ورقة بحثية حول رقابة الأداء في ظل تداعيات وباء الأزمة كوفيد-19

إعداد: لجنة المعايير المهنية للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

مقدمة

تجد الأجهزة العليا للرقابة نفسها، في ظل أزمة كوفيد 19، في محيط تتعاظم فيه انتظارات وتوقعات المواطنين والأطراف ذات العلاقة من مخرجات أعمالها الرقابية من جهة، مقابل صعوبات موضوعية للقيام بتلك الأعمال في ظل ظروف استثنائية.

وفي هذا الصدد، تعتبر رقابة الأداء، من أهم أنواع الرقابة التي تمارسها الأجهزة العليا للرقابة والتي من شأنها أن تحدث الفارق في حياة المواطنين وأن تكون ذات قيمة مضافة في ضمان الشفافية والفعالية والمساءلة بخصوص نتائج وأثر التدابير الحكومية المتخذة للحد من آثار الجائحة[1].

وإذا كانت معايير الانتوساي [2] تمنح إطارا نظريا وتطبيقيا متكاملا لإجراء رقابة الأداء في ظروف اعتيادية، فإنه يتعين على الأجهزة العليا للرقابة في ظل أزمة كوفيد 19 إدخال بعض التعديلات على العملية الرقابية لملاءمتها والظروف الاستثنائية التي فرضتها الجائحة واتخاذ تدابير جديدة لتعظيم أثر العملية الرقابية.

وتعالج هذه الورقة أهم المتغيرات والتحديات المتعلقة بممارسة رقابة الأداء في ظل تداعيات أزمة كوفيد وسبل رفعها. وتقارب في محور أول الإطار العام لرقابة الأداء كما تتطرق في محور ثان لدورة الرقابة على ضوء معايير الانتوساي ذات الصلة والتجارب الدولية المقارنة[3].

I. الإطار العام

1. الأهداف العامة لرقابة الأداء

رقابة الأداء ليست هدفا في حد ذاته ولكنها عنصر من منظومة تهدف للكشف في الوقت المناسب عن كل مساس بمبادئ المشروعية والكفاءة والفعالية والاقتصاد في إدارة المال العام لاتخاذ الإجراءات التصحيحية الضرورية

[1] تركز رقابة الأداء على ما إذا كانت تعهدات وتدخلات وبرامج ونظم وعمليات وأنشطة القطاعات الحكومية والمؤسسات تعمل وفقاً لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية وما إذا كان هناك مجال للتحسين. ويفحص الأداء بالقياس إلى معايير مناسبة، ويتم تحليل أسباب الانحرافات عن تلك المعايير أو تحليل المشاكل الأخرى وذلك بهدف الإجابة عن أسئلة رقابة رئيسية وتقديم توصيات (المعيار 300).

[2] مبدأ الانتوساي رقم 1 و12 ومعيار الانتوساي رقم 300.

[3] خصوصا معايير الانتوساي 300 و3000 و3100. تم الاستئناس كذلك ببعض توجيهات معايير الانتوساي رقم 5500 و5510 و5520 و5530 المتعلقة برقابة المساعدات المتعلقة بالكوارث وخاصة الجوانب الخاصة منها بالرقابة على الأداء.

وكشف المسؤوليات والحصول على تعويضات عند الاقتضاء[4].

وبنص مبدأ الانتوساي رقم 12، يتعين على الأجهزة الرقابية الاستجابة بشكل مناسب للتحديات التي يواجهها القطاع العام والمواطنون في **ظل مخاطر ناشئة وبيئة متغيرة** . وانطلاقا من هذا المبدأ، وفي ظل أزمة كوفيد 19، تضطلع الأجهزة الرقابية بمسؤوليات إضافية لإحداث فارق في حياة المواطنين خلال وبعد الأزمة. ولذلك تنبغي مراجعة أهداف المراقبة وتحيين تأطيرها بتوجيهات عامة تلائم هذا الظرف الاستثنائي (الإطار رقم 1).

إطار رقم 1: الأهداف العامة المتوقعة لرقابة الأداء خلال أزمة أزمة كوفيد.

- المساهمة في الاستقرار والأمن القانوني بضمان استمرارية فعالية آليات المساءلة والحوكمة الرشيدة؛
- البحث فيما إذا كانت القرارات والإجراءات المتخذة معدة ومنفذة بكفاءة وفعالية وما إذا كانت هناك أوجه قصور في إعدادها أو طريقة تنفيذها تكون قد حالت دون تحقيق الأهداف المحددة؛
- إطلاع الأطراف ذات العلاقة على كيفية إدارة الأزمة والأنشطة المختلفة الملتزم بها ونتائجها الفعلية وتزويدهم بمعلومات واستنتاجات وآراء مستقلة وموضوعية وموثوقة؛
- تقديم رؤى تحليلية جديدة أوسع وأعمق بخصوص الأزمة ووجهات نظر جديدة وجيهة وذات مصداقية بشأنها؛
- الحصول على إجراءات تصحيحية سريعة وفعالة؛
- تعزيز ثقة المجتمع والفاعلين في الإجراءات المتخذة وانخراطهم في إنجاحها؛
- تطوير قدرات الأجهزة المشمولة بالرقابة للتعامل مع الأزمات والمخاطر المستجدة في المستقبل.

