Auditing the performance of the Reconstruction Fund for Areas Affected by War Operations according to the INTOSAI Standard (3000)- Proposed audit program

Saba Mohammed Hamza
Post Graduate Institute for Accounting and Financial Studies, University of Baghdad
saba95ah95@gmail.com

Prof. Dr. Mohammed Abdullah Ibrahim
Post Graduate Institute for Accounting and Financial Studies, University of Baghdad
mohamed.ibrahim@coadec.uobaghdad.edu.iq

Received: 1/12/2024 Accepted: 5/1/2025 Published: 31/12/2025

Abstract

The research aimed to define performance auditing and the INTOSAI standards and guidelines issued regarding performance auditing, and to explain the concept of the conceptual framework and application procedures and the nature of specialized funds (FUND) and the literature on performance auditing, in addition to presenting a proposed audit program to audit the Reconstruction Fund for Affected Areas according to the INTOSAI Standard (3000) and the standards and guidelines referred to in this standard. The analytical approach was used in this research, and the researchers used a set of tools to achieve the research objectives, which were represented by collecting and analyzing data, and analyzing the financial statements of the Reconstruction Fund for Areas Affected by War Operations in order to understand the nature of the Fund's activity, in addition to examining and analyzing the documentary collection, documents and data, and preparing a proposed audit program according to the INTOSAI standards and guidelines and relevant international standards. The research sample was represented by the Reconstruction Fund for Areas Affected by War Operations for the years (2015-2020), since most of the Fund's programs and projects were in this period. The research reached a set of conclusions, the most important of which are: understanding the nature of the Fund's activity, its organizational structure and tasks The powers of its departments help guide the auditor towards formulating performance audit procedures that help verify the efficiency, effectiveness and economy of the fund. The researchers recommended that the supervisory bodies concerned with auditing the Reconstruction Fund for Areas Affected by War Operations should pay attention to implementing the performance audit process on the fund at close intervals or forming a special committee to complete this process due to the importance of the fund and the large allocations allocated to it.

Keywords: Performance auditing, INTOSAI standards, Specialist funds, Audit procedures, Reconstruction.

تدقيق أداء صندوق إعادة إعمار المناطق المتضررة من العمليات الحربية وفق معيار الأنتوساي (٣٠٠٠) (برنامج تدقيق مقترح)

صبا محمد حمزة
جامعة بغداد/ المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

أ.د. محمد عبد الله إبراهيم
جامعة بغداد/ المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

المستخلص

هدف البحث إلى التعريف بتدقيق الأداء ومعايير وإرشادات الأنتوساي الصادرة بشأن تدقيق الأداء، وبيان مفهوم الاطار المفاهيمي والإجراءات التطبيقية وماهية صناديق الأموال المتخصصة (FUND) والادبيات الخاصة بتدقيق الأداء، إضافةً إلى تقديم برنامج تدقيق مقترح لتدقيق صندوق إعادة إعمار المناطق المتضررة على وفق معيار الأنتوساي (٣٠٠٠) والمعايير والإرشادات المشار إليها ضمن هذا المعيار، وتم إستخدام المنهج التحليلي في هذا البحث، وإستخدم الباحثان مجموعة من الادوات لتحقيق أهداف البحث والتي تمثلت بجمع وتحليل البيانات، وتحليل القوائم المالية لصندوق إعادة اعمار المناطق المتضررة من العمليات الحربية من أجل فهم طبيعة نشاط الصندوق، إضافةً إلى فحص وتحليل المجموعة المستندية والوثائق والبيانات، وإعداد برنامج تدقيقي مقترح وفقاً لمعايير وإرشادات الأنتوساي والمعايير الدولية ذات الصلة، وتمثلت عينة البحث بصندوق إعادة إعمار المناطق المتضررة من العمليات الحربية للسنوات (٢٠١٥-٢٠٢٠) كون إن أغلب برامج ومشاريع الصندوق في هذه الفترة، وتوصل البحث إلى مجموعة

من الإستنتاجات التي من أهمها: إن فهم طبيعة نشاط الصندوق وهيكله التنظيمي ومهام وصلاحيات أقسامه يساعد في توجيه المدقق نحو صياغة إجراءات تدقيق أداء تساعد في التحقق من كفاءة وفاعلية وإقتصادية الصندوق، وأوصى الباحثان بضرورة إلتفات الأجهزة الرقابية المعنية بتدقيق صندوق إعادة إعمار المناطق المتضررة من العمليات الحربية إلى تنفيذ عملية تدقيق الأداء على الصندوق بين فترات متقاربة أو تشكيل لجنة خاصة لإنجاز هذه العملية نظراً لأهمية الصندوق والتخصيصات الكبيرة المرصودة له.

الكلمات المفتاحية: تدقيق الأداء، معايير الأنتوساي، الصناديق المتخصصة، إجراءات التدقيق، إعادة الإعمار.

المقدمة

يسعى تدقيق الأداء إلى التحقق من إستثمار موارد المؤسسات بكفاءة وفاعلية وإقتصاد، بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن يتضمن تدقيق الأداء تحليل الممارسات والعمليات الحالية وتقديم توصيات لتحسين الأداء في المستقبل. ولقد صدرت العديد من المعايير عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأنتوساي) بشأن رقابة وتدقيق الأداء تهدف إلى توجيه المدقق نحو الجوانب الأكثر جوهرية في الوحدة الإقتصادية، ومنها معيار الأنتوساي الدولي رقم (٣٠٠٠) "معيار رقابة الأداء" ومعيار رقم (٣٠٠) "مبادئ رقابة الأداء"، كذلك صدور الإرشاد (GUID,3910) "مفاهيم أساسية لرقابة الأداء"، كل هذه المعايير صدرت لتوجيه الأجهزة العليا للرقابة وترشدها، وإن سبب إهتمام المنظمات المهنية بشأن تدقيق الأداء نابع من أهمية رقابة وتدقيق الأداء في الجهات الحكومية وسبل التحقق من إستخدامها لمواردها بكفاءة وفاعلية وإقتصاد. ولقد تأسست بعض المؤسسات الحكومية وفقاً للقوانين المرعية لتحقيق جملة من الأهداف الحكومية في توفير الخدمات وتقليل وطأة معاناة الأفراد في المناطق المتضررة من العمليات الحربية في العراق، ومنها صندوق إعادة إعمار المناطق المتضررة من العمليات الحربية الذي يعنى بتحقيق جملة من الأهداف التنموية، منها إعادة إعمار وتأهيل المناطق التي دمرها الإرهاب وإزالة آثارها كذلك معالجة الأضرار الحاصلة في البنى التحتية إضافةً لجملة من الأهداف الأخرى، وتأسيساً على ما سبق، يتوجب الأخذ بنظر الإعتبار تنفيذ إجراءات رقابة وتدقيق لأداء هذا الصندوق تتوافق وأهمية مشروعاته التنموية والإصلاحية للمناطق المتضررة. وتم تقسيم البحث إلى أربعة مباحث تضمنت منهجية البحث ودراسات سابقة وإسهامات البحث الحالي في المبحث الأول ودراسة الجانب النظري في المبحث الثاني وتوضيح الجانب التطبيقي وصياغة برنامج التدقيق المقترح في المبحث الثالث، وتم ختام البحث بالمبحث الرابع الذي تضمن بيان مجموعة من الإستنتاجات التي تم التوصل إليها وتقديم مجموعة من التوصيات لمعالجة نواحي القصور المحددة.

١. المبحث الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة وإسهامات البحث الحالي

يتضمن هذا المبحث دراسة منهجية البحث والتي تعد موجه للباحث في تحديد المسار الذي سيركز عليه في بحثه، من حيث إيضاح المشكلة المشخصة وتحديد أهداف البحث وأهميته في المجتمع، فضلاً عن تحديد الأدوات المستخدمة في تحقيق أهداف البحث وتحديد عينة ومجتمع البحث، وتوضيح الفرضية التي سيستند إليها البحث، كذلك يتضمن المبحث إستعراض لأبرز الجهود السابقة في مجال الموضوع مدار البحث وبيان أبرز إسهامات البحث الحالي عن الجهود العلمية السابقة ذات الصلة.

١.١ منهجية البحث:

تعد منهجية البحث موجه رئيسي في توجيه الباحثين نحو جوانب الإشكالات المحددة في موضوع معين وبيان ما سيتم التركيز عليه في البحث والجوانب التي يناقشها البحث والمتضمنة لأهداف وأهمية البحث والفرضية المستخدمة كذلك تحديد الاطار الزمني للسنوات المبحوثة.

١.١.١ مشكلة البحث:

يخضع صندوق إعادة إعمار المناطق المتضررة لرقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية الإتحادي حسب النظام الداخلي للصندوق المذكور، إضافةً لخضوعه لتدقيق إحدى شركات التدقيق دولية، لكن في الواقع لا توجد إجراءات لتدقيق أداء متوافقة مع طبيعة صندوق إعادة إعمار المناطق المتضررة من العمليات الحربية، وإستناداً لما تقدم، يمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤل الآتي:

– هل إن تطبيق معيار الأنتوساي رقم (٣٠٠٠) والخاص بتدقيق الأداء يساعد المدقق في صياغة إجراءات تدقيق تتوافق وطبيعة نشاط صندوق إعادة إعمار المناطق المتضررة من العمليات الحربية؟

٢.١.١ اهداف البحث:

يهدف البحث إلى الآتي:

١. التعريف بتدقيق الأداء ومعايير وإرشادات الأنتوساي الصادرة بشأن تدقيق الأداء.
٢. بيان صناديق الأموال المتخصصة (FUND).
٣. التعريف بصندوق إعادة إعمار المناطق المتضررة من العمليات الحربية.
٤. تصميم برنامج تدقيق مقترح لتدقيق أداء صندوق إعادة إعمار المناطق المتضررة من العمليات الحربية.

٣.١.١ أهمية البحث:

يعد صندوق إعادة إعمار المناطق المتضررة من العمليات الحربية في العراق أحد المؤسسات التي تتبنى البرامج والسياسات التي تعمل من أجل إعادة إعمار المدن التي دمرتها العمليات الحربية التي طالت العراق، وذلك من خلال توفير مبالغ يتم إنفاقها وفقاً للنظام الداخلي الخاص بصندوق إعادة اعمار المناطق المتضررة من العمليات الحربية والقوانين المرعية الاخرى، لذا من الضروري القيام بتنفيذ إجراءات فاعلة مستندة لمعايير وإرشادات الأنتوساي تضمن موضوعية تنفيذ البرامج والسياسات الخاصة بالصندوق لبيان مدى إستثمار الموارد بكفاءة وفاعلية وإقتصاد، هذا من جانب، ومن جانب آخر يعزز البحث الحالي من قدرة الباحثين والمهتمين في فهم ماهية تدقيق الأداء من خلال الأدبيات الرقابية التي سيتضمنها البحث.

٤.١.١ فرضية البحث:

يستند البحث إلى فرضية مفادها: "إن تصميم برنامج تدقيق أداء للصناديق التنموية يساعد في التحقق من توظيف الموارد بكفاءة وفاعلية وإقتصاد".

٥.١.١ أدوات البحث:

إستند الباحثان إلى مجموعة من الأدوات منها جمع وتحليل البيانات، وتحليل القوائم المالية لصندوق إعادة اعمار المناطق المتضررة من العمليات الحربية وذلك كخطوة لفهم طبيعة نشاط الصندوق، إضافةً إلى فحص وتحليل المجموعة المستندية والوثائق والبيانات ومتابعة أنشطة وعمليات أقسام الصندوق بهدف تصميم برنامج لتدقيق أداء صندوق إعادة إعمار المناطق المتضررة من العمليات الحربية.

٦.١.١ مجتمع وعينة البحث: يشمل مجتمع البحث الصناديق التنموية المتخصصة في العراق، أما عينة البحث فتمثلت بصندوق إعادة إعمار المناطق المتضررة من العمليات الحربية في العراق.

٧.١.١ الحدود الزمانية للبحث: تمثلت الحدود الزمانية للبحث بالسنوات (٢٠١٥-٢٠٢٠) لأن أغلب مشاريع الصندوق قد تم التخطيط لها والمباشرة في تنفيذها في هذه السنوات.

٢.١ دراسات سابقة:

١.٢.١ دراسة (محيسن وأحمد، ٢٠٢٤)، بعنوان "أثر عملية تدقيق الأداء وفق دليل البرامج والسياسات في تحسين نشاط التأمين الصحي/ بحث تطبيقي في شركة التأمين العراقية العامة"، وهدفت الدراسة إلى بيان تأثير قيام ديوان الرقابة المالية الإتحادي في تحسين أداء الجهات الخاضعة لتدقيقه من خلال تنفيذ عملية تدقيق الأداء، سيما فيما يرتبط بتطبيق المعايير الصادرة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية والمحاسبة (الأنتوساي) ودليل تقويم الأداء للبرامج والسياسات الصادر عن ديوان الرقابة المالية الإتحادي، وتوصل الباحثان إلى تشخيص حاجة الشركة عينة البحث إلى مواكبة عمل شركات التأمين العراقية

والعربية الأخرى وتوسيع مديات عملها وفتح آفاق عمل جديدة بما يحقق العمل اللائق الذي يساهم في إزدهار الشركة ونو الإقتصاد الوطني من خلال قيام الشركة بإصدار وثائق التأمين الصحي إلى مؤسسات القطاع الخاص والمواطنين.

