



جمهورية مصر العربية  
الجهاز المركزي للمحاسبات

بحث بعنوان

# تطوير العمل الرقابي وتحقيق القيمة المضافة

إعداد

محاسب/ سامى على محمد زغلول

مراقب من الدرجة الأولى

الإدارة المركزية للمراقبة على البنوك

مارس ٢٠١٨

## المخلص :

تهدف الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على مستوى العالم إلى المساهمة في حسن إدارة المال العام والمحافظة عليه من خلال تقرير مبادئ الشفافية والمساءلة والحوكمة، ولا يمكن لتلك الأجهزة من تحقيق قيمة مضافة للمجتمع وإحداث فارق في حياة المواطنين إلا عن طريق تقييم وتطوير الأداء الرقابي من خلال توفير القدرات المؤسسية والمهنية بأعلى مستوى من الكفاءة والفعالية.

وتحتاج الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن تقوم بعمليات تقييم إحتياجات بناء قدراتها بشكل مستمر في ظل التغيرات المتواصلة في البيئة المحيطة التي تعمل في إطارها حتى تتأكد من أن أدائها يتم وفقاً لأعلى معايير الجودة محلياً ودولياً .

ولابد من توافر الهياكل والبنية التحتية والعمليات الكافية والملائمة التي من شأنها أن تمكن الأجهزة العليا للرقابة من القيام بمهامها القانونية والدستورية بشكل فعال ويتضمن ذلك الأنظمة المتعلقة بالواجبات الرئيسية لهذه الأجهزة والمتمثلة في الفحص والمراجعة بالإضافة إلى تطبيق مبادئ الحوكمة وخدمات الدعم والمساندة ، كذلك توافر القدرات المهنية للعاملين للقيام بالمهام الموكولة لهم بفعالية لمتطلبات العمل الرقابي وقد أظهرت الدراسة عدة نتائج من أهمها زيادة درجة تطبيق الجهاز المركزي للمحاسبات معايير الرقابة الدولية الخاصة بمنظمة الأنطوساي ومدى زيادة معرفة العاملين الفنيين بتلك المعايير .

وبناء على هذه النتائج قدمت الدراسة بعض التوصيات منها :

- تعزيز الموقع المؤسسي لأجهزة الرقابة عبر تجميعها ضمن هيكل موحد يكون أكثر تلاؤماً مع طبيعة أعمالها وخصوصية إجراءاتها والنتائج المترتبة.
- دعم التكامل الرقابي بين الأجهزة والهيئات الرقابية المتدخلة في مجال الرقابة ومكافحة الفساد مثل الجهاز المركزي للمحاسبات هيئة الرقابة الإدارية والهيئة الوطنية لمكافحة الفساد.
- ضمان إستقلالية وظيفية الرقابة وهو ما يعد من أهم مقومات نجاح الأجهزة الرقابية في القيام بالأعمال الموكولة إليها، وهو أيضاً ما ذهبت إليه المعايير الدولية التي أقرت المبادئ العامة للاستقلالية.
- ضمان نشر نتائج الأعمال الرقابية للعموم حيث أنه واستناداً إلى المعايير الدولية يتجه نشر التقرير الرقابي – والذي يعد النتيجة أو الأثر النهائي للعمل الرقابي- برمته وإحالاته إلى كل من البرلمان والسلطة التنفيذية على غرار أغلب الهيئات الرقابية المقارنة، ويمكن النشر من إعطاء نتائج الأعمال الرقابية أثرها المنشود وإبلاغها إلى مختلف وسائل الإعلام للتعريف بها واستغلالها وتحليلها وبالتالي تمكين المجتمع المدني من الإطلاع عليها بصيغة مبسطة، وهو ما يمكن في نهاية الأمر من نظام المساءلة التي تقتضيها الحوكمة الرشيدة.

- دعم التواصل بين الجهاز الرقابي ومكونات المجتمع المدني، والاستفادة من التجارب المقارنة في هذا المجال نظراً لما لهذا التواصل من أهمية في ترسيخ ثقة المواطنين بالمنظومة الرقابية وتحقيق التكامل بالنسبة لجمع وتحليل المعلومات المتعلقة بتسيير الشأن العام.
- التوجه نحو إدماج وسائل الإتصال والمعلومات الحديثة في آليات الرقابة ومنهجيات عملها ، من خلال تطوير أدوات متخصصة، وتكوين الأطر العاملة في المجال الرقابي، والعمل على إيجاد بيئة عمل تدفع نحو استخدام هذه الوسائل بشكل فعال.
- التدرج في تغيير أسلوب العمل الرقابي من أنظمة الرقابة التقليدية إلى أنظمة الرقابة الإلكترونية وتوفير التشريعات ، والاعتمادات المالية ، والإمكانات لتطبيق ذلك.
- ضرورة تضمين أهداف التنمية المستدامة في الخطط الاستراتيجية للجهات الحكومية كافة ومنها الجهاز الأعلى للرقابة باعتباره أحد الركائز الأساسية في المجتمع لدعم الجهود التنموية.
- إيجاد التشريعات القانونية اللازمة لتطبيق متطلبات الرقابة الإلكترونية بما في ذلك اعتماد التوافق الإلكتروني والتعامل بالبريد الإلكتروني .... الخ.
- توفير الاعتمادات المالية والإمكانات المادية اللازمة لتطبيق الرقابة الإلكترونية.
- التدرج في تغيير أسلوب العمل الرقابي من أنظمة الرقابة التقليدية إلى أنظمة الرقابة الإلكترونية.

## الفهرس

رقم الصفحة	البيان
أ	الملخص :
د	الفهرس.
هـ	المقدمة .
و	مشكلة الدراسة .
و	أهمية الدراسة .
ز	أهداف الدراسة .
ز	منهجية الدراسة .
١	<b><u>الفصل الأول : الإطار المفاهيمى للرقابة:</u></b>
٢	المبحث الأول : الرقابة ( المفهوم – الأهمية ، الأهداف)
٢	١- التطور التاريخي لمفهوم الرقابة على المال العام.
٦	٢- الرقابة : مفهومها وأهميتها.
٧	٣- مستويات الرقابة.
٨	٤- خطوات العملية الرقابية
١١	المبحث الثاني : الرقابة المالية ( المفهوم – الأهمية – الأهداف).
١١	١- تعريف الرقابة المالية.
١١	٢- أهمية الرقابة المالية.
١٣	٣- أهداف الرقابة المالية.
١٤	٤- المبادئ (المعايير) الأساسية التي تحكم ممارسة الرقابة المالية.
١٥	المبحث الثالث : الرقابة الإدارية : ( المفهوم ، الأهداف ، الخطوات) :
١٥	١- مفهوم الرقابة الإدارية.
١٦	٢- أهداف الرقابة الإدارية.
١٦	٣- خطوات الرقابة الإدارية.
١٨	٤- وسائل الرقابة الإدارية.
١٩	٥- دور هيئة الرقابة الإدارية المصرية فى الرقابة الإدارية.

رقم الصفحة	البيان
٢١	<b>المبحث الرابع : الرقابة على الأداء :</b>
٢١	١- مفهوم رقابة الأداء .
٢٢	٢- أهداف رقابة الأداء .
٢٣	٣- مراحل تقييم الأداء .
٢٤	٤- وظائف تقييم الأداء.
٢٤	٥- أسس تقييم الأداء .
٢٥	٦- المعايير الرقابية لرقابة الأداء.
٢٦	<b>المبحث الخامس : أساليب الأداء الرقابي الحكومي.</b>
٣٠	<b><u>الفصل الثاني : القيمة المضافة للأجهزة العليا للرقابة:</u></b>
٣١	المبحث الأول : قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
٣٦	المبحث الثاني : اطار قياس أداء الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
٤٥	المبحث الثالث : المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
٥٠	المبحث الرابع : الاعلانات الدولية للرقابة المالية ودورها في تطوير الأداء.
٥٦	المبحث الخامس : دور الأجهزة لأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
٦٨	<b><u>الفصل الثالث : رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.</u></b>
٧٦	<b><u>الفصل الرابع : بناء القدرات للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة:</u></b>
٧٩	المبحث الأول : مفهوم وطبيعة احتياجات بناء القدرات
٨٢	المبحث الثاني :إطار عمل بناء القدرات
٨٩	المبحث الثالث: إحتياجات بناء القدرات للجهاز المركزي للمحاسبات المصري
١٠١	<b>الفصل الخامس : النتائج والتوصيات .</b>

## مقدمة :

يعتبر المال العام الركن الأساسى فى بناء أى دولة، ويعتبر الجهاز الإدارى للدولة الدعامة الأساسية التى تقوم عليه جهود التنمية الشاملة وإعادة البناء، ولذلك وجب على أى دولة تريد الاستقرار والتمتع بحريتها أن تحافظ على المال العام لديها وأن تعمل على حمايته من العابثين فيه.

وفى سبيل قيام الجهاز الإدارى للدولة بدوره المنوط به كان لابد أن يزود بكثير من السلطات وكان من الضرورى أن يخضع لرقابة متكاملة تكفل حسن قيامه بأعماله والتزامه بما هو محدد له من أهداف، وهذا ما دفع الدول إلى إنشاء أجهزة رقابية فاعلة تمكن الدولة من مراقبة أموالها والعمل على حمايتها اعتماداً على التشريعات والقوانين التى تعطيها حق القيام بأداء أعمالها الرقابية بكل استقلالية .

ولقد سارعت الدول المتقدمة والنامية على حد سواء إلى إيجاد مثل هذه الأجهزة الرقابية تحت مسميات مختلفة بهدف تفعيل مستوى الأداء المالى والإدارى لفتاعتها الكاملة بأهمية الرقابة المالية والإدارية، فمنهم من حرص على إنشاء جهازين مستقلين أحدهما يتعلق بالرقابة المالية والأخر يتعلق بالرقابة الإدارية مثال ذلك جمهورية مصر العربية التى أنشأت الجهاز المركزى للمحاسبات ليقوم بالرقابة المالية ، وهيئة الرقابة الإدارية التى تقوم بالرقابة الإدارية، فى حين قامت بعض الدول الأخرى بإنشاء جهاز واحد يتولى مهام الرقابة المالية والإدارية مثال ذلك سلطنة عمان التى قامت بإنشاء جهاز الرقابة المالية والإدارية بالدولة.

وبعد أن كثر الحديث فى الآونة الأخيرة عن الفساد وعدم النزاهة فى إدارة الأموال العامة فى أغلب دول العالم ، فقد أهتمت العديد من دول العالم بتطوير الدور الرقابى للأجهزة العليا للرقابة لديها لما لها من فوائد عديدة تعود بالنفع عليها من أهمها المحافظة على المال العام وضمان سلامة النشاط المالى والإدارى والتأكد من مدى التزام الجهات الخاضعة لرقابتها بالأنظمة والقوانين واللوائح والتعليمات ، لذلك عمدت العديد من دول العالم إلى التعاون بين أجهزتها الرقابية وتبادل الخبرات فيما بينها وتنمية قدرات أجهزتها الرقابية من خلال إنشاء منظمات دولية متخصصة فى هذا المجال مثل المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساى)، ولاشك أن نجاح أى عملية تنمية يرتبط بشكل رئيسى بالقضاء على مظاهر الغش والفساد وتحقيق الإصلاح المالى والإدارى وحسن إستخدام الموارد المتاحة وتطوير السياسات المالية والإدارية ورفع كفاءة الأفراد الأمر الذى يعمل على تحقيق النزاهة والشفافية وتعزيز الحكم الرشيد، وهى أهداف تسعى الأجهزة العليا للرقابة إلى تحقيقها.

لذلك نهتم بتشخيص وتطوير العمل الرقابى للجهاز المركزى للمحاسبات ACCOUNTABILITY STATE AUTHORITY فى حماية الأموال العامة وخلق قيمة مضافة، ولا شك أن الجهاز المركزى للمحاسبات المصرى باعتباره أحد الأجهزة العليا للرقابة ( SAI ) SUPREME AUDIT INSTITUTION يلعب دوراً حيوياً فى مراقبة أجهزة الدولة المختلفة، وفى امتثال الحكومات للمساءلة والمحاسبة من قبل السلطات التشريعية ومنظمات المجتمع المدنى والجمهور لأنها تمثل آلية الرقابة على المال العام والتثبت من شفافية العمليات الحكومية، فهى توفر رأياً مستقلاً حول جودة ونوعية الإدارة فى القطاع العام بكافة أنشطته وتعزيز قيم النزاهة والشفافية والمحاسبة والحكم الرشيد، حيث أن ذلك يرتبط على نحو وثيق بوجود بنية مؤسسية سليمة وأجهزة رقابة قوية وفعالة تتمتع بالاستقلالية والمهنية وأداء دورها

الرقابى فى إطار من المعايير الدولية التى نصت عليها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ( الانتوساى).

### مشكلة الدراسة :

إنشاء الجهاز المركزى للمحاسبات وزيادة المهام الرقابية الملقاة على عاتقه، واعتباره أداة فاعلة لتحسين الأداء المالى والإدارى فى مؤسسات الدولة المختلفة وتطوير أداء الجهات الخاضعة لرقابته والحاجة للرقى بمستوى هذا الأداء لزيادة مستوى الإنتاج وتقديم أفضل الخدمات، الأمر الذى يجعل من الضرورى العمل على تطوير أداء الجهاز المركزى للمحاسبات بجمهورية مصر العربية ليواكب الزيادة فى تلك المهام ، وتكمن مشكلة هذه الدراسة فى الأجابه عن السؤال الرئيسى التالى:

كيف يمكن تقويم وتطوير الأداء الرقابى للجهاز المركزى للمحاسبات على المؤسسات المختلفة فى الدولة (بمعنى ما هى السبل اللازمة لتقويم وتطوير الأداء الرقابى) وذلك بما يحقق قيمة مضافة للمواطنين والمجتمع.

### أهمية الدراسة :

يعتبر العمل الرقابى أسلوباً راقياً ومتقدماً تطور مع مر العصور والأزمات لمواكبة الأزمات المالية التى تواجه الدول، كما يعتبر صمام الأمان الذى يضمن تنفيذ الأعمال وتحقيق الأهداف المرسومة للدول والمؤسسات، وقد أصبح متلازماً معها للحد من الوقوع فى الأخطاء والانحرافات وإمكانية تصحيح تلك الأخطاء فى حال وقوعها أولاً بأول، وتعتبر أجهزة الرقابة من أهم الأجهزة التى تقوم بتنفيذ هذا العمل لما لها من حق فى إجراء رقابة مالية وإدارية وقانونية على أعمال السلطة التنفيذية ورفع تقارير بذلك لأعلى سلطة فى الدولة ممثلة فى البرلمانات أو فى رئيس السلطة التنفيذية، الأمر الذى يؤدى إلى مساعدة السلطة التنفيذية فى تحقيق أهدافها المرسومة بدون إنحرافات، والعمل على رفع مستوى الأداء المالى والإدارى، وكذلك تطوير وتحديث الإدارات والقوانين بما يساعد على تحقيق تلك الأهداف .

ولقد تطورت مفاهيم العمل الرقابى، وتغيرت أساليبه، فلم تعد مقصورة على المراجعة بصورها وأشكالها التقليدية المتمثلة فى البحث عن الأخطاء بعد وقوعها، والعمل على تصحيحها بعد اكتشافها، وإنما امتدت لتشمل جميع أنواع الرقابة سواء السابقة للتنفيذ أو المتزامنة معه وذلك لتجنب الوقوع فى الأخطاء، والتأكد من حسن استخدام الموارد المتاحة وأن استخدامها فيما خصص لها .

وتستمد هذه الدراسة أهميتها من خلال:

أ- أهمية تقويم وتطوير الدور الرقابى للجهاز المركزى للمحاسبات وما يترتب عليه من إنعكاس إيجابى فى رفع مستوى الأداء والانتاجية فى مؤسسات الدولة المختلفة.

ب- تحديد مجموعة المعوقات التى تحد أو تحول دون تفعيل الدور الرقابى للجهاز المركزى للمحاسبات وسبل التغلب عليها.

ج- أهمية النتائج التى يتوقع التوصل إليها والتى يؤمل بأن يستفيد منها المسئولين فى تطوير الأجهزة الرقابية العليا.

## أهداف الدراسة :

تهدف الدراسة إلى تحقيق ما يلي :

- ١- التعرف على مقومات الأداء الرقابي الجيد ، ومدى توافرها في الجهاز المركزي للمحاسبات .
- ٢- دراسة وتقويم المعايير الرقابية التي يستند لها أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات في ممارسة أعمالهم ومعرفة مدى كفايتها للعمل الرقابي، من خلال مقارنته بالمعايير الرقابية الصادرة عن المنظمات الدولية للرقابة المالية.
- ٣- التعرف على دور الجهاز المركزي للمحاسبات في اكتشاف وتصحيح الأخطاء التي قد تنتج خلال أعمال المؤسسات والجهات الخاضعة لرقابة الجهاز ومدى تأثيره عليها لتفادي هذه الأخطاء.
- ٤- الوقوف على أهم الأساليب الرقابية، ومدى تواجدها عند ممارسة الجهاز لأعماله.
- ٥- الوقوف على أهم متطلبات العملية الرقابية ودورها في تحسين الأداء الرقابي لأجهزة الرقابة العليا على الجهات الخاضعة للرقابة.
- ٦- التعرف على أهم العقبات التي تحول دون تحقيق الجهاز لرقابته.
- ٧- الخروج ببعض النتائج والتوصيات للارتقاء بالعمل الرقابي إلى أعلى مستويات الأداء المطلوبة.

## منهجية الدراسة :

تناول الباحث الدارسة من **الجوانب النظرية** والتي اشتملت على دراسة المفاهيم الأساسية المرتبطة بالأداء الرقابي ، وأساليب تأديته في المؤسسات الحكومية، وذلك من خلال الاستعانة بالعديد من الكتب والمراجع والبحوث والمجلات العلمية المرتبطة بالموضوع ، والتي أمدت الباحث بالكثير من المعلومات وساعدته في تحديد الكثير من المفاهيم ، بالإضافة إلى كون الباحث يعمل عضو رقابي بالجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية لعدد من السنوات، الأمر الذي ساهم في إعطاء الباحث فكرة أساسية بذلك العمل من خلال مشاركته في تنفيذ الأعمال الرقابية وحضوره للعديد من المحاضرات والندوات وورش العمل المرتبطة به. وعلى **الجوانب العملية** باعتباره عضو رقابي ضمن أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات.

وقد تناول البحث ذلك على النحو التالي:

**الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للرقابة:**

**الفصل الثاني : القيمة المضافة للأجهزة العليا للرقابة:**

**الفصل الثالث : رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.**

**الفصل الرابع : بناء القدرات للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة .**

**الفصل الخامس: النتائج والتوصيات .**

# الفصل الأول

## الإطار المفاهيمي للرقابة

## المبحث الأول

### الرقابة Controlling ( التطور، المفهوم ، الأهمية ، الأهداف)

#### مُقدِّمة

إنه من غير الممكن القول أن الظروف البيئية المحيطة بالمنشأة هي السبب في عدم تحقيق أهداف المنشأة ، كما وغالباً ما تتبلور عن وظيفة التخطيط خطة أو مجموعة خطط واضحة لتحقيق الأهداف المحددة كمياً وزمناً وهنا قد يتساءل البعض هل وجود خطة يعني أن الهدف قد تحقق ؟ وهل تنفيذ الخطة يعني أن الإنجاز المحقق هو فعلاً الإنجاز المخطط ؟ للإجابة على هذين السؤالين نستطيع القول أن هناك مجموعة احتمالات فقد يتساوى الإنجاز المحقق مع الهدف، وقد يقل الإنجاز المحقق عن الهدف ، وقد يكون الإنجاز المحقق أكبر من الهدف وأخيراً قد يكون الإنجاز المحقق يساوي صفر، بذلك نستنتج أن وجود الخطة لا يعني مطلقاً أن الهدف قد تحقق كما أن الإنجاز المحقق قد لا يساوي الإنجاز المخطط لتحقيق الأهداف مما يعني وجود خلل في الموازنة بين الإنجازين ولتحقيق هذا التوازن فإن الوسيلة إلى ذلك هو وجود وظيفة رقابية تتكامل مع وظيفة التخطيط .

فالرقابة ما زالت تعتبر المشكلة الرئيسية للعديد من المنشآت والعملية الرقابية في المشاريع الكبيرة ما زالت عملية معقدة فهي لا ترتبط فقط بالنظام الرقابي و بالهيكل التنظيمي والأساليب القيادية ، وإنما بالخطط والأهداف التي تعتبر القوة المركزية للمؤسسة .

#### التطور التاريخي لمفهوم الرقابة على المال العام :

لم تكن الرقابة وليدة اليوم وإنما مرت بأزمان وعصور متعاقبة حتى وصلت إلى يومنا هذا ، حيث رافقت الرقابة نشوء الحضارات وتطورت بتطورها . ويعتبر المال العام العمود الفقري لنشأة الدول وقيام الجماعات، ولذلك حرصت الشرائع القديمة على حمايته وإيجاد الوسائل الكفيلة بتنظيمه من حيث الانفاق والتحصيل، ففرضت الضرائب والجمارك ونظمت القيود والسجلات المحاسبية وفرضت الجزاءات القانونية على المخالفين لأحكام القوانين وأصبحت السلطة مسؤولة أمام الشعب عن حسن إدارة الأموال وتحقيق الأهداف منها، ففي الواقع أن مفهوم الرقابة تعود نشأته إلى نشأة الدولة وملكيته للمال العام نيابة عن الشعب.

#### التاريخ الشرقي للرقابة:

##### في العراق :

ظهرت فكرة المحاسبة في جنوب العراق الذي كان يقطنه السومريون قبل ثلاثة آلاف عام قبل الميلاد حيث وجدت وظائف الكاتب الذي يكتب الرسائل والوثائق القانونية وعقود البيع والشراء والاقتراض، إضافة إلى كونه يعمل محاسباً لتدوين الغنائم، ولا شك أن فكرة وجود محاسبة تعنى رقابة بحد ذاتها، وقد شرعت

القوانين المنظمة لشئون الإدارة والمال وبذلك تتضح معالم نظرية المساءلة التي كان معمولاً بها في تلك العهود .

### في مصر القديمة:

في مصر الفرعونية ظهرت فكرة الرقابة الإدارية التي تتولاها الإدارة قبل حوالي ألف عام قبل الميلاد ، فكان هناك تشريع " حور محب " الى تضمن في مادته الأولى إجراءات لمنع اغتصاب السفن التي تستعمل في تسليم الضرائب والقرايين للالهة، كما تضمن إجراءات ضد الرشوة في تحصيل الضريبة العامة.

### في عصور الحضارة الإسلامية:

قد أعتنى المشرع الإسلامي بالمال عناية كبيرة وأفرد له أبواباً للحديث عنه ، واعتبر المال مال الله وأن الإنسان مستخلف فيه وله حق التصرف فيه في إطار مجموعة من القواعد ، ولقد أهتمت الدولة الإسلامية بالرقابة للحفاظ على أموال بيت مال المسلمين حيث قسمت الرقابة في ذلك العصر إلى نوعين من الرقابة وهما رقابة ذاتية ، ورقابة الوالى للولاية ، وأما الرقابة الذاتية وهي بمثابة الرقابة التي تعود إلى التزام العبد أمام ربه بالمحافظة على الأمانات والتي من بينها أموال الدولة الإسلامية ، حيث قال الله تعالى " إن الله يأمركم أن تؤدوا الأمانات إلى أهلها ( سورة النساء أية ٥٨).

وأما رقابة الوالى للولاية ، فتمثلت في الكثير من الأحداث والتي ذكرتها كتب السيرة و التي كان من أهمها محاسبة الرسول صلى الله عليه وسلم لأحد الولاية الذي استخدمه لتحصيل الصدقات يقال له ابن اللثبية حيث قال رسول الله صلى الله عليه وسلم عندما قال له ابن اللثبية " هذا لكم وهذا أهدى إلى " فقام رسول الله صلى الله عليه وسلم على المنبر فحمد الله وأثنى عليه وقال " ما بال عامل أبعثه فيقول هذا لكم وهذا أهدى لي أفلا قعد في بيت أمه حتى ينظر أيهدى إليه أم لا ، والذي نفس محمد بيده لا ينال أحد منكم منها شيئاً إلا جاء به يوم القيامة يحمله على عنقه سواء كان بغير له رغاء ، أو بقرة لها خوار ، أو شاة تبعر ، ثم رفع يديه حتى رأينا عفرتي أبطينه ثم قال " اللهم هل بلغت ، مرتين (صحيح مسلم ١٩٨٠ ، ص ١٤٦٣)، ولقد جعل الاسلام اختلاس المال العام جريمة نكراء لا تكفرها كبرى الطاعات، حيث قال الله تعالى: " ومن يغفل يأت بما غل يوم القيامة" (سورة آل عمران أية ١٦١).

وقد أنشئ لغايات إدارة المال العام ما يسمى بـ " بيت المال " وهذا في المراحل الأولى لنشوء الدواوين الإسلامية . وقد تطورت النظم الإسلامية عبر العصور الخلفاء الراشدين ، الأمويين ، العباسيين ، وبلاد الأندلس .

### التاريخ الغربي للرقابة :

رغم أن أشكال الرقابة على المال العام تعود إلى القرن الـ ١٩ ، ٢٠ ميلادى إلا أن الرقابة تمتد جذورها إلى قديم الزمن، حيث أنها برزت منذ ظهور المجتمعات المنظمة التي استعانت بالضريبة وهكذا تشكل المالية العامة ، ففي أوروبا يرجع هذا إلى أكثر من ٢٠٠٠ سنة ، كان أرسطو يدرس دساتير اليونان القديمة وكان يشير إلى أهمية مصداقية الحسابات للتسيير الجيد للمدينة.

## الأمبراطورية الرومانية:

فى العصر الجمهورى لدولة روما الذى بدأ سنة (٥٠٩) قبل الميلاد ظهرت ثلاثة وظائف :

١- **وظيفة الرقيب** : تختص هذه الوظيفة بمراقبة الأداب العامة وإدارة أراضى الدولة وعمل احصاء للمواطنين الرومان و ثرواتهم واختيار أعضاء مجلس الشيوخ وكان يشغلها اثنان يتم انتخابهما كل خمس سنوات مرة ، وكان ذلك قبل عام (٣٨١) ق . م . حكراً على الخاصة من الناس ثم أصبحت هذه وظيفة عامة يجوز توليها لأى كان من المواطنين.

٢- **وظيفة المحتسبان** : أنشئت عم (٣٦٧) قبل الميلاد وكانت صلاحيات هذه الوظيفة مراقبة أسواق المدينة والأماكن العامة ولها اختصاص قضائى فى الأمور المتعلقة ببيع الرقيق والحيوانات ، وقد كان يتولى هذه الوظيفة اثنان يتم انتخابهما لمدة عام غير قابل للتجديد .

٣- **المحققون** : وهذه الوظيفة تختص بالمسائل المالية والتحقيقات الجنائية ويشغلها أربعة ينتخبون لمدة عام قابل للتجديد ومن عام (٣١٧) ق .م أصبح يجوز للعامة شغلها.

## فى فرنسا :

أنشئت هيئة فى عهد نابليون ( ١٨٠٣ - ١٨٠٧) تسمى مجلس المحاسبة أو مجلس الحسابات، وتتولى مراقبة الموازنة، وهو منظم على غرار المحاكم القضائية بخاصة مجلس شورى الدولة ويتألف من قضاة غير قابلين للعزل من قبل الحكومة، ومهمته البحث فى صحة الحسابات دون مسئولية المحتسب، وله صلاحيات إدارية ومالية بجانب الصلاحيات القضائية وقد أنشئ مجلس تأديبى للمخالفات المالية فى فرنسا عام ١٩٤٨ الذى يعاقب على المخالفات المالية بغرامات يصل حدها الأقصى إلى ما يساوى الراتب السنوى غير الصافى للموظف المخالف.

## الأداء الرقابى فى بعض الدول :

زاد الأهتمام بالرقابة المالية والإدارية فى العصر الحديث وخاصة خلال الأزمات الاقتصادية العالمية عام ١٩٢٩ وما بعدها، خصوصاً فى الولايات المتحدة الأمريكية، فبعد أن كانت الرقابة الإدارية على الأعمال تتم من خارج المؤسسات، أى من قبل السلطات الحكومية والشعبية، أصبحت هناك حاجة ملحة لتطبيق الرقابة الإدارية الداخلية على ممارسات المديرين ورؤساء الأقسام وكذلك على أداء الموظفين والعمال".

وأما الدول العربية فأخذت تحذو حذو غيرها من الدول فى إنشاء أجهزة تراقب أعمال المؤسسات الحكومية بهدف حماية المال العام .

فى المملكة العربية الأردنية الهاشمية ترجع فكرة إنشاء فرع لمراجعة الحسابات إلى العام ١٩٢٨ وتحقق ذلك عند صدور قانون تدقيق وتحقيق الحسابات فى العام ١٩٣١ الذى تم بموجبه إنشاء دائرة تدقيق وتحقيق الحسابات، والذى يهدف إلى فحص جميع حسابات الحكومية، واستمر ذلك حتى إصدار دستور المملكة الأردنية الهاشمية رقم ٢٨ لسنة ١٩٥٢ فى مادته (١١٩) والتي جاء فيها " يشكل بقانون ديوان محاسبة لمراقبة ايراد الدولة ونفقاتها وطرق صرفها " .

وفى جمهورية مصر العربية كان للقانون ٥٢ لسنة ١٩٤٢ بداية العهد فى إنشاء ديوان للمحاسبة كهيئة مستقلة تقوم بالرقابة على المال العام ، وتوالى بعد ذلك إصدار القوانين المنظمة لعمل هذه الأجهزة والذى كان منها قانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٦٠ ، وقانون رقم ١٢٩ لسنة ١٩٦٤ والذى عدل بهما تسمية الجهاز إلى أن وصلت التسمية إلى الجهاز المركزى للمحاسبات ، ثم صدر القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٦٥ والذى اختص بشأن تنظيم مراقبة حسابات المؤسسات والهيئات العامة والشركات والجمعيات والمنشآت التابعة لها، واستمر العمل بهذه القوانين حتى صدور القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ والمعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ والذى اهتم بإنشاء الجهاز المركزى للمحاسبات (الجهاز المركزى للمحاسبات – الصفحة الالكترونية ٢٠١٨).

وفى الكويت أنشئ ديوان المحاسبة بموجب القانون رقم ٣٠ لسنة ١٩٦٤ كهيئة مستقلة للمراقبة المالية والذى أُلحق بمجلس الأمة ، باعتباره السلطة التشريعية العليا فى الكويت(ديوان المحاسبة بدولة الكويت – الصفحة الالكترونية ٢٠١٨).

وفى دولة الإمارات العربية المتحدة أنشئ ديوان المحاسبة فى العام ١٩٧٦ بناء على القانون رقم (٧) واستناداً لنص الدستور فى العام ١٩٧١ والذى تضمن إنشاء الديوان الذى كفل له استقلاله عن السلطة التنفيذية ، وعهد إليه بمهمة الرقابة المالية الخارجية فى الدولة ، وألحقه بالمجلس الوطنى الاتحادى الذى يمارس السلطة التشريعية فى البلاد (ديوان المحاسبة بدولة الإمارات العربية المتحدة ، ٢٠١٨).

وفى المملكة العربية السعودية أنشئ ديوان المراقبة العامة فى العام ١٩٧١ بموجب مرسوم ملكى حدد اختصاصات الديوان فى الرقابة المالية اللاحقة ورقابة الالتزام بالانظمة المرعية( ديوان المراقبة العامة بالسعودية، ٢٠٠٦).

وفى اليمن فقد تم إنشاء الجهاز المركزى للرقابة والمحاسبة اليمنى بناء على القرار الجمهورى رقم ٣٩ لسنة ١٩٩٢ والذى ضم كل من جهاز الرقابة الموجود فى صنعاء بموجب القانون رقم ٤٥ لسنة ١٩٧٤ وجهاز الرقابة الموجود فى عدن بموجب القانون رقم ١ لسنة ١٩٨٢ والذى كان من أهم أهداف إنشائه حماية المال العام ، وضمان حسن استخدامه .

وفى العام (١٩٧٦) تأسست المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية وفقاً لمحضر الاجتماع التأسيسى لرؤساء هذه الأجهزة المنعقدة بالقاهرة فى نفس السنة، والذى تم فيه تنظيم العمل بموجب اللوائح التأسيسية والتنظيمية الصادرة سنة ١٩٧٦، وقد ألغيت هذه اللوائح وحل محلها النظامى الأساسى للمجموعة الذى قد تم إقراره فى المؤتمر الثالث المنعقد فى تونس سنة ١٩٨٣ وكان من أهم أهدافها (المجموعة العربية للرقابة المالية، ٢٠٠٣).

- تنظيم وتنمية التعاون بين الأجهزة العليا للرقابة الأعضاء فى المجموعة .
- العمل على نشر الوعى الرقابى ومد يد العون لجميع أجهزة الرقابة فى الوطن العربى لمساعدتها على تقوية دورها فى أداء مهامها.
- العمل على توحيد المصطلحات العلمية وتشجيع تبادل وجهات النظر والأفكار والخبرات والدراسات والبحوث بين الأجهزة الاعضاء فى مجال الرقابة المالية.

## الرقابة مفهومها وأهميتها:

### • تعريف الرقابة :

يمكن تعريف الرقابة بأنها عملية منتظمة systematic process يتأكد من خلالها المدراء من مدى تنفيذ الخطط وتحقيق الأهداف وباستخدام طرق فعالة وذات كفاءة عالية effective and efficient manner. ويصف Robert J. Mockler الأجزاء الضرورية في العملية الرقابية control process فيقول أن الرقابة الإدارية هي عبارة عن جهد منظم systematic effort لتحديد مقاييس للأداء لتحقيق الأهداف المخططة ( حامد ، منصور ، ٢٠١٣ ، ص ٢٠ : ٢٥).

ويمكن القول أن كلمة الرقابة قد ترعرعت جذورها مع العالم Frederick W. Taylor عند تبنيه لفكرة الإدارة العلمية في بداية القرن العشرين حيث كانت مهمللة لم تكن مفهومة.

ويعرفها البعض بأنها تلك العملية التي تحاول التأكيد على أن النشاطات الفعلية تتلاءم مع النشاطات المرغوب فيها أو الأهداف التي سبق تحديدها. فالرقابة تعمل على كشف الانحرافات وتصحيحها كما تزود المدير بتغذية راجعة تساعده في تحديد الأهداف المستقبلية ووضع المعايير أو المقاييس اللازمة .

ويمكننا القول أن الرقابة هي عملية التأكد من أن ما تم التخطيط له هو ما تم تنفيذه وكشف الانحرافات وتصحيحها إن وجدت للوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً ، وبهذا التعريف يمكن استنتاج الآتي :

- ١- لا بد من وجود هدف مخطط له .
- ٢- أن يكون هناك أداءً مخططاً له .
- ٣- أن هناك أداء سيتحقق عند التنفيذ .
- ٤- سيتم تقييم الأدائين .
- ٥- سيتم كشف الانحرافات .
- ٦- سيتم تصحيح الانحراف بالسرعة المناسبة .
- ٧- التأكد من أن الهدف قد تحقق .

### • دور الرقابة : Role of control :

تعتبر الرقابة الوظيفة الرئيسية الرابعة للإدارة ومن خلالها يمكن تحقيق الأهداف والخطط الاقتصادية بالإضافة إلى وظائف الإدارة الأخرى وتعتبر التخطيط والرقابة وظيفتين متلازمتين تعتمد كل منهما على الأخرى ولذلك فإن الرقابة تلعب دوراً مهماً في مساعدة المدراء من خلال خمسة تحديات وهي :

(١) التغلب على المشكلات والمصاعب في حالات عدم التأكد: Coping with Uncertainty

(٢) كشف الأشياء غير المنتظمة: Detecting Irregularities

(٣) تحديد الفرص . Identifying opportunities

٤) إدارة المواقف الصعبة : Handling complex situations

٥) لا مركزية السلطة . Decentralization Authority

### مستويات الرقابة : Levels of Control

إن مسئولية وظيفة التخطيط تختلف باختلاف المستويات الإدارية ولذلك فإن مسئولية وظيفة الرقابة تختلف باختلاف المستوى وبالتالي فإن هناك ثلاث مستويات رقابية تعمل على زيادة احتمالات تحقيق الخطط والسياسات والأهداف المحددة وهي ( حامد ، منصور ، ٢٠١٣ ، ص ٦٠ : ٦٥):

### أولاً : الرقابة الاستراتيجية : Strategic Control

وهذا النوع من الرقابة يتضمن مراقبة ومتابعة العوامل البيئية الأكثر تعقيداً والتي يمكنها التأثير وبصورة كبيرة على مدى تطبيق الخطط الاستراتيجية، كما ويتضمن تقييم جوهر أو فحوى الإجراءات التنظيمية الاستراتيجية المتخذة والتأكيد على تنفيذ الخطط الاستراتيجية كما خطط لها ، وتساهم الرقابة الاستراتيجية في وضع خطط رقابية تكتيكية وتشغيلية ، والجدير ذكره أن الرقابة الاستراتيجية تتم وبصورة أساسية من خلال مدراء الإدارة العليا Top-Level Managers الذين يتمتعون بالخبرة وبالنظرة الشمولية لكل أنشطة وأقسام المنشأة المختلفة .

### ثانياً : الرقابة التكتيكية : Managerial Control/ Tactical Control

وهي نوع من أنواع الرقابة التي تقوم بها الإدارة الوسطى Middle Management والتي تركز على تقييم عملية التنفيذ للخطط التكتيكية ، متابعة النتائج الدورية المرافقة لعملية التنفيذ ، متابعة مدى التقدم ومدى تحقيق الأقسام لأهدافها وبرامجها وموازنتها و متابعة التقارير الأسبوعية والشهرية للخطط ، ويمكننا القول أن الرقابة التكتيكية يمكنها المشاركة مع الرقابة الاستراتيجية من خلال تقديم المعلومات المتعلقة بالقضايا الاستراتيجية .

### ثالثاً : الرقابة التشغيلية : Operational Control

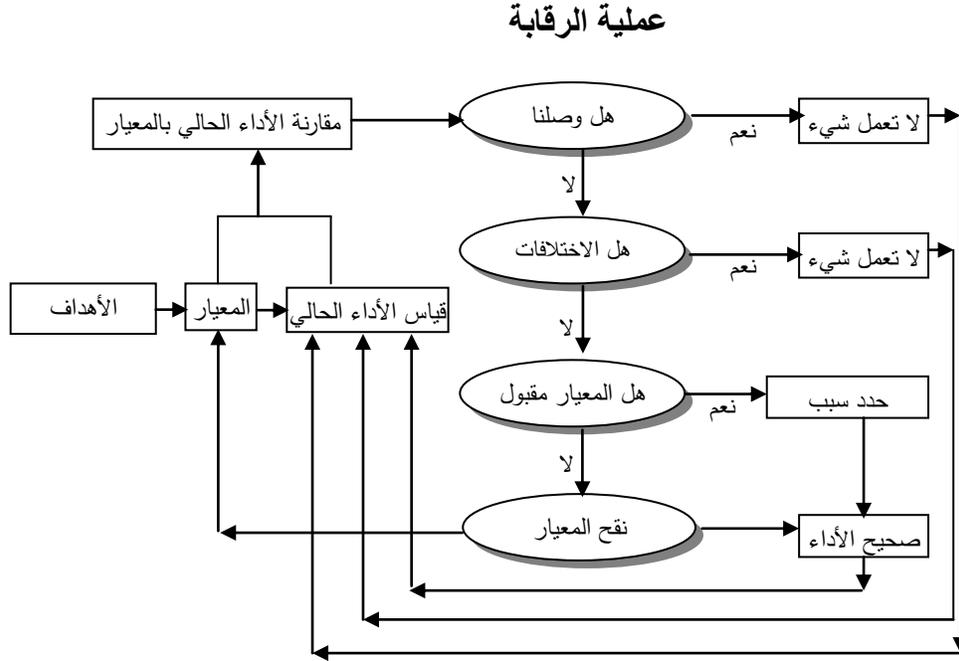
وهذا النوع من الرقابة يقوم به مديري المستويات الإدارية الدنيا Low-Level Mangers من خلال الإشراف على تنفيذ الخطط التشغيلية، متابعة النتائج اليومية للأنشطة، اتخاذ الإجراءات الصحيحة عند الطلب، إعداد الجداول، الموازنات، القواعد، ومخرجات محددة عادة ما تكون مخصصة للأفراد، والرقابة التشغيلية تقدم تغذية راجعة عما يجري في المنشأة وعلى المدى القريب وللتعرف أيضاً على مدى تحقيق كل من الأهداف القصيرة والطويلة الأجل .

