



محضر الاجتماع الثالث
للجنة المعايير المهنية والرقابية
للمنظمة العربية للأجهزة العليا
للرقابة المالية والمحاسبة

الكويت (دولة الكويت)
خلال الفترة من 8 - 10 مايو 2011



()

()

2011/5/ 10 - 8

/

2011/5/ 10 8

:

● ديوان المحاسبة بدولة قطر :			
-	▪	/	
-	▪	/	
● ديوان المحاسبة بدولة الكويت:			
-	▪	/	
-	▪	/	
● ديوان المحاسبة بالملكة الأردنية الهاشمية :			
-	▪	/	
● الجهاز المركزي للمحاسبات جمهورية مصر العربية:			
-	▪	/	
-	▪	/	
● المجلس الأعلى للحسابات بالملكة المغربية:			
-	▪	/	
● الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية:			

محضر الاجتماع الثالث للجنة المعايير المهنية والرقابية (8 - 10 مايو 2011) دولة الكويت



-	▪	/	
-	▪	/	
● الأمانة العامة للمنظمة العربية (الأرابوساي) :			
-	▪	/	

/

/

الموضوع الأول: إقرار مشروع جدول الأعمال:

الموضوع الثاني: مناقشة واعتماد النسخ المنقحة والمحدثة
لترجمة العربية للمعايير المهنية والرقابية الصادرة عن
منظمة الانتوساي:

(42)

2010/6/16-13

محضر الاجتماع الثالث للجنة المعايير المهنية والرقابية (8 - 10 مايو 2011) دولة الكويت



:

-100 :

-200 :

-300 :

-400 :

(1).

الموضوع الثالث : مناقشة التقرير بشأن نتائج الاستبيان
المتعلق باستخدام الدليل العام للرقابة المالية من قبل
الاجهزة الاعضاء في المنظمة العربية:

" (42)

"

(2)

:



-1

:

-2

الموضوع الرابع: إعداد مشروع برنامج العمل لسنة 2012:

: 2012

-1

-100

-200

:

2012

-100

-

		:	1000
		:	1200

محضر الاجتماع الثالث للجنة المعايير المهنية والرقابية (8 - 10 مايو 2011) دولة الكويت



		:	1320
		:	1500
	-	:	1501
		:	1315
		:	1450

-200

-

		:	1220
		:	1300
		:	1210
		:	1700
		:	1520
		:	1530
		:	1240

	-	:	1600
	()	:	1610
		:	1620
		:	1230

محضر الاجتماع الثالث للجنة المعايير المهنية والرقابية (8 - 10 مايو 2011) دولة الكويت



-2

الموضوع الخامس: تحديد موعد ومكان الاجتماع القادم للجنة:

/

/

2012

/

.2011/5/10

رئيس اللجنة
عبد الرحمن السليطي

ممثل الأمانة العامة
خميس الحسني

محضر الاجتماع الثالث للجنة المعايير المهنية والرقابية (8 - 10 مايو 2011) دولة الكويت



مرفق رقم (1)

المعايير الرقابية للمنظمة
العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

المعايير الرقابية للمنظمة
العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

الفهرس

رقم الصفحة	البيان
1	:
11	:
27	:
37	:

'

.

.

.

()

.

:

-
-
-
-
-

[Handwritten signature]

الفصل الأول

المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية

تم استنتاج الإطار العام للمعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإننتوساي) من إعلاني طوكيو وليما ومن التقارير والبيانات المصادق عليها من قبل الإننتوساي في مؤتمرات مختلفة، ومن تقرير اجتماع فريق خبراء الأمم المتحدة المعني بالمحاسبة الحكومية والرقابة في البلدان النامية.

٢.٠.١ تتكون المعايير الرقابية للإننتوساي من أربعة أجزاء هي:

(أ) المبادئ الأساسية.

(ب) المعايير العامة.

(ج) المعايير الميدانية.

(د) معايير إعداد التقارير

قامت منظمة الإننتوساي بتطوير هذه المعايير بهدف توفير إطار عام لإرساء الإجراءات والممارسات الواجب إتباعها عند تنفيذ أعمال الرقابة بما في ذلك أعمال الرقابة على الأنظمة المستندة إلى الحاسوب. وينبغي النظر إلى هذه المعايير في ضوء الظروف الدستورية والقانونية وغيرها الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة.

٣.٠.١ المبادئ الأساسية للمعايير الرقابية هي افتراضات أساسية ومتطلبات ومبادئ

منطقية تساعد كلها على تطوير المعايير الرقابية وتساعد المدققين في تكوين آرائهم وصياغة تقاريرهم خاصة في الحالات التي لا توجد فيها معايير محددة.

٤.٠.١ يجب أن تكون المعايير الرقابية متسقة مع المبادئ الرقابية، وأن توفر حداً أدنى

من الإرشاد للمدقق يساعده على تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها في العملية الرقابية. وتمثل المعايير الرقابية المقاييس التي يتم على أساسها تقييم جودة نتائج العملية الرقابية.

٥.٠.١ إن تأويل هذه المعايير وتفسيرها حق مقصور على المجلس التنفيذي للإننتوساي،

في حين تعود مسؤولية التعديلات إلى مؤتمر الإننتوساي.

٦.٠.١ تتمثل المبادئ الأساسية في:

(أ) على الجهاز الأعلى للرقابة الالتزام بتطبيق المعايير الرقابية للإنتوساي في جميع الاعمال التي يتم اعتبارها ذات الأهمية. وهناك بعض المعايير التي قد لا يمكن تطبيقها على بعض أعمال الأجهزة العليا للرقابة، بما في ذلك تلك الأجهزة المنظمة في شكل محاكم حسابات، أو على الأعمال الأخرى غير الاعمال الرقابية التي يقوم بها الجهاز، حيث يجب على الجهاز الأعلى للرقابة تحديد المعايير التي يمكن تطبيقها على مثل هذه الأعمال لضمان ان تكون عالية الجودة باستمرار (راجع الفقرة ٨.٠.١).

(ب) على الجهاز الأعلى للرقابة أن يصدر حكمه المهني على الحالات المختلفة التي تبرز أثناء القيام بالرقابة الحكومية (راجع الفقرة ١٥.٠.١).

(ج) بتنامي الوعي لدى المجتمع أصبحت المطالبة بالمساءلة العامة للجهات أو الأفراد المسؤولين عن إدارة الموارد العامة أكثر وضوحا ، بحيث أصبحت هناك حاجة إلى إيجاد عملية المساءلة و تفعيل دورها . (راجع الفقرة ٢٠.٠.١)

(د) إن وضع أنظمة حكومية ملائمة للمعلومات والرقابة الداخلية والتقييم والتقارير يجعل من عملية المساءلة عملية سهلة. وتكون الإدارة الحكومية مسؤولة عن صحة وكفاية التقارير المالية شكلا و مضمونا ، وعن غير ذلك من المعلومات. (راجع الفقرة ٢٣.٠.١).

(هـ) ينبغي أن تتولى الجهات المختصة إصدار معايير محاسبية مقبولة لصياغة التقارير المالية و الإيضاحات المتعلقة بها ذات الصلة بالاحتياجات الحكومية، بينما تتولى الجهات الخاضعة للرقابة تطوير أهداف وأغراض أداء محددة وقابلة للقياس (راجع الفقرة ٢٥.٠.١).

(و) ينبغي أن يؤدي التطبيق الثابت للمعايير المحاسبية المقبولة إلى عرض الوضع المالي ونتائج العمليات بعدالة (راجع الفقرة ٢٨.٠.١).

(ز) إن وجود نظام مناسب للرقابة الداخلية يقلل من خطر حدوث الأخطاء والمخالفات. (راجع الفقرة ٣٠.٠.١).

(ح) إن سن التشريعات يسهل تعاون الجهات الخاضعة للرقابة في الحفاظ على كل البيانات الملائمة والضرورية لإجراء تقييم شامل للأنشطة موضوع الرقابة الوصول إلى هذه البيانات. (راجع الفقرة ٣٢.٠.١).

(ط) ينبغي أن تكون كل الأنشطة الرقابية ضمن الصلاحيات الممنوحة للجهاز الأعلى للرقابة. (راجع الفقرة ٣٤.٠.١).

(ي) على الأجهزة العليا للرقابة أن تعمل على تحسين التقنيات المستخدمة برقابة صحة مقاييس الأداء (راجع الفقرة ٤٥,٠,١).

٧.٠.١ تناقش الفقرات التالية أهمية المبادئ الأساسية بالنسبة إلى الرقابة.

٨.٠.١ تنص المبادئ الأساسية للرقابة على ما يلي:

على الجهاز الأعلى للرقابة الالتزام بتطبيق المعايير الرقابية للالتزام في جميع الأعمال التي يتم اعتبارها ذات أهمية ، وهناك بعض المعايير التي قد لا يمكن تطبيقها على بعض أعمال الأجهزة العليا للرقابة، بما في ذلك تلك الأجهزة العليا للرقابة المنظمة في شكل محاكم حسابات، أو على الأعمال الأخرى غير الأعمال الرقابية التي يقوم بها الجهاز الأعلى للرقابة ، حيث يجب على الجهاز الأعلى للرقابة تحديد المعايير التي يمكن تطبيقها على مثل هذه الأعمال لضمان ان تكون عالية الجودة باستمرار (راجع الفقرة ١٦.٠.١).

٩.٠.١ وبشكل عام، فقد يُنظر إلى أمر على أنه مهم إذا كان هناك احتمال بأن معرفته سوف تؤثر على قرارات مستخدمي البيانات المالية أو التقارير المتعلقة برقابة الأداء.

١٠.٠.١ كثيرا ما ينظر إلى الأهمية النسبية من حيث القيمة، غير أن طبيعة بند أو مجموعة من البنود أو الخصائص الأساسية لها قد تجعل الأمر هاما أيضا، مثلا في الحالة التي يقتضي فيها القانون أو التعليمات الإفصاح عن ذلك الأمر بصورة منفردة وبغض النظر عن المبلغ المعني.

١١.٠.١ بالإضافة إلى الأهمية النسبية من حيث القيمة أو الطبيعة فقد يكون أمر من الأمور هاما كذلك بسبب السياق الذي يحدث فيه ، مثال ذلك النظر إلى بند على أنه مهم من حيث علاقته بـ:

(أ) النظرة الشاملة إلى المعلومات المالية.

(ب) المجموع الذي يشكل جزءا منه .

(ج) المدة الزمنية المرتبط بها .

(د) والمبلغ المقابل له في الأعوام السابقة.

- ١٢.٠.١ غالبا ما تمارس الأجهزة العليا للرقابة أنشطة لا يمكن اعتبارها أعمالا رقابية بالتعريف الضيق للكلمة ولكنها أعمال تساهم في توجيه أفضل للأعمال الرقابية . ويمكن أن تشمل الأعمال غير الرقابية (أ) جمع البيانات من دون إجراء تحليل جوهري لها، (ب) العمل القانوني، (ج) مهمة توضيحية للمجلس النيابي المنتخب تتعلق بفحص مسودة الموازنات، (د) مهمة مساعدة أعضاء المجالس النيابية المنتخبة تتعلق بالاستقصاء في ملفات الأجهزة العليا للرقابة والاطلاع عليها، (هـ) النشاطات الإدارية، (و) الوظائف المتعلقة بالمعالجة الحاسوبية. وتوفر هذه الأنشطة غير الرقابية معلومات ذات قيمة بالنسبة إلى صانعي القرارات و ينبغي أن تكون ذات جودة عالية .
- ١٣.٠.١ لا يمكن تطبيق كافة المعايير الرقابية على جميع عمل بعض الأجهزة العليا للرقابة، وذلك نظرا للبنية التنظيمية لهذه الأجهزة وأسلوب عملها، وعلى سبيل المثال فإن طبيعة المراجعات التي تقوم بها محاكم الحسابات والتي تتميز بكونها قضائية وذات سلطة مشتركة تجعل بعض أوجه عمل هذه المحاكم مختلفا أساسا عن الرقابة المالية وعن رقابة الأداء اللتين تتجزهما الأجهزة العليا للرقابة والتي تخضع لنظام هرمي يقوده مدقق عام أو مراقب عام أو رئيس .
- ١٤.٠.١ يجب إتباع معايير ملائمة للتأكد من تنفيذ العمل بدرجة عالية من الجودة بحيث ينبغي أن تفرض الأهداف الخاصة بنوع معين من العمل أو بمهمة معينة المعايير الخاصة التي يجب إتباعها. وعلى كل جهاز أن يضع سياسة يتبع فيها معايير الانتوساي أو غيرها من المعايير الخاصة في تنفيذ أنواع العمل المختلفة التي يقوم بها الجهاز لضمان عمل و نتائج ذات جودة عالية.
- ١٥.٠.١ تنص المبادئ الأساسية للرقابة على ما يلي:
- على الجهاز الأعلى للرقابة ان يطبق حكمه المهني على الحالات المختلفة التي تبرز اثناء القيام بالرقابة الحكومية (راجع الفقرة ٦.٠.١ ب).
- ١٦.٠.١ تضطلع أدلة الأثبات الرقابية بدور هام بالنسبة إلى قرار المدقق تجاه اختيار القضايا الرقابية ومجالاتها وبخصوص طبيعة الاختبارات والإجراءات الرقابية وزمن إجرائها ومداهها.
- ١٧.٠.١ تتجاوز الصلاحيات الممنوحة للجهاز الأعلى للرقابة فيما يتعلق بالمهمة الرقابية لكل الأعراف الرقابية أو المحاسبية التي تتضارب معها، وبذلك فإن لهذه الصلاحيات تأثيرا حاسما على المعايير الرقابية التي يطبقها الجهاز الأعلى للرقابة. ونتيجة لذلك فإنه لا يمكن لأي من المعايير الرقابية للانتوساي . أو لأي

- معايير أخرى خارجة عن الجهاز الأعلى للرقابة . أن تكون لها صبغة أمرية أو أن يكون تطبيقها إجباريا على الجهاز الأعلى للرقابة أو على موظفيه.
- ١٨.٠.١ على الجهاز الأعلى للرقابة أن يحكم على مدى ملائمة المعايير الرقابية الخارجية مع تأدية مهمته. لكن على الجهاز الأعلى للرقابة أن يعترف بأن المعايير الرقابية للانتوساي تمثل إجماعا في الرأي بين المدققين الحكوميين، وأن يحاول تنفيذ هذه المعايير فقط حيثما تناسبت مع مهمة الجهاز. وعلى الجهاز أيضا أن يحاول تجاوز حالة عدم التوافق حيثما كان ذلك ضروريا حتى يسمح بتبني المعايير المرغوب فيها.
- ١٩.٠.١ قد تتشابه أهداف عمليات الرقابة التي يقوم بها الجهاز الأعلى للرقابة مع أهداف عمليات الرقابة في القطاع الخاص فيما يتعلق ببعض صلاحيات الجهاز وخاصة رقابة البيانات المالية. وفي المقابل فقد تكون معايير القطاع الخاص المتعلقة برقابة البيانات المالية التي تصدرها هيئات رسمية تنظيمية سارية على المدقق الحكومي.
- ٢٠.٠.١ تنص المبادئ الأساسية للرقابة على ما يلي:
- بتنامي الوعي بالمجتمع أصبحت المطالبة بالمساءلة العامة للجهات أو الافراد المسؤولين عن ادارة الموارد العامة أكثر وضوحا بحيث ازدادت الحاجة إلى عملية المساءلة وتفعيل دورها . (راجع الفقرة ٦.٠.١ ج).
- ٢١.٠.١ تقتضي الترتيبات في بعض البلدان أن ترفع الجهات المسؤولة تقاريرها إلى رئيس الدولة أو إلى الملك أو إلى مجلس الدولة مباشرة، لكن في جل البلدان ترفع هذه الجهات تقاريرها إلى سلطة تشريعية منتخبة سواء كان ذلك مباشرة أو عن طريق الفرع التنفيذي في الحكومة. وتتمتع بعض الأجهزة العليا للرقابة بسلطة قضائية. وتمارس هذه السلطة، حسب البلد، على الحسابات والمحاسبين وحتى على الإداريين. وتعتبر الأحكام والقرارات التي تتخذها هذه الأجهزة العليا تكملة طبيعية لوظيفة الرقابة الإدارية الموكولة إليها. ويجب النظر إلى أعمالهم القضائية هذه كجزء من منطوق الأهداف العامة التي تسعى الرقابة الخارجية إلى تحقيقها وخصوصا تلك الأهداف التي تتعلق بمسائل المحاسبة.
- ٢٢.٠.١ المشاريع العامة مطالبة أيضا بأن تفي بالتزامات المساءلة العامة ، وقد تشمل المشاريع العامة مشاريع تجارية مثل الجهات التي تم إنشائها بموجب قانون أو بقرار من السلطة التنفيذية أو تمتلك الحكومة النصيب الأكبر من رأسمالها .

- ويغض النظر عن طريقة نشأتها أو وظائفها أو درجة استقلاليتها أو ترتيبات تمويلها فإن هذه الجهات مسؤولة في نهاية الأمر أمام الهيئة التشريعية العليا.
- ٢٣.٠.١ تنص المبادئ الأساسية للرقابة على ما يلي:
- وضع أنظمة حكومية ملائمة للمعلومات والرقابة الداخلية والتقييم والتقارير يسهل عملية المساءلة، حيث تكون الإدارة مسؤولة عن صحة وكفاية التقارير المالية شكلا ومضمونا وعن غير ذلك من المعلومات. (راجع الفقرة ٦.٠.١ د).
- ٢٤.٠.١ إن صحة وكفاية التقارير والبيانات المالية تمثلان تعبير الجهة الخاضعة للرقابة عن وضعها المالي وعن نتائج عملياتها، كما تمثل أيضا التزام الجهة بتصميم نظام عملي يوفر معلومات ذات صلة وموثوق بها.
- ٢٥.٠.١ تنص المبادئ الأساسية للرقابة على ما يلي:
- ينبغي على الجهات المختصة أن تتولى إصدار معايير محاسبية مقبولة لصياغة التقارير المالية ذات الصلة باحتياجات الحكومة، بينما تتولى الجهات الخاضعة للرقابة تطوير أهداف وأغراض أداء محدد وقابلة للقياس. (راجع الفقرة ٦.٠.١ هـ).
- ٢٦.٠.١ على الأجهزة العليا للرقابة أن تعمل مع الجهات الواضعة للمعايير المحاسبية للمساعدة على ضمان إصدار المعايير المحاسبية المناسبة للحكومة.
- ٢٧.٠.١ على الأجهزة العليا للرقابة أيضا أن توصي الجهات الخاضعة للرقابة بوضع أهداف واضحة وقابلة للقياس وأن تحدد أغراض أداء خاصة بهذه الأهداف.
- ٢٨.٠.١ تنص المبادئ الأساسية للرقابة على ما يلي:
- ينبغي أن يؤدي التطبيق الثابت للمعايير المحاسبية المقبولة إلى عرض الوضع المالي ونتائج العمليات بعدالة. (راجع الفقرة ٦.٠.١ و).
- ٢٩.٠.١ إن اعتبار الثبات في تطبيق معايير المحاسبة شرطا مسبقا للعدالة يعني أن على الجهة الخاضعة للرقابة أن تراعي المعايير المحاسبية الملائمة في الظروف القائمة، وأن تراعي أيضا الحاجة إلى تطبيق هذه المعايير بطريقة ثابتة. غير أنه يجب ألا يعتبر المدقق أن الالتزام الثابت بالمعايير المحاسبية هو دليل قاطع على عدالة البيانات المالية المختلفة، فالعدالة هي تعبير عن رأي للمدقق يفوق حدود التطبيق الثابت لمعايير المحاسبة. ويؤكد هذا الافتراض أن المعايير الرقابية ليست أكثر من المتطلبات الدنيا بالنسبة إلى التزام المدقق، ويترك تجاوز هذه الحدود الدنيا لحكم المدقق المهني.

