

# دور ديوان المحاسبة- قطر في تطوير نظم الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية



إعداد الباحث : عدنان معالي



## الفهرس

الصفحة	المحتوى
2-1	- ملخص البحث
4-3	- مقدمة
7-5	<u>الفصل الأول: خطة البحث</u>
6	- افتراضات البحث
6	- أهداف البحث
6	- أهمية البحث
7-6	- منهجية البحث
7	
23-8	<u>الفصل الثاني: نظم الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية و سبل تطويرها.</u>
16-9	<u>المبحث الأول: طبيعة و خصائص الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية.</u>

10-9	1- مفهوم و أهداف الرقابة الداخلية
14-10	2- مفهوم و مكونات الرقابة الداخلية وفق معايير الأنتوساي:
11-10	2-1: مفهوم الرقابة الداخلية :
	2-1-1: تنفيذ العمليات التشغيلية بشكل نظامي و أخلاقي و اقتصادي و فعال و مؤثر.
	2-1-2: استيفاء التزامات محاسبة المسؤولين
	2-1-3: مطابقة الأنظمة والتشريعات والقوانين .
	2-1-4: تفادي خسارة الأصول .
14-12	2-2- مكونات نظم الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية.
	2-2-1: البيئة الرقابية
	2-2-2: تقييم المخاطر
	2-2-3: الأنشطة الرقابية
	2-2-4: المعلومات والتبليغ
	(أ) المعلومات.
	(ب) التبليغ.
	2-2-5: المراقبة :
	(أ) المراقبة المستمرة.
	(ب) عمليات التقييم المنفصلة.
16-14	3- نظم الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية ببعض الدول.
15-14	3-1: نظم الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية بدول الاتحاد الأوروبي .
16-15	3-2: نظم الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية بدول أخرى .
18-16	<u>المبحث الثاني: الأطراف المتدخلة في تقييم و تطوير نظم الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية.</u>
17-16	1- الأجهزة الرقابية العليا.
18-17	2- جهات التدقيق الخارجي.
18-17	2-1: الجهات الرقابية الحكومية:
	2-1-1: وزارات المالية.

18	2-1-2:الجهات المشرفة على الموارد البشرية. 2-1-3:الجهات المشرفة على نظم الحاسب الآلي. 2-1-4:الأجهزة الرقابية الأخرى. 2-2:مكاتب التدقيق الخارجي.
18	3-وحدات التدقيق الداخلي.
23-19	<u>المبحث الثالث : أساليب مساهمة الأجهزة الرقابية العليا في تطوير نظم الرقابة الداخلية.</u>
20	1-المساهمة في وضع الأسس القانونية لنظام رقابة داخلية.
21	2-تطوير معايير للرقابة الداخلية .
21	3- تحسيس الجهات بأهمية تطوير نظم الرقابة الداخلية.
22	4-دعم الإدارة التنفيذية في تطوير نظم الرقابة الداخلية.
23-22	5-دعم دور التدقيق الداخلي بالجهات الحكومية .
43-24	<u>الفصل الثالث: مساهمة ديوان المحاسبة - قطر في تطوير نظم الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية:</u>
33-25	<u>المبحث الأول: الإطار القانوني و التنظيمي لنظم الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية بقطر</u>
28-25	1-نظم الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية بقطر.
25	1-1: إعادة تشكيل الوزارات و الهيئات .
27-26	1-2:خصائص الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية .
28-27	1-3:دور وحدات التدقيق الداخلي بالجهات الحكومية.

33-28	2-الجهات الخارجية المتدخلة في تقييم و تطوير أنظمة الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية.
28	1-2: ديوان المحاسبة
29-28	2-2:هيئة النزاهة و الشفافية
30-29	2-3: وزارة المالية
	2-3-1: إدارة الموازنة العامة
	2-3-2: إدارة الحسابات والخزانة العامة
	2-3-3: إدارة التدقيق الحكومي
33-30	2-4:وزارة التنمية الإدارية.
	2-4-1:إدارة موازنة الباب الأول
	2-4-2:مركز نظم معلومات الموارد البشرية
	2-4-3: إدارة سياسات الموارد البشرية
	2-4-4: إدارة تخطيط الموارد البشرية
	2-4-5: إدارة التنظيم والتطوير
	2-4-6: إدارة الجودة وتقييم الأداء المؤسسي
39-34	<u>المبحث الثاني: أشكال المساهمة في تطوير أنظمة الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية: دور ديوان المحاسبة.</u>
35-34	1 - تعزيز و تطوير شفافية العمليات المالية بالجهات الحكومية.
36-35	2- المساهمة في تطوير اللوائح و الأنظمة و دعم سبل تطبيقها.
36	3 - المساهمة في المحافظة على الأصول و الممتلكات.
37-36	4-تأسيس وحدات التدقيق الداخلي في الجهات الحكومية.
38-37	5-تعزيز التعاون مع الجهات المشمولة برقايبته .
38	6-المساهمة في دعم نظم الرقابة ضمن بيئة الحاسب الآلي.
39-38	7-مساهمة الديوان في الارتقاء بالإدارة المالية في الجهات المشمولة بالرقابة.
43-39	<u>المبحث الثالث: آفاق تطوير أنظمة الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية .</u>

40-39	1- تطوير العلاقة بين الديوان و الجهات الحكومية المشمولة برقابته.
41-40	2- تنظيم و تطوير العلاقة بين ديوان المحاسبة و وحدات التدقيق الداخلي بالجهات الحكومية.
41-40	3- تطوير استخدام أنظمة الحاسب الآلي في جميع العمليات المالية والمحاسبية.
42-41	4- تفعيل و تطوير رقابة الأداء على الجهات الحكومية.
43-42	5- تطوير الضوابط الرقابية ضمن بيئة الحاسب الآلي
	<b><u>المراجع</u></b>
45-44	1- <u>المراجع باللغة العربية</u>
	1-1: المعايير الإرشادية
	2-2: المراجع الأكاديمية و المهنية
	3-2: الدوريات و المؤتمرات العلمية
46-45	2- <u>المراجع باللغات الأجنبية</u>





## ملخص البحث:

يهدف هذا البحث إلى دراسة و تقييم مساهمة الأجهزة العليا للرقابة في تطوير نظم الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية والتعريف بأهمية هذا الدور، إلى جانب إبراز مدى ضرورة تطوير و تنويع أشكال هذه المساهمة بما يحقق للجهات الحكومية أهدافها المرجوة.

تناول الفصل الأول من هذا البحث ، شرحا للخطة المتبعة لإنجازه، حيث تم تقديم افتراضات وأهداف البحث، كما تم شرح أهمية هذا البحث، إلى جانب استعراض المنهجية المتبعة.

ضمن الفصل الثاني من البحث، تمت دراسة نظم الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية و سبل تطويرها. في البداية كان من المهم أن يتم ضمن المبحث الأول تحديد مفهوم و أهداف الرقابة الداخلية بشكل عام و أيضا وفق المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبية، بالإضافة إلى ذلك تم استعراض تجارب بعض الدول فيما يتعلق بتركيز نظم رقابة داخلية بجهات الحكومية. ضمن المبحث الثاني، تم تقديم الأطراف المتدخلة في تطوير نظم الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية. و هي الأجهزة الرقابية العليا، و جهات التدقيق الخارجي الأخرى منها الجهات الرقابية الحكومية الأخرى و مكاتب التدقيق الخارجي و وحدات التدقيق الداخلي.

خلال المبحث الثالث، تمت دراسة و تقييم الدور الذي تلعبه الأجهزة العليا للرقابة في تطوير نظم الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية، حيث تم تحديد عدة مجالات تؤدي هذه الأجهزة من خلالها هذا الدور ، منها خاصة المساهمة في وضع الأسس القانونية لنظام رقابة داخلية و تطوير معايير للرقابة الداخلية و دعم الإدارة التنفيذية في تطوير نظم الرقابة الداخلية و العمل على تحسيس الجهات بأهمية تطوير هذه النظم و دعم دور الإدارة التنفيذية، ووحدات التدقيق الداخلي في هذا المجال.

تناول الفصل الثالث من هذا البحث دراسة و تقييم مساهمة ديوان المحاسبة - قطر في تطوير نظم الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية. حيث تناول المبحث الأول الإطار القانوني و التنظيمي لنظم الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية ، حيث تم تقييم درجة تطور هذه النظم، من خلال إعادة هيكلة الجهات الحكومية بالدولة

و تحديد الخصائص الحالية للرقابة الداخلية بهذه الجهات، هذا إلى جانب تقييم الدور الذي تؤديه وحدات التدقيق الداخلي في هذا المجال.

من جانب آخر تم استعراض الجهات الخارجية المتدخلة في تقييم و تطوير أنظمة الرقابة الداخلية و هي ديوان المحاسبة وهيئة النزاهة و الشفافية و وزارة المالية و وزارة التنمية الإدارية. أما في المبحث الثاني فقد تم دراسة و تقييم دور ديوان المحاسبة في تطوير أنظمة الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية من خلال تعزيز و تطوير شفافية العمليات المالية بالجهات الحكومية و المساهمة في تطوير اللوائح و الأنظمة و دعم سبل تطبيقها والمحافظة على الأصول و الممتلكات و دعم دور وحدات التدقيق الداخلي و تعزيز التعاون مع الأجهزة المشمولة برقابته ، بالإضافة إلى تطوير الضوابط الرقابية ضمن بيئة الحاسب الآلي و الارتقاء بالإدارة المالية في الجهات المشمولة بالرقابة.

ضمن المبحث الثالث تم تقديم توصيات و مقترحات تتعلق بآفاق تطوير نظم الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية و المتمثلة في تطوير العلاقة بين الديوان و الجهات الحكومية المشمولة برقابته وتنظيم و تطوير العلاقة بين ديوان المحاسبة و وحدات التدقيق الداخلي بالجهات الحكومية و تطوير استخدام أنظمة الحاسب الآلي في جميع العمليات المالية والمحاسبية، بالإضافة إلى تفعيل و تطوير رقابة الأداء على الجهات الحكومية.

## مقدمة

قامت عدة دول بوضع الأجهزة الرقابية في إطار مؤسسي ، يتيح لها أداء أعمالها الرقابية بكل استقلالية عن باقي المؤسسات الحكومية الأخرى من جهة ، و لتكون رافدا و داعما يساهم بشكل موضوعي في تحقيق هذه المؤسسات لأهدافها .ولقد سارعت الدول المتقدمة والنامية إلي إيجاد مثل هذه الأجهزة تحت مسميات مختلفة. و قد اتفقت جميع الدول الأعضاء ضمن مؤتمر الانكوساي رقم 15 المنعقد بالقاهرة سنة 1994، علي ضرورة وجود أجهزة رقابية تهدف بشكل عام إلي تفعيل مستوى الأداء المالي والإداري، لقناعتها الكاملة بأهمية الرقابة المالية والإدارية.

إن من المهم أن تساهم الأجهزة العليا للرقابة في تطوير أنظمة الرقابة الداخلية والتقييم والمراجعة الدورية. و في هذا السياق بادرت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبة(الأنكوساي)، بإصدار مجموعة من الأدلة الإرشادية تتعلق بالرقابة الداخلية ، يمكن أن تساهم بشكل هام في تقييم و تطوير نظم الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية. بالإضافة إلى ذلك، فقد حرصت أغلب الأجهزة الرقابية العليا على أن تتضمن قوانينها و تشريعاتها و أنظمتها أشكالاً عديدة للمساهمة في تطوير نظم الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية.

لقد أصبحت اليوم عديد الجهات الحكومية ترى أن تواصلها مع الأجهزة العليا يمكن أن يوفر لها فرصة لإدخال تحسينات على انظمتها الداخلية للرقابة.

في قطر، لم يكن ديوان المحاسبة بمنأى عن هذا التوجه السائد لدى أغلب الأجهزة العليا، و عرف دوره في تعزيز و تطوير أنظمة الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية بالدولة تطوراً مستمراً خلال السنوات الأخيرة. لقد كان لصدور القانون رقم(4) لسنة 1995 المتعلق بتنظيم عمل الديوان الأثر الهام في تدعيم هذا التوجه، هذا بالإضافة إلى التفاعل المستمر للديوان مع كل القوانين و التشريعات المتعلقة بإدارة الجانب الإداري و المالي للجهات الحكومية، منها بالخصوص القرارات الصادرة لسنتي 2009 و 2014، المتعلقة بإعادة هيكلة أغلب الوزارات و الجهات الحكومية الأخرى.

إن الدعم الذي قدمه ديوان المحاسبة للجهات الحكومية بهدف تطوير إجراءات و ووسائل و آليات الرقابة الداخلية يعتبر هاما حيث اتخذ هذا الدعم عدة أشكال مباشرة و غير مباشرة ، لكن ظل الدعم منحصرا ضمن بيئة قانونية و تشريعية تنظم علاقة و تواصل ديوان المحاسبة مع الجهات المشمولة برقابه في مجالات معينة يغلب عليها الجانب الرقابي.

إن تطوير العلاقة بين ديوان المحاسبة و الجهات المشمولة يعتبر أرضية ملاءمة يمكن من خلالها المساهمة بشكل فعال في تطوير نظم الرقابة الداخلية، و بالتالي تكون هنالك فرص و آفاق أكبر للتواصل و التعرف بشكل معمق على احتياجات تطوير هذه النظم و اقتراح أشكالا جديدة من الدعم و العمل على تنفيذها.

