

# الرقابة المالية

مجلة نصف سنوية تصدرها المنظمة العربية  
للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة



## محتوى العدد

30	إدماج تغيير المناخ في نظام الموازنات والمحاسبة للدولة التركيز على الجزائر "الواقع و الآفاق"	3	تنويه
43	التدقيق على القوائم المالية للشركات في ظل وباء كورونا (كوفيد - 19)	4	افتتاحية العدد
55	التدريب والبحث العلمي	6	ضمان الجودة في الأجهزة العليا للرقابة المالية
58	اخبار المنظمة العربية	9	معيار ISSAI رقم 130: قواعد الأخلاقيات المهنية
63	اخبار الأجهزة الأعضاء	11	ورقة بشأن إرشادات الإنتوساي حول نظام الرقابة (المراقبة) الداخلية في القطاع العام (المعيار (INTOSAI GOV 9100)
73	مواقع على الانترنت ذات العلاقة بطبيعة أعمال الأجهزة الرقابية	19	رقابة الجودة وضمان الجودة: المفهوم والإطار العام والتطبيقات في مجال عمل الأجهزة العليا للرقابة

## هيئة تحرير هذا العدد

- 1- معالي السيد/ نجيب القطاري، الأمين العامة للمنظمة
- 2- السيدة/ نجاح سعد الدين شريم ديوان المحاسبة بالمملكة الأردنية الهاشمية.
- 3- الدكتور / محمد عبد الوهاب الزطربني ديوان المحاسبة الليبي.
- 4- المحاسب/ علاء الدين عبد الرحمن عباس الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية.
- 5- السيد/ عصام ذياب ديوان الرقابة المالية والإدارية بدولة فلسطين.
- 6- الدكتور/ عبد الصمد أمين عبد الواسع الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية.
- 7- السادة/ منجي الحمامي وخميس الحسني ومنير الخليفي الأمانة العامة للمنظمة العربية.

### عنوان المجلة

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

الموقع الإلكتروني: <http://www.arabosai.org/>

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

الهاتف: +216 71949915 فاكس: +216 71949914



<https://www.facebook.com/arabosai/>



## تنويه

نظرا للإجراءات الاحترازية التي اتخذتها الدول بما فيها الدول العربية للحد من انتشار جائحة كورونا -عافى الله الجميع- وحيث أنه تعذر تنظيم اجتماع حضوري للجنة شؤون مجلة "الرقابة المالية" بمقر الأمانة العامة بتونس، فقد بادرت رئاسة التحرير بتنظيم اجتماع عن بعد خلال الفترة من 6 إلى 2020/7/9 بمشاركة ممثلي أجهزة الرقابة في كل من المملكة الأردنية الهاشمية وديوان المحاسبة الليبي وديوان الرقابة المالية والإدارية بدولة فلسطين والجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية.

ويتقدم معالي الأستاذ/ نجيب القطاري -بصفته رئيس هيئة تحرير المجلة- بأخلص عبارات الشكر والتقدير إلى أصحاب المعالي والسعادة رؤساء الأجهزة في الدول سالفة الذكر على استجابتهم لهذه المبادرة وعلى الجهود الكبيرة التي بذلها ممثلو أجهزتهم لإعداد وإصدار هذا العدد من المجلة.

### نجيب القطاري

الرئيس الأول لمحكمة المحاسبات في الجمهورية التونسية  
والأمين العام للمنظمة ورئيس هيئة تحرير مجلة الرقابة المالية



## التداعيات الاقتصادية لفيروس كورونا وأثرها على عمل الأجهزة العليا للرقابة

مثل إعلان الحكومة الصينية عن أول إصابة بفيروس كورونا (كوفيد-19) نقطة البداية لهذه الجائحة التي انتشرت في فترة وجيزة، حيث تضاعف عدد المصابين ونتج عنه عدد كبير من الوفيات. وفي ظل عجز المنظومات الصحية عن إيجاد الحلول المناسبة بات التباعد الاجتماعي وإغلاق الحدود ضرورة حتمية لمواجهة سرعة انتشار هذه الجائحة التي ترتب عنها شبه شلل اقتصادي أدى إلى عجز القوى الإنتاجية عن القيام بوظائفها.

وسجلت الحركة التجارية للسلع والخدمات تباطؤاً نتيجة الاضطرابات وحالة عدم اليقين وإغلاق الحدود بين الدول. كما تأثرت سوق العمل وخاصة في القطاع السياحي وقطاع النقل وأمتد ليشمل العاملين في مجالات العمل الأخرى نتيجة الإجراءات الاحترازية التي قضت بإغلاق المحلات التجارية ومناطق التسوق والأماكن الترفيهية. وشهدت السوق النفطية لأول مرة ظاهرة بيع السلع بقيم سالبة. وإجمالاً حسب صندوق النقد الدولي يتوقع أن يتراجع النمو الاقتصادي العالمي خلال سنة 2020 إلى نسبة نمو سالبة 3% مقابل تقديرات ايجابية بنسبة 3.3% قبل انتشار الفيروس.

وللحد من هذه الآثار السلبية اتخذت جل دول العالم حزمة من الإجراءات تمثلت في تقديم تحفيز مالي للمؤسسات الاقتصادية بالمساهمة في تحمل جزء من أعباء الموظفين قصد المحافظة على مواطن ووظائفهم وكذلك تقديم إعانات اجتماعية للأسر محدودة الدخل لدعم قدرتها الشرائية. كما خفضت المصارف المركزية العالمية معدلات الفائدة النقدية لتحفيز الاقتصاد وقامت بإعادة جدولة ديون المؤسسات الاقتصادية إضافة إلى تأجيل الدولة لمعظم مستحققاتها الجبائية والاجتماعية. وفي نفس الإطار ساندت المنظمات الدولية هذه الحكومات على غرار صندوق النقد الدولي الذي أعلن عن حزمة من التدخلات بقيمة تريليون دولار منها 50 مليار في إطار تسهيلات تمويلية طارئة، والبنك الإسلامي للتنمية أتاح تسهيل ائتماني وتدخلات داعمة بقيمة 730 مليون دولار فضلاً عن مساهمته من خلال صندوق التكافل بقيمة 280 مليون دولار.

وألقت هذه الأزمة بظلالها على المنطقة العربية بحكم العلاقات التجارية القوية بين الدول العربية وباقي دول العالم وفي مقدمتها الاتحاد الأوروبي والصين. فقد سجل انخفاض للطلب الخارجي الذي يساهم بنحو 48% من الطلب الكلي في الدول العربية وتأثر الإنتاج في عدد من القطاعات الاقتصادية الأساسية التي تساهم بنحو 60% من الناتج المحلي الإجمالي، مما تسبب في تراجع الإنفاق الاستهلاكي والاستثماري وإغلاق الأسواق والمناطق الترفيهية. كما تأثرت المالية العامة خلال عام 2020 نظراً لحجم الإنفاق المتزايد للحد من انتشار الفيروس واستمرار انخفاض أسعار النفط وحجم إنتاجه وزيادة حجم الإنفاق الطارئ على المستلزمات الطبية والقطاع الصحي مما تسبب في عجوزات مالية كبيرة أدت إلى زيادة الدين العام في كثير من الدول العربية.

ولتجاوز تداعيات كورونا تبنت الدول العربية عدة سياسات من خلال إتباع إجراءات على المستوى الاقتصادي بتقديم دعم موجه تجاوزت قيمته 206 مليار دولار حتى بداية عام 2020 وفق تقديرات صندوق النقد العربي بالإضافة إلى قيام بعض الدول بإنشاء صناديق تمويلية وصناديق تكافلية تساهم فيها المصارف التجارية. وكذلك تقديم حزم تحفيزية من خلال المصارف المركزية ومؤسسات النقد العربية لدعم الائتمان والسيولة والقطاع الخاص وتأجيل استحقاق بعض الديون الحكومية. كما تبنت البنوك المركزية ومؤسسات النقد العربي سياسات نقدية توسعية كتخفيض أسعار الفائدة.

وأمام هذه التحديات اتجهت الحكومات العربية لاعتماد خطط وسياسات لمواجهة التداعيات الاقتصادية لجائحة كورونا، حيث بات ملحا على الأجهزة العليا للرقابة تعديل خططها الرقابية لتشمل هذه التوجهات وتقديم القيمة المضافة المرجوة منها.

وتزامن إعداد هذه الخطط وتنفيذها مع ظهور مخاطر جديدة تؤثر مباشرة على جودة الأعمال الرقابية بأصنافها الثلاث. فقد تم تغيير تقديرات حجم الأعمال وقيم الإنفاق المقدرة عن التقديرات السابقة في ظرف وجيز وبتنسيق محدود بين الأطراف المتدخلة وفي ظل غياب عناصر مرجعية (وجود سوق) وكذلك عدم الالتزام بنظم الرقابة الداخلية في المنشآت نظرا للظروف الاستثنائية عن سد طلبات الحاجات العاجلة لمواجهة الجائحة وكذلك زيادة المخاطر المتأصلة الناتجة عنها مما يتطلب من الأجهزة إعادة تقدير تلك المخاطر وتغيير الأهمية النسبية التي توجه عمل كل أصناف الرقابة، فضلا عن وجود بعض الصعوبات في الحصول على بعض أدلة الإثبات وإجراءات الفحص اللازمة لتحقيق درجة التأكد المناسبة في القوائم المالية وتقييم أداء الوحدات المشمولة بالرقابة وفي سياق اهتمامها بالمحافظة على العنصر البشري، قامت الأجهزة بتخفيض عدد العاملين كإجراء احترازي لمنع انتشار الوباء في موقع العمل ووضع خطط رقابية جديدة تعتمد قدر الإمكان على وسائل الاتصال الحديثة وشبكة الإنترنت واتخاذ إجراءات بديلة في جمع أدلة الإثبات.

كما بات من الضروري أن تساهم المنظمات الإقليمية ومن بينها المنظمة العربية في مساندة الأجهزة الأعضاء من خلال دعم قدراتها على القيام بالعديد من الأنشطة كإعداد أوراق إرشادية بالإجراءات الواجب مراعاتها للقيام بأعمال الرقابة في ظل هذه الجائحة والقيام بأعمال التدريب عن بعد وعقد الويبنارات حول أثر الفيروس على القوائم المالية ومتطلبات كل أصناف التدقيق في ظل هذه الجائحة، وتعامل الأجهزة مع أصحاب المصالح إضافة إلى تشجيع الأنشطة العلمية ونشر مقالات التوعية بالمخاطر التي تصاحب هذا الفيروس وكيفية التعامل معها وأثرها على دور الأجهزة والأساليب المختلفة لتخفيف أثره على كل أصناف الرقابة.

## هيئة التحرير



## ضمان الجودة في الأجهزة العليا للرقابة المالية

إعداد: لجنة المعايير المهنية والرقابية للمنظمة

### مقدمة:

تعد جودة التدقيق و ضمان الجودة مطلباً أساسياً لكافة المستفيدين من مهنة التدقيق فضلاً عن أنّ مهنة الرقابة والتدقيق تواجه في الوقت الراهن تحديات وصعوبات جعلت لزاماً على الأجهزة العليا للرقابة المالية أن تعمل جاهدة على تحقيق الثقة الكافية بالقدرة على الإيفاء بمستلزمات جودة التدقيق من ناحية و ضمان الجودة من ناحية أخرى ومن خلال مسار واحد وفي آن واحد، وذلك من خلال مجموعة الأعمال المرسومة أو المنهجية بالاستناد إلى أدلة الرقابة والتدقيق في مجالي الجودة و ضمان الجودة.

### أهمية ضمان الجودة:

إنّ مهنة التدقيق تُعتبر خدمةً و ضماناً لجودة المعلومات للجمهور، لذلك فهي تحظى بثقة كبيرة من الجمهور وتستمد سلطتها من ذلك وبالتالي فإنّ على أعضاء المهنة التزاماً مهنيًا وواجباً قانونياً لرعاية مصالح الجمهور وتقديم خدمات على جميع المستويات بدرجة عالية من الدقة والانسجام مع المعايير المطلوبة لمحاولة تضيق فجوة التوقعات التي ما زالت قائمة.

ويقصد بضمن الجودة أو تأكيد الجودة: إجراءات الفحص و الإشراف الداخلي على الجودة التي يقوم بها جهاز الرقابة نفسه والتي تتميز عن رقابة الجودة بأنها يجب أن تحدد الإجراءات الواجب استخدامها وعدد مرات الاختبار ونوعه والفحص الذي يجب أن يجري لضمان أن النظام يتماشى مع الإجراءات الموضوعية. لذلك تسعى الأجهزة العليا إلى أن تتم أعمال الرقابة والتدقيق وفق مستوى عالٍ من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي لجميع الأطراف ذات الصلة، إذ يطلب مستخدمو القوائم المالية جودة عالية للتدقيق حتى يمكنهم الوثوق في هذه القوائم والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، فضلاً عن ذلك فإنّ مراجعة ضمان الجودة تهدف إلى:

1. توفير ضمان لرئيس الجهاز الأعلى للرقابة بأن التقارير الرقابية تعد بجودة عالية.
2. التأكد من مدى الالتزام بالمعايير و الأدلة المحلية.
3. التأكد من الالتزام بمعايير التدقيق الدولية فيما يخص رقابة الجودة.
4. التأكد من صحة الرأي الذي سيتم إصداره عن الجهاز الأعلى للرقابة وأنّ هذا الرأي المعطى كان وفقاً للأدلة التي حصل عليها المدقق.

ففي مجال رقابة الجودة على مستوى المهمة الرقابية حدد معيار التدقيق رقم (220) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين هدف الجهاز وهو إيجاد نظام رقابة الجودة والالتزام به من أجل تزويده بتأكيد معقول فيما يخص امتثال الجهاز وموظفيه للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وأن تكون التقارير الصادرة عن الجهاز الأعلى للرقابة أو شركاء العملية مناسباً وملائماً، كما حدد المعيار عددًا من المحاور من أجل تحقيق جودة التدقيق على مستوى المهمة الرقابية نبيها في أدناه:

**أولاً:** مسؤوليات القيادة عن جودة المهمات الرقابية.

**ثانياً:** المتطلبات الأخلاقية.

**ثالثاً:** قبول واستمرارية العلاقات مع العملاء والمهام الخاصة.

**رابعاً:** الموارد البشرية.

**خامساً:** تأدية المهام الرقابية وغيرها من الأعمال.

**سادساً:** التقرير النهائي ومحتواه.

**سابعاً:** المراقبة والمتابعة.

أما في مجال ضمان الجودة فقد حدد معيار التدقيق الدولي رقم (1) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين محاور ضمان الجودة بالآتي.

### **أولاً: مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل الجهاز الأعلى للرقابة:**

نذكر منها على سبيل المثال الآتي:

1. وجود تشريع دستوري صادر عن السلطة التشريعية يكفل عمل الجهاز فضلاً عن وضع سياسات وإجراءات لرقابة ضمان الجودة على المستوى المؤسسي جنباً إلى جنب مع مستوى المهام الرقابية.
2. وضع سياسات وإجراءات تكفل مسؤولية رئيس الجهاز عن نظام رقابة الجودة تكون مكتوبة وصریحة، فضلاً عن وجود تفويض صريح بإنابة مسؤولية رقابة الجودة لشخص له المؤهلات والكفاءة لتحمل تلك المسؤوليات.
3. تعزيز ثقافة الجودة في العمل الرقابي من خلال تحفيز الفرق الرقابية للنهوض بالمهام الرقابية بكفاءة وفعالية واقتصادية.
4. إعداد خطة إستراتيجية لضمان جودة التقارير الرقابية في ضوء المعايير الصادرة عن المنظمات المهنية المحلية والدولية.

### **ثانياً: متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة:**

يجب التأكيد على أهمية الالتزام بمتطلبات قواعد السلوك الأخلاقي في تأدية أعمال الجهاز كما وردت في المعايير الدولية ذات العلاقة والزام موظفي الجهاز بمدونات السلوك الأخلاقي الصادرة عن المنظمات المهنية والأجهزة الرقابية، فضلاً عن الحصول على إقرارات مكتوبة من جميع الموظفين العاملين في الجهاز تؤكد التزامهم بمتطلبات الجهاز حول السلوك الأخلاقي.

### **ثالثاً: الاستقلالية:**

يجب على الجهاز الأعلى للرقابة وضع سياسات وإجراءات مصممة لتوفير تأكيد معقول بان الجهاز وجميع موظفيه وأي من الأطراف المتعاقدة معهم لتأدية أعمال له، ملتزمون بمتطلبات قواعد السلوك الأخلاقي المحلية وقواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين و التأكد من أنّ سياسات الجهاز تعمل من أجل تقوية المبادئ الأساسية للأخلاقيات المهنية (النزاهة، الاستقلالية، الموضوعية، الحياد، السرية المهنية، الكفاءة) كما ورد في المعيار رقم (30).

#### **رابعا: قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات تدقيق محددة:**

وجود تكليف قانوني يتضمن قبول المهام الرقابية للجهاز بما يكفل الحرية فيما يتعلق بالوقت والنطاق أو طبيعة إنجاز كل مهمة.

**خامسا: الموارد البشرية.**

**سادسا: تعيين فرق العمليات.**

**سابعا: أداء العمليات .**

**ثامنا: التشاور.**

**تاسعا: مراجعة رقابة جودة العملية.**

**عاشرا: معايير أهلية مراجعي رقابة جودة العمليات.**

**حادي عشر: الوثائق الخاصة بمراجعة رقابة جودة العمليات.**

**ثاني عشر: الاختلاف في الرأي.**

**ثالث عشر: وثائق العمليات**

**رابع عشر: الاحتفاظ بوثائق العملية.**

**خامس عشر: المراقبة.**

**سادس عشر: تقييم وإبلاغ ومعالجة حالات القصور المحددة.**

**سابع عشر: الشكاوى والادعاءات.**

**ثامن عشر: وثائق نظام رقابة الجودة**





## معايير ISSAI رقم 130: قواعد الأخلاقيات المهنية

إعداد: لجنة المعايير المهنية والرقابية للمنظمة

يهدف هذا المعيار إلى تزويد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والعاملين فيها بمجموعة من القيم والمبادئ كأساس الأخلاقيات المهنية، وإعطاء إرشادات إضافية حول كيفية تضمين تلك القيم في العمل اليومي وفي المواقف التي تواجه الأجهزة.

وتتناول القواعد مسؤوليات الأجهزة في تعزيز وصون الأخلاقيات والقيم الأخلاقية في كل جوانب المنظمة وأنشطتها، ووصف للمسؤوليات العامة للأجهزة والخمسة قيم الأساسية (النزاهة – الاستقلالية – الكفاءة – السلوك المهني – السرية والشفافية) التي توجه أخلاقيات المهنة والمعدة لجميع العاملين في الجهاز الرقابي للالتزام بها في حياتهم المهنية.

ولا يمكن لأي معيار أن يعالج جميع الظروف الأخلاقية التي قد تنشأ في الممارسة العملية، وعلى الأجهزة وعاملها تطبيق حكمهم المهني على الظروف التي يواجهونها ومتابعة المتطلبات ذات الصلة المنصوص عليها في هذا المعيار.

كما ينبغي على الأجهزة القيام باعتماد وتنفيذ قواعد أخلاقيات المهنة وبما يتفق مع هذا المعيار وتتولى تعميمه، والتأكيد على أهمية الأخلاق وتعزيز الثقافة الأخلاقية في الأجهزة، ويتوجب على الإدارة العليا أن تكون المثال الذي يحتذى به من خلال أفعالها وأن تكون تصرفاتها متوافقة دائماً مع القيم الأخلاقية، ودعم سلوكيات المهنة ومعالجة أي تجاوز للقيم الأخلاقية، بما في ذلك حماية المبلغين عن شهادات ارتكاب مخالفات، ووضع إجراءات لمعالجة النزاعات.

تنقسم منظومة أخلاقيات المهنة إلى ثلاثة أقسام رئيسية تشمل قواعد الأخلاقيات والقيادة والتوجيه الأخلاقي وإدارة الأخلاق والمتابعة وذلك على النحو التالي:

**1. قواعد الأخلاقيات:**

من خلال قواعد الأخلاقيات يتم تحديد القيم والمبادئ الأخلاقية والطريقة التي يتوقع أن يتصرف بها العاملون لدى الأجهزة، والتأكيد على دعم قانون الأجهزة لبيئة تتفق مع القيم والمبادئ الواردة في هذا المعيار، وتعزيز الامتثال لقانون الأجهزة المعني بالالتزام بروح القانون وليس بمجرد نص القانون.

**2. القيادة:**

إن بناء الثقافة الأخلاقية في الأجهزة يبدأ من قيادتها عن طريق المثال الذي يجب أن يحتذى به وذلك من خلال وضع الأخلاق كأولوية وتعزيز هذه الأولوية من خلال رسائل واضحة مع ضرورة تنفيذ الاستراتيجيات والسياسات والإجراءات لتعزيز الأخلاق والشفافية، وتشجيع البيئة التعليمية المفتوحة المتبادلة، مع ضمان تطبيق الأخلاق والسياسات والإجراءات باستمرار وإنصاف.

### 3. التوجيه الأخلاقي:

يجب على الأجهزة العمل على زيادة وعي وفهم العاملين لقواعد أخلاقيات المهنة من خلال تثقيف الموظفين حول تعزيز قيم الأجهزة ومعالجة المعضلات الأخلاقية، وضرورة التواصل من خلال تقديم ورش العمل والتدريب والمشاركة والقيادة، ونشر الموضوعات الأخلاقية والممارسات الجيدة. وعلى الرغم من أن الأخلاقيات المهنية تقع في المقام الأول على عاتق العاملين بالجهاز الرقابي، فإنه يمكن للأجهزة الرقابية أن تقوم بدعم العاملين لديها عن طريق تعيين المسؤولين إلى مستشارين للتوجيه الأخلاقي لتقديم المشورة بشأن قضايا محددة، مع ضرورة مراعاة أن السرية والإجراءات القانونية هي عناصر مهمة لضمان الاستخدام الفعال لهذه المساعدة.

ISSAI 130

## ورقة بشأن إرشادات الإنتوساي حول نظام الرقابة (المراقبة) الداخلية في القطاع العام (المعيار 9100 INTOSAI GOV)

إعداد: لجنة المعايير المهنية والرقابية للمنظمة

### تقديم:

إذا كان بإمكان الدوائر الحكومية استخدام إرشادات معايير الرقابة الداخلية موضوع نموذج لجنة رعاية المنظمات (COSO) كإطار للرقابة الداخلية، فإنه يمكن أيضا للمدققين استخدام هذه الإرشادات كأداة لتقييم الرقابة الداخلية ما دام هذا التقييم هدفاً تدقيقياً متعارفاً عليه.

من هنا تأتي أهمية التذكير بمضامين الإرشادات المذكورة والتي تتمحور حول الفصول الثلاثة التالية:

(1) الفصل الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية ونطاقه والقيود على فعاليته.

(2) الفصل الثاني: مكونات الرقابة الداخلية.

(3) الفصل الثالث: الأدوار والمسؤوليات.

### الفصل الأول:

#### نظام الرقابة الداخلية: تعريفه ونطاقه والقيود على فعاليته

#### 1. المفهوم والنطاق:

الرقابة الداخلية كنظام هي عملية متكاملة تقوم بها إدارة المنظمة ويتم تصميمها بشكل يجعلها توفر تأكيداً معقولاً بأن الأهداف العامة التالية يتم تحقيقها:

- تنفيذ العمليات التشغيلية بشكل نظامي وأخلاقي وبما يضمن تحقيق الفعالية والكفاءة والاقتصاد.
- استيفاء التزامات محاسبة المسؤولية.
- الالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها.
- تفادي خسارة الأصول.

ويستدعي الأمر أن تكون الرقابة الداخلية ديناميكية وأن تشمل جميع مستويات المنشأة وأن تحظى بانخراط باقي موظفي المنشأة، فضلاً عن ضرورة أن تكون هذه الرقابة متغلغلة في هيكل المؤسسة.

\* التأكيد المعقول: يعادل التأكيد المعقول - في غياب التأكيد المطلق - ذلك المستوى المرضي من الثقة فيما يرتبط بالتكاليف والفوائد والمخاطر، إذ يكون التأكيد معقولاً متى لم تزد تكلفة الرقابة الداخلية عن الفوائد الناتجة عنها، فضلاً عن الحاجة إلى دراسة تكاليف قرارات الاستجابة للمخاطر وإعداد ضوابط رقابية ومقارنتها بالفوائد الناشئة عنها.

\* تنفيذ العمليات التشغيلية بشكل نظامي وأخلاقي وبما يضمن تحقيق الاقتصاد والفعالية والكفاءة:

- بشكل نظامي: أي أن تتم العمليات التشغيلية بطريقة منظمة وممنهجة.
- بشكل أخلاقي: الاستعانة بالسلوك الأخلاقي ومنع التلاعب والفساد والكشف عن ذلك.
- الاقتصاد: لا يجب أن تتسبب العمليات التشغيلية في ضياع أو هدر أو تبذير المال العام.
- الكفاءة: الحصول على أقصى كمية منتجات وبنوعية معينة من الأصول المستخدمة في الإنتاج.
- الفعالية: يعني تحقيق الأهداف أو تحقيق حجم إنتاج يستجيب للأهداف المحددة.

\* استيفاء التزامات محاسبة المسؤولين: مما يعني وجود نظام تكون فيه المؤسسات والأفراد مسؤولين عن قراراتهم وتصرفاتهم، الأمر الذي يستدعي الاحتفاظ بالمعلومات المالية وغير المالية، مع الإفصاح عنها في تقارير دورية، فضلا عن ضرورة أن تكون هذه المعلومات موثوقة.

\* الالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها: وخاصة منها الميزانيات (الموازنات) التقديرية والمعاهدات الدولية وقوانين المحاسبة وحماية البيئة وقوانين مكافحة التلاعب والفساد.

\* تفادي خسارة الأصول: وذلك بتفادي سوء الاستغلال وسوء الإدارة والأخطاء والتلاعب.