- ٣٠.٠.١ تنص المبادئ الأساسية للرقابة على ما يلي:
إن وجود نظام مناسب للرقابة الداخلية يقلل من خطر حدوث الأخطاء والمخالفات. (راجع الفقرة ٦.٠.١ ز).
- ٣١.٠.١ إن مسؤولية تطوير أنظمة رقابة داخلية كافية تقع على عاتق الجهة الخاضعة للرقابة وذلك لحماية مواردها ، وليست مسؤولية المدقق. كما أن الجهة الخاضعة للرقابة ملزمة أيضا بأن تتأكد من أن تلك الأنظمة قائمة وأنها تعمل للمساعدة على ضمان الالتزام بالقوانين والتعليمات (الساوية ومن أن الأمانة و السلامة قد تم مراعاتها عند اتخاذ القرارات. غير أن هذا لا يعفي المدقق من تقديم مقترحات وتوصيات للجهة الخاضعة للرقابة متى ما اكتشف أن أنظمة الرقابة الداخلية غير كافية أو غائبة.
- ٣٢.٠.١ تنص المبادئ الأساسية للرقابة على ما يلي:
إن سن التشريعات يسهل تعاون الجهات الخاضعة للرقابة في الحفاظ على كافة البيانات الملائمة الضرورية لإجراء تقييم شامل للأنشطة موضوع الرقابة وفي الوصول الى هذه البيانات . (راجع الفقرة ٦.٠.١ ح).
- ٣٣.٠.١ يجب أن يتمكن الجهاز الأعلى للرقابة من الوصول إلى مصادر البيانات والمعلومات ومن الوصول كذلك إلى مسؤولي و موظفي الجهة الخاضعة للرقابة حتى يتسنى له تنفيذ مسؤولياته الرقابية على الوجه الأكمل. ويساعد سن المقتضيات التشريعية بخصوص وصول المدقق إلى تلك المعلومات وأولئك الموظفين على تقليص المشاكل مستقبلا في هذا المجال.
- ٣٤.٠.١ تنص المبادئ الأساسية للرقابة على ما يلي:
ينبغي أن تكون جميع الأنشطة الرقابية ضمن الصلاحيات الممنوحة للجهاز الأعلى للرقابة. (راجع الفقرة ٦.٠.١ ط).
- ٣٥.٠.١ يتم تأسيس الأجهزة العليا للرقابة عامة من قبل السلطة التشريعية العليا أو بمقتضى نص دستوري، وفي بعض الحالات يتم تحديد عناصر الدور الذي يضطلع به الجهاز الأعلى للرقابة بواسطة اتفاقية بدلا من نص قانوني معين. ويحدد القانون أو التعليمات التأسيسية عادة شكل الجهاز الأعلى للرقابة (على سبيل المثال محكمة أو مجلس أو لجنة أو مكتب قانوني أو وزارة) وشروط و احكام تولي المنصب والولاية والسلطات والمهام والوظائف والمسؤوليات العامة

وغيرها من الأمور التي تحكم تولي وظيفة ما وتأدية الوظائف والمهام المزمع أدائها.

٣٦.٠.١ ومهما كان نظام إنشاء الجهاز الأعلى للرقابة فإن الوظيفة الأساسية للجهاز تتمثل في تدعيم المسائلة العامة والنهوض بها. فالجهاز الأعلى للرقابة في بعض البلدان هو عبارة محكمة تتكون من قضاة تكون لها سلطة على محاسبي القطاع العام الذين تقع عليهم مسؤولية تقديم الحسابات لهذه المحكمة . وتقتضي هذه الوظيفة القضائية أن يتأكد الجهاز الأعلى للرقابة من أن كل شخص مكلف بالتعامل مع الأموال العامة مسؤول أمامه وأنه في هذا المضمار خاضع لقضائه.

٣٧.٠.١ يوجد تكامل هام بين السلطة القضائية هذه و الخصائص الأخرى للرقابة إذ ينبغي أن ننظر إلى هذه الخاصيات بصفاتها جزءا من منطلق الأهداف العامة التي تسعى الرقابة الخارجية إلى تحقيقها وبخاصة تلك الأهداف المتعلقة بالمحاسبة الادارية .

٣٨.٠.١ يشمل النطاق الكامل للرقابة الحكومية رقابة الأداء ورقابة النظامية.

٣٩.٠.١ تشمل الرقابة النظامية:

(أ) شهادة المسائلة المالية للجهات الخاضعة للرقابة ، ويشمل ذلك فحص

السجلات المالية وتقييمها وإبداء الرأي بخصوص البيانات المالية.

(ب) شهادة المساءلة المالية للإدارة الحكومية بكاملها.

(ج) رقابة الأنظمة والمعاملات المالية بما في ذلك تقييم الالتزام بالقوانين والتعليمات السارية.

(د) مراجعة الرقابة الداخلية ووظائف التدقيق الداخلي .

(هـ) رقابة أمانة و سلامة القرارات الإدارية المتخذة داخل الجهة الخاضعة للرقابة.

(و) إعداد التقارير بشأن أي مسائل أخرى تنجم عن عملية الرقابة أو تتعلق بها ويرى الجهاز الأعلى للرقابة أنه من الضروري الكشف عنها.

٤٠.٠.١ تهتم رقابة الأداء برقابة الاقتصاد والكفاءة والفعالية، وتشمل:

(أ) رقابة اقتصاد الأنشطة الإدارية وفقا للمبادئ والممارسات الإدارية السليمة ورقابة السياسات الإدارية.

(ب) رقابة كفاءة استخدام الموارد البشرية والمالية وغيرها بما في ذلك فحص أنظمة المعلومات ومقاييس الأداء وترتيبات الإشراف والإجراءات التي

تتبعها الجهات الخاضعة للرقابة لعلاج القصور الذي يتم التعرف عليه .

(ج) ورقابة فعالية الأداء فيما يتعلق بتحقيق أهداف الجهة الخاضعة للرقابة ورقابة التأثير الفعلي للأنشطة مقارنة بالتأثير المستهدف .

٤١.٠.١ عمليا قد يحدث تداخل بين رقابة الأداء والرقابة النظامية، وفي هذه الحالات فإن تصنيف رقابة معينة يعتمد على الغرض الأساسي من تلك الرقابة.

٤٢.٠.١ في العديد من البلدان لا تصل رقابة الأداء إلى حد مراجعة الأسس السياسية لبرامج الحكومة، وعلى كل فإنه ينبغي أن تحدد مهمة الجهاز الأعلى للرقابة بدقة سلطات الجهاز ومسؤولياته فيما يتعلق برقابة الأداء في جميع مجالات النشاط الحكومي بهدف تسهيل تطبيق المعايير الرقابية الملائمة من قبل الجهاز الأعلى للرقابة .

٤٣.٠.١ في بعض البلدان لا يمنح الدستور أو التشريعات السارية الجهاز الأعلى للرقابة سلطة رقابة "الفعالية" أو رقابة "الكفاءة" الخاصة بالادارة المالية للسلطة التنفيذية . وفي هذه الحالات فإن تقييم الملاءمة أو الفائدة من القرارات الإدارية أو تقييم فعالية الإدارة يرجع إلى الوزراء الموكول إليهم مهمة تنظيم الخدمات الإدارية ويكونون بالتالي مسؤولين عن إدارتهم أمام السلطة التشريعية. إن العبارة التي تبدو في هذه الحالة أكثر ملاءمة لوصف عمليات الرقابة التي يقوم بها الجهاز الأعلى للرقابة والتي تتجاوز الإطار التقليدي للرقابة النظامية والقانونية هي عبارة "رقابة الإدارة الجيدة". وتهدف هذه الرقابة إلى إجراء تحليل للنقائص العامة في ضوء المبادئ العامة للإدارة السليمة. ويمكن عمليا تنفيذ هذين النوعين من الرقابة . أي الرقابة النظامية والرقابة الإدارية . في عملية واحدة خصوصا وأن كل واحدة منهما تدعم الأخرى، باعتبار أن الرقابة النظامية تستطيع إعداد رقابة الإدارة وأن رقابة الإدارة تؤدي إلى تصحيح الأوضاع التي تتسبب في المخالفات.

٤٤.٠.١ ويمكن الارتقاء بفعالية المساءلة العامة عندما تمكن الصلاحيات الممنوحة للجهاز الأعلى للرقابة من تنفيذ الرقابة النظامية أو رقابة الاداء في كافة المشاريع العامة .

٤٥.٠.١ تنص المبادئ الأساسية للرقابة على ما يلي:
على الأجهزة العليا للرقابة ان تعمل على تحسين التقنيات المستخدمة برقابة صحة مقاييس الأداء. (راجع الفقرة ٦.٠.١ ي).

- ٤٦.٠.١ يقتضي دور المدققين الرقابي المتنامي تحسين وتطوير تقنيات و منهجيات جديدة لتقييم مدى استخدام مقاييس أداء صحيحة ومعقولة من قبل الجهة الخاضعة للرقابة ، وعلى المدققين الاستفادة من التقنيات والمنهجيات المتبعة في التخصصات الأخرى.
- ٤٧.٠.١ إن نطاق المهمة الرقابية سوف يحدد نطاق المعايير التي ينبغي أن يطبقها الجهاز الأعلى للرقابة.

* * *

الفصل الثاني

المعايير العامة في الرقابة الحكومية

١.٢ المعايير العامة في الرقابة الحكومية:

- ١.١.٢ يعالج هذا القسم المعايير العامة في الرقابة الحكومية، وهي معايير تصف المؤهلات التي ينبغي أن تتوفر لدى المدقق و/أو المؤسسة الرقابية حتى يتسنى لهما تنفيذ المهام المتعلقة بالمعايير الميدانية والمعايير الخاصة بإعداد التقارير بطريقة كفوءة وفعالة.
- ٢.١.٢ تعني معايير الرقابة العامة تبني الجهاز الأعلى للرقابة سياسات وإجراءات من أجل:
- (أ) تعيين الموظفين ذوي المؤهلات المناسبة (راجع الفقرة ٣.١.٢).
- (ب) تأهيل وتدريب موظفي الجهاز الأعلى للرقابة لتمكينهم من أداء مهامهم بصورة فعالة، وتحديد الأساس الذي يعتمد عليه في ترقية المدققين وغيرهم من الموظفين. (راجع الفقرة ٥.١.٢).
- (ج) إعداد الأدلة وغيرها من الإرشادات والتعليمات المكتوبة المتعلقة بتنفيذ العمليات الرقابية (راجع الفقرة ١٣.١.٢).
- (د) دعم المهارات والخبرات المتوافرة داخل الجهاز الأعلى للرقابة والتعرف على ما ينقص من مهارات، وتوزيع المهارات على المهام الرقابية توزيعاً جيداً و تكليف عدد كافٍ من الموظفين لتنفيذ العملية الرقابية، وتأمين التخطيط والإشراف المناسبين لتحقيق أهداف الجهاز في المستوى المطلوب من العناية والاهتمام اللازمين (راجع الفقرة ١٥.١.٢).
- (هـ) مراجعة كفاءة وفاعلية المعايير والإجراءات الداخلية للجهاز الأعلى للرقابة (راجع الفقرة ٢٥.١.٢).
- ٣.١.٢ تتضمن المعايير العامة بالنسبة إلى الأجهزة العليا للرقابة ما يلي:
- على الجهاز الأعلى للرقابة أن يتبنى سياسات وإجراءات لتعيين موظفين ذوي مؤهلات مناسبة (راجع الفقرة ٢.١.٢ أ).
- تفسر الفقرة التالية التوظيف باعتباره معياراً رقابياً.

- ٤.١.٢ يجب أن تتوفر بموظفي الجهاز الأعلى للرقابة المؤهلات العلمية الأكاديمية المناسبة وأن يكونوا مزودين بالخبرة والتدريب الملائمين. وينبغي أن يضع الجهاز الأعلى للرقابة الحد الأدنى من المتطلبات العلمية لتعيين المدققين وأن يراجع هذه المتطلبات بشكل منتظم.
- ٥.١.٢ تتضمن المعايير العامة بالنسبة إلى الأجهزة العليا للرقابة ما يلي:
على الجهاز الأعلى للرقابة أن يتبنى سياسات وإجراءات لتطوير وتدريب موظفيه ليتمكنوا من أداء واجباتهم بصورة فعالة وأن يحدد أسس ترقية المدققين وغيرهم من الموظفين (راجع الفقرة ٢.١.٢ ب).
تفسر الفقرات التالية التدريب والتطوير كمعيارين رقابيين.
- ٦.١.٢ على الجهاز الأعلى للرقابة أن يتخذ الخطوات المناسبة لتوفير التطوير المهني المتواصل لموظفيه بما في ذلك توفير التدريب داخل الجهاز نفسه وتشجيع الحضور والمشاركة في الدورات الخارجية كلما كان ذلك مناسباً.
- ٧.١.٢ يجب أن يحتفظ الجهاز الأعلى للرقابة ببيان مفصل لمهارات موظفيه للمساعدة في التخطيط للعمليات الرقابية ويحدد كذلك الاحتياجات المتعلقة بالتطوير المهني.
- ٨.١.٢ ينبغي أن يضع الجهاز الأعلى للرقابة المعايير المتعلقة بترقية المدققين وغيرهم من الموظفين العاملين فيه، بما في ذلك المتطلبات الأخلاقية ، ومراجعة هذه المعايير بشكل منتظم.
- ٩.١.٢ على الجهاز الأعلى للرقابة أيضاً أن يضع سياسات وإجراءات بالنسبة إلى التطوير المهني للموظفين الرقابيين في مجال تقنيات الرقابة ومنهجياتها التي تنطبق على العمليات الرقابية المختلفة التي يقوم بها ويحافظ على هذه السياسات والإجراءات.
- ١٠.١.٢ ينبغي أن يفهم موظفو الجهاز الأعلى للرقابة فهماً جيداً البيئة الحكومية بما في ذلك جوانب مثل دور السلطة التشريعية، الترتيبات القانونية والمؤسسية التي تخضع لها عمليات السلطة التنفيذية وموائيق المشاريع العامة. وينبغي كذلك أن يكون موظفو الرقابة المدربون على دراية كافية بالمعايير والسياسات والإجراءات والممارسات الرقابية الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة.

- ١١.١.٢ تتطلب رقابة الأنظمة المالية و السجلات المحاسبية والبيانات المالية تدريباً في مجالات المحاسبة والتخصصات ذات العلاقة ، كما تتطلب معرفة التشريعات السارية و التعليمات المتعلقة بها التي تؤثر على مساءلة الجهة الخاضعة للرقابة . وقد يتطلب تنفيذ عمليات رقابة الأداء تدريباً في مجالات مثل الإدارة واتخاذ القرار والعلوم الاقتصادية والاجتماعية بالإضافة إلى المتطلبات سالفه الذكر .
- ١٢.١.٢ على الجهاز الأعلى للرقابة أن يشجع موظفيه ليصبحوا أعضاء في جمعيات وهيئات مهنية ذات صلة بعملهم وأن يساهموا في أنشطة تلك الجمعيات و الهيئات .
- ١٣.١.٢ تتضمن المعايير العامة بالنسبة الى الأجهزة العليا للرقابة ما يلي:
يتعين على الجهاز الأعلى للرقابة أن يتبنى سياسات وإجراءات لإعداد الأدلة والإرشادات والتعليمات المكتوبة المتعلقة بتنفيذ العمليات الرقابية (راجع الفقرة ٢.١.١ ج).
- تفسر الفقرة الآتية الإرشادات المكتوبة كمعيار رقابي.
- ١٤.١.٢ إن الاتصال بموظفي الجهاز الأعلى للرقابة بواسطة تعاميم تتضمن إرشادات والحفاظ على دليل محدث يوضح سياسات الجهاز ومعاييره وممارساته أمران مهمان للحفاظ على جودة العمليات الرقابية.
- ١٥.١.٢ تتضمن المعايير العامة بالنسبة إلى الأجهزة العليا للرقابة ما يلي:
على الجهاز الأعلى للرقابة أن يتبنى سياسات وإجراءات لدعم المهارات والخبرات المتاحة له وان يحدد المهارات غير المتوافرة وان يوزع المهارات الخاصة بالمهام الرقابية توزيعاً جيداً ويوفر العدد الكافي من الأشخاص لتنفيذ العملية الرقابية، وان يتوفر لديه التخطيط والإشراف المناسبين لتحقيق أهدافه على المستوى المطلوب من العناية اللازمة والاهتمام (راجع الفقرة ٢.١.١ د).
- تفسر الفقرات التالية استخدام المهارات كمعيار رقابي:
- ١٦.١.٢ يحتاج الجهاز الأعلى للرقابة إلى تقدير الموارد الضرورية للقيام بكل عملية رقابية حتى يتسنى تكليف الموظفين ذوي المهارات المناسبة للقيام بالعمل ومراقبة مصادر الموظفين الذين سيخصصون للعملية الرقابية.

١٧.١.٢ إن المدى الذي ينبغي بموجبه ربط المستوى العلمي بالمهمة الرقابية أمر يختلف بحسب نوع الرقابة المنفذة. إذ أنه ليس من الضروري أن يكون كل مدقق مؤهلاً في جميع جوانب المهمة الرقابية، إلا أن السياسات والإجراءات التي تحكم تكليف الموظفين في مهمات رقابية ينبغي أن تهدف إلى توزيع الموظفين الذين تتوفر لديهم المهارات الرقابية التي تتطلبها طبيعة المهمة الرقابية حتى تتوفر المهارات والخبرات اللازمة لدى الفريق المشارك جماعياً في تنفيذ عملية رقابية معينة.

١٨.١.٢ ينبغي أن يترك المجال مفتوحاً للجهاز الأعلى للرقابة ليحصل على مهارات متخصصة من مصادر خارجية إذا تطلب الأمر ذلك لتنفيذ عملية رقابية بنجاح حتى تكون النتائج والاستنتاجات والتوصيات الرقابية دقيقة وسليمة الأساس وتعكس تفهماً كافياً لموضوع العملية الرقابية. و يبقى الأمر موكولاً للجهاز الأعلى للرقابة في الظروف الخاصة به أن يحكم إلى أي مدى يمكن أن تلبى الخبرات الداخلية احتياجاته بشكل أفضل مقارنة باستخدام الخبرات الخارجية.

١٩.١.٢ إن السياسات والإجراءات التي تحكم الإشراف على العمليات الرقابية تعتبر عوامل هامة بالنسبة إلى تأدية الجهاز الأعلى للرقابة لدوره بدرجة ملائمة من الكفاءة. وعلى الجهاز الأعلى للرقابة أن يضمن أن العمليات الرقابية يتم التخطيط لها والإشراف عليها من قبل مدققين ذوي كفاءة ودراية بمعايير الجهاز الأعلى للرقابة وبمنهجياته وملمين باختصاصات البيئة الرقابية وخصوصياتها.

٢٠.١.٢ عندما تشمل مهمة الجهاز الأعلى للرقابة رقابة البيانات المالية التي تغطي كافة الأجهزة الحكومية فإن الفرق المعنية لتنفيذ العملية الرقابية ينبغي أن تكون مجهزة للقيام بعملية تقييم منسقة لنظم المحاسبة الخاصة بهذه الأجهزة وتقييم ترتيبات التنسيق وآليات المراقبة الخاصة بالإدارات المركزية أيضاً. وتحتاج فرق الرقابة إلى معرفة نظم المحاسبة وأنظمة الضبط الداخلي الحكومية ذات الصلة وإلى خبرة كافية بتقنيات الرقابة التي يطبقها الجهاز في هذا النوع من الرقابة.

٢١.١.٢ ما لم يكن الجهاز الأعلى للرقابة مجهزاً للقيام بكل أنواع الرقابة خلال فترة زمنية معقولة، بما في ذلك عمليات رقابة الأداء التي تغطي كل عمليات الجهة الخاضعة للرقابة، فإن الجهاز الأعلى للرقابة يحتاج إلى مقاييس لتحديد نطاق الأنشطة الرقابية والتي توفر أقصى حد ممكن من الضمان بخصوص قيام كل

جهة خاضعة للرقابة الالتزام بمتطلبات المساءلة العامة المترتبة عليها، وذلك في غضون الفترة أو الدورة الرقابية.

٢٢.١.٢ عند اتخاذ قرار بتوزيع موارده على الأنشطة الرقابية المختلفة يجب على الجهاز الأعلى للرقابة أن يعطي الأولوية لانجاز المهام الرقابية الملزم بها قانونيا في إطار زمني محدد. وينبغي أن يولي الجهاز الأعلى للرقابة عناية خاصة للتخطيط الاستراتيجي حتى يتسنى تحديد ترتيب أولويات ملائمة لتنفيذ العمليات الرقابية التي يقدرها الجهاز.

٢٣.١.٢ إن ترتيب الأولويات بشكل ينسجم مع مبدأ الحفاظ على جودة الأداء خلال المهمة الرقابية يشمل ممارسة الجهاز الأعلى للرقابة الحكم في ضوء المعلومات المتاحة. كما أن الاحتفاظ بقاعدة للبيانات المتعلقة بالبنية التنظيمية للجهة الخاضعة للرقابة ووظائفها وعملياتها يساعد الجهاز الأعلى للرقابة على تحديد المجالات ذات الأهمية والحساسية والمجالات التي تحتمل اضعاف تحسينات على الإدارة.

٢٤.١.٢ قبل المباشرة في العملية الرقابية ينبغي أن يتم إصدار تكليف مناسب بانطلاقها من قبل موظف مخول بذلك داخل الجهاز الأعلى للرقابة. ويجب أن يتضمن هذا التكليف تعبيراً صريحاً عن أهداف العملية الرقابية ونطاقها ومركز اهتمامها، والموارد التي سيتم تخصيصها لها من حيث المهارات والعدد والترتيبات الخاصة بمراجعة التقدم الحاصل عند نقاط مناسبة وتاريخ الانتهاء من العمل الميداني، وينبغي تقديم تقرير عن العملية الرقابية.