## الفصل الأول: خطة البحث

## افتراضات البحث:

على ضوء الطروحات التي اشتمل عليها البحث يمكن التركيز على الفرضيات التالية :

1. تطور نشاط الجهات الحكومية رافقه تطور على مستوى أساليب و طرق تسييرها و بالتالي صارت هنالك حاجة لوجود نظام رقابة داخلي متكامل و متطور قادر على مساعدة الجهة في تحقيق أهدافها .
2. يمكن أن يساهم الجهاز الرقابي الأعلى بشكل جدي في تطوير نظم الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية بالإضافة إلى أطراف أخرى داخلية و خارجية للجهة.
3. يساهم ديوان المحاسبة-قطر ضمن منظومة رقابية متكاملة في تحسين و تطوير نظم الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية.
4. التطور الحاصل على مستوى أنشطة الجهات الحكومية يفرض على ديوان المحاسبة إعادة النظر في بعض جوانب المنظومة القانونية التي تنظم عمله إلى جانب مزيد دعم بعض الجوانب الفنية و الرقابية ، ليكون شريك فاعل في تطوير و تحسين أنظمة الرقابة الداخلية .

## أهداف البحث:

يهدف البحث إلى إبراز طبيعة و خصائص أنظمة الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية و مساهمة الأجهزة الرقابية العليا في تحسينها و تطويرها، و دراسة و تقييم الدور الذي يقوم به ديوان المحاسبة بقطر في هذا المجال و تحديد موقعه ضمن المنظومة المعنية بعملية التطوير المراد تحقيقها. كما يهدف هذا البحث أيضا إلى اقتراح السبل الكفيلة بدعم مساهمة الديوان في هذا المجال .

## أهمية البحث:

تقع أهمية البحث في تحديد درجة مساهمة الأجهزة العليا للرقابة في تطوير أداء الجهات الحكومية ، من خلال الدور الذي يمكن أن تضطلع به بالإضافة لنشاطها الرقابي التقليدي المتمثل في المحافظة على المال العام من خلال اكتشاف النقائص و الإخلالات والعمل على تداركها . و بالتالي فإن أهمية البحث تكمن في تحديد القيمة المضافة لهذه الأجهزة في تطوير و تحسين أنظمة الرقابة الداخلية، و كيف أن هذه الإضافة من الممكن أن تتأتى من عدم مجالات رقابية أو غير رقابية .

## منهجية البحث:

في اطار محاولة تحقيق اهداف البحث ، تم في البداية اعتماد منهج الوصف بتحليل المحتوى ، حيث تم التوجه نحو فهم و تحليل نظم الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية و ذلك بهدف ابراز مدى تفاعلية و تطور هذه النظم بما ينسجم مع الأهداف العامة للجهة، كما تم التطرق إلى دراسة و تقييم العلاقة التي تربط الجهة الحكومية بجهاز الرقابة الأعلى ، و محاولة تحليل هذه العلاقة في ارتباطها بتقييم و تطوير نظام الرقابة الداخلية.

كما تم أيضا استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة البيئة العامة الرقابية التي يعمل ضمنها ديوان المحاسبة-قطر، و تشخيص و تحليل التعاون و التواصل بينه و بين الجهات المشمولة برقابته، و ما أفرزته هذه العلاقة من أثر على تطوير نظم الرقابة الداخلية بهذه الجهات. و ما تحتاجه هذه العلاقة من تطوير مستقبلا بهدف مزيد تطوير و تعزيز هذه النظم.

## الفصل الثاني:- نظم الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية

### و سبل تطويرها



## المبحث الأول: طبيعة و خصائص الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية :

### 1- مفهوم و أهداف الرقابة الداخلية:

عرف مفهوم الرقابة الداخلية منذ نشأته تطوراً كان متزامناً مع تطور النشاط الاقتصادي والتجاري، و ما رافق ذلك من أساليب حديثة في إدارة و مراقبة الشركات و المؤسسات.

خلال القرن التاسع عشر، كان يغلب على النسيج الاقتصادي الأوروبي و الأمريكي، المشاريع الصغيرة ذات الطابع الفردي أو العائلي للمشاريع، و كان مفهوم الرقابة الداخلية يمارس من خلال وضع إجراءات و قواعد بسيطة لتحقيق الدقة في تسجيل العمليات المحاسبية بهدف المحافظة على المال و الأصول.

مع تطور النشاط الاقتصادي العالمي في بدايات القرن العشرين ، اتسع نشاط المنشآت و تطورت أشكالها القانونية ، و أصبحت عملياتها أكثر تعقيداً. و بالتالي أصبحت هنالك حاجة أكبر لتطوير المفاهيم الرقابية التي تحتاجها الشركة. من هذا المنطلق تطور مفهوم الرقابة الداخلية ليشمل قواعد و إجراءات جديدة واستعمال النظريات المحاسبية وتطبيقها للحصول على البيانات المالية الصحيحة ، و تطبيق نظريات إدارة المحزون السلعي للحماية من السرقة والاختلاس وسوء الاستخدام ،

لقد عرف مفهوم الرقابة الداخلية عدة تعريفات صدرت عن منظمات و جمعيات مهنية مختصة في التدقيق و المحاسبة. ومن هذه التعاريف ، نذكر تعريفين للمعهد الأمريكي للمحاسبين في العام 1936، حيث عرف الرقابة الداخلية بأنها " مجموعة الإجراءات والطرق المستخدمة في المشروع من أجل الحفاظ على النقدية والأصول الأخرى، بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية إمساك الدفاتر".

كما صدر تعريف آخر سنة 1949، حيث عرفت الرقابة الداخلية بأنها " تنطوي على الخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المنشأة لحماية الأصول، ومراجعة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية والتشجيع على الالتزام بالسياسات الإدارية المحددة مقدماً".

إثر ذلك تطور مفهوم الرقابة الداخلية و أخذ شكله النظامي، حتى أصبحت الجهات تقوم في مراقبة عملياتها و أنشطتها على نظام رقابة داخلية. و قد مهد هذا التطور لصدور تعريف أشمل للرقابة الداخلية من طرف لجنة رعاية المنظمات (COSO) سنة 1992 "الرقابة الداخلية هي عملية متكاملة تقوم بها إدارة و موظفي إحدى الجهات أثناء سعيها لأداء مهامها و يتم تصميمها بحيث توفر ضماناً معقولاً بان يتم تحقيق تنفيذ

العمليات التشغيلية بشكل نظامي و أخلاقي و اقتصادي و فعّال و مؤثر و استيفاء التزامات محاسبة المسؤولين و الالتزام بالقوانين و اللوائح المنظمة و حماية الأصول".

لقد تم تطوير هذا التعريف كنتيجة لانحرافات هامة في أنظمة الرقابة الداخلية أدت إلى انهيار شركتين هامتين بالولايات المتحدة، وهما أنرون و ورلدكوم، و أصدرت لجنة رعاية المنظمات سنة 2004، تطويراً لمفهوم الرقابة الداخلية (COSO II) ، يشتمل على عنصر تقييم المخاطر.

ومما سبق يمكن القول أن الرقابة الداخلية هي نظام تضعه الإدارة وهي مسؤولة عن حمايته و تطويره لضمان تأكيد معقول ، بأن عمليات و بيانات و أصول الجهة تسير وفقاً للمعايير والنظم الصحيحة.

## 2- مفهوم و مكونات الرقابة الداخلية وفق معايير الأنتوساي:

قامت لجنة معايير الرقابة الداخلية بالمنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا (INTOSAI) بوضع أدلة إرشادية تتعلق بالرقابة الداخلية، من أهمها الدليل الإرشادي حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي سنة 1992، الذي تم تحديثه سنة 2004.

### 2-1: مفهوم الرقابة الداخلية

عرف الدليل الإرشادي لمعايير الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية بأنها " عملية متكاملة تقوم بها إدارة و موظفي إحدى الجهات أثناء سعيها لأداء مهامها و يتم تصميمها بحيث توفر ضماناً معقولاً بان الأهداف العامة التالية يتم تحقيقها"<sup>1</sup>.

و لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية ، فإنه يتعين العمل على استيفاء الجوانب التالية:

### 2-1-1: تنفيذ العمليات التشغيلية بشكل نظامي و أخلاقي و اقتصادي و فعّال و مؤثر.

تهدف الجهات إلى تنفيذ العمليات التشغيلية مع تحقيق أقل قدر ممكن من ضياع أو هدر المال أو تبذيره و ذلك بالحصول على القدر المناسب من الأصول بالنوعية المناسبة و استلامها في الوقت و المكان المناسبين بأقل التكاليف .

<sup>1</sup> الدليل الإرشادي حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي سنة 2004 -ص6.

كما تشير الفاعلية إلى الأصول المستخدمة في تحقيق الأهداف و هي إدخال أقل قدر ممكن من الأصول في الإنتاج لتحقيق كمية و جودة محددة من المنتجات أي بمعنى آخر الحصول على جودة قصوى في منتجات معينة من الأصول المستخدمة في الإنتاج .

### 2-1-2: استيفاء التزامات محاسبة المسؤوليات

تعتبر محاسبة المسؤولية عملية تكون بموجبها المؤسسات الخدمية الحكومية و الأفراد مسؤولين عن قراراتهم و تصرفاتهم بما في ذلك إدارتهم للأموال العامة بعدالة و من كافة جوانب الأداء .

### 2-1-3: مطابقة الأنظمة والتشريعات والقوانين .

تعتبر مجموعة الأنظمة و التشريعات و القوانين التي تحكم نشاط الجهات الحكومية عديدة و متنوعة ، و على هذا الأساس فإن الحاجة إلى مطابقتها تعتبر مؤكدة و هو ما يتعين تحقيقه عبر وضع نظام رقابة داخلية فعال .

يتعين على الجهات أن تتبع العديد من القوانين و اللوائح ، ففي الجهات الحكومية تعمل القوانين و اللوائح على تنظيم أعمال تحصيل و إنفاق الإيرادات و الأموال الحكومية و طريقة التشغيل . و تتناول تلك القوانين الميزانيات التقديرية و المعاهدات الدولية و قوانين الأجهزة الإدارية للدولة و قوانين المحاسبة و حماية البيئة و الحقوق المدنية و ضريبة الدخل و قوانين مكافحة التلاعب و الفساد .

### 2-1-4: تفادي خسارة الأصول .

تفتقر أغلب الجهات الحكومية في اغلب الأحيان إلى وجود سجلات لكافة أصولها مما يجعل تلك الأصول عرضة للسرقة وبالتالي فإنه نظام الرقابة الداخلي يهدف أيضا غرس الضوابط الرقابية في الأنشطة المتعلقة بإدارة أصول المنشأة بدءا من الاقتناء و انتهاء بالتصرف فيها بالبيع .

### 2-2: مكونات نظم الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية:

تنقسم نظم الرقابة الداخلية بصفة عامة إلى خمس مكونات ، تتكامل مع بعضها البعض و هي كالاتي:

## 2-2-1: البيئة الرقابية :

تعتبر البيئة الرقابية الإطار الذي يتم من خلاله وضع الاستراتيجيات و الأهداف و طرق العمل لإدارة نظام الرقابة الداخلية بالجهة. ويقصد بها الإجراءات والسياسات التي تعكس توجيهات مجلس الإدارة والإدارة العليا وتنظم هيكل وعمل المؤسسات بطريقة تؤثر في وعي موظفيها وسلوكياتهم وأدائهم. كما تحدد البيئة الرقابية أسلوب المنشأة وتؤثر على الوعي الرقابي لموظفيها ، كما أنها أساس جميع مكونات الرقابة الداخلية الأخرى و توفر الانضباط.

## 2-2-2: تقييم المخاطر :

إن تقييم المخاطر تعتبر عملية التعرف على المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف الجهة و تحليلها و تحديد كيفية مواجهتها بشكل ملائم ، و تشمل هذه العملية الجوانب التالية :

- التعرف على المخاطر المتعلقة بأهداف الجهة الحكومية
  - تقييم المخاطر من حيث أهميتها و احتمال تكرارها
  - تقييم مدى ميل الجهة للوقوع في المخاطر .
  - تطوير حلول لمواجهة المخاطر
- نظرا لأن البيئة الحكومية ، الاقتصادية ، الصناعية ، القانونية و التشغيلية تعتبر دائمة التغيير فان عملية تقييم المخاطر يجب أن تكون متكررة و مستمرة، حيث يتعين التعرف على الفرص و المخاطر المتغيرة و تحليلها و بالتالي تعديل الضوابط الرقابية الداخلية لمواجهة هذه الظروف المتغيرة .

## 2-2-3: الأنشطة الرقابية :

الأنشطة الرقابية هي سياسات و إجراءات موضوعة لمواجهة المخاطر و إنجاز أهداف الجهة الحكومية. و تكون الأنشطة الرقابية فعالة عندما تكون ملائمة و ذات اختصاصات متناسقة وفق عمليات تخطيط دورية ، بالإضافة إلى قلة تكاليفها، و معقوليتها و تكاملها مع أهداف الجهة بشكل عام .

و يتم ممارسة الأنشطة الرقابية في جميع جوانب أنشطة الجهة، و هي تشمل مجموعة متنوعة من الضوابط الرقابية الوقائية والكاشفة لنواحي الانحراف مثل :

- إجراءات التفويض بالصلاحيات و الموافقات و الفصل بين المهام الوظيفية.
- الرقابة على استخدامات الأصول و السجلات.
- عمليات التحقق و تسوية أرصدة الحسابات
- مراجعة الأداء التشغيلي و العمليات التشغيلية و الأنشطة
- الإشراف .