٢.٢.١ دراسة (مجيد وفرهود، ٢٠٢٣) بعنوان "برنامج تدقيق مقترح لتدقيق أداء قطاع الفنادق في ظل الأزمات/بحث تطبيقي"، وهدفت الدراسة إلى التعرف على الأزمات التي حصلت خلال مدة الدراسة وبيان أثرها على أداء الفندق عينة البحث، كذلك التعرف على واقع التدقيق في الفندق موضوع البحث ومن ثم إعداد برنامج تدقيق الأداء يمكن الإستناد إليه عند تدقيق أداء القطاع الفندقي في الأزمات، وتوصل الباحثان إلى ضرورة إعتماد إدارة الفندق على المؤشرات والبرامج التي جرى إعدادها من قبل ديوان الرقابة المالية الإتحادي وإجراءات تقويم أداء النشاط لتحديد مواطن الضعف والعمل على معالجتها بما يساعد في تخفيض مخاطر الأزمات وضمان تحقيق كفاءة وفاعلية النشاط.

٣.٢.١ دراسة (عبود وحمدان،٢٠٢٢)، بعنوان "إستعمال أنموذج KPI لتدقيق أداء المشاريع الريادية/بحث تطبيقي على مشروع إستعمال الكثبان الرملية كمواد بناء جامعة بغداد"، وهدفت الدراسة إلى التعرف على المشروعات الريادية والتدقيق، وتوظيف أنموذج المؤشرات الرئيسية (KPI) في تدقيق أداء المشاريع الريادية في وزارة التعليم العالي والبحث العلمي بالتطبيق على مشروع الكثبان الرملية كمواد بناء جامعة بغداد للتأكد من مدى تحقيق المشروع الأهداف الموضوعة، وتوصل الباحثان إلى عدم تحقيق الأهداف الموضوعة المتمثلة بإستخدام نتائج البحث من قبل الجهات المستفيدة، إضافة لعدم تحقيق الفوائد المتوخاة من البحث والتي حددها الباحثان لمشروعهم البحثي الريادي، كذلك وجود إنحراف في الكلفة الفعلية مقارنة بالكلفة المقدرة.

٤.٢.١ دراسة (رشيد وآخرون، ٢٠٢١)، بعنوان "تدقيق أداء أنشطة الإستراتيجية الوطنية للتخفيف من الفقر على وفق دليل البرامج والسياسات المعد من قبل ديوان الرقابة المالية الإتحادي/بحث تطبيقي في وزارة العمل والشؤون الإجتماعية"، هدفت الدراسة إلى بيان واقع الإستراتيجية الوطنية للتخفيف من الفقر وتحديد خطوات إجراء تدقيق أداءها في الوزارة موضوع البحث للسنوات (٢٠١٠-٢٠١٦) وفقاً لدليل البرامج والسياسات، وتوصل الباحثون إلى مجموعة من الإستنتاجات التي من أهمها عدم تحقيق الإستراتيجية الوطنية للتخفيف من الفقر هدفها بتخفيف الفقر في العراق بنسبة (٣٠٪) أي تخفيف نسبة الفقر من (٢٣٪) إلى (١٦٪) في نهاية مدتها والذي يستوجب التركيز في المستقبل على المحاسبة والمساءلة عند عدم تنفيذ الأنشطة في الإستراتيجات القادمة.

٣.١ مميزات البحث الحالي

تضمنت الجهود العلمية السابقة دراسة تدقيق الأداء لعينات مختلفة عن عينة البحث الحالي، إذ ركزت الدراسات السابقة على شركات التأمين وقطاع الفنادق والمشاريع الريادية والإستراتيجية الوطنية للتخفيف من الفقر، في حين يتناول البحث الحالي دراسة عينة هامة تتمثل بصندوق إعادة إعمار المناطق المتضررة من العمليات الحربية بوصفه أحد الصناديق التنموية الحديثة في البيئة العراقية، فضلاً عن الإسهامات التي يقدمها البحث الحالي في دراسة واقع تدقيق أداء صندوق إعادة إعمار المناطق المتضررة من العمليات الحربية من قبل الجهات الرقابية، وتقديم برنامج مقترح مصمم بالإستناد لمعايير الأنتوساي، والذي يساهم في توجيه المدققين في تنفيذ عملية تدقيق الأداء على أقسام الصندوق كونه من المؤسسات الجديدة في البيئة العراقية والتي لها تأثير في إعادة إعمار البنى التحتية والمحافظات المتضررة من العمليات الحربية.

٢. المبحث الثاني: الجانب النظري لتدقيق الأداء وفق معيار الأنتوساي (٣٠٠٠) وعملية إعادة إعمار المناطق المتضررة

١.٢ تدقيق الأداء

١.١.٢ مفهوم وتعريف تدقيق الأداء

تعني كلمة تدقيق بشكل عام الفحص من قبل شخص خارجي لحسابات فرد أو وحدة إقتصادية، ويغطي مفهوم التدقيق العديد من المجالات، مثل إدارة الجودة (وفقًا لمعايير ISO)، وتدقيق تكنولوجيا المعلومات، والتدقيق البيئي، ومفاهيم مماثلة موجودة

أيضاً في إدارة المشاريع، والحفاظ على الطاقة والتنمية المستدامة، وإن أصل كلمة التدقيق يعود إلى أوائل القرن الخامس عشر، وإنها مشتقة من الكلمة اللاتينية auditus "استماع"، والتي تشير إلى فحص رسمي للحسابات، والذي كان في البداية إجراءً شفهياً، إذ إنه ليس نشاطًا حديثًا، فقد تطور المصطلح بعد القرن السادس عشر (GHEORGHIU,2015:412)، أما الأداء فهو من المصطلحات التي تعطي دلالة عن درجة تحقيق وإتمام المهام الموكلة للأفراد أو الوحدة الإقتصادية، وغالباً ما يحدث تداخل بين الأداء والجهد، فالجهد يشير إلى الطاقة المبذولة، أما الأداء قياس لمستوى الإنتاج المحقق بذلك الجهد (حسن،٢٠١١: ٢٦)، وفي عموم القول، فإنه لا يوجد إتفاق موحد من قبل الكتاب والباحثين لتوضيح معنى الأداء، ولكنهم يتفقون على خاصية مشتركة مرتبطة بمصطلحين، وهما: الكفاءة والفعالية (العنزي وآخرون،٢٠٠٩: ٢٣)، وأضافت منظمة الأنتوساي للأداء مصطلح آخر ألا وهو الإقتصاد، أي إن الأداء بمفهومه العام يمثل ثلاث خصائص وهي الكفاءة والفاعلية والإقتصاد، وذلك حسبما ورد في تعريف تدقيق الأداء من قبل منظمة الأنتوساي الذي أفادت بأنه " فحص مستقل وموضوعي وموثوق به لمعرفة ما إذا كانت المشاريع أو الأنظمة أو العمليات أو البرامج أو الأنشطة أو المنظمات الحكومية تعمل وفقاً لمبادئ الإقتصاد والكفاءة والفاعلية وما إذا كان هناك مجال للتحسين" (ISSAI,300,2019: 8).

ويلاحظ للباحثان أن تدقيق الأداء يتمحور حول التحقق من قيام الوحدة الإقتصادية من تحقيق أهدافها وخططها وسياساتها وبرامجها بشكل متكامل بمستوى عالي من الكفاءة والفاعلية دون الإسراف في موارد الوحدة الإقتصادية.

٢.١.٢ عناصر تدقيق الأداء

حسبما ورد ضمن معيار الأنتوساي (ISSAI,300) بشأن تدقيق الأداء، فإنه يحتوي على ثلاثة عناصر وهي: الاقتصاد والكفاءة والفاعلية ((ISSAI,300,2019:8-9، ويمكن توضيح عناصر تدقيق الأداء بالآتي:

أ- الإقتصاد: يشير عنصر الإقتصاد إلى الشروط والأحكام التي بموجبها تحصل الوحدة الإقتصادية على الموارد المطلوبة بالجودة والكمية المناسبتين في الوقت والمكان المناسبين بأقل تكلفة ممكنة (KPMG,2016:1)، بمعنى الحصول على الموارد بأقل التكاليف والإستخدام الأمثل لها دون الإسراف وتوجيهها على النحو الأكثر جدوى، بمعنى آخر، فهي العلاقة بين المدخلات الفعلية إلى المدخلات المستهدفة، ويمكن التحقق من أن الوحدة الإقتصادية تعمل ضمن عنصر الإقتصادية من خلال التأكد من الآتي: (دليل تقويم الأداء للبرامج والسياسات،٢٠١٣: ٥)

١. الإلتزام بالشروط القانونية والفنية عند تنفيذ صفقات الشراء.
٢. الحصول على نوعية ومواصفات وكميات ملائمة من المستلزمات بأنسب الأسعار.
٣. تكلفة العمليات والأنشطة مقبولة بالنسبة للأهداف التي تم إنجازها.
٤. العمل على صيانة الموجودات وحمايتها من السرقة والإختلاس.
٥. تجنب الترهل الوظيفي أو الوقت الضائع غير الطبيعي.

ب- الكفاءة: أشار (بيتر دراكر) إلى الكفاءة بأنها "فعل الأشياء بالطريقة الصحيحة"، بمعنى آخر تخصيص الموارد وخفض التكاليف إلى الحد الأدنى، أي إن الكفاءة مرتبطة بالمدخلات والأنشطة، أي إن الكفاءة هي العلاقة بين المدخلات الفعلية والمخرجات الفعلية وذلك من خلال إنجاز الكثير بأقل مايمكن والمقصود هنا بأقل ما يمكن من تكاليف وموارد فكلما إنخفضت كلفة إنتاج المدخلات في توليد المخرجات، أدى ذلك إلى تقليل الطاقات المستخدمة كمدخلات سواءً أكانت بشرية أم مادية في خلق تلك المخرجات بشرط أن لايؤثر ذلك على جودة المخرجات، وهذا يعني ان مصطلح الكفاءة يهدف الى تقليل الضياع في موارد المنظمة (حويز،٢٠٢١: ٤٠)، ولتدقيق الكفاءة يمكن التحقق من الجوانب الآتية: (الزبيدي،٢٠١٥: ٣٣)

١. مدى إستعمال الموارد البشرية والمالية وغيرها بكفاءة.
٢. مدى إدارة البرامج والهيئات والنشاطات الحكومية وتنفيذها ومتابعتها وتقويمها بكفاءة.
٣. مدى إتساق النشاطات في الهيئات الحكومية مع الأهداف والشروط المعلنة.

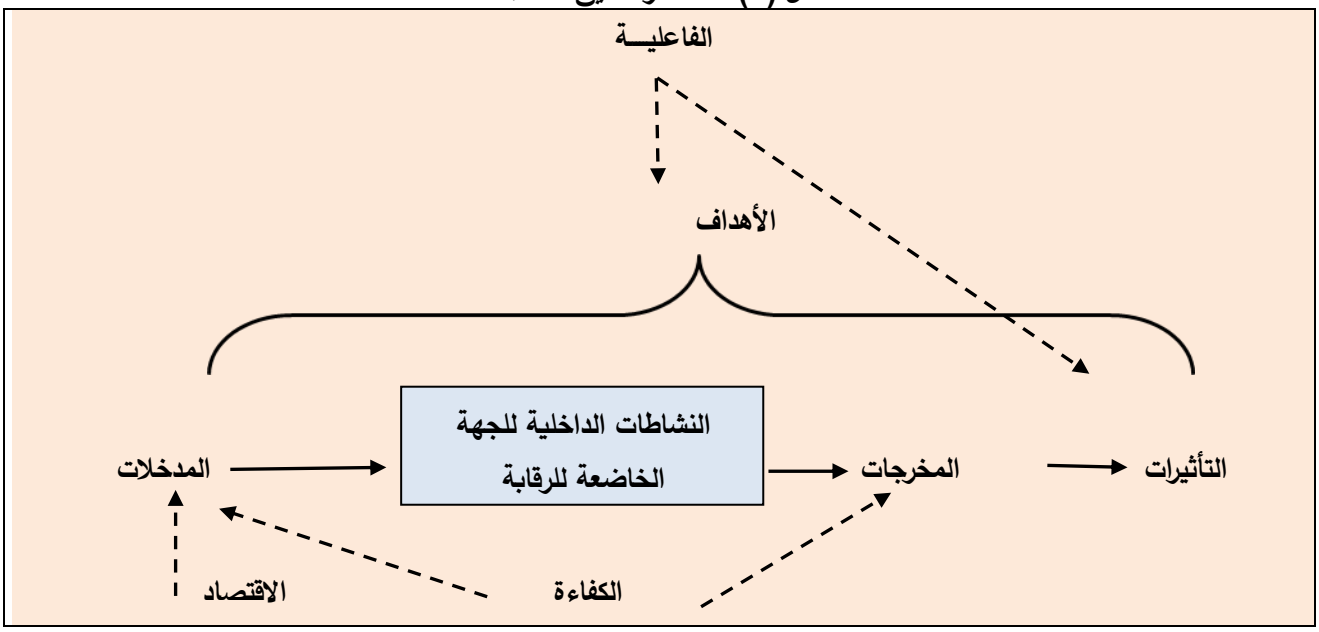
٤. مدى جودة الخدمات العمومية وإستجابتها لحاجات الزبائن وتسليمها في الوقت المناسب.

