

دولة فلسطين



وزارة التربية والتعليم

هيئة مكافحة الفساد

إعداد التقارير الرقابية وفق المعايير الدولية

أ. صالح مصلح / ديوان الرقابة المالية والإدارية

ورقة عمل مقدمة في الورشة التدريبية بعنوان "مكافحة
الفساد للعاملين في الرقابة الداخلية في وزارة التربية
والتعليم"

عقدت الورشة في رام الله / فلسطين

بتاريخ 18 - 19/2/2013

رقابة وتدقيق من أجل البناء والتنمية وتعزيز الحكم الرشيد

مقدمة:

يعتبر ديوان الرقابة المالية والإدارية مؤسسة دستورية: أنشئ تنفيذاً لأحكام القانون الأساسي الفلسطيني ويتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة والأهلية القانونية الكاملة لممارسة الأعمال التي كلف بها، ويعتبر الجهاز الأعلى للرقابة في فلسطين، ويشكل احد ابرز مؤسسات الرقابة الرسمية في إطار السلطة الوطنية الفلسطينية وهو ركن أساسي من أركان نظام النزاهة الوطني، ويتمتع ديوان الرقابة المالية الإدارية وفقاً لقانون رقم 15 لسنة 2004 بصلاحيات رقابية تتسم بالشمولية، حيث تخضع لرقابته كافة المؤسسات العامة في السلطة الوطنية الفلسطينية، ويقع على عاتقه ضمان سلامة الأداء في المؤسسات العامة وانسجام أنشطتها المالية والإدارية مع القوانين والسياسات العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية، ومن ثم فإن دوره في نظام النزاهة الوطني يعتبر دوراً أساسياً ومهماً.

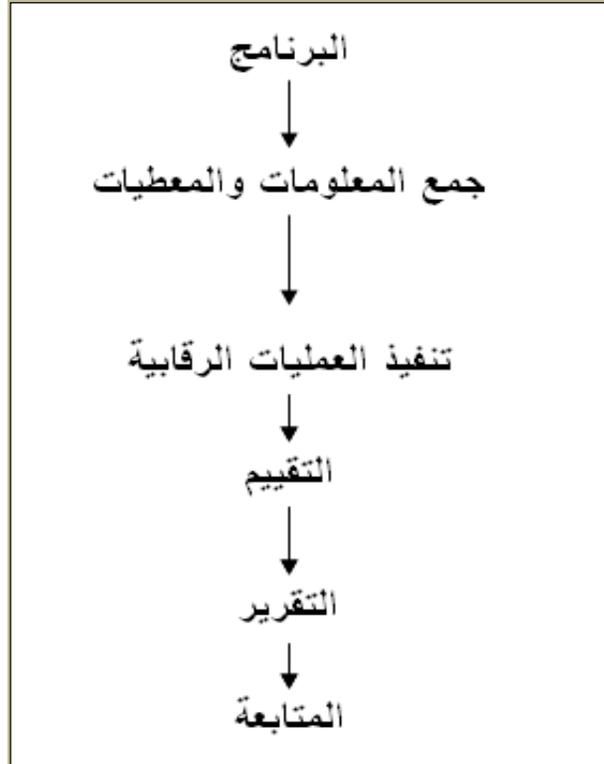
يشكل التقرير الرقابي المحصلة النهائية لعملية الرقابة والتدقيق ، ووسيلة لإعلام السلطات المختلفة بالدولة وكافة مستخدمي التقرير، عن مدى إتباع الجهة الخاضعة للرقابة للقوانين واللوائح، ومدى تعبير قوائمها المالية عن مركزها المالي ونتيجة نشاطها بعدالة.

ويمكن النظر إلى التقرير باعتباره "الرأي الكتابي الذي يقدمه المدقق مع ملاحظات أخرى حول مجموعة من البيانات المالية نتيجة لرقابة نظامية أو مالية، أو استنتاجات المدقق عند الانتهاء من القيام برقابة الأداء

ولذلك يتضمن التقرير نتائج واستنتاجات وتوصيات "والنتائج هي الإثباتات المتميزة التي يجمعها المدقق للإيفاء بأهداف الرقابة والاستنتاجات هي بيانات يستنتجها المدقق من تلك النتائج والتوصيات هي طرق العمل التي يقترحها المدقق وتتعلق بأهداف الرقابة"

وقد استلزمت معايير الانتوساي "على المدقق أن يعد في نهاية كل عملية رقابية رأياً أو تقريراً مكتوباً ، حسب الطلب ، يبسط فيه نتائجه بشكل ملائم ، وينبغي أن يكون محتوى التقرير سهل الفهم وخال من الغموض أو الالتباس وان يتضمن فقط معلومات مدعمة بإثباتات رقابية كفاء ، وذات صلة ، وان يكون مستقلاً وموضوعياً ونزيهاً وبناءاً"

موقع عملية إعداد التقارير ضمن العملية الرقابية



أهمية التقرير:

