

مدى إيفاء ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمتطلبات جودة تقارير رقابة الاداء على وفق معيار الانتوساي 3000*

طالب حميد عبد الله

talebhammed87@gmail.com

جامعة بغداد - كلية الإدارة والاقتصاد

أ.د. صفاء احمد محمد

Safaa_alani68@yahoo.com

جامعة بغداد - كلية الإدارة والاقتصاد

المستخلص

يهدف البحث الى بيان مدى إيفاء ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمتطلبات معيار المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة الانتوساي 3000 والخاصة بعملية الرقابة على الاداء وجودة التقارير الصادرة عنها بأعتبره اعلى جهة رقابية في العراق وهو المخول الوحيد للقيام بعملية الرقابة على الاداء للأعمال والانشطة الحكومية.

وقد استند البحث في الجانب العملي على تحليل وعرض نتائج استمارة الاستقصاء التي تم اعدادها لمعرفة مدى إيفاء الديوان بمتطلبات المعيار والمتعلقة برقابة جودة العملية الرقابية ورصانة مخرجاتها والمتمثلة بتقارير الرقابة على الاداء.

وتوصل الباحث الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها يلتزم ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإيفاء بمتطلبات معيار الانتوساي 3000 الى حد ما وهذا ما ينعكس على اداء عملية الرقابة على الاداء وجودة تقاريرها، قلة الكادر وعدم توفر مختلف الاختصاصات والمؤهلات للعاملين في قسم رقابة الجودة كالطبيب والمهندس والكيميائي والفيزيائي وغيرها من الاختصاصات.

تمثلت اهم التوصيات ضرورة إيفاء ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمتطلبات جودة تقارير رقابة الاداء لمعيار الانتوساي 3000 لما لها من اهمية مباشرة في تنفيذ عملية الرقابة على الاداء وجودتها التي يقوم بها الديوان، ضرورة قيام الديوان بوضع السياسات والاجراءات بخصوص تعزيز ثقافة الجودة وإيصالها لجميع الموظفين وذلك لأهميتها في تعزيز العملية الرقابية ، ضرورة قيام الديوان بإنجاز واصدار التقارير الخاصة بالرقابة على الاداء بالسرعة الممكنة وذلك لأهميتها في اتخاذ

* بحث مستل من رسالة ماجستير

القرارات التصحيحية ومعالجة المشاكل ونقاط الضعف للأنشطة والبرامج للجهات الخاضعة للرقابة وعدم فقدانها اهميتها وميزتها في التوقيت المناسب.

الكلمات الرئيسية: تقارير الرقابة على الاداء وجودتها، رقابة الاداء، معيار الانتوساي 3000.

المقدمة

تمثل رقابة الاداء فحص مستقل وموضوعي لأعمال الحكومة وأنظمتها او برامجها أو مؤسساتها والتي تتعلق بأحد الجوانب الثلاث وهي الاقتصاد والكفاءة والفاعلية بهدف التطوير لإدائها وخدماتها بشكل واضح والكفاءة في انجاز اعمالها والفاعلية في تحقيق الاهداف المستهدفة وفق ما هو مخطط له، وتمتلك المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الانتوساي خبرة كبيرة ومعايير متجذرة في مجال الرقابة على الاداء وتعالج مسائل متعلقة بالرقابة على الاداء بوصفها نشاطاً مهنيّاً مستقلاً يتطلب مهارات متخصصة ومعايير مستقلة وتخطيطاً خاصاً، وان للمعيار ومتطلباته اهمية كبيرة في عملية الرقابة على الاداء وبشكل واضح ومؤثر على العملية الرقابية، ويعد ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق عضواً فاعلاً في هذه المنظمة ويعتمد بشكل كبير في اعماله الرقابية على المعايير والادلة والمؤشرات الصادرة عن الانتوساي وفي ظل اهتمام الحكومة في رقابة اداء جميع انشطتها وبرامجها واهدافها وبالشكل المطلوب وترشيد الانفاق والاقتصاد في الموارد والكفاءة والفاعلية في استعمال مواردها وتحقيق اهدافها من خلال الرقابة التي يقوم بها الديوان على اعمال وانشطة الحكومة ومن اجل تفعيل نتائج اعمال الرقابة على اداء أنشطة الحكومة بوصفه الجهاز الاعلى للرقابة في جمهورية العراق التي مازالت أنشطة الحكومة تعاني من وجود ضعف في اجراءات اعدادها وذلك نتيجة عوامل متعددة فضلاً عن الاعمال الواسعة التي يقوم بها الديوان كان لا بد من ابداء الاهتمام الكبير بالرقابة على الاداء لما لها من دور كبير في تحسين نوعية الاعمال والخدمات المقدمة من الحكومة للمجتمع والترشيد في الانفاق والموارد والادارة للأموال العامة وتحقيق المنفعة والقيمة للعملية الرقابية وتعزيز جودة التقارير الصادرة عنها.

منهجية البحث

مشكلة البحث

بعد التوسع الذي شهدته الحكومة في جميع مفاصلها وانشطتها وزيادة الانفاق بشكل ملحوظ في السنوات الاخيرة يتطلب ذلك التعامل مع هذا التوسع والانفاق في الانشطة الحكومية من خلال الرقابة على الاداء الحكومي، ونظراً لكون ديوان الرقابة المالية الاتحادي عضواً فاعلاً في الانتوساي وهو المخول الوحيد في العراق بأجراء عملية الرقابة على الاداء الحكومي من اجل ضمان التصرف الصحيح بالمال العام وفق ما هو محدد له، ونظراً لأهمية المعيار 3000 ومتطلباته في تنفيذ عملية الرقابة

على الاداء وتعزيز جودة التقارير الصادرة عنها ولما للتقارير من اهمية في العملية الرقابية وتنعكس بصورة مباشرة على الخدمات التي تقدمها الجهات الخاضعة للرقابة الى المجتمع، لأن الإيفاء والالتزام بشكل كامل بتلك المتطلبات للمعيار سيعزز من مخرجات وجودة العملية الرقابية ورسالتها، لذا يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال التساؤل الآتي (هل يلتزم ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإيفاء بمتطلبات جودة تقارير الرقابة على الاداء في ظل معيار الانتوساي 3000 بشكل كامل) .

أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من أهمية معيار الانتوساي 3000 ومتطلباته الخاصة بعملية تنفيذ الرقابة على الاداء وتعزيز جودة التقارير الصادرة عنها بوصفه أحد أهم المعايير المستخدمة في عملية الرقابة على الاداء مما ينعكس في تطبيقه على تعزيز العملية الرقابية ورسالتها وازدادة القيمة والمنفعة وتحسين الاداء للجهات الخاضعة للرقابة في تقديم الخدمات العامة بأحسن صورة للمجتمع.

أهداف البحث

يهدف البحث الى تحقيق الآتي:

1. بيان مفهوم تقارير الرقابة على الاداء ومتطلبات جودتها في ظل معيار الانتوساي 3000.
2. بيان مدى إيفاء ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمتطلبات جودة تقارير رقابة الاداء في ظل معيار الانتوساي 3000.

فرضية البحث

يقوم البحث على الفرضية الآتية (لا يلتزم ديوان الرقابة المالية الاتحادي بإيفاء متطلبات جودة تقارير رقابة الاداء في ظل معيار الانتوساي 3000 بشكل كامل).

عينة البحث

تم اجراء المقابلات من قبل الباحث مع عينة البحث المتمثلة بدوائر التدقيق المركزية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي العاملة في بغداد ذات العلاقة بعملية الرقابة على الاداء وتكونت العينة من (3) مدراء عامين، (3) معاونين مدراء عامين، (6) خبراء لدوائر التدقيق المركزية، (4) رئيس هيئة اقدم، (27) رئيس هيئة، (9) معاونين رئيس هيئة، (5) مدراء اقسام فتكون العينة بذلك (57) شخص.

اسلوب البحث

اعتمد الباحث من اجل انجاز بحثه على المنهج الاستقرائي كمنهج علمي وكان الاسلوب الاجرائي لهذا المنهج هو الاسلوب الوصفي لعينة البحث من المختصين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي .

الجانب النظري

اولاً: نبذة عن نشوء وتطور معيار الانتوساي 3000

تمت المصادقة من قبل المؤتمر الدولي للأجهزة العليا للرقابة على صياغة توجيهات لفرض تنفيذ المعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) في الاجتماع المنعقد في مونتفيدو عام (1998) وتم تكليف لجنة المعايير الرقابية في الانتوساي لتطوير تلك المعايير من خلال التباحث مع مجموعات العمل واللجان الدائمة الأخرى، وتقوم المعايير الرقابية بالتركيز على الرقابة المالية الا انها تغطي ايضاً الرقابة على الاداء، وحسب ما تم ملاحظته من قبل العديد من الاجهزة العليا للرقابة هو وجود حاجة ضرورية الى وضع توجيهات مميزة للرقابة على الاداء لأنها تختلف بطبيعتها عن الرقابة المالية لذلك تم اعتبار تطوير توجيهات مستقلة للرقابة على الاداء من الامور الواجبة والمهمة، وتم اجراء اول مناقشة لموضوع الرقابة على الاداء من قبل لجنة المعايير الرقابية المنعقد في لندن عام (2000) وبعد اجتماع لشبونة (2002) تم ارسال وثائق العمل لجميع اعضاء اللجنة لغرض التعليق عليها، وفي اجتماع ستوكهولم عام (2002) قررت اللجنة ان ترسل مسودة عرض لجميع اعضاء الانتوساي للتعليق عليها، وبعد ذلك نتجت مسودة نهائية وتمت المصادقة عليها من قبل اللجنة باجتماعها في بيراتسلافا (2003) ونتيجة لتناظر الجهود المبذولة من قبل اعضاء لجنة المعايير الرقابية في الانتوساي صدرت التوجيهات التنفيذية الخاصة بالرقابة على الاداء متمثلة بذلك في المعيار (3000) وملحقاته والخاص بالتوجيهات التنفيذية للرقابة على الاداء، ويمثل خطوة مهمة في عملية الرقابة على الاداء وتعزيزها لدى الرقباء الحكوميين، يهدف الى تحقيق مجموعة من الاهداف منها: (الانتوساي 3000، 2004: 2-3).

- 1) توصيف الملامح للرقابة على الاداء ومبادئها.
- 2) تقديم المساعدة لرقباء الاداء التابعين للأجهزة العليا للرقابة على ادارة وتنفيذ رقابة الاداء بكفاءة وفاعلية وبصورة متقدمة.
- 3) المساهمة في توفير قاعدة للممارسات الجيدة للرقابة على الاداء.

وقد يواجه رقيب الاداء درجة عالية من الغموض والتنوع في عمله وبذلك فانه يحتاج الى التمتع بمهارات التحليل للنشاطات وادارة الممارسات وكذلك القدرة على صياغة التقارير بطريقة منطقية ومدعمة، وبسبب التنوع في العمل الرقابي صدرت التوجيهات التنفيذية للرقابة على الاداء متمثلة بالمعيار (3000) وملحقاته ويتكون من خمسة اجزاء وهي : (الانتوساي 3000: 2004، 7-8).

الجزء الاول ويصف اطار الرقابة على الاداء بشكل عام. اما الجزء الثاني فيحدد المبادئ الرقابية للرقابة على الاداء. الجزء الثالث يقوم بتقديم التوجيهات للتخطيط لعمليات الرقابة على الاداء. بينما يقوم الجزء الرابع بتقديم المعايير والتوجيهات لتنفيذ العمليات للرقابة على الاداء. الجزء الخامس يقوم بتقديم المعايير والتوجيهات لتقديم نتائج العملية الرقابية.