### • عملية الرقابة : The Control Process

تختلف الأنظمة الرقابية نظراً لاختلاف الأهداف والأغراض والمواقف ولذلك لا يوجد نظام رقابي أمثل يمكن استخدامه في جميع المجالات ولكن يمكن القول أن مثل هذه الأنظمة تتبع وبشكل عام مجموعة من الخطوات الأساسية .

## خطوات العملية الرقابية : Steps In the Control Process

إن العملية الأساسية المستخدمة في الرقابة تظهر في الشكل التالي وتتكون هذه العملية من مجموعة خطوات .



### ١. وضع المعايير الرقابية : Establish Standards

وتعتبر الخطوة الأولى في العملية الرقابية والتي تم تحديدها مسبقاً في عملية التخطيط، والمعايير هنا توضح مجموعة المقاييس المستخدمة في تقييم الأداء بالإضافة إلى تقييم سلوك الفرد المرافق لهذا الأداء، وعلى وجه العموم فإن المعايير تخدم ثلاث أغراض رئيسية متعلقة بسلوك وتصرفات الموظفين وهي (الصابن ، الحمد ، ٢٠٠٨ ، ١١٠) :

- ١- تساعد الموظفين على فهم وإدراك ما تتوقعه الإدارة منهم وتوضح لهم الكيفية التي سيتم من خلالها تقييم أعمالهم مما يدفعهم إلى القيام بأعمالهم بفعالية وكفاءة .
- ٢- تعتبر قاعدة البحث والتحري والكشف عن الصعوبات والمعوقات الوظيفية .
- ٣- تساعد على التخفيف من حدة التأثيرات الناتجة عن التعارض في الأهداف بين الموظفين والإدارة.

### • أنواع المعايير الرقابية :

المعايير هي عبارة عن ترجمة للخطط و الأهداف والسياسات والإجراءات والبرامج الخاصة بكل منشأة وهذا يعني أن كل برنامج وكل هدف وكل سياسة وكل إجراء قد تصبح كلها معايير تستخدم لقياس الأداء الفعلي أو المتوقع (white & Hollings , 1999 , p100).

ويمكن تقسيم المعايير في الحياة العملية لأنواع التالية :

## • المعايير المادية " الطبيعية " :

وهي تلك المعايير التي تتعامل مع مقاييس نقدية (مالية) وتعكس الأداء الكمي مثل ساعات العمل البشري والوحدات المسجلة لكل ساعة عمل للآلة وعدد أمتار السلك لكل طن من الحديد وقد تعكس أيضا الجودة النوعية للمخرجات مثل شدة التحمل وثبات اللون وقوة المقاومة والمتانة.

### ١. معايير التكلفة :

وتتعامل مع المقاييس النقدية أو المالية والتي غالباً تسود وتنتشر في المستويات التشغيلية فهي تصنع قيم نقدية لتكاليف العمليات ومن أمثلتها مقدار تكلفة العامل تكلفة ساعة العمل تكلفة المولد تكلفة المبيعات لكل دولار .

### ٢. معايير رأس المال:

وهي نوع من أنواع معايير التكلفة ولكنها مرتبطة برأس المال وليس بتكلفة العمليات وتظهر نتيجة لتطبيق المقاييس النقدية على البنود المادية ولذلك فهي مرتبطة بالميزانية العمومية ومن أمثلتها معدل العائد على الاستثمار معدل دوران رأس المال نسبة الإقراض لحق الملكية .

### ٣. معايير الإيرادات :

وترتبط هذه المعايير عادة بالقيم النقدية ومن أمثلتها الإيراد عن كل راكب، المسافة كيلو متر في منشأة لنقل راكب، والقيمة بالدولار لكل طن حديد مباع، ومتوسط المبيعات لكل عميل ... إلخ .

## • معايير غير ملموسة :

وهي تلك المعايير التي يتعذر التعبير عنها بمقاييس عددية أو كمية سواء كانت مادية أو نقدية ومن أمثلتها معايير تحديد كفاءة المدير ،مدي نجاح برنامج العلاقات العامة.

## ٢. قياس الأداء : Measure Performance

وتعتمد عملية قياس الأداء على مدى صدق وصحة المعايير الموضوعية ومدى قابليتها لقياس النشاط المنوي فحصه والمعايير الرقابية وحدها لا تمكن من تقييم الأداء وكشف الانحرافات في غياب مقاييس الأداء الفعلي والمطلوب هنا هو قياس درجة الكفاءة في إنجاز الأعمال باستخدام معايير متنوعة تتناسب مع الشيء المراد قياسه .

## ٣. مقارنة الأداء بالمعايير: Compare Performance To Standards

وتتمثل هذه الخطوة بمقارنة الأداء الفعلي بالمعايير الموضوعية حيث تعتمد هذه الخطوة وبدرجة كبيرة على طبيعة المعلومات التي تم تجميعها من قبل المدير والتي تمكنه من تقييم الأداء وحساب الانحرافات والكشف عن نقاط القوة والضعف ، ومن خلال هذا التقييم يتمكن المدير من تقدير ما إذا كانت الانحرافات ضمن الحدود المسموح بها أم أنها تحتاج إلى بعض التصحيح ؟ أما الانحراف فإنه يعني التدخل السريع لتصحيحه وتلعب الإدارة بالاستثناء Management By Exemption في هذه الخطوة مجالاً كبيراً حيث تختصر الخطوات الرقابية للمدير .

**\* تتضمن مرحلة مقارنة الأداء بالمعايير الأنشطة التالية:**

- ١ . قياس النتائج الفعلية للأداء بناء على ما يتم فعلاً أو حتى توقع هذه النتائج بناء على المعايير الموضوعية ، بفرض تحديد الانحرافات .
- ٢ . توصيل المعلومات والبيانات إلى الشخص المسئول عن معرفة الانحرافات ومعالجتها بالكيفية والوقت المناسبين .

**٤ . تصحيح الانحرافات : Take Corrective Action :**

يتمثل الهدف الأساس لعملية الرقابة بتصحيح الأخطاء والانحرافات فمجرد الكشف عن الأخطاء والانحرافات لا يعني شيئاً للمؤسسة ولا يفيد إلا إذا اقترن بخطوات تصحيحية تعيد العمل إلى مساره الصحيح وفقاً لما كان مخططاً له والتصحيح يعني العمل على إزالة الأسباب والعوامل التي نتج الانحراف بتأثيرها . وتعتبر الانحرافات السلبية ومعالجتها الموجبة هي الخطوة الأساسية للعملية الرقابية . أما بالنسبة للانحرافات فينبغي على المدير معالجتها بعد التعرف على أسبابها وفي بعض الحالات قد تكون الانحرافات الموجبة كبيرة ومتكررة وهذا يشير إلى أن المعيار الرقابي والذي سبق وصفه أقل مما كان يجب أن يكون عليه حاله وحينئذ يتم التصحيح بتعديل المعيار الرقابي ومن هنا يمكن القول أن تصحيح الانحراف أو تعديله عادة ما يتخذ ثلاث أشكال :

- ١ - البقاء على الوضع الحالي .
- ٢ - اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة .
- ٣ - تغيير المعايير .

## المبحث الثاني

### الرقابة المالية

#### تعريف الرقابة المالية :

يوجد الكثير من التعريفات للرقابة فيما يلي أهمها :

عرفها Holden على أنها " الإشراف والمراجعة من جانب سلطة أعلى للتعرف على كيفية سير العمل داخل المشروع والتأكد من أن الموارد تستخدم وفقاً لما هو مخصص لها " ( بدوى، عبدالسلام ، ٢٠٠٢ ، ٩٠).

ويرى معهد الإدارة العامة بالرياض بأن الرقابة المالية هي " الرقابة التي تستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية والكشف الكامل عن الانحرافات ومدى مطابقة التصرفات المالية على القوانين والقواعد النافذة(السيد ، ٢٠٠٥ ، ص ١٣).

أما Koontz فقد عرف الرقابة بأنها تعنى " قياس وتصحيح أداء المرؤسين بغرض التأكد من أن الأهداف والخطط التي وضعتها المنشأة قد تم تحقيقها (Koontz . 1984 . p 549 ، نقلاً عن الغمارى ، محمود ، ٢٠٠٩ ، ص ١٧).

وتعرف أيضاً بأنها مجموعة من الإجراءات الإدارية والقانونية التي تضعها الدولة لغرض حماية الأموال العامة من خلال مراقبتها لجميع النشاطات المالية لأجهزة الدولة (الشيخ، فؤاد، ١٩٩٩ ، ص ١٢٣) ويرى آخرون أن الرقابة المالية تعنى " مجموعة من الإجراءات التي توضع للتأكد من مطابقة التنفيذ الفعلي للقوانين المحددة وللمطابقة مع ما هو ورا د في الموازنة ، وتحديد الانحرافات إن وجدت ودراسة أسبابها لعلاج نقاط الضعف التي تسببت فيها وتشجيع نقاط القوة التي أدت إلى الانحرافات الموجبة منها ( الباشا ، عوني ، ٢٠٠٥ ، ٩٨ ).

ويرى الباحث أنه يمكن تعريف الرقابة المالية بأنها " مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى التأكد من سلامة التصرفات المالية والمحافظة على المال العام والتأكد من أن الأداء العام يتفق مع أحكام الأنظمة والقوانين واللوائح والتعليمات الصادرة وتحديد الانحرافات إن وجدت وتقديم التوصيات اللازمة لعلاجها".

#### أهمية الرقابة المالية :

إن الرقابة المالية وسيلة ليست غاية في حد ذاتها، وظهرت أهميتها بعد انفصال السلطات الثلاث (التنفيذية، التشريعية، القضائية) عن بعضها البعض، الأمر الذي أدى إلى ظهور الحاجة إلى جهة فنية مستقلة تقوم بالرقابة على أعمال السلطة التنفيذية، وعن طريق هذه الرقابة تستطيع السلطة التشريعية التأكد من التزام السلطة التنفيذية بالأنظمة والتعليمات واللوائح والقوانين وبالتالي فإن الرقابة المالية تؤكد على تحقيق ما تم التخطيط له وكذلك ظهرت أهمية الرقابة لوجود تداخل بين وظائف الإدارة وأن الرقابة في حد ذاتها

تحتاج إلى تخطيط وتنظيم وتوجيه واتصال كما أن الرقابة هو نشاط مطلوب لأى عمل إدارى حتى تتأكد الإدارة من إنجاز أعمالها المرسوم .

ونظراً لأهمية الرقابة المالية ودورها الفعال فى تحقيق أهدافها فى المؤسسات العامة، فلا بد أن يكون هذا الدور قادر على تحقيق أقصى استفادة منه بمعنى أن يمتد إلى كافة أنشطة المؤسسات العامة واستخدام جميع أنواع الرقابة المالية.

ونرى أنه يمكن تعريف الرقابة المالية بأنها " مجموعة من الإجراءات التى تهدف إلى التأكد من سلامة التصرفات المالية والمحافظة على المال العام والتأكد من أن الأداء العام يتفق مع أحكام الأنظمة والقوانين واللوائح والتعليمات الصادرة وتحديد الانحرافات إن وجدت وتقديم التوصيلات اللازمة لعلاجها.

وبالتالى فإن أهمية الرقابة المالية تتركز فى العناصر الرئيسية التالية ( , white & Hollimngs , 1999 ) : p99

### ١- تعكس الرقابة المالية صورة نتائج الأنشطة والأعمال النهائية للوحدة الحكومية:

حيث أن الرقابة هى الأداة التى تمكن الوحدة الحكومية من قياس مدى كفاءة الخطط المالية الموضوعية وكيفية تنفيذها ، كما أنها تعرض البدائل الأفضل لتحقيق الأهداف، فالرقابة تمكن إدارة الوحدة الحكومية من التعرف على مدى الإنجاز والجودة فى أداء الموظفين ومدى تحقيقهم للأهداف الموضوعية مسبقاً ، ولعل الإسراف والتسبب من أبرز النتائج التى يعكسها الأداء عند غياب العنصر الرقابى.

### ٢- ارتباط الرقابة المالية بوظيفة التخطيط:

لا تمارس الرقابة المالية على أعمال لم يتم التخطيط لها مسبقاً ، فالمعايير الرقابية لابد أن تستند إلى خطط واضحة ومحددة قابلة للتحقيق ، كما أن الخطط الموضوعية لا يمكن التأكد من سلامة تنفيذها دون وجود نظام فعال للرقابة المالية ، فكل من الرقابة المالية والتخطيط المالى عنصران مهمان يكملان بعضهما البعض لإنجاز المهام المالية ، وتجدر الإشارة إلى أن العديد من أساليب الرقابة المالية هى أساليب تخطيطية كالموازنات التخطيطية وأساليب الرقابة على المخزون وتحليل القوائم المالية.

### ٣- تحقيق الرقابة المالية يتطلب وجود هيكل تنظيمى متكامل واضح يبين درجات المسؤولية للعناصر الإدارية فى التنظيم :

ويساهم الهيكل التنظيمى الواضح والمتكامل فى تحقيق المساءلة المطلوبة فى ضوء اللوائح المحددة للصلاحيات والمسؤوليات، الأمر الذى يمكن من تصحيح الإنحرافات بسهولة أو يساعد على أقل تقدير فى تحديد مواطن الإنحراف وأسبابها وتحديد من المسئول عن اتخاذ الإجراء التصحيحي الملائم ، ويتم ذلك بالرجوع للدليل التنظيمى الممثل فى الهيكل التنظيمى وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات والسلطات المخولة لكل موظف .

#### ٤- تأثر الرقابة المالية بمدى وجود توجيه سليم للعاملين بالوحدة الحكومية:

يعتبر الموظفون فى جميع المستويات الإدارية هم الأكثر تأثراً إيجاباً وسلباً فى النظام الرقابى وحيث أن الرقابة المالية تتيح المجال لإجراء تعديلات فى نظام الإتصال والحفز والقيادة عند اكتشاف أخطاء فى تنفيذ المهام ، لذلك فإن عمل الرقابة المالية يزداد سهولة وفعالية كلما توافر نظام فعال للاتصال.

#### أهداف الرقابة المالية :

- ١- تهدف الرقابة المالية بصفة عامة إلى تحقيق العديد من الأهداف كما يلى (الغمارى، ٢٠٠٩، ص ١٩-٢١).
- ١- حماية أصول المنشأة من السرقة والاختلاس والتلاعب وسوء الاستخدام والإهمال.
- ٢- التأكد من صحة ودقة وسلامة البيانات المحاسبية والتقارير والقوائم المالية لإمكان الاعتماد عليها فى إتخاذ القرارات.
- ٣- التأكد من أن الأعمال تسير ضمن الأنظمة والقوانين واللوائح والإجراءات المقررة ، وأنها تؤدى بأفضل الطرق.
- ٤- أستباق ومنع حدوث الأخطاء والانحرافات وأعمال الغش والاختلاس والتزوير ، واكتشاف ما يقع منها أولاً بأول، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمعالجتها ومنع تكرارها.
- ٥- التحقق من مدى كفاية السياسات.
- ٦- إدارة المؤسسة على أسس علمية من خلال توفير العناصر الأساسية وأهمها، دليل للإجراءات والدورات المستحدثة، وهيكلة تنظيمية مع تحديد واضح للوظائف وشرح مضمونها، وتقارير دورية عن سير العمل.
- ٧- التأكد من حسن استخدام الموارد المادية والبشرية فى المنشأة، أى أن تقوم الرقابة بتحديد ما تم تنفيذه عن طرق تقييم الأداء واتخاذ الإجراءات العلاجية ، حتى يتماشى الأداء مع الخطط الموضوعية.
- ٨- العمل على تحقيق الوفرة المادية فى تكاليف عمليات التنفيذ والحد من الإسراف والصرف غير المبرر، والعمل على مطابقة المسائل المالية مع حدود القواعد المقررة.
- ٩- ضمان إتخاذ القرارات السليمة على مختلف المستويات الإدارية ، وتنفيذ هذه القرارات بأفضل صورة.
- ١٠- الوقوف على المشكلات والعقبات التى تعترض انسياب العمل التنفيذى والعمل على توفير بدائل أساليب حديثه لحلها.
- ١١- الكشف عن ميزات وإبداعات أفراد المنظمة لمكافأتهم وتحفيزهم والتأكد من الحقوق والمزايا المقررة لهم مع ضمان المساواة للجميع أمام القانون.
- ١٢- التأكد من أن المستويات الإدارية العليا فى المنظمة على إمام كاف بما يجرى من أعمال فى المستويات الإدارية الأخرى للمؤسسة.
- ١٣- التأكد من توافر الإنسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية وسيرها جميعاً فى إتجاه الهدف الواحد ووفقاً للسياسات المقررة.

## **المبادئ ( المعايير الأساسية التي تحكم ممارسة الرقابة المالية:**

تتأثر الرقابة المالية بمعايير متعددة فتؤثر بصورة مباشرة على أنشطة الرقابة وتوجيهها وهى تتمثل فى توافق أنشطة الرقابة على المال العام مع ( سليمان ، سعيد ، ٢٠٠٣ ، ص ٢٢٢ ) :

- **الاتجاه السياسى للدولة :** الذى يمثل مبادئ وأفكار يسعى الحاكم لتحقيقها وعدم تبنى المراقب المالى لتلك المبادئ سيؤدى إلى تعثر الأنشطة الرقابية.
- **الأحكام والتشريعات النافذة :** فيجب على المراقب أن يكون مطلعاً عليها ويسعى إلى توافق الرقابة معها.
- **أهداف التخطيط التنموى :** فمعرفة هذه التوجهات من قبل المراقب تؤهله لأن يوجه أنشطة الرقابة بنفس تلك التوجهات.
- **مبدأ الاقتصادية وترشيد الإنفاق :** وذلك بالتحقق من أن الوحدة تحقق أهدافها بأقل تكلفة ممكنة وأنها كذلك تتخذ القرارات الرشيدة التى تخدم فى نفس الاتجاه.
- **الحالة المستندية :** لأن التدقيق يجرى على المستندات الثبوتية ، فيؤكد المراقب من أكمال التواقيع والبيانات التى يتطلبها كل مستند.

ومن بين المبادئ التى تتحكم فى مسئوليات المراقب المهنية ما يلى :

- ١- **الاستقامة والموضوعية:** أن يكون نزيهاً مخلصاً عادلاً فى ممارسته لعمله المهنى ولا يسمح لحيزه المسبق أن يتغلب على موضوعيته.
- ٢- **الاستقلالية :** عدم الخضوع لضغوطات من مستويات إدارية مختلفة.
- ٣- **القدرة والكفاءة :** أن يكون ملماً بتدقيق الوحدات وعلى معرفة بخصوصية الوحدة هذا بالإضافة إلى التدريب والتأهيل للاطلاع على التطورات المهنية فى مجال الرقابة المالية.
- ٤- **الكتمان :** احترام سرية المعلومات التى يحصل عليها خلال قيامه بعمله.
- ٥- **الحذر المهنى :** وذلك عند تنفيذ مهام التدقيق وعند إعداد التقارير.

## المبحث الثالث

### ماهية الرقابة الإدارية " المفهوم، الأهداف، الخطوات "

#### **تمهيد :**

إن الرقابة الإدارية من الوظائف الإدارية الضرورية والتي لا تقل أهمية عن العمليات الإدارية الأخرى والمنتظمة بالتخطيط والتنظيم والتوجيه والعمل الرقابي يضمن للإدارة ديمومة النجاح واستمراريته ويساهم في قياس درجة أداء النشاطات التي تتم المنظمات من أجل تحقيق أهدافها، والمساهمة في الحد من هدر الطاقات والإمكانات المتوفرة، كذلك لم يعد العمل الرقابي في الإدارة مقتصرًا على التأكد من الأداء والعمل على تصحيحه، بل أخذ بعداً آخر متمثلاً بسبق الأحداث والتنبؤ بالانحرافات المتوقعة وأخذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها (الدبيس، فضل، ٢٠١٠، ص ١٨).

إن المسؤولية الرئيسية للإدارة الناجحة بصفة عامة هي إدارة العمل من خلال اختيار جيد للأفراد والتدريب والمكافآت المستمرة للعاملين كما يجب ألا تكون الإدارة بعيدة عن الوسائل الأخرى التي تؤثر على سياساتها وذلك من خلال إصدار الأوامر والتقارير الكتابية واستمرارية المؤتمرات وضبط أداء الأفراد من خلال الإشراف وإتباع أساليب الرقابة المختلفة (الشيخ، فواد، ٢٠٠٩، ص ٨٧).

#### **مفهوم الرقابة الإدارية :**

تعرف الرقابة الإدارية على أنها " نشاط إداري يسعى إلى متابعة العمل، وقياس الأداء والإنجاز الفعلي له، ومقارنته مع ما هو مخطط وذلك باستخدام معايير يقارن بها الإنجاز كذلك يمكن من خلال الرقابة التأكد من أن أهداف الأجهزة الإدارية وبرامجها قد تحققت بدرجة عالية من الكفاءة والفعالية ووفقاً للخطة المرسومة، واكتشاف الأخطاء وجوانب القصور في العمليات التنفيذية في الإدارة والعمل على تصويبها وتعديلها (الدبيس، فضل، ٢٠١٠، ص ١٥). كما عرفت بأنها " الخريطة التنظيمية وكل الإجراءات التي تختص بكفاءة العمل والالتزام بالسياسات الإدارية " (الباشا، عوني، ٢٠٠٥، ص ٧).

والرقابة الإدارية بذلك هي ذلك النوع من الرقابة الداخلية والخارجية التي يمارسها الجهاز التنفيذي بنفسه على نفسه للتأكد من تنفيذ القوانين واللوائح والتعليمات على أفضل وجه ممكن، ولضمان سلامة التصرفات وكفاءة الأداء ورعاية مصالح الجمهور والعاملين على حد سواء (عباس، على، ٢٠١١، ص ٣٠٠).

والرقابة الإدارية يغلب عليها طابعي التوجيه والإرشاد وذلك من منظور أن الرقابة تستهدف أولاً وقبل كل شيء إجهاد أي خلل قبل حدوثه فضلاً عن ضرورة الارتقاء بالأداء فهي على هذا النحو ليست تفتيشاً يستهدف فقط اكتشاف المخالفات بهدف إنزال الجزاء على مقترف المخالفة.

## أهداف الرقابة الإدارية:

الهدف الرئيسى للرقابة الإدارية هو التأكد من قياس مستوى الأناجاز والأداء الفعلى للمنظمة والأفراد العاملين من خلال معرفة مدى تحقيق الأهداف التى تم تحديدها مسبقاً والتأكد من سير العمل حسب التعليمات والإجراءات المقررة بالإضافة إلى ذلك هناك أهداف أخرى للرقابة الإدارية أهمها كما يلى (القبيلات ، حمدى ، ٢٠٠٨ ، ٣٥).

### ١- تخفيض التكاليف الأجمالية وتجنب الإسراف وتقليل معدل الخسارة فى الموارد المختلفة:

سوء العمل الإدارى وسوء العمليات التنفيذية يعطى نتائج سلبية تنعكس أثارها على الهدر فى الطاقات والإمكانات البشرية والعمل الرقابى يرمى إلى إيقاف تلك العمليات التنفيذية التى تسبب الإسراف وتهدر الطاقات والإمكانات المختلفة.

### ٢- تساهم الرقابة الإدارية فى مواجهة الظروف غير المستقرة داخل المنظمة وخارجها :

قد تواجه المنظمات ظروفأ مختلفة وطارئه تسهم فى إضعافها وقدرتها على تقديم السلع والخدمات، والرقابة الإدارية تهدف الى التعرف على هذه الظروف والتنبؤ بها والعمل على وضع وتصميم العمل الإدارى بما يتلائم مع هذه الظروف وبما يساهم دون حدوث أزمات إدارية محتملة.

### ٣- تطوير جودة السلع والخدمات المقدمة للمواطنين وإشباع حاجاتهم ورغباتهم منها :

فالرقابة الإدارية تعمل على قياس جودة السلع والخدمات والتأكد من مدى مطابقتها لرغبات وحاجات الناس ومن ثم وضع الإجراءات الكفيلة بتطوير هذه السلع والخدمات لترقى إلى تلك الرغبات والطموحات.

### ٤- مساعدة القيادات الإدارية فى إتخاذ القرارات المناسبة:

يمكن تصور العملية الرقابية بعناصرها الثلاثة وهى ( المدخلات والعمليات والمخرجات) ، والمدخلات هى بيانات حية مستفاه من واقع التنظيم وبالتالي هذه البيانات الواقعية تساهم فى إعطاء تصور واضح لدى القيادات الإدارية عن واقع العمل الإدارى وبالتالي فالمدخلات التى تتضمنها العملية الرقابية تساهم فى دعم القرارات الإدارية داخل المنظمة.

٥- وهناك العديد من الأهداف التى تسعى الرقابة الإدارية إلى تحقيقها كالععمل على التأكد من أن الخدمات تقدم للجميع بدون تفرقة وبأقل قدر من الإجراءات المكتبية وأن الموظفين لا يسيئون استعمال سلطاتهم ومدى إلترامهم بالقوانين .... ألخ .

## خطوات الرقابة الإدارية :

تمر الرقابة الإدارية بخطوات أساسية متسلسلة زمنياً بحيث يتم اتباعها الواحدة تلو الأخرى حتى تنتهى العملية الرقابية بكاملها . وبشكل عام تركز هذه الخطوات على ما يلى :

## ١- وضع معايير لقياس الأداء :

لا يمكن أن تبدأ عملية الرقابة إلا بوجود معايير يتم القياس عليها وعادة يتم الاعتماد على الخطة من أجل تحديد المعايير الرقابية ، ويمكن تعريف المعايير بأنها الحد الأدنى من الأداء المتوقع، أو المقاييس التي يمكن بها قياس النتائج الفعلية ( أبو ماضي ، كامل ، ٢٠٠٤ ، ص ٣٣ ) .

## ٢- قياس الأداء بموجب المعايير التي تم وضعها وتحديد الانحرافات:

تتمثل الخطوة التالية في الرقابة في قياس مستوى الأداء الفعلي ومعرفة مدى قربيه من المعايير التي تم تحديدها مسبقاً أو بعده منها، وكما أنه من الصعب القيام بمراقبة أعمال وأداء الأجهزة الإدارية في غياب معايير الأداء فإنه من غير المفيد وجود هذه المعايير دون أن تجرى عملية قياس دورى لمستوى أدائها. وتنقسم الانحرافات إلى نوعين:

### أ – الانحرافات الطبيعية والتي تتصف بوحدة أو أكثر من الصفات التالية :

- يوجد فرق بسيط بين الخطة والتنفيذ.

- تكون الانحرافات خارجة عن سيطرة القائمين على عملية التنفيذ.

- حدوث الانحرافات نتيجة لظروف طارئة .

- انحرافات غير متكررة .

### ب- الانحرافات غير الطبيعية والتي تتصف بوحدة أو أكثر من الصفات التالية:

- تكون الإنحرافات كبيرة وغير محتملة.

- قد تكون راجعة لقصور في المنفذين وتعمدهم.

- قد تكون راجعة لظروف غير معروفة، وكان بالإمكان السيطرة عليها.

- إنحرافات غير متكررة.

وتحتاج الإنحرافات غير الطبيعية إلى علاج حاسم، وسريع ومخطط بشكل يعتمد على نوع الخطأ وجسامته، أما الإنحرافات الطبيعية قد لا تحتاج إلى علاج، كما قد تحتاج إلى علاج بسيط وسطحى فى بعض الأحيان، وتتعدد أسباب الإنحرافات بين الإداء المعيارى والأداء الفعلى، وفيما يلى بيان لهذه الأسباب :

• التخطيط السيئ.

• ضعف الاتصالات.

• الإهمال الشخصى.

• الحاجة للتدريب.

• ضعف الحوافز.

### ٣- اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة:

بعد إجراء عملية التقييم وقياس مستوى الأداء الفعلي ومقارنته بالمعايير الموضوعية، تأتي مرحلة تصويب وتصحيح الانحرافات والتي يجب أن تتم بالسرعة المناسبة.

### ٤- التغذية الراجعة العكسية أو المرتدة:

ولزيادة فعالية الرقابة الإدارية وتحسين مستواها لابد من متابعة الأداء ومعرفة ما إذا كان هناك تقدماً في مستوى الأداء أو أنه ما زال على ما هو عليه وهذه العملية تبدأ بعد وضع الحلول الملائمة للمشكلات ولأسباب القصور في الأداء حيث تتضمن التغذية الراجعة تزويد أصحاب القرارات الإدارية بمدى ملائمة الإجراءات التصحيحية ومدى فعاليتها في معالجة جوانب القصور، فإذا كانت المعلومات الراجعة من الميدان توضح ضعف الإجراءات التصحيحية، فلا بد من وضع حلول أخرى تكفل زيادة مستوى الأداء.

إن مهمة عضو الرقابة اليوم لم تعد مجرد إكتشاف الأخطاء أو الانحرافات التي وقعت، وإنما البحث عن أسبابها وكيف يمكن تجنب وقوعها في المستقبل ، وتوجيه القائمين على العمل إلى طرق أفضل لأداء الأعمال، وعليه فإن الرقابة إذا أجريت بصورة مثلى فإنها لا تكشف فقط عن الثغرات والأخطاء وتوضح السبيل إلى تصحيحها، بل تكشف أيضاً عن نواحي القوة والتفوق وتمكن الإدارة من الوقوف على ميزات الأفراد ومحاسنهم، وتجعل من الممكن مكافأة المجدين وتقديرهم وهذا يحفزهم على إتقان عملهم ويرفع من روحهم المعنوية.

## وسائل الرقابة الإدارية:

لابد من استعمال وسائل وأدوات رقابية لكي ينجح نظام الرقابة الإدارية في بلوغ الأهداف التي يرمى لها ، وفي مقدمتها قياس الأداء الفعلي ونتائجه، ومن شأن بعض تلك الوسائل أن تستخدم في الرقابة على الأداء الكلي للمنشأة وسيتم الإشارة إلى تلك الوسائل بنوع من الإيجاز كما يلي (الصباح ، عبدالرحمن ، ٢٠٠ ، ص ٢١٤).

١- التقارير الإدارية بأنواعها والمقصود بها " تلك التقارير التي توضع لقياس مستوى العاملين ، أو لتوضيح الكيفية التي تنجز بها الأعمال الإدارية".

وغالباً ما تكون التقارير الإدارية من حيث المضمون، لنقل المعلومات والبيانات، وتسجيل السياسات ، وعرض المشكلات وإعطاء صورة عن ماهية العمليات الإدارية الجارية وتقديم التوصيات والمقترحات.

٢- الإشراف على الإدارى : ويشمل الملاحظة الشخصية والمتابعة:

**الملاحظة الشخصية :** من أفضل الوسائل للحصول على المعلومات عن مراحل التنفيذ ومعناها قريب من مفهوم التفيتش والذي يقصد به فحص سلامة العمليات الإدارية ورفع نتيجة ذلك بتقارير إلى الإدارة العليا.

**المتابعة :** هى وسيلة للتعرف الدائم والمستمر على كيفية إنجاز العمل، وسير مراحلها فعن طريق المتابعة يدرك مدى التقدم فى عملية التنفيذ ويتم الإطلاع أولاً بأول على آخر المعلومات والبيانات اللازمة للإدارة العليا لإجراء التقييم المستمر.

٣- الشكاوى والتظلمات هى وسيلة رقابية لكونها تحمل طابع المراجعات والمتابعة وإحقاق الحق، إذ بمقدور تلك الشكاوى أن تضع الرؤساء تماماً فى الصورة ، فيما يخص بعض أوجه الانحراف أو الأخطاء مهما كان نوعها.

والشكاوى بصفة عامة هى وسيلة رقابية، يمارسها المواطنون، والمراجعون، على العاملين والمسؤولين فى المنظمات.

٤- الموازنات التقديرية وتسمى التخطيط أيضاً، وتهتم بتقدير الإيرادات والمصروفات سواء على صعيد منظمات الأعمال والدولة، فهى خطة تفصيلية محددة مقدماً، للأعمال المرغوب تنفيذها، لتكون مرشداً للمسؤولين وكأساس ومعيار لتقييم الأداء فى المشروع.

٥- المعدلات والنسب المالية، والتكاليف الثابتة والمتغيرة ومقاييس الكفاية الإنتاجية.

٦- بحوث العمليات هى الطريقة العلمية المنطوية على مجموعة من الأساليب المساعدة فى اتخاذ القرار الى يتم التوصل إليه عن طريق تقييم عدة بدائل واختيار أفضلها بطرق كمية متعددة.

### **دور هيئة الرقابة الإدارية المصرية:**

نشير فى هذا الجزء إلى إختصاصات ودور هيئة الرقابة الإدارية المصرية وفقاً للقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٦٤ بشأن هيئة الرقابة الإدارية والمعدل بالقانون رقم ٢٠٧ لسنة ٢٠١٧ .

• هيئة الرقابة الإدارية هيئة مستقلة تتبع رئيس الجمهورية وتكون لها الشخصية الاعتبارية وتتمتع بالاستقلال الفنى والمالى والإدارى وتهدف إلى منع الفساد ومكافحته بكافة صورة، وإتخاذ الإجراءات والتدابير اللازمة للوقاية منه ، ضماناً لحسن أداء الوظيفة العامة وحفاظاً على المال العام وغيره من الأموال المملوكة للدولة.

• تختص هيئة الرقابة الإدارية بالآتى:

(أ) بحث وتحرى أسباب القصور فى العمل والإنتاج بما فى ذلك الكشف عن عيوب النظم الإدارية والفنية والمالية التى تعرقل السير المنتظم للأجهزة العامة وإقتراح وسائل تلافيتها.

(ب) متابعة تنفيذ القوانين والتأكد من أن القرارات واللوائح والأنظمة السارية وافية لتحقيق الغرض منها.

(ج) الكشف عن المخالفات الإدارية والمالية والجرائم الجنائية التى تقع من العاملين أثناء مباشرتهم لواجبات ووظائفهم أو بسببها .

كما تختص بكشف وضبط الجرائم التى تقع من غير العاملين والتى تستهدف المساس بسلامة أداء واجبات الوظيفة أو الخدمة العامة وذلك بشرط الحصول على إذن كتابى من النيابة العامة قبل إتخاذ الإجراءات .

وللرقابة الإدارية فى سبيل ممارسة الاختصاصات سالفه الذكر الاستعانة برجال الشرطة وغيره من رجال الضبطية القضائية وذوى الخبرة مع تحرير محضر أو مذكرة حسب الأحوال.

( د ) بحث الشكاوى التى يقدمها المواطنون عن مخالفة القوانين أو الأهمال فى أداء واجبات الوظيفة ومقترحاتهم فيما يعن لهم أو يلمسونه بقصد تحسين الخدمات وانتظام سير العمل وسرعة إنجازه ، وكذلك بحث ودراسة ما تنشره الصحافة من شكاوى أو تحقيقات صحفية تتناول نواحي الأهمال ، أو الاستهتار أو سوء الإدارة أو الاستغلال ، وكذلك ما تتعرض له وسائل الاعلام المختلفة فى هذه النواحي.

تختص كذلك الرقابة الإدارية بمد رئيس الجمهورية ورئيس الوزراء والمحافظين بأية بيانات أو معلومات أو دراسات يطلبونها منها ، وبأى عمل إضافى آخر يعهد به إليها رئيس الجمهورية.

● تباشر الرقابة الإدارية اختصاصاتها فى الجهاز الحكومى وفروعه والهيئات العامة والمؤسسات العامة والشركات التابعة لها والجمعيات العامة والخاصة وأجهزة القطاع الخاص التى تباشر أعمالاً عامة ، وكذلك جميع الجهات التى تسهم الدولة فيها بأى وجه من الوجوه.

● يكون للرقابة الإدارية فى سبيل مباشرة اختصاصاتها حق طلب أو الإطلاع أو التحفظ على أية ملفات أو بيانات أو أوراق أو الحصول على صورة منها ، وذلك من الجهة الموجودة فيها هذه الملفات أو البيانات أو الأوراق بما فى ذلك الجهات التى تعتبر البيانات التى تتداولها سرية وكذلك استدعاء من ترى سماع أقوالهم .

كما يجوز لها أن تطلب وقف العامل عن أعمال وظيفته أو أبعاده مؤقتاً عنها إذا إقتضت المصلحة العامة ذلك ويصدر قرار الإيقاف أو الأبعاد المؤقت من رئيس الهيئة.

● يعاقب تأديبياً أى عامل فى الجهات التى تباشر هيئة الرقابة الإدارية اختصاصاتها فيها ، يخفى بيانات يطلبها أعضاء الرقابة الإدارية أو يمتنع عن تقديمها إليهم أو يرفض إطلاعهم عليها ، مهما كانت طبيعتها ، وكذلك من يمتنع عن تنفيذ طلب الاستدعاء .

يجوز للرقابة الإدارية أن تجرى التحريات والمراقبة السرية بوسائلها الفنية المختلفة كلما رأت مقتضى لذلك.

## المبحث الرابع

### الرقابة على الأداء " المفهوم والأهداف "

#### **تمهيد :**

تعتبر وظيفة الرقابة وتقييم الأداء من أهم وظائف الإدارة العامة بمستوياتها المختلفة ومجالات نشاطها المتعددة .. إذ أن كل الجهد المبذول في التخطيط والإعداد والموارد التي توجه للتنفيذ في مشروعات الإنتاج والخدمات تكون كلها بغير طائل ولا عائد إذا لم تتم عملية منتظمة ومستمرة لمتابعتها والتأكد من سلامة التنفيذ وتوافقه مع متطلبات الأداء السليم ، ومن أجل ذلك كانت لوظيفة الرقابة وتقييم الأداء في تاريخ الإدارة العامة شأن كبير ، ويمكن القول أن جانباً أساسياً من أنشطة الحكومة المركزية والأجهزة التابعة لها ينصرف إلى عمليات الرقابة والتقييم ( عبدالمحسن ، توفيق ، ٢٠١٠ ، ص ٣٠٠).

إن قياس كفاءة وفاعلية أداء المؤسسات الحكومية يواجه صعوبة كبيرة خصوصاً مع وجود هدف عام وغير محدد بدقة، ومع إنتاج خدمات ومنتجات من الصعب قياس كفاءتها وفعاليتها من ناحية الكم أو الكيف، لذلك كان لا بد أن تلعب الحكومات دوراً هاماً لإيجاد تشريعات مناسبة تساهم في خلق بيئة جاذبة للاستثمار المحلي والأجنبي تقوم على خفض تكاليف الاستثمار، وتوفير الحرية التنافسية، وتحقيق عوائد مجزية ، فضلاً عن إيجاد نظام قضائي شفاف وسد الثغرات لمواجهة الفساد .

ولذلك فإن الإهتمام بتقييم أداء الإدارات المالية وغيرها من الإدارات في المؤسسات يأتي من إطار سعي السلطة للإصلاح الإداري والمالي لكافة أجهزتها الحكومية لتعزيز الشفافية ورفع كفاءة وفاعلية واقتصادية أداء الجهاز الحكومي في ظل وجود ضوابط أخلاقية ودستورية وقانونية وتنظيمية.