## 2. القيود على فعالية نظام الرقابة الداخلية:

عندما يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا، فإنه يوفر للإدارة ضمانا معقولا - وليس مطلقا - بشأن تحقيق أهداف المنشأة، أي أنه - بعبارة أخرى - يقلل من احتمال عدم تحقيق الأهداف. لكن لما كانت الرقابة الداخلية تنصب على العنصر البشري، فإن الاحتمال يظل قائما بشأن وجود عيوب في التصميم وأخطاء في الأحكام التقديرية والتفسيرات وسوء الفهم واللامبالاة والتواطؤ ... إلخ، وكلها قيود تحد من فعالية الرقابة الداخلية.

ومن بين هذه القيود أيضا صعوبة تحقيق المواءمة اللازمة بين تكاليف إنشاء ضوابط رقابية، من جهة، ومدى احتمال وقوع المخاطر وأثارها المحتملة على المنشأة، من جهة أخرى. تضاف إلى ذلك كله التغييرات التنظيمية التي تطرأ على المنشأة، بما يستدعيه ذلك من ضرورة مراجعة وتحيين الضوابط الرقابية القائمة وإخبار الموظفين بذلك.

## الفصل الثاني:

### مكونات الرقابة الداخلية:

يتشكل نظام الرقابة الداخلية من خمس مكونات متداخلة فيما بينها وهي:

- بيئة الرقابة.
- تقييم المخاطر.
- الأنشطة الرقابية.
- المراقبة.
- المعلومات والتبليغ.

## 1. بيئة الرقابة:

هي أساس الرقابة الداخلية لكونها توفر الانضباطية والهيكلية والمناخ الذي يؤثر على الكيفية التي يتم بها وضع الاستراتيجيات والأهداف. وتحدد البيئة الرقابية أسلوب المنشأة. كما تؤثر على الوعي الرقابي لموظفيها. وتتشكل بيئة الرقابة من العناصر التالية:

\* **النزاهة والقيم الأخلاقية للإدارة والموظفين:** ويجب إظهار ذلك على المستويين الشخصي والمهني (كالإفصاح عن المصالح المالية الخاصة والهدايا والإبلاغ عن تضارب المصالح)، فضلا عن المواقف الداعمة للرقابة الداخلية في كل الأوقات وعلى جميع مستويات المنشأة.

\* **الكفاءة:** وتشمل مستوى الدراية والمهارة المطلوبة للمساعدة في تأمين أداء نظامي وأخلاقي واقتصادي وفعال، وكذا تأمين فهم جيد لمسؤوليات الأفراد فيما يرتبط بالرقابة الداخلية. ولا بد هنا من التذكير بالدور الذي يمكن أن يلعبه التدريب في هذا المجال.

\* **اتجاهات الإدارة العليا:** يتعلق الأمر بفلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي من خلال مواقفها الداعمة للرقابة الداخلية ووضع قواعد للسلوك وتقييم الأداء. فتمتد برز أن الإدارة العليا تؤمن بأهمية الرقابة الداخلية، شعر بذلك باقي موظفي المنشأة وتجاوبوا بوعي واقتناع مع الضوابط الرقابية الموضوعية. كما أن إظهار الإدارة لسلوكياتها الأخلاقية وتطويرها أمر مهم بالنسبة لهدف "التشغيل الأخلاقي"، وبالتالي يجب أن تكون تصرفات الإدارة العليا مثلا يحتذى به.

\* **الهيكل التنظيمي:** ويتيح ما يلي:

- إجراءات سليمة لتحديد الصلاحيات والمسؤوليات.  
- التفويضات ومحاسبة المسؤولية والتي ترتبط بالطريقة التي يتم بها تفويض تلك الصلاحيات والمسؤوليات في المنشأة.

- خطوط التبليغ الملائمة بارتباط مع التفويضات ومحاسبة المسؤولية.  
\* **سياسات وممارسات الموارد البشرية:** وتشمل إجراءات التعيين والتوجيه والتدريب والتعليم والتقييم والترقيات والتعويضات والتظلمات. وتشكل هذه الإجراءات جزءا هاما من البيئة الرقابية من خلال ربط عمليات التعيين وتقييم الأداء والترقيات بالاستحقاق، إضافة إلى نشر الوظائف الشاغرة وشروط التوظيف فيها، مما يساعد على تحقيق إدارة أخلاقية للموارد البشرية.

## 2. تقييم المخاطر:

تشمل هذه العملية التعرف على المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف المنشأة مع تحليلها وتحديد كيفية مواجهتها بشكل ملائم.

\* **التعرف على المخاطر:** يتعلق الأمر بتحديد المخاطر بالنظر إلى الأهداف الرئيسية للمنشأة، مع التمييز بين المخاطر الشاملة والمخاطر الناتجة عن عوامل خارجية وداخلية على مستوى كل من المنشأة والنشاط. وتتم دراسة المخاطر المرتبطة بهذه الأهداف بأسلوب "صفحة بيضاء جديدة" (وليس مجرد ربطها بما سبق الاطلاع عليه) وتقييمها بما يؤدي إلى عدد صغير من المخاطر الرئيسية، وذلك من أجل معرفة الجوانب الأكثر أهمية والتي يتعين بشأنها تخصيص موارد تقييم المخاطر، لكن أيضا تحديد مسؤولية إدارة تلك المخاطر.

\* تحليل المخاطر: تهتم هذه العملية بتقييم المخاطر من حيث أهميتها واحتمال تكرارها وتقييم مدى ميل المنشأة إلى الوقوع في المخاطر، ونظرا لكون الظروف الحكومية والاقتصادية والصناعية والقانونية والتشغيلية دائمة التغيير، فإن عملية تقييم المخاطر يجب أن تكون متكررة باستمرار من أجل فتح إمكانية تعديل ضوابط الرقابة الداخلية لمواجهة المخاطر المتغيرة.

\* تطوير حلول لمواجهة المخاطر: هناك أربعة أنواع من الحلول لمواجهة المخاطر وهي النقل والتحمل والمعالجة والإنهاء. غير أن المهم في هذا السياق هو معالجة المخاطر لكونها الآلية الرئيسية لكل رقابة داخلية فعالة. وتشكل الإجراءات التي تضعها المنشأة لمعالجة المخاطر ما يسمى بأنشطة الرقابة الداخلية.

### 3. الأنشطة الرقابية:

- هي السياسات والإجراءات الموضوعة من أجل مواجهة المخاطر، وبالتالي تحقيق أهداف المنشأة. وحتى تكون الأنشطة الرقابية فعالة، فإنه يتعين أن تكون:
- ملائمة (استخدام الأداة الرقابية المناسبة في المكان المناسب، مع مراعاة تناسبية الأداة مع المخاطر التي تتعين مواجهتها).
- تعمل بانتظام (لا يجب تجاوزها في حالة غياب كبار الموظفين أو عندما يزيد حجم العمل بشكل كبير).
- منخفضة التكلفة.
- شاملة ومعقولة ومتداخلة في أهداف المنشأة بشكل عام.
- وتتمثل سياسات وإجراءات الأنشطة الرقابية في ما يلي:

**3-1. إجراءات التفويض والموافقات:** تتضمن إجراءات التفويض الشروط التفصيلية التي يتم بموجبها تفويض الصلاحيات. ويجب أن تكون هذه الإجراءات موثقة، مع ضرورة إبلاغها بوضوح إلى المديرين والموظفين.

**3-2. الفصل بين المهام الوظيفية (التفويض، التشغيل، التسجيل والمراجعة):** لتقليل مخاطر الأخطاء والهدر أو المخالفات وكذا مخاطر عدم اكتشاف تلك المشاكل، يجب أن لا يقوم شخص واحد أو دائرة واحدة بأعمال الرقابة على كافة المراحل الرئيسية للمعاملات أو الأحداث. وعليه، يتعين توزيع المهام والمسؤوليات بطريقة نظامية على عدد من الأفراد لضمان مراجعة فعالة ومتوازنة. كما أن تدوير الموظفين يساعد على تفادي أن يقوم شخص واحد بالتعامل في كافة المراحل الرئيسية للمعاملات أو الأحداث لفترة زمنية طويلة.

**3-3. الرقابة على استخدامات الأصول والسجلات:** يكون استخدام الأصول والسجلات مقصورا على الموظفين المصرح لهم بذلك. كما أن تقييد استخدام الأصول يقلل من مخاطر الاستخدام غير المصرح به أو الخسائر الحكومية ويساعد على تحقيق توجهات الإدارة.

**4-3. التحقق:** يتعلق الأمر، على سبيل المثال، بالتحقق من أن الكمية التي تم توريدها تطابق الكمية المطلوبة، والتحقق بعد ذلك من صحة الكمية الواردة بالفواتير بمقارنتها مع كمية البضاعة المسلمة، كما يجب أيضا التحقق من المخزون بإجراء جرد فعلي.

**5-3. تسوية أرصدة الحسابات:** كما هو الشأن، على سبيل المثال، بالنسبة لتسوية السجلات المحاسبية المتعلقة بحسابات البنوك مع كشوف حسابات البنوك المعنية.

**6-3. مراجعة الأداء التشغيلي:** تتم هذه المراجعة دوريا بالمقارنة مع مجموعة من المعايير، ومن ثم يتم تقييم فعالية الأداء وكفاءته.

**7-3. مراجعة عمليات التشغيل والأنشطة:** هذا النوع من المراجعة يجب أن يتميز بوضوح عن مراقبة الضوابط الرقابية الداخلية.

**8-3. الإشراف (توزيع المهام، المراجعة والموافقة، الإرشاد والتدريب):** ويتضمن العمليات التالية:

- إبلاغ المهام والمسؤوليات المحددة لكل موظف بشكل واضح.
- المراجعة المنتظمة لعمل كل موظف إلى الحد اللازم.
- الموافقة على العمل عند نقاط معينة لضمان انسيابيته.

تنبيه: هذه القائمة من سياسات وإجراءات الأنشطة الرقابية ليست شاملة ولكنها تعدد الأنشطة الأكثر شيوعا، علما أن الأنشطة الرقابية من 1/3 إلى 3/3 هي أنشطة وقائية، بينما الأنشطة من 4/3 إلى 6/3 هي أنشطة كاشفة. أما النشاطين 7/3 و 8/3 فهما نشاطان وقائيان وكاشفان.

\* الأنشطة الرقابية لتكنولوجيا المعلومات: تأتي أهمية هذه الأنشطة من كون استخدام الأنظمة الأوتوماتيكية لمعالجة البيانات والمعلومات ينطوي على مخاطر عديدة ناشئة عن عوامل كثيرة منها أساسا قيام أنظمة المعلومات بتشغيل المعاملات أوتوماتيكيا ومعالجة المعاملات المالية بطريقة موحدة، الأمر الذي يفضي إلى مخاطر منها، على سبيل المثال، كون أي خطأ ينتج عن مشاكل في برمجة أجهزة الكمبيوتر سوف يحدث بانتظام في كل المعاملات المشابهة. وتتكون الضوابط الرقابية لتكنولوجيا المعلومات من مجموعتين: ضوابط رقابية عامة وضوابط رقابية تطبيقية.

\* الضوابط الرقابية العامة: هي الهيكل والسياسات والإجراءات المطبقة على أنظمة المعلومات والتي تهيئ بيئة الضوابط والأنظمة التطبيقية. وتشكل الضوابط الرقابية العامة أساسا مما يلي:

- تخطيط وإدارة البرامج الأمنية على مستوى المنشأة بما يوفر إطارا لمواجهة المخاطر وتطوير السياسات الأمنية وتوزيع المسؤوليات ومراقبة كفاية الضوابط المتعلقة بأجهزة الكمبيوتر داخل المنشأة.
- ضوابط استخدام أجهزة الكمبيوتر والتي تعمل على تقييد أو الكشف عن محاولات الدخول إلى المصادر الآلية وذلك من أجل حماية هذه المصادر من أية تعديلات غير مصرح بها.
- ضوابط تطوير وصيانة وتعديل البرامج التطبيقية.

- ضوابط برامج الأنظمة والتي تعمل على تقييد ومراقبة محاولات الدخول إلى البرامج القوية والملفات الحساسة التي تتحكم في أجهزة الكمبيوتر، فضلا عن حماية التطبيقات التي تدعمها الأنظمة.
- الفصل بين المهام الوظيفية فيما يتعلق بتشغيل أجهزة الكمبيوتر.
- ضوابط استمرارية الخدمات لما لذلك من أهمية فيما يتعلق بوقوع أحداث غير متوقعة.
- \* الضوابط الرقابية التطبيقية: هي السياسات والإجراءات المطبقة بشكل منفصل على كل برنامج تطبيقي على حدة (برنامج الذمم الدائنة، برنامج المخزون، برنامج الرواتب ... إلخ). ويتم تصميم هذه الضوابط لمنع الأخطاء والمخالفات والكشف عنها وتصحيحها حتى تتدفق البيانات بانسيابية خلال أنظمة المعلومات. ويمكن تقسيم الضوابط الرقابية التطبيقية وطريقة تدفق البيانات إلى ثلاث مراحل:
  - المدخلات: حيث يتم التصريح بالبيانات وتحويلها إلى شكل من أشكال المعالجة الأوتوماتيكية وإدخالها في البرنامج التطبيقي بطريقة دقيقة ومكتملة وفي توقيت محدد.
  - المعالجة: وتتم باستخدام أجهزة الكمبيوتر.
  - المخرجات: حيث تعكس الملفات والتقارير الناتجة عن البرامج التطبيقية المعاملات المالية والأحداث التي وقعت بالفعل. وتتم خلال هذه المرحلة رقابة التقارير وتوزيعها على الموظفين المصرح لهم بالاطلاع عليها.
- وتجدر الإشارة إلى أن الضوابط الرقابية العامة والضوابط الرقابية التطبيقية تشكلان كتلتين متكاملتين، بل إن فعالية الكتلة الثانية من فعالية الكتلة الأولى. فضعف الضوابط العامة من شأنه أن يمس بمصدقية وفعالية الضوابط الخاصة بالبرامج التطبيقية، حيث يصبح بالإمكان تجاوزها أو التحايل عليها أو تعديلها.

#### 4. المعلومات والتبليغ:

- يعتبران من الوسائل الجوهرية لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية.
- \* المعلومات: يتعين أن تكون ذات مصداقية وذات صلة، الأمر الذي يقتضي التسجيل بشكل فوري للمعاملات المالية والأحداث وتصنيفها بطريقة ملائمة. ويجب التذكير بأن أنظمة المعلومات لا تتعامل فقط مع البيانات المستخرجة داخليا، بل أيضا مع تلك المتعلقة بالأحداث والأنشطة الخارجية. كما يتعين أن تكون هذه المعلومات ملائمة (المعلومات المطلوبة) وموقوتة زمنيا (مدى توفرها لحظة طلبها) وحديثة (يجب أن يتعلق الأمر بأحدث معلومة) ودقيقة (مدى صحتها) ويسهل الوصول إليها.
- \* التبليغ: يكون التبليغ فعالا عندما يتم في جميع الاتجاهات متدفقا إلى الأسفل ثم إلى الأعلى عبر كافة أرجاء المنشأة ومن خلال جميع أجزاء هيكلها. فإذا كانت الإدارة ملزمة بأن تظل بشكل دائم على علم بآخر التطورات والأحداث حول أداء الرقابة الداخلية ومخاطرها ووظائفها فإنها بالمقابل ملزمة بإبلاغ موظفيها بالمعلومات التي تطلبها وبرأيها بشأن هذه المعلومات واتجاهاتها.
- كما يجب السعي من خلال عملية التبليغ إلى إيقاظ الوعي بأهمية الرقابة الداخلية الفعالة والتحسيس بأهمية مخاطر المنشأة وبيان قدرتها على تحمل هذه المخاطر، وكذا دفع الموظفين إلى استيعاب أدوارهم ومسؤولياتهم في تفعيل ودعم أجزاء الرقابة الداخلية.



وعلاوة على التبليغ الداخلي، يتعين على الإدارة التأكد من وجود وسائل كافية للاتصال مع الأطراف الخارجية والحصول منهم على المعلومات.

## 5. المراقبة:

من الضروري أن تخضع أنظمة الرقابة الداخلية لتقييم جودة أدائها، وذلك بشكل مستمر أو من خلال عمليات تقييم منفصلة، أو حتى من خلال المزج بين هذين الأسلوبين.

\* المراقبة المستمرة: تتضمن أنشطة دورية إدارية وإشرافية وإجراءات أخرى يقوم بها الموظفون خلال أداء مهامهم. ونظرا لكونها تتم بشكل متواصل، فإن هذه المراقبة تتفاعل ديناميكيا مع الظروف المتغيرة وتتأصل في العمليات التشغيلية للمنشأة. ومن ميزاتنا أنها أكثر فعالية وأقل تكلفة، فضلا عن كونها تكون وراء اكتشاف المشاكل التي تتدخل عمليات التقييم المنفصلة من أجل معالجتها.

\* عمليات التقييم المنفصلة: يتوقف نطاقها ومدى تكرارها على تقييم المخاطر وفعالية إجراءات المراقبة المستمرة. ويمكن أن تكون عمليات التقييم المنفصلة مفيدة بتركيزها مباشرة على فعالية الضوابط الرقابية في أوقات محددة. كما يمكن أن تقوم بعمليات تقييم منفصلة كل من أجهزة الرقابة المالية ومراقبي حسابات خارجيين.

وتجدر الإشارة إلى أن توليفة بين المراقبة المستمرة وعمليات التقييم المنفصلة من شأنها أن تساعد على التأكد من احتفاظ الرقابة الداخلية بفعاليتها بمرور الوقت.

## الفصل الثالث:

### الأدوار والمسؤوليات:

لكل طرف داخل المنشأة (المديرون، المدققون الداخليون، الموظفون....) نصيبه من مسؤوليات الرقابة الداخلية، وذلك على نحو ما هو مبين بعده:

\* المديرون: هم المسؤولون مباشرة عن كافة أنشطة المنشأة بما في ذلك وضع أنظمة للرقابة الداخلية وتوثيقها.

\* المدققون الداخليون: يقومون بفحص مدى فعالية الرقابة الداخلية ويصدرون التوصيات بإجراء التحسينات اللازمة، علما أنهم ليسوا مسؤولين على وضع أنظمة الرقابة الداخلية والمحافظة عليها لأن ذلك من مسؤوليات الإدارة العليا. وغالبا ما تؤسس الإدارة وحدة للتدقيق الداخلي باعتبارها جزءا من نظام الرقابة الداخلية. ولتكون وظيفة التدقيق الداخلي فاعلة، يتعين أن يكون موظفو التدقيق الداخلي مستقلين عن الإدارة. ويشمل تقييم المدققين للرقابة الداخلية ما يلي:

- تحديد مغزى وحساسية المخاطر التي يتم تقييم الضوابط الرقابية الموضوعية لمواجهتها؛  
- تقييم قابلية الأصول لسوء الاستخدام والعجز عن التمسك بأهداف السلوك الأخلاقي والأهداف الاقتصادية والتشغيلية بفعالية وكفاءة أو العجز عن استيفاء متطلبات محاسبة المسؤولية وعدم الالتزام بالقوانين والتشريعات.

- تحديد وفهم الضوابط الرقابية ذات الصلة.
- تحديد ما هو معروف بالفعل حول فعالية الضوابط الرقابية.
- تقييم كفاية تصميم الضوابط الرقابية؛
- تحديد فعالية الضوابط الرقابية عن طريق اختبارها.
- تبليغ نتائج تقييم الرقابة الداخلية ومناقشة الإجراءات التصحيحية الضرورية.
- \* الموظفون: يلعبون أدواراً في تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية، إذ غالباً ما يقومون بتطبيق ومراجعة وتصحيح الضوابط الرقابية وكل التطبيقات الخاطئة لها أثناء قيامهم بمهامهم اليومية.
- \* الأطراف الخارجية: يتعلق الأمر بالأطراف التالية:
  - أجهزة الرقابة المالية: والتي تعمل على تشجيع ودعم وضع أنظمة رقابة داخلية فعالة في الدوائر الحكومية. وتقوم هذه الأجهزة بإبلاغ ملاحظاتها وتوصياتها إلى من أنيطت بهم مسؤولية الرقابة الداخلية.
  - مراقبو الحسابات الخارجيون: يقومون بتدقيق بعض الهيئات الحكومية في بعض الدول ويقومون بتقديم المشورة والتوصيات بخصوص الرقابة الداخلية.
  - واضعو التشريعات: حيث يساهمون من خلال عملهم في نشر الوعي العام بالرقابة الداخلية.
  - الجهات الأخرى: يتعلق الأمر، على سبيل المثال، بالمستفيدين من خدمات المنشأة والموردين... إلخ من خلال تزويد هذه الأخيرة بالمعلومات المتعلقة بتحقيق أهدافها.

إعداد/ حسن عبد الله دندشله  
ديوان المحاسبة الأردني

## رقابة الجودة وضمان الجودة المفهوم والإطار العام والتطبيقات في مجال عمل الأجهزة العليا للرقابة

### مقدمة:

في ضوء قيام الأجهزة العليا للرقابة بصياغة جملة من السياسات والإجراءات بغرض التأكد من أن الأعمال الرقابية تتميز بجودة عالية على نحو دائم، فإن هناك اهتماما متزايدا بإنشاء وتطوير وظيفة ضمان الجودة والتي تعطي للجهاز الأعلى للرقابة ضمانا وتأكيذا معقولا بأن الأعمال الرقابية تتم وفق السياسات والإجراءات المعتمدة والتي تستند للمعايير الدولية وأفضل الممارسات المهنية، وأن التقارير الرقابية الصادرة مناسبة في الظروف القائمة.

وفي هذا الإطار أولت المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ARABOSAI) اهتماما كبيرا لمساندة الأجهزة الأعضاء في أدائها لمهامها وفق المعايير الدولية حتى تضمن القيام بالأعمال الرقابية بالمهنية المطلوبة، حيث صنفت العمل في هذا المجال ضمن أولوياتها الشاملة في خطتها الإستراتيجية للفترة (2018-2022). ومن ضمن المحاور الرئيسية التي تم اعتمادها لتحقيق أولويات عمل المنظمة "إنشاء إدارة ضمان الجودة لمتابعة إعداد التقارير وفق معايير الانتوساي". كما قامت المنظمة بالتعاون مع مبادرة تنمية الانتوساي (IDI) بالنهوض بجودة عمل الأجهزة الأعضاء من خلال التوصية باتباع الآليات التي تحقق تنمية وظيفة ضمان الجودة في تلك الأجهزة. وفي سبيل تحقيق ذلك، فقد تم إعداد دليل ضمان الجودة لمساعدة الأجهزة العليا للرقابة الأعضاء في المنظمة العربية على إرساء وتعزيز أنظمة رقابة الجودة وتنفيذ مراجعات فعالة لضمان الجودة.

وقد أقرت منظمة الانتوساي في مبادئها الجوهرية الأهمية البالغة لمسألة جودة الأعمال الرقابية والدور الذي يؤديه ضمان الجودة للحفاظ عليها، حيث تضمن إطار الانتوساي للتوجيهات والإصدارات المهنية (IFPP – The INTOSAI Framework of Professional Pronouncement) أن الغرض الأول من المعايير الدولية هو "ضمان جودة العمليات الرقابية الجارية".

كما تضمن هذا الإطار معيار رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI 140)، حيث يعرض هذا المعيار إطارا عاما لرقابة الجودة داخل الأجهزة العليا للرقابة والذي تم تصميمه ليطبق على نظام رقابة الجودة لكافة أعمال تلك الأجهزة، وهو مستمد من المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC 1 - International Standard on Quality Control 1) الصادر عن المجلس الدولي لمعايير الرقابة وضمان الجودة (IAASB - International Auditing and Assurance Standards Board) والمعد من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC - International Federation of Accountants). وتضمن كذلك إطار الانتوساي معيار ضبط الجودة لإجراء رقابة على البيانات المالية (ISSAI 2220)، حيث يتناول هذا المعيار المسؤوليات المحددة للمدقق فيما يتعلق بإجراءات ضبط الجودة في عملية الرقابة على البيانات المالية، كما يعالج مسؤوليات مراجع ضبط الجودة وهو مستمد من المعيار الدولي لرقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية رقم (ISA 220).

وسيتم من خلال هذا البحث استعراض خمسة محاور للتعرف على المفاهيم الأساسية ذات الصلة المتعلقة بالجودة ورقابة الجودة وضمان الجودة، وعناصر إطار رقابة الجودة على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة وعلى مستوى المهام الرقابية وأهمية وأهداف ضمان جودة أعمال التدقيق والتطبيقات العملية المتعلقة بضمان جودة أعمال التدقيق وأثر مخرجات عملية ضمان الجودة على تطوير الأداء المهني.

## المحور الأول: مفهوم الجودة ورقابة الجودة وضمان الجودة:

يتم تعريف الجودة (Quality) على أنها مدى التزام مسار أو نتيجته بمجموعة من الشروط الموضوعية سلفا والتي يعتقد بأنها لازمة للقيمة النهائية التي يوفرها المسار أو توفرها النتيجة. ويعرف مفهوم رقابة الجودة (Quality Control) على أنه عملية مصممة لتقديم تقييم موضوعي حول الأحكام الهامة التي أصدرها فريق العمل والاستنتاجات التي توصل إليها الفريق في صياغة تقرير المدقق. أما على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة تتمثل رقابة الجودة في جملة من السياسات والإجراءات التي توضع للحصول على تأكيد معقول فيما يخص امتثال الجهاز الأعلى للرقابة وموظفيه للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها وأن تكون التقارير الصادرة مناسبة وملائمة في الظروف القائمة.

و يقصد بضمان الجودة (Quality Assurance) اتباع الأساليب العلمية المستخدمة في تقييم جودة العمل في مختلف المؤسسات وفي كافة مراحل العمل وبما يسهم في تقديم أفضل مستويات الجودة في مختلف المنتجات والخدمات المقدمة. أما في إطار عمل الأجهزة العليا للرقابة يتضمن ضمان الجودة دراسة نظام رقابة الجودة للجهاز وتقييمه بما في ذلك معاينة دورية لجملة منتقاة من المهمات الرقابية التي جرى تنفيذها. أما الغاية فهي أن يكفل للجهاز تأكيدا معقولا بأن نظام رقابة الجودة الذي يعتمده مصمم على نحو مناسب ويعمل على نحو فعال وأن التقارير الرقابية مناسبة في ظل الظروف القائمة. وعلى هذا النحو فإن ضمان الجودة مسار تقييمي يعنى أساسا بتقييم نظام رقابة الجودة وعملياته ومخرجاته والتأكد من أن التقارير والمسارات الرقابية تستجيب للمعايير المطلوبة والممارسات الدولية الجيدة.

