابي للأجهزة العليا
تمهيد
المبحث الأول: الرقابة المالية
١/١/٢ الرقابة المالية
٢/١/٢ الهدف من الرقابة المالية
٣/١/٢ نطاق الرقابة المالية
٤/١/٢ أنواع البيانات المالية
٥/١/٢ الشروط الواجب توافرها في البيانات المالية
٦/١/٢ شروط عملية الرقابة المالية
المبحث الثاني: رقابة الأداء
١/٢/٢ رقابة الأداء
٢/٢/٢ الهدف من رقابة الأداء
٣/٢/٢ نطاق رقابة الأداء
٤/٢/٢ محددات رقابة الأداء
٥/٢/٢ مناهج الرقابة على الأداء
٦/٢/٢ ما يجب مراعاته عند الرقابة على الأداء
المبحث الثالث: رقابة الالتزام
١/٣/٢ رقابة الالتزام
٢/٣/٢ الهدف من رقابة الالتزام

٣/٣/٢ خصائص رقابة الالتزام
٤/٣/٢ أنواع رقابة الالتزام
٥/٣/٢ نماذج لأنواع رقابة الاجهزة العليا
المبحث الرابع: التقارير الرقابية
١/٤/٢ ماهية التقارير الرقابية
٢/٤/٢ الهدف من التقرير الرقابي
٣/٤/٢ أهمية التقارير الرقابية
٤/٤/٢ نماذج عملية لأنواع التقارير الرقابية
٥/٤/٢ إرشادات عامة لكتابة التقارير
٦/٤/٢ معايير إعداد التقارير الرقابية
٧/٤/٢ متطلبات إعداد التقارير الرقابية
الباب الثالث: دور الأجهزة العليا للرقابة على الاستثمارات العامة "حالة تطبيقية على الرقابة المالية"
تمهيد
المبحث الاول: الاعمال التمهيدية للرقابة المالية
١/١/٣ إنشاء ملفات عملية الرقابة
٢/١/٣ استيفاء متطلبات السلوك المهني
٣/١/٣ خطاب تفهم عملية الرقابة
المبحث الثاني: التخطيط والتنفيذ لعملية الرقابة
١/٢/٣ أهداف عملية الرقابة المالية
٢/٢/٣ الموارد اللازمة للرقابة المالية
٣/٢/٣ وضع إطار تنفيذ الرقابة المالية
٤/٢/٣ تنفيذ خطة الرقابة المالية
المبحث الثالث: تقارير الرقابة المالية
١/٣/٣ تمهيد
٢/٣/٣ محتويات التقرير
٣/٣/٣ أنواع الرأي في التقارير المالية
٤/٣/٣ اعتبارات الرقابة الأخرى
المبحث الرابع: نموذج حالة عملية للتقارير المالية

١/٤/٣ تمهيد

٢/٤/٣ الإجراءات التحليلية لفحص القوائم المالية

٣/٤/٣ إفصاح الشركات

الخاتمة

النتائج

التوصيات

الباب
الأول
نظرة عامة على إطارومبادىء عمل الأجهزة العليا للرقابة النموذجية

تمهيد:

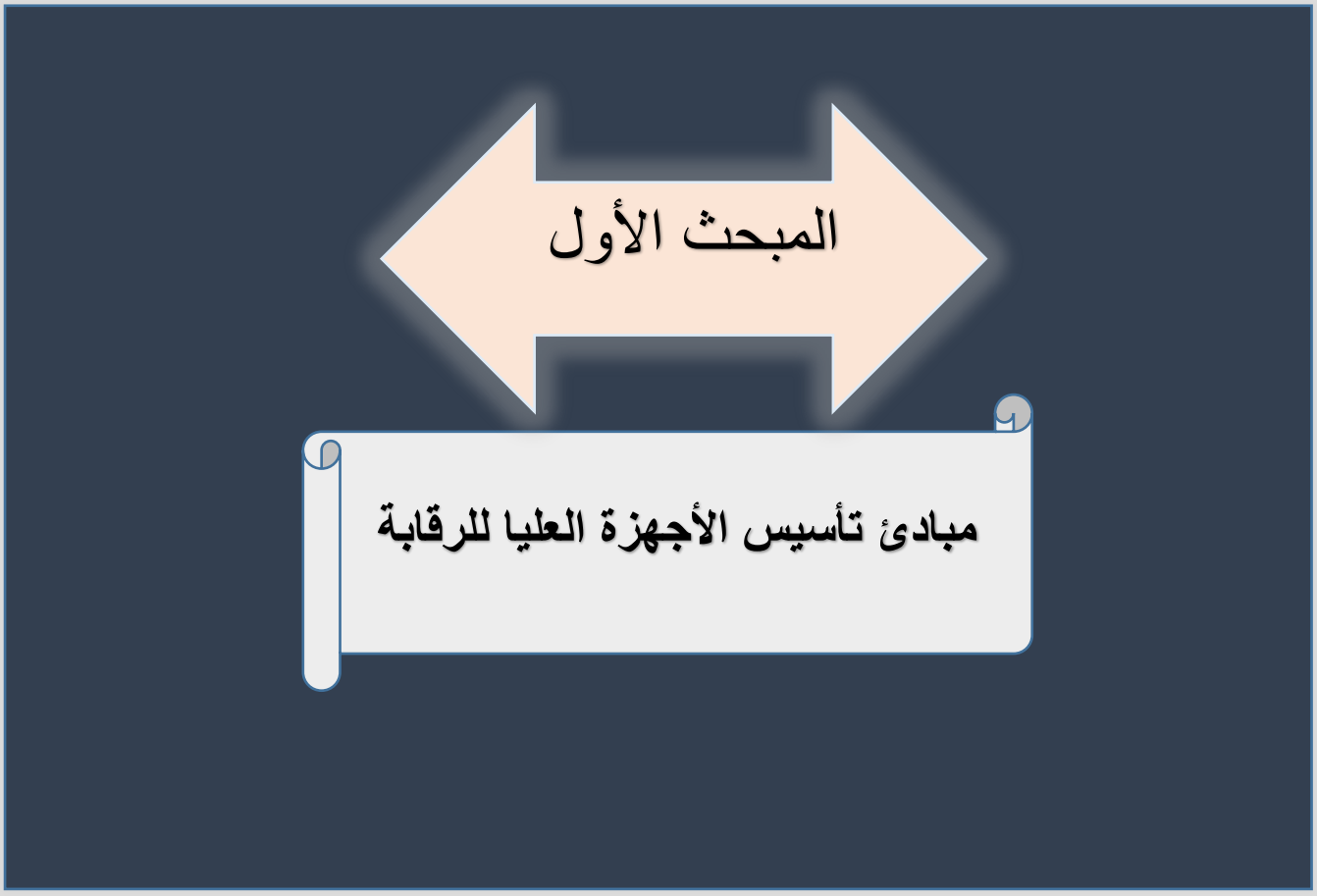
في اكتوبر ١٩٧٧ تم اعتماد تطبيق اعلان ليما Issai 1[٢] ، وهدف إلى الدعوة إلى رقابة حكومية مستقلة فلابد للأجهزة العليا للرقابة ان تكون مستقلة كشرط أساسي لممارسة دورها مع ضرورة النص على تلك الاستقلالية في التشريعات .

وطبقاً لمتطلبات معيار مبادئ الشفافية والمساءلة ISSAI-20[٣] والذي نص على "أن تقوم الأجهزة العليا للرقابة بأداء مهماتها ضمن إطار قانوني يتيح المساءلة والشفافية بأن تتوفر لدى الأجهزة العليا للرقابة قوانين وتنظيمات محلية تحدد مسئولياتها وواجباتها"، وهو الهدف الذي دعت له مبادئ ومعايير الإنتوساي من خلال Issai 10 إعلان مكسيكو بشأن الاستقلالية، وكذا قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وإحداث الفارق في حياة المواطنين Issai 12 [٤]، حيث أنه لتحقيق استقلالية الاجهزة العليا للرقابة لابد من قيام الدولة بإنشاء جهاز أعلى للرقابة وأن يتم إصدار القوانين المنظمة لأداء مهامها الرقابية ويجب أن يتيح القانون المصدر لإنشاء الجهاز الاعلى للرقابة صلاحيات شاملة للأجهزة العليا في أداء مهامها.

ولمعرفة دور الأجهزة العليا في الرقابة فلابد من التعرف على الإطار العام لرقابة الأجهزة العليا للرقابة بداية من تفويضها من قبل الدستور وبيئة الرقابة التي تسعي من خلالها الأجهزة العليا للرقابة من تحديد أهدافها مع مراعاة عناصر عملية الرقابة ونطاق عمل الأجهزة العليا للرقابة والمبادئ العامة للأجهزة العليا للرقابة وسيتم الاسترشاد بمبادئ ومعايير الإنتوساي وبالأخص Issai 100 [٥]المبادئ الأساسية للرقابة على القطاع العام وكذلك ما هو السبيل لكي تصبح الأجهزة العليا للرقابة نموذج فاعل للمعايير الدولية للإنتوساي وبالأحرى الفقرات التي وضحها Issai 12 [٦]قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وسيتم التعرف على دور المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (أرابوساي) والتعاون مع الاجهزة العليا للرقابة العربية الاعضاء بها لرفعة شأن وتنمية قدرات منتسبيها.

---

[2] https://audit.gov.ly/home/intosai/lima_ar.pdf اعلان ليما Issai 1
[3] https://audit.gov.ly/home/intosai/20.pdf معيار Issai20
[4] https://audit.gov.ly/home/intosai/12.pdf معيار Issai 12
[5] https://audit.gov.ly/home/intosai/100.pdf معيار Issai 100
[6] https://audit.gov.ly/home/intosai/12.pdf معيار Issai 12


المبحث الأول
مبادئ تأسيس الأجهزة العليا للرقابة

١/١ /١ تأسيس الجهاز الأعلى للرقابة

لابد عندما تريد الدول أن تبدأ رقابتها على الاموال العامة وحماية الاستثمارات والممتلكات أن تقوم بإنشاء أجهزة عليا للرقابة وتأسيسها لتقوم بممارسة مهامه فهي أول طريق الشفافية إنشاء تلك الأجهزة وسيتم إلقاء الضوء للتوضيح على أمثلة للدول العربية وإنشاء وتأسيس أجهزتها العليا للرقابة الأعضاء بالمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (أرابوساي) وتاريخ نشأتها وذلك على النحو التالي:

الجهاز الاعلى للرقابة	تاريخ الإنشاء
ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، بجمهورية العراق[٧]:	فبراير ١٩٢٧
ديوان المحاسبة بالمملكة الأردنية الهاشمية[٨]:	سنة ١٩٢٨
الجهاز المركزي للرقابة المالية بالجمهورية العربية السورية[٩]:	سنة ١٩٣٨
الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية [١٠]:	أغسطس ١٩٤٢
ديوان المحاسبة بدولة ليبيا[١١]:	سنة ١٩٥٥
ديوان المحاسبة بدولة الكويت[١٢]:	يوليو ١٩٦٤
جهاز الرقابة المالية والإدارية بسلطنة عُمان[١٣]:	سنة ١٩٧٠
الديوان العام للمحاسبة بالمملكة العربية السعودية[١٤]:	سنة ١٩٧١
ديوان المحاسبة بدولة قطر[١٥]:	سنة ١٩٧٣
ديوان المحاسبة بدولة الإمارات العربية المتحدة[١٦]:	سنة ١٩٧٦
ديوان الرقابة المالية والادارية بدولة فلسطين[١٧]:	سنة ١٩٩٤
ديوان الرقابة المالية والإدارية بمملكة البحرين[١٨]:	يوليو ٢٠٠٢

[7] https://www.fbsa.gov.iq/ar/page/low_of_fbsa قانون الديوان
[8] قانون الديوان
[9] المرسوم التشريعي رقم ٦٤ تاريخ ٢٠٠٣/٩/٢٩
[10] http://asa.gov.eg/attach/asa_law_reg.pdf قانون الجهاز
[11] https://audit.gov.ly/home/download/ACT19-2013.pdf قانون الجهاز
[12] https://www.sab.gov.kw/sabweb/contentfiles/law_30.pdf قانون الجهاز
[13] https://www.sai.gov.om/LawDocs/111-2011.pdf قانون الديوان
[14] https://www.gca.gov.sa/PageDetails?id=1 قانون الديوان
[15] https://www.sab.gov.qa/docs/default-source/standard-library/sab_law_11_2016.pdf?sfvrsn=5924f4e9_4 قانون الديوان
[16] https://saiuae.gov.ae/ar/Laws/Law%208_2011.pdf قانون الديوان
[17] https://www.saacb.ps/Doc2018/saacbArabicVers.pdf قانون الديوان
[18] https://www.nao.gov.bh/uploads/NAO_LAW_Arabic1.pdf قانون الديوان

يتضح من الجدول السابق عراقة الأجهزة العليا للرقابة محل الأمثلة السابقة وتاريخها في انشاء أجهزتها العليا للرقابة وحرصها على الحفاظ على المال العام والالتزام بمعايير الإنتوساي من ناحية انشاء جهاز أعلى للرقابة فمنذ عام ١٩٢٧ ما يقرب من ٩٤ عام وبدأت بعض الاجهزة العربية في انشاء الأجهزة العليا للرقابة لتكون بداية تأسيس الجهاز هي بداية الشفافية وإحكام الرقابة على الأموال العامة.

٢/١/١ القوانين المنظمة لإنشاء الأجهزة العليا للرقابة:

بعد أن قامت الدولة بإنشاء الجهاز الأعلى للرقابة فيتم وضع التشريعات اللازمة في الدستور ومن خلال إصدار قانون للجهاز الاعلى للرقابة يهدف إلى تعضيد دوره والهدف من إنشاءه وسلطاته ومسئولياته وحدودها وواجباته وأنواع الرقابة التي سيقوم بها ونطاق عمله والجهات محل رقابته والعلاقة التنظيمية وطبيعة الكوادر المطلوبة لشغل الوظائف الفنية للقيام بالمهام الرقابية والتقارير الناتجة.

وسيتم استعراض عدد من الدول العربية ومرحلة إنشاء قوانين منظمة لها متضمنة ما سبق سرده:

الجهاز الاعلى للرقابة	القانون
الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية:	جمهورية مصر العربية ، القانون رقم ١٥٧ لسنه ١٩٩٨ لتعديل بعض احكام القانون رقم ١٤٤ لسنه ١٩٨٨.
ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، بجمهورية العراق:	دولة العراق، القانون رقم ٣١ لسنة ٢٠١١.
ديوان المحاسبة بالمملكة الأردنية الهاشمية:	المملكة الاردنية الهاشمية، القانون رقم ١٨ لسنة ٢٠٠٧ لتعديل القانون رقم ٢٨ لسنة ١٩٥٢.
الجهاز المركزي للرقابة المالية بالجمهورية العربية السورية:	الجمهورية العربية السورية، المرسوم التشريعي رقم ٦٤ لسنة ٢٠٠٣ .
ديوان المحاسبة بدولة ليبيا:	دولة ليبيا، القانون رقم ١٩ لسنة ٢٠١٩.
ديوان المحاسبة بدولة الكويت:	دولة الكويت، القانون رقم ١٨ لسنة ٢٠٠٠ بتعديل بعض أحكام القانون رقم ٣٠ لسنه١٩٦٤.
جهاز الرقابة المالية والإدارية بسلطنة عُمان:	سلطنة عمان، مرسوم سلطاني رقم ١١١ لسنة ٢٠١١.
الديوان العام للمحاسبة بالمملكة العربية السعودية:	المملكة العربية السعودية، الأمر الملكي رقم (أ/٤٧٣) وتاريخ ٣٠ أغسطس ٢٠١٩،
ديوان المحاسبة بدولة قطر:	دولة قطر، القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٦.
ديوان المحاسبة بدولة الإمارات العربية المتحدة:	دولة الإمارات العربية المتحدة، قانون اتحادي رقم ٨ لسنة ٢٠١١ لتعديل القانون الاتحادي رقم ٧ لسنة ١٩٧٦ والقوانين المعدلة له .
ديوان الرقابة المالية والادارية بدولة فلسطين :	دولة فلسطين، قانون رقم (١٥) لسنة ٢٠٠٤ المستند إلى القانون الأساسي الفلسطيني لسنة ٢٠٠٣.
ديوان الرقابة المالية والإدارية بمملكة البحرين :	مملكة البحرين ، مرسوم بقانون رقم (١٦) لسنة ٢٠٠٢ والمعدل بعض من أحكامه بمرسوم قانون رقم (٤٩) لسنة ٢٠١٠ .

يتضح من الجدول السابق حرص الدول للأجهزة الأعضاء بالمنظمة العربية أرابوساي بالتزامها بسن التشريعات القانونية اللازمة لتنظيم عمل الاجهزة العليا للرقابة من خلال وجود قانون خاص بها يراعي نطاق عمل تلك الأجهزة وسلطاتها وأنواع رقابتها الأمر الذي يعلي من رفعة وشأن الدول العربية بوجود قانون فاعل يضمن التزام الجهات محل الرقابة بمسئوليتها تجاه الالتزام برقابة تلك الاجهزة وحفاظا على الأموال العامة للدولة.

٣/١/١ استقلالية الاجهزة العليا للرقابة:

توضح قوانين الاجهزة العليا للرقابة استقلالية تلك الأجهزة في عملها وتبعيتها لأعلى سلطة في الدولة وحماية رئيسها و أعضائها بموجب الدستور وبموجب نصوص القانون بالشكل الذي يضمن حيادية تلك الأجهزة العليا للرقابة، كم ان استقلالية الأجهزة العليا للرقابة تقلل من أوجه الفساد داخل الدولة عندما يعلم المسئولين الحكوميين انهم مطالبين بحسن الإدارة وتقديم البيانات اللازمة لجهاز رادع يعمل وفق مبادئ الشفافية ويسعى للحفاظ على أموال واستثمارات الدولة، ويمتد الاستقلال للجوانب المالية بأن تكون موازنة الاجهزة العليا للرقابة مستقلة بشكل تام، وسيتم توضيح بعض الفقرات التي وردت بنصوص قوانين بعض الأجهزة العليا للرقابة الاعضاء بمنظمة الأرابوساي وذلك على النحو التالي :

الجهاز الاعلى للرقابة	الاستقلالية
الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية:	هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية عامة تتبع رئيس الجمهورية.
ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، بجمهورية العراق:	هيئة مستقلة ماليا واداريا لها شخصية معنوية ويعد اعلى هيئة رقابية ومالية يرتبط بمجلس النواب
ديوان المحاسبة بالمملكة الأردنية الهاشمية:	دائرة مستقلة وتتبع رئيس الوزراء
الجهاز المركزي للرقابة المالية بالجمهورية العربية السورية:	هيئة مستقلة ترتبط برئيس مجلس الوزراء
ديوان المحاسبة بدولة ليبيا:	يتمتع بالشخصية الاعتبارية والذمة المالية المستقلة ويتبع السلطة التشريعية في الدولة
ديوان المحاسبة بدولة الكويت:	هيئة مستقلة للمراقبة المالية ويتبع لمجلس الأمة
جهاز الرقابة المالية والإدارية بسلطنة عُمان:	يتمتع بالشخصية الاعتبارية والاستقلالية ويتبع السلطان مباشرة.
الديوان العام للمحاسبة بالمملكة العربية السعودية:	جهاز حكومي مستقل يرتبط مباشرةً بالملك.
ديوان المحاسبة بدولة قطر:	جهاز رقابي مستقل، له شخصية معنوية، يتبع الأمير مباشرة.
ديوان المحاسبة بدولة الإمارات العربية المتحدة :	يتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة ويتبع للمجلس الوطني .
ديوان الرقابة المالية والادارية بدولة فلسطين :	يتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة.
ديوان الرقابة المالية والإدارية بمملكة البحرين :	جهاز مستقل يتمتع بالشخصية الاعتبارية العامة ، ويتبع الملك".

ومن الجدول السابق يتبين تشابه قوانين الأجهزة العليا بالجدول السابق في الاستقلالية وتمتعها بالشخصية الاعتبارية وهو الشرط الذي تبنته معايير الإنتوساي، فإذا ما تمتعت الأجهزة العليا بالاستقلالية فإنها تسعي للارتقاء بكفاءة وفعالية وشفافية الأجهزة الحكومية بالدولة وهي المحرك لأي نظام إدارة مستقر.

٤/١/١ سلطات الأجهزة العليا للرقابة :

حدد المبدأ الثالث من مبادئ إعلان مكسيكو بشأن الاستقلالية Issai10 [١٩]، الحد الأدنى من السلطات التي يجب أن تتمتع بها الأجهزة العليا للرقابة لتكون قادرة على إحكام دورها الرقابي وتحقيق الأهداف التالية :

- تحسين استغلال الموارد العامة للدولة.
- الحفاظ على المستحقات الحكومية.
- التحقق من القوانين المنظمة للجهات الحكومية والالتزام بها.
- ابداء الرأي على البيانات المالية المقدمة وإعداد التقارير الرقابية.
- قياس أداء الحكومة من النواحي الاقتصادية والكفاءة والفعالية.

[19] https://audit.gov.ly/home/intosai/10.pdf Issai 10

المبحث الثاني

الإطار العام لرقابة الأجهزة العليا

١/٢/١ التفويض :

إن المحدد الرئيسي للأجهزة العليا للرقابة هو التفويض لتقوم بعملها المنوطة به وذلك في إطار ما يحدده الدستور للدول والذي يعطي الأجهزة السلطات اللازمة لممارسة عملها في استقلالية، وطبيعة عملها ومجال عملها ومسئوليتها وسيتم استعراض عدد من الدول والمواد التي تم تفويض اجهزتها العليا بعملها في رقابة وحماية الملكية العامة وذلك كما يلي:

دستور[٢٠] جمهورية مصر العربية المعدل لعام ٢٠١٩ فقد تضمنت نصوصه ثلاث مواد توضح ما سبق بالتطبيق على الجهاز المركزي لجمهورية مصر العربية وذلك على النحو التالي :

- "يجب عرض الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة على مجلس النواب، خلال مدة لا تزيد على ستة أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية، ويعرض معه التقرير السنوي للجهاز المركزي للمحاسبات وملاحظاته على الحساب الختامي. ويتم التصويت على الحساب الختامي باباً باباً، ويصدر بقانون. وللمجلس أن يطلب من الجهاز المركزي للمحاسبات أية بيانات أو تقارير أخرى".
- "يحدد القانون الهيئات المستقلة والأجهزة الرقابية. وتتمتع تلك الهيئات والأجهزة بالشخصية الاعتبارية، والاستقلال الفني والمالي والإداري، ويؤخذ رأيها في مشروعات القوانين، واللوائح المتعلقة بمجال عملها. وتعد من تلك الهيئات والأجهزة البنك المركزي والهيئة العامة للرقابة المالية، والجهاز المركزي للمحاسبات، وهيئة الرقابة الإدارية".
- "يتولى الجهاز المركزي للمحاسبات الرقابة على أموال الدولة، والأشخاص الاعتبارية العامة، والجهات الأخرى التي يحددها القانون، ومراقبة تنفيذ الموازنة العامة للدولة والموازنات المستقلة، ومراجعة حساباتها الختامية".

[20] دستور مصر https://manshurat.org/node/14675

ومن خلال النظام الأساسي للحكم (الدستور) [21] للملكة العربية السعودية فقد تم ذكر في الباب الثامن بعنوان أجهزة الرقابة نص المادة ٧٩ كما يلي :

"تتم الرقابة على جميع إيرادات الدولة ومصروفاتها والرقابة على كافة أموال الدولة المنقولة والثابتة ويتم التأكد من حسن استعمال هذه الأموال والمحافظة عليها ورفع تقرير سنوي عن ذلك الى مجلس الوزراء، ويبين النظام جهاز الرقابة المختص بذلك وارتباطه واختصاصاته".

ومن خلال دستور [22] دولة الكويت الباب الرابع السلطات نصت المادة ١٥١ منه على :

ينشأ بقانون ديوان للمراقبة المالية يكفل القانون استقلاله، ويكون ملحقا بمجلس الأمة، ويعاون الحكومة ومجلس الأمة في رقابة تحصيل ايرادات الدولة وإنفاق مصروفاتها في حدود الميزانية، ويقدم الديوان لكل من الحكومة ومجلس الأمة تقريرا سنويا عن أعماله وملاحظاته".

[21] https://constitutionnet.org/sites/default/files/constitution_of_saudi_arabia-1992.pdf دستور السعودية
[22] http://www.kna.kw/clt-html5/run.asp?id=2024 دستور دولة الكويت

ومن خلال دستور[٢٣] دولة الإمارات العربية المتحدة في المادة ١٣٦ منه على :

تنشأ ادارة اتحادية مستقلة يرأسها مراجع عام يكون تعيينه بمرسوم، لمراجعة حسابات الاتحاد والاجهزة والهيئات التابعة له، وكذلك لمراجعة أيه حسابات أخرى يوكل الى الادارة المذكورة مراجعتها، طبقاً للقانون.

ومن خلال دستور[٢٤] سلطنة عمان من خلال المادة ٦٦ منه والتي نصت على :

"ينشأ جهاز يسمى جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة يتبع السلطان، يختص بالمتابعة المالية والإدارية لوحدات الجهاز الإداري للدولة، وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة، وذلك على النحو الذي يبينه القانون.

وعلى الجهاز إرسال نسخه من تقريره السنوي إلى كل من مجلس الوزراء ومجلس الدولة ومجلس الشورى".

[23] https://uaecabinet.ae/ar/the-constitution دستور دولة الامارات
[24] https://qanoon.om/p/2021/rd2021006/ دستور سلطنة عمان

ومن خلال دستور[٢٥] المملكة الأردنية الهاشمية ذكر في المبحث الثامن منه من خلال المادة ١١٩ منه والتي نصت على :

- "يشكل بقانون ديوان محاسبة لمراقبة ايراد الدولة ونفقاتها وطرق صرفها
- يقدم ديوان المحاسبة إلى مجلسي الأعيان والنواب تقريراً عاماً يتضمن المخالفات المرتكبة والمسؤولية المترتبة عليها وآراءه وملاحظاته وذلك في بدء كل دورة عادية وكلما طلب أحد المجلسين منه ذلك.
- ينص القانون على حصانة رئيس ديوان المحاسبة".

ومن خلال دستور[٢٦] مملكة البحرين ذكر في الباب الرابع منه من خلال المادة ١١٦ منه والتي نصت على:

" أن "يُنشأ بقانون ديوان للرقابة المالية يكفل القانون استقلاله، ويعاون الحكومة ومجلس النواب في رقابة تحصيل إيرادات الدولة وإنفاق مصروفاتها في حدود الميزانية، ويقدم الديوان إلى كل من الحكومة ومجلس النواب تقريراً سنوياً عن أعماله وملاحظات ".