و يتعين على الجهات أن تحقق توازناً معقولاً بين تطبيق و عدم تطبيق الأنشطة الرقابية ،

#### 2-2-4: المعلومات والتبليغ :

تعتبر المعلومات و التبليغ من الوسائل الجوهرية لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية

##### **(أ)المعلومات:**

إن التسجيل الفوري و التصنيف الملائم للعمليات المالية و الأحداث يعتبر ضروريا لصدقية المعلومات و أن تكون ذات علاقة ، إذ يجب أن تكون المعلومات وثيقة الصلة بالموضوع و محددة و معروفة جيدا و يتم تبليغها بالشكل و الإطار الزمني المعقول لكي يتمكن الموظفين من القيام بأداء رقابتهم الداخلية و مسؤولياتهم الأخرى.

و تعمل أنظمة المعلومات على استخراج تقارير تتضمن معلومات متعلقة بالنواحي التشغيلية و المالية و غير المالية و مدى الالتزام بالقوانين. و تتأثر قدرة الجهة على اتخاذ القرارات المناسبة طبقا لنوعية المعلومات مما يعني ضمناً أن تكون المعلومات مناسبة و حديثة و دقيقة و يمكن الوصول إليها.

##### **(ب)التبليغ:**

إن التبليغ الفعال يجب أن يتدفق عبر الجهة في الاتجاهين (التصاعدي و التنازلي)، و أن تقوم الإدارة التنفيذية بتبليغ موظفي الجهة بتحمل مسؤولياتهم الرقابية، و أن يتفهموا أدوارهم في نظام الرقابة الداخلية و كيفية ارتباط أنشطتهم الفردية بعمل الآخرين .

## 2-5: المراقبة :

من الضروري بمرور الوقت مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية لتقييم جودة أداءها ، و يمكن إجراء هذه المراقبة من خلال أنشطة روتينية و عمليات تقييم منفصلة أو مزيج منهما .

### (أ) المراقبة المستمرة :

المراقبة المستمرة للرقابة الداخلية يتم بناءها داخل الأنشطة الرقابية الاعتيادية و المتكررة بالمنشأة ، و تتضمن المراقبة المستمرة أنشطة دورية إدارية و إشرافية و إجراءات أخرى يقوم بها الموظفون في سبيل أداء مهامهم الوظيفية . و تتناول أنشطة المراقبة المستمرة كل جزء من أجزاء الرقابة الداخلية ، كما تتضمن إجراءات مواجهة مخالفات أنظمة الرقابة الداخلية سواء كانت هذه المخالفات أخلاقية ، غير اقتصادية ، غير فعالة أو غير مؤثرة .

### (ب) عمليات التقييم المنفصلة:

يتوقف نطاق عمليات التقييم المنفصلة و مدى تكرارها بصفة أساسية على تقييم المخاطر و فعالية إجراءات المراقبة المستمرة . و تتناول عمليات تقييم منفصلة محددة تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية بما يؤمن تحقيق الرقابة الداخلية للنتائج المرجوة استنادا إلى أساليب و إجراءات محددة مسبقا . و يجب إبلاغ المستوى الإداري المناسب عن جوانب القصور في الرقابة الداخلية ، كما يجب أن تؤمن المراقبة اتخاذ اللازم بدرجة كافية و فوراً بخصوص الملاحظات و التوصيات .

## 3-نظم الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية ببعض الدول:

خلال هذه الفقرة سوف يتم إبراز تجربة الدول أعضاء الاتحاد الأوروبي في إرساء نظم رقابة داخلية فعالة بالقطاع العام بالإضافة إلى تقديم تجارب بدول الأخرى التي تعتبر رائدة في مجال إرساء المفاهيم و النظم الرقابية بجهاتها الحكومية.

### 3-1: نظم الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية بدول الاتحاد الأوروبي :

من الملاحظ أن الدول الأعضاء بدول الاتحاد الأوروبي و البالغ عددها 27 دولة، لا يعتمد جميعها تفسير موحد لمفهوم الرقابة الداخلية. حيث أنه يوجد ببعض الدول مؤسسات خاصة بالرقابة الداخلية تكون مستقلة عن الجهات الحكومية التي تراقبها، في حين أن بعض الدول الأخرى تعتمد تنظيميا يعطي مسؤولية الرقابة

الداخلية للجهات الإدارية المعنية، حيث تعتمد هذه البلدان نظام لا مركزي للرقابة الداخلية ويشكل جزءا لا يتجزأ من الإدارة.

لقد شهدت نظم الرقابة الداخلية بدول الاتحاد الأوروبي خلال الفترة بين 10 إلى 15 سنة ماضية تغييرات عميقة و ذلك نتيجة لإعادة هيكلة و إصلاح الإدارة العامة - أو بعض من جوانبها. حيث كانت الإصلاحات في تطور مستمر بداية من سنة 2000، و يمكن تبرير ذلك أساسا بالحاجة إلى ضبط الإصلاحات على مستوى الإدارة العامة ككل، و بالحاجة أيضا إلى اعتماد منهج إدارة المخاطر بالإدارة العامة.

لقد أصبحت أغلب دول الاتحاد الأوروبي تشترك في التنصيص صراحة ضمن القوانين واللوائح التي تنظم عمل المؤسسات و الجهات الحكومية القائمة بها ، إلى ضرورة إرساء نظام للرقابة الداخلية، و تقديم تقرير عن مدى فاعليته، و اعتماد منهج لإدارة المخاطر ، كما تحمل كبار المديرين مسؤولياتهم في تقديم تقارير دورية عن أداء نظم الرقابة الداخلية.

### 3-2: نظم الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية بدول أخرى :

تتناول هذه الفقرة تقديم تجارب بعض الدول التي قطعت أشواطاً هامة في إرساء نظم رقابة داخلية فعالة بأجهزتها الحكومية ، وهي نيوزيلندا، اليابان و جنوب إفريقيا.

تنص القوانين و اللوائح التي تنظم العمليات المالية بالأجهزة الحكومية بنيوزيلندا على أن الرئيس التنفيذي للجهة الحكومية لديه التزام كمدير مسؤول عن إنشاء وصيانة نظام الرقابة الداخلية لتوفير تأكيد معقول فيما يخص سلامة وموثوقية التقارير المالية. و رغم أن هذه المسؤولية يتم تفويضها في اغلب الأحيان للمسؤول المالي (CFO)، فإن كلا من الرئيس التنفيذي والمدير المالي يقومان معا بالتوقيع على بيان المسؤولية، والتي يتم تضمينها كجزء من التقرير السنوي للجهة مع البيانات المالية التي تمت مراجعتها ومقاييس أداء الخدمة.

بالنسبة لليابان، هناك إلزام بأن تعطي الجهات الحكومية تأكيد معقول بأن الرقابة الداخلية تمكن من المحافظة على فعالية و كفاءة أنشطة القطاع العام التي أصبحت على نحو متزايد أكثر تعقيدا وتنوعا ، وهو ما حتم تفويض السلطة إلى المستويات الأدنى. كما أن دستور اليابان يوفر الأساس الكلي اللازم لخلق بيئة رقابة فعالة من خلال التنصيص على ضرورة تقديم الحسابات الختامية سنويا من عائدات الدولة والنفقات إلى البرلمان (مجلس النواب) وقيام ديوان الرقابة المالية بتدقيق هذه الحسابات كل عام.

أما بالنسبة لتجربة جمهورية جنوب أفريقيا، فيلاحظ أن أنظمة الرقابة الداخلية بأجهزتها الحكومية لازالت تعاني من بعض النقائص سببها كثرة و تشعب الجهات الحكومية . لكن في المقابل قامت الدولة ببعض الخطوات لتجاوز هذا الإشكال من أهمها إرساء وظيفة التدقيق الداخلي في جميع الجهات الحكومية. و العمل على التعاقد مع مستشارين محليين و دوليين لتسهيل إنشاء البيئة الرقابية الملائمة بأجهزتها الحكومية.

## المبحث الثاني: الجهات المساهمة في تطوير نظم الرقابة الداخلية بالجهات

### الحكومية.

#### 1-الأجهزة الرقابية العليا.

تعتبر الأجهزة الرقابية العليا الجهات الرائدة في مجال الرقابة في القطاع العام و ذلك بهدف تعزيز المساءلة و الشفافية على المال العام، حيث أنها تعتبر الجهة المخولة أكثر من غيرها للمساهمة في بناء و تقوية آليات المساءلة بين الحكومات و الجمهور.

و لئن يختلف دور الأجهزة بحسب الدول المنتمية إليها من حيث واقعها السياسي و الاقتصادي و الاجتماعي ، فإن أغلبها يتقاطع ضمن هدف المحافظة على المال العام. إن دور الأجهزة العليا للرقابة المالية و الإدارية في الدول النامية يركز خاصة على تقوية و تطوير مؤسسات القطاع العام، وذلك من خلال تأكيد كفاءة و فاعلية أنظمة الرقابة و الحوكمة و إدارة المخاطر .

إن أنواع الرقابة التي تمارسها الأجهزة العليا للرقابة الإدارية و المالية ، يمكن أن تختلف و يتغير نطاقها ، حسب طبيعة و مهام كل جهاز رقابي ، حيث تقتصر بعض الأجهزة على القيام برقابة لاحقة ، في حين توجد بعض الأجهزة التي يمتد نطاق مهامها ليشمل الرقابة المسبقة و المتزامنة و اللاحقة على مختلف الجهات الحكومية بالدولة .

بالإضافة إلى ذلك، تتغير أيضا أنواع الرقابة التي تمارسها هذه الأجهزة ، حيث يمارس بعضها مجموعة واسعة من عمليات التدقيق ، تشمل الرقابة النظامية (تشمل رقابة المشروعية و الرقابة المالية )، و رقابة الأداء و الرقابة البيئية، و تقييم السياسات العامة، في حين يقتصر دور بعض الأجهزة على جزء من هذه الأنواع.



رغم وجود هذا الاختلاف في نوع أو نطاق المهمة، فإنه لا ينفي وجود قاسم مشترك بينها وهو تقديم القيمة المضافة للجهة الحكومية، المتمثل خاصة في تطوير نظم الرقابة الداخلية و تعزيز الحوكمة و تقييم إدارة المخاطر.

## **2-جهات التدقيق الخارجي:**

### **2-1:الجهات الرقابية الحكومية:**

#### **2-1-1: وزارات المالية:**

تمارس وزارات المالية في أغلب الدول دورا رقابيا على الجهات الحكومية الأخرى التي لها موازنات حكومية، و تختلف اشكال هذه الرقابة، لكن تبقى في أغلب الأحيان رقابة وقائية تهدف إلى وضع ضوابط و آليات لضمان فاعلية و تطور نظم الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية. ، لكن يبقى من المهم أيضا أن تمارس وزارة المالية في بعض الحالات رقابة لاحقة من خلال تنفيذ مهام رقابية يتم من خلالها تقديم توصيات و مقترحات لتطوير أنظمة الرقابة الداخلية.

#### **2-1-2:الجهات المشرفة على الموارد البشرية:**

إن إدارة الموارد البشرية الحكومية يمكن أن تخضع إلى إشراف عدة جهات حكومية، و ذلك حسب التنظيم المتبع بالدولة، و يمكن أن يكون هذا النشاط في عدة بلدان تحت إشراف رئاسة الوزراء ، أو تحت إشراف وزارة أو هيئة مستقلة بذاتها.

إن الجهة المخولة مهما كان مسماها يكون من ضمن مهامها وضع معايير و ضوابط لإدارة الموارد البشرية بالجهات الحكومية بالدولة، و بالتالي فإن لها دور مهم سواء في وضع نظم فعالة للرقابة الداخلية عبر وضع القوانين و التشريعات الملائمة أو أيضا في تطوير هذه النظم عبر تطوير القوانين و التشريعات و بما يتناسب مع احتياجات الجهات.

#### **2-1-3:الجهات المشرفة على نظم الحاسب الآلي:**

أصبحت أغلب نظم الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية تعمل ضمن بيئة الحاسب الآلي ، وهو ما دفع عدة دول مثل دول مجلس التعاون الخليجي ، إلى اعتماد نظم حاسب آلي موحدة للجهات الحكومية، خاصة فيما

يتعلق بإدارة الجانب الإداري و المالي، حيث أصبحت توجد أنظمة موحدة لتخطيط الموارد (ERP) يتم من خلالها تنفيذ عمليات الجهة وفق ضوابط و آليات محددة. و تتولى في العادة جهة إشرافية (وزارة أو هيئة)، مهمة تطوير هذه الأنظمة و متابعتها و تقييمها لدى باقي الجهات الحكومية وهو ما يعطيها دورا هاما في المساهمة بشكل كبير في تحسين و تطوير نظم الرقابة الداخلية ضمن بيئة الحاسب الآلي.

## **2-1-4: الأجهزة الرقابية الأخرى:**

بالإضافة إلى وجود الجهاز الرقابي الأعلى الذي يكون في الغالب هو العضو في المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبة- الأنتوساي-، فإن بعض الدول لديها أجهزة رقابية أخرى تمارس بدورها رقابة أفقية على كافة الجهات الحكومية ، و يكون دورها تكاملي مع الجهاز الرقابي الأعلى ، لكن تتبع هذه الأجهزة في أغلب الحالات السلطة التنفيذية (رئاسة الوزراء، وزارة المالية،..). و تضطلع هذه الأجهزة بدور هام في تقييم و تطوير نظم الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية باعتبار أنها الأداة الرقابية للسلطة التنفيذية التي تعمل بواسطتها على ضمان كفاءة استخدام المال العام.

## **2-2- مكاتب التدقيق الخارجي:**

تقوم مكاتب التدقيق الخارجي في الأغلب بتدقيق القوائم المالية للجهات الحكومية التي لها موازنات مستقلة و تعتمد محاسبة تجارية، لكنها تتولى أيضا تقييم نظم الرقابة الداخلية ضمن المهام الموكلة إليها ، و تقوم بتقديم توصيات ومقترحات للجهة من شأنها تطوير هذه النظم.

