جمهورية مصر العربية
الجهاز المركزي للمحاسبات

بحث بعنوان

"تطوير العمل الرقابي وتحقيق القيمة المضافة"

مقدم للمسابقة الثانية عشر للبحث العلمي في مجال الرقابة المالية التي تنظمها المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

إعداد

المحاسب / بسام محمد ابراهيم

مراقب

ميسر تطبيق معايير الانتوساي

مارس ٢٠١٨

ملخص البحث

تطوير العمل الرقابي وتحقيق القيمة المضافة

تتطور الرقابة مع تطور الدول عبر العصور والحضارات حتى أصبحت تمثل جزء من ثقافة المجتمعات الديمقراطية المتحضرة، وإذا كان المال الخاص يحميه مالكه فمن يحمي المال العام ؟هكذا بدأت الفكرة وتطورت الرقابة نظرا ل أهميتها ودورها الحيوي في الحفاظ على المال العام وأصبح لها أجهزة رقابية لديها الصلاحية والقدرة على أداء هذا الدور ولكن خلال السنوات الأخيرة ظهر الكثير من التحولات في الأنظمة الإقتصادية والمالية وثورة في عالم الإتصالات وتكنولوجيا المعلومات وأصبحت التحديات كبيرة على الأجهزة الرقابية، وعلى هذه الأجهزة أن تواجه هذه التحديات بأن تبحث عن التطور والرفع من كفاءتها وفعاليتها، حيث أصبح عنصر الوقت له تأثير كبير في الأنظمة المالية الحديثة وظهر مفهوم أصحاب المصلحة (مثل البرلمان ،أصحاب الأسهم ،المستثمرين .. وحتى المواطنين) الذين يعتمدون بشكل كبير على تقارير الأجهزة الرقابية، وباتت الرقابة التي تنهض بها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، عامل مهم في إحداث الفارق في حياة المواطنين وأصبحت تمثل لهم قيمة مضافة وتأثير إيجابي يتمثل في بث الثقة في المجتمع، لكونها توجه عقول المسئولين عن الموارد العامة الى كيفية حسن إستغلال تلك الموارد وكشف الإنحرافات ومن شأن هذا تعزيز الحوكمة والقيم المضافة المرغوبة وتؤكد على آليات المساءلة والشفافية، ويمكن وصف الرقابة فى القطاع العام بأنه عملية منتظمة للحصول على تقييم موضوعى للأدلة لتحديد ما إذا كانت المعلومات او الظروف الفعلية مطابقة للمعايير المعمول بها ، فهذه العملية المنتظمة تسمح للمراقبين فى القطاع العام بتوفير المعلومات وتقديم تقييم مستقل وموضوعى بشأن الإشراف وأداء السياسات والبرامج والعمليات الحكومية للهيئات التشريعية والرقابية و للقائمين عن الحكم وعامة الجمهور.

وتشكّل كلّ من الإنتوساي والمنظمات الإقليمية التابعة لها منظمات مهنية تعمل على رفع قدرة وكفاءة الأجهزة العليا للرقابة من خلال لجانها المتخصصة وكذلك تقدم مبادرات لدعم قدرات الأجهزة العليا للرّقابة العربيّة ومن صالح هذه الأخيرة أن تتعامل مع هذه المنظّمات كي تنمي قدراتها من خلال الفرص التي تتيحها لتبادل الخبرات والمعارف مع الأجهزة الشبيهة سواء على المستوى العربي او العالمي حيث أصبح التطور ضرورة وليس رفاهية فمن لا يتطور يتأخر، ويجب ان ننهض بالأجهزة الرقابية العربية بالإستفادة من الفرص والمبادرات التي تتيحها تلك المنظمات المهنية.

وتتضح أهمية البحث من محاولة وضع إطار يساعد الأجهزة الرقابية نحو تطوير أدائها ورفع قدرتها تجاه المتغيرات السريعة في بيئة الرقابة مما يساعدها على تفعيل العمل الرقابي الذي يساهم في مكافحة الفساد المالي والإداري ويؤدي دور إيجابي في الحفاظ على المال العام الذي يشكل أهمية كبرى على كافة النواحي ومساعدة الأجهزة على تقديم مخرجات متميزة تزيد من مصداقية تقاريرها وتقديم مساهمات كبيرة لمجتمعاتها من خلال إلزام الحكومات بالمساءلة والنزاهة والشفافية.

وبطبيعة الحال يشكل العنصر البشري فى أجهزتنا الرقابية أساس التطوير فهو من يقوم بعملية الرقابة، حيث الحكم والتقدير

المهني يرجع دائما الى تطبيق التدريب الذي تلقاه المراجع لإكتساب مستوى من القدرة يسمح له بإصدار حكم منطقي وفق الظروف المحيطة، كما أن إستخدام التقنيات الحديثة في الرقابة له العديد من الجوانب الإيجابية الا انه لا يغني عن العنصر البشري بأي حال من الأحوال.

ومن بين أهم النتائج التي اظهرها البحث: هو أن الرقابة تحقق قيمة مضافة عندما تعمل وفقاً للاولويات والأهداف التنموية الخاصة بالدولة وأصحاب المصلحة وهي وسيلة لتحسين وتقويم الأداء وليست وسيلة لتصيد الأخطاء ونشر الخوف.

ومن بين أهم التوصيات التي جاءت في البحث:

ينبغي على الأجهزة العليا للرقابة بالدول العربية وضع إستراتيجية شاملة للرقابة تنبع من أهداف واولويات الدول التي تعمل بها في سبيل تحقيق أهدافها التنموية وبما يحقق قيمة مضافة لمجتمعها.

يمكن للأجهزة العليا للرقابة بالدول العربية إيجاد ممارسات رقابة جيدة تحقق قيمة مضافة من خلال الإستفادة من مبادرات منظمة الإنتوساي والتي تمحورت حول المستوى الإستراتيجي للجهاز الأعلى للرقابة فى المستوي الثاني من معايير الانتوساي وصولا الى المستوى الرابع الذي يشكل الارشادات الرقابية المهنية للرقابة المالية، الإلتزام والأداء.

العمل دائما على إبراز قيمة ومنافع الأجهزة الرقابية في احداث فارق في حياة المواطنين وهذا يشجع على دعم عمل تلك الأجهزة في مساءلة الحكومات ومؤسسات القطاع العام والإشراف على الموارد العامة وإستغلالها والعمل على تعزيز الحوكمة والمساءلة والشفافية والنزاهة من خلال الرقابة المستقلة.

قائمة المحتويات

المحتوى	رقم الصفحة
مقدمة البحث	١
تمهيد	١
مشكلة البحث	١
هدف البحث	١
أهمية البحث	٢
منهج البحث	٢
خطة البحث	٣
الباب الاول : الإطار الفكري لمفهوم الرقابة	٤
المبحث الاول: مفهوم الرقابة	٥
١ –تعريف الرقابة	٥
٢ –خصائص الرقابة	٧
٣ –شروط الرقابة	٧
٤ –أهمية الرقابة	٧
٥ –أنواع الرقابة	٨
المبحث الثاني: إطار الرقابة في الأجهزة الرقابية	١١
١– تمهيد	١١
٢ – إطار الرقابة على القطاع العام	١٢
٣–أهم المنظمات الخاصة بعمل الأجهزة العليا للرقابة	١٦

الباب الثاني :أدوات تطوير العمل الرقابي وتحقيق القيمة المضافة	**١٩**
المبحث الاول : الخبرة المهنية	**٢١**
١-محددات الخبرة	**٢١**
١/١ - المعرفة	**٢٢**
٢/١- المهارات والقدرات	**٢٣**
٢-أثر الخبرة على جودة الحكم المهني للمراجع	**٢٤**
٣- خبرة المراجع بالنشاط الذي يراجع عليه	**٢٤**
٤-مدة تولى المراجع عملية المراجعة بالمنشأة	**٢٥**
٥ - الإلتزام بالمعايير المهنية	**٢٧**
٦- التأهيل العلمي والمهني والأثر على الأداء المهني للمراجع	**٢٧**
١/٦ - متطلبات التأهيل العملي والمهني للمراجع فى جمهورية مصر العربية	**٢٧**
٢/٦ - المؤشرات اللازمة لقياس أثر التأهيل العلمي والمهني على أداء المراجع.	**٢٨**
٣/٦ - أثر التأهيل العلمي والمهني على تطوير الأداء المهني للمراجع.	**٢٨**
٧ - الإتصالات الجيدة بين المراجعين وإدارة الجهة محل الفحص.	**٢٩**
٨- إستخدام التقنيات الحديثة .	**٢٩**
١/٨ - نموذج النجاح	**٣٠**
٢/٨ - نموذج الفشل	**٣٢**
٣/٨ - مفهوم نظم الخبرة الإلكترونية	**٣٤**
٤/٨- تطبيقات نظم الخبرة فى مجال المراجعة	**٣٤**
٩ - تقييم نظم الخبرة	**٣٥**
١/٩ - الجوانب الإيجابية	**٣٥**
٢/٩ - الجوانب السلبية	**٣٦**

المبحث الثاني :قيمة ومنافع الأجهزة في إحداث الفارق في حياة المواطنين	**٣٨**
١- قدرة الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة على إحداث الفارق في حياة المواطنين	**٣٨**
١/١ – المبدأ الاول: حماية وصيانة إستقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة	**٣٨**
٢/١ – المبدأ الثاني: تنفيذ مهام الرقابة بما يكفل أن تتم مساءلة الجهة الخاضعة للرقابة عن إدارتها للموارد المالية وإستغلالها	**٣٩**
٣/١ – المبدأ الثالث: تمكين القائمين على إدارة القطاع العام من الإضطلاع بمسئولياتهم في الإستجابة لنتائج الرقابة والتوصيات وإتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة	**٣٩**
٤/١ –المبدأ الرابع: الإبلاغ عن نتائج الرقابة و تمكين الجمهور من مساءلة هيئات القطاع الحكومي والقطاع العام	**٤٠**
٥/١ المبدأ الخامس: التجاوب مع البيئات المتغيرة والمخاطر الناشئة	**٤٠**
٦/١ المبدأ السادس: التواصل الفعال مع أصحاب المصلحة	**٤٠**
٧/١ المبدأ السابع: أن تكون مصدرا موثوقا للتبصر المستقل والموضوعي لدعم التغيير المفيد في القطاع العام	**٤٠**
٨/١ – المبدأ الثامن: ضمان شفافية ومساءلة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة	**٤١**
٩/١ – المبدأ التاسع: ضمان الإدارة الرشيدة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة	**٤١**
١٠/١ – المبدأ العاشر: الإمتثال لمدونة قواعد السلوك بالجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة	**٤١**
١١/١ – المبدأ الحادي عشر: بذل الجهد نحو تحقيق إمتياز وجودة الخدمة	**٤١**
١٢/١ – المبدأ الثاني عشر: بناء الكفاءات من خلال التشجيع على التعلم وتبادل المعارف	**٤٢**
المبحث الثالث :إطار حديث للمعايير المهنية	**٤٤**
١- فكرة تقديم إطار حديث للمعايير المهنية	**٤٤**
٢-تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة	**٤٤**
١/٢ – إطار المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة	**٤٥**
٣- عملية تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة	**٥٠**

١/٣ – مسار إتخاذ القرار بشأن تطبيق معايير الإنتوساي	٥٠
٢/٣ عملية تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة	٥٢
المبحث الرابع: أداة تقييم الإلتزام بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة آي كات (iCAT)	٥٣
١-تعريف الآي كات(iCAT)	٥٣
٢-الغرض من تطبيق الآي كات	٥٣
٣- مثال عملي للمستوى ٤ من المعايير الدولية المتعلقة برقابة الإلتزام	٥٤
٤- نموذج تطبيق آي كات .	٥٤
٥- تطبيق عملي للآي كات على الجهاز المركزي للمحاسبات	٥٥
٦-المبادئ التوجيهية من أجل إجراء تقييم آي كات	٥٩
١/٦ نطاق أدوات آي كات	٥٩
٢/٦ فريق آي كات	٥٩
٣/٦ منهج تشاركي	٥٩
٤/٦ مساندة الإدارة العليا وكبار المديرين	٦٠
٥/٦ التوثيق	٦٠
٦/٦ عملية إجراء تقييم آي كات	٦٠
٧-نموذج تطبيق التحليل رباعي الأبعاد (تحليل SWOT) على الأبعاد المؤسساتية الأربعة:	٦١
١/٧ تحديد الاولويات	٦٢
٢/٧ الخيارات الإستراتيجية للإستجابة للمسائل المحددة ذات اولوية	٦٢
٣/٧ مثال عملي صياغة خطة عمل	٦٣
المبحث الخامس : إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة	٦٤
١- ما المقصود بإطار قياس الأداء ؟	٦٤

٢- كيفية إستخدام إطار قياس أداء جهاز أعلى للرقابة المالية	٦٥
١/٢ المسألة رقم ١ : إتخاذ قرار إجراء التقييم	٦٥
٢/٢ المسألة رقم ٢ : نماذج طرق التقييم	٦٦
٣/٢ المسألة رقم ٣ : طبيعة مسار ضمان جودة التقييم	٦٧
٤/٢ المسألة رقم ٤ : هل ينبغي نشر التقييم المنجَز ؟	٦٨
٣. ما هي الفوائد والمخاطر لإطار قياس أداء الأجهزة ؟	٦٨
٤- إعتماد اسلوب المقاربة في إطار قياس أداء الأجهزة	٧٣
٥- قياس الأداء في ضوء قانون وصلاحيات الجهاز.	٧٣
٦- تجنب إزدواجية المؤشرات	٧٤
٧ - مؤشرات أداء معيارية تراعي بيئة الجهاز المحلية	٧٤
٨ - المؤشرات والتقييم النوعي	٧٤
٩ - تعريف مستويات تنمية الجهاز	٧٦
١٠ - مسائل فنية أخرى للمعالجة	٧٧
١١ - محتوى المؤشرات	٧٩
خاتمة البحث	٨٣
اولاً: النتائج	٨٣
ثانياً: التوصيات	٨٥
قائمة المراجع	٨٦

مقدمة البحث

تمهيد: مع بداية القرن الحادي والعشرين ظهرت ملامح إقتصادية جديدة أدت الى تضافر جهود التنظيمات المهنية على مستوى العالم لتطوير أداء العمل الرقابي ، وهنا يكمن دور الأجهزة العليا للرقابة في وطننا العربي وهي التي تعتبر المانع والحصن الرئيسي في التصدي للفساد والحفاظ على المال العام وهنا قد يتساءل البعض حول مدى قدرة هذه الأجهزة في المضي قدما في أداء دورها على النحو الأمثل والمأمول في ظل التطورات السريعة التي تحدث في عالمنا العربي الذى ليس بمعزل عن بقية العالم من تحولات في الأنظمة الإقتصادية وثورة في عالم الحاسبات الآلية وأنظمة الإتصالات وأسواق الاوراق المالية و أهمية عنصر الوقت في إتخاذ القرار فضلا عن ما تمثله تلك الأجهزة الرقابية من أهمية لدى الحكومات والبرلمان والمجالس التشريعية والقضائية في كثير من دول العالم ، إن الدور الذى تقوم به أجهزتنا الرقابية ليس فقط وسيلة يمكن بواسطتها التأكد من مدى مصداقية وصحة القوائم المالية ومدي تحقق الأهداف بكفاية وفاعلية وإقتصاد وبيئيا وكذا التأكد من مدى الإلتزام بالقوانين واللوائح والقواعد والأنظمة الخاصة بالجهة الخاضعة للرقابة بل هي بمثابة العين الساهرة للدفاع عن مقدرات وموارد الدولة.

لذلك يتوجب الإهتمام دوماً بتطوير الأجهزة الرقابية بشكل يحقق قيمة مضافة لمجتمعها للمحافظة على أداء دورها بكفاءة وفاعلية وسنحاول في هذا البحث تقديم عدد من الأدوات لتحقيق هذا التطوير.

وإنطلاقاً مما سبق ينصب إهتمام البحث على عرض كيفية تطوير العمل الرقابي وتحقيق القيمة المضافة للأجهزة العليا للرقابة في ضوء التغييرات والتحديات الكثيرة التي تواجهها في سبيل تحقيق أهدافها.

١: مشكلة البحث

فى الوقت الذى تتضافر فيه جهود المنظمات المهنية على مستوى العالم لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة وتطوير أدائها وخدماتها لمواجهة المتغيرات المحاسبية والإقتصادية تلاحظ أن العديد من الأجهزة الرقابية العربية لا تسعى بالشكل الكافي والمأمول تجاه مواكبة تلك المتغيرات بل تكون في كثير من الأحيان بمعزل عن التغيير والإستفادة من تجارب الدول التي سبقتنا في هذا المجال، ولقد تعاظم دور الأجهزة العليا للرقابة خلال السنوات السابقة ليس فقط لما تقدمه من تقارير ذات أهمية قصوى ولكن لقدرتها في التعامل مع الإدارة المحاسبية والمالية والقانونية وإمكانية الوصول الى المعلومات الضرورية والعلاقات مع البرلمان والأطراف الأخرى المعنية بالإضافة الى ثقافة الرقابة في الدولة وهي أمور وثيقة الصلة بكافة مهام الرقابة، وهذه الملابسات قد توفر فرصا او قيود والتي قد تؤثر على عملها ، فمن الأهمية بمكان ضمان أن الجهاز لديه الصلاحيات المناسبة وأنّ كل الأدوات متاحة له بالإضافة الى إستخدام المنهجيات الحديثة و معايير رقابة وممارسات جيدة، إن هذا لن يؤثر فقط على الجهاز الأعلى للرقابة بل إنه سيؤثر على الجهات الخاضعة للرقابة والبرلمان والمجتمع بشكل عام.

٢ : هدف البحث

يهدف البحث بصفة رئيسية الى إجراء دراسة تحليلية لمجموعة من الأدوات والمبادرات التي تمثل فرصة وسبيل في تحقيق تطور الأجهزة الرقابية وتوضيح كيفية إستخدام هذه الأدوات بنماذج تطبيقية عملية وتوضيح العقبات التي تواجه الأجهزة

العربية العليا للرقابة بالمنظمة العربية والتي تمثل عائق في سبيل تطوير أدائها ورفع قدرتها وصولاً لأنسب الآليات والأدوات والوسائل اللازمة التي تساعد تلك الأجهزة بما يضمن الحفاظ على دورها الرقابي الهام .

ويري الباحث أن تحقيق هذا الهدف يتم من خلال الأهداف الفرعية التالية :

- التعرف على مفهوم وأنواع وأهداف الرقابة بالأجهزة الرقابية العربية.
- التعرف على متطلبات الأجهزة الرقابية لمواجهة التحديات والمتغيرات في سبيل تطوير أدائها والرفع من قدرتها.
- إستعراض جهود المنظمات العربية والدولية المبذولة في سبيل تطوير العمل الرقابي.
- اقتراح إستراتيجية يمكن تطبيقها عمليا في الأجهزة الرقابية العربية لتطوير أداء العمل الرقابي وتحقيق القيمة المضافة.

٣: أهمية البحث

تتضح أهمية البحث من محاولة وضع إطار يساعد الأجهزة الرقابية نحو تطوير أدائها ورفع قدرتها تجاه المتغيرات السريعة في بيئة الرقابة مما يساعدها على تفعيل العمل الرقابي الذي يساهم في مكافحة الفساد المالي والإداري في داخل الوظيفة العامة وخارجها ويؤدي بدور إيجابي في الحفاظ على مال الدولة العام الذي يشكل أهمية كبرى للحياة في الدولة على كافة النواحي وتقديم مخرجات متميزة تزيد من مصداقية تقاريرها وتقديم مساهمات كبيرة لمجتمعاتها من خلال إلزام الحكومات بالمساءلة والنزاهة والشفافية[١] ولهذه الإسهامات أهمية أكبر عندما تكون هذه الأجهزة قادرة على التواصل والتعريف بقيمة دورها في الحكومة ونتائج أعمالها لدى المواطنين وأصحاب المصلحة الآخرين[٢]. ومن هذا المنطلق، أدركت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) أهمية تشجيع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على إستخدام كل الوسائل المتاحة والمستجدة للتعريف بقيمة وفوائد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على نطاق اوسع، ومن خلال نشر مساهماتها ونتائج عملها، يمكن للأجهزة الرقابية أن تكتسب فهم الآخرين لدورها وتتلقى منهم الدعم والتشجيع، وأن تكون بمثابة محفز للارتقاء بالدور الحكومي[٣].

٤ : منهج البحث

يعتمد الباحث في إعداد البحث على المنهج الإستقرائي من خلال الدراسة النظرية وذلك بإستعراض وتجميع وتحليل الدراسات والأبحاث والمؤتمرات والكتب والمراجع والدوريات والقوانين المتعلقة بالظاهرة موضوع البحث من خلال الإطلاع والإستعانة بما يلي:

---

[١] قرار الجمعية العامة للأمم المتحدة – رقم A/٦٦/٢٠٩

[٢] يقصد بـ"صاحب المصلحة" أي شخص أو مجموعة أو منظمة أو عضو أو نظام بوسعه أن يؤثر أو يتأثر بأفعال وغايات وسياسات الهيئات الحكومية وهيئات القطاع العام. المصدر - www.businessdictionary.com مع تصرف يوائم أوساط الأجهزة العليا للرقابة.

[٣] الانتوساي ٢٠١٢- ارشادات من إعداد المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة – التعريف بقيمة وفوائد الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ص٢.

- الكتب والمراجع العلمية.
- نتائج وتوصيات البحوث والدراسات العلمية والمهنية وكذا الندوات واللقاءات والمؤتمرات العلمية في مجال البحث.
- الكتب والنشرات والدوريات والتقارير الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات في مجال البحث.
- القوانين واللوائح المنظمة لعمل الأجهزة الرقابية.
- مواقع على الإنترنت خاصة بالعمل الرقابي (مثل مواقع الأجهزة الرقابية العربية و موقع المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وموقع المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة).

٥: خطة البحث

تحقيقاً لهدف البحث المحدد سلفاً ينقسم البحث بخلاف المقدمة والخاتمة الى:

الباب الاول : الإطار الفكري لمفهوم الرقابة

المبحث الاول : مفهوم الرقابة.

المبحث الثاني : إطار الرقابة في الأجهزة الرقابية.

الباب الثاني : أدوات تطوير العمل الرقابي وتحقيق القيمة المضافة.

المبحث الاول : الخبرة المهنية.

المبحث الثاني : قيمة ومنافع الأجهزة في إحداث الفارق في حياة المواطنين.

المبحث الثالث : إطار معايير الانتوساي.

المبحث الرابع : إطار عملى لأداة تقييم الإلتزام بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة آي كات (iCAT) و تطبيق نموذج للإطار على الجهاز المركزي للمحاسبات.

المبحث الخامس : إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

أهم النتائج والتوصيات .

الباب الاول

الإطار الفكري لمفهوم الرقابة

تمهيد :

ان الرقابة تمارس بأساليب مختلفة كما انها في تغير مستمر جعل من الصعوبة تعريفها وبيان المقصود بها وتحديدها لذا ينبغي علينا ان نفهم ما معني كلمة "رقابة" وتطور نشأتها وانواعها وما هو الاطار الفكري لها حتي يتسنى لنا تحديد هذا بشكل واضح **وإنطلاقاً مما سبق يتطرق هذا الباب الى الإطار الفكري لمفهوم الرقابة وعمل الأجهزة الرقابية من خلال المبحثين التاليين :**

المبحث الاول : مفهوم الرقابة.

المبحث الثاني : إطار الرقابة في الأجهزة الرقابية.

المبحث الاول

مفهوم الرقابة

١ – تعريف الرقابة

١/١ لغويا لقد تعددت التعاريف الواردة بشأن الرقابة في اللغة نجد أن لها معاني مختلفة كثيرة بحسب الموضوعات المستخدمة له ففي اللغة العربية تأتي الرقابة بمعنى قوة التوجيه او السلطة او بمعنى التفتيش او الملاحظة او الحراسة او المحافظة او المطابقة[٤] وتعني الرقابة المحافظة على الشئ او حراسته وكذلك تأتي الرقابة بمعنى الأنتظار ، فالرقيب هو الحافظ المنتظر فيقال: (رقبت الشئ رقبة ورقباناً)[٥] وتأتي كذلك بمعنى التفتيش او الملاحظة فيقال (يرقب , رقوباً , رقابة) ورقيب القوم بمعنى ملاحظهم وحارسهم والرقابة في اللغة تأتي على وزن فعاله وهي تدل على كثرة الافعال والأعمال التي يقوم بها الشخص في العمل الرقابي وتدل هذه الصفة على المواصلة للعمل , والرقيب هو من أسماء الله الحسنى فهو الحافظ الذي لا يغيب عنه شيء , وقد جاء لفظ الرقيب في العديد من نصوص الآيات القرآنية الكريمة ومنها :-

قوله تعالى ((مَا يَلْفِظُ مِن قَوْلٍ إِلَّا لَدَيْهِ رَقِيبٌ عَتِيدٌ))[٦]

قوله تعالى ((يَا أَيُّهَا النَّاسُ اتَّقُواْ رَبَّكُمُ الَّذِي خَلَقَكُم مِّن نَّفْسٍ وَاحِدَةٍ وَخَلَقَ مِنْهَا زَوْجَهَا وَبَثَّ مِنْهُمَا رِجَالاً كَثِيرًا وَنِسَاء وَاتَّقُواْ اللّهَ الَّذِي تَسَاءلُونَ بِهِ وَالأَرْحَامَ إِنَّ اللّهَ كَانَ عَلَيْكُمْ رَقِيبًا))[٧]

قوله تعالى ((وَيَا قَوْمِ اعْمَلُواْ عَلَى مَكَانَتِكُمْ إِنِّي عَامِلٌ سَوْفَ تَعْلَمُونَ مَن يَأْتِيهِ عَذَابٌ يُخْزِيهِ وَمَنْ هُوَ كَاذِبٌ وَارْتَقِبُواْ إِنِّي مَعَكُمْ رَقِيبٌ))[٨]

قوله تعالى ((مَا قُلْتُ لَهُمْ إِلاَّ مَا أَمرتَنِي بِهِ أَنِ اعْبُدُواْ اللّهَ رَبِّي وَرَبَّكُمْ وَكُنتُ عَلَيْهِمْ شَهِيدًا مَّا دُمْتُ فِيهِمْ فَلَمَّا تَوَفَّيْتَنِي كُنتَ أَنتَ الرَّقِيبَ عَلَيْهِمْ وَأَنتَ عَلَى كُلِّ شَيْءٍ شَهِيدٌ))[٩]

وفي الاسلام عرف النظام الاسلامي مختلف الوسائل الرقابية فقد كان الاخذ بالرقابة الذاتية والرئاسية كافياً في بداية عهد الدولة الاسلامية ومع توسع وزيادة المساحة للدولة الاسلامية اخذت الدولة برقابة الأجهزة الإدارية المختلفة والتي كانت تعرف بالدواوين بجانب الرقابة الذاتية والرئاسية[١٠].

---

[٤] ابن منظور , لسان العرب , المجلد الثالث , دار المعارف , مصر ، ٢٠٠٠ ، ص ١٦٦٩.

[٥] ابو عبد الرحمن الخليل بن احمد الفراهيدي , كتاب العين , ج ٥ , دار الرشيد ,١٩٨٢, ص ١٥٤.

[٦] سورة ق الآية ١٨.

[٧] سورة النساء الآية ١.

[٨] سورة هود لآية ٩٣.

[٩] سورة المائدة الآية ١١٧.

[١٠] د. جميل جودت ابو العينين , أصول الإدارة في القران والسنة , ط١ , دار مكتبة الهلال ,٢٠٠٢ , ص ٢٥٣.

والرقابة حسب قول أصحاب اللغة هي مجموعة الوسائل المستعملة للتحقق من إنطباق قرار او عمل للقواعد الواجب مراعاتها[١١] والرقابة والمراجعة كلمات مترادفة تدل على معنى متشابه الى حد كبير, والرقابة تعني القيام بالمراقبة والإشراف على عمل وهي قد تكون مهنة من يراقب ويطلع على المطبوعات قبل نشرها و ان عمل من يراقب الكتب والمطبوعات والافلام والمجلات ليحذف منها ما لا يتناسب مع الآداب العامة او سياسة الدولة يسمى عمل رقابي ,[١٢] وكذلك تعني منع نشر او بث او عرض ليس من مصلحة الجمهور قراءته او مشاهدته او الحصول عليه كأسرار الدولة والجهاز الذي يأخذ على عاتقه هذا الدور في المراقبة والملاحظة هو جهاز رقابي سواء كان إرتباطه باي سلطة في الدولة أم مستقل.

٢/١ **مهنيا** : يمكن تعريف الرقابة بأنها عملية منتظمة يتأكد من خلالها المدراء من مدى تنفيذ الخطط وتحقيق الأهداف وبإستخدام طرق فعالة وذات كفاءة عالية، ويصف Robert J. Mockler الأجزاء الضرورية في العملية الرقابية فيقول أن الرقابة الإدارية هي عبارة عن جهد منظم لتحديد مقاييس للأداء لتحقيق الأهداف المخططة[١٣].

ويعرفها البعض بأنها تلك العملية التي تحاول التأكيد على أن النشاطات الفعلية تتلاءم مع النشاطات المرغوب فيها او الأهداف التي سبق تحديدها فالرقابة تعمل على كشف الإنحرافات وتصحيحها كما تزود المدير بتغذية راجعة تساعده في تحديد الأهداف المستقبلية ووضع المعايير او المقاييس اللازمة ويمكننا القول أن الرقابة هي عملية التأكد من أن ما تم التخطيط له هو ما تم تنفيذه وكشف الإنحرافات وتصحيحها إن وجدت للوصول الى الأهداف المحددة مسبقاً وعرفت بأنَّها (وظيفة تقوم بها السلطة المختصة بقصد التحقق من ان العمل يسير وفقاً للأهداف المرسومة بكفاية وفي الوقت المحدد لها)[١٤]

وعرفت كذلك بأنها (الوسيلة التي تستطيع بها القيادة تصحيح أداء العاملين بهدف التأكد من أن الخطة الموضوعة يتم تنفيذها والإلتزام بها)[١٥] وهناك من الباحثين من يرى انها (واجب دستوري يمنح السلطات المختصة سلطة إصدار القرارات اللازمة لأداء شركات القطاع الخاص الدور المرسوم لها ضمن خطة التنمية) وعرفها خليل هيكل بأنَّها (حق دستوري يخول سلطة معينة اصدار القرارات اللازمة لإنجاح مشروعات الخطة الموضوعة)[١٦] ، جاء هذا التعريف بان الرقابة تنبع من النص الدستوري ولا يحدد الجهة التي تمتلك حق الرقابة كما عرفت بأنها (عمل من أعمال الإدارة تستهدف التأكد من ان الموارد المتاحة تستخدم أفضل إستخدام ممكن لتحقيق الأهداف التي تسعى الادارة لتحقيقها)[١٧].

وقد عرفت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الأنتوساي) الرقابة على القطاع العام بأنَّها (عملية منظمة تهدف الى الوصول الى الأدلة وتقييمها بموضوعية لتحديد ما إذا كانت المعلومات او الظروف الفعلية تلتزم بالمعايير المحددة.

---

[١١] جوزيف بادروس , القاموس الموسوعي الإداري , ط١، منشورات الحلبي ,بيروت , ٢٠٠٦ , ص ٢٧٢.

[١٢] لمزيد من المعاني انظر الموقع http:// www.almaany.com

[13] James Higgins. "the management challenge" Macmillan publishing company ,USA 1991 p 568

[١٤] د. فؤاد العطار , القانون الإداري , دار النهضة العربية , القاهرة, ١٩٧٣ ,ص ١٥١.

[١٥] د. جيهان حسن سيد احمد خليل , دور السلطة التشريعية في الرقابة على الاموال العامة , دار النهضة العربية , القاهرة ,٢٠٠١, ص٧.

[١٦] د. خليل هيكل , الرقابة على المؤسسات العامة الأنتاجية والاستهلاكية , منشاة المعارف, الاسكندرية , ١٩٧١, ص ١٧٦.

[١٧] د. عبد السلام بدري , الرقابة على المؤسسات العامة , دار الفكر العربي , القاهرة ،١٩٧٧ ، ص ٨٧.

٢ – خصائص الرقابة [١٨]

تتميز الرقابة المطبقة في أغلب المنشآت بالخصائص الآتية: تُعدّ الرقابة من العمليات المنظمة للكشف عن الأخطاء، ومعرفة أسبابها، والتبليغ عنها للمسئولين لتصحيحها وتهتمّ الرقابة الفعالة بالحالة الإقتصادية للمنشأة إذ تحرص على تحقيق التوازن الإقتصاديّ بين عوائدها وتكاليفها الماليّة، وتستطيع الرقابة أن تتوقع حدوث الأخطاء، وذلك من خلال الإعتماد على الخبرات السابقة، ممّا يساهم بإتخاذ الإجراءات المناسبة لتجنب تكرار حدوث الأخطاء، وينبغي للرقابة أن تكون سهلة الفهم للموظفين بمختلف مستوياتهم الوظيفيّة؛ وذلك من خلال إستخدامها لمعايير المرونة، والقدرة على التكيف مع الظروف المتنوعة كما تسعى الرقابة الى إقتراح البدائل الممكنة، والمستخدمة في طُرق معالجة المشكلات لمنع حدوثها وهي تُعدّ وسيلة لتحسين أداء الموظفين، وليس لصيد أخطائهم ونشر الخوف بينهم.

٣ – شروط الرقابة [١٩]

يعتمد تنفيذ الرقابة وتحقيق الأهداف الخاصة بها على مجموعة من الشروط، منها المعرفة بأهداف النشاطات التي تُطبق الرقابة عليها وذلك من أجل المساهمة بتحديد الاولويات الخاصة بالرقابة وإدراك الإدارة لكافة المهارات الفنية والخاصة بالعمل الذي تراقبه ضروري حتى تتمكن من تعديله، والحُكم على طبيعة إتفاقه مع نوعية السياسة المطبقة وذلك من أجل تقييم الإنحرافات الخاصة به كما يفضل عدم تعدد الجهات الإدارية المطبقة للرقابة في العمل، وذلك حتى لا تشكّل عائقاً أمام تعامل الموظفين مع الرقابة.

٤ – أهمية الرقابة [٢٠] :

ومما لاشك فيه ان أهمية الرقابة تنبع من أغراضها وأهدافها من خلال عملية التقييم والمتابعة وتصحيح الأداء ويمكن القول أن الرقابة تلعب دوراً مهماً في مساعدة الإدارة من خلال خمسة تحديات وهي :

١/٤ التغلب على المشكلات والمصاعب وذلك من خلال تطور نظام رقابي فعال قد يمكن الإدارة من متابعة أنشطتها وتمنحها السرعة في كشف وتصحيح الإنحرافات وتحقيق الأهداف.

---

(١٨) أحمد الحربي (٢٠٠٣)، الرقابة الإدارية وعلاقتها بكفاءة الأداء، المملكة العربية السعودية: جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية– الرياض، صفحة ٤٤، ٤٥، بتصرّف

(١٩) عبد الله النميان (١٤٢٤ هـ)، الرقابة الإدارية وعلاقتها بالأداء الوظيفي في الأجهزة الأمنية، المملكة العربية السعودية: أكاديمية نايف العربية للعلوم الأمنية، صفحة ٣١، ٣٢، بتصرّف

[20] Kathryn. Batrol and David Martin "The Management" McGRAW, INC. 1991 , P 595.

٢/٤ كشف الأشياء غير المنتظمة ف أهمية الرقابة تتمثل في كشف الأشياء غير المنتظمة او التي تتصف بالشذوذ والغير مرغوب فيها في المنشأة مثل إرتفاع التكاليف، إرتفاع معدل دوران العمل، وبذلك فإن الكشف المبكر للأشياء الغير عادية في الغالب قد يوفر للمنشأة الوقت والمال والجهد ويحد من المشكلات او المصاعب الصغيرة والتي قد تصبح أكثر تعقيداً لاحقاً.

٣/٤ تحديد الفرص وتتمثل أهمية الرقابة في التركيز او الإشارة الى المواقف او العمليات التي تؤدى بصورة جيدة وغير متوقعة والتي من شأنها أن تنبه وتوجه الإدارة الى فرص مستقبلية محتملة.

٤/٤ إدارة المواقف الصعبة قد ينمو ويتسع حجم المنشأة او ترتبط بمشاريع عمليات كبيرة ومعقدة وبالتالي لا بد من إستخدام العملية الرقابية ، كذلك فإن العمل في ظل الإلتزامات والإتفاقيات الدولية غالباً ما يؤدي الى زيادة درجة التعقيد او الصعوبات التي تواجهها الإدارة مما يدعو الى ضرورة وجود نظام رقابي جيد .

٥/٤ لا مركزية السلطة إن وجود نظام رقابي جيد يعزز ويشجع المدراء على إتخاذ قرارات بتفويض السلطات للمستويات الإدارية الدنيا وهذا يعني أن الرقابة تساعد الإدارة في تجاوز المحددات والقدرات الإنسانية ، كما أنها تساعد في عملية التنظيم من خلال الحصول على المصادر المادية والبشرية وتوجيهها نحو تحقيق الهدف .

٥- أنواع الرقابة:

١/٥ - أنواع الرقابة حسب المدى الزمني

١/١/٥ - الرقابة المسبقة: صممت لتنبيه وتحذير المدير من أية تغييرات بيئية من شأنها التأثير على تحقيق الأهداف التنظيمية طويلة الأجل.

