

المنظمة العربية للأجهزة العليا

للرقابة المالية والمحاسبة



دراسة حول :

واقع الأجهزة العليا للرقابة
في الدول العربية وآفاقها

سبتمبر ٢٠١٠ الموافق لشهر رمضان ١٤٣١

الفهرس

المصفحات	الموضوع
	<p>مقدمة</p> <p>المبحث الأول: التحديات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الدول العربية:</p> <p>أولاً: التحديات المرتبطة بالبيئة الخارجية:</p> <p>١- الاهتمام المتزايد بالبيئة.</p> <p>٢ - العولمة</p> <p>٣- الأنظمة الإلكترونية والبيئات المحوسبة.</p> <p>٤- الحوكمة/الحاكمية.</p> <p>٥ - الانصهار في منظومة الانتوساي</p> <p>ثانياً: التحديات المرتبطة بالبيئة الداخلية:</p> <p>١- تحديث طرق وأساليب الرقابة</p> <p>٢ - تطوير نظم التقييم والجودة</p>

المبحث الثاني: الصعوبات التي تحدّ من تحقيق مهام الأجهزة العليا للرقابة في الدول العربية بكفاءة وفعالية:

١- التشريعات والقوانين المنظمة للأجهزة العليا للرقابة.

٢- الموارد المالية و البشرية.

٣- صعوبات أخرى.

المبحث الثالث: الدور المنتظر للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة والأجهزة الأعضاء لمواجهة التحديات المعاصرة:

١- بناء القدرة الذاتية

٢- تعزيز التعاون

٣- مواكبة المستجدات في الميدان الرقابي.

التوصيات

الملاحق

مقدمة

شهدت بيئة الأعمال في العقدين الأخيرين من القرن العشرين تغييرات كثيرة ومتلاحقة اقتصاديا واجتماعيا وعلميا تولد عنها العديد من التطبيقات والمفاهيم من أهمها الأنظمة الالكترونية ونظم الإدارة البيئية والحوكمة أو الحاكمة والتي أضافت الكثير من الملامح والخصائص إلى بيئة العمل الرقابي وأفرزت تحديات جديدة يجب أن تؤخذ في الاعتبار من القائمين على هذا العمل ومن المؤسسات والمنظمات الرقابية بصفة عامة قصد إيجاد أفضل السبل لتأمين كافة مقومات الرقابة بشتى أنواعها ومراحلها وتفعيل دورها.

وتندرج هذه الدراسة في إطار الجهود التي ما فتئت تبذلها المنظمة العربية خلال السنوات الأخيرة للبحث عن سبل تنمية الأجهزة العليا للرقابة في الوطن العربي. كما تتنزل في إطار الإجراءات والآليات التي وضعتها هذه المنظمة لتأمين كافة مقومات الانخراط في المنظومة الدولية وتحقيق الاستفادة القصوى مما توفره من فرص. وينطلق هذا البحث حتما من مواصلة تشخيص مجالات التباين والتلاقي بين هذه الأجهزة وتحليلها بالاعتماد على المرجعيات المعتمدة والمساعدة في مرحلة مواءمة على بلورة مقترحات حول أوجه الاستفادة مما تحمله المنظومات الحالية من خصوصيات بما في ذلك مجالات التباين وبما يمكن من مزيد إثراء وتثمين ما تم الوقوف عليه في إطار الأعمال التي رافقت إعداد المخطط الاستراتيجي للمنظمة والشروع في تنفيذه. وقد شملت هذه الدراسة ١٩ جهازا رقابيا عربيا وهي:

ديوان المحاسبة بالمملكة الأردنية الهاشمية وديوان الرقابة المالية بمملكة البحرين ومجلس المحاسبة بالجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وديوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية وديوان المراجعة العامة بجمهورية السودان والجهاز المركزي للرقابة المالية بالجمهورية العربية السورية وديوان الرقابة المالية والإدارية في السلطة الوطنية الفلسطينية وديوان المحاسبة بدولة قطر وديوان المحاسبة بدولة الكويت وديوان المحاسبة بالجمهورية اللبنانية واللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية بالجمهورية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى والجهاز المركزي للمحاسبة بجمهورية مصر العربية والمجلس الأعلى للحسابات بالمملكة المغربية ومحكمة الحسابات بالجمهورية الإسلامية الموريتانية والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية وديوان المحاسبة بدولة الإمارات العربية المتحدة وديوان الرقابة المالية بجمهورية العراق وجهاز الرقابة المالية للدولة بسلطنة عمان ودائرة المحاسبات بالجمهورية التونسية.

ومن أهم مصادر الفوارق بين الأجهزة التشريعات والقوانين السارية في الدول العربية التي تنطوي على عديد الاختلافات والتباينات الشكلية والجوهرية بالنظر خاصة لاختلاف الأنظمة السياسية والاجتماعية والإدارية وغيرها، فضلا عما تمليه أحيانا الاعتبارات الجغرافية والتاريخية للدول المعنية.

ويستدعي هذا الاختلاف مزيدا من التقارب والتنسيق والتوحيد كلما كان ذلك مفيدا وممكنا.

وتجدر الإشارة في نفس السياق إلى أن هذه الدراسة، ولكي تكون نفعية، سوف تتمحور بالأساس، سواء على مستوى التشخيص أو الاستنتاجات، حول الجوانب المؤسسية والمهنية التي يمكن اعتبارها قاسما مشتركا ومشغلا موحدًا بين جميع

الأجهزة بصرف النظر عن الإطار السياسي لكل مؤسسة وعن النظام الذي تعتمد عليه وهي مسائل تبقى على العموم نسبيّة لارتباطها باعتبارات متغيّرة حسب المحيط وصعوبة التشخيص أحيانا.

هدف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى الوقوف على التحديات الخارجية والداخلية وكذلك المعوقات التي تحول دون تحقيق المهام الرقابية لدى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الأعضاء بالمنظمة العربية. كما تطمح إلى تقديم مقترحات وإضافات تساهم في تدعيم وإثراء النتائج الحاصلة من خلال الجهود التي بذلت في إطار إعداد المخطط الاستراتيجي العام والمخططين الاستراتيجيين للتدريب ولتقنية المعلومات للمنظمة العربية. وتسعى الدراسة من خلال كلّ ذلك إلى المساهمة في بلورة الدور المقترح للمتدخلين في المنظومة الرقابية وخاصة منهم المنظمة العربية والأجهزة الأعضاء بها.

خطة الدراسة:

حرصا على تحقيق الهدف المرجو من هذه الدراسة فقد تمّ تقسيمها إلى ثلاثة مباحث بالإضافة إلى المقدمة والتوصيات وذلك على النحو التالي:

المبحث الأول: التحديات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الدول العربية.

المبحث الثاني: الصعوبات التي تحول دون تحقيق مهام الأجهزة العليا للرقابة في الدول العربية بكفاءة وفعالية.

المبحث الثالث: الدور المنتظر للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة والأجهزة الأعضاء لمواجهة التحديات المعاصرة.

:

التحديات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الدول العربية

لقد أصبحت الأجهزة العليا للرقابة في الدول العربية، شأنها شأن الأجهزة الأخرى المنتمية إلى منظمة الانتوساي، تعمل في بيئة رقابية ذات خصائص وسمات مختلفة عن ذي قبل، وتواجه بمستجدات وتحديات كثيرة من شأنها أن تفرض عليها بطريقة أو بأخرى تطوير مجال العمل الرقابي وأساليبه خاصة وأن نجاح هذه الأجهزة في أداء الدور المنوط بها يعتمد على مدى تفاعل ومواءمة وسرعة استجابة أنظمتها الرقابية لمتغيرات البيئة (المحيط) التي تعمل فيها. وتنقسم أهم التحديات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة بين ما هو مرتبط بالبيئة الخارجية وما هو مرتبط بالبيئة الداخلية.

أولاً: التحديات المرتبطة بالبيئة الخارجية:

تتأثر المراجعة كأي علم من العلوم الاجتماعية بمجموعة الظروف والمتغيرات والخصائص البيئية المحيطة (اقتصادية واجتماعية وتكنولوجية وإدارية...). كما تؤثر المراجعة في تشكيل البيئة المحيطة عن طريق ما توفره من معلومات في تقاريرها حول مدى صدق البيانات المالية والمحاسبية ونزاهتها ومدى تعبيرها عن نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي (١) وكذلك عن مدى كفاءة وفعالية البرامج والخطط العامة.

(١) محمد حامد تمارز، بحوث في المشاكل المحاسبية المعاصرة، الطبعة الأولى، مكتبة عين شمس، ص ٨٣.

وقد شهدت دول العالم المتقدمة والنامية على حد السواء في الآونة الأخيرة تغيرات وتحولات هامة أثرت على دور الأجهزة العليا للرقابة باعتبارها المسؤولة عن حماية المال العام وحسن التصرف فيه. ومن هذه التغيرات يذكر:

- التغيرات الاجتماعية مثل التوسع في نطاق المسؤولية الاجتماعية وما تولد عنها من تطبيقات من بينها نظم الإدارة البيئية وما تقتضيه من إلزام للهيئات ذات الصبغة الاقتصادية بالمحافظة على البيئة من التلوث.

- التغيرات الاقتصادية مثل العولمة وما تنطوي عليه من عملية دمج أسواق دول العالم المختلفة في سوق عالمية واحدة يتم التعامل فيها في مختلف المجالات.

- التغيرات التكنولوجية في مجال المعلومات مع ما ترتب عنها من تطبيقات ومنظومات إلكترونية تعمل بصفة منفردة أو في إطار نظام شبكي محلي أو عالمي مثل شبكة الانترنت.

كما ظهرت مفاهيم جديدة مثل الحوكمة وما تنطوي عليه من نظام يحمي ويؤمن نزاهة وشفافية أعمال التصرف داخل المؤسسات.

أما المتغيرات على المستويين التنظيمي والمهني فقد برزت خاصة من خلال الدور المتميز الذي أصبحت تقوم به منظمة الانتوساي والمرجعية التي صارت تمثلها في مجال المعايير الرقابية ومنهجيات العمل.

١ - الاهتمام المتزايد بالبيئة:

بات الحفاظ على البيئة وحمايتها أمراً ضرورياً يشغل اهتمام جميع دول العالم، مما ولد ضرورة إنشاء هيئات ولجان ومؤسسات متخصصة لحماية البيئة.

كما عقدت عديد المؤتمرات والندوات المحلية والإقليمية والدولية وتم إبرام عدد من الاتفاقيات بغرض حماية البيئة والحدّ من التلوث وصولاً لمعدلات آمنة وهناك أمثلة عديدة حول مجالات حماية البيئة سواء بشكل اختياري أو بحكم القانون منها مكافحة تلوث مياه الأنهار والبحار والهواء وزيادة المساحات الخضراء في المدن وفي المناطق الصناعية واستحداث أساليب تكنولوجية للحدّ من التلوث ومعالجة آثاره.

وإزاء التأثير المحتمل للالتزامات البيئية على وظيفة الرقابة، كان لزاماً على هذه الوظيفة أن تتطور لمسايرة الاحتياجات المتجددة والمتطورة للمجتمع، فظهرت المراجعة البيئية كإحدى المكونات الأساسية في نظم الإدارة البيئية وكتحدٍ جديد أمام الأجهزة العليا للرقابة. وبات امتداد عمل المراقبين إلى مجالات المراجعة البيئية ضرورة ومطلباً أساسياً للمحافظة على بقاء المهنة واستمرارها وزيادة تمسك المجتمع بها بهدف فحص مدى الالتزام الفعلي بتطبيق القوانين واللوائح التي تحكم الأنشطة والبرامج البيئية بالجهة محل الفحص والتأكد من سلامة التصرفات المالية وإبداء رأي في صحة ودقة البيانات الخاصة بها ومدى الكفاءة والاقتصاد والفاعلية في تحقيق السياسات والبرامج والأنشطة البيئية (١).

وصارت الأجهزة العليا للرقابة مسؤولة عن تنفيذ عملية المراجعة البيئية في ضوء معايير وإرشادات المحاسبة والمراجعة المطبقة والمتعارف عليها وتتمثل مهمتها خاصة في فحص أثر الأداء البيئي على القوائم المالية من حيث الصدق والإفصاح، فضلاً عن تقييم مدى كفاءة وفاعلية هذا الأداء البيئي.

(١) علي ابراهيم طلبة، دور الأجهزة العليا للرقابة في الرقابة على البيئة - تحدي جديد للجهاز المركزي للمحاسبات، مجلة الدراسات والبحوث التجارية كلية التجارة بينها، جامعة الزقازيق، السنة الثامنة، العدد ٢، ١٩٨٨.

وأمام هذا التحدي، قرّر المجلس التنفيذي للمنظمة العربية في اجتماعه الأربعين لدى تشكيله لجنة تنمية القدرات المؤسسية وتحديد اختصاصاتها إحداث فريق عمل للمراجعة البيئية يقوم بدراسة مختلف الموضوعات المتعلقة بهذه المسألة وخاصة:

- الاهتمام بالقضايا البيئية ومساعدة الأجهزة العليا للرقابة على اكتساب المعارف والمهارات اللازمة للارتقاء بعملية المراجعة البيئية.

- تسهيل تبادل المعلومات والخبرات بين الأجهزة الأعضاء في المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة للوقوف على آخر ما وصلت إليه الاتجاهات العلمية الحديثة في مجال المراجعة البيئية مع المتابعة المستمرة للتطور الحاصل في هذا المجال.

- التعاون والتنسيق مع مجموعة عمل الانتوساي والمجموعات وفرق العمل الأخرى العاملة في مجال الرقابة البيئية.

وقد باشر هذا الفريق نشاطه حيث عقد إلى غاية النصف الأول من سنة ٢٠١٠ اجتماعين تمكن خلالهما من وضع آليات عمله والشروع في تنفيذ البعض من مهامه مع مراعاة الأعمال التي أنجزتها فرق عمل مماثلة على صعيد المنظمات الشبيهة وخاصة منها منظمة الانتوساي والتركيز على الخصوصيات العربية.

٢ - العولمة:

أورد المؤلف نواف الرومي في كتابة اندماج الاقتصاد التونسي في العولمة عدّة تعاريف للعولمة يمكن أن نذكر منها تعريف برنامج الأمم المتحدة الإنمائي الذي عرفها بأنها مصطلح يجمع بين وصف ظاهرة وتحديد مبادئها.

أمّا الوصف فهو تعبير عن اتّساع وعمق التدفقات الدّولية في مجالات التجارة والمال والمعلومات في سوق عالميّة وحيدة متكاملة. أمّا المبادئ فهي تحرير الأسواق الوطنيّة والعالميّة انطلاقاً من أنّ التدفقات الحرّة للتجارة والمال والمعلومات سيكون لها أفضل مردود على النّمو.

ويعتبر صندوق النقد الدّولي (١) أنّ العولمة تعني تنامي التبادل الاقتصادي بين جميع بلدان العالم والذي نتج عن تزايد حجم وتنوّع التعاقدات والصّفقات عابرة الحدود للمواد والمنتجات والخدمات وللتدفقات الدّولية لرؤوس الأموال، في نفس الوقت الذي تسارع فيه التطوّر التكنولوجي.

وللحصول على تعريف شامل للعولمة، لا بدّ من أن نأخذ في الاعتبار ثلاث عمليّات تكشف عن جوهرها: العمليّة الأولى تتعلّق بانتشار المعلومات بحيث تصبح مشاعة لدى جميع النّاس والعمليّة الثّانية تتعلّق بتذويب الحدود بين الدّول والعمليّة الثّالثة هي زيادة معدّلات التشابه بين الجماعات والمجتمعات والمؤسّسات.

وعن أثر العولمة على دور الدّولة يرى الباحث على توفيق الصّادق أنّ للدّولة دوراً تصحيحياً يغطّي ثلاثة محاور رئيسيّة هي:

- التحرير الاقتصادي: إزالة القيود والمعوقات أمام التجارة الخارجية ودعم المنافسة في ظلّ تشجيع القطاع الخاص.

- إصلاح القطاع العامّ: تحسين إدارة المصروفات العامّة وإصلاح الخدمة المدنيّة وتحسين أداء المؤسّسات العامّة من خلال تخصيصها أو إعادة هيكلتها.

- سياسة اقتصادية كليّة تحقّق استقرار الاقتصاد الكليّ.

(١) نواف الرّومي: اندماج الاقتصاد التونسي في العولمة - الصفحة ٢٤ - تونس ٢٠٠٦ - المطبعة الرسميّة للجمهورية التونسيّة.

وبالفعل، جعلت منظمة الأمم المتحدة من خلال برنامجها الإنمائي الشفافية في إدارة المال العام هدفاً أساسياً للسياسات الإصلاحية التي تحث عليها وأوكلت للجهاز الأعلى للرقابة الدور الجوهري في ضمانها.

وعملياً وواقعياً فقد ترسخت العولة وبرزت ملامحها وقواعدها كنظام عالمي بإنشاء منظمة التجارة العالمية W.T.O في عام ١٩٩٥ (١).

ولاشك أن انتشار هذا النظام العالمي الجديد بكل تداعياته قد ألقى أعباءً جسيمة على مجموعة الدول النامية ومنها الدول العربية باعتبارها جزءاً فعالاً في الاقتصاد العالمي الجديد. ومن أبرز ما يذكر في هذا السياق، تعرض أسواق هذه الدول لمنافسة شرسة من صادرات الدول الأكثر تقدماً بما تملكه من اقتصاديات قوية وتكنولوجيا متقدمة تعطي منتجاتها ميزات تنافسية كبيرة على منتجات الدول النامية داخل أسواقها المحلية وخارجها وهو ما يفرض على الدول العربية ضرورة العمل والتنسيق التام في سبيل دعم وتنمية اقتصادها بما يكفل مواجهة منافسات الدول الأكثر تقدماً وتجنب أي انعكاسات سلبية على اقتصادياتها. وجدير بالذكر أن وظيفة الرقابة ليست بمنأى عن تداعيات وآثار ظاهرة العولة والاتفاقيات التي تجسّمها. فعلى الرغم من أنّ هذه الظاهرة لن تغير كثيراً من المفاهيم النظرية المحاسبية بمختلف أنواعها واتجاهاتها أو من عناصر النظام المحاسبي ومقوماته أو من مفهوم المراجعة وأهدافها ومسؤولية المراقبين في إبداء الرأي حول مدى صحة وسلامة الحسابات ودرجة أداء المؤسسات، فهي تفرض على مزاولي المهنة التحسب الشديد لانعكاسات ذلك على أعمالهم وبحث كافة السبل الكفيلة بمواجهتها.

(١) المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، معايير المحاسبة والمراجعة في ظل العولة، مجلة الرقابة المالية، العدد ٤٩،

كما تملّي ضرورة تطوير الأنظمة والإجراءات لتساير تلك التطورات، من ذلك العمل على توحيد مدلول البيانات المالية وقابليتها للمقارنة بين السنوات المختلفة وبين الهيئات المماثلة أو المنافسة، وهو ما يضيف عليها المصدقية والثقة والقبول العام من جانب كافة الأطراف المعنية وتكون أساسا لاتخاذ قرارات صائبة.

وفي ضوء ذلك، بات لزاما على الأجهزة العليا للرقابة في الدول العربية ألا يقتصر دورها الرقابي على الحفاظ على المال العام فقط، بل يجب أن يتعدى ذلك إلى:

* تبني مبادئ وأهداف تتسق مع متغيرات النظام الاقتصادي والتجاري العالمي.
* وضع التوصيات والقواعد التي تكفل رفع مستوى الأداء المهني في مجال المحاسبة والمراجعة وضمان جودة أدائه.

* السعي لدى السلطات المعنية إلى تحقيق الانسجام والتوافق بين المعايير الوطنية للمحاسبة والرقابة والمعايير الدولية وإيجاد الوسيلة الملائمة لضمان الالتزام بهذه المعايير.