## **3- وحدات التدقيق الداخلي:**

و فقا للمعيار رقم 2130 من المعايير المهنية الدولية لممارسة التدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين بتاريخ 1 أكتوبر 2011، فإنه يجب أن يساعد نشاط التدقيق الداخلي الجهة أو المؤسسة في الحفاظ على إجراءات وضوابط رقابية فعالة من خلال تقييم فاعليتها وكفاءتها وتعزيز التحسين المستمر فيها .

يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم كفاية وفاعلية الضوابط الرقابية في الاستجابة إلى المخاطر في مختلف نواحي الحوكمة وعمليات التشغيل ونظم المعلومات ، وذلك من حيث موثوقية وسلامة المعلومات المالية و التشغيلية، و فاعلية وكفاءة العمليات والبرامج بالجهة، حماية الأصول و التقيد بالقوانين والأنظمة واللوائح والاجراءات والعقود.

## المبحث الثالث : أساليب مساهمة الأجهزة الرقابية العليا في تطوير نظم الرقابة

### الداخلية:

حدد الدليل الإرشادي لعام 1992 حول معايير الرقابة الداخلية رؤية في اتجاه تعزيز المعايير لتصميم و تنفيذ الرقابة الداخلية و تتطوي هذه الرؤية على استمرار تحديث الدليل الإرشادي.

كما أقر مؤتمر الانكوساي السابع عشر (سيول 2001) وجود حاجة ملحة لتحديث الدليل الإرشادي و الاعتماد على الاطار المتكامل للرقابة الداخلية للجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي (COSO) و تم الاتفاق على أن يتم التعمق في معالجة القيم الاخلاقية و توفير مزيد المعلومات عن المبادئ العامة للأنشطة الرقابية المتصلة بمعالجة المعلومات.

كما تم تحديث الدليل الإرشادي المحدث للرقابة الداخلية سنة 2004، لاحتضان أثر التطورات الجديدة مثل إطار عمل COSO لإدارة المخاطر.

و مع تطبيق نموذج لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي (COSO) في القواعد الإرشادية فإن اللجنة قامت من خلال الدليل بتحديث مفهوم الرقابة الداخلية و بينت سبل المساهمة في الوعي العام بالرقابة الداخلية فيما بين الأجهزة الرقابية العليا . حيث أخذت في اعتبارها خصائص القطاع الحكومي.

و من هذا المنطلق فإن الأجهزة العليا للرقابة، يمكن أن تمارس دورا هاما و اساسيا في تقييم و تطوير أنظمة الرقابة الداخلية.

لقد اقتصر في السابق دور الأجهزة الرقابية العليا على تنفيذ العمليات الرقابية ، حيث تم التركيز على تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية بما يؤمن تحقيق هذا النظام لأهدافه استنادا إلى أساليب و إجراءات محددة مسبقا، و يتم إبلاغ الجهة الحكومية من خلال التقارير التي يعدها الجهاز الرقابي عن جوانب القصور في الرقابة الداخلية .

و بتطور الاطار القانوني الذي ينظم عمل أغلب الأجهزة بالإضافة إلى صدور المعايير الإرشادية فإن العديد من الأجهزة أخذت على عاتقها مهمة المساهمة في تطوير نظم الرقابة الداخلية ، سواء من خلال تقديم الدعم الفني من خلال الخبرات التي تمتلكها هذه الأجهزة أو حتى من خلال أصناف المهمات الرقابية التي أصبحت تمارسها .

من خلال دراسة المعايير الإرشادية للرقابة الداخلية الصادرة عن منظمة الأنتوساي سنة 1992، و التشريعات التي تحكم أغلب عمل الأجهزة الرقابية العليا، إلى جانب الخبرات و الكفاءات التي يمكن أن تتوفر لدى هذا الأجهزة في مجال الرقابة و التدقيق مقارنة بالجهات الحكومية الأخرى، فإنه يمكن القول أن أشكال مساهمة الأجهزة العليا للرقابة في تطوير نظم الرقابة الداخلية يمكن أن تشمل الجوانب التالية:

### 1-المساهمة في وضع الأسس القانونية لنظام رقابة داخلية:

إن أجهزة الرقابة العليا، يمكن أن تلعب دورا هاما في الدفع باتجاه بلورة إطار قانوني يلزم الجهات بتصميم و اعتماد نظام رقابة داخلية. لقد ورد ضمن المبادئ التوجيهية حول "الإبلاغ عن فاعلية الرقابة الداخلية: تجارب الأجهزة الرقابية العليا في وضع و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية" الصادر عن لجنة معايير الرقابة الداخلية لمنظمة الأنتوساي ، أنه من المفيد أن تكون هناك قوانين و تشريعات تؤسس لتصميم و تنفيذ نظم رقابة داخلية فعالة بشكل عام في الجهات الحكومية.

إن المهام الرقابية و التقييمية التي تتولى تنفيذها الأجهزة الرقابية العليا داخل الجهات الحكومية، سوف توفر قاعدة معطيات هامة حول مدى كفاءة و فاعلية الرقابة الداخلية بهذه الجهات و القواسم المشتركة في الايجابيات و النقائص التي تجمع بينها. من هذا المنطلق، تعتبر الأجهزة الرقابية العليا في وضع يسمح لها بتقديم التوصيات و المقترحات اللازمة لتنظيم الرقابة الداخلية و التنسيق مع الجهات التشريعية بهدف وضع الأسس التشريعية اللازمة لتصميم و تنفيذ نظام رقابة داخلية فعال.

لقد حرصت العديد من الدول على وضع أساس تشريعي للرقابة الداخلية في القطاع العام. على سبيل المثال، في بوليفيا وفي هولندا تم إصدار قانونين سنة 1990 ينظمان الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية، و هما على التوالي قانون مراقبة و إدارة الحكومة و قانون الحسابات الحكومية.

أما في اليابان فقد تم التنصيص على أنظمة الفحص و المراقبة المالية و ا لمحاسبية ضمن قانون المالية وقانون الحساب العام، وكذلك اللوائح الصادرة على أساس هذه القوانين. أما في الولايات المتحدة فقد أقر الكونغرس بأهمية وجود إطار تشريعي لتعزيز و تطوير نظم الرقابة الداخلية الفعالة. على سبيل المثال، سنت تشريعات تطالب الجهات الحكومية الأميركية بتقديم تقرير سنوي يتضمن تقييما عن حالة أنظمة الرقابة الداخلية، و أن يكون لهذه الجهات وظيفة تدقيق مستقلة، و أن يتم المصادقة سنويا على قوائمها المالية .

## 2- تطوير معايير للرقابة الداخلية .

إن التطور الذي عرفته الأجهزة الرقابية العليا على مستوى نطاق أعمالها أو على مستوى علاقتها بالجهات المشمولة برقابتها، جعل العديد منها يقدم خدمات دعم فني و حتى استشارات لفائدة هذه الجهات بهدف تعزيز و تطوير الرقابة الداخلية بهذه الجهات.

كما أنه توجه لعدة أجهزة رقابية عليا جملة من الاستفسارات من الجهات المشمولة برقابتها عن كيفية اعتماد و ممارسة الضوابط المتعلقة بالرقابة الداخلية. و باعتبار أن تصميم نظام رقابة داخلية فعال يبقى من مسؤولية الإدارة التنفيذية للجهة، فإن الجهاز الرقابي الأعلى يمكن أن يعاضد هذه المسؤولية عن طريق تطوير معايير مهنية تأخذ بعين الاعتبار خصوصيات الجهات الحكومية بالدولة، و تسترشد بها كل جهة عند وضع ضوابط و آليات نظم الرقابة الداخلية بها.

## 3- تحسيس الجهات بأهمية تطوير نظم الرقابة الداخلية.

إن إيلاء الأهمية اللازمة لتطوير نظم الرقابة الداخلية بشكل مستمر ، يبقى مرتبطا بأسلوب الإدارة التنفيذية في إدارة الجهة أو بالتوجه العام السائد على مستوى تحديث القوانين و التشريعات فيما يتعلق بالوزارات و الهيئات .

ضمن هذا المجال تعتبر الأجهزة الرقابية العليا من الجهات الرئيسية مرجع النظر التي تبدي رأيها و تقدم مقترحاتها للسلطات العليا، بهدف تحسين و تطوير طرق إدارة المال العام بالدولة. و بالتالي فإن تقييم نظم الرقابة الداخلية يعتبر من العناصر الثابتة للعمل الرقابي بهذه الأجهزة و من خلاله يتم تحسيس الجهات بأهمية الإجراءات الوقائية للمحافظة على نجاعة و فاعلية نظام الرقابة الداخلية، و اتخاذ الإجراءات التي تضمن مواكبة هذا النظام لأي تغييرات تطرأ سواء على البيئة الداخلية أو الخارجية للجهة الحكومية.

لكن تبقى فاعلية دور الأجهزة الرقابية العليا في تحسيس الجهات ، مرتبطة إلى حد كبير، بعلاقة الجهاز بالجهات المشمولة برقابته. حيث أن بناء علاقة جيدة تقوم التكامل و التعاون ، من شأنها أن تساهم إلى حد كبير في التفاعل الإيجابي لهذه الجهات مع أية مقترحات أو توصيات يتقدم بها الجهاز الرقابي الأعلى.

#### 4- دعم الإدارة التنفيذية في تطوير نظم الرقابة الداخلية.

تعتبر الإدارة التنفيذية المسؤول المباشر عن كافة أنشطة الجهة بما في ذلك وضع أنظمة للرقابة الداخلية و توثيقها. و في هذا السياق فإن للإدارة التنفيذية مسؤولية عامة عن تصميم و تطبيق و تنفيذ و توثيق أنظمة الرقابة الداخلية بالشكل الملائم . و قد يتضمن الهيكل التنظيمي للإدارة هيئات و لجان تدقيق و جميعها لها أدواراً و تشكيلات متباينة و تخضع لتشريعات مختلفة في دول عديدة .

من جانب آخر نص المعيار رقم 10 "إعلان مكسيكو بشأن الاستقلالية" في المبدأ الثالث على أنه يجب على الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة أن تتعاون مع الجهات الحكومية و العامة التي تسعى إلى إدخال تحسينات على استخدام وإدارة الأموال .

في هذا المجال يمكن أن تضطلع الأجهزة الرقابية العليا بدور هام في تشجيع و دعم تطوير نظم رقابة داخلية فعالة في الجهات الحكومية، من خلال المشاركة في الإصلاحات التي تخطط لها الإدارة التنفيذية في مجالات مثل الحسابات العمومية أو التشريعات المالية أو تقديم الاستشارة بخصوص اعداد مشاريع قوانين أو لوائح تؤثر ايجابيا على نظام الرقابة الداخلية ، و في هذه الحالات لا يعتبر ذلك تدخلا من الجهاز الأعلى للرقابة في الجوانب الإدارية للجهة بل تعاوناً و تكاملاً عن طريق توفير المساعدة الفنية لها او بوضع خبرته في مجال الإدارة المالية تحت تصرف هذه الجهات.

#### 5- دعم دور التدقيق الداخلي بالجهات الحكومية .

بين الدليل الإرشادي رقم 9150 لمنظمة الأنطوساي أوجه التعاون و التكامل بين الأجهزة الرقابية العليا و وحدات التدقيق الداخلي بالجهات الحكومية، و قد بين خاصة الدور الهام للجهاز الرقابي الأعلى في تفعيل دور المدققين الداخليين بالجهات الحكومية للمساهمة بشكل ملحوظ في تطوير نظم الرقابة الداخلية .

هناك نطاق واسع من الطرق لدعم عمل وحدات التدقيق الداخلي، و قد يختلف مستوى هذا الدعم تبعاً للظروف التي تضمن اعتبارات الاستقلالية و القيد التشريعية . و يمكن حصر أهم مجالات الدعم التي يمكن للجهاز الرقابي تقديمها لوحدات التدقيق الداخلي فيما يلي :

- دعم جهود الوحدات في الإلمام بالمعايير و بأفضل الممارسات في مجال التدقيق .
- تعزيز فاعلية عمليات الرقابة التي تقوم بها هذه الوحدات، من خلال تبادل المعلومات و إبداء الرأي في التقارير التي تصدرها هذه الوحدات.

- المساهمة في تطوير المنهجيات الرقابية و منهجيات المواد التدريبية و برامج العمل الرقابي .
- تنظيم ملتقيات و ندوات و برامج تدريب سنوية لموظفي وحدات التدقيق الداخلي بالجهات الحكومية.
- إعارة بعض المدققين من ذوي الخبرة لفترات زمنية لتقديم الدعم الفني لعمل هذه الوحدات.
- تعزيز دور هذه الوحدات في متابعة التوصيات و المقترحات الواردة بتقارير الأجهزة الرقابية العليا و بالتالي دعم جهودها في تقييم و تطوير نظم الرقابة الداخلية.

الفصل الثالث: مساهمة ديوان المحاسبة - قطر في  
تطوير نظم الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية:



## المبحث الأول: الإطار القانوني و التنظيمي لأنظمة الرقابة الداخلية

### بالجهات الحكومية بقطر:

#### 1-نظم الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية بقطر:

##### 1-1: إعادة تشكيل الوزارات و الهيئات :

تم إعادة هيكلة عدة وزارات و هيئات حكومية سنة 2009 بموجب قرارات أميرية صادرة في الغرض. و قد شملت هذه القرارات 20 جهة حكومية. كما تم تشكيل لجنة متابعة تنفيذ هذه الهياكل التنظيمية بموجب قرار مجلس الوزراء رقم 51 لسنة 2010.

إن أهم ما جاءت به هذه الهياكل التنظيمية الجديدة هو إحداث وحدات للتدقيق الداخلي بالجهات المذكورة، تكون أهم وظائفها فحص و تطوير نظم الرقابة الداخلية بجهاتها.