[25] http://www.pm.gov.jo/content/1405787770/%D8%A7%D9%84%D9%81%D8%B5%D9%84-%D8%A7%D9%84%D8%AB%D8%A7%D9%85%D9%86.html دستور الاردن

[26] http://www.ccb.bh/ccb/Pages_ar/pLaw01.aspx دستور البحرين

٢/٢/١ بيئة الرقابة:

لتحديد دور الاجهزة العليا في الرقابة على الاموال والاستثمارات العامة فلابد من معرفة حدود نطاق عمل تلك الاجهزة وتحديد الهيئات والجهات التي تقع تحت نطاق رقابتها حتى تستطيع الاجهزة العليا ممارسة دورها بشكل مؤثر وفعال.

تقوم الاجهزة العليا للرقابة بموجب القوانين والدساتير بكل دولة بالرقابة على القطاع العام والاموال العامة ومؤسسات الحكومة وكل ما تستثمر فيه الحكومة بنسبة (من ٢٥% : ٥٠%) تختلف من دولة لأخرى، وطبقاً لمعيار الرقابة على القطاع العام Issai 100[٢٧] من معايير الإنتوساي فإنها تطلق عليها "بيئة الرقابة" .

شكل يوضح بيئة الرقابة

[27] https://audit.gov.ly/home/intosai/100.pdf معايير الإنتوساي - معيار Issai 100

٣/٢/١ أهداف الرقابة:

يختلف الهدف من الرقابة بين دولة لأخرى طبقاً للخطط الموضوعة للإدارة كما أن في بعض الاحيان نتيجة لتغيير السياسات أو الخطط الحكومية أو نتيجة لحدث أو ظاهرة مما يؤدي لاختلاف الأهداف أو تعديلها ويتطلب الأمر وجود رقابة متخصصة بموضوع معين، ويمكننا تحديد أهداف الرقابة بوجه عام كما يلي:

- استخدام أموال الضرائب ومصادر الدخل للدولة لتقديم خدمات للمواطنين وأصحاب المصلحة من المستفيدين.
- تحسين الأداء الحكومي والعمل بفاعلية وكفاءة وفقاً لمحددات والتزامات بالقوانين واللوائح والأنظمة.
- توفير المعلومات بشفافية وموضوعية واستقلالية للهيئات ولكل أجهزة الدولة المعنية وللمواطنين بنتائج التقييم للجهات محل الرقابة وعن إدارة الاموال العامة وعن أداء تلك الجهات بشكل كامل.
- تعزيز إدارة القطاع الحكومي والحكومة الرشيدة.

٤/٢/١ عناصر عملية الرقابة:

تحدد عناصر عملية الرقابة من خلال دستور الدولة بوضع إطار عام لتلك العناصر والتي تأتي تفصيلاً من خلال قوانين عمل الأجهزة العليا للرقابة واللوائح التنظيمية والقوانين المنظمة للجهات محل الرقابة ولوائحا التنظيمية وأنظمتها الأساسية وتنظيم العلاقة بينهم من خلال مسئوليات وواجبات كل طرف وتشمل عناصر عملية الرقابة ما يلي:

- **المراقب:** تقع المسئولية الأساسية على رئيس الجهاز الاعلى للرقابة فهو المراقب العام او المدقق الرئيسي ويفوض صلاحياته للقطاعات أو الغدارات الخاصة بالفحص في شخص الأفراد القائمين بعملية الرقابة الفعلية.
- **الجهات محل الرقابة:** تقع المسئولية الاساسية على رئيس مجلس إدارة الشركة أو رئيس الجهة محل الرقابة من خلال القوانين المنظمة بالدول وقد تكون المسئولية على مجلس كامل ممثل أو مؤسسة كاملة.
- **أصحاب المصلحة أو المستفيدون:** تقدم تقارير الرقابة لخدمة بعض مؤسسات الدولة أو السلطات الرقابية أو الاشرافية الاعلى أو الهيئات أو السلطات التشريعية أو المواطنين أو حملة الأسهم في بعض الأحيان.

المبحث الثالث

الأجهزة العليا للرقابة النموذجية

١/٣/١ الشفافية :

حدد المبدأ الثامن من Issai 12 قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من مبادئ معايير الإنتوساي أنه حتى تكون الأجهزة العليا للرقابة نموذجية فإنها لابد عليها العمل ضمن إطار شفاف ومساءلة الجهات تحت رقابتها من خلال ما يلي:

- القيام بواجباتها بطريقة تضمن المساءلة وبشفافية.
- لابد من توضح الأجهزة العليا للرقابة مسئوليتها ومهامها وأهدافها الاستراتيجية.
- تلتزم الأجهزة العليا للرقابة بالمعايير اللازمة من الموضوعية.
- إدارة شئون الأجهزة العليا للرقابة يجب ان يتم بالكفاءة والفعالية اللازمة.
- تقديم التقارير الدورية التي نص عليها القانون.

٢/٣/١ الإدارة الرشيدة

من ضمن متطلبات النموذجية في أداء الأجهزة العليا للرقابة فقد حدد المبدأ التاسع من Issai 12 قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من مبادئ معايير الإنتوساي أنه يتحقق ذلك من خلال يبعض الالتزامات على الأجهزة العليا للرقابة كالتالي:

- يجب أن تمتثل الاجهزة العليا للرقابة بالمبادئ الرشيدة بالشكل الذي ينعكس على تقاريرها الرقابية.
- يجب أن تقدم الأجهزة العليا للرقابة تقارير عن تقييم الأداء.
- يجب أن تتمتع الأجهزة العليا للرقابة بهيكل تنظيمي مناسب وإدارة استراتيجية حكيمة.
- يجب أن تقوم الأجهزة العليا للرقابة بتقييم مستمر للمخاطر والمعوقات وتسعي لتلافيها.

٣/٣/١ الامتياز وجودة الرقابة

طبقاً للمبدأ الحادي عشر من Issai 12 قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من مبادئ معايير الإنتوساي أنه يجب على الأجهزة العليا للرقابة بذل العناية والجهد الكافيين نحو تحقيق الامتياز والجودة في الرقابة ويكون ذلك من خلال ما يلي:

- يجب أن تضع الأجهزة العليا للرقابة السياسات اللازمة التي تكون الجودة هيا اساسها في المقام الاول.
- يجب أن تحتوي السياسات العامة للأجهزة العليا للرقابة على التزام جميع أعضائها بالمتطلبات الاخلاقية في سبيل تحقيق الجودة في العمل.
- يجب أن تشمل السياسات نطاق عمل الأجهزة العليا للرقابة.
- يجب أن تكون لدى الاجهزة العليا للرقابة الاكتفاء المادي من الموارد اللازمة للقيام بعملها على أكمل وجه.
- يجب أن تشمل رقابة الأجهزة العليا للرقابة اعمال لضمان الجودة الرقابية.

٤/٣/١ الكفاءة وتنمية القدرات

أن الكفاءة في أعضاء الأجهزة العليا للرقابة وتنمية قدراتهم هو مطلب من ضمن متطلبات النموذجية في أداء الأجهزة العليا للرقابة فقد حدد المبدأ الثاني عشر من Issai 12[٢٨] قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من مبادئ معايير الإنتوساي أنه يتحقق ذلك من خلال ما يلي :

- يأتي تميز الأجهزة العليا للرقابة من خلال التطوير المهني والعلمي المستمر لأعضائها.
- تتبني الأجهزة العليا للرقابة للتطوير المهني المستمر والتدريب وتنمية قدرات منتسبيها لإثقالهم بالحد الأدنى من المؤهلات والكفاءة اللازمة لتنفيذ دورهم الرقابي.
- تسعي الأجهزة العليا للرقابة إلى نقل الخبرات المهنية اللازمة لأعضائها والدعم الكافي والتعاون بين اعضاء الجهاز.
- ينبغي ان تستفيد الاجهزة العليا للرقابة من المنظمات المتخصصة في الرقابة كمنظمة الإنتوساي ومنظمة الأرابوساي.

[28] https://audit.gov.ly/home/intosai/12.pdf معيار Issai 12

المبحث الرابع

المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (أرابوساي)

١/٤/١ مقدمة

سيتم إلقاء الضوء على منظمة الأرابوساي[٢٩] وتكامل دور الأجهزة العليا للرقابة الأعضاء بالمنظمة من خلال الانخراط في أنشطة المنظمة والتي تسعي بها لرفع كفاءة وتنمية قدرات الاعضاء في مجال تنمية القدرات المؤسسية والمعايير المهنية والرقابية والرقابة على أهداف التنمية المستدامة والتدريب المهني المستمر والنشريات والاصدارات المختلفة وفي البداية سيتم التعرف على نظرة عامة على المنظمة من خلال ما يلي :

التعريف بالمنظمة

- منظمة مهنية إقليمية مستقلة دائمة، وغير سياسية تتمتع بالشخصية الاعتبارية وتأسست عام ١٩٧٦

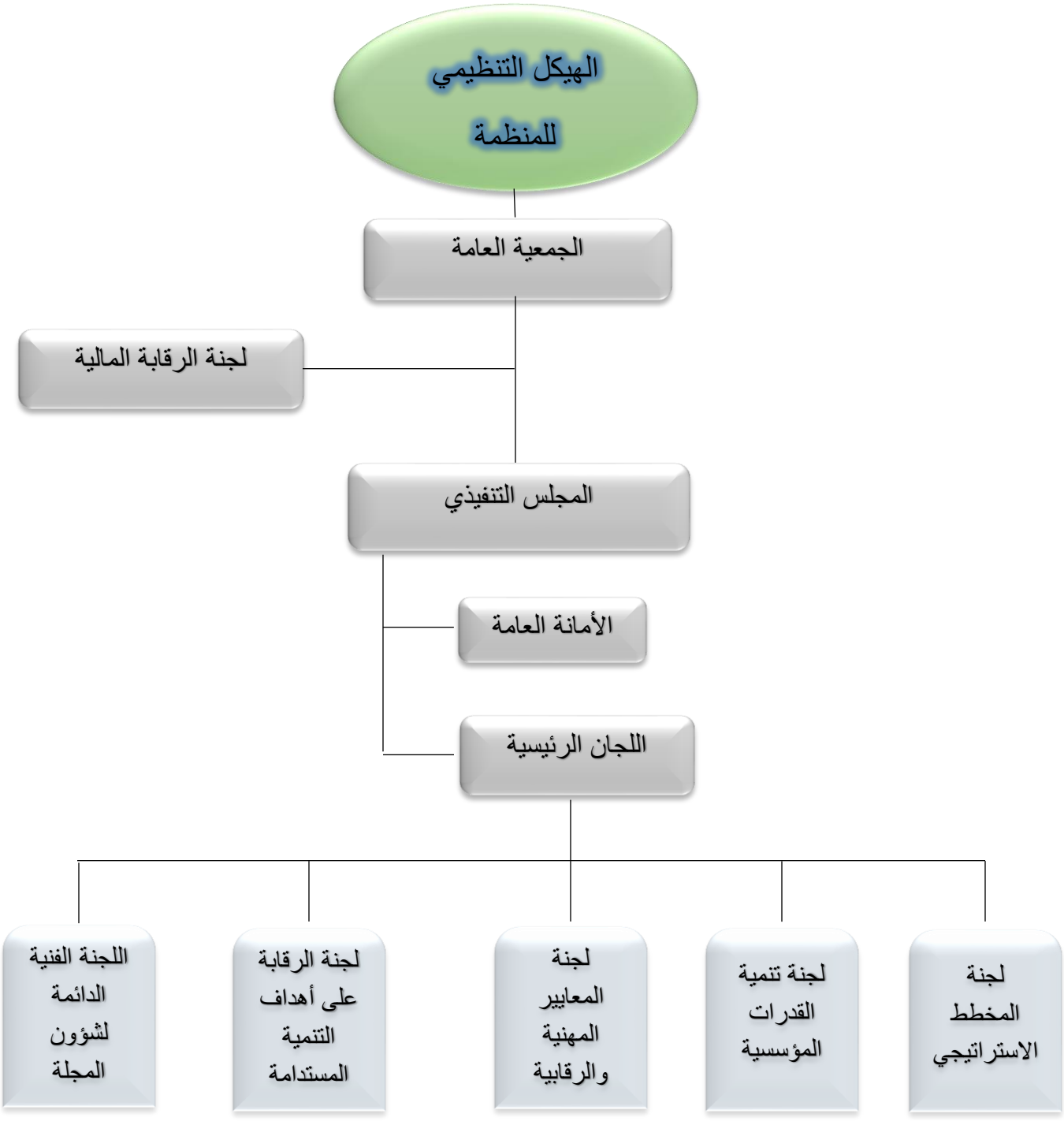
اعضاء المنظمة

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

▪ ديوان المحاسبة بالمملكة الأردنية الهاشمية	▪ جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان
▪ ديوان المحاسبة بالإمارات العربية المتحدة	▪ ديوان الرقابة المالية والإدارية بفلسطين
▪ ديوان الرقابة المالية والإدارية بمملكة البحرين	▪ ديوان المحاسبة بدولة قطر
▪ محكمة المحاسبات بالجمهورية التونسية	▪ وزارة المالية والميزانية بجزر القمر الاتحادية الإسلامية
▪ مجلس المحاسبة بالجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية	▪ ديوان المحاسبة بدولة الكويت
▪ الجهاز العالي للرقابة المالية والمحاسبة بجمهورية جيبوتي	▪ ديوان المحاسبة بالجمهورية اللبنانية
▪ الديوان العام للمحاسبة بالمملكة العربية السعودية	▪ ديوان المحاسبة بليبيا ديوان المحاسبة بليبيا
▪ ديوان المراجعة القومي بجمهورية السودان	▪ الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية
▪ الجهاز المركزي للرقابة المالية بالجمهورية العربية السورية	▪ المجلس الأعلى للحسابات بالمملكة المغربية
▪ ديوان المراجع العام بجمهورية الصومال	▪ محكمة الحسابات بالجمهورية الإسلامية الموريتانية
▪ ديوان الرقابة المالية الاتحادي في جمهورية العراق	▪ الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية

[29] http://www.arabosai.org/Ar/%D8%A7%D9%84%D8%B1%D8%A6%D9%8A%D8%B3%D9%8A%D8%A9_46_205
الموقع الإلكتروني للمنظمة.

٢/٤/١ الهيكل التنظيمي



الجمعية العامة

- هي السلطة العليا للمنظمة، وتتألف من الأجهزة الأعضاء في المنظمة.
- ويمثل كل جهاز بوفد برئاسة رئيس الجهاز أو من ينوب عنه.

- رئيس للجمعية العامة: هو رئيس الجهاز المستضيف للجمعية وحتى انعقاد الجمعية التالية وله نائبان
  - الأول هو رئيس الدورة العادية السابقة للجمعية العامة
  - الثاني هو رئيس الجهاز المستضيف للدورة العادية التالية

لجنة الرقابة المالية

يتم تعيينها في اجتماع الجمعية العامة لمراقبة حسابات المنظمة

- **تتكون من عضوان اصليان وعضوان احتياطيان.**

المجلس التنفيذي

- يتكون المجلس التنفيذي مما يلي:
  - رئيس الجهاز المستضيف للجمعية العامة أو الرئيس المنتخب (رئيس).
  - رئيس الدورة السابقة للجمعية العامة (نائب أولا).
  - رئيس الدورة المقبلة للجمعية العامة (نائب ثاني).
  - الأمين العام للمنظمة العربية
  - ثمانية أعضاء تنتخبهم الجمعية العامة بالاقتراع السري لمدة ست سنوات.

- تم اعتماد التشكيل الحالي للمجلس التنفيذي وحتى عام ٢٠٢٢ في اجتماع الجمعية العامة للدورة رقم ١٣ بالقرار رقم ٢٠١٩/٥٨ وذلك على النحو التالي:

ديوان المحاسبة بدولة قطر	**رئيس المجلس**
ديوان الرقابة المالية الاتحادي في جمهورية العراق	**نائب أول لرئيس المجلس**
الديوان العام للمحاسبة بالمملكة العربية السعودية	**نائب ثاني لرئيس المجلس**
محكمة المحاسبات بالجمهورية التونسية	**الأمانة العامة للمنظمة**
جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان	**عضو حتى عام ٢٠٢٢**
ديوان المحاسبة بالمملكة الأردنية الهاشمية	**عضو حتى عام ٢٠٢٢**
محكمة الحسابات بالجمهورية الإسلامية الموريتانية	**عضو حتى عام ٢٠٢٢**
ديوان المحاسبة بليبيا	**عضو حتى عام ٢٠٢٢**
ديوان المحاسبة بدولة الكويت	**عضو حتى عام ٢٠٢٥**
المجلس الأعلى للحسابات بالمملكة المغربية	**عضو حتى عام ٢٠٢٥**
ديوان المحاسبة بالجمهورية اللبنانية	**عضو حتى عام ٢٠٢٥**
مجلس المحاسبة بالجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية	**عضو حتى عام ٢٠٢٥**

الأمانة العامة

- تشكيل الأمانة العامة:

- تتولى الجمعية العامة اختيار أحد الأجهزة الأعضاء لتولي مهام الأمانة العامة للمنظمة، وذلك بموافقة ثلثي أعضاء المنظمة .
- يشغل رئيس الجهاز العضو الذي تختاره الجمعية العامة للقيام بمهام الأمانة العامة منصب الأمين العام للمنظمة، ويقوم نائبة في الجهاز المذكور بمهام نائب الأمين العام أثناء غيابه لأي سبب كان.

٣/٤/١ 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 اللازمة إلى الدول العربية التي ترغب في إنشاء أجهزة عليا للرقابة المالية والمحاسبة أو التي ترغب في تطوير الأجهزة القائمة 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 "الإنتوساي" 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.

٤/٤/١ لجان المنظمة

من خلال اهداف المنظمة العربي وعلى صعيد التعاون بين اعضائها فإن للمنظمة لجان عمل ممثلة في الأجهزة الاعضاء بالمنظمة وذلك على النحو التالي:

لجنة المخطط الاستراتيجي

- اتخذ المجلس التنفيذي بجلسته رقم ٥٦ بإعادة تشكيل اللجنة للفترة من عام ٢٠١٨ حتى عام ٢٠٢٢ ليصبح التشكيل كما يلي:

ديوان الرقابة المالية الاتحادي بجمهورية العراق	رئيس اللجنة
ديوان المحاسبة بدولة الكويت	نائب رئيس
ديوان المحاسبــة بدولة قطـر	عضو
ديوان المحاسبة بالجمهورية اللبنانية	عضو
الديوان العام للمحاسبة بالمملكة العربية السعودية	عضو
مجلس المحاسبة بالجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية	عضو
ديوان المحاسبة بليبيا	عضو
ديوان الرقابة المالية والإدارية بفلسطــين	عضو
الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية	عضو
الأمانة العامة للمنظمة	مقرر اللجنة

لجنة تنمية القدرات المؤسسية

- اتخذ المجلس التنفيذي بجلسته رقم ٥٨ قراره بإعادة تشكيل اللجنة، ومن خلال جلسته رقم ٥٩ اتخذ القرار بعد الانتخاب السري لاختيار رئيس اللجنة وذلك لمدة ثلاث سنوات حتى عام ٢٠٢٢ ليصبح التشكيل كما يلي:

جهاز الرقابة المالية والادارية للدولة بسلطنة عمان	رئيس اللجنة
ديوان الرقابة المالية الاتحادي بجمهورية العراق	نائب رئيس
ديوان المحاسبة بالمملكة الأردنية الهاشمية	عضو
الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية	عضو
ديوان الرقابة المالية والإدارية بفلسطـين	عضو
ديوان المحاسبة بالجمهورية اللبنانية	عضو
المجلس الأعلى للحسابات بالمملكة المغربية	عضو
ديوان المحاسبـة بدولة قطـر	عضو
ديوان المحاسبة بدولة الكويت	عضو
الأمانة العامة للمنظمة	مقرر اللجنة
مبادرة الإنتوساي للتنمية IDI	ممثل

- في الجمعية العامة العادية للدورة رقم ١٣ اتخذ المجلس التنفيذي بإعادة تشكيل اللجنة، ومن خلال وبعد الانتخاب السري لاختيار رئيس اللجنة وذلك لمدة ثلاث سنوات حتى عام ٢٠٢٢ ليصبح التشكيل كما يلي:

ديوان المحاسبة بدولة قطر	رئيس اللجنة
محكمة المحاسبات بالجمهورية التونسية	نائب رئيس
ديوان المحاسبة بالمملكة الأردنية الهاشمية	عضو
الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية	عضو
ديوان الرقابة المالية الاتحادي بجمهورية العراق	عضو
ديوان الرقابة المالية والإدارية بفلسطين	عضو
المجلس الأعلى للحسابات بالمملكة المغربية	عضو
جهاز الرقابة المالية والادارية للدولة بسلطنة عمان	عضو
ديوان المحاسبة بدولة الكويت	عضو
الأمانة العامة للمنظمة	مقرر اللجنة

- اتخذ المجلس التنفيذي بجلسته رقم ٥٨ بإعادة تشكيل اللجنة، ومن خلال جلسته رقم ٥٩ اتخذ القرار بعد الانتخاب السري لاختيار رئيس اللجنة وذلك لمدة ثلاث سنوات حتى عام ٢٠٢٢ ليصبح التشكيل كما يلي:

ديوان المحاسبة بدولة الكويت	رئيس اللجنة
الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية	نائب رئيس
ديوان المحاسبة بالمملكة الأردنية الهاشمية	عضو
ديوان الرقابة المالية الاتحادي بجمهورية العراق	عضو
محكمة المحاسبات بالجمهورية التونسية	عضو
محكمة الحسابات بالجمهورية الإسلامية الموريتانية	عضو
جهاز الرقابة المالية والادارية للدولة بسلطنة عمان	عضو
ديوان المحاسبة بدولة قطر	عضو
ديوان المحاسبة بالجمهورية اللبنانية	عضو
الأمانة العامة للمنظمة	مقرر اللجنة

اللجنة الفنية الدائمة لشؤون المجلة

- تشكل اللجنة من الأمين العام للمجموعة رئيسا للتحرير وعضوية ممثلين عن خمسة أجهزة يتم تعيينهم من قبل المجلس التنفيذي.
- يعاد تشكيل اللجنة قبل انعقاد كل دورة من الدورات العادية للجمعية العامة بخروج ثلاثة أجهزة أعضاء منها وحلول ثلاثة محلها.
- تشكيل اللجنة حتى موعد انعقاد الجمعية العامة للدورة ١٤ عام ٢٠٢٢ كالتالي:

الأمانة العامة للمنظمة	رئيس التحرير
ديوان المحاسبة بالمملكة الأردنية الهاشمية	عضو
ديوان المحاسبة بليبيا	عضو
ديوان الرقابة المالية والإدارية بفلسطين	عضو
الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية	عضو
الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية	عضو

٥/٤/١ أنشطة التدريب والتعليم المستمر

تسعي المنظمة لتنمية قدرات منتسبي الأجهزة العليا للرقابة الاعضاء بالمنظمة من الدول العربية من خلال إقامة اللقاءات التدريبية والعلمية وورش العمل المتخصصة في مجال العمل الرقابي ومن خلال إطلاق المسابقات العلمية بشكل دوري واتاحة نشر مقالات بمجلة الرقابة المالية للمنظمة والتي تصدر مرتين بالعام لإثراء العمل الرقابي ويمكننا أن نستعرض بعض من اللقاءات التدريبية كنماذج لذلك:

البرامج التدريبية واللقاءات العلمية لسنة ٢٠٢٠

النشاط	اسم البرنامج	الجهاز المستضيف
لقاء تدريبي	تقييم السياسات العمومية Guid9020	الجزائر
لقاء علمي	البيانات الضخمة وتأثيرها على التقارير	السودان
لقاء تدريبي	تطبيق معايير رقابة الالتزام في مجال الرقابة على المشتريات الحكومية	سلطنة عمان
لقاء تدريبي	الرقابة على اهداف التنمية المستدامة	المغرب
لقاء تدريبي	مؤشرات ومعايير الرقابة على اهداف التنمية المستدامة "من منظور بيئي"	مصر

- من الجدول السابق ومن خلال أمثلة على بعض اللقاءات التدريبية التي نظمتها المنظمة وحضرها نحو ١٥٠ عضو من اعضاء الاجهزة العليا للرقابة يتضح دور المنظمة في تنمية القدرات المؤسسية وأعضاء الأجهزة العليا للرقابة

كما تسعي المنظمة دائما على وضع الخطط الاستراتيجية للمنظمة من لقاءات وأحداث لاحقة وذلك على النحو التالي:

البرامج التدريبية واللقاءات العلمية لسنة ٢٠٢١

- لقاء علمي حول تحليل وتقييم الحساب الختامي للدولة
- الرقابة على الدين العام
- رقابة الجودة على الأعمال الرقابية
- المحاسبة الحكومية المبنية على أساس الاستحقاق على ضوء المعايير الدولية IPSAS
- تدقيق الجهات التي تحصل على دعم مالي من الدولة

البرامج التدريبية واللقاءات العلمية لسنة ٢٠٢٢

- لقاء علمي حول الرقابة على الصناعات الاستخراجية
- الرقابة على الاستثمارات العامة
- مهارات كشف مخاطر الغش والاحتيال من قبل الأجهزة العليا للرقابة
- رقابة الأداء على قطاع الاتصالات
- تدقيق إيرادات الجمارك

البحث العلمي

أطلقت المنظمة مسابقة البحث العلمي الثالثة عشرة لدعوة اعضاء ومنتسبي الاجهزة العليا للرقابة لإثراء العمل الرقابي من خلال ابحاث في عدة مواضيع كالتالي:

الموضوع الأول : تقنيات تحليل ورقابة البيانات الضخمة.

الموضوع الثاني :دور الأجهزة العليا في الرقابة على التحول من موازنة الوسائل (البنود) إلى موازنة البرامج.

الموضوع الثالث :دور الأجهزة العليا في الرقابة على الاستثمارات العامة.

الموضوع الرابع :الدروس المستفادة من خلال مواجهة أزمة انتشار فيروس كورونا.

الموضوع الخامس :الحصول على أدلة الإثبات عند تنفيذ مهام الرقابة عن بُعد.

الموضوع السادس :استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي في تنفيذ المهام الرقابية.