ج- الفاعلية: ترتبط الفاعلية بفعل الأشياء الصحيحة، أي قدرة المنظمة على تحقيق الأهداف والغايات التي تم تحديدها مسبقاً (محمد،٢٠١٥: ١٠٤٦)، فهي تشير إلى العلاقة بين المخرجات الفعلية إلى المخرجات المستهدفة، ولتدقيق الفاعلية على المدقق أن يتأكد من توفر مجموعة من الأمور مثل:

١. ما إذا كانت الأهداف محددة بشكل تفصيلي وملائمة من الناحية العملية وتتسم بالمرونة.
٢. دراسة إمكانية تحقيق الأهداف.
٣. التأكد من أن الإدارة وضعت في الاعتبار البدائل التي تحقق نفس النتائج وأنه تم اختيار البديل الذي يحقق الأهداف بفاعلية وأقل تكلفة.
٤. تحديد تكلفة تحقيق الأهداف.
٥. ذكر المعوقات التي تحد من تحقيق الاهداف ومحاولة التغلب عليها.
٦. ما إذا كانت الجهة تتابع باستمرارفاعلية السياسات المتبعة في تحقيق الأهداف.
٧. فحص الالتزام بالقوانين والتعليمات التي تنطبق على تلك البرامج.
٨. تحديد ما إذا كان البرنامج يعد مكملاً أو مكرراً أو يتعارض مع برامج أخرى.

وبغرض توضيح العلاقة مابين الإقتصاد والكفاءة والفاعلية، سنوضحها بالشكل الآتي:

شكل (١) "عناصر تدقيق الأداء"



المصدر: (دليل البرامج والسياسات،٢٠١٣: ٥)

٣.١.٢ أهداف تدقيق الأداء

يتمثل الهدف الجوهري لتدقيق الأداء بدوره في تعزيز الحوكمة الكفوءة والفاعلة والإقتصادية بشكل بنّاء، إذ إنه يساهم في تحسين المساءلة والشفافية، إذ يتم تعزيز المساءلة عن طريق مساعدة المكلفين بالحوكمة والإشراف على أعمال الوحدة الإقتصادية، بهدف تحسين الأداء، وذلك بالتحقق فيما إذا كانت القرارات الصادرة عن الإدارة معدّة ومنفذة بكفاءة وفاعلية، ولا يبحث تدقيق الأداء عن نوايا وقرارات الإدارة وإنما يبحث فيما إذا كان هناك قصور في القوانين والأنظمة أو طرائق تنفيذها والذي بدوره يحول دون تحقيق

أهداف الوحدة الإقتصادية (ISSAI,300,2019:8)، وتهدف عملية تدقيق الأداء أيضاً إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الأخرى والتي نوضحها بالنقاط الآتية: (الحساني ،٢٠١٧: ٥)

أ. التحقق من مستوى إنجاز الوحدة الإقتصادية لأهدافها المحددة مسبقاً.

ب. الكشف عن الأخطاء ومدى تكرارها ومواطن الضعف في أنشطة الوحدة الإقتصادية عن طريق إجراء تحليل شامل يهدف إلى التعرف على الأسباب وراء ذلك وتقديم التوصيات اللازمة لتلافيها.

ت. قياس أداء كل مركز من مراكز المسؤولية بغرض تحديد مسؤولية كل مركز من مراكز المسؤولية وتحديد نقاط القوة والضعف في الأداء لتعزيز الأولى وتلافي الثانية.

ث. الوقوف على مستوى الكفاءة في إستخدام الموارد المتاحة وتوجيهها على نحو رشيد لتحقيق أكبر قدر ممكن من المنفعة وبأقل التكاليف الممكنة دون المساس بالجودة.

ج. مساعدة الأجهزة الرقابية في تنفيذ أعمالها عن طريق المعلومات التي تقدمها عملية تدقيق الأداء في التقارير الدورية والمستمرة عن الكفاءة والفاعلية والإقتصادية.

٢.٢ معيار الأنتوساي (٣٠٠٠)

١.٢.٢ منظمة الأنتوساي وإصداراتها

تعد المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأنتوساي) منظمة دولية تتمتع بالإستقلالية، وتعنى بالأعمال المهنية غير السياسية، ولقد تأسست هذه المنظمة في سنة ١٩٥٣ بمبادرة من الرئيس السابق للجهاز الأعلى الكوبي، وإجتمع في كوبا أربعة وثلاثون جهازاً رقابياً لعقد المؤتمر الأول للأنتوساي، وعلى غرار ذلك المؤتمر إنتمت جميع مؤسسات الرقابة العليا في الدول وهدفت المنظمة إلى تشجيع تبادل الأفكار والتجارب الرقابية في الدول لتعزيز كفاءة الأعمال الرقابية ورفع فاعليتها (Gheorghe,2012:204)، وتصدر عن المنظمة مجموعة من المعايير الهادفة لترشيد الأجهزة الرقابية حول العالم نحو توجيه الأعمال الرقابية على النحو الأمثل، ويلاحظ للباحثة أن تبادل التجارب والأفكار ونقل المعرفة الرقابية بين الدول يعد من أبرز ملامح التعاون الرقابي والذي تديره منظمة الأنتوساي ولعل هذه الوسيلة كفيلة في تحقيق أهداف المنظمة.التمتّع بالكفاءات والقدرات المناسبة لإجراء التدقيق، بما في ذلك العلمية والعملية.

٢.٢.٢ مراحل تدقيق الأداء وفق معيار الأنتوساي (٣٠٠٠)

لا يختلف التدقيق على الأداء كثيراً عن التدقيق المالي، فكلا العمليتين تتضمن خطوات متشابهة في التخطيط والتنفيذ وإعداد التقارير. إلا أن التدقيق على الأداء يتضمن مفهوماً أوسع لعمليات تحسين الأداء العامة والمتابعة المستمرة. أما التدقيق المالي فيتعامل على وجه التحديد مع الجوانب المالية والمحاسبية، أي أن التدقيق على الأداء يتضمن نطاقاً أوسع من حيث التدقيق على الأنشطة والعمليات غير المالية بالإضافة إلى الجوانب المالية. ويوضح الشكل أدناه الخطوات الرئيسية للتدقيق على الأداء:

شكل (٢) "مراحل تدقيق الأداء"

المصدر: إعداد الباحثان بإعتماد (الإنتوساي،٢٠١٩، معيار ٣٠٠٠)

٣.٢ الصناديق المتخصصة

١.٣.٢ مفهوم وتعريف الصناديق المتخصصة

تشهد صناديق التنمية إهتماماً كبيراً منذ وقت مبكر، سيما فيما يرتبط بالبنى التحتية للدول، ولا زال يجري إلى الآن إدخال الإصلاحات الكبيرة للعديد من الصناديق القائمة وإعادة هيكلتها، كذلك يتم إنشاء صناديق جديدة في العديد من البلدان بهدف تدعيم الجانب المعيشي للأفراد (Davey,1988:4)، وفي هذه الحقبة من الزمن سعت المنظمات الدولية إلى توفير السبل الكفيلة بتحقيق الأهداف التنموية، إذ كان عام ٢٠١٦ نقطة البداية لتنفيذ العديد من خطط المنظمات العالمية تجاه التنمية المستدامة، حيث أظهر التقرير الموضوعي الأول الصادر عن فرقة العمل المشتركة بين الوكالات المعنية بتمويل التنمية الجهود التي بدأت على جميع المستويات لتعبئة الموارد ومواءمة تدفقات التمويل وسياساته مع التنمية، ويمكن الإبلاغ عن التقدم الجوهري في جميع مجالات العمل الواردة ضمن خطط المنظمات، ومع ذلك، فإن البيئة العالمية الصعبة والنمو البطيء والأزمات الإنسانية في واقع الحال، قد أعاقت الجهود الفردية والجماعية، وعلى هذا الأساس فإن نجاح خطط التنمية على تغيير هذا المسار (UN,2017:1). ومن بين الأدوات التي يتم إستخدامها على نحو واسع في تحقيق التنمية، إستحداث مايعرف بصناديق الأموال المتخصصة، والتي تعنى بتوفير الإحتياجات الإجتماعية والإقتصادية والبيئية وغيرها للبلدان. تعد الصناديق المتخصصة من أبرز الأدوات التي تستخدمها الدول، وتتكون مواردها من أصول مختلفة: كالأراضي والأسهم والسندات وفوائض الميزانية العامة للدولة وفوائض الإحتياطيات النقدية وفوائض ميزان المدفوعات وإيرادات عمليات الخصخصة، وتتسم أصولها بالضخامة وعملها بالتنمية، وتستثمر تلك الفوائض بالأسواق المحلية أو الأجنبية أو فيهما معاً وفقاً لمعايير إقتصادية (التكلفة والعائد). (العشماوي،٢٠٢٢: ٣)، وقد اثارت الفجوة متزايدة الاتساع بين البلدان المتقدمة والبلدان النامية القلق الدولي بشأن إستمرار الحرمان الحاد في عدة أجزاء من العالم، إن الفقر والحرمان لا يشكلان مصدر قلق للحكومات الوطنية فحسب، بل للبشرية جمعاء، ونتيجة لذلك عادت قضية التنمية إلى مركز الإهتمام (Sen,2002: 1)، وتعد الصناديق المتخصصة من الوسائل التي يتم إنشاؤها لتحقيق أغراض معينة ترومها الدولة، والتي تحاول من خلالها تحقيق منافع إجتماعية وإقتصادية. وإن لهذه الصناديق دور هام ومؤثر في الأسواق (بدوي،٢٠٠٧: ١)، وهناك أشكالاً متعددة من الصناديق المتخصصة التي تسعى لتحقيق أهداف محددة، إذ تقوم بعض الدول أحياناً بإنشاء حساب للموارد المالية الحكومية تكون مقيدة بموجب القوانين أو الإتفاقيات التعاقدية لتحقيق جملة من الأهداف بخلاف الدين أو المشروعات الرأسمالية الرئيسية، ويكون هذا المال موجوداً طالما توجد موارد مقيدة لحاجات محددة (Freeman et,al.2013,69-70)، وقد تم تعريف الصناديق المتخصصة بأنها "مؤسسات يتم إنشاؤها بموجب القوانين أو القرارات لتحصيل مجموعة من الموارد لإستخدامها في تحقيق أغراض محددة، وتعامل أموالها معاملة الأموال العامة، وإن فائضها لايؤول إلى الخزينة العامة للدولة إنما يرحل إلى السنوات التالية" (السنباطي،٢٠٢١: ١٠٠٢)، كذلك تم تعريفها بأنها "صناديق خاصة يتم إنشاء لحساب الموارد المالية الحكومية العامة، يتم تمويلها من مصادر إيرادات محددة بموجب التشريعات والقوانين، وهي مقيدة أو مخصصة للإنفاق لأغراض محددة بخلاف خدمة الدين أو النفقات الرأسمالية". (Freeman et,al.2013,69)

٢.٣.٢ أهداف الصناديق المتخصصة

تعد الصناديق المتخصصة أحد قضايا إدارة المالية العامة التي تثير الجدل، وذلك لما تتمتع به هذه الصناديق من مرونة بخصوص طبيعة إتخاذ القرارات المالية المرتبطة بها، إلى جانب إن العديد من لوائحها التنظيمية والمالية تختلف عن مؤسسات الدولة الأخرى، وتترك جوانب الرقابة والمساءلة على تلك الصناديق للجهات الراعية لعملها من وزارات وجهات رقابية، بهدف حماية المال العام ومكافحة أية خروقات وإنحرافات عن تحقيق أهداف تلك الصناديق، دون تقييد لأعمال تلك الصناديق بشأن القرارات المالية والتشغيلية بشأن تحقيق الغايات التي أنشأت لأجله (جبر،٢٠٢٣: ٢٨)، وتبرز أهمية هذه الصناديق من الدور الذي يضطلع به في تحقيق توجهات الدولة من تطوير الواقع الإجتماعي والبنى التحتية للبلد، ومعالجة بعض المشاكل في التخصيصات المالية وحل

