

دراسة انتقادية للمعيار (5600) لمنظمة الانتوساي بهدف
تحديد الشكل الملائم لأداء المراجعة الطوعية للنظير بالتطبيق
على الجهاز المركزي للمحاسبات
(مستخرج من رسالة الماجستير للباحث)

**A Critical Study of the Standard (5600) of the INTOSAI
in Order to Determine the Appropriate form for the
Performance of the Compliant Peer Review Applying on the
Accountability State Authority
A Thesis For The Master's Degree In Accounting**

بحث مقدم من
قدري حسن العلوي العلوي
مدير عام بالجهاز المركزي للمحاسبات ببورسعيد

الملخص

استهدفت تلك الدراسة تقييم مدخل مراجعة النظير الطوعية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، بالتطبيق على الجهاز المركزي للمحاسبات في مصر وذلك وفقاً لما جاء عليه المعيار رقم (5600) للانتوساى، وقد أظهرت الدراسة الميدانية الأثر الإيجابي لمراجعة النظير بعد تطويرها فى الأجهزة الرقابية علي القيادات بالجهاز المركزى للمحاسبات والأكاديميين بالجامعات. وفقاً لما قدمه الباحث من تطويرات.

الكلمات المفتاحية:

منظمة الانتوساى ، المعايير الرقابية لمنظمة الانتوساى الدولية ، تفعيل مراجعة النظير ، الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية ، الجهاز المركزي للمحاسبات.

Abstract

In this study, the researcher evaluated and criticized INTOSAI standards (5600) in order to define the characteristics of the appropriate form of voluntary peer review performance, applying to the Accountability State Authority (CAA) in Egypt. He referred to the emergence and composition of that organization, its binding objectives and scope of work, as it provides the standards for the Supreme Audit Standards (SAIs) in all countries. This is in the context of tackling the phenomenon of financial corruption that impedes development efforts in various countries of the world. The researcher focused on the bright aspects in that standard, and he tried to develop what solved its shortcomings, which he believed could impede the good performance of the SAIs, in order to enhance the independence and credibility of its reports and then activate the quality of control work in those bodies. The researcher presented a suggested formula for voluntary peer review through the applied perspective, and supported his theoretical study with a field study on the environment of the SAIs in Egypt and reached the validity of its theoretical results.

مقدمة البحث

1- طبيعة المشكلة موضوع البحث :

يحظى موضوع تبني وتطبيق معايير منظمة الإنتوساي (INTOSAI) ، باهتمام كبير من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية على المستويين العربي والدولي، حيث تهدف هذه المعايير إلى رفع مستوى مهنة المراجعة والرقابة المالية وزيادة فعاليتها. وتصدر تلك المنظمة خطة خمسية استراتيجية كل خمسة سنوات، تحقق من خلالها الكثير من الأنشطة الهامة التي تخص تلك الأجهزة الأعضاء، وكان من أبرز الأنشطة التي عازمت هذه المنظمة الهامة على تنفيذها من خلال الخطتين الخمسيتين الاستراتيجيتين، سواء السابقة 2005-2010م أو الحالية 2011-2016م، توفير المعايير الدولية للأجهزة الرقابية (ISSAIs) وإرشادات الإنتوساي حول الحوكمة الجيدة (INTOSAI Gov.)، وإعلان مكسيكو حول استقلالية الأجهزة الرقابية.

ويكون الهدف الرئيسي الأولي من الخطتين المشار لهما، هو مساعدة الأجهزة الرقابية في تنفيذ إطار المعايير الدولية الموضوعة بنجاح وبناء كفاءاتها وتنمية قدرتها المهنية، وتشجيع تلك الأجهزة على التعاون والتحسين المستمر من خلال تبادل المعرفة، بما في ذلك توفير المقاييس المرجعية وإجراء الدراسات المتعلقة بأفضل الممارسات في العمل، التي تتصف بالاقتصاد والكفاءة والفعالية واتخاذ القرارات في الوقت المناسب، مع المحافظة على الاحترام اللازم للاستقلالية والتوازن الاقليمي والمقارنات المختلفة التي تعتمد عليها الأجهزة الرقابية الأعضاء.

ويكمن الهدف من مراجعة النظير الطوعية في مساعدة الأجهزة العليا للرقابة على التأكد من بلوغ التطابق مع المعايير المهنية المعمول بها، وكذا القواعد التنظيمية الجاري العمل بها في الصعيد الوطني، والقواعد التي تحكم العمل الرقابي.

وتعددت الأساليب لمراجعة النظير ولكنها خضعت لكثير من الانتقادات من قبل ممارسي المهنة، والباحثين في علم المراجعة، والأمر الذي جعلها محل بحث حتى الآن. ولذا خرجت بعض الدراسات البحثية خلال الحقبة الأخيرة من القرن العشرين والحقبة الأولى من القرن الحادي والعشرين، لتقدم بعض التعديلات عليها، وخاصة أن المدخل ذاته قد وجد قبولا على مستوى منشآت المراجعة الخاصة، بشكل أو بآخر ولكن العبرة في وسيلة التطبيق والتنفيذ ووضوح الهدف منه. وبالرغم من التعديلات التي قدمت لمراجعة النظير الطوعية على مستوى منشآت المراجعة الخاصة، إلا أن يجد الباحث إنها لم تسلم من الانتقادات أو النواقص، ولذا لم تلقى القبول العام من الناحية العملية بالقدر الذي تكون مقبولة من الناحية النظرية. فكيف سيكون الحال بالنسبة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، التي يكون بكل دولة جهازا واحدا فقط لها - كالجهاز المركزي للمحاسبات

في مصر - وخاصة أن المعيار رقم (5600) لمنظمة الانتوساي، لم يحدد طبيعة الجهاز الشريك الذي سيقوم بمراجعة النظراء الطوعية، بل اكتفى في الاعتبارات الأولية به بالإشارة إلى اختيار الأجهزة العليا للرقابة الشريكة دون تحديد إذا كان من داخل نفس الوطن أم من دولة أخرى طالما كانت عضوا في منظمة الانتوساي.

- ويختصر الباحث تلك المشكلة في عدة تساؤلات يحاول الإيجاب عليها من خلال بحثه، وهي:
- إلى أي مدى تتوافق معايير اعداد التقارير الرقابية للجهاز المركزي للمحاسبات مع معايير اعداد التقارير الرقابية الدولية الصادرة عن منظمة الانتوساي؟ وكيف يتم التحقق من ذلك؟
- هل هناك محددات تحد من تطبيق الجهاز المركزي للمحاسبات لمعايير اعداد التقارير الرقابية الدولية الصادرة عن منظمة الانتوساي؟ وكيفية التعرف عليها أو تذليلها؟
- هل يمكن تطوير أسلوب مراجعة النظير الطوعية للأجهزة العليا الرقابية المالية والمحاسبية بما يلائم متطلبات المجتمعات المشاركة في منظمة الانتوساي؟
- هل توجد معوقات تحول دون تطبيق معيار الانتوساي رقم 5600 الخاص بمراجعة النظير الطوعية؟
- هل يمكن تطوير فحوى المعيار 5600 بما يلائم مشاكل تطبيقه على الأجهزة الرقابية العليا بالدولة؟

2- أهداف البحث :

- يهدف هذا البحث في المقام الأول الى تقييم مدخل مراجعة النظير الطوعية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، بالتطبيق على الجهاز المركزي للمحاسبات في مصر وذلك وفقا لما جاء عليه المعيار رقم (5600) للإنتوساي، وينبثق عن هذا الهدف ما يلي:
- إعادة النظر في بعض ما يتضمنه هذا المعيار من إجراءات وأساليب مناسبة.
 - إلقاء الضوء على الأسلوب المدعم لفكرة مراجعة النظير الطوعية، ومنتاسب مع متطلبات البيئة المصرية والجهاز المركزي للمحاسبات، وتعالج السلبيات التي أشار لها الباحث فيما تقدم.
 - طرح ما يتوصل إليه الباحث من دراسته النظرية التحليلية، وتقييمه للوضع الحالي للدراسة الميدانية التطبيقية على أعضاء الجهاز الرقابي والمحاسبي الوحيد في مصر والطوائف المهمة بهذا الأمر، لإبداء الرأي فيما توصل له الباحث في هذا الشأن ومدى قبوله.

3- أهمية البحث :

يهتم هذا البحث من الناحية العلمية بمناقشة مدخلاً من المداخل الرقابية التي كثر النقاش فيها على مستوى منشآت المراجعة الخاصة منذ فترة، وهي مراجعة النظراء الطوعية لأغراض تحقيق جودة الأداء المهني بها وتعظيم دورها الرقابي، ولكنها لم ترى النور بعد بسبب كثرة الصعوبات والانتقادات التي واجهتها، ويهم الباحث هنا إرساء أساس يمكن أن يكون منطلقاً تركز عليه معظم منشآت المراجعة الخاصة، والأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية كالجهاز المركزي للمحاسبات، بعيداً عن اللغط الذي يثار بشأنها دائماً.