عند نهاية كل عمل رقابي، يتجمع لدى المدقق في مذكرات الفحص أو مشروع تقريره كم كبير من المعلومات، والملاحظات، والنتائج والتوصيات، والحلول التقويمية، التي يجب أن تأخذ طريقها إلى التنفيذ عبر الطرق التي حددتها نظم جهاز الرقابة، وتبعاً لذلك، فإنه يتعين على المدقق أن يعد تقريراً يشمل جميع تلك المخرجات. ويعتبر تقرير المدقق حلقة وصل بين وحدة الرقابة سواء كانت داخلية أو خارجية والوزارات والإدارة العامة للمنشأة ومسؤوليها وكافة الأطراف المعنية، حيث أنه يزود الإدارة المنظمة أو المشروع بالمعلومات بشأن مدى كفاءة

تطبيق واتباع أساليب الرقابة الوقائية، ومدى الإلتزام بنظام الرقابة الداخلية، وبصفة عامة يزود التقرير المسؤولين بمعلومات بشأن أية إنحرافات في الأعمال ويبرز أوجه القوة أيضا مثلما يبرز أوجه الضعف.

المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة

أصدرت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (إنتوساي INTOSAI) معايير الرقابة الدولية International Auditing Standards والتي تسمى الآن The International Standards of المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة Supreme Audit Institutions وتعرف اختصارا ISSAI ، وقد صدرت هذه المعايير عام 1992 ، وفي المؤتمر السادس عشر المنعقد في مونتيفيديو باوروغواي ، وفي العام 1998 طلبت الأجهزة الأعضاء من لجنة الانتوساي للمعايير الدولية إعادة هيكلة المعايير الرقابية وتم المصادقة على المعايير بعد إعادة صياغتها في المؤتمر السابع عشر للانتوساي المنعقد في سيول بكوريا الجنوبية عام 2001 .

مفهوم المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة

المعايير هي عبارة عن القواعد المتفق عليها Authoritative rules لقياس جودة الأداء والمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة ISSAI هي إطار عام للإجراءات والممارسات التي يجب إتباعها عند القيام بالرقابة ، هي بمثابة معايير إرشادية للأجهزة العليا الرقابية الأعضاء بالمنظمة للاسترشاد بها عند وضع معايير وطنية للرقابة الحكومية تلائم بيئة العمل في كل دولة ووفق ظروف أنظمتها . وتحدد الانتوساي مفهوم المعايير الرقابية بأنها هي تلك المعايير التي توفر حد أدنى لتوجيه المدقق ومساعدته في تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها لتحقيق هدف الرقابة ، وتمثل هذه المعايير المقاييس المعتمدة التي يتم على أساسها تقييم جودة نتائج الرقابة.

أهمية المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة

تكتسب المعايير الرقابية الحكومية أهمية بالغة في أداء العمل الرقابي ، وغياب هذه المعايير من شأنه أن يوجد بعض الصعوبات التي تحول دون تحقيق مستوى عالي من الكفاءة والفعالية

لعمل الجهاز الأعلى للرقابة المالية وللعاملين فيه ، ويمكن الإشارة إلى أهمية المعايير الدولية في الآتي :

- 1- تعتبر أداة رئيسية لممارسة العمل الرقابي وتطبيقها من شأنه تحسين كفاءة عمل المدقق وتقوية دور أجهزة الرقابة في المجتمع وتعزيز الثقة في نتائج المدققة.
- 2- تعتبر مصدراً هاماً لإثراء العمل الرقابي ووضع الأسس العامة لإرساء إجراءات ومهام المدققة وتوفير الحد الأدنى من التوجيه للمراجع بما يساعده على تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها .
- 3- يمكن الاستناد إليها كمقياس هام يتم على أساسه تقويم جودة نتائج العملية الرقابية والتأكد من أنها لم تخرج عن مسارها الصحيح وأنها تسير وفقاً للهدف المرسوم لها.
- 4- تحدد المستلزمات التي يقتضى توفرها في المدقق والجهاز الرقابي لممارسة العمل الرقابي بكفاءة وفعالية . كما توفر المعايير الرقابية الأساس الموضوعي لتقييم موظفي جهاز الرقابة المالية .
- 5- تحقق وضع مفاهيم مشتركة لعملية المدققة سواء على المستوى المحلى أو الأقليمي أو الدولي وبيان أهدافها ونطاقها ومسئولياتها .
- 6- تهيئ الفرصة للارتقاء بمستوى مهنة المدققة الحكومية وتقديم خدمات أفضل للجهات التي يتم مراجعتها من خلال تحديد اختصاصات ومسئوليات المدقق والجهاز الرقابي .
- 7- تساعد على تحسين جودة نتائج المدققة بما يحقق زيادة الثقة والاطمئنان لدى الجهات والأفراد الذين يستفيدون أو يستخدمون تلك البيانات.
- 8- تساعد على تنظيم العلاقة بين الرقابة الخارجية التي تمارسها الأجهزة العليا للرقابة والرقابة الداخلية التي تمارسها الوحدات والمؤسسات التنفيذية .
- 9- تنظم العلاقة بين الجهاز الأعلى للرقابة والجهات الأخرى ذات العلاقة كالسلطة التشريعية والسلطة التنفيذية وجهات الخبرة وغيرها .
- 10- تضع أهم المبادئ والقواعد الأساسية لصياغة التقارير الرقابية بما يحقق صدور هذه التقارير بالصورة التي تتحقق بها الأهداف الرقابية وتحظى بالثقة.