* معالجة المشكلات التطبيقية التي يطرحها العمل بهذه المعايير وتحقيق أعلى مستوى ممكن من الثقة في البيانات المالية للهيئات العمومية.

٣- الثورة الرقمية والتحول من الاقتصاد الصناعي (المادي) إلى

الاقتصاد اللامادي:

يشهد العالم اليوم ثورة رقمية من أهم نتائجها الانتشار الواسع لوسائل الاتصال والاعلام. وتؤدي الرقمنة في أيامنا هذه إلى تفاعل واندماج منقطع النظير بين وسائل الاتصال المتعددة (multimédia) وبين الميدان السمعي البصري والإعلامية مما إنجر عنه تحول من المادية إلى اللامادية لعدد كبير من الأنشطة والدعائم وتغيير كبير للنموذج الاقتصادي المؤثر خاصة في صناعات المعرفة والثقافة.

وبدخول الرقمنة فُتح المجال واسعا أمام التطوير والابتكار في ميدان تكنولوجيات الإعلام والاتصال.

ويذكر Pierre Musso ضمن مقاله حول الثورة الرقمية (١)، أن أربعة تطورات تقنية ساهمت في النقاء الاتصالات (Télécommunications) والإعلامية من خلال الشبكة العنكبوتية:

- التطور الذي شهدته الميكروإلكترونيك وتطوير الجزئيات الصغيرة (miniaturisation) مما سمح بإدخال مكونات بالغ الصغر ضمن الأنظمة المدمجة بقوة أكبر وكلفة أقل.

- تعميم الشبكة العنكبوتية وبروتوكول الانترنت أدى إلى ظهور جيل جديد من الشبكات (NGN : New generations of Nets).

- تطوير الألياف الضوئية والأقمار الصناعية كوسائل اتصالات ذات منسوب مرتفع وجودة عالية مما ضاعف من القدرة على نقل المعلومات.

- تطوّر الاتصالات اللاسلكية وظهور أجيال متتابعة من الهواتف الخلوية والتقنيات اللاسلكية كتقنية WIFI (Wireless fidelity).

وهكذا، فإنّ النموذج الاقتصادي الجديد القائم على الرقمنة يعتمد بالأساس على القطاع الخدماتي وأنّ السوق بمفهومها الكلاسيكي قد اضمحلت لتشكّل الشبكات نقطة الالتقاء بين العرض والطلب وأنّ هذه السوق منسّعة لتشمل كافة المجتمعات غير أنّها سوق غير متوازنة بحيث تسيطر فيها كبرى الشركات على منظومات الإنتاج والشبكات والتوزيع ولا يساهم العالم النامي إلا في الجانب الاستهلاكي ويبقى إسهامه باهتا أو منعدما في بقية المراحل.

(١) Pierre Musso : «La révolution numérique» de l'économie industrielle à l'économie immatérielle.

إنّ هذا التطوّر المثير الذي لم يعد للنطاق الجغرافي معنى فيه والذي تراجع فيه إسهام القطاع العام لفائدة القطاع الخاصّ قد زاد من جسامته الدور الذي يمكن أن تلعبه الأجهزة الرّقابية العربية التي أصبح دورها يتجاوز مجرد الحفاظ على الموارد العامّة ومراقبتها ليواجه تحدّي يقضي بالحفاظ على المصلحة العامّة الوطنيّة وذلك من خلال الحثّ قدر الإمكان على:

- وضع التشريعات المناسبة والحرص على تطبيقها.
 - الإطّلاع والتحكّم في تقنيات المعلومات والاتّصال.
 - والحصول على الخبرات الأساسيّة في هذا المجال.
- ولعلّ التحكّم في الأنظمة الالكترونية والبيئات المحوسبة يعدّ الخطوة الأساسيّة الأولى لمواكبة كلّ هذه المستجدّات.

فقد حدث تطور مذهل وسريع للأنظمة الإلكترونيّة على المستويين المحلي والعالمي شمل جوانب عديدة منها تكنولوجيا المعلومات وبرامج الذكاء الاصطناعي وإنشاء شبكة الاتصالات العالمية (الانترنت) وما تتيحه من إمكانيات هائلة لنقل المعلومات من وإلى أيّ مكان في العالم وبسرعة فائقة وبتكلفة محدودة (١). وتولّد عن هذه التغيّرات المتلاحقة في تكنولوجيا المعلومات العديد من التطبيقات التي أثرت بدرجة كبيرة على كافة أوجه التصرف بالهيئات العامّة (تداول البيانات المستندات والأموال بشكل إلكتروني، عقد الصفقات وإبرام العقود وسداد الالتزامات المالية وتبادل البيانات الكترونيا) (٢).

(١) عصام عبد المنعم احمد، الدور المرتقب للمحاسبة في ظل العولمة و متطلبات النظام الاقتصادي العالمي الجديد. المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد (٥) العدد (١)، ٢٠٠١.

(٢) رافت رضوان، عالم التجارة الالكترونية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، ١٩٩٩.

كما تغيّرت بيئة الأعمال التي يعمل بها مراقب الحسابات. ويذكر من بين هذه التغييرات:

- تراجع المستندات والسجلات الورقية وظهور نوعية جديدة من المستندات الإلكترونية ونظم تداول البيانات في إجراء وتنفيذ المعاملات.

- تبادل البيانات إلكترونياً: حيث تنفذ المعاملات المالية إلكترونياً دون توثيق ورقي مؤيد له.

إلا أن التصرف الإلكتروني يكتسي العديد من المخاطر منها:

- مخاطر تطبيقات الأعمال: لما كان التبادل الإلكتروني ينطوي على إجراء صفقات بين أطراف يجهلون بعضهم البعض، فقد تكون البيانات التي يعرضها كل منهم من خلال موقعه على الانترنت مضلّة أو غير معبّرة عن الحقيقة بأكملها.

- مخاطر تكامل العمليات: تنطبق هذه المخاطر على المعاملات والوثائق الآلية (المسار غير المرئي) والتي حلّت محل الشكل الورقي المعتاد في توثيق المعاملات وما ينجم عنها من تعرض المستعملين لمخاطر تغيير البيانات أو فقدانها أو ازدواجها عند التنفيذ أو يتم تشغيلها بطريقة غير صحيحة في ظل عدم وجود إجراءات رقابية فعّالة عليها.

- مخاطر حماية المعلومات: تتأتى هذه المخاطر من أن الوسائل التكنولوجية يمكن أن تنتهك سرّية المعلومات الحسّاسة التي يتم إرسالها عبر شبكة الانترنت وتجعلها عرضة للاطلاع عليها.

- مخاطر مرتبطة بفيروسات الحاسب: تتسبّب الفيروسات عند عدم التحكم فيها في الإضرار ببيانات وبرامج الهيئات العامّة كتدمير جزء منها أو إتلافها.

- مخاطر مرتبطة بسند المراجعة: تتمثل مخاطر سند المراجعة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات في الصبغة الإلكترونية للمستندات الأصلية، فضلا عن عدم إمكانية ملاحظة النتائج والتشغيل باعتباره يتم داخل الحاسوب، وهو ما من شأنه أن يحول دون توافر السند المادي (الورقي) للمراجعة في ظل نظم المعلومات الإلكترونية. فضلا عن كون هذه النظم قد تحمل أخطاء ذات طبيعة مختلفة عن الأخطاء الناجمة مثلا عن الخطأ في إدخال البيانات بحكم أن هذه الأخطاء إضافة إلى طابعها الإلكتروني فإنها أخطاء تتعلق بالنظم الموضوعة وهو ما يعسر اكتشافها.

وفي ضوء ما تقدم، تتضح المخاطر التي يواجهها مراقبو الحسابات بالأجهزة العليا للرقابة عند أدائهم لعملية المراجعة نتيجة اختفاء أدلة الإثبات الورقية بشكل يصعب عليهم استرجاعها بسهولة، إضافة إلى المخاطر المحيطة بالعملية الإلكترونية وخاصة المخاطر المرتبطة بتلك الأدلة من تحريف وتدمير يؤثران بشكل جوهري على حقيقة الأرقام الواردة بالتقارير المالية المعدة في ظل تلك الأنشطة، الأمر الذي يلقي بأعباء مهنية جديدة على عاتق الأجهزة العليا للرقابة للتصدي لهذا التحدي منها خاصة:

- تدعيم الثقة في النظم الإلكترونية.

- تطوير الشكل (النموذج) التقليدي لعملية المراجعة.

- تفعيل أدلة الإثبات وأساليب الحصول عليها لتتلاءم ومراجعة الأنشطة

ذات الصبغة الإلكترونية.

وعموما، فقد برزت من خلال مختلف أعمال التشخيص التي قامت بها

المنظمة خلال الآونة الأخيرة وخاصة من خلال تقييم اللقاءات العلمية والتدريبية

وآخرها اللقاءان الذين استضافتهما المملكة العربية السعودية خلال سنتي ٢٠٠٩

و٢٠١٠ أهمية الجهود الواجب بذلها لتطوير الرقابة بالاعتماد على تكنولوجيا المعلومات. فقد جاء في التقييم الصادر عن المشاركين في اللقاء الأول بخصوص إمكانية تطبيقهم للمعلومات والخبرات الجديدة التي اكتسبوها في مجال تكنولوجيا المعلومات بعد رجوعهم إلى أوطانهم أن هذه الإمكانيات غير متوفرة بالنسبة إلى ٢٢ بالمائة منهم في حين أفاد ٦٥ منهم أن هذه الإمكانيات ضعيفة أو متوسطة، وهو ما تؤكد نتائج تقييم اللقاء الثاني حيث أفاد حوالي ٦٠ بالمائة من المشاركين أن إمكانيات تطبيق المعلومات والخبرات الجديدة التي اكتسبوها في اللقاء بعد رجوعهم إلى أجهزتهم متوسطة أو ضعيفة.

٤- الحوكمة/ الحاكمية:

أدت المشاكل والاعتبارات المالية التي تعرضت لها العديد من كبرى الشركات في العالم مثل شركة Enron وشركة Worldcom في السنوات الأخيرة إلى المطالبة بضرورة وجود مجموعة من الضوابط والأعراف والمبادئ الأخلاقية والمهنية لتحقيق الثقة والمصداقية في المعلومات الواردة في القوائم المالية والتي يحتاج إليها العديد من مستخدمي هذه القوائم.

وتم ترجمة ذلك من خلال قانون Sarbanes Oxley المصادق عليه في سنة ٢٠٠٢ بالنسبة للولايات المتحدة الأمريكية واتخذت عدد الدول إجراءات مماثلة. فقد ساعد اشتداد الأزمات المالية على بروز ثغرات وإحداث أوضاع متناقضة أفرزت مخاوف لدى الأطراف ذات العلاقة المباشرة وغير المباشرة سواء كانت علاقة قائمة بالفعل في الحاضر أو سوف تتضح معالمها مستقبلاً.

ومن ثم زادت الحاجة إلى صدق البيانات والمعلومات وإلى ثباتها ووضوحها في عرض الحقائق بشكل دفع العديد من الدول إلى تطبيق مبادئ محاسبة متطورة وفرض إجراءات وترتيبات وقواعد جديدة ومنح سلطة الإدارة الحكومية وجهات الإشراف

سلطات ذات نفوذ قويّ من أجل فرض معايير الشفافية والإفصاح على كافة المنشآت التي تعلن حساباتها وقوائمها المالية، والحدّ من أساليب الاحتيال، وتطبيق معايير جيدة لاختيار المسؤولين بما يضمن تحقيق كامل الشفافية.

كما برزت معايير دولية جديدة وعلى سبيل المثال وبالنسبة للقطاع البنكي فقد أصبحت البنوك خاضعة للمعايير المحاسبية الموضوعة من قبل هيئة المعايير المحاسبية الدولية International Accounting standards Board ومعايير الحذر أو عدم المجازفة وذلك بحكم القوانين الجديدة لبنوك الاستخلاصات الدولية (١).

فمفهوم الحوكمة مرتبط بالآليات والإجراءات والقوانين والنظم التي تضمن الانضباط والشفافية والعدالة وبالتالي تحقيق الجودة والتميز في الأداء وضمان دقة وسلامة المعلومات المفصح عنها من جانب الهيئات العمومية من خلال القوائم والتقارير المالية المنشورة وبالتالي جودة تلك التقارير المعتمدة من قبل المراجعين والمسيرين، وهو ما يشكل الجانب الأوّل ممّا يقع ضمن مهمّة الجهاز الرّقابي عند مراقبته للهيئات العموميّة.

غير أنّ مفهوم الحوكمة ينطبق أيضا على الجهاز الرّقابي ويبرز ذلك من خلال العناصر التالية:

- وجود خطة إستراتيجية معتمدة يتمّ تنفيذها من خلال خطط تشغيلية ومتابعة وتقييم النتائج الحاصلة في إطار آلية تسمح بإطلاع وتشريك كافة أعضاء الجهاز.

(١) أوليفييه باستري: "ست سنوات بعد إفرون - الوجه الجديد للرأسمالية - مجلة مشكلات اقتصادية - العدد الصادر في ٥ ديسمبر ٢٠٠٧

وبالنسبة لهذه الناحية، فإنّ أغلبية الأجهزة العربية قد وضعت خطة إستراتيجية باستثناء بعض الأجهزة غير أنّ وضع الخطط التشغيلية ومتابعة تنفيذ الخطط الإستراتيجية تختلف مستوياته من جهاز إلى آخر ويعزى ذلك أساساً إلى أنّ الخبرة في هذا المجال لا تزال محدودة نظراً لحدثة عديد الأجهزة وحدثة التخطيط الاستراتيجي بالنسبة لأغلبها.

- وجود نظام مساءلة من خلال رقابة دورية على أداء الجهاز تتولّاها جهات مستقلة ويقوم الجهاز بنشرها وبمتابعة نتائجها لقياس أدائه الحقيقي.

وتختلف نظم المساءلة بين الأجهزة العربية إذ يتضمّن الهيكل التنظيمي لديها لوحدة للتدقيق الداخلي يختلف مستوى تفعيلها من جهاز إلى آخر. وفي هذا الصدد يمكن اعتبار تجربة الجهاز البحريني متميّزة إذ كلف هذا الأخير مكتب مراجعة خارجي للتثبت في حساباته وهو ما لم تقدم عليه باقي الأجهزة.

- أن يضع الجهاز أخلاقيات للمهنة تتماشى مع مبادئ الانتوساي ويعمّمها على جميع العاملين ويعمل على تطبيقها.

وفي هذا المجال فإنّ سائر الأجهزة العربية تتوفر على نظم أخلاقيات في إطار القوانين واللوائح المتعلقة بها. كما دون البعض منها هذه الأخلاقيات في أدلة خصوصية على غرار الجهازين الكويتي والتونسي. ويتّجه تعميم هذا المجهود وسحبه على سائر موظفي الجهاز من غير المراجعين لما في ذلك من تأثيرات إيجابية على سير العمل.

- وضع نظام موثّق لضمان الجودة يغطّي كافة وظائف وأنشطة الجهاز ويشتمل على آليات لاستغلال نتائجه في تحسين أداء هذا الجهاز وتطوير وتحديث النظام نفسه بصفة مستمرة.

ومن خلال البيانات المتوفرة فإنّ جهازَي مصر والأردن تتوفّر لديهما وحدات وأنظمة للجودة. وهو الشأن بالنسبة للجهاز اليمني غير أنّ الإدارة المكلفة لا تمارس جميع المهامّ الموكولة إليها بموجب قرار إنشائها بفعاليّة.

ويعتمد الجهازان البحريني والكويتي على لجنة لتقييم الجودة وتبقى سائر الأجهزة الأخرى مفتقدة لنظام واضح لتقييم الجودة دون أن يعنى ذلك غياب هذه الأخيرة عن أعمالها. فالأعمال الرقابية تتمّ مراجعتها ومناقشتها في مستويات عدّة ومختلفة بالأجهزة ممّا يضمن حدّاً أدنى لجودتها.

- إحداث إدارة تدقيق داخلي تكون مرتبطة مباشرة برئيس الجهاز وتضم موظفين أكفاء.

وبالفعل أحدثت العديد الأجهزة إدارات أو وحدات للتدقيق الداخلي (٩ أجهزة) وتعتمد أجهزة أخرى تدقيقاً ذاتياً من قبل أعضائها وهو ما يعتمد على سبيل الذكر الجهازان التونسي والكويتي.

وتطرح هذه العناصر أهمية الدور الذي يجب أن تلعبه الأجهزة العليا للرقابة باعتبار مسؤولياتها في مواجهة التحديات المذكورة وخاصة قدرتها على تأمين رقابة شاملة ومتوازنة في نفس الوقت تجمع بين جوانب المشروعية وحسن الأداء.

٥- منظومة الانتوساي:

اعتمدت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) في مؤتمرها الثامن عشر خطة استراتيجية خلال الأعوام من ٢٠٠٥ إلى ٢٠١٠، وحثّت المنظمات الإقليمية المنضوية تحت مظلتها على السعي نحو رسم إستراتيجيات أعمالها للسنوات المقبلة.

وتمشياً مع التوجهات والأهداف المعتمدة من قبل هذه المنظمة، أقرّ المجلس التنفيذي للمنظمة العربية في اجتماعه الخامس والثلاثين المنعقد سنة ٢٠٠٥ تشكيل فريق عمل عهد إليه مهمة إعداد تصور متكامل للمخطط الإستراتيجي العام للمنظمة العربية. وقد عقد هذا الفريق عدّة اجتماعات أسفرت عن إعداد مشروع للمخطط الإستراتيجي العام للمنظمة العربية يمتدّ من سنة ٢٠٠٨ إلى سنة ٢٠١٢.

وقد أقرّ المجلس التنفيذي للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة في اجتماعه السابع والثلاثين المنعقد بتونس خلال سنة ٢٠٠٦ مشروع المخطط الذي أعدّه الفريق مع إبداء بعض الملاحظات والمقترحات لإثرائه. كما قرّر المجلس تعميم هذا المشروع على كافة الأجهزة الأعضاء بهدف إبداء ملاحظاتها النهائية بشأنه.

وانبنى هذا المشروع على تشخيص للوضع الراهن للأجهزة الأعضاء بالمنظمة العربية وذلك للتعرفّ على مواطن القوة ونقاط الضعف في بيئتها الداخلية والتي يجب أخذها في الاعتبار عند تحديد وصياغة الأهداف الرئيسية والأهداف الفرعية المرتبطة بتحقيق كل هدف إستراتيجي.

كما روعي في هذا المشروع حق كلّ جهاز في ممارسة سيادته من خلال تحديد اختياراته والأخذ بما يتلاءم مع واقعه ويستجيب لحاجته وطموحاته.

وقد تم اعتماد المشروع النهائي للمخطط الإستراتيجي العام للمنظمة العربية عن السنوات ٢٠٠٨ - ٢٠١٢ من قبل الجمعية العامة للمنظمة العربية في دورتها التاسعة التي تم عقدها في اليمن بمدينة صنعاء سنة ٢٠٠٧.

وفي اجتماع المجلس التنفيذي الأربعين الذي عقد بالكويت سنة ٢٠٠٨ تم اعتماد مشروع الخطة التنفيذية للمخطط الإستراتيجي العام بفرعيه المتعلقين بالخطة الإستراتيجية للتدريب والخطة الإستراتيجية لتقنية المعلومات، كما أوصى المجلس

بأن يعين كل جهاز مسؤولاً مكلفاً بالاتصال يتولى التنسيق مع فريق المخطط الإستراتيجي العام تحت الإشراف المباشر لرئيس الجهاز الأعلى للرقابة.

وتتمحور الأهداف الرئيسية للمخطط الإستراتيجي العام حول ما يلي (١):

- تعزيز المساءلة وتطوير المعايير المهنية.

- بناء قدرات الأجهزة العليا للرقابة.

- تعزيز التعاون وتقاسم المعارف.