كما يهتم البحث من الناحية العملية بدراسة أمر من الأمور الحيوية الهامة، التي يمكن أن تصيب استقلالية وسرية الأجهزة الرقابية المالية والمحاسبية العليا بالدولة، والمنوط بها كشف الفساد المالي والإداري الذي يمكن أن يكون متواجداً في فترة ما، والتي تعتبر من الأمور التي ترقى إلى ما يسمى بالأمن القومي، وذلك من الناحية العملية.

كما يضيف هذا البحث أهمية مجتمعية، بما يحاول الباحث أن يستحدثه على معيار الانتوساي رقم 5600، فضلاً عن أسلوب مقنع في عملية مراجعة النظير الطوعية، من زاوية أن الأجهزة الرقابية المالية والمحاسبية العليا في الوطن، هي ملك للمجتمع ومن حق أفراد المجتمع تقييم أدائها والاطلاع على تقاريرها، ويكون ذلك بشفافية تامة أمام الرأي العام، وهذا ما كفله الدستور (ماده 217)، وليس كشف عورات المجتمع أمام دول أجنبية قد لا تكون صديقة في وقت لاحق، فيتم كشف الأسرار والملفات للعالم أجمع بما يضر بالمجتمع.

4- حدود البحث:

يقوم الباحث في دراسته هذه بعمل تقييم لمدخل مراجعة النظير الطوعية للأجهزة الرقابية العليا للرقابة المالية والمحاسبية، بالتطبيق على الجهاز المركزي للمحاسبات في مصر، وذلك في ضوء ما جاء بالمعيار رقم (5600) للإنتوساي. وبذلك يخرج عند نطاق دراسته ما يلي:

1- طبيعة الهيكل العام للجهاز المركزي للمحاسبات، وطبيعة عمله بوصفه الجهاز الرقابي المالي والمحاسبي الوحيد بمصر، وذلك من حيث أسلوب ممارسة أعمال المراجعة من خلاله سواء للجهاز الحكومي أو للوحدات الاقتصادية العامة.

2. تفاصيل عملية مراجعة النظراء كما أشارت إليها التنظيمات المهنية الدولية من قبل، والتي تطبق على منشآت المراجعة الخاصة أو الفردية، إلا في حدود ما يخدم الدراسة.

3. التصنيف الذاتي للأجهزة الرقابية العليا الأعضاء في منظمة الإنتوساي، وكيفية عملها في دولها المختلفة، إلا بالقدر الذي يخدم الدراسة.

4. عدم تقديم دراسات سابقة في مجال مراجعة النظراء الطوعية بشكل مباشر، سواء محلية أو دولية. نظراً لندرته النسبية من ناحية، وعدم تركيزها على المعيار بصفة خاصة رقم 5600 من ناحية أخرى. حيث أن الدراسات القليلة التي أتاحت للباحث كانت قد قدمت في بعض الدول العربية الشقيقة حول قيام الأجهزة الرقابية المالية بها بتقديم تقارير تتوافق مع معايير الانتوساي من عدمه.

5- فروض البحث:

سوف يركز البحث في ضوء طبيعة المشكلة وأهدافها على فروض العدم التالية:

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء مفردات عينة الدراسة على أن مدخل المراجعة الطوعية للنظير في ظل المعيار (5600) يتم تفعيله في ضوء التطويرات المقدمة عليه.
- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطوير مدخل مراجعة النظير للأجهزة العليا للرقابة وتحقيق أهداف المعيار (5600) للانتوساي بفعالية أكثر.
- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطوير مدخل مراجعة النظير للأجهزة العليا للرقابة على تحقيق جودة الأداء المهني وتعميق الاستقلال القانوني والمالي لهذه الأجهزة.

6- منهج البحث:

يعتمد الباحث في دراسته هذه على المزج بين منهج الاستقراء والاستنباط، حيث ينتهج المنهج الإستقرائي لدراسة مفهوم وطبيعة مدخل مراجعة النظراء الطوعية سواء بوجه عام، أو للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، وكذلك دراسة متطلبات منظمة الانتوساي بشأن المعيار رقم (5600) لها. وما قدمه الباحثون في ذلك الإطار للتطبيق على منشآت المراجعة الخاصة أو الفردية عبر حقتين متتاليتين مضت.

ويستفيد الباحث بالمنهج الاستنباطي، عند محاولة تقييم معيار مراجعة النظير الطوعية، الصادر عن منظمة الانتوساي. واستنباط الأساليب والإجراءات التي يمكن أن تقوم عيوب هذا المعيار بوضعه الحالي، ومتطلبات تنفيذه بما يساير قبول الرأي العام وتوجهاته.

7- محتوى ونطاق البحث:

يتناول البحث موضوع دراسة إنتقادية للمعيار (5600) لمنظمة الانتوساي بهدف تحديد الشكل الملائم لأداء المراجعة الطوعية للنظير بالتطبيق على الجهاز المركزي للمحاسبات ، وذلك من خلال ثلاثة بنود أساسية ، هي: الأول منها طبيعة منظمة الانتوساي وأهمية المعايير الإلزامية التي تصدرها ، فيناقش فيه نشأة وتكوين منظمة الانتوساي وأهدافها الملزمة ونطاق عملها ، ويتعرض إلى تحليل ودراسة فلسفة مراجعة النظير في عمليات المراجعة وفلسفة وظهور فكرة

مراجعة النظير وأسبابها، دواعى تنفيذ هذه المهام على مستوى منشآت المراجعة الخاصة ، إمكانية تطبيق عمليات مراجعة النظير على الاجهزة الرقابية العليا.

وفى البند الثانى يتعرض الباحث لدراسة انتقادية أو تقييم مدخل مراجعة النظير الطوعية ومقترحات التطوير ما جاء بالمعيار الخاص بها ، وذلك من خلال إنتقاد لدليل مراجعة النظير الطوعية وفقاً لمعيار الانتوساى رقم (5600) وذلك من خلال تعزيز إستقلالية الأجهزة الرقابية حتى تتحقق مصداقية تقاريرها ، ضرورة الإهتمام بقياس الأداء المهنى والخدمى للأجهزة الرقابية، ضرورة الدعوة نحو التوافق المحاسبى بين الأجهزة الرقابية لجودة الأداء، كما يضيف مقترحاته لتطوير مدخل مراجعة النظير الطوعية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة. والتي يتعرض فيها الباحث لضرورة الرقابة على الدين العام وتعزيز مصداقية تقارير الأجهزة الرقابية، وتفعيل الدور الرقابى على المؤسسات الدولية ، وأخيراً ضرورة تفعيل جودة العمل الرقابى بالأجهزة الرقابية.

يتناول فى البند الثالث الصيغة المقترحة لمراجعة النظير فى الأجهزة الرقابية وإختبار مدى إيجابيتها.

أولاً: طبيعة منظمة الإنتوساى وأهمية المعايير الالزامية التى تصدرها

تمثل المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساى) منظمة مركزية للرقابة المالية على القطاع العام ، فقد تلعب منظمة الانتوساى دوراً بارزاً فى مكافحة الفساد والحد منه ، من خلال إصدارها المعايير والإرشادات التى تطبقها بين الأجهزة الرقابية ، والتوجيهات المهنية المعتمده حتى تاريخه، وسوف يتناول الباحث هنا التعرف على نشأة وتكوين منظمة الانتوساى والغرض منها ، وأهداف منظمة الانتوساى ، ونطاق عمل منظمة الانتوساى مع أبرز معاييرها.

نشأة وتكوين منظمة الانتوساى والغرض منها:

أهتمت الدول منذ أقدم العصور بتنظيم الأموال التى تعود ملكيتها إليها ، بهدف الحفاظ على هذه الأموال وصيانتها من العبث والضياع ، وأن تصرف فى الأوجه المحددة لها ، لأن ذلك سيكون مؤشراً على نمو الدولة ، ويمكنها من المحافظة على بقائها ، وعلى تلبية الاحتياجات الرئيسية لرعاياها ومن هنا بدأ التفكير جدياً فى إيجاد الضوابط العملية التى تمكن من تحقيق هذه الغاية ، لذلك عملت الدولة على تأمين الرقابة اللازمة على كيفية جباية وإنفاق هذه الأموال.

وبالتالى ظهرت الحاجة إلى وجود جهاز متخصص يقوم بتنفيذ المهمة الرقابية ، وقد شهدت عملية الرقابة تطوراً من حيث المفهوم والاهداف والانواع ، وبالتالى ظهر فى مصر الجهاز المركزى للمحاسبات والمسئول عن تنفيذ هذه المهمة وإصدار التقارير الرقابية الهامة من خلال تبنى

معايير حكومية فى المراجعة ، حيث أصبح للجهاز دوراً هاماً فى عملية التنمية الشاملة من خلال الحفاظ على الأموال العامة ، والعمل على تحسين الأداء فى الجهات الخاضعة لرقابته .