محتويات المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة

الفصل الأول - المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية

يتضمن الفصل الأول من معايير الانتوساى الرقابية المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية ، وهى تشمل المبادئ والقواعد الأساسية لتأسيس الجهاز الرقابي وأهمية وجود معايير رقابية تحكم عمله ثم نطاق الرقابة الشاملة كما توضح المعايير نطاق الرقابة على الأداء ، كما شمل هذا الفصل موضوع المساءلة العامة وأهميته وتحسين الأساليب والمناهج المطبقة في أعمال المدققة .

2- الفصل الثاني - المعايير العامة في الرقابة الحكومية

يتضمن الفصل الثاني من معايير الانتوساى الرقابية المعايير العامة وهى مبادئ عن المقومات اللازم توفرها في كل من الجهاز الرقابي والمدقق الحكومي خاصة فيما يتعلق بالاستقلالية وجودة العمل والكفاءة والعناية اللازمة لأداء العمل الرقابي ومنع تضارب المصالح بين المدقق والجهة الخاضعة للرقابة .

3- الفصل الثالث - المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية

يتضمن الفصل الثالث معايير العمل الميداني وهى تشمل كافة الجوانب التنفيذية لأعمال المدققة بدءاً بمرحلة التخطيط لعملية المدققة ثم الإشراف والمتابعة على كل مراحل المدققة ويلى ذلك فحص نظام الرقابة الداخلية والمطابقة مع القوانين واللوائح ثم جمع أدلة أثبات كافية وأخيرا وتحليل البيانات المالية .

4- الفصل الرابع - معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية .

يتضمن الفصل الرابع من معايير الانتوساى الرقابية معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية وتضمنت المبادئ الأساسية لإعداد التقارير الرقابية والمبادئ العامة لشكل

ومحتوى التقارير الرقابية ، وأنواع الرأي في تقارير الرقابة المالية وأخيراً تقارير الرقابة على الأداء .

المبادئ الأساسية لإعداد التقارير الرقابية

Main Principals for Preparing Reports

على المدقق الحكومي بالجهاز الأعلى للرقابة في نهاية كل عملية رقابية أن يقوم بإعداد تقريراً مكتوباً حسب ما هو مناسب يعرض فيه النتائج الرقابية التي توصل إليها عرضاً ملائماً ، وأن يكون محتوى هذا التقرير سهل الفهم وخالي من الغموض والالتباس ، وأن يتضمن فقط المعلومات المدعومة بالأدلة الوافية بالغرض وذات العلاقة بالملاحظات التي أوردتها بتقريره ، وأن يكون مستقلاً وموضوعياً ومنصفاً وبناءاً .

أولاً- التوثيق الكتابي (معيار 4-0-7)

حسب ما ورد في المعايير الرقابية فإن على المدقق أن يعد التقارير الرقابية في صورة مكتوبة وينبغي أن يتم إعلام كافة المستويات الحكومية بنتائج العمليات الرقابية. وأن تكون هذه النتائج أقل عرضة لسوء الفهم .

وعادة ما تقوم الأجهزة الرقابية التي تنفذ أشكالاً متقدمة من الرقابة على الأداء بنشر كافة التقارير. أما الأجهزة التي ليست مطالبة بتنفيذ مثل هذه المشاريع الرقابية أو التي لا يجوز لها نشر كافة النتائج المتعلقة بالرقابة على الأداء فإن باستطاعتها إن تنشر ملاحظاتها واستنتاجاتها في شكل ملخص في تقاريرها السنوية .

ثانياً- النزاهة والحياد (معيار 4-0-24) Fairness

- ☒ أن لا يسمح لميوله السياسية أو انتماءاته أن تؤثر على نزاهة تقريره .
- ☒ ألا يوجه العملية الرقابية إلى مجالات تكون له فيها مصلحة.
- ☒ أن يكون اختيار الجوانب التي تم فحصها وعرضها بالتقرير دون تحيز.
- ☒ أن تكون اللغة المستعملة في التقرير خالية من التحيز والإيحاء.

- ☒ الاهتمام بمعرفة تفسير الإدارة بالجهة الخاضعة للرقابة للسلبيات وتقييمها بشكل محايد
- ☒ أن يشير التقرير إلى نطاق الرقابة وأهدافها ونتائجها.

