

المقدمة

أولاً: الإطار المنهجي

تمهيد:

في السنوات الأخيرة تطور دور وظيفة المراجعة الداخلية بشكل ملحوظ وأصبحت آلية رقابية أساسية في جميع المنظمات الخاصة والحكومية ، ولم يعد يطلب فقط من مهنة المراجعة الداخلية أداء الخدمات التقليدية والتي تتمثل في إيجاد تأكيد مستقل للعمل علي الحد من أخطاء القيد المحاسبي والتسجيل في الدفاتر والحد من سرقة الأصول والأخطاء بل أن هناك خدمات أخرى أكثر عمقا وأهمية يجب أن تقوم بها المهنة ومنها تقديم الإستشارات الفنية للإدارة العليا والمراجعة المبنية علي المخاطر في قطاع الخدمات الحكومية ، والتحقق من الإستغلال الأمثل للموارد الإقتصادية المتاحة ، ومن ثم تقديم الخدمات الحكومية بكفاءة وفعالية وبأقصى جودة ممكنة .

كما تعتبرمراجعة إدارة مخاطر الأداء في قطاع الخدمات الحكومية من أحدث وأهم الخدمات التي يمكن أن يؤديها المراجعين الداخليين في سبيل تحقيق الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة بكفاءة وفعالية ، وبمايمكن من تحقيق الأهداف الإدارية للوحدات الحكومية ومن ثم تحسين أداء القطاع الحكومي وزيادة جودة الخدمات الحكومية المؤداة للمواطنين .

لايوجد بلد في العالم مهما بلغ ثراؤه يمتلك موارد غير محدوده ، لذلك كان من الأهمية التفكير لكيفية إستغلال هذه الموارد بأعلي كفاءة إقتصادية وتوجيهها لدفع عملية التنمية الإقتصادية الشاملة بمايحقق سياسة الدولة وأهدافها العامة وبما أن الموازنة العامة للدولة هي الترجمة الرقمية لي أهداف الدولة وإستراتيجتها العامة ، لذلك كان لابد من البحث في كيفية تطوير أساليب الرقابة عليها وخصوصا وأنا نعيش في عصر يشهد فيه العالم هذه الأيام وخصوصا الدول النامية ندرة في الموارد الإقتصادية .

فالموازنة العامة للدولة تعد وسيلة هامة من وسائل الرقابة المالية علي نفقات الدولة وإيراداتها فهي مرآة الحكومة والشعب معا للنظر في الوضع المالي للدولة ومدي قدرتها علي تحقيق ماتصبو إليه من طموحات إقتصادية وإجتماعية وسياسية ، وتحثل الرقابة أهمية بالغة حيث أن الرقابة الفعالة علي الموازنة العامة للدولة تضمن تنفيذ بنود الموازنة بكل دقة مما يحقق المصلحة العامة للدولة علي أفضل وجه ، كما أن هذه الرقابة تدعم السلطة التشريعية في مراقبة السلطة التنفيذية والرقابة أيضا تضمن عدم خروج الحكومة عن السياسات المرسومة التي تضعها السلطة التشريعية لتحقيق أهداف المجتمع ومن ثم ظهرت الحاجة للمراجعة الداخلية للرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

ولقد تطورت الرقابة نتيجة لاتساع دور الدولة ودور القطاع العام وندرة الموارد الإقتصادية ، وإعتماد منهج التخطيط لتحقيق أهداف المجتمع وغايته بشكل وافي يمكن الدولة من اللحاق بغيرها من الدول عن طريق رفع مستوياتها المعيشة ، وتحقيق الرفاه الإقتصادي والإجتماعي ، وهذا يعني أن تطورات الرقابة هي ضمان صحة المسار المالي و الإقتصادي ومن ثم فإن نجاح أي دولة في تحقيق خطط التنمية الإقتصادية والإجتماعية بها لاتعتمد علي مدي سلامة البرامج والسياسات المختلفة الملائمة للإنجاز فحسب ، بل يعتمد

أيضا علي مدي توافر أدوات ووسائل الرقابة المناسبة لمتابعة وتقييم هذا الإنجاز ، وعلي توافر المقومات الأساسية اللازمة .

وحق البرلمان في إعتقاد الموازنة العامة للدولة قد تقرر لتمكين الجهات الرقابية من مراقبة الحكومة وهي بصدد التصرف في الموارد العامة للدولة ، وهذا الحق لن تكون له قيمة فعلية إذا لم يخضع تنفيذ الموازنة العامة لرقابة جادة حتي لا تتجاوز الحكومة الإعتمادات المالية التي وافق عليها البرلمان أو تعمل علي تعديلها .

مشكلة الدراسة :

أجريت العديد من الدراسات حول المراجعة الداخلية بالقطاع العام والخاص ، وقد ركزت تلك الدراسات علي المراجعة الداخلية والحد من المخالفات والغش وتحسين الأداء المالي والإداري وتقييم الرقابة الداخلية ، ولم تتناول تلك الدراسات المراجعة الداخلية ودورها في الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة ، ويتضح أن هنالك بعض الدراسات المقارنة التي ركزت علي المراجعة الداخلية في القطاع العام ، كدراسة (عاصم ميرغني محمد عثمان 2008) ركزت الدراسة علي معرفة نظام الرقابة الداخلية المطبق بأجهزة الحكومة بالسودان وتقييمه والتعرف علي أثر هذا النظام في تطبيق اللوائح المالية لهذه الأجهزة، دراسة (عبد اللطيف محمد الحسن 2008) ركزت الدراسة علي تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة في السودان ، وبعد تطبيق هذا النظام هل تستطيع المراجعة الداخلية قياس فاعلية إحصاءات مالية الحكومة أم يحتاج هذا النظام لإجراءات ولوائح جديدة للمراجعة الداخلية حتي تستطيع مراجعة هذا النظام المطبق حديثاً في السودان ، دراسة (سرالخنم حمدان 2006) ركزت الدراسة إلي معرفة دور المراجعة الداخلية في المحافظة علي المال العام في النشاط الحكومي بغرض التأكد من تنفيذ سياسات الدولة دون إنحراف للمحافظة علي أموال الدولة من السرقة والإختلاس والتأكد من سلامة العمل المالي والمحاسبي بصفة مستمرة ، أوضحت الدراسات أن المراجعة الداخلية في القطاع العام تعاني من أوجه قصور عديدة منها ضعف الإستقلالية والكفاءة المهنية ، وبناء علي ذلك تتمثل مشكلة الدراسة في ضعف دور المراجعة الداخلية في الرقابة علي الموازنة العامة للدولة نتيجة إلي إنخفاض القدرات المهنية للمراجعين الداخليين وإدارك الإدارة العليا بالوحدات الحكومية بأن أنشطة المراجعة الداخلية لها دور بسيط في أنشطة الوحدات الحكومية ، وعدم الإستقلال الكافي للمراجعين الداخليين ، بالإضافة إلي النقص في تخطيط عملية المراجعة .

تأسيساً علي ماتقدم تتمثل مشكلة الدراسة في الآتي :

1. ماهي إنعكاسات توفر الإستقلالية للمراجعة الداخلية علي دورها في الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة ؟

2. هل توجد علاقة بين الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين ودورهم في الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة ؟

3. هل تمتد أنشطة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية لتشمل جميع أنشطة الوحدات الحكومية؟

4. ماهي إنعكاسات جودة تقارير المراجعة الداخلية علي دورها في الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة؟
5. ماهي التحديات التي يمكن تواجه المراجعة الداخلية عند أدائها لدورها الرقابي علي الموازنة العامة للدولة ؟
6. هل ضعف تحديث القوانين واللوائح المنظمة للعمل الرقابي للدولة وعجزها عن مواكبة التطورات في مجال مهنة المراجعة يؤثر علي دور المراجعة الداخلية في الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة؟

أهداف الدراسة :

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. إقتراح عدة عوامل يمكن إستخدامها في قياس مستوي فعالية المراجعة الداخلية ودورها في رفع كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .
2. قياس أثر توفر الاستقلالية للمراجعة الداخلية في رفع كفاءة وفعالية الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .
3. تحديد أثر توفر الكفاءة والعناية المهنية للمراجعين الداخليين في زيادة مستوي كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .
4. دراسة أثر تخطيط أنشطة المراجعة الداخلية علي جودة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .
5. دراسة أثر جودة تقارير المراجعة الداخلية من خلال الإفصاح الكامل عن نتائج الرقابة علي كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .
6. محاولة الوقوف علي المعوقات التي تعوق الإلتزام بتطبيق العوامل المؤثرة علي فعالية المراجعة الداخلية في رفع كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة ، وتقديم مقترحات لتحسينها .

أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة في الآتي:

الأهمية العلمية :

تكمن الأهمية العلمية في :

1. إن هذه الدراسة تعبر عن معرفة الجهود المبذولة تجاه هذه المشكلة ومعرفة مدى أهمية العوامل المؤثرة علي المراجعة الداخلية ودورها في رفع كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .
2. تعتبر هذه الدراسة إضافة للمكتبة العلمية لتفيد الدارسين والمجتمع بأهم أدوات الرقابة بالقطاع الحكومي ودورها في المحافظة علي المال العام من الضياع وسوء الإستخدام .
3. محدودية الدراسات العلمية التي تناولت دور المراجعة الداخلية في الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة ، حيث ركزت معظم الدراسات السابقة علي المراجعة الداخلية في المحافظة علي المال العام ، الأمر الذي

إستدعي ضرورة تناول هذا الموضوع بهدف التعرف علي أهم أدوات الرقابة علي الموازنة العامة للدولة والمعوقات التي تحد من دورها وتقديم مقترحات لتحسينها .

الأهمية العملية:

1. تنفيذ هذه الدراسة في الواقع العملي في أنها تسعى إلي تحديد عوامل فعالية المراجعة الداخلية في القطاع العام ، والتي تعتبر محددات لكفاءة دورها الرقابي علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة
2. تسليط الضوء علي بعض جوانب ظاهرة تدني الأداء الرقابي للمراجعة الداخلية علي الموازنة العامة للدولة وعلاقته بالعوامل المؤثرة علي المراجعة الداخلية ، وتحليل عناصر هذه الظاهرة ومن ثم إقتراح سبل العلاج لها .
3. الخروج بنتائج وتوصيات يمكن أن تسهم في تجويد أداء المراجعة الداخلية ، بما يسهم في رفع مستوي كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

منهجية الدراسة:

لتحقيق الأهداف إعتمدت الدراسة على المناهج التالية:

1. المنهج التاريخي لتتبع الدراسات والبحوث السابقة ذات العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة.
2. المنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة وصياغة مشكلة الدراسة والفرضيات.
3. المنهج الاستقرائي لاختبار الفرضيات.
4. المنهج الوصفي التحليلي، بإستخدام الطرق الإحصائية لتحليل إستمارة الاستبانة.

فرضيات الدراسة :

تختبر الدراسة الفرضيات الآتية:

الفرضية الأولى :

إستقلالية المراجعة الداخلية تؤثر علي كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة

الفرضية الثانية :

الكفاءة والعناية المهنية للمراجعين الداخليين تؤثر علي كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

الفرضية الثالثة :

تخطيط أنشطة المراجعة الداخلية تؤثر علي كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

الفرضية الرابعة :

جودة تقارير المراجعة الداخلية تؤثر علي كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

مصادر جمع بيانات الدراسة

إعتمدت الدراسة على مصدرين لجمع البيانات هما:

البيانات الثانوية:

تشمل الدراسات النظرية والمراجع والدوريات والمجلات العلمية والأبحاث المتخصصة والقوانين واللوائح والمنشوات المنظمة للعمل المالي بالقطاع العام ومراجعة عدد من الدراسات السابقة ذات العلاقة بالمراجعة الداخلية ودورها الرقابي .

البيانات الأولية:

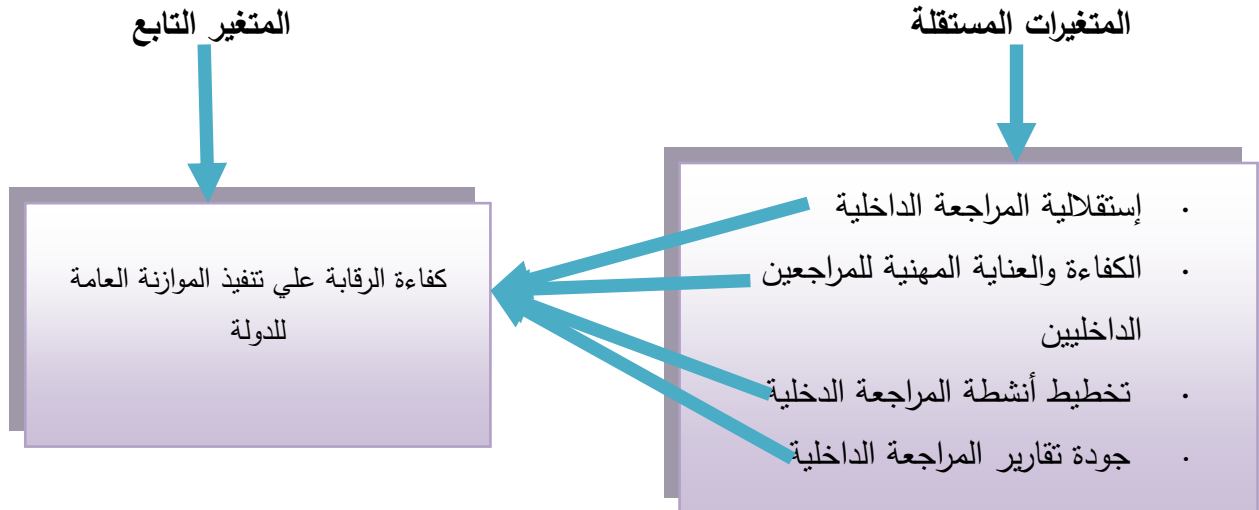
للإجابة على تساؤلات الدراسة وإختبار فرضياتها، تم تطوير أداة القياس المناسبة لهذا الغرض (الإستبانة) لجمع البيانات الأولية اللازمة ، حيث تم إستخدام مقياس ليكرت (Likert) الخماسي، والذي يتكون من (1-5) درجات، حيث تم إعطاء الإجابة الإيجابية المطلقة خمس درجات، والإجابة الإيجابية أربع درجات، أما الإجابة الإيجابية المحايدة فقد تم إعطاؤها ثلاث درجات، في حين كان للإجابة السلبية درجتان، ودرجة واحدة للإجابة السلبية المطلقة لجميع فقرات الإستبانة.

حدود الدراسة :

تتخصر حدود الدراسة في الآتي :

الحدود المكانية : الإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة .

محددات الدراسة :



هيكلية الدراسة :

تضمنت الدراسة مقدمة وأربعة فصول وخاتمة، المقدمة شملت الإطار المنهجي والدراسات السابقة، **الفصل الأول** بعنوان **الإطار النظري والمهني للمراجعة الداخلية** وعرض من خلال ثلاث مباحث ، **المبحث الأول** نشأة وتطور ومفهوم وفعالية وجودة المراجعة الداخلية ، **والمبحث الثاني** معايير المراجعة الداخلية ، **والمبحث الثالث** دور مهنة المراجعة الداخلية في ضوء إدارة المخاطر ، وتناول **الفصل الثاني الموازنة العامة للدولة** عرض من خلال ثلاث مباحث، **المبحث الأول** مفهوم الموازنة العامة للدولة وأهميتها والقواعد الأساسية لإعدادها ، **والمبحث الثاني** الفرق بين الموازنة العامة للدولة وغيرها من المصلحات المتداخلة معها ، **والمبحث الثالث** دورة الموازنة العامة للدولة، وتناول **الفصل الثالث الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة** عرض من خلال ثلاث مباحث، **المبحث الأول** مفهوم الرقابة وأهميتها وأهدافها وأنواعها ، **والمبحث الثاني** أدوات ووسائل الرقابة علي الموازنة العامة للدولة ، **والمبحث الثالث** الدور الرقابي للمراجعة الداخلية في تنفيذ الموازنة العامة للدولة . وعرض **الفصل الرابع الدراسة الميدانية** من خلال ثلاث مباحث، **المبحث الأول**، نبذة تعريفية عن الإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة ، **المبحث الثاني** ، إجراءات تحليل بيانات الدراسة الميدانية ، **المبحث الثالث**، اختبار فرضيات الدراسة ، **والخاتمة** تضمنت النتائج والتوصيات.

ثانياً: الدراسات السابقة :

تم عرض عدد من الدراسات السابقة والتي لها علاقة بموضوع الدراسة وذلك للتعرف على أهمية وأهداف تلك الدراسات، وكذلك المشاكل التي تعرضت لها والحلول المقترحة، والأخذ بنتائج هذه الدراسات لتدعيم الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة، ويمكن التعرف على هذه الدراسات من خلال الآتي:

1. دراسة MCollier,p,Dixon,R,and Marston ، 1996⁽¹⁾

هدفت هذه الدراسة إلي معرفة كيفية توزيع المهام والمسئوليات في المؤسسات الخدمية للقطاع العام علي المدققين الداخليين لغايات إكتشاف غش الكمبيوتر والحد منه ، و إلي فحص دور وحدات التدقيق الداخلي بالنسبة لهذه الناحية ، والكشف عن آراء المدققين الداخليين بالنسبة إلي درجة الخطورة ، وتحديات غش الكمبيوتر من النواحي المختلفة . ولتحقيق هذه الأهداف تم تصميم إستبانة وجهت إلي (300) عضو من الأعضاء في منظمة المدققين الداخليين في هذه المنظمة . ومن نتائج هذه الدراسة أن قسم التدقيق الداخلي هو ثاني قسم مسئول عن إكتشاف الغش والحد منه ، حيث يأتي في المركز الأول ، قسم خدمات المعلومات من حيث تحمله لمسؤولية إكتشاف الغش والحد منه ، كما تبين أنه من وجه نظر معظم وحدات التدقيق الداخلي فإن غش الكمبيوتر هو من مراحل ترتيب النظام ، تبين أن المؤسسات الخدمية في القطاع الخاص تبنت العديد من التقنيات للحد من الغش وإكتشافه ، وأما في فيما يتعلق بتقييم غش الكمبيوتر فإن المدققين الداخليين يعتبرون أن معظم مراكز معالجة المعلومات تمثل مستوي متوسط من الخطورة .

هذه الدراسة تناولت معرفة كيفية توزيع المهام والمسئوليات في المؤسسات الخدمية للقطاع العام علي المدققين الداخليين لغايات إكتشاف غش الكمبيوتر والحد منه . بينما تناولت دراستي دراسة أثر تخطيط أنشطة المراجعة الداخلية علي كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

2. دراسة المجلس الأوروبي لمعاهد التدقيق الداخلي ، ECIA ، 1999م⁽²⁾

هدفت الدراسة إلي تعزيز الإعتراف بالغش كونه واحد من العديد من المخاطر التجارية ذات التأثير الكبير ، كذلك تعزيز الدور الرئيسي للمدققين الداخليين من أجل ضمان عدم تعرض قطاعات النشاط الإقتصادي لعمليات الغش والمخاطر التي قد تتجم عنها ، ومن خلال دراسة المجلس لبعض حالات الغش التي حدثت في بعض منظمات الأعمال ذات النشاط الإقتصادي ، والتي تمتاز بوجود نظام فاعل للرقابة من خلال أقسام التدقيق الداخلي لهذه المنظمات حيث خلصت هذه الدراسة إلي بيان مدي مساهمة التدقيق الداخلي في منع الغش . من نتائج الدراسة أن التدقيق الداخلي يمكن أن يساهم إسهاماً كبيراً في منع الغش عن طريق الإضطلاع علي الدور الأساسي المتمثل في تزويد الإدارة بوجهات النظر حول مدي فاعلية الرقابة الداخلية

Mcollier,p,Dixon,R and Marston,The Role of Internal Auditors in the Prevention and Detection of Computer Fraud. ⁽¹⁾

.6199

ECIA Internal Auditors Role In The Prevention of Fraud ,1999⁽²⁾

، والتوصيات المتعلقة لتحسين الرقابة وكافة المجالات المتعلقة بالتقنيات المبتكرة للمعلومات اللازمة لكشف الغش وتقييم مخاطره ، أن التدقيق الداخلي يمكن أن يوفر للمنظمة بيئة آمنة للموظفين لإثارة المخاوف عندما يري أن هذه المخاوف لايجري تناولها عن طريق المديرين ، وأن هناك سرية في ذلك حيث يمكن وضعها من قبل المدققين الداخليين بالرجوع إلي الهيكل الهرمي ومباشرة بإبلاغ مجلس إدارة الشركة ولجان التدقيق ، أن التدقيق الداخلي يلعب الدور الرئيسي في عملية تقييم المخاطر الناتجة عن الغش . أوصت الدراسة بتنفيذ خطط تدقيق الحسابات المستندة إلي المخاطر ، المشاركة في المشاريع وتقديم الإستشارات الإستراتيجية ، وإدخال وتنفيذ ومراقبة المخاطر والتقييم الذاتي .

هذه الدراسة تناولت بعض حالات الغش التي حدثت في بعض منظمات الأعمال ذات النشاط الإقتصادي ، والتي تمتاز بوجود نظام فاعل للرقابة من خلال أقسام التدقيق الداخلي لهذه المنظمات حيث خلصت هذه الدراسة إلي بيان مدي مساهمة التدقيق الداخلي في منع الغش. بينما تناولت دراستي تسليط الضوء علي بعض جوانب ظاهرة تدني الأداء الرقابي للمراجعة الداخلية علي الموازنة العامة للدولة وعلاقته بالعوامل المؤثرة علي المراجعة الداخلية ، وتحليل عناصر هذه الظاهرة ومن ثم إقتراح سبل العلاج لها.

3. دراسة عبدو حمادة ، 2002م⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلي دراسة واقع المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة ، دراسة الطبيعة الخاصة للمراجعة الداخلية في بيئة الحاسوب ودورها في رفع كفاءة المعلومات وبيان دور المراجعة الداخلية في تقويم كفاءة الحاسوب والمعلومات المعالجة حاسوبياً ودراسة مدي الأهمية لإحداث وحدات متخصصة في المراجعة الداخلية في مؤسسات القطاع العام في سوريا . تمثلت مشكلة الدراسة في عمل العديد من المؤسسات العامة في سوريا علي أتمتة نظمها الإدارية والمالية ، وعلي الرغم من المزايا الكثيرة التي يحققها إستخدام الحاسوب في المحاسبة فإنه يؤدي إلي خلق بعض المشكلات الرقابية الجديدة ، وهذه المشكلات لها أهمية خاصة من وجه نظر المراجعة الداخلية ، بعضها يتعلق بمسار المراجعة وإختفاء السجلات والمستندات الورقية ، وبعضها الآخر يرتبط بسوء إستخدام الحاسوب وسهولة سرقة البيانات وصعوبة إكتشاف عمليات الغش والتلاعب والفيروسات ، وتتمحور مشكلة الدراسة حول تزايد الإهتمام في القطاع العام في سوريا بأتمتة النظم المحاسبية دون الإهتمام بالجوانب الرقابية لهذه النظم وماينطوي علي ذلك من مخاطر متعلقة بسوء إستخدام الحاسوب ومشكلات أخري رقابية متعلقة بالأجهزة والبرمجيات ، وعدم وجود وظيفة للمراجعة الداخلية في القطاع العام في سوريا بالمفهوم العلمي التطبيقي المعمول به في الدول المتقدمة ولابالمعني الأكاديمي المتعارف عليه في أدبيات المحاسبة والمراجعة . تمثلت فرضيات الدراسة في الصيغة الحالية للرقابة الداخلية في سوريا غير كافية للقيام بمهام المراجعة الداخلية بشكل عام ومتطلبات المراجعة في بيئة الحاسوب وتقييم

(1) عبدو حمادة ، دور المراجعة الداخلية في رفع كفاءة المعلومات المحاسبية في بيئة الحاسوب (سوريا : جامعة حلب ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2002م).

الكفاءة والفعالية بشكل خاص ، وجود تزايد مطرد في استخدام نظم الحواسيب دون الإهتمام بالجوانب الرقابية لها ، وللمرجعة الداخلية دور هام في حماية أصول المنشأة ومنها أجهزة الحواسيب المستخدمة ونظم تشغيلها . إعتمدت الدراسة علي الدراسة النظرية إستعرض الدراس من خلالها أهم الأبحاث والمؤلفات ذات الصلة بموضوع الدراسة سواء تلك المتعلقة بالمراجعة الداخلية أو نظم المعلومات المحاسبية اليدوية والحاسوبية والدراسة الميدانية تم من خلالها ودارسة الواقع العملي للوظيفة الرقابية في كل من المؤسسة العامة للخطوط الحديدية السورية والمؤسسة العامة لحلج وتسويق الأقطان وكنتيهما من المؤسسات الكبيرة في سوريا وتستخدمان نظم الحواسيب بشكل متفاوت وقد تم ذلك من خلال تحليل الأساليب والإجراءات المتبعة حالياً في إنجاز الوظيفة الرقابية بإستخدام الدراسة الوصفية للنظم الرقابية المستخدمة وتقييمها والملاحظة والمقابلات الشخصية ، وإعداد إستبيان وتوزيعه في المؤسستين المذكورتين أعلاه علي عدد من العاملين كذلك علي المفتشين لدي الجهاز المركزي للرقابة المالية بإعتبارهم الجهة التي تمارس أعمال المراجعة الخارجية للمؤسسات العامة في سوريا وذلك حول مدي أهمية إجراءات وحدة مستقلة للمراجعة الداخلية في المؤسسات العامة في سوريا . من نتائج الدراسة تغيير شكل مسار المراجعة من الشكل الورقي التقليدي مثل المستندات والدفاتر وغيرها إلي الشكل الإلكتروني المخزن علي أقراص حاسوبية لايمكن قراءتها إلا بعد إسترجاعها بواسطة الحاسوب ، عدم وجود وحدة مستقلة للمراجعة الداخلية أو بديلة عنها ، كماأنها غير قادرة علي القيام بمهام المراجعة الداخلية المتمثلة في رفع الكفاية الإنتاجية وتقييم الأداء وتوزيع الإدارة بالمعلومات للمساعدة في عملية صنع القرارات . أوصت الدراسة بضرورة الإهتمام بتدريب المراجعين الداخليين لتتمية قدراتهم علي تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية في بيئة الحاسوب وذلك للتركيز عليها لدي إجراء إختبارات المراجعة .

تناولت الدراسة الطبيعة الخاصة للمراجعة الداخلية في بيئة الحاسوب ودورها في رفع كفاءة المعلومات ودراسة مدي الأهمية لإحداث وحدات متخصصة في المراجعة الداخلية في مؤسسات القطاع العام في سوريا . بينما تناولت دراستي دراسة أثر جودة تقارير المراجعة الداخلية من خلال الإفصاح الكامل عن نتائج الرقابة علي كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

4. دراسة البشير عبدالوهاب أحمد ، 2002م⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلي توضيح دور المراجعة الداخلية في مراجعة الأموال والمدخلات الإنتاجية بمشروع الجزيرة ، وتوضيح قواعد وأسس المراجعة المحاسبية حتي يكون الأداء في إطار علمي موضوعي ، وتوضيح قواعد وأسس المراجعة المستندية لجميع المستندات المالية العينية . إستخدمت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الإستنباطي للتعرف علي أنماط المشكلة التي تواجه المراجعة الداخلية بالمشروع عند القيام بالمراجعة ،

(1) البشير عبدالوهاب أحمد ، المراجعة الداخلية في مشروع الجزيرة (الخرطوم : جامعة أم درمان الإسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2002م).

والمنهج الإستقرائي ، والمنهج الوصفي لإختبار صحة الفروض . من نتائج الدراسة تطوير المراجعة الداخلية بمشروع الجزيرة بتحويلها من مراجعة بواسطة المحاسب إلي مراجع مستقل يمتاز بالموضوعية والإستقلال التام والحياد في إتخاذ قراره . أوصت الدراسة بإعداد نظام فعال للمراجعة الداخلية يتم من خلاله توفير مؤهلات وخبرات كافية للمراجع ، وإعداد النشرات التعريفية عن ماهية النظام وأهدافه بصورة مستمرة وواضحة .

يتضح للدارسة أن هذه الدراسة تناولت مشكلة أداء مهمة المراجعة الداخلية بمشروع الجزيرة وتوضيح دور المراجعة الداخلية في مراجعة الأموال والمدخلات الإنتاجية بالمشروع . بينما تناولت دراستي بيان دور وأهمية المراجعة الداخلية في المحافظة علي المال العام وتحليل العوامل المؤثرة أو التي يمكن أن تؤثر في الحد من كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية لإيجاد وسائل وسبل لتلافيها وإمكانية تحسينها وتطويرها بما يخدم الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

5. دراسة أسامة محمد الخياط ، 2003م⁽¹⁾

هدفت الدراسة علي التعرف علي موازنة البرامج والأداء بشكل عام ودراسة إمكانية تطبيقها علي الموازنة العامة للدولة في سوريا كنظام بديل للموازنة التقليدية (البنود والرقابة) المطبقة حاليا في سوريا . تمثلت مشكلة الدراسة في أن نظام الموازنة في سوريا لا يزال يمارس ضمن الإطار التقليدي إعداد وتبويب الأمر الذي دفع الدارس إلي التفكير في تقديم دراسة تبين إمكانية تطوير الموازنة العامة في سوريا من خلال تقديم دراسة تبين إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء علي الموازنة العامة للدولة في سوريا . تمثلت فرضيات الدراسة في أن يراعي في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة في سوريا نظام موازنة البرامج والأداء ، أن التبويب المتبع في الموازنة العامة للدولة في سوريا ينسجم مع متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء ، وأن النظام المحاسبي الحكومي في سوريا يلبي متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء . من نتائج الدراسة أن إعداد موازنة واقعية يحتاج إلي وجود الرؤيا الواضحة لمواطن القوة والضعف في النظم المالية وظروف البيئة المحيطة بالموازنة ، فلكل دولة ظروفها الإقتصادية ونظامها المالي الخاص لها لذلك كان لا بد من إيجاد نظام موازنة يكون قادرا علي التكيف مع هذه الظروف بما يحقق أهداف الدولة وتوجهاتها الإقتصادية والمالية . أوصت الدراسة بضرورة التدرج في تطبيق موازنة البرامج والأداء علي مراحل ، علي أن ينصب الإهتمام في المرحلة الأولى علي كيفية تبويب الموازنة وفقا لنظام البرامج والأداء وكيفية ربطه بالهيكل التنظيمي . تناولت هذه الدراسة موازنة البرامج والأداء بشكل عام ودراسة إمكانية تطبيقها علي الموازنة العامة للدولة في سوريا كنظام بديل للموازنة التقليدية المطبقة حاليا في سوريا . بينما تناولت دراستي إقتراح عدة عوامل يمكن إستخدامها في قياس مستوي فعالية المراجعة الداخلية ودورها في رفع كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

(1) أسامة محمد الخياط ، موازنة البرامج والأداء وإمكانية تطبيقها علي الموازنة العامة للدولة في سورية (سورية: جامعة دمشق ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2003م).

6.دراسة أكرم إبراهيم ، 2003م⁽²⁾

هدفت الدراسة إلي تقويم منهج الرقابة المالية في القطاع الحكومي من خلال دراسة وتحليل عناصر وخصائص الرقابة المالية الفعال ووسائل تطبيقه لمعرفة مدي إنطباق هذه المقومات علي عناصر نظام الرقابة المالية المطبق في مؤسسات السلطة الفلسطينية وإستخلاص أهم المؤشرات الرقابية الواجب تضمينها لنظام الرقابة المالية في فلسطين من خلال الدراسة المقارنة مع الأنظمة الرقابية في بعض الدول العربية وتقديم التوصيات التي يمكن أن تسهم في تحسين فاعلية الرقابة المالية ، وزيادة كفاءة النظام الرقابي في أجهزة ومؤسسات السلطة بصورة خاصة والأجهزة الحكومية بصورة عامة . تمثلت مشكلة الدراسة في دراسة عوامل وأسباب ضعف نظام الرقابة المالية المعمول به في السلطة الفلسطينية وإمكانية معالجة هذه المشكلة من خلال توفير مدخل لتطوير وظائف النظام الرقابي الفلسطيني بوجه خاص والنظام الرقابي الحكومي بوجه عام ، هل تقوم أجهزة الرقابة المالية في السلطة بدورها المطلوب ، ماهي مقومات وجود نظام رقابة فاعلة في السلطة الفلسطينية ، وماهي معوقات تطبيقها . إتبعنا الدراسة المنهج الوصفي التحليلي الذي يقوم علي دراسة الواقع ووصفه وذلك من خلال تحليل نظام الرقابة المالية المطبق في المؤسسات الفلسطينية ودراسة خصائص ومقومات هذا النظام ، كما إتبعنا المنهج الإستقرائي الذي يقوم علي الإستنتاج العلمي القائم علي أساس الملاحظة وذلك لوضع إطار عام لنظام رقابة مالية مقترح لمؤسسات السلطة الفلسطينية وفق الإستناد إلي مجموعة من المقابلات الشخصية واللقاءات الصحفية والتقارير الرسمية التي تصف واقع أداء مؤسسات السلطة ودراسة السلطة الفلسطينية ومدي توفر المقومات اللازمة لتحقيق رقابة فعالة عليها . تمثلت أهمية الدراسة في مساعدة متخذي القرار في السلطة الفلسطينية خاصة وفي البلدان النامية التي تعيش ظروف مشابهة عامة . من نتائج الدراسة ضعف النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية في مؤسسات السلطة الفلسطينية نسبة لكثير من المعوقات المرتبطة بالقيادات الإدارية العليا وإقتصادية وتشريعية تنظيمية ، كذلك إزدواجية الوظائف التشريعية والتنفيذية وإنتقار المراقبين الماليين إلي الإمتيازات الخاصة والإستقلالية في عملهم ، والتبعية المباشرة لهيئة الرقابة العامة لرئيس السلطة الفلسطينية وطريقة معالجاتها لخلافاتها مع الجهات الأخرى ، وغياب التقارير السنوية للسلطة يعيق الرقابة عليها . أوصت الدراسة بتفعيل مبدأ حياد الوظيفة الحكومية من خلال وضع ضوابط موضوعية تمنع تسييس هذه الوظيفة . تناولت هذه الدراسة تقويم منهج الرقابة المالية في القطاع الحكومي من خلال دراسة وتحليل النظام الرقابي الفعال ووسائل تطبيقه . بينما تناولت دراستي المراجعة الداخلية ودورها في الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة مع بيان دورالمراجعة الداخلية في المحافظة علي المال العام وتحليل العوامل المؤثرة أو التي يمكن أن تؤثر في الحد من كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية .

(2) أكرم إبراهيم حماد ، تقويم منهج الرقابة المالية في القطاع الحكومي – دراسة مقارنة مع التطبيق علي مؤسسات السلطة الفلسطينية (الخرطوم : جامعة الجزيرة ، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2003م).

7. دراسة حسن عبدالرحمن عبدالله ، 2004م⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلي التعرف علي نظام المراجعة الداخلية ببنك السودان ومدى إتباعها لأساليب المراجعة الداخلية وفق رؤي الجمعيات المهنية ، والتعرف علي المشاكل التي تواجه إدارة المراجعة الداخلية بالبنك ، وإقتراح الحلول المناسبة حتي تؤدي المراجعة الداخلية دورها كاملاً . تمثلت أهمية الدراسة في تفعيل دور المراجعة الداخلية بالبنك ومعالجة جوانب القصور في أساليبها المتبعة في الرقابة لتؤدي دورها في الأغراض التي أنشئت من أجلها . إستخدمت الدراسة المنهج التاريخي والمنهج الإستقرائي والإستنباطي والمنهج الوصفي . من نتائج الدراسة وجود قصور ناتج من كبر المسئولية علي عاتق إدارة المراجعة الداخلية بالبنك ، وعدم كفاية لائحة المراجعة الداخلية في توضيح كيفية الإجراءات الخاصة لعمليات المراجعة الداخلية التي يقوم بها المراجعين الداخليين بدقة . أوصت الدراسة بزيادة عدد المراجعين الداخليين ببنك السودان حتي يستطيعوا أن يقوموا بالأعمال المؤكدة إليهم بكفاءة ودقة ، وأن يغطوا مراجعة أعمال المركز الرئيسي والفروع تناولت هذه الدراسة المراجعة الداخلية وأثرها في تقويم الأداء المالي ببنك السودان والتعرف علي نظام المراجعة الداخلية بالبنك ومدى إتباعها لأساليب المراجعة الداخلية وفق رؤي الجمعيات المهنية . بينما تناولت دراستي المراجعة الداخلية ودورها في الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة و قياس أثر توفر الاستقلالية للمراجعة الداخلية في رفع كفاءة وفعالية الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

8. دراسة سوزان جمال الدين عبدالرحمن 2004م⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في ظهور حالات الإفلاس والفضائح المالية والمحاسبية التي شهدها العالم مع بداية القرن الحادي والعشرين والتي شملت الشركات العملاقة (إنرون وولدم) وماتج عنها من تورط شركات المراجعة الكبرى (إندرسن) أن فقدت شركات المساهمة ثقة المجتمع وفقدت الثقة في مستوى أداء مجالس إدارتها من حيث الكفاءة والنزاهة وكذلك فقدت شركات المراجعة الثقة في أدائها ونزاهة القائمين عليها من المراجعين وأضعفت الثقة في مهنة المراجعة ، ونتيجة لذلك فقد تزايد الإهتمام بموضوع الإجراءات الحاكمة في الشركات وكيفية توفير الإجراءات الحاكمة الجيدة كسبيل للخروج من هذا المأزق وإعادة ثقة الجمهور في الشركات المساهمة ومكاتب المراجعة بل والمهنة بأكملها ، وقد أظهر ذلك جدلاً كبيراً حول دور هيكل الإجراءات الحاكمة من لجان المراجعة والرقابة الداخلية ومجالس الإدارة والإدارة في الشركات المساهمة والمراجع الخارجي وتزايد التركيز في السنوات الأخيرة حول ضرورة وأهمية التفاعل داخل هيكل الإجراءات الحاكمة وتركيزاً علي دور كلا من لجان المراجعة الداخلية حيث أنها جزء من نظام الرقابة الداخلية في تدعيم الإجراءات الحاكمة في الشركات وتفترض الدراسة أن وجود التفاعل سوف يؤدي إلي إجراءات حاكمة جيدة في الشركات . تمثلت أهمية الدراسة في النقاط التي يتناولها متمثلة في الإجراءات الحاكمة وهيكلها وأهمية

(1) حسن عبدالرحمن عبدالله ، المراجعة الداخلية وأثرها في تقويم الأداء المالي (الخرطوم : جامعة أم درمان الإسلامي ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2004م) .

(2) سوزان جمال الدين عبدالرحمن ، مدي التفاعل بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية وأثر ذلك علي فعالية الإجراءات الحاكمة في الشركات المساهمة المصرية ، المجلة المصرية للدراسات التجارية : جامعة المنصورة ، المجلد الثامن والعشرون ، العدد الرابع ، 2004 م ، ص 92 .

كلا من لجان المراجعة والمراجعة الداخلية في تفعيل تلك الإجراءات الحاكمة وبالتالي المساهمة في تحسين أداء الشركات وتجنب حالات الأنهيار والإفلاس وإستعادة الثقة في أداء الشركات ومهنة المراجعة . من نتائج الدراسة أن تأسيس قنوات إتصال مباشرة بين لجنة المراجعة والمراجعة الداخلية يساعد علي زيادة تفاعل لجنة المراجعة مع المراجعين الداخليين . أوصت الدراسة بأن ينظر للمراجع الداخلي علي أنه عضو أساسي ذو قيمة إستراتيجية وجزء مكمل للإجراءات الحاكمة .

هذه الدراسة تناولت مدي التفاعل بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية وأثر ذلك علي فعالية الإجراءات الحاكمة في الشركات المساهمة المصرية و ظهور حالات الإفلاس والفضائح المالية والمحاسبية التي شهدها العالم مع بداية القرن الحادي والعشرين والتي شملت الشركات العملاقة (إنرون وولدكم) ومانتج عنها من تورط شركات المراجعة الكبرى (إندرسن) أن فقدت شركات المساهمة ثقة المجتمع وفقدت الثقة في مستوي أداء مجالس إدارتها من حيث الكفاءة والنزاهة وكذلك فقدت شركات المراجعة الثقة في أدائها ونزاهة القائمين عليها من المراجعين وأضعفت الثقة في مهنة المراجعة . بينما تناولت دراستي محاولة الوقوف علي المعوقات التي تعوق الإلتزام بتطبيق العوامل المؤثرة علي فعالية المراجعة الداخلية في رفع كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة ، وتقديم مقترحات لتحسينها .

9. دراسة رباب أحمد علي 2005م⁽¹⁾

تمثلت أهمية الدراسة في دراسة نقاط الضعف في المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية وإيجاد حلول لها . تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف المراجعة الداخلية يؤدي إلي ضياع وفساد ممتلكات المشروع ويزيد من مسؤوليات المراجع الخارجي . من نتائج الدراسة تم تقسيمها إلي نتائج إيجابية وسلبية ، النتائج الإيجابية وجود وحدة مراجعة داخلية في الإدارة العامة للجمارك تعد تقارير دورية تعتمد عليها الإدارة العليا في إتخاذ بعض القرارات ، أما النتائج السلبية عدم مشاركة وحدة المراجعة الداخلية في وضع نظام الرقابة الداخلية ، عدم وجود لوائح أو معايير تتبعها وحدة المراجعة الداخلية والعمل يتم بطريقة جماعية مما يبعد الوحدة عن المتطلبات المهنية للمراجعة الداخلية والقيام بالدور العلمي الحديث للمراجعة الداخلية . أوصت الدراسة بالمحافظة علي النتائج الإيجابية وإقترحت بعض الحلول للنتائج السلبية ، تدريب موظفي المراجعة الداخلية والإنضباط بالمعايير المهنية للمراجعة الداخلية وإتباع أسلوب المراجعة قبل التنفيذ .

يتضح للدراسة أن هذه الدراسة تناولت دور المراجعة الداخلية في الرقابة علي أداء المؤسسات الحكومية بالتطبيق علي الإدارة العامة لمصلحة الجمارك مع دراسة نقاط الضعف في المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية وإيجاد حلول لها. بينما تناولت دراستي المراجعة الداخلية ودورها في الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة و بيان دور وأهمية المراجعة الداخلية في المحافظة علي المال العام وتحليل العوامل أو التي

(1) رباب أحمد علي محمد ، دور المراجعة الداخلية في الرقابة علي أداء المؤسسات الحكومية بالتطبيق علي الإدارة العامة لمصلحة الجمارك (الخرطوم : جامعة الخرطوم ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير غير منشور، 2005م).

يمكن أن تؤثر في الحد من كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية لإيجاد وسائل وسبل لتلافيها وإمكانية تحسينها وتطويرها بما يخدم الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

10. دراسة زينب محمد موسى إبراهيم، 2006م⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم توفير إدارة منفصلة للأصول الثابتة بصفه مستمره بالمنشأه، وعدم جود دفاتر وسجلات منفصلة للأصول الثابتة، وعدم تسجيل تكلفة الأصول الثابتة عند الحيازه والعمرا لأفتراضى وطريقة الأهلاك وكيفية معالجتها. هدفت الدراسة إلى تناول العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وكيفية حماية أصول المنشأه من التلاعب والغش وسوء الإستخدام . أستخدمت الدراسة المنهج الأستقرائى والوصفى فى تحليل البيانات . من نتائج الدراسة أن الرقابة الداخلية فى القطاع العام ضرورية للتأكد من أن أموال الدولة يتم أستخدامها فى الأغراض المخصصه لها، وأن تفعيل أنظمة الرقابه الداخلية يعتبر عملاً أساسياً وذلك بالإلتزام باللوائح والقوانين فى مؤسسات القطاع العام، وإلتزام المراجعة الداخلية باللوائح والقوانين التى تصدر من الجهات المختصة بالدولة، والمنشورات التى تصدر من الإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة يجعلها تعمل وفق المتطلبات المهنية المتعارف عليها. أوصت الدراسة بضرورة التطبيق السليم لأنظمة الرقابة الداخلية فى مؤسسات القطاع العام، وضرورة وجود وحدات للمراجعة الداخلية بمؤسسات القطاع العام ، وتدريب العاملين فيها والعمل على رفع كفاءة الأداء، وبالرغم من أن منشآت القطاع العام لاتهدف للربح إلا أنه يمكن إدراج قيمه الصافيه للأصول الثابتة بالحسابات وذلك حفاظاً من السرقة والإختلاس والضياع وإدراج القيمة الصافية للأصول الثابتة بعد استبعاد الأهلاك بحسب النسب المحدده للأصل.

يتضح للدارسة أن هذه الدراسة تناولت علاقته بين نظام الرقابة الداخلية وكيفية حماية أصول المنشأه من التلاعب والغش وسوء الإستخدام . بينما تناولت دراستي دراسة أثر تخطيط أنشطة المراجعة الداخلية علي جودة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

11. دراسة سر الختم حمدان ، 2006⁽²⁾

هدفت الدراسة إلي معرفة دور المراجعة الداخلية في المحافظة علي المال العام في النشاط الحكومي بغرض التأكد من تنفيذ سياسات الدولة المالية دون إنحراف للمحافظة علي أموال الدولة من السرقة والإختلاس والتأكد من سلامة العمل المالي والمحاسبي بصفة مستمرة . تمثلت مشكلة الدراسة في أن المال العام دوماً يكون عرضة للتزوير والإختلاس نتيجة لغياب دور المراجعة وعدم إستقلال المراجع الداخلي وإغفال تدريب المراجعين الداخليين وتهيئتهم للقيام بدورهم في حماية المال العام . من نتائج الدراسة وجود نظام متكامل للدورة المحاسبية والقيام بأعمال المراجعة قبل الصرف وتوفير العدد الكافي من العاملين وتأهيلهم وتدريبهم

(1) زينب محمد موسى إبراهيم ، دور نظام الرقابة الداخلية فى حماية الأصول الثابتة لمؤسسات القطاع العام - دراسة

حالة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا (الخرطوم جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2006 م)

(2) سر الختم حمدان صديق عمر ، دور المراجعة الداخلية فى حماية المال العام فى المؤسسات الحكومية فى السودان - دراسة حالة وزارة الداخلية (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، بحثي تكميلي لنيل درجة الماجستير غير منشورة ، 2006 م) .

يساهم مساهمة فاعلية في حماية المال العام . أوصت الدراسة بالإهتمام بالتدريب أثناء الخدمة وتزويد أقسام المراجعة الداخلية بالعدد الكافي من العاملين ووضع الخطط والبرامج التي تساعد في الإرتقاء بالعمل المالي والمحاسبي .

تناولت هذه الدراسة دور المراجعة الداخلية في المحافظة علي المال العام في النشاط الحكومي بغرض التأكد من تنفيذ سياسات الدولة المالية دون إنحراف للمحافظة علي أموال الدولة من السرقة . بينما تناولت دراستي بيان دور المراجعة الداخلية في المحافظة علي المال العام وتحليل العوامل المؤثرة أو التي يمكن أن تؤثر في الحد من كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية لإيجاد وسائل وسبل لتلافيها وإمكانية تحسينها وتطويرها بما يخدم الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة.

12. دراسة ناهض نمر محمد خيرى ، 2006⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في توقف بعض المصارف الإسلامية عن العمل في السودان لوجود أخطاء ومخالفات جوهرية في عملها وعدم ملائمة نظام الرقابة الداخلية فيها للتطور السريع في تكنولوجيا المعلومات . تمثلت أهمية الدراسة في أن متانة أنظمة الرقابة الداخلية في ظل تكنولوجيا المعلومات المحاسبية يساعد المصارف الإسلامية في السودان وفلسطين في المحافظة علي الأصول وسلامة البيانات . هدفت الدراسة إلي إبراز المقومات الرئيسية لأنظمة الرقابة الداخلية الفعالة بهدف وضع إطار مقترح لتطوير أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف الإسلامية وإبراز دور تكنولوجيا المعلومات في دفع كفاءة نظم الرقابة الداخلية فيها . من نتائج الدراسة إن تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف الحكومية يساعد علي ضبط العمل ويساعد علي التطوير وإستخدام التقنيات الحديثة والإلتزام بالسياسات الإدارية ، يتم قياس كفاءة نظام الرقابة الداخلية من خلال التقارير والبيانات المقدمة للإدارة . أوصت الدراسة بضرورة إستخدام الدورات المحاسبية والفصل بين الواجبات وتحديد الصلاحيات بدقة ، وضرورة الإهتمام بالتدريب والتطوير في ظل إستخدام تكنولوجيا المعلومات .

تناولت الدراسة متانة أنظمة الرقابة الداخلية في ظل تكنولوجيا المعلومات المحاسبية يساعد المصارف الإسلامية في السودان وفلسطين في المحافظة علي الأصول وسلامة البيانات . بينما تناولت دراستي معرفة مدى أهمية العوامل المؤثرة علي المراجعة الداخلية ودورها في رفع كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

(1) ناهض نمر محمد خيرى ، إطار مقترح لتطوير نظام الرقابة الداخلية في المصارف الإسلامية – دراسة مقارنة علي المصارف في السودان وفلسطين (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2006م).

13. دراسة عبدالمطلب أبو زيد عثمان ، 2007م⁽¹⁾

تمثلت أهمية الدراسة في أن المراجعة الداخلية لها دور في ضبط وحكومة شركات القطاع العام والخاص بالسودان ، كما أن المراجعة الداخلية تكشف مدي التطبيق الدولي لمبادي الحكومة المؤسسية للشركات . هدفت الدراسة إلي التعرف علي الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تحسين وتطوير الأداء الرقابي وأحكام الرقابة علي الشركات في القطاعين العام والخاص من خلال الفحص والتقييم والتأكد من مدي الإلتزام بالنظم والسياسات والإجراءات ، والإلتزام بالقوانين والتشريعات والعقود وشفافية ونزاهة المعلومات المالية والتشغيلية وإمكانية الإعتماد عليها . من نتائج الدراسة أن وجود المراجعة الداخلية في المؤسسات والشركات في القطاعين العام والخاص وأتباعها للمعايير الدولية والقوانين المحلية ، والدقة في المراجعة وإكتشاف الأخطاء تؤثر علي ضوابط وإجراءات حوكمة الشركات . أوصت الدراسة بأن يتم تفعيل دور المراجع الداخلي من الناحية الرقابية ، بتحديد وصفه وتوفير الحماية له وتقييمه وتدريبه ، وتبديل مواقع عمله دورياً. تناولت هذه الدراسة دور المراجعة الداخلية في حوكمة شركات القطاع العام وشركات القطاع الخاص السودانية وأن المراجعة الداخلية يمكن أن تخلق مناخ يساعد المسؤولين في القيام بمسئوليتهم بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية . بينما تناولت دراستي المراجعة الداخلية ودورها في الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة وأن وظيفة المراجعة الداخلية في الوقت الحاضر إمتد نشاط العمليات بها إلي أكثر من المراجعة المالية التقليدية ليشمل المراجعة التشغيلية والفنية ومراجعة إدارة المخاطر .

14.دراسة سهير عوض قنديل ، 2007⁽²⁾

تمثلت أهمية الدراسة في أن المراجعة تتم بصورة منتظمة وعلي مدار السنة بدلاً من مرة واحدة سنوياً مما يؤدي إلي المتابعة والمقدرة علي إكتشاف الأخطاء ومعالجتها فوراً . هدفت الدراسة إلي بيان أثر كفاءة الرقابة الداخلية علي تحسين الأداء المحاسبي وتحديد أسس ومعايير لقياس كفاءة الرقابة الداخلية ودراسة العلاقة بين كفاءة نظام الرقابة الداخلية وجودة المعلومات المحاسبية وبالتالي الحكم علي كفاءة العمل في كل الإدارات . طرقت مشكلة الدراسة إلي ضعف نظام الرقابة الداخلية في شركات التأمين يؤثر علي النظام المحاسبي . تمثلت فرضيات الدراسة في أن نظام الرقابة الداخلية يسهم بدرجة معقولة في منع إكتشاف الأخطاء الجوهرية والتلاعب في السجلات المحاسبية ، وأن نظام الرقابة الداخلية يساعد علي تطبيق النظام المحاسبي بدقة وعلي أسس علمية سليمة . من نتائج الدراسة وجود هيكل إداري واضح ووصف وظيفي مع تحديد الواجبات والمسئوليات وصدور تعليمات واضحة بتوقيع كل موظف علي المستندات يقلل كثيراً من

⁽¹⁾عبدالمطلب أبو زيد عثمان علي ، المراجعة الداخلية في حوكمة شركات القطاع العام وشركات القطاع الخاص السودانية – دراسة تحليلية تطبيقية (الخرطوم : جامعة أم درمان الإسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2007 م) .

⁽²⁾ سهير عوض قنديل ، أثر كفاءة نظام الرقابة الداخلية علي الأداء المحاسبي في شركات التأمين (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2007 م) .

التلاعب والغش . أوصت الدراسة بالعمل علي تطبيق أسلوب المراجعة بمساعدة الحاسب الآلي من قبل مراجعي ديوان المراجعة العامة والمراجعين القانونيين .

هذه الدراسة تناولت أثر كفاءة نظام الرقابة الداخلية علي الأداء المحاسبي في شركات التأمين ، وأن أهمية الدراسة ظهرت في أن المراجعة الداخلية تتم بصورة منتظمة وعلي مدار السنة بدلاً من مرة واحدة سنوياً مما يؤدي إلي المتابعة والمقدرة علي إكتشاف الأخطاء ومعالجتها فوراً . بينما دراستي تناولت المراجعة الداخلية ودورها في الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة مع تسليط الضوء علي مواطن القوة والضعف في نشاط المراجعة الداخلية .

15. دراسة تهاني أبو القاسم ، 2007 (1)

هدفت الدراسة إلي إبراز دور المراجع الداخلي في شركات المساهمة والتعرف علي الطرق والأساليب المثلي التي تستخدم للرقابة والمراجعة الداخلية مع التركيز علي الإتجاهات الحديثة . تمثلت أهمية الدراسة في معرفة أهمية الوسائل الرقابية المستخدمة في الشركة والإضافات الحديثة في وسائل وإجراءات المراجعة الداخلية كوسائل رقابية ومواكبة التطورات العالمية في المعرفة والبحث العلمي . إستخدمت الدراسة المنهج الإستنباطي والإستقرائي والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي لدراسة الحالة . من نتائج الدراسة أن الهياكل التنظيمية في الشركة تؤثر علي تصميم نظام الرقابة الداخلية بما يتناسب مع طبيعة عمل الشركة وحجم نشاطها ، وأن المراجع الداخلي بسودائل يتبع الأساليب الحديثة كالمراجعة الإدارية والمراجعة بالأهداف من خلال الحاسب . أوصت الدراسة بتكثيف برامج التدريب للموظفين عامة والمراجعين الداخليين خاصة للإطلاع علي الاساليب الحديثة في عمليات المحاسبة والمراجعة ، والتنسيق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي علي حد سواء من أجل تحقيق هدف أساسي وهو التأكد من وجود نظام سليم وفعال للرقابة الداخلية ووجود نظام محاسبي .

هذه الدراسة تناولت الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية في شركات المساهمة ، والتعرف علي الطرق والأساليب المثلي التي تستخدم للرقابة . بينما تناولت دراستي المراجعة الداخلية ودورها في الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة ، والتعرف علي الموازنة العامة للدولة وأنواعها وطرق إعدادها وتوضيح أهم سلبيات الرقابة علي تنفيذها وكيفية التغلب علي هذه السلبيات ووضع الأسس والتوصيات اللازمة لتطورها .

16. دراسة Mihret and Yismaw 2007 (2)

هدفت الدراسة لتقييم فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في مؤسسات التعليم العالي الحكومي في أثيوبيا ، بإستخدام نموذج يتألف من أربعة عوامل محتملة التأثير عليها ، وهي جودة المراجعة الداخلية (خبرة الأعضاء - نطاق المراجعة الداخلية - التخطيط للمراجعة - تنفيذ والرقابة - إعداد التقارير) ، ودعم الإدارة

(1) تهاني أبو القاسم ، المراجعة الداخلية في حوكمة شركات القطاع العام وشركات القطاع الخاص السودانية - دراسة تحليلية تطبيقية (الخرطوم : جامعة أم درمان الإسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2007 م) .

(2) Mihret and Yismaw (2007) . Internal Audit Effectiveness an Ethiopian Public Sector Case Study

العليا (الإستجابة إلي نتائج المراجعة الداخلية - الإلتزام بدعم المراجعة الداخلية) ، والوضع التنظيمي (التنظيم الداخلي - السياسات والإجراءات التنظيمية - موازنة مكتب المراجعة الداخلية) ، وسمات الجهات الخاضعة للمراجعة (إتجاه الجهة الخاضعة للمراجعة - مستوى التعاون مع المراجعين) ، وإعتمدت في جمع بياناتها علي أسلوب دراسة الحالة . ومن نتائج الدراسة أن وظيفة المراجعة الداخلية في مؤسسات التعليم العالي الحكومية في أثيوبيا غير فعالة بدرجة كافية ، حيث يشوبها أوجه قصور عديدة سواء في الكفاءة المهنية للأعضاء ، أو في التخطيط للمراجعة ، أو في ضيق نطاقها ، أو في توصياتها او غير ذلك . وأن جودة المراجعة الداخلية ودعم الإدارة العليا هما أقوى العوامل تأثيراً علي فعالية المراجعة الداخلية علي التوالي ، في حين أن الوضع التنظيمي وسمات الجهات الخاضعة للمراجعة أقلهما تأثيراً . يتضح للدراسة أن هذه الدراسة تناولت الدراسة تقييم فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في مؤسسات التعليم العالي الحكومي في أثيوبيا ، بإستخدام نموذج يتألف من أربعة عوامل محتملة التأثير عليها. بينما تناولت دراستي المراجعة الداخلية ودورها في تنفيذ الموازنة العام للدولة ، و محاولة الوقوف علي المعوقات التي تعوق الإلتزام بتطبيق العوامل المؤثرة علي فعالية المراجعة الداخلية في رفع كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة ، وتقديم مقترحات لتحسينها .

17. دراسة Ali et al 2007 (1)

هدفت الدراسة إلي إختبار العوامل التي تحد من فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية التابعة لكل من حكومات الولايات ، والحكومات المحلية في شبه جزيرة ماليزيا . وإعتمدت في جمع بياناتها علي إستقصاء آراء عينة عشوائية قوامها (35) مفردة من المراجعين العاملين في هذه الوحدات . ومن نتائج الدراسة وجود عوامل عديدة تحد من فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في هذه الوحدات أكثرها تأثيراً قلة المراجعين الداخليين ، وضعف كفاءاتهم العلمية والمهنية ، وضعف إستقلالهم المهني ، وضيق نطاق المراجعة المكلفين بأدائها (الإمتثال فقط) ، فضلاً عن صعوبة التفاعل بينهم وبين العاملين في الأقسام أو الإدارات الأخرى من جهة ، وبينهم وبين الإدارة العليا من جهة أخرى.

هذه الدراسة تناولت إختبار العوامل التي تحد من فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية التابعة لكل من حكومات الولايات ، والحكومات المحلية في شبه جزيرة ماليزيا. بينما تناولت دراستي السعي إلي تحديد عوامل فعالية المراجعة الداخلية في القطاع العام ، والتي تعتبر محددات لكفاءة دورها الرقابي علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

18. دراسة عاصم ميرغني محمد عثمان ، 2008(2)

تطرقت مشكلة الدراسة لزيادة التلاعب بالمال العام بالوحدات الحكومية والإقتصادية بالقطاع العام وتتنوع طرق التلاعب والإختلاس وسوء إستغلال الموارد العامة . هدفت الدراسة إلي دراسة ومعرفة نظام الرقابة

(1) Ali et al (2007) Internal Audit in State and Local Government of Malaysia

(2) عاصم ميرغني محمد عثمان ، دور المراجعة الداخلية في ترقية الأداء المالي في القطاع الحكومي (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2008 م).

الداخلية المطبق بأجهزة الحكومة بالسودان وتقويمه والتعرف علي أثر هذا النظام في تطبيق اللوائح المالية بهذه الأجهزة. تمثلت فرضيات الدراسة في أن تطبيق المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية تؤدي إلي تحسين كفاءة النظام المطبق بالأجهزة الحكومية ، تطبيق اللوائح والمنشورات المنظمة للعمل المالي بالأجهزة الحكومية بصورة فعالة يؤدي إلي تحقيق الأهداف المخططة ، وضعف المراجعة الداخلية يؤدي إلي ضعف اللوائح والإجراءات في الأجهزة الحكومية . من نتائج الدراسة يعتمد نظام الرقابة الداخلية الكفاء علي تحديد السلطات والمسؤوليات بصورة واضحة ، وأن تطبيق اللوائح المالية بصورة سليمة يعتمد علي الإلتزام بتطبيق السياسات الإدارية المرسومة بأجهزة الدولة . أوصت الدراسة بضرورة إهتمام إدارة الجهاز أو المؤسسة الحكومية بتحديد السلطات والمسؤوليات بصورة واضحة للأفراد.

يتضح للدراسة أن هذه الدراسة تناولت دراسة ومعرفة نظام الرقابة الداخلية المطبق بأجهزة الحكومة بالسودان وتقويمه والتعرف علي أثر هذا النظام في تطبيق اللوائح المالية بهذه الأجهزة . بينما تناولت دراستي المراجعة الداخلية ودورها في الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة ، و قياس أثر توفر الاستقلالية للمراجعة الداخلية في رفع كفاءة وفعالية الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

19. دراسة عبدالمجيد عبدالله حسن ، 2008⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في تحديد مايمكن أن تقدمه مهنة المراجعة للمساعدة في حل المشاكل التي تواجه إدارات الشركات والمنشآت الصناعية في ظل المتغيرات الجوهرية السريعة والمتتابة التي يشهدها عالم اليوم . هدفت الدراسة إلي تحديد الإطار العلمي للمراجعة الإدارية ودورها في إكتشاف أوجه القصور وفرص التحسين في التنسيق بين الأنشطة والعمليات في تحديد المهام والمسؤوليات وتوفير الموارد ومن ثم تقويم الأداء التشغيلي والتسويقي للمنشآت . من نتائج الدراسة أن تقويم أداء المنتجات عن طريق تقارير المراجعة الإدارية يساعد في تحسين جودة المنتجات في تخفيض تكاليف الإنتاج بما يحقق الميزة التنافسية للمنشآت الصناعية حيث أن شدة المنافسة تحول دون إمكانية زيادة أسعار بيع المنتجات ، ويتطلب تخفيض وتقييم كفاءة الأداء في وظيفة التسويق والتقويم الشامل لكل مكونات وأقسام وفروع وظائف التسويق بناءً علي مفهوم وهدف المراجعة التسويقية الذي يعني الفحص الشامل والمنظم الدوري لبيئة العمل . أوصت الدراسة بضرورة إهتمام المنشآت الصناعية ومنظمات الأعمال الإقتصادية بالمراجعة الإدارية وذلك لما لها من دور فعال يحقق الكفاءة والفعالية الإقتصادية في الأنشطة والعمليات، وضرورة عمل هياكل تنظيمية ووصف وظيفي وعمل نظم المحاسبة والمراجعة وشئون العاملين وللرقابة الداخلية للأصول .

هذه الدراسة تناولت تحديد دور المراجعة الإدارية في تقويم الأداء التشغيلي والتسويقي للمنشآت الصناعية السودانية ، وتحديد الإطار العلمي للمراجعة الإدارية ودورها في إكتشاف أوجه القصور وفرص التحسين في التنسيق بين الأنشطة والعمليات في تحديد المهام والمسؤوليات وتوفير الموارد ومن ثم تقويم الأداء . بينما

(1) عبد المجيد عبدالله حسن أحمد ، إطار علمي لتحديد دور المراجعة الإدارية في تقويم الأداء التشغيلي والتسويقي للمنشآت الصناعية السودانية (الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2008 م) .

تناولت دارستي المراجعة الداخلية لتشمل كل جوانب المراجعة وليس مراجعة أداء الخدمات التقليدية فقط والتي تتمثل في إيجاد تأكيد مستقل للعمل علي الحد من أخطاء القيد المحاسبي والتسجيل في الدفاتر والحد من سرقة الأصول والأخطاء بل أن هناك خدمات أخرى أكثر عمقا منها تقديم الإستشارات الفنية للإدارة العليا والمراجعة المبنية علي المخاطر في قطاع الخدمات الحكومية .

20. دراسة نهلة إبراهيم عبدالكريم، 2008⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أن الرقابة يجب أن تمارس علي جميع أوجه النشاط بالمشروع ، بأن تتضمن في أي نظام محاسبي ، وبدون وجود نوع من أنواع الرقابة يصبح من الصعب علي وحدة إقتصادية حماية أصولها ، أو الإعتماد علي سجلاتها . هدفت الدراسة إلي التأكد من الحصول علي بيانات محاسبية يمكن الإعتماد عليها وكذلك تخفيض إحتمال حدوث مخالفات لتعليمات ولوائح المؤسسة أو المنشأة ، وهدفت أيضا علي تشجيع العاملين علي الإلتزام بالسياسات الموضوعية بواسطة الإدارة .تمثلت فرضيات الدراسة في أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام الرقابة الداخلية والثقة في المعلومات المحاسبية ، أن الإعتماد علي نظام الرقابة الداخلية الكفو يؤدي إلي تخفيض التكاليف وتحسين الأداء ، وأن نظام الرقابة الداخلية الكفو يؤدي إلي تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية . من نتائج الدراسة توجد العديد من الوحدات الإقتصادية ليس لديها إدارة للمراجعة الداخلية في سبيل تعويض ذلك تلجأ إلي أحد مكاتب المحاسبة والمراجعة لتولي مهمة المراجعة الداخلية ، قلة عدد المراجعين الداخليين في المنشأة الكبيرة جعلهم غير قادرين علي تنفيذ الرقابة الداخلية الصحيحة والدقيقة ، وتعد النواحي الإدارية في المنشأة يحتم وجود نظام رقابة داخلية قوية . أوصت الدراسة بالإهتمام بالهيكل التنظيمي للمنشأة والذي يعتبر أساسا لقوة فاعلية نظام الرقابة الداخلية ، ورفع كفاءة العنصر البشري من العاملين عن طريق التدريب المتقدم في إستخدام الحاسبات الآلية وبرمجتها.

تناولت الدراسة أثر الرقابة الداخلية في زيادة الكفاءة والفعالية بالمنشآت الصناعية والتأكد من الحصول علي بيانات محاسبية يمكن الإعتماد عليها وكذلك تخفيض إحتمال حدوث مخالفات لتعليمات ولوائح المؤسسة أو المنشأة . بينما تناولت دارستي إقتراح عدة عوامل يمكن إستخدامها في قياس مستوي فعالية المراجعة الداخلية ودورها في رفع كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

21. دراسة عبداللطيف محمد الحسن ، 2008⁽²⁾

هدفت الدراسة إلي إلغاء الضوء علي المراجعة الداخلية كأداة رقابية ، مدي تطور وزيادة نظام إحصاءات مالية الحكومة GFS ، ومدي قدرة المراجعة الداخلية علي قياس فاعلية نظام الإحصاء المالي الحكومي . تمثلت مشكلة الدراسة في تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة في السودان ، وبعد تطبيق هذا النظام هل

(1) نهلة إبراهيم عبدالكريم داؤود ، أثر الرقابة الداخلية في زيادة الكفاءة والفعالية بالمنشآت الصناعية (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2008 م) .

(2) عبداللطيف محمد الحسن عبداللطيف ، دور المراجعة الداخلية في قياس فاعلية إحصاءات مالية الحكومية (الخرطوم : جامعة أم درمان الإسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2008 م) .

تستطيع المراجعة الداخلية قياس فاعلية إحصاءات مالية الحكومة أم يحتاج هذا النظام لإجراءات ولوائح جديدة للمراجعة الداخلية حتي تستطيع مراجعة هذا النظام المبق حديثا في السودان . تمثلت فرضيات الدراسة في فاعلية المراجعة الداخلية تؤدي إلي تطور عملية المراجعة ،فاعلية وكفاءة المراجعة الداخلية والمراجعين الداخليين تؤدي إلي زيادة فاعلية قياس نظام إحصاءات مالية الحكومة GFS ، اللوائح المنظمة لإجراءات المراجعة الداخلية في السودان لسنة 1997م تفتقد لفاعلية مراجعة نظام GFS، ونظام إحصاءات مالية الحكومة يساعد علي تفعيل إجراءات رقابية داخلية عالية الكفاءة . من نتائج الدراسة فاعلية وكفاءة المراجعة الداخلية تؤدي إلي زيادة فاعلية قياس إحصاءات مالية الحكومة ، وفاعلية وكفاءة وتأهيل المراجعين الداخليين يؤثر إيجاباً في زيادة فاعلية قياس نظام إحصاءات مالية الحكومة . أوصت الدراسة يجب تعديل لوائح وقوانين المراجعة الداخلية حتي تستطيع قياس نظام إحصاءات مالية الحكومة ، وزيادة شفافية ومصداقية عملية المراجعة الداخلية لتلائم نظام إحصاءات مالية الحكومة .

يتضح للدراسة أن هذه الدراسة تناولت دور المراجعة الداخلية في قياس فاعلية إحصاءات مالية الحكومة مع إلقاء الضوء علي المراجعة الداخلية كأداة رقابية ومدى قدرة المراجعة الداخلية علي قياس فاعلية نظام إحصاءات مالية الحكومة . بينما تميزت دراستي بتناولها دور المراجعة الداخلية في المحافظة علي المال العام وتحليل العوامل المؤثرة أو التي يمكن أن تؤثر في الحد من كفاءة وفعالية المراجعة الداخلية لإيجاد وسائل وسبل لتلافيها وإمكانية تحسينها وتطويرها بما يخدم الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

22. دراسة وائل محمد عبدالوهاب 2008 (1)

هدفت الدراسة إلي القيام بدراسة تحليلية ميدانية لمعرفة أوجه القصور في المراجعة الداخلية ووقوع الأزمة المالية وإنعكاسات الأزمة المالية علي الدور الحالي والمرتبب للمراجعة الداخلية ، وتحديد أهم محركات الأداء التي يمكن من خلالها تفعيل المراجعة الداخلية في ظل مستجدات البيئة الحالية . تمثلت مشكلة الدراسة في هل تمثل المراجعة الداخلية أحد مسببات ظهور الأزمة الحالية أو زيادة حدتها ، ماإنعكاسات الأزمة المالية الحالية علي الدور الحالي والمرتبب للمراجعة الداخلية ، ما محركات الأداء التي يمكن من خلالها تفعيل الدور المرتقب للمراجعة الداخلية لمنع أو الحد من الأزمات المستقبلية .

تمثلت أهمية الدراسة من أهمية المراجعة الداخلية في تأسيس بيئة رقابية فعالة داخل المنشآت ، ويكون من الضروري البحث عن حقيقة الإنتقادات الموجهة للمراجعة الداخلية وتفعيل الدور الحالي والمرتبب لها لتحقيق رضا الزبائن وتضييق فجوة توقعات المراجعة الداخلية .من فرضيات الدراسة التي إختبرتها توجد علاقة بين القصور في دور المراجعة الداخلية وظهور أو تفاقم نتائج الأزمة المالية ، للأزمة المالية العديد من الإنعكاسات الإيجابية حول إعادة هندسة الدور الحالي للمراجعة الداخلية ، وتسهم محركات الأداء المقترحة في تفعيل الدور الحالي والمرتبب للمراجعة الداخلية . من نتائج الدراسة هناك العديد من أوجه القصور بدور

(1) د. وائل محمد عبدالوهاب ، محركات الأداء لتعظيم فاعلية المراجعة الداخلية في ظل بيئة الأزمات المالية – دراسة ميدانية ، ، جامعة الموصل ، كلية الإدارة والإقتصاد ، تنمية الرافدين ، مجلد 34 ، العدد 108 – 2012 ، ص 42 .

المراجعة الداخلية تجاه الأزمة المالية ، وكذلك تأثير إيجابي للأزمة تمثل في ضرورة تفعيل دور المراجعة الداخلية لمنع أي أزمات مستقبلية وأن هناك مجموعة من محركات الأداء لتفعيل دور المراجعة الداخلية التي تسهم في إزالة أو تضيق فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية .أوصت الدراسة بضرورة التركيز علي عمل المراجع الداخلي علي أساس مبني علي الخطر وليس علي أساس العمليات ، تأسيس دور جيد للمراجعة الداخلية في تدعيم البعد الأخلاقي بالمنشآت الذي كان أحد مسببات الأزمة المالية ، من خلال المساعدة في منع الغش والتدليس بالتقارير المالية .

تناولت هذه الدراسة أهمية المراجعة الداخلية في تأسيس بيئة رقابية فعالة داخل المنشآت ، ويكون من الضروري البحث عن حقيقة الإنتقادات الموجهة للمراجعة الداخلية وتفعيل الدور الحالي والمرتبب لها لتحقيق رضا الزبائن وتضييق فجوة توقعات المراجعة الداخلية . بينما تناولت دراستي تسليط الضوء علي بعض جوانب ظاهرة تدني الأداء الرقابي للمراجعة الداخلية علي الموازنة العامة للدولة وعلاقته بالعوامل المؤثره علي المراجعة الداخلية ، وتحليل عناصر هذه الظاهرة ومن ثم إقتراح سبل العلاج لها .

23. دراسة ناصر بن صالح 2009⁽¹⁾

تناولت الدراسة مشاكل تصنيف نظم الرقابة الداخلية في ظل إستخدام الحاسب الآلي في الشركات في مدينة جدة. هدفت الدراسة إلي معرفة مشاكل تطبيق نظم الرقابة الداخلية في ظل إستخدام الحاسب الآلي ومعرفة أثر إستخدام الحاسب الآلي علي الرقابة والمراجعة وبيان إستخدامها في مجال المحاسبة . تمثلت مشكلة الدراسة في التطور الهائل في مجال المحاسبة نتيجة لإنتشار الحاسب الآلي في مجال المحاسبة أصبح المراجع يفتقر إلي الدراية الكافية في مجال المحاسبة والمراجعة لذلك ركزت الدراسة علي مشاكل تطوير نظم الرقابة الداخلية .من نتائج الدراسة تعتبر المراجعة الداخلية نوع من أنواع الرقابة الداخلية تتم بشكل منفصل ومستقل بواسطة موظفي المنشأة ، الأهداف الرئيسية لنظام المراجعة الداخلية توفير الحماية لأصول المنشأة وتوفير الدقة للبيانات المحاسبية ، والحاسب الآلي له دور في عملية المراجعة والمساهمة الفعالة وهو يعتبر أفضل في المراقبة المحاسبية عن اليدوية من حيث الأسلوب وفي ظل التطورات السريعة . أوصت الدراسة بضرورة التنسيق بين إدارات الحاسب الآلي وباقي الإدارات فيما يختص بالقيام بعملية الرقابة والمراجعة الداخلية ، زيادة الإهتمام بالحاسب الآلي ومتابعة التطورات المستمرة في هذا المجال للإستفادة من أنظمة الحاسب الآلي المتطورة في أداء الأعمال المختلفة بمعدلات مرتفعة ، وضرورة تكثيف إستخدام الحاسب الآلي في مختلف الأعمال خاصة الإدارية والمالية منها .

تناولت الدراسة مشاكل تصنيف نظم الرقابة الداخلية في ظل إستخدام الحاسب الآلي في الشركات في مدينة جدة ومعرفة أثر إستخدام الحاسب الآلي علي الرقابة والمراجعة وبيان إستخدامها في مجال المحاسبة . بينما

(1) ناصر بن صالح ناصر ، مشاكل تطبيق نظم الرقابة الداخلية باستخدام الحاسب الآلي في شركات مدينة جدة بالمملكة العربية السعودية (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2009 م).

تناولت دراستي المراجعة الداخلية ودورها في الرقابة علي الموازنة العامة للدولة وتطورها يرتبط بإستقلالها وبمواكبتها للمتغيرات الحديثة مثل تكنولوجيا المعلومات ومراجعة إدارة المخاطر .

24. دراسة يوسف محمد الأمين 2009⁽¹⁾

تمثلت أهداف الدراسة في قياس أثر التطور التقني علي زيادة إستقلالية وتطوير صلاحيات وسلطات المراجعة الداخلية ودعم إستقلاليتها . تمثلت مشكلة الدراسة في هل تتمتع المراجعة الداخلية بإستقلالية تمكنها من أداء دورها الرقابي ، هل يوجد أثر للتطور التقني علي تجديد أساليب المراجعة الداخلية ، هل تدريب المراجعين الداخليين علي أساليب التقنية أثر علي زيادة جودة الأداء . تمثلت أهمية الدراسة في ضرورة مواكبة المراجع الداخلي للتطورات التقنية . من فرضيات الدراسة التي تم إختبارها زيادة إستقلالية المراجع الداخلي تؤدي إلي زيادة كفاء الرقابة ، التطور التقني يؤثر علي جودة وكفاءة المراجعة الداخلية ، تدريب المراجعين يؤدي إلي تجويد الأداء . من نتائج الدراسة أهمية دور المراجعة الداخلية في تأكيد دقة وسلامة البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية ، زيادة سلطات وصلاحيات المراجعة الداخلية يزيد من إستقلاليتها ، عدم إختلاف أهداف المراجعة الداخلية في النظام اليدوي والإلكتروني إنما الإختلاف يكمن في الأساليب والإجراءات التقنية الحديثة تزيد من دقة وسرعة التقارير وتفعيل دور المراجعة الداخلية الرقابي . أوصت الدراسة بضرورة إستقلالية المراجعة الداخلية ، تحويل نظام المراجعة الداخلية من النظام يدوي إلي النظام الإلكتروني ، ضرورة تدريب وتأهيل المراجعين الداخليين .

هذه الدراسة تناولت أثر التطور التقني علي دور المراجعة الداخلية و قياس أثر التطور التقني علي زيادة إستقلالية وتطوير صلاحيات وسلطات المراجعة الداخلية ودعم إستقلاليتها . بينما تناولت دراستي وظيفة المراجعة الداخلية في الوقت الحاضر أمتد نشاط العمليات بها إلي أكثر من المراجعة المالية والمحاسبية التقليدية ليشمل المراجعة التشغيلية والفنية ومراجعة المخاطر ، وقياس أثر إستقلالية المراجعة الداخلية علي كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

25. دراسة هويدا الحنفي أحمد 2009⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في تعدد الطرق إعداد الموازنة العامة والبحث عن نظام يظهر كافة أنشطة الحكومة التشغيلية والتمويلية ويوفر مؤشرات تهدي بها سائر الدول التي تتعامل معها حكومة السودان وتتمكن الدول من تقييم مسارها عبر إطار تحليلي متكامل . هدفت الدراسة لدراسة الموازنة العامة لحكومة السودان وإمكانية تنفيذ موازنة في حدود الموارد المتاحة وبيان الأساليب المتبعة في إعداد الموازنة العامة وإختبار كفاءتها وفعاليتها وإلقاء الضوء علي نظام إحصاءات مالية الحكومة الجديد لإعداد الموازنات . إختبرت الدراسة فرضيات منها الموازنة التقليدية المعتمدة لدي وزارة المالية والإقتصاد الوطني جمهورية السودان لاثقق

(1) يوسف محمد الأمين ، أثر التطور التقني علي دور المراجعة الداخلية (الخرطوم : النلين ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2009 م) .

(2) هويدا الحنفي أحمد الفيل ، الموازنات الحكومية بين النظرية والتطبيق - دراسة حالة موازنة جمهورية السودان (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2009) .

الأهداف المتعددة ، توجد لوائح وقوانين وموجهات تدعم خطة الموازنة العامة بالسودان . من نتائج الدراسة التأهيل العلمي والعملية للمشاركين في إعداد الموازنة له دور فعال في الموازنة ، نظام الموازنة التقليدية رغم أنه يحقق الأهداف إلا أنه يخفق في بيان كل الأنشطة التشغيلية والتمويلية ، ووجود النظام المحاسبي هو أساس وإطار أداء الموازنة ويتبع بيانات سليمة تساعد في التحليل المالي والإقتصادي . أوصت الدراسة بتوضيح دور الموازنة العامة للدولة لكل المستويات الإدارية وأفراد المجتمع ، الإهتمام بالتدريب العلمي والعملية والمهني للمشاركين في إعداد الموازنة ، وأن يراعي في تيوب الموازنة البرامج والأهداف المرجو تحقيقها خلال الفترة القادمة .

تناولت هذه الدراسة الموازنات الحكومية بين النظرية والتطبيق وتعدد الطرق في إعداد الموازنة العامة والبحث عن نظام يظهر كافة أنشطة الحكومة التشغيلية والتمويلية . بينما تناولت دراستي التعرف علي الموازنة العامة للدولة وأنواعها وطرق إعدادها وتوضيح أهم سلبيات الرقابة علي تنفيذها وكيفية التغلب علي هذه السلبيات ووضع الأسس والتوصيات اللازمة لتطويرها .

26. دراسة حسن عبدالله حسن 2009⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في الحاجة إلي الرقابة والضبط علي الموارد والنفقات المالية التي إزدادت في الآونة الأخيرة نتيجة لزيادة الإعتمادات المالية للوحدات الحكومية ، مما دعا إلي الحاجة إلي وضع نظام مراجعة داخلية قوي وسليم يخلق نوعا من الحماية والأمن وسلامة المعلومات المالية والإدارية من أي تلف أو أخطاء أو سرقة أو إختلاس . تمثلت فرضيات الدراسة في أن نظام المراجعة الداخلية المطبق بالسودان يساعد في الحد من حدوث الأخطاء والتحقق من دقة وصدق البيانات في الوحدات الحكومية ، كما يساعد نظام المراجعة الداخلية المستقل القائم علي أسس وخصائص علمية حديثة علي تقويم أداء الوحدات الحكومية بصورة موضوعية غير أن نظام المراجعة الداخلية المطبق بالسودان يحتاج إلي تطوير لمواكبة الإتجاهات الحديثة في هذا المجال . إستخدمت الدراسة المنهج الإستنباطي والإستقرائي والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي لدراسة الحالة . من نتائج الدراسة أن الإهتمام بمفهوم نظام المراجعة الداخلية الجيد يعمل علي التأكد من كفاءة إستخدام الموارد والنفقات المتاحة ، وغياب نظام المراجعة الجيد أثر سلباً بزيادة الإختلاس والغش والتزوير في بعض الوحدات الحكومية ، وأن أغلب المراجعين الداخليين في الوحدات الحكومية ليس لديهم تدريب وتأهيل بالقدر الكافي والوافي من القواعد والإجراءات والمعايير والأساليب المتطورة ، وتكامل الرقابة بين نظام المراجعة الداخلية القائم علي أسس وأساليب وخصائص علمية ونظام الرقابة الداخلية يؤدي إلي تقويم الأداء المالي والإداري بصورة موضوعية . أوصت الدراسة بالإهتمام بنظام المراجعة الداخلية بالعمل علي إصدار قانون يحكم طريقة تطبيقه من أجل زيادة مستوي الإستقلالية للمراجعين الداخليين والإهتمام بتفعيل وظيفية المراجعة في الوحدات بالمساعدة علي الإستخدام الأمثل لموارد ونفقات الوحدة

(1) حسن عبدالله حسن ، نموذج مقترح لإستخدام نظام المراجعة الداخلية لتقويم أداء الوحدات الحكومية بالسودان (الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2009 م) .

والإهتمام بتأهيل وتدريب المراجعين والعمل علي إلمامهم بالقدر الكافي من قواعد وإجراءات ومعايير وأساليب متطورة والسعي نحو تعديل لائحة المراجعة الداخلية 1997م حتي تستوعب وتواكب التطورات التي حدثت في مفهوم وأهداف وأساليب ووظائف المراجعة الداخلية عالمياً.

يتضح للدراسة أن هذه الدراسة تناولت نموذج مقترح لإستخدام نظام المراجعة الداخلية لتقويم أداء الوحدات الحكومية بالسودان والحاجة إلي الرقابة والضبط علي الموارد والنفقات المالية التي إزدادت في الآونة الأخيرة نتيجة لزيادة الإعتمادات المالية للوحدات الحكومية . بينما تناولت دراستي المراجعة الداخلية ودورها في الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة والتعرف علي الموازنة العامة للدولة وأنواعها وطرق إعدادها وتوضيح أهم سلبيات رقابة المراجعة الداخلية علي تنفيذها وكيفية التغلب علي هذه السلبيات ووضع الأسس والتوصيات اللازمة لتطويرها .

27. دراسة سناء كامل علي 2009⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أن المحافظة علي المال العام من الضياع أو سوء الإستغلال أو الإختلاس من الأهداف الهامة للدولة التي لم تتحقق بالصورة المرجوه ، والإعتداء على المال العام في زياده مستمره وبأخذ أشكالاً وطرقاً مختلفه تتمثل في الإختلاسات والتزوير والمخالفات المالية رغم وجود وحدات المراجعة الداخلية وتم صياغة مشكلة الدراسة في تساؤلات هل هناك ضعف في كفاءة المراجعة الداخلية، عدم الإلمام بالقوانين واللوائح والمنشورات يؤدي إلى عدم إكتشاف الأخطاء والانحرافات، عدم تأهيل المراجع الداخلي والفهم الصحيح للمشكلة يؤدي إلى تأخير العمل وعدم أنجازه بالسرعه. تمثلت أهمية الدراسة في الضبط والتشدد في المحافظه على المال العام ووضع في أيدي أمينه مؤهله وذات كفاءه من حيث الإلمام بالقوانين واللوائح وتطبيقها ،أن المراجعة الداخلية تعمل على حماية أصول الدولة من التلاعب والغش ، وأن المراجعة الداخلية تساعد في تقويم وجودة الأداء المالي والإداري . تمثلت أهداف الدراسة في أهمية ضروره وجود المراجعة الداخلية المستقلة بالمؤسسات والوحدات الحكومية ،أن فعالية وكفاءة المراجعة تحد وتقلل من حدوث حالات الإختلاسات والتزوير التي ظهرت بصورة كبيره في الآونه الأخيره ، والتأكد من التزام المؤسسات والوحدات الحكومية بالقوانين واللوائح الصادرة من السلطات التشريعية وتطبيقها بواسطة السلطات التنفيذية. إستخدمت الدراسة المنهج التاريخي من خلال الرجوع للدراسات السابقه المنهج الأستنباطي للتعرف على أبعاد المشاكل المرتبطه بموضوع الدراسة منهج الإستقرائي لإختيار فروض الدراسة المنهج الوصفي التحليلي من خلال أسلوب دراسة الحاله استخدام استمارة استبانة وتحليلها بالطرق الرياضية والاحصائية .

من نتائج الدراسة تعتمد جهود دعم دور مهنة المراجعة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي والإداري على تطوير مبادئ التطبيق الأمثل لمنظومة الرقابة على تحقيق أكبر قدر من الاستقلالية للمراجعة الداخلية ، عدم وجود قانون للمراجعة الداخلية ، واعتمادها على اللوائح المنظمة للعمل ، يؤدي الى عدم تطور

(1) سناء كامل علي عبدالمغيث ، دور المراجعة الداخلية في الحد من مخالفات التزوير والإختلاس في القطاع العام – دراسة ميدانية (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير غير منشور ، 2009) .

المراجعة الداخلية وحمائيتها وتحقيق استقلاليتها، انحسار دور المراجعة الداخلية في كثير من المنشآت عن الوفاء بالمسئوليات الملقاة على عاتقها ، وإقتصارها على القيام بالمراجعة المحاسبية والمستندية عدم إكتساب إدارة المراجعة الداخلية للموقع التنظيمي المناسب الذي يوفر لها الاستقلالية ، فضلاً على عدم إهتمام إدارات العديد من المنشآت بتوفير الكفاءات المهنية المناسبة لإدارة المراجعة الداخلية . أوصت الدراسة لاهمية دور المراجعة الداخلية والوفاء بمسئولياتها الملقاة على عاتقها لا بد من الاهتمام بوضعها التنظيمي في المنشأة ، واستقلاليته ، وتأكيد دورها الاستشاري للمنشأة وتطبيقها للمعايير المهنية الدولية المنظمة للمهنة حتى تواكب التعريف الحديث للمراجعة الداخلية التي تعنى بأنها نشاط استشاري مستقل وتأكيد موضوعي بغرض زيادة عائد وتحسين عمليات المنشأة ، ومساعدة الإدارة في تحقيق اهدافها من خلال طرق منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والسيطرة ، ضرورة وجود قانون للمراجعة الداخلية حتى يحقق لها الحماية والاستقلالية والقوة والاهتمام بالدور البناء والتقويمي للمراجعة الداخلية لمواجهة الفساد المالي والإداري ، ضرورة توفر الكفاءات المهنية لإدارة المراجعة الداخلية ، والتدريب المستمر والاهتمام بالتأهيل المهني واتاحة فرص للمراجعين للحصول على الزمالات المهنية التي تؤدي الى جودة المراجعة الداخلية .

هذه الدراسة تناولت الضبط والتشدد في المحافظه على المال العام ووضعه في أيدي أمينه مؤهله وذات كفاءه من حيث الإلمام بالقوانين واللوائح وتطبيقها ، أن المراجعة الداخلية تعمل على حماية أصول الدولة من التلاعب والغش ، وأن المراجعة الداخلية تساعد في تقويم وجودة الأداء المالي والإداري . بينما تناولت دراستي تسليط الضوء علي مواطن القوة والضعف في نشاط المراجعة الداخلية ، وهي تلعب دوراً هاماً في مكافحة الفساد وأن نجاح أي عملية تنمية يرتبط بالقضاء علي مظاهر الفساد وتحقيق الإصلاح المالي والإداري .

28. دراسة مدحت ماجد البصول، 2010⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلي بيان دور وحدات التدقيق الداخلي في البنوك الأردنية في إكتشاف الغش والحد منه والتعرف علي ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة من وجه نظر المدققين الداخليين وأعضاء لجان التدقيق فيما يتعلق بدور وحدات التدقيق الداخلي في الحد من الغش وإكتشافه لدي البنوك الأردنية .تمثلت أهمية الدراسة في تناولها أحد الموضوعات الهامة في حقل تدقيق الحسابات وذلك نتيجة كبر حجم منشآت الأعمال وإتساع نطاق أعمالها في الخدمات الخاضعة لعمليات التدقيق ، جعل من الغش الذي تتعرض له منظمات الأعمال يكبدها العديد من الخسائر إضافة إلي المصاريف التي تتحملها في سبيل توفير مناخ من الرقابة الداخلية الفعال لحماية مصالحها من الضياع .

(1) مدحت ماجد البصول ، دور التدقيق الداخلي في الحد من الغش وإكتشافه لدي البنوك الأردنية – دراسة ميدانية (الأردن : جامعة جدارا ،دراسة ماجستير الماجستير غير منشور،2010م) .

من نتائج الدراسة لاتوجد فروقات جوهرية بين أداء المدققين الداخليين وأعضاء لجان التدقيق فيما يتعلق بدور وحدات التدقيق الداخلي في الحد من الغش في البنوك .

يتضح للدراسة أن هذه الدراسة تناولت دور وحدات التدقيق الداخلي في البنوك الأردنية في إكتشاف الغش والحد منه والتعرف علي ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية من وجه نظر المدققين الداخليين وأعضاء لجان التدقيق فيما يتعلق بدور وحدات التدقيق الداخلي في الحد من الغش وإكتشافه لدي البنوك الأردنية . بينما تناولت دراستي العوامل المحددة لفاعلية وظيفية المراجعة الداخلية من واقع المعايير والتوجهات الدولية الصادرة عن المنظمات ودور المراجعة الداخلية في الرقابة علي تنفيذ الموازنة للدولة.

29. دراسة حسن الطيب، 2010⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلي تحليل مجموعة من المعوقات التي تواجه كل من إدارة الشركات والمساهمين والمراجع الداخلي والمراجع الخارجي بإعتبارهم الجهات المنوط بهم تقييم مجريات الأمور ببيئة الأعمال الخاصة بالشركات المساهمة . تمثلت مشكلة الدراسة في ضغوط المتغيرات الإقتصادية والقصور في جودة التقارير المالية المنشورة مما يستوجب ذلك ضرورة تكوين لجان المراجعة بالشركات المساهمة بصفة خاصة والشركات الفردية بصفة عامة ونظراً لإختلاف تلك الضغوط بين الدول قد تختلف الخصائص والمهام والأنشطة المطلوب توافرها في لجان المراجعة من دولة لأخرى . من نتائج الدراسة هنالك علاقة متشابكة بين المراجعة الداخلية ولجان المراجعة ، يكون للجان المراجعة نفس سلطة مجلس الإدارة حيث سلطة لجان المراجعة تستمد من تفويض مجلس الإدارة ، ووجود لجان المراجعة بشركات المساهمة يؤدي لتحقيق العديد من الفوائد منها تحسين جودة المراجعة الداخلية وتخفيض حالات الغش . أوصت الدراسة بتوفير قانون إلزامي لوجود لجان المراجعة في شركات المساهمة ، وتوصيف مسؤوليات ومهام لجان المراجعة . يتضح للدراسة أن هذه الدراسة تناولت تحليل مجموعة من المعوقات التي تواجه كل من إدارة الشركات والمساهمين والمراجع الداخلي والمراجع الخارجي . بينما تناولت دراستي دراسة أثر الكفاءة والعناية المهنية للمراجعين الداخليين علي كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

30. دراسة معتصم فضل، 2010⁽²⁾

هدفت الدراسة إلي تعريف الموازنة التخطيطية وتوضيح أهدافها ووظائفها وأنواعها ودورها في تقويم الأداء المالي بالصندوق القومي للمعاشات ، قياس التزامات الصندوق القومي للمعاشات في تنفيذ ماتم التخطيط له عند بداية العام المالي لمعرفة الإنحرافات التي تحدث خلال العام وكيفية تجنبها في المستقبل ، وتوضيح المشاكل التي تعوق إعداد وتنفيذ الموازنة التخطيطية بالصندوق القومي للمعاشات وإقتراح الحلول التي تساهم في حل هذه المشاكل . تمثلت مشكلة الدراسة في أنه بالرغم من إعتداد الصندوق القومي للمعاشات

(1) حسن الطيب عبدالله خالد ، فاعلية لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها في تحسين جودة معلومات التقارير المالية المنشورة (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2010 م).

(2) معتصم فضل عبدالرحيم عبدالحميد ، الموازنة التخطيطية ودورها في تقويم الأداء المالي بالمؤسسات الحكومية – دراسة حالة الصندوق القومي للمعاشات (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة ماجستير غير منشورة، 2010 م).

علي نظام الموازنة التخطيطية منذ فترة طويلة إلا أن هناك ضعف في الإلتزام بتنفيذ ماتم التخطيط له في الصندوق القومي للمعاشات كما أنه يتم إستخدام الموازنة التخطيطية في تقييم الأداء به وتمثلت تساؤلات المشكلة في مامتوي التوافق بين الموازنة التخطيطية المطبقة في الصندوق القومي للمعاشات ولأصول العلمية لإعداد الموازنة ، وما دور الموازنة التخطيطية في تقييم الأداء المالي بالصندوق القومي للمعاشات . من فرضيات الدراسة يلتزم الصندوق القومي للمعاشات بتنفيذ ماتم التخطيط له بصورة سليمة دون إنحراف ، وتعد الموازنة التخطيطية في الصندوق القومي للمعاشات وفقاً لأسس علمية سليمة . من نتائج الدراسة إعتقاد الصندوق القومي للمعاشات علي الموازنة بصورة أساسية في تقييم الأداء المالي ساهم في وجود أموال غير مستغلة وفرص غير مستثمرة ، وهناك إنحرافات إيجابية ظهرت بعد مقارنة الموازنة التخطيطية بالقوائم المالية للصندوق القومي للمعاشات . أوصت الدراسة بالإهتمام والرقابة من قبل الجهات العليا بالصندوق القومي للمعاشات علي تنفيذ الموازنة وإستعانتها بخبراء خارجيين لمعرفة الإنحرافات ومعالجتها ، والإهتمام بتقييم الأسس والثوابت التي بنيت عليها التنبؤات المالية وخاصة في مجال تقدير الإيرادات للحيلولة دون تكرار الإنحرافات بالصندوق القومي للمعاشات .

يتضح للدراسة أن هذه الدراسة تناولت الموازنة التخطيطية ودورها في تقييم الأداء المالي بالمؤسسات الحكومية مع توضيح المشاكل التي تعوق إعداد وتنفيذ الموازنة التخطيطية بالصندوق القومي للمعاشات وإقتراح الحلول التي تساهم في حل هذه المشاكل . بينما تناولت دراستي محاولة الوقوف علي المعوقات التي تعوق الإلتزام بتطبيق العوامل المؤثرة علي فعالية المراجعة الداخلية في رفع كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة ، وتقديم مقترحات لتحسينها .

31. دراسة عبدالرؤوف بابكر، 2010⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلي تصميم نظام محاسبي قادر علي توفير بيانات ومعلومات لتخطيط السياسات المالية وتنفيذها علي المستوي القومي وتسهيل إعداد تقديرات الدخل القومي والحسابات القومية ، و ضرورة الربط بين الموازنة العامة وبين النظام المحاسبي الحكومي بصورة تحقق التكامل بينهما لإظهار مدي التقيد بالموازنة العامة كخطة مالية تعكس نشاطات الحكومة وسياساتها . تمثلت مشكلة الدراسة في أن الأنظمة الحكومية هي التي تهتم بقياس كفاءة تقييم الأداء الحكومي وتوفير المعلومات التي تتعلق بإعداد الموازنة ، فإن ضعفها يؤدي إلي خلل في تكوين وإعداد وتنفيذ الموازنة التي تعتبر الأساس لإيرادات ونفقات الدول وبالتالي حرمان المجتمع من بعض الخدمات العامة . من فرضيات الدراسة العاملون في النظام المحاسبي الحكومي الحالي يتصفون بالتساهل في تطبيق أنظمة المحاسبة الحكومية ، عدم توفر البيانات الكافية يضعف تقييم أداء النشاط الحكومي في مجالاته المختلفة ، ونظام الموازنة الحالي لايركز علي إتباع أحدث الأساليب العلمية للتخطيط في تحديد الإحتياجات من المشاريع والخدمات الحكومية . من نتائج الدراسة نظام

(1) عبدالرؤوف بابكر عبدالغني ، دور الأنظمة المحاسبية الحكومية في تقييم أداء الموازنة العامة في مجال الإنفاق الحكومي (الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2010 م) .

المعلومات المحاسبي الحالي لايقدم معلومات ثابتة وموثوقة للمستخدمين في الوقت الملائم لكي يعينهم علي إتخاذ القرارات .

تناولت هذه الدراسة دورالأنظمة المحاسبية الحكومية في تقويم أداء الموازنة العامة للدولة وضرورة الربط بين الموازنة العامة وبين النظام المحاسبي الحكومي بصورة تحقق التكامل بينهما لإظهار مدى التقيد بالموازنة العامة كخطة مالية تعكس نشاطات الحكومية وسياساتها . بينما تناولت دراستي المراجعة الداخلية ودورها في الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة مع محاولة التوصية بمعالجة الضعف والقصور في مجال الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

32. دراسة رندا عبدالمنعم عبدالرحمن 2011⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في أنه علي الرغم من أهمية المراجعة الداخلية كوظيفة وأداة فعالة للمساهمة في تحسين الأداء إلا أن إهتمام القطاع الخاص بها يكاد مفقوداً حيث أن كثيراً من منشآت القطاع الخاص ليس لديها مراجع داخلي أو قسماً للمراجعة الداخلية . هدفت الدراسة إلي التعرف بالمراجع الداخلي ومهامه ومواصفاته ومؤهلاته ومجالات عمله وأهمية تمتعه بالإستقلال وتسليط الضوء علي الدور الذي يمكن أن يلعبه المراجع الداخلي في مراقبة وتحسين الأداء المالي في المنشآت المختلفة ومن ثم في خدمة الإقتصاد الوطني . تمثلت فرضيات الدراسة في عدم وجود نظام للمراجعة الداخلية في منشآت القطاع الخاص يؤدي إلي فقدان الفوائد التي تقدمها المراجعة الداخلية لهذه المنشآت ، وجود نظام للمراجعة الداخلي يزيد من ثقة الإدارة والملاك في جودة الأداء المالي وهناك علاقة عكسية بين وجود نظام للمراجعة الداخلية ووجود أخطاء وغش في البيانات المالية .

يتضح للدارسة أن هذه الدراسة تناولت التعرف بالمراجع الداخلي ومهامه ومواصفاته ومؤهلاته ومجالات عمله وأهمية تمتعه بالإستقلال وتسليط الضوء علي الدور الذي يمكن أن يلعبه في مراقبة وتحسين الأداء في المنشآت المختلفة ، بينما تناولت دراستي المراجعة كنظام لمتابعة ومراقبة الأداء فإن ضعفها يؤدي إلي خلل فضلاً عن ضياع ممتلكات الدولة .

33. دراسة رضوة أحمد ماهر 2011⁽²⁾

هدفت الدراسة إلي توضيح دور مهنة المراجعة في مراجعة إدارة مخاطر الأداء في قطاع الخدمات الحكومية ، مع الإشارة إلي التحديات التي يمكن أن تواجه المهنة عند القيام بذلك ، ومن ثم تحديد المقومات اللازمة لمهنة المراجعة لأداء دور إيجابي في مراجعة إدارة مخاطر الأداء في قطاع الخدمات الحكومية ، إعتمدت الدراسة علي إستخدام كل من الأسلوبين الإستقرائي والإستنباطي من خلال إجراء دراسة متعمقة في الفكر المحاسبي متمثلاً في الإصدارات المهنية والبحوث والدراسات العربية والإجنبية المتعلقة بالمراجعة الحكومية

(1) رندا عبدالمنعم عبدالرحمن بشير ، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي في منشآت القطاع الخاص – دراسة حالة شركة سكر النيل الأبيض المحدودة (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير غير منشور ، 2011م) .
(2) رضوة أحمد ماهر محمد ، مراجعة إدارة مخاطر الأداء في الخدمات الحكومية ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، جامعة حلوان ، العدد الثالث – الجزء الأول ، 2011م، ص 56 .

في سبيل تحديد كافة الجوانب المرتبطة بعملية إدارة مخاطر الأداء في القطاع الحكومي ، ثم إستنباط المقومات التي من خلالها توضيح أسلوب مراجعة إدارة مخاطر الأداء في القطاع الحكومي المصري .تمثلت أهمية الدراسة في أنها من أوائل الدراسات التي تناولت موضوع هام علي الصعيد العملي ، وعلي الأخص في مصر حيث يعتبر موضوع إدارة المخاطر من الإتجاهات الحديثة .

هذه الدراسة تناولت مراجعة مخاطر الأداء في الخدمات الحكومية وتوضيح دور دور مهنة المراجعة الداخلية في مراجعة إدارة المخاطر مع تحديد المقومات اللازمة لمهنة المراجعة الداخلية في مراجعة الأداء .

هذه الدراسة تناولت مراجعة إدارة مخاطر الأداء في الخدمات الحكومية و إستنباط المقومات التي من خلالها توضيح أسلوب مراجعة إدارة مخاطر الأداء في القطاع الحكومي المصري . بينما تناولت دراستي دراسة أثر جودة تقارير المراجعة الداخلية من خلال الإفصاح الكامل عن نتائج الرقابة علي كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

34. دراسة عايدة عثمان عبدالله 2011⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في تجاهل المؤسسات الجامعية دور الرقابة علي جودة المراجعة في زيادة كفاءة الحكومة مما يترتب عليه عدم وجود الشفافية والمصدقية وضعف القرارات الإدارية . من فرضيات الدراسة التي تم إختبارها أن جودة المراجعة تؤدي إلي زيادة فاعلية الحكومة في المؤسسات عموماً ومؤسسات التعليم العالي خصوصاً وهناك توافق بين معايير المراجعة وقواعد ومبادئ ومعايير الحوكمة ، وأن للمراجعة الداخلية دور إيجابي في تطبيق وتحسين مستوي الحوكمة بمؤسسات التعليم العالي في السودان ووجود لجان المراجعة في المؤسسات يساعد علي توفير الثقة والمصدقية في البيانات والمعلومات المحاسبية وأن تفعيل دور لجان المراجعة يؤدي إلي تضييق فجوة التوقعات وبالتالي يرفع من كفاءة حوكمة المؤسسات بمؤسسات التعليم العالي بالسودان . إتبعنا الدراسة المنهج الإستنباطي والإستقرائي والتاريخي والوصفي التحليلي . من نتائج الدراسة علي الرغم من أهمية مفهوم جودة المراجعة فإن الفكر المحاسبي لم ينته بعد إلي مفهوم واضح وصريح لجودة المراجعة ، وأن هدف المراجعة الداخلية أصبح يتمثل في خدمة أعضاء المؤسسة ، وأن نظام فحص المراجعة الداخلية إمتد ليشمل القيام بمراجعة كافة الأنشطة وأن معاييرها هي الأساس لنشأة أقسام المراجعة الداخلية . أوصت الدراسة بمرعاة إدارة المراجعة الداخلية عند تصميم نظام للمعلومات المحاسبية والإدارية وذلك لضمان وجود أساليب رقابية محكمة والتحقق من التطبيق السليم والكامل لنظم الرقابة الداخلية والعمل علي تأكيد إستقلالية المراجعين وتطوير المعايير التي تدعم ذلك .

هذه الدراسة تناولت دور جودة المراجعة في رفع كفاءة وفعالية الحوكمة من منظور لجان المراجعة وتجاهل المؤسسات الجامعية دور الرقابة علي جودة المراجعة في زيادة كفاءة الحوكمة مما يترتب عليه عدم وجود الشفافية والمصدقية وضعف القرارات الإدارية . بينما تناولت دراستي المراجعة الداخلية ودورها في الرقابة

(1) عايدة عثمان عبدالله ، دور جودة المراجعة في رفع كفاءة وفعالية الحوكمة من منظور لجان المراجعة (الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2011م) .

علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة ، ودراسة أثر جودة تقارير المراجعة الداخلية علي كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

35. دراسة سناء محمود محمد ، 2012⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلي عرض الأسلوب الأفضل لتطوير أساليب إعداد الموازنة العامة للدولة وأثر تطبيقها في السودان ، التعرف علي مفهوم وأساليب الموازنة العامة للدولة وبيان دور نظام إحصاءات مالية الحكومة في تطوير الموازنة العامة للدولة ، ودراسة أثر دور نظام إحصاءات مالية الحكومة علي هيكل الموازنة الحالي وإقتراح مايلزم لتطوير نظام المحاسبة الحكومية بحيث يتوافق مع التحول في إعداد الموازنة . تمثلت مشكلة الدراسة في أن وزارة المالية بجمهورية السودان تعتمد في إعداد الموازنة علي النظام التقليدي والذي تنقصه الشفافية في الإفصاح عن المعلومات عند إعداد الموازنة ويعمل علي تضخيم الميزانيات مما أدى إلي الحاجة إلي نظام جديد وهو دور نظام إحصاءات مالية الحكومة وماهي إمكانية التعرف علي آليات الاستفادة من نظام إحصاءات مالية الحكومة في زيادة الإفصاح والشفافية للموازنة العامة للدولة . من نتائج الدراسة أن إعداد الموازنة العامة للدولة بالصورة التقليدية قد أسفر عن العديد من المشاكل وأوجه القصور الأمر الذي إستدعي تطوير الموازنة العامة للدولة للتوافق مع المعايير الدولية للشفافية المالية ، هنالك إرتباط وثيق بين العجز في الموازنة العامة للدولة وبين طريقة إعدادها لذلك يجب زيادة كفاءة الإجراءات الرقابية ، ونظام إحصاءات مالية الحكومة يقدم معلومات كافية لأغراض تقييم الأداء المحاسبي . أوصت الدراسة يجب تهيئة البيئة المناسبة لتطوير الموازنة العامة للدولة وذلك من خلال مراعاة الجوانب الإدارية وتوفير الكوادر المؤهلة ، أهمية وضرورة التأكد من الدور المحوري والهام للجنة مشروع إعداد الموازنة ، ويجب الاهتمام بدراسة هذا النظام وتطبيقه في كل مؤسسات الدولة.

يتضح للدراسة أن هذه الدراسة تناولت التعرف علي مفهوم وأساليب الموازنة العامة للدولة وبيان دور نظام إحصاءات مالية الحكومة في تطوير الموازنة العامة للدولة ودراسة أثر نظام إحصاءات مالية الحكومة علي هيكل الموازنة الحالي وإقتراح مايلزم لتطوير نظام المحاسبة الحكومية بحيث يتوافق مع التحول في إعداد الموازنة . بينما تناولت دراستي بيان دور المراجعة الداخلية في الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

36. دراسة مريم آدم عمر ، 2012⁽²⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف أداء المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية ، وعدم إهتمام معظم المؤسسات الحكومية بدور المراجعة الداخلية ينعكس سلباً علي الأداء المالي والإداري والمحاسبي في الوحدات الحكومية بالتالي يؤثر علي الإقتصاد القومي ، بالرغم من الإهتمام المتزايد بدور المراجعة الداخلية بإعتباره أداء فعالة تساهم في ترشيد الأداء وتقدم مساهمة للإدارة إلا أن المراجع الداخلي في الوحدات الحكومية

(1) سناء محمود محمد ، نظام إحصاءات مالية الحكومة ودوره في زيادة الإفصاح والشفافية للموازنة العامة للدولة (الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2012م) .

