

تمهيد،،،

نظراً لما لرقابة الأداء من دور هام في بيان مدى فعالية الأنشطة المالية للدولة بهدف تحقيق الأهداف والخطط المرسومة فقد أولى ديوان المحاسبة أهمية كبيرة لرقابة الأداء وبما يتوافق مع معايير التدقيق الدولية في هذا المجال والاسترشاد بالخبرات المحلية والأجنبية وبما ينسجم مع القوانين والأنظمة المعمول بها فقد سعى ديوان المحاسبة من خلال ممارسته لرقابة الأداء إلى تحقيق مبادئ الاقتصاد والفعالية في استخدام المال العام من قبل الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.

وفي هذا الصدد فإنه يسعدني أن أقدم دليل الرقابة على الأداء الذي تم إعداده بجهود موظفي ديوان المحاسبة بالتعاون مع الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية (USAID) وبما يتوافق مع البيئة المحلية ومعايير التدقيق الدولية، وأفضل الممارسات في هذا المجال، آملاً أن يتم الالتزام بتطبيق هذا الدليل بهدف تطوير آليات العمل وضبط عملية الرقابة على المال العام بكفاءة وفاعلية والمحافظة عليه من الهدر والضياع.

رئيس ديوان المحاسبة



الأستاذ الدكتور عبد خرايشه

فهرس المحتويات		
رقم الصفحة	الموضوع	الرقم
1	تمهيد.	.1
2	فهرس المحتويات.	.2
4	المقدمة.	.3
نظرة عامة على رقابة الأداء		
5	مفهوم رقابة الأداء	.4
5	تعريف رقابة الأداء	.5
5	العناصر الرئيسية لرقابة الأداء	.6
7	الاهداف الرئيسية لمهام رقابة الأداء	.7
8	أنواع رقابة الأداء	.8
المحور الأول (إطار العمل)		
9	رقابة الأداء في ديوان المحاسبة	.9
9	الأساس القانوني	.10
9	اختيار المواضيع	.11
10	منهجية الفرق	.12
11	نظرة عامة على عملية البحث	.13
المحور الثاني (التخطيط الاستراتيجي لرقابة الأداء)		
14	التخطيط الاستراتيجي	.14
14	أهمية وأهداف التخطيط الاستراتيجي	.15
15	أسس تخطيط العمل الرقابي	.16
15	أسس اختيار موضوعات الرقابة	.17
16	مراحل إعداد الخطة الرقابية	.18
16	آلية التخطيط الاستراتيجي	.19
17	مخرجات التخطيط الاستراتيجي	.20
17	محتويات الخطة الاستراتيجية	.21
المحور الثالث (منهجية رقابة الأداء)		
الفصل الأول (التخطيط)		
18	أهمية التخطيط	.22
18	أهداف التخطيط	.23
19	خطوات مرحلة التخطيط	.24
22	العوامل المؤثرة في تقييم المعلومات والبيانات	.25
23	تقرير المسح الأولي	.26

الفصل الثاني (برنامج الرقابة)		
25	الأهداف الرئيسية لبرنامج الرقابة	.27
25	العناصر الأساسية لبرنامج الرقابة	.28
الفصل الثالث (مراحل التنفيذ)		
27	مراحل تنفيذ عملية الرقابة	.29
الفصل الرابع (المصادر المساعدة لتنفيذ رقابة الأداء)		
33	مصادر تنفيذ رقابة الأداء	.30
الفصل الخامس (التقرير)		
34	مفهوم تقرير رقابة الأداء	.31
34	محتويات تقرير رقابة الأداء	.32
34	أهداف تقرير رقابة الأداء	.33
34	أنواع التقارير	.34
35	العناصر الرئيسية للتقارير	.35
37	الإشراف والتوثيق	.36
37	المتابعة	.37
(الملاحق)		
38	ملحق رقم (1): قوائم التحقق التي تستخدم في تنفيذ رقابة الأداء	.38
42	ملحق رقم (2): معايير تقييم الأداء	.39
50	ملحق رقم (3): مواصفات أدلة الأثبات	.40
52	ملحق رقم (4): مواصفات تقرير التقييم	.41
56	ملحق رقم (5): مواصفات طباعة تقرير تقييم الأداء	.42
59	ملحق رقم (6): الإشراف والتوثيق	.43

المقدمة:

يهدف دليل رقابة الأداء في ديوان المحاسبة (الديوان) إلى تعريف الأنشطة المتعلقة برقابة الأداء وتحديدّها في الديوان وتحسينها من الناحية التشغيلية، من حيث التأكد من موضوعية وشمولية وعدالة أعمال البحث المتعلقة برقابة الأداء وتقديم دليل مرجعي للموظفين حول كافة الأنشطة المتعلقة برقابة الأداء، وحصص الممارسات البحثية ذات القيمة والدروس والعبر المستفادة وذلك لتلبية مسؤوليات الديوان المتنامية والرقابة على البرامج والجهات باستقلالية وموضوعية لغايات مساعدة صانعي القرار في الأردن.

ويتكون هذا الدليل من جزئين حيث يشمل الجزء الأول نظرة عامة على رقابة الأداء في الديوان أما الجزء الثاني فيشمل منهجية رقابة الأداء للمشاريع المختارة.

هذا وقد راعى الدليل المعايير التالية المتعلقة برقابة الأداء.

1. معايير رقابة الأداء الصادرة عن منظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة الانتوساي (issai) ومنها:
 - أ. معيار التدقيق الدولي رقم (300) المبادئ الأساسية لرقابة الأداء
 - ب. معيار التدقيق الدولي رقم (3000) معايير الرقابة على الأداء.
 - ج. معيار التدقيق الدولي رقم (3100) مبادئ توجيهية بشأن المفاهيم الرئيسية لرقابة الأداء.
2. معايير رقابة الأداء الواردة في الكتاب الأصفر الصادر عن مكتب المساءلة الحكومي في الولايات المتحدة الأمريكية.

نظرة عامة على رقابة الأداء.

مفهوم رقابة الأداء:

يطلق على رقابة الأداء عدد من المسميات منها (رقابة مردود الإنفاق على الأموال، وتدقيق فعالية البرامج) وتعمل رقابة الأداء على تحسين الأداء بشكل عام وتخفيض التكاليف من خلال قياس مدى اقتصادية وكفاءة وفعالية الخدمات المقدمة أو السلع المنتجة ووضع التوصيات حول التغييرات والتعديلات المناسبة، ويمكن لرقابة الأداء الكشف عن التبذير والتلاعب كما تتضمن تدقيق الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات.

تعريف رقابة الأداء:

هو فحص مستقل وموضوعي وموثوق به للتحقق فيما إذا كانت تعهدات الحكومة أو أنظمتها أو عملياتها أو برامجها أو انشطتها أو توسعاتها تعمل وفق مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية وما اذ كان هناك مجال للتحسين، و رقابة الأداء هي أسلوب في التدقيق يمكن من خلاله الحكم على أن النتائج المحققة بالجهة الخاضعة للرقابة قد جاءت في ضوء استخدام مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية وفقاً للأهداف المرسومة، مع تحديد الانحرافات التي ظهرت أثناء التنفيذ والأسباب التي أدت إليها في سبيل تحديد المسؤولية الإدارية من جهة ورسم السياسات المستقبلية السليمة من جهة أخرى.

العناصر الرئيسية لرقابة الأداء:

تتضمن رقابة الأداء ثلاثة عناصر رئيسية هي: (الاقتصاد والكفاءة والفعالية)

◆ الاقتصاد (Economy):

هي تقليل كلفة المصادر المستخدمة في العمل المنجز مع مراعاة الوقت والنوعية والكميات المناسبة في إنجاز ذلك العمل.

يعني الاقتصاد الحصول على الموارد والمستلزمات المناسبة بالكميات والجودة الملائمة، وفي الزمان والمكان المناسبين بأقل تكلفة ممكنة مع الأخذ في الاعتبار أهداف الجهة المطلوب تحقيقها، ويبحث الاقتصاد في اقتناء وحماية الموارد من خلال ما يلي:

- الالتزام بالشروط القانونية والفضية عند الشراء.
- الالتزام بالإجراءات المتبعة لعمليات الشراء.
- الحصول على نوعية ومواصفات وكميات ملائمة من اللوازم عند الحاجة بأقل الأسعار.
- صيانة وحماية الموجودات.
- تجنب زيادة عدد الموظفين أو العمالة غير المستخدمة.

◆ الكفاءة (Efficiency):

هي القدرة على الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة من خلال ترشيد العلاقة بين المخرجات سواء على هيئة بضائع وخدمات أو أي نتائج أخرى والموارد التي استخدمت من أجل إنتاجها.

عرفت الكفاءة أيضاً بأنها:

- أ. (العلاقة بين المدخلات والمخرجات أي أنها تهتم بكيفية استخدام الموارد).
 - ب. (هي العلاقة بين المخرجات من السلع والخدمات والموارد التي استخدمت من أجل إنتاجها وترتبط بتحديد الحد الأدنى من المخرجات بالنسبة لكمية مدخل معين).
- ويعتبر تحليل الكفاءة من المفاهيم الصعبة في المؤسسات الحكومية حيث يفترض فيها توفر معايير للمدخلات والمخرجات. ولقياس الكفاءة يجب على المدقق/الفريق أن يضع في الاعتبار العوامل التالية:

- هل الأهداف واضحة ومحددة لجميع مستويات الجهة؟
- هل يوجد نظام فعال للرقابة الداخلية؟
- هل تتلقى الإدارة تقارير دورية حول مستوى الكفاءة؟
- هل تتخذ الإدارة خطوات لزيادة الكفاءة؟
- هل هناك مقاييس للأداء؟

◆ الفعالية (Effectiveness):

هي مدى جدوى السياسات والبرامج المطبقة أو المزمع تطبيقها لتحقيق الأهداف المرسومة وذلك بمقارنة الأثر المرجو مع الأثر الفعلي لعمل معين، وهي مفهوم يهتم بالنتائج، وتخص الإطار الذي يتم فيه تحقيق الأهداف والغايات المقررة لأي نشاط أو برنامج. وهي مدى تحقيق الجهة لأهدافها، في حال القيام بتقييم الفعالية أن يراعي ما يلي:

- أ. هل الأهداف محددة من قبل الإدارة بشكل تفصيلي وملائمة من الناحية العملية وتتسم بالمرونة ويمكن تحقيقها؟
- ب. هل قامت الإدارة بوضع جميع البدائل التي يمكن أن تحقق نفس النتائج وأنه تم اختيار البديل الذي يحقق الأهداف بفعالية وأقل تكلفة؟
- ج. هل تم تحديد تكلفة تحقيق الأهداف؟
- د. هل قامت الإدارة المعنية بتحديد المعوقات لتحقيق الأهداف ووضع الحلول المناسبة لها؟
- هـ. هل تقوم الإدارة بمتابعة فعالية السياسات المتبعة في تحقيق الأهداف؟
- و. التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة التي تنطبق على تلك البرامج.
- ز. تحديد ما إذا كان البرنامج موضع الرقابة يعتبر مُكماً أو مكرراً أو يتعارض مع برامج أخرى.
- ح. التفريق بين المخرجات والنتائج، فالمخرجات تتعلق بنتائج مدخلات محددة من داخل الجهة، بينما النتائج تتعلق بالأهداف التي تم تحقيقها.

إن فعالية البرامج والإدارات العامة تعتبر العنصر الأساسي في رقابة الأداء لكن يجب أن لا يفهم من ذلك أنه يمكن الفصل بين العناصر الثلاثة (الاقتصاد والكفاءة والفعالية) بسهولة، إذ أنه قد يكون من الصعب عملياً الخوض في واحد من هذه العناصر دون أخذ بقية العناصر بعين الاعتبار.

الأهداف الأساسية لمهام رقابة الأداء:

بشكل عام تهدف رقابة الأداء إلى تحسين الاقتصاد والكفاءة والفعالية في القطاع العام، كما تهدف إلى المساهمة في الحكم الرشيد والمساءلة والشفافية وتسعى رقابة الأداء إلى تقديم معلومات أو تحليلات أو رؤى جديدة وتوصيات للتحسين عندما يعود ذلك ملائماً، ويظهر الجدول رقم (1) الأهداف الأساسية لمهام رقابة الأداء.

جدول رقم (1) الأهداف الأساسية لمهام رقابة الأداء	
الهدف (1): توفير معلومات حول أداء الأنشطة الحكومية.	
-	تساعد تقارير رقابة الأداء على اطلاع صناع القرار على بيئة الجهة الخاضعة للرقابة وبرامجها وأنشطتها، ويكمن أحد أهدافها الرئيسية في جمع ورقابة المعلومات وإعداد التقارير حولها بهدف تحسين الجودة في الإدارة العامة وإدارة المشاريع العامة وتشجيع الارتقاء بمستوى الأساليب الإدارية وغرس التقويم الذاتي لدى المدراء والمسؤولين في الجهة الخاضعة للرقابة عن تلك المشروعات.
-	تُعد تقارير رقابة الأداء قيّمة، حيث أنها تعدّ بمثابة ذاكرة طويلة الأمد للمعلومات حول البرامج، ومن الممكن أن تكون ذات فائدة لصناع القرار والمدراء في الجهة حيث أنها تُمثل مواد مرجعية.
الهدف (2): الالتزام بالقوانين والتوجهات الحكومية وأهداف وغايات الجهة نفسها.	
-	تساعد تقارير رقابة الأداء على تزويد السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية برأي محايد وعادل عن الكيفية التي أديرت بها أموال الدولة وممتلكاتها، مع اقتراح الوسائل المؤدية لتقليل احتمالات اتخاذ قرارات غير مناسبة.
الهدف (3): رقابة أنظمة الضبط والرقابة الداخلية.	
-	يتم التأكد من الحكم على مدى ملائمة الرقابة الداخلية والنظم المطبقة في الجهات الخاضعة للرقابة للحكم على مدى كفاءتها ونوعيتها في تحقيق أهداف الجهة وقيامها بالمهام الموكلة إليها باقتصاد وكفاءة وفعالية. إضافة إلى تحديد أسباب أوجه القصور والنجاح، والاهتمام بتقديم مقترحات هامة وجوهرية وبناءة لتحقيق التحسينات اللازمة وإيجاد الحلول المناسبة لتلافي الأسباب وأوجه القصور في المستقبل.
الهدف (4): تحسين الاقتصاد والكفاءة والفعالية.	
-	ينبغي أن تسعى أعمال رقابة الأداء بشكل عام إلى إعداد توصيات حول الطرق التي يمكن للجهات الخاضعة للرقابة من خلالها تحقيق اقتصاد وكفاءة وفعالية أكبر لأعمالها.
الهدف (5): تحقيق الوفورات المالية.	
-	تُعتبر الوفورات في تكاليف برامج الجهات الخاضعة للرقابة نتاجاً متكرراً لمهام رقابة الأداء، والنتيجة الأكثر وضوحاً من بين النتائج الأخرى، ولكن يصعب تحديدها بوضوح حيث يعتمد مقدار الوفورات المحتملة على مدة إجراء التغييرات، ولكن قد تؤدي بعض التغييرات المقترحة في بعض الحالات إلى زيادة الإنفاق لتحقيق فعالية أكبر.

أنواع رقابة الأداء:

هناك أنواع مختلفة لرقابة الأداء يمكن تحديدها كالآتي:

♦ من حيث المستوى التنظيمي:

- أ. رقابة أداء وحدة تنظيمية: مثل رقابة أداء وزارة أو جهة أو مؤسسة بكافة فروعها.
- ب. رقابة أداء برنامج: وهو الذي يشمل برنامجاً معيناً تقوم به الإدارة كبرامج التعليم المهني وبرامج مكافحة الفقر والبطالة.
- ج. رقابة أداء قطاع: وهو الذي يشمل قطاعاً اقتصادياً معيناً مثل القطاع الصناعي أو الزراعي أو الخدمات.
- د. رقابة اقتصادي عام: ويتضمن استخلاص مؤشرات عن التطور الاقتصادي العام.

♦ من حيث النطاق:

- أ. رقابة شمولية: تتناول مختلف أوجه نشاط الجهة الخاضعة للرقابة.
- ب. رقابة جزئية: تتناول بعض الجوانب في نشاط الجهة الخاضعة للرقابة.

♦ من حيث التوقيت:

- أ. رقابة مستقبلية: وهو الذي ينصب على رقابة الخطط والمشاريع والبرامج المقترحة، ومنه دراسات الجدوى الفنية والاقتصادية والاجتماعية.
- ب. رقابة متزامنة: وهو الذي ينصب على نشاطات وأحداث جارية ومستمرة.
- ج. رقابة تاريخية: وهو الذي ينصب على أداء الجهة الخاضعة للرقابة عن فترات زمنية سابقة.

♦ من حيث المنهجية:

- أ. منهج التحليل الاقتصادي.
- ب. منهج التحليل التنظيمي.
- ج. منهج التحليل البرامجي.
- د. منهج التحليل المالي.
- هـ. منهج الرقابة الإدارية.

المحور الأول

{ أطار العمل }

رقابة الأداء في ديوان المحاسبة:

- يقوم الديوان بتنفيذ رقابة الأداء وفقاً لدليل رقابة الأداء، والذي يُمَثَل مرجعاً عملياً يهدف إلى مساعدة الفرق المكلفة بعمليات الرقابة مع الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:
- اختيار المواضيع المطلوب دراستها وتحديد نوع مهمة رقابة الأداء المختارة.
 - الأهداف الأساسية لمهام رقابة الأداء والصلاحيات الممنوحة لإجراء الدراسة (يعنى بذلك المصدر الذي يمنح الصلاحية لإجراء أعمال رقابة الأداء) وفي هذا السياق، يحتاج فريق الدراسة إلى رسالة تعريفية لكل جهة خاضعة للرقابة يحدد فيها صلاحياته لإجراء مهام رقابة الأداء.
 - منهجية الفريق.
 - نظرة عامة على عملية رقابة الأداء / الدراسة.