2. مبادئ رقابة الأداء في ظل أزمة كوفيد 19

تظل مبادئ رقابة الأداء المنصوص عليها في معايير الانتوساي رقم 300 و3000 وجيهة في ظل أزمة كوفيد، إلا أن الأجهزة والمراقبين مطالبون عند برمجة وتنفيذ مهمات رقابة الأداء **بالحرص أكثر** على عدم التأثر بي ئة المراقبة المتحولة والتقيد واالنلتزام قدر الإمكان ببعض المبادئ من قبيل تلك الواردة في الجدول أدناه:

المبادئ	الاعتبارات التي تجب مراعاتها
الاستقلالية والصلاحيات الواسعة والوصول غير المقيد للمعلومات	تفعيل كل المقتضيات التي تضمن للجهاز الاستقلالية والصلاحيات الواسعة والقدرة على الوصول غير المقيد للمعلومات مع حرية التصرف في أداء المهام والتحرر من أي تدخل من السلطة التشريعية خصوصا في اختيار مواضيع الرقابة والتخطيط لها وإنجازها وإعداد تقاريرها وترتيب المسؤوليات[5].
التفاعلية والاستباق والوجاهة وإحداث الأثر	يجب أن يتميز عمل الأجهزة بالتفاعلية (responsiveness) مع طلبات البرلمان والحكومة والمجتمع المدني والمواطنين وبالاستباقية (proactivity) في القيام بالأشغال الرقابية، بناء على تحليل المخاطر وأخذا بعين الاعتبار كل المشاكل الحيوية المرتبطة بالأزمة.

[4] مبدأ الانتوساي رقم 1 (إعلان ليما).

[5] قد يحتاج الجهاز توسيع صلاحياته بموجب قانون جديد. كمثال على ذلك، قام جهاز الرقابة الأعلى بجمهورية البيرو مع بداية الأزمة باستصدار قانون يخول له صلاحية إجراء الرقابة المتزامنة كما قام بإحداث مرصد خاص للشفافية والمساءلة خاص بأزمة كوفيد 19. المرجع: (https://emergenciasanitaria.contraloria.gob.pe/.)

تعزيز رقابة الجودة	تعرف الأعمال الرقابية في الغالب الأعم نقصا في الجودة خلال الأزمات مرده التغيرات الطارئة في مناخ وبيئة الرقابة[6]. لذا، يتعين عدم التضحية بالجودة[7] واستيفاء جميع متطلباتها طبقا لنظام حفظ الجودة المعتمد رسميا بالجهاز.
إعمال الشكّ والتقدير المهني بحدة أكبر	تتطلب رقابة الأداء تقديرا وتحليلا مناسبا لأدلة الرقابة باعتبارها تميل إلى الإقناع أكثر من كونها قاطعة. ففي ظل الإجراءات المتداخلة والمعقدة التي تميز أزمة كوفيد 19، يتعين إعمال الشك المهني بحدة أكبر والنظر في القضايا المعروضة من عدة زوايا وذلك بتطبيق المعرفة الجماعية والمهارات والخبرات الفردية وممارسة العناية المعقولة وتطبيق المعايير ذات الصلة والاستفادة من التجارب المقارنة. كما ينبغي توخي الحذر والتساؤل عند تقييم مدى كفاية أدلة الرقابة وتقبل مختلف وجهات النظر والحجج بموضوعيّة وتجنب الأخطاء في التقدير.
الأهميّة النسبية	بالنظر لحجم الاعتمادات المالية والعدد الكبير للمستهدفين واختلاف الآثار المتوقع إحداثها من تدخلات الحكومات، تنبغي مراعاة الأهميّة النسبية في جميع مراحل عملية الرقابة، بما في ذلك الجوانب الاجتماعية والسياسية علاوة على مبادئ الالتزام والشفافية والحوكمة والمساءلة. كما يجب الأخذ في الاعتبار إمكانية تغير الأهمية النسبية مع مرور الوقت على بداية الأزمة.

3. التخطيط الاستراتيجي والعملي في ظل أزمة كوفيد 19

فرضت تداعيات أزمة كوفيد 19 لجوء الحكومات إلى تدخلات تميزت بطابعها الاستعجالي والاستثنائي للتخفيف من آثار هذا الوباء على الأفراد والشركات والنظم المالية والاقتصادية والاجتماعية[8]. ويعتبر تقييم الأنشطة والبرامج والمشاريع التي تم تنفيذها، مواضيع تستجيب بشكل كبير للبرمجة في إطار رقابة الأداء بغية تجاوب أجهزة الرقابة مع البيئة المتغيرة والمخاطر الناشئة ومع توقعات أصحاب المصلحة في الوقت المناسب كما ينص على ذلك البند الخامس من مبدأ الانتوساي رقم 12.

ففي ظل أزمة كوفيد 19، قد تضطر الأجهزة إلى مراجعة مخططاتها الاستراتيجية واعتماد خطط عمل قصيرة ومتوسطة المدى[9]. ويقدم الإطار التالي، على سبيل المثال، ملخصا لخطة العمل التي وضعها الجهاز الأعلى للرقابة لدولة بيرو لمواجهة تداعيات أزمة كوفيد 19[10]

---

[6] مداخلة الدكتور صلاح نوري خلف خلال ويبينار الارابوساي حول "الرقابة المالية في ظل أزمة كوفيد"، المنظم يوم04 يونيو 2020.

[7] مداخلة إينار ايريسون خلال ويبينار لجنة تنمية القدرات بالانتوساي "وجاهة وحسن أداء الرقابة خلال وبعد أزمة كوفيد 19" المنظم بتاريخ 09 يونيو 2020.

[8] في العديد من الدول همت تدخلات الحكومات، التي تميزت بطابعها الاستعجالي والاستثنائي، الميادين التالية:

- الإنفاق الحكومي المباشر، بما في ذلك توفير الرعاية للفئات الأكثر تضررا من الوباء، والحد من انتشار أزمة كوفيد من خلال التكفل بالتطبيب والاستشفاء والاختبارات الطبية وتوفير الحماية والمعدات، وضمان الحفاظ على التموين الغذائي ومختلف السلع،..؛
- دعم الأفراد، بما في ذلك تقديم المساعدات الاجتماعية وإعانات البطالة وتأجيل مواعيد الاستحقاق لدفع الضرائب وتأجيل أداء الضرائب؛
- دعم شركات القطاعين الخاص والعام بما في ذلك المنح والقروض وشراء الأصول ومنح الإعفاءات الضريبية؛
- دعم النظم المالية بسياسات نقدية مثل التخفيض من أسعار الفائدة وشراء السندات الحكومية والأوراق المالية المدعومة من الحكومة؛

[9] مداخلة إينار ايريسون خلال ويبينار لجنة تنمية القدرات بالانتوساي "وجاهة وحسن أداء الرقابة خلال وبعد أزمة كوفيد 19" المنظم بتاريخ 09 يونيو 2020 .