## المحور الثاني: إطار نظام رقابة الجودة على مستوى

### الجهاز الأعلى للرقابة وفي مستوى المهام الرقابية:

#### أولا: عناصر نظام رقابة الجودة على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة:

يستخدم المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI 140) عناصر إطار رقابة الجودة التي حددها معيار التدقيق الدولي لرقابة الجودة (ISQC -1) مع تكييفها مع بيئة القطاع العام، حيث يتضمن كل عنصر من عناصر إطار رقابة الجودة ضمن (ISSAI 140) ما يلي:

- المبدأ الرئيسي كما ورد بالمعيار الدولي لرقابة الجودة.

- المبدأ الرئيسي الذي تم تبنيه من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

- إرشادات التطبيق للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

وتتمثل عناصر إطار رقابة الجودة ضمن (ISSAI 140) فيما يلي:

### العنصر الأول: مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة:

المبدأ الرئيسي للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1)	المبدأ الرئيسي المعدل للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
ينبغي أن تضع الشركة سياسات مصممة لتعزيز وجود ثقافة داخلية بأن الجودة عنصر أساسي في أداء العمليات، وينبغي أن تقتضي مثل هذه السياسات والإجراءات من المدير التنفيذي للشركة (أو من يكافئه من المنصب) أو في حال كان مناسبا، المجلس الإداري للشركاء في الشركة (أو من يكافئه) تحمل المسؤولية المطلقة فيما يخص نظام رقابة الجودة في الشركة.	يجب على كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة صياغة سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز ثقافة داخلية تعتبر أن الجودة أمر أساسي في أداء كافة أعمالها، ويجب أن يضع مثل هذه السياسات والإجراءات رئيس الجهاز حيث يتحمل المسؤولية العامة عن نظام رقابة الجودة.

### العنصر الثاني: متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة:

المبدأ الرئيسي للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1)	المبدأ الرئيسي المعدل للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول حول إمتثال الشركة وموظفيها لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة.	يجب على كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة صياغة سياسات وإجراءات مصممة لتقدم له تأكيدا معقولا أن الجهاز وجميع موظفيه، وأي من الأطراف المتعاقدة معه لتأدية أعمال له ملتزمون بمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة.

### العنصر الثالث: القبول والاستمرار:

المبدأ الرئيسي للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1)	المبدأ الرئيسي المعدل للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات لقبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة، مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أنها ستنفذ أو ستستمر في علاقات وعمليات فقط عندما تكون الشركة: - مؤهلة لأداء العملية وتمتلك القدرات، بما في ذلك الوقت والموارد للقيام بها. - قادرة على الإمتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي. - قد أخذت بعين الاعتبار نزاهة العميل ولا تمتلك معلومات قد تقودها إلى الاستنتاج بأن العميل يفتقر إلى النزاهة.	يجب على كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة صياغة سياسات وإجراءات مصممة لتقدم له تأكيدا معقولا أنه سيقوم بمهام الرقابة وغيرها من الأعمال فقط إذا كان الجهاز: أ- مؤهلا للقيام بالعمل ولديه القدرات بما فيها الوقت والموارد للقيام بذلك. ب- باستطاعته الإمتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات الصلة. ج- قد أخذ بعين الاعتبار نزاهة الجهة الخاضعة للرقابة ودرس كيفية التعامل مع المخاطر على الجودة التي قد تنشأ. ويجب أن تعكس السياسات والإجراءات نطاق العمل الذي يقوم به كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة. في الكثير من الأحيان ليس هناك خيارات لدى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة حول الأعمال التي تقوم بها، حيث تقوم بالعمل بثلاث فئات واسعة وتتمثل بالأعمال المطلوبة منها بموجب تكليفها القانوني

### العنصر الرابع: الموارد البشرية:

المبدأ الرئيسي للمعدل للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.	المبدأ الرئيسي للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1)
يجب على كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة صياغة سياسات وإجراءات مصممة لتقدم له تأكيدا معقولا أن لديه ما يكفي من الموارد (الموظفون، حيثما كان ذلك مناسبا، والأطراف المتعاقدة للقيام بالأعمال للجهاز) والكفاءة والقدرات والالتزام بمبادئ السلوك الأخلاقي اللازمة ل: أ- القيام بمهامه وفقا للمعايير ذات الصلة والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة. ب- تمكين الجهاز من إصدار تقارير مناسبة للظروف.	ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أنها تمتلك عددا كافيا من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات والالتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة من أجل: - أداء عمليات وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، - تمكين الشركة أو شركاء العملية من إصدار التقارير المناسبة في ظل الظروف القائمة.

### العنصر الخامس: تأدية المهام الرقابية وغيرها من الأعمال:

المبدأ الرئيسي للمعدل للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.	المبدأ الرئيسي للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1)
يجب على كل جهاز أعلى للرقابة صياغة سياسات وإجراءات مصممة لتقدم له تأكيدا أنه يؤدي مهامه وفقا للمعايير ذات الصلة والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وأنه يصدر تقارير تلائم الظروف، ويجب أن تتضمن مثل هذه السياسات والإجراءات ما يلي: أ- المسائل المتعلقة بالتشاور لتعزيز الاتساق في جودة المهام الرقابية. ب- مسؤوليات الإشراف. ج- مسؤوليات مراجع الحسابات.	ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أن العمليات مؤداة وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وأن الشركة أو شريك العملية يصدر تقارير مناسبة في الظروف القائمة، وينبغي أن تتضمن مثل هذه السياسات والإجراءات ما يلي: - المسائل المتعلقة بتعزيز الاتساق في جودة أداء العملية. - مسؤوليات الإشراف. - مسؤوليات المراجعة.



### العنصر السادس: المراقبة/ أو المتابعة (monitoring):

المبدأ الرئيسي للمعدل للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.	المبدأ الرئيسي للمعيار الدولي لرقابة الجودة (1)
---	---

يجب على كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة إنشاء عملية مراقبة مصممة لتقدم له تأكيدا معقولا أن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة هي ذات صلة وكافية وتعمل بفاعلية. ويجب على عملية المراقبة:

- أن تشمل على دراسة وتقييم مستمرين لنظام الجهاز الخاص برقابة الجودة بما فيها مراجعة لعينة من المهام التي تم الانتهاء منها عبر مجموعة الأعمال التي قام بها الجهاز.
- أن تتطلب إسناد المسؤولية عن عملية المراقبة إلى فرد أو أفراد لديهم خبرة وصلاحيات مناسبة وكافية في الجهاز لتولي هذه المسؤولية.
- أن تتطلب أن يكون أولئك الذين يقومون بالمراجعة مستقلون (ألا يكونوا قد اشتركوا في المهمة أو في أي مراجعة لرقابة جودة المهمة).

ينبغي أن تضع الشركة عملية مراقبة مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة وملائمة وتعمل بفعالية، ويتعين على هذه العملية أن:

- تشمل على اعتبار وتقييم مستمرين لنظام رقابة الجودة في الشركة بما في ذلك إجراء فحص على أساس دوري لعملية منجزة واحدة على الأقل لكل شريك عملية.
- تقتضي توكيل مسؤولية عملية المراقبة لشريك أو شركاء آخرين يملكون خبرة وسلطة في الشركة لتحمل تلك المسؤولية.
- تقتضي عدم إشراك أولئك الأشخاص الذين يؤدون العملية أو مراجعة رقابة جودة العمليات.

إضافة للعناصر أعلاه، يلاحظ المعيار الدولي لرقابة الجودة (1) الحاجة إلى توثيق سياسات الشركة وإجراءاتها وإيصالها للموظفين.

## ثانيا: عناصر نظام رقابة الجودة على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة:

في حين يضع المعيار (ISSAI 140) إطارا لرقابة الجودة على مستوى الجهاز الأعلى للرقابة، فإن المعيار (ISSAI 2220) يضع معايير لرقابة جودة أعمال فرق المهام الرقابية. وقد حدد المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة (ISSAI 2220) مسؤوليات مراجع الحسابات، حيث أن مسؤولية مراجع ضمان الجودة لها صلة مباشرة بمدى الالتزام بتطبيق منهجية التدقيق المعتمدة من قبل الأجهزة العليا للرقابة والمعدة استنادا للمعايير المهنية والتي تتضمن مراحل عملية التدقيق المبينة بالرسم أدناه:

### مراحل عملية التدقيق



وتتناول العناصر الرئيسية لنظام رقابة الجودة في مستوى المهام الرقابية ما يلي:

- 1- مسؤوليات القيادة عن جودة المهمات الرقابية: يتكفل رئيس المهمة الرقابية بالمسؤولية عن الجودة العامة لكل مهمة رقابية توكل إليه ويمكن له الاعتماد على نظام الجودة المعتمد من قبل الجهاز للقيام بهذه المهمة.
- 2- متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة: يتوجب على رئيس المهمة الرقابية الحفاظ على التزام أعضاء فريق المهمة الرقابية بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.
- 3- قبول العلاقات مع الجهات الخاضعة للرقابة واستمرارية تنفيذ المهام الرقابية: ينبغي على رئيس المهمة الرقابية الإشارة إلى التحقق من تصميم إجراءات تدقيق كافية ومناسبة وذلك لتقليل المخاطر الرقابية.
- 4- تعيين فرق المهمات الرقابية (الموارد البشرية): ينبغي على رئيس المهمة الرقابية تعيين فريق تدقيق يمتلك القدرات والكفاءات المهنية المناسبة والوقت الكافي لتأدية المهمة الرقابية بما يكفل إصدار تقرير مناسب في الظروف القائمة.
- 5- أداء المهام الرقابية: يعد رئيس المهمة الرقابية مسؤولاً عن إدارة المهمة الرقابية والإشراف عليها وتأديتها وفقاً للمعايير.
- 6- المتابعة أو المراقبة (Monitoring): يتعين على رئيس المهمة الرقابية النظر في نتائج مراجعات ضمان الجودة لمعرفة ما إذا كانت المسائل المحددة التي تم الوقوف عليها ستؤثر على المهمة الرقابية.
- 7- التوثيق: يتعين على رئيس المهمة الرقابية توثيق كافة المسائل المتعلقة بتنفيذ المهمة الرقابية..

### المحور الثالث: أهمية وأهداف ضمان جودة أعمال التدقيق:

إن ضمان الجودة هو مسار تقييمي يعنى أساساً بتصميم نظام رقابة الجودة وعملياته ومخرجاته، بغرض ضمان أن منتجات التدقيق (التقارير) والمسارات الرقابية تستجيب للمعايير والممارسات الدولية المثلى. ومن مزايا وظيفة فعالة لضمان الجودة ما يلي:

1. تعزيز مصداقية الجهاز ومكانته من خلال تبني وتطبيق المعايير المهنية.
2. تحسين الأداء الرقابي ومخرجاته.
3. تحسين كفاءة الأعمال الرقابية وفعالية التكاليف.
4. إثبات نزاهة الجهاز وكفاءته والتزامه بالمساءلة وإثبات انطباق هذه الصفات على موظفي الجهاز أيضاً.
5. تقييم احتياجات التدريب وتوفير مدخلات بهذا الشأن لبرامج التدريب والتنمية.
6. تجنب احتمال المنازعات القضائية وحالات الاعتراض على عمل الجهاز.

### المحور الرابع: تطبيقات ضمان الجودة:



يتضمن هذا المحور التعرف على التطبيقات المتعلقة بمسار ضمان الجودة، حيث سيتم استعراض (4) نماذج رئيسية تتناول تصميم استراتيجيات ضمان الجودة وإعداد خطة مراجعة ضمان الجودة، ومراجعة المهام الرقابية باستخدام قائمة مراجعة الجودة وقياس وتحليل معايير ومؤشرات ضمان جودة أعمال التدقيق وإعداد تقارير مراجعة الجودة.

### أولاً: تصميم استراتيجيات ضمان الجودة:

ينبغي أن تشدد الخطط الإستراتيجية للأجهزة العليا للرقابة على أن المتطلب الرئيسي لها هو ضمان جودة العمليات الرقابية. واستناداً لذلك فإنه من المناسب إعداد خطة إستراتيجية لضمان الجودة تكون منبثقة عن إستراتيجية الجهاز الأعلى للرقابة، حيث تتضمن تلك الخطة الأولويات والأهداف الإستراتيجية لعمل ضمان الجودة والأهداف الفرعية المنبثقة عنها والأنشطة المتعلقة بتحقيق الأهداف والإطار الزمني ومؤشر قياس الأداء. وينبثق عن الخطة الإستراتيجية خطط سنوية تنفيذية تتضمن الأهداف الفرعية والأنشطة الفعلية التي سيتم تنفيذها ضمن إطار زمني محدد ومؤشر قياس أداء محدد. وتتنوع الأهداف التي تتولى وظيفة ضمان الجودة العمل على وضعها وتنفيذها، في حين تبقى عملية مراجعة ضمان جودة المهام الرقابية المنفذة من قبل فرق المهام الرقابية أولوية وهدف أساسي في عمل ضمان الجودة.

### ثانياً: خطة مراجعة ضمان الجودة:

يتم إعداد خطة مراجعة مهمة رقابية في نطاق مراجعة ضمان الجودة لكل مراجعة سيتم إجراؤها، بحيث تتكون العناصر الرئيسية للخطة كما هو موضح بالرسم أدناه:



### ثالثاً: قائمة مراجعة ضمان الجودة لأعمال التدقيق:

يتم إجراء مراجعة ضمان الجودة وفقاً للخطة المصادق عليها لمراجعة المهمة الرقابية وباستخدام قائمة مراجعة ضمان الجودة والتي يجب تصميمها استناداً إلى المعايير المهنية والشروط العامة والمعايير

المرجعية للجهاز الأعلى للرقابة. وتشمل قائمة المراجعة فحص المتطلبات الرئيسية لكافة مراحل المهمة الرقابية بدءاً بمرحلة ما قبل التخطيط ووصولاً إلى مرحلة التقرير. وهي تهدف إلى تقييم مدى الالتزام بتنفيذ المهمة الرقابية استناداً للمعايير والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، حيث تتضمن تلك القائمة بيانات مرجعية عن اسم الدائرة أو المنشأة والسنة المالية الخاضعة للتدقيق، والأشخاص المكلفون بأداء المهمة الرقابية والمراجعون، ومصفوفة مراجعة الممارسات الرقابية التي ينبغي تنفيذها من قبل فرق المهام الرقابية لكل إجراء رقابي ولكافة مراحل العملية الرقابية، حيث تتضمن العناوين الرئيسية لتلك المصفوفة خانة حول الممارسات الرقابية، وخانة حول الإجابة المتعلقة بها، وخانة للملاحظات. ومن خلال عملية المراجعة يتم التحقق من تطبيق الممارسة الرقابية أو عدم تطبيقها أو عدم إمكانية تطبيقها، وتضمن خانة الملاحظات عرضاً موجزاً للأسباب التي تبرر حكم المراجع عن مدى استجابة فرق المهام الرقابية لهذا المتطلب أو عدم الاستجابة له وبيان المخاطر الناجمة عن عدم الالتزام والأسباب التي يبرر بها فريق المهمة الرقابية عدم الالتزام. ونورد فيما يلي مثالاً لمراجعات ضمان الجودة في مستوى الرقابة المالية للمتطلبات المتعلقة بمرحلة ما قبل التخطيط استناداً لقائمة مراجعة ضمان الجودة:

الملاحظات	نعم/لا/لاينطبق	الممارسات الرقابية
		1- مرحلة ما قبل التخطيط
		1-1 هل يوجد أدلة إثبات بأن الفريق الرقابي التزم بالمتطلبات الأخلاقية المتمثلة في: - النزاهة. - الاستقلالية والموضوعية والحياد. - السرية المهنية. - الكفاءة. (ISA 200)، (ISSAI 130).
		2-1 هل قام فريق المهمة الرقابية بالإطلاع على الملف الدائم والتقارير الرقابية السابقة للجهة التي سيتم تدقيقها. وهل تم الأخذ بالاعتبار النقاط التي تبين في السنة السابقة أنها تحتاج إلى متابعة. (ISA 300). (ISSAI 2300).
		3-1 هل قام فريق المهمة الرقابية بالحصول على إقرارات كتابية مناسبة صادرة عن إدارة الجهة الخاضعة للرقابة وحيثما كان ملائماً من أولئك المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق ب: - مسؤولية الإدارة عن إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به. (ISA 580). (ISSAI 2580). - مسؤولية الإدارة عن تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية والمحافظة عليها لمنع واكتشاف الاحتيال، والإفصاح للمدقق عن نتائج تقييم الإدارة لمخاطر احتمال وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية بسبب الاحتيال بما في ذلك طبيعة هذه التقييمات ونطاقها وتكرارها وتأثيراتها، وأساليب الإدارة في تحديد مخاطر الاحتيال والاستجابة لها. (ISA 240). (ISSAI 2240). - الإفصاح عن هوية كافة الجهات ذات العلاقة وعن علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به. (ISA 550). (ISSAI 2550). - البيانات الخاطئة التي تم تحديدها من قبل الإدارة ولم يتم تصحيحها. (ISA 450). (ISSAI 2450). - معقولة التقديرات المحاسبية، والتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها. (ISA 540). (ISSAI 2540). - تقديم إقرارات كتابية بأن كافة حالات المقاضاة والمطالبات الفعلية أو الممكنة تم أخذ تأثيراتها بالاعتبار عند إعداد البيانات المالية، وتم الإفصاح عنها حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق. (ISA 501). (ISSAI 2501).

وفي ضوء تلك العملية يقوم مراجع ضمان الجودة بقياس وتحليل معايير ومؤشرات ضمان جودة أعمال التدقيق باستخدام قائمة مراجعة ضمان الجودة، بحيث تراعي تلك العملية مراجعة الوثائق وبما

يشمل مراجعة الملفات وأوراق العمل وغير ذلك من الوثائق لتقييم مدى الالتزام بتنفيذ منهجية الجهاز وإجراءاته الرقابية والتحقق من مدى وجود إشراف مناسب على فريق المهمة الرقابية وعلى تقدم العمل والتحقق من توثيق طرق جمع أدلة الإثبات الرقابية بطريقة مناسبة وتحليل المعلومات المجمعة على نحو مناسب بما يمكن من استخلاص الاستنتاجات وتحديد الثغرات أو نقاط الضعف في تنفيذ المهام الرقابية.

#### رابعاً: تقارير ضمان الجودة.

عند الانتهاء من مراجعة ضمان الجودة يتم تحليل النتائج والملاحظات وتلخيصها وربطها بأدلة الإثبات الكافية والمناسبة. ويتم إعداد التقرير حول النتائج العامة للمراجعة، حيث يتضمن التقرير العناوين الرئيسية التالية (المقدمة / هدف المراجعة / نطاق المراجعة / الشروط العامة / معايير المراجعة / المنهجيات والأدوات المستخدمة / الملاحظات الرئيسية / التوصيات الرئيسية / الملاحظات الإيجابية / الاستنتاج العام / إجراءات المتابعة / مصفوفة تدوين استنتاجات مراجعة ضمان الجودة).

ويتم إعداد التقرير استناداً لنتائج قياس وتحليل معايير ومؤشرات ضمان جودة أعمال التدقيق وتوثيق النتائج في مصفوفة تدوين استنتاجات مراجعة ضمان الجودة، حيث يتم إعداد تلك المصفوفة وفق المتطلبات الواردة بقائمة المراجعة، حيث تتضمن العناوين الرئيسية لتلك المصفوفة:

التسلسل	المتطلبات	المرجع (المعيار)
.....	.....	.....

وتتضمن مصفوفة تدوين استنتاجات مراجعة ضمان الجودة توثيق بيانات متعلقة بالممارسة الرقابية والاستنتاج العام وتقييم الالتزام ومبررات التقييم ومجالات التحسين والمعيار وذلك لكافة المتطلبات التي تم مراجعتها.

وينبغي قبل إصدار تقرير مراجعة ضمان الجودة مراجعة الاستنتاجات مع رئيس وأعضاء المهمة الرقابية وتحليل أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها ومناقشة الاتفاق على التعديلات والاستنتاجات التي يتعين إدراجها في التقرير مع مسؤول ضمان الجودة.

ويبرز تقرير المراجعة النهائي أهم نتائج مراجعة ضمان الجودة ضمن ملخص تنفيذي ولا ينبغي أن يكون الملخص التنفيذي مجرد تكرار لفصول من التقرير، بل ينبغي أن ينقل الرسائل الرئيسية للمراجعة وعلى وجه التحديد تلك النواحي التي يحتاج الجهاز إلى تحسينها وأن يتم متابعة الإجراءات المتخذة بخصوص تحسين إجراءات التدقيق على تلك المهمة الرقابية في الفترات اللاحقة.

#### المحور الخامس: أثر مخرجات ضمان الجودة على تطوير الأداء المهني:

فيما تسعى وظيفة ضمان الجودة إلى المساعدة على ضمان أن التقارير والمسارات الرقابية تستجيب إلى المعايير الدولية والسياسات والإجراءات المعتمدة والمطبقة في الجهاز الأعلى للرقابة، فإنه يقع على عاتق ضمان الجودة تطوير العمليات والإجراءات الرقابية والأداء المهني من خلال ما يلي:

- تصميم تقارير ضمان الجودة لكل مهمة رقابية بحيث تراعي أن تكون تلك التقارير دليلاً يمكن الاسترشاد بها في تنفيذ مهام رقابية لاحقه ذات جودة عالية.
- إصدار تقارير دورية تتضمن ملخص لأهم النتائج الرئيسية المتعلقة بمراجعة مجموعة من المهام الرقابية المنفذة وتحديد المجالات الرئيسية التي ينبغي العمل على تحسينها، حيث يمكن لتلك التقارير تحديد المجالات والإجراءات الرقابية التي تحتاج إلى تحسين وذلك ضمن إطار لكل مجال يتضمن (الاستنتاج، النتائج المحتملة للاستنتاجات، الأسباب، المرجع، التوصيات).
- متابعة المستجدات في مجال المعايير المهنية والممارسات الرقابية وإبلاغها لكافة المستويات في الجهاز الأعلى للرقابة.
- تصميم إجراءات رقابية يمكن الاسترشاد بها في تنفيذ المهام الرقابية وإبلاغها إلى فرق عمل المهام الرقابية.

### التوصيات:

- في سبيل الاستجابة إلى متطلبات المعايير الدولية في مجال رقابة الجودة ومجال ضمان الجودة فإنه ينبغي على الأجهزة العليا للرقابة مراعاة العمل على ما يلي:
1. إنشاء نظام مناسب لرقابة الجودة والحفاظ عليه بحيث يغطي كافة الأعمال ويكون جزءاً رئيسياً من استراتيجياتها وثقافتها وسياساتها وإجراءاتها، فيما يتصل بالأبعاد التالية:
    - الموضوعية والإنصاف في أداء الجهاز لعملياته والآراء التي تصدر عنه.
    - مدى تخطيط واكتمال الأعمال الرقابية وتنفيذها.
    - موثوقية الآراء أو الاستنتاجات الرقابية ووضوحها وصوابها، ومناسبة التوصيات.
    - الانضباط الزمني لإصدار التقارير الرقابية والمنتجات الأخرى.
    - فعالية النتائج والآثار المحققة.
  2. النهوض بجودة أعمالها من خلال إتباع الآليات التي تحقق تنمية وظيفة ضمان الجودة، وهو المسار الذي يضعه الجهاز للحصول على تأكيد معقول فيما يخص:
    - أن الجهاز وموظفيه ملتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.
    - أن أنظمة رقابة الجودة قد جرى تصميمها وإرساؤها، وأنه يجري تنفيذها على نحو فعال.
    - أنه قد جرى تحديد السبل الممكنة لتعزيز أنظمة رقابة الجودة أو تحسينها.
  3. صياغة سياسات وإجراءات من أجل تعزيز ثقافة داخلية تعتبر أن الجودة أمر أساسي في أداء كافة الأعمال وفقاً للمتطلبات التالية:

- إنشاء وظيفة لضمان الجودة بما يكفل أداء أعمال رقابية تستند للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وأن تكون التقارير الرقابية الصادرة مناسبة في ظل الظروف القائمة.
- أن ينظر إلى عملية نظام رقابة الجودة باعتبارها فرصة للتحسين.
- أن تشدد الخطط الإستراتيجية على أن المتطلب الأكبر للجهاز هو تحقيق الجودة في كافة مهامه الرقابية.
- 4. القيام بالتأكيد على أهمية الالتزام بجميع متطلبات السلوك الأخلاقي في تأدية أعمالها من خلال صياغة سياسات وإجراءات مناسبة لهذه الغاية.
- 5. دراسة كيفية التعامل مع المخاطر على الجودة التي قد تنشأ، بحيث تتأكد أن إجراءاتها لإدارة المخاطر كافية وذلك لتقليل المخاطر عند تنفيذ الأعمال الرقابية. وقد تتضمن الاستجابة لتلك المخاطر القيام بمراجعة ضمان جودة للمهام الرقابية التي جرى تنفيذها.
- 6. صياغة سياسات وإجراءات مصممة على نحو يكفل بأن لهم عددا كافيا من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات اللازمة للقيام بكافة الأعمال، مع الالتزام بالعمل على تطوير التعليم والتدريب المستمر لجميع الموظفين.
- 7. صياغة سياسات وإجراءات تشمل أدلة رقابية ومنهجيات تدقيق تشمل البرامج الرقابية و/أو إجراءات المراجعة وأن يتم وضع مسار يكفل تحديث تلك الأدلة والمنهجيات.
- 8. وضع أنظمة وإجراءات تكفل عمل مسارات ضمان الجودة وجودة التقرير الرقابي، وتضمن التحسينات.