الأساس القانوني:

- ينص قانون ديوان المحاسبة رقم 28 لعام 1952 وتعديلاته الذي صدر استناداً لأحكام المادة (119) من الدستور الأردني على ما يلي: (يشكل بقانون ديوان المحاسبة لمراقبة واردات الدولة ونفقاتها وطرق صرفها) ويتضمن كذلك ما يلي:
1. (يقدم ديوان المحاسبة إلى مجلس النواب تقريراً عاماً يتضمن آراءه وملاحظاته وبيان المخالفات المرتكبة والمسؤولية المترتبة عليها وذلك في بدء كل دورة عادية أو كلما طلب مجلسي النواب والأعيان منه ذلك).
 2. ينص القانون على (حصانة رئيس ديوان المحاسبة).
 3. ينص القانون على أن الديوان (جهة مستقلة...).
 4. ينص القانون على صلاحية الاطلاع على أعمال الجهات الأخرى " (يطلع على المعاملات الحسابية والمالية في جميع الجهات في أي مرحلة سواء في ذلك ما يتعلق منها بالواردات أو النفقات...).

اختيار المواضيع:

- ينطلق اختيار موضوع الرقابة من خلال تحليل المواضيع والمجالات المختلفة ويتم اختيار المواضيع والتي تترك أثراً مباشراً على المال العام وذلك من خلال:
1. اعتبارات وأساليب مثل:
 - تحليل المخاطر.
 - تقييم المشاكل.
 - مواضيع ذات أهمية نسبية.

2. إدارة الديوان (لجنة التخطيط).
3. طلب من مجلس الأمة.
4. طلب من رئاسة الوزراء.
5. أهم المواضيع التي تتطرق إليها وسائل الإعلام.

منهجية الفرق:

يجب الاعتماد على هيكل للفريق نظراً لأن الديوان يقوم بالعديد من الدراسات في ظل محدودية الموارد البشرية. ويُعزّز تخطيط وتنفيذ المشاريع عن طريق الأفراد ذوي الخبرة والمهارات المتخصصة المتنوعة مع بعضها البعض ويعني تشكيل الفريق تزواج الخبرات وتلافي نقاط الضعف إن وجدت في الفريق.

1. فرق المشاريع:

يتم رقابة المشاريع من خلال تكوين فرق عمل مكونة من (3 - 5) أعضاء على أن يكون أحدهم رئيساً للفريق.

تكون مسؤولية رقابة الأداء ملقاة على عاتق أعضاء الفريق مجتمعين حيث أن عدم تقسيم المهام بين أعضاء الفريق، قد يؤدي إلى عدم تحقيق عملية الرقابة لأهدافها، وتقع المساءلة الكلية على قائد الفريق الذي يعمل على جزء كبير من البحث الذي سيُدرج في التقرير ويُشرف على أعضاء الفريق. وتكون مديرية رقابة الأداء والبيئة هي المعنية بالإشراف على أداء هذه الفرق.

تستخدم منهجية عمل فريق رقابة المشاريع للأسباب التالية:

- يتطلب عبء العمل على المشروع موضع الرقابة ونطاقه والإطار الزمني عادة عدة أشخاص لإتمام المهمة.
- الاستفادة من الجهد الجماعي لأعضاء الفريق الذين يعملون بتوجيه تنسيقي من رئيس الفريق.
- ضمان وجود أهداف مشتركة لأعضاء الفريق عند تصميم وإعداد المهمة خلال فترة زمنية محددة.
- توفير العديد من الفرص لأعضاء الفريق للمشاركة واكتساب المعرفة والمهارات.
- توفير دعم للفريق عند انسحاب أحد أعضاءه.

2. الفريق الإضافي:

يُدعم الفريق عادة بعدد من الأعضاء الإضافيين ممن يقدمون الدعم بشكل غير متفرغ في مجالات تكنولوجيا المعلومات وطرق البحث والاتصالات،... إلخ، تظهر الحاجة للمساعدة في مجال تكنولوجيا المعلومات عند جمع المعلومات من الحواسيب وتحليلها. وينبغي أن يمتلك أعضاء الفريق الأساسي مهارات جيدة في الحاسوب، إلا أنه لا يمكن التوقع منهم امتلاك مهارات متخصصة في كتابة البرامج وغيرها. هناك العديد من أنواع الفرق الإضافية التي تُستخدم أحياناً لأعمال إدارية أو قيادية أو مهنية ولغايات المشروع كذلك. ولكن ينبغي أن يكون الفريق الأساسي البنية التنظيمية الأساسية ووحدة العمل الرئيسية لعملية رقابة الأداء في الديوان.

3. فريق المراجعة الشاملة وضبط الجودة (لجنة التقرير السنوي):

تهدف عملية المراجعة الشاملة إلى ضمان نوعية النتائج التي قد يتوصل إليها فريق العمل في موضعين أساسيين في عملية البحث ألا وهما:

1. عند اكتمال عملية التخطيط لعملية الرقابة،
2. قبل عرض مسودة التقرير.

يجدر بالديوان النظر إلى عملية المراجعة الشاملة بعناية لضمان إنجاز أعمال ذات نوعية ممتازة بانتظام. تعد عملية المراجعة الشاملة تقنية مكثفة لضمان الجودة والتي تحتاج إلى تكريس للجهود، حيث تبني نوعية العمل منذ بداية المشروع إلى نهايته، كما يمكن لهذه العملية تعزيز التواصل المستمر في المشروع بين فريق المشروع والإدارة العليا في الديوان.

كما يجدر بإدارة الديوان النظر بعناية في أعضاء فريق المراجعة الشاملة الأساسيين، فمن الممكن أن يتكون الفريق على سبيل المثال من أشخاص من مديريات تُعنى بـ:

- رقابة الأداء
- ضمان الجودة
- التقارير والنتائج
- أخرى كما يُعينها رئيس الديوان مع توخي الحفاظ على حيادية اللجنة.

نظرة عامة على عملية البحث:

يعرض هذا الجزء المختصر نظرة عامة فقط على عملية البحث، ويتناول الدليل لاحقاً تفصيلاً عن هذا الموضوع، تتكون عملية البحث من أربع أطوار وثمانية مراحل أساسية كما يلي:

أولاً: التخطيط:

تُشكل مرحلتين البدء بالمشروع وإعداد خطة العمل أنشطة التخطيط للدراسة، وتسعى إدارة الديوان وفريق العمل خلال هاتين المرحلتين إلى إعداد منهجية عمل تتماشى مع الوقت والموارد المتاحة، بالإضافة إلى التطرق إلى الصلاحيات التشريعية الممنوحة للدراسة وقضايا أخرى ذات علاقة والموارد اللازمة لتنفيذ الدراسة.

♦ البدء بالمشروع (المسح الأولي وبرنامج الرقابة):

يمكن القول بأن بداية المشاريع لا تمتلك هيكلية محددة، كما أنها تعد بشكل رئيسي خلفية لمرحلة البحث حيث تظهر أثناءها الأسئلة الرئيسية، وتشتمل الأنشطة في هذه المرحلة على العصف الذهني والمسح الأولي وتحديد التوجه بشكل أولي. وتجدر الإشارة إلى أنه يمكن اشتقاق أنشطة رقابة الأداء في الديوان من القضايا التي تظهر في أعمال التدقيق المالي الاعتيادية.

◆ إعداد البيان المتعلق بالنطاق ووضع خطة العمل:

تعتبر مرحلة إعداد خطة العمل عملية تفاعلية بين فريق المشروع وفريق المراجعة الشاملة، ويسعى الفريق خلال هذه المرحلة إلى تحديد النطاق والتوجه وفحوى الدراسة بشكل واضح وكيفية إكمال البحث، ويحدد الفريق جميع القضايا التي سيتم التطرق إليها والطرق التي سوف تستخدم بأدق التفاصيل، ويجب أن تحتوي خطة العمل على معلومات كافية ليتسنى للإدارة معرفة جدوى المنهجية المقترحة، فلا يوجد هدف لاقتراح طرق لا تتوفر عنها معلومات كافية أو لا يتوفر لها الوقت والخبرات الضرورية على سبيل المثال يكون المنتج النهائي لهذه المرحلة خطة العمل والتي تحدد بشكل واضح توجهاً مقترحاً للدراسة يُعبر عنه بقضايا وطرق عمل محددة. وينبغي أن يتوصل كل من فريق العمل وفريق المراجعة الشاملة إلى اتفاق حول الإجراءات والتدابير التي ستتخذ والفترة الزمنية والكيفية والسببية بشكل واضح ومحدد.

ثانياً: لبحث وإعداد المحتويات (مرحلة التنفيذ):

تتنوع مرحلة البحث من مشروع لآخر ويرتكز على تطبيق أنشطة البحث المذكورة في خطة العمل، وتُعدّ هاتان المرحلتان أكثر المراحل في المشروع، حيث تثمر جميع "الأفكار الجيدة" لمرحلة التخطيط في هذه المرحلة، وتظهر فيها فرص مستهدفة واعدة وغير متوقعة. قد تحدث في هذه المرحلة أخطاء تستنفذ بعض الوقت وقد يتم تغيير أو ترك بعض أنشطة البحث المخطط لها. وبالرغم من توقع حدوث بعض المشاكل إلا أنه يندر توقع حدوث الأخطاء البشرية وتلك غير المتوقعة بشكل كاف خلال مرحلة التخطيط، وبالتالي يمكن لهذه العوامل أن تؤدي إلى الحاجة لوقت إضافي وزيادة الضغط وإجراء بعض التعديلات على المشروع. إن معظم جهود الفريق تتوجه بشكل رئيسي لجمع البيانات وتحليلها في هذه المرحلة، وينبغي إجراء أنشطة البحث الرئيسية من المقابلات والدراسات والزيارات الميدانية ومراجعة الملفات والتحليل باستخدام الحاسوب خلال هذه المرحلة.

ثالثاً: إعداد التقرير (صياغة التقارير والإيجاز):

تتكون مرحلة إعداد التقرير من صياغة التقرير بالإضافة إلى الإيجاز، حيث ينبغي صياغة التقرير خلال مراحل المشروع بالإضافة إلى عملية التحضير لبيانات الإيجاز كجزء من عملية إعداد التقارير، حيث يمكن للإيجاز أن يكون بقدر أهمية التقرير النهائي، وإذا ما أُعدت بيانات الإيجاز فإنه ينبغي إعدادها والتدرب عليها وعرضها بعناية، حيث يعرض الإيجاز فحوى التقرير كما أنه يلخص جهود الفريق.

رابعاً: المتابعة:

◆ نشر التقرير

يُعتبر التقرير النهائي السجل المكتوب لجميع الأنشطة التنظيمية المهمة للدراسة، ويجب الاحتفاظ به كسجل دائم وقائم بحد ذاته للعمل الذي قام به الفريق والنتائج والتوصيات إضافة إلى المواد الموثقة والمؤرشفة الداعمة التي تُحفظ بشكل مؤقت.

♦ التوثيق والأرشفة:

يجب أرشفة وحفظ التقرير والوثائق لكل مشروع لاستخدامها في المستقبل، وينبغي أن تكون عملية توثيق المشروع عملية بحث مستمرة منذ المراحل الأولى للدراسة، حيث يمكن استدعاء أحد أعضاء الفريق في أي وقت خلال الدراسة أو بعد انتهائها لتبرير أحد النتائج، وينبغي أن يكون الوصول إلى مثل هذا الدليل سهلاً في ملفات المشروع التي تُحفظ خلال فترة الدراسة ولعدة سنوات بعد انتهائها.

♦ أنشطة المتابعة:

تتكون أنشطة المتابعة من أنشطة متنوعة للمشروع، وقد تصبح أنشطة المتابعة متطلباً في بعض الأحيان بناء على طلب من البرلمان لغايات الحصول على معلومات إضافية. وعلى الرغم من أن إجراء عملية البحث تكمن بشكل رئيسي بين مرحلتي إعداد خطة العمل وصياغة المسودة، إلا أنه من المهم فهم أنشطة البحث الرئيسية التي تبدأ مع بداية المشروع وتستمر لحين الوصول إلى طور المتابعة، ويقدم الملحق رقم (1) خطة عمل مقترحة للفريق تشمل مراحل من قوائم تحقق تُستخدم في تنفيذ مشروع رقابة الأداء في كافة مراحلها.

المحور الثاني

{ التخطيط الاستراتيجي لرقابة الأداء }

يعتبر التخطيط الاستراتيجي والتشغيلي لفرق دراسات رقابة الأداء من أهم الأسس لضمان رقابة ناجحة حيث يتم من خلالها تحديد واضح للتوجهات والأهداف لعمليات رقابة الأداء للفرق، ويمثل التخطيط الاستراتيجي قاعدة اختيار المواضيع الرقابية وأداة ترتيب الأولويات وانتقاء العمليات الرقابية ويمكن أن يستخدم أيضاً كأداة لانتقاء محاور رقابية مستقلة.

التخطيط الاستراتيجي؛

التخطيط الاستراتيجي هو اتخاذ إجراءات محكمة وملائمة لاختيار وجدولة أو تحديث بيانات وإعادة جدولة مهام رقابة الأداء سنوياً بأسلوب علمي وعملي يلبي متطلبات المعايير الرقابية باقتصاد وكفاءة وفعالية.

فالتخطيط في العرف الرقابي هو تحديد الأهداف ورسم السياسات، وتحديد طبيعة ومدى وتوقيت الإجراءات والفحوص اللازمة وتوثيقها للوصول إلى تحقيق أهداف الرقابة، بالإضافة إلى تحديد الموارد البشرية والمالية والوسائل اللازمة لذلك، ويعتبر التخطيط لمهام الرقابة المتطلب الأساسي لإجراء الفحوص وجمع أدلة الإثبات وصولاً إلى وضع التقرير الذي يتضمن أهم النتائج والتوصيات.

أهمية وأهداف التخطيط الاستراتيجي؛

- يتضمن التخطيط معايير أداء محددة تسهل المتابعة والتقييم حيث تعتبر الأهداف والخطط معايير للحكم على مدى ملائمة الأداء وفقاً لما هو مخطط له.
- يخدم عملية اتخاذ القرارات من حيث تقدير الموارد والإمكانيات اللازمة للعمل الرقابي وتوجيهها وفق أسس علمية دقيقة.
- إن إتمام عملية التدقيق وفقاً للخطة يعتبر دليلاً على بذل العناية المهنية اللازمة مما يُخلى مسؤولية المدقق/الفريق من الأخطاء والمخالفات التي تكتشف بعد إتمام عملية التدقيق.
- يعطي درجة ثقة في أن الموضوعات الهامة في الرقابة قد نالت العناية الكافية في الفحص والتدقيق.
- توفير أسس قوية تمكن الديوان من وضع توجهات إستراتيجية مستقبلية في مجال رقابة الأداء.
- تحديد واختيار موفق لمهام رقابة الأداء الجوهرية التي تساهم في تحسين الأداء (حسب الأولويات التي حددها الديوان).
- توفير خطط استراتيجية مرنة لمهام الديوان في مجال الرقابة على الأداء.
- مساعدة الديوان على فهم وإدراك مخاطر الجهات الخاضعة للرقابة.

- توفير أسس معقولة لآلية رقابة وتطوير أداء الديوان في مجال رقابة الأداء.
- توفير أسلوب اتصال بين الديوان والجهات الخاضعة للرقابة.

أسس تخطيط العمل الرقابي:

- انسجام الخطط الموضوعية مع السياسات والنظم العامة والتشريعات المعمول بها.
- وضوح أهداف الخطط وأن تكون قابلة للفهم ومحددة ومستمرة وتتميز بالبساطة وأن تحدد الجهة المسؤولة عن تنفيذ كل مرحلة من مراحل الخطة، وأن تكون الخطط واقعية وقابلة للتنفيذ، تعتمد على بيانات ومعلومات حقيقية ودقيقة تأخذ في اعتبارها الإمكانيات المتاحة للتنفيذ.
- شمول الخطط المعدة للتنفيذ على شرح واضح ووافٍ لأساليب التنفيذ.
- أن تأخذ في الاعتبار ردود الفعل التي يمكن أن تثار على مضمون خطط وأساليب التنفيذ من قبل الجهات الخاضعة للرقابة أو الأجهزة الإدارية ذات العلاقة التي لها سلطة الإشراف أو الرقابة لأنشطة الجهة الخاضعة للرقابة.
- الأخذ بعين الاعتبار نتائج رقابة الأداء الرقابي للسنة السابقة.
- استمرارية عملية التخطيط من بداية عملية الرقابة وحتى نهايتها.

أسس اختيار موضوعات الرقابة:

♦ الأهمية:

إن الأنشطة ذات الأهمية والتي لها موازنة كبيرة نسبياً وتساهم مساهمة واضحة في تحقيق أهداف الخطة الحكومية يكون أثرها كبيراً في مجال التدقيق، فكلما زادت أهمية الجهة الخاضعة للرقابة كلما زادت أولوية اختيارها كموضوع للرقابة.

♦ القابلية للرقابة:

تعتبر قابلية الرقابة من متطلبات عملية التخطيط فهي تحدد مجال الرقابة الذي سيتم رقابته والنشاط الذي يتم إدراجه في خطة الرقابة من حيث توفر الشروط والمنهجيات والمعلومات والقرائن الموثقة والموضوعية لإجراء الرقابة.

♦ مخاطر الأداء الجيد:

يحاول المدقق/الفريق رقابة الأهمية التي تحظى بها نتائج رقابة الأداء ولذلك فهم مطالبون بتقويم الأخطار التي تحتوي عليها مثل هذه الأعمال، فمن التحديات الحقيقية التي تواجهها الجهات الخاضعة للرقابة أثناء تطبيقها لعناصر رقابة الأداء (الاقتصاد والفعالية والكفاءة) وتكون مجالاً لوجود مخاطر في الأداء تتمثل فيما يلي:

- مقدرة الإدارة على تحديد نقاط الضعف ومعالجتها.
- المعوقات القانونية والتنظيمية.
- عدم المقدرة على تحقيق أهدافها مثل تحقيق أعلى الإيرادات أو رضا العملاء.

- معدل دوران العمل.
- التعرف على نقاط الضعف في نظم الرقابة الداخلية.
- المبالغة أو التدني في الصرف ومدى تأثيره على أنشطة الجهة الخاضعة للرقابة.
- إجراء توسعات أو الدخول في تعاقدات لم يتم التخطيط لها مسبقاً.
- عدم وضوح مسؤولية كل موظف أو مستواه الوظيفي (تداخل الاختصاصات).

◆ الخبرة الرقابية:

وهي الناتجة عن الخبرات السابقة لعمليات الرقابة والتدقيق والتي يمكن من خلالها معرفة أنشطة الجهات المتعددة وما تحويه من قصور.