[10] أنظر الوثيقة: Strengthening Government Control in the Face of the Covid-19 Health Emergency: Strategies of the Office of the Comptroller General of the Republic of Peru- April 2020 :(Contraloría General de la República - CGR (https://www.intosaicbc.org/sai-peru-strengthening-government-control-in-the-face-of-the-covid-19-health-emergency/)

الإطار رقم 2: تعزيز الرقابة الحكومية في مواجهة حالة الطوارئ الصحية أزمة كوفيد 19: استراتيجيات مكتب المراقب العام لجمهورية بيرو" (بتصرف من الموقع الرسمي لجهاز الرقابة البيروفي (https://www.contraloria.gob.pe) .

قام مكتب المراقب العام لجمهورية بيرو، على سبيل الأولوية بإنشاء فريق لإدارة الطوارئ بقيادة المراقب العام، وتصميم وتنفيذ استراتيجيات مختلفة من قبيل "عملية التحكم في الطوارئ الصحية 2020 "، والتي شملت إجراءات الرقابة لأنشطة الهيئات العامة مثل الحكومات الإقليمية والمحلية، والمستشفيات، والشرطة الوطنية.

كما قام جهاز الرقابة العليا البيروفي بتطبيق مراقبة متزامنة للتأكد من أن القطاعات العامة تتفاعل مع فرق المراقبة المتخصصة وتطبق التدابير التصحيحية في الوقت المناسب لضمان التنفيذ الصحيح للأعمال وشراء السلع والخدمات في سياق الطوارئ الصحية. وبهذه الطريقة، شكلت المراقبة المتزامنة دعمًا ومساعدة للمؤسسات العامة وموظفيها، وتطبيقا لعنصر الشفافية ومكنت من التواصل مع السكان بشأن القرارات والمخاطر والجوانب التي يتعين تحسينها في التدخلات العامة المختلفة.

من ناحية أخرى، قام الجهاز باتخاذ مجموعة من التدابير من أجل المساهمة في تعزيز التخفيف من الآثار الاجتماعية والاقتصادية للطوارئ الصحية والمساعدة على تنفيذ تدابير الاحتواء في سياق الطوارئ الصحية، وتتجلى فيما يلي:

- تعزيز إطار تنظيمي للرقابة الاستثنائية في مواجهة الطوارئ، عن طريق وضع إطار تشريعي للرقابة المتزامنة أثناء الطوارئ الصحية التي يسببها أزمة كوفيد 19، وذلك بالتنسيق مع السلطتين التشريعية والتنفيذية؛
- حماية وتقوية الموارد البشرية للمؤسسة من مدققين وموظفين وخبراء (العمل عن بعد، التزود بالوسائل التكنولوجية للعمل والوسائل الصحية الوقائية...)؛
- التواصل وتعزيز مشاركة المواطنين في ظل أزمة أزمة كوفيد 19 من أجل تعزيز الثقة

4. عوامل النجاح

يتوقف نجاح عمل الأجهزة في ميدان رقابة الأداء في ظل أزمة كوفيد على عوامل داخلية منها تكامل أنواع الأعمال الرقابية والتزام المدققين والمراقبين والموظفين وانخراطهم الفعال في إحداث الفارق مع تعبئة موارد جديدة خصوصا في ميدان تحليل النظم وقواعد البيانات والأمن المعلوماتي وإعادة تنظيم الفرق وخلق فرق خاصة (Task forces) وفرق متعددة التخصصات.

وعلى المستوى الخارجي، ينبغي للأجهزة تعزيز تواصلها مع الهيآت المشمولة بالرقابة وباقي الأطراف ذات العلاقة في جميع مراحل الرقابة لإيجاد حلول للصعوبات التي قد تبرز في ظل تدابير الطوارئ الصحية ولحالات عدم التعاون التي من شأنها أن تؤثر على حسن سير العملية الرقابية. كما تستلزم الرقابة عن بعد إرساء علاقات تواصل مهنية جديدة مع الأجهزة من أجل تسهيل الوصول عن بعد إلى المعلومات والوثائق وإجراء المقابلات مع المسؤولين والموظفين في ظروف مهنية.

II. دورة إجراء رقابة الأداء

1. البرمجة

لوضع برنامج عمل مناسب للاشتغال على القضايا الرئيسية ولمواكبة المسائل المهمة ذات الصلة تحتاج الأجهزة العليا للرقابة في ظل أزمة كوفيد 19 إلى:

- تفعيل كل الآليات المتاحة لجمع المعلومات والاقتراحات والقيام بالدراسة والتحليل التوقعي لأثر أزمة كوفيد 19على السياسات والبرامج الجارية[11]؛
- التحديد الدقيق للميادين والقطاعات الإدارية التي يحتمل أن تعرف مخاطر الهشاشة والغش والاحتيال والتبذير واستغلال النفوذ والسلطة وسوء التدبير أو التي أظهرتها الأزمة على أنها تعرف ضرورة ملحة للإصلاح أو التحول الرقمي؛
- تحديد البرامج المتزامنة والمتداخلة والمترابطة أو المكررة؛
- تحديد المواضيع المحتملة وإجراء بحوث لتحديد المخاطر والمشاكل وتحليلها؛
- التأكد من توفر منهجيات ومعايير ذات صلة بمواضيع ومن أن المعلومات الضرورية للرقابة متاحة؛
- تحليل المجالات المحتملة للرقابة وتحديد الطريقة المثلى لتخصيص الموارد؛
- تقييم كفاية الموارد البشرية والمهارات المهنية المتوفرة؛
- تحديد المواضيع القابلة للرقابة ذات الآثار بالغة الأهميّة مع مراعاة القدرات الرقابية المتوفرة؛

ويقدم الإطار رقم 3 بعض الأمثلة لمواضيع محتملة لرقابة الأداء في ظل أزمة كوفيد19.