والوحدات والهيئات الحكومية بحاجة ماسة إلى عملية تقييم أداء سليمة تستند إليها عند إجراء الترقبات وصرف العلاوات المادية والمعنوية،.. الخ ، كما تعطى عملية تقييم الأداء معلومات تساعد الإدارة في تحديد مدى صلاحية الموظف لوظيفته الحالية ، ومدى إمكانية نجاحه في أي وظيفة أخرى.

وتعتبر رقابة الأداء شكلاً متقدماً من أشكال الرقابة التي تمارسها الأجهزة العليا للرقابة المالية – ومنها الجهاز المركزي للمحاسبات المصري – بجانب ممارستها للصيغة التقليدية للرقابة المالية، أن تقييم الأداء يرتبط بوظيفة التخطيط ارتباطاً وثيقاً يجعل بعض الباحثين يوسعون نطاق عملية تقييم الأداء ليشمل الوظيفة التخطيطية وذلك عند تحديد مفهوم الأداء أو تعريفه وبخاصة عندما ينظر إلى هذا المفهوم من وجهة النظر الإدارية، حيث يبدأ تقييم الأداء بوظيفة التخطيط ويستمر خلال المتابعة وينتهي بمقارنة النتائج الفعلية بالأهداف المخططة ، حيث تؤول بياناته لتساهم في ممارسة الوظيفة التخطيطية من جديد.

#### **مفهوم رقابة الأداء :**

رقابة الأداء تعنى تقييم أداء المنظمات طبقاً لأهداف ومعايير محددة مقدماً ، تمهيداً لإتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة بما يضمن تطابق الأداء مع ما هو مخطط له ( حماد ، منصور ، ٢٠١٣ ، ص ٥٠).

ويذهب آخرون إلى الوصف التفصيلي للعملية بأن تقييم الأداء أو تقييم الكفاءات أو تقييم أداء العاملين ، كلها مسميات مترادفة غايتها تحليل أداء الفرد بكل ما يتعلق به من صفات نفسية أو بدنية أو مهارات فنية أو سلوكية أو فكرية، وذلك بهدف تحديد نقاط القوة وتعزيزها ونقاط الضعف لمعالجتها كضمانة أساسية لتحقيق فاعلية المؤسسة ( عبدالمحسن ، توفيق ، ٢٠١٠ ، ص ١٠٠).

## أهداف رقابة الأداء :

لقد تطورت أهداف الرقابة في الوقت الذي شهد تطوراً هائلاً في مختلف جوانب الرقابة (المفهوم ، المدخلات، الأهداف، الأساليب، المخرجات ، النطاق) .

وتشمل أهداف رقابة الأداء التالي:

- ١- فحص السياسات والنظم وإدارة العمليات في الجهات الخاضعة للرقابة.
- ٢- التحقق من مدى تحقيق الفعالية في أداء كل نشاط أو مركز مسئولية للأهداف المرسومة له مع التحقق من مدى الالتزام بما تقضى به السياسات والإجراءات المعتمدة لذلك، والتحقق من مدى تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة للحصول على أفضل النتائج الممكنة في أقصر وقت، وبما يتفق مع أهداف المنشأة، الأمر الى يتطلب التأكد من توفير معايير مدروسة وملائمة وكافية تحدد ما يجب أن يستخدم من موارد لأداء الخدمة أو إنتاج السلعة أو تطبيق سياسة أو إجراء رقابي معين.
- ٣- تقييم النتائج الكلية المحققة فيما يتعلق بأهداف البرنامج بما فيها نظم الاستفادة من الموارد البشرية والمادية خاصة التأكد من أن النظم المتبعة تقوم فعلاً بتحقيق النتائج المستخدمة بطريقة اقتصادية وفعالة وكفاء .
- ٤- كشف الانحرافات(المفضلة وغير المفضلة) وبيان أسبابها، ووضع الاقتراحات التي تعالج أوجه الإنحراف والقصور وذلك في سبيل توجيه الأداء نحو تحقيق كفاءة واقتصاد وفعالية أكبر .
- ٥- التحقق من تقدير الموارد المتاحة لتقليل التكلفة وزيادة المخرجات إلى الحد الأعلى .
- ٦- التحقق مما إذا كانت تقارير الهيئات الخاضعة للرقابة تحتوي على بيانات ومعلومات محددة وصحيحة ومفيدة .
- ٧- التحقق من إنجاز الأهداف كلها المالية والمادية والاقتصادية والاجتماعية.
- ٨- التحقق مما إذا كان هناك زيادة في المبالغ المسددة أو خسارة أو تبذير أو زيادة يمكن تجنبها في المصروفات نتيجة التخطيط غير السليم، أو التسلسل الخاطئ للأنشطة والعمليات أو التأخير في استكمال المشروعات أو سياسة التسعير غير المحكمة أو الزيادة في المخزون .
- ٩- خدمة العلاقات المحاسبية للمستويات المختلفة والإفصاح عنها بطريقة مناسبة، إن هذه الخدمة قائمة على اقتراض أن من يفوض المسئولية يجب أن يقدم إيضاحاً مناسباً عن كيفية إتمامها .
- ١٠- فحص كافة السياسات بالمنشأة وتقييمها للتعرف على مدى سلامتها ووفائها لتحقيق الأهداف المرجوة.

- ١١- توفير الظروف المناسبة لفرض مساءلة أكثر ملائمة وتحديد المسؤولين عن ارتكاب الأخطاء والتلاعب والهدر والتزوير والاختلاس والتسيب ، وبخاصة عندما يقترن الأمر بتحديد واضح وسليم لمراكز المسؤولية.
- ١٢- تشجيع إدارة القطاع العام على إدخال وسائل متقدمة بشأن إعداد التقارير الخاصة بالأداء .
- ١٣- الحث على إدخال تحسينات على معلومات القطاع العام وعلى المساءلة بشكل عام ، وتحفيز الإدارة لإتخاذ الإجراءات الكفيلة بزيادة الكفاءة والفعالية والتوفير.
- ١٤- تزويد الجهات المعنية بالتخطيط بكافة مستوياتها بالبيانات المقارنة عن الأداء والنتائج الفعلية والمقدرة والانحرافات وأسبابه، مما يشكل أساساً هاماً في اتخاذ القرارات الخاصة بتعديل الخطط والبرامج التقديرية أو في صياغة خطط وأهداف وبرامج تقديرية مقبلة ، الأمر الذي يبعد القرارات التخطيطية من نطاق التخمينات الشخصية لتدخل نطاق البناء العلمي.
- ١٥- رقابة الأداء تهئ الفرصة لعلاج الانحرافات في الوقت المناسب.
- ١٦- تقديم تقارير مفصلة وواقعية وموضوعية للسلطة التشريعية وللجهات المعنية والجمهور لتعنيها على تكوين فكرة واضحة ومتكاملة عن أوضاع الإدارة العامة ومدى حسن استخدام المال العام، ومدى ترشيد الإنفاق، وكذلك مدى كفاءة الإدارة المالية في تحصيل الإيرادات على اختلاف أنواعها (في الوقت والإجراءات والكفيلة) لتعنيها على اتخاذ أرشد القرارات وأسلم السياسات.
- ١٧- بيان ما إذا كانت التقنيات والأساليب العلمية اللازمة للإدارة المالية متوفرة فعلاً وكيف يتم تطبيقها ، وإذا كان من غير الممكن تطبيق وحدات قياس كمية، فإنه في مقدور جهاز الرقابة أن يحدد بعض النتائج من خلال تفسير الإدارة للأهداف الكيفية أو النوعية المعينة.
- ١٨- تحديد ما إذا كانت الهيئات الخاضعة للرقابة تفي بوعودها (نحو فئات الشعب وكافة المعنيين) عن طريق تقديم السلع والخدمات المطلوبة منها بالكيفية والموعد الملائمين والنوعية المرغوبة والسعر المفضل.
- ١٩- من أن الجهات الرقابية في نظر البعض لا تتعرض للقرارات السياسية إلا أنها تمتد إلى تقييم المعلومات المتوفرة المؤدية إلى وضع تلك القرارات، أي معرفة القرارات السياسية التي بنيت على تلك المعلومات وإلى تحديد ما إذا كانت أهداف السياسة قد تمت تغطيتها فعلاً أم لا .

## **مراحل تقويم الأداء :**

تمر عملية تقويم الأداء بعدة مراحل أساسية يمكن تلخيصها بما يلي (جربوع، يوسف ، ٢٠٠٧ ، ص ٤٢).

١- التعرف على البرامج ( خطة التنفيذ).

٢- التعرف على معايير ومقاييس الأداء.

٣- قياس الأداء الفعلى ( النتائج).

٤- مقارنة الأداء الفعلى بالأداء المخطط .

٥- تحديد الانحرافات مع تحديد مراكز المسؤولية.

٦- إتخاذ الإجراءات اللازمة للحفاظ على الهدف المخطط.

إن الوصول إلى طريقة محددة ودقيقة لتقييم الأداء فى المشروعات ينبغى أن تمر بمراحل متعددة من الدراسة والتجريب حتى نصل إلى طريقة للتقييم تتميز بالصفات التالية:

- يجب أن تكون طريقة التقييم مرنة بمعنى قابليتها للتطبيق على أنواع مختلفة من المشروعات فى الأنواع المتباينة من الأنشطة.
- يجب أن تكون الطريقة شاملة بمعنى أنها توفر صورة واضحة عن موقف المشروع موضوع التقييم.
- يجب أن تعكس الطريقة النواحي الكيفية فى الأداء إلى جانب النواحي الكمية.
- يجب أن تعكس خطة أو طريقة التقييم الترابط والتداخل بين الوظائف الإدارية المختلفة.

### وظائف تقويم الأداء :

لتقويم الأداء وظائف معينة تبرز من خلال هذه الأهمية، ويمكن تحديدها بما يلى(جربوع ،يوسف ، ٢٠٠٧ ، ص ٤٧).

- ١- متابعة تنفيذ الأهداف للمشروع الاقتصادى سواء كانت كمية أو قيمة وضمن الخطة المرسومة وللفترة الزمنية المحددة.
- ٢- الرقابة على كافة الأداء التشغيلى للتأكد من قيام المشروع بممارسة نشاطه وتنفيذ أهدافه بأعلى درجة من الكفاءة والفاعلية وتحديد الانحرافات فى ضوء الأهداف المحددة مسبقاً .
- ٣- تقييم النتائج لتحديد المراكز الإدارية والإنتاجية المسؤولة عن الانحرافات بين الأهداف المرسومة والأهداف المحققة فعلاً .
- ٤- إيجاد الحلول والوسائل الكفيلة بحل مشاكل الاختلافات واتخاذ الخطوات اللازمة لتجنب الانحرافات.

### أسس تقويم الأداء :

هناك مجموعة من الأسس لتقويم الأداء بيانها كما يلى :

- تحديد أهداف المشروع التشغيلية.
- تحديد الخطط التفصيلية لإنجاز العمل.
- تحديد مراكز المسؤولية.
- تحديد معايير ومؤشرات تقويم الأداء.
- وجود جهاز مناسب ومؤهل تأهيلاً عالياً لتنفيذ عملية تقويم الأداء.

## المعايير الرقابية لرقابة الأداء :

تركز رقابة الأداء حسب معايير الانتوساى على الاقتصادية والكفاءة الفعلية وتشمل :

- ١- الرقابة على اقتصادية الأنشطة الرقابية طبقاً للتطبيقات والمبادئ الإدارية السليمة وسياسات الإدارة.
- ٢- الرقابة على كفاءة استخدام الموارد المالية والبشرية وتشمل فحص أنظمة المعلومات وإجراءات الأداء ومراقبة الإجراءات والتدابير المتبعة من قبل الجهات الخاضعة للرقابة لمعالجة نواقص محددة.
- ٣- الرقابة على فعالية الأداء فيما يتعلق بتحقيق أهداف الجهة الخاضعة للتدقيق ومراجعة الأثر الفعلى للأنشطة مقارنة بالأثر المنشود للأنشطة.

ويرى الباحث أن الجهاز المركزى للمحاسبات بجمهورية مصر العربية يعمل على تقويم أداء الجهات الخاضعة لرقابته وفقاً والقانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ والمعدل بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ (قانون الجهاز المركزى للمحاسبات المصرى) حيث تم إنشاء إدارات متخصصة لتقويم أداء الجهات الخاضعة لرقابته وذلك لزيادة كفاءة وفعالية تلك الجهات ويقوم الجهاز المركزى للمحاسبات بإدراج ملاحظاته وتوصياته فى هذا الشأن فى التقارير الصادرة عنه .

## المبحث الخامس

### أساليب الأداء الرقابى الحكومى

تعددت وتنوعت أساليب الأداء الرقابى الحكومى وذلك باختلاف وجهة النظر إلى عملية الرقابة، ولكن تتفق فى أنها عملية دائمة ومستمرة وموجودة بوجود المال العام .

وبالتالى يمكن تقسيم أساليب الرقابة على الأداء المالى الحكومى إلى عدة صور مختلفة ، يمكن توضيح أهمها فيما يلى :

**أولاً :** أساليب الرقابة من حيث الوقت الذى تم فيه عملية الرقابة.

**ثانياً :** أساليب الرقابة من حيث الجهة التى تقوم بعملية الرقابة.

**ثالثاً :** أساليب الرقابة من حيث السلطات المخولة.

**رابعاً :** أساليب الرقابة وفقاً لدور الحكومة.

**خامساً :** أساليب الرقابة من حيث المكان الذى تجرى فيه عملية الرقابة.

**سادساً :** أساليب الرقابة من حيث درجة الدورية.

وفيما يلى توضيح لكل نوع من هذه الأنواع:

### أولاً : اساليب الرقابة من حيث الوقت الى تتم فيه عملية الرقابة تنقسم الرقابة وفقاً لذلك إلى

#### ثلاثة أنواع هى:

##### أ- الرقابة قبل التنفيذ:

وهذه الرقابة تبدأ قبل البدء فى تنفيذ العمل ويطلق عليها الرقابة السابقة أو الوقائية أو الوقائية أو المانعة وهى الرقابة التى تقوم بتدقيق الخطط فى مراحلها الأولى للتأكد من صحتها وواقعيتها، وهى تهدف أساساً إلى منع وقوع الأخطاء منذ البداية وعادة ما تتم هذه الرقابة على النفقات.

تتماز هذه الرقابة بما يلى :

- تساعد الإدارة فى تنفيذ القوانين والإجراءات والتعليمات.
- تساعد فى تقليل فرص ارتكاب المخالفات بالأخطاء.
- تقليل المستويات الملقاه على من يقوم بالتنفيذ لقيامهم بالتنفيذ بعيداً عن الأخطاء.
- تساعد فى التقليل من فرص إهدار المال العام .

##### إلا أن يشوب هذه الرقابة:

- تأخير البدء فى تنفيذ الأعمال لحاجة الإدارة بعض الوقت للقيام بالرقابة .
- تحكم من يقوم بالرقابة فى الجهة التى يقوم بمراقبة أعمالها.

## **ب- الرقابة أثناء التنفيذ :**

وتسمى الرقابة المتزامنة حيث تكون ملازمة لعمليات التنفيذ أولاً بأول وترتبط بزيارات ميدانية متعددة من المراقب للجهات الخاضعة للرقابة طول الفترة التي يقوم بمراقبة حساباتها وذلك تقوم الإدارة بتصحيح الإنحرافات التي تحدث في نفس الوقت وغالباً ما تقوم به وحدات داخلية الجهة للتأكد من سلامة ما يجرى من تصرفات وأن التنفيذ يتم بشكل صحيح.

### **وتمتاز هذه الرقابة:**

- وجود وقت كاف لدى المراقب تمكنه من التعرف على الجهة بصورة أفضل.
- شرعة أكتساب الغش والخطأ في وقت قصير بدلاً من تركة حتى نهاية العام .
- إنجاز الأعمال في أوقاتها دون إهمال أو تأخير بسبب تردد المراقب على المنشأة باستمرار.

### **ومن العيوب الموجهة لهذا النوع أنها :**

تحول عملية الرقابة المستمرة خلال التنفيذ إلى عمل روتيني بالإضافة إلى نشوء صداقة بين المراقب والموظفين قد تسبب حرج للمراقب عند إكتشاف الأخطاء.

## **ج- الرقابة بعد التنفيذ :**

وتسمى بالرقابة اللاحقة ويوجد هذا النوع من الرقابة بعد الانتهاء من إنجاز العمل المطلوب للكشف عما وقع من مخالفات وإنحرافات عن طريق المقارنة بين ما تم إنجازه بالمعايير الموضوعه سلفاً .

### **ومن مزايا هذا النوع من الرقابة:**

- لا تسبب هذه الرقابة في تأخير الأعمال التي تقوم بها الإدارة .
- إمكانية مقارنة العمل المحقق مع الأهداف الموضوعه.
- يضعها موظفي السلطة التنفيذية في اعتبارهم مراعون الدقة في أعمالهم.
- سهولة تأديتها .

### **ومن عيوب هذا النوع :**

- أنها لا تحول دون وقوع الأخطاء أم الغش .
- ظهور نتائجها بعد فترة قد تطول نسبي مما يقلل من فاعليتها.

## **ثانياً : أساليب الرقابة من حيث الجهة التي تقوم بها :**

يتسم هذا النوع من الرقابة إلى أسلوبين هما :

### **١- الرقابة الداخلية:**

يقوم بها وحدة داخلية تابعة للجهة بهدف حماية أموال الجهة ومساعدة الإدارة في تحقيق أكبر كفاية إدارية ممكنة وتهدف هذه الرقابة إلى :

- مطابقة تحصيل الإيرادات وصرف النفقات وفقاً للأهداف المقررة .

- محاولة الكشف عن الانحرافات والأخطاء والتعرف على أسبابها .
- إتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

## **٢- الرقابة الخارجية :**

وتقوم بها جهة خارجية مستقلة عن الجهة محل الرقابة ، والهدف منها الوصول إلى رأى فنى محايد عن عدالة تصوير القوائم المالية للجهة عن الفترة المالية المعنية.  
ويقوم بتلك الرقابة أيضاً الجهاز المركزى للمحاسبات بجمهورية مصر العربية.

## **ثالثاً : أساليب الرقابة من حيث السلطات المخولة لجهة الرقابة:**

### **أ- رقابة إدارية :**

هى تلك الرقابة التى تكون مهمتها جمع البيانات وتحليلها للوصول إلى نتائج معينة للتأكد من تطبيق اللوائح والتعليمات وتحقيق الأهداف الموضوعية بكفاءة تامة مع وجود سلطة التوصية بإتخاذ القرارات المناسبة لتجنب أى إنحراف أو مخالفات، دور هذا النوع من الرقابة ينتهى عند اكتشاف الأخطاء والمخالفات والتنبيه إليها أو إحالتها للسلطات المختصة أى كشف المخالفات والأخطاء والانحرافات والتوصيه بشأنها.

### **ب- رقابة قضائية :**

هى الرقابة التى تقوم بها هيئة قضائية مستقلة لها الحق فى اكتشاف الإنحرافات والمخالفات ، بالإضافة إلى محاكمة من يثبت إدانته لتلك الإنحرافات وإصدار العقوبات اللازمة بحقهم.

## **رابعاً : أساليب الرقابة وفقاً لدور الحكومة :**

تنقسم هذه الأساليب الرقابة إلى قسمين أحدهما يتمثل فى الدور التنفيذى الذى تقوم به الحكومة نفسها للتحقق من حسن استخدام المال العام وأخر يقوم بمراقبة الحكومة والمتمثل فى السلطة التشريعية من ناحية ورقابة الشعب من ناحية أخرى بأعتبره مالك المال العام .

### **أ- الرقابة التنفيذية:**

وهى رقابة تقوم بها الأجهزة الحكومية للتأكد من حسن استخدام المال العام وتتمثل فى مراجعة المستندات ورقابة الأداء سواء كانت رقابة داخلية أو خارجية أو رقابة سابقة أو لاحقة أو أثناء التنفيذ.

### **ب- الرقابة التشريعية:**

وهى الرقابة التى تقوم به السلطة التشريعية بالدولة والمتمثل فى مجلس النواب والذى يقوم برقابة المال العام والإشراف على السلطة التنفيذية.

ويتم هذا الأسلوب من الرقابة بعدة طرق حسب الأنظمة التى تسير عليها الدولة :

- عن طريق إصدار القوانين .

- دراسة ما تم طرحه من خطط .
- مناقشة وإعتماد الموازنة العامة للدولة ودراسة أى انحرافات ناتجة عن التنفيذ.
- استجواب الحكومة بما فيها الوزراء ورئيس مجلس الوزراء .

### **ج- الرقابة الشعبية:**

وهذا الأسلوب من الرقابة يتم عن طريق رقابة أفراد الشعب للمؤسسات العالمية وذلك عن طريق النقابات، الجمعيات، المجالس المحلية، الصحافة، الأحزاب السياسية، والتنظيمات الحكومية.

### **خامساً : أساليب الرقابة من حيث المكان الذى تجرى فيه عملية الرقابة:**

فهناك من يقوم بالعمل فى مكتبة عن طريق مراجعة ما يتوفر له من مستندات ( رقابة مكتبية) وهناك من يقوم بالمراجعة أو الرقابة الميدانية خارج المكتب.

#### **أ- رقابة مكتبية:**

وهى الرقابة التى يقوم بها المراقب وهو فى مكتبه أو داخل الجهة الحكومية التابع لها من خلال مراقبة أو مراجعة ما يتوفر له من مستندات، سجلات، وكشوف، فهو لا ينتقل إلى الجهة محل المراجعة ، وله أن يبدى رأيه فى العمليات الواردة فى تلك المستندات.

#### **ب- رقابة ميدانية:**

وهى الرقابة التى ينتقل فيها المراقب إلى الجهة الخاضعة للرقابة لإتمام عمله وهذه الرقابة غالباً ما تكون رقابة خارجية ورقابة مستقلة عن الجهة الخاضعة للرقابة.

### **سادساً : أساليب الرقابة من حيث درجة الدورية:**

تنقسم أساليب الرقابة وفقاً لذلك إلى رقابة دورية، رقابة مفاجئة، رقابة مستمرة.

#### **أ- الرقابة الدورية:**

هى الرقابة الدورية الروتينية فى التنفيذ وفق جدول زمنى محدد.

#### **ب- الرقابة المفاجئة:**

هى الرقابة التى تحدث بصورة مفاجئة أو بدون إنذار ويكون الهدف منها اكتشاف خطأ أو غش لا يمكن أن يكتشف من خلال الرقابة الدورية وكذلك الكشف عن مدى إلتزام الحق بالقوانين والتعليمات مثل الجرد المفاجئ للخزينة.

#### **ج- الرقابة المستمرة :**

وهى الرقابة والمراجعة على مدار السنة:

## الفصل الثانى

### القيمة المضافة للأجهزة العليا للرقابة

## المبحث الاول

### قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

#### **تمهيد :**

تعتبر الرقابة على القطاع الحكومى والتي تنتهى بها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عامل مهم فى أحداث الفارق فى حياة المواطنين، كما أن العمليات الرقابة والمراجعة التي تقوم بها الأجهزة العليا على الوزارات والهيئات الحكومية وإدارات القطاع العام تأثير إيجابى يتمثل فى بث الثقة فى المجتمع لكونها تخاطب عقول المسؤولين عن الموارد العامة واخلالات إداراتها وهو ما يؤدي بدوره إلى إتخاذ القرارات بكفاءة عالية.

فما إن يتم الإعلان ونشر نتائج وتقارير الرقابة التي يقوم بها جهاز الأعلنلرقابة حتى يكون المواطن مخولاً بمساءلة المسؤولين عن تصرفاتهم فى إدارة المال العام وبهذه الطريقة تعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية على الارتقاء بكفاءة وفعالية وشفافية الإدارة الحكومية وهكذا فإن من شأن الجهاز الرقابى الذى يتصف عادة بالاستقلالية والفعالية والمصداقية والحيادية أن يكون أحد المكونات الضرورية فى أى نظام ديمقراطى حيث تشكل المساءلة والنزاهة أجزاء لا غنى عنها فى أى ديمقراطية مستقرة.

#### **ما هى قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية؟**

إن استكشاف قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة لا يمكن معرفتها إلا بعد تحليل أثر أدائها على المجتمع والوقوف على تداعيات نتائج التقييم الخاصة بأدائها أمام ممثلى نواب الشعب ومجلس الأمة.

لذا فإن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة حتى تكون قادرة على أداء الأعمال والمهام المناط بها على الوجه الأكمل بالنسبة للمواطنين يجب أن تكون جديرة بالثقة، وهذا لا يتسنى إلا إذا كان الجهاز الرقابى بدوره يتقبل الحكم على أداءه بموضوعية باعتباره ذو إختصاص ومصداقية واستقلالية وأنه مسئول عن العمليات التي يقوم بها وحتى يكن ذلك ممكناً فإنه من الواجب أن يكون مثلاً يحتذى به أمام بقية الوزارات والهيئات الحكومية ، وهذا الأمر يمكن تحقيقه من خلال إحداث فرق فى حياة المواطنين ، ويمكن تحقيق هذا الأثر من خلال ثلاث عناوين رئيسية ممثلة بالآتى:

أولاً : تعزيز مساءلة وشفافية ونزاهة الوزارات وهيئات القطاع العام.

ثانياً : إثبات التأكيد على قوة ارتباطها بالمواطنين ومجلس النواب.

ثالثاً : القدرة على التحول إلى أجهزة نموذجية وقوة يحتذى بها .

وسيتم استعراض هذه العناوين الرئيسية بشئ من التفصيل على النحو التالى:

## **أولاً: تعزيز المساءلة والشفافية ونزاهة الوزارات والهيئات الحكومية وهيئات القطاع العام:**

بأن تتم مساءلة الوزارات الحكومية ومؤسسات القطاع العام عن إدارتها للموارد العامة وكيفية استغلالها وهذا لا يتم إلا من خلال الرقابة المستقلة على العمليات التي تقوم بها الوزارات الحكومية ومؤسسات القطاع العام وإعداد التقارير السنوية بالنتائج التي توصل إليها الجهاز الرقابي، وهذا يمكن القائمين على إدارة تلك الجهات الخاضعة للرقابة من أداء مسؤولياتهم إستجابة لنتائج الرقابة وتوصياتها واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة وإكمال دورة المساءلة ولتحقيق مضمون الغاية المشار إليها لا بد من توافر المبادئ التالية:

### **المبدأ الأول : حماية وصيانة إستقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية وهذا يتطلب من الأجهزة الرقابية السعى على تحقيق الأمور التالية:**

- ١- تعزيز إطار دستوري أو تشريعي أو قانوني يتم صيانته والحفاظ عليه.
- ٢- الحفاظ على إستقلالية رؤسائها والعاملين بها بما في ذلك تأمين المنصب والحصانة القانونية وفقاً للتشريعات المعمول بها الأمر الذي يكفل النهوض بواجباتهم على الوجه الأكمل.
- ٣- التأكيد على حقوق غير مقيدة بشأن الإطلاع والوصول إلى جميع المعلومات اللازمة لحسن أدائها لمسؤولياتها والتي نص عليها القانون وكذلك تقديم تقرير مستقل عن نتائج أعمالها.
- ٤- ضرورة أن تمتلك الأجهزة الرقابية الآليات اللازمة لمتابعة الوقوف على الإجراءات التي تتخذ من قبل الجهات المعنية تجاه نتائج الرقابة وتوصياتها.
- ٥- الحفاظ على الاستقلالية المالية والإدارية سواء من خلال إدراج الاعتمادات المالية اللازمة أو فيما يخص الموارد البشرية.

### **المبدأ الثاني: تنفيذ مهام الرقابة بما يكفل مساءلة وزارات الدولة وهيئات القطاع العام عن إدارتها للموارد المالية واستغلالها:**

- ١- ينبغي أن تقوم الأجهزة العليا للرقابة وفقاً لقانون إنشائها أو اللوائح والتعليمات المالية المنظمة والمعايير المهنية الدولية المطبقة بتنفيذ أى من أنواع الرقابة المتعارف عليها والمتمثلة بالآتي:
  - الرقابة على البيانات المالية. - رقابة الإلتزام. - رقابة الأداء. - الرقابة القضائية.ويمكن تطبيق أى نوع بشكل منفصل أو الجمع بين عدة أنواع الرقابة.
- ٢- ضرورة أن تقوم الأجهزة الرقابية بإعداد تقارير الرقابة حسب أنواعها المختلفة وكذلك وفقاً لقانونها ومن ثم إحالته إلى السلطة التشريعية والتنفيذية.

### **المبدأ الثالث : تمكين القائمين على إدارة الموارد المالية فى القطاع العام من الإضطلاع بمسؤولياتهم فى التفاعل والاستجابة مع نتائج الأجهزة الرقابية واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة:**

- ١- أهمية ضمان الأجهزة العليا للرقابة حسن التواصل مع الهيئات الخاضعة للرقابة وأن يتم التعاون بينها فيما يخص نتائج عمليات الرقابة مع مراعاة تزويد تلك الجهات بالتقارير فى الوقت المناسب.

٢- ضرورة قيام الأجهزة الرقابية إقامة علاقات مهنية مع اللجان التابعة للسلطة التشريعية ذات الصلة لمساعدتها على فهم أفضل لمضمون التقارير وتوصياتها.

### **المبدأ الرابع : الإبلاغ عن نتائج الرقابة لتمكين الجمهور من مساءلة وزارات وهيئات القطاع الحكومي والعام .**

١- ضرورة قيام الأجهزة العليا للرقابة بتقديم تقارير تتصف بالموضوعية والبساطة والوضوح مع مراعاة استخدام لغة يفهمها جميع من لهم علاقة بتلك التقارير .

٢- أهمية قيام الأجهزة العليا للرقابة بنشر تقاريرها بصورة علنية والعمل على تسهيل الإطلاع على تقارير من قبل أصحاب الاختصاص باستخدام وسائل التواصل المناسبة.

### **ثانياً : إثبات والتأكد على قوة ارتباطها بالمواطنين ومجلس النواب:**

يمكن الاستدلال على قوة تواصل الأجهزة العليا للرقابة مع الجمهور من خلال تجاوبها بشكل مناسب مع تحديات وهموم واحتياجات المواطنين ، ولذا يقع على الأجهزة الرقابية مسئولية فهم التطورات وأنظمة ولوائح المنظمة لأعمال هيئات القطاع العام على نطاق واسع الأمر الذى يتطلب أحياناً إجراء حوار هادف مع أصحاب العلاقة لتسهيل عملية الارتقاء بالقطاع العام وتحقيق الرضا العام للجمهور وللوقوف على ذلك يستوجب التعرض إلى المبادئ المرتبطة بتلك الغاية على النحو التالى:

### **المبدأ الخامس : التجاوب مع الهيئات المتغيرة والمخاطر الناشئة:**

١- يجب أن تحرص الأجهزة العليا للرقابة عند قيامها بوضع برنامج عملها أن يكون لها ارتباط وثيق بالقضايا الرئيسية التى تؤثر على أفراد المجتمع.

٢- ضرورة قيام الأجهزة العليا للرقابة بتقييم المخاطر الناشئة والمتغيرة فى بيئة الرقابة بأنواعها والتفاعل معها فى الوقت المناسب من خلال العمل على تعزيز آليات لمعالجة المخالفات المالية وعمليات الاحتيال والفساد.

٣- ضرورة مواكبة المواضيع والمسائل ذات الصلة والتي يجزى تناولها ومناقشتها فى المحافل المحلية والدولية وكذلك الحرص على المشاركة وتبادل الأفكار فى تلك المحافل.

٤- ضرورة تسليط الضوء على الآليات المتنوعة لجمع المعلومات المتعلقة بصنع القرار وكيفية قياس الأداء لتعزيز صلتها بأصحاب العلاقة.

### **المبدأ السادس : التواصل الفعال مع أصحاب العلاقة:**

١- ضرورة أن تسهم الاتصالات التى تقوم بها الأجهزة العليا فى ترسيخ الشفافية والمساءلة.

٢- أهمية أن تتواصل الأجهزة الرقابية مع أصحاب العلاقة لضمان فهم أعمال ونتائج الرقابة من قبل الأطراف الأخرى على النحو المطلوب.

٣- ضرورة تفاعل الأجهزة العليا للرقابة بالشكل المناسب مع وسائل الإعلام المختلفة من أجل تسهيل التواصل مع الجماهير.

## المبدأ السابع: أن تكون مصدراً موثقاً للتبصر المستقل والموضوعي لدعم عمليات التغيير الإيجابي والمفيد في هيئات القطاع العام :

- ١- ضرورة أن يستند عمل الأجهزة العليا للرقابة على الحكم المهني المستقل والتحليل العلمي.
- ٢- الحرص على المشاركة في إجراء التحسينات والإصلاحات على آلية العمل بالقطاع العام من خلال المناقشات العلمية.
- ٣- ضرورة تعاون الأجهزة العليا للرقابة مع الانتوساي وكذلك المنظمات المهنية الأخرى على المستوى الإقليمي والدولي ذات الصلة من أجل تعزيز ودعم المجتمع في معالجة القضايا العالمية المتصلة بالرقابة على القطاع العام .

## ثالثاً : القدرة على التحول إلى أجهزة نموذجية وقدوة يحتذى بها :

يجب أن تكون الأجهزة العليا للرقابة جديرة بالثقة، ولا بد أن تعتمد مصداقيتها كونها مؤسسات مستقلة مختصة ومساءلة علنية عن عملياتها وحتى يتحقق هذا لا بد أن تلتزم بالمبادئ التالية :

### المبدأ الثامن : ضمان الشفافية والمساءلة:

- ١- ضرورة قيام الأجهزة العليا للرقابة بالنهوض بواجباتها على نحو تكفل المساءلة والشفافية.
- ٢- يجب أن تعلن الأجهزة العليا للرقابة عن واجباتها ومسئولياتها والمهام المناطة بها واستراتيجياتها .
- ٣- ضرورة قيام الأجهزة العليا للرقابة بما يتناسب مع قوانين إنشائها وظروفها باستخدام معايير وأساليب رقابية تتصف بالموضوعية والشفافية مع مراعاة إبلاغ أصحاب العلاقة بذلك .
- ٤- من الأهمية أن تقوم الأجهزة العليا للرقابة بإدارة عمليات اقتصاديا وبكفاءة وفعالية وفقاً للقوانين واللوائح المعمول بها وتقديم وعرض تقاريرها بصورة علنية.

### المبدأ التاسع : ضمان الإدارة الرشيدة:

- ١- الحرص على تضمين الهيكل التنظيمي للأجهزة العليا للرقابة إدارة تنظيمية مناسبة من مهامها تنفيذ عمليات الإدارة الرشيدة ودعم الرقابة الداخلية والممارسات الإدارية السليمة.
- ٢- ضرورة قيام الأجهزة العليا للرقابة بتقييم المخاطر التنظيمية بشكل دوري على أن ترصد نتائج التقييم بانتظام من خلال وظيفة الرقابة الداخلية الموضوعية.

### المبدأ العاشر : الالتزام والتقييد بقواعد السلوك الصادرة من الجهاز:

- ١- ضرورة قيام الأجهزة العليا للرقابة بوضع واعتماد لوائح تشمل على قواعد للسلوك تنسجم مع قوانينها وبحيث تتوافق مع ظروفها.
- ٢- أهمية الحرص على تضمين اللوائح المشار إليها مستويات عالية من القيم والمبادئ المرتبطة بالنزاهة والاخلاق.

٣- ضرورة العمل على ضمان الوعى وحث العاملين على الالتزام باللوائح والقواعد المتعلقة بالسلوك وأخلاقيات المهنة وذلك من خلال النشر والإعلان بالوسائل المتاحة.

### **المبادئ الحادى عشر : بذل الجهد نحو تحقيق جودة الخدمة:**

١- ضرورة قيام الأجهزة العليا للرقابة بوضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تعزيز ثقافة العاملين بأن الجودة هي الأساس فى تنفيذ جميع جوانب الأعمال الرقابية وما يرتبط بها من نتائج .

٢- لضمان الجودة يجب مراعاة تحديد مسؤوليات الإشراف والمراجعة.

٣- يجب على الأجهزة العليا للرقابة القيام بعمليات رصد ومتابعة ذلك للحفاظ على استمرارية نظام رقابة الجودة فى الجهاز على نحو ملائم والعمل بفعالية

### **المبدأ الثانى عشر : بناء الكفاءات من خلال التشجيع على التعلم وتبادل الخبرات والمعارف:**

١- ضرورة قيام الأجهزة العليا للرقابة بتشجيع التطور المهنى والتدريب وبناء الكفاءات وتبادل المعارف.

٢- وجوب قيام الأجهزة العليا للرقابة ببذل الجهود لضمان أن يمتلك موظفيها الكفاءات المهنية وكذلك التعاون مع مهنة التدقيق الأوسع نطاقاً من أجل تعزيز المهنة.

٣- أهمية قيام الأجهزة العليا للرقابة بالمشاركة فى أنشطة الأنتوساى وبناء الجسور مع الأجهزة الرقابية والمؤسسات ذات الصلة لمواكبة القضايا الناشئة وتعزيز عمليات تبادل المعارف لتعميم الفائدة .

## المبحث الثاني

### إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

#### مبررات وضع إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة :

خلال مؤتمر الأنتوساى العشرين الذى أقيم فى جوهانسبرغ فى سنة ٢٠١٠ تم تفويض عمل الأنتوساى حول قيمة ومنافع الأجهز العليا للرقابة المالية للعمل على تطوير أدوات القياس المتعلقة بموضوع إطار قياس أداء الأجهز العليا وذلك من خلال التعاون مع كل من :

- لجنة الأنتوساى لبناء القدرات .  
- اللجنة التوجيهية للأنتوساى والمانحين .

تجدر الإشارة إلى أن إطار قياس أداء الأجهز العليا المالية والمحاسبة عبارة عن إطار موضوعى لقياس الأداء تم تصميمه لمساعدة الجهات المستفيدة على الوقوف على مزايا الأجهزة العليا وتحديد نقاط قوته ونقاط ضعفه ومدى مستوى أداء أى جهاز من خلال إجراء مقارنات مع المعايير الدولية للأجهزة العليا وممارسات دولية أخرى معترف بها، كما يعتبر الإطار أداة طوعية يتوقف قرار خضوعها وأستخدامها إلى رئيس الجهاز الى يحق له اختار التقييم الذاتى الداخلى أو التقييم الخارجى مستنداً بذلك إلى هدف التقييم.

وبناء على ما سبق يمكن الإجابة على السؤال التالى:

لماذا يتعين على الأجهزة العليا للرقابة استخدام إطار قياس الأداء ؟

**والجواب هو :** ترغب الأجهزة العليا للجوء إلى تقييم عبر إطار قياس الأداء للمبررات التالية:

١- تعزيز أداء الجهاز حيث يقدم الإطار صورة حقيقية عن أداء الجهاز وقدراته الداخلية ومقارنة بأفضل الممارسات بما يبرز نقاط الضعف والقوة .

٢- خطوة إيجابية فى إتجاه تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

٣- إثبات التطور والمنافع على المجتمع حيث يكشف أمام الجهات المعنية الخارجية ( مجلس الأمة ، أفراد المجتمع ) كيف يساهم الجهاز الأعلى للرقابة فى الحفاظ على المال العام وتطبيق مبادئ الشفافية والمساءلة ومحاربة الفساد .

٤- دعم ومساندة مبادرات تنمية القدرات لتمكين بعض الأجهز العليا للحصول على دعم الجهات المانحة وغيرا من الأطراف الخارجية المعنية (البنك الدولى ) من خلال الأستعانة بنتائج عمليات التقييم.

٥- مساعدة الأجهزة العليا على تحسين وتطوير أدائها والمرتبطة بالتقارير السنوية المبلغة للجهات الخاضعة للرقابة والمعنية بالأمر.