٢/١/٥ - الرقابة المتزامنة[٢١] : وهي عبارة عن مجموعة من الأساليب والإجراءات والترتيبات المستخدمة في الكشف عن الإنحرافات أثناء تنفيذ الإنشطة خصوصاً أثناء عملية تحويل المدخلات الى مخرجات والتأكد من مدى مطابقتها للمعايير التنظيمية الموضوعة

٣/٢/٥-الرقابة اللاحقة : وهي مجموعة الأساليب والإجراءات والتعريفات التي تركز على مخرجات الإنشطة التنظيمية بعد إنتهاء عملية التشغيل والإنتاج

٢/٥ - أنواع الرقابة حسب أهدافها او موضوعها[٢٢]

---

[٢١] لمزيد من التفصيل راجع

عبد الرحمن صباح ، مبادئ الرقابة الإدارية / دار الزهران للنشر والتوزيع-عمان ١٩٩٧ ص.١٩٤-٢٠٦

-محمد عبد الفتاح ياغي ،الرقابة في الإدارة العامة ، كلية العلوم الادارية ،جامعة الملك سعود ،الطبعة الأولي ١٩٨٧،ص ٨٧-١٢٣

[٢٢] محمد عبد الفتاح ، مبادئ الإدارة العامة ، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية ، المجتمعة الاردنية ،الطبعة الثالثة ، ص ٣٢٠-٣٢٧

٥/٢/١ – الرقابة الإيجابية : وتهدف الرقابة الإيجابية الى التأكد من أن الإنشطة والإجراءات والتصرفات تسير وفق الأنظمة والقوانين واللوائح والتعليمات الخاصة بالمنشأة لتجنب الوقوع في المخالفات والأخطاء بما يكفل تحقيق الأهداف.

٥/٢/٢ – الرقابة السلبية : وتهدف الى إكتشاف الإنحرافات والأخطاء بطريقة يقصد بها تصيد المسئولين عن تلك الأخطاء دون توجيه انتباههم الى اوجه القوة والضعف أثناء عملية التنسيق ودون تقديم الافتراضات والحلول لمعالجة المشكلة القائمة وتلافي تكرار حدوثها وهذا النوع من الرقابة غير بناء لأنه يعني ... الخوف والإرهاب في نفوس أفراد التنظيم .

٥/٣ – الرقابة حسب التخصص والإنشطة

وهناك عدة أنواع من الرقابة حسب النشاطات يمكن تلخيصها :

–الرقابة على الأعمال الإدارية

–الرقابة المالية (المحاسبية)

–الرقابة الفنية : التركيز على المشرفين الفنيين في المجالات المهنية المختلفة كالأعمال الهندسية والتصاميم الإنتاجية والفنية والقانونية

–الرقابة على الإنشطة الروتينية :

٥/٤ – الرقابة الإقتصادية على المشروعات العامة :عادة ما يشمل المشروع على مجموعة من المراحل وغالبا ما تكون هذه المراحل بمثابة مجالات تمارس فيها الرقابة الإدارية بغرض التأكد من أن التصرفات والإجراءات تسير وفقا للوائح والقوانين والأنظمة بما يكفل تحقيق أهداف المشروع والتنبؤ بالأخطاء والإنحرافات المحتملة .

٥/٥ – الرقابة حسب كمية العمل ونوعيته

٥/٥/١–الرقابة حسب الكمية: عدد الوحدات المنتجة ، عدد ساعات العمل ، عدد الآلات المستخدمة ، عدد الوحدات المباعة كل ذلك يهدف الى معرفة مدى الزيادة او النقصان والعمل على معالجة الإنحرافات إن وجدت.

٥/٥/٢ –الرقابة حسب نوعية العمل : التأكد من مدى مطابقة السلعة للمواصفات والمعايير المطلوبة والمحددة مسبقاً او تلك الخاصة بالرقابة على جودة السلعة من حيث الشكل واللون والحجم والتكلفة والدقة.

٥/٦ – أنواع الرقابة حسب مصدرها (الجهة التي تقوم بالرقابة)

٥/٦/١الرقابة الخارجية :

أ. رقابة الجمهور والصحافة

ب. رقابة السلطة التشريعية

ج. رقابة السلطة القضائية

٥/٦/٢–الرقابة الداخلية :

أ. الرقابة الذاتية : ويقصد بها الرقابة التي تمارسها المنظمة بنفسها على عملياتها وأنشطتها كما يقصد بها مراقبة الموظف على نفسه مراقبة ذاتية دون تدخل من أحد .

ب. رقابة متخصصة :وتقوم عليها إدارة خاصة بالرقابة او وحدة إدارية او لجنة رقابية او أشخاص من داخل المؤسسة ومن الأمثلة على مثل هذه الأجهزة المتخصصة وحدة الحسابات ،وحدة شئون الأفراد ، وحدة الرقابة المالية، وحدة التفتيش العام .

ج. رقابة رئاسية (هرمية) :وأساسها طبيعة التدرج الرئاسي ووظيفته والمستويات الإدارية المختلفة بمعني أنها تمارس من قبل كل موظف في مستوى إداري أعلى على موظف تابع لوحدته الإدارية ولكن في مستوى إداري أدنى .

٥/٧ –أنواع رقابية أخرى :

١. **رقابة شاملة**: ويتم ممارستها على جميع الأعمال والإنشطة او النتائج الكلية المكلف بها فرد او مجموعة من الأفراد او مؤسسة .
٢. **رقابة جزئية**: ويتم ممارستها على إنشطة معينة ومحدودة .
٣. **رقابة مفاجئة** : وتمارس على شكل جولات تفتيشية مفاجئة .
٤. **الرقابة الدورية** : ويقصد بها الإشراف الدوري على الإنشطة المختلفة او على النتائج بإستخدام جولات تفتيشية ميدانية او تقارير دورية سواء كانت يومية او أسبوعية او شهرية او فصلية .

المبحث الثاني

إطار الرقابة في الأجهزة الرقابية

١– تمهيد

نظرا لتطور مفهوم الدولة عبر العصور وإتساع أنشطتها ومواردها كان من الضروري أن يترسخ مفهوم الرقابة شيئا فشيئا الى أن أصبح جزء أصيل من ثقافة المجتمعات المتحضرة لما يمثله من ضرورة أساسية لهدف سامي وهو الحفاظ على أموال الدولة ومواردها، ونظرا لأهمية هذا الهدف فقد تم إنشاء الأجهزة الرقابية في مختلف دول العالم.

ويمكننا القول ان رقابة الدولة تتمثل في نوعين رئيسين هما:

- الرقابة الداخلية : عن طريق إدارات وأقسام الرقابة والتفتيش داخل المؤسسات الحكومية وغيرها من منظومات الرقابة الداخلية وما تقوم به وزارة المالية وغيرها.
- الرقابة الخارجية: عن طريق أجهزة مستقلة عن المؤسسات الحكومية نفسها ومنها الجهاز المركزي للمحاسبات في مصر ودواوين المحاسبة والرقابة في الدول العربية ومحاكم الأموال في دول المغرب العربي وهي في النهاية تساعد مجلس النواب في أداء دوره الرقابي والدستوري، بالإضافة الى الرقابة المجتمعية، الشعبية، الاعلام، منظمات المجتمع المدني والنقابات المستقلة عن الحكومة وهي أيضا تتأثر بعمل الأجهزة الرقابية.

وتعتبر الأجهزة الرقابية العليا في دول العالم جزء لا ينفك عن المجتمع وفي ظل أي نظام ديمقراطي يتم إنشاء الأجهزة الرقابية وتمكين ممثلي الشعب المنتخبين لتنفيذ إرادة الشعب والتصرف نيابة عنهم عن طريق الهيئات التشريعية والتنفيذية، أما الخطر الكامن في مؤسسات القطاع العام في ظل الديمقراطية فهو احتمال أن يُساء إستغلال السلطة والموارد او تكون ضحية سوء الإدارة، مما يؤدي الى ضعف الثقة وهو ما يمكن أن يقوض جوهر النظام الديمقراطي ذاته، ولذلك فمن الأهمية بمكان أن يكون بوسع المواطن مساءلة من يمثله وينوب عنه، ولن يكون من الممكن مساءلة الممثلين المنتخبين ديموقراطيا إلا إن كان بوسعهم هم أنفسهم مساءلة من يقومون على تنفيذ قراراتهم، وتواءما مع روح اعلان ليما [٢٣] فإن من المكونات المهمة لدورة المساءلة وجود جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة يتسم بالإستقلالية والفعالية والمصداقية للتدقيق على إدارة وإستغلال الموارد العامة لذلك تعتبر الأجهزة الرقابية منظومة هامة لانها تقوم بالرقابة على عمل جميع مؤسسات الدولة لتقييم وتقويم عملها ومكافحة الفساد وبما يؤدي الى الحفاظ على المال العام فإذا كانت الأموال الخاصة يحميها من يملكها فأموال الدولة – المال العام – هناك أجهزة متخصصة في حمايتها من أي فساد الا وهي الأجهزة الرقابية .

[٢٣] الانتوساي المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAI— المعيار الأول" إعلان ليما"

٢ – إطار الرقابة على القطاع العام[٢٤]:–

هي عملية منهجية تُمكن من الحصول على الأدلة وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد ما إذا كانت المعلومات او الظروف الفعلية تتماشى مع المعايير المقررة وتعتبر رقابة القطاع العام ضرورية من حيث أنها تزود الهيئات التشريعية والاشرافية والمسئولين عن الحوكمة والجمهور بمعلومات وتقييمات مستقلة وموضوعية بخصوص إدارة السياسات او البرامج او العمليات الحكومية وأدائها.

١/٢ – أنواع الرقابة في القطاع العام :

وهناك ثلاثة أنواع رئيسية من الرقابة على القطاع العام تقوم بها معظم الأجهزة الرقابية وذلك على النحو التالي:

١/١/٢ –الرقابة المالية [٢٥]: تركز على تحديد ما إذا كانت المعلومات المالية التي تمتلكها الجهة الخاضعة للرقابة مطابقة للتقارير المالية المعمول بها والإطار التنظيمي ، ويبحث المراجع في الرقابة المالية عن البيانات المغلوطة والأخطاء التي لها تأثير جوهري على المعلومات الواردة بالقوائم المالية ؛ ويُقصد بالبيانات المغلوطة او الأخطاء الجوهرية كل شيء يمكن أن يجبر الأفراد الذين لا يعرفون الموضوع بالكامل على تغيير آرائهم حول الإقرارات الواردة بالقوائم المالية.

٢/١/٢ –رقابة الإلتزام [٢٦]: التقييم المستقل لمدى إلتزام موضوع معيّن بالمرجعيات المعمول بها باعتبارها معايير ، ويتم تنفيذ رقابة الإلتزام عن طريق تقييم الإنشطة والمعاملات المالية والمعلومات من كافة الجوانب الجوهرية مع المرجعيات التي تحكم وحدة الرقابة ، وبناءً على ما سبق، فإن الذي يهتم به المراجع أثناء عملية رقابة الإلتزام هو هل الموضوع مطابق لمرجعيات الإنضباط أم لا؟

٣/١/٢ –رقابة الأداء[٢٧]: هي عملية مستقلة وموضوعية وموثوقة يجرى فيها التأكد من أن المنشآت الحكومية وأنظمتها وعملياتها وبرامجها وأنشطتها ومؤسساتها تعمل وفق مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية والتأكد ما إذا كان هناك مجالا لتطويرها أم لا ، يراجع المراجعون أي موضوع في هذا السياق من منظور الاقتصاد والكفاءة والفاعلية، و هل تستخدم الحكومة الموارد باقتصاد عند تناول أحد الموضوعات؟ وهل يعد تحديد نسبة المدخلات الى المخرجات هي الطريقة المثلى في العمليات الحكومية التي تغطيها الرقابة؟ وهل تستطيع الجهة الحكومية الوصول الى ما ترجوه من نتائج وآثار؟

٢/٢ –مساهمة الرقابة على القطاع العام في تحقيق الحكم الرشيد من خلال[٢٨]:–

- تزويد المستخدمين بمعلومات مستقلة، موضوعية وموثوقة وإستنتاجات او آراء تستند إلي أدلة كافية ومناسبة تتعلق بالوحدات العامة.

---

[٢٤] الانتوساي – المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام– معيار ISSAI 100 ص ٨
[٢٥] المرجع السابق ISSAI 100 ص ٨
[٢٦] الانتوساي – المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام – معيار ISSAI 400 ص ٧
[٢٧] الانتوساي - المبادئ الأساسية لرقابة الاداء – معيار ISSAI 300 ص ٩
[٢٨] ورشة عمل برنامج 3i - مبادرة تطبيق معايير الانتوساي المنعقد بالمملكة المغربية خلال الفترة من ٢٦ مايو - ١٢ يونيو ٢٠١٥

- تعزيز المساءلة والشفافية، تشجيع التحسين المستمر وإستمرارية الثقة في الإستخدام الأمثل للاموال والأصول العامة وأداء الإدارة العامة.
- تعزيز فعالية تلك الأجهزة بالتنسيق مع الأجهزة الدستورية الاخرى التي تمارس وظائف الرقابة علي الحكومة والمسئولين عن إدارة الإنشطة الممولة من القطاع العام.
- خلق حوافز للتغيير الإيجابي من خلال توفير المعرفة ، التحليل الشامل ، والتوصيات السليمة للتحسين

٣/٢ –العناصر المشتركة للرقابة في القطاع العام :–

كما راينا حالياً ، ان كل مراقبي القطاع العام في معظم الأجهزة الرقابية لديهم مهمة مشتركة ونحن الأن بصدد دراسة اوجه التشابه في كل نوع من أنواع الرقابة في القطاع العام (المالي ، الإلتزام و الأداء) حيث ينجز المراقب مهمته من خلال دراسة بعض العناصر المشتركة في كل نوع من الرقابة .

١/٣/٢ –الرقابة المالية ، الإلتزام ، والأداء لها نفس الهيكل الأساسي :–

- تحديد المخاطر وتقييمها.
- إعداد خطة الرقابة من تطوير إجراءات الرقابة اللازمة لمعالجة المخاطر التي تم تحديدها .
- تنفيذ إجراءات الرقابة من قبل المراقبين.
- التوصل الي الإستنتاجات إستنادا الي إجراءات الرقابة التي تم تنفيذها ويتم إبلاغ النتائج الي أصحاب المصلحة .

٢/٣/٢ – نموذج العلاقة بين الأصيل والوكيل

يمكن التعبير عن علاقة الأطراف في القطاع العام بنموذج الأصيل و الوكيل ، فعندما يقوم شخص واحد (الأصيل) بالإتفاق مع شخص آخر (الوكيل) او تعينه لإجراء بعض المهام نيابةً عنه ، يتم بناء علاقة بين الأصيل و الوكيل ، ثم يُخوِّل الأصيل السلطة و الموارد اللازمة للوكيل ل إنجاز المهام ، ومن ثمّ يتأكد الأصيل أن الوكيل يقوم بكافة المهام و يستخدم الموارد وفق الإتفاق وتتسم هذه العلاقة بعدم الإتزان ؛ فعلى الرغم من تمتع الأصيل بالسلطة ، إلا أنه يصعب عليه مراقبة قرارات الوكيل وأداءه ، و لا ينبغي للأصيل أن يعتمد فقط على حسن نية الوكيل فقط ، لأن الوكيل قد يكون لديه اولويات مختلفة و جدول أعمال مختلف عن الأصيل ، و بينما يحتاج الأصيل الى المعلومات لمراقبة الوكيل ، تتوفر كافة معلومات الإنشطة بين يدي الوكيل ، او يتلقاها الأصيل من الوكيل.

يوجد في الواقع الفعلى العديد من نماذج علاقات الأصيل و الوكيل كأن يكون الأصيل هو الشعب و الوكيل هو مجلس النواب ، او أن يكون مجلس النواب هو الأصيل و الحكومة هي الوكيل ، او أن تكون الحكومة هي الأصيل و الوزير هو الوكيل...إلخ.

إن هذا النموذج مفيد للغاية في شرح دور الرقابة ، حيث يلعب المراجعون دورًا مهمًا في موازنة تباين المعلومات بين الأصيل و الوكيل ، كما تُقدم تقارير الجهاز تقييمًا مستقلاً لإنشطة الوكلاء ، بحيث يُمكن للأصيل محاسباتهم **٢/٣/٣ –أطراف الرقابة في القطاع العام:**

نوع الرقابة	المراقب[٢٩]	الطرف المسئول (الجهة الخاضعة للرقابة)	المستخدمين المستهدفين
الرقابة المالية	مسئول عن التحقق فيما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المقبول.	المسئولين عن إعداد القوائم المالية وفقا لاطار إعداد التقارير المالية المقبول.	الأفراد او الوحدات التي يرفع لها المراقب تقرير بنتائج الرقابة.
رقابة الأداء	مسئول عن التحقق فيما إذا كانت إنشطة الجهة الخاضعة للرقابة وفقاً لمبادئ الإقتصاد والكفاءة والفعالية .	المسئولين عن أداء الإنشطة ذات الصلة بأهداف داخل نطاق رقابة الأداء.	
رقابة الإلتزام	مسئول عن التحقق فيما إذا كانت إنشطة الوحدة قد تمت وفقا للقوانين واللوائح ذات الصلة	المسئولين عن الإنشطة التي تؤدي وفقاً للقوانين واللوائح التي تقع تحت رقابة الإلتزام.	

٢/٣/٤ – عوامل مشتركة في رقابة القطاع العام

٢/٣/٤/١ موضوع الرقابة: المعلومات او الظرف او النشاط الذي يتم قياسه او تقييمه بإستخدام معايير معينة وقد يأخذ أشكالا عدة وتكون له خصائص مختلفة تبعاً لهدف الرقابة ويكون موضوع الرقابة المناسب قابلا للتحديد والتقييم او القياس المتجانس بإستخدام المعايير بحيث يمكن إخضاعه لإجراءات لجمع أدلة رقابة كافية ومناسبة لدعم رأي الرقابة او إستنتاجها.

٢/٣/٤/٢ – معايير الرقابة : هي المقاييس المستخدمة لتقييم موضوع الرقابة ولكل رقابة معايير ملائمة لظروفها وعند تحديد مدى ملاءمة المعايير ينظر المراقب في مدى الملائمة وإمكانية الفهم بالنسبة للمستخدمين المستهدفين ، بالإضافة الى الإكتمال والموثوقية والموضوعية للمعايير(حيادتها والقبول العام لها وقربها من المعايير المستخدمة في عمليات الرقابة

[٢٩] المقصود هو الجهاز الرقابي او فريق الرقابة او عضو الجهاز الرقابي

المشابهة) وقد تعتمد المعايير المستخدمة على مجموعة من العوامل تشمل أهداف ونوع الرقابة ويمكن أن تكون المعايير محددة او عامة وقد تستمد من مصادر مختلفة، بما في ذلك القوانين والأنظمة والمعايير والمبادئ السليمة وأفضل الممارسات .ويجب إطلاع المستخدمين المستهدفين على تلك المعايير لتمكينهم من فهم كيفية تقييم موضوع الرقابة وقياسه.

٢/٣/٤/٣ – معلومات موضوع الرقابة: نتيجة تقييم الموضوع او قياسه بإستخدام المعايير .ويمكن أن تتخذ أشكالا عدة وتكون لها خصائص مختلفة تبعا لهدف الرقابة ونطاقها.

٢/٣/٤/٤ – المهام الرقابية

وهناك نوعان من المهام هما:

أ. **مهام التصديق:** يقيس الطرف المسئول (الجهة الخاضعة للرقابة) موضوع الرقابة بإستخدام المعايير ويعرض معلومات موضوع الرقابة، ويقوم المراقب عندئذ بجمع أدلة رقابة كافية ومناسبة لتوفير أساس معقول للتعبير عن إستنتاج عن تلك المعلومات.

ب. **مهام التقارير المباشرة:** يقوم المراقب بقياس او تقييم موضوع الرقابة بإستخدام المعايير ويختار المراقب موضوع الرقابة والمعايير مع مراعاة المخاطر والأهمية النسبية ويعبر عن نتيجة قياس الموضوع بإستخدام المعايير في تقرير الرقابة على شكل نتائج او إستنتاجات او توصيات او رأي كما قد توفر الرقابة معلومات او تحليلات او رؤى جديدة.

فمثلا الرقابة المالية تكون دائماً مهمات تصديق، إذ تستند الى المعلومات المالية التي يقدمها الطرف المسئول (الجهة الخاضعة للرقابة) ، في حين تكون عمليات رقابة الأداء في العادة مهمات تقارير مباشرة. أما عمليات رقابة الإلتزام فقد تكون مهمات تصديق او مهمات تقارير مباشرة او كلا النوعين معاً. ويشكل ما يلي موضوع الرقابة او معلوماته في الأنواع الثلاثة من الرقابة المشمولة بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

٢/٣/٤/٥ الرقابة المالية: يتمثل موضوع الرقابة المالية في الوضع المالي او الأداء المالي او التدفق النقدي او غير ذلك من العناصر التي تسجل وتقاس ويعبر عنها في البيانات المالية أما معلومات الموضوع فهي البيانات المالية.

٢/٣/٤/٦ رقابة الأداء: موضوع رقابة الأداء تحدده الأهداف والأسئلة المتعلقة بالرقابة وقد يكون الموضوع برامج محددة او هيئات او أموال او إنشطة معينة (مع مخرجاتها ونتائجها وآثارها) او اوضاع قائمة (بما في ذلك الأسباب والآثار) بالإضافة الى المعلومات غير المالية او المالية عن أي من هذه العناصر ويقيس المراقب الموضوع او يقيمه ليقدر مدى إستيفاء المعايير المقررة او عدم استيفائها.

٢/٣/٤/٧ رقابة الإلتزام: موضوع رقابة الإلتزام يحدده نطاق الرقابة. وقد يكون إنشطة او معاملات مالية او معلومات، وبالنسبة لمهمات التصديق على الإلتزام، يكون من الأنسب التركيز على معلومات موضوع الرقابة التي قد تكون بيان إلتزام وفقاً لإطار مقر وموحد لإعداد التقارير.

٤/٢ الثقة والتأكيد في رقابة القطاع العام

١/٤/٢ مستويات التأكيد

يمكن أن يكون التأكيد إما معقولا او محدوداً.

فالتأكيد المعقول مرتفع ولكنه ليس مطلقًا ويعبر عن إستنتاج الرقابة بصورة إيجابية مبين أن موضوع الرقابة، في رأي المراقب، ملتزم او غير ملتزم من جميع الجوانب ذات الأهمية النسبية او، حسب الحالة، أن معلومات موضوع الرقابة تقدم صورة صادقة وعادلة وفقاً للمعايير المعمول بها.

أما عند تقديم تأكيد محدود، فإن إستنتاج الرقابة ينص، إستنادا الى الإجراءات المنفذة، على أن المراقب لم يلاحظ ما يدعوه الى الإعتقاد بأن موضوع الرقابة غير متوافق مع المعايير المعمول بها وتعتبر الإجراءات المنفذة في رقابة التأكيد المحدود محدودة مقارنة مع ما يلزم للحصول على تأكيد معقول، ولكن مستوى التأكيد يتوقع، وفقاً للتقدير المهني للمراقب، أن يكون ذا مغزى بالنسبة للمستخدمين المستهدفين، ويبين تقرير التأكيد المحدود الطبيعة المحدودة للتأكيد المقدم.

٣ – أهم المنظمات الخاصة بعمل الأجهزة العليا للرقابة

١/٣ –الإنتوساي [٣٠]

الإنتوساي (المنظمة الدّوليّة للأجهزة العليا للرقابة الماليّة والمحاسبة) منظّمة مستقلّة، مهنيّة وغير سياسيّة، أنشئت لتوفير الدّعم والتّشجيع على تبادل الآراء والمعرفة والتّجارب وللتّصرّف كناطق معترف به باسم الأجهزة الرّقابيّة ضمن المجموعة الدّوليّة، ولدعم التّحسين المتواصل لدى مجموعة متنوّعة من الأجهزة الأعضاء. وقد تمّ تأسيس الإنتوساي عام ١٩٥٣ كي تكون المنظّمة المهنيّة للأجهزة العليا للرّقابة في البلدان المنتمية الى منظمة الأمم المتحدة. وهي تضمّ حاليا ١٩٢ عضوا هي مجموعة تطوعية يعتمد نجاحها على تواصل الدعم المهني والمالي الذي يقدّمه أعضاؤها.

٢/٣ المنظمات (المجموعات) الإقليمية

وهي سبع مجموعات أقليمية هي:

الاولاسافس	مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بأمريكا اللاتينية والكاريبي	تأسست سنة ١٩٦٥
الأفروساي	مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بالدول الافريقية	تأسست ١٩٧٦
الأرابوساي	المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة	تأسست ١٩٧٦

٣٠ لمزيد من المعلومات موقع الإنتوساي على شبكة الإنترنت: www.intosai.org

الآسوساي	مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بالدول الآسيوية	تأسست سنة ١٩٧٨
الباساي	مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة لدول الباسيفيك	تأسست سنة ١٩٨٧
الكاروساي	مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بدول الكاريبي	تأسست سنة ١٩٨٨
الاوروساي	مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بالدول الأوروبية	تأسست سنة ١٩٩٠

وتتمثل مهام مجموعات العمل الإقليمية في تحقيق أهداف الإنتوساي على المستوى الإقليمي وذلك من خلال تشجيع أعضائها على التعاون العملي والفني على المستوى الإقليمي.

٣/٣ – اللّجان ومجموعات العمل

تقوم الإنتوساي بتكوين لجان لمعالجة المسائل والقضايا الأساسية التي لها أثر على جميع أعضاء الأجهزة العليا للرقابة كإعداد المعايير على سبيل المثال، كما تقوم بتشكيل مجموعات عمل إستجابة لإهتمامات الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة في مجال بعض المواضيع المتخصصة (على سبيل المثال الخصخصة ورقابة البيئة).

تتمثل أهم لجان الإنتوساي حاليا في:

- لجنة المعايير المهنية (الهدف الإستراتيجي ١ للإنتوساي المتعلق بالمعايير المهنية)

  وتتكون هذه اللجنة من اللجان الفرعية التالية:

  - اللجنة التوجيهية الخاصة بلجنة المعايير المهنية برئاسة الدنمارك
  - اللجنة الفرعية للرقابة المالية برئاسة الإمارات العربية المتحدة
  - اللجنة الفرعية لرقابة الإلتزام برئاسة النرويج
  - اللجنة الفرعية لرقابة الأداء برئاسة البرازيل
  - اللجنة الفرعية المعنية بمعايير الرقابة الداخلية برئاسة بولندا
  - اللجنة الفرعية للمحاسبة وإعداد التقارير برئاسة كندا
- لجنة بناء القدرات المهنية (الهدف الإستراتيجي ٢ للإنتوساي المتعلق ببناء القدرات المهنية)
- لجنة تقاسم وتبادل المعرفة (الهدف الإستراتيجي ٣ للإنتوساي المتعلق بتبادل الخبرات والمعلومات)
- اللجنة التوجيهية المعنية بتعاون الإنتوساي مع مجموعة المانحين (الهدف الإستراتيجي ٤ للإنتوساي المتعلق بمنظمات دولية نموذجية)

٤/٣ – مبادرة تنمية الإنتوساي [٣١]

أنشِئت "مبادرة تنمية الإنتوساي" بقرار من مؤتمر الإنتوساي سنة ١٩٨٦ ومبادرة تنمية الإنتوساي" هيئة منبثقة عن منظمة الإنتوساي تدعم جهود الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في البلدان النامية من أجل التعزيز المستدام للأداء والإستقلالية والمهنية وهي تقدّم هذا الدعم من خلال تيسير برامج فعّالة لتنمية قدرات الأجهزة وتنسيق هذه البرامج، وإعداد المواد العالميّة المتاحة للجميع وإشاعة إستخدامها، وتعزيز الهيئات الإقليمية والشبكات والمجتمعات، وتعبئة دعم أكبر وأكثر فعالية للأجهزة العليا للرقابة.

٥/٣ –المنظّمة العربيّة للأجهزة العليا للرّقابة الماليّة والمحاسبة [٣٢]

المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأرابوساي) منظمة أقليمية مهنية مستقلة تهدف الى توثيق الروابط وتقوية التعاون فيما بين الأجهزة الأعضاء في مجال الرقابة المالية الشاملة من الجانبين العلمي والتطبيقي، وتنمية قدراتها المؤسسية وتأسست المنظمة العربية سنة ١٩٧٦ وفقا لمحضر الإجتماع التأسيسي لرؤساء هذه الأجهزة المنعقد بالقاهرة في نفس السنة وتعتبر جميع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الأعضاء في جامعة الدول العربية أعضاء في المنظمة ويقع مقر الأمانة العامة بالجمهورية التونسية ورئيس محكمة المحاسبات بالجمهورية التونسية هو الامين العام للمنظمة.

١/٥/٣ – اللجان وفرق العمل بالمنظّمة العربيّة للأجهزة العليا للرّقابة الماليّة والمحاسبة

- اللجنة الفنية الدائمة لشئون المجلة.
- لجنة المعايير المهنية والرقابية.

تهدف لجنة المعايير حسب اللائحة التنظيمية لها الى:

- تبني المعايير المتعارف عليها دوليا والعمل على ملاءمتها لمتطلبات الأجهزة العربية.
- المساهمة في وضع وتطوير معايير مهنية ورقابية ملائمة وفعالة.
- إعداد أدلة في مجال المعايير المهنية والرقابية والعمل على تحديثها في ضوء التطورات العالمية.
- دعم عملية تطبيق المعايير المهنية بهدف تحسين أدائها.

- لجنة تنمية القدرات المؤسسية.
- لجنة الرقابة البيئية .
- فريق التخطيط الإستراتيجي.

---

[٣١] لمزيد من المعلومات موقع الآي دي آي على شبكة الإنترنت: www.idi.no

٣٢لمزيد من المعلومات موقع الأرابوساي على شبكة الإنترنت: http://www.arabosai.org

الباب الثاني

أدوات تطوير العمل الرقابي وتحقيق القيمة المضافة

تمهيد

في أغلب دول العالم هناك الكثير من المزايا التي يتمتع بها المواطنين والتي يحصل عليها من الدولة مثل الرعاية الصحية وخدمات مختلفة ينتفع بها ، ولكنه لا يدفع لقاءها على نحو مباشر، مثل خدمات الحكومة والإدارات العامة التي تتمول من الضرائب التي يدفعها الأفراد والشركات ، ويجري الانفاق على هذه الأجهزة، كي تنتج خدمات ''قيم مضافة'' تجعل الحياة أفضل، وهي تعد بمثابة مال عام يجب المحافظة عليه وعدم إساءة إستخدامه وهنا يأتي دور الأجهزة الرقابية.

كما ان من الأهمية بمكان ان تضع الأجهزة الرقابية نصب أعينها وجود قيمة مضافة لكل ما تخطط له ومن المؤكد ان تطوير أداءها عن طريق البحث الدائم وكذا الإستفادة من المبادرات والإسهامات الدولية والتطبيقات الحديثة سيسهم في تحقيق أهدافها الإستراتيجية.

اذاً كيف يمكن للأجهزة العليا للرقابة إيجاد ممارسات رقابة جيدة تحقق قيمة مضافة للأطراف ذات الصلة بالجهاز؟

كان متوقعا بشكل كبير من الأجهزة العليا للرقابة أن تظهر قيمتها ومزاياها للأطراف ذات الصلة بها وقد نتج عن ذلك عددا من المبادرات على مستوى منظمة الإنتوساي والتي تمحورت حول المستوى الإستراتيجي للجهاز الأعلى للرقابة وتشتمل هذه المبادرات على:

- إعلان المكسيك (أدمج الآن في إيساي ١٠ مع أمثلة في إيساي ١١) – النظر في أدوار ومسئوليات الأجهزة العليا للرقابة.
- مبادئ الشفافية والمساءلة للأجهزة العليا للرقابة (إيساي ٢٠ وأمثلة مقدمة في إيساي ٢١) – النظر في المبادئ الجيدة الأساسية حول كيفية قيام الجهاز بمهامه وما هو نوع الوظائف التي يتوجب عليه تأديتها.
- أخلاقيات المهنة (إيساي ٣٠) – توفير إطار يضمن أن الجهاز الأعلى يتصرف بأعلى مستوى من المصداقية
- ضمان الجودة (إيساي ٤٠) النظر في المكونات الحيوية المطلوبة كي تجعل من الجهاز يستوفي المعايير المطلوبة لإضافة المصداقية لأية نتائج او تقارير تنشرها الأجهزة.

كما يدعم المستوى الثاني من معايير الانتوساي عددا من المنشورات والمبادرات الأخرى التي تهدف الى مساندة الأجهزة ومنها:

- مبادرات وأطر بناء القدرات الخاصة بمبادرة تنمية الإنتوساي – والتي توفر آلية لمساعدة الأجهزة على تحديد إحتياجاتها كي تحقّق التطور والتنمية المطلوبة من أجل تنفيذ مهامها في حدود إطار المعايير الدولية.
- إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة– يوفّر إطارا لرفع تقارير بنتائج الجهاز وقياس مدى تحسن ذلك على مرّ الوقت.

- قيمة ومزايا الجهاز الأعلى للرقابة– حيث كان الموضوع الاول من مؤتمر الإنكوساي ٢٠ وهو يلخص كيف يمكن للجهاز أن يظهر قيمته للأطراف المعنية .

ولكن قبل كل هذا ينبغي على الأجهزة العليا للرقابة إدارك قيمة و أهمية العنصر البشري ، حيث يُعتبر أعضاء وموظفي تلك الأجهزة إستثمار قيما إذا أحسن إدارته وتنميته ويُمكن أن يحقق أهدافها ويزيد من كفاءتها وفعاليتها لذلك يُعتبر الفرد أحد موارد المنشأة، وفي أية منظمة او مؤسسة تريد التطوير ألا تنسى شيئا اساسيا وهو أن أساس نجاحها في تطبيق هذه المهمة هو العنصر البشري، وهي تستمد قوتها من العاملين فيها رؤساء ومرؤوسين، ولما كان هذا العنصر يعتمد على الخبرة المهنية وهي جزء لا يتجزأ من منظومة العمل الرقابي فقد كان لزاما على الباحث التعرض لها كأداة هامة لتطوير العمل الرقابي.

مما سبق سيتطرق هذا الباب الى أدوات تطوير العمل الرقابي وتحقيق القيمة المضافة من خلال المباحث التالية :

المبحث الاول : الخبرة المهنية

المبحث الثاني : قيمة ومنافع الأجهزة في إحداث الفارق في حياة المواطنين.

المبحث الثالث : إطار معايير الانتوساي.

المبحث الرابع : إطار عملى لأداة تقييم الإلتزام بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة آي كات (iCAT) و تطبيق نموذج للإطار على الجهاز المركزي للمحاسبات.

المبحث الخامس : إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

المبحث الاول

الخبرة المهنية

تمهيد

من المعروف أن الأقدمية ليست مقياساً كاملاً لخبرة المراجع (المدقق) بل يجب اللجوء إلي التعليم والتدريب والممارسة العملية لخلق المعرفة، وتتفاعل المعرفة مع القدرات الذاتية لتكوين خبرة المراجع وقد نتج عن هذا التفاعل تفسير أفضل لإختلاف الأداء بين المراجعين ومن ثم إختلاف في أحكامهم، وقد شهد العالم خلال السنوات القليلة الماضية، و لا يزال يشهد عددا من المتغيرات الأساسية و التي طالت مختلف جوانب الحياة المعاصرة، و مست كافة المؤسسات الإقتصادية و الإجتماعية و السياسية في دول العالم على إختلاف درجاتها في التقدم و النمو، كذلك أثرت تلك المتغيرات على تكوين الخبرة المهنية لدى المراجعين وهذا ما سوف نتناوله في هذا البحث.

١ -محددات الخبرة

لقد أهتمت العديد من الدراسات ومن بينها (Libby and Tong) [٣٣] بتحديد مكونات او محددات الخبرة وتوصلت إلي ضرورة وجود ثلاث أنواع من المعرفة بالإضافة إلي القدرات الذاتية (القدرة علي حل المشاكل) كمحددات للخبرة المتميزة في أعمال المراجعة وقدمت تعريفاً لهذه المحددات الأربعة كما يلي :

المعرفة العامة : تتمثل في معرفة المراجع بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة والمراجعة ويتم إكتسابها من خلال سنوات الدراسة والتدريب بالإضافة الي الممارسة العملية

المعرفة الفرعية المتخصصة : وتتمثل في المعرفة المرتبطة بتخصص معين او بصناعة العميل ويتم إكتسابها من خلال ممارسة المراجع وتخصصه في مجال مراجعة نشاط العميل او من خلال برامج تدريب متخصصة في هذا المجال الذي يخص العميل .

المعرفة البيئية : تتمثل في المعرفة التي يحصل عليها الفرد من خلال معايشته للبيئة المحيطة وترتبط هذه المعرفة بالظروف الإقتصادية والسياسية للدولة التي تعمل في ظلها المنشأة ويتم إكتسابها عن طريق الخبرات الشخصية للمراجع وعلاقاته الإجتماعية وخصوصاً في مجال الأعمال التي ينتمي إليها العميل .