٢٥.١.٢ تتضمن المعايير العامة بالنسبة إلى الأجهزة العليا للرقابة ما يلي:
على الجهاز الأعلى للرقابة أن يتبنى سياسات وإجراءات لمراجعة كفاءة المعايير وفعاليتها وكذلك الاجراءات الداخلية للجهاز (راجع الفقرة ٢.١.٢ هـ).
تفسر الفقرات التالية المراجعات الخاصة بضمان الجودة كمييار رقابي.

٢٦.١.٢ على الجهاز الأعلى للرقابة أن يولي عناية خاصة لبرامج ضمان الجودة الرامية إلى تحسين تنفيذ العملية الرقابية ونتائجها، وذلك نظراً لأهمية تأمين مستوى عالٍ لعمل الجهاز الأعلى للرقابة. إن الفوائد الناجمة عن مثل هذه البرامج تجعل توفير موارد ملائمة لهذا الغرض أمراً ضرورياً. ومن المهم أن يتم مقارنة تكلفة استخدام هذه الموارد مع الفوائد المتوقعة من استخدامها.

٢٧.١.٢ يجب على الجهاز الأعلى للرقابة أن يضع أنظمة وإجراءات بهدف:

- (أ) التأكد من أن العمليات الرامية إلى ضمان الجودة الكاملة قد تم تطبيقها بصورة مرضية؛
- (ب) تأمين جودة التقرير الرقابي.
- (ج) ضمان التحسينات وتفادي تكرار جوانب القصور.
- ٢٨.١.٢ وكوسيلة إضافية لضمان جودة الأداء، علاوة على مراجعة أعمال الرقابة من قبل موظفين يتحملون مسؤولية العمليات الرقابية المعنية، فإنه من المفضل أن تقوم الأجهزة العليا للرقابة بوضع آلية خاصة بها تتعلق بضمان الجودة ، أي أن يقوم موظفون ذوو مؤهلات مناسبة من الجهاز الأعلى للرقابة غير مشاركين في هذه العمليات الرقابية بمراجعة دقيقة لعينة من عمليات الرقابة من حيث التخطيط لها وتنفيذها وإعداد التقارير بشأنها بالتشاور مع الإدارة المعنية بهذه الرقابة وذلك فيما يتعلق بنتائج الإجراءات الداخلية لضمان جودة التقارير الدورية التي يرفعها الجهاز الأعلى للرقابة إلى الإدارة العليا في الجهاز.
- ٢٩.١.٢ من المناسب أن تنشئ الأجهزة العليا للرقابة وظيفة ذات طابع شمولي للرقابة الداخلية الخاصة بها بهدف مساعدتها على تحقيق إدارة فعالة لعملياتها الخاصة وتدعيم جودة أدائها.
- ٣٠.١.٢ يمكن تحسين جودة العمل الذي يقوم به الجهاز الأعلى للرقابة وذلك بتعزيز المراجعة الداخلية وربما بواسطة تقييم مستقل لعمله.
- ٣١.١.٢ تأخذ الرقابة النظامية والقانونية في بعض البلدان شكل الرقابة الوقائية على النفقات العامة وذلك بواسطة مصادقة الجهاز الأعلى للرقابة على النفقات.
- ٣٢.١.٢ ينبغي أن تفهم الرقابة الوقائية عموماً على أنها رقابة تنفذ في الوقت الذي يسمح فيه للجهاز الرقابي أن يمنع حدوث فعل يعتبر مخالفاً.
- ٣٣.١.٢ وإذا كانت الرقابة "اللاحقة" تكشف عن المخالفات فقط بعد حدوثها، عندما يصبح من الصعب تصحيحها، فإن الرقابة "السابقة"، على عكس ذلك، تقوم بإجراء فوري وهو رفض إجازة الدفعة في حالة قيام الجهاز الأعلى للرقابة باكتشاف مخالفات محاسبية أو قانونية.
- ٣٤.١.٢ تساعد بعض الأجهزة العليا للرقابة على تطوير و/أو مراجعة النظم المحاسبية المصادقة عليها ثم مراجعة تطبيق النظم ذاتها عند التشغيل في مرحلة لاحقة.
- ٣٥.١.٢ على الجهاز الأعلى للرقابة أن يتأكد من أن المعايير المطبقة متبعة في كل من الرقابة السابقة واللاحقة وأن الانحرافات عن المعايير التي تعتبر ملائمة موثقة.

٢.٢ معايير ذات أهمية أخلاقية

- ١.٢.٢ تتضمن المعايير العامة للرقابة بالنسبة إلى المدقق والجهاز الأعلى للرقابة ما يلي:
- (أ) أن يكون المدقق والجهاز الأعلى للرقابة مستقلين (راجع الفقرة ٢.٢.٢).
- (ب) أن تتفادى الأجهزة العليا للرقابة تضارب المصالح بين المدقق والجهة الخاضعة للرقابة (راجع الفقرة ٣١.٢.٢).
- (ج) يجب أن تتوفر في المدقق والجهاز الأعلى للرقابة الكفاءات المطلوبة (راجع الفقرة ٣٣.٢.٢).
- (د) أن يمارس المدقق والجهاز الأعلى للرقابة العناية والاهتمام اللازمين عند تطبيق المعايير الرقابية للإنتوساي، ويشمل ذلك العناية اللازمة في تخطيط أدلة الإثبات وتحديدها وجمعها وتقييمها وفي إعداد التقارير بشأن النتائج والاستنتاجات والتوصيات (راجع الفقرة ٣٩.٢.٢).

الاستقلالية

- ٢.٢.٢ تتضمن المعايير العامة بالنسبة للمدقق والجهاز الأعلى للرقابة ما يلي:
- على المدقق والجهاز الأعلى للرقابة أن يكونا مستقلين (راجع الفقرة ١١.٢.٢).
- تفسر الفقرات التالية الاستقلالية كمعيار رقابي. وتفسر الفقرات (٥.٢.٢ . ١٢.٢.٢) على وجه الخصوص استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة عن السلطة التشريعية، وتفسر الفقرات (١٣.٢.٢ . ٢٤.٢.٢) استقلاليته عن السلطة التنفيذية، بينما تفسر الفقرات (٢٩.٢.٢ . ٢٥.٢.٢) استقلاليته عن الجهة الخاضعة للرقابة.
- ٣.٢.٢ ومهما يكن تكل (شكل) الحكومة فإن الحاجة إلى الاستقلالية والموضوعية في العمل الرقابي أمر حيوي، ذلك أن وجود درجة كافية من الاستقلالية عن كل من السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية يعتبر أمراً ضرورياً لأداء العمل الرقابي ولمصداقية نتائجه.
- ٤.٢.٢ (يمكن أن تكون معايير إرساء الاستقلالية كافية للجهاز الأعلى والمحافظة على تلك الاستقلالية معايير واضحة بسهولة في البلدان التي توجد بها سلطة

تشريعية منفصلة عن السلطة التنفيذية سواء كان أعضاء الحكومة أعضاء أيضا في السلطة التشريعية أم لا. ولما كانت مثل هذه الترتيبات سارية في نسبة عالية من البلدان الأعضاء في الانتوساي فإن هذه المعايير توضح معايير استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة في البلدان التي توجد بها هذه الترتيبات، مع التسليم بأن تعديل هذه المعايير وملاءمتها أمرا ضروريا في البلدان الأخرى.

٥.٢.٢

تعتبر السلطة التشريعية واحدة من أهم الجهات المستعينة بخدمات الجهاز الأعلى للرقابة الذي يستمد صلاحياته من الدستور أو من السلطة التشريعية. ومن خاصيات وظيفة الجهاز الأعلى للرقابة المألوفة رفع التقارير للسلطة التشريعية. ومن الممكن أن يعمل الجهاز الأعلى للرقابة مع السلطة التشريعية بشكل وثيق، بما في ذلك أي لجان تفوض من قبل هذه السلطة بالنظر في تقارير الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة، وتسهم هذه الصلة الوثيقة في تدعيم المتابعة الفعالة لعمل الجهاز.

٦.٢.٢

وينبغي أيضا إحاطة السلطة التشريعية علما ، بواسطة التقرير و الاتصالات الخاصة، بالنتائج الهامة لعمليات الرقابة على تنفيذ موازنة الدولة و العمليات الخاصة بالإدارة و النزاعات مع الإدارات الخاضعة للرقابة.

٧.٢.٢

يمكن تكليف لجان مشكلة داخل السلطة التشريعية بفحص الملاحظات الواردة في تقارير الجهاز الأعلى للرقابة وفي الاتصالات الخاصة وذلك بحضور الوزراء والممثلين عن الجهات الخاضعة للرقابة وغيرهم. ويمكن توثيق الصلة بين السلطة التشريعية والجهاز الأعلى للرقابة عن طريق الاستفسار عن الموازنة وكذلك بتقديم المساعدة الفنية لأعمال اللجان البرلمانية المكلفة بفحص مسودات الموازنة.

٨.٢.٢

يمكن للجهاز أن يمد أعضاء السلطة التشريعية بموجز فعلي عن تقارير الرقابة، غير انه من المهم جدا أن يحافظ الجهاز الأعلى للرقابة على استقلاليته عن التأثير السياسي حتى يباشر مسؤولياته الرقابية بنزاهة ، وهو ما يعني أن الجهاز الأعلى للرقابة لن يستجيب، أو يعطي الانطباع بأنه يستجيب، إلى رغبات سياسية معينة.

٩.٢.٢

وفي حين أنه على الجهاز الأعلى للرقابة أن يتقيد بالقوانين التي تسنها السلطة التشريعية إلا أن الاستقلالية الكافية تتطلب ألا يخضع الجهاز الأعلى للرقابة لتوجيهات السلطة التشريعية في برمجة العمليات الرقابية وفي التخطيط لها

وأدائها ذلك لأن الجهاز الأعلى للرقابة يحتاج إلى أن يكون حرا في وضع الأولويات وفي برمجة عمله بما يتفق مع صلاحياته وأن يتبنى منهجيات ملائمة لعمليات الرقابة المخطط لتنفيذها.

١٠.٢.٢ في بعض البلدان تكون الرقابة على الإدارة المالية للسلطة التنفيذية حقا مقصورا على البرلمان (المجلس النيابي المنتخب) أو المجلس الاستشاري وقد ينسحب ذلك أيضا على رقابة النفقات والإيرادات على المستوى الإقليمي حين تكون الرقابة الخارجية ضمن مسؤوليات سلطة تشريعية. وتنفذ العمليات الرقابية في هذه الحالات نيابة عن هذه السلطة، ومن المناسب أن يضع الجهاز الأعلى للرقابة في الحساب طلباته لإجراء استقصاءات معينة عند برمجة المهام الرقابية. وعلى الرغم من ذلك فإن حرية الجهاز الأعلى للرقابة في تحديد طريقة أدائه لكافة أعماله، بما في ذلك تلك التي يطلبها منه البرلمان، تبقى أمرا هاما جدا.

١١.٢.٢ من المناسب أن تحدد السلطة التشريعية الحد الأدنى لمتطلبات صياغة التقرير، بما في ذلك المسائل التي تتطلب إبداء رأي رقابي، ووقت معقول يتم خلاله إعداد التقارير. بصرف النظر عن ذلك فإن وضع ترتيبات مرنة لإعداد التقارير التي يرفعها الجهاز الأعلى للرقابة للسلطة التشريعية دون قيود على المحتوى أو التوقيت من شأنه أن يدعم الحفاظ على استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة.

١٢.٢.٢ من الضروري أن توفر السلطة التشريعية للجهاز الأعلى للرقابة الموارد الكافية والتي يكون الجهاز مسؤولا عنها حتى يتسنى له أن يمارس مهمته بشكل فعال.

١٣.٢.٢ قد يكون للسلطة التنفيذية والجهاز الأعلى للرقابة مصلحة مشتركة في أن ينهضا بالمساءلة العامة، غير أن العلاقة الأساسية للجهاز الأعلى للرقابة مع السلطة التنفيذية هي علاقة مدقق خارجي. وبذلك الصفة فإن تقارير الجهاز الأعلى للرقابة تساعد السلطة التنفيذية بلفت انتباهها إلى جوانب القصور التي تشكو منها الإدارة والتوصية بإدخال تحسينات. وينبغي أن يحرص الجهاز الأعلى للرقابة على تفادي المساهمة في الوظائف التنفيذية التي من شأنها أن تؤثر سلبا على استقلاليته وموضوعيته في أداء مهمته.

١٤.٢.٢ إنه من المهم بالنسبة إلى استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة أن لا تكون للسلطة التنفيذية صلاحية التوجيه فيما يتعلق بأداء الجهاز الأعلى للرقابة لمهمته،

بحيث لا _ يتم إرغام الجهاز على تنفيذ عملية رقابية أو تعديلها أو التخلي عن القيام بها ولا يرغم على حذف أو تعديل النتائج الرقابية أو استنتاجاتها أو التوصيات المتعلقة بها.

١٥.٢.٢ إن وجود درجة من التعاون بين الجهاز الأعلى للرقابة و السلطة التنفيذية أمر مرغوب فيه في بعض المجالات، وينبغي أن يكون الجهاز الأعلى للرقابة على استعداد لتقديم الاستشارة إلى السلطة التنفيذية في الأمور المتعلقة بالمعايير والسياسات المحاسبية وبشكل البيانات المالية. ويجب على الجهاز الأعلى للرقابة عند تقديمه لهذه الاستشارة أن يتجنب كل التزام صريح أو ضمني من شأنه أن يضعف استقلال ممارسته لمهمته الرقابية.

١٦.٢.٢ إن الحفاظ على استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة لا يحول دون تقدم السلطة التنفيذية بطلبات إلى الجهاز يقترح فيها مواضيع للرقابة غير أنه يجب على الجهاز الأعلى للرقابة أن يكون قادرا على رفض مثل هذه الطلبات حتى يتمتع بالاستقلالية الكافية. ذلك أن بقاء القرارات المتعلقة بالمهام الرقابية المكونة للبرنامج في نهاية الأمر بيد الجهاز الأعلى للرقابة يعتبر أمرا أساسيا بالنسبة إلى مفهوم استقلالية الجهاز.

١٧.٢.٢ هناك حساسية في العلاقة بين الجهاز الأعلى للرقابة و السلطة التنفيذية تتعلق بتوفير الموارد للجهاز بدرجات متفاوتة تعكس الفروقات الدستورية والمؤسسية، فالندابير المتعلقة بتوفير الموارد للجهاز الأعلى للرقابة قد تكون مرتبطة بالوضع المالي للسلطة التنفيذية وسياساتها المتصلة بالإنفاق العام، وبالمقابل فإن الارتقاء الفعال بالمساءلة العامة يتطلب توفير الموارد الكافية للجهاز الأعلى للرقابة لتمكينه من القيام بمسؤولياته بصورة معقولة.

١٨.٢.٢ إن فرض أي قيود على الموارد أو غيرها من قبل لسلطة التنفيذية والتي قد تحول دون ممارسة الجهاز الأعلى للرقابة لمهمته يعتبر موضوع تقرير يحق للجهاز أن يرفعه إلى السلطة التشريعية.

١٩.٢.٢ ينبغي أن تنص الوثيقة القانونية للجهاز الأعلى للرقابة على الحرية الكاملة للوصول إلى جميع منشآت الجهات الخاضعة للرقابة وسجلاتها وعملياتها وان توفر للجهاز الأعلى للرقابة سلطات كافية لكي يحصل على المعلومات ذات الصلة من الأشخاص أو الجهات الذين يمتلكون هذه المعلومات.

٢٠.٢.٢ ينبغي أيضا أن تسمح السلطة التنفيذية للجهاز الأعلى للرقابة سواء عن طريق اتفاقية أو نص قانوني بالوصول إلى المعلومات الحساسة التي تكون ضرورية وذات صلة بأداء الجهاز لمسؤولياته.

٢١.٢.٢ قد تساهم ظروف مدة ولاية رئيس الجهاز الأعلى للرقابة في استقلالية الجهاز عن السلطة التنفيذية، على سبيل المثال التعيين لمدة طويلة ومحددة أو إلى سن تقاعد معين، وعلى عكس ذلك فإن ظروف الولاية المصاحبة بضغط على الجهاز الأعلى لإرضاء السلطة التنفيذية يكون لها تأثير كبير على استقلالية الجهاز، ولهذا فإنه من المفضل من حيث المبدأ أن تكون النصوص القانونية المتعلقة بإنهاء خدمات رئيس الجهاز أو نقله من منصبه مطابقة لتلك المتعلقة بشاغلي المناصب القضائية وما شابهها.

٢٢.٢.٢ بالنسبة إلى تلك الأجهزة العليا للرقابة التي تمارس وظيفة قضائية والتي غالبا ما تنظم على أساس اشتراك السلطة ينبغي ضمان استقلالية أعضائها بواسطة ضمانات متعددة ومنها بالخصوص مبدأ عدم إمكانية تتحية القضاة، عدم المساس بامتيازات القضاء، تحديد المعالجة بواسطة القانون واستقلالية قاضي التحقيق.

٢٣.٢.٢ من المهم أن يتفهم المجتمع فهما جيدا مهمة الجهاز الأعلى للرقابة ووضعه المستقل حتى يتسنى للجهاز ممارسة وظائفه بصورة مستقلة عن السلطة التنفيذية وأن يكون ذلك واضحا للعيان، وعلى الجهاز الأعلى للرقابة أن يقوم بدور تثقيفي في هذا المجال كلما سنحت الفرصة بذلك.

٢٤.٢.٢ لا تحول استقلالية الجهاز الوظيفية دون الاتفاق مع الجهات التنفيذية بخصوص إدارة الجهاز الأعلى للرقابة لمسائل مثل العلاقات الصناعية وإدارة الموظفين وإدارة الأملاك أو الاشتراك في شراء المعدات والمستودعات، لكن يجب ألا تكون الجهات التنفيذية في وضع يمكنها من اتخاذ قرارات تعرض استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة للخطر عند أداء مهمته.

٢٥.٢.٢ يجب أن يظل الجهاز الأعلى للرقابة مستقلا عن الجهات الخاضعة للرقابة. غير أن عليه أن يسعى إلى تحقيق تفهم لدوره ووظيفته من قبل الجهات الخاضعة للرقابة حفاظا على إقامة علاقات ودية معها، فالعلاقات الطيبة تساعد الجهاز الأعلى للرقابة على الحصول على المعلومات بسهولة وحرية وعلى إجراء محادثات في جو من الاحترام المتبادل والتفهم. ومن هذا المنطلق وفي

ظل احتفاظ الجهاز الأعلى للرقابة باستقلاليتته فإنه، يمكن للجهاز الأعلى للرقابة أن يوافق على المشاركة في الإصلاحات التي تخطط لها الجهات الخاضعة في مجالات مثل الحسابات العامة أو التشريعات المالية، أو على تقديم الاستشارة بخصوص إعداد مشاريع قوانين أو لوائح لا تؤثر على اختصاصه أو على سلطاته. وفي هذه الحالات لا يعتبر ذلك تدخلا من الجهاز الأعلى للرقابة في الإدارة التنفيذية بل تعاوناً مع تلك الجهات بتوفير المساعدة الفنية لها أو بوضع خبرته في مجال الإدارة المالية تحت تصرفها.

٢٦.٢.٢ على عكس ما يجري في رقابة القطاع الخاص حيث تكون مهمة المدقق المتفق عليها محددة في خطاب التزام، فإن علاقة الجهة الخاضعة للرقابة بالجهاز الأعلى للرقابة ليست علاقة عميل. وعلى الجهاز الأعلى للرقابة أن يؤدي مهمته بحرية ونزاهة واضعاً آراء الإدارة في الحسبان عند تكوين آرائه واستنتاجاته وتوصياته الرقابية ودون أن يلتزم بمسؤولية تجاه إدارة الجهة الخاضعة للرقابة بخصوص نطاق العمليات الرقابية المنفذة أو طبيعتها.

٢٧.٢.٢ يجب ألا يسهم الجهاز الأعلى للرقابة في إدارة الجهة الخاضعة للرقابة أو في عملياتها. كما يجب ألا يصبح المدققون أعضاء في لجان إدارية، وإذا ما وجب تقديم استشارة رقابية فإنه يجب تقديمها على أنها استشارة أو توصية وأن يقع الاعتراف بها في تلك الصفة.

٢٨.٢.٢ ينبغي ألا يكلف أي من موظفي الجهاز الأعلى للرقابة لرقابة جهة ما إذا ثبت أن هناك أي نوع من الارتباط بين هذا الموظف وإدارة الجهة الخاضعة للرقابة مثل الروابط الاجتماعية أو النسب أو غيرهما من العلاقات التي تؤدي إلى التقليل من موضوعية العمل.