- منظمة إقليمية نموذجية.

ومن أبرز مقومات نجاح المخطط الاستراتيجي العام وتحقيق أهدافه وضع مخطط لكل جهاز ينطلق من خصوصياته ويأخذ في الاعتبار أهمية التكامل والتفاعل والتناغم مع الأهداف والاختيارات التي أقرها المخطط الاستراتيجي للمنظمة العربية ككل. ومن ثم فقد أصبح يتحتّم على كل جهاز رقابي مجابهة هذا التحديّ خاصّة باعتبار التخطيط الإستراتيجي مدخلاً لتطوير الوضع الرّاهن في اتجاه الجودة وتحديث طرق وآليات العمل.

وفي ضوء ما تقدّم يتضح أن المخطط الاستراتيجي أصبح يمثل مرجعية مهمّة بالنسبة للمنظمة العربية (بصفة عامة) والأجهزة العربية الأعضاء (بصفة خاصة)، الأمر الذي أدّى إلى إقرار مراجعة النظام الأساسي للمنظمة وكافة اللوائح والقرارات التطبيقية لهذا النظام ويدعو كذلك إلى النظر في إمكانيات تعديل القوانين والتشريعات المنظمة لعمل الأجهزة الأعضاء باعتبارها المسئولة عن تنفيذ المخطط الاستراتيجي وعن توفير الظروف الملائمة لتفعيله بما في ذلك الموارد البشرية والمالية اللازمة للغرض.

(١) المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، المخطط الإستراتيجي العام للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة

والمحاسبة، مايو ٢٠٠٧.

ويبقى من المهمّ الإشارة إلى أنّ نجاح المخطط الاستراتيجي يظلّ وثيق الارتباط بمتابعة وتقييم انجازه والوقوف على المعوقات التي قد تعرقل تحقيق أهدافه والتأكد من أنّ هذا العمل دائم ومواكب لتنفيذ المخطّط ويجب أن يعهد به إلى ذوي الخبرة والتميز فبقدر نجاح التخطيط الاستراتيجي بقدر ضمان الجهاز الرّقابي لديمومته وإشعاعه.

ومن جهة أخرى تجدر الإشارة إلى أنّ منظمة الانتوساي وضعت الإستراتيجية للاتصال ستصادق عليها في صيغتها النهائية خلال مؤتمرها الذي سينعقد بجنوب إفريقيا في نهاية سنة ٢٠١٠. وتهدف هذه الإستراتيجية خاصة إلى:

- تدعيم تبادل المعلومات والأفكار والتجارب بين الأجهزة الأعضاء بأكثر ما يمكن من الحرية والانسياب.

- تشجيع الاتّصال بحرية بين أعضاء منظمة الانتوساي.

- توفير المعلومات المتزامنة والدقيقة والمفيدة حول نشاطات الانتوساي.

- جعل المعلومات حول الانتوساي ومنتجاتها سهلة المنال لكلّ الأطراف المعنية.

- تعزيز المبادئ الأساسيّة للانفتاح والشفافية في مجال الاتّصال وضمان عمليات اتّصال موضوعيّة ومتزامنة وواضحة وسهلة الفهم.

- وضع طريقة عمل واضحة ومتناسقة للاتصال الخارجي.

- ضمان اتّصالات تنسجم مع المهمة والرؤية والأهداف الإستراتيجية لمنظمة الانتوساي.

- تعزيز الاتّصال الفعال من أجل إنجاز الخطة الإستراتيجية والأهداف الناجمة عنها بمنظمة الانتوساي.

كما تشتمل هذه الإستراتيجية على كافة المقومات التي تجعلها قابلة للتنفيذ والمتابعة والتقييم. ويعتبر الانصهار في هذه المنظومة وضمان الاستفادة القصوى منها من أبرز التحديات التي تواجه المنظمة العربية خلال السنوات القادمة. وفي هذا السياق، يمكن أن يتّجه اهتمام المنظمة بالدرجة الأولى إلى تطوير وسائل الاتّصال وخاصةً منها موقع "الواب" وقواعد البيانات (خبراء)، معايير مهنية ورقابية، أدلة...) ومجلة الرّقابة.

ثانياً: التحديات المرتبطة بالبيئة الداخلية:

تواجه الأجهزة العليا للرقابة مجموعة من التحديات الداخلية -إلى جانب التحديات الخارجية- تؤثر سلباً على أداء مهامّها الرقابية بكفاءة وفاعلية. فعلاوة على ضرورة الانخراط في مسار التخطيط الإستراتيجي المشار إليه سلفاً، يرد من بين أهمّ التحدّيات تحديث طرق وأساليب الرقابة وتطوير نظم التقييم والجودة والتحكّم في المجال الرقابي للأجهزة.

أ- تحديث طرق وأساليب الرقابة:

نشأت الرقابة بنشوء الدولة وملكيّتها للمال العام وإدارته نيابة عن الشعب. ومع تطور وظيفة الدولة في المحافظة على الأمن الداخلي والخارجي وإقامة العدل والتدخل في مختلف نواحي النشاط الاقتصادي، اتسع نشاط الإدارة وازداد حجم المال العام بشكل برزت معه الحاجة إلى الرقابة خاصة في ظلّ الفصل بين السلطات، حيث أصبحت المجالس التشريعية تعتبر أنها بحاجة ماسّة إلى هيئة متخصصة مستقلة تقوم برقابة خارجية على عملية تنفيذ السياسات الحكومية الاقتصادية والمالية والإدارية نيابة عنها وتقف إلى جانبها لتضع بين يديها نتائج فحصها

ومراقبتها وخالصة ملاحظاتها واقتراحاتها، بحيث تصبح المعلومات التي تقدمها هذه الهيئة الركيزة الأساسية التي تستند إليها المجالس النيابية في مناقشاتها للأداء الحكومي حول مدى سلامة إدارة الأموال العامة. ولذلك فقد اتّجهت غالبية الدول إلى إنشاء جهاز متخصص في ممارسة الرقابة وزودته بالحصانات اللازمة للقيام بهذه المهمة (١).

ولما كانت إجراءات الرقابة على المال العام موكولة بالدرجة الأولى إلى الأجهزة العليا للرقابة، فإنّ ذلك يحتمّ عليها تحديث أساليبها في الرقابة بحيث تضع ضمن أهدافها ضرورة التفاعل والتأقلم مع المستجدات التي تطرأ على محيط العمل الرقابي حتى تستطيع تادية دورها وفق ما هوّ منتظر منها وتقدّم القيمة المضافة لاقتصاديات الدول التي تنتمي إليها.

ويرد من بين أساليب تحديث طرق الرقابة (٢) ضرورة تطوير الأنظمة والتعليمات المنظمة لعمل الجهاز الرقابي فيما يتعلق باستقلاليتها وصلاحيته وتنمية الموارد البشرية والتخطيط والتقييم المستمر لخطط وبرامج التدقيق، وهي مسائل سيتمّ تعميق النظر فيها لاحقاً في إطار هذه الدراسة.

٢- تطوير نظم التقييم والجودة:

يمثل تطوير جودة الأعمال الرقابية تحدياً داخلياً للأجهزة العليا للرقابة. والقاعدة العامة في ذلك أنه كلما زاد وارتفع مستوى جودة أداء أعمال المراجعة، زادت درجة الثقة والاعتماد على ما يصدر عنها من تقارير.

(١) عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية- النظرية التطبيقية، الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، ١٩٨٩.

(٢) المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، تحديث طرق الرقابة في الأجهزة العليا للرقابة - الموضوع الفني الأول،

الدورة الثامنة للجمعية العامة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ديوان المحاسبة، المملكة الأردنية، عمان، ٢٠٠٤.

ويمكن استعراض المسائل المتّصلة بجودة أعمال الرقابة من خلال ثلاث نقاط رئيسية هي (١).

١/٢ - طبيعة جودة عملية المراجعة:

تعني الجودة بشكل عام صلاحية الشيء للغرض الذي أعدّ من أجله أو مطابقة الخدمة للمواصفات المطلوبة. كما أن جودة الخدمة تعني ملاءمتها للغرض الذي تعدّ من أجله. وبذلك فالجودة مسألة نسبيّة وحدودها أن تكون الخدمة مقبولة من جانب المتلقّي ومن حيث إشباعها لحاجاته في حدود المقابل الذي يتحمّله. ودرجة الجودة تمثل الفجوة بين مستوى الخدمة المقدمة فعلا وبين المستوى الذي يتوقّعه المستفيدون منها، بحيث كلما ضاقت تلك الفجوة كلما دلّ ذلك على تحسين الخدمة. وتحديد جودة أعمال المراجعة ليس بالأمر الهين لعدة أسباب من أهمّها أن خدمات المراجعة تستفيد منها أطراف متعدّدة ليست كلّها معروفة بالنسبة للمراجعين أنفسهم.

ويمكن تعريف خدمة المراجعة الجيدة بشكل عام بأنها تلك التي تؤدّي وفقا لمعايير وإرشادات المراجعة وكذلك وفقا لقواعد الآداب والسلوك المهني. والاهتمام بجودة المراجعة أصبح مطلبا جوهريا لكافة الأطراف التي لها علاقة بنتائج المراجعة ومن بينها المنظمات المهنية التي باتت تركز على جودة أداء عملية المراجعة باعتبارها السبيل الوحيد لإيفاء المهنة بمسؤولياتها تجاه كافة المعنيين.

(١) محمد عبد الواحد سليمان، "معايير الجودة في الأداء والفحص وإعداد التقارير السنوية"، بحث مقدم في اللقاء العلمي "منهجية إعداد التقارير السنوية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية وسبل تطويرها"، القاهرة، الجهاز المركزي للمحاسبات، ابريل ٢٠٠٨ ص ٣:٧.

وللتذكير فإنّ جودة أداء أعمال المراجعة تقوم على ثلاث دعائم أساسية تتمثل

فيما يلي :

- معايير مراجعة متعارف عليها سواء دولياً أو محلياً.
 - قواعد آداب وسلوك مهني إضافة إلى توفّر الكفاءة والنزاهة والموضوعية والاستقلالية.
 - نظام للرقابة على جودة الأداء.
- ولهذا الغرض يجب على الجهاز الأعلى للرقابة أن يضع نظاماً وإجراءات بهدف :

- التأكد من أنّ العمليات الرّامية إلى الجودة الكاملة قد تمّ تطبيقها بصورة مرضية.
 - تأمين جودة التقرير الرّقابي.
 - ضمان التحسينات وتفادي تكرار النقائص.
- وقد قامت العديد من الهيئات والمنظمات المهنية في العديد من دول العالم بإصدار معايير للرقابة على جودة أعمال المراجعة تهدف إلى حماية المستفيدين من الأداء غير الجيد.

٢/٢ - طبيعة نظام الرقابة على جودة عملية المراجعة:

يتمثل هذا النظام في كافة السياسات والإجراءات التي توضع لضمان الالتزام بالمعايير المهنية المتعارف عليها في كافة النواحي الخاصة بممارسة المهنة. وتنقسم الرقابة على جودة أداء أعمال المراجعة إلى :

- رقابة داخلية على جودة المراجعة: وتقع مسؤوليتها على مؤسسة المراجعة، إذ لا بدّ لها أن تضع مجموعة من السياسات والإجراءات التي تكفل لها تحقيق جودة

الأداء المطلوبة طبقا للمعايير المهنية. كما يجب عليها أن تتأكد من تطبيقها وتقييم كفايتها وفعاليتها.

- رقابة خارجية على جودة المراجعة: وهي الرقابة التي يتم تنفيذها من قبل هيئة خاصة مستقلة تهدف إلى الرقابة على جودة أداء مؤسسة المراجعة لمعرفة ما إذا كانت تحتفظ بأنظمة ملائمة لرقابة الجودة ومدى الالتزام بتطبيقها. وتختلف نظم الرقابة على جودة الأداء من مؤسسة مراجعة إلى أخرى تبعا لاختلاف حجمها وهيكلها التنظيمي وحجم الوحدات التي تتولى مراجعتها.

٣/٢ - مقومات نظام الرقابة على الجودة:

يستند نظام الرقابة على الجودة على مجموعة من المقومات المترابطة تمثل الإطار العام الذي يجب أن تستند عليه السياسات والإجراءات المعمول بها. وتتمثل هذه المقومات وفقا لما ورد بمعيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠) الخاص بالرقابة على جودة أعمال المراجعة فيما يلي:

- الاستقلال: يجب وضع السياسات والإجراءات التي تضمن تأكيد استقلالية جميع المراجعين بمؤسسة الرقابة.

- توزيع المراجعين على مهام المراجعة: يجب وضع السياسات والإجراءات التي تضمن توزيع المراجعين على أعمال الرقابة المختلفة بما يتلاءم مع تأهيلهم العلمي والعملية.

- الاستشارات الداخلية والخارجية: يجب وضع السياسات والإجراءات التي تضمن الإجابة على استفسارات المراجعين بشأن الجوانب الإجرائية والفنية لأعمال

المراجعة التي يقومون بها وذلك من خلال الاسترشاد برأي الآخرين من ذوي الخبرة سواء من داخل مؤسسة المراجعين أو من خارجها.

- **الإشراف:** ضرورة وضع السياسات والإجراءات التي تضمن الإشراف المستمر على كافة المستويات التنظيمية داخل مؤسسة المراجعة بما يؤكد أن جميع الأعمال يتم أداؤها طبقاً للمعايير المهنية المتعارف عليها.

كما يجب أن يتلاءم نطاق الإشراف مع طبيعة الأعمال المختلفة ومع مستوى تأهيل وتدريب العاملين.

- **التعيين:** يجب وضع السياسات والإجراءات التي تضمن تعيين الأفراد الذين تتوفر فيهم القدرة على أداء العمل بأعلى مستوى ممكن من الكفاءة.

- **تنمية القدرات المهنية:** يجب وضع السياسات والإجراءات التي تضمن تنمية القدرات المهنية للمراجعين والتأكد من توافر المعلومات اللازمة لأداء الأعمال الموكولة إليهم والتي تضمن كذلك استمرار تدريبهم بما يتوافق مع زيادة مسؤولياتهم الوظيفية.

- **الترقية:** ضرورة وضع السياسات والإجراءات التي تضمن ترقية العاملين الذين لديهم القدرة على مواجهة مسؤولياتهم الجديدة التي تفرضها طبيعة أعباء المهام التي سيقومون بها.

- **فحص لنظام الرقابة على جودة الأداء:** يجب وضع سياسات وإجراءات تضمن الالتزام بالعناصر السابقة لنظام الجودة مع التقييم المستمر لمدى فاعلية السياسات والإجراءات المعمول بها.

ومن ثم فإن المراجعة الجيدة التي تستند على دعائم متكاملة (معايير مراجعة متعارف عليها وقواعد الآداب والسلوك المهني ونظام للرقابة على جودة الأداء) تكفل إنتاج تقارير جيدة وتساهم بالتالي في تطوير جودة أعمال المراجعة والرقابة عليها.

وقد اختزل وائل أبو شقرا جملة هذه الأفكار عندما تناول مسؤوليات المدقق حيث يستدعي القيام بالعملات الرقابية بالنسبة إليه :

- تنفيذ أعمال التدقيق من قبل أشخاص لديهم الخبرات الضرورية للقيام بهذه المهام.
- المحافظة على الاستقلالية.
- إتباع المعايير الملائمة المتعلقة بتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق والإبلاغ عن النتائج.
- توفر الهيئة الرقابية على نظام يضبط حسن الأداء Quality Control System.
- إخضاع الهيئة الرقابية نفسها لتقييم خارجي External quality control review للتأكد من أنها تقوم (١) بأعمالها بصورة جيدة وتحافظ على المستويات الضرورية.

وبالنسبة للأجهزة العربية العليا للرقابة، فقد تبين وجود بعض المبادرات المتفاوتة الأهمية من حيث النضج. غير أنها لم ترتق في معظم الحالات إلى المواصفات والمعايير الواردة أعلاه وهو ما يتعين معه بذل الجهود الكافية التي يقتضيها وضع أنظمة الجودة.

٣- تطوير المجال الرقابي ومقتضياته:

شهد المجال الرقابي تطورا كبيرا خلال العقدین الأخيرین إذ تجاوزت الرقابة دورها الكلاسيكي من رقابة نظامية تكتفي بالتصديق على القوائم المالية وبالنظر في مدى الالتزام بالقوانين واللوائح إلى رقابة تنظر في كفاءة الأداء بالنسبة للجهة الخاضعة للرقابة لتمتد إلى تقييم السياسات والبرامج المنتهجة. وبذلك اتسع المجال الرقابي بصورة تكاد تشمل كل الميادين دون استثناء.

(١) وائل أبو شقرا - تقارير الرقابة المالية - اللقاء العلمي حول موضوع الرقابة الشاملة على المصاريف المتخصصة - المجموعة العربية العليا للرقابة

المالية والمحاسبة - بيروت - لبنان تموز ١٩٩٧.

ومع ذلك التطور أصبحت حاجة الجهاز غير مقتصرة على أخصائيي الرقابة المالية وهو ما يمثل تحدياً آخر حيث يتعين على الجهاز الرقابي إيجاد الصيغة الكفيلة لتوفير الاختصاصات الضرورية لإنجاح مهامه خاصة فيما يخص الرقابة على الأداء وتقييم السياسات والبرامج. وتطرح مسألة استقطاب المختصين من ذوي الكفاءات العالية استفسارين هاميين:

- هل أن الجهاز سيفضل تعيين هؤلاء المختصين بصورة دائمة بالنسبة لجميع الاختصاصات أم أنه سيعمل على انتقاء أهم الاختصاصات التي يحتاجها في إنجاز مهامه الرقابية وبصورة متكررة؟

- كيف يمكن للجهاز الرقابي المنافسة في مجال الانتداب لمختصين يشترط أن تكون كفاءتهم عالية وأجورهم كذلك في ظل الضغوطات والقيود المالية التي يخضع إليها؟
إن مسألة انفتاح الجهاز الرقابي على جميع الاختصاصات واختيار أنسبها وأكثرها كفاءة مسألة ضرورية لاحتواء التحديات التي يفرضها محيط الجهاز وإضفاء قيمة حقيقية على نتائج أعماله.

وباستثناء بعض الأجهزة العربية التي قد لا يشكل اللجوء إلى خبرات خارج الجهاز أو انتدابها عند الضرورة صعوبة خاصة من الناحية المالية، فإن ذلك يبقى غير متاح لعدد الأجهزة الأخرى ويبقى الحل الأنسب بالنسبة إليها قائماً على:

- تحديد الاختصاصات غير المالية الضرورية والمتكررة لانجاز الأعمال الرقابية.
- اللجوء إلى الخبرات المشهود لها بالكفاءة والعاملة في القطاع العام.
- إقناع وزارة المالية أو الجهة المسؤولة بضرورة هذه الانتدابات الدائمة أو الوقتية لسير العمل الرقابي.

:

الصعوبات التي تحدّ من تحقيق المهام الرقابية للأجهزة العليا للرقابة في الدول العربية بكفاءة وفعالية

تواجه المنظمة العربية بصفة عامّة والأجهزة الرقابية الأعضاء بصفة خاصّة جملة من الصعوبات والعقبات التي من شأنها أن تحدّ من فعالية الرقابة وتؤثر على مدى قدرتها على تحقيق طموحاتها والأهداف التي أقرّها المخطّط الإستراتيجي للمنظمة. وتتصل هذه الصعوبات خاصّة بالتشاريع الجاري بها العمل بالنسبة للأجهزة العليا للرقابة وبالموارد البشرية والمادية المخصّصة لها وببعض الضغوطات الأخرى الهيكلية أو الظرفية التي تحيط بها.