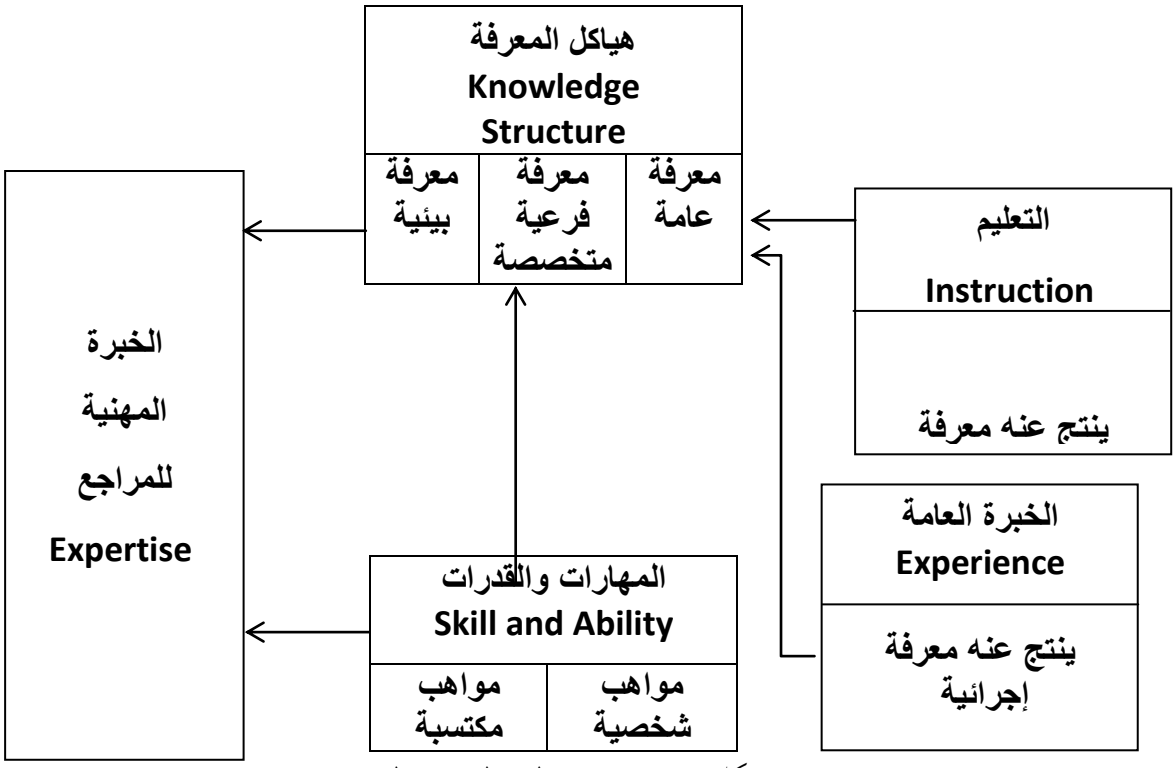
القدرة علي حل المشاكل : وتتمثل في قدرة المراجع علي معرفة العلاقات وتفسير الظواهر وإجراءات التحليلات اللازمة وتتكون هذه المقدرة من جزء شخصي يمثل الموهبة الشخصية وجزء أخر مكتسب من خلال الممارسات العملية في حل المشاكل

[33] Libby, R., and Tong, H., (1994), "Modeling The Determinants of Audit Expertise" ,Accounting Organization and Society. Vol.19, No.8,pp. 701-716

ويري الباحث ان هذه المحددات الأربعة للخبرة تكون مكملة بعضها البعض، فالمراجع الذي يمتلك القدرة علي حل المشاكل ولكن بدون معرفة جيدة سيكون أدائه غير مقنع وضعيف، وكذلك المراجع الذي يمتلك معرفة جيدة ولكن لا يملك القدرة علي حل المشاكل لن يكون خبيراً في أعمال المراجعة .

ولقد اوضحت الدراسة ان عملية الحصول علي الخبرة تتحدد عن طريق تحديد هياكل المعرفة والقدرة علي إستخدام تلك المعرفة حيث يتحدد أداء المراجع عن طريق المعرفة التي غالباً ما يحصل عليها من خلال التعليم والخبرة العامة والممارسة بالإضافة الي القدرة علي إستخدام تلك المعرفة وذلك بهدف تطوير أداء وخدمات مهنة المراجعة .

ويوضح الشكل التالي كيف يمكن للمراجع الحصول علي الخبرة المهنية في المراجعة:



شكل يوضح محددات الخبرة المهنية في المراجعة

ويتضح مما سبق أن هناك عاملين أساسيين يمكن إعتبارهما بمثابة محددات لخبرة المراجع وهما المعرفة (ويتم الحصول عليها من التعليم الخبرة العامة) والقدرات الذاتية ويمكن دراسة تلك العناصر كما يلي :

١/١ – المعرفة :

وهي المحدد الأساسي للخبرة ويمكن تقسيم المعرفة (إلي معرفة عامة – معرفة فرعية متخصصة – معرفة بيئية) ويتم إكتساب تلك المعرفة من خلال مناهج الدراسة الجامعية ومن خلال التدريب بمكاتب المحاسبة والمراجعة. فالمعرفة المحاسبية مثلا تعني المعرفة بالقواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً لقياس الأحداث المالية والإفصاح عنها في التقارير المالية ، والمعرفة بالمراجعة تعني المعرفة بمعايير المراجعة وكيفية تخطيط عملية المراجعة وتجميع أدلة الإثبات وتكوين الرأي الفني المحايد في مدي صحة

الحسابات الختامية والمركز المالي، ثم كيفية تقديم تقارير تخدم المستخدمين لها وبوجه عام يتم الحصول على المعرفة من خلال مزيج متنوع من التعليم والخبرة العامة مع مراعاة التفرقة بين المعرفة الإعلامية (تصريحية) وهي المعرفة بالحقائق والمفاهيم او ما يطلق عليها بمعرفة البيانات [فمثلا معرفة أن المخزون هو أحد عناصر الأصول المتداولة] وبين المعرفة الإجرائية فهي تتكون من القواعد او الخطوات المطلوبة لأداء المهام بشكل متميز ويطلق عليها المعرفة بعمليات التشغيل (مثل كيفية تقييم المخاطر ، التحقق من حسابات النتيجة وقائمة المركز المالي للمنشأة محل الفحص). وفي مجال المراجعة، فإن إكتساب المعرفة الإعلامية لابد وأن يسبق إكتساب المعرفة الإجرائية حيث يتم الحصول علي المعرفة الإعلامية من خلال معرفة الحقائق والمفاهيم ويتم ذلك من خلال التعليم الرسمى اما المعرفة الإجرائية فعادة ما يتم إكتسابها من خلال الممارسات العملية والمهنية وتلعب الخبرة العامة دوراً اساسياً حيث تعتبر العنصر المكمل للحصول على تلك المعرفة الإجرائية التى يكتسبها المراجع من خلال الممارسات العملية .

٢/١- المهارات والقدرات

تعتبر المهارات والقدرات الذاتية التى يمتلكها المراجع من العوامل التى تؤثر فى خبرته، ومن أهم القدرات هى القدرة على حل المشاكل باعتبارها احد المحددات الرئيسية للخبرة لان تلك القدرات تساعد المراجع على عرض وتمثيل المشكلة بشكل أفضل مما يساعد على إتخاذ استراتيجيات أفضل للعمل.

وتتكون المهارات والقدرات التى يتمتع بها المراجع من شقين: الاول بتتمثل فى الموهبة الشخصية والفطرية لدى المراجع وهى ملكة معطاه له من الله سبحانه وتعالي والثانية مكتسبة وتتم من خلال الممارسات العملية لحل المشاكل .

ويتضح نموذج (Anderson)[٣٤] كيفية إكتساب المهارات باعتبارها احد مكونات الخبرة المهنية وهو يتكون من ثلاث مراحل متتالية هى :

١/٢/١ – مرحلة الإدراك:

يتم فيها إكتساب المعرفة الإعلامية ويستخدمها الفرد فى إنجاز المهام وبتكرار الممارسة يتدرب ذهنيا ويكتسب خبرات جديدة يتم اضافتها لقاعدة معرفته الإعلامية والمعرفة المكتسبة فى هذه المرحلة غير كافية لتكوين خبرة مميزة بحيث يطلق على من يمتلكها لفظ خبير.

٢/٢/١ – مرحلة الترابط :

يتم فيها إكتشاف الأخطاء تدريجياً من خلال الفهم الأساسي للمهمة ويتم التخلص من هذه الأخطاء من خلال الممارسة ومعلومات التغذية العكسية وتظهر فى هذه المرحلة ظاهرة تصنيف المعرفة والتى تقدم إجراءات لحل المشاكل الخاصة بالمجالات الجديدة وهنا يتم الحصول على المعرفة الإجرائية وهى المعرفة المطلوبة لبداية التحول من مبتدئ الى خبير .

---

(٣٤) للمزيد من التفاصيل ارجع الي :
- محمد عبد المنعم عبد العزيز يوسف ، (٢٠٠٠) ، "دراسة تحليلية لمفهوم الخبرة في المراجعة واثرها على جودة حكم المراجع" ، رسالة ماجيستير غير منشورة ، كلية التجارة – جامعة الاسكندرية ، ص ٥٢-٥٣

٣/٢/١ – مرحلة التلقائية :

وفى هذه المرحلة يكتسب المراجع المقدرة والمهارة التى تجعله خبيراً فى الحكم على المشاكل وابداء الرأي حيث يتم صقل المعرفة الإجرائية بإكتساب المزيد من الإجراءات فى مجال متخصص حتى يصبح المراجع قادراً على إستخدام المعرفة الإجرائية بكفاءة وفعالية أفضل وعندئذ يطلق علية لفظ خبير.

٢–أثر الخبرة على جودة الحكم المهنى للمراجع

إن المراجعين الذين لديهم خبرة تكون أحكامهم المهنية أفضل من المراجعين المبتدئين لأنهم يكونون أكثر قدرة على التعرف على الأخطاء وعلى تصنيف تلك الأخطاء أثناء مراجعتهم ومن المتوقع أن تؤثر الخبرة – ويظهر دورها الفعال فى الحكم المهني عندما تكون المهمة المكلف بها المراجع معقدة (غير هيكلية). والخبرة المهنية يجب أن تعكس المهارة في أداء مهمة المراجع في مجال محدد فعلي سبيل المثال المراجع الذي لديه عشرون عاماً من الخبرة قد يفشل فى تقدير دقيق لإحتمالات الأخطاء فى أرصدة العملاء او المخزون ان لم يكن قد مارس هذا التقدير من قبل، بينما من الممكن ان يكون تقدير مراجع ليس لديه من الخبرة سوى اربع سنوات أفضل لانه مارس هذا التقدير طوال هذا السنوات الأربعة مما يعنى ان مفهوم الخبرة مفهوم نسبي بالنسبة لمهمة معينة وليس مفهوم مطلق حيث أن زيادة مستوى الخبرة للمراجعين يتناسب طردياً مع تطوير أداء وخدمات مهنة المراجعة.

٣– خبرة المراجع بالنشاط الذي يراجع عليه :

إن خبرة المراجع فى مراجعة إنشطة إقتصادية معينة او صناعية معينة يعد من المتغيرات التى تؤثر على جودة الأداء المهني للمراجع، وقد توصلت بعض الدراسات الى وجود علاقة إيجابية بين جودة الأداء المهني للمراجع وخبرة مكتب او فريق المراجعة فى مجال صناعة العميل او نشاطه (Carcello et al 1992)[٣٥] ومما لا شك فيه فان توافر الخبرة فى محيط الصناعة او النشاط التي يتم المراجعة عليها تمثل احد خصائص جودة الأداء المهنى للمراجع نظراً لقدرة هذا المراجع على توفير خدمات المراجعة فى هذه الصناعة او فى ذلك النشاط بدرجة عالية من الكفاءة والجودة ولقد شهدت السنوات الاخيرة تحولاً كثيراً فى الممارسات العلمية ازاء التخصص الصناعي فى معظم مكاتب المراجعة وأصبح التخصص السمة المميزة والواضحة لأسواق المراجعة (Hogan 1999)[٣٦] ويتوقع (Craswell et al 1995)[٣٧] أن يكون هناك مزيد من التخصص لأن ذلك يساعد المراجعين على تقييم نظام الرقابة الداخلية وكذلك التعرف على اخطاء الصناعة وهذا كله يؤدى فى النهاية الى رفع مستوى جودة الأداء المهني للمراجع.

(35) Carcello, J.V., Hermanson, R.H., and McGrath, N. I., (1992) "Audit Quality Attributes – The Perception of Audit Partners and financial Statements Users" . Auditing a Journal of Practice and Theory, Spring, PP. 1-15.
(36) Hogan, C. E., and Jeter, C. D., (1999), "Industry Specialization by Auditors", Auditing : a Journal of Practice and Theory, Vol. 18, No. 1, spring, PP. 1-2
(37) Craswell, A. T., Francies , J.R and Taylor , S.L., (1995),"Auditor Brand Name Reputations and Industry Specialization", Journal of Auditing and Economics, Vol. 20, No. December, PP. 297-322.

واوضحت العديد من الدراسات فى هذا المجال أن المراجعين المتخصصين فى نشاط او صناعة من المحتمل أن يكونوا أكثر كفاءه وبالتالي تلجأ اليهم شركات ومكاتب المراجعة فانهم لا يميلون الى التحول الى مراجع أقل كفاءة، وبناء عليه فكلما كان المراجع متخصص فى نشاط العميل كلما طالت الفترة التى قضاها كمراجع للشركة[٣٨] كما أنه ينتج عن التخصص فى إنشطة إقتصادية معينة العديد من المزايا[٣٩] مثل قلة احتمالات التعرض للدعاوى القضائية وخفض تكاليف عمليات المراجعة نتيجة للتخصص.

وفيما يختص بقدرة المراجعون على إكتشاف الأخطاء فى الصناعات التى يتخصصون فيها وكذلك الخبرة فى التنبؤ المبكر وسرعة الانذار بالأخطاء المحتملة والغير متوقعة لأرصدة الحسابات فى القوائم المالية فقد تعرضت العديد من الدراسات لمناقشة مدى قدرة المراجع ذو الخبرة بالصناعة التى ينتمى إليها العميل مثل دراسة (Low 2004)[٤٠] حيث اوضحت أن معرفة المراجعين بالصناعة او النشاط الذى يتم المراجعة عليه تحسن من تقديراتهم لمخاطر المراجعة وتؤثر فى طبيعة ونوعية التغيرات التى يدخلونها على إجراءات المراجعة لذلك تلجأ تلك الشركات الخاضعة للمراجعة الى مكاتب مراجعة متخصصة فى النشاط او الصناعة التى تنتمي إليها إعتقاداً منها بقدرة تلك المكاتب على تقديم خدمات متميزة، ولقد ايدت ذلك دراسة (Copal 2005)[٤١] حيث اوضحت بعد إجراء الدراسات المبدئية على عملاء المؤسسات المهنية الستة الكبار أن هناك علاقة إيجابية بين مستوى خبرة المراجع المهنية بصناعة العميل وقدرته على التنبؤ المبكر وسرعة الانذار بالأخطاء المحتملة والغير متوقعة لأرصدة الحسابات فى القوائم المالية وبالتالي يمكن تقديم خدمات ذات مستوى مرتفع مقارنة مع تلك المكاتب الغير متخصصة، ولقد اوضح (Owhoso et al 2002)[٤٢] ان فرق المراجعة ذات الخبرة الصناعية العالية تكون قادرة على إكتشاف الأخطاء فى الصناعات التى يتخصصون فيها أكثر من الصناعات التى تقع خارج تخصصاتهم وان هناك علاقة طردية بين خبرة مكتب المراجعة بالصناعة التى ينتمي إليها العميل وبين تطوير الأداء المهني للمراجع .

٤-مدة تولى المراجع عملية المراجعة بالمنشأة

---

(٣٨) للمزيد من التفاصيل ارجع الى :

Williams, D. D., (1988), "The Potential Determinants of Auditor Change" a Journal of Business Finance and Accounting, Vol. 15, No. 2. Summer PP 243-261.

د. على ابراهيم طلبة ، (١٩٩٧) ، "العوامل المؤثرة فى اختيار مراقب الحسابات – دراسة تجريبيه على الشركات المساهمة بسلطنة عمان" ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة – جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، ص ٥٢٢.

(٣٩) للمزيد من التفاصيل ارجع الى :

- Chirs, E. H., and Debra, C. JH., (1999), "Industry Specialization by Auditors". Auditing : a Journal of Practice and Theory, Vol. 18, No. 1, spring, PP. 1
- Dunn, K. A., and Mayhew, B. W., (2004), "Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality" Review of Accounting Studies, Vol. 9, No, 1. PP. 35-58.

(40) Low, K.Y., (2004), "The Effects of industry Specialization on Audit Risk Assessments and audit Planning Decisions" The Accounting Review, Vol. 79, No. 1, January, PP. 201-219

(41) Capel, V.K., (2005), "The Association Between Big6 Auditors Industry Expertise – and the Asymmetric Timeliness of earnings", Journal of Auditing, Auditing and Finance, Boston : Summer, Vol 20, ISS. 3, Summer, P.209

(42) Owhoso, V. E., Messier, W. f., and Lynch, J. C., (2002), "Error Detection by Industry Specialization Teams During sequential Audit Review" , Journal Of Accounting Research, Vol. 40, No. 3, June, PP. 883.900

إن الفترة الزمنية التى يقضيها المراجع فى مراجعة نفس الشركات تعد من إحدى المتغيرات المؤثرة على جودة الأداء المهني للمراجع وقد تعارضت نتائج بعض الدراسات السابقة بشأن هذا المتغير، فبعض هذه الدراسات مثل دراسة (Ward,et.,1994)[٤٣] ، ترى أنه كلما زادت مدة تولى المراجع للقيام بالمراجعة للمنشاة على فترة طويلة قد يتبعها زيادة الثقة فى العميل مما قد يصيب المراجع بالآلية وإفتقاد روح الإبتكار وزيادة ونمو الشعور بالملل وعدم التجديد فى تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة للمنشاة إعتمادا على ما تم فى الماضي ، كما قد يتولد نوع من الالفة والصداقة مع موظفي العميل الى الدرجة التى تدعو الى بناء علاقات شخصية قوية قد ينتج عنها بعض التجاوزات عن الافصاح عن بعض الأخطاء او الإنحرافات مما يؤدي الى إنخفاض جودة الأداء المهني للمراجع وقد ايد ذلك علي ابراهيم طلبه (١٩٩٤)[٤٤] هذا الاتجاه حيث توصل من خلال دراسته الى وجود علاقة عكسية بين الفترة التى يقضيها المراجع فى مراجعة حسابات الشركة لعدد من السنوات المتتالية وجودة الأداء المهني فى سلطنة عمان .

وقد فرض المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على مكاتب المراجعة الراغبة فى الإنضمام الى قسم الرقابة على الجودة (Quality Control Review Division) الى تحديد اقصي مدة يمكن أن يعهد بها لأحد الشركاء بالمكتب للإشراف عن إحدى عمليات المراجعة لمنشاة تخضع لهيئة سوق المال بنيويورك (SEC) وهى خمس سنوات .[٤٥]

وفى المملكة العربية السعودية أصدرت وزارة التجارة القرار رقم (٩٠٤) لعام ١٤١٤هـ بجعل الحد الأقصى لمدة المراجعة ثلاث سنوات للقيام بعملية المراجعة لشركات المساهمة ويمكن أن تصبح خمس سنوات بشرط إشتراك مراجع اخر معه.[٤٦]

وبالنسبة للبنوك فى مصر حدد البنك المركزي مدة خمس سنوات على الأكثر للمراجع بعدها يتم تدويره (قرار البنك المركزى) .

وقد قام (Iohnson et al 2002)[٤٧] بتقسيم مدة تولى المراجع عملية المراجعة بالمنشأة الى ثلاث مدد هى :

أ – قصيرة وذلك عندما يراجع مكتب المراجعة القوائم المالية لعميل معين لمدة سنتين او ثلاثة.

ب –متوسطة وذلك عندما يقوم مكتب المراجعة بمراجعة القوائم المالية لعميل معين لمدة تتراوح من اربع سنوات الى ثمان سنوات .

ج– طويلة عندما يقوم مكتب المراجعة القوائم المالية لعميل معين لمدة تسع سنوات او أكثر.

وهناك دراسات اخرى مثل دراسة (Louwers 1998)[٤٨] ترى أن عدد سنوات تولى المراجع يمكن أن تؤثر على عملية المراجعة وهذه المدة الطويلة التى يقضيها المراجع فى مراجعة المنشأة تعني أن المراجع لديه معرفة واسعة عن العميل

---

(43) Ward, D., D., Rondal, J. Elder., and Susan, G. K., (1994), "Further Evidence on the Determinants of municipal Audit Fees" . The Accounting Review, Vol 69, No. 2, April, P . 395 .

٤٤) د. على ابراهيم طلبه ، (١٩٩٤) ، " قياس اثر بعض العوامل على جودة اداء مراقب الحسابات دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بسلطة عمان" ، مرجع بيق ذكره ، ص ١٢٨٥ ، ١٣١١ .

٤٥) د. محمد حسني عبد الجليل صبيحي ، (١٩٩٧) ، "مفهوم وخصائص جودة المراجعة المالية بجمهورية مصر العربية – دراسة نظرية – وميدانية" ، المجلة العملية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة وادارة الاعمال ، جامعة حلوان ، العدد (١١) ، ص٢٥.

٤٦) د. محمد سامي راضي ، (١٩٩٨) ، "الخصائص المحددة لجودة المراجعة – دراسة ميدانية للمحيط المهني في مصر" ، مجلة افاق جديدة ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية ، السنة العاشر، العدد الثاني ، ابريل ، ص٢٦٥.

47) Johnson, V., E., Khurana, I. K., and Reynolds, J. K., (2002), "Audit Firm Tenure and Quality of Financial Reports" , Contemporary Accounting Research, Vol. 19, No. 4, Winter, pp. 637-660.

ونشاطه ومعرفة مدى قدرة العميل على الإستمرار إذا ما واجه ظروف صعبة ، كما تساعده هذه المعرفة على كشف محاولات ادارة المنشأة فى اخفاء التعثر المالى الذى قد تعاني منه وبالتالى فان هذه الإستمرارية سوف تتيح للمراجع فرصة التآلف مع العميل ومعرفة مشاكله مما يزيد من غزارة المعرفة والمعلومات التى ترفع من كفاءة المراجع فى أداء مهامه بشكل يوفر من وقته وجهده بالإضافة الى اعطاء نتائج إيجابية تفيد العميل .

وهناك دراسات اخرى توصلت الى زيادة جودة المراجعة من خلال الفترة الزمنية التى يقضيها المراجع فى مراجعة الشركة موضوع المراجعة مثل دراسة (Knapp 1991)[٤٩] حيث ذكرت أن لجنتى كوهين Cohen ، وتريدواى Treadway اوضحت فى التقارير الخاصة بهما ان سبب حدوث المراجعات دون المستوى هو قلة عدد السنوات التى يتعامل فيها المراجع مع الشركة موضوع المراجعة لأنه كلما زادت الفترة التى يقضيها المراجع فى مراجعة المنشأة محل المراجعة زادت قدرته على إكتشاف الأخطاء الجوهرية والمخالفات فى القوائم المالية.

إن إستمرارية المراجع وطول فترة إرتباطه تتيح له فرصة أفضل وتولد لديه خبرة للتعرف على طبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة ومشاكلها المحاسبية وبالتالى التعامل معها بشكل أفضل، فالإستمرارية تُثري عملية المراجعة وتزيد من جودتها فكلما زادت عدد سنوات عملية المراجعة كلما زادت قدرة المراجع على إكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية وبالتالى ترتفع جودة الأداء المهني للمراجع .[٥٠]

٥ – الإلتزام بالمعايير المهنية.

إن وجود معايير مهنية متعارف عليها وملزمة أمر هام لكى تكون مرشداً لكل من يرغب فى مزاولة المهنة وحكما صادقاً على دقة وجودة العمل الذى يؤديه والمستوى المهني الذى وصل اليه، ولقد أظهرت العديد من الدراسات أهمية الإلتزام بالمعايير المهنية وقواعد ومدونات السلوك المهني كخاصية من خصائص جودة المراجعة وسمة أساسية لتطور الأداء المهني للمراجع (Sutton and Lamp 1992)[٥١] . إن التعريف المناسب لجودة المراجعة يتمثل فى الإلتزام بالمعايير المهنية المتعلقة بكل من العمل الميداني وإعداد التقرير حيث العلاقة طردية بين الإلتزام بالمعايير المهنية و تطور الأداء للمراجع .

٦– التأهيل العلمي والمهني والأثر على الأداء المهني للمراجع.

تشهد البيئة التى يمارس فيها المراجع وظيفته مستجدات ومتغيرات متعددة بما يتطلب من المراجع أن يواكب هذه المستجدات والتغيرات بحيث يكون قادرا على أداء مهمته على الوجه المطلوب ، وهذا يتطلب من المراجعين ضرورة توافر

---

[48]) Louwers, T. J.,(2003) "Auditing & Assurance Services" . 4th Edition., P. 148 .
[49]) Knapp, M. C., (1998) ."Contemporary Auditing " 5th edition, pp. 35-52.
[50]) Aloke, G., (2005), "Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality" .The Accounting Review, April, Vol. 80,ISS. 2, P, 585.
[51]) Sutton, S. G., and Lampe, L., E., (1992), "a Framework for Evaluating Process Quality for Audit Engagements" , Accounting and Business Research, Vol.21,No. 3, Summer ,PP. 34-51.

قدر كاف من التأهيل العملي والمهني حيث يعتبر ذلك التأهيل بمثابة حجر الزاوية لإعداد المراجع مهنيا، ونظرا لأهمية التأهيل العملي والمهني فى المراجعة وماله من تأثير على الأداء المهنى للمراجع فانه يمكن تناول النقاط الأساسية التالية :

١/٦ – متطلبات التأهيل العملي والمهني للمراجع فى جمهورية مصر العربية :

يستلزم الحصول على لقب محاسب قانونى فى مصر طبقا للقانون ١٣٣ لسنة ١٩٥١ الخاص بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة أما أن يستوفي المرشح متطلبات التعليم والتدريب والإختبار والترخيص المحدد بهذا القانون او أن يكون عضوا بجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية [٥٢]، ومن رأينا ضرورة تجديد وتنمية المعرفة بصورة مستمرة لدى المراجعين لتحقيق تطوير المهنة وتطوير الأداء المهني للمراجع وهذا يتطلب ضرورة قيامه بالتعليم المهني المستمر .

وفقاً لمتطلبات معهد المحاسبين القانوني بانجلترا وويلز (ICAEW) فإن التعليم المهني المستمر ضروري فى ظل البيئة التى يعمل فيها المراجع والتى تتسم بالتغيرات المستمرة فى الجوانب الفنية والمهنية مما يحتم على المراجع تطوير معلوماته ومهاراته لكى يحافظ على كفاءاته المهنية .[٥٣]

ويتكون التعليم المهني المستمر – وجه نظر معهد المحاسبين القانونين بإنجلترا وويلز – الى نوعين من التعليم المهني المستمر الاول وهو التعليم المهني الرسمي او النظامي مثل حضور المؤتمرات والمحاضرات والندوات وكذلك حضور الدورات الفنية وفقا لسياسات المعهد والثاني هو التعليم المهني المستمر غير الرسمي او غير النظامي من القراءة العامة للصحافة المتخصصة المالية.

ووفقاً لمتطلبات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فإن الغرض من التعليم المهني المستمر هو زيادة الكفاءة المهنية للأعضاء وبناء عليه فإنه يتوقع من المحاسبين والمراجعين القانونيين أن تزداد كفاءتهم المهنية من خلال الالتحاق ببرامج مناسبة بمتطلبات التعليم المهني المستمر. [٥٤]

٢/٦ – المؤشرات اللازمة لقياس أثر التأهيل العلمي والمهني على أداء المراجع.

هناك مجموعة من المؤشرات يمكن إتباعها لقياس أثر التأهيل العلمي والمهني على أداء المراجع وهى:

١/٢/٦ – الحصول على مؤهلات علمية في مجال المحاسبة والمراجعة.

٢/٢/٦ – الإلمام بمعايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها .

---

[٥٢]) من التفاصيل ارجع الى القانون ١٣٣ لسنة ١٩٥١ الخاص بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر ، القاهرة ، الهيئة العربية لشئون المطابع الاميرية ، ص٨٧ .

[53]) Institute of Chartered Accountants in England and wales," Accounting Paper Continuing Professional Education" (1991) December, PP , 122-126.

[٥٤] د. سعيد بن صالح الرويتع ، (١٩٩٩)، أهمية التعليم المهني المستمر للمحاسب القانونى ، دراسة مقارنة لمتطلبات التعليم المهني المستمر وفقا للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ومعهد المحاسبين القانونين بانجلترا وويلز والاتحاد الدولى للمحاسبين. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة . كلية التجارة . جامعة عين شمس ، ص٢٧٥ – ٢٨٢.

٦/٢/٣ – الإلمام بالقوانين واللوائح والسياسات التي تخضع لها الوحدة محل المراجعة.

٦/٢/٤ – تلقى الدورات التدريبية في مجال المراجعة وزيادة فرص التعليم المستمر.

٦/٢/٥– زيادة عدد سنوات الخبرة سواء في ممارسة مهنة المراجعة او في مراجعة نشاط معين بصفة متكررة.

٦/٣ – أثر التأهيل العلمي والمهني على تطوير الأداء المهني للمراجع.

إن القيمة الحقيقة لعمل المراجع هو إعطاء مصداقية لتقاريره التي يعتمد عليها الكثير من أصحاب المصلحة وتهدف مهنة المحاسبة والمراجعة الى الوصول لأعلى مستوى من الأداء المهني متمثلا فى الوفاء بمتطلبات المصلحة العامة لمستخدمي القوائم المالية وغيرهم من المستفيدين من خدمة المهنة ، ومن أجل تحقيق أهداف مهنة المحاسبة والمراجعة يجب على مزاولي المهنة الإهتمام بتأهيلهم العلمي والعملي وإلتزامهم بالمبادئ الأساسية التي تنظمها وتحددها معايير آداب وسلوكيات المهنة ، كما يجب عليهم الإلتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة الصادرة من الجهات العلمية والمهنية المتخصصة ومسايرة التطورات التكنولوجية و الخضوع لبرامج التعليم المستمر والدورات التدريبية وغير ذلك لرفع كفاءتهم و تطوير أدائهم المهني بما يحقق جودة الأداء المهني للمراجعة نظرا لوجود علاقة إيجابية بين التأهيل العلمي والمهني للمراجع وتطوير الأداء المهني له.

٧ –الإتصالات الجيدة بين المراجعين وإدارة الجهة محل الفحص.

أظهرت العديد من الدراسات أن وجود وسائل إتصال جيدة بين المراجعين وإدارة الجهات محل الفحص يعد من وسائل تطوير الأداء المهني للمراجع (Karen 2005)[٥٥] و(Thoman 1999) [٥٦] حيث إن الزيارات المتعددة التى يقوم بها المراجع لموقع العمل الميدانى سوف تساعده على تفهم مشاكل الجهة محل المراجعة وتزيد من الثقة بين الجهة والمراجع مما يسهل من عمل المراجع ولاسيما أن من أهم الصفات الشخصية الواجب توافرها فى المراجع وهى الكياسة واللياقة والقدرة على الإتصال مع الآخرين حتى يكون قادرًا على الإقناع وتوصيل توصياته التى يقترحها لحل المشكلات المطروحة، فجودة عملية الإتصال إذا امتلكها المراجع تجعله قادرًا على إيجاد الحلول والردود المقبولة على كافة الإستفسارات التى توجه إليه.

ومن المقاييس او المؤشرات التي يمكن إتباعها لقياس أثر الإتصالات الجيدة بين المراجع والعميل على جودة الأداء المهني ما يلي:

أ– الزيارات المتعددة لمدير المراجعة لموقع العمل الميداني.

ب– وجود إتصالات متكررة بين فريق المراجعة وإدارة الشركة.

(55) Karen, H. , Z. , Menno, D, I., (2005), "Auditing Information Structures in Organizations: A Review of Data Collection Techniques for Network analysis" . Organization Research Methods, Oct., Vol. 8, 155. 4 , P.429

(56) Tomas, D.R., [1999] "Effectively Communication Audit Results – A formula for Success". The Government Accountants Journal Arlington, Spring. Vol. 48, 155. 1. P.24.

٨- إستخدام التقنيات الحديثة .

شهدت بيئة المراجعة خلال العقدين الأخيرين من القرن الماضي مجموعة من التغيرات الإجرائية والقانونية والتنافسية ويأتي في مقدمة هذه التغيرات تلك التي شهدت تقنية عملية المراجعة والتي تأثرت كثيراً بالإستخدامات المتزايدة لأجهزة الحاسب الآلي والتي وصلت الى حد الدعوة الى إنجاز كافة مراحل عملية المراجعة بإستخدام الحاسب الآلي وهو ما أطلق عليه أتمته عملية المراجعة، ويرى (Stuart Manson et al, 2001) [٥٧] أن إستخدام التقنيات الحديثة في عملية المراجعة قد أصبح جزء من الإطار الثقافي لمكاتب المراجعة لتحقيق ثلاثة أهداف هامة وهي زيادة جودة عملية المراجعة، زيادة الكفاءة والفعالية، وزيادة احكام عملية الرقابة بين مستويات المراجعة داخل أى مكتب مراجعة .كما اوضحت دراسة (Tiittanen, 2001) [٥٨] إن نجاح إستخدام التقنيات الحديثة في مهنة المراجعة يتطلب توافر وسائل ملائمة مثل إتقان البرمجة حيث أن حصول المراجعين على مثل هذه الوسائل لابد وأن يؤدي الى إنتاجية عمل أعلى، إن التقنيات الحديثة ستتيح للمراجعين فرصة تقديم خدمات أكثر لعملائهم وسيكون لديهم القدرة على إستغلال وقتهم في وضع خطط ناجحة وتقدير مخاطر الأعمال وقياس الأداء وذلك كجزء من عملية المراجعة ومع إزدياد تحول المؤسسات الى تخزين البيانات إلكترونيا سوف تقل إجراءات المراجعة حول الحاسب ويزداد إستخدام المراجعين للتقنيات الحديثة التي تحقق مكاسب ضخمة من خلال أداء المراجعة من خلال الحاسب مما ينتج عنه أداء عمليات المراجعة بكفاءة وفعالية.

ولقد تعرضت دراسة (Fischer 1996) [٥٩] لحالات نجاح او فشل ناتجة من إستخدام التقنيات الحديثة وذلك من خلال نموذجين أحدهما يوضح العوامل التي تؤدى الى النجاح في تحقيق المنافع من إستخدام التقنيات الحديثة في المراجعة بينما الاخر يوضح العوامل التي تؤدي الى الفشل في تحقيق المنافع من إستخدام تلك التقنيات فى المراجعة ، وقد وصل الفشل الى الحد الذي أدى بهذه الشركات الى إتخاذ قرار بإيقاف إستخدام التقنيات الحديثة حيث إعتبرت هذه التكنولوجيا بمثابة عبء ثقيل على هذه الشركات يجب التخلص منه.

١/٨ – نموذج النجاح

يتضمن الشكل رقم (١) نموذج للنجاح فى تحقيق المنافع من إستخدام التقنيات الحديثة كمصدر هام لأدلة المراجعة ويتضح من الشكل أن عوامل النجاح تبدأ بمواجهة حاجة ملحة الى المحافظة على ربحية مناسبة للمكتب وهذا يحتاج من المراجع الى القيام بفعل معين يتمثل في تخفيض تكاليف المراجعة، وفي نفس الوقت يدرك المراجع أن أمامه فرصة للحصول على معرفة جديدة من التقنيات الحديثة وما يترتب عليها من تطوير مراجعة متطورة لذلك يمكن أن يقوم المراجع بأفعال متزامنة مع اختيار

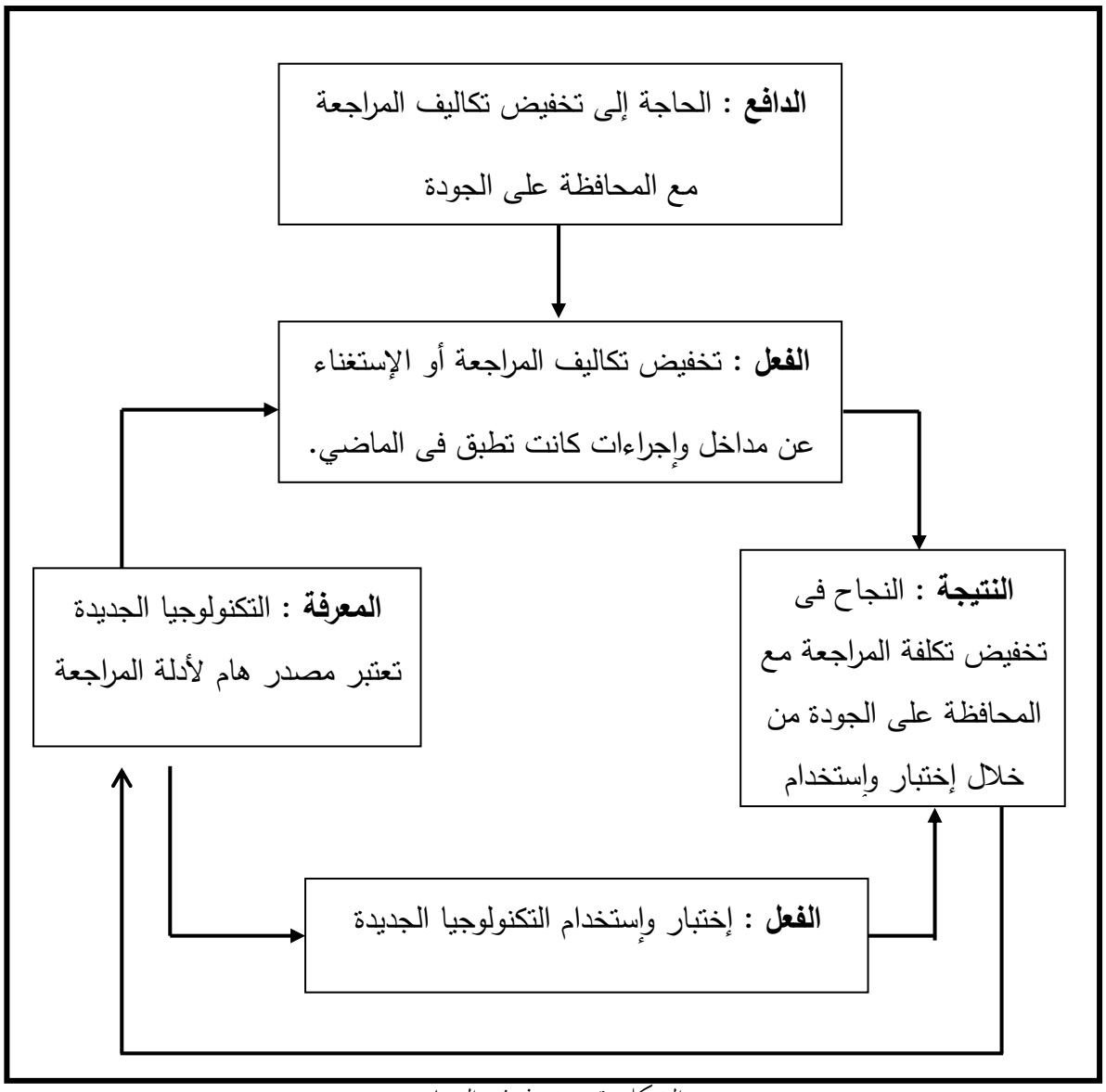
(57) Stuart Manson, Sean McCartney and Michael Sheren, (2001), "Audit Automation as Control Within Audit Firms", Accounting Auditing Accountability Journal, Vol. 14, No. 1, pp. 245-272,

(58) Tiiftinen, A. (2001), "The Role of User Support Services in Modern Auditing" Online Available", http/hsb.baylor.edu/ramsower/ais.ac97/papers/tiittan.htm.