الأزمات الطارئة التي تواجهها، ولتلك الصناديق مجموعة من الأهداف كل حسب التخصص الذي وجد من أجله، ويمكن توضيح مجموعة من تلك الأهداف بالنقاط الآتية:

١. تحقيق أهداف السياسات الوطنية.
٢. تستخدم هذه الصناديق لتنفيذ الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للحكومات.
٣. توفير طمأنينة للعاملين عن طريق الحفاظ على مستوى معيشتهم بعد تركهم للخدمة (العشماوي،٢٠٢٢: ٧)
٤. تنويع مصادر تمويل الصناديق الخاصة وتطوير تدخلاتها بما يتماشى مع أهدافها المحددة. (جبر،٢٠٢٣: ٣٣)
٥. تحفيز حشد الموارد المحلية والدولية لتطوير برامج وخدمات محددة كالصحة مثلاً. (استراتيجية الصندوق العالمي،٢٠٢١: ٥)

٤.٢ عملية إعادة إعمار المناطق المتضررة من العمليات الحربية

١.٤.٢ مفهوم وتعريف عملية إعادة إعمار المناطق المتضررة

تلعب عملية إعادة الإعمار المناطق المتضررة دوراً هاماً في إستعادة المجتمعات التي دمرتها العمليات الحربية والتي هي من صنع الإنسان، فإن هذه الأحداث يمكن أن تسبب دماراً هائلاً، وتترك المجتمعات في حالة من الفوضى واليأس. ومع ذلك، في أعقاب مثل هذه الأحداث، هناك فرصة لإعادة بناء وتصميم مجتمعات قادرة على الصمود وأكثر إستعداداً لتحمل المحن المستقبلية (Mfon and (Olurotimi,2023:945، إذ تواجه الدول بشأن إعادة الإعمار تحدياً كبيراً نظراً للتحديات المتعددة التي تواجهها، بما في ذلك توفير التمويل اللازم، وتوفير الخبرات والمهارات الفنية المطلوبة، والتعامل مع القضايا الإجتماعية والإقتصادية المرتبطة بعملية إعادة الإعمار، وتعد المشاركة الفعّالة للمجتمعات المحلية والمنظمات غير الحكومية والمؤسسات الدولية من العوامل الرئيسية لنجاح عمليات إعادة الإعمار، ويتوجب أن يتم تضمين آراء وإحتياجات المجتمعات المتضررة في عملية التخطيط والتنفيذ، وتعزيز الشفافية والمساءلة في إدارة الموارد وتوزيعها. إن الصراع المسلح أو الصراع العنيف أو الحرب الإنسانية أو حرب العصابات أو العنف أو الصراع المدني أو العنف السياسي كلها مصطلحات ليس لها تعريف دقيق وغالباً ما تستخدم بشكل عشوائي لدعم وجهة نظر محددة، هناك شيء واحد مؤكد، ألا وهو التسبب في تعطيل الحياة الإنسانية والإنهيار التام على عدد من المستويات الإجتماعية والسياسية والإقتصادية والبيئية والمادية والتكنولوجية (Hasic,2004:9)، وبعد إنتهاء مثل تلك الأحداث، تبدأ عملية إعادة الإعمار مباشرة، حيث يتعافى المجتمع بشكل تدريجي، ولكن بالنسبة للمناطق المتضررة بشدة، يمكن أن تتم عملية إعادة الإعمار غالباً على مدار عدد من السنوات (United Nations, 2008:2)، لذا فإن إعادة الإعمار قضية تعني كل البلدان التي تخرج من حالة صراع، حيث يمنح هذا المفهوم فرصة لإنشاء مؤسسات إجتماعية تنموية جديدة تسعى إلى توفير منظومة متكاملة لتبدأ بعملية إعادة الإعمار، وهي بمثابة القوة الدافعة نحو التطور بعد مرحلة كثر فيها الخراب والدمار، ولا تتكامل منظومة إعادة الإعمار إلا بتكامل أبعادها الإقتصادية والإجتماعية والسياسية والعمرانية (أحمد والسويداني، ٢٠١٧: ١١٨٣)، إذ إن من أبرز مقومات إعادة الإعمار هي التنمية العمرانية، بوصفها أول مفهوم يتبادر إلى الذهن مع عنوان إعادة الإعمار، إذ إن هذه العملية تعتبر فرصة هامة ينبغي إنتهازها بهدف تطبيق أحدث وأفضل المواصفات والمعايير الهندسية في تخطيط المدن والمناطق العمرانية (الخوري،٢٠١٩: ٩٤)، وإنها عملية معقدة وشاقة وطويلة الأجل، ولذا تحتاج خطة إعادة الإعمار إلى دعم ومساعدة مستمرين من الجانب الحكومي والمجتمع الدولي (الأمم المتحدة،٢٠١٠: ١٥-١٦). وقد عرفت عملية إعادة الإعمار بالكثير من التعريفات، إذ عرفت بأنها إعادة البناء المتوسطة والطويلة الأجل للبنى التحتية الحيوية والخدمات والمساكن والمرافق وسبل العيش اللازمة للتشغيل الكامل للجماعات أو المجتمعات المتضررة من الكوارث، وإستعادتها مع إضفاء مقومات الإستدامة والصمود عليها، ومواءمتها مع مبادئ التنمية المستدامة من أجل تجنب مخاطر الكوارث أو التقليل من حدتها في المستقبل (سليم،٢٠٢٤: ٦)، ومن وجهة نظر (علي،٢٠١٧: ٣) فإنه ينظر نظرة أوسع لإعادة الإعمار، إذ أوضح بأنها مجال يحتوي جملة من الأنشطة والبرامج العملياتية المتنوعة، كتوفير الأمن والمساعدات الإنسانية الطارئة والتنموية، وإصلاح البنى التحتية المدمرة (الصحة والتعليم وغيرها) وإعادة النازحين إلى منازلهم، وإنفاذ العدالة الإنتقالية بما تشمله من لجان تقصي الحقائق والعفو والمصالحة وتعويض المتضررين ونشر ثقافة السلام وتعزيز دور المجتمع المدني وتمكين الفئات المهمشة من

المشاركة في إعادة البناء، كذلك عرف إعادة الإعمار بأنه "إعادة إعمار البنى التحتية والمؤسسات والقدرات للدولة التي تعرضت لحرب" (العيسة،٢٠٢١: ٣١)، كذلك عرفت عملية إعادة الإعمار بأنها "مفهوم متكامل يشتمل على كل ما تقتضيه المرحلة للإنتقال من حالة مابعد الدمار إلى حالة الإستقرار والسلام من إعمار سياسي، إقتصادي، إجتماعي، وعمراني". (حسن، ٢٠٢٢: ٤)

٢.٤.٢ أهمية عملية إعادة إعمار المناطق المتضررة

إن التنمية وإعادة الإعمار عملية ديناميكية، والأضرار الناتجة عن الكوارث الطبيعية وغير الطبيعية هي فرص لتنشيط عملية التنمية وإعادة الإعمار، وخاصة لتحسين سبل العيش وظروف المعيشة، إذ إن إعادة الإعمار وإعادة التأهيل في مرحلة ما بعد الكوارث هي مسألة معقدة ذات أبعاد عديدة، وإن الحكومة والمنظمات غير الحكومية والدولية لها مصالحها الخاصة في برامج التعافي من الكوارث، ويجب إنشاء روابط فيما بينها، وكذلك مع المجتمع، وبعبارة أخرى، ينبغي النظر إلى برامج إعادة التأهيل والتعافي بعد الكوارث على إنها فرص للعمل مع المجتمعات الدولية لخدمة الإحتياجات المحلية (Phatthranit and Manesh,2021:159)، كذلك تعتبر عملية إعادة الإعمار وسيلة لتوفير بنى تحتية أكثر جدوى من سابقتها، ولكن ثم تحديات ينبغي أخذها بالإعتبار، إذ ينبغي على صانعو السياسات ومديرو مهام مشروع إعادة الإعمار إعداد دراسات الجدوى المتكالمة الكفيلة بإنجاح العملية، وإن من أهم المعوقات التي تواجه الدول في إعادة الإعمار مايتعلق بالموارد المالية الكبيرة لإتمام المشروعات، ولكن من الممكن إعتماد الدولة برنامج إعادة الإعمار من خلال الإعتماد على المهارات والموارد المحلية المتاحة بدلاً من الخارجية (CRS,2011:31)، ورغم ما تم ذكره من دور لعملية إعادة الإعمار في تعزيز التعاون الدولي وغيرها من عمليات تصحيحية لمشكلات البنى التحتية السابقة، إلا إنه أشار (Kennedy) إلى إن إعادة بناء البنية التحتية تماماً كما كانت قبل وقوع الأضرار غالباً ما يؤدي إلى إعادة خلق نفس نقاط الضعف التي كانت موجودة سابقاً، إذ تشكل فترة إعادة الإعمار والتعافي بعد وقوع الأضرار فرصة لمعالجة وتصحيح مشكلات الضعف الموجودة في سابقاً (Mannakkara,et.al,2014:1).

٣. المبحث الثالث

تصميم برنامج مقترح لتدقيق أداء صندوق إعادة إعمار المناطق المتضررة من العمليات الحربية

١.٣ نبذة عن الجهة عينة البحث

١.١.٣ تأسيس الصندوق:- تأسس صندوق إعادة إعمار المناطق المتضررة من العمليات الحربية وفقا للمادة (٢٨) من قانون الموازنة الاتحادية لسنة (٢٠١٥) التي نصت "يؤسس صندوق إعادة إعمار المناطق التي دمرها الإرهاب ويمول من المنح والمساعدات الدولية ويخصص له مبلغ أولي قدره (٥٠٠) مليار دينار". وذلك ليكون جهازاً ينسق بين المنظمات الدولية والوزارات العراقية في عمليات اعادة الاعمار السريعة وينفذ عمليات اعادة الاعمار متوسطة وطويلة الاجل في المناطق التي يتم تحريرها من سيطرة (داعش)، خصصت حكومة العراق مبلغا اوليا للصندوق قدره (٥٠٠) مليار دينار عراقي في موازنة عام ٢٠١٥، وسوف تتكون موارد الصندوق فيما بعد من المنح التي يمكن ان تقدمها الدول الصديقة والشقيقة بالاضافة الى ما تخصصه الدولة من اموال من خلال قانون الموازنة الاتحادية، وسيقوم الصندوق بأعادة اعمار المناطق التي تضررت بسبب الاعمال الحربية في عموم العراق بعد تحريرها. كذلك نصت المادة (٢٩) من قانون الموازنة الإتحادية لسنة (٢٠١٥) "على وزير المالية إصدار طابع بإسم دعم النازحين وإعمار المناطق التي دمرها الإرهاب وتحدد مبالغه وفق تعليمات تصدرها دائرة المحاسبة تستوفى من مراجعي الدوائر الحكومية وتخصص إيراداته لدعم النازحين وصندوق إعمار المناطق التي دمرها الإرهاب".

يتجه الصندوق في أولوياته إلى أن تكون المنح والمساعدات التي يسعى للحصول عليها بشكل مشاريع وتجهيزات سلعية في ضوء المتطلبات والإحتياجات الفعلية لإعادة الإعمار، والتي يجب أن تكون واضحة ومحددة مناطقياً حتى على مستوى الناحية وليس فقط على المستوى القطاعي للوزارات التنفيذية ذات العلاقة، وأن يتم ضمان تنفيذ ذلك من قبل الوحدات الإقتصادية الرصينة عالمياً.

٢.١.٣ أهداف ومهام الصندوق

يهدف صندوق إعادة إعمار المناطق المتضررة إلى تحقيق ما يأتي:

أ- إعادة إعمار وتأهيل المناطق المدمرة بفعل العلميات الحربية التي طالت المناطق المنكوبة.

ب- العمل على معالجة الأضرار الحاصلة في البنى التحتية للمحافظات المتضررة من العمليات الحربية.

ج- السعي نحو تعويض الفرص التنموية المفقودة بفعل العمليات الحربية بغرض تحقيق الأهداف الوطنية والإنسانية والإجتماعية.

د- تخفيف معاناة العوائل المتضررة عن طريق منح المساعدات، كذلك المساهمة في إعادة العوائل المتضررة إلى مناطقهم بعد إعادة إعمارها.

أما مهام الصندوق، فلقد أعطي العديد من الصلاحيات بغرض تحقيق أهدافه، والتي تشمل الآتي:

أ- العمل على ترتيب الأولويات للمشروعات في المحافظات المتضررة والتنسيق مع الجهات المعنية بشأن إعادة إعمارها.

ب- السعي لجلب المنح والمساعدات والهبات والتبرعات والإقتراض من الدول والمؤسسات والجهات المانحة وقيدها لدى وزارة المالية.

ج- التعاقد مع الوحدات الإقتصادية لإعادة إعمار المناطق المتضررة ومتابعة تنفيذ المشروعات التي تم التعاقد عليها على وفق أحكام القوانين والتعليمات المرعية.