وقد تعتبر منظمة الانتوساى منظمة دولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وهى مؤسسة مستقلة وذاتية السيادة ومهنية وغير سياسية ، وقد أنشئت كمؤسسة دائمة لتقديم الدعم المشترك للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، وتعزيز تبادل الأفكار والمعارف والخبرات ، والعمل فى المجتمع الدولى بمثابة الصوت العالمى المعترف به للأجهزة العليا للرقابة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، ووضع معايير للرقابة المالية بالقطاع العام ، وتعزيز الحكم الرشيد ، وتنمية قدرات الاجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة والتعاون فيما بينها وتحسين أدائها بشكل مستمر

ويعتبر الغرض منها هو تدعيم وتعزيز المساعى القومية والإقليمية والعالمية لتحسين أهداف التنمية المستدامة ، وتوفير الدعم المتبادل للأجهزة العليا للرقابة المالية وتعمل على تعزيز تبادل الخبرات والمعارف بين أعضاء تلك المؤسسات ، وتحقيق أجهزة عليا للرقابة المالية تتسم بالإستقلالية والفعالية التنظيمية والكوادر المهنية المتخصصة والإلتزام بضرورة استخدام معايير موثوقة من المراجعة المالية واستخدام المنهجيات السليمة اللازمة لتوفير تحليلات مالية غير منحازة ، وموثوقة وموضوعية ونتج مراجعة الحسابات لفائدة صناع القرار والمواطنين .

أهداف منظمة الانتوساى:

تهدف الإنتوساى إلى تعزيز الحكم الرشيد من خلال تمكين الاجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة من مساعدة حكوماتها على تحسين الأداء وتعزيز الشفافية وضمان المساءلة والحفاظ على المصداقية ومكافحة الفساد وتعزيز الثقة العامة وتعزيز تلقى الموارد العامة بشكل يتميز بالكفاءة والفعالية واستخدامها بما يتلاءم مع قيم ومصالح مواطنيها .

وتتوقع الانتوساى بأن أهدافها المحددة والمسئوليات المناطة بها ستتطور وتكون بمثابة مساع وطنية للتنمية المستدامة وأيضاً بغرض تنفيذ جدول أعمال 2030 ودفع المسيرة قدماً للأمام، وتعكس هذه الادوار والمسئوليات التى يتم تطويرها على مستقبل الإنتوساى وخطتها الإستراتيجية وعمليتها .

نطاق عمل منظمة الانتوساى وأبرز أهم معاييرها:

تعمل الإنتوساى على تدعيم الأجهزة العليا للرقابة المالية من حيث استقلاليتها المالية والتنظيمية ، حيث أن الاجهزة العليا للرقابة المالية لن تقوم بدورها المطلوب إلا إذا كانت كاملة الإستقلال وقادرة وتتمتع بالموثوقية والكفاءة المهنية ، وهذا يضمن تحقيق المساءلة والشفافية والإدارة الجيدة والحكم الرشيد والإستخدام السليم للأموال العامة ، ولحماية استقلاليتها لابد من بيان قيمة ومزايا

الأجهزة العليا للرقابة المالية فى إظهار مصداقيتها وقيمة عملها بطريقة واضحة ومتسقة بالنسبة لصانعى القرار ، والمواطنين ، وأصحاب المصلحة.

وتعتبر المعايير الرقابية الدولية هى المعايير التى أصدرتها منظمة الانتوساى لكى تكون مرشداً وموجهاً للأجهزة العليا للرقابة المالية فى أداء عملها الرقابى ، وتمكن المراقبين من إبداء رأى حول ما إذا تتم إعداد البيانات المالية من كافة الجوانب الجوهرية، وتسمى بالمعايير الرقابية للأجهزة العليا للرقابة المالية.

ويمكن أن تحقق تطبيق المعايير الرقابية الدولية العديد من المنافع والمتمثلة فى تحقيق قدر التوافق بين الممارسات الرقابية فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة، وتحقيق قدر من القبول الدولى لما يطبق من معايير وقواعد ، وتحقيق حد أدنى من الجودة نتيجة الالتزام بتطبيق المعايير والقواعد الدولية ، وتوفير الوقت والجهد والمال الذى تتطلبه إعداد معايير محلية ، فضلا عن أن توفير خبراء متخصصين فى هذا المجال ربما يعد أمراً مبالغ الصعوبة خاصة لدى الكثير من الدول النامية.

فلسفة وظهور فكرة مراجعة النظير وأسبابها:

مرت فكرة مراجعة النظير بعدة تطورات على مدى العقدين الأخيرين من القرن الماضى (العشرين) ، وذلك من أجل تحقيق الجودة لعملية المراجعة، ونتيجة لزيادة كل من الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة ، والضغط على مهنة المحاسبة والمراجعة خصوصاً من قبل الكونجرس، مما أدى إلى اهتمام المنظمات المهنية والهيئات العلمية فى العديد من دول العالم بجودة الأداء المهنى لمكاتب المراجعة وبمعايير الرقابة على هذا الأداء ، حيث تم وضع نظام يهدف إلى مراقبة نشاط تلك المكاتب بهدف قيام مهنة المحاسبة والمراجعة بمراقبة نفسها بنفسها ، وأطلق على هذا النظام مراجعة النظير أو مراجعة طرف ثالث والذى يعرف بقيام أحد مكاتب المراجعة بمراجعة أعمال مكتب مراجعة آخر .

وتعتبر نشأة أسلوب الفحص بواسطة النظراء رغبة فى تحقيق المزيد من الرقابة على جودة عمليات المراجعة بواسطة المهنة ، فقد أسس المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين لجنة الفحص من خلال النظير ، حيث إنها مسئولة عن إعداد معايير لأداء الفحص وتقارير عنه بواسطة النظراء ، والإشراف على الفحص بواسطة النظراء وإدارته ، حيث يتم فحص التقارير المعدة من خلال المراجعين النظراء ، وأيضاً فحص الإجراءات المصححة التى تم إتخاذها بواسطة الشركات محل الفحص والتوجيه بالعقوبات إلى اللجنة التنفيذية بقسم الشركات فى حالات الضرورة

وقد أتفق الباحث مع وجهه النظر الذى أوضحت أن اسباب الاهتمام بمراجعة النظير يرجع لإعادة الثقة فى عملية المراجعة وزيادة جودة التقارير ، وإضافة اسلوب يساعد المهتمين بالرقابة على الجودة، ولذا يعتبر الباحث أن عملية المراجعة الطوعية للنظير أمر غير كاف بل يجب أن يكون إلزامياً كل فترة دورية. ولكن عن دواعى تنفيذها يرى الباحث أن هناك عدة متطلبات واجب توافرها لى يصبح النظير مؤهلاً للقيام بالمراجعة وهى كالتالى:

- على كل عضو فى فريق المراجعة أن يكون لديه المعرفة بمعايير المراجعة والبيئة المرتبطة بالعمل الذى يتم مراجعته.

- يجب أن يكون فريق العمل مستقل عن الجهة التى يقوم بمراجعتها وعن العاملين فيها وأيضاً عن الاعمال المختارة للمراجعة.

- يجب وضع الاختصاصات المطلوبة لكل مجال من الاعمال التى سيتم مراجعتها مع تحديد مجال المراجعة بوضوح.

حيث أن هناك دعائم وركائز ومتطلبات ذاتية وتنظيمية لتطبيق مراجعة النظراء قد ذكرها أحد الباحثين ، وذلك لتحقيق جودة عمليات المراجعة ، ويتم ذلك من خلال مراجعة خارجية تجريها جهة تابعة للتنظيم المهني المقترح على بعض العمليات الفعلية التى يقوم بها مكتب المراجعة - محل الفحص - خلال العام ، وليس فقط على برامج الجودة المطبقة به . كما أنه من غير المقصود بها أن تكون مجرد مراجعة إشرافية يقوم بها مستوى تنظيمى داخلى بالمكتب على مستوى تنظيمى آخر أدنى منه فى ذات المكتب.

ويرى الباحث بأن هناك مجموعة من الإرشادات التى يجب توافرها لتفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة، وقد أشار إلى وجود عدة منافع لمراجعة النظير تساعد فى تحسين الأداء المهني للمراجعين الخارجيين.

تطبيق عمليات مراجعة النظير على الأجهزة الرقابية العليا.

تختلف الطرق والاجراءات المستخدمة لإجراء عملية فحص النظير فى مجال المراجعة والرقابة الخارجية التى يتم اجرائها على الأجهزة الرقابية المالية الحكومية، ولغرض تحديد أفضل طريقة لإجراء فحص النظير على تلك الأجهزة الرقابية وقد تناول الباحث تلك الطرق بالدراسة والتحليل فى دراسته.

ويرى الباحث إلى أنه بالنسبة للجنة بناء القدرات الخاصة بأهداف الخطة الاستراتيجية، هناك عدداً قليلاً من الأجهزة الرقابية أخضعت عملها لمراجعتها من قبل جهاز نظير أو أكثر، إلا أنه لا يوجد إلى الآن تأييد صريح من شأنه يشجع مزيداً من الأجهزة الرقابية على اتخاذ مثل هذه الخطوة

الإيجابية التقدمية ، فكان على الباحث أن يقيم مدخل مراجعة النظراء الطوعية ومقترحات التطوير وذلك من خلال البند التالي.