إطار رقم 3 : أمثلة لمواضيع رقابة الأداء الممكن القيام بها من قبل الأجهزة العليا للرقابة.

- المراجعة الشاملة لتعامل الحكومات الفيديرالية والمحلية مع أزمة كوفيد 19 ورقابة الأداء على الصناديق المحدثة؛
- مراجعة نفقات الصحة المباشرة (تحاليل مخبرية، تدبير مخزون المعدات الطبية، خدمات مقدمي الصحة في المنازل.)؛
- أثر أزمة كوفيد 19 على منظومة الصحة، الأمن الداخلي، الاقتصاد ؛
- استخدام الأموال العمومية الممنوحة للوكالات الفيديرالية أو الوطنية أو المحلية؛
- تقييم برامج الاستفادة من الدعم على فقدان الشغل والتخفيف من قروض الأسر والطلبة؛
- المساعدات المقدمة للقطاعات الاقتصادية (صناعة، سياحة، طيران إلخ..) ؛
- استمرارية خدمة المرافق العمومية في ظل أزمة كوفيد 19؛
- رقمنة الخدمات العمومية والحوكمة الرقمية؛
- التعامل مع المخاطر وإدارة الأزمات ومدى استعداد القطاعات الحكومية لمواجهة الكوارث والطوارئ.

[11] في هذا الصدد وعلى سبيل المثال، قام مكتب التدقيق الوطني بأستراليا بنشر برنامج عمله التوقعي ل 2020-2021على موقعه الرسمي لتلقي الملاحظات والاقتراحات بشأنه من 11 إلى 19 ماي 2020 على أساس دراسة الاقتراحات للاستفادة منها لإعداد النسخة النهائية لبرنامج العمل في شهر يوليوز 2020 (المصدر: الموقع الرسمي لمكتب التدقيق الوطني بأستراليا).

2. مرحلة التخطيط لمهمة رقابة الأداء[12]

ينبغي على مراقب الأداء التخطيط للعملية الرقابية بطريقة تضمن الجودة والاقتصاد والكفاءة والفاعلية[13]. فالتخطيط الجيد يعتبر محددا لجودة ونتائج وخلاصات المراقبة. فهو ضروري بالنظر لمحدودية موارد أجهزة الرقابة من جهة، ومن جهة أخرى نظرا لخصوصيات العمليات المنجزة في ظل الجائحة من لدن الأجهزة العمومية والتي تنطوي على مخاطر خاصة ناتجة عن التنفيذ السريع والاستعجالي لتدخلاتها وتعدد أنظمتها القانونية واختلاف بنياتها التنظيمية وتعدد المتدخلين والمستويات التقريرية وحجم عمليات النفقات المنجزة. وفي هذا الصدد يطرح التخطيط لرقابة الأداء في ظل أزمة كوفيد تحدي وضع أسئلة رقابة رئيسية وفرعية وجهة وملائمة فضلا عن اختيار معايير مناسبة تحددها على سبيل المثال بعض الأسس المقدمة في الإطار4 أسفله.

إطار رقم 4: أسس التخطيط لرقابة الأداء في ظل أزمة كوفيد19.

- الالتزام بالتوجيهات والمخططات الرسمية المعتمدة في ظل أزمة أزمة كوفيد19؛
- المعرفة الدقيقة لموضوع الرقابة (أو للجهاز ومحيطه وإطاره القانوني والتنظيمي والميزانياتي والمحاسباتي)؛
- عدم الخوض في أسئلة الرقابة ذات الحساسية السياسية المباشرة؛
- توجيه العمل للتأكد مما إذا تلقى دافعو الضرائب أو المواطنون خدمات ذات جودة متناسبة مع طبيعة الظروف الطارئة؛
- فحص ما إذا كانت هناك أوجه قصور في تنفيذ التدابير والإجراءات حالت دون تحقيق الأهداف المحددة؛
- الاعتماد على التقييم الوجيه للمخاطر وإعمال الحس النقدي والتقدير (الحكم المهني) بشكل أكبر؛
- استثمار نتائج المراقبات السابقة والمتزامنة والتجارب المكتسبة؛
- المراجعة والتعديل المستمرين لخطة التدقيق متى تغيرت المعارف وظروف المراقبة.

1.2. الدراسة التمهيدية

إن غرض الدراسة التمهيدية هو الحصول على المعلومات الكافية عن موضوع الرقابة للتأكد من إجرائها وفقًا لسياسات رقابة الأداء ولتطوير خطة الرقابة التي سَتُعَد أساسًا للقيام برقابة منظمة وكافية وفعالة من حيث التكلفة[14]. وتشمل مرحلة الدراسة التمهيدية إجراءات وأعمال تحليلية تهدف للتعرف على موضوع الرقابة أو الجهاز ومحيطه وجمع المعلومات والوثائق الضرورية والتقييم الأولي للمخاطر وتحليل الوضعية المالية وتحديد معايير المراقبة التي ستعتمد في التدقيق. وتتوقف طبيعة الأعمال التحليلية ومحتواها واستعمالها على طبيعة الموضوع والاعتمادات المالية وطبيعة التدخل الحكومي ومسلسل اتخاذ القرار وتنظيمه والمعلومات المتوفرة.