د- العمل على متابعة تنفيذ مشاريع إعادة الإعمار التي تم تمويلها من المنح والقروض الممنوحة للوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة والمحافظات غير المنتظمة بإقليم.

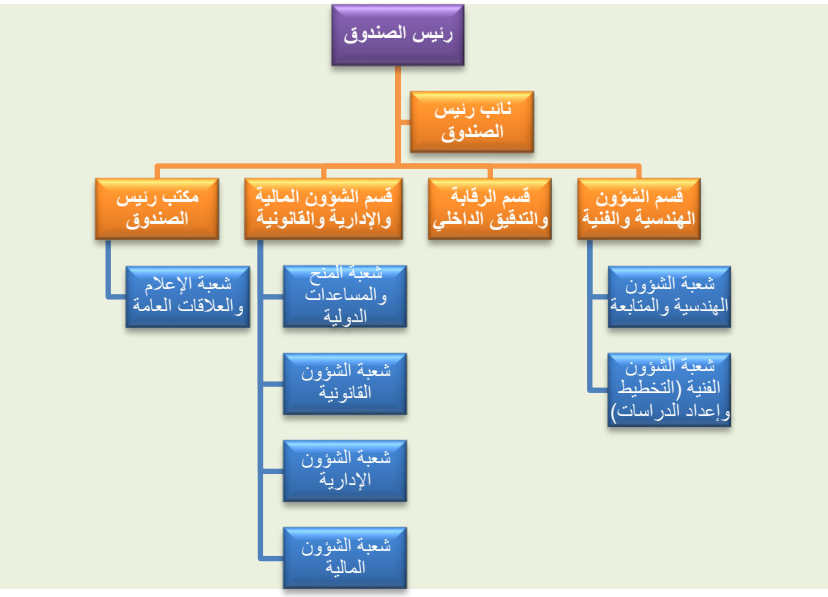
هـ- تقديم الخطط اللازمة لإعادة الإعمار ووضع السياسات اللازمة لتحقيق أهداف الدولة في تنمية وإعادة إعمار المناطق المتضررة بالكيفية التي يراها مناسبة وبما يحقق أهداف الصندوق.

و- تنظيم ورعاية المؤتمرات والمعارض المحلية والدولية المتعلقة بإعادة الإعمار وله حق دعوة الجهات ذات العلاقة بهذا الشأن وذلك سعيا لجلب المنح والهبات والمساعدات والتبرعات من الدول والمؤسسات والمنظمات والجهات المانحة.

٣.١.٣ الهيكل التنظيمي للصندوق

يتكون صندوق إعادة إعمار المناطق المتضررة من العمليات الحربية من مجموعة من الأقسام والشعب حسبما نص عليه نظام الصندوق رقم (٣) لسنة ٢٠١٧، وهو كما موضح في الشكل الآتي:

شكل (٣) "الهيكل التنظيمي لصندوق إعادة إعمار المناطق المتضررة من العمليات الحربية"



المصدر: إعداد الباحثان بإعتماد (نظام صندوق إعادة إعمار المناطق المتضررة من العمليات الحربية رقم ٣ لسنة ٢٠١٧).

٤.١.٣ واقع تدقيق أداء صندوق إعادة إعمار المناطق المتضررة من العمليات الحربية

رغم إن تدقيق الأداء يعد من العمليات الجوهرية في مجال العمل الرقابي، ولا سيما فيما يرتبط بتدقيق كفاءة وفاعلية وإقتصادية الجهات الحكومية، ولكن لم تقم الأجهزة الرقابية المكلفة بتدقيق صندوق إعادة إعمار المناطق المتضررة من العمليات الحربية بتدقيق أدائها، إنما إقتصرت أعمال التدقيق على الجوانب المحاسبية، ومدى توافق البيانات المالية مع الإطار المالي المنطبق، رغم أهمية عملية تدقيق المشاريع والبرامج والسياسات التي تبنتها هذه الجهة، فضلاً عن عدم وجود إجراءات لتدقيق أداء هذا الصندوق للتحقق من مدى إسهامه في تنفيذ البرامج والسياسات المقرة وفقاً لعناصر تدقيق الأداء.

٢.٣ إجراءات تدقيق مقترحة وفق معيار الأنتوساي (٣٠٠٠) لتدقيق أداء الصندوق

تستهدف معايير الأنتوساي مدقق القطاع العام على مستوى الدولة، وإن هذه المعايير تعطي توجيهات متكاملة تساعد المدقق في إتخاذ إستجابات موضوعية لتدقيق وحدات القطاع العام، ومن بين تلك المعايير معيار تدقيق الأداء رقم (٣٠٠٠) والذي يعنى بتوجيه المدقق حول ما ينبغي عمله عند التكليف بعملية تدقيق معينة، وبغرض تدقيق أداء صندوق إعادة إعمار المناطق المتضررة من العمليات الحربية، ينبغي مراعاة الإجراءات الآتية:

١.٢.٣ التخطيط لعملية تدقيق الأداء

يساعد التخطيط لعملية تدقيق الأداء في تحديد المجالات التي يجب التركيز عليها عند تنفيذ عملية التدقيق، ويمكن التخطيط لعملية تدقيق الأداء عن طريق دراسة وتحليل الأنشطة الخاصة بالجهة موضوع التدقيق، كذلك مراجعة الوثائق والسجلات، وفيما يأتي المواضيع الواجب أخذها في الحسبان عند التخطيط لعملية التدقيق:

أ- إختيار موضوع التدقيق

يعد إختيار موضوع تدقيق من أولويات إجراءات تدقيق الأداء، كونه يساعد المدقق في تحديد نطاق عملية التدقيق التي سيقوم بها، وطبيعة الوثائق والسجلات التي سيقوم بفحصها والفترة الزمنية والمواقع المعنية لعملية التدقيق، وذلك يساعد في تصميم برنامج التدقيق الذي سيتم إعتماده مع فريق العمل لتحقيق أكبر فائدة من عملية التدقيق، وتنطوي على عملية إختيار موضوع التدقيق مجموعة من الإجراءات وهي كالآتي:

١. فهم إهتمامات وأولويات الوزارة أو الهيئة التشريعية أو الحكومة أو أصحاب المصلحة الآخرين مثل منظمات المجتمع المدني أو الجمهور:

يتجه الصندوق في إهتماماته وأولوياته إلى أن تحصيل المنح والمساعدات التي يسعى من خلالها لإقامة مشاريع تركز على إعادة إعمار المناطق المتضررة من العمليات الحربية، سيما فيما يرتبط بالبنى التحتية ومشروعات التنمية الإجتماعية والإقتصادية والبيئية، وبذلك تحقيق أهداف التنمية المستدامة على مستوى المحافظات المتضررة من العمليات الحربية، وهو بالمحصلة هدف للدولة.

٢. إستخدام معايير الإختبار لضمان أهمية موضوعات التدقيق وقابليتها للتدقيق وتوافقها مع تفويض الجهاز الأعلى للرقابة:

إن إختيار المعايير يستند لمدى التفويض الحاصل عليه المدقق لتنفيذ عملية التدقيق، وبما أن ديوان الرقابة المالية الإتحادي مفوض بحكم القانون في تدقيق صندوق إعادة إعمار المناطق المتضررة، فله كافة الصلاحيات في الوصول غير المقيد لكافة المستندات والوثائق التي تساعده في إتمام عملية التدقيق، كذلك ينبغي على المدقق الأخذ بنظر الإعتبار تنفيذ إجراءات منطقية تساعده في تحقيق أهداف التدقيق، وتساعد الأهمية النسبية في تدقيق الأنشطة الأكثر إتساعاً بالنسبة لصندوق إعادة الإعمار، كذلك تحديد المشروعات الأكثر أهمية يساعد في توزيع الوقت والجهد على نحو أكثر فاعلية، وفي مثل هذه الحالات بإستطاعة المدقق إعتماد بعض المؤشرات التي تشير لأهمية مشروع على حساب آخر من خلال الإطلاع على التخصيصات المالية لكل مشروع والمدد الزمنية اللازمة لإتمامه والمنافع التي يحققها المشروع من خلال تشغيل الأيدي العاملة وإعادة تأهيل المناطق.

٣. إجراء المسح الأولي لبيئة الأعمال من خلال إجراء تحليل للمخاطر المالية والتشغيلية وخطط العمل:

يمكن إجراء المسح الأولي من قبل فريق التدقيق من خلال الزيارات الميدانية لمواقع عمل الصندوق والإطلاع على الهيكل التنظيمي والإطلاع على التعليمات والأنظمة الحاكمة لعمله، كذلك الإطلاع على آلية عمل كل قسم والمهام المناطة به والمسؤوليات المترتبة عليه كخطوة لفهم طبيعة عمل الجهة موضوع التدقيق. وبغرض تحليل المخاطر المالية ينبغي الإطلاع على الموازنة التخطيطية وكيفية تمويل الصندوق لأنشطته وعملياته، وتكاليف التمويل، أضافةً للتخصيصات المالية المرصودة له في الموازنة العامة للدولة، وتحديد ما إذا كان هناك تجاوز على التخصيصات المالية وأسباب ذلك التجاوز من خلال مقارنة الموازنات مع المتحقق الفعلي، أما المخاطر التشغيلية فيمكن الإطلاع على آلية تنفيذ المشروعات عن طريق الزيارات الميدانية لمواقع العمل (ألمشروعات) والإطلاع على تقارير المهندس المقيم في المشروعات وتقارير قسم التدقيق الداخلي ومحاضر إجتماع مجلس أمناء الصندوق والإطلاع على القرارات المتخذة فيه، كذلك الإطلاع على الإعمامات الصادرة عن الجهات العليات بشأن عمل الصندوق وتوجيهه.

٤. تحديد أولويات مواضيع التدقيق وتحديد أعلى أولويات الجهاز الرقابي الأعلى

عند عمل المسح الأولي من الممكن للمدقق إجراء المناقشات مع فريق التدقيق لتحديد الموضوعات الأكثر تهديداً، والتي ينبغي تسليط الضوء عليها عند تنفيذ التدقيق، وتحديد مدى الحاجة للخبراء.

٥. توزيع الأعمال بين أعضاء فريق الإرتباط:

بعد مناقشة العمل مع فريق التدقيق، ينبغي على المدقق توزيع الأعمال على فريق التدقيق آخذاً بنظر الإعتبار خبرات كل منهم والتجارب السابقة له، كذلك ينبغي على المدقق متابعة أعضاء الفريق وإجراء المناقشات معهم كل فترة للإطلاع على ما تم التوصل إليه، ومن الواجب إبلاغ الجهاز الأعلى للرقابة بمدى حاجته لخبراء من التخصصات غير المحاسبية والتدقيقية لضمان توفير الخبراء في الوقت المناسب.

٦. تصميم التدقيق

ينبغي على المدقق في التخطيط لعملية تدقيق الأداء أن يأخذ في النظر ضمان جودة الأعمال التدقيقية، وأن تنجز أعمال التدقيق بكفاءة وفاعلية وإقتصاد وفي الوقت المناسب، وعلى وفق المبادئ الإدارة الرشيدة للمشروعات. ومن الواجب أن تكون كل من الإدارة العليا والتنفيذية للجهاز الأعلى للرقابة وفريق التدقيق على دراية كاملة بتصميم التدقيق، وغالباً ما ترجع القرارات المتعلقة بتصميم التدقيق وآثاره من حيث الموارد إلى الإدارة العليا للجهاز الرقابي، الذي يمكنها من تضمن توفير المهارات والموارد اللازمة لتناول أهداف الرقابة. وإن المقصود بإنجاز عملية تدقيق الأداء بالوقت المناسب هو أن يقوم المدقق بالتعامل مع عملية التدقيق كمشروع، بمعنى إنها تتطلب تخطيط وتنظيم وتأمين وقيادة والسيطرة على الموارد المتاحة لتحقيق أهداف محددة، لذا يتطلب إنجاز تدقيق الأداء كمشروع إعتماد منهجيات وإستراتيجيات إدارة المشروع، ولضمان تصميم فاعل للتدقيق، ينبغي الأخذ بنظر الإعتبار على الأقل المتطلبات الآتية:

١) إجراء دراسة أولية لفهم موضوع التدقيق بشكل أفضل:

على المدقق أن يقوم بإستمرار بفهم طبيعة الأنشطة والعمليات التي يقوم بها الصندوق طيلة فترة الإرتباط، وذلك عن طريق إكتساب المعرفة الجوهرية والمنهجية لأعمال الصندوق طيلة عملية التخطيط، ليتسنى له تحديد الجوانب الأكثر جوهرية وتحديد مواطن عدم الإلتزام، إذ يجب أن يتناول التدقيق الأمور التي تضيف قيمة، وتحديد القيمة التي يمكن أن يضيفها التدقيق لكل من المجالات التالية:

أولاً: الضمان الذي سيتم توفيره من خلال التدقيق.