أولاً: التشريعات والقوانين المنظمة للأجهزة العليا للرقابة:

تعتبر الرقابة على المالية العمومية خير عون للدولة في متابعة تنفيذ خططها في مراحلها المختلفة والكشف عن أيّ انحراف ومعالجته وتقويمه بالسرعة الممكنة لكي تحقّق الخطط أهدافها وتصل إلى المستوى المناسب في استخدام إمكانيّاتها المتاحة. كما أن اتساع الدور الذي تقوم به الدولة في الأنشطة المختلفة وزيادة تدخلها في العديد من المجالات وما يترتّب على ذلك من زيادة في حجم الإنفاق العام أدّى إلى ظهور الحاجة إلى نظم مالية ومحاسبية متطورة تسير على هداها وتسترشد بها. ولكي يتسنى للدولة تنفيذ تلك النظم على الوجه الأمثل كان لا بدّ من وجود رقابة فعّالة تساعد على شفافية تلك النظم (١).

(١) عوف محمود الكفراوي، مرجع سابق.

وقد فوضت السلطة التشريعية الكثير من صلاحيتها إلى السلطة التنفيذية منها صلاحية تنفيذ الموازنة العامة للدولة التي تقرها السلطة التشريعية، الأمر الذي ألزم السلطة التنفيذية تقديم حساب ختامي لبيان واقع تصرفاتها المالية إلى السلطة التشريعية لمراجعتها والتحقق من سلامتها.

ونظرا لعدم تمكن السلطة التشريعية من ممارسة مهام الرقابة والتدقيق بنفسها، فقد أسندت بعض الدول بنص دساتيرها أو قوانينها وظائف الرقابة بمعناها الواسع إلى أجهزة عليا متخصصة ومستقلة عن الهياكل التنفيذية للدولة كي تباشر اختصاصاتها في ظل حصانة و ضمانات تدعم استقلالها.

وتقتضي الرقابة بمفهومها الشامل وبإطارها المتكامل أن تكفل التشريعات للأجهزة العليا للرقابة الاستقلال الكافي الذي يمكنها من القيام بدورها في أعمال المراجعة والمساءلة بالنسبة للإدارة الحكومية أو الهيئات أو الأنشطة الخاضعة لرقابتها. ويقتضي هذا الاستقلال توفر كافة المستلزمات القانونية لحمايته وخاصة ضرورة ألا تعوق القوانين المنظمة لأنشطة الأجهزة العليا للرقابة واختصاصاتها اتّسع نطاق مراقبتها (١).

فالجهاز الذي يمكنه الاضطلاع بمسؤولياته الرقابية بكفاءة وفاعلية هو الجهاز الذي يتمتع بالآتي:

- الاستقلال القانوني والتنظيمي عن السلطات التنفيذية الخاضعة لرقابته.
- الاستقلال المالي والإداري حتى يكون قادراً على القيام بمهامه.

(١) المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ورقة عمل ديوان المحاسبة بالجمهورية اللبنانية والمقدمة إلى الدورة الثامنة للجمعية العامة للمجموعة العربية، العلاقة والتكامل بين أجهزة الرقابة المالية وأجهزة الرقابة الإدارية، الموضوع الفني الثامن ديوان المحاسبة، المملكة الأردنية الهاشمية، عمان، ٢٠٠٤.

- الصلاحيّات التي تساعد على فرض رقابته على الأموال العامّة بالأساليب المناسبة.

وبذلك، فإنّ استقلاليّة جهاز أعلى للرقابة تعني حرّيته في معالجة كافّة المسائل والنواحي الرّقابيّة دون توجيه أو تدخل خارجي، بحيث يمكنه إبداء رأي فني محايد وموضوعي وذلك في ضوء أحكام القوانين المنظمة لعمله.

وعن مدى توفير القوانين والتشريعات المنظمة لعمل هذه الأجهزة وللاستقلالية اللازمة لأداء مهامها الرّقابيّة يتّضح ما يلي (١):

١- الاستقلال الوظيفي :

يعنى الاستقلال الوظيفي للأجهزة العليا للرقابة تخصيص مجموعة متجانسة من المسؤوليات يعهد بها إلى هذه الأجهزة لتباشرها بمعرفة "كوادر" فنيّة خاصّة أو خبراء مستقلين.

ولا يمكن لهذه الأجهزة القيام بهذه المسؤوليات إلّا إذا توافرت لها سلطات وصلاحيّات مناسبة في مواجهة الجهات الخاضعة لرقابتها.

وهذا يعني قيام هذه الأجهزة بالمهام المنوطة بها دون أدنى تأثر أو تأثير من قبل سلطة أو هيئة أخرى مهما كانت مكانة تلك السلطة أو الهيئة.

وتتضح مظاهر الاستقلال الوظيفي في :

(١) المملكة العربيّة السعوديّة، ديوان المراقبة العامّة، الوسائل الكفيلة بتدعيم إستقلال الأجهزة العليا للرقابة الماليّة والمحاسبية، بحث مقدّم إلى المؤتمر الثالث لمجموعة العمل للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في الدّول العربيّة، المجموعة العربيّة للأجهزة العليا للرقابة الماليّة والمحاسبية، ١٩٨٣.

١/١ - التنصيص على وجود الجهاز في الدستور:

إنّ ظهور مبدأ الدساتير الجامدة التي لا يجوز تعديلها إلاّ بعد اتباع إجراءات معقدة يجعل من الضرورة الاستفادة من هذا المبدأ والنصّ صراحة في الدستور على إنشاء جهاز أعلى للرقابة في الدولة وعلى استقلاله بما يضمن توفير الضمانات اللازمة لقيامه بمهامه على أكمل وجه.

وتعتبر النصوص التشريعيّة من أقوى المؤيّدات التي تضمن الاستقلال الوظيفي للأجهزة العليا للرقابة. فباستقراء التشريعات المختلفة يتبيّن أنّ دساتير بعض الدول أشارت إلى استقلالية هذه الأجهزة بينما تمّ الاكتفاء في بعض الأنظمة الأخرى بالنصّ على استقلالها في قوانين إنشائها.

إلاّ أنّ النصّ على إستقلال الأجهزة العليا للرقابة في الدساتير يعتبر أكثر قوّة من النصّ عليها في القوانين العادية نظراً لإمكانية تعرّضها للإلغاء والتعديل. والنصوص الدستوريّة التي تؤكد الاستقلال الوظيفي للأجهزة العليا للرقابة ليست هدفاً في حدّ ذاتها حيث لا تعدو هذه النصوص أن تصبح جامدة بلا روح إذا لم تتوفر الإرادة السياسية لوضعها موضع التنفيذ وإصدار التشريعات المكّملة والنصوص التطبيقية التي تمكّن هذه الأجهزة من الممارسة الفعلية لإختصاصاتها وفرض رقابتها على كافّة الهيئات الراجعة إليها بالنظر.

كما أنّ مجرد التنصيص في الدساتير والأنظمة على هذا المبدأ لا يكفي لتوفير الاستقلال الوظيفي بل يجب وضع إجراءات رديّة ضدّ كلّ من يتدخّل في أعمال الجهاز الرّقابي أو يعرقل سير أعماله.

وبالنسبة للأجهزة العربية فيلاحظ أنّ الدساتير قد نصّت على إحداثها بالنسبة لعشرة أجهزة وتمّ إحداث باقي الأجهزة بمقتضى قوانين أو مراسيم.

وإن اعتبر التنصيص على الجهاز من قبل الدستور ضماناً إضافية لاستقلالية الأجهزة الرقابية غير أنه لا بدّ من الإشارة إلى أنّ الجهاز الكويتي يمكن أن يعتبر انموذجاً إذ نصّ الدستور صراحة على أنّ الديوان هيئة مستقلة.

ومن جهة أخرى فإنّ نشأة الأجهزة الرقابية يمكن أن تفسّر بنسبة كبيرة وضعيتها القانونية الحالية فعدد الأجهزة نشأت مرتبطة بالسلطة التنفيذية ممثلة في رئاسة الدولة أو مجلس الوزراء أو وزارة المالية وهو ما يفسّر إلى حدّ ما عدم التنصيص على إحداثها ضمن الدساتير.

٢/١- التبعية الوظيفية:

لا يعنى الاستقلال الوظيفي للأجهزة العليا للرقابة انفصالها المطلق عن الهيئات المكونة لسلطة الدولة. فهذه الأجهزة لا تباشر واجباتها من فراغ، كما لا تستطيع أن تمنح لنفسها صلاحيات أكثر مما يحددها لها المشرع، ومن ثمّ فإنّ هذه الأجهزة وإن كانت مستقلة وظيفياً، إلّا أنّه تربطها بسلطات الدولة علاقات وظيفية رأسية وأفقية وهو ما يعبر عنه بالتبعية أو الإشراف.

ولما كانت الرقابة بمفاهيمها المتطورة وإطارها المتكامل تنطوي على القيام بمسؤوليات هامة منها تقييم أداء الجهات المسئولة عن تنفيذ الخطط والتحقق من سلامة التصرفات المالية ومن مطابقة الإجراءات واللوائح للقوانين والقواعد والأنظمة المعمول بها، وكذلك مراجعة وتدقيق الحساب الختامي للدولة وتصوير مركزها المالي على حقيقته، فلا يجوز بداهة أن تكون أجهزة الرقابة المنوط بها مثل هذه المسؤوليات والصلاحيات مرتبطة تنظيمياً أو عضوياً بأي من الجهات الخاضعة لرقابتها أو أن تكون تبعيتها لمستوى تنظيمي أقلّ من المستوى التنظيمي لهذه الجهات.

وتعنى التبعية الوظيفية العلاقة التي تربط بين هذه الأجهزة والسلطة العليا التابعة لها والتي تكون مسؤولة أمامها مباشرة عن نتائج أعمالها. وتختلف السلطات العليا التي تتبع أجهزة الرقابة العليا باختلاف الأنظمة السياسية في كل دولة وبمدى ما تضيفه هذه الأنظمة من أهمية على الدور الذي تمارسه الأجهزة العليا للرقابة.

وعموماً فإن النصوص المنظمة لهذه العلاقة لا تخرج عن تبعية الأجهزة العليا للرقابة لإحدى السلطات العليا التالية: رئاسة الدولة مباشرة، رئاسة مجلس الوزراء، السلطة التشريعية، وزارة المالية، مجلس قيادة الثورة، علماً بأن تشريعات بعض الدول تفتقر إلى تنسيقات حول تبعية أجهزتها الرقابية.

وبشأن مدى تأثير تبعية الأجهزة الرقابية على فعالية العمل الرقابي يمكن القول بأنه:

- أيًا كانت السلطة العليا التي يتبعها الجهاز الرقابي، فإن الضمان الحقيقي للحفاظ على استقلاله الوظيفي هو أن يكفل له المشرع من المؤيدات القانونية ما يحول دون خضوعه إلى سلطة تنفيذية بأي حال من الأحوال.

- عدم تحديد الجهة التي يتبعها الجهاز الأعلى للرقابة يعني تبعيته للسلطة التنفيذية.

- تبعية الجهاز الرقابي لوزارة المالية يعدّ من الصور غير الشائعة لكونها تتنافى أساساً ومبدأ استقلالية جهاز الرقابة، حيث أنّ هذه التبعية تحدّ من سلطاته وتفرض عليه قيوداً مما يؤدي في النهاية إلى ضعف فاعلية الرقابة وعدم تحقيق أهدافها.

- أهمية توثيق الصلة بين الجهاز الأعلى للرقابة والسلطة التشريعية خاصة في اتجاه مساعدة هذه الأخيرة على الإطلاع على الصورة الحقيقية التي تتمّ بها إدارة الأموال العامة من خلال ما يتمّ تقديمه من ملاحظات وتحاليل ودراسات.

٢- الاستقلال المالي:

يعنى الاستقلال المالي الضمانات القانونية التي تكفل للجهاز الأعلى للرقابة استقلالية مالية خاصة في وضع ميزانيته وفي التصرف فيها:

- وضع الميزانية التقديرية: يجب أن تتوافر للأجهزة العليا للرقابة حرية إعداد تقديرات ميزانياتها دون تدخل من أية سلطة أخرى وبالصورة التي يجب فيها على السلطات المختصة في الدولة أن تعتمد حين إعداد الميزانية العامة إلى إدراج الميزانية التقديرية للأجهزة العليا للرقابة فيها كما وضعتها تلك الأجهزة.
- التصرف في الميزانية: منح رئيس الجهاز الأعلى للرقابة صلاحية وزير المالية في وضع تقديرات إتمادات الميزانية وتوزيعها إلى بنود وكذلك في تعديل تلك الاعتمادات.

ويقوم رئيس الجهاز بكل ذلك دون الخضوع لرقابة مجلس الوزراء أو وزارة المالية أو الإدارة المتخصصة بمعالجة شؤون الموظفين في الدولة أو غيرها من هيئات التنفيذ. ويتضح باستقراء مجموعة القوانين والتراتيب المنظمة للأجهزة العليا للرقابة خاصة أنه لم يتم بالنسبة إلى بعض الأجهزة التنصيب على أسلوب خاص بشأن إعداد الموازنة ومناقشتها واعتمادها وهو ما يعني أنها تعدّ وفقاً لتعليمات وزارة المالية أو طبقاً للقواعد المعمول بها في الإدارات الحكومية أو التوجيهات العامة لإعداد الموازنة العامة للدولة. وفي المقابل فإن بعض الأجهزة تعد موازنتها وتدرج بشكل مستقل رقماً واحداً في موازنة الدولة.

ولوحظ، من جهة أخرى، اختلاف الجهات المنوط بها اعتماد الموازنة، فالبعض يعتمدونها من وزارة المالية أو السلطة التشريعية، والبعض الآخر يعتمدونها من السلطة الرئاسية بالدولة.

وبالنسبة لعدد الأجهزة العليا للرقابة، فإن وزير المالية يتمتع بصلاحيحة المبادرة بتعديل الموازنة في إطار متطلبات التوازنات العامة للدولة وهو ما من شأنه أن يؤثر سلباً على الاستقلال المالي للجهاز الرقابي وعلى فعالية أدائه لمهامه الرقابية.

٣- الاستقلال العضوي:

يعنى الاستقلال العضوي مدى استقلال الجهاز الأعلى للرقابة في التصرف في موارده البشرية ومدى خصوصية القواعد القانونية واللوائح التي تخص موظفي الأجهزة العليا للرقابة مقارنة بالأحكام العامة المتصلة بموظفي الدولة عموماً سواء من حيث التعيين أو الترقية أو النقل أو المزايا المالية والحصانات. وضابط التمييز في استقلال الأجهزة العليا للرقابة عضوياً وإدارياً يتمثل في مدى حرية الأجهزة العليا للرقابة في البت في الأمور التي تخص شؤون العاملين بها خاصة فيما يتعلق بالمسائل التالية:

- تحديد عدد وظائف الجهاز الفنية والإدارية الرئيسية.
- تقييم الوظائف وإعادة تقييمها.
- اختيار "الكوادر" الفنية والإدارية وتعيينهم وترقيتهم.
- تقدير العلاوات والبدلات والحوافز والمكافآت.
- شروط وحالات التعيين والإعارة والبعثات والنقل.
- الإجازات.
- واجبات العاملين وطرق التحقيق معهم وتأديبهم.
- إنهاء الخدمة.

وباستقراء القوانين والتشريعات المنظمة لعمل الأجهزة الرقابية نجد ما يلي:

- فيما يخص تعيين رئيس الجهاز: تختلف التشريعات العربية باختلاف الأنظمة القانونية في تحديد الجهة التي ترشح رئيس الجهاز. فتعيين رئيس الجهاز يتم من أعلى سلطة في الدولة مباشرة أو بناء على تنسيب مجلس الوزراء أو اقتراح رئيس الوزراء وموافقة مجلس الوزراء أو اقتراح وزير المالية ووزير العدل أو بناء على ترشيح من السلطة التشريعية وبعد موافقة مجلس الوزراء.

ويمكن القول أنّ استقلالية رؤساء الأجهزة الرقابية هي من قبيل المسائل الجوهرية وتتوقف عليها مصداقية وفاعلية هذه الأجهزة وأنّ هذه الاستقلالية تمرّ حتما عبر توفر بعض الضمانات القانونية من حيث المعايير المهنية لاختيار الرؤساء وفترة اضطلاعهم بمهامهم التي يجب أن تكون معقولة (لا تقلّ عن 5 سنوات مثلا).

ويلاحظ في هذا الصدد أنّ ثمانية أجهزة يتمّ تسمية رئيس كلّ منها من قبل السلطة التنفيذية دون تحديد مدّة عهده كما هو الشأن بالنسبة للجهاز المركزي للمحاسبات لجمهورية مصر العربية أو لمحكمة الحسابات بالجمهورية الاسلامية الموريتانية أو كما هو الشأن بالنسبة للجهاز اليمني حيث يتمّ تعيين رئيس الجهاز من قبل رئيس الجمهورية وتمنحه هذه التسمية التمتع بالحصانة من العزل والنقل.

ويمكن اعتبار باقي الأجهزة منفردة ومتميّزة عن باقي نظيرتها حيث يسمّى الرئيس في المملكة الأردنية الهاشمية بتنسيب من مجلس الوزراء مع إعلام مجلس النواب ولا يمكن إنهاء خدماته إلاّ بتنسيب من ذات المجلس وموافقة مجلس النواب أو الملك إذا كان المجلس غير منعقد. وتتمّ التسمية وعزل الرئيس بالنسبة لديوان المراجعة القومي بالسودان من قبل رئيس الجمهورية بشرط موافقة البرلمان.

وفي الكويت يتم تعيين رئيس الديوان بمرسوم أميري بعد ترشيح رئيس مجلس الأمة له وإقرار المجلس لهذا الترشيح وبعد موافقة مجلس الوزراء ولا يعزل إلا بموافقة معظم أعضاء مجلس الأمة أو بقرار من السلطة التأديبية. ويتولى مؤتمر الشعب العام (البرلمان) تسمية رئيس الجهاز بالنسبة للجماهيرية الليبية. ويمكن إعتبار رؤساء هذه الأجهزة أكثر إستقلالاً عن السلطة التنفيذية دون أن يعني ذلك إستقلالهم التام عن هذه السلطة التي يبقى تأثيرها كبيراً من خلال من ينوبها بالبرلمان.

ويبقى ديوان المحاسبة بالجمهورية اللبنانية ذا خصوصية حيث يتم تعيين رئيس الديوان بمرسوم يتخذ في مجلس الوزراء بناء على إقتراح رئيس مجلس الوزراء من بين قضاة الديوان ويتواصل عمله إلى حد بلوغ السن القانونية ليكون الرئيس بذلك أحد قضاة الديوان وهو ما لم تكرر سائر التشريعات الحاكمة لتسمية الرئيس بالنسبة للأجهزة الأخرى.

فيما يخص تعيين موظفي الأجهزة العليا للرقابة: كلما تمتع الجهاز بإستقلالية أوسع وأشمل تكفل له إنتقاء موظفيه كلما اتسعت دائرة صلاحيات رئيس الجهاز التي تخولها القوانين واللوائح بشأن تنظيم شؤون العاملين من حيث التعيين والنقل والتدريب والترقية والرواتب وإنهاء الخدمة وأحكام التأديب. إلا أنه قد تسري على الموظفين في بعض الأجهزة الرقابية القواعد والأحكام المقررة في قوانين الوظائف العامة المدنية. فبعض الأجهزة لا تتحكم في جوانب هامة من التصرف في مواردها البشرية ذلك أن التعيينات والترقيات وعناصر التحفيز تخضع إلى جملة من القوانين والضوابط التي لا تتماشى دوماً مع خصوصيات ومقتضيات العمل الرقابي.

ولا تتمّ هذه التعيينات بالنسبة لغالب الأجهزة العربية إلاّ بعد الموافقة المزدوجة لوزارتي المالية والهيكل المكلف بشؤون الموظفين ولا تملك سوى بعض الأجهزة حريةً توظيف ما تحتاجه من مراجعين على غرار الجهاز المصري والجهاز اليمني أو ديوان الرقابة المالية بمملكة البحرين.