(59) Fischer, M. J., (1996), "Realizing the Benefits of New Technologies as Source of Audit Evidence an Interpretive Field Study", Accounting Organization and Society, Vol. 21, No. 2/3, pp. 219-242.

وإستخدام التكنولوجيا الجديدة لتخفيض تكاليف المراجعة او الإستغناء عن مداخل وإجراءات كانت تطبق في الماضي لتحل محلها مداخل وإجراءات المراجعة الجديدة.

ويمكن عرض النجاح من خلال الشكل التالي[٦٠] :



الشكل رقم (١) نموذج النجاح

ويلاحظ المراجعون الذين يستخدمون التقنيات الحديثة أن زمن المراجعة قد إنخفض كثيرا الأمر الذي يسمح بالإرتباط بعمليات مراجعة أخرى دون أن يترتب على ذلك تكاليف إضافية ومن ثم تزداد ربحية عملية المراجعة ويرى البعض أن من أهم العوائد الناتجة من إستخدام تكنولوجيا المعلومات فى المراجعة تتمثل في الاتي : [٦١]

[٦٠] د. أحمد حسين على حسين ، (١٩٩٩) ، "أثر استخدام النظم الخبيرة على مهام وأحكام المراجع" ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، (العدد الأول ، الجزء الأول) ، ص ٤٦.

أ – تخفيض الوقت الذى يقضيه المراجعون المهنيون على مهام حسابية وإدارية.

ب– تحسين جودة عملية المراجعة من خلال وضع إطار عام لعملية صنع وإتخاذ قرار المراجعة مما ينتج عنه إنخفاض تعرض المكاتب الى الدعاوى القضائية التى قد تنتج عن ال أهمال.

جـ– تحسين كفاءة المراجعة وتخفيض التكاليف.

د– ضمان وجود تطابق بين جودة عملية المراجعة وعملية التوثيق.

هـ– القدرة على المنافسة من خلال إنهاء أعمال المراجعة فى الوقت المناسب وتنظيم اوراق العمل بطرق جديدة وتوفير معلومات مناسبة.

و– دعم ثقة العملاء بخدمة المراجعة.

٢/٨ – نموذج الفشل

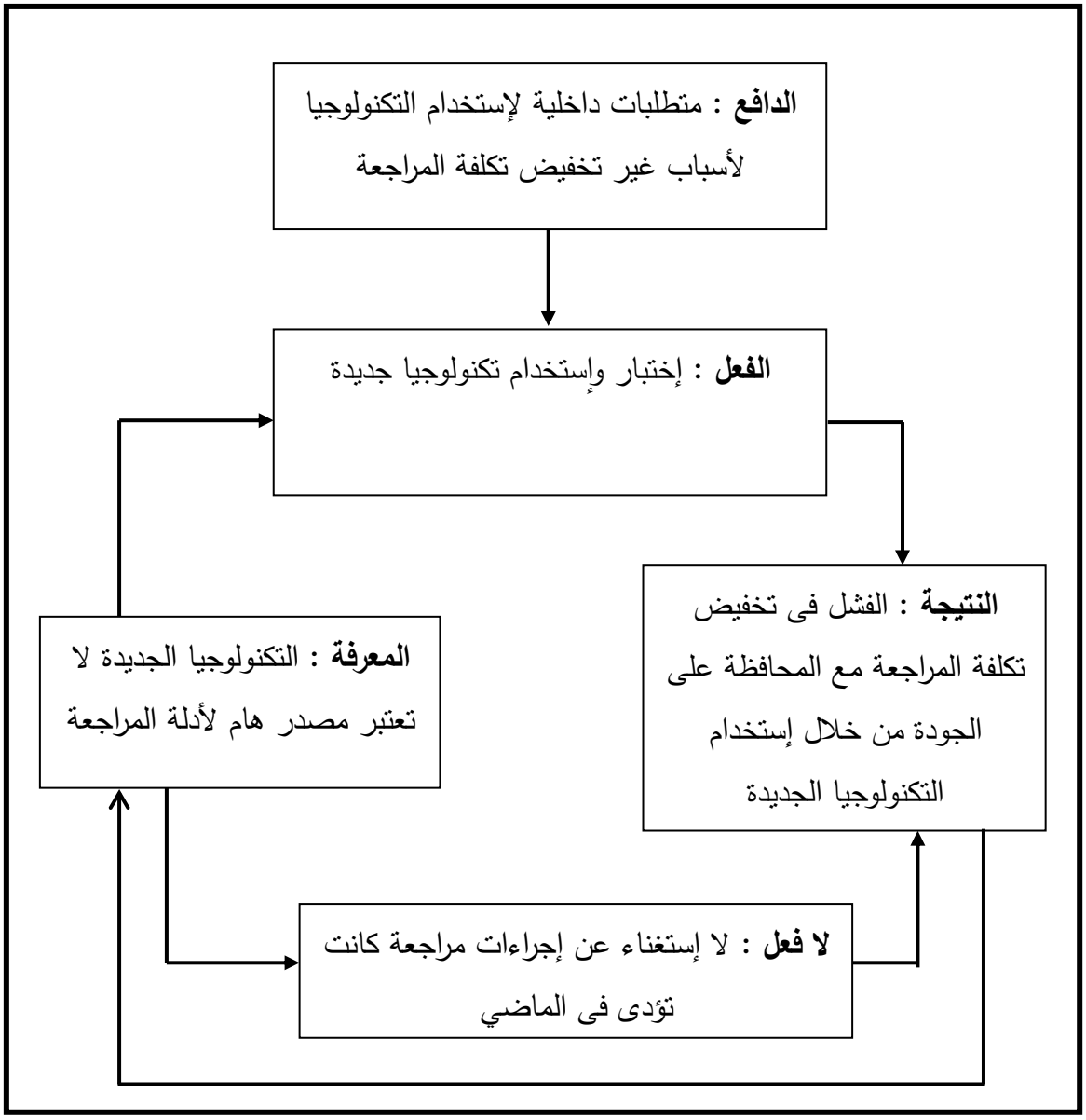
يتضمن الشكل رقم (٢) نموذج الفشل في تحقيق المنافع من التقنيات الحديثة وعدم إستخدامها كمصدر هام لأدلة المراجعة ، وكما هو واضح من الشكل أن عوامل الفشل بدأت من الدافع وراء إستخدام التقنيات الحديثة كمطلب من متطلبات المكتب لتحقيق أهداف معينة في المستويات الدنيا في الهيكل التنظيمى للمكتب وليس لمواجهة حاجة ملحة لتخفيض تكاليف المراجعة والمحافظة على الجودة ، وفى حقيقة الأمر فإن إستخدام تلك التقنيات لا ترقى لأن تكون مصدر هامًا لأدلة المراجعة وإن إستخدامها سينتج عنه عدم كفاءة (زيادة تكاليف وقلة فاعلية ونقص جودة المراجعة).

فالمشكلة لم تكن فى التكنولوجيا ذاتها ولكن كانت فى عدم وضوح الهدف من إستخدامها مما أدى الى عدم الكفاءة فى الإستخدام مما ينتج عنه نتائج غير مرضية.

---

(٦١) للمزيد من التفاصيل أرجع إلى :
- د. على ابراهيم طلبه ، (٢٠٠٠) ، "قياس آثر استخدام تكنولوجيا المعلومات فى إدارة عملية المراجعة على إنتاجية وربحية مكاتب المحاسبة والمراجعة – دراسة استطلاعية" ،مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة – جامعة القاهرة فرع بنى سويف ، العدد الأول ، ص ٤-٥.
- Huberty, P. (2000), "Worldwide Audit Automation", Internal Auditor, December, pp. 25-27
- Irving M. G., (2001), "Audit Automation Strategy ", The Executive's Journal, Winter, PP 29-33

ويمكن عرض الفشل من خلال الشكل التالي :



الشكل رقم (٢) نموذج الفشل

يتضح مما سبق أن إستخدام تكنولوجيا المعلومات فى المراجعة لا يمكن، أن تحل محل الأحكام المهنية وإنما تساعد على تكوين هذه الأحكام بطريقة أفضل ، وغالبا ما يطلق على التقنيات الحديثة فى المراجعة على انها أدوات مساعدة قرار وليست أدوات إتخاذ قرار وذلك لأن التقييم والحكم النهائي سيكون للمراجع بصفته خبير بشرى يتمتع بخبرة ودراية مع الظروف الخاصة لكل عميل حتى يصل الى أحسن جودة فى الأداء من خلال التقنيات الحديثة وتحقيق المراجعة من خلال الحاسب بشكل فعال.

ويرى الباحث إن عوامل النجاح في تحقيق الوفورات والمنافع المتوقعة من إستخدام التقنيات الحديثة في المراجعة هي الأقرب والأكثر قبولا للتحقق من عوامل الفشل وبالتالي يمكن القول إن القاعدة هي النجاح فى إستخدام تلك التقنيات في المراجعة وان الإستثناء هو الفشل وتتنوع التقنيات الحديثة في مجال المراجعة فتشمل على سبيل المثال ميكنة العمل الروتيني، دعم القرار،

نظم الخبرة القائمة على المعرفة وغير ذلك وسنتناول الأن أحد هذه التقنيات بالشرح والتحليل والمتمثلة في نظم الخبرة لبيان كيفية تأثيرها كعنصر من عناصر التقنيات الحديثة على تطوير الأداء المهني للمراجع من خلال ما يلي:

٨/٣ – مفهوم نظم الخبرة الإلكترونية :

نظرا لحداثة نظم الخبرة فإنه لا يوجد حتى الآن تعريف متفق عليه لهذه النظم وإن كانت جميعها لا تختلف في مضمونها ويتفق الباحث مع تعريف (Abdel Mohammadi Mohammad 1987) [٦٢] بأن النظام الخبير هو أحد صور الذكاء الصناعي (AI) يتأسس على المعرفة الخبرة ويسمح للحاسب الإلكتروني بمحاكاة الخبراء البشر وذلك من خلال برمجة معرفتهم وخبراتهم المتخصصة المرتبطة بمجال معين فى برنامج حاسب إلكترونى ، وأن الهدف الأساسى لنظم الخبرة هو إتاحة خبرة ومعرفة الخبراء المتخصصين فى مجالات معينة لمتخذي القرارات ومن تكون القرارات التى يتخذونها أكثر ملائمة.

٨/٤– تطبيقات نظم الخبرة فى مجال المراجعة:

تعتبر فكرة إستخدام نظم الخبرة في المراجعة من الأفكار الحديثة التى لم تعرف إلا في منتصف الثمانيات وذلك لحداثة نظم الخبرة نفسها ولقد أدى التغير في نظم الخبرة الى إمكانية إستخدامها كأداة مراجعة فى معظم المراحل المتعددة لعملية المراجعة وسوف يعرض الباحث بعضها على النحو التالي:

٨/٤/١ – فى مجال تخطيط عملية المراجعة :

ظهر في هذا المجال نظام مخطط المراجعة (Audit Planner) [٦٣] وهو نظام خبير يتم تطويره ليساعد المراجعين في صياغة الأحكام الشخصية المرتبطة بالأهمية النسبية وهي ضرورة في تخطيط عمليات المراجعة.

٨/٤/٢ – في مجال إختبارات المراجعة:

تتضمن إختبارات المراجعة نوعين من الإختبارات يتم أدائهما بواسطة المراجع خلال مرحلة العمل الميداني هما إختبارات الرقابة وإختبار تفاصيل العمليات والأرصدة، ولقد أمكن تطوير العديد من نظم الخبرة فى هذه الإختبارات مثل :

٨/٤/٢/١ –نموذج إختبار نظام المراقبة الداخلية (٦٤)

يهدف هذا النموذج الى تقديم الخبرة اللازمة لمراجعة إجراءات نظم المراقبة الداخلية والتى تعتبر أحد الوظائف الرئيسية لتقييم الرقابة الداخلية ، ويساعد في تحديد اوجه الضعف الكامنة في الرقابة الداخلية.

٨/٤/٢/٢ –نظام خبرة لمواجهة نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات : [٦٥]

(62) Abdel Mohammadi, Mohammad, J., (1987), "Decision Support and Expert systems in Auditing: a Review and Research Directions", Accounting and Business Research, London Spring, Vol. 17, I55. 66, P. 173

(63) Steinbart, P., (1987), "a Case Study Using Expert System", The Accounting Review, January, P.98

(64) Bailey, A.D., Duke, L. C., Gerlach, J., and Whinston, B., A., (1985). "TICOM and Analysis of Internal controls", Accounting Review, Vol. LX, No.2, April, P. 186.

يتبلور مجال هذا النظام في مراجعة وتقييم الضوابط الرقابة الخاصة بنظم التشغيل الإلكتروني للبيانات والتي تحتاج بطبيعة الأمر الى خبرة تخصصية في مجال المراجعة من خلال الحاسبات ويحتوي النظام على أربعة أهداف مستقلة تتمثل فى التحقق من إجراءات الرقابة على الإشراف ، والمدخلات ، والتشغيل والمخرجات.

٨/٤/٢/٣ – نظام المراجع : [٦٦]

يستخدم هذا النظام لمساعدة المراجعين في فحص الديون المشكوك في تحصيلها وذلك للتوصل الى رأي فني محايد عن مدى كفاية ومعقولية هذا المخصص وذلك في ضوء البيانات المتاحة عن العملاء.

٨/٤/٣ – في مجال إعداد وإصدار تقارير المراجعة:

يمثل هذا المجال المرحلة الأخيرة من مراحل العمل المراجعة، إذ يكن المراجع بصدد إصدار تقرير نهائي يوضح فيه الرأي الفني والمحايد وقد تم تطوير نظم الخبرة لتفيد وتساعد المراجعين في هذا الصدد ومن أهمها ما يلى : [٦٧]

٨/٤/٣/١ – نظام Going Concern Expert system GCX

يساعد هذا النظام المراجعين في إبداء الأراء الملائمة وإصدار الأحكام الشخصية المعقولة بخصوص إستمرارية المشروع ويتم ذلك من خلال قياس الأداء المالي للشركة بصفة عامة، وفيما يتعلق بالإهتمامات الخارجية بصفة خاصة.

٨/٣/٤/٢ – نظام AOD : Audit opinion Decision

يهدف هذا النظام الى مساعدة المراجعين في إصدار أحكامهم الشخصية المتعلقة بإتخاذ القرارات الملائمة بشأن إستمرارية المشروع .

٩ – تقييم نظم الخبرة

لكي يتم تقييم أنظمة الخبرة فإن الأمر يتطلب إبراز جوانبها الإيجابية وتتمثل في الفوائد التي تحقق العديد من المنافع للمراجع ولعملية المراجعة , وكذلك ابراز الجوانب السلبية وتتمثل في الصعوبات او التحديات التي تواجه المراجع ويمكن عرض ذلك كما يلى:

٩/١ – الجوانب الإيجابية:

---

(65) Hansen, J. V., and Messier, F. W., (1986), "A Preliminary Test of EDP Expert", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Fall, PP 109-123.

(66) Edwards, A., and Connell, N., A., (1989), "Expert system in Accounting", Prentice Hal, Inc., Englewood, (UK), P57.

(67) Sare, S. A., (1990). "The Auditor's Going – Concern Decision", a Journal of Accounting Literature. Vol. 9, P.56.

- سرعة إتمام عدد كبير من مهام المراجعة فى الوقت المحدد نظرًا للسرعة الفائقة للحاسبات الإلكترونية والمستخدمة فى تقديم التفسيرات والنصائح للمراجع مما ينتج عنه تخفيض فى وقت إتخاذ القرار وتحسين نوعية القرارات وكذلك تخفيض معدل الخطأ وتقديم الحلول الملائمة للمشكلة محل البحث.
- تساعد نظم الخبرة المراجع –وهو بصدد تقرير عملية المراجعة– على إتخاذ القرارات في مجال المهام المعقدة وغير الروتينية وخصوصا حالات عدم التأكد التي تصاحب تلك المهام مثل عمليات التنبؤ والإستشارات الضريبية.
- تمتاز نظم الخبرة بالثبات بمعنى أنها تعطي نفس التوصيات للمراجع ونفس الحل عند مصادقته لنفس النوع من المشاكل ، في حين أنه يمكن أن يخالف أداء الخبير البشري ويعطي نتائج مختلفة عند مصادفته لنفس النوع من المشاكل في اوقات متفرقة وفي ظروف مختلفة.
- تمتاز نظم الخبرة بالمرونة الفائقة بحيث يمكن تعديلها لتتوافق مع التغيرات المستمرة والسريعة التي تحدث في بيئة عمل المراجعة .
- تمتاز نظم الخبرة بأنها إقتصادية فعلى الرغم من التكلفة المرتفعة في تصميمها وصياغتها إلا أنها غير مكلفة فى تشغيلها وإستخدامها بمقارنتها بتكلفة الإستعانة بالخبراء البشريين للقيام بنفس الأعمال.
- تمتاز نظم الخبرة بنقل المعرفة الى الدول النامية ، وهذه ميزة عامة من الدول التي قد لا تستطيع الإستعانة بخبراء أجانب لما يصاحب ذلك من إرتفاع تكلفة إستدعائهم.
- توفر نظم الخبرة فرصة للمراجعين المبتدئين لتكوين قاعدة معرفة تساعدهم فى إتخاذ قراراتهم

٢/٩ – الجوانب السلبية:

- الحد من القدرة الإبداعية للمراجعين المبتدئين حيث يعتمدون على نظم الخبرة التى تعتمد على قواعد المعرفة مما يفقدهم القدرة على البحث والتفكير وإبداء الرأي الفني المحايد وصيانة النتائج.
- تغير هيكل العمالة في مكاتب المراجعة فمن المحتمل أن يميل هيكل العمالة بمكاتب المحاسبة والمراجعة الى زيادة المحاسبين والمراجعين المبتدئين نظرا لقلة تكلفتهم ، حيث يمكنهم أداء الكثير من الأعمال المحاسبية العادية والبسيطة بينما يقل عدد الكوادر ذات الخبرات العالية لما توفره نظم الخبرة من جهد ووقت وتكلفة.
- شيوع المسئولية في مجال إستخدام نظم الخبرة فعلى سبيل المثال فى حالة حدوث أخطاء في نتائج وتوصيات نظم الخبرة يصعب تحديد المسئول عن هذه الأخطاء لأن المسئولية تكون شائعة بين ثلاثة هم المراجع الخبير وعدم تقديمه معرفة وخبرة كافية او مهندس المعرفة وعدم فهمه الصحيح لطريقة تفكير المراجع الخبير او المراجع المهني وعدم دقة مدخلاته المستخدمة في نظم الخبرة وتحديد المسئولية، في هذه الحالة يعتبر أمراً صعبا يحتاج الى جهد وبحث.

ويرى (Helsm, 2000) [٦٨] أن التقنيات الحديثة ونظم الخبرة تمثل تحديًا للمراجع حيث تجعل مهمته في التأكد من مدى سلامة ودقة البيانات المحاسبية فى البيئة المحاسبية الحاسوبية صعبة خاصة إذا لم يكن لديه الكفاءة فى مجال تكنولوجيا المعلومات.

(68) Helms, Glenn, L., (2002) "Traditional and Emerging Methods of Electronic Assurance", CPA Journal online, Available from http//www.Rnysscpa.org.

المبحث الثاني

قيمة ومنافع الأجهزة في إحداث الفارق في حياة المواطنين

تقدم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مساهمات كبيرة لمجتمعاتها من خلال إلزام الحكومات بالمساءلة والنزاهة والشفافية وهذه الإسهامات أهمية أكبر عندما تصبح تلك الأجهزة قادرة على التواصل والتعريف بقيمة دورها في الحكومة ونتائج أعمالها لدى المواطنين وأصحاب المصلحة الآخرين ومن هذا المنطلق، أدركت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) أهمية التعريف بقيمة وفوائد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة [٦٩]على نطاق اوسع ومن خلال نشر مساهماتها ونتائج عملها، بما يمكن معه للأجهزة الرقابية أن تكتسب فهم الآخرين لدورها وتتلقى منهم الدعم، وأن تكون بمثابة محفز للارتقاء بالدور الحكومي.

وتمتلك الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة العديد من القنوات المتاحة للتعريف بقيمتها وفوائدها للمجتمع ، ويقدم هذا المبحث توصيفاً للقنوات المختلفة التي يمكن إستخدامها بغرض التواصل والتفاعل مع المواطنين وأصحاب المصلحة الآخرين ولكل جهاز حرية اختيار الأسلوب الذي يناسبه لتطبيق هذا التوجه في سياق هيكله الإداري والبيئة التي يعمل بها، ولكن ينبغي على تلك الأجهزة ضمان أن يتصرف المسئولون على أفضل نحو يحقق مصالح المواطنين الذين يمثلونهم، و أن تتم مساءلة الحكومات ومؤسسات القطاع العام عن الإشراف على الموارد العامة وإستغلالها والعمل على تعزيز المساءلة والشفافية والنزاهة من خلال الرقابة المستقلة .

١ –قدرة الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة على إحداث الفارق في حياة المواطنين بواسطة:

- تعزيز مساءلة وشفافية ونزاهة الهيئات الحكومية وهيئات القطاع العام
- التأكيد على قوة إرتباطها بالمواطنين والبرلمان وأصحاب المصلحة
- أن تكون مؤسسات نموذجية يحتذى بها

ويتم ذلك عن طريق المبادئ التالية:

١/١ – المبدأ الاول: حماية وصيانة إستقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة [٧٠]

ينبغي أن تسعى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة جاهدة لتعزيز إطار دستوري او تشريعي او قانوني مناسب وفعال ولصيانته والحفاظ عليه وينبغي أن تسعى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الى الحفاظ على إستقلالية رؤساءها وأعضاءها، بما في ذلك تأمين المنصب والحصانة القانونية وفقا للتشريعات المعمول بها، الأمر الذي يكفل النهوض الطبيعي بواجباتهم ، وينبغي أن تستغل الأجهزة العليا صلاحياتها وحرية تصرفها في أداء وظائفها ومسئولياتها بما يسهم في تحسين إدارة

[٦٩] الانتوساي - المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة – قيمة ومنافع الأجهزة الرقابية – معيار ١٢

[٧٠] يمكن الاطلاع على المزيد من التوجيهات في قرار الجمعية العامة للأمم المتحدة رقم A/٦٦/٢٠٩ وكذلك المعيار العاشر من المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

الأموال العامة ، كما ينبغي ان يكون لها حقوق غير مقيدة للوصول والإطلاع على جميع المعلومات اللازمة لحسن أدائها لمسؤولياتها التي نص عليها القانون ويجب أن تستخدم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة حقوقها وإلتزاماتها في تقديم تقرير مستقل عن أعمالها، ولها حرية إتخاذ القرار بشأن مضمون وتوقيت تقاريرها، وينبغي أن تمتلك الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الآليات المناسبة لمتابعة نتائج الرقابة وتوصياتها وتسعى للحفاظ على الإستقلالية المالية والإدارية وحيازة الموارد الإدارية والبشرية والمادية المناسبة وتقدم تلك الأجهزة الرقابية تقريرا عن أية مسائل يمكن أن تؤثر على قدرتها على أداء عملها وفقا لتفويضها القانوني و/او إطارها التشريعي.

٢/١ – المبدأ الثاني: تنفيذ مهام الرقابة بما يكفل أن تتم مساءلة الجهة الخاضعة للرقابة عن إدارتها للموارد المالية وإستغلالها:

ينبغي أن تقوم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وفقا لتفويضها والمعايير المهنية المطبقة، بتنفيذ أياً من الإجراءات التالية او جميعها:

أ – الرقابة على البيانات المالية، وكذلك البيانات غير المالية حال اقتضى الأمر ذلك .

ب – الرقابة على الأداء.

ت – رقابة الإلتزام وفقا للسلطة المعمول بها .

كما يمكن للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أيضا، وفقا لتفويضها، تنفيذ مهام أخرى، ومنها على سبيل المثال التحقيق القضائي في إستخدام الموارد العامة او المسائل الأخرى التي تتعلق بالمصلحة العامة[٧١] وينبغي أن تتجاوب الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشكل مناسب، وفقا لتفويضها، مع مخاطر المخالفات المالية والإحتيال والفساد وأن تقدم تقارير الرقابة ، وفقا لقانونها، الى السلطة التشريعية او أي هيئة عامة مسئولة أخرى، حسب الإقتضاء.

٣/١ – المبدأ الثالث: تمكين القائمين على إدارة القطاع العام من الاضطلاع بمسئولياتهم في الإستجابة لنتائج الرقابة والتوصيات وإتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة:

ينبغي أن تضمن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة حسن التواصل مع الهيئات الخاضعة للرقابة وغيرها من أصحاب المصلحة المعنيين، حسب الإقتضاء، وأن تطلعها على مستجدات عملية الرقابة فيما يتعلق بالمسائل الناشئة عن أعمال الجهاز وتزود الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وفقا لتفويضها، السلطة التشريعية ولجانها، او إدارة الهيئات الخاضعة للرقابة ومجالس الإدارة بالمعلومات الهامة والموضوعية وفي الوقت المناسب وتعمل تلك الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على تحليل تقارير الرقابة كلاً على حدة لتحديد المواضيع والنتائج المشتركة والإتجاهات السائدة والأسباب الجذرية ووضع توصيات الرقابة، ومناقشتها مع أصحاب المصلحة الرئيسيين. وينبغي على الأجهزة العليا للرقابة ودون المساس بإستقلالها، تقديم المشورة بشأن الكيفية التي يمكن بها إستخدام نتائج الرقابة وآرائها بحيث تحقق أقصى تأثير، ومن ذلك توفير إرشادات الممارسة الجيدة

[٧١] يمكن الاطلاع على المزيد من التوجيهات في المعيار العاشر من المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة: المبدأين ٢ و٦.

ينبغي على الأجهزة الرقابية إقامة علاقات مهنية مع اللجان الرقابية التشريعية ذات الصلة وإدارة الهيئات الخاضعة للرقابة ومجالس الإدارة لمساعدتها على فهم أفضل لتقارير الرقابة على الحسابات وتوصياتها وإتخاذ الإجراءات المناسبة وعلى الأجهزة العليا للرقابة التقدم بتقاريرها بشأن إجراءات المتابعة التي تتخذها فيما يتعلق بتوصياتها.

٤/١ –المبدأ الرابع: الابلاغ عن نتائج الرقابة و تمكين الجمهور من مساءلة هيئات القطاع الحكومي والقطاع العام :

ينبغي على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تقديم تقرير موضوعي يتصف بالبساطة والوضوح، وذلك بإستخدام لغة يفهمها جميع أصحاب المصلحة. وفي توقيتات محددة، وأن تنشر تقاريرها علانية وأن تسهل الإطلاع على تقاريرها من قبل أصحاب المصلحة بإستخدام أدوات التواصل المناسبة.

٥/١ المبدأ الخامس: التجاوب مع البيئات المتغيرة والمخاطر الناشئة :

ينبغي أن تكون الأجهزة العليا للرقابة على بينة من توقعات أصحاب المصلحة وأن تتجاوب معها، حسب الإقتضاء، في الوقت المناسب وبدون المساس بإستقلالها وأن تتجاوب الأجهزة العليا للرقابة بالشكل المناسب مع القضايا الرئيسية التي تؤثر على المجتمع وتقوم بتقييم المخاطر الناشئة والمتغيرة في بيئة الرقابة المالية والتجاوب معها في الوقت المناسب، ومن ذلك تعزيز آليات لمعالجة المخالفات المالية والإحتيال والفساد وأن تضمن تلك الأجهزة وضع توقعات أصحاب المصلحة والمخاطر الناشئة في الإعتبار عند وضع الخطط الإستراتيجية وخطط الرقابة، حسب الإقتضاء، وينبغي أن تواكب الأجهزة العليا للرقابة المسائل ذات الصلة والتي تجري مناقشتها في المحافل المحلية والدولية والمشاركة في تلك المحافل حيثما كان ذلك مناسبا كما تضع الأجهزة العليا للرقابة آليات جمع المعلومات وصنع القرار وقياس الأداء لتعزيز صلتها بأصحاب المصالح.

٦/١ المبدأ السادس: التواصل الفعال مع أصحاب المصلحة :

ينبغي أن تتواصل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بطريقة تزيد من معرفة أصحاب المصلحة وفهم دور ومسئوليات الجهاز بصفته مدقق مالي مستقل للقطاع العام و ينبغي أن تسهم إتصالات الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بأصحاب المصلحة في التوعية بالحاجة الى ترسيخ الشفافية والمساءلة في القطاع العام وتتفاعل بالشكل المناسب مع وسائل الإعلام من أجل تسهيل التواصل مع المواطنين والإهتمام بوجهات نظرها، دون المساس بإستقلال الجهاز وينبغي على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إجراء تقييم دوري للتعرف على رأي أصحاب المصلحة حول ما إذا كان الجهاز يتواصل بشكل فعال أم لا.

٧/١ المبدأ السابع: أن تكون مصدرا موثوقا للتبصر المستقل والموضوعي لدعم التغيير المفيد في القطاع العام :

ينبغي أن يستند عمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الى الحكم المهني المستقل والتحليل السليم والقوي وتسهم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في النقاش حول التحسينات في القطاع العام دون المساس بإستقلالها وتستغل الأجهزة العليا للرقابة بوصفها شريك نشط في مهنة الرقابة على القطاع العام محلياً ودولياً، معارفها ورؤاها في دعم إصلاحات القطاع العام، وعلى سبيل المثال في مجال إدارة المالية العامة . وأن تتعاون الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة دوليا داخل الانتوساي،

ومع المنظمات المهنية الأخرى ذات الصلة من أجل تعزيز دور مجتمع الأجهزة الرقابية في معالجة القضايا العالمية المتصلة بالرقابة على القطاع العام والمحاسبة والمساءلة.

٨/١ – المبدأ الثامن: ضمان شفافية ومساءلة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة :

ينبغي أن تنهض الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بواجباتها بطريقة تكفل المساءلة والشفافية والإدارة العامة الرشيدة وأن تعلن آلياتها ومسئولياتها ومهامها وإستراتيجيتها وتستخدم معايير وعمليات وأساليب الرقابة التي تتصف بالموضوعية والشفافية، وتعريف أصحاب المصلحة بما تستخدمه من معايير وأساليب وأن تدير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عملياتها إقتصاديا وبكفاءة وفعالية وفقا للقوانين واللوائح المعمول بها، وأن تخضع الأجهزة العليا للرقابة للمراجعة والتدقيق الخارجي المستقل، بما في ذلك الرقابة الخارجية على عملياتها، وإتاحة هذه التقارير للجهات المعنية.

٩/١ – المبدأ التاسع: ضمان الإدارة الرشيدة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة :

حيث تتبنى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة لمبادئ الإدارة الرشيدة وتقدم تقاريرها بشكل مناسب بهذا الشأن وتقدم تقارير دورية عن أدائها لكي تخضع لمراجعة مستقلة، ومن ذلك على سبيل المثال مراجعة النظراء ويكون لديها إدارة تنظيمية مناسبة وهيكل دعم من شأنه تنفيذ عمليات الإدارة الرشيدة ودعم الرقابة الداخلية والممارسات الإدارية السليمة وتقوم بتقييم المخاطر التنظيمية بشكل دوري وتكمل هذا مع مبادرات إدارة مخاطر تنفذ بشكل مناسب وترصد بإنتظام.

١٠/١ – المبدأ العاشر: الإمتثال لمدونة قواعد السلوك بالجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة :

ينبغي أن تطبق الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مدونة لقواعد السلوك تنسجم مع تفويضها وتكون مناسبة لظروفها، مثل مدونة قواعد السلوك التي تبنتها الانتوساي وينبغي أن تطبق الأجهزة العليا للرقابة مستويات عالية من النزاهة والأخلاق كما ورد في مدونة قواعد السلوك [٧٢] وتضع الأجهزة العليا للرقابة السياسات والعمليات المناسبة لضمان الوعي والإلتزام بمتطلبات مدونة قواعد السلوك داخل الجهاز كما تطبق الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة القيم الأساسية وإلتزامها بأخلاقيات المهنة في جميع جوانب عملها، وذلك لتكون مثال يحتذى به.

١١/١ – المبدأ الحادي عشر: بذل الجهد نحو تحقيق إمتياز وجودة الخدمة [٧٣] :

تضع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة سياسات وإجراءات تهدف الى تعزيز ثقافة أن الجودة هي الأساس في تنفيذ جميع جوانب عملها وينبغي لسياسات وإجراءات الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن تقتضي من جميع الموظفين

[٧٢] مدونة قواعد السلوك هي لائحة داخلية، وضعت وفقا لبيئة كل جهاز، وتؤسس للأحكام المؤسسية التي تحكم سلوك المدققين الماليين. وتتضمن المدونة القيم والمبادئ المدرجة في مدونة قواعد السلوك. ويمكن الاطلاع على المزيد من التوجيهات في المعيار الثالثين من المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، المبدأ ٤

[٧٣] يمكن الاطلاع على المزيد من التوجيهات في المعيار الاربعين من المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

وجميع الأطراف العاملة بالنيابة عنها الإمتثال للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة وأن تنص تلك السياسات والإجراءات على أن الجهاز لن ينفذ سوى العمل الذي فوض بتنفيذه وينبغي أن تكون لدى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة موارد كافية ومناسبة لأداء عملها وفقا للمعايير ذات الصلة وغيرها من المتطلبات، بما في ذلك اللجوء في الوقت المناسب الى مشورة خارجية ومستقلة عند الضرورة وينبغي أن تحدد مسئوليات الإشراف والمراجعة وتؤسس عملية رصد تضمن أن يكون نظام رقابة الجودة في الجهاز بما في ذلك أعمال ضمان الجودة هو ذو صلة، وملائم ويعمل بفعالية.

١٢/١ – المبدأ الثاني عشر: بناء الكفاءات من خلال التشجيع على التعلم وتبادل المعارف :

تشجع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التطوير المهني المستمر والذي يسهم في تميز الفرد والفريق والجهاز وتتبنى الأجهزة الرقابية إستراتيجية للتطوير المهني، بما في ذلك التدريب، وتقوم على مستويات الحد الأدنى من المؤهلات والخبرة والكفاءة المطلوبة لتنفيذ عمل الجهاز تسعى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة جاهدة لضمان أن يمتلك موظفيها الكفاءات المهنية ويتلقون الدعم من الزملاء والإدارة للقيام بعملهم وتشجع على تبادل المعارف وبناء الكفاءات و أن تستفيد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من عمل الآخرين، بما في ذلك الأجهزة العليا للرقابة النظيرة، ومنظمة الانتوساي ومجموعات العمل الإقليمية ذات الصلة وأن تسعى جاهدة لتتعاون مع مهنة التدقيق الاوسع نطاقاً من أجل تعزيز المهنة و المشاركة في إنشطة الانتوساي وبناء العلاقات مع الأجهزة الرقابية الأخرى والمؤسسات ذات الصلة، لمواكبة القضايا الناشئة وتعزيز تبادل المعارف لإفادة الأجهزة الرقابية الأخرى.

المبادئ الاثنى عشرة لقيمة ومنافع الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة

المبحث الثالث

إطار حديث للمعايير المهنية

١ -فكرة تقديم إطار حديث للمعايير المهنية

بناءاً على الخطة الإستراتيجية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) ٢٠٠٥-٢٠١٠، قررت المنظمة " تقديم إطار حديث للمعايير المهنية " يكون ملائما للأجهزة الأعضاء ويمكنهم بذات الوقت من ضمان مصداقيتهم والرفع من جودة أعمالهم ويوفر دعائم تمكن العاملين بهذه الأجهزة من تطوير مهاراتهم ومهنيتهم تماشيا مع إعلاني ليما والمكسيك وكذلك الإقرار بإستقلالية كل جهاز من أعضاء منظمة الإنتوساي في تحديد المنهاج الذي يتلاءم والتشريعات الوطنية من خلال إتفاقات جوهانسبرغ دعا المؤتمر ٢٠ للأجهزة العليا للرقابة من أعضاء منظمة الإنتوساي إستخدام إطار المعايير الدولية كإطار مرجعي متعارف عليه. بالإضافة الى تشجيع الأجهزة على تطبيق المعايير الدولية وفقا لمشمولاتها والتشريعات الوطنية وكذلك قياس أدائها وتوجيهات الرقابة مقارنة بالمعايير الدولية.

وفعلا تم تبني مجموعة شاملة من المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في القطاع العام (ISSAIs) خلال المؤتمر الثامن عشر للإنكوساي المنعقد سنة ٢٠١٠. ويأتي هذا التبني بناءاً على أشغال ثلاثة من اللجان الدائمة بالانتوساي وهي:

- لجنة المعايير المهنية PSC Professional standards committee،
- لجنة تبادل المعرفة KSC Knowledge sharing committee،
- لجنة بناء القدرات CBC capacity building committee،

حيث مكنت أشغال هذه اللجان من تهيئة إطار عمل متطور يرتكز على المعايير الدولية المعمول بها وعلى المبادئ التوجيهية للرقابة وأفضل الممارسات في القطاع العام.