ثانياً: التوصيات التي سيقدمها التدقيق لمعالجة الثغرات أو المشاكل أو المخاطر.

ثالثاً: المعلومات التي سيتم توفيرها من خلال التدقيق لتحسين الشفافية أو لتعزيز فهم موقف معين.

٢) تحديد نهج التدقيق:

إن تحديد نهج التدقيق يساعد في التركيز على الجوانب التي سيتم فحصها، وأشار معيار الأنتوساي (٣٠٠) إلى ضرورة قيام المدقق بإختيار نهج يستند إلى النتيجة أو المشكلة أو النظام أو مجموعة من ذلك، لما لذلك من أثر في تصميم عملية التدقيق، ويحدد النهج المعتمد طبيعة الفحص الذي يجب تنفيذه، وهو حلقة وصل هامة بين أهداف التدقيق ومعاييرها وعملية جمع الأدلة، ويدرس النهج المستند إلى النظام سلامة الأداء للنظم الإدارية، وفي كثير من الأحيان تساعد المبادئ الأساسية للإدارة الجيدة في دراسة شروط الكفاءة أو الفاعلية، ويقيم النهج المستند إلى النتائج كيفية تحقيق المخرجات للأهداف المحددة، أما النهج المستند إلى المشكلة فيركز على أسباب المشكلات والإنحرافات عن المعايير.

٣) تطوير الهدف (الأهداف) لتحديد سبب التدقيق:

إن تطوير هدف التدقيق وتحديد سببه يساعد في عدم حصول ملابسات تنشأ بسبب سوء الفهم من قبل الأطراف المهتمة بعملية التدقيق، ولكي لا تظهر فجوة التوقعات بين المدقق والعميل والمجتمع، وفي كل مرة تؤكد الجهات المهنية على أن المسؤولية الرئيسية في إكتشاف الأخطاء والغش تقع على عاتق الإدارة وأن هدف التدقيق هو إضفاء الثقة بإلتزام الجهة بالقوانين واللوائح ذات العلاقة بعمل الجهة موضوع التدقيق.

٤) فهم الأنظمة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية

يتوجب على المدقق فهم النظام الخاص بالجهة موضوع التدقيق، ونظام الرقابة الداخلية فيها عن طريق مجموعة من الإجراءات، والتي تنطوي على المقابلات الشخصية لموظفي قسم التدقيق الداخلي، مراجعة بعض الأوليات المدققة من قبل القسم، الإطلاع على إجراءات التدقيق المعتمدة في القسم، الإطلاع على التقارير الصادرة عن قسم التدقيق الداخلي وإستجابة الإدارة، إستمارة إستقصاء لفحص وإختبار نظام الرقابة الداخلية للتحقق من شموله لكافة أنشطة وعمليات الوحدة. من بين الأدوات الأكثر شيوعاً لفحص نظام الرقابة الداخلية هي قائمة الإستقصاء، والتي تعد على ضوء فهم طبيعة نشاط الوحدة والقوانين والتعليمات المرعية لأعمالها.

٥) تحديد معايير التدقيق المناسبة لقياس أداء الصندوق مقابل ما هو متوقع:

إن تحديد معايير التدقيق يعتبر الأساس المرجعي لمقارنة أداء الصندوق بين فترة وأخرى، إذ ينبغي في عملية التخطيط تحديد الأهداف المراد تحقيقها، وفقاً للنظام الداخلي للصندوق، والمشاريع المحددة وفقاً للموازنات التخطيطية والموافقات الأصولية من الجهات الراعية لأعمال الصندوق، ليتسنى إجراء المقارنات اللازمة وتشخيص نقاط الخلل وتقديم الحلول المناسبة ومتابعة تنفيذها في المستقبل.

٦) توثيق التصميم، وإعداد برنامج التدقيق:

يعد توثيق التصميم دليل يساعد المدقق في مراجعة الإجراءات التي تمت صياغتها، لتحديد وقت وطبيعة تنفيذ الإجراء، وخلال مرحلة التخطيط ينبغي على المدقق تصميم إجراءات التدقيق ليتم إستخدامها لجمع أدلة إثبات كافية ومناسبة تستجيب لأهداف الرقابة. وبعد دراسة وفهم طبيعة نشاط صندوق إعادة إعمار المناطق المتضررة من العمليات الحربية، وبصدد تدقيق الأداء لهذا الصندوق، سيتم إعتماد البرنامج التدقيقي الذي تم تصميمه على وفق طبيعة نشاط الصندوق والقوانين واللوائح المرعية.

برنامج تدقيق مقترح لتدقيق أداء صندوق إعادة إعمار المناطق المتضررة من العمليات الحربية

أولاً: الأمور العامة

ت	إجراءات التدقيق	المبادئ			حجم العينة	إسم المدقق وتوقيعه	رقم ورقة العمل
		إقتصاد	كفاءة	فاعلية			
١.	التحقق من إلتزام الصندوق بإعداد موازين المراجعة والكشوفات التحليلية وتقديمها في الوقت المحدد من خلال الإطلاع على تأريخ كتاب إرسال البيانات ومقارنته مع هو وارد ضمن المادة						

	(٢٨/ ثانياً) من قانون الإدارة المالية الإتحادية رقم ٦ لسنة ٢٠١٩ (المعدّل).						
٢.	التحقق من إستيفاء الحسابات لمتطلبات إنجاز البيانات المالية الصادر عن ديوان الرقابة المالية الإتحادي من خلال البيانات المالية مع متطلبات إنجاز البيانات المالية الصادر عن ديوان الرقابة المالية الإتحادي.						
٣.	التحقق من قيام مجلس الأمناء بالإجتماع شهرياً من خلال الإطلاع على محاضر إجتماع مجلس الأمناء.						
٤.	التحقق من قيام الجهة بإعداد خطة إستراتيجية لجمع التبرعات والمنح الدولية لتحقيق اهدافها في إعادة إعمار المناطق المتضررة من خلال الإطلاع على المؤتمرات الدولية وبرنامج الدعم الدولي.						
٥.	التحقق من قيام الجهة بإعداد موازنة تخطيطية تشتمل على تخمين الإيرادات وتقدير النفقات اللازمة لتنفيذ برامج إعادة إعمار المناطق المتضررة من خلال طلب الموازنة التخطيطية والإطلاع عليها.						
٦.	التحقق من قيام الصندوق بإعداد خطط إستراتيجية لعملية إعادة الإعمار في ضوء الإستراتيجية العامة للدولة وتوجهاتها المستقبلية من خلال الإطلاع على الخطط الإستراتيجية ومقارنتها مع البرنامج الحكومي.						
٧.	التحقق من وجود هيكل تنظيمي في الصندوق ومدى ملائمته لنشاطه واهدافها من خلال طلب الهيكل التنظيمي ومقارنته مع أهداف الصندوق.						
٨.	التحقق من إعداد خطة لتدوير الموظفين على مدد دورية بما لا يؤثر على إجراءات العمل عن طريق الإطلاع على الأوامر الإدارية لتدوير الموظفين.						
٩.	التحقق من قيام الجهة بتشكيل اللجان الفنية لعمل المسح الأولي للمناطق المتضررة وتقديم التوصيات اللازمة في إعادة إعمار المناطق المتضررة من خلال الإطلاع على الأوامر الإدارية بخصوص تشكيل اللجان وتقارير تلك اللجان.						
١٠.	التحقق من التأهيل العلمي والمهني لموظفي صندوق إعادة إعمار المناطق المتضررة وإنها متوافقة مع طبيعة نشاط الصندوق من خلال الإطلاع على الملاك المصادق والتخصصات العلمية للموظفين وشهادات الخبرة.						
١١.	التحقق من الصلاحيات الممنوحة لرئيس صندوق إعادة الإعمار والموظفين المسؤولين عن الصرف وإنهم ملتزمين بتلك الصلاحيات من خلال الإطلاع على عينة من مستندات الصرف ومقارنتها مع الصلاحيات الممنوحة.						
١٢.	التحقق من وجود أكثر من مصدر لتمويل أنشطة وعمليات صندوق إعادة الإعمار وعدم إعتمادهم على مصدر واحد للإيرادات من خلال الإطلاع على الكشوفات المصرفية والتحويلات المالية للصندوق.						
١٣.	**التحقق من وجود دفاتر وسجلات محاسبية متوافقة مع النظام المحاسبي المعمول به في الجهة وإن العمليات تسجل وترحل**						

	أولاً بأول من خلال إجراء زيارة ميدانية والإطلاع على عينة من المعاملات المالية.						
١٤.	التحقق من فاعلية أدوات الرقابة الداخلية في الصندوق من خلال إعداد إستمارة إستقصاء والمقابلات الشخصية مع موظفي قسم التدقيق الداخلي والإطلاع على تقاريرهم الرقابية.						
١٥.	التحقق من تثبيت المنح والتبرعات في السجلات المحاسبية المختصة وتقييد الصرف حسب شروط المنح من خلال الإطلاع على الكشوفات المصرفية والتحويلات المالية للصندوق والتعليمات الصادرة عن الإدارة بشأن إنفاق تلك الأموال.						
١٦.	التحقق من قيام الجهة بتحديد الطاقة المتاحة لها من خلال الإطلاع على التقارير الخاصة بالطاقة المتاحة.						
١٧.	التحقق من كفاءة إعداد الموازنة التخطيطية في الجهة من خلال قسمة الموازنة التخطيطية على الطاقة المتاحة في الصندوق.						
١٨.	التحقق من قيام مجلس أمناء الصندوق بالإجتماع دورياً حسب ما مقر وفق نظامه الداخلي والإطلاع على القرارات المتخذة في تلك الإجتماعات ومدى تطبيقها من قبل إدارة الصندوق من خلال الإطلاع على محاضر الإجتماعات والقرارات الإدارية المرتبطة بقرارات مجلس الأمناء.						

ثانياً: قسم الشؤون الإدارية والقانونية والمالية:

ت	إجراءات التدقيق	المبادئ			حجم العينة	إسم المدقق وتوقيعه	رقم ورقة العمل
		إقتصاد	كفاءة	فاعلية			
١.	التحقق من التحصيل العلمي لمدير القسم وإنه من حملة الشهادات العليا وله خبرة في مجال إختصاصه من خلال الإطلاع على الشهادة الجامعية وشهادات الخبرة في مجال الإختصاص.						
٢.	التحقق من قيام القسم بمتابعة التعليمات والإعمامات الصادرة عن الوزارات والتي لها إرتباط بعمل الصندوق من خلال طلب عينة من الإعمامات الصادرة بشأن عمل الصندوق.						
٣.	التحقق من مراعاة التوثيق والتنظيم في القسم من خلال إجراء الزيارات الميدانية للقسم والإطلاع على إجراءات التوثيق.						
٤.	التحقق من قيام القسم بإعداد أضابير للموظفين منظمة وتحتوي على كافة الأوليات الخاصة بالموظف من خلال عمل زيارات ميدانية للقسم والإطلاع على عينة من أضابير الموظفين.						
٥.	التحقق من قيام القسم بإعداد سجل خاص بالمراسلات وإنه مستوفي للأمور التنظيمية من خلال عمل زيارات ميدانية والإطلاع على عينة من الكتب والمراسلات.						
٦.	التحقق من التحصيلات العلمية لمسؤولي الشعب وإن إختصاصاتهم تتوافق وطبيعة عمل الشعبة من خلال طلب الشهادات الجامعية وشهادات الخبرة.						

٧.	التحقق من قيام القسم بمساعدة الإدارة والأقسام الأخرى في المجالات الإدارية والمالية والقانونية من خلال الإطلاع على عينة من مطالعات القسم وتقاريرهم.						
٨.	التحقق من إعداد الحسابات وفق الهيكلية المعتمدة في النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي من خلال مقارنة الحسابات مع متطلبات إنجاز البيانات المالية.						
٩.	التحقق من قيام القسم بإعداد موازنة الصندوق ووضع إجراءات لتطبيقها من خلال الإطلاع على الموازنة الخاصة بالصندوق.						
١٠.	التحقق من نسب التنفيذ المالي لموازنة الصندوق من خلال إجراء مقارنة للمصروف الفعلي مع الموازنة المصادق عليها.						
١١.	التحقق من عدم إستغلال تخصيصات الموازنة الإستثمارية أو المنح الدولية لأغراض الإنفاق التشغيلي من خلال الإطلاع على التخصيصات المالية وعينة من مستندات الصرف الخاصة بالموازنة الإستثمارية.						
١٢.	التحقق من الإلتزام بقانون الموازنة العامة للدولة والتعليمات الخاصة بها من خلال الإطلاع على أوجه الإنفاق في الصندوق ومطابقة الموازنة المصادق عليها مع المصروف الفعلي.						
١٣.	التحقق من الإلتزام بقانون الإدارة المالية الإتحادية رقم (٦) لسنة ٢٠١٩ (المعدّل) من خلال مراجعة عينة من المعاملات المالية ومطابقتها مع مقتضيات القانون.						
١٤.	التحقق من إعتماد سعر الصرف الرسمي فيما يرتبط بمطابقات كشف الحساب الجاري بالعملة الأجنبية من خلال طلب الكشوفات المصرفية المفتوحة في المصارف.						
١٥.	القيام بجرد مفاجيء للصندوق ومطابقة السجلات مع الموجود الفعلي من النقد من خلال الزيارة الميدانية وإجراء عملية الجرد.						
١٦.	التأكد من إجراءات الفصل الملائم بين المهام ذات الصلة بحساب النقدية من خلال الزيارات الميدانية والإطلاع على مهام كل موظف.						
١٧.	التحقق من الإلتزام بتضمين المساعدات الدولية ضمن موازنة الصندوق وتوظيف تلك الأموال نحو تحقيق أهدافه من خلال الإطلاع على الموازنة الخاصة بالصندوق والمساعدات الممنوحة والتحويلات المالية.						
١٨.	التحقق من فاعلية التنسيق مع الجهات الدولية المانحة للمنح والمساعدات من خلال الإطلاع على إجراءات التنسيق عن طريق الزيارة الميدانية للقسم ومناقشة الموظفين.						