ثانياً: تقييم مدخل مراجعة النظير الطوعية ومقترحات التطوير

يعتبر دليل مراجعة النظير الطوعية وثيقة متجددة تعكس آخر التطورات والتقدم المحرز في مجال مراجعة النظير، فهو يشتمل على قائمة بمواضيع المراقبة تخص عمليات مراجعة النظير الطوعية ، إلا أن الباحث وجد فيه بعض الانتقادات الخاصة في حالة استخدام هذا الدليل من قبل الأجهزة العليا للرقابة والتي تمثل الجهاز المركزي للمحاسبات في مصر وقد حاول التعرض لها من خلال بحثه هذا، وبذلك إقتصر النقاش حول الثلاثة محاور الرئيسية التي يسعى مدخل مراجعة النظير الطوعية للأجهزة الرقابية العليا ، لتحقيقها من خلال هذا المعيار ، وهي ضرورة تعزيز إستقلالية الأجهزة الرقابية حتى تتحقق مصداقية تقاريرها ، وضرورة الاهتمام بقياس الأداء المهني والخدمي لهذه الأجهزة الرقابية ، وأخيراً ضرورة الدعوة نحو التوافق المحاسبي بين الأجهزة الرقابية لجودة الأداء.

أ) تعزيز إستقلالية الأجهزة الرقابية حتى تتحقق مصداقية تقاريرها:

هناك اهتمام متزايد نحو المطالبة بتحسين المحاسبة والرقابة على الاموال العامة التي تستخدمها الحكومة في مشروعاتها وخدماتها سواء في الجهاز الحكومي أو قطاع الاعمال وذلك في السنوات الاخيرة مما أدى إلى الاهتمام بالرقابة المالية العليا ، وقد ظهر هذا الاهتمام على المستوى الدولي ، من خلال إنشاء منظمات دولية للهيئات العليا للرقابة المالية وما أصدرته تلك المنظمات من التوصيات والمقررات والبيانات كالمنظمة الدولية للهيئات العليا للرقابة المالية (انتوساي) حيث تم عقد أول مؤتمر عالمي لها سنة 1953. وأشارت جميعها بتعزيز استقلالية الاجهزة العليا للرقابة مالياً وإدارياً وفتياً. حيث أكدت منظمة "الانتوساي" على أهمية استقلال الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية وفقاً لما جاء بإعلان ليما وأهميته في إرساء القواعد الأساسية بالنسبة للأجهزة العليا للرقابة ، وإلى إعلان المكسيك الذي تم إقراره عام 2007م ، والذي شمل على 8 مبادئ من بينهم استقلالية الاجهزة العليا للرقابة.

وقد ناقش الباحث وأوضح ضمانات استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية والتي تم تناولها في درسته ، وإظهار المعايير التي أصدرتها المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي).

ورأى الباحث ضرورة تمتع موظفي جهاز الرقابة بالاستقلال التام إلى جانب استقلال الجهاز الرقابي، فقد تطلب أغلب كتاب المراجعة الحكومية لدعم استقلالية موظفي أجهزة الرقابة الحكومية،

ضرورة عدم وجود علاقات قرابة بين المراقب والموظفين العاملين بالجهة التي تخضع لرقابته مباشرة. وعدم وجود مصالح مشتركة بين المراقب والجهة الخاضعة للرقابة. وتجنب المراقب القيام بالأعمال المحاسبية لأي جهة بالإضافة لأعماله كمراقب، وعدم مشاركة المراقب في صنع أى قرار يخص الجهة الخاضعة للرقابة ، والابتعاد عن الانتماءات السياسية والحزبية خاصة فيما يتعلق بالعمل، والتي يكون لها دور فاعل فى التأثير على المراقب. والعمل على توفير كامل الاحتياجات الضرورية للمراقب عن طريق جهاز الرقابة الذى يعمل به، لتجنبه الاحتكاك بالجهات التي تخضع لرقابته وبالتالي تجنب التأثير عليه.

ب) ضوره الإهتمام بقياس الأداء المهني والخدمى للأجهزة الرقابية:

يرى الباحث ضرورة الاشارة بوضوح ضمن دليل مراجعة النظير الطوعية ، إلى أهمية قياس الأداء المهني والخدمى للأجهزة الرقابية بوجه عام والعاملين الفنيين فيه بوجه خاص ، وذلك من منطلق ما هدفت له المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "الانتوساي" إلى تحسين مستوى الأداء وتعزيز الشفافية والمساءلة والنزاهة بتحسين أعمال أجهزة الرقابة العليا الاساسية واثبات الاهمية المستمرة للمواطنين واصحاب المصالح من خلال الابلاغ والاتصال.وقد تشير هذه الأجهزة الرقابية العليا إلى الخروج من نطاق العمل التقليدى الذى يقتضى من المراجعين إبداء رأيهم حول سلامة الكشوفات المالية من الاخطاء المادية ، ومع أن هذه المهمة ستبقى فى صلب عمل المراجعين ، إلا أن تزايد تنامى الطلب على المسائلة يضع عبء كبير على المراجعين.

ج_ ضرورة الدعوة نحو التوافق المحاسبى بين الأجهزة الرقابية لجودة الأداء:

تشارك عدة جهات فى المسئولية مع الاجهزة المالية والرقابية فى سلامة ودقة العمليات المالية ، حيث أن مسئولية الاجهزة المالية تعتمد بشكل كبير على سلامة وصحة ودقة اعمال تلك الجهات والمستندات المرتبطة بها من الناحية الفنية والقانونية والمستندية ، حيث تشير مسئولية الاجهزة المالية أساساً على انجاز عمليات الصرف النقدى وتسجيلها محاسبيا على سلامة تلك المستندات. ويسعى الجهاز الرقابى إلى تقديم خدمة رقابة ومراجعة ذات جودة عالية وفقاً للممارسات الدولية الفضلى وبخاصة المنسجمة مع متطلبات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) ، ومن أجل تحقيق ذلك يسعى الجهاز الرقابى إلى إرساء وتعزيز نظام رقابة جودة وتنفيذ رقابة فعالة لضمان الجودة من خلال الاستجابة إلى متطلبات المعايير الدولية واستنادا لمعيار الانتوساي 40 ISSAI وصولاً لتعزيز مصداقية عمل الجهاز الرقابى وتحسين الأداء الرقابى ونتائج الاعمال وإثبات النزاهة والحياد فى مجمل أعماله. وفى ضوء ما تقدم يتعرض

الباحث لعدة مقترحات لتطوير عملية مراجعة النظرير الطوعية للأجهزة العليا الرقابية ، وبناقشها فى البند التالى من بحثه.

ثالثاً: مقترحات تطوير لمراجعة النظرير فى الأجهزة الرقابية ومدى إيجابيتها:

تتمثل الصيغة المقترحة للمراجعة الطوعية للنظرير - التى يقدمها الباحث - فى دليل مقترح لممارسة هذا العمل مع الأخذ فى الاعتبار كافة الاضافات التى سبق وناقشها الباحث فيما تقدم. حتى تكون مصدراً للممارسة الجيدة ودليلاً لأجهزة الرقابة العليا المالية والمحاسبية ، حول التخطيط والتنفيذ والتقييم لعملية مراجعة النظراء. بعد معالجتها بما إستحدثه الباحث ، وفى نفس الوقت إستناداً على ماجاء بمعيار الانتوساى رقم (5600).

ومن الطبيعى أن يكون هناك بعض الاختلافات فى محتوى ومضمون هذا العمل ، بين ما يقدمه الباحث والمشار له فعلاً فى إرشادات الانتوساى منذ عام 2010م. من حيث التميز بين مراجعة النظرير التى تهدف إلى تقييم مدى نضج وتطور إجراءات وعمليات رقابة الجودة ، وتلك المراجعة المتطورة التى تسعى أساساً إلى تقييم الوضعية الراهنة للجهاز الرقابى.

وترتكز المقترحات التى يقدمها الباحث على الدائم التالية:

أ- التخطيط والإعتبرات الاستراتيجية لعملية المراجعة :

حيث ينبغى أن تكون الأهداف المتوخاة من عملية مراجعة النظرير ، موثقة بوضوح وموضع إتفاقيات رسمية ومكتوبة بين الأجهزة العليا للرقابة المشاركة فى عملية مراجعة النظرير ، وذلك قبل إتخاذ قرار الشروع فى هذه المراجعة. ويغلف تحديد الأهداف مراعاة محتويات وإجراءات مراجعة النظرير. كما ينبغى أن يكون معلوماً للأجهزة الرقابية المشاركة ، التأكد من موعد عملية المراجعة ونهايتها.

وحيث يتم تحديد نطاق عملية مراجعة النظرير ، وقبل الشروع فى إبرام إتفاق رسمى يجب أن تتلقى الأجهزة العليا للرقابة التى تقوم بعملية المراجعة هذه ، ضمانات معقولة تتعلق بتسهيل مهامها فى الوصول إلى الوثائق والملفات ، وكذا الموظفين والجهات المعنية وجميع مصالح الجهاز الخاضع للمراجعة ، والتى لها صلة مع موضوع المراجعة. ومن الضرورى أيضاً أن يكون للأجهزة المشاركة فى عملية مراجعة النظرير قدرًا معقولاً من الثقة بأن التسهيلات الممنوحة كافية لتحقيق الأهداف المتوخاة من عملية مراجعة النظرير. ويمكن أن تتخذ الأجهزة العليا للرقابة قراراً بشأن الجدول الزمنى أو الفترة الزمنية اللازمة لإنجاز الهدف المنشود.