مراحل إعداد الخطة الإستراتيجية:

تتمثل مراحل إعداد الخطة فيما يلي:

1. تحديد الأهداف.
2. التعرف على الاحتياجات.
3. تحديد الموارد اللازمة.
4. الاختيار بين البدائل.
5. الإقرار والمناقشة النهائية للخطة.
6. توزيع الخطة.
7. وضع خطط عمل تشغيلية (تنفيذية).

آلية التخطيط الاستراتيجي:

رئيس الديوان:

يقوم بتحديد السياسات والأولويات العامة للديوان وتخصيص الموارد لممارسة رقابة الأداء.

أمين عام الديوان:

تفسير وتطبيق السياسات العامة للديوان، وإنتاج خطط استراتيجية تكون مرشداً يزود مدراء المديرية التابعة له بتوجيهات لتحديد مهام رقابة الأداء الخاصة بهم وتمكنه من تخصيص الموارد وتطوير الأداء.

مدراء المديرية:

يقوم المدراء المعنيين من واقع الجهات التي تقع في نطاق عملهم، بإعداد جداول زمنية لإنجاز مهمة التخطيط الاستراتيجي مع مراعاة تسليم الخطط الإستراتيجية لرئيس الديوان في موعد مناسب، والذي يحدد في تعميم داخلي يصدره رئيس الديوان.

إن كل مدير يعمل في مجال رقابة الأداء مسؤولاً عن إعداد الخطط الاستراتيجية في نطاق مهام إدارته ومن ثم عرضها على إدارة الديوان لإقرارها والتحقق من انسجامها مع سياسات وأهداف الديوان.

رؤساء الفرق الرقابية:

يقوم كل رئيس فريق من رؤساء الفرق بوضع خطة لكل جهة من الجهات الخاضعة للرقابة، تتضمن الأهداف والاتجاهات وموارد التخطيط وتفاصيل الخطة الاستراتيجية.

مخرجات التخطيط الاستراتيجي:

تتمثل مخرجات التخطيط الاستراتيجي في إنتاج الخطط التالية:

1. خطط طويلة الأمد.
2. خطط تشغيلية وتنفيذية (سنوية).
3. خطط طارئة.

محتويات الخطة الإستراتيجية:

- وصف موجز لاختصاصات وأهداف وإجراءات الديوان الرقابية مع التركيز على مجالات رقابة الأداء حيث تحدد اختصاصات وصلاحيات الديوان الرقابية وفقاً لما هو محدد في قانون الديوان ساري المفعول.
- وصف موجز للجهات الخاضعة للرقابة على الأداء محل التخطيط (الوظائف / المسؤوليات / القوانين / الهياكل التنظيمية. التدقيق السابق).
- مجالات الرقابة مع إعطاء أولوية لها حسب أهميتها والوقت المناسب للقيام برقابة الأداء في الجهات الخاضعة للرقابة.
- الإمكانيات المادية والبشرية المطلوبة لتنفيذ خطة رقابة الأداء.
- رقابة نطاق التدقيق المتوقع تغطيته وإعداد جدول بالنقاط المرغوب مراجعتها للسنتين أو لثلاثة سنوات القادمة وأسباب اختيار تلك النقاط وتوضيح الوقت الملائم لتنفيذها.

المحور الثالث

{ منهجية رقابة الأداء }

الفصل الأول

{ التخطيط }

التخطيط هو عملية تحديد ما ينبغي القيام به في عملية التدقيق ومن سيقوم به ومتى يتم ذلك، ويعد تقرير المسح الأولي وثيقة رئيسة بالنسبة إلى الإشراف ومتابعة عملية الرقابة ضمن الأجهزة الرقابية وعلى المدقق/الفريق أن يعد تقريراً ويوثقه بحيث يحدد النطاق والأهداف والمعايير المنتظرة لعملية الرقابة وكيفية تنفيذها على نحو يضمن الكفاءة والفعالية وإنجازها في الوقت المحدد.

إن أول خطوات مرحلة تخطيط عملية رقابة الأداء هي المسح الأولي والتي تتضمن جمع معلومات عن موضوع رقابة الأداء ونبذه عن الدائرة أو الجهات المرتبطة بعملية التقييم.

أهمية التخطيط:

- يعتبر التخطيط من أهم مراحل رقابة الأداء وذلك للأسباب التالية:
- مساعدة المدقق/الفريق في الحصول على الأدلة التي يحتاج إليها.
- إنجاز المهمة وفقاً للوقت والتكلفة المحدد لها.
- يضمن أن اكتشافات التدقيق والاستنتاجات والتوصيات والآراء التي تم التوصل إليها تحقق أهدافها.
- يضمن القيام بفحوصات فعالة باستخدام المعايير والإجراءات الرقابية الملائمة.
- إعداد برامج الرقابة بتسلسل منطقي، فيكون أسهل للفهم بواسطة أعضاء الفريق.
- يضمن تدريب وتطوير المدقق/الفريق.
- التخطيط يتيح فرصة توزيع العمل بين المدقق/الفريق حسب مقدرتهم ومؤهلاتهم.

أهداف التخطيط:

يمكن إيجاز أهم أهداف مرحلة التخطيط على النحو التالي:

- التعرف على الجهة الخاضعة للرقابة وبيئتها.
- اختيار أهم العناصر التي سيتم تدقيقها.
- إعداد خطة المسح الأولي.
- تحديد المجالات التي سيتم تدقيقها.
- إعداد تقرير المسح الأولي وبرنامج الرقابة.

خطوات مرحلة التخطيط:

يشمل خطوات التخطيط منها:

أ. المسح الأولي:

تتضمن عملية المسح الأولي:

- جمع معلومات عن الموضوع الخاضع لرقابة الأداء.
- نبذة عن الدائرة أو الجهات المرتبطة بعملية التقييم.

يجب على المدقق/الفريق أن يفهم جيداً موضوع الرقابة، حيث من الصعب عليه القيام برقابة شاملة ومفصلة للجهة الخاضعة للرقابة، ويمثل الحصول على هذه المعرفة أحد أهم أهداف المرحلة الأولى لعملية التخطيط، وهي مرحلة المسح الأولي، والتي تبدأ عادة قبل القيام بجمع البيانات التفصيلية للتعرف على طبيعة العمل والخروج بانطباعات أولية عن مستوى الأداء وظروفه، ليتسنى له إعداد تقرير المسح الأولي.

ب. الفهم الجيد للجهة الخاضعة للرقابة:

من المهم جداً أن يتم فهم الجهة الخاضعة للرقابة بشكل جيد إذا كنا نرغب في القيام باختيارات صائبة فيما يخص موضوع الرقابة والوصول إلى استنتاجات ملائمة، ففي بعض الأحيان، يكون المدقق/الفريق على معرفة بالجهة الخاضعة للرقابة نظراً لقيامه بمهام تدقيق سابقة عليها منذ مدة وأحياناً تكون المعرفة ضعيفة وهنا يترتب على المدقق/الفريق البحث عن معلومات كافية لتنفيذ رقابة فاعلة. ولكي يكتسب المدقق/الفريق معرفة جيدة وأساسية بالجهة التي سيتولى تدقيقها، يجب عليه جمع المعلومات عن البيئة الداخلية والمحيط للجهة الخاضعة للرقابة، وحسب الآتي:

البيئة الداخلية:

- أ. يجب أن يبدأ المدقق/الفريق أولاً بتحديد طبيعة النشاط وأهميته النسبية، والتي يمكن أن تكون قطاعاً أو وزارة أو جهة أو مؤسسة أو برنامجاً أو نشاطاً أو مركز مسؤولية أو وظيفة.
- ب. الحصول على معرفة جيدة بأهداف الجهة الخاضعة للرقابة (ويقصد بها الأهداف الرئيسية التي تحددت بموجب القوانين والأنظمة والتعليمات المتعلقة بالنشاط) والاستراتيجيات المعتمدة لتحقيق هذه الأهداف.
- ج. تحديد أهم مراكز المسؤولية لدى الجهة الخاضعة للرقابة وعلاقتها بالأنشطة التي تمت معابنتها (الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي لأهم الوظائف ومدى مساهمة الهيكل التنظيمي في تحديد الصلاحيات).
- د. تحديد الموارد الأساسية (مالية، مادية، بشرية) لدى الجهة الخاضعة للرقابة وعلى كيفية توزيعها وفحصها.

هـ. التعرف على البيئة التي تعمل فيها الجهة الخاضعة للرقابة والتي من مؤشراتهما:

- وجود رقابة داخلية وأنظمة ضبط داخلي فعالة
- استخدام تقنيات تقييم الأداء (الخطة الاستراتيجية ومؤشرات الأداء للجهة)
- وضوح الأهداف والغايات للجهة

البيئة المحيطة:

الحصول على معلومات عن البيئة المحيطة والتي يمكن أن تؤثر على الأداء ومنها:

- أ. بيانات جغرافية وديمغرافية ذات صلة بالنشاط، مثل عدد السكان المستفيدين من الخدمة الحالية، والتوزيع الجغرافي للخدمة، ومدى أهمية الخدمة بالنسبة لسكان المنطقة.
- ب. بيانات اقتصادية واجتماعية مثل تلك المتعلقة بسوق العمل، والبطالة، وسياسات التسعير، والتغيير التكنولوجي، والتي تؤدي في كثير من الحالات إلى أخذ قرارات لا تأخذ بعين الاعتبار مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية.
- ج. وضع النشاط فيما إذا كان تنافسياً أو احتكارياً لأن نجاح المشروع أو النشاط قد يكون بسبب وضعه الاحتكاري.

هذه العناصر مجتمعة تمكن الفريق مما يلي:

- معرفة وفهم سليم للجهات الخاضعة للرقابة على الأداء أو على وجه الخصوص، للسياسات والأهداف والضوابط والأنشطة الرئيسية والموارد الأساسية والمعوقات.
- تحديد المسائل الرئيسية للمخاطر الناتجة عن ضعف الأداء الإداري في الجهات الخاضعة للرقابة.
- اختيار مهام رقابة الأداء وإبراز أولوياتها وتوفير التفاصيل اللازمة لإعداد خطة تدقيق تتضمن أهدافاً أكثر وضوحاً وخطوات تدقيق محددة والتقدير الخاصة بعدد المدقق/الفريق والوقت المطلوب لإنجاز العمل وإعداد التقرير.

ج. هدف الرقابة:

يعتبر هدف الرقابة عاملاً مهماً لعملية الرقابة على الأداء، حيث يحدد هذا الهدف في كتاب التكلفة المتعلق بالرقابة والصادر لفريق التدقيق من الديوان، ويتصل بطبيعة المعلومة التي يعتزم المدقق/الفريق إبلاغها للجهة الخاضعة للرقابة، كما أنه يؤثر على كل مراحل الرقابة بدءاً من التخطيط ووصولاً إلى تقديم التقرير.

د. نطاق الرقابة:

من القرارات المهمة التي يجب أن يتخذها المدقق/الفريق منذ البداية هو تحديد نطاق الرقابة، أي بماذا تتعلق الرقابة؟ هل بكامل الجهة الخاضعة للرقابة؟ أم بأحد أو كل ميادين نشاطاتها؟ أو بإحدى أو كل وظائفها؟ مثل إدارة الموارد البشرية أو إدارة المشتريات، وخلافاً للرقابة المالية المتعلقة بالبيانات المالية لجهة ما، فإن تحديد نطاق الرقابة مسألة هامة تؤثر مباشرة على تكلفة العملية.

ه. الأهمية النسبية:

تمثل الأهمية النسبية عنصراً آخر يميز رقابة الأداء عن التدقيق والتحليل المالي ويتعلق الأمر بمبدأ تحديد درجة الأهمية التي يجب أن تتوفر في عنصر ما لتأييد الرأي الذي سيبيده المدقق/الفريق.

و. المعايير:

المعيار هو ميزان (أو مسطرة) يمكن بواسطته القياس. والشئ المراد قياسه في مجال تقييم الأداء هو أداء الجهة محلّ التقييم من حيث الاقتصاد والكفاءة والفعالية. وعندما نقارن المعيار بالأداء الفعلي نحصل على نتائج رقابية، فإذا تمت تلبية المعيار أو تجاوزه فإن هذا يعني أن الأداء جيد، في حين يدلّ الفشل في الاستجابة إلى هذا المعيار على أنّ هناك حاجة للقيام بتحسينات.

يمكن أن تنشأ هذه المعايير، كما سيرد في الملحق رقم (2)، حول مؤشرات الأداء، من مصادر مختلفة مثل الممارسات السليمة في الصناعة والمواصفات المعمول بها من قبل الجهة الخاضعة للرقابة وغير ذلك.

ز. جمع عناصر الإثبات:

تحديد أدلة الإثبات التي سيتم جمعها وطريقة الحصول عليها وتحليلها والتعامل معها.

ح. قابلية الجهة للرقابة:

يجب التأكيد أولاً من قابلية الجهة للرقابة، ففي بعض الحالات تكون الجهة المنوي رقابتها خصوصية باللغة الأهمية يصعب تدقيقها أو أنها تدقق لأول مرة مما يحتم على فريق العمل إجراء دراسة حول قابلية الرقابة ومدى توفر الخبرة اللازمة لإنجاز العمل أو إذا كان يتعين عليه الاستعانة بخبراء آخرين.

العوامل المؤثرة في تقييم المعلومات والبيانات:

عند الانتهاء من المسح الأولي للجهة الخاضعة للرقابة، يجب على المدقق/الفريق تقييم المعلومات والبيانات التي تم الحصول عليها واختيار المجالات أو المواضيع التي سيتم إخضاعها لفحص مفصل، ويمكن للعوامل التالية أن توجه المدقق/الفريق في هذه المرحلة:

1. الأهمية المالية والأهمية النسبية:

تتطلب بعض أنشطة جهة معينة موارد مالية تفوق بكثير ما يتطلبه البعض الآخر، ويجب النظر في مسألة التكلفة النسبية والأهمية النسبية منذ البداية مع التركيز على الأنشطة التي تتطلب مخصصات مرتفعة لكي يتمكن المدقق/الفريق من تحديد المجالات التي يتعين تدقيقها ومن فهم الجهة الخاضعة للرقابة وأنشطتها.

2. البرامج الرئيسية:

إن الاستعراض الكامل والمعرفة الجيدة لبرامج أهداف الجهة الخاضعة للرقابة ولكيفية تحقيقها، من شأنه أن يمكن المدقق/الفريق من تحديد العناصر ذات الأهمية القصوى للجهة من بين هذه البرامج وتوضيح المسائل التي سيتم تدقيقها في بداية المسح الأولي، ينصح المدقق/الفريق بالتطرق إلى هذه الأنشطة وإلى ما يبرر أهميتها.

3. التشريعات:

يجب على المدقق/الفريق مراعاة مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة و الأنظمة والتعليمات المعمول بها والممارسات المقبولة.

4. المخاطر:

تتضمن كل جهة أو نشاط مخاطر أساسية يجب توضيحها و تدقيقها، ويتعين على المدقق/الفريق إعطاء أهمية خاصة للمخاطر التي يمكن أن تعيق النشاط، ويجب تقييم مدى قدرة المسؤولين على التحكم في هذه المخاطر وما قد يتطلبه الحد منها من تكاليف ويجب كذلك تحديد المخاطر الخارجية التي قد تترتب عن عمل الجهات الخاضعة للرقابة وطالما يمكن للجهة الخاضعة للرقابة التأثير في هذه المخاطر، فإنه يتعين معالجتها ضمن مساري التخطيط وأعداد تقديرات الإدارة وعلى المدقق/الفريق ان يولي اهتماماً خاصاً بالمجالات التي تمت فيها مراجعة أخطاء ومشاكل وبالمجالات التي قد يكون فيها هدر أو سوء تصرف، فقد يكون هناك قصور أو خلل في إدارة الموارد المالية والبشرية والجوانب التقنية.

5. العائد من الرقابة:

يمكن ان تبدو بعض المجالات أو المواضيع هامة ولكن تدقيقها يكون في الواقع صعباً جداً أو مكلف، فعند تحديد المواضيع المنوي تدقيقها، يجب على المدقق/الفريق تقدير الكفاءات المطلوبة وحجم الموارد اللازمة لإنجاز الرقابة.

تقرير المسح الأولي:

بعد أن قام فريق الرقابة بالمسح الأولي، يتم إعداد تقرير يسمّى تقرير المسح الأولي وهو وثيقة تلخص نتائج المسح وتؤسّس لمرحلة التنفيذ. يحتوي تقرير المسح الأولي على:

1. وصف موجز للجهة الخاضعة للرقابة وبيئتها:

يشتمل وصف الجهة الخاضعة للرقابة على:

- معلومات تاريخية عن موضوع الرقابة أو الجهة الخاضعة للرقابة.
- أهداف الجهة الخاضعة للرقابة وتوجّهاتها الاستراتيجية،
- إمكانيّاتها البشرية (عدد الموظفين، توزيعهم،...) والمالية (رأس المال، مخصصات الموازنة) والمادية (أهمّ الأصول الثابتة،...)،
- موقعها الجغرافي (عنوان المقر الرئيسي، أماكن تواجد الفروع،...)،
- لمحة عن أنشطتها وخدماتها.

أما وصف بيئة الجهة الخاضعة للرقابة فيتضمن على وجه الخصوص ما يلي:

- الإطار القانوني للجهة،
- القطاع الذي تعمل فيه (مكوّناته، توجّهاته،...)،
- نظام تسعير المنتجات والخدمات (هل الأسعار حرة؟، محدّدة من قبل الدولة؟...)،
- مصادر التمويل، المزودون، متلقي الخدمة.

2. نقاط الضعف الأولى:

ليس من الضروري في هذه المرحلة ذكر أسباب ونتائج الملاحظات الأولى لكنّه من الضروري ذكر المصادر التي مكّنت من معرفة هذه الملاحظات وذلك كي يتسنى متابعتها في مرحلة التنفيذ. ويحبذ تجميع الملاحظات وتبويبها بطريقة منطقية (مثلاً وضع الملاحظات المتعلقة بالمشتريات تحت نفس العنوان وكذلك الشأن بالنسبة للملاحظات المتعلقة بالموارد البشرية...) تسهيلاً للرجوع إليها عند الحاجة.