ثانياً: مفهوم الرقابة على الاداء

يعد جوهر عملية الرقابة على الاداء في استعمال الادلة المتوفرة والمتاحة من اجل تكوين وابداء الرأي عن مدى استغلال الموارد المتاحة من قبل الوحدة الاقتصادية بطريقة تتسم بالاقتصادية والكفاءة والفاعلية، وتقوم رقابة الاداء بتوفير مجال واسع لإضافة قيمة حقيقية لإدارة الموارد العامة. (6 : 2000 ، AsosaI)، وهناك عدة تعاريف لرقابة الاداء منها الاتي:

1. عرف جهاز الرقابة في انكلترا الرقابة على الاداء بأنها تقويم للكفاءة والاقتصادية والفاعلية للإدارات الحكومية من خلال استغلال المصادر البشرية والمالية وانظمة المعلومات ومقاييس الاداء ومتابعة الاجراءات المتبعة من قبل المراقبين في ايجاد الحلول للمشاكل المختلفة في العمل ومعالجتها. (الجوهر، 1999: 50).
2. عرف الانتوساي رقابة الاداء على انها الرقابة للاقتصاد والكفاءة والفاعلية والتأكد من استخدام الوحدات الاقتصادية لمواردها في انجاز وتنفيذ مسؤولياتها، فالمقصود بالاقتصاد هو التخفيض من كلفة الموارد المستخدمة في نشاط ما مع مراعاة الجودة المناسبة والتركيز على كلفة المدخلات والعمليات والحصول على موارد مناسبة وبنوعية جيدة وبأقل الاسعار، اما الكفاءة هي العلاقة بين المدخلات والمخرجات فيما يتعلق بالسلع والخدمات والمواد المستخدمة في انتاجها وكذلك الكفاءة في استخدام الموارد المالية والبشرية والمادية والفيزيائية والمعلومات وموارد الانتاج من اجل تعظيم الناتج والوصول الى الحد الاقصى من الموارد والمدخلات لأي كمية ونوعية من المنتجات والمخرجات، بينما تعني الفاعلية مدى تحقيق الاهداف والعلاقة بين الاثر المقصود والاثر الفعلي للنشاط وتتناول مسألة ما اذا كان البرنامج او النشاط قد حقق اهدافه المرسومة (8 : 2000 ، AsosaI).
3. عرفها (GAO) (مكتب المحاسبة العامة الامريكي) بأنها فحص موضوعي ومنهجي لغرض تقديم تقييم مستقل لأداء الوحدات الحكومية او البرامج والانشطة او الوظائف وذلك من اجل توفير المعلومات لتحسين المساءلة العامة وتسهيل عملية اتخاذ القرار من قبل الاطراف المسؤولة عن الاشراف على الاعمال من اجل اتخاذ الاجراءات التصحيحية. (22 : 2015 ، IRawan).

وتعمل عمليات رقابة الاداء على تقديم تقارير عن الاتي: (8-9 : 2000 ، AsosaI).

- (a) نوعية المعلومات وتقديم المشورة للحكومات لصياغة السياسات.
- (b) فاعلية الآلية الادارية المعمول بها لتحقيق الحكومة الاهداف والبرامج التي تم تحديدها من اجل تحقيق اهداف السياسة العامة.
- (c) الى اي مدى تم تحقيق الاهداف والبرامج.
- (d) الاقتصاد والكفاءة والفاعلية والاخلاقيات في الوسائل المستخدمة في تنفيذ البرامج والانشطة.

ثالثاً : مفهوم تقارير الرقابة على الاداء

يُعد تقرير الرقابة على الاداء المرحلة الاخيرة من بين مراحل تنفيذ عملية الرقابة على الاداء بعد مرحلة المسح الاولي للوحدة الاقتصادية محل الرقابة ومرحلة فحص القوانين والسياسات من خلال المعلومات والحقائق التي تم جمعها وكذلك مرحلة فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية ومرحلة الفحص للجوانب الحرجة في الوحدة الاقتصادية والتي لها تأثير على نشاطها ، ففي مرحلة التقرير يتم تلخيص جميع النتائج على شكل تقارير تتميز بالوضوح وسهولة الفهم ولغرض تلافي التكرار والتداخل في المعلومات الواردة في التقارير ينبغي ان يكون ترتيب تلك المعلومات وفق منهج محدد ويفترض ان يتم عرض هذه التقارير على الجهات التنفيذية المسؤولة وذلك من اجل سماع رأيها في الملاحظات التي تم توثيقها في التقارير من اجل ضمان الدقة في المعلومات الواردة وزيادة الثقة في تلك التقارير ويتم بعد ذلك رفع تلك التقارير للجهات المعنية (الجوهر، 1999: 53)، وتعد المعلومات التي تتضمنها التقارير وسيلة وليس هدفاً، فالهدف الرئيس للتقارير هو اتخاذ الاجراءات التصحيحية ومن اجل ان يكون الهدف واضح ومعروف ينبغي الحصول على المعلومات الضرورية لتحقيق ذلك الهدف، وعلى كاتب ومعد التقارير ان يحافظ على اهميته من خلال وضعه في اطاره الصحيح وكما بينا بأن التقارير هي جزء من عدة مراحل اخرى كالتهيئة، فان الخطط تقوم بتزويد الرقابة بالمعايير المطلوبة وبدورها تقوم الرقابة بتوفير كافة المعلومات عن الانجاز الفعلي المتحقق، وان المعلومات في العادة تشمل على بيانات مالية ونتاجية وغيرها وتقوم بالعمل على معرفة وتشخيص الانحرافات عن المعايير وكذلك تقوم بتوفير معلومات يتم استخدامها في تقويم الاداء (عباس، 2008 : 88)، ويمكن ان يكون تقرير الرقابة على الاداء كوسيلة بشكل ملخص او تفصيلي لنقل كافة البيانات والمعلومات والمتعلقة بمختلف أنشطة الوحدة الاقتصادية للجهات المختصة وذلك من اجل مساعدتها في الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات، بينما يتم وصف تقارير الرقابة على الاداء بأنها تمثل نقطة مشتركة مهمة بين نظام المعلومات ومستخدمي ذلك النظام فيقوم النظام بتحويل البيانات الخام الى المعلومات وذلك من اجل توزيعها على مستخدميها (الحمادي، 2000 : 38)، وينبغي ان يشمل التقرير عند اعداده الكشف عن الحقائق والمعلومات التي تم التوصل اليها ويتضمن الامور الاتية : (سعيد واحمد، 2013 : 190).

- (a) نبذة مختصرة عن الوحدة الاقتصادية.
 - (b) النتائج والحقائق التي اظهرتها عملية الرقابة والتقويم.
 - (c) تحديد الانحرافات والملاحظات التي تم اكتشافها.
 - (d) مدى التحقيق للأهداف الموضوعية والمخطط لها.
 - (e) الجداول الايضاحية والرسومات البيانية والاستنتاجات والتوصيات.
- أما من حيث الجوانب الشكلية للتقرير ينبغي ان يراعى عند اعداد التقرير ما يلي:(الحديثي، 2009: 344)
- (a) اهم النقاط التي يتضمنها التقرير وبشكل ملخص.

- (b) كافة الجوانب الايجابية وكذلك السلبية في نشاط الوحدة الاقتصادية من خلال ما تظهره نتائج العمل الرقابي والتقييم للإداء.
- (c) اهم المشاكل التي تعاني منها الجهة الخاضعة للرقابة وتأثيراتها وابعادها والاسباب التي ادت لظهورها.
- (d) المواقف والاجراءات المتخذة من قبل الجهة الخاضعة للرقابة بخصوص المشاكل والصعوبات.

رابعاً: أهمية تقارير الرقابة على الاداء

تعود اهمية التقرير الى الاتي: (صادق، 2001 : 7).

يعد التقرير وسيلة هامة لأعلام الجهات المعنية بالتقرير عن مدى نتائج الاعمال والمركز المالي للوحدة، يقدم المساعدة في تقييم اعمال الوحدات الخاضعة للرقابة والذي يمكن عن طريقه الحكم على كفاءة الجهة ومسؤولياتها القانونية بالاعتماد على النتائج المتحققة، يقوم بمساعدة السلطة التنفيذية ومختلف المستويات الادارية على تعديل سياساتها والعمل على رفع مستوى الاداء والفاعلية واتخاذ الاجراءات التصحيحية، يقوم بتحديد المسؤولية للرقيب عن النتائج التي تم التوصل اليها وذلك في ضوء المعلومات والادلة المتجمعة، يعد من وسائل الرقابة الشعبية على الاموال العامة وحسن استعمالها.

خامساً: محتويات تقارير الرقابة على الاداء

- يمكن ان تحتوي تقارير الرقابة على الاداء على مجموعة من المحاور الرئيسية وكالاتي: (القرشي، 2011: 427).
1. الاهداف ومستويات تحقيقها: يتضمن هذا المحور (الاهداف الموضوعية، مدى وضوح الاهداف، مستوى تحقيق الاهداف، مؤشرات عن المستوى النوعي للأهداف المتحققة).
 2. الكفاءة والاقتصاد للأداء: يتضمن هذا المحور (العناصر المباشرة للأداء، المستلزمات المادية والخدمية الادارية المساعدة).
 3. الموارد البشرية والمالية: يتضمن هذا المحور (الموارد المالية المتاحة، مؤشرات لانفاق العام، الدخل المتحقق، مستوى التخطيط والاجراءات للسيطرة على الموارد المالية، الموارد البشرية كالملاك، التدريب، الاشراف).
 4. ملائمة وكفاءة نظام المعلومات: يتضمن هذا المحور (نظام رقابة وتقييم الاداء، نظام المعلومات الادارية الاخرى).
 5. دور المعرفة والتقنية الوطنية في النشاط وتأثيرها على الاقتصاد الوطني والمجتمع: يتضمن هذا المحور (دور المعرفة والتقنية الوطنية، تأثير النشاط على ميزان المدفوعات، التأثيرات العامة للنشاط كالبينة والتلوث، المساهمة في الرفاهية الاجتماعية، القيمة المضافة).

6. الاستنتاجات والتوصيات: يتضمن هذا المحور :

- أ. الاستنتاجات: ينبغي ان تكون محدودة وواضحة ويتم مراعاة ظروف الجهة الخاضعة للرقابة وضرورة ايضاح العراقيل لعدم تطبيق المعايير الموضوعية.
- ب. التوصيات: يتم بشكل اعتيادي تقديم الاقتراحات للتوصيات التي تخص معالجة النقاط التي وردت في الاستنتاجات وينبغي ان تكون التوصيات المقترحة متلائمة او متناسقة ومنطقية لعرض وتحليل البيانات. (حسين، 2012 : 43).