ثالثاً - الشفافية Transparency

يجب أن يكون للجهاز الرقابي الحرية في اتخاذ قرار نشر نتائج تقاريره الرقابية وذلك في حدود سلطته القانونية ، وأن يتخذ الجهاز الأعلى للرقابة الوسيلة التي يراها مناسبة للنشر وكيفية القيام بذلك وينبغي توزيع التقرير على :

- 1- الهيئات الخاضعة للرقابة
- 2- كبار المسؤولين الحكوميين
- 3- السلطة التشريعية
- 4- وسائل الإعلام (إذ كان ذلك متبعاً ولا توجد لوائح تمنع ذلك)

المناقشة البرلمانية للتقارير الرقابية

حتى يمكن لمختلف أنواع الرقابة المالية أن تحقق أقصى ما يمكن من النتائج في دعم المساءلة ، فإنه لا بد لتقارير الرقابة أن تكون وثيقة الصلة بالموضوع الذي تعالجه وان تتمتع بأوسع ما يمكن من العلانية وان تكون موضوعية وملمية للحاجات المطلوبه ومتداولة ودقيقة .

إن الحاجة الى مناقشة تقارير الاجهزة العليا للرقابة المالية في حينها من قبل اللجان البرلمانية المختصة والاهتمام بالاجراءات التصحيحية والعلاجية المتخذة بخصوصها هي ليست من الامور المغالى في طلبها وانما اصبحت اليوم من الامور العادية .

رابعا - الصحة والاتساق (المعيارين 4-0-22 / 25)

- ☒ ينبغي أن تكون طرق وأساليب جمع البيانات صحيحة وموثوق فيها.
- ☒ أن تصمم العملية الرقابية بطريقة تجعل الاستنتاجات مستمدة من النتائج والتحليل بالاستناد إلى حقائق مؤكدة والى معلومات أخرى مستقاه من مصادر مختلفة .
- ☒ ينبغي أن تكون كل الوثائق المستخدمة في العملية متوازنة من حيث وجهات نظرها وأحكامها .

خامسا - النقد البناء Constructive (معيار 4-0-20 / 25 / 26)

يمكن للجهاز الرقابي أن يقوم بإعداد تقارير بخصوص ما يكتشفه من مخالفات بغض النظر عن رأى المدقق ، وبطبيعة الحال فإن هذه التقارير سوف تتضمن انتقادات هامة . وحتى تكون هذه التقارير بناءة فإنه ينبغي تقديم مقترحات لعلاج السلبيات في المستقبل ، ويمكن أن تقدم هذه المقترحات من خلال البيانات التي يحصل عليها المدقق من الجهة الخاضعة للرقابة أو من الاستنتاجات والتوصيات التي يتوصل إليها المدقق بنفسه .

وينبغي إلا تركز تقارير الأداء على نقد الماضي فقط بل ينبغي أن تكون بناءة وتعتبر استنتاجات المدقق وتوصياته جانباً هاماً من جوانب الرقابة ، لهذا يجب أن تصاغ كدليل للعمل كلما كان ذلك مناسباً ، وتعرض هذه التوصيات اقتراحات بخصوص التعديلات اللازمة وليس بخصوص أساليب تحقيق هذه التعديلات . إلا أنه قد تحدث ظروف تجيز تقديم توصية معينة بشأن أساليب تحقيق هذه التعديلات كتصحيح قصور في القانون بهدف إحداث تحسين في الأداء الإداري على سبيل المثال .

كما ينبغي أن يراعى المدقق جانبي الموضوعية والاستقلال عند صياغة توصياته ومتابعتها فيركز بذلك على ما إذا تم تصحيح مواطن الضعف التي تم التعرف عليها بدلاً من التركيز على معرفة ما إذا تم تبني توصيات معينة أم لا .

يمكن إعداد تقارير بشأن المخالفات بغض النظر عن قيد رأى المدقق . ومن طبيعة هذه التقارير أنها تحتوى عادة على انتقادات هامة ، وحتى تكون هذه التقارير بناءة فإنه ينبغي أن تقدم مقترحات للعلاج في المستقبل وذلك يدرج بيانات من الجهة الخاضعة للرقابة أو مكن المدقق بما في ذلك الاستنتاجات والتوصيات

المعيار الدولى للأجهزة العليا للرقابة ، معيار 4-0-20

سادسا - مراعاة التوقيت المناسب Timeliness (معيار 4-0-8)

ينبغي أن يتم إصدار التقرير في الوقت المناسب والمقرر قانوناً لصدوره حتى يمكن للإدارات الحكومية والبرلمان وغيرها من الجهات استخدامه في الوقت المناسب

ولهذا ينبغي أن يتم توزيع التقرير بأسرع وقت ممكن ليحقق الاستفادة المرجوة منه وحتى تتمكن الجهات المطالبة باتخاذ إجراءات ضرورية من الاطلاع على التوصيات الواردة في التقرير واتخاذ الإجراءات اللازمة فوراً .

ويتسبب التأخر في توزيع التقرير في عدم فاعليته فقد يحدث تغيرات في كثير من الأحداث التي يصبح معها التقرير متقادم.

سابعا- الإيجاز Conciseness (معيار 4-0-9)

رغم توفر إمكانية التوسع في التقرير إلا أن التقارير التي تتسم بالتكامل مع الإيجاز هي التقارير التي تتسم بالإيجاز .