نشريات المنظمة

تسعى المنظمة العربية دائما إلى العمل على إثراء أعضاء الاجهزة العليا للرقابة العربية بما تنشره على موقعها الإلكتروني الرسمي http://www.arabosai.org من خلال قسم النشريات ومن خلال ما يلي:

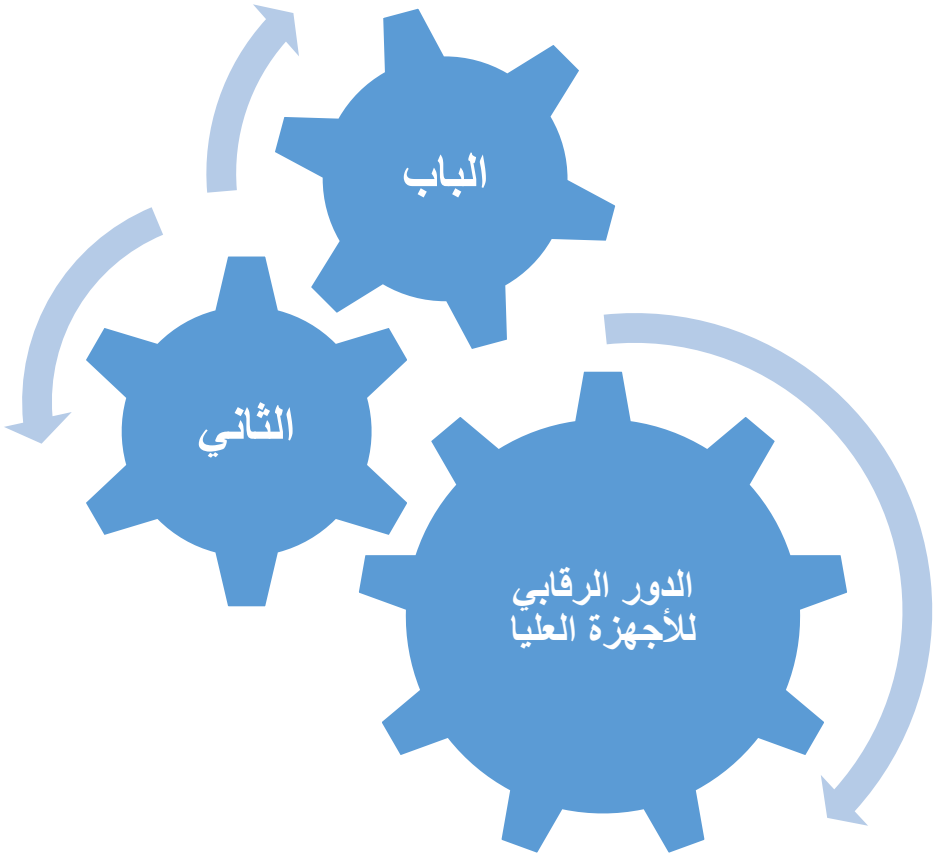
- الأدلة ويحتوي الموقع على العديد منها في مجال الرقابة ومتاحة للاطلاع بسهولة لتكون مرجع لأعضاء الأجهزة العليا للرقابة للاستفادة وتنمية العمل الرقابي ومنها:
  - دليل الرقابة المالية– مرحلة التقرير
  - دليل النظام المحاسبي للمنظمة العربية
  - دليل الاعتبارات الخاصة بالرقابة على الصناعات الاستخراجية
  - التقييم الذاتي للنزاهة لأجهزة الرقابة العليا
  - دليل الرقابة المالية– مرحلة التنفيذ
  - آي كات (ICAT) رقابة الالتزام –اصدار مبادرة تنمية الإنتوساي ١٥/٠٤/٢٠١٩
  - دليل تعزيز الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

- دليل الرقابة المالية– مرحلة التخطيط
- دليل قواعد السلوك الأخلاقي لموظّفي ديوان المحاسبة بدولة الكويت
- دليل ضمان الجودة
- دليل الرقابة على تقنية المعلومات
- دليل التدقيق على مدى الجاهزية لتنفيذ أهداف التنمية المستدامة

نشريه الأرابوساي:

تصدر المنظّمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة العدد الأول من نشريّتها باللّغة الإنجليزيّة وهي نشريه متاح منها على الموقع الإلكتروني خمسة أعداد.

- أدلة ومعايير ومقالات نشرتها المنظمة أثناء جائحة كوفيد ١٩:
  - ورقة بحثية حول تدقيق الالتزام في ظل وباء الأزمة كوفيد–١٩
  - ورقة بحثية حول رقابة الأداء في ظل تداعيات وباء الأزمة كوفيد–١٩
  - سلسلة (٥٥٠٠) من المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة بخصوص رقابة المساعدات المتعلقة بالكوارث
  - مقال حول جائحة كوفيد–١٩: أي دور للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة
  - المساءلة في وقت الأزمات
  - تداعيات كوفيد–١٩ على أعمال التدقيق ومراجعي الحسابات
  - ستة طرق تمكّن المدققين من التعامل في ظلّ ك وفيد١٩– مقال مترجم
  - التدقيق عن بعد في إطار كوفيد ١٩: التداعيات قصيرة وطويلة المدى


الباب
الثاني
الدور الرقابي
للأجهزة العليا

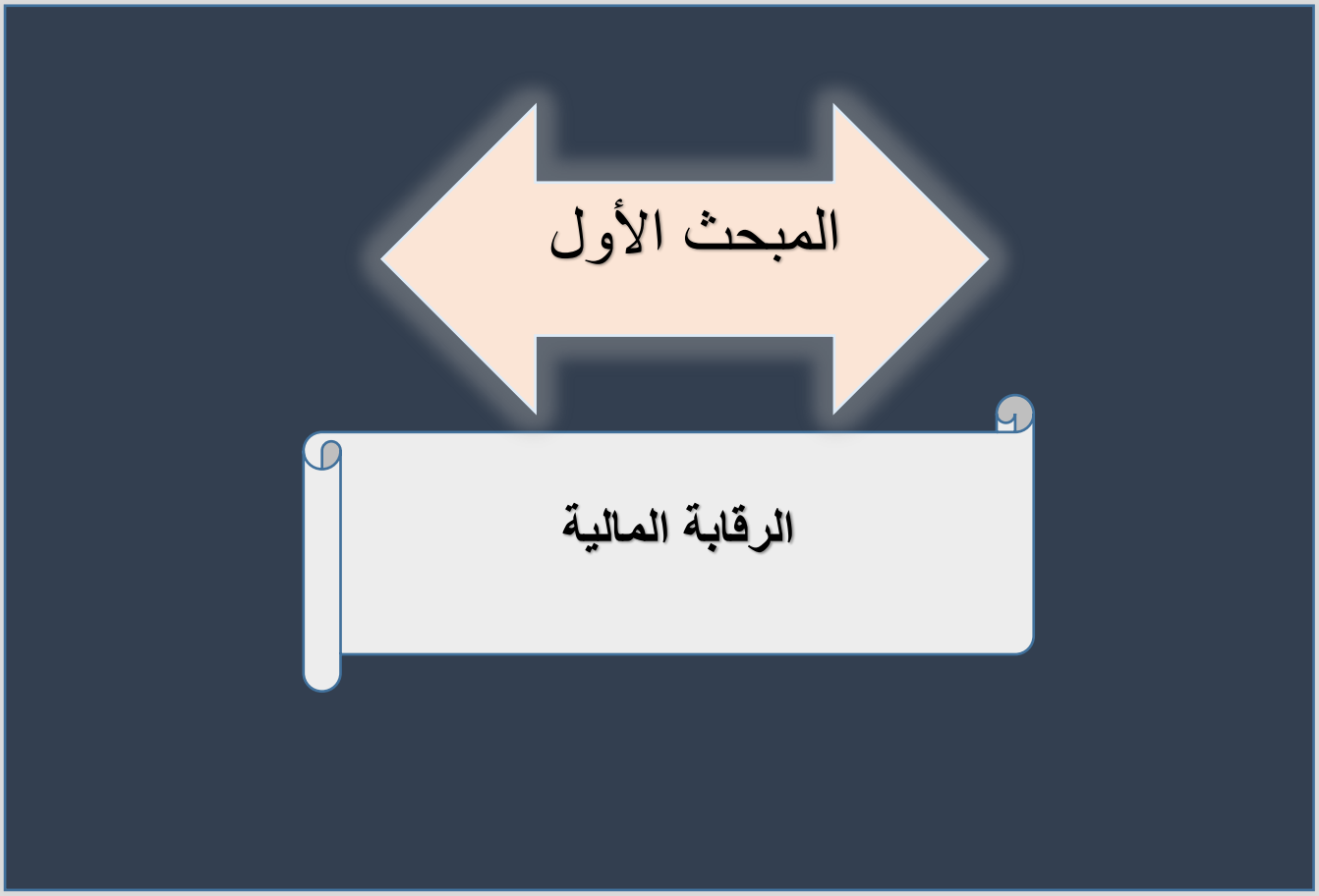
تمهيد :

على الرغم من تنوع انواع الرقابة التي تقوم بها أجهزة الرقابة العليا فأنها تأتي في إطار الأنواع الرئيسية التي حددتها مبادئ معايير الإنتوساي –الرقابة على القطاع العام Issai100 [30]، و قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وإحداث الفارق في حياة المواطنين Issai 12 [31]، وذلك طبقا للأهداف المحددة سلفاً من الدولة وما هو نوع الرقابة الذي يتسق مع تلك الاهداف ويبرز الدور الأساسي للأجهزة العليا للرقابة وخاصة المالية والمحاسبة في الرقابي على الأموال والاستثمارات العامة وممارسة دورها الرقابي وتتنوع الرقابة التي تؤديها الأجهزة العليا للرقابة وخاصة في الدول العربية الأعضاء بالمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (أرابوساي) كالرقابة المالية ورقابة الأداء ورقابة الالتزام وكما يوضحه الشكل التالي :

شكل يوضح أنواع الرقابة

ومن خلال التوصيات الناتجة من إبداء الرأي حول البيانات المالية للجهات محل الرقابة ومدى التزامها بالقوانين والمعايير المحاسبية والمراجعة الدولية والمحلية ايما كان النوع المستخدم أو الجمع بين أكثر من نوع من أنواع الرقابة وتقدم الأجهزة العليا للرقابة التقارير الرقابية للجهات والسلطات المعنية وتتنوع اشكال تلك التقارير طبقاً لما نصت عليه قوانين الأجهزة العليا للرقابة من دولة لأخرى .فتلك التقارير الرقابية هي نتاج عملية الرقابة ومن شأنها الكشف عن تقيم الجهات وتفعيل دور الأجهزة العليا للرقابة ، وسيتم التعرف على ماهية تلك التقارير والهدف من إعدادها وأهميتها .

[30] https://audit.gov.ly/home/intosai/100.pdf معيار Issai 100
[31] https://audit.gov.ly/home/intosai/12.pdf معيار Issai 12


المبحث الأول
الرقابة المالية

١/١/٢ الرقابة المالية [٣٢]:

عند قيام الأجهزة العليا للرقابة بعملية الرقابة المالية فإن دورها هو الحصول على أدلة الإثبات بشكل كاف بحيث يمكنها وتكون قادرة على إبداء رأي حول القوائم المالية للجهة محل الرقابة هي معدة وفقاً لمعايير إعداد التقارير المالية وملتزمة بمعايير المحاسبة والمراجعة الدوليين والمحليين واللوائح التنظيمية بالدولة محل المراجعة والتأكد من صحة البيانات المالية وخلوها من الأخطاء المؤثرة.

٢/١/٢ الهدف من الرقابة المالية :

- إبداء الرأي حول البيانات المالية ومدى الالتزام بإعدادها وفق لإطار التقارير المالية المتبع.
- الحصول على تأكيد لعدم وجود اخطاء ذات اهمية نسبية أو بسبب الاحتيال والغش.
- إعداد التقارير اللازمة حول البيانات المالية ونتائج الرقابة التي تم التوصل إليها.

[32] issai 200معايير الإنتوساي – معيار

٣/١/٢ نطاق الرقابة المالية :

- الرقابة على الحسابات العامة للدولة ممثلة في هيئاتها وشركاتها ذات الملكية العامة وفقاً للإطار العام للتقارير المالية.
- الرقابة على الموازنات واقسامها وقرارات التخصيص المتعلقة بها والمنفذ الفعلي منها.
- الرقابة على الخطط والبرامج ضمن الانشطة كما يحددها القانون.
- الرقابة على السلطات المالية.
- الرقابة على المصروفات والإيرادات والاصول والالتزامات.

٤/١/٢ أنواع البيانات المالية :

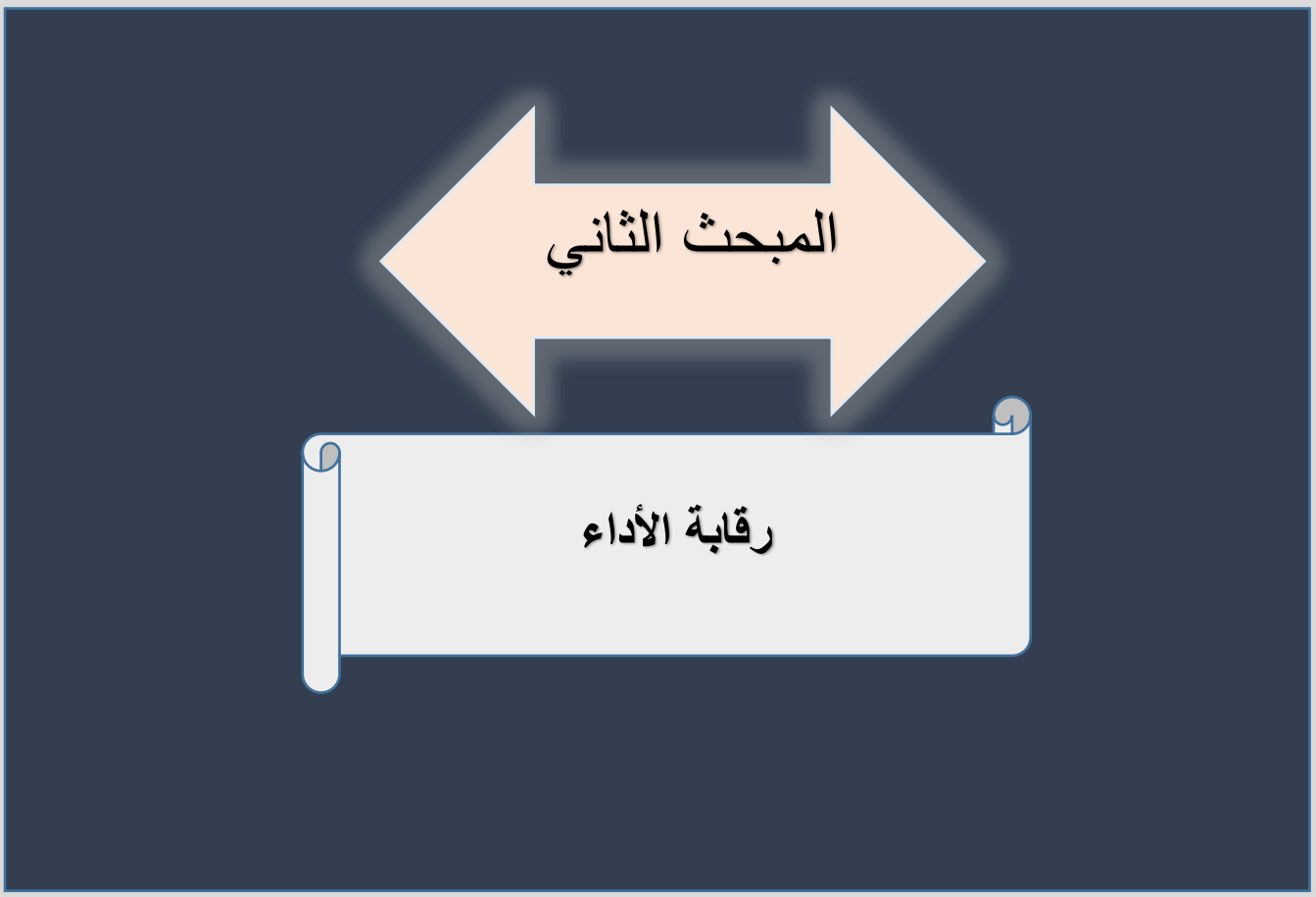
- قائمة المركز المالي عن السنة المالية المنتهية.
- قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل.
- قوائم التغير في صافي الأصول وحقوق الملكية.
- الإفصاح الهامة من خلال الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

٥/١/٢ الشروط الواجب توافرها في البيانات المالية :

- ملائمة المعلومات بالبيانات المالية تعبر عن طبيعة عمل الجهة محل الرقابة.
- بيانات كاملة لم تغفل أية أحداث أو معاملات أو أرصدة أو الإفصاح عن بيانات هامة أو من شأنها التأثير على الرأي.
- المصداقية في البيانات المالية المقدمة من الجهات محل الرقابة وأنها صحيحة وقابلة للقياس والتقييم.
- تتسم بالموضوعية وبشكل حيادي غير متحيز.
- قابلة للفهم وواضحة وتشمل جميع جوانب الجهة محل الرقابة.

٦/١/٢ شروط عملية الرقابة المالية :

- قبول المراقب لإطار إعداد التقارير المالية المتبع في تقديم البيانات المالية من الجهات.
- إقرار الجهة محل الرقابة بمسئوليتها عن إعداد البيانات المالية وأنها تمت وفق إطار التقارير المالية وبعرض عادل.
- وجود نظام رقابة داخلية يفي بالغرض بالجهات محل الرقابة.
- إطلاع المراقب على كافة البيانات اللازمة لعملية الرقابة دون وجود قيد على نطاق الحصول على تلك البيانات من الجهات محل الرقابة.
- إبداء الرأي حول البيانات المالية ومدى الالتزام بإعدادها وفق لإطار التقارير المالية المتبع.
- الحصول على تأكيد لعدم وجود اخطاء ذات اهمية نسبية أو بسبب الاحتيال والغش.
- إعداد التقارير اللازمة حول البيانات المالية ونتائج الرقابة التي تم التوصل إليها.


المبحث الثاني
رقابة الأداء

١/٢/٢ رقابة الأداء[٣٣] :

عند قيام الأجهزة العليا للرقابة بالقيام بعملية رقابة الأداء فإنها تسعى فإن دورها هو الحكم على أداء الجهات محل الرقابة في إطار مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية ومقارنة النتائج بالمعايير المناسبة وبحث وتحليل أسباب الانحرافات إن وجدت وإضافة توصيات بالتقارير الرقابية للسعي لتحسين الأداء.

٢/٢/٢ الهدف من رقابة الأداء :

- تحليل أشمل من وجهات نظر تحليله متجددة.
- تطوير عرض المعلومات الحالية لتكون متاحة للاطلاع من أصحاب المصلحة.
- الالتزام بتقديم النتائج والرأي باستقلالية ومستنداً على الأدلة الرقابية.
- تحليل نتائج الرقابة وتقديم التوصيات بناءاً على ذلك.

[33] معايير الإنتوساي – معيار Issai 300

٣/٢/٢ نطاق رقابة الأداء:

نطاق عمل رقابة الأداء يشمل برامج عمل الحكومة وأنشطتها ومؤسساتها وجميع عمليتها واستثماراتها ومشاريعها.

٤/٢/٢ محددات رقابة الأداء:

- **الاقتصاد:** الحد من تكلفة الحصول على الموارد وأن تكون متوفرة في الوقت المناسب بالكميات المطلوبة وبالجودة اللازمة وبسعر تنافسي.
- **الكفاءة:** استغلال الموارد المتاحة بأقصى نفع ممكن تحقيقه.
- **الفعالية:** الالتزام بتحقيق الأهداف المخططة وتحقيق النتائج المطلوبة.

٥/٢/٢ مناهج الرقابة على الأداء :

- **النظام:** يحكم على أداء النظم الإدارية.
- **النتيجة:** يقارن النتائج بالأهداف المخططة.
- **المشكلة:** يبحث في أسباب المشاكل والانحرافات ويسعي لحلها.

٦/٢/٢ ما يجب مراعاته عند الرقابة على الأداء :

- يمكن ان تشمل عملية رقابة الأداء امتداداً بتغطية جوانب الرقابة المالية والالتزام.
- في حالات التداخل في انواع الرقابة يجب مراعاة جميع المعايير لتشمل جميع الأنواع إذا أمكن مع مراعاة اختلاف الأولويات.
- رقابة الأداء تركز في المقام الاول على تحليل الأنشطة والنتائج.

المبحث الثالث

رقابة الالتزام

١/٣/٢ رقابة الالتزام [٣٤]:

عند قيام الأجهزة العليا للرقابة بالقيام بعملية رقابة الالتزام فإن دورها هو تقييم جميع انشطة الجهة محل المراجعة ومعاملاتها المالية والتحقق من مدى التزام تلك البيانات الناتجة من انشطة الجهة بالقوانين واللوائح المنظمة للجهة والقوانين العامة بالدولة وكذا تقييم مدى الالتزام بالمبادئ العامة لسلامة التصرفات في الإدارة المالية للجهة.

٢/٣/٢ الهدف من رقابة الالتزام :

الهدف من رقابة الالتزام هو أن تتمكن الأجهزة العليا من الحكم على مدي التزام الجهات محل الرقابة بالمرجعيات الأساسية والتي من ضمنها القوانين والأنظمة والقرارات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات العامة وبما في ذلك مدى الالتزام بإعداد التقارير المالية وفق المعايير الموضوعة.

[34] معايير الإنتوساي - معيار Issai 400

٣/٣/٢ خصائص رقابة الالتزام :

- تغطية موضوعات كثيرة.
- تقدم تأكيدات معقولة أو محددة.
- تستخدم عدة انواع من المعايير.
- قد تمتد لتشمل التصديق أو التقارير المباشرة أو الجمع بينهما في وقت واحد.
- في الأغلب أن رقابة الالتزام تكون أساساً لتفويض الأجهزة العليا للرقابة على الجهات محل الرقابة.
- تعزيز المساءلة والشفافية والحكومة الرشيدة.
- في بعض النماذج بالدول يكون الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة تمثل محكمة محاسبات.

٤/٣/٢ أنواع رقابة الالتزام:

- متعلقة بالرقابة على البيانات المالية.
- منفردة ومنفصلة عن الرقابة على البيانات المالية.
- مرتبطة بالرقابة على الأداء.

٥/٣/٢ نماذج لأنواع رقابة الأجهزة العليا :

ولتوضيح أكثر لتلك الانواع من الرقابة سواء مالية أو أداء أو التزام سيتم استعراض دور الاجهزة العليا للرقابة لعدد من الأجهزة العليا بالدول العربية الاعضاء بمنظمة الأرابوساي طبقاً لقوانينها ونوع الرقابة التي تمارسها وذلك على النحو التالي:

الجهاز الاعلى للرقابة	نوع الرقابة
الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية:	الرقابة المالية بشقيها المحاسبي والقانوني والرقابة على الاداء ومتابعة تنفيذ الخطة و الرقابة القانونية على القرارات الصادرة في شان المخالفات المالية.٣٥
ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، بجمهورية العراق:	رقابة و تدقيق حسابات نشاطات الجهات الخاضعة للرقابة والتحقق من سلامة التصرف في الاموال العامة وفاعلية تطبيق القوانين والانظمة والتعليمات ورقابة تقويم الاداء للجهات الخاضعة لرقابة الديوان وتقديم العون الفني في المجالات المحاسبية والرقابية والادارية وما يتعلق بها من امور تنظيمية وفنية ، تقويم الخطط والسياسات المالية والاقتصادية الكلية المقررة لتحقيق الاهداف المرسومة للدولة والالتزام بها وإجراء التحقيق الاداري في الأمور التي يطلب مجلس النواب إجراء التحقيق فيها.٣٦
ديوان المحاسبة بالمملكة الأردنية الهاشمية:	الرقابة القانونية والرقابة المحاسبية و الرقابة المالية والرقابة الاقتصادية والرقابة الفنية أو رقابة الاداء و الرقابة الإدارية.٣٧
الجهاز المركزي للرقابة المالية بالجمهورية العربية السورية:	مراقبة الإيرادات والنفقات وحسابات المعاشات وتعويضات التسريح ومبالغ التأمين والإعانات والضمان الاجتماعي و الرقابة المسبقة للمراسيم والقرارات الخاصة بشؤون العاملين بالجهات العامة التأكد من صحة التعيينات والعلاوات والنقل والإعادة للعمل وما في حكمها ومراقبة الصكوك المتعلقة بالترفيعات الدورية للعاملين في الدولة ومراجعة جميع حسابات خارج الموازنة من أمانات وسلف وحسابات جارية و مراجعة القروض والتسهيلات الائتمانية التي عقدتها الدولة و مراقبة قيود المستودعات وفحص دفاترها وسجلاتها و فحص سجلات ودفاتر ومستندات التحصيل والصرف وكشف الاختلاسات والإهمال والمخالفات المالية ومراجعة الحساب العام لموازنة الدولة والهيئات العامة ذات الطابع الإداري والوحدات الإدارية المحلية ومديريات الأوقاف والحسابات والميزانيات الختامية لمؤسسات وشركات ومنشآت القطاع العام الاقتصادي و مراجعة السجلات المقرر إمساكها للخطط الاقتصادية و الاجتماعية ومتابعة تنفيذها وتحقيق الأهداف منها و تدقيق المنح والإعانات والهبات المقدمة من الدول والمنظمات الدولية والإقليمية و رقابة الكفاية والأداء وسلامة التصرف في الاموال العامة والسياسات المالية والاقتصادية الكلية المقررة لتحقيق الاهداف المرسومة للدولة والالتزام بها وإجراء التحقيق الاداري في الأمور التي يطلب مجلس النواب إجراء الرقابة القانونية.٣٨

[35] http://asa.gov.eg/attach/asa_law_reg.pdf قانون الجهاز
[36] https://www.fbsa.gov.iq/ar/page/low_of_fbsa قانون الديوان
[37] قانون الديوان
[38] المرسوم التشريعي رقم ٦٤ تاريخ ٢٠٠٣/٩/٢٩