سادساً: تقارير رقابة الاداء حسب معيار الانتوساي 3000

ينبغي ان يُعد الرقيب تقارير رقابية خطية وفقاً للمعايير الرقابية، وان تغطي تلك التقارير جميع المستويات الحكومية بنتائج العمليات الرقابية، وان تكون تلك النتائج واضحة ومفهومة ومتوفرة ومتاحة للعموم لغرض التفتيش، كما تعد تقارير الرقابة على الاداء المنتج كأساس للحكم على وظيفة الجهاز الاعلى للرقابة من قبل الحكومة والبرلمان والجمهور فيما يتعلق بالرقابة على الاداء، ويوضح معيار الانتوساي 3000 بضرورة ان يكون التقرير الرقابي موثوق به متضمناً بذلك الاهداف والمجالات والمنهجية والمصادر المستعملة بجانب النتائج للعملية الرقابية وتوصياتها واستنتاجاتها وبيان كافة القيود المفروضة على العمل واسبابها، كما ينبغي ان يكون التقرير تام ودقيق ومقنع وموضوعي وواضح ومختصر على قدر ما يسمح به الموضوع، وان يوفر التقرير السهولة للقارئ من اجل فهم أهداف العملية الرقابية وتفسير النتائج بشكل مناسب ، وان يتضمن جميع المعلومات الضرورية لتحقيق اهداف العملية الرقابية وان يوفر الفهم للمسائل والظروف موضوع التقرير فهماً كافياً، وان ينظر الى منطلقات العملية الرقابية والطرائق المستعملة والمصادر المادية والاستنتاجات في التقرير بأنها امور مهمة وحيوية وان تكون العلاقة بين اهداف ومقاييس ونتائج العملية الرقابية قابلة للرقابة وكاملة وصریحة، وينبغي تقديم التوصيات ان كانت هناك حاجة ضرورية لذلك وان تكون العلاقة واضحة بين تلك التوصيات والتحليل والاستنتاجات، وعلى الرقيب وفي حدود العملية الرقابية أن يقوم بالإبلاغ عن كافة حالات عدم مطابقة والتجاوزات الهامة التي تمت ملاحظتها من خلال العملية الرقابية او في الامور المرتبطة بها، وكما يوضح المعيار ضرورة ان يكون التقرير الرقابي دقيق في الادلة المقدمة ، وتعني الدقة بأن تكون الادلة المقدمة صحيحة وشاملة وان تكون جميع النتائج موصوفة بشكل صحيح، كما ان وجود معلومة واحدة غير دقيقة بالتقرير من الممكن ان تثير الشك بصحة التقرير ككل وتحول الاهتمام بعيداً عن جوهر الرقابة، فضلاً عن ان التقارير غير الدقيقة من الممكن ان تلحق الضرر بمصداقية الجهاز الاعلى للرقابة، وبمعنى اخر ان تحقيق مستوى عالي من الدقة يتطلب وجود نظام فاعل لضمان الجودة كما ينبغي ان تبرهن الادلة الموجودة في التقرير صحة ومعقولية المسائل موضوع التقرير كما تتطلب الموضوعية ان يكون تقديم التقرير متوازناً من حيث المحتوى والاسلوب، وان تقديم الادلة بدون تحيز من شأنه ان يعزز بشكل كبير من مصداقية التقرير، ويشير المعيار

ايضاً بضرورة ان يكون التقرير منصف وغير مضلل، وان يقوم بترتيب النتائج الرقابية حسب اهميتها النسبية وذلك يعني ان يقوم التقرير بعرض النتائج بصورة نزيهة ، كما ينبغي الابتعاد عن تضخيم جانب الضعف في الاداء او الافراط في التأكيد عليه، وينبغي ان يتم الاستناد في التفسيرات على عمق النظر في الحقائق وكذلك الظروف لفهم تلك الحقائق ، وان يكون متجنباً للتحيز وبما ان الرقابة بطبيعتها تركز على النقصات او النقائص الا ان تقارير الرقابة على الاداء تتميز بقدرتها على الجمع بين النتائج وعمليات التقييم الايجابية والسلبية، ومن الضروري ان تكون المعلومات المقدمة كافية من اجل اقتناع القارئ من الاعتراف بصحة النتائج ومعقولية الاستنتاجات والفائدة من تنفيذ التوصيات، وكما يقتضي الوضوح في التقرير وتعريف كافة المصطلحات والكلمات المختصرة التي تم استخدامها في التقرير، كما وتعد جوانب التنظيم والدقة في التعبير عن الحقائق والاستنتاجات من الامور الضرورية، كما يشير المعيار بأن لا يكون التقرير اطول مما ينبغي وذلك من اجل ابلاغ عن رسالة التقرير ودعمها، وان التقارير التي تتصف بالتكامل والايجاز من المتوقع ان تحقق نتائج اكبر، والتقارير الاكثر شمولية من شأنها ان تسهل للقارئ وتمكينه من فهم الاسس التي تقوم عليها الاستنتاجات المستخلصة مما يضيف على التقرير الرقابي مزيداً من القيمة والمصدقية. (2004:69-71 ، ISSAI 3000)، كما ينبغي على الرقيب حسب التوجيهات الواردة في المعيار ان يقوم بأعداد التقارير عن الاقتصاد والكفاءة في استعمال الموارد والفاعلية في تحقيق الاهداف، وتختلف هذه التقارير في نطاقها وطبيعتها على سبيل المثال قد يتم فحص فيما اذا تم استعمال الموارد المتاحة بطريقة سليمة وتقديم الملاحظات على تأثير البرامج والسياسات ومن ثم تقديم توصيات بالتعديلات من اجل تحقيق التحسينات المطلوبة، وينبغي ايضاً ابلاغ مستخدمي التقارير الرقابية عن القيود على الرقابة كالأنظمة والقيود المتعلقة بالحصول على المعلومات او المتطلبات لأعداد التقارير، كما ينبغي الابلاغ عن المعايير التي تم استخدامها في التقارير وكذلك المعايير المطبقة خلال القيام بعملية الرقابة على الاداء، وينبغي ان تتضمن المعلومات في التقرير اهداف اسئلة ونطاق ومعايير ومنهجية ومصادر البيانات للرقابة والقيود على البيانات التي تم استخدامها ونتائج الرقابة ، وكما ينبغي اعداد التقارير في الوقت المناسب، وان تقدم مساهمة في المعرفة وتسلط الضوء على التحسينات المطلوبة، ومن الضروري ايضاً ان يتم بناء نتائج الرقابة على الادلة وان تكون الادلة سهلة التمييز في التقارير، كما ينبغي ان يأخذ بعين الاعتبار جميع وجهات النظر ذات الصلة وان يكون التقرير متوازن ومنصف، وان يتم تقديم التوصيات ان وجدت بأسلوب منطقي وقائم على المعرفة، وان تكون تلك التوصيات عملية وتضيف قيمة وتقوم بمعالجة اهداف واسئلة الرقابة، وينبغي على الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة اتخاذ القرار حول وسيلة نشر التقارير وبما يتوافق مع تكليفها، وان يتم تقديم تلك التقارير الى الجهة الخاضعة للرقابة والجهة التنفيذية والسلطة التشريعية وان تجعلها متاحة للعموم من اجل اجراء التقييم من خلال وسائل الاعلام وغيرها. (7-8 : ISSAI 3100)، وخالصة لذلك ينبغي ان يكون التقرير الرقابي موثوق به ، كما ينبغي توفير المعلومات وان تكون

التوصيات للتقرير منطقية وواضحة وان تكون مرتبطة بكل من أهداف ومجال العملية الرقابية، وكذلك المصادر المستعملة والنتائج والتوصيات الخاصة بالعملية الرقابية، وان يكون من السهل فهم اهداف وتفسير نتائج العملية الرقابية، وكذلك ان يتم تقديم التقرير بشكل تام ودقيق وموضوعي ومقتنع وواضح ومختصر وموجز بقدر الامكان. (72 : 2004 ، ISSAI 3000).

سابعاً: محتويات تقارير الرقابة على الاداء وفقاً لمتطلبات معيار الانتوساي 3000

تهدف تقارير الرقابة على الاداء الى تحسين المعرفة وإبراز التحسينات المطلوبة وفي رقابة الاداء يقوم الرقيب بتقديم التقارير عن الاقتصاد والكفاءة التي تم من خلالها الحصول على الموارد واستعمالها وكذلك الفاعلية التي يتم من خلالها تحقيق الاهداف ، وعند كتابة التقارير فأن من الضروري ان ينظر فريق الرقابة او المشرفون ومدققي رقابة الجودة وبشكل جدي في الاستنتاجات المتعلقة بنتائج الرقابة والادلة والبيانات ومعايير الرقابة ودعم تلك الادلّة والاستنتاجات بأدلة كافية وملائمة، وان يتم ربط التوصيات اذا تم تقديمها بالنتائج والاستنتاجات ومن المهم اتخاذ اجراءات سليمة للتأكد والتحقق من صحة الوقائع مع الجهة الخاضعة للرقابة، وعلى الرقيب عند تقديمه للتقارير ان يراعي الاتي: (ISSAI 3200 : 24-26).

1. على الرقيب كتابة تقارير شاملة : من المهم ان يعزز التقرير الفهم الكافي والصحيح للمسائل والشروط التي ركزت عليها العملية الرقابية ، ولغرض كتابة تقرير شامل فأن الرقيب عادة سيقوم بتضمين وصفاً لأهداف الرقابة ونطاقه والمنهجية المستخدمة لمعالجة أهداف واسئلة الرقابة، وان القارئ يحتاج لهذه المعلومات من اجل فهم الغرض من الرقابة وطبيعة ومدى الاعمال المنجزة للرقابة وكذلك السياقات فيما يتعلق بما تم الابلاغ عنه، ويحتاج القارئ ايضاً لمعرفة فيما إذا كانت هناك اي قيود هامة في أهداف الرقابة او نطاقها او منهجيتها وبياناتها التي تم جمعها لكي يتمكن من تفسير الاستنتاجات والتوصيات الواردة في التقرير بدون تضليل وعلى نحو معقول.

2. كتابة تقارير مقنعة: ففي التقارير المقنعة ان نتائج واستنتاجات الرقابة تنطرق الى اهداف واسئلة الرقابة ويتم عرضها بطريقة مقنعة وموضوعية وان التقرير يشمل تدفق منطقي إذ ترتبط الاستنتاجات والتوصيات بوضوح بهدف واسئلة ومعايير الرقابة وعلاوة على ذلك فأن الاستنتاجات والتوصيات تستنتج منطقياً من نتائج الرقابة والوقائع والحجج المقدمة، وكما ينبغي ان يكون التقرير المقنع دقيقاً فالتقرير الدقيق يستند الى الوقائع مع بيان وبشكل واضح المصادر والاساليب والافتراضات بحيث يمكن للمستخدمين الحكم على مقدار الادلة والاستنتاجات التي تم الابلاغ عنها في التقرير وأن يتم استخدام لغة محايدة وان تكون المعلومات المقدمة كافية من اجل اقناع القارئ بصحة النتائج ومدى معقولية الاستنتاجات وكذلك الفوائد من تنفيذ التوصيات وتقديم آراء ووجهات نظر وحجج مختلفة، وهناك طريقة لمساعدة

الرقيب من إعداد تقارير دقيقة ومقنعة وهي باستخدام ومشاركة رقابة الجودة والتحقق من البيانات والحقائق والارقام والتواريخ التي يتم الإبلاغ عنها بشكل صحيح وان النتائج المدعومة وبشكل كافي من الادلة في وثائق الرقابة وكذلك ان الاستنتاجات والتوصيات تتدفق بصورة منطقية من دليل.

3. كتابة التقارير في الوقت المناسب او الملائم: ينبغي ان يوفر التقرير معلومات يسيرة وموجزة ومحدثة في الوقت المناسب من اجل تمكين الحكومة والسلطة التشريعية والجهات الخاضعة للرقابة من استخدامها لتحسين ادائها ولتحقيق اكبر قدر من الاستعمال ويهدف الرقيب الى تقديم الادلة ذات الصلة وفي الوقت المناسب من اجل الاستجابة للاحتياجات المشروعة للمستخدمين المستهدفين ، وبالمقابل فان الادلة المقدمة في التقرير اكثر فائدة فيما إذا كانت تتعلق بالقضايا المعاصرة او الراهنة ولذلك فان اصدار التقرير في الوقت المناسب أمر مهم.

4. كتابة تقارير سهلة القراءة: لغرض أضافة قيمة وبشكل فاعل فمن المهم ان تكون التقارير للرقابة على الاداء واضحة وموجزة ومنطقية وتركز على الموضوع ، ومن المتوقع ان تكون التقارير ذات تأثير اكبر على الجمهور عندما تكون سهلة القراءة واكثر تلبية لاحتياجات الجمهور ومن العوامل الرئيسية للنجاح في اعداد التقارير هي تحديد الجمهور وفهم احتياجاته وان الجمهور الرئيس لتقارير الرقابة على الاداء هو السلطة التشريعية والوحدات الحكومية واصحاب المصلحة الاخرين كالمواطنين والاطراف الاكاديمية والقطاع الخاص ووسائل الاعلام .

