

GUID 5260

الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة

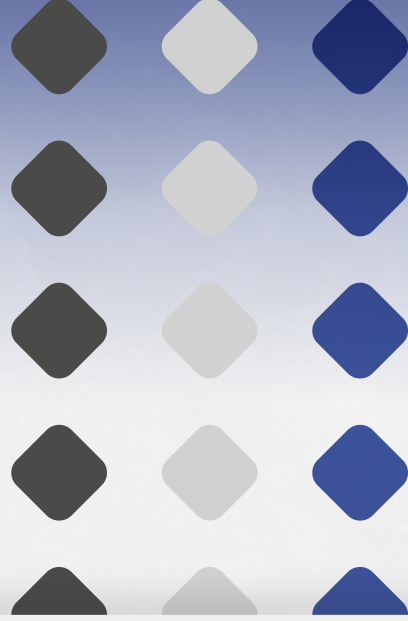
إن الأدلة الإرشادية تصدر عن المنظمة الدولية للأجهزة
العليا للرقابة (الانتوساي) كجانب من إطار
الإصدارات المهنية للانتوساي
(www.issai.org) لمزيد من المعلومات في الموقع



INTOSAI



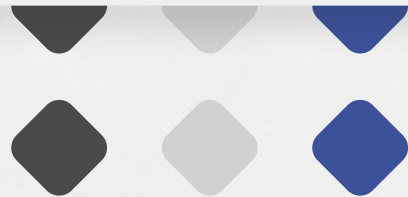
INTOSAI



الإنْتوساي، 2019

(1) تمت المصادقة عليه كـ INTOSAI GOV 9160 ” تعزيز الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة
مبادئ ارشادية لأغراض التطبيق ” في عام 2016

(2) مع إنشاء إطار الإنْتوساي للتصريحات المهنية (IFPP) ، تم إعادة تصنيفه وتسميته GUID 5260
الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة“ مع التغييرات التحريرية في عام 2019



الفهرس

قائمة المختصرات: 5

المقدمة 6

المصطلحات اساسية 10

المساءلة: 10

الموجودات: 11

الفساد: 12

الاحتيايل: 13

الحوكمة الرشيدة: 13

النزاهة: c 17

غسل الأموال: 18

إدارة المخاطر: 19

تقييم المخاطر: 19

أصحاب المصلحة: 20

الشفافية: 21

ادوار ومسؤوليات اصحاب المصلحة في تعزيز الحوكمة

الرشيدة للموجودات 22

المشروعون والمنظمون: 22

لجنة التدقيق: 22

الحكومة: 23

وحدات الاستخبارات المالية: 23

أجهزة الرقابة العليا: 24

مؤسسات التدقيق الخارجية الأخرى: 24

اصحاب المصلحة الاخرين: 25

المدققون الداخليون: 25

المديرون: 26

26 كادر الموظفين:

27 تقييم معايير الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة

27 إطار عمل ادارة الموجودات:

29 استراتيجية ادارة الموجودات:

32 خطة ادارة راس المال:

33 سياسة ادارة الموجودات ودليل الإجراءات:

34 سجل الموجودات:

35 قياس الأداء:

37 المدققون الخارجيون والمشرعون والمنظمات الخارجية الاخرى :

38 التدقيق الداخلي والتعاون مع التدقيق الخارجي:

39 دور التدقيق الداخلي:

41 تقارير النشاط لأجهزة الرقابة العليا:

42 تقارير النشاط للمؤسسات الحكومية:

42 الموقع الالكتروني ونشر المعلومات العامة:

دور أجهزة الرقابة العليا في تعزيز الحوكمة الرشيدة بخصوص

43 الموجودات العامة

44 المتطلبات الاساسية لأجهزة الرقابة العليا:

46 مبادئ الحوكمة الرشيدة:

49 الشكاوى والطلبات:

50 منع تضارب المصالح وسوء استخدامها:

60 تعزيز الحوكمة الرشيدة من خلال ادارة المخاطر

62 ملحق 1: المصادر:

قائمة المختصرات:

ISA-المعايير الدولية في التدقيق

INTOSAI - المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا

IIA - معهد المدققون الداخليون

SAI - اجهزة الرقابة العليا

AML - مكافحة غسل الأموال

WGFACML - مجموعة عمل مكافحة الفساد وغسل الأموال

COSO -لجنة المؤسسات المانحة لبعثة التريداوي

O&M - التشغيل والادامة

FATF -فريق عمل الاجراءات المالية

FIU - وحدات الاستخبارات المالية

SETC - مواصفات البنود الاساسية للعقود

ERM - ادارة مخاطر المؤسسات

HR - الموارد البشرية

PMI - معهد ادارة المشاريع

CMP -خطة ادارة راس المال

AMG - سياسة ادارة الموجودات ودليل الاجراءات

المقدمة

أن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي) تعد منظمة ذاتية الحكم ومستقلة ومهنية وغير سياسية وتشكل منتدى المدققين الحكوميين من جميع انحاء العالم لمناقشة القضايا ذات الاهتمام المشترك ومواكبة اخر التطورات في مجال التدقيق وأفضل الممارسات والمعايير المهنية الأخرى¹. من اجل ان تؤدي المنظمة مهامها، فإنها تنظم عملها من خلال اربعة اهداف استراتيجية: (1) المساءلة والمعايير المهنية (2) بناء القدرات المؤسسي (3) تبادل المعرفة والخدمات المعرفية (4) التنظيم الدولي النموذجي.

لان اجهزة الرقابة العليا تلعب دورا رئيسيا في تدقيق عمليات الحكومة وحساباتها وفي تعزيز الادارة المالية السليمة والمساءلة العامة في حكوماتهم، فإن منظمة الانتوساي تشجع على تعاون وتظافر اجهزة الرقابة العليا والتطور المتواصل من خلال تبادل الخبرات والافكار الذي تتمثل بتقاسم المعرفة التي تتضمن توفير المقاييس واجراء الدراسات لأفضل الممارسات ونتاج المواد الارشادية في مجال التدقيق واجراء البحوث حول القضايا ذات الاهتمام والمصالح المشتركة. يعد هذا جوهر الهدف الاستراتيجي الثالث ”تبادل المعرفة والخدمات المعرفية ” الذي أعده فريق العمل في مجال مكافحة الفساد وغسيل الأموال.

وبالتالي تسعى مجموعة العمل الى تدعيم واحدة من الأولويات الاستراتيجية للانتوساي: ”المزيد من مكافحة الفساد“. وان الفساد يعتبر مشكلة عالمية واسعة تهدد المال العام والنظام القانوني والرخاء الاجتماعي² وتهدد الأمن الاجتماعي وتعيق الحد من الفقر.

1 الانتوساي (تشرين اول 2010). الخطة الاستراتيجية 2006-2011

2 النسخة الموسعة من الفساد والمبينة في المؤشر الدولي للشفافية.

مع الأخذ بعين الاعتبار أن المهمة الرئيسية لأجهزة الرقابة العليا هي التحقق فيما إذا انفقت الأموال العامة بشكل اقتصادي وكفاء مع الامتثال للقواعد والتشريعات القائمة ومساهمتها في مكافحة الفساد هو مثال يقتدى به وتحقيق مسؤوليتها في ضمان الشفافية والحد من الفساد من خلال التدقيق الحكومي. ان الهدف الأولي للجهاز الرقابي اعالي هو مراجعة حوكمة المؤسسات الحكومية وسلامة الموجودات العامة تجاه سوء الاستخدام والاحتيال والفساد. ان اعمال التدقيق العليا تخلق الشفافية وتجل المخاطر واضحة ويقوي الرقابة الداخلية من اجل ان تساهم في منع الفساد تماشيا مع روح اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد³.

لمنع الفساد ومكافحته بفاعلية، تقتضي منظمة الانتوساي ومن اجهزة الرقابة العليا ان تكون مستقلة وقوية ومتعددة الاختصاصات. ولتحقيق هذا الهدف وتشجيع الحوكمة الرشيدة، توفر الانتوساي وتحافظ على إطار عمل متجدد للمعايير الدولية المهنية التي تتعلق بمهام وحاجات اعضاءها من اجهزة الرقابة العليا واصحاب المصلحة.

الدليل 5260 "الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة" هو وثيقة أعدتها مجموعة عمل مكافحة الفساد وغسل الأموال في ضوء أثر الازمة المالية العالمية وبعد إدراك الحاجة الى تنفيذ المبادئ التوجيهية المتعلقة بدور اجهزة الرقابة العليا في تعزيز النزاهة والشفافية والمساءلة والحوكمة الرشيدة للموجودات العامة في المؤسسات العامة".

يقصد من المفهوم الاساسي "للحوكمة الرشيدة" هو الشرط المسبق للتنمية المستدامة للمجتمعات والأمم. وتعني الادارة الكفؤة الموارد البلد والمهام العامة بطريقة تكون مناسبة وذات شفافية وقابل للمسائلة وعادلة وتستجيب لاحتياجات الناس. لذا، فان تنفيذ الحوكمة الرشيدة ينشئ بيئة لا تشجع والا تفسح المجال للرشوة او الفساد، او أي سلوك مسيء اخر. بالرغم من أن للحكومات مسؤوليات كبيرة لخلق مثل هكذا بيئة، فان قضايا الحوكمة تختلف من بلد لآخر وان الحلول لمشاكل الحوكمة ينبغي أن تصمم خصيصا بشكل فردي، في حين يلعب كل جهاز الرقابة العالي دورا رئيسيا في ضمان الحوكمة الرشيدة".

في هذا الصدد، فان ادارة الموجودات تعد المكون الأساسي في الحوكمة الرشيدة في كلا من القطاعين الخاص والعام وينبغي أن تنسجم وتتكامل مع التخطيط المالي والاستراتيجي والمشارك للمؤسسة.

3 اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، نيويورك، 2015، 03.08، <http://www.unodc.org/unodc/en/treaties/CAC/> : 2004

”يمكن الافتراض بان هناك حاجة لزيادة المهارات والخبرات وطرق ادارة الموارد العامة لضمان الاستخدام المناسب للموجودات العامة“.

بناءا على الخبرة الدولية، فلقد حددت مجموعة عمل مكافحة الفساد وغسل الأموال بعض المبادئ التوجيهية الواسعة من اجل تعزيز الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة لأجهزة الرقابة العليا ووجهت هذه المبادئ في هذه الوثيقة والتي تفسر كيفية تنفيذ اجهزة الرقابة العليا لهذه المبادئ. يهدف هذا الدليل الى مساعدة أجهزة الرقابة العليا في تقييم مواطن القوة والضعف في الية الحوكمة القائمة المتعلقة بإدارة الموجودات العامة وفي اقتراح التوصيات لتحسينها.

يتكون هذ الدليل من ستة فصول، حيث يشير الفصل الاول إلى ”المصطلحات الاساسية“ الذي يعرف المصطلحات المتعلقة بالمواضيع الجوهرية في هذا الدليل. بالإضافة الى وصف نطاق ومبادئ الحوكمة الرشيدة.

يحدد الفصل الثاني ”ادوار ومسؤوليات اصحاب المصلحة في تعزيز الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة“ كل الأطراف المعنية وادوارهم الرئيسية. هناك اشارة الى التنسيق المطلوب والتواصل المشترك بين اصحاب المصلحة الرسميين. ويصف صلاحيات اصحاب المصلحة ويقيم نقاط القوة والضعف في تنسيقهم وتحديد التحديات المستقبلية.

يقدم الفصل الثالث ”تقييم معايير الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة“ إلى القارئ مختلف الاليات المتوفرة او النشاطات المحتملة التي يمكن أن يستخدمها اصحاب المصلحة ذو العلاقة عند تقييم ومحاولة تعزيز الخصائص او المبادئ الأساسية للحوكمة الرشيدة للموجودات العامة. وبالتالي يقدم هذا الفصل ايضا معلومات عن كيفية جعل المؤسسات الخاضعة للتدقيق خاضعة للمساءلة ولإشراكهم في المزيد من المشاركات مع اصحاب المصلحة التابعون لهم.

يحدد الفصل الرابع ” دور اجهزة الرقابة العليا في تعزيز الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة “عدد من المسؤوليات والأدوار المعنية لأجهزة الرقابة العليا. أن حرية التصرف المفردة للموظفين العموميين وادارة تضارب المصالح قد اشير اليها ايضا في هذا الفصل.

يصف الفصل الخامس دور ”تعزيز الحوكمة الرشيدة من خلال ادارة المخاطر ” اهمية تعزيز الحوكمة الرشيدة في المؤسسات العامة من خلال ادارة المخاطر.

لا يقدم هذا الدليل اشارات مرجعية الى التشريعات والقوانين الوطنية بسبب الأعداد الكبيرة المنضوية في الانتوساي.

يركز الدليل على خلق جبهة مشتركة ضد الفساد من خلال التعزيز الفاعل للوعي المؤسسي والمعايير والسياسات وأفضل الممارسات مع إيلاء المراعاة اللازمة للتفويض والسلطة وقدرات اجهزة الرقابة العليا. انه يمثل إطار عمل لكل اجهزة الرقابة العليا لتنفيذ اعمال التدقيق العليا مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير الأخلاقية او قانون السلوك المهني للمؤسسات العامة فضلا عن مسؤولياتهم الاجتماعية مع الإدراك أن على كل مؤسسة عامة أن تتحمل بشكل كامل مسؤولية ادارة موجوداتها العامة .

يتضمن هذا الدليل مرجع عام واساسي مستندة على المؤسسات في مختلف الدول التي من الممكن ان تضع معايير مصممة خصيصا لكل ظرف وطني. لا يقدم هذا الدليل سياسات وممارسات واجراءات مفصلة في تعزيز النزاهة والشفافية والمسائلة والحوكمة الرشيدة للموجودات العامة. انها مسؤولية كل جهاز رقابي مع الأخذ بعين الاعتبار تفويضها واطارها القانوني فضلا عن السياق الثقافي لوضع المزيد من السياسات المحددة لهذه القضية .

المساءلة:

تعني المساءلة تحمل الأفراد والوكالات والمؤسسات العامة والخاصة والمجتمع المدني مسؤولية تنفيذ الصلاحيات المناطة إليهم على نحو صحيح. وانطلاقاً من هذا التعريف الواسع ينبغي الأخذ بعين الاعتبار المفهومين التاليين⁴:

- المساءلة هي العملية التي بموجبها تتحمل دوائر الخدمات العامة والأفراد ضمن تلك الدوائر مسؤولية قراراتهم وأفعالهم بضمنها الإشراف على الأموال العامة وجميع أوجه الأداء والامتثال إلى القوانين والتشريعات النافذة في إدارة الأموال العامة وتحقيق أهداف الأداء.
- المساءلة هي واجب يفرض على الشخص أو المؤسسة الخاضعة للتدقيق ليثبت انه قام بإدارة ومراقبة الأموال الموكلة إليه وفقاً للشروط التي منحت الأموال بموجبها.

وفيما يتعلق بإدارة الموجودات العامة، فمن الممكن تعريف المساءلة على انها التزامات الافراد او الكيانات (بضمنها المؤسسات او الشركات العامة المكلفة بالموارد العامة بتحمل تبعات المسؤوليات المالية والادارية وذات الصلة بالبرنامج الممنوح لهم والابلاغ عن اولئك التي أوكلت إليهم تلك المسؤوليات.

4 دليل واضح حول مكافحة الفساد، الشفافية الدولية 2009. انظر كذلك إلى الهيئة الوطنية للديمقراطية، اضاء الطابع المؤسساتي على المساءلة الأفقية: كيف يمكن للديمقراطيات ان تكافح الفساد وسوء استخدام السلطة المنحة الوطنية للديمقراطية.

ومن الناحية النظرية، وفقا لدليل اللغة المبسطة لمحاربة الفساد 2009 والذي وضعته المؤسسة الدولية للشفافية، هنالك ثلاثة أشكال للمساءلة القطري والأفقي والعمودي⁵.

- المساءلة القطرية: تكون عندما يستخدم المواطنون المؤسسات الحكومية لتحقيق اشراف أفضل على اعمال الدولة والاشتراك في عملية صنع السياسة واعداد الموازنة ومتابعة الانفاق والنشاطات الاخرى.
- المساءلة الأفقية هي اخضاع المسؤولين الحكوميين للقيود والمراقبة او للفحص والتدقيق من وكالات حكومية أخرى (اجهزة الرقابة العليا والمحاكم ومحقق الشكاوى ضد الموظفين والبنوك المركزية) والذين من الممكن استدعائهم للتحقيق وبالتالي معاقبة المسؤول عن الاجراء غير المناسب.
- المساءلة العمودية هي تحمل المسؤول العمومي المسؤولية أمام منتخبه او جموع المواطنين عبر الانتخابات والصحافة الحرة والمجتمع المدني الفاعل وغيرها من القنوات الاجتماعية.

وبهذا الخصوص، تمثل اجهزة الرقابة العليا الآلية الرئيسية في النظام الأفقي والموجهة نحو تدقيق مشروعية نشاطات المسؤولين الحكوميين والمؤسسات الحكومية المسؤولة عن ادارة الموجودات العامة.

الموجودات:

يشير مصطلح "الموجودات" إلى أي عنصر من عناصر القيمة الاقتصادية التي يملكها الفرد أو المؤسسة الموجودات هي الموارد التي يسيطر عليها الكيان نتيجة إحداه سابقة ويتوقع تدفق منافع اقتصادية في المستقبل الى الكيان⁶. يمكن أن تتخذ الموجودات مختلف الاشكال مالمالية او مادية او معنوية. أي كان الشكل الذي تتخذه الموجودات، فهناك بشكل عام اثنان من الخواص التوجيهية التي تحدد ما تشكله الموجودات: أن تكون لها قيمة (على شكل منافع اقتصادية مستقبلية او خدمات جوهرية خلال مدة استخدامها وأنها موارد مسيطر عليها من قبل المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة. بعض الموجودات على سبيل المثال المعلومات قد لا تكون لها قيمة اقتصادية ولكن لها اهمية كبيرة في الحماية وبطريقة مناسبة (مثل

5 المعيار 9100 حول الحوكمة الرشيدة للانتوساي بدليل حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع العام - الانتوساي

6 مقدمة عن البيانات المالية، نشرها مجلس المعايير المحاسبية الدولي.