الجهاز الاعلى للرقابة	دور الجهاز
ديوان المحاسبة بدولة ليبيا:	الرقابة المالية والمشروعية من خلال فحص ومراجعة الحسابات والقوائم المالية والعمليات الفنية الأخرى للجهات الخاضعة لرقابته، والتأكد من تطبيق القوانين والقرارات واللوائح المالية ذات العلاقة بالوحدة محل الرقابة أو المراجعة، بالإضافة الى اختصاصات اخرى احترازية لصون المال العام منها: (تطبيق الضوابط الرقابية التي تضمن تحصيل الإيرادات العامة واكتشاف أي قصور أو تراخ في تحصيلها ، أو التي تمنع حدوث أي تجاوزات أو مخالفات عند الصرف، منع التصرف في حسابات الجهات الخاضعة لرقابته إذا ما ثبت له أن هناك تصرفات ألحقت ضررا بالمال العام ، ويجوز له وضعها تحت الفحص والمراجعة المصاحبة إلى حين زوال الأسباب ورفع الضرر ، وغيرها من المهام الرقابية الأخرى)، وكذلك تطبيقا للقانون تبنّى ديوان المحاسبة الليبي اختصاص رقابة الأداء المالي الذي أوصت به المعايير الدولية إلى جانب الرقابة النظامية ورقابة الالتزام ، وهذا الاختصاص يقوم على تشخيص الوضع القائم للمؤسسة ومقارنة النتائج بالأهداف والإمكانيات للوصول إلى تقييم الكفاءة والفاعلية والاقتصاد في إدارة المؤسسة واستعمال الأموال العامة.٣٩
ديوان المحاسبة بدولة الكويت:	مراقبة تحصيل إيرادات الدولة وإنفاق مصروفاتها في حدود الاعتمادات الواردة بالموازنة والتأكد من كفاية الأنظمة والوسائل المتبعة لصون الاموال العامة ومنع العبث بها، فحص القرارات الصادرة في شئون التوظف بالجهات محل الرقابة ومراجعة حسابات المعاشات والمكافأت والتأمين والضمان الاجتماعي والإعانات و المناقصات الخاصة بالتوريدات والأشغال ومراجعة حسابات استثمارات الاموال العامة وفحص اللوائح الادارية والمالية والمحاسبية للإستيثاق من مدى كفايتها ومراجعة وفحص الحساب الختامي .٤٠
جهاز الرقابة المالية والإدارية بسلطنة عُمان:	الرقابة المالية بشقيها المحاسبي والقانوني والرقابة الإدارية و رقابة الأداء والرقابة على القرارات الصادرة في شأن المخالفات المالية و الرقابة على الاستثمارات وكافة حسابات الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز و أية أعمال أخرى يكلف بها الجهاز .[٤١]
الديوان العام للمحاسبة بالمملكة العربية السعودية:	الرقابة على الأداء و المراجعة المالية والالتزام و مراجعة مستندات الحسابات الشهرية للجهات الحكومية و مراجعة الحسابات الختامية للجهات الحكومية و مراجعة العقود و مراجعة القوائم المالية للشركات التي تساهم فيها الدولة ومراجعة الإيرادات و التفتيش على المستودعات و الرقابة على أداء تقنية المعلومات.[٤٢]
ديوان المحاسبة بدولة قطر:	الرقابة المالية والرقابة على الالتزام والرقابة على الاداء والرقابة على تكنولوجيا المعلومات والرقابة على المشاريع والرقابة على المناقصات والعقود المالية.[٤٣]
ديوان المحاسبة بدولة الإمارات العربية المتحدة:	الرقابة المالية والقانونية ورقابة الأداء والرقابة الإلكترونية.[٤٤]

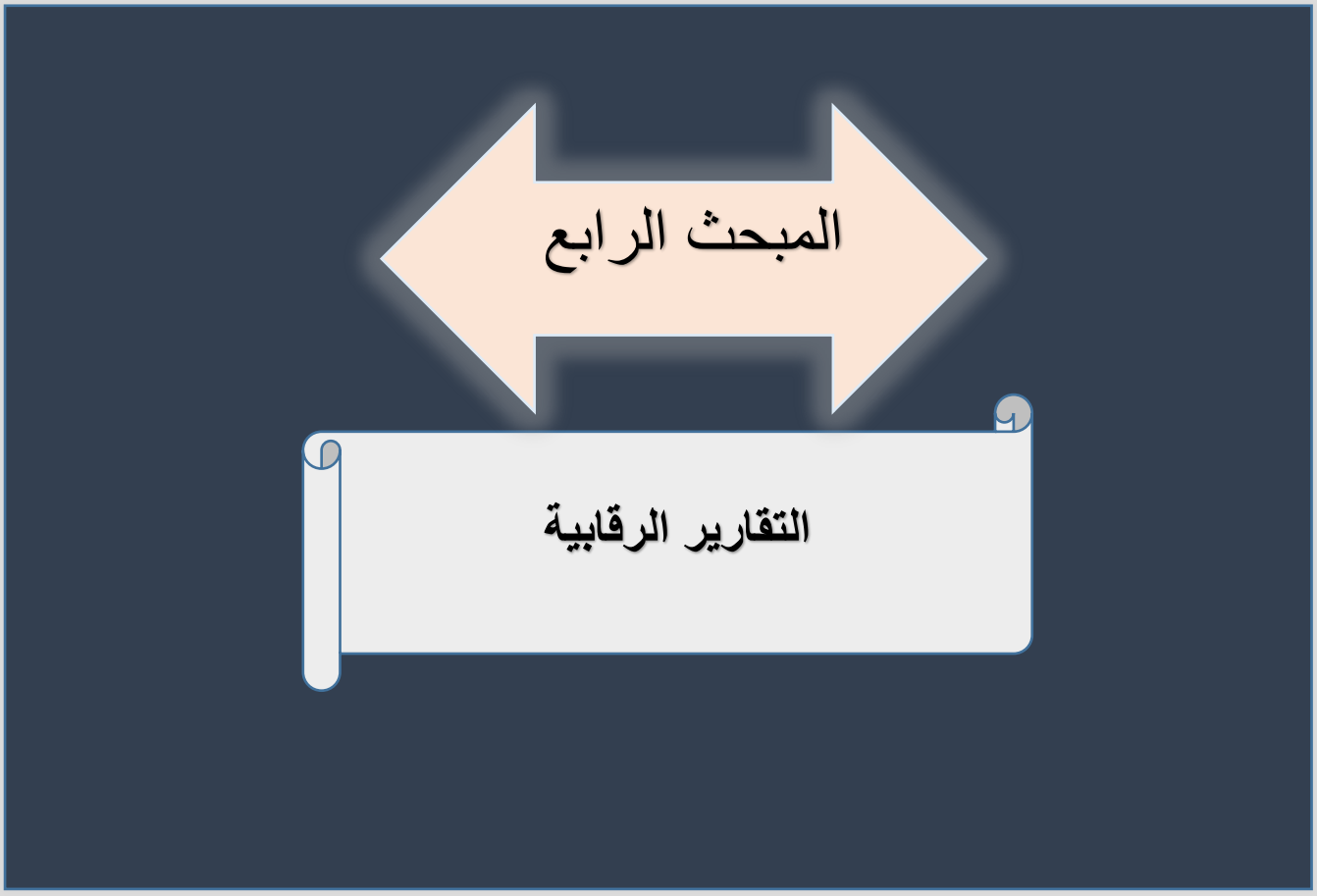
[39] https://audit.gov.ly/home/download/ACT19-2013.pdf قانون الجهاز
[40] https://www.sab.gov.kw/sabweb/contentfiles/law_30.pdf قانون الجهاز
[41] https://www.sai.gov.om/LawDocs/111-2011.pdf قانون الديوان
[42] https://www.gca.gov.sa/PageDetails?id=1 قانون الديوان
[43] https://www.sab.gov.qa/docs/default-source/standard-library/sab_law_11_2016.pdf?sfvrsn=5924f4e9_4 قانون الديوان
[44] https://saiuae.gov.ae/ar/Laws/Law%208_2011.pdf قانون الديوان

الجهاز الاعلى للرقابة	دور الجهاز
ديوان الرقابة المالية والادارية بدولة فلسطين:	يمارس الرقابة التي تمكنه من ضمان سلامة العمل والاستقرار المالي والإداري في السلطة الوطنية بسلطاتها الثلاث التنفيذية والتشريعية والقضائية وكشف أوجه الانحراف المالي والإداري كافة بما فيها حالات استغلال الوظيفة العامة والتأكد من أن الأداء العام يتفق مع أحكام القوانين والأنظمة واللوائح والقرارات والتعليمات النافذة. [٤٥]
ديوان الرقابة المالية والإدارية بمملكة البحرين:	الرقابة المالية ورقابة الأداء ورقابة الالتزام ورقابة نظم المعلومات. [٤٦]

من خلال الجدول النماذج السابقة تم استعراض انواع الرقابة ودور الاجهزة الرقابية في أداء مهامها من خلال الرقابة المالية ورقابة الاداء ورقابة الالتزام من خلال عدد من الأجهزة العليا للرقابة الاعضاء بمنظمة الأرابوساي من خلال قوانينها التي تنص على أنواع الرقابة التي تقوم بها.

في بعض الاحيان تكون هناك بعض أنواع للرقابة بأغراض خاصة أو بموجب تكليفات حكومية من السلطات للأجهزة العليا للرقابة أو بعض المهام الرقابية أو الرقابة على المشاريع الخاصة، كما ان من الممكن أن يكون هناك حاجة لأداء نوع واحد من الرقابة او أكثر من نوع في نفس التوقيت أو تكامل بين نوعين من أنواع الرقابة المبينة سابقاً على حسب حاجة الدول للرقابة على أهدافها المحددة.

[45] https://www.saacb.ps/Doc2018/saacbArabicVers.pdf قانون الديوان
[46] https://www.nao.gov.bh/uploads/NAO_LAW_Arabic1.pdf قانون الديوان


المبحث الرابع
التقارير الرقابية

١/٤/٢ ماهية التقارير الرقابية :

إن التقرير الرقابي هو إبداء رأي مكتوب بشأن نتائج رقابة الجهاز الأعلى للرقابة مع تعدد أنواع تلك الرقابة من جهاز لأخر.

فيعرض التقرير ملاحظات الأجهزة العليا للرقابة على الجهات محل الرقابة مع إعطاء توصيات لحل تلك المشاكل التي أدت لوجود ملاحظات.

وتتنوع تقارير الأجهزة العليا للرقابة والتي ينص قانونها على التقارير التي تقدمها.

٢/٤/٢ الهدف من التقرير الرقابي:

يمكننا أن نتطرق لأهداف التقارير الرقابية وعلى الرغم من تعدد تلك الاهداف واختلافها طبقاً لأهداف كل دولة وخططها الاستراتيجية إلا أننا بوجه عام يمكننا تحديد اهداف تلك التقارير على النحو التالي:

- تفعيل دور الاجهزة العليا للرقابة المنوطة به لحماية الأموال والاستثمارات العامة وتقيم اداء القطاع الحكومي.
- إبلاغ نتائج عملية الرقابة للسلطات العليا المعنية بتقديم التقارير إليها.
- إبلاغ نتائج الرقابة للجهات محل الرقابة مرفقاً بها التوصيات اللازمة لحلها لتحسين الأداء الحكومي.
- الشفافية في عرض نتائج الرقابة على أصحاب المصلحة وفي بعض الأحيان هيكل المساهمين والمواطنين.

٣/٤/٢ أهمية التقارير الرقابية :

- تقييم الجهات المشمولة بالرقابة وتحديد أوجه الضعف والمعوقات لتلافيها مستقبلاً.
- تقييم الانحرافات بين الموازنات التخطيط والمحقق فعلياً.
- إبراء ذمة المسئولين بالجهات المشمولة بالرقابة.
- يعكس التقرير الرقابي مدى الالتزام بتنفيذ الدستور والقوانين الخاصة عن طريق تمكين الاجهزة العليا للرقابة من أداء دورها المنوطة به.
- توثيق الملاحظات ومتابعتها والذي من شأنه أن يساعد للحكم على مدى التزام الجهات من تلافي الملاحظات السابقة.
- تساعد التقارير الرقابة على تحسين كفاءة وفعالية الإداء.
- تساعد التقارير الرقابية على إحكام الرقابة على الضرائب وضبطها.
- يساعد الرأي العام على تقصي الحقائق حول اداء الحكومة بوجه عام.

٤/٤/٢ نماذج عملية لأنواع التقارير الرقابية:

سيتم استعراض لنماذج عملية من أنواع التقارير التي يتم تقديمها من خلال بعض الاجهزة العليا للرقابة العربية الأعضاء بمنظمة الأرابوساي:

الجهاز المركزي للمحاسبات – جمهورية مصر العربية:

حدد القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ للجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية [٤٧] وتعديلاته[٤٨] بموجب القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ وحيث بموجب قانونه فإن الجهاز يعد تقارير ويقدمها عن ما يلي :

- الملاحظات التي أسفرت عنها عمليات الرقابة على الجهات محل الرقابة.
- الملاحظات الناتجة عن فحص الحسابات الختامية للوحدات الحسابية محل الرقابة.
- الملاحظات الناتجة عن مراجعة الحسابات الختامية بالدولة.
- تقارير مراجعة الميزانيات والقوائم المالية للشركات محل الرقابة.
- تقارير عن الرقابة على الخطة وتقويم الاداء.
- تقارير سنوية عن النتائج العامة للرقابة.
- أية تقارير خاصة تطلب من مجلس النواب بالدولة.

[47] قانون الجهاز رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ https://manshurat.org/node/13874
[48] قانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ https://manshurat.org/node/13875

ديوان المحاسبة الكويتي [٤٩] :

تضمنت أنواع التقارير الرقابية التي يقدمها ديوان المحاسبة الكويتي ما يلي:

- التقارير الدورية لنتائج الفحص والمراجعة على الأعمال والتصرفات (للجهات المشمولة للرقابة).
- التقارير السنوية عن نتائج الفحص والمراجعة على تنفيذ ميزانيات الوزارات والإدارات الحكومية والهيئات والمؤسسات العامة وحساباتها الختامية.
- تقرير دوري يُرسل للجهات المشمولة برقابة ديوان المحاسبة عن نتائج الفحص والمراجعة على أعمال وحسابات الجهة التي تمت خلال السنة المالية.
- التقارير الخاصة بالتكليفات (مجلس الأمة، ومجلس الوزراء) وفقاً للمادة (٢٥) من قانون إنشاء الديوان، وتتضمن التقرير سنوي عن الحالة المالية للدولة.
- التقارير الخاصة بتكليف مجلس الأمة عن العقود المخاطبة بأحكام القانون ٢٥ لسنة ١٩٩٦ بشأن الكشف عن العمولات في العقود التي تبرمها الدولة (وتدرج ضمن التقرير السنوي).
- تقرير دوري عن إصدار السندات الحكومية (ويصدر كل ٦ أشهر).
- تقرير نصف سنوي عن الأموال المستثمرة طبقاً للقانون رقم ١ لسنة ١٩٩٣ بشأن حماية المال العام.
- تقارير خاصة بالرقابة على مستويات الكفاءة والاقتصاد والفاعلية في إدارة موارد بعض الجهات الحكومية والشركات ومدى تحقيق الجهة للمهام الموكلة لها وتحقيق أهدافها المطلوبة.
- تقارير بدراسات رقابية لموضوعات محددة يتم فيها فحص الموضوع من كافة جوانبه مع دراسة القوانين واللوائح والقرارات المنظمة لهذا الموضوع، ويدرج الديوان ضمنها النتائج والتوصيات.
- تقرير المواطن.
- تقرير بالموضوعات عالية المخاطر.
- تقرير بأهم المؤشرات المالية والظواهر الرقابية والمستجدات.

[49] الموقع الإلكتروني للديوان=https://www.sab.gov.kw//sabweb/pages/paragraph.aspx?ID=UFAISILMMpeu9QEKDlYbxlrpumaWvWv24T0K3Zhu34Q

ديوان المحاسبة السعودي [50] :

تضمنت أنواع التقارير الرقابية التي يقدمها ديوان المحاسبة السعودي ما يلي:

- تقارير يتم تبليغها للجهات المشمولة برقابة الديوان؛ تتضمن نتائج عمليات المراجعة.
- تقرير الديوان السنوي عن نتائج المراجعة المالية ورقابة الأداء.
- تقرير الديوان السنوي عن نتائج مراجعة الحساب الختامي للدولة.
- تقرير الديوان السنوي عن إنجازاته ونشاطاته.
- تقارير عامة أو خاصة.
- تقارير الديوان السنوية لمجالس المناطق، ويشتمل كل تقرير على نتائج تقويم أداء فروع الأجهزة الخدمية بكل منطقة.

[50] الموقع الإلكتروني للديوان= https://www.gca.gov.sa/PageDetails?id=6

ديوان الرقابة المالية والإدارية بمملكة البحرين [51] :

تضمنت أنواع التقارير الرقابية التي يقدمها ديوان الرقابة المالية والإدارية بمملكة البحرين ما يلي:

- يعد الديوان تقريراً سنوياً عن الحساب الختامي للدولة والحسابات الختامية للجهات المشمولة برقابته، وعن نتائج أعمال رقابة الأداء والرقابة الإدارية، يبين فيه الملاحظات وأوجه أي خلاف يقع بين الديوان والجهات المشمولة بالرقابة.
- تقرير عن كل مهمه حيث يضع الديوان نتائج تدقيقه وتفتيشه في شكل ملاحظات يبلغها إلى الجهات المختصة عن طريق الوزراء الذين تتبعهم تلك الجهات.
- يقدّم رئيس الديوان تقارير أخرى في المسائل التي يرى أنها على درجة كبيرة من الأهمية وتقتضي سرعة إطلاع السلطات المسؤولة عليها.

[51] الموقع الإلكتروني للديوان= https://www.nao.gov.bh/category/audit-reports

ديوان المحاسبة الأردني [52] :

تضمنت أنواع التقارير الرقابية التي يقدمها ديوان المحاسبة الأردني ما يلي:

- **التقرير السنوي:** والمخرج النهائي الذي يقدمه رئيس الديوان عن الجهات الخاضعة للرقابة والذي يتضمن نتائج عملياته وآرائه وملحوظاته وبيان المخالفات المرتكبة والمسؤولية المترتبة عليها عن سنة مالية واحدة وذلك في بدء كل دورة عادية، كما يتضمن تحليل الحسابات الختامية لقانون الموازنة العامة للدولة، تحليل بيان المركز النقدي للخزينة، تحليل الحسابات الختامية للوحدات الحكومية، تحليل الدين العام، تحليل أداء الشركات الخاضعة للتدقيق.
- **التقارير الخاصة:** لرئيس ديوان المحاسبة في أي وقت أن يقدم لمجلس النواب تقارير خاصة يلفت فيها نظره الى أمور يرى أنها من الخطر والأهمية بحيث تستلزم تعجيل النظر فيها.
- **التقارير الدورية:** هو المخرج النهائي الذي يقدمه رئيس الديوان عن الجهات الخاضعة للرقابة والذي يتضمن نتائج عملياته وآرائه وملحوظاته وبيان المخالفات المرتكبة والمسؤولية المترتبة عليها كل أربعة شهور.
- **التقارير الأخرى:** أية جهة يقرر مجلس الوزراء تكليف ديوان المحاسبة بتدقيق حساباتها إذا كانت أموال هذه الجهة بحكم الأموال العامة أو أن جبايتها تمّت بموجب أحكام القانون.

[52] https://www.audit-bureau.gov.jo/Ar/List/%D8%A7%D9%84%D8%AA%D9%82%D8%A7%D8%B1%D9%8A%D8%B1_%D8%A7%D9%84%D8%B1%D9%82%D8%A7%D8%A8%D9%8A%D8%A9 الموقع الإلكتروني للديوان=

٢/٤/٥ إرشادات عامة لكتابة التقارير :

تناولت العديد من الأدلة الرقابية وخاصة التي تصدرها الأجهزة العليا للرقابة اهم الإرشادات العامة التي يجب مراعاتها في التقارير الرقابية عند إعدادها هي شكل التقارير ومضمونها وهي ليست ملزمة ولكن تعد الحد الأدنى المقبول للتقرير ونذكر منها دليل وإعداد وكتابة التقارير الرقابية[٥٣]الصادر من مجلس التعاون لدول الخليج العربية ٢٠١٦ وذلك كما يلي:

شكل التقرير:

- يكتب التقرير على الأوراق الرسمية الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة حيث أن لكل جهاز نموذج معتمد لكتابة المحررات الرسمية التي تصدر عن الجهاز.
- يسبق التقرير خطاب يرفق به التقرير موجه للجهة المرسل لها.
- يحتوي التقرير على تاريخ إصداره.
- يكتب على التقرير الرقم المسجل في دفاتر الجهاز الأعلى للرقابة.
- يجب أن يكون التقرير موجزاً مع عدم الإخلال بالمعنى.
- يجب أن يتسم التقرير بالوضوح والموضوعية والحيادية.
- من الشروط الأساسية في التقرير أن تكون بياناته دقيقة وموثقة.
- بعض الملاحظات بالتقارير تحتاج لإرفاق جداول توضيحية أو مرفق إيضاحي.
- يتم استيفاء التوقيعات اللازمة من سلطات الاعتماد بالجهاز الأعلى للرقابة.
- يذكر بالتقرير الفترة الزمنية الخاصة بالبيانات محل الرقابة.

[53] https://www.sai.gov.om/AuditStandards/2021-6-27-12-7-9%D8%AF%D9%84%D9%8A%D9%84%20%D8%A5%D8%B9%D8%AF%D8%A7%D8%AF%20%D9%88%D9%83%D8%AA%D8%A7%D8%A8%D8%A9%20%D8%A7%D9%84%D8%AA%D9%82%D8%A7%D8%B1%D9%8A%D8%B1%20%D8%A7%D9%84%D8%B1%D9%82%D8%A7%D8%A8%D9%8A%D8%A9.pdf

مضمون التقرير:

- إيضاح القيود الخاصة بعملية الرقابة والتي حددها الجهاز الأعلى للرقابة كالإطار الزمني لفترة الفحص ومكان أداء مهام الفحص إذا ما كان في جهة الفحص أو مقر الجهاز الأعلى للرقابة أو موقع أو مقر من مقرات الجهة.
- ايضاح إذا ما كان هناك قيود فرضتها الجهة محل الرقابة على أعضاء الجهاز الأعلى الفاحصين أثناء أداء مهامهم الرقابية.
- يذكر بالتقرير في حالة ان هناك ظروف خاصة فرضت قيود في أداء المهام الرقابية كالكوارث والجوائح الطبيعية.
- في حالة وقود قيود على نطاق عمل الجهاز الأعلى للرقابة يتم ذكر أثر ذلك في التقارير.
- يحتوي التقرير الرقابي في مقدمته الهدف من الرقابة بوجه عام في عرض ملاحظات الرقابة.
- يتم توضيح نوع الرقابة التي قام بها الجهاز الأعلى للرقابة.
- إيضاح المخاطر المتعلقة بالفحص والمخاطر المالية وأسبابهما والعوامل التي أدت إلى حدوثهما.
- إيضاح مدى التزام الجهة محل رقابة الجهاز الأعلى بالقوانين والأنظمة واللوائح.
- يتضمن التقرير ملاحظات الجهاز الأعلى للرقابة من نتائج الفحص وتوصيات الأجهزة العليا للرقابة لحلها أو تلافيها أو إصلاحها.
- يتضمن التقرير مخالفات الجهة محل الرقابة إن وجدت أو أية خروج عن المتطلبات التنظيمية والقانونية للدولة.

٦/٤/٢ معايير إعداد التقارير الرقابية :

- تسعى الأجهزة العليا عند الرقابة على الاستثمارات العامة وأموال الحكومة التي هيا ملكاً للمواطنين إلى توجيه الرأي إلى أصحاب المصلحة والحكم على أداء المؤسسات العامة للدولة وذلك من خلال تقاريرها المعدة والتي يجب أن تتسم بالكمال (الكمال لله وحده) وتكون خالية من الأخطاء حتى لا تفقد مصداقيتها وذلك من خلال التكامل مع عدد من المعايير والتي نوجزها فيما يلي:

معيار الاستقلالية:

- أن التقرير الرقابي يجب أن يعبر ويعكس استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة واعضاءه مالياً وإدارياً عن الجهات محل الرقابة مع مراعاة أثر ذلك التزام الأجهزة العليا للرقابة بالحيادية في عرض تقاريرها.

معيار الشمولية:

- يجب أن تكون تقارير الأجهزة العليا في أداه مهامها الرقابية تتصف بالشمولية في أجزاء التقارير ويكون متكاملاً في أجزاءه ويتعلق بذلك النتائج المعروضة بالتقرير مع مراعاة أسلوب الصياغة لعرض تلك النتائج.

معيار الوضوح:

- كلما كان تقرير الجهاز الأعلى للرقابة سهلاً في الفهم غير معقد ويحتوي على مفردات سلسة وبسيطة واستخدام مفردات لغوية معروفة وشائعة وعند اللجوء إلى مصطلح لغوي فني فيجب أن يتم إيضاحه حتى يكون متاحاً للفهم من قبل أصحاب المصالح.

معيار الإيجاز:

- كلما كان تقرير الجهاز الأعلى للرقابة يتسم بالإيجاز وعدم الإطالة في سرد بيانات ليس لها مجال أو احتياج وزائدة عن فهم المتلقي وتسمح بتشتيت انتباهه عن الهدف الأساسي من التقرير كلما كان ذلك ذو فائدة لتوضيح نتائج الرقابة وإيصال محتواها بشكل موجز وواضح ملماً بكل جوانب الجهة محل الرقابة.

معيار الدقة:

- إن وجود أية أخطاء بداخل التقرير يهدد الثقة في الجهاز الأعلى للرقابة ويشكك في مصداقية تقاريره التي يجب أن تحتوي على بيانات دقيقة وسليمة ولا تحتمل وجود أخطاء حتى تزيد من معيار الثقة بين الجهاز الأعلى للرقابة وبين أصحاب المصلحة .

معيار الموضوعية:

- يجب أن يكون تقرير الجهاز الأعلى للرقابة محتوياً على جميع الأدلة التي توضح ملاحظاته الواردة بالتقرير وتزيد من قوتها ومصداقيتها وبالأدلة والبراهين.

معيار الإقناع:

- إن انعكاس أثر نتائج تقارير الجهاز الأعلى للرقابة يجب أن تكون ملتزمة بالأهداف المحددة سلفاً بالشكل الكافي للإقناع من خلال عرضها وبأسلوب استنتاج وتوصيات منطقية .

معيار التوقيت:

- من فوائد التقارير الرقابية أنها توصل نتائجها وتوصياتها للمستفيدين في الوقت المناسب الذي يحقق أفضل إفادة أو الوقت المناسب لتلافي بعض المشاكل أو المعوقات بأقل خسائر ممكنة.