٢٩.٢.٢ يجب ألا يتدخل موظفو الجهاز الأعلى للرقابة في توجيه التعليمات لموظفي الجهة الخاضعة للرقابة حول واجباتهم. وفي الحالات التي يقرر فيها الجهاز الأعلى للرقابة تأسيس مكتب دائم لدى الجهة الخاضعة للرقابة بغرض تسهيل المراجعة الجارية لعملياتها وبرامجها وأنشطتها يجب ألا يتدخل موظفو الجهاز في عملية اتخاذ أي قرار أو المصادقة على أي عملية تعتبر ضمن المسؤوليات الإدارية للجهة الخاضعة للرقابة.

٣٠.٢.٢ يمكن للجهاز الأعلى للرقابة أن يتعاون مع مؤسسات أكاديمية وان يقيم علاقات رسمية مع هيئات مهنية قصد الاستفادة من استشارة أهل الخبرة في المهنة عامة، شريطة أن لا تحد هذه العلاقات من استقلاليته وموضوعيته.

تضارب المصالح

٣١.٢.٢ على الأجهزة العليا للرقابة أن تتفادى تضارب المصالح بين المدقق والجهة الخاضعة للرقابة (راجع الفقرة ١.٢.٢ ب).

٣٢.٢.٢ يؤدي الجهاز الأعلى للرقابة دوره بتنفيذ الرقابة على الجهات الخاضعة للمساءلة وبإعداد التقرير بشأن النتائج. وللاضطلاع بهذا الدور يتعين على الجهاز الأعلى للرقابة أن يحافظ على استقلاليته وموضوعيته. ومن شأن تطبيق المعايير الرقابية العامة المناسبة أن يساعد الجهاز الأعلى للرقابة على تلبية هذه المتطلبات.

الكفاءة

٣٣.٢.٢ تتضمن المعايير العامة بالنسبة للمدقق وللجهاز الأعلى للرقابة ما يلي:
يجب أن يكون لدى المدقق ولدى الجهاز الأعلى للرقابة الكفاءة المطلوبة (راجع
الفقرة ١.٢.٢ ج).

وتفسر الفقرات التالية الكفاءة كمعيار رقابي:

٣٤.٢.٢ تقتضي اختصاصات الجهاز الأعلى للرقابة إبداء الآراء وصياغة التقارير
الرقابية وطرح الاستنتاجات وتقديم التوصيات. وتفرض هذه المهمة في بعض
الحالات على رئيس الجهاز الأعلى للرقابة، أما في الأجهزة القائمة على أساس
الاشتراك في السلطة (الأجهزة التي تمارس وظيفة قضائية) فإن المهمة تفرض
عادة على المؤسسة ذاتها.

٣٥.٢.٢ يساعد النقاش الجاري داخل الجهاز الأعلى للرقابة على تدعيم موضوعية الآراء
والقرارات وسلطتها. وحيث تكون البنية التنظيمية للجهاز الأعلى للرقابة قائمة
على أساس الاشتراك في السلطة (الأجهزة التي تمارس وظيفة قضائية). فإن
الآراء والقرارات النهائية تمثل وجهة نظر الجهاز بكامله، حتى لو كان العمل
يمارس في هيئات تختلف بحكم تكوينها وليس بحكم سلطتها، مثلًا غرفة أو
غرفة مشتركة أو قسم من غرفة وإذا كان للجهاز الأعلى للرقابة رئيس واحد
فإن جميع القرارات والآراء تؤخذ قبله أو نيابة عنه.

٣٦.٢.٢ بما إن الواجبات والمسؤوليات التي تقع على عاتق الجهاز الأعلى للرقابة هي
واجبات ومسؤوليات حاسمة بالنسبة إلى مفهوم المساءلة العامة، فإن على
الجهاز الأعلى للرقابة أن يطبق في عملياته الرقابية منهجيات وممارسات ذات
جودة عالية. كما إن الجهاز الأعلى للرقابة ملزم بأن يصيغ إجراءات تضمن
فعالية ممارسة مسؤولياته فيما يتعلق بالتقارير الرقابية وإلا يفسد هذا العمل عدم
التزام الموظفين أو الخبراء الخارجيين التزاما كاملا بمعايير الجهاز وإجراءاته
التخطيطية ومنهجيته وإشرافه.

٣٧.٢.٢ يحتاج الجهاز الأعلى للرقابة إلى أن يكون متمكنا من مختلف المهارات
والخبرات الضرورية للقيام بمهمة الرقابة بصورة فعالة. ومهما كانت طبيعة
العمليات الرقابية المنوي القيام بها في إطار هذه المهمة فإنه ينبغي أن يكون
للأفراد الذين سيتولون تنفيذ العمل الرقابي تحصيل علمي وخبرة يتناسبان مع

طبيعة المهمة الرقابية ونطاقها وتعقيدها. وينبغي أن يوفر الجهاز الأعلى للرقابة لنفسه كافة المنهجيات الرقابية الحديثة بما فيها التقنيات المبنية على النظم وطرق المراجعة التحليلية واختيار العينات الإحصائية ورقابة نظم المعلومات الآلية.

٣٨.٢.٢ كلما اتسعت مهمة الجهاز الأعلى للرقابة وازدادت طبيعتها الاجتهادية كلما أصبح ضمان جودة المهام الرقابية أكثر تعقيدا . وهكذا فإن المهمة التي تترك للجهاز حرية التصرف بالنسبة إلى تكرار العمليات الرقابية التي سيتم القيام بها وطبيعة التقارير التي سيتم تقديمها تتطلب مستوى عال من الإدارة داخل الجهاز الأعلى للرقابة.

العناية اللازمة

٣٩.٢.٢ تتضمن المعايير العامة بالنسبة للمدقق وللجهاز الأعلى للرقابة ما يلي:
يجب أن يمارس المدقق والجهاز الأعلى للرقابة العناية والاهتمام اللازمين عند تطبيق المعايير الرقابية للانتوساي، ويشمل ذلك العناية اللازمة عند تحديد ادلة الإثبات وجمعها وتقييمها وعند صياغة التقارير بشأن النتائج والاستنتاجات والتوصيات (راجع الفقرة ١.٢.٢ د).

وتفسر الفقرات التالية العناية اللازمة كمعيار رقابي.

٤٠.٢.٢ يجب أن يكون الجهاز الأعلى للرقابة موضوعيا عند رقابته للجهات الخاضعة للرقابة والمشاريع العامة وأن تكون هذه الموضوعية واضحة للعيان، كما يجب عليه أن يكون منصفا في عملياته التقييمية وفي التقارير التي يعدها بشأن نتائج العمليات الرقابية.

٤١.٢.٢ ينبغي أن يكون أداء المهارات الفنية وممارستها في مستوى من الجودة يتناسب مع تعقيدات كل مهمة رقابية بحد ذاتها. وعلى المدققين توخي اليقظة فيما يتعلق بالوضع القائم في الجهة الخاضعة للرقابة ومواطن الضعف في أنظمة الضبط الداخلي وعدم كفاية السجلات المحاسبية والأخطاء والمعاملات غير العادية أو النتائج التي قد تدل على وجود غش أو نفقات غير صحيحة أو غير قانونية، أو وجود عمليات غير مرخص فيها أو هدر أو عدم كفاءة أو انعدام الأمانة.

٤٢.٢.٢ في حالة وجود معايير أو إرشادات تتعلق بالمحاسبة وإعداد التقارير الخاصة بالمشاريع العامة قد وضعت من طرف جهة مرخص لها أو معترف بها، فإنه يمكن للجهاز الأعلى للرقابة أن يستخدم هذه الإرشادات في التدقيق الذي يقوم به .

٤٣.٢.٢ عندما يلجأ الجهاز الأعلى للرقابة إلى توظيف خبراء خارجيين كمستشارين فإن عليه أن يولي العناية اللازمة للتأكد من كفاءتهم وجدارتهم على القيام بالمهام المشاركين بها ، وينطبق هذا المعيار عندما يتعاقد الجهاز الأعلى للرقابة مع مدققين خارجيين ، بالإضافة إلى ذلك يجب بذل العناية بما يكفل أن تتضمن اتفاقيات التدقيق نصوص كافية تمكن الجهاز الأعلى للرقابة من التخطيط للعملية الرقابية وتحديد نطاقها وتنفيذها وإعداد التقارير المتعلقة بها.

٤٤.٢.٢ إذا ما احتاج الجهاز الأعلى للرقابة عند أداء مهامه إلى استشارة خبراء من خارج الجهاز فإن المعايير المتعلقة بممارسة العناية اللازمة في مثل هذه الترتيبات تؤثر كذلك على الحفاظ على جودة الأداء، ذلك لأن حصول الجهاز الأعلى للرقابة على الاستشارة من خبراء خارجيين لا يزيل عنه عبء المسؤولية بخصوص الآراء التي يبديها أو الاستنتاجات التي يتوصل إليها بشأن المهمة الرقابية.

٤٥.٢.٢ عندما يستخدم الجهاز الأعلى للرقابة عمل مدقق آخر (أو مدققين آخرين) فإن عليه أن يطبق إجراءات كافية لتوفير الضمان بأن المدقق (أو المدققين) قد مارس العناية اللازمة وراعى المعايير الرقابية ذات الصلة، ويمكنه كذلك أن يقوم بمراجعة عمل المدقق الآخر (المدققين الآخرين) ليقنع بجودة ذلك العمل.

٤٦.٢.٢ على المدقق ألا يستخدم المعلومات المتعلقة بالجهة الخاضعة للرقابة والتي يحصل عليها في سياق عمله لأغراض خارج نطاق التدقيق و إبداء الرأي أو صياغة التقارير وفقا لمسؤوليات المدقق. ومن الضروري أن يحافظ الجهاز الأعلى للرقابة على السرية بالنسبة للمسائل الرقابية والمعلومات الناتجة عن عمله الرقابي، ومع ذلك فإن الجهاز الأعلى للرقابة مخول بإبلاغ السلطة القضائية المختصة بالانتهاكات ضد القانون.

الفصل الثالث

المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية

- ١.٠.٣ تهدف المعايير الميدانية إلى تحديد المقاييس أو الإطار الشامل للخطوات والأفعال المتوازنة والمنظمة والهادفة التي ينبغي أن يتبعها المدقق. وتمثل هذه الخطوات والأفعال قواعد البحث التي ينفذها المدقق بصفته باحثاً عن أدلة الإثبات للوصول إلى نتيجة معينة.
- ٢.٠.٣ تحدد المعايير الميدانية الإطار لتأدية العمل الرقابي وإدارته. وترتبط هذه المعايير بالمعايير الرقابية العامة التي توضح المتطلبات الأساسية لتنفيذ المهام المتعلقة بالمعايير الميدانية، كما ترتبط هذه المعايير أيضاً بمعايير اعداد التقارير والتي تغطي أوجه الاتصالات الخاصة بالرقابة. حيث تشكل نتائج تنفيذ المعايير الميدانية المصدر الأساسي لمحتويات التقرير أو الرأي.
- ٣.٠.٣ أن المعايير الميدانية قابلة للتطبيق على جميع أنواع الرقابة ومن ذلك ما يلي:
- (أ) على المدقق أن يخطط للعملية الرقابية بطريقة تضمن إجراء رقابة ذات جودة عالية، بصورة اقتصادية وفعالة وذات كفاءة وفي الوقت المناسب (راجع الفقرة ١.١.٣).
- (ب) ينبغي الإشراف بصورة مناسبة على عمل المدققين في كل مستوى وفي كل مرحلة أثناء العملية الرقابية على أن تقع مراجعة العمل الموثق من قبل عضو من كبار المدققين (راجع الفقرة ١.٢.٣).
- (ج) على المدقق أن يدرس ويقيم مدى الاعتماد على المراقبة الداخلية عند تحديد مدى الرقابة ونطاقها (راجع الفقرة ١.٣.٣).
- (د) عند إجراء عمليات الرقابة النظامية (المالية) ينبغي اختبار مدى الالتزام بالقوانين واللوائح المتبعة وعلى المدقق أن يصمم خطوات العملية الرقابية وإجراءاتها ليؤمن بصورة معقولة اكتشاف الأخطاء والمخالفات والأفعال غير القانونية والتي قد يكون لها تأثير مادي ومباشر على البيانات المالية أو على نتائج عمليات الرقابة النظامية. وينبغي كذلك أن يكون المدقق على وعي بإمكانية وجود أفعال مخالفة للقانون قد

يكون لها تأثير غير مباشر ولكنه مادي على البيانات المالية أو على نتائج عمليات الرقابة النظامية.

عند إجراء عمليات رقابة الأداء ينبغي القيام بتقييم مدى الالتزام بالقوانين واللوائح المتبعة عند الضرورة، لتلبية أهداف العملية الرقابية. وعلى المدقق أن يصمم إجراءات العملية الرقابية ليؤمن بصورة معقولة اكتشاف الأفعال المخالفة للقانون والتي قد تؤثر على أهداف العملية الرقابية تأثيراً هاماً وينبغي كذلك أن يكون المدقق يقظاً إلى المواقف أو المعاملات التي يمكن أن تدل على وجود أفعال مخالفة للقانون قد يكون لها تأثير غير مباشر على نتائج العملية الرقابية. إن أي مؤشر على إمكانية حدوث مخالفة أو عمل غير قانوني أو غش أو خطأ يمكن أن يكون له أثر هام على عملية الرقابة فإنه ينبغي أن يقوم المدقق بتوسيع نطاق الإجراءات الرقابية لتأكيد هذه الشكوك أو تبديدها.

تشكل الرقابة النظامية إحدى الأوجه الأساسية في الرقابة الحكومية. ومن أهم الأهداف لهذه الرقابة التي يقوم بها الجهاز الأعلى للرقابة هو التأكد، بكافة السبل، من أن ميزانية الدولة وحساباتها كاملة وصحيحة، مما يوفر للبرلمان وغيره من مستخدمي التقرير الرقابي تأكيداً لحجم وتطور الالتزامات المالية للدولة. ولتحقيق هذا الهدف يفحص الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة حسابات الإدارة وبياناتها المالية بغرض التأكد من أن جميع العمليات قد تمت بطريقة سليمة واكتملت وتم تسليمها ودفعها وتسجيلها. ويؤدي الإجراء الرقابي عادة إلى "تبرئة ذمه" الجهة الخاضعة للرقابة إذا لم تظهر أي مخالفات (راجع الفقرة ١.٤.٣).

(ه) ينبغي الحصول على أدلة أثبات كافية وذات صلة ومعقولة لدعم رأي المدقق واستنتاجاته بشأن المنظمة أو البرنامج أو النشاط أو العمليات قيد الرقابة (راجع الفقرة ١.٥.٣).

(و) ينبغي على المدققين أن يحلوا البيانات المالية للتأكد عما إذا كان هناك التزام بالمعايير المحاسبية المقبولة عند إعداد التقارير المالية ومدى كفاية الإفصاحات وذلك عند إجراء الرقابة النظامية (المالية) أو غيرها من أنواع الرقابة عند الحاجة، كما ينبغي القيام بتحليل البيانات المالية للحصول على تأكيد معقول لإبداء الرأي في البيانات المالية (راجع الفقرة ١.٦.٣).

١.٣ التخطيط

- ١.١.٣ تتضمن المعايير الميدانية ما يلي:
- على المدقق أن يخطط للعملية الرقابية بما يضمن إجراء رقابة عالية الجودة وبقاقتصادية وذات كفاءة وفعالية وفي الوقت المناسب (راجع الفقرة ٣.١.٣ أ).
- وتوضح الفقرات التالية التخطيط كمعيارا رقابيا.
- ٢.١.٣ ينبغي أن يعطي الجهاز الأعلى للرقابة الأولوية لأي مهام رقابية ملزم بها وفقاً للقانون وأن يقيم الأولويات بالنسبة للمجالات الاجتهادية ضمن مهمة الجهاز الأعلى للرقابة.
- ٣.١.٣ عند التخطيط لعملية رقابية يجب على المدقق مايلي:
- (أ) التعرف على الجوانب الهامة للبيئة التي تعمل فيها الجهة الخاضعة للرقابة.
- (ب) أن ينمي فهمة لعلاقات المساءلة.
- (ج) الآخذ بالاعتبار شكل ومحتوى الآراء والنتائج وكذا التقارير الخاصة بالعملية الرقابية ومضمونها ومستخدميها.
- (د) يحدد أهداف العملية الرقابية والاختبارات الضرورية لتنفيذها.
- (هـ) يتعرف على النظم الرئيسية للإدارة والمراقبات ويجري تقييما أوليا للتعرف على نقاط ضعفها وقوتها.
- (و) يحدد أهمية المسائل التي ينبغي وضعها في الحسبان.
- (ز) يقيم المراقبة الداخلية للجهة الخاضعة للرقابة وبرنامج عملها.
- (ح) يقيم مدى إمكانية الاعتماد على مدققين آخرين، في الرقابة الداخلية، على سبيل المثال.
- (ط) يحدد أفضل نهج رقابي من حيث الكفاءة والفعالية.
- (ي) يتخذ الإجراءات لمراجعة ما إذا تم اتخاذ التدابير المناسبة بخصوص النتائج والتوصيات التي تم الإبلاغ عنها.
- (ك) يعد الوثائق الملائمة للمخطط الرقابي وللعمل الميداني المقترح.
- ٤.١.٣ عادة ما تتضمن العملية الرقابية خطوات التخطيط التالية:
- (أ) جمع البيانات حول الجهة الخاضعة للرقابة وتنظيمها من أجل تقييم المخاطر وتحديد الأهمية.

- (ب) تحديد هدف العملية الرقابية ونطاقها.
- (ج) القيام بتحليل أولي لتحديد النهج الذي ينبغي إتباعه ومدى الاستفسارات التي سيتم إجراؤها لاحقاً.
- (د) تسليط الضوء على المشاكل الخاصة المتوقعة عند التخطيط للعملية الرقابية.
- (هـ) إعداد ميزانية وجدول زمني للرقابة.
- (و) تحديد فريق لتنفيذ العملية الرقابية ومتطلباته اللازمة لذلك.
- (ز) إطلاع الجهة الخاضعة للرقابة على نطاق العملية الرقابية وأهدافها ومعايير التقييم ومناقشة ذلك معها عند الضرورة. ويمكن للجهاز الأعلى للرقابة تعديل الخطة أثناء العملية الرقابية إذا تطلب الأمر ذلك.

٢.٣ الإشراف والمراجعة

- ١.٢.٣ تتضمن المعايير الميدانية ما يلي:
- ينبغي الإشراف بصورة مناسبة على عمل المدققين في كل مستوى وفي كل مرحلة من مراحل العملية الرقابية ،على أن تقع مراجعة العمل الموثق من قبل عضو من كبار المدققين (٣.٠.٣ ب).
- توضح الفقرات التالية الإشراف والمراجعة كمعيار رقابي.
- ٢.٢.٣ إن الإشراف ضروري لضمان تحقيق الأهداف الرقابية والحفاظ على جودة العمل الرقابي. لذا فإن الإشراف المناسب والمتابعة ضروري في جميع الحالات بغض النظر عن الكفاءة الفردية للمدققين.
- ٣.٢.٣ ينبغي أن يوجه الإشراف إلى كلاً من جوهر الرقابة وطريقتها. ويشمل الإشراف ضمان:
- (أ) أن يكون لدى أعضاء الفريق فهماً واضحاً ومنسجماً لخطة العمل الرقابي.
- (ب) تنفيذ العملية الرقابية طبقاً للمعايير الرقابية الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة وممارساته.
- (ج) إتباع خطة الرقابة وخطوات العمل المحددة في تلك الخطة ما لم يتم اعتماد أي تعديل لذلك.

(د) احتواء أوراق العمل على أدلة أثبات كافية تدعم كافة الاستنتاجات والتوصيات والآراء.

(هـ) تحقيق المدقق للأهداف المحددة لعملية الرقابة.

(و) احتواء التقرير الرقابي على الاستنتاجات والتوصيات والآراء المناسبة.

ينبغي مراجعة كل الأعمال الرقابية من قبل أحد كبار المدققين قبل الانتهاء من صياغة الآراء أو التقارير الرقابية، وينبغي القيام بذلك مع تقدم كل جزء من العملية الرقابية، فالمراجعة لأكثر من مستوى تضيف المزيد من الخبرة والحكم على المهمة الرقابية، وينبغي أن تضمن:

(أ) أن كل عمليات التقييم والاستنتاجات قائمة على أساس سليم ومدعمة بأدلة إثبات رقابية كافية وذات صلة ومعقولة باعتبارها أساس الرأي والتقرير النهائي للعملية الرقابية.