3. المجالات التي تستدعي التدقيق:

تقييم الجهة الخاضعة للرقابة وبيئتها وتحديد أهمّ جوانب الضعف والقصور في أدائها، يحدّد تقرير المسح الأولي المجالات التي تستدعي تدقيقاً وفحصاً معمّقاً.

ويتم اختيار الأنشطة التي سيتم تقييمها بالاعتماد وفقاً للمعايير التالية:

- أهمية الموارد المخصّصة للنشاط.
- أهمية النشاط في تحقيق أهداف الجهة الخاضعة للرقابة.
- اكتشاف نقاط ضعف هامّة أو مخاطر تخصّ النشاط المعني.

- اهتمامات مستخدمي التقرير (مجلس الأمة، الحكومة...).
- مؤهلات فريق الرقابة وقدرته على تقييم النشاط.

4. أهداف الرقابة:

بعد تحديد المجالات التي تستدعي التقييم، يتم صياغة هدف/أهداف رقابية لكل مجال وتكون هذه الأهداف ذات صلة بالاقتصاد والكفاءة والفعالية.

5. مؤشرات رقابة الأداء:

تمكّن مؤشرات تقييم الأداء من قياس مدى تحقيق الأهداف الرقابية وهي بمثابة الأهداف الفرعية التي تخوّل الحكم على الأهداف الرئيسية. يتمّ خلال مرحلة التنفيذ تحديد مؤشرات الأداء والتي سيتم اعتمادها في قياس مدى استجابة الجهة الخاضعة للرقابة لهذه المؤشرات، وذلك على النحو التالي:

- في حالة استجابة الجهة الخاضعة للرقابة للمؤشرات يتأكّد غياب الخلل؛
 - وفي حالة عدم استجابة الجهة الخاضعة للرقابة للمؤشرات يتأكّد وجود الخلل وهو ما يستدعي كتابة ملاحظة.
- ويمكن تصنيف المؤشرات، حسب مصدرها، إلى مؤشرات داخلية ومؤشرات خارجية ومؤشرات يضعها المدقق/الفريق، ويستمدّ فريق الرقابة المؤشرات من مصادر مختلفة من بينها:

- القوانين.
- الإجراءات الداخلية.
- القطاع والمؤسسات المشابهة.
- الإنجازات الماضية.
- المؤشرات العلمية.

6. فوائد تقرير المسح الأولي:

- استعماله كقاعدة للمناقشة بين أعضاء الفريق ومسؤولي الديوان حول الموارد والمدة الزمنية اللازمة لإنجاز وإنجاح المهمة.
- اعتماده لمناقشة المؤشرات الواردة ببرنامج الرقابة مع إدارة الجهة الخاضعة للرقابة للوصول إلى القناعة المشتركة بأهمية تلك المؤشرات وملاءمتها لرقابة الأداء.
- مساعدته الفريق على الإلمام بطبيعة الأعمال المطلوب تنفيذها.
- استخدامه الفريق كأساس لمتابعة الأداء الفعلي وذلك بمقارنته بالأداء المخطّط.
- اعتماده كمنطلق لتحديد أعمال التدقيق التفصيلية التي سيتم برمجتها لإنجاز مرحلة التنفيذ.

الفصل الثاني { برنامج الرقابة }

إن الهدف الأساسي لمرحلة التخطيط هو إعداد برنامج مكتوب لتوجيه أعمال الرقابة أثناء التنفيذ، وهو قائمة إجراءات يتبعها المدقق/الفريق لمقارنة الأنظمة أو الإجراءات الموجودة مع معايير الرقابة ولجمع أدلة الإثبات تأكيداً لملاحظاته، ويجب أن يتم عمل برنامج الرقابة لتناسب مهمة التدقيق التي يجري التخطيط لها لبلوغ أهداف التدقيق الرئيسية ومؤشرات رقابة الأداء المحددة كما يعمل برنامج الرقابة على توفير أساساً تنظيمياً لتوزيع العمل على رئيس وأعضاء الفريق.

يجب أن يراعي البرنامج عند وضعه الدقة والتحديد ويكتفي بوضع تفصيل كافي للتأكد من تحقيق الأهداف الرئيسية والفرعية فقط بحيث لا يتناول تفصيلات زائدة عن اللازم حيث أن التفصيل الزائد قد يؤدي إلى نتائج عكسية تتمثل في تشتت الجهد والوقت.

الأهداف الرئيسية لبرنامج الرقابة:

- تزويد المدقق/الفريق بأدلة الإثبات اللازمة لدعم استنتاجاته.
- وسيلة فعالة للإشراف ومتابعة تنفيذ عملية الرقابة واستمراريتها.
- توجيه الفريق.
- يشمل جزءاً من أوراق العمل التي تحتوي ما تم تنفيذه من أعمال مدعم بالأدلة.
- حماية المدقق/الفريق.

وعليه فإن حجم برنامج الرقابة يجب أن يكون مناسباً وملائماً للأعمال المراد إنجازها ومثالاً على ذلك فإنه عندما يكون برنامج الرقابة يحتوي على هدف محدد ويقوم بتنفيذه مدقق واحد في موقع واحد فإنه لا يتطلب تفصيلاً كثيراً بينما البرنامج الذي تتعدد فيه الأهداف والعمل في عدة مواقع مختلفة ذات النشاطات المختلفة يتطلب المزيد من التفصيل.

العناصر الأساسية لبرنامج الرقابة:

تتضمن العناصر الأساسية النقاط التالية:

1. الأهداف:

يساعد برنامج الرقابة في تقديم خطة لتحقيق أهداف التدقيق الموضوعة خلال مرحلة المسح الأولي والتي بنيت على شكل صيغة أسئلة رئيسية وفرعية وتحديد كمية ونوعية المعلومات. وبالتالي تمكن المدقق من تحديد كمية ونوعية المعلومات اللازمة للإجابة على هذه التساؤلات ومصادر المعلومات التي يمكن جمع المعلومات من خلالها، على أن توضع الأسئلة الرئيسية والفرعية في أقسام منفصلة في برنامج الرقابة، بما يتيح تقسيم العمل بين المدقق/الفريق إلى أجزاء صغيرة، مثال ذلك، أن يكلف المدقق/الفريق بجمع المعلومات والبيانات الخاصة بنشاط الصيدلة ويكلف آخر بجمع بيانات نشاط المختبرات وهكذا....

2. المعايير:

يقصد بها ما هو موجود من تشريعات وأنظمة وتعليمات ومعايير مالية وغير مالية دولية وممارسات مقبولة يمكن قياس الحالات المكتشفة عليها و بالتالي فإنه من الواجب أن يوفر برنامج الرقابة خطوات عمل التدقيق التي تشمل دراسة النصوص والقواعد والمعايير المناسبة والاستثناءات المحتملة للخروج بنتيجة واضحة فيما إذا كانت كافية.

3. الإجراءات والأساليب الرقابية:

ويقصد بها الخطوات التي يتضمنها برنامج الرقابة والتي تحدد نوع المعلومات المراد الحصول عليها وكذلك إجراءات وأعمال التدقيق اللازمة للحصول على المعلومات. وعليه، فإن تلك الخطوات يجب أن تكون تفصيلية بما فيه الكفاية لإنجاز العمل بأكثر قدر من الإتقان وبأقل قدر من الإشراف، وهنالك علاقة بين خبرة المدقق/الفريق ومدى التفصيل في البرنامج، فكلما كانت خبرة المدقق/الفريق العملية كبيرة، في مجال رقابة الأداء، تقل الخطوات التفصيلية للبرنامج والعكس صحيح، كما أنه من الضروري أن تكون خطوات التدقيق محددة لكل هدف فرعي بحيث تكون شاملة بالشكل الذي يؤدي إنجازها إلى الإجابة على السؤال بشكل واضح وقاطع.

قد يختلف أسلوب الرقابة المستخدم حسب العملية أو مجال النشاط المنوي تقييمه والهدف المقصود من الفحص ونوع أدلة الإثبات المتوفرة.

4. الجوانب التي يتم مراعاتها في برنامج الرقابة:

يجب أن يحدد برنامج الرقابة:

- المسؤوليات المتعلقة بإنجاز أعمال التدقيق.
- مسؤوليات كتابة أجزاء التقرير.
- تحديد كافة الموارد اللازمة لمهمة التدقيق.
- توضيح تاريخ التكليف بالمهمة.
- تاريخ البداية والنهاية لإنجاز الأعمال وكتابة التقرير.

الفصل الثالث

{ مراحل التنفيذ }

تعتبر عملية جمع أدلة الإثبات بالغة الأهمية في مرحلة التخطيط وتنفيذ الرقابة حيث يجب في مرحلة المسح الأولي الحصول على المعلومة ذات الصبغة العامة نسبياً والتي يمكن للمدقق جمعها بصفة سهلة. وفي الواقع اذا كان المدقق/الفريق قد سبق له تدقيق هذه الجهة الخاضعة للرقابة فإن المعلومة الضرورية قد تكون متوفرة بالملف وتصبح المعلومة الأكثر دقة ضرورية مع تقدم عملية الرقابة وخاصة عند القيام بعمليات البحث والرقابة، وكما سيرد في الملحق رقم (3).

وفيما يلي عرض مفصل للأساليب والطرق التي يمكن للمدقق استخدامها من خلال التخطيط أو المسح الأولي أو الرقابة لجمع المعلومات والبيانات الأساسية وأدلة الأثبات.

1. المقابلات؛

تعتبر المقابلات أكثر وسائل جمع المعلومات والبيانات شيوعاً ويقصد بالمقابلات الشخصية إجراء المقابلات مع المسؤولين في الجهة الخاضعة للرقابة بهدف جمع المعلومات والبيانات بالطريقة الأكثر فعالية وفائدة لدعم أهداف الرقابة، وتمتاز هذه الوسيلة بإمكانية الحصول على المعلومات والبيانات من مصادرها مباشرة مع إمكانية الحصول على التوضيح للمعلومات الغامضة، وتساعد على الحصول على معلومات أعمق وذات دلالة، كما تشجع على الإفصاح الصريح من خلال الأسئلة المباشرة التي تطرح خلال المقابلة، كما أنها طريقة مرنة يمكن تكييفها وفقاً لظروف إجراء المقابلة، وتسمح بالملاحظة الشخصية من خلال ملاحظة سلوك ومشاعر ولغة الجسد للشخص الذي تجرى معه المقابلة، ومن سلبياتها إنها مكلفة وتحتاج إلى وقت وجهد، وتعتمد بشكل كبير على المقدرة على الاتصال ومهارات صياغة الأسئلة والتلخيص وإدارة المقابلة.

وتعطي المقابلة الشخصية الجيدة التي تم التخطيط لها بعناية من قبل المدقق/الفريق الذي أجرى المقابلة كفاءة وفائدة لأنها تؤمن ما يلي:

- وجهة نظر الشخص الذي تجرى معه المقابلة، فقد يعطي الشخص الذي تجرى معه المقابلة رأياً معيناً يخص الموضوع الجاري مناقشته.
- الوثائق، فكلما وفر الشخص الذي تجرى معه المقابلة أدلة أثبات وبيانات كلما كانت نتيجة المقابلة مفيدة أكثر.
- الحصول على مصادر جديدة للمعلومات من خلال الأشخاص الذين يقابلهم بحيث يتمكن من استكمال معلوماته بالاتصال بهؤلاء الأشخاص.

بناء المقابلة:

يعتبر بناء المقابلة أمراً هاماً وله أثر كبير على حجم ونوعية المعلومات والبيانات المراد الحصول عليها، لذلك كان لابد من التخطيط المسبق والإرتكاز إلى الخبرة المهنية لتحقيق الهدف من المقابلة.

ولبناء مقابلة جيدة هناك خطوات لا بد من اتباعها قبل وخلال تنفيذها وفقاً لما يلي:

أ. قبل المقابلة:

- تحديد الهدف من المقابلة وصياغته بوضوح.
- تحديد نوع المعلومات والبيانات المراد الحصول عليها والأشخاص المنوي مقابلتهم إنطلاقاً من أهداف عملية الرقابة.
- تصميم وصياغة أسئلة ضمن النطاق المناسب (كافية وملائمة) لتحقيق الهدف من المقابلة.

ب. خلال المقابلة:

- شرح الهدف من إجراء المقابلة بصورة ودية ونوع المعلومات والبيانات التي يرغب الفريق في الحصول عليها وهل هي حقائق ثابتة أم رأي شخصي في موضوع الرقابة وشرح الأغراض التي ستستخدم فيها المعلومات والبيانات، مع توضيح ضرورة تدوين المعلومات والبيانات للدقة المطلوبة.
- ضرورة تدقيق الإجابات وإعادة طرح وصياغة بعض الأسئلة للتأكد من الفهم التام والحصول على معلومات واضحة وذات دلالة مع إفساح المجال للشخص المقابل من أجل التعليق والتوضيح حول الأسئلة والنقاط التي لم يتم توضيحها مسبقاً أو التي لم يتم التطرق إليها ضمن الأسئلة المعدة.
- احترام وجهة نظر الشخص المقابل والمحافظة على هدوء الأعصاب وعدم الدخول في جدال معه.
- المحافظة على نسق المقابلة وإدارتها.
- تلخيص النقاط الرئيسية من قبل أحد أعضاء فريق العمل وتدوينها.

ج. أسئلة المقابلة:

- ما هي أصناف المعلومات والبيانات المراد الحصول عليها؟
- ما هو نطاق الأسئلة الذي توفره المعلومات والبيانات؟
- ما هي المعلومات والبيانات التي يحتاجها الطرف الذي تجري معه المقابلة لفهم الأسئلة والإجابة عليها؟

2. الاستبانات؛

يتم جمع المعلومات الأساسية باستخدام الاستبانات التي تعد مسبقاً لجمع المعلومات، وفيما يلي الحالات الوحيدة التي يُعدّ فيها استخدام الاستبانات مناسباً:

- لا يمكن الوصول بسهولة لمصدر معلومات آخر يُجيب بشكل مناسب على أسئلة البحث.
- طرح أسئلة بحث جيدة والإجابة عليها عن طريق الاستبانات.
- ارتباط مقاييس معينة في الاستبيان بقضايا البحث.
- تقديم الاستبيان لنتائج يمكن قياسها.

3. الملاحظة؛

تمكن الملاحظة أثناء الزيارة الميدانية من الحصول على معلومات هامة شريطة أن يكون المدقق/الفريق فطناً وأن يعرف ما ينظر اليه وتمكن عملية التفقد التي يقوم بها المدقق/الفريق من فهم المسارات وأساليب استعمال التجهيزات والطرق المحاسبية ويمكن للملاحظات أن تظهر وجود مواطن خلل وانحرافات في إدارة الموارد.

4. مراجعة التقارير الصادرة عن الجهة الغاضبة للرقابة؛

أ. التقارير الإدارية؛

تقدم التقارير الإدارية معلومات كثيرة للمدقق الذي يتعين عليه أن يحدد ما إذا تم تقديم كل التقارير الملائمة ويجب تحليل التقارير من أجل:

- تحديد دوريتها والغاية منها.
- مقارنة النتائج المالية بالموازنة.
- مقارنة النتائج بالأهداف.
- التأكد من مدى تحقيق الأهداف.

ب. تقارير الرقابة الداخلية؛

تعتبر تقارير الرقابة الداخلية ضرورية بالنسبة للمدقق فهي كثيراً ما تشير إلى المجالات الممكن تداخلها في نطاق الرقابة ويمكن لمشاكل سابقة تم ذكرها في التقارير السابقة أن تتطلب اهتماماً إضافياً.

5. فحص الوثائق؛

يمكن الفحص الجاد للوثائق ذات الصلة بموضوع الرقابة من فهم التطورات التي تم تحقيقها من قبل الجهة والمجال العام الذي تمارس فيه أنشطتها، إذ أنه من خلال هذه الوثائق يمكن للمدقق أن يستخرج المعايير الملائمة التي يمكن استخدامها خلال عملية الرقابة من خلال إجراء معاينة مادية للمستندات والوثائق ويمكن من الحصول على معلومات عامة أو خاصة تتعلق بالمجالات موضوع الرقابة على الأداء واستخلاص النتائج حول مدى تحقيق الإجراءات المتبعة للاقتصاد والكفاءة والفعالية.

6. أدلة العمل:

يجب على المدقق/الفريق الإطلاع على أدلة العمل الخاصة بالجهة بما يمكنه من فهم طبيعة نشاطات الجهة والمسؤوليات ومستويات التفويض المالي: التي تبرز من خلالها مسائل رقابية يتعين فحصها ومعايير رقابية يمكن استخدامها.

إن استخدام الرسوم البيانية أو الخرائط التوضيحية تمثل إحدى الطرق المفيدة لفهم الجهة الخاضعة للرقابة والتي تمكن المدقق/الفريق من توضيح بعض التصرفات والروابط: التي يصعب بوجه آخر شرحها كتابياً.

7. المقارنة (مع جهات مماثلة بالنشاط):

تتركز المقارنة على رقابة الطرق والأساليب والإجراءات التي تتبعها جهة معينة بالنسبة لجهات أخرى تشاركها نفس الأنشطة، وتمكن المقارنة من رقابة معايير الأداء وأهداف الجهة بطريقة أكثر موضوعية كما أنها تمكن من تحديد الأسباب والآثار اللازمة لتدعيم نتائج الرقابة على الأداء وتأكيد مصداقية التوصيات الناتجة عنها، إضافة إلى إمكانية تحسين أداء الجهة الخاضعة للرقابة كما أنها قد تخلق نوعاً من الحفز لدى الجهة الخاضعة للرقابة لتحسين إجراءاتها وتطوير أهدافها.

ويستعمل هذا الأسلوب بالخصوص لرقابة الاقتصاد (مقارنة تكلفة المنتج أو الخدمات بالجهة الخاضعة للرقابة مع تكلفة نفس المنتج أو الخدمة بجهة أخرى) والفاعلية (مقارنة أهداف الجهة ونتائجها بالأهداف ونتائج جهات أخرى لها نفس النشاط).

8. المصادقة:

وتتمثل في الحصول على تأييد من جهات خارج الجهة على ما ورد في النتائج التي أظهرتها دفاتر الجهة الخاضعة للرقابة.

وتعتبر المصادقة من أكثر الأساليب قوة وإقناعاً لأنها تصدر عن جهة خارج الجهة الخاضعة للرقابة وترسل للمدقق مباشرة، ويستعمل هذا الأسلوب بالخصوص عند قيام المدقق/الفريق بالتحقق من الأرصدة أو من مستويات الخدمات المقدمة أو رضا المستخدمين.