- ☒ الا يكون التقرير أطول مما يجب لتبليغ الرسالة ودعمها .
- ☒ ان يكون التقرير موجزا دون إخلال بجودة عرض وتحليل الموضوع .

ثامنا - المحافظة على سرية البيانات Sensitive material (معيار 4-0-8)

إذا حصل المدقق على معلومات أو بيانات لا يمكنه الكشف عنها في تقريره المنشور مراعاة للصالح الوطني، فيمكنه في هذه الحالة أن يبحث إمكانية إعداد تقرير مستقل آخر يتضمن المعلومات المشار إليها على أن يكون تقرير سري ولا ينشر .

المبادئ العامة لشكل ومحتوى التقارير الرقابية

General Principles for the Form and Content of Audit Reports

يعتبر شكل ومحتوى التقرير الرقابي من أهم العناصر التي تساهم في نجاح التقرير في تحقيق أهدافه ولهذا اهتمت المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة بهذا الموضوع ، وتشير معايير الانتوساي إلى أن شكل وتحرير التقارير الرقابية يجب أن يراعى فيها المبادئ العامة التالية والتي وردت جميعها في المعيار 4-0-8 :

أولاً - العنوان Title

ينبغي أن يكون التقرير مسبقاً بعنوان مناسب يساعد القارئ على تمييزه عن التقارير الصادرة عن جهات أخرى مثل مجلس الإدارة أو من قبل مراجعين آخرين.

ثانياً - التوقيع Signature

ينبغي أن يكون التقرير موقعاً بالشكل المناسب بالإسم الشخصي للمراجعين والوظيفة بالجهاز الرقابي .

ثالثاً - التاريخ Date

يفيد إدراج التاريخ قارئ التقرير في معرفة تأثير الأحداث أو المعاملات التي كان المدقق على علم بها إلى ذلك التاريخ وأنه قد أخذها في الاعتبار .

رابعاً - الأهداف Objectives

ينبغي أن يتضمن التقرير إشارة إلى أهداف العملية الرقابية .

خامساً - النطاق Scope

ينبغي أن يتضمن التقرير تحديداً لنطاق عملية التدقيق ،كأن يشار إلى أن عملية التدقيق قد تمت وفقاً لمعايير التدقيق الدولية أو وفقاً لمعايير التدقيق الوطنية .

سادساً - التكامل Completeness

ينبغي أن ترفق ملاحق بالقوائم المالية التي تم الاعتماد عليها في إعداد التقرير، ولا يشترط أن يرفق بتقارير تقويم الأداء ملاحق بالبيانات المالية.

سابعاً - المرسل إليه Addressee

ينبغي أن يحدد التقرير تلك الجهات التي سيتم إرسال التقرير إليها حسب ظروف العملية الرقابية واللوائح والممارسات المحلية لكل جهاز رقابي ، لكن هذا الأمر قد لا يكون ضرورياً في حالة وجود إجراءات رسمية لتسليم ذلك التقرير .

ثامناً - تحديد الموضوع Identification of subject matter

ينبغي أن يحدد التقرير الموضوع الذي تم إجراء رقابة مالية أو تقويم أداء له، وكذلك اسم الجهة الخاضعة للرقابة والتاريخ والفترة التي تغطيها البيانات المالية.

تاسعاً - الأساس القانوني Legal basis

ينبغي أن تشير التقارير إلى التشريع أو القرارات واللوائح التي تنص على إجراء الرقابة على الوحدة الخاضعة للرقابة محل التقرير .

عاشراً - مطابقة المعايير Compliance with standards

ينبغي أن يشير التقرير إلى المعايير أو الممارسات الرقابية المتبعة عند إجراء العملية الرقابية وذلك بغرض طمأنة القارئ بأن الرقابة قد تم تنفيذها وفقاً للإجراءات المقبولة عادة

قواعد تحرير التقرير (معيار 4-0-7)

ينبغي على المدقق ان يراعى عند تحرير التقرير ما يلي :

- 1- أن يكون محتوى التقرير سهل الفهم .
- 2- أن يكون واضحاً لا غموض فيه ولا التباس .
- 3- أن تكون المعلومات الواردة فيه مدعمة بأدلة أثبات مقبولة وذات علاقة بها .

معايير الثقة في التقارير الرقابية

Trust Standards in Audit Reports

لما كان التقرير الرقابي يستخدم من قبل جهات متعددة مثل الحكومة والبرلمان والجمهور والصحافة للتعرف على أداء الجهات الخاضعة للرقابة لذلك فإن أي أخطاء في التقرير الرقابي يمكن أن يتسبب في فقدان المصداقية فيه والتي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بمدى جودة التقارير الرقابية التي يصدرها ، ومن ثم فإن الالتزام بأدق المعايير في صياغة التقارير الرقابية يصبح أمراً بالغ الأهمية .