ثالثاً: قسم الشؤون الهندسية والفنية:

ت	إجراءات التدقيق	المبادئ			حجم العينة	إسم المدقق وتوقيعه	رقم ورقة العمل
		إقتصاد	كفاءة	فاعلية			
١.	التحقق من التحصيل العلمي لمدير القسم وإنه من حملة الشهادات العليا وله خبرة في مجال إختصاصه من خلال طلب الشهادة الجامعية وشهادات الخبرة في مجال الإختصاص.						

٢.	التحقق من قيام القسم بتدقيق الكشوفات الهندسية للمشروعات المرسلة من المحافظات من خلال طلب عينة من الكشوفات وتدقيقها.						
٣.	التحقق من القيام بعمل زيارات ميدانية لتحديد أولويات المشروعات المتضررة من خلال الإطلاع على الأوامر الإدارية بإيفاد الموظفين والإطلاع على تقاريرهم المقدم للإدارة.						
٤.	التحقق من موضوعية الخطة الإستراتيجية للصندوق ومدى توافقها مع الخطة الإستراتيجية للدولة من خلال الإطلاع على الخطة ومقارنتها مع البرنامج الحكومي.						
٥.	التحقق من موضوعية خطة توزيع المبالغ المخصصة لإعادة الإعمار على المحافظات المتضررة من خلال الإطلاع على الخطة وآلية تخصيص المبالغ.						
٦.	التحقق من موافقة وزارة التخطيط ووزارة المالية على إدراج المشاريع وتوفير التخصيص المالي من خلال الإطلاع على مفاتحة وزارة التخطيط والمالية.						
٧.	التحقق من موضوعية أسباب الدعوة المباشرة للشركات وعدم وجود مصالح مالية تربطهم بموظفي القسم من خلال إجراء مناقشات مع الإدارة حول أسباب الدعوة المباشرة.						
٨.	التحقق من تعاقد الصندوق مع شركات رصينة ولديها أعمال مماثلة من خلال الإطلاع على قاعدة بيانات الشركة المتعاقد معها.						
٩.	تدقيق عينة من عقود المقاولات المبرمة والتحقق من موضوعية بنودها من خلال طلب عينة من العقود وتدقيقها.						
١٠.	التحقق من إستيفاء خطابات الضمان وحسن التنفيذ بالتوقيت والمبلغ المحدد من خلال الإطلاع على الكشوفات المصرفية والصكوك المقدمة.						
١١.	تدقيق عينة من دراسات الجدوى الإقتصادية والفنية لمجموعة من المشروعات من خلال طلب عينة من دراسات الجدوى وتدقيقها.						
١٢.	التحقق من قيام القسم بمتابعة الشركة المتعاقد معها وتأريخ مباشرتها من خلال الإطلاع على تقارير القسم.						
١٣.	التحقق من أصولية مستندات صرف السلفة المقدمة ومقارنة تواريخ ومبالغ الدفعات مع التعليمات المعتمدة من خلال الإطلاع على عينة من مستندات الصرف.						
١٤.	التحقق من أصولية مستندات صرف الذرعات المنجزة ومقارنة تواريخ صرف المستحقات مع تواريخ تقديم الذرعة من خلال طلب عينة من المستندات وتدقيقها.						
١٥.	التحقق من قيام القسم بمتابعة الفحوصات المختبرية لكل ذرعة عمل منجزة من خلال الإطلاع على الأوليات الخاصة بالفحوصات المختبرية.						
١٦.	التحقق من قيام القسم بمتابعة نسب التنفيذ المالي والفني من خلال الإطلاع على تقارير القسم.						

١٧.	الإطلاع على عينة من محاضر إستلام الذرعات المنجزة والمحاضر النهائية لإستلام المشروع ككل من خلال طلب محاضر الإستلام والإطلاع عليها.						

رابعاً: إجراءات تدقيق المنصة الإلكترونية لعقود المقاولات:

ت	إجراءات التدقيق	المبادئ			حجم العينة	إسم المدقق وتوقيعه	رقم ورقة العمل
		إقتصاد	كفاءة	فاعلية			
١.	التحقق من قيام الجهة من التعاقد على شراء نظام إلكتروني بخصوص تفعيل المنصة الإلكترونية من خلال الإطلاع على العقود المبرمة بشأن التعاقد.						
٢.	التحقق من موافقة الجهات المسؤولة عن التعاقد على النظام الإلكتروني بشأن تفعيل المنصة الإلكترونية من خلال الإطلاع على صلاحيات ومصادقة الجهات المسؤولة.						
٣.	التحقق من إن النظام الإلكتروني شامل لجميع متطلبات المنصة الإلكترونية من خلال إعادة تشغيل النظام بعملية إفتراضية.						
٤.	التحقق من قيام الجهة من إستيفاء متطلبات الحماية ضد الإختراق من خلال إنشاء قسم مختص بهذا الشأن وتوظيف موظفين أصحاب إختصاص من خلال الإطلاع على الأوامر الإدارية بهذا الخصوص.						
٥.	التحقق من كفاءة موظفي قسم الحماية من خلال الإطلاع على تحصيلهم العلمي وتأييدات الدورات والخبرات المكتسبة.						
٦.	التحقق من قيام الجهة بتدريب وتأهيل الموظفين المتخصصين بشأن حماية النظام من الإختراق الإلكتروني من خلال الإطلاع على الدورات وورش العمل المقامة من قبل الجهة أو الجهات المهنية الأخرى.						
٧.	التحقق من الأوامر الإدارية بخصوص تكليف الموظفين المختصين بالدخول للمنصة الإلكترونية وإدارتها من خلال الإطلاع على الأوامر الإدارية بهذا الشأن.						
٨.	التحقق من قيام الجهة بتفعيل رمز سري ويتم تغييره بين الحين والآخر من خلال عمل زيارة ميدانية ومناقشة موظفي القسم.						
٩.	التحقق من فاعلية المنصة الإلكترونية وإنها تراعي جميع متطلبات التقديم من خلال الدخول للمنصة وسحب أوليات المناقصة والتحقق من المزايا المقدمة فيها.						
١٠.	التحقق من تفعيل خدمة نشر إعلانات المناقصات الوطنية والدولية للجهات الحكومية عبر المنصة من خلال الإطلاع على المنصة والدخول الإفتراضي.						
١١.	التحقق من فاعلية خدمة بيع مستندات المناقصات عبر المنصة من خلال إجراء الزيارات الميدانية والمقابلات الشخصية مع فريق عمل النظام والإدارة.						

١٢.	التأكد من توثيق (أرشفة) كافة أنواع عقود الجهات الحكومية التي تزيد قيمتها عن ٥٠ مليون دينار من خلال إجراء الزيارات الميدانية وطلب عينة من العقود الموثقة.						
١٣.	التحقق من تفعيل خدمة مشتريات الدولة عبر المنصة من خلال الإطلاع على عينة من عمليات الشراء وفحصها.						
١٤.	التأكد من تنظيم الاعمال الإلكترونية الخاصة بخدمة المشتريات ولجان المشتريات من خلال الإطلاع على تعليمات الشراء ومقارنتها مع ما مطبق فعلاً.						
١٥.	التحقق من تنظيم إجراءات التعاقد وتامين متطلباتها والإلتزام بضوابط المنصة من خلال فحص عينة من العقود ومطابقتها مع الضوابط والتعليمات ذات الصلة.						
١٦.	التحقق من قيام الجهات المعنية بحصر وتسجيل كافة تشكيلات واقسام التعاقدات وأسماء المتعاقدين من خلال الإطلاع على النظام الإلكتروني.						
١٧.	التحقق من تدريب وتأهيل من قبل الجهة المنفذه للمشروع على استخدام المنصة من خلال الإطلاع على الدورات التدريبية المقامة وورش العمل وما يؤيد إشراك الموظفين فيها.						
١٨.	التحقق من نشر الإعلان الخاص بالمناقصات الوطنية والدولية في المنصة الالكترونية إضافة الى المواقع الالكتروني ولوحة الإعلانات العائدة للجهة التعاقد وصحيفة وطنية واحدة من خلال الإطلاع على أدوات الإعلان ومطابقتها مع متطلبات اللوائح والتعليمات.						
١٩.	التحقق من تحمل جهة التعاقد كافة أجور النشر والاعلان وإعادة الإعلان الخاصة بالمنصة الالكترونية وتسديد اجورها الى (إدارة المنصة الالكترونية) في حال تعديل المناقصة او المشروع او تغير أسلوب التعاقد من خلال الإطلاع على وصولات قبض أو الكشوفات المصرفية.						
٢٠.	التحقق من قيام الجهة من إستيفاء أجور ارشفة واتمتة العقود المبرمة عبر المنصة من الجهات المتعاقد معها من خلال الإطلاع على المستندات المؤيدة لإستيفاء الأجور والكشوفات المصرفية.						
٢١.	التحقق من قيام جهات التعاقد من مراعاة عدم تسوية مستحقات المتعاقدين معها ما لم يتم التحقق من تسديد ما بذمتهم من أجور الخدمات الخاصة بالمنصة الالكترونية من خلال الإطلاع على المستندات المؤيدة لإستيفاء الأجور والكشوفات المصرفية.						
٢٢.	التحقق من إن إدارة الحساب الالكتروني الخاص بالمنصة مقيد ضمن صلاحيات أقسام وتشكيلات العقود التابعة للجهات الحكومية من خلال الإطلاع الميدانية والمقابلات الشخصية والإطلاع على آلية إدارة الحساب الإلكتروني.						

خامساً: مكتب رئيس الصندوق:

ت	إجراءات التدقيق	المبادئ			حجم العينة	إسم المدقق وتوقيعه	رقم ورقة العمل
		إقتصاد	كفاءة	فاعلية			

١.	التحقق من التحصيل العلمي لمدير المكتب والخبرات العملية التي لديه من خلال طلب الشهادة الجامعية وشهادات الخبرة المكتسبة والإطلاع عليها.						
٢.	التحقق من التنظيم المتكامل للمكتب والآلية المستخدمة في تسجيل الكتب الرسمية وأرشفتها من خلال الإطلاع على عينة من الكتب الرسمية ونظام الأرشفة في المكتب.						
٣.	الإطلاع على نظام المقابلات الخاص برئيس الصندوق.						
٤.	التحقق من إختصاص مسؤول شعبة الإعلام والعلاقات العامة ومدى توافق تحصيله العلمي مع طبيعة عمل الشعبة من خلال الإطلاع على الشهادة الجامعية وشهادات الخبرة المكتسبة.						
٥.	التحقق من البرنامج الإعلامي الخاص بأنشطة وعمل الصندوق ومدى فاعليته من خلال الإطلاع على البرنامج الإعلامي المخطط له.						

٢.٢.٣ أهمية برنامج التدقيق المقترح

يساعد برامج التدقيق عموماً المدققين من توجيه الإهتمام نحو الأماكن التي قد تشير إلى وجود إنحرافات في الأنشطة والعمليات والمهام المناطة بالإدارة، لذا من الضروري مراعاة ذلك عند إعداد أي برنامج تدقيقي، وعليه فإن برنامج التدقيق المقترح يساعد في توجيه المدقق على نحو أكثر فاعلية للتحقق من إلتزام إدارة صندوق إعادة إعمار المناطق المتضررة من العمليات الحربية بتحقيق أهداف الصندوق وفقاً لعناصر تدقيق الأداء (الكفاءة والفاعلية والإقتصادية)، فضلاً عن إن برنامج التدقيق المقترح سيساعد المدقق من إستثمار الوقت والجهد والتكلفة للوصول إلى أدلة التدقيق الكافية والمناسبة للتحقق من سير أعمال الإدارة بما يتوافق مع الأنظمة واللوائح.