5. كتابة تقارير متوازنة او عادلة: ينبغي ان تكون الاعمال التي يقوم عليها اعداد تقارير الرقابة على الاداء عادلة او متوازنة وان تدعم النتائج والاستنتاجات والتوصيات العامة من اجل تحقيق اقصى قدر من التأثير ، ويحتاج الرقيب الى شرح تأثير المشاكل في تقرير الرقابة لأن ذلك سيبيح للقارئ الفهم وبشكل افضل لأهمية المشكلة وسيشجع هذا بدوره الاجراءات التصحيحية ويؤدي الى تحسينات من جانب الجهة الخاضعة للرقابة.

ولكي تكون التقارير الرقابية جيدة ومفيدة ينبغي ان تضيف تلك التقارير قيمة لأصحاب المصالح وتحقيق الاهداف المحددة، ومن الضروري ان تقوم بتقديم معلومات دقيقة يمكن الاطلاع عليها واستعمالها من قبل الحكومة والبرلمان والهيئة الخاضعة للرقابة والجهات ذات المصلحة من اجل تحسين جوانب الاقتصاد والكفاءة والفاعلية في القطاع العام مما يعني ان يساهم التقرير الرقابي في تحقيق معرفة افضل وتحسينات كافية وان يأخذ التقرير الجيد للرقابة على الاداء القارئ بنظر الاعتبار، وان يعرض بشكل جيد وان تكون لغته خالية من الغموض ويقدم النتائج بشكل موضوعي ومنصف وان ذلك يتطلب الاتي: (72 : 2004 ، ISSAI 3000).

1. تقديم مستقل للنتائج والاستنتاجات.

2. تقديم الحقائق وتفسيرها في لغة محايدة.

3. ان يمثل مختلف الاتجاهات ووجهات النظر.
4. ادراج جميع الحجج والنتائج والأدلة ذات العلاقة.
5. ان تكون التقارير بناءة وتقدم استنتاجات ايجابية

ثامناً: التواصل مع الجهات او الوحدات الخاضعة للرقابة وفقاً لمتطلبات معيار الانتوساي 3000

ينبغي على الرقيب إعطاء الجهة الخاضعة للرقابة الفرصة الكاملة للتعليق على نتائج الرقابة واستنتاجاته وتوصياته وقبل ان يصدر الجهاز الاعلى للرقابة المالية تقريره عن الرقابة كما يتعين عليه ايضاً تسجيل فحص التعليقات للجهة الخاضعة للرقابة في اوراق العمل بما في ذلك اسباب اجراء تغييرات على تقرير الرقابة او الرفض للتعليقات الواردة، إذ ان اعطاء الجهات الخاضعة للرقابة الفرصة للتعليق على نتائج الرقابة واستنتاجاته وتوصياته قبل اصدار التقرير من شأنه ان يساعدها على ضمان ان يكون الاساس الواقعي للأوصاف الواردة في التقرير دقيق ومنصف وان تكون التحليلات شاملة ومعالجة لأسباب المشاكل التي تم تحديدها ، كما ينبغي إبلاغ الجهات المسؤولة والمعنية بجميع هذه المسائل وذلك عن طريق الرقابة وان يتم تقديم مسودة التقارير مع النتائج المستعرضة من قبل الجهات الخاضعة للرقابة والتعليق عليها، فأن ذلك كله من شأنه مساعدة الرقيب على اعداد تقرير عادل وكامل وموضوعي، وان ادراج وجهات نظر الجهات الخاضعة للرقابة في التقرير لا يقدم فقط استنتاجات الرقيب وتوصياته بل يشمل ايضاً وجهات نظر الجهات الخاضعة للرقابة ويكسب ذلك أهمية خاصة في الحالات التي توجد فيها اختلافات في الرأي بشأن الحقائق الهامة في التقرير وكذلك الخلافات الرئيسة بشأن مسار العمل المناسب للتحسين ومن الافضل الحصول على تلك التعليقات مكتوبة وعادة ما تحدد الاجهزة العليا للرقابة المالية مقدار الوقت المخصص للجهات الخاضعة للرقابة لتقديم التغذية الراجعة او العكسية ولكن من الضروري الحرص على ضمان وجود وقت كافي).

(ISSAI 3200 : 29).

تاسعاً: أهداف رقابة الجودة:

يعد الهدف الرئيس للقيام بمراجعة الجودة لغرض التحقق من أن التخطيط لأعمال رقابة الاداء، تنفيذها، وصياغة التقارير ومتابعتها يتم وفق المعايير والمتطلبات المهنية المعتمدة الخاصة بأداء العمل الرقابي بكفاءة وفاعلية واقتصادية، بينما الاهداف الفرعية لرقابة الجودة هي، التأكد من تنفيذ العمل الرقابي من قبل افراد يتمتعون بالكفاءة والمهارة وكذلك توافر تكامل الاختصاصات، التأكد من الابتعاد عن المحاباة او التحيز في تنفيذ العمل الرقابي وكذلك التأكد من الامتثال بمعايير الموضوعية والاستقلالية، التأكد من بذل العناية المهنية اللازمة وعملية الجمع للأدلة والاثباتات وتقييمها وتحليلها بما يساعد تحقيق اهداف الرقابة وتعزيز مخرجاتها، ان التخطيط للعمل الرقابي وبصورة استراتيجية وتفصيلية قد تم بالاستناد الى المعايير

المعتمدة، التأكيد من توفر الاشراف الكامل والمناسب على الاعمال المنفذة ومعالجة المشاكل اولاً بأول، التحقق من استخدام موارد الرقابة بطريقة كفؤة وبما يضمن تحقيق الأهداف للرقابة وبفاعلية مع الضغط على التكاليف الى الحد الاعلى. (دليل رقابة الاداء، 2005 :75).

عاشراً: آلية رقابة الجودة للعملية الرقابية

ان الآلية لرقابة الجودة للعملية الرقابية تتضمن العديد من العمليات والفاعليات ويمكن اجمالها بما يأتي: (دليل رقابة الاداء، 2005 :75-76):

1. المراجعة للخطط: ينبغي قيام ادارة الجهاز الاعلى للرقابة المراجعة لعملية التخطيط لمهام رقابة الاداء وذلك للتأكد من دقة وصحة الاختيار للجهات أو البرامج أو المواضيع التي تخضع لرقابة الاداء وكذلك التأكد من الاستعدادات كافية لتنفيذ المهام وبصورة ناجحة.
2. المراجعة المستمرة: من الضروري ان يخضع التنفيذ التفصيلي لعملية ومهام رقابة الاداء وبصورة مستمرة للمراجعة وذلك من خلال المشرفين والمدراء وحسب المسؤولية والاختصاص لغرض التحقق من تنفيذ العمل بموجب المعايير.
3. المراجعة للمهام: يعد من الضروري وقبل اصدار التقارير لرقابة الاداء القيام بمراجعة جميع المهام المنجزة من قبل ادارة رقابة الجودة.
4. المراجعة السنوية: ان اعداد برنامج خاص للمراجعة السنوية وبشكل مفصل للأعمال المنفذة للرقابة على الاداء والتي صدر التقارير بخصوصها من قبل ادارة رقابة الجودة، وذلك لغرض تشخيص نقاط الضعف في المنهجيات والاساليب والممارسات المتبعة وتصحيحها مما يؤدي الى تطوير أداء الجهاز الرقابي في هذا الموضوع.

احدى عشر: متطلبات رقابة الجودة في ظل معيار الانتوساي 3000

يقوم الجهاز الاعلى للرقابة المالية والمحاسبية بأثناء وصيانة نظام للمحافظة على الجودة التي ينبغي على الرقيب الالتزام بها لضمان استيفاء جميع المتطلبات والتركيز على التقارير المناسبة والمتوازنة والعادلة والتي تضيف قيمة والاجابة على الاسئلة عند انشاء نظام مراقبة الجودة وضمان الجودة، والذي يوفر اطاراً لتطوير هذا النظام، ومن المهم وضع سياسات واجراءات كافية ومرنة وسهلة لإدارة الجودة وضمان الجودة، ووضع سياسات واجراءات متسقة يتم ابلاغها لجميع الموظفين والتي يمكن استخدامها لحل الخلافات في الرأي بين المشرفين وفريق الرقابة بالإضافة لذلك قد يلزم وضع توجيهات اخرى والتدريب اثناء العمل لاستكمال آليات رقابة الجودة ، كما سيكون هناك نظام فاعل للرقابة بالاعتماد على آليات الجودة لتأخذ وجهات النظر بعين الاعتبار لفريق الرقابة لضمان ان تكون فرق الرقابة منفتحة للتعليقات الواردة من نظام الرقابة وضمان الجودة (13 : 2016 ، ISSAI 3000).

اثني عشر: جودة تقارير الرقابة على الاداء في ظل معيار الانتوساي 3000

يمكن تقويم جودة تقارير العملية الرقابية بواسطة مقاييس معينة وكالاتي : (73 : ISSAI 3000 ، 2004) .

1. الالهية المادية النسبية، والاهمية الموضوعية : ينبغي ان تكون المواضيع المعالجة مادية نسبياً وكذلك المعلومات المقدمة المتعلقة بالموضوع او المسألة الرقابية او المشكلة موضوع الدراسة، وتعرف الموضوعية هي عدم المحاباة والتوازن والحياد، وينبغي على المراقب ان يتحلى بالحياد والموضوعية عندما يتخذ القرارات بشأن العملية الرقابية وادلتها واهم الملاحظات والاستنتاجات، وان تصميم العملية الرقابية ينبغي ان يضمن التوازن وعدم التحيز في انتقاء الحقائق التي سيتم بحثها وتقديمها في التقرير، وبالمقابل ينبغي ان تتأثر النتائج بالأدلة التي تم جمعها والحصول عليها وفقاً للمعايير الرقابية المناسبة وكما ينبغي تجنب حذف الحقائق وتضخيم المشاكل الصغيرة والحصول على التفسيرات دائماً وخصوصاً من قبل الجهة الخاضعة للرقابة و اجراء تقويمها تقويم نقدياً.
2. الموثوقية والصحة والاتساق : ينبغي على مستعملي التقارير الرقابية ان يتقوا بصحة وموثوقية النتائج الواردة في التقارير وبناءً على ذلك ينبغي ان تكون طرائق واساليب جمع البيانات صحيحة وموثوق بها وان يتم تصميم العملية الرقابية بطريقة تجعل الاستنتاجات مستخلصة من النتائج والتحليل بالاستناد الى حقائق ومعلومات مؤكدة تم جمعها من مصادر اخرى.
3. الشفافية، قابلية الاستعمال والتوقيت المناسب :ينبغي ان لا يقوم الجهاز الاعلى للرقابة بالإجبار على حجز النتائج بشأن ما يريد نشره وان تكون له الحرية في اتخاذ القرارات وذلك في ضوء حدود سلطته القانونية، وينبغي ان يوفر التقرير
4. معلومات موجزة ومختصرة وسهولة الحصول عليها لغرض استعمالها من قبل الحكومة والبرلمان والهيئات الحكومية لتحسين اساليب عملها، كما ينبغي الاجابة على الاسئلة الرقابية ويتطلب التوقيت الزمني المناسب ان يتم اصدار التقارير في الوقت المحدد لغرض توفير المعلومات من اجل استعمالها من قبل الادارة والحكومة والبرلمان وغيرها من الجهات ذات المصالح في الوقت المناسب.