كما تم أيضا خلال سنة 2014، إعادة تشكيل عدة جهات حكومية، لتشمل 32 جهة منها وزارات و هيئات و مجالس عليا،

و قد جاءت إعادة تشكيل هذه الهيئات و الوزارات بتعيين اختصاصات جديدة لها ، من شأنها أن تساهم في ضبط أنظمة الرقابة الداخلية، حيث تم خاصة إضافة وحدات تدقيق داخلي ببعض الجهات كما تم استحداث وحدات للجودة، وهو ما أفضى لاحقا لإعداد دليل معايير الأداء المؤسسي للجهات الحكومية و دعوة كل جهة حكومية لإعداد جودة خاص بها.

لقد كان للهياكل التنظيمية الجديدة التي شملت أغلب الجهات الحكومية الأثر الهام في تطوير الأساليب و الطرق التنظيمية لعمل هذه الجهات ، و توجه نحو احداث إدارات أو وحدات إدارية ممكن أن يكون لها الأثر الجيد في تطوير نظم الرقابة الداخلية بهذه الجهات.

و في هذا الإطار تفاعل ديوان المحاسبة مع إعادة هيكلة هذه الجهات الحكومية ، حيث تم بالخصوص تطوير أهداف و نطاق المهمات الرقابية على هذه الجهات لتشمل بالخصوص مراقبة مدى تفعيل الهياكل التنظيمية الجديدة ، بالإضافة إلى تدقيق و متابعة تشكيل وحدات التدقيق الداخلي و تقييم قدرتها على تنفيذ المهام الموكولة إليها ضمن الهياكل التنظيمية.

## 1-2: خصائص الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية:

رغم إعادة هيكلة أغلب الجهات الحكومية بالدولة و الدفع أكثر باتجاه إحكام الرقابة على المال العام ، إلا أنه يمكن القول أنه لا يوجد نظام رقابة داخلية مبني على أساس علمي ومهني على مستوى الجهات الحكومية. لكن رغم هذا الغياب، إلا أنه يوجد توجه مستمر نحو تطوير الوسائل و الآليات التنظيمية و القانونية بهدف إحكام و تطوير الرقابة الداخلية داخل الجهات الحكومية.

إذا نظرنا في التنظيم الإداري و المالي الموجود على مستوى الدولة، سوف يتبين لنا، أن القواعد و الإجراءات المتعلقة بضبط الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية ، تصدر في شكل قرارات و تعاميم من طرف الجهات الحكومية المختصة.

فيما يتعلق بالجانب المالي تصدر وزارة المالية القرارات و التعاميم المتعلقة بضبط الرقابة على العمليات المالية و حسابات الموازنة للجهة الحكومية، و قد تم تعزيز نظام الرقابة المالية بالدولة بإصدار مشروع قانون النظام المالي للدولة تاريخ 2015/1/1 ، و يهدف هذا القانون إلى تعزيز الكفاءة المالية لاستخدام المال العام و مواكبة أفضل الممارسات المالية و المعايير الدولية في مجال المالية العامة.

و تسري أحكام هذا القانون على جميع الوحدات المالية الحكومية ، و قد تضمن مشروع قانون النظام المالي أيضا تولي وزارة المالية إدارة الأموال العامة و تنفيذ السياسة المالية للدولة ، و الأحكام المتعلقة بإعداد الموازنة العامة للدولة و تنفيذها ، و حسابات الحكومة ، و الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة ، و الحساب الختامي للدولة ، و الاقتراض و الإقراض و الاستثمار .

فيما يتعلق بالجانب المتعلق بالموارد البشرية، تقوم وزارة التنمية الإدارية ( الأمانة العامة لمجلس الوزراء سابقا) بإصدار قرارات و تعاميم تتعلق بضبط و إحكام الرقابة على الموارد البشرية بالجهات الحكومية سواء من خلال احترام التشريعات، أو من خلال الرفع من كفاءة و فاعلية الموارد البشرية.

لقد تم اصدار بعض الآليات الهامة التي كان لها تأثير على أداء الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية، تتمثل خاصة في صدور القانون رقم 8 لسنة 2009 المتعلق بإدارة الموارد البشرية الحكومية، و قرار وزير الدولة لشؤون مجلس الوزراء رقم 17 لسنة 2010 بإصدار دليل وصف و تصنيف و ترتيب الوظائف العامة بالدولة .

لقد أصبح لرئيس الجهة الحكومية (الوزير أو رئيس الجهاز الحكومي أو رئيس الهيئة أو المؤسسة العامة ، بحسب الأحوال) صلاحيات هامة لضبط نظام الرقابة الداخلية على مستوى إدارة الموارد البشرية بالجهة التي يشرف على تسييرها ، حيث بينت المادة رقم(13)من القانون رقم 8 لسنة 2009 المتعلق بإدارة الموارد البشرية الحكومية، أن رئيس الجهة هو الذي يعين في جميع الوظائف بالجهة الدرجات الأولى فما دونها أو ما يعادلها ، وذلك مع مراعاة أحكام هذا القانون والهيكلين التنظيمي والوظيفي المعتمدين للجهة.

من ناحية أخرى، صدر القرار الأميري رقم (16) لسنة 2014 الخاص بتعيين اختصاصات الوزارات ومن ضمنها استحداث وحدات للجودة في الجهات الحكومية. و تهدف هذه الوحدات خاصة إلى الارتقاء بجهود تطوير نظم العمل في الجهات الحكومية وتقديم المعاونة الفنية لها في مجال تحديث وتبسيط الإجراءات وتطبيق معايير جودة الأداء المؤسسي بفاعلية ونشر ثقافة الجودة والتميز للارتقاء بمستوى الخدمات المقدمة للمواطنين.

### 1-3: دور وحدات التدقيق الداخلي بالجهات الحكومية:

تضطلع وحدات التدقيق الداخلي بالجهات الحكومية بدور هام في تعزيز أسس الرقابة الداخلية، و قد تم ضبط هذا الدور ضمن إطار قانوني يتعلق بتنظيم الوزارات و الهيئات بداية من سنة 2009،و قد جاءت وضائف التدقيق الداخلي مساندة للرقابة الداخلية بالجهات خاصة من خلال الاختصاصات التالية:

- مراقبة مدى الالتزام بتنفيذ القوانين واللوائح والقرارات المتعلقة بأنشطة الوزارة.
- التحقق من انسجام نظم وأساليب العمل مع اختصاصات وأهداف الوزارة، ورفع المقترحات اللازمة في هذا الشأن.
- مراقبة المستندات المالية من سندات قبض وسندات صرف وسندات قيد وغيرها بعد الصرف.
- دراسة مشاكل ومعوقات العمل بالوزارة، وبحث أسبابها واقتراح الحلول المناسبة لها.
- مراجعة التعليمات المالية، واقتراح ما يلزم لها من تعديلات، ومراقبة تنفيذها.
- مراقبة إجراءات تعيين الموظفين، وإجازاتهم، وترقياتهم، وغير ذلك مما يتعلق بشؤون الموظفين، والتحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والقرارات المنظمة لذلك.
- التأكد من سلامة الأموال والعهد والأثاث والأدوات والمباني والموجودات الأخرى التي تملكها الوزارة أو تخضع لإشرافها.
- الاشتراك في جرد محتويات المخازن والعهد الأخرى.

من خلال الاختصاصات المذكورة، يتضح أن وحدات التدقيق لها من الاختصاصات التي تسمح لها بتقديم دور هام في تطوير جميع جوانب الرقابة الداخلية بالجهات. لكن تبقى المسألة الأهم هي تفعيل دور هذه الوحدات لقيامها بهذه الاختصاصات على الوجه الأكمل، حيث يستلزم ذلك تطوير الوسائل البشرية، والاستقلالية، والموضوعية.

## 2-الجهات الخارجية المتدخلة في تقييم و تطوير أنظمة الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية:

### 1-2: ديوان المحاسبة

تم تأسيس ديوان المحاسبة بقطر سنة 1973، و يعتبر ديوان المحاسبة الجهة الأصلية التي تمارس رقابة على الجهات بموجب الصلاحيات التي خولها لها القانون رقم (4) لسنة 1995 المتعلق بإعادة تشكيله، و بالتالي فإن الديوان يعمل بموجب هذا القانون على التأكد من حسن استخدام الموارد العامة و اكتشاف الاختلاسات و الوقوف عند النقائص في سبيل تحقيق الأهداف المختلفة للدولة .

لقد أصبح دور الديوان يتجاوز المفهوم الضيق للرقابة المالية اللاحقة ورصد الأخطاء والمخالفات إلى تحقيق مفهوم الرقابة الايجابية وتعزيز مبدأ الرقابة الوقائية الذاتية والإسهام في تطوير وتحديث الأنظمة المالية والإدارية من خلال تقديم الحلول العملية والمقترحات الرامية إلى رفع كفاءة الأداء وتحقيق الاستقلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة.

من منطلق هذه المهام، يضطلع الديوان بدور هام في تقييم و تطوير أنظمة الرقابة الداخلية بالجهات سواء من خلال ممارسة رقابة الالتزام أو الرقابة المالية .كما أن عدة مسؤولين في عدة جهات حكومية يرون أن مساهمة الديوان في هذا المجال تعتبر هامة، باعتبار أن المفهوم السائد لديهم أن الرقابة الخارجية على جهاتهم تتمثل اساسا في الرقابة الدورية التي يمارسها الديوان على هذه الجهات الحكومية. هذا و سيتم التعرض لاحقا خلال هذا البحث في أشكال هذه المساهمة.

### 2-2:هيئة النزاهة و الشفافية

تعتبر هذه الهيئة حديثة، حيث تم إحداثها بموجب القرار الأميري رقم (75) لسنة 2011 ، و تعمل هذه الهيئة إلى تحقيق الرقابة والشفافية ونزاهة الوظيفة العامة، ومكافحة الفساد بكافة صوره وأشكاله، ومنع وقوع الجرائم التي تمس المال العام أو الوظيفة العامة، والعمل على ضبط ما يقع منها،

كما تخضع لرقابة الهيئة، الوزارات والأجهزة الحكومية والجهات والشركات التابعة لأي منها.

و من خلال المهام الفرعية التي يمكن للهيئة ان تقوم بها في سبيل تحقيق هذه الأهداف ، فإنه يتبين لنا وجود دور هام يمكن أن تؤديه في سبيل تطوير أنظمة الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية. حيث أن الهيئة يمكن لها أن تقوم خاصة بما يلي:

- البحث والتحري عن أسباب القصور في العمل والإنتاج واقتراح وسائل تلافيتها.
- الكشف عن عيوب النظم الإدارية والفنية والمالية التي تعرقل السير المنتظم للعمل بالجهات الخاضعة لرقابة الهيئة واقتراح وسائل تلافيتها.
- متابعة تنفيذ القوانين، والتأكد من أن القرارات واللوائح والأنظمة السارية وافية لتحقيق الغرض منها.
- الكشف عن المخالفات الإدارية والمالية والفنية، التي تقع من الموظفين والعاملين بالجهات الخاضعة لرقابة الهيئة.

و بالتالي فإن الهيئة ، يمكن أن تكون مستقبلا جهة رقابية خارجية فاعلة في تطوير أنظمة الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية .

## 2-3: وزارة المالية :

صدر قرار أميري رقم (21) لسنة 2014 بشأن الهيكل التنظيمي لوزارة المالية. و قد أعطى هذا القرار صلاحيات رقابية واسعة للوزارة على الجهات الحكومية الخاضعة لموازنة الدولة. و رغم أنه لا يوجد كما أسلفنا الذكر نظام رقابة داخلية مبني على أساس مهني ، و منصوص عليه صراحة ضمن القوانين أو الأنظمة أو اللوائح ، فإنه يتبين بوضوح دور أهمية ضبط و تطوير الرقابة الداخلية بكل عناصرها و مكوناتها من خلال المهام الموكولة لإدارات الوزارة في هذا المجال، و الذي يمكن أن نبينه كالاتي:

## 2-3-1: إدارة الموازنة العامة:

- تختص هذه الإدارة بضبط و تطوير الإطار التنظيمي و التشريعي لموازنة الدولة، إلى جانب الرفع من كفاءة و فاعلية إدارة هذه الموازنة بالجهات الحكومية ، حيث تقوم هذه الإدارة خاصة بما يلي:
- إعداد الإطار المالي متوسط المدى للدولة.
  - تقدير وبناء النماذج والبرامج المالية لتوفير توقعات قصيرة ومتوسطة المدى بشأن الأداء المالي للدولة.
  - اقتراح وتقييم أدوات السياسة المالية مع الأخذ في الاعتبار دور السياسات الأخرى.

### 2-3-2: إدارة الحسابات والخزانة العامة :

- تختص هذه الإدارة بضبط و تطوير الإطار التنظيمي و التشريعي للعمليات المالية للجهات الحكومية، إلى جانب تنظيم تطوير الجانب المتعلق بالمحافظة على الأصول الثابتة، حيث تقوم هذه الإدارة خاصة بما يلي:
- ترحيل جميع العمليات المالية من مصروفات وإيرادات للوزارات والأجهزة الحكومية الأخرى، وإعداد المراكز المالية لعمليات الصرف والقبض.
  - إعداد وتطوير النماذج والمستندات المالية وتعميم تطبيقها، بالتنسيق مع الإدارات المعنية.
  - فتح الاعتمادات المستندية وقيدها بالحسابات المتعلقة بها، ومراقبة تنفيذها.
  - إبداء الرأي بشأن سبل تمويل العجز المالي الحكومي بالتنسيق مع الإدارات المعنية.
  - إدارة ومحاسبة الأصول الثابتة بالجهات الحكومية.