المعلومات السرية الحكومية). يسعى تقييم هيكلية موجودات الكيان الى التأكد من معلومات الاداء مثل استخدامها أو وظائفها. تدخل القرارات المتخذة من قبل صانعي القرار بعد تحليل نتائج التدقيق في استراتيجية ادارة الموجودات.

تثبت جميع الموجودات في بيانات الموقف المالي عندما يكون هناك امكانية تدفق منافع اقتصادية في المستقبل الى الكيان. يكون للموجودات قيمة وتكلفة والتي من الممكن قياسها بشكل موثوق ويحدث ذلك في حال تطبيق المحاسبة على اساس الاستحقاق.

بناء على ما سبق، فإن الموجودات العامة تعد موارد معنوية ومادية ومالية أيضا، ومن المتوقع أن هذه المنافع الاقتصادية في المستقبل سوف تختلف اهميتها عن أي موجودات خاصة. هذا يعود إلى أن الموجودات العامة تتضمن ادارة الجانب القضائي (أي الجانب الاتحادي او الاقليمي او على صعيد البلديات أو الولايات) فضلا عن توقعات المواطنين التي تنطوي عليه مفهوم المصلحة العامة.

الفساد:

بالنسبة إلى الأمم المتحدة ليس هناك تعريف واحد مقبول عالميا للفساد. فعلى سبيل المثال فإن اتفاقية الأمم المتحدة في مكافحة الفساد لا تحتوي على تعريف واحد للفساد لكنها أشارت إلى عدة أنواع معينة من الفساد⁷. يعرف البنك الدولي الفساد بأنه سوء استخدام للأموال العامة أو/ والمكتب المصالح خاصة أو سياسية⁸.

إن الفساد مفهوم أضيق من الحوكمة وغالبا ما يعرف بأنه سوء استخدام السلطة أو الثقة الحكومية المنافع خاصة. فهما مفهومان مرتبطان ببعضهما إلى حد وثيق فعندما تكون هناك حوكمة ضعيفة يكون الحافز أكبر ونطاقه اوسع لحدوث الفساد. ولهذا فإن تعزيز الحوكمة الرشيدة تساعد على محاربة الفساد. وأنها أيضا تكمل الجهود التي تستهدف الفساد بشكل مباشر أكثر مثل زيادة الوعي العام وتعزيز تفعيل

7 أدوات مكافحة الفساد التابعة للأمم المتحدة النسخة الثالثة UNODC2004. متوفر على الموقع الالكتروني:

www.undoc.org/documents/corruption/publications_toolkit_sep04.pdf. 10

8 http://wwwi.worldbank.org/publicsector/anticorrupt/corruptn/cor02.htm الدخول 3.8.2015

التشريعات الخاصة بمكافحة الفساد⁹.

الاحتيال:

الاحتيال¹⁰ هو عمل مقصود من قبل شخص أو أكثر في الإدارة لأولئك المسؤولين عن الإدارة أو الموظفين أو الطرف الثالث ويضم استخدام الخداع للحصول على المنفعة غير القانونية أو العادلة. عوامل مخاطر الاحتيال هي الأحداث أو الظروف التي تشير إلى الحافز أو الضغط لارتكاب الاحتيال أو إتاحة الفرصة لارتكابه.

الحوكمة الرشيدة:

يمكن تعريف الحوكمة الرشيدة وفقا إلى منظمة OECD بأنها ممارسة السلطة الإدارية والاقتصادية والسياسية الضرورية في إدارة شؤون الأمم¹¹. وتتضمن الحوكمة عملية اتخاذ القرار والعملية التي من خلالها تنفذ القرارات. (وتشمل ممارسة السلطة لضمان أن الكيان (وبأغلب الأحيان المنظمة) ستحقق أهدافها.

ويمكن تعريف الحوكمة الرشيدة بأنها ممارسة السلطة أو الصلاحية مثلا السياسية والاقتصادية والإدارية أو غيرها من أجل إدارة موارد وشؤون الدولة بطريقة منصفة ومناسبة وشفافة وأخلاقية وغير تفضلية. وإنها تتألف من الآليات والعمليات والمؤسسات التي من خلالها يعبر الأشخاص والمجموعات عن مصالحهم وممارستهم لحقوقهم القانونية وتلبي التزاماتهم والتوسط في تسوية الاختلافات¹².

تتميز الحوكمة الرشيدة بالنموذج التالي: القطاع العام وخصوصا الإدارة العامة التي تعد جزءا مهما في

9 دوبروسكي، الثقة، الفساد والاحتيال (في:) ، B. Kozuch.Z. Dobrowolski eds ، خلق ثقة عامة. منظور تنظيمي، بيتز لانك كمب فرانكفورت أم أساسي

2014صفحة 120.

10 المعيار ISSAI ” المسؤوليات المدقق والمتعلقة بالاحتيال في تدقيق البيانات المالية ” الفقرة 11.

11 مصطلحات OECD حول الكلمات الاحصائية <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=7236> إمكانية الوصول (3.8.2015)

12 الحوكمة الرشيدة . المبادئ التوجيهية لتنفيذ ، الكمونويلث الاسترالي 2000

المجتمع وتكون بالتفاعل مع أصحاب المصلحة في المجتمع من خلال عملية المشاركة المناسبة مع الجهات المعنية. وتمتاز بمشاركة أصحاب المصلحة والافصاح والشفافية والمساواة والجودة وعدم التمييز في استخدام الخدمات العامة وخضوع صانعي القرار الى المساءلة.

إن أهمية هذا المفهوم يعتمد في الأساس على دور المؤسسات الحكومية في عالمنا اليوم وان مشاركتهم في تحقيق المنفعة العامة هو دور بالغ الأهمية. إن الإدارة العامة التي تمول نشاطاتها من دافعي الضرائب هي عنصر مكمل مهم للسلطات الدستورية حيث تدعم الوظائف الثانوية لتلك الدوائر وتقدم الخدمات لها وتشارك في صلاحياتها التنفيذية وحل المشاكل العامة. لا يركز التقييم العام النشاطات الحكومية على البرنامج الاقتصادي الاجتماعي المقدم للمواطنين فحسب بل يركز ايضا على كيفية تنفيذ السلطات العامة لمهامها.¹³ ولهذا يجب أن تكون الإدارة العامة كفؤة في عملها وهذا يعني أن يكون لديها القدرة على حل مشكلات اجتماعية معينة بفاعلية، ومن الممكن أن يتحقق ذلك بشكل عملي عن طريق الابتعاد عن المنهج الإلزامي في حل المشكلات وإشراك المعنيين بالأمر في عملية المباشرة بالمهام وتنفيذها وتقييم التأثير.

تتطلب الحوكمة الرشيدة الانتقال من معاملة المواطنين كناخبين ومستهلكين فقط للخدمات العامة المقدمة لهم إلى معاملتهم كشركاء في صناعة وانشاء المصلحة العامة. ويعد هذا جوهر الحوكمة الرشيدة¹⁴. وبعبارة أخرى فإن مفهوم الحوكمة الرشيدة يذهب الى افاق ابعد من المفهوم التقليدي للحكومة في التركيز على العلاقة بين القادة، والمؤسسات العامة والمواطنين التي تتضمن العمليات التي يجرونها وتنفيذ القرارات.

تمتاز الحوكمة الرشيدة في إطار الادارة العامة بانها المشاركة والمساءلة والشفافية والكفاءة والاستجابة والشمولية واحترام سيادة القانون والحد من فرص الفساد¹⁵. وبالتالي انها تنطوي على الادارة المختصة لموارد وشؤون البلد بطريقة مفتوحة وشفافة ومنصفة وخاضعة للمساءلة وتستجيب الحاجات الناس¹⁶. لهذا أن كل هذا يؤدي الى الادارة السليمة والأداء السليم وحسن التصرف بالأموال العامة والمشاركة العامة السليمة وفي نهاية المطاف نتائج جيدة¹⁷. انها تؤكد على الحد من الفساد وان تؤخذ وجهات نظر الاقليات

13 دوبروسكي، دور الجهاز الرقابي في بناء الثقة العامة عبر التصدي للافعال الخاطئة (في: B. Kozuch.Z. Dobrowolski eds, خلق ثقة عامة op.cit. pp166-167.

14 ه. س. بويت، اعادة صياغة الديمقراطية : الحوكمة ، السياسات ووكالة cicic ، مراجعة الادارة العامة رقم 5 ، المجتمع الأمريكي في الادارة العامة 2005 دوربولسكي ، الثقة والفساد والاحتيايل ص 115.

15 دليل حول مكافحة الفساد ، الشفافية الدولية 2009.

16 الحوكمة الرشيدة . المبادئ التوجيهية للتنفيذ ، الكمونويلث الاسترالي 2000.

17 معيار الحوكمة الرشيدة في الخدمات العامة ، اللجنة المستقلة حول الحوكمة الرشيدة في الخدمات العامة ، مكتب للدارة العامة المحدودة ، المعهد القانوني للاموال والمحاسبة العامة - لندن، المملكة المتحدة 2004.

بنظر الاعتبار وان تسمع اصوات الاكثر ضعفا في المجتمع في عملية اتخاذ القرار. كما أن تستجيب لحاجات المجتمع في الحاضر والمستقبل¹⁸.

لهذا من الضروري الاشارة الى المبادئ الرئيسية¹⁹ للحوكمة الرشيدة والمساءلة والتماسك والاتفاق الموجه والكفاءة والمساواة والشمولية والمشاركة والاستجابة وسيادة القانون والانفتاحية²⁰.

أ. المسائلة: كما أشرنا سابقا هي المسؤوليات التي تقع على عاتق المؤسسات الفردية من اجل إدارة السياسات العامة والتي تؤدي إلى وضع آليات فاعلة ورصينة ومن اجل وضع تقييم موضوعي للفاعلية والكفاءة والنظام الاقتصادي، كما تعني المسائلة أيضاً ضمان رؤية واضحة للكفاءة في تنفيذ المهام عند ادارة الموجودات.

ب. التماسك: وهو الإدارات المتكاملة للسياسات العامة المختلفة بين المستويات المختلفة للسلطات العامة في إطار عمل الأنظمة متعددة المستويات للحوكمة)، واتساق المخاطر التي تواجه تلك السياسات والذي يتطلب وضع آليات خاصة بالتنسيق.

ت. الاتفاق الموجه: هناك العديد من الممثلين ووجهات النظر في المجتمع، لذا تتطلب الحوكمة الرشيدة وساطة بين مختلف المصالح في المجتمع للوصول إلى إجماع واسع في المجتمع حول ما هي المنفعة الأفضل للمجتمع وكيفية تحقيق ذلك. كما يتطلب الإجماع منظور واسع وبعيد الأمد حول ما هو مطلوب للتنمية البشرية المستدامة وكيفية تحقيق أهداف مثل تلك التنمية وهذا من الممكن أن يكون ناتج عن إدراك السياقات التاريخية والثقافية والاجتماعية الخاصة بالمجتمع المعني.

ث. الكفاءة والفاعلية: تعني الحوكمة الرشيدة هوان تعطي العمليات والمؤسسات نتائج تلبي حاجات المجتمع وجعل الاستخدام الأفضل للموارد متاح لهم . يغطي مفهوم الكفاءة في الحوكمة الرشيدة ايضا الاستخدام المستدام للموارد الطبيعية وحماية البيئة في الأقاليم الأخرى تعرف العناصر الرئيسية للحوكمة

18 ماهي الحوكمة الرشيدة ، البعثة الاجتماعية والاقتصادية للأمم المتحدة في اسيا والباسيفك ، ماهي الحوكمة الرشيدة ، www.unescap.org

19 الحوكمة الاوربية ، الورقة البيضاء ، هيئة المجتمعات الاوربية - بروكسل 2001.

20 من منظور المنظمات العامة الفردية ، تتضمن المبادئ الأخرى للحوكمة الرشيدة : التركيز على اهداف ونتائج المنظمة و التنفيذ الكفوء للدوار والوظائف المحددة بوضوح وتعزيز وممارسة قيم الحوكمة الرشيدة للمنظمة ككل عمليا و الأسحواد واستخدام المعلومات ذات الجودة العالية والنصح والدعم الموضوعي الذي يضمن عملية القرار الشفافة ونظام الادارو الفاعل للمخاطر في العملية والتأكد من للادارة العليا المهارات والمعرفة والخبرات التي يحتاجون اليها لتنفيذ واداء مراجعة الاداء و التقييم للدارة العليا الفردية وللمجموعة بشكل جيد وجعل المساءلة حقيقية.

الرشيدة بشكل مماثل²¹.

من الواضح أن هذا المبدأ ينطوي على تحسين قدرة الإدارة (قدرة الدولة) من أجل تطبيق سلس السياسات الأهداف.

ان معيار الحوكمة الرشيدة يتضمن قاعدتين إضافيتين:

(1) مبدأ التناسب، والذي يفترض تنفيذ السياسات العامة والتي ينبغي أن تتناسب مع الأهداف وبناء على ذلك فإن التطبيق سيكون وفق أسس مثلي.

(2) مبدأ اللامركزية او التبعية حيث أن عملية المستويات العليا في الإدارة تعد أمر ثانوي فقط بالنسبة للنشاطات المنفذة عند المستويات الإدارية الدنيا.

ج. العدالة والشمولية: يعتمد المجتمع المتعافي على ضمان خلق شعور لدى أعضائه بأن لديهم حصة في هذا المجتمع وعدم الشعور بأنهم مستبعدين عن التوجه الرئيسي للمجتمع، ويتطلب هذا إتاحة فرص تحسين سبل العيش أو الحفاظ عليها إلى كافة المجاميع، وعلى وجه الخصوص الأكثر عرضة للخطر. وإن مفهوم عدالة الحكومة وأصحاب المصلحة في إدراك المصالح العامة بحاجة إلى توضيح. وتميزت القوانين المعيارية بمسؤوليات اداء الواجبات العامة. يتطلب من المؤسسات العامة تنفيذ هذه المهام لجميع المواطنين. أن المهام التي حققها اصحاب المصلحة الاخرون مثل المنظمات غير الحكومية قد توجه الى فئات محددة ولكنها لا تكون الزامية. أن المنظمات العامة تتحمل مسؤولية دعم نشاطات أصحاب المصلحة عند تسليم الخدمات العامة فضلا عن مراقبة وتقييم تنفيذ هذه المهام.

د. الانفتاحية: ينبغي أن تكون مؤسسات الادارة الامة شفافية والتي تعني ان يكون للجمهور امكانية وصول اوسع الى المعلومات عن أداء هذه المؤسسات.

ذ. المشاركة: هي انضمام العامة أو الشعب في أعمال سلطات الإدارة العامة عند جميع المستويات الشراكة متعددة المستويات، وعند جميع المستويات الأساسية لإدراك السياسات العامة (أي في سياق إعداد البرامج والتطبيق والمراقبة) وتشدد المهمة من بين جملة أمور على أهمية مشاركة المنظمات غير الحكومية المعروف

21 راجع على سبيل المثال : الحوكمة الرشيدة . المبادئ التوجيهية للتنفيذ ، الكمونويلث الاسترالي 2000

بالحوار المدني) وممثلي أرباب العمل والاتحادات التجارية (الحوار الاجتماعي).

ر. الاستجابة: تتطلب الحوكمة الرشيدة بأن تعمل المؤسسات والأعمال على خدمة جميع اصحاب المصلحة خلال إطار زمني معقول.

ز. سلطة القانون: تتطلب الحوكمة الرشيدة أطر قانونية عادلة تفرض بحيادية. أن تطبيق القوانين بحيادية تتطلب سلطة قضائية مستقلة وقوة شرطة محايدة وغير فاسدة.

س. الرؤية الاستراتيجية: ينبغي على القادة والشعب ان تكون لهم منظور واسع وعلى المدى الطويل حول الحوكمة الرشيدة والتنمية البشرية مع الحس بما تحتاجه هذه التنمية. وينبغي أن يكون هناك إدراك للتعقيدات الاجتماعية والثقافية والتاريخية الذي يركز عليه المنظور.

النزاهة: c

يمكن تعريفها على إنها الصفة أو الحالة التي تتسم بالمبادئ الأخلاقية السليمة أي الاستقامة والمصادقية والإخلاص والرغبة بفعل الأشياء الصحيحة لتمارس والارتقاء إلى جملة من القيم والتوقعات²².

من الممكن أن تشير النزاهة الى الفضيلة والاستقامة والحالة السوية. انها ترتبط ارتباطا وثيقا بوجود الاحتيال والفساد لكنها تنطوي ايضا على آداب السلوك العامة. بهذه الطريقة، انها تعد مصطلح واسع واجباي يرتبط بالأخلاقيات والثقافة²³.

نظرا لأنه تعريف واسع على المستوى المؤسسي، ينبغي الأخذ بعين الاعتبار السيناريوهات الخمسة المختلفة :

- كمسؤولية الكيان العام تجاه النزاهة.
- كشرط مسبق للسلطة الحكومة وثقة العامة.

22 المعيار 9100 حول الحوكمة الرشيدة للانتوساي: دليل حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع العام - الانتوساي.

23 محكمة التدقيق الهولندية 2011. دليل حول التقييمات الذاتية للنزاهة ص 9 و 10.

- كمسؤولية أخلاقية وليس فقط وجودها في إطار القانون أو السيادة.
- كعنصر وقائي وليس قمعي مقياس يدرج ضمن سياسة المؤسسة.
- كالتزام متواصل تحققه المؤسسات العامة وموظفيها.

غسل الأموال:

ان التعريف الذي اعتمدته اتفاقية الأمم المتحدة في مكافحة المخدرات غير المشروعة 1988 (اتفاقية فيينا) نصت على ما يلي:

- تحويل أو نقل الملكية، والتي تشير إلى أي ملكية منبثقة عن أي جرائم أو أي فعل بالمشاركة في هذه الجريمة أو الجرائم لأغراض تغطية وتمويه المصدر غير المشروع للملكية أو تقديم المساعدة لأي شخص مشترك في هذه الجنية أو الجريمة من أجل تفادي العواقب القانونية لأعماله.
- أخفاء أو تمويه الطبيعة والمصدر والمكان والتصرف الحقيقي الخاص بها وتحركاتها وحقوقها وملكيته الحقيقية مع العلم بان تلك الملكية مشتقة من جريمة أو جرائم أو من المشاركة في هذه الجريمة أو الجرائم²⁴.