واستكمالاً لما سبق ذكره ، لابد من بيان أشكال التقييم كما هو متعارف عليه والمتمثلة بالآتى:

أ- تقييم ذاتى من الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.

ب- تقييم من قبل النظراء يتولاه جهاز رقابى آخر أو هيئة من هيئات الأنتوساى.

ج- تقييم خارجى من قبل خبراء أو مستشارين أو مدققين خارجيين.

## هيكلية إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة:

يوفر إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة نظرة عامة عن أهم المجالات في أداء كل جهاز ، وهو يغطي العمليات الداخلية للجهاز ومنجزاته الخارجية ونتائجه ، كما أنه يسعى إلى قياس أداء الجهاز الأعلى للرقابة مقارنة بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة وكذلك الممارسات الأخرى المتعارف بها داخل الانتوساى مع مراعاة الأطر القانونية المرتبطة للجهاز ، هذا ومن المعلوم أن النطاق الموحد للجهاز الرقابى والقياس الموضوعى لأدائه يجب أن يتم على شكل مؤشرات مما يجعله مناسباً لمقارنة مستويات الأداء مع مرور الوقت.

ويتألف إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من عنصرين:

- 1- توجيهات لتقرير الأداء ، وهو المنتج النهائى للتقييم ويتألف من تحليل وصفى للنتائج.
- 2- مجموعة مؤلفة من ٢٢ مؤشراً لقياس أداء الجهاز مقارنة بالممارسات الدولية المعترف بها فى سبعة مجالات.

- أ- إعداد الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة للتقارير .
- ب- الاستقلالية والإطار القانونى.
- ج- الاستراتيجية للتنمية المؤسسية.
- د- المعايير والمنهجيات الرقابية.
- هـ- هياكل الإدارة الدعم والإسناد.
- و- الموارد البشرية والقيادة.
- ز- الاتصال وإدارة العلاقات مع الجهات المعنية.

حيث تقيس المؤشرات بشكل أساسى الأمور التى تكون تحت سيطرة الجهاز الأعلى للرقابة مثل قدراته الداخلية واتجازاته الخارجية بإستثناء " ب " كونه يقيس استقلالية الجهاز وإطاره القانونى ، أما بالنسبة إلى العوامل التى تقررها هيئات وأجهزة رقابية أخرى ضمن نظامها الأساسى والسياسى تدرج فى المؤشرات لأنها أساسية بالنسبة إلى أداء الجهاز ولأن إطار " المعيار الدولى للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة " يركز عليها بشكل ملحوظ ، لكن يجب التنبيه إلى أن أى نقطة ضعف فى هذا المجال قد لا يعالجها الجهاز بسهولة ويقوم التقرير الوصفى للأداء أيضاً بتقييم العوامل التى لا يتحكم بها الجهاز ولكنها تؤثر على أدائه ، وفى مثل هذه الحالات يتم الإبلاغ عن هذا التقييم من جانب مصادر ثانوية للمعلومات وليس مؤشرات إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

كما يجدر الإشارة إلى أن إطار قياس الأجهزة العليا للرقابة يسلط الضوء على الأجهزة الأعلى فى كل بلد ولا يكون مصمماً كامل نظام الرقابة المالية العامة التى تشمل فى أغلب الأحيان هيئات أخرى بالإضافة إلى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة .

وهناك مسائل مرتبطة بقياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة يجب مراعاتها عند إجراء قياس الأداء.

**المسألة أ :** لا يمكن مسائلة الجهاز الأعلى للرقابة عن الأمور الخارجة عن سيطرته.

**المسألة ٢ :** يصعب قياس بعض جواب أداء الأجهزة العليا للرقابة، وبخاصة تلك المتعلقة بالجودة.

**المسألة ٣ :** تختلف ولاية الأجهزة العليا للرقابة بين الدول وقد لا تكون متوافقة مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة، وفي هذه الحالات، لا يكون تصنيف الجهاز مقارنة بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة مناسباً .

**المسألة ٤ :** قد لا تكون الموارد المالية المتاحة للجهاز كافية لإنجاز مهامه ، وفي هذه الحالات ، قد يكون من غير المناسب " معاقبة " الجهاز على ضعف أدائه من حيث " التغطية " والتدريب المهني ، الخ ....

### **الضوابط التي يركز عليها تصميم إطار قياس أداء الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة:**

١- **الشمولية :** وتعنى التغطية الواسعة للمجالات الرئيسية لعمل الجهاز ومساهمته فى المساءلة والشفافية والحوكمة الرشيدة.

٢- **الموضوعية :** وتعنى أن تكون مؤشرات قياس الأداء وتطورها موضوعية.

٣- **الذاتية:** وتعنى أن الأداة يمكن أن تشمل العوامل الذاتية أيضاً ، وذلك من خلال التقرير الوصفي للأداء .

٤- **التوافق الدولى :** ويعنى أن مؤشرات الأداء وسلم القياس تعكس معايير متعارف عليها دولياً وكذلك الممارسات الدولية الجيدة حيثما أمكن.

٥- **وثائق الصلة :** وتعنى أن الأدوات قد أعدت لكل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بصرف النظر عن أرتها الإدارى أو مستوى تطورها.

٦- **الأداء :** ويعنى إتاحة المجال لتحليل أداء الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة ، وتحديد تحديات وفرص التطور.

٧- **التطور :** ويعنى أن الأداء تيسر قياساً موحداً لأداء الجهاز عبر الزمن.

٨- **التناسق :** ويعنى التوافق على الأدوات الموجودة مسبقاً (الأطر الشاملة لقياس إدارة المال العام، والأدوات الخاصة لقياس أداء لأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة).

٩- **الالتزام :** ويعنى أن الأداة تقيس الممارسات الرقابية الفعلية ، علاوة على جودة الإطار التشريعى والقانونى للجهاز وتوجيهاته وأدلتها الداخلية.

١٠- **الاختصار / الإيجاز :** ويعنى أن الأداة تتضمن الحد الأدنى من مؤشرات الأداء الممكنة لتغطية النواحي الرئيسية لأداء الجهاز ، بما يجعل الأداة ذات فائدة عملية للأجهزة.

١١- **سهولة الاستخدام :** ويعنى أن الأداة سهلة الاستخدام من قبل الأجهزة سواء كان ذلك للتقييم الذاتى أو للتقييم من قبل النظراء .

١٢- **ضمان الجودة :** ويعنى أن الأداة يظهر عملية ضمان الجودة بشفافية.

وقبل أن ننهي موضوع المحور الثالث نفضل شرح المصطلحات الخاصة بإطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة باختصار على النحو التالي:

يتألف إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من سبعة مجالات يحتوى كل واحد منها على عدد من المؤشرات ويبلغ مجموعها ٢٢ ، فضلاً عن مؤشرين إضافيين للأجهزة التي لها وظيفة قضائية، تتألف المؤشرات من أبعاد يتراوح عددها بين واحد وأربعة والأبعاد تحتوى على معايير متعددة ، والجدول التالي يوضح ذلك من خلال بيان أحد الأمثلة على ذلك :

أسم المجال : إعداد الجهاز لتقريره	مسلسل المؤشرات	أسم المؤشر	الأبعاد الخاصة بالمؤشرات رقم (١)
	الجهاز ١	نتائج الرقابة المالية	١- تغطية الرقابة المالية. ٢- تقديم نتائج الرقابة المالية. ٣- نشر نتائج الرقابة المالية وتوزيعها. ٤- متابعة الجهاز لتنفيذ ملاحظات الرقابة المالية وتوصياتها.

تطبيقات ومنهجية إسناد العلامات التقديرية فى إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة: يهدف هذا المحور إلى توفير تقييم الوضع الحالى لعناصر أداء الجهاز الأساسية من خلال مقارنتها بمؤشرات تقييم تعتمد على سبعة مجالات لأداء الجهاز والتي سبق الإشارة إليها والمتمثلة بالآتى:

المجال أ : تقرير الجهاز.

المجال ب : الاستقلالية والإطار القانونى.

المجال ج : الاستراتيجية والتنمية المؤسسية.

المجال د : معايير الرقابة ومنهجياتها.

المجال هـ : هياكل الإدارة والدعم والإسناد.

المجال و : الموارد البشرية والقيادة.

المجال ز : الاتصال وإدارة العلاقات مع الجهات المعنية.

وسياتى شرح بعض المجالات ( أ ، ب ، ج ) على سبيل المثال بشئ من التفصيل على النحو التالي:

#### **المجال ( أ ) : إعداد الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة للتقارير :**

رقابة القطاع العام ليست موحدة بل توجد تطبيقات متنوعة ومتعددة وتوفر المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة معايير وتوجيهات لأنواع التالية من رقابة هيئات القطاع العام .

**الرقابة المالية :** تركز على تحديد ما إذا كانت المعلومات المالية الخاصة بالجهة الخاضعة للرقابة مطابقة مع إطار إعداد التقارير المالية والتعليمات المالية الصادرة بهذا الشأن بالإضافة إلى الإطار التنظيمى ويتم ذلك عبر الحصول على أدلة كافية ومناسبة لتمكين المدقق من التعبير عن رأيه حول عدم وجود أخطاء جوهرية فى المعلومات المالية ، سواء بسبب احتيال أو خطأ ، يقدم المعيار " ISSAI200 " تفاصيل هذه المسألة.

**رقابة الأداء :** تعتمد على أداء البرامج بما يتوافق مع مبادئ الاقتصاد والفاعلية والكفاءة فضلاً عن تحديد مجال تحسين الوضع يتم ذلك عبر مراجعة الأداء مقارنة بالمعايير المناسبة وعبر تحليل أسباب الانحراف عن المعايير ويمكن الرجوع إلى المعيار " ISSAI300 " للوقوف على تفاصيل هذا النوع.

**رقابة الالتزام :** التحقق من مدى التزام الجهة الخاضعة للرقابة بالقوانين واللوائح والمرجعيات المطبقة والمحددة كمعايير ، ويمكن الرجوع إلى المعيار " ISSAI400 " للوقوف على تفاصيل هذا النوع.

**عملية إصدار الأحكام :** تتبع بعض الأجهزة الرقابية نموذج المحكمة بحث تدعم وظيفة الرقابة بوظيفة قضائية ونتيجة لهذه العملية يصدر حكم يمثل القرار المبني على مداولات في هيئة القضاء لذا تمثل الأحكام مخرجاً محتملاً آخر للجهاز القضائي.

ويجدر الإشارة إلى أن جميع العمليات الرقابية تبدأ بتحديد الأهداف وتحدد تلك الأهداف نوع أو أنواع العمليات الرقابية التي يجب إجراؤها والمعايير المطبقة التي يجب إتباعها.

### **ما هي المسائل المشتركة بين الرقابة المالية ورقابة الأداء:**

**تقديم التقارير الرقابية :** يجب أن تصدر الأجهزة تقريراً رقابياً كمنتج أساسي لكل رقابة يتم تطبيقها ولا بد من تحديد الجهة التي يجب أن تتلقى تلك التقارير وتوقيت تسليمها بكل وضوح في التشريع للسلطات المعنية.

**نشر نتائج الرقابة وتوزيعها :** يجب نشر نتائج العمليات الرقابية الأساسية بواسطة الوسائل المناسبة والمتاحة طالماً تسمح التشريعات حيث من الواجب أن " تتمتع الأجهزة العيا للرقابة والمحاسبة بحرية نشر تقاريرها وتوزيعها بعد رفعها وتقديمها بصفة رسمية للسلطات المختصة كما ينص على ذلك القانون ( " ISSAI10 " إعلان مكسيكو بشأن استقلالية الجهاز ) ويرتبط بذلك بأن تنشر التقارير بصيغة مفهومة ومتاحة للعموم عبر وسائل مختلفة.

**إصدار الجهاز ومتابعة ملاحظات الرقابة وتوصياتها :** يجب أن تستخلص تقارير الجهاز الاستنتاجات استناداً إلى أدلة وأن تشمل الملاحظات والتوصيات اللازمة لتصحيح الأخطاء واسترداد الأموال وتحسين إدارة الأموال العامة .

### **مؤشرات الأداء للجهاز :**

- ١- نتائج الرقابة المالية.
- ٢- نتائج رقابة الالتزام .
- ٣- نتائج رقابة الأداء .
- ٤- نتائج إصدار الأحكام .
- ٥- التقرير السنوي وتقارير أخرى.

نظراً لأهمية المؤشر الخامس سيتم عرضه بشئ من التفصيل :

## التقرير السنوى وتقارير أخرى :

محتوى وتقديم تقرير الجهاز السنوى : تقرير الجهاز السنوى هم أهم وأوضح منتج خارجى له ، فهو يحدد رأى الجهاز بالنسبة للجهات المشمولة بالرقابة كذلك يجمع ملخصاً لنشاطاته الرقابية والنتائج المهمة التى حققتها رقابة الجهاز ، فضلاً عن مراجعة الأداء الأجهزة ، وبيان رقبى عن أنشطته المالية ويتم تقديمه، من دون تدجخل وفى الوقت المناسب، إلى السلطة التشريعية أو هيئة عامة أخرى يقومخ الجهاز برفع التقارير إليها ( يمكن تقديم الوثائق المتنوعة، بما فى لك البيانات المالية الخاضعة للرقابة، كويثقه منفصلة طالمأ تقدم أيضاً إلى السلطة الملائمة وفى الوقت المناسب).

**نشر تقرير الجهاز السنوى وتوزيعه:** فور تقديم تقرير الجهاز السنوى إلى السلطة التشريعية أو أى هيئة عامة أخرى، يجب نشره حالماً يسمح التشريع بذلك وتوزيعه على نطاق واسع عبر وسائل الإعلام والمواق الالكترونية والوسائل المناسبة الأخرى كى يصل إلى جميع الجهات المعنية ويتم تحضير تقرير الجهاز السنوى وتقديمه وتوزيعه بالأشكال التى تسهل أن يفهمه العموم فى ذلك البلد .

**قياس أداء الجهاز ورفع التقرير بشأنه:** يجب أن يركز جزء من تقرير الجهاز السنوى على أداء الجهاز نفسه، على أن يتم قياسه مقارنة باستراتيجية وأهدافه وعبر استعمال المؤشرات حيثما يكون لك مناسب، ويجب أن يشمل الإبلاغ من مسارات الجهاز الداخلية وقيمة ومنافع الجهاز بالنسبة إلى المواطنين والسلطة التشريعية والجهات المعنية الأخرى، ويجب أن يحدد أيضاً مساراً للحصول على الملاحظات واستعمالها من الجهات الخارجية المعنية لقياس أداء الأجهزة .

**الإبلاغ عن الخدمات ذات القيمة المضافة للجهاز ووظائفه الإلزامية الأخرى:** يمكن أن تساهم الأجهزة فى ترقية إدارة المال العام والحوكمة الفاعلة والمساءلة والشفافية ومكافحة الفساد عبر تقديم الخدمات ذات القيمة المضافة وبالنسبة إلى بعض الأجهزة ، تشكل خدمات القيمة المضافة المحددة (مثل الرقابة المسبقة أو تدابير ما قبل الرقابة جزءاً من صلاحياتها ، بينما تمارس أجهزة أخرى سلطة تقديرية لتنفيذ نشاطات مماثلة بالطريقة التى تعتبرها مناسبة وقد يشمل ذلك فرض رقابة شرعية ورقابة بيئية ، ورقابة تكنولوجيا المعلومات ، ورقابة الإبلاغ الأخصائى وأنظمة معلومات الأداء مما يعنى توفير نظرة استشرافية على التحديات المحتملة التى تواجه القطاع العام ، ومراجعة البيئة الاقتصادية والمالية فى البلد لتحديد خطر الأزمات المستقبلية، وفرض رقابة على إدارة الأصول الوطنية التى تشمل العائدات من الصناعات الاستراتيجية .

أما بالنسبة إلى بعض الأجهزة ، تتم هذه النشاطات على شكل رقابة مالية أو رقابة التزام وأداء بينما تكون تلك النشاطات فى أجهزة أخرى معترف بها تخصصات رقابية منفصلة أو مهام رقابية خاصة فى بعض البلدان ، الأمر الذى يجب أن يدركه المقيمون أيضاً أن بعض النشاطات الواردة أدناه تطبيق من قبل هيئات غير الجهاز المعنى بينما يغطى هنا البعد الأداء الذى يتجاوز بحكم التعريف الممارسات الدولية الشائعة ويجب ألا ينفذ الجهاز هذه النشاطات على حساب نشاطاته ، ولا بد من أخذ هذا الأمر بالاعتبار فى التقييم فى تقرير الأداء .

**أهم الأبعاد التى يجرى تقييمها للمؤشرات المشار إليها أعلاه :**

الأبعاد	نتائج الرقابة المالية	نتائج رقابة الالتزام	نتائج رقابة الأداء	نتائج إصدار الأحكام	التقرير المستوى وتقارير أخرى
١	تغطية الرقابة المالية	تغطية رقابة الالتزام	نسبة تغطية عمليات رقابة الأداء وأنتقائها وهدفها	عدد الأحكام مقارنة بعدد الوثائق الصادرة التي تتطلب حكم	محتوى تقرير الجهاز السنوي وتقديمه
٢	تقييم نتائج الرقابة المالية	تقديم نتائج رقابة الالتزام	نشر نتائج رقابة الأداء وتوزيعها	تخفيض متوسط وقت الوثائق الصادرة حتى موعد الحكم	نشر تقرير الجهاز السنوي وتوزيعها
٣	نشر نتائج الرقابة المالية وتوزيعها	نشر نتائج رقابة الالتزام وتوزيعها	متابعة الجهاز لتنفيذ ملاحظات رقابة الأداء وتوصياتها	استعمال الصلاحيات فى حال وجود مخالفات	قياس أداء الجهاز ورفع التقرير بشأنه
٤	متابعة الجهاز لتنفيذ ملاحظات الرقابة المالية وتوصياتها	متابعة الجهاز لتنفيذ ملاحظات رقابة الالتزام وتوزيعها		مراقبة ومتابعة الجهاز للأحكام والعقوبات	الإبلاغ عن الخدمات ذات القيمة المضافة للجهاز ووظائف إلزامية أخرى

### المجال (ب) : الاستقلالية والإطار القانونى :

يغضى المجال (ب) الصلاحيات القانونية للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة واستقلاليته أى من الواجب أن ينص الدستور على إنشاء الأجهزة العليا للرقابة، وعلى مدى استقلاليته ويتم إدراج التفاصيل المتعلقة بذلك فى النصوص القانونية.

أى أنه يجب أن تتضمن الصلاحيات لإجراء الرقابة المالية ورقابة الالتزام ورقابة الأداء كما يجب أن تكون خالية من أى توجيهات أو تدخلات من قبل السلطة التشريعية أو التنفيذية خلال ممارسة الأجهزة الرقابية لأعمالها ، بما فى ذلك الحصول على معلومات وتقارير حول عملها كما ينص معيار إيساى (١٠) على أن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة يجب أن تتمتع بالاستقلالية المالية والتنظيمية ، بما فى ذلك استقلالية رؤساء وأعضاء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، أى ضمان عدم العزل والحصانة القانونية خلال الممارسة الطبيعية لأعمالهم ، لأن استقلالية رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة وموظفى الجهاز يجب أن يتم تحت شروط تعيين خاصة على نحو يضمن استقلاليتهم وذلك عندما يتم تعيينهم لفترات طويلة ومحددة ولا يمكن تحييتهم إلا بواسطة عملية مستقلة من قبل هيئات مستقلة.

وقد تم إدراج هذا المجال لأنه يؤثر بشكل كبير على فعالية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ولأن هذه الأجهزة قد تسعى للتأثير على القيود التى قد تنشأ عن الشروط المفروضة على صلاحيتها أو الاستقلالية.

وبناء على ما سبق ذكره يمكن تلخيص المجال (ب) : الاستقلالية والإطار القانونى على النحو التالى:

لا يسيطر الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة على الاستقلالية والإطار القانوني بشكل مباشر – ولكن قد يحاول التأثير عليهما لأنهما:

- ٦- يؤثران على فعالية الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة بشكل كبير .
- ٧- هناك إجماع على أن الاستقلالية عامل بالغ الأهمية بالنسبة إلى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ليما ، مكسيكو ، قرار الجمعية العامة للأمم المتحدة).

## مؤشرات الأداء :

### الجهاز- ٦ : استقلالية الجهاز :

- ومن أهم الأبعاد التي يجرى تقييمها للمؤشر المشار إليه أعلاه كل من :
- ١- إطار قانوني ومناسب وفعال منصوص عليه في الدستور .
  - ٢- استقلالية مالية / حكم ذاتي.
  - ٣- استقلالية تنظيمية / حكم ذاتي.
  - ٤- استقلالية رئيس وموظفي الجهاز.

### صلاحيات الجهاز :

- ومن أهم الأبعاد التي يجرى تقييمها للمؤشر المشار إليه أعلاه كل من :
- ١- صلاحيات ذات نطاق واسع بما في فيه الكفاية.
  - ٢- سهولة الوصول إلى المعلومات.
  - ٣- الحق في رفع التقارير والزاميتها.
  - ٤- وجود آليات متابعة فعالة.

### المجال (ج) استراتيجية التنمية المؤسسية :

يتعين على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن تمتلك أنظمة فعالة تمكنها من التخطيط على المدى الطويل والمدى القصير كما يتعين على هذه الأجهزة أيضاً رصد الأداء وإعداد التقارير بشأنه وبالتوافق مع مصطلحات الأنتوساي وقد تم تقسيم التخطيط إلى نوعين هما كالآتي:

- ١- التخطيط على المدى الطويل ويسمى " التخطيط الاستراتيجي " .
- ٢- التخطيط على المدى القصير ويسمى " التخطيط السنوي " .

ويعد التخطيط الاستراتيجي خطوة دقيقة في مرحلة تطوير الأجهزة العليا للرقابة، من أجل تزويد هذه الأجهزة بالتوجيه اللازم والتواصل مع الجهات المعنية الداخلية والخارجية مع الأخذ في الاعتبار توقعات الجهات المعنية والمخاطر الناشئة، والبيئة المؤسسية التي تعمل فيها الأجهزة العليا للرقابة، لذلك يجب أن تحدد عملية التخطيط الاستراتيجي المستقبل المنشود من قبل الأجهزة العليا للرقابة ، وأن تقيم الوضع الحالي

وتحدد حاجات تطوير المنظمة على هذا الأساس كما يجب أن تحدد عملية التخطيط الاستراتيجي كيفية تحقيق المستقبل المنشود عبر تحديد مهمة على المدى الطويل وأهدافها الاستراتيجية.

ومن أجل أن تقوم الأجهزة العليا للرقابة برفع التقارير حول الخطة الاستراتيجية وتطبيقها ورصدها وتقييمها، من المهم وجود نظام قياس الأداء من أجل خلق جسر بين الخطة الاستراتيجية والخطة السنوية، كما يتعين على الأجهزة العليا للرقابة الإعلان عن مهمتها واستراتيجيتها .

ومن أجل تسهيل تطبيق الخطة الاستراتيجية ، يجب أن تضع الأجهزة العليا للرقابة تخطيطاً سنوياً بهدف تحقيق الأهداف على المدى الطويل، أما بالنسبة للخطة السنوية فهي تعتبر أداة مستخدمة من قبل المنظمة من أجل تطبيق خطتها الاستراتيجية ومساعدتها في إدارة نشاطاتها اليومية، الأمر الذي يتعين على الأجهزة العليا للرقابة أن تعد خطة مفصلة للسنة المقبلة على أساس سنوي تفصل المشاريع المخطط لها، والنشاطات، والتوقيت والموارد المطلوبة والميزانية المتوقعة والمخرجات، وتحديد مسؤولية المشاريع والمخاطر التي تنطوي عليها عملية الرقابة كما يجب أن تقوم مؤشرات الأداء بقياس الحصيلة والمخرجات أى بتعبير آخر النتائج .

وبناء على ما سبق ذكره يمكن تلخيص المجال ( ج ) : استراتيجية التنمية المؤسسية على النحو التالي:

- يقيس هذا المجال جهود الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة لتطوير أعماله وإنجازها على نحو استراتيجي.
- يقيس على تمتلكه الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من أنظمة فعالة تمكنها من التخطيط على المدى الطويل والمدى القصير.

## **مؤشرات الأداء :**

### **الجهاز – ٨ : استراتيجية التنمية المؤسسية للجهاز:**

ومن أهم الأبعاد التي يجرى تقييمها للمؤشر المشار إليه أعلاه كل من :

١- محتوى الخطة الاستراتيجية.

٢- مسار التخطيط الاستراتيجي.

٣- محتوى الخطة السنوية .

٤- مسار التخطيط السنوي.

## المبحث الثالث

### المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

#### INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTION

##### ١ - لحة عن الأنتوساى:

الانتوساى هى المنظمة المهنية للأجهزة العليا للرقابة (الأجهزة الرقابية) فى البلدان المنتمية إلى منظمة الأمم المتحدة أو إلى وكالاتها المتخصصة وهى الهيئة الدولية المعترف بها التى تمثل الأجهزة الرقابية وهى مؤسسة مستقلة وذاتية السيادة وغير سياسية ، وأنشئت كمؤسسة دائمة لدعم وتشجيع تبادل الآراء والخبرات بين الأجهزة الرقابية فى مجال رقابة الأموال العامة وتلعب الأجهزة الرقابية دوراً رئيساً فى رقابة الحسابات والعمليات الحكومية وفى تعزيز التصرف الملائم والسليم والمساءلة الشاملة فى الحكومات التابعة لها ، وتوفر الانتوساى منتدى للمدققين الحكوميين من كافة أنحاء العالم لمناقشة القضايا ذات الاهتمام المشترك ومواكبة المستجدات بخصوص المعايير الرقابية وغيرها من المعايير المهنية الجارى بها العمل وأفضل الممارسات ذات العلاقة وتماشياً مع هذه الأهداف، ينص شعار الانتوساى على أن " التجربة المتبادلة تنفع الجميع " .

وتضم الانتوساى التى تم تأسيسها عام ١٩٥٣ عندما اجتمع ٣٤ جهازاً رقابياً فى أول مؤتمر للمنظمة فى كوبا - حالياً ١٨٩ عضواً كاملاً و ٤ أعضاء مشاركين ومنذ ذلك التاريخ توفر الانتوساى إطاراً مؤسسياً يمكن الأجهزة الرقابية من تحسين مكانتها وقدراتها المهنية.

وفى عام ١٩٧٧ ، أعتمدت الانتوساى إعلان ليما للتوجيهات الخاصة بالمبادئ الرقابية ، وهو إعلان أساسى يوضح المقارنة الفلسفية والمفاهيمية التى تعتمدها الأنتوساى، وهو إلى جانب إعلان المكسيك حول استقلالية الأجهزة الرقابية الذى تم اعتماده عام ٢٠٠٧ يؤكد على مبادئ الاستقلالية والقيم الديمقراطية وتصدر الانتوساى معايير وتوجيهات دولية بخصوص عمليات الرقابة المالية وعمليات الرقابة على المطابقة وعلى الأداء، كما توفر إرشادات حول الحوكمة الجيدة.

وتستخدم الانتوساى فى عملها خمس لغات رسمية هى الإسبانية والألمانية والإنجليزية والعربية والفرنسية، والانتوساى هى مجموعة تطوعية يعتمد نجاحها على تواصل الدعم المهني والمالى الذى يقدمه اعضاؤها وبذلك فإن الانتوساى تقر بأن قوتها تكمن فى التنوع الثقافى واللغوى والحكومى لعضويتها العالمية، وهى تسعى إلى إيجاد تمثيل متوازن للأقاليم والأنظمة الرقابية، وتعتمد الانتوساى التشاور والتوافق فى عملها، وذلك بصرف النظر عن الحجم الجغرافى أو القوة الاقتصادية، وتؤكد على احترام السيادة الوطنية والمساواة بين البلدان الأعضاء .

##### ٢ - المشاركة فى الأنتوساى :

١ - المشاركة فى نشاطات الأنتوساى وجميع أجهزتها كعضو كامل تبقى مفتوحة لـ :

أ- الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة الخاصة بالدول الأعضاء في منظمة الأمم المتحدة أو في إحدى منظماتها المتخصصة.

ب- الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة التابعة لمنظمات تتجاوز نطاق الولاية الوطنية وتخضع للقوانين الدولية وتتمتع بمركز قانوني وتتسم بدرجة مناسبة من التكامل الاقتصادي أو الفني التنظيمي أو المالي .

٢- ويشمل مفهوم الجهاز الأعلى للرقابة المالية العامة والمحاسبة في هذا الصدد كل هيئة عامة تابعة لدولة أو لمنظمة تتجاوز نطاق الولاية الوطنية - بغض النظر عن تسميتها أو تركيبها أو تنظيمها - التي تمارس نشاط الرقابة المالية العليا في الدولة أو المنظمة المعنية تنفيذاً للقوانين أو اللوائح الرسمية السائدة، والتي تطبق هذا النشاط بصورة مستقلة سواء باختصاص قضائي أو بدونه.

٣- أن المشاركة في منظمة الانتوساي كعضو منتسب مقترح لجميع المنظمات الدولية والمنظمات المتخصصة وغيرها من المنظمات التي تتاقسم أهداف الرقابة المالية الخارجية العامة، وعادة ما تقدم طلبات عضوية الانتساب إلى الأمانة العامة من خلال الأجهزة الوطنية للرقابة المالية العامة، أما المؤسسات الدولية والمنظمات التي تتجاوز نطاق الولاية الوطنية فنقدم طلباتها لعضوية الانتساب للأمانة العامة مباشرة، ولا يتمتع الأعضاء المنتسبون بحق التصويت، ولكن من حقهم المشاركة في تظاهرات وبرامج الانتوساي والاستفادة من نشاطاتها وإنجازاتها.

٤- يشترط توفير المعايير التالية لقبول منظمة كعضو منتسب في الأنتوساي:

أ- أن تكون منظمة دولية تعمل على الصعيد الدولي.

ب- يجب أن تتعلق أنشطة هذه المنظمة بصورة مباشرة أو غير مباشرة بمجالات مثل المساءلة والشفافية ومكافحة الفساد والإرشاد والحوكمة الإدارية.

ج- أن تكون هذه المنظمة إما مؤسسة حكومية أو ذات مصلحة عامة أو منظمة غير ربحية أو لا تسعى للربح.

د- أن تكون منظمة غير سياسية تتمتع بدعم واسع من قبل أعضاء منظمة الانتوساي.

٥- تقع دراسة وتقييم المؤهلات المطلوبة للالتحاق بمنظمة الانتوساي وقبول الأعضاء الجدد سواء بعضوية كاملة أو عضوية انتساب تقع في مسؤولية المجلس التنفيذي.

٦- إذا لم ينص النظام الأساسي على غير ذلك ، فإن أعضاء منظمة الانتوساي يتمتعون دائماً بعضوية كاملة طبقاً لما تنص عليه الفقرة الأولى من المادة الثانية من النظام الأساسي.

### **٣- أجهزة الانتوساي:**

تتكون منظمة الأنتوساي من الأجهزة التالية:

أ- المؤتمر .

ب- المجلس التنفيذي .

- ج- الأمانة العامة.  
د- مجموعة العمل الإقليمية.

### **المؤتمر (الأنكوساى):**

- ١- أن مؤتمر الانتوساى هو أعلى جهاز فى المنظمة ويتألف من جميع أعضائها الدائمين وأعضائها المنتسبين ، ويعقد المؤتمر اجتماعه الدورى كل ثلاثة سنوات تحت رئاسة وبدعوة من رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة التابع للدولة التى يعقد بها المؤتمر.
- ٢- تتخذ قرارات المؤتمر بالأغلبية البسيطة للأصوات باستثناء القرارات المتعلقة بتعديل النظام الأساسى والتى يتطلب إقرارها أغلبية بنسبة ثلثى الأصوات.
- ٣- يحق لكل جهاز من الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التى تشارك فى المؤتمر التصويت بصوت واحد فقط بغض النظر عن عدد المندوبين الممثلين له فى المؤتمر.
- ٤- تتمثل واجبات المؤتمر على عدة أمور أهمها:
  - مناقشة الموضوعات المهنية والفنية ذات الاهتمام المشترك والتشاور حولها واتخاذ القرارات والتوصيات المتعلقة بها وذلك من أجل تبادل الأفكار والتجارب .
  - اتخاذ القرارات المتعلقة بشئون التعاون الدولى للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على اعتبار المؤتمر أعلى سلطة بمنظمة الأنكوساى.

### **المجلس التنفيذى :**

يتوجب على المجلس التنفيذى إنجاز عديد من الواجبات لعل أهمها :

١. إتخاذ الإجراءات اللازمة فى الفترة التى تفصل بين انعقاد مؤتمرين والتى يرى المؤتمر أنها ضرورية لتحقيق أهداف الانتوساى.
٢. دراسة مدى توفر شروط العضوية فى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التى ترغب فى الانضمام إلى منظمة الانتوساى واتخاذ القرار بشأن هذا الإنضمام.
٣. الاعتراف بمجموعات العمل الإقليمية التى ترغب بدورها فى المشاركة فى نشاطات فى إطار منظمة الانتوساى.

### **ويتألف المجلس التنفيذى من ١٨ عضواً كما يلى :**

- أ- رؤساء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة للدول التى عقدت بها المؤتمرات الثلاثة الأخيرة.
- ب- رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة للدولة التى سيعقد بها المؤتمر المقبل.
- ج- الأمين العام .
- د- رؤساء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المسئولون عن إصدار المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية وعن مبادرة الانتوساى للتنمية، ويقدم المجلس التنفيذى اقتراحاته ثم يتم انتخاب الرؤساء من قبل المؤتمر لفترة ست سنوات قابلة للتجديد ( مع إعادة انتخابهم).

هـ- أحد عشر عضواً ينتخبهم المؤتمر لفترة ست سنوات قابلة للتجديد (مع إعادة إنتخابهم).

## **الأمانة العامة :**

تتولى الأمانة العامة تنفيذ عديد من الواجبات لعل أهمها:

الاتصال الدائم بأعضاء الانتوساى فى الفترات الفاصلة بين المؤتمرات وتسهيل العلاقات فيما بينها.  
تنظيم الندوات والدراسات وأنشطة أخرى للنهوض بأهداف الانتوساى وقد أتخذت الانتوساى وأمانتها العامة العاصمة النمساوية فيينا مقراً لها وذلك فى مقر الجهاز النمساوى الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة .  
حيث يتولى رئيس الجهاز النمساوى الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة يتولى رئاسة الأمانة العامة ، كما يتولى نائب رئيس الجهاز الرقابى النمساوى منصب نائب رئس الأمانة العامة.

## **مجموعات العمل الأقليمي:**

أ – تعترف الانتوساى بمجموعات العمل الإقليمية المتكونة من أعضائها والتي أسست بهدف تطوير وتشجيع التعاون الفنى والمهنى بين الأجهزة الأعضاء على الصعيد الأقليمي.

## **٤- الأهداف الإستراتيجية لمنظمة الانتوساى من واقع الخطة الاستراتيجية ٢٠١٧- ٢٠٢٢:**

### **الهدف ١ : المعايير المهنية:**

تعزيز وتقوية الجهاز الأعلى للرقابة المالية من حيث الثبات والإستقلالية والتخصصات المتعددة، وتشجيع أنظمة الإدارة الجيدة والحكم الرشيد عن طريق: (١) توفير والحفاظ على المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية؛ و (٢) المساهمة فى تطوير وتبني معايير مهنية مناسبة وفعالة.

### **الهدف ٢ : تطوير القدرات:**

تدعيم الأجهزة العليا للرقابة المالية لتنمية وتطوير قدراتها لتحقيق الحد الأقصى من القيم والمزايا المقدمة للمجتمع، عن طريق: (١) تعزيز تطوير القدرات والإمكانات المهنية لضمان استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمنظمات الإقليمية؛ (٢) تقديم المعلومات الداعمة لإتخاذ القرار من جانب الإنتوساى فيما يتعلق بشؤون تطوير القدرات فى الجهاز الأعلى للرقابة المالية؛ و (٣) التعاون مع المتبرعين، والشركاء المعنيين وأصحاب المصلحة.

### **الهدف ٣ : تبادل المعرفة وخدمات المعرفة:**

تشجيع التعاون والتنسيق مع الجهاز الأعلى للرقابة المالية والتحسين المستمر من خلال المعرفة وتطوير المعرفة وتبادل المعرفة، بما فى ذلك الخدمات: (١) إنتاج ومراجعة وتنقيح منتجات الإنتوساى؛ (٢) توفير النقاط المرجعية وفتح منافذ مجتمعية للتشغيل؛ و (٣) القيام بدراسات أفضل الممارسات وأداء الأبحاث فيما يخص المسائل المتعلقة بالمصالح والإهتمامات المتبادلة.

#### الهدف ٤ : تعزيز قيمة الإنتوساي بصفتها منظمة دولية:

التنظيم والتحكم في إدارة الإنتوساي بطرق خليقة بتدعيم وتعزيز ممارسات العمل الإقتصادية بطرق فعالة وعالية الكفاءة، والقدرة على إتخاذ القرارات في الوقت المناسب وأساليب الحكم الفعالة والممارسات ذات الصلة، وفي نفس الوقت الحفاظ على القدر الواجب من الإستقلال الذاتي الإقليمي، والتوازن والأنماط المختلفة والمقاربات المتعددة لأعضاء الجهاز الأعلى للرقابة المالية.

#### أولويات الإنتوساي الشاملة لتحقيق أهدافها في الفترة ما بين ٢٠١٧ - ٢٠٢٢:

من أجل تدعيم ٤ أهداف استراتيجية تقوم عن طريقها الإنتوساي بتنظيم طريقة عملها بشكل عام، حددت الإنتوساي ٥ أولويات شاملة لتوفير الأسس الخاصة بكيفية تركيز الإنتوساي على عملها بغرض تحقيق أهدافها في الأعوام المقبلة ( الخطة الاستراتيجية للإنتوساي ٢٠١٧ - ٢٠٢٢ ).

#### الأولوية الشاملة ١: تعزيز وتدعيم استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية.

الأولوية الشاملة ٢: المساهمة في متابعة ومراجعة وتنقيح أهداف التنمية المستدامة داخل سياق مساعي كل دولة لتحقيق جوانب معينة من التنمية المستدامة وسائر الصلاحيات والولاية التشريعية الفردية للأجهزة العليا للرقابة المالية.

الأولوية الشاملة ٣: ضمان تحقيق تنمية فعالة ومستوى لائق من التنسيق بينوضع المعايير، وقدرة التنمية والتطوير، وتبادل المعرفة بغرض تدعيم هيئات الأجهزة العليا للرقابة المالية وتحسين أداء وفعالية تلك الهيئات.

الأولوية الشاملة ٤: تحقيق عنصر الإستراتيجية والسرعة في الإنتوساي بحيث تكون في حالة تأهب واستعداد للإستجابة للفرص والمخاطر الدولية التي تنشأ.

الأولوية الشاملة ٥: الإعتماد على والإستفادة من وتسهيل التعاون والتنسيق والكفاءة المهنية بين المنظمات والهيئات الإقليمية التابعة للإنتوساي.

## المبحث الرابع

### الإعلانات الدولية للرقابة المالية ودورها فى تطوير الأداء

إهتمت المنظمات الدولية بالرقابة المالية على الأجهزة والجهات الحكومية من خلال إصدار العديد من الإعلانات الدولية التى تهتم بإصدار بعض المعايير التى توضح وتنظم عمل الأجهزة العليا للرقابة.

وتعتبر معايير الرقابة الدولية أداة رئيسية لمساعدة الأجهزة الرقابية لممارسة العمل الرقابى وتطبيق هه المعايير يودى إلى تحسين عمل المراقب وتقوية دور أجهزة الرقابة فى القيام بأعمالها، وتظهر أهمية الإعلانات الدولية فى التوافق فيما بين أجهزة الرقابة المالية العليا فى إتباع نفس الأساليب فى تأدية أعمالها، كما تعمل على تنمية التعاون فيما بين تلك الأجهزة ونشر الوعى الرقابى المالى فى مختلف دول العالم.