وعند هذا الحد تبدأ عملية التنفيذ الفعلى ، وذلك على النحو التالى:

1- إختيار الأجهزة العليا للرقابة الشريكة:

تقوم الأجهزة العليا للرقابة التي ترغب فى إخضاع شكلها التنظيمى أو إجراءاتها للإختبار كجزء من عملية مراجعة النظير ، بدعوة جهاز (أو أجهزة) آخر ليضطلع بمهمة المراجعة. ويفضل أن يكون الاتصال الأولى غير رسمى لكى لا يكون له أثر على سمعة الجهازين فى حالة عدم قبول الطلب. ومن أجل توفير المعلومات المناسبة للأجهزة العليا للرقابة التي وجهت إليها دعوة القيام بالمراجعة ، يمكن أن تعطى لهذه الأجهزة - فى إطار الاتصال الأول - بعض المعلومات الأساسية التي تخص الجهاز الراغب فى الخضوع للمراجعة بشأن القواعد القانونية والمعايير الرقابية وغيرها. وذلك حتى تتمكن هذه الأجهزة من إتخاذ القرار المناسب بشأن قبول أو عدم قبول الدعوة التي تلقتها.

وينبغى أن يكون عند الاتصال لأول مرة بالجهاز المراجع المحتمل ، أن يأخذ الجهاز الخاضع للمراجعة المحتملة بعين الاعتبار أن الجهاز الشريك هو الأمل للقيام بهذه المهمة ويعنى ذلك وجود ضمانات معقولة ، بأن الجهاز المحتمل لإجراء المراجعة يمكنه فعلياً تحقيق الأهداف المنشودة. وذلك من خلال التحقق جيداً ومسبقاً من أن الجهاز القائم بالمراجعة يتوفر لديه المقومات التالية :

- لديه الموارد الكافية لإجراء عملية مراجعة النظير.
- لديه المرونة اللازمة للفهم والمساهمة فى مراجعة أجهزة عليا للرقابة.
- لديه المرونة الكافية لفهم المحيط القانونى والسياسى والإقتصادى والاجتماعى للجهاز الخاضع للمراجعة.
- أن يكون لديه خبرة واسعة فى المجالات التي ستشملها مراجعة النظير ، ومراقبة جودة المراجعات.

ويراعى فى شأن إختيار الجهاز الذى سيقوم بمراجعة النظير ، تلك العمليات المتبادلة كما هو الحال عند مراجعة جهازين لبعضهما البعض ، فهذا يؤثر على موضوعية وإستقلالية فريق مراجعة النظير- وهو الاتجاه الذى يرفضه الباحث - بينما عندما يكون هناك أكثر من جهاز مشارك فى عملية المراجعة - وهو الأفضل - فإنه يجب إختيار قائد للفريق. وعادة ما نترك مهمة إختيار هذا القائد للجهاز الخاضع للمراجعة ، ولكن أيضاً يمكن أن يترك هذا القرار للفريق. ويلاحظ أنه إذا تم تكوين فريق مراجعة النظير على نطاق واسع وسليم ، فهذا يؤدي إلى تنوع الآراء ووجهات النظر ، وبالتالي إستصدار توصيات ملائمة.

2- مذكرة التفاهم (أو اتفاق) فريق مراجعة النظير :

يكون بمجرد توصل الأجهزة العليا للرقابة التي ستقوم بالمراجعة ، أو تلك التي ستخضع لها النظراء إلى اتفاق أساسى على إجراء مراجعة النظير ، يمكن تضمين ذلك فى إتفاق كتابى يذكر فيه: نطاق وهدف وتوقيت ومعايير مراجعة النظير المقترحة ، فضلاً عن الشروط اللازمة لنجاح عملية المراجعة. وذلك فى شكل مذكرة تفاهم (أو تعاقداً). وتهدف هذه العملية إلى ضمان الموافقة المتبادلة على الجوانب الأساسية لهذه المراجعة ، وتجنب أى سوء تفاهم محتمل أو متوقع.

وينبغى على الأجهزة الرقابية المعنية أن تقرر وتتفق على القضايا التي سيجرى تناولها فى مذكرة التفاهم وذلك قبل البدء فى القيام بهذه العملية. وعند إعداد هذه المذكرة ينبغى الحرص على عدم الحد من نطاق عمل فريق المراجعة لإنجاز العمل اللازم لتحقيق أهداف المراجعة ويتم توقيع مذكرة التفاهم من رؤساء الأجهزة العليا للرقابة المنفذة أو الخاضعة للمراجعة أو من ينوب عنهم.

ويجب أن يدرك فى مذكرة التفاهم كحد أدنى البنود التالية:

- المفاهيم والمصطلحات الأساسية المستخدمة فى عملية المراجعة من أجل ضمان أن الأجهزة العليا للرقابة الشريكة لها يكون لديها نفس الفهم للجوانب الرئيسية لمراجعة النظير. وتشمل تلك المصطلحات شكل المراجعة وأهدافها وكيفية التقرير عنها وكذلك المبادئ أو المعايير المهنية والأخلاقية المحلية أو الدولية التي يتفق القائمون بالمراجعة للخضوع لها (مثل الحياد والموضوعية والسرية والصلاحية والصراحة والشفافية).

- الهدف أو الغرض من الخضوع لعملية مراجعة النظير ، سواء كان هذا بناء على مسار منتظم لعملية المراجعة ، أو لأغراض الاعداد لتنفيذ نظام جديد ، أو فى نطاق مراجعة إستراتيجية شاملة أو غير ذلك من الأغراض.

- الجدول الزمنى لعملية المراجعة ، من حيث تاريخ البداية والنهاية للعملية ، والمعالم الرئيسية للعمل. وذلك من أجل تمكين الجهاز القائم بعملية المراجعة من إتخاذ قرارات بشأن تعيين موظفيه عن بيئة ، ومساعدة الجهاز الخاضع للمراجعة فى الحصول على معلومات حول تقدم وإنجاز العمل ، والتوقع بالوقت الذى يكون فيه التقرير عن النتائج جاهزاً.

- اللغة التي سوف يتم اعتمادها فى العمل المتفق عليه.

- تحديد الموظفين الذين سيقومون بالعمل ، وذلك بتقدير تقريبي لعدد ووظائف ومؤهلات الموظفين الذين تحتاجهم الأجهزة العليا للرقابة الشريكة ، وكذلك تكاليفهم المتوقعة. ويكون ذلك بحسب المهارات الخاصة التي تتطلبها عملية مراجعة النظير ومدى قدرتهم على الإلمام

بتكنولوجيا المعلومات. وفي حالة إذا لاحظ قائد فريق المراجعة وجود نقص في بعض الخبرات فإنه يمكن الاستعانة بأعضاء خارجيين أثناء العمل لإتمام المهمة.

- نطاق ومحتويات مراجعة النظر.. حيث أن هذه العملية قد تقتصر على مراجعة الجانب الرقابي للجهاز الأعلى للرقابة ، أو جانبه التنظيمي بصفة عامة ، أو تقتصر على قضايا محددة مثل: الاستقلالية القانونية والواقعية والمالية للجهاز الرقابي ، أو الموظفون به من حيث التدريب الأول والمستمر وتحفيزهم ، أو الهيكلة والاجراءات التنظيمية ، أو تخطيط وتنفيذ مهام الرقابة ونتائجها وإعداد التقارير ومتابعة النتائج أو الملاءمة مع المعايير المهنية والداخلية أو الأخلاقية.
- تحديد كيفية الحصول على الملفات والوثائق الأخرى بشكل صريح ، وكيفية الوصول لها من الجهاز الخاضع للمراجعة.

3- تحديد الجوانب الإجرائية لمراجعة النظر:

- ينبغي بطبيعة الحال تحديد كافة الجوانب الإجرائية مسبقاً ، ضمن مذكرة التفاهم لضمان حسن وجودة أداء مراجعة النظر. وتتضمن هذه الجوانب الإجرائية في أقل تقدير ما يلي:
- ضرورة فهم وضبط الأجهزة الرقابية للقواعد القانونية والمحاسبية والنظامية التي يخضع لها الجهاز الخاضع للمراجعة.
- أن يقدم الجهاز الخاضع للمراجعة بعض أعمال التشاور ، وذلك بتكليف مجموعات محددة أو أفراد للتعامل مع القضايا المختلفة المطروحة.
- ضرورة تضمين "مذكرة التفاهم" للقرار المتعلق بإمكانية إجراء مقابلات مع مسؤولي الجهاز الخاضع للمراجعة من طرف ممثلي الجهاز الذي ينجز المراجعة. وإذا ما كانوا سيفصحون عن الغرض من مراجعة النظر.
- ضرورة التأكيد على الإجراءات الخاصة بالاستشارة مع خبراء خارجيين محلين وخاصة من حيث: من هم الذين سيتم الإستعانة بهم ، والجوانب المتعلقة بالسرية والتكلفة ، وما إذا كانت الإستشارة ستتم بطريقة مباشرة بين الأجهزة القائمة بالمراجعة والخبراء أو تتم من خلال الجهاز الخاضع لعملية المراجعة ذاتها.
- تحديد الوثائق التي قد يتم نقلها إلى مقرات للأجهزة القائمة بالمراجعة. والاتفاق مسبقاً على الترتيبات الخاصة بتأمين نقل المعلومات بين الأجهزة العليا للرقابة المشتركة ، وخاصة بالنسبة للوثائق السرية التي قد يستلزم إرسالها عبر الانترنت عند إستكمال العمل في البلدان التي تنتمي إليها الأجهزة العليا للرقابة.

