الرقابة الشاملة

مجلة نصف سنوية
تصدرها الإدارة المركزية للتدريب والتعليم المستمر
العدد ٢١٨ - يناير ٢٠٢٥

الجهاز المركزي للمحاسبات يستضيف الاجتماع الـ ٧٨ للمجلس التنفيذي للإنتوساي: مناقشات استراتيجية وتوصيات مستقبلية

- «المركزي للمحاسبات» يفوز بمنصب المراجع الخارجي لمنظمة «الفاو» لأول مرة في تاريخها
- «المركزي للمحاسبات» يعتمد معايير جديدة لرقابة الأداء والالتزام لتعزيز الشفافية والمساءلة المالية
- دور الأجهزة العليا للرقابة في تقييم الرقابة الداخلية لمراجعة القوائم المالية: دراسة تطبيقية وفق COSO

www.asa.gov.eg

إن الجهـاز المركـزى للمحاسـبات يقـوم بـدور محـورى فـي الرقابـة الفعالـة علـى أمـوال الدولـة والجهـات التابعـة لهـا .. وقـد كان لهـذا الـدور المقـدر الـذى يقـوم بـه الجهـاز أثـر كبيـر علـى مـدار العقـود الماضيـة فـي ضبـط وتحسـين أداء الأجهـزة التنفيذيـة بالدولـة وضمـان حسـن إدارة الإيـرادات والمصروفـات العامـة.

فخامة الرئيس

عبد الفتاح السيسي

رئيس جمهورية مصر العربية

اليوبيل الماسي للجهاز المركزي للمحاسبات

أغسطس ٢٠١٧

الرؤية:

"تحقيق أعلى مستويات الرقابة الفعالة على المال العام، وتعزيز النزاهة والشفافية في إدارة الموارد الوطنية، بما يسهم في تحقيق التنمية المستدامة وحماية حقوق الأجيال القادمة".

افتتاحية العدد

المستشار
محمد الفيصل يوسف
رئيس
الجهاز المركزي للمحاسبات

في ظل ما تشهده بيئة عمل الأجهزة العليا للرقابة في السنوات الأخيرة من تغيرات عديده، وفي ظل توجه الدولة في إطار استراتيجية مصر ٢٠٣٠.

وحرصاً من الجهاز المركزي للمحاسبات علي مواكبة التغيرات الجذرية والتطورات السريعة في بيئة عمل الجهات المشمولة برقابته فقد تم إستحداث إدارات رقابية ودمج إدارات، فضلاً عن تشكيل لجان عدة لقياس الآداء وجودته والعمل علي الإرتقاء بالعنصر البشري بإعتباره أحد العناصر الرئيسية للعملية الرقابية لدعم دور الجهاز في تحقيق المساءلة والشفافية والحفاظ علي المال العام وتحسين جودة العمل الرقابي الذي يقدمه.

ومن هذا المنطلق فقد إستطاع الجهاز المركزي للمحاسبات أن يحقق منجزاً لتعزيز مبادئ الشفافية والمسائلة وضمان الإستخدام الأمثل للموارد من خلال إستحداث قطاع الحوكمة والمخاطر وقياس الأداء بهدف تحديد التحديات القائمة والمحتملة التي قد تؤثر على فعالية الدور الرقابي للجهاز وتعوق تحقيق أهدافه الاستراتيجية بالإضافة إلى التأكد من حوكمة العمل داخل الجهاز وضمان تحسين بيئة العمل وضمان الإلتزام بالأنظمة وتعزيز آليات المساءلة الداخلية بما يضمن كفاءة تنفيذ المهام الرقابية وتحقيق أعلى مستويات الكفاءة في الرقابة على المال العام، كما تندرج ضمن إختصاصات القطاع القيام بمتابعة إستخدام إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة SAI – PMF الصادر عن منظمة الإنتوساي في مساعدة الأجهزة لقياس أدائها والوقوف على نقاط القوة ونقاط التحسين التي ستمثل أهداف الخطة الإستراتيجية القادمة للجهاز.

وختاماً يهمني التأكيد علي أن مسيرة الجهاز المركزي للمحاسبات التطويرية مازالت مستمرة من أجل تعزيز فعالية الدور الرقابي الذي يقدمه الجهاز لحماية المال العام.

والله ولي التوفيق،،

المستشار

محمد الفيصل يوسف

رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات

الاستراتيجية

مجلة نصف سنوية تصدرها الإدارة المركزية للتدريب والتعليم المستمر، وتهدف إلى الارتقاء بالمستوى الفنى للعمل الرقابى بصفة عامة وأعضاء الجهاز بصفة خاصة.

والمقالات والأبحاث التى تنشرها المجلة تعبر عن آراء معديها، ولا تعبر بالضرورة عن رأى الجهاز.

وتدعو الإدارة المركزية للتدريب والتعليم المستمر السادة الزملاء أعضاء الجهاز لتقديم المقالات والأبحاث والترجمات وغيرها التي تخدم العمل الرقابي للجهاز لنشرها بالمجلة، ويمكن إرسالها إلى الإدارة بمقر الجهاز بمدينة نصر بالقاهرة، بريداً أو بالبريد الإلكتروني للإدارة.

والمواد التي يقبل نشرها هي تلك التي تتناول الجوانب العملية والتطبيقية للعمل الرقابى والمجالات والتقنيات المستخدمة فيه، ولا تقبل المقالات التي تتناول موضوعات لا تتعلق بالعمل الرقابي.

شروط ومعايير النشر فى المجلة

- أن يكون معد البحث أو المقال أو الترجمة من أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات ويجوز قبول نشر البحوث والمقالات المقدمة من غير أعضاء الجهاز بشرط أن يكون في مجال العمل الرقابي.
- تقدم الأبحاث والمقالات مطبوعة ومكتوبة بلغه عربية سليمة وأسلوب واضح ويجوز قبول ابحاث ومقالات بلغه اجنبية اخرى على ان تكون مصحوبة بترجمة لها باللغة العربية وتقدم ورقياً وعلي CD.
- يتم الالتزام بأصول وقواعد البحث العلمي المتعارف عليها والمنهجية السليمة في العرض.
- يتم توثيق المصادر بدقة وإعداد قائمة بالمراجع في نهاية البحث أو المقال تراعى قواعد وأصول التوثيق والالتزام بالأمانة العلمية.
- يجوز نشر ترجمات بالمجلة بشرط أن تكون مكتوبة بلغه عربية سليمة وإسلوب واضح وتقدم النسخة الأصلية بلغة النشر على أن يوضح معد الترجمة المنظمة أو الهيئة أو المجلة العلمية المنشور بها المقال أو البحث الأصلي.
- يكون البحث أو المقال لم يسبق نشره بأي مجلة أو دورية علمية أو وسائل علمية اخرى وعلى مسئولية الباحث.
- يكون عدد صفحات البحث أو المقال فى حدود ١٢ صفحة بحيث لا يخل بالمعنى المراد من قبل الباحث.
- للجنة تحرير المجلة الحق فى إختيار ما تراه مناسباً للنشر كما يحق لها طلب إجراء تعديلات من معدى المقالات والأبحاث بما لا يخل بحق الباحث فى عرض وجهة نظرة.
- لا يحق الإعتراض على عدم نشر أى موضوع، كما لا يحق أن ترد الموضوعات الواردة لقطاع النشر سواء نشرت أو لم تنشر.

لجنة تحرير المجلة

السيدة/ وفاء عبدالجليل محمد بدراوي
وكيل الجهاز لشؤون الإدارة المركزية للتدريب والتعليم المستمر

السيد/ علاء الدين عبدالمنعم عبدالغفار
مستشار التدريب

السيد/ حسام خالد عبدالحليم
رئيس قطاع النشر

السيدة/ مارى جرجس عبدالمسيح
رئيس قطاع النشر

السيدة/ فاتن فتحى شنودة
رئيس قطاع المكتب الفنى

السيدة/ منال راغب زيدان
مدير عام بالنشر

السيدة/ نشوة محمد مسعود الوحش
رئيس قطاع أ.م للتفتيش الفني ومراقبة الجودة

السيدة/ ريهان محمد محمد حجاج البري
مدير عام أ.م الأولى للرقابة علي شئون العاملين

السيد الدكتور/ عادل محمد أحمد رزق
مدير عام أ.م للرقابة على البنوك

السيد/ زين محمد محمد سيد أحمد
مراجع أول أ.م للرقابة المالية على وزارة المالية والجهات التابعة لها

السيدة/ إيمان مبروك
المستشار الإعلامي

السيد/ أمير مصطفى حسنى
المدير الفني
اخصائي قطاع الترجمة والنشر

إعداد
السيد/ محمد حجازي محي
رئيس قسم قطاع الترجمة والنشر

السيد/ تامر محمد فتحى
الإخراج الفنى

المراسلات:
الجهاز المركزى للمحاسبات – الإدارة المركزية للتدريب والتعليم المستمر - مدينة نصر-القاهرة
تليفون : ٢٤٠١٨٣٧٢، فاكس : ٢٤٠١٨٣٢٩،
بريد إلكتروني: rtdept@asa.gov
موقع الجهاز: www.asa.gov.eg

٢٠ مشاركـــــات

٣٢ إصدارات علمية

٩٠ تدريب وتطوير

كلمة فخامة الرئيس/ عبدالفتاح السيسي

كلمة معالي المستشار/ محمد الفيصل يوسف ٠١

الفهرس ٠٧

الإجتماع **الـ ٧٨** للمجلس التنفيذي للإنتوساي ٠٨

مشاركات الجهاز فى إطار المنظمات الدولية والاقليمية ٢٠

كتاب جديد ٣٢

أبحاث ومقالات ٣٣

- القرار الإداري بين مقتضيات اتخاذه ومقومات مشروعيته في القانون المصري ٣٣

- الأجهزة العليا للرقابة ودورها في الرقابة الفعالة علي تحقيق أهداف التنمية المستدامة ٤٥

- دور الأجهزة العليا للرقابة في تقييم نظم الرقابة الداخلية عند تخطيط عملية مراجعة القوائم المالية دراسة استقرائية عن المبادئ الأساسية للرقابة الداخلية COSO بالتطبيق على البنوك ٥٦

رسالة ماجستير ٧٨

- أثر الحوكمة على الحد من المحاسبة الابداعية تطبيقا فى شركات التأمين العاملة في السوق المصري دراسة تطبيقية ٧٨

النشاط التدريبي والعلمي ٩٠

تهنئة وتكريم ٩٦

الجهاز المركزي للمحاسبات يستضيف الاجتماع الـ ٧٨ للمجلس التنفيذي للإنتوساي: مناقشات استراتيجية وتوصيات مستقبلية

احتضن الجهاز المركزي للمحاسبات الاجتماع الثامن والسبعين المنعقد بالقاهرة، مصر، في الفترة ٢٧ – ٢٨ أكتوبر ٢٠٢٤. وقد حضر الاجتماع وفود من ممثلي الأجهزة العليا للرقابة بلغ عددهم ١٠٢ من ٢٨ جهازًا من الأجهزة العليا للرقابة الأعضاء بالإنتوساي. وأسفر الاجتماع عن اعتماد ٣٩ اقتراحًا مقدمًا من قيادة وهيئات الإنتوساي.

وركز المجلس التنفيذي للإنتوساي في اجتماعه الثامن والسبعين علي العديد من المواضيع التوجيهية منها التعاون والتواصل والاستشراف.

وتم خلاله مناقشة تقارير مختلف لجان الانتوساي وتم تنظيم حلقة مائدة مستديرة للمنظمات الإقليمية التابعة للإنتوساي، والتي تم تيسيرها من قبل رئيس الإنتوساي (رئيس الجهاز الأعلى للرقابة بالبرازيل)، ودارت حلقة نقاش حول موضوع (تجارب المنظمات الإقليمية - القضايا الناشئة والشراكة مع الإنتوساي).

كما تطرقت حلقة النقاش حول (القضايا الناشئة التي يعرفها مجتمع

الانتوساي) إلي تآكل الثقة في المؤسسات والتحديات الاقتصادية والديون والتحول الرقمي للحكومات والمجتمع وتغير المناخ والأزمة الكوكبية الثلاثية (التغير المناخي والتنوع البيئي والتلوث) والفجوة الديموغرافية المتزايدة والهجرة العالمية واللا مساواة المتزايدة.

ويبرز دور هذا الإجتماع في تقديم ما تم إنجازه على مستوى منظمة الإنتوساي والفرص الممكنة والتحديات التي تواجهها الأجهزة العليا للرقابة مع تقديم جملة من التوصيات لمجتمع الانتوساي.

كما تناول الإجتماع إجراء جملة من اللقاءات الثنائية مع معالي رؤساء الأجهزة العليا للرقابة حيث تم التطرق إلى مسائل عديدة تهم مستقبل المنظمة كما تم إجراء لقاءات مع ممثلي الوفود العربية والأجنبية وطرح جملة من مبادرات التعاون مع المنظمات الرقابية المختلفة.

وخصص يوم ٢٩ أكتوبر ٢٠٢٤ إلى لقاء تنسيقي في إطار إعداد الجهاز المركزي للمحاسبات لمؤتمر الإنكوساي سنة ٢٠٢٥ وتم عقد لقاء جمع وفود السعودية والإمارات وجنوب إفريقيا والبرازيل وروسيا بوفد الجهاز المركزي للمحاسبات المصري برئاسة معالي المستشار/ محمد الفيصل يوسف. وتم خلال هذا اللقاء عرض خبرات الأجهزة التي نظمت سابقا الانكوساي وتصورات الوفود المشاركة.

كما أشادت الوفود المختلفة بحفاوة الاستقبال وإحكام التنظيم من الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية.

وفي هذا السياق نعرض موجزا عن أهم ما جاء في الاجتماع الـ ٧٨ للمجلس التنفيذي للانتوساي من لقاءات وكلمات افتتاحية وترحيبية والقرارات التي صدرت عن الاجتماع.

يبرز دور هذا الإجتماع في تقديم ما تم إنجازه على مستوى منظمة الإنتوساي والفرص الممكنة والتحديات التي تواجهها الأجهزة العليا للرقابة مع تقديم جملة من التوصيات لمجتمع الانتوساي.

المصدر:
الموقع الرسمي للأرابوساي.

الكلمة الإفتتاحية للاجتماع الـ ٧٨ للمجلس التنفيذي للانتوساي

معالي المستشار
محمد الفيصل يوسف
رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات

طاب صباحكم جميعاً بالخير، ومرحباً بكم ضيوفاً أعزاء بجمهورية مصر العربية، هبة النيل الخالد، وفي مدينة القاهرة ذات الألف عام.

أحييكم جميعاً شاكراً ومُثمّناً حضوركم الكريم للاجتماع الثامن والسبعين للمجلس التنفيذي للإنتوساي، الذي تحظى بلادي بشرف استضافته.

وإن كان لهذا الاجتماع أهميته القصوى في إطار التنظيم الموضوعي والإجرائي لأنشطة الإنتوساي، بحسب لوائحها ونظامها الأساسي، فهو بالنسبة إلى جهازنا الرقابي يمثل حدثاً مفصلياً في مسيرته التاريخية الممتدة لنحو ما يزيد عن ثمانين عاماً، كونه يأتي سابقاً وممهداً للاستضافة المصرية الثانية (أكتوبر ٢٥) للإنكوساي، بعد الاستضافة الأولى في العام ١٩٩٥.

ورغم التطورات الهائلة والتغيرات الجذرية والتحديات المستجدة التي شهدها عالمنا في الثلاثين عاماً بين الحدثين، نجحت الإنتوساي دوماً في أن تستمر على نحو ديناميكي فاعل كمنظمة دولية رائدة تدعم أعضاءها بشكل فعال في مهام التدقيق على القطاع العام وتعزيز الشفافية العامة والحوكمة الرشيدة، ملتزمةً بقيم المساءلة والمهنية والتعاون والمساواة، وساعيةً نحو تطوير معايير وتوجيهات المراجعة العامة وبناء وتنمية القدرات الذاتية والمهنية للأجهزة العليا للرقابة.

إن التزامنا المشترك بتعزيز استراتيجيتنا وقدرتنا على مواجهة التحديات بروح التعاون والابتكار والمبادرة هي نقطة الانطلاق لدى الجهاز المركزي للمحاسبات في مصر نحو الاستعداد والتخطيط للأنشطة وأعمال الدورة الرئاسية القادمة للمنظمة بالاستثمار وبالبناء على المنجزات الهائلة التي أحرزتها وتحرزها الدورة الرئاسية الراهنة للجهاز الأعلى للرقابة بالبرازيل، والجهد الرائع والمتفاني الذي تبذله محكمة المراجعة بالنمسا – الأمين العام للمنظمة - في خلق وتطوير آليات مرنة وفعالة لإنجاز الأنشطة والمهام، إضافة إلى الإسهامات القيّمة والمبادرات الرائدة والأفكار الملهمة التي يقدمها رؤساء لجان الأهداف ومجموعات العمل والأجهزة الأعضاء لدى المنظمة.

واليوم، وإذ ينعقد مجلسكم الموقر في اجتماعه الثامن والسبعين ليُضفي مزيداً من الزخم على أجندة الإنتوساي بما يناقشه من تقارير عن الأمين العام ولجان الأهداف وأمناء المنظمات الإقليمية، وبما يُنتظر أن يُصادق عليه من قرارات، فإننا نتطلع معكم إلى مداولات ناجحة ونقاشات مثمرة تسهم في تعزيز مسيرتنا المشتركة نحو تحقيق الشفافية والنزاهة محلياً وإقليمياً ودولياً.

مجدداً أتوجه إلى حضراتكم جميعاً ببالغ الترحاب وجزيل الشكر والامتنان.

معالي الدكتور

حسام العنقري

رئيس الديوان العام للمحاسبة بالسعودية

(الجهاز الأعلى للرقابة بالمملكة العربية السعودية).

شكراً أيها الرئيس.

أود أولاً أن أشكر سيادة المستشار/ محمد الفيصل يوسف، رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات في مصر، على حسن الضيافة التي نتلقاها منذ وصولنا إلى مدينة القاهرة الجميلة والتاريخية.

ونحن سعداء للغاية بحضور الاجتماع الـ ٧٨ للمجلس التنفيذي للإنتوساي. إنه لشرف لي كرئيس للديوان العام للمحاسبة بالمملكة العربية السعودية وكذلك رئيساً للجنة السياسات والشئون المالية والإدارية بالإنتوساي.

كما يسعدني أيضاً أن أقدم زميلتي السيدة/ بيان العسكر التي انضمت إلى إدارة الشؤون الدولية في الديوان العام للمحاسبة بالمملكة العربية السعودية لتقديم تقرير لجنة السياسات والشئون المالية والإدارية بالإنتوساي بالإضافة إلى التقرير الخاص بتعاون مانحي الإنتوساي.

الدكتورة

مارجيت كراكر

رئيس محكمة الحسابات النمساوية.

(الجهاز الأعلى للرقابة بالنمسا).

شكرا جزيلاً للوزير برونو دانتاس، رئيس الانتوساي.

نشكرك على تقريرك وعلى التقدم الذي أحرزته هنا بفضل تفانيك والتزامك كرئيس للإنتوساي.

وأود أيضًا أن أشكركم على الرحلة الناجحة التي قمنا بها معاً تحت رئاستكم.

كما أود أن أشكر النائب الأول لرئيس المجلس التنفيذي على استضافتنا هنا في مصر، وأشكركم جزيل الشكر على تواجدنا هنا في القاهرة في هذه البيئة اللطيفة وعلى حسن ضيافتكم.

وأهنئكم كثيراً سيادة المستشار/ محمد الفيصل يوسف، على تعيينكم رئيساً للجهاز المركزي للمحاسبات في مصر.

معالي الوزير

برونو دانتاس

رئيس محكمة الحسابات الفيدرالية.

(الجهاز الأعلى للرقابة بالبرازيل).

سنبذل قصارى جهدنا للمُضيّ قُدماً لتعزيز دور الإنتوساي كلاعب رئيسي في مشهد الحوكمة العالمي.

الزملاء والضيوف الأعزاء.

كرئيس للإنتوساي، إنه لشرف لي أن أرحب بكم في الاجتماع الـ ٧٨ للمجلس التنفيذي للإنتوساي. هذا التجمع أكبر من كونه تجمعاً إجرائياً، إنه بمثابة اللحظة المحورية لمنظمتنا، حيث أننا نواجه عالماً يتسم بالتغير السريع والتعقيد المتزايد في الحوكمة العامة.

نحن هنا اليوم، نتشارك مهمة مشتركة، تتمثل في التمسك بأعلى معايير المساءلة والنزاهة والحوكمة الرشيدة. فمن خلال هذا الالتزام، تمكنت الإنتوساي من وضع تأثيرها على الساحة العالمية.

إن قراراتنا اليوم، تشكل الاتجاهات الاستراتيجية لمنظمتنا، كما أن لها عميق الأثر على الحوكمة في جميع أنحاء العالم.

أود أن اتقدم بخالص الشكر إلى الجهاز المركزي للمحاسبات في مصر لاستضافة هذا الاجتماع. إن ضيافتكم وقيادتكم توفر لنا المكان المثالي لإجراء حوار هادف حول مستقبل منظمتنا.

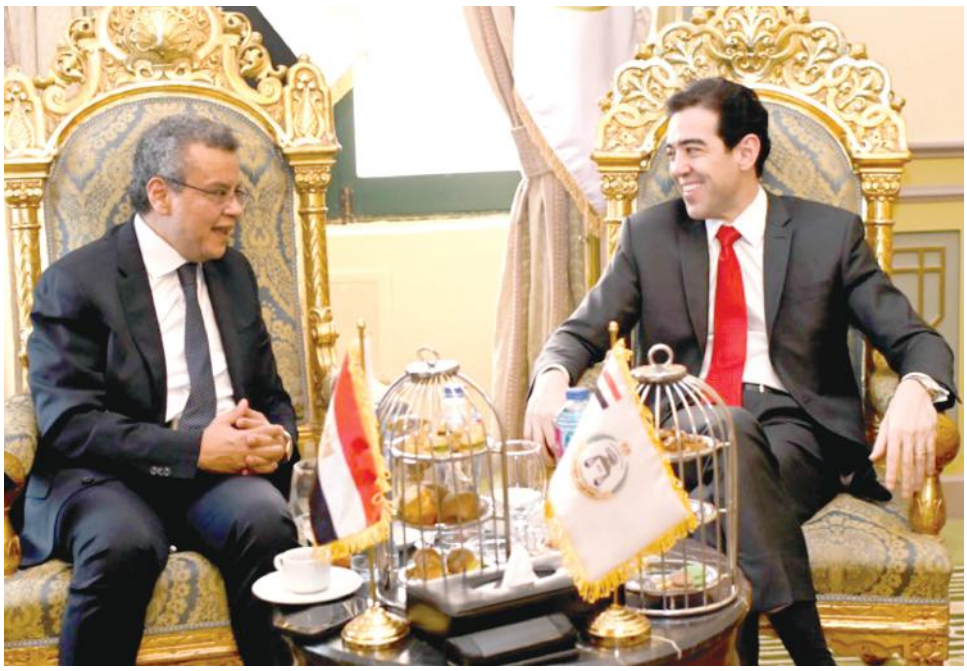
أعزائي أعضاء المجلس التنفيذي للإنتوساي، وبينما نتطلع إلى نهاية عام ٢٠٢٤، أود أن أتوقف لحظة لأقر بأن هذا هو العام الثاني والأخير لي كرئيس لمحكمة الحسابات الفيدرالية البرازيلية وكرئيس للمجلس التنفيذي للإنتوساي.

إن قواعد المحكمة تنص على أن يعمل كل من أعضائها التسعة كرئيس لمدة عامين. وبناءً على ذلك، اعتبارًا من ١ يناير ٢٠٢٥، سيتولى نائب الرئيس لدينا، الوزير/ فيتال دي ريجو، الذي يحضر هذا الاجتماع، رئاسة الجهاز الأعلى للرقابة في البرازيل وبالتالي رئاسة الإنتوساي. وإنني على ثقة من أننا، تحت قيادته، سنواصل البناء على التقدم الذي أحرزناه معاً.

كما أود أيضاً أن أتوقف لحظة لأشيد بالمساهمات التي لا تقدر بثمن لكل عضو في المجلس التنفيذي هذا، حيث أن خبرتكم والتزامكم بمهمتنا المشتركة تمكن الإنتوساي من الارتقاء إلى مستوى التحديات في عصرنا. معاً، سنبذل قصارى جهدنا للمُضيّ قُدماً لتعزيز دور الإنتوساي كلاعب رئيسي في مشهد الحوكمة العالمي.

رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات يعقد سلسلة من الاجتماعات الثنائية مع ممثلي الأجهزة الرقابية العليا في عدة دول

لقاء معالي المستشار رئيس الجهاز مع السيد برونو دانتاس رئيس محكمة الحسابات الفيدرالية بالبرازيل ورئيس منظمة الإنتوساى

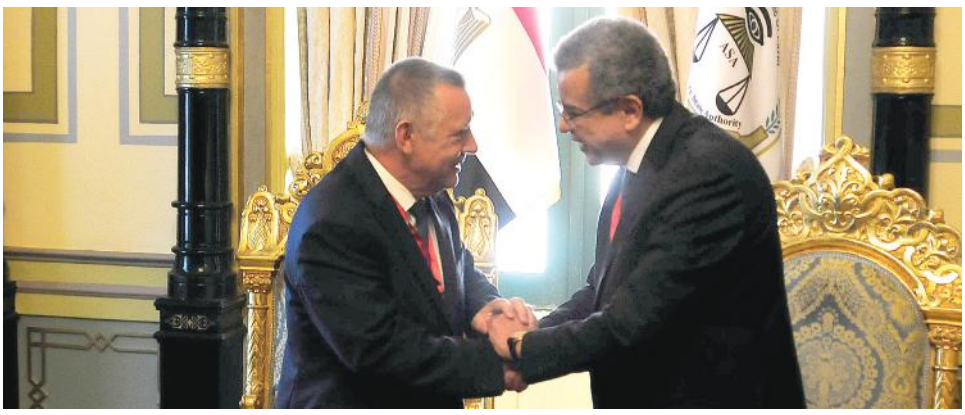


التقى معالي المستشار/ رئيس الجهاز مع السيد/ برونو دانتاس، رئيس محكمة الحسابات الفيدرالية بالبرازيل ورئيس منظمة الإنتوساى، حيث جرى النقاش حول آفاق التنسيق بين الجانبين لاسيما في إطار تولّي الجهاز رئاسة منظمة الإنتوساى خلال عام ٢٠٢٥ وفي إطار استضافة الجهاز لفعاليات مؤتمر الإنكوساى الخامس والعشرون والمقرر عقده في أكتوبر ٢٠٢٥، وتم تبادل وجهات النظر حول أبرز التحديات التي واجهها جهاز البرازيل خلال فترة رئاسته للمنظمة. كما تم مناقشة سبل تعظيم التعاون مع منظمة الأمم المتحدة واتفاقية التعاون التي تم إبرامها بين كلاً من منظمة الإنتوساى وبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي. وارتكز الحوار على ضرورة تقييم دور الحكومات في مكافحة المشاكل المتعلقة بتنفيذ أهداف التنمية المستدامة. وترسيخ التعاون مع الأمم المتحدة على دمج أجندة الإنتوساى مع أهداف التنمية المستدامة للأمم المتحدة. حيث أشار سيادة المستشار/ رئيس الجهاز إلى أهمية الهدف ١٦ من أهداف التنمية المستدامة والذي يعد مرتكزاً للأجهزة العليا للرقابة وكذا أهمية موضوعات التدفقات المالية غير المشروعة.

لقاء معالي المستشار رئيس الجهاز مع الدكتورة مارجيت كراكر رئيس محكمة المحاسبات النمساوية والأمين العام لمنظمة الإنتوساى

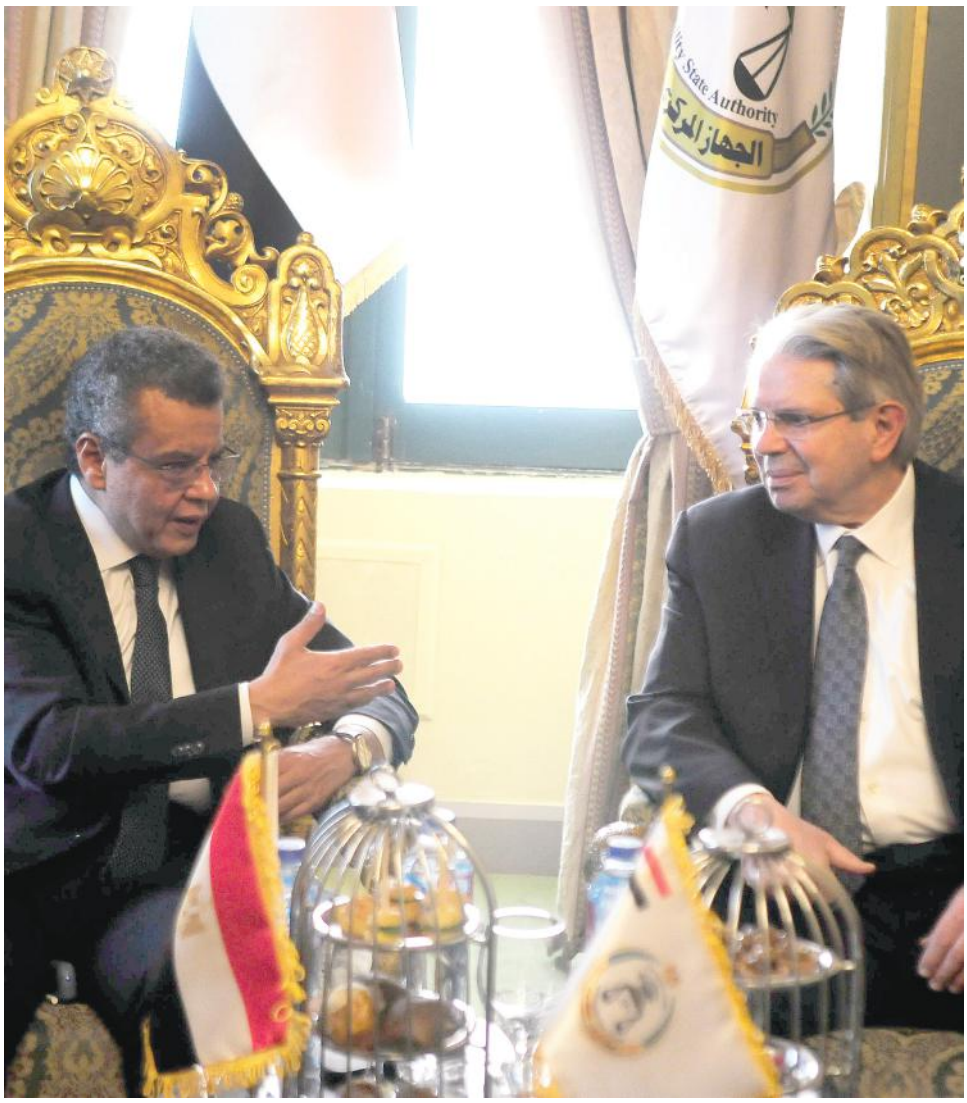
استعرض معالي المستشار/ رئيس الجهاز مع الدكتورة/ مارجيت كراكر رئيس محكمة المحاسبات النمساوية والأمين العام لمنظمة الإنتوساى مجالات التعاون المشترك، وتم خلال اللقاء مناقشة التعاون بين منظمة الإنتوساى والأمم المتحدة وكذا مجتمع المانحين، كما تم مناقشة التحضيرات الخاصة بتنظيم جمهورية مصر العربية لفعاليات مؤتمر الإنكوساى الـ ٢٥ والمقرر عقده في أكتوبر ٢٠٢٥.

لقاء معالي المستشار رئيس الجهاز بالسيد ماريان باناس رئيس الجهاز الأعلى للرقابة ببولندا



التقى سيادة المستشار/ رئيس الجهاز بالسيد/ ماريان باناس، رئيس الجهاز الأعلى للرقابة ببولندا والذي قام بالإشارة إلى ترتيبات الجهاز البولندي الخاصة باستضافة اجتماع مجموعة عمل الإنتوساى لمكافحة الفساد وغسل الأموال الثامن عشر والمقرر عقده خلال عام ٢٠٢٥ تحت رئاسة الجهاز المركزي للمحاسبات.

لقاء معالي المستشار رئيس الجهاز بالسيد جين دودارو رئيس مكتب المساءلة الحكومي بالولايات المتحدة الأمريكية



اجتمع معالي المستشار/ رئيس الجهاز بالسيد/ جين دودارو (Gene L. Dodaro)، رئيس مكتب المساءلة الحكومي بالولايات المتحدة الأمريكية (الجهاز الأعلى للرقابة الأمريكي)، وتم خلال الاجتماع مناقشة تعزيز سبل التعاون بين الجهازين في إطار استلام الجهاز لرئاسة مجموعة عمل الإنتوساى المعنية بتأثير العلوم والتكنولوجيا في الرقابة - WGISTA، إضافة إلى بحث استضافة الاجتماع السنوي القادم والمقرر عقده بالولايات المتحدة الأمريكية خلال عام ٢٠٢٥، كما تم استعراض أعمال الموضوع الفني الأول للإنكوساى حول "دور الأجهزة العليا للرقابة في مراجعة البنوك المركزية والأنشطة الحكومية خلال الأزمات المالية والاقتصادية".

القرارات الرئيسية للاجتماع الـ ٧٨ للمجلس التنفيذي للانتوساي

- الموافقة على النظام الداخلي للإنكوساي الخامس والعشرين، مما يمهد الطريق للمؤتمر القادم للإنتوساي الذي من المقرر عقده في شرم الشيخ في أكتوبر / تشرين الأول من العام ٢٠٢٥.
- الموافقة على الشروط المرجعية المعدلة لجائزة إنتوساي المستقبل التي ستُمنح لأحد الأجهزة العليا للرقابة والمالية والمحاسبة الأعضاء بالإنتوساي في إطار الإنكوساي الخامس والعشرين وذلك اعترافًا بالنهج والإنجازات والمساهمات المستقبلية التي قدمها هذا الجهاز الفائز.
- اعتماد المبادئ التوجيهية لعلامة الإنتوساي التجارية.
- الموافقة على تقرير الاتجاهات العالمية للجنة الإشرافية على القضايا الناشئة.
- الإحاطة علماً بالتقدم المحرز في تنفيذ خطة التنمية الاستراتيجية.

- الموافقة على تعيين السيد/ هلال حسينوف (الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في أذربيجان) والسيد/ فايزي منصوري (الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في تنزانيا) والسيدة/ أرتشانا شيرسات (مبادرة الإنتوساي للتنمية) كأعضاء جدد في منتدى الإنتوساي للإصدارات والتوجيهات المهنية.
- الإقرار بأن تنمية القدرات هي مسؤولية تتعهد بها الإنتوساي بأكملها، والإحاطة علمًا بالجهود المتجددة والمنسقة من قبل جميع المساهمين في الهدف الثاني للإسراع في إحراز تقدم في مجالات نتائج الهدف الثاني المستهدفة.
- الموافقة على الدليل التوجيهي رقم ٥١٠١ – توجيهات بشأن مراجعة أمن المعلومات الذي أعده الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة بدولة الهند بصفته الجهة الرائدة في المشروع ورئيس مجموعة عمل الإنتوساي المعنية بالرقابة على تقنية المعلومات.
- الموافقة على ست وثائق تم إعدادها في إطار إجراء ضمان الجودة للوثائق غير المدرجة في إطار عمل الإنتوساي للإصدارات والتوجيهات المهنية من قبل مجموعة العمل المعنية بالدين العام، ومجموعة العمل المعنية بالرقابة على تقنية المعلومات، ومجموعة العمل المعنية بأهداف التنمية المستدامة والمؤشرات الرئيسية للتنمية المستدامة، ومجموعة عمل الإنتوساي المعنية بالرقابة على مجال الصناعات الاستخراجية.
- الموافقة على تأسيس مجموعة عمل الإنتوساي الجديدة والمعنية بتدقيق المتابعة، حيث سيترأس الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة بدولة ماليزيا مجموعة العمل الجديدة هذه والتي ستتبع لجنة تبادل المعرفة.
- الموافقة على انتقال رئاسة مجموعة عمل الإنتوساي المعنية بتأثير العلوم والتكنولوجيا في الرقابة المالية من جهاز الإمارات للمحاسبة إلى الجهاز المركزي المصري للمحاسبات، مع الإحاطة علماً بتأسيس مبادرة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ذات الصلاحيات القضائية، وبالتعديلات التي من المقرر إدراجها في النظام الأساسي للإنتوساي في إطار الإنكوساي الخامس والعشرين من أجل دمج هذه المبادرة كهيئة تابعة للإنتوساي.