### قائمة المراجع:

- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (INTOSAI) - إطار الانتوساي للتوجهات والإصدارات المهنية (IFPP).
- معايير التدقيق الدولية (ISAs).
- دليل ضمان الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة / لجنة المعايير المهنية والرقابية - المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
- المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC-1) الصادر عن المجلس الدولي لمعايير الرقابة وضمان الجودة (IAASB) والمعد من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)،
- المعيار الدولي لرقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية رقم (ISA 220) والمعد من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).
- معيار رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI 140).
- معيار ضبط الجودة لإجراء رقابة على البيانات المالية (ISSAI 2220).



## إدماج تغير المناخ في نظام الموازنات والمحاسبة للدولة التركيز على الجزائر "الواقع والآفاق"

إعداد/ حسين بلقويص، قاض  
بمجلس المحاسبة، الجزائر

### مقدمة:

إن تغير المناخ مسألة تتميز بالشمولية وتعدد الأبعاد، بيئية واقتصادية وإنسانية...، مما يستلزم من الدول وضع سياسات وبرامج تتسم بالمرونة مع تلك المسألة، أي يجب عليها مراعاة مخاطر المناخ عند وضع سياساتها العمومية وبرامجها التنموية ووضع ميزانيات تراعي التكاليف المرتبطة بتلك المخاطر. لقد أصبح تغير المناخ يؤثر بشكل مباشر على أهداف الأمم المتحدة للتنمية المستدامة، إذ أن تغير نمط هطول الأمطار وارتفاع مستوى البحر ودرجات الحرارة وندرة المياه سيؤدي إلى توترات اقتصادية وسياسية وإنسانية، ولذلك فإن البرامج والسياسات العمومية يجب أن تتجه نحو تحقيق التنمية الشاملة. لقد بدأت العديد من الدول بتنفيذ أنشطة تغير المناخ، ضمن ما يعرف ببرامج التكيف أو برامج التخفيف<sup>(1)</sup>. غير أن انعدام الترابط وعدم الانسجام بين سياسات تغير المناخ وبرامج الإنفاق العام أضحت سمة تميز تنفيذ تلك الأنشطة. ولقد اقترنت هذه الأخيرة بما يسمى تمويل المناخ الذي عرفه بعض الخبراء على أنه قدرة الدول على تخطيط تمويل المناخ سواء على المستوى الوطني أو الدولي والقدرة على الوصول إلى النتائج، إضافة إلى المراقبة وإعداد التقارير، بحيث يكون ذلك بطريقة محفزة ومدمجة مع الأولويات الوطنية فيما يخص أهداف التنمية المستدامة<sup>(2)</sup>.

هناك علاقة وثيقة بين تغير المناخ و بين الموازنة العامة، إذ تعتبر هذه الأخيرة أداة للتخطيط وإعداد وتنفيذ السياسات العمومية وأداة رقابة في يد البرلمان. ومن زاوية مالية، فهي تعد مصدرا من مصادر تمويل المناخ. لقد نادت الكثير من المبادرات الدولية والمنظمات المتخصصة بضرورة إدماج البعد المناخي في عمليات الموازنة العامة وتعزيز الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بتغير المناخ.

إن تحسين إدارة التمويل العمومي للمناخ لا يمكن أن تتم إلا من خلال الاعتماد على موازنة البرامج والأداء أو الموازنة المبنية على النتائج، التي تتماشى مع المنهج الجديد للمالية العامة. ولا بد من مرافقة ذلك بإصلاح نظام المحاسبة العمومية باعتباره أداة لتقويم أداء الحكومة ومصدرا مهما للبيانات تستعمل عند التخطيط الاقتصادي والمالي عبر اعتماد معايير جديدة للإفصاح المحاسبي.

ويهدف هذا المقال إلى التعرف على أهمية إدماج تغير المناخ في نظام الموازنات والمحاسبة للدولة وعرض تجارب بعض الدول، إلى جانب تسليط الضوء على دور المعايير الدولية للمحاسبة العمومية في ترقية الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بتغير المناخ.

وقد قسمنا الموضوع إلى محورين، المحور الأول عالجننا فيه إدماج البعد المناخي في الموازنة العامة لمواجهة تغير المناخ، أين قمنا بتوضيح متطلبات إدماج تغير المناخ في الموازنة وكيفيات ذلك. وقد تطرقنا في المحور الثاني إلى موضوع الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بتغير المناخ في القطاع العام، وأهمية المعايير الدولية للمحاسبة في زيادة الاهتمام بهذا المجال.

## 1- إدماج البعد المناخي في الموازنة العامة لمواجهة تغير المناخ:

أدى تطور وظائف الدولة، وانتقالها من دولة حارسة إلى دولة متدخلة إلى الاهتمام بالعديد من المجالات والقضايا حيث أصبحت مسؤولة عن مستوى الدخل الفردي والقضاء على الفوارق الاجتماعية و حماية الاقتصاد الوطني و صحة الإنسان والبيئة من كل أشكال التلوث والأخطار. ولا شك في أن قضية تغير المناخ أصبحت من الاهتمامات الكبرى للدولة الحديثة أيضا. تعتبر الموازنة العامة من بين الأدوات التي تعكس الدور التداخلي للدولة في مجال تغير المناخ، غير أنه ولكي تؤدي تلك الأداة دورها بشكل فعال وتحقق الأهداف التنموية، يجب إدماج تغير المناخ في العمليات المتعلقة بالموازنة.

### 1-1- متطلبات إدماج تغير المناخ في الموازنة العامة:

تتميز قضية تغير المناخ بالشمولية وامتداد آثارها إلى عدة جوانب ومجالات، إذ زيادة إلى كونها مشكلة بيئية فقد ألحقت آثارا اقتصادية ومالية على الدول والشركات. كما أن آثارها طالت المجتمعات والأفراد على حد سواء ومست بحقوق الإنسان، وبالتالي فإن استجابة الدول لهذه الظاهرة لا يجب أن تقتصر على قطاع بحد ذاته، بل تقتضي تدخل العديد من القطاعات الحكومية، وعلى سبيل المثال جاء في المخطط الوطني للمناخ للجزائر الذي اعتمده في سبتمبر 2019، أن برامج التخفيف تغطي القطاعات التالية: الطاقة، السكن والنقل والصناعة والغابات. أما برامج التكيف تمس قطاعات: الموارد المائية الفلاحة والغابات والصحة.<sup>(3)</sup>

لا بد من الاعتراف بأهمية الموازنة العامة في مواجهة تغير المناخ، باعتبارها أداة تستعملها الحكومات لبناء السياسات العمومية: تنفيذها ومراقبتها. ولقد أصبح معلوما أن فعالية الاستجابة الحكومية لتغير المناخ تتطلب إدماج البعد المناخي ضمن عمليات الموازنة، حيث أن ذلك سوف يحسن من تماسك السياسات ويجنب التعارض بين الإعتمادات المالية، وازدواجية التمويل، ويجنب من أن يكون لأي قرار في مجال ميزانية قطاع ما أثرا سلبيا على ميزانية قطاع آخر، يجب أن تسير مثلا مقترحات الموازنة الخاصة بالنقل والفلاحة جنبا لجنب مع أهداف تغير المناخ.<sup>(4)</sup>

إن إدماج تغير المناخ في الموازنة العامة سوف يسمح لأي قرار أو عمل حكومي أن يدخل ضمن إطار التكيف أو التخفيف من آثار هذه الظاهرة، وبالتالي سوف ينتج عنه آثار اقتصادية إيجابية، بينما القرارات التي تتخذ دون الأخذ بعين الاعتبار البعد المناخي أو التقاعس في اتخاذ إجراءات التكيف أو التخفيف قد تكون لها تكلفة عالية على الاقتصاد الوطني. إن تجنب التكاليف المرتبطة بآثار تغير المناخ يسمح كذلك بالتركيز على أولويات التنمية الأخرى مثل التعليم والصحة من خلال تخصيصها اعتمادات مالية إضافية.

يعد تغيير المناخ هدفا من بين 17 هدفا رسمتها الأمم المتحدة في خطة 2030 لأهداف التنمية المستدامة وبالتالي فإن إدماج تغيير المناخ في الموازنة، يسمح لسياسات وبرامج الحكومة من أن تكون منسجمة ومتوافقة مع الالتزامات الدولية.

إن مواجهة تغير المناخ، باعتباره هدفا التزمت الدول بالعمل على تحقيقه، يعزز المساءلة ويساعد في تقييم أداء الحكومة وبالتالي فإن إنشاء روابط بين الموازنة وتغير المناخ، خاصة في إطار مؤشرات الأداء، يمكن أن يكشف عن مدى تقدم أي دولة نحو تحقيق ذلك الهدف.

يمكن اعتماد أهداف التنمية المستدامة والتي من بينها تغير المناخ، كمنهجية ومعياري لتقييم استدامة الموازنة، من خلال إعداد تصنيف عالمي لسياسات التنمية المستدامة. تستطيع أي دولة مثلا، أن تقدم كل سنة إلى المنتدى السياسي الرفيع المستوى<sup>(5)</sup>، تحليلا لميزانياتها وفقا لأهداف التنمية المستدامة وهو ما يسمح بتقريب وتبادل الممارسات والتجارب بين صناعات القرار أو بين مختلف الخبراء.<sup>(6)</sup>

### 1-2- مواجهة تغير المناخ يتطلب اعتماد ميزانية البرامج والأداء:

بعد ظهور نهج التسيير العمومي الجديد، توجهت الكثير من الدول ابتداء من تسعينيات القرن الماضي إلى اعتماد ميزانية البرامج والأداء، أو الموازنة على أساس النتائج، التي تركز على الأداء، لأهميته في توجيه نشاط الحكومة. على سبيل المثال ركزت فرنسا\_ وهي إحدى الدول التي اعتمدت هذا النهج من التسيير المالي\_ منذ سنة 2006 على دمج أهداف البرامج ومؤشرات الأداء في مشروع قانون المالية. إن هذا الإطار سمح لها بإظهار معلومات دقيقة بخصوص تغير المناخ، وتبيان النتائج المنتظرة من السياسات العمومية المعتمدة بخصوص ذلك، عن طريق تحديد الأهداف الإستراتيجية ومؤشرات القياس بالإضافة إلى تقييم النتائج المحققة عن طريق التقرير السنوي للأداء الذي تعرضه الحكومة على البرلمان.<sup>(7)</sup>

على العكس من ذلك، فإن إطار الموازنة الحالي في الجزائر، والذي ينظمه القانون رقم 17/84 المؤرخ في 07 جويلية 1984 يتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم، حيث تستخدم فيه اعتمادات الموازنة كوسائل متاحة للوزارات والمؤسسات لتغطية جميع النفقات وليست كأهداف. وخلص مجلس المحاسبة إلى أن تنفيذ خطة 2030 لأهداف التنمية المستدامة، لم يتم بشكل واضح وفعال نظرا لغياب آليات تعزز تماسك وتنسيق العمل بين القطاعات، وتسمح بتحديد الأولويات، والمساءلة-التي كان من المفروض أن توفرها الموازنة الأمر الذي لم يمكن من تحقيق نتائج إيجابية رغم وجود العديد من الاستراتيجيات والتي من بينها الإستراتيجية الوطنية للمناخ.<sup>(8)</sup>

إلا أن الجزائر تتوجه إلى اعتماد إطار مالي يتماشى مع المبادئ الحديثة لتسيير المالية العامة بإمكانه أن يعزز البعد الاستراتيجي للميزانية ويجسد الانتقال إلى التسيير العمومي الجديد، الأمر الذي يبقى التفاؤل حول تحسين أداء البرامج والسياسات العمومية التي تصب في إطار التنمية المستدامة. ففي 02 سبتمبر 2018 صدر القانون العضوي رقم 15/18 يتعلق بقوانين المالية وهو النص الذي سوف يؤسس لتسيير جديد للمالية العامة أفاق سنة 2023.

تبنى القانون 15/18 ميزانية البرامج والأداء المبنية على أساس النتائج والمساءلة، وهو ما يظهر من خلال نص المادة الثانية منه: "يعد قانون المالية بالرجوع إلى تأطير وبرمجة الموازنة ويساهم في تجسيد



السياسات العمومية التي يكون تنفيذها مؤسسا على مبدأ التسيير المتمحور حول النتائج انطلاقا من أهداف واضحة ومحددة وفقا لغايات المصلحة العامة والتي تكون موضوع تقييم". كما ركز المشرع من خلال المادة 23 من نفس القانون على أن الاعتمادات المالية مبدئيا تخصص حسب البرنامج، إلا في حالة الاعتمادات غير المخصصة أو عند الاقتضاء فتخصص الاعتمادات في شكل أبواب حسب طبيعة النفقات. وهو ما يعطي صورة واضحة حول رغبة الجزائر في الانتقال إلى ميزانية البرامج والأداء.

بالرجوع إلى نص المادة 75 من نفس القانون التي حددت مجموع الوثائق التي يجب أن ترفق بمشروع قانون المالية والتي من بينها، تقرير عن الأولويات والتخطيط، يعده كل وزير أوكل مسؤول مؤسسة عمومية مكلف بتسيير محفظة البرامج، المتضمنة لا سيما الأهداف المحددة والنتائج المنتظرة وكذا تقييمها.

تظهر أهمية هذا الإطار التشريعي في المساهمة في تنسيق وانسجام البرامج والسياسات العمومية، ولا سيما المسائل المتسمة بالشمولية مثل مسألة تغير المناخ، حيث تلعب الوثائق التي يستلزم إرفاقها بمشروع قانون المالية دورا أساسيا لتنسيق وترابط البرامج، وتحديد النتائج المتوقعة وتعزيز المساءلة، وهو ما أشارت إليه بالفعل المادة 87 عندما أوجبت على الحكومة إرفاق مشروع القانون المتضمن تسوية الموازنة بتقرير وزاري للمردودية يوضح مدى بلوغ الأهداف المتوقعة التي يتم قياسها وتتبعها من خلال مؤشرات الأداء المرتبطة بها.<sup>(9)</sup>

### 1-3- ممارسات وتجارب دولية لإدماج تغير المناخ في الموازنة العامة:

بدأت العديد من الدول العمل على إدماج تغير المناخ في ميزانياتها الوطنية خصوصا بعد اعتماد الجمعية العامة للأمم المتحدة لخطة 2030. فعلى سبيل المثال، من بين 64 دولة قدمت مراجعة خلال انعقاد جلسات المنتدى السياسي الرفيع المستوى سنة 2016 و2017، وضعت 23 دولة تدابير لربط أهداف التنمية المستدامة ومن بينها هدف تغير المناخ بالموازنة العامة ويمكننا تصنيف طرق إدماج تغير المناخ في الموازنة العامة إلى ثلاثة أساليب:

1.3.1. تحسين سرد البيانات في مقترح الموازنة: يتم ذلك من خلال إدخال عناصر الإبلاغ النوعية والكمية بشأن تنفيذ أنشطة تغير المناخ المقترحة للبرلمان. لقد طلبت وزارة المالية الفنلندية عند إعداد ميزانية 2018 من جميع الوزارات إدراج فقرة قصيرة تحت كل عنوان رئيسي من عناوين الموازنة المقترحة حول كيفية انعكاس التنمية المستدامة ومن خلالها استجابة الدولة لتغير المناخ في السياسات القطاعية.

وهو نفس الأسلوب الذي تعتمده وزارة المالية النرويجية من خلال إدراج فقرات يتم التشاور عليها من طرف كل القطاعات الوزارية ويتم إدراجها في باب يتعلق بتنفيذ أهداف التنمية المستدامة ليضاف في الوثيقة الرسمية للميزانية. كما أن النرويج ومنذ 13 سنة تقوم بتخصيص باب يتعلق بالتغيرات المناخية ضمن مشروع الموازنة.<sup>(10)</sup>

أما السويد فقد اعتمدت سنة 2017 إطار عمل جديد يتضمن قانون المناخ وأهداف المناخ والسياسة المناخية. لقد ألزمتها قانون المناخ الحكومة السويدية بأن تقدم سنويا، تقريرا يتعلق بتغير المناخ يلحق

بمشروع قانون الموازنة. كما الزمها بالتأكد من أن أهداف السياسة المناخية وأهداف الموازنة تسير جنباً إلى جنب. بالإضافة إلى ذلك فإن السويد تقوم بسرد بيانات عن تغيير المناخ عند الإشارة إلى أهداف التنمية المستدامة في الموازنة، فقد أشارت إلى تلك الأهداف 100 مرة في موازنة 2016 و 200 مرة في موازنة 2017.<sup>(11)</sup>

تعد فرنسا من الدول التي تقوم بتحسين دوري لسرد المعلومات المتعلقة بالمناخ وإبلاغها للبرلمان عند تقديم مشروع الموازنة، فبناء على المادة 51 من القانون العضوي لقوانين الموازنة<sup>(12)</sup> LA LOLF، تعتبر وثائق السياسات الشاملة<sup>(13)</sup> DPT ملحقاً لمشروع الموازنة السنوي. ومن بين 21 وثيقة للسياسات الشاملة، هناك وثيقة للسياسة الشاملة تتعلق بتغيير المناخ من بين ما تتضمنه هذه الأخيرة، عرضاً للموارد المالية المخصصة لتغيير المناخ وكيفيات مساهمة مختلف البرامج في السياسة المناخية<sup>(14)</sup>. ومن أجل تحسين وترقية أدوات السرد، قامت فرنسا كذلك بإدراج قاعدة ملزمة بالمادة 206 من القانون 1317-2018 المتعلق بقانون المالية لسنة 2019، تنص على أن تقدم الحكومة تقريراً ملحقاً بمشروع قانون المالية، بعنوان: تمويل الانتقال الطاقوي: الأدوات الاقتصادية الجبائية والميزانية لخدمة المناخ والبيئة.<sup>(15)</sup>

**2.3.1. التحكم في الموازنة وفق أهداف التنمية المستدامة:** تركز هذه الطريقة على وضع روابط بين أهداف التنمية المستدامة و بين برامج الموازنة. وغالبا ما يعبر عن تلك الروابط بنسب أو مؤشر قياسي. وكأمثلة على ذلك تقوم المكسيك بربط برامج الموازنة بأهداف التنمية المستدامة السبعة عشر والتي من بينها الهدف 13 المتعلق بتغيير المناخ من أجل تحديد النسبة المئوية للهدف المرتبط ببرنامج الموازنة، وفي نفس الوقت يتم تحديد عدد البرامج المرتبطة بهدف تغيير المناخ وبكل الأهداف الأخرى. لقد طورت كولومبيا عملاً مماثلاً من خلال وضع أداة تحليل تلقائية لتحديد الروابط بين برامج الموازنة وكل هدف من أهداف التنمية المستدامة.

في نفس الإطار، تقوم بعض الدول بنشر معلومات نوعية بخصوص مسألة تغيير المناخ في إطار عرض تقارير عن أهداف التنمية المستدامة بمناسبة مناقشة مشروع الموازنة من طرف البرلمان، حيث أن تلك المعلومات التي تتضمن مؤشرات مبنية على أهداف التنمية المستدامة تخلق نقاشاً حول الموازنة بعيداً على الجوانب التقنية. لقد بدأت فرنسا تجربة هذه الطريقة باستعمال 10 مؤشرات للثروة من بينها مؤشر بصمة الكربون.

**3.3.1. وضع الترميز على الموازنة:** نظراً لعدم وجود نظام تصنيف متفق عليه دولياً لتغيير المناخ، فإن من شأن وضع نظام للعلامات أو للترميز أن يسهل استخراج المعلومات المطلوبة<sup>(16)</sup>. استعملت بعض دول شرق آسيا مثل: نيبال، الفلبين وأندونيسيا، و أسام الهندية، طريقة الترميز في موازنتها أو ما يسمى بوضع العلامات المؤسسية التي تعد أداة ميزانية مفيدة لتحديد نفقات تغيير المناخ.

فلقد طورت الفليبين إرشادات تتعلق بوضع العلامات على البرامج والمشاريع التي تدخل ضمن إطار التكيف أو التخفيف من آثار تغير المناخ ونفس الأمر قامت به أندونيسيا التي طورت نظاما لوضع العلامات على الموازنة يبين كيفية تخصيص موازنة التخفيف والتكيف مع تغير المناخ وكيفية إنفاقها. أما في نيبال، وبعد التوصية التي قدمتها مراجعة الإنفاق المؤسسي والعام للمناخ CPEIR (17)، أدخلت لجنة التخطيط بهذا البلد رمز المناخ في الموازنة للفترة 2013 و2014 وهو النظام الذي يوفر إطارا تحليليا لحساب الصناديق الوطنية للمناخ ويسمح بتوليد معلومات عن المالية العامة المخصصة لتغير المناخ. تتفق عملية وضع الترميز على الموازنة، كثيرا مع الدراسة التي قامت بها المفتشية العامة للمالية بفرنسا بالتعاون مع المجلس العام للبيئة والتنمية المستدامة الفرنسي في سنة 2019، عندما اقترحت تصنيف نفقات وإيرادات الموازنة على أساس بيئي مع التركيز على مسألة تغير المناخ، وهي المهمة التي أوكلت لهاتين الهيئتين بناء على المادة 206 من القانون رقم 1317-2018 المتعلق بقانون المالية لسنة 2019، التي تم الإشارة إليها سابقا، حيث سييسهل هذا التصنيف استخراج المعلومات المطلوبة، والقيام بعمليات التحليل المالي. (19)

بعد الوقوف على بعض الطرق لإدماج تغير المناخ في الموازنة العامة التي تتيح تحسين الترابط والانسجام بين البرامج والسياسات التنموية، يجب التنويه إلى العلاقة الترابطية الموجودة بين الموازنة العامة والمحاسبة العمومية (20)، إذ تعد هذه الأخيرة من أهم الضوابط التي تحكم تنفيذ ميزانية الدولة، والتي تهدف إلى بيان ومراقبة عمليات الموازنة والإفصاح عنها، وتعزيز المساءلة، وبالتالي فإن إدماج تغير المناخ في الموازنة مرتبط أشد الارتباط بالنظام المحاسبي المعتمد وبمدى قدرته على الإفصاح بتلك المعلومات.

## 2- الإفصاح المحاسبي في مجال تغير المناخ:

لقد ظهر حديثا ضمن أدبيات علم المحاسبة مصطلح المحاسبة البيئية الذي كان نتيجة تنامي الاهتمام بالأمور البيئية وبروز مفهوم التنمية المستدامة، حيث يعرف هذا المصطلح بأنه مجموعة من بنود المعلومات التي تتعلق بأداء والأنشطة البيئية للمنشأة، والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل. (21)

و من بين ما تهتم به المحاسبة البيئية الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمناخ، حيث أصبحت المعلومات التي يجب أن تبلغ عنها الشركات والمنشآت، حكومية كانت أم خاصة، حول تغير المناخ تثير اهتماما متزايدا (22). غير أنه ينبغي أن تتميز تلك المعلومات بالدقة والموثوقية، إذ أن تحسين أنظمة المحاسبة العمومية، وتبني معايير دولية للمحاسبة سوف يكون له أثر إيجابي على نوعية معلومات تغير المناخ، أو معلومات التنمية المستدامة بشكل عام.

## 2-1- الإفصاح عن تغير المناخ في القطاع العام يستلزم إصلاح النظام المحاسبي:

لقد سمحت المعايير المحاسبية المعتمدة في القطاع الخاص بتولي هذا الأخير زمام المبادرة في الإبلاغ عن المعلومات المتعلقة بتغير المناخ.

فرغم اختلاف المتطلبات التنظيمية للإبلاغ من دولة إلى أخرى، إلا أن الإحصائيات تنبئ بمستقبل متقدم في هذا المجال، حيث أن أكثر من 300 شركة مصنفة من أكبر الشركات في العالم توفر معلومات بخصوص تغير المناخ، لقد قدمت 79% من الشركات في كندا معلومات تتعلق بالتغيرات المناخية. في سنة 2010 نشرت اللجنة الأمريكية للأوراق المالية والبورصة توجهات تعالج بوضوح التبليغ عن المعلومات المتعلقة بتغير المناخ، كما قامت نفس اللجنة سنة 2016 بنشر وثيقة لتحديث الالتزام بالمعلومات المتعلقة بالمجال المالي بما فيها تلك المتعلقة بتغير المناخ.<sup>(23)</sup>

على عكس القطاع الخاص، فإن الحكومات-لأسيما تلك التي تعتمد على المحاسبة النقدية- تميل بياناتها المالية إلى تجنب القضايا البيئية بشكل عام، رغم وجود إدراك بأن هنالك مسائل وتكاليف، وامتثال وتقارير أداء، مرتبطة بالسياسات والالتزامات البيئية التي ينبغي أن تعكسها تلك البيانات<sup>(24)</sup>. وهذا يعني أن أنظمة المحاسبة المالية التي تستند على الأساس النقدي فقط، ليست مصممة لمراعاة المخاطر المرتبطة بتغير المناخ ولا تلك المرتبطة بالتنوع البيولوجي أو خدمات النظام الإيكولوجي، رغم ما يسببه تدهور تلك الخدمات من زيادة في التكاليف ومخاطر جسيمة على الاقتصاد.

إن تبني البعد البيئي في نظام المحاسبة العمومية يستلزم الانتقال من المحاسبة النقدية- التي لا تهتم إلا بالتدفقات النقدية الداخلة والخارجة. ولا تسجل المعاملات إلا عند استلام النقدية أو دفعها، ولا تهتم بالأصول العقارية- إلى نظام محاسبي أكثر استجابة للمسائل البيئية والمتمثل في المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق المستوحاة من مبادئ المحاسبة العامة.

يعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على الأساس النقدي، وهو نظام غير قادر على تقييم أنشطة الوحدات الحكومية، ولا سيما تلك التي تخلف آثارا على البيئة، إذ أنه يقتصر فقط على تقييم ما تم تخصيصه من موارد مع ما تم إنفاقه. كما أن مدونة حسابات الخزينة تقتصر فقط على عمليات الصندوق، وهو ما جعل الجزائر تصنف من بين البلدان التي تقدم معلومات ضعيفة عن البيانات المالية وإتاحتها للمواطن. رغم جهودها المبذولة لإصلاح النظام المحاسبي المتمثلة في مشروع المخطط المحاسبي للدولة والذي وصل إلى آخر مراحل، أي مرحلة التنفيذ، إلا أن هذا المشروع تم تجميده في سنة 2007.<sup>(25)</sup>

غير أنه وبعد صدور القانون الأساسي لقوانين المالية رقم 15/18، يمكننا القول بأن تجسيد إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لا زال ممكنا، حيث جاء في المادة 65 منه تمسك الدولة محاسبة ميزانية تنقسم إلى محاسبة الالتزامات، ومحاسبة إيرادات ونفقات الموازنة، قائمة على مبدأ محاسبة الصندوق، كما تمسك الدولة محاسبة عامة لجميع عملياتها، قائمة على مبدأ معاينة الحقوق والواجبات، وتنفذ الدولة محاسبة تحليل للتكاليف تهدف إلى تحليل تكاليف مختلف الأنشطة الملتمزم بها في إطار البرامج. وهو ما سوف يسمح للجزائر آفاق 2023 التخلي عن نظام محاسبي مبني فقط على المحاسبة النقدية، وبناء نظام يمزج بين المحاسبة النقدية ومحاسبة الاستحقاق.<sup>(26)</sup>

## 2-2- دور المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في زيادة الاهتمام بتغير المناخ:

المعايير المحاسبية عبارة عن بيانات رسمية صادرة عن هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية، تبين كيف يجب أن تنعكس أنواع معينة من المعاملات والأحداث في القوائم المالية، ووفقاً لذلك فالالتزام بمعايير محاسبية موثوق ومعترف بها يعتبر ضرورياً للحصول على عرض عادل للقوائم المالية. (27)

1.2.2. الاعتراف بالبعد البيئي في المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام: إن المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام لا تحظى بقوة إلزام كتلك التي تحظى بها المعايير الوطنية إلا أنه وحسب مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام IPSASB (28) من الممكن أن تساعد (29) IPSASs الحكومات على تطوير معايير جديدة أو تنقيح المعايير القائمة بما يساهم في تحقيق أفضل الممارسات. وأشار IPSASB كذلك على أنه من المحتمل أن يكون لـ IPSASs استخدام معتبر في الدول التي لم تطور حتى الآن معايير محاسبية حكومية. كما شجع كل البلدان على تبني IPSASs وتنسيق المتطلبات الوطنية معها. (30)

وضع مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في آخر إصداراته سنة 2019، 42 معياراً تنطبق على المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق ومعيار 01 للمحاسبة على الأساس النقدي على أن يتم البدء في تنفيذ بعض المعايير خلال سنتين أو ثلاث سنوات من الآن أي بحلول 2022 و2023. توضح المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام. وقد حرص مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام IPSASB على الأخذ بعين الاعتبار المسائل البيئية، في العديد من المعايير التي أعدها والتي من بينها مسألة تغير المناخ، اقتداءً بمجلس المعايير الدولية للمحاسبة. وفيما يلي بعض المعايير التي تتضمن صراحة اهتماماً بالمحاسبة البيئية.

1.1.2.2. المعيار رقم 1 IPSAS الإفصاح عن القوائم المالية: يعتبر هذا المعيار أهم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، حيث يهتم بالمرجات النهائية للمحاسبة والإفصاح الحكومي، من خلال القوائم المالية التي يوفرها، ويهدف إلى توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات وإبراء ذمة الوحدة الحكومية حول الموارد التي تحت سيطرتها، ويظهر جلياً اهتمام هذا المعيار بالمسائل البيئية، حيث صنف تكاليف حماية البيئة ضمن تكاليف التسيير.

2.1.2.2. المعيار رقم 11 IPSAS عقود الإنشاء: يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للتكاليف والإيرادات المرتبطة بعقود الإنشاء في القطاع العام، ومن بين تلك العقود، عقود استعادة البيئة بعد هدم الأصول، ويظهر هنا مصطلح البيئة مصطلحاً واسعاً يمكن أن يشمل عنصراً من العناصر المكونة للبيئة مثل التربة أو المناخ.

3.1.2.2. المعيار رقم 17 الممتلكات والمصانع والمعدات: رغم أن هذا المعيار استثنى محاسبة الممتلكات ذات الطبيعة الخاصة والتي من بينها الغابات والموارد الطبيعية المتجددة وحقول المعادن وحقول البترول والغاز الطبيعي، بسبب إشكالات محاسبية عديدة، إلا أنه قدم توضيحاً لطبيعتها، واقترح نطاقاً لتطبيق

متطلبات المعيار عليها بشكل خاص. كما جاء في هذا المعيار أن الحصول على الممتلكات والمعدات لأغراض السلامة أو للأغراض البيئية يدخل ضمن التكلفة الأولية و أن الحصول على تلك الممتلكات يؤهلها للاعتراف بها كأصول لكونها تمكن المشروع من الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية.

4.1.2.2. المعيار رقم 19 IPSAS المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة: اعترف هذا المعيار بأن الالتزامات الناشئة عن تكاليف العقوبات أو تكاليف تنظيف الأضرار البيئية غير القانونية، تعتبر من بين الأحداث السابقة والمستقلة عن الأفعال المستقبلية للمنشأة وبالتالي فهي من المخصصات. وقد نص المعيار بضرورة الاعتراف بالأحداث التي لا تؤدي مباشرة إلى نشوء التزام لكن بإمكانها أن تؤدي إلى ذلك في تاريخ لاحق لأي سبب من الأسباب مثل تغيير قانون أو إجراء، مثل أن تسبب منشأة عمومية بضرر بيئي، قد لا يولد التزاما بمعالجة الأضرار، لكن ذلك سوف يصبح حدثا ملزما عندما يتطلب قانون جديد معالجة الضرر القائم.

كما أشار المعيار، عند عرضه للالتزامات المحتملة، إلى الأضرار البيئية الناتجة عن انتهاك منشأة حكومية لقانون بيئي، بحيث تصبح المنشأة ملزمة بأن تعترف بالمخصص لأن التدفق الصادر للمنافع الاقتصادية هو أمر محتمل في هذه الحالة.

5.1.2.2. المعيار رقم 21 IPSAS انخفاض قيمة الأصول غير مولدة للنقد: لقد بين هذا المعيار عند تعرضه لمؤشر البيئة القانونية أو بيئة السياسة العامة، على أن الخدمات المحتملة للأصل قد تنخفض نتيجة تغيير في قانون أو تشريع ما. ومن بين الأمثلة التي جاء بها: مركبة لا تحقق معايير الانبعاث الجديدة، أو معمل لا يحقق المعايير البيئية الجديدة.

أما فيما يتعلق بمؤشر مصادر داخلية للمعلومات، فقد نص المعيار على ما يلي: من المحتمل أن ينتج عن الأضرار المادية عدم قدرة الأصل على تقديم مستوى الخدمات الذي كان قادرا على تقديمه في السابق، مثل مبنى مدمر جراء حريق أو فيضان أو عوامل أخرى، قرار لإيقاف إنشاء الأصل قبل إنجازه أو قبل أن يكون صالحا للاستعمال، حيث أن الأصل الذي تم إنجازه لا يمكن أن يقدم الخدمة المرادة منه، مثل إيقاف الإنشاء جراء ظروف بيئية.

6.1.2.2. المعيار رقم 27 IPSAS، الزراعة: وهو معيار مستوحى بشكل أساسي من المعيار المحاسبي الدولي<sup>(31)</sup> IAS 41 الزراعة، الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية<sup>(32)</sup> IASB، حيث جاء فيه أنه غالبا ما يتعرض النشاط الزراعي لمخاطر الأمراض والمناخ والمخاطر الطبيعية الأخرى. في حالة حدوث حدث يؤدي إلى إنشاء عنصر من الدخل أو المصاريف، تتم الإشارة إلى طبيعة ومقدار هذا البند وفقا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام 1 IPSAS الإفصاح عن القوائم المالية. ومن الأمثلة على هذه الأحداث ظهور مرض خطير، فيضانات أو صقيع شديد أو جفاف وغزو الحشرات، حيث تعد هذه الظواهر من بين آثار تغير المناخ.<sup>(33)</sup>

2.2.2. اهتمام هيئة الأمم المتحدة بالإفصاح في مجال تغير المناخ: تلعب هيئة الأمم المتحدة دورا مهما لترقية وتحسين الإبلاغ المالي، وذلك من خلال فريق العمل الحكومي لخبراء المعايير الدولية للمحاسبة

والإبلاغ، المنضوي تحت مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، حيث يقوم هذا الأخير بدراسة تطور المعايير الدولية للمحاسبة بما فيها المتعلقة بالقطاع الحكومي، ويقدم توصياته واقتراحاته في هذا الشأن. لقد نظر فريق العمل خلال دورة مجلس التجارة والتنمية التابع للأمم المتحدة المنعقد في المدة من 13 إلى 15 أكتوبر من سنة 2010، بجنيف، في المسائل المتعلقة بنشر معلومات تغير المناخ من طرف المنشآت والتي بين فيها المجلس بأن هناك العديد من الشركات نشرت معلومات حول المناخ، كما أشار الفريق إلى العمل المنجز في إطار المبادرة العالمية للإبلاغ Global Reporting Initiative لا سيما برامجها التدريبية في البلدان النامية ومبادئها التوجيهية التي تهدف إلى نشر المعلومات المتعلقة بالتنمية المستدامة. كما درس الفريق الجهود المبذولة من قبل الحكومات والإجراءات القانونية والتنظيمية التي اتخذتها بخصوص المعلومات المتعلقة بتغير المناخ، وكذلك تطرق إلى الجهود المبذولة من طرف مجلس معايير الإفصاح عن الكربون وهي مبادرة أطلقها المنتدى الاقتصادي العالمي، لتطوير وتشجيع نشر معلومات موحدة حول انبعاث الغازات الدفيئة، حيث أقر بضرورة إتباع نهج منسق لتحسين جودة المعلومات التي تنشرها المنشآت حول هذه الغازات.

وقد طالب فريق الخبراء مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، باعتباره محفلا حكوميا دوليا محايدا، بمواصلة مساهمته في نشر المعلومات البيئية وتنسيق العمل مع المبادرات الدولية الأخرى التي أطلقت في مجال الإبلاغ عن تغير المناخ ومع الجهات الفاعلة مع القطاعين العام والخاص. كما أكد على أهمية الإبلاغ عن تلك المعلومات.<sup>(34)</sup>

أما في سنة 2019 وخلال دورة مجلس التجارة والتنمية التابع للأمم المتحدة المنعقدة بجنيف في الفترة الممتدة بين 30 أكتوبر إلى غاية 01 نوفمبر، أشار فريق العمل الحكومي عند دراسته لتطور المعايير الدولية للمحاسبة بما فيها محاسبة القطاع العام إلى المستجدات والتطور الحاصل في مجال الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بتغير المناخ. كما ناقش فريق العمل تقريرا أعدته فرقة مختصة بالإبلاغ المالي تضمن كيفية الكشف عن المخاطر المالية ذات الصلة بالمناخ وكيفية إجراء تقييمات لغرض الإبلاغ عن معلومات الاستدامة في التقارير المالية.

بالإضافة إلى عرضه مبادرة قام بها المجلس الدولي للتقارير المدمجة والمتمثلة في منصة حوار من أجل تعزيز الانسجام ومقارنة أفضل، بين الأطر والمعايير والمتطلبات ذات الصلة التي تحكم نشر المعلومات المالية، حيث تناولت وثيقة نشرت على المنصة سنة 2019 مستقبل المعلومات المتعلقة بأهداف التنمية المستدامة.<sup>(35)</sup>

## الخاتمة:

اعتمدت الجزائر عدة استراتيجيات وسياسات في شتى القطاعات والمجالات من أجل بلوغ أهداف التنمية المستدامة وخصصت لذلك اعتمادات مالية هامة. ويعد المخطط الوطني لتغير المناخ الذي اعتمده مجلس الوزراء أواخر سنة 2019، من بين أهم السياسات التي رسمتها الجزائر أفاق 2030، حيث

تضمن 155 عملية ونشاط تهدف إلى ضمان التكيف مع آثار التغيرات المناخية والتخفيف منها، لاسيما التقليل من انبعاثات الغازات المسببة للاحتباس الحراري بنسبة 29%. لقد اعتمد المخطط مقارنة تشاركية وشاملة، تساهم في تنفيذها مختلف القطاعات الوزارية عن طريق تكييف برامجها مع تغير المناخ.

إن النهج الجديد الذي اعتمده الجزائر لمواجهة تغير المناخ يدخل ضمن التوجهات الدولية التي تنادي بإدماج تغير المناخ في مختلف برامج التنمية، ولا سيما برنامج الأمم المتحدة للتنمية والمنظمة الدولية للتعاون والتنمية. كما أن الإطار الجديد لتسيير المالية العامة، المتمثل في القانون الأساسي رقم 15/18 المتعلق بقوانين المالية، سيسمح لها بتبني موازنة البرامج والأداء، وباعتماد معايير حديثة للمحاسبة العمومية آفاق 2023.

في ظل وجود المخطط الوطني للمناخ المبني على المقاربة الشاملة، أصبح من الضروري التفكير في كيفية إدماج تغير المناخ في الموازنة العامة للدولة، ولأجل ذلك يمكن تقديم التوصيات التالية:

• تنص المادة 89 من القانون الأساسي رقم 15/18 يتعلق بقوانين المالية أنه سوف يتم التطبيق التدريجي لأحكام هذا القانون، على قوانين المالية للسنوات 2021 و2022 عن طريق إدراج حزمة من العمليات حسب الوظائف منصوص عليها في القانون الأساسي في كل سنة مالية. لذلك نوصي بأن تأخذ مسألة تغير المناخ كنموذج للتنفيذ التدريجي لتلك الأحكام من خلال إعداد تقرير عن ذلك يلحق بمشروع قانون المالية، حسبما تنص عليه المادة 75 تحت الفصل الثاني الوثائق المرفقة بمشروع قانون المالية.

• إن عدم وجود نظام تصنيف متفق عليه دوليا لتغير المناخ يعد من بين التحديات التي تواجهها الدول، ولذلك نوصي بالعمل على إعداد تصنيف وطني لنفقات وإيرادات الموازنة العامة المتعلقة بتغير المناخ، واعتمادها كقاعدة بيانات، حيث سيسمح التصنيف الوطني بتحسين سرد البيانات المتعلقة بتغير المناخ عند عرض مشاريع قوانين المالية.

• العمل على استكمال إصلاح النظام المحاسبي، مع الأخذ بعين الاعتبار المبادئ التي جاءت بها المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام.

1- تتخذ الاستراتيجيات الرامية إلى التصدي لتغير المناخ شكلين: استراتيجيات التخفيف وهو ما يقصد به تدابير للحد من الغازات الدفيئة إما عن طريق الحد من مصادرها مثل استعمال الطاقات النظيفة، أو عن طريق تحسين كوكب الأرض مثلا، الغابات أو المحيطات. استراتيجيات التكيف، وهو تعديل النظم الطبيعية أو البشرية إلى بيئة جديدة ومرنة لتخفيف الضرر. حسين بلقوضيل، المرجع نفسه، ص. 28.

2. Veerle Vandeweerd, Yannick Glemarec, Simon Billett, préparation au financement climatique. Programme des nations unies pour le développement, New York, 2012, p.5.

3. Ministère de l'environnement et des énergies renouvelables, Plan National Climat de l'Algérie, 2019, p.5.

4. Hege Elisabeth, Brimont Laura, Intégration des ODD dans le processus budgétaires nationaux. Institut du développement durable et des relations internationales, Paris, 2015, p.7.

5- المنتدى السياسي الرفيع المستوى هو المنصة المركزية للأمم المتحدة لرصد ومراجعة خطة التنمية المستدامة لعام 2030. قرار رقم 1/70، اعتمده الجمعية العامة للأمم المتحدة في دورتها السبعون، بتاريخ 2015/09/25، ص.46.



6. Hege Elisabeth, Brimont Laura. Op. cit. p.8
7. Abedessami Rouina, l'adoption des IPSAS en Algérie au vu du new public management. Journal of development and Applied Economics, volume 3, N1, Algérie, 2019, p.314.
8. Cour des comptes, Rapport de revue de la préparation du gouvernement a la mise en oeuvre des ODD. Algérie, 2018, p.19.
9. القانون الأساسي رقم 15-18 مؤرخ في 2018/09/02 يتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم، المعدل والمتمم، ج ر العدد 53 مؤرخة في 2018/09/22.
10. Hege Elisabeth, Brimont Laura. Op. Cit, p-p 5-8.
11. Swedish Environmental Protection Agency, consulté le 17/03/2020 a14h 30, sur [www.swedishepa.se](http://www.swedishepa.se)
12. LA LOLF: la loi organique relative aux lois de finances
13. DPT: documents des politiques transversales
14. Ministère de la transition écologique et solidaire, document de politique transversale. Lutte contre le changement climatique. France, 2019, p.3.
15. Loi n 1317-2018 du 28/12/2018 de finances pour 2019, journal officiel de la république Française du 30/12/2018.
16. Governance of Climate Change Finance Team, (UNDP Bangkok Regional Hub) budgeting for climate change: how governments have used national budgets to articulate a response to climate change. United Nations Development Programme, Bangkok, 2015, p.20.
17. مراجعات الإنفاق المؤسسي والعمومي للمناخ، المعروفة باللغة الانجليزية « climate public expenditure and institutional review CPEIR » هي أداة لمراجعة وتقييم الجوانب المختلفة للنفقات العامة ذات الصلة بتغير المناخ والإطار المؤسسي للوكالات العامة، وكذلك الجهات الفاعلة الأخرى مثل شركاء التنمية ومنظمات المجتمع المدني، المساهمة في تمويل المناخ. هذه الأداة تم تقديمها لأول مرة في النيبال بدعم من برنامج الأمم المتحدة للتنمية، كما تم تنفيذ العديد من العمليات في بلدان آسيا والمحيط الهادي، إفريقيا وأمريكا اللاتينية. [www.undp.org](http://www.undp.org)
18. Governance of Climate Change Finance Team. Op. Cit, p.p. 15-20
19. Sylvie Alexandre, Florence Tordjman, Claire Waysand, Dorian Roucher, Louis Stroeymeyt, Green Budgeting: proposition de méthode pour une budgétisation environnementale, rapport de mission établi par le Conseil général de l'environnement et du développement durable et l'Inspection générale des finances, France, 2019.
20. تعرف المحاسبة العمومية بأنها عملية قياس وتسجيل وتفسير العمليات المالية، والأحداث المتعلقة بجمع واستخدام الموارد المالية العامة بوحدات الجهاز الإداري الحكومي، وإنتاج وتوصيل المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات. إبراهيم محمد علي الجزراوي، عبد الهادي سلمان صالح، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق. مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، العراق، 2012، ص.146.
21. أسماء الهاشمي، عقيل حمزة حبيب الحسناوي، زينب عزيز باصي، متطلبات القياس والإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية. مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 3، العراق، 2017، ص.1158.
22. Comptables professionnels agréés du canada, Etude sur la communication des informations relatives aux changements climatiques par les sociétés ouvertes canadiennes. TORONTO, 2017, p.3.

23. Comptables professionnels agréés du Canada. Op. Cit, p-p 3-11.
24. Intosai Framework of Professional Pronouncements « IFPP », Guid 5201 environmental auditing in context of financial and Compliance Audits. Vienna, 2019, p.12 .
25. Abedessami Rouina. Op. Cit, p.313.
26. القانون الأساسي رقم 15-18 مؤرخ في 2018/09/02 يتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم، المعدل والمتمم، ج ر العدد 53 مؤرخة في 2018/09/22.
27. إبراهيم محمد علي الجزائري، عبد الهادي سلمان صالح، مرجع سابق، ص.148.
28. IPSASB: The International Public Sector Accounting Standards Board.
29. IPSASs: International Public Sector Accounting Standards.
30. عبد القدوس أحمد فضل إبراهيم، المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، 2008، ص.150.
31. IAS: International Accounting Standards
32. IASB: The International Accounting Standards Board
33. IPSASB, Manuel des normes comptables internationales du secteur public. International Federation of accountants, New York, 2019, p.p 207-971.
34. Conférence des Nations Unies sur le Commerce et le Développement «CNUCED», Rapport du Groupe de travail intergouvernemental d'experts des normes internationales de comptabilité et de publication. Nations Unies, Genève, 2010, p.p 3-13.
35. CNUCED, Examen de l'évolution des normes internationales de comptabilité et de publication dans les secteurs public et privé. Nations Unies, Genève, 2019, p.9.

مقال  
محرر

إعداد/ سيف الدين محمد إبراهيم خضر  
مراقب بالجهاز المركزي للمحاسبات  
عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية  
جمهورية مصر العربية

التدقيق على القوائم المالية  
للشركات في ظل وباء كورونا  
(كوفيد - 19)

يواجه العالم حالياً تطورات متسارعة تتعلق بتفشي فيروس كورونا المستجد (كوفيد - 19)، وتسعى دول العالم مجتمعة إلى اتخاذ إجراءات احترازية ووقائية للحد من انتشار الفيروس والتخفيف من آثاره. ولعل من أهم هذه الإجراءات وقف الاجتماعات والحد من الاختلاط في أماكن العمل والتسوق والتجمعات الاجتماعية إلى أقصى درجة ووقف حركة النقل سواء البحري أو الجوي أو البري للدول الموبوءة منها وإليها، وبالتالي إيقاف كافة أنواع التبادل التجاري وتوقف أنشطة بعض المنشآت لاعتمادها على المنتجات المستوردة من تلك الدول، الأمر الذي ترتب عليه حدوث آثار اقتصادية على العديد من قطاعات الأعمال والأنشطة المختلفة حول العالم واحتمالية حدوث خسائر لتلك الأنشطة والتي قد تؤدي إلى إعادة تقدير مدى توافر فرض الاستمرارية.

هذا وبالإضافة إلى التحديات الكبيرة التي تنتظرنا في جميع جوانب الحياة من خسائر بشرية لا تحصى وخسائر مادية ضخمة في بيئة الأعمال وبوادر أزمة مالية مدمرة، فإن الجائحة لديها القدرة على التأثير بشكل كبير على الطريقة التي تتم بها إجراء عمليات المراجعة الأمر الذي استدعى من عديد المنظمات المهنية وشركات التدقيق العالمية، قياس ودراسة الآثار المحاسبية المحتملة لهذه الجائحة على القوائم المالية للشركات. لذا يجب أن تستمر عمليات التدقيق في الامتثال للمعايير المطلوبة والتي قد تتطلب اعتبارات مختلفة ومعززة من قبل المدققين في الظروف الحالية بالإضافة إلى التفكير في تطوير إجراءات بديلة لجمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة لدعم رأيهم في المراجعة، ومنها ما يتعلق باستمرارية المنشأة والأحداث اللاحقة. ولإضفاء المزيد يمكن عرض ذلك من خلال العناصر التالية:

### أولاً: المفهوم والأبعاد والاعتبارات المحاسبية لفيروس كورونا:

#### 1- مفهوم جائحة كورونا:

جائحة كورونا: هي إحدى الكوارث التي تؤدي إلى اضطراب خطير يصيب سير عمل جماعة أو مجتمع ما وتنطوي على خسائر وآثار إنسانية ومادية واقتصادية وبيئية واسعة الانتشار والتي تتجاوز قدرة الجماعة أو المجتمع المتأثر على مواجهتها باستخدام موارده الخاصة.

#### 2- أبعاد جائحة كورونا:

إن جائحة كورونا لها العديد من الأبعاد غير المحددة بشكل واضح، وتشمل بعض تأثيراتها الرئيسية على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

تراجع الإنتاج واضطرابات في سلسلة التوريد وعدم تواجد الموظفين وانخفاض في المبيعات والأرباح وإغلاق الشركات والمخازن والتأخير في توسعات الأعمال المخطط لها وعدم القدرة على زيادة التمويل وزيادة التقلبات في قيمة الأدوات المالية وانخفاض السياحة وتعطل السفر غير الضروري وإلغاء الأنشطة الرياضية والثقافية والترفيهية.

### 3- الاعتبارات المحاسبية التي يجب مراعاتها عند معالجة الآثار المحاسبية المحتملة لفيروس كورونا على القوائم المالية:

مع استمرار انتشار COVID-19 عالمياً تتعدد الاستفسارات حول الآثار المحتملة لهذا الفيروس على القوائم المالية. ولهذا نود الإشارة إلى بعض القضايا والاعتبارات المحاسبية التي يجب مراعاتها عند معالجة الآثار المالية لانتشار الفيروس على إعداد القوائم المالية. ومنها ما يلي:

• **الاستمرارية:** يجب على الإدارة تقييم قدرة الشركة على الاستمرار في العمل عند إعداد القوائم المالية وأن تأخذ في اعتبارها عند إجراء هذا التقييم الآثار الحالية والمتوقعة لتفشي الفيروس على أنشطة الشركة في تقييمها لمدى ملاءمة استخدام أساس فرض الاستمرارية. فعلى سبيل المثال عندما يكون للمنظمة تاريخ من العمليات الناجحة وتعتمد على موارد تمويل خارجي ولكن بسبب تفشي المرض تم تعليق هذه العمليات قبل أو بعد تاريخ إعداد القوائم، ستحتاج الإدارة إلى النظر في العوامل المتعلقة بالوضع السليبي الحالي بما في ذلك الآثار المتوقعة على السيولة والربحية قبل أن تؤكد أن مبدأ الاستمرارية هو الملائم. وبالنظر إلى عدم القدرة على التنبؤ بالآثار المحتمل لتفشي المرض، فقد يكون هناك شكوك حول استمرارية الشركة.

• **الأحداث اللاحقة:** طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (10)، يجب على الشركات تقييم ما إذا كانت الأحداث اللاحقة التي وقعت بعد الفترة المالية وقبل إصدار القوائم المالية لتلك الفترة تتطلب الإفصاح أو الاعتراف، مما يساعد مستخدم هذه القوائم على اتخاذ القرارات المناسبة.