9. الإجراءات التحليلية:

تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة وتحليل ومقارنة أرقام أو خصائص أو مواصفات أو نسب أو عمليات وإجراءات، وكذلك فحص ومقارنة العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية لرقابة الترابط بينها والتأكد من صحتها.

ويعتمد التوصل إلى أدلة رقابية من خلال هذا الأسلوب على الحكم المهني والكفاءة أو التخصص ومن الأفضل أن يتم إنجاز هذه الأعمال أو اشتقاق مثل هذه الأدلة من قبل مدققين ذو معرفة جيدة في هذا المجال.

وتشمل الإجراءات التحليلية عدة أساليب منها:

◆ تحليل المنفعة/التكلفة (Cost/Benefit Analysis):

يستخدم هذا التحليل غالباً في الحالات التالية:

- مقارنة تكلفة الأداء بمخرجاته.

- تحديد تكلفة البدائل أو الحلول المقترحة.

يعتبر أسلوب تحليل فائدة التكلفة من أكثر الأساليب ملائمة لرقابة الأداء لأنه يتماشى وأهدافها إذ يمنح المدقق/الفريق أداة فعالة لتحديد مدى كفاءة أداء وحدة أو برنامج، غير أنه يعتبر من الأساليب الأكثر تعقيداً والأقل موضوعية.

◆ تحليل مدى تحقيق الأهداف:

تعتبر دراسة مدى تحقيق الأهداف من بين أساليب التحليل الأكثر شيوعاً في مجال رقابة الأداء، وتستخدم للتأكد، من وجود أية سلبيات في العمل المنجز أو للوقوف على أي انحراف عن الأهداف من خلال ربط النتائج والآثار بالأهداف المعلنة والمتطلبات. على أن تكون أهداف الجهة الخاضعة للرقابة محددة بشكل واضح وقابلة للقياس والمقارنة.

وأحياناً يمكن استعمال أسلوب تحليل الأهداف لتسليط الضوء على السلبيات التي يمكن أن تشوب استخدام الموارد لتحقيق الأهداف.

◆ تحليل البرامج:

يتمثل في مقارنة الوضع قبل تنفيذ برنامج أو نشاط معين بالوضع بعد تنفيذه، ويتم ذلك من خلال إنجاز مجموعة من القياسات على عينة قبل تنفيذ برنامج ما وإنجاز نفس القياسات على نفس العينة بعد مدة طويلة من تنفيذ البرنامج، ويتم تقييم الأثر من خلال مقارنة القياسات.

10. الاستعانة بخبير:

يتم الاستعانة بخبير للمساعدة في بعض حالات رقابة الأداء مثل، وجود حالات تقنية تستدعي رأي خبير نظراً لعدم توفر هذه الخبرات والإمكانات في الديوان.

ويمكن رأي الخبير من دعم أو تفنيد استنتاجات المدقق/الفريق بخصوص حالة معينة، غير أنه في بعض الأحيان يصعب الاعتماد على رأي الخبير خصوصاً إذا كان يمثل المصدر الوحيد للمعلومات.

ويكون أعضاء الفريق مسؤولون عن التأكد والتثبت من أن الأعمال المنجزة من قبل الخبير قد نفذت وفقاً لسياسات الديوان ولأهداف رقابة الأداء، ولأن الخبير يستخدم عادة معارف وخبرات متخصصة،

يجب على رئيس الفريق القيام بالآتي:

- مراجعة الأساليب والفرضيات ومصادر البيانات المستخدمة من قبل الخبير.
- التحقق إذا كانت الفرضيات المستخدمة من قبل الخبير معقولة بالنسبة لواقع حال الجهة الخاضعة للرقابة.
- التحقق فيما إذا كان العمل المنجز من قبل الخبير يفي بشروط التعاقد معه.
- التأكد من أن توصية وعمل الخبير موثق توثيقاً كافياً.
- التحقق من معقولية وجوهريّة نتائج عمل الخبير والحكم على مدى ارتباطها بأهداف ونطاق ومعايير رقابة الأداء.

11. اختيار أساليب جمع أدلة رقابة الأداء:

يقوم المدقق/ الفريق باختيار واستخدام أسلوب أو أساليب معينة لجمع أدلة الإثبات بحسب أهداف وعناصر الرقابة التي تم تحديدها، ويتم كذلك اختيار الأساليب المناسبة تبعاً لنوع الرقابة الذي يتم تنفيذه (الاقتصاد والكفاءة والفاعلية).

الفصل الرابع

{ المصادر المساعدة لتنفيذ رقابة الأداء }

يهدف هذا الفصل إلى وصف المصادر المساعدة لموظفي الديوان في تنفيذ إجراءات رقابة الأداء والتي يمكن أن تكون داخلية أو خارجية وعلى النحو التالي:

1. المصادر الداخلية:

مصادر البحث الداخلية المتاحة في الديوان وتتضمن الموظفين والوثائق والسجلات المختلفة:

◆ الموظفين:

يمتلك العديد من الموظفين خبرات في مجالات محددة، ويكونون على استعداد لتقديم الاستشارات للموظفين الآخرين الذين يحتاجون لمعلومات في هذه المجالات.

◆ الوثائق والسجلات:

يتوفر عدد كبير من الوثائق والسجلات في الديوان وتكون ذات أهمية بالموضوع. يجب أن يقوم المدقق/الفريق بالتأكد من أن أحد البنود اللازمة غير متوفر داخل الديوان قبل طلبه من مصدر خارجي، وتتضمن هذه الوثائق والسجلات ما يلي:

- تقارير الديوان السابقة.

- الأدلة والسجلات التي يحفظها الديوان.

- مكتبة الديوان.

- سجلات الحاسوب.

2. المصادر الخارجية:

يتم إجراء العديد من الدراسات في الديوان باستخدام بيانات من مصادر خارج الديوان ومنها: المكتبات، والمساعدة عبر الانترنت، وجهات البحث المتخصصة (المنظمات الدولية ومراكز البحث).

الفصل الخامس

{ التقرير }

يتضمن التقرير النتائج التي تم التوصل إليها خلال مرحلة التنفيذ والمتمثلة في جمع أدلة الإثبات بالطرق المختلفة، فالتقرير ليس مجرد عرض وصفي للوقائع وأوجه القصور بل تحليل ومناقشة لها فضلاً عن إصدار اقتراحات بشأنها، وبخلاف ذلك، لا يرقى النص إلى مستوى التقرير ويأخذ شكل عرض للأحداث لا غير.

مفهوم تقرير رقابة الأداء:

نصت معايير الإنتوساي على أنه يجب على المدقق/الفريق أن يعد في نهاية كل عملية تقريراً مكتوباً يتضمن رأياً حسب ما هو مناسب يبسط فيه نتائجه بشكل ملائم، وينبغي أن يكون محتوى التقرير سهل الفهم وخال من الغموض. فالتقرير يعرف بأنه: (المنتج النهائي الملموس لعملية رقابة الأداء وهو وسيلة الاتصال بين الديوان وبين الجهة الخاضعة للرقابة والجهات ذات العلاقة).

محتويات تقرير رقابة الأداء:

- عرض الوقائع وتحليلها.
- المقارنة بالمعايير.
- استنباط النتائج.
- إصدار الاقتراحات والتوصيات.

أهداف تقرير رقابة الأداء:

- مساعدة الجهات الخاضعة للرقابة في كشف أوجه الضعف والقصور ونقاط الخلل والقوة وبيان طرق المعالجة اللازمة من خلال إبلاغ السلطات التشريعية والتنفيذية بالنتائج التي تم التوصل إليها.
- تمكين الديوان من متابعة النتائج في الفترات اللاحقة لمعرفة مدى الالتزام بالتوصيات التي أبدتها الديوان.
- يساهم في سلامة القرارات ودقة البرامج والخطط الموضوعة لارتكازها على بيانات دقيقة ومدققة.

أنواع التقارير:

تتنوع التقارير حسب مراحل تنفيذ عملية رقابة الأداء وهي:

1. تقرير المسح الأولي:

عند البدء بعملية الرقابة، عادة ما يقوم فريق الرقابة بعملية مسح أولي تتضمن العمليات والنتائج التي تم التوصل إليها والنقاط التي يتم إدراجها في عملية الرقابة وترفع في تقرير إلى المشرفين المباشرين للمصادقة على نطاق رقابة الأداء وخطة العمل.

2. التقرير التمهيدي (الملاحظات الأولية):

يشمل التقرير التمهيدي الملاحظات والنتائج الأولية التي تم التوصل إليها في مرحلة التنفيذ فيجب أن يرفع في نهاية عملية التقييم إلى مسؤولي الجهة الخاضعة للرقابة للمناقشة، وتكمن أهميته في تأكيد الملاحظات والحقائق أو تعديلها أو حذفها حسب المعلومات والأدلة المقدمة من طرف مسؤولي الجهة. كما يمكن المدقق/الفريق من استكمال جمع الأدلة وتوضيح الملاحظات المدونة.

3. التقرير النهائي:

هو التقرير الصادر عن الديوان والمرسل للجهة الخاضعة للرقابة الذي يتضمن الملاحظات والتوصيات.

العناصر الرئيسية للتقرير:

1. العنوان:

ينبغي أن يتصدر التقرير عنوان مناسب وواضح يساعد مستخدم التقرير في التمييز بينه وبين التقارير أو المعلومات والبيانات الأخرى الصادرة عن جهات أو مكاتب استشارية أو إشرافية أو رقابية أخرى.

2. جدول المحتويات (الفهرس):

إن الموضوع الذي يتم غالباً النظر إليه أولاً في التقرير هو جدول المحتويات (الفهرس) ففي كثير من الحالات يستخدم القارئ جدول المحتويات كدليل للتقرير وللجوانب الأكثر أهمية بالنسبة له، وبوضع هذا في الاعتبار ينبغي إعداد جدول لمحتويات التقرير مع ضرورة بذل عناية كافية في صياغة عناوين مكونات التقرير بما يضمن أن تعطي العناوين مؤشرات لطبيعة المواد التي تم تناولها تحت كل عنوان.

3. الخلاصة (ملخص الإدارة):

وتهدف إلى نقل رسالة التقرير الأساسية إلى مستخدمي التقرير وتحتوي على أهم النتائج المستخلصة وأهم التوصيات المقترحة.

4. المقدمة:

عادة تحتوي مقدمة التقرير على العناصر الآتية:

◆ الأساس القانوني:

ينبغي أن تحدد التقارير النصوص القانونية التي تم على أساسها إجراء رقابة الأداء.

◆ نبذة عن الجهة الخاضعة للرقابة:

إعطاء نبذة تاريخية عن الجهة الخاضعة للرقابة وطبيعة نشاطها والقوانين الناظمة لها والبيئة التي تعمل فيها.

◆ شرح الهدف من عملية رقابة الأداء:

ليتمكن مستخدمي التقرير من الفهم والتفسير المناسب للنتائج.
وقد نصت معايير الانتوساى على إنه ينبغي أن يذكر تقرير الأداء بشكل صريح أهداف رقابة الأداء ونطاقه.

◆ نطاق عملية الرقابة:

يقصد بنطاق رقابة الأداء ما يلي:

- تحديد مجالات رقابة الأداء:

- ما هي مجالات الرقابة التي تغطيها؟
- ما هي المواقع التي شملتها عملية رقابة الأداء وشرح المبرر أو الطريقة التي على أساسها تم اختيار موقع دون غيره؟

- تحديد المدة الزمنية:

- أي الفترات التي شملتها عملية الرقابة لمعرفة مدى تلائم حجم ونطاق الرقابة مع الوقت المخصص لها.

◆ التطابق مع المعايير المعمول بها:

ينبغي أن يتضمن الجزء المخصص للأهداف والمنهجية المتبعة توضيحاً للمعايير الرقابية المعمول بها.

5. متن التقرير:

وفيه يتم ذكر كافة الحقائق والوقائع ذات العلاقة وتحليلها وتفسيرها، وإجراء الاختبارات اللازمة من خلال مختلف الوسائل للوصول إلى النتائج وتقييمها، بهدف الوصول إلى التوصيات المناسبة، الملحق رقم (4)، وتجدر الإشارة هنا إلى انه لابد من التمييز بين الوقائع والادعاءات وبين الآراء الشخصية والأفكار الواقعية.

وفي هذه العملية يتم طرح أسئلة مثل:

- ما هي الوقائع والحقائق الموجودة في بيئة الرقابة؟
- كيف ندرس ونحلل الوقائع؟
- كيف يمكن فصل الملاحظات عن الظواهر؟
- ما هي الأسس والمنطلقات التي ستواجه مسار العمل؟
- ما هي المعايير التي تم القياس عليها؟
- ما هي النتائج التي تم التوصل إليها؟
- ما هي الأسباب والمقترحات التي يمكن تقديمها؟
- ما هي الصعوبات والعقبات والقيود التي تم مواجهتها؟

- ما هي الجوانب التي لم يتم تغطيتها وبشكل كافي وتحتاج إلى مزيد من البحث والدراسة؟
- وقد أشارت معايير الإنتوساي إلى ذكر الجوانب الإيجابية عند إعداد تقرير رقابة الأداء وعدم التركيز على الجوانب السلبية فقط وأن تكون موضوعية وبناءة، وكما ينبغي أن يلتزم المدقق/الفريق جانبي الموضوعية والاستقلالية عند صياغة توصياته ومتابعتها.
- يتطلب معيار نزاهة المدقق/الفريق تقديم نقاط الضعف أو النتائج الحرجة بطريقة تشجع على التصحيح وعلى تحسين النظم والتوجيه داخل الجهة الخاضعة للرقابة.

6. رأي الجهة الخاضعة للرقابة:

حتى يكون التقرير موضوعياً وذو مصداقية لا بد من أن يتضمن ردوداً من الجهة محل التقييم، ويجب أن يكون عرض هذه الردود بشكل محايد وأمين، وإذا تطلب الأمر إلى تلخيص، فالواجب احترام مضمون هذه الردود بشكل صادق.

7. ملاحق التقرير:

قد تتضمن ملاحق التقرير أي تفاصيل ضرورية لتأييد محتويات التقرير مثل التوضيحات التي قد تكون عبارة عن رسومات بيانية وجداول وصور فوتوغرافية يتم تضمينها في التقرير لتوضح خصائص أو تحليل المسائل المتعلقة بموضوع رقابة الأداء.

8. الإضاء والتاريخ:

بعد الانتهاء من كتابة التقرير، يتم رفعه موقعاً ومؤرخاً.

9. دور الإدارة في إصدار التقرير:

تقوم الإدارة بمراجعة التقرير ومتابعته من كافة النواحي وإصداره بمخاطبة الجهة الخاضعة للرقابة.

10. مواصفات التقرير:

بعد أن يأخذ التقرير شكله النهائي، على المدقق/الفريق التأكد من أن التقرير قد تم طباعته بالمواصفات المحددة من قبل الديوان، وكما سيرد في الملحق رقم (5).

الإشراف والتوثيق:

يعتبر الإشراف والتوثيق، عملية هامة في موضوع رقابة الأداء، لأنه من جهة يمس جميع مراحل رقابة الأداء، ومن جهة أخرى يمكن المدقق من كتابة تقريره بجودة عالية. وسيتم التطرق لأهمية الإشراف والمتابعة كمعيار من معايير الأنطوساي في الملحق رقم (6)، وسيتم التطرق للتوثيق كإجراء هام من خلال جمع أدلة الأثبات الضرورية لدعم الملاحظات المسجلة، وأوراق العمل التي تعتبر محصلة توثيق جميع مراحل رقابة الأداء الثلاث: التخطيط والتنفيذ وإعداد التقرير وذلك حسب ما هو وارد في الملحق رقم (3) و(4).

المتابعة:

تعتبر نشاطات المتابعة غاية في الأهمية من حيث استخدام التقارير، ويجب أن يتم إعطاؤها أولوية عالية، خاصة في الفترة التي تتبع إصدار التقرير، ومن الطبيعي أن تستمر مرحلة متابعة واستخدام التقارير لعدة سنين.

{ الملحق }

ملحق رقم (1): قوائم تحقق تُستخدم في تنفيذ رقابة الأداء:

يتكون هذا الملحق من قوائم تحقق تُستخدم في تنفيذ مشروع رقابة الأداء من (تعريف الدراسة) إلى نهاية المشروع (التوثيق والمتابعة):

ملاحظات	المسؤولية	الاطار الزمني	النشاط
تعريف الدراسة والتوصيات			
	فريق القيادة في الديوان		<ul style="list-style-type: none"> مناقشة مواضيع الدراسة المحتملة مع موظفي الديوان (عقد اجتماعات مكثفة واستعراض المواضيع المحتملة). اختيار مواضيع الدراسة وتقديمها لفريق القيادة في الديوان ورئيس الديوان.
الموافقة على موضوع الدراسة ووصف الدراسة وتشكيل الفرق وتوكيل المهام إليه			
	رئيس الديوان		<ul style="list-style-type: none"> موافقة رئيس الديوان والفريق/ الفرق ورئيس الفرق على المواضيع. استعراض أهداف فريق رقابة الأداء حول المواضيع المختارة.
تدريب وتوجيه الفرق			
			<ul style="list-style-type: none"> تدريب الفرق وتأهيلهم واطلاعهم على الدروس المستفادة من الدراسات السابقة.
المهام التنظيمية لديوان المحاسبة			
	فريق القيادة في الديوان وموافقة رئيس الديوان		<ul style="list-style-type: none"> تشكيل "فريق المراجعة الشاملة" كما نوقش مع موظفي الديوان أو تكليف (فريق المراجعة الشاملة) الموجود كجهة مراجعة داخلية لمراجعة المسودات التي تعدها الفرق.
	رئيس الديوان		<ul style="list-style-type: none"> إعداد كتب تكليف للدراسة يتكون من صفحة واحدة. موافقة رئيس الديوان على بيان التكليف.
			<ul style="list-style-type: none"> تدريب جميع الموظفين بشكل مستمر ليتملكوا المهارات المناسبة لإجراء مهام رقابة الأداء.
			<ul style="list-style-type: none"> تواصل أعضاء الفرق مع رئيس الفريق للاستعلام حول فرص لاكتساب مهارات جديدة وخاصة في مجال رقابة الأداء.
			<ul style="list-style-type: none"> تحديد المهارات اللازمة لكل دراسة خلال عملية اختيار الفرق.
			<ul style="list-style-type: none"> رقابة مهارات وقدرات الكادر المتوفر لأداء المهمة

ملاحظات	المسؤولية	الاطار الزمني	النشاط
	فريق المراجعة الشاملة		- مراجعة تقرير رقابة الأداء النهائي و(الشعار).
	رئيس الديوان		- موافقة رئيس الديوان على شكل تقرير الدراسة و"الشعار" المستخدم.
	رئيس الديوان		- تعيين رئيس الديوان للمواعيد النهائية لفرق الدراسة.
	فريق المراجعة الشاملة		- مراجعة مسودات الفرق حول أعمال رقابة الأداء كتملة.
	رئيس الديوان		- موافقة رئيس الديوان على تقارير الدراسات بشكل نهائي لتقديمها للجهات الخاضعة للرقابة لغايات المراجعة والاطلاع عليها.
		أسبوع إلى أسبوعين	- إرسال التقارير إلى الجهات الخاضعة للرقابة بعد الحصول على الموافقة،
	رئيس الفريق		- تنقيح التقارير بناء على التغذية الراجعة الواردة من الجهات الخاضعة للرقابة.
	رئيس الديوان		- تسليم التقارير إلى الجهات المعنية.