(2) مريم آدم عمر بيبي ، العوامل المؤثرة في كفاءة المراجعة الداخلية في تقويم الأداء المالي والمحاسبي والإداري في الوحدات الحكومية (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2012 م) .

بالسودان مازال يمارس الدور التقليدي للمراجعة الداخلية أي القيام بالمراجعة المالية والمحاسبية فقط . تمثلت أهمية الدراسة في أن ضعف تقويم الأداء المالي والمحاسبي والإداري من قبل المراجعة الداخلية يؤدي إلي عدم توفر معلومات مالية ومحاسبية وإدارية في الوحدات الحكومية ، يرجع ذلك لعدم إهتمام الوحدات الحكومية بالرقابة الداخلية وأدواتها المختلفة خاصة المراجعة الداخلية ، وإلقاء الضوء علي أهمية وجود إستقلالية تامة لوحدة المراجعة الداخلية حتي ينتهي لها أداء دورها لتحقيق ذلك لابد أن تتبع وحدة المراجعة الداخلية لأعلي سلطة في المؤسسة . تمثلت أهداف الدراسة في التعرف علي بين كفاءة نظام المراجعة الداخلية وتقويم الأداء المالي والمحاسبي والإداري وإظهار الآثار السالبة الناجمة من عدم الإهتمام بدور المراجعة الداخلية في تقويم الأداء ، ومحاولة توضيح نقاط الضعف في المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية ومحاولة إقتراح بعض الحلول لها . إتبعت الدراسة المنهج الإستنباطي لتحديد مشكلة وصياغة الفرضيات ، المنهج التاريخي لعرض الدراسات السابقة ، المنهج الإستقرائي لإختبار فرضيات الدراسة ، والمنهج الوصفي التحليلي لتحليل بيانات الدراسة . من نتائج الدراسة وجود عوامل لها تأثير إيجابي علي المراجعة الداخلية في تقويمها الأداء المالي والمحاسبي والإداري في الوحدات الحكومية ، وأن هذه العوامل غير مفعلة بالتالي أثرت سلباً علي المراجعة الداخلية في تقويمها للأداء . أوصت الدراسة بضرورة تفعيل دور الإدارات التي لها تأثير إيجابي علي أداء المراجعة الداخلية داخل الوحدات الحكومية خاصة إدارة الجودة الشاملة ، إدارة نظم المعلومات وتفعيل دور لجنة الرقابة المالية .

تناولت هذه الدراسة ضعف أداء المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية ، وعدم إهتمام معظم المؤسسات الحكومية بدور المراجعة الداخلية ينعكس سلباً علي الأداء المالي والإداري والمحاسبي في الوحدات الحكومية . بينما تناولت دراستي أن المراجعة الداخلية كنظام لمتابعة ومراقبة الأداء فإن ضعفها يؤدي إلي خلل فضلاً عن ضياع ممتلكات الدولة .

37. دراسة وائل محمد عبدالوهاب ، 2012⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في هل تمثل المراجعة الداخلية أحد مسببات ظهور الأزمة الحالية أو زيادة حدتها ، ماإنعكاسات الأزمة المالية الحالية علي الدور الحالي والمرتبب للمراجعة الداخلية ، ما محركات الأداء التي يمكن من خلالها تفعيل الدور المرتقب للمراجعة الداخلية لمنع أو الحد من الأزمات المالية المستقبلية . تمثلت أهمية الدراسة في أهمية المراجعة الداخلية في تأسيس بيئة رقابية فعالة داخل المنشآت ، ولذلك يكون من الضروري البحث عن حقيقة الإنتقادات الموجهة للمراجعة الداخلية وتفعيل الدور الحالي والمرتبب لها لتحقيق رضا الزبائن وتضييق فجوة توقعات المراجعة الداخلية . تمثلت أهداف الدراسة في القيام بدراسة تحليلية ميدانية لمعرفة أوجه القصور في المراجعة الداخلية في وقوع الأزمة المالية وإنعكاسات الأزمة المالية علي الدور الحالي والمرتبب للمراجعة الداخلية ، وكذلك تحديد أهم محركات الأداء التي يمكن من خلالها

(1) وائل محمد عبدالوهاب ، محركات الأداء لتعظيم فاعلية المراجعة الداخلية في ظل بيئة الأزمات المالية – دراسة ميدانية ، تنمية الراقدين ، جامعة الموصل، العدد 108، مجلد 34 ، 2012 ، ص 314 .

تفعيل المراجعة الداخلية في ظل مستجدات البيئة الحالية . تمثلت فرضيات الدراسة في توجد علاقة بين القصور في دور المراجعة الداخلية وظهور أو تفاقم نتائج الأزمة المالية ، للأزمة المالية العديد من الإنعكاسات الإيجابية حول إعداد هندسة الدور الحالي للمراجعة الداخلية ، وتسهم محركات الأداء المقترحة في تفعيل الدور الحالي والمرتبب للمراجعة الداخلية . إتبع الدراسة في إختبار الفروض النظرية للدراسة علي كل من المنهج الاستقرائي عن طريق إستعراض لأهم الدراسات والآراء حول فاعلية المراجعة الداخلية والتأثير المتبادل بين المراجعة الداخلية والأزمة المالية ، وكذلك الإعتماد علي المنهج الإستنباطي لتحديد أهم محركات الأداء لتفعيل دور المراجعة الداخلية في ظل بيئة الأزمات المالية . من نتائج الدراسة أن هناك العديد من أوجه القصور بدور المراجعة الداخلية تجاه الأزمة المالية ، وكذلك تأثير إيجابي للأزمة المالية تمثل في ضرورة تفعيل دور المراجعة الداخلية لمنع أي أزمات مستقبلية وأن هناك مجموعة من محركات الأداء لتفعيل دور المراجعة الداخلية التي تسهم في إزالة أو تضيق فجوة التوقعات بالمراجعة الداخلية . أوصت الدراسة بوجود ضرورة لإعادة بلورة دور المراجعة الداخلية لمواكبة التغيرات في البيئة الحالية ، وبوجه خاص في ظل زيادة عمليات الغش وتدني المستوي الأخلاقي ومشاكل الوكالة بين الأطراف ذات الصلة بالنشاط وتعقد البيئة المالية ، وضرورة تحسين كفاءة وفاعلية المراجعة الداخلية لتكون قادرة علي منع أو الحد من الآثار السلبية لأي أزمات مالية قادمة ، وأن هناك العديد من الآراء التي أصبحت تتادي بأن البيئة الحالية تتطلب دوراً شاملاً للمراجع الداخلي ليكون أداءه مساعداً للإدارة في الوفاء بمسؤولياتها والتحقق من فاعلية إدارة الخطر والتقرير عنه .

هذه الدراسة تناولت أوجه القصور في المراجعة الداخلية ووقوع الأزمة المالية وإنعكاسات الأزمة المالية علي الدور الحالي والمرتبب للمراجعة الداخلية ، وكذلك تحديد أهم محركات الأداء التي يمكن من خلالها تفعيل المراجعة الداخلية في ظل مستجدات البيئة الحالية . بينما تناولت دراستي الخروج بنتائج وتوصيات يمكن أن تسهم في تجويد أداء المراجعة الداخلية ، بما يسهم في رفع مستوي كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

38. دراسة عاصم إبراهيم ، 2013⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلي تفعيل دور نظام الإحصاء المالي الحكومي في تحسين كفاءة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات العامة وذلك في نطاق بيان دور وأثر نظام الإحصاء المالي الحكومي في تحسين كفاءة نظام الرقابة الداخلية ، والتعرف علي هرمية المعلومات الخاصة بنظام الإحصاء المالي الحكومي في المؤسسات العامة . تمثلت أهمية الدراسة في غياب الدراسات العلمية لأهمية دور نظام الإحصاء المالي الحكومي علي المؤسسات العامة حيث أصبح تصنيف المنشآت من حيث الجدارة يتمثل في مدي قوة أضعف جهاز الرقابة الداخلية علي المؤسسات العامة ، وقد يزيد من أهمية الدراسة حجم البيانات والإحصاءات المالية في

(1) عاصم إبراهيم محمد يوسف ، دور نظام الإحصاء المالي الحكومي في تحسين كفاءة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات العامة - دراسة تحليلية ميدانية (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2013 م) .

المؤسسات العامة ومدي ضبطها لتواكب التطور العلمي المنشود في العالم ، وتستمد هذه الدراسة أهميتها من أنها تهتم بالرقابة الداخلية وتبرز دورها في ظل تطبيق وإستخدام نظام الإحصاء المالي الحكومي .

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم وجود دراسات سابقة لمعرفة دور نظام الإحصاء المالي الحكومي في تحسين كفاءة نظام الرقابة الداخلية لدي وزارة المالية والإقتصاد الوطني رأي الباحث ضرورة إعداد دراسة تخص هذا القطاع الهام وكافة المؤسسات حيث لم يتم تطبيق نظام الإحصاء المالي الحكومي في الوحدات العامة .

إختبرت الدراسة الفرضيات توجد علاقة ذات دلالة بين تطبيق نظام الإحصاء المالي الحكومي وكفاءة نظام الرقابة الداخلية ، توجد علاقة ذات دلالة بين المعقوقات الإدارية بين تطبيق نظام الإحصاء المالي الحكومي بشكل جيد واللوائح والنظم الإدارية الحكومية غير مواكبة مما ينعكس علي تطبيق نظام الإحصاء المالي الحكومي .من نتائج الدراسة نظام الإحصاء المالي الحكومي بتفاصيله الدقيقة يساعد علي توزيع الثروات في الدولة بصورة عادلة ، مما يؤدي إلي رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية ، التنسيق ما بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي يزيد من تجويد الأداء مما يرفع من كفاءة نظام الرقابة الداخلية ، والنظام المحاسبي التقليدي نظام فكرته وضعها المستعمر الانجليزي فهو نظام لا يواكب التطورات العالمية ، العمل بنظام الإحصاء المالي الحكومي يؤدي إلي رفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية . أوصت الدراسة بتطبيق نظام الإحصاء المالي الحكومي لأنه يساعد علي توزيع الثروات بصورة عادلة في البلاد ، العناية والإهتمام بنظام الإحصاء المالي الحكومي خاصة الدولة والباحثين والعلماء لرفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية .

يتضح للدارسة أن هذه الدراسة تناولت تفعيل دور نظام الإحصاء المالي الحكومي في تحسين كفاءة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات العامة وذلك في نطاق بيان دور وأثر نظام الإحصاء المالي الحكومي في تحسين كفاءة نظام الرقابة الداخلية . بينما تناولت دراستي ماهي التحديات التي يمكن تواجه المراجعة الداخلية عند أدائها لدورها الرقابي علي الموازنة العامة للدولة .

39. دراسة عبدالقادر أحمد صالح ، 2013⁽¹⁾

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم إهتمام مؤسسات التعليم العالي بالسودان بتطبيق معايير المراجعة الداخلية وأساليب الرقابة الداخلية المختلفة في أنشطتها بسبب أن النظم المحاسبية المطبقة فيها متباينة وليست علي وضع واحد كما هو الحال في مؤسسات التعليم العالي الحكومي لذلك لابد من خلق نظام مراجعة داخلية موحد . تمثلت أهداف الدراسة في إبراز دور المراجعة الداخلية في مؤسسات التعليم العالي الأهلي بالسودان كأداة مهمة من أدوات تحسين الأداء المالي حتي تستطيع إدارة المراجعة الداخلية ممارسة نشاطاتها وإختصاصاتها وأن تقوم بدورها وتحقق أهدافها وتحديد موقع المراجعة الداخلية بمؤسسات التعليم العالي الأهلي من التطورات العلمية التي حدثت بمفهوم وأهداف ووظائف المراجعة الداخلية عالمياً. اتبعت الدراسة المنهج التاريخي في عرض الدراسات السابقة والمنهج الإستقرائي المعتمد علي المصادر الميدانية من خلال

(1) عبدالقادر أحمد صالح عبدالقادر ، أثر تطبيق معايير المراجعة الداخلية في الأداء المالي بمؤسسات التعليم العالي الأهلي بالسودان – دراسة تطبيقية علي بعض الجامعات الأهلية (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2013م) .

إستمارة إستبيان لعينة الدارسة لإختبار فرضيات الدارسة والمنهج الوصفي التحليلي لتحليل نتائج الدارسة الميدانية . من نتائج الدارسة علي الرغم من أن مهنة المراجعة الداخلية تطورت عالمياً إلا أنها لم تحظ بمثل هذا التطور بمؤسسات التعليم العالي الأهلي بالسودان ، تحتاج المراجعة الداخلية بمؤسسات التعليم العالي الأهلي بالسودان إلي إطار نظري متكامل (معايير ، قواعد ، سلوك ، مرشد) يحكم الممارسة العملية ، الكليات الأهلية التي يدير هيكلها المالي أصحابها لاتوجد بها إدارة للمراجعة الداخلية ، وبعض الكليات الأهلية لاتضع موازنات تقديرية سنوية تضبط الصرف ولذلك لا يكون هنالك مؤشرات يقاس عليها الأداء وتقرن بالسنوات السابقة ويتخذ فيها قرار التطوير في بعض النواحي الدارسية أو خلافه ، . أوصت الدارسة بفصل إدارة المراجعة الداخلية بمؤسسات التعليم العالي الأهلي بالسودان عن الإدارة المالية لتحسين الأداء المالي من خلال تطبيق معيار الإستقلالية ، ومتابعة المراجع الداخلي بمؤسسات التعليم العالي الأهلي بالسودان لعملية المراجعة الداخلية بعد إعداده تقريره النهائي للتأكد من أن النتائج والتوصيات قد تم إتخاذ إجراءات مناسبة تجاهها لتحسين الأداء .

هذه الدارسة تناولت أثر تطبيق معايير المراجعة الداخلية في الأداء المالي بمؤسسات التعليم العالي الأهلي بالسودان وإبراز دور المراجعة الداخلية في مؤسسات التعليم العالي الأهلي بالسودان كأداة مهمة من أدوات تحسين الأداء المالي حتي تستطيع إدارة المراجعة الداخلية ممارسة نشاطاتها وإختصاصاتها وأن تقوم بدورها وتحقق أهدافها وتحديد موقع المراجعة الداخلية بمؤسسات التعليم العالي الأهلي من التطورات العلمية التي حدثت بمفهوم وأهداف ووظائف المراجعة الداخلية عالمياً. بينما تناولت دارستي المراجعة الداخلية ودورها في الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة ودارسة آثرالعوامل المحددة لفعالية وظيفة المراجعة الداخلية من واقع المعايير والتوجيهات الدولية الصادرة عن المنظمات المهنية .

40. دراسة Alzeban and Sawan ، 2013⁽¹⁾

هدفت هذه الدارسة قياس مدي فعالية وظيفية المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة الخاضعة لرقابة ديوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية . وإعتمدت في جمع بياناتها علي إجراء 29 مقابلة شخصية (19 منها مع المراجعين الداخليين والمديرين التنفيذيين العاملين في هذه المؤسسات ، والباقي علي المراجعين الخارجيين العاملين بديوان المراقبة العامة) . من نتائج الدارسة أن وظيفة المراجعة الداخلية في هذه المؤسسات غير فعالة بدرجة كافية ، حيث توجد محددات عديدة تحد من فعاليتها من أهمها نقص الكفاءة المهنية نتيجة للقصور في عملية تعيين المراجعين الداخليين ، ومؤهلاتهم العلمية والمهنية وخبراتهم العملية ، وتطويرهم المهني المستمر ، نقص الإستقلالي والموضوعية ، نتيجة لأسباب تتعلق بموقع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي ، وخطوط تقاريرها وعلاقتها مع الجهات الخاضعة للمراجعة ، غياب دعم الإدارة العليا ، ومايترتب عليه من عدم كفاية الموارد المادية والبشرية اللازمة لأداء مهام المراجعة الداخلية بفعالية ، والتعاقس في إتخاذ الإجراءات العلاجية الموصي بها ، التركيز علي الأنشطة التقليدية لوظيفة المراجعة

Alzeban and Sawan , TheRole of Internal Audit Function in the Public Sector Context in Saudi Arabia,2013.⁽¹⁾

الداخلية كمراجعة دقة وموثوقية الحسابات المالية ، والتأكد من مدي الإمتثال للقوانين والسياسات وعدم الإهتمام بالأنشطة الحديثة ، وغياب التفاعل بين المراجعين الداخليين والخارجيين ، والعلاقة بينهما لاتخرج عن كونها علي الورق فقط .

هذه الدراسة تناولت قياس مدي فعالية وظيفية المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة الخاضعة لرقابة ديوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية ، بينما تناولت دراستي تسليط الضوء علي بعض جوانب ظاهرة تدني الأداء الرقابي للمراجعة الداخلية علي الموازنة العامة للدولة وعلاقته بالعوامل المؤثرة علي المراجعة الداخلية ، وتحليل عناصر هذه الظاهرة ومن ثم إقتراح سبل العلاج لها .

الفصل الأول

الإطار النظري والمهني للمراجعة الداخلية

تلعب المراجعة الداخلية دوراً هاماً في مساعدة الإدارة وتسهيل مهمتها في الرقابة ومتابعة الأداء ، وفي نجاحها في الحفاظ علي أصول المنشأة وتحقيق الأهداف الموضوعية ، حيث تمد الإدارة العليا بالمعلومات الضرورية التي تساعد في إتخاذ القرارات من ناحية ، وإمدادها بالمعلومات عن مدي كفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة من ناحية أخرى ، إلا أنه وعلى الرغم من تلك الأهمية فكانت وجه النظر السائدة بشأن نطاق عمل المراجع الداخلي ، تري أنه يشمل فقط النواحي المالية ، ومع مرور الوقت تطور مفهوم المراجعة الداخلية وتغيرت النظرة إليها ، حيث تعتبر الآن جزءاً لا يتجزأ من الإدارة ، وذلك من خلال قيامها بالعديد من الأعمال .

المبحث الأول: نشأة وتطور ومفهوم وفعالية وجودة المراجعة الداخلية .

المبحث الثاني: معايير المراجعة الداخلية .

المبحث الثالث: دور المراجعة الداخلية في ضوء إدارة المخاطر

المبحث الأول

نشأة وتطور مفهوم وفعالية وموضوعية المراجعة الداخلية

نشأة المراجعة الداخلية

عرفت المراجعة الداخلية كمهنة منذ زمن بعيد إلا أن المراجعة الداخلية كمفهوم علمي لم يظهر إلا في الأونة الأخيرة وبصفة خاصة بعد إنشاء معهد المراجعين الداخليين الأمريكي في عام 1941م وقد تدرجت المراجعة الداخلية في دورها من القيام بالمراجعة المالية لتشمل أيضا العمليات السائدة في المنشأة ثم أخذت تناقش المشاكل التي تواجهها عند القيام بهذه المراجعة مما ساعد على ظهور المبادئ الأساسية ومستويات الأداء الفني ، وقد أدى ذلك بالمراجعين إلي تكوين أول منظمة مهنية لهم ، وهي (مجمع المراجعين بالولايات المتحدة الأمريكية سنة 1941م)⁽¹⁾.

و كان ظهور المراجعة الداخلية لاحقا للمراجعة الخارجية، فهي تعتبر حديثة إذا ما قورنت بالمراجعة الخارجية ، و نشأت المراجعة الداخلية بناءً على إحتياجات الإدارة لإحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية فهي أداة مستقلة تعمل من داخل المشروع للحكم والتقويم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والتشغيلية الأخرى ، وأن ظهور المنشآت الكبيرة أدى الي التقدم الإقتصادي وأصبح من الصعب ضبط ورقابة المنشأة مما أدى الي زيادة أهمية وجود المراجعة الداخلية ، والمراجع الداخلي كان ينظر اليه آنذاك كمن يتصيد الأخطاء للعاملين داخل المنشأة و يطلق عليه مدقق الأرقام ، والوظيفة الأساسية للمراجعة الداخلية أقرب الي الحماية، فالأشخاص الذين تراجع أعمالهم أطلقوا على المراجع الداخلي لفظ جاسوس الإدارة أو عين الإدارة حيث كان المراجع الداخلي في خدمة إدارة المشروع⁽²⁾.

فالمراجعة الداخلية بالمفهوم الحديث إتسعت وشملت أنشطة التقييم الشامل للأداء التنظيمي في الوحدات المختلفة ، وهناك خدمات أخرى أكثر عمقا وأهمية منها تقديم الإستشارات الفنية للإدارة العليا والمشاركة في عملية إدارة المخاطر ، والتحقق من الإستغلال الأمثل للموارد الإقتصادية المتاحة⁽³⁾.

تطور المراجعة الداخلية

مرتطور المراجعة الداخلية بثلاث مراحل

المرحلة الأولى : مرحلة النشأة الأولى للمراجعة الداخلية

ظهرت المراجعة الداخلية بمنشآت مختلفة سواء كانت تجارية ، صناعية أم حكومية ، والحكومات منذ الحضارات تشعر أنها في حاجة إلي المراجعة الداخلية للمساعدة في التعرف وتحديد ما إذا كانت الإيرادات

(1) د. محمد محمود خيرى ، التطور في المراجعة الداخلية والاتجاهات الحديثة في المراجعة (مصر :جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة) ص 23.

(2) د. محمد الرملي ،إطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات (سوهاج: جامعة أسيوط، كلية التجارة مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، المجلد الثامن ،العدد الثاني ،ديسمبر 1994م) ص 56.

(3) عبد الفتاح الصحن ، ود. أحمد نور ، الرقابة ومراجعة الحسابات ، (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ،2004م) ، ص 15.

من الضرائب وعما إذا كانت مصروفات الدولة تم معالجتها وتداولها بشكل سليم بواسطة القائمين بالعمل من عدمه ، ومنذ نشأة التجارة وأصحاب الأعمال يرغبون في التأكد من سلامة أداء وأمانة العاملين معهم وهذا يحتاج إلي عمليات فحص للدفاتر والعمليات،⁽¹⁾ و إنفصال الإدارة عن الملكية وظهور الشركات الضخمة أدي إلي مزيد من الإعتراف بالحاجة إلي إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية يقوم بها أشخاص مدربين أكفاء تكون مهمتهم التحقق من دقة الحسابات ومنع الغش ، ولامركزية النشاط المحاسبي في فروع الشركات الواقعة علي مسافات متباعدة فظهرت الحاجة إلي تطوير وتركيز نشاط المراجعة الداخلية في مراجعة العمليات المحاسبية ووظيفة المراجعة تتلخص في صورتين الأولى تتبع للعمليات المالية والمحاسبية لاكتشاف الأخطاء من ناحية الروتين والإجراءات ، وكان يطلق علي القائم بهذا العمل كاتب المراجعة (Audit Clerk) ويطلق علي القائم بعملية المراجعة هذا الإصطلاح (Traveling Auditor) ومنذ الثلاثينات ظهرت عوامل أخري للتطور في هذه المرحلة نتيجة لظهور الكساد العالمي والحرب العالمية الثانية ، إستجاب بعض المراجعين الداخليين للحاجات المتزايدة من قبل الإدارة لتوسيع دائرة نشاط المراجعة الداخلية بحيث تشمل إلي جانب المراجعات المالية والتأكد من دقة البيانات نشاط آخر يتعلق بتقييم بعض وسائل الرقابة الإدارية ، وظهر هذا التطور بوضوح في بعض منشآت التصنيع الحربي .

المرحلة الثانية :التنظيم المهني للمراجعة الداخلية وبناء بعض المفاهيم

إهتمت هذه المرحلة بالنواحي الأكاديمية والتعليمية والمهنية وتم إنشاء مجمع المراجعين⁽²⁾ الداخليين عام 1940م وبالرغم من ضآلة عدد المؤسسين من الأعضاء لهذا المجمع (أربعة وعشرون عضواً) إلا أنه يمكن إعتبار هذا الحدث خطوة إلي الأمام في مجال التجسيد المهني لهذا الفرع الناشئ من المعرفة ، و المراجعة الداخلية كاصطلاح أكاديمي بدأ يظهر مع بداية تكوين هذا المجمع فحتي ذلك التاريخ لم يكن هناك تحديداً نظريا متكاملأ ووأضحاً لمفهوم المراجعة بل إجتهدات عملية لتكوين أقسام للمراجعة الداخلية داخل قليل من التنظيمات التي إستشهدت أهمية وضرورة وجود وظيفة مستقلة لتقوم بعمليات مراجعة تختلف من تنظيم لآخر حسب تطور الإدارة في التنظيم وإجتهدات القائمين بالعمل في هذه الأقسام ، وفي السنوات القليلة التي تلت تكوين المجمع 1941 م وخاصة بعد الحرب العالمية الثانية ظهرت متغيرات جديدة أدت إلي تطوير مفهوم المراجعة الداخلية في ثلاثة، أولها تأثير زيادة حجم المشروعات التجارية والصناعية وتزايد تعقد العمل فيها ، وثانيها ظهور التدخل الحكومي بشكل وأضح في المنظمات الاقتصادية ، و بروز ظاهرة الاندماج والتنوع في الأنشطة التي تقوم بها المنشآت المختلفة و توسعها الجغرافي داخل وخارج حدود الدولة ، وكذلك التوسع في ظهور البنوك وشركات التأمين .

(1) د. محمد محمود خيرى يوسف ، دراسات في مستجدات المراجعة ،(القاهرة : دار الفلث العربي ، 1983 م) ،ص 6

(2) د. محمد محمود خيرى يوسف ، المرجع سابق ، ص 9.

وفي عام 1947 م أصدر مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية قائمة تحتوي علي تحديد المفهوم ونطاق ومسئوليات ومدى إستقلال المراجعة الداخلية ، وتتضمن القائمة أبعاداً ثلاثة المفهوم ، الهدف والنطاق ، وعرف المجمع المراجعة الداخلية بأنها النشاط المستقل في التنظيم والذي يتعلق بمراجعة العمليات المحاسبية والمالية ، وهذا النشاط موجه بصفة أساسية لخدمة الإدارة وأنها رقابة إدارية قوامها قياس وتقييم فاعلية الوسائل الرقابية الأخرى ، والمراجعة الداخلية تهدف إلي مساعدة الإدارة في أداء و أجيابها بفعالية وكفاية بحيث يشعر المساهمين والملاك بصفة عامة بأن الإدارة قد أوفت بجميع إلتزاماتها تجاههم وفي سبيل تحقيق ذلك الهدف تختص المراجعة بإمداد الإدارة بالتحليل الموضوعي للبيانات والمشاكل وتقييم الأنظمة الرقابية وتقييم الخطط والإجراءات ولا يقتصر دور المراجعة الداخلية في المنشأة علي هذه الوظائف التشخيصية بل يمتد ليشمل الوظائف العلاجية وذلك بتقديم التوصيات المختلفة بإقتراح حلول للمشاكل التي تظهر نتيجة عملية المراجعة فإن عمل المراجعة الداخلية لا يقتصر علي نشاط معين من أنشطة المنشأة بل يمتد ليشمل كافة أنواع الأنشطة التي يرجي من مراجعتها تحقيق فوائد وتقديم خدمة حقيقية لإدارة المنشأة . وهذا يؤدي إلي أن يمتد نطاق عمل المراجعة الداخلية إلي أبعد من مجرد المراجعة للعمليات المحاسبية والمالية ليشتمل علي عمل فحص وتقييم مدي سلامة وكافية تطبيق وسائل الرقابة المحاسبية والمالية وتحديد إقتصاديات تطبيقها وتشغيلها ، تقييم مدي الإلتزام بالسياسات والإجراءات والخطط الموضوعية ، تقييم مدي سلامة وكفاية إجراءات حماية الأصول من كافة الأوجه ، وتقييم مدي جودة أداء المهام المحددة والمطلوب تنفيذها بمعرفة العاملين بالتنظيم وإقتراح التوصية بإجراءات وخطوات التطوير والتحسين في الأداء الكلي للتنظيم . (1)

وكانت النظرة السائدة في ذلك الوقت أن المحاسبين والمراقبين الماليين في الشركات التجارية تضم شقين من مراجعة مالية ومراجعة العمليات ويقبل المديرون سلطة المراجع الداخلي في إجراء العمليات ، ويوجد هدفين أساسيين الأول هدف الحماية والآخر هدف البناء وأن درجة التركيز علي أي منهما يتوقف إلي حد كبير علي ما تعتقده الإدارة العليا بالمنشأة الهدف الأولي بالرعاية ، وإمتد التطور ليشمل النواحي التعليمية في المراجعة الداخلية وما يوضح ذلك الدراسة التي قامت بها جمعية المحاسبين الأمريك ية عن الجامعات الأمريكية فكشفت هذه الدراسة عن مدي تطوير وتكوين مادة علمية تتعلق بمجال المراجعة الداخلية لتدرس ضمن المناهج بهذه الجامعات وأوضحت الدراسة أن هناك ستة عشر جامعة أمريكية كونت المادة العلمية وتقوم بتدريس مادة المراجعة الداخلية بالإضافة إلي ثلاثة عشر جامعة أخرى تعيد النظر في برامجها لتطويرها ليشمل تدريس مادة المراجعة الداخلية.

وفي عام 1972م زادت مهمة المراجعة الداخلية وأعطى مجمع المراجعين أول شهادة إمتحان (خبرة) ليصبح الفرد مراجع داخلي مرخصاً له وعليه إجتياز الامتحان التأهيلي ويكون لديه شهادة(2).

(1) د. محمد محمود خيرى يوسف ، المرجع السابق ، ص10 .
(2) د. ثناء على قباني ، نادر شعبان ، المراجعة الداخلية فى ظل التشغيل الإلكتروني (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2006م) ، ص24.

ثالثاً: المرحلة المعاصرة في التطور لترشيد الجانب الأكاديمي والمهني للمراجعة الداخلية

بدأت هذه المرحلة من أوائل الستينات وأن تطور المراجعة الداخلية تفرع إلى الإتجاهات التالية :

1. الاهتمام بالبناء التجريبي وتكوين النماذج لعملية المراجعة الداخلية والتي تضمنت متغيرات من فروع مختلفة .

2. الاهتمام بالجانب المهني لرفع مستوى الأداء المهني .

3. إثارة الجدل حول ماهية الإنتماء التخصصي وتدريب المراجعة بالجامعات .

الاتجاه الأول للتطور في المرحلة المعاصرة الجانب الأكاديمي

يتضمن الأدب المحاسبي العديد من الأبحاث والمقالات التي تناولت عملية البناء النظري في مجال المراجعة الداخلية وهناك بعض الدراسات في هذا المجال منها .

دراسة Churchill

قام في عام 1962م بدراسته الأولى التي تركزت على دراسة المراجعة الداخلية كوظيفة تأثير إجتماعية ووجد أن تأثير عملية المراجعة تنجز بطريقتين الأولى التأثير الذي ينبع من المراجع الداخلي ذاته ويصب في الأشخاص المراجع أعمالهم والذي يمتد ليصل إلى أشخاص آخرين بالتنظيم ، الثاني التأثير الذي ينبع من الأشخاص المراجع أعمالهم ومن آخرين بالتنظيم ويصب في المراجع الداخلي وركز بصفة خاصة على التأثير المتجه من المراجع الداخلي إلى الآخرين ووجد أن تأثير عملية المراجعة يمكن أن تصل عبر قناتين الأولى من خلال تقرير المراجع والثانية من خلال تصرفات وسلوك المراجع ويهتم الآخرون بسلوك المراجع أثناء قيامه بعملية المراجعة .

دراسة Churchill and Cooper

أجريت هذه الدراسة على مرحلتين 1964 - 1965 وهي تهدف الى التعرف وتحديد الصور المختلفة المدركة من عملية المراجعة الداخلية وتمت هذه الدراسة في ثماني شركات أميركية ومن النتائج الهامة في هذه الدراسة أن المستوى التنظيمي الذي يشغله الفرد لم يكن له أثر يذكر على موقفه من عملية المراجعة الداخلية الأفراد يفضلون أن يتضمن التقرير حقائق فقط ولا يتضمن توصيات من المراجع حيث يعتبر الأفراد في عينة البحث أن الهدف من هذه التوصيات هو الضغط عليهم لتغيير مجال أعمالهم وهو ما يقاومه .

الاتجاه الثاني للتطور في المرحلة المعاصرة : الجانب المهني

في هذا الإتجاه قام مجمع المراجعين الداخليين (IIA) بالولايات المتحدة بتشكيل لجان في عام 1977م انتهت اللجان من أعمالها وقدمت تقريراً بنتيجة دراستها وقد تضمن التقرير ملامح لجوانب متعددة لتطوير المراجعة الداخلية و الأداء المهني فيها ويمكن إيجاز الخطوط العريضة لهذا التقرير فيما يلي:⁽¹⁾
أن المعايير المقترحة تمثل قائمة بما هو متوقع من المرجع الداخلي عمله .

(1) د. محمد محمود خيرى يوسف، مرجع سابق، ص 13.

أن التركيز في المعايير المقترحة إنتقل بالمراجعة الداخلية من كونها وسيلة مستقلة للتقييم في خدمة الادارة الى وسيلة مستقلة للتقييم في خدمة التنظيم .

ركزت المعايير المقترحة على الحاجة إلى المزيد من درجة الإستقلال في المراجعة الداخلية ومزيد من المكانة التنظيمية والسلطة .

وفي عام 1978م قام المجمع بالتصديق النهائي على ما جاء بالتقرير .

العوامل التي ساعدت علي تطورالمراجعة الداخلية

توجد عدد من العوامل التي أدت إلي تطورالمراجعة الداخلية وإلي تغيير نظرة الإدارة والمجتمع والشركات في المراجعة الداخلية ويمكننا عرض أهم هذه العوامل :

حاجة الإدارة المتزايدة إلي التقارير الدورية الدقيقة ، رغبة الإدارة إلي تقديم البيانات الصحيحة للأطراف الخارجية ، ظهور المنشآت ذات الفروع وتزايد نطاق العمليات الدولية ، التطورات التكنولوجية المتقدمة ، تحول مهنة المراجعة الخارجية إلي مراجعة إختبارية حيث كان المراجع الحسابات الخارجي يقوم بمراجعة تفصيلية للعمليات كافة عندما كان حجم الشركة صغيراً ونشاطها محدوداً ، ولكن بإتساع حجمها وتشعب عملياتها وتعقدتها أصبح من المتعذر القيام بالمراجعة الشاملة ، وحتى إذا كان ذلك ممكناً فإنه يتطلب وقتاً طويلاً وتكلفة زائدة قد تكون غير إقتصادية أمام هذا التحول كان لا بد من أن يتوافر نظام رقابة داخلي فعال ، ويعد وجود مراجعة داخلية بالشركة من أهم أركان نظام الرقابة الداخلية الفعال ، الزيادة في حالات فشل المنشآت وإفلاسها ، ظهور المنشآت المالية الكبيرة . الحاجة إلي وسائل لإكتشاف الأخطاء والغش ، ظهور المنشآت ذات الفروع المنتشرة جغرافياً. الحاجة إلي كشوف دورية حسابياً وموضوعياً .

وظهور البنوك وشركات التأمين أدي إلي ظهور الحاجة للمراجعة الداخلية لكي تقوم بمراجعة العمليات أول بأول . ويعتبر معهد المراجعين بالولايات المتحدة من أهم المنظمات التي ساهمت مساهمة فعالة في تطوير وظيفة المراجعة الداخلية ، حيث حدد مفهوم وأهداف ونطاق عمل المراجعة الداخلية (1).

ويتضح للدارسة أن المراجعة الداخلية لم تعد قاصرة علي مراجعة العمليات المالية المحاسبية ، بل تجاوزت ذلك وأصبحت تشمل جميع العمليات التي تتم داخل المنشأة ، وتمتد الإدارة بالمعلومات اللازمة من خلال التوصيات والإستشارات ، الأمر الذي يتطلب من المراجع الداخلي أن يتمتع بقدر كافي من التأهيل العلمي والخبرة العملية في هذا المجال ، ويجب أن يتمتع بالإستقلالية حتي يقوم بعمله علي أكمل وجه وبكفاءة وفعالية .

مفهوم المراجعة الداخلية

عرف معهد المراجعين الداخليين في عام 1947م المراجعة الداخلية بأنها نشاط تقييمي مستقل داخل المنشأة يهدف إلي مراجعة العمليات المالية والمحاسبية والعمليات الأخرى ، من أجل تقديم خدمات وقائية وبناءة

(1) د. مصطفى راشد مصطفى العباد ، تطور المراجعة الداخلية بين النظرية والممارسة العملية في ضوء التحديات الإقتصادية والإجتماعية التي تواجه الوحدات الإقتصادية (عين شمس :جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الأول 1999م) ، ص 641.

للإدارة ، وهي أداة من أدوات الرقابة الداخلية تعمل لقياس وتقييم درجة فعالية أدوات الرقابة الأخرى ، فهي تهتم أولاً بالنواحي المحاسبية والمالية ، ولكنها قد تهتم أحياناً بحالات ذات طبيعة تشغيلية . (1) ثم جاء أول تعديل من قبل المعهد سنة 1957م والذي عرف المراجعة الداخلية بأنها نشاط تقييمي محايد داخل المنشأة لمراجعة العمليات المحاسبية المالية وغيرها ، فهي جزء من نظام الرقابة الإدارية يعمل عن طريق قياس وتقييم فعالية الرقابة الأخرى ، (2) ثم قام المعهد بتعديل توصياته مرة أخرى في عام 1971م وظهر بتوصية جديدة لتعريف المراجعة الداخلية والتي فيها عرف المراجعة الداخلية أنها نشاط تقييمي محايد داخل المنشأة لمراجعة عملياتها بقصد خدمة الإدارة ، فهي جزء من نظام الرقابة الإدارية يعمل علي قياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الأخرى ، (3) وفي عام 1981م قام المعهد بتعريف المراجعة الداخلية علي أنها النشاط التقييمي المحايد داخل المنشأة لخدمة المنشأة ، فهي نظام رقابي يعمل عن طريق فحص وتقييم فعالية وكفاية نظم الرقابة الأخرى ، (4) وفي عام 1991 م عرف المعهد المراجعة الداخلية علي أنها الوظيفة التقييمية المحايدة التي يتم تشكيلها داخل المنشأة كخدمة للمنشأة . (5)

وفي عام 1994م تطور مفهوم المراجعة الداخلية وعرفت علي أنها نشاط تقييمي داخل المنشأة لفحص وتقييم أنشطتها لخدمة المنشأة ، وهي تهدف إلي مساعدة جميع أفراد المنشأة و تزويدهم بتحليلات وتقييمات وتوصيات وإستشارات ومعلومات تخص الأنشطة الخاضعة للفحص ، ويشمل هدفها إيجاد نظام رقابي فعال بتكاليف مناسبة ، (6) وفي عام 1999م أصدر المعهد أحدث تعاريفه للمراجعة الداخلية حيث عرفها أنها نشاط محايد موضوعي إستشاري ومطمئن يهدف إلي زيادة قيمة عمليات المنشأة وتحسينها ، وتساعد المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف المنشأة عن طريق مدخل منتظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية إجراءات إدارة المخاطر والرقابة والتحكم . (7)

ويتضح من التعريف السابق بإعتباره التعريف الحديث وآخر تعريف صادر عن معهد المراجعين الداخليين أنه أخذ في الإعتبار الأسباب التي أدت إلي التطورات الحديثة في المراجعة الداخلية ومراعاة إحتياجات الإدارة بإعتبارها العميل الرئيسي للمراجعة الداخلية ، لم يحدد جهة معينة لتقوم بعملية المراجعة الداخلية سواء كانت هذه الجهة داخل المنشأة (إدارة المراجعة الداخلية) أو خارج المنشأة (التعاقد الخارجي) أو من داخل المنشأة (مصدر مشترك) مما يسمح للمنشأة بإختيار الجهة المناسبة للقيام بعملية المراجعة في ضوء ظروفها وأوضاعها ، لم يتضمن التعريف الأخير للمراجعة الداخلية أي تخفيض لمسئولية تقييم الرقابة

(1) د. أيمن فتحي الغباري، **الإتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وأهميتها في تحديد الإتجاهات المستقبلية** (القاهرة :جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، العدد 56 ، 2000م) ، ص 308 .
(2) د. إبراهيم عثمان شاهين ، **المراجعة دراسات معاصرة وحالات علمية – مدخل سلوكي** (حلوان: جامعة حلوان 2000م) ص 219-
(3) د. إبراهيم عثمان شاهين ، المرجع السابق ، ص 220 .
(4) د. إبراهيم عثمان شاهين ، مرجع سابق ، ص 221 .
(5) د. إبراهيم عثمان شاهين ، مرجع سابق ، ص 223 .
(6) د. إبراهيم عثمان شاهين ، مرجع السابق ، ص 224 .

(7) Gay, Grant E. **Auditing & assurance : services in Australia** ,National Library of Australia Cataloguing – in – publication Data .2000.p 55.

الداخلية غير أنه أدرك الأهمية المتزايدة لمفهوم الحوكمة وأن أنظمة الرقابة وجدت للمساعدة في إدارة المخاطر (1).

عرفت المراجعة الداخلية من الناحية الوظيفية بأنها نشاط تقييمي مستقل داخل المنشأة بغرض فحص وتحقيق النواحي المحاسبية والمالية وغيرها من النواحي التشغيلية للمنشأة كأساس لخدمة الإدارة (2). وعرفت أيضاً بأنها هي وظيفة تقيمية مستقلة تنشأ داخل التنظيم المعين لفحص وتقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم وتهدف المراجعة الداخلية إلى مساعدة الأفراد داخل التنظيم للقيام بالمسؤوليات المكلفين بها بدرجة عالية من الكفاءة وذلك عن طريق توفر التحليل ، والتقييم والتوصيات والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مراجعتها (3).

وعرفت جمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة الداخلية بأنها عملية منظمة وموضوعية تتضمن تجميع وتقييم أدلة المراجعة ذات الصلة بالبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات (4).

ومنهم من ينظر إلى المراجعة الداخلية على أنها أحد عناصر الرقابة الداخلية ، تصمم بمعرفة الإدارة لغرض فحص وتقييم التقارير عن الرقابات المحاسبية وغيرها ، وعادة تشمل على إستعراض الأنظمة والرقابات الداخلية وفحص المعلومات المالية والتشغيلية للإدارة ، بالإضافة إلى إستعراض مدي إقتصادية وكفاءة وفعالية العمليات داخل المنشأة . (5) ويشير هذا التعريف إلى أن المراجعة الداخلية تعتبر أحد العناصر الأساسية لمساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها .

وفي تعريف للبعض أن المراجعة الداخلية هي أداة مستقلة تعمل من داخل المشروع للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى (6).

وعرف التدقيق الداخلي هو نشاط تقييمي مستقل داخل المنشأة يهدف إلى فحص وتقييم وتحقيق النواحي المحاسبية والمالية وغيرها من النواحي التشغيلية ، يقوم به جهاز داخلي مستقل عن إدارة المنشأة لتقديم ضمان وإطمئنان للإدارة عن مدي كفاية الإجراءات ، وتنفيذ السياسات الموضوعية وقياس الأداء وتقييم فاعلية وإجراءات ووسائل الرقابة الداخلية وكفاية تصميمها لتحقيق أهدافها . (7) يتضح من هذا التعريف أن التدقيق الداخلي نشاط وقائي من خلاله يمكن تقييم مدي ملائمة الإجراءات المحاسبية والمالية والتشغيلية ،

-
- (1) د. محمد حسني عبدالجليل صبيحي، التعاقد الخارجي للقيام بالمراجعة الداخلية أحد الإتجاهات الحديثة في المراجعة دراسة تحليلية (الزقازيق: جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية، العدد الأول ، يناير 2000 م) ، ص ص 213- 250 .
- (2) د. عبد الفتاح الصحن، مبادي وأسس المراجعة علماً وعملاً، (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة، 1993م)، ص 115.
- (3) د. ثناء علي القباني ، المراجعة في ظل التشغيل الإلكتروني ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2006 م) ، ص 114.
- (4) د. مصطفى نجم البشارى ، أهمية تطبيق معايير حوكمة الشركات لتفعيل نظم المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة بالسودان ، ورقة علمية مقدمة في مؤتمر المراجعة الداخلية الأول بالسودان (الخرطوم : 2008 م) ص 7.
- (4) د. عبد الوهاب نصر ، د. السيد شحاته ، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2005م)، ص 496.
- (6) د. محمد سمير الصبان ، محمد مصطفى سليمان ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، 2005م)، ص 42.
- (7) د. سامي محمد الوقاد ، أ. لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات (1) (مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، 2010م)، ص 204.

لتحقيق الحماية الكافية للسياسات الإدارية والأصول المختلفة للمنشأة ، كما تعتبر نشاط إنشائي حيث تطمئن الإدارة عن مدى درجة الإعتماد علي البيانات والمعلومات المحاسبية وغيرها المستخرجة من سجلات المنشأة ، وتوضيح كيفية الأداء ومدى تنفيذ المسؤوليات المحددة لمراكز المسؤولية من القاعدة وحتى القمة في الهيكل التنظيمي للمنشأة ، كما تقترح الأساليب والإجراءات التي تساعد علي تطوير الأداء وزيادة الكفاية والإنتاجية وعرفت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية المحاسبية المراجعة الداخلية أنها الوسيلة التي يتلقي المدبرون في منشأة ما بواسطتها تأكيداً من مصادر داخلية بأن العمليات التي هم مسئولون عنها تعمل بطريقة من شأنها تقليل إحتمالية حدوث خطأ أو ممارسات غير ذات كفاءة أو إقتصاد أو تحايل .⁽¹⁾

وعرفت المراجعة الداخلية معايير المراجعة الداخلية الحكومية الصادرة عن وزارة المالية البريطانية في فبراير عام 2011م بنفس معهد المراجعين الداخليين الأمريكي .⁽²⁾ وهذا التعريف الحديث الذي تبنته معايير المراجعة الداخلية الحكومية ، يعني أن المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي قد شهدت تحولاً من التركيز علي المساءلة عن الماضي لتحسين النتائج المستقبلية ، وذلك لمساعدة المراجعين علي العمل بشكل أكثر كفاءة وفعالية ، وأن دورها في تحقيق أهداف المنظمات الحكومية قد تم الإعتراف به صراحة من قبل المنظمات المهنية .

وعرف مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا ووليز المراجعة الداخلية علي أنها مراجعة للأعمال والسجلات تتم داخل المشروع بصفة مستمرة ، بواسطة موظفين يختصون لهذا الغرض وقد شمل نشاط المراجعة الداخلية خاصة في بعض المشروعات الكبيرة علي أمور لا تتعلق مباشرة بالنواحي المحاسبية .⁽³⁾

وعرفت المراجعة الداخلية بأنها مراجعة يقوم بها شخص أو جهاز داخل المنشأة ويتبع إدارتها ، وينحصر إهتمام المراجعة الداخلية بمقدرة المنشأة علي الإستجابة للظروف المتغيرة ومتابعة تحقيق الأهداف والسياسات المرسومة للمنشأة .⁽⁴⁾

وقام البعض بتعريف المراجعة الداخلية أنها مجموعة من أوجه النشاط المستقلة داخل المشروع تنشئها الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وفي التأكد من كفاية الإحتياجات المتخذة لحماية أصول وأموال المنشأة وفي التحقق من إتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم ، وأخيراً قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل المراقبة الأخرى في أداء أغراضها وإقتراح التحسينات اللازم إدخالها وذلك حتي يصل المشروع إلي درجة الكفاية الإنتاجية القصوي .⁽⁵⁾

(1) د. زكريا عبده السيد ، إطار لمحددات فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي – دراسة ميدانية علي وزارة الإدارة المحلية بجمهورية مصر العربية (طنطا: ، جامعة طنطا ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، المجلد الثاني ، العدد الثالث ، 2013م)، ص 347 .

(2) د. زكريا عبده السيد ، مرجع سابق ، ص 347 .

(3) د. محمد فرح عبدالحليم ، المراجعة الداخلية بالمصارف السودانية ، ورقة علمية مقدمة في المؤتمر العربي الأول ، جامعة الدول العربية ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية (القاهرة : 2005م) ص 1

(4) راند محمد عبدي ، المراجعة الداخلية (عمان : دار الجندي ، الطبعة الأولى 2010م)، ص 46 .

(5) راند محمد عبدي ، مرجع سابق ، ص 10 .

معايير المراجعة الدولية رقم (610) أشار للمراجعة الداخلية علي أنها تعني فعالية تقييمية ضمن المنشأة لغرض خدمتها ومن وظائفها إختبار ملائمة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وفعاليتها وتقييمها ومراقبتها .⁽¹⁾

تستنتج الدارسة أن التعريفات السابقة لاختلاف كثيراً في المضمون وإنما إختلافها يكمن في الصياغة أو في درجة التفصيل ، وأنها تتفق في :

1. المراجعة الداخلية نشاط داخلي مستقل عن أنشطة الإدارات الأخرى الخاضعة للفحص والتقييم .
2. المراجعة الداخلية نشاط مطلوب بغض النظر عن حجم المنشأة ، وتزداد أهميتها مع كبر حجم المنشأة.
3. المراجعة الداخلية نشاط يتم بصفة دورية ومنظمة وليس نشاط يتم حسب الحاجة إليه .
4. المراجعة الداخلية أحد الوظائف التي تمارس داخل المنشأة حيث يخصص لها إدارة مستقلة من إدارات المنشأة .
5. الهدف الأساسي للمراجعة الداخلية خدمة الإدارة عن طريق إمدادها بالمعلومات لتساعد في إتخاذ القرارات الملائمة .
6. المراجعة الداخلية ركن أساسي من أركان أنظمة الرقابة الداخلية .

أهداف ونطاق المراجعة الداخلية

أهداف نظام المراجعة الداخلية تتلخص في:

1. التحقق من كفاية الأنظمة المالية المعمول بها في المنشأة، وتنفيذ السياسات التي تضعها إدارة المنشأة .
 2. والمحافظة علي أصول المنشأة وحمايتها من الغش والسرقة والإختلاس .
 3. التأكد من دقة البيانات التي تحتويها الدفاتر والسجلات وإختبار المعلومات المالية والتشغيلية .⁽²⁾
 4. فحص الجدوي الإقتصادية وكفائتها وفعاليتها .
 5. فحص الألتزام بالقوانين والأنظمة والمتطلبات الخارجية الأخرى ، والإلتزام بالسياسات والأوامر الإدارية والمتطلبات الداخلية الأخرى .
 6. إعادة النظر بالنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية .
- وتهدف إلي فحص وتقييم كفاءة الأداء ويشمل مايلي :
- مراجعة مدي إمكانية الإعتماد علي المعلومات المالية والتشغيلية ونزاهتها ، وكذلك الوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتصنيف والتقرير عن تلك المعلومات .⁽³⁾

(1) القاضي حسين وآخرون ، التدقيق الداخلي (دمشق : منشورات جامعة دمشق ، 2007م)، ص103 .

(2) د. عبدالوهاب نصر علي ، شحاته السيد شحاته ، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة (الإسكندرية : دار الجامعية ، 2005 م - 2006 م) ص 496 .

(3) المعايير الدولية للمراجعة الداخلية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (عمان : المجمع العربي للمحاسبين القانوني ، 1998 م) ، ص 208 .

- مراجعة النظم الموضوعة للتأكد من الإلتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين واللوائح والتي يكون لها تأثير جوهري علي العمليات والتقارير .
 - مراجعة وسائل الحفاظ علي الأصول والتحقق من وجود تلك الأصول كلما كان ذلك ممكنا .
 - تقييم كفاءة استخدام الموارد المستخدمة .
 - مراجعة العمليات أو البرامج للتأكد من أن النتائج تتمشي مع الأهداف الموضوعة وما إذا كانت العمليات أو البرامج تنفذ كما هو مخطط لها.
- وتستنتج الدارسة أن نطاق المراجعة الداخلية ينطوي علي بعدين أساسين هما م اذا يجب علي المراجعين الداخليين عمله ، وأين يؤدون تلك الأعمال ،وما يفعله المراجعين الداخليين هو فحص وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية في التنظيم وجودة الوظائف المختلفة، وأداء العاملين.

أغراض المراجعة الداخلية

إن الغرض الرئيسي للمراجعة الداخلية هو مساعد جميع أعضاء إدارة المنشأة علي تأدية مسؤولياتهم بطريقة فعالة وذلك بتزويدهم بتحليل موضوعية للبيانات وبتقارير صحيحة عن نشاط المنشأة و تلخيص أغراض المراجعة الداخلية في الفحص ، والتقييم ومراقبة التنفيذ .⁽¹⁾

أولاً: الفحص

أن نشاط المراجع الداخلي فيما يختص بالفحص فإنه يشمل السجلات المحاسبية ومراقبة الأصول والتحقق من التقارير المالية وتظهر فاعلية إدارة المراجعة الداخلية في المنشآت ذات الفروع و يقوم المراجع الداخلي بزيارة هذه الفروع نظرا لبعدها عن المركز الرئيسي والإدارة المركزية للمنشأة بما يقتضي فحص سجلاتها ورقابة أصولها وأمثلة للمراجعة الداخلية في هذا المجال عد النقدية ، مراجعة مذكرات التسوية ،مقارنة الجرد الفعلي بالدفترية ومقارنة سجلات الأصول مع الأصول ذاتها ،ويمتد الفحص والتحقق إلي التقارير المستخرجة من سجلات المنشأة و الإدارة تعتمد علي حد كبير علي المعلومات والبيانات الواردة في هذه التقارير .⁽²⁾

وأمثلة الفحص الذي يقوم به المراجع الداخلي اختبار صحة توزيع المصروفات ،مراجعة جميع صور وكعوب الشيكات والإيصالات والتأكد من تسلسلها ،فواتير المبيعات ،أوامر الشراء ،الإشعارات المدينة والدائنة والتحقق من حسابات مراقبة إجمالي العملاء والموردين ،كذلك التحقق من التقارير الإحصائية التي تعتمد مباشرة علي معلومات من دفاتر الأستاذ العام مثل تقارير عمر أرصدة حسابات العملاء .

ثانياً : التقييم

فحص السجلات المحاسبية والتقارير يتيح للمراجع الداخلي مقدرة الحكم علي مدي قوة النظام الموضوع ونقط الضعف فيه ويسطيع أن يقيم النظام ويقترح التعديلات المناسبة . وتقييم نظام المراقبة الداخلية من إمكان النظام المحاسبي أن يمد الإدارة :

(1) O.Ray Whittington **Auditing Second Edition** San Diego State University.1997p 101..

(2) د. عبدالفتاح الصحن ، مبادئ وأسس المراجعة علمياً وعملاً (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1993) ، ص 154 .

1. بالمعلومات الكافية والدقيقة .(1)
2. المحافظة علي موارد المنشأة من الضياع أو السرقة أو الاختلاس أو الإهمال .
3. المراقبة علي جميع الخطوات التشغيلية .
4. تقييم الكافية المحاسبية من وجهة نظر :فاعلية الإجراءات المتبعة ، إستعمال الآلات الحاسبة ،الإستعمال الإقتصادي للمكان ، كفاية هيئة الموظفين .
5. تقييم العمل لجميع إدارات التشغيل من وجهة نظر التنظيم الإداري ، السياسات الموضوعة ومدى تنفيذها ،الإجراءات التنظيمية ومدى إتباعها .

ثالثا : مراقبة التنفيذ

لن تكون السياسات الموضوعة والإجراءات التنظيمية ذات قيمة إلا إذا أتبعت فعلا ،وعلي هذا فإن من أغرض المراجعة الداخلية مراقبة تطبيق النظم والسياسات الموضوعة،ويكون سبيله في ذلك الملاحظة والسؤال وفحص السجلات والتقارير المعدة والتأكد من أن العمل قد تم كما هو مرسوم . وتستنتج الدراسة أن عمل المراجع الداخلي يمتد إلي جميع أنشطة المنشأة إلا أنه تقابله مسائل فنية خارج نطاق معلوماته يستطيع أن يستعين فيها بالفنيين في هذه الناحية من داخل المنشأة أوخارجها ،والتقييم يجعل المراجع الداخلي لا يقتصر علي نطاق المراقبة المحاسبية والمالية والتي في العادة يحدد المراجع الخارجي عملة بها وإنما إلى نطاق الرقابة الإدارية عامة .

أهمية المراجعة الداخلية

تلعب وظيفة المراجعة الداخلية دوراً هاماً في مساعدة الإدارة وتسهيل مهمتها في الرقابة ومتابعة الأداء وفي قياس نجاحها في الحفاظ علي أصول المنشأة وتحقيق الأهداف الموضوعة ، حيث تمد الإدارة العليا بالمعلومات الضرورية التي تساعد في إتخاذ القرارات من ناحية ، وإمدادها بالمعلومات عن مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة من ناحية أخرى ، وتغيرت النظرة للمراجعة الداخلية حيث تعتبر الآن جزءاً لا يتجزأ من الإدارة ، وذلك من خلال قيامها بالعديد من الأعمال الإدارية كتقييم أداء العاملين بالمنشأة ، مد الإدارة العليا بالمعلومات الصحيحة وفي التوقيت المناسب عن المخاطر التي من الممكن أن تواجهها المنشأة ، هذا بالإضافة إلي مهامها التقليدية في حماية أصول المنشأة من أي تصرفات غير مرغوب فيها ، والتأكد من مدى التزام العاملين بالسياسات والإجراءات الموضوعة .(2)

وقد زادت أهمية وظيفية المراجعة الداخلية مع المتطلبات التي فرضها قانون Sarbanes- Oxley Of 2002 بإعتبارها طرفاً في حوكمة الشركات ، فعلي سبيل المثال ألزم القسم رقم 302 من القانون الإدارة بالتحقق من فعالية إجراءات وآليات الرقابة علي الإفصاح في التقارير السنوية وربع السنوية ، وألزم القسم 404 من ذات القانون الإدارة بتوثيق وتقييم التقرير عن فعالية الرقابة الداخلية علي التقارير المالية ،

(1) د. عبدالفتاح الصحن ، أحمد نور ، الرقابة ومراجعة الحسابات (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 2004 م) ، ص 24 .
(2) د. سليمان النعماني ، مدى تأثير أنظمة الرقابة الداخلية علي المراجع الخارجي والداخلي (مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، العدد الأول ، 2006 م) ، ص 957 .

وباستعراض أدبيات المراجعة يتضح وجود إتجاه قوي يدعم قيام المراجعين الداخليين بالمشاركة في تحقيق أهداف المنشأة ، من خلال إدارة المخاطر وهو ما يعني إعادة هيكلة الدور التقييمي والبنائي للمراجعة الداخلية ، وأن نشاط المراجعة الداخلية يساهم في تحسين إدارة المخاطر ، والرقابة ، والحوكمة .⁽¹⁾

أن نظام المراجعة الداخلية مهم بالنسبة للمراجع الخارجي ، والذي يقدم تقريره الفني المستقل عن القوائم المالية للمنشأة ، وذلك لأن المراجعة الداخلية تعتبر من العناصر الهامة لنظام الرقابة الداخلية ، والمراجعة الخارجية تحولت في العصر الحديث من مراجعة تفصيلية كاملة إلي مراجعة إختبارية تعتمد علي العينات ،⁽²⁾ وذلك بسبب كبر حجم الشركات وتعدد عملياتها وتعقدها سعياً إلي تخفيض التكلفة لعملية المراجعة ، ومن أسباب إعتقاد المراجع الخارجي علي أعمال المراجع الداخلي الضغوط التي يتعرض لها المراجع الخارجي إلي تخفيض الأتعاب بسبب المنافسة ، والتي تدفعه إلي تخفيض تكلفة عملية المراجعة والذي يتبعه محاولة تخفيض جهد المراجعة إلي أدنى حد ممكن وذلك بزيادة الإعتداد علي عمل المراجعين الداخليين بالشركة .⁽³⁾

وتلعب المراجعة الداخلية دوراً هاماً بمساهمتها في الإجراءات الحاكمة ، فإن المراجعين الداخليين يمكنهم القيام بدور رئيسي في إعادة ثقة مستخدمي القوائم المالية ، حيث قامت إحدى الدراسات بإستقصاء 63 بنك مقرض ووجدت أن 68% ذكروا أن وظيفة المراجعة الداخلية لها أهمية كبرى في الإعتداد علي القوائم المالية للشركة ، وأن 5% فقط ذكروا أن المراجعة الداخلية ذو أهمية قليلة أو ليس لها أهمية وبناء علي ذلك فإن المستخدم الخارجي يري أن المراجعة الداخلية تمثل حماية هامة ضد التقارير الإحتيالية وأن أي تغييرات في هيكل المراجعة الداخلية سوف يكون لها تأثيراً علي إدراكهم لمصداقية القوائم المالية ، وأن أحد الإصطلاحات الهامة فيما يتعلق بهيكل المراجعة الداخلية هو إقتراح الذي قدمه مركز الإجراءات الحاكمة في جامعة ولاية كينسو بالولايات المتحدة الأمريكية وقد تم المصادقة عليه بواسطة معهد المراجعين الداخليين بأن يكون لدي الشركات المملوكة ملكية عامة إدارة مراجعة داخلية مستقلة تقدم تقاريرها مباشرة إلي لجان المراجعة .⁽⁴⁾

وتستنتج الدراسة أن المراجعة الداخلية تستمد أهميتها بإعتبارها أهم وسائل الرقابة الداخلية ، فعلي الرغم من وجود وسائل عديدة لتحقيق نظام فعال للرقابة مثل الموازنات التخطيطية ، التكاليف المعيارية ، التقارير الرقابية ، إلا أن المراجعة الداخلية تتميز عن هذه الوسائل جميعها بأنها تتم من طرف موظفين مختصين أكفاء لديهم مؤهلات خاصة تسمح لهم بتقويم أعمال غيرهم . ولقد بينت معايير المراجعة أهمية وظيفة

(1) د. سامي محمد الوقاد ، أ . لؤي محمد وديان، **تدقيق الحسابات (1)** (مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، 2010م)، ص ص 559-560 .

(2) د. إدريس عبدالسلام إشتوي ، **المراجعة معايير وإجراءات** (بيروت : دار النهضة العربية ، الطبعة الرابعة ، 1996م)، ص 54 .

(3) د. عارف عبدالله عبدالكريم ، **أثر التطورات المعاصرة في بيئة المراجعة علي سلوك المراجعين عند تقدير أتعاب المراجعة في جمهورية مصر العربية** (طنطا: ، جامعة طنطا ، كلية التجارة ، المجلة العلمية التجارة والتمويل العدد الثاني، 2003م)، ص ص 20-21.

(4) د. سوزان جمال الدين عبدالرحمن ، **مدي التفاعل بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية وأثر ذلك علي فعالية الإجراءات الحاكمة في الشركات المساهمة المصرية** (المنصورة: جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد الثامن والعشرون ، العدد الرابع، 2004م)، ص 110.

المراجعة الداخلية للمراجع الخارجي ، وكذلك أهمية التنسيق بينهما ، وعلى الرغم من الفوائد التي يتم تحقيقها من خلال التنسيق والتعاون بينهما إلا أنه يجب الاحتفاظ باستقلالية أحدهما عن الآخر ، وعدم المغالاة في الاعتماد على الجهود المشتركة لأن ذلك يؤدي إلي نتائج عسكية ، لهذا فإن التعاون والتنسيق بينهما يجب أن يخضع لبعض القيود التي أكدتها معايير المراجعة .

الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية

أهم الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية:

1. تقييم نظام الضبط الداخلي والحاسبي وذلك بهدف التأكد من أن النظام المحاسبي ونظم الضبط الداخلي سليم ، التأكد من أن هذه النظم هي الأنسب للمنشأة ، إقتراح التحسينات لهذه النظم .
2. تقييم الخطط والإجراءات حيث أن هدف هذه الوظيفة العمل على إكتشاف نقاط الضعف أو النقص في النظم والإجراءات التي تستخدمها المنشأة بقصد إقتراح التعديلات والتحسينات اللازمة ، ولا يقتصر الفحص على فحص أنظمة المحاسبة أو نظم الرقابة الداخلية بل يجب أن يعطي المراجع الداخلي السلطة اللازمة لفحص جميع أوجه نشاط المنشأة .
3. مراعاة إلتزام الموظفين للسياسات والإجراءات المرسومة حيث أن المراجع الداخلي يقوم بمراقبة تنفيذ السياسات والإجراءات وتوضيح هذه السياسات للموظفين في حالة الإعتراض عليها .
4. حماية أموال المنشأة حيث أن وضع تنفيذ النظم السلمية للمراقبة الداخلية يكفل للمنشأة حماية أصولها وأموالها ضد ما قد يرتكبه الموظفون من تلاعب أو إختلاس ، وحماية أموال المنشأة لا تقتصر فقط على إكتشاف الغش ولكن تتمثل أيضا في تفادي الخسائر الناشئة عن الإهمال أو إساءة الإستعمال مثل خسائر التخزين غير السليم ، وتشمل الحماية أيضا إجراء التأمين على الأصول بالقيمة الكافية لتعويض الخسائر التي قد تنشأ عن الحوادث التي تتعرض لها وإجراء التأمين ضد خيانة الأمانة على الموظفين الذين يتداولون النقدية أو شبه النقدية .
5. تحقيق صحة البيانات المحاسبية والإحصائية حيث تعتمد المستويات الإدارية المختلفة على البيانات والتقارير المحاسبية والإحصائية التي تقدم لها في إتخاذ القرارات اللازمة لتسيير أعمال المنشأة وفي رسم سياساتها المستقبلية ، والمراجع الداخلي يقوم بتحقيق هذه البيانات وملائمتها للأغراض التي ستستخدم فيها وبذلك يتم توجيه المنشأة بوسطة الإدارة في الإتجاه الصحيح .⁽¹⁾
6. الوصول إلي الأهداف والغايات .
7. تحديد مواطن الخطر .
8. مراجعة وتقييم ملائمة وتطبيق الرقابة المحاسبية والمالية والتشغيلية .
9. تحديد كيفية الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة .

(1) ممدوح أبو السعود ، دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات ، ورقة علمية مقدمة في المؤتمر العربي الأول ، جامعة الدول العربية ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية (القاهرة : 2005م) ص330-331 .

تلاحظ من الخدمات التي تقدمها هذه المهنة مدي أهميتها في المنشأة ، فلقد ظهر في السنوات الأخيرة ميل قوي لدي عدد كبير من المراجعين الذين ينفذون المراجعة الداخلية تسميتها بمراجعة العمليات ، وذلك تأكيداً منهم علي إرتباطها بشكل مباشر بكافة عمليات المنشأة .

ويصنف الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية لنوعين خدمات تأكيد وخدمات إستشارية ، وتتضمن خدمات التأكيد تقييم المراجع الداخلي الموضوعي لأدلة الأثبات لتقديمها رأي أو إستنتاجات مستقلة بخصوص عملية نظام أو أي موضوع آخر ، أما الخدمات الإستشارية فهي مختلفة في طبيعتها وتنفذ عادة بطلب خاص من العميل وتخضع للإتفاق مع العميل المتعاقد ، وعند أداء الخدمات الإستشارية فإن المراجع الداخلي يجب أن يعمل بموضوعية ولايفترض مسؤولية الإدارة .

في الحالات العامة تكون مهام المراجع الداخلي في المنشأة غالباً موجهة للإدارة ومجلس الإدارة في مجال تقدير المخاطر ، تقييم الإلتزام ، وأداء المراجعة المالية والتشغيلية .

وتظهر أهمية الحاجة إلي المراجعة الداخلية في المنشآت الكبيرة أكثر منها في المنشآت الصغيرة ، وفي المنشآت الصناعية أكثر منها في المنشآت الأخرى ، نظراً لأن طبيعة الوحدات الصناعية تميل إلي الإندماج والتوسع ، الأمر الذي يجعل الإدارة أكثر اعتماداً علي العملية بسبب حاجتها المتزايدة إلي التطورات الأبعد في مجالات نشاطاتها .

ينصح للدراسة أن المراجعة الداخلية تعمل لصالح الإدارة وتعتبر ساعدها الأيمن وعن طريقها تطمئن الإدارة علي أن كل شخص يقوم بالعمل في حدود إختصاصاته وصلاحياته ، وأن تعمل إدارة المراجعة الداخلية في إستقلال تام عن باقي الإدارات وهذا الإستقلال أحد أركان قوتها ومصدر كفايتها ، وينبغي أن يكون موظفي المراجعة الداخلية مؤهلين مهنياً وعلمياً ومدربين في أعمال المحاسبة والمراجعة والإدارة (1).

أنواع المراجعة الداخلية

يقسم نشاط المراجعة الداخلية بحسب طبيعة العمليات إلي أقسام تحدد إطار المراجعة الداخلية :

أولاً : المراجعة المالية **Financial Audit**

وتتمثل في النشاط الذي يقوم به المراجع الداخلي في الفحص والمراجعة للجوانب المالية ونظم الضبط والرقابة في المنشأة ، وتتركز إهتمامات المراجع الداخلي في التأكد من توفرالحماية الكافية للأصول والسجلات ، والعمل علي إكتشاف ومنع الأخطاء والمخالفات (2).

ثانياً : مراجعة الإلتزام **Compliance Audit**

هي مراجعة مدي الإلتزام بالسياسات واللوائح والإجراءات المالية والإدارية التي أعدت بواسطة الإدارة العليا ، ورفع تقرير للإدارة العليا عن مدي الإلتزام بالتطبيق . (3) وتتمثل أيضاً في النشاط الذي يقوم به المراجع الداخلي لمراجعة الإلتزام بالمتطلبات النظامية والقانونية .

ثالثاً : مراجعة الكفاءة والفعالية

(1) د. محمود عبدالفتاح محمود إبراهيم ، مرجع سابق ، ص ص 431- 432 .

(2) رائد محمد عبدرية ، مرجع سابق ، ص50.

(3) د. عبدالفتاح الصحن ، د. فتحى رزق السوافيري، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، ، 2004م) ص 230.

هي التأكد من أن موارد المؤسسة قد إستخدمت الإستخدام الأمثل (أفضل النتائج بأقل تكاليف ممكنة) تختلف عن المراجعة المالية في أنها تقوم بتقييم شامل للنظام . ويهدف هذا النوع من المراجعة إلي تحديد مدى إستفادة المؤسسة من مواردها وتقديم مقترحات لرفع الكفاءة داخل المؤسسة أو نقص التكلفة الحالية . (1)

وهي إمتداد للمراجعة الداخلية لتشمل مراجعة الأنشطة والسياسات والإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها وإنتظامها ، وذلك بهدف مراجعتها وإعداد التقرير وتقديم التوصيات اللازمة للإدارة . وبالتالي فإن المراجعة الداخلية يمكنها أن تتوسع لتشمل الجوانب الإدارية عند القيام بالإختبارات التي تجري علي المخزون ، ويقوم أيضاً بتقويم مستويات المخزون ومدى كفاية التسهيلات المخزنة بالمنشأة ، ويمكن أن يتوسع المراجع الداخلي في نشاط التقويم ليغطي الجوانب الإدارية لعمليات المنشأة .

رابعاً : مراجعة نظم المعلومات Information System Audit

وتتمثل في ذلك النشاط الذي يقوم به المراجع الداخلي في المنشآت التي تتبع نظم الحاسوب للتأكد من إكتمال هذه النظم ومأمونيتها ، وأيضاً الرقابة الداخلية في بيئة الحاسوب ، بالإضافة إلي الفعالية الفنية للنظم الإلكترونية . (2)

خامساً: مراجعة المهام الخاصة

هي المراجعة التي يكلف بها المراجع الداخلي من قبل الإدارة العليا للمؤسسة ، ويتم تنفيذها عند الطلب مثل دراسة كيفية زيادة رأس المال ، دراسة أسباب إنخفاض المبيعات داخل المؤسسة ومدى تناسب سعر البيع في المؤسسة مع المؤسسات المشابهة وقدرتها علي المنافسة ، ودراسة مدى ملائمة مرتبات العاملين مع الخدمات التي يقدمونها . وبعد القيام بالدراسة في الموضوع المحدد يرفع المراجع الداخلي تقريره للإدارة ، ومثل هذا النوع من المراجعة ليس له توقيت محدد .

تصنف أنواع المراجعة الداخلية من حيث الوظيفة إلي :

(1) المراجعة المستمرة يمكن تصنيفها إلي :

أ. المراجعة السابقة وتستخدم عند الرغبة في التحقق من جميع العمليات بشكل مستقل قبل الإنتهاء منها ، ويتم القيام بهذا الشكل من المراجعة عند تنظيم المراجعة الداخلية علي مستوي القسم ، مثل مراجعة النفقات ومراجعة حسابات الدائنين ومراجعة الرواتب .

ب. المراجعة اللاحقة فهي تختلف عن المستمرة من حيث توقيت القيام فقط إذ يقوم بها المراجع بعد الإنتهاء من العملية محل الفحص .

(2) المراجعة الدورية يقوم بها المراجع المستقل بشكل دوري لتحقيق الفحص الدوري للعمليات .

(1) د. متولي محمد الجمل ، ود. عبد المنعم محمد عبدالمنعم ، المراجعة الإطار النظري والمجال التطبيقي ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1980م) ، ص 93 .

(2) أ. رائد محمد عبدرية ، مرجع سابق ، ص 51 .

وتستنتج الدراسة أن إستخدام أي نوع من أنواع المراجعة الداخلية يعتمد علي الوضع التنظيمي للمراجعة الداخلية والأهداف المحددة لها ، فالمراجعة الداخلية لاتعمل في شكل قوالب جاهزة بل ينبغي أن تكون نوع التفاصيل بحسب الحاجة حتي تكون فعالة وقادرة علي خدمة الإدارة .

فعالية المراجعة الداخلية

تعريف وأهمية فعالية المراجعة الداخلية

الفعالية بصفة عامة وصفها المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين بأنها درجة تحقيق الأهداف الموضوعية ، أما فعالية المراجعة الداخلية فقد وصفها المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين بأنها درجة تحقيق الأهداف الموضوعية من قبل نشاط المراجعة الداخلية ، وعرفها بعض الباحثين بأنها قدرة المراجع الداخلي علي تحقيق النتيجة المرجوه المفترض الوصول إليها .

ويتضح للدارسة أن التعريفات السابقة للفعالية متناسقة وليس بينها تضارب ، وتدور جميعها حول إرتباط تعريف الفعالية بدرجة تحقيق الأهداف الموضوعية .

تتمثل أهمية فعالية المراجعة الداخلية أنها يمكن أن تحسن أربع عمليات هامة في المنشأة (التعليم – الدافع – الردع – عملية إدخال التحسينات) تعليم الأعضاء كيفية عملهم علي نحو أفضل ، المراجعة تؤدي إلي تحسين الأداء والكشف عن أوجه القصور ، تمنع سوء التصرف ، المراجعة الداخلية قد تزيد إحتمال أن تتم الأمور في نصابها الصحيح وأن ما يتم فعله هو الصحيح .

فعالية المراجعة الداخلية تعد مؤشراً لجودة الأداء ، وتمكن من الحكم علي ما إذا كانت أو لم تكن وظيفة المراجعة الداخلية يتم أداؤها بصورة مرضية . (1)

نتائج عدم فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية

يترتب علي عدم فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية عدة نتائج سلبية من أهمها عدم القدرة علي التخطيط الفعال ، عدم القدرة علي إتخاذ قرارات مالية فعالة ، فقد المصداقية أمام المؤسسات التمويلية والدائنين ، عدم كفاية المعلومات المتصلة بالأصول ، عدم القدرة علي الإعتماد علي بيان مالي في الماضي أو في الحاضر ، صعوبة إجراء الرقابة علي العمليات المالية ، إمكانية ظهور الإحتيال ، وقلة أو عدم الإمتثال للمتطلبات القانونية .

مؤشرات قياس فعالية وظيفة المراجعة الداخلية

توجد عدة مؤشرات منها

1. إمتثال وظيفة المراجعة الداخلية إلي المعايير الدولية المهنية لممارسة المراجعة الداخلية .
2. قدرة الوظيفة علي تلبية إحتياجات الجهات الخاضعة للمراجعة ، وتقاس بعدد الطلبات المقدمة من قبل الإدارة لإجراء مراجعات معينة .
3. رضا الجهات الخاضعة للمراجعة عن أعمال المراجعة الداخلية .

(1) د . زكريا عبود السيد ، مرجع سابق ، ص 348 .

4. مدي إقرار وتنفيذ توصيات المراجعة الداخلية ، وتقاس بعدد التوصيات المقبولة ، وعدد التوصيات المنفذة
5. قدرة الوظيفة علي تقييم أهداف وغايات الجهات الخاضعة للمراجعة وتوفير الإجراءات العلاجية في حالة عدم تحقيقها ، إنتقد هذا المؤشر لكونه مؤشراً واسعاً .
6. التحسينات نتيجة الوفر في التكلفة نتيجة التوصيات .
7. إعتدالمراجعة الخارجية علي المراجعة الداخلية .

العوامل المؤثرة علي فعالية وظيفة المراجعة الداخلية أولاً: إستقلال المراجع الداخلي

أوجبت معايير المراجعة الداخلية أن يكون المراجع الداخلي مستقلاً أثناء أداء عمله ، وإهتمت بذلك أيضاً المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الانتوساي) حيث طالبت في معيارها رقم (1) الصادر في 1977 م بضرورة أن تتمتع خدمات المراجعة الداخلية بأوفر قسط ممكن من الإستقلالية الوظيفية والتنظيمية ، وأشارت المعايير والتوجهات الدولية يمكن زيادة درجة إستقلالية المراجع الداخلي من خلال وجود إتصال وتفاعل مباشر مع المسئول الأول بالجهة ، تعيين وعزل وتعويض الرئيس بقرار من المسئول الأول ، وجود صلاحية للوصول إلي كافة المعلومات ،السجلات ، الملفات ، والموظفين ، عدم الإشتراك في أية أعمال تنفيذية ، تحديد نطاق المراجعة ، وتنفيذ العمليات ، والتقرير عن أي نتائج تم التوصل إليها بدون أي تدخل داخلي أو خارجي ، ورفع كافة التقاريرالفنية بنتائج المراجعة الداخلية إلي المسئول الأول .

وتستنتج الدراسة إستقلال المراجعة الداخلية يمثل حجر الزاوية في زيادة فعالية المراجعة الداخلية ، وهذا الإستقلال أمر لاخلاف عليه في جميع مجالات المراجعة ، سواء تمثل هذا الإستقلال في الجانب الشخصي أوبوضع الضمانات والأحكام القانونية اللازمة لتوفيره .

ثانياً: نطاق عمل المراجعة الداخلية

أدي المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية إلي التوسع في نطاق عمل وظيفة المراجعة الداخلية وزيادة المهام الملقاة علي عاتق المراجع الداخلي ، فلم يعد عملها قاصراً علي المراجعة المالية ومراجعة الإلتزام فحسب ، بل تعداها ليشمل أيضاً المراجعة التشغيلية ومراجعة عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة ، حيث تشير إحدى الدراسات إلي أن نطاق عمل المراجعة الداخلية يعد مؤشراً هاماً لفعالية وظيفة المراجعة الداخلية ، وأن المراجعة الداخلية الفعالة هي التي تتوسع من نطاق عملها ، ولاتركز فقط علي عمليات المراجعة المالية ومراجعة الإمتثال .

ويتضح للدارسة أن نطاق المراجعة الداخلية يعد مؤشراً هاماً للفعالية ويمكن أن يشمل تقديم خدمات إستشارية للإدارة ، مراجعة العقود والإتفاقيات المبرمة التي تكون الجهة طرفاً فيها ، تقييم مستوي إنجاز الأهداف الموضوعية ، وتحليل أسباب الإختلاف إن وجد ، وتحديد المخاطر التي قد تتعرض لها المنشأة .

ثالثاً: الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين

تؤكد معايير المراجعة الداخلية علي ضرورة توافر الكفاءة المهنية اللازمة في المراجع الداخلي ، ويجب علي مدير المراجعة الداخلية أن يتأكد من أن المراجعين الداخليين بصفة جماعية لديهم المعرفة ، والمهارة اللازمة للقيام بتنفيذ مهام المراجعة بشكل سليم ، حيث أن المسؤولية تقع علي عاتق إدارة المراجعة الداخلية ككل . ويتضمن تعريف المهنة العلمي المناسب ، والخبرة العلمية اللازمة ، والتدريب المستمر ، لضمان توفر المقدرة المعقولة علي تطبيق المعرفة والمهارة والخبرة والأسلوب المهني في تفهم مشاكل المراجعة وحلها ، والمعرفة ببرامج المراجعة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات .⁽¹⁾

وتستنتج الدراسة توافر الكفاءة المهنية لدي المراجعين الداخليين يزيد من فعالية وظيفة المراجعة الداخلية ويمكن قياس الكفاءة المهنية من خلال المؤهلات العلمية التي حصل عليها المراجع الداخلي ، الشهادة المهنية التي حصل عليها المراجع الداخلي ، الخبرة العلمية للمراجع الداخلي في مجال المراجعة الداخلية ، التطوير المهني المستمر للمراجع الداخلي ، المعرفة بطبيعة عمل الجهة الحكومية ، القدرة علي الإحتفاظ بعلاقات جيدة مع العاملين من خارج وحدة المراجعة الداخلية .

رابعاً: جودة أداء المراجعة الداخلية

يقصد بأداء المراجعة الداخلية طبيعة ومدى تنفيذ مهام وظيفة المراجعة الداخلية ، أما جودة أداء المراجعة الداخلية فيقصد بها تنفيذ مهام وظيفة المراجعة الداخلية بما يتفق مع المعايير الدولية المهنية لممارسة المراجعة الداخلية . وتتوقف جودة أداء المراجعة الداخلية علي إدارة وظيفة المراجعة الداخلية بشكل مناسب ، كفاية مدى ونطاق عمل المراجعة الداخلية ، تخطيط مهام المراجعة الداخلية بشكل جيد ، تنفيذ مهام المراجعة الداخلية بشكل سليم ، شمول وإكتمال وجودة تقارير المراجعة الداخلية ، متابعة تنفيذ توصيات المراجعة الداخلية ، وقبول الإدارة العليا لمستوي المخاطر المحددة من قبل المراجعة الداخلية . ويتضح للدراسة أن جودة المراجعة الداخلية تتحدد من خلال موضوعية وإستقلال المراجعين ، العناية المهنية ، ومن خلال كفاءة العمل المنجز ومدته .

خامساً: التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي

زادت أهمية العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في الآونة الأخيرة ، وأصبح لزاماً عليهما أن يتبادلا المعلومات فيما بينهما ، وأن ينسقا جهودهما ، وذلك لضمان التغطية اللازمة للأعمال ، وتلافي إزدواجية الجهود ، وتأكيداً لأهمية العلاقة فقد أصدرت العديد من المنظمات والهيئات المهنية الخاصة بمهنة المراجعة عدة معايير تهتم بمساعدة وإرشاد المراجع الخارجي عند إعتماده علي عمل المراجع الداخلي ، وتشير معايير المراجعة إلي أن فعالية التنسيق والتعاون مع المراجع الداخلي تزداد عندما تعقد الإجتماعات علي فترات مناسبة أثناء فترة المراجعة ، ويكون المراجع الخارجي بحاجة للإحاطة بتقارير المراجعة الداخلية

(1) د. زكريا عبدو السيد ، مرجع سابق 354-355 .

ذات الصلة ، ويكون لديه إمكانية للحصول عليها ، وأن يخطر بأية أمور هامة يكتشفها المراجع الداخلي من شأنها أن تؤثر علي عمل المراجع الخارجي ، وبصورة مماثلة يخطر المراجع الخارجي عادة المراجع الداخلي بأية أمور هامة يمكن أن تؤثر علي المراجعة الداخلية .

يتأثر عمل المراجع الخارجي من حيث نطاق العمل والمناطق التي يجب التركيز عليها بمدي إعماده علي عمل المراجعة الداخلية ، فكلما زاد الإعتقاد علي عمل المراجعة الداخلية يقل نطاق الفحص ويقل التركيز علي المناطق التي خضعت للفحص من جانب المراجعين الداخليين . (1)

العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

عملية تدقيق الحسابات تتم من خلال المراجعة الداخلية وأخري من خلال المراجعة الخارجية ، و يبدي المراجع الخارجي برأيه نحو مدي صدق القوائم المالية وعدالتها في التعبير عن ذلك ، أما المراجع الداخلي فيقوم بالتحقق من صحة البيانات المحاسبية ومدي الإلتزام بتطبيق السياسات والإجراءات والخطط الموضوعية ، بالإضافة إلي مراجعة الأنشطة للتحقيق من كفايتها وإعداد التقرير وتقديم التوصيات اللازمة للإدارة ، ومن مهام المراجع الداخلي مراجعة نظم المعلومات السائدة في التنظيم ، وبصفة خاصة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية ، فالمراجع الخارجي قبل أن يبدأ عملة في مراجعة عمليات المنشأة والتحقق من الموجودات والإلتزامات يقوم بفحص وأختبار مدى سلامة نظم الرقابة الداخلية بالمرشأة وبناء على نتائج الفحص يحدد كمية الإختبارات للعمليات وتحقيقها وفي هذا المجال يمكن للمراجع الخارجي أن يستعين بتقارير وتقييم المراجع الخارجي لنظم الرقابة الداخلية بالمنشأة وقيام المراجع الداخلي بفحص نظم الرقابة الداخلية ليعفي المراجع الخارجي عن مسئولية التأكد من سلامة الرقابة الداخلية بالمنشأة وهناك أوجه أخري يستطيع المراجع الخارجي فيها أن يستعين بأعمال المراجع الداخلي ويتم التعاون بينهما ، ولكن قبل أن يقرر المراجع ذلك عليه أن يتحقق من مدي كفاءة المراجع الداخلي وموظفيه ومدي خبرتهم وتأهيلهم ، وفحص أوراق العمل وتقارير المراجعة ، و يستفيد المراجع الداخلي من الخارجي وخبرة المراجع الخارجي أوسع لعملة منشآت كثيرة تمارس أنشطة متشابهة لما تقوم به المنشأة وبالتالي قد ينقل خبرات أفضل من منشآت كثيرة تمارس أنشطة متشابهة.(2)

وتلعب لجنة المراجعة دوراً هاماً في تدعيم إستقلال مراجع الحسابات الخارجي حيث تتكون هذه اللجنة من المديرين أو أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ، وتكون أداة الإتصال بين مجلس الإدارة ومراجع الحسابات الخارجي وتمثل لجنة المراجعة ومجلس الإدارة جانباً هاماً من بيئة الرقابة في أي منشأة . (3)

أوجه الإختلاف

(1) د. إبراهيم عبدالمجيد علي القليطي ، تأثير نوع المراجعة الداخلية علي العلاقة بين مصدر أنشطة المراجعة الداخلية وإعتماد المراجع الخارجي علي عمل المراجعة الداخلية – دراسة تجريبية (عين شمس : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الأول ، 2014 م) ، ص 403 .

(2) د. فتحي رزق السوافيري ، د.أحمد عبد المالك ، مرجع سابق ، ص 35 .

(3) د. محمد السيد سرايا ، د. شحاتة السيد شحاتة ، د. محمد إبراهيم راشد ، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة (الإسكندرية : دار التعليم الجامعي ، 2013 م) ، ص 120 .

1. الهدف الأساسي للمراجعة الداخلية هو التأكد من قوة أنظمة الرقابة الداخلية وفعالية تلك الأنظمة وما ينتج عنها من بيانات محاسبية ، إلا أن الهدف الأساسي للمراجعة الخارجية فيتمثل في إبداء الرأي الفني المحايد نحو قدرة تمثيل القوائم المالية المنشورة نتائج أداء الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي ، وإستناداً إلي اختلاف الهدف الرئيسي لكلاهما ، يختلف الأسلوب المستخدم في تحقيق هذا الهدف ، حيث يعتمد المراجع الداخلي علي أسلوب الفحص الحسابي للدفاتر والسجلات والمستندات والكشوف التحليلية والقوائم المالية وبصورة شاملة ، المراجع الخارجي فبالإضافة إلي هذا الفحص يقوم بطلب إيضاحات للعمل علي جمع أكبر أدلة إثبات تمكنه من الحكم علي صحة العمليات والأرصدة لدي الوحدة الإقتصادية .

2. اختلاف مدي استقلال المراجع الداخلي مقارنة نظيره المراجع الخارجي ، فالمراجع الداخلي يتمثل لتعليمات وأوامر الإدارة ، فهي تقوم بتعيينه ، وهو تابع لها ويتلقى منها الأوامر اليومية والإتجاه السائد هو تبعية قسم المراجعة الداخلية مباشرة للإدارة العليا بالمنشأة ، أما المراجع الخارجي فهو شخص محايد ويعتبر مستقلاً تماماً عن نفوذ إدارة الوحدة الإقتصادية محل الفحص ، وأنه في كثير من الحالات من يقوم بتعيين مراجع الحسابات وهو الجمعية العمومية للمساهمين لتوفير الاستقلالية الكاملة للمراجع الخارجي وإبداء رأيه نحو أداء الإدارة بصفة خاصة ، ويقل الفرق في درجة الإستقلال كلما كان موقع المراجع الداخلي في التنظيم قرب القمة في التنظيم .

3. تقدم نتائج أعمال المراجع الداخلي للمستويات الإدارية المختلفة في التنظيم فإن المراجع الخارجي يقدم تقاريره إلي الجمعية العمومية للمساهمين .

4. قيام المراجع الداخلي بعمله يكون داخل المنظمة ويتم علي مدار السنة وبدرجة تفصيل أكبر بينما بينما المراجع الخارجي يقوم بعمله وفحص و إختبار العمليات مرة واحدة وفي جزء من السنة المالية وعلي أساس إختباري بالعينة. (1)

5. يهتم المراجع الداخلي بصفة أساسية بالكشف عن الأخطاء والغش والتزوير ، بينما لاتتمثل هذه الأشياء ركناً جوهرياً في عمل المراجع الخارجي فهو يكتشفها بالصدفة أثناء القيام بالعمل العادي .

أوجه الشبهة

من حيث المصلحة المشتركة لكلا من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي التأكد من وجود نظام فعال للضبط الداخلي بقصد منع حدوث الأخطاء وأوجه التلاعب أو الحد منها ، أيضا كلاهما يهتم بالمراجعة المالية للعمليات التي تقوم بها المنشأة لذلك المصلحة المشتركة بينهما وجود نظام محاسبي ملائم يعمل علي توفير المعلومات لإعداد القوائم المالية .

(1) أبو بكر عبد الله مارن ، دور المراجعة الداخلية التكاملية مع المراجعة الخارجية وأثره في الأداء المالي الحكومي، (مؤتمر المراجعة الداخلية الأول بالسودان، 2008م)، ص 5 .

وتستنتج الدراسة أن علي الرغم من الإختلافات التي أوردناها بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية سواء من حيث الهدف أو درجة الإستقلال أو متطلبات ممارسة المهنة ،وعلي الرغم أيضا من درجة التشابه في ممارسة كليهما لعملية المراجعة من حيث الإعتماد علي نظام الضبط الداخلي فإن التكامل بينهما موجود بدرجة كبيرة فلا يعتبر المراجع الداخلي منافسا للمراجع الخارجي وأن الوحدات الإقتصادية في حاجة إلي مجهودات كلاهما ، ووجود المراجع الداخلي كأحد العاملين في المنشأة طوال الفترة الزمنية وعلي مدار العام كله يعطيه الفرصة للقيام بإجراء الفحوصات التحليلية ، ويجب علي المراجع الداخلي أن يتصف بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه ولكي يثق مستخدموا القوائم المالية في إستقلال المراجع الداخلي فإنه يجب عليه أن يتجنب جميع العلاقات والظروف التي تدعو إلي الشك في إستقلاله .

سادساً : دعم الإدارة العليا للمراجعين الداخليين

نصت المعايير الدولية علي العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية والإدارة العليا في أكثر من موضع فعلي سبيل المثال ، نص المعيار (1000) علي أن تكون الموافقة النهائية علي ميثاق المراجعة الداخلية الذي يحدد أغراض وسلطات ومسئوليات ونطاق نشاط المراجعة الداخلية من مسئولية الإدارة العليا ومجلس الإدارة ، وأن يقوم مدير المراجعة الداخلية بتبليغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة بخطة نشاط المراجعة الداخلية والإحتياجات من الموارد ، وأن يقوم مدير المراجعة الداخلية بصفة دورية بإبلاغ الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن غرض وسلطة ومسئولية وأداء نشاط المراجعة الداخلية وفقاً للخطة الموضوعة له . ويتضح للدراسة أن أهم العناصر التي تؤدي إلي زيادة دعم الإدارة العليا لوظيفة المراجعة الداخلية أداء العمل دون قيود أو تدخل ، قبول وتنفيذ توصيات المراجعة ، تخصيص موازنة مالية كافية ، توفير موارد بشرية مؤهلة وكافية وتحفيزها علي العمل ، وتأمين الوصول إلي الإدارات والأقسام المختلفة .

سابعاً : تخطيط أنشطة المراجعة الداخلية

يجب أن يقوم المراجع الداخلي بتخطيط عملية المراجعة وتحديد أهداف ونطاق عمل المراجع الداخلي ، الحصول علي معلومات تمثل الخلفية للأنشطة محل المراجعة ويجب أن تتم من خلال مجموعة من الخطوات وهي تحديد الموارد اللازمة لأداء المراجعة ، التواصل مع كافة الأطراف التي تحتاج أن تعرف معلومات حول عملية المراجعة الداخلية ، مقابلات مع الإدارة المسئولة وتلخيص نتائج المقابلات وإحتفاظ بها ضمن أوراق للعمل ، إجراء إستقصاء أو مسح في الموقع محل المراجعة ، ويجب أن يحدد مدير إدارة المراجعة الداخلية توقيت والكيفية ولمن سيتم تقديم تقارير إدارته وخطط إدارة المراجعة الداخلية وأي تعديلات تطرأ عليها يجب أن تتم عليها الموافقة في شكل مكتوب من جانب مدير إدارة المراجعة الداخلية وذلك قبل البدء في تنفيذ تلك الخطة. (1)

ثامناً: جودة تقارير المراجعة الداخلية

(1) د. زكريا عبدو السيد ، مرجع سابق ، ص ص 357- 358 .

يجب علي المراجع الداخلي ضرورة توصيل نتائج المراجعة التي قام بإجرائها ويجب إعداد تقرير في شكل مكتوب وموقعا وذلك بعد الانتهاء من عملية الفحص ، ومتابعة تنفيذ توصيات المراجعة الداخلية .

علاقة العوامل المؤثرة علي المراجعة الداخلية علي كفاءة الرقابة علي الموازنة العامة

1. إستقلال المراجع الداخلي

وهو واحد من أهم أركان نجاح مهنة المراجعة الداخلية وقيامها بمواجهة ظاهرة الفساد المالي ، والإستقلال من المتوقع يحقق كفاءة الرقابة علي الموازنة لإبتعادها عن أي نوع من أنواع الضغوط التي توجه إليها .

2. نطاق عمل المراجعة الداخلية

تقييد نطاق المراجعة الداخلية ، بوضع قيود ربما يؤثر سلباً علي كفاءة الرقابة علي الموازنة العامة ، وزيادة درجة تقييد نطاق المراجعة يهدد موضوعية الأداء .

3. جودة تقارير المراجعة الداخلية

من المتوقع أن تسهم جودة التقارير المراجعة الداخلية في زيادة كفاءة رقابة المراجعة علي الموازنة من خلال تقاريرمراجعة داخلية تتصف بإكتمال الإفصاح عن نتائج الرقابة ، وتعد كفاية وسلامة توصيات المراجعة الداخلية أحد عناصر شفافية تقاريرها .

4. تخطيط أنشطة المراجعة الداخلية

تعد من أبرز العوامل التي تركز عليها فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في الرقابة علي تنفيذ الموازنة ، وتخطيط المهام وتنفيذها بشكل صحيح قد يضمن حسن سير رقابة المراجعة الداخلية

5. الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين

توفر التأهيل العلمي والعملية المناسب والخبرة العملية ، والتدريب المستمر ، من المتوقع أن يساهم في توفر المقدرة المعقولة علي تطبيق المعرفة والخبرة والأسلوب المهني في الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

موضوعية المراجعة الداخلية

تعد الموضوعية أحدي المقومات الأساسية للأخلاقيات المهنة ، كما تعد إحددي قواعد أدب وسلوكيات مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة ، موضوعية المراجعة الداخلية تقوم علي :

1. القابلية للتحقق من خلال الأدلة والحقائق عند التعامل مع خاصية أو ظاهرة ما بعيداً عن سيطرة الخبرة والحكم الشخصي ، وتوفير القابلية للتحقق الثقة وتبرير الممارسة أو التصرف ، والقابلية للتحقق أساس الإجماع أو الإتفاق بشأن نتائج الحدث أو الظاهرة محل المراجعة ، فتحقيق الموضوعية علي خلاف الشخصية ، لاتعبر عن وجهة نظر شخصية ، وإنما تقوم علي أدلة وقرائن ، ولذا تلقي الإجماع أو الإتفاق عليها من شخص لآخر .

2. غياب التحيز عند التقدير والحكم يعني تحقيق الحيادية والعدالة ، والتحيز الذي يؤدي إلي غياب الموضوعية هو التحيز الموجه برغبات وتفضيلات وميول المراجع الداخلي ، والذي يختلف عن التحيز غير الموجه الناتج عن قصور كفاءة المراجع الداخلي المهنية .

يعتقد البعض بصعوبة الفصل بين الموضوعية والإستقلال لدرجة دفعت البعض للخلط بينهما ، وجاء بإرشادات الأخلاق المهنية الصادرة من مجلس معاييرالأخلاق الدولي والتي تناولت كل من الموضوعية والإستقلال في قاعدة واحدة ، تطلبت من خلالها أن يكون المراجع مباشراً وأميناً في أداء العمل المهني ، وأن يكون عادلاً ولايسمح بالمعاملة أو التحيز أو التأثير بأخرين بماينتهك الموضوعية ، وأن يحافظ علي إتجاه غير متحيز ، وأن يظهر أنه متحرر من أي مصالح يكون لها أثر فعلي علي أمانته وموضوعيته وإستقلاله .

أولاً: محددات موضوعية المراجعة الداخلية

طلبت معايير المراجعة تقييم مدي تحقق موضوعية المراجعة الداخلية لتقدير إمكانية الإعتماد علي عملها في مراجعة القوائم المالية ، تتطلب معيار المراجعة الدولي رقم (ISA610,2008) الصادر عن مجلس معايير المراجعة والتحقق الدولي (IAASB) ، من مراقب الحسابات تقييم موضوعية المراجعة الداخلية من خلال تقدير درجة إحتمال وجود مصالح للمراجع الداخلي تحول دون موضوعيته بشأن المناطق محل المراجعة ، والمستوي الذي يتلقي تقارير المراجعة الداخلية ، كما حدد معيار المراجعة رقم (65.AICPA) (1997) محددتين لتقييم موضوعية المراجعة الداخلية :

1. الجانب التنظيمي لوظيفة المراجعة الداخلية ، والذي يكشف عن تبعية وظيفة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي ، وبما يكشف عن مسار تقارير المراجعة الداخلية بالمنشأة ، وإمكانية إتصال مدير المراجعة الداخلية بلجنة المراجعة أو بمجلس الإدارة وأطراف الحوكمة الأخرى ، وتخفض موضوعية المراجعة الداخلية عندما ترفع تقارير المراجعة الداخلية للإدارة التنفيذية مقارنة بحالة رفعها للجنة المراجعة أو للإدارة العليا ممثلة في مجلس إدارتها ، وتعد علاقة المراجعة الداخلية بمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة أحد دعائم حوكمة الشركات .

2. السياسات الحاكمة لوظيفة المراجعة الداخلية والتي تختص بإقرار وضمان موضوعية المراجعين الداخليين فيمايتعلق بطبيعة ومناطق المراجعة ، فتشمل كيفية تحديد نطاق الإختبارات والفحص ، وكيفية تحديد إجراءات المراجعة الداخلية ، وكيفية إعداد التقرير ، وماهي إجراءات متابعتها ، ومن المتوقع أن ضمان تحقق الموضوعية يتطلب ألا يكون نطاق المراجعة الداخلية محكوماً بشروط أو قيود ، فضلاً عن عدم وجود مصالح تحول دون موضوعية المراجعة الداخلية ، كحالة قيام مراجع داخلي بمراجعة أعمال يقوم بأدائها أحد أقاربه ، أو سبق له أو لأحد أقاربه القيام بها ، أو من المتوقع أن يتولي هو أو أحد أقاربه أداؤها قريباً أوغير ذلك .(1)

(1) د. هشام فاروق الإبياري ، مدي إدراك مراقبي الحسابات لموضوعية المراجعة الداخلية ، وأثرها علي درجة الإعتماد علي المراجعة الداخلية في مراجعة القوائم المالية- دراسة تحليلية وتجريبية (طنطا: جامعة طنطا ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، المجلد الأول ، العدد الثالث ، 2013 م)، ص ص 24- 27

تستنتج الدراسة أن الموضوعية محدد قدرة المراجع الداخلي علي أداء دوره في تحقيق جودة التقرير المالي للمنشأة ، فبالموضوعية يرتفع إحتمال توصل المراجع الداخلي لأدلة كافية ومناسبة بشأن سلامة التقرير المالي من التحريفات ، وينخفض إحتمال توجه عمل المراجعة الداخلية بعيداً عن مناطق التحريفات في القوائم المالية ، وهي محدد هام علي إعتقاد المراجع الخارجي علي عمل المراجع الداخلي ، وأن هناك حاجة للوقوف علي محددات الموضوعية التي لم تلقي عناية الفكر المحاسبي وإهتمام المعايير المهنية .

و بالرغم من أهمية المراجعة الداخلية وتطورها بداية من المراجعة التقليدية ووصلا إلي المراجعة الحديثة إلا أن هناك صعوبات تواجه المراجعة الداخلية علي القطاع الخاص والحكومي منها عدم التأيد التام من قبل الإدارة العليا ، عدم الوعي بأهمية دور المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف المنشأة ، الاعتقاد بأنها شرطي أوجاسوس الإدارة العليا والنظر إلي ملاحظات المراجعة كانتقادات شخصية ، ومن عوامل نجاح المراجعة الداخلية الدعم والتأيد من الإدارة العليا ، الوعي بأهمية المراجعة الداخلية عند المسؤولين ، الإختيار الجيد للمراجعين الداخليين المؤهلين والتدريب المناسب بشكل دوري ، الإستقلال التام للمراجع الداخلي ، اهتمام الجامعات السودانية بمهنة المراجعة الداخلية وتدريبها ك منهج مستقل ، الإهتمام الإعلامي وإصدار النشرات الخاصة بالمراجعة الداخلية .

الاتجاهات الحديثة في وظيفة المراجعة الداخلية

تلعب وظيفة المراجعة الداخلية دوراً هاماً في مساعدة الإدارة وتسهيل مهمتها في الرقابة ومتابعة الأداء وفي قياس نجاحها في الحفاظ علي أصول المنشأة وتحقيق الأهداف الموضوعية ، حيث تمد الإدارة العليا بالمعلومات الضرورية التي تساعد في إتخاذ القرارات من ناحية ، وإمدادها بالمعلومات عن مدي كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة من ناحية أخرى . (1)

1. العلاقة بين إدارة الجودة الشاملة والمراجعة الداخلية

أولاً: مفهوم إدارة الجودة الشاملة

بدأ إستخدام مطلق الرقابة علي الجودة في الولايات المتحدة الأمريكية في نهاية الخمسينات ، ثم تطور هذا المفهوم عبر الزمن ، ففي البداية كان مفهوم رقابة الجودة موجهاً نحو تخفيض نسبة التالف الذي يتم إكتشافه بعد إنتهاء العملية الإنتاجية ، ثم تطور هذا المفهوم ليشمل إكتشاف التالف بمجرد حدوثه ، وكانت تلك المرحلة بمثابة الميلاد الحقيقي لرقابة الجودة .

(1) د. فوزي محمد هيكال ، إطار مقترح لتطوير وظيفة المراجعة الداخلية بهدف ترشيد مستوي الإفصاح الإختياري في شركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية – دراسة ميدانية ، (القاهرة: جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة المحاسبة المصرية ، العدد الثالث، 2012 م) ، ص 559 .

ويقصد بمفهوم إدارة الجودة الشاملة مجموعة من الأفكار والأساليب التي تتضمن جميع جوانب العمل داخل المنشأة بما يحقق التطوير والتحسين المستمر في مستويات الجودة لكافة المنتجات والعمليات ، الأمر الذي ينتج عنه تحقيق رضا العملاء وزيادة الإنتاجية ومن ثم تدعيم الأداء التنافسي للمنشأة . (1)

ثانياً : إدارة الجودة الشاملة وتنفيذ وظائف المراجعة الداخلية

هناك علاقة وثيقة بين إدارة الجودة الشاملة والمراجعة الداخلية ، وقد أدى إختلاف دور ومستويات المراجعة الداخلية نتيجة تطبيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة إلى إبتعاد المراجعة الداخلية عن وظيفة المراجعة المالية ، ومراجعة مدي الإلتزام بنظم الرقابة الداخلية نتيجة التركيز علي مراجعة نظم الجودة ، أي أن مراجعة نظم الجودة أصبحت تمثل الأولوية الأولى في حين أن المسئوليات المالية السابقة أصبحت ذات أهمية ثانوية . وتطلبت الأهداف الجديدة والنطاق الواسع لوظيفة المراجعة الداخلية في ظل تطبيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة تغيير كبير في مهارات المراجع الداخلي وفي الإحتياجات التدريبية والتعليم المهني ، حيث يجب علي المراجع الداخلي أن يتعلم النواحي النظرية لإدارة الجودة الشاملة ، وتعلم طرق الرقابة الإحصائية علي الجودة والتي تساعد في رقابة وتحسين الجودة الشاملة وذلك بتحديد وقياس وتقييم مشاكل الجودة قبل أن تؤثر عكسياً علي عمليات المنشأة .

وفي ظل إدارة الجودة الشاملة تقوم المراجعة الداخلية بأداء وظائفها بالإسلوب التعاوني والمشاركة بدلاً من الإسلوب الإستقلالي ، ففي العديد من المنشآت يقوم المراجع الداخلي بالإشتراك مع إدارة الإنتاج بإجراء مراجعة الجودة ، وذلك عن طريق إشراف المراجع الداخلي علي مراجعة الجودة التي يؤديها أفراد أقسام الإنتاج ويتطلب ذلك مهارات إتصال وقيادة من المراجع الداخلي . (2)

وتستنتج الدراسة أن المراجعة الداخلية من خلال قيامها بتقييم كافة أنشطة المنشأة المالية وغير المالية تعمل علي تحقيق مفهوم الجودة الشاملة ، وتحقيق الأهداف الكلية للمنشأة بجودة عالية .

2. العلاقة بين الأيزو (ISO) والمراجعة الداخلية

حدثت العديد من التطورات في بيئة الأعمال الأمر الذي أدى إلي المزيد من المتطلبات من المراجعة الداخلية حيث أصبح هناك ضرورة للإلتزام بالمعايير والمواصفات القياسية ISO رقم 9000 للجودة ، والمواصفات القياسية رقم 14000 للإدارة البيئية وهو الأمر الذي يشير إلي زيادة دور المراجعة الداخلية في كافة التغييرات التي تحدث داخل المنشأة .

ورغم عدم وجود إشتراك مباشر من المراجع الداخلي حتي الآن في معايير الجودة ، حيث أن المواصفات ومعايير الجودة هو مسئولية وظيفة تأكيد الجودة بالشركة إلا أنه يجب علي المراجع الداخلي الإلمام بمتطلبات معايير الجودة وتوثيقها ، حيث يلعب المراجع الداخلي دوراً هاماً بإعطاء درجة من الإستقلالية لمعايير الجودة داخل الشركة .

(1) د. عبدالفتاح محمد الصحن ، د. محمد السيد سرايا ، د. شحاته السيد شحاته ، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة** ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2006 م) ، ص 150 .

(2) د. عبدالفتاح محمد الصحن ، د. محمد السيد سرايا ، د. شحاته السيد شحاته ، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة** ، مرجع سابق ، ص 151 .

ومن ناحية أخرى يمكن للمراجع الداخلي أن يساعد شركته في إجراء فحص خارجي رسمي لنظم الجودة وذلك من خلال دورهم في إدارة عملية الفحص وإعطاء مقترحات حول كيفية تحسين هذه العملية ، ونطاق عمل المراجعة الداخلية إمتد ليشمل علي مراجعة مدي إلتزام الشركة بالموصفات والشروط اللازمة لحصولها علي شهادة الجودة العالمية ISO وإعداد تقرير بنتائج هذه المراجعة وتوصيله إلي الإدارة لإتخاذ الإجراءات اللازمة للمحافظة علي تطبيق متطلبات الجودة العالمية وتستننتج الدارسة أن في بيئة الأعمال أصبح مطلوباً من كل منشأة الحصول علي شهادة الأيزو ، ويتطلب ذلك إمتداد نطاق المراجعة الداخلية ليشتمل علي مراجعة الجودة للتأكد من الإلتزامات بمتطلبات ومواصفات الجودة العالمية .