ان مجموعة عمل الإجراءات المالية حول غسل الأموال FATF التي تعرف بوضع المعيار الدولي في جهود مكافحة غسل الأموال تعرف مصطلح غسل الأموال بإيجاز بأنه ” معالجة الإيرادات الجنائية لإخفاء المنشأ غير القانوني“ من أجل ”شرعنة“ المكاسب غير المشروعة للجرائم²⁵. مع ذلك، في توصياتهم الأربعين في مكافحة غسل الأموال. تتضمن (FTAF) وبشكل محدد التعريف القانوني والفني لغسل الأموال في اتفاقية فيينا وتوصي بان السند لهذا التعريف أن يتضمن جميع الجرائم الفعلية.

24 اتفاقية فيينا.

25 <http://www1.worldbank.org/finance/assets/images/01-chp01-f.qxd.pdf> التوصيات الأربعين ، مجموعة عمل الإجراءات المالية 2003.

إدارة المخاطر:

ان نظام إدارة المخاطر يعد جزءاً لا يتجزأ من منهجية الإدارة في نقل أهداف الأعمال وتعد العملية النظامية في تحديد وتقييم ومعالجة وإدارة ونقل المخاطر هذه العملية التنظيمية لفهم وتقييم ومعالجة هذه المخاطر لزيادة فرص تحقيق الأهداف وضمان بقاء المنظمات والأشخاص والمجتمعات. تستغل إدارة المخاطر أيضاً في جذب الفرص المحتملة وتسمح للمنظمات بأن تكون على معرفة بالإمكانيات الجديدة. وفي الأساس، تتطلب إدارة المخاطر الفاعلة فهم مستنير للمخاطر ذات العلاقة وتقييم المنهجية الدقيقة وأوليائها ذات العلاقة في مراقبتها والسيطرة عليها²⁶. لتكون إدارة المخاطر فاعلة فينبغي أن تتناسب مع حجم وطبيعة المنظمة.

تشير إدارة مخاطر المؤسسات إلى المنهجية الواسعة للمنظمة في إدارة المخاطر باستخدام العمليات واطر العمل مفصلة بوضوح تنطلق من مستوى مجلس الإدارة. ينبغي أن ترسخ إدارة المخاطر في الإدارة العامة للمنظمة وتندمج بشكل كامل مع وظائف الأعمال الأخرى مثل التمويل والإستراتيجية والرقابة الداخلية والمشتريات والتخطيط المستمر والموارد البشرية والامتثال. أن درجة التكامل تختلف بين المنظمات بالاعتماد على عملية تنفيذ الثقافة الخاصة بهم وطرق التشغيل والبيئة الخارجية.

تقييم المخاطر:

يواجه كل كيان مختلف المخاطر من مصادر خارجية وداخلية والتي ينبغي تقييمها. ان الشرط المسبق لتقييم المخاطر هو وضع الأهداف ولهذا فان تقييم المخاطر يعتبر تحديد وتحليل للمخاطر ذات العلاقة بتحقيق الأهداف المحددة. أن تقييم المخاطر يعد شرط أساسي لتحديد كيفية إدارة المخاطر. تحلل المخاطر وتأخذ بعين الاعتبار الاحتمالية والأثر كأساس في تحديد كيفية إدارتها. تقييم المخاطر على الأساس المتبقي والمتوارث. وعلى هذا الأساس، تتطلب إدارة المخاطر الفاعلة فهم مستدير للمخاطر ذات العلاقة وتقييم أولوياتها ذات العلاقة والمنهجية الدقيقة في مراقبتها والسيطرة عليها²⁷.

26 معهد ادارة المخاطر ، انشاء التميز في ادارة المخاطر / www.theirm.org/about/risk-management/ 03.08.2015

27 الإطار الموحد في الرقابة الداخلية الصادر عن لجنة المنظمات المانحة لبعثة تريدي في ايار 2013 والدليل 5270 دليل تدقيق مكافحة الفساد الفصل

4.2 المخاطر وتحليلها وإدارتها " كانون ثاني 2015 .

وفقا الى نموذج لجنة المنظمات المانحة لبعثة تريداوي (COSO) - إن المبادئ المتعلقة بمكونات تقييم المخاطر هي كما يلي :

- المبدأ 6: تحدد المنظمة الأهداف بوضوح كافي من اجل تحديد وتقييم المخاطر المتعلقة بالأهداف .
- المبدأ 7: تحدد المنظمة المخاطر في تحقيق أهداف الكيان وتحللها كأساس في تحديد كيفية إدارتها.
- المبدأ 8: تأخذ المنظمة بعين الاعتبار احتمالية الاحتيال في تقييم مخاطر تحقيق الأهداف .
- المبدأ 9: تحدد المنظمة وتقيم التغيرات التي يمكن أن تؤثر الى حد كبير على نظام الرقابة الداخلية. ان المزيد من المعلومات موجودة في المعيار 0019 - "معايير الرقابة الداخلية في القطاع العام".

أصحاب المصلحة:

أن أصحاب المصلحة في الإدارة الإستراتيجية هم الأشخاص أو المؤسسات الذين قد تؤثر نشاطاتهم على نجاح الشركة أو المشاريع أو المنظمات²⁸. ويشمل مالكي الشركة والمستخدمون والزبائن والمجتمعات المحلية ودافعي الضرائب وغيرهم. لهذا، يتطلب صناعة القرار تحليل المنافع بضمنها على سبيل المثال إعداد خرائط المنافع أو السيناريوهات الخاصة بسلوكهم. إن أصحاب المصلحة في إدارة المشروع هم ليسوا المشتركين بشكل مباشر في المشروع، لكنهم يهتمون اهتماما كبيرا بنجاح أو فشل إكمال المشروع أي تكون نتائجه مهمة لهم. لهذا السبب، ينبغي على مدير المشروع أو الكفيل الأخذ بالحسبان أصحاب المصلحة (ومراجعاتهم). وفقا الى التعريف الواسع، يتضمن مصطلح "أصحاب المصلحة" كل الأشخاص أو الوحدات أو المؤسسات التي تهتم بإكمال المشروع من عدمه .

الشفافية:

من الممكن أن تعرف على إنها خاصية تمتاز بها الحكومات والشركات والمؤسسات والمنظمات والأشخاص في الكشف الواضح عن المعلومات والقواعد والخطط والعمليات والإجراءات بشكل علني. وكمبدأ أساسي للشفافية، فأن على المسؤولين العموميين والموظفين المدنيين ورؤساء ومديري الشركات والمنظمات ومجلس الأوصياء العمل بوضوح وبشكل متوقع ومفهوم من أجل تعزيز المشاركة والمسائلة²⁹.

29 دليل مكافحة الفساد، الشفافية الدولية 2009.

ادوار ومسؤوليات اصحاب المصلحة في تعزيز الحوكمة الرشيدة للموجودات

المشرعون والمنظمون:

يعمل المنظمون والمشرعون على تأسيس القوانين والارشادات المتعلقة بعمليات المنظمات. يتوجب أن يساهموا في تحقيق المهام العامة وفقا لمبادئ الحوكمة الرشيدة من خلال ضمان نوعية التشريع. قد يستخدم المنظمون والمشرعون اللجان البرلمانية الدائمة والخاصة بالحسابات العامة أو اللجان المشابهة لمراجعة اعمال التدقيق المتعلقة بالفساد وغسيل الأموال من أجل تعزيز الحوكمة الرشيدة والمساءلة. ينبغي على المشرعين تقديم الإشراف من خلال الاستجابة للتقارير المقدمة الى لجانهم ولجان الاستثمارات.

لجنة التدقيق:

في بعض البلدان، تحقق لجنة التحقيق المستقل دورا حيويا في مجال حوكمة الشركات. ان لجنة التدقيق تعد عنصرا مهما في ضمان نزاهة اعمال الرقابة المالية والابلاغ المتكامل والتحديد المناسب وادارة المخاطر المالية ونزاهة ممارسات الابلاغ. أن التدقيق الداخلي مطلوب لإبلاغ لجنة التدقيق بشكل مهني.

الحكومة:

تعتبر الحكومة احدى المساهمين في الحوكمة في القطاع العام. ويتنوع المساهمون الاخرون في الحوكمة استنادا الى مستوى الحكومة التي تكون قيد النظر. أن جميع المساهمين باستثناء الحكومة والجيش يشكلون جزءا من "المجتمع المدني" (تأخذ بنظر الاعتبار مجتمع المواطنين المرتبطين بالمنافع المشتركة والنشاط الجماعي).

توجه الحكومة عمل الهيئات الحكومية وتسيطر عليها. ومن المتوقع أن تستخدم الحكومة الموارد العامة بكفاءة وفاعلية واقتصادية. وينبغي المحافظة على الاقتصاد الوطني وضمان الأمن الداخلي والخارجي للبلاد وضمان سلامة التداول المالي والاقتصادي. ان مهمة الحكومة هو تنفيذ قانون الموازنة وضمان شروط التنمية الاقتصادية المستدامة. تمارس الحكومة ايضا الاشراف على نشاطات الحكومة المحلية.

بالإضافة إلى، أن الحكومة مسؤولة ايضا عن تنسيق عمل الوزارات ووكالات التحقيق الخاصة والوحدات العسكرية وتوفير الأمن الداخلي والخارجي. ان الحكومة مسؤولة ايضا عن محاربة الجريمة المنظمة - ومكافحة الفساد وغسل الأموال وكل انواع المخالفات.

من أجل حماية الموجودات العامة، قد تؤسس الحكومة دوائر متخصصة او هيئات مسؤولة عن الأعمال التي ذكرت في اعلاه.

وحدات الاستخبارات المالية:

هي مراكز وطنية للوصولات وطلبات افصاح المعلومات المالية (على النحو المسموح به)، فضلا عن تحليل ونشر المعلومات المالية³⁰، التي قد يكون لها علاقة بالعائدات الممكنة للنشاط الجنائي المرتبط بالفساد.

ينبغي على وحدة الاستخبارات المالية الوطنية أن تتطرق إلى دراسة المعاملات المالية التي تنفذها المصارف في البلاد وخارجها. ينبغي أن تكون هذه الوحدات هيئة متخصصة مشتركة في مكافحة الفساد وغسل

30 التعريف من مجموعة اغمونت 1995 (المعدل 2004).

الأموال. بالإضافة الى تحليل المعاملات المالية، ينبغي عليها أن توجه سياق البحث وتحدد المعاملات التي يشك فيها بانها عملية غسل اموال وينبغي أن تكون قادرة على منع المعاملات المشبوهة وغلق الحسابات المصرفية المستخدمة في المخطط.

ينبغي أن تكون لها سلطات مع امكانية التحقيق وتحليل مسار العمليات المستخدمة في تمويل الارهاب. وينبغي أن يكون دورها من خلال التعاون مع المؤسسات الدولية المشتركة في منع ادخالها في التداول المالي للقيم المستمدة من المصادر غير المفصح عنها او غير القانونية والتصدي التمويل الإرهاب. ينبغي أن تساهم ايضا في أنشطة الرقابة - مع الاشارة على وجه الخصوص الى الدورات التدريبية التي تعقد في المؤسسات المالية والمصارف والشركات التامين والدوائر الحكومية المركزية والمحلية ومكاتب الادعاء والمؤسسات الأخرى العاملة في السوق المالي. وينبغي أن تتعاون الوحدات مع وكالات سيادة القانون والمراقبة والاشراف وتفعيل الامتثال لقانون وحدات الاستخبارات المالية

أجهزة الرقابة العليا:

تشجع اجهزة الرقابة العليا وتدعم أداء المهام العامة وفقا لمبادئ الحوكمة الرشيدة. يتم اجراء تقييم عمليات المنظمة من خلال التزام اجهزة الرقابة العليا واعمال تدقيق الأداء والتدقيق المالي. اعتمادا على ولايتهم التنفيذية، تعمل اجهزة الرقابة العليا على توصيل النتائج والتوصيات الى اصحاب المصلحة المعنيين. ومن خلال عملها اليومي المتواصل، تساعد اجهزة الرقابة العليا على بناء النزاهة والشفافية والمساءلة للحياة العامة وبناء الثقة العامة عن طريق تأهيل الاشراف والمساءلة والحوكمة في القطاع العام³¹.

مؤسسات التدقيق الخارجية الأخرى:

يعمل المدققين الخارجيين على تقديم المشورة والتوصيات حول عمليات المنظمات. من الممكن أن تلعب وحدة التدقيق الخارجي دورا في تحقيق الرقابة الداخلية للمؤسسة الحكومية. ان اغلب المؤسسات الحكومية تدقق ايضا من قبل التدقيق الخارجي. وان المدقق الخارجي غالبا ما يعين من قبل ويبلغ من

المبادئ الأساسية لعمل جهاز الرقابة العليا مبنية المعيار INTOSAI-P1 اعلان ليما 1997.

قبل دائرة الاشراف المسؤولة عن المؤسسة. من الممكن أن يفحص المدقق الخارجي ويقترح التعديلات للرقابة الداخلية للمؤسسة الحكومية.

اصحاب المصلحة الاخرين:

يلعب الاطراف الخارجيون مثل OGN، الاعلام، المؤسسات الدولية الخ.. دورا مهما في عملية تعزيز النزاهة والشفافية والمساءلة والمبادئ الأخرى للحوكمة الرشيدة الخاصة بالموجودات العامة اذ يمكنهم المساهمة بذلك العمل لتحقيق أهداف المنظمة أو تقديم المعلومات المفيدة في تفعيل القرارات. مع ذلك، لا تعتبر تلك الأطراف مسؤولة عن التصميم والتنفيذ والتوظيف المناسب والمحافظة على عمليات المنظمات وتوثيقها لكن قد يكون لها تأثير على هذه المواضيع.

المدققون الداخليون:

يعتبر المدققون الداخليون جزءا من إطار عمل الرقابة الداخلية في المنظمة الحكومية لكنهم غير مسؤولين عن تنفيذ اجراءات الرقابة الداخلية المحددة في المنظمة الخاضعة للتدقيق. اما دور المدقق هو تدقيق سياسات وممارسات واجراءات الرقابة الداخلية في المنظمة من أجل التأكيد بان اعمال الرقابة تعتبر مناسبة لتحقيق مهمة المنظمة وايضا من اجل الفحص والمشاركة في الفاعلية المتواصلة لفحص الرقابة الداخلية والمساهمة في الفاعلية المتواصلة فيه من خلال التقييمات والتوصيات الخاصة بهم، ولذلك فأنهم يلعبون دورا مهما في الرقابة الداخلية الفاعلة. وانهم يفحصون ويشاركون في الفاعلية المستمرة لنظام الرقابة الداخلية من خلال تقييماتهم وتوصياتهم، ولذلك يلعب دورا مهما في تقييم الضوابط الداخلية. الا انهم لا يمتلكون المسؤولية الرئيسية للإدارة من اجل التصميم والتنفيذ والحفاظ على الرقابة الداخلية وتوثيقها. ينبغي أن يضمن نظام الرقابة الداخلية النزاهة والشفافية والمساءلة والمبادئ الأخرى للحوكمة الرشيدة الخاصة بالموجودات العامة.

المديرون:

يتحمل المديرون مسؤولية انشاء بيئة رقابية فاعلة في منظماتهم. يعد هذا جزء من مسؤولية الادارة حول استخدام الموارد الحكومية. في الواقع، تحدد لهجة المديرون من خلال اعمالهم وسياساتهم وتواصلهم التي يمكن عن تنتج عن ثقافة ذات رقابة ايجابية او ضعيفة. يعد التخطيط والتنفيذ والاشراف والرقابة من المكونات الأساسية للرقابة الداخلية. قد تتوجه نحو هذا النشاطات بشكل روتيني بدون التفكير بها كجزء من بيئة الرقابة الواسعة التي تساعد على ضمان المساءلة. لكن الرقابة الداخلية أو رقابة الادارة تساعد على توفير ضمان معقول التي تجعل المنظمة :

- تتمسك بالقوانين والتشريعات واتجاهات الادارة.
- تعزز العمليات الفاعلة والكفاءة والاقتصادية والمنظمة وتحقق المخرجات المخطط لها
- تحمي الموارد من الاحتيال والضياع وسوء الاستخدام والادارة
- توفر منتجات الجودة والخدمات التي تتوافق مع مهمة المنظمة
- اعداد معلومات الادارة والمعلومات المالية والحفاظ عليها والكشف بإنصاف بان البيانات قد ابلغ عنها بالوقت المناسب³².

وتتنوع مسؤولياتهم استنادا الى مهامهم في المنظمة وخصائص تلك المنظمة.

كادر الموظفين:

يساهم كادر الموظفين في الرقابة الداخلية ايضا. تعتبر الرقابة الداخلية عنصرا صريحا او ضمنية لكل واجب من واجبات كادر الموظفين. يلعب جميع الموظفين دورا في التأثير على الرقابة وينبغي أن يكونوا مسؤولين عن الابلاغ عن المشاكل التي ترافق العمليات وعدم الالتزام بقواعد السلوك وانتهاكات السياسة التي تنتج عن الافتقار إلى النزاهة والشفافية والمساءلة والمبادئ الأخرى للحوكمة الرشيدة الخاصة بالموجودات العامة.

32 المعيار 9120 لانتوساي للرقابة الداخلية : توفير الاسس للمساعدة في الحكومة - الإنتوساي.

تقييم معايير الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة

يعتبر تقييم معايير الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة عنصر هام لعمليات تدقيق الاجهزة الرقابية كالتقييم يمكن أن يساعد في تحديد الكفاءات الاقتصادية وانواع اخرى من الكفاءات حول كيفية ادارة الحكومة للموجودات العامة. يعد الإطار العام حول كيفية ادارة الموجودات العامة مهما لأنه يساعد المدققون على تقييم أفضل فيما إذا كان أداء الموجودات العامة يلبي اهداف الكيان واحتياجات المستخدم النهائية. يضع إطار العمل معايير لدور اجهزة الرقابة العليا في تعزيز الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة فضلا عن طريقة اجهزة الرقابة العليا وموظفيها في التخطيط وادارة اعمال التدقيق الخاصة بإدارة الموجودات العامة.