(ب) كل الأخطاء والنواقص والأمور غير العادية قد تم التعرف عليها وتوثيقها بالشكل المناسب، وتم تصحيحها بطريقة مرضية أو عرضها على أحد كبار موظفي الجهاز الأعلى للرقابة.

(ج) أن التغييرات والتحسينات الضرورية لأداء العمليات الرقابية مستقبلاً قد تم التعرف عليها وتسجيلها وأخذها في الاعتبار عند إعداد الخطط الرقابية اللاحقة وفي الأنشطة الخاصة بتطوير وتدريب المدققين .

يطبق هذا المعيار بشكل مختلف في الأجهزة العليا للرقابة القائمة على أساس المشاركة في اتخاذ القرار، ففي مثل هذا الشكل التنظيمي يتم اتخاذ القرارات على أساس الاشتراك في السلطة، باستثناء القرارات ذات الطابع الروتيني، في مستوى يتناسب مع أهمية الأمر. وتتخذ هذه الهيئة بكاملها القرار بخصوص نطاق عملية الفحص والاختبارات التي ينبغي القيام بها والطرق المزمع تطبيقها.

٢.٣ دراسة وتقييم المراقبة الداخلية

١.٣.٣ تتضمن المعايير الميدانية ما يلي:

على المدقق أن يدرس ويقيم مدى الاعتماد على المراقبة الداخلية عند تحديد مدى ونطاق العملية الرقابية (٣.٠.٣ ج).

وتوضح الفقرات التالية المراقبة الداخلية كمعيار رقابي.

- ٢.٣.٣ ينبغي تنفيذ دراسة المراقبة الداخلية وتقييمها وفقا لنوع الرقابة التي سيتم تنفيذها. ففي حالة الرقابة النظامية (المالية) تجري الدراسة والتقييم أساساً على المراقبات التي تساعد في الحفاظ على الأصول والموارد وتضمن دقة دفاتر الحسابات واكتمالها، وفي حالة الرقابة النظامية (رقابة المطابقة) تتم الدراسة والتقييم أساساً على المراقبات التي تساعد الإدارة على مراعاة القوانين واللوائح، وفي حالة رقابة الأداء تتم الدراسة والتقييم على المراقبة التي تساعد على تنفيذ أعمال الجهة الخاضعة للرقابة باقتصادية وكفاءة وفعالية بما يضمن الالتزام بالسياسات الإدارية وإنتاج معلومات إدارية ومالية يعتمد عليها وفي الوقت المناسب.
- ٣.٣.٣ إن مدى دراسة وتقييم المراقبة الداخلية رهين بأهداف العملية الرقابية ودرجة الاعتماد عليها.
- ٤.٣.٣ عندما يكون النظام المحاسبي وأنظمة المعلومات الأخرى معالجة بواسطة الحاسب الآلي فإنه ينبغي على المدقق أن يحدد ما إذا كانت المراقبة الداخلية تعمل بطريقة سليمة بحيث تضمن صحة ودقة واكتمال البيانات المالية وإمكانية الاعتماد عليها.

٤.٣ مدى الالتزام بالقوانين واللوائح المتبعة

- ١.٤.٣ تتضمن المعايير الميدانية ما يلي:
- عند القيام بعمليات الرقابة النظامية (المالية) ينبغي اختبار مدى الالتزام بالقوانين واللوائح المتبعة، وينبغي أن يضع المدقق خطوات العملية الرقابية وإجراءاتها بما يضمن بصورة معقولة الكشف عن الأخطاء والمخالفات والأفعال المخالفة للقانون والتي قد يكون لها تأثير مادي على البيانات المالية أو على نتائج الرقابات النظامية، وعلى المدقق أيضاً أن يكون على وعي بإمكانية وجود أفعال مخالفة للقانون والتي قد يكون لها تأثير غير مباشر ولكنه هام على البيانات المالية أو على نتائج الرقابات النظامية.
- عند القيام برقابات الأداء ينبغي إجراء تقييم لمدى الالتزام بالقوانين واللوائح المتبعة عند الضرورة لتلبية أهداف الرقابة. وعلى المدقق أن يصمم العملية الرقابية ليؤمن بطريقة معقولة الكشف عن الأفعال المخالفة للقانون والتي قد يكون لها تأثير على أهداف العملية الرقابية. وعلى المدقق أيضاً أن ينتبه إلى

المواقف أو المعاملات التي قد تدل على وجود أفعال مخالفة للقانون والتي قد يكون لها تأثير غير مباشر على نتائج العملية الرقابية.

تشكل الرقابة النظامية أحد الجوانب الأساسية في الرقابة الحكومية. ومن أهم الأهداف التي توكلها هذه الرقابة إلى الجهاز الأعلى للرقابة التأكد بكل السبل الموضوعية والمتوفرة للجهاز من أن ميزانية الدولة وحساباتها كاملة وصحيحة، وهو ما يضمن للبرلمان وغيره من مستخدمي التقرير الرقابي أن يتأكدوا من حجم وتطور الالتزامات المالية للدولة. وتحقيقا لهذا الهدف يقوم الجهاز الأعلى للرقابة بفحص الحسابات والبيانات المالية للإدارة بغرض التأكد من أن جميع العمليات قد تمت واكتملت وتم تسليمها ودفعها وتسجيلها بطريقة صحيحة. ويؤدي الإجراء الرقابي عادة إلى "تبرئة ذمة" الجهة الخاضعة للرقابة إذا لم تظهر أي مخالفات (راجع الفقرة ٣.٠.٣د).

وتوضح الفقرات التالية مدى الالتزام كمعيار رقابي:

- ٢.٤.٣ تكتسب مراجعة مدى الالتزام بالقوانين واللوائح أهمية خاصة عند رقابة البرامج الحكومية وذلك لان صانعي القرار بحاجة إلى معرفة ما إذا كانت القوانين واللوائح متبعه أم لا، وما إذا كانت هذه القوانين واللوائح تحقق النتائج المرغوبة، وإذا كانت الإجابة سلبية فما هي المراجعات التي ينبغي القيام بها.
- ٣.٤.٣ على مخططي العملية الرقابية أن يكونوا ملمين بمتطلبات مدى الالتزام بالقوانين التي تسري على الجهة الخاضعة للرقابة، وبما أن القوانين واللوائح التي قد تطبق على رقابة معينة تكون في كثير من الأحيان متعددة فإن على المدققين ممارسة حكم مهني عند تحديد تلك القوانين واللوائح التي قد يكون لها تأثير جوهري على أهداف الرقابة.
- ٤.٤.٣ ينبغي على المدقق أيضا أن ينتبه إلى المواقف أو المعاملات التي قد تدل على وجود أفعال مخالفة للقانون والتي قد تؤثر بصورة غير مباشرة على نتائج العملية الرقابية. وعندما تدل خطوات الرقابة وإجراءاتها على أن هناك أفعالا مخالفة للقانون قد حدثت أو قد تحدث فإن المدقق يحتاج إلى تحديد مدى تأثير هذه الأفعال على نتائج الرقابة.
- ٥.٤.٣ عند أداء هذه العمليات الرقابية وفقا لهذا المعيار ينبغي أن يختار المدققون خطوات وإجراءات رقابية يعتبرونها ملائمة بحسب تقديرهم المهني في هذه الظروف. وينبغي أن تصمم هذه الخطوات والإجراءات الرقابية بهدف الحصول

على أدلة إثبات كافية وموثوقه وذات صلة توفر أساسا معقولا لإصدار أحكامهم واستنتاجا تهم.

٦.٤.٣ تكون الإدارة عموما مسؤولة عن تأسيس نظام فعال للمراقبات الداخلية ضمانا للالتزام بالقوانين واللوائح. وعند تصميم الخطوات والإجراءات لاختبار وتقييم مدى الالتزام فأنه يتعين على المدققين أن يقيّموا المراقبات الداخلية للجهة ويقدررو المخاطر التي قد لا يستطيع هيكل المراقبة تفاديها أو اكتشافها.

٧.٤.٣ ينبغي على المدققين، دون المس باستقلالية الجهاز الأعلى للرقابة، أن يمارسوا العناية والحذر المهنيين عند التوسع في الخطوات والإجراءات الرقابية المتعلقة بالأفعال المخالفة للقانون، بحيث يتفادون التدخل في التحقيقات أو الإجراءات القانونية المحتمل حدوثها في المستقبل.

٥.٣ أدلة الإثبات الرقابية

١.٥.٣ تتضمن المعايير الميدانية ما يلي:

ينبغي الحصول على أدلة الإثبات الملائمة وذات الصلة والمعقولة لدعم حكم المدقق واستنتاجاته بخصوص التنظيم أو البرنامج أو النشاط أو الوظيفة محل الرقابة (راجع الفقرة ٣.٥.٣ هـ).

وتوضح الفقرات التالية أدلة الإثبات الرقابية كميّار رقابي.

٢.٥.٣ ينبغي أن تبني نتائج الرقابة واستنتاجاتها وتوصياتها على أدلة الإثبات ، ولما كان نادرا أن تتاح الفرصة للمدققين ليدرسوا جميع المعلومات المتوفرة حول الجهة الخاضعة للرقابة فإن جمع البيانات وطرق اختيار العينات بصورة دقيقة يصبح أمرا حتميا. وينبغي أن يقتنع المدققون بصحة البيانات وملاءمتها عندما تشكل البيانات المجهزة بواسطة الحاسب الآلي جزءا هاما من العملية الرقابية، وموثوق بها لتحقيق هدف الرقابة.

٣.٥.٣ ينبغي أن يفهم المدققون التقنيات والإجراءات المستخدمة في الجهة، فهما سلّما ليتمكنوا من جمع أدلة الإثبات الرقابية. كما ينبغي أن يتأكد الجهاز الأعلى من أن التقنيات المستخدمة كافية للكشف عن جميع الأخطاء والمخالفات الهامة بشكل مقبول.

- ٤.٥.٣ عند اختيار الأساليب والإجراءات ينبغي الأخذ بالاعتبار نوعية أدلة الإثبات بحيث تكون ملائمة وذات صلة ومعقولة.
- ٥.٥.٣ ينبغي أن يوثق المدققون أدلة الإثبات الرقابة توثيقاً كافياً في أوراق العمل بما في ذلك أساس التخطيط ومداه والعمل المنجز ونتائج العملية الرقابية.
- ٦.٥.٣ يكون التوثيق الكافي هاماً لعدة أسباب منها:
- (أ) يعزز ويدعم رأي المدقق وتقاريره.
- (ب) يرفع من كفاءة الرقابة وفعاليتها.
- (ج) يفيد كمصدر للمعلومات لإعداد التقارير أو للإجابة عن أي استفسارات من الجهة الخاضعة للرقابة أو من أي جهة أخرى.
- (د) يستخدم كإثبات للمدققين لبيان مدى التزامهم بمعايير الرقابة.
- (هـ) يسهل عمليتي التخطيط والإشراف.
- (و) يساعد على التطوير المهني للمدقق.
- (ز) يساعد في التأكد من أن العمل المفوض قد تم أدائه بشكل مرض.
- (ح) التوثيق إثبات للعمل المنجز لاستخدامه كمرجع في المستقبل.
- ٧.٥.٣ ينبغي أن يضع المدقق في الاعتبار أن محتوى أوراق العمل وترتيبها يعكسان درجة كفاءة المدقق المهنية وخبرته ومعرفته. وينبغي أن تكون أوراق العمل مكتملة ومفصلة بشكل كافٍ لتمكين أي مدقق ذو خبرة ليس له علاقة مسبقة بهذه الرقابة أن يؤكد . اعتماداً على تلك الأوراق . ما تم إنجازه لدعم الاستنتاجات.

٦.٣ تحليل البيانات المالية

١.٦.٣ تتضمن المعايير الميدانية ما يلي:

ينبغي على المدققين تحليل البيانات المالية للتأكد ما إذا كان هناك تطبيق للمعايير المحاسبية المقبولة عند اعداد التقارير المالية والإيضاحات، وذلك عند القيام بالرقابة النظامية (المالية) أو غيرها من أنواع الرقابة. وينبغي إنجاز التحليل المالي المتعلق بالبيانات المالية بما يضمن أساساً معقولاً لإبداء الرأي بخصوص البيانات المالية (راجع الفقرة ٣.٠.٣و).

وتوضح الفقرات التالية تحليل البيانات المالية كمعيار رقابي:

٢.٦.٣ يهدف تحليل البيانات المالية إلى التحقق من وجود العلاقة المتوقعة بين العناصر المختلفة للبيانات المالية، وإلى التعرف على أي علاقات غير متوقعة واتجاهات غير اعتيادية، لذلك ينبغي على المدقق أن يحلل البيانات المالية تحليلاً تاماً وأن يتأكد من أن:

(أ) إعداد البيانات المالية قد تم وفقاً للمعايير المحاسبية المقبولة.

(ب) البيانات المالية قد تم عرضها مع مراعاة ظروف الجهة الخاضعة للرقابة.

(ج) تم عرض الإيضاحات الكافية لمختلف عناصر البيانات المالية.

(د) العناصر المختلفة للبيانات المالية قد تم عرضها وقياسها وتقييمها بطريقة جيدة.

٣.٦.٣ تعتمد طرق وتقنيات التحليل المالي إلى حد كبير على طبيعة العملية الرقابية ونطاقها وهدفها وعلى معرفة المدقق وحكمه.

٤.٦.٣ عندما يكون الجهاز الأعلى للرقابة مطالباً بتقديم تقرير حول تنفيذ قوانين الموازنة فإن العملية الرقابية ينبغي أن تتضمن ما يلي:

(أ) بالنسبة لحسابات الإيرادات التأكد مما إذا كانت التنبؤات متمشية مع الموازنة التقديرية ومما إذا كانت الرقابات على الضرائب والرسوم المسجلة والمقبوضات المفترضة، يمكن تحقيقها مقارنة بالبيانات المالية السنوية للنشاط الخاضع للرقابة.

(ب) بالنسبة لحسابات الإنفاق يتم التأكد من أن الاعتمادات المقدمة تساعد على تنفيذ الموازنات وقوانين تعديلها، والتأكد من صحة ترحيل البيانات المالية الخاصة بالعام السابق.

* * *

الفصل الرابع

معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية

١.٠.٤ ليس من الممكن أن نضع قاعدة لصياغة التقارير، إذ يهدف هذا المعيار إلى تقديم مبادئ عامة وإلى مساعدة المدقق في الحكم المعقول عند إبداء رأي أو إعداد تقرير .

٢.٠.٤ يتضمن تعبير "صياغة التقارير" من جهة رأي المدقق وغيره من الملاحظات حول القوائم أو البيانات المالية وذلك في إطار الرقابة المالية أو النظامية و من جهة أخرى تقرير المدقق المتعلق برقابة الأداء.

٣.٠.٤ يكون رأي المدقق حول القوائم أو البيانات المالية في أغلب الأحيان في صيغة مختصرة وموحدة تعكس نتائج عدد مهم من الاختبارات وغيرها من الأعمال الرقابية، وغالبا ما يكون مطلوبا من المدقق أن يشير في تقريره إلى مدى مطابقة المعاملات المالية أو المحاسبية للقوانين واللوائح السارية النفاذ، وعند الاقتضاء، إبراز النقائص أو الفجوات التي تعتري نظم الرقابة والكشف عن الأفعال المخالفة للقانون والغش على سبيل المثال. وقد تقتضي التشريعات الدستورية أو القانونية في بعض البلدان من الجهاز الأعلى للرقابة أن يعد تقريرا، بشكل محدد، حول تنفيذ القوانين المتعلقة بالميزانية، وأن يجري مقارنة بين تقديرات الميزانية وبين النتائج المعروضة في الحساب الختامي أو العام للإدارة .

٤.٠.٤ بالنسبة إلى رقابة الأداء يُعد المدقق تقريرا يبين فيه من جهة درجة الكفاءة والاقتصاد اللذين تم بهما الحصول على الموارد واستعمالها، ومن جهة أخرى، درجة الفعالية في تحقيق الأهداف. وقد تتفاوت هذه التقارير من حيث طبيعتها ونطاقها فتفاوتا كبيرا فتغطي على سبيل المثال مسألة ما إذا كانت الموارد قد استخدمت بطريقة سليمة، وتعطي تعليقا حول أثر التدابير المتخذة أو البرامج المطبقة، وتوصي بإدخال التغييرات التي من شأنها أن تؤدي إلى تحقيق تحسينات.

٥.٠.٤ بناء على احتياجات المستعملين المعقولة، يمكن للمدقق، من خلال تقاريره في إطار الرقابة المالية (النظامية) أو رقابة الأداء، أن يعير اهتماما للفترات أو الدورات موضوع التقارير ولمتطلبات القوائم المناسبة والملائمة .

٦.٠.٤ من أجل التبسيط تستعمل كلمة "رأي" بمعنى استنتاجات المدقق المتعلقة بالرقابة المالية أو النظامية، وقد تشمل جميع المجالات التي وردت في الفقرة ٣.٠.٤ وتستخدم كلمة "تقرير" بمعنى استنتاجات المدقق الناجمة عن رقابة الأداء كما تم التطرق إلى ذلك في الفقرة ٤.٠.٤ .

٧.٠.٤ وتتمثل معايير صياغة التقارير في ما يلي:

(أ) على المدقق أن يدلي عند نهاية كل عملية رقابية برأي مكتوب أو بتقرير ، يبسط فيه ملاحظاته في شكل ملاتم، وينبغي أن يكون محتوى التقرير سهل الفهم وغير فضفاض وخال من الغموض أو الالتباس وأن لا يتضمن إلا المعلومات المدعمة بإثباتات رقابية مقبولة وذات صلة، ويجب أن يعكس التقرير استقلالية المدقق وموضوعيته كما يجب أن يكون نزيها وبناءا.

(ب) السلطة الرئاسية أو الهيئة التي تمثل الجهاز الأعلى للرقابة الذي ينتمي إليه المدقق هي المسؤولة في نهاية الأمر عن اتخاذ القرار فيما يتعلق بالإجراء الذي ينبغي اتخاذه بخصوص ممارسات الغش أو المخالفات التي يكتشفها المدققون.

فيما يتعلق بالرقابة النظامية، ينبغي أن يعد المدقق تقريرا مكتوبا، ويمكن أن يكون هذا التقرير جزءا من التقرير الخاص بالقوائم أو البيانات المالية أو تقريرا منفصلا. وينبغي أن يتضمن التقرير بيانا بتوكيد إيجابي بالنسبة إلى البنود التي تم اختبارها من حيث المطابقة وتوكيد سلبي بالنسبة إلى البنود الأخرى التي لم يتم اختبارها.

وبالنسبة إلى رقابات الأداء، ينبغي أن يتضمن التقرير كل الحالات ذات الأهمية التي لا تتطابق مع أهداف الرقابة.

وتفسر الفقرات التالية أسباب اعتبار إلزامية صياغة التقارير كمعيار رقابي.
وتتعلق الفقرة ٨.٠.٤ بالآراء والتقارير معا، بينما تتعلق الفقرات ٩.٠.٤ .
٢٠.٠.٤ بالآراء والفقرات ٢١.٠.٤ . ٢٦.٠.٤ بالتقارير.

٨.٠.٤ ينبنى شكل ومحتوى كافة الآراء والتقارير الرقابية على المبادئ العامة التالية:
(أ) العنوان: ينبغي أن يتصدر الرأي أو التقرير عنوان مناسب يساعد القارئ
في التمييز بينه وبين القوائم أو البيانات المالية والمعلومات الصادرة عن
الآخرين.

(ب) الإمضاء والتاريخ: ينبغي أن يكون الرأي أو التقرير موقعا ، حيث يفيد
إدراج التاريخ القارئ بأن المدقق أخذ في الاعتبار تأثير الأحداث أو
المعاملات التي انتهت إلى علمه حتى ذلك التاريخ، (قد يكون هذا
التاريخ، بالنسبة إلى الرقابة المالية، لاحقا للفترة التي تغطيها القوائم
والبيانات المالية).

(ج) الأهداف والنطاق: ينبغي أن يتضمن الرأي أو التقرير أهداف العملية
الرقابية ونطاقها، حيث توضح هذه المعلومة الغرض من العملية الرقابية
وحدودها.

(د) الشمولية: ينبغي أن تلحق الآراء بالقوائم أو البيانات المالية المتعلقة
بها وأن تنشر معها. أما بالنسبة لتقارير الأداء فيمكن نشرها لوحدها ولا
تحتاج أن تلحق بشيء. وينبغي أن يتم تقديم آراء والتقارير في
الصيغة التي أعدها بها المدقق. وتجسيدا لمبدأ الاستقلالية ، ينبغي
على الجهاز الأعلى للرقابة أن يكون قادرا على إدراج كل ما يراه هاما،
إلا أنه بين الحين والآخر قد يحصل الجهاز على معلومات يمكن
للكشف عنها أن يضر بالمصلحة الوطنية، وهو ما قد يؤثر على
شمولية المعلومات التي ستنتشر في التقرير الرقابي. وفي هذه الحالة،
تعود إلى المدقق سلطة تقدير وضع أو عدم وضع المسائل الحساسة
أو السرية في تقرير منفصل لا ينشر.