• **اضمحلال الأصول:** طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (36) تنخفض قيمة الأصل عندما تكون الشركة غير قادرة على استرداد قيمته الدفترية، إما باستخدامه أو بيعه. هذا ويجب على الشركة التقييم في تاريخ التقرير ما إذا كانت هناك أي مؤشرات على اضمحلال القيمة في ظل التطورات الأخيرة من تفشي المرض. فمثلاً إذا كانت هناك مصادر خارجية وداخلية للمعلومات تشير إلى أن أحد الأصول قد تنخفض قيمته مثل انخفاض أسعار الأسهم والسلع وانخفاض الاهتمام بالسوق وإغلاق مصانع التصنيع وإغلاق المحلات وانخفاض الطلب وأسعار بيع السلع والخدمات، فيجب إجراء اختبار اضمحلال القيمة.

• **الأدوات المالية:** طبقاً للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم (7)، يجب الإفصاح عن المعلومات حول أهمية الأدوات المالية للمنشأة وطبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن تلك الأدوات المالية وكيفية إدارتها، حيث أن الشركات التي تتركز أنشطتها في المناطق المتضررة من تفشي الفيروس كشركات الطيران والسياحة لم تعتقد أن المنشأة كانت عرضة لخطر شديد على المدى القريب، ولذا ينبغي إعادة النظر في إجراءات الإفصاحات لديها.

• **الاعتراف بالإيراد:** طبقاً للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم (15) قد تحتاج الشركات إلى استخدام حكم مهم لتحديد تأثير الشكوك المتعلقة بتفشي الفيروس على حساب الإيرادات والقرارات المتخذة رداً على تفشي الفيروس (على سبيل المثال: تعديل العقود والتعامل مع العملاء أثناء مخاوف التحصيل، ومراجعة التسعير) قد يكون لها أيضاً تأثير على المحاسبة والإفصاح عن العقود الجارية والمستقبلية.

• **استرداد التأمين:** طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي (37) قد تلجأ الشركات حالياً إلى سياسات التأمين لاسترداد الخسائر الناتجة عن جائحة كورونا وتطالب الشركات المتضررة شركات التأمين بالتعويض عن

خطر توقف الأعمال، وهذا النوع من التغطية التأمينية يعد الأكثر تعقيداً وإثارة للجدل، حيث أنه مصمم لتعويض المؤمن عليهم عن شيء لم يحدث أبداً وهو صافي الربح التقديري الذي كانت ستحصل عليه الشركة في حال عدم تعطيل عملياتها. وقد تكون الخسائر قابلة للاسترداد ولكنها عملية معقدة من الناحية التخطيطية وتتطلب خبرات متخصصة في التأمين والمحاسبة الجنائية. وبمجرد التأكد من أن الشركة سيتم تعويضها على الأقل عن بعض عواقب تفشي الفيروس بموجب وثيقة تأمين فأي شك حول المبلغ المسترد يجب أن يُعكس في قياس المطلوبات.

• قياس القيمة العادلة: إن الهدف من قياس القيمة العادلة هو نقل القيمة الحالية للأصل أو الالتزام الذي يعكس الشروط اعتباراً من تاريخ القياس الحالي وليس تاريخاً مستقبلياً، وعليه يجب على الشركات النظر في المعلومات حول تفشي المرض بين المشاركين في الأسواق من أجل قياس القيمة العادلة في التاريخ الحالي.

• متطلبات الإفصاح عن البيانات المالية الأخرى: تحتاج الشركات إلى النظر في حجم الاضطرابات التي يسببها تفشي الفيروس على الأعمال والإفصاح عن أي تطورات حصلت بعد الإبلاغ عن القوائم والكشف عن المعلومات بشكل كافٍ من أجل تزويد المستخدمين بفهم أفضل للتأثير المالي.

• تقديرات محاسبية أخرى: على الإدارة أن تعيد تقدير صافي القيمة القابلة للتحقق من المخزون وإعادة تقدير العمر الإنتاجي المتبقي والقيمة المتبقية للممتلكات والتجهيزات والمعدات والأصول غير الملموسة وأصول حق الاستخدام بموجب معايير المحاسبة الدولية أرقام (2)، (16)، (38).

### ثانياً: تأثير فيروس كورونا على مدى قدرة الشركة على الاستمرارية:

أشار معيار المحاسبة الدولي IAS1 بشأن فرض استمرارية الشركة في فقرته رقم 25 إلى أنه: "عند إعداد القوائم المالية يجب على الإدارة إجراء تقييم لقدرة الشركة على الاستمرار على أنها منشأة مستمرة. ويجب على الشركة أن تعدد القوائم المالية على أساس الاستمرارية ما لم تنو الإدارة أن تصفى الشركة أو أن توقف الأعمال، أو أنه ليس لديها بديلاً واقعياً سوى أن تفعل ذلك. وعندما تكون الإدارة على علم عند إجراء تقييمها بحالات عدم تأكد ذات أهمية نسبية متعلقة بأحداث أو ظروف قد تلقى شكوكاً كبيرة على قدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، فإنه يجب على الشركة أن تفصح عن حالات عدم التأكد تلك.

وعندما لا تعدد القوائم المالية على أساس فرض الاستمرارية، فإنه يجب عليها أيضاً أن تفصح عن هذه الحقيقة، مع الأساس الذي عليه أعدت القوائم المالية وسبب أن الشركة لا تعدد منشأة مستمرة".

كما أشار المعيار في فقرته رقم 26 إلى أنه: عند تقييم ما إذا كان فرض الاستمرارية يعد مناسباً، يجب أن تأخذ الإدارة في الحسبان جميع المعلومات المتاحة عن المستقبل والذي يكون على الأقل 12 شهراً من نهاية فترة التقرير (تاريخ القوائم المالية). فعندما يكون لدى الشركة تاريخ من العمليات المربحة وسهولة

للوصول إلى الموارد المالية فقد تتوصل الشركة إلى استنتاج أن المحاسبة وفقاً لفرض الاستمرارية تعد مناسبة دون تحليل تفصيلي، وفي حالات أخرى قد تحتاج الإدارة أن تأخذ في الحسبان مجموعة واسعة من العوامل المتعلقة بالربحية الحالية والمتوقعة وبرامج تسديد الدين والمصادر الممكنة لاستبدال التمويل قبل أن تصل إلى قناعة بأن فرض الاستمرارية يعد مناسباً.

مما سبق أرى أنه وفقاً لما ورد بالفقرتين أعلاه بمعيار المحاسبة الدولي رقم (1) وفي ظل تفشى جائحة كورونا على مستوى العالم وتأثيرها الشديد والواضح على الاقتصاد العالمي ما يلي:

عندما تصل الإدارة إلى نسبة تؤكد ذات أهمية نسبية بوجود مؤشرات على عدم قدرة الشركة على الاستمرار لتأثرها بالأحداث الحالية فإنه يجب عليها أن تفصح عن حالات عدم التأكد التي قد تعيق استمراريته. وعندما لا تعد القوائم المالية على أساس فرض الاستمرارية فإنه يجب عليها أن تفصح عن هذه الحقيقة مع الأساس الذي عليه أعدت القوائم المالية والسبب أن الشركة لا تعد منشأة مستمرة. ومن المؤشرات التي قد تشير إلى وجود تأثير ذو أهمية نسبية لفيروس كورونا على قدرة الشركة على الاستمرار وبالتالي مساعدة مدقق الحسابات في الحكم على مدى قدرة الشركة على الاستمرار في عملها من عدمه ما يلي:

1. عندما تصل الإدارة إلى نسبة تؤكد ذات أهمية نسبية بوجود مؤشرات على عدم قدرة الشركة على الاستمرار لتأثرها بالأحداث الحالية فإنه يجب عليها أن تفصح عن حالات عدم التأكد التي قد تعيق استمراريته. وعندما لا تعد القوائم المالية على أساس غياب فرض الاستمرارية فإنه يجب عليها أن تفصح عن هذه الحقيقة مع الأساس الذي عليه أعدت القوائم المالية وسبب أن الشركة لا تعد منشأة مستمرة. ومن المؤشرات التي قد تشير إلى وجود تأثير ذات أهمية نسبية لفيروس كورونا على قدرة الشركة على الاستمرار وبالتالي مساعدة مدقق الحسابات في الحكم على مدى قدرة الشركة على الاستمرار في عملها من عدمه ما يلي:

• إفلاس (أو الإفلاس المحتمل) لعدد من كبار العملاء المدينون للشركة بمبالغ كبيرة الذين تضرروا سلبياً بفيروس كورونا.

• أن الشركة كانت تمتلك كميات كبيرة من المخزون بمبالغ كبيرة ذات أهمية نسبية على مستوى القوائم المالية وقاربت صلاحيتها على الانتهاء ولم يتم بيعها، وتجد الشركة صعوبات بالغة في بيعها نتيجة إغلاق السوق المحلي والدولي نتيجة لقرارات حظر التجوال التي تم فرضها في العديد من البلدان.

• وجود شك في تحصيل الديون المستحقة للشركة من طرف العملاء الذين تأثروا سلبياً بشكل كبير من فيروس كورونا.

• أن الشركة كانت شركة صناعية وتوقف الإنتاج لديها نتيجة عدم وجود مواد خام للإنتاج إما بسبب توقف المصانع عن الإنتاج، أو عدم قدرتها على استيرادها نتيجة غلق الشحن الدولي في العديد من البلدان، ومع وجود تكاليف ثابتة كبيرة قد تصل بالشركة إلى خسائر تزيد عن نصف رأس المال، الأمر الذي يؤثر على قدرة الشركة على الاستمرارية في المستقبل.

- أن الشركة قد أبرمت في الماضي عقود مع عملائها مفادها أن تقوم بتوريد كميات كبيرة من المنتجات متضمنة شروط جزائية كبيرة حال عدم التوريد ولم تقدر الشركة على الوفاء بتلك التعاقدات نظراً لتوقف الإنتاج.
  - قيام الشركة بإنتاج كميات كبيرة من الإنتاج (خصوصاً المرتبط بتاريخ صلاحية) تمهيداً لبيعها سواء في السوق المحلي أو للتصدير، ولم تتمكن من بيعه، وربما لن تتمكن من بيعه.
  - أن الشركة عليها أقساط قروض مستحقة السداد للبنوك ولا تتوافر لديها السيولة الكافية لسداد تلك الالتزامات وغير قادرة على الوفاء بشروط اتفاقيات القروض.
  - عدم القدرة على سداد مستحقات الدائنين والموردين في تواريخ الاستحقاق.
  - وجود خسائر تشغيل كبيرة أو وجود تدهور ملحوظ في قيمة الأصول المولدة للتدفقات النقدية.
  - غير ذلك من المؤشرات....
- مما يتطلب من الشركات إجراء العديد من تحليلات الحساسية المحتملة لتحديد ما إذا كان هناك أي حالة عدم تأكد ذات أهمية نسبية بشأن قدرتها على الاستمرار كمنشأة مستمرة.

### ثالثاً: تأثير فيروس كورونا على الأحداث اللاحقة:

يُثار اليوم جدلاً يتعلق بقضية الإفصاح في القوائم المالية وتحديدًا حول ما إذا كان يجب اعتبار فيروس كورونا COVID-19 حدثاً لاحقاً يستوجب تعديل القوائم المالية للشركات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم IAS 10 أم لا يستوجب التعديل ويكتفي فقط بالإفصاح؟

وللتفرقة بين الحدث الذي يستوجب التعديل في القوائم المالية والحدث الذي لا يستوجب التعديل، يجب معرفة نص معيار المحاسبة الدولي في هذا الشأن والذي يُعرف الحدث الذي يستوجب التعديل: بأنه الحدث الذي وقع بعد تاريخ فترة التقرير ولكن يقدم دليلاً عن ظروف كانت موجودة قبل تاريخ فترة التقرير (تاريخ القوائم المالية). كما أنه يعرف الحدث الذي لا يستوجب التعديل: بأنه حدث يشير إلى ظروف نشأت بعد تاريخ إعداد التقرير (تاريخ القوائم المالية)، بمعنى أنه إذا كان فيروس كورونا ظهر وانتشر قبل 2019/12/31 والشركات توقعات بأن هناك احتمالية للتأثير السلبي على قوائمها المالية، وأن الآثار السلبية للفيروس تأكدت بعد 2019/12/31 وقبل تاريخ اعتماد القوائم المالية، هنا يعتبر حدث لاحق يستوجب تعديل القوائم المالية.

أما إذا كان فيروس كورونا ظهر وانتشر بعد 2019/12/31 وقبل تاريخ اعتماد القوائم المالية، هنا يعتبر حدثاً لاحقاً لا يستوجب تعديل القوائم المالية بل يُكتفى فقط بالإفصاح عنه في القوائم المالية. ولاستيضاح الأمور أكثر للتعرف عما هو حدث لاحق يستوجب التعديل في القوائم المالية أم لا يستوجب التعديل سنسرد بعض المعلومات المهمة جداً عن نشأة الفيروس بالمواعيد التي ظهر بها كالتالي:

• في 2019/12/31 أبلغت الصين منظمة الصحة العالمية عن وجود عدد محدود من حالات الإصابة بالتهاب الرئوي نتيجة فيروس غير معروف، ولم يكن هناك أي دليل صريح على انتقال العدوى من شخص لآخر في ذلك التاريخ.

• في 7 يناير 2020 حددت الصين أن السبب الرئيسي لذلك هو فيروس كورونا، وتم تأكيد الحالات الأولى COVID-19 في هونغ كونغ في 23 يناير 2020.

• في 30 يناير 2020، أعلنت لجنة الطوارئ التابعة لمنظمة الصحة العالمية تفشي فيروس كورونا، ومنذ ذلك الحين تم تشخيص المزيد من الحالات في دول أخرى أيضًا.

• في 11 مارس 2020، أعلنت منظمة الصحة العالمية أنه يمكن وصف تفشي فيروس كورونا بأنه جائحة عالمية.

من خلال هذه المعلومات نلاحظ أن الفيروس لم ينتشر ولم يعرفه أحد ولم يتوقع أنه سيؤثر في الاقتصاد العالمي غير في نهاية شهر يناير 2020. وبناءً على ما سبق أرى أنه بالنسبة للشركات التي تعد قوائمها المالية في 2019/12/31 يعتبر فيروس كورونا وما تبعه من آثار سلبية حدثا لاحقاً بعد تاريخ إعداد القوائم المالية لا يستوجب التعديل - لأنه بتاريخ إعداد القوائم المالية للسنة المنتهية في 2019/12/31 لم يكن هناك دليل واضح على انتقال العدوى من إنسان لآخر - وإنما يستوجب الإفصاح فقط، حال كان التأثير جوهرياً وذو أهمية نسبية. ويمكن للشركة إدراج هذا الإفصاح بقوائمها المالية تحت عنوان "الأحداث اللاحقة" ويجب أن يتسم هذا الإفصاح بالشفافية ويتضمن وصفا لطبيعة الحدث وأثار انتشار فيروس كورونا على عمليات الشركة، وكذا تقدير الأثر المالي للحدث أو ذكر عدم إمكان تقديره مثل أثره على القيمة الدفترية للأصول والالتزامات، وما إذا كان من المتوقع حدوث اضمحلال لقيمة الأصول، أو التأثير المحتمل على إيرادات الشركة والخسائر الائتمانية المتوقعة، وصافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون، والأصول الضريبية المؤجلة....إلخ.

أما إذا كانت هناك شركات تعد قوائمها المالية في 2020/1/31، هنا يعتبر فيروس كورونا حدثا لاحقاً يستوجب التعديل في القوائم المالية. أما إذا كانت هناك شركات تعد قوائمها المالية بعد 2020/1/31 هنا يعتبر فيروس كورونا حدث عادي حصل خلال السنة المالية ويجب أخذ كافة الآثار السلبية له في الحسبان، مع ضرورة الإفصاح الكامل في أول قوائم مالية تصدرها هذه الشركات (مثل القوائم المالية الدورية "قوائم الفحص المحدود" التي تعدها في 2020/3/31، أو القوائم المالية التي تعدها في 2020/6/30) عن تأثير هذه الأحداث على وضعها الاقتصادي ومراكزها المالية ونتائج أعمالها وتدققاتها النقدية الحالية والمستقبلية وتأثير هذه الأحداث على القيمة الاقتصادية للمنشأة مع قياس أي اضمحلال في الأصول أو التزامات إضافية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، مما يساعد مستخدمي هذه القوائم على اتخاذ القرارات المناسبة.

## رابعاً: دور مدققي الحسابات والمؤسسات والمنظمات المهنية نحو تأثير فيروس كورونا (كوفيد-19) على القوائم المالية:

لا شك أن المكافحة الفعالة لوباء كورونا المستجد (كوفيد - 19)، وتأثيره على القوائم المالية والطريقة التي تتم بها إجراء عمليات التدقيق، تتطلب اشتراك وتفاعل كافة مدققي الحسابات والمؤسسات



والمنظمات المهنية وشركات المحاسبة والمراجعة الكبرى Big4 لمواجهة، وتعاون دولي يكفل وجود إجراءات سريعة بين الدول تمكنها من تبادل المعلومات اللازمة لعمليات المواجهة والمكافحة والحد من تلك الجائحة والحيلولة دون نموها وذلك على النحو التالي:

## 1- دور مدقق الحسابات بشأن تأثير فيروس كورونا على القوائم المالية وعلى تقريره:

إن التهديدات التي يشكلها تفشي الفيروس لا تتوقف، ولذا يجب أن تستمر عمليات التدقيق في الامتثال للمعايير المطلوبة والتي قد تتطلب اعتبارات مختلفة ومعززة من قبل المدققين في الظروف الحالية، بالإضافة إلى التفكير في تطوير إجراءات بديلة لجمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة لدعم رأيهم في المراجعة هذا ويتمثل دور مدقق الحسابات بشأن التأثير المحتمل لفيروس كورونا على القوائم المالية وتقريره، فيما يلي:

- 1.1 دور ومسئولية مدقق الحسابات (الخطوات والإجراءات): تضمنت معايير المراجعة المصرية "560 الأحداث اللاحقة، 570 الاستمرارية"، بعض الخطوات والإجراءات التي يجب على المدقق أن يتخذها عند قيامه بتحديد التأثير المحتمل لفيروس كورونا على القوائم المالية وعلى تقريره نذكر منها ما يلي:
  - على مدقق الحسابات أن يقوم بأداء إجراءات مصممة للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة على أنه قد تم تحديد كل الأحداث اللاحقة التي وقعت بعد انتشار فيروس كورونا والتي قد تتطلب تعديلات أو إفصاح في القوائم المالية. ولذلك يجب أن يقوم المدقق بما يلي: (تدقيق الإجراءات التي وضعتها الإدارة لضمان تحديد الأمور اللاحقة، قراءة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة ولجنة التدقيق التي عقدت بعد تاريخ البيانات المالية وقراءة آخر بيانات مالية مرحلية متوفرة للمنشأة ثم الاستفسار من الإدارة عن أية أحداث لاحقة قد وقعت والتي تؤثر على البيانات المالية).
  - على مدقق الحسابات الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بمدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية المحاسبي في إعداد القوائم المالية في ظل جائحة كورونا.
  - بناءً على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، يجب على مدقق الحسابات تقييم مدى سلامة تقييم الإدارة لقدرة الشركة على الاستمرار من مراجعة الافتراضات الأساسية التي بُني عليه تقييم الإدارة، وكذلك خطة الإدارة لمقابلة ومواجهة الأحداث المستقبلية. وينبغي أن يشمل ذلك على سبيل المثال: مراجعة مفصلة وقوية للتنبؤات المستقبلية والتدفقات النقدية وتحليلات الحساسية ومراجعة خطط الطوارئ التي أعدتها الإدارة لمواجهة فيروس كورونا.
  - على مدقق الحسابات إذا علم بأي أحداث هامة من شأنها التأثير على القوائم المالية تأثيراً هاماً ومؤثراً أن يدرس ما إذا كانت هذه الأحداث قد تم المحاسبة عنها بطريقة مناسبة وأنه قد تم الإفصاح عنها في

القوائم المالية. ولا يتحمل المدقق مسؤولية الأحداث التي تقع (لا يتحمل أية مسؤولية لأداء إجراءات أو عمل أية استفسارات فيما يتعلق بالبيانات المالية) بعد إصدار رأيه في القوائم المالية.

## 2.1. التأثير المحتمل لفيروس كورونا على تقرير مدقق الحسابات:

بعد أن استعرضنا أهم المؤشرات التي تساعد مدقق الحسابات في تقييم قدرة الشركة على البقاء والاستمرار وبالتالي وضع تقارير أقرب ما تكون إلى التأكد، سيعتمد نوع الرأي الصادر في تقرير مدقق الحسابات على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، ورأى المدقق في مدى سلامة تقييم الإدارة لقدرة الشركة على الاستمرار وذلك كما يلي:

- في حالة ما إذا توصل المدقق إلى أن تأثير فيروس كورونا لن يؤثر على قدرة الشركة على الاستمرارية، وأن فرض الاستمرارية يعد ملائماً للمنشأة، ولكن مع وجود عدم تأكد نسبي بشأن قدرة الشركة على الاستمرار نتيجة بعض الأحداث أو الظروف المرتبطة بفيروس كورونا، فإنه يجب أن تتضمن القوائم المالية الإفصاح بشكل كافٍ وملائم عن تلك الأحداث وخطة الإدارة لمواجهة هذه الأحداث أو الظروف، وإذا ما رأى المدقق أنه تم الإفصاح بالشكل الكافي في القوائم المالية فيجب أن يصدر المدقق رأياً غير متحفظ، ولكن مع تضمين التقرير فقرة إيضاحية لتوجيه انتباه القارئ إلى وجود عدم تأكد هام يتعلق بأثر فيروس كورونا على....." (يتم ذكر أثر ذلك). ومن أمثلة الظروف التي قد يرى المدقق فيها أنه من الضروري تضمين فقرة "لفت انتباهه" في تقريره ما يلي: وقوع حدث لاحق مهم بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق، ووقوع كارثة كبيرة كان لها أو لا يزال لها تأثير كبير على المركز المالي للمنشأة.

- أما في حالة إذا لم تتضمن القوائم المالية الإفصاح الكافي، فيجب أن يصدر المدقق رأياً متحفظاً طبقاً لمعيار المراجعة الدولي/ المصري رقم (701) التعديلات على تقرير مراقب الحسابات. ويجب أن يتضمن التقرير إشارة صريحة إلى حقيقة أن هناك تأكد هام قد يؤدي إلى شك جوهري في قدرة الشركة على الاستمرار.

- في حالة أن المدقق كان على قناعة بأن تأثير فيروس كورونا على الشركة بأنها لن تتمكن من الاستمرار في مزاوله أنشطتها، فيجب أن يصدر رأياً عكسياً إذا كانت الإدارة قد أعدت القوائم المالية بافتراض استمرارية الشركة، وذلك بغض النظر عن كفاية الإفصاحات بالقوائم المالية.

## 2- دور الشركات تجاه خطر توقف الأعمال في ظل تفشي جائحة كورونا (خطوات استمرارية الأعمال):

تواجه جميع الشركات اليوم مخاطر جديدة مرتبطة بالأحداث الأخيرة، ويجب عليها تحليل هذه المخاطر، والعمل على استرداد خسائر التوقف عن الأعمال، خاصة وأن الأزمة الحالية مختلفة عن الأزمات السابقة كالأزمة المالية التي حدثت في عام 2008 وكذا الحروب، كونها أكثر تعقيداً وعمقاً على عالم المال والأعمال. ولا يمكن قياس المخاطر المرتبطة بها وتوقع التوقيت المناسب لزلوها، ولهذا يجب على الإدارات المختصة في الشركات إتباع الخطوات التالية للحد من تدفق المخاطر المحتملة لتفشي الفيروس على الشركات التجارية والخدمية:

- إجراء تحليل لتأثير الأعمال: يمكن أن يساعد تحليل تأثير الأعمال بالمؤسسة على تحديد وتقييم الآثار المحتملة للفيروس التاجي على العمليات التجارية. وتتضمن هذه العملية إجراء تحليل للثغرات لتقييم

مدى استعداد المؤسسة للعمليات المستمرة، وعند إجراء هذا التحليل تضع المؤسسة في الاعتبار التأثير على مجموعات أصحاب المصلحة التالية:

#### الموظفون:

- يجب أن تكون القوى العاملة في المؤسسة مصدر قلقها الأهم، حيث يمكن أن يكون لكيفية إدارة الموظفين الآن تأثير طويل المدى على ولاء الموظفين والاحتفاظ بهم. ولذا يجب على المؤسسة أن تبدأ بتحديد العمليات "ذات الأهمية الحاسمة" والموظفين الذين ينفذونها. بعد ذلك على المؤسسة أن تحدد ما إذا كان يجب إجراء هذه العمليات على فرضية أو إذا كان من الممكن إجراؤها عن بُعد. على المؤسسة أن تضع في اعتبارها أيضاً أي إجراءات تسمح لمعظم الموظفين بالمؤسسة بالعمل عن بُعد. كما أنه من الضروري البدء في بناء القدرات الاحتياطية حيث من المحتمل أن يصاب جزء من القوى العاملة بالمؤسسة بالمرض بسبب الفيروس.

#### العملاء:

- إن استجابة المؤسسة لعملائها وخدمتهم الآن أمر بالغ الأهمية لبناء ولاء طويل الأمد، ويمكن أن تتسبب إحدى الأخطاء في حدوث ضرر طويل الأمد للسمعة، لذا يجب على المؤسسة أن تراقب عن كثب مستويات ديون العملاء وتقييم مخاطر الائتمان الخاصة بهم بانتظام. كما يجب على المؤسسة ألا تستخدم درجات ائتمان قياسية ليست دقيقة الآن، ولكن درجات غير تقليدية تساعد في تحديد ما إذا كان العميل سيبقى قلقاً بعد عودة الوضع الطبيعي.