المصدر:

الإدارة المركزية للعلاقات الدولية والمؤتمرات.

الموقع الرسمي للإنتوساي.

الجهاز المركزي للمحاسبات يفوز بمنصب المراجع الخارجي لمنظمة "الفاو" لأول مرة في تاريخها

أحرز الجهاز المركزي للمحاسبات انجازًا جديدًا بفوزه بمنصب المراجع الخارجي لحسابات منظمة الأمم المتحدة للأغذية والزراعة (الفاو) لمدة ست سنوات، وذلك لأول مرة في تاريخ المنظمة منذ إنشائها، متفوقًا على عروض قدمتها دول كبرى مثل بريطانيا والفلبين.

وأكد الجهاز المركزي للمحاسبات أن هذا الإنجاز جاء تتويجًا لجهود مكثفة بدأت منذ أغسطس ٢٠٢٤، عقب قرار الجهاز الترشح للمنصب بعد شغوره، وذلك بالتنسيق مع وزارة الخارجية وسفارة مصر في روما. وقد تم إعداد الملف المصري بعناية، وفقًا لأعلى المعايير الدولية في مجال التدقيق والمحاسبة، مرتكزًا على ستة محاور رئيسية شملت الاستقلالية، منهجية المراجعة، تأهيل الأعضاء، التدريب والخبرات، إعداد التقارير، وتكلفة أعمال المراجعة.

هذا، وصرح المستشار محمد الفيصل يوسف، رئيس الجهاز، أن الفوز بهذا المنصب يعكس الثقة العالمية في خبراته المتقدمة، لا سيما في ظل استقلاليته التامة وفقًا للدستور والقانون المصري، بالإضافة إلى القدرات الفنية لأعضائه، الذين يتمتعون بخبرات محلية ودولية واسعة، ومشاركاتهم في مراجعة العديد من المنظمات الدولية مثل منظمة الأمم المتحدة للسياحة، ومنظمة الأمم المتحدة للتنمية الصناعية (اليونيدو)، رئاسة مجلس مراجعي والاتحاد الأفريقي ومؤسساته المختلفة، ومراجعة الكوميسا.

كما أشار رئيس الجهاز إلى التزام الجهاز الصارم بالمعايير الدولية في المراجعة الخارجية للمنظمات الدولية، واعتماده على نهج المراجعة المبني على المخاطر لضمان تحقيق أقصى فائدة للمنظمة. ولفت إلى أن هذا الفوز يمثل خطوة جديدة نحو تعزيز دوره كمؤسسة رقابية عالمية، ويفتح المجال أمام مزيد من التعاون الدولي، بما يعزز من موارده المالية ويدعم دوره في تعزيز الحوكمة الرشيدة على المستوى الدولي.

جدير بالذكر أن الجهاز المركزي للمحاسبات يتمتع بعضويته في فريق مراجعي هيئة الأمم المتحدة، إلى جانب دوره القيادي في "الإنتوساي"، حيث يشغل حاليًا منصب النائب الأول لرئيس المنظمة، ومن المقرر أن يتولى رئاستها اعتبارًا من أكتوبر ٢٠٢٥. كما يترأس الجهاز مجموعتي العمل المعنيتين بمكافحة الفساد وغسل الأموال، وتأثير العلوم والتكنولوجيا على المراجعة، إضافة إلى عضويته الفاعلة في لجان الأهداف الرئيسية للمنظمة.

الجهاز المركزي للمحاسبات يتمتع بعضويته في فريق مراجعي هيئة الأمم المتحدة، إلى جانب دوره القيادي في منظمة "الإنتوساي"، حيث يشغل حاليًا منصب النائب الأول لرئيس المنظمة،

الجهاز المركزي للمحاسبات يعتمد معايير جديدة لرقابة الأداء والالتزام لتعزيز الشفافية والمساءلة المالية

أصدر المستشار محمد الفيصل يوسف، رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات، قرارًا باعتماد المعايير المصرية لرقابة الأداء والمعايير المصرية لرقابة الالتزام، في إطار جهود الجهاز لتعزيز الشفافية والرقابة الفعالة على الجهات الخاضعة لاختصاصه.

وينص القرار على تطبيق هذه المعايير ضمن إطار الإصدارات المهنية للجهاز المركزي للمحاسبات (AFPP)، وبما يتوافق مع إطار الإنتوساي للإصدارات المهنية (IFPP) والمعايير الدولية المعتمدة في مجال الرقابة المالية والمحاسبية. ويهدف القرار إلى رفع كفاءة عمليات المراجعة والتدقيق، وتعزيز المساءلة المالية والإدارية داخل المؤسسات العامة.

جاء اعتماد هذه المعايير في سياق التطوير المستمر لمنهجيات الرقابة داخل الجهاز، حيث تستند إلى المبادئ المهنية المعترف بها عالميًا لضمان رقابة أداء فعالة ومستقلة. وأكد الجهاز أن تطبيق هذه المعايير سيُسهم في تحسين جودة تقارير رقابة الأداء وتقارير رقابة الالتزام، مما يضمن التزام الجهات الخاضعة بأفضل الممارسات المالية والإدارية.

يحدد إطار رقابة الأداء المصري الأسس التي يعتمد عليها الجهاز المركزي للمحاسبات عند إجراء مراجعاته، والتي تشمل تقييم كفاءة وفعالية استخدام الموارد العامة، ومدى تحقيق الجهات المستهدفة للأهداف المرجوة منها. كما يضمن هذا الإطار الالتزام بمبادئ الحوكمة الرشيدة وتعزيز الشفافية في التقارير الرقابية.

ويهدف إطار رقابة الالتزام المصري إلى التأكد من مدى امتثال الجهات الخاضعة للتشريعات واللوائح المنظمة لأنشطتها، مع التركيز على تقييم المخاطر المحتملة، وضمان الاستخدام السليم للموارد العامة. ويعتمد هذا الإطار على المبادئ الأساسية التي تضمن تنفيذ عمليات التدقيق والمراجعة وفقًا لأفضل الممارسات المهنية الدولية.

أوضح الجهاز المركزي للمحاسبات أن تطوير هذه المعايير استند إلى مزيج من الممارسات الدولية والدراسات المتخصصة في مجال رقابة الأداء، مع مراعاة الخصوصية الوطنية للإطار القانوني والتنظيمي المصري. كما أكد الجهاز أنه سيواصل تطوير منهجياته الرقابية لضمان توافقها مع أحدث التطورات العالمية في هذا المجال.

وفي هذا السياق يأتي اعتماد هذه المعايير كخطوة نوعية نحو تعزيز دور الجهاز في دعم الحوكمة الرشيدة والمساءلة المالية، بما يعزز من كفاءة الإنفاق العام، ويضمن تحقيق أعلى مستويات النزاهة والشفافية في إدارة الموارد العامة.»

من المقرر أن يبدأ العمل بالمعايير الجديدة اعتبارًا من اليوم التالي لتاريخ نشر القرار في الجريدة الرسمية. وسيتم إلزام الجهات الخاضعة للرقابة بالامتثال للمتطلبات الجديدة، كما سيتم تنفيذ برامج تدريبية للكوادر المتخصصة داخل الجهاز المركزي للمحاسبات لضمان تطبيق المعايير بكفاءة وفعالية، مما يساهم في تطوير منظومة الرقابة وتعزيز دور الجهاز في الحفاظ على المال العام.

يأتي اعتماد هذه المعايير كخطوة نوعية نحو تعزيز دور الجهاز في دعم الحوكمة الرشيدة والمساءلة المالية، بما يعزز من كفاءة الإنفاق العام،

الأفروساي

مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بالدول الافريقية

الأرابوساي

المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

الآسوساي

مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بالدول الآسياوية

الكاروساي

مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بدول الكاريبي

الأوروساي

مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بالدول الأوروبية

الأولاسافس

مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بأمريكا اللاتينية والكاريبيك

الباساي

مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة لدول الباسيفيك

مشاركات الجهاز في إطار المنظمات الدولية والإقليمية خلال الفترة

من يوليو ٢٠٢٤ حتي ديسمبر ٢٠٢٤

شارك الجهاز المركزى للمحاسبات خلال الفترة من يوليو ٢٠٢٤ حتي ديسمبر ٢٠٢٤فى عدة مشاركات وأنشطة فى إطار المنظمات الدولية والإقليمية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بالإضافة إلى أنشطة الجهاز على المستوى المحلي، ومن بينها ما يلي:

أولاً:

مشاركة الجهاز
فى أنشطة المنظمة العربية

منظمة (الأرابوساي)

١
الوحدة الشاملة من مبادرة "picture"لدعم قدرات الأجهزة العليا للرقابة في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات

• شارك الجهاز الى جانب ٤ أجهزة رقابية في الوحدة الشاملة من مبادرة "picture"لدعم قدرات الأجهزة العليا للرقابة في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات التابعة لمبادرة تنمية الإنتوساي "IDI".

حيث امتدت الخطة من شهر مارس حتى شهر أكتوبر٢٠٢٤ وشملت تلك الفترة تنفيذ الخطوات التالية:

- تأهيل الجهاز الأعلى للرقابة.
- تقييم الوضع الحالي للجهاز باستخدام أداة الجهاز الأعلى للرقابة لتقييم نضج تكنولوجيا المعلومات ITMA SAI والتي أعدتها الجمعية الألمانية للتعاون الدولي GIZ, على أن تقوم IDI بدعم هذا التقييم من خلال زياره ميدانية أو عبر الانترنت.
- إعداد استراتيجية تكنولوجيا المعلومات والاتصالات على أن تقوم IDI بتقديم الدعم حضوريًا من خلال ورشة عمل وافتراضيًا عبر الانترنت.
- إعداد خطة العمل لتنفيذ الاستراتيجية على أن تقوم IDI بتقديم الدعم عبر الانترنت.
- تنفيذ خطة العمل.

٢
اللقاء العلمي حول موضوع الطرق الحديثة للرقابة على الأنظمة المعلوماتية

• استضاف الجهاز اللقاء العلمي حول موضوع الطرق الحديثة للرقابة على الأنظمة المعلوماتية خلال الفترة من ٧-١١ يوليو ٢٠٢٤.

أهداف اللقاء:

- تمكين المشاركين من فهم المعايير المهنية والممارسات الدولية على الأنظمة المعلوماتية.
- اكتشاف المخاطر الإلكترونية.
- الاطلاع على الطرق الحديثة للرقابة على الأنظمة الإلكترونية.
- التحديات والحلول.

٣
اللقاء العلمي حول موضوع "الطرق الحديثة للرقابة على الأنظمة المعلوماتية"

استضاف الجهاز اللقاء العلمي حول موضوع "الطرق الحديثة للرقابة على الأنظمة المعلوماتية" خلال الفترة من ٧-١١ يوليو ٢٠٢٤ وذلك بمشاركة الدول الأعضاء بالمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة (الاربوساي).

أهداف اللقاء:

- تبادل الخبرات والتجارب المميزة للطرق الحديثة للرقابة على الأنظمة المعلوماتية بين الأجهزة الرقابية العليا.

- الاستفادة من سبل تطوير الأداء في الرقابة على الأنظمة المعلوماتية والاطلاع على احدث المستجدات في هذا المجال.
- تعزيز المشاركة في مجال الرقابة في ضوء مستجدات التكنولوجيا.
- اكتشاف المخاطر الإلكترونية وتحديد الصعوبات وتداول الحلول الممكنة من خلال توصيات عملية.

٤
اللقاء التدريبي حول موضوع "التحول من الأساس النقدي الى أساس الاستحقاق"

شارك الجهاز في اللقاء التدريبي حول موضوع "التحول من الأساس النقدي الى أساس الاستحقاق" والذي تم عقده خلال الفترة من ١-٥ سبتمبر ٢٠٢٤ باستضافة الديوان العام للمحاسبة بالرياض بالمملكة العربية السعودية.

توصيات اللقاء:

- ضرورة التركيز في البرنامج على جانب التدقيق وليس الجانب المالي فقط.
- الحذو باتجاه تجربة المملكة العربية السعودية في إنشاء مركز للاستحقاق المحاسبي الذي انشأته وزارة المالية بشأن تطوير قدرات الموظفين في الجهات الحكومية.
- إنشاء لجنة عربية بتبعية مباشرة للأرابوساي لتوحيد أنظمة المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق وتقديم دعم مستمر لعضوية جميع الدول العربية المشاركة.
- ضرورة التنسيق مع مركز الاستحقاق المحاسبي التابع لوكيل وزارة المالية لعقد ورش عمل مكثفة لشرح الإجراءات المتخذة للتحول لأساس الاستحقاق وكذلك توضيح جميع الخطوات التي تمت مع ذكر المعوقات والحلول التي تمت بشأنها.
- عقد ورشة عمل تجمع كافة الأجهزة العربية الرقابية لعرض تجربتها من التحول إلى أساس الاستحقاق مع ذكر المعوقات التي حالت دون التحول. وذلك للاستفادة من تلك التجربة وتحديد الإيجابيات والسلبيات نتيجة التجربة.

٥
ورشة عمل حول "قيادة التغيير الرقمي"

شارك الجهاز في ورشة عمل "قيادة التغيير الرقمي" خلال الفترة من ١٦-٢٠ سبتمبر ٢٠٢٤ بدولة إسبانيا ضمن فعاليات مبادرة PICTURE لدعم قدرات الأجهزة العليا للرقابة في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات التابعة لمبادرة تنمية الإنتوساي (IDI). وتم خلال فترة هذه الورشة تغطية مجموعة من الموضوعات للتدريب حول قيادة التغيير الرقمي والتي تدور حول:

- تأثير التقنيات الجديدة على التدقيق.
- حوكمة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات والعمليات الرئيسية.
- قيادة إدارة التغيير.
- إدارة المعرفة ومشاركتها.
- الابتكار: من الأفكار إلى الخدمات.
- قوة الشبكات في التوافق مع سياسات وممارسات وعمليات الأجهزة العليا للرقابة.
- المراجعون والقادة في العالم الرقمي.

٦
اللقاء التدريبي حول موضوع "توثيق العمل الرقابي وفقا لدليل المنظمة"

شارك الجهاز في اللقاء التدريبي حول موضوع "توثيق العمل الرقابي وفقا لدليل المنظمة" والذي تم عقده خلال الفترة من ٢٤-٢٨ سبتمبر ٢٠٢٤ بالجمهورية التونسية، هذا وقد أشتمل اللقاء على أهداف عملية التوثيق وطبيعة وخصائص وثائق الرقابة ومتطلبات التوثيق بموجب القوانين والأنظمة المحلية، والمبادئ العامة لتوثيق الاجراءات الرقابية وذلك على مستوى الرقابة المالية ورقابة الأداء والالتزام متضمنة كافة المراحل من التخطيط والتنفيذ والتقرير والمتابعة.

٧

اللقاء التدريبي حول موضوع "إطار مراجعة إدارة المالية العامة وعلاقته مع تنفيذ أهداف التنمية المستدامة (PFM Framework)"

شارك الجهاز في اللقاء التدريبي حول موضوع "إطار مراجعة إدارة المالية العامة وعلاقته مع تنفيذ أهداف التنمية المستدامة (PFM Framework) باستضافة الأمانة العامة للأربوساي بدولة تونس خلال الفترة من ٢٤-٢٦ سبتمبر ٢٠٢٤ بالتعاون مع منظمة الأفروساي – E وذلك بهدف تزويد الأجهزة المشاركة بالوسائل المعرفية والعملية اللازمة وأفضل الممارسات لأداء تلك الأدوار.

٨

الورشة التدريبية حول "دور الأجهزة الرقابية في مجال الرقابة على مجهودات الحكومات في تنفيذ الهدف ال ١٦"

شارك الجهاز فى الورشة التدريبية حول "دور الأجهزة الرقابية في مجال الرقابة على مجهودات الحكومات في تنفيذ الهدف ال ١٦ والتي تم عقدها خلال الفترة من ١٥ الي ١٩ ديسمبر ٢٠٢٤ بسلطنة عمان.

أهداف الورشة:

- تعزيز قدرات الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في منظمة الأربوساي في مجال الرقابة على تنفيذ الحكومات للهدف ١٦ من أهداف التنمية المستدامة (السلام والعدل والمؤسسات القوية) مع التركيز على التحديات والفرص في المنطقة العربية.
- تعزيز التفاعل بين المشاركين وتقديم تدريبات عملية لخلق بيئة تعليمية تفاعلية تحفز المشاركة الفعالة وتبادل الخبرات وذلك من خلال استخدام تقنيات تفاعلية، مثل استطلاعات الرأي والنقاشات الجماعية، خلال المحاضرات والعروض التقديمية لزيادة تفاعل المشاركين.
- تعزيز الفهم العميق لمفهوم "السلام والعدل والمؤسسات القوية "وأهميته في تحقيق التنمية المستدامة في المنطقة العربية.
- تطوير مهارات المشاركين في مجال الرقابة على تنفيذ الهدف ال ١٦ من خلال تقديم أدوات ومنهجيات مراجعة حديثة تتلاءم مع السياق العربي.
- تبادل أفضل الممارسات وتقديم الدعم لأعضاء منظمة الأربوساي في مجال العمل الرقابى.

زيادة الوعي بأهمية دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في تعزيز المساءلة والحكم الرشيد وتحقيق أهداف التنمية المستدامة.

الورشة التدريبية حول "دور الأجهزة الرقابية في مجال الرقابة على مجهودات الحكومات في تنفيذ الهدف ال ١٦"

ثانياً:

مشاركات الجهاز فى منظمة الأفروساى ومنظمة الكوميسا والمشاركات الأخرى المتعلقة بالشئون الأفريقية:

منظمة (الأفروساي)

١

ورشة عمل بعنوان "لماذا يعتبر الشمول والنوع الاجتماعى أمرًا هامًا للأجهزة العليا للرقابة، وكيف يمكن للأجهزة العليا للرقابة في الدول ذات التحديات الصعبة معالجة هذا الأمر"

شارك الجهاز افتراضياً يوم الأربعاء الموافق ١٦ أكتوبر ٢٠٢٤ فى ورشة العمل تحت عنوان "لماذا يعتبر الشمول والنوع الاجتماعى أمرًا هامًا للأجهزة العليا للرقابة، وكيف يمكن للأجهزة العليا للرقابة في الدول ذات التحديات الصعبة معالجة هذا الأمر "والتى نظمها فريق الشراكة المعجّلة لدعم النظير و مبادرة المساءلة العالمية للأجهزة العليا للرقابة التابعة لمبادرة الإنتوساي للتنمية. هذا، وقد هدفت الورشة إلى زيادة وعي المشاركين وتزويدهم بأفكار واستراتيجيات حول الدمج للشمول والنوع الاجتماعي بشكل فعّال في الأجهزة العليا للرقابة من أجل تعزيز الفعالية والمساواة والثقة.

٢

جلسة معلومات افتراضية بشأن "تقرير التقييم العالمي لعام ٢٠٢٣"

شارك معالى نائب/ رئيس الجهاز ووفد من الجهاز الأعلى للرقابة بمصر فى جلسة معلومات إفتراضية بشأن تقرير التقييم العالمي لعام ٢٠٢٣ لرؤساء ونواب الأجهزة العُليا لرقابة أعضاء الأفروساي والتي نظمتها مبادرة الإنتوساي للتنمية IDI بتاريخ الأثنين الموافق ٢١ أكتوبر ٢٠٢٤ حيث سلطت مبادرة الإنتوساي للتنمية الضوء على النتائج المتعلقة بإقليم الأفروساي.

وتناول تقرير التقييم العالمي لعام ٢٠٢٣ أهم ما يلي:

· احتياجات الأجهزة العُليا للرقابة بهدف تنمية القدرات، ويشتمل التقرير على خمس أقسام رئيسية وهي كالتالي:

- القدرات المؤسسية.
- استقلالية الأجهزة العُليا للرقابة.
- حوكمة الأجهزة العُليا للرقابة.
- القدرات المهنية ونتائج التدقيق العالمية والأنظمة الشاملة.
- دور الأجهزة العُليا للرقابة في قضايا الاحتيال والفساد.

· فيما يتعلق باستقلالية الأجهزة العُليا للرقابة وتنمية قدراتها، فقد تمت الإشارة بالتقرير المذكور، أنه خلال العشر سنوات الأخيرة شهدت سُلطة الأجهزة العُليا للرقابة تراجعاً عالمياً في قدرتها على ممارسة مهامها من حيث الرقابة على الأجهزة الحكومية والإعلان عن المخالفات ومحاسبة المسئولين عنها، وفي هذا الإطار تم التطرق إلى بعض التحديات التي تواجهها الأجهزة العُليا للرقابة، كما تم استعراض بعض الجوانب الايجابية فيما يخص عمل الأجهزة العليا للرقابة.

٣

ويبينار حول "ممارسات إشراك أصحاب المصلحة في إقليم الأفروساي"

شارك الجهاز في ويبينار حول "ممارسات إشراك أصحاب المصلحة في إقليم الأفروساي" الذى تم عقده يوم ٢٩ نوفمبر ٢٠٢٤ والذى نظمه الجهاز الأعلى للرقابة بجنوب أفريقيا- عضو بلجنة بناء القدرات التنظيمية للأفروساي- وذلك كجزء من تطبيق مهام اللجنة سالفة الذكر وقد تناول الويبينار تبادل الخبرات للارتقاء بممارسات إشراك أصحاب المصلحة في إقليم الأفروساي ووصف لأهمية استراتيجيات أو خطط إشراك أصحاب المصلحة، وكذا مقدمة عن تنفيذ ممارسات إشراك أصحاب المصلحة. بالإضافة إلى أنه قد كشف الاستبيان الذى قام به الجهاز الأعلى للرقابة بغينيا- بيساو حول "ممارسات إشراك أصحاب المصلحة في إقليم الأفروساي" بالدول الأعضاء، أن معظم الأجهزة العُليا للرقابة لا تمتلك استراتيجيات أو خطط لإشراك أصحاب المصلحة.

٤

اجتماع الجمعية العامة الـ١٦ بالعاصمة الليبية طرابلس

ترأس معالى المستشار/محمد الفيصل يوسف، رئيس الجهاز، وفد الجهاز المُشارك حضورياً فى فعاليات اجتماع الجمعية العامة الـ١٦ بالعاصمة الليبية طرابلس، خلال الفترة من ٢ إلى ٦ ديسمبر٢٠٢٤، وقد تناول الاجتماع الموضوعات الفنية الثلاثة التالية:

- الموضوع الفني الأول تحت عنوان "الدين العام الخارجي للدول الأفريقية ودور الأجهزة العُليا للرقابة".
- الموضوع الفني الثاني تحت عنوان "مراجعة المنح والمساعدات المالية".
- الموضوع الفني الثالث تحت عنوان "مشاركة المواطنين وإشراك منظمات المجتمع المدني".

وقد تولى الجهاز مهمة مُقرر الموضوع الفني الأول سالف الذكر والذي ترأسه الجهاز الأعلى للرقابة بليبيا، ممثل عن المنظمة شبه الإقليمية الناطقة باللغة العربية الأفروساي (AFROSAI-A) حيث قام الجهاز بإعداد الورقة النقاشية لعدد ٦ ورقات قطرية الخاصة بالأجهزة عُليا للرقابة أعضاء الأفروساى المُشاركة فى الموضوع الفني سالف الذكر. وتجدر الإشارة إلى انه قد تم اعتماد تشكيل المجلس التنفيذي الجديد للأفروساى برئاسة السيد/ خالد شكشك رئيس ديوان المحاسبة الليبي – رئيس الأفروساى.

اجتماع الجمعية العامة الـ١٦ بالعاصمة الليبية طرابلس

أخبار منظمة الكوميسا:

١

اجتماع اللجنة الفنية لنواب المراجعين العموم واجتماع المراجعين العموم بالكوميسا

شارك معالى السيد/ محمد عبدالغنى، نائب رئيس الجهاز، فى اجتماع اللجنة الفنية لنواب المراجعين العموم يوم الثلاثاء الموافق ٢٤ سبتمبر ٢٠٢٤ واجتماع المراجعين العموم بالكوميسا يوم الخميس الموافق ٢٦ سبتمبر ٢٠٢٤ واللذين تم عقدهما حضوريًا بلوساكا – عاصمة زامبيا ونظمتهما الأمانة العامة للكوميسا، حيث تم عقد هذين الاجتماعيين في ضوء قرار المجلس الوزاري الرابع والأربعين للنظر في ميثاق مجلس المراجعين الخارجيين للكوميسا (الكوبيا) والأدوات القانونية ذات الصلة وغيرها من المسائل الأخرى المتعلقة بعمل الكوبيا.

٢

الاجتماع الثامن والعشرين "للجنة الفرعية للمراجعة وشئون الموازنة"

شارك الجهاز حضورياً فى الاجتماع الثامن والعشرين للجنة الفرعية للمراجعة وشئون الموازنة الذى نظمته الأمانة العامة للكوميسا خلال الفترة من ١٤ إلى ١٧ أكتوبر ٢٠٢٤ بلوساكا، زامبيا وقد تناول الاجتماع انتخاب أعضاء هيئة المكتب واعتمادهم بالاجتماع سالف الذكر: وتشكلت كما يلى (الرئيس، زامبيا ونائب الرئيس، بوروندي والمقرر، الجهاز المركزي للمحاسبات). هذا، وقد حضر الاجتماع المُشار إليه بعاليه أعضاء اللجنة الفنية التاليين (بوروندي – زامبيا – زيمبابوي- جمهورية الكونغو الديمقراطية – جمهورية مصر العربية – أثيوبيا – كينيا – إسواتينى – رواندا – السودان)، كما حضر الاجتماع أجهزة ومؤسسات الكوميسا التالية (الأمانة العامة للكوميسا ومحكمة عدل الكوميسا ولجنة تنظيم المنافسة فى الكوميسا واتحاد سيدات الأعمال بالكوميسا والمعهد الأفريقي للجلود والمنتجات الجلدية ووكالة الاستثمار الإقليمية بالكوميسا).

ثالثاً:

مشاركات الجهاز فى المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

INTOSAI

منظمة (الإنتوساي)

١ الاجتماع الرابع "لمجموعة الأجهزة العليا للرقابة أعضاء دول BRICS"

شارك الجهاز المركزي للمحاسبات في الاجتماع الرابع لمجموعة الأجهزة العليا للرقابة أعضاء دول البريكس والذي عُقد خلال يومي ٣٠ و٣١ يوليو ٢٠٢٤ بجمهورية باشكورتوستان بروسيا الاتحادية، وذلك بوفد برئاسة سيادة المستشار/ هشام بدوي، الرئيس السابق للجهاز و سيادة المستشار/ محمد الفيصل يوسف، رئيس الجهاز الحالي، والذي اتخذ مراجعة أهداف التنمية المستدامة موضوعاً رئيسياً للاجتماع، وقد أكد الجهاز خلال مشاركته بالاجتماع على ضرورة تنسيق الجهود الهادفة الى ضمان عدم تراجع مؤشرات التنمية المستدامة في ظل الضغوط الاقتصادية وارتفاع معدلات التضخم التي خلقتها الأزمات الدولية والتي تعاقبت على مدار أخر خمس سنوات وذلك لضمان النهج المتوازن في تحقيق أهداف التنمية بأبعادها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، كما تم الاشادة بأن القوة الاقتصادية الهائلة لدول البريكس ولأجهزتها العليا للرقابة تُعظم الفرصة للوصول إلى تخطيط جيد ولعمل مشترك بناء قابل للتحقيق وقادر على التصدي للآثار الناشئة عن الأزمات الدولية الطارئة ذات التأثير السلبي على مسارات التنمية.

الاجتماع الرابع "لمجموعة الأجهزة العليا للرقابة أعضاء دول BRICS"

الاجتماع السنوي (السابع عشر لمجموعة عمل الأنتوساي لمكافحة الفساد وغسل الأموال في مدينة أبو ظبي)

رئاسة معالي المستشار/ محمد الفيصل يوسف، رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات ورئيس مجموعة عمل الإنتوساي لمكافحة الفساد وغسل الأموال

٢

الاجتماع السنوي السابع عشر "لمجموعة عمل الانتوساي لمكافحة الفساد وغسل الأموال في مدينة أبوظبي بدولة الإمارات العربية"

برئاسة معالي المستشار/ محمد الفيصل يوسف، رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات ورئيس مجموعة عمل الإنتوساي لمكافحة الفساد وغسل الأموال، عقدت المجموعة اجتماعها السنوي السابع عشر في مدينة أبوظبي بدولة الإمارات العربية المتحدة خلال الفترة من ٣- ٥ سبتمبر ٢٠٢٤، بحضور نخبة من المسؤولين والخبراء في مجال مكافحة الفساد وغسل الأموال، وقد تمحور الاجتماع حول تحقيق رؤية تكاملية لمكافحة الفساد من خلال الجهود المجتمعية، وخاصة دور المجتمع المدني والشبكات الاجتماعية في نشر الوعي ومكافحة الفساد. وذلك وفقًا للطرح الذي تقدم به الجهاز المركزي للمحاسبات كموضوع رئيسي للاجتماع السنوي.

٣

القمة العالمية حول "عمليات مراجعة الأجهزة العليا للرقابة التي تساهم في الرقمنة والاستدامة"

شارك وفد الجهاز برئاسة سيادة المحاسب/ محمد عبد الغني محمد، نائب رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات حضورياً في القمة العالمية حول "عمليات مراجعة الأجهزة العليا للرقابة التي تساهم في الرقمنة والاستدامة"، والتي تم عقدها يومي ١٨ و١٩ نوفمبر ٢٠٢٤ في تبليسي، جورجيا، حيثُ عقدت عدة جلسات بالقمة للمناقشة حول الدور الهام الذي يقوم به قادة الأجهزة العليا للرقابة في الحفاظ على صلة أجهزتهم العليا بالتطورات العالمية في مجالات الرقمنة والاستدامة، وقد أكد سيادة النائب في كلمته التي ألقاها خلال جلسة حول "تمكين مراقبي الأجهزة العليا للرقابة من خلال التقنيات المتقدمة" على أهمية قيام الأجهزة العليا للرقابة على تطوير وتعزيز إمكانات مراجعي الحسابات، كما أشار سيادته إلى المجهودات المستمرة للجهاز المركزي للمحاسبات في هذا الشأن.

المصدر:
الإدارة المركزية للعلاقات الدولية والمؤتمرات.

الرقابة
الشاملة

الرسالة

«نلتـزم بتحقيـق تميـز مهنـي مسـتدام فـي مجـال العمـل الرقابـي، عبـر تطويـر الأداء وتعزيـز الكفـاءة، بمـا يرسـخ دورنـا كجهـاز رقابـي رائـد فـي صـون المـال العـام، وتعزيـز النزاهـة والشـفافية، والإسـهام الفعّـال فـي دعـم منظومة الحوكمة وحمايـة المـوارد الوطنيـة».

كتاب جديد

معايير الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحدث الإصدارات الدولية "مدخل دولي مقارن لإدارة المخاطر"

د. عبدالوهاب نصر علي، أستاذ المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

شهدت الرقابة الداخلية كوظيفة إدارية تطوراً ملموساً خاصة منذ مطلع القرن الحادي والعشرين وشهدت المراجعة الداخلية كوظيفة إدارية وهي أهم أداة من أدوات الرقابة الداخلية تطورا مماثلاً أيضاً.

ويعد إطار لجنة COSO لسنه ١٩٩٢ نقلة نوعيه في مجال الرقابة الداخلية انتهت إلى ما عرف بالإطار المتكامل لهيكل الرقابة الداخلية ICS الذي يتكون من خمسة عناصر وهى:

(بيئة الرقابة - أنشطة الرقابة - تقييم المخاطر - المعلومات والإتصال - المتابعة).

وجاءت دراسة مكتب PWC بشأن الإطار الجديد للجنه COSO لسنه ٢٠١٢ لتمثل عملا مهنيا مميزا للغاية، جمع بين الثراء الأكاديمي والحس المهني وخبره الممارسة المهنية العملية، وانتهت هذه الدراسة إلى بلوره وعرض الإطار الجديد والذي أحتوى على سبعة عشر مبدأ لعناصر الإطار الخمس بصوره تعكس ما يمكن تسميته بثوره أو إعادة هيكله الإطار المتكامل للرقابة الداخلية.

أما بالنسبة للمراجعة الداخلية فقد أصبحت مهنه فى كثير من الدول، ومنها معاييرها المهنية إلى تعكس دورها كأداة للرقابة من خلال دورين أحدهما استشاري والآخر توكيدي، وهما دوران مهمان أيضا في مجال إدارة مخاطر المشروع.

ولقد هدف المؤلف إلى عرض هذين الاتجاهين لتطوير هيكل الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية، مركزا على وظيفتي الرقابة وإدارة الخاطر كوظيفتين هامتين للإدارة من عصر العولمة، والكيانات الاقتصادية العملاقة وقسم المؤلف كتابه إلى بابين:

الباب الأول: يتناول فيه الإطار المتكامل لهيكل الرقابة الداخلية ويشتمل على عشرة فصول عرض فيها مكونات ومبادئ الإطار إضافة إلى استعراض الأدوار والمسئوليات وفقا لهذا الإطار، كما عقد مقارنة COSO إصدار ١٩٩٢، إصدار ٢٠١٢.

الباب الثاني: تناول فيه معايير المراجعة الداخلية وأشتمل على أربعه فصول عرض فيها المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، وكذا إدراك المراجعين الداخليين لدورهم في إدارة المخاطر وقدم فيها دراسة مقارنه للشركات الامريكية والبلجيكية والإيطالية، ثم تعرض للمراجعة الداخلية وإدارة المخاطر في البنوك اليونانية، وأخيرا عرض المراجعة الداخلية والحوكمة في أوروبا.

ابحاث ومقالات

مقال بعنوان

"القرار الإداري بين مقتضيات اتخاذه ومقومات مشروعيته في القانون المصري"

الأستاذة/ ريهان محمد حجاج البري ، مدير عام بالمكتب الفني، الإدارة المركزية الأولى للرقابة على شئون العاملين

مقدمه:

يُعد القرار الإداري من أهم مظاهر السلطة التي تتمتع بها الإدارة، حيث تستطيع بإرادته المنفردة إنشاء مركز قانوني أو تعديله أو إلغائه، فهو بمثابة أداة قانونية تستخدمها الإدارة لتسيير المرفق العام وتحقيق الأهداف المنوطة به، في إطار سعيها لتحقيق المصلحة العامة، ولضمان صحة هذه القرارات ومشروعيتها، يجب أن تستند إلى مقتضيات موضوعية وشكلية، وأن تكون متوافقة مع القوانين واللوائح، وفي هذا المقال نسلط الضوء على ماهية القرار الإداري وخصائصه، وأركانه وأنواعه، والرقابة على مشروعيته، وذلك للوقوف على مقومات مشروعية القرار الإداري في ضوء أحكام القانون المصري والتطبيقات القضائية.