ولقد ظهرت العديد من الإعلانات التى أهتمت بالرقابة المالية سواء كانت رقابة داخلية أو خارجية.

وفيما يلى توضيح لأهم هذه الإعلانات التى صدرت فى هذا الشأن:

#### أولاً : إعلان ليما (الانتوساى ١٩٨٢):

ويعتبر إعلان ليما من أهم الإعلانات التى صدرت عن المنظمة الدولية للهيئات العليا للرقابة المالية (انتوساى) ولقد صدر هذا الإعلان فى المؤتمر التاسع والمنعقد فى ليما عاصمة بيرو فى العام ١٩٧٧ وقد تضمن هذا الإعلان على بعض القواعد الأساسية يمكن الاسترشاد بها فى القيام بأعمال الرقابة، ولقد احتوى هذا الإعلان على ٢٥ قسم اهتمت جميعها بتوضيح الكثير من مفاهيم الرقابة المالية وكيفية تأديتها، وفيما يلى أهم ما أشتملت عليه هذه الإعلانات :

- استقلال الأجهزة العليا للرقابة المالية، والتى تم التأكيد بها على جميع نواحي الاستقلال المالى والعضوى والإدارى.
- علاقة أجهزة الرقابة بسلطات الدولة، واستقلالها فى العمل .
- سلطات أجهزة الرقابة فى أداء مهامها، والمتمثلة فى سلطات التحقيق، وتنفيذ الملاحظات الواردة بالتقرير، وصلاحياتها فى التعليق على بعض القوانين المقترحة.
- أساليب الرقابة المالية وإجراءات تنفيذها، والتبادل الدولى للمعرفة.
- أسلوب التقارير وآلية تقديمها لأجهزة الدولة وعلى رأسها السلطة التشريعية.
- الاختصاصات الرقابية للأجهزة الرقابة العليا، وضرورة تضمين الدستور أساساً يوضح هذه الاختصاصات.

هذا ويمكن اعتبار إعلان ليما بمثابة النظام الأساسى للعمل الرقابى، والذى يتضح من خلال إرساء العديد من المفاهيم اللازمة للنهوض بالمتطلبات الضرورية للعمل الرقابى، والتى أخذت صفة العموم فى توجيه المبادئ العامة إلى جميع الأجهزة الرقابة لكى تستطيع الأرتكاز عليها فى تحديد ما يناسبها عند تأدية أعمالها الرقابية ، وهذا ما يوضحه شمولية هذا الإعلان وعدم تركيزه على موضوعات محددة.

## ثانياً : إعلان طوكيو (الانتوساى ١٩٨٥):

صدر هذا الإعلان فى مدينة طوكيو عن المنظمة الآسيوية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (أسوساى) فى مايو ١٩٨٥ فى الحلقة الدراسية الثانية للمنظمة، بعد أن عقدت اللجنة الدراسية الأولى فى كوالالامبور فى فبراير من العام نفسه، وقد ركز هذا الإعلان فى موضوعة الرئيسى على دور الهيئات العليا للرقابة المالية فى دعم المساءلة العامة، وقد عرف الإعلان مبدأ المساءلة العامة على أنه إلزام الأشخاص والسلطات المخولة بإدارة المواد العامة بالإدلاء بالمعلومات المتعلقة بإدارة تلك المواد بحيث يكونون عرضة للاستجواب بخصوص قيامهم بالمسئولية لهم فى الجوانب المالية وإدارة الأعمال.

ولقد تناول الإعلان الموضوع الرئيسى من خلال أربعة مواضيع فرعية يمكن توضيحها كما يلى :

- **الموضوع الفرعى الأول :** وتناول المساءلة العامة من حيث مفاهيمها ونتائجها ومشكلاتها.
- **الموضوع الفرعى الثانى :** وتم التركيز فى ها الموضوع على رقابة الأداء كوسيلة من وسائل دعم المساءلة العامة .

- **الموضوع الفرعى الثالث :** وتناول المساءلة فى المشروعات العامة بأنواعها وهى :

- المشروعات العامة التى تتم إدارتها بصورة مباشرة .
- المؤسسات القانونية أو الهيئات المستقلة التى يتم إنشاؤها بقانون أو بناء على قانون.
- الهيئات المستقلة التى يتم إنشاؤها بموجب قرار أو أمر أدارى.
- الشركات المؤممة أو المنشأة بناء على قانون الشركات حيث تكون للدولة مصلحة تقضى سيطرتها عليها ومراقبتها لها.

- **الموضوع الفرعى الرابع :** دور التدريب فى دعم المساءلة العامة ، وقد تمت التوجيه على ضرورة إهتمام الأجهزة العليا للرقابة بالتدريب للموظفين العاملين بالتفتيش وخاصة الجدد .

ويتضح إن إعلان طوكيو قد ركز على موضوع مهم عند تأدية العمل الرقابى، والذى يتمثل فى توضيح مفهوم المساءلة العامة بجميع أشكالها، حيث تطرق لتوضيح مفهومها بشكل واضح ومحدد بالإضافة إلى توضيحه لأشكال المؤسسات التى يجب أن تتم بها المساءلة العامة ومحاسبة المسؤولين بها عند تقصيرهم فى أداء مهامهم، والتى قد ينتج عنها فقدان الكثير من الأموال العامة، أو استخدامها فيما لم يخصص لها، ويعتبر تطبيق هذا المبدأ ضمانة أكيدة لتحسين الأداء المالى والإدارى للإدارة، إذ كلما شعرت الإدارة بأنها عرضة للمساءلة حسنت من مستوى أداءها، وعززت النظم الرقابية لديها، وبالتالي المساعدة فى القضاء على الفساد المالى والأدارى، الى قد يوجد فى المؤسسات العامة.

### ثالثاً : بيان سدنى ( الأربوساى ١٩٨٨ ) :

لقد صدر هذا البيان فى مدينة سدنى فى العام ١٩٨٦ ، بعد إنعقاد المؤتمر الدولى الثانى للهيئات العليا للرقابة المالية، حيث ناقش عدة مواضيع تتعلق بأعمال الرقابة المالية العامة، ولقد تلخصت المواضيع الرئيسية والفرعية للمؤتمر فيما يلى :

- مراقبة الأداء، حيث تم دراسة هذا الموضوع من خلال تعاريف مراقبة الأداء وحدودها وأهدافها ، أساليب رقابة الأداء وإعداد التقارير بشأنها ، الرقابة المالية على مدى الانتفاع بالموارد البشرية.
- الرقابة المالية على المشروعات العامة، وتمت دراسة هذا الموضوع من خلال تحديد دور الهيئات العليا للرقابة المالية فى مراقبة المشروعات العامة، أساليب وتقنيات الرقابة المالية، الرقابة الداخلية فى المشروعات العامة .
- دعم النوعية فى النشاط الرقابى المالى والمحافظة عليه، وتمت دراسته الكيفية المطلوبة لتطوير قواعد الرقابة المالية للقطاع العام، وضع وتنفيذ برامج تكفل تحقيق النوعية.
- وقد أهتم بيان سدنى بالرقابة المالية بأغلب أشكالها، عن طريق دراسة مراقبة المشروعات العامة، وتفعيل الرقابة الداخلية التى تساعد فى تسهيل مهمة من يقوم بتأدية الأعمال الرقابية، والتركيز على مراقبة المشروعات العامة حسب التقنيات المتوفرة فى أغلب دول العالم، والعمل على تطوير القواعد المتبعة من خلال تطوير البرامج التى تحقق ذلك، كما اهتم البيان بمراقبة الأداء، حيث طالب بوضع أساليب لقياس مستوى الأداء، وتفعيل ذلك عن طريق إعداد تقرير بشأنها، الأمر الذى يؤدى إلى الإستفادة بالموارد البشرية المتاحة وتحقيق أفضل إنتاجية ممكنة.

### رابعاً : إعلان بالى (الاسوساى ١٩٨٨):

لقد صدر هذا الإعلان فى مدينة بالى، عند اجتماع المنظمة الأسيوية للهيئات العليا للرقابة المالية (أسوساى) فى الحلقة الدولية الثالثة فى العام ١٩٨٨، حيث ناقشت المواضيع التالية:

- الموضوع الرئيسى : دور الرقابة المالية فى دعم الإصلاح للوصول إلى إدارة عامة وإدارة هيئات تتمتعان بالكفاءة العالية.
- الموضوع الفرعى الأول : السلطة القانونية للرقابة المالية، حيث أكد الإعلان على ضرورة أن يكون لدى الهيئة العليا للرقابة المالية سلطة قانونية واسعة تتضمن منحها اختصاص القيام برقابة الأداء، وتمكنها من مراقبة الأموال العامة، والبرامج وأوجه النشاط الداخلة ضمن سلطتها القانونية، وذلك وفقاً لما تراه مناسباً .
- الموضوع الفرعى الثانى : مناهج الرقابة المالية وممارستها، حيث ركز هذا الموضوع على شقين رئيسين وهما، الرقابة المالية على الضرائب، والرقابة المالية على الدين العام .
- الموضوع الفرعى الثالث : وتضمن هذا الموضوع تحقيق النوعية، ووسائل تحسين الأداء فى الهيئة العليا للرقابة المالية، للوصول إلى أداء كفاء وفعال.

## خامساً : إعلان بكين ( الأسوساى ١٩٩١):

ولقد صدر هذا الإعلان عن المنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة المالية(أسوساى) فى مدينة بكين فى جمهورية الصين الشعبية فى العام ١٩٩١م.

ولقد ناقش الإعلان أربعة مواضيع مهمة ثلاثة منها فرعية وأحدها رئيسى، وفيما يلى عرضاً لهذه الموضوعات.

- الموضوع الرئيسى : ويدرس دور الأجهزة العليا للرقابة المالية فى رفع مستوى فعالية الإدارة المالية العامة والاستثمارات.
- الموضوع الفرعى الأول : وركز على اختصاصات الرقابة المالية واستراتيجيتها ومناهجها فى تحسين الإدارة المالية العامة.
- الموضوع الفرعى الثانى : الرقابة المالية على الاستثمارات العامة، ولك من خلال فحص جوانب الكفاءة والفعالية فى جميع أشكال الاستثمارات، سواء المملوكة للدولة، أو المدعومة من قبل الدولة فى شكل قروض، منح، وضمانات.
- الموضوع الفرعى الثالث : الرقابة المالية على الهيئات المالية وشركات التأمين، وخاصة التى تتضمن وحدات هامة تختص بالأعمال المصرفية وتنمية الأموال والاستثمارات والتأمين.

وقد ركز إعلان بكين على الآلية التى تكفل إدارة الأموال العامة بشكل يضمن الاستفادة منها، خاصة بعد تزايد مشاركة الحكومات فى نشاطات التنمية ومقاولات الأعمال والنشاطات الاقتصادية الأخرى، والمتمثلة فى الاستثمارات بأشكالها المتعددة، ولذلك كان من الضرورى حث الأجهزة العليا للرقابة على المشاركة فى توفير إدارة أكثر كفاءة وفاعلية لإدارة موارد القطاع العام، وذلك من خلال :

- حث الحكومات بمختلف الوسائل فى سبيل وضع تنقيات للإدارة المالية وقواعد عامة لإعداد التقارير تكون أكثر فاعلية.
- تطوير قدرات الأجهزة العليا للرقابة على القيام بالرقابة النظامية ورقابة الأداء مع التركيز على نشاطات الاستثمار والتمويل والتأمين.

## سادساً : إعلان نيودلهى ( الأسوساى ١٩٩٤):

ويعتبر إعلان نيودلهى نتاج الجمعية العامة السادسة، والندوة الدولية الخامسة التى أقيمت كل منها فى مدينة نيودلهى فى الهند فى العام ١٩٩٤، وقد ناقش هذا الإعلان أربعة مواضيع مهمة أحدها رئيسى والأخر فرعية ، ويمكن توضيحها كما يلى :

الموضوع الرئيسى: دور الجهاز الأعلى للرقابة فى الارتقاء بمحاسبة فعالة ونظام ملائم للرقابة الداخلية فى القطاع الحكومى.

- الموضوع الفرعى الأول: صلاحيات التدقيق والاستراتيجيات والأساليب لتحسين المحاسبة ونظام الرقابة الداخلية فى القطاع الحكومى.

- الموضوع الفرعى الثانى : تدقيق القوائم المالية الحكومية.
  - الموضوع الفرعى الثالث : اعتبارات الموارد للجهاز الأعلى للرقابة لضمان محاسبة فعالة ونظام ملائم للرقابة الداخلية.
- وكان من أهم ما توصلت إليه الجمعية العامة ما يلى :
- العوامل المتمثلة فى التخطيط السليم ، الميزانية ، والرقابة الداخلية ، ونظم المحاسبة ، والتقارير التى تساعد وتسهل عملية المسائلة فى القطاع الحكومى.
  - الدور المزدوج للأجهزة العليا للرقابة باعتبارها كأداة هامة للمسائلة ومساعدتها للجهات الحكومية الأخرى.
  - ضرورة تأكد الأجهزة العليا للرقابة من أن الأنظمة التى أنشأتها وطورتها الجهات الحكومية للمحاسبة والرقابة الداخلية فعالة ومناسبة ،من خلال مراجعتها واقتراح والتحسينات عليها.
  - التأكيد على النتائج التى توصلت إليها لجنة (الانتوساى) الدائمة لقواعد المحاسبة والرقابة الداخلية على الحاجة الى تدخل الأجهزة العليا للرقابة بشكل فعال لتحسين أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية.

### **سابعا: إعلان مكسيكو بشأن الإستقلالية ٢٠٠٧**

لقد إنعقد المؤتمر الدولى التاسع عشر للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (إنتوساى) فى مكسيكو عام ٢٠٠٧.

حيث إن الاستعمال المنظم وبكفاءة للأموال والموارد العامة يعتبر من الشروط الأساسية المسبقة لإدارة الأموال العامة بطريقة سليمة لما له من أثر فعال فى إتخاذ قرارات المسؤولين.

وحيث أن إعلان ليما يخصص إيضاحات قواعد تدقيق الحسابات ينص على أنه لا يمكن للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة أن تؤدي مهامها إلا إذا كانت مستقلة عن الجهات الخاضعة للرقابة والمحاسبة وكانت تتمتع بالحماية من التأثير والنفوذ الخارجى.

ولتحقيق هذا الهدف، ومن أجل إقامة ديمقراطية سليمة، فإنه من اللازم أن يتوفر فى كل بلد جهاز أعلى للرقابة والمحاسبة تكون استقلاليته مضمونة بالقانون.

وحيث إن إعلان ليما يقر بأنه لا يمكن لمؤسسات الدولة أن تكون مستقلة استقلالاً تاماً ، فإنه مع ذلك يسدد على أن تتمتع الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بالاستقلال الوظيفى والتنظيمى اللازم للقيام بالمهام المكلفة بها.

وأنه من خلال تطبيق المبادئ المتعلقة بالاستقلالية، يمكن للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة أن تحقق الاستقلالية عن طرق عدة وسائل بكفاءة عالية واستخدام ضمانات مختلفة ووسائل احترازية لتحقيق هذه الاستقلالية.

وبذلك تقرر ما يلى :

تبنى ونشر وتوزيع هذه الوثيقة التي تحمل عنوان " إعلان مكسيكو بشأن الاستقلالية" .

بصفة عامة ، تقر الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بوجود ثمانية مبادئ رئيسية وإنبثقت عن إعلان ليما وعن القرارات التي تم إتخاذها فى المؤتمر السابع عشر للمنظمة الدولية العليا للرقابة والمحاسبة فى سيول

(كوريا) كشروط ومتطلبات أساسية للرقابة المالية السليمة فى القطاع العام.

**المبدأ الأول:** وجود إطار دستورى/ نظامى/ قانونى مناسب وفعال وأحكام تطبيقية واقعية خاصة بهذا الإطار.

**المبدأ الثانى:** استقلالية رؤساء الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة و" الأعضاء " فى المؤسسات التى يتمتع أعضاؤها بصلاحيه جماعية متساوية) بما فى ذلك فى ضمان الحفاظ على المنصب والحصانة القانونية أثناء الأداء العادى لمهامهم.

**المبدأ الثالث:** صلاحية واسعة كافية وحرية التصرف التامة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة فى أداء مهامها.

**المبدأ الرابع:** الوصول غير المقيد للمعلومات.

**المبدأ الخامس:** حق وواجب إعداد تقارير بشأن أعمالها.

**المبدأ السادس:** حرية تقرير محتوى تقارير الرقابة المالية وتوقيتها ونشرها وتوزيعها.

**المبدأ السابع :** وجود آليات متابعة فعالة للتوصيات التى ترفعها الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة.

**المبدأ الثامن :** الاستقلال الذاتى المالى والإدارى وتوفر الموارد البشرية والمادية والنقدية المناسبة.

## المبحث الخامس

### دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

إن إزدياد حجم الأموال العامة وإتساع أنشطة الدولة يتطلب المزيد من الرقابة الفعالة التي تكفل المحافظة على المال العام ومراقبة القائمين عليه والالتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات السارية.

ولذلك فإن هناك العديد من الأجهزة الرقابية التي تقوم بدور الرقابة على الهيئات والمؤسسات الحكومية، منها ما يعتبر رقابة خارجية مثل دواوين وأجهزة الرقابة المالية والمحاسبية، هيئة الرقابة الإدارية.

ومنما ما يعتبر رقابة داخلية مثل رقابة وزارة المالية، الرقابة الداخلية بالمؤسسة.

وفيما يلي توضيح دور الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية.

### نشأة الجهاز المركزي للمحاسبات في جمهورية مصر العربية :

١- الجهاز المركزي للمحاسبات المصري هيئة مستقلة، ذات شخصية اعتبارية عامة تتبع رئيس جمهورية مصر العربية. وتهدف أساساً إلى تحقيق الرقابة الفعالة على أموال الدولة وأموال الشخصيات العامة الأخرى وغيرهم من الأشخاص المنصوص عليهم في القانون، كما تعاون مجلس الشعب في القيام بمهامه في هذه الرقابة.

٢- منذ أكثر من ٧٠ عاماً، صدر المرسوم الملكي رقم ٥٢ لسنة ١٩٤٢ بتاريخ ١٧ أغسطس بإنشاء ديوان المحاسبة كهيئة مستقلة للرقابة على المال العام، كأداة للتحكم في مراقبة إيرادات ومصروفات الدولة ، وسُمِّي في الأصل (ديوان المحاسبة) ثم غُيِّر اسمه بالقانون رقم(١٢٩) لسنة ١٩٦٤ بمسمى الجهاز المركزي للمحاسبات ومررت تلك الجهة الرقابية بالعديد من التطورات والتعديلات القانونية التي سببها ذكرها تبعاً ، ومما هو جدير بالذكر انه نظراً لمكانة الجهاز المركزي للمحاسبات بين الأجهزة الرقابية الدولية فإنه تم سنة ١٩٩٥ استضافة الجهاز للمؤتمر الخامس عشر لـ« المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة »والذي يعد من أهم المؤتمرات في مجال الرقابة المحاسبية والذي يدل على مكانة الجهاز بين دول العالم.

وتوالى بعد ذلك القوانين المنظمة لهذه الهيئة الرقابية حتى القانون ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ المعدل بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ .

٣- صدر القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ والمنظم للجهاز حالياً ، والذي ينص على إلغاء القوانين ارقام ١٢٩ لسنة ١٩٦٤ ( قانون إصدار الجهاز المركزي للمحاسبات ) ، ٤٤ لسنة ١٩٦٥ ( بشأن تنظيم مراقبة الحسابات والمؤسسات والهيئات العامة والشركات والجمعيات والمنشآت التابعة له ) ، ٣١ لسنة ١٩٧٥ ( بشأن تنظيم علاقة الجهاز المركزي للمحاسبات بمجلس الشعب )، وكل نص يخالف احكام هذا القانون.

- ٤- وأخيرا صدر القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ والذي قام بتعديل بعض احكام القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ الذي نص على تبعية الجهاز لرئيس الجمهورية بحسبانه رئيسا للدولة يسهر على تأكيد سيادة الشعب وعلى احترام الدستور وسيادة القانون ويرعى الحدود بين السلطات، وكل ذلك مع استمرار معاونة الجهاز لمجلس الشعب في القيام بمهامه في الرقابة على اموال الدولة واموال الاشخاص العامة الأخرى وغيرها من الاشخاص المنصوص عليها في القانون.
- ٥- يشكل الجهاز من رئيس الجهاز ونائبيه ووكلاء ومديرى إدارات مراقبة الحسابات وأعضاء فنيين رقابيين وغيرهم من يشغلون وظائف تنظيمية وإدارية ، وغيرها ويتكون هيكله التنظيمى من فرعيين فرع (١) مكون من عدد ٢٧ إدارة مركزية على رأس كل منها وكيل جهاز من فئة وكيل وزارة ، وفرع (٢) مكون من عدد ٣٦ إدارة مراقبة حسابات على رأس كل منها مدير من فئة وكيل اول.
- ٦- والجدير بالذكر ان من شأن تبعية الجهاز لرئيس الجمهورية مباشرة بحسبانه رئيسا للدولة، دون الحاقه بسلطة بعينها ما يدعم دورة الرقابى ويكفل له المزيد من التحرر والفاعلية في أداء رسالته.
- ٧- وقد تعاضم دور الجهاز المركزى للمحاسبات فشمّل بالإضافة إلى الرقابة المالية بشقيها المحاسبى والقانونى الرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة والرقابة القانونية على القرارات الصادرة في شأن المخالفات المالية، ومن ناحية أخرى فقد اتسعت الجهات التي يباشر الجهاز اختصاصاته بالنسبة إليها حتى شملت الاحزاب السياسية والمؤسسات الصحفية القومية والصحف الحزبية والنقابات والاتحادات المهنية والعمالية والنوادي الرياضية والجمعيات والمؤسسات الاهلية المعانه وما يتعلق باتفاقيات المنح والقروض.
- ٨- وتدعيما لاستقلال الجهاز، فقد نص قانون الجهاز على الصلاحيات والسلطات والاختصاصات التي منحها لرئيس الجهاز ونائبه ووكلاء الجهاز ومديرى وادارى مراقبات الحسابات واعضاء الجهاز بفرعيه (١) و(٢) مع تقرير ضمانات عديدة لاعضائه منها تمتع الاعضاء من درجة مراقب فما فوقها بضمانه عدم القابلية للعزل وهى الضمانة المقررة لرجال القضاء كما نص على ان يكون للجهاز موازنة مستقلة تدرج رقما واحدا في موازنة الدولة.
- ٩- وبالنسبة إلى مكانة الجهاز المركزى للمحاسبات بين الأجهزة العليا للرقابة المالية في المنظمات الدولية والإقليمية (الانتوساى،الاربوساى،الافروساى،الاسيوساى، الاوروساى، الكاروساى، السباساى،...الخ) نجد ان الجهاز المركزى للمحاسبات في مجال المقارنه بالنسبة إلى التبعية والصلاحيات والاختصاصات المقررة للجهاز ولرئيسه واعضائه يتميز وينفرد بين معظم أجهزة الرقابة المالية في العالم، بكونه يأخذ مكانا عاليا بارزا متميزا، طبقا للدراسة التي قامت بها في السنوات الأخيرة المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة.
- ١٠- الجهاز ملتزم حاضرا ومستقبلا بأداء دورة طبقا للدستور والقانون وتمسك بالاهداف والرسائل الفعالة والناجزة التي تمكنه من تحقيق الهدف من انشائه ووجوده.

## أهداف الجهاز ووظائفه والجهات الخاضعة لرقابته:

وفقاً والقانون ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ المعدل بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٩٨

### المادة (١) :

الجهاز المركزي للمحاسبات هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية عامة تلحق بمجلس الشعب ، تهدف أساساً إلى تحقيق الرقابة على أموال الدولة ، وعلى أموال الأشخاص العامة الأخرى وغيرها من الأشخاص المنصوص عليها في هذا القانون ، وتعاون مجلس الشعب في القيام بمهامه في هذه الرقابة ، وذلك على النحو المبين في هذا القانون.

### المادة (٢) :

يمارس الجهاز أنواع الرقابة الآتية:

- ١- الرقابة المالية بشقيها المحاسبي والقانوني.
- ٢- الرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة.
- ٣- الرقابة القانونية على القرارات الصادرة في شأن المخالفات المالية.

### المادة (٣) :

يباشر الجهاز اختصاصاته بالنسبة للجهات الآتية:

- ١- الوحدات التي يتألف منها الجهاز الإداري للدولة ، ووحدات الحكم المحلي.
- ٢- الهيئات العامة والمؤسسات العامة وهيئات القطاع العام وشركاته والمنشآت والجمعيات التعاونية التابعة لأي منها في الأنشطة المختلفة بكافة مستوياتها طبقاً للقوانين الخاصة بكل منها.
- ٣- الشركات التي لا تعتبر من شركات القطاع العام والتي يساهم فيها شخص عام أو شركة من شركات القطاع العام أو بنك من بنوك القطاع العام بما لا يقل عن ٢٥ % من رأسمالها.
- ٤- النقابات والاتحادات المهنية والعمالية.
- ٥- الأحزاب السياسية والمؤسسات الصحفية القومية والصحف الحزبية.
- ٦- الجهات التي تنص قوانينها على خضوعها لرقابة الجهاز.
- ٧- أي جهة أخرى تقوم الدولة بإعانتها أو ضمان حد أدنى للربح لها أو ينص القانون على اعتبار أموالها من الأموال المملوكة للدولة.

### المادة (٤) :

يختص الجهاز أيضاً بفحص ومراجعة أعمال وحسابات أي جهة يعهد إليه بمراجعتها أو فحصها من رئيس الجمهورية أو مجلس الشعب أو رئيس مجلس الوزراء ويبلغ الجهاز نتيجة فحصه إلى الجهات طالبة الفحص.

ولمجلس الشعب أن يكلف الجهاز المركزي للمحاسبات بفحص نشاط إحدى المصالح الإدارية أو أي جهاز تنفيذي أو إداري أو إحدى الهيئات أو المؤسسات العامة أو إحدى شركات القطاع العام أو الجمعيات التعاونية أو المنظمات الجماهيرية التي تخضع لإشراف الدولة أو أي مشروع من المشروعات التي تسهم فيها الدولة أو تتولى إعانتها أو تضمن حداً أدنى لأرباحها أو أي مشروع يقوم على التزام بمرفق عام أو أي عملية أو نشاط تقوم به إحدى هذه الجهات، ويتولى الجهاز إعداد تقارير خاصة عن المهام التي كلفه بها المجلس متضمنة حقيقة الأوضاع المالية والاقتصادية التي تناولها الفحص.

كما يجوز للمجلس أن يكلف الجهاز بإعداد تقارير عن نتائج متابعته لتنفيذ الخطة وما تم تحقيقه من أهدافها، وأن يطلب منه ابداء الرأي في تقارير المتابعة التي تعدها وزارة التخطيط.

## **مباشرة الجهاز لأختصاصاته:**

### **المادة (٥):**

يباشر الجهاز اختصاصاته في الرقابة المنصوص عليها في هذا القانون على الوجه الآتي:

### **أولاً: في مجال الرقابة المالية:**

- ١- الرقابة على وحدات الجهاز الإداري للدولة ووحدات الحكم المحلي والهيئات العامة الخدمية والأحزاب والنقابات والاتحادات وللجهاز على الأخص في سبيل تحقيق ذلك وتبعاً لطبيعة هذه الوحدات ما يلي:
  - أ- مراقبة حسابات مختلف أجهزة الدولة في ناحيتي الإيرادات والمصروفات عن طريق قيامه بالمراجعة والتفتيش على مستندات ودفاتر وسجلات المتحصلات والمستحقات العامة والمصروفات العامة والتثبت من أن التصرفات المالية والقيود المحاسبية الخاصة بالتحصيل أو الصرف تمت بطريقة سليمة وفقاً للقوانين واللوائح المحاسبية والمالية المقررة والقواعد العامة للموازنة العامة.
  - ب- مراجعة حسابات المعاشات والمكافآت وصرفيات التأمين والضمان الاجتماعي والإعانات والتثبت من مطابقتها للقوانين واللوائح المنظمة لها.
  - ج- مراجعة القرارات الخاصة بشئون العاملين بالجهات الخاضعة لرقابته فيما يتعلق بالتعيينات والمرتبات والأجور والترقيات والعلاوات وبدل السفر ومصاريف الانتقال وما في حكمها للتثبت من مطابقتها للموازنة العامة والقوانين واللوائح والقرارات.
  - د- مراجعة حسابات التسوية والحسابات الجارية والحسابات الوسيطة والتثبت من صحة العمليات الخاصة بها، ومن أن أرقامها مقيدة في الحسابات وأنها مؤيدة بالمستندات القانونية.
  - هـ- مراجعة السلف والقروض والتسهيلات الائتمانية التي عقدها الدولة وما يقتضيه ذلك من التأكد من توريد أصل السلفة وفوائدها إلى خزانة الدولة في حالة الاقراض، وكذا سداد الدولة في حالة الاقراض.
  - و- مراجعة المنح والهبات والتبرعات المقدمة من جهات اجنبية أو دولية للتأكد من اتفاقها مع القوانين واللوائح ومراعاتها للقواعد المعمول بها والشروط الواردة في اتفاقياتها أو عقودها.

ز- بحث حال المخازن وفحص دفاترها وسجلاتها ومستندات التوريد والصرف بها ، ودراسة أسباب ما يتلف أو يتكدس.

ح- فحص سجلات ودفاتر ومستندات التحصيل والصرف وكشف وقائع الاختلاس والاهمال والمخالفات المالية وبحث بواعثها وانظمة العمل التي أدت إلى حدوثها ، واقتراح وسائل علاجها.

ط- مراجعة الحسابات الختامية لمختلف الوحدات الحسابية وكذلك مراجعة الحساب الختامي للموازنة العامة.

٢- الرقابة على الهيئات العامة الاقتصادية والمؤسسات العامة وهيئات القطاع العام وشركاته والمنشآت والجمعيات التعاونية التابعة لأى منها والشركات التي لاتعتبر من شركات القطاع العام والتي يساهم فيها شخص عام أو شركة قطاع عام أو بنك من بنوك القطاع العام بما لا يقل عن ٢٥% من رأسمالها وكذلك المؤسسات الصحفية القومية والصحف الحزبية والنقابات والهيئات الأخرى المنصوص عليها.

ومع عدم الاخلال بحق الشركات التي لاتعتبر من شركات القطاع العام والمنصوص عليها فى هذا البند أو بحق المؤسسات الصحفية القومية والحزبية فى أن يكون لها مراقبو حسابات يباشر الجهاز اختصاصاته بالنسبة لهذه الجهات وفقا لأحكام هذا القانون وكذلك باعتباره مراقبا لحساباتها. وتتضمن هذه الرقابة مراجعة الحسابات الختامية والمراكز المالية والميزانيات للجهات الخاضعة لرقابته للوقوف على مدى صحتها وتمثيلها لحقيقة النشاط وذلك وفقا للمبادئ والنظم المحاسبية المتعارف عليها مع إبداء الملاحظات بشأن الأخطاء والمخالفات والقصور فى تطبيق احكام القوانين واللوائح والقرارات والتثبت من سلامة تطبيق النظام المحاسبى الموحد وصحة دفاترها وسلامة إثبات وتوجيه العمليات المختلفة بها بما يتفق والأصول المحاسبية فى تحقيق النتائج المالية السليمة.

وللجهاز على الأخص فى سبيل تحقيق ذلك وتبعا لطبيعة هذه الوحدات ما يلي:

أ- بيان ما إذا كانت حسابات الوحدة محل المراجعة تتضمن كل ما تنص عليه القوانين والأنظمة من وجوب إثباته فيها ، وما إذا كانت الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالي الحقيقي للوحدة محل المراجعة فى ختام المدة المالية محل الفحص ، وإذا كانت حسابات العمليات الجارية أو حساب الأرباح والخسائر أو حساب الإيرادات والمصروفات تعبر على الوجه الصحيح عن تلك الأعمال والأرباح والخسائر أو الإيرادات والمصروفات عن تلك المدة، وذلك كله وفقا لقواعد المحاسبة المتعارف عليها.

ب- اعتماد إجراءات الجرد بالوحدة محل الفحص والمراجعة والإشراف عليه والتأكد من أن الجرد والتقويم قد تما وفقا لهذه الإجراءات والأصول المرعية ، ويتعين الإشارة إلى كل تغيير يطرأ على أسس وطرق التقويم والجرد.

ج- ابداء الرأي فيما إذا كانت المخصصات التي كونتها الوحدة كافية لتغطية جميع الالتزامات والمسئوليات والخسائر المحتملة مع بيان ما إذا كانت هناك احتياطات لم تظهر فى الميزانية.

د- إيضاح ما يكون قد وقع أثناء السنة المالية من مخالفات لأحكام القوانين والنظم على وجه يؤثر على نشاط الوحدة محل المراجعة أو على مركزها المالي أو على أرباحها مع بيان ما يكون قد اتخذ في شأن ذلك ، وما إذا كانت هذه المخالفات لا تزال قائمة عند إعداد الميزانية.

ه- التحقق من مدى ملاءمة النظام المحاسبي وأنظمة الضبط والرقابة الداخلية للوحدة محل المراجعة والتأكد من سلامة توجيه العمليات الحسابية والقيود بالدفاتر وعدم الالتزام بالمراجعة المستندية والدفترية وحدها بل يجب التحقق من سلامة التصرفات ذاتها ومن إتباع النظم والقواعد العامة المقررة والتثبت من وجود الأصول الظاهرة بالدفاتر والسجلات ومن حقيقة قيمتها وأنها كانت قد سجلت أصلا بسعر التكلفة وأنه يجري إهلاكها بالقدر المناسب وكذلك التحقق من صحة الإيرادات والمصروفات والالتزامات وجديتها.

و- مراجعة قرارات شئون العاملين فيما يتعلق بصحة التعيينات والمرتبات والأجور والترقيات والعلاوات وبدل السفر ومصاريف الانتقال والمرتبات الاضافية والحوافز والبدلات والمزايا العينية والنقدية وما في حكمها للتثبت من مطابقتها للموازنة والقوانين واللوائح والقرارات المعمول بها.

ز- الاشتراك في عمليات الجرد بخزائن ومخازن الوحدات محل المراجعة كلما أمكن ذلك ، كما يجب بين الحين والآخر أن يجري مراقبو الحسابات جردا مفاجئا جزئيا أو كليا بهذه الجهات على أن يشار إلى نتائج هذا الجرد في تقارير المراجعة.

ح- اعتماد الإقرار الضريبي الخاص بالوحدة محل المراجعة ، وكذلك سائر الإقرارات التي تقدم إلى الجهات الحكومية وتستلزم مثل هذا الإجراء.

ط- مراعاة أصول المهنة والالتزام بواجباتها وأدائها ، وعلى الأخص:

الكشف عن الوقائع التي يعلمون بها أثناء تأدية مهمتهم والتي لا تفصح عنها الحسابات والأوراق التي يشهدون بصحتها ، وذلك متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمرا لازما لكي تعبر هذه الحسابات والأوراق عن الواقع ، وكذلك الكشف عما علموه من نقص أو تحريف أو تمويه في هذه الحسابات والأوراق أو من أية موانع من شأنها أن تؤثر على حقيقة المركز المالي أو حقيقة الأرباح والخسائر للوحدة محل المراجعة ، وعليهم أيضا مراعاة الأوضاع المهنية في الفحص والتقرير عنه والحصول على الإيضاحات التي من شأنها أن تمكنهم من اكتشاف أى خطأ أو غش وقع في الحسابات.

### ثانيا : في مجال تنفيذ الخطة وتقويم الأداء:

يباشر الجهاز في مجال تنفيذ الخطة وتقويم الأداء الرقابة على استخدام المال العام على أساس معايير الاقتصاد والكفاية والفعالية ويباشر الجهاز بصفة خاصة في هذا المجال الاختصاصات التالية:

١- متابعة وتقويم أداء الوحدات الخاضعة لرقابة الجهاز التي تباشر نشاطها في مجالى الخدمات والأعمال وذلك على مستوى الوحدة وعلى مستوى مجموعة الوحدات ذات النشاط المتماثل ، وله في هذا المجال على الأخص:

أ- متابعة تحقيق أهداف الإنتاج السلعي وإنتاج الخدمات كما ونوعا.

- ب- مراجعة عدد العاملين ونوعيات وظائفهم والأجور المدفوعة لهم ومقارنتها بما هو مقدر لها.
- ج- مراقبة الكفاية الإنتاجية للتأكد من تحقيق الزيادة المستهدفة في الكفاية الإنتاجية ومن عدم تجاوز مستلزمات الإنتاج للمعدلات المقررة ومراجعة أحجام الطاقة المستغلة فعلا ومقارنتها بالطاقة الممكن استغلالها مقيسة على أساس التشغيل الكامل
- د- مراقبة تكاليف الإنتاج والتحقق من تخفيضها طبقا للخطط الموضوعية ومراجعة نسبة كل نوع من أنواع التكاليف إلى اجمالي التكاليف وقيمة الإنتاج.
- هـ- متابعة تنفيذ المشروعات لأهداف التصدير.
- و- تتبع النتائج التي ترتبت على تنفيذ مشروعات الخطة وتقييم هذه النتائج مع مقارنتها الاستثمارات وتكلفتها والمواد المستخدمة فيها.
- ٢- إعداد تقارير تفصيلية تتناول تقييم ما يتكشف من نقاط ضعف أو اختلال أسفرت عنها تقارير المتابعة وتقييم الأداء عن الوحدات والأنشطة.
- ٣- متابعة تنفيذ المشروعات الاستثمارية بالتكاليف المقدرة ، وطبقا للتوقيت الزمني المحدد لها، وعلى الوجه المحدد في الخطة.
- ٤- متابعة وتقييم القروض والمنح المبرمة مع الدول والمنظمات الدولية والإقليمية والممنوحة من البنوك الأجنبية والمديونية مع العالم الخارجي.
- ٥- متابعة حركات أسعار السلع والخدمات وخاصة السلع التموينية والاستهلاكية وغيرها ومقارنتها مع الأسعار في فترات سابقة.
- ٦- تتبع التغيير في الاستهلاك القومي والادخار القومي والدخل القومي وأن التغيير يتم طبقا للخطة.
- ٧- تتبع مدى نجاح الخطة في إقامة التوازن الاقتصادي بين القطاعات المختلفة واكتشاف مواطن الاختناق التي تمنع تنفيذ الخطة وتحقيق الأهداف المحددة.
- ٨- تقييم الأرقام القياسية وغيرها من البيانات الرقمية وبصفة خاصة أرقام المجاميع الاقتصادية.
- ٩- مراجعة السجلات المقرر إمسакها للخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وسجلات متابعة تنفيذها.

### ثالثا : في مجال الرقابة القانونية على القرارات الصادرة في شأن المخالفات المالية:

يختص الجهاز بفحص ومراجعة القرارات الصادرة من الجهات الخاضعة لرقابته في شأن المخالفات المالية التي تقع بها وذلك للتأكد من أن الإجراءات المناسبة قد اتخذت بالنسبة لتلك المخالفات وأن المسؤولية عنها قد حددت ، وتمت محاسبة المسؤولين عن ارتكابها ، ويتعين موافاة الجهاز بالقرارات المشار إليها خلال ثلاثين يوما من تاريخ صدورها مصحوبة بكافة أوراق الموضوع ، ولرئيس الجهاز ما يأتي:

١- أن يطلب خلال ثلاثين يوما من تاريخ ورود الأوراق كاملة للجهاز - إذا رأى وجها لذلك - تقديم العامل إلى المحاكمة التأديبية ، وعلى الجهة المختصة بالإحالة إلى المحاكمة التأديبية في هذه الحالة مباشرة الدعوى التأديبية خلال الثلاثين يوما التالية.