### 2-3-3: إدارة التدقيق الحكومي:

- تؤدي هذه الإدارة أيضا دورا مهما جدا في ضبط و تطوير نظام الرقابة الداخلية من خلال الاختصاصات التي تمارسها والمتمثلة خاصة فيما يلي :
- تدقيق الرواتب والأجور والمعاملات الذاتية.
  - تدقيق المصروفات الجارية والرأسمالية.
  - تدقيق مصروفات المشروعات والخدمات الاستشارية.
  - تدقيق المعاملات الخاصة بالسلف المقيدة بالموازنة العامة.
  - إعداد السياسات العامة للتدقيق المالي.
  - متابعة تنفيذ الجهات الحكومية لسياسات وبرامج التدقيق المالي.

### 2-4:وزارة التنمية الإدارية:

لوحظ أنه هناك توجه نحو ضبط و تطوير نظم الرقابة الداخلية للموارد البشرية الحكومية من خلال إحداث وزارة التنمية الإدارية بموجب القرار الأميري رقم (26) لسنة 2014 الهيكلي التنظيمي لوزارة التنمية الإدارية، و قد أعطى هذا القرار صلاحيات هامة لبعض الإدارات في دفع و تطوير الرقابة الداخلية المتعلقة بإدارة الموارد البشرية بالجهات الحكومية و يتضح ذلك خاصة من خلال:

### 2-4-1:إدارة موازنة الباب الأول:

تختص خاصة بالجوانب الرقابية التالية:

- إعداد قواعد وأسس تحديد تقديرات موازنة وظائف الباب الأول بالتنسيق مع وزارة المالية.
- إعداد منشور الموازنة السنوي للباب الأول وإرساله للجهات التي تمول موازنتها من الدولة، بغرض توجيهها ومساعدتها في إعداد مشروع موازنة الباب الأول.
- مناقشة مشاريع موازنة الوظائف المقترحة من الجهات التي تمول موازنتها من الدولة.
- متابعة تنفيذ موازنة الباب الأول، وإجراء التعديلات والمناقشات في بنودها خلال السنة المالية وفقاً للقوانين والقرارات المعمول بها في هذا الشأن.
- مراقبة حركة الصرف لبند موازنة الباب الأول وإجراءات المطابقات مع السجلات المحاسبية واتخاذ ما يلزم بشأنها.

## **2-4-2: مركز نظم معلومات الموارد البشرية:**

تختص خاصة بالجوانب الرقابية التالية:

- بناء وتطوير قاعدة بيانات مركزية وأنظمة معلومات لإدارة الموارد البشرية لكافة موظفي الدولة وربطها بالجهات، وتوفير هذه البيانات لخدمة أهداف وغايات التخطيط واتخاذ القرار.
- تخطيط وتنفيذ برامج التحول الإلكتروني لعمليات الموارد البشرية.
- تقديم الدعم الفني لإدارات الموارد البشرية بالجهات.
- المتابعة المستمرة للتأكد من صحة البيانات والمحافظة عليها.
- إعداد البيانات والإحصاءات المتعلقة ببيانات الموارد البشرية بالجهاز الإداري للدولة.
- تحليل البيانات واستخلاص المؤشرات الداعمة لعملية اتخاذ القرار فيما يتعلق ببيانات الموارد البشرية.

## **2-4-3: إدارة سياسات الموارد البشرية:**

تختص بما يلي:

- اقتراح السياسات العامة لنظم التوظيف وقواعد التعيين والترقية، ومتابعة تنفيذها.
- اقتراح السياسة العامة للرواتب والأجور والحوافز والمزايا الوظيفية.
- المتابعة والتأكد من التزام الجهات بتنفيذ أحكام القانون المنظم للموارد البشرية.
- رفع تقارير نصف سنوية أو كلما طلب منها ذلك، عن تنفيذ سياسة الموارد البشرية في الجهات، واقتراح التوصيات اللازمة بشأنها.
- إعداد الدراسات والمقارنات المعيارية واقتراح أفضل الممارسات لأنظمة الموارد البشرية.

- إعداد أسس ومعايير وأهداف ونماذج تقارير تقييم الأداء السنوي للموظفين، واعتمادها.
- إعداد دليل وصف وتصنيف وترتيب الوظائف العامة بالدولة.
- اعتماد مشروعات وصف وتصنيف وترتيب الوظائف للجهات، وتقديم الدعم الفني اللازم لها في هذا الشأن.
- اقتراح دليل وظائف ذوي الخبرة والكفاءة والتخصصات النادرة واشتراطات شغلها من مؤهلات علمية وخبرات عملية ومهارات وقدرات خاصة متميزة.

#### **4-4-2: إدارة تخطيط الموارد البشرية:**

تختص خاصة بما يلي:

- دراسة مقترحات الجهات باستحداث الوظائف، واقتراح ما يلزم بشأنها بالتنسيق مع الوحدات الإدارية المختصة.
- دراسة وتقييم أوضاع العمالة بالجهات، وتصنيف هذه العمالة بما يكشف عن خصائصها الكمية والنوعية.
- الموازنة بين الاحتياجات المستقبلية من الموارد البشرية، وبين ما يتوقع أن يتوفر لها من خلال خطط وبرامج التنمية.
- تخطيط عملية ربط التدريب بالمسار الوظيفي، بالتنسيق مع الجهات المعنية والوحدات الإدارية المختصة.
- المشاركة في إعداد الخطة السنوية التي يعدها معهد الإدارة العامة لتدريب موظفي الجهات.

#### **5-4-2: إدارة التنظيم والتطوير:** تختص خاصة بما يلي:

- إعداد الدراسات واقتراح السياسات العامة للتنظيم والتطوير.
- اقتراح خطط تطوير نظم وأساليب العمل وتبسيط الإجراءات.
- دراسة الأدلة التنظيمية لإجراءات العمل في الجهات، واقتراح تطويرها.
- دراسة معوقات العمل الإداري بالجهات وبحث أسبابها واقتراح الحلول المناسبة لها.
- مراجعة التنظيم الإداري للجهات، ووضع المقترحات اللازمة بشأنها، بالتنسيق مع الجهات المختصة.
- متابعة تنفيذ الخطط والسياسات المعتمدة، لتطوير إجراءات وأساليب العمل بالجهات، وتقديم الدعم الفني لإنجازها بالصورة العملية المناسبة.



- مراجعة الهياكل التنظيمية المقترحة من قبل الجهات قبل اعتمادها وإبداء الملاحظات التنظيمية بشأنها، وذلك في ضوء المبادئ والأسس التنظيمية المقررة.
- تقييم وتحديد واقتراح القطاعات والأنشطة الحكومية التي يمكن خصصتها أو إسناد خدماتها إلى القطاع الخاص وإعداد الدراسات الخاصة بها وتأثيرها على الأوضاع التنظيمية للجهات والموظفين التابعين لها.

#### **2-4-6: إدارة الجودة وتقييم الأداء المؤسسي:**

تختص خاصة بما يلي:

- نشر مفاهيم التميز والإبداع والجودة وتعميم أفضل الممارسات الإدارية والمهنية وضمان تطبيق أكثر أساليب العمل كفاءة وتطوراً في الجهات.
- توفير مرجعية إرشادية من خلال تحديد أسس ومعايير لقياس مدى التقدم والتطور في أداء الجهات.
- وضع مؤشرات لمعدلات الأداء المؤسسي ونشرها للاسترشاد بها في تحسين واقع العمل في الجهات.
- تقييم واعتماد خطط تطبيق نظام الجودة في الجهات ومتابعتها وتحديد المجالات التي يمكن إدراجها ضمن تطبيقات نظام الجودة ووضع أولويات التطبيق.
- متابعة نتائج تطوير إجراءات العمل بالجهات والتأكد من فاعليتها ووصولها لمستويات الأداء المطلوبة.
- تقديم المشورة والمساعدة للجهات في تنفيذ أنظمة تطبيقات الجودة الشاملة.
- ربط نتائج تقارير تقييم الأداء الوظيفي للموظفين بالجهات بنتائج تقييم الأداء المؤسسي، والتنسيق مع الوحدة الإدارية المعنية بعملية التقييم.

### **المبحث الثاني: أشكال المساهمة في تطوير أنظمة الرقابة الداخلية بالجهات**

#### **الحكومية: دور ديوان المحاسبة.**

مثلاً تمت الإشارة ذلك سابقاً ضمن هذا البحث<sup>2</sup>، فإن الاختصاصات التي حولها القانون رقم (5) لسنة 1995، للديوان في سبيل تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد، يمكن أن تعطيه دوراً هاماً في التأثير على فاعلية وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية.

<sup>2</sup> يرجى مراجعة الفقرة رقم(1)الجهات الخارجية المتدخلة في تقييم و تطوير أنظمة الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية:

لا يهدف هذا الفحص الذي يقوم به ديوان المحاسبة إلى الوقوف على النقائص و أوجه القصور بل يتعدى ذلك إلى اقتراح ما يراه من وسائل للوصول إلى أفضل مستوى من الدقة و الكفاءة بالنسبة للأنظمة المالية والحسابية و اقتراح الوسائل و الأساليب المناسبة لتصحيحها وزيادة فاعليتها بالنسبة لأنظمة الرقابة الداخلية. ورد ذلك في المادة (17) من القانون رقم (4) لسنة 1995 ودعمه القرار الاميري رقم (5) لسنة 2002 بالنسبة للإدارات الفنية للديوان . و يمكن اعتبار ذلك بمثابة القاعدة القانونية للرقابة الايجابية التي ينجزها الديوان.

سوف يتم خلال هذه الفقرة ابراز اشكال مساهمة الديوان في تطوير أنظمة الرقابة الداخلية من خلال تنفيذ المهام الرقابية و ضمن الصلاحيات التي حددها القانون رقم(4) لسنة 1995 و القرار الاميري رقم (5) لسنة 2002.

### 1- تعزيز و تطوير شفافية العمليات المالية بالجهات الحكومية:

نصت المادة(5) من القانون رقم(4) لسنة 1995، على أن يمارس الديوان جميع أنواع الرقابة المالية على الأموال العامة .كما نصت أيضا المادة رقم (13) من هذا القانون ، على أن يقوم الديوان خاصة ب:  
- مراجعة حسابات الموازنة العامة للدولة، من إيرادات ومصروفات. والتحقق من الالتزام بتنفيذها وفقاً للقوانين واللوائح والقرارات الصادرة في هذا الشأن.  
- مراجعة حسابات المركز المالي للدولة؛ من موجودات ومطلوبات. والتحقق من التزامها بالقواعد والأصول المحاسبية السليمة.  
-التحقق من أن أجهزة الدولة المختلفة قد قامت بتحصيل الإيرادات المستحقة للدولة، وتوريدها وإضافتها إلى الحسابات الخاصة بها.

أما بالنسبة للعمليات المالية بالدولة فقد كان ينظمها القانون رقم (2) لسنة 1962 لتنظيم السياسة المالية العامة في قطر ، الذي صدر قبل نحو 53 عاما و تلت هذا القانون مجموعة من الأنظمة والتعليمات المالية المتعلقة بالحسابات والميزانية العامة.

و قد كان لعمل الديوان الأثر الهام في تعديل و تطوير هذا القانون لاحقا من خلال التوصيات التي تضمنتها عدة تقارير رقابية، و لكن رغم ذلك فإنه ظلت توجد بعض أوجه القصور سواء في هذا القانون أو في

التعاميم أو القرارات المكتملة له ، حيث أنها لم تعد تستطيع مواكبة الزيادة الهائلة في إيرادات ونفقات الهيئات والأجهزة الحكومية، و التطور في أنظمة المحاسبة الحكومية و أساليب إعداد التقارير المالية الحكومية .

بالإضافة إلى ذلك نصت المادة (14) من القانون رقم(4) لسنة 1995، على أن يقوم الديوان بفحص ومراجعة الحساب الختامي للدولة عن كل سنة مالية منتهية. حيث يقوم الديوان في هذا المجال بدراسة و تحليل الحساب الختامي للدولة سنوياً والتحقق من دقة و صحة البيانات المالية مقارنة بالدفاتر و السجلات المحاسبية ذات العلاقة، ومن خلال هذا التقييم يمكن استجلاء صورة شاملة عن فعالية الإدارة المالية للدولة وتقديم التوصيات اللازمة لتحسين و تطوير هذا الجانب.

إن هذا العمل الرقابي قد كان له الأثر الهام في إصدار مجلس الوزراء مشروع قانون النظام المالي للدولة بتاريخ 2015/01/01، و ذلك لتجاوز أوجه القصور التي تعرفها سياسة المالية العامة بالدولة<sup>3</sup>

## 2- المساهمة في تطوير اللوائح و الأنظمة و دعم سبل تطبيقها:

نصت المادة (17) من القانون رقم(4) لسنة 1995، على أن يقوم الديوان بدراسة وفحص مختلف اللوائح والأنظمة المالية والحسابية وبرامج الحاسوب، للجهات التي تشملها رقابة الديوان، وذلك للتحقق من كفايتها، وتحديد أوجه النقص والقصور فيها، واقتراح ما يراه من وسائل للوصول إلى أفضل مستوى من الكفاءة والدقة.

و ضمن هذا السياق تتولى إدارة الرقابة على القطاع الحكومي بالديوان، دراسة وفحص مختلف اللوائح والأنظمة المالية والحسابية لوحدة القطاع الحكومي وإبداء الرأي في مدى ملاءمتها وتمشيها مع السياسة المالية العامة للدولة، وكذلك مراجعة استخدامات الحاسوب وفحص البرامج المستعملة للتحقق من كفاءة الاستخدام وكفاية نظم الرقابة الداخلية عليها.