وتبيّن من النظر في الإطار التشريعي والقانوني المنظم لعمل الأجهزة الرقابية الأعضاء في المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة، استمرار بعض العوامل والأسباب التي من شأنها الحدّ ولو بدرجات متفاوتة من استقلالية الأجهزة - وظيفياً، ومالياً وإدارياً- بشكل يؤثر سلباً على أداء العمل الرقابي بفعالية وكفاءة ومن ثمّ الحدّ من قدرة هذه الأجهزة على ممارسة مهامّها الرقابية ومواجهة تحديات بيئة المراجعة وتحقيق أهدافها سواء منها الداخلية أو التي أقرّها المخطط الاستراتيجي العام للمنظمة العربية ممّا يستدعي تدخّل السلط المعنية بالدول العربية لإعادة النظر في هذه التشريعات بما يضمن مرونة أكبر يتحقّق من خلالها الاستقلال المالي والوظيفي والعضوي لهذه الأجهزة لممارسة عملها.

وتجدر الإشارة إلى ضرورة تفادي كلّ ما من شأنه أن يمسّ من استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة في ضبط برامج نشاطه المهني وتنفيذها.

ثانياً: الموارد المالية والبشرية:

تعتبر محدودية الموارد المالية والبشرية إحدى المعوقات التي تعترض قيام الأجهزة العليا للرقابة ببعض الدول العربية بالمهام الرقابية المنوطة بها.

١ - محدودية الموارد المالية:

تعاني بعض الأجهزة العليا للرقابة في الدول العربية من عدم توافر مصادر التمويل الكافية لتغطية حاجياتها البشرية والمادية وهو ما يدعوها علاوة على الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة إلى تدعيم مكانتها ودورها ضمن مؤسسات الدولة بما يكسبها شرعية أكثر ويبرر بالتالي لدى السلط المعنية تمكينها من موارد إضافية. ومساهمة منها في التخفيف من حدة هذه المسألة، أدرجت المنظمة العربية بلوائحها التأسيسية بندا ينص على "أن يقوم المجلس التنفيذي عند اعتماده الخطة التدريبية لتسمية الأجهزة الأعضاء التي سوف تستفيد من المنحة المالية التي تقدمها المنظمة من أجل المشاركة في اللقاءات العلمية والتدريبية الواردة في الخطة وذلك بالصورة التي تكون فيها الأولوية للأجهزة من الدول الأقل نمواً". ويؤمل أن تشهد الفترات القادمة وفي ظلّ تنفيذ المخطط الاستراتيجي توسيع مجالات هذا التضامن بين الأجهزة العربية.

٢ - محدودية الموارد البشرية :

يعتبر اختلاف عدد العاملين من جهاز إلى آخر (١) أمراً طبيعياً يرجع إلى عوامل متعدّدة تتصل خاصة بطبيعة كلّ منظومة رقابية وطنية وحجم الهيئات الخاضعة للرقابة ونوع الرقابة المسلّطة عليها ودوريتها. إلاّ أنّه وبصرف النظر عن ذلك فإنّ بعض الأجهزة العليا للرقابة تصطدم بمشكلة محدودية الموارد البشرية وعدم توافر الأعداد الكافية من الكوادر المؤهّلة والمتخصّصة، ممّا يؤدّي إلى محدودية قدرة هذه الأجهزة على القيام بمهامّها الرقابية.

(١) تبين من خلال استبيان أعدته لجنة المعايير المهنية والرقابية في بداية سنة ٢٠١٠ أن أكثر من نصف أعضاء المجموعة يزيد عدد العاملين بهم عن ٥٠٠ شخص بينما ينزل هذا العدد إلى ما دون ذلك بالنسبة لباقي الأجهزة ليصل إلى أقل من ١٠٠ موظف في بعض الحالات.

كما لوحظ فيما يتعلّق بالموارد البشرية اختلاف هامّ أحيانا بين الأجهزة العربية من حيث طرق التعيين وأنظمة التأجير والتدرج والحوافز والمنح والضمانات القانونية المتوفرة للعاملين (حصانة...). فغالبا ما لا يوجد تبرير واضح لخيارات الأجهزة حول مصادر وأساليب التعيين (تعيين من بين خريجي المدارس الوطنية للإدارة، فتح مناظرات، تنظيم دورات مختصة...). كما لم تتمكن الدراسة بالنسبة إلى العديد من الأجهزة من الوقوف على معايير ثابتة ومعتمدة بصفة منهجية فيما يتعلّق بالوصف الوظيفي لمختلف الخطط ومراكز العمل والاختصاصات المطلوبة والأهمية النسبية لكلّ منها صلب الجهاز (القانون، التصرف، الاقتصاد، علوم اجتماعية، الهندسة...).

وتتعلّق هذه الإشكاليات بالمدققين والأعوان المساندين للعمل الرّقابي على حدّ السواء. ومما لاشكّ فيه أنّ تطوّر الأداء الرّقابي لدى الأجهزة العليا للرّقابة يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالنّهوض بالموارد البشريّة كما (من حيث توفر الأعداد) وكيفاً (من حيث توفر الكفاءات ذات المهارات العالية المؤهّلة والمتعدّدة التخصصات). ومن ثمّ فإنّ الأجهزة العليا للرّقابة التي تعاني من محدوديّة الموارد البشريّة مدعوّة إلى وضع خطط واضحة للاستقطاب والتعيين والترقية والتدريب وتبادل الخبرات مع غيرها من الأجهزة الأخرى العربية وغير العربية حتّى تستطيع النّهوض بمهامّها الرّقابية.

ثالثا: صعوبات البيئة المباشرة:

أوكلت التشريعات واللوائح للأجهزة العليا للرّقابة دورا رئيسياً في مراقبة استخدام المال العام مهما تعدّدت أشكاله أو طرق استخدامه أو الأشخاص الذين أوكل لهم التصرف فيه. ويمكن أن تعوق أداء هذه المهمة أسباب تتعلّق أولاً بموقع الرّقابة في النّظام المالي للدولة وثانيا بمدى الثقة المحيطة بالعملية الرّقابية ممّا يؤثّر مباشرة على جدواها.

٣-١- الرقابة والنظام المالي :

إنّ وضع نظام فعّال للرقابة يستوجب في المقابل وضع نظام قابل للرقابة. ولعلّ واحدة من أهمّ المعوقات أمام الأجهزة العربيّة للرقابة هو ضعف التوازن الموجود بين الأجهزة الرقابية والهيئات الخاضعة لرقابتها من حيث تطوّر أنواع الرقابة من جهة وأساليب وطرق التصرف من جهة أخرى. وقد يأخذ التطوير في عديد الحالات منحى عكسيًا إذ يفترض المنطق أن يتمّ وضع النظم والسياسات أولاً على أن يتمّ وضع الأساليب الرقابية المناسبة لاحقاً. غير أنّه يلاحظ أنّه تمّ تطوير الرقابة لدى الأجهزة العربيّة لتشمل رقابة الأداء والتقييم في حين ظلّت التشريعات وطرق التسيير والتصرف في غالب الأحيان تراوح مكانها ولم يقع تطويرها بصورة تسمح بالقيام بهذه الأنواع "الجديدة" من الرقابة بصورة مثلى.

ولعلّ هذه المسألة لا تخصّ الأجهزة العربيّة وحدها فحتّى بعض الأجهزة العليا لبعض البلدان المتقدّمة تواجه هي أيضاً صعوبات مماثلة.

ويمكن من خلال ما سبق الاستنتاج بأنّ دور الجهاز الأعلى للرقابة يشمل في سعيه الدؤوب لتطوير المسألة حول استخدام المال العام تطوير الجهات الخاضعة للرقابة ذاتها وتطوير وسائل عملها ولو بصورة غير مباشرة. وبالفعل فإنّ إدراك الجهاز الرقابي لهدفه الأساسي مرتبط وثيق الارتباط بتهيؤ الجهة الخاضعة للرقابة واستعدادها للتفاعل إيجابياً مع الرقابة. وتصبح هذه الجهة في هذه الحالة شريكا في العملية الرقابية كما يصبح الجهاز الرقابي بدوره شريكا أيضاً في عملية تطوير الجهة الخاضعة للرقابة دون أن يتجاوز أيّ من الطرفين حدوده أو صلاحياته.

وبصورة عمليّة وعلى سبيل المثال لو أخذنا نظام الإدارة الماليّة للدولة فإنّ نظام الميزانية يؤلّف الأداة الأكثر أهميّة لتخطيط التنمية.

ويؤدّي التّبويب المناسب لعمليات الحكومة أمراً هاماً للإدارة الماليّة وإدارة الميزانيّة فيها. كما يوفّر بعداً إضافياً للرّقابة على النّفقات. ويلاحظ أنّ الطريقة الأكثر شيوعاً في تحديد وتقديم النّفقات تعتمد على ما يسمّى بميزانية الوسائل أي تبويب النّفقات حسب حاجيات الجهات المعنية. وقد بدأت بعض البلدان العربية في استبداله بنظام ميزانيّة يركّز بدلاً من ذلك على وضع برامج وفق أهداف معينة وعلى بيان الأداء المتوقّع لها. إنّ الرّبط بين بنية تنظيميّة مناسبة ونظام محاسبي دقيق يستند إلى نظام ميزانيّة البرامج والأداء الذي يظهر الموارد المستخدمة والوضع المالي للعمل المنجز على أساس البرامج، سوف يؤدّي إلى توفير أدوات ضروريّة لجهة الإدارة بالإضافة إلى رقابة الأداء.

وقد أكّدت هذه الفكرة الخطوط التوجيهيّة للانتوساي الخاصّة بالرّقابة على النّتائج حيث أنّ وضع ميزانيّة حسب الأهداف يعتبر النموذج الأمثل لممارسة الرّقابة على الأداء وهكذا تصبح الرّقابة على الأداء عاملاً مساعداً في تغيير النّظام المالي للدّولة بغاية الحصول على نظام فعّال للإدارة الماليّة.

وتجدر الملاحظة كذلك في نفس السياق إلى أنّ تحديث وتطوير الأجهزة الرقابية لا يمكن أن يعطي مفعوله دون بذل جهود مماثلة على مستوى الإطار المنظم والمعايير والقواعد الإرشادية المعتمدة من قبل الهيئات الخاضعة للرّقابة.

ففيما يتعلّق بالنظم المحاسبية المعتمدة بالدول العربية، فهي تتراوح بين أنظمة تتّصف بشمولية عمليات المحاسبة (نظام الاستحقاق accrual) وأساليب أخرى تعتمد على الدفع cash وهو نظام يتمثّل في تحميل كلّ عمليات القبض (الاستخلاص الفعلي) والصرف (تأدية النّفقات) التي تتمّ خلال نفس السنة وعلى ميزانية نفس هذه السنة بصرف النظر عن تاريخ الترخيص في العمليات المذكورة.

وباستثناء بعض الدول منها على سبيل الذكر جمهورية مصر العربية وسلطنة عمان ومملكة البحرين، فإنّ مسك المحاسبة لا يزال يتمّ لدى الهيئات العامّة الحكومية والمحلية حسب طريقة القيد الوحيد وهي طريقة تتمثّل في تسجيل كلّ عملية قبض أو صرف على حده بالدفتر أو الدفاتر المعنية وتجميع النتائج التي تفرزها هذه الدفاتر لضبط الوضعية المحاسبية. وإن كان هذا الأسلوب لا يمسّ من صدق وصحّة المعلومات فهو لا يوفّر كافة البيانات التي يحتاجها المتصرفون في الأموال العمومية ولا تمكّن هذه الطريقة من الحصول على بعض البيانات بصفة حينية. فللحصول على حجم المتوفّرات والتأكّد من مطابقتها للواقع يجب في كلّ مرّة توقيف الحسابات أي القيام بعمليات جمع لمختلف العناصر قصد الوقوف على النتيجة المحاسبية أي الفارق بين عمليات القبض وعمليات الصرف.

ولتجاوز السلبيات سالفة الذكر، يتّجه الأخذ بالمتغيرات التي طرأت على النظام الاقتصادي العالمي وتدعيم قواعد الإفصاح وذلك بالعمل على تطوير التنظيم المحاسبي لدى الدول العربية المعنية وجعلها تنتقل من مجرد حسابية صندوق إلى حسابية شاملة تأخذ بالمبادئ المحاسبية العامّة المتعارف عليها (الحذر، استقرار المناهج، الاستقلالية...) وبما يتلاءم مع المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS لما تتميز به هذه المعايير من حيث جودة البيانات ودالاتها ومصداقيتها. كما يكتسي إضفاء الصبغة الإلزامية على المعايير المهنية والرقابية المعتمدة أهمية بالغة.

ويسمح هذا التطوير من الانتقال من محاسبة وسائل إلى محاسبة نتائج وبالتالي من تقييم التصرف وقياس أداء المصالح العمومية، وهو ما يعني أيضا أنّ الإطار القانوني سوف لن يقتصر بعد ذلك على الاعتبارات المتصلة بالمشروعية فقط (التزام بالوسائل أو ببذل الجهد) وإنّما سيكرّس كذلك البحث عن الأداء (التزام بالنتيجة).

وقد تمّ خاصّة خلال الثلاث سنوات الأخيرة تسجيل بعض الخطوات نحو الشروع في تجربة نظام الاستحقاق والقيود المزدوج (قطر..اليمن، المغرب، الجزائر...). وتميّزت هذه المبادرات بوجود شبه إجماع على ضرورة توشي المرحلية في تطوير الأنظمة المحاسبية.

ويمكن أن نستخلص في هذا الباب أنّ النّظام المالي والإداري للدّولة بصفة عامّة نظام متكامل تشكّل الرّقابة أحد عناصره ويمكن اختزال هذا النّظام كما يلي:

التّخطيط ← التّمويل ← التّنفيذ أو الإنجاز ← القيس وتحليل النّتائج ← الرّقابة

ولهذا النّظام توازناته بحيث لا يمكن أن يكون هذا النّظام فعّالا إذا لم يبلغ أحد عناصره مستوى من التطوّر يوازي أو يقارب على الأقلّ المستوى الذي بلغته العناصر الأخرى. ولا يمكن أن يعتبر هذا النّظام فعّالا في حال بقي أحد عناصره دون تطوير. ومن شأن هذه الوضعيّة أن تنعكس بدورها على الجهاز الرّقابي في حدّ ذاته فلا يعني وجود جهاز رقابي متطورّ ولمّ بأحدث التّقنيات الرّقابية شيئا في غياب نظام إداري ومالي يوازيه أو يفوقه تطوّرًا.

ولهذه الأسباب، فإنّ تطوير التّشريعات الماليّة للدّولة والعمل على تحديثها الدّائم والمستمرّ وذلك بغاية تحقيق الجدوى والفعاليّة وإدراك الأهداف التنمويّة يبقى ضروريًا وأساسياّ ومحدّدًا أيضا لمدى تطوّر الأجهزة الرّقابية.

ولعلّ أهمّ المعوقات أمام تحديث التّشريعات الماليّة يبقى ما أسمته السيّدة ساسكيا.ج.ستوفلنغ، رئيسة محكمة الحسابات بهولندا، بنزوع العقل البشري لما هو معتاد (١) وذلك بالرغم من أنّ التّقدّم غالبا ما يكون رهين تجاوز ما هو معتاد.

(١) التّعامل ضمن عالم الإتصالات ساسكيا.ج.ستوفلنغ - المجلة الدوليّة للرّقابة الماليّة الحكوميّة يوليو ٢٠٠١ - صفحة ١.

٣-٢- الدور الرقابي للأجهزة العليا للرقابة وبناء الثقة:

إنّ الدور التحديثي الذي يمكن أن تلعبه الأجهزة الرقابية لا يمكن أن يكون على حساب مهمّتها الأساسية في مجال مراقبة استخدام المال العام وفي النهوض بالمساءلة بل إنّ دورها التحديثي ودورها الرقابي أمران متكاملان لا يمكن الفصل بينهما. ولقد مكّن التطور الذي شهدته الرقابة من فتح المجال فسيحا أمام الأجهزة العليا للرقابة لتمارس أعمالها في مختلف المجالات بالإضافة إلى دورها التقليدي في الرقابة المالية. وأفرز التوسّع في المجالات الرقابية ثقلا في المسؤولية المحمولة على عاتق الأجهزة الرقابية تجاه الجهة الخاضعة للرقابة والبرلمان وسائر المواطنين. وقد أصبح في وقتنا الراهن من الصعب على الجهاز الرقابي تغطية جميع الميادين الراجعة له بالنظر في إطار الحفاظ على دورة سنوية لتقريره بعكس ما يمكن أن يستنتج من هذه الوضعية من أنّ اختيار مواضيع المهمّات الرقابية السنوية أصبح أكثر سهولة. وإزاء ذلك، فقد أصبح من الضروري اختيار المواضيع بدقّة حتى تكون ذات دلالة كافية خاصّة بالنظر للأهداف التنموية للدولة.

كما لا يجب أن تكتفي التقارير الرقابية بمجرد وصف للواقع، فبقدر تطرّقها لسبب الإخلال بقدر ما يصبح التدارك يسيرا والتوصية المنبثقة عن ذلك واضحة وقابلة للتنفيذ. وقد اختزلت هذه الفكرة المراجع العام الكندي للفترة من بين ١٩٩٢ و٢٠٠١ الذي جاء في تقييمه لعمل مكتبه في هذه الفترة أن "على المراجعين الذهاب إلى أبعد من عرض النتائج السلبية بذكر السبب الحقيقي لذلك". والأجهزة العربية مدعوة كغيرها إلى إتباع هذا المنهج بالتنصيص على السبب الحقيقي للخلل غير أنّ ذلك يتطلّب أيضا بناء راسخا للثقة بين الجهاز والجهات الخاضعة للرقابة ذلك أنّ

إدراك الخطأ والإفصاح عن سببه يبقى دون جدوى إذا لم تعتبره الجهة الخاضعة للرقابة للقيام بالإصلاحات الضرورية.

ويتطلب بناء الثقة من جهة الجهاز الرقابي الالتزام بالدقة والجودة وأن يكون بناءً ومن جهة الطرف الخاضع للرقابة إدراكاً أفضل لأهداف الرقابة ودورها مما يساهم في تسهيل العملية الرقابية أولاً وفي تحقيق أهدافها. إن إدراك هذه الغاية لا يمكن أن يتحقق في ظرف وجيز بل يستوجب مثابرة وجهداً متواصلين من قبل الأجهزة الرقابية ومن قبل أعضائها عند إنجازهم لمهامهم الرقابية وبمساندة ذلك ببلورة "ثقافة رقابية" لدى الجهات الخاضعة للرقابة بصورة تسمح فعلياً للرقابة بأن تكون الخطوة الأولى للإصلاح والتطوير.

رابعاً: صعوبات واختلافات أخرى على مستوى تنظيم وسير الأجهزة:

بالإضافة إلى الملاحظات الواردة أعلاه، مكنت المقارنات بين الأجهزة من الوقوف على صعوبات أخرى مشتركة وخصوصية تستدعي كذلك مزيداً من التشخيص والمعالجة من قبل الأجهزة ذاتها أو في إطار المنظمة ككل.

وفي هذا السياق، تجدر الإشارة بادئ ذي بدء إلى أن بعض الأجهزة العليا للرقابة في الدول العربية أحدثت على منوال النظام القضائي المستوحى مما هو معمول به في الأنظمة الفرنكفونية. وفي هذا الصدد يمكن ذكر الأجهزة الرقابية لموريتانيا والمغرب والجزائر وتونس ولبنان في حين اتخذت الأجهزة الأخرى صبغة غير قضائية على غرار ما هو جارٍ لدى بعض الدول الأنكلوساكسونية وهو الشأن بالنسبة للأجهزة الرقابية للسودان والبحرين وفلسطين ومصر على سبيل المثال. ويتجلى هذا التباين في الأنظمة المتبعة خاصة من خلال طبيعة الصلاحيات الرقابية التي تمارسها الأجهزة العليا للرقابة ومرجع نظرها.