(ه) المرسل إليه: ينبغي أن يحدد التقرير أو الرأي الجهة التي سيُرسل إليها، وهو الشيء الذي قد يختلف من بلد إلى آخر حسب طبيعة المهمة الرقابية . وقد يتم الاستغناء عن ذلك في حالة وجود إجراءات تسليم رسمية.

(و) تحديد الموضوع: ينبغي أن يحدد التقرير أو الرأي القوائم أو البيانات المالية (في حالة الرقابة النظامية (المالية)) أو المجال (في حالة رقابة الأداء) التي يتعلق بها. ويشمل ذلك معلومات مثل اسم الهيئة الخاضعة للرقابة والتاريخ والفترة التي تغطيها القوائم أو البيانات المالية والمجال الذي تمت رقابته.

(ز) الأساس القانوني: ينبغي أن تحدد التقارير أو الآراء التشريع أو أي مقتضى ينص على إجراء الرقابة.

(ح) مطابقة المعايير: ينبغي أن تشير التقارير أو الآراء إلى المعايير أو الممارسات الرقابية المتبعة عند إجراء العملية الرقابية من أجل طمأنة القارئ بأن الرقابة قد تم تنفيذها وفقا للإجراءات المقبولة عادة.

(ط) احترام الوقت: ينبغي أن يتوافر الرأي أو التقرير الرقابي في أقرب وقت لتحقيق أقصى استفادة للقراء والمستعملين وخاصة أولئك الملزمون باتخاذ الإجراءات المناسبة.

٩.٠.٤ يتم إعداد الرأي الرقابي عادة في شكل موحد يتعلق بالقوائم المالية أو البيانات المالية في شموليته، الشيء الذي من شأنه أن يمكن من تفادي تدوين تفاصيل كثيرة عن الإطار العام و من شأنه أن يعطي للقارئ نظرة شمولية عن الموضوع . وتكون المفردات أو الكلمات التي يتم استعمالها مرتبطة بالإطار القانوني للرقابة، إلا أن محتوى الرأي ينبغي أن يشير بدون التباس إلى ما إذا كان الرأي بدون تحفظ أو بتحفظ. فإذا كان الرأي بتحفظ، فيجب الإشارة ما إذا كان هذا التحفظ لا يهم إلا بعض الجوانب أو يهم كل الجوانب (الفقرة ١٤.٠.٤) أو ما إذا كان المدقق يرفض الإدلاء برأيه (الفقرة ١٥.٠.٤).

١٠.٠.٤ يقدم المدقق رأياً بدون تحفظ عندما يكون مقتنعا في كل الأوجه الهامة بأن:

- (أ) القوائم أو البيانات المالية قد تم إعدادها طبقا لمعايير محاسبية مقبولة وطبقا لسياسات يتم تطبيقها بصورة ثابتة.
- (ب) القوائم المالية مطابقة للمقتضيات القانونية واللوائح السارية النفاذ.
- (ج) الرأي المقدم في البيانات المالية منسجم مع ما يعلمه المدقق عن الهيئة الخاضعة للرقابة.
- (د) القوائم أو البيانات المالية تفصح، بشكل صحيح، عن جميع الأمور الهامة نسبيا التي تتعلق بالقوائم أو البيانات المالية.

١١.٠.٤ التركيز أو التأكيد على أمر خاص : قد يرتئي المدقق في بعض الحالات أن الفهم السليم للقوائم أو البيانات المالية يستوجب إثارة الانتباه إلى أمور غير عادية أو هامة. وكمبدأ عام، فإن المدقق الذي يصدر رأيا بدون تحفظ لا يجب عليه أن يشير إلى أوجه معينة من القوائم أو البيانات المالية لأن هذا قد يؤدي إلى الاعتقاد بوجود تحفظ. ولتفادي إعطاء هذا الانطباع، فإن "التركيز أو التأكيد على أمر خاص" يجب أن تصاغ في فقرة منفصلة عن الرأي. غير أنه على المدقق ألا يستعمل "التركيز أو التأكيد على أمر خاص" كرد على عدم تضمين القوائم أو البيانات المالية للمعلومات . كما لا يجب استبدال الرأي بفقرة من هذا القبيل أو استخدام هذه الفقرة لتفادي إبداء رأي بتحفظ .

١٢.٠.٤ قد لا يستطيع المدقق إبداء رأي بدون تحفظ في إحدى الحالات التالية أو عندما يعتقد المدقق أن أثر ذلك على القوائم أو البيانات المالية كان أو يمكن أن يكون بالغ الأهمية :

(أ) أنه تم الحد من نطاق الرقابة.

(ب) أن المدقق يعتقد أن القوائم أو البيانات المالية غير كاملة أو مضللة أو أن هناك انحرافا غير مبرر عن معايير المحاسبة المقبولة.

(ج) أو أنه مازالت هناك شكوك بخصوص القوائم أو البيانات المالية.

١٣.٠.٤ الرأي بتحفظ: عندما يكون للمدقق شكوك أو له اعتراض على عنصر معين أو أكثر من عناصر القوائم أو البيانات المالية ذات الأهمية النسبية ولكنها ليست جوهرية لفهم هذه القوائم أو البيانات، فإن عليه أن يعطي رأيا بتحفظ.

ويصاغ الرأي عادة بتعبير يدل على وجود نتائج مرضية مع الإشارة بشكل صريح ودقيق إلى الجوانب المختلف عليها أو المشكوك فيها والتي جعلت المدقق يبدي رأيا بتحفظ. ومن المستحب بالنسبة إلى مستعملي القوائم أو البيانات المالية أن يبرز المدقق حجم التأثير المالي للأمر المشكوك فيه أو المختلف عليه رغم أن ذلك ليس عمليا أو مناسباً بشكل دائم.

١٤.٠.٤ الامتناع عن الإشهاد على القوائم أو البيانات المالية : عندما لا يستطيع المدقق أن يكون رأياً شاملاً بخصوص القوائم أو البيانات المالية نتيجة وجود اختلاف جوهري إلى حد يكون فيه إبداء رأي بتحفظ غير كاف، يمتنع المدقق عن الإشهاد على القوائم أو البيانات المالية. إن صياغة هذا الرأي يجب أن توضح أن البيانات المالية لم يتم تقديمها بأمانة، و من جهة أخرى، يجب أن تحدد بدقة كافة الجوانب أو المسائل المختلف عليها. ومن المفيد مرة أخرى أن يتم تحديد حجم التأثير المالي على القوائم أو البيانات المالية كلما كان ذلك عمليا أو مناسباً.

١٥.٠.٤ عدم إبداء رأي: عندما يصعب على المدقق إبداء رأي بخصوص كل القوائم أو البيانات المالية نتيجة وجود شكوك أو نتيجة تضيق نطاق الرقابة بشكل يمنعه من توسيع تحرياته بخصوص جانب يكتسي أهمية بالغة ويكون جوهريا إلى حد يجعل من الرأي بتحفظ في بعض الأوجه غير كاف، يشير المدقق إلى أنه يتخلى عن إبداء رأي. وتوضح صياغة عدم إبداء رأي أنه لا يمكن له تقديم رأي يحدد بوضوح ودقة كافة المسائل المشكوك فيها.

١٦.٠.٤ جرت العادة أن تقدم الأجهزة العليا للرقابة تقريرا مفصلا تبسط فيه رأيها وذلك في الحالات التي لا يستطيع الجهاز أن يبدي فيها رأيا بدون تحفظ.

١٧.٠.٤ بالإضافة إلى ذلك، فإن الرقابات المالية أو النظامية تقتضي في بعض الأحيان إعداد تقارير عند وجود مواطن ضعف في نظم المراقبة المالية أو في نظم المحاسبة (وهذا لا علاقة له برقابة الأداء). وقد يحدث ذلك ليس فقط عندما يكون لمواطن الضعف تأثير على الإجراءات الخاصة بالهيئة الخاضعة للرقابة بل يحدث أيضا حينما تتعلق مواطن الضعف تلك بمراقبة الهيئة على أنشطة الآخرين. ويمكن للمدقق أن يعد أيضا تقريرا عن المخالفات الهامة سواء كانت كامنة أو ظاهرة، أو حول عدم تطبيق اللوائح أو حول ممارسات الغش والفساد.

١٨.٠.٤ تستطيع الأجهزة العليا للرقابة المنظمة في شكل محاكم مالية زجر بعض المخالفات التي تكتشفها في القوائم أو البيانات المالية حيث تختص بالبت في حسابات المحاسبين العموميين و يمكنها فرض غرامات عليهم والتسبب في إيقافهم عن العمل أو في طردهم في بعض الظروف.

١٩.٠.٤ عند الإبلاغ عن المخالفات أو عن حالات عدم المطابقة مع القوانين أو اللوائح، ينبغي أن يحرص المدققون على تقديم ملاحظاتهم من منظور سليم. ويمكن ربط حدة أو درجة عدم المطابقة بعدد الحالات التي تم فحصها أو تقدير حجمها مالياً.

٢٠.٠.٤ يمكن إعداد التقارير بخصوص المخالفات بغض النظر عن التحفظات الواردة في رأي المدقق. ومن طبيعة هذه التقارير أنها تحتوي عادة على انتقادات هامة، وحتى تكون هذه التقارير بناءة، فإنه ينبغي أيضاً التفكير في حلول تصحيحية مستقبلية وذلك بإدراج مختلف جهات النظر المعبر عنها من طرف الهيئة الخاضعة للرقابة أو طرف من المدقق وذلك علاوة على الاستنتاجات والتوصيات.

٢١.٠.٤ وبخلاف الرقابة المالية أو النظامية التي تخضع لمقتضيات محددة ويمكن توقع نطاقها نسبياً، فإن رقابة الأداء متعددة الأوجه من حيث طبيعتها وتكون للمدقق إمكانات واسعة فيما يخص أحكامه أو تفسيراته. وقد تكون المجالات التي تغطيها الرقابة أكثر انتقائية، كما يمكن أن تهتم هذه الرقابة دورة من عدة سنوات عوضاً عن فترة مالية واحدة، وهي لا تتعلق عادة ببيانات معينة سواء كانت مالية أو غيرها، وبالتالي، فإن تقارير رقابة الأداء تكون متنوعة وتتضمن كثيراً من النقاش والحجج المبررة.

٢٢.٠.٤ ينبغي أن تذكر تقارير رقابة الأداء بشكل صريح بأهداف الرقابة ونطاقها. وقد تحتوي هذه التقارير على انتقادات (على سبيل المثال يمكن من أجل المصلحة العامة و لأسباب المساءلة العمومية، لفت الانتباه إلى أمور تتعلق بوجود تذبذب جسيم أو عدم كفاءة في استعمال الموارد أو نقص حاصل في المرودية) أو لا تحتوي على انتقادات جوهرية لكن تعطي معلومات أو نصائح أو تشير إلى تحقيق أو عدم تحقيق الأهداف المتعلقة بالاقتصاد والكفاءة والفعالية.

٢٣.٠.٤ لا يتوقع عادة من المدقق أن يقدم رأيا شاملا حول تحقيق الجهة الخاضعة للرقابة للاقتصاد والكفاءة والفعالية بنفس الطريقة التي يقدم بها رأيه عند تدقيق القوائم أو البيانات المالية. وحيثما تسمح طبيعة الرقابة بالقيام بذلك . بالنسبة إلى بعض المجالات الخاصة بأنشطة جهة ما خاضعة للرقابة فإن على المدقق أن يقدم تقريرا يبسط فيه الوضع الراهن كما تمت ملاحظته ويخلص فيه إلى استنتاج معين بدلا من تقديم بيان نمطي أو محدد. وإذا كان نطاق الرقابة على الأداء يقتصر فقط على التأكد من وجود مراقبات كافية لضمان الاقتصاد والكفاءة والفعالية، فإن على المدقق أن يعطي رأيا أكثر عمومية.

٢٤.٠.٤ ينبغي أن يعترف المدققون بأن أحكامهم أو تقييماتهم تهم عمليات أو أنشطة ناتجة عن قرارات إدارية تعود إلى الماضي. لذلك ينبغي توخي الحذر عند إبداء تلك الأحكام وينبغي أن يشير التقرير إلى طبيعة ومدى المعلومات المتوفرة بصورة معقولة (أو التي ينبغي أن تكون متوفرة) لدى الجهة الخاضعة للرقابة وقت اتخاذ القرارات. ويبرهن التقرير للقارئ عن نزاهة المدقق عندما يشير بوضوح إلى نطاق الرقابة وإلى أهدافها ونتائجها. وتعني النزاهة أيضا تقديم نقاط الضعف أو النتائج الحرجة بطريقة تشجع على التصحيح وعلى تحسين النظم والتوجيه داخل الهيئة الخاضعة للرقابة. وبالتالي، يجب أن يتم سرد الوقائع في التقرير عادة بعد موافقة الهيئة الخاضعة للرقابة وذلك من أجل ضمان اكتمالها ودقتها وتقديمها بشكل نزيه في التقرير الرقابي. وقد تكون هناك حاجة إلى إدراج رد فعل الهيئة الخاضعة للرقابة بخصوص المسائل المطروحة سواء كان ذلك الرد حرفيا أو ملخصا وخاصة عندما يقدم الجهاز الأعلى للرقابة وجهة نظره أو توصياته.

٢٥.٠.٤ ينبغي ألا تركز تقارير الأداء على انتقاد الماضي فقط، بل ينبغي أن تكون بناءة كذلك. وتعتبر استنتاجات المدقق وتوصياته جانبا هاما من جوانب الرقابة، لذلك فإنه عندما يتم تبنيها تصبح كدليل للعمل في المستقبل . وعموما، فإن هذه التوصيات تعرض اقتراحات بخصوص التقدم المرغوب فيها وليس بخصوص أساليب تحقيق هذا التقدم. إلا أنه في حالات معينة يمكن تقديم توصية أكثر دقة، كتعديل ثغرة قانونية بهدف إحداث تحسين في أداء المرفق العام على سبيل المثال.

٢٦.٠.٤ ينبغي أن يحرص المدقق على الموضوعية والاستقلالية عند صياغة توصياته ومتابعتها، وبالتالي يجب عليه أن يركز على ما إذا تم تصحيح مواطن الضعف التي تمت الإشارة إليها بدلا من التركيز على معرفة ما إذا تم تبني توصيات معينة.

٢٧.٠.٤ عند صياغة الرأي أو التقرير الرقابي، ينبغي أن يأخذ المدقق في الاعتبار أهمية الأمور التي تم تدقيقها في القوائم أو البيانات المالية (رقابة مالية أو نظامية) أو طبيعة الهيئة الخاضعة للرقابة أو نشاطها (رقابة الأداء).

٢٨.٠.٤ بالنسبة إلى عمليات الرقابة المالية أو النظامية ، إذا استنتج المدقق، في ضوء المعايير الأكثر ملاءمة في الظروف القائمة، أن الأمر لا يؤثر بشكل هام على الصورة أو العرض الذي تعطيه القوائم أو البيانات المالية، فإنه ينبغي ألا يكون الرأي بتحفظ. وحيثما يقرر المدقق أن أمرا ما مهما، فإن الرأي ينبغي أن يكون بتحفظ بعد تحديد طبيعة هذا التحفظ (الفقرات ١٢.٠.٤ . ١٥.٠.٤).

٢٩.٠.٤ بالنسبة إلى عمليات رقابة الأداء، يكون الحكم أو التقييم الصادر أكثر ذاتية حيث أن التقرير لا يتعلق مباشرة بالقوائم أو البيانات المالية أو غيرها من البيانات، وبالتالي فقد يتبين للمدقق أن الأهمية بحسب الطبيعة أو النطاق هي أكثر اعتبارا من الأهمية بحسب المبلغ.

* * * * *



مرفق رقم (2)



2011

تقرير حول نتائج الاستبيان المتعلق باستخدام دليل الرقابة المالية من قبل الأجهزة الأعضاء بالمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

مقدمة :

تم إعداد هذا التقرير تنفيذًا لقرار لجنة المعايير المهنية والرقابية للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، المتخذ في اجتماعها الثاني المنعقد بجمهورية مصر العربية مابين 13 و16 من يوليو 2010، حيث حظي المجلس الأعلى للحسابات، الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة بالمملكة المغربية، بشرف تحليل نتائج الاستبيان الذي تم اعتماده من طرف اللجنة المذكورة حول دليل الرقابة المالية للمجموعة العربية.

ويشرف أعضاء لجنة المعايير والأدلة أن يتقدموا بالشكر والامتنان للأمانة العامة للمنظمة العربية للأجهزة العليا على الجهود التي بذلتها من أجل توزيع الاستبيان وسهرها الدؤوب على متابعة العملية، كما ينوه ممثل المجلس الأعلى للحسابات تنويرها خاصا بالأجهزة التي تجاوبت مع الاستبيان.

وجدير بالذكر أن هذه الدراسة تكتسي أهمية بالغة بالنظر إلى اعتبارات متعددة. فمنها ما يرجع إلى المنهجية المتبعة من طرف لجنة المعايير المهنية والأدلة، بشكل عام، والتي تركز، أساسا، على الانفتاح على الأجهزة العربية من خلال الاستفادة من استشارتها و من مقترحاتها في جميع الأعمال الموكولة إلى هذه اللجنة، مادامت هذه الأجهزة هي المعني والمستفيد الأول من تلك الأعمال. فضلا عن ذلك، تعود هذه الأهمية، من جهة، إلى حاجة لجنة المعايير والأدلة إلى معرفة مدى اعتماد الأجهزة العربية، في أعمالها الرقابية، على دليل الرقابة المالية للمجموعة العربية، ومن جهة أخرى، إلى ضرورة أخذ رأيها حول الأجزاء من الدليل التي قد تحتاج إلى تحسين، وذلك حتى تتمكن اللجنة من ترتيب عملها حسب الأولوية، مع الأخذ بعين الاعتبار عند الاقتضاء، مجالات أخرى تكون قد اقترحت بعض الأجهزة أن تغطيها أدلة خاصة.

وتجدر الإشارة إلى أن الاستبيان تضمن خمسة أسئلة متكاملة استهدفت تسليط الضوء على الجوانب الأساسية التالية:

- ✓ تقييم مدى ارتكاز أو اعتماد الأجهزة العربية على دليل الرقابة المالية للمجموعة العربية في أداء مهامها الرقابية؛
- ✓ تحديد الأسباب التي قد تجعل بعض الأجهزة العربية لا تستخدم بعض أو كل أجزاء الدليل؛
- ✓ الوقوف على مدى ملائمة الدليل في ضوء التطبيق العملي؛

- ✓ أخذ رأي الأجهزة بشأن الأجزاء من الدليل التي قد تحتاج إلى تحسين؛
- ✓ تقديم مقترحات ملموسة بشأن المجالات الأخرى التي قد ترى الأجهزة العربية ضرورة تغطيتها بأدلة خاصة.

أما مجتمع الدراسة، فيتكون كما هو معروف من جميع أعضاء المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، والبالغ عددها (22) دولة عربية، وقد تم إرسال هذا الاستبيان إلى جميع الأعضاء فيما أجابت عنه عشرة (10) أجهزة مشكورة هي : الأردن- البحرين- فلسطين- قطر- الكويت – السعودية- العراق- مصر- اليمن – المغرب.

وستحتوي هذه الدراسة على مقدمة حول دليل الرقابة المالية وأجزائه (أولاً) وعلى نتائج تحليل البيانات المجمعة من خلال الاستبيان حول كل جزء (ثانياً) وعلى مقترحات الأجهزة بشأن المجالات التي ترى ضرورة تغطيتها بأدلة (ثالثاً) وعلى ملخص عام حول نتائج الاستبيان مشفوعاً ببعض التوصيات (رابعاً).

أولاً: تقديم حول دليل الرقابة المالية للمجموعة العربية

في إطار تدعيم نشاط المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في مجال البحث العلمي وتنفيذاً لقرار المجلس التنفيذي للمجموعة العربية رقم (19)، المنعقد بتونس يومي 17 و18 سبتمبر 1994 أعدت لجنة الأدلة والمصطلحات دليل الرقابة المالية للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

ولما كانت نظم الرقابة العليا التي تمارسها الأجهزة العربية متباينة تبايناً كبيراً فيما بينها بالنظر إلى اختلاف التشريعات الخاصة بكل دولة على حدة، فإن ذلك لم يمنع المنظمة العربية سابقاً من اعتماد الدليل المذكور وذلك من خلال التركيز على القواسم المشتركة لأجهزتنا والتي شكلت المنطلق والأرضية لعمل لجنة الأدلة والمصطلحات.