كما تتولى إدارة الرقابة على المناقصات و العقود بالديوان دراسة وفحص لوائح المشتريات و المناقصات و المزايدات بالجهات الخاضعة لرقابة الديوان من حيث إجراءات طرح المناقصات والمزايدات و الترسية النهائية وإبرام العقود وذلك من حيث كفايتها وتحديد أوجه النقص أو القصور فيها واقتراح الوسائل اللازمة للوصول بها إلى أفضل مستوى من الكفاءة والدقة.

كما تقوم أيضا إدارة الشؤون القانونية بالديوان بإبداء الرأي في شأن تطبيق النظم القانونية والمالية وجميع القوانين والأدوات التشريعية الأخرى والمنشورات والتعاميم والفتاوى وتحديثها بما يطرأ عليها من تعديلات.

<sup>3</sup> يرجى مراجعة الفقرة رقم1-2:خصائص الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية صفحة رقم 26.

بالإضافة إلى ذلك حرص الديوان على القيام بمبادرات لاقتراح بعض الأنظمة واللوائح من أهمها إعداد مشروع لائحة موحدة لوحدات التدقيق الداخلي بالجهات الحكومية خلال سنة 2014، و رفعها إلى مجلس الوزراء للدراسة و الاعتماد،

### 3 - المساهمة في المحافظة على الأصول و الممتلكات:

يتولى الديوان خلال تنفيذ مهامه الرقابية التأكد من وجود سجلات لكافة الأصول بالجهات الحكومية، كما يتولى أيضا اقتراح الضوابط الرقابية في كافة الأنشطة المتعلقة بإدارة أصول الجهة .

بالإضافة إلى ذلك، يساهم الديوان في المحافظة على الأصول و الممتلكات من خلال حضور مندوبيه (الموظفون الفنيون) ضمن لجان الجرد التي يتم تشكيلها، على مستوى بعض الجهات الحكومية عند التفويت في بعض الأصول و الممتلكات أو نقلها لفائدة جهة حكومية أخرى.

كما نصت المادة رقم(13) من القانون رقم(4) لسنة 1995، ضمن النقطة رقم(8)،على أن يقوم الديوان بمراقبة حسابات المستودعات والمخازن وقيودها، وفحص دفاترها وسجلاتها والمستندات المتعلقة بها، ومستندات الإضافة والصرف. ودراسة الأسباب التي تؤدي إلى تكس أو تلف المواد المخزونة. واقتراح الوسائل المناسبة للمحافظة على تلك المواد وصيانتها. وكذلك التحقق من سلامة الجرد السنوي.

### 4- تأسيس وحدات التدقيق الداخلي في الجهات الحكومية.

صدرت مجموعة من القرارات الأميرية بإعادة هيكلة عدة وزارات و هيئات الحكومية سنتي 2009 و 2014 وأهم ما جاءت به هذه الهياكل التنظيمية الجديدة هو تأسيس وحدات للتدقيق الداخلي بالجهات المذكورة، تكون أهم وظائفها فحص و تطوير نظم الرقابة الداخلية بجهاتها.

في هذا السياق قام ديوان المحاسبة بالأخذ بعين الاعتبار إنشاء هذه الوحدات وذلك عند إعداد الخطة السنوية للتدقيق ، و ذلك حتى يساهم بشكل فعال في تقييم كفاءة و فاعلية أداء هذه الوحدات و تقديم الحلول و المقترحات للنهوض بأداءها،

لقد أصبح هذا العنصر ثابتا في المهمات الرقابية التي يتم تنفيذها بالجهات الحكومية، حيث يتم التأكد خاصة من تفعيل عمل هذه الوحدات، و حصولها على الاستقلالية الكافية و توفرها على الموارد البشرية و المالية الكافية ، إلى جانب تقييم خطط عملها و النتائج المحققة من طرفها.

إن تقديم الدعم اللازم من ديوان المحاسبة لهذه الوحدات سواء من خلال التوصيات التي يمكن أن يتقدم بها أو خلال الدعم الفني المباشر، يمكن أن يساهم خاصة في توفير مقومات الرقابة المصاحبة الفعالة و سد الفجوة فيما بين الرقابة السابقة واللاحقة وبالتالي توفير الحماية الوقائية للمال العام و الإسهام في تطوير فاعلية و كفاءة الأداء في الجهات الحكومية .

كما أن عمل هذه الوحدات بكفاءة سوف يوفر على ديوان المحاسبة الكثير من الوقت والجهد في تنفيذ الرقابة المالية و رقابة المشروعات وبالتالي توجيه الاهتمام مستقبلا إلى مجالات أكثر أهمية كرقابة الأداء وتقييم أنظمة البرامج والمشاريع والتحقق من جودتها.

## 5- تعزيز التعاون مع الجهات المشمولة برقبته :

نص المعيار رقم (10) المتعلق بإعلان مكسيكو بشأن الاستقلالية، و المعيار رقم(20) المتعلق بمبادئ الشفافية و المسائلة، من معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبة-الأنتوساي \_ على أن يكون هناك تواصل بين دواوين المحاسبة و الجهات المشمولة برقبته و ذلك خاصة من خلال تنفيذ المهام الرقابية و إصدار تقارير بشأنها.

كما ورد بالقانون رقم (4) لسنة 1995 بشأن ديوان المحاسبة وملحقاته العديد من المواد التي تأسس للتواصل مع الجهات الخاضعة لرقابة الديوان. كما جعلت الخطة الاستراتيجية للديوان للفترة من 2011 إلى 2015 من التعاون هدفا استراتيجيا .

لقد شهدت العلاقة بين الديوان و الجهات المشمولة برقبته تطورا ايجابيا مقارنة بالفترات السابقة ، حيث أصبح هناك وعي أكبر لدى الجهات الحكومية بالإضافة التي يقدمها الديوان من خلال تنفيذ مهامه الرقابية سواء على المستوى الاداري أو المالي ، و قد برزت بعض المؤشرات التي تؤكد تطور العلاقة خاصة من خلال :

- استجابة الجهات الخاضعة لتوصيات الديوان و قبولها بنتائج الرقابة  
- ارتفاع عدد الملاحظات التي يصدرها الديوان بغاية تدارك إخلالات ونقائص متعلقة بالرقابة الداخلية و الانظمة المالية والحسابية دون أن ينجر عن ذلك اختلاسات او تلف للموارد بغاية رفع كفاءة الأداء للجهات الخاضعة لرقابة الديوان.

لا يقتصر التعاون بين الديوان و الجهات الخاضعة لرقبته على المهمات الرقابية بل إن للديوان مبادرات لإرساء شراكة حقيقية بينه وبين الجهات الخاضعة لرقبته و تجسم ذلك على سبيل المثال في تنظيم الديوان

لملتقى حول العلاقة التكاملية بين الديوان ووحدات التدقيق الداخلي لتفعيل دورها الرقابي تحت شعار "شركاء قبل أن نكون رقباء" و انتظم ذلك خلال يوم 27 ديسمبر 2011. وقد أسفرت هذه الندوة ، عن جملة من التوصيات البناءة ، أبرزها:

- التأكيد على استكمال تشكيلات أجهزة التدقيق الداخلي وفقا لحددها الأدنى لكادرها الإداري والوظيفي من المختصين.

- العمل والسعي لاستصدار لائحة موحدة لوحدات التدقيق الداخلي في الوزارات والأجهزة الحكومية تنظم كل ما يتعلق بالتدقيق الداخلي.

- دعوة جميع وحدات التدقيق الداخلي إلى التواصل مع فرق ديوان المحاسبة عند أدائهم لمهامهم بالوزارة حول مسائل التدقيق الداخلي و التعامل مع الديوان على أساس المشاركة -تزويد الديوان بالخطة السنوية للوحدة ، والاستراتيجية في حالة وجودها .

و للديوان ايضا مساهمة غير مباشرة في التعاون مع الجهات الخاضعة لرقابته، إذ يتولى العديد من خبراء الديوان تقديم محاضرات وبرامج تدريبية لفائدة موظفي الجهات الخاضعة لرقابته من خلال التعاون مع معهد التنمية الإدارية .

و اعتبارا لما يشهده التنظيم الهيكلي لجهات الدولة من تغيير مستمر و تشكيل وزارات أو هيئات جديدة، أو إعادة تشكيلها أو حذفها ، فقد شرع الديوان في برنامج زيارات تعريفية إلى كل الجهات الخاضعة لرقابته وقد غطت هذه الزيارات عددا هاما من الجهات ويهدف الديوان من خلالها إلى مزيد التعريف بدوره كشريك مساعدة على تحسين الأداء بالنسبة للجهات الخاضعة لرقابته. حيث أنه من المهم أن تفهم الجهة الحكومية فهما جيدا دور الديوان و وضعه المستقل حتى يتسنى له ممارسة وظائفه بصورة فاعلة و يكون ذلك واضحا للعيان و على الجهاز أن يسعى لتحقيق نفهم لدوره و طبيعته لدى الجهات الحكومية حفاظا على اقامة علاقات ودية معها.

## 6-المساهمة في دعم نظم الرقابة ضمن بيئة الحاسب الآلي.

تضمن الهيكل التنظيمي للديوان مكتب لرقابة الحاسب الآلي، و قام الديوان بعدة خطوات لتفعيل هذا الصنف من الرقابة على الحاسب الآلي، حيث تم التدقيق في هذا الجانب سواء من خلال القيام ببعض المهام المنفصلة أو كجزء من المهمات الرقابية العادية التي يتم تنفيذها داخل الجهات الحكومية.

و اعتبارا لأن أنظمة الرقابة الداخلية أصبحت تعتمد في جانب كبير من مكوناتها على بيئة الحاسب الآلي، فقد حرص الديوان على مواكبة هذا التطور بالتركيز على رفع كفاءة وقدرات المدققين على استخدام الحاسب الآلي على أوسع نطاق من خلال إنشاء بيئة حاسوبية خاصة ، وتوفير البرامج والتطبيقات المناسبة خاصة منها المتصلة بتنفيذ المهام الرقابية ( ACL, Teammate )، إضافة إلى تحديث أنظمة الحماية لهذه البرامج والنظم والتحقق من استخدامها الآمن.

و بالتالي فإن تطوير مهارات و قدرات المدققين بالديوان، سوف يكون له الأثر الإيجابي في تقديم إضافة على مستوى تطوير الضوابط الرقابية الموجودة ضمن بيئة الحاسب الآلي بالجهات الحكومية.

## 7- مساهمة الديوان في الارتقاء بالإدارة المالية في الجهات المشمولة بالرقابة.

عرف الديوان انتقال عدة موظفين إلى أجهزة حكومية أخرى وتسلموا العمل فيه كمسؤولين عن الشؤون المالية والمحاسبية و أو كمسؤولين عن وحدات التدقيق الداخلي، و يمكن اعتبار هذه الانتقالات بمثابة الدعم الذي يقدمه الديوان لبقية الجهات الحكومية ، في مجال تطوير و تنظيم الجانب الإداري و المالي و التشغيلي للجهات، حيث ساهمت هذه الانتقالات في نقل الخبرات و المعرفة بطرق و أساليب ضبط أنظمة الرقابة الداخلية وهو ما أسهم أيضا في تسهيل مهمة الديوان في المراجعة وتقليل حجم الأخطاء والمخالفات التي تكشفها هذه المراجعة في تلك الأجهزة ،

## المبحث الثالث: آفاق تطوير أنظمة الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية :

### 1- تطوير العلاقة بين الديوان و الجهات الحكومية المشمولة برقبته:

يبقى تطوير التعاون و التواصل بين ديوان المحاسبة و الجهات المشمولة برقبته تحديا جديدا ومستقبليا بالنسبة للديوان خاصة أن الإطار التشريعي الذي ينظم عمل الديوان من قوانين و قرارات كما هو الشأن أيضا بالنسبة للجهات الحكومية، لم يتطرق إلى الجوانب المشتركة التي يمكن أن يقوم عليها التعاون و التواصل بين الطرفين باستثناء الجانب المتعلق بالمهام الرقابية التي ينفذها الديوان ، وفي سبيل تطوير هذه العلاقة فإنه يتعين خاصة تطوير الجوانب التالية:

- العمل على تغيير النظرة السائدة لدى عدة مسؤولين و موظفين بالجهات الحكومية، بأن علاقة الجهات التي يعملون بها بالديوان، تقتصر فقط على تزويده بالبيانات و المعلومات التي يحتاجها بمناسبة قيامه بمهامه الرقابية ، وأن التواصل يكون فقط من خلال مناقشة ما ورد بالتقارير التي يصدرها من ملاحظات.

- العمل على تطوير الرقابة الايجابية المتمثلة خاصة في رقابة الأداء بما يتيح الفرصة أمام التفاعل بشكل أكبر بين الديوان و الجهات الحكومية ، و التواصل مع عدة إدارات في هذه الجهات.

- العمل على تنظيم ورشات تدريبية و ندوات و ملتقيات بصفة منتظمة لفائدة موظفي الوزارات و الهيئات و المؤسسات، يكون الهدف منها الرفع من كفاءة المشاركين، و تطوير العلاقة بما ينعكس لاحقا على مستوى التعاون و الانسجام عند تنفيذ المهام الرقابية.

-تطوير الجانب الاستشاري في عمل الديوان، بما يتيح فرصا أكبر أمام تنوع سبل التعاون مع الجهات، حيث يمكن له أن يبدي رأيه في خصوص بعض أدلة الإجراءات أو بعض الهياكل التنظيمية، أو بعض القرارات أو التعاميم التي تصدر لتنظيم جوانب إدارية أو مالية بهذه الجهات.

و للديوان أن يضع آلية في المستقبل لتقييم التعاون والتواصل بينه وبين الجهات الخاضعة لرقابته ومؤشرات كمية ونوعية لقياس أثر التعاون خاصة من ناحية رفعه لكفاءة الأداء لدى الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.