٧/٤/٢ متطلبات إعداد التقارير الرقابية :

توضح الأجهزة العليا للرقابة لأفرادها الأعضاء القائمين بعملية الرقابة المتطلبات اللازمة لإعداد التقارير الرقابية والتي يلتزم بها عضو الجهاز الأعلى للرقابة عند إعداد تقريره ونوجزها في بعض النقاط الهامة كالتالي:

- أدلة الإثبات عن وجود مخالفة أو خطأ أو ملاحظة للجهاز الأعلى للرقابة على الجهة محل الرقابة.
- إيضاح الأسباب التي أدت للدليل أو المخالفة أو الملاحظة.
- الإجراء المتبع من الجهاز الأعلى للرقابة في مثل تلك الحالات حتى لا يسمح بتكرار ذلك مستقبلاً أو حدوثه مرة أخرى.
- توضيح أثر الخطأ أو الملاحظة.
- توصيات الجهاز الأعلى للرقابة المقترحة لإيجاد حلول للأخطاء أو المخالفات وتصويبها.
- رد الجهة محل الرقابة على التقرير المبلغ لها في الأوقات القانونية ومدى احتياج الرد إلى تعقيب من الجهاز الأعلى للرقابة أم يتم الاكتفاء بالرد على الملاحظات الناتجة من الفحص.

الباب
الثالث
دور الأجهزة العليا
للرقابة على
الإستثمارات العامة
"حالة تطبيقية على
الرقابة المالية"

تمهيد :

سيتم تناول دور الأجهزة العليا في الرقابة المالية على الاستثمارات العامة والالتزام بالمعايير الدولية والمحلية في المحاسبة بداية من الأعمال التمهيدية لمهمة الرقابة المالية للأجهزة العليا طبقاً لمعيار الإنتوساي Issai 1230[٥٤] التوثيق الرقابي ومن بعدها مرحلة التخطيط لاستراتيجية عملية الرقابة كما بينتها معايير الإنتوساي Issai 1320[٥٥] وتنفيذها على القوائم المالية إلى أن يتم إصدار التقرير المطابق لمتطلبات معايير الإنتوساي Issai 1700[٥٦] الذي يعبر عن الرأي وهو ما سيتم دراسته من خلال عرض نماذج من القوائم المالية وعرض التقارير التي نتجت عن فحصها بناء على عمليات الرقابة وبالتطبيق على قطاع البورصة بجمهورية مصر العربية من خلال قطاع الأغذية والمشروبات حيث أن هناك ١٢ شركة مدرجة بالبورصة والبيانات الخاصة عن عام ٢٠١٩ وتمثل نسبة مساهمة المال العام بها في كل منها أكثر من ٢٥% وهي النسبة التي لابد من أن يقوم الجهاز المركزي للمحاسبات بالرقابة واصدار تقرير مراقب الحسابات عن مجموعة القوائم المالية والتي تقوم الشركات المتداولة بالبورصة المصرية بالإفصاح عن قوائمها المالية وتقرير مراقب الحسابات ويتم ادراجها على موقع البورصة المصرية كمتطلبات للإفصاح بالقيد والتي ستكون عينة لبيان دور الجهاز المركزي للمحاسبات والتزامه بمعايير المراجعة الدولية والمحلية ومعايير الإنتوساي.

[54] https://audit.gov.ly/home/intosai/1230.pdf معيار Isaai 1230
[55] https://audit.gov.ly/home/intosai/1320.pdf معيار Issai 1320
[56] https://audit.gov.ly/home/intosai/1700.pdf معيار Issai 1700

المبحث الأول

الأعمال التمهيدية للرقابة المالية

١/١/٣ إنشاء الملفات اللازمة لعملية الرقابة

لبيان ما إذا ما التزمت جهة أم لا بمعايير الإنتوساي فإننا بصدد التعرف على أول خطوة من عمليات الرقابة المالية وهي إنشاء ملفات الرقابة أو التدقيق ووفقاً لمعيار الإنتوساي Issai 1230 التوثيق الرقابي فهناك عدد من الملفات يجب إعدادها عند البدء في عملية الرقابة وذلك على النحو التالي:

الملف الدائم للجهة:

يتضمن الأوراق الخاصة بالجهة محل الرقابة والبيانات الأساسية منذ نشأة المؤسسة أو الشركة أو المنشأة محل الرقابة كعقود التأسيس والقرارات والقوانين والأنظمة ولوائح الجهة ومحاضر الجمعية العامة والسجل التجاري والبطاقة الضريبية وأوراق تسجيل الجهة في البورصة في حالة تداولها وقوانينها وتعديلاتها والهيكل التنظيمي وقرارات التعين لمجلس الإدارة وقرارات المجلس والعقود والاتفاقات التي تكون ممتدة أكثر من عام ونسخ من القوائم المالية السابقة لأغراض التحليل المالي وأية بيانات يري المراقب أو المدقق أنها لازمة كبيان إيضاحي .

أن اهمية الملف الدائم أنه ملف متعاقب حيث أن دوران مراقبي الشركات يؤدي لتعاقب المراقبين على الجهات محل الرقابة وبالتالي لا يجد المراقب الجديد على الجهة الإلمام بالبيانات الاساسية للشركة وطبيعة عملها والبيانات التاريخية بالملف الدائم.

الملف الجاري:

هو خاص بالفترة المالية بمراحل الرقابة أو التدقيق من تخطيط وتنفيذ وإعداد التقرير عن نتائج الرقابة المالية ويحتوي على إقرارات الإدارة وخطة الرقابة او التدقيق وتعديلاتها والقوائم المالية للجهة محل الفحص وأدلة التدقيق والمصادقات وخطابات المتبادلة بين الجهاز الأعلى للرقابة وبين الجهة ونسخ من المستندات التي توثق الملاحظات المدرجة بالتقرير والتقارير التفصيلية للشركة ورد الشركة عليها وتعقيب الجهاز الأعلى للرقابة عليها وأية بيانات تخص العام المالي ويري المراقب انها هامة ويري إدراجها ضمن الملف.

ملف الملاحظات:

وهو سجل أو أرشفة ملاحظات أعضاء الفريق القائم بعملية الرقابة عن الجهة والتي نتجت عن طريق فحص كل اعضاء الفريق الممثل للجهاز الأعلى للرقابة والتي تم رفعها إلى قائد فريق الرقابة واطلع عليها وأدرج منها ما يراه مناسباً بالتقرير المبلغ.

٢/١/٣ استيفاء متطلبات السلوك المهني

وهي المبادئ الأساسية التي يجب أن يتمتع بها أعضاء الأجهزة العليا للرقابة لتحقيق متطلبات السلوك المهني واللازمة لتحقيق أهداف مهنة التدقيق وتشمل الأمانة والنزاهة والاستقلالية والموضوعية والكفاءة المهنية والسرية والسلوك المهني.

وذلك في مواجهة تحديات عملية الرقابة كالبعد عن ان يكون هناك جهة اتصال او قرابة أو معرفة أو اية مصالح شخصية بين أحد أعضاء فريق عمل الجهاز الأعلى للرقابة وبين أحد المسئولين بالشركة أو أية معوقات بين علاقة الجهاز الأعلى للرقابة وبين الجهة محل الرقابة.

ولذا فإنه لابد على الاجهزة العليا للرقابة وضع التعليمات والقواعد التي ترتقي بأعضاء الأجهزة العليا للرقابة باستيفاء متطلبات السلوك المهني الرشيد.

٣/١/٣ خطاب تفهم عملية الرقابة

إن عملية الرقابة للأجهزة العليا للرقابة تتم كما وضحنا وفقا للدستور والقوانين المنظمة إلا أنه يجب على الجهاز الاعلى للرقابة قبل البدء في عملية الرقابة يرسل القطاع أو الإدارة المعنية بالرقابة على الجهة خطاباً للتفهم وأن عملية الرقابة المالية تتم وفق للقانون وهدفها ومسئولية الجهاز الأعلى للرقابة.

ويتم ذكر محددات ونطاق عملية الرقابة والبيانات الاساسية اللازمة للبدء في عملية الرقابة والإقرارات القانونية المطلوبة من الجهة المشمولة بالرقابة المالية.

المبحث الثاني

التخطيط والتنفيذ للرقابة المالية

١/٢/٣ أهداف عملية الرقابة المالية

تهدف عملية الرقابة المالية إلى إبداء رأي مبني على درجة تأكد عن البيانات المالية المقدمة من الجهة محل الرقابة وذلك طبقا لما جاء في معيار الإنتوساي Issai 1200[٥٧] الخاص بالأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء العملية الرقابية وفقا لمعايير التدقيق الدولي.

وقد أوضح درجات التأكد المطلوبة من خلال انواعها من تأكيدات الفترة محل التدقيق والتأكيدات المتعلقة بالأرصدة في نهاية المدة وتأكيدات العرض والإفصاح.

.

[57] https://audit.gov.ly/home/intosai/1200.pdf معيار Issai 1200

٢/٢/٣ الموارد اللازمة للرقابة المالية

يجب أن تتوافر المتطلبات اللازمة لأداء الرقابة المالية للأجهزة العليا للرقابة من:

- أدلة الإثبات عن طريق فحص سجلات الجهة ومستنداتها والجرد الفعلي للأصول والموجودات والاستفسارات والتأكيدات الخارجية والإجراءات التحليلية بأنواعها وعلى المراقب أو المدقق الحصول على ادلة الإثبات اللازمة لأداء عمله.
- فرق العمل القائمة بالرقابة على الجهات محل الفحص والتي يتم تشكيلها بقرارات من الإدارة العليا تنظيمياً بمخططات دورية وتكون معدلة ومحدثة بشكل مستمر يضمن حسن سير عملية الرقابة.
- الموارد المادية المطلوبة لأعمال الرقابة والتي يجب على الأجهزة ا لعليا للرقابة توفيرها تحقيقاً للاستقلالية.

٣/٢/٣ وضع إطار تنفيذ الرقابة المالية

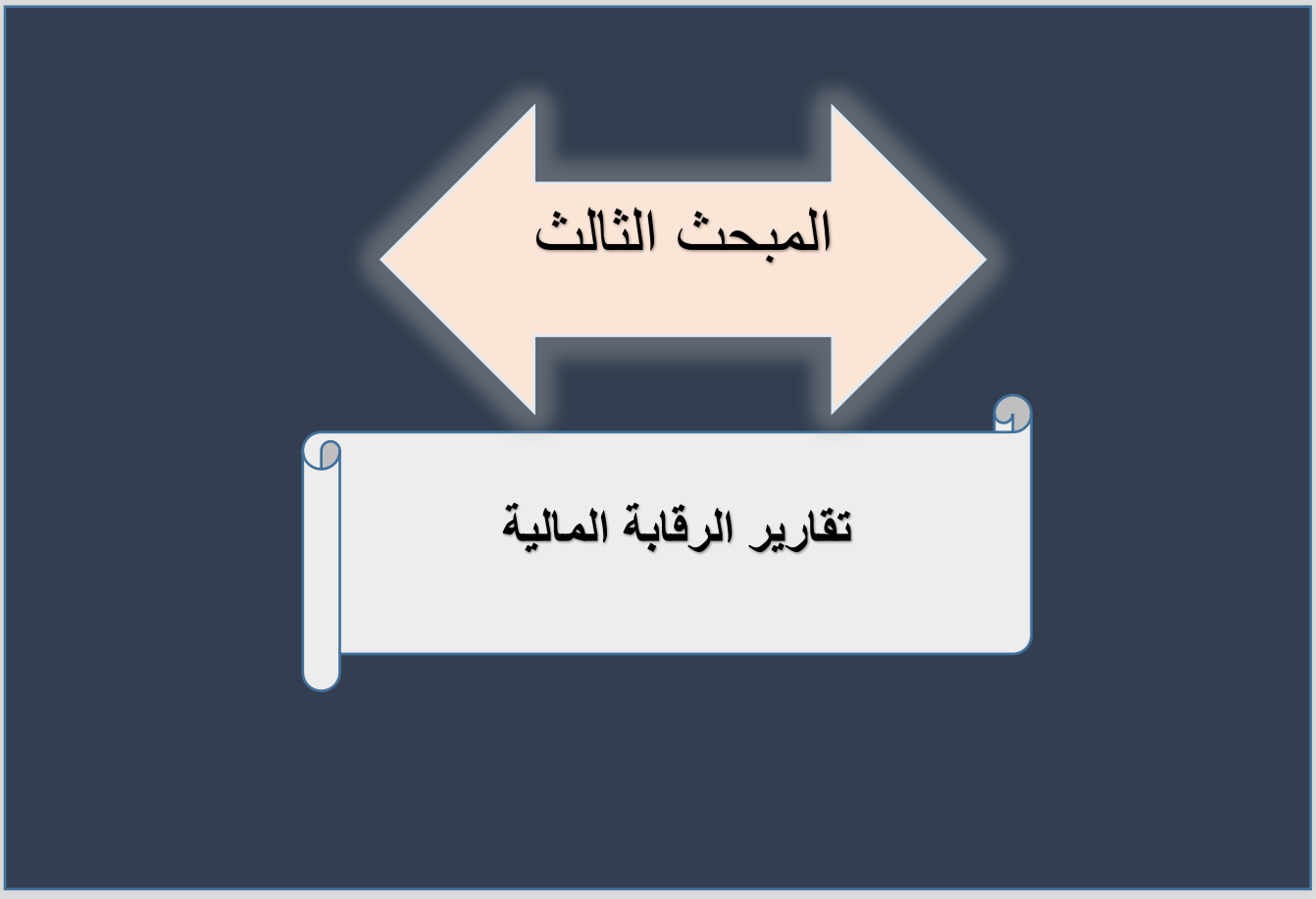
قبل البدء في التنفيذ للرقابة المالية فيجب أن يتم وضع إطار عام لأنشطة التخطيط اللازمة للتنفيذ وذلك من خلال:

- وضع الخطة الاستراتيجية للرقابة والإطار العام لإعداد التقرير ومقر الجهات محل الرقابة والهدف من عملية الرقابة المالية والتوقيت المحدد والجوانب الهامة التي سيتم التركيز عليها.
- وضع خطة الرقابة المالية التفصيلية والجدول الزمني المقترح وإجراءات عملية الرقابة وتشمل ما ورد بمعيار الإنتوساي Issai 1315 [٥٨] الخاص بتخطيط مخاطر الأخطار الجوهرية وتقييمها من خلال فهم الهيئة الخاضعة للرقابة وبيئتها وهو ما يؤكد ضرورة الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتخفيض الخطر للمستوى المقبول كما ورد بمعيار الإنتوساي Issai1330 [٥٩] أجوبة المدقق على المخاطر المقدرة وماهي الإجراءات الضرورية لمواجهة المخاطر ، كما يجب أن تتضمن الخطة المهام وبرامج العمل وأن تكون معتمدة من السلطة المسئولة بالجهاز الاعلى للرقابة .
- فرق العمل القائمة بالرقابة على الجهات محل الفحص والتي يتم تشكيلها بقرارات من الإدارة العليا تنظيمياً بمخططات دورية وتكون معدلة ومحدثة بشكل مستمر يضمن حسن سير عملية الرقابة.
- الموارد المادية المطلوبة لأعمال الرقابة والتي يجب على الأجهزة العليا للرقابة توفيرها تحقيقاً للاستقلالية.

[58] https://audit.gov.ly/home/intosai/1315.pdf معيار Issai 1315
[59] https://audit.gov.ly/home/intosai/1330.pdf معيار Issai 1330

٤/٢/٣ تنفيذ خطة الرقابة المالية

- تتضمن المهام المطلوبة من الاجهزة العليا للرقابة والتي تقع على عاتق فريق العمل من الفاحصين كالفحص المحدود للقوائم المالية الدورية للجهات وهي القوائم المختصرة أو الكاملة لفترة تعد قصيرة ويهدف إلى تمكين المراقب من ابداء استنتاج إلى أن القوائم المالية معدة وفق المعايير في جمع جوانبها الهامة وذلك إلى ما نمى إلى علم فريق الرقابة القائم بالفحص وما يشمل ذلك من إجراءات تم اتخاذها ليصل الفاحص إلى استنتاجاته.
- وفحص القوائم المالية الكاملة للجهة حتي يصل المراقب إلى تأكد مناسب أن القوائم المالية قد تم إعدادها وفقاً للإطار المحدد والتزام بالمعايير الخاص تطبيقها على الجهة والتأكد من سلامة تقييم التزام الجهة محل الرقابة بإجراءات المراجعة الداخلية وتقييم مخاطر الرقابة بناءً على ذلك كما تشمل الإجراءات التفصيلية لفحص بنود القوائم المالية للحكم على الالتزام بمتطلبات المعايير الخاصة بالجهة محل الرقابة ، وكذلك الأمر بالنسبة إلى القيام بالإجراءات التحليلية لبنود القوائم المالية كإجراء تحقق وقياس المخاطر التحليلية .
- وفحص الموازنات وابداء رأي لمعلومات مالية مستقبلية ويجب أن يحصل المراقب على أدلة كافية على ذلك.
- فحص واعتماد الإقرارات الضريبية والتأكد من صحة الأرقام تفصيلاً الواردة به.


المبحث الثالث
تقارير الرقابة المالية

١/٣/٣ تمهيد

ترجع أهمية الرقابة المالية في تقريرها الذي يحتوي على رأي الجهاز الأعلى للرقابة في القوائم المالية ويتبع كل جهاز أعلى للرقابة بعض الإجراءات في سبيل إصدار تقريره عن القوائم المالية وكما تم ذكرها في دليل الرقابة المالي مرحلة التقرير[٦٠] والمنشور على الموقع الإلكتروني للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (أرابوساي) وتوضيح كافة الإجراءات التي يجب إجراءها حتي يتم إصدار تقرير الرقابة على القوائم المالية:

٢/٣/٣ محتويات التقرير

يحتوي التقرير على القدر الكافي من البيانات الهامة

- عنوان الجهاز الأعلى للرقابة والعنوان الموجه إليه التقرير.
- رأى المراقب في القوائم المالية وأساس إبداء هذا الرأي بشكل تفصيلي.
- مسئولية إدارة الجهة محل رقابة الجهاز الأعلى للرقابة.
- مسئولية عضو الجهاز الأعلى للرقابة عن عملية الرقابة والفحص للقوائم المالية للجهة محل الرقابة وعن نتائج قوائمها المالية.
- توضيح وتعريف ووصف مسئوليات مراقب الجهاز الأعلى للرقابة وطبيعة عمله في فحص القوائم المالية للجهة محل الرقابة.

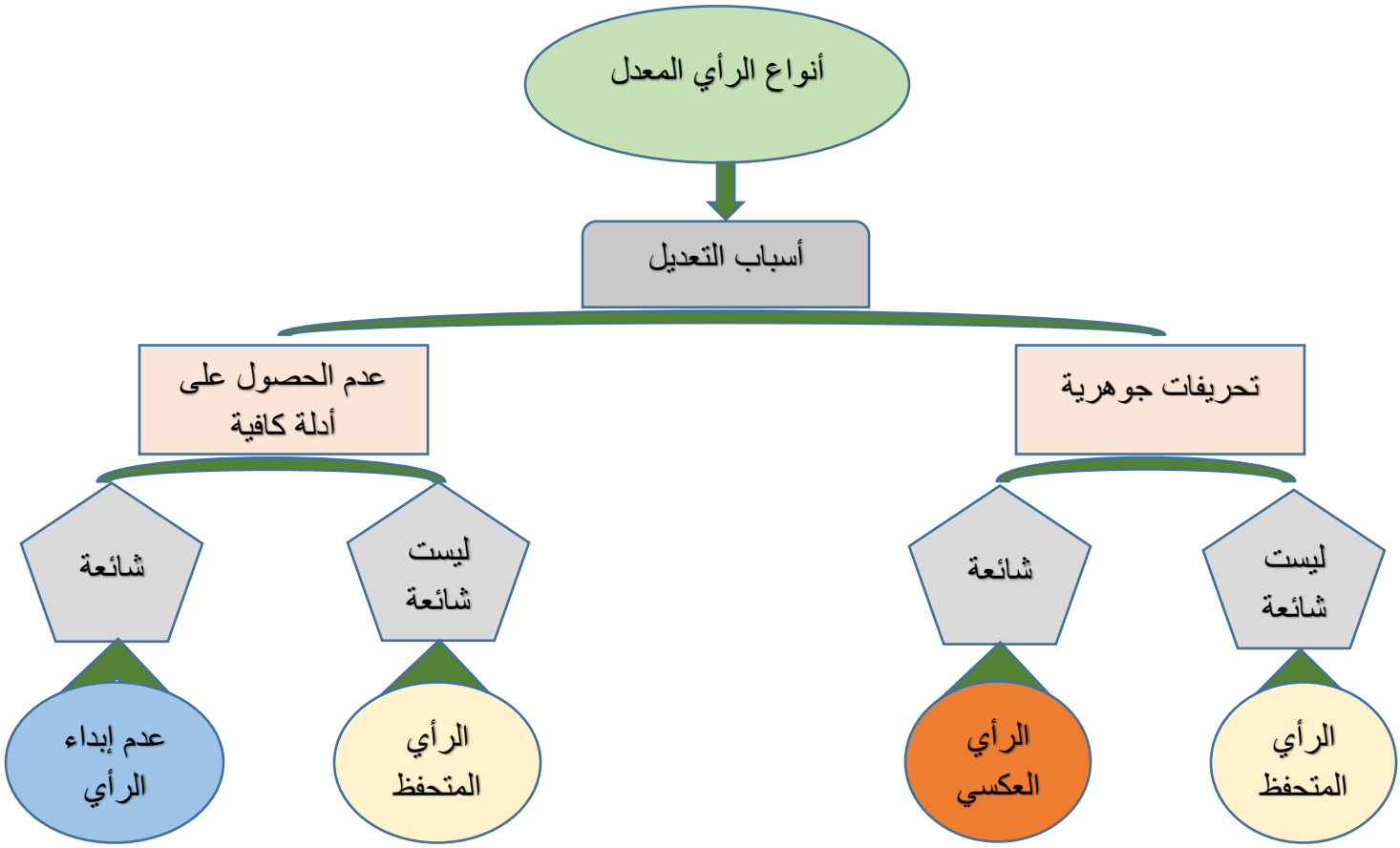
[60] http://www.arabosai.org/Ar/upload/1611834726.pdf

- ذكر كافة المسئوليات الأخرى الناتجة عن فحص القوائم المالية.
- الالتزام بفرض الاستمرارية وقياسه في ضوء المحددات الأخرى بخلاف معايير المراجعة ومعايير الإنتوساي كالقوانين العامة أو الخاصة بالدولة التي يعمل في بيئتها الجهاز الأعلى للرقابة كتحقيق الشركة لخسائر في بعض الدول بشكل متكرر يستدعي معه دعوة المراقب لأعضاء الجمعية العامة لبحث أسباب ذلك والبحث في استمرارية الجهة من عدمه.
- فقرات لفت الانتباه والتي تستدعي إيضاح بعض النقاط أو الملاحظات التي لا تؤثر بشكل مباشر على القوائم المالية أو لا تخالف أية أحكام لقوانين أو لوائح أو معايير ولكن يرى مراقب الجهاز الأعلى للرقابة توجيه ولفت الانتباه إليها للحد أو الإنهاء على أثارها.
- كحال كافة المحررات الرسمية المعتمدة فإن الأجهزة العليا للرقابة تلتزم باستيفاء كافة التقارير من حيث توقيع المراقبين عليها والسلطات المختصة بالاعتماد وكذا تكون مختومة بشعار الجهاز الأعلى للرقابة.
- إن عنوان الجهاز الأعلى للرقابة محل إصدار وتلقي مراسلته يجب أن يكون واضحاً على التقرير وأن يؤرخ التقرير.
- واسماء المراقبين واعتمادهم للتقرير بالتوقيع.

٣/٣/٣ أنواع الرأي في التقارير المالية

أن أنواع الرأي طبقاً لمعايير الإنتوساي من خلال المعيار الخاص بتكوين الرأي وإعداد التقارير عن البيانات المالية Issai 1700[٦١] وأيضاً المعيار الخاص بتعديلات الرأي في تقرير المدقق المستقل Issai1705[٦٢] إن لرأي المراقب على القوائم المالية فإنها لها أربع أشكال :

- الرأي النظيف (غير معدل)
- الرأي المتحفظ
- الرأي السلبي (عكسي)
- الامتناع عن إبداء الرأي



[61] https://audit.gov.ly/home/intosai/1700.pdf معيار Issai 1700
[62] https://audit.gov.ly/home/intosai/1705.pdf معيار Issai1705

شكل يوضح أنواع الرأي

- ومن الشكل السابق فإن تأثير التحريفات على القوائم المالية إذا كانت شائعة فتؤدي إلى رأي عكسي أو امتناع عن إبداء الرأي وذلك لعدم الحصول على أدلة إثبات كافية وذلك هيا نتيجة حكم مراقب الجهاز الأعلى القائم بفحص الجهة محل الرقابة وقوائمها ودفاترها.
- إن الأسباب المؤدية إلى إصدار تقرير نظيف من الجهاز الأعلى للرقابة عندما يخلص أعضاء الجهاز القائمين بفحص الجهة أن القوائم المالية للجهة مجل رقابة الجهاز الأعلى تغبر بعدالة وبوضوح في جميع جوانبها الهامة وذلك طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق داخل الدولة ويجب أن يشمل التقرير ذلك ضمن متطلبات تقريره.
- قد تؤدي بعض الظروف داخل الجهة محل رقابة الجهاز الأعلى للرقابة أن يكون الرأي متحفظاً عند استنتاج بناءً على أدلة إثبات المناسبة والكافية أن تحريفات أو أخطاء في القوائم ولكنها ليست شائعة وغير مقصودة أو عندما لا يستطيع المراقب بالحصول على أدلة تدقيق كافية ولكن تلك الأدلة التي لم يستطع الحصول عليها إن وجدت هيا جوهرية بالفعل ولكن ليست شائعة أو مقصودة.
- الرأي السلبي او العكسي أو المعارض على القوائم المالية للجهة محل الرقابة يأتي من خلال أن المراقب في ضوء أدلة الرقابة وجد أن البيانات الواردة بالقوائم المالية يوجد بها تحريفات أو أخطاء جوهرية وشائعة.
- قد يضطر مراقب الجهاز الأعلى للرقابة القائم بالرقابة على الجهة محل الفحص من الامتناع عن إبداء رأيه في حالة كونه غير قادراً على الحصول على القدر الكافي من أدلة الإثبات المناسبة لإبداء رأيه على تلك القوائم ويستنتج من ذلك أن التأثيرات المحتملة لتلك البيانات يعد تحريفاً جوهرياً وشائعاً.