الجدول الزمني لتنفيذ دراسة رقابة الأداء:

على الرغم من أن كل فريق يحتاج إلى إعداد الجدول الزمني الخاص به، إلا أن هذا الجدول يقدم البنود الأساسية التي على كل فريق أخذها بالحسبان عند إعدادهم جداولهم الخاصة:

ملاحظات	المسؤولية	الإطار الزمني	النشاط
أنشطة تخطيط عمليات رقابة الأداء للفريق.			
			- انتهاء الفرق من تحديد أنشطة نطاق الرقابة الأولية.
			- إعداد مذكرة لنطاق الدراسة تقع في صفحة واحدة وإرسالها لرئيس الديوان لغايات المراجعة والموافقة.
			- إعداد بيان نهائي لنطاق الدراسة و/أو خطة عمل المشروع
		أسبوع بعد تقديم البيان/ الخطة	- مراجعة فريق المراجعة الشاملة لنطاق الدراسة/ خطة العمل.
			- وضع خطة العمل.
		يعتمد ذلك على الطلبات	- تقديم طلبات الحصول على المعلومات إلى الجهات الخاضعة للرقابة
			- إرسال الاستبيانات إلى الجهات الخاضعة للرقابة كما تفضيه الحاجة.
			- الانتهاء من إجراء المقابلات المخطط لها.
			- الانتهاء من تحليل البيانات التي جمعت من الجهات المعنية.
			- تلخيص نتائج الاستبيانات.
			- البدء بكتابة مسودة التقرير والتحضير لكتابة التقرير النهائي.
			- الانتهاء من إجراء المقابلات الميدانية مع المدراء والموظفين في الجهات الخاضعة للرقابة.
			- الانتهاء من الزيارات الميدانية وجمع المعلومات
			- مناقشة الفريق لهيكل التقرير وتعيين الأعضاء الذين ستوكل إليهم مهمة الكتابة.
			- تقديم الأجزاء المختلفة لمسودة التقرير إلى رئيس الفريق لإجراء التعديلات اللازمة حسبما تفضيه الحاجة.
			- تبادل أعضاء الفريق أجزاء التقرير التي تم إعدادها والمساعدة في إعداد مسودة نهائية للتقرير بتوجيهات من رئيس الفريق.
			- جمع رئيس الفريق لأجزاء مسودة التقرير النهائي.
			- مراجعة الفريق للمسودة ووضعها بشكلها النهائي وإجراء التنقيحات اللازمة.
			- إرسال المسودة إلى فريق المراجعة الشاملة.

ملاحظات	المسؤولية	الإطار الزمني	النشاط
			- استلام الملاحظات التي يُوصي بها فريق المراجعة الشاملة.
			- الانتهاء من عملية المراجعة وتقديم المسودة النهائية للتقرير إلى رئيس الديوان.
			- تنقيح المسودة بناء على المراجعة التي قام بها رئيس الديوان.
			- إرسال المسودة الموافق عليها إلى الجهات الخاضعة للرقابة لتراجعها خلال أسبوع أو أسبوعين.
		أسبوع أو أسبوعين	- تنقيح المسودة بناء على اجتماع لمراجعة المسودة مع الجهات الخاضعة للرقابة.
			- الحصول على موافقة رئيس الديوان.
			- تقديم تقرير رقابة الأداء النهائي إلى السلطات المعنية.
			- أرشفة المستندات الخاصة بالتقرير.
أولاً بأول.			
يختلف من دراسة لأخرى.			- إعادة تعيين الموظفين في فرق أخرى وأعمال أخرى.

الملحق رقم (2): معايير تقييم الأداء:

يمثل المعيار جوهر كل عملية تقييم سواء كانت تقييم الالتزام ضمن التقييم المالية أو تقييم للأداء، وإن كان المعيار محدداً مسبقاً في مجالي تقييم المشروع والتقييم المالية، فإن الأمر يختلف بالنسبة لتقييم الأداء حيث يحتاج المدقق لإعداد معايير لكل مهمة رقابية أو تقييم.

1. تعريف المعيار:

المعيار هو ميزان (أو مسطرة) يمكن بواسطته القياس. والشئ المراد قياسه في مجال تقييم الأداء هو أداء الجهة محل التدقيق من حيث الاقتصاد والكفاءة والفعالية.

وعندما نقارن المعيار بالأداء الفعلي نحصل على نتائج رقابية، فإذا تمت تلبية المعيار أو تجاوزه فإن هذا يعني أن الأداء جيد، في حين يدلّ الفشل في الاستجابة إلى هذا المعيار على أن هناك حاجة للقيام بتحسينات.

وعموماً لا يمكن إنجاز عملية تقييم بدون الاعتماد على معايير، فالمعايير هي نقطة مرجعية تمكن المدققين من استخلاص استنتاجات، وهي بعبارة أخرى تبين مواصفات السلوك المعقول وتمكن المدققين من تقويم المعاملات والأحداث أو الأنظمة بهدف إصدار حكم بشأنها.

والمعيار هو جوهر عملية تقييم الأداء، وإذا ما تم تحديده بصورة واضحة ودقيقة فإن عملية تقييم الأداء تصبح أكثر سهولة.

2. أنواع المعايير:

تتباين طرق تصنيف المعايير، حيث أن هناك عدة أسس لتقسيمها، إلا أن أكثرها شيوعاً وتداولاً هي طريقة تقسيم المعايير حسب طبيعتها، حيث يمكن تصنيفها على هذا الأساس إلى عدة مجموعات من بينها المجموعات التالية:

معايير زمنية:

وهي معايير تقيس على أساس الزمن معبراً عنه بالأيام أو الساعات مثل عدد أيام العمل في السنة الواحدة، الفترة الزمنية لكل مرحلة من مراحل الخدمة، معدل الوقت الضائع المسموح به.

معايير التكلفة:

وهي التي تقيس تكلفة أداء المنتج النهائي (الخدمة) مثل تكلفة المريض السريري باليوم أو تكلفة الخريج الجامعي.

معايير النشاط:

وهي المعايير المتصلة بحجم النشاط مثل: عدد الوحدات المنتجة / المباعية.

معايير مهنية ووظيفية:

وهي التي تعد من قبل المنظمات المهنية والمتخصصة الإقليمية والدولية ومنها المعايير المحاسبية، أو معايير السلوك المهني للمدقق، أو معايير المجلس الطبي لممارسة مهنة الطب.

معايير النوعية والجودة:

وهي معايير تصدر عن منظمات إقليمية مثل معدل الملوحة في الماء المعد للشرب، معايير الجودة العالمية مثل: ISO 9001.

3. خصائص المعايير:

تتميز المعايير الملائمة للتقييم على الأداء ببعض الخصائص منها:

الموثوقية:

تكون المعايير موثوق بها إذا كانت تؤدي إلى استنتاجات مشابهة عندما تستعمل في ظروف مشابهة من قبل مدققين مختلفين.

الموضوعية:

تكون المعايير موضوعية إذا كانت خالية من كل رأي مسبق من جانب المدقق وإدارة الجهة الخاضعة للتقييم.

الفهم:

تكون المعايير مفهومة إذا تم التعبير عنها بوضوح و كانت غير قابلة للتأويلات المختلفة على شكل ظاهر.

القبول:

يمكن أن تعد الإدارة أو المدقق معايير مقبولة انطلاقاً من مواصفات تم اعتمادها من قبل منظمات مهنية أو غيرها من الجهات المعترف بها.

المقارنة:

تكون المعايير قابلة للمقارنة إذا كانت مترابطة مع المعايير التي تقدم استعمالها في مهام تقييم الأداء سابقة في نفس الهيكل في ظروف مشابهة.

التمام:

ينبغي على المدققين أن يسعوا إلى التأكد من أن كل المعايير الهامة قد تم تحديدها على نحو مناسب.

ويجب أن تؤخذ كل هذه الخصائص في الحسبان عند اختيار المعايير لتقويم مدى ملاءمتها.

4. تطبيق المعايير على القطاع الحكومي؛

يصعب أحياناً تطبيق معايير تقييم الأداء في القطاع الحكومي خصوصاً إذا كانت الجهة المراد تدقيقها غير هادفة للربح أو إذا كانت محتكرة أو فريدة أي إذا لم تكن تعمل في ظل نظام السوق الحر ووجود المنافسة.

ولذلك يصعب قياس عنصر الفعالية (الذي يقيس قدرة الوحدة على تحقيق أهدافها) في القطاع الحكومي غير الهادف للربح الذي قد تكون أهدافه أحياناً اجتماعية محضة بحيث لا يمكن قياسها ويصعب تعديدها، فقياس مدى فعالية المجالس المحلية مثلاً لا يمكن اعتماده إلا بقياس وتقدير مدى حب ورضا المستفيدين من أداء هذه الوحدات.

أمّا عنصر الاقتصاد والذي يهدف لقياس مدى حصول الوحدة على الموارد بأقل تكلفة ممكنة فهو العنصر الأقرب إلى التطبيق في مجال الجهات الحكومية غير الهادفة للربح، حيث يهدف في جوهره إلى تقليص تكاليف الوسائل والخدمات التي تستعملها الوحدة لتحقيق أهدافها.

5. كيفية ضبط المعايير من قبل الجهة الخاضعة للتقييم؛

أ. تأثير المعيار على الأداء؛

غالباً ما يؤثر المعيار الذي تضعه الجهة الخاضعة للتقييم لقياس أداء العاملين فيها على أدائهم الفعلي إذا ما كان معداً بصفة سليمة أم لا. فإذا كان المعيار أعلى مما كان ينبغي أن يكون عليه فإنه يفقد مصداقيته لدى الأطراف المكلفين ببلوغه مما يجعلهم يتخلفون عن اعتماده ويعارضون أي تقييم يتم على أساسه. أمّا إذا كان المعيار أقل مما كان ينبغي أن يكون عليه فإنه لا يحفز الجهات المعنية بتحقيقه، وإنما يجعلها تخفض أداءها إلى أن يتدنى إلى مستوى المعيار.

وبالتالي لا بدّ من تحديد المعيار بطريقة واقعية تحفز العاملين وتراعي الظروف الفعلية للأداء وعموماً فإنّ المعيار هو أقصى جهد يمكن أن تبذله الجهة الخاضعة للتقييم للانتفاع من مواردها.

ب. أركان المعايير؛

حتى يكتسب المعيار كفاءته وفعاليتها كمسطرة يقاس عليها الأداء الفعلي، لا بد من أن تتوافر فيه الأركان التالية عند وضعه من قبل الجهة الخاضعة للتقييم:

- الاستعانة بالبيانات التاريخية وتجارب الماضي.
- مراعاة القدرات والإمكانات المتاحة.
- الأخذ بالأصول العلمية والفنية للخدمة أو النشاط.
- القيام بالتنبؤات عن أحوال الفترة التي تستخدم فيها المعايير.

وحتى يتم إعداد المعيار بطريقة سليمة لا بد أن يتوافر جميع الأركان الأربعة السابقة مجتمعة بمعنى أن تخلف أحدها يخل بسلامة المعيار حيث أن كل منها يكمل الآخر. ولكي نضع معياراً سليماً لا بد من مراعاة الركن الأول وذلك بالاستفادة من خبراتنا الماضية عن الأداء الذي يوضع له المعيار وتأثير ظروف كل عام أو فترة على المعيار الموضوع وكذلك مراعاة الركن الثاني المتعلق بما تملكه الجهة الخاضعة للتقييم من قدرات وإمكانيات حالية.

إن لكل خدمة أو نشاط علوم تحكمه، فلو خرجنا عن المبادئ العلمية لمقررات الأداء لخرجنا بمعيار أداء آخر بمواصفات أخرى، ولذلك فإنه يجب مراعاة الركن الثالث المتمثل في الالتزام بالأصول العلمية والفنية التي تقتضيها طبيعة تلك الخدمة أو النشاط. وفي جميع الأحوال يجب أن نتذكر أننا نعد المعيار للفترة القادمة ولذلك فإنه يجب طبقة للركن الرابع أن نأخذ في الحسبان ظروف تلك الفترة وذلك حتى يكون المعيار صالحاً فعلاً للاستعمال لأغراض الفترة القادمة التي يعد من أجلها.

ويتضح مما سبق أنه لكي تكون الطريقة المستخدمة للمعايرة سليمة وموثوق بها، لا بد أن يتكامل لها مربع المعايير والممثل في الأركان الأربعة السابق عرضها، وأن الإخلال بأي ضلع من أضلاع ذلك المربع يجعل طريقة المعايرة قاصرة ولا تفي بأغراضها.

6. المعيار كوسيلة تقييم يعتمد عليها المدققون:

أ. الحاجة إلى معايير مختلفة لكل عملية تقييم على الأداء:

في مجال الرقابة المالية، يعتمد الخبراء المحاسبون المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كقواعد أو نقاط مرجعية لإصدار حكم للتقويم وذلك بالنسبة لجميع المهام الرقابية على حد سواء، أما في مجال تقييم الأداء، فإن المعايير الواجب استخدامها تتغير من مهمة إلى أخرى، وذلك لكونه لا يوجد حتى الآن بالنسبة إلى كثير من الوظائف منهجاً واضحاً قابلاً للتطبيق أو مقبولاً.

وعلى سبيل المثال، فإن ما يمكن اعتباره أمراً منتظراً ومعقولاً بالنسبة إلى أنظمة معلومات تخص برنامجاً ترتفع نفقاته إلى مليون دينار مثلاً لا يكون كذلك بالنسبة إلى برنامج لا تتجاوز نفقاته مائة الف دينار.

ويتم وضع المعايير العامة للتقييم على الأداء أثناء المسح الأولي مما يمكن من توفير توجيهات واضحة لمرحلة تنفيذ العملية الرقابية وبالخصوص وضع برنامج رقابي محدد. وينبغي تعديل المعايير إذا استحدثت ظروف أثناء التنفيذ الفعلي وعندما لا يصبح التمسك بالمعايير الحالية أمراً عملياً.

ب. مزايا المعايير بالنسبة للمدقق:

- تشكل المعايير قاعدة للتواصل مع إدارة الجهة الخاضعة للتقييم، حيث أن فريق العمل الرقابي عادة ما يلتزم بتفهم إدارة الجهة الخاضعة للتقييم للمعايير والموافقة عليها وقبولها في نهاية الأمر لنتائج العملية الرقابية في ضوء تلك المعايير.
- تمكن المعايير من ربط الأهداف ببرامج تقييم الأداء التي يتم تنفيذها أثناء مرحلة التنفيذ.
- تشكل قاعدة لمرحلة جمع البيانات الخاصة بالعملية الرقابية فتوفر أساساً يتم عليه بناء الإجراءات بالنسبة إلى جمع القرائن الخاصة بالعملية الرقابية.
- توفر أساساً لنتائج العملية الرقابية مما يساعد على دعم شكل الملاحظات وبنيتها.

ج. أنواع المعايير المعتمدة من قبل المدقق:

يمكن تصنيف المعايير التي يعتمدها المدقق حسب مصادرها كالآتي:

معايير داخلية:

وهي التي يتم وضعها بواسطة الجهة الخاضعة للتقييم، فبعض الحالات تكون الجهات التي ستخضع للتقييم قد اعتمدت قواعد مضبوطة لعملياتها وقياس النتائج، فليس على المدققين حينئذ سوى أن يتولوا تقييمها لتحديد ما إذا كانت معقولة قبل قبولها كمعايير تقييم.

معايير خارجية:

وهي المعايير التي توضع خارج الجهة الخاضعة للتقييم كالتي تضعها الجهات المشرفة على الجهة الخاضعة للتقييم إدارياً أو مهنياً والتي يتم نشاطها تحت مظلتها وذلك مثل: معايير المحاسبة والتدقيق.

معايير يضعها المدقق:

عندما لا تكون هنالك معايير أو تكون المعايير الموضوعية غير واضحة يمكن للمدقق استنباط معايير، حيث أن مجرد عدم قيام الجهة التي ستخضع للتقييم باتخاذ أي مقياس أو كونها لم تتخذ إلا العدد القليل من المقاييس المقبولة، لا يمنع المدقق من استنباط معايير مناسبة وذلك في حدود الإمكان. علماً أن عدم وضع الجهة معايير تقييم بها أداءها يشكل في حد ذاته ملاحظة يمكن إدراجها بالتقرير.

7. مصادر المعايير:

تتمثل أهم مصادر المعايير في ما يلي:

أ. القوانين والأنظمة:

تمثل القوانين مصدراً ثرياً بالمعايير، إذ غالباً ما تخضع الجهات الحكومية إلى قوانين تحدّد مجال تدخلها وتنظّم نشاطها. ويمثّل اعتماد القوانين كمعايير للتقييم على الأداء نقطة الالتقاء بين تقييم الإلتزام وتقييم الأداء. ومن الممكن أن تؤدي أعمال التقييم إلى استنتاج أنّ القوانين لم تعد تتلاءم مع واقع النشاط أو أنها غير كافية، وفي هذه الحالة يمكن للمدقق أن يقترح تعديل هذه القوانين.