أولاً: ماهية القرار الإداري وخصائصه:

يُعرف القرار الإداري بأنه إفصاح جهة الإدارة عن إرادتها الملزمة بما لها من سلطة بمقتضى القوانين واللوائح، في الشكل الذي يتطلبه القانون، بقصد إحداث أثر قانوني معيّن، سواء كان إنشاء مركز قانوني، أو تعديله، أو إلغاءه، متى كان هذا الأثر ممكناً وجائزاً قانوناً، وكان الدافع إليه ابتغاء مصلحة عامة[1]، كما تُعرفه المحكمة الدستورية العليا بأنه تصرف قانوني يتمخض عن إرادة مُلزمة، ويُراد بالإفصاح عنها إحداث مركز قانوني يعتبر

١- حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٩٧٩ لسنة ٨ ق.ع، جلسة ١٩٦٤/٢/٢٩.

في ذاته ممكناً وجائزاً قانوناً، وكان الباعث عليه ابتغاء مصلحة عامة [٢].

وانطلاقاً من هذا التعريف، يمكننا القول إن القرار الإداري له عدة خصائص يتميز بها، فهو أولاً عبارة عن عمل قانوني من جانب واحد، يصدر بالإرادة الملزمة لإحدى الجهات الإدارية في الدولة، بما لها من سلطة بمقتضى القوانين واللوائح[٣]، باعتباره الوسيلة التي تستخدمها الجهة الإدارية في التعبير عن إرادتها بغرض ترتيب أثر قانوني معين، وعليه فإنه يخرج من نطاق القرار الإداري الأعمال المادية الصادرة عن الإدارة مثل بث الأخبار أو البيانات، كما يخرج كذلك من نطاق القرار الإداري الأعمال التحضيرية والإجراءات التمهيدية التي تسبق القرار الإداري دون أن ترتب بذاتها أثراً، ومن ذلك التحقيقات التي تجريها الإدارة مع الموظف تمهيداً لمجازاته تأديبياً، والفتاوى والتوصيات التي تصدرها لجان استشارية أو فنية، وكذا أعمال المعاينة، ومحاضر إثبات الحالة، كما يخرج عن نطاق القرار الإداري، الإجراءات اللاحقة على اتخاذ القرار التي تستهدف تنفيذه، مثل نشر القرار أو إعلانه، وتطبيقاً لذلك فقد قُضي بأن إنذار العامل بوجوب تسلم عمله و إلا طُبقت في شأنه قرينة الاستقالة الضمنية، فإن الإنذار هنا لا يمثل قراراً إدارياً، وإنما مجرد إجراء تمهيدي لقرار قد يُتخذ فيما بعد، ومن ثم لا يجوز الطعن في الإنذار استقلالاً، حيث يتعين الانتظار حتى يصدر قرار إداري يتخذ هذا الإنذار سنداً له، ويتم الطعن في هذا القرار تأسيساً على أنه أتخذ بناءً على إجراء باطل [٤].

كما يتميز القرار الإداري ثانياً بأنه إفصاح عن إرادة الإدارة المُلزِمة، ومن ثم فهو عمل يصدر منها وحدها، وهذا ما يُميزه عن العقد الإداري الذي ينشأ نتيجة تلاقي إرادة الإدارة مع إرادة أخرى، سواء لشخص من أشخاص القانون العام أو الخاص، وذلك لعدم وجود طابع الإرادة المنفردة.

من ناحية أخرى فإن القرار الإداري يتصف ثالثاً بأنه نهائي، بمعنى أنه يصدر من السلطة الإدارية التي تملك حق إصداره بشكله النهائي، دون الحاجة إلى اعتماده أو التصديق عليه من سلطة أعلى، على نحو يترتب معه أثرٌ قانونيٌ معيّن بمجرد صدوره بشكله النهائي، سواء بإنشاء وضع قانوني أو تعديله أو إلغائه، فإذا كان هناك سلطة إدارية أخرى للتعقيب عليه، تحول إلى مجرد توصية أو اقتراح أو إبداء رأي، لا يترتب عليه الأثر القانوني للقرار الإداري النهائي[٥].

ثانياً: أركان القرار الإداري

يقوم القرار الإداري على خمسة أركان هي المحل والسبب والغاية والاختصاص والشكل، لابد من اجتماعها معاً، ليس هذا فحسب، بل يجب أن يشتمل كل ركن على ما يلزمه من شرائط، ومن المقرر أن القرار الإداري يفترض فيه أن يكون محمولاً على الصحة ما لم يقم الدليل على عكس ذلك، بفضل ما يحاط به من ضمانات تعين على ذلك، كحسن اختيار الموظفين الذين يساهمون في إعداده وإصداره، وتسليط الرقابة الرئاسية عليهم في ذلك، بالإضافة لأن القرار الإداري يجتاز مراحل تمهيدية قبل أن يصبح نهائياً [٦]، الأمر الذي يستدعي منا الوقوف على كل من تلك الأركان الخمسة، على النحو التالي:

٢- حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ١٠ لسنة ١٧ ق. تنازع، جلسة ١٩٩٦/٢/٣.

٣- حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ١٠٥٩ لسنة ٧ ق.ع، جلسة ١٩٦٣/٥/٢٥.

٤- المحكمة الإدارية العليا، الطعن رقم ٢٤٥٦ لسنة ٣٠ ق.ع ، جلسة ١٩٨٩/١٢/١٢.

٥- المحكم الإدارية العليا، الطعن رقم ١٤٩٩٠ لسنة ٥٧ ق.ع، جلسة ٢٠١٥/٢/٢٢.

٦- المحكمة الإدارية العليا، الطعن رقم ١٧٦٨ لسنة ٢ ق.ع، جلسة ١٩٥٧/١٢/١٤.

١) ركن المحل

يتمثل الركن الأول من أركان القرار الإداري في المحل، ويُقصد به الأثر القانوني الذي يترتب على القرار حالاً ومباشرة، ويشترط في محل القرار أن يكون هذا المحل ممكناً، سواء من الناحية القانونية أو من الناحية الواقعية، فإذا كان محل القرار مستحيلاً، كان منعدماً، غير منتج لأي أثر قانوني، كما يجب أن يكون المحل جائزاً قانوناً، بمعنى أن يكون الأثر القانوني للقرار من الجائز إحداثه أو ترتيبه طبقاً للقانون.

ويُعدّ ركن المحل في القرار الإداري الركن الأبرز من الناحية العملية، ذلك أن الأركان الأخرى عبارة عن ضوابط لكي يتحقق محل القرار، ومن ثم يجب أن يكون محل القرار الإداري مشروعاً، بمعنى أنه غير مخالف للدستور والقانون واللوائح السارية، فإذا كان الأثر القانوني الذي تريد الإدارة ترتيبه على قرار إداري معيّن مخالفاً لقاعدة من القواعد السابقة، كما لو أصدرت قراراً بفصل موظف في غير الحالات المسموح بها، أو توقيع عقوبة غير المنصوص عليها قانوناً، أو رفض الترخيص لشخص استوفى الشروط اللازمة لذلك، ففي مثل هذه الحالات يكون محل القرار غير مشروع، ويترتب على ذلك أن يكون القرار الإداري بالتالي معيباً في محله وقابلاً للإلغاء، ومن تطبيقات القضاء بشأن ركن المحل فقد قُضي بأنه متى ثَبُت أن المدعي قد رُقي على غير درجة واردة بالميزانية، ومن ثم فإن ترقيته تكون غير ممكنة قانوناً لانعدام المحل [٧].

٢) ركن السبب

أما الركن الثاني من أركان القرار فهو السبب، وهو عبارة عن الحالة القانونية أو الظروف المادية المبررة لاتخاذ القرار الإداري، فهو ركن

٧- حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٩٤١٥ لسنة ٤٧ ق.ع، جلسة ٢٠٠٢/١٢/٢١.

أساسي من أركان القرار الإداري باعتباره تصرف قانوني، ومن المقرر أنه لا يقوم أي تصرف قانوني بغير سببه المشروع، ومن ثم فإن تخلف السبب أو عدم صحته يجعل القرار معيباً، يُبرر الطعن به بالإلغاء، حيث يتمثل عيب السبب في القرار الإداري في حالة عدم المشروعية التي تصيب القرار الإداري في سببه، بأن تكون الواقعة التي يقوم عليها القرار غير صحيحة من حيث تكييفها القانوني، او غير موجودة من حيث تكييفها الواقعي.

ومن المقرر في قضاء المحكمة الإدارية العليا أن القرار الإداري يجب أن يقوم على سبب يبرره في الواقع وفي القانون، وذلك باعتباره ركن من أركان انعقاده، ذلك أن السبب في القرار الإداري هو حالة واقعية أو قانونية تحمل الإدارة على التدخل بقصد إحداث أثر قانوني هو محل القرار ابتغاء الصالح العام الذي هو غاية القرار، وأن الأصل أن جهة الإدارة غير ملزمة بتسبيب قرارها إلا إذا ألزمها القانون بذلك، غير أنه ينبغي ملاحظة أن الإدارة إذا كانت غير ملزمة بتسبيب قراراتها كإجراء شكلي ضمن صياغة القرار، فإن ذلك لا يعني أن القرار الإداري يصح بدون سبب، فإذا سببت الإدارة قرارها أو أفصحت عنه، خضع هذا التسبيب لرقابة القضاء الإداري، للتأكد مما إذا كانت النتيجة التي خلصت إليها جهة الإدارة مستخلصة استخلاصًا سائغًا من أصول تنتجها ماديًا وقانونًا من عدمه، ومثال ذلك فإن القرار الصادر بتقرير كفاية العامل يجب أن يقوم على سببه المبرر له قانوناً، ولا يتأتى ذلك إلا بقيام هذا السبب على عناصر ثابتة ومستخلصة استخلاصاً سائغاً من ملف الخدمة، ومتعلقة بعمل العامل خلال السنة التي قدم التقرير عنها، وكذلك القرار التأديبي شأنه شأن أي قرار إداري يجب أن يقوم على سبب يبرره، فهو بوجه عام فإخلال الموظف بواجبات وظيفته أو إتيانه عملاً من الأعمال المحظورة عليه [٨].

٣) ركن الغاية

الركن الثالث من أركان القرار الإداري هو ركن الغاية، ويُقصد به الهدف النهائي الذي يسعى القرار الإداري إلى تحقيقه، وكثيراً ما يحدث في العمل خلط بين ركني السبب والغاية بسبب الصلة الوثيقة بينهما، فالمختص بإصدار القرار حين يصدر قراره يكون مدفوعاً بالسبب والغرض معاً، ذلك أن السبب يمثل الجانب المادي للقرار الإداري، بينما الغاية تمثل الجانب الشخصي في القرار الإداري، وتظهر أهمية ركن الغاية بالنسبة للقرار الإداري في أنه يُمثل -مع ركن السبب- أكبر ضمانة وموازنة لسلطات الإدارة، ذلك أن المشرع حين يقرر للإدارة اختصاصاً معيّناً، فإنه يحدد -صراحة أو ضمناً- الغرض الذي من أجله منحها ذلك الاختصاص، وتحديد الغرض يتم وفقاً لقاعدتين رئيسيتين، أولهما أن مُصدر القرار الإداري يجب أن يستهدف بجميع أعماله وتصرفاته تحقيق المصلحة العامة، وهذه الغاية مفترضة بغير نص، ويلجأ إليها القاضي إذا لم يتمكن من الوصول إلى القاعدة الثانية، والتي تتمثل في أن المشرع كثيراً ما يحدد للمختص بإصدار القرار -في نطاق فكرة المصلحة العامة- هدفاً مخصصاً، لا يجوز له الحياد عنه أو السعي لتحقيق غيره، حتى لو كان الهدف الذي يسعى إليه متعلقاً بالمصلحة العامة، وهو ما يعرف بقاعدة تخصيص الأهداف التي تجد تبريرها في أن حدود المصلحة العامة هي حدود واسعة فضفاضة، وعليه فإن المشرع قد يرى أن ضمان حسن سير المرفق العام بانتظام واضطراد، يستلزم عدم ترك صاحب السلطة الإدارية حُراً في نطاق فكرة المصلحة العامة، ومن ثم يُحدد له هدف مخصص له لا يجوز له الحياد عنه أو السعي لتحقيق غيره، وتطبيقاً لذلك فقد تواتر قضاء مجلس الدولة على أنه لأن كان لجهة الإدارة إصدار قرارات إدارية تنظيمية، باعتبار أن ذلك مما يدخل في نطاق الدائرة الطبيعية لنشاطها، إلا أن ذلك لا

٨- المحكم الإدارية العليا، الطعن رقم ٣٠٨٩ لسنة ٥٨ ق.ع، جلسة ٢٠١٥/٦/١٤.

يجرها إلى إساءة استعمال السلطة التقديرية الممنوحة لها أو التعسف فيها، وتحديد أولويات معاكسة للأولويات التشريعية، ولا يعصمها من الخضوع للرقابة القضائية التي يباشرها القضاء الإداري في شأن قانونيتها، وهي رقابة غايتها إلغاء ما يكون منها مخالفا للقانون، ولو كان ذلك من زاوية الحقوق التي أهدرتها ضمنا، سواء كان إخلالها بها مقصودا ابتداء على حالة معينة بذاتها، أم كانت قد أوقعته عرضا في ظل قواعد عامة مجردة.

٤) ركن الاختصاص

من المستقر عليه أن قواعد الاختصاص هي التي تحدد الأشخاص أو الهيئات التي تملك إبرام التصرفات العامة، ولذلك تُشبّه قواعد الاختصاص في نطاق القانون العام بقواعد الأهلية في القانون الخاص، بمراعاة أن الغاية من تحديد قواعد الاختصاص هي المصلحة العامة، بينما في تكون الغاية من تحديد قواعد الأهلية مصلحة الأفراد.

وتحدد فكرة الاختصاص بأربعة عناصر، أولها عنصر شخصي، يتمثل في تحديد الشخص الذي يجوز له دون غيره إصدار القرار الإداري، فالأصل أن الاختصاص شخصي بحيث يجب أن يمارسه الموظف أو الهيئة التي يحددها القانون، وثانيها عنصر موضوعي، يتمثل في تحديد القرارات التي يجوز لعضو معيّن أن يصدرها، وثالثها عنصر زمني، بمعنى تحديد المدى الزمني الذي يجوز خلاله إصدار القرار الإداري، وأخرها عنصر مكاني، ومفاده تحديد النطاق المكاني الذي يجوز لرجل الإدارة أن يباشر اختصاصه فيه.

ومن تلك العناصر الأربعة يمكن القول بتحديد صور عدم الاختصاص، والذي يصل إلى حد اغتصاب السلطة، إذا انصب على العنصر الأول، ومثال ذلك صدور القرار الإداري من فرد عادي ليس له أي صفة عامة أو من سلطة إدارية في موضوع من اختصاص إحدى السلطتين التشريعية أو القضائية، والقرار الإداري المشوب بهذا العيب لا يكون باطلاً فحسب، بل يُعدّ منعدماً مع ما يترتب على ذلك من نتائج، أهمها تجريده من الصفة الإدارية وإمكانية الطعن فيه دون اشتراط مدة معيّنة، كما يُعدّ التنفيذ المادي لهذا القرار من قبيل أعمال الغصب أو التعدي، كما يحق لمُصدر القرار سحبه أو الرجوع عنه في أي وقت، ومن ذلك ما تواتر عليه إفتاء مجلس الدولة من أن قرارات الجزاءات التأديبية الصادرة عن لجان التأديب بالنيابة المشكلة تطبيقاً لقرار رئيس هيئة النيابة الإدارية رقم (١٢٩) لسنة ٢٠١٦، صدرت دون سند، مشوبة بعيب عدم الاختصاص الجسيم الذي يهدرها، ويفقدها أثرها في مواجهة الجهة الإدارية وكل ذي شأن، ويجعل منها مجرد عقبة مادية يجوز للجميع إزالة شبهة وجودها، وبناء عليه انتهت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع إلى انعدام تلك القرارات [٩].

ومن ناحية أخرى قد يكون عدم الاختصاص بسيطاً، في حالة عدم الاختصاص الموضوعي "الشخصي": ويقصد به أن يصدر موظف أو هيئة قراراً من اختصاص موظف أو هيئة أخرى، وعدم الاختصاص المكاني، وعدم الاختصاص الزمني.

يعدّ عدم الاختصاص العيب الوحيد الذي يتعلق بالنظام العام، ويترتب على ذلك نتائج غاية في الأهمية، حيث يستطيع القاضي أن يتصدى له من تلقاء نفسه، وأنه لا يجوز للإدارة أن تتفق مع الأفراد على تعديل قواعد الاختصاص، ولا يمكن لجهة الإدارة التذرع بحالة الاستعجال لمخالفة قواعد الاختصاص -إلا إذا بلغ الاستعجال حداً من الجسامة تتوافر معه شروط نظرية الظروف الاستثنائية-، وأنه إذا

٩- فتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع ، ملف رقم ٢٠٠٥/٤/٨٦، بتاريخ ٢٠١٨/٩/٣٠، وفتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع ، ملف رقم ٤٧٣/١/٥٨، بتاريخ ٢٠١٨/٦/٥.

صدر القرار الإداري معيباً بعدم الاختصاص، فلا يمكن تصحيحه بإجراء لاحق من مُصدره، وتطبيقاً لذلك فقد استقر قضاء مجلس الدولة على أنه من المبادئ الدستورية المقررة أنه متى عهد القانون إلى سلطة معينة بإصدار القرارات اللازمة لتنفيذ أحكامه، فإن هذه السلطة دون سواها تكون صاحبة الاختصاص بإصدار هذه القرارات، بحيث يمتنع على غيرها ممارسة هذا الاختصاص، وعليه فإن صدور القرار عن شخص غير منوط به إصداره قانونا أو غير مفوض في إصداره، يصمه بعيب عدم الاختصاص، وذلك لما فيه من تعدي على السلطة المختصة بإصداره، وأن هذا العيب متعلق بالنظام العام، ومن ثم يجوز للمحكمة أن تقضي به من تلقاء نفسها [١٠].

٥) ركن الشكل

يُعرف هذا الركن بأنه القواعد الإجرائية أو الشكلية التي تحددها القوانين واللوائح لإصدار القرارات الإدارية، فالشكل هو عبارة عن المظهر الخارجي للقرار الإداري، أما الإجراءات فهي الخطوات التي تتبعها الإدارة عند إصدارها لقرار إداري ما في مرحلة تحضيره وإعداده حتى صدوره، وتهدف الشكلية في القرار الإداري لتحقيق ضمانات للأفراد من جهة، ولحماية المصلحة العامة من جهة أخرى، والأصل أن القرار الإداري لا يخضع في إصداره لشكليات معيّنة، ما لم يستلزم القانون اتباع شكل محدد أو إجراءات خاصة لإصداره، بل يتحقق وجوده حالما تتجه إرادة جهة الإدارة في نطاق سلطتها الملزمة إلى إحداث أثر قانوني، متى كان ذلك ممكنا وجائزا قانونا، وعليه فقد قُضي بأن المنشور الإداري الذي يخرج عن كونه مجرد تفسير لأحكام القانون أو تعليمات منفذة له، وينطوي على أحكام مستحدثة تنال من المراكز القانونية للمخاطبين به، فإنه يتحقق فيه وصف (القرار الإداري)، ويجوز الطعن عليه بالإلغاء [١١].

ثالثاً: أنواع القرارات الإدارية

توجد عدة تقسيمات للقرارات الإدارية، تختلف فيما بينها حسب الزاوية التي يُنظر منها إلى القرار، ومن ذلك:

١) القرارات الإدارية الفردية والقرارات الإدارية التنظيمية

القرار الإداري الفردي هو القرار الذي يعالج حالة فردية محددة، سواء تعلق الأمر بشخص أم بمجموعة محددة، ومثال ذلك قرارات التعيين والترقية والفصل من الخدمة وتوقيع جزاء تأديبي وإعطاء ترخيص.

أما القرار الإداري التنظيمي فهو القرار الذي يتضمن قواعد عامة ملزمة تطبق على عدد غير محدد من الأفراد، ومن أمثلة ذلك اللوائح التنفيذية واللوائح التنظيمية ولوائح الضبط واللوائح الاستثنائية (لوائح الضرورة واللوائح التفويضية)، وأيضا القرار الإداري الذي ينظم اختصاص نائب الوزير في وزارة لا يوجد فيها سوى نائب واحد، فهو يعدّ قراراً إدارياً تنظيمياً، لأنه لا يخاطبه مباشرة، بل من خلال المركز القانوني العام الذي تعرض له القرار بالإنشاء أو التعديل أو الإلغاء والذي يشغله الشخص بحكم استيفائه لشروطه.

٢) القرارات الإدارية السلبية والقرارات الإدارية الضمنية

يمكن تعريف القرار الإداري السلبي بالامتناع

١٠- المحكم الإدارية العليا، الطعن رقم ٥٣٦٧ لسنة ٥٨ ق.ع، جلسة ٢٠١٥/٣/٧.

١١- المحكم الإدارية العليا، الطعن رقم ٥٣٦٧ لسنة ٥٨ ق.ع، جلسة ٢٠١٥/٣/٧.

بأنه رفض السلطات الإدارية أو امتناعها عن اتخاذ قرار كان من الواجب عليها اتخاذه وفقاً للقوانين واللوائح، فالقرار الإداري السلبي هو قرار سلبي في شكله ومظهره وفي مضمونه، فالقرار الإداري السلبي لا يتحقق إلا إذا كان هناك رفض أو امتناع من الجهة الإدارية عن اتخاذ إجراء كان من الواجب عليها اتخاذه وفق القوانين واللوائح[١٢]، ومثاله امتناع الإدارة عن تنفيذ حكم قضائي.

أما القرار الإداري الضمني بالقبول أو بالرفض، فهو قرار يفترضه المشرع عندما تسكت الإدارة عن الإجابة عن طلب أو تظلم مقدم إليها من غير إفصاح في شكل خارجي، فتصمت ولا تجيب بالقبول ولا حتى بالرفض، ويستمر هذا السكوت فترة زمنية يُحددها في القانون، ومن أمثلة القرار الإداري الضمني بالقبول: افتراض المشرع قبول الإدارة لاستقالة العامل التي مضى على تقديمها أكثر من ستين يوماً دون صدور رد صريح من جانب الإدارة، ومن أمثلة القرار الإداري الضمني بالرفض، افتراض المشرع رفض الإدارة للتظلم الإداري الذي مضى على تقديمه ستون يوماً دون إجابة من السلطة المختصة.

٣) القرارات الإدارية الفورية والقرارات الإدارية المستمرة

القرار الإداري الآني هو القرار الإداري الذي يكون له أثر حال ومباشر بحيث يستنفد غرضه بتنفيذه لأول مرّة، ومثله القرار الإداري بالتعيين أو بالترقية أو المجازاة تأديبياً أو القرار بهدم منزل آيل إلى السقوط، فهذه القرارات تستنفذ موضوعها، وتتوقف عن إحداث آثارها بمجرد تنفيذها مرة واحدة.

أما القرار الإداري المستمر فهو القرار الذي لا يستنفد موضوعه بمجرد صدوره أو بمضي فترة معيّنة بعد صدوره، بحيث يحدث أثره بصفة متجددة وقائمة إلى أن ينتهي بطريق أو بآخر من طرق انقضاء القرارات الإدارية المقررة قانوناً، والمثال الأكثر شيوعاً على القرار الإداري المستمر هو القرار الإداري السلبي بالامتناع.

٤) القرارات الإدارية من حيث رقابة القضاء

تنقسم القرارات الإدارية من زاوية خضوعها لرقابة القضاء، إلى قرارات تخضع لرقابة القضاء وهذا هو الأصل، وقرارات لا تخضع لرقابة القضاء وهي عبارة طائفة من القرارات الإدارية -بطبيعتها- يُخرجها المشرع بموجب نصوص قانونية صريحة من دائرة اختصاص القضاء بشقيه العادي والإداري، بحيث تُحصن هذه القرارات من إمكانية طلب إلغائها أو التعويض عنها أو وقف تنفيذها، حيث تعد هذه القرارات استثناء على الأصل العام الذي يقضي بخضوع جميع القرارات الإدارية لرقابة القضاء سواء من حيث الإلغاء أو التعويض، وهي ما تُعرف بأعمال السيادة، ويُقصد بها أعمال إدارية ذات أهمية خاصة، تقضي المصلحة العامة بمنع القضاء من الفصل في موضوعها، ومثالها في نطاق العلاقات الخارجية، إبرام المعاهدات، ومن أمثلتها الداخلية علاقة السلطة التنفيذية بالسلطة التشريعية، مثل دعوة مجلس النواب للانعقاد، وذلك على النحو الذي نصت عليه المادة (١١) من قانون مجلس الدولة.

رابعاً: الرقابة على مشروعية القرارات الإدارية

من المقرر أن القرارات الإدارية تنفذ منذ صدورها من السلطة المختصة، في مواجهة الإدارة مصدرة القرار وفي مواجهة المخاطبين به من الغير، لكنها لا تسري في حق الأفراد الذين توجه إليهم إلا إذا عملوا

١٢- حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٢٢٥٢٩ لسنة ٥٦ ق.ع جلسة ٢٠١٦/٣/٥.

بها عن طريق إحدى وسائل العلم المقررة قانوناً وهي العلم أو النشر.

ويظل القرار الإداري منتجا لأثاره القانونية طيلة مدة سريانه ما لم يطرأ عليه ما يؤدي إلى إعادة النظر فيه، سواء بفعل الإدارة كحالة السحب والإلغاء الإداري، أو لأسباب خارجية مختلفة، ومن الممكن أن ينتهي القرار بسبب خارج إرادة الإدارة عن طريق الإلغاء القضائي.

١) زوال القرار الإداري بفعل الإدارة

يمكن للإدارة العامة أن تضع حداً لآثار القرارات الإدارية بإزالتها والقضاء عليها نهائيا بما لها من امتيازات السلطة العامة، تحقيقاً للمصلحة العامة، أو احتراماً لمبدأ المشروعية، حيث استقر الفقه والقضاء على أنه للإدارة أن تنهي قراراتها الإدارية سواء عن طريق إلغائها أو سحبها، على أن يتم ذلك في إطار الموازنة بين المصلحة العامة التي تمثلها الإدارة، والمصلحة الخاصة للأفراد المخاطبين بالقرارات الإدارية، ويُقصد بالإلغاء أن تلجأ الإدارة إلى إصدار قرار إداري لاحق يزيل ويقضي على وجود قرار إداري سابق، من حيث عدم ترتيب هذا الأخير لآثاره في المستقبل، أما السحب فهو إعدام للقرار، حيث يزيل ويمحو جميع الآثار التي كانت قد تترتب على تنفيذ القرار الإداري المسحوب في الماضي كما يقضي على كل آثاره في المستقبل.

ومن الجدير بالذكر التفرقة بين القرار المعيب (الباطل) الذي يتحصن بعدم سحبه أو الطعن عليه خلال المدة القانونية المعينة، والقرار المعدوم الذي لا يتحصن مهما طال عليه الزمن، ذلك أن القرارات الإدارية التي تُوَلِّدُ حَقًّا أو تُنْشِئُ مركزًا ذاتيًا لا يجوز سحبها متى صدرت صحيحة، وأنه يجوز الطعن على القرار المعيب من ذي مصلحة، خلال الموعد القانوني، ويجوز سحبه من الجهة التي أصدرته طوال مدة بقائه مُهددًا بالإلغاء، ويتحصن القرار المعيب بانقضاء مواعيد الطعن القضائي عليه، بغير طعن فيه ولا سحب له، أما إذا كان القرار مُنْعَدِمًا، فلا يلحقه أي تحصن[١٣]، كما قُضي بأن: "دواعي المصلحة العامة تقتضي أنه إذا صدر قرار معيب من شأنه أن يولد حقاً أن يستقر هذا القرار بعد فترة معينة من الزمن بحيث يسري عليه ما يسري على القرار الصحيح، وقد حددت هذه الفترة بستين يوماً من تاريخ نشر القرار أو إعلانه قياساً على مدة الطعن القضائي، فإذا انقضت هذه المدة اكتسب القرار حصانة تعصمه من أي إلغاء أو تعديل ويصبح حينئذ لصاحب الشأن حق مكتسب فيما تضمنه القرار - الإخلال بهذا الحق بقرار لاحق يعد أمراً مخالفاً للقانون يعيب القرار الأخير ويبطله" [١٤].

٢) زوال القرار الإداري لأسباب خارجية

على الرغم من أن القرارات الإدارية هي عبارة عن تصرفات قانونية تعبر وتفصح عن إرادة الإدارة التي أصدرتها، إلا أنها قد تنتهي في بعض الحالات دون تدخل الإدارة وخارج إرادتها بفعل عوامل أخرى، ومن ذلك القرار المؤقت، حيث ينتهي بانقضاء فترة نفاذه، مثل قرار منح رخصة لمدة معينة، ومن ذلك أيضاً انعدام المحل، حيث يتم إنهاء القرار الإداري، سواء تعلق الأمر بالشخص المخاطب بالقرار كوفاة الشخص المعني بالقرار أو بموضوع القرار، كأن ينهار المحل الصادر بشأنه الترخيص، كما قد

١٣- المحكم الإدارية العليا، الطعن رقم ٣٥٦٩٥ لسنة ٦٠ ق.ع، جلسة ٢٠١٥/٥/٢٧.

١٤- حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ١٧٥٦ لسنة ٤٣ ق.ع جلسة ١٩٩٩/١٢/١٩، وحكمها في الطعن رقم ٦٤٥٠ لسنة ٤٥ق.ع جلسة ٢٠٠١/٩/٥.

يزول القرار الإداري بإلغاء القانون الذي يستند إليه القرار.

٣) الرقابة القضائية على مشروعية القرارات الإدارية

من المقرر أن السلطة التقديرية الممنوحة لجهة الإدارة يجب ألا تجرّها لإساءة استعمالها أو التعسف فيها أو تحديد أولويات معاكسة للأولويات التشريعية، حتي إن السلطة التقديرية لجهة الإدارة لا تعصمها من الخضوع للرقابة القضائية، وهي رقابة غايتها إلغاء ما يكون منها مخالفا للقانون، ولو كان ذلك من زاوية الحقوق التي أهدرتها ضمنا، سواء كان إخلالها بها مقصودا ابتداء على حالة معينة بذاتها، أم كانت قد أوقعته عَرَضاً[١٥]، حيث تُعد رقابة القضاء على أعمال الإدارة أهم وأجدى صور الرقابة والأكثر ضماناً لحقوق الأفراد وحرياتهم لما تتميز به الرقابة القضائية من استقلال وما تتمتع به أحكام القضاء من قوة وحجية تلزم الجميع بتنفيذها و احترامها، والأصل أن تخضع جميع القرارات الإدارية النهائية لرقابة القضاء أعمالاً لمبدأ المشروعية -بخلاف القرارات المحصنة من الرقابة القضائية السالف ذكرها-، حيث تباشر محاكم مجلس الدولة الرقابة على مشروعية قرارات وتصرفات الإدارة متمتعة بالاستقلال الكامل عن أية سلطة في الدولة في أداء رسالتها في حدود الدستور والقانون.

حيث تنص المادة (١٠) من قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢على أنه: "تختص محاكم مجلس الدولة دون غيرها بالفصل في المسائل الآتية:

أولاً: الطعون الخاصة بانتخابات المجالس المحلية.

ثانياً: المنازعات الخاصة بالمرتبات والمعاشات والمكافآت المستحقة للموظفين العموميين أو لورثتهم.

ثالثاً: الطلبات التي يقدمها ذوو الشأن بالطعن في القرارات الإدارية النهائية الصادرة بالتعيين في الوظائف العامة أو الترقية أو بمنح العلاوات.

رابعاً: الطلبات التي يقدمها الموظفون العموميون بإلغاء القرارات الإدارية الصادرة بإحالتهم إلى المعاش أو الاستيداع أو فصلهم بغير الطريق التأديبي.

خامساً: الطلبات التي يقدمها الأفراد أو الهيئات بإلغاء القرارات الإدارية النهائية.

سادساً: الطعون في القرارات النهائية الصادرة من الجهات الإدارية في منازعات الضرائب والرسوم وفقاً للقانون الذي ينظم كيفية نظر هذه المنازعات أمام مجلس الدولة.

سابعاً: دعاوى الجنسية.

ثامناً: الطعون التي ترفع عن القرارات النهائية الصادرة من جهات إدارية لها اختصاص قضائي، فيما عدا القرارات الصادرة من هيئات التوفيق والتحكيم في منازعات العمل وذلك متى كان مرجع الطعن، عدم الاختصاص أو عيبا في الشكل أو مخالفة للقوانين واللوائح أو الخطأ في تطبيقها أو تأويلها.

تاسعاً: الطلبات التي يقدمها الموظفون العموميين بإلغاء القرارات النهائية للسلطات التأديبية.

عاشراً: طلبات التعويض عن القرارات المنصوص عليها في البنود السابقة سواء رفعت بصفة أصلية أو تبعية. حادي عشر: المنازعات الخاصة بعقود الالتزام أو الأشغال العامة أو التوريد أو بأي عقد إداري آخر".

١٥- حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٢٩٢٣٢ لسنة ٥٨ق.ع جلسة ٢٠١٦/٣/٢٠.

أ) التظلم من القرار الإداري

يمثل التظلم وسيلة من الوسائل التي يمكن من خلالها أن تقوم الجهة الإدارية بمراجعة قرارتها، والتظلم عبارة عن طلب يتقدم به المتظلم إلى الهيئة الإدارية التي أصدرت القرار أو إلى الهيئات الرئاسية لها، يطلب فيه سحب القرار المتظلم منه أو إلغائه أو تعديله.

غير أن التظلم ليس وجوبياً في كل القرارات الإدارية، فقد حددت المادة (١٢/ب) من قانون مجلس الدولة القرارات الإدارية الواجب التظلم منها قبل الطعن عليها، حيث تنص على أنه: "لا تقبل الطلبات الآتية: ... ب) الطلبات المقدمة رأسا بالطعن في القرارات الإدارية النهائية المنصوص عليها في البنود ثالثا ورابعاً وتاسعاً من المادة (١٠) وذلك قبل التظلم منها إلى الهيئة الإدارية التي أصدرت القرار أو إلى الهيئات الرئاسية وانتظار المواعيد المقررة للبت في هذا التظلم، وتبين إجراءات التظلم وطريقة الفصل فيه بقرار من رئيس مجلس الدولة"، وهي الحالات سالفة الذكر، ويتمثل الغرض من جعل التظلم وجوبياً في تلك الحالات في تقليل الوارد من القضايا بقدر المستطاع و تحقيق العدالة الإدارية بطريق أيسر للناس وإنهاء تلك المنازعات في مراحلها الأولى، إن رأت الإدارة أن المتظلم على حق في تظلمه فإن رفضته أو لم تبت فيه خلال الميعاد المقرر، فله أن يلجأ إلى طريق التقاضي.