٤/٣/٣ اعتبارات الرقابة الأخرى

- طبقاً لمعايير الإنتوساي من خلال المعيار الخاص المعلومات المقارنة – الأرقام المناسبة والبيانات المالية المقارنة Issai 1710[٦٣] حيث يجب أن يحدد المراقب تضمن القوائم المالية معلومات للمقارنة وكذلك تغيير السياسات المحاسبية.
- وحدد معيار الإنتوساي الخاص بمسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى الواردة في الوثائق المتضمنة للبيانات المالية المدققة Issai1720[٦٤] أنه يؤخذ في الحسبان البيانات الهامة الأخرى التي ترفق بالقوائم المالية.
- وأشار معيار الإنتوساي الخاص باعتبارات خاصة – عمليات الرقابة على البيانات المالية التي تم إعدادها وفقا لأطر الهدف الخاص Issai1800[٦٥] وهو الوضع في الاعتبار عند تكليف الجهاز الأعلى للرقابة فريق عمل للقيام بالفحص الخاص وفقاً لضوابط محددة كفحص قائمة مالية واحدة أو عناصر محددة .
- وأضاف معيار الإنتوساي مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى الواردة في الوثائق المتضمنة للبيانات المالية المدققة Issai1805[٦٦] أنه لرأي المراقب على القوائم المالية الملخصة يبدى رأيه عليها مع القوائم المالية الكاملة .

[63] https://audit.gov.ly/home/intosai/1710.pdf معيار Issai 1710
[64] https://audit.gov.ly/home/intosai/1720.pdf معيار Issai1720
[65] https://audit.gov.ly/home/intosai/1800.pdf معيار Issai1800
[66] https://audit.gov.ly/home/intosai/1720.pdf معيار Issai1805

المبحث الرابع

نموذج حالة عملية للتقارير المالية

١/٤/٣ تمهيد

سيتم تناول دور الاجهزة العليا للرقابة على الاستثمارات العامة من خلال استعراض الإجراءات التحليلية التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة طبقاً للرقابة المحددة سلفاً على بنود القوائم المالية وناتج تلك الإجراءات بالتطبيق من خلال اختيار نموذج من عدد من الشركات المدرجة في البورصة المصرية تحت نطاق قطاع الاغذية والمشروبات وطبقا لقوانين الشركات وقانون الجهاز المركزي لجمهورية مصر العربية والتي تزيد نسبة المال العام بها عن ٢٥% وسيتم استعراض التقارير المعدة على القوائم المالية عن عام ٢٠١٩ حيث أن العام المالي ٢٠٢٠ هو عام استثنائي بسبب جائحة كوفيد١٩ لا يمكننا من الحكم بشكل كافي لذا فتم الاستعانة بالبيانات المالية من على موقع البورصة المصرية التي افصحت عنها الشركات ضمن متطلبات الافصاح بالبورصة من خلال عرض القوائم المالية المعدة وتقرير مراقبو الحسابات ومن ضمنها تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات كمراقباً لحسابات تلك الشركات والتزام تلك التقارير بالمعايير وبشكل التقارير الذي تم إيضاحها في الأبواب السابقة.

٢/٤/٣ الإجراءات التحليلية لفحص القوائم المالية

عند رقابة الأجهزة العليا على القوائم المالية وإصدار تقرير عن نتائج فحصه فإن هناك مجموعة من الإجراءات التحليلية الواجب إتباعها والتي تختلف من جهة لأخرى ومن جهاز لجهاز أخر وسيتم استعراض أهم تلك الإجراءات التحليلية والتي تسعى من خلالها الأجهزة العليا للرقابة إلى القيام بدورها في الرقابة على الأموال العامة وإيصال نتائج رقابته وتوصياته إلى أصحاب المصلحة إلى الجهة محل الرقابة للسعي للتغلب عليها وتفعيل توصيات الجهاز الأعلى للرقابة وتعد هيا أساس لرأي الجهاز الأعلى للرقابة وذلك من خلال ما يلي:

الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ:

يتم فحص الأصول الثابتة للجهة محل الرقابة وإهلاكها وحساب المشروعات تحت التنفيذ والمصروفات المتعلقة بهما وذلك من خلال القيام بما يلي:

- المقارنة بين رصيد الحسابات الفعلية للقوائم المالية والمقدر ضمن الموازنات التخطيطية لها وأسباب الانحرافات.
- مقارنة أرصدة الحسابات في السنة المالية الحالية والسنة السابقة الواردة بأرقام المقارنة والتغير في كل بند ومسبباته.
- فحص مجمعات الإهلاك والاعمار الإنتاجية للأصول والإضافات والإستبعادات التي تمت خلال العام.
- فحص المشروعات تحت التنفيذ ونسب إتمامها وما تم رسملته منها وإضافته لرصيد الأصول الثابتة.
- فحص اضمحلال الأصول الثابتة والأصول المتوقفة عن العمل وأسباب التوقف والخسائر الناجمة عن التوقف.
- فحص إجراءات الضبط الداخلي والتحقق من الأوراق الثبوتية للأصول وإضافتها أو استبعادها مع مراعاة فحص مستندات اليومية الدالة على ذلك وكذا فواتير الشراء.
- فحص سلطات الشراء واعتمادها واتباع طرق الشراء السليمة ضمن إطار الالتزام بلوائح المشتريات العامة الحكومية ولوائح شراء الجهات محل الرقابة.

- فحص وثائق التأمين التي أبرمتها الجهات محل الرقابة للحفاظ على أصولها وتناسب قيمها مع القيم الفعلية لأرصدة حساب تلك الأصول مع مراعاة التقادم في عمرها.
- التأكد من التبويب الصحيح للأصول الثابتة طبقا لدليل الشركة والتبويبات التي توضحها الأنظمة المحاسبية للدول محل الرقابة.
- فخص محاضر الجرد خلال العام التي تمت خلال العام والتي قامت بها المراجعة الداخلية بالجهة محل الرقابة.
- التحقق من الوجود الفعلي للأصول ولشهادات عدم التصرف في تلك الأصول أو الشهادات السلبية والأوراق الثبوتية لكافة الأصول الثابتة واجراء الجرد المفاجئ أو الإشراف على أعمال الجرد في نهاية العام من قبل الجهاز الأعلى للرقابة.
- التحقق من وجود أصول لدى الجهة تحت الرهن أو التحفظ المؤقت أو الدائم القانوني أو من بعض البنوك أو لأي أسباب أخري مع ضرورة إيضاح الأسباب.
- فحص تحليلي لحساب المشروعات تحت التنفيذ ونسب إتمامها وأسباب التأخر في إنهاء بعضها إن وجد وفحص الدفعات المقدمة ومطابقتها للشروط الواردة في العقود.
- فحص إفصاح القوائم المالية المتعلق بكافة أصول الشركة والحسابات المتعلقة بها كالمشروعات تحت التنفيذ وإهلاك الأصول الثابتة والإضافات والإستبعادات والرهن والتحفظ على اية أصول خاصة بالجهة محل الرقابة.

الاستثمارات طويلة الأجل:

يتم فحص الاستثمارات غير المتداولة الطويلة الاجل "أكثر من فترة زمنية واحدة" للجهة محل الرقابة وإهلاكها واضمحلالها وعوائدها وذلك من خلال القيام بما يلي:

- المقارنة بين رصيد الحسابات الفعلية للقوائم المالية والمقدر ضمن الموازنات التخطيطية لها وأسباب الانحرافات.
- مقارنة أرصدة الحسابات في السنة المالية الحالية والسنة السابقة الواردة بأرقام المقارنة والتغير في كل بند ومسبباته.

- تحليل الاستثمارات غير المتداولة وإضافاتها وقيمته والإستبعادات التي تمت عليها ومستندات كل عملية.
- تحليل مجمعات الإهلاك ومصروف الإهلاك السنوي للاستثمارات خاصة العقارية منها.
- والاعمار الإنتاجية للأصول والإضافات والإستبعادات التي تمت خلال العام.
- فحص إجراءات الضبط الداخلي والتحقق من الأوراق الثبوتية لاستثمارات الجهة محل الرقابة مع مراعاة فحص مستندات اليومية الدالة على إثبات الإضافات والإستبعادات ومصروفات الإهلاك ومجمع الاهلاك وقيم تلك الاستثمارات بالقوائم المالية.
- فحص سلطات الشراء واعتمادها واتباع طرق الشراء السليمة ضمن سياسة الشركة وفق لقرارات مدروسة والتحقق من سلطات اعتماد تلك القرارات.
- فحص وثائق التأمين التي أبرمتها الجهات محل الرقابة للحفاظ على استثماراتها وتناسب قيمها مع القيم الفعلية لأرصدة الحساب.
- فحص حركة الاستثمار بالجهة محل الرقابة من تصنيفها وتبويبها تابعة – شقيقة – سيطرة مشتركة – متاحة للبيع – عقارية.
- التأكد من التبويب الصحيح لاستثمارات الجهة ضمن قوائمها المالية ودفاترها طبقاً للتصنيف المحدد وفق القانون والمعايير وأنظمة ولوائح الجهة.
- فحص الاضمحلال التي حدث على الاستثمارات والتأكد من معالجتها معالجة سليمة.
- طرق معالجتها والأصول المتوقفة عن العمل وأسباب التوقف والخسائر الناجمة عن التوقف.
- فحص شهادات الاسهم الخاصة بالاستثمارات والتي تحصل عليها الجهات من غرف المقاصة التابعة لسوق المال والبورصات بكل دولة.
- فحص إفصاح القوائم المالية المتعلق بكافة الاستثمارات والتأكد من مطابقتها لكافة بيانات تلك الاستثمارات.

الإقراض طويل الأجل:

يتم فحص حساب الإقراض للجهة محل الرقابة من الجهاز الأعلى للرقابة والفوائد المتعلقة بها وذلك من خلال ما يلي:

- المقارنة بين رصيد الحسابات الفعلية للقوائم المالية والمقدر ضمن الموازنات التخطيطية لها وأسباب الانحرافات.
- مقارنة أرصدة الحسابات في السنة المالية الحالية والسنة السابقة الواردة بأرقام المقارنة والتغير في كل بند ومسبباته.
- فحص القرارات الصادرة من الجهة محل الرقابة للإقراض طويل الأجل واستيفاءها للمتطلبات القانونية والسلطات اللازمة للموافقة عليها.
- فحص إجراءات التحصيل لأقساط الاقراض الفعلي الواجبة للجهة محل الرقابة في موعدها وفوائدها.
- فحص إضافات القروض الجديدة وتسجيلها بدفاتر الشركة بشكل صحيح.
- التأكد من التزام الجهة محل الرقابة بتقييم قروضها بعملة الصرف في تاريخ الإقفال بشكل صحيح بالنسبة للقروض بعملة اجنبية.
- اختبار إعادة احتساب فوائد القروض كنوع من إجراءات التأكد.
- التأكد من الأرصدة الفعلية مع ارصدة الشهادات الواردة من البنوك والمصادقات في نهاية العام المالي.
- التأكد من التزام الجهة محل الرقابة إلى الحد الأدنى من إفصاح عنها بالقوائم المالية والاقساط المتعلقة بها وفوائدها وغرامات التأخير إن وجد وكافة ما هو مستحق للجهة محل الرقابة.

الأصول الأخرى / غير الملموسة:

يتم فحص حسابات الأصول الأخرى كالأصول الغير ملموسة والمصروفات المرسملة والمصروفات المؤجلة وأية بنود تقع تحت تبويب الأصول الأخرى للجهة محل الرقابة من الجهاز الأعلى للرقابة وذلك من خلال ما يلي:

- المقارنة بين رصيد الحسابات الفعلية للقوائم المالية والمقدر ضمن الموازنات التخطيطية لها وأسباب الانحرافات.
- مقارنة أرصدة الحسابات في السنة المالية الحالية والسنة السابقة الواردة بأرقام المقارنة والتغير في كل بند ومسبباته.
- تحليل الأصول الأخرى وفحص الإضافات والإستبعادات واستهلاكاتها واعمارها الإنتاجية.
- فحص القيمة العادلة للأصول غير الملموسة كالشهرة ومقارنتها بالبيانات السوقية أو مقارنتها بالجهات المثيلة.
- التحقق من إثبات كافة الأصول الأخرى وكذا الاستهلاك الخاص بها بالقوائم والدفاتر وقيود اليومية المتعلقة بهما.
- فحص مستندات أو ملكية الشهرة كبراءة الاختراع أو العلامة التجارية وشهادات تسجيلها.
- التأكد من أن كافة الإضافات التي تمت على حسابات الأصول الأخرى ينطبق عليها الشروط لتبويبها ضمن عناصرها.
- فحص اضمحلال الأصول الأخرى واسبابه والمعالجات المحاسبية المتعلقة به.
- التأكد من كفاية الإفصاح بالقوائم المالية وعن كافة البيانات المتعلقة بها وباستهلاكها.

المخزون:

يتم فحص حسابات المخزون بالجهة محل الرقابة وتكلفة الحصول عليه والمنصرف والمضاف وأسلوب التسعير وذلك من خلال ما يلي:

- مقارنة رصيد المخزون الفعلي لكل بند والمقدر له في الموازنة التخطيطية.

- مقارنة أرصدة الحسابات في السنة المالية الحالية والسنة السابقة الواردة بأرقام المقارنة والتغير في كل بند ومسبباته.
- تحليل الطلب على المخزون وعلاقته بتلبية احتياجات الجهة محل الرقابة بكميات الإنتاج الفعلية ودراسة أسباب الانحرافات.
- التأكد من التزام الجهة بمعدل الأمان والحد الأدنى والحد الأقصى وربطها بالإنتاج.
- دراسة المخزون الراكد والمتقادم وبطيء الحركة والإجراءات التي تمت بشأن ذلك من الجهة محل الرقابة.
- فحص مستندات الإضافة والصرف والنماذج المتعلقة بهما وسلطات الاعتماد.
- التأكد من كفاءة الدورة المستندي للمخزون بالجهة محل الرقابة وتسجيل كافة البيانات المتعلقة بالدفاتر وفحص قيود اليومية المتعلقة بها.
- دراسة تقارير الجرد المفاجئ خلال العام من إدارة المراجعة الداخلية بالجهة محل الرقابة.
- فحص والتأكد من سلامة دقة العمليات الحسابية المتعلقة بالمخزون من خلال إعادة الاحتساب.
- فحص نظام التكاليف المطبق بالجهة محل الرقابة وأثرها على المخزون التام والمخزون تحت التشغيل وتحميل التكاليف طبقاً للنظام المعتمد بالجهة محل الرقابة بأسلوب سليم.
- مطابقة أرصدة وقيمة وكميات المخزون الواردة من خلال الاشراف على عملية الجرد وبين الأرصدة الواردة بالقوائم المالية وبحث الفروق واسبابها والتأكد من ان الجهة محل الرقابة قامت بإجراء التسويات الجردية اللازمة بشكل سليم.
- التأكد من ان ارصدة المخزون شملت جميع أرصدة المخزون لدى الشركة بما فيها البضاعة بالطريق ومخزون الشركة لدى الغير وكذا استبعاد أية أصناف لا تخص الجهة محل الرقابة من حساباتها كمخزون الامانة.
- التأكد من وجود تغطية تأمينية من الجهة محل الرقابة تتناسب مع قيم المخزون الفعلية.
- التأكد من مدى كفاية الإفصاح الوارد بالقوائم المالية عن كافة البيانات المتعلقة بمخزون الجهة الخاضعة للرقابة وعن نظام التكاليف المستخدم.

الأرصدة المدينة والعملاء وأوراق القبض:

يتم فحص حسابات الأرصدة المدينة المتداولة وارصدة حسابات العملاء وأوراق القبض والأرصدة المدينة الأخرى بالجهة محل الرقابة وذلك من خلال ما يلي:

- مقارنة المقدر في الموازنة التخطيطية للجهة محل الرقابة وبين الأرصدة الفعلية للعملاء ودراسة أسباب ذلك والعمل على إيجاد حلول في حالة انخفاضها عن المخطط بالموازنة.
- مقارنة رصيد العملاء وأوراق القبض والأرصدة المدينة الأخرى ومقارنة نسبة العملاء للجهة محل الرقابة بالعام السابق وبحث أسباب الفروق ومبرراتها مدعومة بالمستندات.
- دراسة وتحليل معدل دوران العملاء ومتابعة التحصيل والسداد في المواعيد المحددة وبحث أثر وجود اضمحلال في قيم بعض العملاء أو أوراق القبض وملائمة مخصصات الديون المكونة من الجهة محل الرقابة.
- دراسة الأرصدة المدينة المتوقفة وأسباب توقفها والإجراءات التي اتخذتها الجهة محل الرقابة لتحصيل مستحقاتها لدى الغير.
- فحص المصادقات والتأكد من مطابقتها لدفاتر الجهة محل الرقابة وبين العملاء وبحث الفروق واتخاذ الإجراءات اللازمة بشأن تسويتها في دفاتر وسجلات وقوائم الجهة محل الرقابة.
- التأكد من كفاية متطلبات الإفصاح بالقوائم المالية بشأن الأرصدة المدينة وأوراق القبض والبيانات المتعلقة بتلك الأرصدة.
- التأكد من مطابقة أرصدة مصلحة الضرائب مع الإقرارات المقدمة ومراجعة السداد وعدم وجود أية مستحقات لدي مصلحة الضرائب الناتجة من سداد مبالغ أكثر من الضريبية المستحقة وكذا فحص الضرائب المؤجلة وطريقة احتسابها من قبل الجهة محل الرقابة ومعالجتها محاسبية وسلامة ذلك وبحث الفروق وتصويبها.

الاستثمارات المتداولة:

يتم فحص حسابات الاستثمارات والأوراق المالية المشتراه بغرض البيع وليس بنية الاحتفاظ بها كالأسهم والسندات بالجهة محل الرقابة وذلك من خلال ما يلي:

- مقارنة المقدر في الموازنة التخطيطية للجهة محل الرقابة وبين الأرصدة الفعلية للاستثمارات المتداولة ودراسة أسباب ذلك والعمل على إيجاد حلول في حالة انخفاضها عن المخطط بالموازنة.
- مقارنة الاستثمارات المتداولة للسنة المالية الحالية الفعلية للجهة محل الرقابة والسنة المقارنة السابقة وبحث الاختلافات الناتجة من البيع أو الشراء أو تكاليف أو عوائد.
- فحص الدورة المستندية للاستثمارات المتداولة وسلطات الاعتماد وهدف الجهة محل الرقابة في اقتناء تلك الاستثمارات.
- فحص تواريخ استحقاق العوائد على الاستثمارات المتداولة وما تم تحصيله منها والتأكد من احتساب العوائد المستحقة لدى الغير وكذا العوائد الفعلية المحققة والتأكد من تسجيل كافة العمليات بدفاتر الشركة بشكل صحيح ومعالجتها محاسبياً.
- التأكد من كفاية الافصاح بالقوائم المالية للاستثمارات المتداولة بالشكل الكافي لبيان كافة الأرصدة وما يخصها من بيانات قد تم عرضها وفقاً لمعايير التقارير المالية.

النقدية بالبنوك والصندوق:

يتم فحص حسابات النقدية بالبنوك والصندوق والودائع والحسابات الجارية وغطاء خطابات الضمان والنقدية بالصندوق بالجهة محل الرقابة وذلك من خلال ما يلي:

- مقارنة المقدر في الموازنة التخطيطية للجهة محل الرقابة لأرصدة الحسابات الجارية والودائع وبين أرصدة القوائم المالية الفعلية وبحث أسباب وجود انحرافات.
- مقارنة أرصدة النقدية بالبنوك والصندوق في نهاية السنة المالية الحالية ومقارنتها بأرصدة المقارنة للعام السابق.
- دراسة أرصدة السحب على المكشوف إن وجدت وبحث أسبابها والفوائد المتعلقة بها.

- التأكد من الصلاحيات والسلطات المعتمدة بالجهة محل الرقابة في التعامل مع الأرصدة البنكية والتوقيع على الشيكات.
- فحص تقارير الجرد على الصندوق من إدارة المراجعة الداخلية بالجهة محل الرقابة وأسباب وجود عجز والإجراءات المتخذة من الجهة تجاه العجز إن وجد.
- فحص مذكرة التسوية البنكية للجهة محل الرقابة ومطابقتها لأرصدة القوائم المالية للحسابات الجارية ومتابعة المعلقات والشيكات الغير محصلة.
- فحص الشهادات البنكية الواردة في تاريخ الاقفال والأرصدة الدفترية بالقوائم المالية وتسوية الفروق وإجراء قيود اليومية اللازمة للتصويب.
- فحص تقييم الحسابات البنكية بعملة أجنبية ومطابقة سعر الصرف المستخدم لإعادة التقييم وسعر الصرف السائد لدى البنوك المعتمدة أو البنك المركزي.
- فحص دفتر حسابات الودائع وشروطها والعائد وفترات الربط والفوائد المدينة المحتسبة بشكل سليم والايرادات المحققة ومطابقة السلطات اللازمة لاعتماد الربط أو الفك لودائع الجهة محل الرقابة.
- بحث أسباب وجود تحفظات على بعض أرصدة الجهة محل الرقابة لدى البنوك وأسباب ذلك والاجراءات المتخذة بشأن التحفظ.
- التأكد من كفاية الإفصاح الخاص بالنقدية بالبنوك والصندوق وتفصيلها بالإيضاحات وأنها شاملة جميع البيانات التي تفي بالغرض وفقاً لمتطلبات المعايير.

الالتزامات وحقوق الملكية:

يتم فحص حساب الالتزامات وحقوق الملكية من رأس المال المدفوع والاحتياطات المكونة والأرباح أو الخسائر المرحلة واسهم الخزينة ان وجدت للجهة محل الرقابة وذلك من خلال ما يلي:

- مقارنة رأس المال المدفوع ورصيده بالسنة المالية الحالية وبين السنة المالية السابقة والقرارات المتخذة بشأن زيادتها او دمجها أو أية قرارات صادرة من الجمعية العامة أو مجلس الغدارة تخص راس المال المدفوع.

- مقارنة الاحتياطيات المحتجزة الحالية ورصيدها بالعام السابق وحصر الفروق ومقارنتها بقرارات التوزيع أو زيادة الاحتياطيات وقانونية الاحتياطيات المكونة.
- مقارنة الأرباح المرحلة من العام السابق من خلال ارقام المقارنة والتغيرات التي حدثت ونتج عنها الرصيد في نهاية العام المالي الحالي.
- فحص قائمة التغير في حقوق الملكية ومطابقة ارصدتها مع دفاتر الجهة محل الرقابة.
- فحص سجل المساهمين والحركة عليه خلال العام ومطابقة رصيد حساب رأس المال بما هو مسجل بالسجل التجاري للجهة محل الرقابة.
- التأكد من التزام جميع المساهمين سداد راس المال وايداعه بالحسابات المخصصة لدى البنوك لذلك ومؤيداتها من كشوف وشهادات البنوك.
- فحص توزيعات الأرباح وحسابتها المختصة ومطابقتها مع المتطلبات القانونية للجهة محل الرقابة.
- التأكد من ان حساب الأرباح المرحلة لا يتضمن اية مصروفات أو إيرادات تخص العام المالي الحالي.
- التأكد من الإفصاح اللازم عن كافة حقوق الملكية وارصدتها بالإيضاحات المتممة للقوائم ومدى التزامها بالمعايير.

القروض والالتزامات طويلة الأجل:

يتم فحص حساب القروض وديون الجهة محل الرقابة لدى الغير اويلة الاجل تخص أثر من فترة مالية والفوائد المترتبة عليها وأقساطها وذلك من خلال ما يلي:

- مقارنة رصيد القروض بالموازنة التخطيط والفعليات بالقوائم المالية الحالية.
- مقارنة الأرصدة للعام الحالي بالأرصدة المقارنة للعام السابق.
- فحص البيانات المتعلقة بالاتفاقيات المبرمة للقروض الجديدة وشروطها والتأكد من انعكاس أثر ذلك وتطبيق الاتفاق بالقوائم المالية على ارصدة الحسابات.
- التأكد من مطابقة أرصدة شهادات البنوك الواردة وبين أرصدة الحساب بالقوائم المالية واجراء القيود المحاسبية لمعالجة الفروق إن وجدت.

- فحص حسابات سداد الأقساط والفوائد والتأكد من احتساب الفوائد الدائنة الخاصة بتلك القروض وفوائد التأخير واية غرامات متعلقة بالقروض وصحة وسلامة تسجيلها بالدفاتر والسجلات.
- التأكد من قيام الجهة محل الرقابة بإعادة تقييم ارصدة الحسابات بالعملة الأجنبية في نهاية العام المالي الحالي طبقا لسعر الصرف السائد.
- التأكد من الاحداث اللاحقة المترتب عليها سداد أو استحقاق فوائد أو أقساط أو أعباء او نفقات محتملة متعلقة برصيد حساب القروض طويلة الاجل في تاريخ الاقفال.
- التأكد من عرض الأقساط المتداولة المستحقة خلال العام المالي القادم ضمن الجزء المتداول بالالتزامات بالقوائم المالية للجهة محل الرقابة.
- التأكد من التزام الجهة محل الرقابة إلى الحد الأدنى من إفصاح عنها بالقوائم المالية والاقساط المتعلقة بها وفوائدها وغرامات التأخير إن وجد وكافة ما هو مستحق والتزام على الجهة محل الرقابة.

المخصصات والالتزامات المحتملة:

يتم فحص حساب المخصصات التي كونتها الجهة محل الرقابة من الجهاز الأعلى للرقابة وكافة الالتزامات المحتملة وذلك من خلال ما يلي:

- المقارنة بين رصيد الحسابات الفعلية للقوائم المالية والمقدر ضمن الموازنات التخطيطية لها وأسباب الانحرافات.
- مقارنة أرصدة الحسابات في السنة المالية الحالية والسنة السابقة الواردة بأرقام المقارنة والتغير في المخصصات المكونة والمبررات لذلك.
- فحص دراسة المخصصات التي تعدها الجهة محل الرقابة وتقارير المراجعة الداخلية بشأنها.
- دراسة بيانات الشركة المعدة عن الالتزامات المحتملة على الجهة محل الرقابة وطريقة احتسابها والتأكد من صحة الأرصدة.
- دراسة بيان القضايا المعد من الجهة محل الرقابة والتأكد من استيفاءه لمعايير التقييم المطلوبة وانه بعكس الواقع المحتمل للالتزامات.

- التأكد من الإفصاح بالقوائم المالية عن المخصصات المكونة وأنها كافية من وجهة نظر الشركة والافصاح عن الالتزامات المحتملة ودرجة كل منها وتقييم الوضع العام للشركة تجاه التزاماتها.