أ. التعرف الجيد على موضوع الرقابة وتحديد نطاقها

يواجه مدقق الأداء في ظل أزمة كوفيد19 تحدي الوصول إلى كل المعلومات الوجيهة التي ستمكنه من اكتساب معرفة

[12] سيتم التركيز في هذه الورقة على المسائل المستجدة والتي تطرح تحديات جديرة بالمعالجة. كل ما هو وارد في معيار 300 و3100 يبقى ذي راهنية.
[13] المعيار الدولي للإنتوساي 3000 -الفقرة 3-3
[14] دليل رقابة الأداء لمكتب المراقب العام بكندا /فقرة 4-15.

كافية لموضوع الرقابة أو الجهة المشمولة بالرقابة لتحديد نطاق التدقيق ومعاييره ومن التحكم في مخاطره خصوصا ما تعلق باختلالات نظام المراقبة الداخلية وكل قصور نظامي يشكل خطرا محتملا. يقدم الإطار رقم 5 بعض مصادر المعلومات المفيدة للتعرف على محيط الرقابة وظروفها[15].

إطار رقم 5: بعض مصادر المعلومات المفيدة لرقابة الأداء في ظل أزمة كوفيد 19.

- النصوص القانونية والتنظيمية الجديدة المتعلقة بتدبير الجائحة ومجمل النصوص السارية ذات الصلة ؛
- تنظيم الهيئات واللجان المحدثة لتدبير الجائحة والتعديلات الطارئة على الهياكل التنظيمية والوظيفية للأجهزة؛
- البيانات الرسمية الصادرة عن لجان وهيئات إدارة الجائحة؛
- الموازنات التعديلية والحسابات الفصلية ونصف السنوية؛
- تقارير التدقيق الداخلي والخارجي خلال الجائحة؛
- التقارير الدورية المتعلقة بأنشطة الجهات المشمولة بالرقابة ؛
- مراجع الصفقات والاتفاقيات والشراكات ذات المبالغ المهمة التي تم التعهد بها في ظل الأزمة؛
- نظام المعلومات بالجهاز إذا كان مدمجا بأنظمة وتطبيقات المعلومات الخارجية للجهات المشمولة بالرقابة والمواقع الرسمية المتاح الولوج إليها؛
- مقالات الصحف والمجلات والمراسلات والشكايات التي ترد على الجهاز.

ب. اختيار نهج الرقابة الملائم

تتوقف فاعلية مراقبة الأداء على ملاءمة منهجية الرقابة. فيتعين عند ممارستها اعتماد واحدة من المنهجيات التالية المستندة إما إلى النتائج أو المشاكل أو النظم أو توليفة منها. في ظل ظروف أزمة كوفيد 19، يفضل اتباع نهج الرقابة على أساس النظام حيث إن النتائج قد تتأثر بظروف الجائحة وبالنظر إلى تعقد مداخل تحليل المشاكل الناتجة عن الجائحة.

ت. تقييم المراقبة الداخلية[16]

يكتسي تقييم نظام المراقبة الداخلية أهمية قصوى في مهمة رقابة الأداء لأنه يهتم بمنظومة التأكد من تحقيق المنشأة لأهدافها. فتقييمه جزء من آليات التعرف على الجهة المشمولة بالرقابة (أو موضوع الرقابة) حيث يتعين تحديد المراقبات الداخلية التي يعتمد عليها الجهاز والتي لها تأثير مباشر على أهداف الجهاز. ويتم التركيز في هذا الصدد على تقييم موثوقية المراقبات الداخلية الخاصة بالإجراءات التي تقوم بها الإدارة والتي تسعى إلى التأكد من تحقيق

[15] توفر المصادر المذكورة أعلاه معلومات ضرورية للإلمام بالجوانب ذات الأهمية المرتبطة بموضوع الرقابة. وعند تحليل المعلومات المالية وغير المالية ينبغي الانتباه إلى الاعتبارات التالية لفهم أدق لبيئة الرقابة:
- دخول مختلف النصوص حيز التنفيذ واحتمال وجود تأويلات متناقضة لبعض المقتضيات أو فراغ قانوني؛
- تطور مسلسل اتخاذ القرار الفعل العمومي والتغييرات المحدثة على منظومة المساءلة؛
- الموازنات والمساطر الاستثنائية المحدثة؛
- تطور أهم المؤشرات والمعطيات المتعلقة بالقطاع خلال الأزمة؛
- الالتزامات الجارية والناشئة ومستوى تأثر الخانات المالية بتداعيات الجائحة؛
- الحسابات والقوائم التركيبية.

[16] يجب توخي التكامل بين رقابة الأداء والالتزام والرقابة المالية عند مقاربة تقييم المراقبة الداخلية.

الأهداف. ففي هذا الإطار يجب:

- التعرف على التعديلات الطارئة خلال الجائحة على منظومة الرقابة الداخلية؛
- تحليل المخاطر العامة المرتبطة بالقطاع والمخاطر الخاصة المرتبطة بالجهة المشمولة بالرقابة نفسها والتي من شأنها أن تحد من شروط تحقق الاقتصاد والنجاعة (الكفاءة) والفعالية؛
- تقييم القدرة على الوصول إلى معلومات كافية ووجهة وذات جودة؛
- تقييم المخاطر المرتبطة بقدرات أعضاء فريق التدقيق (تفاديا لإنجاز عمليات رقابية غير مكتملة).

ث. وضع الأسئلة واختيار المعايير الرقابية المناسبة [17]

يمكن اعتبار الهدف أو الأهداف الرقابية الأسئلة التي يتم صياغتها حول الموضوع والتي يسعى المدقق لتقديم الإجابة عليها استنادا إلى الأدلة الرقابية التي يتم التوصل إليها. ففي ظل أزمة كوفيد، يمكن صياغة سؤال رقابة الأداء على النحو التالي: "*هل حققت الحكومة (أو الجهات) تعهداتها أو عملياتها أو برامجها أو أنشطتها الهادفة إلى الحد من آثار أزمة كوفيد وهل احترمت في ذلك مبادئ الفعالية والنجاعة (الكفاءة) والاقتصاد؟*".