وقد تبين بالرجوع إلى طبيعة الصلاحيات أنّ الأجهزة ذات الصبغة القضائية تمتلك سلطة إصدار أحكام بخصوص المحاسبين العموميين مع أنّها تواجه ولو بدرجات متفاوتة صعوبات وعراقيل أحيانا في البتّ في حسابات هؤلاء المحاسبين جرّاء التأخير في تقديمها والنقائص الشكلية والجوهرية التي مازالت تشوبها بسبب تقصير الوزارات المعنية في ممارسة رقابتها الداخلية على هذه الحسابات. كما تتمتع بسلطة مقاضاة المتصرفين في الأموال العمومية من أجل أخطاء التصرف التي يمكن أن يقترفوها بصفتهنّ تلك وتسليط عقوبات مالية وتأديبية عليهم. وتوجد مقابل ذلك أجهزة غير قضائية لا تتمتع بسلطة إصدار أحكام إزاء محاسبي الأموال العامّة أو المتصرفين فيها وهو ما من شأنه أنّ يؤثّر على فعاليتها وعلى درجة الالتزام بنتائج أعمالها. لذا، فإنّه يكون من المفيد ربّما البحث عن توازن يسمح لكلّ جهاز أعلى للرقابة بامتلاك الحدّ الأدنى من الآليات القانونية والزجرية اللازمة لضمان ممارسة صلاحيّاته بفعاليّة وفي كنف الاستقلالية.

وسجّلت الدراسة كذلك صعوبات مشتركة بين النظامين القضائي وغير القضائي تتصل بالقدرة على تأمين رقابة شاملة ودورية - في غياب معايير واضحة حول الشمولية والدورية- على كافة الهيئات والإدارات التي تكون مرجع نظرها ممّا حدا بالبعض منها إلى البحث عن صيغ توفيقية لسحب رقابتها على أكثر ما يمكن من مكونات مرجع نظرها، من ذلك توخّي صيغة الرقابة الأفقية وهي تتعلّق بالنظر في مواضيع ومسائل محدّدة مسبقا وتهمّ أكثر من مؤسّسة.

وتجدر الإشارة إلى أنّ الأجهزة العربية لا تختصّ كلّها فقط بالرقابة اللاحقة فالبعض منها يمارس كذلك رقابة مسبقة على عدد من التعهّدات التي تبرمها الجهات الخاضعة للرقابة وهو ما يثير نقاشا حول مدى ضمان استقلالية التدقيق بالنسبة إلى

هذه الأجهزة خاصّة عندما يكون تدخّلها من خلال الرقابة المسبقة مساهمة في اتخاذ قرارات التصرّف في الأموال العمومية. كما يطرح هذا الخيار حتى في الصور التي يتّخذ فيها هذا التدخّل صبغة استشارية غير ملزمة إشكالية التداخل بين الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية وبالتالي مدى استقلالية الأجهزة في تقييمها لأعمال التصرّف بما في ذلك التدقيق على أنظمة الرقابة الداخليّة.

ولا يمكن أن تحجب هذه الصعوبات أهميّة هذا التباين في الأنظمة باعتباره مصدر قوّة وثراء حقيقي إذا عرفت لجنة تنمية القدرات ولجنة المعايير المهنية والرقابية المتفرّعتين عن المجلس التنفيذي للمنظمة كيف تستفيد منه في إعداد البرامج التدريبية والعلمية للمنظمة وفي تكييفها حسب طبيعة الأجهزة المستهدفة.

أمّا من حيث التنظيم الداخلي للأجهزة فتجدر الملاحظة أنّ البعض منها لازال يخضع إلى نظام مركزي في حين توخّدت الأخرى تنظيماً لامركزيّاً، وهو ما يسمح بتحقيق مزيد من الشموليّة في العمل الرقابي وتغطية ميدانية أكثر فعاليّة للهيئات الخاضعة للرقابة. ومما يدعم هذا التوجّه الحجم الذي ما انفكّ يتزايد للأموال العمومية التي يتمّ التصرّف فيها على الصعيد المحليّ.

ولا شكّ أنّ الأجهزة العربية يمكن أن تستفيد كثيراً من تجارب بعضها في هذا المجال خاصّة بالنظر للخطوات الهامّة التي سجّلها بعضها في إطار إعادة النظر في التوزيع الترايبي لصلاحياتها.

ودوما في إطار التنظيم الداخلي، تسجّل الدراسة كذلك اختلافاً في طرق توزيع المشمولات بين مختلف تشكيلات وهيكل الجهاز الأعلى للرقابة. فالبعض يعتمد على طبيعة الهيئات الخاضعة للرقابة في توزيع الأدوار داخل الجهاز، وهو ما يسمّى بالمقياس العضوي.

وفي المقابل تبنت أجهزة أخرى توزيعاً قطاعياً أو وظيفياً لمشمولاتها. ولا شك أنّ لكلّ نظام مزاياه، غير أنّ التوجّه الذي سجّله عديد الأجهزة نحو التوزيع الوظيفي أو القطاعي يعتبر في حدّ ذاته دلالة على فوائده وآثاره الإيجابية على ممارسة أعمال الرقابة، علماً أنّ الخيارات في مجال توزيع المشمولات تطرح كذلك مسألة أخرى يمكن اعتبارها مصدر صعوبات بالنسبة للأجهزة على اختلاف تصنيفاتها وهي تتصلّ بسلم الأولويات الرقابية أي درجات الاهتمام التي توليها المؤسسة الرقابية إلى الجوانب المالية وجوانب المشروعية عموماً مقارنة بالمجالات المتصلة بالأداء وبالتقييم وصيغ الرقابة الشاملة الأخرى. وباستثناء عمليات التدقيق الوجوبية التي تمارسها الأجهزة العليا للرقابة بصفة آلية، فهي لم تتوفّق في معظم الحالات إلى وضع معايير ثابتة لتحديد أولوياتها بخصوص المجالات والمواضيع التي يتمّ إدراجها ببرامجها الرقابية. وقد لوحظ بصفة عامة توجّه نحو رقابة الأداء والرقابة البيئية غير أنّ هذا التوجّه لم يتبلور على المستوى التنظيمي إلاّ بالنسبة لبعض الأجهزة (إحداث قطاع مستقلّ لرقابة الأداء...).

ومن خلال استعراض أنواع المخرجات التي تصدرها الأجهزة العربية فإنّه يتبيّن أنّها تشترك كلّها في إعداد تقرير سنوي يرفع إلى رئيس الدولة أو إلى السلطة التشريعية أو إلى رئيس الحكومة أو إلى أكثر من جهة.

ويلاحظ في هذا الصّد أنّ أغلبية الأجهزة تقدّم تقريرها السنوي إلى رئيس السلطة التنفيذية إضافة إلى البرلمان غير أنّ ذلك لا يتمّ بنفس الطريقة. فبعض الأجهزة على غرار الأجهزة الرقابية لتونس والجزائر وترفع تقريرها السنوي إلى رئيس الدولة أولاً وتوافي برلماناتها ثانياً بنفس التقرير في حين يقدّم هذا التقرير رأساً إلى مجلس النواب وترسل صور منه إلى رئيس مجلس الوزراء ووزير المالية بالنسبة للجهاز الأردني.

ويقتصر تقديمه على أمانة الشعب العام بالنسبة للجهاز الليبي وعلى السلطة التنفيذية (رئاسة مجلس الوزراء) بالنسبة إلى الجهاز السوري.

ومن حيث المحتوى، فإن التقارير السنوية تشتمل عموماً على نتائج الأعمال الرقابية المنجزة خلال سنة معينة كما أنها تعكس النظام المالي للدولة وصفة الجهاز (محكمة حسابات أو مراجع حسابات). غير أنه وبالنسبة للهيئات المنظمة على شكل محاكم حسابات، فإن تقاريرها السنوية لا تبرز عادة الجانب القضائي ويستثنى الجهاز المغربي الذي يدرج معطيات خاصة بالجانب القضائي من نشاطه ضمن تقريره السنوي. كما تجدر الملاحظة إلى أن القوانين المتعلقة ببعض الأجهزة العربية على غرار لبنان وتونس تنص صراحة على إدراج ردود الهيئات التي خضعت إلى الرقابة بالتقرير وذلك حفاظاً على حقها في إبراز وجهة نظرها.

ومن جهة أخرى، فقد تبين من خلال الاطلاع على القوانين واللوائح المنظمة للأجهزة أن حوالي ثلثي الأجهزة العربية تتمتع بالإضافة إلى التقارير الدورية السنوية بإمكانية رفع تقارير أخرى خاصة يرى الجهاز ضرورة في التعجيل بتقديمها إلى السلطات المذكورة. حيث، وعلى سبيل المثال، يرفع الجهاز السعودي تقريراً سنوياً عن كل سنة مالية إلى جلالة الملك. وعلاوة على ذلك فإنه يمكن لرئيس الديوان رفع تقارير أخرى خلال السنة سواء كانت عامة أو خاصة بموضوع معين. ومن جهته يقدم الجهاز المصري تقارير سنوية عن النتائج العامة لرقابته أو أية تقارير أخرى يعدّها.

وأياً كانت الجهات التي ترفع إليها تقارير الأجهزة الرقابية، فإن التوجه نحو إطلاع ممثلي الشعب من خلال البرلمان على فحواها أو المبادرة بنشرها وتمكين الرأي العام من الإطلاع عليها قد ولد تحدياً جديداً أمام الأجهزة الرقابية يتعلق أساساً

بالانتقال من إعلام جهات محدّدة قانوناً إلى إعلام شامل مع ما يتطلّب ذلك من إجراءات لتكييف التقارير مع ما يتناسب والشريحة المقصودة. وهل أنّ ذلك سيبقى من مشمولات الأجهزة الرّقابية أو أنّ جهات أخرى (صحافة مختصة...) ستتولّى ذلك مع ما تطرح هذه المسألة من مخاطر لتحريف أو تأويل التقارير.

وعموماً فقد ظلّ نشر التقارير مسألة استثنائية تقتصر على عدد محدود من الأجهزة على غرار أجهزة الرّقابة في كلّ من الكويت والمغرب وفلسطين وموريتانيا والبحرين. وقد سجّلت بعض الأجهزة مبادرات تتمثّل في نشر ملخصات أو مقتطفات حول نشاطها بوسائل مختلفة منها وسائل النشر الرسمية ومواقع "الواب" غير أنّ الدراسة لم تسجّل أي تقييمات أو ردود فعل من الأجهزة المعنية بخصوص آثار هذه العمليات ومدى رضا المستهدفين بها.

ويمكن أن يشكّل تفاوت التجارب في هذا المجال بين الأجهزة فرصة للمقارنة والاستفادة بما يسمح بإيجاد الصيغ الكفيلة بمواجهة هذا التحدّي مع مراعاة خصائص كلّ بلد.

وقد يكون اعتماد التدرج في هذا المجال حلاً مناسباً كأن يتمّ عرض ومناقشة الحصيلة الرّقابية السنوية أمام البرلمان ممثلاً بلجانه المختصة كخطوة أولى تسمح بإطلاع ممثلي الشعب على حصيلة العمليات الرقابية للجهاز على أن تليها خطوة ثانية تتمثّل في إطلاع الرّأي العامّ على هذه الحصيلة من خلال نشرها عبر وسائل الإعلام المتاحة بما في ذلك شبكة "الانترنات".

وعلى سبيل المثال، فإنّ اللّجنة الخاصّة بالبرلمان اليمني تقوم سنويّاً بدراسة الحسابات الختامية للموازنة العامّة للدولة والموازنات المستقلة والملحقة والصناديق الخاصّة وحسابات موازنات الوحدات الاقتصادية واستعراض تقارير الجهاز المتعلقة

بالحسابات الختامية وتوجيه الأسئلة والاستفسارات وتطلب المزيد من البيانات والمعلومات والإيضاحات من الجهات المنفذة للموازنات وتختار عينة من الجهات يتم الوقوف على أوضاعها وأنشطتها وتشخيص أوجه الخلل القائمة فيها وموافاة الجهات المختصة بالاختلالات التي رافقت تنفيذها موازنات والتي أوردها الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تقاريره. كما تطلب اللجنة بيانات وإيضاحات مكتوبة من تلك الجهات حول ما أورده الجهاز من اختلالات للوقوف عليها ودراستها. وعملت اللجنة على دعوة مسؤولي عدد من الجهات لاستعراض ومناقشة ما تضمنته ردود جهاتهم على الأسئلة والاستفسارات الموجهة من اللجنة وتحديد نقاط الاتفاق ونقاط الاختلاف بين ما أورده الجهاز في تقاريره وبين ردود وإيضاحات مسؤولي تلك الجهات.

ومن خلال استعراض هذا المثال تبرز درجة التفاعل بين الجهاز الرقابي وممثلي الشعب وما يمكن أن تسمح به التقارير الرقابية من إصلاح وتجاوز للنقائص التي أثرت في جودة التصرف في المال العام وموارد الدولة.

كما تجدر في هذا الصدد الإشارة إلى أن مجلس الأمة الكويتي يمكنه دعوة رئيس الديوان لحضور جلساته التي تناقش فيها تقارير الديوان وأن يأذن له بالتحدث والإدلاء بوجهة نظره في المسائل محل المناقشة وما تقدمه الحكومة من إجابات أو بيانات بصددها. كما يوجد اختلاف بين الأجهزة العربية بخصوص آليات متابعة نتائجها الرقابية. فلئن اتخذت هذه المتابعة في بعض الحالات شكل وظيفة قائمة بذاتها سواء داخل الجهاز أو خارجه فهي لم تحظ في عديد الحالات الأخرى بالعناية اللازمة حيث ظلت تمارس بصفة عرضية وخاصة بمناسبة تنفيذ مهمات رقابية على نفس الهيئات التي تمت مراقبتها سابقا.

وأفرزت الدراسة أيضا وجود بون شاسع أحيانا بخصوص مدى الأهمية التي توليها الأجهزة العليا للرقابة بالدول العربية لوظيفة التدريب، حيث بدت هذه الوظيفة متطورة جدا لدى البعض في حين لازالت في بداياتها وبصفة محتشمة لدى البعض الآخر. وكذلك الشأن بالنسبة للتخطيط الاستراتيجي وخاصة بناء القدرات رغم أن هذا الجانب بدأ يتبلور بأكثر وضوح على إثر الجهود التي بذلتها منظمة "الآي دي آي" في هذا الشأن.

كما يوجد بعض التباين في التنظيمات الإدارية المكلفة بمساندة تنفيذ الوظائف الرقابية للأجهزة، فهي تختلف من حيث درجة كفاية هيكلتها مقارنة بالحاجيات الحقيقية للأجهزة ومن حيث اعتمادها على إجراءات وأدلة عمل موثقة ودرجة ارتباطها بإعداد وتنفيذ البرامج الرقابية وتوزيع الشؤون الإدارية والمالية والتصرف في الموارد البشرية بينها وبين رئاسة الجهاز. وعموما فإن هذه التنظيمات لم تواكب في عديد الحالات مقتضيات التطورات التي يشهدها العمل الرقابي أو أنها لم تتفاعل معها بما فيه الكفاية، وهو أمر يجب أخذه في الاعتبار عند إعداد أو مراجعة المخططات الإستراتيجية للأجهزة بالنظر إلى الأهمية الخاصة للتنظيمات الإدارية للأجهزة في تأمين المساندة المادية والدعم "اللوجستي" للأعمال الرقابية وكذلك في توفير مستلزمات هذه الأعمال وتوثيقها.

وعلى صعيد آخر، فقد سجلت الدراسة وجود فوارق هامة أحيانا في الرواتب والأجور من جهاز عربي إلى آخر وهذه الفوارق غير مرتبطة بالضرورة بمستوى التنمية أو المستوى المعيشي لدى البلد المعني وإنما كذلك بدرجة الأهمية التي يحظى بها الجهاز الأعلى للرقابة صلب النسيج المؤسساتي للدولة.

أما من حيث الوسائل الماديّة، فقد لوحظت فوارق في مدى تناسب مقرّات الأجهزة مع حاجياتها. فبعض الأجهزة تعاني صعوبات مختلفة ناجمة عن ضيق المباني وعدم وظيفيّتها أو تشنّتها ممّا ينعكس سلبا على أدائها. وكذلك الشأن بالنسبة للموارد المالية التي بدت في أغلب الحالات غير كافية لتغطية حاجيات الأجهزة في مجالات حيوية أحيانا كتلك المتّصلة باستعمال الوسائل المتطوّرة للمراقبة في الأوساط المستعملة للإعلاميّة وتدريب العاملين.

الدور المنتظر للمنظمة العربية والأجهزة الأعضاء لمواجهة التحديات المعاصرة

لقد أدت التطورات والتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والتكنولوجية التي يشهدها العالم اليوم إلى ظهور حاجة ملحة إلى تطوير وتنويع العمل الرقابي حتى يفي بمتطلبات متخذي القرارات على مختلف أنواعهم.

وسعى منها إلى مواكبة واحتواء هذه المتغيرات، اتخذت الأجهزة العليا للرقابة في الدول العربية سواء على الصعيد الداخلي أو في إطار المنظمة العربية عديد المبادرات تجسّمت خاصة من خلال وضع مخططات استراتيجية تتمحور عموماً حول الأهداف التالية:

- بناء القدرات الذاتية.
- تعزيز التعاون وتقاسم الخبرات.
- مواكبة المستجدات في ميدان العمل الرقابي.

أولاً: بناء القدرات الذاتية:

- يمثل بناء قدرات الأجهزة العليا للرقابة هدفاً رئيسياً من أهداف المخطط الإستراتيجي العام للمنظمة ويتحقق هذا الهدف من خلال عدّة عناصر من أهمّها:
- تطوير التشريعات والقوانين الجاري بها العمل.
 - تنمية وتطوير الموارد البشرية.
 - توفير الدعم المالي.

١- تطوير التشريعات والقوانين الجاري بها العمل :

باشرت الأجهزة العليا للرقابة مهامها الرقابية في ضوء الصلاحيات والاختصاصات التي وفرتها لها قوانين إنشائها وغيرها من القوانين المنظمة لعملها والتي جاءت ملائمة لتحقيق رقابة فعّالة على الأموال العامة في ذلك الوقت من حيث طبيعة الأوضاع المالية والاقتصادية التي كانت سائدة في هذه الدول آنذاك. ونتيجة للمستجدات والتغيرات المتلاحقة في الحياة الاقتصادية، باتت بعض مواد القوانين المنظمة لعمل هذه الأجهزة في حاجة إلى التطوير والمراجعة بهدف معالجة النقائص المتصلة بضبط المهام بالرجوع إلى متطلبات الفعالية والكفاءة، من جانب، والاستجابة لمقاييس الانتوساي من جانب آخر، الأمر الذي يتحقق معه بناء لقدراتها الذاتية.

ويرد من بين أهم الأولويات بالنسبة للبعض من الأجهزة الأعضاء بالمنظمة، العمل على أن تكون كافة سلطاتها منصوصا عليها في الدستور أو في القانون على نحو واضح ومحدد وبما يسمح بالتعرف على اختصاصاتها وكذلك الجهات الخاضعة لرقابتها وأنواع الرقابة الموكولة إليها.

ومن الأهمية بمكان كذلك تأمين استقلالية الأجهزة بمقتضى القانون حتى تتمكن من أداء المهام الموكلة إليها بكفاءة وفعالية.

ويمكن أن تتجسّم هذه الاستقلالية من خلال عدد من الصلاحيات التي تمّ بيانها آنفا والتي يمكن اختزالها في قدرة الجهاز على وضع وتنفيذ برامج الرقابة وتقديم نتائجها وضبط حاجياته وتصريف شؤونه الإدارية والمالية دون تدخل أو تأثير من السلطات التنفيذية والتشريعية مع تجنّب المشاركة في مسارات القرارات التي تتخذها الجهات المشمولة بالرقابة.