٢- أن يطلب إلى الجهة الادارية مصدرة القرار في شأن المخالفة المالية خلال ثلاثين يوما من تاريخ ورود الاوراق كاملة للجهاز إعادة النظر في قرارها ، وعليها ان توافي الجهاز بما اتخذته في هذا الصدد ، خلال الثلاثين يوما التالية لعلمها بطلب الجهاز

فاذا لم تستجب الجهة الادارية لطلب الجهاز كان لرئيسه خلال الثلاثين يوما التالية ان يطلب تقديم العامل إلى المحاكمة التأديبية ، وعلى الجهة التأديبية المختصة مباشرة الدعوى التأديبية خلال الثلاثين يوما التالية.

٣- أن يطعن في القرارات أو الأحكام الصادرة من جهات التأديب في شأن المخالفات المالية، وعلى القائمين بأعمال السكرتارية بالجهات المذكورة موافاة الجهاز بصورة من القرارات أو الأحكام الصادرة في شأن المخالفات المالية فور صدورها.

**رابعا : في مجال مراقبة الشركات التي لا تعتبر من شركات القطاع العام والتي يساهم فيها شخص عام أو شركة من شركات القطاع العام أو بنك من بنوك القطاع العام بما يقل عن ٢٥% من رأسمالها:**

يتعين على الشخص العام المساهم أن يقدم إلى الجهاز التقرير السنوي لمراقبي الحسابات خلال أسبوعين من تاريخ وروده له . وكذلك أية بيانات أو قوائم أو مستندات تتعلق بالشركة المساهم فيها يطلبها الجهاز خلال شهرين من تاريخ طلبها وذلك لمراجعتها وإبداء الرأي فيها.

ويقوم الجهاز بإرسال تقريره عن كل ذلك إلى الشخص العام المساهم وكذلك إلى الجهات الرسمية المعنية المسؤولة خلال شهرين من تاريخ ورود تقرير مراقبي الحسابات والقوائم والمستندات والبيانات التي طلبها.

#### **المادة (٧):**

يباشر الجهاز عمليات الفحص والمراجعة المنصوص عليها في هذا القانون أما في مقر الجهات التي تتواجد بها السجلات والحسابات والمستندات المؤيدة لها ، وأما في مقر الجهاز وفقا لما يراه رئيس الجهاز محققا للمصلحة العامة.

وللجهاز الحق في أن يفحص - عدا المستندات والسجلات المنصوص عليها في القوانين واللوائح - أي مستند أو سجل أو محاضر جلسات أو أوراق أخرى يراها لازمة للقيام باختصاصاته على الوجه الأكمل ، كما له الحق أيضا في أن يطلب اية بيانات أو معلومات أو إيضاحات يرى أنها لازمة لمباشرة هذه الاختصاصات، وله أن يحتفظ بما يراه من المستندات أو الوثائق أو السجلات أو الاوراق ، إذا تطلبت عملية المراجعة ذلك ولحين الانتهاء منها.

وللجهاز في سبيل مباشرته لاختصاصاته المشار إليها في هذا القانون حق المعاينة والتفتيش على الأعمال والوحدات الخاضعة لرقابته.

## المادة (٨):

يقوم الجهاز بفحص اللوائح الإدارية والمالية للتحقق من مدى كفايتها واقتراح وسائل تلافى أوجه النقص فيها.

## المادة (٩):

يباشر الجهاز اختصاصاته المبينة في هذا القانون بطريق العينة . وله أن يباشر هذه الاختصاصات بطريق الفحص الشامل إذا دعت الحاجة إلى ذلك.

## المادة (١٠):

للجهاز حق الاتصال المباشر بالمسؤولين الماليين بمختلف مستوياتهم التابعين منهم لوزارة المالية أو غيرهم في الجهات الخاضعة لرقابته.

## المادة (١١):

يعتبر من المخالفات المالية في تطبيق أحكام هذا القانون ما يأتي:

- ١- مخالفة القواعد والإجراءات المالية المنصوص عليها في الدستور والقوانين واللوائح المعمول بها.
- ٢- مخالفة القواعد والإجراءات الخاصة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة وبضبط الرقابة على تنفيذها.
- ٣- مخالفة القواعد والإجراءات الخاصة بالمشتريات والمبيعات وشئون المخازن وكذا القواعد والإجراءات والنظم المالية والمحاسبية السارية.
- ٤- كل تصرف خاطئ عن عمد أو إهمال أو تقصير يترتب عليه صرف مبلغ من أموال الدولة بغير حق أو ضياع حق من الحقوق المالية للدولة أو المؤسسات أو الهيئات العامة أو غيرها من الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز أو المساس بمصلحة من مصالحها المالية أو الاقتصادية.

كما يعتبر في حكم المخالفات المالية ما يلي:

أ- عدم موافاة الجهاز بصورة من العقود أو الاتفاقات أو المناقصات التي يقتضى تنفيذ هذا القانون موافاته بها.

ب- عدم موافاة الجهاز بالحسابات ونتائج الأعمال والمستندات المؤيدة لها في المواعيد المقررة أو بما يطلبه من أوراق أو بيانات أو قرارات أو محاضر جلسات أو وثائق أو غيرها مما يكون له الحق في فحصها أو مراجعتها أو الإطلاع عليها طبقاً للقانون.

## المادة (١٢):

يعتبر من المخالفات الإدارية في تطبيق أحكام هذا القانون ما يأتي:

- ١- عدم الرد على ملاحظات الجهاز أو مكاتباته بصفة عامة أو التأخر في الرد عليه عن المواعيد المقررة في هذا القانون بغير عذر مقبول ، ويعتبر في حكم عدم الرد أن يجيب العامل المختص إجابة الغرض منها المماثلة أو التسوية

- ٢- عدم إخطار الجهاز بالأحكام والقرارات الإدارية الصادرة بشأن المخالفات المالية خلال المدة المحددة في هذا القانون
- ٣- التأخير دون مبرر في إبلاغ الجهاز خلال الموعد المحدد في هذا القانون بما تتخذه الجهة المختصة في شأن المخالفة المالية التي تبلغ إليها بمعرفة الجهاز

### **التزامات الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز:**

#### **المادة (١٣):**

على وزارة المالية موافاة الجهاز بالحسابات الختامية للدولة وبياناتها التفصيلية ومشروعات قوانين ربطها. وعلى الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز موافاته بميزانياتها وحساباتها الختامية وما يجرى عليها من تسويات وتعديلات اضافية والحسابات المالية والربع سنوية والشهرية ونتائج الجرد السنوى للمخازن التابعة لها وتقارير الانجاز.

وكل ذلك في حدود المواعيد المنصوص عليها في هذا القانون، والقانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة للدولة ولائحته التنفيذية، والقانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ بشأن المحاسبة الحكومية ولائحته التنفيذية.

#### **المادة (١٤):**

على ممثلي وزارة المالية لدى الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز والمسؤولين الماليين في هذه الجهات إخطار الجهاز بجميع الحالات التي يتضمن الصرف فيها مخالفة مالية وذلك خلال شهر من تاريخ وقوعها.

#### **المادة (١٥):**

على رؤساء الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز إبلاغه بوقائع الاختلاس أو السرقة أو التبيد أو الإلتاف أو الحريق أو الإهمال يوم اكتشافها، وعليهم أيضا أن يوافقوا الجهاز بالقرارات الصادرة بشأنها فور صدورها.

#### **المادة (١٦):**

على الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز موافاته بالبيانات والمؤشرات اللازمة لمتابعة تنفيذ الخطة وتقييم الأداء طبقا للنظم والنماذج التي يعدها الجهاز. وتلتزم الجهات التي تقوم بتنفيذ مشروعات استشارية بموافاة الجهاز بصورة من دراسة الجدوى لكل مشروع استثماري وكذلك بأية تعديلات تطرأ على هذه الدراسة وأسبابها أثناء تنفيذ المشروع.

#### **المادة (١٧):**

على الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز ان ترد على ملاحظاته خلال شهر من تاريخ إبلاغها بها

## تقارير الجهاز:

### المادة (١٨):

يقدم الجهاز التقارير الآتية عن:

١- ملاحظاته التي أسفرت عنها عمليات الرقابة المنصوص عليه في الباب الثاني من هذا القانون ، ويرسلها إلى رؤساء الوحدات التي تخصها.

٢- نتائج مراجعة الحسابات الختامية لتنفيذ موازنات الوحدات الحسابية الواردة في البند(١ من المادة ٣) من هذا القانون ويرسلها إلى وزارة المالية وإلى تلك الوحدات خلال شهرين من تاريخ تسلمه لكل حساب ختامي أو ميزانية.

٣- نتائج مراجعة الميزانيات والقوائم والحسابات الختامية للوحدات الواردة في البند ٢ من المادة (٣) من هذا القانون ويرسلها إلى وزارة المالية وإلى تلك الوحدات والجهات الرئاسية المعنية خلال شهرين من تاريخ تسلمه لكل منها.

ويجب أن تتضمن هذه التقارير على وجه الخصوص الملاحظات التي أسفرت عنها المراجعة وما أتخذ بشأنها وما إذا كان الجهاز قد حصل على كل الإيضاحات والبيانات التي رأى ضرورة الحصول عليها ، وما إذا كانت الميزانية والحسابات الختامية تعبر بوضوح عن حقيقة المركز المالي للوحدة وعن حقيقة فائضها أو عجزها في نهاية العام.

كذلك يجب أن تتضمن التقارير طريقة الجرد والتقييم التي اتبعتها الوحدة ومدى التحقق من سلامتها وموافقتها للإجراءات التي اعتمدها الجهاز والأصول المرعية.

كما ينبغي الإشارة في التقرير إلى كل تغيير يطرأ على أسس وطرق التقييم أو الجرد، وأثر ذلك على نتائج الحسابات.

ويجب عرض ملاحظات الجهاز على مجالس الإدارة المختصة خلال شهر على الأكثر من تاريخ إبلاغها.

ويقع باطلا كل قرار تتخذه الجمعيات العامة أو مجالس الإدارة المشار إليها والمنعقدة للنظر في اقرار الميزانيات والحسابات الختامية للوحدات سالفة الذكر ما لم يعرض ويناقش معها تقارير الجهاز عنها.

٤- ملاحظاته على الحساب الختامي للموازنة العامة للدولة ، ويرسل التقرير إلى مجلس الشعب في موعد لا يجاوز شهرين من تاريخ ورود الحساب الختامي كاملا للجهاز من وزارة المالية ، كما يرسل نسخة من التقرير إلى هذه الوزارة.

٥- متابعة تنفيذ الخطة وتقويم الاداء المنصوص عليها في البند ثانيا من المادة ٥ من هذا القانون ، كما يعد تقريرا عن كل سنة مالية في هذا المجال وترسل هذه التقارير إلى مجلس الشعب وإلى الجهات المعنية.

ويقدم الجهاز إلى رئيس الجمهورية وإلى مجلس الشعب وإلى رئيس مجلس الوزراء تقارير سنوية عن النتائج العامة لرقابته أو أية تقارير أخرى يعدها، كما يقدم الجهاز إلى مجلس الشعب أية تقارير يطلبها منه.

## **الجهاز المركزي للمحاسبات فى دستور جمهورية مصر العربية ٢٠١٤:**

### **المادة (٢١٥):**

يحدد القانون الهيئات المستقلة والأجهزة الرقابية. وتتمتع تلك الهيئات والأجهزة بالشخصية الاعتبارية، والاستقلال الفنى والمالى والإدارى، ويؤخذ رأيها فى مشروعات القوانين، واللوائح المتعلقة بمجال عملها. وتعد من تلك الهيئات والأجهزة البنك المركزى والهيئة العامة للرقابة المالية، والجهاز المركزى للمحاسبات، هيئة الرقابة الإدارية.

### **المادة (٢١٦):**

يصدر بتشكيل كل هيئة مستقلة أو جهاز رقابى قانون، يحدد اختصاصاتها، ونظام عملها، وضمانات استقلالها، والحماية اللازمة لأعضائها، وسائر أوضاعهم الوظيفية، بما يكفل لهم الحياد والاستقلال. يعين رئيس الجمهورية رؤساء تلك الهيئات والأجهزة بعد موافقة مجلس النواب بأغلبية أعضائه لمدة أربع سنوات قابلة للتجديد لمرة واحدة، ولا يُعفى أي منهم من منصبه إلا فى الحالات المحددة بالقانون، ويُحظر عليهم ما يُحظر على الوزراء.

### **المادة (٢١٧):**

تقدم الهيئات المستقلة والأجهزة الرقابية، تقارير سنوية إلى كل من رئيس الجمهورية، ومجلس النواب، ورئيس مجلس الوزراء، فور صدورها. وعلى مجلس النواب أن ينظرها، ويتخذ الإجراء المناسب حيالها فى مدة لا تتجاوز أربعة أشهر من تاريخ ورودها إليه، وتنتشر هذه التقارير على الرأى العام. وتبلغ الهيئات المستقلة والأجهزة الرقابية، سلطات التحقيق المختصة بما تكتشفه من دلائل على ارتكاب مخالفات، أو جرائم، وعليها أن تتخذ اللازم حيال تلك التقارير خلال مدة محددة، وذلك كله وفقاً لأحكام القانون.

### **المادة (٢١٨):**

تلتزم الدولة بمكافحة الفساد، ويحدد القانون الهيئات والأجهزة الرقابية المختصة بذلك. وتلتزم الهيئات والأجهزة الرقابية المختصة بالتنسيق فيما بينها فى مكافحة الفساد، وتعزيز قيم النزاهة والشفافية، ضماناً لحسن أداء الوظيفة العامة والحفاظ على المال العام، ووضع ومتابعة تنفيذ الإستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد بالمشاركة مع غيرها من الهيئات والأجهزة المعنية، وذلك على النحو الذى ينظمه القانون.

### **المادة (٢١٩):**

يتولى الجهاز المركزى للمحاسبات الرقابة على أموال الدولة، والأشخاص الاعتبارية العامة، والجهات الأخرى التى يحددها القانون، ومراقبة تنفيذ الموازنة العامة للدولة والموازنات المستقلة، ومراجعة حساباتها الختامية.

## **الفصل الثالث**

**رقابة الجودة للأجهزة العليا**

**للمراقبة المالية والمحاسبة**

## الفصل الثالث

### رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

#### المقدمة :

يتعين على الأجهزة العليا للرقابة إنشاء والحفاظ على نظام مناسب لرقابة الجودة بحيث يغطي كافة الأعمال حيث أن التحدى الرئيسى الذى يواجه الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة هو الإلتزام بتقديم خدمات رقابية ذات جودة عالية. وجودة العمل الذى تقوم به الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تؤثر على سمعتها ومصداقيتها وتتعلق أخيراً بقدرتها على تنفيذ ما تكلف به .

ولكى يكون نظام رقابة الجودة فعالاً، يجب أن يكون جزءاً رئيسياً من استراتيجيات الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وثقافتها وسياساتها وإجراءاتها كما تستعرضها إرشادات رقابة الجودة للأجهزة العليا ( ISSAI 40 ) وبهذه الطريقة، تبنى الجودة فى أداء أعمال الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والتقارير التى تصدرها بدلاً من أن يتم اعتبارها عملية إضافية بعد إصدار التقرير.

#### ١- نطاق المعيار الدولى للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAI 40:

المعيار الدولى للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 40 مبنى على المبادئ الرئيسية فى المعيار الدولى لرقابة الجودة (المعيار الدولى لرقابة الجودة رقم " ١ " ) ، وتم تعديله للتطبيق فى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، ويوفر هذا المعيار إرشاداً لمساعدة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة فى تطبيق المبادئ الرئيسية للمعيار الدولى لرقابة الجودة لكامل نطاق عملها بما يتلائم مع تكليفها وظروفها كما توفر هذه الوثيقة مقاييس رقابة الجودة المتعلقة بتحقيق مستوى عالى من الجودة فى بيئة القطاع العام .

ويعرض هذا المعيار إطاراً عاماً لرقابة الجودة داخل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، وصمم هذا الإطار ليتم تطبيقه على نظام رقابة الجودة لكافة الأعمال التى تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ( مثلاً : الرقابة المالية و رقابة الإلتزام و رقابة الأداء و أى أعمال أخرى تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة).

كما يركز المعيار على الجوانب التنظيمية لجودة الرقابة التى تمارس فى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة .

#### ٢- ما هو نظام رقابة الجودة ؟

يستخدم المعيار الدولى للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAI 40 عناصر إطار رقابة الجودة التى يستعرضه المعيار الدولى لرقابة الجودة وينظر أيضاً فى المسائل التى لها علاقة خاصة ببيئة الرقابة للقطاع العام التى تؤثر على نظام الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاص برقابة الجودة ، ويحدد المعيار الدولى لرقابة الجودة رقم (١) هذه العناصر أنها :

( أ ) مسئوليات القيادة للجودة داخل الشركة .

(ب) المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.

(ج) قبول واستمرارية العلاقات مع العملاء والمهام الخاصة.

( د ) الموارد البشرية.

(هـ) أداء المهمة.

( و ) المراقبة.

وبالإضافة إلى العناصر أعلاه ، يلاحظ المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم ( ١ ) ، الحاجة إلى توثيق سياسات الشركة لرقابة الجودة وإجراءاتها وإيصالها إلى موظفي الشركة.

وكهدف أساسى يجب أن تنظر الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة فى المخاطرة على جودة أعمالها وإنشاء نظام لرقابة الجودة مصمم بحيث يستجيب لهذه المخاطر 'ستجابة كافية ، وقد تكون هناك مخاطر على الجودة تتعلق بالأحكام المهنية والإجراءات المستخدمة فى الرقابة والأعمال الأخرى، أيضا قد تكون هناك مخاطر على الجودة تتعلق بعرض وتبليغ نتائج عمل الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة .

### ٣- إطار نظام الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الخاص بـرقابة الجودة :

**( أ ) العنصر ١ : مسئوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة :**

**المبدأ الرئيسى:** يجب على كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة صياغة سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز ثقافة داخلية وتعزز أن الجودة أمر أساسى فى أداء كافة أعمالها ، ويجب أن يضع مثل هذه السياسات والإجراءات رئيس الجهاز حيث يتحمل المسؤولية العامة عن نظام رقابة الجودة .

بعض إرشادات التطبيق للأجهزة العليا للرقابة لهذا المبدأ على سبيل المثال :

- ينبغي على الرئيس أن يتولى المسؤولية عن جودة كافة الأعمال التى يقوم بها الجهاز .
- يمكن لرئيس الجهاز أن يفوض المسؤولية لإدارة نظام الجودة للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة إلى شخص أو عدة أشخاص لديهم خبرة كافية ومناسبة لتحمل هذا الدور.
- يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة السعى إلى إيجاد ثقافة تعترف وتكافئ العمل ذى الجودة العالية فى كافة أقسام الجهاز، ويجب على رئيس الجهاز إرساء أسلوب الإدارة العليا الصحيح من أجل تحقيق تلك الثقافة التى تؤكد على أهمية الجودة فى جميع أعمال الجهاز بما فى ذلك العمل الذى يتم التعاقد عليه خارجياً .
- يجب أن تحدد استراتيجية كل جهاز أعلى للرقابة المتطلب الأهم بأن يحقق هذا الجهاز الجودة فى كافة أعماله حتى لا تؤدي الاعتبارات السياسية والاقتصادية إلى المساس بجودة الأعمال التى تم القيام بها.

- يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التأكيد على إيصال سياسات وإجراءات الجودة لجميع موظفي الجهاز وللأطراف المتعاقدة معها لتنفيذ أعمال الجهاز.
- يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التأكيد على توفر موارد كافية للمحافظة على نظام رقابة الجودة في الجهاز.

### **(ب) العنصر ٢ : متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة.**

**المبدأ الرئيسي:** يجب على كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة صياغة سياسات وإجراءات مصممة لتقدم له تأكيداً معقولاً أن الجهاز وجميع موظفيه وأى من الأطراف المتعاقدة معه لتأدية أعماله ملتزمون بمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة.

بعض إرشادات التطبيق للأجهزة العليا للرقابة لهذا المبدأ على سبيل المثال :

- يجب التأكيد على أهمية الالتزام بجميع متطلبات السلوك الأخلاقي في تأدية أعمالها .
- يجب على جميع موظفي الجهاز الأعلى للرقابة والأطراف المتعاقدة معه التحلي بالسلوك الأخلاقي المناسب .
- يجب على رئيس الجهاز الأعلى للرقابة والمسؤولين بالجهاز ، وأن يكونوا مثلاً يحتذى به للسلوك الأخلاقي.
- ستتضمن متطلبات السلوك الأخلاقي أى متطلبات واردة في الإطار القانوني أو الرقابي الذي تخضع له الأعمال في الجهاز.
- يجب أن تتأكد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من أن السياسات والإجراءات هي حيز التنفيذ حيث تعزز المبادئ الرئيسية للاخلاقيات المهنية كما عرفها المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ٣٠ وهي النزاهة والاستقلالية والموضوعية والسرية المهنية والكفاءة.
- يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن تأخذ في الاعتبار الحصول على إقرارات مكتوبة من موظفيها تؤكد التزامهم بمتطلبات الجهاز حول السلوك الأخلاقي.
- يجب على الأجهزة العليا للرقابة أن تضمن أن السياسات والإجراءات هي حيز التنفيذ لإبلاغ رئيس الجهاز في الوقت المناسب عن مخالفات لمتطلبات السلوك الأخلاقي وتمكنه من اتخاذ الخطوات الصحيحة لعلاج مثل هذه المسائل .
- يجب أن تضمن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن السياسات والإجراءات هي حيز التنفيذ للحفاظ على استقلالية رئيس الجهاز وجميع الموظفين والأطراف المتعاقدة مع الجهاز للقيام بأعماله.

### **(ج) العنصر ٣ القبول والاستمرار :**

**المبدأ الرئيسي:** يجب على كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة صياغة سياسات وإجراءات مصممة لتقدم له تأكيداً معقولاً أنه سيقوم بمهام الرقابة وغيرها من الأعمال فقط إذا كان الجهاز :

- مؤهلاً للقيام بالعمل ولديه القدرات بما فيها الوقت والموارد للقيام بذلك.
- باستطاعته الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات الصلة.
- قد أخذ بعين الاعتبار نزاهة الجهة الخاضعة للرقابة ودرس كيفية التعامل مع المخاطر على الجودة التى قد تنشأ.
- يجب أن تعكس السياسات والإجراءات نطاق العمل الذى يقوم به كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة ، وتقوم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بالقيام بالعمل فى ثلاث فئات واسعة.
- الأعمال المطلوبة منها بموجب تكليفها القانونى والتى ليس لديها خيار إلا القيام بها.
- الأعمال المطلوبة منها بموجب تكليفها القانونى ولكن لديها الحرية فيما يتعلق بوقت أو نطاق أو طبيعة كل مهمة عمل.
- الأعمال التى تستطيع اختيار القيام بها .
- بعض إرشادات التطبيق للأجهزة العليا للرقابة لهذا المبدأ على سبيل المثال :
- يجب أن تقوم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بإنشاء أنظمة لتتنظر فى المخاطر على الجودة التى تنشأ من القيام بالأعمال .
- ويجب أن تتنظر هذه الأجهزة فى برنامج عملها وما إذا كان لديها الموارد لتنفيذ مجموعة الأعمال بالمستوى المطلوب من الجودة .
- يجب أن تقيم الأجهزة العليا للرقابة إذا ما وجد هناك خطر جوهري على استقلاليتها بناء على المعيار الدولى للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ١٠ وإذا تحدد مثل هذا الخطر فستحتاج الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن تحدد وتوثق كيفية تخطيطها لمعالجة هذا الخطر ، وضمان أن عملية الموافقة فى حيز التنفيذ وأن يتم توثيقها توثيقاً كافياً .
- يجب أن تتأكد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن إجراءاتها لإدارة المخاطر كافية وذلك لتقليل مخاطر القيام بالعمل ، وقد تتضمن الإستجابة للمخاطر.
- يجب أن تتنظر الأجهزة العليا للرقابة فى الإفصاح فى تقاريرها عن أى مسائل محددة والتى قد تقود عادة تلك الأجهزة إلى عدم قبول المهمة أو الأعمال الأخرى .

#### **( د ) العنصر ٤ : الموارد البشرية :**

**المبدأ الرئيسى:** يجب على كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة صياغة سياسات وإجراءات مصممة لتقدم له تأكيداً معقولاً أن لديه الموارد والكفاءات والقدرات والالتزام بمبادئ السلوك الإخلاقى اللازمة لـ :

- القيام بمهامه وفقاً للمعايير ذات الصلة والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.
- تمكين الجهاز من إصدار تقارير مناسبة للظروف .

بعض إرشادات التطبيق للأجهزة العليا للرقابة لهذا المبدأ على سبيل المثال :

- يجوز أن تعتمد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على مختلف المصادر لضمان أن لديها المهارات والخبرة اللازمة للقيام بمجموعة أعمالها سواء داخلياً أو عبر متعاقدين خارجيين.
- يجب أن تضمن الأجهزة العليا للرقابة التوزيع الواضح للمسئولية المتعلقة بجميع الأعمال التي يقوم بها الجهاز.
- يجب أن تضمن الأجهزة العليا للرقابة أن الموظفين والأطراف المتعاقدة للقيام بالأعمال للجهاز (مثلاً شركات المحاسبة القانونية أو الشركات الاستثمارية) لديها الكفاءات الجماعية اللازمة للقيام بمجموعة الأعمال .
- يجب أن تضمن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن سياسات وإجراءات الموارد البشرية تعطى تشديداً مناسباً على الجودة والالتزام بمبادئ السلوك الأخلاقي للجهاز .
- يجب أن تلتزم الأجهزة العليا للرقابة بتطوير التعلم والتدريب لجميع الموظفين لتشجيع تطوّرهم المهني وللمساعدة في ضمان أن الموظفين قد تم تدريبهم على التطورات الحالية في المهنة.
- يجب أن تضمن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أنه لدى الموظفين وجميع الأطراف المتعاقدة للقيام بالأعمال للجهاز فهم جيد لبيئة القطاع العام التي يعمل فيها الجهاز ، وفهم جيد للعمل المطلوب منهم القيام به .

#### **( هـ ) العنصر ٥ : تأدية مهام الرقابة وغيرها من الأعمال :**

**المبدأ الرئيسي:** يجب على كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة صياغة سياسات وإجراءات مصممة لتقدم له تأكيداً أنه يؤدي مهامه وفقاً للمعايير ذات الصلة والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وأنه يصدر تقاريراً تلائم الظروف ، ويجب أن تتضمن مثل هذه السياسات والإجراءات ما يلي:

( أ ) مسائل تتعلق بتشجيع الإتساق في جودة الأعمال المنجزة .

(ب) مسؤوليات الإشراف .

(ج) مسؤوليات المراجعة.

بعض إرشادات التطبيق للأجهزة العليا للرقابة لهذا المبدأ على سبيل المثال :

- وجود سياسات وإجراءات وأدوات مناسبة، مثل منهجيات الرقابة، لإجراء مجموعة الأعمال التي هي من مسؤولية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بما في ذلك العمل الذي يتم التعاقد عليه خارجياً.
- يجب صياغة سياسات وإجراءات تشجع الجودة العالية وتثبط أو تمنع الجودة المتدنية، ويتضمن هذا إنشاء بيئة محفزة تشجع الاستخدام المناسب للتقدير المهني وتؤيد التحسينات في الجودة ، يجب أن

تخضع كافة الأعمال للمراجعة كوسيلة للمساهمة في الجودة وأيضاً لتعزيز التعلم وتطوير الموظفين.

- يجب أن تضمن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إتباع المعايير المطبقة في جميع الأعمال التي يتم القيام بها وتوثيق واعتماد أى إنحرافات عنها بشكل مناسب.
- يجب أن تضمن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التوثيق الواضح لأى اختلافات فى الرأى داخلها وحلها قبل إصدار التقارير.
- يجب أن تتأكد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من إتباع إجراءات معينة تتعلق بقواعد الإثبات باستمرار ( مثل أن يكون للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة دور قضائى) وذلك عندما تكون خاضعة لمثل هذه الإجراءات.
- يجب أن تهدف الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إلى استكمال مهام الرقابة وغيرها من الأعمال فى الوقت المناسب ، حيث تدرك أن القيمة المكتسبة من قبل أصحاب المصلحة من أعمال الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تضعف إذا لم يتم العمل فى الوقت المناسب.
- يجب أن تتأكد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من توثيق كافة الأعمال التي تم القيام بها فى الوقت المناسب (مثلاً أوراق عمل الرقابة) بعد استكمال كل عمل من الأعمال.
- يجب أن تتأكد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن توثيق الأعمال(مثلاً أوراق عمل الرقابة) هو ملك لها بغض النظر عما إذا تم تنفيذ العمل داخلياً من قبل موظفيها أو بالتعاقد خارجياً .
- يجب أن تتأكد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من إتباع الإجراءات المناسبة للتحقق من الاكتشافات وذلك للتأكد من إتاحة الفرصة للأطراف التي تتأثر مباشرة بأعمال الأجهزة العليا .

#### **( و ) العنصر ٦ : المراقبة :**

**المبدأ الرئيسى:** يجب على كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة صياغة سياسات وإجراءات مصممة لتقدم له تأكيداً معقولاً أن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة هي ذات صلة وكافية وتعمل بفعالية، ويجب على عملية المراقبة :

- ( أ ) أن تشتمل على دراسة وتقييم مستمرين لنظام الجهاز الخاص برقابة الجودة بما فيها مراجعة لعينة من المهام التي تم الانتهاء منها عبر مجموعة الأعمال التي قام بها الجهاز .
  - (ب) أن تتطلب إسناد المسؤولية عن عملية المراقبة إلى فرد أو أفراد لديهم خبرة وصلاحيات مناسبة وكافية فى الجهاز لتولى هذه المسؤولية.
  - (ج) أن تتطلب أن يكون أولئك الذين يقومون بالمراجعة مستقلون (أن لا يكونوا قد اشتركوا فى المهمة أو فى أى مراجعة لرقابة جودة المهمة).
- بعض إرشادات التطبيق للأجهزة العليا للرقابة لهذا المبدأ على سبيل المثال :

- يجب أن تضمن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن نظامها لرقابة الجودة يتضمن مراقبة مستقلة لمجالات الرقابة فيها ( باستخدام موظفين ليسوا مشاركين فى هذه المهام).
- يجب أن تتأكد الأجهزة العليا للرقابة أن يتم إبلاغ رئيس الجهاز عن نتائج مراجعات مراقبة الجودة فى الوقت المناسب لتمكينه من اتخاذ الإجراءات الصحيحة بشأن ذلك .
- حيثما يكون ذلك مناسباً ، يجب أن تنظر الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة فى إشراك أطراف أخرى مناسبة للقيام بمراجعة مستقلة للنظام العام لرقابة الجودة ( كمراجعة النظراء).
- يجب أن يكون للأجهزة العليا للرقابة إجراءات للتعامل مع الشكاوى أو الادعاءات حول جودة الأعمال التى تقوم بها .
- يجب أن تنظر الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة فيما إذا كان هناك أى متطلبات تشريعية أو غيرها لنشر تقارير المراقبة أو للإستجابة إلى الشكاوى أو الإدعاءات من قبل العامة فيما يتعلق بالعمل الذى قام به هذا الجهاز ( المعيار الدولى رقم " ٣٠ " أخلاقيات المهنة).

# **الفصل الرابع**

## **بناء القدرات للأجهزة العليا**

### **للمراقبة المالية والمحاسبية**

## الفصل الرابع

### بناء القدرات للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

#### تمهيد:

تهدف الأجهزة العليا للرقابة المالية علي مستوى العالم حماية المال العام من خلال تقرير مبادئ الشفافية والمساءلة والحوكمة ولا يمكن لتلك الأجهزة إدراك الأهداف التي أنشئت من أجلها إلا من خلال توافر القدرات المؤسسية والمهنية بأعلى مستوى من الكفاءة والفعالية.

وتحتاج الأجهزة العليا للرقابة المالية القيام بعمليات تقييم احتياجات بناء قدراتها بشكل مستمر في ظل التغيرات المتواصلة في البيئة التي تعمل في إطارها حتي تتأكد من أن أدائها يتم وفقاً لأعلي معايير الجودة محلياً ودولياً ، وفي هذا الإطار قدمت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية The International Organization of supreme Audit Institutions (INTOSAI) عدة نماذج بهدف تقييم احتياجات بناء القدرات للأجهزة العليا للرقابة ومن بينها النموذج الخاص بالمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية وذلك بمساعدة مبادرة تنمية الإنتوساي Intosai Development Initiative (IDI) والذي سيتم الاستناد إليه في تقييم احتياجات بناء القدرات للجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية.

وبناء القدرات عملية تنمية مستمرة للمهارات والقدرات الرئيسية للأجهزة العليا للرقابة تستند إلي بعضها البعض تبدأ بتقييم الوضع الحالي للجهاز، وتحديد الوضع الواجب أن يكون عليه الجهاز استناداً إلي إطار عمل لبناء القدرات يكون بمثابة النموذج المعياري، ثم تحديد فجوة الاحتياجات التي يجب التغلب عليها.

وتتمثل القدرات المؤسسية في توافر الهياكل والبنية التحتية والعمليات الكافية والملائمة التي من شأنها أن تمكن الأجهزة العليا للرقابة من القيام بمهامها القانونية والدستورية بشكل فعال، ويتضمن ذلك الأنظمة المتعلقة بالواجبات الرئيسية للأجهزة العليا للرقابة والمتمثلة في الفحص والمراجعة بالإضافة إلي تطبيق مبادئ الحوكمة Governance وخدمات الدعم والمساندة، أما القدرات المهنية فتتمثل في قدرة العاملين بالأجهزة العليا للرقابة علي القيام بالمهام الموكولة لهم بفعالية طبقاً لمتطلبات العمل الرقابي بفضل اكتسابهم للمعارف والمهارات والخبرات اللازمة.

والجهاز المركزي للمحاسبات المصري كغيره من الأجهزة الرقابية علي مستوى العالم يحتاج لتوافر آلية متكاملة لتطوير وتحسين قدراته المؤسسية والمهنية حتى يحقق أهدافه، وليكون في مستوى التحديات الذي تفرضه الظروف والمستجدات المحلية والدولية، وبما يواكب التغيرات التي شهدتها البيئة السياسية والاقتصادية في مصر خلال العشر سنوات الأخيرة.

يمثل تقييم احتياجات بناء القدرات المؤسسية والمهنية مرتكزاً أساسياً في تحسين وتطوير أداء الأجهزة الرقابية علي مستوى العالم بصفة عامة وفي الدول النامية علي وجه الخصوص ، حتي يتسنى لهذه الأجهزة تحقيق أهدافها في المحافظة علي المال العام وحسن إدارته.

وفي هذا السياق يمكن تناول ذلك من خلال الإجابة على هذه الأسئلة:

- ماهو مفهوم وطبيعة تقييم احتياجات بناء القدرات ؟
- ماهي آلية تقييم احتياجات بناء القدرات ؟ وماهي مراحلها ؟
- ما هو إطار أو نموذج بناء قدرات الأجهزة الرقابية، وكيف يتم تقييم احتياجات بناء القدرات إستناداً لهذا النموذج ؟
- كيف يتم تقويم احتياجات بناء القدرات للجهاز المركزي للمحاسبات؟ وماهي طبيعة هذه الاحتياجات وألوياتها في ظل المتغيرات السياسية والإقتصادية التي شهدتها مصر خلال الألفية الثالثة ؟

## المبحث الأول

### مفهوم وطبيعة احتياجات بناء القدرات

#### (١) مفهوم القدرات :

القدرات هي المهارات والمعارف والهياكل وطرق العمل التي تمكن المؤسسات من أداء مهامها بفعالية، ويمكن تقسيم قدرات الأجهزة العليا للرقابة الي قسمين كما يلي:

- قدرات مؤسسية .  
- قدرات مهنية.

وتتمثل القدرات المؤسسية في توافر الهياكل والبنية التحتية والعمليات الكافية والملائمة التي من شأنها أن تمكن الأجهزة العليا للرقابة من القيام بمهامها القانونية والدستورية بشكل فعال، ويتضمن ذلك الأنظمة المتعلقة بالواجبات الرئيسية للأجهزة العليا للرقابة ، أما القدرات المهنية فتتمثل في قدرة العاملين بالأجهزة العليا للرقابة علي القيام بالمهام الموكولة لهم بفاعلية طبقاً لمتطلبات العمل الرقابي بفضل اكتسابهم الجدارات اللازمة.

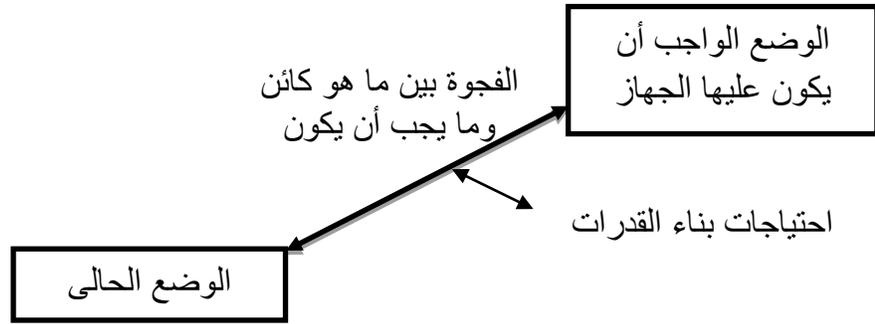
وتسعي الأجهزة العليا للرقابة إلي تحسين أدائها من خلال:

- تدريب العاملين الحاليين.
  - توظيف مدققين جدد يتمتعون بالكفاءة المطلوبة.
  - تبادل الخبرات مع الأجهزة الرقابية الأخرى والمؤسسات المرتبطة سواء كانت محلية أو دولية.
  - توفير التكنولوجيا المتطورة لتساعد علي القيام بأعمال الرقابة بكفاءة وفعالية.
  - إلا أن بناء القدرات ليس مجرد إجراءات منفصلة لتحسين الأداء فهو عملية تنمية مستمرة للمهارات والقدرات الرئيسية للأجهزة العليا للرقابة تستند إلي ما يلي:
  - تقييم القدرات الحالية، والوقوف علي مواطن القوة والضعف باستخدام أدوات التحليل المتنوعة.
  - تحديد القدرات الإضافية المطلوبة مع توفير الموارد اللازمة ، والنتائج المطلوب تحقيقها.
  - إعداد إستراتيجية لامتلاك القدرات الإضافية.
  - تنفيذ الإستراتيجية.
  - تقييم النتائج المحققة.
  - إستمرار العمل علي إحداث التغيير من خلال إعداد خطة جديدة يتم إعدادها بناءً علي ما تم إنجازه.
- وبناء القدرات مثله مثل أي عملية بناء تعتمد علي التدرج والمرحلية وذلك في ظل الإمكانيات المتاحة والقيود الخارجية والداخلية.

## (٢) مفهوم احتياجات بناء القدرات :

يمكن تعريف احتياجات بناء القدرات بالفجوة بين الوضع الحالي للأجهزة العليا للرقابة والوضع الواجب أن تكون عليه، ويتم هذا التقييم باستعمال أدوات جمع وتحليل البيانات. ( الحسن ، عدنان ، ٢٠١٠ ، ص ٨٢ )  
وقد تتمثل الفجوة بين الوضع الحالي والوضع المطلوب في حاجة الجهاز إلي ما يلي:

- تزويد مدققي الجهاز مهارات إضافية في مجال رقابي معين.
- تحسين جودة البرامج التدريبية.
- توثيق الإجراءات الرقابية.
- وضع نظام لجودة العمل الرقابي.