4- توقيت الاتصال والمناقشات:

فى حالة رغبة الأجهزة العليا للرقابة الشريكة فى مناقشة كيفية تنفيذ عملية مراجعة النظير، ومناقشة النتائج الأولية المحققة ، وكذا الملاحظات التمهيديّة يفضل أن يذكر فى مذكرة التفاهم التواريخ المناسبة والفترات الزمنية ، والمسائل محل المناقشة وأسباب ذلك.

كما ينبغى على الأجهزة العليا للرقابة الشريكة أن تحدد كيفية تدوين نتائج مراجعة النظير. وقد تتضمن الوثائق المطلوبة الاستراتيجية الشاملة وخطة المراجعة ، وإكمال السجلات وإثباتات المراجعة ، وتوقيت تبليغها للجهاز الخاضع للمراجعة والوجهة النهائية لها. ويجوز أن تحدد مذكرة التفاهم ما إذا كان سيحتفظ المراجعون بالبيانات وما هى نوعية تلك البيانات ومدة الإحتفاظ بها. وأيضاً تحدد نوعية البيانات التى لا ينبغى أن تحتفظ بها الأجهزة المراجعة حيث إنتهاء عملية مراجعة النظير.

ويراعى أنه نظراً لكون الوثائق المطلوبة من النظراء تكون مكتوبة بلغة الجهاز الأعلى للرقابة الخاضع للمراجعة ، فيكون من المهم إدراج متطلبات عملية الترجمة فى مذكرة التفاهم ، كما ينبغى أن تتفق الأجهزة العليا للرقابة الشريكة على الوثائق التى ينبغى ترجمتها والطرف المكلف بعملية المراجعة وكيفية تمويلها.

5- تكلفة إنجاز مراجعة النظير:

يجب أن يكون هناك إتفاق بين الأجهزة العليا للرقابة المشاركة ، على من سيتحمل تكلفة إنجاز عملية مراجعة النظير- بما فى ذلك تحرير مسودة التقرير والترجمة - التى يمكن أن تكون كبيرة نسبياً. وكبدائل محتملة يمكن أن يتحمل كل جهاز من الأجهزة الرقابية المعنية نفقته الخاصة، أو أن يحصل شريك على مبلغ جزافى لقاء خدماته فى المراجعة أو تقوم أيضاً مجموعة الجهات المانحة بدعم وتمويل برنامج مراجعة النظير مع إحترام مبادئ الاستقلالية للإنتوساى.

كما يجب أن تتفق الأجهزة العليا للرقابة مقدماً ، على الجوانب الإجرائية والإدارية المتعلقة بتكاليف الإقامة والسفر. وتخفيضاً للتكاليف يمكن أن يقتصر الوفد المشارك من موظفين فنيين لهم علاقة مباشرة بعملية المراجعة، ويكون ذلك فى نطاق الحد الأدنى منهم ووجودهم لازم لتنفيذ عملية مراجعة النظير.

وفى نفس الوقت ينبغى أن يقدم الجهاز الأعلى للرقابة- الخاضع لعملية مراجعة النظير - الدعم لإنجاز المهمة فى أضييق وقت ممكن ، من خلال إرسال الوثائق للمكلفين بالمراجعة والقيام بتقديم عروض تمهيدية لمساعدتهم على التأقلم مع هذه المعطيات قبل وصولهم إلى البلد محل المراجعة. مع توفير قاعات مجهزة بهواتف وتكنولوجيا معلومات وإتصالات لموظفى المراجعة ،

فضلاً عن توفير الوسائل الضرورية لتأمين وحماية المعلومات المتحصل عليها ، وتعيين الأشخاص المخاطبين فى الجهاز الأعلى للرقابة الخاضع لمراجعة النظير ، مع توفير الضيافة اللازمة لموظفى المراجعة. ويمكن أن يوثق هذا فى مذكرة التفاهم.

ب- العمل الميدانى وإعداد التقارير:

ينبغى عند الشروع فى مراجعة النظير أن يكون الموظفون المنتدبون للعمل من ذات الجهاز الأعلى للرقابة ، مختارين بعناية ومستعدين بشكل ملائم للمهام التى تنتظرهم ، ويجب أن تقدم لفريق المراجعة المعلومات اللازمة التى يحتاجونها للتعرف على السلطة القانونية القائمة ، وعلى الهيكل التنظيمى والبيئة المحيطة والاحكام الرئيسية للجهاز الخاضع للمراجعة وبقدر الإمكان يجب دراسة أساسيات لغة العمل المستعملة من قبل الجهاز الخاضع للمراجعة.

ويمكن قبل الشروع فى مجال العمل الميدانى ، إجراء حوار أو فتح قنوات إتصال للتبادل فى الآراء ، بين إدارة الجهاز الخاضع للمراجعة والمنسقين الرئيسيين ، وبين إدارة الجهاز المكلف بمراجعة النظير وفريق هذه المراجعة. وقد يخبر الجهاز الخاضع للمراجعة كافة موظفيه ، وهذا يؤدى إلى توفير إستقبال أفضل للفريق ، كما يؤدى إلى توفير من خلال تلقائية مفيدة من موظفين ليس منوط بهم المقابلة.

وقد يرغب الجهاز الأعلى للرقابة الخاضع للمراجعة أن يقوم بالتوضيح والاعلام على صعيدته الداخلى بنطاق ونهج عملية مراجعة النظير ، وذلك قبل بدء العمل الميدانى. ومن المفترض أن تساعد هذه العملية على ضمان سير عملية المراجعة بسلاسة وفعالية. كما تحتاج الأجهزة العليا للرقابة الخاضعة لعملية المراجعة ، أن تقوم بالاتفاق على توقيت وكيفية إتمام العمل الميدانى. كما يتعين الاتفاق على النهج الذى ستدرج من خلاله نتائج المراجعة داخل التقرير النهائى وذلك بتعريف وتحديد واضح لأدوار ومسئوليات المشاركين ، وذلك فى مرحلة التخطيط. ومن ضمن الموضوعات التى ينبغى مناقشتها المسئوليات المتعلقة بمراجعة العمل الميدانى ، والنهج المتبع من أجل تطابق الإستنتاجات والتوصل إلى توافق فى الآراء.

ويمكن أن ترغب الأجهزة العليا للرقابة الخاضعة للمراجعة ، عند التخطيط لمراجعة النظير أن تدرج فى جدولها الزمنى إمكانية تدبير لقاء بعد إنتهاء العمل الميدانى ، وذلك لمناقشة النتائج والاستنتاجات ، وكذا النظر فى بنية ومحتوى تقرير مراجعة النظير. وينبغى أن يستند التخطيط على مذكرة التفاهم ، وقد يتم القيام بذلك مسبقاً داخل مقرات الأجهزة العليا للرقابة محل المراجعة، حتى يترك مزيد من الوقت لمرحلتى التنفيذ والتبليغ، وهو من شأنه كذلك أن يقلص فى حجم التكاليف.

وعند التنفيذ الميدانى .. يجب أن تعقد حلقة نقاشية تمهيدية عند بدء العمل الميدانى وذلك على أساس وضع الترتيبات التى يتم إتخاذها مسبقاً بين المسؤولين الاداريين فى الجهاز الأعلى للرقابة الخاضع للمراجعة وفريق المراجعة. حيث ينبغى توضيح الأهداف ومناقشة الحدود والجدول الزمنى لعملية مراجعة النظير بالقدر المناسب ، وقد أظهرت التجارب العملية فى هذا المجال ، أنه يجب الاهتمام بالجوانب التالية بصورة أكثر ، وهى¹ :

- التكاليف الناتجة عن الترجمة والسفر.

- الدعم اللوجستى لفريق المراجعة.

- الجهات التى يوجه إليها التقرير النهائى.

وبالإضافة إلى ما تقدم ، يتم بيان وتحديد إختصاصات فريق المراجعة ، والأسس المرجعية وإجراءات تسوية الخلافات أو التحديات غير المتوقعة. وأخيراً فإنه ينبغى مناقشة بنود مذكرة التفاهم التى يجب على موظفى المراجعة إحترامها. فمراجعة النظير فى هذا المجال تعتبر بمثابة مرحلة أولية لوضع مخطط تنموى إستراتيجى ، حيث أنه من المهم توضيح ما هو الأساس أو ما هى نقطة البدء ، وما هى المعايير المستعملة فى التقييم. وينبغى أن تكون هذه المراجعة مرتكزة على أصحاب المصلحة ، وذلك طبقاً للمقاربة التى تزداد شيوعاً بين المانحين. ولهذا السبب يكون من المفيد التأكيد على أن ليس من الضرورى أن تتم تغطية كافة البنود التى يتم إدراجها كأمثلة ضمن قائمة المراجعة فى عملية المراجعة الأولى.