وقد حددت المادة (٢٤) من قانون مجلس الدولة مواعيد الخاصة بالتظلم من القرار الإداري وإقامة الدعوى، حيث تنص على أنه: "ميعاد رفع الدعوى أمام المحكمة فيما يتعلق بطلبات الإلغاء ستون يوما من تاريخ نشر القرار الإداري المطعون فيه في الجريدة الرسمية أو في النشرات التي تصدرها المصالح العامة أو إعلان صاحب الشأن به، وينقطع سريان هذا الميعاد بالتظلم إلى الهيئة الإدارية التي أصدرت القرار أو الهيئات الرئاسية، ويجب أن يُبت في التظلم قبل مضى ستين يوما من تاريخ تقديمه، وإذا صدر القرار بالرفض وجب أن يكون مسبب، ويعتبر مضى ستين يوماً على تقديم التظلم دون أن تجيب عنه السلطات المختصة بمثابة رفضه، ويكون ميعاد رفع الدعوى بالطعن في القرار الخاص بالتظلم ستين يوما من تاريخ انقضاء الستين يوما المذكورة"

ب) اللجوء إلى لجنة التوفيق في بعض المنازعات:

من الإجراءات الشكلية التي يجب مراعاتها اللجوء إلى لجنة التوفيق في المنازعات المختصة المقررة بموجب القانون رقم ٧ لسنة ٢٠٠٠ بإنشاء لجان التوفيق في بعض المنازعات التي تكون الوزارات والأشخاص الاعتبارية العامة طرفا فيها، حيث تنص المادة (٩) منه على أنه: "تصدر اللجنة توصياتها في المنازعات مع إشارة موجزة لأسبابها تثبت بمحضرها وذلك في ميعاد لا يجاوز ستين يوما من تاريخ تقديم الطلب التوفيق اليها وتعرض التوصية خلال سبعة ايام من صدورها على السلطة المختصة والطرف الاخر في النزاع فاذا اعتمدتها السلطة المختصة وقبلها الطرف الاخر كتابة خلال خمسة عشر يوما التالية لحصول العرض قررت اللجنة اثبات ما تم الاتفاق عليه في محضر موقع بين الطرفين ويلحق بمحضرها وتكون له قوة السند التنفيذي ويبلغ الى السلطة المختصة بالتنفيذ"، وتنص المادة (١٠) على أنه: "اذا لم

يقبل أحد طرفي النزاع توصية اللجنة خلال المدة المشار اليها في المادة (٩) من هذا القانون أو انقضت هذه المدة دون أن يبدى الطرفان أو احدهما رأيه بالقبول أو الرفض أو لم تصدر اللجنة توصيتها خلال ميعاد الستين يوما يكون لكل من طرفي النزاع اللجوء الى المحكمة المختصة، ويترتب على تقديم طلب التوفيق الى اللجنة المختصة وقف المدد المقررة قانونا لسقوط وتقادم الحقوق أو لرفع الدعوى بها،..." وتنص المادة (١١) على أنه: "عدا المسائل التي يختص بها القضاء المستعجل ومنازعات التنفيذ والطلبات الخاصة بالأوامر على العرائض والطلبات الخاصة بأوامر الأداء وطلبات الغاء القرارات الادارية المقترنة بطلبات وقف التنفيذ لا تقبل الدعوى التي ترفع ابتداء الى المحاكم بشأن المنازعات الخاضعة لأحكام هذا القانون الا بعد تقديم طلب التوفيق الى اللجنة المختصة وفوات الميعاد لإصدار التوصية أو الميعاد المقرر لعرضها دون قبول وفقا لحكم المادة السابقة".

وعليه يمكن اختصار الإجراءات الشكلية والمواعيد الواجب مراعاتها للطعن على القرار الإداري فيما يلي:

- تبدأ مواعيد عملية الطعن بالإلغاء من تاريخ نفاذ القرار الإداري، إما بنشره في الجريدة الرسمية أو في النشرات التي تصدرها المصالح العامة، أو بإعلان صاحب الشأن به.

- يجب خلال (٦٠) يوم من تاريخ نفاذ القرار الإداري، تقديم التظلم إلى الهيئة الإدارية التي أصدرت القرار أو الهيئات الرئاسية.

- تفصل الجهة المُتَظلم إليها في التظلم قبل مضى (٦٠) يوماً من تاريخ تقديمه، وإذا صدر قرار برفض التظلم وجب أن يكون مسببا ويعتبر مضى ستين يوماً على تقديم التظلم دون أن تجيب عنه السلطات المختصة بمثابة قرار ضمني بالرفض.

- بعد صدور قرار برفض التظلم صراحة أو ضمناً، يجب خلال مدة (٦٠) يوم أخرى اللجوء إلى لجنة التوفيق في المنازعات المختصة، ويجب أن تُصدر اللجنة توصياتها في المنازعات في ميعاد لا يجاوز ستين يوما من تاريخ تقديم الطلب التوفيق اليها، ويترتب على تقديم طلب التوفيق وقف المدد المقررة قانونا لسقوط وتقادم الحقوق أو لرفع الدعوى بها.

- بعد انقضاء المدة السابقة، يتم رفع دعوى الإلغاء أمام المحكمة الإدارية أو محكمة القضاء الإداري -حسب الاختصاص- خلال (٦٠) يوماً من إصدار اللجنة توصياتها.

وفي ختام هذا المقال يمكن القول إن التصرف الصادر من الإدارة لكي يعد قراراً إدارياً، يجب أن يصدر عن سلطة عامة أو عن جهة تمارس هذه السلطة بمقتضى القانون، وأن تتوفر له جميع أركان القرار الإداري، المحل والسبب والغاية والشكل والاختصاص[١٦]، وأن رقابة القضاء على أعمال الإدارة تعد أهم صور الرقابة والأكثر ضماناً لحقوق الأفراد وحرياتهم لما تتمتع به أحكام القضاء من قوة وحجية تلزم الجميع بتنفيذها واحترامها، حيث تباشر محاكم مجلس الدولة الرقابة على مشروعية قرارات وتصرفات الإدارة متمتعة بالاستقلال الكامل عن أية سلطة في الدولة في أداء رسالتها في حدود الدستور والقانون، فإذا وجدت أن القرار فقد ركناً من أركانه، قضت بإلغائه وما يترتب على هذا الإلغاء من آثار.

١٦- حكم المحكمة الإدارية العليا، دائرة توحيد المبادئ، الطعن رقم ٣٠٨٨ لسنة ٣٥ ق.ع، جلسة ١٩٩٠/١٢/١٦.

قائمة المراجع:

- حسين عثمان محمد عثمان، أصول القانون الإداري، منشورات الحلبي الحقوقية، ٢٠١٠.
- حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ١٠ لسنة ١٧ ق. تنازع، جلسة ١٩٩٦/٢/٣.
- سليمان محمد الطماوي، النظرية العامة للقرارات الإدارية دراسة مقارنة، دار الفكر العربي، الطبعة السادسة، ١٩٩١م
- عبدالله طلبه، القانون الإداري، الرقابة القضائية على أعمال الإدارة القضاء الإداري، منشورات جامعة حلب، الطبعة الثانية.
- فتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع، ملف رقم ٤٧٣/١/٥٨، بتاريخ ٢٠١٨/٦/٥.
- فتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع، ملف رقم ٢٠٠٥/٤/٨٦، بتاريخ ٢٠١٨/٩/٣٠.
- قانون الخدمة المدنية رقم ٨١ لسنة ٢٠١٦، ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١٢١٦ لسنة ٢٠١٧.
- القانون رقم ٧ لسنة ٢٠٠٠ بإنشاء لجان التوفيق في بعض المنازعات التي تكون الوزارات والأشخاص الاعتبارية العامة طرفا فيها
- قانون مجلس الدولة رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٢.
- ماجد الحلو، القانون الإداري، دار المطبوعات الجامعية، ١٩٩٤.
- مجلس الدولة، المحكمة الإدارية العليا، المكتب الفني، سنوات مختلفة: الطعن رقم ٩٧٩ لسنة ٨ ق.ع، جلسة ١٩٦٤/٢/٢٩، والطعن رقم ١٠٥٩ لسنة ٧ ق.ع، جلسة ١٩٦٣/٥/٢٥، والطعن رقم ٢٤٥٦ لسنة ٣٠ ق.ع، جلسة ١٩٨٩/١٢/١٢، والطعن رقم ١٤٩٩٠ لسنة ٥٧ ق.ع، جلسة ٢٠١٥/٢/٢٢، والطعن رقم ١٧٦٨ لسنة ٢ ق.ع، جلسة ١٩٥٧/١٢/١٤، والطعن رقم ٩٤١٥ لسنة ٤٧ ق.ع، جلسة ٢٠٠٢/١٢/٢١، والطعن رقم ٣٠٨٩ لسنة ٥٨ ق.ع، جلسة ٢٠١٥/٦/١٤، والطعن رقم ٥٣٦٧ لسنة ٥٨ ق.ع، جلسة ٢٠١٥/٣/٧، والطعن رقم ٥٣٦٧ لسنة ٥٨ ق.ع، جلسة ٢٠١٥/٣/٧، والطعن رقم ٣٥٦٩٥ لسنة ٦٠ ق.ع، جلسة ٢٠١٥/٥/٢٧، والطعن رقم ٣٠٨٨ لسنة ٣٥ ق.ع، جلسة ١٩٩٠/١٢/١٦، والطعن رقم ٢٢٥٢٩ لسنة ٥٦ ق.ع جلسة ٢٠١٦/٣/٥، والطعن رقم ١٧٥٦ لسنة ٤٣ ق.ع جلسة ١٩٩٩/١٢/١٩، والطعن رقم ٦٤٥٠ لسنة ٦٤٥ق.ع جلسة ٢٠٠١/٩/٥، والطعن رقم ٢٩٢٣٢ لسنة ٥٨ق.ع جلسة ٢٠١٦/٣/٢٠.
- مصطفى أحمد الديدامونى، الإجراءات والأشكال في القرار الإداري، الهيئة المصرية العامة للكتاب، ١٩٩٢.

مقال

بعنوان

"الأجهزة العليا للرقابة ودورها في الرقابة الفعالة علي تحقيق أهداف التنمية المستدامة"

د. أيمن فتحي الغباري،
مستشار مالي بديوان المحاسبة بالكويت سابقًا.
- زميل هيئة المحاسبين القانونيين بأمريكا.
- عضو بالمجلس الاستشاري بالمملكة المتحدة.
- عضو معهد المدققين الداخليين بأمريكا .IIA
- زميل جمعية مفتشي الاحتيال المعتمدين.
- زميل الاتحاد العربي لخبراء المحاسبة القانونيين.
- عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية والكويتية.

مقدمة

تضمن تقرير أهداف التنمية المستدامة ٢٠٢٤ الصادر عن الامم المتحدة حالة التقدم نحو تحقيق أهداف التنمية المستدامة (SDGS) بحلول عام ٢٠٣٠، حيث كشف التقرير عن تحديات كبيرة تعيق التقدم بسبب تأثرات الجائحة والصرعات الجيوسياسية، وتغير المناخ، ورصد التقرير العديد من المؤشرات، كان من أهمها أن فقط ١٦٪ من أهداف التنمية المستدامة تسير على الطريق الصحيح لتحقيقها، بينما ٨٤٪ تواجه تقدما محدودا أو انعكاسا سلبيا، واشار التقرير إلى الحاجة إلى إصلاح النظام المالي العالمي لتمويل مشاريع التنمية المستدامة بشكل فعال، وأكد ان ٦٠٠ مليون شخص سيظلون يعانون من الجوع بحلول ٢٠٣٠ إذا استمرت الاتجاهات الحالية، وفي معرض استعراض التحديات القطاعية أكد أن أهداف مثل القضاء على الجوع (SDG٢)وحماية البيئة البحرية (SDG١٤) متأخرة بشكل كبير.

وأشار التقرير أنه لا تزال التنمية المستدامة تشكل تحديا استثماريا طويل الأجل وإن إصلاح البنية المالية العالمية أكثر إلحاحا من أي وقت مضى ويحتاج العالم إلى العديد من السلع العامة الأساسية التي تتجاوز بكثير الدولة القومية، وتحتاج البلدان المنخفضة الدخل والبلدان ذات الدخل المتوسط الأدنى بشكل عاجل إلى الوصول إلى رأس المال

الطويل الأجل بأسعار معقولة حتى تتمكن من الاستثمار على نطاق واسع لتحقيق أهداف التنمية المستدامة الخاصة بها،سيتطلب الأمر أشكال جديدة من التمويل العالمي (بما في ذلك الضرائب العالمية)، وأولويات جديدة للتمويل العالمي (مثل الاستثمار في التعليم الجيد للجميع)، وحدد التقرير خمس استراتيجيات تكميلية لإصلاح البنية المالية العالمية.

ولاستعراض التراكم المعرفي لجهود كل من الامم المتحدة ومنظمة الانتوساي في شأن تسليط الضوء على موضوعات التنمية المستدامة، نعرض النقاط الرئيسة التالية:

قمة الأمم المتحدة للتنمية المستدامة

في ٢٥ سبتمبر ٢٠١٥ اعتمدت قمة الأمم المتحدة للتنمية المستدامة قرارا بعنوان "تحويل عالمنا: جدول أعمال ٢٠٣٠ للتنمية المستدامة"[١] يشتمل على ١٧ هدف للتنمية المستدامة ١٦٩ غاية للقضاء على الفقر وعدم المساواة وتحسين الصحة والتعليم وتحقيق النمو الاقتصادي بتهيئة فرص عمل لائقة وتوفير طاقة نظيفة ومياه وبنية تحتية وإنشاء مدن مستدامة وحماية البيئة[٢] الطبيعية والتنوع الحيوي والتصدي لتغيير المناخ في أجواء تتسم بالسلام والعدل، واستكمالاً للعمل الذي بدأ منذ البدا في وضع إطار الأهداف الإنمائية للألفية التي جعلت العالم يجتمع حول جدول للأعمال لمواجهة

١ - التنمية المستدامة هي التي تلبي الاحتياجات في الحاضر من دون إغفال القدرة على تلبية حاجات الأجيال، وهو مفهوم قديم ترجع نشأته الى قرون مضت، لكنه برز وتطور في إطار منظومة الأمم المتحدة في النصف الأخير من القرن العشرين من خلال سلسلة من القمم والمؤتمرات واللجان بين العامين ١٩٧٢ بمؤتمر وإعلان ستوكهولم و٢٠١٥ بتحديد أهداف التنمية المستدامة.

٢ - ربط مؤتمر قمة الأرض عام ١٩٩٢ في ريو دي جانيرو في البرازيل، ما بين البيئة والتنمية، حيث تضمن خطة عمل عالمية لتحقيق التنمية المستدامة، واحتوي على ٢٧ مبدأ، وأكد على تنفيذ القرارات الوطنية والعالمية للحفاظ على صحة الكوكب وسلامة موارده الطبيعية من أجل رفاه الأجيال الحالية والمستقبلية

الفقر المدقع والجوع وخاصة للمواطنين الأكثر عرضة للخطر من الأطفال والنساء.[٣]

الانتوساي والتنمية المستدامة

كان تفاعل واهتمام منظمة الانتوساي بموضوع التنمية المستدامة سابقا لاعتماد أهداف التنمية المستدامة في قمة الأمم المتحدة، حيث ناقش مؤتمر الانكوساي العشرون عام ٢٠١٠ في جوهانسبرغ بجنوب أفريقيا موضوع الرقابة البيئية والتنمية المستدامة، ورسم خريطة طريق لبناء القدرات الرقابية للأجهزة العليا للرقابة لتدقيق التنمية المستدامة[٤].

ومع اعتماد الأمم المتحدة لأهداف التنمية المستدامة، قررت الإنتوساي إدراج أهداف التنمية المستدامة بشكل مركزي في خطتها الاستراتيجية) ٢٠١٧ - ٢٠٢٢ كموضوع شامل).

كما حددت منظمة الإنتوساي، في مناقشاتها التي عقدت في ديسمبر ٢٠١٦، أربعة مداخل يمكن للإنتوساي والأجهزة العليا للرقابة من خلالها المساهمة في تنفيذ أهداف التنمية المستدامة، وذلك كما يلي:

١. تقييم مدى استعداد النظم الوطنية للإبلاغ عن التقدم المحرز نحو تحقيق أهداف التنمية المستدامة، ومن ثم مراجعة حساباتها وموثوقية البيانات التي تنتجها.

٢. إجراء عمليات تدقيق للأداء للتحقق من الاقتصاد والكفاءة وفعالية للبرامج الحكومية الرئيسة التي تساهم في جوانب محددة من أهداف التنمية المستدامة.

٣. تقييم ودعم تنفيذ الهدف رقم ١٦ من أهداف التنمية المستدامة الذي يتصل جزئيا بمؤسسات تتسم بالشفافية والكفاءة والخضوع للمساءلة.

٣ - تعترف خطة عام ٢٠٣٠ بأن الأبعاد المختلفة للتنمية مترابطة ومتصلة بنهج متكامل ومتوازن لتحقيق التنمية المستدامة. إن أهداف التنمية المستدامة "متكاملة وغير قابلة للتجزئة (الفقرة ٥، وكذلك الفقرتان ١٨ و٥٥، A / ١/٧٠). ويشمل الإطار المعتمد ما مجموعه ٢٣٠ مؤشرا يغطي جميع الأهداف والغايات.

٤ - في عام ٢٠٠٤ أصدرت مجموعة العمل المعنية بالرقابة البيئة التابعة للانتوساي، بأصدر وثيقة بعنوان التنمية المستدامة، دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وقد اعتمدت الوثيقة على اعلان ريو عام ١٩٩٢ بشأن البيئة والتنمية، حيث التزمت بإدماج مبادئ التنمية المستدامة في أنشطتها، جاءت عملية الربط ما بين التنمية والاستدامة من اجل تلبية الحاجة إلى ضبط عمليات التنمية في إطار عدم الإخلال بالبيئة.

٤. تكوين نماذج للشفافية والمساءلة لعملياتها الخاصة، بما في ذلك مراجعة الحسابات والإبلاغ.

وفي ذات الإطار ودعما لجهود الأجهزة العليا للرقابة أصدرت المنظمة عن طريق مبادرة الانتوساي للتنمية " IDI " التدقيق على أهداف التنمية المستدامة، كما أصدرت إرشادات تحت عنوان "الاستعداد لمراجعة الأهداف الإنمائية المستدامة".

ويلاحظ أن مؤتمر الانكوساي العشرون والإصدارات الجديد ذات العلاقة أوجدت علاقة مهمة ما بين التدقيق على أهداف التنمية المستدامة، وإطار القيمة والفوائد الذي وصفه المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم (ISSAI ١٢) [٥]. والذي يبين كيف أن مساهمة الأجهزة العليا للرقابة تنطوي على مساهمة في تحقيق أهداف التنمية المستدامة.

كما يسلط الضوء على مدى تأثير نتائج الأجهزة العليا للرقابة المالية، التي لا تتكون فقط من الأداء والامتثال ونتائج التدقيق المالي، بل تتعلق أيضا بالشفافية والمساءلة والمصداقية الخاصة بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وبالتالي المساهمة في تحقيق القيمة.

ويمكن وصف دور الأجهزة العليا للرقابة في تنفيذ أهداف التنمية المستدامة من خلال الأهداف الثلاثة للمعيار كما يلي:

أولا: تعزيز مساءلة الحكومة وكيانات القطاع العام وشفافيتها ونزاهتها.

ثانيا: إظهار الأهمية المستمرة للمواطنين والبرلمان وأصحاب المصلحة الآخرين.

ثالثا: أن يكون الجهاز الرقابي منظمة نموذجية من خلال قيادة:

- ضمان الشفافية والمساءلة الملائمين.
- ضمان الحوكمة الرشيدة.
- الالتزام بقواعد الأخلاقيات المعتمدة.
- السعي لتحقيق التميز في الخدمة والجودة.
- بناء القدرات من خلال تعزيز التعلم وتبادل المعرفة.

وقد ركزت الانتوساي في إصداراتها على ثلاث محاور:

المحور الأول:

شرح لخطة عمل الأمم المتحدة لعام ٢٠٣٠ وأهداف التنمية المستدامة.

المحور الثاني:

دور الأجهزة العليا للرقابة في تنفيذ أهداف التنمية المستدامة.

المحور الثالث:

نموذج المراجعة المقترح مع توجهات لإجراء

---

٥ - تعزيز المساءلة والشفافية والنزاهة في الهيئات الحكومية وهيئات القطاع العام:
المبدأ الأول: حماية وصيانة استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
المبدأ الثاني: تنفيذ مهام الرقابة بما يكفل أن تتم مساءلة الحكومة وهيئات القطاع العام عن إدارة للموارد المالية واستغلالها.
المبدأ الثالث: تمكين القائمين على إدارة القطاع العام من الاضطلاع بمسؤولياتهم في الاستجابة لنتائج الرقابة والتوصيات واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.
المبدأ الرابع: الإبلاغ عن نتائج الرقابة وبالتالي تمكين الجمهور من مساءلة هيئات القطاع الحكومي والقطاع العام،إظهار أهميتها المستمرة للمواطنين والبرلمان وبقية أصحاب المصلحة؛
المبدأ الخامس: التجاوب مع البيئات المتغيرة والمخاطر الناشئة.
المبدأ السادس: التواصل الفعال مع أصحاب المصلحة.
المبدأ السابع: أن تكون مصدرا موثوقا للتبصر المستقل والموضوعي لدعم التغيير المفيد في القطاع العام. أن تكون مؤسسات نموذجية يحتذى بها؛
المبدأ الثامن: ضمان شفافية ومساءلة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
المبدأ التاسع: ضمان الإدارة الرشيدة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
المبدأ العاشر: الامتثال لمدونة قواعد السلوك بالجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.
المبدأ الحادي عشر: بذل الجهد نحو تحقيق امتياز وجودة الخدمة.
المبدأ الثاني عشر: بناء الكفاءات من خلال التشجيع على التعلم وتبادل المعارف.

مراجعة للاستعداد لتنفيذ أهداف التنمية المستدامة.

وفي سبيل دعم الأجهزة العليا للرقابة أطلقت الانتوساي نموذج التدقيق المستدام المحدث (ISAM٢٠٢٤) وذلك لتوفير منهجيات جديدة لدعم الأجهزة العليا للرقابة في تقييم تنفيذ أهداف التنمية المستدامة، مع التركيز على الشمولية والتعاون مع أصحاب المصلحة الآخرين، وتحديثات رئيسة لدمج القضايا البيئية والاجتماعية والاقتصادية في عمليات التدقيق.

كذلك اصدرت المنظمة توجهات بشأن تدقيق الحوكمة البيئة والاجتماعية (ESG) بالإضافة إلى تطوير إرشادات لمواءمة السياسات وتعزيز نهج أصحاب المصلحة المتعددين لما بعد أجندة ٢٠٣٠.

ولتحقيق أهداف الانتوساي في قيام الأجهزة العليا للرقابة بالتحقق من تنفيذ أهداف التنمية المستدامة المعتمدة، يقترح وجود خريطة للطريق للتطوير المستدام في أداء الأجهزة للقيام بذلك الدور المهم والذي يضمن استمر ار إضافة القيمة لعمل الأجهزة العليا للرقابة وذلك على النحو التالي:

أولا: بناء القدرات للأجهزة الرقابية

هناك ست خطوات يمكن اتخاذها من قبل الأجهزة العليا للرقابة لتطوير قدراتها في هذا المجال.

إن أجراء الرقابة على التنمية المستدامة يشكل تحديات منهجية ومفاهيمية جديدة أمام الأجهزة، وهناك العديد من الأجهزة العليا للرقابة قامت بتنفيذ أعمال رقابية على البرامج البيئية وتتحرك الآن نحو التنمية المستدامة، وربما يمثل التحدي خلال السنوات المقبلة التوجه بشكل موسع نحو قضايا تتعدي الحدود التنظيمية أو الفحص بشكل أكبر للروابط بين القضايا الاقتصادية والبيئية والاجتماعية.

والنقطة الأساسية في هذا المجال هي انه يجب على الأجهزة العليا للرقابة أن تحقق التوازن الصحيح، ومن المهم أن يقوم الجهاز بإتباع المنهج التدريجي، وان يتم البدء بتنفيذ مهام رقابية عند كل مرحلة تنموية.

الخطوة الأولي: تحديد الصلاحية

في معظم الحالات يكون للأجهزة العليا للرقابة الصلاحية الكافية لتدقيق معظم جوانب التنمية المستدامة:

تحتاج الأجهزة العليا للرقابة إلى مراجعة صلاحيتها الخاصة من أجل تحديد ما اذا كانت تملك صلاحية تنفيذ أعمال رقابية على أهداف التنمية المستدامة، وفي معظم الحالات، فإن الأجهزة العليا للرقابة التي تملك الصلاحيات لدراسة الاقتصاد والفعالية والكفاءة سوف يكون لديها صلاحيات كافية لفحص معظم جوانب التنمية المستدامة.

ونقطة البداية بالنسبة للأجهزة العليا للرقابة هي تكوين فهم واضح للتنمية المستدامة وتوفر أهداف السياسة التي وضعتها الحكومة للتنمية المستدامة القاعدة التي يتم على أساسها تقييم الأداء.

الخطوة الثانية: وضع الاستراتيجية

الخطوة التالية تحديد ما إذا كانت استراتيجية الأجهزة العليا للرقابة تستجيب لأهداف التنمية المستدامة، والأسئلة التي يمكن طرحها كجزء

من عملية الإدارة الاستراتيجية تتضمن ما يلي[٦]:

- ماهي أهداف الرقابة على التنمية المستدامة؟
- ماهي أهم مجالات التنمية المستدامة التي ينبغي أن تخضع لعملية الرقابة؟
- ماهي القضايا المتعلقة بأعمال الرقابة على التنمية المستدامة؟
- ما هو النهج الذي يجب أن تتبعه عملية الرقابة بخصوص كل قضية من هذه القضايا؟
- هل يوجد بالجهاز خبرة ملائمة أم انه يحتاج إلى التفكير في طلب الاستعانة بخبرات خارجية أو التفكير في تطوير خبرة داخلية خاصة به؟
- ما هو الدور الذي يتوقع أن تقوم به الأجهزة العليا للرقابة من قبل أصحاب المصلحة الرئيسيين (الوطني والإقليمي والدولي)
- ما الدور الذي يمكن أن تلعبه الأجهزة العليا للرقابة على نحو واقعي في ضوء صلاحيتها الحالية وبيئتها وقدرتها؟
- ما الدور الذي يهدف الجهاز إلى لعبه على المدى الطويل؟

الخطوة الثالثة: بناء القدرات والخبرات التراكمية بالأجهزة العليا للرقابة

يتعين على الأجهزة العليا للرقابة تبنى المنهج الرقابي الذي يتلاءم والاستراتيجية المعتمدة والخبرات والموارد المتاحة.

ومن الضرورة التحقق بشأن ما إذا كانت المنهجيات المستخدمة في تنفيذ أعمال رقابة الأداء تعتبر ملائمة، وتوفير الفرق الرقابية المتخصصة أما عن طريق تعيين مختصين أو من خلال استخدام مستشارين خارجيين أو تطوير أداء مدققي الأجهزة الرقابية، ويعتمد ذلك على رؤية وتوجه الجهاز، بالإضافة لذلك، فقد يحتاج الجهاز إلى مراجعة برامجه التدريبية لضمان أن جميع موظفي الجهاز لديهم دراية ومعرفة بأهداف التنمية المستدامة وانهم قادرون على إجراء عمليات التدقيق وفقا للمعايير المطبقة.

من المهم أن يكون هناك لقاءات تعريفية عن أهداف التنمية المستدامة المعتمدة دوليا حتى ٢٠٣٠ على مستوي قطاعات الجهاز، واستضافة بعض خبراء التنمية المستدامة، وتشجيع البحث في ذات المجال، وتبني مجموعة متكاملة من البرامج التدريبية ذات العلاقة تركز على كيفية إعداد تقرير الاستدامة وفقا لمعايير المبادرة العالمية لإعداد التقارير[٧]، وإقامة علاقات متبادلة مع المستوى المحلي أو الدولي، مما يساعد في تحسين قدرة الجهاز على تنفيذ أعمال رقابية أكثر تحديا في مجال التنمية المستدامة.

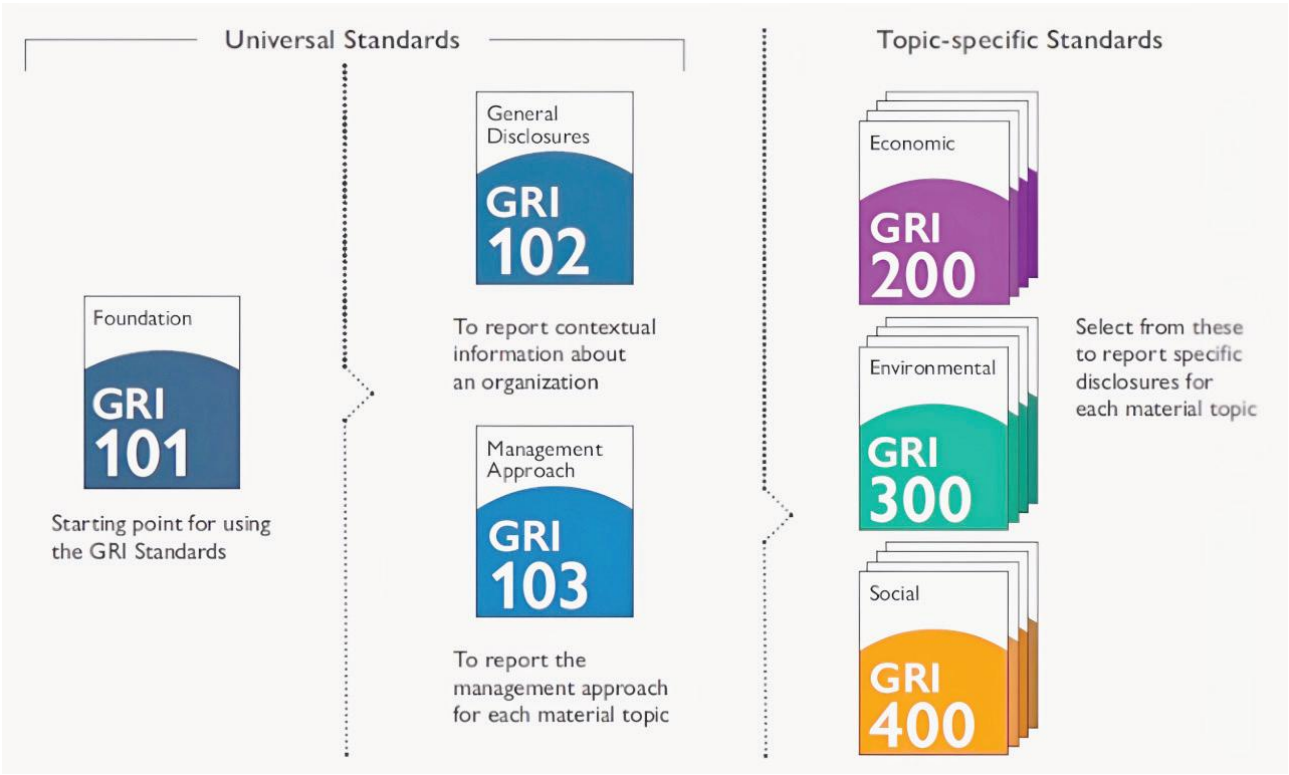
الخطوة الرابعة: تنفيذ الأعمال الرقابية

تتطلب أعمال الرقابة على قضايا التنمية المستدامة الخطوات الأربع المعتادة لأي رقابة (**تخطيط، إطار عمل، إعداد تقارير، ومراجعة رقابية**)، والأهداف الرئيسة – مثل إحداث التأثير، تعزيز المساءلة واستخدام أفضل الممارسات – تظل كما هي لا تتغير. والعمل الرقابي الناجح غالبا ما يحمل في طياته بعض الأسئلة الرئيسة عن الإدارة:

- هل هنالك شخص ما مسؤول؟
- هل يوجد هنالك تخطيط ملائم يتضمن

٦ - يجب على الدول أن تضع أهدافها الخاصة مسترشدة بمستوى طموح أهداف التنمية المستدامة وأهدافها العالمية، ولكن مع مراعاة الظروف الوطنية. ويتطلب وضع أهداف محددة زمنيا تحديد مؤشرات محددة.

٧- Consolidated set of GRI sustainability reporting standards ٢٠١٦.



جداول أداء زمنية، ومقاييس أداء، وأهداف ونتائج متوقعة؟

- هل يوجد لدى الجهاز الرقابي خبرة كافية جاهزة لتنفيذ المهام الموكلة إليها؟

- ما مدى حسن عمل الهيئات المختلفة مع بعضهم البعض؟

- هل تحدد المسؤوليات بشكل واضح؟ وهل يتم إعداد التقارير بأسلوب واضح، وملائم، ومفهوم، وفي الوقت المناسب وهل يتضمن نتائج وتوصيات؟

- هل يوجد قياس ملائم للنتائج مقابل الأهداف والغايات؟

- هل استخدمت المعلومات ذات العلاقة من اجل اتخاذ قرارات سليمة؟

- هل يوجد للجهاز الرقابي ترتيبات ملائمة لتقييم مدى فعالية الإجراءات وإذا كان الأمر كذلك فماذا كانت النتائج.

الخطوة الخامسة: تقاسم المعرفة مع الاجهزة الأعلى للرقابة الأخرى

من الضروري تبادل الخبرات مع أجهزة عليا أخرى للرقابة وذلك لتبادل الأفكار في شأن أفضل الطرق الرقابية لمتابعة خطط التنمية المستدامة، من الواضح بأنه يوجد باستمرار مجالات للتحسين في مجال الرقابة على التنمية المستدامة، ومن الممكن أن يساهم تبادل الخبرات مع الأجهزة العليا للرقابة الأخرى بتقاسم المعرفة والأفكار والمضي جنبا إلى جنب مع التطورات الحديثة، ولا بد من تنفيذ بعض البرامج التدريبية المشتركة، على أساس إقليمي، بالإمكان كذلك تطوير قاعدة بيانات للمساهمة في تحديد وتبادل تلك الخبرات المتخصصة. على أن يتم التركيز على ما يلي:

· الجوانب العملية للتخطيط وتنفيذ عمليات التدقيق المرتبطة بأهداف محددة مثل التغير

المناخي، القضاء على الفقر، وتطوير البنية التحتية.

· تقييم مدي مواءمة السياسات الوطنية مع أهداف التنمية المستدامة.

· كيفية اشراك القطاع الخاص ومنظمات المجتمع المدني في عمليات التدقيق لتحقيق التوافق مع أهداف التنمية المستدامة.

· التركيز على آليات لتحليل تقارير ESG لضمان جودة المعلومات المقدمة من المؤسسات، بما فيها تعزيز استخدام المنصات الرقمية في هذا الشأن.

· ايجاد آليات لإعداد تقارير شاملة تسلط الضوء على نتائج التدقيق، مما يساعد في تحسين السياسات وتخصيص الموارد بشكل أكثر كفاءة.

الخطوة السادسة: إحداث التأثير

كما هو الشأن في رقابة الأداء ينبغي على الجهاز الرقابي أن تتوفر له آلية لمتابعة التوصيات وقياس التأثيرات.

إن السؤال الذي يطرح نفسه هو هل "نقوم بإحداث تأثير والأهم من ذلك هو هل نقوم بإحداث التأثير الذي نريده؟" وكما هو الحال بالنسبة للأشكال الأخرى من رقابة الأداء.

فتقرير التدقيق ليس نهاية العملية. ولا بد من وجود آلية للمتابعة خاصة وأن أهداف التنمية المستدامة هي أهدف طويل الأجل وقد لا يظهر التأثير إلا بعد مرور عدة سنوات.