٢ -تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة

إن تطبيق إطار المعايير الدولية مهمة ذات متطلبات خاصة والتي تستدعي الإهتمام على الصعيد الدولي والإقليمي وقد اوكلت الخطة الإستراتيجية لمنظمة الإنتوساي نموذج تعميم المعايير الدولية -الذي وافقت عليه منظمة الإنتوساي في أكتوبر ٢٠١١ -الى مبادرة تنمية الإنتوساي «**دعم تطبيق المعايير الدولية** » ومن أجل تنفيذ مهامها بموجب هذا التوكيل أطلقت مبادرة تنمية الإنتوساي برنامج تنمية قدرات شامل يحمل اسم مبادرة تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (برنامج 3i).

وسوف نقدم معلومات موجزة تتعلق بإطار معايير الإنتوساي وكذلك مناقشة الإعتبارات الإستراتيجية التي يحتاج الجهاز الأعلى للرقابة الى التفكير فيها أثناء تطبيق المعايير الدولية وكذلك مسار تطبيق هذه المعايير كما نقدم لكم أداة تقييم الإلتزام بالمعايير الدولية (آي كات) من حيث الغرض منها وصيغتها وبعض المبادئ العامة المتعلقة بكيفية إستخدام هذه الأداة.

١/٢ – إطار المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة [٧٤]

أصدرت الإنتوساي مجموعتين من المعايير المهنية: المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة (ISSAI) وتوجيهات الإنتوساي للحكم الرشيد (INTOSAI GOV).

وتفصح المعايير الدولية للرقابة وتوجيهات الإنتوساي للحكم الرشيد عن المبادئ المتعارف عليها بوجه عام وكذلك الخبرات المهنية المشتركة في المجتمع الدولي للأجهزة العليا للرقابة. وقد تم وضع وتطوير كلا منهما وفقا للإجراءات الواجبة بالنسبة الى المعايير المهنية للإنتوساي وصدرت بموجب قرار بالتصديق النهائي من كافة الأجهزة العليا للرقابة في إجتماع الإنتوساي (إنكوساي – INCOSAI).

١/١/٢ – هدف معايير الانتوساي :

هو ضمان أعمال رقابة مستقلة وفعالة وتقديم الدعم لأعضاء منظمة الإنتوساي من أجل وضع المنهج المهني الخاص بهم إستنادا الى صلاحياتهم المحددة.

٢/١/٢ – تصنيف المعايير [٧٥]

ولتسهيل الرجوع لهذه الوثائق وإستعمالها بشكل أيسر، تم إعتماد تصنيف خاص يتكون من مستويات ومن أرقام.

فبالنسبة للإرشادات فهي تحمل أرقاما رباعية مسبوقة بعبارة INTOSAI GOV خصصت لها الأرقام المكونة من رقم ٩ في الآلاف. مثال INTOSAI GOV 9100 الى INTOSAI GOV 9199 هي إرشادات موجهة للسلطة الإدارية متعلقة بمعايير الضبط الداخلي (او الرقابة الداخلية).

أما بالنسبة للمعايير فهي صنفت بشكل هرمي تسلسلي مكون من أربع مستويات ويشير عدد الأرقام المسبوق بعبارة ISSAI الى مستوى المعيار في هذا التسلسل. مثال المعيار ISSAI ٢٠ هو معيار من المستوى الثاني

١/٢/١/٢– المستوى ١ – مبادئ التأسيس (إيساي ١)

يشتمل المستوى ١ من إطار المعايير الدولية على المبادئ التأسيسية لمنظمة الإنتوساي. ويدعو إعلان ليما منذ عام ١٩٧٧ الى تأسيس أجهزة عليا للرقابة الفعالة ويوفر توجيهات تتعلق بمبادئ الرقابة. وإن كامل مجموعة معايير الأجهزة العليا للرقابة تعتمد وتتناول بالتفصيل هذه الوثيقة التاريخية.

٢/٢/١/٢– المستوى ٢ – المتطلبات الأساسية لعمل الأجهزة العليا للرقابة (إيساي ١٠–٩٩)

---

[٧٤] ويمكن الإطلاع على المزيد حول الاطار على الموقع الإلكتروني www.issai.org

[٧٥] ورشة عمل برنامج 3i – المادة العلمية - مبادرة تطبيق معايير الانتوساي المنعقد بالمملكة المغربية خلال الفترة من ٢٦ مايو - ١٢ يونيو ٢٠١٥

بناءاً على مبادئ التأسيس، فإن المعايير المضمنة في هذا المستوى تتطرق للشروط الأساسية المسبقة الواجب توافرها في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التي تضمن حسن سير العمل وتؤسس قواعد السلوك المهني لأجهزة الرقابة العليا وتؤسس مبادئ سليمة لأداء رقابة القطاع العام بشكل فاعل على المستوى الدولي وتشمل هذه المعايير بيانات عامة ومبادئ على مستوى عال (لا تتغير بصورة متكررة) من ضمنها:

- الإستقلالية
- الشفافية والمساءلة
- أخلاقيات المهنة
- رقابة الجودة

ويتكون رقم هذه المعايير من عددين (نسبة لمستواها في الهرم التسلسلي للمعايير)، يشير عدد العشرات الى مبدئ من المبادئ ويشير عدد الوحدات الى تفصيل يتعلق بهذا المبدأ. فمثلا المعيار ISSAI 10 هو معيار متعلق بالإستقلالية والمعيار ISSAI 11 هو مرفق يخص الإيضاحات والتطبيقات الجيدة المتعلقة بالإستقلالية وهكذا فإن رقم ٢ بالعشرات يشير الى المعايير المتعلقة بالشفافية والمسائلة ويشير رقم ٣ بالعشرات الى قانون الأخلاقيات و٤ بالعشرات الى جودة الرقابة.

٣/٢/١/٢– المستوى ٣ – المبادئ الأساسية للرقابة (إيساي ١٠٠–٩٩٩)

تدرج ضمن هذا المستوى المعايير المتعلقة بالمبادئ الأساسية للعمل الرقابي. فإذا كان المستوى الثاني يهتم بالأمور المؤسساتية فإن المستوى الثالث يهتم بالأمور المتعلقة بتنفيذ المهام الرقابية.

ويتكون رقم المعايير في هذا المستوى من ٣ إعداد يشير عدد المئات الى مبدأ من مبادئ العمل الميداني بينما تشير إعداد العشرات والوحدات الى تفصيل يتعلق بهذا المبدأ فمثلا يشير:

المعيار ISSAI 100 الى المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام،

المعيار ISSAI 200 الى المبادئ الأساسية للرقابة المالية

المعيار ISSAI 300 الى المبادئ الأساسية لرقابة الأداء

المعيار ISSAI 400 الى المبادئ الأساسية لرقابة الإلتزام او المطابقة

يعمل المستوى ٣ على توسيع مبادئ التأسيس (المستوى ١) والشروط الأساسية لأعمال الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (المستوى ٢)، حيث يقدم عناصر الرقابة في القطاع العام برمته ولكل نوع من أنواع الرقابة في القطاع العام (المالية والأداء والإلتزام او المطابقة). [٧٦]

٤/٢/١/٢ – المستوى ٤ – الإرشادات الرقابية (إيساي ١٠٠٠-٥٩٩٩)

يضم هذا المستوى مجموعة من المعايير التوجيهية او الإرشادية العملية المتعلقة بالرقابة الميدانية التي يمكن للمدقق او المراجع الإستعانة بها في أعماله الميدانية. وهي إرشادات مبنية على ترجمة مبادئ الرقابة الأساسية الى أدلة تطبيقية أكثر تحديدا وتفصيلا، والتي يمكن إستخدامها على أساس تسيير مهام الرقابة. والغرض من هذه المبادئ التوجيهية هو تهيئة قاعدة متينة للمعايير وأدلة التدقيق بشأن القطاع العام، يمكن تطبيقها من قبل العاملين بالأجهزة أعضاء الانتوساي.

ويضم ترقيم هذه المعايير أربعة إعداد نسبة الى مستواها التسلسلي ويشير عدد الآلاف الى موضوع عام بينما تشير الإعداد الأخرى الى تفصيل متعلق بالموضوع العام. أما بالنسبة للمعايير التي يوجد أصلها في أحد المعايير الدولية للمحاسبة ISA فإن عدد الآلاف يشير الى الموضوع بينما تشير الإعداد الثلاثة المتبقية الى رقم المعيار ISA الذي تم إعتماده في صياغة المعيار ISSAI. فمثلا المعيار ISSAI 1250 متعلق بالرقابة المالية (لأن عدد الآلاف هو ١) وهو معد بناء على المعيار الدولي للمحاسبة ISA 250 والمتعلق بالإعتبارات المتعلقة بالقوانين واللوائح وبهذا يكون المعيار ISSAI 1250 متعلق ب "الإعتبارات المتعلقة بالقوانين واللوائح في رقابة البيانات المالية".

ويمكن إعتماد هذه التوجيهات كليا او تعديلها حسب الضرورة لتعكس الظروف الفردية لنطاق الصلاحية المتعلق بكل جهاز للرقابة. ويمكن أن تشمل مثل هذه الظروف التفويض القانوني ومزيد من الإستراتيجيات وقدرة المؤسسة العليا للرقابة وكذلك الغرض المحدد وطبيعة مهام التدقيق.

وتخضع هذه التوجيهات الى التطوير المستمر والتحديث من قبل اللجان الفرعية المتخصصة وتعبر عن الدروس الرئيسية الناتجة عن تقاسم المعارف والممارسات الجيدة بين خبراء الانتوساي.

٣/١/٢ – لماذا يتعين على الجهاز الأعلى للرقابة تطبيق المعايير الدولية ؟[٧٧]

قبل أن يقوم أي من الأجهزة العليا للرقابة بتولي المهمة الشاقة المتمثلة في تطبيق المعايير الدولية، سيكون السؤال الذي يتبادر الى الذهن هو «ما هي المنافع المحتملة التي تحصل عليها الأجهزة ؟». ومن المهم للإدارة العليا للجهاز أن تجيب على هذا السؤال وأن تكون مقتنعة بالإجابة قبل الإنغماس في تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة.

---

[٧٦] ويمكن الإطلاع على المزيد حول المشروع على الموقع الإلكتروني www.psc-intosai.org

[٧٧] مبادرة تنمية الانتوساي IDI - أدوات تقييم الإلتزام بمعايير الإنتوساي (آي كات) لرقابة الالتزام ٢٠١٢ ، ص٦

إن مسودة توجيهات لجنة بناء القدرات المتعلقة بتطبيق المعايير الدولية – إعتبارات إستراتيجية تقدم قائمة بالمنافع الثلاثة التالية

٢/١/٣/١ – الجودة : سوف يضمن تنفيذ أعمال الرقابة وفقا للمعايير المقبولة عالميا وجود مستوى معين من الجودة والإتساق في أعمال الرقابة. وتسعى الأجهزة العليا للرقابة الى كسب ثقة المواطنين والأطراف المعنية على حد سواء. ويعد تطبيق المعايير المقبولة على المستوى الدولي في أعمال الرقابة خطوة واحدة هامة تجاه نيل هذه الثقة. حيث أن المعايير عالية الجودة تقلل من المخاطر التي يتعرض لها المراجع وتبنى مصداقية كافة منظمات الرقابة على مستوى الجودة التي تحققها في أعمال الرقابة التي تقوم بها، إن إستخدام المعايير المقبولة عالميا سوف يبسط أمور المقارنة المعيارية ومبادرات ضمان الجودة الإقليمية ومراجعات النظراء بالإضافة الى تقاسم الخبرات بطرق أخرى. وقد يلهم إستخدام طرق رقابة مشابهة في دول مختلفة المنظمات من أجل تبني التحسين المستمر.

٢/٣/١/٢ – المصداقية : سوف يعزز إستخدام معايير مقبولة عالميا من مصداقية كلا من مؤسسة الرقابة ومراجعيها. وسوف تكسب الأطراف الخارجية ذات الصلة ثقة أكبر ومصداقية في أعمال المراجعين الذين يستخدمون معايير مقبولة عالميا. ويمكن لنتائج وإستنتاجات الرقابة التي تم إجراؤها وفقا لمعايير مقبولة عالميا أن يتم الرقابة عليها من جهات خارجية دون إكتشاف أية مشكلات. كما تؤدي الشفافية التي يوفرها إستخدام المعايير المعروفة جيدا للمنظمات الخاضعة للرقابة والأطراف المعنية الأخرى الى زيادة المصداقية في نتائج أعمال الرقابة. وستساعد زيادة المصداقية الأجهزة العليا للرقابة في التعامل مع الهيئات الداعمة لها من أجل تحسين الإطار المؤسسي ومشمولات رقابية أكثر قوة.

٣/٣/١/٢ – مستوى المهنية : تشكل المعايير أساس مهنية المراجعين ومنظمات الرقابة من خلال تقديم عملية منظمة للعمل الرقابي ويمكن أن تحسن القياسية المتعارف عليها فرص تبادل الآراء المهنية والخبرات بين الجهات الوطنية وداخل القطاع نفسه وسوف تكون إنشطة التدريب المشترك وتقاسم الخبرات أسهل لو طبق المراجعون نفس مجموعة المعايير المهنية. كما توفر المعايير المقبولة عالميا لغة مشتركة بين مدققي القطاعين العام والخاص في مجالات المسؤولية المتشابهة. كما سيعزز تطبيق المعايير المقبولة عالميا من مهنة الرقابة بوجه عام.

٤/١/٢ الإعتبارات الإستراتيجية في تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة

إذا قرّر جهاز أعلى للرقابة تطبيق المعايير الدولية ، فمن المستحسن التفكير في الإعتبارات التالية:

أن تطبيق المعايير الدولية ينطوي على تنمية القدرات المؤسسية والتنظيمية والمهنية ويتدخل إطار المعايير الدولية على مستوى الجهاز وعلى مستوى كل عملية منفردة للرقابة وهكذا فهو لا يشمل فقط كافة الوظائف في الجهاز الأعلى للرقابة، بل أيضا يغطي الإطار المؤسسي الذي يعمل من خلاله الجهاز، وعند الأخذ بعين الإعتبار تطبيق المعايير الدولية ستحتاج إدارة الجهاز الى وضع إستراتيجيات تغطي كل الجوانب الثلاثة فعلى سبيل المثال قد تفكر إدارة الجهاز جديا في الإلتزام بالمعايير الدولية في وظائفها المتعلقة برقابة الأداء، وفي هذه الحالة قد لا يكون كافيا أن يدرب موظفيه فقط على المعايير الدولية لرقابة الأداء فقد يحتاج الجهاز أن يأخذ بعين الإعتبار إحداث تغييرات في ممارسات رقابة الأداء على المستوى التنظيمي وقد يحتاج الى التفكير جديا في مسائل مثل المشمولات الملائمة والموظفين ذوي الكفاءة والإعتبارات الأخلاقية ومنهجية الرقابة وكذلك الرقابة على الجودة.

أن تطبيق المعايير الدولية والتخطيط الإستراتيجي وتنمية قدرات الجهاز قد لا تشكّل عمليات مختلفة – نعتقد أن تطبيق المعايير الدولية وكذلك وضع وتطبيق إستراتيجية تهدف الى تحقيق رؤية وتطوير قدرات الجهاز هي جميعا جوانب مختلفة لعملية واحدة لا غير ومن المهم أن تستوعب قيادة الجهاز هذا وتدمج هذه العمليات وألا تشرع في فصل هذه العمليات بشكل يؤدي الى التكرار.

١/٤/١/٢ دور قيادة الجهاز – تحتاج قيادة الجهاز أن تلعب دورا حاسما في تطبيق المعايير الدولية، وتتمثّل بعض الأدوار الرئيسية لقيادة الجهاز في نشر ثقافة وبيئة مساعدة وصياغة إستراتيجية للتطبيق وجذب الأطراف المعنية الداخليين والخارجيين ووضع آلية مراقبة وتقييم جيدة.

٢/٤/١/٢ قيادة وإدارة التغيير – إن أحد الجوانب الهامة في تطبيق المعايير الدولية هو إدارة التغيير، قد يقتضي تطبيق المعايير الدولية إعادة نظر وتغييرات محتملة في كافة نواحي العمل في الجهاز. وقد يخلق هذا الأمر ريبة وخوفا ومقاومة من موظفي الجهاز فعلى إدارة وقيادة الجهاز أن تنظر بعناية الى آثار التغيير وتفكّر في تدابير لإدارة التغيير. وقد تتمثل بعض إستراتيجيات إدارة التغيير التي قد يستعين بها الجهاز في رفع مستوى الوعي بالمعايير الدولية وتبني منهج تشاركي في عملية التطبيق وخلق مناصرين لتطبيق المعايير وتوفير فرص للحصول على المعارف والمهارات اللازمة.

٣/٤/١/٢ بيئة الجهاز الأعلى للرقابة – بغض النظر عما إذا قرر الجهاز تطبيق المعايير الدولية بالنسبة للرقابة المالية او رقابة الأداء او رقابة الإلتزام، سيتعين على المؤسسة أن تأخذ بعين الإعتبار كلا من الملابسات الداخلية والخارجية وقد تتباين أهمية الملابسات المختلفة بحسب المعايير الدولية التي تطبق ولكن أنظمة الإدارة المحاسبية والمالية وإمكانية الوصول الى المعلومات الضرورية والعلاقات مع البرلمان والأطراف الأخرى المعنية بالإضافة الى ثقافة الرقابة في الدولة هي أمور وثيقة الصلة بكافة مهام الرقابة، وهذه الملابسات قد توفر فرصا او قيود قد تؤثر على تطبيق المعايير الدولية، وإذا نوى الجهاز إضافة مهام رقابة جديدة وفقا للمعايير الدولية، فمن الأهمية بمكان ضمان أن الجهاز لديه الصلاحيات المناسبة وأنّ كل المتطلبات القانونية متوفرة ، من المهم أيضا ضمان وجود متلقين ملائمين وفاعلين لنتائج

الرقابة وإن استعمال معايير رقابة وممارسات جديدة لن يؤثر فقط على الجهاز الأعلى للرقابة، بل إنه سيؤثر على الجهات الخاضعة للرقابة والبرلمان ولذلك من المهم الأخذ بعين الإعتبار توقيت وكيفية التواصل مع الأطراف الخارجية ذات العلاقة من أجل ضمان عملية تطبيق سلسة. وإن إعلام الأطراف المعنية بدوافع ومزايا استعمال المعايير الجديدة أمر هام جدا من أجل إنشاء بيئة داعمة لأعمال الرقابة وفقا للمعايير الدولية.

٤/٤/١/٢ توقعات الأطراف المعنية – من أجل إتخاذ قرار يتعلق بمسار التطبيق الواجب إتباعه يتعين على الجهاز الأعلى للرقابة أن يتحقق وأن يأخذ في الإعتبار التوقعات التي لدى الجهات الخاضعة للرقابة والأطراف الخارجية ذات الصلة.

٥/٤/١/٢ أثر التطبيق – من الأهمية بمكان التفريق بين متطلبات المعايير الدولية التي سوف تخلق تحولا في المفاهيم وفي ممارسات الرقابة، وبين تلك التي قد تتطلب فقط تغييرات في بعض الإجراءات.

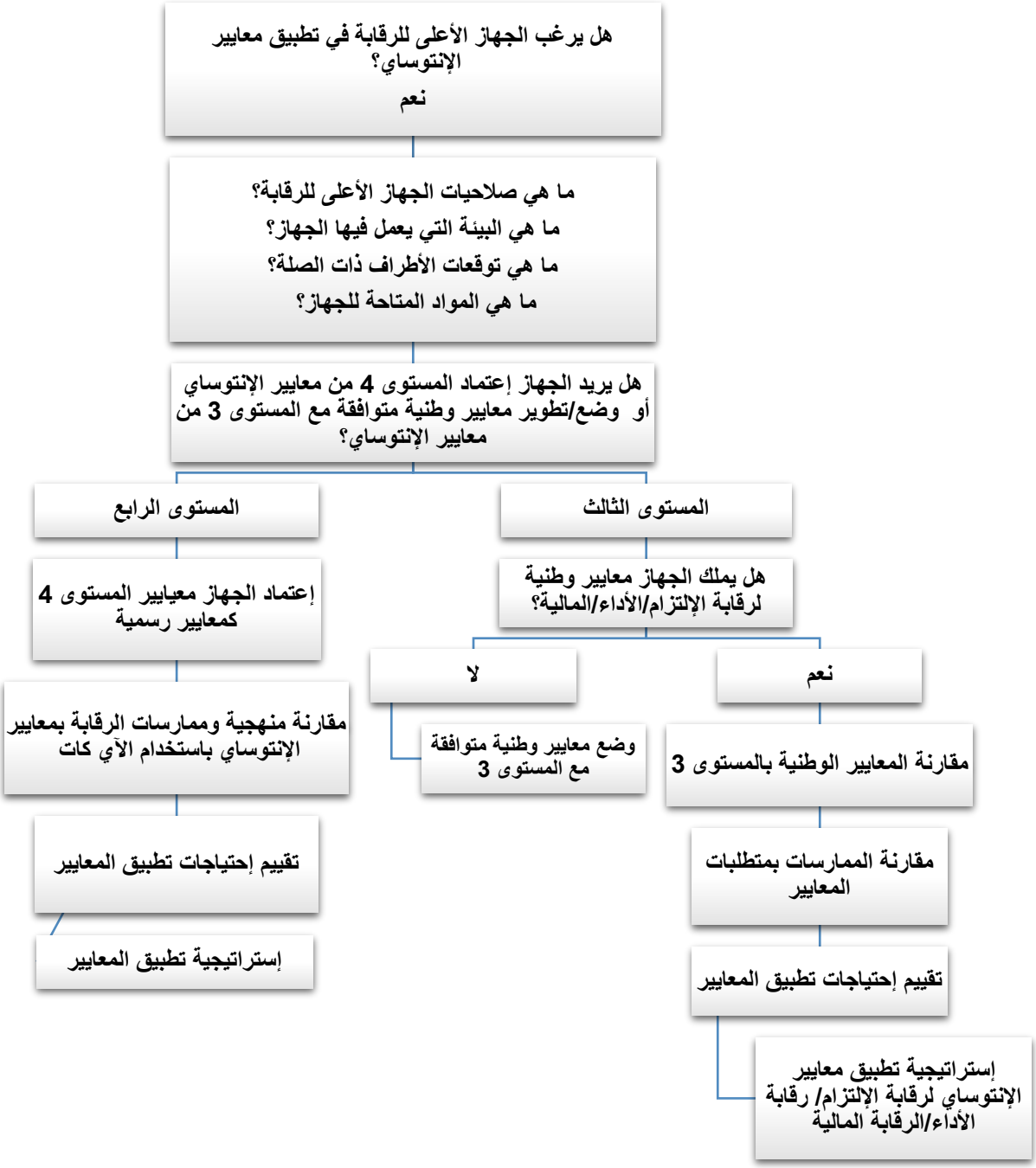
٦/٤/١/٢ الموارد المطلوبة – لو كان مطلوبا تطبيق المعايير الدولية وكذلك إتباع متطلباتها، قد يحتاج الجهاز الى توفير موارد كبيرة الحجم بعنوان الأموال والأنظمة والأفراد وغيره. وأثناء وضع الإستراتيجية سيتعين على الجهاز وضع مصفوفة تطبيق والتي تبين بالتفصيل خطته لتوزيع الموارد المطلوبة.

٣ – عملية تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة

أن عملية تطبيق المعايير الدولية هي نفس عملية التخطيط الإستراتيجي ولذلك ينبغي إتباع المراحل التالية في عملية التطبيق:

١/٣ – مسار إتخاذ القرار بشأن تطبيق معايير الإنتوساي[٧٨]

[٧٨] ورشة عمل برنامج 3i – مرجع سبق ذكره


هل يرغب الجهاز الأعلى للرقابة في تطبيق معايير الإنتوساي؟
نعم
ما هي صلاحيات الجهاز الأعلى للرقابة؟
ما هي البيئة التي يعمل فيها الجهاز؟
ما هي توقعات الأطراف ذات الصلة؟
ما هي المواد المتاحة للجهاز؟
هل يريد الجهاز إعتماد المستوى 4 من معايير الإنتوساي أو وضع/تطوير معايير وطنية متوافقة مع المستوى 3 من معايير الإنتوساي؟
المستوى الثالث
المستوى الرابع
هل يملك الجهاز معايير وطنية لرقابة الإلتزام/الأداء/المالية؟
نعم
لا
مقارنة المعايير الوطنية بالمستوى 3
مقارنة الممارسات بمتطلبات المعايير
تقييم إحتياجات تطبيق المعايير
إستراتيجية تطبيق معايير الإنتوساي لرقابة الإلتزام/ رقابة الأداء/الرقابة المالية
وضع معايير وطنية متوافقة مع المستوى 3
إعتماد الجهاز معايير المستوى 4 كمعايير رسمية
مقارنة منهجية وممارسات الرقابة بمعايير الإنتوساي باستخدام الآي كات
تقييم إحتياجات تطبيق المعايير
إستراتيجية تطبيق المعايير

٢/٣ عملية تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة

تقييم حاجات الإلتزام

- إن الخطوة الأولى للجهاز هي التيقن من متطلبات المعايير الدولية وتقييم وضعية الجهاز مقارنة بالمتطلبات وأسباب عدم الإلتزام وما يحتاجه الجهاز كي يكون ملتزما وسيكون الناتج النهائي لهذه المرحلة هو تقرير تقييم مدى الإلتزام بالمعايير الدولية.

وضع إستراتيجية تطبيق المعايير الدولية

- إستنادا إلى المسائل والأسباب التي تم تحديدها في تقرير مدى الإلتزام بالمعايير الدولية، سيتعين على إدارة الجهاز تحديد إستراتيجية تطبيق والتي تبين رؤية الجهاز وأهدافه من أجل تطبيق هذه المعايير الدولية والإستراتيجية التي سيتبناها الجهاز كي يحقق هذه الأهداف. ويوصى بإتباع منهج تشاركي ذي قاعدة عريضة.

تنفيذ الاستراتيجية

- يجب على قيادة االجهاز أن تضع آلية لتنفيذ إستراتيجيته. وينصح أن تدمج هذه الآلية في التسلسل الهرمي الوظيفي للجهاز وأن لا تكون موازية لهذه الوظائف. وسيتعين على الجهاز أن يقوم بالأمور بشكل مغاير بدلا من القيام بأمور مختلفة.

المراقبة والتقييم والدورس المستفادة

- يحتاج الجهاز إلى أن تكون لديه آلية منتظمة لمراقبة أنشطة التنفيذ وكذلك إدارة مخاطر التنفيذ. كما سيتعين على الجهاز أن يفسح المجال لإجراء تقييم دوري لجهوده في تطبيق المعايير الدولية. وقد تساعد الدروس المستفادة في التطبيق، الجهاز على تحسين جهود التنفيذ المستقبلية.

رفع تقرير عن الأداء

- سيتعين على الجهاز أن يرفع تقريرا عن مدى ما حققه في تقرير أداء عام يقدم إلى الجهات المعنية.

المبحث الرابع

أداة تقييم الإلتزام بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة آي كات (iCAT)

يُعَدّ إطار "المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ISSAIs" المعيارَ المشترك لقياس الأداء في أقاليم الإنتوساي وينبغي إستخدامه قدر المستطاع، وهو قاعدة يُستند إليها لتعريف الممارسات الدولية الجيدة للأجهزة الرقابية فى إطار قياس أداءها لذلك فأن تلك المعايير أصبحت حجر الزاوية في عملية التقييم.

وقبل أن يشرع الجهاز في رسم مستقبله لا بد له من تحديد وضعه الحالي من خلال أدوات تقييم الإلتزام بمعايير الانتوساي (الآي كات)، وتحديد الآلية التي سيتم إستخدامها لتقييم اوضاعه الداخلية والتي تجيب على التساؤل الهام "اين نحن الآن"، ويتم إستخدام التخطيط الإستراتيجي للوصول الى "الوضع المرغوب فيه" لمعالجة الفارق المحدد بين الوضع الحالي للجهاز وذاك المستهدف والذي يعبر عنه بالفجوات، ولمعرفة أسباب هذه الفجوات نلجأ عادة الى تحليل البيئة الداخلية والخارجية للجهاز.

ويتم ذلك من خلال مقارنة ممارسات الرقابة لديه بالمتطلبات التي توصي بها المعايير الدولية للانتوساي، ومن أجل مساندة الأجهزة العليا في تقييم إحتياجاتها المتعلقة بالإلتزام صممت مبادرة تنمية الإنتوساي أداة تقييم الإلتزام بالمعايير الدولية وقد تم وضع مجموعة من الأدوات تشتمل على أربع أدوات تقييم آي كات. وهي كالتالي[٧٩]:

- أداة تقييم آي كات للمستوى ٢ من المعايير الدولية .
- أداة تقييم آي كات للمستوى ٤ من المعايير الدولية المتعلقة بالرقابة المالية.
- أداة تقييم آي كات لمستوى ٤ من المعايير الدولية المتعلقة برقابة الأداء.
- أداة تقييم آي كات للمستوى ٤ من المعايير الدولية المتعلقة برقابة الإلتزام.

١ – تعريف الآي كات(iCAT) : وهي إختصار الأحرف الاولى **(ISSAI Compliance Assessment Tool)** وتعني باللغة العربية أداة تقييم الإلتزام بمعايير الإنتوساي (آي كات)

٢ –الغرض من تطبيق الآي كات : إن الغرض من أدوات التقييم آي كات هو عرض متطلبات المعايير الدولية في صيغة بسيطة وتحديد عملية تقييم مدى الإلتزام بها لمعرفة الى أي مدي يتم تطبيق متطلبات هذه المعايير بالجهاز وهل المعيار يتم إستيفاءه بشكل كلي او جزئي او انه غير مستوفي او انه لا ينطبق على الجهاز.

---

[٧٩] لمزيد من التفاصيل

- مبادرة تنمية الانتوساي (٢٠١٢) - أدوات تقييم الإلتزام بمعايير الإنتوساي (آي كات) لرقابة الالتزام www.idi.no

٣- مثال عملي للمستوى ٤ من المعايير الدولية المتعلقة برقابة الإلتزام: (متطلب ١,٣) في بعض الحالات، قد يحدد الأمر بمهمة الرقابة موضوع رقابة الإلتزام ونطاقها . وفي حالات أخرى، قد يستند موضوع ونطاق رقابة الإلتزام الى الحكم المهني لرقابة القطاع العام (إيساي ٤١٠٠، ١١)وفي الحالات التي لا تحدّد فيها مهام الجهاز الأعلى للرقابة او التشريعات نطاق الرقابة، سيتعين على المراجع الشروع في الرقابة من خلال تحديده ويحدد نطاق الرقابة من خلال تحديد الأهمية النسبية وتقييم المخاطر. كما أنّ نطاق الرقابة هو بيان واضح لأهداف الرقابة والمتعلق بالموضوع والمعايير ويجب تصميم عملية الرقابة إجمالا كي تغطي نطاق الرقابة. (مسودة إيساي ٤٠٠، ٧١)

التقييم:

السياسة: هل حدّد الجهاز الأعلى للرقابة (في دليل او توجيهات للرقابة مثلا) كيفية تحديد نطاق الرقابة إذا لم يكن محددا في مهام الجهاز؟ وإذا كان النطاق مستندا الى الأحكام المهنية للمراجع، هل يوجد دليل رقابة او توجيهات حول كيفية وموعد إجرائها؟

التنفيذ: الإستفسار حول ما هي الإجراءات الموجودة من أجل تحديد نطاق الرقابة إذا كان النطاق غير مبين في المهام؟

المخرجات: البحث عن الحالات المحددة التي كان فيها نطاق الرقابة غير مبين في مهام الرقابة.

٤- نموذج تطبيق آي كات .

أدوات التقييم آي كات تحتوي على المكونات العامة التالية

مرجع المعيار	متطلبات المعيار	آلية / أداة الإلتزام	وضعية الإلتزام	أسباب عدم الإلتزام
يربط هذا العمود متطلبات المعايير بالمعايير الدولية	يحتوي هذا العمود على متطلبات المعايير الدولية في صيغة موجزة.	يجب على الشخص الذي يقوم بتنفيذ أداة التقييم آي كات أن يكتب في هذا العمود المستندات المحددة والمخصصات والنظام التي يمتثل من خلالها الجهاز مع متطلبات المعايير الدولية. وسوف يتم ملء هذا العمود حينما تكون وضعية الإلتزام تم الإستيفاء او إستيفاء بشكل جزئي	توجد ثلاثة خيارات متاحة لوضعية الإلتزام: تم الإستيفاء – يتم اختيارها حينما يتم إستيفاء هذا المتطلب بالكامل إستيفاء بشكل جزئي – يغطي هذا الخيار السلسلة كاملة من حيث بدأ الجهاز في تنفيذ هذا المتطلب، ولديه بضعة عوامل إلتزام مطبقة، وله مقدار كبير من الإلتزام إلا أنه ليس ملتزما بالكامل. لم يستوف – لا يلتزم الجهاز بالمتطلبات على الإطلاق لا ينطبق – هذا المتطلب لا ينطبق على الجهاز بسبب القوانين واللوائح الحاكمة له	حينما تكون وضعية الإلتزام لم يستوف او إستيفاء بشكل جزئي، يجب أن تسجل أسباب عدم الإلتزام في هذا المكان. وهذا العمود ذي أهمية في تحديد إستراتيجية التطبيق المستقبلية والتي تتضمن معالجة أسباب عدم الإلتزام

٥- تطبيق عملي للآي كات على الجهاز المركزي للمحاسبات

خلال هذه العملية تم دراسة دستور ٢٠١٤ لجمهورية مصر العربية ، القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ بشأن الجهاز المركزي للمحاسبات المعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ ، قرار رئيس الجمهورية رقم ١٩٦ لسنة ١٩٩٩ بشأن إصدار لائحة العاملين بالجهاز والتى تنظم شئون العاملين بالجهاز، قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٣٠٠ لسنة ٢٠٠٨ بشأن إعتماد المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الاخرى ، قرار رئيس الجهاز رقم ٢١٠٢ لسنة ٢٠٠٩ الخاص بإعتماد الميثاق العام المصرى لآداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة، قرار رئيس الجهاز رقم ٨٤١ لسنة ٢٠١٥ بشأن إنشاء ادارات التفتيش الفنى ومراقبة الجودة ، لائحة التفتيش الفني الخاصة بالجهاز ، لائحة التدريب ، الخطة السنوية للتدريب.