3. مواصفات المراجعة البيئية

تتضمن مواصفات المراجعة البيئية علي تطبيق ثلاثة معايير هي :

1. المعيار رقم ISO 14010 والذي يهدف لوضع الأساسيات والإرشادات العامة للمراجعة البيئية .
2. المعيار رقم ISO 14011 قد ركز هذا المعيار علي إجراءات المراجعة البيئية ذاتها .
3. المعيار رقم ISO 14012 وقد ركز هذا المعيار علي مؤهلات الأفراد الذين ينفذوا إجراءات المراجعة البيئية ذاتها .

عند مراجعة نظام الإدارة البيئي يجب مراعاة مايلي :

1. يجب أن يتم فحص الإدارة البيئي وأن تتم عملية الجدولة بناء علي مجموعة من العوامل أهمها أهمية النشاط من الناحية البيئية ونتائج عملية المراجعة السابقة .
2. يجب أن تكون عملية المراجعة عملية شاملة تغطي جميع جوانب المعايير علي أن يكتب في النهاية تقريراً يقدم للإدارة العليا للاستفادة منه في مراجعات الإدارة .
3. يجب أن تتم عملية المراجعة عن طريق أفراد إدارة المراجعة الداخلية ، وأن تتوفر لديهم الحيادية والفعالية في الأداء .

يجب أن نوضح أنه عند مراجعة نظام الإدارة البيئي يتم إعداد تقريراً بنتائج المراجعة يتم رفعه للإدارة العليا بحيث يشير إلي الأداء البيئي ومدي التحسن في هذا الأداء ، وتتم عملية المراجعة عادة بناءً علي توجيهات من الإدارة العليا .

وتستننتج الدارسة أن نطاق عمل المراجعة الداخلية أمتد ليشتمل علي مراجعة نظم الإدارة للمحافظة علي البيئة وتقييم الأداء البيئي للمنشأة .

المبحث الثاني معايير المراجعة الداخلية

المبادئ العامة للمراجعة الداخلية

لتحقيق الإعتراف بمهنة المراجعة ورفع شأنها أصدر معهد المراجعين الداخليين الأمريكي قائمة ملخص بالمبادئ العامة للمراجعة الداخلية التي ساعدت علي تحديد أهداف المراجعة الداخلية ووضوح مسئوليات المراجع الداخلي وواجباته .ملخص للمبادئ العامة للمراجعة الداخلية: (1)

الإستقلال	100
المركز التنظيمي	110
الموضوعية	120
الكفاءة المهنية	200
الجهاز الوظيفي	210
التعليم والمهارات	220
الإشراف	230
الإستجابة لمعيار العمل الميداني	240
التعليم ، التدريب ، المهارات	250
العلاقات الإنسانية والتوصيل	260
التعليم المستمر	270
العناية المهنية	280
مجال العمل	300
ترابط المعلومات ومدى صحتها	310
التمشي مع السياسات والخطط والإجراءات والقوانين واللوائح	320
حماية الأصول	330
الإستخدام الإقتصادي للموارد	340
تحقيق أهداف التشغيل والبرامج	350
تنفيذ العمل المبدئي	400
التخطيط للمراجعة	410
فحص وتقويم المعلومات	420

Institute of Internal Audit (IIA) , Statement for the Professional Practies on Internal Auditing, (Altaminte Springs (1)
 ,fla) 1980 ,pp3-4 .

430	توصيل المعلومات
440	التتبع
500	إدارة قسم المراجعة الداخلية
510	الأغراض ، السلطة ، المسؤولية
520	التخطيط
530	السياسات والإجراءات
540	إدارة الأفراد والتطوير
550	العلاقة مع المراجع الخارجي
560	ضمان جودة

نشأة المعايير

نشأت المعايير المحاسبية في فترة الثلاثينيات من القرن الماضي عندما ساد العالم الكساد العالمي والذي نتج عنه إفلاس كثير من الشركات لحاجتها إلى الإقتراض من المؤسسات المالية للمحافظة على أسعار الأسهم . في عامي 1933م و 1934م أعطى الكونجرس الأمريكي تفويضا للجنة تبادل الأوراق المالية والبورصات سلطة إصدار واختيار المعايير المحاسبية ، وكانت الولايات المتحدة الأمريكية رائدة في مجال تطوير المعايير المحاسبية ومازالت تلعب دوراً كبيراً في ذلك . كما ساهمت بريطانيا ومجمع المحاسبين القانونيين مساهمة فعالة ثم تبعتهم كندا . كانت بداية الاهتمام بالمعايير المحاسبية في الثلاثينيات من القرن الماضي إلا أن الصياغة الرسمية والالتزام بها بدأ عام 1963م في أمريكا وبريطانيا وبدأت صياغة المعايير في كندا وأستراليا أواخر الستينيات ، وفي عام 1973م تم تأسيس لجنة قواعد المحاسبة الدولية في أمريكا ، وكانت المملكة العربية السعودية أولى الدول العربية التي قامت بإصدار المعايير ثم تلتها مصر فالكويت ، وفي السودان تم تشكيل مجلس مناقشة إصدار معايير محاسبية سودانية في مارس 1985م ، وشكلت لجنة المحاسبين القانونيين في عام 1988م وإصدرت معايير محاسبية سودانية ملزمة لكافة الشركات والمؤسسات المالية بالسودان من تاريخ إقرارها . أما معايير المحاسبة والمراجعة للمؤسسات الإسلامية في البلدان الإسلامية بدأ التفكير فيها وطبقت في يناير عام 1988م وأصبحت ملزمة لكل المؤسسات المالية والمصارف.⁽¹⁾

ويتكون الإطار العام لمعايير المراجعة الداخلية التي وضعها معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية عام 1978م والتي تم تعديلها عام 1993م من خمسة معايير عامة ، تم تبويبها في خمسة

(1) د. مصطفى نجم البشاري، مدخل إلى معايير المحاسبة (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2007 م) ، ص3.

مجموعات تتضمن 25 معياراً فرعياً ، والمعايير الجديدة التي أصدرها معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية في عام 2003 م والتي أصبحت نافذة إعتباراً من 2004 م. (1)

أهداف المعايير

هناك عدد من الأهداف منها :

1. الخطط العريضة للمبادئ الأساسية لممارسة المراجعة الداخلية .
2. وضع إطار عام لإيجاد وتعزيز مدي أنشطة المراجعة الداخلية .
3. وضع الأساس لقياس أداء المراجعة الداخلية . (2)

وتستنتج الدراسة أن توافر المعايير يعتبر من المقومات الأساسية التي ينبغي توافرها لأي عمل مهني متطور ناجح ولتنفيذ أعمال المراجعة الداخلية في بيئات متعددة الأشكال داخل المنشآت والتي تختلف في الهدف والحجم والهيكل ، والمعايير تقلل من الإجهادات في استخدام طرق المحاسبة .

أهمية معايير المراجعة الداخلية

هناك تنوع في عمل المراجعين الداخليين في المنشآت من حيث حجمها وهيكلها التنظيمي ، وغرضها ، وشكلها القانوني ، ويعتبر قسم المراجعة الداخلية جزء لا يتجزأ من المنشأة بموجب سياسات الإدارة العليا ومجلس الإدارة ، ويلقي علي عاتق المراجعين الداخليين مهام متنوعة عن مراجعة داخلية وعمليات إستشارية وتنظيمية وإدارية ومالية متنوعة ، ونتيجة لهذا التنوع في الأعمال التي يقوم بها قسم المراجعة الداخلية في المنشآت المختلفة ، يواجه المراجعين الداخليين تحديات مهنية كثيرة ، ويساعد وجود معايير مهنية للمراجعة الداخلية وتوقعات الإدارة بتوفير إرشادات للإدارة لقياس وتقويم عمل المراجعين الداخليين ، كما أنها توفر للمراجعين الداخليين وسيلة إسترشادية لقياس أداء الأعمال الموكلة إليهم .

يتطلب وضع معايير مهنية متنسقة للمراجعة الداخلية ضرورة أن تبني علي أساس إطار عام واضح يحدد المبادئ الأساسية التي تحكم مهنة المراجعة الداخلية ويمكن أن يساعد هذا الإطار كل من إدارة المنشأة والمراجعين الداخليين في إضافة قيمة لعمليات المنشأة وتحسينها .

يقصد بالإطار العام ذلك النظام المتكامل من الأهداف والمفاهيم التي ترتبط بها والتي يمكن أن تؤدي إلي معايير متنسقة ، ويصف هذا الإطار المتكامل طبيعة ووظيفة وحدود نطاق المراجعة الداخلية ، وترجع أهمية وجود مثل هذا الإطار العام إلي ضرورة وجود معايير تحكم الممارسة العملية لمهنة المراجعة الداخلية ، ولتكون هذه المعايير مفيدة وتحقق الغرض منها ، فإنها يجب أن تبني علي أساس هيكل واضح من الأهداف والمبادئ العامة والمفاهيم التي ترتبط بها . (3)

(1) د. أسامة بن فهد الحيزان ، تطوير أداء وظيفة المراجعة الداخلية لتفعيل متطلبات الحوكمة – دراسة تطبيقية علي الشركات المساهمة السعودية (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، العدد السابعون ، الجزء الأول، 2008 م) ص 298

(2) أ. راند محمد عبدرية ، المراجعة الداخلية (عمان : دار الجنادرية ، 2010 م) ص 53.

(3) د. عطية صلاح سلطان ، دور لجان المراجعة في دعم حوكمة الشركات لأغراض إستمرار المنشأة (جامعة الدول العربية ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المؤتمر العربي الأول ، 2005م) ص 204.

معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية

يشير مجمع المراجعين الداخلين الأمريكي (IIA) إلي أن المعايير تمثل المقاييس التي يقاس بها عمل المراجع الداخلي من حيث جودته، والأهداف المطلوب تحقيقها من قيامه بعمله، قام المجمع بحصر معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية في خمسة معايير رئيسية و ساهمت هذه المعايير في بلورة أهداف المراجعة الداخلية ووضع الخطوط العريضة لمسئوليات وواجبات المراجع الداخلي وموقفه التنظيمي وكفاءته المهنية ونطاق عمله وهي:

المجموعة الأولى: الاستقلال : Independence

وتشتمل هذه المعايير علي عدد من المعايير الفرعية :

1. الاستقلال

أن يكون المراجع بعيداً عن تأثير الجهة التي يقوم بمراجعة أعمالها فيوفر له الإستقلال التام عنها ولا يكون لها تأثير عليه ويرى معهد المراجعين الداخليين أن إستقلال المراجع الداخلي يقوم علي دعامتين هما المركز التنظيمي للمراجع الداخلي بحيث يكون لمدير قسم المراجعة الداخلية خط إتصال مباشر مع مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة، والموضوعية بحيث يكون المراجع الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها . وإستقلال المراجع الداخلي واحد من أهم أركان نجاح مهنة المراجعة الداخلية وقيامها بمواجهة ظاهرة الفساد المالي، والواقع العملي يبين عدم إكتمال الركن الهام بالكيفية التي تمكن المراجع الداخلي من أداء واجباته ومسئولياته إما بسبب عدم إدراك إدارات بعض المنشآت لأهمية وطبيعة ونشاط المراجعة الداخلية ، أو بسبب وجود العديد من الدول التي تعاني من عدم وجود منظمات مهنية تشرف علي تنظيم مهنة المراجعة الداخلية وتتولي إصدار معايير الأداء المهني،⁽¹⁾ التي توجه وترشد أعضاء المهنة إلي أنسب سبل الأداء المهني، أو بسبب عدم توافر الكفاءات المهنية المناسبة للقيام بأنشطة المراجعة الداخلية وعدم التأهيل الكافي لأعضاء مهنة المراجعة الداخلية، أو بسبب تبعية المراجعة الداخلية تنظيمياً إلي بعض المستويات الإدارية دون مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة.⁽²⁾

2. الوضع التنظيمي

يجب أن يحظى المراجع الداخلي بمكانة مناسبة في المنشأة بالقدر الذي يكفي لتنفيذ المهام والمسئوليات التي يكلف بها ، ويؤدي عدم توفير المكانة المناسبة للمراجع الداخلي في المنشأة إلي سلبيات لا يستهان بآثارها نتيجة لفقدان الإتصال المباشر له بالمستويات الإدارية العليا من ناحية ، وإحتمال عدم تعاون وإستهانة مديرو الأقسام الأخرى في المنشأة ، لذلك تضمنت المعايير ما يؤكد علي ضرورة دعم وتأييد المنشأة له

(1) أسامة علي ميلاد أبو راوي ، دور المراجعة الداخلية في تدعيم حكومة الشركات ، (حوان : جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، العدد الرابع – الجزء الثاني 2011 م) ، ص 50 .

(2) د. خالد محمد عبد المنعم لبيب ، نحو إطار متكامل لضوابط كفاءة أداء مهنة المراجعة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في قطاع الأعمال ، (مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، العدد الأول ، 2003م) ، ص 181 .

حتى يستطيع القيام بأعماله بدرجة عالية من الإستقلال والحرية ، و يجب أن يكون مدير المراجعة الداخلية مسئولاً أمام شخص له من السلطة في المنشأة بما يسمح بحياد المراجعة الداخلية وتغطيتها في عملها لقطاع كبير من المجالات المراجعة مع وجود تقدير مناسب لتقاريرها و إتخاذ القرارات المناسبة بناءً علي توصياتها (1).

3. الموضوعية: Objectivity

أن يكون المراجع الداخلي موضوعياً عند أدائه لوظيفة المراجعة الداخلية وتعتبر الموضوعية أمراً ذهنياً يجب أن يتحقق لدي المراجع الداخلي أثناء أداءه لعمله ، الايجل نفسه في وضع يجعله غير قادر علي إبداء رأي موضوعي ،ويجب أن يتفادى المراجع الداخلي أداء أي مهام تشغيلية حيث أن أدائها سيجعل موضوعيته غير متوفرة . (2)

المجموعة الثانية: المعايير الحرفية المهنية لإدارة المراجعة الداخلية

وتحتوي هذه المعايير علي عدد من المعايير الفرعية وهي:

1. يجب أن يتم أداء المراجعة الداخلية بحرفية وبعناية مهنية ، وأن توفر إدارة المراجعة الداخلية تأكيد بأن التقنية المهنية والخلفية التعليمية للمراجعين الداخليين في مستوي مقبول ومناسب لأداء مهامهم .
2. يجب أن تمتلك أوتسعي إدارة المراجعة الداخلية للحصول علي الخبرة والمهارات والنظم المطلوبة لأداء مسؤوليات ومهام عملية المراجعة ، وأن تعطي إدارة المراجعة الداخلية درجة من التأكيد المناسب حول مدي ملائمة الإشراف علي كافة أعمال المراجعة الداخلية التي تم أدائها .
3. المراجعين الداخليين يجب أن يلتزموا بالمعايير المهنية للأداء بالإضافة إلي دستور أخلاقيات المهنة الصادر عن معهد المراجعين الداخليين والذي يشتمل علي مجموعة من القيم الأخلاقية مثل الأمانة ، الموضوعية ، الولاء ، ويجب أن يمتلكوا من الخبرة والمهارات اللازمة لأداء مهام المراجعة الداخلية .
4. يجب أن يكون للمراجعين الداخليين المهارة في التعامل والاتصال بالآخرين بشكل فعال حيث يجب أن يكون لديهم المقدرة علي فهم العلاقات البشرية والحفاظ علي علاقات مرضية مع الأفراد اللذين تتم مراجعتهم ، وأن يحافظوا علي الكفاءة المهنية من خلال التعليم المستمر ، وأن يبذل العناية المهنية الكافية والملائمة عند أداءهم لمهام المراجعة الداخلية .

المجموعة الثالثة : معايير نطاق العمل (الفحص الميداني) Scoop of Work

وتشتمل علي :

1. نطاق عمل المراجع الداخلي :

(1) د. ثناء علي القباني ، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2006م) ، ص39

(2) د. منصور أحمد البديوي ، د. شحاته السيد شحاته ، الإتجاهات الحديثة في المراجعة (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2002م-2003م) . ص120.

حيث أشار هذا المعيار إلي ضرورة أن يشتمل نطاق عمل المراجع الداخلي علي فحص وتقييم مدي دقة وفعالية نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة ودرجة جودة الأداء في تنفيذ المهام المطلوبة وأن الهدف الأساسي للمراجع الداخلي هوالتأكد من دقة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية .

2. القابلية للإعتماد علي المعلومات :

يجب أن يتأكد المراجع الداخلي من نزاهة ل لإعتماد علي المعلومات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة في قياس وتصنيف والتقرير عن هذه المعلومات وقد ألزم هذا المعيار المراجع الداخلي بضرورة فحص وتقييم نظاما للمعلومات للتأكد من السجلات المالية والتشغيلية وكذلك التقارير التي تحتوي علي معلومات كاملة ودقيقة ومفيدة والرقابة علي عملية إمسك الدفاتر .⁽¹⁾

3. الالتزام بالقوانين واللوائح والحماية المادية للأصول :

يجب أن يتأكد المراجع الداخلي من أن الأنظمة الموجودة في المنشأة تلتزم بالسياسات والخطط والإجراءات والقواعد ذات التأثير الهام علي عمليات المنشأة وذلك للتأكد من أن المنشأة ملتزمة أم لابتتفيذ السياسات والخطط والإجراءات والقواعد الموضوعه ، وأن يتحقق من وسائل الحماية المادية للأصول والتأكد من الوجود الفعلي لها .

4. الاستخدام الفعال والاقتصادي للموارد :

يجب أن يقيم المراجع الداخلي مدي الفعالية ا لإقتصادية في توظيف الموارد وأن يتأكد من وجود معايير تشغيلية لقياس الإستخدام الفعال والإقتصادي وأن أي انحرافات عن المعايير يتم تحديدها وتحليلها وتوصيلها للأفراد المسؤولين لإتخاذ الإجراءات التصحيحية .

5. وضع أهداف للعمليات التشغيلية والبرامج :

يجب أن يقوم المرجع الداخلي بفحص العمليات التشغيلية والبرامج وذلك للتأكد من أن النتائج تتفق مع الأهداف الموضوعه ، وللتأكد من أنه تم تنفيذها وفقا لماهو مخطط له .

المجموعة الرابعة : معايير أداء وظيفة المراجعة الداخلية وتشتمل علي

1. تخطيط المراجعة الداخلية

يجب أن يقوم المراجع الداخلي بتخطيط عملية المراجعة وتحديد أهداف ونطاق عمل المراجع الداخلي ، الحصول علي معلومات تمثل الخلفية للأنشطة محل المراجعة ويجب أن تتم من خلال مجموعة من الخطوات وهي تحديد الموارد اللازمة لأداء المراجعة ، التواصل مع كافة الأطراف التي تحتاج أن تعرف معلومات حول عملية المراجعة الداخلية ، مقابلات مع الإدارة المسؤولة وتلخيص نتائج المقابلات وا لإحتفاظ بها ضمن أوراق للعمل ، إجراء إستقصاء أو مسح في الموقع محل المراجعة ، ويجب أن يحدد مدير إدارة المراجعة الداخلية توقيت والكيفية ولمن سيتم تقديم تقارير إدارته وخطط إدارة المراجعة الداخلية وأي تعديلات

(1) د. عبدالوهاب نصر علي ، د. شحاتة السيد شحاتة ، الرقابة والمراجعة الحديثة ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2005م – 2006م) ، ص503

تطراً عليها يجب أن تتم عليها الموافقة في شكل مكتوب من جانب مدير إدارة المراجعة الداخلية وذلك قبل البدء في تنفيذ تلك الخطة .

2. فحص وتقييم المعلومات

وألزم هذا المعيار المراجع الداخلي بضرورة جمع ، تحليل ، تفسير ، وتوثيق المعلومات وذلك لتدعيم نتائج عملية المراجعة .

3. توصيل نتائج المراجعة الداخلية

يجب علي المراجع الداخلي ضرورة توصيل نتائج المراجعة التي قام بإجرائها ويجب إعداد تقرير في شكل مكتوب وموقعا وذلك بعد الانتهاء من عملية الفحص.

4. المتابعة :

يجب أن يتابع المراجع الداخلي عملية المراجعة الداخلية بعد إعداد تقريره النهائي عنها وذلك للتأكد من أن النتائج والتوصيات التي أقرتها تم إتخاذ إجراءات مناسبة إتجاهها.⁽¹⁾

المجموعة الخامسة : معايير إدارة قسم المراجعة الداخلية

يجب أن يدير مدير إدارة المراجعة الداخلية إدارته بشكل فعال ، وألزمه المعيار بضرورة أن يحقق عمل إدارته الأهداف والمستويات التي وافقت وترغب فيها الإدارة ، الإستخدام الكفاء والفعال للموارد الإقتصادية الخاصة بإدارته ، وعمل إدارة المراجعة الداخلية يتفق مع المعايير المهنية للمراجعة الداخلية وتشتمل علي المعايير الفرعية وهي :

1. يجب أن يكون لمدير إدارة المراجعة الداخلية نظاماً أساسياً وقائمة بالأهداف والسلطات والمسئوليات لإدارته ، وأن يضع خطط لإدارته لتمكينها من تنفيذ المسئوليات الخاصة بها .
2. يجب علي مدير إدارة المراجعة الداخلية أن يضع سياسات وإجراءات لإرشاد فريق عمل المراجعة لأداء عملهم وأن تتناسب هذه السياسات مع حجم وهيكل إدارته ، وأن يلتزم بوضع برنامج لإختيار وتطوير الموارد البشرية لإدارته والذي يشمل وضع وصف للعمل لكل مستوي من مستويات إدارته ، إختيار الأفراد ذوي الكفاءة والتأهيل المناسبين ، تدريب وتوفير فرص مناسبة للتعليم المستمر ، تقييم أداء أفراد إدارته علي الأقل مرة سنويا ، وإعطاء النصح والإرشاد للمراجعين الداخليين .
3. يجب أن يسعى مدير إدارة المراجعة الداخلية لأحدث نوع من التعاون والتنسيق بين م جهودات كلا من المراجعين الداخليين والخارجيين وذلك لتحقيق تغطية مناسبة لعملية المراجعة وتقليل الإزدواجية.
4. ضرورة قيام إدارة المراجعة الداخلية بوضع برنامج لتأكيد الجودة وذلك لتقييم فعالية عمليات المراجعة الداخلية وذلك لإعطاء تأكيد معقول بأن أداء المراجعة الداخلية متفق مع المعايير المهنية والنظام الأساسي.

(1) د. عبد الوهاب نصر علي ، مرجع سابق ، ص509 .

وتستنتج الدراسة أن حياد واستقلالية المراجع الداخلي حياد واستقلال نسبي فالمراجع الداخلي موظف يعمل داخل المنشأة ويلتزم بتنظيمها وقواعدها ويخضع لإدارتها التي ترأسه ، وحتى يتمكن من الاستقلالية الكاملة يجب أن ألا تكون للمراجع الداخلي أي سلطة أو مسئولية عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها ويتبع لسلطة أعلى من إدارة المنشأة ، يكون ملماً بالتطورات في معايير المراجعة الداخلية وإجراءاتها وتقنياتها وأن يحقق التعليم المستمر من خلال العضوية في المعاهد والجمعيات المهنية والمؤتمرات العلمية.

معايير المراجعة الحكومية الحديثة

في سبيل تحقيق المستويات الحديثة للمراجعة الحكومية الفعالة ظهرت بداية السبعينات معايير متخصصة للمراجعة الداخلية في القطاع الحكومي عدلت بعد ذلك سنة 1981م هذا بالإضافة إلي المعايير العامة للمراجعة ، وجاءت هذه المعايير متخصصة في المجال الحكومي ومتفقة مع طبيعة العمل داخل الوحدات والأجهزة الحكومية وأهدافها ، وتطبق هذه المعايير علي عمليات المراجعة الخاصة بالأجهزة والتنظيمات والوظائف والأنشطة والبرامج الحكومية سواء تمت هذه المراجعة داخل الوحدات الحكومية أو عن طريق أجهزة رقابة خارجية ، ووضعت هذه المعايير لتغطي المستويات السابقة وتحقق أهدافها حيث تضمنت المعايير التالية :

1. معايير عامة

تتناول ضرورة تحديد المدى الكامل للمراجعة بالنسبة لأي نشاط أوبرنا مج أوظيفة حكومية من حيث فحص العمليات المالية وعناصر الكفاءة والفعالية .⁽¹⁾

2. معايير الفحص والتقييم

حيث تختص هذه المعايير بفحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية ومدى إمكانية الاعتماد عليها لتقييم نتائج البرامج والأنشطة أو الوظائف الحكومية كذلك فحص وتقييم إدارات وأقسام المراجعة المالية.

3. معايير التقرير

وهي المعايير التي تتطلب أن يكون التقرير مشتملا علي مختلف مجالات عملية المراجعة ، وأن ظهور هذه المعايير في السنوات الأخيرة في الولايات المتحدة الأمريكية أدى إلي زيادة الاهتمام ب إبتكار أساليب نواحي الاقتصاد والكفاءة والفعالية في البرامج والأنشطة الحكومية وبيان أثارها الاجتماعية المختلفة.

(1) د. عبدالفتاح الصحن ، محمد السيد السرايا ، الرقابة والمراجعة علي المستوي الكلي والجزئي (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2004م) ص 392.

جدول رقم (2/1/1) تطور معايير المراجعة الداخلية

تقليدياً (1993)		حديثاً (2003 م)	
الكود	المعيار	الكود	المعيار
100	الإستقلال		<u>معايير السمات</u>
120	المكانة التنظيمية	1000	الغرض والسلطة والمسئولية
200	الموضوعية	1100	الإستقلال والموضوعية
210	الكفاءة المهنية	1120	الإستقلال التنظيمي
230	الموظفية	1200	الموضوعية الفردية
240	المعرفة والمهارات والإنضباط	1210	تهديد الإستقلال
250	الإشراف	1220	الكفاءة والعناية المهنية
260	الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي	1300	الكفاءة المهنية
280	الإذعان لمعايير السلوك	1320	العناية المهنية
320	العلاقات الإنسانية والاتصالات	1340	التطوير المهني المستمر
340	التعليم المستمر	2000	تقييم برامج الجودة
350	العناية المهنية اللازمة	2020	التقرير عن برامج الجودة
400	نطاق العمل	2030	الفحص بالمعايير
420	الثقة ونزاهة المعلومات	2040	الإفصاح عن عدم الإذعان
430	الإزعاج للقوانين والخطط		<u>معايير الأداء</u>
500	حماية الأصول	2100	إدارة أنشطة المراجعة الداخلية
510	الإستخدام الإقتصادي للموارد	2120	التخطيط
530	إنجاز الأهداف الموضوعية	2130	الإتصال والمرافقة
540	آداء عمل المراجع الداخلي	2200	إدارة الموارد
560	تخطيط المراجعة	2210	السياسات والإجراءات
	فحص وتقييم المعلومات	2220	التنسيق
	توصل النتائج	2240	التقرير إلي المجلس والإدارة العليا
	المتابعة	2300	طبيعة العمل

إدارة المخاطر	2320	إدارة قسم المراجعة الداخلية
الرقابة	2330	الأهداف والسلطة والمسئولية
التحكم	2400	التخطيط
تخطيط المهنة	2410	السياسات والإجراءات
إعتبرارات التخطيط	2430	إدارة وتطوير الموظفين
أهداف المهمة	2550	المراجعين الخارجيين
نطاق المهمة	2600	تأكيد الجودة
تخصيص موارد المهمة		
برنامج عمل المهمة		
أداء المهمة		
تحديد المعلومات		
التحليل والتقييم		
تسجيل المعلومات		
الإشراف علي المهمة		
توصيل النتائج		
معايير التوصيل		
جودة الإتصال		
الإفصاح عن عدم الإذعان للمعايير		
نشر النتائج		
برامج المراقبة		
قبول الإدارة للمخاطر		

المصدر : د. محمد عبدالفتاح العشماوي ، نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية ،
جامعة الدول العربية ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، المؤتمر العربي الثاني (جمهورية مصر العربية - القاهرة 2007م
(ص ص 10 - 12 .

وتستنتج الدراسة أن هذه المعايير تمثل جانباً كبيراً من مستقبل الدور الذي يجب أن تقوم به المراجعة كأداة
من أدوات الرقابة ، ويتطلب ذلك إعداد البرامج الخاصة بالإعداد العلمي والتدريب العملي للقائمين علي عمل
المراجعة الداخلية .

المبحث الثالث

دور المراجعة الداخلية في ضوء إدارة المخاطر

تمهيد

يمكن أن تسهم المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات من خلال تحسين جودة التقارير المالية وتحسين فعالية الأداء ، مع تطور هذا الدور واتساع نطاقه بالتركيز علي إدارة المخاطر فعرفها المعهد الأمريكي للمراجعين عام (2000 IIA) أنها نشاط توكيدي إستشاري مستقل موضوعي من شأنه تقديم التوكيدات اللازمة وإبداء التوصيات التي تحقق قيمة مضافة وتزيد من فعالية المنشأة وتؤدي إلي تحسين أدائها ، ويساعد علي تحقيق أهداف المنشأة بوضع أساليب منهجية منظمة لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة المخاطر ، والرقابة والحوكمة . ومن خلال هذا التعريف إتسع دور المراجعة الداخلية من نطاق ضيق يقتصر علي الدور الرقابي ليتضمن إدارة المخاطر والحوكمة .

ألقت مشكلة إنهيار العديد من الشركات الكبرى في السنوات الأخيرة ، بدءاً من شركة (إرنون للطاقة) بالولايات المتحدة الأمريكية ، والفضائح المالية التالية لها في شركات مثل (هامبرتون) (وولد كوم) بأمريكا وحتى إنهيار شركة (بارمالاد للأغذية) بإيطاليا ، بظلال كثيفة علي كافة المهتمين بشئون المال والإقتصاد ، وإثارة إهتمام المؤسسات المهنية في مجال المحاسبة والمراجعة في العالم بشأن تحليل أسباب هذه الإنهيارات المفاجئة . (1)

وأرجع أسباب الإنهيار إلي أن هناك يد خفية داخل الشركات ، قد يكون المراجعون الداخليون علي علم بها بشكل تفصيلي ، وتم إخفاؤها علي مراقب الحسابات ، نتيجة لذلك ظهرت تفاعلات لاحقة تطالب بضرورة تطوير المراجعة الداخلية والحاجة لإضافة مهام جديدة بها تساعد في منع هذه التجاوزات ، خاصة بعد فشل مراقبو الحسابات في الإكتشاف المبكر لمخاطر النشاط وإصدار تقارير خالية من الإشارة إليها . وفي ظل متطلبات الحكومة ومع تغير مفهوم المراجعة الداخلية ، إتجهت الهيئات العلمية لتحديد دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر ، بإعتبار المراجعة الداخلية أداة هامة لإدارة المخاطر في ضوء التوجيهات الدولية الآتية :

1. أشارت بورصة الأوراق المالية بنيويورك إلي أنه من ضمن قواعد الحوكمة وجود وظيفة للمراجعة الداخلية ، لتزويد الإدارة ولجنة المراجعة ، بالتقييمات المستمرة لعملية إدارة المخاطر ، ونظام الرقابة الداخلية .
2. قامت بورصة لندن بتعديل الدليل الموحد لحوكمة الشركات عامي 2003م ، 2006م (Financial Reporting Council,2006,pp1-34) وتضمن بأنه يجب علي مجلس الإدارة علي الأقل سنوياً إجراء

(1) ياسر عنتر محمد محمود ، أساليب المراجعة الداخلية لتقييم مخاطر النشاط بالشركات ، (عين شمس : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، عدد خاص (الجزء الثاني) ، 2014 م) ، ص 533 .

- مراجعة لفعالية نظم الرقابة الداخلية والإفصاح عنها للمساهمين ، وأن تغطي إجراءات المراجعة والرقابة المادية بالنسبة للأنشطة المالية التشغيلية والإلتزام ونظم إدارة المخاطر (1).
3. أشار معهد المراجعين الداخليين الأوروبي (EIIA,2005) بأن يتضمن مجال المراجعة الداخلية كافة الأنشطة في المنظمة ، معتمداً علي تقييم المخاطر بما يتضمن كفاءة وفعالية الحوكمة ، وإدارة المخاطر ، وعمليات الرقابة الداخلية في تحديد والإستجابة للمخاطر التي تواجه المنظمة .
4. ركزت إحدى الاستطلاعات لآراء مجموعات مختلفة من المديرين الماليين والاستشاريين ومتخصصين في المراجعة الداخلية ، وأشارت نسبة 90% منهم بضرورة قيام المراجعة الداخلية بتبني المدخل الجديد للمراجعة الداخلية ، وهو القائمة علي المخاطر (Risk- based Audit) بمعني التركيز علي الأنشطة التي تكون أكثر عرضة للخطر ، كما أشار 30 % منهم علي دور المراجعة الداخلية في مشاركة الإدارة في تقييم وإدارة المخاطر التي من الممكن أن تواجهها المنشأة .
5. أصدرت لجنة بازل عام 2003 م بعنوان الممارسة السليمة للإدارة والإشراف عن مخاطر التشغيل وينص المبدأ الثاني علي أن يتأكد مجلس الإدارة من وجود مراجعة داخلية فعالة وشاملة لتقييم المخاطر التشغيلية ولايعد إدارة مخاطر التشغيل مسئوليتها المباشرة .
6. أصدر معهد المراجعين الداخليين بإنجلترا وإيرلندا معايير للمراجعة الداخلية 2004 م ، تركز علي الإهتمام بإدارة المخاطر منها ، معيار 2200 يجب أن يقوم المراجعون الداخليون بإعداد وتنفيذ خطة لكل الأنشطة ، مع الأخذ في الإعتبار المخاطر الرئيسية للنشاط ، أهداف النشاط والموارد المتاحة ، كفاءة وفعالية إدارة المخاطر ونظم الرقابة الموضوعية ، وتطوير وتحسين عمليات إدارة المخاطر ونظم الرقابة ، معيار 2010 يجب أن يقوم مدير المراجعة التنفيذي بإعداد خطط في ضوء المخاطر ، لتحديد أولويات نشاط المراجعة الداخلية بما يتفق مع أهداف الشركة .
7. أجريت إحدى الدراسات علي عينة من مديري المراجعة الداخلية في 10 شركات مختلفة من الشركات البلجيكية والأمريكية بهدف وصف ومقارنة كيفية إدراك المراجعين لدورهم الحالي في إدارة المخاطر وتوصلت إلي أهمية الدور الذي يلعبه المراجعون الداخليون في إدارة المخاطر بكل من الشركات الأمريكية والبلجيكية .
8. أشارت إحدى الدراسات في دراسة أجريت علي الشركات الإستراتيجية المسجلة ببورصة الأوراق المالية إلي وجود إرتباط قوي بين وظيفية المراجعين ومستوي الإلتزام بإدارة المخاطر ، فكلما زاد التزام الشركة ورغبتها في إدارة المخاطر كلما زادت أهمية المراجعة الداخلية .
- وتحدد أهداف المراجعة الداخلية في تقييم المخاطر التشغيلية في ظل الحوكمة كالاتي :
1. التوكيد علي فعالية عمليات إدارة المخاطر التشغيلية .

(1) د. أحمد حجاج ، د. عباس رضوان ، سماح طارق حافظ ، تطوير دور المراجعة الداخلية في تقييم المخاطر التشغيلية في البنوك التجارية وأثرها علي أداء المراجع الخارجي - دراسة تطبيقية (جامعة المنصورة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد الرابع والثلاثون ، العدد الثاني ، 2010م) ص 482.

2. التوكيد بتقييم المخاطر التشغيلية بطريقة مناسبة بتقييم فعالية الأدوات المستخدمة في تقييم مخاطر التشغيل من منهجية ومداخل قياس مستخدمة والثبات في إستخدام هذه الطريقة .
 3. تقييم إعداد التقارير عن المخاطر التشغيلية من حيث فعاليتها ومدى تغطيتها لخطوط الأعمال .
 4. متابعة ومراجعة عملية إدارة المخاطر التشغيلية بمتابعة مدى ملاءمة الإجراءات التي تستخدمها الوحدة في التوثيق المستندي لعمليات إدارة مخاطر التشغيل .
 5. تقديم الإقتراحات المتعلقة بإستراتيجية إدارة المخاطر التشغيلية لمجلس الإدارة لإتخاذ قرار بشأنها.⁽¹⁾ ويتطلب توسيع دور المراجعة الداخلية في تقييم المخاطر التشغيلية الإعتماد علي منهجية وأضحة تحدد خطواتها وإجراءاتها لتقييم هذه المخاطر ، وفي ظل هذه التوجهات ظهر مفهوم المراجعة الداخلية القائمة علي المخاطر كمنهجية تساعد المراجع الداخلي علي أن يقدم توكيداً موضوعياً علي فعالية إدارة المخاطر ، من خلال الدعم الكافي من قبل مجلس الإدارة ولجان المراجعة لهذه المنهجية .
- وتعتمد هذه المنهجية علي المراحل الآتية :**

المرحلة الأولى

توصيف وتحديد الإدارة للمخاطر المرتبطة بالأنشطة في كافة الفروع والأقسام في ضوء أهداف العمل الإستراتيجية بإستخدام المقابلات وقوائم الإستقصاء ومجموعات عمل مديري المخاطر (تسجيل الإدارة للمخاطر الرئيسية) وتعد هذه الخطوة حجر الزاوية للمراجعة الداخلية حيث يتمكن فريق المراجعة الداخلية من تحديد المخاطر التي يجب مراجعتها بشكل سليم ، من خلال تصنيف المخاطر إلي مخاطر إنتمان ومخاطر سوقية ومخاطر تشغيلية وغيرها ، وتحدد كيفية التعامل مع هذه المخاطر علي الإتجاهين الآتيين:

الإتجاه الأول

وجود إدارة للمخاطر يتم من خلالها تحديد ورقابة المخاطر بصورة جيدة ، وبالتالي يتطلب تخطيط المراجعة تسجيل كامل بالمخاطر ، كما تتطلب الثقة في إدارة هذه المخاطر إستخدام العديد من تقنيات المراجعة التوكيد علي فعالية إدارة المخاطر.⁽²⁾

الإتجاه الثاني

عدم وجود إدارة للمخاطر ، وبالتالي لا يوجد تسجيل للمخاطر ، ويقتصر علي تحديد بعض المديرين للمخاطر التي تواجههم ، وتلعب المراجعة الداخلية كدور إستشاري في تسهيل تحديد المخاطر الرئيسية في المنشأة بتدريب الإدارة ومجموعات عمل المخاطر علي كيفية تحديد هذه المخاطر ، أو تعمل علي تحديد هذه المخاطر من خلال المقابلات ومجموعات العمل ، وتنتهي بتوجيه النصح للإدارة بكيفية التصرف ورقابة هذه المخاطر ، وفي ظل هذين الإتجاهين ، وفي حدود مستويات المخاطر المقبولة من قبل مجلس الإدارة ، تتحدد المخاطر التي يتم مراجعتها .

(1) د. أحمد حجاج ، د. عباس رضوان ، سماح طارق حافظ ، مرجع سابق ، ص 484.

(2) د. أحمد حجاج ، د. عباس رضوان ، سماح طارق حافظ ، مرجع سابق ، ص 485.

ولا تتضمن عملية المراجعة المخاطر التالية

1. المخاطر الواقعة خلال المستويات المقبولة للمخاطر ، ولا تتطلب إجراءات رقابية لتخفيضها .
2. بعض المخاطر التي يتم تقييمها من قبل أطراف خارجية بناء علي طلب لجنة المراجعة ، وذلك لتجنب الإزدواجية في الجهود المبذولة لمراجعتها .
3. بعض المخاطر ذات طبيعة معينة ، لا تستدعي الحاجة تقييمها وفقاً لمعيار (المنفعة - التكلفة) وتضمينها داخل خطة المراجعة .

المرحلة الثانية

في هذه المرحلة يتحدد دور المراجعة الداخلية ، ويتم وضع خطة المراجعة بتحديد إجراءات المراجعة المتعلقة بتوقيت وكيفية مراجعة هذه المخاطر من خلال تحديد مدير المراجعة الداخلية لمجموعات العمل سواء وفقاً لخطوط الأعمال ، أو العمليات ، أو وفقاً لأهداف المراجعة ، ويتم تقدير الوقت اللازم لإجراء عملية المراجعة وفقاً لخبرة فريق المراجعة الداخليين وعددهم ، وساعات العمل اليومية المقدرة .

المرحلة الثالثة

تنفيذ خطة المراجعة بتقييم فعالية الرقابات الداخلية وأنشطة ضبط الإدارة للمخاطر التي يتم مراجعتها داخل الخطة ، ويتحدد تقييم المخاطر من خلال تحديد كلا من المخاطر المتلازمة وإجراءات الرقابة اللازمة لتخفيف حدتها وإدراجها داخل المستويات المقبولة ، وتحدد فعالية المراجعة الداخلية من خلال تقييم إجراءات الرقابة المتبعة والواقعة بين المخاطر المتلازمة والمخاطر المتبقية .

وأخيراً رفع التقارير لمجلس الإدارة ولجان المراجعة بالتوكيد علي فعالية الإدارة في تقييم المخاطر ، وتقديم التوصيات بمقترحات فريق المراجعة الداخلية بشأن المخاطر بإصدار تقرير مراجعة كتابي لكل مهمة علي حده يتضمن هدف المراجعة ونطاقها والمهام التي تمت لتقييم المخاطر ، والنتائج والتوصيات المقترحة ، ويتابع قسم المراجعة توصياته للتأكد من تطبيقها .⁽¹⁾

وتستنتج الدراسة في غياب وجود إدارة للمخاطر في المنشأة يقتصر دور المراجعة الداخلية علي الدور الإستشاري بتزويد الإدارة بالتحليلات والإستشارات اللازمة بتحديد وتحسين إدارة المخاطر ، وفي ظل وجود إدارة للمخاطر يتحدد دور المراجعة الداخلية علي الدور التوكيدي بفعالية إدارة المخاطر .

مراجعة إدارة مخاطر الأداء في قطاع الخدمات الحكومية

وجه لمهنة المراجعة في قطاع الأعمال في مطلع القرن الحالي العديد من أوجه النقد في أعقاب إنهيار كبري الشركات الأمريكية (شركة أنرون للطاقة) وما أعقبه من إنهيار واحدة من كبري شركات المحاسبة والمراجعة . وكذلك وجه للمهنة العديد من التساؤلات حول مدي أدائها لمهامها المطلوبة منها بالجودة والكفاءة المناسبين في أعقاب الأزمة المالية العالمية في أوائل 2008 م ، وقد أثرت هذه التطورات علي المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية من خلال إصدار قانون ساربنس أوكسلي (SOX) ، وما إرتبط به من

(1) د. أحمد حجاج ، د. عباس رضوان ، سماح طارق حافظ ، مرجع سابق ، ص486.

تنظيم عملية إصدار معايير المراجعة من خلال المجلس الأعلى للرقابة المحاسبية (PCAOB) ، كما تم إصدار العديد من الإصدارات المهنية المرتبطة بعملية إدارة المخاطر وضرورة التقرير عنها ومراجعتها ومن أهمها تقرير لجنة كوسو (COSO) .

وقد إنعكست هذه التغيرات علي مهنة المراجعة في القطاع الحكومي الأمريكي حيث عدلت معايير المراجعة الحكومية الأمريكية المعروفة بالكتاب الأصفر في يوليو 2003 م .

كما أصدرت المملكة المتحدة من خلال وزارة الخزانة مايسمي بالكتاب البرتقالي ، الذي يهتم بتوضيح كافة الجوانب المتعلقة بعملية إدارة المخاطر في هذا القطاع ، من خلال إلقاء الضوء علي مبادئ ومفاهيم إدارة المخاطر ، وتقديمه لنموذج متكامل لإدارة المخاطر في القطاع الحكومي .

وبذلك أصبحت مراجعة إدارة المخاطر ضرورة ملحة في سبيل تحسين صورة مهنة المراجعة لدي المجتمع ولمواجهة الإنتقادات الحادة الموجهة للمهنة في نفس الوقت ، وفي سبيل محاولة تحديد الأسباب التي أدت لذلك أهتم المنتدى الإقتصادي العالمي بالإشارة إلي أهم المخاطر التي يمكن أن يواجهها العالم في عام 2009 م والتي تتمثل في نقص الفعالية وعدم إدماج الحوكمة في القضايا الدولية مثل الإستقرار المالي . وتعتبر مراجعة إدارة مخاطر الأداء في قطاع الخدمات الحكومية من أحدث وأهم الخدمات التي يمكن أن يؤديها المراجعين الداخليين في سبيل تحقيق الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة بكفاءة وفعالية ، وبما يمكن من تحقيق أهداف الوحدات الإدارية الحكومية ، ومن ثم تحسين أداء القطاع الحكومي وزيادة جودة الخدمات الحكومية المؤداة للمواطنين .⁽¹⁾

يحظي تطبيق مفهوم إدارة المخاطر بإهتمام متزايد من قبل العديد من القطاعات سواء كانت حكومية أو غير حكومية ، وهذا ما أيدته الدراسات التطبيقية التي تم إجرائها منذ حوالي ست سنوات علي بعض الدول (الولايات المتحدة الأمريكية - المملكة المتحدة - كندا - إستراليا - دول أخرى) حيث توصلت إلي نسبة المنظمات التي تطبق مفهوم إدارة المخاطر بالكامل تبلغ 11 % بينما تبلغ نسبة المنظمات التي تطبق مفهوم إدارة المخاطر تطبيقاً جزئياً 37 % ، وكذلك شرعت بعض المنظمات في تطبيق مفهوم إدارة المخاطر بصورة مبدئية عبر المنظمة علي الرغم من عدم وجود إطار رسمي يتم من خلاله توضيح مفهوم إدارة المخاطر وقد بلغت نسبة هذه المنظمات 18 % .⁽²⁾

وكما أن هناك بعض المنظمات مازالت في مرحلة فهم وإدراك المفهوم الجديد وتبلغ نسبتها 17 % بينما هناك بعض المنظمات الأخرى لاتدرك شيئاً عن مفهوم إدارة المخاطر بصفة عامة ، كما لاتوجد لديها خطط مستقبلية لتطبيقه .

تستنتج الدارسة أن هناك إهتماماً كبيراً ومزايدياً نحو تطبيق مفهوم إدارة المخاطر في الدول محل الدراسة

(1) د. رضوة أحمد ماهر ، مراجعة إدارة مخاطر الأداء في قطاع الخدمات الحكومية (المنصورة ، جامعة حلوان، المجلة العلمية للبحوث و الدراسات التجارية ، العدد الثالث ، الجزء الأول 2011 م) صص 147 - 148 .
(2) Victorian Auditor General Office ,op.cit.,p.1.

وإهتمت العديد من الحكومات في السنوات الأخيرة بتحسين أداء القطاع الحكومي من خلال إتخاذ العديد من الأوامر الإدارية لتحقيق مزيداً من الكفاءة والفعالية من خلال توفير خدمات ذات تكلفة أقل ، وذات جودة أعلى لعملائها (المواطنين) .

طبيعة إدارة المخاطر في القطاع الحكومي

بدأ الإهتمام بتطبيق مفهوم إدارة المخاطر في القطاع الحكومي منذ أواخر القرن الماضي ، حيث أشارت إحدى الباحثات⁽¹⁾ إلي ضرورة العمل علي أخذ هذا المفهوم في الإعتبار ، علي سبيل تغيير ثقافة وإطار الخدمات الحكومية ، كما يجب إعتبار أحد سمات إدارات القطاع الحكومي ، من خلال تشجيع إدارات الوحدات الإدارية الحكومية لتتبني مفهوم إدارة المخاطر كجزء من فلسفة كل هيئة إدارية وأهدافها وعند ممارستها لجميع الأعمال بصفة عامة .

مع الأخذ في الإعتبار أن إدارة المخاطر في القطاع الحكومي تختلف عن إدارة المخاطر في قطاع الأعمال حيث أكثر تعقيداً . حيث أن تطبيق مفهوم إدارة المخاطر في القطاع الحكومي يهتم أكثر بالجانب التشغيلي للمخاطر ، وليس بالجانب المالي لها ، حيث يهتم بالسياسة والتشريع والتعليمات وإسلوب تنفيذ التعليمات المطلوبة ، بما يضع المؤيدين لتطبيق مفهوم إدارة المخاطر في القطاع الحكومي أمام العديد من التحديات التي تختلف عن التحديات التي قد يواجهها نظرائهم في قطاع الأعمال ، حيث تتمثل أحد أهم هذه التحديات في عدم وجود مفهوم محدد لإدارة المخاطر في القطاع الحكومي .

التحديات التي تعيق تطبيق مفهوم إدارة المخاطر في القطاع الحكومي

1. الإحتياج لتعليم إدارة المخاطر .
2. عقبات سياسية مرتبطة بتخصيص الموارد علي أساس المخاطر .
3. نقص التفكير الإستراتيجي فيما يتعلق بإدارة المخاطر .
4. تحسين الإتصالات المرتبطة بالمخاطر .
5. القضايا الفنية والتقنية مثل تحديد المخاطر .
6. تقدير وتقييم المخاطر .
7. تحديات التنسيق والمشاركة .

وتستنتج الدراسة أن عملية إدارة المخاطر في القطاع الحكومي تتم ببط شديد ويرجع ذلك إلي الطبيعة الخاصة التي يتسم بها القطاع الحكومي بما يجعل الحكومة بطئة في التحرك نحو الأحداث والطريقة التي تؤدي بها الحكومة أعمالها . و مفهوم إدارة المخاطر في القطاع الحكومي مهم تطبيقه علي الرغم من التحديات والصعوبات التي قد تعوق تطبيقه مع الأخذ في الإعتبار الأسباب التي تؤدي تطبيقه .

مقارنة بين إدارة المخاطر في كل من قطاع الأعمال والقطاع الحكومي

(1) . Barrett, pat, Risk Management in the APS , Australian Accountant ,August ,1996 ,pp 49-50 .

توجد بعض النقاط التي يتفق فيها كل من القطاع الحكومي والقطاع الخاص ، كما أن هناك بعض النقاط التي يختلف فيها القطاع الجنوبي عن القطاع الخاص ، مع مراعاة أن مدخل إدارة المخاطر في القطاع الحكومي يختلف عن المداخل التي يمكن تطبيقها في القطاع الخاص ، ويمكن إرجاع ذلك لسببين :⁽¹⁾ الأول: تتنوع نماذج إدارة المخاطر المطبقة في قطاع الأعمال وتختلف باختلاف القطاع المطبقة فيه . الثاني : قد تعوق بيروقراطية القطاع الحكومي نماذج إدارة مخاطر قطاع الأعمال به ، وتتضمن أغلب نماذج إدارة المخاطر في قطاع الأعمال علي الأقل ثلاث خصائص لا توجد بنفس الدرجة في القطاع الحكومي وهي تستهدف الشركات الإقتصادية تحقيق الربح ويعتبر المحرك الأساسي لإتخاذ أي قرار في المنشأة ، تتمثل المخاطر التي تتعرض لها منظمات قطاع الأعمال في مصطلح قيمة حزمة الأسهم للمنشأة والعوامل الأخرى التي تضيف أو تقلل من تلك القيمة (مثل السمعة) ، يبحث قطاع الأعمال عن تطوير أدوات مساعدة لإتخاذ القرارات في ظل المخاطر مثل خرائط المخاطر بهدف التعرف علي المخاطر وتقييمها وإدارتها وربطها بالإستراتيجية العامة للمنشأة .

أولاً : النقاط التي يتفق فيها كل من قطاع الأعمال والقطاع الحكومي :

1. يجب أن تتضمن عملية إدارة المخاطر في كل من القطاعين التعريف المنظم للمخاطر ، ومن ثم تقديرها من خلال الخبرة العملية في ذلك .

2. العمل علي تخفيف حدة المخاطر من خلال إستخدام إيدي وسائل مواجهة المخاطر .

ثانياً : النقاط التي يتفق يختلف فيها كل من قطاع الأعمال والقطاع الحكومي :

1. طبيعة المخاطر التي يتم التعرض لها :

يتعرض القطاع الحكومي لنفس المخاطر التي يمكن أن يتعرض لها القطاع الخاص ، والتي تتمثل في المخاطر التشغيلية والمخاطر التكنولوجية والمخاطر المالية والتنظيمية ومخاطر الإلتزام ، كما يتعرض لمخاطر أخرى يتميز بها القطاع الحكومي يمكن تقسيمها وفقاً لأسبابها إلي مخاطر مستوي الوكالة ، المخاطر المتداخلة للوكالة .⁽²⁾

2. أسلوب مواجهة المخاطر

يقوم القطاع الخاص بمواجهة المخاطر من خلال التأمين ، كما يهتم بخلق الدافع لدي الأفراد العاملين لديه في سبيل تخفيف المخاطر التي يتم مواجهتها .

أما القطاع الحكومي فيقوم بدور فريد في إدارة المخاطر من خلال عمله علي إدارة وحماية المجتمع ضد المخاطر والكوارث التي يتعرض لها ، ومنها علي سبيل المثال تنفيذ إجراءات التحسين المستمر وتصميم الهياكل التنظيمية وتكامل صناعة التأمين وتنظيم إستغلال الأراضي .

3. المرونة في مواجهة المخاطر

⁽¹⁾ Hood, Christopher ,Rothstein ,Henry ,**Business Risk Management in Government ,pitfalls and possibilities, National Audit Office (NAO) , London ,October 2000, p.2.**

⁽²⁾ Victorian Auditor General Office ,**Managing Risk Across the Public Sector** , Good Practice Judie : Auditing in pubic Interest , 2004,p.2 .

يتسم القطاع الخاص بأنه لديه مرونة أكثر من القطاع الحكومي في تحديد المخاطر التي سيتم مواجهتها وإدارتها ، حيث يستطيع القطاع الخاص أن يتفادي المخاطر في بعض الحالات حيث ترتفع فيها تكلفة ضمان المخاطر ، ويعتبر القطاع تحليل الفرصة الضائعة جزء مهم من إدارة المخاطر .

أما بالنسبة للقطاع الحكومي لديه مرونة أقل في تحديد المخاطر التي سيتم إتخاذ إجراءات وقائية بشأنها ، كما أنه مثل القطاع الخاص يجب أن يقوم بتحديد المخاطر التي يمكن الحماية ضدها حيث أنها لن يستطيع حماية المجتمع من جميع المخاطر التي قد يمكن التعرض لها .

وتستنتج الدارسة أن الحكومة مسئولة عن الإستعداد لمواجهة ومعالجة الأعمال الإرهابية والكوارث الطبيعية والصناعية ، كما أنها مسئولة أمام الجمهور عن القرارات الإستثمارية التي تقوم بإتخاذها .

المراجعة الداخلية لإدارة المخاطر في قطاع الخدمات الحكومية

تعريف مراجعة إدارة المخاطر

تم تعريف مراجعة إدارة المخاطر بأنها عملية منظمة لتقييم كفاءة وفعالية عملية إدارة المخاطر وتقديم نتائج هذا التقييم إلي الأشخاص المختصين ، مع عرض مقترحات التحسين الممكنة ، ومتابعة تنفيذ هذه المقترحات .⁽²⁾

دور مهنة المراجعة الداخلية في إدارة مخاطر المشروع

تساهم المراجعة الداخلية بصورة أساسية في إدارة مخاطر المشروع من خلاله تنبيه الإدارة العليا ولجنة المراجعة إلي المخاطر الهامة التي تؤثر علي أهداف وعمليات وموارد المنظمة ، و لها دوراً إستشارياً في تقديم الأساليب الملائمة للتغلب علي هذه المخاطر، وتقدم الإستشارات الفنية للإدارة العليا بهدف تحسين النظم الرقابية الموجودة والإرتقاء بكفايتها ، ويمكن أن تشارك المراجعة الداخلية في جميع المراحل الإستراتيجية في عملية إدارة المخاطر من خلال قيامها بمجموعة من الأدوار من أهمها :

1. تنسيق مجهودات إدارة المخاطر بين المراجعة الداخلية وغيرها من الإدارات داخل المنظمة .
2. المساعدة في تعريف المخاطر في عملية إدارة المخاطر (تصميم قائمة بالمخاطر المحتملة) .
3. إقتراح الأنشطة الرقابية للتأكد من الإستجابة المناسبة للمخاطر .
4. الرقابة علي عملية إدارة المخاطر في المنظمة .
5. توفير المعلومات اللازمة لقيادة عملية إدارة المخاطر في المنظمة .
6. توفير التعليم لعملية إدارة المخاطر في المنظمة .
7. تقييم المخاطر في عملية إدارة المخاطر (مع الأخذ في الإعتبار الإحتمالية والتأثير) .
8. المساعدة في تحديد الإستجابات للمخاطر (إتخاذ قرار بشأن الاستجابة للمخاطر) .

(1) أ. أشرف محمد إبراهيم منصور ، نموذج مقترح لمراجعة إدارة مخاطر الأعمال – دراسة نظرية ميدانية (حلوان : جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2005 م) ص 210 .

الإ أن هناك بعض النقاط المرتبطة بعملية إدارة المخاطر يجب ألا تقوم بها المراجعة الداخلية وهي تحديد قدرة المنظمة علي تحمل المخاطر ، تصميم وفروض عمليات إدارة المخاطر ، توفير تأكيدات للإدارة عن المخاطر ، إتخاذ القرارات بشأن الإستجابة للمخاطر ، والمسئولية عن عملية إدارة المخاطر .⁽¹⁾

وذلك في سبيل تحقيق الفوائد المتوقعة من المراجعة علي أساس المخاطر وتتمثل في :

1. توجيه موارد المراجعة الداخلية النادرة نحو تقييم الإدارة للمخاطر الرئيسية .
2. إصدار تحذير واضح في حالة عدم فعالية إطار إدارة المخاطر بالمنظمة.
3. لفت الإنتباه للمخاطر المبالغ في أنشطتها الرقابية ، والمستهلكة للموارد بصورة غير ضرورية .
4. مساعدة المنظمة علي جميع أجزاء عملية إدارة المخاطر .
5. تقديم تأكيد علي جميع أجزاء عملية إدارة المخاطر .
6. تدعيم مسئولية الإدارة نحو إدارة المخاطر في كل مرحلة ، ومساعدة المنشأة في زيادة قوتها وقدرتها علي مواجهة المخاطر الرئيسية والتعامل معها .

دور مهنة المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر في قطاع الحكومي

لم تحظي المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي بدرجة كبيرة من الإهتمام مثلما حظيت به في قطاع مثلما حظيت به في قطاع الأعمال ، حيث وجه إهتمام كبير في السنوات الأخيرة إلي دور المراجعة الداخلية في عملية إدارة المخاطر في قطاع الأعمال .⁽²⁾

ولقد بدأ هذا الإهتمام في الإنتقال إلي القطاع الحكومي ، وأعتبرت المراجعة الداخلية أداة إستراتيجية في حوكمة القطاع الحكومي وتصحيح الإدارة المالية في العديد من الدول النامية ، حيث تؤثر طريقة إدارة المنظمة للمخاطر علي أسلوب تقديمها لخدماتها .

لذلك نادي البعض بضرورة تبني متخذي القرار في القطاع الحكومي أحدث الممارسات في الرقابة الداخلية المطبقة في قطاع الأعمال ، والعمل علي تطبيقها في النظام الإداري الحكومي ، وأشاروا إلي أن هناك بعض الدول لديها القدرة علي ذلك ، وهي دول القانون مثل المملكة المتحدة والولايات المتحدة ، وهناك دول لديها إدارات مركزية تعمل وفقاً للقانون العام وقواعد محددة للخدمات دون أن تطبق معايير وقواعد قطاع الأعمال أصبح تبني هذه المعايير ضرورة بالنسبة لها ، كما أن هناك فئة أخرى من الدول النامية لاتطبق مفاهيم الإدارة الحديثة بما يعرض أنظمة الرقابة للخطر وهي الأكثر حاجة لتبني تلك الممارسات. ويتوقف دور المراجعة الداخلية في عملية إدارة المخاطر في قطاع الخدمات الحكومية بما ينعكس علي كل من المراجعة الداخلية ومداخل تقديم الخدمات الحكومية ، ويمكن تقسيم الهياكل التنظيمية في القطاع الحكومي علي النطاق الواسع إلي نوعين من الهياكل التنظيمية هما النموذج المركزي ، والنموذج اللامركزي

⁽¹⁾ The Institute of Internal Auditors , **The Role Of Internal Auditing in Enterprise- Wid Risk Management** .(Altamonte Spring , Florida ,USA: IIA ,29 Sepetmber 2004) ,p 2.

⁽²⁾ The Institute of Internal Auditors : Standards for the Professional Practies of Internal Auditing (**Standards for the professional Practices of of Internal Auditing**” (Altamonte Springs , Florida, USA :IIA , 2002) ,P 2.

إلا أنه وفقاً للتقسيم الحالي للممارسة الدولية تظهر خمس تقسيمات رئيسية للمراجعة الداخلية في القطاع الحكومي تتمثل في المراجعة الداخلية كجزء من مكتب المحاسب العام ، المراجعة الداخلية تحت إشراف وزارة المالية ، عدم مركزية وظيفة المراجعة الداخلية ووضعها في المستوى الإداري ، المراجعة الداخلية كجزء من مكتب المراجعة الخارجية ، وضع وظيفة المراجعة الداخلية تحت إشراف الحكومة المركزية (مجلس الوزراء)

أهمية المراجعة الداخلية لعملية إدارة المخاطر في القطاع الحكومي

أصبحت المراجعة الداخلية جزء لا يتجزأ من الإدارة المالية الحكومية ، وأداة لتحسين الأداء في القطاع

الحكومي ، من خلال تركيز مجال خدماتها علي تحديد ما إذا تم إنفاق المال العام علي الأغراض

المخصص من أجلها وبذلك يمكن تطوير نظام المسائلة ، ومن مظاهر أهميتها الآتي :

1. توفير المراجعة الداخلية تأكيداً مستقلاً وموضوعياً لإدارة المنظمة عن إذا ماتم تقليل المخاطر إلي مستوى معقول والتقرير عن ذلك في حالة عدم التمكن من تقليلها .

2. تواجه المراجعة الداخلية أهم المخاطر التي يتعرض لها القطاع الحكومي والمتمثلة في الغش والفساد من خلال تحسين النظم الرقابية والبيئة الرقابية في المنظمة بشكل عام بما يمكن من تخفيض المخاطر وإضافة قيمة للمنظمة .

3. تلعب المراجعة الداخلية دوراً رئيسياً في أي نظام حكومي لإدارة النفقات ، من خلال التأكد من أن النفقات التي أقرتها الموازنة العامة للدولة قد أنفقت وفقاً لإجراءات محددة ، كما تعمل علي الإصلاح الفوري للحسابات والنظم الإدارية والمحاسبة عن الأصول المالية الملموسة .

4. تحثل المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي مكانة مميزة في الممارسة المهنية حيث يمكن أن تستفيد المنظمة من توصياتها لتحسين عملية إتخاذ القرارات .⁽¹⁾

5. توفر المراجعة الداخلية خدمة إستشارية داخلية لإدارة المنظمات الحكومية بما يعمل علي زيادة كفاءة الجانب التنفيذي بما ينعكس إيجابياً علي الأداء الحكومي .

6. تساعد المراجعة الداخلية الإدارة العليا في المنظمات الحكومية في تحديد المخاطر وإقتراح إستراتيجيات إدارة المخاطر وعلي توفير أقصى تأكيد عن أن المخاطر قد تم إدارتها كما ينبغي ، تُقيم المراجعة الداخلية مدي فعالية المنظمات الحكومية في تحقيق الأهداف المتفق عليها وبذلك تطور نظام قوي للمسائلة والحوكمة في القطاع الحكومي .

7. يمكن أن تلعب المراجعة الداخلية دوراً رئيسياً في إتمام مراجعة قيمة عائد الإنفاق والتي يطلق عليها أحياناً مراجعة الأداء والتي تهتم بمراجعة كل من الإقتصاد والكفاءة والفعالية للنفقات الحكومية أو خطط الإنفاق . حيث تهتم مراجعة الأداء بتقييم أداء المنظمات الحكومية للتأكد من أن أعمالها قد تم أدائها بصورة سليمة .

المقومات اللازمة لمهنة المراجعة الداخلية الحكومية لمراجعة عملية إدارة المخاطر في القطاع الحكومي

(1) رضوة أحمد ماهر محمد ، مرجع سابق 163 .

يحب أن تتوفر لمهنة المراجعة الداخلية مجموعة من المقومات الأساسية حتى تتمكن من أداء مهامها الرئيسية بالكفاءة المطلوبة منها : (1) الحياد التنظيمي ، تواجد غير مقيد ، القيادة الكاملة ، مساندة أصحاب المصالح ، الوكالة القانونية ، الإعتمادات الكافية ، فريق عمل كفاء ، معايير مهنية للمراجعة كما أن هناك مجموعة من المقومات الإضافية يجب العمل علي توفيرها في سبيل تمكين مهنة المراجعة الداخلية من أداء مهامها فيما يتعلق بعملية مراجعة إدارة الأداء في القطاع الحكومي ، وتتمثل هذه المقومات في:

1. الإدراك والملكية

يجب أن تعمل القيادة العليا بالمنظمة علي إنشاء نظام للحوكمة وإدارة المخاطر ونظم الرقابة . ومن ثم وضع نظام متكامل للعقوبات .

2. المنظمة وإطار الحوكمة

يمكن إنشاء وكالة للمراجعة في القطاع الحكومي لتأكيد الجودة والعمل علي حماية حياد المراجعين الداخليين .

3. القانون

يجب إرساء المتطلبات القانونية لتدعيم ركائز وحدات المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي ، كما يجب أن يتم جعل مهنة المراجعة الداخلية مطلباً قانونياً وألا يشارك المراجعون الخارجيين المراجعين الداخليين في أدائهم لمهامهم .(2)

4. تحسين المهنة

يمكن ذلك من خلال إستخدام العديد من الأساليب أهمها إبتكار خطط لتطوير الموارد البشرية تتضمن فرص التدريب وتطوير المهنة والسماح لمزاولي المهنة بتقديم المهنة في المقابلات والندوات والمؤتمرات وتوعية فريق العمل من خلال مؤتمر سنوي للمهنة .

5. الإطار المفاهيمي

قامت المنظمة الدولية لأجهزة المراجعة الخارجية بإصدار معايير المراجعة لإرشاد كل من المحاسبين والمراجعين الحكوميين ، ويجب أن يتبنى مراجعو القطاع الحكومي إطار الممارسة المهنية الصادر عن مجمع المراجعين الداخليين أسوة بما هو مطبق في القطاع الخاص في سبيل العمل علي تدعيم حيادهم المهني .

6. المصادر

(1) IIA, The Role of Auditing in Public Sector Governance , pp 5-6.

(2) Hodge, Neil , Follow the Leader , Internal Auditing\$ Business Risk, October 2002 , p 17.

يجب أن تمول وظيفة المراجعة الداخلية بصورة جيدة وبالاعتماد علي الأموال القومية بالموازنة العامة للدولة ، وبمساعدة مزدوجة خارجية ، بالإضافة إلي ضرورة العمل علي إنشاء كيان مهني علي المستوي الحكومي يتوافق مع مجمع المراجعين الداخليين .

التحديات التي تواجه مهنة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي

توجد العديد من التحديات التي تواجه مهنة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي من أهمها :

1. العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في القطاع الحكومي :

لابد من تصميم علاقة مهنية قوية بين كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية بما يمكن من تحقيق فوائد مشتركة لكل منهما بصورة أفضل للجهات التي يعملون بها والبرلمان والجمهور كأقصى تقدير .⁽¹⁾ إلا أن هذه العلاقة المشتركة يمكن أن تتداخل وتتشابك وكذلك من الممكن أن تحدث بينهما فجوات تنعكس علي عملية المراجعة ككل ، لذلك يفضل أن يعتمد المراجع الخارجي علي عمل المراجع الداخلي ، ويجب أن يكون لدي المراجعين الداخليين وعي بخطط عمل المراجعين الخارجيين لمساعدتهم في توفير المعلومات اللازمة لهم .

2. الجودة في تقديم الخدمة

يعتبر تقييم نظم الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر من أهم الخدمات التي يمكن أن تقدمها مهنة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي ، و الخدمات الإستشارية من الخدمات الأخرى التي يمكن أن تضيف قيمة للمراجعة الداخلية ، وتعتبر هذه الخدمات من أهم التحديات التي يمكن أن تواجهها المراجعة الداخلية وعلي الأخص في الدول النامية .

3. رقابة لجنة المراجعة

لاتدرك العديد من الوحدات الحكومية أهمية لجان المراجعة وفعاليتها في الرقابة علي المخاطر وإدارتها وأهميتها لحوكمة أداء المنشأة ، ويواجه أيضاً القطاع الحكومي تحدياً أكبر يتمثل في إيجاد أشخاص من خارج وحدات القطاع الحكومي ليعملوا كأعضاء لجنة المراجعة ولديهم المعرفة الكافية بعمليات القطاع الحكومي والمخاطر التي يمكن أن يواجهها بما يمثل إضافة فعالة لعملية إدارة المخاطر .⁽²⁾

4. إستقطاب الكفاءات المهنية والحفاظ عليها :

يتوقع من فريق عمل المراجعة أن يكون لديه إدراك تام لأعمال المنشأة وأهدافها التي تسعى لتحقيقها ونظم العمل بالمنشأة والمخاطر التي يمكن أن تواجهها المنشأة وثقافة العمل بالمنشأة ، مع الأخذ في الإعتبار أن مراجعي القطاع الخاص قد لا يكون لديهم المهارات اللازمة والمعرفة الضرورية للعمل في القطاع الحكومي ، وهناك العديد من المشاكل التي يعاني منها القطاع الحكومي ومراجعيه وعلي الأخص في الدول النامية من

NAO “Co- Operation Between Internal and External Auditor, Good Practice Guide”, (HM ⁽¹⁾

Treasury and National Audit Office , UK ,2000) , p.11.

⁽²⁾ رضوة أحمد ماهر محمد ، مرجع سابق ، ص 167 .

أهمها إنخفاض مستوى المرتبات وتدني مستوى الخبرة والتدريب وإنخفاض الدافعية في ظل الأساس التكنولوجي المحدود ونقص التعاون والتنسيق بين المراجعة الداخلية ومديري القطاع العام (1). وتستنتج الدراسة أن إدارة المخاطر مسئولية جميع وحدات القطاع الحكومي بما يكفل الإستخدام الكفاء والفعال للموارد المتاحة ، و يجب أن يتم تشجيع إدارات الوحدات الإدارية الحكومية لتبني مفهوم إدارة المخاطر كجزء من فلسفة كل وحدة حكومية عند ممارستها لجميع الأعمال بصفة عامة . يتفق كلاً من القطاع الحكومي وقطاع الأعمال في بعض الأشياء المرتبطة بإدارة المخاطر منها ضرورة التعريف المنظم للمخاطر بشكل فعال ، ويختلف القطاع الحكومي عن قطاع الأعمال في بعض الأشياء المرتبطة بإدارة المخاطر ومنها طبيعة المخاطر التي يتعرض لها وإسلوب مواجهة المخاطر والمرونة في مواجهة المخاطر، يجب أن تتوفر مجموعة من المقومات لمهنة المراجعة الداخلية حتي تتمكن من أداء دورها في مراجعة إدارة المخاطر بالكفاءة المطلوبة .

ويجب الإهتمام بإدارة المخاطر ومراجعتها علي مستوى القطاع الحكومي السوداني بما يمكن من زيادة جودة الخدمات الحكومية المقدمة للمواطنين والحفاظ علي المال العام وتحقيق التنمية الإقتصادية والإجتماعية المستهدفة وعلي المراجعة الداخلية التحقق من فاعلية إدارة المخاطر داخل الوحدة ، وأداء دور جوهري في عملية مراقبة إستراتيجيات المنشأة مع المخاطر الممكن تحديدها .

(1) Brierley , John A. \$ EL- Nafabi ,Hussein M.and Gwilliam, David R, : “ The Problems of Establishing Internal Audit in the Sudanese Public Sector” **International Journal of Auditing** ,

الفصل الثاني

الموازنة العامة للدولة وأهميتها

تعتبر الموازنة العامة للدولة الأداة العامة لضمان الرقابة المحاسبية والرقابة علي الإنفاق العام ، ولتفهم الدور الرقابي الذي تلعبه المراجعة الداخلية لإجهزة الدولة في مجال الرقابة الموازنة العامة للدولة ، فإنه يجب الوقوف علي مفهوم الموازنة العامة للدولة وذلك لتحديد نقاط رقابة المراجعة الداخلية ولكي لا يكون هناك أي غموض لدي المراجع الداخلي لدي مباشرته مهامه الرقابية ، وبيان أهمية الموازنة العامة كأداة لتنفيذ الخطة القومية ، ومن ثم إدراك أهمية العمل الرقابي في مجال الموازنة العامة بإعتباره دعامة لتنفيذ الموازنة علي الوجه المرسوم لها .

الموازنة العامة للدولة تهدف إلي المتابعة الدائمة للكيفية التي تستخدم بها الإعتمادات المالية المدرجة بها في ضوء الأهداف التي تهدف الدولة لتحقيقها علي كافة المستويات الإقتصادية والإجتماعية والسياسية ، وقد عرف الإقتصاديون الموازنة العامة للدولة بتعريفات عدة ، وبيّنو مدي أهميتها من الناحية السياسية والإقتصادية والإجتماعية

وسرّيتم تناول هذا الفصل من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول: مفهوم الموازنة العامة للدولة وأهميتها وأهدافها والقواعد الأساسية لإعدادها

المبحث الثاني: أنواع الموازنة العامة للدولة

المبحث الثالث: دورة الموازنة العامة للدولة والموازنة العامة للدولة في السودان

المبحث الأول

مفهوم الموازنة العامة للدولة وأهميتها والقواعد الأساسية لإعدادها

نشأة الموازنة

لم تنشأ الموازنة بمفهومها العلمي الراهن ، إلا بعد ظهور الدولة كنمط لتنظيم المجتمع ، ويعتقد أن الرومان هم أول من إضطر إلي تنظيم إيرادات الدولة ونفقاتها في إبطار الموازنة العامة نظراً لإتساع رقعة الإمبراطورية ، ويقال أن الموازنة الرومانية كانت توضع حين ذاك لمدة خمس سنوات . أما بالنسبة إلي المسلمين فجاء في كتاب الحضارة الإسلامية توضيح لمعني الميزانية فكانت تقسم إلي باب الإستخراج أو الدخل وباب النفقات ، وكذلك يقسم باب النفقات النهائية والمؤقتة و تنتهي بعجز . وإصطلاح الموازنة يعني حقيبة النقود أو الحقيبة العامة ، وأول ظهورها في بريطانيا في بداية القرن الثامن عشر ، كنتيجة للصرع بين التاج والبرلمان ، وقد أطلق مطلق الموازنة علي الحقيبة الجذدية التي كان يحمل فيها وزير المالية إلي البرلمان الوثائق التي تتضمن إحتياجات الحكومة من النفقات ومصادر تمويلها ، وكان لهذه النشأة أثرها علي تحديد أهداف الموازنة بالرقابة مركزياً علي الإنفاق العام للتأكد من أنه يتم إنفاقه في الأغراض المحددة سلفاً دون إسراف أو إهمال من ناحية ، ثم مراقبة تحصيل الإيرادات المقدره من ناحية أخري .(1)

وبعد بريطانيا إنتقل مفهوم الموازنة إلي عدة دول أخري منها فرنسا الدولة الأولى التي إقتبست فكرة الموازنة ، وهي الدولة الأولى التي أدخلت عليها كثيراً من التحسينات علي أثر الثورة الفرنسية عام 1789م ، ومن ثم التحسينات الهامة التي أدخلتها علي الموازنة أن السلطة التشريعية أصبحت لاتكفي لمناقشة الواردات والنفقات وتصديقها والإذن لها ، بل أصبح يحق لها مصادقة الأموال العمومية من قبل السلطة التنفيذية.(2) وقد تطورت فكرة الموازنة العامة من خلال تقرير مبدأ وجوب الأذن بجباية الضريبة من السلطة التشريعية (نواب الأمة) ، وبعد ذلك طالب النواب بضرورة الرقابة علي كيفية إنفاق حصيلة الضرائب ، ومناقشة الفكرة تدريجياً بحيث أصبح من حق الأمة مناقشة كافة الإيرادات والنفقات الخاصة بالدولة ، ومن ثم الرقابة المستمرة علي المال العام .(3)

2/1/2- مفهوم الموازنة العامة

1/2/1/2 - مفهوم الموازنة في اللغة العربية

ورد لفظ الموازنة في اللغة العربية بمعني الموازنة بين شيئين أو المعادلة أو الآلة التي يوزن بها الوزن ثقل الشئ ، وجاء وزن بين الشيينيين (موازنة) ، ورد لفظ الموازنة في عدة آيات من القرآن الكريم بقوله تعالي (فأما من ثقلت موازينه) ، وأما من خفت موازينه (4).

(1) د. يونس عليان الشويكي ، د. أحمد ، المحاسبة الحكومية، (عمان : دار الثقافة ، 2012م)، ص71.
(2) د. يونس عليان الشويكي ، د. أحمد ، المحاسبة الحكومية، (عمان : دار الثقافة ، 2012م)، ص72.
(3) د. لؤي وديان ، د. زهير الحدر ، المحاسبة الحكومية ، (عمان : دار البداية ، الطبعة الأولى ، 2010م) ، ص 59 .
(4) سورة الزلزلة الأيتين (6، 8) .

وتستنتج الدراسة أن لفظ الموازنة يدل علي معني المساواة بين شيئين أو المحاذاة بين شيئين ، ومنها إستخدام اللفظ للدلالة علي الوثيقة التي تحتوي علي إيرادات الدولة من جانب ونفقاتها من جانب آخر حيث يتم الموازنة بين كل من جانب الإيرادات وجانب النفقات عند إعداد الموازنة وإجازتها.

2/2/1/2 - مفهوم الموازنة في اللغة الإنجليزية

كلمة موازنة تقابل كلمة **Budget** في اللغة الإنجليزية ، وتعني كلمة الحقيبة الصغيرة ، وقد نشأت هذه الكلمة بإنجلترا حيث كانت تحمل معني الحقيبة الجلدية التي كان يحمل بها وزير الخزانة تقرير احتياجات وموارد الحكومة إلي مجلس العموم ، ومع مرور الزمن أصبحت تشير إلي الأوراق التي في الحقيبة ، وعقب الثورات التي حدثت بإنجلترا ما بين (1648م - 1688 م) إنتشر هذا المصطلح وانتقل إلي فرنسا.⁽¹⁾

3/2/1/2 - مفهوم الموازنة العامة للدولة

عرفها البعض بأنها البيان التقديري لنفقات وإيرادات الدولة المتعلقة بنشاطها خلال فترة زمنية مستقبلية .⁽²⁾ وعرفت بأنها الخطة المالية لدولة عن سنة مقبلة تتضمن تقديرات لبنود الموارد العامة ومصادر الحصول عليها موزعة علي بنود النفقات يتم إعدادها وتنفيذها بواسطة السلطة التنفيذية في ضوء الخطة العامة للدولة ويتم اعتمادها من السلطة التشريعية .⁽³⁾ وعرفت بأنها تقدير مفصل لنفقات الدولة وإيراداتها لفترة زمنية مقبلة عادة ماتكون سنة .⁽⁴⁾ وهي البرنامج المالي للدولة المعتمد لسنة مالية قادمة لتحقيق أهداف التنمية الإقتصادية والإجتماعية ، وتشمل الموازنة العامة علي جميع الإيرادات المقدر تحصيلها وجميع المصروفات المقدر إنفاقها خلال السنة المالية .

وعرفت بأنها الوثيقة الأساسية لمالية الدولة ، حيث تعكس الوضع السياسي والإقتصادي والمالي للدولة ، وهي خطة الدولة ونشاطاتها عن سنة مالية قادمة ، وهي المرآة التي من خلالها نطلع علي حقيقة النظام المالي والسياسي والإجتماعي والإداري للدولة .⁽⁵⁾ وعرفت بأنها وثيقة محاسبية وقانونية ومالية وسياسية تعبر عن فكرة التوقع والإعتماد للنفقات والإيرادات العامة لفترة مقبلة ، والتي تعبر في صورة أرقام عن النشاط الإداري والإقتصادي والإجتماعي للدولة .⁽⁶⁾ وعرفت بأنها وثيقة أو بيان محاسبي يتضمن تقديرات الدولة لنفقاتها العامة وإيراداتها العامة لفترة مقبلة ، عادة ماتكون سنة ، ويلزم إقرارها من السلطة التشريعية ، وتعد

(1) د. السيد عبدالمطلب غانم ، الموازنة العامة للدولة بين السياسة والإدارة العامة والإقتصاد ، ، (القاهرة : مؤتمر إدارة الموازنة ، 2002م)، ص 3 .

(2) د. محمد دو يدار ، دراسات في الإقتصاد المالي ، (القاهرة ، دار المعرفة الجامعية ، 1996م) ، ص 322.

(3) د. محمد حسين إسماعيل ناصف ، المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق ، (عين شمس : مكتبة عين شمس ، 2002م) ، ص 58.

(4) د. يونس أحمد البطريق ، د. عبدالعزيز السوداني ، إقتصاديات النشاط الحكومي ، (عين شمس : جامعة عين شمس ، الناشر قسم المالية العامة كلية التجارة ، 1993م) ، ص 261- 493 .

(5) د. أعدد حمودي القيسي ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، (عمان : مكتبة دار الثقافة ، الطبعة الثالثة ، 2000م) ، ص 89 .

(6) د. السيد عطية عبدالواحد، الموازنة العامة للدولة ، (القاهرة: دار النهضة العربية ، الطبعة الأولى ، 1996م) ، ص 12.

الوسيلة الأساسية للدولة في تحقيق أهدافها السياسية والإقتصادية ، ومن ثم تعكس خيارات السلطة العامة السياسية والإقتصادية .⁽¹⁾

وعرفت بأنها عملية تخصيص الموارد النادرة لإشباع الإحتياجات غير المحدودة ، وعرفت بأنها قائمة تضم التقديرات المعتمدة لمصروفات وإيرادات الدولة لسنة مقبلة ويعني هذا أن الموازنة هي الأداة الوحيدة المتاحة لمقابلة الإنفاق بالموارد المتوقع توافرها في الفترة المقبلة أي أنها تحقق التوازن بين الإيرادات العامة والنفقات العامة للدولة ، وعرفت بأنها الأداة التي تهتم بعملية تحويل المصادر المالية إلى أهداف إنسانية فالموازنة تتضمن برنامجاً مالياً تفصيلياً مقترحاً يعكس القرارات المتعلقة بإختيار الأهداف المراد تحقيقها وإختيار البرامج والسياسات التي تضمن تحقيق هذه الأهداف لتحقيق الرفاهية للمجتمع ، وعرفت بأنها بيان الواردات والنفقات العامة خلال الدورة المالية ، وعرفت بأنها صك تشريعي تقدر فيه نفقات الدولة وإيراداتها عن سنة مقبلة ويجوز بموجبه الجباية والإنفاق .⁽²⁾

و الموازنة العامة في الأردن عرفها قانون تنظيم الموازنة العامة للدولة الأردني لسنة 1962 م في المادة (7) بأنها المنهاج المفصل لحكومة المملكة الأردنية الهاشمية من الناحية المالية وتعني الإيرادات والنفقات المقدره لسنة مالية معينة ، ونظراً لأهمية الموازنة العامة للدولة بإعتبارها تقوم علي التنبؤ المدروس لإيرادات الدولة ونفقاتها ، وتعكس سياسات الدولة المختلفة من حيث تحديد أولويات الإنفاق وإختيار البرامج والمشاريع التي تحقق الأهداف العامة ووسائل تمويلها ، وتوفير معايير رقابية تحكم نشاط الوحدات الإدارية الحكومية في تحقيق الأهداف الإجتماعية والإقتصادية ، لهذه العوامل وغيرها أشارت جمعية المحاسبة الحكومية الأمريكية إلى أهمية الموازنة ونصت علي ذلك في المبدأ الثالث من مبادي المحاسبة الحكومية علي يجب إعداد موازنة سنوية لكل وحدة حكومية سواء تم فرض ذلك في بالقانون أم لا ، يجب أن يوفر النظام المحاسبي أساليب الرقابة علي الموازنة بالنسبة للنفقات والإيرادات الحكومية ، كما تضمن تقرير المجلس القومي للمحاسبة الحكومية بالولايات المتحدة الأمريكية في البند التاسع علي يجب أن يقوم نظام المحاسبة الحكومية في الوحدات الإدارية الحكومية علي أساس إعداد موازنة لكل وحدة ، كما يجب أن تتضمن التقارير المالية بصورة ملائمة المقارنات الضرورية بين تقديرات الموازنة ونتائج التنفيذ الفعلي وبالنسبة لكل من الأموال المخصصة علي حدة .⁽³⁾

عرفت بأنها ذلك التقدير المبدئي تقوم السلطات المالية بإعداده عن سنة مالية مقبلة لكل من الإيرادات والمصروفات العامة للدولة جملة وتفصيلاً فهي قائمة تشتمل علي جانبيين الجانب الأول يشتمل علي المصروفات ، أو مايسمي محاسبياً بالإستخدامات مدرجة جملة وتفصيلاً ويوضح أوجه الإستخدامات مثل الأجور والمرتبات والمدفوعات التحويلية أو الأعانات والنفقات الجارية للجهاز الإداري الحكومي في بعض

(1) د. عزت عبدالحميد البرعي ، المالية العامة ، (القاهرة: مطبعة الولاة ، الطبعة الأولى ، 1994م) ، ص 425.

(2) د . يونس عليان ، د. أحمد محمد أبوشامة ، مرجع سابق ص 72 .

(3) د . يونس عليان ، د. أحمد محمد أبوشامة ، مرجع سابق ص 73 - 74 .

النظم ونفقات المحليات في البعض الآخر ، والنفقات الإستثمارية الحكومية موزعة علي القطاعات المختلفة ، والثاني يختص بجانب الإيرادات التي ينتظر أن تؤول إلي خزانة الدولة من الضرائب والرسوم الجمركية ، وفوائض المشروعات الحكومية ، أو مايسمي بالإيرادات السيادية للدولة وتتضمن أيضاً الإيرادات الرأسمالية الناتجة عن القروض المحلية والأجنبية وحصيلة الأوراق المالية وأقساط الإهلاك وغيرها .(1)

وعرفت بأنها الخطة المالية للحكومة معبراً بالأرقام تعكس الأهداف التي ترغب الحكومة في تحقيقها والمتمثلة في البرامج والأنشطة التي تنوي تنفيذها والسلع التي تقدمها لإشباع الحاجات العامة ، وينظر إلي الموازنة العامة للدولة باعتبارها أداة لإتخاذ القرارات المتعددة المتعلقة بإختيار السياسات التي ترغب الحكومة في تحقيقها وكذلك إختيار الوسائل والبرامج التي تؤدي إلي تحقيقها ، وتعتبر الموازنة العامة للدولة أداة لتوصيل المعلومات إلي أطراف متعددة يمكنهم من خلالها الإطلاع علي برامج وأنشطة الحكومة التي قررت تنفيذها والخدمات والسلع التي قررت تقديمها خلال فترة الموازنة ومصادر تمويلها ، وهي إحدى وسائل الرقابة علي الأنشطة الحكومية المختلفة ومدى إلتزامها بالتشريعات المالية ، وينظر للموازنة من ناحية سلوكية وإنسانية فهي تعبر عن عملية إشتراك مجموعة من الأفراد في تحديد الأهداف المستقبلية وتوفير الموارد المالية لتحقيق الأهداف.

عرفت بأنها وثيقة قانونية تشرعها السلطة التشريعية وتصبح واجبة التنفيذ من قبل جميع دوائر الدولة وأجهزتها المختلفة .(2)

عرفت الموازنة العامة للدولة بتعاريف متعددة حسب المنظور الذي يراد النظر إليها وعرفها دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن السمينار الإقليمي لهيئة الأمم المتحدة (بيروت - 1969 في المادة 45) بأنها عملية سنوية تركز علي التخطيط والتنسيق ورقابة إستعمال الموارد لتحقيق الأغراض المطلوبة بكفاءة ، فهي أساساً عملية إتخاذ القرار بطريقة يمكن بها الموظفين الرسمين علي مختلف المستويات الإدارية أن يقوموا بالتخطيط والتنفيذ لعمليات البرامج بطريقة مخططة للحصول علي أفضل النتائج الممكنة من خلال التوزيع والإستخدام الأكثر فاعلية للموارد المتاحة ، ومن الناحية المحاسبية عرفت بأنها تقدير لإيرادات ونفقات الدولة لسنة مالية قادمة تشرع بقانون الموازنة العامة للدولة .(3)

الموازنة العامة للدولة تقوم علي عنصرين هما التوقع والإجازة ، أولاً الموازنة توقع تعتبر الموازنة العامة للدولة بياناً تقديرياً لما تتوقع السلطة التنفيذية أن تنفقه وأن تحصله من مبالغ خلال فترة زمنية هي في الغالب عام واحد فالحكومة هي التي تقوم بإجراء هذا التوقع أو هذا التقدير قبل أن تعرضه علي السلطة التشريعية ، وتعد الموازنة وفقاً لذلك برنامج عمل الحكومة عن عام مقبل ، ويعكس هذا البرنامج سياسية

(1) د. حمدي عبدالعظيم ، الإصلاح الإقتصادي في الدول العربية بين سعر الصرف والموازنة العامة ، (القاهرة : دار زهراء

الشرق ، 1998 م) ، ص 76 .

(2) د.إسماعيل خليل إسماعيل ، د. نائل حسن عدس ، المحاسبة الحكومية ، (القاهرة : دار زهراء الشرق ، 2006 م) ، ص 127 - 128 .

(3) د.إسماعيل خليل إسماعيل ، د. نائل حسن عدس ، مرجع سابق ، ص 129 .

الحكومة في كافة المجالات السياسية والإقتصادية والإجتماعية ، ثانياً الموازنة العامة إجازة ، يختص البرلمان أو السلطة التشريعية بإعتماد الموازنة العامة ، أي الموافقة علي توقعات الحكومة عن نفقات وإيرادات العام المقبل ، فالحكومة هي التي تقوم بإعداد الموازنة العامة ، والبرلمان هو الذي يجيزها بإعتماده لها والحكومة تقوم بتنفيذها علي النحو الذي إعتدها البرلمان به ، ويعد حق البرلمان في إعتماد الموازنة أو إجازتها من أقوى حقوق السلطة التشريعية ، بواسطه يستطيع رقابة الحكومة في جميع المجالات . وتستنتج الدارسة مهما كانت الإختلافات في تفاصيل تعريفات الموازنة العامة للدولة إلا أن الموازنة العامة للدولة تطور مفهومها وأصبحت صورة من صور التخطيط الإقتصادي والإجتماعي ، حيث تتمثل فيها فكرة الإدارة بالأهداف وأصبحت توضح بالتفصيل أوجه الإستخدامات المالية المتصلة بأداء وظائف الحكومة وأجهزتها المختلفة ، وتبين مايجب تحصيله من موارد لتغطية تلك النفقات خلال فترة زمنية محددة ، وهي توقع وإجازة لنفقات وإيرادات الدولة عن فترة مقبلة هي في الغالب عام .

أهمية الموازنة العامة للدولة

تعد الموازنة العامة للدولة أداة من أدوات الخطة القومية ، وأصبحت تغطي جانباً كبيراً من النشاط الإقتصادي والحياة الإجتماعية والسياسية للدولة مما أدى إلي إزدياد أهمية الموازنة في الآونة الأخيرة لاسيما مع إتساع أنشطة الدولة المختلفة وقيام الموازنة العامة بتمويل هذه الأنشطة . فالموازنة العامة للدولة لها أهمية بالغة ، ويمكن حصر أهمية الموازنة العامة للدولة في :

الأهمية الإقتصادية للموازنة العامة للدولة

كان توازن الموازنة قاعدة أساسية لدي الإقتصاديين الكلاسيك وإعتبروها قرينة علي القدرة المالية والتمويل السليم والإدارة المالية الرشيدة . (1) إلا أن الفكر الحديث رأي عكس ذلك حيث رأي عدم حيادية السياسة المالية وإستخدام الموازنة في التأثير علي الإقتصاد القومي ، إذ تستخدم الموازنة في التأثير علي أوجه الإقتصاد القومي سواء بالتأثير علي التنمية أو بتحقيق التوازن النقدي ، وأصبح خلل الموازنة المقصود في موازنة الحكومة سواء في صورة عجز أم فائض أمراً مقبولاً ووسيلة من وسائل تحقيق التوازن الإقتصاد القومي ، وهو مايسمي بنظرية العجز المنظم . (2)

تعد الموازنة العامة للدولة أداة فعالة ووسيلة تستطيع بها الدولة التأثير في مختلف الأنشطة الإقتصادية كما تستطيع من خلالها أن تؤثر علي الإنفاق العام والإيرادات العامة لتحقيق التوازن الإقتصادي الذي يعني نجاح الدولة في إستخدام موارد المجتمع وإستغلالها بصورة أفضل بهدف تحقيق أقصى طاقة إنتاجية وتحقيق أقصى مستوي للدخل القومي ، فعبر الموازنة العامة تستطيع الدولة زيادة أو تخفيض الطلب الحكومي وذلك بزيادة أو تخفيض المصروفات الحكومية ، ويمكن للدولة أيضاً أن تؤثر في مستوي نشاط الإقتصاد القومي

(1) د. زين العابدين ناصر ، ود. السيد عطية ، مبادي علم المالية العامة، الجزء الأول ، (القاهرة ، جامعة عين شمس ، وحدة توزيع الكتاب الجامعي ، 2004 م) ، ص 306.

(2) غازي غناية ، المالية العامة والتشريع الضريبي ، (عمان ، دار البيارق ، 1998م) ، ص 210 - 211 .

من خلال الموازنة وذلك بزيادة أو تخفيض الطلب الكلي علي السلع والخدمات عن طريق فرض الضرائب وتشجيع الإيداع وإيجاد أوعية إيداعية إجبارية وإعادة توزيع الدخل إلي غير ذلك من الأشياء التي يمكن مراعاتها عند إعداد الموازنة العامة وذلك لتحقيق التوازن الإقتصادي ومعالجة لبعض العثرات الإقتصادية كمشكلة التضخم والكساد .

كذلك يمكن عن طريق الموازنة العامة تمويل الخدمات التي تعتبر أساسية للإنتاج كالمواصلات وتوليد القوي المحركة ، وتقوم بتمويل المشروعات الإنتاجية التي تملكها الدولة ، كما يتم تحقيق جانب من الأهداف الإقتصادية عن طريق الإستثمارات الكبيرة التي تقوم بها الدولة وتأثيرها علي الطلب الكلي وبالتالي تأثير الطلب علي الإنتاج الجاري وآثاره في خلق طاقات إنتاجية جديدة وأثر ذلك علي الإنتاج في المستقبل . وتؤثر الموازنة العامة تأثيراً مباشراً علي التداول عن طريق التقديرات التي تحدثها في كمية النقود بتقليل هذه الكمية عن طريق الضرائب والقروض أو زيادتها عن طريق تخفيض الضرائب أو إصدار نقود جديدة بالإضافة إلي تأثيرها علي توزيعات الدخل بين الإستهلاك والإيداع ورفع السعر أو خفضها بسياسة الضرائب والإعفاء منها .

فضلاً عن أن الموازنة العامة للدولة تعد وثيقة إقتصادية هامة ، فهي توفر معلومات تتعلق بالإختيارات بين البدائل المختلفة ، وبأثر السياسات الحكومية علي إستخدام الموارد وعلي مستوي التوظيف ، والنمو الإقتصادي وتوزيع الموارد كما تؤثر الموازنة العامة للدولة علي العوامل الإقتصادية داخل الدولة كما تتأثر بها خاصة في حالة التقلبات الإقتصادية ، حيث تنعكس مراحل الدورة الإقتصادية من كساد وإزدهار تنعكس بصورة واضحة علي إيرادات ونفقات الدولة المحددة في الموازنة العامة ، وكساد النشاط التجاري والصناعي يؤدي إلي إنخفاض حصيلة الضرائب بنوعها المباشرة وغير المباشرة ، كما يمكن للدولة بواسطة الموازنة العامة توجيه الحياة الإقتصادية سواء أكان ذلك ضد العجز أو الكساد أو العكس ، وبذلك أصبحت الموازنة العامة عاملاً هاماً للحياة الإقتصادية .⁽²⁾

الموازنة العامة لها دور وتأثير علي التوازن الخارجي للإقتصاد القومي إذ أن تقديرات الإيرادات والنفقات العامة التي تتضمنها الموازنة للخدمات والأعمال يتم إعدادها علي أساس مستوي إنتاجي محدد ، فإيرادات الموازنة للخدمات مثل الضرائب وفائض إيرادات قطاع الأعمال تعتمد بشكل مباشر أو غير مباشر علي الطاقات الإنتاجية الممكن إستغلالها في الإقتصاد القومي أي علي حجم الإنتاج المخطط ، ويعتمد تحقيق أهداف الإنتاج المخططة علي كمية الموارد النقدية الأجنبية المتاحة واللازمة لإستيراد الموارد الأولية والسلع الوسيطة ، كما أن تحقيق تقديرات الموارد بموازنة الدولة سوف يعتمد بالضرورة علي تحقيق أهداف الإنتاج المخططة ، فإن أي نقص في الموارد الأجنبية المقدره سوف ينتج عنه نقص في أهداف الإنتاج المحققة وبالتالي نقص في تقديرات الإيرادات العامة للحكومة .

(1) د. السيد عطية عبدالواحد ، مبادئ وإقتصاديات المالية ، مرجع سابق ، ص 1209 .

أما بالنسبة لدور الموازنة في زيادة التنمية الاقتصادية فيتمثل ذلك بتخصيص بعض إعمادات الموازنة للمشروعات الصناعية وغيرها من المشروعات ذات المردود الإقتصادي من قطاعات الكهرباء والطرق والزراعة .⁽¹⁾ أو بتخصيص بعض المنح والإعانات لبعض المشروعات لجذب إستثمارات القطاع الخاص إليها بما يؤدي إلي زيادة التنمية الإقتصادية الشاملة كالإعانات التي تمنح لشركات الملاحة أو الطيران أو السكك الحديدية .⁽²⁾

وتستنتج الدراسة أن الموازنة العامة للدولة تستخدم لتحقيق التوازن بينهما كأداة لتحقيق التنمية الإقتصادية وتحقيق التوازن الخارجي للإقتصاد القومي .

الأهمية الإجماعية للموازنة العامة للدولة

أصبحت الموازنة العامة للدولة علي المستوي الإجماعي أداة رئيسية تستخدمها الدولة للقيام بدور إجماعي ملموس وتحقيق الأهداف الإجماعية التي تصبو إليها ، فالموازنة العامة تعتبر أداة لإعادة توزيع الدخل القومي فيما بين الطبقات المختلفة للمجتمع في شكل إعانات إجماعية وإقتصادية ، وذلك حتي يتم عدل وضع مختلف الدخل والثروات وتحدث تغييراً في نظام الطبقات المختلفة للمجتمع ، ويمكن إستخدام الموازنة العامة في تحقيق زيادة التشغيل ، وتعبئة القوي الإقتصادية غير المستخدمة ، والمساهمة في زيادة الدخل القومي ورفع مستوي المعيشة .⁽³⁾

ويعد من أهم المجالات التي تسعى الموازنة للتأثير فيها هو المجال الإجماعي حيث تستخدم كأداة لتحقيق العدالة الإجماعية وذلك بإستخدام السياسات الضريبية التي تعمل علي إعادة توزيع الدخل ومايُسمى بسياسة الإعانات ، وإزالة التفاوت بين طبقات المجتمع وتفصيل ذلك أن الضرائب تفرض علي رؤوس الأموال الكبيرة وعلي أصحاب الثروات والمؤسسات التجارية وغيرها من المؤسسات المالية ذات الدخل المرتفع ، وتستخدم هذه الحصيلة في دعم السلع الأستهلاكية والتعليم العام والصحة وإعانة المعوقين وكبار السن والعجزة والأطفال الأيتام وغيرها من الخدمات الإجماعية ، وتخفيض الضرائب علي الأقاليم الفقيرة وتوسيع الخدمات المجانية بها وذلك بزيادة الإنفاق العام بها .

وتستنتج الدراسة يمكن من خلال الموازنة العامة للدولة توجيه الإنفاق العام لخدمة الطبقات الفقيرة ، إما بطريقة مباشرة كالدعم وإما بطريقة غير مباشرة وذلك بتوجيه الإنفاق العام للمشروعات التي تخدم هذه الطبقات بما يساعدها علي تخفيف الأعباء المعيشية .

الأهمية السياسية للموازنة العامة للدولة

أصبحت الموازنة العامة للدولة ذات أهمية سياسية ، ولم تعد الموازنة العامة مجرد وثيقة محاسبية لنفقات وإيرادات الدولة ، ويعد مناقشة الموازنة وإعتمادها من البرلمان من أهم الوظائف التي يمارسها البرلمان ويساعدة علي تحقيق الرقابة علي أعمال الحكومة وتمتد هذه الرقابة إلي مرحلة تنفيذ الموازنة ، وتستخدم

(1) د. زين العابدين ناصر ، ود. السيد عطية ، مرجع سابق ، ص 305 .

(2) د. السيد عبدالمولي ، المالية العامة المصرية ، دار النهضة العربية ، 1993 ، ص 88 – 91 .

(3) د. عدلي محمد توفيق ، إقتصاديات القطاع العام ، مكتبة جامعة طنطا ، 1994 م ، ص 61 .

الموازنة كأداة للرقابة بمناقشة بنود الموازنة سواء عن طريق أعضاء البرلمان أم عن طريق إسناد هذه الوظيفة إلي لجان فنية متخصصة بالبرلمان .

وفي الواقع العملي فإن الحالة السياسية قد تفرض علي المسؤولين خيارات عامة تختلف عما تقتضيه الإعتبارات الإقتصادية والمالية ، وقد تعدل أحياناً بعض القرارات الإقتصادية والمالية وفقاً للإعتبارات وبعض الظروف السياسية ، ويقال أن العملية الفعلية للموازنة العامة هي مسألة سياسية لحد كبير ، وأن الموازنة العامة تمارس تأثيراً فعلياً علي طبيعة النظام السياسي وعلي إستقراره حيث توجد علاقة وثيقة بين الموازنة والبرلمان والحكومة ، ورقابة البرلمان للسلطة التنفيذية تتضح عند تعديل الإعتمادات التي تطلبها السلطة التنفيذية أو رفضها ، أو عند رفض مشروع الموازنة الذي يقدم للبرلمان ، كما أن القوة السياسية في الدولة تتجه إلي أن تتركز في يد السلطة صاحبة حق إعتماد الموازنة ، وإعتماد الموازنة من البرلمان يزيد الثقة في مالية الدولة ، لأن إخضاع مالية الدولة لرقابة دقيقة يبعدها عن سيطرة رئيس الدولة .⁽¹⁾ وتستنتج الدراسة أن الموازنة العامة للدولة ليست مجرد بيان يتضمن الإيرادات العامة ، والنفقات العامة ، وإنما هي وثيقة الصلة بالإقتصاد القومي ، والأداة الرئيسية التي يمكن عن طريقها تحقيق أهداف الدولة السياسية والإقتصادية والإجتماعية .

أهداف الموازنة العامة للدولة

أهداف إقتصادية :

تتضمن الموازنة العامة للدولة برامج لتحقيق الأهداف الإقتصادية مثل توزيع موارد الدولة ، والرقابة علي المال العام وتوجيه الإقتصاد الوطني .⁽²⁾ تضمن الحكومة الموازنة العامة سياساتها المقترحة اللازمة لتوجيه الإقتصاد الوطني ، ومن الأمثلة علي هذه السياسات :

- تحقيق نمو إقتصادي وزيادة معدل الناتج المحلي .
- تحقيق الإستقرار المالي والنقدي .
- زيادة معدلات الإيداع والإستثمار .
- تخفيض معدلات الإيداع والإستثمار .
- تخفيض عجز الموازنة العامة .
- توازن الحساب الجاري لميزان المدفوعات .
- تخفيض نسبة الدين العام .
- تخفيض نسبة الإستهلاك الكلي إلي الناتج المحلي لزيادة المدخرات المحلية .
- إستقرار المستوي العام للأسعار .

(1) د. السيد عطية عبدالواحد ، مرجع سابق ، ص 1208 .

(2) د. خالد شحاته الخطيب ، د. محمد خالد المهاني ، المحاسبة الحكومية (عمان : داروائل للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، 2008 م) ، ص 273 .

- الحد من البطالة وتشجيع الإستثمار في المشاريع التي تحتاج إلي عمالة أكبر .
- تنشيط الإقتصاد الوطني .

أهداف إجتماعية :

تشمل الموازنة العامة برامج لتحقيق الأهداف الإجتماعية أهمها :-

• معالجة ظاهرتي الفقر والبطالة :

تتضمن الموازنة العامة للدولة سياسات تسعى إلي إقامة مشاريع لتنمية المناطق الفقيرة في الدولة ، وتشجيع إقامة المشاريع الصغيرة المستخدمة للعمالة ، وتأهيل قوي العمل ، ورفع مستوى الخدمات الإجتماعية والصحية والإسكانية ، وتحفيز القطاع الخاص علي الإستثمار فيها .⁽¹⁾

• إعادة توزيع الدخل :

تتضمن الموازنة العامة سياسات تعمل علي زيادة تمويل الطبقة الغنية لخزينة الدولة العامة ، وتوجيه الإنفاق لصالح الطبقات الفقيرة ، وبالتالي تقليل التفاوت بين طبقات المجتمع .

• الحد من بعض العادات السيئة :

تسعي الدولة ، من خلال تضمين الموازنة العامة سياسات معينة ، الحد من بعض العادات السيئة ، وزيادة الضرائب والرسوم علي الإنتاج والمتاجرة ، والقيام بحملات إعلانية تبين أخطار هذه العادات علي المجتمع والمواطن .

• تشجيع بعض العادات الحسنة :

تتضمن الموازنة العامة سياسات تشجع بعض العادات الحسنة لتحقيق أهداف التنمية الإجتماعية ، وذلك بتنظيم النسل حسب مصلحة المجتمع من خلال سياسات ضريبية أو من خلال الوعي الصحي وإعتمادات الإنفاق العام المخصصة لهذه الغاية .

أهداف صحية :

تتضمن الموازنة العامة برامج ترفع من مستوى خدمات الرعاية الصحية ، وتخفيض معدل وفيات الأطفال ، والحد من الآثار الجانبية الضارة للمبيدات والأسمدة الزراعية .

أيضاً من أهداف الموازنة العامة للدولة:

1. أداة تخطيطية : Planning

تحدد فيها الأهداف التي تلتزم الحكومة تحقيقها والوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف ، وقد كان هذا الهدف متوازناً في بداية إستخدام الموازنة العامة للدولة مقصوراً علي تحديد التخصيصات اللازمة كماً ونوعاً إلي الإدارات المختلفة لتمكينها من الإنفاق لتقديم الخدمات والسلع العامة إلي المواطنين وتحديد مصادر ومقدرات الإيرادات اللازمة لذلك الغرض ، إلا أن وظيفة التخطيط تطورت بتطور الموازنة العامة للدولة .

(1) د. خالد شحاته الخطيب ، د. محمد خالد المهاني ، المحاسبة الحكومية (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، 2008 م) ، ص 275 .

2. أداة للرقابة : Control

بما أن الموازنة تعتبر خطة تتحدد فيها الأهداف والبرامج والأنشطة اللازمة لتحقيقها يصبح بالإمكان الرقابة علي تحقيق تلك البرامج والأنشطة ، وكانت الرقابة في بادي الأمر مقصورة علي الرقابة المالية والتشريعية للتأكد من تحصيل الإيرادات وفقاً للقوانين و ثم إنفاقها في الأغراض المخصصة وفي حدود الإعتمادات المصرح بها ، إلا أن مفهوم الرقابة تطور بتطور الموازنة العامة للدولة .⁽¹⁾

3. أداة للإتصال Communication

تستخدم الموازنة كوسيلة للإتصال فمن خلالها يتم توصيل ماتم تخصيصه علي أوجه الإنفاق المختلفة لتقديم الخدمات والسلع ومصادر الأموال اللازمة لذلك ، وتؤدي الموازنة إلي زيادة فعالية الإتصال بين المستويات الإدارية المختلفة .

4. أداة للتفويض Authorization

تعتبر الموازنة العامة عند تشريعها عبارة عن تفويض من السلطة التشريعية للحكومة بالعمل بموجبها ، ويتمثل ذلك بقبض الإيرادات حسب المصادر المبينة فيها وصرف النفقات بحدود التخصيصات المخصصة لها في الموازنة العامة للدولة .⁽²⁾

5. التحفيز Motivation

عندما يسمح للعاملين في دوائر الدولة للمشاركة في إعداد الموازنة ووضع أهداف ومعايير مقبولة من جانبهم وغير مفروضة عليهم من سلطات عليا فإن ذلك يحفزهم علي تنفيذ الأهداف طالما هم ساهموا في وضعها ، كما يؤدي إلي تشجيعهم علي نشر روح المبادرة والإبتكار لديهم .