وعلى عكس الأنواع الأخرى من الرقابة، لا تكون المعايير عادة واضحة في رقابة الأداء، فيجب وضع معايير ملائمة متعلّقة بمبادئ الاقتصاد والكفاءة و/أو الفعاليّة ووفق الأسئلة الرقابية الموضوعة. عموما يمكن تأطير اختيار معايير رقابة الأداء في ظل أزمة كوفيد بالاعتبارات التالية:

- خدمة أهداف رقابة الأداء في ظل أزمة كوفيد وموضوع وأهداف وأسئلة المهمة الرقابية؛
- توظيف كل المعلومات ذات الصلة وكذلك نتائج تحليل بيئة ونظام المراقبة الداخلية والمخاطر المكتشفة؛
- احترام تراتبية المعايير (من بين المعايير المتاحة يجب إعطاء الأولية لتلك المستقاة من مقتضيات القوانين والأنظمة والمقتضيات التعاقدية التي لها أثر على الأداء)؛
- في حال اعتماد معايير (مراجع وأدلة أو وثائق مرجعية) صادرة عن الجهات المشمولة بالرقابة، يتعين فحص مدى مطابقتها للقوانين والأنظمة الجاري بها العمل؛
- إعمال التقدير المهني الناتج عن استعمال كل المصادر لتحديد المراقبة من قبيل الأعمال التحضيرية ومذكرات تقديم القوانين والنصوص التنظيمية والقرارات الإدارية المتخذة من لدن السلطات لتطبيق القوانين، إلخ؛

2.2. إعداد الخطة الرقابية

بعد الانتهاء من مرحلة الدراسة التمهيدية، وبهدف جمع أدلة التدقيق (الأدلة المقنعة)، وأخذا بعين الاعتبار أسئلة الرقابة ومعاييرها، توضع في إطار خطة مراقبة (audit plan) مقاربة عملية لتفعيل المراقبة. تتضمن هذه الخطة تذكيرا بنطاق وموضوع المراقبة ونوع مساطر التدقيق والفحص التي سيتم إعمالها وخطوات التدقيق والفحص التى ستتبع وجدولة أولية لأنشطة المراقبة. في هذا الصدد، في ظل أزمة كوفيد يجب استحضار العناصر التالية عند وضع الخطة:

-

[17] يُرجع إلى خصائص معايير رقابة الأداء الواردة في المعيار 3100.

- تحديد طبيعة وتوقيت إجراءات المراقبات مع التمييز بين تلك التي يمكن إجراؤها عن بعد وتلك التي تستدعي تنقلا لعين المكان؛
- استطلاع إمكانيات الجهة المشمولة بالرقابة ومدى جاهزيتها للإدلاء الإلكتروني بالمعلومات والوثائق ومدى توفر شروط السلامة الصحية للمدققين؛
- تحديد الموارد الاستثنائية الضرورية (مدققين مساعدين، خبراء، خدمات اللوجستية) وتوزيع المهام بشكل مناسب في حال ما استدعت طبيعة المراقبة تشكيل فريق متعدد الاختصاصات؛
- وضع جدول زمني للرقابة ككل والوقت اللازم للمراقبة عن بعد وفي عين المكان على حدة وتحديد أجل قصير نسبيا (مقارنة مع الظروف الاعتيادية) لإصدار التقارير في الوقت المناسب.

3. مرحلة تنفيذ مهام رقابة الأداء

ترتبط مرحلة التنفيذ في مجال رقابة الأداء بجمع الأدلة الصحيحة ذات الصلة والموثوقة والمختصة والمناسبة وإعداد مصفوفات النتائج.

1.3 . عملية جمع البيانات وتحليلها في ظل الظروف الاستثنائية

تعد جودة البيانات وعملية التوثيق أمرًا ذا حساسية في الرقابة على الأداء على اعتبار أنها في الأساس مسألة نظر وحكم[18]. ويعتمد نوع البيانات التي سيجرى تجميعها ومصادرها على منهجية ومعايير الرقابة. فعند مرحلة التنفيذ، يتعين تحديد المعلومات والبيانات الضرورية للإجابة على أسئلة الرقابة والحرص على عدم الانحراف عن هدف العمل وصلة المعلومات بالموضوع[19].

وفي ظل جائحة أزمة كوفيد 19، يظل بالإمكان القيام بجمع المعلومات بأساليب لا تتأثر كثيرا بظروف الجائحة ومنها على سبيل المثال:

أساليب جمع البيانات التي لا تتأثر كثيرا بظروف الجائحة	مضمونها وتطبيقها
فحص الوثائق	يعتبر أحد أهم مصادر جمع الأدلة ويجرى عن طريق فحص ودراسة التقارير السنوية والبيانات المالية ومستندات المشاريع والمراسلات والمذكرات والتقارير والتوجهات الموجهة إلى الموظفين، وتقارير الرقابة الداخلية ..إلخ.
التحليل الثانوي والبحث في الأدبيات	مراجعة تقارير البحث العامة والكتب والأوراق والدراسات المتعلقة بموضوع الرقابة.
الاستبيانات	الاستبيان هو عملية التجميع المنظم للمعلومات ويجري عن طريق بطائق الاستبيانات التي ترسل إلى عينة من الوحدات لملئها.
تحليل قواعد البيانات	في حالة الكوارث والطوارئ تحتوي هذه القواعد على بيانات تغطي على سبيل المثال قوائم المستفيدين وحزمة الخدمات المقدمة ومدة الاستشفاء والبيانات الاقتصادية وبيانات إعادة التأهيل والإعمار..إلخ.
دراسة الحالة	هي طريقة تستخدم في دراسة المسائل المعقدة اعتمادًا على الفهم الشامل لمسائل محددة. تتضمن دراسة الحالة وصفًا تفصيليًا لمسألة ما وتحليلها في ضوء المجال قيد النظر. تستخدم دراسات الحالة في جمع المعلومات النوعية، ويمكن استخدامها في إكمال الاستبيانات.