مرجع المعيار الدولي	متطلبات المعيار الدولي	آلية / أداة الإلتزام	وضعية الجهاز	أمثلة من المستوى الرابع
الفقرة ٥، إيساي ٣٠ أخلاقيات المهنة	أي قصور في السلوك المهني للمدققين او أي سلوك غير لائق في حياتهم الشخصية من شأنه أن يلقي بظلاله على نزاهة المدققين والجهاز الأعلى للرقابة الذي يمثلونه وكذلك على جودة وصدق العمل الرقابي الذي يقومون به، كما قد يثير شكوكا حول موثوقية وأهلية الجهاز ذاته. إنّ تبني أخلاقيات لمهنة المدققين في القطاع العام والعمل بها من شأنه أن يدعم الثقة في المراجعين وعملهم.	قانون الجهاز المادة ٢٥ ، لائحة العاملين بالجهاز – الباب السادس (واجبات العاملين وتأديبهم) ، لدى الجهاز إدارة مختصة لفحص إنشطة الجهاز وعملياته الداخلية تتبع رئيس الجهاز بشكل مباشر قرار رئيس الجهاز رقم ٢١٠٢ لسنة ٢٠٠٩ بإعتماد الميثاق العام المصرى لآدآب وسلوكيات مزاولى مهنة المحاسبة والمراجعة – النزاهة قرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ٨٤١ لسنة ٢٠١٥ تم بموجبه إعادة هيكلية الجهاز وذلك لتقسيم الأدارة المركزية للتفتيش الفنى الى إدارتين الاولى إدارة اولى للتفتيش الفنى ومراقبة الجودة وإدارة ثانية للتفتيش الفنى ومراقبة الجودة .	مستوفي	وعند فحص عينة الحالات الرقابية لم يتبين لنا اى مخالفات بشأنهما
الفقرة ٦، إيساي ٣٠ أخلاقيات المهنة	من الأهمية بمكان أن يُنظر الى الجهاز الأعلى للرقابة على أنه مصدر للثقة والأمانة والمصداقية.	الدستور مادة ٢١٨ ، قانون الجهاز رقم ١٤٤ لسنة ٨٨ المعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ مادة ١	مستوفي	

تابع	يعمل المدقق على تعزيز مستوى الموثوقية والثقة والمصداقية من خلال تبنيه وتطبيقه للمتطلبات الأخلاقية للمفاهيم التي تجسّمها المفردات الرئيسية المستخدمة، وهي النزاهة والإستقلالية والموضوعية والسرية والكفاءة.	لائحة العاملين بالجهاز – الباب السادس (واجبات العاملين وتأديبهم) مادة ٥٤ ، ٥٥ ، قرار رئيس الجهاز رقم ٢١٠٢ لسنة ٢٠٠٩ بإعتماد الميثاق العام المصرى لآدآب وسلوكيات مزاولى مهنة المحاسبة والمراجعة	مستوفي جزئيا المتطلب ١٧ بالمستوى الرابع	يتم ممارسة الحكم المهني لتحديد الأهمية النسبية في جميع مراحل الرقابة وذلك تحقيقا لإحتياجات المستخدمين و أهمية وحساسية موضوع الرقابة والسياق العام له والتي تتمحور فى (مكافحة الفساد وتعزيز قيم النزاهة والشفافية ، ضمان حسن أداء الوظيفة العامة والحفاظ على المال العام) والمستخدمين لدى الجهاز هم (رئيس الجمهورية ، مجلس النواب ، رئيس مجلس الوزراء ، وزارة المالية ، الجمعيات العمومية ومجالس إدارات الشركات التي تخضع لرقابة الجهاز وفقا للقانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ بشأن الجهاز المركزى للمحاسبات المعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ ،كما ان لدى الجهاز كوادر من الأعضاء الفنيين لديها الكفاءة والخبرة وحاصلين على العديد من الشهادات العلمية والمهنية لائحة التدريب المستمر لأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات والعاملين به بالإضافة ان للجهاز إدارة مركزية للتدريب والتعليم المستمر تقوم بعمل برامج تدريبية طوال العام في مجال معايير المراجعة المصرية والدولية بالإضافة الى كافة القوانين والقواعد والأنظمة ذات الصلة بالمراجعة بكافة أنواعها وتنتدب محاضرين من داخل وخارج الجهاز الاطار المصري معيار المراجعة المصري رقم ٣٢٠ ومن خلال فحص عينة من المهام الرقابية ان المراجعين (المدققين) يستخدمون الحكم والتقدير المهني من خلال خبراتهم المتراكمة في مجال موضوع الرقابة ومعرفتهم الجيدة لإحتياجات مستخدمين التقرير
الفقرة ٧، إيساي ٣٠ أخلاقيات المهنة	من حقّ السلطة التشريعية و/او السلطة التنفيذية وعامة الناس والجهات الخاضعة للرقابة أن يتوقعوا أن يكون سلوك الجهاز وأسلوبه بعيدين عن كل الشكوك او المآخذ وجدير بالاحترام والثقة.	الدستور المصري مادة ٢١٧ ومادة ٢١٨ وكذا لائحة العاملين بالجهاز – الباب السادس (واجبات العاملين وتأديبهم) مادة ٥٤ ، ٥٥ ، قرار رئيس الجهاز رقم ٢١٠٢ لسنة ٢٠٠٩ بإعتماد الميثاق العام المصرى لآداب وسلوكيات مزاولى مهنة المحاسبة والمراجعة	مستوفي	تم الإستيفاء من واقع قيام الجهاز برفع تقاريره بصفة دورية الى السلطة التشريعية والتنفيذية وما ينشر منها عبر وسائل الاعلام كما ان الجهاز لا يشترك في اى اعمال سياسية او حزبية و محظور على أعضائه ممارسة العمل السياسي

الفقرة ٨، إيساي ٣٠ أخلاقيات المهنة	ينبغي أن يسلك المدققون سلوكا يدعم التعاون والعلاقات الجيدة بين المدققين وداخل المهنة.	– قرار رئيس الجمهورية رقم ١٩٦ لسنة ١٩٩٩ بشأن إصدار لائحة العاملين بالجهاز والتى تنظم شئون العاملين بالجهاز، الباب السادس (واجبات العاملين وتأديبهم) مادة (٥٤ ، ٥٥) توضح على اعضاء الجهاز مراعاة الاحكام والقوانين واللوائح والتعليمات التى تصدرها الجهات. – قرار رئيس الجهاز رقم ٢١٠٢ لسنة ٢٠٠٩ بإعتماد الميثاق العام المصرى لآداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة ، تسويق الخدمات المهنية البند(٢/٢٥).	مستوفي	– نماذج لبطاقات الوصف الوظيفي. – الاشراف على العمليات الرقابية من قبل المستويات الإدارية المختلفة ، وتعاون المراقبين في تنفيذ برامج العمل التي تتضمن اعضاء الفريق المشارك في تنفيذ المهمات الوظيفية. – موقع الجهاز على شبكة الانترنت www.asa.gov.eg يدعم ويعزز العلاقات الجيدة بين اعضاء الجهاز وكذا إنشاء صفحات للجهاز على شبكات التواصل الإجتماعي – تشجيع الجهاز لاعضائه للحصول على عضوية جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية
	إن دعم المهنة من قبل أصحابها وتعاونهم مع بعضهم البعض يعتبران عنصرين أساسيين للطابع المهني.	– قرار رئيس الجمهورية رقم ١٩٦ لسنة ١٩٩٩ بشأن إصدار لائحة العاملين بالجهاز والتى تنظم شئون العاملين بالجهاز، الباب السادس (واجبات العاملين وتأديبهم) مادة (٥٤ ، ٥٥) توضح على اعضاء الجهاز مراعاة الاحكام والقوانين واللوائح والتعليمات التى تصدرها الجهات. – قرار رئيس الجهاز رقم ٢١٠٢ لسنة ٢٠٠٩ بإعتماد الميثاق العام المصرى لآداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة ، تسويق الخدمات المهنية البند(٢/٢٥). – قيام اعضاء الجهاز اصحاب الخبرة والكفاءة وذوي الشهادات العلمية والمهنية بعمل دوارات وورش عمل تدريبية لاعضاء الجهاز وفقا لخطة التدريب السنوية	مستوفي ا	– نماذج لبطاقات الوصف الوظيفي. – الاشراف على العمليات الرقابية من قبل المستويات الإدارية المختلفة ، وتعاون المراقبين في تنفيذ برامج العمل التي تتضمن اعضاء الفريق المشارك في تنفيذ المهمات الوظيفية. – قيام أعضاء الجهاز من أصحاب الخبرة والكفاءة باللقاء محاضرات وعمل دورات وورش عمل لبقية اعضاء الجهاز بالتعاون مع ادارة التدريب.
المبدأ ٨، إيساي ٢٠ معيار الشفافية والمساءلة	توفير ملخصات لتقارير الرقابة والأحكام القضائية بإحدى اللغات الرسمية للانتوساي إضافة الى لغاتها الوطنية.		غير مستوفى	
المبدأ ٨، إيساي ٢٠ معيار الشفافية والمساءلة	توفير تقارير الجهاز الأعلى للرقابة بصيغة مفهومة ومتاحة للعموم عبر وسائل مختلفة (مثل الملخصات والرسوم البيانية والعروض المصورة والبيانات الصحفية)	وفقا للمادة ٢١٧ من الدستور المصري " تقدم الهيئات المستقلة والأجهزة الرقابية تقارير سنوية الى رئيس الجمهورية ومجلس النواب ورئيس مجلس الوزراء فور صدورها. وعلى مجلس النواب ان ينظرها ويتخذ الإجراء المناسب حيالها فى مدة لاتجاوز اربعة أشهر من تاريخ ورودها وتنشر على الرأي العام ، وتبلغ الهيئات المستقلة والأجهزة الرقابية سلطات التحقيق المختصة بما تكتشفه من دلائل على ارتكاب مخالفات او جرائم وعليها ان تتخذ اللازم حيال تلك التقارير خلال مدة محددة وذلك كله وفقا لأحكام القانون " والقانون رقم ١٤٤ لسنة ٨٨ الخاص بالجهاز	مستوفي جزئي	

الفئة	حالة الإلتزام	آليات الإلتزام	أسباب عدم الإلتزام
الموارد	من بين ١١ متطلب من متطلبات معايير الإنتوساي في هذة الفئة، يلتزم الجهاز بـ٥ متطلبات ويلتزم جزئيا بـ٥ متطلبات ولا ينطبق عليه متطلب واحد وهو (العنصر٣ إيساي ٤٠ الخاص بقبول وإستمرار العلاقات مع الجهات الخاضعة للرقابة ...)	يتحكم الجهاز فى موارده وله الحق فى تعيين الاعضاء متى يشاء وفقاً للموارد المتاحة ومن الأمثلة على ذلك إعلان الجهاز عن حاجته لشغل الوظائف المطلوب تعينها. ويشجع الجهاز اعضائه للحصول على الشهادات العلمية بمنحه علاوات ومكافأت تشجيعية للحاصلين على درجتي الماجستير والدكتوراه. يوفر الجهاز منح للحصول على الشهادات العلمية فى بعض الدول. يعطي الجهاز أجازات بمرتب كامل للأعضاء أثناء دراسة تلك الشهادات . تنظيم ومشاركة الجهاز فى العديد من الدورات التدريبية واللقاءات العلمية وورش العمل والمؤتمرات الداخلية والخارجية، والتي تهتم برفع المهارات الخاصة بالعمل الرقابي بما ينعكس علي جودة التقارير الرقابية للجهاز. قرار رئيس الجمهورية رقم ١٩٦ لسنة ١٩٩٩ بشأن اصدار لائحة العاملين بالجهاز (الباب الاول – الفصل الثانى التعيين مادة ١٢). – الخطة التدريبية للدورات التخصصية لعام ٢٠١٦/٢٠١٥ – الجهاز هو الرئيس السابق للمجلس التنفيذي للافروساي في مارس ٢٠١٥ ،رئيس مجموعة عمل غسل الأموال ومكافحة الفساد (الانتوساي) ، رئيس فريق تحديث معايير الخصخصة (الانتوساي) ،عضو فريق عمل البيئة (الاربوساي) ، شارك في وضع وتطوير معايير المراجعة الدولية للأجهزة الرقابية الحكومية ISSAIs ،الجهاز عضو فى لجنة المعايير المهنية إحدى لجان المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة	يحتاج الجهاز الى مزيد من الموارد المادية والبشرية لتطبيق إستراتيجية تهدف الى المزيد من الفعالية والكفاءة في ممارسة دوره الرقابي. –عدم وجود دليل لرقابة الإلتزام للتأكد من توافق طريقة تشكيل فرق الرقابة مع طبيعة عملية رقابة الإلتزام، وان فرق الرقابة مشكلة وفقًا للأنظمة/العمليات/التوجيهات وما الى ذلك وفقا لمعايير الانتوساي. –ينبغي مراعاة تعيين مزيد من أخصائيين فى نظم المعلومات بالجهاز –ينبغي استحداث ادارة جديدة لمراجعة نظم المعلومات –عدم وجود دليل للتأكد من توافق طريقة تشكيل فرق الرقابة مع طبيعة عملية رقابة الإلتزام، وان فرق الرقابة مشكلة وفقًا للأنظمة/العمليات/التوجيهات وما الى ذلك. –التحقق أيضًا من توفير الجهاز الأعلى للرقابة للبرامج التدريبية للمراقبين لتحديث مهارات العاملين بالجهاز (مثل مراجعة نظم المعلومات)

١ -المبادئ التوجيهية من أجل إجراء تقييم آي كات

صيغت أدوات آي كات كجزء من هدف برنامج 3i[٨٠] من أجل مساعدة أجهزة الرقابة على فهم متطلبات المعايير الدولية وتقييم إحتياجاتها.

١/٦ نطاق أدوات آي كات – كجزء من برنامج 3i تم تصميم أربع أدوات آي كات. وهي أداة تقييم آي كات للمعايير الدولية المستوى ٢ وأداة تقييم آي كات للرقابة المالية المستوى ٤ وأداة تقييم آي كات لرقابة الأداء المستوى ٤ وأداة تقييم آي كات لرقابة الإلتزام المستوى ٤. وعلى قدر المستطاع من الأفضل إجراء كافة أدوات تقييم آي كات الأربع حتى يمكن وضع إستراتيجية موحدة من أجل تطبيق المعايير الدولية ولكن، إن لم يكن ذلك الأمر ذي جدوى للجهاز، فإنه يوصى بأن يستخدم الجهاز أداة تقييم آي كات المستوى ٢ مع أداة تقييم آي كات المستوى الرابع على مسارات الرقابة المختارة. وهذا مرده أن الفجوات في الإلتزام المحددة على المستوى الرقابي (المستوى ٤) قد يكون لها بالتأكيد أسبابها على المستوى المؤسسي (المستوى٢).

من يمكنه تولي تنفيذ أداة تقييم آي كات – إذا كان لدى الجهاز القدرات الملائمة يمكنه أن يقرّر أن يتولى بنفسه تنفيذ أدوات تقييم آي كات ويمكن للجهاز أن يطلب مساندة خارجية من أجل المساعدة إجراء تقييم آي كات ومن المتصور أن مجموعة ميسري المعايير الدولية للأجهزة العليا الذي أسس كجزء من برنامج 3i سوف يساعدوا أجهزتهم وأجهزة أخرى في الأقاليم لإجراء تقييم آي كات.

٢/٦ فريق آي كات – مهما كانت المنهجية التي يختارها جهاز الرقابة، ينصح بإستخدام أداة التقييم آي كات من قبل فريق وليس من قبل شخص واحد فقط. وتمثل الخطوة الاولى الواجب إتباعها في تشكيل فريق تقييم إحتياجات آي كات يتمتع بالكفاءة والمصداقية. ويجب أن يتألف فريق آي كات من ميسر معايير دولية واحد على الأقل حاصل على تدريب. ويجب أن يكون لدى أعضاء الفريق خلفيات إدارية حتى تكون لديهم نظرة عامة تنظيمية جيدة وكذلك التأثير اللازم في التطبيق اللاحق والى جانب الأعضاء الذين لديهم فهم جيد للمسائل على المستوى المؤسسي (المستوى ٢ من المعايير الدولية)، يجب أيضا أن يضم الفريق أعضاء لديهم إطلاع جيد على ممارسات الرقابة المعنية حسب ما هو مبين في المعايير الدولية وكما هي مطبقة بالفعل في الجهاز.

٣/٦ منهج تشاركي – ننصح بالإستعانة بعملية إستشارية واسعة النطاق من أجل إجراء تقييم آي كات. حيث من المهم لفريق آي كات أن يستشير عينة إحصائية من موظفي الجهاز من كافة المستويات المختلفة. ويجب إستشارة موظفين من مختلف المستويات ونطاقات الجهاز في هذه العملية وأن يعطى لوجهات نظرهم الثقل الواجب في أدوات تقييم آي كات، كما يجب أن

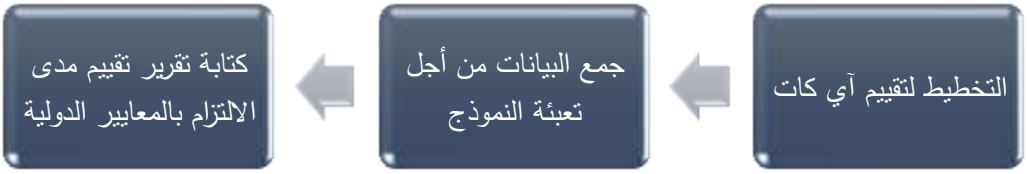
[٨٠] لمزيد من المعلومات حول هذا البرنامج انظر الموقع
http://www.idicommunity.org/3i/index.php/3i-programme/about-the-3i-programme

تؤخذ وجهات نظر وإحتياجات الأطراف الخارجية ذات الصلة في الإعتبار. هذه المشاركة تتراوح بين تقديم معلومات او آراء وبين المشاركة الفعلية في إتخاذ القرارات المتعلقة بالإحتياجات والاولويات. وكلما شعر الأفراد بأنهم معنيون، كلما كبر مستوى التملك وبالتالي فعالية النتائج. وإذا كانت إدارة الجهاز قادرة على تيسير تملك العملية في مرحلة تقييم آي كات ذاتها، سوف تحظى المراحل التالية من وضع وتطبيق إستراتيجية المعايير الدولية بقبول أكبر في الجهاز الأعلى للرقابة.

٤/٦ مساندة الإدارة العليا وكبار المديرين – يعتمد نجاح تقييم آي كات بشكل كبير على مستوى الإلتزام عند المستويات العليا في الجهاز الأعلى للرقابة. حيث يجب أن تصرّ إدارة الجهاز على معرفة الموقف والإحتياجات كما هي فعليا. وعلى إدارة الجهاز أن تضمن أن فريق آي كات لديه الموارد اللازمة من أجل إجراء أعمال تقييم آي كات.

٥/٦ التوثيق – يتعين على فريق تقييم آي كات أن يوثق بشكل منظم كافة اوراق العمل والأدلة التي تنتج عن أعمال تعبئة صيغة أدوات تقييم آي كات. والى جانب مساعدة الفريق في تجميع تقرير تقييم مستوى الإلتزام بالمعايير الدولية لدواوين المحاسبة العليا، سوف يساعد التوثيق أيضا على توضيح ما وجده تقييم آي كات لإدارة الجهاز ومساعدة فرق آي كات اللاحقة في إجراء نفس التمارين.

٦/٦ عملية إجراء تقييم آي كات



التخطيط لتقييم آي كات – مثل أي مشروع، سوف يتطلب إجراء تقييم آي كات موارد مالية وبنية تحتية ووقت وأفراد وغيره. وينصح أن يُعد فريق آي كات خطة عمل تبين بالتفصيل المراحل ومتطلبات الموارد والمخاطر المرتبطة بتحقيق كل مرحلة.

إستخدام مجموعة مختلفة من أداوت جمع البيانات – من أجل جمع البيانات بغرض تعبئة نموذج آي كات سيتعين على فريق آي كات أن يستخدم مجموعة مختلفة من أدوات جمع البيانات مثل مجموعات التركيز والمقابلات ومراجعة المستندات وإجراء المسوح والمشاهدة الفعلية من المهم أن تكون الأداة المستخدمة ملائمة لجمع معلومات صحيحة ووثيقة الصلة من أجل تقييم مدى الإلتزام. فعلى سبيل المثال لو أراد ميسر المعايير الدولية أن يتحقق من مدى التطبيق الفعلي لسياسة ما، قد لا يكون إجراء مقابلات مع الأفراد كافيا، بل سيتعين عليه أن يراجع المستندات الداعمة للتطبيق.

٧- نموذج تطبيق التحليل رباعي الأبعاد (تحليل SWOT) على الأبعاد المؤسساتية الأربعة:

وهذا النموذج يقوم على تحليل كل من :

القوة : عناصر القوة في المشروع والتي تميزه عن غيره من المشاريع وهى ترجمة لكلمة Strengths.

الضعف : نقاط الضعف في المشروع وهى ترجمة لكلمة Weaknesses.

الفرص : و هي التي يمكن أن تأتي من خارج المشروع وقد تؤدي على سبيل المثال الى زيادة المبيعات وأيضاً يمكن أن تؤدي لزيادة الأرباح, وهي ترجمة لكلمة Opportunities.

التهديدات : وهي التي يمكن أن تأتي من خارج المشروع وتسبب إضطرابات للمشروع وهي ترجمة لكلمة Threats.

وهو يستخدم كأداة تحليل استراتيجي على الأبعاد المؤسساتية الأربعة وهي:

الإستقلالية والإطار القانوني ، القيادة والحوكمة ، المسارات الرقابية الأساسية والعلاقة مع الجهات الخارجية

يشير البعد الاول من المتطلبات الى القدرات المؤسسية للجهاز الأعلى للرقابة وفقا للإيساي ١٠. ويشير البعد الثاني الى القدرات التنظيمية والمهنية للجهاز التي تحركها القيادات في الجهاز، ويتعلق البعد الثالث بالمسارات الرقابية وهي متطلبات تنظيمية خاصة بمسار الرقابة. أما البعد الرابع من المتطلبات فيخص العلاقات مع الأطراف الخارجية ذات العلاقة من حيث إعداد التقارير والتواصل من أجل عمل رقابي أكثر فعالية وأثر.

نقاط القوة	نقاط الضعف
الإستقلالية والإطار القانوني •صلاحيات واضحة وقوية	**الإستقلالية والإطار القانوني** • ضعف إستقلالية الموظفين
القيادة والحوكمة •قيادة قوية ومرنة ومثال يُحتذى به مدققون أكفاء ويتم تطوير قدراتهم لحسن تقدير أدلة الإثبات ومعرفة بالمستجدات القانونية •إلتزامات ومسؤوليات واضحة في إطار المهام الرقابية وقابلة للمساءلة	**القيادة والحوكمة** •قلة الوقت او عدم كفاية الموارد المخصصة لإجراء عمليات الرقابة
المسارات الرقابية الأساسية •نظام قوي لتبليغ نتائج الرقابة •دعم قانوني قوي	**المسارات الرقابية الأساسية** •قلة المهارات في تنظيم وتحضير اوراق العمل التي يمكن فهمها بسهولة (من مبادئ التوثيق)

•تكوين مستمر لأعضاء وموظفي الجهاز الأعلى للرقابة • إجراءات الرقابة ومنهجيتها تضمن حسن إدارة المخاطر ومخاطر الغش	•عدم وجود إطار مرجعي لرقابة الجودة •الفهم غير السليم لعملية إدارة المخاطر في الجهات الخاضعة للرقابة • إستراتيجية الرقابة والبرنامج الرقابي معدان بشكل سليم
الفرص	**التحديات**
القيادة والحوكمة •تدعم القيادة الأداء القوي من خلال ترشيح المدققين الحائزين على جوائز للحصول على تكريم وطني، **المسارات الرقابية الأساسية** •سلطة مطلقة في تحديد نطاق الرقابة وحدودها ومنهجيتها •التحرر من التدخلات الخارجية •الفهم الدقيق للجهات الخاضعة للرقابة **العلاقة مع الجهات الخارجية** •وجود مركز تدريب وتشجيع الجهات المانحة على تمويل إنشطة التدريب • تشجيع الجهات الخاضعة للرقابة على التدريب على القوانين المحاسبية والتشريعات المالية وقواعدها ولوائحها ومعايير المحاسبة	**الإستقلالية والإطار القانوني** •مخاطر حول صورة الجهاز نتيجة للإحساس بانعدام الإستقلالية **المسارات الرقابية الأساسية** •مخاطر الرقابة المتزايدة •ممارسات الرقابة المفتقرة للكفاءة والفعالية **العلاقة مع الجهات الخارجية** • مخاطر إعداد تقارير غير صحيحة/ملائمة

١/٧ تحديد الاولويات

من خلال نتائج التقييم بإستخدام الآي كات وتحليل نقاط القوة والضعف والفرص والتحديات، تبرز بعض المسائل ذات الاولوية مثل:

- •تحديد نطاق المهام الرقابية
- •نقاط الضعف في مسار التخطيط وتصميم المهام الرقابية
- •مسار التوثيق بما فيه اوراق العمل
- •منهجية جمع أدلة الإثبات
- •رقابة الجودة
- •إستقلالية المدققين.

٢/٧ الخيارات الإستراتيجية للإستجابة للمسائل المحددة ذات اولوية

- •مراجعة إجراءات تحديد نطاق المهام الرقابية،
- •مراجعة منهجية رقابة الإلتزام في خصوص التوثيق وتقييم المخاطر والتخطيط ،
- •بناء مهارات الفريق وكفاءته في توثيق أعمال رقابة الإلتزام ،
- •تطوير نظام ضمان جودة سليم.

٣/٧ مثال عملي صياغة خطة عمل

وهنا يجب صياغة خطة لكل خيار إستراتيجي

الإجراء [ما الذي سيقع تنفيذه؟]	الجدول الزمني [متي سيقع التنفيذ؟]	الشخص / الأشخاص المسئولين [من المسؤول عن التنفيذ؟]	الموارد [الموارد البشرية/الموارد المالية/المعدات/الأدوات وما الى ذلك]	التقييم [كيف سيتأكد الجهاز من التقدم في التنفيذ؟ ما هي مقاييس/مؤشرات التقييم؟]
عمل على أعلى مستوى من القيادة وبالتشارك مع السلطة التشريعية لإقرار أحكام تتعلق بالإستقلال المالي للجهاز	الربع الأخير من عام ٢٠٢٠ (طويل المدى)	رئيس الجهاز ومسئول الشئون القانونية	فريق عمل	الأحكام المتعلقة بالإستقلال المالي حيز التنفيذ
عمل على أعلى مستوى من القيادة وبالتشارك مع السلطة التشريعية لإقرار أحكام تتعلق بإستقلالية الجهاز وإستقلالية التصرف فيما يخص التوظيف والارتقاء المهنى لاعضاء الجهاز وموظفيه.	الربع الأخير من عام ٢٠٢٠ (طويل المدى)	رئيس الجهاز ومسؤول الشؤون القانونية	فريق عمل	مشاريع الأحكام المتعلقة بالإستقلالية في التوظيف والتصرف في الموارد البشرية للجهاز الأعلى معروضة على البرلمان.
تحديد اولويات في خصوص الأعمال الرقابية المبرمجة وفقًا للموارد المالية والبشرية المتوفرة وكفاءة أعضاء الجهاز وموظفيه.	الربع الأخير من عام ٢٠١٩ (قصير المدى)	رؤساء التشكيلات /الهيئات/الاقسام صلب الجهاز.	بدون تكلفة	تصنيف الجهات الرقابية الى فئات (أ) و(ب) و(ج) (أ): رقابة سنوية (ب): الرقابة مرة كل عامين (ج): الرقابة مرة كل ثلاث سنوات. معايير التصنيف المستخدمة هي حجم الميزانية المخصصة للجهات الرقابية وطبيعة المخاطر وحجمها.

المبحث الخامس

إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة [٨١]

١. ما المقصود بإطار قياس الأداء ؟

هو يستخدم لقياس أداء نظام او مؤسسة وفقا لمقياس أداء متفق عليه للوصول الى إدارة أفضل للأداء ومتابعته بمرور الزمن وصولا الى إستخلاص الدروس وبفضل تيسير هذه العوامل، فإنه يساهم في فهم الأداء وترقيته. ومن أفضل سبل تحقيق هذه الغايات إستخدام نظام موضوعي لقياس الأداء، فالقياس ضروري لتبيّن مستويات الأداء، ومتابعة ما قد يطرأ عليها من تغيّرات، وتعرّف مدى نجاح او فشل محاولات تحسين الأداء، وفهم أسباب التغيّر الحاصل في مستوى الأداء وتساعد المؤشرات الموضوعية على بيان متطلّبات الممارسة الجيّدة وهذا من شأنه أن يحدّ من تاويلات المقيّمين الذاتية. من ناحية أخرى، فإنّ المؤشرات المعرّفة على نحو واضح تُعَدّ ضرورية لتقييم التطوّر بمرور الزمن، وذلك إعتبارا الى أنّ المقيّمين يتولّون قياس النواحي ذاتها لدى كلّ عملية تقييم.

١/١ – ماذا نعني بـ"الأداء" وكيف نقيسه بالأجهزة الرقابية؟

تبقى تعريفات الأداء المختلفة في جوهرها متمثلة في "أداء مهمّة معيّنة قياسا بجملة من المعايير المحدّدة." ويقتضي قياس الأداء أن تُبيّن المؤسسات أهدافها على نحو واضح، وبالتالي بيان القاعدة التي سيقاس الأداء بالرجوع إليها، ويتصل مصطلح "الأداء" بالنتائج التي تحققها المؤسسة، بصرف النظر عن كيفية تحقيق تلك النتائج. والنتائج الرئيسية بالنسبة الى الأجهزة هي تقديم تقارير رقابية عالية الجودة. بيد أنه يتجلّى، في ضوء الغايات التي اوردنا آنفا، أنّ أداة تقييم الأجهزة تحتاج الى أن تتجاوز تعريف الأداء هذا لتأخذ بالإعتبار العوامل التي تمكّن من تحقيق الأداء. وهذا يشمل بيئة عمل الجهاز علاوة على قدراته الداخلية، ومنها موارده البشرية ومساراته الرقابية. وبالتالي فإنّ أداة قياس أداء الأجهزة تحتاج الى مؤشرات لمستويين اثنين، هما نتائج الجهاز، وقدرات الجهاز، او مقوّمات أدائه.

ومن المشكلات المألوفة لدى إعداد أنظمة قياس الأداء أنّ المؤسسة لا يمكن مساءلتها عن أمور خارجة عن دائرة تحكّمها. ومع ذلك، فمن المعلوم أنّ فعالية الجهاز مرتبطة على نحو كبير بفعالية أقسام أخرى من نظام إدارة المال العام، على غرار الفحص التشريعي لتقارير الرقابة الخارجية، لكنّ الناحية العملية لا تخلو من العديد من الجوانب التي يسودها الغموض، ومنها العوامل التأسيسية مثل الإطار التشريعي، والنتائج الهامة التي لا تكون في دائرة تحكّم الجهاز بل التي قد يسعى الجهاز الى أن يكون له أثر عليها، او المعوّقات الخارجية التي قد تحدث تغييرا على الطريقة التي يعتمدها الجهاز لتحقيق أهدافه. ومثل هذه المسائل ذات الأثر على أداء الجهاز ينبغي قياسها. لكن يجب تبيُن الى أيّ مدى تقع هذه العوامل في دائرة تحكّم الجهاز او

[٨١] أمانة التعاون بين الإنتوساي والجهات المانحة عن فريق عمل الإنتوساي حول قيمة الأجهزة العليا للرقابة المالية ومزاياها(٢٠١٢) - إطار قياس الأداء للأجهزة العليا للرقابة المالية وثيقة مرجعية ، بتصرف

تأثيره، ويوجد تحدّ آخر وهو أن يكون الجهاز جزءا من نظام يشترك معه في الأهداف، على غرار الإنضباط الضريبي والمساءلة تجاه المواطنين .

٢. كيفية إستخدام إطار قياس أداء جهاز أعلى للرقابة المالية

هناك ثلاث مجموعات من المسائل الأساسية المتعلقة بكيفية إستخدام الإطار من الناحية العملية:

- المسألة رقم ١ : إتخاذ القرار بشأن إجراء التقييم .
  - من هو الطرف الذي يتخذ القرار بشأن إجراء التقييم ؟
  - ما هو الغرض (او ما هي الأغراض) من إجراء التقييم ومن يتّخذ القرار بشأنه (او بشأنها) ؟
  - متى ينبغي إجراء التقييمات وما هو تواتُرها، ومن يتخذ القرار في هذا الشأن ؟
- المسألة رقم ٢ :نماذج طرق التقييم
  - كيف ينبغي إجراء التقييم، ومن يتولّى إجراءه، ومن يتخذ القرار في هذا الشأن ؟
  - من يتحمّل تكلفة التقييم ؟
- المسألة رقم ٣ : طبيعة مسار ضمان جودة التقييم.
- المسألة رقم ٤ : هل ينبغي نشر التقييم المنجَز، ومن يتخذ القرار في هذا الشأن ؟

وهذه المسائل مترابطة، وتتوقف الإجابة الأنسب بكلّ مسألة على الغرض من التقييم. وبالمحصّلة، فإنّ كافة القرارات المتصلة بإستخدام الإطار تعود الى قيادة الجهاز وفي ما يلي تفسير لبعض المسائل يُتبَعُ بأمثلة تجسّد طرق إستخدام الإطار المختلفة وفقا لسيناريوهات وأغراض مختلفة.

١/٢ المسألة رقم ١ : إتخاذ قرار إجراء التقييم

ينبغي إتخاذ هذا القرار من قبَل قيادة الجهاز ويفضل أن يتمّ ذلك بالتشاور مع هيئات الإنتوساي الإقليمية وشركاء التنمية (عند الإقتضاء)، مع مراعاة الممارسات الإقليمية وإتفاقيات التعاون القائمة. من ناحية أخرى، فإنّ القرار ينبغي أن يُتّخذ بالتشاور مع الجهات المموّلة للتقييم. ويمكن إجراء عمليات التقييم لأغراض مختلفة، منها :

- المساهمة في جهود الجهاز الرامية الى القيام بتقييم دوري لأدائه الذاتي وإبلاغ الجمهور بنتائجه[٨٢].
- المساهمة في نظام الجهاز الداخلي لإدارة الأداء لقياس مختلف الوظائف والأقسام.
- المساهمة في دورة بناء قدرات الجهاز (كتعرّف مواطن القوّة والضعف، ووضع مستويات مرجعية للأداء، وقياس تطوّرات الأداء، وحشد الدعم الداخلي للتغيير، وإرساء ثقافة تحسين الأداء).
- إعطاء المثال في القطاع العام في ما يتعلق بالإبلاغ الشفّاف عن الأداء.

[٨٢] على غرار استخدام بعض مؤشرات الأداء ضمن تقرير الجهاز السنوي ، أو نشر تقرير كامل عن تقييم أداء الجهاز (SAI PMF).

- إتخاذ إطار قياس الأداء أداة لتيسير المقايسة مقارنة بالنظراء داخل الإقليم او مقارنة بهيئات ذات خصائص مماثلة، وذلك لتيسير التعلّم بين النظراء.
- إبراز قيمة عمل الجهاز ومزاياه للجهات المعنية الخارجية.
- جعل الهيئات الداعمة (من برلمان، وهيئات الإنتوساي، والأقاليم والأجهزة النظيرة، وشركاء التنمية) تتبيّن أنّ أداء الجهاز قد تحسّن بمرور الزمن وأنّ الموارد التي جرى توفيرها لتطوير قدرات الجهاز قد أفضت الى نتائج الأداء المرغوبة.

أمّا في ما يتعلّق بتوقيت التقييمات وتواترها، فالأمر يتوقّف على سياق التقييم والغرض منه. ومع ذلك، فمن ناحية، ينبغي على الأجهزة أن تجريَ عمليات التقييم في الوقت الأنسب بالنظر الى تخطيطها الإستراتيجي الذاتي ودوراتها التنموية الخاصة بها. ومن ناحية أخرى، فإنّ البعض من أقاليم الإنتوساي قد أرست مسارات منسّقة لإجراء عمليات دورية لتقييم الأجهزة. وبصرف النظر عن توقيت التقييمات الفردية، فإنّه ينبغي على مجموعة الإنتوساي في المستويين الإقليمي والدولي أن تجمع النتائج وتقوم بالإبلاغ عن أداء المجموعة بصفة دورية (دون الحاجة الى الإفصاح عن نتائج أداء الأجهزة الفردية التي قد لا تشمل ولايتها القيام بذلك).

٢/٢ المسألة رقم ٢ : نماذج طرق التقييم

تتوقّف كيفية إجراء التقييم والجهة التي تتولّى إجراء التقييم بشكل واضح على الغرض من التقييم. وينبغي تصميم إطار تقييم الأداء على نحو يجعله ينطبق على كافة أشكال المقاربات ومن بين النماذج الممكنة، يمكن أن نذكر :

١/٢/٢ التقييم الذاتي : ويقع إجراؤه من قبَل فريق من داخل الجهاز متدرّب على إستخدام الإطار، وذلك وفقا لمسارات الجهاز الذاتية في مجال ضمان الجودة، او وفقا لمراجعة ضمان الجودة من قبَل طرف خارجي له معرفة بالجهاز.

٢/٢/٢التقييم من قبَل النظراء : ويقع إجراؤه من قبَل فريق ينتمي الى جهاز آخر او هيئة من أقاليم الإنتوساي، تكون له او لها دُربة على إستخدام الإطار.

٣/٢/٢التقييم الخارجي : ويقع إجراؤه من قبَل فريق متدرّب ينتمي الى منظمة مناسبة في البلد المعني (على غرار هيئة محاسبة مهنية او شركة تدقيق) او من خارج البلد المعني (على غرار أحد شركاء التنمية، بما في ذلك خبراء مكتب إستشارة يقع التعاقد معهم للغرض).

٤/٢/٢ تقييم تدقيق الأداء : تخضع الأجهزة في بعض البلدان الى تدقيق خارجي مستقل تكون رقابة الأداء أحد مكوّناته. ويمكن أن يشمل تقييما لإستخدام الجهاز إطارَ قياس الأداء.

أمّا في ما يتعلق بالجهة المتكفّلة بكلفة التقييم، فالأمر يتوقّف على السياق العام في البلد والغرض من التقييم. فإذا كان الغرض متعلقا في جزء منه بتقديم تأكيد للجهات الخارجية المانحة أنّ الموارد التي وفرّتها قد أفضت الى التطورات المرغوبة في مجال الأداء، فإنّ هذه الجهات هي التي ستموّل عملية التقييم على الأرجح. كما أنّ الجهات الخارجية المانحة قد تموّل أيضا

تقييم إطار قياس أداء الأجهزة حيثما إندرج ذلك في نطاق وضع إستراتيجية لبناء القدرات يتولّى الجهاز تنفيذها. بالمقابل، فإنّ عمليات التقييم المنجزة في نطاق دعم نظام الجهاز للإبلاغ عن الأداء وإدارة الأداء في المستوى الداخلي يجري تمويلها على الأرجح من قبَل الجهاز ذاته. وأخيرا، فقد يتوفّر، في بعض الأقاليم، لهيئة أقليم الإنتوساي تمويل لعمليات تقييم إطار قياس أداء الأجهزة في نطاق الإنشطة الإقليمية لتقييم الإحتياجات والمقايسة.

وبصرف النظر عن النموذج المعتمَد، فإنّ تعاون أعضاء الجهاز المعنيين ومس أهمتهم النشيطة مقوّمان ضروريان من مقوّمات أيّ تقييم ناجح.

٣/٢ المسألة رقم ٣ : طبيعة مسار ضمان جودة التقييم

يُعَدّ ضمان جودة عمليات التقييم وموضوعيتها شرطا لا غنى عنه في نجاح هذه المبادرة على المدى البعيد. ذلك أنّ قيادة الجهاز والجهات المتدخلة في تنمية قدراته وشركاء الجهاز الخارجيين، إن وجدوا أنّ عمليات التقييم ذات جودة متدنّية، فإنّهم لن يعتدّوا كثيرا بنتائجها. وفي أسوأ الأحوال، فإنّ الشركاء الخارجيين سيسعون الى القيام بتقييماتهم الذاتية، بما ينجرّ عنه عبء إضافي على الأجهزة، او أنّ التقييمَ ذا الجودة المتدنية وغيرَ الموضوعي سيقوّض مصداقية الجهاز لدى شركائه الخارجيين.

وتوجد عدد من النماذج التي يمكن إستخدامها بما يكفل إجراء التقييم بإعتماد ضمان الجودة المناسب. والمقاربة الموصَى بها، إذن، ليست الدعوة الى إعتماد نموذج بعينه بقدر ما هي إحداث توقّعٍ بأن يفصح كلّ تقييم لإطار قياس أداء الأجهزة بشكل صريح عن النواحي التالية :

- من قام بإعداد التقييم.
- من تولّى ضمان جودة التقييم.
- ما هي مسئوليات الجهة الضامنة للجودة.
- كيف جرت معالجة المسائل المثارة في ضمان الجودة.

وبناء عليه، فإنّ مختلف مستخدمي تقارير إطار قياس أداء الأجهزة هم الموكول لهم النظر في ما إذا كان التقرير يستجيب الى إحتياجاتهم وإنشغالاتهم بشأن الجودة وهو ما يستتبع أن الأمر منوط بالجهات التي تتولّى التكليفَ بتقارير التقييم (أي قيادة الجهاز، بالتشاور مع هيئات الإنتوساي الإقليمية وشركاء التنمية عند الإقتضاء) أن تكفل أنّ الإحتياجات المحتملة لمستخدمي التقارير الرئيسيين قد جرى إستباقها منذ البداية وأنّ مقاربة ضمان الجودة المناسبة قد جرى تطبيقها.