## 2- تنظيم و تطوير العلاقة بين ديوان المحاسبة و وحدات التدقيق الداخلي بالجهات الحكومية:

لقد قام الديوان بخطوات ملموسة في سبيل تطوير التعاون و التكامل مع وحدات التدقيق الداخلي بالجهات الحكومية، حيث تم عقد ندوة تمحورت حول هذا الموضوع<sup>4</sup>، كما تم أيضا إدراج الجانب المتعلق بالتقييم الدوري لعمل هذه الوحدات و ذلك من خلال المهمات الرقابية التي يؤديها الديوان بالجهات.

لكن رغم ذلك، فإن للديوان فرصا عديدة للارتقاء بالعلاقة مع وحدات التدقيق الداخلي بالجهات الحكومية، حيث بين الدليل الإرشادي للرقابة الداخلية رقم 9150 الذي يتمحور حول التعاون و التكامل بين الأجهزة العليا للرقابة و وحدات التدقيق الداخلي بالقطاع العام مجموعة من أنماط التعاون التي يمكن للديوان أن يعمل على تطويرها، و بالتالي فإن الديوان يمكن أن يطور هذه العلاقة من خلال المجالات التالية:

- إن حادثة تأسيس وحدات التدقيق الداخلي بالجهات الحكومية ( أغلبها يعود لسنتي 2009 و 2014)<sup>5</sup>، تتيح للديوان فرصة لتقديم الدعم المتمثل خاصة في تطوير الجانب المتعلق بعقد الملتقيات و الندوات بالإضافة إلى تنظيم برامج تدريب و دورات مشتركة و تبادل المواد التدريبية.

<sup>4</sup> انظر الفقرة رقم 5 تعزيز التعاون مع الأجهزة المشمولة برقابته صفحة 36.

<sup>5</sup> يرجى مراجعة الفقرة رقم.1 المتعلق بإعادة تشكيل الوزارات و الهيئات، صفحة رقم.25.



- العمل على تفعيل دور وحدة التدقيق الداخلي فيما يتعلق بمتابعة توصيات التقارير الرقابية التي يصدرها الديوان، وما تم اتخاذه من إجراءات من قبل الإدارات و الأقسام في الجهة المعنية بشأن ما تضمنته من ملاحظات وتوصيات .

- العمل على استصدار أداة تشريعية تلزم وحدات التدقيق الداخلي بتقديم تقريرها السنوي لديوان المحاسبة ، يشمل خاصة بيانا عن أعمال الوحدة، وأهم النتائج والملاحظات التي أسفرت عنها أعمال التدقيق الداخلي ، و تقويم أنظمة الرقابة الداخلية للجهة و مدى التزام الجهة بالأنظمة واللوائح والتعليمات والإجراءات المالية، و مدى التزام الجهة بالأسس والقواعد المحاسبية وقواعد إعداد الحساب الختامي والتقارير المالية للجهة.

### 3- تطوير استخدام أنظمة الحاسب الآلي في جميع العمليات المالية والمحاسبية:

نصت المادة (17) من القانون رقم(4) لسنة 1995، على أن يقوم الديوان بدراسة وفحص مختلف اللوائح والأنظمة المالية والحسابية وبرامج الحاسوب للجهات التي تشملها رقابة الديوان، وذلك للتحقق من كفايتها، وتحديد أوجه النقص والقصور فيها، واقتراح ما يراه من وسائل للوصول إلى أفضل مستوى من الكفاءة والدقة.

لقد شرعت الجهات الحكومية فقد في تطوير استخدام أنظمة الحاسب الآلي في جميع العمليات الإدارية والمالية والمحاسبية، و ذلك تنفيذا للقرارات الأميرية الصادرة سنتي 2009 و 2014 بإعادة تشكيل الوزارات و الهيئات واستكمالاً لمسيرة خطط التطوير للتكنولوجيا في القطاع الحكومي ، وبناءً على توصيات صندوق النقد الدولي والبنك الدولي،.

و في هذا السياق فقد نشأ نظام تخطيط الموارد الحكومية "موارد" من منطلق الخطة الاستراتيجية لبرنامج الحكومة الإلكترونية في دولة قطر، والذي يعد واحداً من أهم البرامج في الدولة، إذ يضمن أتمته وتكامل أنظمة تخطيط الموارد البشرية والمالية داخل كافة الجهات الحكومية بهدف زيادة الكفاءة والشفافية. وسيتمكن موظفو الحكومة من خلال هذا البرنامج من معالجة المعاملات بكفاءة أعلى كما يُفيد ذلك صانعي القرار لدعم اتخاذ القرارات وتحقيق أقصى استفادة منها.

من جانب آخر تم البدء بتنفيذ مشروع نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (الخازن)، و ذلك على مستوى وزارة المالية والذي يعتبر أحد أهم المشاريع الوطنية والرائدة على مستوى الدولة القطرية، حيث يشكل المشروع نقلة نوعية في قطاع تكنولوجيا المعلومات وتقدم هائل في القطاع المالي. و يعتبر هذا النظام، متعلق بإدارة معلومات مالية، حكومي، محوسب، موحد، متكامل، متوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. يهدف إلى دعم الإدارة المالية من خلال تطبيق نظام مالي حكومي موحد. و يهدف هذا المشروع إلى توحيد و أتمته

الأنظمة والإجراءات المالية لدى مختلف جهات القطاع العام بما يلبي أفضل الممارسات العالمية المتبعة بهذا الخصوص. بالإضافة إلى تعزيز كفاءة وفعالية العمليات المالية الحكومية، و توفير قاعدة بيانات مالية شاملة تدعم إدارة القرارات المالية وصنعها في الوقت المناسب، وتحديث تلك البيانات والمعلومات باستمرار.

من هذا المنطلق فإن للديوان، فرصة لتعزيز مساهمته في تطوير أنظمة الرقابة الداخلية المحوسبة بالجهات الحكومية، منها خاصة التحقق من مدى قدرة أنظمة الحاسب الآلي خاصة منها نظامي "موارد" و "خازن" المعتمدة بالجهات الحكومية على رفع كفاءة العمليات الرقابية على المال العام من خلال تحقيق الأهداف التالية.

- إدارة النفقات بصورة دقيقة تماشياً مع الضوابط الرقابية.
- تفعيل آليات عمليات التخطيط المالي وإدارة التدفقات النقدية.
- إدارة الدورة المستندية للإيرادات وتوفير المعلومات الدقيقة والآنية.
- زيادة فعالية عمليات الشراء الحكومية وإدارة الالتزامات.
- إختصار الوقت والجهد عند التواصل مع وزارة المالية
- إمكانية مراقبة الموقف المالي باستمرار للقطاع الحكومي.

#### 4-تفعيل و تطوير رقابة الأداء على الجهات الحكومية:

نص المعيار رقم (20)، من معايير منظمة الأنتوساي، بخصوص مبادئ الشفافية و المساءلة على أن تقوم الأجهزة العليا للرقابة بأداء مهماتها، ضمن إطار قانوني يتيح المساءلة و الشفافية، و يجب أن تتوفر لدى الأجهزة العليا للرقابة قوانين و تنظيمات تكون بموجبها مسؤولة و مساءلة. و تغطي هذه القوانين و التنظيمات عادة، سلطة المراقبة و تشريعها و مسؤوليتها.

و تماشياً مع ما نص عليه هذا المعيار، فقد جاء قرار رئيس الديوان رقم (15) لسنة 2002، ليحدد اختصاصات المكتب الفني، و من ضمنها تنفيذ مهام رقابة الأداء. لكن هذا الصنف من الرقابة يبقى دائماً في حاجة إلى أن يتم التنصيب عليه ضمن قانون تشكيل الديوان مثلما هو الأمر للرقابة المالية التي يمارسها الديوان و بالتالي فإن إعادة النظر في تطوير القانون رقم (4) لسنة 1995، من شأنه أن يدفع الديوان إلى تنويع أصنافه الرقابية و المساهمة من عدة زوايا و تطوير أنظمة الرقابة الداخلية بالجهات الحكومية، خاصة في ظل ما تشهده الدولة من طفرة و ارتفاع متزايد في عدد المشاريع و حجم المصروفات الحكومية بشكل عام.

إن تطوير هذا الصنف الرقابي سوف يكون له الأثر الإيجابي على تطوير أنظمة الرقابة الداخلية، حيث أنه سوف يدعم العمل الرقابي الوقائي الذي تمارسه الأطراف المتدخلة الأخرى خاصة وزارة المالية و وزارة التنمية الإدارية و ذلك قصد تقييم نتائج الضوابط التي وضعتها هذه الأطراف لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة و الفاعلية في تنفيذ العمليات. حيث أن تنفيذ هذه المهام بشكل منتظم سوف يكون له الأثر الهام في:

- متابعة تنفيذ الموازنة العامة للدولة مع الوزارات والجهات الحكومية المختلفة، وتقييمها لتكاليف مخرجاتها، ومدى تحقيقها لمبدأ القيمة مقابل التكلفة، وإعداد التقارير اللازمة بشأنها.
- إبداء الرأي فيما تعده الجهات الحكومية من تقارير بنتائج أدائها، وتقديم الدعم الفني اللازم لتطويرها.
- المتابعة الدورية لمؤشرات قياس الأداء بالجهات الحكومية، وإعداد تقرير سنوي عنها متضمناً مستويات الأداء والمعوقات والحلول المقترحة.

## المراجع

### 1-المراجع باللغة العربية:

#### 1-1-المعايير الإرشادية :

- 1- إعلان المكسيك حول استقلالية أجهزة الرقابة العليا 2007 ( معيار الأنتوساي رقم 10).
- 2- أدلة إرشادية حول معايير الرقابة الداخلية للقطاع العام ( معيار الأنتوساي رقم 9100).
- 3- دليل إرشادي حول إعداد التقارير حول فعالية الرقابة الداخلية: تجارب جهاز الرقابة الأعلى في تنفيذ وتقييم الرقابة الداخلية( معيار الأنتوساي رقم 9110).
- 4- الرقابة الداخلية: توفير أساس للمساءلة في الحكومة ( معيار الأنتوساي رقم 9120).
- 5- استقلالية المدقق الداخلي في القطاع العام (معيار الأنتوساي رقم 9140).
- 6- التعاون والتنسيق فيما بين المدققين الداخليين وأجهزة الرقابة العليا في القطاع العام( معيار الأنتوساي رقم 9150).
- 7- المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي: التغييرات التي أجريت على تلك المعايير: أكتوبر 2011.

#### 1-2-المراجع الأكاديمية و المهنية

- 1-تصميم أنظمة الرقابة الداخلية للقطاع الحكومي (دراسة تحليلية وصفية):إعداد الباحث :سطم بن عبدالعزيز المقرن، 1426 هجري- ديوان المراقبة العامة- المملكة العربية السعودية.
- 2- تقييم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية- دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة: ماجد محمد سليم أبو هدف- الجامعة الإسلامية - غزة عمادة الدراسات العليا- كلية التجارة- قسم المحاسبة والتمويل
- 3- دور الأجهزة الرقابية في مكافحة الفساد : إحسان علي عبد الحسين- هيئة النزاهة- دائرة الشؤون القانونية/ قسم البحوث والدراسات.

## 1-3-الدوريات و المؤتمرات العلمية

1-الانتوساي: 50 سنة:1953-2003 إصدار خاص للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. - الأنتوساي 2004.

2- تقرير الخطة الاستراتيجية 2005-2010: المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي).

3- العوامل المؤثرة في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية، عبد الله عقلة غنيمات ووليد زكريا صيام: المجلة الأردنية في إدارة الأعمال المجلد 7، العدد4، سنة 2011 .

4- تحديث طرق الرقابة الحكومية العليا وفقا لمتطلبات التخصص (دراسة تطبيقية في الاردن )، الاستاذ المساعد الدكتور جعفر معروف عبدالقادر صوالحة -جامعة فيلادلفيا، الدكتور ابراهيم خليل حيدر السعدي - جامعة فيلادلفيا، الدكتور محمد فوزي شبيطة - جامعة عمان العربية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد السادس و الثلاثون: 2013.

5-إعلان نيودلهي حول المبادئ الأساسية للارتقاء بمحاسبة فعالة و نظام ملائم للرقابة الداخلية في القطاع الحكومي: الجمعية العامة السادسة و الندوة الدولية للمنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة: الهند 1994.

## 2-المراجع باللغات الأجنبية:

1 -**Australian Standard for risk management** (Standards Australia, 2004(Entity Risk Management – Integrated Framework (COSO, 2004).

2- **Integrated Risk Management Framework** (Treasury Board of Canada Secretariat, 2001).

3-**Internal Control – Integrated Framework** (COSO, 1992).

**4–Public Internal Control in the European Union**, Robert Gielisse, CIA, CGAP, European Commission: Principal Advisor , DG BUDG,In charge of PIC and PIFC),2013.

**5–Compendium of the public internal control systems in the EU Member States: 2012**

**6–The Role of the Supreme Audit Institution in NPM: International Trend** ,Nobuo AZUMA (Director, Study Division, Board of Audit) :Government Auditing Review VOLUME10 (MARCH 2003).

**7–Good Practices in Supporting Supreme Audit Institutions:** Tony Hegarty and Kennedy Musonda Co–Chairs of the Task Force on Public Financial Management: OECD 2011.

**8–GAO Internal Control Standards for Internal Control in the Federal Government** , United States General Accounting Office November 1999.

**9– Statement of Position: The Importance of Internal Controls** , STATE OF MINNESOTA, OFFICE OF THE STATE AUDITOR, February 2014.

**10– The role of Supreme Audit Institutions (SAIs) in Combating Corruption**, 9th International Anti–Corruption Conference, Durban, October 1999.