لذلك، كان الهدف الأساس من إعداد هذا الدليل، الذي استغرق وقتاً طويلاً، ليس فقط تقاسم المعارف العلمية والعملية وتبادل الخبرات حول أفضل الممارسات العربية في المجال الرقابي، بل أيضاً منطلقاً في أفق توحيد المصطلحات العربية المالية والمحاسبية و تقريب طرق وأساليب التدقيق، وذلك من خلال وضع إطار نظري وعملي للرقابة المالية.

هذا وتجدر الإشارة إلى أن الدليل غطى أربعة عشر مجالاً سنذكر لاحقاً بالمحاور التي تم تناولها في كل جزء أثناء التطرق إلى تحليل البيانات المجمعة في إطار الاستبيان موضوع هذه الدراسة.

ثانياً: نتائج تحليل البيانات

لتحليل المعطيات التي تم جمعها عن طريق الاستبيان الذي تجاوبت معه عشر أجهزة مشكورة، سنستعرض، فيما يلي، البيانات الخاصة بكل جزء على حدة:

1. الجزء الأول : الرقابة النظامية أو المسبقة

يتعلق هذا الجزء من الدليل بالرقابة النظامية أو المسبقة وقد تناول المحاور التالية :

- ✓ رقابة المشروعية على مشاريع العقود؛
- ✓ الرقابة على مدى تطبيق الأحكام والشروط المتعلقة باختيار المتعاقد؛
- ✓ الرقابة على المناقصة العامة؛
- ✓ الرقابة على المناقصة المحدودة؛
- ✓ الرقابة على الممارسة؛
- ✓ الرقابة على التكليف بالأمر المباشر؛
- ✓ الرقابة على إجراءات المزايدة؛
- ✓ الرقابة المسبقة على مشاريع القرارات.

ويتبين، من خلال تحليل البيانات المتحصل عليها عن طريق الاستبيان من تسع أجهزة، ما يلي:

- خمسة أجهزة من تسعة لا تستخدم هذا الجزء من الدليل نهائياً؛
- أربعة أجهزة تستخدمه على النحو الآتي : جهاز واحد يستخدمه ويعتمد عليه بدرجة كبيرة بينما ثلاث أجهزة تستخدمه بشكل متوسط أو ضعيف.

وتعود أسباب عدم استخدام الجزء الأول من الدليل، حسب رأي بعض الأجهزة المستجوبة، إلى عدم اندراج هذا النوع من الرقابة في اختصاصها. ويتعلق الأمر بفلسطين والسعودية ومصر والمغرب. أما الأجهزة التي يدخل في اختصاصها هذا النوع من الرقابة النظامية المسبقة، فتتوفر على أدلة خاصة بها (البحرين) أو تتبع معايير داخلية (الأردن). ومن جهة أخرى، أوضح الجهاز الأردني أنه يتم استخدام هذا الجزء من الدليل في الرقابة اللاحقة.

وحول مدى ملائمة الجزء الأول من الدليل في ضوء الممارسة العملية، عبرت معظم الأجهزة التي أجابت عن الاستبيان الموجه إليها عن ملائمة جيدة له.

وحول ما إن كان هذا الجزء يحتاج إلى تحسين، رأت ثلاثة أجهزة أنه لا يحتاج إلى ذلك فيما رأت ثلاثة أجهزة أنه يحتاج إلى تحسين.

2. الجزء الثاني : دليل الرقابة المتزامنة

الرقابة المتزامنة تمارس من طرف بعض الأجهزة العربية وتكون هذه الرقابة مصاحبة لتنفيذ العمليات. وقد تطرق هذا الجزء من الدليل إلى المحاور التالية:

- ✓ الرقابة على المستودعات؛
- ✓ الرقابة على الصناديق وعمليات الجرد؛
- ✓ التحقق من سلامة تنفيذ إجراءات المناقصات والممارسات؛
- ✓ متابعة تنفيذ العقود؛
- ✓ المتابعة المادية والفنية؛
- ✓ المتابعة المالية؛
- ✓ متابعة محل العقد خلال فترة الصيانة.

وحول مدى استخدام هذا الجزء من الدليل عبرت أربعة أجهزة أنها تستخدمه بشكل متوسط وجهاز يستعمله بشكل ضعيف فيما أربعة أجهزة لا تستخدمه نهائياً.

وتعود أسباب عدم الاستخدام إلى نفس الأسباب التي ذكرت سابقاً في الجزء الأول من الدليل.

وفيما يخص مدى ملائمة هذا الجزء من الدليل في ضوء الممارسة العملية ، عبرت خمسة أجهزة أنه جيد، فيما اعتبر جهاز واحد أنه مقبول.

وحول ما إن كان هذا الجزء يحتاج إلى تحسين، رأت ثلاثة أجهزة أنه لا يحتاج إلى ذلك فيما رأت ثلاثة أجهزة أنه يحتاج إلى تحسين.

3. الجزء الثالث: الرقابة النظامية اللاحقة على عمليات النفقات العامة

تناول هذا الجزء من الدليل المحاور التالية:

- ✓ المسح المبدئي للوحدة الخاضعة للرقابة؛
- ✓ الرقابة على التوجيه المحاسبي؛
- ✓ الرقابة على عمليات الإنفاق؛
- ✓ الرقابة على الارتباط بالإنفاق الناجم عن القرار الإداري؛
- ✓ الرقابة على قرارات منح الإعانات والمساعدات؛
- ✓ الرقابة على الارتباط بالإنفاق الناتج عن اتفاق إرادتين (تعاقدي)؛
- ✓ متابعة آثار الاتفاقيات الدولية على النفقات العامة.

وقد أظهرت نتائج الاستبيان أن ستة (06) أجهزة تستخدم دليل الرقابة النظامية اللاحقة على عمليات النفقات بدرجة كبيرة. في حين أعرب جهاز واحد عن استخدامه بشكل متوسط. فيما لا يتم استخدام الدليل المذكور من طرف جهازين بسبب توفرهما على دليل خاص بهما .

ومن جهة أخرى، عبرت الأجهزة العشرة عن ملائمة الدليل في ضوء التطبيق العملي وارتأت أغلبية الأجهزة التي أبدت رأيها في الموضوع أن الدليل المذكور لا يحتاج إلى تحسين.

4- الجزء الرابع : الرقابة النظامية اللاحقة على عمليات الإيرادات

تناول الجزء الرابع من الدليل حول الرقابة النظامية اللاحقة على الإيرادات المحاور التالية:

- ✓ المراحل التي تمر منها عملية تحصيل الإيرادات؛
- ✓ مصادر الإيرادات؛
- ✓ إيرادات أملاك الدولة؛
- ✓ المسح المبدئي للقواعد والنظم التي تحكم عملية تحصيل الإيرادات؛
- ✓ الرقابة على عمليات تحصيل الإيرادات؛
- ✓ الرقابة على المبالغ المستردة من الإيراد وقرارات الإعفاء والتحقق من مدى مشروعيتها؛
- ✓ الرقابة على عمليات توريد الإيرادات.

وقد أظهرت نتائج الاستبيان أن خمسة (05) أجهزة تستخدم دليل الرقابة النظامية اللاحقة على عمليات الإيرادات بدرجة كبيرة . في حين أعرب جهازان عن استخدامه بشكل متوسط أو ضعيف و لا يتم استخدامه من طرف جهازين بسبب توفرهما على دليل خاص بهما.

ومن جهة أخرى، عبرت جميع الأجهزة عن ملائمة الدليل في ضوء التطبيق العملي وارتأت أغلبية الأجهزة أن الدليل المذكور لا يحتاج تحسين.

5. الجزء الخامس: دليل الرقابة على عمليات حسابات خارج الموازنة

يشمل الجزء الخامس من الدليل النقاط التالية:

- ✓ الرقابة على عمليات الحسابات الدائنة؛
- ✓ الرقابة على مشروعية العمليات ومستنداتها؛
- ✓ الرقابة المحاسبية على مستندات العمليات والكشوف والسجلات والبيانات المتعلقة بها؛
- ✓ الرقابة على عمليات الحسابات المدينة؛
- ✓ الرقابة على السلف؛
- ✓ الرقابة على الدين العام.

- وقد كانت نتائج الاستبيان فيما يتعلق بهذا الجزء على النحو الآتي :
- يستخدم الدليل من طرف سبعة أجهزة ، أربعة منها تستخدمه استخداما كبيرا وثلاثة (03) تستخدمه بشكل متوسط . فيما لا يستخدم من طرف جهازين بسبب توفرهما على أدلة خاصة بهما.
 - عبرت جميع الأجهزة عن ملائمة هذا الجزء من الدليل للواقع العملي بشكل أكثر من جيد.
 - حصل تعادل في الرأي بشأن الحاجة إلى تحسينه من عدمها (3 مقابل 3)

6. الجزء السادس : الرقابة على المستودعات أو المخازن غطى هذا الجزء من الدليل الجوانب التالية:

- ✓ المسح المبدئي؛
- ✓ فحص نظام الرقابة الداخلية وتقييم مدى فعاليته في المحافظة على المواد المخزنة؛
- ✓ الرقابة على عمليات فحص المواد واستلامها من قبل لجان الفحص والرقابة على استلام؛ المواد الواردة عن طريق الشراء أو غيره؛
- ✓ الرقابة على إدخال المواد إلى المستودع، تموين المستودع ومدة التخزين؛
- ✓ الرقابة على إجراءات إخراج المواد من المستودعات؛
- ✓ الرقابة على إجراء الجرد السنوي.

- كانت نتائج الاستبيان فيما يتعلق بهذا الجزء من الدليل على النحو الآتي :
- يستخدم الدليل من طرف سبعة أجهزة، ستة منها تستخدمه استخداما كبيرا و جهاز واحد يستخدمه بشكل ضعيف. فيما لا يستخدم هذا الجزء من الدليل من طرف جهازين بسبب توفرهما على أدلة خاصة بهما.
 - عبرت جميع الأجهزة عن ملائمة هذا الجزء من الدليل للواقع العملي بشكل أكثر من جيد.
 - وحول ما إن كان هذا الجزء يحتاج إلى تحسين، رأت ثلاثة أجهزة أنه لا يحتاج إلى ذلك فيما رأت ثلاثة أجهزة أنه يحتاج إلى تحسين.

7. الجزء السابع : الرقابة على العمليات المالية والميزانيات والحسابات الختامية تطرق هذا الجزء من الدليل إلى العناصر الآتية:

- ✓ المسح المبدئي؛
 - ✓ الرقابة على محاضر جلسات مجلس الإدارة والجمعية العامة؛
 - ✓ الرقابة على الميزانية؛
- حسب الآراء المعبر عنها من طرف الأجهزة، يلقي هذا الجزء من الدليل استخداما كبيرا حيث بلغ عدد الأجهزة التي تستخدمه سبعة أجهزة (خمسة بدرجة كبيرة وجهازان بشكل متوسط) في حين لا يستخدم من طرف جهازين.

أما أسباب عدم الاستخدام، فتعود حسب رأي الجهازين اللذين لا يستخدمانه، إما إلى توافر أحدهما على دليل خاص به أو إلى اتباع نظام الرقابة القضائية. ومن جهة أخرى، برر الجهاز المصري ضعف الاستخدام بالتعديلات التي طرأت على المعايير الدولية في هذا المجال.

وفيما يخص ملائمة الدليل للواقع العملي، ارتأت جميع الأجهزة التي عبرت عن رأيها أن هذا الجزء من الدليل جيد أو مقبول.

وحول ما إن كان هذا الجزء يحتاج إلى تحسين، رأت ثلاثة أجهزة أنه لا يحتاج إلى ذلك فيما رأت ثلاثة أجهزة أنه يحتاج إلى تحسين.

8. الجزء الثامن : دليل الهيئات المعانة

تطرق هذا الجزء من الدليل إلى الجوانب التالية: (غير منشور على البوابة الإلكترونية للأربوساي)

وقد كانت نتائج الاستبيان فيما يتعلق بهذا الجزء على النحو الآتي :

- يتم استخدام الدليل من طرف ستة أجهزة، أربعة منها تستخدمه استخداما كبيرا وجهازان يستخدمانه استخداما متوسطا. فيما لا يستخدم الدليل من طرف ثلاث أجهزة بسبب إما وجود دليل خاص بجهازين أو لكون هذا النوع من الرقابة لا يدخل ضمن الاختصاصات المخولة للجهاز (السعودية) .

- عبرت جميع الأجهزة (07) التي أبدت رأيها في الموضوع عن ملائمة هذا الجزء من الدليل للواقع العملي بشكل أكثر من جيد.

وحول ما إن كان هذا الجزء يحتاج إلى تحسين، رأت ثلاثة أجهزة أنه لا يحتاج إلى ذلك فيما رأت ثلاثة أجهزة أنه يحتاج إلى تحسين.

9. الجزء التاسع : دليل الرقابة الداخلية

تطرق دليل الرقابة الداخلية إلى المحاور التالية:

- ✓ تعريف الرقابة الداخلية؛
- ✓ أسباب الاهتمام بوجود نظام فعال للرقابة الداخلية؛
- ✓ وظائف وأهداف الرقابة الداخلية؛
- ✓ أنواع الرقابة الداخلية؛
- ✓ محددات الرقابة الداخلية؛
- ✓ مقومات الرقابة الداخلية؛

- ✓ مسؤولية إعداد نظام الرقابة الداخلية وأهميته لمراقب الحسابات؛
- ✓ مراحل فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ المراجعة الداخلية وأهميتها بالنسبة لمراقب الحسابات الخارجي.

وقد كانت نتائج الاستبيان فيما يتعلق بهذا الجزء على النحو الآتي :

- يستخدم الدليل من طرف سبعة (07) أجهزة، خمسة منها تستخدمه استخداما كبيرا وجهازان بشكل متوسط. فيما لا يتم استخدامه من طرف جهازين بسبب توفرهما على أدلة خاصة بهما.

- أعربت جميع الأجهزة التي أبدت رأيها في الموضوع (07) عن ملائمة هذا الجزء من الدليل للواقع العملي بشكل أكثر من جيد.

وحول ما إن كان هذا الجزء يحتاج إلى تحسين، رأت ثلاثة أجهزة أنه لا يحتاج إلى ذلك فيما رأت ثلاثة أجهزة أنه يحتاج إلى تحسين. ومن جهة أخرى، اقترح جهاز دولة البحرين تضمين جزئية حول الأطراف ذات العلاقة واقترح ديوان الكويت تحديثه على ضوء مفاهيم كوزو لأنظمة الرقابة الداخلية.

10. الجزء العاشر: دليل الرقابة على الحسابات والحسابات الختامية

- تطرق هذا الجزء من الدليل إلى المجالات التالية:
- ✓ إجراءات الرقابة على الحسابات والحسابات الختامية؛
 - ✓ الرقابة على حساب النفقات؛
 - ✓ الرقابة على حساب الإيرادات العامة للدولة؛
 - ✓ الرقابة على حسابات خارج الموازنة (الحسابات الخصوصية في بعض الدول)؛
 - ✓ مراقبة الحساب الختامي للدولة.

بينت نتائج الاستبيان أن هذا الجزء من الدليل يستخدم من طرف سبعة (07) أجهزة (4) بدرجة كبيرة، (2) بدرجة متوسطة، (01) بشكل ضعيف) بينما جهازان لا يستخدمانه نهائيا. وحول ضعف الاستخدام، فيرجعه الجهاز المصري إلى التعديلات الطارئة على المعايير المصرية.

أما عن أسباب عدم الاستخدام، فيعود ذلك حسب رأي جهاز البحرين إلى توفره على دليل خاص به أو إلى تطبيق نظام الرقابة القضائية حسب الجهاز المغربي.

وعن مدى ملائمة الدليل على ضوء الممارسة العملية، فقد ارتأت سبعة أجهزة من ثمانية أن الدليل جيد.

وحول ما إن كان هذا الجزء يحتاج إلى تحسين، رأت ثلاثة أجهزة أنه لا يحتاج إلى ذلك فيما رأت ثلاثة أجهزة أنه يحتاج إلى تحسين.

الجزء الحادي عشر : دليل الرقابة على الأداء
تطرق هذا الجزء من الدليل إلى المحاور التالية:

- ✓ مستلزمات الرقابة على الأداء؛
- ✓ الأهداف المتعلقة بالرقابة على الأداء؛
- ✓ التخطيط والبرمجة؛
- ✓ الممارسات (التنفيذ والتقييم)؛
- ✓ إعداد معايير وأساليب تحليل دقيقة لقياس الأداء؛
- ✓ استخدام الإجراءات والوسائل التقنية الحديثة؛
- ✓ التنسيق ما بين أعمال الرقابة المالية النظامية ورقابة الأداء؛
- ✓ التنسيق ما بين هيئة الرقابة المالية العليا ووحدة الرقابة الداخلية؛
- ✓ عناصر الرقابة على الأداء.

تبين من نتائج الاستبيان أنه يتم استخدام هذا الجزء من الدليل من طرف سبعة أجهزة (2) بدرجة كبيرة-4 بشكل متوسط- 1 ضعيف) في حين لا يتم استخدامه من طرف جهازين بسبب توفرهما على أدلة خاصة بهما. أما الجهاز المصري، فيفسر ضعف الاستخدام بالتطورات الطارئة في أساليب التقييم.

وحول مدى ملائمة هذا الجزء من الدليل على ضوء التطبيق العملي، فترى جميع الأجهزة التي أبدت رأيها في الموضوع أن الدليل المذكور أكثر من مقبول.

وحول حاجة الدليل إلى تحسين، فترى أربعة أجهزة الحاجة في ذلك في حين لا يشاطر هذا الرأي جهاز واحد.

12. الجزء الثاني عشر : دليل متابعة المخالفات المالية

تطرق هذا الجزء من الدليل إلى ما يلي:

- ✓ تعريف المخالفة المالية؛
- ✓ التمييز بين المخالفة المالية والإدارية؛
- ✓ أنواع المخالفات المالية؛
- ✓ الأسباب التي تؤدي إلى وقوع المخالفات المالية؛
- ✓ الأجهزة الرقابية التي تساعد على اكتشاف المخالفة المالية؛
- ✓ إجراءات التحقق من المخالفة المالية؛
- ✓ التحقيق في المخالفة المالية؛
- ✓ قرار البت في المخالفة المالية.

جاءت نتائج الاستبيان على الشكل الآتي :

- باستثناء جهازين، سبعة أجهزة تستخدم هذا الجزء من الدليل وإن بدرجة متفاوتة (3 بدرجة كبيرة، 3 بشكل متوسط و 1 بشكل ضعيف). أما أسباب عدم الاستخدام، فتعود إما إلى وجود أدلة خاصة بالجهاز (البحرين- المغرب- الأردن) ومن جهة أخرى يُفسر الجهاز المصري استخدامه بشكل متوسط إلى المتطلبات التشريعية الداخلية.

- أثنى سبعة أجهزة على ملائمة الدليل للواقع العملي.

وحول ما إن كان هذا الجزء يحتاج إلى تحسين، رأت ثلاثة أجهزة أنه لا يحتاج إلى ذلك فيما رأت ثلاثة أجهزة أنه يحتاج إلى تحسين.

13. الجزء الثالث عشر : دليل إعداد الملاحظات المالية تطرق هذا الجزء من الدليل المحاور الآتية:

- ✓ تعريف التقرير؛
- ✓ أهمية التقرير؛
- ✓ قواعد عامة لإعداد التقرير؛
- ✓ مخطط إعداد التقارير؛
- ✓ خطوات إعداد التقارير؛
- ✓ أنواع التقارير؛
- ✓ إجراءات إعداد التقارير؛
- ✓ المعايير الخاصة بشكل ومحتويات التقارير؛

وقد جاءت نتائج الاستبيان على الشكل الآتي :

- باستثناء جهازين، سبعة أجهزة تستخدم هذا الجزء من الدليل بدرجة متفاوتة (3 بدرجة كبيرة، 3 بشكل متوسط و 1 بشكل ضعيف). أما أسباب عدم الاستخدام، فتعود إما إلى وجود أدلة خاصة بالجهاز (البحرين- المغرب- الأردن) وقد عزی الجهاز المصري استخدامه بشكل متوسط إلى التعديلات التي طرأت على معايير المراجعة المصرية.

- أثنى ستة أجهزة على ملائمة هذا الجزء من الدليل للواقع العملي.

- بخصوص حاجة هذا الجزء من الدليل إلى تحسين، فقد اقترحت أربعة أجهزة تحسينه مقابل ثلاثة لا ترى حاجة إلى ذلك.