ويكون مفيداً أيضاً أن يتم اعتماد "دليل بناء القدرات فى الأجهزة العليا للرقابة" ، كقاعدة لعملية مراجعة النظير ، وهو يساعد على التأكيد للأرضية المشتركة بين ذلك الدليل ومسودات وثائق مراجعة النظير.

التقرير النهائى لعملية مراجعة النظير:

عندما تقرر الأجهزة العليا للرقابة المشاركة فى مراجعة النظير ، يجب أن تتفق مسبقاً على طبيعة التقرير النهائى ومداه. فعلى سبيل المثال قد يكون التقرير مختصراً يستعرض النتائج الرئيسية فقط لعملية المراجعة ، أو يكون تفصيلاً يقدم كافة النتائج ، أو يكون مكوناً من تقريرين الأول منهما يكون بصيغة مختصرة من أجل الإستخدام العام، بينما الثانى يكون بصيغة تفصيلية من أجل الإستخدام الداخلى. وقد ترغب الأجهزة العليا للرقابة الشريكة أيضاً ، فى تحديد الإجراء الذى يجب القيام به من أجل إعداد التقرير النهائى فى أى من الصور الثلاث المشار لها.

¹ يمكن الرجوع إلى (دليل حول مراجعة النظير الطوعية) بالموقع الالكترونى :

ولهذا الغرض يجب أن تجهز الأجهزة الرقابية المشاركة فى مراجعة النظير ، ترتيبات لعقد لقاء تمهيدى. ويبقى القرار بشأن توقيت تنفيذ التوصيات فى يد الجهاز الخاضع للمراجعة ، هذا وتتفق الأجهزة سواء القائمة بمراجعة النظير أو الخاضعة لتلك المراجعة على تقسيم التوصيات فى التقرير إلى قسمين: الأول منهما يتضمن التوصيات قصيرة المدى (أى التى تخص عام واحد فقط) ، والثانى يتعلق بالتوصيات طويلة الأجل (أى التى يصل مدى تنفيذها إلى ثلاثة أعوام). كما يمكن أن يكون هناك مقترحات مفيدة بشأن تنفيذ التوصيات ، خاصة إذا كان تنفيذ التوصية محدداً بشرط تنفيذ توصيات أخرى بشكل مسبق لها.

على أن يبقى التقرير ملكاً للجهاز الخاضع لمراجعة النظير. وفى حالة ما إذا إعتزم الجهاز إرسال التقرير إلى أطراف أخرى ، فإن هذا قد يكون له تأثير على طريقة صياغة التقرير ، خاصة إذا دعت الحاجة لشرح مفاهيم ومصطلحات الرقابة داخل التقرير. لذلك يجب معالجة المسائل التالية داخل مذكرة التفاهم ، وهى:

- تحديد الجهات التى سيرسل لها التقرير من البداية.
- الاتفاق على الجهاز الأعلى للرقابة الذى سيخضع لمراجعة النظير.
- تحديد الجهة التى ستقوم بصياغة تقرير مراجعة النظير.
- الفريق المكون من الجهاز الأعلى للرقابة الذى ستولى عملية المراجعة، أو الأجهزة المشاركة.

- الشكل الذى يتألف منه البرلمان الذى ينتمى إليه الجهاز الأعلى للرقابة الخاضع للمراجعة. وفى ظل تلك الأمور التى ينبغى أن تتضمنها مذكرة التفاهم ، فإنه يجب أن تكون مجموعة الإنتوساى حريصة على تلقى التقارير الخاصة بمراجعة النظير الطوعية ، وذلك مسابرة لمبدأ "التجربة المتبادلة يستفيد منها الجميع". كما يعتبر من المسلمات أن الجهاز الرقابى الخاضع للمراجعة ، يملك السلطة التقديرية فى تطبيق أو عدم تطبيق توصية ما.

وفى مواجهة ذلك يمكن الاتفاق على أن يقوم الجهاز الأعلى للرقابة الخاضع لعملية المراجعة الطوعية ، بتقديم رداً مكتوباً على الملاحظات والتوصيات الواردة فى تقرير مراجعة النظير الطوعية ، وقد يتم إدراج خطة العمل ضمن هذا الرد. هذا ويطلب من فريق المراجعة أن يتحقق من تنفيذ الجهاز الخاضع للمراجعة ، من مدى تنفيذ التوصيات بعد فترة زمنية معينة يتفق عليها - وليكن سنة مثلاً - للتأكد من التطبيق الفعلى للمقترحات وكيفية إتمام تطبيقها. وفى هذه الحالة وبعد عملية المراجعة ، يمكن أن يقدم فريق المراجعة تقريراً آخرًا حول مدى تنفيذ التوصيات (أى تقرير متابعة) ، وهنا بتبدأ مرحلة جديدة أخرى هى مرحلة التقييم والتتبع.

التقييم والتتبع:

فى المرحلة التى تعقب تقديم المراجعة ، والعمل على تنفيذ أو الرد على الملاحظات، فإن الجهاز الرقابى الخاضع للمراجعة يمكن أن يتلقى ردود الأفعال بشأن التوصيات التى يتم تطبيقها بشكل صحيح ، أو تلقى مقترحات إضافية حول نتائج العمل - ولا شك أن المناقشات فى إطار عملية التقييم والتتبع، بين كلا من الجهازين سواء القائم مراجعة النظرير أو الخاضع لهذه المراجعة، ستكون مفيدة وذات مغذى بالنسبة لكلا الطرفين. كما أن الجهاز القائم بالمراجعة ، قد يحصل على ردود أفعال إيجابية مفادها أن الجهد المبذول فى عملية مراجعة النظرير الطوعية ، قد تم استغلاله والإستفادة منه أفضل إستغلال.

ويتزامن مع مرحلة التقييم والتتبع تحقيق المخطط الإستراتيجى للإنتوساى ، حيث يجب تقييم وتوثيق ترتيبات مراجعة النظرير القائمة. وذلك من منطلق أن تقييم مثل هذا الإجراء يفيد المشاركين فى عملية مراجعة النظرير ، وكذلك كافة الأجهزة الرقابية التى تفكر فى القيام بمثل هذه العملية ، وخاصة فى حالة ما إذا قرر النظراء تمرير الدروس المستفادة للآخرين. ولذا فإن الأجهزة العليا للرقابة مطالبة بتقييم مراجعات النظرير من أجل مساعدة الإنتوساى فى إرساء أفضل الممارسات. وحيث أن قرار إجراء مراجعة النظرير هو قرار طوعى مبدئياً ، فإن التقييم البعدى يكون طوعى بدوره.

جـ. إيجابيات مراجعة النظرير الطوعية :

إن الغرض من مراجعة النظراء الطوعية وفقاً للمعيار الدولى لأجهزة الرقابة العليا رقم (5600) ، هو أن يكون مصدراً للممارسات الجيدة ، والإرشادات لهذه الأجهزة حول التخطيط والتنفيذ والتقييم لعمليات مراجعة النظراء. ولكن يعتبر هذا المعيار دليل فقط ، وبالتالي لا يغطى كافة الحالات والأنواع ومجالات مراجعة النظراء². ومن هنا حاول الباحث فيما تقدم ترسيخ عدد من الإضافات حتى يبدو الأمر أكثر إكتمالاً لاسيما المبادئ التى تتطوى عليها هذه المراجعة ، والخيارات التى يمكن أن يتبعها جهاز الرقابة الأعلى الخاضع للمراجعة وفريق مراجعة النظراء.

ويرى الباحث أنه يمكن إستخدام هذا المعيار (ISSAI 5600) بالتوافق مع المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا الأخرى ذات الصلة ، وعلى وجه الخصوص المعيار (ISSAI 100) حول المبادئ الأساسية لمراجعة القطاع العام. كما يمكن إستخدامه مع إطار عمل قياس أداء جهاز الرقابة الأعلى ، بطريقتين مختلفتين ، هما :

² يمكن الإطلاع على المعيار (5600) تفصيلاً من خلال الموقع الإلكتروني التالى :

- <http://www.intosaicbc.org/document-library>.

- استخدام المعيار رقم (5600) لدعم تقييم إطار عمل قياس أداء جهاز الرقابة الأعلى كعملية مراجعة النظرير. أو:

- أن يكون إطار عمل قياس أداء جهاز الرقابة الأعلى مصدر إلهام أو أن يقدم التنظيم للموضوعات التي تغطيها مراجعة النظرير.

ولا يخفى الإرشادات الداعمة التي يقدمها معيار مراجعة النظرير الطوعية لأجهزة الرقابة العليا، من حيث أخلاقيات المهنة ، ورقابة الجودة لأجهزة الرقابة العليا ، وإرشادات للمبادئ الأساسية لمراجعة القطاع العام ، وغيرها. وفي ظل المعيار (5600) لا تعتبر عملية مراجعة النظراء عملية مراجعة بالمعنى الحرفي للمصطلح ، بل هي عبارة عن عملية طوعية يقوم بها النظراء لتقديم التقييم والمشورة. وهو الأمر الذي لفت الباحث النظر إليه عندما تقدم ببعض الاقتراحات ، التي تدعم ما يتطلبه المعيار المشار إليه ، حيث أنه لا يعقل أن تختصر هذه العملية المكلفة والحائزة على كثير من الوقت ، في كونها مجرد عملية تقديم مشورة. وإنما يوجه الباحث بضرورة الإهتمام بهذا العمل ليرقى من مجرد العمل التطوعي ، إلى العمل الإجباري وذلك دورياً كل فترة يتفق عليها ولتكن من ثلاثة إلى خمسة سنوات.