إطار عمل ادارة الموجودات:

”مبادئ ادارة الموجودات“ هي³³:

- ان قرارات ادارة دورة حياة الموجودات وحيازتها والتصرف بها تتكامل مع التخطيط الاستراتيجي والمؤسسي للكيان.
- أن قرارات تخطيط الموجودات تستند على تقييم البدائل التي تقيم المخاطر والمنافع وتطبيق مبادئ المشتريات الأساسية الحكومية لقيمة المال عبر دورة حياة الموجودات.

33 دليل افضل الممارسات حول الادارة التشغيلية والاستراتيجية للموجودات من قبل مؤسسات القطاع العام: استلام النتائج المتفق عليها من خلال اساس الموجودات الكفوء والنموذجي ، جهاز التدقيق الوطني الاسترالي ، ايلول 2010.

- انشاء هيكل رقابة فاعل لإدارة الموجودات.
- اجراء المساءلة العامة لحالة الموجودات واستخدامها وادائها.
- ان قرارات التصرف تستند الى تحليل الطرق التي تحقق أفضل ربح صافي ممكن.

تشتق مبادئ ادارة الموجودات من الخبرة العملية والدلائل وابلاغ كل من ادارة الموجودات الاستراتيجية وتطبيقاتها العملية لدورة حياة الموجودات ينبغي ألا تتخذ قرارات ادارة الموجودات بمعزل عن عملية اتخاذ القرار والادارة المالية الموسعة للكيان. ان ادارة الموجودات في المنظمة جزء من الإطار الكلي لاتخاذ القرار للمنظمة والذي يتكامل مع مجموعة موجوداتها ضمن اهداف الاستراتيجية للكيان. ان ادارة الموجودات تكون فاعلة عندما تتماشى مع تحقيق نتائج وبرامج الكيان. تقدم المراحل الستة لدورة حياة الموجودات المبين في ادناه الهيكلية من أجل أن تندمج متطلبات موجودات الكيان مع وثائق التخطيط الاستراتيجي والتعاوني للشركة على نطاق أوسع.

جدول: مراحل دورة حياة الموجودات³⁴

النشاط	التوثيق الداعم
التخطيط	ان استراتيجية ادارة الموجودات هي عنصر متكامل للتخطيط المشترك الخاص بالمؤسسة و تستند الى منهجيات دورة الحياة. توجد الموجودات عادة لدعم تسليم برنامج المؤسسة فقط.
موازنة رأس المال	تعزز خطة ادارة رأس المال المبادرات و الاهداف و الاسراتيجيات التي تقوم عليها الادارة الحالية و المستقبلية لقاعدة موجودات المؤسسة. و تنص على نظرة شاملة و مدروسة على الامد البعيد و تعطي تفاصيل استراتيجيات تمويل الموازنة لمكتسبات الموجودات فضلا عن التأثيرات المالية المدروسة حول التقارير المالية للمؤسسة.
الحيازة	ان سياسات ادارة الموجودات الشاملة و دليل الإجراءات يعد مهما في تحديد المتطلبات للالتزام بالتشريعات و المعايير المحاسبية ذات الصلة. يضمن هيكل الرقابة الداخلية الفعال على اساس المخاطر ان الاصول محمية ضد فقدان او الاضرار او الاختلاس.

المحاسبة	ان سياسات ادارة الموجودات الشاملة و دليل الإجراءات يعد مهما في تحديد المتطلبات للالتزام بالتشريعات و المعايير المحاسبية ذات الصلة. يضمن هيكل الرقابة الداخلية الفعال على اساس المخاطر ان الاصول محمية ضد فقدان او الاضرار او الاختلاس.
الادارة	تتكامل ادارة الموجودات ضمن التخطيط المؤسسي و النظرة الاستراتيجية. تطبق مؤشرات ادارة الموجودات على قاعدة الموجودات غير المالية لاعداد حالة الموجودات و المستوى المطلوب و تواتر الادامة. تعكس المعايير المطلوبة مستويات الجودة المطلوبة لفعالية الموجودات و إدارتها.
التصرف	تقوم خطة التصرف على اساس معقول و التوقيت المناسب و التصرف في الموجودات و الاخذ في الاعتبار الاستراتيجية المثلى للتصرف.

استراتيجية ادارة الموجودات:

تحدد استراتيجية ادارة الموجودات الاهداف الاستراتيجية لمحفظة الموجودات من خلال تحديد البرامج التي ستشتق وطرق تقديم البرنامج بضمنها الحلول التي لا تتعلق بالموجودات وما هي الموجودات والموارد المطلوبة. آن استراتيجية ادارة الموجودات هي التنفيذ العملي لأهداف الاستراتيجية للمؤسسة والتي تساعد على تحديد اساس الموجودات الأمثل والتي تعد ضرورية في دعم متطلبات تقديم البرنامج. أن استراتيجية ادارة الموجودات تتكون من عدد من الخطط التي تضع تفاصيل كيفية استخدام كيان الموجودات بطريقة فاعلة وكفاءة لكل أصل او دورة حياة مجموعة موجودات لدعم تقديم البرنامج. ستغطي استراتيجية ادارة الأصول عادة اعداد وتنفيذ الخطط والبرامج لإنشاء³⁵ وتشغيل وادامة واعادة تأهيل واستبدال والتصرف بالموجودات وتنفيذها ومراقبتها من اجل ضمان أن المستويات المرغوبة من البرنامج والاهداف التشغيلية الأخرى تحققت عند الكلفة المثلى.

ان استراتيجية ادارة الموجودات ستساعد المؤسسات على توحيد منهجيتهم في التخطيط الدورة حياة الموجودات خلال تحديد ترابط الموجودات مثل:

35 على سبيل المثال، البرمجيات المعدة داخليا والموجودات المنتجة داخليا و الافصاح عن الموجودات في البيانات المالية وغيرها.

- تخطيط القرارات التي تؤثر على كلف الادامة والكلف التشغيلية على الامد الطويل.
 - برامج الإدامة المدارة والمصممة بشكل ضعيف والتي تؤدي الى التخطيط الى استبدال الموجودات بوقت مبكر عن المنشود له.
 - مبررات التصرف بالموجودات مثل الاستخدام والفاعلية الضعيفة أو نهاية العمر الإنتاجي التي ستغذي عملية التخطيط الواسعة.
- تضع استراتيجية ادارة الموجودات الشاملة متطلبات الأداء الموجودات التي تنفذها المؤسسات في استخدام الموجودات لتحقيق متطلبات تقديم برامجهم.
- ستكون استراتيجية ادارة الموجودات ذات تركيز ذو مدى طويل تركز إلى المزيد من التفصيل الى الخطط ذات المدى القصير والتي عادة ما تتضمن خطة الاكتساب وخطة العمليات وخطة الادامة وخطة التصرف.

خطة الاقتناء:

تعتبر الوثيقة الرئيسية لاكتساب جميع الموجودات الرئيسية وتربط متطلبات تقديم البرامج بالموجودات المطلوبة. تغذي الخطة بشكل مباشر عملية تخطيط ادارة راس مال. وستأخذ بنظر الاعتبار خيارات اكتساب الموجودات والقرار حول اكتساب الموجودات التي ستحدد من خلال عملية ادارة راس المال الاستراتيجي وخطط العمل التي ستوضع لتقييم الخيارات. تعد الخطط المفصلة للاقتناءات المهمة سواء فيما يخص السعر او التعقيد او من الممكن أن تتضمن :

- بيان الحاجة ومبرر الاكتساب.
- الأدوار والمسؤوليات للموظفين المطلوبة في ادارة الاكتساب.
- النشاطات المطلوبة في الاكتساب مثل ادارة العقود والاعتبارات الإدارية والتشريعية والتقنية.
- الأطر الزمنية للاكتساب ونقاط القرارات الرئيسية.
- توقيت وكميات التدفقات الخارجية لراس المال.
- تكاليف العمر الانتاجي الارشادي: و

- المراقبة وعمليات الرقابة الاخرى لضمان حصول الاكتساب على النحو المنشود.

خطة العمليات:

تكمل خطة العمليات خطط التصرف والادامة والاكتساب وتبين بالتفصيل الجوانب التشغيلية للموجودات على اساس دورة الحياة الخاصة بها. ان أعمال تدقيق حالة الموجودات والمراقبة الرسمية لمؤشرات أداء الموجودات ستساعد المؤسسات على تحسين اساس موجوداتها وتجعل عملية اتخاذ القرارات على اساس موثوق ومتوافق. أن خطة العمليات ستضع الأدوار والمسؤوليات للبرنامج ومدراء الموجودات وتحدد مسؤولية أدائها وحساب تكاليف عمرها الانتاجي التي تتضمن: مقاييس اداء الموجودات وحالة الموجودات والأمن والسلامة المادية والاندثار وتكاليف التمويل وتكاليف التشغيل مثل تكاليف التصفية والطاقة وتكاليف الموظف حيث تكون الحاجة لوجود كادر متخصص لتشغيل الموجودات وتكاليف الإدامة وتكاليف التصرف المهمة مثل تكاليف استبدال الموجودات والتخلص او الترميم. من الممكن تصنيف التكاليف التشغيلية إلى فئات رئيسية للموجودات والتي تنعكس على اعمال المؤسسة مثل ادارات المرافق وتكنولوجيا المعلومات والاتصالات.

خطة الادامة:

تعتبر الادامة النشاط المهم في العمر الانتاجي للموجودات. وغالبا ما تؤدي الادامة الضعيفة الى دورة حياة مفيدة وقصيرة مما كان متوقعا من مواصفات التصميم والتي قد تؤدي الى خسارة في الوظائف او خلل في الاستخدام وتشكل خطر على سلامة الانسان او ينتج عنها خرق قانوني. بالإضافة الى ان نشاطات الادامة قد تتطلب تخطيط طويل الأمد للسماح للموجودات المهمة لوقفها عن العمل لفترات طويلة من الزمن.

4-2-4- خطة التصرف :

ان خطة التصرف ينبغي أن تكون جزء لا يتجزأ عن استراتيجية ادارة الموجودات والتي تؤدي إلى عملية التخطيط للموجودات البديلة او الجديدة وتعتبر أداة الإدارة المهمة في تقييم اسباب عدم عمل موجودات معينة على النحو المنشود. ان الإيرادات المهمة قد تنشأ من مبيعات الموجودات وقد تسترجع الى الحكومة أو

تستخدم لتمويل اقتناء الموجودات في المستقبل بالاعتماد على طبيعة التصرف والتي تخضع الى التشريعات السارية.

خطة ادارة راس المال:

تعد هذه الخطة وثيقة شاملة وكجزء من إطار عمل ادارة الموجودات الاستراتيجية التي تسجل كيف يمكن للمؤسسة أن تخصص مواردها لقاعدة موجوداتها واتخاذ قرارات الموجودات الاستراتيجية من اجل دعم تقديم البرامج. وإنها تعد الآلية الرئيسية التي تحقق فيها الإدارة عملية الاهداف الاستراتيجية للمؤسسة الملف الموجودات على مستوى الأصول الفردية. ان هذه الخطة يمكن أن تعرف بانها الطريقة الشاملة والمنظمة للإدارة طويلة الأمد لملف موجودات المؤسسة من اجل تقديم الخدمات بفاعلية وكفاءة.

من الممكن فقط اعداد هذه الخطة بعد ان تضع المؤسسة الأهداف الاستراتيجية لملف الموجودات واستراتيجية ادارة الموجودات المناسبة وتنفذ مقاييس الحوكمة بشكل مناسب. ولأغراض عملية، فان خطة ادارة راس المال تعتبر مخزن البيانات التي تضع بالتفصيل كلا من تواريخ معاملات الموجودات الفعلية والحالية فضلا عن كيفية وضع الاهداف الاستراتيجية بشكل مناسب على المدى الطويل والمتوسط. وكمثال على ذلك وبالاغتماد على الظروف الفردية فان المدى الطويل او المتوسط قد يحدد بخمس او عشر سنوات او حتى خمسة عشر سنة في بعض الحالات.

ان الخطوات الأربعة في عملية اعداد خطة ادارة راس المال هي:

1. اعداد ملف الموجودات. تقوم المؤسسة عند اعداد خطة ادارة راس المال بوضع سجل للموجودات خاص بها خلال عدة سنوات من اجل وضع تقديرات أساسية.
2. اعادة النظر في توقعات الهدف الاستراتيجي. ومن ثم تعدل تقديرات الخط الأساسي المتوقعة العكس الاهداف الاستراتيجية للمؤسسة لملف موجوداتها التي تحدد في استراتيجية إدارة الموجودات.
3. تحديد مصادر التمويل. التأكد فيما إذا كانت الموجودات المطلوبة موجودات جديدة او مستبدلة او

إذا كان مطلوب تمويلها.

4. ضمان الجودة. ويتم ذلك من خلال محفزات الاستثمار الرأسمالية وتحليل الموجودات عالية القيمة والتحقق من نزاهة التقديرات الخارجية.

سياسة ادارة الموجودات ودليل الإجراءات:

تعتبر سياسة ادارة الموجودات ودليل الاجراءات العنصر الرئيسي لبيئة الرقابة الداخلية للمؤسسات. يضع دليل ادارة الموجودات ما المطلوب تسجيله وحسابه ورقابته وحمايته من الموجودات ضمن التشريعات السائدة بوضوح. من الممكن ان ينظم دليل ادارة الموجودات من اجل اعطاء توجيه عملي مثلا كيفية اجراء الادارة اليومية للموجودات. ويمكنها أيضا أن تعزز التوجيه الاستراتيجي للمؤسسة من خلال نتائج استراتيجية ادارة الموجودات وعملية تخطيط ادارة راس المال. تتكون العناصر الرئيسية لأغلب المؤسسات من:

1. اقتناء وسحب الاستثمارات: توضيح عمليات التصرف والمشتريات
2. التسجيل: تحديد مكونات ومجاميع والحدود القصوى وفئات وسجل الموجودات؟
3. الرقابة والادارة: تضع المطلوب بموجب البيئة التنظيمية وتضع بالتفصيل المتطلبات التشغيلية بضمنها ادوار ومسؤوليات ادارة الموجودات والأمن المادي والمخزون والقضايا والقروض الفردية والخسارات والاضرار ومؤشرات أداء الموجودات والاستعدادات وحالات الشطب والتأمين.
4. الحسابات: توفير التوجيهات حول توضيح الموجودات بضمنها التقييم والانخفاض الدائم والأعمار الانتاجية واعادة الهيكلية والموجودات المحتفظ بها لغرض التصرف بها ومعدلات وطرق الاندثار والموجودات الثقافية والموروثة. وعادة مايوجد قائمة بالمواضيع المتضمنة في دليل ادارة الموجودات فضلا عن المزيد من التعليقات حول مجالات كبيرة واكثر تعقيدا في حسابات الموجودات .

سجل الموجودات:

يعتبر سجل الموجودات أحد دعائم إطار عمل إدارة الموجودات للمؤسسات بغض النظر عن حجم ملف الموجودات الخاص بهم لأنه يحتفظ بمعلومات الموجودات فضلا عن السجل التاريخي لكل من المعلومات المالية وغير المالية للعمر الانتاجي لكل من الموجودات لأغراض تخطيط الموجودات والمساعدة في تلبية معايير المحاسبة والامتثال التشريعي ومراقبة الأداء والمساءلة. يعتبر سجل الموجودات المفتاح الرئيسي لإدراك الموجودات المملوكة والمسيطر عليها من قبل المؤسسة والاعتماد على مستوى تعقيد المعلومات الموجودة التي يمكن أن تستخدم من أجل تحديد :

1. الحالة المرجحة للموجودات.
2. الوقت المناسب لاستبدال الموجودات.
3. المعلومات المطلوبة لتلبية معايير المحاسبة والمتطلبات التنظيمية الأخرى.
4. مستوى وتكرار برامج ادامة الموجودات.
5. موقع الموجودات وامنائهم للمخزون.
6. تكاليف العمر الانتاجي للبرنامج والموجودات ونشاطات الأعمال تكون.

تكون استراتيجية ادارة الموجودات وعملية تخصيص راس المال وخطة ادارة راس المال أكثر فاعلية عندما يدرج فيها معلومات جديدة ودقيقة والتي من الممكن أن تؤخذ أغلبها من سجل الموجودات. سوف تعتمد المتطلبات الوظيفية لسجل الموجودات على حجم وطبيعة نشاطات وملف موجودات المؤسسة والتي سوف تهيئ لتلائم الغرض ولتقديم مقاييس المحاسبة والأداء التي تتناسب مع مقدار ودور الموجودات ومستوى نشاط ادارة الموجودات المنفذ ضمن المؤسسة³⁶. ان إطار عمل ادارة الموجودات الذي تم مناقشته

36 دليل افضل الممارسات حول ادارة الموجودات الاستراتيجية والتشغيلية من قبل مؤسسات القطاع العام: تقديم نتائج متفق عليها من خلال اساس موجودات كافي وافضل، مكتب التدقيق الوطني الاسترالي، ايلول/2010.

اعلاه سيساعد أجهزة الرقابة العليا للإيجاد أفضل ممارسات ادارة الموجودات العامة كجزء من أعمالهم التدقيقية، وبالتالي دعم الاجهزة الرقابية في دورهم لتعزيز الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة:

وتحديدا يمكن للعناصر التالية دعم الجهاز الرقابي في تخطيط وادارة اعماله التدقيقية لإدارة الموجودات العامة.

1. نبذة عامة لإطار عمل ادارة الموجودات العامة يبين الاهداف والمبادئ والعناصر الرئيسية الإطار العمل فضلا عن علاقته مع مكافحة الفساد وغسل الأموال.

2. مجموعة من الأدلة حول دور اجهزة الرقابة العليا في تعزيز الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة التي توضح الحد الأدنى من المعايير والسياسات والعمليات الادارة الموجودات العامة وعلاقتها بمكافحة الفساد وغسيل الأموال.

3. مجموعة من الادوات العملية لكيفية تعزيز دور اجهزة الرقابة العليا للحوكمة الرشيدة في مجال الموجودات العامة مثل التوجيهات التقنية وعينة من الوثائق والنماذج والأدلة التي ينبغي أن تعد وتعديل بمرور الوقت لدعم ادارة راس المال بكفاءة خاضعة للمساءلة.