الموردون واوراق الدفع:

يتم فحص حساب الموردون وأوراق الدفع والحسابات الدائنة الأخرى للجهة محل الرقابة من الجهاز الأعلى للرقابة بها وذلك من خلال ما يلي:

- المقارنة بين رصيد الحسابات الفعلية للقوائم المالية والمقدر ضمن الموازنات التخطيطية لها وأسباب الانحرافات.
- مقارنة أرصدة الحسابات في السنة المالية الحالية والسنة السابقة الواردة بأرقام المقارنة والتغير في كل بند ومسبباته.
- تحليل موقف الجهة محل الرقابة ودائنيتها والسداد والتعثر واسبابه ومقارنة المشتريات الأجلة بإجمالي المشتريات.
- فحص سجل الموردين ومدى الالتزام بلوائح الشركة في استيفاء شكل السجل المطلوب بشكل تفصيلي.
- فحص ومطابقة ارصدة فواتير الموردين مع الأرصدة المسجلة بدفاتر الجهة محل الرقابة.
- مطابقة الأسعار الواردة بفواتير الموردين مع العقود المبرمة وشروط أوامر التوريد وبحث أسباب تأخيرات في التوريد وما الإجراءات التي تم اتخاذها من الشركة لخصم الغرامات من مستحقات الموردين عند السداد.
- فحص الأرصدة المتوقفة وأسباب توقفها والتوصية بالسداد تجنباً لتكبد الجهة محل الرقابة لغرامات او مصروفات او أعباء إضافية.
- مطابقة المصادقات الواردة من الموردين بأرصدة الحسابات المسجلة بالدفاتر وبحث الفروق إن وجدت والتأكد من قيام الجهة محل الرقابة من اجراء القيود المحاسبية الخاصة بالتسوية.
- التأكد من كفاية الإفصاح بالقوائم المالية عن الأرصدة الدائنة الخاصة بالموردين واوراق الدفع بالشكل الكافي طبقا للمعايير.

المبيعات وإيراداتها:

يتم فحص حساب المبيعات والايرادات المتعلقة بها او إيرادات التشغيل الناتجة عن أعمال الجهة محل الرقابة وذلك من خلال ما يلي:

- المقارنة بين رصيد الحسابات الفعلية للقوائم المالية والمقدر ضمن الموازنات التخطيطية لها وأسباب الانحرافات.
- تحليل إجمالي المبيعات ومقارنتها بالمصروفات أو تكاليف الحصول عليها كحوافز رجال التسويق والدعاية والاعلان والمصاريف الأخرى.
- فحص بيان أسعار منتجات الشركة ومقارنته بالأسعار المثيلة ومطابقته مع العقود المبرمة مع العملاء وقرارات لجان التسعير والسلطات المعتمدة.
- فحص إجراءات الرقابة والضبط الداخلي وتسليم البضاعة والتحصيل وصحة الفواتير الواردة مع البضاعة المستلمة.
- تسوية الفروق بين البضاعة المسجلة بدفاتر الجهة محل الرقابة وتم تسليمها بعد تاريخ الاقفال ومقارنة ذلك والتأكد من صحته من خلال دفاتر البوابات بالجهة محل الرقابة.
- التأكد من سلامة وصحة احتساب الأرصدة بالدفاتر وصافي الأرصدة الظاهرة بالقوائم المالية.
- التأكد من تسجيل كافة العمليات التي تخص نشاط الشركة واستبعاد الإيرادات العرضية وتبويبها ضمن حسابتها المختصة.
- التأكد من كفاية الإفصاح الوارد بالقوائم المالية عن المبيعات وايراداتها والتزامها بالمعايير.

مصروفات واعباء الأجور والمرتبات والمكافأت:

يتم فحص حساب مصروفات المرتبات والأجور والمكافات أن وجدت للجهة محل الرقابة من الجهاز الأعلى للرقابة وذلك من خلال ما يلي:

- المقارنة بين رصيد الحسابات الفعلية للقوائم المالية والمقدر ضمن الموازنات التخطيطية لها وأسباب الانحرافات.

- تحليل أثر القرارات المتعلقة بزيادة المرتبات أو التعينات الجديدة والتي من شأنها التأثير على أرصدة حسابات مصروفات الأجور والمرتبات بالقوائم المالية.
- تحليل وربط العلاقة بين المرتبات والمبيعات للجهة محل الرقابة.
- مقارنة الأجور المتعلقة مباشرة بالإنتاج بالفترات المالية السابقة وبحث أسباب التغيير مقارنة بحجم المبيعات.
- افحص الدورة المستندية للأجور والمرتبات والتأكد من تسجيل كافة المعاملات ومطابقتها للأرصدة بالقوائم المالية للجهة محل الرقابة في تاريخ الإقفال.
- التأكد من تبويب الأجور والمرتبات طبقا للنظام السليم واللوائح بالجهة محل الرقابة.
- التأكد من صحة احتساب الأجور والمرتبات من خلال فحص الكشوف التحليلية لاحتساب المرتبات.
- التأكد من صحة المزايا والمكافات والبدلات المنصرفة خلال العام وقراراتها المنظمة وسلطات اعتمادها.
- التأكد من الإفصاح من الجهة محل الرقابة بالقوائم المالية عن إجمالي الأجور والمرتبات وكافة البيانات الهامة المتعلقة بها.

تكلفة المبيعات:

يتم فحص حساب التكلفة للمبيعات بالجهة محل الرقابة الإقراض للجهة محل الرقابة من الجهاز الأعلى للرقابة وذلك من خلال ما يلي:

- المقارنة بين رصيد الحسابات الفعلية للقوائم المالية والمقدر ضمن الموازنات التخطيطية لها وأسباب الانحرافات.
- مقارنة أرصدة الحسابات في السنة المالية الحالية والسنة السابقة الواردة بأرقام المقارنة والتغير في كل بند ومسبباته.
- المقارنة بين الأرباح التي حققتها الجهة محل الرقابة وبين الجهات المثيلة من حيث التسعير لنفس المنتجات وهامش العائد والتكلفة.
- فحص مستندات دورة المبيعات من مستندات الشراء ومطابقتها بأوامر الشراء بالدورة المستندية وسلامة التسجيل لكافة عمليات الشراء وصحة رصيد تكاليف المبيعات الوارد بالقوائم المالية في نهاية العام المالي للجهة محل الرقابة.

- فحص إجراءات الضبط الداخلي لأوامر الشراء وفحص البضاعة المشتراه ومطابقتها للشروط بأمر التوريد ومطابقة الكميات المطلوبة بالكميات المستلمة.
- التأكد من تحميل كافة التكاليف المباشرة والتكاليف المباشرة وفحص نطاق تحميل وتبويب عناصر التكاليف.
- التأكد من الإفصاح عن تكاليف المبيعات بشكل واضح وكافي بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية بالجهة محل الرقابة.

المصروفات والاعباء والخسائر:

يتم فحص حساب المصروفات والأعباء كالضرائب والايجارات والمصروفات الإدارية والتعويضات والغرامات والاعانات والخسائر المحققة للجهة محل الرقابة من الجهاز الأعلى للرقابة وذلك من خلال ما يلي:

- المقارنة بين رصيد الحسابات الفعلية للقوائم المالية والمقدر ضمن الموازنات التخطيطية لها وأسباب الانحرافات.
- مقارنة أرصدة الحسابات في السنة المالية الحالية والسنة السابقة الواردة بأرقام المقارنة والتغير في كل بند ومسبباته.
- مقارنة المصروفات الإدارية لنسبة المبيعات الاجمالية والتغيرات الطارئة من العام السابق للعام الحالي وبحث معقولية النسبة ومنطقيتها .
- فحص الدورة المستندية لإثبات المصروفات محل الرقابة والمستندات الدالة على الصرف وسلطات الاعتماد ومطابقتها بالأرصدة الظاهرة بالقوائم المالية للجهة محل الرقابة في تاريخ الاقفال.
- فحص العقود المبرمة مع الغير التي أدت لتكبد الشركة للمصروفات ومدي مطابقة الصرف للوائح المنظمة.
- التأكد من الإفصاح عن كافة المصروفات بالقوائم المالية ضمن الإيضاحات المتممة بالشكل الكافي ليتلاءم مع المعايير المنظمة لذلك.

٣/٤/٣ الحالة العملية

- تتضمن إفصاح الشركات التي سيتم استعراضها نبذة عن كل شركة وتاريخ تأسيسها وقطاعها ومجال عملها وتاريخ إدراجها في البورصة المصرية والبيانات الاساسية لها والقانون المنظم لعملها والرقم المسلسل لتسجيلها في البورصة ورأس مال كل شركة بالجنيه المصري وعدد الأسهم ونسبة مساهمة المال العام او الاستثمارات بكل شركة ومجموع أصولها والتزاماتها المتداولة وغير متداولة وحقوق ملكيتها وصافي نتيجة العام من ربح او خسارة.
- تقرير مراقبو الحسابات ومن ضمنها تقرير الجهاز عن الشركات مطبقاً عليه ماتم استعراضه من الالتزام بمعايير الإنتوساي في إعداد تقرير الرقابة المالية متضمناً المسئوليات ومسئولية الإدارة عن القوائم ومسئولية مراقب الحسابات وأساس الرأي المتحفظ والملاحظات التفصيلية والرأي وفقرات لفت الانتباه وملاحظتها والتوصيات اللازمة والتقرير بالالتزام بالمتطلبات القانونية والإشارة في حالة وجود ما يتعارض مع استمرارية الجهة أو الشركة كل ذلك يعكس معه نتائج الفحص التحليلية لبنود القوائم المالية والتي هي أساس إبداء الرأي.

الشركة الأولى

نبذة عن الشركة:

شركة عامة مدرجة في البورصة المصرية منذ أبريل ١٩٩٧ .تعمل في قطاع الأغذية والمشروبات مع التركيز على المنتجات الزراعية. كذلك قامت الشركة بإضافة الاستثمار العقاري لأنشطتها. وقد تم تأسيسها في يناير ١٩٦٥ .

البيانات الأساسية:

قانون الشركة	كود تسجيل الشركة بالبورصة	رأس مال الشركة بالجنيه المصري	عدد أسهم الشركة بالسهم	نسبة مساهمة المال العام في رأس مال الشركة
رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١[67]	EGS30471C014	١٦٤,٤٥٨,٨٩٠	٣٢,٨٩١,٧٧٨	%٦٦,٣٤

بيانات العام المالي ٢٠١٩:

مجموع الأصول غير المتداولة بالجنيه المصري	مجموع الأصول المتداولة بالجنيه المصري	مجموع حقوق الملكية بالجنيه المصري	مجموع الالتزامات غير المتداولة بالجنيه المصري	مجموع الالتزامات المتداولة بالجنيه المصري
١٦١،٠٢٨،٠٠٠	٤٧٣،٨١٣،٠٠٠	٢٤٢،٠٣٥،٠٠٠	٧،١٦٤،٠٠٠	٣٨٥،٦٤٢،٠٠٠

صافي أرباح العام بالجنيه المصري	رابط القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات ٢٠١٩
٢٦,٥٨٩,١٩٤	رابط القوائم والتقرير[69]

[67] https://manshurat.org/node/71081
[68] https://www.egx.com.eg/ar/CompanyDetails.aspx?ISIN=EGS30471C014
[69] http://data.feedgma.com/mix2/DCMServiceProvider?ROLE=A&RT=87&ID=315DBC51-372C-4283-8C43-5EC78A3C5C11.pdf

التقرير:

تقرير عن القوائم المالية	مسئولية الإدارة عن القوائم المالية	مسئولية مراقب الحسابات
• تم مراجعة القوائم المالية للشركة متمثلة في قائمة المركز المالي في ٣٠ يونيو ٢٠١٩ وكذا قائمة الدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفقات النقدية وملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات المتممة	• القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة من إعداد للقوائم وعرضها عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية والقوانين المصرية السارية، كما تتضمن المسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف	• تنحصر مسئولية مراقب الحسابات في إبداء الرأي على القوائم في ضوء المراجعة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية. • تم التخطيط واداء المراجعة للحصول على تأكد مناسب أن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة. • تضمنت أعمال المراجعة إجراءات الحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم والإفصاح بالقوائم المالية وتم الاعتماد على الحكم الشخصي للمراقب. • تم تقييم المخاطر ويرى المراقب ان ادلة المراجعة التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لإبداء الرأي على القوائم المالية.

أساس الرأي المتحفظ	الرأي	تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى
• تضمن الملاحظات التي اسفر عنها الفحص متمثلة في عدد ٤٧ ملاحظة على القوائم المالية وتوصيات الجهاز بشأنها.	• فيما عدا تأثير الملاحظات الواردة والامور المبينة بالتقرير وإذا ما اخذت التسويات المحاسبية والملاحظات الواردة في الاعتبار فمن رأي مراقب الحسابات ان القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة	• تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة طبقاً لما نص عليه القانون ونظام الشركة وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات. • نوصي بتطوير نظام التكاليف بالشركة وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية. • البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة وفقاً لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما ورد بدفاتر الشركة.

الشركة الثانية

نبذة عن الشركة:

شركة عامة مدرجة في البورصة المصرية منذ أبريل ١٩٩٢. وهي تعمل ضمن قطاع الأغذية والمشروبات مع التركيز على المنتجات الزراعية. تم تأسيسها في يناير ١٩٧٨.

البيانات الأساسية:

قانون الشركة	كود تسجيل الشركة بالبورصة	رأس مال الشركة بالجنيه المصري	عدد أسهم الشركة بالسهم	نسبة مساهمة المال العام في رأس مال الشركة
[٧٠]رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ والمعدل بالقانون رقم ٧٢ لسنة ٢٠١٧	EGS30201C015	٧١٠,٩٩٠,٣٧٥	١٤٢,١٩٨,٠٧٥	%٦١,٩٩

بيانات العام المالي ٢٠١٩:

مجموع الأصول غير المتداولة بالجنيه المصري	مجموع الأصول المتداولة بالجنيه المصري	مجموع حقوق الملكية بالجنيه المصري	مجموع الالتزامات غير المتداولة بالجنيه المصري	مجموع الالتزامات المتداولة بالجنيه المصري
١،٠٠٨،٦٢٧،١٧٤	١،٨٩٥،٠٧٨،٦٢٤	١،١٩٢،٠٦٨،٨٩٠	٦،٤١٦،٥٨٤	١،٧٠٢،٢٢٠،٣٢٤

صافي أرباح العام بالجنيه المصري	رابط القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات ٢٠١٩
٤٢,٨٩١,٣٣٤	• [٧٢]رابط القوائم المالية • [٧٣]رابط التقرير

[70] http://asa.gov.eg/Attach/Law_72_2017.pdf
[71] https://www.egx.com.eg/ar/CompanyDetails.aspx?ISIN=EGS30201C015
[72] http://data.feedgma.com/mix2/DCMServiceProvider?ROLE=A&RT=87&ID=CD5ADB00-8E34-432D-8C0A-D0649514EE8E.pdf
[73] https://www.egx.com.eg/downloads/Bulletins/240722_1.pdf

التقرير:

تقرير عن القوائم المالية	مسئولية الإدارة عن القوائم المالية	مسئولية مراقب الحسابات
• تم مراجعة القوائم المالية للشركة متمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠١٩ وكذا قائمة الدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفقات النقدية وملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات المتممة	• القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة من إعداد للقوائم وعرضها عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية والقوانين المصرية السارية، كما تتضمن المسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف	• تنحصر مسئولية مراقب الحسابات في إبداء الرأي على القوائم في ضوء المراجعة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية. • تم التخطيط واداء المراجعة للحصول على تأكد مناسب أن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة. • تضمنت أعمال المراجعة إجراءات الحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم والإفصاح بالقوائم المالية وتم الاعتماد على الحكم الشخصي للمراقب. • تم تقييم المخاطر ويرى المراقب ان ادلة المراجعة التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لإبداء الرأي على القوائم المالية.

أساس الرأي المتحفظ	الرأي	تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى
• تضمن الملاحظات التي اسفر عنها الفحص متمثلة في عدد ١٢ملاحظة على القوائم المالية.	• فيما عدا تأثير الملاحظات الواردة والامور المبينة بالتقرير وإذا ما اخذت التسويات المحاسبية والملاحظات الواردة في الاعتبار فمن رأي مراقب الحسابات ان القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة.	• تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة طبقاً لما نص عليه القانون ونظام الشركة وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات. • نوصي بتطوير نظام التكاليف بالشركة وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية. • البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة وفقاً لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما ورد بدفاتر الشركة.

الشركة الثالثة

نبذة عن الشركة:

هي شركة عامة مدرجة في البورصة المصرية منذ مايو ١٩٩٦. تعمل في قطاع التجزئة مع التركيز على مخازن البضائع العامة. وتم تأسيسها في مايو ١٨٨٨.

البيانات الأساسية:

قانون الشركة	كود تسجيل الشركة بالبورصة	رأس مال الشركة بالجنيه المصري	عدد أسهم الشركة بالسهم	نسبة مساهمة المال العام في رأس مال الشركة
رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١[74]	EGS30441C017	١٠٠,٠٠٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠,٠٠٠	%٦١

بيانات العام المالي ٢٠١٩:

مجموع الأصول غير المتداولة بالجنيه المصري	مجموع الأصول المتداولة بالجنيه المصري	مجموع حقوق الملكية بالجنيه المصري	مجموع الالتزامات غير المتداولة بالجنيه المصري	مجموع الالتزامات المتداولة بالجنيه المصري
١٨١،٣٧١،٠٠٠	٢،٥٨٢،٢٢٦،٠٠٠	٣٠٢،٧٢٩،٠٠٠	٣٤٠،٣٥٣	٢،١٢٠،٥١٥

صافي أرباح العام بالجنيه المصري	رابط القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات ٢٠١٩
١٠٠,٠٢٢,٤٣٣	رابط القوائم والتقرير[76]

[74] https://manshurat.org/node/71081
[75] https://www.egx.com.eg/ar/CompanyDetails.aspx?ISIN=EGS30441C017
[76] http://data.feedgma.com/mix2/DCMServiceProvider?ROLE=A&RT=87&ID=5FDE91B8-C2FC-4F82-B9F2-99A684CC721B.pdf

التقرير:

تقرير عن القوائم المالية	مسئولية الإدارة عن القوائم المالية	مسئولية مراقب الحسابات
• تم مراجعة القوائم المالية للشركة متمثلة في قائمة المركز المالي في ٣٠ يونيو ٢٠١٩ وكذا قائمة الدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفقات النقدية وملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات المتممة	• القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة من إعداد للقوائم وعرضها عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية والقوانين المصرية السارية، كما تتضمن المسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف	• تنحصر مسئولية مراقب الحسابات في إبداء الرأي على القوائم في ضوء المراجعة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية. • تم التخطيط واداء المراجعة للحصول على تأكد مناسب أن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة. • تضمنت أعمال المراجعة إجراءات الحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم والإفصاح بالقوائم المالية وتم الاعتماد على الحكم الشخصي للمراقب. • تم تقييم المخاطر ويرى المراقب ان ادلة المراجعة التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لإبداء الرأي على القوائم المالية.

أساس الرأي المتحفظ	الرأي	تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى
• تضمن الملاحظات التي اسفر عنها الفحص متمثلة في عدد ٧١ ملاحظة على القوائم المالية وتوصيات الجهاز بشأنها.	• فيما عدا تأثير الملاحظات الواردة والامور المبينة بالتقرير وإذا ما اخذت التسويات المحاسبية والملاحظات الواردة في الاعتبار فمن رأي مراقب الحسابات ان القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة	• تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة طبقاً لما نص عليه القانون ونظام الشركة وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات. • نوصي بتطوير نظام التكاليف بالشركة وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية. • البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة وفقاً لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما ورد بدفاتر الشركة.

الشركة الرابعة

نبذة عن الشركة:

شركة عامة مدرجة في البورصة المصرية منذ سبتمبر ١٩٩٥. تعمل في قطاع الأغذية والمشروبات مع التركيز على الأغذية المعلبة واللحوم، وأضيف الاستثمار العقاري لأنشطتها. وتم تأسيسها في يناير ١٩٦٥.

البيانات الأساسية:

قانون الشركة	كود تسجيل الشركة بالبورصة	رأس مال الشركة بالجنيه المصري	عدد أسهم الشركة بالسهم	نسبة مساهمة المال العام في رأس مال الشركة
رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١[77]	EGS30361C017	١٠٧,٠٠٠,٠٠٠	١٠,٧٠٠,٠٠٠	%٥٨,٢٧

بيانات العام المالي ٢٠١٩:

مجموع الأصول غير المتداولة بالجنيه المصري	مجموع الأصول المتداولة بالجنيه المصري	مجموع حقوق الملكية بالجنيه المصري	مجموع الالتزامات غير المتداولة بالجنيه المصري	مجموع الالتزامات المتداولة بالجنيه المصري
٢١٦،٦٨٠،١٨٦	١٩٧،١٧٦،١٨٧	٢١٠،٠١٣،١٧٤	١٧،٥٦٩،١٠٨	١٨٦،٢٧٤،٠٩١

صافي أرباح العام بالجنيه المصري	رابط القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات ٢٠١٩
٢٠,٤٠٢,٣٣٥	رابط القوائم والتقرير[79]

[77] https://manshurat.org/node/71081
[78] https://www.egx.com.eg/ar/CompanyDetails.aspx?ISIN=EGS30361C017
[79] http://data.feedgma.com/mix2/DCMServiceProvider?ROLE=A&RT=87&ID=905F61F0-4A03-4322-B8DB-BA5E0696DCDA.pdf

التقرير:

تقرير عن القوائم المالية	مسئولية الإدارة عن القوائم المالية	مسئولية مراقب الحسابات
• تم مراجعة القوائم المالية للشركة متمثلة في قائمة المركز المالي في ٣٠ يونيو ٢٠١٩ وكذا قائمة الدخل والدخل الشامل والتغير في حقوق الملكية والتدفقات النقدية وملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات المتممة	• القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة من إعداد للقوائم وعرضها عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية والقوانين المصرية السارية، كما تتضمن المسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف	• تنحصر مسئولية مراقب الحسابات في إبداء الرأي على القوائم في ضوء المراجعة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية. • تم التخطيط واداء المراجعة للحصول على تأكد مناسب أن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة. • تضمنت أعمال المراجعة إجراءات الحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم والإفصاح بالقوائم المالية وتم الاعتماد على الحكم الشخصي للمراقب. • تم تقييم المخاطر ويرى المراقب ان ادلة المراجعة التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لإبداء الرأي على القوائم المالية.

أساس الرأي المتحفظ	الرأي	مما لا يعد تحفظاً	تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى
• تضمن الملاحظات التي اسفر عنها الفحص متمثلة في عدد ٣٥ ملاحظة على القوائم المالية وتوصيات الجهاز بشأنها.	• فيما عدا تأثير الملاحظات الواردة والامور المبينة بالتقرير وإذا ما اخذت التسويات المحاسبية والملاحظات الواردة في الاعتبار فمن رأي مراقب الحسابات ان القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة	• تضمن التقرير عدد ٣ ملاحظات لا تعد تحفظاً والتوصيات اللازمة بشأنهما.	• تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة طبقاً لما نص عليه القانون ونظام الشركة وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات. • نظام التكاليف بالشركة لا يفي بالغرض وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية. • البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة وفقاً لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما ورد بدفاتر الشركة.

الشركة الخامسة

نبذة عن الشركة:

هي شركة عامة مدرجة في البورصة المصرية منذ مارس ١٩٩٦. تعمل في قطاع الأغذية والمشروبات مع التركيز على الأغذية المعلبة واللحوم، كما أضافت الشركة أيضا الاستثمار العقاري إلى أنشطتها، وتم تأسيسها في مارس ١٩٦٧.

البيانات الأساسية:

قانون الشركة	كود تسجيل الشركة بالبورصة	رأس مال الشركة بالجنيه المصري	عدد أسهم الشركة بالسهم	نسبة مساهمة المال العام في رأس مال الشركة
[80]رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١	EGS30401C011	١٤٧,٢٢٩,٣٥٠	١٤,٧٢٢,٩٣٥	%٥٧,٤٥

بيانات العام المالي ٢٠١٩:

مجموع الأصول غير المتداولة بالجنيه المصري	مجموع الأصول المتداولة بالجنيه المصري	مجموع حقوق الملكية بالجنيه المصري	مجموع الالتزامات غير المتداولة بالجنيه المصري	مجموع الالتزامات المتداولة بالجنيه المصري
٢٤٨،٠٦٧،٠٣٥	٤٧٧،٧١٨،٧٥٣	٤٤٣،٩٠٤،٨٤٢	٣٢،٧٥١،٨٤٠	٢٤٩،١٢٩،١٠٦

صافي أرباح العام بالجنيه المصري	رابط القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات ٢٠١٩
١٢٨,٦٨٧,٦٤٥	[82]رابط القوائم والتقرير

[80] https://manshurat.org/node/71081
[81] https://www.egx.com.eg/ar/CompanyDetails.aspx?ISIN=EGS30401C011
[82] http://data.feedgma.com/mix2/DCMServiceProvider?ROLE=A&RT=87&ID=936BD629-24BF-4648-9133-F5265A7C7B72.pdf

التقرير:

تقرير عن القوائم المالية	مسئولية الإدارة عن القوائم المالية	مسئولية مراقب الحسابات
• تم مراجعة القوائم المالية للشركة متمثلة في قائمة المركز المالي في ٣٠ يونيو ٢٠١٩ وكذا قائمة الدخل والدخل الشامل والتغير في حقوق الملكية والتدفقات النقدية وملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات المتممة	• القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة من إعداد للقوائم وعرضها عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية والقوانين المصرية السارية، كما تتضمن المسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف	• تنحصر مسئولية مراقب الحسابات في إبداء الرأي على القوائم في ضوء المراجعة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية. • تم التخطيط واداء المراجعة للحصول على تأكد مناسب أن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة. • تضمنت أعمال المراجعة إجراءات الحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم والإفصاح بالقوائم المالية وتم الاعتماد على الحكم الشخصي للمراقب. • تم تقييم المخاطر ويرى المراقب ان ادلة المراجعة التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لإبداء الرأي على القوائم المالية.

أساس الرأي المتحفظ	الرأي	مما لا يعد تحفظاً	تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى
• تضمن الملاحظات التي اسفر عنها الفحص متمثلة في عدد ٤١ ملاحظة على القوائم المالية وتوصيات الجهاز بشأنها.	• فيما عدا تأثير الملاحظات الواردة والامور المبينة بالتقرير وإذا ما اخذت التسويات المحاسبية والملاحظات الواردة في الاعتبار فمن رأي مراقب الحسابات ان القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة	• تضمن التقرير عدد ٢ ملاحظة لا تعد تحفظاً والتوصيات اللازمة بشأنهما.	• تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة طبقاً لما نص عليه القانون ونظام الشركة وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات. • نوصي بتطوير نظام التكاليف بالشركة وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية. • البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة وفقاً لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما ورد بدفاتر الشركة.