الجانب العملي

يهدف هذا الجانب الى معرفة مدى إيفاء ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمتطلبات معيار المنظمة الدولية للرقابة والمحاسبة الانتوساي 3000 والخاص بتنفيذ الرقابة على الاداء متطلب رقابة الجودة ومتطلب تقارير رقابة الاداء بالاعتماد على المتطلبات للمعيار الصادر عام (2016) من قبل المنظمة الدولية الانتوساي وما له من دور كبير في تعزيز جودة التقارير الصادرة عن رقابة الاداء، ويقدم الباحث عرضاً وتحليلاً للبيانات وذلك من خلال اعتماد قائمة الفحص (Checklists) والتي تم اعدادها على وفق متطلبات معيار الانتوساي 3000 ولغرض قياس مدى الإيفاء بمتطلبات المعيار الخاصة برقابة الجودة وتقارير رقابة الاداء تم استعمال مقياس ثلاثي لقائمة الاستقصاء او الفحص إذ تم اعطاء وزن لكل فقرة من المقياس، فالرقم

(3) يمثل اعلى وزن في المقياس والذي يعطى للفقرة التي تحقق الالتزام التام والكلي ويمثل الرقم (2) الذي يعطى للفقرة التي تحقق الالتزام الى حد ما وليس بشكل تام وكلي أما الرقم (1) فيمثل اقل وزن في المقياس والذي يعطى للفقرة التي تحقق عدم الالتزام. تم اجراء المقابلات من قبل الباحث مع عينة البحث المتمثلة بدوائر التدقيق المركزية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي العاملة في بغداد ذات العلاقة بعملية الرقابة على الاداء وتكونت العينة من (3) مدراء عامين،(3) معاونين مدراء عامين،(6) خبراء لدوائر التدقيق المركزية،(4) رئيس هيئة اقدم،(27) رئيس هيئة،(9) معاونين رئيس هيئة،(5) مدراء اقسام فتكون العينة بذلك (57) شخص.

جدول (1): نتائج الاستقصاء الخاصة بمتطلب رقابة الجودة

ت	الفقرات	غير ملتزم		ملتزم الى حد ما		ملتزم		الوسط الحسابي المرجح	نسبة الالتزام %
		ت	%	ت	%	ت	%		
1	يقوم ديوان الرقابة المالية الاتحادي بأثناء وصيانة نظام للمحافظة على جودة عملية الرقابة على الاداء.	26	45.61	27	47.37	4	7.02	1.61	53.80
2	يقوم ديوان الرقابة المالية الاتحادي بأعداد سياسات واجراءات لتعزيز ثقافة الجودة وايصالها الى جميع موظفي الديوان.	29	50.88	21	36.84	7	12.28	1.61	53.80
3	يضع ديوان الرقابة المالية الاتحادي سياسات واجراءات متسقة، كافية، مرنة، سهلة لإدارة عملية رقابة الجودة وضمان الجودة والتي يمكن استخدامها لحل الاختلافات بالرأي بين المشرفين وفريق العمل الرقابي.	29	50.88	24	42.11	4	7.02	1.56	52.05
4	يتم توفير الموارد والامكانيات الكافية للمحافظة على نظام رقابة الجودة.	32	56.14	20	35.09	5	8.77	1.53	50.88
5	هناك سياسات واجراءات تقدم تأكيداً معقولاً بأن جميع الموظفين ملتزمين بنظام رقابة الجودة ويتم ابلاغ رئيس الديوان عن نتائج الالتزام بنظام رقابة الجودة في الوقت المناسب.	33	57.89	19	33.33	5	8.77	1.51	50.29
6	يتم اعتماد متطلبات سلوك اخلاقي لموظفي الديوان والحصول على اقرارات مكتوبة تؤكد التزامهم بتلك المتطلبات مع متابعة الالتزام بها دورياً.	26	45.61	24	42.11	7	12.28	1.67	55.56
7	يتم اشراك اجهزة عليا للرقابة (مراجعة النظير) للقيام بمراجعة مستقلة للنظام العام لرقابة الجودة.	26	45.61	24	42.11	7	12.28	1.67	55.56
8	تتضمن عملية رقابة الجودة اشراك الاكاديميين والمسوحات والاستبيانات لأصحاب المصلحة.	41	71.93	12	21.05	4	7.02	1.35	45.03

52.63	1.58	8.77	5	40.35	23	50.88	29	يقوم الديوان بوضع توجيهات اخرى ويوفر كذلك التدريب اثناء العمل من اجل استكمال آليات رقابة الجودة.	9
55.56	1.67	10.53	6	45.61	26	43.86	25	يعتمد الرقباء على آليات رقابة الجودة التي يضعها الديوان ويتم اخذ وجهات النظر بعين الاعتبار لفريق العمل الرقابي.	10
44.44	1.33	3.51	2	26.32	15	70.18	40	وجود آلية للديوان للتعامل مع الشكاوي والادعاءات حول رقابة الجودة.	11
52.05	1.56	14.04	8	28.07	16	57.89	33	عند اجراء عملية رقابة الجودة يتم التحقق من ان نطاق الرقابة واسع وشامل لجميع الانشطة والبرامج والادارات ويضيف قيمة للعملية الرقابية والجهات الخاضعة للرقابة.	12
51.46	1.54	12.28	7	29.82	17	57.89	33	التأكد من توفر الكفاءة والمهارة والخبرة والاختصاص لأعضاء الفريق الرقابي وهناك ملائمة مع العمل المكلفين به.	13
49.71	1.49	10.53	6	28.07	16	61.40	35	التحقق من اهداف العملية الرقابية تكون مقسمة الى اسئلة رئيسية وفرعية وغير متداخلة فيما بينها وذات صلة بموضع الرقابة.	14
53.22	1.60	12.28	7	35.09	20	52.63	30	التحقق من وضع اهداف ومعايير ومؤشرات مفهومة وواضحة وكافية تتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية.	15
52.05	1.56	14.04	8	28.07	16	57.89	33	يتم التحقق من ان ادارة الديوان والهيئات والتشكيلات الاخرى تقوم بمراجعة عملية التخطيط لمهام رقابة الاداء للتأكد من دقة الاختيار للجهات والانشطة والبرامج والمواضيع الخاضعة للرقابة.	16
49.12	1.47	10.53	6	26.32	15	63.16	36	التأكد من مراعاة ادارة الديوان والهيئات الرقابية للجوانب المالية والاجتماعية والسياسية وغيرها من الجوانب لموضوع الرقابة على الاداء من اجل اضافة قيمة ولعلاقتها المباشرة بالجمهور والاطراف المستفيدة الاخرى.	17
54.39	1.63	15.79	9	31.58	18	52.63	30	يتم اجراء المتابعة السنوية المفصلة لعملية الرقابة على الاداء من قبل ادارة الديوان والهيئات الرقابية لتشخيص نقاط الضعف في المنهجيات والاساليب المتبعة وتصحيحها.	18
54.97	1.65	15.79	9	33.33	19	50.88	29	التأكد من قيام الرقباء وموظفي الديوان بالاطلاع والتحديث المستمر للمعايير والمؤشرات والنشرات الصادرة عن الانتوساي بخصوص موضوع رقابة الجودة.	19
49.71	1.49	10.53	6	28.07	16	61.40	35	يقوم المشرفين بعملية المراجعة المستمرة لتنفيذ الرقابة على الاداء.	20
51.81	1.55	10.70	6.10	34.04	19.40	55.26	31.50	الوسط الحسابي	

نلاحظ من خلال استعراض نتائج الجدول (1) مدى إيفاء ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمتطلب رقابة الجودة فتبين قيم الوسط الحسابي المرجح (الموزون) لكل فقرة من الفقرات ووفقاً لمتطلبات معيار الانتوساي 3000 إذ حقق الديوان نسبة التزام بمتطلب المعيار (51.81%) تقريباً بوسط حسابي مرجح قدره (1.55) درجة من اصل(3) درجات مما يدل على وجود انحراف في الالتزام وبنسبة (48.19%) ناتجة عن عدم الإيفاء بالمتطلب وقد تعود الاسباب في ظهور مثل هذه النتائج الى:

1. الضعف في السياسات والاجراءات لديوان الرقابة المالية الاتحادي بخصوص تعزيز ثقافة الجودة وايصالها لجميع الموظفين على الرغم من أهميتها في العمل الرقابي.

2. عدم وضع نظام متكامل من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي من اجل المحافظة على الجودة وانما اكتفى بوضع تعليمات للرقابة على الجودة للتقارير الرقابية.

3. ضعف الديوان في وضع السياسات والاجراءات المتسقة ، كافية، سهلة ، مرنة من اجل ادارة عملية رقابة الجودة والتي يمكن استخدامها لحل الاختلافات بين المشرفين وفريق العمل الرقابي.

4. الضعف الواضح في توفير الديوان للموارد والامكانيات الكافية للمحافظة على نظام رقابة الجودة.

5. قلة الكادر الوظيفي في قسم رقابة الجودة إذ يبلغ عدد الموظفين في القسم الذين يقومون بعملية رقابة الجودة (8) موظفين فقط امام اعمال الديوان الكثيرة.

6. عدم توفير مختلف الاختصاصات والمؤهلات للموظفين في قسم رقابة الجودة فالاختصاصات الموجودة في القسم هي (دبلوم عالي ضرائب، دبلوم عالي المعهد العربي، بكالوريوس أحصاء، قانون، ادارة اعمال، دبلوم فني محاسبية) فقط في حين ان عملية رقابة الجودة تتطلب تنوع في الاختصاصات وذلك حسب الأنشطة التي يتم رقبته فهي بحاجة للطبيب والمهندس والفني والفيزيائي والكيميائي وغيرها من باقي الاختصاصات.

7. الضعف الواضح في الخبرات لموظفي قسم رقابة الجودة في الديوان فأن اقدم موظف في القسم اختصاصه دبلوم فني محاسبية لديه خبرة (13) سنة في حين ان هناك موظفين لم يكملوا السنة الواحدة في قسم رقابة الجودة .

8. ضعف الديوان في وضع السياسات والاجراءات التي تقدم تأكيد معقول بأن الموظفين ملتزمين بنظام رقابة الجودة الذي تم وضعه من قبل الديوان ولا يتم ابلاغ رئيس الديوان عن نتائج الالتزام بالنظام في الوقت المناسب وانما يتم ابلاغ مجلس الرقابة بذلك وحسب التعليمات الموضوعه.

9. الحداثة في تأسيس قسم رقابة الجودة من قبل الديوان على الرغم من اهميته في العمل الرقابي وما زال عمله يفتقد الى التنظيم.

10. عدم وجود متطلبات سلوك اخلاقي لموظفي الديوان بخصوص رقابة الجودة ولكن يوجد متطلبات سلوك المهنة واخلاقياتها على الرغم من توصية المعيار بضرورة القيام بذلك ومتابعة الالتزام بتلك المتطلبات سنوياً.