ومن المتوقّع أن تؤدّيَ أقاليم الإنتوساي دورا هامّا في مجال ضمان الجودة مع مراعاة صلاحياتها ومواردها. ونقترح، شريطة توفّر الموارد، أن تقدّم أمانة التعاون بين الإنتوساي والجهات المانحة خدمة ضمان الجودة لكافة الأجهزة التي تطلب هذه الخدمة، بما يعني مراجعة تقارير التقييم للتأكّد من أنّ إطار المؤشر قد جرى تطبيقه على نحو سليم وأنّ مؤيّدات كافية قد جرى توفيرها لتعليل العلامات التقديرية المسندة. بَيد أنّ من شأن ضمان الجودة هذا أن يكون ذا نطاق محدود، فقد لا يكون

بالإمكان التأكّد من مصِداقيّة المعلومات المتوفّرة بالنظر الى أنّ أمانة التعاون بين الإنتوساي والجهات المانحة ليس بوسعها معرفة الوضع في كلّ جهاز بشكل مفصّل. ويوصَى بأنّ من بين المسارات الجيّدة لضمان الجودة مراجعة ضمان الجودة من قبَل جهة لها معرفة بالجهاز، على ألاّ تكون طرفا في عملية التقييم.[٨٣]

٤/٢ المسألة رقم ٤ : هل ينبغي نشر التقييم المنجَز ؟

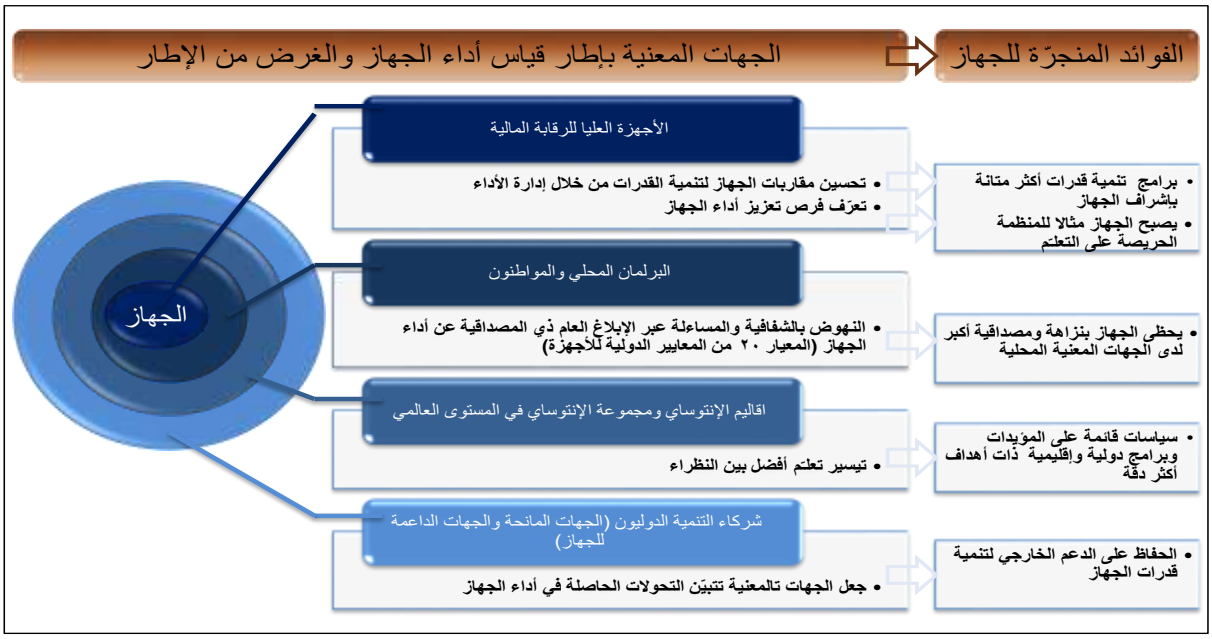
ينصّ المعيار رقم ٢٠ من "المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ISSAIs" المتعلق بـ"مبدأيْ الشفافية والمساءلة" على أن تقوم الأجهزة بالإبلاغ العلني عن عملياتها وأدائها. ومن شأن إطار قياس أداء الأجهزة أن يمثّل الأداة المعتمَدة لهذا الغرض. ومع ذلك، فإنّ القرار بشأن أيّ من المعلومات المتصلة بالأداء يقع نشرها بالتحديد، وكذا توقيت عملية النشر والتوزيع، يعود الى الجهاز المعني. وللحثّ على إنفاذ المعيار رقم ٢٠ من "المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ISSAIs"، فإنه ينبغي إعتبار أنّ المبدأ العام يقتضي أن يَجريَ نشرُ كافة تقارير إطار قياس أداء الأجهزة في غضون أجل زمني متواضَع عليه أثر إكتمال التقييم. ولعلّ من باب الممارسات الجيّدة أن يقع تحديد الأجل المزمع لنشر التقرير ومنهجية نشره منذ مرحلة إتخاذ القرار بإجراء التقييم.

٣. ما هي الفوائد والمخاطر لإطار قياس أداء الأجهزة ؟

١/٣ الفوائد :

تأتي أبرز الفوائد الناتجة عن إعتماد إطار قياس أداء الأجهزة من تحسين قدرة الأجهزة الفردية على تحسين أدائها وتعزيز نزاهة الجهاز تجاه الجهات المعنية الخارجية والحفاظ على دعم خارجي لتنمية الجهاز. وفي المقام الاول، فإنّه توجد فوائد مباشرة للجهاز، وفي مقام ثان، توجد فوائد غير مباشرة تتأتّى من الإستجابة لإحتياجات الجهات المعنية الأخرى، كما هو مجسّم في الرسم البياني التالي :

[83] IDI The ISSAI Compliance Assessment Tool (iCAT) Draft Version 2- April 2015



٣/١/١ التعَرّف على فرص تعزيز أداء الجهاز

توفير تقرير رفيع المستوى حول الأداء يشمل النواحي التالية :

- يوفّر ملخّصا رفيع المستوى وشاملا عن أداء الجهاز، بما في ذلك مساهمة الجهاز في إستخدام أفضل للمال العام والحوكمة الرشيدة والمساءلة ومكافحة الفساد.
- يحدّد الصلات بين بيئة الجهاز وقدرات الجهاز الداخلية وأداء الجهاز الخارجي ويوضّحها
- يتعرّف على مجالات الأداء الجيّد والأداء الضعيف، باعتبارها نقطة بداية لاستقصاء الأسباب العميقة وتحديد إحتياجات تنمية القدرات المستقبلية.
- ييسّر تبيُّنَ تحولات الأداء الناتجة عن الجهود السابقة لتنمية القدرات.
- يعطي صورة عامة عن جهود الجهاز الراهنة لتنمية القدرات وحظوظها في النجاح.
- يمكّن الأجهزة والإنتوساي من الإستجابة الى هدف الإنتوساي الإستراتيجي وهو أن تصبح الأجهزة والمنظمة مثالا للهيئات القائمة على التعلّم.

٣/١/٢ تحسين الجهاز لتنمية القدرات من خلال إدارة الأداء

من شأن إطار قياس أداء الأجهزة أن يساهم في خطط إستراتيجية وخطط عمل تنموية أكثر إحكاما من خلال تمكين الأجهزة من إعتماد أطر نتائج او تحسينها، بما فيها مؤشرات أداء ذات دلالة وقابلة للقياس، ومستويات أداء مرجعية ومستويات أداء مستهدَفة تشمل :

- أداء الجهاز في إنجاز تقاريره الرقابية.
- قدرة الجهاز على أداء عمله الرقابي وتخطيطه الإستراتيجي وإدارته.
- بيئة عمل الجهاز : الإستقلالية والإطار القانوني.

وهذا من شأنه أن يساهم في قيام برامج أفضل لتنمية بناء قدرات الجهاز، وذلك من خلال مساعدة قيادة الجهاز على :

- وضع أهداف لتنمية القدرات تستند الى تقييم الأداء الراهن.
- حشد الدعم لمسارات التغيير من خلال إشراك الموظفين في تقييم الأداء الراهن وتَعَرّف التحسينات اللازمة.
- متابعة إنشطة تنمية القدرات.
- قياس نتائج تنمية القدرات.
- تقييم فعالية برامج تنمية القدرات من أجل التعلّم وتحسين تنمية القدرات مستقبلا.

٣/١/٣ النهوض بالشفافية والمساءلة عبر الإبلاغ العام ذي المصداقية عن أداء الجهاز (المعيار ٢٠ من "المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ISSAIs")

من شأن إطار قياس أداء الأجهزة أن يجعل من الجهاز قدوة في النهوض بالشفافية والمساءلة وذلك من خلال قياس أدائه وتقييم عملياته والإبلاغ عنها، بما في ذلك :

- أداء الجهاز في إنجاز تقاريره الرقابية.
- قدرة الجهاز على أداء عمله الرقابي وتخطيطه الإستراتيجي وإدارته وخدماته الإسنادية.
- بيئة عمل الجهاز : الإستقلالية والإطار القانوني.

كما من شأن إطار قياس الأداء أن يساهم في تعزيز نزاهة الأجهزة ومصداقيتها تجاه كافة الجهات المعنية ، وذلك من خلال إعداد تقييم موضوعي لأداء يحظى بالمصداقية لأنّه :

- قائم على المؤيدات.
- يستخدم إطارا متواضَعا عليه دوليا.
- يقيس الأداء مقارنة بمعايير دولية متواضَع عليها (إطار "المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ISSAIs").
- يسمح بقياس الأداء ومتابعته على نحو متّسق وبمرور الزمن.
- يشمل مسارا شفافا ومستقلا لضمان الجودة.

٤/١/٣ تيسير تعلّم أفضل من النظراء

من شأن إطار قياس أداء الأجهزة أن يساهم في التعلّم بين النظراء في نطاق الإنتوساي، وذلك من خلال إستخدام مؤشرات معيارية يمكن أن :

- تُوفّر قاعدة للمقارنة القويمة والحوار والتف أهم بين النظراء في ما يتعلق بالتحول الحاصل في أداء الجهاز وتحسّن الأداء وصِلة ذلك بتنمية القدرات.
- تبيّنَ مناحي الأداء والإحتياجات المشتركة لتنمية القدرات في أقاليم الإنتوساي وعلى المستوى الدولي.
- تُوفّر قاعدة للبحث والتقييم في ما يتعلق بأداء الجهاز وتنمية قدراته بما يساعد على تعرَف أسباب قوّة الأداء وضعفه والعوامل المساهمة في تنمية قدرات ناجحة.

وهذا من شأنه أن يفضي في المدى البعيد الى وضع سياسات قائمة على المؤيدات وبرامج لتنمية القدرات ذات أهداف أكثر دقة.

٥/١/٣ جعل الجهات المعنية الرئيسية تتبيّن التحوّلات الحاصلة في أداء الجهاز.

من شأن إطار قياس أداء الأجهزة أن يمكّن الجهاز من إبلاغ الجهات المعنية الرئيسية عن أدائه والتحوّلات الطارئة عليه بمرور الزمن، وذلك من خلال إعتماد إطار المؤشر ذاته على نحو متّسق، بما في ذلك :

- التحولات بعيدة المدى في أداء الجهاز في ما يتعلق ب إنجاز تقاريره الرقابية
- التحولات متوسطة المدى في قدرة الجهاز على أداء عمله الرقابي وتخطيطه الإستراتيجي وإدارته وخدماته الإسنادية
- التحولات متوسطة المدى في بيئة عمل الجهاز، بما في ذلك إستقلاليته وإطاره القانوني
- الخطط والأهداف الموضوعة لتنمية قدرات الجهاز المستقبلية

وهذا من شأنه أن يساهم في الحفاظ على الدعم الخارجي لتنمية قدرات الجهاز، وذلك من خلال الإستجابة الى إحتياجات الجهات المعنية التالية :

- البرلمان الذي طالب بتنمية قدرات الجهاز ودعمها وتمويلها والذي هو في حاجة الى أن يُثبت لجهاته المعنية أنّ أداء الجهاز قد حقق تحسّنا.
- الجهات الداعمة للجهاز والتي هي في حاجة الى أن تثبت لجهاتها المعنية أنّ دعمها قد حقق الفعالية المرجوّة.
- الجهات المانحة التي دعّمت إنشطة تنمية قدرات الجهاز وموّلتها والتي هي في حاجة الى أن تثبت لجهاتها المعنية أنّ دعمها قد حقق الفعالية المرجوّة.
- الجهات المانحة التي هي بصدد النظر في توفير دعم مالي لبلد معيّن والتي هي في حاجة الى تقييم موضوعي لعنصر الرقابة الخارجية على نظام إدارة المال العام.
- الجهات المانحة التي قدّمت دعما ماليا عبر أنظمة إدارة المال العام للدولة الشريكة والتي هي في حاجة الى أن تثبت لجهاتها المعنية أنّ البلدان الشريكة بصدد تحقيق خطوات في مجال تعزيز الرقابة الخارجية على كافة الأموال العامة.

٢/٣ المخاطر :

كما يحدث عند كلّ تغيير، فإنه توجد مخاطر قد تحتاج الى تدبير مُحكم. ويبدو أنّ أبرز ناحيتين للإنشغال في أقاليم الإنتوساي هما. اولا أثر الكشف عن نقائص الأداء في الأجهزة الأكثر ضعفا (بل وحتّى في الأجهزة التي يُنظر إليها باعتبارها قوية لكن قد لا تكون تعتمد على بعض عناصر "المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ISSAIs")، وثانيا إحتمالُ أن يقع إستخدام علامات تقدير مؤشرات الأداء لوضع جداول ترتيب لأداء الأجهزة ممّا قد يلحق الضرر بمصداقية الأجهزة التي تجد نفسها في أسفل الترتيب.

١/٢/٣ الكشف عن نقائص الأداء

تجدر الإشارة الى أنّ إطار قياس أداء الأجهزة ليس لفرض تقييمات خارجية على الأجهزة. علاوة على ذلك، فإنّ القرار بشأن مدى تقاسم نتائج التقييم مع الجهات المعنية الخارجية و/او نشرها يعود بدوره الى قيادة الجهاز وهي تساعد على تعرّف كلّ من مَواطن القوة ومكامن الضعف داخل الجهاز، فإنّ القرار سيعود الى الجهاز ذاته بخصوص مدى تقاسم هذه المعلومات مع الغير وقد أبرزت تجربة تقييمات "الإنفاق العام والمساءلة المالية PEFA"، وهو مسار مماثل لإطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية (SAI-PMF)، أنّ إنفتاح الدول النامية بالخصوص على إجراء تقييمات موضوعية للأداء يُعَدّ خطوة حاسمة للحصول على دعم متزايد لمبادراتها في مجال تنمية القدرات ومعالجة مكامن الضعف. وعوضا عن جعل الشركاء الخارجيين يحجمون عن دعم الجهاز، فإنّ الكشف عن نقائص أدائه في روح من الإنفتاح والإلتزام بالإصلاح ستقنع هذه الجهات على الأرجح بالإلتزام بالعمل مع الجهاز.

٢/٢/٣ إستخدام جداول ترتيب الأداء

تكمن إحدى فوائد إطار قياس أداء الأجهزة في إستخدامه لمقارنة أداء الجهاز بأداء أجهزة أقليمية نظيرة وغيرها، وتحديدا في مستوى المواضيع والمؤشرات الفردية. من ذلك مثلا، أنّ من المفيد والسليم مقارنة العلامات التقديرية والمسارات المتّبعة في مجال إنشطة الرقابة المالية عبر مختلف الأجهزة والأقاليم، وهو ما يتيح فرص التعلّم من النظراء. بيد أنّ إطار قياس أداء الأجهزة الذي يتضمّن علامات تقديرية لمؤشرات مختلفة لا يُقصَد به أن يُستخدَم لتجميع العلامات المسندة لكل مؤشر للحصول على علامة تقديرية جُملية للجهاز إلا أنّ المؤشرات ليست كلّها متساوية من حيث الأهمية، والأهمية النسبية للمؤشرات المختلفة قد تتوقّف على السياق العام لكل دولة ثمّ أنّ المؤشرات ومجالات الأداء المختلفة مترابطة مع بعضها البعض. وفي بعض المجالات يمكن أن تعوّض علامة تقديرية عليا في مجال معيّن عن علامة تقديرية دنيا في مجال آخر، والمهمّ هو فهم الصّلات بين مجالات الأداء المختلفة وإستخدام الأداة، أي إطار قياس أداء الأجهزة، باعتبارها مساهمة في تحسين الأداء.

٣/٢/٣ طفرة أدوات التقييم

المقصود بإطار قياس أداء الأجهزة هو أن يصبح أداة قابلة للتطبيق في المستوى الدولي ومستجيبة الى إحتياجات الأجهزة والجهات المانحة والجهات المعنية الأخرى. فالقصد هو أن يمكّن ذلك من إنتفاء الحاجة الى إستنباط أدوات إضافية لتقييم الأجهزة في المستويين التنظيمي والمؤسسي.[٨٤] كما أنّ النيّة تتّجه الى أن يُغنيَ إطار قياس أداء الأجهزة عن طفرة أدوات تقييم الأجهزة التي وضعتها الإنتوساي والجهات المانحة كما يوضّحه تقرير المسح الصادر عن الإنتوساي.[٨٥] ومع ذلك، فالإحتمال وارد أن يتواصل إستخدام أدوات أخرى، ممّا يقتضي أن تعرف الأجهزة عددا أكبر من أدوات التقييم. وعلى أيّة حال، فهناك دعم قويّ من قبل الإنتوساي والجهات المانحة لتطوير إطار قياس أداء الأجهزة (SAI-PMF)، كما يوجد توافق عام على إعتماد الأداة مستقبلا لتحلّ محلّ الأدوات القائمة.

٤- إعتماد أسلوب المقاربة في إطار قياس أداء الأجهزة:

- جملة من المؤشرات المعيارية المرتكزة على أداء الجهاز والمنسوبة الى الجهاز، لكنّها مرتبطة ببيئة الجهاز،
- جملة من المؤشرات المعيارية المرتكزة على قدرة الجهاز، والواقعة في دائرة التحكّم المباشر للجهاز،
- جملة من المؤشرات المعيارية المرتكزة على بيئة الجهاز (عوامل مؤسسية، كالإستقلالية والإطار القانوني) المميّزة للجهاز لكن ليست خاضعة سوى لتأثير الجهاز غير المباشر،
- قسم في التقرير الوصفي للجهاز يمكّن من الإحاطة بالعوامل ذات الأهمية بالنسبة الى أداء الجهاز لكن لا يمكن قياسها،
- قسم في التقرير الوصفي للجهاز حول نواح رئيسية لنظام قياس الأداء ذات صلة عضوية بفعالية الجهاز لكنّها تقع في مجملها خارج دائرة تأثير الجهاز (تستند الى تقييمات ومؤشرات موجودة عوضا عن إستنباط أخرى جديدة)،
- تقييم وصفي موجز حول مساهمة أداء الجهاز المحتملة في تحقيق أثر رفيع المستوى.

٥- قياس الأداء في ضوء قانون وصلاحيات الجهاز.

لضمان أن يكون إطار قياس أداء الأجهزة مناسبا قدر الإمكان لكل جهاز منفرد، اتفق على أنه اذا كانت "المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ISSAIs" تحدّد الى حدّ كبير معالم الممارسة الجيدة، فإنّ إطار قياس أداء الأجهزة ينبغي أن يتّجه الى قياس الى أيّ مدى يؤدّي الجهاز وفقا لصلاحياته وقانونه فمثلا، تشير "المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية" الى أنّ تقارير الجهاز ينبغي أن يقع تقديمها في مواعيدها ، لكنّها لا تحدّد المقصود بـ"مواعيدها". وحيثما تحدّد ولاية الجهاز او أيّة قوانين وطنية أخرى الآجال الواجب إحترامها لتقديم التقارير الرقابية، فإنّ إطار قياس أداء الأجهزة ينبغي أن

[٨٤] من الطبيعي أن يقع استنباط أدوات أخرى مصمّمة لاستقصاء أداء الأجهزة بالنسبة إلى مواضيع معيّنة تكون مكمّلة لإطار قياس أداء الأجهزة، على غرار "أدوات تقييم الالتزام (CATs) المنبثقة عن المعايير الدولية لأجهزة العليا للرقابة المالية (ISSAIs)" والمشار إليها بالمختصر ICATs.

[٨٥] أمانة التعاون بين الإنتوساي والجهات المانحة، مبادرة تنمية الإنتوساي (IDI) - ٢٠١٢ " الأدوات المستخدمة في تقييم الأجهزة العليا للرقابة المالية".

يقيس التقديم الفعلي للتقارير بالنظر الى صلاحيات الجهاز وقانونه ولا يقع تقييم الجهاز بالنظر الى جملة موحّدة من المقاييس الدولية إلاّ في الحالات التي لا ينصّ فيها الإطار القانوني للجهاز على آجال محدّدة.

٦- تجنب إزدواجية المؤشرات

تم تجنب إزدواجية المؤشرات لكي لا يقع تقدير نواحي قوة الجهاز ونواحي ضعفه إيجابا او سلبا مرّتين. فمثلا، يقيس المؤشر الاول رقم ٨ (في المجال "ب" المتصل بـ"الإستقلالية والإطار القانوني") مدى إتساع دائرة صلاحيات الجهاز على نحو كاف، فإذا لم يكن للجهاز صلاحيات إجراء بعض أصناف الرقابة، لا ينبغي إسناده علامة تقديرية سلبية (أي "مؤاخذته") على عدم إجراء مثل هذه الأصناف الرقابية في نطاق "مجال الأداء" (المجال "أ"). وفي هذه الحال، تكون العلامة التقديرية المسنَدة لـ"مجال الأداء" علامة "لا ينطبق"، على أن يقع توضيح السبب (قِصَرُ الولاية) ضمن التقرير الوصفي.

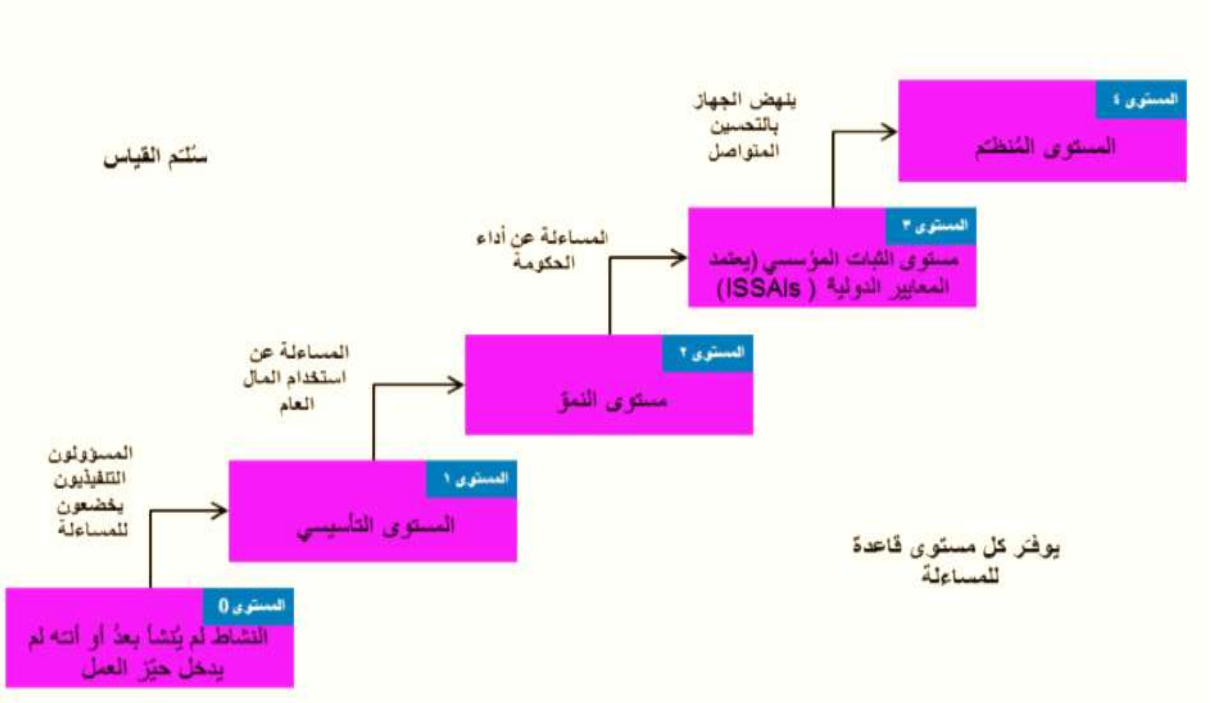
٧ – مؤشرات أداء معيارية تراعي بيئة الجهاز المحلية

على كافة الأجهزة قياس أدائها الذاتي والإبلاغ عنه، والمؤشرات تمكّنها من القيام بذلك ولكي تثبتَ قيمتها ومزاياها وتوفّرَ مقوّمات التحسين المستمرّ، فإنّ الأجهزة تحتاج الى مؤشرات مناسبة لوضعها الذاتي (أي مُكيّفة)، فهي إذن لا تحتاج الى أن تكون كافة المؤشرات معيارية، ومع ذلك، فإنّ كافة الأجهزة تشترك في الرؤية الداعمة لتنفيذ "المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ISSAIs"، والتي توفّر مقياسا مشتركا يقع تقييم الأداء في ضوئه، علاوة على ذلك، فإنّ المؤشرات الدولية المعيارية تمثّل وسيلة مُشاعة دوليا تحدّ من حاجة الأجهزة كافة الى إعداد مؤشرات أدائها الخاصة. وبالتالي، فثمّة مزايا متأتّية من إعداد بعض المؤشرات المعيارية حيثما أمكن ذلك.

وفي المستويين الدولي والإقليمي، فإنّ هيئات الإنتوساي تحتاج الى القدرة على إقناع الجهات المعنية الخارجية بأنّ الأجهزة تتحسّن بإستمرار، من ناحية أخرى تتولّى هيئات الإنتوساي تنفيذ إنشطة أقليمية ودولية في مجال بناء القدرات، وهو ما يقتضي بيانات معيارية حول إحتياجات بناء القدرات في المستويين الإقليمي والدولي. والحاجة الى البيانات في المستويين الدولي والإقليمي أقل تفصيلا من تلك المتصلة بمستوى الجهاز وكذلك وضع بعض المؤشرات المعيارية التي تشمل كلاّ من نتائج الجهاز وأثره، كما تشمل الهياكل والمسارات التي تيسّر تحقيق تلك النتائج.

٨ – المؤشرات والتقييم النوعي

سيجري التقييم بإستخدام معايير كمّيّة وتحليل نوعي ويكون المخرَج النهائي للتقييم تقريرا عن الأداء يعرض العلامات التقديرية المسندة للمؤشرات في إطار تحليل وصفي. ويُعَدّ التحليل الوصفي هامّا بإعتبار أنّه يسمح بالنظر الى العلامات التقديرية المسندة للمؤشرات في إطار أشمل ويمكّن من تقييم عوامل هامّة لا يمكن أن يقع ضبطها في مؤشر.



رسم يوضح مستويات نموّ الأجهزة

وسيجري إسناد علامات تقديرية للمؤشرات بإعتماد سلّم رقمي من ٠ الى ٤، وفق الممارسات المعتمدة من قبل مجموعة الأفروساي الناطقة بالإنجليزية [٨٦] ،ويتعيّن أن تتطابق العلامات التقديرية بشكل عامّ مع مستوى نموّ الجهاز وفقا لنماذج القدرات المعتمدة من قبل الإنتوساي. ويعرض الشكل البياني التالي تعريفات مبسّطة لمستويات نموّ الأجهزة، إستنادا للنموذج المعدّ من قبل مجموعة الأفروساي الناطقة بالإنجليزية. ومن أبرز سمات هذا النموذج أنّ الأجهزة الأعضاء في هذه المجموعة تسعى، في مرحلة نموّها الاولية، الى بلوغ المستوى رقم ٣ بشكل عام، ويعني أنّ مقوّمات الجهاز متوفّرة وأنّ الجهاز يعمل وفق متطلبات "المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ISSAIs"، لكن ما يزال ثمّة مجال لمزيد التحسين. وعندما تبلغ مؤسسة المستوى رقم ٣، فبإمكانها بلوغ المستوى رقم ٤ من خلال ترقية أدائها، وتوفير خدمات ذات قيمة مضافة، وإرتقائها الى مؤسسة قائمة على التعلّم وذات نظرة استشرافية. لذلك، يجرى إقتراح إدراج مستوى وحيد أرفع (هو المستوى رقم ٤) الذي يتجاوز متطلبات "المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية" والممارسات الدولية الجيدة المتعارَفة. ولن يقع، في هذه المرحلة بالذات، إدراج المستوى رقم ٥ في إطار قياس أداء الأجهزة، بيد أنّ المجال سيبقى مفتوحا لإضافة هذا المستوى مستقبلا وبالتالي، فإنّ كافة المؤشرات ينبغي تعريفها على نحو يجعل الإستجابة بشكل عام لمتطلبات "المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ISSAIs" وغيرها من الممارسات الجيدة المتعارَفة دوليا تعادلُ مستوى الأداء رقم ٣، ويمثّل المستويان رقم ٢ ورقم ١ انحرافا متزايدا عن المعايير الدولية المذكورة (ويمكن تعريف مستوى الأداء بأنّ الوظيفة غير موجودة او غير مفعّلة، أي أنّها لم

[٨٦] يورد إطار القدرات لمجموعة الأفروساي الناطقة بالإنجليزية مستوى يشار إليه بـ"المستوى رقم ٥"، بيد أنّ النتائج المتوقعة مُعرّفة بالنسبة إلى المستويات من ١ إلى ٤ فحسب.

تدخل حيّز التنفيذ بعدُ.) في حين يشير مستوى الأداء رقم ٤ الى أنّ الجهاز قد إستجاب للشروط المناسبة الواردة في المعايير الدولية المذكورة بالإضافة الى الخصائص المعرّفة المتوقّع أن تعزّز قيمة الجهاز ومزاياه.

٩- تعريف مستويات تنمية الجهاز[٨٧]

المستوى صفر : الخاصية لم تُنشأ بعد او هي لم تدخل حيّز التنفيذ اوا لخاصية المعنية غير موجودة او هي موجودة بالاسم فقط لكن لم يجر تنفيذها

المستوى ١ : المستوى التأسيسي : يوفّر الجهاز قاعدة لمساءلة الكادر التنفيذي

الخاصية موجودة، لكن كلّ شيء في طور بدائي فقد يكون الجهاز جزءا من هيكل الحكومة التنفيذي وله إستقلالية مالية وعملياتية محدودة. ويفتقر الجهاز الى خطط عمل إستراتيجية وتنموية والى إستراتيجية رشيدة في مجال الموارد البشرية وإستراتيجية إتصال ويجري تنفيذ رقابة الإلتزام وقدر من الرقابة المالية، لكن دون إستخدام معايير الرقابة العصرية وتقنياتها، مع مستوى ضعيف من التغطية الرقابية. أمّا رقابة الأداء فهي غائبة او ضعيفة وتُركّز تقارير الرقابة على الإختلالات المالية لكنها لا تُعرّف المسائل النظامية ولا يوجد إتصال كاف مع الجمهور او إبلاغ للجمهور بالتقارير الرقابية.

المستوى ٢ : مستوى التنمية : يوفّر الجهاز قاعدة للمساءلة بشأن إستخدام الموارد العامة

الخاصية موجودة والجهاز قد شرع في إعداد الإستراتيجيات والسياسات المناسبة وتنفيذها وللجهاز بعض الأحكام القانونية المتصلة بإستقلاليته، لكنّها غير مكتملة وعادة ما يقع تعطيلها في الممارسة. وللجهاز خطط عمل إستراتيجية وتنموية وإستراتيجية في مجال الموارد البشرية وإستراتيجية إتصال، لكنها ضعيفة او يجري تنفيذها بشكل جزئي فقط ويجري تنفيذ رقابة الإلتزام والرقابة المالية، وفقا لمعايير المستوى رقم ٣ لإطار "المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ISSAI"، وتوجد تغطية رقابية جيّدة. كما يجري تنفيذ قدر يسير من عمل رقابة الأداء، لكن دون معايير المستوى رقم ٤ لإطار "المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ISSAI". وتقدّم التقارير الرقابية نظرة عامة عن إستخدام المال العام من قبَل الهيئة ورأيا بخصوص البيانات المالية. ويجري رفع التقارير الرقابية الى البرلمان، وإن كانت قنوات الإتصال مع البرلمان ضعيفة ربّما. ويوجد إبلاغ جزئي لتقرير الجهاز السنوي وأبرز نتائج العمليات الرقابية الى الجمهور.

المستوى ٣ : مستوى النضج المؤسسي : يوفّر الجهاز قاعدة للمساءلة عن الأداء الحكومي

الخاصية تعمل كما هو متوقّع لها في نطاق "المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ISSAI". يكرّس القانون إستقلالية الجهاز وهو مستقل من الناحية المالية والعملية تجاه السلطة التنفيذية في كافة النواحي المادية. وللجهاز خطط عمل إستراتيجية وتنموية وله إستراتيجية في مجال الموارد البشرية وإستراتيجية إتصال يقع تنفيذها الى حدّ كبير وفق المخططات. ويجري تنفيذ رقابة الإلتزام والرقابة المالية ورقابة الأداء وفقا لمعايير المستوى رقم ٤ لإطار "المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية

[٨٧] إطار بناء القدرات المؤسسية لمجموعة الأفروساي الناطقة بالإنجليزية

ISSAI" او معايير مكافئة من حيث المستوى او التفصيل. وتجري رقابة كافة الهيئات الخاضعة للرقابة بإعتماد دورة متحرّكة، وفقا للمخاطر ولل أهمية. وتمنح التقارير الرقابية نظرة عامة عن إستخدام الموارد العامة وعن أداء الهيئات الخاضعة للرقابة. ويجري رفع التقارير الرقابية الى البرلمان، وتُعدّ قنوات الإتصال مع البرلمان متينة. كما يقع نشر معظم التقارير الرقابية في صيغة مناسبة للجمهور المستهدف.

المستوى ٤ : المستوى الموجّه : الجهاز ينهض بأداء حكومي محَسّن

تعمل الخاصية كما هو متوقع في نطاق "المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ISSAI" ويُنفذ الجهاز الإنشطة على نحو يمكنه من تقييم أدائه وتحسينه باستمرار. يكرّس القانون إستقلالية الجهاز وهو مستقل من الناحية المالية والعملية تجاه السلطة التنفيذية في كافة النواحي. وفي نظر المجتمع، فإنّ الجهاز يمثل قاعدة مستقلة للمساءلة، أمّا الجهاز التنفيذي فيرى فيه عامل نهوض بأداء حكومي مُحسّن. وللجهاز خطط عمل إستراتيجية وتنموية وإستراتيجية في مجال الموارد البشرية وإستراتيجية إتصال يقع تنفيذها كلّها وفق المخططات ومتابعتها وتقييمها للمساهمة في التعلّم المؤسسي. ويجري تنفيذ رقابة الإلتزام والرقابة المالية ورقابة الأداء وفقا لمعايير المستوى رقم ٤ لإطار "المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ISSAI" ويُنظر إليها من قبل الهيئات الخاضعة للرقابة باعتبارها تُقدّم قيمة مضافة. وتجري رقابة كافة الهيئات الخاضعة للرقابة كلّ سنة. علاوة على ذلك، فإنّ الجهاز يوفّر أيضا خدمات ذات قيمة مضافة و/او يقدّم نظرة استشرافية ومشورة حول أهم المسائل المالية والمسائل ذات الصلة بالأداء الحكومي. ويجري رفع التقارير الرقابية الى البرلمان في إطار حوار متواصل وبنّاء بين الجهاز والبرلمان. وتُنشر كافة التقارير الرقابية وتُسخ موجزة بحسب الغرض ويجري توزيعها بشكل نشيط على الجهات المعنية الرئيسية بواسطة مجموعة متنوّعة من قنوات الإعلام. ويُقيم الجهاز حوارا مع كافة الجهات المعنية ويستخدم المعلومات التي يجمعها لتحسين انتقائه المهمات الرقابية وتخطيطها وتنفيذها. ويحظى الجهاز بحضور بارز في المجتمع ويُشيع قيمته ومزاياه في المجتمع.