ثانيا: الاستعداد لتنفيذ أهداف التنمية المستدامة

يستدعي تنفيذ أهداف التنمية المستدامة اتباع نهج حكومي متكامل لتنفيذ أهداف التنمية المستدامة، وبالتالي فمن الأهمية أن تبدأ الأجهزة العليا للرقابة بموضوع التدقيق على مدى استعداد الحكومة لاتباع نهج متكامل لتنفيذ أهداف التنمية المستدامة، يرتكز في محاوره على التحقق مما يلي:

· ما هي الجهود التي بذلت لإشراك جميع أصحاب المصلحة في الأهداف والغايات، بما في ذلك أجهزة الدولة والهيئات التشريعية والجمهور والمجتمع المدني والقطاع الخاص؟

· ما هي الجهود المحددة التي بذلت لإدماج أهداف التنمية المستدامة في تشريعات الدولة وسياساتها وخططها وبرامجها، بما في ذلك استراتيجية التنمية المستدامة القائمة؟

· كيف قامت الدولة بتكييف إطارها المؤسسي من أجل تنفيذ خطة التنمية المستدامة حتي عام ٢٠٣٠؟

· كيف تم أخذ آراء مختلف الوزارات والهيئات ومستويات الحكومة وأصحاب المصلحة غير الحكوميين بعين الاعتبار؟

· كيف يجري إدماج الأبعاد الثلاثة للتنمية المستدامة (الاقتصادية والاجتماعية والبيئية) وكيف يتم تصميم سياسات التنمية المستدامة بحيث تعكس هذا التكامل. ؟

· ما هي الموارد اللازمة من حيث التمويل واحتياجات تنمية القدرات والبيانات والإحصاءات وتقاسم المعرفة والتكنولوجيا والشراكات لتنفيذ خطة عام ٢٠٣٠ في الدولة، بما في ذلك من المعارف المتعلقة بالبيانات والإحصاءات.

· هل الأرقام الأساسية متاحة لكل من مؤشرات أهداف التنمية المستدامة وذات أهداف سنوية يجب تحققها مقابل كل من أهداف التنمية المستدامة؟

· إذا لم تتوفر أرقام خط الأساس، هل تم استخدام أي قيم أخرى بدلا من خط الأساس

وهل هي مناسبة لتحديد الأهداف؟

· ما هي الإحصاءات التي يتم جمعها من النظم الإحصائية الوطنية والسجلات الحيوية، وهل هناك أي ثغرات كبيرة في البيانات الرسمية عن المؤشرات؟

تحديد هدف التدقيق ونطاقه

يجب أن يكون هدف التدقيق العام هو تقييم مستوى الاستعداد لتنفيذ خطة عام ٢٠٣٠ أو أهداف التنمية المستدامة المحددة.

يمكن تحديد أهم أهداف التدقيق ونطاقة على النحو التالي:

· ما هو الغرض من تدقيق الأداء بشأن الاستعداد لتنفيذ أهداف التنمية المستدامة؟

· ما الذي نرغب في تحقيقه في نهاية مراجعة الأداء؟

· ما هي المخاطر والتحديات والفرص؟

· ماهي مكونات الحوكمة الرشيدة التي يمكن مراجعتها فيما يتعلق باستعداد الحكومة لتنفيذ أهداف التنمية المستدامة؟

· ما مدى عمق موضوع التدقيق؟

ثالثا: نموذج الرقابة على التنمية المستدامة في الشركات

تشمل الاستدامة [٨] كلا من إدارة الآثار البيئية والاجتماعية في الشركات، فضلا عن إدارة رؤوس الاموال البيئية والاجتماعية اللازمة لخلق قيمة على المدى الطويل. بالإضافة إلى تأثير العوامل البيئية والاجتماعية على الابتكار ونماذج الأعمال التجارية وحوكمة الشركات.

لذلك يتم فحص موضوعات الاستدامة الخاصة بالشركات تحت خمسة ابعاد للاستدامة بما يتفق مع المسميات Environmental, Social and Governance (ESG)، وقد حدد مجلس معايير المحاسبة المستدامة مواضيع الاستدامة في مجموعة أولية من ٤٣ موضوعا عاما للاستدامة تحت تلك الابعاد الخمسة للاستدامة التالية:

- **البيئة** Environment: يشمل هذا البعد تأثير الشركة على البيئة سواء من خلال استخدام الموارد الطبيعية غير المتجددة كمدخل لعوامل الإنتاج (على سبيل المثال المياه والمعادن والنظام الأيكولوجي والتنوع البيولوجي) أو من خلال العوامل الخارجية البيئية أو غيرها من المخرجات الضارة للبيئة مثل تلوث الهواء والمياه والتخلص من النفايات وانبعاثات الغازات الدفيئة (GHG).
- **رأس المال الاجتماعي (أو التبعيات)** Social Capital (or dependencies): يتعلق هذا البعد بالدور المتوقع من الأعمال في المجتمع – أو توقع مساهمة القطاع الخاص في المجتمع في مقابل الترخيص الاجتماعي بمزاولة العمل. ويتناول هذا البعد ايضا إدارة العلاقات مع اصحاب المصلحة الرئيسيين في الخارج مثل العملاء والمجتمعات المحلية والحكومة. ويشمل القضايا حول الحصول على المنتجات والخدمات والقدرة على تحمل التكاليف والممارسات التجارية المسئولة في مجال التسويق وخصوصية العملاء.
- **رأس المال البشرى** Human Capital يتناول هذا البعد إدارة الموارد البشرية في الشركة (الموظفين والمتعاقدين) باعتبارهم رصيدا اساسيا لتقديم قيمة في الاجل الطويل. ويشمل العوامل التي تؤثر على

٨ - تناول Brundtl التقرير رقم ١٠ تعريف مفهوم الاستدامة او التنمية المستدامة (مستقبلنا المشترك) كالتالي "التنمية التي تلبى احتياجات الحاضر دون المساس بقدرة الاجيال المقبلة على تلبية احتياجاتها الخاصة".

انتاجية الموظفين مثل مشاركة الموظفين في القرارات والتنوع والحوافز والتعويضات فضلا عن جذب واستبقاء الموظفين في أسواق ذات قدرة تنافسية عالية أو مقيدة لمواهب معينة. واخيرا فانه يشمل إدارة صحة وسلامة العاملين والقدرة على خلق ثقافة السلامة للشركات التي تعمل في بيئات العمل الخطرة.

- **نموذج الأعمال والابتكار** Business model and Innovation يتناول هذا البعد تأثير العوامل البيئية والاجتماعية على الابتكار ونماذج الأعمال. وهو يتناول ادماج العوامل البيئية والاجتماعية في خلق القيمة بالشركات بما في ذلك كفاءة استخدام الموارد والابتكار في عملية الإنتاج، وكذلك ابتكار المنتجات والنظر في كفاءة ومسئولية التصميم في مرحلة الاستخدام والتخلص من المنتجات. ويشمل ايضا إدارة الآثار البيئية والاجتماعية على الاصول المادية والمالية – اما من الشركة ذاتها أو من خلال تلك التي تديرها مثل الائتمان للأخرين.
- **القيادة والحوكمة** Leadership and Governance: يشمل هذا البعد إدارة القضايا اللازمة لنموذج الأعمال التجارية أو الممارسات الشائعة في هذه الصناعة والتي تعتبر في نزاع محتمل مع مجموعات اصحاب المصلحة (الحكومة والمجتمع والعملاء والموظفين) وبالتالي خلق المسئولية المحتملة أو ما هو اسوأ وجود قيود أو الغاء ترخيص بالعمل. ويشمل ذلك الامتثال التنظيمي، ويشمل ايضا إدارة المخاطر وإدارة السلامة وإدارة الموارد وتضارب المصالح والسلوك المناهض للمنافسة والفساد والرشوة. إضافة لخطر تواطؤ فيما بين القائمين بالأعمال التجارية.

الخاتمة

مازالت هناك تحديات كبيرة تعيق تحقيق أهداف التنمية المستدامة عالميا وفقا لتقرير حديث صدر عن الأمم المتحدة، كما أن تلك التحديات تمتد إلى إصلاح البنية المالية العالمية والتي أصبحت أكثر الحاحا من أي وقت مضي حتى تتمكن الدول ذات الدخل المنخفض والمتوسط من الوصول الى تمويلات طويل الاجل بأسعار معقولة لتحقيق أهداف التنمية المستدامة الملحة.

وهنا يبرز الدور المحوري المهم للأجهزة العليا للرقابة والمنظمات الرقابية العالمية، وذلك للتأكد من مدي استعداد الأنظمة والبرامج الحكومية الوطنية لتحقيق أهداف التنمية المستدامة المحددة مسبقا، إضافة لإجراءات التدقيق المتقدمة لتلك البرامج للوقوف على حجم الإنجاز وإصدار التوصيات اللازمة لزيادة فعالة تلك البرامج.

وفي هذا الصدد فإن لمنظمة الانتوساي دورا مهما والمنظمات الإقليمية التابعة لها في تطوير أنظمة وادلة الرقابة والتقييم وأفضل الممارسات المهنية للتحقق من كفاءة وفالية البرامج الحكومية المرتبطة بأهداف التنمية المستدامة.

وأخيرا فإن نموذج التدقيق المستدام الصادر عن منظمة الانتوساي ٢٠٢٤ ISAM، يعد ركيزة رئيسة في تقييم أهداف التنمية المستدامة، ويجب على الأجهزة العليا للرقابة تنفيذ أنشطة تدريب متقدمة للأعضاء الرقابيين بتك الأجهزة لزيادة التراكم المعرفي لديهم بذات الخصوص، وكذلك تنفيذ مهام رقابية مشتركة مع أجهزة عليا زميلة في مجال التدقيق المستدام لتقاسم المعرفة وخاصة في ظل استخدام نماذج التقييم التي تستند لأنظمة الذكاء الاصطناعي، الأمر الذي ينعكس إيجابا على زيادة كفاءة وفعالية تقييم أهداف التنمية المستدامة وإصدار التوصيات الفعالة بشأنها.

المصادر

· د. أيمن الغباري، دور المحاسبة المستدامة في تقييم الاداء البيئي والمجتمعي والحوكمة للشركات مجلة الرقابة، الكويت، العدد ١٣، سنة ٢٠١٧.

· قراءة في اتفاقيات جوهانسبرغ ٢٠١٠ النظرة المستقبلية للرقابة على عمليات التنمية المستدامة، مجلة الرقابة، الكويت، العدد ٢٦ سنة ٢٠١١.

· United Nations, Sustainable Development GoalsReport,٢٠٢٤.

· INTOSAI,IDIS SDS Audit Model , IDI, ٢٠٢٤.

· Auditing Sustainable Development Goals, IDI, ٢٠١٧.

· Auditing Preparedness for Implementation of Sustainable Development Goals, IDI,٢٠١٧.

· https: //sustainabledevelopment.un.org/post٢٠١٥/summit.

· United Nations, transforming our world: the ٢٠٣٠ agenda for sustainable development, ٢٠١٥.

· Consolidated set of GRI sustainability reporting standards ٢٠١٦.

· ISSAI ٥١٣٠ – Sustainable Development: The Role of Supreme Audit Institutions,٢٠٠٤.

· ISSAI ١٢: The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to the lives of citizens.

بحث بعنوان

"دور الأجهزة العليا للرقابة في تقييم نظم الرقابة الداخلية عند تخطيط عملية مراجعة القوائم المالية دراسة استقرائية عن المبادئ الأساسية للرقابة الداخلية COSO بالتطبيق على البنوك".

المحاسب الدكتور/ عادل محمد رزق،
مدير عام الإدارة المركزية للرقابة علي البنوك

مقدمة:

ان نظم الرقابة الداخلية تعتبر بمثابة خطوط الدفاع الأساسية لحماية أصول وممتلكات المؤسسات من العديد من المخاطر المتعلقة بصحة البيانات والتقارير المالية وحماية المؤسسات من مخاطر الغش والتدليس والعديد من التحريفات الهامة في القوائم المالية، حيث أن تفهم نظام الرقابة الداخلية في الجهات محل المراجعة لها من الأهمية الكبيرة لمدققي الحسابات سواء من داخل النطاق الحكومي أو من خارجه، فضلاً عن ذلك دور الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بصفة عامة والجهاز المركزي للمحاسبات بصفة خاصة ينطلق من أداء المهام الأساسية المناطة له في الرقابة المالية أو رقابة الالتزام أو رقابة الموارد البشرية. ويمكن القول أن تفهم نظام الرقابة الداخلية يمثل الخطوة الأولى في عمل المراجع إذ في ضوء هذا التفهم يعد إجراءات المراجعة ويحدد حجم الإختبارات التي سيعتمد عليها في الفحص وكذلك التعرف على نقاط الضعف وأوجه القصور

الموجودة في الإجراءات تمهيدا للتوصية بعلاجها إحكاماً للرقابة.

ومن هذا المنطلق تظهر أهمية البحث لتسليط الضوء على اهم المبادئ الأساسية للـ COSO لدراسة دور الأجهزة العليا للرقابة في تقييم نظام الرقابة الداخلية عند تخطيط عملية مراجعة القوائم المالية بالتطبيق على البنوك.

من خلال التركيز على دور الجهاز المركزي للمحاسبات بإبراز دور و عمل الفنيين من مدققي الحسابات بإداراتهم المختلفة في دراسة وتفهم عناصر الرقابة الداخلية عند تكليفهم بمهام المراجعة على الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز، إذ يهدف مدققى الحسابات من دراستهم وتفهمهم لنظم الرقابة الداخلية إلى دراسة مبادئ الرقابة الفعالة ومدى تأثيرها على مخاطر التحريف الهام والمؤثر، وتصميم طبيعة وتوقيت ومدى الحاجة لإجراءات أخرى للمراجعة، وفي ضوء ذلك يتم تخطيط الإختبارات الأساسية التي تهدف إلى التأكد من عدالة البيانات المالية بصورة كافية، وفي ضوء ما تقدم فان مشكلة البحث تتناول تسليط الضوء على مكونات نظم الرقابة الداخلية في ضوء مبادئ COSO، والتركيز على معيار المراجعة المصرى (رقم ٣١٥ بشان تفهم المنشاة وبيئتها ومخاطر التحريف الهام) وما له من أهمية لمدققي الحسابات، وتأثير مستوى العناية المبذولة في تفهم نظام الرقابة الداخلية للجهات محل المراجعة، وانعكاس ذلك على تخطيط إجراءات المراجعة وفي النتائج التي يتم التوصل إليها.

فرض البحث: استند البحث إلى فرضية رئيسية هي: إعتماد مدققى الحسابات على تفهم نظام الرقابة الداخلية والتعرف على نقاط الضعف وأوجه القصور الموجودة في هذه النظم عند تخطيط إجراءات المراجعة من خلال دراسة مبادئ الـCOSO وانعكاس ذلك على إجراءات المراجعة تمهيدا للتوصية بعلاج الثغرات في نظم الرقابة الداخلية إحكاماً للرقابة.

أهداف البحث:

يهدف البحث إلى التعرف على اطار COSO للرقابة الداخلية المحدث لسنة ٢٠١٣ والمبادئ الجديدة التي تم اضافتها ضمن المكونات الخمسة للاطار فضلا عن جوانب التركيز لكل مبدأ بالتطبيق على البنوك من خلال تصميم استمارة فحص (قائمة استقصاء عن مدى تطبيق مبادئ

اللـ COSO) تغطي مكونات الاطار ومبادئه يمكن للمدقق الاسترشاد بها للتعرف على نقاط الضعف في الرقابة الداخلية.

خطة البحث: وقد تم تقسيم البحث إلى ثلاث مباحث، إذ يتضمن المبحث الأول ماهية وأهمية نظم الرقابة الداخلية و تفهمها في ضوء المبادئ الأساسية للـ COSO ضمن مراحل عملية المراجعة في ضوء معيار المراجعة المصري رقم ٣١٥، وتناول المبحث الثانى دور الجهاز المركزى للمحاسبات في تفهم نظم الرقابة الداخلية من خلال إجراءات مدققى الحسابات، المبحث الثالث حالة عملية لتفهم عناصر الرقابة الداخلية (تصميم قائمة تتضمن المبادئ الأساسية للـ COSO).

المبحث الأول

ماهية وأهمية نظم الرقابة الداخلية وتفهمها في ضوء المبادىء الأساسية للـ COSO

ماهية نظام الرقابة الداخلية: بادئ الأمر تعرف الرقابة الداخلية بأنها "مجموعة من الضوابط والأسس والقواعد والتي تضعها الإدارة بهدف المحافظة علي أموال الجهة، وتحقيق الدقة المحاسبية في تسجيل عملياتها في دفاترها وسجلاتها" ويرى باحث أخر ان نظام الرقابة الداخلية، هو "كل الوسائل المستخدمة في التنظيم الداخلي للمنظمة وتنسيق الأعمال" بهدف تحقيق الأهداف التالية:

- المحافظة علي الموارد وحمايتها من الاسراف والاختلاس وعدم الاستخدام بكفاية.
- التحقق من دقة البيانات المحاسبية والبيانات المتعلقة بالتشغيل لإمكانية الاعتماد عليها.
- قياس مدى تحقيق المستهدفات مع سياسات الجهة بغرض تشجيع هذا الاتجاه.
- الحكم علي كفاية العمل في الجهة.

ونجد أن ارشادات المراجعة المصدرة من المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين: قد عرفت نظام الرقابة الداخلية إنه "الخطة التنظيمية والوسائل والإجراءات الموضوعة من قبل المنظمة للمساعدة في تحقيق أهداف الإدارة نحو التأكد من سلامة وكفاءة تنفيذ الاعمال للمنظمات بصفة عامة"، وبتطبيق نظم الرقابة الداخلية، وفعاليتها وانعكاساتها على أعمال البنك ومدى تطبيق سياسات الإدارة والمحافظة علي الأصول والممتلكات ومنع واكتشاف الغش والخطأ، وكذلك التأكد من صحة واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد البيانات المالية السليمة في الوقت المحدد لها. ومن ثم يمتد نظام الرقابة الداخلية إلي أبعد من تلك الأمور المتعلقة مباشرة بوظائف النظام المحاسبي حتى انه يمتد إلى اتخاذ القرار الائتماني.

ولقد عرفت لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الرقابة الداخلية بأنها: تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المؤسسات بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها

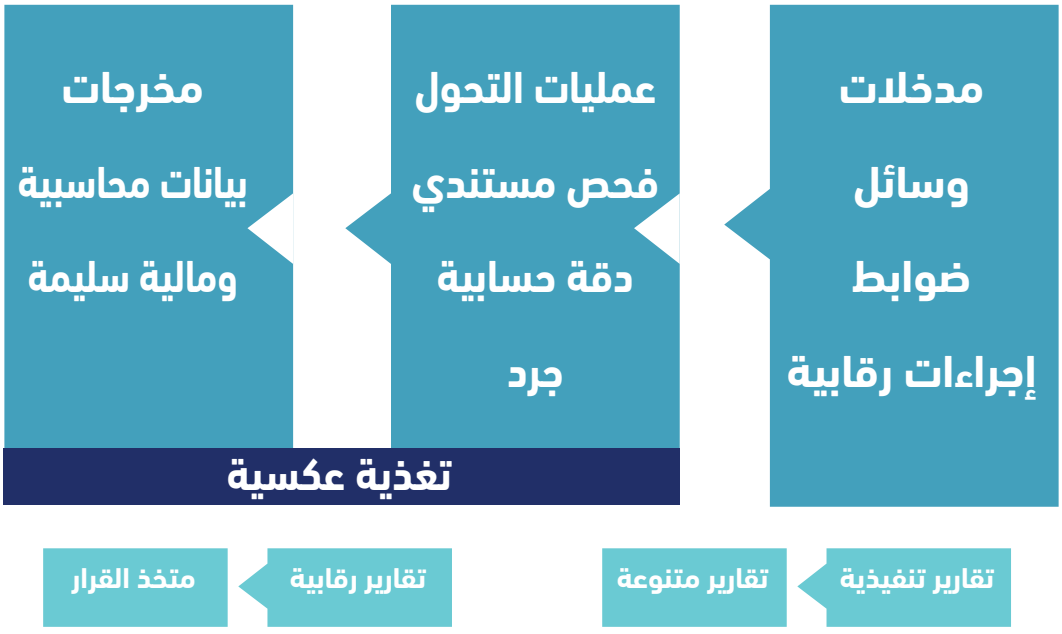
ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة. ومن جهة أخرى، فإن هذا التعريف يخدم عملية التدقيق الخارجي وجوانبها. "تعد خطة تنظيمية إدارية محاسبية للضبط الداخلي عند استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لدى البنك وصولاً إلى اعلى معدلات ممكنة من الكفاية الانتاجية".

ويمكن تعريف نظام الرقابة الداخلية من منظور علاقته بعلم المحاسبة والتدقيق، انها "عملية محددة الأركان لضمان تحقيق أهداف المنظمة في مجال الفعالية التشغيلية والكفاءة، وإعداد التقارير المالية الموثوق بها، والامتثال للقوانين واللوائح والسياسات، والرقابة الداخلية تشمل كل جانب من خلاله يتم التحكم أو التخفيف من المخاطر التي تتعرض لها المنظمة".

ومما سبق يلخص الباحث أن الرقابة الداخلية هي نظام يتكون من مجموعة من الضوابط والأسس والقواعد والإجراءات وخطة تنظيمية محددة تضعها المؤسسة لمساعدة الإدارة في تحقيق اهدافها المتعددة واتخاذ القرارات السليمة وحماية أصولها وممتلكاتها ومنع واكتشاف الغش والخطأ. ويمكن القول ان المكونات الأساسية للرقابة الداخلية من منظور نظرية النظم هي مجموعة من المدخلات وهي الخطة التنظيمية والوسائل والضوابط والإجراءات الرقابية الموضوعة من قبل الإدارة وعمليات تحويل تتمثل في قيام المراجع الداخلي بأداء مسئوليته ومهامه المناط القيام بها (سواء فحص مستندي، دقه حسابيه، جرد...) ومخرجات تتمثل في التأكيد علي صحة واكتمال السجلات والدفاتر المحاسبية وإعداد البيانات المحاسبية والمالية السليمة في الوقت المحدد لها التي تعتبر مدخلات لنموذج اتخاذ القرار من خلال تقارير تقدم لمتخذي القرار، ويمكن توضيح ذلك من الشكل التوضيحي التالي رقم (١):

التغير في مفهوم الرقابة الداخلية: في الفترة الأخيرة حل اصطلاح الرقابة الداخلية محل اصطلاح الضبط الداخلي، والذي كان يستعمله المحاسبون سابقا، هذا التغير في الاصطلاح اشتمل على توسيع في مفهوم وأغراض الرقابة الداخلية، فاصطلاح الضبط الداخلي كان يستعمل للدلالة علي الإجراءات التي تتبع في إدارة الحسابات والإدارة المالية بهدف التقليل من الاخطاء إلي الحد الأدنى، والمحافظة علي الأصول وعلي وجه الخصوص النقدية من السرقة أو الضياع، فنجد أن الجمعية الأمريكية للمحاسبين العامين قد عرفت الرقابة الداخلية كالاتي: بأنها الإجراءات والطرق المستخدمة في البنوك من أجل الحفاظ علي النقدية والأصول الأخرى بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية إمساك الدفاتر ومن الملاحظ أن التعريف أظهر أهمية المحافظة علي النقدية حيث أنه في ذلك الوقت كان يعتبر نظام الرقابة الداخلية وسيلة لمنع واكتشاف التلاعب في النقدية والآن فإن بعض المحاسبين يربطون الرقابة الداخلية بالإجراءات الخاصة بتحصيل ودفع النقدية إلي حد أقل بالأصول المتداولة الأخرى وخصوصاً حسابات العملاء والاستثمارات والمخزون السلعي بالرغم من أن المحافظة علي النقدية يعتبر وظيفة أساسية من وظائف الرقابة الداخلية إلا أنه يعد واحدا من أغراض هامة أخرى.

وبجانب الوظائف المالية والمحاسبية للبنوك فإن نطاق الرقابة الداخلية يتضمن نشاطات متعددة مثل الائتمان المصرفي، العمليات المصرفية، خدمة العملاء، برامج تدريب العنصر البشرى، المراجعة الداخلية والتفتيش الداخلى، التحليل



الشكل التوضيحي رقم (١)

الإحصائي للقرار الائتماني ودراسات المخاطر والتنبؤ بها ودراسة كفاية الحد الادنى لمعيار كفاية رأسمال البنوك في ضوء اتفاقية بازل ١، ٢، ٣ مع رقابة جودة المنتج المصرفي، وجداول تطبيق مفهوم الإدارة بالأهداف بالفروع.

وعلي هذا فإن مفهوم الرقابة الداخلية في البنوك يشمل جميع إدارات البنك وأوجه نشاطه المتنوعة وفتتضمن الطرق التي تفوض بها الإدارة العليا مسئولياتها لوظائف منح الائتمان وقبول الودائع والقيام بكافة الوظائف الأساسية للبنوك.

كما تشمل البرامج اللازمة لإعداد وتحقيق المستهدفات من الفروع من منح الائتمان وقبول الودائع، وتوزيع التقارير والتحليلات لجميع مستويات الإدارة (تنفيذية، إشرافيه، عليا)، والتي تمكن المسئولين من مراقبة مختلف نشاطات البنك، لذا فاستخدام الميزانيات التقديرية والتكاليف المعيارية، والتفتيش الداخلي، ودراسه جودة الخدمة المصرفية وبرامج التدريب للعنصر البشرى تعتبر كل هذه جوانب هامة من الجوانب الفاعلة للرقابة الداخلية، وان كانت ليست ببعيدة كل البعد علي النشاط المالي والمحاسبي إذ أنها تعتمد علي فنيين ومحاسبين ومدققين داخليين وموظفي البنك (بنكرز) ومسؤولي مخاطر وائتمان وخطابات ضمان واعتمادات مستنديه.. وغيرها من الوظائف الأساسية بالبنوك.

أهداف الرقابة الداخلية: تهتم الرقابة الداخلية المتعلقة بالنظام المحاسبي في البنوك بتحقيق الأهداف كما يلى:

• تنفيذ العمليات وتقديم الخدمات المصرفية المتنوعة طبقاً لاعتماد الإدارة وفى ضوء القواعد والتعليمات الرقابية.

• تسجيل العمليات المتنوعة بالقيم الصحيحة وفي الحسابات المتعلقة بها، وفي الفترة المحاسبية التى تمت فيها لتسهيل إعداد السياسات المالية داخل إطار من السياسات المحاسبية.

• التأكد من انه يتم التعامل في أصول البنك طبقاً لاعتماد الإدارة وفى ضوء التعليمات الرقابية وادلة العمل المختلفة.

• التأكد من انه يتم مطابقة سجلات الأصول المختلفة دورياً مع الأصول الفعلية الموجودة ويتم اتخاذ الإجراء المناسب فيما يتعلق بأية فروق، وقد تتضمن إجراءات الرقابة الداخلية المصممة لتحقيق هذه الأهداف مراجعة دقة العمليات الحسابية في السجلات، وإجراء التسويات والمطابقات وحسابات المراقبة وموازين المراجعة، واعتماد المستندات وإحكام الرقابة عليها، والمقارنة مع مصادر المعلومات الخارجية، ومطابقة نتائج جرد النقدية والأوراق المالية وغيرها من الأصول في البنوك مع الدفاتر والسجلات المحاسبية، وأخيراً مقارنة النتائج الفعلية مع تقديرات الموازنة.

محددات الرقابة الداخلية: لا توفر الرقابة الداخلية ضماناً قاطعاً ونهائي لتحقيق أهداف الإدارة نتيجة لبعض أوجه القصور التي تلازم النظام المطبق مثل:

• تتوقع الإدارة أن يكون نظام الرقابة الداخلية مجدياً اقتصادياً بمعني الا تكون تكلفته غير متناسبة مع الخسائر المتوقعة نتيجة الغش أو الخطأ، (سقف التوقعات).

• توجه نظم الرقابة عادة إلي أنواع العمليات العادية المتوقعة (دون العمليات غير العادية) دون بعض العمليات الاستثنائية.

• الاخطاء البشرية المحتملة الناتجة عن الإهمال والتقصير وسوء التقدير أو عدم فهم التعليمات الرقابية الصادرة.

• إمكانية التحايل ومخاطر الأمن السيبرانى علي نظم الرقابة الداخلية الإلكترونية عن طريق التواطؤ بين أطراف داخل البنك أو خارجها. (المخاطر التشغيلية الناتجة عن اخفاق نظم الرقابة الداخلية عن تحقيق أهدافها).

أهمية الرقابة الداخلية: من استقراء ما سبق الاشارة أعلاه فإن أهمية الرقابة الداخلية تتضح في حالة تحقيق تلك الأهداف.

ولكن يثار تساؤل ما هي العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي؟ فالعلاقة بين التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية علاقة مباشرة مستمرة ومتتابعة، حيث يعتبر من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الفعال وجود قسم التدقيق الداخلي داخل البنك، وتتمثل مهمته في التأكد من مدى تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات التي تم وضعها، وكذا التأكد من دقة المعلومات المالية والتحقق من عدم وجود أي تلاعبات أو مخالفات.

ولأهمية الرقابة الداخلية في البنوك: فقد اصدر البنك المركزي المصري تعليمات محددة بما تتوافق مع أحكام (قانون البنك المركزي والجهاز المصرفي القانون رقم ١٩٤ لسنه ٢٠٢٠) بهدف تعزيز وتطوير مفهوم الحوكمة ونظم الرقابة الداخلية بالقطاع المصرفي، وما لذلك من أهمية في الحفاظ على الاستقرار المصرفي ومواجهه التحديات المختلفة، ولاسما المخاطر المتنوعة في البنوك ومن أهمها المخاطر التشغيلية الناتجة من اخفاق نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه.

علاقة تطبيق الحوكمة بالرقابة الداخلية في البنوك: الحوكمة هي الاطار الذي ينظم العلاقات بين مجلس إدارة البنك والإدارة العليا وحملة الاسهم وأصحاب المصالح الأخرى وتتناول الحوكمة الاسس التي يتبعها البنك لتحديد أهدافه والموارد اللازمة لتحقيقها وكذا الاشراف على الأداء كما تحدد الحوكمة مسؤوليات وواجبات جميع الأطراف المعنية بالبنك وكذا النهج الذي يتبعه مجلس الإدارة والإدارة العليا لمباشرة اعمال البنك والاشراف عل أنشطته اليومية، حيث تنقسم هذه التعليمات إلى جزئيين

الجزء الأول يتعلق بالحوكمة التي تنظم العلاقة بين مجلس إدارة البنك والإدارة العليا وحملة الأسهم وأصحاب المصالح الأخرى وتحدد واجبات ومسؤوليات كل منهم.

والجزء الثانى مكونات النظام الشامل للرقابة الداخلية بالبنوك، وهذه التعليمات تتناول ما يأتي:

• أنواع الاستراتيجيات وتحديد الأهداف في ضوء التعليمات الرقابية الصادرة من البنك المركزي وادلة العمل بالبنوك وكافة الإجراءات والقواعد المصرفية المتعارف عليها.

• تحقيق التوازن بين الالتزام بالمستولية تجاه المساهمين واصحاب المصالح الأخرى وحماية مصالح المودعين.

• التأكد من أن نشاط البنك يتم في ضوء مفهوم الاستمرارية، والحفاظ على معدلات وأساليب وتدابير الأمان والسلامة المصرفية مع الالتزام بالقوانين والضوابط السارية.

• وضع سياسات داخلية فعالة فيما يتعلق بمبادئ الحوكمة والتأكد من تطبيقها.

• مباشرة أعمال وأنشطة البنك اليومي بطريقة ديناميكية اخذا في الاعتبار كافة القواعد والتعليمات الرقابية الصادرة من البنك المركزي وادلة العمل المنظمة لذلك في البنوك.

• تحديد مستوى المخاطر المقبول للبنك في ضوء تعليمات المتعلقة بمعيار كفاية

راس المال وفقا لاتفاقية بازل ١، ٢، ٣ وكافة تعديلاتها الحالية.

الإطار العام للرقابة الداخلية للبنوك: في ضوء التعليمات الرقابية الصادرة من البنك المركزي المصري تتكون من أربع خطوط دفاعية أساسية هي:

خط الدفاع الأول: القطاعة التنفيذية (التشغيلي)، وهي تقوم بالمهام المنوطة بها البنوك من قبل الودائع والخدمات المصرفية ومنح القروض وغيرها.

خط الدفاع الثاني: قطاعات (المخاطر والالتزام)، وتقوم بمهام متعلقة بتقدير المخاطر والتأكد من الالتزام بالقوانين واللوائح الرقابية والقرارات النافذة.

خط الدفاع الثالث: ويتمثل قطاع المراجعة الداخلية والتفتيش، ويقوم بالرقابة ومراجعة أداء العناصر البشرية بالبنك والتأكد من تحقيق الأهداف المطلوبة.

خط الدفاع الرابع: الرقابة الخارجية، وتتمثل في مدققي الحسابات والجهاز المركزي للمحاسبات، والبنك المركزي.

ويتصل بهذا السياق المراجعة التشغيلية للقطاعات التنفيذية ومالها من أهمية من قيام البنك بتحقيق أهدافه، لذا سوف يعرض الباحث للمراجعة التشغيلية في البنوك لما لها من أهميه، وتعرف المراجعة التشغيلية بأنها: أداة لإختبار وفحص الهيكل التنظيمي للبنك وفروعه أو أحد أقسامه أو إداراته ويشمل الفحص الخطط وطرق وأساليب تنفيذ العمليات واستخدام الموارد البشرية والمادية، وذلك لكشف القصور أو الضعف أو الأخطاء التي قد تحدث واقتراح الإجراءات اللازمة لتصحيحها لمساعدة الإدارة في أداء مسؤولياتها بكفاءة وفاعلية ووقتية، حيث ان العناصر التي يرتكز عليا تعريف المراجعة التشغيلية:

١- يركز على الفحص والتحليل والتقييم لأداء الإدارة وليس فقط على الدفاتر والسجلات والتقارير المالية.

٢- مساعدة الإدارة بتقديم التوصيات والمقترحات والحلول للمخاطر والأخطاء لترشيد القرارات الإدارية. فالمراجعة التشغيلية في ظل مفهوم المراجعة الداخلية الشامل تركز على الابعاد التشغيلية للقرارات اليومية والاستراتيجية والتشغيلية، أكثر من تركيزها على الجانب المالي فقط، حيث تواجه البنوك مخاطر متعددة في الائتمان، مخاطر التركز، والسيولة، والسوق و التمويل، ومخاطر تشغيلية وصعوبات مالية أخرى، ولكي تتمكن من اكتشافها قبل وقوعها تسعى للتركيز على المراجعة التشغيلية، حيث يشمل جميع الجوانب المختلفة لاتخاذ القرار.

ومن اهم أهداف المراجعة الداخلية في ضوء معايير المراجعة الداخلية:

١- مراجعة مدى مصداقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة لتحقيق ذلك.

٢- مراجعة الأنظمة للتأكد من مدى الالتزام بسياسات وخطط المنشأة خاصة التي لها تأثير على العمليات والتقارير.

مراحل مراجعة القوائم المالية في البنوك ويمكن تلخيص هذه المراحل على النحو التالي:

أولاً: التكليف بأعمال المراجعة: تختلف إجراءات التكليف بأعمال المراجعة بحسب كون مدقق الحسابات من داخل النطاق الحكومي من الأعضاء الفنيين بالجهاز ام من خارج النطاق الحكومي، حيث ان الجهاز المركزي ينظمه قانون الجهاز رقم ١٤٤لسنة ٨٨ المعدل بالقانون ١٥٧ لسنة ٩٨ قد أشار في مادتيه الثالثة والرابعة إلى ان الجهاز يباشر اختصاصاته بالنسبة إلى جهات بعينها، على حين ان عملية التكليف بمراجعة القوائم المالية بالنسبة للمؤسسات المهنية تخضع لاتفاق مدقق الحسابات مع

العميل على شروط المهمة، ويتم من خلال خطاب الارتباط بالمراجعة والذى يتضمن:

• الهدف من مراجعة القوائم المالية.(معيار المراجعة المصري رقم ٢٠٠ بشان الهدف من مراجعة القوائم المالية والمبادئ العامة التي تحكمها).