الشركة السادسة

نبذة عن الشركة:

هي شركة عامة مدرجة في البورصة المصرية منذ سبتمبر ١٩٩٥ وتعمل في قطاع الأغذية والمشروبات والتبغ مع التركيز على التبغ، تم تأسيسها في يوليو ١٩٢٠.

البيانات الأساسية:

قانون الشركة	كود تسجيل الشركة بالبورصة	رأس مال الشركة بالجنيه المصري	عدد أسهم الشركة بالسهم	نسبة مساهمة المال العام في رأس مال الشركة
رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته[83]	EGS37091C013	٢,٢٥٠,٠٠٠,٠٠٠	٢,٢٥٠,٠٠٠,٠٠٠	%٥٦,٥٨

بيانات العام المالي ٢٠١٩:

مجموع الأصول غير المتداولة بالجنيه المصري	مجموع الأصول المتداولة بالجنيه المصري	مجموع حقوق الملكية بالجنيه المصري	مجموع الالتزامات غير المتداولة بالجنيه المصري	مجموع الالتزامات المتداولة بالجنيه المصري
٦،٦١٨،٨٠٢،٠٠٠	١٤،٩٣٤،٥٠٣،٠٠٠	١٠،٢٧٩،٧٥٥،٠٠٠	٦٩٩،٠٠٠،١،٠٢٦	١٠،٢٤٦،٨٣١،٠٠٠

صافي أرباح العام بالجنيه المصري	رابط القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات ٢٠١٩
٣,٧٣٣,٣٠٤,٠٠٠	رابط القوائم والتقرير[85]

[83] https://manshurat.org/node/31504
[84] https://www.egx.com.eg/ar/CompanyDetails.aspx?ISIN=EGS37091C013
[85] http://data.feedgma.com/mix2/DCMServiceProvider?ROLE=A&RT=87&ID=ABE2AFBB-1156-4A7F-AE25-94F3A5B422F9.PDF

التقرير:

تقرير عن القوائم المالية	مسئولية الإدارة عن القوائم المالية	مسئولية مراقب الحسابات
• تم مراجعة القوائم المالية للشركة متمثلة في قائمة المركز المالي في ٣٠ يونيو ٢٠١٩ وكذا قائمة الدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفقات النقدية وملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات المتممة	• القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة من إعداد للقوائم وعرضها عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية والقوانين المصرية السارية، كما تتضمن المسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف	• تنحصر مسئولية مراقب الحسابات في إبداء الرأي على القوائم في ضوء المراجعة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية. • تم التخطيط واداء المراجعة للحصول على تأكد مناسب أن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة. • تضمنت أعمال المراجعة إجراءات الحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم والإفصاح بالقوائم المالية وتم الاعتماد على الحكم الشخصي للمراقب. • تم تقييم المخاطر ويرى المراقب ان ادلة المراجعة التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لإبداء الرأي على القوائم المالية.

أساس الرأي المتحفظ	الرأي	مما لا يعد تحفظاً	تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى
• تضمن الملاحظات التي اسفر عنها الفحص متمثلة في عدد ٤٦ ملاحظة على القوائم المالية وتوصيات الجهاز بشأنها.	• فيما عدا تأثير الملاحظات الواردة والامور المبينة بالتقرير وإذا ما اخذت التسويات المحاسبية والملاحظات الواردة في الاعتبار فمن رأي مراقب الحسابات ان القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة	• تضمن التقرير عدد ١٣ ملاحظة لا تعد تحفظاً والتوصيات اللازمة بشأنها.	• تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة طبقاً لما نص عليه القانون ونظام الشركة وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات. • نوصي بتطوير نظام التكاليف بالشركة وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية. • البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة وفقاً لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما ورد بدفاتر الشركة.

الشركة السابعة

نبذة عن الشركة:

هي شركة عامة مدرجة في البورصة المصرية منذ أغسطس ١٩٩٦. تعمل في قطاع الأغذية والمشروبات مع التركيز على المنتجات الزراعية. وتم تأسيسها في يناير ١٩٦٥.

البيانات الأساسية:

قانون الشركة	كود تسجيل الشركة بالبورصة	رأس مال الشركة بالجنيه المصري	عدد أسهم الشركة بالسهم	نسبة مساهمة المال العام في رأس مال الشركة
[86] رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته	EGS30451C016	٧٠,٠٠٠,٠٠٠	٧,٠٠٠,٠٠٠	%٤٦,٤٣

بيانات العام المالي ٢٠١٩:

مجموع الأصول غير المتداولة بالجنيه المصري	مجموع الأصول المتداولة بالجنيه المصري	مجموع حقوق الملكية بالجنيه المصري	مجموع الالتزامات غير المتداولة بالجنيه المصري	مجموع الالتزامات المتداولة بالجنيه المصري
٣١١،٢٩٧،٤٧١	٨٥٨،٢٤٩،٩٠٦	٤٩٩،٧٩٥،٢١٤	٣٤،٨٥٩،٣٥٥	٦٣٤،٨٩٢،٨٠٨

صافي أرباح العام بالجنيه المصري	رابط القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات ٢٠١٩
١٥٩,٤٦٦,٧١٣	[88] رابط القوائم والتقرير

[86] https://manshurat.org/node/31504
[87] https://www.egx.com.eg/ar/CompanyDetails.aspx?ISIN=EGS30451C016
[88] http://data.feedgma.com/mix2/DCMServiceProvider?ROLE=A&RT=87&ID=33E3A176-840D-4C00-B270-B54A4A6290B1.pdf

التقرير:

تقرير عن القوائم المالية	مسئولية الإدارة عن القوائم المالية	مسئولية مراقب الحسابات
• تم مراجعة القوائم المالية للشركة متمثلة في قائمة المركز المالي في ٣٠ يونيو ٢٠١٩ وكذا قائمة الدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفقات النقدية وملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات المتممة	• القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة من إعداد للقوائم وعرضها عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية والقوانين المصرية السارية، كما تتضمن المسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف	• تنحصر مسئولية مراقب الحسابات في إبداء الرأي على القوائم في ضوء المراجعة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية. • تم التخطيط واداء المراجعة للحصول على تأكد مناسب أن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة. • تضمنت أعمال المراجعة إجراءات الحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم والإفصاح بالقوائم المالية وتم الاعتماد على الحكم الشخصي للمراقب. • تم تقييم المخاطر ويرى المراقب ان ادلة المراجعة التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لإبداء الرأي على القوائم المالية.

أساس الرأي المتحفظ	الرأي	مما لا يعد تحفظاً	تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى
• تضمن الملاحظات التي اسفر عنها الفحص متمثلة في عدد ٢٩ ملاحظة على القوائم المالية وتوصيات الجهاز بشأنها.	• فيما عدا تأثير الملاحظات الواردة والامور المبينة بالتقرير وإذا ما اخذت التسويات المحاسبية والملاحظات الواردة في الاعتبار فمن رأي مراقب الحسابات ان القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة	• تضمن التقرير عدد ١٨ ملاحظة لا تعد تحفظاً والتوصيات اللازمة بشأنها.	• تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة طبقاً لما نص عليه القانون ونظام الشركة وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات. • نوصي بتطوير نظام التكاليف بالشركة وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية. • البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة وفقاً لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما ورد بدفاتر الشركة. • تم اختبار تقرير مدى الالتزام بقواعد الحكومة المعدة بواسطة إدارة الشركة ووجد أنه يعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبه الهامة.

الشركة الثامنة

نبذة عن الشركة:

شركة عامة مدرجة في البورصة المصرية منذ مايو ١٩٩٦. في قطاع الأغذية والمشروبات مع التركيز على المنتجات الزراعية. وقد تم تأسيسها في يناير ١٩٦٧.

البيانات الأساسية:

قانون الشركة	كود تسجيل الشركة بالبورصة	رأس مال الشركة بالجنيه المصري	عدد أسهم الشركة بالسهم	نسبة مساهمة المال العام في رأس مال الشركة
رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته[89]	EGS30421C019[90]	٧٥,٠٠٠,٠٠٠	٧,٥٠٠,٠٠٠	%٣٩,٣٨

بيانات العام المالي ٢٠١٩:

مجموع الأصول غير المتداولة بالجنيه المصري	مجموع الأصول المتداولة بالجنيه المصري	مجموع حقوق الملكية بالجنيه المصري	مجموع الالتزامات غير المتداولة بالجنيه المصري	مجموع الالتزامات المتداولة بالجنيه المصري
٢٥٠،٦٢٣،٠٠٠	١،٢٤٩،١٣٦،٠٠٠	٥٧٥،٠٢٦،٠٠٠	١٨،١١٧،٠٠٠	٩٠٦،٦١٦،٠٠٠

صافي أرباح العام بالجنيه المصري	رابط القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات ٢٠١٩
١٩٤,٧٩٤,٠٠٠	• رابط القوائم المالية[91] • رابط التقرير[92]

[89] https://manshurat.org/node/31504
[90] https://www.egx.com.eg/ar/CompanyDetails.aspx?ISIN=EGS30421C019
[91] http://data.feedgma.com/mix2/DCMServiceProvider?ROLE=A&RT=87&ID=3E75DD4C-89FF-49DB-9664-6E6228D00DF1.pdf
[92] https://www.egx.com.eg/downloads/Bulletins/233863_1.pdf

التقرير:

تقرير عن القوائم المالية	مسئولية الإدارة عن القوائم المالية	مسئولية مراقب الحسابات
• تم مراجعة القوائم المالية للشركة متمثلة في قائمة المركز المالي في ٣٠ يونيو ٢٠١٩ وكذا قائمة الدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفقات النقدية وملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات المتممة	• القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة من إعداد للقوائم وعرضها عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية والقوانين المصرية السارية، كما تتضمن المسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف	• تنحصر مسئولية مراقب الحسابات في إبداء الرأي على القوائم في ضوء المراجعة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية. • تم التخطيط واداء المراجعة للحصول على تأكد مناسب أن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة. • تضمنت أعمال المراجعة إجراءات الحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم والإفصاح بالقوائم المالية وتم الاعتماد على الحكم الشخصي للمراقب. • تم تقييم المخاطر ويرى المراقب ان ادلة المراجعة التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لإبداء الرأي على القوائم المالية.

أساس الرأي المتحفظ	الرأي	تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى
• تضمن الملاحظات التي اسفر عنها الفحص متمثلة في عدد ٥١ ملاحظة على القوائم المالية وتوصيات الجهاز بشأنها.	• فيما عدا تأثير الملاحظات الواردة والامور المبينة بالتقرير وإذا ما اخذت التسويات المحاسبية والملاحظات الواردة في الاعتبار فمن رأي مراقب الحسابات ان القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة	• تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة طبقاً لما نص عليه القانون ونظام الشركة وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات. • البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة وفقاً لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما ورد بدفاتر الشركة.

الشركة التاسعة

نبذة عن الشركة:

هي شركة عامة مدرجة في البورصة المصرية. تعمل في قطاع الأغذية والمشروبات مع التركيز على المنتجات الزراعية، كما أضافت الشركة الاستثمار العقاري إلى أنشطتها. وتم تأسيسها في يناير ٢٠١٠.

البيانات الأساسية:

قانون الشركة	كود تسجيل الشركة بالبورصة	رأس مال الشركة بالجنيه المصري	عدد أسهم الشركة بالسهم	نسبة مساهمة المال العام في رأس مال الشركة
رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته[93]	EGS30351C018[94]	٦٠,٠٠٠,٠٠٠	٦,٠٠٠,٠٠٠	%٣٥,٥٠

بيانات العام المالي ٢٠١٩:

مجموع الأصول غير المتداولة بالجنيه المصري	مجموع الأصول المتداولة بالجنيه المصري	مجموع حقوق الملكية بالجنيه المصري	مجموع الالتزامات غير المتداولة بالجنيه المصري	مجموع الالتزامات المتداولة بالجنيه المصري
١١٥،٢٥٥،٧٧١	٩٢١،٥٣٢،٨٨٣	٣٤٠،٣٨٣،٤٦٥	١١،٧٥٤،٢٠١	٦٨٤،٦٥٠،٩٨٨

صافي أرباح العام بالجنيه المصري	رابط القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات ٢٠١٩
١٤٧,٦٤٨,٠٠٠	• رابط القوائم المالية[95] • رابط التقرير[96]

[93] https://manshurat.org/node/31504
[94] https://www.egx.com.eg/ar/CompanyDetails.aspx?ISIN=EGS30351C018
[95] http://data.feedgma.com/mix2/DCMServiceProvider?ROLE=A&RT=87&ID=A3357A90-C211-463C-B6F2-7DD319C8349F.pdf
[96] https://www.egx.com.eg/downloads/Bulletins/233807_1.pdf

التقرير:

تقرير عن القوائم المالية	مسئولية الإدارة عن القوائم المالية	مسئولية مراقب الحسابات
• تم مراجعة القوائم المالية للشركة متمثلة في قائمة المركز المالي في ٣٠ يونيو ٢٠١٩ وكذا قائمة الدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفقات النقدية وملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات المتممة	• القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة من إعداد للقوائم وعرضها عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية والقوانين المصرية السارية، كما تتضمن المسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف	• تنحصر مسئولية مراقب الحسابات في إبداء الرأي على القوائم في ضوء المراجعة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية. • تم التخطيط واداء المراجعة للحصول على تأكد مناسب أن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة. • تضمنت أعمال المراجعة إجراءات الحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم والإفصاح بالقوائم المالية وتم الاعتماد على الحكم الشخصي للمراقب. • تم تقييم المخاطر ويرى المراقب ان ادلة المراجعة التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لإبداء الرأي على القوائم المالية.

أساس الرأي المتحفظ	الرأي	تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى
• تضمن الملاحظات التي اسفر عنها الفحص متمثلة في عدد ٥٢ ملاحظة على القوائم المالية وتوصيات الجهاز بشأنها.	• فيما عدا تأثير الملاحظات الواردة والامور المبينة بالتقرير وإذا ما اخذت التسويات المحاسبية والملاحظات الواردة في الاعتبار فمن رأي مراقب الحسابات ان القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة.	• تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة طبقاً لما نص عليه القانون ونظام الشركة وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات. • البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة وفقاً لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما ورد بدفاتر الشركة.

الشركة العاشرة

نبذة عن الشركة:

هي شركة عامة مدرجة في البورصة المصرية منذ سبتمبر ١٩٩٥. وتعمل في قطاع الأغذية والمشروبات مع التركيز على الأغذية المعلبة واللحوم. وقد تم تأسيسها في أبريل ١٩٥٩.

البيانات الأساسية:

قانون الشركة	كود تسجيل الشركة بالبورصة	رأس مال الشركة بالجنيه المصري	عدد أسهم الشركة بالسهم	نسبة مساهمة المال العام في رأس مال الشركة
رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته[97]	EGS30351C012[98]	٢٠٠,٠٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠,٠٠٠	%٣٤,٧٥

بيانات العام المالي ٢٠١٩:

مجموع الأصول غير المتداولة بالجنيه المصري	مجموع الأصول المتداولة بالجنيه المصري	مجموع حقوق الملكية بالجنيه المصري	مجموع الالتزامات غير المتداولة بالجنيه المصري	مجموع الالتزامات المتداولة بالجنيه المصري
٥١،٨٧٢،٠٠٠	٥١١،٠٩٩،٠٠٠	٢٤٥،٥٠٨،٠٠٠	٦،٠٥٣،٠٠٠	٣١١،٤١٠،٠٠٠

صافي أرباح العام بالجنيه المصري	رابط القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات ٢٠١٩
٢٣,٠٧٧,٠٠٠	رابط القوائم والتقرير[99]

[97] https://manshurat.org/node/31504
[98] https://www.egx.com.eg/ar/CompanyDetails.aspx?ISIN=EGS30351C018
[99] http://data.feedgma.com/mix2/DCMServiceProvider?ROLE=A&RT=87&ID=E60E07B9-1C1D-446F-8FCA-02C433188977.pdf

التقرير:

تقرير عن القوائم المالية	مسئولية الإدارة عن القوائم المالية	مسئولية مراقب الحسابات
• تم مراجعة القوائم المالية للشركة متمثلة في قائمة المركز المالي في ٣٠ يونيو ٢٠١٩ وكذا قائمة الدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفقات النقدية وملخص للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات المتممة	• القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة من إعداد للقوائم وعرضها عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية والقوانين المصرية السارية، كما تتضمن المسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف	• تنحصر مسئولية مراقب الحسابات في إبداء الرأي على القوائم في ضوء المراجعة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية. • تم التخطيط واداء المراجعة للحصول على تأكد مناسب أن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة. • تضمنت أعمال المراجعة إجراءات الحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم والإفصاح بالقوائم المالية وتم الاعتماد على الحكم الشخصي للمراقب. • تم تقييم المخاطر ويرى المراقب ان ادلة المراجعة التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لإبداء الرأي على القوائم المالية.

أساس الرأي المتحفظ	الرأي	مما لا يعد تحفظاً	تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى
• تضمن الملاحظات التي اسفر عنها الفحص متمثلة في عدد ١٣ ملاحظة على القوائم المالية وتوصيات الجهاز بشأنها.	• فيما عدا تأثير الملاحظات الواردة والامور المبينة بالتقرير وإذا ما اخذت التسويات المحاسبية والملاحظات الواردة في الاعتبار فمن رأي مراقب الحسابات ان القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة	• تضمن التقرير إلى توجيه الانتباه لعدد ٥ ملاحظات لا تعد تحفظاً والتوصيات اللازمة بشأنها.	• عدم التزام الشركة بالقواعد الصادرة بشأن استمرار قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية الصادرة بقرار من رئيس مجلس ادارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم ١١ لسنة ٢٠١٤ بخصوص تضمين مجلس الإدارة بالشركة عضوين مستقلين على الأقل. • تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة طبقاً لما نص عليه القانون ونظام الشركة وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات. • تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية. • البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة وفقاً لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما ورد بدفاتر الشركة.

الخاتمة

أولاً: النتائج

- التزام الاجهزة العليا للرقابة الأعضاء بالمنظمة العربية بمعايير الإنتوساي المنظمة لمتطلبات الشفافية والمسائلة من حيث إنشاء أجهزة عليا للرقابة بتلك الدول.
- التزام الاجهزة العليا للرقابة بإصدار قانون للأجهزة العليا للرقابة من شأنه توفير الاستقلالية لتنظيم عملها في الرقابة على الاستثمارات والاموال العامة.
- إن الدستور هو المحدد الأساسي لتفويض الأجهزة العليا للرقابة في ممارسة دورها في الرقابة على الاستثمارات والأموال العامة وحماية الممتلكات.
- تشمل أهداف الرقابة على الاستثمارات والأموال العامة تقديم التقارير الرقابية الخاصة بحيادية وموضوعية لتحقيق الشفافية تعزيز إدارة القطاع الحكومي والحكومة الرشيدة.
- إن الجهات المشمولة برقابة الأجهزة العليا وتستثمر الأموال الحكومية هي شريك في دور الاجهزة العليا للرقابة بالتزامها بالتعاون مع تلك الاجهزة.
- أن التزم الاجهزة العليا للرقابة بالشفافية والإدارة الرشيدة وتحقيق الامتياز وجودة الرقابة والعمل على تنمية قدرات أعضائها ورفع مستوى كفاءتهم في إطار السعي لأن يكون الجهاز الاعلى للرقابة نموذجيا يعضد من دورها في الرقابة على الاستثمارات والأموال العامة.
- تعاون المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (أرابوساي) وتقديم الدعم للأجهزة الأعضاء في المنظمة يزيد من كفاءة أعضاء الأجهزة العليا للرقابة في اداء دورهم الرقابي المنوطين به.
- تعدد ممارسات الاجهزة العليا للرقابة لأنواع المهمات الرقابية من رقابة مالية وأداء والتزام.
- تعدد التقارير الرقابية للأجهزة العليا للرقابة في إحكام دورها للرقابة على الاستثمارات العامة.
- التزام الشركات المدرجة بالبورصة المصرية الخاضعة لرقابة الجهاز المركزي للمحاسبات بمتطلبات الإفصاح للبورصة المصرية.
- التزام الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية في أداء دوره المنوط به طبقاً لمعايير الإنتوساي وتقديم التقارير المالية اللازمة عن رقابته على الاستثمارات العامة.

ثانياً: التوصيات

- يجب على الاجهزة العليا للرقابة الالتزام بمعايير الإنتوساي المنظمة لمتطلبات الشفافية والمسائلة من حيث إنشاء أجهزة عليا للرقابة بتلك الدول إذا ما كانت تسعي لإحكام دور الدولة على الممتلكات والاموال والاستثمارات العامة.
- مراعاة التزام الدول بتشريع قوانين تضمن استقلالية الاجهزة العليا للرقابة.
- مراعاة تضمين دستور الدول تفويض الاجهزة العليا للرقابة لإحكام دورها في الرقابة.
- يجب أن تتسم تقارير الاجهزة العليا للرقابة بالحيادية والموضوعية والاستقلالية.
- يتعين على الجهات المشمولة برقابة الاجهزة العليا للرقابة الالتزام بنصوص القانون والمعايير المعنية والتعاون مع الاجهزة العليا للرقابة كشريك وطني.
- يجب على الاجهزة العليا للرقابة رفع كفاءة افرادها وتنمية وتدريب اعضائها بشكل مستمر.
- يتعين على الاجهزة العليا للرقابة التعاون مع المنظمات الرقابية الدولية والمنبثقة منها حسب إطارها الجغرافي والاستفادة من الدعم العلمي والإصدارات المهنية في مجال العمل الرقابي ونقل الخبرات من جهاز لأخر.
- يجب على الاجهزة العليا للرقابة تحديد اهدافها بشكل دقيق ليتماشى مع نوع الرقابة التي ستنتهجها للرقابة على الاموال والاستثمارات العامة.
- يجب على الاجهزة العليا للرقابة تقديم التقارير الرقابية المطلوبة ضمن قوانينها وقانون الدولة لإحكام دورها الرقابي المنشود.
- تعدد التقارير الرقابية للأجهزة العليا للرقابة في إحكام دورها للرقابة على الاستثمارات العامة.
- يجب على الأجهزة العليا للرقابة الاسترشاد بمعايير الإنتوساي عند إبداء رأيها على القوائم المالية.

قائمة المراجع:

الكتب:

- د. جيهان حسن سيد أحمد، دور السلطة التشريعية في الرقابة على الأموال العامة، دار النهضة العربية، القاهرة ٢٠٠١.
- د. حسين مصطفى هلالي، الرقابة المالية الحكومية ورقابة تطوير الاداء الحكومي، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٤
- د. مصطفي الباز، المحاسبة الحكومية والقومية، كلية التجارة الإسماعلية، ٢٠٠٠
- د. عبد السلام بدري، الرقابة على المؤسسات العامة، دار الفكر العربي، القاهرة، ١٩٩٧.
- ا.د عبد الوهاب نصر علي، د. محمد فوزي محمد، د. أحمد السيد صالح، أساسيات المراجعة الخارجية وفقاً لمعايير المراجعة المصرية والدولية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، مكتبة الاقتصاد، ٢٠٢٠

نشريات:

- د. محمد حسني عبد الجليل مفهوم خصائص جودة المراجعة – دراسة نظرية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الاعمال، جامعة حلوان. العدد ١١، ١٩٩٧.
- د. ابراهيم موسى السعبري، تأثير معايير الإنتوساي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق، إطار مقترح وبحث استطلاعي وتطبيقي، مجله العلوم والاقتصادية والإدارية، جامعه الكوفة، السنة التاسعة – العدد السبع والعشرين، ٢٠١٢.

مصادر أخرى:

المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إنتوساي

معايير المراجعة الدولية

معايير المراجعة المصرية

دستور جمهورية مصر العربية

دستور دولة الكويت

دستور المملكة العربية السعودية

دستور دول الأمارات العربية المتحدة

دستور سلطنة عمان

دستور المملكة الأردنية الهاشمية

دستور مملكة البحرين

قانون الجهاز المركزي للمحاسبات

قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي، بجمهورية العراق

قانون ديوان المحاسبة بالمملكة الأردنية الهاشمية

قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية بالجمهورية العربية السورية

قانون ديوان المحاسبة بدولة ليبيا

قانون ديوان المحاسبة بدولة الكويت

قانون جهاز الرقابة المالية والإدارية بسلطنة عُمان

قانون الديوان العام للمحاسبة بالمملكة العربية السعودية

قانون ديوان المحاسبة بدولة قطر

قانون ديوان المحاسبة بدولة الإمارات العربية المتحدة

قانون ديوان الرقابة المالية والادارية بدولة فلسطين

قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية بمملكة البحرين

نشريات المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (أرابوساي).

مواقع إلكترونية:

موقع المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إنتوساي

موقع المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أرابوساي

موقع البورصة المصرية

موقع الجهاز المركزي للمحاسبات

موقع ديوان المحاسبة الليبي

موقع ديوان المحاسبة الكويتي

موقع ديوان المحاسبة السعودي

موقع ديوان سلطنة عمان

المراجع الاجنبية

- INTOSAI, "Accounting Standards Framework", Washington , D.C, U.S.A, Issued by CAS, U.S.GAD, 1995
- Public Sector Auditing and Corruption: A Literature Review-Ebrahim Ahmed Assakaf-Accounting Department, College of Administrative Sciences, Taiz University, Yemen-Asian Journal of Finance & Accounting-ISSN 1946-052X-2018, Vol. 10, No. 1.
- Public Sector Corporate Governance Disclosures: An Examination of Annual Reporting Practices in Queensland-Christine Ryan, Chew Ng-First published: 09 October 2008

- Corporate Governance and Public Sector Entities- Procedia Economics and Finance-Volume 26, 2015, Pages 495-504
- Spotlight on ISSAIs-Shipper, Nanna. International Journal of Government Auditing; Washington Vol. 39, Iss. 4, (Oct 2012): 29.
- Auditing, Ethical Issues InVolume 2. Business Ethics-James C. Gaa-First published: 21 January 2015
- Financial Reporting-Volume 6. International Management-Robert W. McGee-First published: 21 January 2015