أما على مستوى المنظمة العربية، فإن الوصول إلى منظمة إقليمية نموذجية قادرة على مواجهة تحديات البيئة الرقابية المتغيرة يقتضي بالضرورة مراجعة نظامها الأساسي وقواعد عملها بما يتناسب مع الأهداف الإستراتيجية للمخطّط، وهو ما تمّ الشروع فيه فعلا حيث تمّ تكليف فريق عمل المخطّط الاستراتيجي العام بالتنسيق مع الأمانة العامة للمنظمة للقيام بهذه المهمة.

٢- تنمية وتطوير الموارد البشرية:

قد يكون نظام الرقابة الذي يعتمده الجهاز متكاملًا بجميع عناصره ومقوماته وخصائصه لكنّه ربّما يتعثّر في تحقيق أهدافه بسبب عدم توافر الكفاءات البشرية المتخصصة بأعمال الرقابة التي تمارسها الأجهزة الأعضاء. لذلك فإنّ أهمية توفير فرق عمل متخصصة من ذوي الخبرة بأعمال الرقابة وعلى مستوى عال من الكفاءة قادرة على القيام بالتحاليل والاستنتاجات الموضوعية، يضمن توفير الجودة في أداء العمل الرقابي.

وتتطلب عملية الارتقاء بمستوى ونوعية العمل الرقابي تكثيف الجهود في أعمال التدريب المستمر داخليًا وخارجيًا والمثابرة على اكتساب الخبرات في العمل الميداني. كما يتعيّن فضلا عن ذلك تأمين مسار رقابي ملائم لمعايير الانتوساي وأفضل الممارسات الدوليّة مع أخذ الخصوصيات الوطنيّة في الاعتبار.

ولا يمكن للأجهزة العليا للرقابة بالدول العربيّة أن تحدّد أهدافها وأن تقوم برقابة فعالة وأن تعدّ تقارير ناجحة وأن تبدي آراء وملاحظات وتوصيات وتقترح حلولاً مناسبة نتيجة قيامها بتلك الرقابة إلّا إذا كان المسؤولون عن المهام الرقابية يتميّزون بالمعرفة العمليّة والمقدرة الفنيّة والمهارة التطبيقية.

ولا يمكن أن يتحقق هذا عند انتقاء هؤلاء الموظفين ووضع الشروط الدقيقة عند اختيارهم فحسب - لأن حسن الانتقاء هي مسألة مرتبطة بزمان ومكان معينين- وذلك نظرا لتطور نطاق المعرفة ومستوى المهارة الفنيّة.

ويرتبط توفير وتطوير العنصر البشري خاصّة بحسن الإختيار وتوفير الهيكل التنظيمي الملائم للعمل الرّقابي وتطبيق نظام للحوافز يمكن من خلاله تشجيع العناصر الأكثر عطاء وحثّ الآخرين على النسج على منوالهم وكذلك بتطوير الأداء الرّقابي من خلال التدريب المستمرّ للقائمين على العمل الرّقابي. فللتدريب أهميّة بالغة ودور أساسي في تنمية معلومات الأفراد وصقل مهاراتهم وتطوير قدراتهم وزيادة فعاليتهم للوفاء بمتطلّبات الوظيفة والقيام بمهامها ومسؤوليتها على الوجه الأكمل فضلاً عن تهيئة الموظف لشغل الوظائف الجديدة ومسايرة التطور المستمر في أساليب الرّقابة، والعكس صحيح. فغياب التدريب يؤديّ إلى تقادم المعلومات وتجمّد الخبرات والمهارات عند حدّ معيّن وعدم مواكبة ما يستجد من تطوّرات مما ينعكس سلبيّاً على مستوى الأداء العامّ.

وفي إطار ما يستهدفه المخطط الاستراتيجي العامّ من الوصول بأداء الموارد البشريّة إلى أعلى مستوى من المعرفة والمهارة المهنيّة اللاّزمة وذلك في إطار متوازن يضمن في نفس الوقت إنجاز المهام الرّقابيّة والتأهيل المهني المستمرّ للموارد القائمة على هذه المهام وبما لا يؤدي إلى التضحية بالتنمية التي يمكن تحقيقها على المدى المتوسّط والطويل مقابل إنجاز مهامّ رقابية على المدى القصير- يمكن تجميع المحاور الأساسيّة لتنمية الموارد البشريّة حول المسائل التالية:

- أن تكون كافة خطط وبرامج المنظمة المخصصة لتنمية القدرات البشرية مبنية على الاحتياجات الحقيقية للأجهزة بكافة مستوياتها، وهو ما يتعين معه وضع الآليات اللازمة للغرض خاصة من قبل الأمانة العامة ولجنتي تنمية القدرات والمعايير (معاينات، استبيانات....).

- أن تضع الأجهزة خططا تدريبية لزيادة المهارات والمعارف المطلوبة لدى العاملين بها وذلك بناء على تشخيص دقيق للحاجيات وبالاعتماد على مواد تدريبية يتم إعدادها وفق المناهج العلميّة والتقنيّات الحديثة المستخدمة في التدريب.

- وضع نظام لتحفيز العاملين من خلال التعليم المهني والتدريب المستمر وربطه مع الترقية الوظيفية.

- استغلال كلّ فرص التعاون بين الأجهزة الأعضاء في مجال تنمية وتطوير قدرات ومهارات العاملين.

- الاستفادة من تجارب الجهات الرائدة خاصّة الأجهزة العربيّة والتي لها خبرة في مجال إحداث وحدات التدريب.

٣- توفير الدّعم المالي للمنظمة:

لقد بينت الدراسة أن الموارد بعنوان مساهمات الأجهزة لم تتغير منذ تأسيس المنظمة في بداية الثمانينات من القرن الماضي حيث ظلّت في حدود ١٦٢ ألف دولار، وهو مبلغ نظري حيث أنّ القيمة المحصّلة سنويا كانت تقلّ عن ذلك باعتبار عدم انضباط بعض الأجهزة في سداد مساهماتها- وهو وضع تمّ تجاوزه إلى حدّ كبير بداية من سنة ٢٠٠٧ - كما أن معدّل الاعتمادات المرخّص فيها باعتبار الموارد الذاتية الأخرى لم يتجاوز خلال العشر سنوات الأخيرة حوالي ٢١٠ ألف دولار،

وهو ما جعل المنظمة العربية تطوّر نشاطها وفق ما تمليه مواردها الفعلية. غير أنّه لا بدّ من الإشارة إلى التطوّر المسجّل في هذا الإطار مع انطلاق مسار تخطيط أنشطة المنظمة وخاصة على إثر اعتماد جمعيتها العامّة للمخطط الاستراتيجي العام بفرعيه المتصلين بالتدريب وتكنولوجيا المعلومات. فقد كان البرنامج المالي للمنظمة للفترة ٢٠٠٨ - ٢٠١٠ متماشيا إلى حدّ كبير مع ما جاء بالمخطط المذكور من أهداف وأهداف فرعية وأنشطة تنفيذية.

وبالنظر إلى الأهميّة التي أصبحت توليها الدول والمنظمات إلى التصرف وفق نظام الميزانية حسب الأهداف، فإنّه حريّ بالمنظمة العربية أن تنخرط في هذا المسار وأن تكون ميزانيتها بما تشتمل عليه من تقديرات لتكاليف مختلف البرامج والأنشطة والتدخلات الأخرى آليّة حقيقيّة لتنفيذ الأهداف الإستراتيجية التي تقرّها.

ولا شكّ أنّ هذا المسار - الذي يجب التعجيل بتفعيله - يتطلب تعبئة إمكانات مالية أكثر ممّا هو متاح إلى حدّ الآن لفائدة بناء قدرات الأجهزة العربية. وفي المقابل فإنّه يوفّر ضمانات هامّة على مستوى المساءلة وتقييم النتائج.

لذا، وعلاوة على التزام الأجهزة الأعضاء بتسديد مساهماتها القارّة بصفة منتظمة، فهي مدعوّة إلى اتخاذ الاحتياطات اللازمة قصد تغطية ما يمكن أن يحدث من نقص في تمويل البرامج التي تقرّها المنظمة في صيغة تمويل مباشر لموازنة المنظمة أو تحمّل لبعض النفقات.

كما يمكن للمنظمة الاعتماد على المساهمات التطوعيّة لأعضائها وعلى التمويلات التي يمكن الحصول عليها من مؤسسات مالية دولية أو إقليمية أو أيّ جهة أخرى بشرط أن لا يمسّ ذلك من استقلالية المنظمة العربية وسيادة الدول التي تمثّلها.

ثانيًا: تعزيز التعاون وتقاسم الخبرات:

يمثل تعزيز التعاون وتقاسم المعارف هدفا رئيسيًا آخر من أهداف المخطط الإستراتيجي العام والذي يتم تحقيقه من خلال عدّة أهداف فرعية تقتضي حصر ودراسة مجالات التلاقي والتكامل بين الأجهزة.

ولن يتم ذلك إلا من خلال بذل المساعي الكافية لتحديد المجالات ذات الاهتمام المشترك وتصنيفها من حيث درجة أهميتها ولبرمجة مهام رقابية مشتركة بمبادرة من الأجهزة المعنية للاطلاع عن كثب على الجوانب الميدانية للعمل الرقابي ولوضع الإطار الملائم لتبادل الزيارات بين موظفي الأجهزة وعقد اتّفاقيات ثنائية أو متعدّدة الأطراف.

ويجب على الأمانة العامة للمنظمة القيام بأعمال التنسيق التي تستدعيها كلّ هذه الأنشطة. وهي مدعوة فضلا عن ذلك إلى القيام بتعميم ما يتسنى لها جمعه بمبادرة منها أو من خلال ما يرد عليها من المنظمات المختصة والأجهزة العليا للرقابة العربية وغير العربية من نتائج رقابية وأدلة ومعايير ودراسات وبحوث وترجمات وأعمال أخرى ذات صلة بالرقابة على المال العام.

كما يتعيّن إنشاء منتدى للمناقشة في موقع المنظمة عبر شبكة الإنترنت يشارك فيه العاملون في الأجهزة ويتمّ من خلاله طرح الأسئلة والاستفسارات وطرح الأجوبة والاجتهادات.

ويتّضح ممّا سبق أنّ العبء الأكبر يقع على المنظمة العربية والتي من خلالها يتحقّق هذا الهدف الإستراتيجي الرئيسي.

ثالثًا: مواكبة المستجدات في ميدان العمل الرقابي:

شهدت مختلف مجالات الحياة مع مطلع القرن الحادي والعشرين نشأة مجتمع المعلوماتية والاتصالات والانخراط في النظام العالمي الجديد الذي لم يعد فيه مكان إلا للأفضل. وعلى الأجهزة العربية ألا تغفل عما يترتب على ذلك من تحولات على الرقابة وما تفرضه هذه التحولات من تطوير لقواعد المراجعة ومعاييرها بشكل يلزم المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة (بصفة عامة) وأعضائها (بصفة خاصة).
وإذ تسجل الدراسة الخطوات الإيجابية التي حققتها المنظمة من خلال اللجنتين الدائميتين وفرق العمل التي شكلتها أو هي بصدد تشكيلها في سياق مواكبة هذه المستجدات في ميدان العمل الرقابي، فهي تؤكد على أهمية دور الأجهزة العليا للرقابة في الدول العربية في ترجمة هذا التفاعل مع المستجدات العالمية إلى واقع ملموس وذلك خاصة من خلال الأخذ بالمجالات الآتية:

١- الأخذ بمفهوم التدقيق الشامل كأسلوب لتحديث طرق الرقابة:

دأبت الأجهزة العليا للرقابة - إلى وقت غير بعيد- في عملها الرقابي على التركيز على مراجعة المستندات والسجلات والدفاتر للتأكد من أن الموارد قد أنفقت في حدود الاعتمادات المخصصة لها بالموازنة وبطريقة سليمة ومطابقة للقوانين واللوائح والتعليمات والنظم المحاسبية.

فالرقابة كانت ولفترة طويلة من الزمن تعني الرقابة اللاحقة - أو السابقة أحياناً- للتصرفات المالية لأجهزة الدولة على ناحيتي الإيرادات والمصروفات العامة، وذلك عن طريق تدقيق مستندات الصرف والقبض وفحص السجلات والدفاتر... الخ

باعتبار أنها تصرفات مالية في الأموال العامة، هذا إلى جانب تدقيق الإجراءات التي تمتّ بها تلك التصرفات للتحقق من انسجامها مع القوانين والأنظمة والتعليمات. ثمّ تطوّر هذا الجانب ليشمل تدقيق الإجراءات التي تمتّ بها تلك التصرفات للتحقق من انسجامها مع القوانين والأنظمة والتعليمات.

وبدأت في مرحلة مواءمة ملامح الخروج عن هذا النطاق من خلال الرقابة على برامج الوحدات الاقتصادية ومشروعاتها الاستثمارية للنظر فيما تحققه من أهداف وفي مدى كفاءة وفعالية هذه البرامج والمشروعات وجدواها الاقتصادية.

ثمّ برز بعد ذلك اتّجاه لاتّساع نطاق الرقابة على هذه الوحدات إلى الرقابة على الأداء بعناصره المختلفة خاصّة فيما يتعلّق بالاقتصاد والكفاءة والفعاليّة، الأمر الذي أدّى إلى التحوّل من الرقابة المالية التقليديّة إلى ما يسمّى بالتدقيق الشامل أو المراجعة الشاملة.

فالتدقيق الشامل هو منهج خاصّ للمراجعة يتضمّن تكامل المراجعة المالية ورقابة الأداء للوصول إلى أفضل النتائج أي أنّ الرقابة الشاملة هي امتداد للمراجعة التي تهتم بفحص العمليّات التاريخيّة لمستندات وبيانات وقوائم ماليّة للتأكد من سلامتها والإجراءات التي اتخذت في إعدادها وفق النظم والقواعد المحاسبية المتفق عليها، إلى أن تصل إلى المراجعة التي ترمي إلى التأكيد من أن الموارد المالية والبشريّة المتاحة للجهات الخاضعة للرقابة وممتلكاتها قد أديرت بكفاءة واقتصاد (١).

(١) المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، تحديث طرف الرقابة في الأجهزة العليا للرقابة الموضوع الفني الأول، مرجع سابق.

٢- مراجعة الأداء البيئي :

رغم الاهتمام بالمراجعة البيئية إلا أنها مازالت غير محدّدة الأطر. ويرتكز اهتمامها الرئيسي على التحقق من الإذعان للقوانين المحليّة ذات البعد البيئي بجانب التأكيد من وجود إجراءات خاصّة لمعالجة الحوادث والحالات الطارئة وذلك لكثرة الصّعوبات التي يتمثّل أهمّها في (١) عدم كفاية القوانين واللوائح والتشريعات البيئية وغياب منهج للقياس والإفصاح والتقرير عن الأداء البيئي وعدم كفاية البيانات المتاحة حول الوضع البيئي.

ولكي تتمكّن الأجهزة العليا للرقابة بالدول العربية من إجراء رقابة بيئية ذات كفاءة عالية وإعداد تقارير ذات قيمة مضافة تمكّنها من القيام بالمهام الموكلة إليها في هذا المجال وفق منظور موحدّ وأطر مشتركة وآليات عمل ومنهجيات متعارف عليها، مع الأخذ في الاعتبار البيئة الرقابية المحليّة لكلّ جهاز، فإنّه يتعيّن عليها الاسترشاد بالمعايير الرقابية والأدلة الموجودة على مستوى الإنتوساي أو المجموعات الاقليمية الأخرى. ويمكن للأجهزة العليا للرقابة القيام بالمراجعة البيئية بالاعتماد خاصّة على المحاور التالية :

- تتمّ عمليّة المراجعة بصورة شاملة لكافة الأنشطة والتأثيرات وألاً تقتصر على موضوعات معيّنة.

(١) يراجع في ذلك :

- عبد العزيز محمّد عبد العزيز، "الصعوبات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة في مجال الرقابة على البيئة والحلو المقترحة"، بحث مقدم في اللقاء التدريبي "أسس ومعايير الرقابة على البيئة" ١٩ مايو ٢٠٠٤، القاهرة، الجهاز المركزي للمحاسبات ٢٠٠٤.
- سامية محمود لبيب، "مفهوم الرقابة على البيئة - أهميتها وأهدافها، ورقة عمل مقدمة في البرنامج التدريبي لأعضاء الرقابة الماليّة بجمهورية العراق حول موضوع الرقابة على البيئة خلال الفترة من ٢ ابريل ٢٠٠٥، القاهرة الجهاز المركزي للمحاسبات، ٢٠٠٥.

- يتمّ تجميع كلّ تفاصيل السياسات والبرامج والأنشطة البيئية للجهات محلّ المراجعة.

- يتمّ تشكيل فريق عمل من المتخصّصين على أن يراعى في هذا التشكيل توفير الدّعم الفني الملائم حسب طبيعة المهمة وفي ضوء ما نصّت عليه معايير الانتوساي بخصوص فرق العمل.

- يتمّ وضع خطة رئيسية للمراجعة البيئية والتي تمثّل برنامجاً زمنياً لتحقيق أهداف عمليّة المراجعة، على أن يتمّ تقسيمها لخطة فرعية بما يتلاءم مع أوضاع الجهاز الرّقابي.

- ضرورة مراعاة الأجهزة العليا للرّقابة لأوضاع الجهات محلّ المراجعة عند إعداد الخطة والبرامج الخاصّة بالمراجعة البيئية خاصّة فيما يتعلّق بالوعي البيئي ومدى وجود قواعد بيانات بيئية و"كوادر" فنية قادرة على تلبية احتياجات المراجعة البيئية.

- تتمّ أعمال المراجعة في ضوء القواعد المعتمدة بالأجهزة العليا للرّقابة بخصوص البيئة ودليل الرّقابة على البيئة.

- يتمّ اختيار فريق المراجعة في ضوء القواعد المعتمدة بالأجهزة العليا للرّقابة بخصوص مراجعي البيئة والمعايير العامّة بدليل الرّقابة على البيئة.

وإزاء ما تقدّم، تعتبر الأجهزة العليا للرّقابة مسؤولة عن تنفيذ عمليّة المراجعة البيئية وتنحصر مهمّتها في فحص أثر الأداء البيئي على القوائم الماليّة من حيث القياس والإفصاح، فضلاً عن تقييم مدى كفاءة وفعاليّة هذا الأداء البيئي.

٣- التحسب الشديد لإنعكاسات العولمة على المهام الرقابية للأجهزة:

لا شك أن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ليست بمنأى عن تداعيات وآثار ظاهرة العولمة وهو ما يفرض عليها التحسب الشديد لانعكاساتها على أعمالها وذلك خاصة من خلال تطوير قوانينها وأنظمتها بغرض مواكبة التغيرات واستخدام نظم المعلومات الآلية في المحاسبة والمراجعة وسرعة إدخال نظم المعلومات الآلية والتجاوب مع الثورة التكنولوجية في المعلومات والاتصالات.

كما أن الأجهزة مدعوة إلى فهم البيئة الاقتصادية الجديدة التي أصبحت تعمل فيها وإلى الأخذ بمعايير المحاسبات الدولية ومعايير المراجعة الدولية بما يضمن توحيد المعايير المستخدمة داخل دول المنظمة العربية.

٤- تدعيم الثقة في النظم الإلكترونية:

يمكن للأجهزة العليا للرقابة أن تلعب دورا إيجابيا في مجال تنمية المعاملات الإلكترونية وتدعيم وبث الثقة في النظم الإلكترونية وفي نفوس المستخدمين لها من خلال تطوير الشكل (النموذج) التقليدي لعملية المراجعة والتأثير على كل أو بعض عناصر عملية مراجعة الحسابات. ويذكر من أهم التحديات:

* مدى قدرة مراقب الحسابات على استعمال أدوات تكنولوجيا المعلومات في المراجعة وتوصيل نتائجها.