6. تقييم الأداء Evaluation Performance

تتحدد أهداف الحكومة متمثلة في البرامج والأنشطة التي قررت الحكومة إنجازها والسلع والخدمات التي عازمت علي تقديمها خلال فترة الموازنة ، وأن ذلك يمكن الأجهزة المختصة من قياس الأداء الفعلي للحكومة وصدقها في تنفيذ ماخططت له وقياس الإنحرافات عن الأهداف المحددة والأسباب التي أدت إليها ووضع المقترحات لتلافي ذلك مستقبلاً .

يقدم نظام الموازنات العديد من المزايا للمنظمات منها أنه يجبر المديرين علي التخطيط ، أنه يقدم معلومات يمكن إستخدامها لتحسين إتخاذ القرارات ، أنه يقدم معايير لتقييم الأداء ، أنه يؤدي إلي تحسين عمليات الإتصال والتنسيق .⁽³⁾

(1) د. إسماعيل خليل إسماعيل ، ود. نائل حسن عدس ، المحاسبة الحكومية ، المرجع سابق ، ص 130 .

(2) د. إسماعيل خليل إسماعيل ، ود. نائل حسن عدس ، المحاسبة الحكومية ، المرجع سابق ، ص 131 .

(3) د. بديع الدين ريشو ، الموازنات التشغيلية والمالية والرأسمالية ، (الإسكندرية : دار التعليم الجامعي ، 2010 م) ، ص 13.

وتستنتج الدراسة أن الموازنة العامة للدولة تدفع الدولة نحو التخطيط واكتشاف وتحديد المشكلات وصياغة سياسات مستقبلية ، وتؤدي إلي تحسين القرارات ونظام الموازنة يساعد علي توافر مجموعة من المعايير والتي يمكن من خلالها رقابة استخدام الوحدات الحكومية لمواردها الإقتصادية ، والموازنة تساعد علي تحسين عمليات الإتصال والتنسيق .

خصائص الموازنة العامة للدولة

1. إستمدت الموازنة العامة أهميتها في مختلف الدول باعتبارها أداة رقابية فاعلة بيد السلطة التشريعية تمكنها من الإشراف الكامل علي التصرفات المالية وتقييم أداء الوحدات الحكومية.
2. أن الموازنة العامة عبارة عن برنامج تنفيذي قصير الأمد (لمدة سنة مالية) ، يعكس القرارات المتعلقة بإختيار الأهداف المراد تحقيقها وإختيار البرامج والسياسات التي ستؤمن تحقيق هذه الأهداف .
3. أن الموازنة تبني علي فلسفة تحكم نشاط الإدارة العامة وهي (المساءلة القانونية) ، باعتبارها قادرة علي توفير معايير رقابية علي نشاطات السلطة التنفيذية حيث تمكن من تنسيق أنشطة الوحدات الحكومية ، وتتضمن توزيع وتخصيص موارد الدولة المختلفة علي أوجه الإستخدامات المتعددة للجهات المنفذة ، وذلك وفقاً لحاجة كل جهة أو نشاطها في ضوء أولويات الإنفاق .
4. الموازنة أداة فاعلة من أدوات السياسة المالية التي يمكن إستخدامها في إدارة الإقتصاد القومي وتوجيهه ففي حالة التضخم يتم فرض مزيداً من الضرائب ، أو الأحجام عن بعض عمليات الإنفاق (لامتصاص الطلب الزائد) ، أما في (الكساد) فإنه يتم ضخ الأموال لزيادة حجم الإنفاق الكلي أو تخفيض الضرائب (لزيادة الطلب الفعلي) .
5. الموازنة صك تقدر فيه واردات الدولة ونفقاتها (الصفة التقديرية) أي تقدر الميزانية لمدة سنة كاملة.
6. الموازنة صك بموجبه الجباية والإنفاق أي إجازة الجباية والإنفاق فهي إجازة تصدر من السلطة التشريعية بالنيابة عن الشعب.
7. الموازنة وثيقة سياسية ، فهي المرآة الصادقة والعاكسة لسياسية الدولة ، فهي أداة تنفيذ إختياراتها ، وبالمقابل تؤثر علي سياسة الدولة وتوجيهها .
- 8 . الموازنة وثيقة قانونية ، لأنها تتشكل من الإيرادات والمصروفات النهائية للدولة المحددة سنوياً والموزعة وفق الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها .
9. الموازنة وثيقة مالية ، لأنها تتضمن إيرادات ونفقات مقدرة بأرقام ذات دلالة نقدية .⁽¹⁾
10. تمكن الموازنة من تحقيق حماية للصناعات المحلية وتشجيعها وذلك عن طريق الإرشاد والتوجيه لإعفاؤها من الرسوم الجمركية أو فرض رسوم جمركية عالية علي الصناعات المستوردة.

(1) د. يونس عليان الشوبكي ، ود. أحمد محمد أبوشامة ، المحاسبة الحكومية ، مرجع سابق ، ص 75 .

11. الموازنة أداة هامة في مجال التخطيط ، سواء أكان ذلك علي مستوي الدولة أم علي مستوي الوحدة الإدارية الحكومية بإعتبار أن الموازنة تعد بمثابة الأداة الوحيدة لتنفيذ نظرية الأموال المخصصة (1).

6/1/2- القواعد الأساسية لإعداد الموازنة العامة للدولة

الموازنة هذه الوثيقة المالية ذات الأبعاد المتعددة والتأثيرات المتنوعة ، إتفق علماء المالية العامة علي أن إعداد الموازنة العامة للدولة يجب أن يخضع لمجموعة من القواعد ، تهدف إلي وضع الموازنة في صورة واضحة كي يسهل علي السلطة التشريعية تفهمها ، ومن ثم فرض الرقابة علي تنفيذها ، كما تهدف هذه القواعد إلي أن تكون الموازنة العامة معبرة تعبيراً صادقاً عن النشاط المالي للدولة ، فضلاً عن أن هذه القواعد تجنب الحكومة الخطأ ، وتقلل من إحتتمالات الإسراف ، لاسيما في حالة زيادة الإيراد علي الإنفاق ، وينبغي قيامها وإعدادها في ظل قواعد ومبادئ سليمة واضحة بحيث تكفل لها مقومات النجاح في تحقيق أهدافها وهي تنقسم إلي قواعد قديمة كلاسيكية وقواعد حديثة :

القواعد الكلاسيكية :

1. قاعدة سنوية الموازنة
2. قاعدة عمومية الموازنة
3. قاعدة وحدة الموازنة
4. قاعدة شمول الموازنة
5. قاعدة التوازن

القواعد الحديثة :

1. قاعدة قانونية وشرعية الموازنة
2. قاعدة صدق الموازنة
3. قاعدة قابلية إستهلاك إعتمادات الموازنة

1/ قاعدة سنوية الموازنة

تتناسب قاعدة سنوية الموازنة مع المبدأ المحاسبي المعروف بتقسيم حياة المشروع إلي فترات محاسبية دورية كل منها 12 (إثني عشر) شهراً ، وإستقلالية السنوات المحاسبية ، كما أن الفترة المحاسبية (السنة المالية) تمثل دورة كاملة من الفصول والمواسم الزمنية المتجانسة ، وهي دورة كاملة من دورات النشاط الحكومي ، وتتفق قاعدة سنوية الموازنة مع الأساس النقدي السائد تطبيقه في المحاسبة الحكومية ، بالإضافة إلي أن السنة المالية مناسبة للتنبؤ بالإيرادات والنفقات ، أما إذا زادت عن سنة لأصبح من الصعب التنبؤ بها ،

(1) د. يونس عليان الشوبكي ، ود. أحمد محمد أبوشامة ، المحاسبة الحكومية ، مرجع سابق ، ص 76.

خاصة في ظل التقلبات الإقتصادية التي تؤدي إلى تقلبات الأسعار ، ومن ثم إنعكاس ذلك علي حصيله الدولة من الإيرادات ، وللقاعدة مدلول مزدوج وهما :

(1) التصويت السنوي

أن الميزانية يصوت عليها كل سنة ، ولايعني أن يتم ذلك في مطلع السنة الميلادية ، فقد يكون غير ذلك ، بشرط لمدة 12 شهراً .

(2) التنفيذ السنوي

التنفيذ يستغرق سنة كاملة وهي نفس سنة التصويت ، فالسنة هي أقصى مدة يستطيع المجلس النيابي أن يتخلى أثنائها عن سلطته إلى الحكومة ، وهي أقصر مدة تستطيع الحكومة خلالها أن تنفذ الموازنة . وتثار مشكلة حساب الحساب الختامي وهناك طريقتان لحسابه هما :

أ . الطريقة الأولى : طريقة التسيير (أو حساب الخزنة)

حسب هذه الطريقة يعد حساب الحساب الختامي علي أساس النفقات التي صرفت بالفعل والإيرادات التي حصلت بالفعل خلال السنة المالية بغض النظر عن تاريخ نشأة إلتزام الدولة بالدفع أو نشأة حقها في التحصيل ، فطبقاً لهذه الطريقة ينظر إلي الموازنة بإعتبارها حساب للخزينة ، حيث تكون وجهة النظر المالية هي الغالبة وتحسب المبالغ التي دفعتها الخزنة ، وتلك التي حصلت عليها فعلاً خلال السنة المالية لهذه الموازنة .

وإذا إنتهت السنة المالية دون دفع مبلغ ما من الإعتمادات ، فإنه يلغي حتي ولو كان إلتزام الحكومة بإنفاقه قد نشأ خلالها ، ويتعين فتح إعتقاد جديد بالمبلغ المذكور في ميزانية السنة التالية ، كما أن النفقات التي تنشأ الإلتزام بها خلال السنة المالية لاتتقيد في حساب السنة طالما إنها دفعت بالفعل بعد إنتهاؤها ، بل يتعين تقيده في حساب هذه السنة المالية التي دفع خلالها ، ويجري نفس الحكم علي الإيرادات التي إستحققت خلال السنة المالية ولكنها حصلت بالفعل بعد إنتهاؤها .

وميزة هذه الطريقة أنها تؤدي إلي سرعة حساب السنة المالية بمجرد إنتهاؤها ، حيث يمكن في اليوم التالي لهذا الإنتهاء الوقوف بدقة علي النفقات التي دفعت والإيرادات التي حصلت بالفعل ، وبالتالي سهولة وضع الحساب الختامي .

عيوب هذه الطريقة

-إظهار المركز المالي علي غير حقيقته ، مادامت هناك إلتزامات لم تدفع وغير واردة في الحساب الختامي ، ونفس الشيء بالنسبة للإيرادات التي نشأت ولم تحصل .
-تفقد في كثير من الأحيان إلي تعطيل بإنجاز العمليات دون ضرورة ملحة ، أو دون وجود من يستدعي ذلك ، رغبة في الإستفادة منها قبل إنتهاء السنة المالية ، والغاء ماتبقي منها دون صرف ، وهذا العيب ينطوي علي إهدار المال العام في غير ماخصص له .

ب . الطريقة الثانية : (أو طريقة السنوية)

في هذه الطريقة يعد حساب السنة المالية الختامي علي أساس المبالغ التي إلتزمت الخزانة بدفعها ، ولو لم تدفع خلال السنة المالية ، وأيضاً المبالغ التي نشأ حقها في تحصيلها ، حتي ولم تحصل فعلاً خلال السنة ، إن هذه الطريقة تنظر إلي الموازنة بإعتبارها حساب الإدارة ، حيث تكون وجهة النظر القانونية هي الغالبة ، وتصور المركز المالي للدولة لا من حيث المبالغ التي دفعت والتي حصلت فعلاً ، ولكن من حيث الإلتزامات والحقوق التي نشأت علي الدولة أو لصاحبها خلال السنة المالية بغض النظر عن تاريخ الدفع أو التحصيل الفعلي .⁽¹⁾

يؤدي الأخذ بهذه الطريقة إلي ضرورة وجود فترة إضافية تضاف إلي السنة المالية بقصد تسوية الإلتزامات التي نشأت خلال السنة المالية للموازنة ولم تقم الدولة أثناءها بالوفاء بها ، وكذلك تسوية الحقوق التي لم يتم تحصيلها خلال ذات السنة ، ويطلق علي السنة المالية وفترتها الإضافية مدة التسوية ، وتحديد هذه المدة الإضافية متروك للقانون المالي للدولة ، فقد يحددها بمدة معينة كبضعة أشهر مثلاً ، وقد يتركها دون تحديد مما يترتب عليه عدم إقفال حسابات السنة المالية إلا بعد تسوية كافة الإلتزامات والحقوق التي نشأت خلالها وميزة هذه الطريقة أنها تصور المركز المالي للدولة تصويراً سليماً ، ولاتعطي الفرصة للحكومة إظهاره علي غير حقيقته ، وعدم دفع الإدارات الحكومية إلي الإسراف في إنفاق إعتادها .

أما عيوب هذه الطريقة أنها تترك حسابات السنة المالية دون إقفال لمدة طويلة بعد إنتهائها مما يؤدي إلي تداخل حسابات السنوات المالية المختلفة بعضها مع البعض الآخر .

الإستثناءات علي قاعدة سنوية الموازنة

لقد تضاعف الإهتمام بقاعدة سنوية الموازنة تدريجياً في ظل :

1. إتساع التدخل من الدول في النشاط الإقتصادي ، وإعداد خطط التنمية الإقتصادية والإجتماعية طويلة الأجل ، وإعتماد الدول علي الموازنات التخطيطية التي تتناسب مع المشروعات طويلة الأجل .
2. أصبح من الممكن التغلب علي صعوبة التحليل والتقدير والتنبؤ لفترات طويلة بفضل تطور الأنظمة الإدارية ، ونظم المعلومات وإستخدام تكنولوجيا الحسابات المتقدمة .
3. الموازنات الشهرية تكون في حالة عدم التصويت علي الميزانية في الفترة القانونية وبالتالي حول السنة ولم يتم التصويت عليها ، تلجأ الحكومة إلي الميزانية لمدة ثلاثة أشهر في إنتظار المصادقة علي الميزانية المعينة .
4. الإعتمادات الإضافية هي المبالغ التي تصادق عليها السلطة التشريعية لاحقاً إلي الموازنة المعتمدة سابقاً ويطلق عليها في الجزائر الإعتمادات التكميلية ، وتكون من خلال قانون المالية التكميلي .
5. موازنة الدورة الإقتصادية وتهدف إلي التأثير في الحالة الإقتصادية ، حيث تناسب الدول صغيرة الحجم ، وتعد السويد الدولة الوحيدة التي طبقت موازنة الدورة سنة 1937 م .

(1) د. يونس عليان الشوكي ، ود. أحمد محمد أبوشامة ، المحاسبة الحكومية ، مرجع سابق ، ص 78 .

6. إتمادات الدفع إتمادات المشاريع التي تتجاوز مدتها السنة المالية ، ويتم أخذ الموافقة من السلطة التشريعية علي الحصة السنوية من هذه الإتمادات ، والتي تسمى بإتمادات الدفع ، وفي الجزائر تسمى ببرامج التجهيز .

7. معظم الدول طورت أنظمتها المحاسبية ، وإتبع نظام الإتمادات المستمرة لتنفيذ برامج معينة ، كما لجأت بعض الدول إلي إستخدام أساس الإستحقاق ، وأخري إلي إستخدام أساس الإلتزام المشترك لإحتساب الموارد والنفقات ، وبعض الدول أخذت بتقدير موازاناتها المالية لمدة سنتين أو أكثر ، وتكون إحتياطي موازنة يُعلي عليه أو يسحب منه خلال سنوات الموازنة ، مما يجيز ويؤدي إلي تداخل السنوات المالية .⁽¹⁾ وتعتبر هذه الإستثناءات بمثابة خروجاً علي قاعدة سنوية الموازنة .

وتستنتج الدراسة أن قاعدة السنوية تقتضي هذه القاعدة بأن يتم تقدير إستخدامات الدولة ومواردها ، لفترة مقبلة مدتها سنة قد تكون مطابقة للسنة الميلادية أو تتداخل معها ، وتعد قاعدة السنوية من القواعد الأكثر إستقراراً عند إعداد الموازنة العامة للدولة ، علي أساس أن سنة فترة ملائمة لتقييم أداء السلطة التنفيذية

2/ قاعدة عمومية الموازنة

تقوم قاعدة عمومية الموازنة علي دور الدولة السيادي في تقدير الإنفاق العام أولاً ، ثم تقدير الموارد العامة اللازمة لهذا الإنفاق ، بالإضافة لما لها من موارد دورية متجددة مع عدم ربط إيراد معين بنفقة معينة ، علي أن تترك حرية التصرف للحكومة في توزيع الإيرادات العامة علي مختلف نواحي الإنفاق وفقاً لدرجة الإحتياج إليها وأولويتها وأهميتها النسبية دون معوقات أو إخلال بحسن إستخدام الموارد المتاحة ، وذلك بهدف إستخدام موارد الدولة الإستخدام الأمثل لتحقيق مستوي خدمة ممتازة ، في حدود المتاح من الموارد وعدم الإسراف أو التبذير ، كما أن مفهوم قاعدة عمومية الموازنة أنه لايجيز إجراء المقاصة بين الإيرادات معينة وبين النفقات التي تتحملها الدولة في سبيل تحصيلها .

وتهدف القاعدة إلي ضرورة توجيه الإتمادات المفتوحة بموجب قانون المالية نحو مجالات محددة ، ذلك أن المسيرين لايمكنهم إستعمال الإتمادات حسب رغباتهم ، وتعين إحترام توزيعها ، ، فكلما كان التخصيص في الإتمادات مطبق بعناية كانت مراقبة الجهة المانحة للتخصيص ممكنة وفعالة ، كما تقتضي أيضاً عدم تجاوز مبالغ هذه الإتمادات ، وقد فقدت هذه القاعدة الكثير من أهميتها في ظل الموازنة الحديثة (خاصة الموازنة القائمة علي النتائج) .

ويؤدي مبدأ العمومية إلي محاربة التبذير والإسراف ، ويحقق ترشيد الإنفاق الحكومي لأن إدارج جميع النفقات بمثابة نوعاً من الرقابة .

الإستثناءات علي قاعدة عمومية الموازنة

وتتضمن هذه القاعدة عدة إستثناءات أهمها :

(1) د. يونس عليان الشوبكي ، ود. أحمد محمد أبوشامة ، المحاسبة الحكومية ، مرجع سابق ، ص 81.

1. قد تضطر الدولة إلى الخروج عن قاعدة عمومية الموازنة لأسباب إقتصادية أو إجتماعية تتطلبها الظروف التي تسود في الدولة وفي ذلك تصدر الدولة بعض القوانين بتخصيص موارد معينة لأصرفها علي خدمات أو مشروعات معينة علي سبيل المثال لا الحصر تخصيص الضريبة علي الملاهي للنهوض بصناعة السنما ، فرض رسوم إضافية علي صحف الدعاوي والأوراق القضائية ، ويخصص دور المحاكم وتأثيرها وصيانتها.
 2. النقل : ويعتبر أخطر إجراء يمس تخصيص الإعتمادات ، يؤدي إلي تغيير في طبيعة النفقة ضمن موازنة نفس الوزارة خلال السنة المالية ، ولهذا لا يمكن النقل إلا ضمن حدود الإعتمادات المفتوحة في الموازنة في إطار الشروط التي يتضمنها القانون .
 3. التحويل ويغير التحويل من المصلحة المكلفة بالإنتاج دون تغيير في طبيعة النفقة ، وتشكل إستثناءً شكلياً للقاعدة . (1)
 4. الإعتمادات الإجمالية : وتعتبر إستثناء ثالث يورده الفقه المالي ، وتتعلق بتلك الإعتمادات التي يتعذر توزيعها علي فصول أثناء التصويت عليها كالأعباء المشتركة .
 5. الإرصدة السرية: تعتبر أموال عمومية غير خاضعة لقواعد المحاسبة الحكومية ولقواعد الموازنة وتوجيه هذه الأرصدة لنفقات محاربة التجسس ، تمويل الأحزاب وبعض المجالات الدبلوماسية .
 6. التبرعات والأعانات التي يقدمها الأشخاص أو المنظمات للدولة فإذا ما قدم شخص مبلغ مليون جنيه إلي الدولة بشرط أن تبني به مستشفى لمعالجة السرطان فإن الدولة في هذه الحالة تكون مجبرة بتخصيص هذا المال إلي الغرض الذي من أجله تم التبرع به . (2)
- وتستنتج الدراسة أن تقتضي قاعدة العمومية بأن تشمل الموازنة العامة كلاً من تقديرات الموارد النفقات بأكملها ، من دون إجراء مقاصة بين بعض أبوابها أو بنودها وبعضها الآخر ، وذلك بهدف تحقيق رقابة فعالة ، علي كل من موارد الدولة وإستخداماتها .

3 / قاعدة وحدة الموازنة

تقتضي هذه القاعدة بأن يتم إدراج جميع تقديرات الإيرادات وجميع تقديرات النفقات في وثيقة موازنة واحدة ، حتي يسهل فهم الخطة المالية للدولة ، ومعرفة هل هي متوازنة أم تحقق عجزاً أو فائضاً ، ويترتب علي وحدة الموازنة إمكانية تحديد أولويات الموازنة وعدم تشتتها علي أكثر من وثيقة ، وبحيث يكون من السهل علي السلطة التشريعية ، وأجهزة الرقابة الأخرى من تحقيق الرقابة الفعالة ، وفي ظل هذه القاعدة أيضاً يمكن توفير الترابط بين أجزاء الموازنة ، ومقومات الأفصاح وسهولة تتبع المركز المالي ، لأغراض المتابعة والرقابة .

(1) د. يونس عليان الشوكي ، ود. أحمد محمد أبوشامة ، المحاسبة الحكومية ، مرجع سابق ، ص 82 .

(2) د. إسماعيل خليل إسماعيل ، ود. نائل حسن عدس ، المحاسبة الحكومية ، مرجع سابق ، ص 138 .

أما إذا قدمت الموازنة إلي البرلمان علي دفعات ، ولكن أن يكون لكل قسم منها موارد خاصة ، أو أن تقدم إليه موازنة الإيرادات علي حدة ، موازنة النفقات علي دفعات فهذا لايعني أن ثمة موازنات متعددة ، طالما الإيرادات مجموعة كلها في جدول واحد شامل يسمح بتبسيط في تقديم وثائق الموازنة ، إضافة إلي إستخلاص نظرة شاملة حول وضعية الدولة المالية ، مادامت الوثيقة تحتوي علي رسم للنفقات والإيرادات علي مختلف أصنافها .

غير أن قاعدة وحدة الموازنة تعرف تطبيقاتها في فترات الإستقرار لأنها تجد صعوبة في إحترامها في أوقات الأزمة والمصاعب المالية ، عندئذ تفتح إلي جانب الموازنة العادية ، موازنة إستثنائية تغطي بموارد إستثنائية كحالة الحرب والكوارث .

حالات الخروج علي قاعدة وحدة الموازنة :

يوجد العديد من الإعتبارات العلمية التي تؤدي إلي الخروج علي مبدأ أوقاعة وحدة الموازنة ، وذلك نتيجة لدخول الدول في برنامج الإصلاح الإقتصادي والمالي ، الأمر الذي يترتب عليه إعداد موازنات فرعية تختلف من دولة لأخري ، وفي العادة يكون هناك :

1. الموازنات التشغيلية التي تعني بكافة عمليات الحكومة .
2. الموازنات الرأسمالية التي تتضمن مايتعلق بالمشاريع المقترح تنفيذها مثل الطرق والجسور ، المدارس ، المستشفيات ، والسدود .
3. الموازنات التمويلية الخاصة (المستقلة) ، وهي تغطي البرامج أو المشاريع التي تمول من مصادر مخصصة والتي يتولها القطاع الخاص للحكومة .
4. كما هناك ميزانيات غير العادية في حالة إضطرار الدولة إلي إنفاق مبالغ كبيرة لأغراض وقتية وإستثنائية ، كتغيير ما أحدثته الحروب أو الزلازل .
5. الميزانية المستقلة هي الميزانيات الخاصة بالمرافق العامة التي تتمتع بشخصية إعتبارية مستقلة ، وبالتالي لها ميزانية مستقلة .
6. الموازنات الملحقة هي عبارة عن موازنة المرفق العام ذات الطابع الصناعي والتجاري وذلك بغرض إدارة أمواله الذاتية بتطبيق أحدث الأساليب الإدارية بشكل منفصل عن موازنة الدولة ، وترتبط الموازنة الملحقة إرتباطاً وثيقاً بالموازنة العامة بموجب لعبة الدعم والتصفيه .
7. حسابات الخزنة الخاصة (حركة النقود) وتشمل هذه الحسابات علي جميع العمليات المالية المترتبة عن خروج أو دخول الأموال إلي الخزينة العامة بصورة غير نهائية ، ويتم محاسبتها بشكل منفصل حتي تكون الموازنة العامة أكثر وضوحاً ، وبشكل هذا الأستثناء وسيلة فنية تؤدي إلي إظهار المركز المالي علي حقيقته دون المساس بقاعدة الوحدة .

وتستنتج الدراسة أن قاعدة الوحدة تعني بأن توضع تقديرات وإيرادات ونفقات الموازنة في وثيقة واحدة ، وتحقق هذه القاعدة إمكانية التعرف علي جميع إيرادات ونفقات الدولة بصورة كاملة ، ممايسهل عملية متابعتها والرقابة عليها .

4 / قاعدة شمول الموازنة

يجب أن تشتمل الموازنة العامة للدولة كافة أوجه النشاط التي تقوم بها الدولة ، ويتمثل ذلك في الموازنة التقليدية بإدراج جميع الإيرادات وجميع النفقات ولايجوز عمل مقاصة بين الإيرادات والنفقات (1) . لإعطاء صورة متكاملة عن المركز المالي للدولة ، والأنشطة السياسية والإقتصادية والإجتماعية المعد لها الموازنة والأهداف المراد تحقيقها خلال فترة الموازنة .

وتهدف هذه القاعدة إلي إخضاع جميع موارد الدولة ونفقاتها لإجراءات موحدة حتي يمكن تحديد جوانب العلاقات التأثيرية المتبادلة بين الأموال العامة والإقتصاد القومي ، ووضوح كل مايتعلق بالموارد والنفقات العامة ، حتي يمكن الضبط والتحكم في عناصر الموازنة ومنع إخفاء أي جزء من الأموال العامة والحد من أي إسراف غير مرغوب .

وتطبيق قاعدة شمول الموازنة هو مطلب حيوي وأساس لنجاح تنفيذ الموازنة ، ويسمح بالرقابة الفعالة علي موارد ونفقات الدولة ، كما يساعد علي معرفة الأوضاع المالية الحقيقية للدولة .

رغم أهمية هذه القاعدة إلا أن متطلبات تحسين التسيير والإتساق مع خصوصيات بعض المرافق العامة وبعض العمليات المالية للدولة أدت إلي ظهور عدة إستثناءات أهمها :

1. الأرصدة المودعة : يقصد بها تلك الأرصدة التي تخصص لمواجهة بعض النفقات ذات النفع العام من طرف الأفراد ، فيتم توظيفها وفقاً لإدارة المانح .

2. إجراء إعادة الإعتماد : يسمح هذا الإجراء للإدارة في حالة حيازة منقول لوقت محدد ببيعه وإدراج المبلغ ضمن الإعتماد الذي بموجبه تم الشراء .

وتستنتج الدراسة أن قاعدة شمول الموازنة تقتضي بأن تشتمل الموازنة العامة كلاً من تقديرات الموارد والإستخدامات بأكملهما ، وذلك بهدف تحقيق رقابة فعالة علي كل من موارد الدولة (2) وإستخداماتها .

5 / قاعدة التوازن

يقصد بقاعدة التوازن الحسابي أن تتساوي تقديرات النفقات العامة مع تقديرات الإيرادات العامة وهدف هذه القاعدة ممكناً في الزمن الذي كان فيه تدخل الدولة محدوداً ، وكان نشاطها مقتصرأً علي الخدمات الأساسية (الدفاع ، الأمن ، والقضاء) أما الآن في ظل الإتجاهات التطورية وتوسع دور الدولة وتدخلها في العديد من المجالات الصحة ، التربية والتعليم والتنمية الإقتصادية والإجتماعية ، أصبح من المعتذر تطبيق هذه القاعدة ، حيث أصبحت الدول موازنتها العامة بعجز لعدم تساوي الإيرادات مع النفقات ، والعجز في

(1) د. إسماعيل خليل إسماعيل ، ود. نائل حسن عدس ، المحاسبة الحكومية ، مرجع سابق ، ص 136.

(2) د. يونس عليان الشوبكي ، مرجع سابق ، ص 83.

الموازنة العامة ومع إستمرار الدولة في التدخل لتحقيق الإستقرار الإقتصادي ، فأنها تلجأ إلي الإقتراض أو إصدار أوراق نقدية غير مغطاة أو إصدار سندات الخزينة ، ولاشك أن هذا الإجراء يترتب عليه خطورة تتمثل في إفلاس الدولة وتوقفها عن الدفع ، أو التضخم النقدي ، وتبني الدولة إعتماد الموازنات العامة علي أساس مايعرف بالعجز المقصود أو المتراكم يعد ذلك خروجاً وتجاوزاً لقاعدة التوازن الحسابي ويعد هذا أيضاً تحول الدول إلي الأخذ بمبدأ التوازن الإقتصادي بدلاً من التوازن الحسابي .

ويقضي مبدأ التوازن الإقتصادي بإستخدام العجز كأداة للتمويل وهو مايعرف بالتمويل بالعجز ، والذي يستند علي فكرة تغطية العجز عن طريق الإقتراض أو إصدار نقود جديدة غير مغطاة أو إصدار سندات الخزينة ، بهدف زيادة التشغيل والطلب علي المنتجات لتفادي حالات الركود والأزمات الإقتصادية وفي الواقع إن هذا الأسلوب يجب أن يوجه إلي مجالات إستثمارية وليست مجالات إستهلاكية ، حتي يمكن تحقيق دخولاً كافية لتغطية خدمة الدين العام أقساط وفوائد .

وإن كانت الكثير من الدول تعتبر أن التمويل بالعجز يعد بمثابة أداة هامة في التوازن الإقتصادي ، إلا أنه من الضروري أن يوخذ بحذر كافي ومن بين الدول التي تستعمل طريقة التمويل بالعجز ، دول الإتحاد الأوروبي لكن لا بد أن لايتجاوز هذا العجز 3 % من الدخل القومي الخام في السنة .

وفي الآونة الأخيرة بدأت الإتجاهات الفكرية المعاصرة في المالية العامة ، تتادي بضرورة العودة إلي السياسة المالية القديمة ، بأن لا تتدخل الدولة إلا في الخدمات الأساسية ، وظهر بالفعل رداً علي هذه الأفكار مايعرف حديثاً بخصخصة القطاع العام ، لكن مع الأزمة المالية العالمية الحديثة رأينا تدخلاً كبيراً لجميع الدول خاصة الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا واليابان في الأزمة للتقليل منها عن طريق السياسة المالية مما أدي إلي المطالبة مرة أخرى بتدخل الدولة في النشاط الإقتصادي والمالي من خلال عمليات التأميم لكثير من الشركات والبنوك العالمية .

وتستنتج الدارسة أن مفهوم التوازن هو ليس التوازن للإيرادات والنفقات وإنما المقصود هو التوازن الإقتصادي حتي لو كانت نتيجة لإحداث عجز مقصود في الموازنة العامة .

6 / قاعدة قانونية وشرعية الموازنة

حسب هذه القاعدة لايمكن للميزانية أن تنشأ أو تطبق دون قانون المالية (الرخصة التشريعية) فالبرلمان هو السلطة المخول لها تحميل مشروع الحكومة من مجرد أفكار وأهداف إلي قواعد قانونية واجبة التطبيق والتجسيد في الواقع .⁽¹⁾

7 / قاعدة صدق الموازنة

حسب هذه القاعدة أن الإيرادات والنفقات المحددة في الموازنة تم تقديرها وتقويمها بشكل صادق بطرق علمية صحيحة ، وبالتالي تعبر عن الصدق في التقدير ولم تتم العملية بشكل إرتجالي وعشوائي .

8 / قاعدة قابلية إستهلاك إعتمادات الموازنة

(1) د. يونس عليان الشوبكي ، ود. أحمد محمد أبوشامة ، المحاسبة الحكومية ، (عمان ، دار الثقافة ، 2010م) ص 86.

حسب هذه القاعدة إن إعمادات الموازنة يتم التصويت عليها إجمالاً حسب الوزارة مثلاً وليس حسب طبيعة النفقات الإقتصادية ، هذا يترك مجالاً كبيراً للحركة والمناورة للمسير عند تنفيذه للموازنة بحيث يستطيع إستعمال الإعمادات المصوت عليها حسب طبيعة النفقة أو طبيعة أخرى ، وحسب ما يراه مناسب لتحقيق الأهداف المسطرة .

لكن هناك قيود في هذا المجال : (1)

1. يجب أن تتفد الإعمادات في حدود السقف المحدد والمصوت عليه في البرلمان .
2. بعد التصويت علي الإعمادات وتوزيعها علي البرامج ومختلف أنواع النفقات ، لا يمكن تحويل أي إعتماذ نحو نفقات أجور الموظفين دون رخصة جديدة من البرلمان .

(1) د. يونس عليان الشوبكي ، ود. أحمد محمد أبوشامة ، مرجع سابق ، ص 87.

المبحث الثاني

أنواع الموازنة العامة للدولة

هناك عدة أنظمة لإعداد الموازنة العامة للدولة ، يمكن ترتيبها علي النحو التالي :

1. موازنة الإعتاد والبنود

منذ أن تم تقرير حق البرلمان في فرض الضرائب والرقابة علي الأموال العامة عقب الثورات الشعبية بالمملكة المتحدة (إنجلترا) ، والتي إنتهت بوثيقة إعلان في عام 1628 م ، فقد نشأت فكرة الموازنة العامة وأول صورة لها كانت في صورة موازنة الإعتمادات وذلك بهدف تنظيم الإنفاق والجباية لصالح الشعب وفرض الرقابة عليها ، حيث تطور دور البرلمان في أوائل القرن الثامن عشر حتي أصبح للبرلمان الحق في المصادقة علي مصروفات الدولة وإيراداتها بالتفصيل ، وكذلك مناقشة أي بند من بنود الموازنة والتعديل فيه سواء بالحذف أم التعديل ومنذ ذلك الوقت أصبح للموازنة العامة قواعد وتقاليد محددة . وبظهور المفهوم العلمي الحديث للموازنة والذي إستهدف فرض رقابة مركزية علي الإنفاق العام نشأت موازنة الرقابة أو البنود أو الإعتمادات (1).

وكانت وظيفتها الأساسية الرقابة المركزية علي الإنفاق العام ، والتأكد من أنه يتم في الأغراض المحددة سلفاً ، دون إسراف أو إهمال أو تلاعب ، أي إحكام الرقابة علي الإنفاق العام ، وإنعكس ذلك علي تعريف الموازنة إذ كانت تعرف بأنها تقدير مفصل ومعتمد لنفقات الدولة وإيراداتها خلال سنة مالية مقبلة وقد كان تبويب الموازنة العامة للدولة عند ظهورها ، علي أساس التبويب التقليدي بحسب الوحدات الحكومية المسؤولة عن التنفيذ أي تصنيف النفقات العامة تصنيفاً إدارياً ، ثم تصنيفها تصنيفاً نوعياً حسب نوع وغرض النفقة ، وطبقاً لهذا التبويب يتم تجميع النفقات ذات الطبيعة الواحدة في مجموعة واحدة ، ثم تقسم بدورها إلي مجموعات فرعية بنود مثل تقسيم النفقات إلي أجور ومستلزمات سلعية وخدمية ، ثم تقسم الأجور إلي أجور نقدية ، ومزايا عينية .

ويقوم إعداد هذه الموازنة علي مايعرف بالموازنة المتزايدة حيث تبدأ بإفتراض أساسي هو أن إعتمادات العام الأخير الجاري تمثل الحد الأدنى للنفقات المطلوبة للعام القادم ، ثم تضاف المبالغ اللازمة لمقابلة الزيادة المتوقعة بالنسبة للبرامج والأنشطة القديمة والقائمة فعلاً ، ثم تضاف الإعتمادات اللازمة لأي برامج أو أنشطة جديدة متوقع تنفيذها .

وتتميز موازنة البرامج والبنود بأنها من أقدم الموازنات تطبيقاً ، وهي أكثر أنواع الموازنات إنتشاراً في دول العالم ، وهي أداة تمكن من تحقيق الرقابة علي أوجه الإنفاق الحكومي ، وإن كانت تتركز علي الجوانب الحسابية والقانونية للموازنات العامة(2) . إلا أنه يوخذ علي موازنة الإعتمادات مايلي :

(1) د. عادل محمد إلهامي ، مرجع سابق ، ص 52 .

(2) د. يونس عليان الشوبكي ، ود. أحمد محمد أبوشامة ، المحاسبة الحكومية ، (عمان ، دار الثقافة ، 2010م) ص 95 - 96 .

(1) إن أسلوب الموازنة معيب حيث أن البرامج والأنشطة القديمة أو القائمة لا تخضع للمراجعة أو إعادة النظر ، وإنما تعد الإعتمادات المرصودة لها في الفترة الحالية ، ومن ثم القادمة مبرر ذاتياً .

(2) إن هذه الموازنات لاتهتم بمخرجات أو إنتاجية القطاع الحكومي أو النشاط العام ، مما يجعل الكثيرين يقولون بأن مجال وضع السياسات وتحديد معايير الأداء بعيداً تماماً عن إطار إعداد الموازنات .

(3) كما أن الموازنة تفتقر إلي وسائل المتابعة لمعرفة ماتم تنفيذه من أعمال وتكلفته ، ومدى تحقيق التنفيذ للنتائج المستهدفة ، بالإضافة إلي ذلك أنه لا يتم إستخدام المقاييس والقواعد العلمية لتحليل التكلفة والعائد ، التي هي من الأسس اللازمة لإتخاذ القرارات فيما يتعلق بتوزيع الإعتمادات بين أوجه الإنفاق الحكومي .

(4) لاتؤدي إلي إبراز السياسات المالية للدولة في مختلف المجالات ، حيث أن التركيز يكون علي وسائل الإنفاق ، وليس علي الأعمال المراد إنجازها ، كما أنها لاتمكن من تحديد الأهداف العامة للدولة وأوليات البرامج الحكومية .

(5) لاتساعد علي التعرف علي الأهداف التي تسعى الدولة إلي تحقيقها وذلك لأنها تركز علي مقدار الزيادة أو النقص في الإعتمادات المخصصة للجهات الحكومية دون الأنشطة والبرامج ومن ثم فإنها لاتعني بمتطلبات ترشيد الإنفاق العام .⁽¹⁾

إن نظام موازنة الإعتمادات يركز علي التدفقات النقدية سواء منها الخارجة في صورة مصروفات أو الداخلة في صورة إيرادات ، ولاشك أن أولهما لاتقيس الجهد المبذول في النشاط ، كما أن الثانية قد لاترتبط بالإنجاز ولاتتوقف عليه ، إذ هي تأتي جبراً عن طريق الضرائب في غالب الأحوال .

وعلي ذلك فإن نظام الموازنة التقليدية موازنة الإعتمادات والبنود ليس مؤهلاً بطبيعته لإنتاج معلومات صالحة للاستخدامات الإدارية .

وتستنتج الدارسة أن موازنة البنود لاتساعد علي توفير الرقابة علي تقييم أداء الجهات الحكومية إذ أنها تقتصر علي الرقابة المحاسبية دون الرقابة التقييمية ، ولا تسعى إلي الإهتمام بتقييم الأداء ومدى إنجاز الوحدات الحكومية لمهامها .

2. موازنة البرامج والأداء

ظهر هذا النمط من الموازنات في الولايات الأمريكية عندما إقترحت لجنة دراسة تنظيم الإدارة الحكومية الأمريكية الفيدرالية والمعروفة بلجنة هوفر الأولي عام 1949 م ما سمي بموازنة الأداء والإنجاز وبدأ تطبيقها في الإدارة العسكرية الأمريكية أولاً ، ثم أخذت طريقها إلي الحكومة الفيدرالية ومنها إلي إدارات الولايات والحكومات المحلية ، وكانت هذه المرة الأولي التي يستخدم فيها هذا المصطلح .

(1) د. محمد حسين إسماعيل ناصف ، المحاسبة الحكومية والقومية في النظرية والتطبيق ، مكتبة عين شمس ، 2002 م ، ص 58 .

وفي عام 1950 م صدر قانون بنظام المحاسبة للموازنة الذي نص علي تبويب الموازنة علي أساس المهام والأنشطة التي تطلع بها الحكومة ، ولقد ساعدت موازنة البرامج والأداء علي إيجاد إتجاهات إدارية جديدة وبدأت بتغيير جذري في مفاهيم الموازنة التقليدية .⁽¹⁾

هي محاولة لربط المعلومات المتوفرة عن برامج العمل المختلفة مع قرارات الموازنة ، وقد ورد أول تعريف لموازنة الأداء ضمن التوصيات التي جاءت بتقرير لجنة هوفر عام 1949 م عند التعرض لشئون الموازنة إذ جاء به أن موازنة الحكومة الفيدرالية بأكملها تحتاج إلي تعديل يقتضي بالأخذ بإسلوب قوامه الوظائف والمشروعات والأنشطة ، وهذا هو المقصود بموازنة الأداء ، كان تطبيقها في قطاع الأعمال ثم إنتقل إلي قطاع الخدمات الحكومية .

وتقوم فكرة موازنة البرامج والأداء بالتركيز علي العمل المنجز أكثر من الإهتمام بوسائل إنجاز هذا العمل ، بمعنى أنها تركز علي الأعمال التي تقوم بها الحكومة ، وليس علي الأشياء التي تشتريها ، أي أنها تركز علي الأغراض والأهداف ، للتعرف علي كفاءة المستويات الإدارية التنفيذية ، فهي إذن تهتم بمخرجات الأنشطة المختلفة وليس بأنواع النفقات أو المصروفات .

وقد عرفت موازنة البرامج والأداء بأنها الموازنة التي تقرر مقدماً الأنشطة التي يكون للوحدات الحكومية سلطة القيام بها في حقل نفقات سنة ما .

وتعتمد هذه الموازنة علي الإتجاه الإداري أو المدخل الإداري ، وتستهدف معاونة رجال الإدارة العليا في الدولة ، في الحكم علي مدي كفاءة العمل ، الذي تقوم به الموازنة علي أساس الوظائف والمهام ، ثم تحديد المعايير القياسية للعمل وللتكلفة لتسهيل كفاءة أداء الأنشطة .

وقد أوصت لجنة هوفر التي قامت بدراسة النظام المالي والإقتصادي في الولايات المتحدة الأمريكية ، بضرورة إصلاح نظام الموازنة وطرق تبويبها ، بحيث تتلائم مع الإتجاهات الإدارية الحديثة ، وطالبت بتعديل نظام تبويب النفقات بحيث يتم علي أساس بيان تكلفة الوظيفة والنشاط والمشروع .

وتقسم الموازنة حسب النشاط أو العمل يخدم في إعداد نوعين من الموازنات هما موازنة البرامج ، وموازنة الأداء .

وقد جاء في توصية لجنة هوفر الأولى تسمية موازنة الأداء ، وفي اللجنة الثانية ظهر مصطلح موازنة البرامج ، ويستخدم كتاب المالية الإصطلاحين بشكل مترادف ، وقد ميز دليل هيئة الأمم المتحدة بين موازنة البرامج ، وموازنة الأداء .

موازنة البرامج

تهتم بتبويب موازنات الوحدات الإدارية المختلفة إلي وظائف ومهام ، ثم برامج رئيسة ثم برامج فرعية يتم الربط بينهما وبين البيانات المالية .

(1) د. عبدالعزيز سيد محمد ، ميزانية البرامج والأداء ، مكتبة الأنجلو المصرية ، 1996 م ، ص23.

موازنة الأداء

تقوم بتزويد الإدارة بوسائل القياس الدقيقة مثل تكلفة الوحدة ، وقياس العمل ، ومعدلات الأداء ، وبطبيعة الحال هذا يتطلب وجود مجموعة من وحدات العمل لا يمكن الوصول إليها إلا بعد تحديد البرامج وتفريعاتها ، ثم قياس الأداء الذي يبذل في سبيل تحقيق أهداف البرنامج .⁽¹⁾

تتشابه كل من موازنة البرامج وموازنة الأداء ، في أن كلا منهما يركزان إهتمامهما علي النشاط الذي تقوم الوحدة الإدارية بتنفيذه ، وليس علي وسائل هذا النشاط من مشتريات حكومية وخدمات ، موظفين وعمال ، وإيجار ومياه وإنارة .

فالهدف من إعداد موازنة البرامج وموازنة الأداء ، ينبغي أن تهتمان بتقسيم الإنفاق بحسب البرامج والأنشطة التي تقوم بها مختلف وحدات الحكومة الإدارية بتنفيذها وللتمييز بين كل من موازنة البرامج وموازنة الأداء يتضح أن موازنة البرامج تتعلق بمستويات الإدارة العليا وتهتم بتقسيم النشاط الحكومي إلي برامج عريضة في طبيعتها العديد من وحدات الأداء التي تقوم بتنفيذ البرامج ، أي أن موازنة البرامج تعتبر مجمع للأنشطة التي تمثلها موازنة الأداء .

بينما موازنة الأداء فتهتم أساساً بالترشيد العلمي لإدارة أصغر الوحدات الحكومية التي تقوم بمجموعة من الأنشطة لاتمثل إلا جزءاً يسيراً من البرامج نستنتج مما سبق أن موازنة البرامج تفيد في عملية المتابعة وإتخاذ القرارات علي مستوي الوزارات والمستويات العليا في الدولة ، بينما موازنة الأداء تخدم أغراض المتابعة وإتخاذ القرارات المناسبة للمستويات الدنيا ، وموازنة الأداء تعتمد النتائج النهائية كمقياس لنشاط الوحدات الحكومية المختلفة ، وقياس تكاليف أداءها معتمدة علي ماتم إنجازها في الماضي .

أهداف موازنة البرامج والأداء

(1) توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتخطيط البرامج قصيرة الأجل والمتعلقة بالأعمال السنوية بما يتلاءم مع خطط التنمية .

(2) توفير المعايير اللازمة للرقابة وتقييم الأداء سواءً أكانت معايير مالية أم عينية كمية .

(3) أن تكون المعلومات المجمع صالحة لأغراض التشغيل الإقتصادي .

متطلبات التطبيق

يتطلب تطبيق موازنة الأداء والبرامج القيام بمايلي :

- (1) تحديد أهداف البرامج وترتيبها ضمن سلم أولويات محدد .
- (2) تحديد الخدمات والنشاطات التي تؤديها الجهات التنفيذية .
- (3) إختيار وحدة ملائمة لقياس الأداء لكل خدمة أو نشاط .
- (4) وجود نظام للمتابعة يساعد علي معرفة ماتم إنجازها ومقارنته بما هو مخطط لتحقيقه خلال السنة المالية .

(1) د. يونس عليان الشوبكي ، ود. أحمد محمد أبوشامة ، المحاسبة الحكومية ، (عمان ، دار الثقافة ، 2010م) ص 98 .

(5) ضرورة أن يُنفذ البرنامج في الوقت المناسب وبالكفاءة والفعالية الملائمة (1).

مراحل إعداد موازنة البرامج والأداء

إن إعداد موازنة البرامج والأداء يتطلب القيام بمجموعة من الإجراءات التنظيمية والفنية :

(1) تقسيم الأعمال الحكومية إلي مجموعة من البرامج ، وتقسييم البرامج إلي مجموعة من الأنشطة ، وأن يحدد لكل برنامج الأهداف الرئيسية بالنسبة له ، ولكل نشاط الأهداف الفرعية ، وبحيث لا تتعارض هذه الأهداف مع الأهداف الرئيسية ، ويتطلب هذا التعاون وزارة المالية مع مختلف الإدارات الحكومية ، لتحديد الأهداف وتحديد البرامج والأنشطة في ضوء هذه الأهداف .

(2) يعاد النظر في الهيكل التنظيمي للإدارة الحكومية ، بما يتناسب مع حسن الأداء في تنفيذ البرامج والأنشطة .

(3) إعداد معايير الأداء اللازمة للرقابة وتقييم الأداء ، سواء أكانت في صورة معايير مالية أم عينية كمية .

(4) محاولة تعديل النظام المحاسبي الحكومي بما يتفق مع تحقيق الأغراض المرجوه من موازنة البرامج والأداء ، توفير نظام تقارير علي أساس المسؤوليات ، ليساعد في قياس مدي ماتم تنفيذه من البرامج مقارناً بالخطط الموضوعة والمحددة مقدماً .

مزايا وعيوب موازنة البرامج والأداء

من أهم المزايا

(1) تساعد علي توزيع الإمكانيات المالية المتوفرة لدي الدولة بشكل أفضل من الموازنة التقليدية ، فهي تقدم بيانات تفصيلية للجهات المختصة بتوزيع الإعتمادات بين الوزارات والمصالح عن البرامج والمشاريع المراد تنفيذها .

(2) تساعد في تحسين عمليات تنفيذ البرامج والمشاريع للأجهزة الحكومية ، كما أنها تسهل عملية الرقابة علي التنفيذ ، نظراً لوجود معايير للأداء .

(3) توفر للمواطنين معلومات كافية عن الخدمات التي تقدمها الحكومة ، فهي تتضمن وصفاً للبرامج والمشاريع الحكومية التي ستقوم بتنفيذها الدولة ، ومختلف تكاليفها والأهداف المرجوه من تنفيذها .

(4) إمكانية إستخدام بياناتها لخدمة خطط طويلة الأجل .

من أهم العيوب

(1) صعوبة تحديد وحدات الأداء التي تقاس بها الإنجازات لكل وزارة ومصلحة حكومية .

(2) صعوبة تطبيقها ، إذ يتطلب تطبيق موازنة الأداء وجود أنظمة محاسبية معقدة ومتابعة معينة .

(1) د. إسماعيل خليل إسماعيل ، ود. نائل حسن عدس ، المحاسبة الحكومية ، مرجع سابق ، ص 165-166.

(3) صعوبة توفر المعلومات التفصيلية عن نشاطات الأجهزة الحكومية المختلفة ، لعدم وجود أنظمة دقيقة للمعلومات لديها .

(4) ارتفاع تكلفة تطبيقها، وذلك لأن التطبيق يتطلب توفر أعداد كبيرة من الموظفين من ذوي الخبرة .⁽¹⁾

(5) إن إهتمام موازنة الأداء وتركيزها علي تحقيق الكفاءة من المشاريع قصيرة الأجل يجعلها تبدو كأنها عقبة أمام التخطيط طويل المدى .

(6) إن الأخذ بهذا الإسلوب يسمح بالربط مباشرة بين نفقة كل خدمة والمنتج النهائي لها ، ومعرفة الكفاءة الإنتاجية لمختلف المرافق الحكومية ، من خلال إجراء المقارنات المناسبة في هذا المجال .

وتستنتج الدراسة أن موازنة البرامج والأداء تهتم بتحديد البرامج الحكومية ، وقياس مدي كفاءة التنفيذ الفعلي ، وتحديد البرامج والأنشطة الحكومية يمكن من تحديد قيمة الإحتياجات الفعلية للتنفيذ ، وبالتالي يمكن تخصيص الموارد المتاحة وفق أسس سليمة .

3. موازنة التخطيط والبرمجة

منذ بداية الستينات بذل جهد متزايد لتطبيق مبادئ تحليل الجدوي إلي قرارات للحكومة المتعلقة بالإنفاق ، ولقد بدأت هذه الجهود تطبيق فعالية التكلفة في وزارة الدفاع الأمريكية ، وبعد ذلك تم التركيز علي إدخال مايسمي بنظام موازنة البرامج التخطيطية علي الحكومة الفيدرالية بأكملها ، وكذلك علي الولايات المتحدة والحكومات المحلية ، وهذا التطور يعد إمتداد لمجهودات قديمة لتحسين صياغة الموازنة في وزارة الخزانة الأمريكية بقانون المحاسبة عام 1921 م ، فقد كان التركيز علي مراقبة عمليات برامج الإنفاق ، وعندما فصلت دائرة الموازنة عن الخزانة العامة وألحقت بمكتب الرئيس عام 1939 م إنتقل التركيز إلي الكفاءة الإدارية وقد دعم هذا الإتجاه بتقرير لجنة هوفر عام 1949 م الذي دعا إلي إدخال موازنة الإنجاز ، كما أدخل قانون الميزانية والمحاسبة 1950 م تحسينات علي محاسبة التكاليف وبياناتها ، وبذلك طورت طريقة أوسع وأكثر إنتظاماً في وزارة الدفاع في أوائل الستينات ولقد تم تدعيم هذا الإتجاه إبتداء من عام 1965م. وعرفت بأنها ذلك الإسلوب الذي تعد فيه الموازنة في ضوء مجموعة من البرامج طويلة المدى تتضمن بالتفصيل مشروعات الحكومة المختلفة .⁽²⁾ وعرفت بأنها تقدير مفصل للمصروفات مبني علي أساس تحديد واضح للأهداف وحصر شامل لبرامج معينة في ظل نظام متكامل للتكاليف معتمد من السلطة التشريعية .⁽³⁾

(1) د. يونس عليان الشوبكي ، ود. أحمد محمد أبوشامة ، المحاسبة الحكومية ، (عمان ، دار الثقافة ، 2010م) ص 100- 101 .

(2) د. عبدالله عبدالسلام أحمد وآخرون ، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحلية ، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ، 2000 م ، ص

165 .

(3) د. عادل محمد الهامي ، مرجع سابق ، ص 76 .

ويري جانب من الماليين أن موازنة التخطيط هي وسيلة لإتخاذ القرارات التي تتعلق بالمفاضلة بين البرامج البديلة والمنافسة اللازمة لتحقيق أهداف معينة أو لتعديل تلك الأهداف (2).
يتم إعداد هذه الموازنة للربط بين السياسة المالية والإقتصادية للحكومة ، بالخطة الإقتصادية للدولة ، عن طريق مجموعة من البرامج والأنشطة ، تساعد الموازنة الجهات الإدارية العليا في أداء وظيفتها التخطيطية ، والمفاضلة بين الأهداف والبرامج البديلة لترشيد إتخاذ القرارات . وفي ظل نظام موازنة التخطيط والبرمجة فإن الأمر يستلزم أن يكون العاملين بأجهزة الموازنة متخصصين في أساليب التخطيط العلمي وطرق التحليل الكمي وبحوث العمليات والبرمجة وعلوم التحليل الإقتصادي المالي والمحاسبة الإدارية .
تتكون الموازنة علي أساس الربط بين التخطيط عملية تحديد الأهداف والبرمجة وهي خطوة وتحقيق الأهداف المحددة ، وتختص بتوزيع الموارد وتحويل المدخلات إلي مخرجات ، هذه الموازنة لم يستمر إستخدامها حتي في الولايات المتحدة الأمريكية التي كانت أول من إستخدمها ، وذلك يرجع إلي الإنتقادات التي وجهت إليها ، وأهمها :

- (1) إنفصال واقع السياسة المالية عن الواقع الفعلي في الدولة .
 - (2) لم تتوفر قاعدة بيانات ومعلومات سليمة ، تمكن الموازنة من تحقيق أهدافها وخاصة البيانات الرياضية .
 - (3) الفشل في تحقيق التكامل بين الطرق والوسائل التي يتم علي أساسها إعداد الموازنات الأخرى .
- وتركز هذه الموازنة علي العناصر الآتية :**
- (1) التخطيط (الإعتبرات طويلة الأجل) .
 - (2) تحديد البرامج الرئيسية لكل وزارة أو مصلحة ، ثم تقسم إلي برامج فرعية والبرامج الفرعية إلي نشاطات .
 - (3) تحديد الطرق البديلة لتحقيق الأهداف العامة للأجهزة والمصالح الحكومية ، وتحليل الأنظمة والكلفة ، والمنافع المرتبطة بكل منها لإتخاذ القرارات .
 - (4) تقييم البرامج الحكومية من أجل تحسين عملية تنفيذها لتحقيق الأهداف المسطرة ، الذي يبين نقاط الضعف والمشاكل التي تواجه التنفيذ وتحديد التغيرات التي يلزم إدخالها علي تلك البرامج والمشاريع .

مزايا موازنة التخطيط والبرمجة

- (1) ربط النتائج المتوقعة برسالة وأهداف الجهة الحكومية .
- (2) المساعدة علي توفير البيانات التي تحدد طبيعة وماهية المخرجات وتكلفتها المالية وربطها بالمنافع التي تسعى إليها الحكومة ، ودعم قرارات توزيع الموارد بالبيانات اللازمة .
- (3) المساعدة علي تقوية وتعزيز مبادئ الإدارة المالية في القطاع الحكومي وتطوير كيفية توزيع الموارد المالية المتاحة وإدارتها وتحسين أداء الخدمات الحكومية المقدمة .

(1) د. السيد عبدالمطلب غانم ، مؤتمر إدارة الموازنة العامة – للموازنة العامة للدولة بين السياسة والإدارة العامة والإقتصاد ، القاهرة ، 2002 م ، ص 47 .

- (4) توضيح ماذا تم من أعمال أو خدمات خلال السنة المالية السابقة وتكلفة كل برنامج أو مشروع
- (5) إقرار مبدأ المساءلة والمسؤولية حيث تحدد المسؤول عن أداء الأعمال .
- (6) التركيز علي المخرجات (الخدمات) بدلاً من التركيز علي المدخلات .
- (7) رفع مستوى الجودة المتعلقة ببيانات الأداء المتاحة للحكومة والمسؤولين في المؤسسات بما يساعد ذلك في التخطيط الإستراتيجي وتوزيع الموارد والرقابة علي العمليات .⁽¹⁾

أهم عيوب موازنة التخطيط والبرمجة

- (1) صعوبة تحديد الأهداف لجميع الأجهزة الحكومية تحديداً دقيقاً.
- (2) صعوبة تحديد عوائد بعض البرامج والمشاريع بشكل مادي ملموس .
- (3) ارتفاع تكاليف تطبيقها في بعض الأجهزة الحكومية وخاصة الصغيرة منها .
- (4) تتطلب كميات كبيرة من المعلومات التي قد تعطل عملية تحليل السياسة العامة .
- وتستنتج الدراسة أن موازنة التخطيط والبرمجة أنها أسلوب لإعداد الموازنة يستند إلي تحليل البرامج البديلة لإختيار أفضلها في ضوء الأهداف القومية من خلال خطة قومية طويلة الأجل .

4. موازنة الأساس الصفري

نتيجة للصعوبات والمشاكل التي واجهت نظام موازنة التخطيط والبرمجة عند تنفيذه أدي إلي ظهور نظام موازنة الأساس الصفري ، ويعتبر أحدث أنظمة الموازنة في العالم ويمثل المرحلة الرابعة من مراحل تطور الإتجاهات الحديثة للموازنة العامة ، وكانت أول محاولة لتطبيق هذا النظام من قبل وزارة الزراعة الأمريكية في أوائل الستينات ، لكن لم يكتب لهذه المحاولة النجاح ، وبدأ الإهتمام بمفهوم هذا النظام عندما أوصي خبراء هيئة الأمم المتحدة عام 1967 م بتطبيقها ،⁽²⁾ وتم إستخدام هذا النظام فعلا في قطاع الأعمال الأمريكي منذ عام 1969م كوسيلة للرقابة علي المصروفات العامة ، أما علي المستوى الحكومي فقد طبقه الرئيس الأمريكي (جيمي كارتر) في ولاية جورجيا الأمريكية عام 1973 م عندما كان حاكماً لها ، ومنذ ذلك التاريخ بدأ إهتمام السلطة التشريعية (الكونجرس) الأمريكي في هذا النظام كوسيلة للرقابة علي تنفيذ الموازنة الإتحادية ثم عممه علي سائر الولايات الأمريكية عندما أصبح رئيساً للدولة .⁽³⁾

وعرفها البعض بأنها تقدير مفصل لمصروفات البرامج والأنشطة التي تقرر تنفيذها في العام القادم مبنياً علي أساس جدوي مخرجات هذه البرامج والأنشطة ومجازة من السلطة التشريعية .⁽⁴⁾ وعرفها البعض بأنها وسيلة إدارية لإختيار أفضل البرامج لتحقيق الأهداف بين البدائل المختلفة بصرف النظر عن تكاليفها ، والتي تحقق معها زيادة كفاءة إستخدام الموارد المتاحة بإعتبارها المدخلات اللازمة لتحقيق الأهداف التي تشكل

(1) د. يونس عليان الشوكي ، ود. أحمد محمد أبوشامة ، المحاسبة الحكومية ، (عمان ، دار الثقافة ، 2010م) ص 102-103 .

(2) د. صلاح الدين عبدالمنعم مبارك ، المحاسبة الحكومية والقومية ، (الإسكندرية : مكتبة الوفاء القانونية ، الطبعة الأولى ، 2013 م) ، ص 50 .

(3) د. عطا الله سالم جويعد ، الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة في النظام الأردني دراسة مقارنة مع النظامين المصري والإنجليزي ، رسالة دكتوراه مقدم لجامعة عين شمس ، 1999م ، ص 267 .

(4) د. عبد الله عبدالسلام أحمد وآخرون ، مرجع سابق ، ص 175 .

قدر محدد من المخرجات . (1) ويرى البعض أن موازنة الأساس الصفري تفترض أنه لا يوجد قيود أو إرتباطات سابقة ، وأن كل مشروع وحدة أو جهة تندرج في إطار الموازنة ينظر إليها بحد ذاتها ويتم تقييم فائدتها الملموسة بحيث تدخل في منافسة علي التمويل وذلك بمقارنتها مع فوائد الوحدات الأخرى . (2) وكان رائد فكرة موازنة الأساس الصفري بيتربايهر ، ونشر مقالته علي أساس أسلوب الموازنة علي أساس البداية من الصفر وذلك في ديسمبر 1970 م .

وقد تعددت تعريفات الأساس الصفري للموازنة ، فقد عرفت بأنها نظام يفترض عدم وجود أية خدمة أو نفقه في البداية ، والأخذ في الإعتبار الحد الأدنى للتكلفة ، أو أكثر الطرق فاعلية للحصول علي مجموعة من المخرجات ، ووضع الإطار الذي يمكن بموجبه تقييم فاعلية مستويات النفقات الجارية المعتمدة وفقاً لهذه الإعتبارات .

وعرفت علي أنها نظام يدور أساساً حول ما إذا كان من الضروري الإستمرار في القيام بنشاط معين ، أم أن هذا النشاط ليس له ضرورة ، ويجب إلغاؤه كلياً ، وذلك بدلاً من التساؤل عن قيمة مانحاه من الأموال لأداء نشاط معين في السنة القادمة . وعرفها بيتربايهر بأنها نظام تقييم لجميع البرامج والمشروعات ، وتقييم جميع البدائل وتحديد مستوي الأداء ، قد يؤدي بنا هذا التقييم إلي إعادة النظر تماماً لجميع البرامج والمشروعات من جديد ، سواءً أكانت جديدة لأول مرة أم برامج ومشروعات قائمة بالفعل .

عناصر الموازنة علي الأساس الصفري

يركز الأساس الصفري علي ثلاثة عناصر رئيسة هي تحديد وحدات إتخاذ القرار ، تحليل وحدات إتخاذ القرارات ، وتكوين مجموعات قائمة القرارات ، تقييم وترتيب أولويات القرارات البرامج .

مزايا الموازنة علي الأساس الصفري

- (1) يمكن الجهات المخططة من إعادة النظر في الإحتياجات السنوية ، سواءً للمشروعات القائمة أو الجديدة لتقدير تكلفتها أو معرفة هل الأنشطة الجارية كافية أم من الواجب تخفيض بعضها .
- (2) تساعد في إعادة توزيع الإعتمادات بحسب أولوياتها .
- (3) إستبعاد البرامج ذات العائد المنخفض .
- (4) تساعد السلطات العليا في الحكم علي كفاءة الإدارة الوسطي ، كما تخدم السلطات الثلاث التشريعية ، التنفيذية ، المسؤولة عن إعداد الموازنة ، والوحدات التنفيذية للبرامج والأنشطة .
- (5) يمكن من الربط بين التكاليف والعوائد لكل برنامج أو نشاط . (1)

الصعوبات التي تواجه الموازنة علي الأساس الصفري

تتطلب أعباء ومجهودات وتدريبات مكلفة .

- (1) تستغرق وقتاً أطول ، وتتطلب إستخدام وسائل فنية حديثة ، ونوعية معينة من الخبراء والإحصائيين .

(1) د. يونس أحمد البطريق ، مرجع سابق ، ص 356 .

(2) د. جميل جريسات ، موازنة الأداء بين النظرية والتطبيق ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، 1998 م ، ص 27 .

(3) د. يونس عليان الشوبكي ، ود. أحمد محمد أبوشامة ، المحاسبة الحكومية ، (عمان ، دار الثقافة ، 2010م) ص 104 - 105 .

(2) تجد مقاومة من الذين تتعرض برامجهم للتقييم .

(3) تعترضها مشاكل متعددة مثل الحصول علي البيانات السليمة ، تحديد وحدات القرار ، ترتيب البرامج حسب أولويتها ، ومشكلة قياس الأداء .

5. الموازنة التعاقدية

نشأ هذا النوع عام 1996 م في وزارة المالية النيوزلندية وذلك بهدف محاولة إعادة تشكيل الموازنة العامة للدولة وإظهارها في صورة نظام يحوي صفقات بين الجهة المنفذة والحكومة المركزية . وفي هذا النظام تقوم الحكومة بطرح مشاريعها وبرامجها علي القطاع الخاص والعام ، وذلك في إطار من المناقشة علي أن يكون تنفيذ هذه البرامج بأقل تكلفة ممكنة وفي وقت مناسب ، بشرط أن تحقق هذه المشاريع الموضوع في صورة برامج الأهداف المخططة لها .⁽¹⁾

ولقد ساعدت في تقديم حلول جذرية للعديد من المشاكل التي كانت تواجه الإدارات الحكومية ، كما عملت علي إعادة صياغة طرق إعداد الموازنة العامة بشكل ساعد علي ربط الموازنة بالخطط التنموية الخماسية للدولة ، بالإضافة إلي تنفيذ البرامج والمشاريع الحكومية بكفاءة وإقتصادية وفعالية .
ونظراً لحدثة هذا النموذج فلم تظهر كثير من عيوبه حتي الآن وأن كانت الشكوي مستمرة من غياب المعلومات في قطاع الحكومة أو عدم دقتها مثل أسعار السوق الحالية وعدم وجود دراسات جدوي للمشاريع والبرامج الحكومية .⁽²⁾

مزايا الموازنة التعاقدية

- (1) تساعد علي تنفيذ المشاريع الحكومية بكفاءة من خلال مشاركة القطاع الخاص .
- (2) تجعل مخرجات الموازنة ملموسة بالنسبة للمواطنين .
- (3) ساعدت في تقديم حلول جذرية للعديد من المشاكل التي كانت تواجه الإدارات الحكومية .
- (4) عملت علي إعادة صياغة طرق إعداد الموازنة العامة بشكل علي ربط الموازنة بالخطط التنموية الخماسية للدولة .⁽³⁾

عيوبها

- (1) أن حداثة تطبيقاتها لم تؤدي إلي إظهار نتائجها بصورة كاملة .
 - (2) تحتاج إلي معلومات متجددة عن أسعار السوق وفي حاجة إلي دراسات جدوي للمشاريع والبرامج.⁽⁴⁾
- وتستنتج الدراسة أن الموازنة التعاقدية أنها طريقة لتنفيذ المشاريع الحكومية في إطار الخطة الحكومية في إطار تعاقدية بين الحكومة والقطاع الخاص بأقل تكلفة في وقت مناسب .

5/2/2- الفرق بين الموازنة العامة وغيرها من المصطلحات المتداخلة معها

تختلف الموازنة العامة للدولة عن بعض المصطلحات التي قد تتشابه أو تتداخل معها وذلك :

(1) د. طارق بن حسن كوشك ، موازنة البنود تهدر الموارد المتاحة وتفاقم مشكلة الدين العام ، مجلة عكاظ العدد 927 ، منشورة بالموقع الإلكتروني

WWW . Koshak. Com ، ص 67 .

(2) د. يونس عليان الشوبكي ، ود. أحمد محمد أبوشامة ، المحاسبة الحكومية ، (عمان ، دار الثقافة ، 2010م) ص 105 .

(3) د. إسماعيل خليل إسماعيل ، ود. نائل حسن عدس ، المحاسبة الحكومية ، مرجع سابق ، ص 178 .

(4) د. طارق بن حسن كوشك ، ص 70 .

أولاً : التمييز بين الموازنة العامة والموازنة الخاصة

تتشابه الموازنة العامة مع الموازنة الخاصة ، أي موازنة المشروع الخاص في أن كلا منها يعد تقديراً للمبالغ المنتظر إنفاقها وأوجه هذا الإنفاق وللمبالغ التي ينتظر تحصيلها وموارد هذا التحصيل ، وذلك خلال فترة مقبلة هي في الغالب عام واحد .

وتختلف الموازنة العامة عن الموازنة الخاصة في أن الموازنة العامة تتضمن عنصر الإجازة ، في حين أن الموازنة الخاصة ليست إلا توقعاً فحسب للنفقات والإيرادات المقبلة ولا تحتاج إلي أية إجازة ، ومن جانب آخر ، تختص الموازنة العامة بنفقات وإيرادات الدولة ، وتختص الموازنة العامة بنفقات وإيرادات مشروع خاص (1).

وتستنتج الدراسة أن أهم ما يميز الموازنة الخاصة عن الموازنة العامة شمولها للموازنات الفرعية كموازنة المبيعات وموازنة الإنتاج ، والموازنة العامة تشتمل علي إستخدامات وموارد الوحدات الحكومية .

ثانياً: التمييز بين الموازنة العامة للدولة ، والحساب الختامي للدولة

يعرف الحساب الختامي بأنه بيان فعلي يتضمن النفقات العامة ، التي أنفقت والإيرادات العامة التي حصلت بالفعل خلال فترة مالية منتهية ، غالباً ما تكون سنة ، لذا فإن الإختلاف الأساسي يتمثل في أن الموازنة العامة تتضمن أرقاماً تقديرية ، بينما يتضمن الحساب الختامي أرقاماً حقيقية فعلية ويتفق كل الموازنة العامة والحساب الختامي فيما يلي :

(1) أنه يجب إجازة منهما من السلطة التشريعية .

(2) أن لكل موازنة عامة حساباً ختامياً ، يصدر عن الفترة نفسها ، التي تكون قد نفذت فيها الموازنة العامة .

(3) أن الأساس الذي يتبع في تقسيم الموازنة العامة يتبع أيضاً في إعداد الحساب الختامي ، وبمقارنة أرقام الموازنة العامة ، بأرقام الحساب الختامي يمكن معرفة تقديرات الموازنة العامة ومطابقتها للواقع (2) . وعرف الحساب الختامي للدولة هو ذلك الحساب الذي يعبر عن المصروفات والإيرادات الحقيقية لفترة الموازنة بعد إنتهائها ، أو هو تسجيل للنفقات العامة التي أنفقت بالفعل ، وكذلك الإيرادات العامة التي حصلت عن فترة منقضية وهي مدة الموازنة (3) .

وتستنتج الدراسة أن الحساب الختامي بيان يتضمن النفقات العامة التي إنفقت ، والإيرادات العامة التي حُصلت خلال فترة مالية منتهية ، والإختلاف الأساسي يتمثل في أن الموازنة العامة تتضمن أرقاماً تقديرية ، بينما يتضمن الحساب الختامي أرقاماً حقيقية فعلية .

ثالثاً : التمييز بين الموازنة العامة للدولة والموازنة النقدية

(1) د. أحمد يوسف الشحات ، مرجع سابق ، ص ص 113 – 114 .

(2) د. قطب إبراهيم محمد ، الموازنة العامة للدولة ، مرجع سابق ، ص 169 .

(3) د. يونس أحمد البطريق وآخرون ، مرجع سابق ، ص 500 .

تعرف الموازنة النقدية بأنها بيان يتضمن تقديراً لموارد المجتمع من النقد الأجنبي ، وأوجه إستخدامات هذه الموارد ، خلال فترة مقبلة غالباً ماتكون سنة ، تتفق الموازنة العامة والموازنة النقدية في أن كليهما تتضمن التقديرات وليس أرقاماً فعلية ، فهناك إختلافات بينهما أهمها أن أرقام الموازنة العامة تكون بالعملة المحلية ، بينما أرقام الموازنة النقدية بالعملة الأجنبية . وعرفت الموازنة النقدية هي بيان يتضمن تقديراً لموارد المجتمع من النقد الإجنبي وأوجه إستخدامات هذه الموارد خلال فترة مقبلة عادة ماتكون سنة ، وتعتمد علي تقدير وحصر الموارد المتوقعة من العملات الأجنبية سنوياً سواء عن الصادرات المنظورة والمتحصلات غير المنظورة ثم توزيعها علي الإستخدامات المختلفة التي تحدد خطة التنمية .⁽¹⁾ وعرفت الموازنة النقدية عبارة عن قائمة ذات جانبين ، يحوي الجانب الأول إيرادات الدولة المتوقعة من النقد الأجنبي خلال السنة المقبلة ، ويشتمل الجانب الآخر أوجه الإنفاق المتوقع للإيرادات خلال نفس الفترة ، ثم بنود الموازنة الحصيلة والإنفاق التي غالباً ماتمول عن طريق القروض في حالة وجود عجز في الموارد عن الإستخدامات .

وتختص الموازنة العامة بالنشاط الحكومي فقط (حكومة مركزية ، حكم محلي ، هيئات عامة ، قطاع عام) بينما تختص الموازنة النقدية بالنشاط الحكومي والنشاط القطاع الخاص ، والإرتباط الوثيق بين الموازنة العامة للدولة والموازنة النقدية يتمثل في أن جزءاً من نفقات الجهاز الحكومي والقطاع العام يجب أن يكون متوفراً بالعملات الأجنبية .

وتستنتج الدراسة أن أهم أوجه الشبه بين الموازنة العامة والموازنة النقدية أن كليهما تتضمن تقديرات لفترة الموازنة وليس أرقام فعلية ، وأهم أوجه الإختلاف أن الموازنة النقدية لاتحتاج إلي إجازة من البرلمان ، أما الموازنة العامة تحتاج إلي إجازة من البرلمان .

رابعاً : التمييز بين الموازنة العامة للدولة والميزانية العمومية للمنشآت

يفرق البعض بين لفظ الموازنة العامة ولفظ الميزانية العمومية حيث يري أن الموازنة العامة هي توقع لإيرادات ونفقات الدولة لعام قادم مجاز من السلطة التشريعية ، والميزانية العمومية تستخدم في المحاسبة المالية للتعبير عن المركز المالي للمنشأة في تاريخ معين ويشتمل ذلك المركز علي بيان للأصول والخصوم مقومة علي أسس سليمة في ذلك التاريخ .⁽²⁾

تختلف الموازنة العامة للدولة عن الميزانية العمومية في الآتي :

- (1) الميزانية العمومية هي بيان يصور المركز المالي للمنشأة في تاريخ محدد هو نهاية السنة المالية للمنشأة ، فهي تتضمن أرقاماً فعلية في هذا التاريخ المحدد .
- (2) تشتمل الموازنة العامة للدولة علي أرقام تقديرية عن سنة مقبلة .
- (3) تتضمن الميزانية العمومية للمنشآت أرصدة الأصول والخصوم ، بينما تتضمن الموازنة العامة للدولة النفقات العامة والإيرادات العامة المتوقعة .⁽³⁾

(1) أ. قطب إبراهيم ، الموازنة العامة للدولة ، مرجع سابق ، ص 171 .

(2) د. يونس البطريق ، أصول المالية العامة ، مؤسسة شباب الجامعة ، 2000م ، ص 294 .

(3) د. إسماعيل خليل إسماعيل ، ود. نائل حسن عدس ، المحاسبة الحكومية ، مرجع سابق ، ص 182

وتستنتج الدراسة أن أهم ما يميز الموازنة العامة للدولة والميزانية العمومية هو أن الميزانية العمومية للمنشآت تتضمن أرصدة الموجودات (الأصول) والمطلوبات (الخصوم) ، بينما تتضمن الموازنة العامة للدولة النفقات العامة والإيرادات العامة المتوقعة .

خامساً: التمييز بين الموازنة العامة للدولة والمحاسبة القومية

تهتم المحاسبة القومية بدراسة موضوعين هما الموازنة القومية أو موازنة الإقتصاد القومي ، والحسابات القومية ، والفرق بينهما :

(أ) الموازنة العامة ، والموازنة القومية أو موازنة الإقتصاد القومي

تعرف الموازنة القومية أو موازنة الإقتصاد القومي بأنها بيان يتضمن تقديرات عن النشاط الإقتصادي ، في مجموعة (الناتج القومي ، الإستهلاك ، الاستثمار ، الصادرات ، الواردات ... الخ) ، خلال فترة مالية مقبلة ، غالباً ما تكون سنة .

تتفق الموازنة العامة للدولة والموازنة القومية في أن كليهما يتضمن أرقاماً تقديرية أما وجه الإختلاف بينهما فهو أن الموازنة القومية أكثر شمولاً لما تتضمنه من أرقام وبيانات عن تلك التي ترد في الموازنة العامة فضلاً عن أن الموازنة القومية لا تحتاج إلي اعتماد أو تصديق السلطة التشريعية خلافاً للموازنة العامة للدولة . كما يلاحظ وجود ارتباط وثيق بين الموازنة العامة للدولة وموازنة الإقتصاد القومي ، فالبيانات التي تتضمنها الموازنة القومية تعد ضرورية لإمكان رسم السياسة المالية التي تنطوي عليها الموازنة العامة للدولة .

(ب) الموازنة العامة للدولة ، والحسابات القومية

تعرف الحسابات القومية وحسابات الدخل القومي بأنها مجموعة من الحسابات تتضمن تسجيلاً لمختلف أوجه النشاط الإقتصادي للمجتمع بأكمله ، من خلال حساب الدخل القومي وتكوينه وتوزيعه عن فترة مالية سابقة . ويتبين أن أرقام الموازنة العامة تكون تقديرية ، بينما أرقام الحسابات القومية حقيقية فعلية فضلاً عن أن الحسابات القومية تكون أكثر شمولاً من بيانات الموازنة العامة ، وأن بيانات الحسابات القومية تفيد كثيراً عند رسم السياسة المالية التي تنطوي عليها الموازنة العامة .⁽¹⁾

وتستنتج الدراسة أن الإختلاف بين الموازنة العامة للدولة والحسابات القومية أهمها أن تقديرات الموازنة العامة تكون عن سنة مقبلة ، وأرقام الحسابات القومية تكون عن سنة سابقة . ويتشابه التعريفان في أن كل منهما يكون عن مدة سنة ، والحسابات القومية من العوامل المساعدة في إعداد الموازنة العامة .

سادساً : التمييز بين الموازنة العامة للدولة ، والخطة الشاملة

يقصد بالخطة الشاملة الخطة قصيرة الأجل التي تغطي فترة سنة ، وهي برنامج يوضح الأهداف التي يسعى المجتمع إلي تحقيقها ، ووسائل تحقيق هذه الأهداف عن فترة مالية مقبلة ، غالباً ما تكون سنة ، وأن الخطة أكثر شمولاً ، إذ تتضمن الأهداف التفصيلية في مجالات ، الإنتاج والاستهلاك والإدخار والاستثمار

(1) د. أحمد يوسف الشحاد ، مرجع سابق ، ص 15 .

والتصدير والاستيراد والتوظيف ، فضلاً عن وسائل تحقيق هذه الأهداف ، والإتجاه الحديث في المالية العامة وتوزيع السلطات يقتضي عرض الخطة علي السلطة التشريعية لإعتمادها أو التصديق عليها ، شأنها في ذلك شأن الموازنة العامة للدولة .⁽¹⁾

وتتضمن الخطة العامة المبالغ الخاصة بالقطاع الحكومي والقطاعين العام والخاص المحلي والأجنبي ، وإذا كانت الموازنة العامة موجودة في كافة الدول مهما اختلفت النظم الإقتصادية المتبعة فيها ، فإن الخطة العامة للتنمية لا توجد في كافة الدول ، بل غالباً ماتوجد في الدول التي تضطلع الحكومة وقطاع الأعمال العام فيها بدور هام في التنمية وحينما تتدخل الدولة في إدارة الإقتصاد القومي وممارسة الأنشطة الإقتصادية بهدف تحقيق أهداف إجتماعية مختلفة ، وتزداد أهمية الخطة العامة في الدول التي تمتلك الدولة فيها جانباً هاماً من وسائل الإنتاج المتاحة في المجتمع .⁽²⁾

تستنتج الدارسة أن الخطة الشاملة هي البرنامج الذي يتضمن الأهداف التي يصبو المجتمع إلي تحقيقها ، ومفهوم الخطة الشاملة أكثر شمولاً من مفهوم الموازنة العامة .

تبدأ بالإيرادات أولاً ، مثل إيرادات المبيعات ، وفي ضوء ذلك يتم تقدير المصروفات المختلفة ، سواء للإدارات الإنتاجية أو الإدارات الخدمية ، أما الموازنة العامة للدولة فتبدأ بتقدير الإستخدامات أي النفقات ، وعلي ضوءها تقدير الإيرادات اللازمة لتغطية هذه الإستخدامات ، وأن الموازنة العامة تتضمن عنصر الإعتماد أي التصديق من السلطة التشريعية ، بينما لاتحتاج الموازنة التخطيطية إلي مثل هذا الإعتماد .

سابعاً : الفرق بين الموازنة العامة والبيان المالي لوزير المالية

قبل أن يبدأ المجلس التشريعي في دراسة الموازنة العامة وإبداء ملاحظته عليها ، يتقدم وزيرالمالية إلي المجلس بيان يوضح الملامح الرئيسية للموازنة العامة أو تطورها بالنظر إلي السنوات السابقة وأسباب ذلك ، كما يعرض موجزاً لأهم السياسات المالية في السنة المقبلة وكيفية التصرف في الفائض إن وجد وطرق مواجهة العجز في الموازنة العامة .⁽³⁾

(1) د. أحمد يوسف الشحاد ، مرجع سابق ، ص 16 .

(2) Member of the Department of Organisation and Planning of the Soveit Economy In the Economic Faculty of Moscow State University and some Other Economists , Planning a Socialist Economy , Moscow Progress Publishers , VOI . 1977 , P . 9 .

(3) د. حمدي عبدالعظيم ، الإصلاح الإقتصادي في الدول العربية بين سعر الصرف والموازنة العامة ، دراسة نظرية وتطبيقية علي الدول العربية خاصة دول الخليج العربي ، القاهرة ، دار زهراء الشرق ، ص 78 .

المبحث الثالث

دورة الموازنة العامة للدولة والموازنة العامة في السودان

دورة الموازنة العامة للدولة

يقصد بدورة الموازنة العامة المراحل التي تمر بها عملية الموازنة العامة للدولة ويطلق علي تلك المراحل لفظ (دورة الموازنة) وذلك لكون عملية الموازنة عملاً مستمراً ومتصلاً حيث ترتبط المراحل وتتداخل مع بعضها البعض ، فعند تنفيذ الموازنة تظهر العقبات والمعوقات التي تؤخذ بنظر الاعتبار عند إعداد موازنة الفترة القادمة ، كما أن مرحلة الرقابة والتقييم يشخص فيها نقاط الضعف والقوة في موازنة السنة السابقة والتي من الضروري مراعاتها عند إعداد موازونات السنوات التالية .⁽¹⁾ وتختلف مسئولية القيام بتلك المراحل وفق الأنظمة المتبعة إلا أنها موزعة بين السلطة التنفيذية والتشريعية ، حيث تختص السلطة التنفيذية بجميع المراحل عدا مرحلة الاعتماد فتختص بها السلطة التشريعية ويشتركان في الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة ، والمراحل التي تمر بها الموازنة العامة للدولة هي :

أولاً : مرحلة إعداد الموازنة العامة

السلطة المنوط بها إعداد الموازنة العامة

لقد كان أمر إعداد الموازنة العامة متنازعاً عليه بين السلطتين التشريعية والتنفيذية حيث تري السلطة التشريعية أن الموازنة العامة تصدر بقانون ، وإنها تفرض أعباء جديدة علي المواطنين وهو من صميم اختصاصها بإعتبارها ممثلة للشعب ، بينما تري السلطة التنفيذية أن الموازنة هي برنامج عمل مسئولة عن تنفيذه ومن ثم هي الأولى بإعدادها .

وقد إستقر الأمر علي أن إعداد الموازنة منوط بالسلطة التنفيذية وحدها وذلك للمبررات التالية وهي :⁽²⁾

1. أن إستئثار السلطة التشريعية بإعداد الموازنة أو تدخلها فيه يؤدي إلي طغيان مصالح النواب الإنتخابية علي المصلحة العامة .
2. أن أمر إعداد الموازنة يحتاج إلي خبرات فنية مالية وإدارية قد لا تتوفر لدي السلطة التشريعية
3. أن السلطة التنفيذية مؤهلة لإعداد الموازنة أكثر من السلطة التشريعية فهي خبيرة أكثر منها بأعباء الدولة وبإمكاناتها ، وذلك لكونها تمتلك الوسائل والأجهزة التي تمكنها من الإشراف المباشر علي جميع مرافق البلاد ، ومعرفة حقيقة الحاجات العامة وكيفية تغطيتها .
4. إذا كان مجلس النواب يعد الموازنة والحكومة تنفذها لكان بوسع الحكومة في حال وجود بعض الأخطاء في التقدير ، أو بعض خلل في سير الأعمال الإدارية أن تلقي المسئولية علي المجلس ، وفي حالة الجمع بين صلاحية الإعداد وصلاحية التنفيذ في يد الحكومة ، تبذل الحكومة قصاري جهدها لكي يأتي الإعداد صحيحاً والتنفيذ سليماً .

(1) د. إسماعيل خليل إسماعيل ، ود. نائل حسن عدس ، المحاسبة الحكومية ، مرجع سابق ، ص 139 - 140 .

(2) د. خطار شلبي ، العلوم المالية والموازنة ، (بيروت : دار الكتاب اللبناني ، الطبعة الثالثة) ، ص 65 .

الإ أن بعض الأنظمة تمنح البرلمان سلطة المشاركة في إعداد الموازنة ، حيث أنه بالولايات المتحدة حتى عام 1921 م كان أمر إعداد الموازنة موكولاً إلي البرلمان ، وذلك بناء علي التعليمات التي تقدمها الحكومة ، وقد أدي هذا الإتجاه إلي كثير من الإسراف ، لذلك نص قانون الموازنة والحسابات الصادر في 20 يونيو 1921 م علي إنشاء مكتب بوزارة المالية يعهد إليه بتحضير مشروع الميزانية ومشروعات الإعتمادات الإضافية ومد اللجنتين مجلس الشيوخ والنواب بالبيانات التي تطلبها .⁽¹⁾

إجراءات إعداد الموازنة العامة للدولة

تحضير الموازنة يمر بعدة خطوات تنطلق من إطار الخطة العامة للدولة الإجتماعية والإقتصادية وهذه الخطوات تتم بمعرفة السلطة التنفيذية ممثلة في وزارة المالية والجهات الداخلة في الموازنة العامة . وتعتبر مرحلة التحضير والإعداد من أهم مراحل الموازنة ، وبالرغم من أن عملية إعداد الموازنة تعتبر صعبة عند من يقوم بها أول مرة ولكنها تصبح أسهل بالممارسة . وتبدأ مرحلة التحضير والإعداد بتعليمات تصدر من أعلي قمة الهرم التنظيمي المالي وهو وزارة المالية التي ترسل عادة إلي الوزارات والدوائر الحكومية التابعة لها والأجهزة الحكومية الأخرى الداخلة ضمن الموازنة العامة للدولة ما يأتي :

1. التوجهات العامة لإعداد الموازنة .

2. الجدول الزمني لإعداد الموازنة .

3. تعليمات وإستمارات (كشوفات) إعداد الموازنة .

1. التوجهات العامة لإعداد الموازنة :

تتضمن التوجهات العامة لإعداد الموازنة توضيح السياسة المالية العامة للدولة وتوجهات الحكومة للسنة المالية المقبلة وتصدر عادة من رئاسة مجلس الوزراء ومن أمثلة التوجهات التي تطرح عادة :

أ. العمل علي تقليل أو سد العجز المالي للدولة .

ب. ضبط وترشيد الإنفاق العام وذلك بالإرتقاء بمستوي الأداء وتقليل الهدر والقضاء علي الإسراف .

ت. إمكانية زيادة أو تقليص الضرائب .

ث. نوع الخدمات والسلع التي يجري التركيز علي تقديمها خلال الفترة اللاحقة .

ج. تنمية موارد الدولة الذاتية وتقليل الإعتماد علي القروض الخارجية .

2. الجدول الزمني لإعداد الموازنة

يبدأ تقدير الموازنة العامة للدولة كل سنة في منتصف السنة التي قبلها ، ويحدد موعد بدئها بموجب تشريعات كل بلد ، وكذلك يحدد موعد تقديم مشروع الموازنة العامة للدولة للسلطة التشريعية لغرض إقرارها . وقد حدد الدستور الإردني في (المادة 112 الفقرات 1-6) علي تقديم مشروع الموازنة العامة للدولة إلي مجلس النواب قبل بدء السنة المالية المختصة بشهرواحد علي الأقل للنظر فيه .

(1) قطب إبراهيم ، مرجع سابق ، ص 233 .

والجدول الزمني لإعداد الموازنة العامة للدولة هو جدول لتحديد الفترة التي يجب أن تستغرقها كل مرحلة من مراحل إعدادها منذ بدء إعدادها حتي مرحلة تقديمها إلي السلطة التشريعية .⁽¹⁾

3. تعليمات إعداد الموازنة

لغرض نشر سياسة إعداد الموازنة العامة للدولة يجب إعداد تعليمات لإعداد الموازنة العامة للدولة ، وذلك لغرض توحيد الأسس المتبعة لإعدادها وتعد دائرة الموازنة العامة في وزارة المالية عادة تلك التعليمات وترسلها بمغلف إلي كل إدارة مسؤولة عن إعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة ، كما يرسل في المغلف أيضاً الإستمارات اللازمة لإستخدامها في إعداد الموازنة العامة للدولة . وترسل هذه التعليمات في نفس الوقت الذي ترسل فيه التوجيهات العامة لإعداد الموازنة العامة للدولة ، أو بعدها بقليل وعادة مايكون تاريخ إرسالها في بداية النصف الثاني من السنة المالية التي تسبق سنة الموازنة .
ويجب أن تتضمن تعليمات الموازنة مايلي :

- أ. الجدول الزمني لإعداد تقديرات الموازنة .
- ب. دليل للأسس والسياسات العامة والخاصة الواجب إتباعها عند تقدير الموازنة .
- ت. قائمة تلخص فيها توقعات الحكومة للوضع النقدي للدولة في السنة القادمة .
- ث. دليل لنسب التضخم الواجب إستخدامها عند إعدادها للتكاليف المستقبلية للتجهيزات والإنشاءات والنفقات بصورة عامة .
- ج. تعليمات عن كيفية ملئ (إعداد) كل إستمارة من إستمارات إعداد تقديرات الموازنة .
- ح. تعليمات عن الجهات التي يمكن للأشخاص المسؤولين عن إعداد الموازنة طلب المساعدة منها ، بمعنى الجهات التي يمكن الإتصال بها عند حاجة معدي الموازنة إلي المساعدة ، وذلك عند عدم فهمهم لبعض التعليمات ، أو عند ظهور حالات خاصة لم تتطرق لها تعليمات إعداد الموازنة وبالتالي حاجتهم للإستفسار عن كيفية معالجة تلك الحالات .

4. مراحل إعداد الموازنة العامة للدولة

يجري إعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة من أسفل إلي أعلى في الوقت الذي تأتي توجيهات وتعليمات إعداد الموازنة من أعلى إلي أسفل ، ويجري إعداد تقديرات الموازنة علي مستويين ، المستوي الأول هو مستوي الإدارات الفرعية كالمديريات العامة وفي مستواها التنظيمي الحكومي ، أما مستوي الإدارات الرئيسية وتشتمل الوزارات وما في حكمها (الأجهزة المركزية للدولة) .

الخطوات والإجراءات التي تتبع عند تحضير الموازنة العامة للدولة

أ. إصدار وزير المالية المنشور السنوي للموازنة ، ويتضمن القواعد العامة الواجب إتباعها في الوحدات الإدارية لإعداد مشروع موازنتها في ضوء الأهداف المطلوبة ، ووفقا للسياسة العامة للدولة .⁽²⁾

(1) د. إسماعيل خليل إسماعيل ، ود. نائل حسن عدس ، مرجع سابق ، ص 141 - 142 .

(2) د. طارق عبدالعال حماد ، المحاسبة الحكومية ، الرقابة علي المال العام ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، الدار الجامعية ، 2011م) ، ص 60 .

ب.تشكل لجنة فرعية في كل إدارة حكومية مسؤولة عن إعداد تقديراتها في الموازنة العامة للدولة سواء كانت إدارة فرعية أو رئيسية (مركزية) .

ت.تقوم لجان الإدارات الفرعية بإعداد تقديراتها عن دوائرها حسب التوجهات العامة وتعليمات الموازنة ، وفي التوقيت المحددة لها وترسلها في الموعد المقرر لها إلي الوزارة أو الجهة المركزية المرتبطة بها .

ث.يتم تجميع تقديرات الدوائر الفرعية العائد لكل وزارة المرسله إليها من الإدارات الفرعية التابعة لها وإستناداً إلي ذلك تقوم الوزارات بإعداد موازاناتها لها وترسل في الموعد المقرر إلي دائرة الموازنة في وزارة المالية .

ج.تقوم دائرة الموازنة حسب الجدول الزمني بإعداد الموازنة بعد دراسة تقديرات الوزارات والأجهزة المركزية ، ومناقشة كل منها علي إنفراد وتقدم أحياناً بعض الأستفسارات والملاحظات علي تلك التقديرات وعلي الوزارات تقديم التبريرات المقنعة التي تدعم وجه نظرهم عند حدوث إختلاف بين وجهات نظر دائرة الموازنة والوزارة أو الجهة المركزية حول تقديرات تلك الوزارة أو الجهة المركزية.

أهم المهام التي تقوم بها دائرة الموازنة العامة

أ. الدراسة الفنية لتقديرات الوزارات والأجهزة المركزية والتأكد من الإلتزام بالتوجيهات العامة وتعليمات إعداد الموازنة .

ب. بعد أن تنتهي كل جهة من إعداد تقديرات نفقاتها وإيراداتها ، فإن الأمر يتطلب مراجعة التقديرات مع وزارة المالية ، والتنسيق بينهما ، ويتمتع وزير المالية بإعتباره وزير الخزانة العامة بسلطة كبيرة في إعداد مشروع الموازنة العامة ، ويتسع مجال هذه السلطة أو يضيق وفق النظام القانوني المتبع لإعداد مشروع الموازنة العامة في مجال جانب النفقات العامة ، ففي بعض الأنظمة مثل بريطانيا يكون لوزير المالية حق قبول أو تعديل أو رفض النفقات التي يتقدم بها سائر الوزراء ، فيما عدا النفقات المتعلقة بالقوات المسلحة حيث يختص مجلس الوزراء بإتخاذ القرار المناسب حال وجود خلاف بشأنها ، وذلك بحكم إتصال هذه النفقة بالأمن القومي ، أما الأنظمة الأخرى مثل فرنسا فتضيق سلطة وزير المالية إذ ليس له حق تعديل أو رفض تقديرات الوزراء لنفقات الجهات التي يشرفون عليها .⁽¹⁾

ت.إجراء التعديلات المطلوبة في ضوء الدراسات والمناقشات والمشاورات التي تمت .

ث.إعداد المشروع المتكامل للموازنة العامة للدولة وإعداد بيان أو تقرير عنه.

ج. عرض المشروع علي مجلس الوزراء (قمة السلطة التنفيذية) لمناقشته وإقراره تمهيداً لإحالته للسلطة التشريعية في الموعد المقرر لذلك .

طرق تقديرات الإيرادات العامة

أن الجزء الرئيسي من عملية إعداد الموازنة العامة هو تقدير مبالغ النقود التي علي الدولة توفيرها للإتفاق منها علي أوجه الأنفاق المختلفة في السنة القادمة ، وتستخدم في التطبيق العملي الطرق الآتية :

أولاً : طريقة التقدير غير المباشر :

(1) د. حطار شلبي ، مرجع سابق ، ص 69 .

وتعتمد هذه الطريقة علي بيانات السنين السابقة (3-5 سنوات) ، وتتبع أساليب إحصائية متعددة لتقديرات إيرادات الدولة للسنة القادمة منها :

1. طريقة المتوسطات البسيطة

بموجب هذه الطريقة يجري جمع إيرادات السنوات السابقة وتقسيمها علي عدد تلك السنوات ، تصلح هذه الطريقة إذا كانت الإيرادات متذبذبة بالزيادة أو النقصان ، أما إذا كان الإتجاه العام للإيرادات العامة في السنوات السابقة متجهاً بالزيادة فإن هذه الطريقة غير صالحة لتقدير الإيرادات العامة .

2. طريقة نسب التغير

بموجب هذه الطريقة يحسب مقدار التغير من سنة إلي أخرى ، نضرب متوسط التغيرات (زائد نسبة 100) في مقدار الإيرادات .

3 . طريقة معادلة خط الإتجاه العام

الإتجاه العام هوالتغيير في المدي الطويل لإيه ظاهرة من الظواهر ، وقد يمثل رياضياً بخط مستقيم أو منحي ، وشكل الإتجاه العام يعتمد علي نوع النمو للظاهرة تحت الدراسة ، ويتم قياس تأثير الإتجاه العام في عملية التوقع بشكل عام طبقاً لطرق معينة ومنها طريقة الرسم .
أن هذه الطريقة تعتمد علي إمكانية الشخص في دقة التعبير عن الظاهرة من خلال الرسم البياني ، حيث يتم تحديد رمز معين لأحد الظواهر ورمز آخر للظاهرة الأخرى .
ورغم أن هذه الطريقة تحفظاتها كثيرة ، وذلك لكونها تعتمد بالدرجة الأساس علي دقة وكفاءة القائم بعملية الرسم ، إلا أن هذه الطريقة تمكن متخذ القرار المسؤول عن عملية التخطيط الحصول علي مؤشرات تساعد في تحديد المبالغ المتوقع الحصول عليها من الإيرادات (1).

4. طريقة التقدير المباشر

تتطلب هذه الطريقة إجراء دراسات تأخذ بنظر الإعتبار المتغيرات الإقتصادية والإجتماعية المتوقع حدوثها خلال السنة القادمة عند وضع تقديرات الإيرادات للسنة القادمة تتضمن :

أ. التنبؤ بالوضع الإقتصادي للدولة في السنة القادمة .

ب. بعض الحوادث الهامة التي ستحدث في الدولة خلال السنة القادمة والتي يمكن أن تؤثر علي الإيرادات العامة .التغيرات المتوقعة في التشريعات التي تؤثر علي الإيرادات العامة .

ت.تطور بعض الأساليب الإدارية في تحصيل الإيرادات مثل أساليب تحصيل الضريبة من عند المنبع ، أو تطوير أساليب حصر المكلفين الخاضعين للضريبة ،أو إستخدام نظم المعلومات المتطورة للوصول إلي الدخل الحقيقي للمكلفين .

(1) د. إسماعيل خليل إسماعيل ، ود. نائل حسن عدس ، مرجع سابق ، ص 152.

أن تقدير إيرادات الدولة بالطريقة المباشرة أكثر دقة ولكنها تحتاج إلي جهود كبيرة ، ومدة أطول وتكاليف أكثر وإلي خبرات فنية ووسائل متقدمة في عملية التنبؤ بالظروف الإقتصادية والإجتماعية المستقبلية ، في الوقت الذي تمتاز الطريقة غير المباشرة بالسهولة وقلة الجهد والتكاليف .⁽¹⁾

تقدير النفقات العامة

تختلف أساليب تقدير النفقات العامة للدولة بإختلاف نوع تلك النفقات ، فبالنسبة إلي نفقات العاملين (الرواتب والإجور) فيجري تقديرها بصورة محددة ، وعادة ما تكلف لجنة إعداد تقديرات نفقات العاملين بواسطة إستمارة خاصة يسجل فيها أسماء العاملين في كل وحدة حكومية ومقدار مايتقاضونه من رواتب وأجور ومخصصات وعلاوات متنوعة ويشمل ذلك أيضاً العلاوات للسنة القادمة والدرجات الوظيفية المخصصة الشاغرة للوحدة والمتوقع إشغالها في السنة القادمة .

أما بالنسبة لأنواع الأخرى من النفقات كالمستلزمات الخدمية والسلعية والصيانة ، فيجري تقديرها بصورة مباشرة أو غير مباشرة ، بصورة غير مباشرة بإضافة نسبة معينة من نفقات السنة السابقة . أما الطريقة المباشرة في إحتساب النفقات العامة لتلك الأنواع فيتطلب دراسة الإحتياجات الكمية اللازمة لتنفيذ الأنشطة والبرامج الحكومية في ضوء الظروف والعوامل المتوقعة في المستقبل ، وتستخدم طرق التكاليف المختلفة في الدول المتقدمة في إحتساب تكاليف الخدمات والسلع التي تعتمز الدول تقديمها في السنة القادمة ليجري تقدير النفقات العامة علي أساسها .⁽²⁾

وتستنتج الدراسة إعداد الموازنة العامة للدولة عملاً إدارياً بحثاً تقوم به السلطة التنفيذية في الدولة ، وإعداد الموازنة العامة عن طريق السلطة التنفيذية أمراً طبيعياً وذلك لإحتياج الموازنة العامة للدولة إلي قدر كبير من التنسيق بين بنودها المختلفة ، أما إذا ترك للسلطة التشريعية إعدادها فلن يتحقق التنسيق بين بنودها المختلفة وذلك لتعدد أعضاء السلطة التشريعية، وإختلاف إتجاهاتهم السياسية ، وإنتماتهم الحزبية .

ثانياً: مرحلة إعتداد الموازنة العامة للدولة

إعتداد الموازنة من إختصاص البرلمان دون منازع بإعتباره ممثل الشعب ، وتعتبر إجازة البرلمان للموازنة شرطاً أساسياً لاغني عنه لوضعها موضع التنفيذ والتي قننتها الثورة الفرنسية .⁽³⁾ في جمهوري مصر العربية يقوم وزير المالية بعرض مشروع الموازنة العامة علي مجلس الوزراء ، وبعد إقراره يرسله إلي السيد رئيس الجمهورية الذي يحيله إلي مجلس الشعب في خلال مهلة المحددة بالدستور .⁽⁴⁾ ويلاحظ أن إعتداد البرلمان للإيرادات يختلف في طبيعته عن إعتداده للنفقات فهو يمثل بالنسبة للإيرادات إجازة بتحصيلها أما بالنسبة للنفقات فهو إجازة وتخصيص لأوجه إنفاقها ، فإعتداد السلطة التشريعية للإيرادات العامة يعني قيام الحكومة بتحصيلها في إطار القوانين المعمول بها ، وليس للحكومة أن تختار

(1) د. إسماعيل خليل إسماعيل ، ود. نائل حسن عدس ، مرجع سابق ، ص 153.

(2) د. إسماعيل خليل إسماعيل ، ود. نائل حسن عدس ، مرجع سابق ، ص 154.

(3) د. مصطفى حسني محمود ، مبادئ علم المالية العامة ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1995 م) ، ص 683.

(4) د. طارق عبدالعال حماد ، المحاسبة الحكومية ، الرقابة علي المال العام ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، الدار الجامعية ، 2011 م) ، ص 61

بين تحصيل هذه الإيرادات أو عدم تحصيلها ، أما اعتماد هذه السلطة للنفقات العامة لايعني ضرورة قيام الحكومة بإنفاقها كلها ، فقد تقوم الحكومة ببعض النفقات دون البعض الآخر وإنما المهم ألا تتجاوز الحكومة المبلغ المحدد لكل نوع منها ولا تنقل مبلغ من اعتماد مخصص لباب معين إلي اعتماد مخصص لباب آخر إلا بإذن سابق من البرلمان .

وإعتماد الموازنة من قبل البرلمان هو تأكيد لحق ممثلي الشعب في الإطلاع والمناقشة وإبداء الرأي في السياسة المالية المتوقع أن تقوم بها الحكومة في العام القادم ، والواقع أن هذه المناقشة تفرض علي السلطة التنفيذية إعداد مشروع الموازنة بمزيد من الدقة وعدم المغالاة لأن المشروع الذي سنتقدم به إلي البرلمان سيلقي فحصاً وتدقيقاً من أجل هذا الغرض وتسهيلاً لأعضاء المجالس التشريعية في أداء دورهم وهم بصدد اعتماد الموازنة ، يجب أن توضع الموازنة في صورة سهلة العرض تسمح بإجراء المقارنات والربط ما بين الأهداف والتكلفة للتأكد من سلامة البرامج والسياسات الحكومية .

والسلطة التشريعية قد تكون من مجلس واحد مثل مجلس الشعب في جمهورية مصر العربية أو من مجلسين مثل أمريكا وإنجلترا وفرنسا ومعظم دول أوروبا وفي حالة وجود مجلسين فإن القاعدة العامة أن يختص المجلس الأدنى (مجلس النواب أو مجلس العموم) بسلطات أوسع من المجلس الأعلى (مجلس الشيوخ أو مجلس اللوردات) في تقرير المسائل المالية فيبدأ عرض مشروع الموازنة أولاً علي مجلس النواب لفحصها وإعتمادات بل إن كثيراً من الدول تذهب من الناحية العملية إلي حد إلغاء سلطة مجلس الشيوخ في رفض أو تعديل القوانين المالية التي وافق عليها مجلس النواب ، وترجع هذه الفكرة أساساً إلي أن مجلس النواب أكثر تمثيلاً لجمهور الشعب العامل بينما مجلس الشيوخ أكثر تمثيلاً لذوي الدخل الكبيرة وأصحاب المصالح الإحتكارية ، ومجلس الشيوخ بحكم هذا التكوين أكثر ميلاً إلي تخفيض الضرائب للتخفيف عن كاهل أعضائه والحد من الإنفاق وخاصة علي الخدمات العامة التي يستفيد منها السواد الأعظم من الشعب .⁽¹⁾ ومناقشة مشروع الموازنة العامة بواسطة البرلمان تتم عن طريق أسلوب فني معين يتيح الفرصة أمام أعضاء البرلمان للوقوف علي الجوانب المعقدة في تكوين الموازنة أو في صياغتها ، فزيادة نشاط الدولة وتعدد صوره يجعل من الموازنة وثيقة صعبة الفهم علي غير المتخصصين في شئون الإقتصاد والمال ، ومن هنا تكون إحالة مشروع الموازنة العامة إلي اللجان المتخصصة أو أخذ رأي أهل الخبرة لفهم أبعاد هذه الوثيقة وتيسير مناقشتها .⁽²⁾ ومثل هذه اللجان لجنة الخطة والموازنة بمجلس الشعب المصري ، ولجنة الميزانية والحساب الختامي بمجلس الأمة الكويتي واللجنة المالية بالبرلمان الفرنسي ومكتب الموازنة بمجلس الشيوخ الأمريكي .

وبعد أن تنتهي اللجنة الفنية من إعداد تقريرها يحال إلي البرلمان لفحص مشروع الموازنة العامة علي ضوء هذا التقرير ومايكون قد ورد به من ملاحظات .⁽³⁾ ومن القواعد العامة التي جري عليها العرف في

(1) د. خطار شلبي ، مرجع سابق ، ص 96 .

(2) د. مصطفى حسني محمود ، مرجع سابق ، ص 55 .

(3) د. حامد عبدالمجيد دراز ، المالية العامة ، (القاهرة : مؤسسة شباب الجامعة ، 1998م) ، ص 55 .

معظم الدول أن يبدأ البرلمان في مناقشة النفقات المقترحة في مشروع الموازنة العامة وإعتمادها قبل النظر في جانب الإيرادات ، والحكمة في ذلك هي أن تقرير النفقات العامة يكون تبعاً للإحتياجات الفعلية دون التقيد بمقدار معين من الإيرادات .

وبعد أن ينتهي البرلمان من مناقشته مشروع الموازنة العامة وإعتمادها في جانب النفقات يتم الانتقال لجانب الإيرادات لمناقشة بدائل تمويل النفقات العامة ، وبعد أن ينتهي البرلمان من مناقشته مشروع الموازنة العامة وإعتمادها باباً بآباً يقترح البرلمان علي مناقشته الموازنة العامة بكامله .