٤. المبحث الرابع: الإستنتاجات والتوصيات

١.٤ الإستنتاجات:

١. إن تدقيق الأداء يعد من العمليات المستمرة والتي تحتاج إلى لجان متخصصة تعمل بشكل دوري لمتابعة تنفيذ الأعمال بكفاءة وفاعلية وإقتصاد وليس عملية تحدث بين فترة وأخرى.
٢. إن عدم قيام الجهة عينة البحث بإجراء عملية تقويم لأداء يضفي صعوبات كبيرة في تنفيذ عملية تدقيق الأداء كون إن عملية تدقيق الأداء وعملية تقويم الأداء هي عملية مترابطة إلى حد كبير ويكمن الإختلاف بينهما بالشخص القائم بالعملية.
٣. إن فهم طبيعة نشاط الصندوق وهيكله التنظيمي ومهام وصلاحيات أقسامه يساعد في توجيه المدقق نحو صياغة إجراءات تدقيق أداء تساعد في التحقق من كفاءة وفاعلية وإقتصادية الصندوق.
٤. إن نظام الصندوق رقم (٣) لسنة ٢٠١٧ يحتاج إلى إعادة النظر فيه، كونه يحتاج إلى إضافات عديدة من شأنها تطوير أعماله وتوسيع نشاطه وتحسين أداءه ومن بين تلك الإضافات مايرتبط بتشكيل لجنة تدقيق داخلي ترتبط بمجلس الأمناء في الصندوق لضمان تنفيذ الأعمال الرقابية بإستقلالية وحياد، كذلك ما يرتبط بإضافة تشكيل يعنى بتقييم المخاطر ضمن تشكيلات قسم التدقيق الداخلي.
٥. إن تنسيب الموظفين من الوزارات الأخرى للعمل في الصندوق بين الحين والآخر يساهم في تخفيض مستوى أداء الصندوق بشكل إجمالي، كون إن الموظفين المنسبين يحتاجون لفترة طويلة ليتسنى لهم فهم طبيعة نشاط الصندوق وأعماله.

٢.٤ التوصيات:

١. ضرورة إلتفات الأجهزة الرقابية المعنية بتدقيق صندوق إعادة إعمار المناطق المتضررة من العمليات الحربية إلى تنفيذ عملية تدقيق الأداء على الصندوق بين فترات متقاربة أو تشكيل لجنة خاصة لإنجاز هذه العملية نظراً لأهمية الصندوق والتخصيصات الكبيرة المرصودة له.

٢. ضرورة إلزام إدارة الصندوق بتشكيل لجنة متخصصة لتنفيذ عملية تقويم للأداء ليتسنى للإدارة تحديد مواطن الضعف وتجنبها وتشخيص نقاط القوة وإستثمارها.

٣. ضرورة بذل العناية المهنية الواجبة في فهم طبيعة نشاط الصندوق ومهام وصلاحيات كل قسم في هيكله التنظيمي كون ذلك يساعد في صياغة إجراءات تدقيق تغطي جميع أنشطة الصندوق وتساعد المدقق في توجيه الجهود على نحو رشيد.

٤. من الضروري مفاتحة مجلس الوزراء بشأن تعديل نظام الصندوق وتشكيل لجنة مستقلة للتدقيق وفقاً للتوجه العالمي والحاكمية المؤسسية، كذلك تشكيل قسم لتقييم المخاطر يكون مرتبطاً بالإدارة العليا للصندوق.

٥. ضرورة توفير ملاك وظيفي ثابت في الصندوق وعدم الإعتماد بشكل رئيسي على تنسيب الموظفين من الوزارات الأخرى لضمان تحقيق الأهداف الخاصة بالصندوق بكفاءة وفاعلية .

REFERENCES

١. أحمد، بكر هاشم بيومي والسويداني، علي محمد، (٢٠١٧)، "سياسات إعادة أعمار المدن في فترة ما بعد الحرب والحروب"، مجلة القطاع الهندسي بجامعة الأزهر، ١٢(٤٤)، ١١٨٣-١١٩٧.

٢. الإنتوساي. (٢٠١٩). ISSAI 3000: معيار رقابة الأداء. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

٣. بدوي، سيد طه، (٢٠٠٧)، "صناديق الثروة السيادية ودورها في تحقيق التنمية الإقتصادية في الدول العربية، دار النهضة العربية، القاهرة.

٤. جبر، أمل ماهر، (٢٠٢٣)، "موازنة الرقم واحد والصناديق الخاصة"، مجلة البحوث القانونية والإقتصادية، المجلد١٣، العدد٨٤، جامعة المنصورة، مصر.

٥. الحساني، وعد هادي عبد. (٢٠١٧). "مقترح تقرير موحد لتدقيق التنمية المستدامة في العراق: بحث تطبيقي على بعض مؤسسات القطاع العام في العراق"، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ٨، العدد ٧.

٦. حسن، رواية محمد، (٢٠١١)، "إدارة الموارد البشرية-رؤية مستقبلية"، مطبعة الدار الجامعة، الإسكندرية.

٧. حويز، ريبين أحمد. (٢٠٢١). الخيارات الإستراتيجية والقيادة التحويلية وتأثيرها في النجاح المصرفي: دراسة استطلاعية مقارنة لآراء عينة من مدراء إدارة المصارف الأهلية العاملة في محافظة أربيل. رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأدنى، نيقوسيا، قبرص.

٨. خلف، صلاح نوري وعبود، سالم محمد، (٢٠١١)، "مناهج وأساليب الرقابة والتدقيق البيئي بين النظرية والتطبيق"، دار الدكتور للعلوم الإدارية والإقتصادية، الطبعة الأولى، بغداد.

٩. الخوري، علي محمد، (٢٠١٩)، "إعادة العمار – بوابة لتفعيل التكامل الاقتصادي العربي والعمل المشترك"، الطبعة الأولى، القاهرة.

١٠. ديوان الرقابة المالية الاتحادي. (٢٠١٣). دليل تقويم الأداء للبرامج والسياسات: المحدث بالتنسيق مع محكمة التدقيق الهولندية. بغداد، العراق.

١١. ديوان الرقابة المالية والإدارية. (٢٠٢٠). معايير التدقيق الدولية: نبذة مختصرة حول ديوان الرقابة المالية والإدارية. بغداد، العراق.

١٢. رشيد، آمال حميد رشيد وهادي، سالم عواد ولفتة، بيداء ستار، (٢٠٢١)، "تدقيق أداء أنشطة الإستراتيجية الوطنية للتخفيف من الفقر على وفق دليل البرامج والسياسات المعد من قبل ديوان الرقابة المالية الإتحادي/بحث تطبيقي في وزارة العمل والشؤون الإجتماعية"، مجلة كلية مدينة العلم، المجلد ١٣، العدد ٢، العراق.

١٣. الزبيدي، لمياء فاضل كاظم، (٢٠١٥)، "تدقيق الأداء المستند للمخاطر على وفق معايير الأنتوساي (٣٠٠٠-٣٩٩٩ ISSAI) -بحث تطبيقي"، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.

١٤. السنباطي، محمد عماد، (٢٠٢١)، "الصناديق والحسابات الخاصة بين الواقع والمأمول – دراسة تحليلية"، مجلة كلية الشريعة والقانون بتفهنا الإشراف، دقهلية، العدد ٢٣، الإصدار الثاني، الجزء الثاني، الجزائر.

١٥. الصندوق العالمي، (٢٠٢١)، "استراتيجية الصندوق العالمي (٢٠٢٣-٢٠٢٨)"، الصيغة التي وافق عليها مجلس الصندوق العالمي في ٢٢ تموز/يوليو ٢٠٢، الصندوق العالمي.

١٦. عبود، محمد نجم وحمدان، خولة حسين، (٢٠٢٢)، "إستعمال أنموذج KPI لتدقيق أداء المشاريع الريادية/بحث تطبيقي على مشروع إستعمال الكثبان الرملية كمواد بناء جامعة بغداد"، مجلة الكوت للعلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد ١٤، العدد ٤٤، العراق.

١٧. العشماوي، شكري رجب، (٢٠٢٢)، ماهية الصناديق السيادية، الطبعة الاولى، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، القاهرة.
١٨. علي، خالد حنفي، (٢٠١٧)، "الدور المصري في إعادة الإعمار والبناء في أفريقيا: مواطن القوة والضعف والتجربة المناسبة وطبيعة الاستجابة"، مركز القاهرة الدولي لتسوية النزاعات وحفظ وبناء السلام، القاهرة، مصر.
١٩. العنزي، سعد والسعيدي، يعرب عدنان والنوري، أحمد نزار، (٢٠٠٩)، "فاعلية المنظمة في فلسفة أبرز منظري الفكر الإداري"، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد ١٥، العدد ٥٣، جامعة بغداد.
٢٠. العيسة، جهاد، (٢٠٢١)، "إعمار مجتمعات ما بعد الحرب، ومن ثم استقرارها: المعلومات الاقتصادية الأساسية أم إعادة التنمية الاقتصادية"، مجلة الجامعة العربية الامريكية، ٧(٢).
٢١. قانون الإدارة المالية الإتحادية رقم (٦) لسنة ٢٠١٩ (المعدل)، جريدة الوقائع العراقية، العدد ٤٥٥٠.
٢٢. قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق للسنة المالية (٢٠١٥)، جريدة الوقائع العراقية، العدد ٤٣٥٢.
٢٣. مجيد، نوار باسم وفرهود، صبيحة برزان، (٢٠٢٣)، "برنامج مقترح لتدقيق أداء قطاع الفنادق في ظل الأزمات/بحث تطبيقي"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مجلد ١٨، العدد ٦٤، جامعة بغداد.
٢٤. محيسن، سلام بهلول وأحمد، نضال رؤوف، (٢٠٢٣)، "أثر عملية تدقيق الأداء وفق دليل البرامج والسياسات في تحسين نشاط التأمين الصحي/بحث تطبيقي في شركة التأمين العراقية العامة"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد ١٨، العدد ٦٥، جامعة بغداد.
٢٥. محمد، دعاء رضا رياض (٢٠١٥). التأصيل النظري لمفهومي الكفاءة والفعالية: بحث في تطور الفكر الإداري. رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية.
٢٦. محمد، عبدالرحيم (٢٠١٩)، "المعايير والمؤشرات ودورها في قياس الأداء المؤسسي"، مستشار التخطيط الاستراتيجي وقياس الأداء.
٢٧. نظام صندوق إعادة إعمار المناطق المتضررة من العمليات الحربية رقم (٣) لسنة ٢٠١٧.
28. Catholic Relief Services (CRS). (2011). Managing Post-Disaster (Re)-Construction Projects: How-to Guide. Catholic Relief Services.
29. Davey, K. (1988). Municipal development funds and intermediaries: Background paper for the 1988 World Development Report. World Bank.
30. Freeman, Robert J. and Shoulders, Craig D. and Allison, Gregory S. and G. Robert Smith, Jr., (2013), "Governmental and nonprofit accounting", Pearson Education, Inc, 10th EDITION, United States of America.
31. Gheorghe, Suciu, (2012), "STATUTORY AUDIT AND PERFORMANCE AUDIT", Annals of the „Constantin Brâncuşi" University of Târgu Jiu, Economy Series, Issue 2/2012.
32. Gheorghiu, A. (2015). Performance auditing – A complex concept. Conference Paper. Retrieved from https://www.researchgate. net/ publication/274371971.
33. Hasic, T. (2004). Reconstruction planning in post-conflict zones: Bosnia and Herzegovina and the international community. Royal Institute of Technology.
34. KPMG. (2016). Performance auditing and the 6E's framework. KPMG Services (Pty) Ltd. Retrieved from www.kpmg.co.za
35. Mannakkara, S., Wilkinson, S., & Francis, T. R. (2014). Build Back Better principles for reconstruction. In Encyclopedia of Earthquake Engineering (pp. 343-1). Springer-Verlag Berlin Heidelberg. https://doi.org/10.1007/978-3-642-36197-5_343-1
36. Mfon, I. E., & Olurotimi, O. J. (2023). Post-disaster reconstruction: Discussing strategies and approaches for rebuilding and designing resilient communities after natural or human-made disasters. International Journal of Research Publication and Reviews, 4(8), 945-952.
37. Phatthranit Phattharapornjaroen and Amir Khorram-Manesh, "HANDBOOK OF DISASTER AND EMERGENCY MANAGEMENT", Printed by Kompendiet, Gothenburg, Sweden, Second Edition.
38. Sen, A. (2002). Health: perception versus observation: self reported morbidity has severe limitations and can be extremely misleading. Bmj, 324(7342), 860-861.
39. United Nations Department of Economic and Social Affairs. (2017). Report of the Inter-agency Task Force on Financing for Development 2023: Financing for Sustainable Development Report: Financing Sustainable Transformations. UN.
40. United Nations Economic and Social Commission for Asia and the Pacific (ESCAP). (2008). Greening of economic growth series: Integrating the three dimensions of sustainable development—A framework and tools. United Nations. Retrieved from www.unescap.org