أولاً- الاستقلالية Independence (معيار 4-0-26)

يجب أن يعبر التقرير الرقابي عن استقلالية تامة لكل من الجهاز الرقابي والمدقق ويقصد بذلك عدم تدخل السلطة التنفيذية في أعمال الجهاز الرقابي واستقلاله عنها ماليا وإداريا، ومن مظاهر الاستقلالية في تقرير الجهاز الرقابي ما يلي:

- ☒ التزام الحياد وعدم محاولة تبرير وقائع أو إحداث أو معلومات سلبية عن الجهة الخاضعة للرقابة.
- ☒ يجب أن يعكس التقرير استقلالية المدقق في مراجعة أعمال الجهة الخاضعة للرقابة

ثانياً- الاكتمال Completeness (معيار 4-0-24)

يقصد بالاكتمال التناسق بين أجزاء التقرير بحيث تكمل وتحقق بعضها بعضا فالبيانات والمعلومات تخدم هدف التقرير والنتائج تم التوصل إليها من التحليل، والتوصيات تم صياغتها اعتمادا على النتائج . وأهم عناصر الاكتمال في التقرير ما يلي :

- ☒ أن يتضمن التقرير كل المعلومات والأسانيد الضرورية لتحقيق أهدافه.
- ☒ أن يتضمن المعلومات المناسبة الخاصة بخلفية العملية الرقابية .
- ☒ أن يكون هناك علاقة واضحة بين الملاحظات والنتائج .
- ☒ أن يتم وضع التوصيات اعتمادا على الملاحظات والنتائج .
- ☒ أن تكون العلاقة بين أهداف العملية الرقابية ومقاييسها وملاحظاتها ونتائجها واضحة وكاملة وصريحة.

ثالثاً- الدقة Accuracy (معيار 4-0-24)

من الضروري توخي منتهى الدقة في التقرير حتى يطمئن قارئ التقرير إلى أن كل ما ورد في التقرير سليم وصحيح تماما وموثوق به ، وذلك لأن وجود معلومة واحدة غير دقيقة يمكن أن تلقى بالشك على صحة التقرير بأكمله وتؤدي إلى تحويل الاهتمام بعيداً عن جوهر التقرير . بالإضافة إلى ذلك فإن التقارير غير الدقيقة تؤثر في مصداقية الجهاز الرقابي نفسه وتحد من فعالية تقاريره . وأهم جوانب الدقة في التقرير ما يلي :

- ☒ أن تكون الأدلة المقدمة صحيحة وشاملة .
- ☒ أن تكون النتائج موصوفة بشكل صحيح وبناء على حسابات صحيحة .

- ✗ أن تكون أرقام البيانات الواردة بالتقرير صحيحة وخالية من الأخطاء .
- ✗ أن تكون المصطلحات والمسميات صحيحة وخالية من الأخطاء.
- ✗ أن يكون التقرير خالي من الأخطاء اللغوية والمطبعية.

رابعاً: الموضوعية **Objectivity** (معيار 4-0-26)

ينبغي أن يتضمن التقرير معلومات ونتائج واستنتاجات مدعمة بالأدلة والقرائن الكافية والصحيحة وأن تبرهن هذه الأدلة على صحة ومنطقية الملاحظات الواردة بالتقرير . حيث تزيد مصداقية التقرير لحد كبير إذا عرضت الأدلة والقرائن بدون تحيز ، وأهم جوانب الموضوعية في التقرير الرقابي ما يلي :

- ✗ أن تبرهن الأدلة الواردة في التقرير على صحة الملاحظات الواردة بالتقرير .
- ✗ أن يكون التقرير منصفاً وغير مضلل.
- ✗ تجنب الألفاظ التي توحى بالمعارضة أو الدفاع.
- ✗ تجنب الملاحظات المتحيزة إلى جانب واحد.
- ✗ أن يضع النتائج الرقابية حسب أهميتها النسبية وأن يعرض هذه النتائج بطريقة نزيهة
- ✗ أن يتحاشى النزوع إلى تضخيم جانب الضعف في الأداء أو الإفراط في التأكيد عليه
- ✗ تقديم الملاحظات السلبية ونقاط الضعف بطريقة تشجع على تحسين نظم العمل.
- ✗ ألا يصدر حكماً مسبقاً على النتائج .
- ✗ عدم حذف بعض الحقائق أو عرضها ناقصة .
- ✗ عدم التضخيم للسلبات الصغيرة .
- ✗ أن تعتمد النتائج على أدلة تم الحصول عليها وفقاً لمعايير رقابية مناسبة.
- ✗ إدراج ما يرد من رد الجهة الخاضعة للرقابة بشأن الملاحظات الواردة بالتقرير .

ينبغي أن يراعى المدقق جانبي الموضوعية والاستقلالية عند صياغة توصياته ومتابعتها فيركز بذلك على ما إذا تم تصحيح مواطن الضعف التي تم التعرف عليها بدلاً من التركيز على معرفة ما إذا تم تبني توصيات معينة .

المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة ، معيار 4-0-26

خامسا- الإقناع

لكي يكون التقرير مقنعا بشكل عام يجب أن تكون النتائج التي تم التوصل إليها تحقق أهداف العملية الرقابية التي سبق وضعها ، وأهم وسائل اتصاف التقرير بالإقناع ما يلي :

- ☒ أن تعرض النتائج بطريقة مقنعة .
- ☒ أن تتبع الاستنتاجات والتوصيات منطقيا وتحليليا للحقائق والحجج المعروضة
- ☒ ينبغي تمثيل مختلف الآراء والأدلة .
- ☒ أن تكون النتائج والتوصيات عادلة ومبررة.
- ☒ أن تكون المعلومات المعروضة كافية لإقناع القارئ بالاعتراف بصحة النتائج ومعمولية الاستنتاجات وبالفائدة الناجمة عن تنفيذ التوصيات .

سادسا- الوضوح (معياري 7-0-4) Clearness

يجب أن يكتب التقرير بأسلوب مناسب وأن تكون صياغة التقرير جيدة يسهل استيعابها ، وأهم عناصر وضوح التقرير ما يلي :

- ☒ أن يكون التقرير سهل القراءة والفهم .
- ☒ أن يتسم التقرير بالتنظيم المنطقي في عرض محتوياته .
- ☒ أن يتم تعريف المصطلحات الفنية والاختصارات والكلمات المركبة بشكل واضح .

مخطط إعداد التقرير

يتضمن مخطط إعداد تقرير الرقابة على ما يلي:

- المقدمة وتتضمن ما يلي:
 - نبذة مختصرة عن الجهة محل الرقابة
 - وصف لأهداف الرقابة
 - ملخص للنواحي الأساسية التي سيتناولها التقرير.
 - خلاصة للنتائج التي تم التوصل إليها.
 - وصف للعمل الذي تم إنجازه والنواحي الهامة:
- يقوم المدقق بتقديم عرض موجز للعمل الذي قام به في جميع النواحي التي شملها عمله الرقابي. ويقوم بشرح ما يلي:

- الإجراءات التي استخدمها في تنفيذ العمل الرقابي
- ملاحظاته الرقابية معززة بالأدلة والبراهين
- المخاطر التي يمكن للمنشأة أن تتعرض لها
- التوصيات من أجل تحسين الإجراءات

الملاحق

ويمكن من خلالها وضع الملخصات والنتائج المتعلقة بالقضايا الهامة، ويمكن أيضا تضمينها بالجدول أو الرسوم البيانية ذات العلاقة.

- من المهم بالنسبة للهيئات العليا للرقابة المالية أن تقوم بوضع أساليب ملائمة لأعداد التقارير وذلك بهدف ضمان وصول نتائج رقابة الأداء إلى تحقيق الآثار المستهدفة .
- يجب أن تكون تقارير هيئة الرقابة المالية العليا وافية بالشروط المطلوبة من حيث وضوح المحتوى والشمول والإيجاز ومن حيث تقديمها في الوقت المناسب مراعاة مواعيد صدور التقرير وأسلوب توزيعه ومظهره الخارجى هي جوانب يجب أيضا الاهتمام بها بعناية .

بيان سيدنى ، المؤتمر الثانى عشر للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ، 1986

متابعة تنفيذ توصيات التقارير الرقابية

Following Up Recommendation of Audit Reports

إن عملية الرقابة الشاملة التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة تعتبر عملية مكلفة ، وتبرير تكاليف القيام بهذه الرقابة لا يمكن أن يتم على أساس قيمة هذه التقارير من الناحية العلمية والمهنية بما تحتويه من ملاحظات وما تقدمه من توصيات، ولذلك يجب متابعة الاجراءات التي تم اتخاذها في شأن تنفيذ الملاحظات والتوصيات من جانب الجهات محل الرقابة، ويعتبر مدى تنفيذ الجهات محل الرقابة لملاحظات وتوصيات الأجهزة العليا للرقابة هو المعيار الاساسى لتقييم فاعلية هذه الاجهزة .

ولا شك أن من أهداف عمل الجهاز الرقابى تحسين أداء الوحدات الحكومية الخاضعة للرقابة من خلال تنفيذ التوصيات التي ترد بتقاريره الرقابية ، وعلى المدقق أن يحافظ على الموضوعية والاستقلالية حين قيامه بمتابعة تنفيذ هذه التوصيات .

أولاً - أهداف متابعة تنفيذ التوصيات (معيار 4-0-26)

ليس الغرض من المتابعة معرفة ما إذا تم تبني توصيات كما وردت بالتقرير أم لا ، وإنما الهدف هو التأكد من تصحيح جوانب الخلل او الضعف فى عمل وأداء الجهة الحكومية .
ان متابعة الجهاز الرقابى لتنفيذ التوصيات تحقق أربعة أهداف هى :

- 1- زيادة فعالية التقارير الرقابية
 - 2- مساعدة الحكومة والبرلمان حيث يمكن أن تساعد عمليات المتابعة فى توفير المعلومات والبيانات والحقائق الحديثة للبرلمان .
 - 3- التقويم الذاتى لأداء الجهاز الرقابى حيث يمكن تقويم أداء الجهاز من خلال متابعة مدى التنفيذ لتوصيات التقارير
 - 4- زيادة الحافز لدى المدققين لمزيد من التعلم والتطوير فمجرد حدوث تنفيذ لتوصيات التقارير الرقابية يخلق الحافز لدى المدققين على تحسين أدائهم .
- لهذا ينبغى أن تؤخذ مهمة متابعة تنفيذ توصيات التقارير الرقابية أولوية عند وضع اطار الاستراتيجية الرقابية الشاملة كما تحدها عملية التخطيط الاستراتيجى .