ب. السياسات والتوجيهات الصادرة عن الهيئات المركزية:

غالباً ما تقدّم هذه السياسات أو التوجيهات على نحو يسهل معه نسبياً تحويلها إلى معايير، و ينبغي أخذها بعين الاعتبار نظراً لأنها تبين الرغبات الخاصة بالإدارة وتوفّر إطار عمل لكل هيكل إداري.

وعند استعمال وثيقة صادرة عن هيكل مركزي لاستنباط معايير التقييم، ينبغي على المدقق الحرص على أن لا يصبح عمله مجرد تقييم الإلتزام يتم القيام بها باسم الهيكل المركزي.

ج. خطط الجهة محلّ التقييم:

تعدّ الجهات الخاضعة للتقييم عادةً خطط تحدّد فيها أهدافها المستقبلية من حيث الاستثمار والنشاط والإمكانات وغيرها، وفي حالة توفرها تكون مصدراً هاماً يستقي منه مدقق الأداء المعايير.

د. أدلة إجراءات الجهة محلّ التقييم:

وكذلك تحتوي أدلة إجراءات الجهة محلّ التقييم على ممارسات مطلوب اتّباعها من مختلف العاملين في الجهة. ويمكن أن يستعمل المدقق هذه الإجراءات كمعايير إذا كانت تندرج ضمن نطاق التقييم التي يقوم به.

هـ. الجهات المماثلة:

قد توجد جهات مماثلة في قطاعات نشاط مشابهة قد اتخذت مقاييس يمكن أن تصلح كمعايير للتقييم على الأداء، ويمكن أن تصبح هذه المعايير عنصر مقارنة مفيد خصوصاً في صورة تشابه ظروف نشاط الهيكل المراد تقييمه مع ظروف نشاط الهيكل المعياري.

و. الإنجازات الماضية:

تستند هذه الطريقة إلى بيانات التجارب السابقة حيث تستخلص المعايير من واقع الأداء الفعلي في الماضي. تختلف الطرق المتبعة في استخلاص المعايير من الفترات الماضية فمن الممكن اتخاذ الأداء خلال فترة معينة بالماضي لقياس الأداء خلال الفترة المراد تدقيقها، فمثلاً، يمكن اتخاذ بعض الخدمات التي يؤديها قسم معين لفترة الثلاث أشهر الأولى لسنة ما من كانون ثاني- آذار 2009 أساساً لأداء نفس القسم في الثلاثة شهور الحالية كانون ثاني/ آذار 2010، وكذلك قد يقاس أداء موظف لفترة معينة بتاريخ أدائه للفترات السابقة وتسمى الفترة التي يقاس عليه الأداء الحالي الفترة المعيارية.

وكطريقة ثانية، تستخرج معايير التقييم المعتمدة على الماضي ليس فقط انطلاقاً من فترة معيارية واحدة بل من معدلات عدّة فترات.

ويجب الأخذ بالاعتبار أن عيب الطريقة المعتمدة على الماضي كأساس للمعايرة هو أنّه من المحتمل أن تكون ظروف الفترة المعيارية غير مماثلة لظروف الفترة المراد رقابتها مما يحدّ من مصداقية المعيار.

ز. أعمال التدقيق السابقة:

قد يكون من الأجدى أن يعود المدقق إلى الملفات المتوفرة بالديوان فإن سبق لهم أن قاموا بتدقيق نفس الجهة الخاضعة للتقييم أو جهات مشابهة لها، فإنه من المفروض أن يكونوا أعدوا معايير مفيدة وملائمة، إلا أنه لا يجوز استخدام مثل هذه المعايير دون التأكد مسبقاً من ملاءمتها للظروف السائدة ومع مرور السنوات يكون أحياناً من الضروري إدخال بعض التعديلات على المعايير.

ح. استشارة خبراء خارجيين:

وفي بعض الحالات يستشير المدققون خبراء في المجالات ذات الصلة عندما تكون معارفهم الذاتية في ذلك الشأن غير كافية لوضع معايير مقبولة وعادة ما يكون هؤلاء الخبراء أعضاء في فريق التقييم الرئيسي من بداية المهمة إلى نهايتها، وأحياناً لا يلجأ إليهم المدققون إلا لإنجاز جزء من العمل الرقابي كجزء من الفريق الإضافي.

8. الشُّروط الواجب توفُّرها لاعتماد المعايير:

تتمثّل هذه الشُّروط في:

أ. الواقعية:

لا بد من التأكد من أنّ المعايير تلائم ظروف الجهة الخاضعة للتقييم (من الناحية المادية والاجتماعية...) ومن عدم وجود محددات أو معوقات خارج نطاق الجهة تمنعها من الالتزام بتلك المعايير.

ولكي يكون المعيار واقعيًا وممكنًا وعمليًا تتوافر فيه كافة المفاهيم والمواصفات، وتتحقق منه كافة مزايا المعايير لأغراض الضبط، فإنه يلزم بأن لا يخرج من دائرة إمكانيات الجهة الخاضعة للتقييم وقدراتها وكفاءات العمل بها، وظروفها، وملابساتها، وصعوباتها، وتسهيلاتنا... وذلك عن طريق دراسة الخلفية التاريخية لسير الجهة الخاضعة للتقييم في مضمار النشاط وتجاربها السابقة وخبرات المسؤولين فيها، والعيوب والمحاسن والنجاح وال فشل، والتعدّيات والتطورات، ومواطن الإسراف والتوفير، والضعف والكفاية... وما إلى ذلك.

ب. المناقشة مع الجهة:

على المدقق مناقشة المعايير مع الجهة الخاضعة للتقييم لكي يتأكد من اقتناعها بها ولكي لا ينشأ خلاف في نتائج عملية التقييم والتوصيات الناجمة عنها، فإذا لم يتم هذا الاتفاق فإنه يصعب إجراء عملية التقييم، إذ لا بد من وجود معايير متفق عليها من الطرفين ليضمن مستخدمي التقارير على صحة ومصداقية تقارير التقييم وتوصياتها.

ملحق رقم (3): مواصفات أدلة الإثبات:

تتضمن مرحلة التنفيذ جمع المعلومات وتصنيفها من خلال البدء في جمع أدلة الإثبات في الرقابة على الأداء وأهميتها في تأسيس وتعزيز نتائج الرقابة.

مفهوم الدليل:

الدليل هو الوسيلة أو الشكل المادي الذي يتمتع بقوة الإقناع في إثبات الحقيقة الواقعية أو المحاسبية، ويتضمن هذا التعريف جانبا ماديا باعتبار الدليل وسيلة أو شكل و جانب معنوي بوصفه قوة إقناع. وبشكل عام فالدليل هو عبارة عن معلومات كافية ومعقولة وثيقة الصلة بموضوع الرقابة، تجمع بهدف جعل المدقق ينتهي إلى رأي منطقي يدعم نتائج الرقابة.

وتتكون الأدلة من المستندات والسجلات والتصريحات والقوائم المالية والمعلومات المؤيدة من مصادر أخرى يتم الحصول عليها من خليط ملائم من اختبارات الرقابة الداخلية وإجراءات التحقق من ان الجهة محل الرقابة قد قبلت ونفذت الإجراءات المناسبة بغرض احترام المعايير الخاصة باستخدام الموارد باقتصاد وكفاءة وفعالية.

فمثلا لجوء الجهة محل الرقابة إلى شراء مواردها عن طريق العقود، يمكنها من خفض تكلفة المشتريات، وتمثل العقود المبرمة لشراء الموارد دليلا على تنفيذ الجهة لإجراءات مناسبة تحقق عنصر من الرقابة على الأداء ألا وهو الاقتصاد.

الهدف من جمع الأدلة:

وتهدف عملية جمع الأدلة إلى:

- تعزيز وتأكيد نتائج الرقابة.
- توفير معلومات لتهيئة التقارير والإجابة على تساؤلات الجهة أو أي جهات أخرى.
- إثبات تطبيق المدقق لمعايير الرقابة.
- تيسير عملية البرمجة والإشراف.
- تأهيل المدقق مهنيًا.
- التأكد من انجاز فريق المراجعة للأعمال الموكولة له.

خصائص أدلة الإثبات:

تعد أدلة الإثبات أداة المدقق للوصول إلى النتائج القابلة للتأييد.

ويشترط في الدليل ثلاثة خصائص وهي:

1. كاف.
2. وثيق الصلة.
3. معقول.

أنواع أدلة الإثبات:

تصنف أدلة الإثبات حسب طبيعتها إلى أربعة أنواع:

1. الدليل المادي مثل مستندات الإدخال أو الإخراج أو الاتفاقية أو المخططات أو ضبوطات البيع أو الإلتاف أو الاستلام أو.....الخ
2. دليل الشهود (أو الدليل الشفوي).
3. الدليل المستندي وهي الوثائق المالية والمعززات والسجلات والملفات المؤيدة للعمليات المالية.
4. الدليل التحليلي وهي النتائج التي تم التوصل إليها من خلال فحص المستندات والقوائم المالية كذلك ما توصل إليه الخبراء أو المقارنة مع الجهات المشابهة ،.

ملحق رقم (4): مواصفات تقرير التقييم:

هنالك عدد من المواصفات العامة الضرورية في التقرير نذكر منها:

1. كتابة الملاحظات والتوصيات:

تتم كتابة الملاحظات ضمن منظومة تحتوي على العناصر التالية:

أ. الحالة:

وهي وصف الوضع القائم وشرحه كما هو، وهي إجابة عن السؤال: ما هو الوضع القائم؟

ب. المعيار/المؤشر:

وهو ميزان المقارنة الذي يتم القياس عليه وهو إجابة عن السؤال: كيف ينبغي أن يكون الوضع؟

ج. الأثر:

ويتمثل في المشاكل الناتجة عن الانحراف بين الحالة (الواقع الفعلي) والمعيار (ما يجب أن تكون عليه الحالة)، ويفضّل التعبير عن الأثر بمصطلحات كمية: مثل القيمة النقدية والوقت وعدد وحدات الإنتاج، إلخ.

وفي بعض الحالات يكون الأثر وصفيًا وغير ملموس فلا يمكن تقييمه كمياً وهو مع ذلك على غاية من الأهمية كقلة الاهتمام مثلاً أو كآثار نقص المتابعة والإشراف.

د. السبب:

وهو الظرف الذي أدى إلى وجود اختلاف بين الحالة والمعيار/ المؤشر، وغالبا ما يكون من الصعب تحديد السبب الأساسي للمشكلة القائمة، مما يتطلب من المدقق بذل مجهودات كافية لإثبات الارتباط بين الأسباب وتأثيراتها.

ويمكن أن يصادف المدقق نوعيّة من الأسباب الخارجة عن نطاق الدائرة الخاضعة لتقييم الأداء والناجمة عن ظروف خارجيّة، وفي هذه الحالة يتعيّن الإشارة إلى ذلك. ويمثّل الوقوف عند السبب خطوة في اتجاه تفاديه إذ أنّه القاعدة الأساسيّة لأيّة توصيات.

2. كتابة التوصيات:

أ. الحاجة إلى توجيه التوصيات:

تتضمن التقارير الرقابية توصيات بناءة في مجال تحسين إدارة الأموال العامة. وقد ورد في معايير الإنتوساي أنّه (من طبيعة هذه التقارير أنّها تحتوي انتقادات هامة، وحتى تكون هذه التقارير بناءة، فإنّه ينبغي أن تفكر أيضا في أنشطة علاجية مستقبلية).

كما جاء في نفس المعايير أنّه (ينبغي ألاّ تركّز تقارير الأداء على نقد الماضي فقط بل ينبغي أن تكون بناءة، وتعتبر استنتاجات المدقق وتوصياته جانبا هاماً من جوانب تقييم الأداء لذلك فإنّها تصاغ كدليل للعمل كلّما كان ذلك مناسباً).

ب. مواصفات التوصية الجيدة:

تكون التوصية جيدة إلا في الحالات التالية:

- الوضوح والدقة والقابلية للتطبيق على أرض الواقع.
- العلاقة بين التوصية وتكلفتها مجدية بحيث لا يتم إصدار توصية تكون تكاليف تنفيذها أكبر من مزاياها.
- منسجمة مع القوانين والأنظمة السارية.
- موجهة نحو تفادي الأسباب الأساسية الكامنة وراء المخالفات المكتشفة.
- تشتمل على الإيجابيات التي من المتوقع أن تجنبها الدائرة من خلال العمل بالتوصية.
- وعلى المدقق تضادي التوصيات الضعيفة وغير البناءة أو التي تشكل تدخلًا مباشرًا في صلاحيات العاملين بالجهة محل التقييم على غرار الأمثلة التالية:
- إذا تعلق الملاحظة بعدم مراعاة النصوص القانونية، ينبغي أن لا تقتصر التوصية على مجرد الدعوة إلى تطبيق هذه النصوص بل يجب أن تركز على كيفية تضادي الأسباب الأصلية التي حالت دون هذا التطبيق مثل ضعف الرقابة الداخلية أو غياب التدريب الملائم أو عدم تناسب هذه النصوص مع الظروف الحالي.

3. تقييم التقرير:

إن التقرير عمليّة متواصلة ترافق جميع مراحل إنجاز مهمّة رقابة الأداء، وبالتالي فإنه يمكن أن يكون قد أنجز بعض من عناصر التقييم التالية:

محتوى التقييم:

أ. مراجعة مدى تنفيذ برنامج تقييم الأداء:

تتمثل مراجعة تنفيذ برنامج تقييم الأداء في:

- التأكد من أن فريق التقييم قد غطى خلال مرحلة التنفيذ جميع أهداف رقابة الأداء التي تمت برمجتها أثناء مرحلة التخطيط.
- التأكد من كتابة ملاحظات بخصوص جميع الحالات التي لم يتم فيها الالتزام بالمعايير.
- التأكد من جدوى التغييرات التي أدخلت على برنامج تقييم الأداء أثناء مرحلة التنفيذ.

ب. تقييم الملاحظات والتوصيات:

- تقييم أهمية الملاحظات:

يمكن الحكم على أهمية الملاحظات من خلال المقاييس التالية:

- مدى انحراف الإنجاز الفعلي قياسا بالمعيار.
- مدى تأثير الخلل الذي تم اكتشافه على تحقيق أهداف الدائرة الخاضعة للتقييم.
- أهمية الملاحظة بالنظر إلى اهتمامات قارئ التقرير.
- مدى تكرار الخطأ.
- سهولة إصلاح الوضع.
- أهمية الأثر.

- تقييم التوصيات:

ويتمثل ذلك في التأكد من:

- البعد العملي والواقعي للتوصية.
- دقة ووضوح التوصية.
- جدوى العلاقة بين التوصية وتكاليفها.
- متانة العلاقة بين التوصية والسبب.

ج. تقييم أدلة الإثبات:

وتنقسم أدلة الإثبات إلى أربعة أنواع: فمنها المستندي والمادي والتحليلي والمشاهدات. ومن شأن أدلة الإثبات أن تجعل استنتاجات المدقق وتوصياته مقنعة مما يزيد من موثوقية الديوان أمام الجهات التي تتعامل معه. وقد جاء في معايير الانتوساي أنه (ينبغي الحصول على إثباتات كافية وذات صلة ومعقولة لدعم حكم المدقق...).

وبالتالي فإن تقييم أدلة الإثبات يتمثل في:

- مدى ملاءمة أدلة الإثبات: أي مدى وثاقه الصلة بين الأدلة والاستنتاجات.
- مدى كفاية أدلة الإثبات: ويكون الدليل كافيا عندما يكون قادرا على إقناع شخص عادي بأن نتائج وتوصيات تقييم الأداء مدعمة بشكل كاف.
- زيادة الموثوقية بالنتائج: كلما تم تعزيز الدليل بأدلة أخرى ذات طبيعة ومصدر مختلف وتدعم نفس الاستنتاج كلما زادت الموثوقية.

د. تقييم الصياغة والنواحي الشكلية:

وتمثل تقييم الصياغة في التحقق من:

- أن الصياغة تراعي جانبي الوضوح والإيجاز.
- خلو التقرير من العبارات غير اللائقة.
- التسلسل المنطقي للاستنتاجات والتوصيات.
- أن العناوين معبرة ومحيدة.

أما تقييم النواحي الشكلية فيتمثل في التحقق من:

- استخدام اللغة السليمة الخالية من الأخطاء الإملائية والنحوية.
- أن الصياغة والطباعة على درجة عالية من الجودة والوضوح والدقة.
- صحة كل مجموع أو نسبة مئوية أو رقم.

4. دراسة إجابات الدائرة وإعداد التقرير النهائي:

أ. التعليق على إجابات الدائرة الخاضعة للتقييم:

يتم دراسة الإجابات بعناية من قبل فريق التقييم وينظر في تعديل الملاحظات أو حذفها أو الإبقاء عليها وذلك حسب طبيعة ردود الجهة ومعززاتها:

ب. تعديل الملاحظات على ضوء ردود الجهة الخاضعة لتقييم الأداء:

يختلف قرار فريق التقييم بخصوص التعديلات التي سيدخلها على التقرير الأولي باختلاف كيفية ردّ الجهة على الملاحظة وذلك على النحو التالي:

- في حالة عدم ردّ الجهة على الملاحظة: يُبقي الفريق على الملاحظة.
- في حالة تأييد الجهة وموافقتها على استنتاج الديوان: يبقي الفريق على الملاحظة
- في حالة معارضة الجهة لاستنتاج الديوان مع التعزيز بأدلة الإثبات المقنعة: يحذف الفريق الملاحظة
- في حالة وعد الجهة باتخاذ إجراءات تصويبيه: لا يأخذ كتبرير لحذف الملاحظة وإنما يتم الإبقاء عليها.
- في حالة معارضة الجهة للملاحظة لكن دون الاستشهاد بأدلة الإثبات المقنعة: قد يوجد في الاعتراض على الملاحظة ما يشير إلى أن المسألة محلّ جدل مما يستلزم مزيد التحري وإعادة النظر مع الجهة حول هذه النقطة للتثبت في رأيها.
- في حالة إعطاء الجهة توضيحات مقنعة من شأنها تغيير الملاحظة جزئياً: يُبقي الفريق على الملاحظة مع تعديلها.