فإذا متأخرت السلطة التشريعية في إصدار قانون ربط الموازنة وبدأت السنة المالية الجديدة كان من الضروري اللجوء إلي بعض الإجراءات المؤقتة لضمان إستمرار العمل في الدولة ، وتختلف هذه الإجراءات المؤقتة من دولة لأخرى ففي جمهورية مصر العربية وأمريكا يعمل بالميزانية القديمة بما يسمح للوزارات والمصالح بالصرف في حدود مبالغ ومعدلات الإنفاق التي إستخدمت في العام الماضي ، وفي إنجلترا يستخدم نظام الإعتمادات الجزئية حيث يوافق مجلس العموم علي إعتمادات جزئية للصرف منها لحين الإنتهاء من مناقشة الميزانية وإعتمادها ، وفي فرنسا يستخدم نظام الميزانيات الشهري وبموجبه يقوم البرلمان بإعتماد مبلغ إجمالي للحكومة ككل للإنفاق منه خلال شهر حتي تنتهي إجراءات الإعتماد .⁽¹⁾

وتستنتج الدراسة أن السلطة التشريعية (البرلمان) تتفرد بإعتماد الموازنة العامة ، وذلك لأنها جهة الإختصاص الوحيدة التي تتولي مراجعة الحكومة في جميع أعمالها ، وتعتمد الموازنة قبل تنفيذها ، فالسلطة التنفيذية لاتستطيع أن تبدأ في التنفيذ إلا بعد إعتماد الموازنة من السلطة التشريعية ، ومن حق أعضاء السلطة التشريعية إبداء الملاحظات علي كافة بنود مشروع الموازنة العامة من إيرادات ونفقات، وكذلك حق طلب إجراء التعديلات بالزيادة أو النقص لكافة بنود مشروع الموازنة العامة ، وهذا الحق أمراً طبيعياً وإلا كان إعتماد السلطة التشريعية للموازنة العامة غير ذي معني وفائدة .

ثالثاً : مرحلة تنفيذ الموازنة

بعد صدور قانون الموازنة تقوم وزارة المالية بإبلاغ الوحدات الحكومية بالموازنة الخاصة بها ، ويعتبر ذلك بمثابة الترخيص لتلك الوحدات ببدء العمل بالموازنة الجديدة ، ويجري تنفيذ الموازنة بأن تباشر الوحدات بتحصيل الإيرادات وفقاً للتشريعات المالية مثل قانون ضريبة الدخل أو قانون ضريبة المبيعات وغيرها ، كما تقوم بالإتفاق في حدود الإعتمادات المقررة لكل نوع من أنواع النفقات ويبدأ العمل من الناحية النظرية بتنفيذ الموازنة في الأردن مع بداية السنة المالية .

الإ أنه من الناحية العملية لايد من الفصل بين عنصري الموازنة الإيرادات والنفقات ، ففي حالة الإيرادات تبقى عمليات التحصيل مستمرة بموجب القوانين والأنظمة النافذة ، أما نفقات الوزارات والداوائر الحكومية

(1) د. عادل أحمد حشيش ، إقتصاديات المالية العامة ، دراسة تحليلية لأصول الفن المالي لمالية الإقتصاد العام ، (القاهرة : مؤسسة الثقافة الجامعية ، 1983) ، ص 244 .

فتقرر بموجب قانون الموازنة إلا إذا تعذر إقرار الموازنة العامة بموعدها الدستوري فيتحدد الإنفاق بإعتمادات شهرية بنسبة 12/1 لكل شهر حسب تخصصات موازنة السنة السابقة .
أن تنفيذ الموازنة يعني أن تقوم الدوائر الحكومية المعينة جباية الإيرادات العامة وصرف النفقات وفقاً للقواعد الخاصة بها وإعداد التقارير المحاسبية عن عمليات تنفيذ الموازنة .
ولاتعني إجازة السلطة التشريعية للنفقات الواردة بالموازنة العامة إلتزام الحكومة بإنفاق كافة المبالغ في هذه الإعتمادات ، ولكنه يعني الترخيص لها بأن تقوم بالإنفاق العام في حدود هذه المبالغ الواردة بالموازنة المعتمدة ، وعدم تجاوز هذه الحدود إلا في حدود الجائزة قانوناً .
وأن تنفيذ الموازنة العامة يلزمه الرقابة السابقة ، إذ يخضع تنفيذ الصرف من الموازنة لعدة مراحل من الرقابة ، وأن هذه الرقابة تجسد نظام الرقابة السابقة علي الصرف والتي تختص وزارة المالية بإجرائها .
وتستنتج الدراسة بعد إعتقاد الموازنة العامة للدولة من السلطة التشريعية ، وصدر قانون العمل بها تصبح واجبة التنفيذ في تحصيل الموارد العامة للدولة ، والصرف من إعتمادات النفقات بما لا يتجاوز إعتمادات الصرف .

رابعاً : مرحلة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة

تهدف الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة إلي التحقق من سلامة وصحة العمليات التي تقوم بها الوحدات الحكومية ، ومدى إلتزامها بالقوانين والأنظمة والتعليمات عند تنفيذ الموازنة .
و تركز نظم المحاسبة الحكومية التقليدية علي الرقابة المالية القانونية ولا تعطي الإهتمام لمراجعة وتقييم النتائج إلا أن التطور الحديث في مجال الموازنات والمحاسبة الحكومية ، أدى إلي تطوير عمليات الرقابة بحيث تشمل أيضاً تقييم النتائج وقياس كفاءة وفاعلية تنفيذ البرامج والأنشطة الحكومية.(1)

أهم أهداف الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة

1. الكشف عن مدى سلامة التنفيذ .
 2. الكشف عن مدى دقة الإرقام المقدره .
 3. التعرف علي مدى نجاح السلطة التنفيذية في تحقيق الأهداف المحددة .
 4. بيان آثار التنفيذ علي مستوي النشاط الإقتصادي وإتجاهاته .(2)
- وتستنتج الدراسة أنه تتولي مجموعة من أجهزة الدولة أعمال الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة ، رقابة داخلية ورقابة خارجية ، فالرقابة الداخلية تنفذها الوحدة الإدارية الحكومية وفقاً للوائح والإجراءات والمنشورات المنظمة للعمل المالي للدولة ، وتتولي عدة أجهزة خارجية الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة كرقابة وزارة المالية والبرلمان .

(1) د. إسماعيل خليل إسماعيل ، ود. نائل حسن عدس ، مرجع سابق ، ص 156 .

(2) د. طارق عبدالعال حماد ، المحاسبة الحكومية ، الرقابة علي المال العام ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، دارالجامعية ، 2011م) ، ص 63 .

والمساءلة في عملية الموازنة العامة تعني الطلب من المسؤولين تقديم التوضيحات اللازمة لأصحاب المصلحة حول كيفية استخدام صلاحياتهم ، وتصريف واجباتهم والأخذ بالانتقادات التي توجه لهم ، وقبول المسؤولية عن الفشل وعدم الكفاءة أو عن الغش والخداع ، أما المساءلة عن الموازنة العامة فيقصد بها القدرة علي محاسبة المسؤولين عن إدارتهم للموارد العامة ، وعن النتائج المتوصل إليها ضمن مساهمهم الوظيفي ، والهدف منها حماية الأموال العامة من العبث الذي قد يطالها ، وبالتالي الحد من الإنتهاكات التي قد تحدث من حين إلي آخر من بعض المسؤولين ، نتيجة تصرفهم بطريقة غير شرعية .

إن إرتباط المساءلة بحوكمة الموازنة العامة ، ناتج عن كون هذه الأخيرة تستوجب وجود نظام متكامل يتوفر فيه عنصر المحاسبة (المساءلة) ، فبعد المراقبة التي تتوخى التأكد من أن تنفيذ الموازنة قد تم وفق القوانين والأنظمة المعمول بها ، تجب المساءلة بإقرار عنصر الجزاء ، الذي في غيابه تفقد الرقابة مصداقيتها .

العلاقة بين المحاسبة الحكومية والموازنة العامة للدولة

تتميز العلاقة بين المحاسبة الحكومية والموازنة العامة للدولة ، بأنها علاقة تكاملية تعتمد علي التداخل والتزامن بينهما ، فالموازنة العامة للدولة بإعتبار خطة معتمدة تتضمن برامج عمل وتقدير الإيرادات والنفقات اللازمة لتنفيذ تلك البرامج خلال الفترة المالية القادمة تمثل الركيزة الأساسية للنظام المحاسبي الحكومي حيث أن وظيفة هذا النظام هو معالجة العمليات المالية التي تنتج من تنفيذ الموازنة العامة للدولة من قياس وتبويب وتسجيل وتلخيص بهدف توفير تقارير وقوائم مالية تتضمن معلومات بغرض إستخدامها من قبل المستفيدين في الأغراض الإدارية والمالية المختلفة (1).

والنظام المحاسبي الحكومي يعتبر الأداة الرئيسية والوحيدة لتنفيذ الموازنة ، ويعتبر النظام المحاسبي الركيزة التي تستند عليها الموازنة في مراحلها المختلفة في التحضير والتنفيذ والمراقبة ، وعليه يصعب وجود نظام محاسبي حكومي من دون أن يشمل علي الموازنة العامة من الناحية العملية .

ويعتمد النظام المحاسبي الحكومي علي تقسيمات الموازنة ورموزها في فتح الحسابات في المجموعة الدفترية الخاصة بالنظام ويستخدم نفس التحليل الوارد في الدليل المحاسبي للموازنة ، فإن عملية التنفيذ الفعلي التي يتم تثبيت قيودها المحاسبية من المستندات المختصة في المجموعة الدفترية تعطي النتائج الفعلية والحسابات الختامية لماحصل من تنفيذ لخطة الموازنة العامة (2).

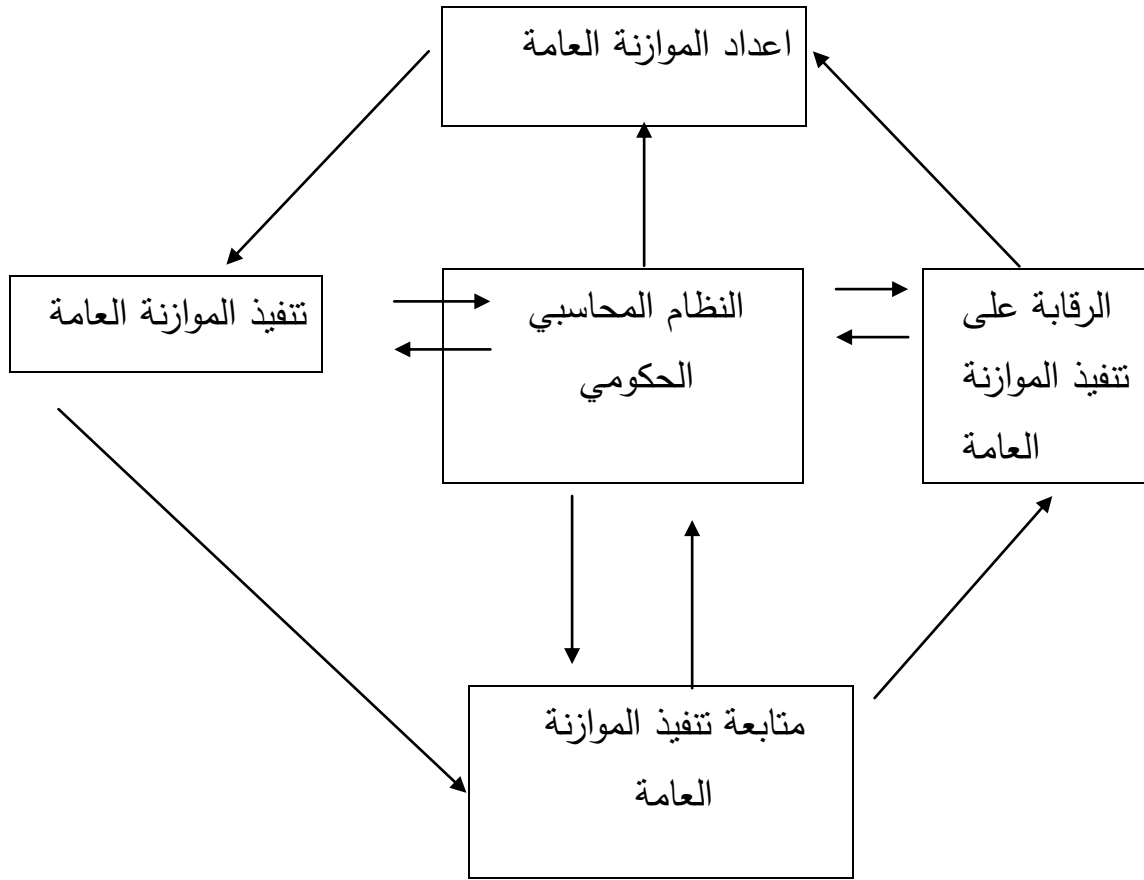
وأن إتخاذ القرارات بخصوص إعداد الموازنة العامة لأي سنة يعتمد علي النتائج الفعلية للسنة السابقة التي يقدمها النظام المحاسبي الحكومي عن الإيرادات والمصروفات وما يوفرة هذا النظام من مؤشرات تتعلق بإنجاز الخطط والبرامج (3).

(1) د. إسماعيل خليل إسماعيل ، ود. نائل حسن عدس ، مرجع سابق ، ص 157.

(2) الجوزي فتحية ، الأليات الحديثة لتدبير الموازنة العامة ، (حوان : جامعة حلوان ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، العدد الثاني – الجزء الثاني 2012 م) ، ص 177 .

(3) د. محمد خالد المهاني ، ود. حسن عبدالكريم ، تنفيذ الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي ، (مجلة الإدارة والإقتصاد ، 2007 م) ، ص 10.

شكل رقم (1/3/2) العلاقة بين النظام المحاسبي الحكومي والموازنة العامة للدولة



المصدر : د. محمد خالد المهاني ، ود. حسن عبدالكريم ، تنفيذ الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي ، (مجلة الإدارة والإقتصاد، 2007 م) ، ص 11 .
الموازنة العامة للدولة في السودان
تعريف الموازنة العامة

يقصد بها التقديرات السنوية لجملة الإيرادات والمنح ومصروفات التشغيل ، واقتناء الأصول المالية وغير المالية الخاصة بأجهزة الدولة عن السنة المالية (1).
تقوم الدولة بالإنفاق علي الخدمات العامة ، ويتم تقدير بنود الإنفاق الحكومي المتوقع إنفاقها علي النشاط الحكومي خلال السنة المالية القادمة و تعمل علي تدبير الموارد المالية من رسوم وضرائب وخلافه المتوقع الحصول عليها خلال السنة المالية. و موازنة المصروفات مع الإيرادات ، إما بتدبير موارد جديدة أو بضغط المصروفات أوبالوسلتين معاً. (2).

(1) لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية ، وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2011 م) ، ص 4.
(2) د. محمد إبراهيم الجاك ، المحاسبة الحكومية القومية ، (الخرطوم : د. ن. ، 2005 م) ، ص 25.

تعتبر بريطانيا هي الدولة الرائدة التي أدخلت أسلوب الموازنة حيث كانت تعرف قديماً بالحقيبة أو المحفظة العامة و تعتبر وثيقة مالية واقتصادية هامة تستخدم في تحقيق غايات وأهداف محددة عن فترة مقبلة معينة وفقاً لسياسة الدولة .

وتستنتج الدراسة أن تعريف لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية لسنة 2011م للموازنة العاملة لم يكن شامل وإعتبرت الموازنة العامة تقدير للإيرادات والمصروفات فقط ، ولم تشمل المهام والأنشطة التي تطلع لها الدولة والتخطيط ، وأيضاً لم تشمل الأغراض والأهداف للموازنة العامة ، وهذا التعريف لم يواكب التطور في مفهوم الموازنة العامة حيث أصبحت الموازنة صورة من صور التخطيط الإقتصادي والإجتماعي ، وتمثلت فيها فكرة الإدارة بالأهداف وأصبحت توضح بالتفصيل أوجه الإستخدامات المالية المتصلة بأداء وظائف الحكومة وأجهزتها المختلفة .

دورة الموازنة العامة للدولة في السودان

1/ مرحلة التحضير والإعداد

تصدر وزارة المالية والإقتصاد الوطني قبل ستة أشهر من نهاية السنة المالية أو أي تاريخ آخر يحدده الوزير المنشور الذي يحدد الأسس والموجهات الخاصة بإعداد مقترحات الموازنة العامة ، وترفق مع ذلك المنشور النماذج والقوائم التي توضح كيفية إعداد تلك المقترحات ، ويعمم هذا المنشور علي جميع أجهزة الدولة لإعداد تقديرات إيراداتها وتقديرات مصروفاتها للموازنة المقبلة ، ويحوي المنشور الموجهات والأهداف التي تسعى الموازنة المقبلة لتحقيقها ، ويحوي القواعد والمبادئ التي يجب علي جميع أجهزة الدولة إتباعها عند إعداد الموازنة والأسس الفنية التي يجب العمل بمقتضاها .⁽¹⁾

وأهم ما يحوي منشور إعداد ومقترحات الموازنة

1. المرجعيات العامة لإعداد الموازنة العامة

ومنها الدستور الإنتقالي للعام 2005 م ، الأداء الفعلي للعام السابق ، مخرجات وتوصيات لجان إصلاح الخدمة العامة وتطوير الهياكل الإدارية .

2. الأهداف العامة للموازنة العامة

ومنها زيادة الإنتاج والإنتاجية وتوليد فرص عمل تساهم في حل مشكلة البطالة والفقر ، توظيف التطورات والإنجازات العلمية والتقنية في المجالات الإنتاجية المختلفة لزيادة الإنتاج والإنتاجية ، الإستمرار في برامج الخصصة وذلك بتنفيذ القرارات الصادرة بشأن التصرف في أو خصخصة بعض الشركات الحكومية لزيادة فاعلية القطاع الخاص ، إحكام الرقابة علي المال العام والمساءلة القانونية ، تحقيق تنمية متوازنة بالصرف علي مشروعات التنمية الذاتية التي تؤدي لتطوير وكفاءة الوحدة ، و إتخاذ الإجراءات والسياسات التي تؤدي لتنفيذ برنامج إصلاح المالية العامة .⁽²⁾

(1) لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية ، وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2011 م) ، ص 8.

(2) وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، منشور إعداد مقترحات الموازنة العامة للدولة ، ص 2 .

3. السياسات العامة للموازنة

إستيعاب المتغيرات والمستجدات التي طرأت علي السياسات والموجهات العامة في العام السابق وإستصحابها في العام الحالي ، ترشيد الإنفاق وتركيزه علي الأنشطة الأساسية للوحدة ، تفعيل الأداء المحاسبي بتأهيل الكوادر المحاسبية وفقاً للقوانين واللوائح والمنشورات وحثمية تبعية المحاسبين لديوان الحسابات ، الإلتزام بتبعية المحاسبين والمراجعين لوزارة المالية والإقتصاد الوطني ، الإستمرار في خصخصة الشركات الحكومية والهيئات العامة وتوفير المعلومات الأساسية عنها في موقع الوزارة في الشبكة العنكبوتية ، تقييم الأصول التي مضي علي تقييمها أكثر من خمس سنوات ، الإلتزام التام بموجهات منشور الموازنة للعام المعني .

4. منهجية إعداد مقترحات الموازنة

الإلتزام بالقوانين السارية (قانون الإجراءات المالية 2007 م واللائحة المساندة للعام 2011 م ، قانون الخدمة المدنية لسنة 2007 م ، قانون الشراء والتعاقد 2010 م ولائحته المفسرة 2011 م ، قانون المراجعة الداخلية 2010 م ولائحته ، قانون الشركات 1925 م تعديل 1996 م ، وقانون الهيئات 2003 م تعديل 2008 م) ، إشراف المسئول الأول بالوحدة علي إعداد المقترحات وفقاً للمنشور ومتابعة مناقشتها مع الجهات المختصة ، إعداد المقترحات بصورة واقعية تتماشى مع المتغيرات الحقيقية مع مراعاة إتساقها مع الموجهات والأهداف العامة للموازنة والسياسات العامة للدولة وإستيعاب ملاحظات تقارير المراجع العام ، تقوم كل وحدة بتقديم مقترحات الموازنة لكل الوحدات الفرعية التابعة لها مجتمعة ويشمل ذلك الإيرادات والأجور والمرتببات والتسيير والصرف الرأسمالي ومشروعات التنمية مصحوبة بمذكرات تفسيرية وافية توضح أسباب الإنحراف في الجوانب المختلفة المذكورة أعلاه مقارنة بالإعتماد المصدق للعام السابق ، تتم مناقشة مقترحات الوحدة والوحدات التابعة لها مجتمعة ولكل الفصول والبنود في وجود شخص مفوض من قبل المسئول الأول بالوحدة المعنية ، وإلتزام الوحدات الحكومية بوضع خطة سنوية للتخلص من الفائض علي أن يتم التخلص من الفائض تحت إشراف الإدارة العامة للشراء والتعاقد بوزارة المالية والإقتصاد الوطني .⁽¹⁾

أ . المنهجية في إعداد مقترحات الإيرادات

وضع تقديرات واقعية للإيرادات بناءً علي الأداء الفعلي للعام السابق وفق القوانين واللوائح المنظمة للعمل ، إتباع سياسيات إصلاحية لرفع كفاءة التنفيذ من حيث تقدير الإيرادات ومراجعة أسعار الخدمات طبقاً للأسعار الجارية ، تطوير منهجية تحصيل الإيرادات والعمل علي زيادتها وتوسيع مصادرها وتنوعها ، مع إستحداث مصادر إيرادية جديدة ، الإلتزام بتطبيق التحصيل الإلكتروني لكافة الرسوم ، تطوير منهجية تحصيل الإيرادات بهدف خفض تكلفة التحصيل وذلك من خلال إستخدام النظم الإلكترونية وخلافه ، وقف الجبايات غير القانونية أو فرض أي رسوم قبل الرجوع إلي وزارة المالية والإقتصاد الوطني وتأكيد تناسب

⁽¹⁾ وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، منشور إعداد مقترحات الموازنة العامة للدولة ، ص 3.

الخدمة المقدمة مع التكلفة الحقيقية ، تصنيف الإيرادات وتحديد العائد المتوقع من كل مصدر إيرادي علي حده وفي إطار برنامج زمني محدد ، وتعبئة الإستثمارات الخاصة بالإيرادات . (1)

ب. المنهجية في إعداد مقترحات المصروفات

ترشيد المصروفات وتوجيه الإنفاق نحو العملية الإنتاجية وتوفير الخدمات الأساسية وفق الأولويات المحددة من خلال الإجراءات التالية :

أولاً : تعويضات العاملين

عند إعداد المقترحات ينبغي مراعاة الإلتزام بسداد المرتبات إلكترونياً ، مراجعة السجلات الوظيفية وأن يتم التقدير علي الوظائف المشغولة فقط وفق شروط الخدمة المجازة من مجلس الوزراء مدعمة بالبيانات الإحصائية ، الإلتزام بشروط التوظيف عند إجراء التعيينات وفقاً للوائح والقوانين المنظمة للعمل ، الإلتزام التام بجدول الأجور الموحد للعام الصادر بقرار مجلس الوزراء رقم (282) ، تعد كل الوحدات الصرف الفعلي وملاحظات شؤون الخدمة والمراجعة الداخلية وقفل الحسابات الشهرية ، تضمين تفاصيل مقترحات تعويضات العاملين علي البنود الفرعية المختلفة وتعبئتها حسب الإستثمارات المرفقة مع المنشور ، مراجعة الهياكل التنظيمية والوظيفية لمواكبة التغيرات التي حدثت ، وحصر الذين تنتهي خدمتهم بالتقاعد الإجباري خلال عام إعداد الموازنة مدعمة بتواريخ نهاية الخدمة وشهادات الأجور المعتمدة لرصد التكلفة المالية المطلوبة .

ثانياً : شراء سلع وخدمات (الفصل الثاني)

عند إعداد المقترحات ينبغي مراعاة الإلتزام بإعداد مقترحات شراء السلع والخدمات وفقاً للبرامج والأنشطة المحددة بما يتماشى مع أولويات الإصلاح الإقتصادي والأهداف الكمية والنوعية للوحدة ، تخفيض حجم الصرف الإداري تمشياً مع سياسات الترشيح المعلنة ، تعبئة الإستثمارات الخاصة بشراء السلع والخدمات ، إعداد مقترحات شراء السلع والخدمات علي أساس التكلفة الحقيقية لكل السلع والخدمات وتحديد الكمية والسعر وفقاً للأولويات والإحتياجات بصورة واقعية ، تضمين إلتزامات الوحدة تجاه الإتفاقيات الفرعية المبرمة مع وزارة المالية والإقتصاد الوطني في الحصول علي قروض أو منح أجنبية ، و لتوخي الدقة في التقدير الصحيح يُرجي الحصول علي أسعار الخدمات من الوحدات التي تقدمها .

ثالثاً : الصرف الرأسمالي

حصر الأصول الثابتة وتسجيلها تفصيلاً وإعداد سجل تفصيلي لإهلاك كل أصل وفقاً لسياسات الإهلاك المتبعة الواردة بالمعايير الدولية ، و عدم شراء أو تسجيل الأصول لإلبعد الموافقة المكتوبة من وزارة المالية والإقتصاد الوطني وفي حالة التخلص من الأصول تُقيم بأسعار السوق الجارية وليس بالقيمة الدفترية . (2)

رابعاً : إتمادات التنمية

(1) وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، منشور إعداد مقترحات الموازنة العامة للدولة ، ص 4 .

(2) وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، منشور إعداد مقترحات الموازنة العامة للدولة ، ص 7 .

علي الوحدات المنفذة لموازنة التنمية الإلتزام التام بملء الإستثمار المخصصة للتنمية حسب إعادة تأهيل البنيات الأساسية ، المشروعات المرتبطة بزيادة الإنتاج ، التركيز علي إكمال المشروعات المستمرة وعدم إدراج أي مشروعات جديدة إلا عند الضرورة القصوي شريطة الحصول علي الموافقة المسبقة من وزارة المالية والإقتصاد الوطني وتعطي أولوية للمشروعات المرتبطة بتمويل أجنبي والمشروعات ذات المردود الإقتصادي السريع مع توضيح تلك المشروعات ، تحديد التمويل الذي تحصل عليه الوحدة عبر التنمية القومية ، الإعتماد علي الموارد الحقيقية في تمويل الإنفاق مع الإستفادة من النظم الأخرى في التمويل ، وتقديم تقرير أداء تفصيلي يتضمن توضيح تكلفة مكونات المشروع وماتم تنفيذه لكل مكون والنتائج الإقتصادية والإجتماعية التي تم تحقيقها والمتوقعة .

أن إعداد الموازنة العامة للدولة يتم من أسفل إلي أعلى ، وتقوم كل إدارة حكومية بإعداد تقديرات إيراداتها ومصروفاتها للعام المقبل ، ثم ترفعها إلي الوزارة أو الوحدة الحكومية التي تتبع لها ، ومن ثم تقوم الوزارة أو الوحدة بتجميع موازنات الإدارات التابعة لها وضمها في موازنة واحدة بعد تنسيقها ، وترسل بعد ذلك إلي وزارة المالية لدراستها ، ويتم الإعداد حسب نص المادة (6) من لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية لسنة 2011 م التي تنص علي أن تعد تحت الإشراف المباشر لرئيس الوحدة تقديرات الإيرادات والمصروفات السنوية ، وإقتناء الأصول المالية وغير المالية وفق خطة وبرامج عمل الوحدة والأهداف الكمية للسنة المالية التالية وفقاً لموجهات وزارة المالية .

ويراعي عند إعداد التقديرات المنصوص عليها سابقا العوامل التي تؤثر في حجم الإيرادات والمصروفات بالزيادة أو النقصان وتحديد هذه العوامل بدقة وتفصيل .

كيفية تقدير الإيرادات

وحسب نص المادة (6) من قانون الإجراءات المالية والمحاسبية لسنة 2007 م التي تنص علي أن تعد كل من أجهزة الدولة في كل مستويات الحكم في السودان تقديرات الإيرادات حسب مصادرها ، والمصروفات للموازنة العامة حسب التصنيف وموجهات وزارة المالية لتقديمها للوزارة في مستوي الحكم المعني في موعد أقصاه نهاية أغسطس من كل عام أو أي موعد آخر تحدده وزارة المالية والإقتصاد الوطني .⁽¹⁾

وحسب نص المادة (9) من لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية لسنة 2011 م تقدم كل وحدة مقترحات الإيرادات في الموعد الذي تحدده وزارة المالية محرره علي الإستثمار المعدة لذلك ، علي أن تبين فيها أنواع الإيرادات ومصادرها والمربوط لها بموازنات السنوات الثلاث السابقة للسنة التي تعد عنها الموازنة ، مع بيان المتحصل الفعلي خلال الستة أشهر الأولي للسنة الجارية أو أي بيانات أخرى تري وزارة المالية أنها ضرورية لتقدير الإيرادات للسنة التي تعد عنها الموازنة ، ويفصل ذلك في صحائف ملاحظات تفسيرية لكل بند من

(1) وافق علي هذا القانون المشير / عمر حسن أحمد البشير ، قانون الإجراءات المالية والمحاسبية 2007 م

البنود علي حده ، وتوضح الإحصاءات والمؤشرات التي بني عليها التقدير وأي عوامل قد تؤدي إلي تغيير في تلك التقديرات خلال السنة المالية علي أن يكون التبويب وفقاً لإحصاءات مالية الحكومة .(1)

كيفية تقدير المصروفات

وحسب نص المادة (10) من لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية لسنة 2011م تعد مقترحات بنود المصروفات الجارية ، تعويضات العاملين ، شراء السلع والخدمات ، إستهلاك رأس المال الثابت ، تكلفة التمويل ، الإعانات ، المنح ، المنافع الإجتماعية ، والمصروفات الأخرى محرره علي الإستمارة والصحائف المعدة لذلك علي أن تبين فيها طبيعة ونوع المصروفات والمبالغ المعتمدة لها بموازانات السنوات الثلاث السابقة للسنة التي تعد عنها الموازنة والصرف الفعلي للسنة الأولى من السنة المالية الجارية ، وأي بيانات أخرى تطلبها وزارة المالية والإقتصاد الوطني للمساعدة في تقدير المصروفات للسنة المالية التي تعد عنها الموازنة ، مع تفصيل كل ذلك في صحائف ملاحظات تفسيرية لكل بند صرف علي حده مع إيضاح المبررات الكافية المدعمة بالإحصاءات والبيانات والمؤشرات التي بني عليها التقدير كماً ، وقيمة وبيان العوامل التي يحتمل أن تؤثر في تلك التقديرات خلال السنة المالية

تقدم مقترحات إقتناء الأصول غير المالية مع بيانات مفصلة وكافية عن طبيعة الأصناف المطلوب شراءها ، أو المباني المراد تشييدها مع ذكر الأهداف الكمية والأسباب التي دعت لذلك حسب ماهو موضح في الإستمارة المعدة لذلك .

تراعي كل وحدة الدقة في الإحصاءات والبيانات والمعلومات التقديرية والفعلية المتعلقة بإعداد الموازنة ، مع تجنب المبالغة والمغالاة في تقديرات المصروفات ومراعاة الواقعية في تقديرات الإيرادات .(2)

يتم إعداد وتحضير الموازنة العامة سنوياً تطبيقاً لمبدأ سنوية الموازنة ، وتبدأ السنة المالية من اليوم الأول من يناير وتنتهي في اليوم الأخير من شهر ديسمبر .

تعد وزارة المالية والإقتصاد الوطني بالتنسيق مع بنك السودان والجهات المختصة الأخرى موازنة النقد الأجنبي سنوياً مع إعداد الموازنة العامة ، ويعرض وزير المالية والإقتصاد الوطني علي الأجهزة المختصة مقترحات السياسة العامة للنقد الأجنبي مصحوبة بتقديرات موارد البلاد من النقد الأجنبي وأوجه الصرف منها قبل موعد عرض الموازنة العامة علي المجلس الوطني حسب الجدول الزمني المقرر لذلك .(3)

وتستنتج الدراسة أن إعداد الموجهات العامة من قبل وزارة المالية والإقتصاد الوطني أمراً طبيعياً وذلك لإحتياجات الموازنة العامة للدولة إلي قدر كبير من التنسيق بين بنودها ، وأن تحضير الموازنة العامة يمر بخطوات تنطلق من إطار الخطة العامة للدولة الإجتماعية والإقتصادية والسياسية وهذه الخطوات تتم بمعرفة السلطة التنفيذية ممثلة في وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، وبعد أن تتسلم وزارة المالية جميع مشروعات الموازنة للوحدات الحكومية تقوم الوزارة بتكوين اللجان المتخصصة لدراسة المقترحات المقدمة بالتنسيق مع

(1) لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية ، وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2011 م) ، ص 10 .

(2) لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية ، وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2011 م) ، ص 11 .

(3) لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية لسنة 2011 ، مرجع سابق ، ص 15 .

الجهات ذات الصلة ، ومناقشتها مع الوحدات الحكومية بهدف الوصول إلي التقديرات المناسبة في صورتها النهائية .

وأن إعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة يعتمد حالياً إلي حد ما علي عوامل تقدير شخصي وليس علي المعايير العلمية مما يجعل التقديرات أحياناً غير دقيقة لعدم إعتماها علي هذه المعايير ، ونظام الموازنة التقليدية في وقتنا الحاضر لم يعد قادراً علي تلبية كافة متطلبات التنمية الإقتصادية وذلك لتجاهله عملية التخطيط وتركيزه علي الإنفاق .

2/ مرحلة إعتما الموازنة العامة للدولة

وفقاً لنص المادة (11) من لائحة الإجراءات المالية المحاسبية لسنة 2011م يجوز لوزير المالية والإقتصاد الوطني تكوين لجنة تنسيق عليا للموازنة ، وبعد الإتفاق علي الصورة النهائية لمشروع الموازنة العامة يرفع وزير المالية مقترحات الموازنة العامة قبل وقت كاف لمجلس الوزراء لإجازتها وإحالتها للسلطة التشريعية (المجلس الوطني) .⁽¹⁾

وبعد إجازة الموازنة من مجلس الوزراء وحسب نص المادة (111) من دستور السودان الإنتقالي لسنة 2005 م يعهد رئيس الجمهورية للجهة المختصة بتقديم مشروع الموازنة القومية للدولة للمجلس الوطني قبل بداية السنة المالية ، ويشمل ذلك علي تقديم عام للموقف الإقتصادي ، والمالي للبلاد ، وتقديرات مفصلة للإيرادات والمصروفات المقترحة للسنة القادمة مقارنة مع واقع السنة المالية المنصرمة ، وكذلك بيان حول الموازنة العامة ولأي أموال إحتياطية أو أي تحويلات إليها ، أو تخصيصات منها ، وإيضاحات لأي موازنات خاصة ، أو بيانات مالية ، او سياسات أو تدابير تتخذها الدولة في الشؤون المالية والإقتصادية للبلاد في إطار الموازنة العامة .

ويعهد رئيس الجمهورية للجهة المختصة بتقديم مقترحات للمجلس الوطني لجملة المصروفات التي تم إدراجها بالموازنة كمشروع قانوني حول تخصيص الإعتمادات ، والمقترحات حول الضرائب والرسوم ، والمبالغ الأخرى المفروضة ، وكل المقترحات المتعلقة بالإقتراض أو الإستثمار أو سندات الإذخار الحكومية وذلك كمشروعات قوانين مالية .⁽²⁾

يجيز المجلس الوطني مشروع الموازنة القومية للدولة بجداولها فصلاً فصلاً ، ثم يجيز مشروع قانون الإعتما المالي الإجمالي ، فإذا أجز القانون لايجوز تجاوز التقديرات المفصلة والمعتمدة في الموازنة القومية إلا بقانون إضافي ، كما لايجوز إنفاق الأموال الفائضة علي تقديرات الإيرادات أو أموال من الإحتياطي القانوني إلا بقانون إعتمادات إضافية .

(1) لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية ، وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2011 م) ، ص 12.

(2) دستور جمهورية السودان الإنتقالي لسنة 2005 م .

وإشارة للمادة (113) من دستور السودان الإنتقالي 2005 م إذا تأخرت إجراءات إجازة الموازنة القومية ومشروع قانون الإعتقاد عن أول السنة المالية تستمر المصروفات وفق تقديراتها للسنة المنصرمة كما لو كانت إعتدت بقانون السنة الجديدة .

وبعد إجازة مشروع الموازنة العامة من قبل السلطة التشريعية (المجلس الوطني) يعتبر ذلك تخويلاً للسلطة التنفيذية (وزارة المالية والإقتصاد الوطني) ببدء العمل بالموازنة الجديدة .

تستنتج الدراسة أن إعتقاد الموازنة العامة للدولة من قبل السلطة التشريعية (البرلمان) يفرض علي السلطة التنفيذية (وزارة المالية والإقتصاد الوطني) مزيد من الدقة وعدم المغالاة ، وحتى يسهل علي البرلمان المقارنات والربط بين الأهداف والتكلفة والتأكد من سلامة البرامج والسياسات الحكومية يجب أن يوضع مشروع الموازنة العامة للدولة في صورة سهلة العرض ، وحتى يتم وقوف البرلمان علي الجوانب المعقدة في تكوين الموازنة أو في صياغتها لغير المختصين في الإقتصاد والمال من أعضاء البرلمان يجب إحالة مشروع الموازنة العامة إلي اللجان المتخصصة داخل البرلمان أو أخذ رأي أهل الخبرة لفهم أبعاد الموازنة وتيسير مناقشتها ، وبعد إنتهاء اللجنة الفنية من إعداد تقريرها يحال إلي البرلمان لفحص مشروع الموازنة علي ضوء هذا التقرير وبعد ذلك إعتادها .

3/ مرحلة تنفيذ الموازنة العامة للدولة

بعد إجازة الموازنة العامة للدولة بواسطة المجلس الوطني وصدر قانون إعتادها ترسل وزارة المالية والإقتصاد الوطني إلي كل الوحدات إخطاراً بإعتادات موازنتها ، ويعتبر هذا الإخطار بمثابة تخويل بالصرف لكل جهة في حدود إختصاصاتها بإستخدام الإعتادات في الأغراض المخصصة لها وفقاً للموجهات المصاحبة للموازنة المضمنة بذلك الإخطار .⁽¹⁾

ويكون كل رئيس وحدة مسؤولاً عن تنفيذ موازنة وحدته في حدود الإعتادات المصدقة لها ووفقاً لموجهات وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، تحصيل ربط الإيرادات وتنمية وإستحداث مصادر إيرادات وفقاً لموجهات وزارة المالية والإقتصاد الوطني .⁽²⁾

الإعتادات المصدقة في الموازنة العامة والإعتادات الإضافية ، وأي وفورات إعتادات لم تصرف حتي نهاية العام المالي تسقط تلقائياً ولا يعمل بها ويحظر أن يتم الصرف علي أي إعتادات مقدماً قبل إستحقاقها بغرض إستنزاف أي وفر متوقع فيه .

ولا يجوز تخصيص أي إيراد معين لمقابلة الصرف علي أوجه إنفاق معينة إلا بموافقة وزارة المالية والإقتصاد الوطني .

يقدم كل رئيس وحدة إحصاءات وبيانات شهرية دقيقة للإيرادات الفعلية التي يتم تحصيلها والمصروفات الفعلية لكل بند من بنود المصروفات مع توضيح أسباب القصور في تحصيل الإيرادات ، أو أي إنحرافات

(1) لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية ، وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2011 م) ، ص 12 .

(2) وافق علي هذا القانون المشير / عمر حسن أحمد البشير ، قانون الإجراءات المالية والمحاسبية لسنة 2007 م ، ص 5 .

في أوجه الصرف علي أن تقدم الإحصاءات في موعد لا يتجاوز اليوم العاشر من الشهر الذي يلي الشهر المقدم عنه البيانات أو في التاريخ الذي تحدده الوزارة دون التقييد بفصل الحسابات ويوقع علي هذه البيانات رئيس الوحدة .

ويتم تطبيق مبدأ وحدة الموازنة العامة ، الا أنه يوجد خروج عن هذا المبدأ ، فنجد أن وحدة الموازنة لاتشتمل علي موازنات الهيئات والمؤسسات العامة بل تتضمن فائض أو عجز تلك الهيئات والمؤسسات وتستنتج الدراسة أن تنفيذ الموازنة العامة للدولة يجب أن يتم تحت رقابة محكمة من قبل وزارة المالية والإقتصاد الوطني وذلك لضمان سير تحصيل الإيرادات وفقاً للقوانين واللوائح المنظمة لذلك ، والرقابة علي الصرف لاتكون علي الصرف في حدود المبالغ الواردة بالموازنة فقط بل تمتد إلي مقارنة التكلفة مع العائد حتي لا يتم إهدار المال العام دون فائدة .

القاعدة الأساسية لإعداد الموازنة العامة للدولة

يتم إعداد الموازنة العامة للدولة وفقاً لقاعدة سنوية الموازنة ، ويتم إتباع الأساس النقدي . وتستنتج الدراسة أن قاعدة سنوية الموازنة مناسبة للتبوء بالإيرادات والنفقات ، أما إذا زادت عن سنة يصبح التبوء بها صعب خاصة في ظل التقلبات الإقتصادية التي تؤدي إلي تقلبات الأسعار ، يجب الإنتقال من مبدأ الأساس النقدي في إعداد الموازنة العامة إلي مبدأ الإستحقاق الذي يتم تطبيقه في معظم دول العالم المتقدم .

نوع الموازنة المطبق

يتم تطبيق موازنة الإعتماد والبنود ووظيفتها الأساسية الرقابة المركزية علي الإنفاق العام ، والتأكد من أنه يتم في الأغراض المحددة سلفاً ، دون إسراف أو إهمال أو تلاعب . تستنتج الدراسة أن تطبيق موازنة الإعتماد والبنود يركز علي الرقابة علي الإيرادات والإنفاق ، وتفقر ، للتعرف علي الأهداف التي تسعى الدولة إلي تحقيقها ، نوع موازنة الإعتماد والبنود تقليدي ولم تلبي متطلبات النظم المحاسبية الحديثة علي صعيد المحاسبة والمراجعة .

الإدارة العامة للمالية والموازنة

أولاً : الهيكل التنظيمي

يتولي مهام الإدارة العامة للموازنة مديرعام يعاونه مكتب تنفيذي وخمسة مديري إدارات ، إدارة تعويضات العاملين ، إدارة شراء السلع والخدمات ، إدارة التدفقات النقدية والدفعيات ، إدارة الدين الداخلي ، إدارة التنسيق العام والمتابعة (الحصر العام والبرامج) .

ثانياً : الأهداف

تهدف الإدارة العامة للمالية والموازنة إلي تنمية وتوظيف الموارد لتحقيق أهداف الدولة السياسية والأمنية والإقتصادية والإجتماعية والثقافية من خلال البرامج والخطط المرتكزة علي فلسفة الدولة ومنهجيتها ، وتسعي لتحقيق الأهداف التالية :

1. إحكام الرقابة علي إنفاق الموارد وتوجيهها والتأكد من إستغلالها الإستغلال الأمثل.
 2. الإعداد والتنسيق لضمان وضع الموازنة العامة للدولة بصورة تعكس الأهداف الكلية للإقتصاد القومي (1).
 3. العمل علي إيجاد وسائل إيجابية تساعد علي التنفيذ والتحليل لتقييم الأداء ومتابعة تنفيذ الموازنة وفقاً للقوانين واللوائح والقرارات الوزارية المالية من واقع مستندات الصرف .
- ثالثاً : المهام والإختصاصات**
1. إعداد مقترحات الموازنة العامة للدولة في جانبها الإيرادي والإنفاقي والتمويل وفقاً للإطار العام للموازنة الذي يشمل المؤشرات الإقتصادية الكلية (مؤشرات مالية ونقدية وتمويلية) والقطاعية والإجتماعية المراد تحقيقها حيث يتم تكوين لجنة عليا للموازنة تشرف علي كل مراحل إعداد الموازنة ومسترشدة بإطار الإقتصاد الكلي .
 2. المشاركة في اللجان الخاصة بالإقتصاد الكلي ولجان الموازنة وتنسيق إعداد موازنة الظل .
 3. إعداد منشور الموازنة السنوي وإرساله لجميع الوزارات والوحدات الحكومية بغرض توجيهها ومساعدتها في إعداد مقترحات العام المالي المعين .
 4. توفير الدفاتر والأرانيك المالية والحسابية الخاصة بتحصيل الإيرادات .
 5. إعداد التقارير الدورية لتوضيح أداء الإيرادات العامة والإنفاق الفعلي .
 6. توفير البيانات والمنشورات والقرارات والقوانين المصاحبة للموازنة .
 7. مراجعة أداء الوزارات والوحدات الحكومية وفقاً للإجراءات القانونية والإدارية المنصوص عليها في قانون الإعتدال المالي للموازنة .
 8. إصدار التحويل بالصرف الذي يوقع بواسطة السيد الوكيل .
 9. إتخاذ التدابير اللازمة لتوجيه الإنفاق نحو الأوليات التي تحددها السياسات العامة للدولة .
 - 10 . التقيد بعدم تجاوز الإعتمادات لأي بند إلا بعد الحصول علي دعم إضافي للبند المذكور وفق الإجراءات المعمول بها .
 11. حصر وتصنيف الديون وإعداد جدول زمني لبرمجة دفعاتها في إطار الإعتمادات المجازة وفقاً لأولوية الدين .
 12. إصدار مشروع الموازنة بصورته النهائية والمستندات المصاحبة له ومتابعة إجازته عبر الأجهزة المختصة .
 13. حصر وجمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالموازنة بالشكل الذي يساعد الإدارة العامة علي سرعة التنفيذ وأدوات التكامل الأفقي في المعلومات بين الإدارات والتكامل الرأسي في إنسياب المعلومة إلي رئاسة الوزارة .

(1) مصطفى يوسف حولي ، مرشد وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، 2011 م ، مرجع سابق ، ص 43 .

14. تنسيق أعمال البعثات الفنية وبعثات التقييم لصندوق النقد الدولي وتقارير إحصائية مالية الحكومة .
15. إصدار التصديقات الخاصة بالصرف علي بنود الموازنة المختلفة بما في ذلك الأوامر المستديمة .
16. سداد التزامات الحكومة نحو معاشات العاملين والتأمين الصحي .⁽¹⁾
17. رصد وتسجيل التصديقات الصادرة ومتابعة التنفيذ مع إدارات التدفقات النقدية والصندوق القومي لدعم الولايات .
18. تطبيق نظام إلكتروني داخلي لتبادل التقارير والملفات الإلكترونية والمعلومات والإستفادة من البريد الإلكتروني .

أهم التحديات التي واجهت تنفيذ الموازنة العامة من 2011 م - إلي 2013 م

1. إنخفاض الإيرادات العامة للدولة في النصف الثاني من عام 2011 م نتيجة لخروج نصيب الحكومة القومية من عائدات بترول الجنوب .
2. إستمرار الضغوط علي العملة الوطنية نتيجة لإنخفاض إحتياطيات البلاد من العملات الأجنبية ، وضعف القدرة علي التحكم في تدفقاتها من الخارج .
3. تراجع مساهمة النفط في الناتج المحلي الإجمالي مما أدى إلي خفض معدل نمو الناتج المحلي .
4. إزياد الضغوط الناتجة عن إرتفاع معدل البطالة الهيكلية بين الخريجين .
5. إنخفاض نسبة مساهمة الهيئات العامة والشركات في الموارد الذاتية للموازنة .⁽²⁾
6. إستمرار الحصار الإقتصادي علي البلاد .
7. الفاقد الإيرادي الناتج من عدم تحصيل رسوم عبور وخدمات البترول .
8. ضعف الصادرات التقليدية والإعتماد بدرجة كبيرة علي صادرات الذهب .
9. تزايد إعتماد الولايات مالياً علي المركز .⁽³⁾

تصنيف الإيرادات والمصروفات وفقاً لإحصاءات مالية الحكومة

الباب الأول : الإيرادات :

- **الفصل الأول :** الضرائب هي تحويلات إجبارية يتلقاها قطاع الحكومة العامة وتشمل الرسوم التي لا تتناسب مع تكاليف تقديم الخدمة وتستبعد منها تحويلات إجبارية معينة مثل الغرامات والجزاءات .
- **الفصل الثاني :** المنح هي تحويلات غير إجبارية متلقاه من حكومات أخري أو منظمات دولية .⁽⁴⁾
- **الفصل الثالث :** الإيرادات الأخرى وتشمل جميع معاملات الإيرادات غير المصنفة كضرائب أو منح والبنود الرئيسية هي مبيعات السلع والخدمات والتحويلات الطوعية نقداً أو عيناً بخلاف المنح والغرامات والجزاءات .

(1) مصطفى يوسف حولي ، مرشد وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، 2011 م ، مرجع سابق ، ص 44 .

(2) وزارة المالية والاقتصاد الوطني ، تقرير الأداء للعام المالي 2011 م ، ص 2 .

(3) وزارة المالية والاقتصاد الوطني ، تقرير الأداء للعام المالي 2012 م ، ص 2 .

(4) الشيخ محمد الملك ، وكيل وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، دليل إحصاءات مالية الحكومة ، 2007 م ، ص 6 .

الباب الثاني : المصروفات :

- **الفصل الأول :** تعويضات العاملين (هي المكافآت النقدية أو العينية المستحقة الدفع للمستخدم مقابل عمل أداه إضافة إلي الأجور والرواتب) .
- **الفصل الثاني :** شراء السلع والخدمات (هو القيمة الكلية لسلع وخدمات إشتراها قطاع الحكومة العامة للاستخدام في العملية الإنتاجية أو إقتناها لإعادة بيعها) .
- **الفصل الثالث :** تكلفة التمويل هي مصروفات تنشأ علي المدين مقابل إستخدام أموال وحدة أخرى .
- **الفصل الرابع :** الإعانات هي تحويلات جارية تدفعها وحدات حكومية إلي شركات أو مشروعات
- **الفصل الخامس :** المنح وهي تحويلات غير إجبارية نقداً او عيناً يدفع لوحدة أخرى من وحدات الحكومة العامة أو المنظمات الدولية .
- **الفصل السادس :** المنافع الإجتماعية هي تحويلات جارية إلي الأسر لتلبية الإحتياجات الناشئة عن أحداث مثل المرض أو البطالة أو التقاعد أو ظروف أسرية .
- **الفصل السابع :** المصروفات الأخرى تشمل جميع معاملات المصروفات غير المصنفة في مكان آخر .
- **المؤشر :** التدفقات النقدية من المعاملات أو الأنشطة التشغيلية (الإيرادات - المصروفات) .

الباب الثالث : المعاملات في الأصول غير المالية

- **الفصل الأول :** إقتناء أصول غير مالية .
- **الفصل الثاني :** تصرف في أصول غير مالية . (1)
- **المؤشر :** عجز /فائض

الباب الرابع : المعاملات في الأصول غير المالية :

- **الفصل الأول :** (إقتناء أصول مالية + إطفاء خصوم) .
- **الفصل الثاني :** (تصرف في أصول مالية + تحمل خصوم) .

جدول (1 / 1/2) تصنيف الإيرادات وفقاً لإحصاءات مالية الحكومية

الرمز	التصنيف
1000-000	الإيرادات
1100-000	الضرائب علي الدخل والأرباح ومكاسب رأس المال
1110-000	مدفوعة من دخول الأفراد
1111-000	مدفوعة من المؤسسات والشركات الأخرى
1112-000	الضرائب علي مجموع الرواتب والأجور والقوي العاملة
1120-000	ضرائب علي الملكية

(1) الشيخ محمد المك ، وكيل وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، دليل إحصاءات مالية الحكومة ، 2007 م ، ص7.

ضرائب متكررة علي الملكيات غير المنقولة	1130-000
الضرائب المتكررة علي صافي الثروة	1131-000
ضرائب التركات والهبات	1132-000
ضرائب علي المعاملات المالية والرأسمالية	1133-000
ضرائب أخري غير متكررة علي الملكية	1134-000
ضرائب علي السلع والخدمات	1135-000
ضرائب عامة علي السلع والخدمات	1140-000
الضريبة علي القيمة المضافة	1141-1000
القيمة المضافة علي المستورد	1141-1100
القيمة المضافة من وحدات خارج قطاع الحكومة العامة	1141-1101
القيمة المضافة من الحكومة الإتحادية	1141-1102
القيمة المضافة من مستوي حكومي آخر	1141-1103
القيمة المضافة مدفوعة من الحكومة الإتحادية كدعم لوحدات خارج قطاع الحكومة العامة	1141-1104
القيمة المضافة علي المحلي	1141-1200
القيمة المضافة من وحدات خارج قطاع الحكومة العامة	1141-1201
القيمة المضافة من الحكومة الإتحادية	1141-1202
القيمة المضافة من مستوي حكومي آخر	1141-1203
القيمة المضافة مدفوعة من الحكومة الإتحادية كدعم لوحدات خارج قطاع الحكومة العامة	1141-1204
ضرائب المبيعات	1141-2000
ضرائب أخري علي السلع والخدمات	1141-3000
رسوم الإنتاج	1142-000
رسوم الإنتاج علي السلع المحلية	1142-1000
رسوم الإنتاج علي السلع المستوردة	1142-2000
أرباح إحتكارات المالية العامة	1143-000
رسوم الإنتاج علي الخدمات	1144-000
ضرائب علي إستخدام سلع أو السماح بإستخدام سلع أو مزاوله أنشطة	1145-000
ضرائب علي العربات	1145-1000

ضرائب أخري علي إستخدام سلع أو السماح بإستخدام سلع أو مزاوله أنشطة	1145-2000
ضرائب أخري علي سلع وخدمات	1146-000
ضرائب علي التجارة والمعاملات المالية الدولية	1150-000
رسوم جمارك علي الواردات	1151-000
جمارك من وحدة خارج قطاع الحكومة العامة	1151-1101
جمارك من الحكومة الإتحادية	1151-1102
جمارك من مستوي حكومي آخر	1151-1103
جمارك مدفوعة من الحكومة الإتحادية كدعم لوحدات خارج قطاع الحكومة العامة	1151-1104
رسوم جمارك علي الصادرات	1152-000
أرباح إحتكارات الإستيراد والتصدير	1153-000
أرباح الصرف	1154-000
الضرائب علي عمليات الصرف	1155-000
ضرائب أخري علي التجارة والمعاملات الدولية	1156-000
ضرائب أخري	1160-000
مدفوعة من شركات الأعمال فقط	1161-000
مدفوعة من جهات أخري أو غير مصنفة في مكان آخر	1162-000

المصدر : الشيخ محمد الملك ، وكيل وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، دليل إحصاءات مالية الحكومة ، 2007 م .

جدول (2 /1/2) التصنيف الإقتصادي للمصروفات وفقاً لإحصاءات مالية الحكومية

المصروفات	2
○ تعويضات العاملين	12
● أجور ورواتب	112
● أجور ورواتب نقدية	1112
● أجور ورواتب عينية	2112
○ مساهمات إجتماعية	212
● مساهمات إجتماعية فعلية	1212
● مساهمات إجتماعية محتسبة	2212
○ إستخدام سلع وخدمات	22

○ إستهلاك رأس المال الثابت	32
○ فوائد	42
● لغير مقيمين	142
● لمقيمين بخلاف الحكومة العامة	242
● لوحدات أخرى للحكومة العامة	342
○ الإعانات المالية	52
● لمؤسسات عامة	152
❖ لمؤسسات غير مالية عامة	1152
❖ لمؤسسات مالية عامة	2152
● لمنشآت خاصة	252
❖ لمنشآت غير مالية خاصة	1252
❖ لمنشآت مالية خاصة	2252
○ المنح	62
● لحكومة أجنبية	162
❖ جارية	1162
❖ رأسمالية	2162
● لمنظمات دولية	262
❖ جارية	1262
❖ رأسمالية	2262
● لوحدات أخرى للحكومة العامة	362
❖ جارية	1362
❖ رأسمالية	2362
○ المنافع الإجتماعية	72
● منافع الضمان الإجتماعي	172
❖ منافع الضمان الإجتماعي النقدية	1172
❖ منافع الضمان الإجتماعي العينية	2172
● منافع المساعدة الإجتماعية	272
❖ منافع المساعدة الإجتماعية النقدية	1272
❖ منافع المساعدة الإجتماعية العينية	2272

• المنافع الإجتماعية الممولة من أصحاب الأعمال	372
❖ منافع أصحاب الأعمال الإجتماعية النقدية	1372
❖ منافع أصحاب الأعمال الإجتماعية العينية	2372
○ مصروف آخر	82
• مصروف علي الممتلكات بخلاف الفوائد	182
❖ أرباح موزعة (مؤسسات عامة فقط)	1182
❖ مسحوبات من داخل أشباه المؤسسات (مؤسسات عامة فقط)	2182
❖ مصروف علي الممتلكات يعزي إلي حملة بواليص التأمين	3182
❖ إيجار	4182
• مصروف متنوع آخر	282
❖ جاري	1282
❖ رأسمالي	2282

المصدر : الشيخ محمد المك ، وكيل وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، دليل إحصاءات مالية الحكومة ، 2007

م .

وتستنتج الدراسة أنه يوجد نوعين من التصنيف للإيرادات والمصروفات (التقليدي والإقتصادي) ، وذلك يؤدي إلي التعارض في الأهداف .

والصنيف وفقاً لإحصاءات مالية الحكومة الصادر من صندوق النقد الدولي أدي إلي تطوير التقسيم الإقتصادي للإيرادات والمصروفات والتحول من التقسيم القائم علي التمييز بين الموازنة الجارية والرأسمالية إلي تقسيم جديد يتفق مع المعايير الدولية ، ويتم إتباع أساس الإستحقاق ، يجب علي إدارة الموازنة توحيد التصنيف وتعميم نظام إحصاءات مالية الحكومة علي كل الوحدات الحكومية وتدريب وتأهيل العاملين علي العمل به حتي يتم مواكبة التطور في مجال الموازنة العامة للدولة ، و أن الموازنة التقليدية غير ملائمة لتقييم الأداء والتحليل ، وإتباع الأساس النقدي في التسجيل لايمكن من عرض العمليات غير النقدية ، ويوجد خلط بين المصروفات الجارية والرأسمالية .

أما الموازنة وفقاً لنظام إحصاءات مالية الحكومة تؤدي إلي التفرقة بين المصروفات الجارية والرأسمالية ، وتستخدم أساس الإستحقاق وبذلك تؤدي الموازنة إلي التحليل وإحكام الرقابة علي الأموال العامة وتحقيق أهداف الدولة .

الفصل الثالث

الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة

يحظي موضوع الرقابة علي الموازنة العامة بأهمية كبيرة في كافة الدول ، حيث أنها تمثل الوسيلة الفعالة للرقابة علي المال العام إنفاقاً وتحصيلاً بحيث يمكن من خلالها التحقق من حسن العمليات المالية والمحاسبية بما يتفق مع الكفاءة والفعالية في إدارة الأموال العامة وكافة البرامج والأنشطة المشروعات التي إشتملت عليها تلك الموازنة خلال السنة المالية المنقضية .

وأن وضع تعريف محدد للرقابة بمعناها العام من المسائل الغامضة ، نظراً لتنوع إستخدام مصطلح الرقابة وإختلاف مجالاتها وتنظيمها وصورها والظروف التي تستخدم في ظلها ، وبالرغم من صعوبة إيجاد تعريف محدد لكلمة الرقابة في حد ذاتها وعدم تضمينها لمعني محدد فقد شاع إستخدامها في الكثير من دول العالم وأصبحت هذه الكلمة متداولة بصفة خاصة علي السنة رجال السياسة والقانون والإقتصاد والمال والإدارة والإجتماع .

وبالرغم من ظهور مفهوم الموازنة العامة للدولة يُعد حديثاً نسبياً إذ إقترن ظهوره مع الثورة الفرنسية إلا أنه في ظل الحضارات القديمة كان يوجد مايمثل نظام الموازنة العامة الحالي وكانت توجد عليه رقابة ، وفي عام 1837 م في عهد الملكة فكتوريا حظي البرلمان البريطاني بحق مناقشة النفقات العامة ، وقد تطور نظام الرقابة بإنشاء الديوان الوطني للرقابة المالية في المملكة المتحدة ومنح سلطة الرقابة المالية علي مردود الإنفاق العام أثر صدور قانونه الجديد والذي موضع التنفيذ إعتباراً عام 1984 م .

وسيعرض هذا الفصل من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول: مفهوم الرقابة علي الموازنة العامة للدولة ، أهميتها ، أهدافها ، وأنواعها

المبحث الثاني: أدوات ووسائل الرقابة علي الموازنة العامة للدولة

المبحث الثالث: دور الإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة في الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة

المبحث الأول

مفهوم الرقابة علي الموازنة العامة للدولة ، أهميتها ، أهدافها ، وأنواعها

تطور مفهوم الرقابة من خلال المراحل التالية

المرحلة الأولى: قبل سنة (1500م)

كانت الأحداث المالية تسجل في سجلين منفصلين بواسطة أشخاص مستقلين يتولى كل منهم التسجيل لنفس العمليات مستقلاً عن الآخر لمنع التلاعب والإختلاس، فالوظيفة الرقابية كانت تتحقق داخلياً وليس هنالك من يراقب العمل خارج المنشأة ، في هذه الفترة لم يشار إلى أي نظام يتعلق برقابة داخلية أو نظام محاسبي ، فالإسلوب الذي كان متبعاً هو تحقق منفصل لكل عملية .⁽¹⁾

المرحلة الثانية: من سنة (1500م إلى سنة 1850م)

إتسع إستخدام الرقابة ليشمل النشاط الصناعي الذي ظهر بوجود الثورة الصناعية وظلت الرقابة تعني إكتشاف الإختلاسات والتلاعب وإزدادت أهمية ذلك بسبب إنفصال الملكية لرأس المال عن الإدارة ، وكانت الرقابة تتركز في فحص منفصل للأحداث المالية ، إلا أن هناك تغيرات جوهرية في إتجاهات الرقابة وأدواتها تحقق من خلال هذه المرحلة حيث كان هناك إعتراف عام بضرورة وجود نظام محاسبي منتظم لغرض الدقة في التقرير ومنع التلاعب والإختلاس.

المرحلة الثالثة: من سنة (1850م)

كانت هنالك تغيرات إقتصادية مهمة أدت إلى ظهور المشروع الكبير الحجم و بروز الشركات المساهمة إنتقلت الإدارة من أفراد إلى مهنيين وأصبح أصحاب رأس المال غائبون عن الإدارة وأنصب إهتمامهم على سلامة المحافظة على رأس المال وتتميته وظهرت مهنة المراجعة كرقابة خارجية محايدة و الإعتراف بالرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي.

عرفت الرقابة بأنها عبارة عن حق دستوري يخول لصاحبه سلطة إصدار القرارات اللازمة لإنجاح مشروعات الخطة .⁽²⁾

الإطار العام للرقابة يجب أن يهدف إلي المحافظة علي الأموال العامة وتحديد نتائج الأعمال والمراكز المالية والتحقق من تحقيق الأهداف لمختلف الوحدات .⁽³⁾

وعرف الرقابة الدكتور فؤاد العطار بأنها وظيفة تقوم بها السلطة المختصة بقصد التحقق من أن العمل يسير وفقاً للأهداف المرسومة بكفاية وفي الوقت المحدد لها.⁽⁴⁾

وعرف الرقابة الدكتور هيثم هاشم هي مراقبة الأعمال للتأكد من مطابقتها تنفيذها وفق المقاييس الموضوعة لها بهدف إكتشاف الأخطاء والإنحرافات والعمل علي تصحيحها .

(1) د. عبد الفتاح الصحن ، ود. أحمد نور ، الرقابة ومراجعة الحسابات ، (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 2004م) ، ص 3.

(2) د. عوف محمود الكفراوي ، الرقابة المالية النظرية والتطبيق ، (الإسكندرية : مطبعة الانتصار للطباعة ، 1998م) ، ص 16.

(3) طاهر امين ، الرقابة علي وحدات القطاع العام ، (مجلة الإهرام الإقتصادي ، العدد 244 ، 1965م) ، ص 30 .

(4) د. حمدي سليمان القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية علي الإجهزة الحكومية ، (عمان : مكتبة دار الثقافة العربية، 1998) ، ص 13.

عرفت بأنها مجموعة من الأنشطة التي تزاولها المستويات الإدارية المختلفة في منشآت معينة للتأكد من توافق الأداء الفعلي مع الأداء المخطط في شتى المجالات وتقويم الانحرافات وتقصى أسبابها ومحاولة تصحيحها في حالة وجودها (1) ، وعرفت بأنها عملية تتضمن ترتيب هدف الأداء وقياسه ومقابلته بالهدف ومن ثم حساب كل الانحرافات وتصحيحها (2) . وعرفت بأنها عملية متابعة دائمة ومستمرة تقوم بها الجهة الرقابية للتأكد من أن ما يجرى عليه العمل في المنشأة يتم وفقاً للعمل داخل المنشأة ، وعرفت بأنها وظيفة إدارية تتمثل في مجموعة من الفعاليات والإجراءات التي تهدف إلى التأكيد من أن النتائج المحققة مطابقة للنتائج المرغوب الوصول إليها (3) .

وعرفت بأنها قياس نتائج أعمال المرؤوسين وتصحيح أخطائهم بغرض التأكد من أن الخطط المرسومة قد نفذت وأن الأهداف الموضوعية قد حققت علي أكمل وجه . (4) وعرفت بأنها التحقق من أن ما يتحقق أو ماتحقق فعلاً مطابق لما تقرر في الخطة المعتمدة سواء بالنسبة للأهداف أو بالنسبة للسياسات والإجراءات واللوائح وبالنسبة للموازنات التخطيطية بالنسبة لبرامج العمل والجدول الزمنية . (5) وعرفت بأنها هي ذلك النشاط الإداري الذي يسعى إلى التحقق من كفاءة إستغلال موارد المنظمة وتحقيق أهدافها . (6) وعرفت بأنها الرقابة كوظيفة من وظائف الإدارة ، هي قياس وتصحيح أداء المرؤوسين بغرض التأكد من أن أهداف المنشأة والخطط الموضوعية لبلوغها قد تم تحقيقها ، ومن ثم فهم الوظيفة التي تمكن كل مدير - من رئيس مجلس الإدارة إلي رئيس العمال من التأكد إن ما يتم أو تم مطابق لما أريد إتمامه ، وعرفت بأنها عملية ترشيد علمي للقرارات التي يتخذها المسؤولون في دورة العمل المتسلسلة بدأ بالتخطيط ، ثم التنظيم والتنسيق ، ثم تستمر بالتنفيذ وتكتمل بالمتابعة والتقويم ، وتتمثل الرقابة في تحديد مجموعة من الأهداف التي تسعى الوحدة الإقتصادية لتحقيقها حتي يستطيع القائمون بالعمل أن يوجهوا جهودهم نحوها ، أي أن الرقابة يجب أن تنصب علي ما إذا كانت الجهود تبذل لتحقيق الأهداف المطلوب تحقيقها أم لا . (7)

تستنتج الدراسة تعريف الرقابة بأنها إحدى جوانب العلمية الإدارية وتعني قياس الأداء الحالي ومقارنته بالمعايير المتوقعة للأداء والسابق تحديدها ، ومن المقارنة يصبح من الممكن تحديد ما إذا كان الأمر يحتاج إلي إتخاذ إجراءات تصحيحية لإعادة مستوي الأداء إلي المستوي المخطط والمعبر عنه بالمعايير السابق تحديدها ، لذلك فإن الرقابة تمارس بطريقة دائمة ومستمرة وإتصالها الأكبر عادة يكون بوظيفة التخطيط ، ولا يمكن للرقابة أن تعمل بمعزل عن وجود خطط وسياسات وإجراءات واضحة ومتكاملة .

أهمية الرقابة

- (1) عبد الحي مرعي ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ، (الاسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1993م) ، ص 427.
- (2) وليد محمد عبد القادر وآخرون ، المحاسبة الادارية قضايا معاصرة ، (عمان : دار الحامد للنشر ، 2007م) ، ص 314 .
- (3) علي محمد ابراهيم ، نظم المعلومات الادارية، (الخرطوم: المكتبة الوطنية، 2011)، ص 97.
- (4) د . كامل المغربي ، المدخل لإدارة الأعمال أسس ووظائف ، (عمان : مكتبة عمان ، 1974 م) ، ص 268 .
- (5) د. سيد الهواري ، الإدارة الأصول والأسس العلمية ، (القاهرة: مكتبة عين شمس، 1996م)، ص 381 .
- (6) د. علي شريف ، د. محمد سلطان ، المدخل المعاصر في مبادئ الإدارة ، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 1998م)، ص 368.
- (7) د. فياض حمزة رملي ، الرقابة الحكومية علي شركات إنتاج النفط ، (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة ، الأباي للنشر والتوزيع ، 2011 م) ، ص 137 .

تتمثل أهمية الرقابة في أنها الوظيفة الإدارية التي عن طريقها تتحقق إدارة المنشأة من أن الأهداف قد تم تحقيقها، وأن التنظيم مناسب وأن الأفراد تتوافر لديهم القدرات والمهارات المطلوبة وأن النتائج التي تم تحقيقها مقبولة، وأن قيادة المنشأة فعالة، فالرقابة ذات صلة وثيقة بالتخطيط إذ أن الرقابة لا تقوم إلا إذا وجدت أهداف وخطط، ولا يمكن إجراء الرقابة إلا بعد إقرار الخطط وإعلانها، فإذا تم ذلك فإن المهمة الأساسية للرقابة هي التحقق من أن الخطة تسير وفقاً لمسارها المحدد والعمل على تصحيح هـ إذا حدث انحراف، أن المهمة الأساسية للقيام بالرقابة هي التأكد من الاستخدام الأمثل لموارد المنشأة لتحقيق أهداف معينة، ولذلك فإن الرقابة الفعالة تصاحب الأداء الفعلي لاكتشاف أي إنحرافات عن المعايير أو عن نتائج مرغوبة . (1)

وتعد الرقابة من العناصر الأساسية للعملية الإدارية التي تشمل علي التخطيط والتنظيم والتنسيق إضافة إلي الرقابة ، وقد تطورت أهمية الرقابة الحكومية مع تطور الدولة من الدولة الحارسة التي تهدف إلي المحافظة علي الأمن الداخلي والخارجي والفصل في المنازعات بين الأفراد إلي ما يسمي بدولة الرفاهية ، التي تتدخل في مختلف مناحي الحياة الاقتصادية في كافة القطاعات والميادين ، ذلك أن تدخل الدولة في جميع شؤون المواطنين يتطلب توافر أجهزة إدارية كفاء تتجز الأعمال وتؤدي الخدمات الموكلة بكفاءة وفاعلية مع خضوع هذه الأجهزة للرقابة والمحاسبة للتحقق من قيامها بأعمالها علي أكمل وجه .

تبرز أهمية الرقابة الحكومية في هذا المجال في أنها تقدم المساعدة إلي الدولة ممثلة في أجهزتها الحكومية المكلفة بالرقابة في شأن التعرف علي كيفية الأعمال داخل الوحدات الحكومية ، والتأكد من أن الموارد تحصل طبقاً للقوانين واللوائح والتعليمات المخططة ، وتبعاً لذلك التأكد من أن الإنفاق يتم بصورة سليمة خصص له مقدماً من أغراض ، بالإضافة إلي التأكد من مدي تحقيق الوحدات الحكومية بشكل عام لأهدافها بكفاية وفاعلية بغرض المحافظة علي الأموال العامة للتأكد من سلامة تحديد نتائج الأعمال والمراكز المالية والكشف عن المخالفات والإنحرافات وبحيث مسبباتها وتدعيم الموجب منها وإقتراح الوسائل العلاجية للسالب من هذه الإنحرافات لتفادي تكرارها مستقبلاً في الوحدات الخدمية والإقتصادية . (2) عرفت الرقابة بأنها عبارة عن حق دستوري يخول لصاحبه سلطة إصدار القرارات اللازمة لإنجاح مشروعات الخطة . (3)

أهداف الرقابة

تتمثل أهداف الرقابة في الآتي:

1. إبداء رأي فني محايد في مدي الأوضاع المالية ونتائج أعمال الوحدات علي أن يكون مدعوماً بأدلة وقرائن إثبات قوية حول مدي صحة حقيقة المركز المالي ومدي صحة نتائج الأعمال في نهاية الفترة .
2. توفير المعلومات اللازمة للإدارة للمساعدة في القيام بوظائفها المختلفة، ومن المعلومات التي تقدمها للمنشأة معلومات تفيد في مجال وضع الخطط والمفاضلة بين البدائل المتاحة والاستفادة منها في الرقابة.

(1) د.عبدالفتاح الصحن ، ود. محمد السيد السرايا ، الرقابة والمراجعة علي المستوي الكلي والجزئي ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2004م)، ص370.

(2) د. فياض حمزة رملي ، الرقابة الحكومية علي شركات إنتاج النفط ، مرجع سابق ، 142.

(3) د. عوف محمود الكفراوي ، الرقابة المالية النظرية والتطبيق ، (الإسكندرية : مطبعة الانتصار للطباعة ، 1998م) ، ص 16.

3. الحفاظ علي الممتلكات والموجودات بمايضمن حماية المال العام والحفاظ علي حقوق الأطراف ذات العلاقة بالوحدة محل الرقابة .⁽¹⁾
 4. زيادة الفعالية بمايمكن من تحسين الأداء وزيادة الإنتاجية وإقتراح أفضل السبل لتحقيق الأهداف التي ترمي إليها الخطط والسياسات الإقتصادية الموضوعة .
 5. إمكانية وضع مجموعة من المعايير أو المقاييس الأخرى حتى تتم مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط .
 6. تزويد السلطة التشريعية بالبيانات والمعلومات الأكيدة .
 7. التأكد من أن الموارد المادية والبشرية تستخدم بطريقة مثلي ولا تهدر بدون مقابل .
 8. إكتشاف الأخطاء وحالات الغش والعمل علي تقليل فرص إرتكابها من خلال تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية ، وتدعيم هذه النظم والرفع من كفاءتها في تحقيق عناصر الرقابة والضبط الداخلي .
 9. التحقق من إتباع نظم وأساليب حديثة في التنظيم والتخطيط والمتابعة .
 10. تكشف عن مدى ولاء ورضاء الموظفين والعمال ورؤسائهم عن المنشأة التي يعملون فيها .
 11. إكتشاف الممارسات والمبادرات الإبداعية لتشجيعها ورعايتها ومكافأة القائمين علي ذلك كنوع من الحافز .
- تستنتج الدراسة بَلْتَه يصعب مراقبة أي عمل لم توضع له خطة فالخطة هي أساس الرقابة ولارقابة دون تخطيط ، ولم تعد العملية الرقابية هدف بحد ذاتها وإنما هي وسيلة تمكن المؤسسة من تصويب الخلل وإعادة النظر في الخطط الموضوعة أو سبل تحقيقها .

فوائد الرقابة

تتمثل فوائد الرقابة في الآتي :

1. تبدأ بمتابعة التنفيذ، ومقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط، لتحديد ما إذا كان الأداء الفعلي يتم وفقاً للخطط والسياسات الموضوعة.
2. اكتشاف أية انحرافات، وتحليلها، والوقوف على أسباب حدوثها والمسئولين عنها، ثم إعداد التقارير عنها إلى المستويات الإدارية المختلفة، واتخاذ الإجراءات المصححة لتلك الانحرافات.⁽²⁾

مراحل ودورة الرقابة

تتمثل مراحل الرقابة في المنشآت في الآتي :

1 . تحديد معايير الأداء

وضع مستويات الأداء المناسبة، أو تحديد المعايير وذلك لتعريف الإدارة في جميع المستويات بما هو متوقع منها بمقاييس معينة يمكن أن تكون كمية أو وصفية .

2 . تجميع البيانات عن الأداء

قياس الأداء، وتقويم نتائج الأعمال التي تم إنجازها، وفقاً للمستويات الموضوعة، ويتم التقرير عن مستوى الأداء أو الانحرافات في صورة ملاحظة شخصية، أو تقرير مكتوب أو شفوي .

(1) د. فتحي رزق السوافيري ، ود. محمد سمير الصبان، ود. إسماعيل جمعة ، الرقابة والمراجعة الداخلية، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 1996م) ، ص20 .
(2) د. حمدي سليمان القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية علي الأجهزة الحكومية ، (عمان : مكتبة دار الثقافة العربية، 1998) ، ص12 .

3. تقويم الأداء بمقارنة الأداء الفعلي بالمتوقع

تحديد الانحرافات وتحليلها وإتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة هذه الانحرافات، أي تصحيح الانحرافات أو علاج النقص المكتشف حتى يتحقق الهدف من الرقابة ، وتتمثل دورة الرقابة في الآتي (1) :

أ . نشأة مقاييس كفاية

تتمثل هذه الخطوة في تحديد أهداف المنشأة .

ب . قياس كفاءة الأداء الفعلي

تتمثل هذه الخطوة في إعداد الخطط اللازمة لتحقيق هذه الأهداف .

ج . تحسين حالة الأداء

تتمثل في تقويم الكفاية الفعلية من خلال عمليات مقارنة النتائج الفعلية مع الخطط الموضوعة مسبقاً وإستخراج وتحليل الانحرافات الفعلية عن الخطط ثم إتخاذ القرارات المحسنة للأداء، تطبق هذه الدورة في ميادين الرقابة سواء كانت مالية أو فنية، ويتمثل ناتج هذا التطبيق في تقويم الأداء ولا بد أن يؤدي تقويم الأداء إلى تحسين الأداء وعلى ذلك فإن الناتج المباشر لتقويم الأداء هو قرار حسن للأداء وأن التقويم الذي لا يؤدي إلى مثل هذا القرار ليس حقيقة .

أوقات الرقابة

تقسم الرقابة حسب توقيت حدوثها إلي ثلاثة أنواع(2) :

1. الرقابة السابقة

وهي الرقابة المانعة أو الوقائية ، بمعنى أنها تمنع الأخطاء أو التجاوزات قبل وقوعها ، حيث يتم هذا النوع من الرقابة قبل إستكمال عملية الصرف ، وعليه فإنها تقوم بالوقاية من الإنحراف منذ البداية ، ولهذا النوع من الرقابة العديد من المزايا أهمها :

أ. تدفع الموظفين إلي تحري الدقة في تطبيق وتنفيذ القوانين واللوائح والتعليمات المالية .

ب. تعمل علي درء المخاطر والتحذير منها قبل وقوعها ، كما تقلل من فرص إرتكاب الأخطاء وتحول دون حدوثها .

ت. تعمل علي تدارك ضعف أوعدم خبرة الإدارة في بعض الجهات المشمولة بالرقابة قبل حدوثها .

ث. تعد دافعاً للأجهزة والوحدات علي أداء واجباتها بالدقة والعناية والحرص المطلوبين ، وتحول دون عبث المنحرفين بالموارد المالية وإنفاقها في غير ماخصص لها .

2. الرقابة المستمرة

(1) د. عوف محمود الكفراوي ، الرقابة المالية النظرية والتطبيق ، (الإسكندرية : مطبعة الانتصار للطباعة ، 1998م) ، ص 16.

(2) عبد الفتاح الصحن ، ود. أحمد نور ، الرقابة ومراجعة الحسابات ، (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 2004م) ، ص 6.

يتميز هذا النوع من الرقابة بالإستمرار داخل الوحدة الإقتصادية ، ويطبق في الوحدات الإقتصادية الكبيرة التي يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق النهائي خلال فترة محددة ، حيث يبدأ هذا النوع من التدقيق مع بداية العملية ، وتستمر بإنتهائها ليتحول إلي رقابة نهائية عند مراجعة وفحص الميزانية العمومية والحسابات الختامية . ويمتاز هذا النوع من الرقابة بالآتي (1):

أ. إكتشاف الأخطاء والانحرافات في وقت مبكر يسمح بمعالجتها .
ب. الوقوف علي نقاط الضعف والقوة في الوقت المناسب لوجود وقت كافي لدي المدقق يمكنه من التعرف علي الوحدة بشكل أفضل .

ت. إنجاز أعمال المراجعة والفحص النهائي في وقت أقل بسبب إنتظام العمل بمكتب المدقق ، وإنجاز الأعمال في الوحدة الإقتصادية في أوقاتها دون إهمال أو تأخير بسبب تردد المدقق وإتساع المجال زمنياً للتدقيق .

3. الرقابة اللاحقة

وهي الرقابة التي تتم بعد إنتهاء الفترة المالية المطلوب فحصها ومراجعتها وبعد إجراء التسويات وتحضير الحساب الختامي للوحدة الإقتصادية ، وتنفيذ العمليات المالية بشكلها النهائي .

جودة الرقابة

تتمثل جودة الرقابة في الآتي (2):

1. تغيير مفهوم الرقابة من المفهوم التقليدي الذي يتمثل بتصيد الأخطاء من أجل محاسبة ومعاقبة المسئول من الخطأ إلى هدف يخدم أغراض الجودة، وهو مفهوم تقديم المساعدة المناسبة لحل المشاكل وعلاج الانحرافات، تحقيقاً لغايات التطوير والتحسين المستمرين.

2. أن تتصف الرقابة بالشمولية ذلك لأن المنشأة نظام كلى مكون من أنظمة فرعية متكاملة يتأثر أداؤها ببعضها بعضاً فأى انحراف في نظام فرع ي ستأثر به باقي الأنشطة الفرعية الأخرى وتتأثر بالتالي جودة العمل الكلية في المنشأة التي تنعكس سلباً على رضا العميل .

3. أن تكون الرقابة مستمرة تماشياً لأهداف الرقابة الوقائية وتحتاج إلى جمع معلومات وفيرة عن كل شئ يعمل داخل المنشأة، فهذه الوفرة تعطي وضوحاً وسهولة أكثر لعملية التقييم ونتائجها .

4. تحتاج عملية الرقابة إلى توخي الدقة والموضوعية، فنتائجها سيبنى عليها قرارات تصحيحية هامة .

5. تحتاج عملية الرقابة إلى وضع معايير مدروسة تبين وتوضح الإنجاز الذي تم تحقيقه، ونقاط الضعف التي تحتاج إلى علاج ونقاط القوة للعمل على تدعيمها، أهم معيار للتقويم هو رضا العميل .

6. نوعية العاملين وتوضيح أهمية التقويم الذاتي لأدائهم وإنجازاتهم فهذا يشعرهم بالمسئولية الذاتية .

خصائص الرقابة الجيدة

(1) د. خالد أمين عبدالله ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية ، (عمان : داروائل ، 2004م) ، ص13.

(2) د. فتيحي رزق السوافيري ، ود. محمد سمير الصبان، ود. إسماعيل جمعة ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 1996م) ، ص22 .

تتمثل خصائص الرقابة الجيدة بلآتي (1) :

1 . إتباع الخطط والمسارات التنظيمية

تعنى رفع المعلومات الرقابية إلى الإدارة المسئولة وبطريقة منظمة، وبلتباع المسارات التنظيمية لزيادة فعالية الممارسة الرقابية الجيدة عند أدنى المستويات الإدارية وأعلاها في الهيكل التنظيمي في المنشأة .

2 . الرقابة الاستراتيجية

تتمثل الرقابة الاستراتيجية في وضع نقاط رقابية في المراحل الاستراتيجية للإنجاز .

3 . التركيز على الاستثناء

في النظم الرقابية الحديثة والفعالة تركز الإدارة على مبدأ الاستثناء للأسباب الآتية :

أ. أن ضخامة حجم المعلومات وسرعة تدفقها في العمل يصعب معه تحديد أهمية المعلومة ومراجعة عمل رؤساء الأقسام والمشرفين ومناقشتهم عن تنفيذه يستنفد جزءاً كبيراً من وقت وجهد الإدارة.

ب. عند عرض المعلومات الاستثنائية للإدارة فليق إهتمامها يتجه للمسائل التي تحتاج إلى معالجة عاجلة.

4 . التوقيت الأمثل

تحتوي الدفاتر والسجلات والوثائق المحفوظ بها على كثير من المعلومات الدقيقة والبيانات المفصلة عن نشاطات المنشأة خلال فترة زمنية محددة في عملية الرقابة والتخطيط ولكنها غير كافية كتقارير رقابية لأن توقيتها أصبح غير مناسب، وأن التوقيت الأمثل للمعلومات يساعد على التنبؤ بالانحرافات السلبية عن المعايير خلال الوقت الذي يكون فيه العمل لا يزال قيد الإنجاز .

الرقابة الحكومية في بيئة الحاسب الإلكتروني

يتجه العالم اليوم بقوة نحو إستخدام الحاسب الإلكتروني وملحقاته المختلفة في كافة شئون الحياة الإجتماعية والإقتصادية والثقافية ، نظراً لأهميته البالغة في المعالجة الدقيقة والسريعة والحفظ الكبير للمعلومات وإعداد التقارير ذات الموثوقية والملاءمة. (2)

ويعرف نظام الحاسب الإلكتروني علي أنه مجموعة من الأجزاء المتكاملة والمترابطة التي صممت ونظمت لمعالجة البيانات إلكترونياً من خلال قبول وتخزين المدخلات منها تم تشغيلها وإنتاج المعلومات (المخرجات) ، وفقاً لتوجيهات برنامج ويشتمل علي تعليمات تفصيلية خطوة بخطوة لمايجب عمله لتحقيق الهدف من التشغيل .

إن النظم الرقابية كواحد ضمن النظم الهامة في الأعمال الإدارية قد شهدت ما شهدته النظم الإدارية الأخرى من تطور في وسائلها الإجرائية بإستخدام الحاسوب ، حيث أثرت ثورة تكنولوجيا الحسابات الإلكترونية علي العملية الرقابية فأدت إلي تطورها وإزدياد أهميتها مما دفع بكثير من المعاهد المحاسبية المهنية المتخصصة إلي وضع إطارات منظمة لمراجعة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية التي يفوق التطور

(1) د.عبدالفتاح الصحن ، ود. محمد السيد السرايا ، الرقابة والمراجعة علي المستوي الكلي والجزئي ، (الإسكندرية : الدار الجامعية، 2004م) ، ص379.

(2) د. فياض حمزة رملي ، الرقابة الحكومية علي شركات إنتاج النفط ، مرجع سابق ، ص156.

المتلاحق فيها التطور في أساليب وقواعد الرقابة ، وبالرغم من جهود المنظمات المهنية الساعية لتطوير أساليب الرقابة لمواجهة التطور في تكنولوجيا المعلومات المالية والإدارية .⁽¹⁾

وفي ظل التسارع في التطور كان لابد من المسارعة إلي التفكير في أسلوب الرقابة علي معاملات الأنشطة الحكومية في بيئة إلكترونية بدون مستندات ورقية ، وقد المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (أنتوساي) في مؤتمرها الرابع عشر بواشنطن خلال العام 1992 م في ندوتها التقنية إلي ضرورة استخدام الأساليب الحديثة في إجراءات التدقيق بواسطة الحاسب الإلكتروني ، وإلي معرفة وسائل تدقيق نظم الحاسب الإلكتروني ، كما إهتمت الهيئات والمجامع المهنية بإصدار معايير الرقابة المالية ذات الصلة بتقنية المعلومات ، حيث أصدر الإتحاد الدولي للمحاسبين عدد من المعايير وبيانات التدقيق الدولية وهي :

1. المعيار الدولي للتدقيق رقم (401) وموضوعه عن المراجعة في بيئة أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة .

2. المعيار الدولي للتدقيق رقم (402) وموضوعية إعتبرات المراجعة المتعلقة بالمؤسسات المستخدمة للتقنيات الحديثة .

3. بيانات التدقيق الدولية بالأرقام (1001 - 1002 - 1003) وموضوعاتها عن بيئة أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة .

4. بيان التدقيق الدولي (1008) وموضوعية تقدير المخاطر الناتجة عن إستعمال الحاسوب والرقابة الداخلية

5. بيان التدقيق الدولي رقم (1009) وموضوعية طرق المراجعة بالحاسوب .

أولاً : طبيعة استخدام الحاسوب في العمل الرقابي

إذداد الإهتمام بشكل ملحوظ خلال السنوات الأخيرة بقضية استخدام الحاسوب في مجالات أعمال الرقابة المالية ، وأصبح المراقبين الماليين سواء الداخليين أو الخارجيين يستخدمون الحاسوب في كافة المجالات من تخطيط وعمل إداري بحت ومتابعة الفروقات في الموازنات وكتابة التقارير والعديد من المجالات المتصلة بشكل مباشر بطبيعة عملهم ، ومفهوم الرقابة بالحاسوب تعني إستناد النظام الرقابي علي استخدام الحاسوب في ممارسة العملية الرقابية وفق برامج محوسبة معدة خصيصاً لهذا الغرض بما يحقق الإقتصاد في الجهد والوقت والتكلفة للوصول إلي النتائج المطلوبة بأقل مايمكن من المخاطر .

وفي سبيل استخدام الحاسوب في العمل الرقابي لا بد من الأخذ بعين الأعتبار المعايير التالية للإسترشاد بها :

أ. درجة المخاطر المتوقعة من إختيار الرقابة بالحاسوب :

مفهوم الرقابة علي الموازنة العامة للدولة

تعددت تعريفات الرقابة علي الموازنة العامة منها الآتي :

(1) د. فياض حمزة رملي ، الرقابة الحكومية علي شركات إنتاج النفط ، مرجع سابق ، 157.

عرف بأنها المساءلة المالية التي تقوم بها سلطة أو هيئة متخصصة لها الصلاحيات الكاملة في المراجعة والفحص الموضوعي لنفقات وموارد الدولة لتحقيقها وتحليلها من حيث الإقتصاد والكفاءة والفاعلية لتقييمها وتقويمها إدارياً وقانونياً في الوقت المناسب وبالتكلفة المعقولة .⁽¹⁾ وعرفت بأنها مراجعة العمليات المالية والمصروفات والإيرادات التي تمت في الماضي والحاضر ، وذلك وفقاً للخطة الموضوعية لها ، ومعالجة أسباب التلاعب والانحراف منعاً لتكراره مستقبلاً .⁽²⁾ وعرفت بأنها جميع الوسائل والأساليب التي يمكن عن طريقها لسلطة القيادة الشعبية والحكومية متابعة تنفيذ الموازنة في جميع مراحلها ، والوقوف أول بأول علي نتائج التنفيذ ، والتأكد من سلامته وكفايته وتوافقه مع القوانين واللوائح ، وتحقيقه للخطط والسياسات المقررة ، مع العمل علي الوصول بالأساليب المستحدثة إلي الوقوف علي تكلفة الأداء لكل خدمة وذلك لرفع الكفاية وأداء أفضل للخدمات .⁽³⁾ وعرفت بأنها مجموعة الأعمال المتعلقة بمتابعة تنفيذ الخطة وتسجيل الأرقام التي تتحقق وتحليلها للتعرف علي مدلولاتها ، ثم إتخاذ مايلزم من إجراءات لتنمية أي إتجاه يساعد علي تحقيق الأهداف أو معالجة أي قصور .⁽⁴⁾ وعرفت بأنها التحقق من أداء العمل وتنفيذ البرامج وفق الأهداف المنوطة بالتنظيم ، ووفق القواعد والإجراءات والأوامر والتعليمات التي تصدر من المستويات المختلفة في التنظيم لتنفيذ ماتقدم ، فالرقابة تشكل آداة يمكن من خلالها التحقق من أن الأهداف والبرامج قد نفذت بالإسلوب الملائم وبدرجة الكفاية المحددة وفي الوقت المحدد للتنفيذ ، أي وفق الجدول الزمني لعملية التنفيذ .⁽⁵⁾

تستطيع الدارسة تعريف الرقابة علي الموازنة العامة للدولة بأنها الوسيلة التي يمكن من خلالها تحقيق الرقابة علي الأموال العامة إنفاقاً وتحصيلاً ، وبذلك تكون الضمان الحقيقي لتحقيق أهداف المجتمع السياسية والإقتصادية والإجتماعية ، من خلال ضمان الإستغلال الأمثل للموارد الإقتصادية المتاحة والتعرف علي نقاط الضعف والقصور ومواجهتها .

أهمية الرقابة علي الموازنة العامة للدولة

الموازنة العامة للدولة لها أهمية كبرى ولاسيما بعد إتساع نشاط الدول في مختلف المجالات ومنها :

1. تعتبر الرقابة علي الموازنة العامة للدولة سبيلاً للكشف عن إحتتمالات الخطأ وسوء التصرف والتقصير والانحراف والفساد ، والكشف عن إحتتمالات الخطأ في التنبؤ أو التوقع من قبل الدولة ، وذلك بماتضعه الرقابة علي الموازنة العامة للدولة من معايير أو معدلات لقياس الأداء نحو تحقيق الأهداف المحددة في الخطط والبرامج أو السياسات المقررة والرقابة علي الموازنة العامة تعد وسيلة وغاية في ذات الوقت .

(1) د. علي أنور العسكري ، الرقابة المالية علي الأموال العامة في مواجهة الأنشطة غير المشروعة ، (جامعة المنوفية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2007 م) ، ص 106 .

(2) د. السيد عطية عبدالواحد ، الموازنة العامة للدولة ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، الطبعة الثانية ، 1996 م) ، ص 303 .

(3) د. أحمد السيد عوضين حجازي ، أجهزة الرقابة علي النواحي المالية في مجال الرقابة الذاتية للإدارة العامة علي أعمالها ، (مجلة العلوم الإدارية ، العدد الثاني ، 1989 م) ، ص 78 .

(4) د. عبدالفتاح الصحن ، الرقابة المالية دراسة ونقد وتحليل ، (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1979 م) ، ص 1 .

(5) د. محمد عوض رضوان ، الموازنة العامة في جمهورية مصر العربية ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 2009 م) ، ص 139 .

فالرقابة تعد وسيلة حين تُتخذ لمراقبة الأنشطة وسير العمل وفق خطط وبرامج في شكل تكاملي ، سواء من حيث تنفيذ البرامج وفقاً لأهداف الخطة أو تنفيذها وفقاً للجدول الزمني المحدد لها . كما تعد غاية حيث تهدف إلي تحديد المسألة موضع التقصير من قبل المسؤولين عن تنفيذ الخطة ومن ثم تحقيق المسؤولية أو تحديدها وتنفيذها من خلال معرفة أسباب التقصير وما يجب إتخاذ من جزاءات بهدف تصحيح الأخطاء موضع المساءلة .⁽¹⁾

2. تقوم الرقابة علي الموازنة العامة للدولة بدور هام في تنفيذ عمليات الخصخصة وذلك بإعادة هيكلة المؤسسات العامة التي خصصت والعمل علي طرح الأسلوب الملائم لتخصيصها والتأكد من الإلتزام بإجراءات التنفيذ وفقاً للقوانين والقرارات المتعلقة بالخصخصة ، ومتابعة تحقيق أغراض عملية الخصخصة وذلك للتخفيف من أعباء الموازنة العامة وتحقيق الكفاية والإقتصاد في تكاليف إجراءات تنفيذها وفي إستثمار حصيلتها علي نحو جيد مما يحقق الغرض المرجو منها .⁽²⁾

3. تعد الرقابة علي الموازنة العامة من أهم وسائل الإصلاح الإداري ، الذي يؤدي إلي ترشيد النفقات العامة وزيادة حصيلة الإيرادات العامة ، وتحقيق العدالة الإجتماعية في الإنفاق والتحصيل ، فمظاهر الفساد وعدم الإنضباط الإداري يسود حينما تتمتع الأجهزة الحكومية بسلطات مطلقة وبدون رقابة أو أيه قيود عليها ، فإنتشار الرشوة والمحسوبية والوساطة بين المسؤولين والموظفين المنحرفين يؤدي إلي ضعف كفاية الإنتاج وتزايد النفقات العامة مما يؤدي إلي إهدار موارد وأموال الدولة ، ومن هنا تظهر أهمية الرقابة للحد من الفساد الذي يسود في معظم أجهزة الدولة .⁽³⁾

4. الرقابة علي الموازنة العامة لها أهمية ضرورية لتحقيق التقدم الإقتصادي من خلال خفض تكاليف الإنجاز ورفع الكفاءة الإنتاجية ، وذلك عن طريق تتبعها وتنفيذها لخطوات تنفيذ البرامج المالية التي تتضمنها الموازنة العامة ، بحيث تنفذ بإسلوب علمي دقيق ، كما تبحث عن أوجه القصور وعلاجها حتي لا تتكرر مرة أخرى .

5. الرقابة علي الموازنة العامة تسعى لضمان إتفاق التنفيذ مع الخطة الموضوعية ، وتبدو أهميتها في توقع حدوث الإنحرافات عن الخطة الموضوعية نتيجة للتغير في الظروف الخارجية وفي الوصول إلي القرارات التي تعالج هذه الظروف والقضاء عليها والحد من آثارها ، مما يجعل الرقابة عملية لازمة لضمان حسن التنفيذ ، فلا تخطيط بدون رقابة فعلية ، وذلك للتأكد من مطابقة ماتم تنفيذه لما خطط له .

6. أهمية الرقابة تعود لإرتباط وظيفتها بوظيفة المحاسبة وإرتباط الأثنين معاً بعملية الإدارة ، فعندما إتسعت المؤسسات وتعقدت التنظيمات والصلاحيات ، وأصبحت الحاجة ملحة لإدارات متخصصة في الرقابة ،

(1) د. رمضان محمد بطيخ ، الرقابة علي أداء الجهاز الإداري ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1996 م) ، ص 25 .

(2) د. عطا الله سالم جويعد الصرايره ، الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة في النظام الأردني ، (جامعة القاهرة : كلية الحقوق ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 1999 م) ، ص ، ص 153 ، 154 .

(3) د. السيد عبد المولي ، المالية العامة المصرية – دراسة للإقتصاد العام المصري ، (القاهرة: دار النهضة العربية ، 1995 م) ، ص 193 .

المتابعة ، المحاسبة ، والتنسيق فقد وضعت أنظمة وأجهزة المحاسبة والمراقبة لتساعد الإدارات المختلفة لحماية الأموال العامة وضبطها .

وقد أصبح نجاح البرامج الحكومية يتوقف علي مدى دقة وفاعلية عملية الرقابة خاصة في الدول النامية التي تزداد فيها الحاجة والتوقعات في جميع المجالات . وأن عملية الرقابة ضرورية للتحقق من أن تنفيذ الموازنة العامة يسير وفقاً للسياسات التي رسمتها السلطة التشريعية والأنظمة التي وضعتها السلطة التنفيذية للتأكد من صحة التنفيذ وعدم تجاوز المخصصات والإ اعتمادات المطلوبة لذلك .⁽¹⁾

ولذلك سنظل مراقبة الأموال العامة الشغل الشاغل للدولة ولقد بلغ إهتمام بعض الدول بهيئات الرقابة الخارجية لديها وأصبحت توصف بأنها عين الدولة الساهرة ، وأن إهتمام المسؤولين بإدخال مادة الرقابة المالية ضمن برامج التدريب يدل علي أهمية الدور الذي تقوم به الرقابة المالية في عصرنا الحالي ، والإهتمام بخلق تنمية الوعي الرقابي بين كافة العاملين بقطاع الدولة .⁽²⁾

تستنتج الدراسة أن أهمية الرقابة علي الموازنة العامة للدولة تستمد من أنها تسعى إلي الحفاظ علي المال العام وحمايته ، كما تعد هذه الرقابة من أهم أدوات نجاح السياسة المالية والإقتصادية وتحقيق الإستقرار السياسي ، وأنها تعمل علي التوازن العام للدولة ، وهدفها الأمتثل هو التوجيه للمسارات الصحيحة وليس تصيد الأخطاء .

أهداف الرقابة علي الموازنة للدولة

لم تعد الرقابة في العصر الحديث مجرد أداة للتحقق من سلامة التصرفات المالية والتأكد من شرعيتها ، ومدى مطابقتها للقوانين واللوائح ، بل أصبحت الرقابة تشمل فحص وتقييم عناصر الكفاءة والفاعلية لمختلف أنشطة الوحدات والأجهزة الإدارية ، وذلك يرجع إلي أن الرقابة في العصر الحالي أصبحت تهدف بالأهداف والنتائج المحققة من وراء إنفاق الإ اعتمادات المالية مثل إهتمامها بسلامة وقانونية إنفاق هذه الإ اعتمادات . وتهدف الرقابة علي الموازنة العامة لتحقيق أغراض متعددة منها :

1. التأكيد من مدى الإستغلال الأمتثل للموارد المتاحة ، ومدى كفاية وفعالية النفقة ، إذ لم تعد الرقابة المالية تقتصر علي مراجعة نشاط الوحدات من الناحية المالية المستندية اللائحية فقط بل إمتدت لكي تشمل مراجعة الأداء للتأكد من مدى تحقيق البرامج الموضوعة للأهداف المخططة والمستهدف تحقيقها .⁽³⁾
2. ضمان تحقيق أقصى قدر ممكن من المنافع للمجتمع في حدود السياسة العامة للدولة ، والتحقق من مدى سلامة الإنفاق وفقاً للخطة الموضوعية ، وتحصيل الموارد وفقاً لما هو مقرره .
3. المحافظة علي المال العام ومنع الإسراف فيه والحصول علي أقصى إستغلال له ، وكشف أي إعتداء عليه حين وقوعه .⁽⁴⁾
4. ترشيد الإنفاق علي نحو يكفل فاعلية النفقات العامة في تحقيق أهداف الموازنة .

(1) د. فيصل فخري مراد ، الرقابة المالية نحو أسلوب متطور ، (عمان : مجلة العلوم الإدارية ، 1987 م) ، ص 88 .

(2) د. عدلي محمد توفيق ، المالية العامة ، بدون ناشر ، 1998 م ، ص 113 .

(3) د. عوف الكفراوي ، الرقابة المالية النظرية والتطبيق ، (الإسكندرية مطبعة الإنتصار ، 2003 م) ، ص 13 .

(4) د. قطب إبراهيم محمد ، الموازنة العامة للدولة ، (القاهرة : الهيئة المصرية العامة للكتاب ، الطبعة الرابعة ، 1994 م) ، ص 189 .

- 5 . الرقابة علي الأصول المملوكة للدولة بكافة عناصرها الثابتة والمنقولة .
6. إكتشاف المخالفات المالية ومحاسبة المسؤولين عنها وعلاج أوجه القصور والفساد .
7. التأكد من أن الجهات الحكومية حققت الأهداف المرسومة لها بالموازنة العامة ، وحققت ترشيداً في الإنفاق العام .

4. التحقق من عدم تجاوز الوحدات التنفيذية في الإنفاق حدود الإعتمادات المقررة ، مع ما يستلزم ذلك من مراجعة المستندات المؤيدة للصرف ، والتأكد من صحة توقعيات من لهم سلطة الإعتماد .⁽¹⁾

5. وأصبح للرقابة علي الموازنة العامة للدولة هدف إيجابي يتمثل في البحث عن أسباب المخالفات التي يمكن أن تحدث عند تنفيذ الموازنة العامة ، والعمل علي تلافيتها في المستقبل ، والعمل أيضاً علي إيجاد أفضل الطرق للأداء وذلك من خلال التوجيه والإرشاد للجهاز الحكومي بدلاً من تصيد الأخطاء .⁽²⁾

تستنتج الدراسة أن الهدف الرئيسي للرقابة علي الموازنة العامة هو الحفاظ علي المال العام من العبث به أو الإعتداء عليه ، والتأكد من مدي إلتزام الإدارة في تنفيذها للموازنة العامة بالسياسات والخطط المعتمدة ، والتأكد من كفاية المعلومات والأنظمة والإجراءات المستخدمة لتنفيذ الموازنة العامة ، وتقييم نتائج البرامج والمشروعات الحكومية وتقييم مستوي أداء المسؤولين عند تنفيذها .

أنواع الرقابة علي الموازنة العامة للدولة

تتعدد أساليب الرقابة وتختلف من دولة إلي أخرى ، فهي تختلف بإختلاف الوقت الذي تتم فيه ، كما تختلف بإختلاف الجهة التي تقوم بها . ويختلف الباحثون في تقسيماتهم لأنواع الرقابة علي الموازنة العامة للدولة ، ويرجع ذلك الإختلاف إلي تداخل عملية الرقابة وتنوعها وإختلاف أنشطة الأجهزة والمؤسسات التي تمارسها من دولة إلي أخرى ، ويرجع السبب أيضاً إلي إزدواجية أعمال المؤسسات الرقابية ، فكثيراً ماتقوم أكثر من مؤسسة رقابية بمراقبة مهام وأعمال الوزارات التنفيذية الأمر الذي يؤدي إلي عرقلة الأعمال وتأخير الإنجاز ويجعل التمسك بالقواعد واللوائح هدفاً أساسياً بدلاً من أن يكون وسيلة لتسهيل التنفيذ وتحقيق النتائج المرجوه فمن حيث الوقت الذي تتم فيه الرقابة يمكن التمييز بين الرقابة السابقة علي تنفيذ الموازنة العامة والرقابة المعاصرة لتنفيذها والرقابة اللاحقة علي التنفيذ ، وتهدف الرقابة السابقة والمعاصرة إلي درء المخالفات المالية قبل حدوثها لذا يطلق عليها الرقابة الوقائية أو المانعة لانها تمنع وقوع المخالفات المالية ، أما الرقابة اللاحقة فتهدف إلي الكشف عن المخالفات المالية التي وقعت بالفعل تمهيداً لمحاكمة مرتكبيها .

ومن حيث الجهة التي تتولي الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة ، يمكن التفرقة بين الرقابة التي تقوم بها السلطة التنفيذية وهي ماتعرف بالرقابة الإدارية ، والرقابة التي تقوم بها السلطة التشريعية وهي ماتعرف بالرقابة بالبرلمانية ، والرقابة المستقلة التي تمارسها هيئة مستقلة عن الإدارة وعن البرلمان .

(1) د. أحمد السيد عوضين حجازي ، أجهزة الرقابة علي النواحي المالية في مجال الرقابة الذاتية للإدارة العامة علي أعمالها ، (القاهرة : مجلة العلوم الإدارية ، العدد الثاني ، 1989 م) ، ص 78 .

(2) د. فهمي محمود شكري ، الرقابة المالية العليا وتنظيمات أجهزتها في الدول العربية وعدد من الدول الأجنبية (عمان : دار مجدلوي ، 1983) ، ص 13 .

أنواع الرقابة علي الموازنة العامة للدولة من حيث الزمان

تتعدد أساليب الرقابة علي الموازنة العامة للدولة وتختلف من دولة إلي أخرى ، فهي تختلف باختلاف الزمن الذي تتم فيه ، فمن حيث الزمن الذي تتم فيه الرقابة يمكن التفرقة بين الرقابة السابقة ، الرقابة المعاصرة ، والرقابة اللاحقة علي الموازنة العامة .

الرقابة السابقة علي الموازنة العامة للدولة

وهي الرقابة التي تسبق الصرف ، وتهدف إلي التدقيق في المعاملات المالية قبل تنفيذها للحيلولة دون إرتكاب أيه مخالفات مالية . وتتطلب هذه الرقابة حصول الجهة الإدارية ، علي إذن سابق بالصرف ، من الجهة الموكول إليها مراقبة تنفيذ الموازنة العامة حتي تتمكن من الصرف ، وهي ذات طابع وقائي إذ تمنع الخطأ قبل وقوعه .⁽¹⁾

هي تلك الرقابة التي تتم قبل تنفيذ الموازنة العامة ، أو قبل الصرف من الموازنة وتسعي إلي التأكد من توافر شروط الصرف من الموازنة من مخصصات مالية وقانونية للصرف ، وتسمى هذه الرقابة بالرقابة المانعة نظراً لأنها تستهدف منع وقوع المخالفات المالية ، وذلك لانه لايجوز الصرف من بنود الموازنة إلا إذا أجاز ذلك القائم بالرقابة السابقة ويطلق عليها البعض بالرقابة المتطلعة . وتطبق هذه الرقابة في عدة دول ، وإن اختلفت الجهة القائمة بالرقابة علي الصرف ، حيث تتولها وزارة المالية في مصر وسوريا والكويت ، و جهاز الموازنة والمحاسبات العامة بالولايات المتحدة ، المحاسب والمراجع العام بإنجلترا ، ووزير المالية عن طريق المحاسبين العامين بفرنسا ، والمراقب العام بكندا ، وديوان المحاسبة في لبنان ، ومحكمة المحاسبة الإيطالية .⁽²⁾

ويقصد بها الرقابة المسبقة علي الصرف ، إذ لا توجد رقابة سابقة علي الإيرادات ، وهي رقابة تتم قبل الإرتباط بالإلتزام وقبل دفعه ، ويقصد منع الوقوع في الخطأ ، وتستلزم هذه الرقابة حصول الجهة الإدارية مسبقاً علي إذن بالصرف من هيئة الرقابة حتي تتمكن من الصرف .⁽³⁾

وقد تتولي الرقابة السابقة إدارة أو وحدة داخلية تتبع ذات الجهة التي تقوم بالصرف بمعنى أنها قد تكون رقابة ذاتية مثل وحدات الرقابة الداخلية في الوزارات والدوائر الحكومية ، كما تتولي أمر هذه الرقابة جهة خارجية كما هو الحال في إنجلترا .⁽⁴⁾

والرقابة السابقة تهدف إلي تطبيق الموازنة تطبيقاً سليماً ، والإلتزام بالقواعد المالية المعمول بها وعدم السماح بمخالفاتها كما تهدف إلي منع المخالفات المالية قبل وقوعها ، لذا يطلق عليها اسم الرقابة الوقائية أو المانعة .⁽⁵⁾

(1) حامد عبدالمجيد دراز ، المالية العامة ، (الإسكندرية : مكتبة شباب الجامعة ، 1984 م) ، ص 124 .