قياس الأداء:

يستند إطار إدارة الموجودات جزئيا على مبدأ المساءلة القوية في عملية مبسطة ومرنة. أن قياس الاداء هو جزء لا يتجزأ من هذه المساءلة - والعملية التي يتم من خلالها قياس نتائج البرنامج أو الخدمة او المشروع و / أو الموجودات تجاه الأهداف المرجوة.

أما على مستوى المنظمات، فيساعد قياس الأداء على ضمان ما يلي³⁷:

(1) أن المنظمة التي تقوم بالإدارة ضمن الأهداف المالية المتعلقة برأس المال من سنة إلى سنة.

37 دليل اطار عمل ادارة موجودات راس المال، كولومبيا البريطانية، ايار 2002.

- (2) يجري تنفيذ الاستراتيجيات والمشاريع المقترحة من سنة إلى أخرى.
- (3) يجري تحقيق الأهداف الواسعة لإدارة الموجودات (مثل متوسط العمر من أسهم رأس المال، ومعدلات استخدام المرفق، وأهداف الإنفاق على الصيانة).
- وعلى مستوى البرنامج أو المشروع، يمكن استخدام قياس الأداء لتحديد ما يلي:
- (1) مدى فاعلية دعم الموجودات الأهداف تقديم الخدمات.
- (2) كيفية إدارة المشاريع بشكل جيد، بما في ذلك فيما إذا كان يتم تسليمها بحس النطاق والجدول الزمني والموازنة أو أن إدارة المخاطر قد تمت على نحو فعال
- (3) فيما إذا كانت الموجودات المادية تلبى أهداف أدائها الفني. يقدم الفصل التالي إرشادات بشأن قياس الأداء على مستوى كل من الشركات والمشاريع، بما في ذلك معايير لتطوير واستخدام مقاييس الأداء لدعم ثقافة التحسين المستمر.
- يجب أن يكون قياس الأداء عنصراً من عناصر إطار المساءلة لكل دائرة عامة. وينبغي أن يشمل الإطار مقاييس الأداء الأولي والسماح بالمراقبة والقياس والتقييم والتغيرات المتكرر.

1- مقاييس الأداء:

- أ- الأهداف الواضحة: ينبغي على خدمة الأهداف أو أهداف المشروع أن تحدد بوضوح ما تخطط له الدائرة لتحقيقه وتقيسه وتقييمه - وبحسب أي جدول زمني.
- ب- الاستراتيجيات المتبعة لتحقيق الأهداف: وينبغي أن تكون الاستراتيجيات المعمول بها مناسبة لدعم برنامج ومشروع وأهداف أو غايات الشركة وينبغي على الخطط المتعلقة بها أن تضع أهداف الأداء أو المؤشرات قابلة للقياس وواضحة.
- ج- نظم إدارة الانحياز: ينبغي لنظم إدارة أن تدعم تحقيق الأهداف. وينبغي أن تحدد السلطة والمسؤوليات

والمسائلات بوضوح لضمان أن القرارات والإجراءات يقوم بها الأشخاص المناسبين ذو المعرفة والمهارات والأدوات اللازمة.

2- المراقبة، والقياس والتقييم والتغير:

أ- قياس الأداء والإبلاغ: ينبغي قياس الأداء والإبلاغ عن المؤسسة والبرنامج وأهداف المشروع والنتائج المرجوة.

ب- العواقب الحقيقية ينبغي على الدوائر تقييم نتائج الأداء واتخاذ الإجراءات المناسبة - بما في ذلك تغيير أو تنقيح مقاييس الأداء، حسب الحاجة.

المدققون الخارجيون والمشرعون والمنظمات الخارجية

الآخري :

ان المدققون الخارجيون والمشرعون والمنظمات الخارجية الأخرى يكونون من خارج هيكلية المنظمة لكنهم من الممكن أن يكون لهم دور مهم في هيكلية الرقابة والادارة الكلية للمنظمة. وهذا هو الحال في الصناعات الخاضعة للتنظيم مثل التأمين او الخدمات المالية في بعض الأحيان يضع المشرعون متطلبات بنية تقوية اعمال الرقابة في المنظمة وفي مناسبات اخرى تنفيذ وظيفة موضوعية ومستقلة من أجل تقييم الخطوط الأولى أو الثانية أو الثالثة من الدفاع ككل أو جزء منها فيما يخص تلك المتطلبات. فعند التعاون بفاعلية فان المدققون الخارجيون والمشرعون والمجاميع الأخرى خارج المنظمة يمكن أن تعتبر خطوط اضافية في الدفاع حيث تقدم الضمان الى اصحاب المصلحة في المنظمة والتي تتضمن هيئة الادارة والادارة العليا. ومع ذلك فبإعطاء النطاق المحدد والاهداف لمهامهم، فان معلومات المخاطر التي جمعت تكون اقل اتساعا من النطاق الذي يعالج خطوط الدفاع الثلاث الداخلية للمنظمة بشكل عام (انظر الجدول أدناه).

خطوط الدفاع الثلاث		
خط الدفاع الأول	خط الدفاع الثاني	خط الدفاع الثالث
اصحاب / مدراء المخاطر	السيطرة والامتثال للمخاطر	ضمان المخاطر
ادارة التشغيل	• استقلالية محددة • اعداد تقارير اولية الى الادارة	• تدقيق داخلي • استقلالية كبيرة • اعداد تقارير الى الهيئة الحكومية

ولان كل منظمة تعتبر فريدة وتتنوع مواقفها المحددة، فليس هناك طريق واحد صحيح لتنظيم خطوط الدفاع الثلاث. فعند تحديد مهام معينة وتنظيمها فيما بين وظائف ادارة المخاطر، فمع ذلك من الممكن أن تكون مفيدة ليؤخذ بالاعتبار الدور الرئيسي لكل مجموعة في عملية ادارة المخاطر آن الخطوط جميعها ينبغي أن تكون موجودة بشكل معين في كل منظمة فيما يخص الحجم او التعقيد. وعادة ما تكون ادارة المخاطر اقوى عندما تكون هناك ثلاث خطوط دفاع محددة بوضوح ومنفصلة. ومع ذلك وفي المواقف الاستثنائية التي تحدث في المنظمات الصغيرة، قد توحد خطوط معينة من الدفاع. على سبيل المثال، فهناك امثلة عندما يطلب من التدقيق الداخلي انشاء او/ ادارة نشاطات الامتثال او ادارة المخاطر في المنظمة. في هذه المواقف، فان على التدقيق الداخلي ينقل بوضوح الى الهيئة الحكومية او الادارة العليا اثار الدمج. ففي حال تحديد مسؤوليتان الى شخص او قسم واحد، فسيكون من المناسب الأخذ بعين الاعتبار فصل المسؤولية لهذه الوظائف في وقت سابق من اجل انشاء الخطوط الثلاث³⁸.

التدقيق الداخلي والتعاون مع التدقيق الخارجي:

أن أهداف التدقيق المالي في القطاع العام غالباً ما تكون أوسع من التعبير عن رأي فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت في جميع الجوانب المادية وفقاً إلى إطار عمل الإبلاغ المالي المطبق (أي نطاق أجهزة الرقابة العليا). قد تتضمن الأهداف الإضافية التدقيق ومسؤوليات الإبلاغ مثلاً فيما يخص الإبلاغ فيما إذا وجد مدققوا القطاع العام أي أمثلة عن عدم الامتثال بالسلطات تتضمن الموازنات وإطار عمل المساءلة و/ أو الإبلاغ عن فاعلية الرقابة الداخلية.

38 ورقة حالة AII : الخطوط الثلاث للدفاع في رقابة واداة المخاطر الفعال ، معهد المدققون الداخليون ، كانون ثاني 2013.

قد يجد مدققو القطاع العام النشاطات المنفذة من قبل وظيفة التدقيق الداخلي والتي تتعلق بعدم امتثال الكيان بالسلطات بضمنها الموازنة والمساءلة وفاعلية الكيان في الرقابة الداخلية الخاصة بالتدقيق. في هذه الحالات، فقد يستخدم مدققوا القطاع العام عمل المدققون الداخليون لتعزيز عمل التدقيق الخارجي في هذه المجالات³⁹.

وكمدقق خارجي، يكون للجهاز الرقابي العالي مهمة فحص فاعلية التدقيق الداخلي. وإذا كان الحكم على التدقيق الداخلي فاعل، فإن الجهود بذلت بدون المساس بحقوق الجهاز الرقابي العالي في تنفيذ التدقيق ككل من أجل تحقيق التحديد والتقسيم المناسب للمهام والتعاون بين الجهاز الرقابي العالي والتدقيق الداخلي⁴⁰.

دور التدقيق الداخلي:

يعرف معهد المدققون الداخليون التدقيق الداخلي بأنه نشاط مستقل وضمن موضوعي واستشاري حدد لإضافة القيمة وتحسين عمليات المنظمة. حيث يساعد المنظمة في اكمال اهدافها بتقديم طريقة نظامية ومنظمة لتقييم وتحسين فعالية ادارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة.

من الممكن أن يحلل التدقيق الداخلي نقاط القوة والضعف في الرقابة الداخلية للمنظمة مع الأخذ بعين الاعتبار إدارتها وثقافتها التنظيمية والمخاوف والفرص التحسين المتعلقة بها التي يمكن أن تؤثر فيما إذا كانت المنظمة قادرة على تحقيق أهدافها. يقيم التحليل فيما إذا كانت إدارة المخاطر قد حددت المخاطر ووضعت الضوابط المناسبة لإدارة الأموال العامة بطريقة فاعلة وكافية.

يعمل التدقيق الداخلي مع المسؤولين عن الإدارة مثل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق أو الإدارة العليا أو هيئة الاشراف الخارجية اينما كان مناسباً في ضمان أن النظم المناسبة للرقابة الداخلية محددة ومنفذة. كما أن التدقيق الداخلي يمكن أن يقدم المساعدة فيما يخص تحقيق الأهداف والغايات وتعزيز أعمال الرقابة وتحسين كفاءة وفاعلية العمليات والامتثال الى السلطات. فمن المهم توضيح انه لطالما أن التدقيق الداخلي من الممكن أن يقدم المساعدة في الرقابة الداخلية فلا يمكنه أن ينفذ المهام التشغيلية أو الخاصة بالإدارة.

39 المعيار ISSAI 2610 استخدام عمل المدققون الداخليون الانتوساي.

40 المعيار INTOSAI-P 1 : اعلان ليما 1977.

يجري التدقيق الداخلي في بيئات مختلفة ثقافيا وقانونيا، ضمن المنظمات التي تختلف في هدفها وحجمها وتعقيدها وتركيبها، وعن طريق الأشخاص من داخل المنظمة أو خارجها. بينما قد تؤثر الاختلافات على عمل التدقيق الداخلي في كل بيئة، وتعتبر المطابقة مع المعايير الدولية لمعهد المدققين الداخليين الخاص بعمل التدقيق الداخلي المهني (المعيار) تعد أساسية لتلبية مسؤوليات المدققين الداخليين ونشاط التدقيق الداخلي⁴¹.

يجب على جميع المدققين الانتباه الى احتمال وجود معاملات مشكوك فيها متعلقة بغسل الاموال والفساد والتلاعب في المحاسبة ونشاطات اخرى غير قانونية. وفي إطار عمل العمليات الأولية، يقدر المدققين مخاطر هذا النوع من مخالفات النظام وقواعد الأداء، من بينها معيار ”دليل معهد المدققين الداخليين حول الاحتيال“. وبسبب الاحتيال وانواع اخرى من الاثار السلبية للمخالفات في نواحي كثيرة للمنظمة مثل النواحي المالية والتي تؤثر على السمعة من خلال التورطات المالية والاجتماعية والنفسية - ومن المهم للمنظمات أن تمتلك برنامج خاص بالاحتيال والذي تتضمن برامج عن فهم الاحتيال ومنعه واكتشافه وكذلك عملية تقييم مخاطر الاحتيال لتحديد المخاطر في المنظمة.

وفقا الى دليل معهد المدققون الداخليون و المعهد الامريكي للحسابات العامة المعتمدة APCIA ومؤسسة فاحصي الاحتيال المعتمدين EFCA حول ادارة مخاطر الاعمال من الاحتيال ” ينبغي الانتباه إلى العناصر التالية⁴²:

- فهم الاحتيال (مثلا ”أسباب وأمثلة عن الاحتيال ومؤشرات الاحتيال المحتملة).
- المسؤوليات والأدوار التي يلعبها الفساد / الاحتيال.
- مسؤوليات التدقيق الداخلي خلال التزامات التدقيق (مثلا ”مسؤوليات التنفيذ والاتصال مع المجلس“).
- تقييم مخاطر الاحتيال والفساد (مثلا ”تحديد عوامل خطر الاحتيال ذات الصلة وتنظيم الأعمال الرقابية الموجودة لمخططات الاحتيال المحتملة وتحديد الثغرات“).
- منع واكتشاف الاحتيال /الفساد.

41 المعيار رقم 1000 غرض وصلاحيه ومسؤولية المعايير الدولية للممارسة المهنية الخاصة بالتدقيق الداخلي ، ومعهد المدققون الخارجيون 2012 ، المعيار الدولي لأجهزة الرقابة العليا 0419 استقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام ، الانتوساي.

42 إدارة مخاطر الاحتيال في الأعمال : دليل تطبيقي (معهد المدققون الداخليون) المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين) و (مؤسسة فاحصي الاحتيال المعتمدين).

- التحري عن الاحتيال / الفساد.
- أبدأ الرأي عن الأعمال الرقابية المتعلقة بالاحتيال والفساد وكذلك يتضمن الدليل مرجع مادي وأسئلة تأخذ بنظر الاعتبار ونموذج معايرة تقييم مخاطر الاحتيال.

تقارير النشاط لأجهزة الرقابة العليا:

وفقا الى المعيار INTOSAI-P 20 ، أن أحد العناصر الرئيسية النشاطات هيئات التدقيق الوطنية هو اعداد الملخص السنوي لأعمالهم وكتابة التقرير السنوي (تقرير النشاط)⁴³. ومن خلال الكشف المناسب والعالم لنتائج التدقيق، فان جهاز الرقابة العالي يسلط الضوء على وعي الجمهور للتهديدات العامة. يساعد هذا في تسريع الخضوع إلى المساءلة. ان هذا التقرير يعد الخلاصة الوافية للمعرفة عن نشاطات رقابة السلطة الوطنية المستقلة والذي ينبغي أن يقدم أمام أعلى هيئة تشريعية في الدولة والتي ينبغي تحليلها ومناقشتها ومن ثم عرضها على الجمهور.

تحتوي هذه الوثيقة على معلومات عن نشاط هيئة التدقيق السنوي والحيثيات الرئيسية ونتائج اعمال التدقيق والتحليل والاقتراحات واثار النتائج المالية وكذلك الاقتراحات التشريعية الناتجة عن تنفيذ التوصيات ما بعد عملية التدقيق. ويجب أن تكون إحدى العناصر الرئيسية المهمة لهذا التقرير فصلا "مخصصا" لنشاط أجهزة الرقابة العالية في مكافحة الاحتيال والفساد وغسل الأموال والأنواع الأخرى من سوء الأعمال. يصف هذا الفصل ماهية الإجراءات التي تتخذها سلطة التدقيق وماهي النتائج المقدمة، وتصف المعلومات عن الخسائر المالية والتوصيات ما بعد عملية التدقيق وما هو الأجراء القانوني الذي اتخذته الكيانات الخاضعة للتدقيق.

كذلك تصف المنهجية المستخدمة لتحديد مجالات نشاطات مكافحة الفساد وكشف المخاطر وتقديم موجز عن نتائج التدقيق/ الفحص والتي أبحاث عن التهديدات. ينبغي توجيه الانتباه بشكل خاص الى قضايا المسؤولية الإجرامية الفردية الناجمة عن المخالفات بالإضافة إلى وضع السياسات والإجراءات المعمول بها لغرض التحقيق في هذه النشاطات.

بالنسبة إلى السلطة التشريعية (على سبيل المثال: البرلمان)، واستنادا إلى نتائج أعمال التحقيق المنفذة، ينبغي على جهاز الرقابة العالي إعداد وتحليل مخاطر الفساد والاحتيال التي من المحتمل أن تحدث في مجالات مختلفة لنشاط الدولة.

تقارير النشاط للمؤسسات الحكومية:

من الممكن للمؤسسات الحكومية أن تنشر تقارير نشاط سنوية وفقا الى التشريع الوطني. قد تغطي هذه التقارير أهداف المؤسسة والإجراءات المتخذة والنشاطات والنفقات وغيرها وكذلك تحليل الانحرافات والنتائج المتحققة. يمكن لأجهزة الرقابة العليا ان تستخدم هذه التقارير الاغراض التدقيق.

الموقع الالكتروني ونشر المعلومات العامة:

في نموذج المعلومات السائد، يعتبر الانترنت العامل الأساسي للتواصل مع المواطنين. يستطيع متصفحو الانترنت من الوصول إلى معلومات عن المؤسسة والمنظمات والنشاطات التابعة لهم. ويتحتم على كل جهاز رقابة عالي من خلال استخدام الانترنت وتكنولوجيا المعلومات أن يصل الى الراي العام والى المعلومات المتعلقة بعمل الدولة، بما فيها المخالفات والنتائج التحقيق والاستنتاجات التي توصل اليها الجهاز الرقابي .

دور أجهزة الرقابة العليا في تعزيز الحوكمة الرشيدة بخصوص الموجودات العامة

تلعب الأجهزة الرقابية دورا مهما في تعزيز الحوكمة الرشيدة الناتج اصلا عن وضعهم الخاص المتعلق بالحكومة. على سبيل المثال، في العديد من الدول، يعتبر جهاز الرقابة العالي هيئة رقابية عليا للتدقيق الحكومي ومستقلة فيما يخص الفروع التنفيذية والقضائية والتابعة للفرع التشريعي. وحيث انها تتمتع بصلاحيات تدقيق واسعة، فان اجهزة الرقابة العليا تقيم عمل نظام الحكومة ككل في محاربة السلوك الخاطئ بضمنه غسل الاموال. من منظور اوسع، يمكنهم اسداء المشورة حول كيفية دعم المؤسسات العامة⁴⁴.