وبعد أن يعدّ فريق التقييم ملاحظاته واثّر إعادة النظر مع الجهة الخاضعة للتقييم حول وجهات النظر غير المتطابقة وما يتبع ذلك من احتمال تعديل التقرير الأولي، يجتمع بالإدارة العليا للديوان للمناقشة ولأخذ القرارات النهائية.

ملحق رقم (5): مواصفات طباعة تقارير تقييم الأداء:

الهدف:

ضمان تمتع تقارير تقييم الأداء الصادرة عن الديوان بالمهنية والدقة والحيادية.

المجال:

تغطي هذه الوثيقة تقارير تقييم الأداء بصورتها النهائية تمهيداً لإدراجها في التقرير السنوي للديوان.

القواعد العامة للكتابة:

يستخدم ورق حجم (A4) فقط في طباعة تقارير تقييم الأداء.

الخط المستخدم:

1. يستخدم الخط (Font) بالعربية:

- أ. العنوان الرئيسي (Al-Matten)، حجم الخط (15) والبنيط (Bold) واللون (أخضر).
- ب. العنوان الفرعي (Al-Matten)، حجم الخط (13) والبنيط (Bold) واللون (أخضر).
- ج. المتن (Al-Mohonad Bold)، حجم الخط (13) واللون (أسود).

2. تكتب الأرقام كتابة في المتن إذا كانت تساوي أو تقل عن العدد تسعة وتكتب أرقاماً إذا كانت تزيد عن العدد تسعة.
3. يجب أن تبدأ الجملة بكلمة ولا يجوز أن تبدأ برقم أو اختصار أو رمز، وفي هذه الحالات تكتب الأرقام أو الاختصارات أو الرموز كتابة.
4. عدم الإكثار من الجمل الاستفهامية والتعجبية، وتجنب استخدام لفظ (أنا) (نحن) (حسب رأينا) (حسب اعتقادنا) ... إنما يمكن استخدام لغة أكثر تواضعاً مثل عبارات (في حدود علم الفريق) أو (ولقد توصلت الدراسة)، أو (يرى الضري)، و (ربما توجد علاقة...).

قواعد الصفحة/ مواصفات صفحة الطباعة:

1. تتكون الصفحة من عمود واحد.
2. تكون المسافة بين السطور عند الكتابة بالعربية مسافة وربع.
3. تكون المسافة قبل كتابة العناوين الرئيسية وعناوين الجداول والرسومات مسافة واحدة.
4. تكون المسافة قبل كتابة المراجع مسافة واحدة أما المسافة بين المرجع والذي يليه فتكون مسافتين.
5. ترك مسافة بعد الشرطة (/) وعدم ترك مسافة قبل الفاصلة وتركها بعد الفاصلة (،)، مع عدم ترك مسافة قبل النقطة (.) .
6. تكون مسافة الهامش من جهة التجليد (3.5) سم، أما بقية الهوامش فتكون (2.25) سم.
7. يبدأ ترقيم الصفحات من صفحة المقدمة، ويوضع الرقم أو الرمز في وسط أسفل الصفحة، ولا يتم ترقيم صفحة العنوان.

8. تفصل ملاحظات الحواشي عن المتن بخط طوله (3.5) سم، ويقع الخط أسفل المتن بمقدار مسافتين في يمين الصفحة، وتبدأ كتابة الملاحظة على بعد مسافتين من الخط.
9. في حال استخدام أي من المصطلحات الفنية المتخصصة، يتم توضيحها في الهامش الخاص بالصفحة التي ذكر فيها المصطلح.
10. مراعاة استخدام الترقيم بالأعداد بصورة آلية وليست يدوياً ووضع نقطة بعد الرقم (.) وليس (-) سواء الترقيم بالأرقام أو الترقيم بالحروف. في حيث يتم ترقيم المخالفات الرئيسية بالأرقام والمخالفات الفرعية بالحروف والمخالفات الثانوية بالشرطة (-) أو أي شكل آخر.
11. الاقتباس نوعين:
 - الاقتباس النصي (الحرفي)، تتم مراعاة الأصول المنهجية مثل وضع المقتبس حرفياً بين شرطتين " " وغيرها.
 - الاقتباس غير الحرفي (أو بتصرف)، يلتزم الكاتب بالدقة والأمانة العلمية عند إعادة صياغة الفكرة، مع ضرورة إضافة عبارة (بتصرف).
12. وفي الحالتين يجب ذكر اسم المرجع، ومؤلفه، ودار النشر، وتاريخ النشر، ورقم الصفحة. وفي حال الاقتباس من المراجع الأجنبية: من الضروري وضع النص المترجم والنص الأجنبي في متن الدراسة والإشارة إلى المرجع في الحاشية.
13. في حال الإشارة إلى نص من نصوص مادة في القانون أو النظام أو أي تعليمات أخرى، يتم الإشارة إلى رقم المادة ورقم القانون أو النظام دون أن يذكر نص المادة.
14. عند كتابة المراجع (مثل الكتب، الأوراق العلمية، الموسوعات، المعجم، المجلات والجرائد، المؤتمرات، الأحاديث الإذاعية، التقارير والمراسلات)، يتم توثيق المراجع بالترتيب التالي: اسم مؤلف المرجع، تاريخ النشر، عنوان المرجع كاملاً، المحقق أو المترجم، مكان النشر (المدينة والبلد)، دار النشر، الطبعة إن كانت غير الأولى، رقم الصفحة.
15. عند كتابة المراجع الإلكترونية، يتم توثيق المراجع بالترتيب التالي: اسم مؤلف المرجع، تاريخ النشر، عنوان المرجع كاملاً، الرابط الإلكتروني للوصول إلى المرجع، رقم الصفحة.

القوائم والجداول:

1. يجب في بداية التقارير عمل فهرس بالجداول والرسوم البيانية بعد قائمة المحتويات يتضمن الرقم المتسلسل آلياً وعنوان الجدول ورقم الصفحة التي ورد فيها الجدول.
2. يكون عنوان الجدول مختصراً وشاملاً ويوضع فوق الجدول، وتنطبق عليه ميزات عنوان التقرير المذكورة سابقاً، ويعطى رقماً متسلسلاً آلياً وتكون ترويسة الجدول بخط (Bold) وبنوع (Al-Mohonad Bold) وبحجم (15)، ويكتب رقم وعنوان الجدول كالتالي:

(الجدول 2. كميات الدواء التالفة للأعوام 2008-2010)

3. يوضع الجدول في نفس الصفحة التي تم الإشارة فيها إليه مباشرة أو بعد الصفحة التي يرد فيها ذكره في المتن لأول مرة في حال تعذر ذلك، وإذا ذكرت أرقام أكثر من جدول في صفحة واحدة فترتب الجداول الواحد تلو الآخر بعد تلك الصفحة.
4. يجب أن تكون هناك إشارة لكل جدول تم إدراجه في التقرير قبل عرضه.
5. يكون حجم الخط المستخدم داخل الجدول (12) ويرجى مراعاة نوع الخط المستخدم في المتن وكما ورد أعلاه.

الأشكال والصور والرسوم البيانية:

يراعى عند إعداد الأشكال والصور والرسوم البيانية أن تقدم قيمة مضافة للتقرير وتوضح نتيجة أو تمهد لتوصية مع الإنتباه إلى ما يلي:

1. يكون عنوان الرسم أو الصورة مختصراً وشاملاً، ويوضع في أسفل الرسم أو الصورة وينطبق عليه ميزات العنوان المذكورة أعلاه، ويعطى رقماً متسلسلاً وتكون ترويسة الرسم بخط (Bold) وبنوع (Al-Mohonad Bold) ويحجم (15)، ويكتب رقم وعنوان الشكل كالتالي:

(الشكل 7. المعدل السنوي لكميات النفايات الصلبة المجمعة 2008 - 2010)

2. الحدود النهائية لأي رسم بياني أو شكل أو صورة هي حدود الجزء المطبوع من الصفحة فقط ولا تدخل الهوامش ضمن ذلك.

صيغة الأرقام:

عند استخدام الأرقام يجب مراعاة ما يلي:

1. عند كتابة رقم يحتوي على فاصلة عشرية، يكتب كما يلي (3.75) وتوضع داخل أقواس يليها التمييز (الوحدة) الخاصة بهذا الرقم مثل الدينار، م²، إلخ، مع ترك مسافة بينهما.
2. عند كتابة رقم يصل إلى خانة الآلاف أو الملايين، فيكتب الرقم كما يلي (21987456)
3. عدم استخدام التفقيط بعد الرقم.
4. أن تستخدم الأرقام العربية (0123456789).

ملحق رقم (6): الإشراف والتوثيق:

مفهوم الإشراف:

يتمثل الإشراف في تسيير العمليات اليومية، فهو يحتوي على إصدار التعليمات وتبيان ما يجب عمله ومن الذين سيطبّقون التعليمات وتنسيق الأعمال.

مواصفات اختيار المشرف (رئيس الفريق):

- يملك مهارات التعامل مع الأشخاص.
- يملك خبرة وتقنيات.
- له القدرة على التحكم في النفس عند المصاعب.
- الإخلاص والقدرة على تحمل المسؤولية.
- القدرة على التعلم.
- مهارات في حل المشاكل.
- مدير محتمل.

كيفية الإشراف:

كما إن عملية الإشراف تمس جميع مراحل تقييم الأداء من التخطيط إلى كتابة التقرير، وتوضيح عملية الإشراف عبر هذه المراحل من خلال ما يلي:

أ. مرحلة التخطيط: وتكون من خلال:

- مناقشة تقرير المسح الأولي مع المدققين وإبداء الرأي فيه من طرف رئيس الفريق المشرف ثم الاتفاق على تبنيه أو تغيير بعض محتواه.
- فهم أهداف تقييم الأداء من قبل جميع المدققين فهما واضحا وموحدا.
- إعداد برنامج تقييم الأداء وذلك بتوضيح الأهداف الرئيسية لهذا البرنامج، والعناصر الأساسية التي يجب متابعتها.

ب. مرحلة التنفيذ وتكون من خلال:

- التحقق من أن التعليمات نفذت كما خطط لها.
- التدخل لتذليل بعض الصعوبات التي تعترض المدققين أو حل المشاكل التي قد تطرأ أثناء القيام بعملية تقييم الأداء.
- التأكد من أن النقاط محل تقييم الأداء تم التطرق إليها بعناية كافية.
- التأكد من أن عملية تقييم الأداء تتم طبقا للمعايير الموضوعية مسبقاً.

ج. مرحلة كتابة التقرير وتكون من خلال:

- التحقق من احترام معايير كتابة التقرير الشكلية والمحتوى.
- التأكد من صحة ودقة أدلة الإثبات المدعمة لصياغة التوصيات والملاحظات.

الإشراف كمعيار من معايير الانتوساي:

يندرج الإشراف ضمن المعايير الميدانية للانتوساي والتي تنص على أن الإشراف ينبغي أن يكون بصورة مناسبة على عمل المدققين في كل مستوى وفي كل مرحلة من مراحل العملية الرقابية بغض النظر عن الكفاءة الفردية للمدقق.

ويشمل الإشراف حسب معايير للانتوساي على ضمان ما يلي:

- فهم أهداف البرنامج الرقابي من قبل جميع أعضاء الفريق فهماً تاماً.
- تنفيذ عملية التقييم طبقاً للمعايير الرقابية ومناهج الديوان.
- إتباع البرنامج الرقابي والمراحل المحددة حرفياً، إلا إذا تم التصريح بتغيير معين.
- احتواء أوراق العمل وتقرير تقييم الأداء على إثباتات كافية تدعم كافة الاستنتاجات والآراء والتوصيات.
- تحقيق المدقق للأهداف المعلنة لعملية التقييم.

التوثيق:

توثيق الأدلة:

على المدقق أن يوثق الدليل لدعم النتائج الرقابية والتأكيد بأن العمل الرقابي قد تم وفقاً لمعايير الانتوساي القابلة للتطبيق على أعمال تقييم الأداء، وعلى هذا الأساس يجب أن تكون الأدلة بمثابة الدعائم التوثيقية حول الأساليب والإجراءات الرقابية المتبعة والعمل المنفذ ونتائج ومخرجات العمل الرقابي. وتتمثل الأهداف الأساسية من التوثيق بتسجيل الأدلة دعماً للاستنتاجات والتوصيات. وتوثيق القرارات الهامة المتخذة خلال عملية تقييم الأداء والاعتبارات التي استندت عليها تلك القرارات بشكل كتابي. ويجب الاحتفاظ بالأدلة على شكل ملف تقييم الأداء بحيث يتيح الإطلاع عليه من قبل الفريق الرقابي أو جهة الإشراف بالديوان.

أهمية ومزايا توثيق الأدلة:

- نصت معايير الانتوساي على أهمية ومزايا التوثيق الكافي للأدلة كما يلي:
- تأكيد ودعم رأي وتقارير المدقق.
 - يزيد من فعالية وكفاءة العمل الرقابي.
 - يعتبر مصدراً للمعلومات عند إعداد التقارير أو الإجابة على أية استفسارات من الدائرة الخاضعة للتقييم أو أي جهة أخرى.
 - يعتبر دليلاً على التزام المدقق بالمعايير الرقابية.

- يسهل عمليتي التخطيط والإشراف.
 - يساعد على التطوير المهني للمدقق.
 - يساعد في التأكد من أن العمل المكلف به قد نفذ بطريقة صحيحة.
 - يوفر الدليل للعمل المنجز (المنفذ) كمرجعية مستقبلية.
- ويعتبر التوثيق الكامل أساسياً للحفاظ على مستوى رقابي مقبول من الناحية المهنية، وذلك للأسباب التالية:

- أنه يوفر أساس ملائم للآراء الرقابية المعبر عنها في التقرير.
- يمكن المدققين من شرح المخرجات الرقابية بصورة أفضل لأي جهة كانت.
- يوفر الارتباط بين الأعمال الرقابية المتتابعة.

توثيق أوراق العمل:

أوراق العمل هي جميع الوثائق (الورقية والإلكترونية) المتعلقة بعملية التقييم والتي يتم جمعها واستنتاجها خلال تنفيذ تقييم الأداء، ويجب أن تشمل على وثائق التخطيط لعملية تقييم الأداء ووقت وطبيعة ومدى الإجراءات الرقابية المنفذة، والاستنتاجات من دليل الأثبات الذي تم الحصول عليه، وتبعاً لذلك يجب أن تشمل أوراق العمل على ما لا يقل عن ثلاثة أجزاء: التخطيط، والتنفيذ، وإعداد التقارير. وتستخدم أوراق العمل كنقطة ارتباط بين العمل الميداني والتقرير الرقابي ويجب أن تكون مكتملة وتفصيلية لتسهيل فهم العمل الرقابي. وعليه فيجب أن تشمل على الأدلة التي تم جمعها لدعم الآراء والنتائج، والتحليل الذي يدعم التوصيات المتضمنة في التقرير.

تسهل وتنظم أوراق العمل عملية توثيق الأدلة فهي تساعد في:

- تخطيط وأداء العمل الرقابي (تقييم الأداء)
 - تسهيل الإدارة الفعالة لكل عمل رقابي والمهام الرقابية بشكل عام.
 - تسهيل تدقيق ومراجعة العمل الرقابي.
 - حفظ الأدلة الناتجة عن العمل الرقابي المنفذ لدعم الرأي الرقابي.
- ويتعين على المدقق أن يتبنى الإجراءات الملائمة للمحافظة على سرية وأمن وحماية أوراق العمل، وعليه أن يحتفظ بأوراق العمل لمدة كافية لتلبية المتطلبات المهنية والقانونية فيما يتعلق بالاحتفاظ بالسجلات. وفيما يلي الخصائص العامة التي يجب أن تشمل عليها أوراق العمل:

أ. الدقة والشمولية:

يجب أن تكون أوراق العمل شاملة ودقيقة، ويجب أن توفر الدعم اللازم للمخرجات والنتائج والتوصيات وأن توضح طبيعة ونطاق الفحوصات المنفذة.

ب. الوضوح والإيجاز:

يجب أن تكون أوراق العمل واضحة وموجزة، بحيث يتمكن أي شخص من استخدام تلك الأوراق من فهم غرض وطبيعة ونطاق العمل المنفذ والنتائج التي تم التوصل إليها ويجب أن تتضمن خلاصة.

ج. سهولة الإعداد:

يجب أن تكون أوراق العمل سهلة الإعداد، وهذا الأمر من الممكن تحقيقه باستخدام الجداول الزمنية الجاهزة، والنماذج الرقابية الموحدة المطبوعة مسبقاً، وأوراق العمل المستخرجة آلياً باستخدام قواعد البيانات.

د. أن تكون منسقة ومقروءة:

يجب أن تكون أوراق العمل منسقة ومقروءة، وإذا لم تكن كذلك، فإن استخدامها في إعداد التقرير سيكون محدوداً وقد تفقد قيمتها كدليل رقابي.

هـ. الاقتصاد على أهم المعلومات

يجب أن تقتصر المعلومات المتضمنة في أوراق العمل على القضايا ذات الأهمية والفائدة ووثيقة الصلة بالأهداف المحددة للمهمة.

حفظ أوراق العمل:

يتم حفظ أوراق العمل عادة في نوعين من الملفات:

- الملف الدائم الذي يضم البيانات الأساسية للجهة، معظم سجلات هذا الملف لا تتغير وقد تتطلب تغييراً طفيفاً من سنة إلى أخرى، وينشأ هذا الملف عند أول عملية رقابة تخضع لها الدائرة ثم يعدل أو يضاف إليه خلال المهمات اللاحقة، ويتضمن مثلاً العقود المبرمة من طرف الدائرة الخاضعة للتقييم وبيانات نظام تقييم الأداء الداخلية والهيكل التنظيمية.
- الملف الجاري الذي يضم المستندات والوثائق وأوراق العمل الخاصة بكل عنصر من العناصر موضوع تقييم الأداء وما تم الحصول عليه من معلومات وتحليل ورسائل المصادقات ومحاضر المقابلات.

الأعضاء المشاركون في إعداد الدليل

- عطوفة السيد إبراهيم المجالي.
- السيد أحمد الطراونه.
- السيد محمود الطعاني.
- السيد محمد حياصات.
- السيد هادي الطوالبة.
- السيد بلال عكاشه.
- السيد حسن دندشه.
- عطوفة السيد أسامة العزام / رئيس فريق مشروع الإصلاح المالي (USAID)
- الخبير الأمريكي الدكتور كيرك جوناس.