(2) أ. قطب إبراهيم ، الموازنة العامة للدولة ، الجزء الأول ، مرجع سابق ، ص 227 .

(3) حامد عبدالمجيد دراز ، مبادئ المالية العامة ، (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1994 م) ، ص 104 .

(4) زينب حسين عوض الله ، مبادئ المالية العامة ، (القاهرة : الفتح للطباعة ، 2003 م) ، ص 399 .

(5) د. مصطفى حسني مصطفى ، مبادئ علم المالية ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1995 م) ، ص 99 .

وتستنتج الدراسة أن الرقابة السابقة تتم علي جانب النفقات دون جانب الإيرادات في الموازنة العامة ، ولا تتم الرقابة السابقة علي تحصيل الإيرادات ، وقد تتم الرقابة السابقة من الجهة ذاتها التي تتولي عملية الإنفاق مثل أقسام التدقيق ، وقد تتم من جهة خارجية .

أولاً: صور الرقابة السابقة علي الموازنة العامة

تتخذ الرقابة علي الإنفاق قبل الصرف صوراً وأشكالاً متعددة يتمثل أهمها في الآتي :

1. الإقرار السابق بصحة المعاملات المالية من الناحية القانونية ، ويكون ذلك بالتوقيع علي المستندات ليسمح بعدها للجهات الإدارية بعقد الالتزامات المالية ، وقد تتعدي الرقابة السابقة ، حدود ذلك لتشمل الإقرار بأن الالتزامات في حدود الإعتمادات المقررة ، وبأن المواد المشتراه قد أستلمت ، وبأن الأموال اللازمة لتغطية هذه التكاليف متوفرة .⁽¹⁾

2. حصول الجهة الإدارية قبل التنفيذ علي إقرار من الجهة المختصة بالرقابة بصحة وسلامة كل عملية من الناحية القانونية .⁽²⁾

3. تمتد الرقابة السابقة لتشمل فحص المستندات الخاصة بكل عملية والتثبت من صحتها بكافة الوسائل قبل الترخيص للجهة الإدارية بالصرف ، وأن إجراءات الإرتباط بالإنترام قد تم وفقاً للقوانين وتعليمات الخزنة ، وأن مستندات الصرف مطابقة للنظم المالية الساري العمل بها .⁽³⁾

ثانياً: مزايا الرقابة السابقة علي الموازنة العامة للدولة

تتسم الرقابة السابقة بالعديد من المزايا أهمها :

1. تقلل فرص إرتكاب المخالفات المالية ، أو التزوير ، ومن ثم المحافظة علي الأموال العامة .
2. الدقة في تطبيق القوانين واللوائح والأنظمة واللوائح والتعليمات المالية .⁽⁴⁾
3. تمكن من دراسة الجدوي الإقتصادية للمشاريع المقترحة ومطابقتها مع تلك المشاريع المدرجة في الخطة الإقتصادية ، وذلك من خلال فحص ومراجعة تنفيذ تقديرات الموازنة العامة فيما يتعلق بالمشاريع التي تم تنفيذها في العام الماضي المنصرم ، أو تلك التي تحتاج إلي سنوات عديدة لإتمام تنفيذها .
4. تحقق الرقابة السابقة وفراً في النفقات العامة ، وتمنع الإسراف والتبذير ، وذلك لرفضها التصرفات غير المشروعة ، حيث أن معظم الإدارات تقوم نهاية السنة المالية بإنفاق بقايا الإعتمادات دون حاجة ملحة لذلك .⁽⁵⁾

5. تخفف الرقابة السابقة المسئولية الملقاه علي عاتق رجال الإدارة القائمين بالتنفيذ ، والمتعلقة بإصدار التصرفات المالية ، ويحدث ذلك سواء كان قرار هيئة الرقابة بالموافقة علي هذه التصرفات أو رفضها ،

(1) محمد شاكر عصفور ، أصول الموازنة العامة ، (عمان : دار المسيرية ، 2009 م) ص 152 .

(2) د. السيد عبدالمولي ، مرجع سابق ، ص 667 .

(3) د. سالم الشوابكة ، الرقابة المالية (الكويت ، مجلة الحقوق ، العدد الثالث ، 2005 م) ، ص 333 .

(4) محمد شاكر عصفور ، أصول الموازنة العامة ، مرجع سابق ص 153 .

(5) د. قطب إبراهيم محمد ، مرجع سابق ، ص 198 .

وبموافقتها عليها تكون قد أعلنت عن مطابقتها للقواعد القانونية ، مما يُمكن مُصدر هذه التصرفات المالية بأن يتخذ هذه الموافقة سنداً له لتبرير تصرفه فيما لو إعترض عليه مستقبلاً من قبل السلطة المختصة ، وكذلك في حالة رفضها لأنها تكون خلصت مُصدرها من شبهة الوقوع في الخطأ الذي تضمنه التصرف المرفوض قبل دخول حيز التنفيذ وتجنبه لأنها مسؤلية توجه إليه .⁽¹⁾

6 . تتصف الرقابة السابقة بالسرعة والفورية ، لأنها تقوم علي التصرف الإداري قبل إصداره ، والسرعة الفورية من صفات الرقابة الناجحة المؤثرة التي تتمشي مع الحياة العصرية ومتطلباتها .

7. تسهل الرقابة السابقة علي التنفيذ عمل الرقابة اللاحقة لأنها تمكن هذه الرقابة من التحقق من مشروعية التصرف الإداري ، وترفع عن عاتق الرقابة اللاحقة كثير من الجهد والوقت الذي يُبذل لو لم تكن الرقابة السابقة قائمة .⁽²⁾

تستنتج الدارسة بأن مزايا الرقابة السابقة علي الموازنة العامة للدولة كالتالي :

1. تقلل من حجم المسؤولية التي تتحملها السلطة التنفيذية خلال فترة تنفيذ الموازنة .
2. تساعد علي منع المخالفات قبل وقوعها ، ولذلك يطلق عليها البعض الرقابة الوقائية أو المانعة .
3. تحقق ضمان عدم تجاوز قرارات الصرف للبنود المخصصة بالموازنة ، ومن ثم عدم تجاوز البنود المخصصة لأوجه صرف أخرى .
4. تسهل مهمة الرقابة اللاحقة علي الصرف ، لأنها تمكن هذه الرقابة من التحقق من مشروعية التصرف الإداري ، وترفع عنها كثيراً من الجهد والوقت الذي يبذل لو لم تكن الرقابة السابقة قائمة .

ثالثاً: عيوب الرقابة السابقة علي الموازنة العامة للدولة

علي الرغم من المزايا التي تتميز بها الرقابة السابقة ، إلا أنه وجّه إليها عدّة عيوب أهمها :
أ. قد تؤدي إلي ظهور نوع من المركزية الإدارية ، مماينجم عنه تعقيد في الإجراءات ، وتعطيل سير العمل بالوحدات الحكومية ، وعدم إنجاز الأعمال في التوقيت المناسب ، وقد يلحق ذلك بالمجتمع أضراراً تفوق بكثير ماقد يترتب علي الرقابة السابقة من مزايا .⁽³⁾

ب. أسلوب الرقابة السابقة يصعب معه مراجعة العمليات المالية في مجموعها ، وخاصة الإرتباطات المالية الكبيرة والمشروعات الضخمة ، حيث يتم التصرف علي دفعات ، وتتم مراجعتها كأجزاء متفرقة كلما تم البدء في تنفيذ كل جزء منها ، مما قد يؤدي إلي عدم إمكانية جمع أجزاء العملية الواحدة وفحصها والكشف عما يكون قد شابها من أخطاء وانحرافات .⁽⁴⁾

ت. تعتبر الرقابة السابقة رقابة شكلية وليست موضوعية ، حيث أن القائمين علي هذه الرقابة يعتمدون فقط علي المستندات ومدي مطابقتها المبلغ المنصرف للقوانين واللوائح المالية ، دون الإهتمام بالناحية الفنية ،

(1) د. عطا الله سالم ، مرجع سابق ، ص 334 .

(2) د. السيد عبدالمولي ، مرجع سابق ، ص 669 .

(3) د. سعيد عبدالعزيز عثمان ، **المالية العامة- مدخل تحليلي معاصر** ، (بيروت : الدار الجامعية ، 2008م) ، ص 656 .

(4) د. زينب حسين عوض الله ، مرجع سابق ، ص 399 .

بالإضافة إلى أن هذه الرقابة لا يتوافر لديها غالباً الوقت الكافي لفحص هذه التصرفات بدقة ، مما يجعلها تتخذ قرارها بصدد التصرفات التي تعرض عليها علي وجه السرعة ، مما يؤدي لعدم إحكام عملية الرقابة (1).

ث. أنه في حالة إتمام الرقابة السابقة من خلال هيئة خارجية مستقلة عن السلطة التنفيذية ، تزداد الإجراءات تعقيداً وتزداد الخلافات والمنازعات بين السلطة التنفيذية والهيئة الرقابية ، ومن ثم يصعب إنجاز العديد من الأنشطة والأعمال الحكومية في الأوقات المحددة لها ، حيث يصعب بل يستحيل الإنتهاء من الرقابة السابقة في وقت ملائم ، بالإضافة إلى وجود خلافات كثيرة بين العديد من الوحدات الحكومية وبين الجهات الرقابية ، وقد دعا ذلك العديد من الدول إلى قصر القيام بالرقابة السابقة علي السلطة التنفيذية ، علي أن تختص هيئات الرقابة الخارجية علي الرقابة اللاحقة (2).

ج. قد تؤدي إلى تقيد الرقابة اللاحقة بالنتائج التي توصلت إليها (3).

ح . تجعل من الجهة التي تختص بها قيماً علي جميع الوحدات الحكومية ، وزيادة نفوذ هذه الجهات مما يعيق أو يؤخر أعمال الإدارة ، وهذا يخالف قواعد التنظيم الإداري .

تستنتج الدارسة بأن عيوب الرقابة السابقة علي الموازنة العامة للدولة كالتالي :

1. لا تسعى إلى تحقيق الإستخدام الأمثل للأموال ، وذلك لأنها لا تنظر إلى نتائج عملية الإنفاق ، بل تنظر إلى سلامة طرق الإنفاق وصحة المستندات .

2. قد تجعل من الجهات الرقابية التي تتولي الرقابة مرتبة أعلى من باقي الوزارات ، وذلك يخالف قواعد التنظيم الإداري .

3. قد تؤدي إلى تأخير تنفيذ الأعمال وصرف المستحقات بسبب الوقت الذي تستغرقه للحصول علي موافقة الجهات الرقابية ، الأمر الذي يلحق الضرر بالمتعاقدين مع الدولة ، الأمر الذي يضطرهم إلى رفع عروض الأسعار المقدمة منهم في عطاءات المناقصات الحكومية ، وهو ما يمثل عبء علي الموازنة العامة. تستنتج الدارسة أن مزايا الرقابة السابقة تفوق عيوبها ، حيث أنها تسعى إلى تقليل المخالفات المالية ، وترشيد الإنفاق العام ، أما بخصوص مانسب إليها من بطء إجراءاتها فيمكن علاجه من خلال إختيار ذوي الكفاءة والخبرة ، وذلك لسرعة إنجاز المراجعة والرقابة دون تأخير .

الرقابة المعاصرة علي الموازنة العامة للدولة

تتمثل الرقابة المعاصرة علي الموازنة العامة في المتابعة والمراجعة أولاً بأول للخطوات التنفيذية التي تقوم بها الإدارات والوحدات المختلفة للتأكد من مطابقة هذه الخطوات مع الخطط والسياسات الموضوعة (4). وتتوزع مسئوليات هذه الرقابة علي ثلاثة مستويات رئيسية كالاتي :

(1) د. علي لطفي ، مرجع سابق ، ص 300 .

(2) د. سعيد عبدالعزيز عثمان ، المالية العامة- مدخل تحليلي معاصر، مرجع سابق ، ص 657 .

(3) د. عبدالله الشيخ محمود ، مقدمة في إقتصاديات المالية العامة ، (الرياض : عمادة شؤون المكتبات جامعة الملك سعود ، 1988 م) ص 331.

(4) د. يوسف شباط ، مرجع سابق ، ص 344 .

1. الرقابة والمتابعة داخل الجهة الإدارية .

2. الرقابة من قبل الوزارة التي تتولي الإشراف علي أعمال الجهات التنفيذية .

3. الرقابة من قبل الأجهزة الرقابية المتخصصة .⁽¹⁾

حيث تقوم بهذه الرقابة الجهة الإدارية من خلال إمتناع مديري الحسابات ورؤسائهم ووكلائهم عن التأشير علي كل أمر بصرف مبلغ ما إذا لم يتوفر له إعتقاد أصلاً ، أو إذا ترتب علي تنفيذ الصرف تجاوزاً لإعتمادات المخصصة له ، ويطلق عليه الرقابة الذاتية وقد تقوم بهذه الرقابة وزارة المالية عن طريق القسم المالي التابع لها في كل وزارة ، والذي يضم مندوبي الوزارة من المحاسبين والمفتشين الماليين .⁽²⁾ وقد تقوم به السلطة التشريعية من خلال الوسائل الرقابية المختلفة كطلب الإحاطة أو الأسئلة أو الإستجابات ، وأيضاً من خلال لجانها المختصة ، أو من خلال الأجهزة الخارجية المعاونة لها في الرقابة علي المال العام أولاً: صور الرقابة المعاصرة علي الموازنة العامة

تختلف صور وأشكال الرقابة المعاصرة علي الموازنة العامة بحسب الجهة التي تمارسها والوسائل الرقابية المتاحة لها ومن أهم هذه الصور مايلي :

1. الإشراف والتوجيه والتدقيق في إجراء التصرفات والمعاملات المالية ، وتصحيح الأخطاء من قبل الأقسام والوحدات التنفيذية والرؤساء التنفيذيين وفقاً للأصول والأنظمة المتبعة .

2. تأخذ هذه الرقابة شكل الرقابة المكانية التي تمارس داخل الموقع من خلال التفتيش المفاجئ علي الإدارات والهيئات الخاضعة للرقابة ، وتوضع نتائج هذه الزيارات في تقرير ويرفع للوزير المختص .

3. مراقبة الوحدات الإدارية لصرف الإعتمادات المالية المخصصة لها ، كما تأخذ صورة مراقبة الصرف وفقاً لمراحل الأداء حسب الخطة الموضوعية .

4. التنسيق بين الوحدات الإدارية المتنوعة ، ومتابعة إصدار الأنظمة والتعليمات الداخلية علي ضوء ملاحظات وتوصيات الأجهزة المركزية .

5. حق أعضاء اللجان المالية في البرلمان في متابعة تنفيذ الموازنة العامة ، من خلال حق الأعضاء في توجيه الأسئلة الشفهية أو الكتابية ، وحق الحصول علي البيانات والمعلومات المتعلقة بالموازنة العامة .

ثانياً : مزايا الرقابة المعاصرة علي الموازنة العامة للدولة

تتميز هذه الرقابة بعدة مزايا أهمها :

1. يتميز هذا النوع من الرقابة بالإستمرار والشمول ، حيث يبدأ مع تنفيذ الأعمال والتصرفات ويتابع خطوات التنفيذ .⁽³⁾

(1) د. فهمي محمود شكري ، مرجع سابق ، ص 36 .

(2) د. السيد عبدالمولي ، مرجع سابق ، ص 669 ، 670 .

(3) د. السيد عبدالمولي ، المالية العامة المصرية ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1995 م) ، 669 .

2. هذه الرقابة تتطلب توافر المعلومات والبيانات والتقارير المالية اللازمة ، وتوفير الوقت وتنظيم تقارير المتابعة علي النفقات أو الإيرادات التي تقدم إلي جهات المتابعة في فترات زمنية لتتمكن هذه الجهة من إكتشاف المعوقات التي يمكن أن تحدث وإتخاذ الإجراءات الوقائية حيالها . وتستنتج الدارسة أن الرقابة المعاصرة تتميز بمقدرتها علي إكتشاف الأخطاء والإنحرافات حال وقوعها ، وتحديد أسباب ضعفها ، ووضع الحلول المناسبة لها .

ثالثاً : عيوب الرقابة المعاصرة علي الموازنة العامة للدولة

هذه الرقابة لا يوجه إليها عيوب أو إنتقادات تذكر ، ووجه النقد للقائمين عليها إذا إنحرفوا عن المسار الرقابي الصحيح ، وسيطرت عليهم أغراضهم الشخصية ، أو كانوا غير قادرين علي ممارسة أعمالهم من الناحية الفنية .

وتستنتج الدارسة أن النقد الوجه للقائمين علي الرقابة المعاصرة يمكن تلافيه بأن يتم تدريبهم لتنمية مهارتهم وأن يتم تعيينهم من ذوي الكفاءات الفنية .

الرقابة اللاحقة علي الموازنة العامة للدولة

وهي الرقابة التي تأتي بعد إتمام عمليات تنفيذ الموازنة ، وتشمل الرقابة علي النفقات العامة والإيرادات العامة ، وتهدف إلي إكتشاف المخالفات المالية التي وقعت ، ومعاقبة مرتكبي هذه المخالفات ، وهي ذات طابع رادع ، لأنها تؤدي إلي إيقاع العقاب بالمخالفين ، فتوقع العقاب من شأنه أن يؤدي إلي إحترام الأنظمة ، وعدم إرتكاب المخالفات عند التنفيذ .⁽¹⁾

تبدأ ممارسة هذا الشكل من أشكال الرقابة بعد إنتهاء السنة المالية وإستخراج الحسابات الختامية ، فهي لا تقتصر علي مراقبة النفقات الحكومية (كما في حالة الرقابة السابقة) بل تمتد لتشمل الإيرادات العامة . ففي جانب الإيرادات العامة يتم التأكد من قيام السلطة التنفيذية بجباية الإيرادات العامة دون تقصير أو إهمال ، وأن ماتم تحصيله قد تم توريده إلي الخزانة العامة . كما يتم القيام بمراجعة حسابية علي جميع العمليات التي تمت لكشف المخالفات التي تم إرتكابها . ويمتد نطاق الرقابة اللاحقة ليشمل الرقابة التقييمية للنشاط الحكومي للوقوف علي مدي كفاءة الوحدات الحكومية في جباية الإيرادات وتنفيذ البرامج الإنفاقية . وبالمعني السابق فإن الرقابة اللاحقة لاتستطيع كشف المخالفات المالية التي تحدث عن عمد أو إهمال إلا بعد وقوعها ، مما يعني ضياع وتبديد جزء من الموارد المالية كان يمكن تفاديه كم خلال الرقابة السابقة . ولكن هذا لا يعني عدم فائدة أو جدوي الرقابة اللاحقة ، بل أن مجرد وجود مثل هذه الرقابة سوف يخلق حافزاً لدي مختلف المسؤولين والمديرين بمختلف الوحدات الحكومية علي مختلف المسؤولين والمديرين بمختلف الوحدات الحكومية علي محاولة تجنب الوقوع في المخالفات أو الأخطاء حتي لا يتعرضون للمساءلة القانونية .⁽²⁾

(1) د. محمد شاكر عصفور ، أصول الموازنة العامة ، (عمان : دار المسيرية ، 2009 م) ص 153 .

(2) د. سعيد عبدالعزيز عثمان ، المالية العامة- مدخل تحليلي معاصر ، (بيروت : الدار الجامعية ، 2008م) ، 656 .

تتم هذه الرقابة من خلال فحص العمليات المالية التي تمت فعلاً للكشف عما وقع من مخالفات مالية ، ولذا يطلق عليها الرقابة الكشفية ، لأنها تؤدي إلي كشف الأخطاء التي حدثت بالفعل عند التنفيذ وذلك لمحاسبة مرتكبيها .⁽¹⁾

ويقصد بالرقابة اللاحقة تلك الرقابة التقليدية علي عمليات تنفيذ الموازنة العامة وذلك بهدف مراجعة الدفاتر الحسابية ومستندات الصرف والتحصيل ، وكذلك الحسابات الختامية ، كيفية التصرف في الأموال العامة لكشف المخالفات والجرائم المالية والأخطاء الفنية ، ومدى تطابق الصرف للإعتمادات الممنوحة ، وأن الصرف لم يؤدي إلي تجاوز في الإعتمادات دون ترخيص سابق من السلطة المختصة وفقاً لما تقضي به القوانين واللوائح الساري العمل بها .⁽²⁾ وقد تكون الرقابة اللاحقة رقابة داخلية تتم من قبل بعض وحدات الجهاز الإداري للسلطة التنفيذية ، وقد تكون خارجية تتم من قبل هيئات مستقلة عن السلطة التنفيذية ، وقد تكون رقابة حسابية أو رقابة تقييمية .

وفي لبنان يتولي ديوان المحاسبة الرقابة اللاحقة والسابقة ، فهو يقوم برقابة سابقة للتأكد من سلامة المعاملات المالية المتعلقة بالموازنة من الناحيتين القانونية واللائحية ، سواء بالنسبة للإيرادات العامة أو للبرامج الإنفاقية العامة ، حيث يتولي إبداء الرأي في مختلف المعاملات قبل إنقضاء مدة معينة ، وإذا لم يبد ديوان المحاسبة رأيه خلال فترة محددة كان من حق الوحدة الحكومية القيام بالتنفيذ دون إنتظار . وقد يكون رأي ديوان المحاسبة إيجابياً ومخالفاً لرأي مراقب الحسابات ، وفي الحالتين يحق للإدارة أو الجهة المختصة رفع الأمر إلي مجلس الوزراء للبت فيه . أما إذا كان الرأي إيجابياً ومتفقاً مع رأي مراقب عقد النفقة فلاتوجد أية مشكلة حيث تقوم الجهات التنفيذية بالإستمرار في تنفيذ الموازنة ، أما إذا كان رأي الديوان سلبياً ومتفقاً مع رأي مراقب عقد النفقة فيعيد الديوان المعاملة بالرفض . أما عن الرقابة اللاحقة لديوان المحاسبة فإنها تتم علي كافة المعاملات المالية في جميع مراحلها إبرام عقودها حتي إتمام تنفيذها وقيدها في الحسابات العامة . ويتولي ديوان المحاسبة إعداد تقرير سنوي يتضمن كافة النتائج التي توصل إليها خلال رقابته اللاحقة ، مقترحاً أوجه الإصلاح المختلفة ، وردود مختلف الوزراء والمسؤولين في الجهات المختصة ، ويقدم ديوان المحاسبة تقريره السنوي إلي رئيس الجمهورية ورئيس مجلس النواب .⁽³⁾

والرقابة اللاحقة بالشكل السابق سوف تمد جهاز إعداد الموازنة العامة بمؤشرات واقعية عن مدي قدرة الوحدات الحكومية المختلفة علي تحقيق أهدافها . وعن مستوي أداء الأجهزة التنفيذية بمختلف مستوياتها الإدارية ، بالإضافة إلي حجم المخالفات والأخطاء التي وقعت فيها السلطة التنفيذية ، وجميعها تعد مؤشرات مفيدة يتعين مراعاتها عند إعداد مشروع موازنة العام التالي .

تستنتج الدراسة أن الرقابة اللاحقة هي الرقابة التي تعقب عمليات تنفيذ الموازنة العامة ، وتغطي جانبي الإيرادات والنفقات ، وتشمل مراجعة الدفاتر الحسابية ومستندات التحصيل والصرف ، والحساب الختامي

(1) د. يوسف شباط ، مرجع سابق ، ص 344 .

(2) د. عطا الله السيد حامد ، مرجع سابق ، ص 358 .

(3) د. سعيد عبدالعزيز عثمان ، المالية العامة- مدخل تحليلي معاصر ، (بيروت : الدار الجامعية ، 2008م) ، ص 658 .

للموازنة والكشف عن المخالفات المالية ، والتأكد من أن الإيرادات تم تحصيلها طبقاً للقوانين واللوائح وتوريدها للخزينة العامة ، وهي عكس الرقابة السابقة التي تقتصر علي جانب الإنفاق .

أولاً: صور الرقابة اللاحقة علي الموازنة العامة

تتخذ الرقابة اللاحقة صوراً وأشكالاً عديدة أهمها :

1. مراجعة الدفاتر الحسابية ، ومستندات الصرف والتحويل ، والحسابات الختامية ، وطريقة التصرف في أموال الدولة لكشف الصرف والتحويل .⁽¹⁾

2. التأكد من مدي كفاءة الوحدة الإدارية في إستخدام الأموال العامة علي أفضل وجه ، ولكي تتوافر الجدية في مراقبة عمليات الرقابة اللاحقة ، فإنه يتعين ممارسة هذه الرقابة بواسطة جهة رقابية مستقلة عن السلطة التنفيذية ، وأن تمنح هذه الجهة من الضمانات مايمكنها من أداء مهامها دون أي تأثير من السلطة التنفيذية عليها .

3. التقارير والبيانات الدورية التي ترفعها الجهات التنفيذية المعينة عن مدي تقدم سير العمل في الوحدات التنفيذية ، ومقارنة ماتم إنجازه بما هو مدرج في الخطة .⁽²⁾

4. التفتيش المالي الذي تمارسه وزارة المالية علي الوحدات التنفيذية .

تستنتج الدارسة أن من صورالرقابة اللاحقة فحص مدي تطابق الصرف مع الإعتمادات المسموح بإنفاقها ، وأن الصرف لم ينتج عنه أي تجاوز علي الإعتمادات المخصصة ، والصرف لم يتم دون الحصول علي موافقة سابقة من الجهة المختصة ، وأن الصرف قد تم بموجب مستندات متمشياً مع الأنظمة واللوائح والتعليمات المالية المطبقة في الدولة ، ولاتقتصر الرقابة اللاحقة علي مراقبة النفقات ولكنها تشمل أيضاً الإيرادات ، وذلك للتأكد من أن الإيرادات قد تم تحصيلها وفقاً لأنظمة الدولة ، وأن الإيرادات المحصلة قد دفعت الي الخزانة العامة .

ثانياً: مزايا الرقابة اللاحقة علي الموازنة العامة

تتسم الرقابة اللاحقة علي تنفيذ الموازنة العامة بسمات ومزايا عديدة أهمها :

1. لا تعيق هذه الرقابة تنفيذ الأعمال ، ولاتتسبب في تأخير المعاملات المالية ، لأنها تأتي بعد الصرف ، وبذلك تنفادي إحدي عيوب الرقابة السابقة .

2. تؤدي إلي توخي ، موظفي السلطة التنفيذية ، الدقة والأمانة ، طالما أنهم يعملون مقدماً أن هناك رقابة لاحقة علي الصرف .

3. تكون ملاحظات الجهة الرقابية علي أساس من الواقع ، لأنها تأتي بعد إتمام العملية المالية ، وفي وقت تكون قد إتضحت جميع وقائعها .

(1) د. محمد شاكر عصفور ، أصول الموازنة العامة ، (عمان : دار المسيرية ، 2009 م) ص 154.

(2) د. أشرف السيد حامد ، مرجع سابق ، ص 361.

4. يمكن للرقابة اللاحقة علي الصرف أن تراقب تحقيق الأهداف المطلوبة من خلال العمليات المالية ، وهو مايسمح بتطبيق الأساليب الحديثة لتحضير الموازنة العامة ، كموازنة الأداء ، وموازنة البرامج (التخطط والبرمجة) ، بصورة تساعد في ترشيد الإنفاق العام ، وذلك لأن الرقابة تأتي بعد تنفيذ الأعمال ، وتعطي الوقت الكافي لأجهزة الرقابة للقيام بذلك .⁽¹⁾

تستنتج الدارسة أن مزايا الرقابة اللاحقة علي تنفيذ الموازنة العامة أهمها :

1. تتم هذه الرقابة بعد الصرف أي بعد إتمام العملية المالية ، وبذلك تكون قد إتضحت جميع وقائع العملية ومن ثم تكون ملاحظات الجهة الرقابية علي أساس الواقع .

2. لاتعوق هذه الرقابة العمليات المالية كما تتصف بالشمول والمقدرة علي وضع ملاحظات للإصلاح في ضوء مدي تكرار الملاحظات وتأشيرها من أكثر من جهة ، وأن هذه الرقابة تحقق رقابة الأداء أو الإنجاز وهو مالم تحققه الرقابة السابقة علي التنفيذ .

3. تعتبر الرقابة اللاحقة أداة فعالة لمتابعة وتقييم أعمال الإدارة ، وتساعد علي دقة وتحديد المسؤوليات ومحاسبة المخالفين ، كما أنها تترك للإدارة متسعاً من الوقت لإنجاز الأعمال الموكلة إليها علي وجه السرعة

ثالثاً: عيوب الرقابة اللاحقة علي الموازنة العامة

علي الرغم من المزايا التي تتمتع بها الرقابة اللاحقة ، إلا أنه وجه إليها العديد من الإنتقادات من أهمها :

1. لا تحول دون وقوع الأخطاء المالية ، لأن هذه الرقابة تتم بعد الصرف ، بعد أن تكون المخالفات والأخطاء قد إرتكبت فعلاً .⁽²⁾

2. قد تنقيد الرقابة اللاحقة بنتائج وملاحظات الرقابة السابقة ، كما أنها قد تتصف بالتكرار فتبحث عن عمليات سبق بحثها بمعرفة الرقابة السابقة علي الصرف ، خصوصاً إذا قام بكل نوع من أنواع الرقابة جهاز مستقل عن الجهاز الآخر .⁽³⁾

3. قد يتأخر إكتشاف الأخطاء بعد فترة طويلة ، أحياناً من وقوعها ، ممايقبل من فاعليتها ، وخاصة إذا إنتقل المخالفون من مناصبهم ، أو تركوا العمل في الأجهزة الحكومية ، أو إنتهي عقد الشركة الأجنبية وسافر موظفوها .⁽⁴⁾

تستنتج الدارسة أن أهم عيوب الرقابة اللاحقة تتمثل في :

1. أنها لاتكتشف المخالفات المالية والأخطاء التي تحدث عن عمد أو إهمال أو قصور لإبعد أن يكون

المال العام قد تم إنفاقه بالفعل ، ولاتمنع وقوع المخالفات بل تقتصر علي التنبيه إليها بعد وقوعها .

2. تتأثر بما وصلت إليه الرقابة السابقة من نتائج .

(1) د. محمد شاكر عصفور ، أصول الموازنة العامة ، مرجع سابق، ص 155.

(2) د. محمد شاكر ، مرجع سابق ، ص 156.

(3) د. عبدالله الشيخ محمود ، مقدمة في إقتصاديات المالية العامة ، (الرياض : عمادة شئون المكتبات جامعة الملك سعود ، 1988 م) ص 232 .

(4) د. محمد شاكر ، مرجع سابق ، ص 156.

وتستنتج الدراسة أن الإنتقادات الموجهة للرقابة اللاحقة يمكن تفاديها إذا منحت بعض السلطات للجهات الرقابية ، ويكون الموظف العام أينما كان مسئولاً عن أي مخالفة مالية في أداء واجباته الوظيفية الحالية والسابقة ، ولكل من الرقابة السابقة واللاحقة مزايا وعيوب إلا أن لكل منهم أهميته وضرورته ، فإذا كانت الرقابة السابقة تعمل علي تفادي الخطأ والوقاية منه وعلاجه ، فإن الرقابة اللاحقة تعمل علي إكتشاف الخطأ أو المخالفة المالية بعد وقوعها ، ومن ثم تنفادي تكرار المخالفة مستقبلاً، ويجب الجمع بينهما بحيث يخدم ذلك المصلحة العامة ، وتتحقق رقابة مستمرة تمنع الغش والتلاعب بالمال العام ، مع وضع أنظمة وضوابط تمنع من الإزدواجية في الرقابة .

أنواع الرقابة علي الموازنة العامة للدولة من حيث الجهة التي تقوم بها

يمكن تقسيم الرقابة من حيث الجهة التي تتولي الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة إلي رقابة
1/ الرقابة التي تمارسها السلطة التنفيذية :

تمارس السلطة التنفيذية الرقابة علي الموازنة ، سواء من خلال أجهزة رقابية داخل كل جهة أو من خلال جهة مركزية خارج الجهة تتبع السلطة التنفيذية .

1. الرقابة الإدارية (الذاتية أو الداخلية) :

هي الرقابة التي تقوم بها السلطة التنفيذية علي نفسها ، أو علي بعضها بعضاً ، ويتولي هذه الرقابة الوزراء ، ومدراء المصالح ، (ومن يقوم مقامهم ، في كل وزارة أو مصلحة حكومية) فيمارسون الرقابة علي مرؤوسيهم ، ولاسيما علي الموظفين الذين يقومون بأعمال جباية الإيرادات ، وصرف النفقات ، كما تتولي وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، ممارسة رقابة سابقة علي نفقات الوزارات والمصالح الحكومية ، ويخول التنظيم الإداري رئيس المنظمة (الوزير أو مدير المصلحة ، أو المدير الإداري) صلاحية ممارسة الرقابة علي أعمال موظفيه ، والإطلاع علي جميع مايقومون من أعمال ، وتشمل الرقابة النواحي المالية ، وشئون الموظفين ، والمجالات الأخرى التي تدخل ضمن نطاق عمل المنظمة ، ولأجل ضمان حسن تنفيذ الموازنة العامة ، فإن الوزير، ومدير عام المصلحة ، ومديرالإدارة ، ورئيس القسم ، يعتبرون مسئولين عن تنفيذ الموازنة العامة ضمن الصلاحيات المفوضة لهم .⁽¹⁾

ويساعد دفتر مراقبة الإعتمادات في ممارسة الرقابة علي تنفيذ النفقات في الموازنة العامة ، والحد من تجاوز الإعتمادات عند الإنفاق إذا تقيد في هذه الفترة الإعتمادات المخصصة للمنظمة ، وأيه تغيرات قد تطرأ عليها أثناء السنة المالية ، ويكون القيد فيه علي أساس الفصل والباب ، والبند ، وقبل عقد أية نفقه أو الإرتباط بأيه التزامات مالية ، فإن الرئيس الإداري علي شكل إقرار كتابي ، ويحق لهذا الموظف أن يتمنع عن تقديم هذا الإقرار ، إذا البند لا تتوفر فيه المبالغ الكافية لتلك النفقة ، أو إذا كان الإقرار من شأنه أن يؤدي إلي مخالفة نظام الموازنة العامة .

(1) د. محمد شاكر ، مرجع سابق ، ص 157.

وإلى جانب الرقابة السابقة ، فإن وزارة المالية والإقتصاد الوطني تمارس رقابة سابقة أيضاً علي الوزارات ، والمصالح الأخرى ، وتتم بواسطة موظفين تابعين لها ، يعطون صلاحيات التوقيع ، والموافقة علي الإنفاق ، ويطلق عليهم إسم المراقبين الماليين .

وفي جمهورية مصر العربية يعهد بالرقابة الداخلية إلي الوزراء رؤساء الوحدات الحكومية وزارة المالية ، وزارة التخطيط ، الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة والجهاز المصرفي ، فبالنسبة لرؤساء الوحدات الحكومية تقع عليهم مسئولية التأكد من تحصيل الإيرادات الواقعة في نطاقه ، وأن جميع التصرفات المالية قد تمت وفقاً للوائح والقوانين السائدة والمعمول بها .⁽¹⁾

وأن أول مظهر من مظاهر هذه الرقابة هي الرقابة التسلسلية التي يمارسها الرئيس علي مرؤوسيه ، ويضطلع بهذه الرقابة مبدئياً الوزير المختص في كل وزارة لكونه المرجع الأعلى فيها ، وإلى جانب هذه الرقابة تشمل الرقابة الإدارية علي رقابة وزارة المالية ، حيث تمارس هذه الوزارة أنواعاً من الرقابات في حقل الإيرادات والنفقات مهمتها التأكد من مشروعية التصرفات المالية الخاضعة للرقابة وحسن تنفيذها للقوانين والأنظمة والتعليمات المالية ، وتأخذ هذه الرقابة إتجاهين هما :

1. رقابة موضوعية (أو مكانية) : وهي تعني إنتقال الرئيس إلي موقع عمل المرؤوس ليدقق في أعماله .
رقابة مستندية : وهي تعني فحص الرئيس لأعمال مرؤوسيه من خلال التقارير والوثائق التي يرسلها هؤلاء إلي الأخير .

كما قد تتخذ رقابة وزارة المالية إتجاهين :

أ. فقد تأخذ شكل إصدار تعليمات ومنشورات ملزمة تبين كيفية العمل بقانون الموازنة وتنفيذه .
ب. أو قد تأخذ شكل حصر سلطات الموافقة علي كل تصرف يؤدي إلي الإنفاق من الأموال العامة فقد ، يجعل الإرتباط بالنفقة أو العقد الذي يؤدي إلي الإنفاق في المرحلة الإدارية أو تنفيذ النفقة في المرحلة الحسابية موقوفاً علي وزارة المالية .⁽²⁾

والرقابة الإدارية تنقسم إلي الرقابة السابقة وهي الرقابة التي تباشرها الإدارة علي نفسها ، حيث يتم صرف أي مبالغ مالم يكن معتمداً أو مطابقاً للقواعد المالية المعمول بها ، وذلك منعاً لحدوث الأخطاء والمخالفات والتجاوزات .⁽³⁾

والرقابة الإدارية اللاحقة علي الموازنة العامة للدولة تنصب علي نتجية أعمال الوحدة الإدارية ، ومثال الرقابة المالية التي تتم بعد الصرف ، ويفترض ذلك إمتداد الرقابة اللاحقة علي أعمال تم إنجازها بالفعل ، وفي ظل هذه الرقابة يتمتع جهاز الإدارة في الوحدة الخاضعة للرقابة اللاحقة بإستقلاله ، كما يتمتع بحرية

(1) د. سعيد عبدالعزيز عثمان ، المالية العامة- مدخل تحليلي معاصر ، (بيروت : الدار الجامعية ، 2008 م) ، 659.

(2) د. عبدالله الشيخ محمود ، مقدمة في إقتصاديات المالية العامة ، (الرياض : عمادة شئون المكتبات جامعة الملك سعود ، 1988 م) ص 235.

(3) د. السيد عطية عبدالواحد ، الموازنة العامة ، مرجع سابق ، ص 376 .

إصدار القرارات اللازمة لمزاولة نشاطه وإن كان يتقيد بالالتزام أحكام القوانين واللوائح . والرقابة اللاحقة تتمثل في إعداد حسابات وتقارير شهرية وربع سنوية عن سير الأعمال المالية للوزارة ، فهي رقابة شاملة للثبوت من عدم وجود مخالفات وتشبه الحساب الختامي الدوري لمراجعة الدفاتر الحسابية ويطلق عليها الجرد .⁽¹⁾ وعلي الرغم من أهمية الرقابة الإدارية ، إلا أنها تعتبر غير كافية ، للمحافظة علي الأموال العامة ، وللتأكد من حسن التصرف فيها ، ويرجع سبب ذلك ، إلي أنها رقابة من السلطة التنفيذية علي نفسها (أي رقابة ذاتية) ويحدث في بعض الدول أحياناً حالات من الفساد والانحراف المالي لذا لابد من وجود رقابة مستقلة عن السلطة التنفيذية .

وتستنتج الدراسة أن الرقابة الداخلية (الإدارية) هي تلك الرقابة التي يمارسها الجهاز الإداري بنفسه ، وذلك عند أدائه لعمليات تنفيذ الموازنة ، للتأكد من كفاءة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف المخططة بكفاءة عالية ، وذلك لمنع أي إنحراف أو مخالفة ، ويمارس هذه الرقابة الوزراء ورؤساء الوحدات الحكومية فهم مسئولون عن الوحدة التي يرأسونها ولذا يجب علي رئيس الوحدة التأكد من سلامة تحصيل الإيرادات الخاصة بوحدته ، وأن العمليات تتم وفقاً للقواعد القانونية المعمول بها .

والرقابة الإدارية إما أن تكون رقابة موضوعية ، أي قيام الرئيس الإداري بفحص عمل المرؤوسين في مكان ما ، وإما أن تكون رقابة علي أساس المستندات ، أي قيام الرئيس بفحص أعمال مرؤوسيه من خلال التقارير والمستندات التي ترسل إليها . كما تقوم بممارسة هذه الرقابة أيضاً أجهزة مستقلة تابعة للسلطة التشريعية . ومن حق وزارة المالية مباشرة التفنيش علي الوحدات الحسابية بالوزارات والوحدات الحكومية ، والموظفون التابعون لوزارة المالية يجب عليهم الإمتناع عن تنفيذ أي أوامر أو قرار يخالف قانون الموازنة إلا بناءً علي أمر كتابي من رؤساء الجهات التابعين لها ، ويجب إبلاغ وزارة المالية بأي مخالفة مالية وذلك ضماناً لسلامة الموقف المالي .

وبما أن الرقابة الإدارية رقابة ذاتية فالموظفون الذين يعملون بها يقومون علي إخفاء بعض الأخطاء والمخالفات والحقائق لصالح زملائهم ، ولخدمة تنفيذ أوامر رؤسائهم حتي لايتهم الجهاز الإداري بالإخلال والنقصير .

2. الرقابة التي تمارسها السلطة التشريعية أو البرلمانية

لاينحصر دور الهيئات التشريعية (البرلمانية) علي مجرد تصديق الموازنة العامة للدولة ، وإنما يتعدى ذلك إلي الرقابة علي تنفيذها كي يتحقق من مدى إلتزام السلطة التنفيذية بالإعتمادات المخصصة في الموازنة ، بالإضافة إلي أن الرقابة علي تنفيذ الموازنة هي في الأصل من إختصاص هذه السلطة ، حيث تعد هي الرقابة علي أعمال السلطة التنفيذية .⁽²⁾

(1) د. عبدالسلام بدوي ، الرقابة علي المؤسسات العامة ، (القاهرة : مكتبة الأنجلو المصرية ، بدون نشر) ، ص 98 .
(2) د. عبدالله الشيخ محمود ، مقدمة في إقتصاديات المالية العامة ، (الرياض : عمادة شئون المكتبات جامعة الملك سعود ، 1988 م) ص 237 .

وهي الرقابة التي تمارسها الأجهزة المنوط بها إصدار التشريعات والأنظمة ، كالمجالس التشريعية (أو مجلس الوزراء في المملكة) ، وتقوم هذه الأجهزة بإعتماد الموازنة العامة ، إذ تناقش الموازنة فيها ، قبل البدء بتنفيذها (وتعتبر هذه المناقشة رقابة سياسية سابقة) ، كما تمارس هذه الأجهزة ، رقابة أثناء تنفيذ الموازنة العامة ورقابة لاحقة بعد التنفيذ ، أما الرقابة التي تمارس أثناء تنفيذ الموازنة العامة ، فتكون عند طلب نقل الإعتمادات من فصل إلي فصل آخر ، أو عند طلب فتح إعتمادات إضافية ، إذ يطلب من الجهة تقديم المبررات لتلك الطلبات ، وبذلك يفسح المجال أمام السلطة التشريعية للأطلاع علي تنفيذ الموازنة العامة ، ومناقشة كيفية تنفيذها من قبل الجهات الحكومية ، أما الرقابة السياسية اللاحقة بعد التنفيذ ، فتمارس عند مناقشة الحساب الختامي ، والموافقة عليه .⁽¹⁾

وهذا الشكل من الرقابة يتم ممارسته من خلال السلطة التشريعية مجلس الشعب في مصر ، مجلس النواب في لبنان ، حيث تتولي السلطة التشريعية عملية الرقابة في مرحلة دراسة وتقييم مشروع الموازنة وإعتماده وإقراره ، وأيضاً عند قطع الحساب الختامي للموازنة ، كما تتم أيضاً تلك الرقابة خلال عمليات تنفيذ الموازنة ، ونظراً لعدم توافر الخبرات العملية اللازمة وبالقدر الكافي لدي السلطة التشريعية بهيئة فنية متخصصة ومستقلة يتوافر لديها الخبرة اللازمة والوقت الكافي لإنجاز المهمة الرقابية .

ففي جمهورية مصر العربية يتولي مهام الرقابة القضائية الجهاز المركزي للمحاسبات ، حيث يتولي مراقبة تنفيذ الموازنة العامة في مختلف الوحدات الحكومية ، وفحص العمليات المالية للحكومة ، إكتشاف المخالفات المالية وكتابة تقارير عنها للسلطة التشريعية (مجلس الشعب) ، والتي تتولي لجنة الموازنة والخطة والتي يقوم بدوره بدراسته دراسة تفصيلية وتسجيل ملاحظاتها ومقترحاتها .⁽²⁾

وتعتبر الرقابة البرلمانية ، بوجه عام ، رقابة ضعيفة ، وغير فعالة ، وذلك لعدم وجود أعداد كافية من المختصين للقيام بها لدي السلطة التشريعية ، ولعدم توفر الوقت ، والخبرة اللازمة لممارستها ، ولأنها تتم في فترات زمنية متباعدة ، ولهذا توصف الرقابة السياسية بأنها رقابة شكلية ، ولزيادة فعالية الرقابة السياسية أصبحت بعض الدول ، تختار أعضاء اللجنة المالية ، في السلطة التشريعية من ذوي المعرفة ، والخبرة بالشئون المالية ، وأصبح يعهد إلي هذه اللجنة مهمة مراقبة تنفيذ الموازنة العامة ، وفحص الحساب الختامي ، قبل الموافقة عليه .⁽³⁾ وفي جمهورية السودان يتولي البرلمان الرقابة التشريعية علي الموازنة العامة .

وتستنتج الدراسة أن مناقشة مشروع الموازنة العامة بواسطة البرلمان إنما تتم عن طريق أسلوب فني معين يتيح الفرصة أمام البرلمان للوقوف علي الجوانب المعقدة في تكوين الموازنة وممايسهل الرقابة علي تنفيذها ، فزيادة نشاط الدولة وتعدد صوره يجعل من الموازنة وثيقة صعبة الفهم علي غير المتخصصين في شئون الإقتصاد والمال ، وإحالة مشروع الموازنة العامة إلي اللجان المتخصصة أو أخذ رأي أهل الخبرة لفهم أبعاد الموازنة وتيسير مناقشتها والرقابة عليها .

(1) د. محمد عصفور ، مرجع سابق ، ص 158 .

(2) د. سعيد عبدالعزيز عثمان ، **المالية العامة- مدخل تحليلي معاصر** ، (بيروت : الدار الجامعية ، 2008م) ، ص 655 .

(3) د. محمد عصفور ، مرجع سابق ، ص 159 .

3. الرقابة التي تمارسها السلطة مستقلة

قد يعهد إلي جهات مستقلة لاتباع السلطة التنفيذية مهمة الرقابة اللاحقة علي تنفيذ الصرف من الموازنة العامة للتأكد من سلامة الصرف وتحصيل الإيرادات واكتشاف المخالفات المالية وإحالة المخالفين إلي الجهات القضائية المختصة ، لاكتفي غالبية الدول بالرقابة الإدارية والرقابة التشريعية بل تعمل علي إنشاء نظم للرقابة علي تنفيذ الموازنة يتولي تطبيقها أجهزة لها أوضاعها الدستورية الخاصة . وتتميز هذه الأجهزة بالاستقلالية عن السلطة التنفيذية ، ويعطي هذا الإستقلال أسباب نجاح مثل هذه الرقابة أكثر من الرقابة الإدارية والبرلمانية ، لأن هذا الإستقلال هو الذي يحقق نجاح وتأثير الرقابة الخارجية المستقلة لإبتعادها عن أي نوع من أنواع الضغوط التي قد توجه إليها من الأجهزة والأشخاص العاملين في الجهات المراقبة أو غيرها ، كما أن حمايتها من المساس بأشخاصها أو عرقلة برامجها وخطتها أو إخفاء المعلومات عن لجانها وبالصورة التي تؤثر علي نتائجها تعزيبها بالنهاية لإستقلالها .⁽¹⁾

وإنصرف هذه الهيئة المستقلة وتقومها للرقابة يمكنها من ممارسة الرقابة التفصيلية وإستقلالها يجعل منها رقيباً يتصف ويميل للحكم في القضايا المالية بمعيار العدل والإنصاف وبمنحه القوة والجدية في العمل وتظهر أهمية هذه الرقابة مقارنة بالرقابتين السابقتين من خلال أن الرقابة الإدارية هي في واقعها رقابة ذاتية ، ومن ثم لا تتصف بالجدية في بعض الأحيان لأنها رقابة سلطة واحدة علي نفسها ، أما الرقابة التشريعية أو البرلمانية وبخاصة الرقابة اللاحقة التي تتم علي الحساب الختامي وإعتمادة ، فهي غير كافية ، حيث لا تستطيع السلطة التشريعية من مجرد فحص الحساب الختامي معرفة تفاصيل تنفيذ الموازنة العامة وعملياته المختلفة ، واكتشاف ما قد يصاحب ذلك التنفيذ من مخالفات مالية لا توضح الأرقام الإجمالية الواردة بالحساب الختامي في إكتشافها .⁽²⁾

ويتولي مهمة الرقابة المستقلة في مصر الجهاز المركزي للمحاسبات ، ويقوم بها ديوان المحاسبة في كل من إنجلترا ، الكويت ، الأردن ، ليبيا ، ولبنان ، وفي جمهورية السودان يقوم بها المراجع العام ، والجهاز المركزي للرقابة المالية بسوريا ، وفي الولايات المتحدة الأمريكية يطلق عليه مكتب المحاسبة العامة وفي فرنسا واليونان وبلجيكا يتولي الرقابة محكمة الحسابات .

تمارس الرقابة التي عن طريق هيئة مستقلة ، وتمارس في المملكة العربية السعودية بواسطة ديوان المراقبة العامة .⁽³⁾ ويأخذ العراق بإسلوب الرقابة المستقلة التي يمارسها ديوان الرقابة المالية .⁽⁴⁾

وتستنتج الدراسة أن الرقابة المستقلة قد تعهد إلي جهات مستقلة لا تتبع السلطة التنفيذية وتتولي مهمة الرقابة اللاحقة علي تنفيذ الموازنة العامة للتأكد من سلامة الصرف وتحصيل والإيرادات واكتشاف المخالفات المالية وإحالة المخالفين إلي الجهات القضائية المختصة ، وتعاون هذه الجهات المستقلة السلطة

(1) د. عبدالله الشيخ محمود ، مقدمة في إقتصاديات المالية العامة ، (الرياض : عمادة شئون المكتبات جامعة الملك سعود ، 1988 م) ص 338 .

(2) د. عبدالله الشيخ محمود ، مرجع سابق ، ص 339 .

(3) د. محمد عصفور ، مرجع سابق ، ص 159 .

(4) د. عبدالله الشيخ محمود ، مقدمة في إقتصاديات المالية العامة ، (الرياض : عمادة شئون المكتبات جامعة الملك سعود ، 1988 م) ص 339 .

التشريعية في ممارستها لأعمال الرقابة علي الموازنة العامة للدولة وذلك بإعداد تقارير عن تنفيذ الموازنة العامة للدولة والمخالفات التي تمت .

4. الرقابة القضائية

وهي رقابة تتحقق من خلال السلطة القضائية ، فالمحاكم علي إختلاف مستوياتها تمارس هذه الرقابة عند النظر في المخالفات والتجاوزات التي ترتكبها الحكومة بمختلف مستوياتها الإدارية والتنظيمية . كما قد تسمح قوانين بعض الدول بتحمل مسئولية الرقابة القضائية هيئة قضائية مستقلة (ديوان المحاسبة في لبنان) تتولي الرقابة والتدقيق في كل عمليات المحاسبة العمومية للدولة بهدف حماية الأموال العامة من التبريز والضياع ، وحماية محاسبي الدولة من أي ضغط سياسي أو إداري يمكن أن يتعرضوا له بغرض إخفاء المخالفات القانونية ، وعدم التدقيق الموضوعي للحسابات داخل القطاع الحكومي .⁽¹⁾

وقد إختلفت التشريعات التي تنظم عملية الرقابة القضائية ، فقد إقتصرت بعض التشريعات علي هيئة قضائية واحدة تتولي عملية الرقابة القضائية ، ومن الأمثلة علي ذلك ديوان المحاسبة في لبنان ، الذي يتولي عملية الرقابة القضائية وإصدار الأحكام القضائية علي المخالفات ، فهذه الرقابة يقوم بها ديوان المحاسبة بعد القيد في الحسابات بهدف الحكم علي سلامة هذه الحسابات التي يتولي إعدادها المحاسبون القانونيون ، أو أي شخص له دور في إستلام وجباية الأموال العامة أو دفعها . وتتم هذه الرقابة من خلال المستندات التي يتوجب علي القانون تقديمها إلي الديوان في المواعيد المقررة ، ويصدر الديوان قراراته بإعتبارها أحكاماً قضائية تصدر عن محكمة يشكلها ديوان المحاسبة . وقرارات هذه المحكمة يجوز الطعن فيها أمام مجلس شوري الدولة الذي تكون قراراته ملزمة بالنسبة لديوان المحاسبة .

وأيضاً تمارس محكمة المحاسبة في فرنسا وإيطاليا وبلجيكا دور الرقابة القضائية .

وقد تتم مطالبة هذه الهيئات القضائية الرقابية بوضع تقرير سنوي يتم تقديمه إلي رئيس الجمهورية أو السلطة التشريعية أو الأثنين معاً ، ويتضمن هذا التقرير الأخطاء والمخالفات التي إرتكبتها السلطة التنفيذية خلال فترة تنفيذ الموازنة ، وما أمكن تلافيه وما تقترحه من وسائل وأساليب في مواجهة هذه المخالفات .⁽²⁾

وبالإضافة إلي وجود هيئات قضائية متخصصة تتولي عملية الرقابة ، فقد إعتمدت بعض الدول علي المحاكم بمختلف مستوياتها للقيام بعملية الرقابة القضائية ، حيث تتولي هذه المحاكم إصدار أحكام قانونية علي جميع المحاسبين والإداريين الذين يرتكبون مخالفات وتجاوزات قانونية .

تستنتج الدراسة أن إسناد الرقابة لجهة قضائية سواء من حيث التحقيق في المخالفات المالية وإصدار التوصيات اللازمة ، أو من حيث محاكمة الموظفين مرتكبي المخالفات المالية وإصدار أحكام قضائية بشأنهم يجعل هذا النظام إضافة في مجال الرقابة المالية بما يوفره لأعضائه من الإستقلالية من جانب ، ومن جانب آخر ما يوفره للموظفين من ضمانات التحقيقات في المخالفات المالية والمحاكمة .

(1) د. سعيد عبدالعزيز عثمان ، المالية العامة- مدخل تحليلي معاصر ، (بيروت : الدار الجامعية ، 2008م) ، 653 .

(2) د. سعيد عبدالعزيز عثمان ، مرجع سابق ، ص 654 .

2/ أنواع الرقابة علي الموازنة العامة للدولة من حيث طبيعة الرقابة ونوعيتها

تنقسم الرقابة من حيث طبيعتها إلي نوعين الرقابة الحسابية والرقابة التقييمية وترتبط الأولى بموازنة البنود ، والثانية بموازنة البرامج والأداء .

1. الرقابة الحسابية

وهي الرقابة التي تهدف إلي التأكد من سلامة عمليات تحصيل الإيرادات ، وصرف النفقات ، وهي تركز علي سلامة الإجراءات وصحة مستندات عمليات التحصيل والصرف ، دون النظر إلي مدي تحقيق أهداف الموازنة العامة ، أو آثارها الإقتصادية علي مستوي النشاط الإقتصادي المتحصل من الإيرادات ، وأن المبالغ المحصلة قد وردت بالكامل إلي الخزانة العامة (البنك المركزي) ، وأن المصروفات قد تمت وفق بنود الموازنة العامة المعتمدة ، وأنها صرفت في الأغراض المخصصة لها ، ولإشخاص أو الجهات المستحقين لها ، وفي حدود الإعتمادات المرصودة لها ، وأن مستندات الصرف سليمة ، ومطابقة للنماذج المعدة لها ، ومعتمدة ممن له سلطة الإعتماد ، وأن العمليات المالية قد تمت وفق الأنظمة واللوائح والتعليمات المالية .⁽²⁾

والهدف الرئيسي من الرقابة الحسابية هو إكتشاف حالات الغش والتزوير والمخالفات والأخطاء المالية . وهذا الشكل من الرقابة لايتعدي مفهوم الرقابة الحسابية علي موازنة الدولة بشقيها الإيرادي والإنفاقي ، ومن ثم لايمتد إلي تقييم الأداء الحكومي ومدي قدرته علي تحقيق الأهداف ، ويمكن أن يمتد نطاق الرقابة الحسابية ليشمل عملية فحص ودراسة النظم المالية المعمول بها والنظام المحاسبي بهدف تقديم الإقتراحات بشأنها سعياً لتحقيق رقابة حسابية فعالة .⁽³⁾

ولهذه الطريقة مزايا وعيوب :

أولاً : مزاياها

1. أنها تهدف إلي التحقق من سلامة وصحة الصرف من الناحية القانونية والمحاسبية .
2. أنها لا تحتاج إلي مهارات فنية عالية .

ثانياً : عيوبها

1. أنها لا تحول دون تبديد الأموال قد يتم صرف الأموال وفق القواعد المحاسبية المعمول بها ، ولكن في حدود تقديرات تزيد عن حاجة الجهة وغير ترشيدية .
 2. لا تؤدي إلي إستخدام الموازنة كأداة للوقوف علي مدي تطوير الأداء الحكومي .⁽²⁾
- وتستنتج الدراسة أن الرقابة الحسابية أقدم صور الرقابة التقليدية ، أو الشكلية وتقتصر علي مراجعة الدفاتر الحسابية ومستندات الصرف والتحصيل ، ومدي التزام إجراءات الصرف بالإعتمادات المدرجة بينود الموازنة ، وأن النقل بين بنود الموازنة تم بعد الحصول علي التصديق اللازم من الجهات المختصة ، وتمتد هذه

(1) د. محمد عصفور، مرجع سابق ، ص 159 .

(2) د. سعيد عبدالعزيز عثمان ، مرجع سابق ، ص 660 .

(3) أ. قطب إبراهيم ، الموازنة العامة للدولة ، الجزء الأول ، مرجع سابق ، ص 256 .

الرقابة إلى التحقق من تحصيل الأموال العامة وتوريدها للخزينة العامة ، واكتشاف الأخطاء الحسابية والمخالفات المالية ، والتأكد من سلامة تطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المنظمة للعمل المالي ، وهذه الطريقة تتلائم مع موازنة البنود .

2. الرقابة التقييمية (الإقتصادية)

الرقابة الإقتصادية لاكتفي بمراجعة الجانب الحسابي ، ولكنها تمتد لتشمل متابعة تنفيذ الأعمال ، والمشاريع ، والبرامج ، ومعرفة تكلفتها ، وماقد صاحب التنفيذ من إسراف ، والتأكد من كفاءة الجهات القائمة بالتنفيذ ، ومن أن التنفيذ يسير حسب خطة العمل ، وأنه يتم في المواعيد المحددة ، ويحقق النتائج المستهدفة ، وبيان أثر التنفيذ علي النشاط الإقتصادي ، وإزياد حجم المشاريع العامة ، وكبر حجم الموازنة العامة ، وقد أدي ذلك إلي إعادة النظر في الرقابة الحسابية ، وإعتبارها غير كافية ولا تلبي الحاجة .

وأن تطبيق الرقابة الإقتصادية يتطلب تطوير أسلوب تبويب الموازنة العامة ، من موازنة البنود إلي موازنة البرامج والأداء ، حيث تترجم الأعمال والمشاريع الحكومية إلي وحدات أداء محددة ، توضع لها تكاليف نمطية وتبين الرقابة الإقتصادية مدي كفاءة أجهزة الإقتصاد العام في أدائها لمهامها ، وذلك بمقارنة التكاليف لوحدة الأداء مع التكاليف الفعلية لها ، وتحليل الفروقات بينها ، وتقييم النتائج النهائية ، والرقابة الإقتصادية مطبقة حالياً في عدد قليل من الدول المتقدمة والنامية ، وأن معظم دول العالم لم تطبق هذا النوع من الرقابة ، وإنما تطبق الرقابة الحسابية .⁽¹⁾

والرقابة التقييمية (الإقتصادية) تتناول الجوانب التالية :

1. إعداد دراسات تقييمية عن التكاليف النمطية أو المعيارية لكل نشاط من الأنشطة الحكومية .
 2. متابعة ماتم تنفيذه من أعمال وأنشطة وبرامج حكومية ، للوقوف علي تكلفة إنجاز كل منها .
 3. تحديد مدي قدرة وكفاءة الوحدات الحكومية المختلفة علي إنجاز الأعمال التي في نطاق إختصاصها ، ومن ثم مدي قدرتها علي تحقيق الأهداف . وذلك من خلال مقارنة النفقات الفعلية لكل وحدة حكومية بالنفقات النمطية السابق تحديدها ، فمن خلال هذه المقارنة يمكن إكتشاف أي تبديد وسوء إستخدام للموارد.
 4. وضع مجموعة من الإقتراحات يمكن من خلالها زيادة كفاءة الأداء في مختلف الوحدات الحكومية سواء التي تتولي جباية الأموال العامة أو تتولي تنفيذ برامج الإنفاق الحكومي .
 5. وضع مجموعة من الإقتراحات تتعلق بالنشاط الحكومي ككل وليس بكل وحدة حكومية علي حدة .
- وأن مفهوم الرقابة التقييمية مفهوم الرقابة التقييمية مفهوم حديث نسبياً ظهر بعد الحرب العالمية الثانية ، وبعد أن أستقر المفهوم الحديث لموازنة الدولة بإعتبارها برنامج عمل حكومي متكامل تسعى الدولة من خلاله إلي تحقيق أهداف المجتمع بمختلف إتجاهاتها ، وبعد أن عجزت الرقابة الحسابية عن مواكبة التطورات التي حدثت في حجم وطبيعة نشاط الدولة ، ولكن تنفيذ الرقابة التقييمية علي موازنة الدولة له متطلبات رئيسية تتعلق بالطريقة التي تم بها تقسيم بنود الموازنة العامة ، وخاصة بنود النفقات العامة ، مما دعا الكثير من الكتاب والباحثين إلي البحث والدراسة في التقسيمات التقليدية للموازنة ، بغرض الوصول إلي

(1) د. محمد عصفور ، مرجع سابق ، ص 160 .

تقسيمات معينة تسمح وتساعد علي تقييم أداء الوحدات الحكومية ، وتساعد علي ترشيد القرارات الحكومية ، وزيادة قدرتها علي التخطيط ، وقد توصل الباحثون في هذا المجال إلي العديد من التقسيمات لموازنة الدولة ، والتي نتج عنها العديد من الأشكال للموازنة العامة .⁽¹⁾

وتستنتج الدراسة أن الرقابة التقييمية (الاقتصادية) لاتقتصر علي التأكد من سلامة الدفاتر الحسابية كما في الرقابة المالية ، بل تمتد إلي تقييم النشاط الحكومي ومدى تحقيق الأهداف التي تسعى إليها الموازنة وأثر ذلك علي الأهداف الاقتصادية والاجتماعية ، وتعتبر أحدث وأفضل من الرقابة الحسابية ، وظهرت نتيجة إزياد تدخل الدولة في النشاط الإقتصادي وتطلع الدول إلي الإصلاح الإقتصادي ، وهذه الرقابة ظهرت مع نشأة موازنة البرامج والأداء بهدف الوقوف علي مدى الإلتزام بتنفيذ الخطة المرسومة بالموازنة ، ويعاب عليها أنها قد تحتاج إلي مهارات وخبرات لاتتوافر لدي بعض الجهات الحكومية بالدول النامية ، وتتطلب تحليل شامل لكافة أنشطة الوحدة لمعرفة مدى تحقيق الأهداف .

(1) د. سعيد عبدالعزيز عثمان ، مرجع سابق ، ص 662 .

المبحث الثاني

أدوات ووسائل الرقابة علي الموازنة العامة للدولة

لكي تتمكن الأجهزة الرقابية من مباشرة مهامها في الرقابة علي تنفيذ الموازنة لابد أن توفر لها الوسائل والأدوات المناسبة لذلك .

وأدوات ووسائل الرقابة كافة القوي المادية البشرية اللازمة لإنجاز الرقابة ، ومن أهمها التقارير والملاحظات الشخصية و الوسائل الآلية والإلكترونية المستخدمة والجرد ، ووسائل الرقابة الإدارية .

1. التقارير الرقابية

مما يدعم الرقابة وجود نظام سليم للتقارير التي تترجم نتائج المراجعة الداخلية و إعداد التقارير بطريقة سليمة يوفر الأساس اللازم لمعرفة مدي فاعلية الأعمال التي يتولاها الجهاز الإداري الحكومي أي جانب كونها وسيلة للتعرف علي كيفية جعل إدارة البرامج أكثر فاعلية وكفاءة ، (1) وهي أداة لعرض معلومات محددة بقصد التوصل إلي نتائج محددة ، والمعلومات هي أساس الرقابة وأي نظام للرقابة يجب أن يعمل علي توصيل المعلومات في الوقت المناسب وأن تكون صحيحة ، حتي يتمكن متخذي القرار علي ضوء المعلومات وضع خطط جديدة أو إتخاذ القرار بناء عليها .

صفات تقارير الرقابة الجيدة

لكي تكون تقارير الرقابة أداة فعالة في الرقابة يجب أن تتوفر فيها عدة مقومات أهمها :

1. أن يحتوي التقرير علي مقدمة ثم عرض لموضوعه ، ثم تلخيص لأهم عناصره والتوصل إلي النتائج والتوصيات .
2. التنسيق والتسلسل الموضوعي والمنطقي لمضمون التقرير .
3. بساطة العرض وسهولة القراءة .
4. الإعتماد علي الحقائق والبيانات الواقعة .
5. أن يتم عرضها في التوقيت المناسب .
6. إظهار مواطن الإنحراف وكيفية معالجتها .(2)

أنواع التقارير الرقابية

تنقسم التقارير من حيث الشكل إلي تقارير كتابية وشفهية ، ومن حيث دوريتها إلي تقارير دورية وإستثنائية .

التقارير من حيث الشكل

تنقسم إلي تقارير كتابية وإلي تقارير شفهية :

أولاً: التقارير الكتابية وهي عدة صور منها :

(1) د. عبدالفتاح الصحن ، د. محمد السرايا ، الرقابة والمراجعة الداخلية علي المستوي الكلي والجزئي ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2003-2004م) ، ص320
(2) د. أحمد عبدالهادي ، مرجع سابق ، ص 434.

1. التقارير الكتابية :

منها التقارير الإنشائية والرقمية والخرائطية :

أ . التقارير الإنشائية

وهي التي تتناول الموضوعات التي يصعب قياسها كماً وغالباً ماتكون مكمة ومفسرة للتقارير الرقمية

ب. التقارير الرقمية

وهي التي تستخدم في عرض الأرقام عندما تكون التقارير مطلوبة للتحليل والمقارنة .

ج. التقارير الخرائطية

وهي تكون علي شكل خرائط ورسومات وتستخدم لإظهار نتيجة الأعمال ببساطة وبسهولة .

مزايا التقارير المكتوبة

1. توفر المعلومات للجهات العليا والرقابية ، وتسهل إسترجاع المعلومات وتتميز بالدقة .

2.تحقق مبدأ المساءلة حيث إنها دليل يسهل معه التعرف علي مصدرها .

عيوب التقارير المكتوبة

1. أنها قد لاتوفر مجال للمناقشة .

2. أنها قد تتحول إلي عمل روتيني .

ثانياً : التقارير الشفهية

هي عبارة عن نقل المعلومات عبر إتصال بين الرئيس والمرؤوسين ، ومن خلال المناقشات يمكن الوقوف علي أشياء قد تكون غير واضحة للجهات الرقابية أو الرئاسية .

ويعاب علي التقارير الشفهية أنها لاتوفر حجم كبير من المعلومات مثل تلك التي توفره التقارير الكتابية ، وذلك لأن الأولي لاتعتمد علي المكاتبات ، كما يعيبها أنه لايمكن إتخاذ قرار معين بناء عليها .⁽¹⁾

أنواع التقارير من حيث دوريتها

تنقسم إلي تقارير ذات طبيعة دورية وتقارير إستثنائية :

أولاً : التقارير الدورية

وهي التقارير التي يوجب القانون أو القواعد ضرورة إعدادها علي فترات دورية منتظمة ، بغرض نقل البيانات عن الأعمال الجارية ذات الصفة المتكررة ، وتقدم هذه التقارير بصفة إما يومية ، إسبوعية ، شهرية ، ربع سنوية ، نصف سنوية ، أو سنوية وذلك تبعاً لأهمية هذه البيانات وحاجة الإدارة إليها .

ثانياً : التقارير الإستثنائية

وهي تلك التقارير التي يتم إعدادها في حالات خاصة بناء علي طلب الجهات الرقابية ، أو أثناء الجولات التفتيشية ، أو عندما توجد مشكلة خاصة تتطلب إستخراج بعض البيانات المالية ، وإستخلاص النتائج بغرض إتخاذ قرار لحل هذه المشكلة .

(1) د. أحمد إبراهيم الهادي ، مرجع سابق ، ص 402 .

وتستنتج الدراسة أن التقارير الدورية ملزمة بالقانون والقواعد ، أما التقارير الإستثنائية تقدم عند وقوع مخالفة للأداء ، وتحتاج إلي قرار من الإدارة العليا .

2. الملاحظة الشخصية

وهي عبارة عن إستخدام الحواس البشرية لدي موظفي الرقابة من سمع وبصر في إجراء الرقابة وملاحظة أوجه القصور ، وهذه الطريقة يجباً إليها للحصول علي معلومات ، ومنها الزيارات لمواقع العمل والمقابلات والمحادثات الشخصية .

وتستنتج الدراسة أن هذه الطريقة من الطرق التقليدية في الرقابة ، ومن الوسائل الميدانية التي قد تتطلب الإنتقال إلي المواقع محل الرقابة لتقييمها .

3. الجرد

تتميز بعض عناصر الأصول المملوكة للمنشأة بأمكانية جردها الفعلي مثل النقدية والمخزون والأراضي والمباني، و نتائج الجرد الفعلي ومقارنتها بالأرصدة الحسابية التي تشملها السجلات ، حتي لاتصبح الرقابة عديمة الجدوي، و يتحقق الهدف منها في كشف الأخطاء ومعالجتها في الوقت الملائم .⁽¹⁾

و العد العادي لمحتويات المخازن سواء عدأ بطريقة المراجعة الشاملة أم العينات ، وطريقة العينات لايمكن أن تعطي تأكيداً كاملاً عن مدي سلامة المراجعة فهي تترك المجال دائماً لإحتمال وجود بعض الأخطاء التي لم تكشف بعد ، ولها مزايا تجعلها طريقة مفضلة في إجراء الجرد ، وذلك نظراً لضخامة أعمال المؤسسات العامة ، وأن طريقة المراجعة الشاملة تحتاج لعدد ضخم من المراجعين .⁽¹⁾

والجرد قد يكون منتظماً علي فترات محددة مرة سنوياً ، وقد يكون إستثنائياً غير خطط الرقابة الدورية ، كما يتم الجرد عند التسليم والتسلم ونقل أمين المخزن من مخزن لآخر .

وتستنتج الدراسة أن الجرد يعد من أهم وسائل الرقابة علي محتويات المخازن الحكومية ، إذ أن سجلات المخازن ومستنداتها قد لاتتطابق الواقع نتيجة حدوث خطأ في إجراءات القيد ، أو إهمال أو لحدوث سرقة أو غير ذلك .

4. الوسائل الآلية والإلكترونية

أصبحت الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المنشأة من العناصر الهامة في الضبط مثل آلات عد النقدية المحصلة وتسجيلها تزايدت أهمية استخدام الحاسب الإلكت روني في إنجاز بعض خطوات الدورة المحاسبية وتحليل البيانات والمعلومات سواء بغرض إعدادها أو الإفصاح عنها⁽³⁾ .

وبذلك أصبح الحاسب الآلي عامل بديل للسجلات والمستندات التي كانت محل للمراجعة والتدقيق وإستخلاص النتائج ، ولأهمية الحاسب الآلي تمت الإشارة إليه في عملية الرقابة علي أن تكون بيانات النظام المستند إلي الحاسوب جزءاً هاماً من الرقابة .

(1) محمد محمود خير ي ، دراسات في مستجدات المراجعة (القاهرة : دار الفكر العربي للنشر ، 2003م) ، ص 105 .

(2) د. محمد عفيفي حمودة ، مرجع سابق ، ص 12 .

(3) د. محمد محمود يوسف ، المراجعة إجراءات التحقق دكتور مراتب الحسابات (القاهرة : مكتبة الأنجلو المصرية) ، ص 18 .

مزايا استخدام الوسائل الآلية والإلكترونية

1. توفير الوقت والجهد فباستخدام الحاسب الآلي يمكن تأدية مجموعة من العمليات المتشابهة في وقت واحد
2. الإقتصاد في استخدام الأيدي العاملة في الجهاز المحاسبي ، بما يؤدي إلي ترشيد استخدام هذه الأيدي في إدارات وأقسام أخرى .
3. الثقة في إعداد المستندات وتسجيل العمليات المحاسبية وترحيلها وإستخلاص نتائجها .
4. إنخفاض في تكلفة إنجاز العمليات المحاسبية ، من توفير السجلات والدفاتر .
5. تسهيل عملية حفظ المستندات وإسترجاع البيانات .
6. إحكام الرقابة علي تنفيذ العمليات بالشكل الذي يمكن من تلافي الأخطاء في مراحل التسجيل ، وإستخراج النتائج ، وذلك بما تتضمنه الوسائل الآلية المستخدمة في إنجاز العمليات المحاسبية من وسائل للضبط وتحقيق النتائج (1)

دراسة وتقييم النظم الإلكترونية :

- تعتبر جزء من دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية للمنشأة ، وتهدف إلي التعرف علي النظام وعناصره ووسائله الوسيطة وإلي فهم أهدافه العامة والتفصيلية ، وإلي التحقق من إجراءات الرقابة وإخراج وتشغيل البيانات، وإلي التقرير عن نواحي الضعف والقوة فيه ، ومن الطرق المستخدمة قائمة الأسئلة ، تحليل خرائط النظم ، وطريقة فحص كشوف الأخطاء وتواجه المراجع عند تقييمه لنظم الرقابة الداخلية في البيئة التي تستخدم الحاسب الآلي عدد من المصاعب أهمها (2):
- أ. إختفاء الدليل المادي الذي يحتاجه المراجع في بعض العمليات .
 - ب. مشاكل فحص مصطلحات الحاسب الآلي .
 - ج. صعوبة فهم طرق معالجة البيانات وتتبع مسارها .
 - د. صعوبة إدراك الأخطاء المتعلقة بالحاسب الآلي وأساليب معالجها .
 - هـ. صعوبة توفير العناصر الرقابية الملائمة لبيئة الحسابات الآلية .
- يقوم المراجع بفحص وتقييم الإساليب و الإجراءات الرقابية كمايلي :
- أ. الرقابة علي المدخلات تهدف إلي إكتشاف الأخطاء في البيانات المدخلة .
 - ب. الرقابة علي معالجة البيانات .
 - ج . الرقابة علي المخرجات .

وتستنتج الدراسة أن للوسائل الإلكترونية مردود إيجابي بتخفيض التكلفة من توفير السجلات والأيدي العاملة والأماكن اللازمة لحفظ المستندات والسجلات ، وأما كنية الحصول علي البيانات في حالة حدوث فقدان للبيانات وذلك بوجود إمكانية عمل نسخ احتياطية من البيانات في مكان خارج الوحدة بخلاف المستندات والسجلات بفقدانها يتم فقدان كل البيانات ، ويعاب علي الوسائل الآلية إرتفاع التكاليف الرأسمالية والتكلفة

(1) د. حسن محمد كمال ، مرجع سابق ، ص 60 .

(2) د. خالد أمين عبدالله ، تدقيق الحسابات الناحية العلمية ، (الإسكندرية : داروائل ، 2004م) ، ص313.

الجارية لتشغيلها ، وتحتاج لموظفين مهرة مدربين ومؤهلين علي المراجعة بالوسائل الآلية بدلاً عن الطريقة التقليدية .

وسائل الرقابة الإدارية

من أهم وسائل الرقابة الإدارية الآتي :

1. الإشراف

يعتبر الإشراف أداة رئيسية في مقدمة الوسائل الرقابية علي كافة جوانب الأداء ، للوصول إلي أقصى درجات الإنجاز التي تسمح بها ظروف العمل ، وإمكاناته ، كما يعني ملاحظة جهود العاملين لتوجيهها إلي الطرق التي تكفل القيام بالعمل علي الوجه الأكمل .

ولإشراف أيضاً يعني الجهود التي تقوم بها جهة الرقابة من الناحيتين الإدارية والفنية بشأن الجهة التي ينصب عليها الإشراف حتي يشارك الجميع في الوصول للنتائج والأهداف للجهاز الإداري المعني بالرقابة.⁽¹⁾

ومن أهم أساليب الإشراف :

أ. الملاحظة الشخصية

هي وسيلة هامة من وسائل الإشراف ، ولا يمكن الإستغناء عنها ، وذلك بحكم الإحتكاك والإرتباط المباشر بين المشرف ومن هم في نطاق إشرافه ، حيث تساعد القائمين والمختصين بالدراسة علي الإلمام بالأمور الفنية الدقيقة التي تهدف إلي مصلحة العمل .

ب. المقابلات

تعتبر المقابلة وسيلة ناجحة ، فهي تهيئ الفرصة للشخص الذي تجري له المقابلة للتعبير عن آرائه ، ولا تتطلب إجابة سريعة وحاضرة ، وإنما تعطي فرصة لمن تجر معه المقابلة لإعادة توجيه الأسئلة أو كتابتها ، فضلاً عن أن المقابلة تهيئ الفرصة للتأكد من صحة المعلومات والبيانات .

ج. الإستقصاء

تستخدم هذه الوسيلة في حالة تفريغ البيانات في جداول ، أو في حالة الحصول علي معلومات من أشخاص ليسوا متواجدين في مكان البحث ، أو إذا لم يكن الوقت يسمح لإجراء مقابلات مع من لديهم بيانات أو معلومات .

ومن مزايا هذه الوسيلة أنها تهيئ الفرصة للطرف الآخر للإجابة بالتفصيل علي كل الأسئلة الواردة في إستمارة الأسئلة فالشخص لا يجد حرجاً في التعبير عن رأيه وبصراحة ، بالإضافة إلي أن من يقوم بملء الإستمارة يكون شخصية مجهولة وبالتالي لا يخشي من معرفة شخصيته ورأيه.⁽²⁾

2. التقارير الإدارية

هي التقارير التي توضع لبيان كيفية سير الأعمال الإدارية ، ولتقدير كفاية موظفي الإدارة العامة ، وتعد التقارير من أهم وسائل الرقابة الإدارية ، خاصة إذا كانت تتسم بالحياد والموضوعية ، وتتسم التقارير

(1) د. عبدالغفور يونس ، دراسات الإدارة العامة ، (القاهرة : الدار المصرية للطباعة والنشر ، 1971 م) ، ص 387 .

(2) د. عبدالغفور يونس ، مرجع سابق ، ص 388 .

لإعطاء بيانات عن الأداء الفعلي ، وتشتمل علي معلومات مرفق بها الإحصاءات والبيانات اللازمة وغالباً ماتستكمل التقارير المكتوبة بالتقارير الشفوية وبالملاحظة الشخصية .

ويتم جمع المعلومات والبيانات التي تحتويها التقارير بالإطلاع علي الملفات والرجوع إلي السجلات ، وعن طريق الإستعانة بالمراجع والتقارير السابقة ، والهدف من إعداد التقرير إما حل مشكلة من مشاكل العمل أو نقل معلومات لتسهيل عمل المديرين في إتخاذ القرارات وإحكام الرقابة .

وتتوقف فاعلية نظام الرقابة الإدارية علي دقة التقارير التي تقدم عن كيفية سير العمل ، ومعيار فاعلية نظم الرقابة الداخلية يتوقف علي ما إذا كانت المعلومات كافية وواضحة لتمكين المراقبين من مقارنة التقدم الذي توضحه التقارير ومدى إتفاقه أو إختلافه مع معدلات الأداء المحددة .⁽¹⁾

وتعتبر التقارير وسيلة رقابية لأجهزة الرقابة الداخلية والخارجية ، حيث تقوم أجهزة الرقابة بإعداد تقارير دورية عن نتائج أعمالها بصفة دورية .

وكل نوع من أنواع التقارير يؤدي هدفاً معيناً مما يمكن الرئيس الإداري من التعرف علي أوجه القصور والضعف ومقارنة الإنجاز طبقاً لما ورد في التقارير ، وتتخذ التقارير أنواعاً متعددة وذلك حسب طبيعتها ومصدرها وتوقيتها .

3. المتابعة

تقوم عملية المتابعة علي أساس مقارنة الأداء الفعلي ونتائجه التي تحققت بالنتائج المحددة ، وعن طريقها يمكن إكتشاف التسبب والانحرافات ومعرفة أسبابها وتقويمها عن طريق التوجيه السليم ، حيث تعمل علي توضيح نقاط الضعف في أداء بعض الوحدات .⁽²⁾

وتعتبر البيانات والمعلومات من أهم وسائل المتابعة حيث تتيح للرؤساء المشاركة لإتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب ، مما يساعد علي إنتظام ودقة سير العمل وتقويم وتصحيح الأخطاء والانحرافات وأوجه الضعف ، وتتوقف فاعلية المتابعة علي مدى الدقة في إعداد تقارير المتابعة عن الأداء في الجهاز الإداري مما يساعد الرئيس علي مواجهة علاج الخلل والتسبب ، ومصادر هذه البيانات قد تكون الدراسات الإقتصادية والإجتماعية وغيرها ، وقد تكون الإحصاءات التي تجمع بصفة منتظمة أو عن طريق العينات وقد تكون السجلات الإدارية التي توجد في كافة الوحدات والأجهزة الإدارية والخاصة بأنشطة هذه الجهات.

4. التحريات

يقصد بالتحريات الإدارية إستكشاف أسباب التعقيدات والروتين والتسبب والانحرافات القيادية التي تتمثل في إساءة إستعمال السلطة الإدارية وإختلاس الأموال العامة والمحاباه .

وقد إهتمت معظم دول العالم بهذه التحريات وعهدت بها إلي جهات وهيئات متخصصة ، ويتم إجراء التحريات للإستعلام عن الموظفين والعاملين الذين تقدم في شأنهم تقارير تشكل جرائم جنائية ، أو مخالقات

(1) د. ذكي محمود هاشم ، أساسيات التنظيم والإدارة ، (بدون نشر ، 1975 م) ، ص 318 .

(2) د. بكر القباني ، الإدارة العامة ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، الطبعة الأولى ، 1970م) ، ص 187 .

إدارية وشكاوي تضعهم موضع المساءلة ، ويجب أن تتم هذه التحريات بإسلوب يحفظ كرامة الموظف وسمعته ، كما أن إجراء التحريات يشمل أيضاً إبراز العناصر المتميزة من الموظفين والعاملين.⁽¹⁾

5. فحص الشكاوي

يعتبر فحص الشكاوي التي يتقدم بها الموظفين ضد الموظفين من أهم الوسائل الرقابية التي تبرز رقابة المواطنين علي أعمال الجهات الإدارية ، ومن مظاهر إهتمام الدول بفحص شكاوي المواطنين إنشاء مكاتب للشكاوي داخل الجهات الإدارية ، تتولي تلقي الشكاوي الكتابية أو الشفهية ، كما تقوم الإدارات العامة في مختلف الأجهزة الإدارية بفحص الشكاوي التي تنشر في الصحف وتتولي فحصها والرد عليها ، والشكاوي كويسلة هامة لايمكنها تحقيق أهدافها الرقابية إلا بإمتناع المواطنين عن تقديم البلاغات الكيدية والكاذبة ، وذلك منعاً لإزعاج السلطات المختصة وضياع وقتها في فحص وتحقيق إدعاءات ليس لها أساس في الواقع ، لذا فالسلطات المختصة لاتتحرك لإتخاذ أيه إجراءات في شكوي مقدمة ضد أحد العاملين إلا إذا كان موضح بها الإسم والعنوان وأن تكون وقائماً ذات أهمية وتستحق التحقيق من وجهة نظر المختصين . ونظراً لأهمية الشكاوي من الناحية الرقابية تقوم بها الدول بإنشاء مكاتب لبحث الشكاوي المقدمة من المواطنين والرد عليها ، بل أن أغلب الدساتير في دول العالم أعطت أهمية كبيرة للشكاوي ، وإذا تبين أن الموظفين أهملوا في أداء عملهم أو وجود إساءة إستعمال للسلطة أو وجود خطأ في تطبيق القانون فيقوم بإتخاذ الإجراء المناسب وفقاً للقانون ويعمل علي محو أسباب الشكاوي ورفع الظلم عن الشاكي .

6. التفتيش

يقصد بالتفتيش الإداري مراجعة العمل وكشف الخطأ الذي يحول دون تحقيق الأهداف المرجوه ، وتسليتم عملية التفتيش الإطلاع علي السجلات والبيانات والمستندات وعلي ذلك فالتفتيش يبين مدي تحقيق الأداء وصحته وبيان ما عابه من أخطاء وخلل ومعرفة أسبابه لتلافيه وعدم حدوثه مستقبلاً ، وتوضع نتائج التفتيش في تقارير ترفع للجهات المعنية للتأكد من تحقيق الأهداف التي أنشئت من أجل الوحدة وحسن سير العمل وذلك بتطبيق القوانين واللوائح والتعليمات .

ويتخذ التفتيش صوراً وأنواعاً متعددة فقد يكون التفتيش دورياً ، وفجائياً ومالياً وداخلياً وذلك كالاتي :

أ. التفتيش الدوري

وهو الذي يتم كل مدة محددة حسب طبيعة ونوع العمل الذي يتم التفتيش عليه ، وقد يكون إدارياً أو مالياً أو فنياً بحسب إختصاص القائمين عليه ، ويقوم المتخصص بإعداد تقرير يضع فيه جميع ملاحظاته التي أسفر عنها التفتيش .

ب. التفتيش الفجائي

(1) د. بكر القباني ، مرجع سابق ، ص 181.

الزيارات التفتيشية المفاجئة التي يقوم بها كبار المسؤولين تلعب دوراً هاماً في الرقابة ، ولكن غالباً ماتعرف هذه الزيارات مسبقاً قبل موعدها بفترة كافية ممايساعد الجهات المعنية من إخفاء حقيقة أوضاعهم غير الصحيحة وتصحيح أخطائهم بشكل مؤقت .

ج. التفتيش الداخلي

والذي يتم بمعرفة إدارات التفتيش داخل الجهات الإدارية والوزارات وفروعها .

ث. التفتيش المالي

الهدف منه التأكد من ضمان القواعد المالية في إنفاق الأموال العامة وتحصيلها ، ويقوم بهذا النوع من التفتيش وزارة المالية عن طريق فحص الدفاتر الحسابية والسجلات والنماذج المالية التي نصت اللوائح والقوانين علي إستعمالها .⁽¹⁾

وتستنتج الدراسة أن وسائل الرقابة الإدارية يجب تحديثها لمواكبة التطورات التي صاحبت إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة ، أن وسيلة التقارير غالباً تكون بعيدة عن الموضوعية إذا لم تحكم بمعايير للتقارير ، الأمر الذي يصعب معه رفع من يتمتعون بالكفاءة الفعلية للوظائف القيادية ويقتصر الأمر علي التقيد بالأقدمية ، وأن وسيلة المقابلات تتدخل فيها الوساطة والرشاوي ، وبذلك تساهم في ضياع وإهدار الكفاءات الحقيقية وبتلقي للوظائف العليا في الدولة الأفراد غير المؤهلين لها ، وأن وسيلة المتابعة تعتمد علي توافر معلومات وبيانات كاملة ، حيث أنها لا تتوفر لدي الوحدات الحكومية ، ممايحتاج إلي ربط شبكي بين أجهزة الدولة لتوفيرها وفي الواقع العملي لا يوجد ربط ، أن نجاح وسائل الرقابة الإدارية يتوقف علي بث روح عمل الفريق بين الموظفين ورؤسائهم مما يشعر الموظف بالرضاء الوظيفي ويؤثر إيجاباً علي مستوي الأداء ، ويساعد في فاعلية الرقابة الإدارية للموازنة العامة للدولة .

⁽¹⁾ د. بكر القباني ، مرجع سابق ، ص 187 .

المبحث الثالث

المراجعة الداخلية لإجهزة الدولة ودورها في الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة

دور المراجعة الداخلية في الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة

من أهم قواعد تنفيذ الموازنة العامة يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من :

1. أن التصرفات المالية التي تتم تكون وفقاً للموازنة المجازة والقوانين المتعلقة بها .
 2. حسن إستخدام المصروفات في الأوجه المخصصة لها في الموازنة العامة والتأكد من تحقيق الربط المقدر للإيرادات في تلك الموازنة .
 3. إن الوحدة لا تقوم بالصرف علي أي إعتمادات مقدماً قبل إستحقاقه بغرض إستنزاف أي وفر متوقع فيها.
 4. عدم التصرف أو التحويل من وفرات بنود الخدمات المصلحية إلي بنود خدمات أخرى والصرف عليها نقداً ، إلا بعد الحصول علي تصديق وزارة المالية والإقتصاد الوطني .⁽¹⁾
- تستنتج الدراسة أن رقابة المراجعة الداخلية علي الصرف رقابة مالية وقانونية ، وتركز علي الرقابة المستندية أو المالية وعلي بنود الموازنة العامة والإلتزام بماورد فيها من إعتمادات للتأكد من الإلتزام بعدم تجاوز البنود المصدقة بغض النظر عما تحقق من وراء إنفاق هذه الأموال من منفعة عامة ، وعدم الإهتمام بالرقابة الإقتصادية أو تقييم الأداء ، ورغم ذلك فإن رقابة المراجعة الداخلية فرضت رقابة علي الإنفاق العام علي الصرف دون وجه حق وبدون مغالاة أو إسراف .

النماذج المالية

يقوم المراجع الداخلي التحقق من الآتي :

1. نوعية ومصادر النماذج المالية التي تستعمل بالوحدة ، مطابقتها للنماذج المحددة للإستعمال بالرقم المتسلسل والحرف المميز .
2. جرد النماذج المالية التي تستعمل ومطابقة ذلك مع سجل العهدة .
3. النماذج المالية المستعملة يتم التعامل معها بغرض التحقق من عددها وأسماء من صرفت لهم من خلال جردها والتأشير علي ذلك بالسجل ، أن أي دفتر صرفه تمت إعادته للعهدة وتم رصده بالسجل ، صلاحية الدفتر للإستخدام وأنه إستعمل بالكامل ، أن الدفاتر المالية (النماذج) تحت مسؤولية عامل لا تقل درجته عن الدرجة الثامنة .
4. النماذج المالية المستخدمة في تحصيل الإيرادات ليست وفقاً علي أنموذج مالي (15) فقط وإنما هنالك نماذج مالية أخرى متضمنة في الملاحق بلائحة الإجراءات المالية والمحاسبية ، وأي نماذج معتمدة ومصادق عليها من وزارة المالية والإقتصاد الوطني .⁽¹⁾

⁽¹⁾ علي محمود محمد عبدالرسول ، وزير المالية والإقتصاد الوطني ، دليل ومرشد المراجعة الداخلية ، (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2012م) ، 10.

تستنتج الدراسة أن رقابة المراجعة الداخلية علي النماذج المالية يؤدي إلي إكتشاف الخلل قبل وقوعه والتنبيه إليه في حالة فقدان أي دفتر مالي يتم أخذ الترتيبات اللازمة بعدم تحصيل المبالغ بدفاتر خارج العهدة للأشخاص المخول لهم التحصيل .

التحصيل والتوريد نقداً

- يجب أن تحصل إيرادات أجهزة الدولة بواسطة إيصالات مالية ، ويقوم المراجع الداخلي بالتحقق من :
1. عهدة النماذج المالية المصروفة للمتحصل المعني ، وأن البيانات المدونة بالصورة الثانية مكتملة من حيث التاريخ والمبلغ بالأرقام وبالأحرف ، إسم دافع النقدية ثلاثي والجهة مقدمة الخدمة ، نوعية الخدمة المقدمة وتطابقها مع فئة الرسم ، وإسم المتحصل وتوقيعه وأن الدفتر ضمن عهده .
 2. مراجعة ومطابقة المبالغ في صورة الدفتر الثابتة مع المرصود في دفتر معاون التحصيل (أورنيك مالي (67) ، الجمع الأفقي والرأسي والمرحل للصفحات التالية بمعاون التحصيل ، أن المحاسب المختص قد قام بالمراجعة اللازمة ووقع في الخانة المخصصة له بمايفيد قيامه بذلك .
 3. أن الإيصالات الملغية لم تنزع ومثبتة في موقعها وإذا ظهر أنها منزوعة وأعيدت مع الصورة الثابتة بالدفتر يتم التقصي والتحري عن أسباب ذلك .
 4. أن أصل حافظة التوريد للخرينة (39) وإشعار الإضافة من البنك قد تم إصاقها في صفحة الصورة الثانية بمعاون التحصيل وتتطابق مع الإجمالي النهائي الواجب توريده .
 5. أن المراجعة المصاحبة للإيرادات تتطلب أن يحتفظ المراجع الداخلي بسجل يرصد فيه التوريدات التي تمت لكل متحصل .
 6. مراجعة دفتر الخرينة والبنك للتحقق من مطابقة حوافظ التوريد وبالإضافة للأرقام والمبالغ التي وردت بتلك الدفاتر مع سجل المراجع الداخلي .

تحصيل وتوريد الشيكات

المراجع الداخلي يتحقق من الآتي :

1. من أن نوعية الخدمة تتطلب أن تحصل قيمتها بشيكات ، تخصيص للتحصيل بشيكات دفاتر مالية منفصلة عن دفاتر التحصيل النقدي .
2. أن بعض الوحدات تتعامل مع دفاتر تسمى أوامر دفع حيث يتم تسليم إيصال أمر الدفع للمستفيد للتوريد طرف المتحصل المعني ، حيث لا يستخرج إيصال لدافع الشيك إلا بعد التأكد من أن الشيك تمت إضافته لحساب الوحدة .
3. صحة البيانات المدونة علي الشيك ، وأن المبلغ المدون يطابق تكلفة الخدمة المطلوبة (المراجعة المصاحبة) .

(1) علي محمود محمد عبدالرسول ، وزير المالية والإقتصاد الوطني ، دليل ومرشد المراجعة الداخلية ، (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2012م) ، 13.

4. أن مجموعة الشيكات التي رصدت في معاون التحصيل تم رصدها في إنموذج حسابات مخصص لرصد وتوريد الشيكات للبنك .

5. إصاق إشعار الإضافة الصادر من البنك في الموقع المخصص بالصورة الثانية بمعاون التحصيل ، وأن المبلغ يطابق مبلغ الشيك أو الشيكات التي وردت .

6. الحصول علي كشف حساب البنك وحفاظ الإضافة ومطابقة التوريدات التي تمت في نهاية الشهر .

7. في حالة إرتداد أي شيك يتم منح صاحب الشيك فرصة لمدة ثلاثة أيام للتأكد من أن التسوية قد تمت ويتم السداد بشيكات معتمدة أو مصرفية أو نقداً .

تستنتج الدارسة أن المراجعة الداخلية تمارس رقابة لاحقة علي الإيرادات وتتخذ صوراً مختلفة سواء من حيث مراجعة دفاتر التحصيل ، أو الإطلاع عليها للتحقق من إتمام توريدها ، أو جرد محتويات خزائن الجهات الحكومية ، و يمتد نشاط مراجعتها في بعض الوحدات لتحليل الإيرادات ومقارنتها مع المقدر الفعلي بالموازنة والوقوف علي أسباب التدني في التحصيل أو الزيادة في التحصيل عن المقدر والوقوف علي أسباب الإنحراف ومن ثم التوصية بالحل .

الدائنون (الأمانات)

يتحقق المراجع الداخلي من الآتي

1. المبالغ الواردة لحساب الدائنين سواء كانت تحويلات أو شيكات توريد نقداً أو غيرها ،المبالغ المضافة للدائنين بموجب تسويات ومعرفة طبيعة هذه التسويات ، أن الصرف من حساب الدائنين يجب ، أن يتضمن مستند الصرف والإشارة لرقم وصفحة القيد والتأكيد من حركة الحساب (مدين / دائن) .

2. لايجوز دفع أي مبالغ من حساب الدائنين إلا بموجب تصديق مالي (1).

تستنتج الدارسة أن رقابة المراجعة الداخلية علي حساب الدائنون يضمن عدم تصرف الوحدات الحكومية في حقوق الغير لصالحها ، وأيضاً عدم الصرف من حساب الدائنون إلا لأصحابها ووفقاً للمستندات الصحيحة .

مراجعة المصروفات

1.برنامج مراجعة العاملين

قبل مراجعة إستحقاقات العاملين بالوحدة المعنية يتأكد المراجع الداخلي من :

1. الإطلاع علي الهيكل الإداري للوحدة ، الإطلاع علي المجازة للوحدة (إعتمادات موازنة تعويضات العاملين أو إستحقاقات العاملين) .

2. الإطلاع علي شروط خدمة الوحدة (شروط الخدمة الخاصة) إن وجدت .

3. مراجعة قانونية البدلات والمزايا الأخرى المطبقة في الوحدة ، ومراجعة العقود الخاصة ودراستها ومدي إتساقها مع قوانين الخدمة المدنية ومنشورات السلطة التنفيذية .

(1) علي محمود محمد عبدالرسول ، وزير المالية والإقتصاد الوطني ، دليل ومرشد المراجعة الداخلية ، (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2012م) ، 17.

4. مراجعة نماذج التوقعيات المعتمدة والسلطة المخولة للتصديق علي الموازنة العامة للوحدة .

2. مراجعة أجور العاملين

يتبع المراجع عند مراجعة أجور العاملين الآتي :

1. مراجعة سجل الوظائف بشكل دوري والتأكد من أن السجل تم تصحيحه بواسطة ديوان شئون الخدمة ، أو أعد حسب الوظائف المصدقة من السلطة المختصة في حالة الشركات الحكومية والهيئات العامة .
2. مراجعة المكاتبات الصادرة من إدارة شئون العاملين لإدارة الحسابات للتأكد من شطب العاملين الذين تقاعدوا بالمعاش الإختياري أو الذين إنتهت خدمتهم لأي أسباب ، وإستبعاد إستحقاقات العاملين في الإجازة بدون أجر .

3. مطابقة سجل الوظائف بالوحدة مع دفاتر وسجلات الأجور المعدة للصرف ، والتأكد من أن الأجور والعلاوات والبدلات قد إعدت حسب الفئات الواردة في منشورات جهات الإختصاص .

4. المراجعة الحسابية للأجور والتأكد من صحة إجمالياتها ، وكذلك الإستقطاعات وصافي الأجور أعدت بطريقة صحيحة من حيث التوبيب و التصنيف .

5. التأكد من إعداد وإعتماد موازنة الأجور شهرياً من واقع المستندات المؤيدة للزيادة أو النقصان في الشهر المعني ، ومقارنتها بالشهر السابق ، ومن ثم مراجعتها للتأكد من صحتها .

6. التأكد من أن مبلغ صافي الأجور مطابقاً لمبلغ الشيك أو الأذن الصادر بإسم الصراف وأن الشيك مستوف لشروط إعتماده من السلطة المخول لها ذلك ، والتأكد من أن صرف الأجور والإستحقاقات تتم بواسطة الصياغة المعتمدين .

7. مراقبة الصرف والتأكد من أن الدفع يتم للمستحقين وفقاً للأوراق الثبوتية المحددة ، والتأكد من أن الأجور التي لم تصرف بواسطة مستحقيها يتم توريدها للخزينة أو البنك أمانات مرتجع ، ومراجعة رقم وتاريخ حافطة التوريد بكشف المرتجع .

8. التأكد من إعداد تسوية الأجور وخصمها علي بنودها الصحيحة ومراجعتها والتأشير عليها، والتأكد من أن الضوابط الموضوعية في السجلات التي تحوي أجور العاملين وأستحقاقاتهم أنها تحقق أهداف المراجعة.⁽¹⁾

3. مراجعة البدلات والعلاوات والمزايا والمكآفات الأخرى

يتبع المراجع عند مراجعة البدلات والعلاوات والمزايا والمكآفات الآتي :

1. التأكد من أن البدلات والمزايا المراد صرفها قد تم خصمها علي البنود الصحيحة ويقابلها إعتماد مالي ، ويتم التصديق عليها من السلطة المخول لها ذلك .

2. التأكد من أن المبلغ المرصود بإذن الصرف أو الشيك ، مطابقاً لمبلغ المستندات التي تم التصديق عليها من السلطة المخول لها ذلك ، ومراجعة التسلسل الرقمي لمستندات الصرف .

(1) علي محمود محمد عبدالرسول ، وزير المالية والإقتصاد الوطني ، دليل ومرشد المراجعة الداخلية ، (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2012م) ، 19.

3. مراجعة دفتر مصروفات تعويضات العاملين والتأكد من إعداد التسويات اللازمة وفقاً لبنود الصرف المجازة بالموازنة .

تستنتج الدراسة أن المراجع الداخلي عند مراجعة العاملين وأجورهم يركز علي الرقابة علي تنفيذ قوانين ولوائح التوظيف ، والتأكد من صحة وسلامة الصرف فيما يتعلق بالمرتبات والأجور في حدود الإعتمادات المقدرة ووفقاً لشروط خدمة العاملين بالوحدة ، والتأكد من الصرف علي الإعتمادات الخاصة بالأجور والمرتبات والبدلات ، ويجب علي المراجع الداخلي الا يحصر رقابته علي الأجور والعاملين علي مراجعة الدفاتر والسجلات الخاصة بشئون العاملين والحسابات فقط بل يمتد نشاطه ليشمل تقديم رأيه في سياسية التوظيف والأجور ويقدم توصياته فيما يختص برفع الكفاءة والتدريب والتأهيل ، والتوصية بنقل موظفين من وقع إلي آخر لمزيد من تجويد الأداء والضبط الداخلي .

4. إجراءات تنفيذ مراجعة السلع والخدمات والأصول غير المالية

1. يجب علي المراجع الداخلي التأكد من أن الموازنة تمثل وحدة ضبط ورقابة وتشمل حسب تصنيف إحصاءات مالية الحكومة (G.F.S) إعتمادات السلع والخدمات ، إعتمادات المنافع الإجتماعية ، وإعتمادات إقتناء أصول غير مالية .

2. يجب علي المراجع الداخلي التحقق من وجود وسائل الضبط الداخلي والرقابة المالية ، والإحتفاظ بنسخة من الإعتمادات المصدقة لمصروفات التشغيل ، الإعتمادات المصدقة للمصروفات الإدارية ، الإعتمادات المصدقة لشراء أصول غير مالية ، سلطة التصديق والأشخاص المخول لهم بذلك ونماذج توقيعاتهم ، سلطة التصديق وإعتماد إذن الصرف نقداً ، وسلطة التوقيع علي الشيكات الصادرة من الوحدة ونماذج توقيعات الأشخاص المخول لهم (توقيع أول - وتوقيع ثاني) . (1)

تستنتج الدراسة أن تحقيق المراجع الداخلي من وجود وسائل الضبط الداخلي والرقابة المالية يضمن عدم خروج مسار الصلاحيات الحكومية عن الحدود التي رسمتها وفقاً لبنود الموازنة ، وتساعد في الكشف عن أي أخطاء أو إنحرافات أو مخالفات تحدث من الوحدات الحكومية وتحليلها ودراستها وتحديد أسبابها ومعالجتها ، ويجب أن تذهب المراجعة الداخلية إلي أبعد من ذلك ولمختلف نشاط الوحدة لتضييق حالات الإسراف والتلاعب وحالات الغش والفساد إلي أدنى حد ممكن .

5. إجراءات مراجعة الشراء والتعاقد

1. في حالة قيام الوحدة بالشراء والتعاقد يجب أن يتحقق المراجع الداخلي من أن المخزون قد وصل إلي نقطة إعادة الشراء (الطلب) ، وجود اعتماد مالي يقابل خصم تكاليف الشراء والتعاقد ، وضع المواصفات الفنية للسلعة المراد شراؤها أو التعاقد عليها وأنها تمت بطريقة تتيح التنافس لأكثر عدد المنافسين ، أن الشراء والتعاقد قد تم بإحدي الطرق الواردة بلائحة الشراء والتعاقد لسنة 2011 م .

(1) علي محمود محمد عبدالرسول ، وزير المالية والإقتصاد الوطني ، دليل ومرشد المراجعة الداخلية ، (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2012م) ، 23.

2. عند التصديق بالشراء والتعاقد علي المراجع الداخلي التأكد من أن تصديق رئيس الوحدة بالشراء والتعاقد لم يتجاوز السقف التي يصدرها وزير المالية والإقتصاد الوطني سنوياً لكل نوع من أنواع الشراء والتعاقد والخدمات وأعمال المقاولات ، وذلك بإتباع كافة الإجراءات المنصوص عليها في الفصل الرابع من لائحة الشراء والتعاقد لسنة 2011 م .

3. في حالة فرز العطاءات علي المراجع الداخلي التأكد من تشكيل لجنة الفرز وفقاً للقانون .

6. مراجعة الإجراءات التعاقدية

يتحقق المراجع الداخلي من أن الإجراءات التعاقدية قد تمت وفقاً:

1. لإكمال التأمين المبدئي إلي (10 %) بشيك معتمد أو نقداً أو خطاب ضمان ساري المفعول ، وتحديد فترة التنفيذ كشرط أساسي في العقد .

2. في حالة الإتفاق علي دفع مقدم لايد من إتباع الإجراءات الخاصة بالمقدم (30 %) من إجمالي قيمة العقد مقابل إيداع خطاب ضمان بنكي ساري المفعول أو شيك معتمد ، والنص علي الشروط الجزائية في العقد بالإضافة إلي التعويض أو المصادر عند الفشل في تنفيذ الإلتزام التعاقدية .

3. النص علي جميع إلتزامات المقاول في العقد ، والنص علي سلطة إلغاء العقد .

4. أن العقود المبرمة قد تم إيداعها لدي الجهات المختصة بوزارة العدل أو من يمثلها بالوحدة المعنية لمراجعة الأحكام ووضعها في الصيغة القانونية .

5. في حالة القيام بأعمال إضافية يجب ألا تزيد قيمة الأعمال الإضافية عن (25 %) من قيمة العمل الكلي .

7. مراجعة الدورة المستندية للمصروفات ونظم الضبط الداخلي

بعد إستكمال الإجراءات والمستندات والتصديق يجب علي المراجع الداخلي التأكد من أن مصدر المطالبة وتصديق المسئول المخول له ذلك ، إعتماد مدير الحسابات بالوحدة ، وسلامة المستندات المرفقة وكفاية الإجراءات المالية والمحاسبية وصحتها للدفع وأن الصرف تم في الأوجه المخصصة له مع تحديد بند الخصم علي مستندات المطالبة .

وتستنتج الدراسة أن رقابة المراجعة الداخلية السابقة علي الصرف لاتسمح بصرف أي مبلغ إلا إذا كان مطابقاً للقوانين واللوائح والموجهات المعمول بها .

8. إجراءات مراجع الدفع (نقداً - شيكات)

علي المراجع الداخلي التحقق من مراجعة صحة بيانات الشيك ، مراجعة وفحص إذن الصرف (40) أو أمر الدفع أورنيك مالي (17) للتأكد من صحة الأرقام والتوقعيات وبند الخصم والتأشير بمايفيد ذلك بختم وتوقيع المراجع الداخلي ، مراجعة تسجيل قيمة الشيك وبند الخصم بدفتر المتابعة الخاص بالمراجع الداخلي ، وفي

حالة إرتداد الشيكات لعدم كفاية الرصيد بصورة متكررة علي المراجع الداخلي إبلاغ رئيس الوحدة بصورة للإدارة العامة .⁽¹⁾

تستنتج الدراسة أن مراجعة المراجعة الداخلية لمستندات الصرف للتأكد من صحتها وسلامة إجراءاتها ومطابقتها للقوانين والعمليات المالية ، والتحقق من كافة المستندات المؤيدة للصرف والإطلاع عليها يؤدي إلي إكتشاف مبكر للأخطاء وحالات الغش والتلاعب وتلافيتها .

9. مراجعة إجراءات التخزين

بعد إستكمال عمليات الشراء علي المراجع الداخلي مستصحباً الأرنيك الخاصة بالمخازن والتأكد والتحقق من :

1. أن الأصناف المشتراه تم توريدها حسب المواصفات والشروط الواردة في العقد حسب تقرير لجنة فحص المشتريات ، التأكد من أن إجراءات التخزين قد تمت بصورة سليمة وتحت إشراف أشخاص ذوي إختصاص
2. إضافة وتسجيل المواد أو الأصناف المشتراه إلي العهدة بموجب مستند الإضافة والتأكد من توقيع أمين المخزن علي الفاتورة الأصلية بمايفيد تسلمها مع ذكر رقم وتاريخ مستند الإضافة (12 س) ، وأن أمين المخزن والفني المسئول يقومان بالتفتيش بصورة دورية للأصناف حسب طبيعة المواد التي لها مدة صلاحية والأشياء التي تتلف بمضي الوقت .