11. قلة اشراك الاجهزة العليا للرقابة (اجهزة نظيرة) لمراجعة النظام العام لرقابة الجودة المعمول به في الديوان باستثناء محكمة التدقيق الهولندية.
12. عدم اشراك الاكاديميين لتعزيز نظام الجودة من خلال اجراء المسوحات والاستبيانات المتعلقة بهذا الغرض.
13. لا يوفر الديوان التدريب اثناء العمل من اجل استكمال آليات رقابة الجودة.
14. لا توجد آليات لرقابة الجودة يتم الاعتماد عليها من قبل الرقباء في العمل الرقابي وعدم اخذ وجهات نظر فريق العمل الرقابي باعتبار ان ذلك من صلب عمل قسم رقابة الجودة.
15. عدم وجود آلية للديوان في التعامل مع الشكاوي والادعاءات حول رقابة الجودة.
16. لا يتم التحقق من ان نطاق رقابة الاداء واسع وشامل لجميع الانشطة والبرامج والادارات ويضيف قيمة للعملية الرقابية والجهات الخاضعة للرقابة عند اجراء عملية رقابة الجودة.
17. عدم التأكد من قبل قسم رقابة الجودة من توفر الكفاءة والمهارة والخبرة والاختصاص لفريق العمل الرقابي وهل توجد ملائمة مع العمل المكلفين به.
18. لا يتم التحقق من وضع اهداف ومعايير ومؤشرات كافية تتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية وذلك بسبب الضعف في وضع اهداف تتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية وكذلك كثرة الاعمال وقلة الكادر الوظيفي والافتقار الى الخبرات والتخصصات.
19. ان عملية رقابة الجودة المنفذة تتم على مخرجات العملية الرقابية دون عملية التخطيط للتأكد من دقة اختيار الأنشطة والمواضيع الخاضعة للرقابة ووضع الخطة اللازمة لتنفيذها.
20. عدم مراعاة الجوانب الاجتماعية والسياسية وغيرها من الجوانب عند اختيار مواضيع الرقابة على الاداء وتنفيذ العملية الرقابة وبالتالي عدم اضافة القيمة الحقيقية المتوخاة من عمل الديوان.
21. ضعف الاطلاع والتحديث المستمر للرقباء وموظفين الديوان للمعايير والمؤشرات والنشرات الصادرة عن الانتوساي بخصوص موضوع رقابة الجودة.
22. ضعف الاشراف على تنفيذ عملية الرقابة على الجودة بغية تشخيص نقاط الضعف في المنهجيات والاساليب المتبعة وتصحيحها.

جدول (2): نتائج الاستقصاء الخاصة بمتطلب تقارير الرقابة على الاداء وجودتها

ت	الفقرات	غير ملتزم		ملتزم الى حد ما		ملتزم		الوسط الحسابي المرجح %	نسبة الالتزام %
		ت	%	ت	%	ت	%		
21	يبين التقرير اهداف الرقابة على الاداء والنتائج المكتشفة واعطاء استنتاجات وتوصيات كافية.	25	43.86	24	42.10	8	14.04	1.70	56.73
22	يوضح التقرير المنهجية المستخدمة مثل اساليب جمع البيانات وتحليلها، المعايير المستخدمة ، اساليب المقارنة المستخدمة ، اساليب تحديد العينة.	34	59.65	17	29.82	6	10.53	1.51	50.29
23	تتضمن الملاحظات المثبتة بالتقرير نقاط الضعف ووصف الحالة والسبب والتاثير والتوصيات اللازمة وتعرض بطريقة عادلة وموضوعية وواضحة وفي ضوء المعايير الرقابية المعتمدة.	20	35.09	16	28.07	21	36.84	2.02	67.25
24	يتم مناقشة التقرير مع المسؤولين في الديوان قبل ارساله الى الجهة الخاضعة للرقابة.	15	26.31	20	35.09	22	38.60	2.12	70.76
25	يتم مناقشة التقرير مع الجهة الخاضعة للرقابة وتعطى الفرصة الكاملة للتعليق والاجابة على نتائج وتوصيات الرقابة قبل اصدار التقرير وينظر بعناية لتلك التعليقات ويقوم الرقيب بتسجيل كافة التعليقات في اوراق العمل بما في ذلك اسباب اجراء التغييرات على التقرير او رفض التعليقات الواردة.	21	36.84	17	29.83	19	33.33	1.96	65.50
26	يضمن التقرير العنوان، فهرست ، المقدمة ، المنهج ، المعايير، المؤشرات ، نبذة تاريخية ، النطاق ، النتائج والاستنتاجات ، التوصيات ، المعلومات والحجج اللازمة لتوفير الفهم الكافي للموضوع ، الخاتمة ، ملانة وكفاءة نظام المعلومات المستخدم.	32	56.14	17	29.82	8	14.04	1.58	52.63
27	يكون التقرير شامل ومقتع وسهل القراءة ومتوازن.	32	56.14	16	28.07	9	15.79	1.60	53.22
28	يضمن محتوى التقرير اسباب تتعلق بالشفافية والمساءلة كالموضوع واهداف واسئلة الرقابة ومصادرها والفترة الزمنية المشمولة مصادر البيانات والقيود المفروضة على البيانات المستخدمة.	24	42.11	26	45.61	7	12.28	1.70	56.73
29	يتم اصدار التقرير في الوقت المحدد والمناسب من اجل اتاحة المعلومات لاستخدامها لمعالجة المشاكل ونقاط الضعف في الوقت المناسب من قبل ادارة الجهات الخاضعة للرقابة والاطراف المهمة بالتقرير.	31	54.39	22	38.60	4	7.02	1.53	50.88
30	يتم شرح اسباب وعواقب المشاكل في التقرير مما يسمح للقارئ فهم اهمية المشكلة لموضوع التقرير بشكل افضل ويساعد في تطبيق الاجراءات التصحيحية وتحسين اداء الجهات الخاضعة للرقابة.	23	40.35	24	42.11	10	17.54	1.77	59.06
31	يحدد الرقيب معايير الرقابة ومصادرها في التقرير وتكون ثقة المستخدمين المستهدفين بنتائج واستنتاجات الرقابة تعتمد ويشكل كبير على تلك المعايير المستخدمة.	32	56.14	19	33.33	6	10.53	1.54	51.46
32	يقوم الرقيب بتقديم توصيات بناءة تساهم بشكل كبير بمعالجة نقاط الضعف والمشاكل المحددة في العملية الرقابية وتقوم هذه التوصيات على اساس سليمة وتكون مرتبطة بالأهداف والنتائج والاستنتاجات وتضيف قيمة.	24	42.11	25	43.85	8	14.04	1.72	57.31
33	يجعل ديوان الرقابة المالية الاتحادي التقارير متاحة وعلى نطاق واسع من خلال النشر على مواقع الانترنت وبسائط الاعلام وغيرها ويمكن الحصول على المعلومات المتعلقة بها بكل سهولة من قبل الاطراف المستفيدة والجمهور من اجل اتاحة الفرصة للمناقشة والانتقاد.	47	82.46	7	12.28	3	5.26	1.23	40.94
34	يراعي الديوان اللوائح والقوانين والتعليمات المتعلقة بالمعلومات السرية عند اعداد واصدار التقارير ونشرها وفق التفويض والصلاحيات الممنوحة له.	23	40.35	27	47.37	7	12.28	1.72	57.31

65.50	1.96	31.58	18	33.33	19	35.09	20	يتم توجيه التقرير الى مسؤول اعلى من مستوى المسؤول عن النشاط الذي تم رقبته.	35
59.06	1.77	17.54	10	42.11	24	40.35	23	يذكر في التقرير المجالات الهامة لعدم الالتزام بالقوانين والسياسات والتعليمات وكذلك التبذير وسوء الاستعمال للموارد	36
54.39	1.63	14.04	8	35.09	20	50.87	29	يتم اعداد التقارير النوعية للوحدات الاقتصادية ذات الانشطة المتشابهة ومتضمنة للملاحظات المكتشفة والتوصيات المقترحة والحلول لتلك الملاحظات.	37
42.69	1.28	7.02	4	14.04	8	78.94	45	عند استخدام مصطلحات او تسميات طويلة في التقرير ويكون لها مختصرات يتم اعداد كشاف لها بعد قائمة المحتويات.	38
57.31	1.72	14.04	8	43.85	25	42.11	24	يراعي التقرير الدقة في الادلة المقدمة والوصف لجميع النتائج بشكل صحيح ويضمن القارئ بما يتضمنه بشكل معقول وموثوق به.	39
58.47	1.75	17.54	10	40.35	23	42.11	24	يكون التقرير متوازن من حيث المحتوى والأسلوب وغير مضلل، لغته محايدة وغير منحازة، غير مطول وموجز ، متكامل، مصداقيته عالية.	40
62.57	1.87	10.53	6	33.33	19	56.14	32	يعد الرقيب تقارير عن الاقتصاد والكفاءة في استعمال الموارد والفاعلية في تحقيق الاهداف.	41
63.16	1.89	26.32	15	36.84	21	36.84	21	تهدف التوصيات المقدمة في التقارير تعزيز التحسينات عن خفض التكاليف وتبسيط الاجراءات الادارية وتحسين نوعية وحجم الخدمات المقدمة للمجتمع.	42
47.95	1.44	5.26	3	33.33	19	61.41	35	يتم فحص الاجراءات والتوصيات المقترحة واخذ بنظر الاعتبار قد يكون لها تأثير سلبي ولا تؤدي الى تحسين الاداء ودون ان يتطلب تنفيذها اي موارد اضافية.	43
39.77	1.19	5.26	3	8.78	5	85.96	49	يستخدم الرقيب مجموعة متنوعة من الطرق مثل ورش العمل مع الجهات الخاضعة للرقابة وعقد المؤتمرات من اجل تحسين الاداء ونشر الممارسات الجيدة والمساعدة على التحفيز والتفسير المفيد وتشجيع النقاشات بخصوص التقرير.	44
45.03	1.35	8.78	5	17.54	10	73.68	42	ياخذ الجمهور المحدد بنظر الاعتبار عند تصميم وصياغة اسلوب التقرير من اجل تحقيق اقصى قدر ممكن من التأثير.	45
52.05	1.56	12.28	7	31.58	18	56.14	32	تكون المواضيع المعالجة في التقرير مادية نسبياً وكذلك المعلومات المقدمة تتعلق بالموضوع والمساءلة الرقابية، القضايا الراهنة وتكون ذات فائدة كبيرة للجهات الخاضعة للرقابة والجمهور.	46
46.78	1.40	3.51	2	33.33	19	63.16	36	يكون للديوان الحرية الكاملة في اتخاذ القرارات بشأن ما يريد نشره من التقارير والنتائج للعملية الرقابية.	47
47.95	1.44	8.77	5	26.32	15	64.91	37	يستوفي الرقيب جميع المتطلبات للمحافظة على الجودة والتركيز على التقارير المتوازنة والعادلة التي تضيف قيمة وتجييب على الاسئلة للعملية الرقابية.	48
54.74	1.64	15.17	8.64	32.70	18.64	52.13	29.72	الوسط الحسابي	

نلاحظ من خلال استعراض نتائج الجدول (2) مدى إيفاء ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمتطلب تقارير رقابة الاداء وجودتها فتمتد قيم الوسط الحسابي المرجح (الموزون) لكل فقرة من الفقرات وفقاً لمتطلبات معيار الانتوساي 3000 إذ حقق الديوان نسبة التزام بمتطلب المعيار (54.74%) تقريباً بوسط حسابي مرجح قدره (1.64) درجة من اصل (3) درجات مما يدل على وجود انحراف في الالتزام وبنسبة (45.26%) ناتجة عن عدم الإيفاء بالمتطلب وقد تعود الاسباب في ظهور مثل هذه النتائج الى :

1. ان عملية رقابة الجودة المطبقة في الديوان هي بحدود ما يتعلق بمخرجات العملية الرقابية والتي تتعلق فقط بجودة التقرير والتي يتم اخذ عينة منها وبنسبة محددة لا تقل عن (5%) من اجمالي التقارير الرقابية الصادرة والمعدة للإصدار ويتم اجراء

فحص فني وشكلي للتقارير وتحديد الاخطاء الواردة فيها ويتم ذلك حسب تعليمات الرقابة للجودة للتقارير الرقابية رقم (1) لسنة 2017 الصادرة عن الديوان، ولا تشمل رقابة الجودة لأعمال الرقابة بدءاً من التخطيط لأعمال الرقابة على الاداء وتنفيذها ، جمع الأدلة، اعداد التقارير ومتابعتها اي ليس على اساس كامل للعملية الرقابية وما يتعلق بها (جودة شاملة) وبالمقابل ان النسبة المحددة من قبل الديوان قليلة جداً مع اسم وحجم الاعمال التي يقوم بها الديوان مع توجيه المعيار بضرورة ان تكون الجودة للعملية الرقابية بكاملها لا فقط التقارير.