يقتضي تطبيق الحوكمة الرشيدة ايجاد بيئة لا تستجيب او تسمح للفساد وغسل الاموال والاشكال الأخرى من السلوك الخاطئ. على الرغم من التأثيرات الاقتصادية السلبية لغسل الأموال على النمو الاقتصادي يعتبر من الصعب تحديدها، فمن الواضح أن مثل هذا النشاط يضر بمؤسسات القطاع المالي حيث يعتبر خطر على النمو الاقتصادي يضعف غسل الأموال نمو المؤسسات المالية السببين.

الأول: انه ينخر المؤسسات المالية من الداخل ضمن هذه المؤسسات، يوجد غالبا علاقة بين نشاطات غسل الاموال والاحتيال التي يتولاها الكادر.

ثانيا: انه يزعزع ثقة الزبون بالمؤسسات المالية ليس في الدول النامية فحسب بل عالميا. اذ ان ثقة الزبون هي حجر الأساس لنمو واستقرار المؤسسات المالية السليمة.

44 دوروسي: تعزيز الثبات والأمان من خلال الحوكمة الرشيدة . نشاط مكتب التدقيق العالي البولندي كمثال عن التعاون مابين الوكالات في محاربة الفساد وغسل الأموال والانواع الاخرى من المخالفات، المنتدى البيئي والاقتصادي العشرون لل ecsو، منظمة التعاون والأمن في اوربا - براغ 2012 ص 1-4

وان المخاطر الملموسة للمودعين والمستثمرين من جراء عمليات الغش والاحتياال المؤسسية تقف عقبة أمام هذه الثقة. علاوة على ذلك فان التأثير السلبي لغسل الاموال على النمو الاقتصادي من خلال نخره للقطاعات المالية للبلدان، فان لغسل الاموال تأثير سلبي مباشر على النمو الاقتصادي في القطاع الفعلي عن طريق تحويل الموارد الى نشاط ذو انتاجية اقل وعن طريق تسهيل الجريمة والفساد المحلي، والذي يضعف النمو الاقتصادي⁴⁵.

ان الفساد يؤدي أيضا إلى عدد من فئات التكاليف:

- التكاليف الناتجة عن فقدان العائدات من الضرائب والرسوم الجمركية والخصخصة والتكاليف الناشئة من الفساد في المشتريات العامة.
- الإنتاجية المنخفضة للاستثمارات والنمو الاقتصادي متضمنة سوء استخدام السلطات التشريعية.
- اثقال كاهل المجتمع متضمنا الضريبة الاضافية وقلة جودة الخدمات النوعية.
- فقدان الثقة بالمؤسسات العامة، الذي يمكن أن يقوض الثقة بالنظام والأمن العام وحتى بفكرة الدولة⁴⁶.

المتطلبات الاساسية لأجهزة الرقابة العليا:

وفقا للتفويض الخاص بالجهاز، فيما يخص تعزيز الحوكمة الرشيدة، على جهاز الرقابة العالي انشاء استراتيجية شاملة لمحاربة الفساد وغسل الأموال والانواع الاخرى من الأفعال الخاطئة. ان احدى العوامل المهمة في برنامج جهاز الرقابة العالي لمحاربة السلوك الخاطئ هو العمل الذي تؤديه في دعم المؤسسات العامة والذي يعتبر من عوامل النظام الوطني الموحد. أن كل مؤسسة عامة وضمن السلطات القانونية التابعة لها، تدعم نظام النزاهة الوطني هذا كما تسند الدعامات سطح البناية. أن الحوكمة السليمة في هذا النظام تركز على الوحدة والشفافية والمسائلة يجدر الاشارة الى ان حوكمة القطاع العام تهدف إلى ضمان أن المنظمات العامة تحقق كل نتائجها بطريقة تعزز الثقة بالمنظمة وقراراتها واجراءاتها لذلك تعني الحوكمة الرشيدة أن رؤساء المنظمات و كادرها والحكومة و البرلمان والمواطنين يمكنهم الاعتماد على

45 الآثار السلبية في غسل الأموال في التنمية الاقتصادية 2002.

46 دوربوسكي الفساد في الدول والاسباب والآثار 5002 ص 22.

المنظمة لأداء أعمالهم على نحو جيد وبأمانة وتكون خاضعة للمسألة⁴⁷.

تركز الحوكمة الرشيدة بشكل عام على مطلبين اساسيين للمنظمات:

الأداء، حيث تستخدم المنظمة تدابير الحوكمة التابعة لها لتساهم في ادائها الشامل وتسليم البضائع او الخدمات أو البرامج العائدة لها.

الملائمة الامتثال، حيث تستخدم المنظمة تدابير الحوكمة التابعة لها لضمان تلبيتها لمتطلبات القانون والانظمة والمعايير المنشورة وتوقعات المجتمع حول الأمانة والمسائلة والانفتاح.

ينبغي على ادارة المخاطر الاعتماد على توجهات المنظمة نحو انجاز هدي الاداء والملائمة الامتثال.

وبسبب اهميتها في مكافحة الفساد، فعلى اجهزة الرقابة العليا يقيم فيما إذا ما طور نظام ادارة المخاطر الموحد البيئة الرقابية (بما فيها الرقابة الداخلية) وتقنين المخاطر المحتملة. لذا يوفر الضمان المناسب بان المنظمة ستنجز أهدافها بدرجة مقبولة من المخاطر. وبالامتثال الى السلطات القانونية، يجب أن تكون جهود اجهزة الرقابة العليا المبذولة لتعزيز الحوكمة الرشيدة متعددة الأوجه. وتتضمن على سبيل المثال لا الحصر:

- ادراج قضايا الحوكمة الرشيدة في العمل التدقيقي الاعتيادي التابع لجهاز الرقابة العالي.
- التركيز على الوعي العام لأهمية النزاهة والشفافية والمسائلة المستمرة داخل الحكومة.
- تحسين السبل والأدوات لمحاربة السلوك الخاطئ كالفاسد والاحتيال وسوء استخدام السلطة والهدر،... الخ.
- توفير الوسائل للمبلغين للإبلاغ عن حالات السلوك الخاطئ، و
- التعاون مع المؤسسات الأخرى في المحاربة ضد الفساد واعمال السلوك الخاطئ الأخرى وتعزيز مبادئ الحوكمة الرشيدة.

خلال عملية اعداد تخطيط وتنفيذ التدقيق، على الأجهزة الرقابية العليا ان تأخذ بالاعتبار الاتفاقات

47 دوروسي: تعزيز الثبات والامان من خلال الحوكمة الرشيدة . نشاط مكتب التدقيق العالي البولندي كمثال عن التعاون مابين الوكالات في محاربة الفساد وغسل الأموال والانواع الأخرى من المخالفات، المنتدى البيئي والاقتصادي العشرون لل Ecsو، منظمة التعاون والأمن في اوربا - براغ 2012 ص 1-4.

الدولية ومعايير الانتوساي والأنظمة والقوانين الخاصة بها وأفضل اساليب عملية التدقيق ومعايير الحوكمة الرشيدة. وبهذا بدوره سيعمل على مساعدة الأجهزة الرقابية في تقييم مناطق الضعف والقوة النشاطات الجهات الخاضعة للتدقيق خلال عملية التدقيق ولتحسين هذا النشاط ينبغي أن يتخطى التقييم الخاص بنشاط الجهات الخاضعة للتدقيق في مجال الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة الذي ينفذه الجهاز الرقابي الى مدى أبعد من النواحي التقليدية لأعمال التحقيق المالي المصدق والتي توفر اراء حول هذه المسائل مثل البيانات المالية والرقابة الداخلية على المواضيع المالية.

مبادئ الحوكمة الرشيدة:

وعلى الجهاز الرقابي العالي ان يأخذ بعين الاعتبار المبادئ الأخرى للحوكمة الرشيدة :

ممارسة مبدأ المساواة:

إن المقصود بمبدأ المساواة هو المعاملة المنصفة للمواطنين من خلال وضع معيار موضوعي وموحد. كما انها توضح الفرصة التي ينتهزها أصحاب المصالح لعرض وجهات نظرهم ومناقشاتهم إلى جانب فرصة تقييم نشاط الإدارة العامة. لذا يكون تطبيق المبدأ المذكور أعلاه في المناقشة العامة أمر ضرورية الضمان الانفتاح والشفافية في الإدارة العامة ومسائله صناع القرار وأصحاب المصالح المشتركين في عملية تنفيذ الواجبات العامة.

ومن هذا المنطلق فإن المناقشة العامة التي تفهم على انها عملية اختيار وتفسير القضايا البالغة الأهمية للمصلحة العامة تعد أمرا ضرورية في الادارة العامة. تعتمد جودة المناقشة العامة على مصداقية المعلومات ووضوح الاتصال. وتعد المناقشة العامة وسيلة لتنظيم تفضيلات وتقديرات أصحاب المصالح. وهذا بدوره يكون الشرط الأساسي للتوقعات العقلانية حول سلوك الآخرين. وهي أداة لنشوء المعرفة العامة، إدراك لمعرفة الآخرين). تعتبر القواعد الواضحة والمتيسرة أمرا أساسيا لشرعية الإجراءات التي تتخذها الهيئات العامة أن الوصول المتساوي للمعلومات المعتمدة يكون ضرورية في الإفصاح العام.

إذ يجب أن تكون المعلومات مفهومة بالنسبة للمواطنين. من الممكن صياغة وبطريقة ملائمة ليس المتطلبات الخاصة المقترح الإدارة العامة في حل المشاكل المحددة فحسب، بل أيضا كيفية إجراء التقييمات الدقيقة للواجبات العامة⁴⁸. لذا لا يتحدد عمل الجهاز الرقابي SAI بمراجعة وتقييم دقة المعلومات فحسب بل أيضا تقييم عما إذا تم استيعاب المعلومات التي قدمها الجمهور. وأيضا على الجهاز الرقابي تقييم فيما إذا قامت المؤسسة العامة بتطوير المساهمة المدنية في المهام العامة.

ويعتبر أمرا ضرورية ضمان استقلالية وسائل الإعلام من خلال صياغة التشريع والملكية على حد سواء) وحماية مصادره في الأعمال التي تؤديها ومن الواجب أن تكون مضمونة من الحكومات وتحتاج مؤسسات المجتمع المدني أيضا الى التمتع بالاستقلالية والحرية في نشاطاتها. وعلى الجهاز الرقابي SAI تقييم فيما إذا كانت السياسة الحكومية المرتبطة بالقضايا المذكورة أعلاه تنفذ تنفيذه سليمة.

بناء التوافق المدني:

ينبغي على الأجهزة الرقابية المساعدة على بناء التوافق الاجتماعي لغرض التركيز على أهمية الوصول الى الرأي الاجتماعي العام حول نشاطات القطاع العام والتي يجب ان تأخذ بالاعتبار المعايير الاجتماعية الحضارية والقانونية الواسعة. وان التزام المسؤولين الحكوميين بالمعايير والقواعد السلوكية يعتمدان الى حد كبير على إطار العمل الخاص بالإجراءات والمعايير الأوسع. ان المعايير السلوكية للموظفين الحكوميين كقانون السلوك المهني بحاجة إلى الوقت اللازم للاستيعاب ولتكون جزء من الروتين البيروقراطي اليومي. وبالتالي فان زيادة وعي المسؤولين الحكوميين بأهمية نزاهتهم لا تقتصر فقط على تسليم الخدمات الحكومية الكافية بل أيضا على تعزيز ثقة المواطنين بالمؤسسات العامة تعتبر بالغة الأهمية. وبهذا السياق يتعين على اجهزة الرقابة العليا تقييم نشاط المنظمات العامة المرتبط بعملية التدريب والجهود الأخرى الرامية الى منع الضعف الأخلاقي في تلك المنظمات. وعليه يتوجب على الاجهزة الرقابية العليا اتخاذ الخطوات لتشجيع المنظمات العامة لتطوير وتحديث قوانين السلوك المهني للمسؤولين الحكوميين.

وتحتاج آليات الإشراف على نزاهة القطاع العام إلى التعزيز المستمر. ويكون هذا خصوصا في تضارب المصالح وإدارة الموجودات العامة.

48 دوربوسكي، الحد من الفساد والاحتيال، إيجاد الثقة العامة، ص165-170.

تعزيز الشفافية:

تعد الشفافية مبدأ ينبغي على الأجهزة الرقابية أن تشجعه في مراجعاتها لإجراءات القطاع العام. ونظرا الى تعقيد عملية اتخاذ القرار المتعلقة بتنفيذ المهام العامة، يحصل الموظفون الحكوميون على صلاحية الانتساب والاجتهاد التي بدورها قد تزيد من الشكوك وعليه، تعد الشفافية أمر بالغ الأهمية في كفاءة وفاعلية مؤسسات القطاع العام. حيث يعمل تقديم درجة عليا من الشفافية في إجراءات القطاع العام على التقليل من الجانب التقديري للأشخاص والتقليل من مخاطر المؤثرات غير المبررة.

تقييم ادارة الموارد البشرية:

تعتبر ادارة الموارد البشرية المستندة على الاستحقاق المفتاح الرئيسي في تعزيز الحوكمة الرشيدة. ولمنع المؤثرات غير المبررة في عمليات ادارة الموارد البشرية التابعة للقطاع العام ويقتضي أن يكون اختيار وتعزيز الاجراءات والمعايير منصفا ومحدد سلفا وموثق بوضوح عندها يتحدد الجانب التقديري وعملية التحكيم. كما يتطلب أن تكون هياكل الاستئناف واليات تطبيقها موضوعة لضمان المعالجة الفاعلة. يمكن الادارة الموارد البشرية الفاعلة أن تقلل من المخاطر المحتملة ونقاط الضعف في الرقابة من خلال تعيين الكادر الكفوء في تنفيذ الضوابط والإجراءات.

ينبغي على الجهاز الرقابي أن يزيد تركيزه على التدريب الدوري لكادره من باب معرفته أن النجاح في محاربة الأعمال غير السليمة لا يعتمد فقط على الأدوات إجراءات التحقيق التي يجريها بل يعتمد أيضا على تزويد الكادر بالمهارات المناسبة والمعرفة والقدرة على تحديد الأعمال غير السليمة المحتملة وتقييمها.

ينبغي على الجهاز الرقابي SAI العمل دائمة وبطريقة نظامية على تحسين منهجيته الخاصة لتحديد ومكافحة الأعمال غير السليمة وتعزيز النزاهة والشفافية والمسائلة والمبادئ الأخرى للحوكمة الرشيدة للموجودات العامة.

الشكاوى والطلبات:

عند الاخذ بالاعتبار نطاق إطار العمل القانوني، ينبغي على الجهاز الرقابي الاحتفاظ بسجلات الشكاوى والطلبات من المواطنين ووسائل الاعلام والدوائر المركزيــــــــــــــــة ومصادر اخرى وعلى اساس منتظم. يجب أن تخضع المواد التي جمعت الى التحليل وبعدها تقرر الاجهزة الرقابية سواء كان عليها اتخاذ الإجراءات او لا.

وينبغي للطريقة المعدة لتصنيف القضايا ان تسمح بتحديد المجالات التي يظهر فيها توجهات لحالات عدم الانتظام. من المهم وبشكل خاص ومن جانب المخاطر والتهديدات الموجودة العثور على كيفية الاستفادة من الشكاوى والتطبيقات ان تكون مفيدة في استهداف التدقيق الخاص بالموضوع المعين. وعليه يمكن للأجهزة الرقابية أن تحدد ضرورة تنفيذ عملية تدقيق معينة كما في عملية تدقيق خاصة من المخاطر التي تعد حرجة ومؤكدة بمصادر متعددة بهذا الصدد، أن كان مقياس الظاهرة كبيرة فقد يكون مؤهلا بإعداد خطة او استراتيجية تدقيق على نطاق أوسع.

ان وجد، فمن الممكن أن يبلغ الجهاز الرقابي العاليي المواطنين ووسائل الاعلام العامة وغيرها بالإجراءات المتخذة فيما يخص الشكاوى. وينبغي ايضا على الجهاز الرقابي أن يتخذ الإجراءات المناسبة لحماية سرية اولئك الذين يقدون الشكاوي والمعلومات ذات العلاقة.

يجب أن يجتهد الجهاز الرقابي SAI في الالتزام بالنزاهة المستقلة من خلال إجراءات كادره الخاص. لذا على جهاز الرقابة العالي أن يكون المؤسسة التي يقدم إليها مبلغون من مؤسسات أخرى معلومات حول الأعمال غير السليمة المشكوك فيها أو الفعلية في مكان العمل. إذ من الضروري أن يقدم الأشخاص ادعاءات الفساد أو الاحتيال أو التبذير أو الإسراف أو سوء إدارة الأموال العامة أو الأنواع الأخرى من الأعمال غير السليمة عن طريق إرسال معلومات مكتوبة إلى الجهاز الرقابي SAI أو الأشخاص الممثلين عنه أو إجراء اتصال من خلال NET complaint (المواقع الالكترونية للشكاوى) التابعة للأجهزة الرقابة العليا. وان كافة المعلومات المجموعة من المواقع الالكترونية للشكاوى التابعة للأجهزة الرقابية العليا sIAS ينبغي أن تنقل عبر اتصال آمن وعلى الجهاز الرقابي SAI الحفاظ على كافة المعلومات التي قدمها المبلغين من الافصاح غير المخول به. وتكون الشكاوى التي حصل عليها الجهاز الرقابي SAI مصدر للمعلومات المهمة حول الحالة الاجتماعية

والاقتصادية للبلد وبالإمكان استخدامها المراجعة وتقييم نشاط عمليات التدقيق. ويعتبر عدد الشكاوى المستلمة من المواطنين كمؤشر لدرجة الثقة العامة لجهاز الرقابة العالي⁴⁹. ينبغي على أجهزة الرقابة العليا أن تقيم وتكشف وتقتصر التغييرات في التعليمات الملزمة في بلدانهم بعد أن حددت الآليات التي تزيد من خطر الفساد وغيرها من أنواع المخالفات بسبب الأنظمة غير الواضحة أو الثغرات القانونية.

منع تضارب المصالح وسوء استخدامها:

ينبغي على جهاز الرقابة العالي دعم وتعزيز وجود نظام الرقابة الداخلية من خلال استخدام إطار العمل المناسب في القطاع العام طالما أن دمج هذه المعايير يشكل إجراء فاعلاً لتعزيز المساءلة.