تستنتج الدراسة علي المراجعة الداخلية التفتيش علي المخازن بصورة مفاجئة والإطلاع علي كافة المستندات والبيانات التي تتطلبها طبيعة عملهم ، وعدم التركيز علي الجرد الربع السنوي ونصف السنوي والسنوي ، والوقوف علي الأصناف التالفة وعلي أسباب التلف وتقديم الحلول تلافياً مستقبلاً .

10. إجراءات التسويات والموازنات

يجب علي المراجع الداخلي في نهاية كل شهر التحقق من :

1. إعداد موازنة حساب البنك بمطابقة الصرف الفعلي حسب القيد الدفترلي للشيكات الصادرة مع كشف حساب البنك الوارد من المصرف ، ورصد الشيكات التي لم تقدم للصرف وتسلم نسخة من الموازنة بالرصيد الفعلي لحساب البنك ومتابعة الشيكات التي لم تقدم للصرف .
2. إعداد التسويات الشهرية والخاصة بالبنك والخزينة والتسجيل بدفتر (المراقبة العام) والترحيل لدفاتر تحليل المصروفات حسب البنود المعتمدة .
3. متابعة الشيكات التي لم تقدم للصرف والتحقق من إجراءات التسويات اللازمة للشيكات التي تجاوزت فترة السماح (6 شهور) .
4. متابعة أذونات الصرف التي لم تصرف حتي نهاية العام لإلغائها في 31 ديسمبر من كل عام وتصفير الخزينة .

⁽¹⁾ علي محمود محمد عبدالرسول ، وزير المالية والإقتصاد الوطني ، دليل ومرشد المراجعة الداخلية ، (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2012م) ، 27.

11. إجراءات مراجعة حساب المدينين (العهد)

يجب علي المراجع الداخلي التحقق والتأكد من إجراءات رصد حساب المدينين (العهد) في دفتر إجمالي المدينين أنموذج مالي حسابات رقم (21) وتقيد فيه المبالغ إجمالياً ، دفتر مفردات الدائنين أنموذج حسابات رقم (23) وتقيد فيه المبالغ بالمفردات وتخصيص صفحة لكل شخص أو حساب علي وحده .
ويجب علي المراجع الداخلي التأكد من أن عمليات المطابقة قد إجريت شهرياً بين المبالغ المرصودة بدفتر الإجماليات ودفتر المفردات وإعداد كشف بأرصدة الحسابات الفردية ومطابقتها برصيد إجمالي المدينين . (1)
أحكام عامة

يجب علي المراجع الداخلي أن يتحقق من الضوابط التالية وفقاً لنصوص لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية لسنة 2011 م :

1. ضوابط شراء الخزائن بالمواصفات القانونية المادة (57) ، تأمين غرفة الخزينة المادة (88) ، حالات غياب ووفاء الصراف وإجراءات فتح الخزينة المادة (99) ، وحفظ المفتاح الإحتياطي لخزينة الوحدة المادة (6/158) .
2. التأكد من قفل الحساب الشهري وتسليم الحساب السنوي الخاص بالوحدة لإدارة الحسابات الختامية بوزارة المالية والإقتصاد الوطني المادتان (348-351) .
3. فتح بلاغ فقدان للنماذج المالية ذات القيمة وإخطار ديوان الحسابات للنشر .
4. التأكد من موافقة وزارة المالية والإقتصاد الوطني لإجراء المناقشات بين البنود (تحويل من بند إلي بند). (2)
5. التأكد من جرد الخزينة أربع مرات في الشهر في أيام وأوقات غير معلنة ، ويكون الجرد بحضور رئيس الوحدة شخصياً مرة واحدة علي الأقل وبحضور أحد مساعديه في بقية المرات الثلاث علي أن يحضر مدير الحسابات أو من ينوب عنه كشاهد .
6. لايجوز الصرف بالخصم علي حساب المدينين (العهد) ويعتبر الصرف علي هذا الحساب ديناً علي رئيس الوحدة ، ويكون ملزماً بسداده في حالة عدم تسويته خلال السنة المالية المادة (6/8) من قانون الإجراءات المالية والمحاسبية لسنة 2007 م .

إجراءات مراجعة إدارة المخاطر

يجب علي المراجع الداخلي التأكد من وجود إدارة للمخاطر بالوحدة ذات واجبات محددة أنشئت من أجلها وعليها القيام بالأعمال المنوط وفقاً لماورد في لائحة المراجعة الداخلية لسنة 2011م المادة (6) .
تتمثل إجراءات مراجعة المخاطر في الآتي :

1. مخاطر الأهداف والسياسات

(1) علي محمود محمد عبدالرسول ، وزير المالية والإقتصاد الوطني ، دليل ومرشد المراجعة الداخلية ، (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2012م) ، 33.
(2) علي محمود محمد عبدالرسول ، وزير المالية والإقتصاد الوطني ، دليل ومرشد المراجعة الداخلية ، (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2012م) ، 36.

يجب علي المراجع الداخلي التعرف علي أهداف وسياسات الإدارة والمخاطر التي يمكن أن تعوق تحقيق هذه الأهداف ، ووضع خطط وسياسات تساعد في الحد من المخاطر وتصنيف جميع المصادر التي تؤدي للمخاطر .

2. المخاطر التنظيمية والإدارية

يجب علي المراجع الداخلي التأكد من النواحي التنظيمية والإدارية وأنها تتم وفقاً للمعايير المعمول بها ، وأن تتم مطابقة بين الأداء الفعلي والمعايير الموضحة مسبقاً لكل من سياسات الوحدة والإجراءات المحاسبية ونظم الضبط الداخلي وسجلات الوحدة والأنشطة التي تقوم بها الوحدة .

3. المخاطر التشغيلية

يجب علي المراجع الداخلي التأكد من طبيعة الأنشطة والاستثمارات التي تقوم بها الوحدة أو الجهة المخول لها اعتمادها والتأكد من إيراداتها وكيفية التصرف فيها .

4. التعامل مع المخاطر

يتم الحد من المخاطر عن طريق نقل الخطر إلي آخرين مثال التأمين بأنواعه ، العقود بأنواعها وبالنسبة للعقودات يجب التأكد من وجود إرشيف لكافة العقودات وأنها قانونية ولا تتعارض مع أهداف الوحدة .
وضع مقترح بتطوير وتحسين الأداء وذلك بتقديم توصيات للإدارة بإجراء تحسين وتطوير الجوانب الرقابية في النشاط ، والحصول علي أدلة الإثبات الكافية للوصول للرأي الفني المحدد .⁽¹⁾
تستنتج الدراسة علي المراجعة الداخلية تقديم تأكيد بأن إدارة المخاطر تعمل بفعالية ، وأن المخاطر الرئيسية قد تم إدارتها إلي مستوي مقبول ، وعلي المراجعين الداخليين أن يمتنعوا عن تولي أي مسئولية تنفيذية في إتخاذ قرار بشأن عملية إدارة المخاطر ، وعلي المراجعة الداخلية توجيه التركيز الكبير علي المخاطر الإستراتيجية ، مخاطر النشاط ، مخاطر التشغيل ، والمخاطر المالية ، وضرورة إهتمام المراجعة الداخلية بمراجعة إدارة المخاطر لتواكب التطورات في المهنة حيث إنتقلت المراجعة من التقليدية إلي المراجعة المبنية علي المخاطر .

مراجعة الهيئات العامة والشركات الحكومية

وفقاً لأحكام المادة (3) من قانون المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة لسنة 2010م فإن الهيئات العامة والشركات الحكومية التي تخضع للمراجعة هي المملوكة للدولة بنسبة 100 % أو التي تساهم فيها بنسبة لا تقل عن 50 % ، ويجب علي المراجع الداخلي عند مراجعته للهيئات والشركات إتباع الآتي :

1. لإطلاع علي قانوني الهيئات العامة لسنة 2003 م تعديل 2008 م والشركات لسنة 1925م أو أي قانون آخر يحل محلها ، والتأكد من أمر التأسيس والإنشاء لكل هيئة عامة أو شركة حكومية .
2. التأكد من أن الموازنة المصدقة حسب الأهداف الكلية ، ومراجعة وتقويم نظم الرقابة الداخلية .

(1) علي محمود محمد عبدالرسول ، مرجع سابق ، ص 39 .

3. مراجعة رأس مال الشركات حسب الأسهم المصرح بها والمكتتبه والمسدد منها ، ومراجعة الأصول وجميع المخصصات المختلفة المتعلقة بها وكيفية التصرف في مخصصات الإهلاك لإحلال الأصول الثابتة ومراجعة إستثمارها .
4. مراجعة كل الإجراءات المالية مستندياً ، ومراجعة حسابات الإستثمار طويلة وقصيرة الأجل ومتابعة ومراجعة إستثمارات الوحدة في جهات أخرى .
5. التأكد من أن كل العمليات المالية قد تم إدراجها بالقوائم المالية ، ومراجعة وتحليل القوائم المالية ومقارنتها لإعطاء المؤشرات لنتائج الأعمال .
6. مراجعة العقود حسب البرامج والمشروعات المجازة من مجالس إدارات الهيئات والشركات الحكومية وفقاً للموازنات المصدقة أو البروتوكولات والاتفاقيات المحلية والدولية .
7. مراجعة العقود الشخصية والتأكد من مواعيتها للقرارات والتشريعات ذات الصلة .
8. إجراء تقييم منفصل لفاعلية وكفاءة إدارة المخاطر ، والأنظمة الرقابية مثال ذلك الإلتزام بالسياسات واللوائح التنظيمية وأمن نظم المعلومات ، فحص جودة الأداء للتأكد من مدي تحقيق الوحدة لأغراضها الواردة في أمر التأسيس وأهداف البرامج الموضوعه ومدي إتساقها مع أهداف الوحدة وذلك من خلال مراجعة صحة وإكتمال البيانات ، الإلتزام بالسياسات المالية والخطط والإجراءات والنظم ، حماية الأصول ، الإستخدم الإقتصادي والكفاء للموارد المتاحة ، فحص صحة وإكتمال البيانات المالية والتشغيلية والأساليب المستخدمة لتحديدها وتبويبها من أجل إتخاذ القرارات .
9. فحص أنظمة المعلومات لتحديد أن السجلات والتقارير المالية والتشغيلية تحتوي علي معلومات دقيقة وكاملة ومقيدة يعتمد عليها ، مدي كفاية وفاعلية الأنشطة الرقابية (1)
10. تقييم الحوكمة في الوحدة المعنية وتقديم التوصيات المناسبة وذلك في إطار تحقيق التأكد من فاعلية الأداء والمساءلة التنظيمية ، تبليغ المعلومات المتعلقة بالمخاطر وفاعلية الرقابة علي المستويات الإدارية بالهيئات والشركات الحكومية ، وتنسيق الأنشطة وتوصيل المعلومات بفاعلية بين مجلس الإدارة والمراجع الداخلي والخارجي وإدارة الوحدة .
11. التحقق من أن الهيئة أو الشركة الحكومية تقوم بإعداد حساباتها الشهرية في مدة لا تتجاوز خمسة عشر يوماً من الشهر التالي .
12. التحقق من أن الهيئة أو الشركة الحكومية تقوم بإعداد حساباتها ربع السنوية وتتم مراجعتها وإيداع نسخة منها إلي وزارة المالية والإقتصاد الوطني .
13. التأكد من إلتزام الهيئة أو الشركة الحكومية بقل حساباتها الختامية وإعداد الميزانية الختامية في موعد أقصاه (60) يوم من نهاية العام المالي ، ويقوم بمراجعتها وتحليلها وتودع نسخة منها بوزارة المالية والإقتصاد الوطني وتقدم لديوان المراجعة القومي .

(1) علي محمود محمد عبدالرسول ، وزير المالية والإقتصاد الوطني ، دليل ومرشد المراجعة الداخلية ، (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2012م) ، 40 .

14. التحقق من أن الهيئة أو الشركة الحكومية لم تتصرف في فوائضها وأرباحها أو عائدات الإستثمار إلا بموافقة وزير المالية والإقتصاد الوطني وأن عائد الإستثمار للشركات التي تساهم فيها الحكومة قد إلتزمت بسداد العائد من أسهمها لوزارة المالية والإقتصاد الوطني بعد إجازة حساباتها الختامية .
15. التحقق من أن جميع الحسابات المفتوحة بالمصارف قد تمت الموافقة علي فتحها من وزارة المالية والإقتصاد الوطني سواء كانت بالعملة المحلية والأجنبية .
16. التأكد من أن أصول الهيئة أو الشركة الحكومية مؤمن عليها وفق الشروط والنظم التي تحددها لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية ، وقد تم تسجيلها في الدفاتر المخصصة لها .
17. التأكد من أن النظم المالية المعمول بها لاتتعارض مع أحكام قانون الإجراءات المالية والمحاسبية واللوائح المنظمة له .
18. التحقق من إلتزام الهيئة أو الشركة الحكومية بالحصول علي موافقة وزارة المالية والإقتصاد الوطني في حالة تقديم مشروعات قوانين أو لوائح أو قرارات مالية أو محاسبية . (1)
- تستنتج الدراسة أن رقابة المراجعة الداخلية السابقة واللاحقة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة تركز علي الرقابة المستندية أو المالية أو القانونية ، ورقابة المراجعة الداخلية سواء كانت سابقة أو لاحقة في كلتا الحالتين لابد أن تكون رقابة تحاول إكتشاف الخلل قبل وقوعه والتنبيه إليه ، و رقابة تبين أسباب القوة والضعف في الوحدات الحكومية ، ويجب أن يتم الإهتمام بالمراجعة الإدارية حيث أنها تسمح بكافة صور الفساد التي يرتكبها كبار وصغار المسؤولين في الدولة من الفساد الإداري ، وإستعادة ماسبق الإستيلاء عليه إلي خزانة الدولة ، والكشف عن المخالفات الإدارية وكتابة تقرير عنها لحماية المال العام والحفاظ عليه .

(1) علي محمود محمد عبدالرسول ، وزير المالية والإقتصاد الوطني ، دليل ومرشد المراجعة الداخلية ، (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2012م) ، 43.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

يتناول هذا الفصل وصفاً للطريقة التي تم اتباعها في تنفيذ الدراسة الميدانية ووصف المنهج المتبع في الدراسة ، حيث يشمل وصفاً لمجتمع الدراسة وعينته وطريقة إعداد أداة الدراسة والإجراءات التي أتخذت للتأكد من صدقها وثباتها، وكيفية تطبيقها، والطرق والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واستخراج النتائج.

يتم عرض هذا الفصل من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول : نبذة تعريفية عن الإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة .

المبحث الثاني : إجراءات تحليل بيانات الدراسة الميدانية.

المبحث الثالث : اختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الأول

نبذة تعريفية عن الإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة

تمهيد

ظهرت المراجعة الداخلية في القطاع العام منذ أمد قصير ، ومثل دخولها إلي منظومة العمل المالي والمحاسبي الحكومي إضافة جديدة ، وحماية المال العام من السرقة والإختلاس وسوء الإستخدام ، والمحافظة علي الموارد المتاحة والمحدودة من الضياع ، وتحقيق الكفاءة الإقتصادية في الإستغلال الأمثل لتلك الموارد وإحكام الرقابة عليها ، وتقديم الإستشارات بمايساعد علي الإرتقاء بالأداء المالي والإداري في القطاع العام .

وعن طريق ذلك كانت مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق تنمية إقتصادية من خلال ضبط الأداء المالي في كل المؤسسات ، ويمكن ملاحظة التطور الإيجابي الواضح في التعامل مع المال العام ، حيث وجدت علاقة عكسية واضحة بين تطور أجهزة الرقابة من خلال المراجعة ، وتدني جرائم الإعتداء علي المال العام ، وذلك نظراً للرقابة الكاملة لإدارة المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة والتي عملت علي تأصيل قيم النزاهة ، وتأكيد تطبيق أقصى الإجراءات من أجل حماية المال العام ، مما كان له الأثر الواضح في دعم الإقتصاد الوطني .

وأن الوظيفة الأساسية للمراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية هي إضافة قيمة لأعمال وأنشطة الوحدات الحكومية ، بإعطاء تأكيدات معقولة عن تلك الأنشطة والأعمال بغرض مساعدة متخذي القرار في تقديم البدائل المختلفة ، وتقييم التكاليف والعوائد ، وكذلك المخاطر المتوقع منها وطرق معالجتها .⁽¹⁾ والمراجعة الداخلية كغيرها من المهن يُلزم أعضاؤها بمجموعة من المبادئ والقواعد السلوكية التي تحكم عملهم ، وتهدف إلي رفع مستوي المهنة وتحسين أداء أعضائها ، وإكتساب ثقة المجتمع وجميع مستخدمي البيانات المالية .

والتزام المراجعين بهذه المبادئ والقواعد يؤدي إلي رفع مستوي المهنة وإكتساب ثقة المجتمع بمايزيد من فعاليتها ويرفع شأنها ، والمبادئ هي الإطار العام الذي يحكم إعداد القواعد ، وترتكز هذه المبادئ والقواعد علي مجموعة من القيم الأخلاقية مثل الأمانة والنزاهة والموضوعية والإستقلال ، والتفاني في أداء العمل وعدم تزييف الحق أو تحريفه من أجل منافع شخصية ، وهذه المبادئ والقيم الأخلاقية التي تتضمنها قواعد السلوك المهني ليست إبتكاراً جديداً بل تمثل قيماً إسلامية أصيلة مصدرها القرآن الكريم والسنة ، كما نادى بها الأديان السماوية الأخرى ، فمبدأ الشهادة الصادقة وإجتنب شهادة الزور وعدم كتمان الحق والإستقامة والصدق والأمانة والتمسك بالحق والعدل وعدم الخيانة والإخلاص في أداء العمل كلها مكارم الأخلاق التي

(1) أ. علي محمود عبدالرسول ، وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، قواعد السلوك المهني للمراجعين الداخليين ، (الخرطوم ، شركة مطابع السودان للعملة) ، ص 5.

جاء الإسلام ليطمئنها ، ويمثل إلتزام المراجعين الداخليين بهذه القواعد الحد الأدنى لإحتراف مهنة المراجعة بمسئولياتها تجاه المجتمع وتجاه أعضاء المهنة .(1)

إنشاء وتكوين الإدارة العامة للمراجعة الداخلية

نشأت الإدارة العامة للمراجعة الداخلية بموجب أحكام المادة (6) من لائحة المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة 1997 وهي إدارة مستقلة تتبع لوزير المالية لمباشرة الإختصاصات والواجبات وممارسة الصلاحيات المنصوص عليها في هذه اللائحة ، ويرأس إدارة المراجعة مدير عام يتولى مسئولية الإشراف الإداري والمهني والفني ، ويكون مسئولاً عن أداء إدارة المراجعة أمام الوزير ، وتتكون الإدارة العامة للمراجعة الداخلية من مدير عام المراجعة ونائبه ومساعديه والمراجعين الداخليين ، (2) وتبدأ الإدارة العامة للمراجعة الداخلية بتوزيع المراجعين للوحدات التابعة لأجهزة الدولة، وبدأت الإدارة بنظام المراجعة اللاحقة إلى أن صدر قرار من المجلس الوطني بأن تكون المراجعة الداخلية لكل مراحل المراجعة سابقة ومصاحبة ولاحقة مما زاد من فاعلية المراجعة الداخلية .

وتستنتج الدراسة حتي تتمتع الإدارة العامة للمراجعة الداخلية بإستقلالية كاملة يجب أن تتبع سلطة أعلى من وزير المالية والإقتصاد الوطني ، حيث أن أعمال الوزير تخضع للمراجعة من قبل الإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة .

مراحل تطور المراجعة الداخلية

المرحلة الأولى

بداية هذه المرحلة كانت في عام 1987م وهي مرحلة إنشاء المراجعة الداخلية بالوزارات والمصالح الحكومية المختلفة ، ففي هذا العام تم التصديق بمجموعة من الوظائف اللازمة كنواة للمراجعة الداخلية ، وكانت المراجعة الداخلية إدارة من إدارات ديوان الحسابات ، تحت إدارة وكيل ديوان الحسابات ، ولها مدير مراجعة مشرف علي أعمال المراجعة وترفع له كل التقارير الخاصة بالوحدات المختلفة ، وكان لها وظائف في هياكل تلك الوحدات ، وتخضع للتنقلات في كشف عام يضم المحاسبين والمراجعين ، وكانت المراجعة جزء من النظام المحاسبي المالي ، وخلال تلك الفترة كانت المراجعة سابقة لعملية الصرف دون أن يتاح لها الدور المصاحب واللاحق .(3)

وكانت هناك تقارير شهرية توضح فيها الملاحظات والتوصيات للمسئول التنفيذي الأول بالوحدة ، الذي يخاطب بدوره مدير المراجعة الداخلية بالديوان والذي يرفع تقريره إلي وكيل ديوان الحسابات .

(1) أ. علي محمود عبدالرسول ، وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، قواعد السلوك المهني للمراجعين الداخليين ، (الخرطوم ، شركة مطابع السودان للعملة) ، ص 6.

(2) د. عبدالوهاب عثمان شيخ موسى ، وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، لائحة المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة (الخرطوم : المادة 6) ، ص 7 ، 8 ، 1997 م) ، ص 2 .

(3) وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، التوثيق لمرحلة الجمهورية الأولى للإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة القومية بإتفصال جنوب السودان ، الإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة القومية ، 2015 م ، ص 14 .

وتستنتج الدراسة أن في هذه المرحلة بدأت المراجعة الداخلية بانتقال المحاسبين إلي مراجعيين وأن المراجعة الداخلية تحتاج لكادر مؤهل علمياً وعملياً للقيام بمهام المراجعة غير جانب الحسابات ، وتبعية المراجعة الداخلية لديوان الحسابات وهوجهة تنفيذية تخضع جميع أعمالها للمراجعة الداخلية أفقد المراجعة الداخلية أهم مقوماتها عنصر الإستقلال الذي يمثل العمود الفقري لقوتها وكفاءتها وحيادها ، وضعها لايتعدي دور الموظفين التابعين للإدارة المالية وإكمال لدورة الإدارة المالية .

وعدم إعداد لائحة ومرشد يحدد إجراءات وخطوات يسترشد بها المراجع الداخلي في عمله و يتم إعداد تقرير وفقاً لذلك ، وعدم تحديد سلطات وصلاحيات ومؤهلات وشروط التعيين التي يجب توافرها في المراجع الداخلي ، وتحديد حقوقه وواجباته حتي تتم المسألة في حالة التقصير ، ورغم عدم توفر مقومات ولوائح ومرشد لعمل المراجعة الداخلية في تلك الفترة فتعتبر نواة لنشأة المراجعة الداخلية .

المرحلة الثانية

بدأت هذه المرحلة في العام 1989م حيث صدر قرار رئيس مجلس قيادة ثورة الإنقاذ الوطني ورئيس مجلس الوزراء بأن يقوم كل وزير بمراجعة أقسام المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية المختلفة لتتبع للوزير مباشرة بدلاً من تبعيتها لديوان الحسابات . (1)

مثلت هذه الفترة أولى الخطوات المباشرة في تطور المراجعة الداخلية حيث تبني مجلس قيادة ثورة الإنقاذ مشروعاً يهدف للمزيد من الرقابة علي الصرف والمال العام ، (2) ومنذ ذلك التاريخ ونتيجة لعدد من المتغيرات السياسية والإقتصادية والإجتماعية ظهرت دعوات وتوجهات رسمية تهدف لمزيد من الضبط بأجهزة الدولة ، وأصدر مجلس الوزراء عدداً من القرارات إلي جانب منشورات ديوان الحسابات التي تنص علي إلغاء نظام التخويل بالصرف علي الإيرادات بالوحدات الحكومية وتوريد كافة الإيرادات إلي حساب الحكومة الرئيسي بينك السودان رقم (2-11-1) ، وكل تلك القرارات والمنشورات يكون تنفيذها تحت مراقبة المراجعة الداخلية . (3)

وتستنتج الدراسة أن في هذه المرحلة تم تحقيق قدر ضئيل من الإستقلال وذلك لتبعية المراجعة الداخلية للوزراء بدلاً من ديوان الحسابات وهو السلطة التنفيذية التي تتم مراجعتها من قبل المراجعة ، وذلك ليس القدر الكافي للقيام بعملها بحياد وموضوعية الوزراء تتم مراجعة أعمالهم من قبل المراجعة الداخلية ، وبهذا القرار إفتقدت المراجعة الداخلية الكيان الذي يضمها (ديوان الحسابات) ووضع الخطط والبرامج ، ولاتوجد علاقة بين المراجعين ولاتوجد لوائح وقوانين ولامرشد يحكم أعمالها ، ورغم أن التطور الوحيد في هذه الفترة هو تناول تبعية المراجعة الداخلية للوزراء ولم يحقق الإستقلال التام للمراجعة الداخلية فإن في هذه المرحلة

(1) قرارات مجلس الوزراء ، قرارات رقم (1) لمجلس قيادة ثورة الإنقاذ الوطني ومجلس الوزراء ، مراجعة بقية أقسام المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية المختلفة ، 23 أغسطس 1989 م .

(2) وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، التوثيق لمرحلة الجمهورية الأولى للإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة القومية بإنفصال جنوب السودان ، الإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة القومية ، 2015 م ، ص 15 .

(3) منشور مالي رقم (11) الصادر من ديوان الحسابات ، وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، بتاريخ 12 يونيو 1996 .

تعتبر بداية لتسليط الضوء علي المراجعة الداخلية ومدى أهميتها في ضبط وترشيد المال العام وإهتمام الجهات التشريعية والرقابية بها علي مستوي مجلس قيادة ثورة الإنقاذ الوطني ومجلس الوزراء .

المرحلة الثالثة

بدأت هذه المرحلة في العام 1997م والتي شهدت تحول جذري في تاريخ المراجعة الداخلية حيث أنشئت وزارة المالية والإقتصادي الوطني الإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة القومية بموجب قرار وزاري مستندة علي لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية لسنة 1977 م .⁽¹⁾

وصدرت لائحة ومرشد المراجعة الداخلية لسنة 1977م وأن هذه اللائحة تسري علي جميع أجهزة الدولة وفي هذه اللائحة تم تعريف المراجعة الداخلية ، وتم إنشاء لجنة الرقابة المالية برئاسة وزير الدولة وعضوية كل من وكيل الوزارة ومدير ديوان الحسابات و ممثل لديوان المراجعة العامة ومدير عام المراجعة الداخلية عضواً ومقرراً للإشراف علي جميع أعمال المراجعة الداخلية الخاصة بأجهزة الدولة .

وتتبع الإدارة العامة للمراجعة الداخلية لوزير المالية والإقتصاد الوطني ويرأس هذه الإدارة مديرعام يتولي الإشراف الإداري والمهني والفني ويكون مسئولاً أمام وزير المالية والإقتصاد الوطني ، وتتكون الإدارة العامة من المدير العام ونائبه و المساعدين والمراجعين الداخليين ، وتم تحديد إختصاصات وواجبات الإدارة ، وتحديد شروط تعيين المراجعين الداخليين وتبعيتهم وفقاً للائحة المراجعة الداخلية لسنة 1977م .

و تم تعيين مديراً عاماً للإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة ، وشهدت هذه الفترة إهتمام من قيادات الدولة علي كافة المستويات بهدف الوصول لنظام فعال يحقق أهداف الدولة ، وأبرز هذه النشاطات إهتمام وزارة المالية والإقتصاد الوطني ممثلة في وزير المالية عبدالوهاب عثمان وبعد نقاش أداء المؤسسات خلال الفترة من يناير إلي ديسمبر 1997م كانت أبرز التوجيهات التأكيد من وجود وحدات المراجعة الداخلية بكل

المؤسسات والهيئات والشركات الحكومية ، ومدعم بلائحة ومرشد المراجعة الداخلية لسنة 1997 م ، بجانب التنسيق مع الإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة للتأكد من وجود وحدات مراجعة داخلية مؤهلة

ومقتدرة داخل تلك الهيئات والمؤسسات .⁽²⁾ خلال إجتماع نقاش أداء المؤسسات وجه السيد وزير المالية

بتكوين لجنة عليا برئاسة المراجع العام السيد حجار لمراجعة الهياكل التنظيمية والوظيفية والمؤهلات والقدرات بالنسبة لوحدات المراجعة الداخلية الموجودة فعلاً بتلك الهيئات والمؤسسات والشركات الحكومية .

(3)

وبذلك أصبحت الإدارة العامة للمراجعة الداخلية مركز إهتمام الدولة من قبل كل السلطات التشريعية ممثلة في المجلس الوطني الذي إستمع إلي تقرير لجنة الشؤون الإقتصادية حول تقرير المراجع العام لسنة 1996 م عن الحسابات الختامية للحكومة الاتحادية وبنك السودان والبنوك المملوكة للدولة والمؤسسات والهيئات

(1) د. عبدالوهاب عثمان شيخ موسي ، وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، قرار رقم (36) ، 1997 م .

(2) محضر وقائع إجتماعات السيد / وزير الدولة بوزارة المالية والإقتصاد الوطني ، إستعراض تقرير أداء المؤسسات خلال الفترة من يناير إلي ديسمبر 1997 م ، ص 7 .

(3) محضر وقائع إجتماعات السيد / وزير الدولة بوزارة المالية والإقتصاد الوطني ، مرجع سابق ، ص 8 .

والشركات العامة ، إلي جرائم الإعتداء علي المال العام ، وبناء علي ذلك إتخذ المجلس جملة من القرارات في مقدمتها تقوية أجهزة المراقبة الحكومية القائمة ، والعمل علي إنشاء أجهزة مراجعة داخلية بكل الوحدات الحكومية التي لم تنشأ فيها ، ودعمها بالكادر البشري المدرب والمؤهل .(1)

وتلت ذلك توجيهات مجلس الوزراء بإنشاء وحدة للمراجعة الداخلية بوزارتهم والوحدات التي يشرفون عليها وفق تصور وزارة المالية والإقتصاد الوطني .(2)

كما أصدرت وزارة المالية قراراً بتفعيل وحدات المراجعة الداخلية ، وإستقلاليتها عن إدارة الحسابات ، وتوفير العدد المناسب من الكادر البشري ، الذي يمكنه من تغطية مراجعة رئاسة الوزارة والوحدات والمؤسسات التابعة لها ، وفقاً لمهام المراجعة الداخلية الواردة بلائحة المراجعة الداخلية ومرشدها للعام 1997م .(3)

وتواصل الإهتمام الرسمي بالمراجعة الداخلية ، حيث أصدرت رئاسة الجمهورية بعد مناقشة مجلس الوزراء لتقرير المراجع العام حول الإعتداء علي المال العام في جلسته رقم (16) بتاريخ 23 مايو 1999م قرارات ساهمت في تطور المراجعة الداخلية ، حيث وجه الفريق عمر حسن أحمد البشير رئيس الجمهورية بإجراءات لضبط صرف المال العام وحمايته منها تعميم شبكة المراجعة الداخلية علي كافة الوحدات الحكومية ، الإهتمام بالعناصر البشرية التي تعمل في مجال المال من محاسبين وصيارفة ومراجعين من حيث الإختيار والمؤهلات والتدريب وتحسين أوضاعهم المالية .(4)

وتم صدور قرار المجلس الوطني رقم (12) الذي بموجبه تحولت المراجعة الداخلية لتمارس أعمالها من خلال مراجعة سابقة ولاحقة ومصاحبة .

تم إنعقاد المؤتمر الأول للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة الأول بالسودان خلال 2008م برعاية وزير المالية والإقتصاد الوطني ، وكان من ضمن توصياته إصدار قانون للمراجعة الداخلية ، إلي جانب توصيات لجنة الرقابة المالية في العام 2009 م ، حيث تبنت وزارة المالية والإقتصاد الوطني هذه التوصيات ، وتم تشكيل لجنة لهذا الغرض .

وتستنتج الدراسة ورغم ذلك نجد أن هذه الفترة شهدت تحول وتطور كبير للمراجعة الداخلية وحظيت بإهتمام كبير من قبل الدولة إبتداءً من مجلس الوزراء والمجلس الوطني ووزارة المالية والإقتصاد الوطني ، وحفلت بالعديد من القرارات ، والتي أكسبت المراجعة الداخلية مزيد من الإستقلال والحياد ومزيد من السلطات والصلاحيات ، وانتقلت من المراجعة السابقة فقط إلي سابقة ومصاحبة ولاحقة بناء علي قرار من السلطة التشريعية .(5)

(1) المجلس الوطني ، دورة الإنعقاد الخامس ، جلسة رقم (13) القرار رقم (15) ، بتاريخ 14 يونيو 1998 .

(2) رئاسة مجلس الوزراء ، محمد الأمين خليفة وزير رئاسة مجلس الوزراء ، الجلسة رقم (21) بتاريخ 19 يوليو 1998م .

(3) د. عبدالوهاب عثمان شيخ موسي ، وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، قرار بتاريخ 19 أبريل 1998م .

(4) الفريق / عمر حسن أحمد البشير ، رئيس الجمهورية ، الأمانة العامة لمجلس الوزراء ، القرار رقم (378) ، الموافقة علي بعض الإجراءات لضبط صرف المال العام وحمايته ، بتاريخ 23 مايو 1999م .

(5) وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، التوثيق لمرحلة الجمهورية الأولى للإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة القومية بإتصال جنوب السودان ، (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة، 2015 م) ، ص 19.

تعيين المدير العام ونائبه و مهام وإختصاصات المدير العام

نصت المادة (7) من قانون المراجعة الداخلية لسنة 2010 م يعين المدير العام بقرار من مجلس الوزراء بناءً علي توصية الوزير ، ويعين الوزير بقرار منه نائباً للمدير العام للمراجعة الداخلية ، ويؤدي المدير العام ونائبه عند التعيين القسم أمام الوزير حسب نص المادة (8) من نفس القانون تكون للمدير العام المهام والإختصاصات الآتية :

أ. الإشراف الإداري والمهني والفني علي أعمال المراجعة الداخلية ، وتمثيل الإدارة العامة لدي المؤسسات الوطنية والإقليمية والدولية ذات الصلة ، والوقوف أمام الأجهزة العدلية وإبرام العقود .
ب . إعداد الخطط العامة والبرامج والجدول الزمنية لأعمال الإدارة ورفعها للوزير لإجازتها .
ج. إعداد الخطط التفصيلية وبرامج المراجعة الداخلية ، ونظم إحكام الرقابة والإشراف علي أداء المراجعين الداخليين .

د . إعداد مقترحات الموازنة السنوية للإدارة العامة ورفعها للوزير لإعتمادها ضمن موازنة وزارة المالية .⁽¹⁾
هـ . التحقق من وجود وإستمرار وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالوحدات .
و . إصدار القرارات الخاصة بتكوين فرق المراجعة الداخلية للقيام بمراجعة أي من الأنشطة بأي وحدة متي إقتضت الظروف ذلك .

ز . التنسيق والتشاور والتعاون مع ديوان المراجعة القومي في إطار المراجعة الداخلية منعاً للأزدواجية
ح . التوصية للوزير أو الوزير المختص في حالة وجود مخالفات متعلقة بالمال العام إرتكبت بوساطة أي من رؤساء الوحدات ، وإخطار ديوان المراجعة القومي ، أو النيابة المختصة حسب الحال لإتخاذ التدابير والإجراءات القانونية اللازمة .

ط . محاسبة المراجعين الداخليين والكوادر المساعدة وفقاً لأحكام قانون محاسبة العاملين بالخدمة المدنية القومية .

ي . وضع الأسس والضوابط التي تنظم تنقلات المراجعين الداخليين وترقياتهم وفقاً للأسس المتبعة في قوانين ولوائح الخدمة المدنية القومية .⁽²⁾

وتستنتج الدارسة أن وضع الأسس والضوابط التي تنظم تنقلات المراجعين الداخليين وفقاً للأسس المتبعة في قوانين ولوائح الخدمة المدنية فقط دون وجود أسس ولوائح خاصة تحكم تنقلات المراجعين الداخليين ومجازة من جهة الإختصاص يضعف من إستقلالية المراجع الداخلي في حالة بقاءه مدة أطول بالوحدة ، وتم حصر دور المراجع الداخلي في التوصية فقط في حالة وجود مخالفات متعلقة بالمال العام وإخطار ديوان المراجعة القومي والنيابة المختصة لإتخاذ التدابير والإجراءات القانونية اللازمة ويجب أن تكون سلطات

(1) وافق علي هذا القانون المشير : عمرحسن أحمد البشير ، رئيس الجمهورية ، قانون المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة ، (الخرطوم : المجلس الوطني ، دورة الإنعقاد التاسع ، 2010 م) ، ص 9 .

(2) وافق علي هذا القانون المشير : عمرحسن أحمد البشير ، رئيس الجمهورية ، قانون المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة ، (الخرطوم : المجلس الوطني ، دورة الإنعقاد التاسع ، 2010 م) ، ص 11 .

المراجع الداخلي أكبر من إخطار ديوان المراجعة القومي ويتم إخطار النيابة المختصة لإتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة مباشرة من قبل المراجع الداخلي .

شروط تعيين المراجعين الداخليين والأجور والعلاوات والبدلات

من شروط التعيين يجب أن يكون الشخص الذي يتم تعيينه كمراجع داخلي حاصلاً علي درجة لا تقل عن البكالوريوس في المحاسبة أو العلوم المالية ، أو التجارية أو التخصصات ذات الصلة من جامعة معترف بها في السودان ، وتحدد لوائح الخدمة المدنية شروط تعيين حاملي درجات الزمالات المهنية وذوي الخبرة وفقاً لمؤهلاتهم وخبراتهم ، تكون بدلات وعلاوات العاملين بالإدارة العامة للمراجعة الداخلية وفقاً للجدول الموحد للعاملين بالخدمة المدنية القومية والتمتع بالعلاوات والبدلات بها وفقاً لقوانين ولوائح الخدمة المدنية القومية ، وتدار الأجور والعلاوات والبدلات في كشف موحد بالإدارة العامة .⁽¹⁾

تستنتج الدراسة أنه ورد بقانون المراجعة الداخلية لسنة 2010 م تكون بدلات وعلاوات العاملين بالإدارة العامة للمراجعة الداخلية وفقاً للجدول الموحد للعاملين بالخدمة المدنية القومية والتمتع بالعلاوات والبدلات بها وفقاً لقوانين ولوائح الخدمة المدنية القومية ولم يتم ذكر شروط خدمة للمراجعين الداخليين حسب توجيهات السيد رئيس الجمهورية قرارات مجلس الوزراء القرار رقم (378) لسنة 1999م بعنوان إجراءات لضبط المال العام والذي وجه بالإهتمام بالعناصر البشرية التي تعمل في مجال المال من محاسبين وصيارفة ومراجعين من حيث الإختيار والمؤهلات والتدريب وتحسين أوضاعهم ، حتي يتمكنوا من أداء دورهم في الرقابة وضبط المال العام باستقلالية كاملة بعيد عن تأثير الوحدات التي يتم مراجعتها.

تبعية المراجعة الداخلية

تتبع وحدات المراجعة الداخلية من الناحية الإدارية لرئيس الوحدة ، ويجوز للوزير المختص أن يصدر توجيهات بالقيام بأي واجبات أو مهام رقابية .⁽²⁾

وتستنتج الدراسة أن تبعية المراجعين الداخليين من الناحية الإدارية لرئيس الوحدة يضعف من إستقلاليتهم ، ويجب أن يتبع المراجعين الداخليين من الناحية الإدارية والفنية للإدارة العامة للمراجعة الداخلية لحماية المراجع الداخلي من أي ضغوط تضعف من دوره الرقابي .

تعريف المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة

عرفت بأنها جميع الإجراءات وأساليب العمل المهني في إطار الرقابة المالية ، ورقابة الأداء المستخدمة والمتبعة بواسطة إدارة المراجعة الداخلية ،⁽¹⁾ وعرفت بأنها وظيفة تخصيصية ، تقوم بنشاط تقييمي مستقل ، يهدف إلي فحص ومراجعة التصرفات المالية والمحاسبية والإدارية داخل الوحدة .⁽³⁾

(1) وافق علي هذا القانون المشير : عمرحسن أحمد البشير ، رئيس الجمهورية ، قانون المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة ، (الخرطوم : المجلس الوطني ، دورة الإنعقاد التاسع ، 2010 م) ، ص 12 .

(2) د. عبدالوهاب عثمان شيخ موسى ، وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، لائحة المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة ، (الخرطوم : ، 1997 م) ، ص 15 .

(3) د. عبدالوهاب عثمان شيخ موسى ، وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، مرجع سابق (الخرطوم : 1997 م) ، ص 2 .

وتستنتج الدراسة أن تعريف لائحة المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة لسنة 1997 م للمراجعة لم يكن شاملاً بل إقتصرت علي المراجعة المالية ورقابة الأداء فقط ولم تشمل المراجعة البيئية والمراجعة المبنية علي المخاطر ، و تعريف قانون المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة لسنة 2010 م لم يشمل آخر التطورات في مهنة المراجعة الداخلية فالمراجعة الداخلية بالمفهوم الحديث إتسعت وشملت أنشطة التقييم الشامل للأداء التنظيمي في الوحدات المختلفة ، وهناك خدمات أخرى أكثر عمقا وأهمية منها تقديم الإستشارات الفنية للإدارة العليا والمراجعة المبنية علي المخاطر ، والتحقق من الإستغلال الأمثل للموارد الإقتصادية المتاحة .

الهدف العام للإدارة العامة للمراجعة الداخلية

تحقيق الإنضباط المالي والمحاسبي والإداري بما يحقق حسن التصرف في موارد الدولة وتنفيذ الموازنة بالوزارة .

أهداف المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة

وفقاً لسياسة الدولة للولاية علي المال العام ، وأهداف وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، كانت الأهداف العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة وفق ما تحقق أهداف وإستراتيجية الدولة ، و تهدف المراجعة الداخلية لتحقيق الآتي :

1. التأكد من أن الأموال والأصول العامة التي تجيزها الأجهزة التشريعية تستخدم للأغراض المخصصة لها ، سواء كانت تنموية ، إستثمارية ، خدمية ، تشغيلية أو خلافه .
2. التأكد من أن كل أجهزة الدولة القومية تعمل وفقاً للقوانين واللوائح والنظم المحاسبية المتعارف عليها ، والقرارات والمنشورات الصادرة من جهات الإختصاص بالدولة .⁽¹⁾
3. التحقق من كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية ، وإدارة المخاطر داخل الوحدة .
4. التحقق من أن إيرادات الوحدة قد تم تحصيلها وتوريدها وفقاً للقوانين واللوائح ، والكشف عن أي مخالفات أو تقصير ، وأن الموارد البشرية والمصادر المالية الأخرى قد تم إستخدامها بصورة سليمة .
5. التحقق من أن الإنفاق قد تم وفقاً للقوانين واللوائح والمنشورات ، والموجهات والسياسات والأهداف الخاصة بالوحدة ، والتأكد من حسن إستخدام الموارد العامة في الأغراض المخصصة لها دون إسراف أو إنحراف .
6. تقويم ومراجعة تنفيذ الأهداف والخطط والسياسات الخاصة بالأداء المالي والتشغيلي للوحدة ، وتوضيح جوانب القصور والتوصية بتحسين أساليب وخطط وبرامج الأداء .
7. التأكد من أن نظم رقابة تأمين المعلومات تعمل بكفاءة وفاعلية لتحقيق أغراض الوحدة وأهدافها .

(1) وافق علي هذا القانون المشير / عمر حسن أحمد البشير ، رئيس الجمهورية ، قانون المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة ، (الخرطوم : المجلس الوطني ، دورة الإنعقاد التاسع ، 2010 م) ، ص 2 .

(2) علي محمود محمد عبدالرسول ، وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، لائحة المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة القومية ، (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2011م) ، ص 8 .

8. مراجعة الأداء الإداري للوحدة ، ومراقبة أنشطتها للتأكد من تحقيق أهدافها وفقاً للوائح والموجهات الإدارية اللازمة ، ومبادئ محاسبة المسئولية والشفافية والحوكمة الرشيدة .⁽¹⁾

9. العمل علي منع حدوث الأخطاء والإنحرافات وأعمال الغش والتزوير واكتشاف الخطأ في مرحلته الأولى ، وإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمعالجتها ومنع تكرارها .

10 . العمل علي مراقبة ومراجعة القرارات الخاصة بشؤون العاملين بالتعيينات والمرتببات والأجور والترقيات والعلاوات والإجازات ، وأي بدلات أخري والتثبت من مدي مطابقتها للقوانين والأنظمة المعمول بها من جهة مطابقتها مع الموازنة العامة .

وتستنتج الدراسة أن المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة تركز علي تحقيق أن أجهزة الدولة القومية تعمل وفقاً للقوانين واللوائح ، ولم تركز علي مراجعة النظم المحاسبية والتأكد من مدي ملاءمتها للنشاط الحكومي ومدي أمان المعلومات والبيانات وفقاً لهذه الأنظمة وهل هذه الأنظمة معمة علي جميع أجهزة الدولة وكفاءة وتأهيل العاملين بالدولة للعمل وفقاً لهذه الأنظمة مثل نظام (GFS) و (GRP) ، لم يرد بتقارير المراجعة الداخلية عن مدي تعميم هذه الأنظمة علي الوحدات الحكومية والالتزام بتطبيقها وتقييمها ، و التحقق من إدارة المخاطر داخل الوحدات الحكومية وهل توجد إدارة مخاطر داخل الوحدات الحكومية ويتم تقييمها ومراجعتها من قبل المراجعة الداخلية حتي يتم مواكبة التطورات الحديثة التي توصلت إليها المراجعة الداخلية عالمياً ، ولا يتم بتقارير المراجعة الداخلية تفصيل يشمل التحقق من أن الموارد البشرية تم إستخدامها بصورة سليمة ، والموارد البشرية يتم تدريبها وتأهيلها بصورة مستمرة ، وتتم المكافآت والترقيات بصورة عادلة ، و يتم التأكد من الألتزام بالحضور والإنصراف ، و يتم نقل الموظفين من وقت لآخر بتوصية من المراجع الداخلي بعد عمل تقييم لهم لتجويد الأداء ولمزيد من الضبط الداخلي ، والتأكد من من أن نظم مراقبة وتأمين المعلومات تعمل بكفاءة وفاعلية لتحقيق أغراض الوحدة وأهدافها لم يتم ذكر ذلك بتقارير المراجعة عن تقييم لنظم مراقبة وتأمين المعلومات ، وللتحقق من أن الإنفاق قد تم وفقاً للقوانين واللوائح والمنشورات والموجهات والسياسات لابد من القيام بالمراجعة الشاملة وعدم القيام بالمراجعة المالية والتأكد من مطابقة الصرف للبنود المخصصة فقط ، بل تمتد لتشمل مراجعة الأداء الإداري والتشغيلي ومراجعة الموارد البشرية .

إنعكاس تقارير المراجعة الداخلية علي الأداء المالي والإقتصاد القومي :

مثل دخول إدارة المراجعة الداخلية إلي منظومة العمل المالي والمحاسبي في السودان إضافة جديدة ومكاملة أحدثت نقلة إدارية ، وجاءت هذه الإدارة لتلعب دوراً بارزاً وخطيراً في حماية المال العام والموارد المتاحة المحدودة من الضياع والسرقة والغش وتحقيق الكفاءة الإقتصادية ، وتوفير بيانات محاسبية سليمة ودقيقة تحقق جودة التقارير المالية .⁽²⁾

(1) علي محمود محمد عبدالرسول ، وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، لائحة المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة القومية ، (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2011م) ، ص 9.

(2) وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، التوثيق لمرحلة الجمهورية الأولى للإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة القومية بإنفصال جنوب السودان ، (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2015 م) ، ص 105.

وعن طريق ذلك كانت مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق تنمية إقتصادية من خلال ضبط الأداء المالي في كل المؤسسات ، حيث توجد علاقة عكسية واضحة بين تطور أجهزة الرقابة من خلال المراجعة الداخلية وتدني جرائم الإعتداء علي المال العام ، مما كان له الأثر الواضح في دعم الإقتصاد الوطني وتلخيص أهم الإجراءات والخطوات :

1 . محاربة التجنيب

عملت الإدارة العامة للمراجعة الداخلية علي محاربة ظاهرة تجنيب المال العام في مؤسسات الدولة ومنع تسريب الكثير من الأموال العامة خارج الخزينة العامة للدولة ، وبناء علي تقارير المراجعة الداخلية التي تضمنت تجنيب إيرادات في حساب بنوك تجارية والصرف عليها تم قفل تلك الحسابات وخصم المبالغ التي تم صرفها من تسير الوحدة .

2. إيقاف الصرف والتجاوزات في بنود الموازنة المصدقة .

3. إلغاء تحصيل الرسوم غير المصدقة ، والتصرف فيها دون الحصول علي تصديق مسبق من وزارة .

4. وقف تبديد المال العام :

قامت المراجعة الداخلية علي تتبع الأداء بمرافق الدولة علي محاربة أشكال تبديد المال العام وضياعه ، وتوضيح ذلك بتقاريرها .

5. متابعة تنفيذ المشروعات وتحسين بيئة العمل :

لم تكن المراجعة الداخلية بعيدة عن المشروعات الحيوية ومتابعة إنشائها ، إلي جانب متابعة بيئة العمل في المؤسسات القائمة بما يصب في خدمة الوطن والمواطن .

6. محاربة الإختلاس والتحويل للنيابة العامة :

تصدت المراجعة الداخلية لمشكلة الإختلاس من المال العام ، كواحدة من أخطر المشاكل التي تواجه وتعوق تطور الإقتصاد الوطني ، وقامت بما هو مطلوب في تقديم كل من تثبت التقارير إدانته للمسائلة القانونية والإدارية .⁽¹⁾

إختصاصات الإدارة العامة للمراجعة الداخلية وسلطاتها

تكون للإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة كافة الإختصاصات والسلطات التي تمكنها من مباشرة مهامها ، للتأكد من الإستخدام الأمثل للموارد داخل الوحدة ومن سلطاتها وإختصاصاتها :

1. فحص الملفات والمكاتبات والمستندات والوثائق والسجلات والدفاتر المالية والمحاسبية سواء كانت ورقية أو عبر وسيط إلكتروني ذات طابع عادي أو سري وترى ضرورة التحقق منها لأغراض المراجعة الداخلية .

(1) وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، التوثيق لمرحلة الجمهورية الأولى للإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة القومية بإتفصال جنوب السودان ، (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2015 م) ، ص107.

2. الفحص لأي سجلات أو دفاتر أو مستندات تتعلق بكافة أنشطة الوحدة بما في ذلك الأنشطة الإستثمارية أو غيرها بالطريقة التي يحددها المراجع الداخلي وتكون مناسبة لإجراء الفحص من إختبارات فعلية أو معاينة أو تقصي أو إجراءات تحقيق أو مصادقات أو تأكيدات أو أي أسلوب مناسباً .
 3. التنسيق مع ديوان المراجعة القومي منعاً للإزدواجية وتوفيراً للوقت والتكلفة .
 4. التفتيش والتقصي والتحقيق في الحالات التي تستدعي ذلك ، ولها أن تستخدم الإجراءات والأساليب المهنية اللازمة .
 5. القيام بأي مهام أو أعباء يكلفها بها الوزير أو يطلب من رؤساء الوحدات في حدود مهام وإختصاصات وأغراض المراجعة الداخلية .
 6. التنسيق مع رؤساء الوحدات لإزالة أي معققات أو عقبات تعترض أعمال مكاتب المراجعة داخل الوحدة والعمل علي إيجاد الحلول اللازمة لذلك .
 7. إعداد وتقديم والتقارير المختلفة الخاصة بأنشطة الوحدة بغرض التأكد من إستخدام الإعتمادات المالية في الأوجه التي خصصت لها وحماية الأصول ورفعها للوزير .
 8. أي إختصاصات أو سلطات أخرى لأزمة لأداء مهامها في حدود أغراض المراجعة الداخلية .⁽¹⁾
- تستنتج الدراسة أن إختصاصات الإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة لم تكن شاملة ومفصلة بصورة واحدة ، وإنحصرت في الجوانب المالية فقط ، وإختصاص إعداد التقارير بغرض التأكد من إستخدام الإعتمادات المالية في الأوجه التي خصصت لها فقط ولم تشمل المراجعة الإدارية لكيفية التصرف الإداري في الأوجه المخصصة للصرف.

معايير المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة القومية

عملاً بأحكام المادة (18/أ) من قانون المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة القومية لسنة 2010م وبناءً علي توصية المدير العام أصدرت معايير المراجعة الآتية :

معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية

1. معيار الإستقلال المهني

1. تكون الإدارة العامة مستقلة مهنياً بالدرجة الكافية التي تسمح لها بتحقيق مسؤولياتها ، وذلك بإستقلالها عن الوحدات التنظيمية الأخرى بالوحدة .
2. لاتخضع أنشطة المراجعة الداخلية لأي تدخل من أي أطراف داخلية ، أو خارجية عند تحديد نطاق المراجعة الداخلية ، وتنفيذ العمليات ، وتبليغ النتائج .
3. تحدد أهداف ، وصلاحيات ، ومسؤوليات الإدارة العامة في وثيقة رسمية مكتوبة تتسق مع المعايير المهنية للمراجعة الداخلية .

(1) علي محمود محمد عبدالرسول ، وزير المالية والإقتصاد الوطني ، لائحة المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة القومية ، (السودان : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2011 م) ، ص 12 .

4. علي رئيس مكتب المراجعة الداخلية مراجعة الأهداف والصلاحيات والمسئوليات المحددة بدليل ومرشد عمل المراجعة الداخلية للتأكد من أنها ما زالت كافية لمساعدة مكتب المراجعة الداخلية في تحقيق أهدافه .

5. علي رئيس مكتب المراجعة الداخلية تقديم تقرير سنوي مكتوب أو علي فترات أقل لإدارة الوحدة ومجلس الإدارة إذا دعا الأمر ، علي أن تبرز هذه التقارير النتائج والتوصيات المهمة لعمليات المراجعة الداخلية ، وأن يتم إبلاغ الوحدة ومجلس الإدارة عن أي إنحرافات مهمة عن الخطط المعتمدة لأعمال المراجعة ، وخطط التوظيف ، والموازنات المالية وأسباب ذلك .⁽¹⁾

6. علي المدير العام إتخاذ القرارات المناسبة فيما يتعلق بنتائج المراجعة الداخلية ، وعلي الوحدة أن تتحمل مخاطر عدم التصحيح التي تضمنها التقرير بسبب التكلفة المرتفعة ، أو أي إعتبارات أخرى ، وعليه إخطار الوزير كتابة بذلك .

وتستنتج الدراسة أن الواقع العملي يبين عدم إكمال الإستقلال التام للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة حيث تتبع وحدات المراجعة الداخلية إدارياً لرئيس الوحدة الذي تتم مراجعة أعماله، وحتى يتم تطبيق المعيار لابد أن تكون التبعية الإدارية والفنية للإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة ، أو أن تتبع وحدات المراجعة الداخلية إدارياً لمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة في الوحدات التي بها مجالس إدارة ولجان مراجعة حتي يتمكن المراجع الداخلي من أداء مهامه الرقابية بعيداً عن تأثير الجهة التي يقوم بمراجعة أعمالها ، وإستقلال المراجع الداخلي واحد من أهم أركان نجاح مهنة المراجعة الداخلية وقيامها بكشف ظاهرة الفساد المالي والإداري وتقديم التوصيات التي تساهم في القضاء والحد منه .

2. معيار الموضوعية

1. يلتزم المراجعون الداخليون بالموضوعية عند قيامهم بأعمال المراجعة الداخلية بالطريقة التي يجب ألا تتأثر أحكامهم بأحكام الآخرين .

2. علي المراجعين الداخليين القيام بأعمال المراجعة الداخلية بالطريقة التي تجعلهم يعتقدون إعتقاداً صادقاً في نتائج عملهم ، وبعدم تقديم أي تنازلات مهمة علي حساب جودة العمل ، ويجب عدم وضع المراجعين الداخليين في مواقف يشعرون فيها أنهم غير قادرين علي إصدار أحكام مهنية موضوعية .

3. علي المراجعين الداخليين عدم القيام بأي مسئوليات تشغيلية أو تنفيذية .

4. لا يتم تكليف المراجعين الداخليين الذين يتم نقلهم لمكاتب المراجعة الداخلية ، أوالذين يعلمون فيها بصفة مؤقتة بمراجعة الأنشطة التي كانوا يقومون بها سابقاً، ولايمكن للمراجع الداخلي تقديم خدمات إستشارية تتعلق بعمليات كان مسئولاً عنها من قبل .⁽²⁾

(1) علي محمود عبدالرسول ، وزير المالية والإقتصاد الوطني ، معايير المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة القومية (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2012م) ، ص 8 .

(2) علي محمود عبدالرسول ، وزير المالية والإقتصاد الوطني ، معايير المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة القومية (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2012م) ، ص 10 .

5. يقوم رئيس مكتب المراجعة الداخلية ، بفحص نتائج أعمال المراجعة الداخلية ، قبل إصدار التقرير النهائي وذلك للحصول علي تأكيدات معقولة بأن أعمال المراجعة الداخلية قد تم القيام بها بموضوعية . وتتسنتج الدراسة أن الموضوعية حالة من الإستقلال الذهني للمراجعة الداخلية وتتطلب الموضوعية فهم آداء أعمال المراجعة بطريقة تعكس ثقتهم وإيمانهم في نتائج المراجعة ، وعدم خضوعهم لتأثيرات الآخرين ، وفي حالة توزيع المراجعين الداخليين علي الوحدات الحكومية يجب أن يرفع المراجع الداخلي إلي رئيس وحدة المراجعة الداخلية الحالات التي تتضمن تضارب المصالح وتضعف من موضوعيته ، فالموضوعية تقتضي عدم قيام المراجع الداخلي بمراجعة أعمال وأنشطة كان مسئول عنها من قبل .

3. معيار الكفاءة

1. توفر الإدارة العامة تأكيداً بأن المهارة الفنية والخلفية التعليمية للمراجعين الداخليين ملائمة لعمليات المراجعة الداخلية التي سيتم القيام بها ، وعلي المدير العام وضع معايير مناسبة للتعليم والخبرة لشغل وظائف المراجعة الداخلية ، علي أن يؤخذ في الإعتبار نطاق العمل ومستوي المسؤولية ، كما يجب عليه الحصول علي تأكيد معقول بالنسبة لمؤهلات ومهارات كل مراجع داخلي محتمل وفقاً للقانون .
2. يجب أن تتوفر لدي الإدارة العامة المعرفة والمهارات ، والتدريب وغيرها من عناصر التأهيل اللازمة للقيام بمسئولياتها .
3. تسند مهام المراجعة الداخلية إلي موظفين مؤهلين ، أو تتم الإستعانة بمستشارين مؤهلين ومتخصصين في مجالات مثل المحاسبة والإقتصاد والتمويل والإحصاء ، ومعالجة البيانات إلكترونياً والهندسة والضرائب والقانون حسبما تستدعي الحاجة عند القيام بأعمال المراجعة الداخلية ، ولا يشترط أن يكون المراجع الداخلي مؤهلاً في جميع هذه المجالات .
4. يكون لدي المراجعين الداخليين المعرفة ، والمهارات ، والتدريب وغيرها من عناصر التأهيل الضرورية للقيام بالعمليات التي يكلفون بها ، وتتمثل المعرفة والمهارات الأساسية في الآتي :
 - أ. المهارات في تطبيق معايير وإجراءات وأساليب المرجعة الداخلية .⁽¹⁾
 - ب . المهارة في المحاسبة والمراجعة ، وأساليبها للذين يكون مجال عملهم السجلات والتقارير المالية .
 - ج . فهم مبادي الإدارة حتي يتسني للمراجع الداخلي تحديد وتقويم دلالة وأهمية الإنحرافات عن السياسات الموضوعية ، وكذلك القدرة علي تطبيق المعرفة العامة ، ومعرفة الإنحرافات المهمة ، والقدرة علي إجراء البحث الضروري للتوصل إلي حلول معقولة .
 - د . إدراك المبادي الأساسية للإقتصاد ونظم وهياكل الشركات ، والتمويل والأساليب الكمية ، وأنظمة المعلومات ، والقانون التجاري .

(1) علي محمود عبدالرسول ، وزير المالية والإقتصاد الوطني ، معايير المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة القومية (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2012م) ، ص 12.

هـ. المعرفة العامة بالجوانب الرقابية والمخاطر الأساسية وأساليب المراجعة الداخلية المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات .

و. الخبرة في التعامل مع الأفراد ، والقدرة علي تحقيق الإتصال مع الجهات المختلفة بفعالية .

ز. العمل علي رفع الكفاءة والقدرة المهنية والفنية من خلال التطوير والتعليم المستمر ، والتعرف علي التطورات والمتغيرات الحديثة في معايير المراجعة الداخلية وإجراءاتها وأساليبها ، وذلك من خلال برامج التدريب والأبحاث المتخصصة والمؤتمرات والحلقات الدراسية في الجامعات والإشتراك في جمعيات لها علاقة بالمهنة والحصول علي نشرات خاصة بالحاسبة والمراجعة الداخلية .⁽¹⁾

تستنتج الدراسة يجب علي مديروا الإدارة العامة للمراجعة الداخلية أن يتأكد من أن المراجعين الداخليين بصفة جماعية لديهم المعرفة والمهارة والكفاءة اللازمة للقيام بتنفيذ مهام المراجعة بشكل سليم ، حيث أن المسؤولية تقع علي عاتق المراجعة الداخلية ككل ، وتوفر الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين تزيد من فعالية الوظيفة ، وقياس الكفاءة المهنية يتم بمدي توفر المؤهلات العلمية ، الشهادات المهنية ، الخبرة في العمل ، التطوير المستمر والقدرة علي إستخدام تكنولوجيا الحاسبات الإلكترونية ، والقدرة علي الإحتفاظ بعلاقات جيدة مع العاملين من خارج وحدة المراجعة ، وأن يمتلكوا من الخبرة والمهارات اللازمة لأداء مهام المراجعة الداخلية ، والمعرفة بطبيعة عمل الوحدة الحكومية ، ويجب أن تهتم الإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة بتدريب المراجعين الداخليين علي الجوانب الرقابية والمخاطر الأساسية المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات وأساليب المراجعة التي تعتمد علي تكنولوجيا المعلومات حتي يتم الإرتقاء بمهنة المراجعة من التقليدية إلي المراجعة الحديثة .

4. معيار العناية المهنية

1. علي المراجع الداخلي بذل العناية المهنية اللازمة في جميع عمليات المراجعة الداخلية والعمليات الإستشارية التي يقوم بها ، وعليه أن يقوم بتطبيق المعايير المهنية للمراجعة الداخلية بدرجة من الحرص المتوقعة .

2. علي المراجع الداخلي أن يمارس العناية المهنية اللازمة وذلك بأخذ مايلي في الإعتبار :

أ. نطاق العمل اللازم لتحقيق أهداف المراجعة الداخلية .

ب. درجة الصعوبة والأهمية النسبية للأمر التي سوف تطبق عليها إجراءات المراجعة الداخلية .

ج. مدي كفاءة وفعالية إجراءات إدارة المخاطر والإجراءات الرقابية .

د. إحتمال وقوع أخطاء جوهرية أو غش أو عدم إلتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية .

هـ . تكلفة العملية مقارنة بالمنفعة المتوقعة منها .

و. إمكانية إستخدام وسائل المراجعة الداخلية بإستخدام الحاسب والأساليب الأخرى لتحليل البيانات .

(1) علي محمود عبدالرسول ، وزير المالية والإقتصاد الوطني ، معايير المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة القومية (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2012م) ، ص 14.

3. علي المراجع الداخلي القيام بالفحص والتحقيق إلي المدي المعقول وعليه أن يأخذ في الإعتبار إحتمال وجود أعمال غير مشروعة هامة أو عدم إلتزام في جميع عمليات المراجعة الداخلية التي يقوم بها .
4. عند القيام بعمليات المراجعة الداخلية ، علي المراجع الداخلي لإكتشاف الغش إتباع الأتي :
- أ. أن تكون لديه المعرفة الكافية بالغش ، بحيث تمكنه من تحديد المؤشرات التي قد تشير إلي إرتكاب غش ، وتشمل هذه المعرفة خصائص الغش ، والأساليب المستخدمة لإرتكابه ، وأنواع الغش المرتبطة بالأنشطة محل المراجعة الداخلية .
- ب. أن يكون يقظاً للفرص التي قد تسمح بإرتكاب الغش مثل نقاط الضعف في الأنظمة الرقابية ، وفي حالة إكتشاف نقاط ضعف في الإجراءات الرقابية ، فيجب أن تشمل الإختبارات الإضافية التي يقوم بها ، إختبارات توجه لتحديد أي مؤشرات أخري للغش .(1)
- ج. تقويم المؤشرات المتعلقة بإحتمال إرتكاب الغش ، وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لإجراءات إضافية أو إذا كان يجب التوصية بإجراء عملية تقص للغش .
- د. إبلاغ رئيس مكتب المراجعة الداخلية عن أي حالات غش محتملة مدعومة بأدلة مؤيدة لهذا الإحتمال وعليه تقويم الحالة وإبلاغ رئيس الوحدة إذا إتضح أن هناك ما يكفي من المؤشرات لإحتمال وقوع غش بحيث يبرر التوصية بإجراء عملية تقص .
5. علي المراجع الداخلي في حالة وجود أمور غير مشروعة داخل الوحدة ، إخطار رئيس الوحدة ، وعليه التوصية بإجراء عملية تقص لهذه الأمور تبعاً للظروف ومتابعة ماتم إزاءها .
6. علي المراجعين الداخليين في حالة القيام بعمليات تقص الغش إتباع :
- أ. تقدير المستوي المحتمل ، ومدى التواطؤ في إرتكاب الغش داخل الوحدة .
- ب. تحديد متطلبات المعرفة ، والمهارة ، والتدريب اللازم للقيام بالتقص بفاعليه ، ويجب القيام بعملية تقويم لمؤهلات ومهارات المراجعين الداخليين والخبراء المتاحين للاشتراك في عملية التقص للتأكد من القيام بها بواسطة أفراد لديهم الخبرة الفنية الملائمة .
- ج. تصميم إجراءات يجب إتباعها لتحديد مرتكبي الغش ، ومداه والأسباب التي أستخدمت فيه ، وسببه .
- د. تنسيق الأنشطة مع العاملين بالوحدة ، والمستشارين القانونيين ، والخبراء الآخرين خلال عملية التقص بالشكل الذي يحقق الهدف منها .
- هـ . معرفة حقوق المدعي عليهم بإرتكاب الغش والأفراد الذين يدخلون في نطاق عملية التقص وسمعة الوحدة نفسها . (2)
7. علي المراجعين الداخليين تقويم جميع الحقائق التي تم التوصل إليها عند الإنتهاء من عملية التقص .

(1) علي محمود عبدالرسول ، وزير المالية والإقتصاد الوطني ، معايير المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة القومية (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2012م) ، ص 17.

(2) علي محمود عبدالرسول ، وزير المالية والإقتصاد الوطني ، معايير المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة القومية (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2012م) ، ص 18.

8. علي المراجع الداخلي إعداد تقرير مبدئي أو نهائي عند إنتهاء عملية التقص ، علي أن يحتوي التقرير علي النتائج التي توصل إليها ، وما إذا كانت توجد معلومات كافية تبرر القيام بعملية تقص للغش ، ويجب أيضاً أن يلخص الأسباب التي إستند إليها في إعداده لهذا التقرير .

تستنتج الدراسة أن علي المراجع الداخلي بذل القدر الكافي من العناية المهنية أثناء أداء عمليات المراجعة الداخلية ، وأن يتوفر الإشراف علي تنفيذ المهام في وحدات المراجعة الداخلية من الإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة ، ومراعات التخطيط الدقيق والمناسب لجميع أعمال المراجعة الداخلية والحصول علي قرينة الإثبات التي تدعم ماتوصل إليه من نتائج .

ولبذل العناية المهنية اللازمة يجب تدريب وتأهيل المراجعين الداخليين علي التقنيات الحديثة ، ودورات متخصصة في كيفية إكتشاف الغش والأساليب المستخدمة في إرتكابه حتي يتمكن المراجع الداخلي من تحديد الغش وإكتشافه والتوصية بتحسين نقاط الضعف لتلافي الغش .

5. معيار الرقابة النوعية

1. علي المدير العام وضع برنامج للرقابة النوعية ، والتطوير يغطي جميع جوانب أنشطة المراجعة الداخلية ، وأن يتابع باستمرار مدي فاعلية هذا البرنامج ، علي أن يتضمن تقويماً دورياً .

2. علي الإدارة العامة أن تتبني خطة لمتابعة وتقييم الفاعلية الكلية ، لبرنامج الجودة ، ويجب أن تتضمن هذه العملية تقويماً داخلياً وخارجياً .

3. يتضمن التقييم الداخلي فحصاً مستمراً ودورياً لأداء الإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة .

4. يتم القيام بالفحص الداخلي بصفة دورية بواسطة فنيين من الإدارة العامة لتقييم جودة أعمال المراجعة التي تمت .

5. في حالة عدم ملاءمة عمليات الفحص الداخلي لأحتياجات الإدارة العامة لتوفير تغطية عناصر من

عمليات الفحص الداخلي يتم إستخدام إجراء الفحص بواسطة المدير العام أو رئيس مكتب المراجعة الداخلية ، الحصول علي تعليقات من الوحدة محل المراجعة الداخلية عن طريق إستخدام قوائم إستقصاء .

6. علي المدير العام أن يراقب عملية الفحص الداخلي .

7. يتم تسليم المدير العام تقريراً مكتوباً لكل عملية فحص داخلي ، وعليه أن يتأكد من إتخاذ الإجراء الملائم ، وله أن يتبادل الرأي مع رئيس الوحدة ، أو مجلس الإدارة ، أو المراجعين الخارجيين .

تستنتج الدراسة يجب علي الإدارة العامة للمراجعة الداخلية الإلتزام بالمعيار بإعتباره مقوماً أساسياً من

مقومات المراجعة الداخلية ، وضمان لمستوي عالي من الأداء ، وعلي مدير عام الإدارة العامة للمراجعة

الداخلية إعداد وتنفيذ برنامج لتأكيد الجودة وتحسين الأداء ويراقب فاعليته ، وتوفير تقويم خارجي عن طريق

طرف خارجي مستقل علي فترات متباعدة والتقرير عن نتائج تقويم الجودة ، وعلي المراجعين الداخليين كتابة

تقرير عن الإلتزام بمعايير المراجعة الداخلية .

6. معايير إدارة أنشطة المراجعة الداخلية

علي المدير العام التأكد من تطبيق المعيار بطريقة ملائمة ، بحيث تحقق المراجعة الداخلية الأغراض العامة والمسئوليات التي تقع علي عاتق الإدارة العامة ، وبحيث يتم إستخدام الموارد المتاحة بفعالية وكفاءة .⁽¹⁾ تستنتج الدراسة حتي يتم التأكد من قبل المدير العام للإدارة العامة للمراجعة الداخلية من تطبيق المعيار بطريقة ملائمة يجب أن تكون هناك متابعة وإشراف ميداني في فترات متباعدة لوحدة المراجعة الداخلية للوقوف علي مدي الإلتزام بالمعايير ، وإلزام المراجعين الداخليين بالإستناد إلي المعايير بجانب اللوائح والقوانين بتقارير المراجعة الداخلية .

7. معايير تخطيط أنشطة المراجعة الداخلية

1. علي المدير العام وضع خطط للقيام بمسئوليات الإدارة العامة ، علي أن تكون هذه الخطط متنسقة مع دليل ومرشد عمل المراجعة الداخلية وأهداف الوحدة .
2. تكون أهداف الإدارة العامة قابلة للتحقيق من خلال خطط تشغيلية وموازنات محددة ، وقابلة للقياس ، إلي المدي الممكن ومصحوبة بمعايير للقياس ويتوارخ مستهدفة للتحقيق .
3. يشتمل جدول أعمال الإدارة العامة علي بيان الأنشطة التي ستتم مراجعتها ، ميعاد القيام بالمراجعة الداخلية ، الوقت المقدر المطلوب ، مع الأخذ في الحسبان نطاق أعمال المراجعة الداخلية المخطط وطبيعة ومدي أعمال المراجعة الداخلية التي يقوم بها آخرون .
- تستنتج الدراسة أنه علي مدير إدارة المراجعة تخطيط أنشطة الإدارة بصورة تضيف قيمة للمنشأة ، وتوضع خطة الإدارة علي أساس المخاطر حتي تسمح بتحديد الأولويات وتساهم في تحقيق أهداف الوحدة الحكومية ، ويجب أن يعد مدير الإدارة تقدير الإحتياجات المالية والبشرية اللازمة لتنفيذ الخطة

8. معيار تقدير وعوامل المخاطر

1. تشمل عملية تقدير المخاطر تحديد الأنشطة محل المراجعة الداخلية ، وتحديد عوامل المخاطر التي يحتمل أن تتعرض لها ، وتقدير أهميتها النسبية .
2. تتم عملية تقدير المخاطر بتحديد الأنشطة محل المراجعة الداخلية وعمل قائمة بها ، علي أن تتكون الأنشطة من الموضوعات ، والوحدات التنظيمية ، أو الأنظمة التي تكون قابلة للتعريف والتقويم .
3. توفر عملية تقدير المخاطر وسيلة لتنظيم وتكامل الأحكام المهنية جدول أعمال المراجعة الداخلية بصفة عامة ، ويجب علي المدير العام أن يعطي أولوية أكبر لمراجعة الأنشطة ذات المخاطر العالية .
4. يكون هناك تقدير دوري لأثر أي تغييرات رئيسية في قائمة الأنشطة القابلة للمراجعة الداخلية ، أو عوامل المخاطر ذات الصلة ، والتي تكون قد حدثت منذ تاريخ إعداد جدول أعمال المراجعة الداخلية ، ويجب القيام

⁽¹⁾ علي محمود عبدالرسول ، وزير المالية والإقتصاد الوطني ، معايير المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة القومية (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2012م) ، ص 22.

- بعملية تقدير المخاطر سنويا علي أنه يمكن أن تتم إعادة النظر في أولويات المراجعة الداخلية التي تم تحديدها من خلال تقدير عوامل المخاطر وتحديثها خلال السنة تبعاً لتغير الظروف .⁽¹⁾
5. تستخدم عوامل تقدير المخاطر كمعايير لتحديد الأهمية النسبية ، وإحتمال وقوع أحداث يمكن أن تؤثر علي الوحدة بطريقة سلبية ، ويجب أن يكون عدد عوامل المخاطر المستخدمة محدوداً ، بحيث يزود المدير العام بالثقة بأن تقدير المخاطر هو تقدير شامل .⁽²⁾
6. علي المدير العام وضع أوزان لعوامل المخاطر لتقدير أهميتها النسبية ، بحيث يعكس الوزن المعطى لأحد عوامل المخاطر حكم المدير العام علي الأثر النسبي الذي قد يكون لهذا العامل علي إختيار أحد الأنشطة للمراجعة الداخلية .
7. تقوم الإدارة العامة بتقويم مجالات التعرض للمخاطر والتي تتعلق بحوكمة الوحدة وعملياتها ونظم المعلومات فيها .
8. علي المراجعين الداخليين تقويم المخاطر التي تتسق مع أهداف العملية ، وأن يكونوا علي حذر من إمكانية وجود أي مخاطر مهمة أخرى .
- تستنتج الدراسة يجب علي المراجعة الداخلية تقييم فاعلية عمليات إدارة المخاطر ، وأن تسهم في تحسينها ، والتأكد من أن المعلومات اللازمة بشأن المخاطر يتم الحصول عليها وإبلاغها في الوقت المناسب إلي مختلف الجهات المعنية في الوحدة بمايمكن الموظفين والإدارة ومجلس الإدارة من القيام بمسؤولياتهم ، ويجب علي المراجعة الداخلية تقييم فاعلية الضوابط الرقابية في الإستجابة للمخاطر بصورة مستمرة بهدف تجنب المخاطر التي تؤدي إلي إمكانية إختراق هذه النظم .
- 9. معيار الإشراف**
1. علي المدير العام التأكد من أن عمليات المراجعة الداخلية يتم الإشراف عليها بطريقة سليمة بالوحدات المختلفة .
2. يتم توثيق عملية الإشراف ، ويكون المدير العام مسؤولاً عن جميع عمليات المراجعة الداخلية إذا تم ذلك بموافقة الإدارة العامة ، أو لصالحها عن طريق أطراف خارجية .⁽³⁾
- تستنتج الدراسة علي مدير عام الإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة الإشراف علي عمليات المراجعة الداخلية علي فترات منتظمة حتي يتم التأكد من إلتزام وحدات المراجعة الداخلية بالقوانين واللوائح والمعايير ، وتطبيق مبدأ المحاسبة في حالة وجود قصور في الأداء .
- 10. معيار التنسيق مع المراجعين الخارجيين**

(1) علي محمود عبدالرسول ، وزير المالية والإقتصاد الوطني ، معايير المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة القومية (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2012م) ، ص 24.

(2) علي محمود عبدالرسول ، وزير المالية والإقتصاد الوطني ، معايير المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة القومية (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2012م) ، ص 26.

(3) علي محمود عبدالرسول ن مرجع سابق ، ص 29 .

1. علي المدير العام تنسيق مجهودات المراجعة الداخلية والخارجية ، وذلك لضمان تغطية مراجعة كافية ، وتقليل الإزدواج في الجهود إلي أقل حد وتحقيق كفاءة أعمال المراجعة الداخلية .

2. يتضمن تنسيق مجهودات المراجعة الداخلية والخارجية لقاءات دورية لمناقشة الأمور ذات الإهتمام المشترك ، الإطلاع علي برامج المراجعة الداخلية وأوراق العمل لكل منهما ، تبادل تقارير المراجعة الداخلية وخطابات الإدارة العامة ، الفهم المشترك لأساليب المراجعة الداخلية وطرقها ومصطلحاتها .⁽¹⁾

تستنتج الدراسة أنه زادت أهمية العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في الآونة الأخيرة ، وأصبح إلزاماً عليهما أن يتبادلان المعلومات فيما بينهما وأن ينسقا جهودهما وذلك لضمان التغطية اللازمة للأعمال وتلافي إزدواجية الجهود ، والتنسيق بين المراجع الداخلي والخارجي يعد من العناصر الهامة المحددة لفعالية وظيفة المراجعة الداخلية ، وعملية التنسيق والتعاون هي عملية ذات إتجاهين ، لاتقتصر علي تبادل الخطط والتقارير ومذكرات الإدارة المتعلقة بعملية المراجعة فحسب ، بل تشمل أيضاً العمل المشترك في وضع الخطط وتبادل البرامج والمستندات المتعلقة بمراجعة كل جهة ، وعقد إجتماعات منتظمة ووضع منهجيات ، وتقاسم التدريب ، دون أن يمس ذلك بمبدأ إستقلالية كل جهة ، وعلي المراجع الداخلي أن يخطر المراجع الخارجي بأيه أمور هامة يكتشفها من شأنها أن تؤثر علي عمل المراجع الخارجي ، وأيضاً علي المراجع الخارجي أن يخطر المراجع الداخلي بأيه أمور هامة يمكن أن تؤثر علي المراجعة الداخلية ، وفي الواقع العملي غياب التفاعل بين المراجعين الداخليين والخارجيين ، والعلاقة بينهما لاتخرج عن تبادل تقارير المراجعة الداخلية للوحدة محل المراجعة.

11. معيار الحوكمة

1. علي الإدارة العامة تقويم عملية الحوكمة في الوحدة ، وتقديم التوصيات المناسبة بشأنها ، وذلك في تحقيقها لتدعيم قواعد السلوك والقيم المناسبة في الوحدة ، التأكد من فاعلية أداء إدارة الوحدة والمساءلة التنظيمية فيها ، تبليغ المعلومات المتعلقة بالمخاطر وفاعلية الرقابة للمستويات الإدارية المناسبة في الوحدة ، تنسيق الأنشطة وتوصيل المعلومات بفاعلية بين مجلس الإدارة والمراجعين الداخليين والخارجيين وإدارة الوحدة .

2. علي مكاتب المراجعة الداخلية بالوحدة تقويم وتصميم ، وتطبيق ، وفاعلية قواعد السلوك في الوحدة وما يتعلق بها من أهداف وبرامج وأنشطة .

تستنتج الدراسة علي المراجعة الداخلية تقييم عمليات الحوكمة بالوحدة وإقتراح التوصيات المناسبة لضمان فعالية الأداء والمساءلة علي مستوى الوحدة ككل ، وإبلاغ المعلومات المتعلقة بالمخاطر ، وكلما كانت المراجعة الداخلية مستقلة عن الإدارة العليا كلما كان دورها فعال في تدعيم الحوكمة .

12. معيار التوثيق

⁽¹⁾ علي محمود عبدالرسول ن مرجع سابق ، ص 30 .

1. يقوم المراجع الداخلي بإعداد أوراق العمل التي توثق المراجعة الداخلية ، علي أن يتم فحصها بواسطة رئيس مكتب المراجعة الداخلية .
 2. تسجل في الأوراق المعلومات التي تم الحصول عليها والتحليلات التي أجريت علي أن تؤيد أسس النتائج والتوصيات التي يتم التقرير عنها وتشمل وثائق التخطيط وبرامج المراجعة الداخلية ، قوائم إستقصاء الرقابة الداخلية وقوائم التدفق النقدي ، وقوائم ميزان المراجعة والمذكرات المكتوبة ، الملاحظات التي تم التوصل إليها مع المسؤولين في الوحدة محل المراجعة الداخلية ، بيانات تنظيمية ، مثل الخرائط التنظيمية وتوصيف الوظائف ، نسخاً من العقود والإتفاقات المهمة ، معلومات عن السياسات التشغيلية والمالية ، نتائج تقييم الأنشطة الرقابية ، خطابات المصادقات والتمثيل ، تحليل وإختبارات العمليات ، وأرصدة الحسابات ، نتائج إجراءات المراجعة التحليلية ، تقرير المراجعة الداخلية ، ورد الوحدة تجاه مراسلات المراجعة الداخلية إذا كانت توثق نتائج المراجعة التي تم التوصل إليها
 3. يتم التوقيع علي جميع أوراق العمل من قبل من قام بالعمل ، وكذلك من قبل المراجع الداخلي الذي قام بمراجعتها .
 4. يتم عمل نسخ إحتياطية إذا كانت أوراق المراجعة الداخلية في شكل آخر ، خلاف الأوراق العادية .
 5. تحفظ أوراق المراجعة الداخلية التي تحتوي علي معلومات لها أهمية دائمة في الملف الدائم الذي يوصي بالاحتفاظ به والرجوع إليه في عمليات المراجعة المستقبلية .⁽¹⁾
- تستنتج الدراسة يجب توثيق كافة عمليات المراجعة الداخلية في صورة تقارير رسمية توضح نطاق عملية المراجعة والنتائج التي توصلت إليها والتوصيات اللازمة لعلاج المشاكل والتوصيات الوقائية المناسبة لكل حالة ، والإحتفاظ بها في مكان آمن .

13. معيار التقرير وتبليغ النتائج

1. علي المراجع الداخلي إعداد تقرير مكتوب وموقع بعد الإنتهاء من أعمال المراجعة الداخلية ، بالإضافة إلي التقارير المرحلية سواء كانت مكتوبة أو شفوية ، ويمكن تقديمها رسمياً أو بصفة غير رسمية ، وإبلاغ النتائج النهائية ، وذلك للتأكد من أن هذه النتائج قد لقيت الإهتمام المناسب .
 2. علي المدير العام قبل تبليغ النتائج القيام بتقدير المخاطر المحتملة للوحدة ، مناقشة التقرير مع رئيس الوحدة والمستشار القانوني ، الرقابة علي توزيع التقرير لتحديد مايمكنه إستخدام النتائج .
 3. تكون التقارير موضوعية ، وواضحة ، ومختصرة ، وبناءة ، وفي التوقيت المناسب ، وتحتوي علي حقائق ، وتكون غير متحيزة ، وخالية من التشويه ، علي أن تشمل الأسباب ، والنتائج والتوصيات بدون تحيز .
- وفي حالة وجود أي أخطاء علي المدير العام أن يصدر تقريراً معدلاً يوضح المعلومات التي تم تصحيحها.

(1) علي محمود عبدالرسول ن مرجع سابق ، ص 33.

4. تبين التقارير غرض ، ونطاق ، ونتائج المراجعة الداخلية ، وأن تحتوي علي رأي المراجع الداخلي
5. تشمل التقارير توصيات بشأن أي مسائل مستقبلية ، ويجب أن تعترف بالأداء المرضي ، وبالإجراء التصحيحي ، وتتبنى التوصيات التي توصل إليها المراجع الداخلي وإستنتاجاته .
6. يجوز الإفصاح عن المعلومات في تقرير مستقل ، إذا كانت الظروف التي يتم التقرير عنها تتعلق بإدارة الوحدة ، علي أن يتم إرسال التقرير إلي رئيس الوحدة .⁽¹⁾
- تستنتج الدراسة علي المراجع الداخلي توصيل نتائج المراجعة التي قام بها وإعداد تقرير مفصل عن أداء الوحدة بعد الإنتهاء من عملية المراجعة ، وفي الواقع العملي لا يوجد نموذج لتقرير المراجعة الداخلية حسب المعايير وحسب طبيعة نشاط الوحدات الحكومية (الوزارات - الهيئات والمؤسسات والشركات الحكومية) ، ولا يوجد بمعيار التقرير مايلزم بالإلتزام بمعايير المراجعة في كتابة التقرير .

14. معيار المتابعة

1. علي المراجعين الداخليين القيام بالمتابعة للتأكد من إتخاذ الإجراء المناسب المترتب علي نتائج المراجعة الداخلية التي تم التقرير عنها ، وعليهم التأكد من أن الإجراء التصحيحي الذي تم إتخاذه يحقق النتائج المرغوب فيها ، أو أن الوحدة قد قررت تحمل مخاطر عدم إتخاذ إجراء تصحيحي لما أظهرته نتائج المراجعة الداخلية التي تم التقرير عنها .
2. علي الوحدة إتخاذ الإجراءات المناسبة وفقاً لنتائج المراجعة الداخلية التي تم التقرير بشأنها ، ويكون المدير العام مسئولاً عن تقويم تصرف الوحدة لحسم الأمور التي تم التقرير عنها في نتائج المراجعة الداخلية في الوقت المناسب .
3. علي المراجعين الداخليين التأكد من أن الإجراءات التي تم إتخاذها بشأن نتائج المراجعة الداخلية تعالج الأمور ذات الصلة .
- وتستنتج الدراسة علي المراجع الداخلي متابعة التقرير الذي تم إعداده عن الوحدة للتأكد من أن الملاحظات والتوصيات التي وردت به تم تنفيذها ، وفي حالة عدم التنفيذ وذكر الملاحظات التي لم تنفذ بالتقرير التالي لضمان إتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة ، وفي الواقع العملي يجب المتابعة من الإدارة العامة للمراجعة الداخلية لتوصيات وملاحظات المراجعين الداخليين عن الوحدات الحكومية ، وعدم التأخير في مخاطبة التنفيذيين بالإلتزام بتوصيات وملاحظات المراجعين الداخليين مما يؤدي إلي تكرار التنفيذيين نفس المخالفات وعدم الإهتمام بماورد بالتقارير وضياع المال العام .

مبادئ وقواعد السلوك المهني للمراجعين

إستناداً لنص المادة (18/ ج) من قانون المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة لسنة 2010 م وبناء علي توصية المدير العام أصدرت قواعد السلوك المهني وتعتبر الدستور الأخلاقي لمهنة المراجعة الداخلية ، ويجب علي

⁽¹⁾ علي محمود عبدالرسول ، مرجع سابق ، ص 35 .

جميع المراجعين الداخليين الإلتزام بهذه المبادئ والقواعد لتحقيق أهداف المراجعة الداخلية ، وفي حالة مخالفة المراجع الداخلي لها يعرض نفسه إلي المحاسبة الإدارية أو القانونية أو الأثنين معاً

مبادئ السلوك المهني

1. مبدأ النزاهة

يجب علي المراجع الداخلي أن يؤدي عمله بنزاهة تامة تحرره من أي شبهات وتجعل من عمله محل ثقة ومصداقية للغير ، وعليه مراعاة الاتي :

1. أن يتحرر من التبعية الذهنية عن إدارة الوحدة .
2. أن يبذل العناية المهنية الواجبة في كل أعمال المراجعة الداخلية .
3. أن يعمل علي تحقيق أهداف المهنة بما لا يتعارض مع القيم الأخلاقية . (1)

2. مبدأ الموضوعية

يجب علي المراجع الداخلي أن يعمل بدرجة عالية من الموضوعية المهنية ، وذلك اثناء جمع وتقييم المعلومات وإيصال نتائج العمليات ، أو الأنشطة محل الفحص ، وعليه أن يوازن بين كل الأمور المحيطة بالفحص ويقدر بصورة متوازنة جميع الإهتمام دون أن يتأثر بإهتماماته الشخصية أو بأحكامه السابقة ، وعليه أن يتجرد من أي مصالح قد تؤثر علي أحكامه وتجعله متحيزاً.

3. مبدأ الأمانة

يجب علي المراجع الداخلي أن يحافظ علي قيمة المعلومات التي يحصل عليها ويحترم خصوصيتها وملكيته للآخرين ، ويجب عليه ألا يستخدم المعلومات التي يحصل عليها لتحقيق منافع شخصية ، كما يجب عليه ألا يعلن أو يفصح عنها بدون سلطة حقيقية تتيح له ذلك مالم يكن هناك متطلب قانوني أو مهني يلزمه بالإفصاح عنها .

4. مبدأ التأهيل المهني

يجب علي المراجع الداخلي أن يستخدم المعارف والمهارات والخبرات اللازمة لإنجاز مهام المراجعة الداخلية وعليه أن ألا يقبل أداء أي مهام تفوق تأهيله المهني ، أن يعمل علي تحسين تأهيله المهني بصورة مستمرة ويسعي لكسب أنواع جديدة من المعارف والمهارات . (2)

قواعد السلوك المهني

1. قواعد النزاهة

يجب علي المراجع الداخلي مراعاة قواعد النزاهة وعليه أن يؤدي عمله بأمانة وإجتهد وحرص ، أن يراعي النظم والقوانين أثناء تنفيذه لعمل المراجعة الداخلية ، وأن ينجز الإفصاح المتوقع وفقاً للنظام والقانون ، عدم الإشتراك عن علم مسبق في أي عمل أو نشاط غير قانوني كما يحظر عليه أن يأتي أو يشترك في أي

(1) علي محمود عبدالرسول ، وزير المالية والإقتصاد الوطني ، قواعد السلوك المهني للمراجعين الداخليين (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2012م) ، ص 9 .
(2) علي محمود عبدالرسول ، مرجع سابق ، ص 10 .

أعمال تسمى إلي مهنة المراجعة الداخلية أو أي وحدة ، وأن يحترم الأهداف المشروعة والأخلاقية للمهنة ويدعمها .

2. قواعد الموضوعية

يجب علي المراجع الداخلي مراعاة قواعد الموضوعية وعليه أن يتجنب الإشتراك في أي أنشطة أو الدخول في أي علاقات تؤدي إلي فقدانه أو إلي إحتمال فقدانه عدم التحيز في القيام بالتقديرات الموضوعية ، ألا يقبل أي شئ من أي طرف مما قد يفقده أو يحتمل أن يفقده حكمه المهني غير المتحيز ، وأن يفصح عن الحقائق المعلومة له والتي إذا لم يتم الإفصاح عنها قد تؤدي إلي إفساد التقرير عن الأنشطة محل الفحص.

3. قواعد الأمانة

يجب علي المراجع الداخلي مراعاة قواعد الأمانة ، وذلك بالحفاظ علي سرية وخصوصية المعلومات التي يحصل عليها أثناء أدائه لمهام المراجعة الداخلية وعليه أن يتوخي الحذر في إستخدام وحماية المعلومات التي يحصل عليها ، وألايستخدم المعلومات التي حصل عليها لتحقيق أي منفعة شخصية بأي صورة تتعارض مع القانون والنظام أو تضر بالأهداف المشروعة والأخلاقية للوحدة .

4. قواعد الكفاءة

يجب علي المراجع الداخلي أن يرتبط بالخدمات التي يمتلك لها المعرفة والمهارات والخبرات الضرورية التي تمكنه من تقديمها بالصورة المرضية ، أن ينجز الخدمات التي يرتبط بها وفقاً لمعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية ، وأن يعمل علي التحسين المستمر من كفاءة وفاعلية جودة الخدمات التي يؤديها .⁽¹⁾ وتستنتج الدراسة أن إصدار قواعد ومبادئ السلوك المهني للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة أحدثت تطوراً في المهنة ، والمراجعة الداخلية كغيرها من المهن يلزم أعضائها بمجموعة من المبادئ والقواعد السلوكية التي تحكم عملهم ، والتزامهم بها يزيد من الإرتقاء بالمهنة وإكتساب ثقة المجتمع في المحافظة علي المال العام ، وتقتضي الأمانة أن يكون المراجع الداخلي نزيهاً وصادقاً .

ولانتعاض الأمانة والإستقامة مع إحتمال الخطأ في التقدير أو الإختلاف بحسن النية ، ولكنهما يتعارضان مع سوء النية والإهمال ومحاولة تحريف المبادئ والقواعد ، ويمثل إلتزام المراجعين الداخليين بهذه القواعد المبادئ الحد الأدنى لإحتراف مهنة المراجعة بمسئولياتها تجاه المجتمع والدولة وتجاه أعضاء المهنة . ولا بد أن تكون هناك متابعة ومراقبة من قبل الإدارة العامة للمراجعة الداخلية لإلتزام المراجعين الداخليين بقواعد السلوك المهني حتي يتم الإرتقاء بالمهنة وضمان المحافظة وضبط المال العام .

الإجراءات التنفيذية وضوابط العمل

1. العمل يدخل الإدارة عن طريق المدير ويوزع للمراجعين للتدقيق .
2. التعامل مع الوحدة الحسابية بالسيركي سواء نقداً أو شيكات .

(1) علي محمود عبدالرسول ، وزير المالية والإقتصاد الوطني ، قواعد السلوك المهني للمراجعين الداخليين (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2012م) ، ص 12 .

3. المراجع الذي يقوم بالمراجعة يوقع بالختم علي المراجعة . (1)

(1) مصطفى يوسف حولي ، مرشد وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، 2011 م ، مرجع سابق ، ص 20.

جدول رقم (1/1/4)

الإجراءات التنفيذية وضوابط العمل للإدارة العامة للمراجعة الداخلية

المدة الزمنية	مراحل إنجاز العمل	الإجراءات المطلوبة لتنفيذ العمل	المستندات المطلوبة	نوع العمل
فورياً	<ul style="list-style-type: none"> • ثلاثة مراحل : • سابقة قبل تنفيذ العمل • مصاحبة لتنفيذ العمل • لاحقة بعد تنفيذ العمل 	<ul style="list-style-type: none"> • التأكد من سلامة التصديق والتوقعات والمبالغ . • مراجعة الإعتمادات بالموازنة. 	<ul style="list-style-type: none"> • التصديق الوارد • التصديق الصادر 	<ul style="list-style-type: none"> • التصديقات الواردة للوحدة الحسابية (التسيير والفصل الأول) . • التصديقات الصادرة من الإدارة العامة للمالية والموازنة.
شهرياً	<ul style="list-style-type: none"> • إيقاف الصرف • البدء في الجرد فوراً. 	الجرد المفاجئ بدون إخطار.	<ul style="list-style-type: none"> • كل مستندات الصرف والإضافة . • البضاعة الموجودة حال المراجعة 	مراجعة المخازن.
شهرياً	<ul style="list-style-type: none"> - إيقاف الصرف . - البدء في الجرد . 	الجرد المفاجئ بدون إخطار.	<ul style="list-style-type: none"> • النقدية الموجودة بالخزينة. • الأدونات التي لم تصرف إستحقاق العاملين الذين لم يتم الصرف لهم لحظة الجرد. 	مراجعة الخزينة
شهرياً	<ul style="list-style-type: none"> - جمع المعلومات - تصنيفه - تحليل المعلومات - تحديد النظام الملائم - تطبيق النظام المحدد 	<ul style="list-style-type: none"> • دفتر رصيد • دفتر إجمالي 	<ul style="list-style-type: none"> • كل دفاتر رصيد الفصل الأول والثاني . • العهد (أفراد وإجمالي) . • الأمانات (أفراد وإجمالي) 	الحساب الشهري
حسب متطلبات العمل	-	<ul style="list-style-type: none"> تحديد المخاطر مع الإدارات ذات الصلة جمع المعلومات الخاصة بالمخاطر إنشاء النظام الملائم لدرء المخاطر 		درء المخاطر

المصدر: مصطفى يوسف حولي ، مرشد وزارة المالية والإقتصاد الوطني، جمهورية السودان، 2011م، ص 21.

شكل رقم (1/1/4)
هيكل الإدارة العامة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة

شكل رقم (2/1/4)

موقع الإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة في هيكل وزارة المالية والتخطيط الإقتصادي

المبحث الثاني

إجراءات تحليل بيانات الدراسة الميدانية

تناولت الباحثة في هذا الفصل وصفاً للطريقة والإجراءات التي أتبعتها في تنفيذ هذه الدراسة، يشمل ذلك وصفاً لمجتمع الدراسة وعينته، وطريقة إعداد أدواته، والإجراءات التي اتخذت للتأكد من صدقها وثباتها، والطريقة التي اتبعت لتطبيقها، والمعالجة الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج، كما يشمل المبحث تحديداً ووصفاً لمنهج الدراسة.

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي تسعى الباحثة أن تتعمق عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة، يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من جميع المراجعين الداخليين التابعين للإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة القومية، والموزعين على الوزارات والهيئات والشركات والمؤسسات الحكومية أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث قامت الباحثة بتوزيع عدد (130) استمارة استبيان على المستهدفين من بعض الجهات، وقد استجاب (130) فرداً حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة أي ما نسبته تقريباً (100%) من المستهدفين.

وللخروج بنتائج دقيقة قدر الامكان حرصت الباحثة على تنوع عينة الدراسة من حيث شمولها على الآتي:

1 الأفراد من مختلف الفئات العمرية (أقل من 30 سنة، من 30-35 سنة، من 35-40 سنة، من 40-45 سنة، من 45-50 سنة، من 50 سنة فأكثر).

2 الأفراد من مختلف المؤهلات العلمية (بكالوريوس، دبلوم عالي، ماجستير، دكتوراه، أخرى).

3 الأفراد من مختلف المؤهلات المهنية (الزمالة السودانية، الزمالة العربية، الزمالة البريطانية، الزمالة الأمريكية، أخرى).

4 الأفراد من مختلف التخصصات العلمية (محاسبة، تكاليف ومحاسبة إدارية، إدارة أعمال، دراسات مالية مصرفية، نظم معلومات محاسبية، إقتصاد، أخرى).

5 الأفراد من مختلف المراكز الوظيفية (مديرعام المراجعة الداخلية، نائب مديرعام المراجعة الداخلية، رئيس وحدة المراجعة الداخلية، مفتش أول مراجعة داخلية، مفتش مراجعة داخلية، مساعد مفتش مراجعة داخلية، أخرى).

6 الأفراد من مختلف سنوات الخبرة (أقل من 5 سنوات، من 5-10 سنوات، من 10-15 سنة، من 15-20 سنة، من 20 سنة فأكثر).

1- العمر:

يوضح الجدول رقم (1/2/4) والشكل رقم (1/2/4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر.

جدول رقم (1/2/4)

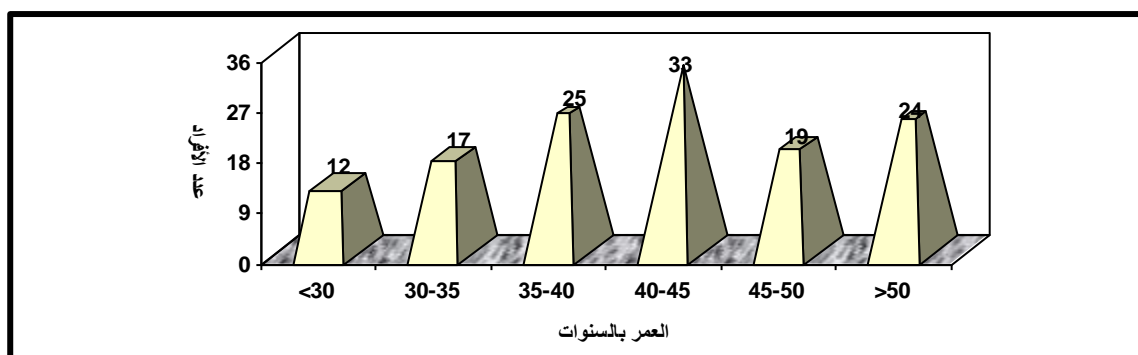
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

النوع	العدد	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	12	%9.2
من 30-35 سنة	17	%13.1
من 35-40 سنة	25	%19.2
من 40-45 سنة	33	%25.4
من 45-50 سنة	19	%14.6
من 50 سنة فأكثر	24	%18.5
المجموع	130	%100.0

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (1/2/4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يبين الجدول رقم (1/2/4) والشكل رقم (1/2/4) أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من الفئة العمرية (40-45) سنة، حيث بلغ عددهم (33) فرداً ويمثلون ما نسبته (25.4%) من العينة الكلية، ثم يليهم بالعدد أفراد عينة الدراسة من الفئة العمرية من (35-40) سنة، إذ بلغ عددهم (25) فرداً وبنسبة (19.2%) من العينة الكلية، ثم أفراد عينة الدراسة من الفئة العمرية من (50) سنة فأكثر، والبالغ عددهم (24) فرداً وبنسبة (18.5%)، ثم أفراد عينة الدراسة من الفئة العمرية (45-50) سنة، والبالغ عددهم (19) فرداً وبنسبة (14.6%)، ثم أفراد عينة الدراسة من الفئة العمرية (35-30) سنة، والبالغ عددهم (17) فرداً وبنسبة (13.1%)، وأخيراً الفئة العمرية أقل من (30) سنة، والبالغ عددهم (12) فرداً وبنسبة (9.2%) من العينة الكلية.

2- المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (2/2/4) والشكل رقم (2/2/4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي.

جدول رقم (2/2/4)

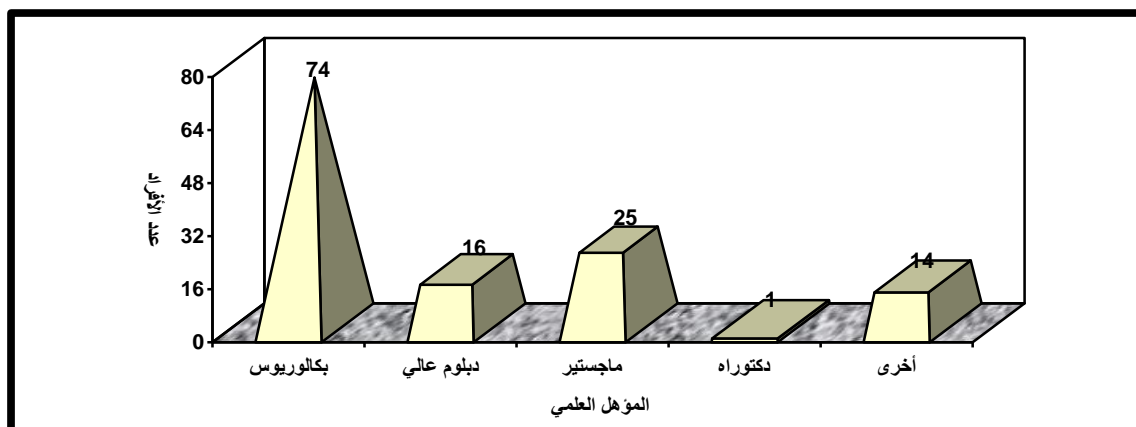
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
بكالوريوس	74	56.9%
دبلوم عالي	16	12.3%
ماجستير	25	19.2%
دكتوراه	1	0.8%
أخرى	14	10.8%
المجموع	130	100.0%

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (2/2/4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يتبين من الجدول رقم (2/2/4) والشكل رقم (2/2/4) أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من ذوي المؤهل العلمي البكالوريوس، حيث بلغ عددهم (74) فرداً وبنسبة (56.9%)، وتضمنت العينة على (25) فرداً وبنسبة (19.2%) من ذوي المؤهل العلمي الماجستير، كما تضمنت العينة على (16) فرداً وبنسبة (12.3%) لهم المؤهل العلمي الدبلوم العالي، وتضمنت العينة على (14) فرداً وبنسبة (10.8%) من ذوي المؤهلات العلمية الأخرى، وتضمنت العينة على فرداً واحداً وبنسبة (0.8%) له المؤهل العلمي الدكتوراه.

3- المؤهل المهني:

يوضح الجدول رقم (3/2/4) والشكل رقم (3/2/4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني.

جدول رقم (3/2/4)

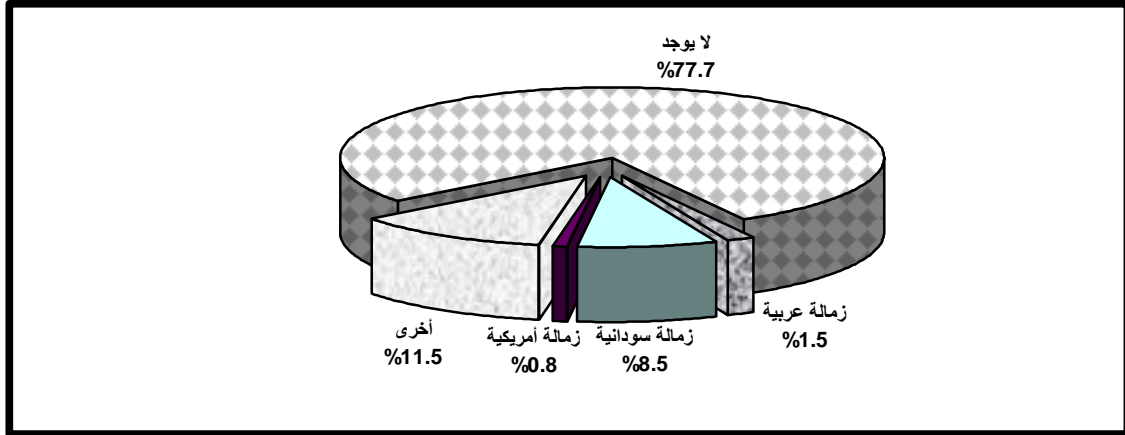
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني

النسبة المئوية	العدد	المؤهل المهني
%8.5	11	الزمالة السودانية
%1.5	2	الزمالة العربية
%0.8	1	الزمالة الأمريكية
%11.5	15	أخرى
%77.7	101	لا يوجد
%100.0	130	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (3/2/4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يظهر الجدول رقم (3/2/4) والشكل رقم (3/2/4) أن غالبية أفراد عينة الدراسة ليس لديهم مؤهل مهني، حيث بلغ عددهم (101) فرداً وبنسبة (77.7%)، وتضمنت العينة على (15) فرداً وبنسبة (11.5%) لديهم المؤهلات المهنية الأخرى، وتضمنت العينة على (11) فرداً وبنسبة (8.5%) لديهم المؤهل المهني الزمالة السودانية، كما تضمنت العينة على (2) أفراد وبنسبة (1.5%) لديهم المؤهل المهني الزمالة العربية، وتضمنت العينة على فرداً واحداً وبنسبة (0.8%) لديه المؤهل المهني الزمالة الأمريكية.

4- التخصص العلمي:

يوضح الجدول رقم (4/2/4) والشكل رقم (4/2/4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي.

جدول رقم (4/2/4)

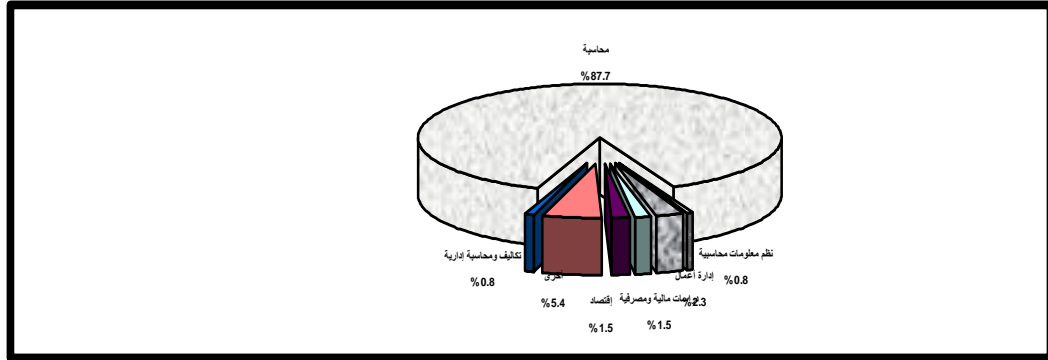
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية	العدد	التخصص العلمي
%87.7	114	محاسبة
%0.8	1	تكاليف ومحاسبة إدارية
%2.3	3	إدارة أعمال
%1.5	2	دراسات مالية مصرفية
%0.8	1	نظم معلومات محاسبية
%1.5	2	إقتصاد
%5.4	7	أخرى
%100.0	130	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (4/2/4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يظهر الجدول رقم (4/2/4) والشكل رقم (4/2/4) أن التخصص العلمي لغالبية أفراد عينة الدراسة هو المحاسبة، حيث بلغ عدد أفراد العينة المتخصصين بالمحاسبة (114) فرداً وبنسبة (%87.7)، كما تضمنت عينة الدراسة على (7) أفراد وبنسبة (%5.4) من ذوي التخصصات العلمية الأخرى، وتضمنت العينة على (3) أفراد وبنسبة (%2.3) من المتخصصين بإدارة الأعمال، وتضمنت العينة على (2) أفراد وبنسبة (%1.5) من المتخصصين بالدراسات المالية المصرفية، وتضمنت العينة على (2) أفراد وبنسبة (%1.5) من المتخصصين بالإقتصاد، كما تضمنت العينة على فرداً واحداً وبنسبة (%0.8) من المتخصصين بنظم المعلومات المحاسبية.