[18] المعيار الدولي للإنتوساي3000، 4 . 2
[19] دليل مراقبة الأداء– الجهاز الأعلى للرقابة بالبرازيل/132.

وتطرح أساليب أخرى لجمع المعلومات بعض التحديات المرتبطة بصعوبة القيام بالعمل الميداني بشكل فعلي، وبالتالي يتعين على المدقق أن يستعيض عنها بجمع البيانات والمعلومات والبحث عن الأدلة عن بعد. يبين الجدول التالي بعضا من وسائل جمع البيانات والمعلومات عن بعد في ظل تداعيات أزمة كوفيد 19:

الأساليب	مضمونها	تطبيقها في ظل أزمة كوفيد 19
المقابلات الشخصية	يعتمد جزء كبير من رقابة الأداء على المقابلات الشخصية وهي جلسات يجرى فيها طرح الأسئلة والإجابة عليها للحصول على معلومات محددة.	يمكن إجراء المقابلات الشخصية في ظل أزمة كوفيد بشرط توفر التحضير والانضباط ومهارات التواصل عن بعد. كما يجب أن تسجل المقابلات الشخصية وتوثق نتائجها بحيث تسهل من عملية التحليل وضمان الجودة.
الملاحظة والمعاينة	هي الأسلوب المتبع في جمع البيانات النوعية التي يجرى فيها استخدام الحواس لفهم جوانب معينة من الواقع أو التأكد من الحقائق والظواهر أو للحصول على فكرة حول طريقة التشغيل وفهمها.	يجب أن تباشر الملاحظة والمعاينة في المواقع المعنية في مرحلة مبكرة جدا لجمع المعلومات متى توفرت شروط الوقاية والسلامة للمدققين.
الندوات وجلسات الاستماع	تجرى الندوات وجلسات الاستماع للحصول على معارف إضافية في إحدى المجالات المتخصصة أو لفهم أدق لمشكلات معينة.	يمكن القيام بها في إطار الرقابة عن بعد بطريقة غير حضورية باستعمال منصات التواصل.
مجموعات النقاش ومجموعات التركيز، والجماعات المرجعية والخبراء	تستخدم لجمع البيانات النوعية حول موضوعات وقضايا محددة ويكون مصدرها النقاش والتفاعل الذي يجرى بين المشاركين. كما تستخدم لوضع الاستبيانات أو تقييم أدلة الرقابة.	يمكن القيام بها في إطار الرقابة عن بعد بطريقة غير حضورية باستعمال منصات التواصل.

2.3 . بعض التحديات والاعتبارات الخاصة بجمع البيانات والمعلومات عن بعد

تضع الرقابة عن بعد بعض التحديات العملية منها صعوبة التأكد من صحة ودقة وشمولية البيانات المجمعة وعدم إمكانية إصدار حكم أو رأي بشأن تنفيذ وإنجاز المشاريع من الناحية المادية والفعلية، هذا فضلا عن التحديات المرتبطة بالتكنولوجيا (استعمال أنظمة معلوماتية وتطبيقات ووسائل سمعية بصرية). وفي هذا المستوى يجب الحرص على تقييم إمكانية إجراء الرقابة عن بعد ولا سيما ما تعلق بـ:

- خصائص القطاع الذي ستتم مراقبته؛
- البنية التحتية المتاحة لدى الجهاز الأعلى للرقابة ولدى القطاع الخاضع للمراقبة ومدى إمكانية تقديم الإجراءات والتعليمات والفواتير والعقود والمعاملات للمدقق بشكل آمن؛
- إمكانية تنزيل مضمون رقابة عن بُعد مطابق لمحتوى التدقيق المادي؛
- مدى تأثير إجراء الرقابة عن بعد على تنظيم الجهة المشمولة للمراقبة؛

- توفر فريق رقابة يضم موظفين ذوي خبرة خاصة في كل ما يتعلق بالتعامل مع الوثائق الرقمية والتسجيلات والمستندات وكل الجوانب التقنية المتعلقة بنظم المعلومات والتواصل الرقمي؛
- إمكانية القيام بتوثيق إجراءات الرقابة المنفذة إلكترونيا.

3.3. تقييم الأدلة

يمكن تصنيف الأدلة إلى أربعة أنواع مرتبطة بطريقة من طرق جمع البيانات وهي الأدلة المادية والشفوية والوثائقية والتحليلية.

يجب أن تُدعَم كافة نتائج واستنتاجات الرقابة في ظل أزمة كوفيد-19 بالأدلة وأن توضع في السياق الصحيح للأزمة وأن تستمر في الاستجابة لشروط الصحة والموثوقية والصلة والكفاية والملاءمة[20].

وقد تتطلب الأدلة المجمعة عن بعد أثناء رقابة الأداء إجراء تقديرات مهنية خاصة [21]، سواء كانت مادية أو شفوية أو وثائقية أو تحليلية. فيجب أن يكون المدقق على دراية بالمشاكل أو نقط الضعف المحتملة في الأدلة التي تحصل عليها عن بعد وذلك بالنظر إلى وسائل جمع المعلومات المستعملة[22].