ينبغي على الأجهزة الرقابية العليا تحديد وتقييم الآليات التي تهيئ الظروف المشجعة للمخالفات. وخصوصاً مجال إدارة الموجودات. تسعى أجهزة الرقابة العليا جاهدة لتقييم وجود مبادي لوضع آليات تهدف إلى منع تضارب المصالح والمنافع غير المشروعة وإساءة استخدام المعلومات السرية وعدم الامتثال في تنفيذ الوظائف العامة. فعند وجود آليات محددة والتي تزيد من مخاطر الفساد والانواع الأخرى للمخالفات بسبب التشريعات غير الواضحة أو الثغرات القانونية، فعلى أجهزة الرقابة العليا تقييم والكشف وافترض التغييرات في التشريعات الملزمة في بلدانهم.

المخالفات في عملية وضع آلية القانون:

الأخذ بعين الاعتبار أن وجود الثغرات أو الضعف في التشريعات والافتقار إلى القواعد الإدارية من الممكن أن تكون السبب في المخالفات، فيجب أن تركز أجهزة الرقابة العليا على جودة التشريع. إن التشريع غير المكتمل أو غير الدقيق أو المتناقض من الممكن أن يؤدي إلى تقدير مبالغ فيه عند تفسير التشريعات الملزمة وفي سلوك المسؤولين الحكوميين.

المخالفات في عملية وضع آلية القانون:

49 زي دوربولسكي ، تعزيز المن والاثبات من خلال الحوكمة الرشيدة، ص 1-8

ان احدى الحلول المقبولة في الإجراءات الادارية هو افساح مجال لحرية التصرف في عملية صنع القرار في الحالات التي يعتمد فيها الحل الفعلي على منهجية الموظف المدني المحدد وإدراك الموقف. ومع ذلك تنشأ المشكلة متى ما تحول حرية التصرف الى حرية مفرطة للموظفين الذين يعالجون قضية ما، ليس من خلال الاعتماد على مقاييس يمكن التحقق منها ولكن باتباع حرية التصرف الخاصة بهم تتمثل هذه الآلية بعدم وجود مقاييس شفافة لمعالجة الأمور ونتيجة لذلك يمكن أن تصدر قرارات من المسؤولين على الرغم من الرأي السلبي للسلطات الاستشارية. انه الافتقار إلى الوضوح وعدم دقة القانون وتغييراته المتكررة للغاية.

من اجل الحد من خطر الفساد وغسل الأموال المتعلقة بالموجودات العامة فأن على الادارة ان تقدم احكام دقيقة وواضحة كفاية وخصوصا تلك التي تنظم الإجراءات المتعلقة باتخاذ القرارات نيابة عن المصلحة العامة من اجل منع اختلاف التفسيرات. وبالاكتفاء على الإطار القانوني وتسعى اجهزة الرقابة العليا جاهدة لتحديد الشروط التي ينبغي يليها صانعو القرار، وما هي الوثائق الواجب تقديمها والموعد النهائي للقرار ومبرراته المطلوبة سواء بالسلب أو الإيجاب، خصوصا عندما يكون هناك تنافس كيانات ومصالح .

هناك حاجة ماسة لمراجعة المستمرة للإجراءات اتخاذ القرار من اجل اقتراح التعديلات وخصوصا عندما تكون المعايير ليست دقيقة تماما وتوفر مجال لحرية التصرف. وبالإضافة إلى ذلك ان الاداة الأساسية لمنع حرية التصرف المفرطة للسلطات التنفيذية ووجود تضارب في المصالح هو تطبيق ما يسمى "قاعدة المشاركة الجماعية باتخاذ القرار" وتعني أن الأشخاص لا ينفردون باتخاذ القرارات المتعلقة بالموجودات العامة بل المشاركة بالسلطات مع الآخرين.

وان الوسيلة الفاعلة للقضاء على حرية التصرف الاداري في إدارة الموجودات العامة هي الأكثر انتشارا وشفافية لتلك الإجراءات. أولا وقبل كل ذلك، ينبغي الامتثال لمبدأ المساواة في الوصول الى المعلومات حول إمكانية الحصول على منافع ضمن إطار النفقات العامة. هذا لا ينطبق فقط على التوريدات، ولكن ايضا على الخصخصة والمبيعات وعقود الإيجار الموجودات والمنح والقروض ايضا، وما إلى ذلك. تركز الاجهزة الرقابية من خلال عمليات التدقيق اهتمامها على تنظيم العمل في مكتب الجهة الخاضعة للتدقيق وعلى نظام التحقق من عملية صنع القرار والمسؤوليات في مختلف الخطوات في العملية. ينبغي الأخذ بنظر الاعتبار الصعوبات المتعلقة بتعقيد عملية صناعة القرار في الادارة. وينبغي أن تتفحص أجهزة الرقابة العليا بعناية التأثيرات المتنوعة للقرارات الإدارية من وجهة نظر الإدارة الفاعلة للموجودات العامة (المدلولات المالية) وتضارب المصالح بين المسؤول والطرف الاخر.

الافتقار إلى المساءلة او تطبيقاتها غير الملائمة:

ان عدم تطبيق مبدأ المساءلة هو عنصر آخر يشجع على اقتراف الخطأ والذي ينشأ من الافتقار إلى التنفيذ الفاعل لنظام الرقابة الداخلي، ونتيجة لذلك فإن الأموال العامة لا تدار بشكل جيد من قبل المسؤولين الحكوميين. ينبغي أن تحتوي المساءلة على ثلاث جوانب على الأقل وهي:

- أن تكون خارجية، أي أن اجراء الرقابة من جانب شخص ليس عضو من الهيئة أو الجهاز الخاضع للرقابة.
- التفاعل في مستويين على الأقل، فيما يتعلق بالمطالبة للإجابة على الاسئلة والاجابة والتنازل عن الحق.
- ينبغي أن يشكل حقا في طلب الاجابة على الاسئلة الى جانب حقوق الحصول على المعلومات واحتمالية فرض عقوبات.

”تقلص المساءلة إذا فُهمت كمبدأ الشفافية الحكومية، وتطبق فقط في المعلومات المرسلّة والمستلمة وبدون الإشارة إلى نتائج تفاعل المعلومات الموجودة والتي يجب تقييمها من أجهزة الرقابة العليا“⁵⁰. ويضفي مبدأ المسؤولية على ضرورة تطبيق معايير السلوك المحدد بضمنها عدم التساهل في تضارب المصالح في نشاط المسؤولين الحكوميين وتجنب السلطات المفرطة في أيدي المسؤول العام الوحيد.

ينبغي على أجهزة الرقابة العليا تقييم فعالية الآليات المنفذة للمساءلة الفردية في الكيانات الخاضعة للتدقيق.

نقاط الضعف في عمليات الرقابة والاشراف الداخلي:

في خط الدفاع الأول، يعتبر كل من نظام الرقابة الداخلي والاشراف الفعال من اهم مكونات اللحوكمة الرشيدة وتعتبر الأداة الرئيسية لمنع الفساد والانواع الاخرى من المخالفات في المؤسسات العامة.

تكون إدارة المنظمة العامة مسؤولة عن ضمان أن العمليات تنفذ بطريقة تسمح بتحقيق اهداف

50 اعداد ورقة للاجتماع الفني لهيئة الاولاسيف للمساءلة في الأرجنتين - اب 2008.

المنظمة العامة يجرى ذلك من خلال التنفيذ والحفاظ الفاعل لنظام الرقابة الداخلية.

ينبغي أن تفحص أجهزة الرقابة العليا وتقيم اعمال الرقابة الداخلية للمؤسسات الخاضعة للتدقيق ومعرفة فيما إذا كانت عملية متكاملة منفذة من قبل الادارة والموظفين ومصممة لمعالجة المخاطر وتوفير الضمان المعقول في تنفيذ مهمة المؤسسة.

ينبغي أن تقيم أجهزة الرقابة العليا ما إذا حققت الاهداف العامة التالية للرقابة الداخلية للمؤسسات الخاضعة للتدقيق:

- تنفيذ العمليات النظامي، والأخلاقي، والاقتصادي، والفاعلة والمؤثرة.
- انجاز التزامات المساءلة المحاسبية.
- الالتزام بالقوانين والأنظمة المطبقة.
- حماية المصادر من فقدان وسوء الاستخدام والتلف. ان الالتزام الضعيف في تحديد وتصحيح المشاكل ولمنع الاحداث المستقبلية من قبل المشرفين وينبغي أن تأخذها أجهزة الرقابة العليا بالاعتبار كمؤشر محتمل للمخالفات.

نقاط الضعف في النظام المحاسبي:

ان تفويض التدقيق الناشئ من التشريع والقانون والتوجهات الوزارية ومتطلبات السياسة الحكومية او قرارات الهيئة التشريعية قد تؤدي الى اهداف اضافية. قد تتضمن هذه الأهداف الاضافية مسؤوليات التدقيق والابلاغ، على سبيل المثال المتعلقة بالإبلاغ سواء وجد المدققون في القطاع العام أي حالات لعدم الامتثال بالسلطات بضمنها الموازنات واطر عمل المساءلة و/او الإبلاغ عن فاعلية الرقابة الداخلية. مع ذلك حتى عند عدم وجود هذه الأهداف الإضافية، فقد تكون هناك توقعات عامة المدققين القطاع العام للإبلاغ عن اي حالات عد امتثال للسلطات مكشف عنها خلال التدقيق او للإبلاغ عن فاعلية الرقابة الداخلية. ان هذه المسؤوليات الإضافية ومخاطر الاحتيال المتعلقة بها تحتاج لان تؤخذ بنظر الاعتبار من قبل مدقق القطاع العام عند تخطيط وتنفيذ التدقيق⁵¹.

51 المعيار 0422 IASSI مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالاحتيال في تدقيق البيانات المالية ، الانتوساي.

ان دعم النظام المحاسبي للمؤسسات الخاضعة للتدقيق عبر البحث الفاعل لتوفير النزاهة والشفافية والمسؤولية المحاسبية المستمرة داخل المؤسسة، والأكثر من ذلك ضمن الحكومة سيعمل على تكوين بيئة وقائية لا تفضل الاحتيال والفساد. يفرض النظام المحاسبي الفاعل المساواة المحاسبية عبر اعداد وتقديم معلومات كاملة ودقيقة بالوقت المناسب، وبالتالي الحد من فرص المخالفات التي تشمل الفساد والاحتيال. ينبغي على اجهزة الرقابة العليا أن تفحص وظيفة انظمة المحاسبة (وكذلك نظام المحاسبة النقدي) وتركز اهتمامها، ومن بين جملة أمور، على الوسائل المقبولة لتقييم الجرد والاحتياطي والالتزامات والمستحقات وطريقة انخفاض الموجودات الثابتة وادارة التدفقات المالية ورأس المال.

في هذا المجال، ينبغي أن تركز أجهزة الرقابة العليا على تحقيق التزامات الإبلاغ من قبل الكيانات الخاضعة للتدقيق. وينبغي أن تؤكد أيضا على دقة البيانات المالية ومراجعة السجلات المالية لها والقضاء على حالات التلاعب بالنتائج المالية وعناصر "المحاسبة الإبداعية". ينبغي على الخبراء الخارجيين اجراء عملية تحليل متعمقة، عند الضرورة.

تعد البيانات المالية أهم مصادر المعلومات في أنشطة المؤسسة. فمن خلال اجراء عملية التدقيق والتصديق، تعتبر البيانات المالية مصدر موثوق للمعلومات بالنسبة لصناع القرار السياسي والجمهور ومختلف الأجهزة في الدولة. وتأتي البيانات المالية في المرتبة الثانية فيما يتعلق بقيود وحدة الحسابات مع الاخذ بنظر الاعتبار التقويم الزمني. اضافة الى ذلك تضم البيانات الاجمالية حول حالة الملكية، والتمويل وكنتيجة للنشاطات المنفذة من قبل الوحدة.

ان البيانات المالية مصدر مهم للمعلومات لكل من المستثمرين وصناع القرار السياسي في القطاعي الخاص والعام. في الواقع انها تتضمن البيانات اللازمة في صناعة القرارات المنطقية. أن تنفيذ الاحتيال هو التضليل المتعمد لمستخدمي وعملاء البيانات المالية عبر عرض المعلومات المالية والمادية بطريقة بعيدة عن الحقيقة. ان الغرض من تدقيق البيانات المالية هو تحديد فيما إذا توافقت هذه البيانات مع السياسات المحاسبية المطبقة والتقديم الواضح والعادل لأوضاع الموجودات والنتائج المالية للكيان. ينبغي على المدققين ان يحددوا وبشكل خاص ما إذا كان التقرير المالي الخاضع للفحص:

- قد صيغ على اساس الاجراء السليم للحسابات.
- قد صيغ وفقا "للبنود المعينة من القانون.

- يقدم كل ما يتعلق كل المعلومات المتعلقة بتقييم الأعمال بوضوح وبشكل عادل.

ينبغي على المدققين فحص وتحديد ما إذا كان الكيان قد استخدم أي طرق وتقنيات غير منطقية أو مختلفة للحسابات الإبداعية عند اعداد البيانات المالية. ينبغي على المدقق أن يؤكد بأن العمليات مسجلة والبيانات المالية قد قدمت وفقا الى معايير التدقيق التي تطبق على الجهة الخاضعة للتدقيق. أن المهمة الرئيسية للتدقيق المالي تعرف بأنها التحقق من المعايير وأنها اتخذت بعين الاعتبار كتوقعات.

(ان اهداف التدقيق المالي في القطاع العام غالبا ما تكون أوسع من التعبير عن رأي فيما إذا ان الغرض الخاص للبيانات المالية قد تم اعداده وفي جميع الجوانب المالية وفقا الى إطار العمل المطبق في الإبلاغ المالي (اي نطاق المعايير الدولية حول التدقيق). أن تفويض التدقيق او التزاماته في مؤسسات القطاع العام والناشئة من التشريع او القرار او التوجهات الوزارية او متطلبات السياسة الحكومية او قرارات التشريع قد يؤدي الى الاهداف الاضافية قد تتضمن الاهداف الاضافية مسؤوليات التدقيق والإبلاغ، على سبيل المثال المتعلقة بالإبلاغ سواء وجد المدقق أي امثلة عن عدم الامتثال بالتفويضات بضمنها المساءلة والتخصيصات و/أو الإبلاغ عن فاعلية الرقابة الداخلية⁵² 25.

في الوحدة، ينبغي التحقق من الآتي ومن جملتها:

- إدراك نفقات وتكاليف وحدات الأعمال في الفترات المعنية من الإبلاغ.
- إدارة اقرار المشتريات والحسابات لإجراء التحسين او الموجودات الثابتة (يتضمن هذا تحسين واصلاح الموجودات الثابتة).
- تحديد المستحقات والمخزون المتدهور .
- قوانين تحديد وحساب انخفاض الموجودات المحددة. ايجاد حسابات مخزنة
- ايجاد احتياطي الميزانية العمومية
- محاسبة الخسائر.

بالنسبة إلى العائد الدخل من المبيعات يجب أن تركز الإجراءات التالية لاختيار المشتريين في حال بيع

52 المعلومات المفصلة حول دور أجهزة الرقابة العليا في تدقيق البيانات المالية موجودة في الدليل ISSAI 2805، ISSAI 2800، ISSAI 2240، و ISSAI 2810 .

موجودات على المجالات التالية:

- طريقة للاحتفاظ بالسجلات الخاصة بالمبيعات، مع اعطاء اعتبار خاص للفواتير المعجلة.
 - التأجيل من خلال بيع البضائع باستخدام أسلوب ضريبة "nibor dnuor" (بضمنها انتزاع ضريبة البضائع والخدمات عبر نظام السوق التجاري).
 - حسابات البيع الوهمي.
 - تضارب المصالح المحتملة.
 - حل الاحتياطات غير المبررة.
- ستسمح هذه الإجراءات او على الأقل ستساعد فيما إذا كان هناك فساد في هذا المجال وإذا كان هناك اشتباه بغسل الاموال. تتضمن الأمثلة عن نقاط الضعف في اعداد الضوابط ما يلي:
- الأعداد غير الملائم للرقابة الداخلية عند اعداد البيانات المالية التي ستدقق.
 - التصميم غير الملائم للرقابة الداخلية عند عملية او حساس مهم.
 - التوثيق غير الملائم لعناصر الرقابة الداخلية. غياب او الفصل غير المناسب للمهام ضمن عملية او حساب مهم و غياب او اعمال الرقابة غير المناسبة في حماية الموجودات.
 - التصميم غير المناسب لتكنولوجيا المعلومات (ضوابط التطبيق والعامة التي تمنع نظام المعلومات من توفير المعلومات الكاملة والدقيقة التي تتوافق مع أهداف الإبلاغ المالي والحاجات الحالية).
 - الاخفاق في تنفيذ التسويات للحسابات المهمة.
 - تجاوز الادارة للضوابط.
 - سوء تمثيل موظف الزبون للمدقق (من الممكن أن يكون مؤشر فساد).
- ان الافتقار الى الموضوعية أو الاستحقاق الجزئي للمسؤولين عن قرارات المحاسبة مثل تبخيس النفقات او الزيادة المفرطة للعلاوات.

عدم تطبيق مبادئ التوثيق والابلاغ:

تعتبر الملفات غير كاملة عندما تستند القرارات على اقتراحات ناقصة وغير صحيحة مقدمة من قبل الاشخاص المعنيين. اذ ان المتطلبات المتعلقة بالتوثيق والابلاغ يمكن أن تعامل على انها بيروقراطية عقيمة، بينما في الحقيقة فان التوثيق والابلاغ تشكل في كثير من الأحيان أفضل ضمان للشفافية في الاجراءات الادارية أو في المعاملات التي تشترك فيها الملكية العامة. من الضروري انشاء المبدئ الذي يصحح التوثيق والابلاغ عن كل النشاطات في المنظمات العامة في هذا المجال، يجب أن تركز الاجهزة الرقابية العليا على اداء التزامات الإبلاغ من قبل المؤسسات المدققة.

الاستخدام المفرط للتعاقد من الباطن والوسطاء:

يجري الاستخدام المفرط للتعاقد من الباطن والوسطاء عندما تستأجر مؤسسة عامة مستشارين خارجيين وشركات خبيرة من اجل تنفيذ مهامها الأساسية بكلفة باهضة تزيد على كلفة تنفيذ المؤسسة لهذه المهام بنفسها مما يفسح المجال أمام الحصول على مكاسب شخصية.