5- المسمى الوظيفي:

يوضح الجدول رقم (5/2/4) والشكل رقم (5/2/4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي.

جدول رقم (5/2/4)

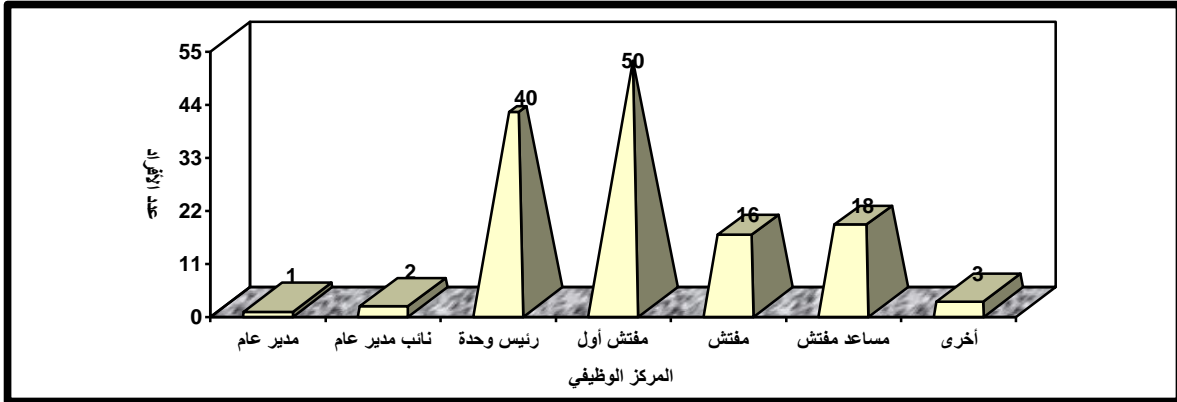
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	العدد	المسمى الوظيفي
%0.8	1	مدير عام المراجعة الداخلية
%1.5	2	نائب مدير عام المراجعة الداخلية
%30.8	40	رئيس وحدة المراجعة الداخلية
%38.5	50	مفتش أول مراجعة داخلية
%12.3	16	مفتش مراجعة داخلية
%13.8	18	مساعد مفتش مراجعة داخلية
%2.3	3	أخرى
%100.0	130	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (5/2/4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يتبين من الجدول رقم (5/2/4) والشكل رقم (5/2/4) أن غالبية أفراد عينة الدراسة يشغلون وظيفة مفتش أول، إذ بلغ عددهم في العينة (50) فرداً وبنسبة (38.5%)، ثم يأتي بالمرتبة الثانية من حيث العدد الذين هم رؤساء وحدات، حيث بلغ عددهم في العينة (40) فرداً وبنسبة (30.8%)، و(18) مساعدين مفتشين بنسبة (13.8%)، و(16) مفتشين بنسبة (12.3%)، و(3) يشغلون وظائف أخرى بنسبة (2.3%)، و(2) نواب مدير عام بنسبة (1.5%)، ومدير عام واحد بنسبة (0.8%).

6- سنوات الخبرة:

يوضح الجدول رقم (6/2/4) والشكل رقم (6/2/4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة.

جدول رقم (6/2/4)

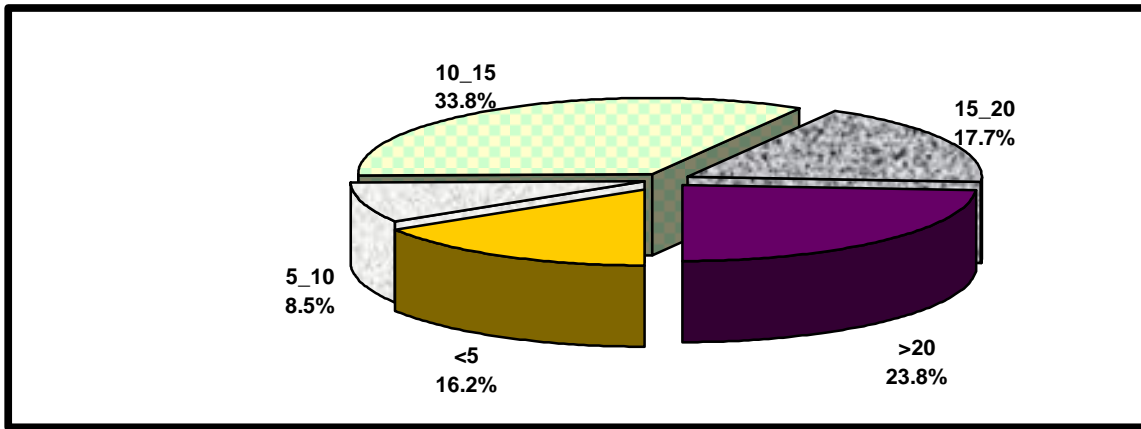
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	21	16.2%
من 5-10 سنوات	11	8.5%
من 10-15 سنة	44	33.8%
من 15-20 سنة	23	17.7%
من 20 سنة فأكثر	31	23.8%
المجموع	130	100.0%

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (6/2/4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2015م

يتبين من الجدول رقم (6/2/4) والشكل رقم (6/2/4) أن غالبية أفراد عينة الدراسة لهم سنوات خبرة من (5-10) سنة، حيث بلغ عددهم في العينة (44) فرداً وبنسبة (33.8%)، ثم يأتي بالمرتبة الثانية من حيث العدد، أفراد عينة الدراسة الذين لهم خبرة من (20) سنة فأكثر، حيث بلغ عددهم (31) فرداً وبنسبة (23.8%)، يليهم أفراد عينة الدراسة الذين لهم خبرة من (15-20) سنة، حيث بلغ عددهم (23) فرداً وبنسبة (17.7%)، يليهم أفراد عينة الدراسة الذين لهم سنوات خبرة أقل من (5) سنوات، حيث بلغ عددهم (21) فرداً وبنسبة (16.2%)، وأخيراً أفراد عينة الدراسة الذين لهم والذين لديهم خبرة سنوات خبرة من (5-10) سنوات، حيث بلغ عددهم (11) فرداً وبنسبة (8.5%).

ثانياً: أداة الدراسة

أداة البحث عبارة عن الوسيلة التي أستخدمها الباحثة في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة، ويوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة، وقد اعتمدت الباحثة على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع المعلومات من عينة الدراسة، للاستبيان مزايا منها:

- 1 يمكن تطبيقه للحصول على معلومات عن عدد من الأفراد.
- 2 قلة تكلفته وسهولة تطبيقه.
- 3 سهولة وضع عباراته وترسيم ألفاظه.
- 4 يوفر وقت للمستجيب ويعطيه فرصة التفكير.
- 5 يشعر المجيبون عليه بالحرية في التعبير عن آراء يخشون عدم موافقة الآخرين عليها.

وصف الاستبيان

أرفق مع الاستبيان خطاب للمبحوث تم فيه تنويره بموضوع الدراسة وهدفه وغرض الاستبيان، واحتوى الاستبيان على قسمين رئيسيين:

القسم الأول: تضمن عبارات عن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على عبارات حول العمر، المؤهل العلمي، المؤهل المهني، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة.

القسم الثاني: يحتوي هذا القسم على عدد (60) عبارة، طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجاباتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وتم توزيع هذه العبارات على محاور الدراسة الخمس كما يلي:

- المحور الأول: تضمن (10) عبارات.
- المحور الثاني: تضمن (10) عبارات.
- المحور الثالث: تضمن (10) عبارات.
- المحور الرابع: تضمن (10) عبارات.
- المحور الخامس: تضمن (20) عبارات.

الثبات والصدق الظاهري

للتأكد من الصدق الظاهري للاستبيان وصلاحيته عباراته من حيث الصياغة والوضوح قامت الباحثة بعرض عبارات الاستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة، وبعد استعادتها الاستبيان من المحكمين تم إجراء بعض التعديلات التي اقترحت عليها.

الثبات والصدق الإحصائي:

يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة، ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم،

ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجات نفسها يكون الاختبار ثابتاً تماماً، كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار، ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي:

1- طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان-براون.

2- معادلة ألفا-كرونباخ.

3- طريقة إعادة تطبيق الاختبار.

4- طريقة الصور المتكافئة.

5- معادلة جوثمان.

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات، وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح، و الصدق الذاتي للاستبانة هو مقياس الأداة لما وضعت ، وقياس الصدق هو معرفة صلاحية الأداة لقياس ما وضعت له ، قامت الباحثة بإيجاد الصدق الذاتي لها إحصائياً باستخدام معادلة الصدق الذاتي هي:

$$\sqrt{\text{الثبات}} = \text{الصدق}$$

وقامت الباحثة بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية حيث تقوم هذه الطريقة على أساس فصل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم على العبارات ذات الأرقام الزوجية، ومن ثم يحسب معامل ارتباط بيرسون بين إجاباتهم على العبارات الفردية والزوجية وأخيراً يحسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان- براون بالصيغة الآتية:

$$r \times 2$$

معامل الثبات = -

$$r + 1$$

حيث: (ر) يمثل معامل ارتباط بيرسون بين الإجابات على العبارات ذات الأرقام الفردية والإجابات على العبارات ذات الأرقام الزوجية.

ولحساب صدق وثبات الاستبيان كما في أعلاه قامت الباحثة بأخذ عينة استطلاعية بحجم (10) فرداً من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الاستبيان من العينة الاستطلاعية بموجب طريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

الجدول (7/2/4)

الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان

معامل الصدق الذاتي	معامل الثبات	المحاور
0.73	0.53	الأول
0.74	0.55	الثاني
0.86	0.74	الثالث
0.89	0.80	الرابع
0.79	0.62	الخامس
0.92	0.84	الاستبيان كاملاً

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2015م

يتضح من نتائج الجدول (7/2/4) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على العبارات المتعلقة بكل محور من محاور الدراسة الخمس، وعلى الاستبيان كاملة كانت أكبر من (50%) والبعض منها قريبة جداً إلى (100%) مما يدل على أن استبيان الدراسة يتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض البحث، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً.

ثالثاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها، تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

- 1 الأشكال البيانية.
- 2 التوزيع التكراري للإجابات.
- 3 النسب المئوية.
- 4 معامل ارتباط بيرسون.
- 5 معادلة سبيرمان-براون لحساب معامل الثبات.
- 6 التوسيط.
- 7 اختبار جدول تحليل التباين.
- 8 الإنحدار الخطي البسيط.
- 9 الإنحدار الخطي المتعدد.
- 10 - معامل التحديد.

وللحصول على نتائج دقيقة قدر الإمكان، تم استخدام البرنامج الإحصائي *SPSS* والذي يشير اختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية *Statistical Package for Social Sciences* ، كما تمت الاستعانة بالبرنامج *Excel* لتنفيذ الأشكال البيانية المطلوبة في الدراسة.

المبحث الثالث

اختبار صحة الفرضيات

للإجابة على تساؤلات الدراسة والتحقق من فرضياتها سيتم ايجاد التوزيع التكراري وحساب الوسيط لكل عبارة من عبارات الاستبيان والتي تبين آراء عين ة الدراسة بخصوص المراجعة الداخلية ودورها في الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة ، حيث تم إعطاء الدرجة (5) كوزن لكل إجابة "أوافق بشدة"، والدرجة (4) كوزن لكل إجابة "أوافق"، والدرجة (3) كوزن لكل إجابة " محايد"، والدرجة (2) كوزن لكل إجابة " لا أوافق"، والدرجة (1) كوزن لكل إجابة " لا أوافق بشدة". إن كل ما سبق ذكره وحسب متطلبات التحليل الإحصائي هو تحويل المتغيرات الاسمية إلى متغيرات كمية.

3-1: التحليل الوصفي لعبارات المتغير الأول:

للتحليل الوصفي لعبارات المتغير الأول يتم حساب التوزيع التكراري لعبارات المتغير الأول لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة كما يلي:

جدول رقم (1/3/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الأول

ت	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تبعية المراجعة المراجعة إدارياً للوحدات الحكومية لاتسمح لها بتحقيق مسؤولياتها	54	46	5	18	7
2	لا تتمتع المراجعة الداخلية بموقع مناسب في الهيكل التنظيمي بالوحدات الحكومية	44	51	14	19	2
3	المراجعين الداخليين قادرين علي إبدأ أعلي درجات الموضوعية ولايخضعوا لمصالحهم الشخصية	44	40	29	12	4
4	تستطيع المراجعة الداخلية ذكر جميع الحقائق المادية في تقاريرها دون عوائق	39	46	13	29	3
5	تتوفر للمراجعة الداخلية صلاحية الوصول إلي كافة السجلات والملفات دون قيود	30	62	18	18	2
6	تتسم المراجعة الداخلية بعدم التحيز في المواقف وتتجنب تضارب المصالح	43	47	24	15	1

0	18	5	48	59	ترفع المراجعة الداخلية تقاريرها لأعلى سلطة بالوحدات الحكومية	7
2	16	16	58	38	تستطيع المراجعة الداخلية تحديد نطاق عملها دون تدخل داخلي أو خارجي	8
8	41	33	33	15	تتلقى المراجعة الداخلية الدعم الكافي من الإدارة العليا بالوحدات الحكومية	9
5	10	20	40	55	لا تشترك المراجعة الداخلية في أي أعمال تنفيذية	10

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2015م

وللتحقق من صحة المتغير الأول، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالمتغير الأول، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعة، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (2/3/4)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الأول

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	تبعية المراجعة المراجعة إدارياً للوحدات الحكومية لاتسمح لها بتحقيق مسؤولياتها	4	موافق
2	لا تتمتع المراجعة الداخلية بموقع مناسب في الهيكل التنظيمي بالوحدات الحكومية	4	موافق
3	المراجعين الداخليين قادرين علي إبدأ أعلى درجات الموضوعية ولايخضعوا لمصالحهم الشخصية	4	موافق
4	تستطيع المراجعة الداخلية ذكر جميع الحقائق المادية في تقاريرها دون عوائق	4	موافق
5	تتوفر للمراجعة الداخلية صلاحية الوصول إلي كافة السجلات والملفات دون قيود	4	موافق
6	تتسم المراجعة الداخلية بعدم التحيز في المواقف وتتجنب تضارب المصالح	4	موافق
7	ترفع المراجعة الداخلية تقاريرها لأعلى سلطة بالوحدات الحكومية	4	موافق

موافق	4	تستطيع المراجعة الداخلية تحديد نطاق عملها دون تدخل داخلي أو خارجي	8
محايد	3	تتلقى المراجعة الداخلية الدعم الكافي من الإدارة العليا بالوحدات الحكومية	9
موافق	4	لا تشترك المراجعة الداخلية في أي أعمال تنفيذية	10
موافق	4	جميع العبارات	

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2015م

يتبين من الجدول رقم (2/3/4) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تبعية المراجعة الإدارية للوحدات الحكومية لا تسمح لها بتحقيق مسؤولياتها.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعة الداخلية لا تتمتع بموقع مناسب في الهيكل التنظيمي بالوحدات الحكومية.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعين الداخليين قادرين على إبداء أعلى درجات الموضوعية ولا يخضعوا لمصالحهم الشخصية.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعة الداخلية تستطيع ذكر جميع الحقائق المادية في تقاريرها دون عوائق.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أنه تتوفر للمراجعة الداخلية صلاحية الوصول إلى كافة السجلات والملفات دون قيود.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعة الداخلية تتسم بعدم التحيز في المواقف وتتجنب تضارب المصالح.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعة الداخلية ترفع تقاريرها لأعلى سلطة بالوحدات الحكومية.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعة الداخلية تستطيع تحديد نطاق عملها دون تدخل داخلي أو خارجي.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة (3)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة محايدون على أن المراجعة الداخلية تتلقى الدعم الكافي من الإدارة العليا بالوحدات الحكومية.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العاشرة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية

- أفراد العينة موافقين على أن المراجعة الداخلية لا تشترك في أي أعمال تنفيذية.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات المتغير الأول (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات المتغير الأول.

3-2: التحليل الوصفي لعبارات المتغير الثاني:

للتحليل الوصفي لعبارات المتغير الثاني يتم حساب التوزيع التكراري لعبارات المتغير الثاني لمعرفة

آراء عينة الدراسة على كل عبارة كما يلي:

جدول رقم (3/3/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الثاني

ت	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تبذل المراجعة الداخلية العناية المهنية اللازمة في جميع أعمال المراجعة الداخلية	50	64	10	6	0
2	يفتقر المراجعين الداخليين للمقومات التي تمكنهم من أداء دورهم في مراجعة إدارة المخاطر والمراجعة الإلكترونية	73	39	9	8	1
3	يستعين المراجعين الداخليين بالمشورة والمساعدة في حالة إفتقارهم إلي المعرفة ببعض أعمال المراجعة الداخلية	30	70	17	9	3
4	تبذل المراجعة الداخلية العناية المهنية اللازمة لتحديد المؤشرات التي قد تشير إلي إرتكاب الغش والتحريف	43	70	13	4	0
5	تطبق المراجعة الداخلية المعايير المهنية للمراجعة الداخلية في أداء عملها بحرص وعناية	39	58	21	10	2
6	يمتلك المراجعين الداخليين المؤهلات العلمية والشهادات المهنية الكافية لأداء عمل المراجعة	25	50	28	20	7
7	تنسق المراجعة الداخلية مع المراجعة الخارجية ويتم تبادل التقارير والخطط	31	41	33	20	5

					دون أن يمس مبدأ إستقلالية كل جهة	
5	22	33	53	17	توفر الإدارة العامة للمراجعة الداخلية للمراجعين الداخليين التدريب في التطورات الحديثة لمهنة المراجعة	8
0	3	11	79	37	المراجعين الداخليين لديهم القدرة علي التفاعل مع العاملين من خارج وحدة المراجعة الداخلية	9
0	17	20	60	33	يحافظ المراجعين الداخليين علي تأهيلهم الفني عن طريق التطوير المهني المستمر	10

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2015م

وللتحقق من صحة المتغير الثاني ، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالمتغير الثاني ، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعة ، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (4/3/4)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الثاني

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	تبذل المراجعة الداخلية العناية المهنية اللازمة في جميع أعمال المراجعة الداخلية	4	موافق
2	يفتقر المراجعين الداخليين للمقومات التي تمكنهم من أداء دورهم في مراجعة إدارة المخاطر والمراجعة الإلكترونية	5	موافق بشدة
3	يستعين المراجعين الداخليين بالمشورة والمساعدة في حالة إفتقارهم إلي المعرفة ببعض أعمال المراجعة الداخلية	4	موافق
4	تبذل المراجعة الداخلية العناية المهنية اللازمة لتحديد المؤشرات التي قد تشير إلي إرتكاب الغش والتحرير	4	موافق
5	تطبق المراجعة الداخلية المعايير المهنية للمراجعة الداخلية في أداء عملها بحرص وعناية	4	موافق
6	يملك المراجعين الداخليين المؤهلات العلمية والشهادات المهنية	4	موافق

		الكافية لأداء عمل المراجعة	
موافق	4	تنسق المراجعة الداخلية مع المراجعة الخارجية ويتم تبادل التقارير والخطط دون أن يمس مبدأ إستقلالية كل جهة	7
موافق	4	توفر الإدارة العامة للمراجعة الداخلية للمراجعين الداخليين التدريب في التطورات الحديثة لمهنة المراجعة	8
موافق	4	المراجعين الداخليين لديهم القدرة علي التفاعل مع العاملين من خارج وحدة المراجعة الداخلية	9
موافق	4	يحافظ المراجعين الداخليين علي تأهيلهم الفني عن طريق التطوير المهني المستمر	10
موافق	4	جميع العبارات	

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2015م

يتبين من الجدول رقم (4/3/4) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعة الداخلية تبذل العناية المهنية اللازمة في جميع أعمال المراجعة الداخلية.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن المراجعين الداخليين يفتقرون للمقومات التي تمكنهم من أداء دورهم في مراجعة إدارة المخاطر والمراجعة الإلكترونية.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعين الداخليين يستعينون بالمشورة والمساعدة في حالة إفتقارهم إلي المعرفة ببعض أعمال المراجعة الداخلية.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعة الداخلية تبذل العناية المهنية اللازمة لتحديد المؤشرات التي قد تشير إلي إرتكاب الغش والتحريف.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعة الداخلية تطبق المعايير المهنية للمراجعة الداخلية في أداء عملها بحرص وعناية.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعين الداخليين يمثلون المؤهلات العلمية والشهادات المهنية الكافية لأداء عمل المراجعة.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعة الداخلية تتسق مع المراجعة الخارجية ويتم تبادل التقارير والخطط دون أن يمس مبدأ إستقلالية كل جهة.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن الإدارة العامة للمراجعة الداخلية توفر للمراجعين الداخليين التدريب في التطورات الحديثة لمهنة المراجعة.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة (3)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة محايدون على أن المراجعين الداخليين لديهم القدرة علي التفاعل مع العاملين من خارج وحدة المراجعة الداخلية.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العاشرة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعين الداخليين يحافظون علي تأهيلهم الفني عن طريق التطوير المهني المستمر.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات المتغير الثاني (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات المتغير الثاني.

3-3: التحليل الوصفي لعبارات المتغير الثالث:

للتحليل الوصفي لعبارات المتغير الثالث يتم حساب التوزيع التكراري لعبارات المتغير الثالث لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة كما يلي:

جدول رقم (5/3/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الثالث

ت	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تستطيع المراجعة الداخلية التخطيط لعملية المراجعة بطريقة متسقة مع أهداف الوحدات الحكومية	29	74	18	8	1
2	تضع المراجعة الداخلية خطط قائمة علي تحديد المخاطر	18	52	27	30	3
3	تضع المراجعة الداخلية أهداف لعملية المراجعة قابلة للتحقق	29	57	26	13	3
4	تحدد المراجعة الداخلية نطاق عمل المراجعة الداخلية بصورة واضحة	43	53	21	12	0
5	تقوم المراجعة الداخلية بالحصول علي معلومات عن الأنشطة محل المراجعة	43	74	11	1	0
6	تستطيع المراجعة الداخلية تحديد الموارد اللازمة لأداء خطتها	22	78	22	8	0
7	تحدد المراجعة الداخلية كيف ومتي ولمن ترسل نتائج عملية المراجعة	41	77	7	4	1
8	تعمل المراجعة الداخلية مقابلات مع الإدارة المسئولة بالوحدات محل المراجعة	37	76	8	9	0
9	تحصل المراجعة الداخلية علي الموافقة من المسئول من إدارة المراجعة الداخلية علي خطة أعمال المراجعة	23	54	32	20	0
10	تقدم المراجعة الداخلية تقارير دورية إلي الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن الأداء النسبي لخطتها	43	49	24	13	1

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2015م

وللتحقق من صحة المتغير الثالث ، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالمتغير الثالث ، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على

العبارات مجتمعةً ، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (6/3/4)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الثالث

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	تستطيع المراجعة الداخلية التخطيط لعملية المراجعة بطريقة متسقة مع أهداف الوحدات الحكومية	4	موافق
2	تضع المراجعة الداخلية خطط قائمة علي تحديد المخاطر	4	موافق
3	تضع المراجعة الداخلية أهداف لعملية المراجعة قابلة للتحقق	4	موافق
4	تحدد المراجعة الداخلية نطاق عمل المراجعة الداخلية بصورة واضحة	4	موافق
5	تقوم المراجعة الداخلية بالحصول علي معلومات عن الأنشطة محل المراجعة	4	موافق
6	تستطيع المراجعة الداخلية تحديد الموارد اللازمة لأداء خطتها	4	موافق
7	تحدد المراجعة الداخلية كيف ومتي ولمن ترسل نتائج عملية المراجعة	4	موافق
8	تعمل المراجعة الداخلية مقابلات مع الإدارة المسئولة بالوحدات محل المراجعة	4	موافق
9	تحصل المراجعة الداخلية علي الموافقة من المسئول من إدارة المراجعة الداخلية علي خطة أعمال المراجعة	4	موافق
10	تقدم المراجعة الداخلية تقارير دورية إلي الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن الأداء النسبي لخطةها	4	موافق
	جميع العبارات	4	موافق

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2015م

يتبين من الجدول رقم (6/3/4) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعة الداخلية تستطيع التخطيط لعملية المراجعة بطريقة متسقة مع أهداف الوحدات الحكومية.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعة الداخلية تضع خطط قائمة علي تحديد المخاطر.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعة الداخلية تضع أهداف لعملية المراجعة قابلة للتحقق.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعة الداخلية تحدد نطاق عمل المراجعة الداخلية بصورة واضحة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعة الداخلية تقوم بالحصول علي معلومات عن الأنشطة محل المراجعة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعة الداخلية تستطيع تحديد الموارد اللازمة لأداء خطتها.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعة الداخلية تحدد كيف ومتي ولمن ترسل نتائج عملية المراجعة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعة الداخلية تعمل مقابلات مع الإدارة المسؤولة بالوحدات محل المراجعة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة (3)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة محايدون على أن المراجعة الداخلية تحصل علي الموافقة من المسئول من إدارة المراجعة الداخلية علي خطة أعمال المراجعة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العاشرة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعة الداخلية تقدم تقارير دورية إلي الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن الأداء النسبي لخطتها.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات المتغير الثالث (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات المتغير الثالث.

3-4: التحليل الوصفي لعبارات المتغير الرابع:

للتحليل الوصفي لعبارات المتغير الرابع يتم حساب التوزيع التكراري لعبارات المتغير الرابع لمعرفة

آراء عينة الدراسة على كل عبارة كما يلي:

جدول رقم (7/3/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الرابع

ت	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	تقوم المراجعة الداخلية بإعداد تقارير موضوعية ووفقاً لمعايير المراجعة الداخلية	48	57	16	8	1
2	تناقش المراجعة الداخلية النتائج التي توصلت إليها مع المسئول الأول قبل إصدار تقاريرها النهائية	20	50	28	30	2
3	تتضمن تقارير المراجعة الداخلية التوصيات بشأن التحسينات مع ذكر الجوانب المرضية في الأداء	48	62	14	5	1
4	تكشف المراجعة الداخلية في تقاريرها عن جميع الحقائق الجوهرية التي توصلت لها	49	65	13	1	1
5	تذكر المراجعة الداخلية في تقاريرها حالات عدم الإلتزام بالإنظمة واللوائح والقوانين بطريقة مفصلة	59	57	8	6	0
6	تعد المراجعة الداخلية تقارير تحتوي علي حقائق غير متحيزة وفي التوقيت المناسب	44	55	17	10	3
7	تتابع المراجعة الداخلية ملاحظتها وتوصياتها للتأكد من تنفيذها	40	47	23	18	2
8	تقدم المراجعة الداخلية الأدلة والقرائن الكافية لتدعيم تقاريرها	53	59	10	6	2
9	تفصح المراجعة الداخلية عن المعلومات في تقرير مستقل إذا كانت الظروف التي يتم التقرير عنها تتعلق بإدارة الوحدة	39	62	19	9	1
10	تتضمن تقارير المراجعة الداخلية غرض ونطاق المراجعة	32	63	25	10	0

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2015م

وللتحقق من صحة المتغير الرابع ، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالمتغير الرابع ، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعة ، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (8/3/4)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الرابع

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	تقوم المراجعة الداخلية بإعداد تقارير موضوعية ووفقاً لمعايير المراجعة الداخلية	4	موافق
2	تناقش المراجعة الداخلية النتائج التي توصلت إليها مع المسئول الأول قبل إصدار تقاريرها النهائية	4	موافق
3	تتضمن تقارير المراجعة الداخلية التوصيات بشأن التحسينات مع ذكر الجوانب المرضية في الأداء	4	موافق
4	تكشف المراجعة الداخلية في تقاريرها عن جميع الحقائق الجوهرية التي توصلت لها	4	موافق
5	تذكر المراجعة الداخلية في تقاريرها حالات عدم الإلتزام بالإنظمة واللوائح والقوانين بطريقة مفصلة	4	موافق
6	تعد المراجعة الداخلية تقارير تحتوي علي حقائق غير متحيزة وفي التوقيت المناسب	4	موافق
7	تتابع المراجعة الداخلية ملاحظتها وتوصياتها للتأكد من تنفيذها	4	موافق
8	تقدم المراجعة الداخلية الأدلة والقرائن الكافية لتدعيم تقاريرها	4	موافق
9	تفصح المراجعة الداخلية عن المعلومات في تقرير مستقل إذا كانت الظروف التي يتم التقرير عنها تتعلق بإدارة الوحدة	4	موافق
10	تتضمن تقارير المراجعة الداخلية غرض ونطاق المراجعة	4	موافق
	جميع العبارات	4	موافق

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2015م

يتبين من الجدول رقم (8/3/4) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعة الداخلية تقوم بإعداد تقارير موضوعية ووفقاً لمعايير المراجعة الداخلية.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعة الداخلية تناقش النتائج التي توصلت إليها مع المسئول الأول قبل إصدار تقاريرها النهائية.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تقارير المراجعة الداخلية تتضمن التوصيات بشأن التحسينات مع ذكر الجوانب المرضية في الأداء.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعة الداخلية تكشف في تقاريرها عن جميع الحقائق الجوهرية التي توصلت لها.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعة الداخلية تذكر في تقاريرها حالات عدم الإلتزام بالإنظمة واللوائح والقوانين بطريقة مفصلة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعة الداخلية تعد تقارير تحتوي علي حقائق غير متحيزة وفي التوقيت المناسب.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعة الداخلية تتابع ملاحظتها وتوصياتها للتأكد من تنفيذها.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعة الداخلية تقدم الأدلة والقرائن الكافية لتدعيم تقاريرها.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة (3)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة محايدون على أن المراجعة الداخلية تفصح عن المعلومات في تقرير مستقل إذا كانت الظروف التي يتم التقرير عنها تتعلق بإدارة الوحدة.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العاشرة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تقارير المراجعة الداخلية تتضمن غرض ونطاق المراجعة
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات المتغير الرابع (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات المتغير الرابع.

3-5: التحليل الوصفي لعبارات المتغير الخامس:

للتحليل الوصفي لعبارات المتغير الخامس يتم حساب التوزيع التكراري لعبارات المتغير الخامس لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة كما يلي:

جدول رقم (9/3/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الخامس

ت	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	إتباع نظام موازنة البنود والإعتمادات يمكن المراجعة الداخلية من الرقابة علي البنود فقط دون رقابة الأداء	23	39	18	43	7
2	رقابة المراجعة الداخلية السابقة غير موضوعية لتركيزها علي التأكد من صحة المستندات ومطابقتها للقوانين واللوائح فقط	30	36	19	37	8
3	رقابة المراجعة الداخلية السابقة تكشف المخالفات المالية والأخطاء الفنية لتنفيذ الموازنة العامة للدولة	34	69	14	12	1
4	تطبيق المراجعة الداخلية للرقابة التقييمية يتطلب تطوير أسلوب إعداد الموازنة بإتباع نظام موازنة البرامج والأداء	41	65	20	4	0
5	إعداد الموازنة العامة بإتباع أساس الإستحقاق يمنع إنفاق الإعتمادات قرب نهاية السنة المالية ويساعد المراجعة الداخلية علي رقابة الصرف	46	65	13	5	1
6	ضعف تحديث القوانين واللوائح المنظمة للعمل الرقابي أضعف دور المراجعة الداخلية في الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة	46	58	17	8	1
7	الأساليب الرقابية المستخدمة من قبل المراجعة الداخلية غير كافية لإحكام الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة	34	53	18	19	6
8	تتابع المراجعة الداخلية تجاوز الإنفاق حدود الإعتمادات المصدقة بالموازنة العامة للدولة	40	72	17	0	1
9	تتأكد المراجعة الداخلية من أن العمليات المالية قد تمت وفقاً للقوانين واللوائح	57	68	3	0	2

					المنظمة للعمل المالي بالدولة	
1	23	33	51	22	تراجع المراجعة الداخلية الموازنات التقديرية لتحديد مدي واقعتها وثبات الفروض التي بنيت عليها	10
4	10	19	66	31	تبحث المراجعة الداخلية عن أسباب المخالفات التي يمكن أن تحدث عند تنفيذ الموازنة العامة للدولة وتوصي بتلافيها مستقبلاً	11
0	2	6	49	73	تتأكد المراجعة الداخلية من تحصيل الإيرادات قد تم دون تقصير أو إهمال وتم توريدها للخزينة العامة	12
1	1	8	49	71	تقارن المراجعة الداخلية سجل الوظائف مع دفاتر الأجور للتأكد مطابقتها وإعدادها وفقاً لمنشورات جهات الاختصاص	13
0	0	3	52	75	تتحقق المراجعة الداخلية من أن الشراء والتعاقد قد تم بإحدي الطرق الواردة بلائحة الشراء والتعاقد	14
0	3	5	62	60	تراجع المراجعة الداخلية العقود والإتفاقيات المبرمة التي تكون الوحدات الحكومية طرف فيها	15
1	9	23	53	44	تفحص وتقيم المراجعة الداخلية نظم الرقابة الداخلية بالوحدات للتأكد من كفاءتها	16
1	3	7	60	59	تتأكد المراجعة الداخلية من مدي الإلتزام بالأنظمة واللوائح والتعليمات المنظمة للعمل بالدولة	17
2	4	12	63	49	لا تعطل رقابة المراجعة الداخلية السابقة إنجاز أعمال الوحدات الحكومية في التوقيت المناسب	18
0	8	15	61	46	تتأكد المراجعة الداخلية من أن الموازنة العامة تشتمل حسب تصنيف إحصاءات مالية الحكومة إعمادات السلع والخدمات وإعمادات المنافع الإجتماعية وإقتناء الأصول	19
10	24	39	39	18	لاتقارن المراجعة الداخلية بين الأهداف والنتائج المحققة من وراء إنفاق الإعمادات	20

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2015م

وللتحقق من صحة المتغير الخامس، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالمتغير الخامس، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعة، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (10/3/4)

الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الخامس

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	إتباع نظام موازنة البنود والإعتمادات يمكن المراجعة الداخلية من الرقابة علي البنود فقط دون رقابة الأداء	3	محايد
2	رقابة المراجعة الداخلية السابقة غير موضوعية لتركيزها علي التأكد من صحة المستندات ومطابقتها للقوانين واللوائح فقط	4	موافق
3	رقابة المراجعة الداخلية السابقة تكشف المخالفات المالية والأخطاء الفنية لتنفيذ الموازنة العامة للدولة	4	موافق
4	تطبيق المراجعة الداخلية للرقابة التقييمية يتطلب تطوير أسلوب إعداد الموازنة بإتباع نظام موازنة البرامج والأداء	4	موافق
5	إعداد الموازنة العامة بإتباع أساس الإستحقاق يمنع إنفاق الإعتمادات قرب نهاية السنة المالية ويساعد المراجعة الداخلية علي رقابة الصرف	4	موافق
6	ضعف تحديث القوانين واللوائح المنظمة للعمل الرقابي أضعف دور المراجعة الداخلية في الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة	4	موافق
7	الأساليب الرقابية المستخدمة من قبل المراجعة الداخلية غير كافية لإحكام الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة	4	موافق
8	تتابع المراجعة الداخلية تجاوز الإنفاق حدود الإعتمادات المصدقة بالموازنة العامة للدولة	4	موافق
9	تتأكد المراجعة الداخلية من أن العمليات المالية قد تمت وفقاً للقوانين واللوائح المنظمة للعمل المالي بالدولة	4	موافق
10	تراجع المراجعة الداخلية الموازنات التقديرية لتحديد مدي واقعيته وثبات الفروض التي بنيت عليها	4	موافق
11	تبحث المراجعة الداخلية عن أسباب المخالفات التي يمكن أن	4	موافق

		تحدث عند تنفيذ الموازنة العامة للدولة وتوصي بتلافيها مستقبلاً	
موافق بشدة	5	تتأكد المراجعة الداخلية من تحصيل الإيرادات قد تم دون تقصير أو إهمال وتم توريدها للخزينة العامة	12
موافق بشدة	5	تقارن المراجعة الداخلية سجل الوظائف مع دفاتر الأجور للتأكد مطابقتها وإعدادها وفقاً لمنشورات جهات الإختصاص	13
موافق بشدة	5	تتحقق المراجعة الداخلية من أن الشراء والتعاقد قد تم بإحدي الطرق الواردة بلائحة الشراء والتعاقد	14
موافق	4	تراجع المراجعة الداخلية العقود والإتفاقيات المبرمة التي تكون الوحدات الحكومية طرف فيها	15
موافق	4	تفحص وتقيم المراجعة الداخلية نظم الرقابة الداخلية بالوحدات للتأكد من كفاءتها	16
موافق	4	تتأكد المراجعة الداخلية من مدي الإلتزام بالأنظمة واللوائح والتعليمات المنظمة للعمل بالدولة	17
موافق	4	لا تعطل رقابة المراجعة الداخلية السابقة إنجاز أعمال الوحدات الحكومية في التوقيت المناسب	18
موافق	4	تتأكد المراجعة الداخلية من أن الموازنة العامة تشتمل حسب تصنيف إحصاءات مالية الحكومة إعمادات السلع والخدمات وإعمادات المنافع الإجتماعية وإقتناء الأصول	19
محايد	3	لا تقارن المراجعة الداخلية بين الأهداف والنتائج المحققة من وراء إنفاق الإعمادات	20
موافق	4	جميع العبارات	

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2015م

يتبين من الجدول رقم (10/3/4) ما يلي:

- لغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (3)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة محايدين على أن إتباع نظام موازنة البنود والإعمادات يمكن المراجعة الداخلية من الرقابة علي البنود فقط دون رقابة الأداء.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن رقابة المراجعة الداخلية السابقة غير موضوعية لتركيزها علي التأكد من صحة المستندات ومطابقتها للقوانين واللوائح فقط.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد

العينة موافقين على أن رقابة المراجعة الداخلية السابقة تكشف المخالفات المالية والأخطاء الفنية لتنفيذ الموازنة العامة للدولة.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تطبيق المراجعة الداخلية للرقابة التقييمية يتطلب تطوير أسلوب إعداد الموازنة بإتباع نظام موازنة البرامج والأداء.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن إعداد الموازنة العامة بإتباع أساس الإستحقاق يمنع إنفاق الإعتمادات قرب نهاية السنة المالية ويساعد المراجعة الداخلية على رقابة الصرف.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن ضعف تحديث القوانين واللوائح المنظمة للعمل الرقابي أضعف دور المراجعة الداخلية في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن الأساليب الرقابية المستخدمة من قبل المراجعة الداخلية غير كافية لإحكام الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعة الداخلية تتابع تجاوز الإنفاق حدود الإعتمادات المصدقة بالموازنة العامة للدولة.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة (3)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة محايدون على أن المراجعة الداخلية تتأكد من أن العمليات المالية قد تمت وفقاً للقوانين واللوائح المنظمة للعمل المالي بالدولة.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العاشرة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعة الداخلية تراجع الموازنات التقديرية لتحديد مدى واقعيتها وثبات الفروض التي بنيت عليها.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الحادية عشر (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعة الداخلية تبحث عن أسباب المخالفات التي يمكن أن تحدث عند تنفيذ الموازنة العامة للدولة وتوصي بتلافيها مستقبلاً.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية عشر (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن المراجعة الداخلية تتأكد من تحصيل الإيرادات قد تم دون تقصير أو إهمال وتم توريدها للخزينة العامة.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة عشر (5)، وتعني هذه القيمة أن

غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن المراجعة الداخلية تقارن سجل الوظائف مع دفاتر الأجور للتأكد مطابقتها وإعدادها وفقاً لمنشورات جهات الإختصاص.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة عشر (5)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة على أن المراجعة الداخلية تتحقق من أن الشراء والتعاقد قد تم بإحدي الطرق الواردة بلائحة الشراء والتعاقد.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة عشر (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعة الداخلية تراجع العقود والإتفاقيات المبرمة التي تكون الوحدات الحكومية طرف فيها.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة عشر (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تفحص وتقيم المراجعة الداخلية نظم الرقابة الداخلية بالوحدات للتأكد من كفاءتها.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة عشر (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن المراجعة الداخلية تتأكد من مدي الإلتزام بالأنظمة واللوائح والتعليمات المنظمة للعمل بالدولة.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة عشر (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن رقابة المراجعة الداخلية السابقة لاتعطل إنجاز أعمال الوحدات الحكومية في التوقيت المناسب.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة عشر (3)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة محايدون على أن المراجعة الداخلية تتأكد من أن الموازنة العامة تشتمل حسب تصنيف إحصاءات مالية الحكومة إتمادات السلع والخدمات وإتمادات المنافع الإجتماعية وإقتناء الأصول.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العشرون (3)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة محايدون على أن المراجعة الداخلية لاتقارن بين الأهداف والنتائج المحققة من وراء إنفاق الإتمادات.

• بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات المتغير الخامس (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات المتغير الخامس.

3-6: إختبار الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي:

"إستقلالية المراجعة الداخلية تؤثر علي كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة "

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أثر إستقلالية المراجعة الداخلية علي كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة، وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم إستخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء

النموذج حيث أن إستقلالية المراجعة الداخلية كمتغير مستقل (X_1)، وكفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (11/3/4)

نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الأولى

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الإنحدار	
معنوية	0.000	7.799	1.075	$\hat{\beta}_0$
معنوية	0.000	6.825	0.419	$\hat{\beta}_1$
			0.52	معامل الارتباط (R)
			0.27	معامل التحديد (R^2)
النموذج معنوي			46.58	إختبار (F)
$Y = 1.075 + 0.419X_1$				

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2015م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالاتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي متوسط بين إستقلالية المراجعة الداخلية كمتغير مستقل، وكفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.52).
 - بلغت قيمة معامل التحديد (0.27)، وهذه القيمة تدل على أن إستقلالية المراجعة الداخلية كمتغير مستقل يؤثر بـ(27%) على كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة (المتغير التابع).
 - نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (46.58) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
 - 1.075: متوسط كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة عندما تكون إستقلالية المراجعة الداخلية يساوي صفرًا.
 - 0.419: وتعني زيادة إستقلالية المراجعة الداخلية وحدة واحدة يزيد كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة بـ42%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: " إستقلالية المراجعة الداخلية تؤثر علي كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة " قد تحققت.

3-7: إختبار الفرضية الثانية:

تتص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي:

" الكفاءة والعناية المهنية للمراجعين الداخليين تؤثر علي كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان الكفاءة والعناية المهنية للمراجعين الداخليين علي كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة، وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن الكفاءة والعناية المهنية للمراجعين الداخليين كمتغير مستقل (X_2)، وكفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (12/3/4)

نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الثانية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الإنحدار	
معنوية	0.000	6.856	0.943	$\hat{\beta}_0$
معنوية	0.000	7.806	0.501	$\hat{\beta}_1$
			0.57	معامل الارتباط (R)
			0.32	معامل التحديد (R^2)
النموذج معنوي			60.93	إختبار (F)
$Y = 0.943 + 0.501X_2$				

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2015م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالاتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي متوسط بين الكفاءة والعناية المهنية للمراجعين الداخليين كمتغير مستقل، وكفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.57).
- بلغت قيمة معامل التحديد (0.32)، وهذه القيمة تدل على أن الكفاءة والعناية المهنية للمراجعين الداخليين كمتغير مستقل يؤثر ب(32%) على كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة (المتغير التابع).
- نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (60.93) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
- 0.943: متوسط كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة عندما يكون الكفاءة والعناية المهنية للمراجعين الداخليين يساوي صفرًا.

• 0.501: وتعني زيادة الكفاءة والعناية المهنية للمراجعين الداخليين وحدة واحدة يزيد كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة بـ50%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: " الكفاءة والعناية المهنية للمراجعين الداخليين تؤثر علي كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة " قد تحققت.

3-8: إختبار الفرضية الثالثة:

نص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي:

" تخطيط أنشطة المراجعة الداخلية تؤثر علي كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة "

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان تخطيط أنشطة المراجعة الداخلية علي كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة ، وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن تخطيط أنشطة المراجعة الداخلية كمتغير مستقل (X_3)، وكفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (13/4)

نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الثالثة

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الإنحدار	
معنوية	0.000	9.371	1.176	$\hat{\beta}_0$
معنوية	0.000	6.707	0.388	$\hat{\beta}_1$
			0.51	معامل الارتباط (R)
			0.26	معامل التحديد (R^2)
			44.99	إختبار (F)
$Y = 1.176 + 0.388X_3$				

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2015م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالاتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود إرتباط طردي متوسط بين تخطيط أنشطة المراجعة الداخلية كمتغير مستقل، وكفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.51).
- بلغت قيمة معامل التحديد (0.26)، وهذه القيمة تدل على أن تخطيط أنشطة المراجعة الداخلية كمتغير مستقل يؤثر بـ(26%) على كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة (المتغير التابع).
- نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (44.99) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

• 1.176: متوسط كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة عندما يكون تخطيط أنشطة المراجعة الداخلية يساوي صفرًا.

• 0.388: وتعني زيادة تخطيط أنشطة المراجعة الداخلية وحدة واحدة يزيد كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة بـ39%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن: " تخطيط أنشطة المراجعة الداخلية تؤثر علي كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة " قد تحققت.

3-9: إختبار الفرضية الرابعة:

نص الفرضية الرابعة من فرضيات الدراسة على الآتي:

" جودة تقارير المراجعة الداخلية تؤثر علي كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة " .

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان جودة تقارير المراجعة الداخلية علي كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة ، وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم إستخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن جودة تقارير المراجعة الداخلية كمتغير مستقل (X_4)، و كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (14/3/4)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الرابعة

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	11.181	1.114	$\hat{\beta}_0$
معنوية	0.000	9.173	0.442	$\hat{\beta}_1$
			0.63	معامل الارتباط (R)
			0.40	معامل التحديد (R^2)
النموذج معنوي			84.15	إختبار (F)
$Y = 1.114 + 0.442X_4$				

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2015م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالاتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي قوي بين جودة تقارير المراجعة الداخلية كمتغير مستقل، وكفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.63).
 - بلغت قيمة معامل التحديد (0.40)، وهذه القيمة تدل على أن تقارير المراجعة الداخلية كمتغير مستقل يؤثر ب(40%) على كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة (المتغير التابع).
 - نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (84.15) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
 - 1.114: متوسط كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة عندما يكون جودة تقارير المراجعة الداخلية يساوي صفراً.
 - 0.442: وتعني زيادة جودة تقارير المراجعة الداخلية وحدة واحدة يزيد كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة ب44%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الرابعة والتي نصت على أن: " جودة تقارير المراجعة الداخلية تؤثر علي كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة " قد تحققت.

3-10 : عرض ومناقشة نتائج الإنحدار المتعدد:

نجد أن متغيرات الدراسة هي:

X_1 : إستقلالية المراجعة الداخلية.

X_2 : الكفاءة والعناية المهنية للمراجعين الداخليين .

X_3 : تخطيط أنشطة المراجعة الداخلية.

X_4 : جودة تقارير المراجعة الداخلية.

Y : كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة.

جدول رقم (15/3/3)

نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد على جميع عبارات الفرضيات

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الإنحدار	
معنوية	0.000	4.520	0.621	$\hat{\beta}_0$
معنوية	0.001	3.253	0.202	$\hat{\beta}_1$
معنوية	0.041	2.067	0.172	$\hat{\beta}_2$
غير معنوية	0.894	0.133	0.010	$\hat{\beta}_3$
معنوية	0.000	4.568	0.276	$\hat{\beta}_4$
			0.70	معامل الارتباط (R)
			0.49	معامل التحديد (R ²)
النموذج معنوي			30.35	إختبار (F)
$Y = 0.621 + 0.202X_1 + 0.172X_2 + 0.010X_3 + 0.276X_4$				

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2015م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالاتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود إرتباط طردي قوي بين إستقلالية المراجعة الداخلية، الكفاءة والعناية المهنية للمراجعين الداخليين، تخطيط أنشطة المراجعة الداخلية، جودة تقارير المراجعة الداخلية، كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.70).
- بلغت قيمة معامل التحديد (0.49)، وهذه القيمة تدل على أن قوي بين إستقلالية المراجعة الداخلية، الكفاءة والعناية المهنية للمراجعين الداخليين، تخطيط أنشطة المراجعة الداخلية، جودة تقارير المراجعة

الداخلية كمتغيرات مستقلة يؤثر بـ (49%) على و كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة (المتغير التابع).

• نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (30.35) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

3-11: الأهمية النسبية للمتغيرات المستقلة:

تم استخدام نموذج المقدرات القياسية لبيان الأهمية النسبية للمتغيرات المستقلة (إستقلالية المراجعة الداخلية، الكفاءة والعناية المهنية للمراجعين الداخليين، تخطيط أنشطة المراجعة الداخلية ، جودة تقارير المراجعة الداخلية) على المتغير التابع (كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة) كما يلي:

جدول رقم (16/3/3)

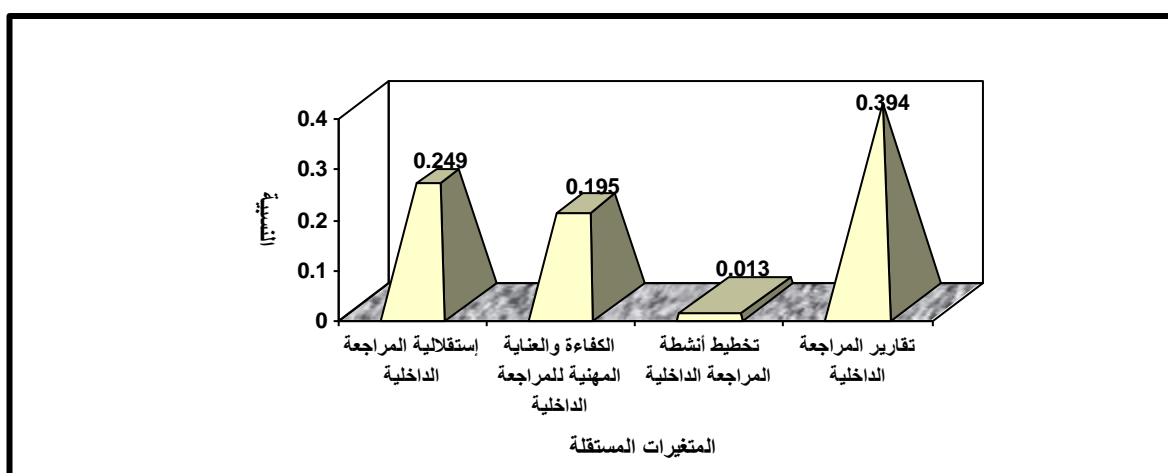
نموذج المقدرات القياسية

الترتيب من حيث الأهمية النسبية	الأهمية النسبية	المتغير المستقل
الثاني	0.249	إستقلالية المراجعة الداخلية
الثالث	0.195	الكفاءة والعناية المهنية للمراجعين الداخليين
الرابع	0.013	تخطيط أنشطة المراجعة الداخلية
الأول	0.394	جودة تقارير المراجعة الداخلية

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2015م

شكل رقم (1/2/3)

يوضح الأهمية النسبية للمتغيرات المستقلة بالنسبة للمتغير التابع



المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2015م

أولاً: النتائج :

بعد عرض الدراسات السابقة والدراسة النظرية والميدانية توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. تبعية المراجعة الداخلية إدارياً للإدارة العليا بالوحدات الحكومية لايسمح لها بتحقيق مسؤولياتها ويمثل عائق أمام عملها و يؤثر علي كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .
2. زيادة مستوي إستقلالية المراجعين الداخليين من خلال إتصالهم وتفاعلهم مع المسئول الأول ، وصلاحيه وصولهم إلي كافة الملفات ، وحرية تحديد نطاق أعمالهم والتقارير عن أي نتائج يؤثر علي كفاءة الرقابة علي الموازنة العامة للدولة .
3. أن رفع مستوي الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين وتطويرهم بصورة مستمرة يؤدي إلي رفع كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .
4. أنشطة المراجعة الداخلية موجه نحو المراجعة المالية ، ومراجعة الإلتزام ، مما ينعكس سلباً علي كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .
5. أن تخطيط المراجعة الداخلية لمهامها بشكل جيد ، وتنفيذها بشكل منظم يؤدي إلي زيادة مستوي كفاء الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .
6. جودة تقارير المراجعة الداخلية تؤثر علي كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة، وذلك لكشف المراجعة الداخلية في تقاريرها عن جميع الحقائق الجوهرية التي توصلت لها ، وتقديمها لتوصيات تساعد في تحسين الأداء .
7. التنسيق بين المراجعة الداخلية والخارجية من خلال تبادل التقارير والخطط يؤدي إلي زيادة مستوي كفاء الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .
8. رقابة المراجعة الداخلية السابقة غير موضوعية لتركيزها علي التأكد من صحة المستندات ومدي مطابقتها للقوانين واللوائح مما أدى إلي ضعف دورها الرقابي علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة.
9. لا تنتقل المراجعة الداخلية الدعم الكافي من الإدارة العليا بالوحدات الحكومية مما أثر علي جودة العمل الرقابي .
10. يبذل المراجعين الداخليين العناية المهنية اللازمة في جميع أعمال المراجعة ويستعينوا بالمشورة في حالة إفتقارهم إلي المعرفة مما ساعد علي زيادة مستوي كفاءة الرقابة علي الموازنة العامة للدولة .
11. تطبيق المراجعة الداخلية الرقابة التقييمية يتطلب تطوير أسلوب إعداد الموازنة العامة للدولة بإتباع موازنة البرامج والأداء بدلا من موازنة البنود والإعتمادات المطبق حاليا .
12. إعداد الموازنة العامة بإتباع الأساس النقدي لا يمنع إنفاق الإعتمادات قرب نهاية السنة المالية دون وجه حق ويضعف من دور المراجعة الداخلية علي رقابة الصرف .
13. ضعف تحديث القوانين واللوائح المنظمة للعمل الرقابي في الدولة أثر علي كفاءة رقابة المراجعة الداخلية علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

ثانياً: التوصيات

من خلال نتائج الدراسة توصي الدراسة بالآتي :

1. ضرورة تبعية المراجعين الداخليين بالقطاع العام إدارياً وفنياً للإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة ، وتبعتهم إدارياً إلي لجان المراجعة في مجالس إدارات الوحدات الحكومية .
2. وضع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي بالقطاع العام في مكانة تضمن لها التحرير من التأثيرات والضغوط التي قد تتعرض لها من أي مسئول .
3. ضرورة إلتزام المراجعين الداخليين بالحياد ، وتقادي تضارب المصالح ، والإفصاح عما يؤثر أو يضعف موضوعية أدائهم ، والإمتناع عن مراجعة الأعمال التي تفقدهم إستقلالهم عند مراجعتها .
4. الإهتمام بالتأهيل العلمي والعملية للمراجعين الداخليين وخاصة فيما يتعلق بأساليب وأدوات تكنولوجيا المعلومات ، والإتجاهات الحديثة في المهنة .
5. ضرورة أن تمتد أنشطة المراجعة الداخلية لتشمل مراجعة جميع أنشطة الوحدات الحكومية وتوسيع نطاق عملها للتحقق من إستخدام الموارد بكفاءة وتقييم الأداء .
6. تدعيم العوامل المؤثرة علي فعالية المراجعة الداخلية في القطاع العام ، كالإستقلالية ، والكفاءة المهنية ، وجودة تقارير المراجعة الداخلية ، وتخطيط أنشطة المراجعة الداخلية، ونطاق عمل المراجعة الداخلية ، والتنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي .
7. إعادة النظر في الإسلوب الحالي لإعداد الموازنة العامة للدولة (البنود والإعتماد) وإتباع موازنة البرامج والأداء ، والإنتقال من الأساس النقدي إلي أساس الإستحقاق حتي تتمكن المراجعة الداخلية من القيام بالرقابة التقييمية (الرقابة علي الأداء) .
8. تحسين الرواتب ، وتوفير شروط خدمة مجزية للمراجعين الداخليين لضمان إستقلاليتهم ونزاهتهم وكفاءتهم في أداء دورهم الرقابي والمحافظة علي المال العام من الضياع وسوء الإستخدام .
9. تحديث القوانين واللوائح المنظمة للعمل الرقابي بالدولة وألا تقتصر علي إكتشاف المعوقات والمخالفات بل تمتد لتشمل وسائل العلاج والإصلاح ، بما يضمن مواكبتها للتطورات الحديثة في مجال المهنة ، ويؤدي إلي زيادة جودة العمل الرقابي للمراجعة الداخلية .
10. تفعيل دور المراجعة الداخلية في القطاع العام ، وإلزام الوحدات الحكومية بتوفير كافة الموارد اللازمة لدعم دورها الرقابي .
11. تشجيع المراجعين الداخليين علي الإنتساب إلي التنظيمات المهنية للمراجعة ، والحصول علي عضويتها ، ومتابعة المستجدات العالمية والمحلية في مجال المهنة مما يؤكد علي توفر الكفاءة المهنية ويعزز دورهم الرقابي .

12. إدخال الأنظمة وتوسيع إستخدامها في الحسابات والمراجعة مما يساعد علي إنجاز العمل وتوفير التقارير الدورية اللازمة لمتابعة تنفيذ الموازنة العامة للدولة أولاً بأول والتوصية بتصحيح الإنحرافات .

13. توصيات بحوث مستقبلية :

1. تفعيل دور المراجعة الداخلية في ظل إدارة المخاطر .
2. دور المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة .
3. موازنة البرامج والأداء ودورها في رفع كفاءة رقابة المراجعة الداخلية علي أداء الوحدات الحكومية .

قائمة المصادر والمراجع

القرآن الكريم .

المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

1. إبراهيم احمد الصعيدي، مبادئ النظم المحاسبية، (القاهرة : الدار الهندسية للطباعة والنشر، 2003م).
2. إبراهيم عثمان شاهين ، المراجعة دراسات معاصرة وحالات علمية - مدخل سلوكي (حلوان : جامعة حلوان، 2000م).
3. إدريس عبدالسلام إشتوي ، المراجعة معايير وإجراءات (بيروت : دار النهضة العربية ، الطبعة الرابعة ، 1996 م) .
4. أعاد حمودي القيسي ، المالية العامة والتشريع الضريبي (عمان : مكتبة دارالثقافة ، الطبعة الأولى 2000 م) .
5. القاضي حسين وآخرون ، التدقيق الداخلي (دمشق: منشورات جامعة دمشق، 2007م).
6. المعايير الدولية للمراجعة الداخلية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (عمان : المجمع العربي للمحاسبين القانوني ، 1998م) .
7. إبراهيم رسلان حجازي ، الإتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية (القاهرة : دار الثقافة العربية ، 1987م) .
9. السيد عطية عبدالواحد ، الموازنة العامة للدولة (القاهرة : دارالنهضة العربية ، الطبعة الأولى ، 1996)
10. السيد عبدالمولي ، المالية العامة المصرية (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1993 م) .
11. إبراهيم علي عشاوي، أساسيات المراجعة (القاهرة : دار الطباعة الحديثة ، 1970م) .
12. أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلي التدقيق الحديث (عمان : دار صفاء، 2005م) .
13. السيد عبدالمولي ، المالية العامة المصرية - دراسة للإقتصاد المصري (القاهرة : دارالنهضة العربية ، 1995 م) .
14. أكرم إبراهيم حماد ، الرقابة المالية في القطاع الحكومي (عمان : دارجهينة ، 2004م) .
15. أحمد نور ، مراجعة الحسابات من ناحيتين النظرية والعلمية (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 2004 م) .
16. أحمد سليمان عودة مكايي ، أساسيات البحث العلمي (عمان : مكتبة المنار ، 1987م) .
17. إسماعيل إبراهيم ، فتحي رزق السوافيري ، المراجعة مدخل نظري تطبيقي (الإسكندرية : الدارالجامعية ، 1996 م) .
18. إسماعيل خليل إسماعيل ، نائل حسن عدس ، المحاسبة الحكومية (القاهرة : دار الزهراء الشرق ، 2006 م) .

19. بديع الدين ريشو ، الموازنات التشغيلية والمالية والرأسمالية (الإسكندرية : دارالتعليم الجامعي ، 2010 م) .
20. بكر القباني ، الإدارة العامة (القاهرة : دارالنهضة العربية ، الطبعة الأولى ، 1970 م) .
21. توفيق أبو رقبة ، عبدالهادي إسحاق المصري ، تدقيق الحسابات (الإردن : دارالكندي ، 1991م) .
22. ثناء علي قباني ، نادر شعبان ، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني ، (الإسكندرية :الدارالجامعية، 2006م).
23. جميل جريسات، موازنة الأداء بين النظرية والتطبيق، (المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، 1998 م).
24. حمدي السقا ، خالد أمين عبدالله وآخرون ، تدقيق الحسابات (القدس : منشورات جامعة القدس المفتوحة ، 1998 م) .
25. حسين محمد أبوزيد ، دراسات في المراجعة (القاهرة : مؤسسة الوفاء ، 1993م) .
26. حمدي السقا ، خالد أمين عبدالله وآخرون ، تدقيق الحسابات (القدس : منشورات جامعة القدس المفتوحة ، 1998 م) .
27. حمدي سليمان القبيلات ، الرقابة الإدارية والمالية علي الأجهزة الحكومية (عمان : مكتبة دار الثقافة العربية ، 1998 م) .
28. حمدي عبدالعظيم ، الإصلاح الإقتصادي في الدول العربية بين سعر الصرف والموازنة العامة ، دراسة نظرية تطبيقية علي الدول العربية خاصة دول الخليج (القاهرة: دار زهراء الشرق ، 1998 م) .
29. حامد عبدالمجيد دراز ، المالية العامة (القاهرة : مؤسسة شباب الجامعة ، 1998 م) .
30. خالد أمين عبدالله ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 2004 م) .
31. خالد أمين عبدالله ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية (عمان : داروائل ، 2004 م) .
32. خطار شلبي ، العلوم المالية والموازنة (بيروت : دار الكتاب اللبناني ، الطبعة الثالثة ، 1995)
33. خالد شحادة الخطيب ، محمد خالد المهاني ، المحاسبة الحكومية (عمان : داروائل للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، 2008 م) .
35. نكي محمود هاشم ، أساسيات التنظيم والإدارة (بدون نشر ، 1975 م) .
36. رمضان محمد بطيخ ، الرقابة علي أداء الجهاز الإداري (القاهرة: دارالنهضة العربية ، 1996م) .
37. رائد محمد عبدرية، المراجعة الداخلية، (عمان: دار الجندرية، 2010م).
38. زين العابدين ناصر ، السيد عطية ، مبادي علم المالية العامة ، الجزء الأول (القاهرة : جامعة عين شمس ، وحدة توزيع الكتاب الجامعي ، 2004 م) .
39. زينب حسين عوض الله ، مبادي المالية العامة (القاهرة : الفتح للطباعة ، 2003 م) .

40. سامي محمد الوقاد ، لؤي محمد وديان ، **تدقيق الحسابات (1)** (الإسكندرية : مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، 2010 م) .
41. سعيد يسن عامر ، علي عبدالوهاب ، الفكر المعاصر في التنظيم والإدارة (القاهرة : مركز وايدسرفيس للاستشارات والتطوير الإداري ، 1998 م) .
42. سعيد عبدالعزيز عثمان ، المالية العامة-مدخل تحليلي معاصر(بيروت : الدارالجامعية ، 2008 م).
43. سيد الهواري ، الإدارة الأصول والأسس العلمية (القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1996 م) .
44. طارق عبدالعال حماد ، موسوعة معايير المراجعة (الإسكندرية : الدارالجامعية ، 2004م) .
45. طارق عبدالعال حماد ، المحاسبة الحكومية ، الرقابة علي المال العام (عين شمس : جامعة عين شمس ، الدار الجامعية ، 2011 م) .
46. عبدالفتاح الصحن ، مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1993 م) .
47. عبدالوهاب نصر ، السيد شحاته ، الرقابة والمراجعة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2005 م) .
48. عبدالفتاح الصحن ، أحمد نور ، الرقابة ومراجعة الحسابات (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 2004 م) .
49. عبدالوهاب نصر علي ، شحاتة السيد شحاته ، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة (الإسكندرية : الدارالجامعية ، 2005 م – 2006 م) .
50. علي شريف ، محمد سلطان ، المدخل المعاصر في مبادئ الإدارة (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 1998 م) .
51. عبدالفتاح الصحن ، فتحي رزق السوافيري ، الرقابة والمراجعة الداخلية (الإسكندرية : الدارالجامعية ، 2004 م) .
52. عادل أحمد حشيش ، إقتصاديات المالية العامة ، دراسة تحليلية لأصول الفن المالي الإقتصاد العام (القاهرة : مؤسسة الثقافة الجامعية، 1983م) .
53. عبدالفتاح الصحن ، أحمد نور ، الرقابة ومراجعة الحسابات (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 2004م) .
54. عبدالفتاح الصحن ، محمد السيد السرايا ، الرقابة والمراجعة علي المستوي الكلي والجزئي (الإسكندرية : الدارالجامعية ، 2004م).
55. عبدالفتاح الصحن ، مبادي وأسس المراجعة علماً وعملاً (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1993 م) .

56. عبدالله الشيخ محمود ، مقدمة في إقتصاديات المالية العامة (الرياض : عمادة شئون المكتبات جامعة الملك سعود ، 1988 م) .
57. عباس شافعي ، دراسات في المراجعة (القاهرة : مكتبة التجارة والتعاون ، 1993م) .
58. عبدالفتاح الصحن ، كمال خليفة أبوزيد ، المراجعة علماً وعملاً (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1993) .
59. عدلي محمد توفيق ، إقتصاديات القطاع العام (طنطا : جامعة طنطا ، 1994 م) .
60. عبدالوهاب نصر علي ، شحاته السيد شحاته ، الرقابة والمراجعة الحديثة (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2005 م – 2006 م) .
61. عدلي محمد توفيق ، المالية العامة (بدون ناشر ، 1998م) .
62. عبدالفتاح الصحن ، محمد السيد السرايا ، الرقابة والمراجعة علي المستوي الكلي والجزئي (الإسكندرية : الدارالجامعية ، 2005 م) .
63. عبدالعزيز سيد محمد ، ميزانية البرامج والأداء ،(القاهرة : مكتبة الأنجلو المصرية ، 1996 م) .
64. عبدالله عبدالسلام أحمد وآخرون ، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحلية (القاهرة : مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح ، 2000 م) .
65. عبدالغفور يونس ، دراسات الإدارة العامة (القاهرة : الدارالمصرية للطباعة والنشر ، 1971 م) .
66. عبدالحى مرعي ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1993 م) .
67. عبدالفتاح الصحن ، الرقابة المالية دراسة ونقد وتحليل (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ، 1979) .
68. عبدالسلام بدوي ، الرقابة علي المؤسسات العامة (القاهرة : مكتبة الأنجلو المصرية ، بدون نشر) .
69. عوف محمود الكفراوي ، الرقابة المالية النظرية والتطبيق (الإسكندرية : مطبعة الإنتصار للطباعة ، 1998م) .
70. علي محمد إبراهيم ، نظم المعلومات الإدارية (الخرطوم : المكتبة الوطنية ، 2011 م) .
71. عزت عبدالحميد البرعي ، المالية العامة (القاهرة : مطبعة الولاة ، الطبعة الأولى ، 1994 م) .
72. عوف محمود الكفراوي ، الرقابة المالية النظرية والتطبيق (الإسكندرية : مطبعة الإنتصار للطباعة ، 2003 م) .
73. غازي عناية ، المالية العامة والتشريع الضريبي (عمان : دار البيارق ، 1998م) .
74. فتحي رزق السوافيري ، أحمد عبدالملك محمد ، الرقابة والمراجعة الداخلية (الإسكندرية : الدارالجامعية ، 2002م – 2004م) .

75. فياض حمزة رملي ، الرقابة الحكومية علي شركات إنتاج النفط (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، الأباي للنشر والتوزيع ، 2011 م) .
76. فتحي رزق السوافيري ، محمد سمير الصبان ، إسماعيل جمعة ، الرقابة والمراجعة الداخلية (الإسكندرية : الدارالجامعية ، 1996 م) .
77. فهمي محمود شكري ، الرقابة المالية العليا وتنظيمات أجهزتها في الدول العربية وعدد من الدول الأجنبية (عمان : دار مجدلاوي ، 1983 م) .
78. قطب إبراهيم ، الموازنة العامة للدولة ، (القاهرة : الجزء الثاني ، الطبعة الرابعة ، الهيئة المصرية العامة للكتاب ، 1994 م) .
79. كامل المغربي ، المدخل لإدارة الأعمال أسس ووظائف (عمان : مكتبة عمان ، 1974 م) .
80. لؤي وديان ، زهير الحدر ، المحاسبة الحكومية ، (عمان : دار البداية ، الطبعة الأولى ، 2010 م) .
81. محمد سمير الصبان ، محمد مصطفى سليمان ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، 2005 م) .
82. محمد متولي الجمل ، عبدالمنعم محمد عبدالمنعم ، المراجعة الإطارالنظري والمجال التطبيقي (القاهرة : دارالنهضة العربية ، 1980م) .
83. محمود عبدالفتاح محمود إبراهيم ، نادر شعبان ، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني ، (الإسكندرية الدارالجامعية، 2006م) .
84. منصور حامد محمود وآخرون ، أساسيات المراجعة (القاهرة : دارجهنية ، 1993م) .
- محمد محمود يوسف ، المراجعة إجراءات التحقق مراتب الحسابات (القاهرة : مكتبة الأنجلو المصرية) .
85. محمد محمود خيرى ، دراسات في مستجدات المراجعة (القاهرة : دارالفكر العربي للنشر ، 2003 م) .
86. منصور أحمد البديوي ، شحاتة السيد شحاتة ، الإتجاهات الحديثة في المراجعة (الإسكندرية : الدارالجامعية ، 2002م-2003م) .
87. مهيب الساعي ، وهبي عمرو ، علم تدقيق الحسابات (عمان : دارصفاء ، 1991م) .
88. محمد سعيد الصبان وآخرون ، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة (الإسكندرية : الدارالجامعية ، 1999 م) .
89. مصطفى نجم البشاري ، مدخل إلي معايير المحاسبة (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2007 م) .
90. مصطفى حسني محمود ، مبادي علم المالية العامة (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1995 م) .
91. محمد محمود خيرى ، دراسات في مستجدات المراجعة (القاهرة : دارالفكر العربي ، 1983) .

92. متولي محمد الجمل ، عبدالمنعم محمد عبدالمنعم ، المراجعة الإطار النظري والجمال التطبيقي (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1980 م) .
93. محمد إبراهيم الجاك ، المحاسبة القومية (الخرطوم : دار النشر ، 2005 م) .
94. منصور أحمد البديوي ، شحاته السيد شحاته ، الإتجاهات الحديثة في المراجعة (الإسكندرية : الدارالجامعية ، 2002 م – 2003 م) .
95. محمد دو يدار ، دراسات في الاقتصاد المالي (القاهرة : دار المعرفة الجامعية ، 1996 م) .
96. محمد حسين إسماعيل ناصف ، المحاسبة الحكومية بين النظرية والتطبيق (عين شمس : جامعة عين شمس ، 2002 م) .
97. محمد عوض رضوان ، الموازنة العامة في جمهورية مصر العربية (القاهرة : دارالنهضة العربية ، 2009 م) .
98. محمد شاكر عصفور ، أصول الموازنة العامة (عمان : دار المسيرية ، 2009 م) .
99. وليد محمد عبدالقادر وآخرون ، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة (عمان : دارالحامد للنشر ، 2007 م) .
100. محمد السيد السرايا ، شحاته السيد شحاته ، محمد إبراهيم راشد ، الرقابة والمراجعة الدخلية الحديثة (الإسكندرية : دار التعليم الجامعي ، 2013 م) .
101. وليم توماس ، أمرسون هنكي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، تعريب أحمد حامد حجاج ، كمال الدين سعيد (الرياض : دارالمريخ ، 1989 م) .
102. يونس عليان الشوبكي ، أحمد محمد أبو شامة ، المحاسبة الحكومية (عمان : دار الثقافة ، 2010 م)
103. يونس أحمد البطريق ، عبدالعزيز السوداني ، إقتصاديات النشاط الحكومي (عين شمس : جامعة عين شمس ، الناشر قسم المالية العامة كلية التجارة ، 1993 م) .
104. يوسف محمد جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق (عمان: دارنوسة، 2000 م) .
105. يحي حسين عبيد ، جمعة شهاب الدين ، أصول المراجعة (المنصورة : و.ن. 1997 م) .
- ثانياً: الدوريات والمجلات العلمية
1. أيمن فتحي الغباري ، الإتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وأهميتها في تحديد الإتجاهات المستقبلية (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، العدد 56 ، 2000 م) .
2. أحمد حجاج ، عباس رضوان ، سماح طارق حافظ ، تطور دور المراجعة الداخلية في تقييم المخاطر التشغيلية في البنوك التجارية وأثرها علي أداء المراجع الخارجي - دراسة تطبيقية (المنصورة : جامعة المنصورة، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد الرابع والثلاثون ، العدد الثاني، 2010م) .

3. إبراهيم عثمان شاهين ، المراجعة دراسات معاصرة وحالات علمية - مدخل سلوكي (حلوان : جامعة حلوان ، 2000 م) .
4. أسامة بن فهد الحيزان ، تطور أداء وظيفة المراجعة الداخلية لتفعيل متطلبات الحوكمة - دراسة تطبيقية علي الشركات المساهمة السعودية (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، العدد السابعون ، الجزء الأول ، 2008 م) .
5. أسامة علي ميلاد أبو راوي ، دور المراجعة الداخلية في تدعيم حكومة الشركات ، (حلوان : جامعة حلوان ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، العدد الرابع - الجزء الثاني 2011 م) .
6. أحمد السيد عوضين حجازي ، أجهزة الرقابة علي النواحي المالية في مجال الرقابة الذاتية للإدارة العامة علي أعمالها (مجلة العلوم الإدارية ، العدد الثاني ، 1989 م) .
7. الجوزي فتحية ، الآليات الحديثة لتدبير الموازنة العامة ، (حلوان : جامعة حلوان ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، العدد الثاني - الجزء الثاني 2012 م) .
- خالد محمد عبدالمنعم لبيب ، نحو إطار متكامل لضوابط كفاءة أداء مهنة المراجعة الداخلية في مواجهة ظاهرة الفساد المالي في قطاع الأعمال (القاهرة : مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، العدد الأول ، 2003 م) .
8. رضوة أحمد ماهر ، مراجعة إدارة مخاطر الأداء في قطاع الخدمات الحكومية (حلوان : جامعة حلوان ، الامجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، العدد الثالث ، الجزء الأول ، 2011 م) .
9. سالم الشوابكة ، الرقابة المالية (الكويت : مجلة الحقوق ، العدد الثالث ، 2005 م) .
10. عارف عبدالله عبدالكريم ، أثر التطورات المعاصرة في بيئة المراجعة علي سلوك المراجعين الداخليين عند تقدير أتعاب المراجعة في جمهورية مصر العربية (طنطا : جامعة طنطا ، كلية التجارة ، المجلة العلمية التجارة والتمويل ، العدد الثاني ، 2003 م) .
11. عطية صلاح سلطان ، دور لجان المراجعة في دعم حوكمة الشركات لأغراض إستمرار المنشأة (القاهرة : جامعة الدول العربية ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، المؤتمر العربي الأول ، 2005م) .
12. سليمان النعامي، مدي تأثير أنظمة الرقابة الداخلية علي المراجع الخارجي والداخلي، (مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، العدد الأول، 2006م) .
13. علي سليمان النعامي، مدي تأثير أنظمة الرقابة الداخلية علي المراجع الخارجي والداخلي، (مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، العدد الأول، 2006م) .
14. علي محمد أحمد علي ، بيئة المراجعة ودور مراقب الحسابات لتطويرها ، (مجلة المحاسب ، العدد التاسع والعشرون، 2007م) .

15. زكريا عبده السيد ، إطار لمحددات فعالية وظيفة المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي - دراسة ميدانية علي وزارة الإدارة المحلية بجمهورية مصر العربية (طنطا : جامعة طنطا ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، المجلد الثاني ، العدد الثالث ، 2013 م) .
16. سوزان جمال الدين عبدالرحمن ، مدي التفاعل بين لجان المراجعة الداخلية وأثر ذلك علي فعالية الإجراءات الحاكمة في الشركات المساهمة المصرية (المنصورة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد الثامن والعشرون ، العدد الرابع ، 2004 م) .
17. فوزي محمد هيكال ، إطار مقترح لتطوير وظيفة المراجعة الداخلية بهدف ترشيد مستوي الإفصاح الإختياري في شركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية ، (القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة المحاسبة المصرية ، العدد الثالث ، 2012 م) .
18. فيصل فخري مراد ، الرقابة المالية نحو أسلوب متطور (عمان :مجلة العلوم الإدارية ، 1987 م).
19. محمد محمود خيرى، التطور في المراجعة والإتجاهات الحديثة في المراجعة (عين شمس: جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، 2003 م).
20. محمد الرملي ، إطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية في ظل تطور تكنولوجيا المعلومات (سوهاج: جامعة أسيوط، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، المجلد الثاني ، 1994م)
21. محمود عبدالفتاح محمود إبراهيم ، جودة المراجعة الداخلية وأثرها في تحديد أتعاب المراجع الخارجي (بنها : جامعة 6 أكتوبر ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية) .
22. مصطفى راشد مصطفى العباد ، تطور المراجعة الداخلية بين النظرية والممارسة العملية في ضوء التحديات الإقتصادية والإجتماعية التي تواجه الوحدات الإقتصادية (عين شمس : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، العدد الأول ، 1999م) .
23. محمد حسني عبدالجليل صبيحي ، التعاقد الخارجي للقيام بالمراجعة الداخلية أحد الإتجاهات الحديثة في المراجعة - دراسة تحليلية (الزقازيق : جامعة الزقازيق ، كلية التجارة ، مجلة البحوث التجارية ، العدد الأول ، 2000 م) .
24. محمد خالد المهاني ، حسن عبدالكريم ، تنفيذ الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي (مجلة الإدارة والإقتصاد ، 2007 م) .
25. ياسر عنتر محمد محمود ، أساليب المراجعة الداخلية لتقييم مخاطر النشاط بالشركات ، (عين شمس : جامعة عين شمس ، مجلة الفكر المحاسبي ، عدد خاص ، بمناسبة إنعقاد المؤتمر السنوي للقسم ، الجزء الثاني ، 2014 م) .
26. هشام فاروق الإبياري ، مدي إدراك مراقبي الحسابات لموضوعية المراجعة الداخلية وأثرها علي درجة الإعتماد علي المراجعة الداخلية في مراجعة القوائم المالية - دراسة تحليلية وتجريبية (طنطا : جامعة طنطا ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، المجلد الأول ، العدد الثالث ، 2013 م).

ثالثاً: الرسائل الجامعية العربية :

1. عبدو حمادة ، دور المراجعة في رفع كفاءة المعلومات المحاسبية في بيئة الحاسوب (سوريا : جامعة حلب : رسالة ماجستير غير منشورة ، 2002م).
2. البشير عبدالوهاب أحمد ، المراجعة الداخلية في مشروع الجزيرة (الخرطوم : جامعة أم درمان الإسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة، 2002م) .
3. أسامة محمد الخياط ، موازنة البرامج والأداء وإمكانية تطبيقها علي الموازنة العامة للدولة في سورية (سورية : جامعة دمشق ، رسالة ماجستير ، 2003م).
4. أكرم إبراهيم حماد ، تقويم منهج الرقابة المالية في القطاع الحكومي - دراسة مقارنة مع التطبيق علي مؤسسات السلطة الفلسطينية (الخرطوم : جامعة الجزيرة ، رسالة دكتوراه ، 2003م).
5. حسن عبدالرحمن عبدالله ، المراجعة الداخلية وأثرها في تقويم الأداء المالي (الخرطوم : جامعة أم درمان الإسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة، 2004م).
6. سوزان جمال الدين عبدالرحمن ، مدي التفاعل بين لجان المراجعة والمراجعة الداخلية وأثرها ذلك علي فعالية الإجراءات الحاكمة في الشركات المساهمة المصرية (المجلة المصرية للدراسات التجارية : جامعة المنصورة ، المجلد الثامن والعشرون ، العدد الرابع ، 2004م) .
7. رباب أحمد علي محمد ، دور المراجعة الداخلية في الرقابة علي أداء المؤسسات الحكومية بالتطبيق علي الإدارة العامة لمصلحة الجمارك (الخرطوم : جامعة الخرطوم ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2005م).
8. زينب محمد موسي ، دور نظام الرقابة الداخلية في حماية الأصول الثابتة لمؤسسات القطاع العام - دراسة حالة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة ماجستير غير منشورة، 2006م).
9. سرالخم حمدان عمر ، دور المراجعة الداخلية في حماية المال في المؤسسات الحكومية في السودان - دراسة وزارة الداخلية (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير غير منشور 2006م).
10. ناهض نمر محمد خيربي ، إطار مقترح لتطوير نظام الرقابة الداخلية في المصارف الإسلامية - دراسة مقارنة علي المصارف في السودان وفلسطين (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2006م).
11. عبدالمطلب أبو زيد عثمان علي ، المراجعة الداخلية في حوكمة شركات القطاع الخاص السودانية - دراسة تحليلية تطبيقية (الخرطوم : جامعة أم درمان الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م).
12. دراسة سهير عوض قنديل ، أثر كفاءة نظام الرقابة الداخلية علي الأداء المحاسبي في شركات التأمين (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2007م).

13. دراسة تهاني أبوالقاسم ، المراجعة الداخلية في حوكمة شركات القطاع العام وشركات القطاع الخاص (الخرطوم : أم درمان الإسلامية، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2007م).
14. دراسة تهاني أبوالقاسم ، المراجعة الداخلية في حوكمة شركات القطاع العام وشركات القطاع الخاص (الخرطوم : أم درمان الإسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2007م).
15. دراسة عاصم ميرغني محمد عثمان ، دور المراجعة الداخلية في ترقية الأداء المالي الحكومي (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م).
16. دراسة عبدالماجد عبدالله حسن ، إطار علمي لتحديد دور المراجعة الإدارية في تقويم الأداء التشغيلي للمنشآت الصناعية السودانية (الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2008م).
17. دراسة نهلة عبدالكريم داؤود ، أثر الرقابة الداخلية في زيادة الكفاءة والفعالية بالمنشآت الصناعية (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2008م) .18. دراسة عبداللطيف محمد الحسن عبداللطيف ، دور المراجعة الداخلية في قياس فاعلية إحصاءات مالية الحكومية (الخرطوم : أم درمان الإسلامية ، رسالة ماجستير غير منشورة، 2008م) .
19. دراسة وائل محمد عبدالوهاب ، محركات الأداء لتعظيم فاعلية المراجعة الداخلية في ظل بيئة الأزمات المالية - دراسة ميدانية (الموصل : جامعة الموصل ، مجلة كلية الإدارة والإقتصاد ، تنمية الرافدين ، مجلد رقم 34 ، العدد 108 ، 2012 م) .
20. دراسة ناصر بن ناصر ، مشاكل تطبيق نظم الرقابة الداخلية باستخدام الحاسب الآلي في شركات مدينة جدة بالمملكة العربية السعودية (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2009م) .
21. دراسة يوسف محمد الأمين ، أثر التطور التقني علي دور المراجعة الداخلية (الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة ماجستير غير منشورة، 2009م).
22. دراسة هويدا الحنفي أحمد ، الموزانات الحكومية بين النظرية والتطبيق - دراسة حالة موازنة جمهورية السودان (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2009م).
23. دراسة حسن عبدالله حسن ، نموذج مقترح لإستخدام نظام المراجعة الداخلية لتقويم أداء الوحدات الحكومية بالسودان (الخرطوم : جامعة النيلين ، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2009م) .
24. دراسة سناء كامل علي عبداللغيث ، دور المراجعة الداخلية في الحد من مخالفات التزوير والإختلاس في القطاع العام - دراسة ميدانية (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، بحث تكلمي غير منشور، 2009م).
25. دراسة مدحت ماجد البصول ، دور التدقيق الداخلي من الغش وإكتشافه لدي البنوك الإردنية - دراسة ميدانية (الإردن : جامعة جدار ، 2009م رسالة ماجستير غير منشورة ، 2010م).

- 26.دراسة حسن الطيب عبدالله خالد، فاعلية لجان المراجعة في حكومة الشركات وأثرها في تحسين جودة معلومات التقارير المالية المنشورة (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا رسالة دكتوراه غير منشورة، 2010م) .
- 27.دراسة معتصم فضل عبدالرحيم عبدالحميد ، الموازنة التخطيطية ودورها في تقويم الأداء المالي بالمؤسسات الحكومية - حالة الصندوق القومي للمعاشات (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا رسالة ماجستير غير منشورة، 2010م) .
- 28.دراسة عبدالرؤوف بابكر عبدالغني، دور الأنظمة المحاسبية الحكومية في تقويم أداء الموازنة العامة في مجال الإنفاق الحكومي (الخرطوم : جامعة النيلين رسالة ماجستير غير منشورة، 2010م)
- 29.دراسة رضوة أحمد ماهر محمد ، مراجعة إدارة مخاطر الأداء في الخدمات الحكومية (المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، جامعة حلوان ، العدد الثالث- الجزء الأول، 2011م) .
- 30.دراسة رندا عبدالمنعم عبدالرحمن بشير ، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء المالي في منشآت القطاع الخاص - دراسة حالة سكر النيل الأبيض المحدودة (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير غير منشورة 2011 م) .
- 31.دراسة عثمان عبدالله ، دور جودة المراجعة في رفع كفاءة وفعالية الحكومة من منظور لجان المراجعة (الخرطوم : جامعة النيلين رسالة دكتوراه غير منشورة، 2011م) .
- 32.دراسة سناء محمود محمد ، نظام إحصاءات مالية الحكومية ودورها في الإفصاح والشفافية للموازنة العامة للدولة (الخرطوم : جامعة النيلين رسالة ماجستير غير منشورة، 2012م) .
- 33.دراسة مريم آدم عمر بيبي ، العوامل المؤثرة في كفاءة المراجعة الداخلية في تقويم الأداء المحاسبي والإداري في الوحدات الحكومية (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2012م) .
- 34.دراسة وائل محمد عبدالوهاب ، محركات الأداء لتعظيم فاعلية المراجعة الداخلية في ظل بيئة الأزمات المالية - دراسة ميدانية تنمية الرافدين ، جامعة الموصل ، العدد 108 ، مجلد 34 ، 2012 م) .
- 35.دراسة عاصم إبراهيم محمد يوسف ، دور نظام الإحصاء المالي الحكومي في تحسين كفاءة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات العامة - دراسة تحليلية ميدانية (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2013م) .
- 36.دراسة عبدالقادر أحمد صالح عبدالقادر ، أثر تطبيق معايير المراجعة الداخلية في الأداء المالي بمؤسسات التعليم العالي الأهلي بالسودان - دراسة تطبيقية علي بعض الجامعات الأهلية (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2013م) .
- رابعاً: الرسائل الاجنبية :

1. Mcollier,p,Dixon,R and Marston,The Role of Internal Auditors in the Prevention and Detection of Computer Fraud. 1996

2. ECIIA Internal Auditors Role In The Prevention of Fraud ,1999
3. Internal Audit Effectiveness an Ethiopian Public Sector Case Study Mihret (Yismaw and Yismaw2007)

4. Ali et al (2007)“ Internal Audit in State and Local Government of Malaysia

خامساً: ندوات ومؤتمرات:

1. أبوبكر عبدالله مارن ، دور المراجعة الداخلية التكاملي مع المراجعة الخارجية وأثره في الأداء المالي الحكومي (الخرطوم : مؤتمر المراجعة الداخلية الأول بالسودان ، 2008 م) .
2. السيد عبدالمطلب غانم ، الموازنة العامة للدولة بين السياسة والإدارة العامة والإقتصاد (القاهرة : مؤتمر إدارة الموازنة ، 2002 م) .
3. عطية صلاح سلطان ، دور المراجعة الداخلية في دعم حكومة الشركات لأغراض إستمرار المنشأة (القاهرة : المؤتمر العربي الأول ، جامعة الدول العربية ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، 2005 م) .
4. مصطفى نجم البشاري ، أهمية تطبيق معايير حوكمة الشركات لتفعيل نظم المراجعة الداخلية في المؤسسات العامة بالسودان (الخرطوم : مؤتمر المراجعة الداخلية الأول بالسودان ، 2008 م) .
5. محمد فرح عبدالحليم ، المراجعة الداخلية بالمصارف السودانية ، (القاهرة : المؤتمر العربي الأول ، جامعة الدول العربية ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، 2005 م) .
6. ممدوح أبو السعود ، دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات ، (القاهرة : المؤتمر العربي الأول ، جامعة الدول العربية ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، 2005 م) .
7. محمد عبدالفتاح العشماوي ، نموذج مقترح لتفعيل قواعد حوكمة الشركات في إطار المعايير الدولية للمراجعة الداخلية (القاهرة : جامعة الدول العربية ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، المؤتمر العربي الثاني) .

سادساً: القوانين واللوائح والمنشورات الحكومية

1. علي محمود محمد عبدالرسول ، وزير المالية والإقتصاد الوطني ، دليل ومرشد المراجعة الداخلية (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2012 م) .
2. علي محمود عبدالرسول ، وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، قواعد السلوك المهني للمراجعين الداخليين ، (الخرطوم ، شركة مطابع السودان للعملة) .
3. د. عبدالوهاب عثمان شيخ موسي ، وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، لائحة المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة، 1997 م) .
4. قرارات مجلس الوزراء ، قرارات رقم (1) لمجلس قيادة ثورة الإنقاذ الوطني ومجلس الوزراء ، مراجعة بقية أقسام المراجعة الداخلية بالوحدات الحكومية المختلفة ، 23 أغسطس 1989 م

5. منشور مالي رقم (11) الصادر من ديوان الحسابات ، وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، بتاريخ 12 يونيو 1996 .
6. د. عبدالوهاب عثمان شيخ موسي ، وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، قرار رقم (36) ، 1997 م .
7. محضر وقائع إجتماعات السيد / وزير الدولة بوزارة المالية والإقتصاد الوطني ، إستعراض تقرير أداء المؤسسات خلال الفترة من يناير إلي ديسمبر 1997 م .
8. المجلس الوطني ، دورة الإنعقاد الخامس ، جلسة رقم (13) القرار رقم (15) ، بتاريخ 14 يونيو 1998 .
9. رئاسة مجلس الوزراء ، محمد الأمين خليفة وزير رئاسة مجلس الوزراء ، الجلسة رقم (21) بتاريخ 19 يوليو 1998 .
10. د. عبدالوهاب عثمان شيخ موسي ، وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، قرار بتاريخ 19 أبريل 1998 م .
11. الفريق / عمر حسن أحمد البشير ، رئيس الجمهورية، الأمانة العامة لمجلس الوزراء ، القرار رقم (378) ، الموافقة علي بعض الإجراءات لضبط صرف المال العام وحمايته ، بتاريخ 23 مايو 1999 م .
12. وافق علي هذا القانون المشير : عمرحسن أحمد البشير ، رئيس الجمهورية ، قانون المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة ، (الخرطوم : المجلس الوطني ، دورة الإنعقاد التاسع ، 2010 م) .
13. د. عبدالوهاب عثمان شيخ موسي ، وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، لائحة المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة ، (الخرطوم : ، 1997 م) .
14. علي محمود محمد عبدالرسول ، وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، لائحة المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة القومية ، (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2011م) .
15. علي محمود عبدالرسول ، وزير المالية والإقتصاد الوطني ، معايير المراجعة الداخلية لأجهزة الدولة القومية (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2012م) .
16. علي محمود عبدالرسول ، وزير المالية والإقتصاد الوطني ، قواعد السلوك المهني للمراجعين الداخليين (الخرطوم : شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2012م) .
17. مصطفى يوسف حولي ، مرشد وزارة المالية والإقتصاد الوطني، جمهورية السودان، 2011م
18. الشيخ محمد المك ، وكيل وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، دليل إحصاءات مالية الحكومية ، 2007 م .
19. التوثيق لمرحلة الجمهورية الأولى للإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة القومية بإنفصال جنوب السودان ، شركة مطابع السودان للعملة المحدودة ، 2015 م .
20. دستور جمهورية السودان الإنتقالي 2005 م .
21. لائحة الإجراءات المالية والمحاسبية ، وزارة المالية والإقتصاد الوطني ، قانون الإجراءات المالية والمحاسبية ، 2007 م .
22. تقرير الأداء للعام المالي 2012 م ، وزارة المالية والإقتصاد الوطني .

سابعاً: المراجع باللغة الانجليزية.

1. O.RayWhittington **Auditing Second Edition** San Diego State University.1997.
2. Gay, Grant E. **Auditing& assurance : services in Australia** ,National Library of Australia Cataloguing – in – publication Data .2000.
3. Abdel –Kader and Luther, **The Impact of Firm Characteristics on Management Accounting Practices: a UK-Based Empirical Analysis**.The British Accounting Review .2008.
4. Institute of Internal Audit (IIA) , **Statement for the Professional Practies on Internal Auditing**, (Altaminte Springs 2002.
5. Barrett, pat, **Risk Management in the APS** , Australian Accountant ,August ,1996.
6. Hood, Christopher ,Rothstein ,Henry ,**Business Risk Management in Government ,pitfalls and possibilities**, National Audit Office (NAO) , London ,October 2000.
7. Victorian Auditor General Office ,**Managing Risk Across the Public2000 Sector** , Good Practice Judie : Auditing in pubic Interest , 2004.
8. The Institute of Internal Auditors , **The Role Of Internal Auditing in Enterprise- Wid Risk Management** ,(Altamonte S pring , Florida ,USA: IIA ,29 Sepetmber 2004.
9. IIA, **The Role of Auditing in Public Sector Governance**.
10. Hodge, Neil , **Follow the Leader , Internal Auditing\$ Business Risk**, October 2002.
11. NAO “**Co- Operation Between Internal and External Auditor, Good Practice Guide**”, (HM Treasury and National Audit Office , UK ,2000.
12. Brierley , John A. \$ EL- Nafabi ,Hussein M.and Gwilliam, David R, : “ The Problems of Establishing Internal Audit in the Sudanese Public Sector” **International Journal of Auditing2004**.
13. O.Ray Whittington, **Auditing , San Diego State University,chicago** .

سابعاً: المراجع الالكترونية

1. [http:// WWW.mofdgoia.gov.sd](http://WWW.mofdgoia.gov.sd).
2. <http://www.google.com> .

الملاحق

ملحق رقم (1)

قائمة بأسماء وعناوين محكمي أداة الدراسة

الرقم	الاسم	الدرجة العلمية	الجهة
1	أ.د.الهادي آدم	أستاذ المحاسبة المشارك	جامعة النيلين
2	أ.د.عبدالرحمن البكري	أستاذ المحاسبة المشارك	جامعة النيلين
3	أ.د.مصطفى نجم البشارى	أستاذ المحاسبة المشارك	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
4	أ.د.صالح حامد محمد علي	أستاذ المحاسبة المشارك	جامعة النيلين
5	د.عبدالرحمن عبدالله عبدالرحمن	أستاذ المحاسبة المساعد	جامعة النيلين
6	د.أحمد عطا المنان أحمد	أستاذ مساعد	جامعة الخرطوم
7	الأستاذة / سناء كامل علي	ماجستير محاسبة	الإدارة العامة للمراجعة الداخلية لأجهزة الدولة
8	خالد رحمة الله	أستاذ مساعد	كلية العلوم قسم الاحصاء
9	زهير أحمد علي	محاضر	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
10	حسن عوض حسن	محاضر	جامعة النيلين

المصدر: إعداد الدارسة ، 2015م.



بسم الله الرحمن الرحيم
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
كلية الدراسات العليا
دكتوراه في المحاسبة والتمويل

الأخوة والأخوات/.....:

المحترمين

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ، ، ،

الموضوع : استمارة استبانة

تقوم الدارسة بإعداد دراسة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة والتمويل بعنوان:
(المراجعة الداخلية ودورها في الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة) (دراسة ميدانية علي عينة من
المراجعين الداخليين التابعين للإدارة العامة للمراجعة الداخلية لإجهزة الدولة) .
عليه بما تتمتعون به من كفاءة علمية وعملية أرجو التكرم بالإجابة علي أسئلة وعبارات الإستبانة بكل دقة
وموضوعيه ، حتي تتمكن الدارسة من تحقيق أهداف الدراسة .
علماً بأن تعاونكم هو أساس نجاح الدراسة وأن البيانات المقدمة من قبلكم يتم الإحتفاظ بها بكل سرية
ولاستخدم إلا في أغراض هذه الدراسة ويمكنكم الحصول علي نتائجها حسب رغبتكم .

وتفضلوا بقبول سيادتكم وافر التحية والتقدير ،،،

الدارسة: ستنا عمر حسين مالك

• مرفق الإستبانة

القسم الأول
البيانات الشخصية

أرجو التكرم بوضع علامة (√) مقابل ما تراه مناسباً.

1. العمر:

- أقل من 30 سنة () 30 وأقل من 35 سنة () 35 وأقل من 40 سنة ()
40 وأقل من 45 سنة () 45 وأقل 50 سنة () 50 سنة فأكثر ()

2. المؤهل العلمي:

- بكالوريوس () دبلوم عالي () ماجستير ()
دكتوراه () أخرى ()

3. المؤهل المهني :

- الزمالة السودانية () الزمالة العربية ()
الزمالة البريطانية () الزمالة الامريكية ()
أخرى ()

4. التخصص العلمي :

- محاسبة () تكاليف ومحاسبة إدارية ()
إدارة أعمال () دراسات مالية مصرفية ()
نظم معلومات محاسبية () إقتصاد () أخرى ()

5. المركز الوظيفي :

- مديرعام المراجعة الداخلية () نائب مديرعام المراجعة الداخلية ()
رئيس وحدة المراجعة الداخلية () مفتش أول مراجعة داخلية ()
مفتش مراجعة داخلية () مساعد مفتش مراجعة داخلية ()
أخري ()

6. سنوات الخبرة:

- أقل من 5 سنوات () 5 - 10 سنة () 10 - 15 سنة ()
15 - 20 سنة () 20 سنة فأكثر ()

القسم الثاني

عبارات الاستبانة

أرجو التكرم بوضع علامة (√) أمام مستوى الموافقة المناسب .

الفرضية الأولى: إستقلالية المراجعة الداخلية تؤثر علي كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة

المحور الأول :

المتغير المستقل : إستقلالية المراجعة الداخلية :-

الرقم	العبرة	درجة الموافقة			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لاأوافق بشدة
1.	تبعية المراجعة المراجعة إدارياً للوحدات الحكومية لاتسمح لها بتحقيق مسؤولياتها .				
2.	لاتتمتع المراجعة الداخلية بموقع مناسب في الهيكل التنظيمي بالوحدات الحكومية .				
3.	المراجعين الداخليين قادرين علي إبدأ أعلي درجات الموضوعية ولايخضعوا لمصالحهم الشخصية .				
4.	تستطيع المراجعة الداخلية ذكر جميع الحقائق المادية في تقاريرها دون عوائق .				
5.	تتوفر للمراجعة الداخلية صلاحية الوصول إلي كافة السجلات والملفات دون قيود .				
6.	تتسم المراجعة الداخلية بعدم التحيز في المواقف وتتجنب تضارب المصالح .				
7.	ترفع المراجعة الداخلية تقاريرها لأعلي سلطة بالوحدات الحكومية .				
8.	تستطيع المراجعة الداخلية تحديد نطاق عملها دون تدخل داخلي أو خارجي .				
9.	تتلقى المراجعة الداخلية الدعم الكافي من الإدارة العليا بالوحدات الحكومية .				
10.	لاتتشارك المراجعة الداخلية في أي أعمال تنفيذية .				

الفرضية الثانية : الكفاءة والعناية المهنية للمراجعين الداخليين تؤثر علي كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

المحور الثاني :

المتغير المستقل : الكفاءة والعناية المهنية للمراجعين الداخليين : -

الرقم	العبرة	درجة الموافقة			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لاأوافق بشدة
1.	تبذل المراجعة الداخلية العناية المهنية اللازمة في جميع أعمال المراجعة الداخلية .				
2.	يفتقر المراجعين الداخليين للمقومات التي تمكنهم من أداء دورهم في مراجعة إدارة المخاطر والمراجعة الإلكترونية .				
3.	يستعين المراجعين الداخليين بالمشورة والمساعدة في حالة إفتقارهم إلي المعرفة ببعض أعمال المراجعة الداخلية .				
4.	تبذل المراجعة الداخلية العناية المهنية اللازمة لتحديد المؤشرات التي قد تشير إلي إرتكاب الغش والتحريرف.				
5.	تطبق المراجعة الداخلية المعايير المهنية للمراجعة الداخلية في أداء عملها بحرص وعناية .				
6.	يمتلك المراجعين الداخليين المؤهلات العلمية والشهادات المهنية الكافية لأداء عمل المراجعة .				
7.	تتسق المراجعة الداخلية مع المراجعة الخارجية ويتم تبادل التقارير والخطط دون أن يمس مبدأ إستقلالية كل جهة .				
8.	توفر الإدارة العامة للمراجعة الداخلية للمراجعين الداخليين التدريب في التطورات الحديثة لمهنة المراجعة .				
9.	المراجعين الداخليين لديهم القدرة علي التفاعل مع العاملين من خارج وحدة المراجعة الداخلية .				
10.	يحافظ المراجعين الداخليين علي تأهيلهم الفني عن طريق التطوير المهني المستمر .				

الفرضية الثالثة: تخطيط أنشطة المراجعة الداخلية تؤثر علي كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة.

المحور الثالث : المتغير المستقل : تخطيط أنشطة المراجعة الداخلية

الرقم	العبارة	درجة الموافقة			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لاأوافق بشدة
1.	تستطيع المراجعة الداخلية التخطيط لعملية المراجعة بطريقة متسقة مع أهداف الوحدات الحكومية .				
2.	تضع المراجعة الداخلية خطط قائمة علي تحديد المخاطر .				
3.	تضع المراجعة الداخلية أهداف لعملية المراجعة قابلة للتحقق				
4.	تحدد المراجعة الداخلية نطاق عمل المراجعة الداخلية بصورة واضحة .				
5.	تقوم المراجعة الداخلية بالحصول علي معلومات عن الأنشطة محل المراجعة .				
6.	تستطيع المراجعة الداخلية تحديد الموارد اللازمة لأداء خطتها				
7.	تحدد المراجعة الداخلية كيف ومتي ولمن ترسل نتائج عملية المراجعة .				
8.	تعمل المراجعة الداخلية مقابلات مع الإدارة المسؤولة بالوحدات محل المراجعة .				
9.	تحصل المراجعة الداخلية علي الموافقة من المسئول من إدارة المراجعة الداخلية علي خطة أعمال المراجعة.				
10	تقدم المراجعة الداخلية تقارير دورية إلي الإدارة العليا ومجلس الإدارة عن الأداء النسبي لخطتها .				

الفرضية الرابعة : جودة تقارير المراجعة الداخلية تؤثر علي كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة

المحور الرابع :المتغير المستقل : جودة تقارير المراجعة الداخلية .

الرقم	العبارة	درجة الموافقة			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لاأوافق بشدة
1.	تقوم المراجعة الداخلية بإعداد تقارير موضوعية ووفقاً لمعايير المراجعة الداخلية .				
2.	تناقش المراجعة الداخلية النتائج التي توصلت إليها مع المسئول الأول قبل إصدار تقاريرها النهائية .				
3.	تتضمن تقارير المراجعة الداخلية التوصيات بشأن التحسينات مع ذكر الجوانب المرضية في الأداء .				
4.	تكشف المراجعة الداخلية في تقاريرها عن جميع الحقائق الجوهرية التي توصلت لها .				
5.	تذكر المراجعة الداخلية في تقاريرها حالات عدم الإلتزام بالإنظمة واللوائح والقوانين بطريقة مفصلة .				
6.	تعد المراجعة الداخلية تقارير تحتوي علي حقائق غير متحيزة وفي التوقيت المناسب .				
7.	تتابع المراجعة الداخلية ملاحظتها وتوصياتها للتأكد من تنفيذها .				
8.	تقدم المراجعة الداخلية الأدلة والقرائن الكافية لتدعيم تقاريرها				
9.	تفصح المراجعة الداخلية عن المعلومات في تقرير مستقل إذا كانت الظروف التي يتم التقرير عنها تتعلق بإدارة الوحدة .				
10.	تتضمن تقارير المراجعة الداخلية غرض ونطاق المراجعة.				

المحور الخامس : المتغير التابع : كفاءة الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة

الرقم	العبارة	درجة الموافقة			
		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لاأوافق بشدة
1.	إتباع نظام موازنة البنود والإعتمادات يمكن المراجعة الداخلية من الرقابة علي البنود فقط دون رقابة الأداء .				
2.	رقابة المراجعة الداخلية السابقة غير موضوعية لتركيزها علي التأكد من صحة المستندات ومطابقتها للقوانين واللوائح فقط .				
3.	رقابة المراجعة الداخلية السابقة تكشف المخالفات المالية والأخطاء الفنية لتنفيذ الموازنة العامة للدولة .				
4.	تطبيق المراجعة الداخلية للرقابة التقييمية يتطلب تطوير أسلوب إعداد الموازنة بإتباع نظام موازنة البرامج والأداء				
5	إعداد الموازنة العامة بإتباع أساس الإستحقاق يمنع إنفاق الإعتمادات قرب نهاية السنة المالية ويساعد المراجعة الداخلية علي رقابة الصرف .				
6.	ضعف تحديث القوانين واللوائح المنظمة للعمل الرقابي أضعف دور المراجعة الداخلية في الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة .				
7.	الأساليب الرقابية المستخدمة من قبل المراجعة الداخلية غير كافية لإحكام الرقابة علي تنفيذ الموازنة العامة للدولة .				
8.	تتابع المراجعة الداخلية تجاوز الإنفاق حدود الإعتمادات المصدقة بالموازنة العامة للدولة .				
9.	تتأكد المراجعة الداخلية من أن العمليات المالية قد تمت وفقاً للقوانين واللوائح المنظمة للعمل المالي بالدولة.				
10.	تراجع المراجعة الداخلية الموازنات التقديرية لتحديد مدي واقعيته وثبات				

					الفروض التي بنيت عليها .
				11	تبحث المراجعة الداخلية عن أسباب المخالفات التي يمكن أن تحدث عند تنفيذ الموازنة العامة للدولة وتوصي بتلافيها مستقبلاً .
				12	تتأكد المراجعة الداخلية من تحصيل الإيرادات قد تم دون تقصير أو إهمال وتم توريدها للخزينة العامة .
				13	تقارن المراجعة الداخلية سجل الوظائف مع دفاتر الأجور للتأكد مطابقتها وإعدادها وفقاً لمنشورات جهات الإختصاص
				14	تتحقق المراجعة الداخلية من أن الشراء والتعاقد قد تم بإحدي الطرق الواردة بلائحة الشراء والتعاقد .
				15	تراجع المراجعة الداخلية العقود والإتفاقيات المبرمة التي تكون الوحدات الحكومية طرف فيها .
				16	تفحص وتقيم المراجعة الداخلية نظم الرقابة الداخلية بالوحدات للتأكد من كفاءتها .
				17	تتأكد المراجعة الداخلية من مدي الإلتزام بالأنظمة واللوائح والتعليمات المنظمة للعمل بالدولة .
				18	لا تعطل رقابة المراجعة الداخلية السابقة إنجاز أعمال الوحدات الحكومية في التوقيت المناسب .
				19	تتأكد المراجعة الداخلية من أن الموازنة العامة تشتمل حسب تصنيف إحصاءات مالية الحكومة إعمادات السلع والخدمات وإعمادات المنافع الإجتماعية واقتناء الأصول .
				20	لا تقارن المراجعة الداخلية بين الأهداف والنتائج المحققة من وراء إنفاق الإعتمادات .