#### الموردون:

- مع تعطل سلاسل التوريد العالمية، يجب على المؤسسة تحديد التوريدات أو الموردين "ذات الأهمية الحاسمة" للحفاظ على تشغيل عملياتها، كما أنه على المؤسسة أن تقوم بمراجعة جميع عقود الموردين الخاصة بها وفهم الآثار المترتبة عليها وتحديد ما إذا كانت هناك طرق أخرى لمواصلة عملياتها إذا لم يتمكن أحد الموردين من تسليم البضائع. لقد حان الوقت لإعادة التفكير في كل شيء وإعادة النظر فيه، هذه هي فرصة المؤسسة لتحدي التفكير التقليدي وتشجيع الابتكار والإبداع.

-بناء السيناريوهات (النمذجة): بعد ذلك ستحتاج المؤسسة إلى إنشاء نماذج لسيناريوهات الحالة "الأسوأ" و "الأكثر احتمالاً". وهذا يوفر مجموعة كافية من النتائج للأعمال للنظر فيها. فعلى سبيل المثال إذا قامت المؤسسة بالنظر إلى مجموعات أصحاب المصلحة الرئيسية لديها والمخاطر التي حددتها لكل منها، فيجب أن تكون قادرة على تحديد النتائج الإستراتيجية والتشغيلية والمالية المحتملة للأشهر الثلاثة أو الستة أو الأثني عشر القادمة. وتعد أداة تخطيط سيناريو CGMA مورداً رائعاً لإرشاد المؤسسة خلال هذه العملية وعلى المؤسسة ألا تنسى أيضاً أن تنظر إلى المخاطر الصاعدة فقد تكون هناك نماذج أعمال بديلة أو طرق جديدة لخدمة عملائها.

- إجراء تحليل المخاطر ورسم الخرائط: في هذه الخطوة، يجب مراعاة السيناريوهات (التي تم إنشاؤها في الخطوة الثانية أعلاه) للمساعدة في تحديد المخاطر الجديدة، حيث سيساعد ذلك المؤسسة على بناء

سيناريوهات قوية. وعلى المؤسسة أن تضع في اعتبارها أيضاً المخاطر المحتملة الأخرى - بما في ذلك المخاطر المالية والإستراتيجية والتشغيلية والخارجية - واحتمال حدوثها.

- ضمان المواءمة التنظيمية والتواصل: إذا لم يكن لدى المؤسسة فريق للاستجابة السريعة حتى الآن، فيجب عليها إنشاء فريق استجابة متعدد الوظائف لمواجهة الجائحة، لضمان التوافق التنظيمي حول الأهداف الرئيسية للمؤسسة، وستحتاج المؤسسة أيضاً إلى التأكد من وجود الموافقات لتنفيذ خطة الاستمرارية التي تتوافق مع متطلبات الحوكمة. التواصل مع أصحاب المصلحة هو أيضاً خطوة حيوية لكل خطة عمل مستمرة BCP، وذلك من خلال تحديد المحتوى والتكرار الذي تريد المؤسسة الاتصال به مع مجموعات أصحاب المصلحة الخاصة بها ومن المفيد للغاية إنشاء صفحات مقصودة محددة للموظفين والعملاء والمستثمرين وما إلى ذلك بالموارد والإرشادات.

- وضع خطة عمل مع التدقيق المستمر: وضع خطة عمل مع التدقيق المستمر بشكل فاعل والاعتماد أيضاً على مؤشرات الأداء الرئيسية (KPIs) للعمليات ذات الأولوية ستؤدي حتماً إلى زيادة وتيرة قياس وتدقيق السيولة والمبيعات والمخزون وما إلى ذلك يوميًا و/ أو أسبوعيًا، وذلك للاستفادة من تغذية البيانات للاستجابات السريعة للمخاطر المتغيرة ومحاولة لتمكين التنبؤ المستمر في الوظائف الرئيسية والحفاظ على الضبط الوظيفي كما سبق ذكره، ولذا فإن السيولة هي المفتاح. ومن المهم أيضاً عدم إغفال القوى العاملة والقدرة على الاستمرار في خدمة العملاء وكذلك الحفاظ على خطوط الإنتاج وسلسلة التوريد مفتوحة قدر الإمكان.

### **3- جهود المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وشركات المحاسبة والتدقيق الكبرى في ظل جائحة كورونا:**

إن ردود أفعال شركات المحاسبة والمراجعة الكبرى كانت سريعة جداً، حيث نشرت مجموعة من الإصدارات والقوائم المتخصصة وعقدوا مجموعة من الاجتماعات مع شركائهم لفهم الآثار المحاسبية المحتملة لجائحة كورونا، وخاصة فيما يتعلق بالاعتراف بالإيراد والأصول غير الملموسة والتحوط والديون والخسائر الائتمانية المتوقعة والعقود المرهقة ودراسة موضوعات إعادة الهيكلة المحتملة وخسائر أسواق الأوراق المالية، وارتفاع التأمين وتصريف المخزون وغيرها من المسائل الاقتصادية والمالية والمحاسبية. كما أن واقع تأثير هذا الوباء على الشركات وبيئة الأعمال استدعى أيضاً معظم شركات المحاسبة والتدقيق العالمية إلى الالتفات إلى واقع المعايير المحاسبية الدولية لإعداد القوائم المالية في ظل تفشي فيروس كورونا، باعتبار أن مهنة المحاسبة والتدقيق هي المترجم الفعلي للأزمات والكوارث المالية عبر سن التحديثات للقوانين والمعايير الدولية في علم المحاسبة والبيانات المالية، في سبيل توجيه الشركات والمؤسسات عموماً إلى التوجيه الصحيح والدقيق للمعالجات المحاسبية الحالية والمستقبلية في ظل الأزمات المالية التي ترمي بظلالها على الواقع والمستقبل.

ولذا فقد تناولت شركات المحاسبة والتدقيق العالمية في إصداراتها وتقاريرها المستحدثة الآثار المحاسبية المحتملة على القوائم المالية في ظل وباء فيروس كورونا والتي يجب أن تسترشد بها الشركات عموماً في إعدادها للقوائم المالية وكذلك شركات المحاسبة والتدقيق.

وأيضاً طلب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA) من مصلحة الضرائب النظر في تقديم مساعدة واسعة النطاق لكل دافعي الضرائب سواء الأفراد أو الشركات بسبب انتشار جائحة كورونا، وقد أكدت مصلحة الضرائب في الولايات المتحدة الأمريكية التزامها برفاهية جميع دافعي الضرائب، وصرح عضو مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) هارولد شرودر بأنه يجب على الشركات والمحاسبين التفكير عند احتساب الاحتياطات والمخصصات في كل ما تقوله لجنة معيار الخسائر الائتمانية المتوقعة CECL. فربما تكون الخسائر المتوقعة أعلى مما كانت عليه قبل شهر أو شهرين عندما لم نكن نخطط لإغلاق كل شيء عالمياً.

ويلاحظ مما سبق ارتفاع وتيرة عدم اليقين والتأكد إلى أقصى حد واللجوء إلى الحلول المحاسبية والمالية القصيرة والمتوسطة الأجل، وهذا يعني زيادة المخاطر وظهور أنواع جديدة منها لذا يجب على المنظمات المهنية وشركات التدقيق العالمية وشركات الأعمال ومحاسبهم ومدققي حساباتهم أن يجيبوا على بعض الأسئلة الأساسية حول التغيير المحاسبي المحتمل على القوائم المالية المرحلية لعام 2020 والأعوام المقبلة. فتصريح دولة الصين -قطب الاقتصاد- "إن العالم بعد كورونا لن يكون كما كان قبل كورونا" بحاجة إلى التوقف عند ذلك التصريح والتفكير العميق.

### التوصيات:

1. على المنظمات المهنية وشركات التدقيق وشركات الأعمال ومحاسبهم ومدققي حساباتهم دراسة الآثار المحاسبية المحتملة لتفشي فيروس كورونا على واقعها وقوائمها المالية كونها ضمن معايير التدقيق الدولية ومعايير الإنتوساي ومتابعة التعديلات والتغييرات المحاسبية الدولية المحتملة وقياس تأثيرها على قوائمها المالية المرحلية لعام 2020 والأعوام المقبلة.
2. على المنظمات المهنية دعم وتعزيز الاستفادة من التكنولوجيا الحديثة واستخدامها في العمل الرقابي ومنها استخدام برامج التدقيق على الأنظمة المحوسبة وإلزام مدققي الحسابات بالتحول والانتقال إلى استخدام واستغلال البرمجيات السحابية -التكنولوجيا- والتي يمكنها المزامنة مع سطح المكتب الخاص بهم وتعزز خاصية العمل عن بُعد وتجعله أكثر فعالية وأقرب إلى المرونة المطلوبة في العمل عن بُعد.
3. على المحاسبين الاهتمام بالعملاء عبر الاجتماع بهم أيضاً عن بُعد عبر الهاتف أو الإنترنت عبر المنصات الإلكترونية عوضاً عن الاجتماع بهم وجهاً لوجه بالإضافة إلى تعزيز مهارات ووسائل الاتصال ومباشرة الأعمال والاجتماعات عن بُعد، سواء بين المحاسبين القانونيين والعملاء، أو بين المحاسبين وبعضهم البعض مما يضمن لهم الاستعداد الجيد لمواجهة كورونا ومزاولة ومباشرة أعمالهم في المستقبل بشكل ميسر.

4. على الشركات أن تتعامل مع الفيروس المستجد "فيروس كورونا" على أنه خطر مادي، مع ضرورة الاهتمام بإدارة وتخطيط الأزمات واستمرارية الأعمال من خلال مجموعة شاملة من السيناريوهات المحتملة للمخاطر المرتقبة، وأن تشمل تلك السيناريوهات حالة تفشي الأوبئة مثل الوباء المستجد حول العالم في الآونة الأخيرة على دول العالم بداية من الدول الأكبر والأعظم اقتصاداً في العالم ونهاية إلى أصحاب المشروعات الصغيرة والتي من النادر تلك الأوبئة أن تكون ضمن السيناريوهات التي تعدها إدارات المخاطر والأزمات في الشركات العالمية.

5. على الشركات إعادة النظر في تقدير فرض الاستمرارية في العمل خلال المستقبل المنظور وذلك عند إعداد القوائم المالية والقوائم المالية المرحلية، نظراً لتأثر بعض الأنشطة تأثيراً قوياً نتيجة لانتشار هذا الفيروس، وإن عدم الإفصاح عن تلك الأحداث يؤثر على قدرة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة.

### المراجع:

- المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، الجهاز المركزي للمحاسبات، الطبعة الأولى، القاهرة 2009.
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، معيار (ISSAI 5510) : بشأن التدقيق على خفض مخاطر الكوارث.
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، معايير تقارير التدقيق (ISSAI 1700, 1701, 1705, 1706) .
- معايير المحاسبة الدولية، الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).
- ماجد محمد القوسي، خطوات مهمة لاستمرارية الأعمال وسط تفشي الجائحة العالمية، شبكة المحاسبين العرب، مارس 2020.
- Deloitte, (2020), IFRS in Focus Accounting Considerations Related to Coronavirus Disease 2019, [www.Deloitte.com](http://www.Deloitte.com).
- EY, (2020), IFRS accounting considerations of the Coronavirus outbreak, [www.ey.com](http://www.ey.com).
- Frank Richter, (2020), accounting implications of the Coronavirus, [www.home.kpmg.com](http://www.home.kpmg.com).
- Jessica Hollobaugh Giresi, (2020), Covid-19: Business Interruption Losses, [www.Withum.com](http://www.Withum.com).

# التدريب والبحث العلمي

## \* ورشة أساليب الرقابة المبنية على المخاطر:

تنظّم ديوان المراجعة القومي بجمهورية السودان بالتعاون مع المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية و منظمة الأفروساى E ورشة عمل حول أساليب الرقابة المبنية على المخاطر خلال الفترة من 2-6 فبراير 2020م بالعاصمة السودانية الخرطوم. وقد تابع هذه الورشة 27 مشاركا من 7 أجهزة عربية في كل من الجزائر والسعودية والسودان والمغرب واليمن وتونس وقطر. وتم خلال الورشة التطرق للأصناف الثلاثة من الرقابة بتحديد المخاطر من خلال التعرف على الوحدة المشمولة بالتدقيق وذلك وفق معيار 1315 و بالتخطيط الشامل للمراجعة.



## \* مبادرات الأمانة العامة للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في مساندة الأجهزة

### الأعضاء خلال جائحة كوفيد-19:

عملت الأمانة العامة منذ انطلاق أزمة كوفيد-19 على مساندة الأجهزة الأعضاء بالمنظمة العربية على حسن تنفيذ المهام الموكولة إليهم رغم الظروف الاستثنائية التي حتمت على الأجهزة والمنظمة العمل عن بعد على حدّ سواء، حيث برمجت ونقذت سلسلة من الجلسات عن بعد منذ أواخر شهر أبريل 2020 والتي تم خلالها تدارس مواضيع ونقاط مهمة حول عمل الأجهزة والتحديات التي تواجهها وتبادل التجارب ليس فقط بالمنطقة العربية بل وأيضا مع مكونات مجتمع الإنتوساى. كما قامت بترجمة جملة من المقالات والورقات البحثية وتقاسمها.

## ا. الندوات عن بعد (ويبينار):

نقّدت الأمانة العامة للمنظمة العربية 6 ندوات علميّة عن بعد (ويبينار) خلال الفترة الممتدّة من 2020/04/30 إلى 2020/07/02 شارك فيها مجموعة من الأساتذة الخبراء بلغ عددهم 20 خبيراً من المنطقة العربيّة ومن مجتمع الإنترنت. وتولّى هؤلاء الخبراء تقديم عروض ثريّة ومميّزة لتجارب أجهزتهم أو المنظمات التي ينتمون إليها (الأفروساوي-إي، البنك الدولي، IDI، الأوروساوي) في مواضيع الندوات التي شاركوا فيها بغاية تبادل التجارب وتقاسم أفضل الممارسات لرفع التحديات التي تواجه عمل الأجهزة في هذه الظروف الإستثنائية. وساهم الأمين العام ورؤساء اللجان وخبراء في إدارة الندوات التي تمّت عبر منصّة (Bb Collaborate) الإلكترونيّة التي وضعتها مبادرة تنمية الإنترنت منذ بداية الجائحة على ذمة المنظمة العربيّة.

وشهدت هذه الندوات التي تابعها أكثر من 374 من منتسبي الأجهزة الأعضاء إهتماماً كبيراً من قبل الحضور الذين أثروا النقاش وتقدّموا بمقترحات وتوصيات تم تضمينها بالتقارير الختامية للندوات والتي سيتم رفعها لمختلف هياكل المنظمة العربيّة من لجان فنيّة و مجلس تنفيذي و جلسة عامّة كل فيما يهّمه حتى يتم بلورة تصوّرات وبرامج عمليّة وتنفيذها في الفترة القادمة. وتمثّلت هذه الندوات فيما يلي:

- الوبينار الأوّل: المنظمات الإقليمية في مواجهة أزمة كوفيد-19 (محاضران/ 50 مشاركاً).
- الوبينار الثاني: الرقابة عن بعد في ظل أزمة كورونا المنهجية والمعايير (5 محاضرون/ 80 مشاركاً).
- الوبينار الثالث: تداعيات وباء الكوفيد-19، التحديات ومجالات التركيز في التدقيق المالي (4 محاضرون/ 70 مشاركاً).
- الوبينار الرابع: تعامل الجهاز الأعلى للرقابة مع الأطراف ذات العلاقة في ظل أزمة كوفيد 19: البرلمان ومنظمات المجتمع المدني ووسائل الاعلام (محاضران/ 70 مشاركاً).
- الوبينار الخامس: آليات التنسيق والتعاون مع الشركاء و الجهات المانحة (5 محاضرون/ 46 مشاركاً).
- الوبينار السادس: أثر أزمة كوفيد-19 على دور الأجهزة العربية في الرقابة على تنفيذ الأجندة 2030 (5 محاضرون/ 58 مشاركاً).

## ا. ترجمة مقالات وورقات بحثيّة:

عملت الأمانة العامّة خلال شهر أبريل (4) على ترجمة مقالات وأوراق بحثيّة ومراجعتها ثمّ نشرها بين الأجهزة وعبر قنوات الإتصال المعتمدة. وهدفت من خلال ذلك إلى تمكين الأجهزة الأعضاء من الإطلاع على الممارسات الفضلى وتجارب القانون المقارن فيما يتعلق بمواجهة تداعيات أزمة كوفيد-19 على المجال الرقابي. وتمثّلت أعمال الترجمة في الأوراق التالية:

- المساءلة في وقت الأزمات (الورقة الأصليّة تم تطويرها في شراكة تضمّ IDI و CREFIAF و ASSL و GAC).
- تداعيات كوفيد-19 على أعمال التدقيق ومراجعي الحسابات (الورقة الأصليّة صادرة عن المجلس التنظيمي المستقل لمراجعي الحسابات بجنوب إفريقيا).



- ستّة طرق تمكّن المدققين من التعامل في ظلّ كوفيد-19 (الورقة الأصليّة صادرة عن المؤسّسة الكنديّة للتدقيق والمساءلة).

-التدقيق عن بعد في إطار كوفيد 19: التداعيات قصيرة وطويلة المدى (الورقة الأصليّة صادرة عن معهد المدققين الداخليين).

### III. إصدار عدد خاص من نشريّة المنظمّة باللغة الإنجليزيّة:

أصدرت الأمانة العامّة في مستهل شهر يونيو (6) العدد الرابع من نشريّة المنظمّة العربيّة باللغة الإنجليزيّة. واعتبر هذا الإصدار عددا خاصّا بجائحة كوفيد-19. وتضمّن قسما عالجا استجابة المنظمّة العربيّة للجائحة كما غطي الجلسة 60 غير العادية للمجلس التنفيذي، والتي كانت للتاريخ، أول اجتماع رسمي عن بعد للأرابوساي على الإطلاق.

وتتصل الأقسام الأخرى والتي لها نفس القدر من الأهمية، بجلسات الويبنار التي تمّ تنظيمها عبر المنصات الإلكترونيّة حول المواضيع ذات الأهمية والخاصة بالأجهزة العليا للرقابة التي تواجه تداعيات الفيروس وورش العمل والتدريب فضلا عن أخبار الأجهزة الأعضاء. كما سلّط العدد الضوء على تبادل المعرفة وتمّ خلاله نشر أوراق بحثيّة لخبراء عرب.

### IV. إحدّات قسم جديد على الموقع الإلكتروني للمنظمّة: كوفيد-19:

بغاية مراكمة التجارب وإثراء أفضل الممارسات التي يمكن أن تعتمد عليها الأجهزة العربيّة في ظلّ جائحة كوفيد-19 فضلا عن تسهيل البحث لمنتسبي الأجهزة وكل المهتمين بالرقابة، تقاسمت الأمانة العامّة كل تسجيلات الندوات عن بعد والعروض التي تمّ تقديمها فضلا عن المقالات والورقات البحثيّة التي تمّت ترجمتها والعدد الخاص من نشريّتها (العدد الرابع) والتي سبق ذكرها أعلاه على صفحتها على موقع التواصل الاجتماعي الفيسبوك.

وجمّعت الأمانة العامّة كل المواد ضمن قسم كوفيد-19 الجديد الذي تمّ إحدّته منذ بداية الجائحة ضمن قسم النشريات على موقعها الرسمي. ويندرج ذلك في إطار تمكين المدققين المنتمين للأجهزة العربيّة من دراسة مضمونها وبالتالي من العمل بها سواء عند تنفيذ المهمات الرقابيّة المعهودة لهم أو لغايات البحث.

## أخبار المنظمة العربية

### \* اجتماع لجنة متابعة إعداد الخطة التشغيلية للمخطط الاستراتيجي 2018-2020 للمنظمة العربية:

بدعوة كريمة من سعادة الشيخ بندر بن محمد بن سعود آل ثاني ، رئيس ديوان المحاسبة بدولة قطر ورئيس المجلس التنفيذي للمنظمة، عقدت لجنة متابعة إعداد الخطة التشغيلية للمخطط الاستراتيجي للمنظمة اجتماعها الثالث بالدوحة بحضور ممثلي الأجهزة الأعضاء في اللجنة وممثل رئيس المجلس التنفيذي وممثل الأمانة العامة وذلك خلال يومي 13 و 14 يناير 2020.

وقد تناول الاجتماع المواضيع التالية:

- توضيح إطار الاجتماع وأهدافه وتقديم مسار إعداد المخطط الاستراتيجي وأولوياته والتي تم تكليف هيكل المنظمة بتنفيذها.

- عرض محتوى الأولويات من برامج ومؤشرات والملاحظات العامة للجنة المتابعة والمخطط الاستراتيجي واهم توصيات المجلس التنفيذي (58) حول التقدم في تنفيذ المشاريع.

- ما تم انجازه وإمكانية تنفيذ المشاريع اللازمة لتحقيق الأولويات خلال الفترة المتبقية من المخطط وإدارة اجتماعات اللجان وتوزيع الأعمال بين أعضائها والتي أسفرت عن مجموعة من التوصيات.

وقد حظي المشاركون خلال الاجتماع باستقبال سعادة الشيخ/ بندر بن محمد بن سعود آل ثاني رئيس ديوان المحاسبة ورئيس المجلس التنفيذي.

### \* الاجتماع الخامس عشر للجنة تنمية القدرات المؤسسية للمنظمة:

بدعوة من معالي الشيخ/ ناصر بن هلال بن ناصر المعولي الموقر، رئيس جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان، عقدت لجنة تنمية القدرات المؤسسية اجتماعها الخامس عشر خلال الفترة من 9 إلى 2020/2/12 بمدينة مسقط بسلطنة عمان، وذلك بمشاركة أعضاء اللجنة، حيث تمت مناقشة الموضوعات المدرجة على جدول الأعمال وتقديم التوصيات المناسبة بشأنها تمهيدا لعرضها على المجلس التنفيذي. وتتمثل هذه الموضوعات في:

1. إقرار مشروع جدول الأعمال.
2. انتخاب نائب لرئيس اللجنة.
3. عرض موجز لانجازات اللجنة في الفترة السابقة ولأهدافها خلال الفترة من 2020 إلى 2022.
4. إعداد خطة اللجنة للسنوات 2020-2022.
5. دراسة نتائج تنفيذ خطة العمل في مجال التدريب والبحث العلمي لسنة 2019.
6. إعداد مشروع خطة العمل لسنة 2020 في مجال التدريب والبحث العلمي.
7. النظر في مذكرة مفاهيم ورشة العمل حول "التعامل مع المانحين" المزمع تنفيذها مع مبادرة تنمية الانتوساي- التعاون مع المانحين.
8. اقتراح لجنة تقييم البحوث الخاصة بالمسابقة الثالثة عشرة في مجال البحث العلمي.
9. النظر في المراحل التي تمت بخصوص انجاز مهمة الرقابة التعاونية.

10. النظر في المراحل التي تمت في إطار خطة المنظمة في مجال التعلم الإلكتروني.
11. النظر في المراحل التي تمت في إطار خطة العمل مع مجموعة العمل للانتوساي حول الرقابة على الصناعات الاستخراجية.
12. دراسة وضع آليات لتفعيل توصيات التقرير الموحد للتقييم-إطار قياس الأداء.
13. عرض نتائج فريق تقييم مهنية المنظمة.
14. تعديل اللائحة التنظيمية للجنة تنمية القدرات المؤسسية للمنظمة بما يتواءم مع النظام الأساسي للمنظمة.
15. النظر في المراحل التي تمت بخصوص تشكيل الفريق الإقليمي لضمان الجودة.
16. ما يستجد من أعمال.
17. تحديد مكان وموعد الاجتماع القادم للجنة.

### \* الاجتماع الرابع عشر للجنة المعايير المهنية والرقابية للمنظمة:

بناء على الدعوة الكريمة من سعادة الشيخ/ بندر بن محمد بن سعود آل ثاني، رئيس ديوان المحاسبة القطري، ورئيس المجلس التنفيذي للمنظمة، عقدت لجنة المعايير المهنية والرقابية للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة اجتماعها الرابع عشر بمدينة الدوحة في دولة قطر. خلال الفترة الممتدة من 3 إلى 2020/2/6، وذلك بمشاركة ممثلي الأجهزة الأعضاء في اللجنة، حيث تمت مناقشة البنود المدرجة على جدول الأعمال وهي كالتالي:

- 1 - إقرار مشروع جدول الأعمال.
- 2 - انتخاب نائب لرئيس اللجنة.
- 3 - مناقشة المقالات المعدة من قبل الأعضاء.
- 4 - مناقشة التعديلات الواردة على دليل الرقابة المالية "مرحلة التقرير".
- 5 - النظر في مدى استكمال دليل الرقابة المالية وتكليف فريق من أعضاء اللجنة باقتراح تصور لعناصر الورشة التطبيقية والتواصل مع الأمانة العامة ولجنة بناء القدرات المؤسسية بشأن تنظيمها
- 6 - مناقشة نتائج الاستبيان المتعلق بمتطلبات المعايير وفق إطار قياس الأداء.
- 7 - عرض موجز لإنجازات اللجنة في الفترة السابقة ولأهدافها خلال الفترة 2020-2022.
- 8 - تحديث خطة اللجنة للفترة 2020-2022 من خلال:
  - أ. إعادة النظر في البرامج الموضوعية واقتراح بدائل لها عند الاقتضاء
  - ب. إعادة جدولة البرامج التي لم يتم تحقيقها أو تم تحقيقها بنسب ضعيفة حسب المدد الزمنية المتبقية
  - ت. إعادة النظر في المؤشرات التفصيلية المقترحة وإقرارها أو استبدالها بمؤشرات أكثر دقة وقابلة للقياس.
  - ث. النظر في خطة تمويل اللجنة.
  - ج. إعادة النظر في خطة عمل اللجنة لعام 2020.

- 9- تعديل اللائحة التنظيمية للجنة المعايير المهنية والرقابية للمنظمة العربية بما يتلاءم مع النظام الأساسي للمنظمة في نسخته الجديدة.
- 10 - اقتراح وضع نظام داخلي للجنة.
- 11 - عرض إجراءات ضمان جودة منتجات / إصدارات لجنة المعايير المهنية والرقابية.
- 12 - عرض نتائج فريق مهمة تقييم مهنية المنظمة.
- 13 - عرض حول إطار الإصدارات المهنية للانتوساي.
- 14 - النظر في إجراءات التنسيق مع ممثل المنظمة العربية في لجنة المعايير للانتوساي.
- 15 - تحديد مكان وموعد الاجتماع القادم.