ويتم تحديد ما يجب أن يكون عليه الجهاز بالإعتماد علي أسس موضوعية من بينها القيام بما يلي:

- أفضل الممارسات ( معايير الانتوساى).
- رؤية الجهاز المستقبلية ( الخطة الإستراتيجية للجهاز ، ....).
- المهام القانونية الموكولة للجهاز.
- الممارسات في الأجهزة المماثلة.
- متطلبات البيئة الداخلية والخارجية للجهاز.

## (٣) موقع تقييم الاحتياجات من مسار بناء القدرات :

إن تقييم الاحتياجات هو الخطوة الأولى في مسار بناء القدرات ثم يليها تصميم البرامج والإجراءات التي تلبي هذه الاحتياجات، وبعد تنفيذ هذه البرامج يتعين علي الأجهزة تقييم مدى فاعليتها بصفة دورية، تكون نتائج التقييم أساساً للدورة التالية من بناء القدرات مما يساعد الأجهزة على تحقيق أعلى مستوى من القدرات.



#### **(٤) مراحل عملية تقييم إحتياجات بناء القدرات:**

تتم عملية تقييم إحتياجات بناء القدرات على ثلاث مراحل متتابعة تتمثل فيما يلي: (أوبتو، هنريك، ٢٠١٠، ص ٩-١٠)

##### **• مرحلة ما قبل التقييم:**

هذه المرحلة ذات طابع استطلاعي (استكشافي)، وهي بمثابة مسح أولي قبل القيام بعملية التقييم وتهدف إلي:

- الوقوف علي ماهو معروف عن إحتياجات الجهاز وذلك بغرض تحديد أهم المجالات التي تحتاج إلي اهتمام أكثر.

- تحديد المصادر المحتملة للحصول على المعلومات.

- تحديد أدوات التقييم التي سيتم اعتمادها (بيانات أولية، ستيبان، مقابلات شخصية، ملاحظة إلخ. ) ..

ويتم في هذه المرحلة إعداد الخطة التنفيذية التي سيتم اعتمادها عند التقييم وتحتوي هذه الخطة علي تفصيل لأدوات التقييم التي سيتم استخدامها حسب الأولوية وحسب الجمهور المستهدف ونوعية المعلومات المزمع الحصول عليها مع توزيع الأدوار بين المقيمين ووضع الجدول الزمني لإنجاز التقييم.

##### **• مرحلة إنجاز التقييم ( جمع المعلومات):**

يتم خلال هذه المرحلة استخدام أدوات التقييم المختلفة حسب ماتم وضعه في خطة التقييم التي تم إعدادها خلال المرحلة السابقة مع تحليل المعلومات المتحصل عليها وتلخيصها.

##### **• مرحلة ما بعد التقييم:**

تعتبر هذه المرحلة حلقة الوصل بين نتائج التقييم وبين برامج بناء القدرات التي ينتظر منها الوفاء بالإحتياجات التي تم التوصل إليه، وتنتهي هذه المرحلة الثالثة والأخيرة بإعداد خطة عمل تحتوي علي مقترح لبناء القدرات التي من شأنها سد هذه الإحتياجات، مع توضيح الفترة الزمنية لتنفيذ الخطة تفصيلاً، وتحديد الأطراف التي ستتكفل بعملية التنفيذ ويتم عرض خطة العمل على الإدارة العليا للجهاز والأطراف المعنية الأخرى قبل وضعها موضع التنفيذ.

## المبحث الثاني

### إطار عمل بناء القدرات

لكي تكون عملية تقييم احتياجات بناء القدرات شاملة وتغطي جميع جوانب عمل الجهاز وكافة أنواع القدرات التي يجب أن تتوفر لديه، يجب إعداد إطار بناء القدرات ليكون بمثابة النموذج الذي يقارن به الوضع الحالي للجهاز بغرض الوصول إلي احتياجاته، وقد قامت بعض الأجهزة العليا للرقابة وبعض أقاليم الإنتوساي والمنظمات المستقلة المانحة بتصميم أطر عمل لبناء القدرات ثم صارت تعتمد عليها كأساس لتوجيه مجهودات بناء قدراتها الذاتية أو لمساعدة أجهزة أخرى من الدول النامية على تنمية قدراتها باستخدام تلك الأطر . ( جعفر ، حاتم ، ٢٠١٤ ، ص ٣٠ )

#### (١) إطار عمل بناء القدرات الذي سيعتمد عليه في تقييم الاحتياجات:

ينقسم إطار عمل بناء القدرات الذي سيتم اعتماده خلال عمليات تقييم احتياجات بناء القدرات لأجهزة الرقابة العربية والذي تم إعداده بالتعاون مابين مبادرة تنمية الانتوساي والمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة إلى ثمان مجالات هي كالاتي:

- الاستقلالية والمهام القانونية.
- معايير ومنهجية المراجعة ( الفحص ).
- الحوكمة ( الحاكمية ) .
- الموارد البشرية.
- التحسين المستمر.
- وسائل الدعم.
- العلاقات مع الأطراف الخارجية ذات العلاقة.
- النتائج.

#### (٢) تفاصيل إطار عمل بناء القدرات:

##### أ- الاستقلالية والمهام القانونية:

- تم تأسيس الجهاز من خلال الدستور.
- ينص الدستور على تعيين رئيس الجهاز.
- ينص قانون الجهاز على أنواع الرقابة المختلفة في مجال المراجعة .
- توجد حصانة قانونية للعاملين في مجال الرقابة للقيام بمهامهم وواجباتهم.

- يتمتع الجهاز بالاستقلال الإدارى فى مجال تعيين الموظفين.
- يتمتع الجهاز بالاستقلال المالى فى توزيع بنود الميزانية.
- يرفع الجهاز تقاريره للبرلمان.
- توجد لدى الجهاز سلطة مطلقة لعملية تخطيط مهام المراجعة و لتحديد نطاق المراجعة.
- توجد لدى الجهاز سلطة مطلقة لتحديد توقيت تقارير المراجعة .
- يتمتع الجهاز بحرية مطلقة للإطلاع على المعلومات ( الوثائق والبيانات ).
- يسمح قانون الجهاز بمراجعة جميع الجهات الحكومية.

#### ب- المعايير ومنهجية المراجعة (الفحص):

- **المعايير :** تبنى الجهاز لمعايير رقابة تتوافق مع المعايير الدولية:
  - يتبع الجهاز معايير للمراجعة.
  - المعايير المتبعة متوافقة مع المعايير الدولية.
- **أدلة المراجعة :** الاعتماد على أدلة مراجعة مناسبة عند القيام بأعمال الرقابة:
  - يوجد لدى الجهاز أدلة للمراجعة.
  - أدلة المراجعة المتوفرة بالجهاز تغطى كافة مجالات الرقابة المنبثقة عن المهام القانونية.
  - أدلة المراجعة متفقة مع معايير الرقابة التى يعتمد عليها الجهاز.
  - الأدلة فى متناول جميع الموظفين المعنيين باستخدامها.
  - يتم تنفيذ أعمال الرقابة حسب ما تنص عليه أدلة المراجعة ويتم تحديث أدلة المراجعة بصفة دورية.
- **أدوات المراجعة** استخدام الجهاز أساليب رقابة مناسبة تساعد على عملية المراجعة:
  - تتوفر لدى الجهاز قوائم استرشادية للمراجعة ( Audit Checklists ) .
  - يتم استخدام القوائم الاسترشادية للمراجعة عند الفحص.
  - يتم تحديث قوائم المراجعة بصفة دورية.
  - يتم استخدام برامج آلية فى المراجعة .

#### ج- الحوكمة ( الحاكمية):

- **التخطيط الإستراتيجى والتشغلي :** وجود خطة إستراتيجية معتمدة يتم تنفيذها من خلال خطط تشغيلية:
  - توجد خطة إستراتيجية لدى الجهاز وتم إعدادها من خلال إجراءات تشاورية واسعة .
  - يتم تنفيذ الخطة الإستراتيجية من خلال ترجمتها إلي خطط تشغيلية.
  - يتم متابعة وتقييم مدي تنفيذ الخطة التشغيلية.

- هناك آلية لإطلاع موظفي الجهاز علي محتوى الخطط الإستراتيجية والتشغيلية ومدى تحققها.
- **المساءلة : وجود رقابة دورية على أداء الجهاز:**
  - يقوم الجهاز بتقييم أدائه بصفة دورية.
  - تتم مراجعة تقارير أداء الجهاز.
  - ينشر الجهاز تقارير عن أدائه.
  - يوجد لدى الجهاز ما يضمن أن مقاييس الأداء ذات جودة مقبولة.
  - يستعين الجهاز بنظراء من الأجهزة الأخرى للرقابة لمراجعة أعماله.
  - تتم مراجعة حسابات الجهاز.
  - تتم مراجعة حسابات الجهاز من قبل جهات مستقلة.
  - يقوم الجهاز بمتابعة نتائج قياس أدائه.
- **أخلاقيات المهنة : تبني الجهاز ميثاق ( دليل ) لأخلاقيات المهنة ويعمل على تطبيقها:**
  - يوجد لدى الجهاز ميثاق ( دليل ) أخلاقيات المهنة.
  - يتم إعلام جميع الموظفين بمحتويات ميثاق أخلاقيات المهنة.
  - أخلاقيات المهنة التي يتبعها الجهاز تتماشى مع أخلاقيات المهنة التابعة للأنتوساى.
  - وجود آلية للتأكد من أن موظفى الجهاز يلتزمون بأخلاقيات المهنة.
  - يتخذ الجهاز إجراءات مناسبة فى حالة عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة.
- **تقييم الجودة : الاعتماد على نظام لضمان الجودة يغطى جميع مجالات أعمال الجهاز:**
  - تتوفر لدى الجهاز نظام موثق لضمان الجودة.
  - يغطى نظام ضمان الجودة كافة أبعاد وجوانب أعمال الجهاز.
  - يتم استخدام نتائج ضمان الجودة فى تحسين أداء الجهاز.
  - توجد لدى الجهاز وحدة مخصصة مسئولة عن ضمان الجودة.
  - يوجد لدى الجهاز دليل لضمان الجودة.
  - يتم تحديث دليل ضمان الجودة دورياً.
  - يتم إصدار تقارير عن ضمان الجودة.
- **التدقيق الداخلى : توفر إدارة تدقيق داخلى فعالة لدى الجهاز:**

- توجد لدى الجهاز وحدة للتدقيق الداخلي.
- تتبع إدارة التدقيق الداخلي لرئيس الجهاز.
- يوجد ميثاق معين يحدد عمل إدارة التدقيق الداخلي.
- يعمل في إدارة التدقيق الداخلي موظفون مؤهلون.

#### د- الموارد البشرية:

- **التوظيف (التعيين) اعتماد الجهاز علي إجراءات توظيف تمكن من الحصول علي موظفين أكفاء قادرين علي تلبية احتياجات الجهاز:**
  - يحدد الجهاز الحد الأدنى من المؤهلات حسب الوصف الوظيفي عند توظيف الأفراد.
  - يحدد الجهاز متطلبات واضحة لشغل الوظائف.
- **الإحتفاظ بالموظفين :إعتماد الجهاز على آليات للإحتفاظ بالموظفين المؤهلين:**
  - لا يوجد لدى الجهاز تسرب وظيفي ( ترك موظفين مؤهلين الجهاز للإلتحاق بجهات أخرى. )
  - يحلل الجهاز أسباب التسرب الوظيفي.
  - توجد لدى الجهاز آلية لتحفيز ومكافأة الموظفين المؤهلين.
- **إدارة أداء الموظفين : اعتماد الجهاز على آليات لتقييم أداء الموظفين وتحسن أدائهم:**
  - يوجد لدى الجهاز وصف وظيفي معتمد.
  - يتم تحديث الوصف الوظيفي حسب التغيرات فى الهيكل التنظيمي.
  - توجد بالجهاز آلية لإعلام الموظفين بمهامهم ومسئولياتهم.
  - يوجد لدى الجهاز نظام لتقييم أداء الموظفين.
  - يتم ربط نظام المكافآت بالأداء.
- **الكفاءات والمهارات : تتوفر بالجهاز كفاءات ومهارات كافية للقيام بأعماله:**
  - توجد خطة لإستقطاب الكفاءات.
  - توفر كفاءات فى جميع المجالات الرقابية المنصوص عليها بالمهام القانونية للجهاز.
  - توفر كفاءات للقيام بأعمال الشؤون الإدارية.
  - توفر كفاءات للقيام بأعمال الشؤون المالية.
  - توفر كفاءات للقيام بأعمال شؤون تقنية المعلومات.

## هـ- التحسين المستمر:

### - تطوير وتنمية القدرات :قيام الجهاز بتدريب موظفيه على أساس الاحتياجات:

- توجد لدى الجهاز وحدة / شخص مسئول عن التدريب.
- يقوم الجهاز بتحديد احتياجاته التدريبية دورياً.
- توجد لدى الجهاز خطة تدريب سنوية.
- يتم تدريب الموظفين على أساس الاحتياجات الفعلية.
- توجد لدى الجهاز خطة لتحسين مهارات الموظفين.
- يقوم الجهاز بتقييم نتائج التدريب.
- يحتفظ الجهاز بسجلات تدريبية لكل موظف.
- يوجد بالجهاز مدربين مؤهلين.

### - البحوث والتطوير : قيام الجهاز بعمل البحوث والدراسات اللازمة لتحسين أدائه:

- يوجد لدى الجهاز وحدة / شخص مسئول عن البحوث والدراسات.
- يوجد لدى الجهاز خطة لعمل البحوث والدراسات.
- يقوم الجهاز بعمل بحوث ودراسات لتحسين أدائه.
- يقوم الجهاز بنشر نتائج بحوثه ودراساته.
- تؤدي البحوث والدراسات إلى زيادة فاعلية أداء الجهاز.

### - تطوير الهيكل التنظيمي : توفر هيكل تنظيمي مناسب يلبي الاحتياجات الفعلية للجهاز:

- يوجد لدى الجهاز هيكل تنظيمي معتمد.
- يغطي الهيكل التنظيمي جميع المجالات ذات الأهمية بالنسبة للجهاز.
- يقوم الجهاز بمراجعة هيكله التنظيمي بما يتلاءم والتوجهات الاستراتيجية وتغيرات البيئة المحيطة.

### - إدارة التغيير : سعى الجهاز إلى تغيير أساليب أعماله عند اللزوم والقدرة على إدارة التغيير:

- يشجع الجهاز الاقتراحات والمبادرات.
- يقوم الجهاز بتخطيط كاف لضمان نجاح عمليات التغيير.
- يقوم الجهاز بمتابعة تنفيذ عمليات التغيير.

## و- وسائل الدعم:

### - الموارد المالية : توفر الموارد المالية الكافية وادارتها بشكل فعال:

- توجد لدى الجهاز إجراءات تمكن من القيام بإعداد تقديرات مالية دقيقة.
- يلتزم الجهاز بتوظيف الموارد المالية حسب ما تم تحديده بالموازنة.
- توجد لدى الجهاز العمالة المؤهلة للقيام بإدارة الموارد المالية.
- **البنية التحتية : توفر البنية التحتية المناسبة للجهاز ( المباني ، قاعات التدريب ، .... الخ ) :**
  - يتوفر لدى الجهاز مبنى خاص.
  - توجد بالجهاز مساحات مكتبية كافية.
  - توجد بالجهاز قاعات اجتماعات مجهزة.
  - توجد بالجهاز قاعات تدريب مجهزة.
- **التقنية : توفر لدى الجهاز التقنية اللازمة ( الشبكات ، أنظمة الحاسب الآلى، آلات التصوير..الخ):**
  - يوجد لدى الجهاز وحدة / شخص مسئول عن تقنية المعلومات.
  - يوجد بالجهاز نظام حاسب آل ( الرواتب، والحسابات... الخ. )
  - يتوفر لدى المراجعين حواسيب آلية للقيام بأعمال الرقابة.
  - يوجد لدى الجهاز خدمة الإنترنت.
  - توجد لدى الجهاز المهارات الكافية المتعلقة بتقنية المعلومات.
  - توجد لدى الجهاز وسائل كافية للتصوير الآلى للمستندات.
  - توجد لدى الجهاز شبكة محلية داخلية (للتراسل الإلكتروني وغيره ) .
- **خدمات الدعم : توافر خدمات الدعم الملائمة( المكتبة، الصيانة، النقل، السكرتارية، الأرشيف...الخ) :**
  - جميع خدمات الدعم التى يحتاجها الجهاز متوفرة ( داخلياً أو خارجياً) .
  - خدمات الدعم بالجهاز ذات جودة عالية.
  - تتوفر لدى الجهاز إجراءات أمنية كافية لحماية مرافقه.
- **العلاقات مع الأطراف الخارجية ذات العلاقة:**
  - **الجهة التى يتبعها الجهاز:** وجود آليات تنظم التواصل بين الجهاز والجهة التى يتبعها ( البرلمان/رئيس الدولة / رئيس السلطة التنفيذية ).
  - **الجهات الخاضعة للرقابة :** اعتماد الجهاز على آليات تضمن التجاوب الإيجابى من قبل الجهات الخاضعة للرقابة:
  - يقوم الجهاز بتعريف الجهات الخاضعة للرقابة عن دوره ومهامه الرقابية.

- يقوم الجهاز بمناقشة التقارير مع الجهات الخاضعة للرقابة.
  - يعطى الجهاز آجالاً معقولة للرد على تقاريره.
  - يضع الجهاز آلية لمتابعة ردود فعل الجهات الخاضعة لرقابته.
- وسائل الإعلام والعموم : الاعتماد على آليات للتواصل مع وسائل الإعلام لإبراز دور الجهاز والتعريف بأعماله:

- ينشر الجهاز تقاريره الرقابية فى وسائل الإعلام العامة.
  - يزود الجهاز وسائل الإعلام بإصدارات صحفية.
  - ينظم الجهاز مؤتمرات صحفية.
  - يوجد لدى الجهاز موقع إلكترونى على شبكة الإنترنت.
  - يتم تحديث الموقع الإلكتروني للجهاز بصفة دورية.
- الجمعيات المهنية ومراجعو القطاع الخاص والنظراء والمنظمات الدولية : وجود آليات للتعاون بين الجهاز والجمعيات المهنية ومراجعى القطاع الخاص والنظراء والمنظمات الدولية ( الإعارة ، تبادل الخبرات ، عمليات مراجعة مشتركة... الخ ):

- يسمح الجهاز بإعارة موظفيه إلى المنظمات الدولية والنظراء.
- يوجد لدى الجهاز اتفاقيات تفاهم مع النظراء لتبادل الخبرات.
- يشارك الجهاز مراجعو القطاع الخاص والجمعيات المهنية فى عقد لقاءات علمية.
- يستعين الجهاز بمراجعى القطاع الخاص لأجل القيام بعمليات رقابية متخصصة.

### ح- النتائج:

- **المخرجات :** اضطلاع الجهاز بمهامه القانونية واصدار تقارير رقابية ذات جودة فى الأجال المحددة تؤدى إلى تحسين أداء الجهات الخاضعة للرقابة والتزامها بالقوانين واللوائح:
- يقوم الجهاز بإنجاز جميع المهام الموكولة إليه فى إطار القانون.
  - يحدد الجهاز أهداف لكل مهمة مراجعة (فحص).
  - يصدر الجهاز تقارير رقابية ذات جودة عالية.
  - يصدر الجهاز تقارير رقابية فى المواعيد المحددة.
  - يصدر الجهاز تقارير رقابية تؤدى إلى تحسين أداء الجهات الخاضعة للرقابة.
  - تقوم الجهات الخاضعة للرقابة بتنفيذ جميع توصيات الجهاز المقترحة.
  - يقوم الجهاز بقياس كمي للتوصيات المنفذة من قبل الجهات الخاضعة للرقابة.
  - تستخدم تقارير الجهاز لتقديم المساءلة السياسية.

## المبحث الثالث

### إحتياجات بناء القدرات للجهاز المركزي للمحاسبات المصري

#### المجال الأول : الاستقلالية والمهام القانونية:

##### أولاً : الوضع الواجب أن يكون عليه الجهاز:

ينبغي أن يتمتع الجهاز باستقلال مالي وإداري وإطار قانوني يمكنه من القيام باختصاصاته بصورة موضوعية وفعالة ويكفل له الحماية ضد أى نفوذ خارجي.

##### ثانياً : الوضع الحالي للجهاز:

يعمل الجهاز فى ظل إطار دستورى وقانونى ولائحى ينظم عمله وعلاقته بالجهة التابع لها والسلطة التشريعية والجهات الخاضعة لرقابته، و يكفل له قدراً كبيراً من الاستقلالية التى تمكنه من الاضطلاع بمهامه المنوطة به ، حيث أشار كل من قانون الجهاز ولائحة العاملين به إلى ما يلي:

- ١- الجهاز هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية عامة تتبع رئيس الجمهورية بوصفه رئيساً للدولة وليس بوصفه رئيساً للسلطة التنفيذية وتعاون مجلس الشعب فى القيام بمهامه الرقابية.
- ٢- يعين رئيس الجهاز بقرار من رئيس الجمهورية لمدة أربع سنوات قابلة للتجديد لمدة أو مدد مماثلة، ولا يجوز إعفاء رئيس الجهاز من منصبه ويكون قبول استقالته بقرار من رئيس الجمهورية.
- ٣- يكون لرئيس الجهاز السلطات المخولة للوزير ولوزير المالية المنصوص عليها فى القوانين واللوائح فيما يتعلق باستخدام الاعتمادات المقررة بموازنة الجهاز وفى تنظيمه وإدارة أعماله.
- ٤- يكون للجهاز موازنة مستقلة وتدرج رقماً واحداً فى موازنة الدولة على أن يضع مكتب الجهاز القواعد الخاصة بتنظيم حسابات الجهاز ونظام الصرف والجرد وغير ذلك من الشؤون المالية والإدارية.
- ٥- يحظر على العاملين بالجهاز الانضمام إلى أى من الأحزاب السياسية.
- ٦- أعضاء الجهاز من وظيفة مراقب فما فوقها غير قابلين للعزل ومع ذلك إذا اتضح أن أحدهم فقد الثقة والاعتبار اللذين تتطلبهما الوظيفة أو فقد أسباب الصلاحية لأدائها لغير الأسباب الصحية أحيل إلى المعاش أو نقل إلى وظيفة أخرى معادلة وذلك بقرار من رئيس الجمهورية بناء على ما يعرضه رئيس الجهاز.
- ٧- يعتبر أعضاء الجهاز الفنيين من مأمورى الضبطية القضائية فيما يختص بالجرائم المتعلقة بالأعمال التى يباشرونها أثناء قيامهم بوظائفهم الرقابية ( قرار وزير العدل رقم ٨٩٣٧ لسنة ٢٠١٢ ).
- ٨- يتمتع الجهاز بكافة الصلاحيات التى تمكنه من إجراء المراجعة القانونية والنظامية للوحدات والحسابات الحكومية، والرقابة على جودة الإدارة المالية ومراجعة مدى توافر عناصر الاقتصاد والكفاية والفعالية فى عمليات التشغيل الحكومية.

- ٩- يحرص الجهاز على ضمان استقلالية العاملين به عن الجهات الخاضعة لرقابته وأيضاً التزامهم بدستور مهنة المحاسبة والمراجعة والمعايير المهنية المحلية والدولية ووثيقة الانتوساى لأخلاقيات المهنة.
- ١٠- لا يتوقف دور الجهاز عند حد الكشف عن المخالفات المالية وانما يمتد ليشمل متابعة الإجراءات التي تتخذها الجهة الخاضعة للرقابة حيال تلك المخالفات والتحقق من ملاءمة الجزاءات الموقعة على المخالفين لحجم المخالفات المتسببين فيها.
- ١١- يتمتع الجهاز بالحرية الكافية فى مجال تحديد نطاق العمل والتخطيط لمهام المراجعة والتوقيت الزمني لتقريره (عدا ما هو منصوص عليه قانوناً) وأيضاً إعداد تقارير بنتائج المراجعة والفحص وابداء الملاحظات والتوصيات مع مناقشة الجهات الخاضعة للرقابة كلما أمكن ذلك.
- ١٢- حرصاً من الجهاز على تحقيق أعلى قدر من الشفافية والمساءلة والإرتقاء بمستوى أدائه المهني والمؤسسى فانه يخضع نفسه لرقابة ذاتية على كافة الانشطة ، نظراً لعدم خضوع الجهاز لرقابة أى جهة أخرى بالدولة.

#### **وقد نص دستور جمهورية مصر العربية الصادر عام ٢٠١٤ على:**

- أشارت المادة (٢١٥) إلى الهيئات المستقلة والأجهزة الرقابية ومن بينها الجهاز المركزي للمحاسبات ، وتتمتع تلك الهيئات والأجهزة بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي والإداري.
- أشارت المادة (٢١٦) إلى أنه يعين رئيس الجمهورية رؤساء الهيئات المستقلة والأجهزة الرقابية بعد موافقة أغلبية مجلس النواب، وذلك لمدة أربع سنوات قابلة للتجديد لمرّة واحدة. ولا يعفي أي منهم من منصبه إلا في الحالات المحددة بالقانون ، ويُحظر عليهم ما يحظر على الوزراء.
- نصت المادة رقم (٢١٧) علي نشر تقارير الهيئات المستقلة والأجهزة الرقابية علي الرأي العام.

#### **ثالثاً: احتياجات بناء القدرات :**

- الحاجة إلى مزيد من الاستقلالية في ضوء المعايير المهنية المحلية والدولية، وكذا المستجدات السياسية والاقتصادية.
- إصدار قانون جديد للجهاز ولائحة عاملين في ضوء الدستور الجديد على أن يضمن للجهاز الاستقلال المالي الكامل.

#### **المجال الثانى : المعايير ومنهجية المراجعة :**

##### **أولاً : الوضع الواجب أن يكون عليه الجهاز:**

ينبغي أن يكون المسار الرقابي المتبع من قبل الجهاز متفقاً مع المعايير الدولية وأفضل الممارسات في الحقل الرقابي مع أخذ الخصوصيات الوطنية بعين الاعتبار.

##### **ثانياً : الوضع الحالى للجهاز:**

- ١- المعايير ومنهجية المراجعة (الفحص):
- يطبق الجهاز معايير للمراجعة ويحرص دوماً على تطويرها وتحديثها.

- يتم الالتزام بتطبيق معايير المراجعة المصرية وتنظيم تنفيذها.
- لدى الجهاز قطاع مستقل منوط به متابعة تطبيق المعايير المهنية الوطنية ويختص بالرد على استفسارات الإدارات المختلفة بالجهاز وأيضاً الجهات الخاضعة للرقابة بشأن تطبيق أى من المعايير المختلفة والعمل على حل المشاكل المحاسبية المتعلقة بتطبيق المعايير.
- لا يوجد اختلاف جوهري بين ما هو مطبق بالجهاز من معايير مهنية وطنية وبين معايير الأنطوساى ، وليس هناك إلزام قانونى بتطبيق المعايير المهنية الصادرة عن الأنطوساى.

## ٢- أدلة وأدوات المراجعة :

- لدى الجهاز أدلة للمراجعة تغطى مجالات العمل المنوطة بالجهاز طبقاً للتشريعات القانونية، ويحرص الجهاز دوماً على تحديث تلك الأدلة ، كما يستخدم الجهاز فى تنفيذ عملية المراجعة قوائم إسترشادية معبراً عنها فى صورة برامج للمراجعة تم إعدادها ومراجعتها قبل البدء فى تنفيذها (الملظ ، جودت ، ٢٠٠٩).
- لدى الجهاز مهارات وكفاءات رقابية عالية تم تأهيلها بمعرفة الجهاز واكتسبت خبرتها من خلال العمل الميداني ، وتحرص هذه الكفاءات على تنمية مهاراتها.

## ثالثاً : احتياجات بناء القدرات :

- ١- توفير حاسب شخصى لكل عضو من أعضاء الجهاز يمكنه من استخدام الانترنت للاطلاع والحصول على المعايير المهنية ومواكبة أى تعديلات تطرأ عليها وموعد بدء التطبيق ، أولاً بأول.
- ٢- إنشاء بنك للمعلومات المحاسبية يتيح للعضو الفنى الحصول على الاجابه عن أى استفسار مالى أو محاسبى أو قانونى ، وآخر تعديل بشأن معيار ما أو قانون ما.
- ٣- توفير عدد كاف من المراجعين فى بداية السلم الوظيفي من الوظائف الفنية الرقابية.

## المجال الثالث : الحوكمة ( الحاكمية ):

### أولاً : الوضع الواجب أن يكون عليه الجهاز:

ينبغى أن تتأكد الإدارة العليا من أن عمل الجهاز يتم فى إطار الاقتصاد والكفاءة والفعالية وأن الجهاز مؤسسه مثالية يحتذى بها فى مجال حسن الإدارة.

### ثانياً : الوضع الحالى للجهاز:

#### ١- المساءلة:

- يقدم الجهاز عدداً كبيراً من التقارير بنتائج أدائه الرقابي وقد حدد قانون الجهاز والمادة (٢١٧) من دستور مصر العربية ٢٠١٤ الجهات التي يقدم إليها تقاريره ومواعيد تقديمها.
- مؤسسياً فإن الجهاز يخضع لرقابة ذاتيه ( تدقيق داخلى ) من قبل ادارتين مركزيتين يقدمان تقاريرهما بنتائج الرقابة المالية على أعمال الجهاز إلى رئيس الجهاز مباشرة ليتم عرضها على مكتب الجهاز وتستخدم كأداة لتقويم أداء الجهاز ولا يتم الاستعانة بأجهزة نظيره لمراجعة أعماله، نظراً لتحقيقه الاكتفاء الذاتى من أعضائه الفنيين فى هذا المجال وحرصاً من الجهاز على عدم المساس باستقلاليتيه.

- يلتزم الجهاز بالمعايير المهنية المحلية والدولية ويتبنى مقاييس محددة لتقويم أداء الأعضاء الفنيين من خلال الإدارة المركزية للتفتيش الفني والجودة.

- يباشر الجهاز في مجال متابعة تنفيذ الخطة وتقويم الأداء الرقابة على استخدام المال العام على أساس معايير الإقتصاد والكفاية والفعالية وذلك بالنسبة للجهات الخاضعة لرقابته.

## ٢- أخلاقيات المهنة:

- يلتزم أعضاء الجهاز بمراعاة أصول المهنة وواجباتها وآدابها وذلك وفقاً لاحكام المادة (٥) من قانون الجهاز ، والمادة (٥٤) من لائحة العاملين بالجهاز ، كما يلتزمون بما يلي:

- دستور مهنة المحاسبة والمراجعة المصرية الصادر بتاريخ ١٩٥٨/٨/٤ .
- معايير السلوك المهني للمحاسبين.
- معايير المراجعة المصرية والدولية.

هذا بالإضافة الى قرارات رئيس الجهاز الصادرة في هذا الشأن وكان آخرها قرارا رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ٢٠١٢ لسنة ٢٠٠٩ باعتماد الميثاق العام لاداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة.

- تتفق المبادئ التي تضمنتها وثيقة الانتوساي لاخلاقيات المهنة مع ما ورد بقانون الجهاز ولائحة العاملين به كما تتفق المعايير المهنية المصرية التي أصدرها الجهاز وما صدر من معايير مهنية دولية وتتضمن تلك المنظومة الآليات التي تكفل الالتزام بها ومساءلة الأعضاء في حال الإخلال بها.

- يتم إعلام الموظفين بالتشريعات الصادرة في شأن أخلاقيات المهنة وتعديلاتها فور صدورها.

## ٣- تقييم الجودة:

يتبنى الجهاز نظاماً لضمان الجودة يعمل في اتجاهين أولهما يختص بالجهاز كمؤسسه ويتكون من مجموعة التشريعات المنظمة لعمل الجهاز من قوانين ولوائح وقرارات ويتضمن من الضوابط ما يضمن جودة العمل، والثاني من الناحية المهنية فإن الجهاز يحرص على جودة مخرجات العمل الرقابي المتمثلة في التقارير الرقابية من خلال إيلاء العناية اللازمة للعنصر البشري بدءاً من إختيار الأعضاء وتدريبهم وتأهيلهم والارتقاء بمهاراتهم والتزامهم بتطبيق المعايير المهنية وأخلاقيات المهنة وانتهاءً بتقويم أدائهم من قبل الإدارة المركزية للتفتيش الفني مراقبة الجودة، ليس هذا وحسب بل الأخذ بما تتضمنه تقارير التفتيش في الاعتبار عند وضع تقارير الكفاية السنوية تنفيذاً لقرار رئيس الجهاز في هذا الشأن، كما يستند إلى تقاريرها في توقيع الجزاءات وتقدير الحوافز والترقيات ، إلا أنه لا يوجد نظام متكامل للجودة الشاملة يطبقه الجهاز المركزي للمحاسبات وفقاً لمعايير الانتوساي.

## ٤- التدقيق الداخلي:

يتم مراجعة الأعمال المالية والإدارية للجهاز على مرحلتين أولاً قبل الصرف وتختص بها ثلاثة إدارات عامة للمراجعة تتبع الإدارة المركزية للأمانة العامة وثانيهما تتعلق بالتدقيق الداخلي وتتم بعد الصرف وتختص بها الإدارة المركزية للرقابة المالية على الوزارات الرئاسية والاقتصادية والخدمية والإدارة المركزية الأولى للرقابة على شئون العاملين وترفع هاتين الإدارتين تقاريرهما إلى رئيس الجهاز مباشرة

تمهيداً لعرضها على مكتب الجهاز ، وبالتوازي مع ذلك تختص الإدارة العامة للتوجيه الإداري التابعة للأمانة العامة بالتنقيش على النواحي الإدارية بالجهاز كالمشتريات والمخازن وشئون العاملين ووسائل النقل وورش الصيانة.

### ثالثاً : احتياجات بناء القدرات :

- ضرورة وضع نظام متكامل للجودة الشاملة طبقاً لمعايير الانتوساي.
- تقديم المزيد من الدورات التخصصية في مجالات الحوكمة وتقييم الجودة والتدقيق.
- إنشاء وحدة داخل الجهاز تضطلع برقابة أداء الجهاز بجانب الرقابة المالية.

### المجال الرابع : الموارد البشرية:

#### أولاً : الوضع الواجب أن يكون عليه الجهاز:

أن يتوافر بالجهاز عدد كاف من الموظفين الأكفاء والمؤهلين والمتحمسين لأداء مهامهم بكل فعالية.

#### ثانياً : الوضع الحالي للجهاز:

##### ١- التوظيف (التعيين):

يكون التعيين في أدنى الوظائف الفنية الرقابية من بين حملة المؤهلات الجامعية أو ما يعادلها من مؤهلات تتفق وطبيعة العمل الرقابي بالجهاز وسعيًا من الجهاز نحو انتقاء العناصر المتميزة من خريجي الجامعات لدى الالتحاق به فإنه يتم وضع معايير متقدمة لشغل الوظائف الفنية الرقابية به، ويتم اتباع الإجراءات المنصوص عليها قانوناً في هذا الخصوص.

##### ٢- الاحتفاظ بالموظفين:

- يوفر الجهاز مجموعة من الحوافز المادية والمعنوية لموظفيه في سبيل الاحتفاظ بهم .
- لدى الجهاز نظام للرعاية الصحية من خلال المركز الطبي ، بالإضافة إلى الرعاية الاجتماعية.
- لدى الجهاز نظاماً لإعارة الموظفين للعمل في داخل الدولة وخارجها لفترات محددة.
- لا توجد أساليب قسرية للاحتفاظ بالموظفين.
- يحتاج نظام الترقيات بالجهاز إلى قدر كبير من التطوير وإعادة الهيكلة، في ضوء ظاهرة الرسوب الوظيفي التي يعاني منها أعضاء الجهاز.

##### ٣- إدارة أداء الموظفين:

- يوجد بالجهاز نظام لترتيب وتوصيف الوظائف معتمد لكافة الدرجات الوظيفية (مجموعة الوظائف العليا، مجموعة الوظائف الفنية الرقابية) يتم تعديله وتطويره حسب التغيرات التي تحدث في الهيكل التنظيمي.
- يتم إعلام الأعضاء الفنيين بالمهام السنوية المطلوبة منهم وفق آليه محددة من خلال برامج العمل السنوية المعتمدة لكل وحده بالجهاز على مستوى كل جهة من الجهات الخاضعة للرقابة.
- يتبع الجهاز آليات محددة لتقويم أداء الموظفين .

#### ٤- الكفاءات والمهارات:

- يقدر عدد العاملين بالجهاز بنحو ثمانية آلاف موظف تقريباً منهم نحو خمسة آلاف عضو فنى رقابى ونحو ثلاثة آلاف موظف إدارى وكتابى و حرفى وخدمات معاونة وهذا العدد غير كاف نظراً لضخامة عدد الوحدات الخاضعة لرقابة الجهاز على مستوى الجمهورية وما يتبعها من فروع خارجية فضلاً عن تعدد الاختصاصات والمهام المنوطة بالجهاز طبقاً للقانون.
- يبلغ عدد الموظفين بالجهاز والحاصلين على درجات علمية تفوق الدرجة الجامعية الأولى ، وشهادات مهنية محلية ودولية نحو ألف موظف.

#### ثالثاً - احتياجات بناء القدرات :

- ١- توفير عدد أكبر من الاعضاء الفنيين الرقابيين في الدرجات الأولى من السلم الوظيفي ، بما يتناسب وحجم ونطاق عمل ورقابة الجهاز وضرورة أن يتم ذلك سنوياً، وذلك في ضوء الخلل بالهيكل التنظيمي للجهاز حالياً.
- ٢- التطوير المستمر لنظم الرواتب والحوافز المادية والمعنوية والأدبية التي يقرها الجهاز للإحتفاظ بأعضائه الأكفاء لاسيما الحاصلين منهم على دراسات عليا تفوق الدرجة الجامعية الأولى أو شهادات مهنية، وذلك بما يتناسب مع ما هو مطبق بالجهات الأخرى بالدولة.
- ٣- إعادة هيكلة نظام الترقيات بالجهاز للتغلب على ظاهرة الرسوب الوظيفي، مع ضرورة توفير الموارد المالية اللازمة لذلك.

#### المجال الخامس : التحسين المستمر:

#### أولاً : الوضع الواجب أن يكون عليه الجهاز:

ينبغي أن يعمل الجهاز باستمرار على الارتقاء بقدراته المؤسسية وبكفاءة موظفيه حتى يبقى مواكباً للتطورات فى مجال الرقابة وقادراً على التعامل مع المستجدات البيئية التي تتسم بالديناميكية وسرعة التنفيذ.

#### ثانياً :الوضع الحالى للجهاز:

#### ١- تطوير وتنمية القدرات :

- يوجد بالجهاز إدارة مركزية للبحوث والتدريب والتعليم المستمر يتبعها قطاع التدريب والتعليم المستمر ويختص بحصر وتحليل الاحتياجات التدريبية للعاملين بالجهاز واعداد خطة سنوية للتدريب.

- تم وضع خطة استراتيجية للتدريب فى إطار المخطط الاستراتيجى للجهاز وبما يتوافق والخطة الاستراتيجية للتدريب بالمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة(ارابوساى) وأهداف ومنهجية المخطط الاستراتيجى لمبادرة تنمية الانتوساى(IDI) تعكس اهداف وطموحات الجهاز فى مجال التدريب والتطوير الوظيفى للعاملين به.

- يقوم الجهاز بإتباع منهجية متكاملة لتقييم نتائج التدريب.