• مسئولية الإدارة عن القوائم المالية، وكذا نطاق المراجعة متضمنا الإشارة إلى القوانين السارية والاصدارات المهنية ذات العلاقة. شكل التقرير، الحقيقة الخاصة بالمخاطر التي لا يمكن تجنبها والمرتبطة بأي عملية مراجعة، أية ترتيبات اخرى تفيد مدقق الحسابات لأبداء رأيه.

• الحق غير المقيد في الاطلاع على الدفاتر والمستندات والمعلومات. (راجع معيار المراجعة المصري رقم ٢١٠ بشان شروط التكليف بعمليات المراجعة).

ثانيا: التخطيط: اشار معيار المراجعة المصري رقم (٣٠٠) بشأن تخطيط عملية مراجعة قوائم مالية ينبغي على مدقق الحسابات ان يقوم بالتخطيط لعملية المراجعة حتى يتم أداء مهمة المراجعة بطريقة فعالة، ويتطلب التخطيط لعملية المراجعة وضع خطة محددة الابعاد للمراجعة (بعد زمنى، بعد بشرى، بعد تقنى، بعد فنى، بعد إجرائي) بهدف تخفيض وتخفيف خطر المراجعة لمستوى منخفض مقبول نسبيا، أي ان مخرجات مرحلة التخطيط تتمثل في خطة وبرنامج المراجعة مكتمل الجوانب ومكتوب في ضوء معايير المراجعة وإختبارات التحقق لنظام الرقابة الداخلية والتي من خلالها يتم تحديد نطاق وتوقيت وتوجيه عملية المراجعة، ويمكن عرض مراحل عملية التخطيط على النحو التالي رقم (٢):

إن مرحلة التخطيط تبدأ بتفهم منظومة الرقابة الداخلية للبنك وبيئته، بما في ذلك نظامه الأساسي وهيكله التنظيمي وكافه جوانب نشاطه بدرجة كافية لتحديد، وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في مراجعة القوائم المالية، وان يكون هذا التفهم كافيا إلى المدى الذى يستطيع معه مدقق الحسابات القيام بوضع خطة المراجعة، مع مراعاة أنه يمكن تحسين كفاءة وفعالية عملية المراجعة من خلال مناقشة مدقق الحسابات لمحتويات التخطيط مع المسئولين عن الحوكمة ومع إدارة المنشاة (معيار المراجعة المصري رقم ٢٦٠ الاتصال بمسؤولي الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة).

ثالثا: مرحلة جمع أدلة الإثبات (إختبارات الرقابة والإختبارات التفصيلية): أشار معيار المراجعة المصري رقم (٥٠٠) بشأن ادلة المراجعة ان بعد تحديد مدقق الحسابات لاستراتيجية المراجعة ووضع خطة المراجعة فان على مدقق الحسابات الحصول على أدلة أثبات كافية وملائمة لكى يستطيع التوصل إلى استنتاجات لتكون الأساس الذى يبنى عليه رأيه المهني، حيث يتم الحصول على أدلة المراجعة الملائمة والمناسبة من خلال القيام بالعديد من الإختبارات للرقابة.

إختبارات الرقابة (التحقق): هي إختبارات للحصول على أدلة الإثبات المتعلقة بملائمة التصميم والتشغيل الفعال للنظام المحاسبي ولنظام الضبط الداخلي سواء كان مدقق الحسابات يريد الاعتماد على هذا الإجراء في الحصول على أدلة الإثبات بمفرده أو لتدعيم إجراءات جوهرية أخرى، حيث تتطلب إختبارات التحكم القائمة على النهج القائم على المخاطر من المؤسسات الاقتصادية بصفة عامة والبنوك بصفة خاصة بتقييم وتحديد المجالات عالية المخاطر وإعطائها الأولوية في النطاق وفى النهج القائم على المخاطر بهدف تخفيض المخاطر ضمن مستويات مقبولة، وضمان استمرارية الأعمال.

الإختبارات الجوهرية: هي الإختبارات إلى تنجز للحصول على أدلة الإثبات التي تكشف عن الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية وهى على النحو التالي:

• إجراءات تحليلية، إختبارات تفصيلية للمعاملات، إختبارات تفصيلية للأرصدة.

رابعا: مرحلة إتمام عملية المراجعة: بمجرد حصول مدقق الحسابات على ادلة الاثبات الكافية والملائمة، فأن مدقق الحسابات يكون عليه القيام بإتمام عملية المراجعة و التي تتضمن الخطوات التالية:

• تقييم مدى كفاية وملائمة ادلة الاثبات في ضوء التقييم الاولى لمخاطر التحريف الهام بمرحلة التخطيط.

• تحديد مستوى الاهمية النسبية النهائي.

• تقييم كلى للقوائم المالية في ضوء التحريف المكتشف.

• مراعاة ملائمة فرض الاستمرارية للمنشأة.

• مراعاة تأثير الاحداث اللاحقة على البيانات المالية وعلى تقرير مدقق الحسابات، مراجعة وتقييم النتائج المستنبطة من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها.

• تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد بان كافة أعمال المراجعة قد تمت حسب معايير المراجعة.

خامسا: مرحلة اعداد تقرير المراجعة: المرحلة الأخيرة من مراحل عملية المراجعة تتمثل في إصدار تقرير المراجعة في ضوء تقييم النتائج المستنبطة من ادلة الاثبات التي تم الحصول عليها والتي تشكل أساسا لإبداء الرأي حول البيانات المالية وتوصيل هذا الرأي لمستخدمي القوائم المالية والذى قد يكون متحفظ أو غير متحفظ.

باستعراض مراحل عملية المراجعة نجد ان تفهم نظام الرقابة الداخلية تعتبر من الخطوات الجوهرية اللازمة لوضع استراتيجية المراجعة وخطة المراجعة.

لذا على مدقق الحسابات ان يتفهم نظام الرقابة الداخلية ذو الصلة بأعمال المراجعة وهو ما يتم استعراضه بالمبحث الثاني.

المبحث الثاني

عناصر الرقابة الداخلية في ضوء مبادئ COSO

أهداف الرقابة الداخلية: من منطلق ان الرقابة الداخلية هي العملية المصممة والتي يتم تنفيذها بواسطة المسئولين عن الحوكمة والإدارة والافراد الآخرين وذلك لإعطاء درجة تأكد معقولة عن تحقيق أهداف البنك فيما يخص:

١. مصداقية اعداد التقارير المالية.

٢. المحافظة على الاصول.

٣. فعالية وكفاءة العمليات.

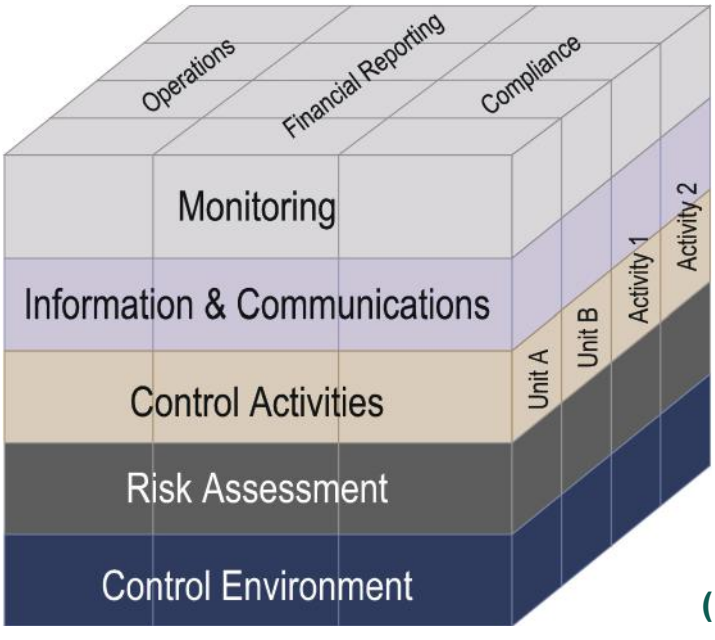
٤. الالتزام بالقوانين والنظم المطبقة.

عناصر الرقابة الداخلية في ضوء اطار COSO:
يعد اطار COSO المتكامل للرقابة الداخلية من اكثر الاطر المقبولة في مجال الرقابة الداخلية، اذ يعد خط الدفاع ومعيار الدفاع الأساسي لتقييم، والابلاغ، وتحسين نظام الرقابة الداخلية، ونظرا للمخاطر الكبيرة في بيئة الاعمال، قامت لجنة دعم المنظمات COSO بتحديث اطار الرقابة الداخلية من خلال تدوين مبادئ فاعلة للرقابة الداخلية لمقابلة المخاطر والتغييرات الرئيسة في بيئات الاعمال والتشغيل، والاستجابة لتوقعات اصحاب المصلحة، ان تطور انظمة IT والتقنية، والتركيز المتزايد على إدارة المخاطر والحوكمة،

وكذلك التحديات الحالية والمستقبلية والمخاطر (السوق، الائتمان، التشغيلية) كلها امثلة اساسية للحاجة إلى تطبيق COSO على نظم الرقابة الداخلية الفعالة، لذا فان اطار COSO للرقابة الداخلية المحدث لسنة ٢٠١٣ والمبادئ الجديدة التي تم اضافتها ضمن المكونات الخمسة الرئيسية للاطار فضلا عن جوانب التركيز لكل مبدأ، والتعرف على مدى امكانية تطبيق هذا الاطار، حيث تم اقتراح قائمة استقصاء لفحص نظام الرقابة الداخلية بتطبيق مبادئ COSOمن خلال تصميم استمارة فحص تغطي مكوناته ومبادئه حتى يتمكن مدققي الحسابات الاسترشاد بها للتعرف على نقاط الضعف والثغرات في نظم الرقابة الداخلية القائم، و الناتج عن اغفال تطبيق بعض مكونات أو جوانب مبادئ COSO المضافة لهذا الاطار المحدث مع تحديد جوانب القوة ومجالات التطوير فيها.

يتكون نظام الرقابة الداخلية من العناصر التالية:

قدم إطار COSO المعالجة العلمية والعملية لأهمية دور نظام الرقابة الداخلية الفعالة، اذ انه يتضمن مجموعة من المعايير والمبادئ التي تعتبر مقياسا يمكن على اساسه التوصل إلى حكم تقديري بشان مدى فاعلية الرقابة الداخلية، ولإظهار أهمية هذا الاطار نجد ان تطبيق مبادئ COSO كمعايير مناسبة للرقابة يعتبر احد شروط هيئة الأوراق المالية (SEC) بالولايات المتحدة الامريكية وذلك بالنسبة للشركات العامة عند تنفيذ عملية تقييم لمدى فاعلية الرقابة الداخلية فيها، وان الاطار المتكامل للرقابة الداخلية الذي تم نشره من قبل COSO يمثل إلى حد بعيد المعيار الأساسي والحد الأدنى لأنظمة الرقابة الداخلية الفاعلة ككل، والذي يتم استخدامه لتقييم مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية على الابلاغ المالي (ICFR). وبالرغم من وجود اطر اخرى على سبيل المثال (اطار (COCO) في كندا، وتقرير Turnbull في المملكة المتحدة)، الا ان مبادئ ال COSO تمتاز بالمفهوم العلمي والعملي الشامل، ويتكون اطار COSO من خمس دعائم أساسية هي كما في الشكل التالي رقم (٣):



الشكل التوضيحي رقم (٢)

أولاً: المبادئ الأساسيةCOSO لبيئة الرقابة Control Environment

تشمل بيئة الرقابة تصرفات الإدارة والمسئولون عن الحوكمة (الادارة) وهى تشمل ضبط ايقاع البنك وتدعيم الوعى الرقابي للعاملين به، فهى الاساس لرقابة داخلية فعاله وتشمل بيئة الرقابة العناصر التالية:

١. مبدأ تأكيد النزاهة والقيم الأخلاقية:

• إجراءات الإدارة لمنع أو الحد من الدوافع والاغراءات التي يمكن ان تدفع الافراد إلى التورط في افعال غير شريفة أو غير قانونية.

• توصيل قيم وسلوكيات البنك إلى الافراد من خلال ميثاق الشرف أو قواعد السلوك.

٢. الالتزام بالكفاءة:

• مراعاة مستويات الكفاءة في وظيفة معينة وكيف يمكن لهذه المستويات أن تترجم إلى مهارات ومعارف أساسية.

٣. مشاركة المسئولون عن الحوكمة وهى:

• من خلال استقلالهم عن الإدارة وخبرتهم ومكانتهم الرفيعة ومدى مشاركتهم وتدقيقهم للأنشطة ولنظام الرقابة الداخلية بالبنك.

٤. فلسفة الإدارة واسلوب التشغيل وهى:

• منهج الإدارة في التعرف على ومتابعة مخاطر النشاط والاتجاهات والإجراءات التى تتخذها الإدارة تجاه إعداد التقارير المالية ومعالجة المعلومات ووظيفة المحاسبة والافراد الاخرين.

٥. الهيكل التنظيمي وهى:

• أطار العمل الذى يتم من خلاله التخطيط والتنفيذ ومتابعة وفحص انشطتها لتحقيق الأهداف العريضة للمنشاة.

٦. تفويض السلطة والمسئولية: وتشمل ما يلى:

• تسلسل السلطة.

• خطط البنك.

• وصف الوظائف.

٧. سياسات وممارسات الموارد البشرية وهى:

• وجود معايير لاختيار افضل الافراد.

• مدى الالتزام بأدلة النزاهة والقيم الاخلاقية وممارسات التدريب.

• ترقيات تعتمد على تقديرات الأداء الدورية.

• وضوح إجراءات الحصول على المستحقات.

• وضوح الإجراءات التأديبية.

ثانياً: تقييم المخاطرRisk Assessment

عملية تقييم الخطر في البنك هى عملية تحديد مخاطر النشاط وكيفية التعامل معها والنتائج المترتبة عليها. وتحقيقا لأهداف عملية إعداد التقارير المالية، تشمل عملية تقييم الخطر في البنك كيفية تحديد الإدارة للخطر المتعلق بإعداد القوائم المالية التى تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة ويمكن ان تنشأ المخاطر أو تتغير تبعا للظروف التالية:

• تغيرات في بيئة التشغيل، العاملين الجدد، نظم معلومات جديدة، النمو السريع، التكنولوجيا الجديدة.

• النماذج أو الأنشطة الجديدة، أعادة هيكلة البنك، التوسع في العمليات الخارجية، الاصدارات المحاسبية الجديدة.

ثالثاً: أنشطة الرقابة Control Activities

أنشطة الرقابة هى تلك السياسات والإجراءات التى تساعد في التأكيد على تنفيذ توجيهات الإدارة التى تنتمى إلى:

• سلطة الاعتماد:

– يتم وضع السلطات العامة للأحداث الروتينية بدليل السياسات أو الإجراءات.

– فى الحالات الخاصة يجب اعطاء تصريح خاصة لكل حالة على حدة.

• تقويم الأداء:

– يجب ملاحظة وتقويم الأداء الوظيفي أو أداء النشاط بغرض التحقق من الالتزام بالإجراءات الموضوعة

• معالجة المعلومات (دقة واكتمال واعتماد المعلومات):

– وجود أنشطة رقابية من اجل مراجعة دقة، واكتمال، واعتماد المعاملات مثال ذلك: (ترقيم المستندات، مراجعة تعديلات البيانات المدخلة، متابعة تقارير الاستثناءات).

• عناصر الرقابة المادية:

– اجهزة الامن ضد الوصول إلى الاصول و ا لسجلا ت .

– إعطاء تصريح بالوصول إلى برامج الكمبيوتر وملفات البيانات وسجلات المراقبة.

• توزيع الاختصاصات (الفصل بين الاختصاصات):

– تكليف افراد مختلفون بمسئوليات: (التصريح بالمعاملات، تسجيل المعاملات، حيازة الأصول).

رابعاً: نظام المعلومات والاتصال Information &Communications

• يتكون نظام المعلومات من البنية الأساسية) وهى المكونات المادية ومكونات الأجهزة (والبرمجيات والأفراد والإجراءات والبيانات وهو يشمل الأساليب والسجلات التي تحدد وتسجل كل المعاملات الصحيحة، تصنف المعاملات بانتظام، تقيس قيمة المعلومات، تحديد الفترة الزمنية التي تحدث فيها المعاملات.

• تعرض المعاملات وما يخصها من بيانات وإفصاحات في القوائم المالية بطريقة مناسبة.

تشمل عملية الاتصال توصيل فهم الأدوار والمسئوليات الفردية التي تخص نظام الرقابة الداخلية وتأخذ عملية الاتصال عدة أشكال: (دليل السياسات، دليل الحسابات، التقارير المالية والمذكرات).

خامساً: متابعة عناصر الرقابة Monitoring

تشمل متابعة الإدارة لعناصر الرقابة للوقوف على ما اذا كانت هذه العناصر تعمل وفقا للمخطط وانه يتم تعديلها لتكون مناسبة للتغيرات في الظروف وتشمل على سبيل المثال: (التسويات البنكية، الاشراف الإداري، المراجعة الداخلية، الاتصال مع الاطراف الخارجية "عملاء – الجهات الرقابية – المراجعون الخارجيون").

من خلال قيام مدقق الحسابات بدراسة وتفهم لمفهوم وعناصر نظام الرقابة الداخلية على وجه العموم وكما ورد بالمبحث الثانى فأن عليه المهمة الأساسية هي التعرف على مدى توافرها بالبنك محل المراجعة، وبما يساعد على تحديد خطة المراجعة وتحديد حجم العينة ويعرض المبحث الثالث حالة عملية عن تصميم قائمة استقصاء لتفهم عناصر نظام الرقابة الداخلية الواردة بالمبادئ الأساسية للـ COSO بعاليه.

المبحث الثالث

حالة عملية لتفهم عناصر الرقابة الداخلية في ضوء مبادئ COSO تصميم قائمة استقصاء بأهم الأسئلة لتفهم نظم الرقابة الداخلية

تتمثل مكونات الرقابة الداخلية التي يتعين على مدقق الحسابات دراستها لتفهم البنك وبيئتها بدرجة كافية من خمس ابعاد أساسية، و من خلال قيام مدقق الحسابات باتخاذ إجراءات التحقق للعناصر الخمس السابق الإشارة اليه عالية وهى:

١. إجراءات التحقق على البيئة الرقابية وتتمثل من:

- مدى وجود هيكل تنظيمي بالشركة ومدى تطبيقه.
- مدى وجود لوائح تحدد اسلوب تفويض السلطات والمسئوليات بالشركة.
- مدى وجود سياسات خاصة بالموارد البشرية.
- مدى وجود إدارة للمراجعة الداخلية بالشركة وموقعها بالهيكل التنظيمى.
- مدى وجود لوائح للحوكمة الداخلية بالشركة.

٢. إجراءات التحقق بشان تقدير المخاطر:

يجب على مدقق الحسابات أن يحصل على معرفة كافية عن عملية تقدير البنك للمخاطر بالدرجة التى تمكنه من فهم كيفية تحديد الإدارة لهذه المخاطر، وبالتالي التركيز على ذلك عند المراجعة.

ويقصد بتقدير المخاطر عملية تحليل الأنشطة وتصور ما قد يطرأ عليها من أحداث وتوقع احتمالات المخاطر وتقدير أثر هذه المخاطر على أهداف البنوك ومن ثم تصور الأساليب والأنشطة التى تقلل من فرص حدوث هذه المخاطر.

٣. إجراءات التحقق بشان الأنشطة الرقابية:

ينبغى على مدقق الحسابات فحص السياسات والإجراءات التى تتعلق بالأنشطة الرقابية للتعرف على وتقييم أية انحرافات في نظام الرقابة الداخلية ومن أمثلة ذلك:

- التعرف على إجراءات تقييم الأنشطة.
- التعرف على وسائل تشغيل نظام المعلومات.
- التعرف على لوائح وسياسات الفصل بين الوظائف المتعارضة.
- التعرف على إجراءات الرقابة على الدورة المستنديه للعمليات التشغيلية والمالية و توثيقها.
- التعرف على إجراءات وسياسات التحقق من الموجودات.

٤. إجراءات التحقق بشان المعلومات والاتصال:

يجب أن يحصل مدقق الحسابات على معرفة كافية بالوسائل التى تستخدمها الجهة للإبلاغ عن المسئوليات والأدوار المتعلقة بالتقارير المالية والامور الهامة المتعلقة بها.

٥. إجراءات التحقق بشان متابعة عناصر الرقابة:

يجب ان يحصل مدقق الحسابات على معرفة كافية بالسياسات والإجراءات التى تستخدمها الشركة لمراقبة الأنشطة المتعلقة بالتقارير المالية وعلى وجه الخصوص عليه معرفة كافية بدور المراجعة الداخلية بالبنك محل المراجعة.

وفى ضوء مكونات الرقابة الداخلية المشار اليها أعلاه يجب على مدقق الحسابات ان يأخذ في الاعتبار عند التعرف على نظام الرقابة الداخلية ما يلى:

• التركيز على تفهم الرقابة الداخلية التى تساعد على المحافظة على الموجودات والموارد والتحقق من دقة واكتمال السجلات المحاسبية، وذلك في حالة المراجعة المالية.

• التركيز على وسائل الرقابة الداخلية التى تساعد الإدارة على مطابقة تصرفاتها للقوانين والانظمة وذلك في حالة رقابة الالتزام.

• إجراء تقييم لعمل إدارة المراجعة الداخلية كجزء من تقييم نظام الرقابة الداخلية.

• توثيق مكونات الرقابة الداخلية بالجهة محل المراجعة مثل توثيق خرائط تدفق وقوائم استقصاء أو لوائح وسياسات.

يستخدم مدقق الحسابات عند تفهم البنك وبيئتها بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية مجموعة من إجراءات المراجعة:

• الاستفسار من الإدارة ومن الاخرين داخل الشركة.

• الإجراءات التحليلية.

• الملاحظة والتفتيش.

نموذج مقترح لاستمارة استقصاء (لتفهم نظام الرقابة الداخلية)في ضوء مبادئ الـ COSO

***هذا النموذج يمكن تطويره وفقاً لمتطلبات المراجعة:**

المحور الأول: بيئة الرقابة				
	الأسئلة/ الإجابات	نعم	لا	غير مطبق
المبدأ الاول: توضح مدى الالتزام بالنزاهة والقيم الاخلاقية				
١	هل يبين مجلس الإدارة والإدارة من خلال الإجراءات التوجيهية وعلى جميع المستويات، أهمية النزاهة والقيم الأخلاقية لدعم عمل الرقابة الداخلية؟			
٢	هل يتم وضع معايير للسلوك للتعرف على توقعات مجلس الإدارة والإدارة العليا فيما يتعلق بالنزاهة والقيم الأخلاقية تطبيق مفهومه على جميع المستويات الإدارية للبنك ومزودي الخدمات الخارجيين وشركاء الأعمال؟			
٣	هل يتم تقييم أداء العنصر البشرى متضمنا تقويم الالتزام بمعايير السلوك للبنك وتحديد الانحرافات عنها؟			
٤	هل يتم تحديد أوجه الانحراف عن معايير السلوك المتوقعة للبنك ومعالجتها في الوقت المناسب؟			
٥	هل يوجد ميثاق أخلاقي محدث منشور على كافة العاملين للبنك			
المبدأ الثاني: يوضح مجلس الإدارة استقلاليته عن الإدارة ويمارس الرقابة على تطوير وأداء الرقابة الداخلية.				
١	هل يحدد مجلس الإدارة مسؤولياته الإشرافية فيما يتعلق بالمتطلبات والتوقعات المقررة الخاصة بأولويات الرقابة؟			
٢	هل يقوم مجلس الإدارة بتحديد وتقييم المهارات والخبرات اللازمة بين أعضائه بشكل دوري لتمكينهم من مساءلة الإدارة العليا واتخاذ الإجراءات المناسبة؟			
٣	هل يوجد لدى مجلس الإدارة أعضاء مستقلين عن الإدارة ويتسمون بالموضوعية في عمليات التقويم واتخاذ القرارات؟			
٤	هل يحتفظ مجلس الإدارة بالمسؤولية الرقابية عن تنفيذ التصميم الإداري وإجراءات الرقابة الداخلية؟			

٥	هل توجد لجان عليا تتبع مجلس إدارة للبنك تدار بكافة وفعالية تطبيقا لمفهوم الحوكمة.				
٦	هل توجد ضوابط وتعليمات تنظم عمل اللجان المنبثقة من مجلس الإدارة.				
المبدأ الثالث: تقوم الإدارة، بإشراف مجلس الإدارة، الهياكل، وخطوط تقديم التقارير، والسلطات والمسؤوليات المناسبة في السعي إلى تحقيق الأهداف.					
١	هل ان الإدارة ومجلس إدارتها يأخذان بنظر الاعتبار الهياكل المتعددة المستخدمة (بما في ذلك الوحدات التشغيلية، والوحدات القانونية، التوزيع الجغرافي، ومقدمي الخدمات الخارجية) لدعم تحقيق الأهداف؟				
٢	هل تقوم الإدارة بتصميم وتقييم خطوط نقل التقارير (الابلاغ) لكل هيكل للفروع للمساعدة في تنفيذ السلطات والمسؤوليات، وتدفق المعلومات لإدارة أنشطة للبنك بشكل عام؟				
٣	هل يقوم مجلس الإدارة والإدارة بتفويض السلطة، وتحديد المسؤوليات، واستخدام العمليات والتكنولوجيا المناسبة وتحديد المسؤولية عنها، وفصل الواجبات حسب الضرورة على مختلف مستويات للبنك الاقتصادية؟				
المبدأ الرابع: تبني البنك مفهوم إلتزاماً باجتذاب العنصر البشرى الكفء والمتخصص وتطويره والاحتفاظ به بما يتوافق مع الأهداف.					
١	هل يتم وضع السياسات والممارسات التي تعكس توقعات الكفاءة اللازمة لدعم تحقيق الأهداف؟				
٢	هل يقوم مجلس الإدارة والإدارة بتقييم الكفاءة في جميع أقسام للبنك ومزودي الخدمات الخارجيين، فيما يتعلق بالسياسات والممارسات المعمول بها والعمل على معالجة أوجه القصور عند الضرورة؟				
٣	هل توفر البنك التوجيه والتدريب اللازمين لاجتذاب وتطوير والاحتفاظ بالموظفين ومقدمي الخدمات الخارجيين الأكفاء لدعم تحقيق الأهداف؟				
٤	هل تقوم الإدارة العليا ومجلس الإدارة بوضع خطط طوارئ للمسؤوليات ذات الأهمية بالنسبة للرقابة الداخلية؟				
٥	هل توجد خطة طوارئ معتمدة من مجلس الإدارة بالبنك.				
المبدأ الخامس: تبنى البنك مفهوم محاسبة المسؤولية(تحميل للبنك الأفراد المسؤولية عن اعمالهم في مجال الرقابة الداخلية للسعي إلى تحقيق الأهداف).					
١	هل يقوم مجلس الإدارة والإدارة بإنشاء آليات التواصل والاحتفاظ بأفراد قادرين على أداء مسؤوليات الرقابة الداخلية بالبنك وتنفيذ الإجراء التصحيحية عند الضرورة؟				
٢	هل يقوم مجلس الإدارة والإدارة بوضع مقاييس الأداء والحوافز والمكافآت الأخرى المناسبة للمسؤوليات على جميع مستويات الإدارية للبنك والتي تعكس الأبعاد المناسبة للأداء ومعايير السلوك المتوقعة، التي تسهم في تحقيق الأهداف القصيرة والطويلة الأجل؟				
٣	هل يقوم مجلس الإدارة والإدارة بمواءمة الحوافز والمكافآت مع تحقيق مسؤوليات الرقابة الداخلية و تحقيق الاهداف.				
٤	هل يقوم مجلس الإدارة والإدارة بتقييم وتعديل الضغوط المرتبطة بتحقيق الأهداف للعناصر البشرية عند تكليفهم بمسؤوليات تطوير مقاييس الأداء وتقييم الأداء؟				
٥	هل يقوم مجلس الإدارة والإدارة بتقييم أداء مسؤوليات الرقابة الداخلية بما في ذلك الالتزام بمعايير السلوك والمستويات المتوقعة من الكفاءة وتقديم المكافآت أو ممارسة الإجراءات التأديبية حسب الاقتضاء؟				

٦	هل توجد لجنة للمراجعة تتبع مجلس الإدارة.			

المحور الثاني: تقييم أو تقدير المخاطر				
	الأسئلة/ الإجابات	نعم	لا	غير مطبق
المبدأ السادس: تحديد إدارة البنك لأهدافه بما يكفي من الوضوح للتمكن من تحديد وتقييم المخاطر المتعلقة بالأهداف				
١	هل يتم تنعكس أهداف العمليات على خيارات الإدارة حول الهيكل، واعتبارات الصناعة المصرفية، والأداء الخاصة للبنك؟			
٢	هل الإدارة تنظر إلى المستويات المقبولة للتغير بالنسبة لتحقيق الأهداف التشغيلية؟			
٣	هل يعكس البنك المستوى المطلوب من العمليات والأداء المالي للبنك ضمن الأهداف التشغيلية؟			
٤	هل تستخدم الإدارة الأهداف التشغيلية كأساس لتخصيص الموارد اللازمة لتحقيق العمليات المرجوة والأداء المالي؟			
٥	هل تتفق أهداف التقارير المالية مع المبادئ المحاسبية المناسبة والمتاحة للبنك؟ وهل ان المبادئ المحاسبية المختارة مناسبة في ظل الظروف؟			
٦	هل تأخذ الإدارة بنظر الاعتبار الأهمية النسبية في عرض البيانات المالية؟			
٧	هل تعكس التقارير الخارجية المعاملات والأحداث الأساسية لإظهار الخصائص النوعية والتأكيدات؟			
٨	هل تحدد الإدارة أهدافا تتفق مع القوانين والأنظمة أو المعايير وأطر المنظمات الخارجية المعترف بها؟			
٩	هل تعكس الإدارة المستوى المطلوب من الدقة، والملائمة لاحتياجات المستخدمين؟ وهل هي مستندة إلى المعايير التي وضعتها أطراف الثالثة في التقارير غير المالية؟			
١٠	هل تعكس التقارير الخارجية المعاملات والأحداث الأساسية ضمن نطاق من الحدود المقبولة؟			
١١	هل توفر التقارير الداخلية للإدارة معلومات دقيقة وكاملة بشأن خياراتها والمعلومات اللازمة لإدارة للبنك؟			
١٢	هل تعكس الإدارة المستوى المطلوب من الدقة المناسبة لاحتياجات المستخدمين في أهداف الإبلاغ غير المالى والأهمية النسبية ضمن هدف إعداد التقارير المالية؟			
١٣	هل تعكس التقارير الداخلية المعاملات والأحداث الأساسية ضمن نطاق من الحدود المقبولة؟			
١٤	هل تحدد القوانين واللوائح القواعد الدنيا للسلوك التي تدمجها للبنك في أهداف الامتثال (الالتزام)؟			
١٥	هل تأخذ الإدارة بنظر الاعتبار مستويات التباين المقبولة بالنسبة لتحقيق أهداف الالتزام؟			
المبدأ السابع: تحديد البنك المخاطر التي تعترض تحقيق أهدافه وتحلل المخاطر كأساس لتحديد كيفية إدارة المخاطر:				
١	هل تقوم إدارة البنك بتحديد وتقييم المخاطر في وحدات التشغيل التابعة(للفروع والمستويات الوظيفية) ذات الصلة بتحقيق الأهداف؟			
٢	هل يتم تحديد مخاطر العوامل الداخلية والخارجية وتأثيرها على تحقيق الأهداف؟			

٣	هل تضع إدارة البنك آليات فاعلة لتقييم المخاطر التي تنطوي على مستويات الإدارة المناسبة؟			
٤	هل يتم تحليل المخاطر المحددة من خلال عملية تتضمن تقدير الأهمية المحتملة للمخاطر؟			
٥	هل يتضمن تقييم المخاطر النظر في الكيفية التي ينبغي من خلالها إدارة المخاطر، ومقدار المخاطر التي ينبغي قبولها أو تجنبها أو الحد منها أو مشاركتها؟			
المبدأ الثامن: اخذ للبنك الاقتصادية في الاعتبار احتمالات الغش عند تقييم المخاطر لتحقيق الأهداف.				
١	هل يتم تقييم حالات الاحتيال فيما يخص التقارير الاحتيالية، والخسارة المحتملة للموجودات، والفساد الناجم عن مختلف الطرق التي يمكن أن يحدثها الاحتيال وسوء السلوك؟			
٢	هل يتم الاخذ بنظر الاعتبار كل من الدوافع والضغوط عند تقييم مخاطر الاحتيال؟			
٣	هل يؤخذ في الاعتبار عند تقييم مخاطر الاحتيال فرص الاستحواذ أو الاستخدام أو التصرف غير المصرح به للموجودات، أو تغيير سجلات والتقارير الخاصة بالبنك أو ارتكاب أعمال أخرى غير ملائمة؟			
٤	هل يؤخذ بنظر الاعتبار عند تقييم مخاطر الاحتيال مشاركة الإدارة والموظفين الآخران في الاعمال غير الملائمة أو تبريرها؟			
المبدأ التاسع: قيام البنك بتحديد وتقييم التغييرات التي يمكن أن تؤثر بشكل كبير على نظام الرقابة الداخلية				
١	هل تأخذ عملية تحديد المخاطر في الاعتبار التغيرات التي تطرأ على البيئة التنظيمية والاقتصادية والمادية التي تعمل فيها للبنك؟			
٢	هل تنظر إدارة البنك في الآثار المحتملة لخطر الأعمال الجديد، والتغيرات الجذرية في خطوط الأعمال الحالية، والعمليات التشغيلية المستحوذ عليها أو المستبعدة في الرقابة الداخلية، والنمو السريع وتغيير الاعتماد على المناطق الجغرافية الأجنبية والتقنيات الجديدة؟			
٣	هل تأخذ إدارة للبنك بنظر الاعتبار التغييرات في الإدارة والمواقف والفلسفات المتعلقة بالرقابة الداخلية؟			

المحور الثالث: أنشطة الرقابة				
	الأسئلة/ الإجابات	نعم	لا	غير مطبق
المبدأ العاشر: قيام البنك باختيار وتطوير أنشطة الرقابة التي تساهم في التخفيف من حدة المخاطر إلى المستويات المقبولة والتي تواجه تحقيق الاهداف:				
١	هل ان أنشطة الرقابة تساعد على ضمان الاستجابة للمخاطر ومن ثم معالجتها والتخفيف من حدتها؟			
٢	هل تأخذ الإدارة بنظر الاعتبار كيفية تأثير البيئة، ودرجة التعقيد، وطبيعتها، ونطاق عملياتها التشغيلية ة، وكذلك الخصائص المحددة لتنظيمها، في اختيار وتطوير أنشطة الرقابة؟			
٣	هل ان الإدارة تحدد العمليات التشغيلية ة التي تتطلب أنشطة للرقابة؟			
٤	هل تشمل أنشطة الرقابة مجموعة متنوعة من الإجراءات الرقابية، ويمكن أن تشمل توازن ممنهج لتخفيف المخاطر، مع مراعاة كل من الرقابة اليدوية والآلية، والرقابة الوقائية والكاشفة؟			