### \* الاجتماع الأول للجنة الرقابة على أهداف التنمية المستدامة للمنظمة:

بدعوة كريمة من معالي الأستاذ/ نجيب القطاري، الرئيس الأول لمحكمة المحاسبات والأمن العام للمنظمة، عقدت لجنة الرقابة على أهداف التنمية المستدامة للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة اجتماعها الأول بالجمهورية التونسية خلال الفترة من 16 إلى 2020/2/18 بحضور ممثلي الأجهزة الأعضاء باللجنة. وبعد المراسم الافتتاحية تمت مناقشة البنود الواردة بجدول الأعمال التالي:

- 1- عرض وإقرار مشروع جدول الأعمال
- 2- انتخاب نائب لرئيس اللجنة.
- 3- تعديل اللائحة التنظيمية للجنة الرقابة على أهداف التنمية المستدامة للمنظمة العربية بما يتواءم مع النظام الأساسي للمنظمة في نسخته الجديدة.
- 4- عرض موجز لإنجازات اللجنة في الفترة السابقة ولأهدافها خلال الفترة 2020-2022.
- 5- تحديث خطة اللجنة للفترة 2020-2022 وإعداد الخطة التشغيلية لسنة 2020.
- 6- ضبط عناصر الأولوية الفرعية الواردة بالمخطط الاستراتيجي والمتعلقة بمساندة الأجهزة الأعضاء ودعم قدراتها في مجال الرقابة على تنفيذ أهداف التنمية المستدامة.
- 7- تقديم مقترح بتنفيذ مهمة رقابة تعاونية حول تلوث الهواء.
- 8- تكليف لجنة الرقابة على أهداف التنمية المستدامة بوضع أهداف البرامج والمحاور الأساسية لبرنامج التغيير المناخي والتصحر وإحالتها إلى لجنة بناء القدرات المؤسسية.
- 9- مراجعة التقارير الوطنية الطوعية (VNRs).
- 10 - تكوين فريق عمل لترجمة وتكييف الأدلة المعتمدة من قبل منظمة الأفروساي-E في مجال الرقابة على أهداف التنمية المستدامة، وذلك تحت إشراف الأمانة العامة.
- 11 - إعداد المقالات الخاصة بأهداف اللجنة وفق الأولويات الموضوعية بالمخطط، ونشرها على هياكل المنظمة والموقع الإلكتروني.
- 12 - توزيع الأعمال بين أعضاء اللجنة والنظر في إمكانية تكوين فريق عمل.
- 13 - تحديد موعد انعقاد الاجتماع القادم.

## \* الاجتماع الستون الاستثنائي عن بعد للمجلس التنفيذي:

في إطار مواكبة المنظمة العربية للجهود التي تبذلها منظمة الانتوساي والمنظمات الإقليمية المنبثقة عنها لدعم قدرات الأجهزة الأعضاء من أجل مجابهة جائحة كورونا، عقد المجلس التنفيذي للمنظمة العربية اجتماعا استثنائيا عن بعد يوم 2020/04/20 برئاسة سعادة الشيخ/ بندر بن محمد بن سعود آل ثاني، رئيس ديوان المحاسبة بدولة قطر ورئيس المجلس التنفيذي للمنظمة وبحضور معالي الدكتور/ صلاح نوري خلف، رئيس ديوان الرقابة المالية الاتحادي بجمهورية العراق وكالة والنائب الأول لرئيس المجلس التنفيذي، وسعادة الأستاذ/ سلطان العتيبي، ممثل معالي الدكتور/ حسام بن عبد المحسن العنقري، رئيس الديوان العام للمحاسبة بالمملكة العربية السعودية والنائب الثاني لرئيس المجلس التنفيذي، ومعالي الأستاذ/ نجيب القطاري، الرئيس الأول لمحكمة المحاسبات في الجمهورية التونسية والأمين العام للمنظمة، وبمشاركة رؤساء الأجهزة ورؤساء الوفود في أجهزة الرقابة في كل من الأردن والجزائر وسلطنة عمان والكويت ولبنان وليبيا والمغرب بالإضافة إلى الأمانة العامة.

وفي بداية الاجتماع، ألقى معالي الأستاذ/ نجيب القطاري، الرئيس الأول لمحكمة المحاسبات في الجمهورية التونسية والأمين العام للمنظمة العربية كلمة رحب فيها بأصحاب المعالي والسعادة ورؤساء الوفود وتقدم إليهم بخالص عبارات الشكر والتقدير على الاستجابة للمشاركة في هذا الاجتماع وهم ينعمون بموفور الصحة والعافية.

كما رحب بمعالي الأستاذ/ عاصم حداد، رئيس ديوان المحاسبة بالمملكة الأردنية الهاشمية ومعالي/ فيصل الشايح، رئيس ديوان المحاسبة بدولة الكويت وجدد لهما التهانى بمناسبة تعيينهما في منصبيهما الجديدين. وقد ترحم على جميع مواطني البلدان العربية الذين وافقهم المنية جراء جائحة كورونا وتمنى لكل من أصيب بها الشفاء العاجل.

وبعد ذلك تناول الكلمة سعادة الشيخ/ بندر بن محمد بن سعود آل ثاني، رئيس ديوان المحاسبة بدولة قطر ورئيس المجلس التنفيذي للمنظمة، حيث رحب بالوفود المشاركة في هذا الاجتماع الطارئ وتوجه إليهم بالشكر على قبول الدعوة رغم صعوبة الظروف، مشيرا إلى ما خلفته جائحة كورونا من أزمات على مستوى العالم وإلى أن المنظمة العربية ليست بمنأى عن بقية المنظمات الدولية والإقليمية التي تقوم بدورها من أجل مجابهة هذه الأزمة وأنه يتعين عليها مواصلة العمل وإيجاد آلية عمل مستقبلية وحلول مناسبة لدعم قدرات الأجهزة العربية في هذا المجال.

كما ثمن دور الأمانة العامة للمنظمة التي عملت على بلورة الصورة لتطويق الأزمة من خلال اقتراح خطة استثنائية لمجابهة جائحة كورونا، داعيا الأمانة العامة إلى أن تعقد لجان المنظمة اجتماعاتها عن بعد لبلورة خطة عمل قابلة للتطبيق ورفع تقاريرها إلى المجلس التنفيذي.

وبعد ذلك انتقل المجلس إلى مناقشة البنود المدرجة على جدول الأعمال واتخذ بشأنها القرارات والتوصيات التي رآها مناسبة. وقد اشتملت هذه البنود على:

البند الأول: إقرار مشروع جدول الأعمال.

البند الثاني: برنامج وأنشطة وهيكل المنظمة من لجان فنية وأمانة عامة خلال الفترة القادمة.  
البند الثالث: إعادة ترتيب التسلسل الرقمي لاجتماع المجلس التنفيذي وتحديد موعد الاجتماع القادم للمجلس التنفيذي.

### **\* الاجتماع السادس عشر عن بعد للجنة تنمية القدرات المؤسسية للمنظمة العربية:**

عقدت لجنة تنمية القدرات المؤسسية اجتماعها السادس عشر عن بعد يوم 2020/5/14 بناء على دعوة موجهة من الأمانة العامة للمنظمة وذلك بحضور أعضاء اللجنة، حيث تمت مناقشة البنود المدرجة على جدول الأعمال وتقديم التوصيات والمقترحات المناسبة وتمثل هذه البنود في ما يلي:  
البند الأول: إقرار مشروع جدول الأعمال.  
البند الثاني: إعداد مشروع خطة استثنائية- ضبط الأنشطة التي تندرج في إطار المحور الأول من الخطة الاستثنائية.

البند الثالث: تحديد مكان وموعد انعقاد الاجتماع القادم.

### **\* الاجتماع الخامس عشر عن بعد للجنة المعايير المهنية والرقابية للمنظمة:**

تنفيذا لأحكام الفقرة الثانية من القرار رقم 2020/295 الذي اتخذته المجلس التنفيذي في اجتماعه غير العادي المنعقد عن بعد يوم 2020/4/20 وبدعوة من الأمانة العامة، عقدت لجنة المعايير المهنية الرقابية للمنظمة اجتماعها الخامس عشر الاستثنائي عن بعد يوم 2020/5/14 وذلك بمشاركة ممثلي الأجهزة في اللجنة والأمانة العامة، حيث تمت مناقشة مختلف البنود المدرجة على جدول الأعمال وتقديم التوصيات المناسبة. وهذه البنود هي:  
البند الأول: إقرار مشروع جدول الأعمال.  
البند الثاني: إعداد مشروع خطة استثنائية- ضبط الأنشطة التي تندرج في إطار المحور الثاني من الخطة الاستثنائية.

البند الثالث: تحديد مكان وموعد انعقاد الاجتماع القادم.

### **\* الاجتماع الثاني عن بعد للجنة الرقابة على أهداف التنمية المستدامة للمنظمة:**

تنفيذا لأحكام الفقرة الثانية من القرار رقم 2020/295 الذي اتخذته المجلس التنفيذي في اجتماعه الستين غير العادي، وبدعوة من الأمانة العامة عقدت لجنة الرقابة على أهداف التنمية المستدامة للمنظمة اجتماعها الثاني الاستثنائي عن بعد يوم 2020/5/21 وذلك بمشاركة ممثلي الأجهزة في اللجنة والأمانة العامة، حيث تمت مناقشة مختلف البنود المدرجة على جدول الأعمال وتقديم التوصيات المناسبة. وهذه البنود هي:  
البند الأول: إقرار مشروع جدول الأعمال.  
البند الثاني: إعداد مشروع خطة استثنائية – ضبط الأنشطة التي تندرج في إطار المحور الثالث من الخطة الاستثنائية.

البند الثالث: تحديد مكان وموعد انعقاد الاجتماع القادم.

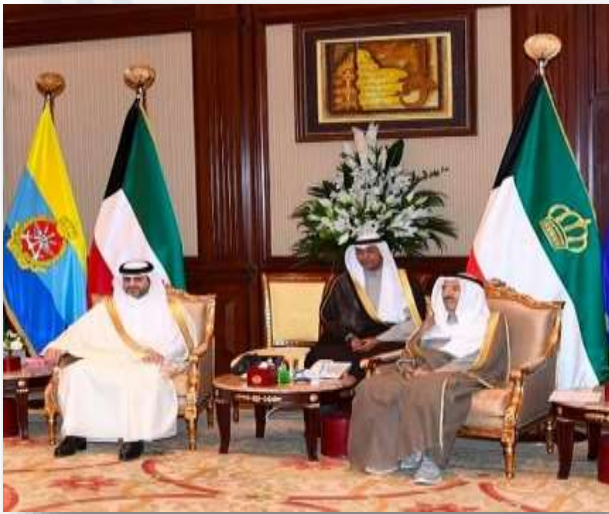
## أخبار الأجهزة الأعضاء

### \* ديوان المحاسبة بدولة قطر:

اجتمع سعادة الشيخ بندر بن محمد بن سعود آل ثاني، رئيس ديوان المحاسبة، بمكتبه يوم الأربعاء 22 يناير 2020، مع معالي السيد/ فيصل فهد الشايح، رئيس ديوان المحاسبة بدولة الكويت، والوفد المرافق له في زيارته إلى ديوان المحاسبة تلبية لدعوة رسمية من سعادة رئيس ديوان المحاسبة بدولة قطر.



- شارك ديوان المحاسبة في الاجتماع الخامس عشر لفريق عمل قواعد الرقابة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة لمجلس التعاون لدول الخليج العربية الذي عقد يومي 29 و30 يناير بمقر الأمانة العامة للمجلس.



- اجتمع سعادة الشيخ بندر بن محمد بن سعود آل ثاني، رئيس ديوان المحاسبة، يوم الاثنين 2 مارس 2020 في الكويت مع معالي السيد فيصل فهد الشايح رئيس ديوان المحاسبة بدولة الكويت. وتأتي هذه الزيارة تلبية للدعوة الموجهة من رئيس ديوان المحاسبة بدولة الكويت، وذلك في إطار توسيع نطاق التعاون الثنائي بين الجهازين وتعزيز تبادل التجارب والخبرات المهنية في مجال العمل الرقابي. استقبل حضرة صاحب السمو الشيخ صباح الأحمد الجابر الصباح أمير دولة الكويت، بقصر بيان، يوم الاثنين 2 مارس 2020، سعادة الشيخ بندر بن محمد بن سعود آل ثاني رئيس ديوان المحاسبة، وذلك بمناسبة زيارة وفد ديوان المحاسبة لدولة الكويت الشقيقة.

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

- شارك جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان في الدورة الثالثة لمؤتمر الدول الأطراف في الاتفاقية العربية لمكافحة الفساد والذي تم عقده في العاصمة المغربية الرباط خلال الفترة (7-8) يناير 2020 بتنظيم مشترك بين جامعة الدول العربية والهيئة الوطنية للنزاهة والوقاية من الرشوة ومحاربتها بالمملكة المغربية، حيث ناقش المؤتمر عددًا من الموضوعات منها:

\* تنفيذ الاتفاقية العربية لمكافحة الفساد ومتابعة تنفيذ القرارات الصادرة عن المؤتمر في دورته الثانية الذي عُقد بمقر جامعة الدول العربية في العام 2017م، إضافةً إلى مناقشة تقرير وتوصيات اجتماع اللجنة المكونة من الخبراء الحكوميين للدول الأطراف في الاتفاقية العربية لمكافحة الفساد وأثر الاستراتيجيات الوطنية لمكافحة الفساد في الحد منها والجوانب الرئيسية التي يجب أن تتضمنها هذه الاستراتيجيات. كما تم استعراض مجموعة من القرارات المقترحة من الدول الأعضاء للمصادقة عليها.

- شارك جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان في الاجتماع الخامس عشر للجنة المختصين بالأجهزة المسؤولة عن حماية النزاهة ومكافحة الفساد بدول مجلس التعاون الخليجي، خلال الفترة (9-10) فبراير 2020 بمقر الأمانة العامة للمجلس بالرياض، وتضمن جدول الأعمال استعراض ومناقشة المرنات بشأن النظام (القانون) الاسترشادي لحماية المال العام لدول المجلس، إلى جانب مدونة السلوك الوظيفي الاسترشادية للأجهزة المسؤولة عن حماية النزاهة ومكافحة الفساد بدول المجلس.





- شارك جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان في ورشة عمل حول إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة، والتي نظمها البنك الدولي بالتعاون مع ديوان المحاسبة بدولة الكويت خلال الفترة (10-13) فبراير 2020، وهدفت الورشة إلى تعريف المشاركين بالأطر المتبعة في قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة، وإطلاعهم على الأهداف المنشودة من تقييم أداء الأجهزة وكيفية استخدام تقارير القياس أو التقييم من الجهاز نفسه أو الأطراف ذات الصلة، إلى جانب تنمية قدراتهم في مجال تطبيق مبادئ ومنهجية التقييم باستعمال إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة في التخطيط والتنفيذ وكتابة التقرير.



- تسلم جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان شهادة الاعتماد الدولية لإدارة الجودة الأيزو (ISO-9001) وذلك للإصدار 2015 من قبل المنظمة العالمية للمقاييس، ويأتي حصول الجهاز على الإصدار الجديد للشهادة في إطار الحرص الذي يوليه لتبني أفضل الممارسات الدولية في المجالات المالية والإدارية، وامتداداً لحصوله على الإصدار 2008 من شهادة إدارة الجودة منذ العام 2014م.

- شارك جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة بسلطنة عمان في الاجتماع الرابع والعشرين لهيئة الرقابة المالية والإدارية للمنظمة العربية للتنمية الصناعية والتعدين والذي تم عقده في العاصمة المغربية الرباط خلال الفترة من 2 إلى 13 مارس 2020، حيث هدف الاجتماع إلى مناقشة ومراجعة الأمور المالية والإدارية للمنظمة عن عام 2019.



### \* ديوان الرقابة المالية والإدارية بدولة فلسطين:

- بتكليف من الجمعية العامة للمنظمة العربية، أنهى ديوان الرقابة المالية والإدارية إلى جانب الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية بتاريخ 24-02-2020 التدقيق على البيانات المالية للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الايوساي) للعام 2019، وتم تسليم التقرير إلى معالي الأستاذ/ نجيب القطاري، الرئيس الأول لمحكمة المحاسبات في الجمهورية التونسية والأمين العام للمنظمة.



- شارك ديوان الرقابة المالية والإدارية في ورشة عمل بعنوان "إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية" بالتعاون مع البنك الدولي، والتي عقدت بدولة الكويت وبمشاركة ممثلين عن ديوان المحاسبة العامة بالمملكة العربية السعودية وديوان المحاسبة بالمملكة الأردنية الهاشمية وديوان المحاسبة بدولة قطر وديوان الرقابة المالية والإدارية بمملكة البحرين وجهاز الرقابة المالية للدولة في سلطنة عمان، تحت مظلة مبادرة تنمية الانتوساي خلال الفترة من 9 إلى 13 فبراير 2020 وتناولت الورشة إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة وكيفية استخدام تقارير القياس أو التقييم من قبل الجهاز وأصحاب المصلحة، بالإضافة إلى كيفية ربط إطار قياس أداء الجهاز الأعلى للرقابة بقيم وفوائد الأجهزة العليا.



- التقى رئيس ديوان الرقابة المالية والإدارية/ المستشار إياد تيم ممثل الجمهورية البولندية في فلسطين في مدينة رام الله بتاريخ 05-02-2020، لبحث سبل التعاون المشترك بين الديوان والجهاز الأعلى للرقابة البولندي، وذلك تمهيدا لتوقيع اتفاقية مشروع التوأمة بين الجهازين، والممول من قبل الاتحاد الأوروبي.. وحضر الاجتماع رئيس القسم السياسي والخبير المقيم الذي يتولى مهمة مناقشة الترتيبات الخاصة بتوقيع الاتفاقية والبدء بتنفيذ المشروع مع ديوان الرقابة والاتحاد الأوروبي، إلى جانب مدير عام الرقابة على البنية التحتية في ديوان الرقابة.



- التقى رئيس ديوان الرقابة المالية والإدارية، المستشار/ إياد تيم، الخبير المقيم لمشروع التوأمة بين ديوان الرقابة المالية والإدارية والجهاز الأعلى للرقابة في جمهورية بولندا، حيث تم مناقشة الترتيبات الخاصة بالمشروع وترتيبات توقيع الاتفاقية بين الجانبين الفلسطيني والبولندي نهاية الشهر الحالي، علماً أن المشروع ممول من الاتحاد الأوروبي ويشمل ثلاثة مكونات أساسية وهي الرقابة المالية ورقابة البيانات الضخمة والرقابة والتدقيق على الجمارك والضرائب.



- اجتماع رئيس ديوان الرقابة المالية والإدارية المستشار إياد تيم بالخبير من مكتب التدقيق الوطني السويدي ليطلعته على آخر ما تم الاتفاق عليه مع فريق الديوان حول تطوير نظام ضمان الجودة الخاص بأعمال الديوان.

وكان الخبير قد اجتمع مع الفريق المختص لمناقشة آليات العمل المستقبلية في مجال ضمان الجودة، وقد اتفق الطرفان على مواصلة الجهود للوصول للهدف المنشود.



- التقى رئيس ديوان الرقابة المالية والإدارية المستشار إياد تيم، وفدأً من مكتب التدقيق الوطني السعودي، في إطار استكمال تدريب موظفي الإدارة العامة لرقابة الأداء ضمن المشروع السعودي المنفذ في الديوان.



- شارك ديوان الرقابة المالية والإدارية في ورشة عمل في العاصمة السويدية ستوكهولم، بتاريخ 16-01-2020، حول تقليص الفجوة (Mind the gap) وتبادل الخبرات بين أجهزة المحاسبة في إعداد تقارير الأداء وتقنيات إجراء المقابلات في التدقيق.



- قام مكتب التدقيق الوطني السويدي بعقد ورشة عمل تتعلق بتصميم رقابة الأداء وتقنيات تحليل البيانات الكمية والنوعية وآليات إجراء المقابلات وتحليلها، وذلك في مقره الكائن في مدينة ستوكهولم بتاريخ 2020-01-08. ويأتي تنظيم هذه الورشة ضمن الاتفاقية الموقعة بين ديوان الرقابة ومكتب التدقيق الوطني السويدي، تحتوي عدة مجالات من أهمها تعزيز قدرات الديوان في رقابة الأداء.



- شارك ديوان الرقابة المالية والإدارية في الاجتماع الذي تم عقده في سلطنة عمان والذي تمحور حول ضمان جودة التقارير الرقابية، حيث تم مراجعة ضمان جودة التقرير الذي أعده الديوان حول المنح الجامعية في وزارة التعليم العالي، وكذلك التقارير التي تم إعدادها من الأجهزة الرقابية المشاركة. وتمت المراجعة بالاعتماد على أداة ضمان جودة رقابة الأداء التي استندت إلى معايير الانتوساي.

**\* الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية:**



- تحت رعاية معالي المستشار/ هشام بدوي، رئيس الجهاز، وفي إطار التعاون بين المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ومنظمة الأفروساي-E، استضاف الجهاز المركزي ورشة العمل حول " دور المنظمات الإقليمية في تقييم ومتابعة أداء الأجهزة" خلال الفترة من 2-6 فبراير 2020 وذلك بحضور الأستاذة المحاسبة/ مني توحيد - نائب رئيس الجهاز، والأستاذة/ فاطمة عطار، ممثل الأمانة العامة للمنظمة العربية والأستاذة/ نانسي جاتونجو، خبير من منظمة الأفروساي-E ومشاركة عدد 22 مشارك من الأجهزة العليا للرقابة في كل من مصر والسعودية والبحرين وعمان والسودان واليمن والمغرب وتونس.



-شارك الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية في الفترة من 11-29 فبراير 2020 في المراجعة المبدئية لحسابات الاتحاد الأفريقي عن عام 2019 في العاصمة الأثيوبية أديس أبابا والعاصمة الكينية نيروبي حيث يضطلع الجهاز بمهمة مراجعة حسابات الجامعة الأفريقية والمعاهد الأفريقية التابعة لها بمقر مفوضية الاتحاد الأفريقي بأديس أبابا بالإضافة إلى حسابات بعثة الاتحاد الأفريقي بالصومال (AMISOM) ومقرها نيروبي.

### \* مجلس المحاسبة بالجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية:

- في إطار برنامج التعاون "شراكة" مع مجلس التدقيق الهولندي، نظم مجلس المحاسبة الجزائري دورتي تدريب في الفترة الممتدة من 13 جانفي 2020، إحداهما حول موضوع "تدقيق الأداء" والأخرى حول "تدقيق أهداف التنمية المستدامة".

- قام مجلس المحاسبة، الذي يرأس حاليا مجلس المدققين الخارجيين للاتحاد الإفريقي، بتدقيق القوائم المالية للاتحاد الإفريقي لسنة 2019، وذلك خلال الفترة الممتدة من 9 فيفري إلى 1 مارس 2020 بمقر الاتحاد بأديس أبابا في إثيوبيا.

- استمرت لجنة البرامج والتقارير بمجلس المحاسبة في عقد اجتماعاتها المتعلقة بمناقشة إدراجات التقرير السنوي لعام 2020، بهدف المصادقة عليه في الأجل المحددة، محترمة في ذلك الإجراءات الضرورية للوقاية من الفيروس على غرار احترام قواعد مسافة التباعد الاجتماعي وارتداء الكمامات.

كما سمح مجلس المحاسبة لمهنيي الرقابة بالعمل عن بعد من منازلهم، من خلال التواصل باستعمال بعض الوسائل الإلكترونية الحديثة لتبادل الملفات وتقارير الرقابة.

ومن جهة أخرى تكفل المجلس بنقل موظفي الجهاز على غرار كتاب الضبط وتقنيي الإعلام الآلي والكتاب ضمانا لاستمرارية الخدمة خاصة على مستوى هياكل الرقابة والمصالح الإدارية.

- منذ ظهور الوباء عمل مجلس المحاسبة على التطبيق الصارم للتدابير الوقائية الفردية والجماعية التي اعتمدها منظمة الصحة العالمية ووزارة الصحة من أجل الحد من تفشي فيروس كورونا.

- تم نشر التقرير السنوي لسنة 2019 لمجلس المحاسبة، المعد تطبيقا للمادة 192 من الدستور والمادة 16 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة، كليا في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 75 المؤرخة في 4 ديسمبر 2019.

ويتضمن التقرير السنوي أهم المعايينات والملاحظات والتقييمات الناجمة عن أشغال تحريات مجلس المحاسبة مرفقة بالتوصيات التي يرى أنه يجب تقديمها.

ويمكن الإطلاع على التقرير السنوي على الموقع الإلكتروني للمجلس باللغتين العربية والأجنبية من خلال الرابطين التاليين:

<https://www.ccomptes.dz/wp-content/uploads/2020/12F2019075.pdf>

<https://www.ccomptes.dz/wp-content/uploads/2020/12A2019075.pdf>



## مواقع على الانترنت ذات العلاقة بطبيعة أعمال الأجهزة الرقابية

<http://www.sis.gov.eg>  
<http://www.esaaegypt.com>  
<http://www.gao.org>  
<http://www.PSC-intosai.org>  
<http://www.imf.org>  
<http://www.imanet.org>  
<http://www.theiia.org>  
<http://www.efsa.gov.eg>  
<http://www.auditnet.org>

الهيئة العامة للاستعلامات  
جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية  
مكتب المساءلة الحكومية الأمريكي  
لجنة المعايير المهنية للانتوساي  
صندوق النقد الدولي  
معهد المحاسبين الإداريين  
موقع معهد المراجعين الداخليين  
الهيئة العامة للرقابة المالية  
موقع متخصص في تبادل المعارف والمعلومات في مجال  
تدقيق الحسابات