يجب أن يقيم الجهاز الرقابي العالي فيما إذا لم يكن هناك اعتماد مفرط من قبل الادارة العامة على شركات خارجية، سواء كانت المؤسسات الخارجية لا تنفذ المهام الذي يمكن أن يؤديها أي كيان من تلقاء نفسه، وفيما إذا كان مثل هذا النظام لا يترتب عنه تأثير مفرط على ادارة الكيان. على اجهزة الرقابة العليا التركيز على ضرورة وجود مبادئ ارشادية للتعاقد مع استشاريين خارجيين استنادا الى الشفافية، والتناسب، والأولويات المحددة.

تعزيز الحوكمة الرشيدة من خلال الموظفين:

على أجهزة الرقابة تعزيز الحوكمة الرشيدة من خلال موظفين معينين فمن خلال سلوك واعمال الكادر بمختلف المستويات يمكن أن تساهم بالإيصال الفاعل والكفوء والاخلاقي فاعلية لأهداف منظماتهم. تلعب القيادة المقدمة من خلال مدراء المنظمات الحكومية والمسؤولين الأقدمون الآخرون دورا مهما في تحديد الى أي مدى سيكون فاعلية المنظمات الحكومية في تشجيع السلوكيات التي تدعم الحوكمة الرشيدة من خلال

المنظمة. يحتاج كل موظف أن يفهم التشريعات ومعايير الأداء المتعلقة بممارسة مهامهم. يحتاج الكل الى فهم كيفية تعزيز مساهمتهم الشخصية في دعم الحوكمة الرشيدة بشكل اساسي وفي تحقيق الأهداف المؤسسية.

يجب أن تشرك المنظمة كادرها ومدراءها في تنمية وتقييم ومراقبة واستلام الوثائق الأساسية التالية وتنفيذها الفاعل:

- بيان واضح للقيم والممارسات والسلوكيات المتوقعة لموظفي المنظمة.
- بيان واضح لسياسة الموارد البشرية للمنظمة، من ضمنها الحقوق والالتزامات الموضوعة على المشرفين ومسؤوليهم.
- موجز محدث ومعلومات محدثة حول ترتيبات الحوكمة للمنظمة، بضمنها التشريعات المطبقة وإطار عملها السياسي والمجالس واللجان وقوانينها وعضويتها وعلاقاتها مع مؤسسات الحكومية الأخرى وترتيبات التدقيق ومراقبة الاحتيال وحماية المبلغين.
- بيان واضح للأهداف المشتركة للمنظمة ومؤشرات الأداء الأساسية وخطط التجارية.
- اساليب ادارة مخاطر المنظمة بضمنها منهجية ونطاق ومراجعة المعايير .

يجب ان يوفر قادة المنظمة الحكومية لكادرهم ومدراءهم:

- مجموعة واضحة من الواجبات الشخصية والوفود واهداف الاداء المتعلقة بالاستراتيجيات المشتركة للمنظمة وخطط عملها.
- المعلومات المنظمة حول المناقشات والقرارات المجالس او اللجان الأساسية التي تدير المنظمة.
- تقارير منتظمة حول أداء المنظمة مقابل مؤشرات الأساسية و/او اهدافها مع تحليلات قد تساعد المنظمة أن تتعلم من التجربة.
- التشجيع بكافة المستويات لتساهم بالحوكمة الجيدة من ضمنها القيادة المثالية من الادارة العليا.
- نظام لتقييم الأداء للدوائر الحكومية المرتبطة بتنفيذ مهامهم المحددة.
- يجب أن يقوم الجهاز الرقابي العالي بمراجعة وتقييم فيما إذا أدركت المنظمة سياسة الحوكمة الرشيدة وتقييم مدى فاعلية المنظمة الحكومية في تشجيع السلوكيات التي تدعم الحوكمة

الجيدة في المنظمة.

- تقارير منتظمة حول أداء المنظمة مقابل مؤشرات الأساسية و/أو أهدافها مع تحليلات قد تساعد المنظمة أن تتعلم من التجربة.
 - التشجيع بكافة المستويات لتساهم بالحوكمة الجيدة من ضمنها القيادة المثالية من الإدارة العليا.
 - نظام لتقييم الأداء للدوائر الحكومية المرتبطة بتنفيذ مهامهم المحددة.
- يجب أن يقوم الجهاز الرقابي العالي بمراجعة وتقييم فيما إذا أدركت المنظمة سياسة الحوكمة الرشيدة وتقييم مدى فاعلية المنظمة الحكومية في تشجيع السلوكيات التي تدعم الحوكمة الجيدة في المنظمة.

الخطوات المحددة الأخرى لمكافحة الفساد من خلال تعزيز الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة:

يمكن للمرء أن يتوقع بأنه يجب على كل مؤسسة عامة أن تضع برنامجاً لنشاطات المنظمة مصممة للقضاء على خطر الفساد وغسل الأموال أو الحد منه على الأقل. ان مسألة التصدي للفساد والانواع الأخرى من الأخطاء من خلال تعزيز النزاهة والشفافية والمسائلة والمبادئ الأخرى للحوكمة الرشيدة للموجودات العامة، ينبغي أن تكون موضوع النقاشات الداخلية والدورات التدريبية. يجب ان يأخذ الجهاز الرقابي العالي في اعتباره ضعف الالتزام للتصميم والتنفيذ والإشراف والعمل السليم والادامة وتوثيق خطوات مكافحة الفساد التي تعدل حسب احتياجات المنظمة باعتباره مؤشراً محتملاً للأخطاء.

يجب أن يقيم الجهاز الرقابي العالي فاعلية تطبيق العقوبات للمسئولية الادارية من قبل المسؤولين الحكوميين. ان تتعاون عن كثب مع مؤسسات حكومية أخرى من أجل تعزيز الحوكمة الرشيدة. ان أحد المكونات المهمة المتعلقة بالتعاون هو الحصول على فهم مشترك للأهداف واساليب التشغيل بين المنظمات التي تعمل معاً. أن معرفة فاعلية الجهاز الرقابي العالي لمكافحة انواع المخالفات تعتمد على نشاط اصحاب المصالح، يجب أن يتعاون الجهاز الرقابي العالي عن كثب مع مؤسسات أخرى. إذا كانت هناك حاجة يجب أن يتوصل الجهاز الرقابي العالي الى اجراء اتفاقيات التي تسهل متابعة الاستراتيجية الفاعلة والكفوءة لتعزيز مبادئ الحوكمة الرشيدة⁵³.

53 زي دورلسكي ، تعزيز الاستقرار والأمن ، وزي دورلسكي ، دور مكت جهاز الرقابة العليا في بناء الثقة العامة من خلال عرقلة المخالفات.

تعزير الحوكمة الرشيدة من خلال ادارة المخاطر

أن أساس فكرة الحوكمة الرشيدة هي قدرة الهيئات الحكومية على تنفيذ اهداف العامة. وبناء على ذلك يتوجب على الهيئات الحاكمة أن :

(1) تعمل من اجل مصالح المجتمع بأكمله وليس لمصلحة السياسيين الحاليين.

(2) تضمن الآثار على المدى الطويل لتنفيذ سياستهم.

(3) تتفادى تجاوز القانون.

(4) اعداد هيكلية مناسبة لحوافز مشغلي السوق.

(5) تقاوم الدولة مجاميع الضغط وضغوطات الجهات المستفيدة.

لذلك، تعني الحوكمة الرشيدة استخدام هذه الحلول المؤسسية التي تقلل من مخالفات النظام في عمل السوق (فشل السوق)، ومن ناحية اخرى الحد من حالات عجز الدولة (حالات فشل الحكومة). تواجه المنظمات العامة مجموعة واسعة من المخاطر المالية والتشغيلية والاستراتيجية من العوامل الداخلية والخارجية التي قد تمنعهم من تحقيق أهدافهم ان ادارة المخاطر تعد طريقة نظامية ومخطط لها في تحديد وتقييم واستجابة للمخاطر وتوفير الضمان بان الاستجابات فاعلة. برزت مخاطر بسبب عدم التأكد بشأن المستقبل. وقد يبرز التعرض للمخاطر من احتمالية الخسارة أو الربح الاقتصادي أو المالي أو الاجتماعي أو التلف أو الإصابة الجسدية أو التأخير. كما يجوز أن يتسبب من خلال التغييرات في العلاقات بين الأطراف المشتركة في تجهيز وامتلاك وتشغيل وصيانة الموجودات للأغراض العامة والخاصة .

تصمم عملية ادارة المخاطر لمساعدة المخططين والمديرين في تعيين المخاطر الكبيرة ووضع تدابير للتصدي لها ونتائجها. وهذا يؤدي إلى قرارات أكثر فاعلية وكفاءة وإلى تأكيد أكبر بشأن النتائج وتقليل التعرض للمخاطر.

ينبغي على اجهزة الرقابة العليا تعزيز ومراجعة تنفيذ ادارة المخاطر في الجهات الخاضعة للتدقيق وبشكل خاص ينبغي على اجهزة الرقابة العليا مراجعة فيما إذا كانت تبحث عند تحديد المخاطر المحتملة التي قد يكون لها تأثير على نشاطات الوحدة فضلا عن محاولة المؤسسات الحفاظ على تأثير هذه المخاطر التي تتجسد في المستويات المقبولة لضمان تحقيق أهدافها. تساعد ادارة المخاطر الادارة على اتخاذ القرارات المناسبة في بيئة غير مؤكدة من خلال فهم وتقييم وتحديد أولويات طبيعة وتأثير المخاطر في نطاق أهداف المؤسسة وضمان اتخاذ الادارة الخطوات اللازمة للحد من العواقب السلبية المحتمل حدوثها. تعتبر ادارة المخاطر التأثيرات المستقبلية للعوامل غير المرغوب بحدوثها وتوقع حدوث التهديدات المحتملة على الموجودات المادية والبشرية وصولا إلى اهداف المؤسسات. ان نتائج عملية ادارة المخاطر هي تقييم فاعلية اجراءات الرقابة التي تنفذ وكفاية تصميم اعمال الرقابة تلك فيما يتعلق بكلفتها.

ينبغي أن يأخذ نظام ادارة المخاطر بعين الاعتبار المجموعة الكاملة من نشاطات ومسؤوليات المنظمة والتحقق المستمر بان ممارسات الادارة السليمة والمختلفة مناسبة والتي تتضمن :

- وضع الاستراتيجيات والسياسات موضع التنفيذ في جميع الأقسام المتخصصة في المنظمة.
- تصميم الاستراتيجيات والسياسات بشكل جيد ومراجعتها بشكل منتظم.
- تقديم خدمات عالية الجودة بكفاية وفاعلية.
- مراقبة الأداء بانتظام وبدقة ووضع تدابير فاعلة لمعالجة الأداء الضعيف.
- الامتثال إلى القوانين والتشريعات.
- تكون المعلومات المستخدمة من قبل المنظمة ذات صلة ودقيقة وحديثة وموثوق بها.
- تكون البيانات المالية والمعلومات الأخرى التي تنشرها المنظمة دقيقة وموثوقة بها.
- تدار الموارد المالية والبشرية بفاعلية وكفاءة ويحافظ عليها.

وقمت المباشرة بعملية تخطيط ادارة المخاطر عند مرحلة تخطيط / المشروع، وفي الاصل تهدف إلى تكوين

استراتيجية ومنهجية مترابطة للعمل ازاء التهديدات المنبثقة.

وفي سير العمل، ينبغي على ادارة تقييم المخاطر ان تركز على العناصر التالية :

- تحديد المخاطر المستندة والخبرة المكتسبة ونتائج تحليل الخبير.
- تحليل تأثير المخاطر المحتملة على تحقيق أهداف المشروع،
- التحليل الكمي او النوعي للمخاطر - من اجل تحديد احتمالية حدوث المخاطر وتأثيرها المحتمل.
- تخطيط الاستجابة للمخاطر المشخصة واتخاذ الإجراءات المناسبة.
- المراقبة والسيطرة على المخاطر.

يدعم نظام ادارة المخاطر ايضا البيانات السنوية حول إجراءات الرقابة الداخلية التي ينبغي على العديد من المنظمات العامة تقديمها. سوف تتضمن الاستجابات المناسبة تنفيذ اجراءات الرقابة الداخلية والتأمين ضد المخاطر وانهاء النشاط الذي يسبب المخاطر وتعديل النشاط الذي يسبب المخاطر او في بعض الظروف قبول المخاطر.

للمزيد من المعلومات فيما يخص الدور الذي تلعبه اجهزة الرقابة العليا في تقييم المخاطر، يمكن الاطلاع على المعيار رقم 0119 لمنظمة الإنتوساي ”توجيهات في الإبلاغ عن فاعلية اجراءات الرقابة الداخلية: خبرات اجهزة الرقابة العليا في تنفيذ وتقييم اجراءات الرقابة الداخلية“.

ملحق 1: المصادر:

ان هذه الادلة هي ثمرة الجهود المشتركة لأعضاء مجموعة العمل، حيث اعد الدليل مع الاشارة الى الاتفاقيات والقوانين والتشريعات والممارسات السليمة الدولية التالية بدون السعي الى تكرار القوانين والارشادات القائمة بالفعل والتي تطبق على نوع محدد من المنظمات :

اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، مقر الأمم المتحدة في نيويورك 2004:

- دليل التشريعي لتنفيذ اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد.
- الدليل الفني لاتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد.
- دليل الموارد حول تعزيز النزاهة والقدرة القضائية.
- الية مراجعة تنفيذ اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد - الوثائق الأساسية.
- إطار الإنتوساي للتصريحات المهنية PPFII بضمنها :

1. المعيار 1 INTOSAI-P: اعلان ليما

2. المعيار 10 INTOSAI-P: اعلان المكسيك حول استقلالية الجهاز الرقابي العالي.

3. المعيار 12 INTOSAI-P قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة

4. المعيار 20 INTOSAI-P: مبادئ الشفافية والمساءلة.

5. المعيار 130 ISSAI قانون السلوك المهني.

7. المعيار 2240 ISSAI مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيايل عند تدقيق البيانات المالية.

9. المعيار 2265 ISSAI نقل نقاط الضعف في الرقابة الداخلية الى اولئك المسؤولين عن الحوكمة.

10. ISSAI 2610 استخدام عمل المدققين الداخليين.

11. GUID 9040 أفضل الممارسات المتعلقة بشفافية الأجهزة العليا للرقابة

- المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام التي أعدها مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وخصوصا:

1. المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 1 (تقديم البيانات المالية).
 2. المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 2 (بيانات التدقيق النقدي).
 3. المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 3 (تغيرات السياسات المحاسبية في التقديرات والأخطاء المحاسبية).
 4. المعيار 24: عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية.
- دليل معهد التدقيق الداخلي حول الاحتيال.
 - دليل التقييمات الذاتية حول نزاهة اجهزة الرقابة العليا بمحكمة التدقيق الهولندية 2011.
 - اتفاقية منظمة التعاون والتنمية حول محاربة تقديم الرشوة للمسؤولين العموميين في معاملات التجارية الدولية.
 - الحوكمة الأوروبية. الكتاب الأبيض، مفوضية المجموعة الأوروبية، بروكسل 2001:
 - دليل أفضل الممارسات حول الادارة التشغيلية والاستراتيجية للموجودات من قبل مؤسسات القطاع العام: تحقيق النتائج المتفق عليها من خلال قاعدة الموجودات الكفوءة والنموذجية، مكتب التحقيق الوطني الاسترالي ايلول 2010.
 - قوائم الفحص التي تستخدم في التدقيق المالي وتدقيق الالتزام في المشتريات العامة، لجنة الاتصال لأجهزة الرقابة العليا في الاتحاد الأوروبي.
 - امر البرلمان الأوروبي المرقم EC\60\2005 بتاريخ 26/10/2005 حول منع استخدام النظام المالي لأغراض غسل الاموال وتمويل الإرهاب.
 - التوصيات الأربعون لفريق العمل المعني بالتدابير المالية في 2003.
 - معيار الحوكمة الرشيدة للخدمات العامة، المفوضية المستقلة حول الحوكمة الرشيدة في قطاع الخدمات العامة، مكتب الادارة العامة المحدود معهد القانونيين للأموال والمحاسبة العامة المملكة المتحدة - لندن 2004.
 - استنتاجات ورشة عمل مجموعة فايسغراد ذات العنوان (دور المدقق في كشف الفساد والاحتيال

والحد منهما) في سلوفينيا 2011.

- أفضل الممارسات لجهاز الرقابة البولندي⁵⁴. اعلان منظمة دول امريكا اللاتينية والبحر الكاريبي الذي قدم في الاجتماع التاسع عشر العام حول مبادئ المسائلة في البارغواي.
- معهد المدققين الداخليين: "خطوط الدفاع الثلاث في رقابة وادارة المخاطر الفاعل" كانون ثاني 2013 .
- بيوت اج سي، اعادة صياغة الديمقراطية: الحوكمة ومراجعة الادارة العامة والسياسات والوكالة المدنية رقم 5، المجتمع الأمريكي للإدارة العامة 2005.
- دوربلسكي زي ، تعزيز الأمن والاستقرار من خلال الحوكمة الرشيدة بنشاط الجهاز الرقابي العالي البولندي كمثال عن التعاون المشترك بين الوكالات في مكافحة الفساد وغسل الأموال والأنواع الأخرى من المخالفات، المنتدى البيئي والاقتصادي العشرون لمنظمة الامن والتعاون، منظمة التعاون والأمن في اوربا براغ 2012.
- كوزوش بي، دوربلسكي زي، انشاء الثقة العامة. المنظور التنظيمي ،بيترجيامبياش، فرانكفورت ام ماين 2014.

54 نتائج اعمال تدقيق الجهاز الرقابي العالي البولندي: ارسلت بيانات التدقيق البعدية الى الجهات الخاضعة للتدقيق وقدمت الآراء حول نتائج التدقيق الى البرلمانات والدوائر الحكومية الأخرى المخولة وقدمت التقارير السنوية حول نشاطات الجهاز الرقابي البولندي و الدراسات المستعرضة التي تخص مخاطر الفساد في ضوء اعمال تدقيق الجهاز الرقابة البولندي الى البرلمان والشعب »