4. مرحلة التقرير

تهدف مرحلة إعداد تقرير رقابة الأداء إلى تمكين القائمين على الإدارة من الاضطلاع بمسؤولياتهم في الاستجابة لنتائج الرقابة وتنفيذ التوصيات واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة [23]. وفي ظل أزمة كأزمة كوفيد 19، وبالنظر إلى أهداف الرقابة وتوقعات الأطراف ذات العلاقة من مخرجاتها، يجب إيلاء عناية خاصة لجودة صياغة نتائج وتوصيات الرقابة وتتبع تنفيذها ولمسلسل التواصل حول التقارير وكذا تفعيل مختلف مخرجات الرقابة.

1.4. صياغة التوصيات

تشكل التوصيات إحدى أهم مكونات تقارير رقابة الأداء وهي تهدف إلى تصحيح الوضعيات غير السليمة والنقائص الملحوظة على أداء الأجهزة. لتُحدث الأثر المنشود، يجب أن تتوفر في التوصيات عناصر الجودة التالية:

- معالجة الأسباب الحقيقية والعميقة للاختلالات والنقائص؛
- القابلية للتنفيذ بفعالية ونجاعة (كفاءة) واقتصاد (Cost-effectiveness)؛
- التوجه نحو الفعل (action oriented) ؛
- إعطاء حلول واقعية للمشاكل وبدائل واضحة ووجيهة؛
- تحديد أمد قصير منظور للتنفيذ.

2.4. تواصل فعال حول التقارير وتحسين استخدامها من لدن الأطراف ذات العلاقة

في ظل جائحة أزمة كوفيد ينبغي على الأجهزة العليا للرقابة أن تلتزم بالمبادئ العامة للتقارير وأن تضمن اطلاع الجهات المشمولة بالرقابة على مستجدات عملية الرقابة والمعلومات الهامة والموضوعية والتقارير في الوقت

[20] المعيار الدولي للإنتوساي 3000/الملحق3، الفقرة1.
[21] المعيار 3000 الدولي للإنتوساي / الملحق 3، 1 .2.
[22] المعيار الدولي للإنتوساي 3000/الملحق 3، الفقرة 2.
[23] يرجع إلى المعايير التي تؤطر عملية صياغة تقارير رقابة الأداء ومنها المبدآن 1 و12 والمعايير 300 و3000 و3100.

المناسب وفي إطار احترام تام لمبدأ التواجهية. كما يستحسن أن تمارس تواصلا فعالا حول التقارير لتحسين استخدامها من لدن الأطراف ذات العلاقة في ظل الأزمة وذلك بـ :

- تيسير اطلاع أصحاب المصلحة الرئيسيين وجميع الأطراف ذات العلاقة على التقارير باستخدام أدوات التواصل المناسبة؛
- مناقشة التقارير مع كل من يهمه الأمر وتوضيح مضامينها؛
- نشر التقارير في أقصر الآجال وإبلاغ الجمهور بنتائج الرقابة لتمكينه من مساءلة الهيئات المراقبة؛
- تقديم المشورة للأطراف المهتمة بشأن كيفية استخدام نتائج الرقابة وتوصياتها لتحقيق أقصى أثر.

3.4. متابعة تنفيذ توصيات الرقابة وتفعيل باقي مخرجاتها

في ظل الأزمات من قبيل جائحة كوفيد 19 وبالنظر للاعتمادات المالية المخصصة وأهمية الأثر المحتمل لعمليات الرقابة على المستويات الاجتماعية والاقتصادية، يتعين على الأجهزة الحرص على أن تلتزم الجهات المشمولة بالرقابة بتنفيذ التوصيات في أقرب الآجال. وعليه يتعين على إدارات تدقيق الأداء ترتيب الأولويات واعتماد خطة وجدولة لتتبع تنفيذ التوصيات الأكثر أهمية على المدى القصير باعتبار:

- الأهمية النسبية المالية والنوعية لموضوع التوصية؛
- العلاقة مع القصور والاختلالات الرقابة الداخلية؛
- العلاقة مع جودة الخدمة المقدمة وكلفتها.

كما إنه قد يكون من المفيد جدا رفع تقارير خاصة عن تتبع تنفيذ توصيات جهاز الرقابة كما يمكنه كذلك تتبع مآل التوصيات الصادرة عن السلطة التشريعية المستندة إلى تقاريره.

وإذا وقف الجهاز الأعلى للرقابة على اختلالات جدية في التدبير أوالإدارة أو أفعال خطيرة من شأنها أن تستوجب عقوبة تأديبية أو عقوبة جزائية (جنائية) قام بإعمال المساطر التي يخولها له القانون وبإحالة الملفات على الجهات المختصة بعد دراسة الأفعال المكتشفة والتأكد من وجود المستندات المثبتة الضرورية.

المراجع والمصادر المعتمدة:

- مبدأ الانتوساي رقم 1 (إعلان ليما).
- مبدأ الانتوساي رقم 12 .
- معايير الانتوساي رقم 300 و3000 و5500 و5510 و5520 و5530 .
- ويبينار الارابوساي حول "الرقابة المالية في ظل أزمة كوفيد"، المنظم يوم 04 يونيو 2020.
- ويبينار لجنة تنمية القدرات بالانتوساي "وجاهة وحسن أداء الرقابة خلال وبعد أزمة كوفيد 19" المنظم بتاريخ 09 يونيو 2020.
- المبادئ الإرشادية للجنة الفرعية لرقابة الأداء بالأجهزة العليا للرقابة حول اختيار مواضيع رقابة الأداء/1-1
- Strengthening Government Control in the Face of the Covid-19 Health Emergency: Strategies of the Office of the Comptroller General of the Republic of Peru- April 2020 :(Contraloría General de la República - CGR (https://www.intosaicbc.org/sai-peru-strengthening-government-control-in-the-face-of-the-covid-19-health-emergency/)
- الموقع الرسمي لمكتب التدقيق الوطني بأستراليا.
- دليل رقابة الأداء لمكتب المراقب العام بكندا.
- دليل مراقبة الأداء بالمجهاز الأعلى للرقابة بالبرازيل.