الجزء الرابع عشر: العينات الإحصائية

تعرض هذا الجزء من الدليل إلى العناصر التالية :

- ✓ المفاهيم والمصطلحات؛
- ✓ المقاييس الإحصائية المستخدمة؛
- ✓ خطوات عمليات التدقيق؛
- ✓ استخدام العينة الإحصائية في التدقيق؛
- ✓ إجراءات تصميم العينة الإحصائية في اختبارات الالتزام؛
- ✓ أساليب استخراج العينة الإحصائية باستخدام الجداول الإحصائية؛
- ✓ أساليب اختيار العينة الإحصائية؛
- ✓ كيفية استخراج حجم العينة (الاختبارات الالتزام)؛
- ✓ اختيار مفردات العينة؛
- ✓ خطوات تطبيق اختيار العينة للاختبارات الأساسية؛
- ✓ تقييم نتائج العينة؛
- ✓ أسلوب التقدير باستخدام المتوسط لكل وحدة.

باستثناء جهازين يستخدمان هذا الجزء من الدليل بشكل كبير، أكدت ثلاثة أجهزة أنها تستخدمه بدرجة أقل من المتوسط بينما لا يستخدم من طرف ثلاثة أجهزة.

وقد فُسر أسباب عدم أو ضعف الاستخدام بتوفر بعض الأجهزة على أدلة خاصة بها (فلسطين والبحرين) أو بسبب استخدام أسلوب العينة الكمية (العراق) أو نظراً للتعديلات والمستجدات التي طرأت على معايير المراجعة الدولية (مصر) أو لكون قانون إنشاء الديوان ينص على مراجعة شاملة بنسبة مائة في المائة (الكويت).

وقد أوضح الجهاز الأردني أن هذا الجزء من الدليل أي دليل العينات الإحصائية يشكل جزءاً من دليل التدقيق بالعينات الإحصائية الصادر عن الديوان.

وعبرت غالبية الأجهزة وعددها خمسة عن ملاءمته للواقع التطبيقي، بينما يرى جهاز واحد أنه ضعيف.

وحول ما إن كان هذا الجزء يحتاج إلى تحسين، رأت ثلاثة أجهزة أنه لا يحتاج إلى ذلك فيما رأت ثلاثة أجهزة أنه يحتاج إلى تحسين.

ثالثاً) اقتراحات الأجهزة

جاءت اقتراحات الأجهزة العربية على النحو الآتي:

العراق	مراجعة النظر إعادة تقييم الموجودات الثابتة تحويل مشاريع القطاع العام إلى القطاع الخاص (قبل، أثناء وبعد) التحويل الإصلاح الاقتصادي
فلسطين	دليل إجراءات الرقابة على البيئة والتنمية المستدامة دليل الرقابة على الخطط والأهداف والبرامج دليل الرقابة على البعثات الدبلوماسية دليل الرقابة على القطاع العسكري والأمني
السعودية	الرقابة الشاملة المراجعة الآلية مراجعة العقود
البحرين	الرقابة على نظم المعلومات التخطيط وإدارة المخاطر لمهمات الرقابة النظامية إسوة بما ورد في الجزء العاشر الرقابة على الأداء
الكويت	الفحص التحليلي للحسابات والبيانات المالية دليل تقييم المخاطر والأهمية النسبية دليل ضمان الجودة

رابعاً) خلاصة عامة للدراسة :

كانت الفكرة التي انطلقت منها لجنة المعايير المهنية والأدلة أن جميع أجزاء الدليل العربي للرقابة المالية تحتاج إلى تحسين بالنظر إلى الميزة الخاصة التي تطبع الأدلة الرقابية بصفة عامة حيث إنه من الطبيعي أن تراجع من وقت لآخر حتى يتم الأخذ في الاعتبار المستجدات التي تطرأ على المعايير الرقابية من جهة والتغيرات البيئية التي قد تطرأ في المحيط العام.

وقد أوضحنا في البداية أن الهدف من الاستبيان كان هو جمع المعلومات حول مدى استخدام الأجهزة العربية لمختلف أجزاء الدليل وجمع اقتراحاتها بشأن المجالات التي قد تحتاج إلى أدلة خاصة وذلك لكي تستنير بها لجنة المعايير المهنية والأدلة في وضع جدول زمني لعملها يراعي الأولويات المعبر عنها من طرف الأجهزة.

أما بخصوص نتائج الدراسة، التي شاركت فيها عشرة (10) أجهزة مشكورة (الأردن- البحرين- فلسطين- قطر- الكويت – السعودية- العراق- مصر- اليمن – المغرب) ، فقد بينت عموماً أن مختلف أجزاء الدليل يحظى استخداماً من طرف مختلف الأجهزة العربية بنسبة مرضية وإن بدرجات متفاوتة، وهذا أمر طبيعي في ظل تباين النظم الرقابية لأجهزتنا العربية وخصوصياتها ، الشيء الذي يدل على الجودة النسبية التي يتميز بها الدليل العربي.

وبناء على آراء الأجهزة التي أجابت عن الاستبيان مشكورة تم اقتراح مايلي:

العراق	مراجعة النظير إعادة تقييم الموجودات الثابتة تحويل مشاريع القطاع العام إلى القطاع الخاص (قبل، أثناء وبعد) التحويل الإصلاح الاقتصادي
فلسطين	دليل إجراءات الرقابة على البيئة والتنمية المستدامة دليل الرقابة على الخطط والأهداف والبرامج دليل الرقابة على البعثات الدبلوماسية دليل الرقابة على القطاع العسكري والأمني
السعودية	الرقابة الشاملة المراجعة الآلية مراجعة العقود
البحرين	الرقابة على نظم المعلومات التخطيط وإدارة المخاطر لمهمات الرقابة النظامية إسوة بما ورد في الجزء العاشر الرقابة على الأداء
الكويت	الفحص التحليلي للحسابات والبيانات المالية دليل تقييم المخاطر والأهمية النسبية دليل ضمان الجودة

خامسا) التوصيات

توصي اللجنة بإرجاء النظر في موضوع تحسين الدليل العام للمجموعة العربية إلى حين الانتهاء من اعتماد الإرشادات التفصيلية للمعايير الرقابية وذلك بالنظر إلى الأسباب التالية:

أ- محدودية نتائج الدراسة بسبب الاستجابة المحدودة في الرد من طرف الأجهزة العربية على الاستبيان الأمر الذي يحول دون إمكانية تعميم النتائج؛

ب- ضرورة اعتماد المعايير الرقابية والإرشادات التفصيلية المنبثقة عنها بسبب وجود ترابط منطقي بينها على أن يلي ذلك إعادة النظر في الدليل وتحسينه؛

ج- تناول الدليل العام للرقابة المالية الكثير من التفاصيل بالإضافة إلى أنواع من الرقابة التي لا تمارسها الكثير من الأجهزة العربية.

الملحق رقم 1
نتائج الاستبيان
السؤال (3):

يرجى تحديد مدى استخدام الأجزاء من دليل الرقابة المالية من قبل جهازكم

غير مستخدم	ضعيف	متوسط	بدرجة كبيرة	تام	
* *	*	**	*		الجزء الأول: دليل الرقابة النظامية (المسبقة)
* *	*	***			الجزء الثاني: دليل الرقابة المرافقة (المزامنة)
* *		*	***	*	الجزء الثالث: دليل الرقابة على عمليات النفقات العامة (الرقابة اللاحقة)
* *	*	*	***	*	الجزء الرابع: دليل الرقابة على عمليات الإيرادات العامة
* *		**	**	*	الجزء الخامس: دليل الرقابة على عمليات حسابات خارج الموازنة
* *	*		***	*	الجزء السادس: دليل الرقابة على المستودعات (المخازن)
* *		**	***	*	الجزء السابع: دليل الرقابة على العمليات المالية والميزانيات
* *		**	**	*	الجزء الثامن: دليل الرقابة على الهيئات المعاينة
* *		**	***	*	الجزء التاسع: دليل الرقابة المالية الداخلية
* *	*	**	**	*	الجزء العاشر: دليل الرقابة على الحسابات والحسابات الختامية
* *	*	***	*		الجزء الحادي عشر: دليل الرقابة على الأداء
* *	*	**	*	*	الجزء الثاني عشر: دليل متابعة المخالفات المالية
* *	*	**	*	*	الجزء الثالث عشر: دليل إعداد الملاحظات والتقارير
* *	**	*	*		الجزء الرابع عشر: دليل العينات الإحصائية

السؤال (4):

الرجاء ذكر أسباب عدم استخدام بعض أو كل أجزاء الدليل؟

أسباب عدم الاستخدام	
لايختص الجهاز بهذا النوع من الرقابة إلا من خلال حضور العطاءات (فلسطين) رقابة الديوان رقابة لاحقة (السعودية) عدم توفر الإمكانيات اليمن يتبع الديوان دليل الرقابة المالية الخاص به والذي يعمل حاليا على تطويره البحرين تطبيق معايير الرقابة الحكومية - تطبيق بعض اجزاء هذا الدليل على الرقابة اللاحقة الأردن نظرا لعدم قيام الجهاز المركزي للمحاسبات بالرقابة النظامية (المسبقة) حيث تختص بها وزارة المالية مصر لايتولى الجهاز المغربي هذا النوع من الرقابة	الجزء الأول: دليل الرقابة النظامية (المسبقة)
التشريعات الخاصة بالديوان لاتفرض عملية الرقابة المزامنة (فلسطين) عدم توفر الإمكانيات اليمن يتبع الديوان دليل الرقابة المالية الخاص به والذي يعمل حاليا على تطويره البحرين تطبيق معايير الرقابة الحكومية - وجود دليل خاص بالديوان "دليل فحص وجرده الصناديق ومخزون المستودعات) الأردن غير منصوص عليها ضمن قانون إنشاء الديوان الكويت لايتولى الجهاز المغربي هذا النوع من الرقابة	الجزء الثاني: دليل الرقابة المرافقة (المزامنة)
يتبع الديوان دليل الرقابة المالية الخاص به والذي يعمل حاليا على تطويره البحرين وجود دليل خاص بالديوان "دليل التدقيق للمشاريع الإنشائية واللوازم الأردن وجود دليل خاص بالجهاز المغربي	الجزء الثالث: دليل الرقابة على عمليات النفقات العامة (الرقابة اللاحقة)
يتبع الديوان دليل الرقابة المالية الخاص به والذي يعمل حاليا على تطويره البحرين وجود أدلة متخصصة في الديوان الأردن وجود دليل خاص بالجهاز المغربي	الجزء الرابع: دليل الرقابة على عمليات الإيرادات العامة
تم التدقيق عليها من خلال التدقيق على الحساب الختامي لعام 2008 لأول مرة فلسطين يتبع الديوان دليل الرقابة المالية الخاص به والذي يعمل حاليا على تطويره البحرين وجود دليل خاص بالديوان "دليل إجراءات تدقيق وتحليل الحساب الختامي - المركز النقدي- الدين العام الأردن وجود دليل خاص بالجهاز المغربي	الجزء الخامس: دليل الرقابة على عمليات حسابات خارج الموازنة
يتبع الديوان دليل الرقابة المالية الخاص به والذي يعمل حاليا على تطويره البحرين وجود دليل خاص بالديوان " دليل فحص وجرده الصناديق والمستودعات الأردن وجود دليل خاص بالجهاز المغربي	الجزء السادس: دليل الرقابة على المستودعات (المخازن)

أسباب عدم الاستخدام	
الجزء السابع: دليل الرقابة على العمليات المالية والميزانيات	يتبع الديوان دليل الرقابة المالية الخاص به والذي يعمل حاليا على تطويره البحرين شمول الرقابة على الشركات حديثا- يتم إبداء رأي مهني في البيانات المالية في المرحلة الحالية لبعض المؤسسات الأردن نظرا للتعديلات والمستجدات التي طرأت على معايير المراجعة الدولية مصر يتبع الجهاز المغربي النظام القضائي
الجزء الثامن: دليل الرقابة على الهيئات المعانة	لا يتم التدقيق على الهيئات المعانة (السعودية) يتبع الديوان دليل الرقابة المالية الخاص به والذي يعمل حاليا على تطويره البحرين يتم إجراء الرقابة حاليا على الهيئات المعانة بشكل جزئي (النفقات) الأردن وجود دليل خاص بالجهاز المغربي
الجزء التاسع: دليل الرقابة المالية الداخلية	يتبع الديوان دليل الرقابة المالية الخاص به والذي يعمل حاليا على تطويره البحرين وجود دليل خاص بالديوان "دليل فحص أنظمة الرقابة الداخلية" نظرا للتعديلات والمستجدات التي طرأت على معايير المراجعة الدولية مصر يتبع الجهاز المغربي النظام القضائي
الجزء العاشر: دليل الرقابة على الحسابات والحسابات الختامية	يتبع الديوان دليل الرقابة المالية الخاص به والذي يعمل حاليا على تطويره البحرين وجود دليل خاص بالديوان "دليل إجراءات تدقيق وتحليل الحسابا الختامي - المركز النقدي الدين العام الأردن نظرا للتعديلات والمستجدات التي طرأت على معايير المراجعة الدولية مصر وجود دليل خاص بالجهاز المغربي
الجزء الحادي عشر: دليل الرقابة على الأداء	يتبع الديوان دليل الرقابة المالية الخاص به والذي يعمل حاليا على تطويره البحرين وجود دليل خاص بالديوان أعد من خلال مشروع توأمة الأردن نظرا للتطور في أساليب تقييم الأداء مصر وجود دليل خاص بالجهاز المغربي
الجزء الثاني عشر: دليل متابعة المخالفات المالية	يتبع الديوان دليل الرقابة المالية الخاص به والذي يعمل حاليا على تطويره البحرين وجود إجراءات خاصة بالديوان لمتابعة المخالفات المالية الأردن نظرا للمتطلبات التشريعية في مصر وجود دليل خاص بالجهاز المغربي
الجزء الثالث عشر: دليل إعداد الملاحظات والتقارير	يتبع الديوان دليل الرقابة المالية الخاص به والذي يعمل حاليا على تطويره البحرين وجود دليل خاص بالديوان "دليل إعداد التقارير الرقابية دليل إعداد التقرير السنوي) نظرا للتعديلات والمستجدات التي طرأت على معايير المراجعة الدولية مصر وجود عدة أدلة خاصة حسب كل اختصاص بالجهاز المغربي
الجزء الرابع عشر: دليل العينات الإحصائية	بسبب استخدام أسلوب العينة الكمية (العراق)

أسباب عدم الاستخدام	
<p>يتم استخدام الطريقة الرياضية في اختيار العينات الإحصائية وسوف يتم العمل وفق برنامج محوسب لاختيار العينات (فلسطين)</p> <p>يتبع الديوان دليل الرقابة المالية الخاص به والذي يعمل حاليا على تطويره البحرين</p> <p>يشكل جزءا من دليل التدقيق بالعينات الإحصائية الصادر عن الديوان نظرا للتعديلات والمستجدات التي طرأت على معايير المراجعة الدولية مصر قانون إنشاء الديوان ينص على مراجعة شاملة بنسبة مائة في المائة الكويت</p> <p>يتم اتباع طرق مختلفة في الجهاز المغربي حسب كل مجال</p>	

السؤال 5
ما مدى ملاءمة الدليل حالياً في ضوء التطبيق العملي
لايتبع جهازاً دولتي البحرين والمغرب الدليل العربي العام للرقابة المالية

ضعيف	مقبول	جيد	جيد جدا	ممتاز	
	*	***	*		الجزء الأول: دليل الرقابة النظامية (المسبقة)
	*	** *			الجزء الثاني: دليل الرقابة المرافقة (المزامنة)
		** *	***	*	الجزء الثالث: دليل الرقابة على عمليات النفقات العامة (الرقابة اللاحقة)
	*	**	*	***	الجزء الرابع: دليل الرقابة على عمليات الإيرادات العامة
		** *	*	**	الجزء الخامس: دليل الرقابة على عمليات حسابات خارج الموازنة
	*	**	*	**	الجزء السادس: دليل الرقابة على المستودعات (المخازن)
	*	**	*	**	الجزء السابع: دليل الرقابة على العمليات المالية والميزانيات
		** *	*	**	الجزء الثامن: دليل الرقابة على الهيئات المعانة
	*	**	***	*	الجزء التاسع: دليل الرقابة المالية الداخلية
*		* *	*	**	الجزء العاشر: دليل الرقابة على الحسابات والحسابات الختامية
	*	***	**	*	الجزء الحادي عشر: دليل الرقابة على الأداء
	* *	* *	*	*	الجزء الثاني عشر: دليل متابعة المخالفات المالية
	* *	*	*	* *	الجزء الثالث عشر: دليل إعداد الملاحظات والتقارير
*		***	*	*	الجزء الرابع عشر: دليل العينات الإحصائية

السؤال (6)
ماهي الأجزاء من الدليل التي تحتاج في نظركم إلى تحسين ؟

في حاجة إلى تحسين	لا يحتاج إلى تحسين	
***	***	الجزء الأول: دليل الرقابة النظامية (المسبقة)
***	**	الجزء الثاني: دليل الرقابة المرافقة (المزامنة)
***	***	الجزء الثالث: دليل الرقابة على عمليات النفقات العامة (الرقابة اللاحقة)
***	***	الجزء الرابع: دليل الرقابة على عمليات الإيرادات العامة
***	***	الجزء الخامس: دليل الرقابة على عمليات حسابات خارج الموازنة
***	***	الجزء السادس: دليل الرقابة على المستودعات (المخازن)
*** بحاجة إلى تحسين بما يتفق مع متطلبات إعداد التقارير المالية المطبقة الكويت	***	الجزء السابع: دليل الرقابة على العمليات المالية والميزانيات
***	***	الجزء الثامن: دليل الرقابة على الهيئات المعانة
*** تضمن جزئية تتطرق إلى الرقابة على معاملات الأطراف ذات العلاقة (البحرين) Related party transactions بحاجة إلى تطوير بحيث يراعي مفاهيم Coso ومفاهيم الكويت coco	***	الجزء التاسع: دليل الرقابة المالية الداخلية
***	***	الجزء العاشر: دليل الرقابة على الحسابات والحسابات الختامية
***بناء المقاييس الكويت *	*	الجزء الحادي عشر: دليل الرقابة على الأداء
***	***	الجزء الثاني عشر: دليل متابعة المخالفات المالية
* ** *	**	الجزء الثالث عشر: دليل إعداد الملاحظات والتقارير
***	***	الجزء الرابع عشر: دليل العينات الإحصائية

السؤال (7)
حدد المجالات الأخرى التي تقترحون تغطيتها بأدلة:

- العراق : مراجعة النظير- إعادة تقييم الموجودات الثابتة- تحويل مشاريع القطاع العام إلى القطاع الخاص (قبل، أثناء وبعد) التحويل الإصلاح الاقتصادي

- فلسطين: دليل إجراءات الرقابة على البيئة والتنمية المستدامة- دليل الرقابة على الخطط والأهداف والبرامج – دليل الرقابة على البعثات الدبلوماسية- دليل الرقابة على القطاع العسكري والأمني.

- السعودية : الرقابة الشاملة- المراجعة الآلية- مراجعة العقود

- البحرين: الرقابة على نظم المعلومات- التخطيط وإدارة المخاطر لمهام الرقابة النظامية لإسوة بماورد في الجزء العاشر الرقابة على الأداء (تنويه " تتطابق أرقام وعناوين أجزاء الدليل الأربعة عشر الواردة في هذا الاستبيان مع فهرس المحتويات ولكنها تختلف في معظمها عن تفاصيل الأجزاء الفعلية (بما في ذلك أرقام الصفحات)

الكويت " الفحص التحليلي للحسابات والبيانات المالية- دليل تقييم المخاطر والأهمية النسبية – دليل ضمان الجودة

الملحق رقم 2 : استبيان الدليل

. [www.arabosai.org]

:

:

009745560598:

abduhrahman.alsulaiti@abg.gov.qa:

:

0021671780040 :

Khmaishos@arabosai.org: البريد الإلكتروني

Arabosai@topnet.tn

:(1) _____

.....
.....

:(2) _____

-
-
-
-
-

..... :
.....
.....

:(3) _____

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	: ()
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	: ()
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	: ()
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	:
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	:
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	: ()
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	:
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	:

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	:
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	:
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	:
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	:
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	:
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	:

:(4)

الرجاء ذكر أسباب عدم استخدام بعض أو كل أجزاء الدليل؟

أسباب عدم الاستخدام	
	() :
	() :
	() :
	:
	:
	() :
	:
	:
	:
	:

أسباب عدم الاستخدام	
	:
	:
	:
	:

السؤال 5

ضعيف	مقبول	جيد	جيد جدا	ممتاز	
					() :
					() :
					: ()
					:
					:
					() :
					:
					:
					:
					:
					:
					:
					:
					:

(6)

		() :
		() :
		: ()
		:
		:
		: ()
		:
		:
		:
		:
		:
		:
		:
		:
		:
		:

(7)

:

.

:

..... :
..... :
..... :