2. لا يقوم بعض الرقباء من كتابة ملخص منظم بشكل منطقي وتكوين بنية ومحتويات واسعة للتقرير في مرحلة مبكرة من عملية الرقابة مما يسهل عليهم من كتابة التقرير ويعطي للجهات الخاضعة للرقابة للتعليق على الاتجاه العام للتقرير واستنتاجاته ويتم توجيهها للجهات الخاضعة للرقابة للاطلاع عليه قبل اصدار التقرير النهائي من اجل الرد عليها ويتم اخذ الاجابات بنظر الاعتبار في حالة تقديم معلومات جديدة فقط ويقوم الرقيب بتقييمها والتعليق على اجاباتهم ام بقبول الملاحظات او رفضها او تحويرها حسب قوة الحجج المقدمة ولا يتم تثبيت التعليقات في اوراق العمل الخاصة بالتقرير وانما في قائمة توجه من الديوان ومقسمة الى عدة حقول يحدد فيها اجابات الجهات الخاضعة للرقابة.

3. يعتمد الرقباء في اعداد التقرير على فحص اهداف الجهة الخاضعة للرقابة سواء التي يتم اقرارها حسب قوانينها ام اهدافها التي تسعى الى تحقيقها بدون وضع اهداف للعملية الرقابية تخص العملية.

4. ان التقارير الصادرة لا يتم بموجبها توضيح المنهجية المستخدمة من اساليب جمع البيانات وتحليلها والمعايير المستخدمة وكذلك الاساليب المتبعة في تحديد العينة.

5. لا تتضمن الملاحظات المثبتة في التقرير نقاط الضعف ووصف الحالة والاسباب والتأثير والتوصيات في كل التقارير وانما في جزء من التقارير.

6. لا يتضمن التقرير المنهج المستخدم والمعايير والمؤشرات والنطاق ، النتائج والاستنتاجات والتوصيات اللازمة لتوفير الفهم الكافي للموضوع، الخاتمة وكذلك ملائمة وكفاءة نظام المعلومات المستخدم.

7. التقارير الصادرة عن الديوان عادة تتضمن المحاور الرئيسية الاتية وهي المخالفات والتوجيه ولا تتضمن التوصيات والاستنتاجات في بعض التقارير وحسب توجيه من قبل الديوان للهيئات العاملة.

8. تكون تقارير الديوان محددة بموضوع معين ولا تشمل النشاط للجهات الخاضعة للرقابة بكامله ولا تكون سهلة القراءة للعامة فيتم استخدام بعض المصطلحات والعبارات التي تفوق فهم للقارئ لها.

9. هناك قيود مفروضة على البيانات المستخدمة واستنتاجات الرقابة وكذلك متطلب السرية في المعلومات التي تخص امن الدولة وحياة المجتمع.

10. ان الديوان متأخر بشكل كبير جداً في اصدار التقارير الخاصة بعملية الرقابة على الاداء وبالتالي تفقد اهم ميزة فيها وهي (التوقيت المناسب) وتقلل من امكانية الاستفادة منها في اتخاذ القرارات ومعالجة المشاكل ونقاط الضعف واجراء

التصحيحات للأنشطة والبرامج من قبل الجهات الخاضعة للرقابة والاطراف المهتمة بالتقرير.

11. يكون تشكيل فرق العمل للقيام بعملية رقابة او تقويم الاداء في الديوان متأخرة ولا يتم الاستفادة من عملية الرقابة، إذ ان الجهات الخاضعة للرقابة مستمرة في الاخطاء والمشاكل ونقاط الضعف، فهناك عمليات تقويم تتأخر لفترات طويلة على سبيل المثال تشكيل فريق للقيام بعملية تقويم اداء جزئي للسياحة الدينية للسنوات (2008-2014) بموجب الامر (7004/1/10/5) في 20/4/2015، وتشكيل فريق عمل للقيام بعملية تقويم الاداء الشامل للمديرية العامة لشرطة النفط للسنوات (2011-2014) بموجب الامر الاداري (4363/18/7/5) في 9/3/2016 وغيرها الكثير من الاوامر المماثلة ويكون التقرير متأخر ويفقد اهميته.
12. يتم تشكيل فرق العمل في اغلب عمليات التقويم للأداء في الديوان برئاسة الهيئة ومعاونه وعضوية عضو مالي او قانوني وتكون اختصاصاتهم غير ملائمة للنشاط المكلفين للقيام به (محاسبة، قانون، ادارة اعمال، علوم مالية ومصرفية) وتفتقر الى الاختصاصات الهندسية والطبية والعلوم وغيرها من الاختصاصات.
13. يكون الشرح للمشاكل والعواقب وفق مستوى وخبرة الموظفين ذوي الاختصاص ولا يكون من السهولة للقارئ من غير ذوي الخبرة من فهم جميع تفاصيل التقرير ولا يتم استخدام بعض الوسائل الايضاحية في التقارير وتكون مطولة بالنسبة للقارئ.
14. لا يحدد فريق العمل الرقابي معايير الرقابة ومصادرها في التقرير، ولا يستطيعون معرفة ان المستخدمين على ثقة ام لا بنتائج الرقابة ويعتمدون بشكل كبير على المعايير المستخدمة في التقرير.
15. عدم التزام موظفين الديوان بالمعايير والمؤشرات الصادرة عن الديوان والانتوساي بخصوص رقابة الاداء عند اعدادهم للتقارير فيعتمدون على المعايير المستنبطة من البيانات والمعلومات المقدمة لهم والاعتماد ايضاً على الحكم الشخصي بذلك، في حين ان هناك معايير ومؤشرات تقويم اداء صادرة عن الديوان سنة 2009 ولكل الأنشطة والبرامج للوحدات الاقتصادية الحكومية وغيرها.
16. عدم اتاحة الديوان التقارير على نطاق واسع من خلال نشرها على الانترنت ووسائل الاعلام وغيرها للجمهور والجهات المستفيدة الاخرى من التقرير (باحثين، محللين) من اتاحة الفرصة للمناقشة والانتقاد وبالتالي تفقد من اهميتها لتلك الجهات والاطراف.
17. لا يتم ذكر سوء الاستعمال والتبذير في الموارد العامة.
18. عدم اعداد كشف بالمصطلحات او التسميات الطويلة المستخدمة في التقرير.
19. لا يتم اعداد التقارير عن الاقتصاد والكفاءة والفاعلية في استعمال الموارد وتحقيق الاهداف لعدم وجود معايير ومؤشرات تتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية في الديوان وكما بينا سابقاً.
20. لا تهدف التوصيات المقدمة في التقارير بتخفيض التكاليف وتبسيط الاجراءات الادارية وتحسين نوعية الخدمات العامة المقدمة للمجتمع.

21. لا يتم فحص الاجراءات والتوصيات المقترحة ومراعاة ان يكون لها تأثير سلبي وتحسين الاداء بدون ان يتطلب ذلك عند تنفيذها اي موارد اضافية.
22. عدم استخدام اساليب متنوعة من اجل تحسين اداء الجهات الخاضعة للرقابة مثل (المؤتمرات والندوات وورش العمل وغيرها) من اجل المساعدة على التحفيز والتفسير وتشجيع النقاشات بخصوص التقارير.
23. عدم اخذ الجمهور المحدد بنظر الاعتبار عند تصميم وصياغة اسلوب التقرير من اجل تحقيق اقصى ممكن من التأثير.
24. لا تتعلق المواضيع المعالجة بالقضايا الراهنة والتي لها تأثير كبير على الجهات الخاضعة للرقابة والجمهور.
25. لا يكون للديوان الحرية الكاملة في اتخاذ القرارات بشأن ما يريد نشره من التقارير والنتائج للعمليات الرقابية.
26. وكما بينا سابقاً افتقار الهيئات العاملة والموظفين في الديوان للاختصاصات المتعلقة بعملية رقابة الجودة وكذلك الخبرات في اعداد التقارير كون بعض الاعضاء في فرق العمل حديثي التعيين او عدم الاختصاص، إذ كيف يمكن ان يعد تقرير عادل ومتوازن ويضيف قيمة للعملية والجهات الخاضعة للرقابة.

جدول (3): نتائج الاستقصاء الخاصة بمتطلب رقابة الجودة ومتطلب تقارير الرقابة على الاداء وجودتها

نسبة الالتزام	الوسط الحسابي الموزون	ملتزم		ملتزم الى حد ما		غير ملتزم		الفقرات	ت
		%	ت	%	ت	%	ت		
51.81	1.55	10.70	6.10	34.04	19.40	55.26	31.50	متطلب رقابة الجودة	الوسط الحسابي
54.74	1.64	15.17	8.64	32.39	18.46	52.09	29.68	متطلب تقارير الرقابة على الأدار وجودتها	الوسط الحسابي

نلاحظ من خلال استعراض نتائج الجدول (3) مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإيفاء بكل من متطلب رقابة الجودة ومتطلب تقارير الرقابة على الاداء وجودتها، قيم الوسط الحسابي الموزون لكل متطلب وفقاً لمتطلبات معيار الانتوساي 3000، إذ حقق ديوان الرقابة المالية وسط حسابي مرجح (موزون) لمتطلب رقابة الجودة قدره (1.55) من اصل (3) درجات وبنسبة التزام مئوية بالإيفاء بالمتطلب قدرها (51.81%) تقريباً، بينما حقق وسط حسابي مرجح (موزون) لمتطلب تقارير الرقابة على الاداء وجودتها قدره (1.64) من اصل (3) درجات وبنسبة التزام مئوية بالإيفاء بالمتطلب قدرها (54.74%) تقريباً، وتبين هذه النتائج بأن هناك انحراف في التزام الديوان بالإيفاء بمتطلب رقابة الجودة ومتطلب تقارير الرقابة على الاداء وجودتها إذ ان هناك انحراف لمتطلب رقابة الجودة قدره (48.19%) تقريباً بينما يكون الانحراف في الالتزام بمتطلب تقارير الرقابة على الاداء قدره (45.26%) تقريباً، وتعكس تلك النتائج بأن إيفاء الديوان بمتطلبات معيار الانتوساي 3000 فيما

يخص متطلب رقابة الجودة ومتطلب تقارير الرقابة على الاداء وجودتها ملتزم الى حد ما وان هذه النسبة تكون قليلة في مقابل الانشطة التي يؤديها الديوان وما له من دور كبير في ممارسة دوره الرقابي الفاعل وما له من تاريخ وخبرة في ذلك الشأن وان الديوان بذلك يحتاج الى زيادة تلك النسبة في الالتزام من اجل تعزيز دوره الرقابي وزيادة القوة والثقة في الاعمال المنجزة من قبله وبما انه له تاريخ عريق وباع طويل بذلك فكلما كانت تلك النسبة في الالتزام عالية وان الانحرافات منخفضة يعزز بشكل سليم وعملي بنتائج العملية الرقابية ويعزز من رصانتها وجودتها وتكون متلافية للمشاكل والاطراف وتكون المخرجات جيدة وذات ثقة من جميع الاطراف والجمهور والجهات الخاضعة للرقابة ويعزز من قيمة المعلومات المقدمة عن العملية الرقابية ويعزز بدوره من جودة مخرجات العملية الرقابية وجودتها، وان هذا يعكس بأن الديوان يكون ملتزم الى حد ما في المتطلبات العامة للرقابة على الاداء والمتطلبات الخاصة بعملية الرقابة على الاداء والتي تم ذكرها في الجانب النظري للبحث وكذلك المبحث السابق في الجانب العملي للبحث وكذلك متطلب رقابة الجودة للعملية الرقابية ومتطلب تقارير الرقابة على الاداء وجودتها وتكون تلك المتطلبات من متطلبات معيار الانتوساي 3000 والخاصة بتنفيذ الرقابة على الاداء، وأن الديوان بحاجة الى بذل المزيد من العناية في العمل الرقابي والالتزام بتلك المتطلبات الخاصة بالمعيار الصادر عن المنظمة الدولية للرقابة المالية والمحاسبة الانتوساي كونه عضو فاعل في تلك المنظمة ويعتمد بشكل كبير في اعماله على المعايير الصادرة عن تلك المنظمة، وان الايفاء بتلك المتطلبات يكون له قيمة ايجابية سواء بالنسبة للديوان أم الجهات الخاضعة للرقابة ويعزز من العملية الرقابية وانجازها بالشكل المطلوب وبالسعة الممكنة وبقل من حدوث المشاكل وايجاد الحلول للمشكلات وفي الوقت المطلوب وكذلك يعزز من قيام الأشخاص المؤهلين للقيام بعملية الرقابة على الاداء وحسب ما نص عليه المعيار في المتطلبات، وان هذه النتائج تعكس بأن الديوان لا يلتزم بشكل كامل بمتطلبات معيار الانتوساي 3000 وإن الايفاء الكامل بها سيؤدي حتماً الى تعزيز الرقابة على الاداء بشكل عام وتعزيز جودة تقارير الرقابة على الاداء بشكل خاص وهذا ما يثبت فرضية البحث وهي (لا يلتزم ديوان الرقابة المالية الاتحادي بإيفاء متطلبات جودة تقارير رقابة الاداء في ظل معيار الانتوساي 3000 بشكل كامل).