٥	ما هي الإجراءات الرقابية المستخدمة في أنشطة الرقابة			
المبدأ الحادي عشر: قيام البنك باختيار وتطوير أنشطة الرقابة العامة على تقنية المعلومات بهدف دعم عملية تحقيق الاهداف				
١	هل ان الإدارة تفهم وتحدد الاعتماد والارتباط بين عمليات للبنك وأنشطة التحكم الآلي والضوابط العامة للتقنية؟			
٢	هل تقوم الإدارة باختيار وتطوير أنشطة الرقابة على البنية التحتية للتقنية والتي تم تصميمها وتنفيذها للمساعدة في ضمان اكتمال ودقة وتوافر المعالجة للتقنية؟			
٣	هل تقوم الإدارة باختيار وتطوير أنشطة الرقابة التي تم تصميمها وتنفيذها لتقييد حقوق الوصول إلى التقنية للمستخدمين المصرح لهم بما يتناسب مع مسؤولياتهم الوظيفية وحماية موجودات للبنك الاقتصادية من التهديدات الخارجية؟			
٤	هل تقوم الإدارة باختيار وتطوير أنشطة الرقابة على عملية اكتساب وتطوير وصيانة التقنية وبنيتها التحتية لتحقيق هدفها؟			
المبدأ الثاني عشر: ان للبنك يوظف أو ينشر عمليا أنشطته الرقابية من خلال سياسات محددة والتي تحدد ما هو المطلوب، ومن خلال إجراءات تجعل السياسات قيد التنفيذ:				
١	هل تقوم الإدارة بوضع أنشطة الرقابة التي يتم دمجها في عمليات وأنشطة الموظفين اليومية من خلال سياسات تحدد الإجراءات المتوقعة والإجراءات الملائمة؟			
٢	هل تنشأ الإدارة المسؤولية والمساءلة عن أنشطة الرقابة مع (الموظفين المعينين) لوحدة الأعمال أو الوظيفة التي تقع فيها المخاطر ذات الصلة؟			
٣	هل ان الموظفين مسؤولين عن أداء أنشطة الرقابة في الوقت المناسب وكما هو محدد في السياسات والإجراءات؟			
٤	هل يقوم الموظفون المسؤولون بالتحري والعمل بشأن الأمور التي تم تحديدها نتيجة تنفيذ أنشطة الرقابة؟			
٥	هل يتم أداء أنشطة الرقابة من قبل الموظفين المختصين يتمتعون بسلطة كافية مع بذل العناية والتركيز وبشكل مستمر؟			
٦	هل تقوم الإدارة بمراجعة دورية لأنشطة الرقابة لتحديد مدى استمراريتها، وتحديثها عند الضرورة؟			

المحور الرابع: المعلومات والتوصيل				
	الأسئلة/ الإجابات	نعم	لا	غير مطبق
المبدأ الثالث عشر: قيام البنك بالحصول على نتائج ومعلومات ملائمة، وذات جودة بهدف دعم الدور الوظيفي للرقابة الداخلية				
١	هل يتم تحديد المعلومات المطلوبة والمتوقعة لدعم عمل المكونات الأخرى للرقابة الداخلية وتحقيق أهداف البنك الاقتصادية؟			
٢	هل تم تحديد نظم جمع المعلومات من مصادر البيانات الداخلية والخارجية؟			

٣	هل تقوم نظم المعلومات الحالية وعملياتها بمعالجة وتحويل البيانات إلى معلومات ملائمة.			
٤	هل تقوم نظم المعلومات بإنتاج المعلومات في الوقت المناسب، والتأكد من ارتباطها بالفترة، ودقتها، وتكاملها، وامكانية الوصول إليها، وحمايتها، وامكانية التحقق منها والاحتفاظ بها، وهل ان المعلومات تم مراجعتها لتقييم أهميتها في دعم عناصر الرقابة الداخلية؟			
٥	هل تم الاخذ في الحسبان طبيعة وكمية ودقة المعلومات الواردة وهل تتناسب مع اهمية تحقيق الأهداف؟			
المبدأ الرابع عشر: مدى قيام للبنك بإيصال المعلومات على المستوى الداخلي، بما فيها الأهداف والمسؤوليات ذات الصلة بالرقابة الداخلية، والتي تعتبر ضرورية لتعزيز الدور الوظيفي للرقابة الداخلية:				
١	هل هناك عملية وضعت لتوصيل المعلومات المطلوبة لتمكين جميع الموظفين من فهم وتنفيذ مسؤوليات الرقابة الداخلية؟			
٢	هل يوجد التواصل الفعال بين الإدارة ومجلس الإدارة بحيث يكون لدى كل منهما المعلومات اللازمة للوفاء بأدوارهما فيما يتعلق بأهداف البنك الاقتصادية؟			
٣	هل توجد قنوات اتصال منفصلة، مثل الخطوط الساخنة للمبلغين المجهولين الهوية أو السرية عن المخالفات، وتعمل كآليات خطوط اتصال جاهزة مؤمنة ضد الاعطال، عندما تكون القنوات العادية غير فاعلة أو غير كفوءة؟			
٤	هل طريقة الاتصال المستخدمة تأخذ بنظر الاعتبار التوقيت، والجمهور، وطبيعة المعلومات؟			
المبدأ الخامس عشر: قيام البنك بتبادل المعلومات مع اطراف خارجية فيما يتعلق بالأمور التي تؤثر في الدور الوظيفي للرقابة الداخلية:				
١	هل يتم تنفيذ عمليات لتوصيل المعلومات ذات الصلة وفي الوقت المناسب إلى الأطراف الخارجية بما في ذلك المساهمين والشركاء والمالكين والمنظمين والعملاء والمحللين الماليين والأطراف الخارجية الأخرى؟			
٢	هل توجد قنوات اتصال مفتوحة، تسمح بتوفير المعلومات الملائمة من العملاء، والمستهلكين، والموردين، المدققين الخارجيين، والمنظمين، والمحللين الماليين، وغيرهم إلى الإدارة ومجلس الإدارة؟			
٣	هل ان المعلومات الملائمة الناتجة عن التقييمات التي تجريها أطراف خارجية يتم إبلاغها إلى مجلس الإدارة.			
٤	هل توجد قنوات اتصال منفصلة، مثل الخطوط الساخنة للمبلغين المجهولين الهوية أو السرية عن المخالفات (مخاطر تشغيلية)، وتعمل كآليات خطوط اتصال جاهزة مؤمنة ضد الاعطال، عندما تكون القنوات العادية غير فاعلة أو غير كفؤه.			
٥	هل تأخذ طريقة الاتصال في الاعتبار التوقيت، والجمهور، وطبيعة الاتصال، والمتطلبات القانونية والتنظيمية والائتمانية، والتوقعات.			
٦	هل يتم اعداد مصفوفة المخاطر التشغيلية بصفة دورية			
٧	هل يتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية بصفة دورية في ضوء ما تظهره مصفوفة المخاطر التشغيلية.			

المحور الخامس: المتابعة (المراقبة)				
	الأسئلة/ الإجابات	نعم	لا	غير مطبق
المبدأ السادس عشر: مدى قيام إدارة المنظمة (البنك) باختيار وتطوير وتنفيذ تقييمات مستمرة و/ أو منفصلة للتأكد مما إذا كانت عناصر الرقابة الداخلية فاعلة وعملية				
١	هل تقوم الإدارة بالموازنة بين مزيج من التقييمات المستمرة (الجارية) والمنفصلة؟			
٢	هل تأخذ الإدارة في الاعتبار معدل التغير في الأعمال والعمليات التشغيلية عند اختيار وتطوير التقييمات المستمرة (الجارية) والمنفصلة؟			
٣	هل يستخدم تصميم نظام الرقابة الداخلية وحالته الراهنة لوضع خط أساس للتقييم المستمر (الجاري) والمستقل؟			
٤	هل يتمتع المقيمون الذين يقومون بعمليات التقييم المستمرة (الجارية) والمنفصلة بالمعرفة الكافية لفهم ما يجري تقييمه؟			
٥	هل يتم تضمين التقييمات المستمرة (الجارية) في عمليات للبنك الاقتصادية والتكيف مع الظروف المتغيرة، اي التكامل مع عمليات للبنك الاقتصادية؟			
٦	هل تتفاوت الإدارة من حيث نطاق وتكرار التقييمات المنفصلة بالاعتماد على المخاطر التي تتعرض لها للبنك الاقتصادية؟			
٧	هل يتم إجراء تقييمات منفصلة بشكل دوري لتوفير تغذية مرتجعة (عكسية) بشكل موضوعي؟			
المبدأ السابع عشر: قيام إدارة البنك بتقييم أوجه القصور في الرقابة الداخلية والإبلاغ عنها في الوقت المناسب للأطراف المسؤولة عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية، بما في ذلك الإدارة العليا ومجلس الإدارة، حسب المقتضيات				
١	هل تقوم الإدارة ومجلس الإدارة، حسب الاقتضاء، بتقميم نتائج التقييمات المستمرة (الجارية) والمنفصلة؟			
٢	هل يتم إبلاغ أوجه القصور إلى الأطراف المسؤولة عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية والإدارة العليا ومجلس الإدارة حسب الاقتضاء؟			
٣	هل تقوم الإدارة بتتبع ما إذا كانت عمليات المعالجة لحالات القصور يتم القيام بها وفي الوقت المناسب؟			

أهم النتائج:

توصل الباحث إلى صحة الفرض بشان "يعتمد مدققى الحسابات على تفهم نظام الرقابة الداخلية والتعرف على نقاط الضعف وأوجه القصور الموجودة في هذه النظم عند تخطيط إجراءات المراجعة من خلال دراسة مبادئ الCOSO وانعكاس ذلك على إجراءات المراجعة تمهيدا للتوصية بعلاج الثغرات في نظم الرقابة الداخلية إحكاماً للرقابة".

أهم التوصيات:

يوصي الباحث بضرورة قيام المسئولين عن نظم الرقابة الداخلية وكذا مدققي الحسابات بتطبيق مبادئ ال COSO عند تخطيط إجراءات المراجعة ودراسة إنعكاس تلك المبادئ عليها.

قائمة المراجع العربية والاجنبية:

(١) جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية http: //esaaegypt.com

(٢) COSO's Updated Internal.(Jill M.D'Aquila , Report Houmes.(May٢٠١٤ Control and Entrprise Risk Management Frameworks.CPA Journal, ٥٤-٥٩.

(٣) William C.Boynton , Walter G.Kel (١٩٩٦).Modern Auditing,, ٦th edition John Wiely &Sons, Inc.USA.

(٤) د. إبراهيم علي عشماوى، "أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية"، مكتبة عين شمس، القاهرة، ١٩٩٩، ص ١٥٨.

(٥) د. عبدالفتاح الصحن، "مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً "، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، ١٩٨٣، ص ١٢٣.

(٦) د. محمد توفيق، د. علي طلبة، سمير عوض، أسول المراجعة – التأصيل العلمي والممارسة العملية، مكتبة عين شمس، القاهرة، ٢٠٠٥.

(٧) د. عادل محمد "دعائم الإدارة الاستراتيجية تأصيل علمى وعملى لمواجهة التحديات والمخاطر للمؤسسات الاقتصادية" القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٢٠.

(٨) تعليمات البنك المركزي المصرى: كتاب السيد/ محافظ البنك المركزي المصري بتاريخ ١٩ سبتمبر ٢٠٢٤.

ملخص رسالة ماجستير

بعنوان

أثر الحوكمة على الحد من المحاسبة الابداعية تطبيقا فى شركات التأمين العاملة في السوق المصري

دراسة تطبيقية

المحاسبة/ ايمان وليم عزيز عبدالسيد،
رئيس قطاع بإدارة مراقبة حسابات الاسكان والتعمير

تقدمت الزميلة المحاسبة/ ايمان وليم عزيز عبدالسيد، رئيس قطاع بإدارة مراقبة حسابات الاسكان والتعمير، برسالة للحصول على درجة الماجستير المهني في المحاسبة تخصص المحاسبة المالية من كلية التجارة جامعة عين شمس.

حول " أثر الحوكمة على الحد من المحاسبة الابداعية تطبيقا فى شركات التأمين العاملة في السوق المصري دراسة تطبيقية"، وقد نوقشت الرسالة وأجيزت من اللجنة المشكلة من السادة: الأستاذ الدكتور/ محمد عبد الفتاح محمد عبد الفتاح، أستاذ ورئيس قسم المحاسبة والمراجعة - جامعة عين شمس (رئيساً)، والأستاذ الدكتور/ طارق حسنين اسماعيل، عميد إدارة الأعمال – الأكاديمية الدولية للهندسة وعلوم الأعمال (عضـــــواً)، والأستاذة الدكتورة/ سحر مصطفي محمد عبدالرازق، أستاذ مساعد بقسم المحاسبة والمراجعة - جامعة عين شمس (عضواً مشرفاً)، والأستاذة الدكتورة/ هبة أحمد أبو الليل، مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة - جامعة عين شمس (مشرفاً مشاركاً).

ونظرا لأهمية الموضوع ننشر موجزا لمحتويات الرسالة على النحو التالي:

مقدمة

هدفت هذه الدراسة الي التعرف على قواعد حوكمة الشركات ومبادئها وأهدافها ومعرفة دورها في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية وطرق الغش والتلاعب. كما هدفت الي إستعراض أنواع وأساليب المحاسبة الإبداعية والغش والتلاعب وبيان الأثر السلبي لإستخدامها في القوائم المالية. وتعتبر الحوكمة هي الطريقة التي يجب أن تدار بها المؤسسات وتراقب من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة وبالتالي تضمن كفاءة الشركة في استغلالها لمواردها ودراستها للمخاطر، وتعتبر مؤشر لتحقيق المؤسسة لأهدافها. فالحوكمة مجموعة من الأساليب التنظيمية الحديثة في الإدارة والتي تضمن تطور واستمرارية الشركات والمؤسسات (موسي، ٢٠٢١، ص ٩٣).

وقد تزايد في السنوات الأخيرة الاهتمام بالأثر السلبي للغش والفساد وفاعلية الحوكمة كمحددات أكثر أهمية للاستثمار الأجنبي خاصة في ظل تحول اهتمامات الشركات من البحث عن الأسواق الكبيرة والعمالة الرخيصة resource-seeking الي البحث عن الكفاءة efficiency-seeking.

اولا: مشكلة البحث

يمكن تحديد أبعاد وعناصر المشكلة من خلال الأسئلة التالية:

- ما أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الحد من المحاسبة الإبداعية.
- كيف يمكن الاستفادة من تطبيق قواعد الحوكمة للحد من الغش والتلاعب.
- كيفية تطبيق الحوكمة كنظام رقابي يطبق بفاعلية في الشركات خاصة شركات التأمين العاملة في السوق المصري.

ثانيا: أهمية البحث

- أهمية الموضوع علي الصعيد المحلي والعالمي بسبب انتشار الفساد المالي والإداري وسلسلة الفضائح التي مست كبري الشركات في العالم.
- أهمية وضوح البيانات المحاسبية والقوائم المالية للشركات لتشجيع رأس المال المحلي وجذب الاستثمار الأجنبي وفتح اسواق جديدة للاستثمار.
- مكافحة الفساد الذي يعوق النمو الاقتصادي.
- تقديم مجموعة من التوصيات والمقترحات التي من شأنها الحد من المحاسبة الإبداعية والغش والتلاعب في ضوء تطبيق قواعد الحوكمة.

ثالثا: أهداف البحث

يمكن صياغة تلك الأهداف في:

- التعرف علي قواعد وركائز وآليات الحوكمة.
- التعرف علي مفهوم وأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة ودوافع الإدارة من استخدامها.
- التعرف علي مفهوم وأساليب الغش والتلاعب والفساد في الشركات.
- تحديد اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الحد من المحاسبة الإبداعية والغش والتلاعب.
- عرض الفساد المالي والإداري كصورة من صور الغش والتلاعب.

رابعا: متغيرات وفروض البحث

١- متغيرات البحث:

المتغير المستقل: تطبيق قواعد الحوكمة.

المتغيران التابعان: الحد من المحاسبة الإبداعية.

الحد من الغش والتلاعب.

٢- فروض البحث

· الفرض الأول: يوجد أثر ذو دلالة معنوية لتطبيق قواعد الحوكمة على الحد من المحاسبة الإبداعية.

· الفرض الثاني: يوجد أثر ذو دلالة معنوية لتطبيق قواعد الحوكمة على الحد من الغش والتلاعب.

خامسا: منهج البحث

اعتمدت الباحثة على المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي بهدف اختبار صحة الفروض من خلال التكامل بين الاطار النظري والعلمي لتحقيق اهداف البحث واختيار الفروض من خلال تصميم ادارة الدراسة حيث قامت الباحثة بتصميم قائمة الاستقصاء كاداه لجمع البيانات واعتمدت فى تصميمها على مجموعة من الاسئلة تغطى الاجابة عليها التحقق من فروض البحث من عدمه وقامت الباحثة باختيار عينة الدراسة محاسبيين وأخصائيين حسابات ومراجعين وأخصائيين تخطيط ورؤساء أقسام ومديري عموم القائمين على إدارة شركات التأمين والجهات الرقابية والاكاديمية المهتمين بموضوع الدراسة حيث تم توزيع ٤٥٠ استقصاء على عينة الدراسة وتم استرداد ٣٧٩ وتم تحليل وتفسير بيانات قائمة الاستقصاء المحاسب عليها باستخدام برنامج (spss.v٢٦) .

سادسا: الفجوة البحثية

في هذه الدراسة ربطت الباحثة ما بين الحوكمة وكيفية الاستفادة منها بالحد من المحاسبة الابداعية والغش والتلاعب وكذا الفساد المالي والإداري كصورة متعسفة من صور المحاسبة الإبداعية وتأثير كل ذلك علي شركات التأمين عن طريق الإستقصاء الذي تم صياغته الي المهتمين بصناعة التأمين وبعض الأكاديميين ثم تم تحليله للوصول الي توصيات ونتائج الرسالة.

الفصل الأول

تعريف الحوكمة

تعد حوكمة الشركات أحد الموضوعات التي استحوذت على اهتمام الأكاديميين، والمنظمات المهنية والجهات الرسمية في كلآ من الدول المتقدمة والنامية. وقد عرفت **منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE)** حوكمة الشركات بأنها: مجموعة من العلاقات فيما بين إدارة الشركة وحملة الأسهم والأطراف ذوى العلاقة بالشركة. وهي تبين الآلية التي توضع من خلالها أهداف الشركة ووسائل تحقيقها. وبالتالي فإن الحوكمة الجيدة هي التي توفر الوصول الي الأهداف التي تصب في مصلحة المؤسسة والمساهمين. كما أكدت علي ضمان وجود إطار فعال ومحكم لحوكمة الشركات يتمثل في تشجيع الشفافية وتوزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية، وأن يكفل هذا الإطار حقوق المساهمين بما في ذلك حماية حقوق الصغار منهم والعمل علي المعاملة العادلة لجميع المساهمين. (رمضاني وآخرون، ٢٠١٧، ص ٢٧٠) و(الطاهر وآخرون، ٢٠٢٠).

١- أطراف تطبيق حوكمة الشركات

المساهمون, مجلس الإدارة, الإدارة التنفيذية وأصحاب المصالح في الشركة (يمينة، ٢٠٢١، ص ١٥٢-١٥٣).

٢- خصائص حوكمة الشركات

الإنضباط، الشفافية والإفصاح، الاستقلالية، المساءلة، المسئوليةالاجتماعية، المسئولية (يمينة، ٢٠٢١، ص ١٤٨).

٣- محددات حوكمة الشركات

· محددات داخلية: أسس وأنظمة تحديد اتخاذ القرار، كيفية توزيع السلطة وتحديد المسئولية، والهياكل الإدارية بالشركة.

· محددات خارجية: منافسة السوق، الاندماج

والاستحواذ، التدقيق الخارجي والمنظمات المهنية.

٤- آليات حوكمة الشركات

أ) الآليات الداخلية الخاصة بحوكمة الشركات وتتمثل في: مجلس الإدارة، إجراءات الرقابة وإدارة المراجعة الداخلية واللجان المنبثقة من مجلس الإدارة.

ب) الآليات الخارجية الخاصة بحوكمة الشركات: وتشمل الآليات الخارجية منافسة السوق، الإندماجات والاستحواذ، المراجعة الخارجية، التشريع والقوانين، المحللين الماليين، المنظمات الدولية (يمنية، ٢٠٢١، ص ١٥١) .

مبادئ الحوكمة ودورها في الحد من الغش والتلاعب فى القوائم المالية

يعرف الغش في القوائم المالية بأنه إساءة تقدير الوضع المالي للشركة بطريق الخطأ سواء كان عمدا أو عن طريق الإغفال في مقدار الإفصاح في القوائم المالية (سلطان، ٢٠٢٣، ص ٢٦).

· **صور الغش**

أ) الصورة الاولي: إعداد تقارير مالية مزيفة (سلطان، ٢٠٢٣) .

ب) الصورة الثانية: سوء استخدام الأصول.

ج) الصورة الثالثة: الغش والتلاعب في القوائم المالية.

د) الصورة الرابعة: التلاعب والغش في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

مسئولية مراجع الحسابات في كشف الغش

تكون مسئوليات المراجع في الحد من الغش طبقا لمعيار المراجعة الدولي رقم ٢٤٠ ما يلي:

- أن المراجع الذي يتولي عملية المراجعة يقع على عاتقة مسئولية الحصول على تأكيد بدرجة معقولة بأن القوائم المالية في المجمل العام لا تحتوي على انحراف جوهري ونظرا لوجود قيود ملازمة لعملية المراجعة، فأنه هناك مخاطر لا يمكن تجنبها بالرغم من قيام المراجع بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بالشكل السليم وطبقا لمعايير المراجعة. (سلطان، ٢٠٢٣، ص ٣٩)

- وطبقا لما هو مبين بمعيار المراجعة رقم ٢٠٠ فان النتائج المحتملة المتوقعة للقيود اللازمة لعملية المراجعة تكون كبيرة خصتا في حالة الانحراف ناتج عن غش (سلطان، ٢٠٢٣، ص ٣٩).

- ويمكن القول أن المراجع يكون مسئولا بدرجة كبيرة عن كشف الغش في الشركات بكافة أنواعها وليس أدل علي ذلك أنه أحد اهم اسباب الانهيارات التي تعرضت لها كبري الشركات الدولية حيث قامت تلك الشركات بممارسة ادارة الارباح ولم يقم المراجع بأكتشافها أو أغفل ولم يصفح في تقريره لتواطئة مع ادارة تلك الشركات (سلطان، ٢٠٢٣، ص ٤٠).

- وقد جاء في دور المراجعة الخارجية في مكافحة الغش أن مراجعة البيانات المالية تكون بمثابة الية لكبح الرشوة في بيئة تشجع على الفساد (Puron & others, ٢٠١٩)، ولكن عدم إشارة المعايير على نحو مباشر الي الفساد أو مسؤوليات المراجعين الخارجيين فيما يتعلق به يجعلهم يتغاضوا عن مسؤولياتهم حيث أنه لم يطلب منهم بشكل صريح. وأيضا فإن مهنة المراجعة تركز على الإثبات المستندي أو المادي، وغالبا ما يجدون صعوبة في جمع مثل هذه الأدلة (Jeppesen, ٢٠١٨).

الفساد المالى والادارى:

يمكن أن يعرف الفساد الاداري والمالي علي أنه جريمة لها اثار سلبية علي مختلف القطاعات والمجتمعات واصبحت ظاهرة محل الاهتمام السياسيين والمجتمع الدولي (يمينية، ٢٠١٨، ص ٢).

وتتلخص خصائص الفساد المالي والإداري في السرية، التعددية، المخاطرة والمغامرة والعمل المنظم (الشلفان، ٢٠٢١، ص ١٢٣).

ويمكن توضيح وظيفة الحوكمة في الحد من الغش والفساد المالي والإداري في النقاط التالية:

· تساعد في تفعيل نظام الرقابة وتوفير حزمة من الإجراءات لتفعيل عملية المراقبة وتخفيض السلوك الانتهازي في ظل وجود بيئة رقابية مشددة (مراد، ٢٠٢٠، ص ١٠٧).

· تساعد في التوعية بأضرار وأخطار الفساد الأخلاقي والاقتصادي والسياسي والاجتماعي (الشلفان، ٢٠٢١، ص ١٢٥).

· توفير حق المحاسبة والمسائلة لجميع الأطراف.

· تحسين سمعة المنشأة وممارساتها.

· عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بأعضاء المنشأة.

الفصل الثاني
أسباب وتعريف المحاسبة الإبداعية

غالباً ما تستخدم الشركات المحاسبة الإبداعية بهدف التأثير بشكل رئيسي على قرارات المستثمرين، كما يعتبر اختلاف المصالح بين الأطراف المرتبطة بالشركة من المصادر الرئيسة لظهور المحاسبة الإبداعية، فهناك مصلحة لمديري الشركات في خفض الضرائب والأرباح الموزعة، أما المساهمين أو حاملي الأسهم فمصلحتهم تتمثل في زيادة العائد على استثماراتهم (عيسى ويحيي، ٢٠١٥، ص ٦٦).

وتعرف المحاسبة الإبداعية بأنها: استخدام المحاسب المبدع لأساليب أو طرق أو إجراءات جديدة غير مألوفة يمكن استخدامها لتفسير أو تحليل أو حل مشكلة محاسبية تواجه الإدارة أو بقصد تجميل البيانات والتلاعب بالأرقام (وسام وآخرون، ٢٠١٩، ص٢٠٦).

ممارسات المحاسبة الإبداعية

هناك العديد من الممارسات التي تمثل المحاسبة الإبداعية وأبرزها إدارة الأرباح وتمهيد الدخل (النمرين، ٢٠١٩، ص ٢٢).

يتمثل دور حوكمة الشركات في الحدّ من المحاسبة الإبداعية عن طريق:

· إدارة المخاطر والرقابة الداخلية.

· الإفصاح المحاسبي والشفافية ولجان المراجعة.

· المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ومجلس الإدارة.

الفصل الثالث
نبذه عن صناعة التأمين

تعريف التأمين

· عرف المشرّع المصري التأمين بالقانون المدني بأنه: عقد يلتزم المؤمن بمقتضاه أن يؤدي إلى المؤمن له أو المستفيد الذي اشترط التأمين لصالحه مبلغاً من المال، أو إيراداً مرتباً، أو أي عوض مالي آخر في حالة وقوع الحادث أو تحقق الخطر المبين بالعقد، وذلك نظير قسط أو أي دفعة مالية أخرى يؤديها المؤمن له للمؤمن، وهذا التعريف ذاته هو نفس التعريف القانوني للتأمين في بعض الدول العربية (القانون المدني المصري رقم ١٣١).

الأنواع الأساسية للتأمين

الأنواع الأساسية للتأمين هي تأمينات الأشخاص، تأمينات الممتلكات وتأمينات المسئولية المدنية (عبد الاله، ٢٠١٩، ص ٢١).

دور الحوكمة في الحدّ من الغش والتدليس بشركات التأمين

تلعب صناعة التأمين دورا هاما في الحياة الاقتصادية والاجتماعية من خلال الخصائص التي يتصف بها من جمع المدخرات الصغيرة

واستثمارها في مجالات مختلفة، فهي من المؤسسات المالية الكبيرة التي تهدف الي تحقيق الرخاء الاقتصادي والاجتماعي وتقوم بدور كبير في التنمية الاقتصادية فضلا عن تقديم الخدمات الاجتماعية للأفراد من خلال حمايتهم وتأمينهم من الأخطار المختلفة التي يتعرضون لها (كامل، ٢٠١٦، ص ٨٦).

يؤدي تطبيق الحوكمة الى تمتع الشركة بمركز تنافسي في السوق، وزيادة الرقابة الفعلية على الشركة وتوسيع مسئوليتها، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة فاعلية نظام السوق وزيادة الثقة بالاستثمار.

دور الحوكمة في تفعيل وتحسين الأداء المالي لشركات التأمين ودور الهيئات الرقابية

١- دور الحوكمة في تفعيل الأداء المالي لشركات التأمين

٢- دور الحوكمة في زيادة القدرة التنافسية لشركات التأمين: للحوكمة دور كبير في تعزيز القدرة التنافسية لشركات التأمين، حيث تعمل على جذب الاستثمارات ودعم الأداء التأميني وتسهم بشكل خاص في تعظيم القيمة السوقية للأسهم بالإضافة الي تدعيم القدرات التنافسية للشركات في أسواق المال (عكار وسلطان، ٢٠٢٠).

٣- دور الحوكمة في حماية وتعزيز حقوق المساهمين: يعتبر مبدأ حماية حقوق المساهمين من أهم مبادئ الحوكمة، حيث تأكد هذه الأخيرة على حقوق المساهمين في التداول والشراء والبيع وغيرها، عن طريق عدة إرشادات تضمن تطبيق هذا المبدأ، منها: تأمين أساليب تسجيل ملكية الأسهم، الحصول على المعلومات المتعلقة بالسهم (الفليتي، ٢٠١٦، ص٣١) وتفعيل دور الجمعيات العامة للمساهمين لتحديد المسئولية وحماية دورهم الرقابي على أداء مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين بالشركة بما يكفل حماية أصحاب المصالح (عكار وسلطان، ٢٠٢٠، ص ١٨٣).

٤- آلية الحوكمة لإدارة المخاطر في شركات التأمين: تعد حوكمة الشركات عملية ضرورية لضمان تحقيق أهداف الشركة (عكار وسلطان، ٢٠٢٠). وتقوم الحوكمة بإضافة قيمة للمؤسسة والعمل على تحقيق أهدافها، من خلال تقديم تأكيد معقول على أن مخاطر المؤسسة تدار بفاعلية، وأيضاً من خلال التحسينات التي تقدمها في مجال إدارة المخاطر، عن طريق اعتماد مبدأ المراجعة على أساس المخاطر، وهذا يؤدي إلى طمأنة المساهمين والأطراف الأخرى صاحبة المصلحة، على أن: المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة من طرف ممثليهم، وأن الإدارة تقوم بالتصدي لها بشكل منهجي منظم **(رشيد، ٢٠١٩).**

٥- تحديد بعض مخاطر التحريف الهام في نشاط التأمين

تتضمن القوائم المالية لشركات التأمين بعض البنود المتفرده بها، منها المخصصات الفنية لتأمينات الممتلكات والمسؤوليات (مخصص الأخطار السارية، مخصص التعويضات تحت التسوية)، إيرادات التأمين، مصروفات التأمين (ومنها عمولات وتكاليف الإنتاج). وقد ركزت الباحثة علي تلك البنود لأنها بعض مناطق ممارسة الإدارة للمحاسبة الإبداعية التي قد ينشأ عنها غش وتلاعب.

أ- مخصص الأخطار السارية: يعتبر هذا المخصص من المناطق التي تتميز بأنها معرضه للتحريف والتلاعب لكونها هي في الأساس من التقديرات المحاسبية حيث أن طبيعة عملية التأمين تستلزم أن تقوم الشركة بإثبات قيمة الوثائق المصدرة خلال العام المالي بغض النظر عن الفترات التأمينية التي تغطيها. لذا يتم تكوين المخصص الذكور بمقابلة تلك الأقساط التي لا تخص السنة المالية، وكذلك أقساط طويلة الأجل التي يتم تكوين مخصص لها بالكامل ماعدا قيمة القسط الذي يخص العام

المالي الجاري. والهدف من ذلك تحميل كل سنة مالية بما يخصها من إيرادات. ويتم التلاعب في هذا البند عن طريق عدم تكوين المخصص المذكور بالطريقة الصحيحة مما يؤدي الي زيادة أرباح العام الجاري وذلك علي حساب أرباح الأعوام التالية تحقيقا لهدف الإدارة فى إظهار أرباح أعلي من الحقيقة والذي قد يكون بسبب ارتباط مكافئات الإدارة العليا بنسبة من الربح. وعند التطبيق الفعال لحوكمة الشركات يمكن الحد مما سبق عن طريق:

· إدارة المراجعة الداخلية، حيث تقوم بمراجعة إصدارات الأقساط في الفترات اللاحقة مع مراجعة تواريخ إصدار الوثائق والتأكد من وجود إبلاغ من المومن له للشركة برغبته في إصدار وثائق جديدة أو تجديد الوثائق السابق إصدارها. مع رفع تقرير بنتيجة تلك المراجعة للجنة المراجعة التي تقوم بدراستها وتقديم تقرير الي مجلس الإدارة بأي مخالفات قد تجدها.

· المراجعة الخارجية، حيث يقوم المراجع الخارجي بالاطلاع علي تقرير المراجعة الداخلية وكذلك مخاضر لجنة المراجعة المقدمة لمجلس الإدارة، ثم يقوم المراجع الخارجي بمراجعة الإيرادات والمخصصات في نهاية كل فترة مالية، وكذا مراجعة العمليات الخاصة بالفترة اللاحقة سواء بالإلغاء أو الإثبات للتحقق من صحة الإيرادات وما إذا كانت تخص الفترة المالية من عدمه.

ب- مخصص تعويضات تحت التسوية: يتم تكوين هذا المخصص طبقا لإخطارات العملاء عن حوادث وقعت خلال السنة المالية بالإضافة الي التعويضات التي لم يتم صرفها للعملاء عن السنوات السابقة، حيث أنه يعتبر من التقديرات المحاسبية وتحتاج الي حكم شخصي. وفي هذه المنطقة يتم التلاعب إما لغرض زيادة الأرباح عن طريق التغاضي عن إثبات المطالبات الواردة للشركة أو حذف (أو تخفيض) المطالبات التي لم يتم صرفها عن سنوات سابقة أو العكس مثل صرف تعويضات عن المطالبات واستمرار قيدها في مخصص تعويضات تحت التسوية. وهذه التصرفات من جهة الإدارة تعتبر نوع من المحاسبة الإبداعية نتيجة عدم الاعتراف والقياس الصحيح للمخصص من وجهة نظر معايير المحاسبة المصرية نتيجة عدم اكتمال المخصصات (كفايتها) أو مشكلة في الوجود نتيجة تضخيم المخصص. وعند التطبيق الفعال لحوكمة الشركات يمكن الحد مما سبق عن طريق:

· إدارة المراجعة الداخلية، حيث تقوم بمراجعة البلاغات عن التعويضات الواردة للشركة وتوقيتات استلامها. وكذلك تقوم بمراجعة القيمة التقديرية للتعويض والذي تم تدعيم المخصص به مع رفع تقرير بنتيجة تلك المراجعة للجنة المراجعة التي تقوم بدراستها وتقديم تقرير الي مجلس الإدارة بأي مخالفات قد تجدها.

· المراجعة الخارجية، حيث تقوم بمراجعة المطالبات الواردة للشركة بعد انتهاء الفترة المالية والتأكد من تاريخ ورودها للتحقق من أن هذه المطالبات تخص السنة المالية من عدمه، وكذلك التحقق من كفاية المبالغ المقدرة لتلك المطالبات. كما تقوم بالاطلاع علي بيان القضايا التأمينية المرفوعة علي الشركة والتحقق من إدراج المبالغ الكافية لمقابلتها. وكذلك تقوم بالتحقق عن قضايا التعويضات التي تلتزم الشركة بالإفصاح عنها طبقا لمعايير المحاسبة المصرية. بالإضافة الي الاطلاع علي مصروفات القضايا والتي قد تشير إذا ما كان هناك قضايا تخص التعويضات إغفالها.

ت- إيرادات الشركة: تقوم الإدارة في بعض الأحيان بإصدار وثائق ووهمية في نهاية السنة المالية علي أن يتم الغاؤها في المركز الربع سنوي

التالي للإقفال. ويمكن لجهات المراجعة التحقق من ذلك بمراجعة الغاءات هذه الفترة.