ثانياً - أساليب متابعة تنفيذ التوصيات

توجد عدة أساليب لمتابعة تنفيذ توصيات التقارير الرقابية :

- 1- توجيه طلب للجهة الخاضعة للرقابة في بداية عملية المتابعة لتأكيد وضع الاجراءات المتخذة .
- 2- الاستفادة من تقارير الرقابة الداخلية وتقارير الأداء داخل الوحدة الخاضعة للرقابة

ثالثاً - فاعلية تنفيذ التوصيات

تتوقف فاعلية تنفيذ التوصيات المقدمة بتقارير الرقابة على ما يلي :

- 1- كفاءة القيام بعمليات الفحص والتقييم
- 2- الاجراءات التي يتم اتخاذها لأبلاغ الملاحظات
- 3- طريقة عرض النتائج والمقترحات الخاصة بالاصلاح

منهجية الديوان المحدثه في علاقته مع الجهات الإدارية لإنجاز التقرير الرقابي

بهدف الوصول إلى منتج رقابي ذو جودة عالية ، قام الديوان بإتباع منهجية محدثة لانجاز التقارير الرقابية مروراً بالمراحل التالية :

أولاً : كتاب التكليف " الاتفاق على شروط مهمة الرقابة والتدقيق (ISSAI 1210) "

يعتبر كتاب التكليف مرجعية لشروط مهمة الرقابة والتدقيق كما يوضح مفهوم كلاً من الاستقلالية والسرية ، ونجد أن كتاب التكليف يهدف لما يلي :

- تحديد بداية مهمة الرقابة والتدقيق والسنة المالية التي سيتم إجراء الرقابة والتدقيق عليها .
- تحديد هدف مهمة الرقابة والتدقيق .
- تحديد المعايير الرقابية التي يستند عليها الديوان في عمله الرقابي .
- تحديد مسؤولية الجهة الإدارية بإعداد بيانات مالية .

- إناطة مسؤولية إعداد البيانات المالية إلى الجهات الإدارية التي تظهر أداءها بصورة عادلة.
- معرفة الجهة الإدارية بشروط مهمة الرقابة والتدقيق مما يلزمها التوقيع على كتاب التكاليف بهدف تقييم الأداء بشفافية.
- إناطة مسؤولية إصدار بيان بطبيعة التقرير إلى ديوان الرقابة ومن ثم تزويد الجهة الإدارية به.

ثانياً: شكل التقرير ويشمل :

أ. رسالة الإدارة (التقرير الأولي)

بعد الاتفاق على شروط مهمة الرقابة والتدقيق يباشر الديوان أعماله الرقابية استناداً إلى معايير الأنتوساي والتي تشمل : فهم بيئة الجهة الإدارية (ISSAI 1315) وتحديد الأهمية النسبية (ISSAI 1320) و تقييم المخاطر (ISSAI 1330/ISSAI 1315) وإعداد خطة التدقيق (ISSAI 1300) والتي ينتج عنها تطوير برنامج للتدقيق من خلال فحص أنظمة الرقابة الداخلية و الفحص الجوهرى وإعداد ومراجعة أوراق العمل (ISSAI 1450).

بناء على نتائج العمل يصدر الديوان رسالة الإدارة (التقرير الأولي) والتي تتضمن:

- ملاحظات الديوان .
 - الآثار المترتبة على كل ملاحظة.
 - التوصية لمعالجة هذه الملاحظة .
- يسبق هذه الرسالة مناقشة مبدئية لما ورد في التقرير الأولي في مقر ديوان الرقابة المالية والإدارية ومن ثم مراسلة الجهة المسؤولة للرد على ما ورد في رسالة الإدارة بشكل خطي وخلال المدة القانونية المحددة.

ب. : المنتج الرقابي النهائي (إبداء الرأي) ويتضمن :

- إبداء رأي حول البيانات (طبيعة البيانات) فيما كانت متطابقة مع المعايير أو النصوص القانونية التي تحكمها (يختلف النص حسب طبيعة التقرير ونتيجة العمل) ، ومن ثم تزويد

السيد رئيس السلطة الوطنية ، والمجلس التشريعي ، ومجلس الوزراء بالتقرير الرقابي وفق النتائج وبما ينسجم مع القانون.

- رد الجهة الإدارية (نشر ردها بشكل مختصر)

- توصيات الديوان بشكل كامل ومختصر .

انتهى،،،

المراجع:

- دليل إعداد الملاحظات والتقارير الرقابية - الأربوساي
- بيان سيدنى ، المؤتمر الثانى عشر للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ، 1986
- المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة
- منظمة الأوسوساى ، بيان طوكيو ، مايو 1985