الاستنتاجات

1. يلتزم ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإيفاء بمتطلبات جودة تقارير رقابة الاداء لمعيار الانتوساي 3000 الى حد ما وهذا ما يعكس على اداء عملية الرقابة على الاداء وأن الايفاء بكامل متطلبات معيار الانتوساي يعزز جودة عملية الرقابة على الاداء.
2. النقص الواضح في الكوادر والاختصاصات والمؤهلات والخبرات التي تحتاجها عملية الرقابة على الاداء في الاعمال الرقابية كالأطباء والمهندسين والاختصاصات النادرة وغيرهم وذلك حسب النشاط للجهات الخاضعة للرقابة.

3. هناك ضعف في السياسات والاجراءات لديوان الرقابة المالية الاتحادي بخصوص تعزيز ثقافة الجودة للعملية الرقابية بكاملها ، فضلاً عن غياب نظام متكامل في الديوان للمحافظة على الجودة والاكتفاء بوضع تعليمات للرقابة على جودة التقارير الرقابية.
4. ان عملية رقابة الجودة المطبقة في الديوان هي بحدود ما يتعلق بمخرجات العملية الرقابية والتي تتعلق فقط بجودة التقرير والتي يتم اخذ عينة منها ونسبة محددة لا تقل عن (5%) من اجمالي التقارير الرقابية الصادرة والمعدة للإصدار ويتم اجراء فحص فني وشكلي للتقارير وتحديد الاخطاء الواردة فيها ويتم ذلك حسب تعليمات الرقابة للجودة للتقارير الرقابية رقم (1) لسنة 2017 الصادرة عن الديوان، ولا تشمل رقابة الجودة لأعمال الرقابة بدءاً من التخطيط لأعمال الرقابة على الاداء وتنفيذها ، جمع الادلة، اعداد التقارير ومتابعتها اي ليس على اساس كامل للعملية الرقابية.
5. ان الديوان متأخر بشكل كبير جداً في اصدار التقارير الخاصة بعملية الرقابة على الاداء وبالتالي تفقد اهم ميزة فيها وهي (التوقيت المناسب) وتقلل من امكانية الاستفادة منها في اتخاذ القرارات ومعالجة المشاكل ونقاط الضعف واجراء التصحيحات للأنشطة والبرامج من قبل الجهات الخاضعة للرقابة والاطراف المهتمة بالتقرير.
6. عدم اتاحة الديوان التقارير على نطاق واسع من خلال نشرها على الانترنت ووسائل الاعلام وغيرها للجمهور والجهات المستفيدة الاخرى من التقارير، فضلاً عن إشارة التقارير الى سوء الاستعمال والتبذير في الموارد العامة.
7. لا يوجد دليل يتضمن المعايير والمؤشرات العملية معد من قبل قسم رقابة الجودة او دائرة المتابعة والتنسيق من استيفاء او عدم استيفاء التقارير لمتطلبات الجودة ام لا اوتم اتخاذ الاجراءات التصحيحية بشأن المخالفات او الملاحظات لتقليل حالات الاجتهاد الشخصي للرقباء كما انها تعد مقياساً للمسؤولية الملقاة على عاتقهم.

التوصيات

1. ضرورة إيفاء ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمتطلبات جودة تقارير رقابة الاداء لمعيار الانتوساي 3000 لما له من اهمية مباشرة في تنفيذ عملية الرقابة على الاداء التي يقوم بها الديوان.
2. توفير الكوادر والاختصاصات والمؤهلات كالأطباء والمهندسين والاحصائيين والاختصاصات النادرة وغيرها من الاختصاصات للحاجة الضرورية لها وبشكل كبير في عملية الرقابة على الاداء والتي تتطلب تنوع الاختصاصات الى الجانب الى التخصص المحاسبي ويعزز ذلك من العملية الرقابية ونتائجها وتوصياتها واستنتاجاتها.
3. ضرورة قيام الديوان بوضع السياسات والاجراءات بخصوص تعزيز ثقافة الجودة وايصالها لجميع الموظفين وذلك لأهميتها في تعزيز العملية الرقابية ومخرجاتها وحسب التوجيهات للمعيار وكذلك ضرورة انشاء الديوان نظام

- للرقابة على الجودة ليكون المرشد والمرجع الذي يلجأ اليه الرقباء بدلاً من الاكتفاء بوضع تعليمات لا تقوم بتغطية العملية الرقابية بشكل كامل.
4. ضرورة قيام الديوان بصياغة المعايير والمؤشرات لرقابة الجودة وذلك لأهميتها في تعزيز جودة العملية الرقابية ورسالتها وتقديم الحلول للمشاكل والانحرافات بأتم صورة ووضع آلية للشكاوي والادعاءات من قبل الديوان حول الرقابة الجودة مما يعزز من الشفافية المتبعة من قبل الديوان وتوفير الحلول للمشاكل التي قد تكون غائبة عن الرقباء عند القيام بعملية الرقابة على الجودة.
5. ضرورة قيام الديوان بإنجاز واصدار التقارير بالسرعة الممكنة والجودة العالية وذلك لأهميتها في اتخاذ القرارات التصحيحية ومعالجة المشاكل ونقاط الضعف للأنشطة والبرامج للجهات الخاضعة للرقابة وعدم فقد اهمية وميزتها في التوقيت المناسب.
6. توسيع نطاق عمل قسم رقابة الجودة ورفده بالكوادر والمؤهلات والخبرات والاختصاصات ليشمل جميع العملية الرقابية من بدايتها الى النهاية ليس فقط الجودة للتقارير الصادرة وبنسبة معينة مما يعطي القوة والجودة للعملية الرقابية ورسالة مخرجاتها المتمثلة بالتقارير وكذلك السرعة في انجازها بأعلى سرعة وتقليل التكاليف والجهد.
7. ضرورة اهتمام الديوان بتقارير الرقابة على الاداء ورفع نسبة تنفيذها اسوة بالتقارير الرقابية الاخرى لما لها من اهمية كبيرة وتنعكس بصورة مباشرة على المجتمع والجهات الخاضعة للرقابة.

المصادر

المصادر العربية

- [1] الانتوساي 3000، " التوجيهات التنفيذية للرقابة المالية على الاداء" ستوكهولم، 2004.
- [2] الجوهر، كريمة علي كاظم، الرقابة المالية، مكتب الجزيرة، بغداد، 1999.
- [3] الحديثي، جاسم محمد خلف، رقابة وتقويم الاداء الحكومي - دراسة تحليلية وتطبيقية لواقع الانظمة الادارية والمالية والاقتصادية وأفاق تطورها في العراق ما بين عامي 1920-2003، الاهلية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- [4] سعيد، آراس محمد واحمد، عثمان امين، الرقابة المالية والتدقيق بين النظرية والتطبيق، الطبعة الاولى، 2013.
- [5] عباس، علي، الرقابة الادارية، اثناء للنشر والتوزيع عمان - الاردن، 2008.
- [6] القريشي، اياد رشيد، التدقيق الخارجي منهج علمي نظرياً وتطبيقياً، دار المعز للطباعة والنشر، 2011.

- [7] صادق، سناء علي، دور تدقيق الاداء في رفع كفاءة الخدمات العامة، ديوان المحاسبة الكويتي، 2001.
- [8] حسين، أبراهيم طاهر، " تقويم الاداء في الوحدات الادارية بحث تطبيقي في مديرية توزيع كهرباء السلیمانية"، بحث مقدم الى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، 2012.
- [9] الحمداني، بهاء حسين محمد، "دور نظام معلومات محاسبة الكلفة في الرقابة" رسالة ماجستير، جامعة بغداد، بغداد، 2000.
- [10] دليل الرقابة على الاداء، الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، الجمهورية اليمنية، 2005.

المصادر الاجنبية

- [11] ASOSAI، Fifth ASOSAI Research Project "performance auditing Guidelines"، 2000.
- [12] IRawan Agus Bambang, "Evaluation of performance Auditing in Indonesia: A critical systemic approach to addressing public Accountability", Ph. D. thesis, school of social and policy studies, flinders university, south Australia, 2015.
- [13] ISSAI 3000, "Standards and guidelines for performance auditing based on Intosai auditing standards and practical experience", Stockholm, 2004.
- [14] ISSAI 3000, standard for performance auditing, Endorsement version، 2016.
- [15] ISSAI 3100, performance auditing guidelines – key principles.
- [16] ISSAI 3200, guidelines for the performance auditing process.

The Extent to Which the Federal Audit Bureau Fulfills the Requirements of the Quality of the Performance Control Reports According To the INTOSAI 3000 Standard

Talib H. Abdullah

talebhammed87@gmail.com

University of Baghdad - College of Administration and
Economy

Prof. Dr. Safaa A. Mohammed

Safaa_alLani68@yahoo.com

University of Baghdad - College of Administration and
Economy

Abstract: *The research aims at showing the extent to which the Federal Financial Supervisory Bureau fulfills the requirements of the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) 3000, which is related to the process of monitoring the performance and quality of reports issued by it as the highest supervisory body in Iraq. The practical aspect of the analysis and presentation of the results of the survey questionnaire, which was prepared to determine the extent to which the Supreme Audit Institutions (SAI) meets the requirements of the standard related to the quality control of the control process and the integrity of its outputs, which is the performance control reports.*

The researcher reached a number of conclusions, the most important of which is the obligation of the Federal Financial Supervisory Bureau to meet the requirements of the INTOSAI 3000 standard to a certain extent, which is reflected in the performance of the process of monitoring the performance and quality of reports, lack of cadres and the lack of availability of various competencies and qualifications of the staff of the quality control department such as doctors, engineers, chemists, physicist and other specialities.

The most important recommendations were the need to fulfill the requirements of the quality of performance monitoring reports for the INTOSAI 3000 standard because they are of direct importance in the implementation of the performance control process and the quality of the work performed by the SAI.

In order to strengthen the monitoring process, the SAI should complete and issue reports on performance monitoring as soon as possible, for its importance in making corrective decisions and addressing the problems and weaknesses of the activities and programs of the audited entities and

not lose its importance and its advantage in a timely manner.

Keywords: Reports on performance control and quality, Performance control, INTOSAI standard 3000.