ث- مستنقذات فرع السيارات التكميلي: لا تهتم الإدارة في بعض الشركات بقيد المستنقذات الخاصة بحوادث السيارات التي يتم استلامها من العملاء في سجل خاص بها لحصر أنواعها وأعدادها وحالتها والاحتفاظ بها داخل مخزن مؤمن ومحدد له مسؤول عنه حتي لا تتعرض للسرقة والضياع وعدم الاهتمام بعمل مزادات دورية لبيعها والاستفادة منها. أما في حالات التعويض الكامل للسيارات (total loss) فلا يكون هناك إحكام للرقابة علي تلك السيارات وكذلك الاهتمام بالمحافظة علي حالتها المستلمة بها لبيعها بصورة عادلة حيث يتم تخفيض قيمة بند التعويضات بتلك المستنقذات عند بيعها. وتقوم الإدارة في بعض الشركات بعدم إعطاء معيدي التأمين نصيبهم المستحق لهم في بيع تلك المستنقذات وذلك بغرض تخفيض قيمة التعويضات المدرجة في القوائم المالية للشركة وبالتالي تحسين نتائج فرع السيارات التكميلي للشركة. وعند التطبيق الفعال لحوكمة الشركات يمكن الحد مما سبق عن طريق:

· ادارة المراجعة الداخلية: يجب عليها التحقق من وجود وفاعلية نظام الرقابة الداخلية الخاص بمخازن المستنقذات وكذلك التحقق من البيع الدوري لهذه المستنقذات بقيمة عادلة. وكذلك يجب عليها التحقق من سداد حصة معيدي التأمين من بيع هذه المستنقذات. كما يجب عليها مطابقة حالات التعويضات الكاملة مع السيارات الموجودة في المخازن وذلك بصفة دورية.

· المراجعة الخارجية: الإشراف علي الجرد السنوي لمخازن الشركة والتأكد من إدراج قيمة تقديرية للمستنقذات وإدراجها في القوائم المالية ضمن الإيضاحات المتممة.

أهم النتائج والتوصيات

اولاً: النتائج

١. ان إجراءات الحوكمة تحد بدرجة كبيرة من الغش والتلاعب لان الحوكمة هي في الأساس نظام وقواعد وآليات للرقابة وقياس كفاءة التشغيل.

٢. عدم تفعيل دور إدارة المراجعة الداخلية في تقييم أداء جميع إدارات الشركة - ومنها الإدارة المالية – ووضع قيد على نطاق أعمالها يساعد علي المحاسبة الإبداعية.

٣. يجب أن يكون هناك إدارة مخاطر في شركات التأمين وكذا لجنة مخاطر منبثقة من مجلس الإدارة ملائم لحجم أعمال الشركات والاخطار التي تتعرض لها لضمان حسن أداء واستمرارية الشركة.

ثانيا: التوصيات

١. توصى الباحثة بضرورة سعى مراجع الحسابات الخارجي لمعرفة التطورات المهنية والثغرات التي تنفذ منها المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية وإيضاحاتها المتممة لاكتشاف تلك الممارسات عرضها علي الجهات المسئولة.

٢. توصي الباحثة باهتمام الإدارة التنفيذية ولجان المراجعة بملاحظات مراقب الحسابات الخارجي وتحليل أسبابها ومتابعة إجراءات تصحيحها.

٣. توصي الباحثة بضرورة وجود أسس تحدد مقدار الحوافز والمكافأت وغيرها من المزايا للإدارة العليا في الشركات وذلك أسوة بما جاء في قواعد الحوكمة الصادرة في عام ٢٠٢٣ بالمملكة العربية السعودية.

٤. توصي الباحثة بضرورة الاهتمام بالمناطق ذات الخطر المتأصل المرتفع مثل اكتمال وصحة الإيرادات والمخصصات.

مراجع الرسالة

أولا: المراجع العربية

الكتب

١- بيتس، إيان وأتكنز، ديريك، (٢٠٢٢) "إدارة عمليات التأمين"، الطبعة العربية الأولي، دار الفاروق للاستثمارات الثقافية، مصر.

٢- عشماوي وآخرون، (٢٠٢١) "المراجعة وخدمات التأكيد"، الطبعة الأولي، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر.

٣- محمود، محمد الفاتح، (٢٠٢٠) "حوكمة الشركات"، الاكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، الطبعة الاولي، القاهرة، مصر.

الدوريات

١- الخفاجي، ناطق جبار سالم وزبلين، حيدر عطا وعبد الله، نوفل حسين، (٢٠٢١) "استعمال آليات الحوكمة للحد من إدارة الأرباح في ظل نظرية الوكالة"، مجلة كلية مدينة العلوم، كلية التجارة والاقتصاد، جامعة واسط، المجلد ١٣، العدد ١، العراق.

٢- الزركوش، علياء حسين خلف والزركوش، سناء حسين خلف وعبد صالح، ألاء أحمد، (٢٠١٧) "دور الحوكمة الرشيدة في تحقيق التنمية"، كلية التربية الأساسية، جامعة ديالي، المجلد ١٣، العدد ٦٩، العراق.

٣- السعيدي، أحمد يوسف واخرون، (٢٠٢١) "دور مبادئ حوكمة الشركات في تحسين الأداء"، جامعة يحي فارس، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، مجلد ١٤، العدد ٦٤، المدية، الجزائر.

٤- الشلفان، عادل بن أحمد، (٢٠٢١) "دور الحوكمة والشفافية في الحد من الفساد الإداري"، المجلة العربية للإدارة، كلية الملك خالد العسكرية، مجلد ٤١، عدد ٢، المملكة العربية السعودية.

٥- الطاهر، تواتيتة وآخرون، (٢٠٢٠) "دور مبادئ حوكمة الشركات في الإفصاح عن القوائم المالية"، جامعة أم البواقي، مجلة البحوث والعلوم المالية والمحاسبية، مجلد ٥، عدد ٨، الجزائر.

٦- الكبجي، مجدي وائل، (٢٠١٩) "دور حوكمة الشركات في ضبط ممارسات إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة الفلسطينية"، كلية العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القدس المفتوحة، المجلة العربية للإدارة، مجلد ٣٩، عدد ٢، فلسطين.

٧- الموسوي، واثق علي، (٢٠٢٠) "حوكمة الشركات بين المفهوم والاليات"، دار الأيام للنشر والتوزيع، المجلد الأول، الاردن.

٨- الناغي، محمود السيد والجوهري، إبراهيم السيد محمد وعبادي، عبد اللطيف محسن، (٢٠٢٣) "أثر التكامل بين آليات الحوكمة والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية علي جودة المراجعة الخارجية" دراسة تطبيقية (مقالة)، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر.

٩- حميد، ثائر كامل وحسن، وفاء عبد الأمير، (٢٠٢٠) "تأثير جودة الأرباح المحاسبية باستخدام نموذج الاستدامة"، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مجلد ١٥، العدد ٥٢، العراق.

١٠- خالد، لحمر وأحمد، صمود سيد، (٢٠٢٠) "دور حوكمة الشركات في تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية تجاه المساهمين"، جامعة جيلالي اليابس، مجلة الدراسات الحقوقية، المجلد ٧، العدد ٢، الجزائر.

١١- رقايقية، فاطمة الزهراء وبن خديجة، منصف، (٢٠٢٠) "آليات حوكمة الشركات ودورها في تحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية"، دراسة ميدانية، جامعة محمد الشريف مساعدية، سوق أهراس، مجلة العلوم الإنسانية، مجلد ٢٠، عدد ١، الجزائر.

١٢- سلطان، طه علي محمد، (٢٠٢٣) "الدور المرتقب للمراجع الخارجي في كشف الاحتيال باستخدام نماذج الغش لتحسين جودة المراجعة"، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، المجلد ١٥، العدد ١، مصر. ٣٥-صليحة، كانم وعبد القادر، عيادي، (٢٠٢٠) "دور مجلس الإدارة في تعزيز تطبيق الحوكمة" دراسة عينة من البنوك الجزائرية، مجلة اقتصاديات شمال أفريقيا، المجلد ١٦، العدد ٢٤، الجزائر.

١٣- عبد الإله، مقدم وزين العابدين، قدال، (٢٠٢٠) "أثر قطاع التأمين على الاقتصاد الجزائري"، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، مجلة العلوم الإنسانية، مجلد ٣١، العدد ٢، الجزائر.

١٤- عبد اللاوي، يحيي وحدادي، عبد اللطيف ووصيف، خير الدين، (٢٠٢٠) "دور كلا من مجلس الإدارة ولجان المراجعة في تعزيز فاعلية إدارة المخاطر بالمؤسسات الاقتصادية"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، مجلد ١١، عدد ١، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر.

١٥- موسي، أمنة جبريل أبو نصيف، (٢٠٢١) "دور تطبيق مبادئ حوكمة الشركات علي تحقيق شفافية المعلومات المحاسبية"، جامعة الملك خالد، مجلة رماح للبحوث والدراسات، عدد ٥٤، السعودية.

١٦- مؤمن، فاطمة الزهراء وعمر، عطا الله وجرموني، أسماء، (٢٠١٧) "دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، جامعة الشهيد حما لخضر بالوادي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، مجلد ١، عدد ١، الجزائر.

١٧- يعقوب، مروة وجيلالي، بوشرف، (٢٠٢٠) "أثر خصائص مجلس الإدارة على أداء المؤسسات الاقتصادية"، مجلة الإستراتيجية والتنمية، جامعة عد الحميد بن باديس مستغانم، مجلد ١٠، العدد ١مكرر، الجزائر، ص٣٠-٣١.

١٨- يمينة، مؤمن، (٢٠٢١) "مقومات حوكمة الشركات في الجزائر"، كلية الحقوق والعلوم السياسية، مجلة القانون، جامعة ابن خلدون تيارت، مجلد ١٠، عدد ٢، الجزائر.

رسائل ماجستير ودكتوراه

١- آدم، إبراهيم الهادي، (٢٠١٨) "أثر أساليب المحاسبة الإبداعية علي جودة المعلومات المحاسبية"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة النيلين، الخرطوم، السودان.

٢- أسامة، شاوش وأسامة، قحام، (٢٠٢١) "أثر تدقيق القوائم المالية علي نتيجة السنة المالية" مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة عبد الحميد إبن باديس مستغانم، الجزائر.

٣- الغامدي، حمدان بن درويش، (٢٠١٩) "الإفصاح والشفافية والجزاء المترتب علي الإخلال بهما كأحد مبادئ حوكمة الشركات في النظام السعودي"، معهد خادم الحرمين الشريفين، جامعة أم القري، المملكة العربية السعودية.

٤- الكبيجي، ريهام فتحي راشد، (٢٠١٨) "أثر تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي لعقود التأمين عي القوائم المالية والمخاطر في شركات التأمين المدرجة في بورصة عمان" رسالة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة العلوم الإسلامية العليا، الأردن.

٥- صهيب الدين، بن تومي إسلام وعطلة، حمزة، ٢٠٢١ "الاستثمار في شركات التأمين وأثره في التنمية الاقتصادية في الجزائر"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضيف بالمسيلة، الجزائر.

٦- عياش، ندي عمر، (٢٠٢١)، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر.

ثانيا: المراجع الأجنبية

- Books:

-١ Andrew Bloomenthal, ٢٠٢١, Detecting Financial Statement Fraud, Investopedia, retrieved ٢٠٢١/٠٨/٢١.

-٢ Feride Hayirsever Bas, ٢٠٢٠, Insurance Fraud, The Case in Turkey, Emerald Insight.

-٣ Paul Olojede, Olayinka Erin, ٢٠٢١, Corporate Governance Mechanisms and Creative Accounting Practices: The Role of Accounting Regulation, International Journal of Disclosure and Governance, ٢٢٢-٢٠٧ :١٨.

- Scientific journals:

-١ El-Abiad, Zouhour & El-Chaarani, Hani, ٢٠٢٢ "The Impact of Public Legal Protection on the Internal Corporate Governance Efficiency in Banking Sector", emerald.com/in, Department of Management, Beirut Arab University, Lebanon.

-٢ Ibnu Qizam, ٢٠٢١, The Impact of Disclosure Quality on Firm Performance: Empirical Evidence form Indonesia, Journal of Asian Finance, Economic and Business, Vol. ٨, No. ٤.

الرقابة
الشاملة

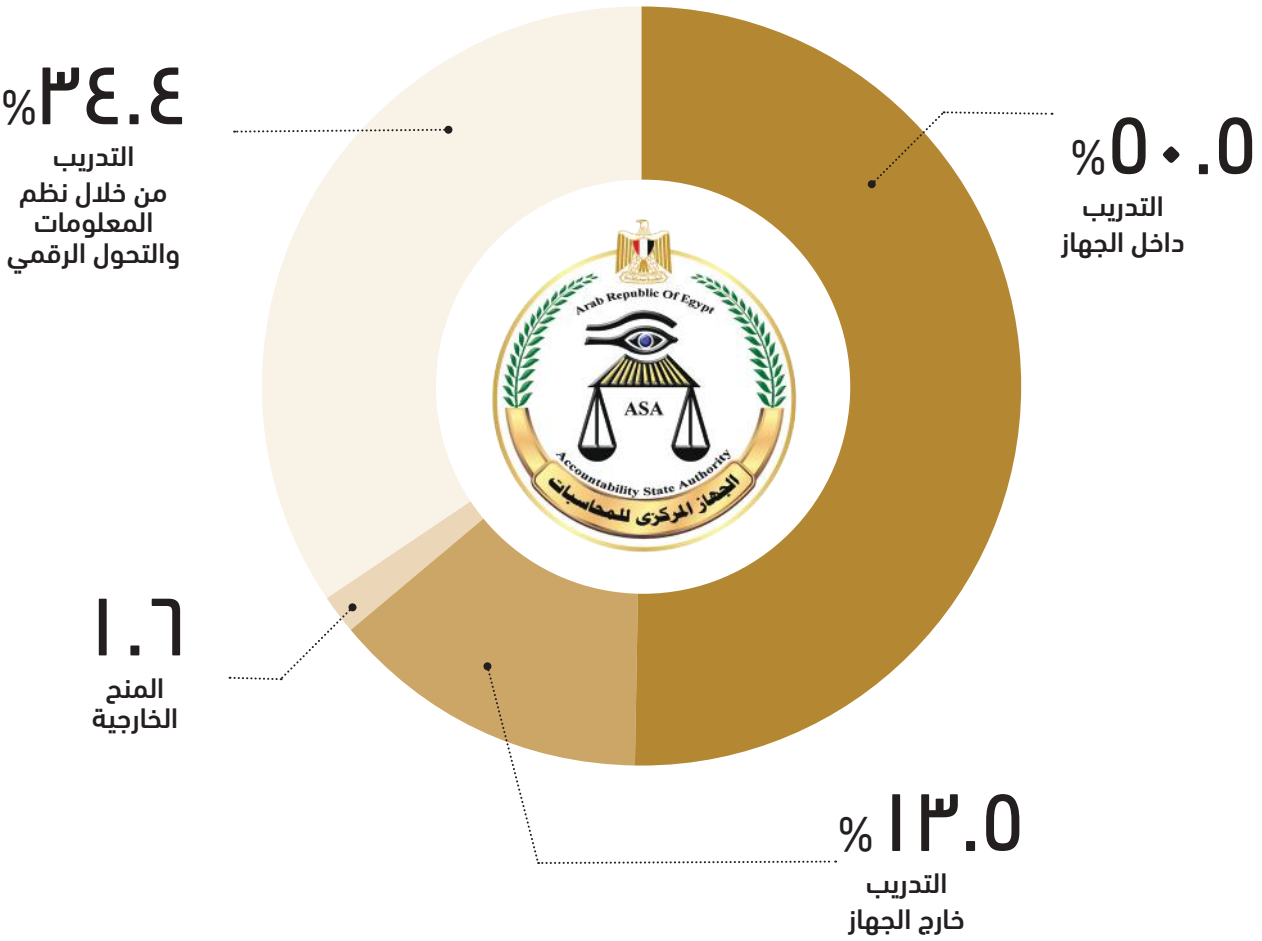
الهدف:

"ضمان الاستخدام الأمثل للموارد المالية للدولة من خلال الرقابة المستقلة والفعالة، وفقًا لأحكام الدستور والقوانين المنظمة، مع تعزيز المساءلة والمشاركة في الحوكمة الرشيدة، والتعاون مع الجهات المختصة لضمان تحقيق أعلى مستويات الكفاءة والشفافية في الإنفاق العام".

النشاط التدريبي والعلمي للجهاز

تعددت أوجه النشاط التدريبى والعلمى للجهاز خلال الفترة من أول يوليو ٢٠٢٤ حتى آخر ديسمبر ٢٠٢٤، وتمثل فيما يلى:

الرقابة
الشاملة



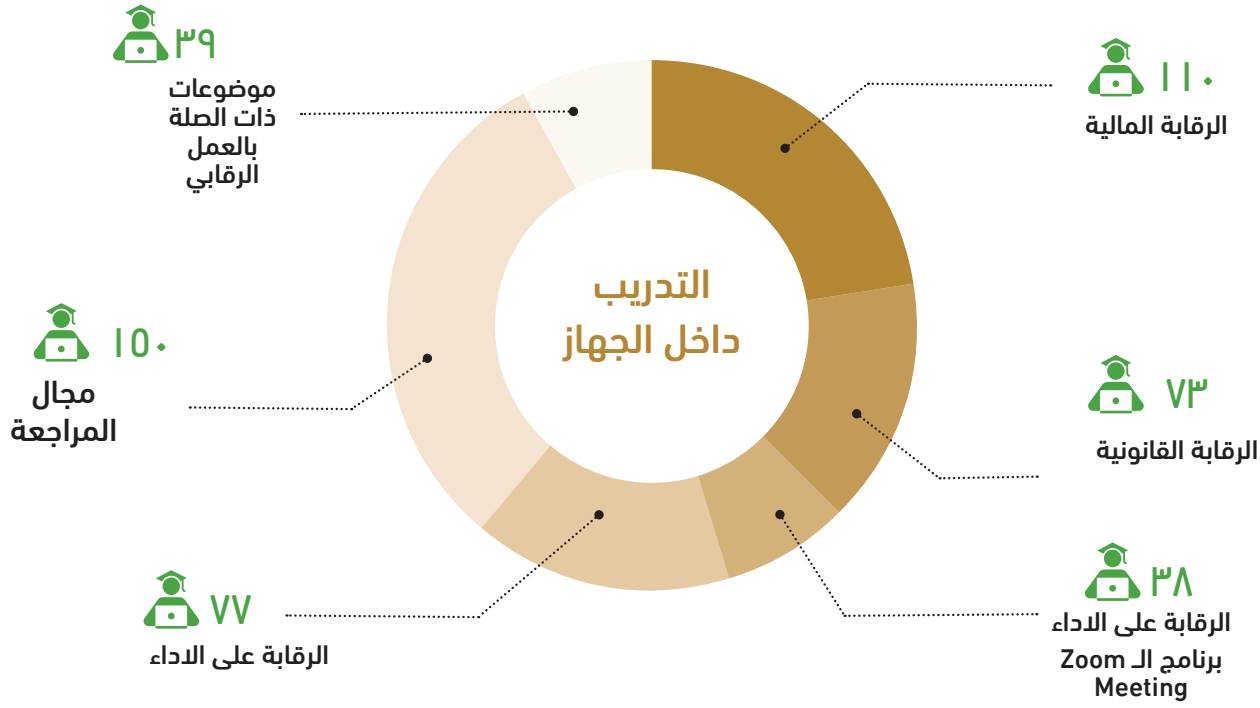
بلغ إجمالي عدد الدورات التدريبية خلال الفترة (٤٤) دورة بواقع (١٠٠٣) متدرب، منهم (١٩) دورة تخصصية فى مجال الرقابة بالقاهرة والمحافظات بواقع (٤٨٧) متدرب.

وكذا (١١) دورة بمراكز اللغات بالجامعة الأمريكية ومعهد القوات المسلحة للغات والهيئة المصرية العامة للبترول ومعهد الحوكمة والتنمية المستدامة بواقع (١٢٤) دارس، فضلاً عن الحاق عدد (١٢) دارس بالمنح الخارجية المختلفة.

(٨) دورات اقيمت من خلال الادارة المركزية لنظم المعلومات والتحول الرقمي بواقع (١٣٠) متدرب، عدد (٦) دورات تمت بمعهد القوات المسلحة بواقع (٢٠١) متدرب.

أولاً:

التدريب من خلال الإدارة المركزية للتدريب والتعليم المستمر (قطاع التدريب الداخلي):



عقدت العديد من الدورات التدريبية التخصصية وورش العمل في مجال العمل المحاسبي والرقابي، التنمية البشرية والمهارات الإشرافية والإدارية والقيادية، دورات السكرتارية، والشئون الادارية والتنظيمية بالمركز الرئيسي للجهاز بالقاهرة وكذلك بالمحافظات وذلك على النحو التالي:

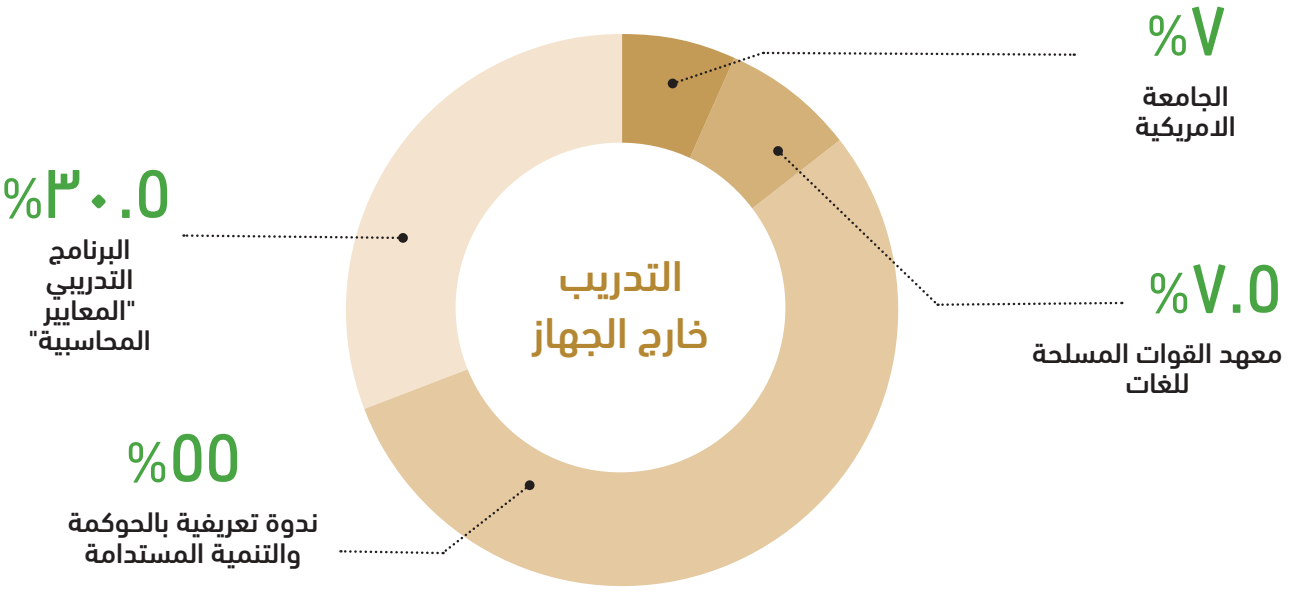
الدورات التدريبية التخصصية وورش العمل بالقاهرة:

عقدت (١٩) دورة تخصصية وورش عمل بالقاهرة والمحافظات وشارك فيها عدد (٤٨٧) متدرباً، كما يلي:

- دورات متخصصة في مجال الرقابة المالية (٥ دورات/ ١١٠ متدرب).
- دورات متخصصة في مجال الرقابة القانونية (٣ دورات/ ٧٣ متدرب).
- دورات تدريبية في مجال الرقابة على الاداء (٢ دورة/ ٣٨ متدرب) عن طريق برنامج الـ Zoom Meeting .
- دورات تدريبية في مجال الرقابة على الاداء (٢ دورة/ ٧٧ متدرب).
- دورات تدريبية في مجال المراجعة (٦ دورات/ ١٥٠ متدرب).
- دورة في موضوعات ذات الصلة بالعمل الرقابي بواقع (٣٩ متدرب).

ثانياً:

التدريب من خلال الإدارة المركزية للتدريب والتعليم المستمر (قطاع التدريب الخارجي):



- الحاق بعض اعضاء الجهاز بدورات اللغات الاجنبية بمراكز اللغات والتي تتمثل في الجامعة الامريكية ومعهد اللغات للقوات المسلحة كالتالي:

· الدورات التدريبية بالجامعة الامريكية بواقع (3 دورات/ 9 دارسين).

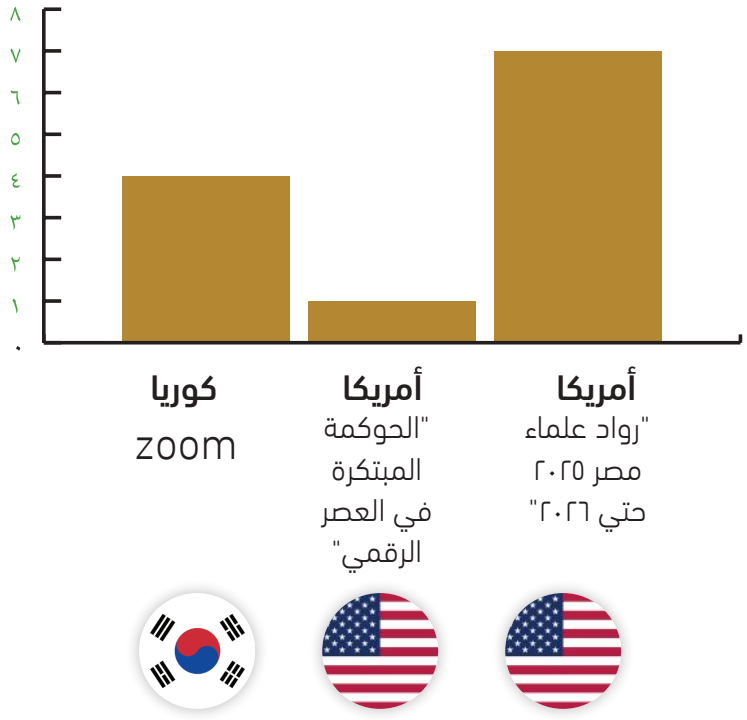
· الدورات التدريبية بمعهد القوات المسلحة للغات بواقع (4 دورات/ 10 دارسين).

- الحاق بعض اعضاء الجهاز بندوة تعريفية بالحوكمة والتنمية المستدامة بواقع 71 دارس.

- تدريب عدد (40) موظف بالهيئة المصرية العامة للبترول "شركة بتروجيت للبترول" بالبرنامج التدريبي "المعايير المحاسبية" من خلال خبراء من الجهاز المركزي للمحاسبات بواقع (دورتان تدريبيتان).

النشاط العلمي:

تضمن النشاط العلمي خلال الفترة المشار اليها قيام اعضاء الجهاز بإعداد العديد من الاوراق البحثية في مختلف الموضوعات المتصلة بمجالات العمل الرقابي، وذلك في اطار ما تقضي به القواعد المنظمة للترقية طبقاً لأحكام لائحة العاملين بالجهاز الصادرة بقرار رئيس الجمهورية رقم ١٩٦ لسنة ١٩٩٩.



كما ساهم القطاع في تدريب الأعضاء من خلال المنح الخارجية علي النحو التالي:

- منحة البرنامج التدريبي بمعهد الحوكمة والتنمية المستدامة تحت عنوان "تنمية قدرات المسؤولين الحكوميين المحليين في مصر بالشراكة مع معهد تنمية مسؤول الحكومة المحلية في جمهورية كوريا الجنوبية عبر منصة zoom" بواقع (٤) دارسين.

- منحة البرنامج التدريبي بمعهد الحوكمة والتنمية المستدامة تحت عنوان "الحوكمة المبتكرة في العصر الرقمي" بالولايات المتحدة الأمريكية بواقع (١) دارس.

- منحة البرنامج التدريبي بالوكالة الأمريكية للتنمية الدولية USAID حول موضوع "رواد علماء مصر ٢٠٢٥ حتي ٢٠٢٦" بالولايات المتحدة الأمريكية بواقع (٧) دارسين.

جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية:

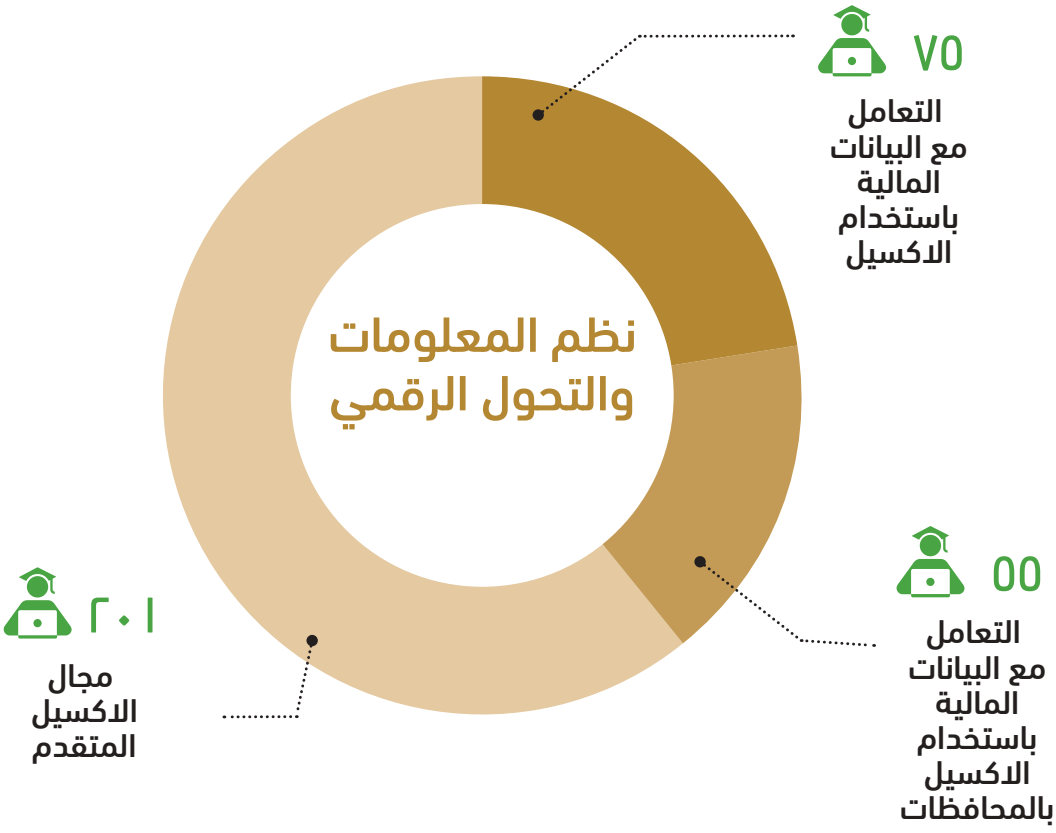
ساهم الجهاز في تأهيل اعضائه للحصول على عضوية جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، لعدد (٤) دارسين للمستوى المتوسط والنهائي.

المصدر:

الإدارة المركزية للتدريب والتعليم المستمر.

ثالثاً:

التدريب من خلال الإدارة المركزية لنظم المعلومات والتحول الرقمي:



عقدت (14) دورة تدريبية على برامج نظم المعلومات والتحول الرقمي على النحو التالي:

- دورات تدريبية في التعامل مع البيانات المالية باستخدام الاكسيل بالقاهرة (5 دورات/ 75 متدرب).
- دورات تدريبية فى التعامل مع البيانات المالية باستخدام الاكسيل بالمحافظات "قنا، المنيا، دمياط" (3 دورات/ 55 متدرب).
- دورات تدريبية في مجال الاكسيل المتقدم (6دورات/ 201 متدرب) بمعهد نظم المعلومات بوزارة الدفاع.

المصدر:

الإدارة المركزية لنظم المعلومات والتحول الرقمي.

تهنئة وتكريم

يهنئ معالى المستشار/

رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات.

السادة أعضاء الجهاز ممن اجتازوا بنجاح الامتحان النهائي لجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية وحصلوا على عضويتها، والذين حصلوا على درجة الماجستير والدكتوراه، خلال الفترة من أول يوليو ٢٠٢٤ حتي ديسمبر ٢٠٢٤، متمنين لهم دوام التوفيق والتقدم، وهم:

أولاً: درجة الدكتوراه:

١. طه على محمد عبدالرحمن سلطان، مدير عام، بالإدارة المركزية للرقابة المالية علي الصحة والسكان.

٢. ايهاب عبده نفادى عبدالسلام احمد، مدير عام، بإدارة مراقبة حسابات استزراع الأراضي والثروة المائية.

ثانياً: درجة الماجستير:

١. ايمان وليم عزيز عبد السيد، رئيس قطاع، بالإدارة المركزية للرقابة المالية علي الاسكان.

٢. عمرو على صابر حماد، رئيس قطاع، بالإدارة المركزية للرقابة المالية علي الشباب والرياضة.

٣. علياء محمود عابد عبدالعال، مراقب، بالإدارة المركزية للرقابة المالية علي التعليم العالى والبحث العلمى.

٤. صباح جمال عبدالحق السعيد، مراجع أول، بالإدارة المركزية للرقابة المالية علي التعليم العالى والبحث العلمى.

٥. هالة فتح أحمد على زناتى، مراجع أول، بالإدارة المركزية للرقابة المالية علي التعليم العالى والبحث العلمى.

٦. أحمد غريب الشهيد عرفه عمر، مراجع أول، بالإدارة المركزية للرقابة المالية علي وزارة العدل والجهات والهيئات القضائية.

٧. محمود جابر محمود حافظ، مراجع أول، بالإدارة المركزية للرقابة المالية علي وزارة المالية والجهات التابعة لها.

٨. محمد طارق المتولى عبدالعال، مراجع أول، بالإدارة المركزية للرقابة المالية علي وزارة المالية والجهات التابعة لها.

٩. ولاء اصلاح خليفه غنيم، مراجع أول، بالإدارة المركزية للرقابة المالية علي الصحة والسكان.

١٠. سامح سعيد عبدالمعطى عرفات، مراجع أول، بالإدارة المركزية للرقابة المالية علي الصحة والسكان.

١١. على فراج خلف محمد، مراجع أول، بالإدارة المركزية للرقابة المالية علي الاسكان والنقل.

١٢. رشا سيد على سيد، مراجع أول، بالإدارة المركزية للرقابة المالية علي الزراعة والموارد المائية والرى.

١٣. هدى سعد عنتر رمضان، مراجع أول، بالإدارة المركزية للرقابة المالية علي التموين والتضامن الاجتماعى والجمعيات والمؤسسات الأهلية والقوي العاملة.

١٤. عائشة رجب عباس عيسى، مراجع أول، بالإدارة المركزية للرقابة المالية علي التموين والتضامن الاجتماعى والجمعيات والمؤسسات الأهلية والقوي العاملة.

١٥. سلوى سيد محمود سيد، مراجع أول، بالإدارة المركزية للرقابة المالية علي التربية والتعليم.

١٦. أحمد سعيد أحمد مصطفى، مراجع مساعد، بالإدارة المركزية الرابعة للرقابة علي شئون العاملين.

كما تتقدم الإدارة المركزية للتدريب والتعليم المستمر بأصدق التهاني لهؤلاء الأعضاء، وتتمني للجميع دوام التوفيق،،،

المصدر:

الإدارة المركزية للأمانة العامة.

Arab Republic Of Egypt
ASA
Accountability State Authority
الجهاز المركزى للمحاسبات

العنوان :

طريق صلاح سالم - ناصية يوسف عباس - مدينة نصر القاهرة

رقم التليفون:

٠٢/٢٤٠١٨٣١٠ - ٠٢/٢٤٠١٨٣٠١

رقم الفاكس:

٠٢/٢٤٠١٨٣٦٨

الموقع الإلكترونى:

www.asa.gov.eg