- يحتفظ الجهاز بسجل تدريبي لكل موظف من خلال نظام معلومات التدريب.
- لدى الجهاز مجموعة متميزة من المدربين المؤهلين يتم إختيارهم بعناية من بين الأعضاء الفنيين ، كما يستعين الجهاز بمدربين مؤهلين من خارجه لدعم العملية التدريبية.
- يتركز نشاط التدريب بالجهاز فى الدورات الحتمية التى يلتزم الأعضاء حتى درجة مراقب من الدرجة الأولى بإجتيازها كأحد متطلبات الترقية ، وكذلك الدورات المهنية ، كما يتم تقديم دورات الحاسب الألى ، بالإضافة إلى الدورات فى اللغات الأجنبية.
- يتبنى الجهاز مجموعة من الآليات التى تكفل استمرار تطوير أداء العاملين من أهم محاورها مايلى:
  - تطوير مكتبة الجهاز وتزويدها بأحدث المراجع والكتب والأبحاث والدوريات والتشريعات.
  - ترجمة البحوث والكتب والدوريات والمقالات العلمية التى تخدم العمل الرقابى.
  - إصدار مجلة الرقابة الشاملة بما تتضمنه من مناقشة وتحليل للموضوعات الرقابية محل الاهتمام من قبل الأعضاء الفنيين.
  - توفير فرص التدريب لأعضاء الجهاز المتقدمين للإختبارات المؤهلة للحصول على الشهادات المهنية المحلية والدولية.

## ٢- البحوث والتطوير:

- يعمل النشاط البحثى بالجهاز من خلال قطاع للبحوث الذى يختص بإعداد البحوث والدراسات المتخصصة فى العديد من المجالات.
- يلتزم الأعضاء الفنيون من الفئات الإدارية العليا بالجهاز بإعداد بحوث حتمية كأحد متطلبات الترقية يشترط لإجازتها استيفاء كافة الشروط الشكلية والموضوعية للبحث العلمى.
- يعد الجهاز عدد أ من البحوث القطرية حول الموضوعات الفنية التى تقررها الجمعيات العامة لكل من المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة(انتوساى)، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة(أرابوساى)، والمجموعة الإفريقية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (افروساى).
- يحرص الجهاز على نشر البحوث والدراسات والمقالات وملخص الرسائل العلمية للأعضاء بمجلة الرقابة الشاملة التى يصدرها كل ثلاثة أشهر وذلك لتعميم الفائدة بين الأعضاء.

## ٣- تطوير الهيكل التنظيمى:

للجهاز هيكل تنظيمى معتمد يعكس طبيعة عمله واختصاصاته والإدارات التابعة له وتسلسلها الإدارى، ويتم تعديله بما يتناسب مع التغيرات فى تلك الإختصاصات وكذا مع ما يحدث من تطورات فى العمل الرقابى ، إلا أنه من الملاحظ وجود خلل فى الهيكل التنظيمى للجهاز مفاده عدم كفاية عدد الموظفين الفنيين الرقابيين فى بداية السلم الوظيفى.

### ثالثاً : احتياجات بناء القدرات :

- ١- تنظيم المزيد من الدورات التدريبية المتقدمة فيما يستجد من تطورات فى المجالات ذات الصلة بالعمل الرقابى.
- ٢- إتاحة المزيد من الفرص لأعضاء الجهاز للاشتراك فى الدورات التدريبية التى تعدها المنظمات المهنية الدولية بالخارج للوقوف على التطبيقات الحديثة فى مجالات العمل الرقابى.
- ٣- إيجاد آليه مناسبة لنشر البحوث الحتمية المتميزة بمجلة الرقابة الشاملة والموقع الالكترونى للجهاز لتعميم الفائدة بين الأعضاء.
- ٤- منح الدارسين فى مرحلتي الماجستير والدكتوراة اجازات دراسية مع وضع الضوابط اللازمة.

### المجال السادس : وسائل الدعم:

#### أولاً : الوضع الواجب أن يكون عليه الجهاز:

ينبغى أن يدير الجهاز موارده المالية بشكل جيد وأن تتوفر لديه بنيه تحتية وتقنيه مناسبة وأن يتم تقديم الخدمات المساندة لمختلف إدارات وأقسام الجهاز فى الأجال وبالجودة المطلوبة.

#### ثانياً : الوضع الحالى للجهاز:

- ١- الموارد المالية:
  - يقوم الجهاز باعداد تقديرات الموازنة على ضوء احتياجات كافة الإدارات والوحدات التابعة له، حيث يتم ترجمة التقديرات الكمية إلى قيم مالية ويتم تجميعها على مستوى الجهاز وتدرج رقماً واحداً بالموازنة العامة للدولة.
- ٢- البنية التحتية:
  - يباشر الجهاز نشاطه من خلال المقر الرئيسى الذى يشغل موقعاً إستراتيجياً بمدينة القاهرة ويتكون من مبنى مكون من ثلاثة عشر طابقاً وملحق به مبنى آخر من ثمان طوابق ، كما يوجد إدارات أخرى خارج مقر الجهاز.
  - يوجد بالمقر الرئيسى قاعة كبيرة تسع نحو خمسمائة شخص وتستخدم فى عقد المؤتمرات والاجتماعات الدولية والإقليمية والقاعة مكيفة ومجهزة بالتقنيات الحديثة والمعينات السمعية والبصرية وأعمال الترجمة الفورية، كما توجد قاعة صغرى للاجتماعات، بالإضافة إلى ثمانى قاعات تدريبية متوسطة منها ثلاث قاعات بالمبنى الرئيسى وخمس قاعات بالمبنى الملحق مخصصة للتدريب على الحاسب الالى وتكنولوجيا المعلومات.
  - لدى الجهاز عدداً من الاستراحات المخصصة لإقامه العاملين المغتربين.
  - يمتلك الجهاز أسطولاً من الحافلات وسيارات الركوب لنقل العاملين من مقر إقامتهم إلى عملهم، ويوفر الجهاز الأماكن المناسبة لايوائها(جراجات) كما يوفر مركزاً لخدمة وصيانة السيارات تم تزويده بالمعدات والأدوات اللازمة.

### ٣- التقنية:

- يوجد بالجهاز مركزاً متكاملاً للتدريب على تكنولوجيا المعلومات ولكن ينقصه تقديم برامج متخصصة فى مجال أعمال الرقابة باستخدام الحاسب الآلى.
- لا يتوفر لدى الأعضاء الفنيين بالجهاز أجهزة حاسب آلى.
- يقدم الجهاز دورات تدريب كافة العاملين الفنيين الرقابيين والإداريين على استخدام الحاسوب ويقدمها أعضاء ذوى مهارات فنية متميزة بخلاف ما يمكن أن يستعين به الجهاز من خبراء متخصصين من غير العاملين به.
- للجهاز موقعاً على الشبكة الدولية للمعلومات وعنوانه [www.asa.gov.eg](http://www.asa.gov.eg) ولكنه يحتاج لقدر كبير من التطوير كي يلبي حاجات المستفيدين.

### ٤- خدمات الدعم:

- لدى الجهاز مكتبة كبيرة بالمبنى الرئيسى تضم العديد من المراجع الهامة فى كافة المجالات ذات الصلة بالعمل الرقابى ، إلا أنه لا يوجد مكاتب بفروع الجهاز خارج المركز الرئيسى.
- يوجد بالمبنى الرئيسى مجموعة من الأنشطة الخدمية لأعضاء الجهاز وتشمل فرعين لبنكين من البنوك العامة ومكتب بريد ومركز اتصالات ومكتب لإنجاز الخدمات المطلوبة للعاملين طرف مصلحة الأحوال المدنية ومصلحة الهجرة والجوازات ومصلحة الضرائب وهيئة التأمينات الاجتماعية ... الخ
- لدى الجهاز مركزاً للطبع والنسخ يحتوى على العديد من آلات الطباعة وآلات التصوير.
- يوجد بالجهاز إدارة متخصصة فى مجال الأمن منوط بها اعداد وتنفيذ خطة تأمين المنشآت والمعلومات وأعمال الدفاع المدنى والحريق.

### ثالثاً : احتياجات بناء القدرات :

- تظل محدودية الموارد المالية المخصصة للجهاز بالموازنة العامة للدولة عقبه فى سبيل تحقيق كافة طموحاته لتنمية قدراته فى مجال وسائل الدعم ومن ثم فإنه يجب توفير تلك الموارد حتى يتمكن الجهاز من تحقيق أهدافه ، واستكمال إحتياجاته فى هذا المجال والتي تتمثل فيما يلي:
- إنشاء مكتبة الكترونية بالجهاز ، وتطوير الموقع الالىكترونى للجهاز.
- تزويد مقر الجهاز بأنظمة تكييف مركزى لتحسين بيئة العمل بالجهاز.
- إنشاء نادى رياضى للعاملين بالجهاز وأسره لممارسة مختلف الأنشطة الرياضية.
- إنشاء مراكز تدريب فرعية بمقر الجهاز بالمحافظات.
- توفير أجهزة حاسب آلى لكافة الأعضاء الفنيين واستخدام تطبيقات الحاسب الآلى على مستوى الجهاز (مؤسسياً ومهنياً) وتوفير البرامج الحديثة فى هذا المجال مع توفير خدمة الإنترنت.

## المجال السابع : العلاقات مع الأطراف الخارجية:

### أولاً : الوضع الواجب أن يكون عليه الجهاز:

يحافظ الجهاز على علاقات عمل وتواصل بناءه مع الأطراف الخارجية لضمان تحقيق الأثر المرتقب من التقارير الرقابية.

### ثانياً : الوضع الحالي للجهاز:

- ١- للجهاز سياسته الواضحة فى الإتصال مع كل الجهات الخارجية والمحددة وفق قانونه والقوانين الأخرى (رئيس الجمهورية ، مجلس الشعب، رئيس مجلس الوزراء ، الوزراء ، الجهات الخاضعة لرقابته).
- ٢- حدد القانون مواعيد تقديم التقارير الرقابية ومناقشتها وهذه التقارير تبلغ رسمياً للجهات المنصوص عليها فى القانون ، وقد أشارت المادة (٢١٧) من الدستور إلى أن تقارير الهيئات الرقابية والأجهزة المستقلة تنشر علي الرأي العام.
- ٣- كفل القانون للجهاز ضمان عدم المماطلة أو التسويف من قبل الجهات الخاضعة لرقابته فى ردودها على تقارير الجهاز وذلك فى إطار مواعيد قانونية محددة.
- ٤- يشارك الجهاز فى المنظمات المهنية الدولية المختلفة وله إسهامات متميزة بها مثل:
  - المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (أرابوساى).
  - المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (إنتوساى).
  - المنظمة الإفريقية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (أفروساى).
- ٥- يحرص الجهاز على دعم التعاون مع الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة العربية والدولية ، وفى سبيل ذلك فقد وقع اتفاقيات ومذكرات للتفاهم مع عدد من هذه الاجهزة والتي فى إطارها يتم عقد لقاءات دورية بين رؤساء الاجهزة، وتبادل الزيارات واللقاءات والخبراء وتنفيذ برامج مشتركة للتدريب والبحث العلمى فى المجالات المختلفة وذلك بهدف زيادة المعارف وتبادل الخبرات ومسايرة أحدث التطورات وتدعيم العلاقات المتبادلة بين الاجهزة.
- ٦- يستقبل الجهاز العديد من الوفود العربية والاجنبية التى ترغب فى التعرف على تجاربه فى مجالات العمل الرقابى.

### ثالثاً - احتياجات بناء القدرات :

- ١- تحقيق المزيد من التواصل مع كافة الاطراف الخارجية ذات العلاقة بعمل الجهاز بما يكفل تدعيم الأثر الإيجابى لدوره فى المحافظة على المال العام.
- ٢- تحقيق المزيد من التواصل مع وسائل الاعلام المختلفة – من خلال نشر تقارير الجهاز – لإبراز دور الجهاز من جهة وزيادة الوعى الرقابى لدى المواطنين وحثهم على المساءلة عن حسن استخدام وادارة المال العام من جهة أخرى.

## المجال الثامن : النتائج:

### أولاً : الوضع الواجب أن يكون عليه:

ينبغي أن يصدر الجهاز تقارير رقابية من شأنها تعزيز كفاءة أدائه وحسن استخدام الموارد العامة والإسهام في الحكم الرشيد.

### ثانياً : الوضع الحالي للجهاز:

يقدم الجهاز التقارير الآتية:

- ١- تقارير بملاحظاته التي أسفرت عنها عمليات الرقابة المنصوص عليها بقانونه في مجالات الرقابة المالية ، وتنفيذ الخطة وتقويم الأداء، والرقابة القانونية على القرارات الصادرة في شأن المخالفات المالية.
- ٢- تقارير بنتائج مراجعة الحسابات الختامية لتنفيذ موازنات الوحدات الحسابية بالجهاز الإداري للدولة ووحدات الحكم المحلي وترسل الى وزارة المالية والى تلك الوحدات.
- ٣- تقارير بنتائج مراجعة الميزانيات والقوائم والحسابات الختامية للهيئات العامة والمؤسسات العامة وهيئات القطاع العام وشركاتها والشركات القابضة والتابعة والمنشآت والجمعيات التعاونية التابعة لأى منها وطبقاً للقوانين الخاصة بها وترسل إلى وزارة المالية والى تلك الوحدات والجهات الرئاسية المعنية.
- ٤- تقرير بنتائج فحص الحساب الختامى للموازنة العامة للدولة ،ويرسل إلى وزارة المالية والى رئيس الجمهورية ومجلس الشعب.
- ٥- تقارير بنتائج متابعة تنفيذ الخطة وتقويم الأداء على أساس معايير الإقتصاد والكفاية والفعالية وتتضمن وبصفه خاصة مجال الخدمات كماً ونوعاً، عدد العاملين ونوعية وظائفهم والأجور المدفوعة لهم، مراقبة الكفاية الإنتاجية، مراقبة تكاليف الإنتاج، متابعة تنفيذ المشروعات لأهداف التصدير، نتائج تنفيذ مشروعات الخطة وتقويم هذه النتائج، كشف نقاط الضعف فى أداء الوحدات، متابعة وتقويم القروض والمنح، متابعة حركة أسعار السلع، التغير فى الاستهلاك القومى، مدى نجاح الخطة فى إقامة التوازن الأقتصادى بين القطاعات، تقويم الأرقام القياسية ، مراجعة السجلات، الخطة العامة للتنمية الإقتصادية والإجتماعية.
- ٦- يقدم الجهاز إلى رئيس الجمهورية والى مجلس الشعب والى رئيس مجلس الوزراء تقارير سنوية عن النتائج العامة لرقابته أو أية تقارير أخرى وغيرها.
- ٧- يقدم الجهاز إلى مجلس الشعب تقارير بنتائج فحص الموضوعات التى كلفه بفحصها واعداد تقارير عنها.
- ٨- يصدر الجهاز تقاريره وفق قواعد فنيه يتم تحديثها أولاً بأول تتفق وما يصدر من معايير محليه ودوليه فى هذا الشأن.

٩- عدد الوحدات الخاضعة لرقابة الجهاز تبلغ اثنين و عشرون ألف وحدة تقريباً موزعه على جميع أنحاء الجمهورية بخلاف عدد من فروع هذه الوحدات خارجها.

هذا وقد أنشئت إدارة مختصة بالتقارير وأصبح مسماها الإدارة المركزية للتقارير وشئون مجلس الشعب وذلك بموجب قرار رئيس الجهاز رقم ٣٧٠ لسنة ١٩٩٩.

### ثالثاً : احتياجات بناء القدرات :

- ١- إيجاد آلية لقياس حجم الوفر المالى الناتج عما تضمنته تقارير الجهاز من ملاحظات وربط ذلك بما يتم تخصيصه للجهاز من اعتمادات مالية بالموازنة العامة للدولة كوسيلة لقياس أدائه وابرار فعالية دور الجهاز فى مجال الرقابة على المال العام.
- ٢- نشر تقارير الجهاز بوسائل الأعلام المختلفة والموقع الألكترونى للجهاز بهدف:
  - إظهار إنجازات الجهاز فى مجالات الرقابة المختلفة التى يمارسها على الأموال العامة.
  - زيادة الوعى الرقابى لدى الأفراد والحث على المساءلة القانونية للمخالفين.
  - خلق رأى عام مقاوم للفساد.

# الفصل الخامس

## النتائج والتوصيات

## الفصل الخامس

### النتائج والتوصيات

#### أولاً: النتائج :

- ١- إرتفاع مستوى تحقيق الجهاز المركزى للمحاسبات للمهام التى أنشئ من أجلها والمشار إليها في القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ المعدل بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٩٨ .
- ٢- يتمتع الجهاز المركزى للمحاسبات بالاستقلال المالى فى إقرار وتنفيذ موازنته الأمر الذى يعنى عدم وجود تأثير سواء بشكل مباشر أو غير المباشر على الأداء الرقابى بالجهاز المركزى للمحاسبات.
- ٣- إرتفاع مستوى الاستقلال الإدارى والوظيفى للجهاز المركزى للمحاسبات فيما يتعلق بكفاية الصلاحيات المخولة فى تعيين وترقية المفتشين العاملين بالجهاز وتوفير المزايا الخاصة بالقائمين على تأدية العمل الرقابى.
- ٤- توفير الجهات الخاضعة للرقابة للبيانات والمعلومات التى يحتاجها العمل الرقابى مما يساهم فى تأدية الأعمال الرقابية وإنجازها بكفاءة وفاعلية فى الوقت المناسب.
- ٥- يتم تحديد الإجراءات والخطوات التى يعتمد عليها المدققون أثناء تأدية أعمالهم الرقابية بناء على المعايير التى تضعها منظمات الرقابة الدولية والالتزام بها عند القيام بأعمال الرقابة كما يوجد فهم واضح لتلك المعايير عند مدققى الحسابات مما يشير إلى مواكبة الجهاز المركزى للمحاسبات لأجهزة الرقابة العليا الدولية والأقليمية التى تعتمد وتصدر تلك المعايير الدولية.
- ٦- علاقة أجهزة المحاسبة ومنها الجهاز المركزى للمحاسبات المصري بأجهزة الدولة هى علاقة تكاملية فى مجملها تهدف إلى الحفاظ على المال العام.
- ٧- يستند الجهاز المركزى للمحاسبات على المعايير الرقابية فى تنفيذ سياسته العامة، سواء فى تعيين أعضاؤه الفنيين من المدققين أو فى تقويم أهداف الأعمال الرقابية أو فى قياس جودة مخرجاتها.
- ٨- هناك علاقات مؤسسية بين الجهاز المركزى للمحاسبات وسلطات الدولة بناء على المعايير الرقابية، مما يؤدي إلى تفهم تلك السلطات لأعمال الجهاز المركزى للمحاسبات وبالتالي يؤدي ذلك إلى تحقيق مستوى عال من الكفاءة والفعالية فى أداء الجهاز والعاملين فيه لأعمالهم .
- ٩- يحتاج مدققى الجهاز المركزى للمحاسبات المزيد من الدورات التدريبية اللازمة فى مجال العمل الرقابى بهدف إكسابهم الخبرة المميزة والمطلوبة لإنجاز الأعمال الرقابية، خاصة الدورات التدريبية المتخصصة فى بعض المجالات منها مجالات البنوك والمؤسسات المالية غير المصرفية ومجالات مراجعة الأنظمة التكنولوجية.
- ١٠- إهتمام الجهاز المركزى للمحاسبات بحصول أعضاؤه على الشهادات العليا سواء العلمية أو المهنية مما يترتب على ذلك رفع المستوى العلمى والعملى لديهم .

- ١١- الحاجة لوجود سلم رواتب يراعى الكفاءات المؤهلة والمدربة حتى لا يؤدي ذلك إلى نزوح الكفاءات إلى خارج الجهاز المركزي للمحاسبات.
- ١٢- الحاجة إلى توفير المزيد من الوسائل التكنولوجية الحديثة لأعضاء الجهاز مما يسهم في مواكبة التقدم التقني لدى الوحدات الخاضعة لرقابته .
- ١٣- الحاجة إلى وجود تطوير المكتبة العلمية لتصبح مكتبة الكترونية ينشر فيها تطبيقات على أجهزة المحمول الخاصة بأعضاء الجهاز الفنيين تسهل الرجوع إلى القوانين والأنظمة والمعايير والتعليمات والمراجع الضرورية لتسهيل عملهم.
- ١٤- إقتصار الرقابة بالجهاز المركزي للمحاسبات على الرقابة اللاحقة، وعدم اعتماده كل من الرقابة المسبقة (قبل التنفيذ) والرقابة أثناء التنفيذ، مما يؤخر اكتشاف بعض الأخطاء والانحرافات وقد يكون تصحيحها غاية في الصعوبة.
- ١٥- يعد تقييم الوضع الحالي للجهاز الأعلى للرقابة الركيزة الأولى والأساسية لتنفيذ عملية تقييم بناء قدرات شاملة وعلى الوجه المطلوب، ويمكن الاعتماد في هذا الخصوص على مقيمين من داخل الجهاز أو من خارجه (في حالة عدم توافر الإمكانيات بالجهاز).
- ١٦- هناك ثمانية مجالات رئيسية يمكن الاستناد إليها عند القيام بعمليات تقييم احتياجات بناء القدرات على مستوى الدول أعضاء المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة وهي: الاستقلالية والمهام القانونية - معايير ومنهجية المراجعة - الحوكمة ( الحاكمة) - الموارد البشرية - التحسين المستمر - وسائل الدعم - العلاقات مع الأطراف الخارجية - النتائج .

## ثانياً : التوصيات :

- ١- تعزيز الموقع المؤسسي لأجهزة الرقابة عبر تجميعها ضمن هيكل موحد يكون أكثر تلاؤماً مع طبيعة أعمالها وخصوصية إجراءاتها والنتائج المترتبة .
- ٢- دعم التكامل الرقابي بين الأجهزة والهيئات الرقابية المتدخلة في مجال الرقابة ومكافحة الفساد مثل الجهاز للمحاسبات هيئة الرقابة الإدارية والهيئة الوطنية لمكافحة الفساد.
- ٣- ضمان استقلالية وظيفة الرقابة وهو ما يعد من أهم مقومات نجاح الأجهزة الرقابية في القيام بالأعمال الموكولة إليها وهو أيضاً ما ذهبت إليه المعايير الدولية التي أقرت المبادئ العامة للاستقلالية.
- ٤- إقرار استقلالية المراقبين وذلك بتمكينهم من الضمانات الكافية في كل ما يتصل بمسارهم المهني(من الإنتداب إلى الترقيات ، إلى تحسين الحوافز على مختلف أنواعه ... الخ) وبأدائهم لوظيفتهم خاصة عبر توفير الحماية القانونية لهم أثناء أو بمناسبة إنجاز الأعمال الرقابية من كل أوجه التدخل أو الضغط أو التأثير وكذلك احترام مبدأ حرية التحقيق والمراقبة.
- ٥- دعم دور الأجهزة الرقابية في مكافحة الفساد عبر تمكينها من صلاحية الإحالة إلى القضاء .

٦- دعم الجانب المتعلق بأخلاقيات المهنة ( الرقابية ) لاتصالها بالمبادئ العامة للرقابة وهي : الحياد والموضوعية والنزاهة ويكون ذلك خاصة عبر وضع مدونة سلوك شاملة تضبط القواعد التي يتعين على المراقب احترامها والالتزام بها أثناء أدائه لوظيفته.

٧- ضمان نشر نتائج الأعمال الرقابية للعموم حيث أنه واستناداً إلى المعايير الدولية يتجه نشر التقرير الرقابي- والذي يعد النتيجة أو الأثر النهائي للعمل الرقابي - برمته وإحالته إلى كل من البرلمان والسلطة التنفيذية على غرار أغلب الهيئات الرقابية المقارنة، ويمكن النشر من إعطاء نتائج الأعمال الرقابية أثرها المنشود وإبلاغها إلى مختلف وسائل الإعلام للتعريف بها واستغلالها وتحليلها وبالتالي تمكين المجتمع المدني من الإطلاع عليها بصيغة مبسطة وهو ما يمكن في نهاية الأمر من نظام المساءلة التي تقتضيها الحوكمة الرشيدة.

٨- دعم التواصل بين الجهاز الرقابي ومكونات المجتمع المدني، والاستفادة من التجارب المقارنة في هذا المجال نظراً لما لهذا التواصل من أهمية في ترسيخ ثقة المواطنين بالمنظومة الرقابية وتحقيق التكامل بالنسبة لجمع وتحليل المعلومات المتعلقة بتسيير الشأن العام .

٩- التوجه نحو إدماج وسائل الاتصال والمعلومات الحديثة في آليات الرقابة ومنهجيات عملها، من خلال تطوير أدوات متخصصة، وتكوين الأطر العاملة في المجال الرقابي، والعمل على إيجاد بيئة عمل تدفع نحو استخدام هذه الوسائل بشكل فعال.

١٠- تحفيز التفقيديات الوزارية ودعم قدراتها لما لها من دور أساسي في الوقاية من الفساد وتقديم المشورة والنصح لتجنب الوقوع في التجاوزات على اختلاف أنواعها في كل قطاع من القطاعات بسحب، والعمل على دعم تواصل هذه التفقيديات مع أجهزة الرقابة ترسيخاً لاستقلاليتها الوظيفية.

١١- استمرار الإدارة العليا بالجهاز الرقابي بتقديم الدعم لمدققي الجهاز وأن تستمر بطلب التقارير الرقابية مدعومة بأراء ومقترحات لتحسين وتصويب الأوضاع، وتقوم أيضاً بمناقشة نتائج تقييم أداء المؤسسات العامة مع هؤلاء المدققين، وأن تقوم بمتابعة إجراءات الرقابة على أداء هذه المؤسسات.

١٢- تطوير الأنظمة واللوائح والتعليمات اللازمة لتنظيم عملية الرقابة على أداء المؤسسات العامة وفق القوانين والتشريعات الدولية.

١٣- ضرورة إهتمام الإدارة العليا بالأجهزة العليا للرقابة بتقصي أحداث أساليب الرقابة على الأداء، وأن يستمر باستخدام أسلوب الرقابة الشاملة في رقابته على أداء المؤسسات العامة.

١٤- اهتمام الإدارة العليا بالأجهزة العليا للرقابة بتنظيم دورات تدريبية وبأساليب حديثة للمدققين الذين يتولون مهمة التدقيق على أعمال المؤسسات العامة، مع الاستمرار بمتابعة مدى تحقيق هذه الدورات لأهدافها، إضافة إلى الإهتمام بتبادل الخبرات والأساليب الحديث مع المنظمات الدولية في مجال الرقابة المالية.

١٥- زيادة وتوسيع الصلاحيات الممنوحة للأجهزة العليا للرقابة للاستمرار بأداء دورها الرقابي على كافة المؤسسات والهيئات العامة، مع توفير الأعداد الكافية من المدققين الذين يتولون مهمة الرقابة على

أعمال المؤسسات العامة، بهدف تخفيف ضغوط وأعباء العمل على المدققين للقيام بعملية رقابة الأداء بأفضل صورة ممكنة.

١٦- ضرورة إيجاد برامج توعية للمراقبين العاملين بالأجهزة العليا للرقابة حول طبيعة عملهم الذى يتطلب فهم التعامل بطريقة مناسبة مع الجهات الخاضعة للرقابة، والوعى بأهمية دورهم الرقابى بحيث لا يتم إساءة استخدام السلطة الممنوحة إليه بموجب القانون، وأن يكون جهة داعمة للمؤسسات العامة لا أن يكون جهة تسلطية.

١٧- ضرورة التزام الإدارة العليا بالأجهزة العليا للرقابة بالمعايير الدولية المحاسبية والتدقيق، فيما يخص إجراءات الرقابة المالية، حيث أن هذه المعايير تمثل حصيله خبرات وتجارب متقدمة فى هذا المجال.

١٨- استمرار الإدارة العليا بالأجهزة العليا للرقابة بممارسة دورها الرقابى المالى على أداء المؤسسات العامة، كونها تسهم فى تحسين فاعلية العمليات الإدارية من تخطيط وتنظيم ورقابة فى هذه المؤسسات، وتسهم أيضاً فى تسهيل عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتنفيذية والتشغيلية لهذه المؤسسات، وتتعكس على تطوير مستوى الأداء الإدارى ورفع كفاءته.

١٩- قيام الإدارة العليا بالأجهزة العليا للرقابة بتقييم دورى لمخرجات العملية الرقابية فى المؤسسات العامة والجهات الخاضعة لرقابتها، وذلك لإدامة التواصل وكشف الأخطاء والانحرافات وتصويبها فى الوقت المناسب قبل أن يستفحل خطرهما.

٢٠- ضرورة قيام الأجهزة العليا للرقابة بأرشفة جميع المعلومات والبيانات ذات العلاقة بالرقابة على أداء المؤسسات العامة، وذلك بغرض الاستفادة من هذه المؤسسات فى المستقبل.

٢١- إعطاء رئيس الجهاز الأعلى للرقابة الصلاحيات اللازمة والمتعلقة بإقرار وتنفيذ موازنته المالية، على أن يكون المجلس التشريعى هو الجهة الوحيدة التى يحق لها اعتماد هذه الموازنة والموافقة عليها بصورة نهائية.

٢٢- ربط الأجهزة العليا للرقابة إدارياً بالسلطة التشريعية بما يحقق الاستقلالية التامة عن السلطة التنفيذية، وإعطائه الصلاحيات الكافية لتمكنه من تصويب المخالفات والتجاوزات ومحاسبة مرتكبيها .

٢٣- إقرار نظام الحوافز المالية التى تشمل العلاوات الاستثنائية ، ترقية الموظفين وتحسين ظروف العمل المختلفة الخاصة بالعاملين فى الأجهزة العليا للرقابة بما يعمل على استقطاب من يتوفر فيهم المهارات والمؤهلات المطلوبة لتأدية الأعمال الرقابية والاحتفاظ بهم لتلافى تسرب الموظفين إلى خارج الجهاز الرقابى.

٢٤- تحديث النصوص القانونية وتعديل ما يلزم منها خاصة ما يعيق عمل الأجهزة العليا للرقابة وإعادة النظر فى الأنظمة المالية والإدارية المتعلقة بعمل هذه الأجهزة وإعطائها كامل الصلاحيات التى تمكنها من مباشرة اختصاصاتها بشكل أكثر كفاءة وفاعلية لأداء مهامها الرقابية.

٢٥- العمل على معالجة الشكل والصعوبات التى تحول دون استخدام معايير الرقابة الدولية بالأجهزة العليا للرقابة حفاظاً على المال العام .

- ٢٦- تشجيع العاملين بالأجهزة العليا على البحث العلمى فى مجال معايير لرقابة الدولية وتحفيزهم على البحث والدراسة فى هذا الموضوع .
- ٢٧- توفير الأدلة المهنية للرقابة والمراجعة للعاملين بالأجهزة العليا للرقابة واعتماد برامج فنية تتناسب مع معايير الرقابة الدولية، واعتبارها كمقياس ومؤشر لأداء العمل الرقابى.
- ٢٨- العمل على توفير الاعتمادات المالية المناسبة للتدريب ، عن طريق إقرار موازنة سنوية لتدريب أعضاء الأجهزة العليا للرقابة والعمل على تبادل الخبرات مع المنظمات الدولية والإقليمية والعربية، للاستفادة من تجاربهم لأثراء العمل الرقابى عند مدققي الأجهزة العليا للرقابة .
- ٢٩- ضرورة استخدام أساليب التكنولوجيا الحديث الضرورية، وبما يتفق مع المصلحة العامة للمجتمع ، والتركيز على تدريب العاملين به حول ما يستجد من أمور خاصة فيما يتعلق باستخدام التكنولوجيا الحديثة فى أداء الأعمال الرقابية.
- ٣٠- التركيز على الرقابة الوقائية قبل وأثناء تأدية الأعمال بالجهات الخاضعة للرقابة، مما يساعد على اكتشاف الأخطاء فى الوقت المناسب ومعالجتها بالسرعة الممكنة ، والحد من التجاوزات والانحرافات التى قد يؤدى تأخير اكتشافها إلى إهدار الأموال العامة.
- ٣١- إعطاء الصلاحيات الكافية لأعضاء الأجهزة العليا للرقابة بإجراء الرقابة المفاجئة عندما يرون ذلك ضرورياً، وبدون إعلام الجهات الخاضعة للرقابة للعمل على اكتشاف الأخطاء التى قد يصعب اكتشافها من خلال الإطلاع على المستندات بعد مرور الوقت .
- ٣٢- ضرورة تضمين أهداف التنمية المستدامة فى الخطط الاستراتيجية للجهات الحكومية كافة ومنها الجهاز الأعلى للرقابة باعتباره أحد الركائز الأساسية فى المجتمع لدعم الجهود التنموية.
- ٣٣- إيجاد التشريعات القانونية اللازمة لتطبيق متطلبات الرقابة الإلكترونية بما فى ذلك اعتماد التوافق الإلكتروني والتعامل بالبريد الإلكتروني .... الخ.
- ٣٤- توفير الاعتمادات المالية والإمكانات المادية اللازمة لتطبيق الرقابة الإلكترونية.
- ٣٥- التدرج فى تغير أسلوب العمل الرقابى من أنظمة الرقابة التقليدية إلى أنظمة الرقابة الإلكترونية.

## المراجع

### المراجع العربية :

#### القرآن الكريم .

#### الكتب :

- الشيخ، فؤاد ، (٢٠٠٩) ، المفاهيم الإدارية الحديثة ، مركز الكتب الأردني ، الأردن.
- الصبان ، محمد ، (٢٠٠٨) ، المراجعة الخارجية ، المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق، الدار الجامعية ، الإسكندرية.
- الكفراوي ، عوف ( ٢٠٠٩ ) ، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق، مطبعة الانتصار ، الإسكندرية.
- القبيلات ، حمدى ، (٢٠٠٨)، الرقابة الإدارية والمالية ، دار الثقافة للنشر، عمان، الأردن.
- بدوى، عبدالسلام ، (٢٠٠٢) ، الرقابة على المؤسسات العامة ، مكتبة الإنجلو المصرية ، القاهرة .
- حامد ، منصور، (٢٠١٣) ، المراجعة الإدارية وتقييم الأداء ، دار الفكر ، القاهرة .
- جربوع ، يوسف ، (٢٠٠٧) ، مراجعة الحسابات المتقدمة، غزة ، فلسطين.
- سليمان ، سعيد ، (٢٠١٠) ، الرقابة المالية للمنظمات ، دار الجامعة ، القاهرة.
- شيحا، ابراهيم ، (٢٠٠٢) ، الأموال العامة، منشأة المعارف، الاسكندرية.
- عباس، على ، (٢٠١١) ، الرقابة الإدارية على المال العام والأعمال، مكتب الرائد ، عمان ، الأردن.
- عبدالمحسن، توفيق ، (٢٠١٠) ، تقييم الأداء، مداخل جديدة (عالم جديد ، دار النهضة) ، الاسكندرية.

#### رسائل ماجستير:

- أبو هدف، ماجد، (٢٠٠٦)، تقديم وتطوير الأداء الرقابى لديوان الرقابة المالية والإدارية – دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية فى قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة – فلسطين.
- الباشا ، عونى ، (٢٠٠٥) ، سبل تفعيل دور الرقابة على المدفوعات العامة فى ضبط الأداء المالى لمؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الاسلامية ، فلسطين.
- الدبيس ، فضل ، (٢٠١٠) ، تقويم دور الرقابة والتفتيش الإدارى فى تحسين الأداء فى الدوائر الحكومية فى الأردن ، دراسة مقارنة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الأردنية ، عمان .

- أبو ماضى ، كامل ، (٢٠٠٤) ، مدى فعالية الرقابة فى المؤسسات العامة فى قطاع غزة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية ، غزة .

### قوانين وتشريعات:

- دستور جمهورية مصر العربية ٢٠١٤
- القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ الجريدة الرسمية العدد رقم ٢٣ بتاريخ ١٩٨٨/٦/٩ .
- القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٨
- القانون رقم ٣٥ لسنة ١٩٧٢ – الجريدة الرسمية رقم ٣٨ بتاريخ ١٩٧٢/٩/٢١ .
- القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٦٤ بشأن هيئة الرقابة الإدارية المصرية
- القانون رقم ٢٠٧ لسنة ٢٠١٧ فى شأن تعديل بعض أحكام القانون ٥٤ لسنة ١٩٦٤ بإعادة تنظيم هيئة الرقابة الادارية ، الجريدة الرسمية بتاريخ ١٨ أكتوبر ٢٠١٧ .

### المؤتمرات :

- حاتم ، جعفر ، ٢٠١٤ ، نموذج تقييم احتياجات بناء القدرات للأجهزة العليا للرقابة المالية،المؤتمر العربي السنوي الأول ، المنظمة العربية للتنمية الادارية ، جامعة الدول العربية.

### إصدارات الأنتوساى:

- أوتيو (هنريك)، استقلالية أجهزة الرقابة العليا ، مبدأ أساسى فى الانتوساى، المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية، أكتوبر ٢٠٠٩ .
- الإتحاد الدولى للمحاسبين القانونيين، معايير التدقيق الدولية، معيار التدقيق الدولى المعدل رقم (٢٢٠) رقابة الجودة لعمليات تدقيق البيانات التاريخية ٢٠٠٧ .
- الإتحاد الدولى للمحاسبين، مجلس معايير السلوك الدولية للمحاسبين، دليل قواعد السلوك الأخلاقى للمحاسبين المهنيين، القسم ٢٩٠ بعنوان الاستقلالية ، ٢٠١٢ .
- الانتوساى، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ISSAI12 ، قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة – أحداث الفارقة فى حياة المواطنين.
- الانتوساى، المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والإيضاحات والتطبيقات الجيدة للانتوساى المتعلقة باستقلالية الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، ISSAI11 .
- الانتوساى، دليل حول مراجعة النظر الطوعية، المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة ISSAI 60 .

- الأنتوساي، معايير وتوجيهات الرقابة المالية على الأداء استناداً إلى المعايير الرقابية والتجربة العملية للانتوساي ISSAI 300.
- الانتوساي، المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة – ١٠ ، إعلان مكسيو بشأن الاستقلالية، ISSAI10، ٢٠٠٧.
- الانتوساي ، الخطة الاستراتيجية ٢٠١٧-٢٠٢٢
- الجمعية العامة للأمم المتحدة، الدورة السادسة والستون ، البند ٢١ من جدول الأعمال – الجلسة رقم ٩١ تقرير اللجنة الثانية (A/66/442) تحسين كفاءة الإدارة العامة وخضوعها للمساءلة وفعاليتها عن طريق تعزيز الأجهزة العليا للرقابة العامة والمحاسبة، ٢٢ كانون الأول / ديسمبر ٢٠١١.
- المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعيار الأول، إعلان ليما.
- المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق مراجعة للبيانات المالية، وعلميات لتأكيد الأخرى والخدمات ات العلاقة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) – ٢٠٠٨.
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا لرقابة والمحاسبة( انتوساي) أخلاقيات المهنة والمعايير الرقابية.
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة(الانتوساي)، المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام ISSAI-100.
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي)، المبادئ الأساسية لرقابة المالية ISSAI-200.
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي)، المبادئ الأساسية لرقابة الأداء ISSAI-300.
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي)، المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام ISSAI-400.
- الانتوساي ، مبادئ الشفافية والمساءلة ISSAI 20.
- الانتوساي ، مبادئ الشفافية والمساءلة ، المبادئ وأفضل الممارسات ، ISSAI 21.
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)إعلان مكسيكو بشأن استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، المؤتمر الدولي عشر، مدينة مكسيكو – المكسيك، (٥ - ١٠)، تشرين الثاني، نوفمبر ٢٠٠٧.
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) التجربة المتبادلة تنفع الجميع – الخطة الاستراتيجية ٢٠١١-٢٠١٢.
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة(الانتوساي) إعلان ليما حول الخطوط التوجيهية لرقابة الأموال العمومية، المؤتمر التاسع ليما بيرو، ١٧-٢٦ تشرين الأول / أكتوبر ١٩٩٧.

## المراجع الانجليزية :

- Audit . Accountability and Governance, White & Hollings Worth, oxford university press ( 1999).
- INTOSAI, Capacity Building Committee,2007.
- INTOSAI, The value and benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to he lives of citizens ,ISSAI 12.
- INTOSAI, Lima declaration ,ISSAI 1.