ولذا حتى يكون عمل مراجعة النظرير للأجهزة الرقابية العليا ذات دلالة ، وخاصة أنه يرتبط باستثمارات كبيرة من حيث الوقت والجهد والموارد ، التي يتحملها جهاز الرقابة الأعلى الخاضع للمراجعة ، وكذلك أجهزة الرقابة العليا التي تقدم الأعضاء لفريق مراجعة النظراء. وعلى ذلك ينبغي أن تمثل أية عملية لمراجعة النظراء الإستخدام الفعال لهذه الموارد ، وذلك من خلال وجود رؤية واضحة لما يلي:

- هدف عملية مراجعة النظراء المقترحة ، بما في ذلك النتائج والفوائد المتوقعة.
- التركيز وتحديد نطاق عملية مراجعة النظراء ، مع الأخذ في الإعتبار الموارد والضوابط.
- تحديد المقاييس والمعايير التي سيتم تطبيقها.

ويعتبر من أبرز الإيجابيات التي ينبغي تحقيقها من عملية مراجعة النظرير هذه ، هو محاولة التوفيق بين الأهداف والتوقعات لجهاز الرقابة الأعلى الخاضع للمراجعة ، وأعضاء فريق مراجعة النظرير. فعلى سبيل المثال: قد يكون من المتوقع أن يتلقى جهاز الرقابة الأعلى الخاضع للمراجعة ضمان بأن ممارسته مصممة بشكل جيد ومتوافقة مع المعايير ، وهنا لا يرحب الجهاز بأية ملاحظات تأتي عكس ذلك ، خاصة إذا كان التقرير سينشر. وهذه الفجوة يجب عدم التغاضي عنها ، لأن السلبيات يجب إبرازها أمام الرأي العام ، حتى يتم تصويب المسار. فليس المقصود بمراجعة النظرير إظهار الإيجابيات وإخفاء السلبيات ، فلا بد من تسليط

الضوء على المجالات المحتملة لتطوير التنظيم وممارسات المراجعة الخاصة به. ويمكن استخدام نتائج مراجعة النظراء كأساس لوضع خطة التنمية الإستراتيجية الشاملة وتحديد الأولويات.

كما يمكن أن يكون من أهم إيجابيات مراجعة النظير ، هو ما سيعود بالنفع على الجهاز الرقابة محل المراجعة ، بناء على التقييم الذاتي وإتخاذ الإجراءات العلاجية ، قبل القيام بمراجعة النظراء إستعداداً لها. وهو ما ينعكس بطبيعة الحال على جودة الأداء المهني ، الذى يعتبر مطلباً لاغنى عنه ، فضلاً عن الإستقلالية المالية والمهنية عند ممارسة أدائه على جميع المستويات التنظيمية بالجهاز الرقابى.

وهكذا يتوصل الباحث إلى أن ما قدمته منظمه الإنتوساى بشأن التوصية بمراجعة النظير للأجهزة العليا الرقابية ، أمر له إيجابياته التى لا يمكن تجاهلها ، وأن وجود معيار لهذه العملية يعتبر من الأمور الحميدة بدلاً من الطوعية فى هذا المجال ، مع الأخذ فى الإعتبار بعض الثغرات التى جاءت بالمعيار (5600) - كما أشار لها الباحث فيما تقدم - وذلك بهدف تحقيق الجودة المنشودة فى الأداء ، والإستقلالية القانونية والمالية والواقعية للجهاز الأعلى للرقابة ، حتى يكون له دوراً بارزاً وفعالاً فى الكشف عن قضايا الفساد والانحراف المالى بالبلاد.

رابعاً: أهم نتائج البحث وتوصياته:

تتمثل أهم النتائج التى توصل لها الباحث فى الآتى:

- 1- يسعى مدخل مراجعة النظير من خلال الأجهزة الرقابية المناظرة ، إلى تعزيز الاستقلالية للأجهزة الرقابية العليا حتى تتحقق مصداقية تقاريرها. والاهتمام بقياس الأداء المهني والخدمي لهذه الأجهزة ، فضلاً عن الدعوة نحو التوافق المحاسبي بين الأجهزة الرقابية لجودة الأداء.
- 2- أن الغاية الرئيسية من مراجعة النظير الطوعية هو مساعدة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية فى التأكد من بلوغ التطابق مع المعايير المهنية المعمول بها، وكذلك القواعد التنظيمية الجارى العمل بها على الصعيد الوطنى ، وأيضاً القواعد التى تحكم العمل الرقابى المالى والمحاسبى.
- 3- يراعى عند صياغة المعيار المنظم لعملية مراجعة النظير ، ضرورة الإشارة إلى كيفية إختيار الأجهزة العليا للرقابة المشاركة فى العمل ، وصياغة مذكرة التفاهم (أو الاتفاق) بين فريق مراجعة النظير والجهاز محل المراجعة ، ليكون بمثابة تعاهد بينهم. وكذلك صياغة الجوانب الإجرائية لمراجعة النظير، وتوقيت الاتصال والمناقشات ، ثم الاتفاق على تحمل تكلفة إنجاز العمل.

4- لا بد من الاتفاق مسبقاً على طبيعة التقرير النهائى لعملية مراجعة النظرير ومداه ، ومكوناته التى تتأسس على تقريرين أحدهما مختصرين أجل الاستخدام العام ، والثانى مطولاً للاستخدام الداخلى.

5- جاءت نتيجة الدراسة الميدانية الإختبارية التى قام بها الباحث على بيئة المراجعة المصرية والمهتمين بها، مطابقة إلى حد كبير لما توصلت إليه دراسته التحليلية الانتقادية فى شقها النظرى.

وعلى ذلك يوصى بالآتى:

1- الاهتمام بتطوير المعيار (5600) الخاص بالمراجعة الطوعية للنظراء فى الأجهزة الرقابية العليا ، وخاصة فى البنود التى تناولها الباحث فى دراسته هذه، وذلك للمنفعة المتوقعة منها.

2- يوصى الباحث بضرورة الاهتمام فى معيار مراجعة النظرير بتحديد بنود مذكرة التفاهم التى تحدد طبيعة عملية مراجعة النظرير بين فريق العمل والجهاز موضوع المراجعة ، وكذلك شكل ومضمون تقرير المراجعة.

3- يوصى الباحث بعقد دورات تدريبية لكافة أعضاء الجهاز المركزى المصرى ، للتوعية بطبيعة واهمية عملية مراجعة النظرير ، وما تتطلبه من تجهيزات وما تهدف له من أهداف بناءة تصب فى صالح الدولة ، وتعمل على القضاء الفساد المالى والادارى أن وجد.

4- ضرورة التوسع فى البحوث والدراسات التفصيلية التى تلقى الضوء على الجوانب التى لم يتطرق لها الباحث بشأن تطوير المعيار رقم (5600) للإنتوساى.

المراجع

اولاً : المراجع العربية

أ) الكتب:

- د. أمين السيد أحمد لطفى، تقييم وتطوير دور الجهاز المركزى للمحاسب فى الرقابة والمحاسبة على الأموال العامة، الإسكندرية ، 2014 م.

ب) الدوريات :

- د.حسن محمد شلقامى ، مقومات تفعيل مراجعة النظرير كأداة للرقابة على الجودة ، "دراسة ميدانية"، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة ، جامعة بنى سويف، يونيو ، 2014.

ج) الرسائل العلمية :

- ناصر أحمد عفيفى ، تطوير معيار استقلال المراجع الخارجى مدخل تكميلى فى ضوء آليات المنظمات الدولية لحماية استقلالية المراجع (GAO) U.S. - IFAC-INTOSAI الخارجى بالتطبيق على الجهاز المركزى

للمحاسبات فى ج.م.ع " دراسة اختبارية" ، رسالة دكتوراه فى المحاسبة (بحث غير منشور) ، كلية التجارة
جامعة بنها، 2011.

- وائل حسين محمد محمود ، تطوير دور المراجعة للحد من الأزمات المالية فى جمهورية مصر العربية، رسالة
دكتوراه فى المحاسبة (بحث غير منشور) ، كلية التجارة ، جامعة حلوان ، 2014.

ثانياً : المراجع الأجنبية:

- Anerud, K., Developing International Auditing Standards Cooperation between
INTOSAI and the International Federation of Accountants, **International Journal of
Government Auditing**,(2004).

- Henrik Otbo, SAI Independence: A Founding Principle of INTOSAI, **International Journal of
Government Auditing**–October 2009.

ثالثاً : المواقع:

- International Organization of Supreme Audit Institutions,available in, [http://www.intosai.org/
about-us.html](http://www.intosai.org/about-us.html)

- [file:///C:/Documents%20and%20Settings/Administrator/My%20Documents/Downloads/A_UN-
INTOSAI_Joint_Project_For_Digital_Book.pdf](file:///C:/Documents%20and%20Settings/Administrator/My%20Documents/Downloads/A_UN-INTOSAI_Joint_Project_For_Digital_Book.pdf)