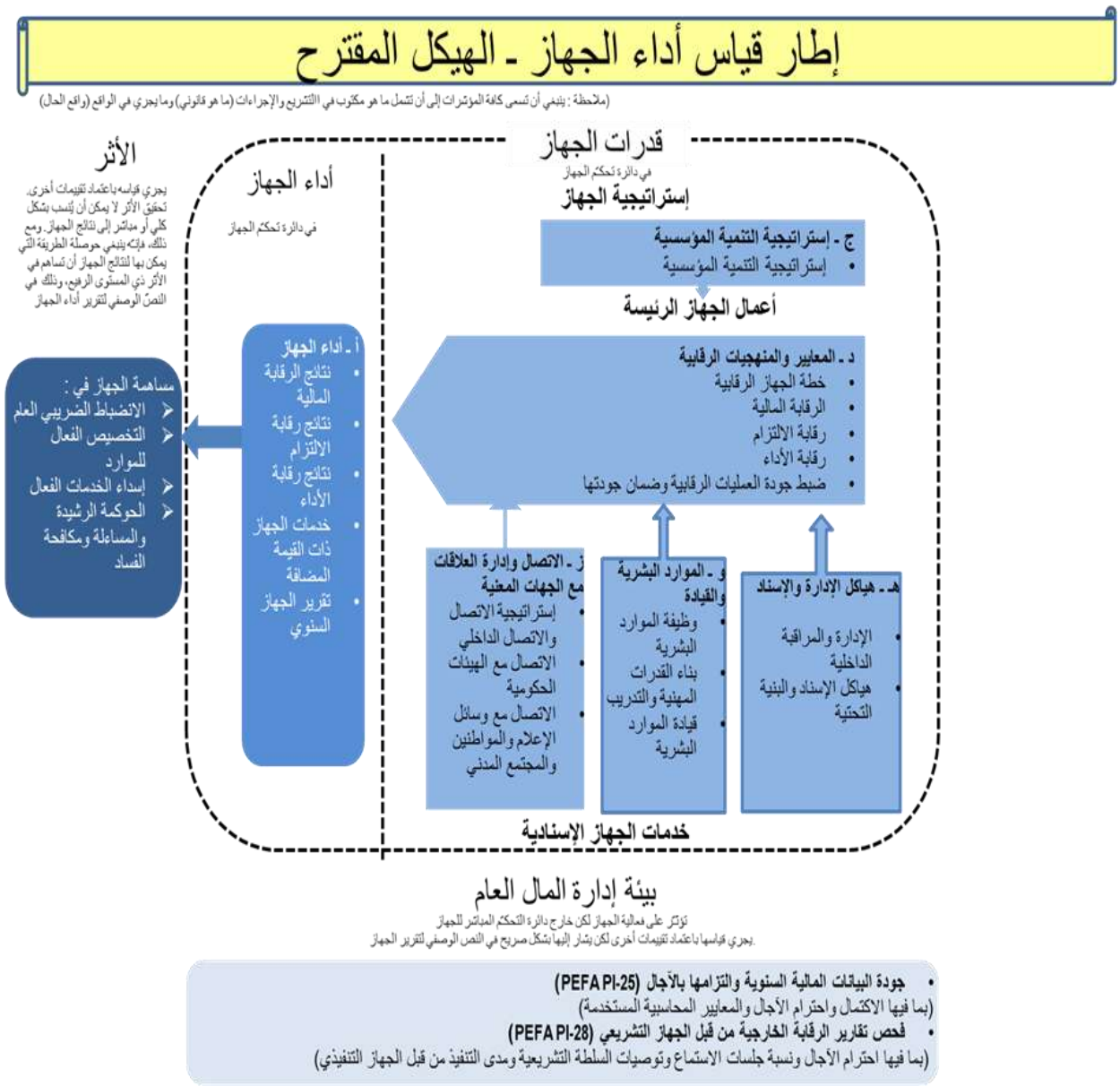
١٠ – مسائل فنية أخرى للمعالجة [٨٨]

وهي جملة من التحديات التي ينبغي رفعها لدى إعداد أيّ إطار لقياس أداء الأجهزة. ونعرض في ما يلي المقاربات المقترحة لمعالجة هذه التحديات. ومن الناحية المبدئية، فإنّه يجب إعداد مؤشرات معيارية حينما يوجد توافق دولي حول الممارسات الجيدة (من خلال "المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ISSAIs" وغيرها من المصادر). من ناحية أخرى، يمكن للجهاز أن يقوم بإعداد معايير إضافية ذات بعد محلي للأخذ بالإعتبار الظروف المحلية المميّزة له ودائرة صلاحياته في السياق القانوني له.

التحدّي	المعالجة المقترحة
كيف السبيل لجعل كافة المؤشرات مناسبة لأجهزة ذات إرث إداري مختلف (نظام انجليزي ، نظام فرنسي، إلخ)	تقع معالجة مثل هذه المسألة عند تصميم المؤشرات الفردية. وحيثما أمكن يجري تعريف كلّ مؤشر ومقياس المعايَرة المنطبق على كافة الأجهزة. وحيثما تعذر الأمر، ينبغي النظر في إستخدام عدد

[٨٨] أمانة التعاون بين الإنتوساي والجهات المانحة عن فريق عمل الإنتوساي حول قيمة الأجهزة العليا للرقابة المالية ومزاياها(٢٠١٢) مرجع سابق ، ص ٣١

التحدّي	المعالجة المقترحة
	أدنى من المؤشرات المتوازية لقياس مجال الأداء. كما يجب الحرص على الحفاظ على عامل المقارنة في نظام العلامات التقديرية.
هل ينبغي الإقتصار على الحكومة المركزية/ الوطنية أم السعي الى أن تمتدّ دائرة الإطار لتشمل إنشطة الهيئات الرقابية في الحكومات المحلية او المقاطعات.	ينبغي أن تكون دائرة إطار قياس أداء الأجهزة مقتصرة على الجهاز المتعارَف في البلد، بما في ذلك الفروع الإقليمية للهيئة القانونية ذاتها. أمّا المكاتب الرقابية المستقلة للحكومات المحلية فينبغي، عند الإقتضاء، تقييمها على حدة.
كيف يجري التعامل مع إختلاف الولايات الرقابية، على غرار الأجهزة ذات المسؤولية عن الشركات المملوكة للدولة.	يجري تغطية هذه الناحية في نطاق المؤشر المتعلق بـ"ولاية الجهاز" بالإعتماد على المعايير من ١ الى ١٠ من المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (إعلان ليما وإعلان مكسيكو). علاوة على ذلك، فقد توجد مؤشرات محلية مناسبة.
كيف يجري التعامل مع الإنشطة الرقابية الإضافية، على غرار الرقابة على تقنية المعلومات، والرقابة القضائية والرقابة البيئية.	يجري تغطية هذه النواحي في نطاق المؤشر المتعلق بـ"بِنية الإسناد والبنية التحتية" (وجود وحدات فنية عاملة ومناسبة) والمؤشر المتعلق بـ"الإجراءات الرقابية للرقابة النظامية والأداء". أمّا إسداء خدمات أخرى ذات قيمة مضافة فبالإمكان إدراجها ضمن مقياس المعايَرة لمستوى الأداء رقم ٤. علاوة على ذلك، فقد توجد مؤشرات محلية مناسبة.
الى أيّ مدى يجب على الإطار أن يقيّم دور الجهاز في ما يتعلق بالميزانية السنوية للحكومة.	تجري معالجة هذه المسألة عند تصميم المؤشرات الفردية، وذلك في نطاق ما تقتضيه المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية. علاوة على ذلك، فقد توجد مؤشرات محلية مناسبة.
كيف السبيل الى الأخذ بالإعتبار دور الجهاز في المرحلة ما قبل إجراء المهمات الرقابية.	تجري معالجة هذه المسألة عند تصميم المؤشرات الفردية، وذلك في نطاق ما تقتضيه المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية. علاوة على ذلك، فقد توجد مؤشرات محلية مناسبة.
المقاربة المتّسقة للتعامل مع الحالات التي يكون فيها مؤشر ما غير مستخدم او لا يمكن إسناد علامة تقديرية له.	إعتماد المقاربة المستخدمة في إطار "الإنفاق العام والمساءلة المالية : يمكن وصف المؤشر "غير مقدّر" (NR)، او "غير مستخدم" (NU) او "لا ينطبق" (NA). ويمكن استباق الحالات التي تكون فيها أنظمة الجهاز غير كافية لإنتاج البيانات المرغوبة عند تصميم مقياس المعايَرة لكلّ مؤشر.



١١ – محتوى المؤشرات

يعرض الجدول التالي المحتوى المقترَح في إطار كلّ مجال ومؤشر. وتجدر الملاحظة أنّ المقصود بكافة المؤشرات قياسُ كلّ من القواعد الشكلية والممارسات الفعلية، حيثما أمكن. وقد ينتج عن العمل التفصيلي لفريق العمل تعديل للمخطط الموالي في ضوء التجارب الحاصلة في مجال وضع المؤشرات.

المؤشر	المجال	الأبعاد
	المجال : أثر الجهاز	
.	مساهمة الجهاز في الانضباط الضريبي العام والتخصيص الفعال للموارد وإسداء الخدمات الفعال والحوكمة الرشيدة ومكافحة الفساد.	يجري قياسه بالاستناد إلى تقييمات أخرى. ولئن كان تحقيق الآثار ذات المستوى الرفيع لا يمكن نسبتها كليّا أو على نحو مباشر لنتائج الجهاز، فإنّ الكيفية التي يساهم بها الجهاز في الأثر ينبغي توضيحها في قسم التقييم الموجز لتقرير أداء الجهاز.
	أداء الجهاز	
الجهاز . ١	نتائج الرقابة المالية	أ. تغطية الرقابة المالية لقاعدة الهيئات الخاضعة للرقابة (قاعدة العملاء) ب . تقديم تقارير الرقابة المالية ج . نشر تقارير الرقابة المالية وتوزيعها د . متابعة الجهاز لتنفيذ ملاحظات الرقابة المالية وتوصياتها
الجهاز . ٢	نتائج رقابة الالتزام	أ. تغطية رقابة الالتزام لقاعدة الهيئات الخاضعة للرقابة (قاعدة العملاء) ب . تقديم تقارير رقابة الالتزام ج . نشر تقارير رقابة الالتزام وتوزيعها د . متابعة الجهاز لتنفيذ ملاحظات رقابة الالتزام وتوصياتها
الجهاز . ٣	نتائج رقابة الأداء	أ. نسبة تغطية عمليات رقابة الأداء وانتقائها وغرضها ب . نشر تقارير رقابة الأداء وتوزيعها د . متابعة الجهاز لتنفيذ ملاحظات رقابة الأداء وتوصياتها
الجهاز . ٤	خدمات الجهاز ذات القيمة المضافة	أ . خدمات الجهاز ذات القيمة المضافة
الجهاز . ٥	التقرير السنوي للجهاز	أ . محتوى تقرير الجهاز السنوي وتسليمه ب . نشر تقرير الجهاز السنوي وتوزيعه ج . قياس أداء الجهاز ورفع التقارير بشأنه
	ب . استقلالية الجهاز وإطاره القانوني	
الجهاز . ٦	استقلالية الجهاز	أ . إطار قانوني مناسب وفعال منصوص عليه في الدستور ب . إطار قانوني مناسب وفعال ج . استقلالية مالية د . استقلالية تنظيمية
الجهاز . ٧	استقلالية رئيس الجهاز ومسؤوليه	أ . استقلالية رئيس الجهاز ومسؤوليه

الجهاز . ٨	ولاية الجهاز	أ . ولاية ذات نطاق واسع بما فيه الكفاية ب . الوصول إلى المعلومة ج . الحق في رفع التقارير وإلزاميته د . وجود آليات متابعة فعالة
	ج . إستراتيجية التنمية المؤسسية	
الجهاز . ٩	إستراتيجية التنمية المؤسسية	أ . محتوى الخطة الإستراتيجية ب . مسار التخطيط الإستراتيجي ج . محتوى الخطة السنوية د . مسار التخطيط السنوي
	د . المعاير والمنهجيات الرقابية	
الجهاز . ١٠	التخطيط الرقابي للجهاز	أ . مسار التخطيط الرقابي ب . محتوى الخطة الرقابية
الجهاز . ١١	الرقابة المالية	أ . تخطيط مهمات الرقابة المالية ب . تنفيذ مهمات الرقابة المالية ج . رفع التقارير عن مهمات الرقابة المالية د . استكمال مهمات الرقابة المالية مع مراعاة الوقت والميزانية المخصّصين
الجهاز . ١١أ	إجراءات البت في الحسابات / المساءلة المالية	أ . إجراءات البت في الحسابات / المساءلة المالية (اختياري بالنسبة إلى دوائر المحاسبات Courts of Accounts)
الجهاز . ١٢	رقابة الالتزام	أ . تخطيط رقابة الالتزام ب . تنفيذ رقابة الالتزام ج . رفع التقارير بشأن رقابة الالتزام د . استكمال مهمات رقابة الالتزام مع مراعاة الوقت والميزانية المخصّصين
الجهاز . ١٣	رقابة الأداء	أ . تخطيط رقابة الأداء ب . تنفيذ رقابة الأداء ج . رفع التقارير بشأن رقابة الأداء د . استكمال مهمات رقابة الأداء مع مراعاة الوقت والميزانية المخصّصين
الجهاز . ١٤	ضبط جودة العمليات الرقابية وضمانها	أ . ضبط جودة العمليات الرقابية ب . ضمان جودة العمليات الرقابية

	هـ : هياكل الإدارة والإسناد	
الجهاز . ١٥	الإدارة والمراقبة الداخلية	أ . مدونة أخلاقيات المهنة ب . تعيين المسؤوليات والإشراف على الموظفين ج . الإدارة المالية د . بيئة المراقبة الداخلية
الجهاز . ١٦	هياكل الإسناد والبنية التحتية	أ . البنية التحتية ب . خدمات الإسناد الإداري
	الموارد البشرية والقيادة	
الجهاز . ١٧	وظيفة الموارد البشرية	أ . إستراتيجية الموارد البشرية ب . وجود وظيفة الموارد البشرية والتوظيف ج . الرواتب والترقية ورفاه الموظفين
الجهاز . ١٨	التنمية المهنية والتدريب	أ . التنمية المهنية
الجهاز . ١٩	قيادة الموارد البشرية	أ . قيادة الموارد البشرية
	و : الاتصال وإدارة العلاقات مع الجهات ذات المصلحة	
الجهاز . ٢٠	إستراتيجية الاتصال والاتصال الداخلي	أ . إستراتيجية الاتصال ب . إدارة وظيفة الاتصال وتوفير الموارد البشرية في مجال الاتصال ج . الممارسات الجيدة في مجال الاتصال الداخلي
الجهاز . ٢١	الاتصال مع الهيئات الحكومية	أ . الممارسات الجيدة في مجال الاتصال مع السلطات التنفيذية / القضائية (الهيئة التي يرفع الجهاز تقاريره إليها) ب . اللقاءات بين قيادة الجهاز وقيادات الهيئات الخاضعة للرقابة
الجهاز . ٢٢	الاتصال مع وسائل الإعلام والمواطنين والمجتمع المدني	أ . الممارسات الجيدة في مجال الاتصال مع وسائل الإعلام ب . الممارسات الجيدة في مجال الاتصال مع المواطنين والمجتمع المدني

خاتمة البحث

اولاً النتائج:

توصل الباحث الى مجموعة من النتائج من أهمها:

- تعددت تعريفات الرقابة ولكنها اتفقت جميعها على انها عملية مهمة للكشف عن الإنحرافات وتصحيحها وتقوم بها السلطة المختصة بقصد التحقق من سير العمل وفقا للأهداف والخطط المرسومة وان الموارد المتاحة لا يساء إستخدامها ويجب ان تحقق الرقابة التوازن الاقتصادي بين عوائدها وتكاليفها المالية وان تستخدم في ذلك معايير مرنة وقادرة على التكيف مع الظروف المتنوعة.
- تحقق الرقابة قيمة مضافة عندما تعمل وفقاً للاولويات والأهداف التنموية الخاصة بالدولة وأصحاب المصلحة وهي وسيلة لتحسين وتقويم الأداء وليست وسيلة لتصيد الأخطاء ونشر الخوف.
- هناك الكثير من تقسيمات الرقابة مثل (الرقابة المسبقة، المتزامنة، اللاحقة او رقابة إيجابية، سلبية، او رقابة شاملة، جزئية، مفاجئة، دورية، او خارجية، داخلية .... الخ).
- تس أهم رقابة الأجهزة العليا للرقابة على القطاع العام في تحقيق الحكم الرشيد بتعزيز المساءلة والشفافية، بالتنسيق مع الأجهزة الدستورية الأخرى للدولة.
- هناك ثلاث أطراف فى الرقابة في القطاع العام هم (المراقب، الطرف المسئول وهو الجهة الخاضعة للرقابة، المستخدمين المستهدفين ويقصد بهم أصحاب المصلحة مثل البرلمان والمستثمرين والمواطنين ...)
- معايير الرقابة : هي المقاييس المستخدمة لتقييم موضوع الرقابة ولكل رقابة معايير ملائمة لظروفها وعند تحديد مدى ملاءمة المعايير ينظر المراقب في مدى الملائمة وإمكانية الفهم بالنسبة للمستخدمين المستهدفين ، بالإضافة الى الإكتمال والموثوقية والموضوعية للمعايير.
- تهدف المنظمة الدّوليّة للأجهزة العليا للرقابية الماليّة والمحاسبة (الإنتوساي) وكذا المنظمات الإقليمية التابعة لها مثل المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الى توفير الدّعم والتّشجيع على تبادل الآراء والمعرفة والتّجارب والتعاون العملي والفني بين أعضاءها .
- تتمثل أهم لجان الإنتوساي حاليا في:

١ -لجنة المعايير المهنية (الهدف الإستراتيجي ١ للإنتوساي المتعلق بالمعايير المهنية)
٢ -لجنة بناء القدرات المهنية (الهدف الإستراتيجي ٢ للإنتوساي المتعلق ببناء القدرات المهنية)
٣ -لجنة تقاسم وتبادل المعرفة (الهدف الإستراتيجي ٣ للإنتوساي المتعلق بتبادل الخبرات والمعلومات)
٤ -اللجنة التوجيهية المعنية بتعاون الإنتوساي مع مجموعة المانحين (الهدف الإستراتيجي ٤ للإنتوساي المتعلق بمنظمات دولية نموذجية)

- أنشِئت "مبادرة تنمية الإنتوساي" وهي هيئة منبثقة عن منظمة الإنتوساي من أجل التعزيز المستدام للأداء والإستقلالية والمهنية للأجهزة الرقابية من خلال تيسير برامج فعّالة لتنمية قدرات الأجهزة وتنسيق هذه البرامج،

وإعداد المواد العالميّة المتاحة للجميع وإشاعة إستخدامها، وتعزيز الهيئات الإقليمية ، وتعبئة دعم أكبر وأكثر فعالية للأجهزة العليا للرقابة.

- أهمية العنصر البشري بما يمثله من خبرة مهنية في الأجهزة العليا للرقابة .
- هناك عاملين أساسيين يمكن اعتبارهما بمثابة محددات لخبرة المراجع وهما المعرفة (ويتم الحصول عليها من التعليم الخبرة العامة) والقدرات الذاتية مع مراعاة التفرقة بين المعرفة الإعلامية (تصريحية) وهي المعرفة بالحقائق والمفاهيم او ما يطلق عليها بمعرفة البيانات (فمثلا معرفة أن المخزون هو أحد عناصر الأصول المتداولة) وبين المعرفة الإجرائية فهي تتكون من القواعد او الخطوات المطلوبة لأداء المهام بشكل متميز ويطلق عليها المعرفة بعمليات التشغيل
- أهمية التأهيل العلمي والمهني مما له أثر إيجابي على الأداء المهني للمراجع.
- تطور نظم الخبرة الإلكترونية في عملية المراجعة مثل نظام **Going Concern Expert system GCX** ونظام **Audit opinion Decision AOD**.الذي يساعدا في إبداء الأراء الملائمة وإصدار الأحكام الشخصية المعقولة بخصوص إستمرارية المشروع ويتم ذلك من خلال قياس الأداء المالي.
- أهمية التعريف بقيمة وفوائد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على نطاق اوسع ومن خلال نشر مساهماتها ونتائج عملها، بما يمكن معه للأجهزة الرقابية أن تكتسب فهم الآخرين لدورها وتتلقى منهم الدعم، وأن تكون بمثابة محفز للارتقاء بالدور الحكومي.
- هدف معايير الانتوساي هو ضمان أعمال رقابة مستقلة وفعالة وتقديم الدعم لأعضاء منظمة الإنتوساي من أجل وضع المنهج المهني الخاص بهم إستنادا الى صلاحياتهم المحددة ويشتمل المستوى ١ من إطار المعايير على المبادئ التأسيسية لمنظمة الإنتوساي وهو إعلان ليما منذ عام ١٩٧٧ الذي يدعو الى تأسيس أجهزة عليا للرقابة فعالة ومستقلة والمستوى ٢ يمثل المتطلبات الأساسية لعمل الأجهزة العليا للرقابة التي تضمن حسن سير العمل وتؤسس قواعد السلوك المهني لأجهزة الرقابة العليا وتؤسس مبادئ سليمة لأداء رقابة القطاع العام والمستوى ٣ – المبادئ الأساسية للرقابة وهي تشكل مبادئ العمل الميداني اما المستوى ٤ – فهي الإرشادات الرقابية العملية المتعلقة بالرقابة الميدانية
- تهدف الآي كات(**iCAT**) – وهي إختصار الأحرف الاولى (**ISSAI Compliance AssessmentTool**) وتعني باللغة العربية أداة تقييم الإلتزام بمعايير الإنتوساي (آي كات)– الى تقييم مدي إلتزام الأجهزة الرقابية بتطبيق متطلبات هذه المعايير وهل يتم إستيفاءها بشكل كلي او جزئي او انها غير مستوفاه او انها لا تنطبق على الجهاز.
- يمكن تطبيق الآي كات(**iCAT**) في جميع الأجهزة العليا للرقابة التي تسعى الى تطبيق معايير الانتوساي لتحديد إستراتيجية تطبيق تلك المعايير من خلال أبعاد مؤسساتية أربعة وهي:الإستقلالية والإطار القانوني ، القيادة والحوكمة ، المسارات الرقابية الأساسية والعلاقة مع الجهات الخارجية مع إستخدام (تحليل **SWOT**) كأداة تحليل استراتيجي لها تمهيدا لتحديد الاولويات انتهاء بالخيارات الإستراتيجية.
- إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة يمثل أداة لقياس الأجهزة الرقابية وفقا لمقياس أداء متفق عليه (من بينها معايير الانتوساي) للوصول الى إدارة أفضل للأداء ومتابعته بمرور الزمن وصولا الى إستخلاص الدروس وبفضل تيسير هذه العوامل، فإنّه يساهم في فهم الأداء وترقيته ويمكن تنفيذه عن طريق التقييم الذاتي او بواسطة النظراء او التقييم الخارجي.

ثانياً التوصيات:

توصل الباحث في ضوء النتائج السابقة الى مجموعة من التوصيات يصنفها الباحث على النحو التالي:

- ينبغي على الأجهزة العليا للرقابة بالدول العربية وضع إستراتيجية شاملة للرقابة تنبع من أهداف واولويات الدول التي تعمل بها في سبيل تحقيق أهدافها التنموية وبما يحقق قيمة مضافة لمجتمعها.
- يمكن للأجهزة العليا للرقابة بالدول العربية إيجاد ممارسات رقابة جيدة تحقق قيمة مضافة من خلال مبادرات منظمة الإنتوساي والتي تمحورت حول المستوى الإستراتيجي للجهاز الأعلى للرقابة فى المستوي الثاني من معايير الانتوساي وصولا الى المستوى الرابع الذي يشكل الارشادات الرقابية للرقابة المالية، الإلتزام والأداء.
- العمل دائما على ابراز قيمة ومنافع الأجهزة الرقابية في احداث فارق في حياة المواطنين وهذا يشجع على دعم عمل تلك الأجهزة في مساءلة الحكومات ومؤسسات القطاع العام والإشراف على الموارد العامة وإستغلالها والعمل على تعزيز الحوكمة المساءلة والشفافية والنزاهة من خلال الرقابة المستقلة.
- تعزيز التعاون مع المنظمة الدّوليّة للأجهزة العليا للرقابية الماليّة والمحاسبة (الإنتوساي) وكذا المنظمات الإقليمية التابعة لها مثل المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة للاستفادة من تبادل الآراء والمعرفة والتّجارب والتعاون العملي والفني بين أعضاءها وان تشارك الأجهزة العربية بفاعلية بلجان الإنتوساي المختلفة.
- العمل دائما على تحديث الخطط التدريبية لتعزيز أهمية التأهيل العلمي والمهني لأعضاء الجهاز الرقابي مما له من أثر ايجابي على الأداء المهني للمراجع وعلى تطوير العمل الرقابي وتحقيق قيمة مضافة له.
- دراسة الإستفادة من نظم الخبرة الإلكترونية الحديثة وبما يمكن ان تس أهمه في تطوير العمل الرقابي.
- ينبغي على الأجهزة العليا للرقابة بالدول العربية ان تقوم بتبني معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (ISSAIs) كمعايير وطنية لها او تقوم بتعديلها بما يتناسب مع قوانينها وصلاحياتها ونطاق عملها وان تستفاد من مبادرة تنمية الانتوساي والبرامج التدريبية بالمنظمة العربية في هذا الشأن.
- العمل على الإستفادة من أداة تقييم الإلتزام بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة آي كات (iCat) في تحديد وضعها الحالي من خلال أدوات تقييم الإلتزام بمعايير الانتوساي ويمكن الإستفادة من ميسري تطبيق معايير الانتوساي في هذا التقييم.
- ينبغي دائما على الأجهزة الرقابية ان تعمل على قياس أداء عملها كل فترة بإستخدام اطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة والإستفادة بتجارب الدول في إستخدام هذا الاطار لأن قياس الأداء أساس التطور ومن لا يتطور يتأخر.
- ينبغي على الأجهزة الرقابية في دولنا العربية الانخراط في مهام ولجان المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة وان تشارك بفعالية وان يكون لها دور إيجابي في المساهمة في وضع وتطوير المعايير الدولية.
- تعزيز التعاون والتنسيق بين الأجهزة العليا للرقابة فى الدول المختلفة سواء على مستوى المجموعات الإقليمية (الارابوساى) او على المستوى الدولى (الإنتوساى).

وفى النهاية أرجو من الله العزيز القدير ان أكون قد وفقت فى اخراج هذا البحث بالصورة المناسبة والملائمة وأن يكون هذا العمل نافعا ومفيدا فى مجال العمل الرقابي والله من وراء القصد.

قائمة المراجع

اولاً : المراجع العربية :

١- الكتب :

١. د. جميل جودت ابو العينين , أصول الإدارة في القران والسنة , ط١ , دار مكتبة الهلال ,٢٠٠٢.
٢. جوزيف بادروس , القاموس الموسوعي الإداري , ط١، منشورات الحلبي ,بيروت , ٢٠٠٦.
٣. ابن منظور , لسان العرب , المجلد الثالث , دار المعارف , مصر ، ٢٠٠٠.
٤. ابو عبد الرحمن الخليل بن احمد الفراهيدي , كتاب العين , ج ٥ , دار الرشيد ,١٩٨٢.
٥. د. فؤاد العطار , القانون الإداري , دار النهضة العربية , القاهرة, ١٩٧٣ .
٦. د. جيهان حسن سيد احمد خليل , دور السلطة التشريعية في الرقابة على الاموال العامة , دار النهضة العربية , القاهرة ,٢٠٠١.
٧. د. خليل هيكل , الرقابة على المؤسسات العامة الأنتاجية والاستهلاكية , منشاة المعارف, الاسكندرية , ١٩٧١.
٨. د. عبد السلام بدري , الرقابة على المؤسسات العامة , دار الفكر العربي , القاهرة ،١٩٧٧ .
٩. أحمد الحربي (٢٠٠٣)، الرقابة الإدارية وعلاقتها بكفاءة الأداء، المملكة العربية السعودية: جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية- الرياض.
١٠. عبد الله النميان (١٤٢٤ هـ)، الرقابة الإدارية وعلاقتها بالأداء الوظيفي في الأجهزة الأمنية، المملكة العربية السعودية: أكاديمية نايف العربية للعلوم الأمنية.
عبد الرحمن صباح ، مبادئ الرقابة الإدارية / دار الزهران للنشر والتوزيع-عمان ١٩٩٧ .
١١. محمد عبد الفتاح ياغي ،الرقابة في الإدارة العامة ،كلية العلوم الادارية ،جامعة الملك سعود ،الطبعة الاولي ١٩٨٧.
١٢. محمد عبد الفتاح ، مبادئ الإدارة العامة ،كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية ، المجتمعة الاردنية ،الطبعة الثالثة .

٢- الدوريات

١٣. د. محمد سامي راضي ، (١٩٩٨) ، "الخصائص المحددة لجودة المراجعة – دراسة ميدانية للمحيط المهني فى مصر" ، مجلة افاق جديدة ،كلية التجارة ، جامعة المنوفية ، السنة العاشر، العدد الثاني ، ابريل.
١٤. د. سعيد بن صالح الرويتع ، (١٩٩٩)، أهمية التعليم المهني المستمر للمحاسب القانونى ، دراسة مقارنة لمتطلبات التعليم المهني المستمر وفقا للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ومعهد المحاسبين القانونين بانجلترا وويلز والاتحاد الدولى للمحاسبين. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة . كلية التجارة . جامعة عين شمس.
١٥. د. أحمد حسين على حسين ، (١٩٩٩) ، "أثر إستخدام النظم الخبيرة على مهام وأحكام المراجع" ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، (العدد الاول ، الجزء الاول).

٣- دراسات ورسائل علمية

١٦. د. على ابراهيم طلبه ، (٢٠٠٠) ، "قياس أثر إستخدام تكنولوجيا المعلومات فى إدارة عملية المراجعة على إنتاجية وربحية مكاتب المحاسبة والمراجعة – دراسة استطلاعية" ،مجلة الدراسات المالية والتجارية ،كلية التجارة – جامعة القاهرة فرع بنى سويف ، العدد الاول.
١٧. محمد عبد المنعم عبد العزيز يوسف ، (٢٠٠٠) ، "دراسة تحليلية لمفهوم الخبرة في المراجعة وأثرها على جودة حكم المراجع" ، رسالة ماجيستير غير منشورة ،كلية التجارة – جامعة الاسكندرية .
١٨. د. محمد حسني عبد الجليل صبيحي ، (١٩٩٧) ، "مفهوم وخصائص جودة المراجعة المالية بجمهورية مصر العربية – دراسة نظرية – وميدانية" ، المجلة العملية للبحوث والدراسات التجارية ،كلية التجارة وادارة الاعمال ، جامعة حلوان ، العدد (١١.

١٩. د. على ابراهيم طلبة ، (١٩٩٧) ، "العوامل المؤثرة فى اختيار مراقب الحسابات – دراسة تجريبه على الشركات المساهمة بسلطنة عمان" ، المجلة العملية للاقتصاد والتجارة ،كلية التجارة – جامعة عين شمس ، العدد الثالث.

٢٠. د. على ابراهيم طلبه ، (١٩٩٤) ، " قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بسلطة عمان".

٤–القرارات و القوانين:

٢١. قرار الجمعية العامة للأمم المتحدة – رقم A/66/209

٢٢. دستور ٢٠١٤ لجمهورية مصر العربية.

٢٣. القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ بشأن الجهاز المركزي للمحاسبات المعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨.

٢٤. قرار رئيس الجمهورية رقم ١٩٦ لسنة ١٩٩٩ بشأن إصدار لائحة العاملين بالجهاز والتى تنظم شئون العاملين بالجهاز المركزي للمحاسبات.

٢٥. قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٣٠٠ لسنة ٢٠٠٨ بشأن إعتماد المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الاخرى .

٢٦. قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ٢١٠٢ لسنة ٢٠٠٩ بإعتماد الميثاق العام المصرى لآدآب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة.

٢٧. القانون ١٣٣ لسنة ١٩٥١ الخاص بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر ، القاهرة ، الهيئة العربية لشئون المطابع الاميرية ، ص٨٧ .

٥–مواقع على شبكة المعلومات الدولية

٢٨. قاموس الاعمال	www.businessdictionary.com
٢٩. قاموس المعاني	http:// www.almaany.com
٣٠. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة	www.intosai.org
٣١. مبادرة تنمية الانتوساي	www.idi.no
٣٢. المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة	http://www.arabosai.org
٣٣. موقع لجنة المعايير المهنية	www.psc-intosai.org
٣٤. مبادرة تنمية الانتوساي (٢٠١٢) – أدوات تقييم الإلتزام بمعايير الإنتوساي (آي كات) لرقابة الإلتزام برنامج 3i	http://www.idicommunity.org/3i/index.php/3i-programme/about-the-3i-programme
٣٥. موقع معايير الأنتوساي	www.issai.org

٦ مصادر أخرى :

٣٦. المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAIs

٣٧. المعيار الاول" إعلان ليما" ISSAI 1.

٣٨. معيار الإستقلالية ISSAI 10

٣٩. ارشادات من إعداد المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة – التعريف بقيمة وفوائد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة .

٤٠. المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة – قيمة ومنافع الأجهزة الرقابية – ISSAI 12

٤١. المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة – رقابة الجودة – ISSAI 12

٤٢. المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام– معيار ISSAI 100

٤٣. المبادئ الأساسية لرقابة الإلتزام – معيار ISSAI 400

٤٤. المبادئ الأساسية لرقابة الأداء – معيار ISSAI 300

٤٥. إطار بناء القدرات المؤسسية لمجموعة الأفروساي الناطقة بالإنجليزية.

٤٦. إطار قياس الأداء للأجهزة العليا للرقابة المالية وثيقة مرجعية

٤٧. مبادرة تنمية الانتوساي IDI – أدوات تقييم الإلتزام بمعايير الإنتوساي (آي كات) لرقابة الإلتزام ٢٠١٢ .

٤٨. ورشة عمل برنامج 3i –– تطبيق معايير الانتوساي – بالمملكة المغربية خلال الفترة من ٢٦ مايو – ١٢ يونيو ٢٠١٥.

٤٩. ورشة عمل مراجعة iCAT – مبادرة تنمية الانتوساي مبادرة تطبيق معايير الانتوساي – دولة الكويت نوفمبر ٢٠١٥.

ثانياً : المراجع الأجنبية :

1-Books

- Edwards, A., and Connell, N., A., (1989), "Expert System in Accounting", Prentice Hal, Inc., Englewood, (UK),.
- Helms, Glenn, L., (2002) "Traditional and Emerging Methods of Electronic Assurance", CPA Journal online, Available from http//www.Rnysscpa.org.
- Kathryn. Batrol and David Martin "The Management" McGRAW, INC. 1991 , P 595.
- James Higgins 1991."The Management Challenge" Macmillan Publishing Company ,USA
- Louwers, T. J.,(2003) "Auditing & Assurance Services" . 4th Edition.,.
- Knapp, M. C., (1998) ."Contemporary Auditing " 5th edition,
- Tiiftinen, A. (2001), "The Role of User Support Services in Modern Auditing" Online Available", http/hsb.baylor.edu/ramsower/ais.ac97/papers/tiittan.htm.

2-Periodicals & Researches

- Libby, R., and Tong, H., (1994), "Modeling The Determinants of Audit Expertise" ,Accounting Organization and Society. Vol.19, No.8,
- Carcello, J.V., Hermanson, R.H., and McGrath, N. I., (1992) "Audit Quality Attributes – The Perception of Audit Partners and financial Statements Users" . Auditing a Journal of Practice and Theory, Spring,
- Hogan, C. E., and Jeter, C. D., (1999), "Industry Specialization by Auditors", Auditing : a Journal of Practice and Theory, Vol. 18, No. 1, spring,
- Huberty, P. (2000), "Worldwide Audit Automation", Internal Auditor, December,.
- Craswell, A. T., Francies , J.R and taylor , S.L., (1995),"Auditor Brand Name Reputations and Industry Specialization", a Journal of Auditing and Economics, Vol. 20, No. December,
- Williams, D. D., (1988), "The Potential Determinants of Auditor Change" a journal of Business Finance and Accounting, Vol. 15, No. 2. Summer
- Chirs, E. H., and Debra, C. JH., (1999), "Industry Specialization by Auditors". Auditing : a Journal of Practice and Theory, Vol. 18, No. 1, spring, Dunn, K. A., and Mayhew, B. W., (2004), "Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality" Review of Accounting Studies, Vol. 9, No, 1.
- Low, K.Y., (2004), "The Effects of industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit Planning Decisions" The Accounting Review, Vol. 79, No. 1, January,

- Capel, V.K., (2005), “The Association Between Big6 Auditors Industry Expertise – and the Asymmetric Timeliness of Earnings", a Journal of Auditing, Auditing and Finance, Boston : Summer, Vol 20, lSS. 3, Summer
- Owhoso, V. E., Messier, W. f., and Lynch, J. C., (2002), “Error Detection by Industry Specialization Teams During sequential Audit Review” , a Journal of Accounting Research, Vol. 40, No. 3, June,
- Ward, D., D., Rondal, J. Elder., and Susan, G. K., (1994), “Further Evidence on the Determinants of municipal Audit Fees” . The Accounting Review, Vol 69, No. 2, April,.
- Johnson, V., E., Khurana, I. K., and Reynolds, J. K., (2002), “Audit Firm Tenure and Quality of Financial Reports” , Contemporary Accounting Research, Vol. 19, No. 4, Winter,
- Aloke, G., (2005), “Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality” .The Accounting Review, April, Vol. 80,ISS. 2
- Sutton, S. G., and Lampe, L., E., (1992), “a Framework for Evaluating Process Quality for Audit Engagements” , Accounting and Business Research, Vol.21,No. 3, Summer ,
- Institute of Chartered Accountants in England and wales," Accounting Paper Continuing Professional Education" (1991) December, PP ,
- Karen, H. , Z. , Menno, D, I., (2005), "Auditing Information Structures in Organizations: A Review of Data Collection Techniques for Network analysis" . Organization research methods, Oct., Vol. 8, 155. 4
- Tomas, D.R., [1999] "Effectively Communication Audit Results – A formula for Success". The Government Accountants Journal Arlington, Spring. Vol. 48, 155. 1.
- Stuart Manson, Sean McCartney and Michael Sheren, (2001), "Audit automation as control within Audit Firms", Accounting Auditing Accountability Journal, Vol. 14, No. 1,
- Fischer, M. J., (1996), “Realizing the Benefits of New Technologies as source of Audit Evidence an interpretive Field Study", Accounting Organization and Society, Vol. 21, No. 2/3,.
- Irving M. G., (2001), "Audit Automation Strategy ", The Executive's Journal, Winter,
- Abdel Mohammadi, Mohammad, J., (1987), "Decision Support and Expert systems in Auditing: a Review and Research Directions", Accounting and Business Research, London Spring, Vol. 17, I55. 66
- Bailey, A.D., Duke, L. C., Gerlach, J., and Whinston, B., A., (1985). "TICOM and Analysis of Internal Controls", Accounting Review, Vol. LX, No.2, April,
- Hansen, J. V., and Messier, F. W., (1986), "a Preliminary Test of EDP Expert", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Fall,
- Sare, S. A., (1990). "The Auditor's Going – Concern Decision", Journal of Accounting Literature. Vol. 9,
- Steinbart, P., (1987), "a Case Study Using Expert System", The Accounting Review, January.
- IDI The ISSAI Compliance Assessment Tool (iCAT) Draft Version 2- April 2015