* مدى قدرته على تخطيط أعمال المراجعة وفقا لمدخل الأهمية النسبية وخطر المراجعة وذلك بالخصوص نظرا للتداخل الكبير بين معاملات المؤسسة واعتماد نظم

المعلومات المحاسبية الفرعية على بعضها البعض بدرجة كبيرة وزيادة احتمال فقدان المستندات الالكترونية وبروز مخاطر جديدة مثل خطر حماية البنية التحتية المعلوماتية من سوء استخدام الغير وخطر الدخول الضار على موقع المنشأة على الانترنت وخطر فصل تكنولوجيا المعلومات عن أعمال المنشأة وخطر الاعتماد على برامج جاهزة غير سليمة والتشغيل الخاطئ للبيانات وفقدانها.

ولما كانت أدلة الإثبات في ظل التصرف الإلكتروني في غالبيتها أدلة غير ورقية يصعب استرجاعها بسهولة وعرضة للتغيير من جانب الهيئات الخاضعة للرقابة ويلزم جمعها من خلال إجراءات جديدة يعتمد الكثير منها على تكنولوجيا المعلومات خاصة البرامج الجاهزة، فإنّ هذا من شأنه أن يفرض الالتزام بأداء اختبارات المراجعة الأساسية (إجراءات تحليلية أو اختبارات تفاصيل) مبكرا أثناء الفترة المحاسبية ومتزامنة مع اختبارات الرقابة ومعتمدة على المعاينة الفورية والمراجعة عن بعد ومؤداه من خلال الأدوات الالكترونية وتكنولوجيا المعلومات. وتتمثل هذه الإجراءات وضوابط أدائها في:

- التحقق من أمن وسلامة التوقيعات الرقمية والبصمة الإلكترونية،
- استخدام البرامج الجاهزة والأساليب المعتمدة على النظم.

وبجانب تطوير الشكل التقليدي لعملية المراجعة يمكن للجهاز الأعلى للرقابة القيام بالآتي (١):

(١) هشام زغلول ابراهيم، دور مراقبي الحسابات في مواجهة تحديات المراجعة في بيئة التجارة الإلكترونية، مجلة الرقابة المالية، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، العدد ٤٥، ديسمبر ٢٠٠٤.

- إصدار تأكيدات للمتعاملين مع المواقع الإلكترونية توضح لهم مدى صدق الخدمات التي تقدمها وتوفّر الحماية المطلوبة للبيانات ومدى الثقة في النظم المتبعة في المنشآت صاحبة الموقع.
- تدعيم النظم والإجراءات الرقابية الداخلية بالمؤسسات موضوع الفحص، خاصة ما يرتبط منها باستخدام الحاسبات الآلية وإجراء العمليات بطرق إلكترونية.
- اختبار كفاءة النظم والإجراءات الداخلية بالمنشأة للحصول بانتظام على تقارير فنية من جهات مستقلة بنتائج فحصها لنظم ولوائح الأعمال المطبقة بالمنشأة التي تجري عمليات إلكترونية مع المتعاملين معها عن طريق شبكة الانترنت.
- المشاركة في وضع المبادئ والمعايير لتنمية المعاملات الإلكترونية من خلال المساهمة في تأسيس بنية تحتية متينة للاتصالات تتم عن طريق التبادل الإلكتروني للبيانات وفق معايير مقبولة عالمياً ووجود وسائل آمنة تحافظ على سرية التعاملات.
- التحقق من أن العمليات الإلكترونية تمت بالفعل دون تلاعب وفي الحدود المنفق عليها بين أطراف التعامل.
- التحقق من احتفاظ المنشآت محل الفحص بإجراءات الرقابة الداخلية التي تمنع الدخول غير المصرح به للبيانات وتحمي المعلومات الخاصة من التسرب إلى الغير.
- التحقق من فعالية الإجراءات الرقابية التي تستخدمها المنشآت محل الفحص التي تمارس عمليات إلكترونية.
- وفي ضوء ما تقدّم، يتضح أن الطبيعة المتغيرة للنظم الإلكترونية وما يرتبط بها من مخاطر قد فرضت على الأجهزة العليا للرقابة عند أدائها لعمليات المراجعة ضرورة معرفة ديناميكية تبادل البيانات إلكترونياً واستخدام هذه النظم بشكل أفضل.

٥- استحداث مؤشرات ملائمة لتقييم الأداء:

تستطيع الأجهزة العليا للرقابة استحداث بعض المؤشرات والنسب المالية وغير المالية لاستخدامها في تقييم أداء الهيئات العمومية محل الفحص والتقييم. وتتضمن هذه الدراسة ملحقاً يقدم - على سبيل الذكر- المؤشرات الممكن اعتمادها في بعض مجالات الأداء.

٦- دعم الثقة في القوائم المالية (في ظل الحوكمة):

يمكن للأجهزة العليا للرقابة أن تقوم بدور إيجابي في مجال دعم الثقة في المعلومات الواردة بالقوائم المالية من خلال ما يلي^(١):

- بذل العناية المهنية اللازمة عند القيام بعملية المراجعة قصد الكشف عن الأخطاء المحتملة، جوهرية كانت أو غير جوهرية، وإبداء الرأي في مدى فعالية وكفاءة نظام الرقابة في المؤسسة محل المراجعة.
- تقييم مدى ملاءمة فرص استمرار المشروع، إذ أصبح مراقب الحسابات الآن مسؤولاً عند تخطيطه لأعمال المراجعة عن تقييم مدى ملاءمة فرض استمرار المشروع لمدة زمنية معقولة.
- فحص القوائم المالية المرحلية قصد دعم إمكانية الاعتماد على ما تحمله من معلومات لاتخاذ القرارات وضبط ومراقبة أداء المؤسسة.
- تطوير مداخل ممارسة المراجعة، حيث لم يعد مقبولاً ولا ملائماً الاعتماد على المراجعة الفورية السنوية وإنما أصبح مطلوب ممارسة عملية المراجعة بصفة مستمرة.

(١) عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات، مرجع سابق.

ولن يتحقق ذلك إلا من خلال مدخل المراجعة المستمرة التي يمكن من خلالها لمراقب الحسابات إضفاء الثقة الدائمة على المعلومات المحاسبية والعلاقات المالية الجوهرية.

والأجهزة العليا للرقابة بما لديها من كفاءات بشرية وخبرات وما تملكه من إمكانيات وبسعيها الدائم إلى أداء اختصاصاتها بأعلى كفاءة ممكنة وفعالية وإتباع كل جديد، قدرة على مواجهة وتجاوز كل هذه التحديات وتحقيق أعلى درجات الأداء.

التوصيات

توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها أن المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة (بصفة عامة) والأجهزة الأعضاء (بصفة خاصة) تواجه جملة من التحديات الخارجية والداخلية المتعلقة بمجال الرقابة وأساليبها ومرجعياتها وبالتشريعات والقوانين المنظمة لعملها فضلا عن عدم توافر الموارد المادية اللازمة بشكل يحدّ أحيانا من استقلالية هذه الأجهزة ومن أداء مهامها بكفاءة وفعالية.

لذا، بات لزاما على كلّ من المنظمة العربية والأجهزة الأعضاء العمل على بناء قدراتها الذاتية بشتّى تجلياتها ومواكبة المستجدات في ميدان العمل الرقابي وتطوير أوجه التعاون وتبادل المعارف والخبرات.

وانطلاقا مما تضمّنه المخطط الاستراتيجي العام بفرعيه المتصلين بالتدريب وبتقنية المعلومات ومن خلال النتائج الأولية لتنفيذه، وبناء على الملاحظات والاستنتاجات التي توصلت إليها هذه الدراسة استنادا إلى الواقع الحالي للأجهزة، يمكن تقديم التوصيات الآتي ذكرها والتي هي موجّهة ليس فقط إلى الأجهزة العليا للرقابة ولكن كذلك إلى المحيط الذي تعمل فيه.

كما روعيت في هذه التوصيات مختلف نقاط التقارب والتباين بين الأجهزة والصعوبات والنقائص المتأتية من عوامل خارجية، بحيث تكون في مجملها بمثابة مرجع من المراجع التي يمكن أن تعتمد عليها المنظمة العربية أو هذه الأجهزة مباشرة أو الدول العربية ذاتها أو الهيئات الخاضعة للرقابة:

أولاً- على مستوى المنظمة العربية:

١- ضرورة العمل على تأمين كلِّ مقوّمات النجاح لتنفيذ ما تضمّنه المخطط الاستراتيجي العام بفرعيه المتصلين بالتدريب وبتقنية المعلومات وخاصة:

١-١- استكمال تركيز وتفعيل اللجنتين المتفرّعتين عن المجلس التنفيذي و فرق العمل المساندة والمكمّلة لأعمالها ودعوتها إلى تقديم برامج عمل وفق جدولة زمنية ملزمة ومرجعيات واضحة ومعايير لقياس النتائج مع أخذ الاحتياطات اللاّزمة لكي تكون هذه البرامج في مجملها شاملة لكلِّ الأنشطة التدريبية والعلمية التي يقتضيها تنفيذ المخطط الاستراتيجي للمنظمة والعمل خاصّة على:

- تجميع وترتيب وتصنيف المعايير المهنية والرقابية وتطويعها حسب واقع الأجهزة العربية وتزويد الأجهزة بها للاستفادة منها حسب حاجياتها مع الاستمرار في رصد كلِّ التطورات الجديدة في مجال المعايير الدولية وإمكانات استخدامها والاستفادة منها.
- تطوير الخطة الإستراتيجية للتدريب التي تمّ إقرارها على مستوى المنظمة العربية ومتابعتها بصفة دورية لكي تواكب طموحات هذه المنظمة في مجال التدريب والتطوير الوظيفي وتساهم في إحداث تغيير واضح في هيكلية أنشطة التدريب بما ينعكس إيجاباً على أداء الأجهزة الأعضاء.

- التطوير المستمر والمتابعة الدورية للخطة الإستراتيجية لتقنية المعلومات التي صادقت عليها هيكل المنظمة العربية خاصّة من حيث مدى مساهمتها في الارتقاء بأساليب التدقيق ومعالجة البيانات والمساهمة في تطوير أساليب الرقابة الإلكترونية وفي الجهود المبذولة لإقامة برامج تدريبية حول كيفية استخدام البرامج الإلكترونية في التدقيق والرقابة على الجهات المشمولة بالرقابة.

- أن تكون كافة خطط وبرامج المنظمة المخصصة لتنمية القدرات البشرية مؤسّسة على الاحتياجات الحقيقية للأجهزة بكافة مستوياتها، وهو ما يتعيّن معه اعتماد الآليات اللازمة للغرض بالتنسيق ما بين الأمانة العامّة ولجنّتي تنمية القدرات والمعايير (معاينات، استبيانات....).

- إيلاء عناية خاصّة عند إعداد البرامج التدريبية للمجالات التالية التي بيّنت الدراسة أهمّيّتها على المدى المتوسّط والطويل:

- * الرقابة على البيئة علماً أنّه يمكن الاستفادة من البرنامج التدريبي الخاص بمبادرة تنمية الانتوساي وتطويعه بما يتواءم مع البيئة العربية.
- * دور الأجهزة العليا للرقابة في مكافحة الفساد.
- * الرقابة على الموارد العامّة (ضبط التقديرات وتحصيلها).
- * دور الأجهزة العليا للرقابة في حماية ممتلكات الدولة وحسن استغلالها.
- * الرقابة على الأنظمة الآلية للمعلومات.
- * دور الأجهزة العليا للرقابة في تأمين مصداقية وسلامة البيانات المالية.
- * رقابة الأجهزة العليا للرقابة ونظام التصرف حسب الأهداف.
- * أساليب تقييم السياسات والبرامج الحكومية.
- * آليات متابعة النتائج الرقابية ومدى فعاليتها.
- * مسؤولية المتصرف العمومي في إطار الإدارة الإلكترونية.

١-٢- استكمال مراجعة المنظومة القانونية التي تعمل في إطارها المنظمة واعتمادها من قبل الجمعية العامّة في دورتها المقبلة.

٢- وضع خطة لمساعدة الأجهزة التي تعبر عن رغبتها في ذلك على إعداد مخططات لبناء قدراتها، وهو ما يستدعي:

- تمكين لجنتي تنمية القدرات المؤسسية والمعايير المهنية والرقابية من صلاحية البت في الحاجيات الخصوصية التي تعبر عنها الأجهزة وتقديم مقترحات عملية في هذا الشأن إلى هياكل المنظمة قصد البت في إمكانية أخذها في الاعتبار عند النظر في برامج نشاطها. ويجب التمييز عند معالجة هذه الرغبات بين ما يتعلق بمسائل جوهرية ذات صبغة مؤسساتية يمكن أن تنال من دور الجهاز وبين ما يتصل بمجرد صعوبات في توفير أو تأهيل وسائل العمل.

- إعطاء الأولوية في كل الحالات إلى مجال تنمية القدرات، علما بأن الدورة التي نظمتها IDI بشأن بناء القدرات مكنت من تكوين نواة لدى كل جهاز قادرة على الاضطلاع بهذا الدور. ومن أؤكد ما يجب أن تتضمنه هذه الخطة لمساعدة الأجهزة على إحداث أو تطوير وحدات تدريب ووضع خطط تدريبية وفق المنهجيات الحديثة بما يمكن من تطوير الكفاءات وينعكس إيجاباً على أداء الأجهزة مع الإشارة إلى أن المنظمة يمكنها أن تعتمد في تنفيذ هذه الخطة على الأجهزة الأعضاء من خلال وضع صيغ للتعاون بينها (إيفاد خبراء في مجال تنمية القدرات، المشاركة في البرامج التي تنظمها الأجهزة وتكون الأجهزة الأخرى في حاجة إليها...).

- تبادل المعلومات حول برامج التدريب لدى الأجهزة وتشجيع إنجاز الدراسات والبحوث المشتركة بينها وتنفيذ مهمات رقابية مشتركة وتسهيل التواصل المباشر بين المهنيين المشتغلين في نفس المجال.

- إنشاء بنك معلومات لدى الأمانة العامة حول الخبرات المتوفرة لدى الأجهزة الأعضاء وهو ما يتطلب مساهمة فاعلة للأجهزة الأعضاء في تزويد النظام بالبيانات والمعلومات المطلوبة.

٣- إرساء مزيد من التعاون مع المنظمات والهيئات الدولية والإقليمية التي يمكن الاستفادة منها وإبرام اتفاقات تعاون معها لعقد لقاءات وندوات وتبادل الخبرات والاستفادة من الخدمات والإمكانات المتاحة لديها.

٤- المساهمة المباشرة والفعّالة - في كنف التنسيق بين الأجهزة الأعضاء عن طريق الأمانة العامة وفي إطار الحرص على تقاسم الأعباء والمسؤوليات بين الأجهزة وبما يخدم المنظمة والأجهزة في ذات الوقت - في الجهود التي تبذلها منظمة انتوساي في مجال المعايير المهنية والرقابية مع العمل على تطويعها إلى واقع الأجهزة العربية كلّما كان ذلك ممكنا وضرورياً. ولا يمكن أن يكتمل هذا المسار إلا بوضع الوسائل الملائمة لنشر هذه المعايير والعمل على ضمان الالتزام بها وتعميم الفائدة مما يمكن أن تفرزه من مشكلات تطبيقية ومن تأثير على مستوى الثقة في البيانات المالية وغير المالية.

٥- تعميم الاستفادة من النتائج الرقابية للأجهزة وذلك خاصة من خلال:

- العمل تدريجياً على نشر التقارير السنوية للأجهزة جزئياً أو كلياً على موقع المنظمة.

- التفكير في بعث "نشرية" سنوية تختزل أهمّ القواعد والاستنتاجات والتوصيات التي انتهت إليها أعمال الرقابة بالأجهزة العربية. وتستهدف هذه النشرة المهتمين بشؤون الرقابة والمتصرفين في المال العام على حدّ السواء.

٦- التحديد المسبق وبأقصى ما يمكن من الدقة للانعكاسات المالية للبرامج التدريبية والعلمية للمنظمة ولكافة أنشطتها واحتياجاتها الأخرى بما يمكن من إعداد ومناقشة البرامج المالية والموازنات بناء على معطيات ثابتة ومن ضبط الموارد الفعلية التي يستوجبها تنفيذ هذه الأنشطة وطرق تمويلها.

وتجدر الإشارة في هذا السياق إلى ضرورة:

- استغلال كلّ الفرص المتاحة لتنمية موارد المنظمة سواء بصفة مباشرة من خلال اتصال الأمانة العامة بالمؤسسات المالية الدولية والإقليمية أو بطريقة غير مباشرة من خلال المبادرات التي تقوم بها الأجهزة الأعضاء لدى نفس المؤسسات أو لدى منظمات دولية أو إقليمية مختصة.

- أن تتوزع النفقات المرخص فيها بالموازنة بين الأجهزة حسب النسب المعتمدة من قبل جامعة الدول العربية.

- تخصيص المساهمات المالية الطوعية لأعضاء المنظمة لتغطية برامج تدريبية أو علمية محدّدة بذاتها.

وبالنظر للأهميّة التي أصبحت توليها الدول والمنظمات إلى التصرف وفق نظام الميزانية حسب الأهداف، فإنّه حريّ بالمنظمة العربية أن تنخرط في هذا المسار وأن تكون ميزانيتها بما تشتمل عليه من تقديرات لتكاليف مختلف البرامج والأنشطة والتدخلات الأخرى آلية حقيقية لتنفيذ الأهداف الإستراتيجية التي تقرّها.

٧- وضع آليات قارّة لمتابعة وتقييم مختلف أنشطة المنظمة سواء من قبل الأمانة العامة أو من قبل فرق عمل مختصة وتقديم تقارير دورية في الغرض والعمل على وضع دليل إرشادي يساعد الأجهزة العربية على القيام بتقييم ذاتي لأدائها وكفاءتها ومردودية أعمالها.

ثانياً: على مستوى الأجهزة العليا للرقابة:

١- وضع مخطط استراتيجي يحمل أهداف الجهاز على المدى المتوسط والبعيد والعمل على تنفيذه في إطار منهجية تمكّن من تقييم نتائجه وتطويره حسب ما يفرزه الواقع والمستجدّات. ويمكن للجهاز أن:

- يعتمد في صياغة أهدافه على خصوصياته بالدرجة الأولى مع أخذ بعض المرجعيات الأخرى في الاعتبار وفي مقدّمها المخطط الاستراتيجي للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة الذي صادقت عليه كلّ الأجهزة العربية يليه المخطط الاستراتيجي للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة "انتوساي".

- ينطلق عند إعداد مخطّطه الاستراتيجي من فهم دقيق للمستجدّات الاقتصادية والاجتماعية وغيرها للمحيط الخارجي (الدولي والإقليمي والوطني) وما تتطلبه من مبادرات وإجراءات قانونية وتشغيلية للوقاية منها أو الاستفادة بها.

٢- السعي لدى السلطات المعنية إلى الحصول على أكبر قدر ممكن من الاستقلالية بكافة مكوناتها وخاصة في مجالات التصرف المالي والإداري والتخطيط للعمل الرقابي وممارسته ونشر نتائجه. ويجب أن تبرز النتائج الرقابية الصادرة عن الجهاز حسن توظيف هذه الاستقلالية لكي لا تبدو وكأنها غاية في حدّ ذاتها.

٣- اعتماد نظام ومنهجية الجودة الشاملة في كافة مناحي حياة ونشاط الأجهزة تنظيمياً وتسييراً وأداءً، وهو ما يستدعي تنظيم دورات علمية وتدريبية حول تطبيق مفاهيم إدارة الجودة الشاملة وإعداد أدلة للرقابة في شتى الميادين (رقابة مالية، رقابة مطابقة، رقابة على الأداء...) والعمل على تحديثها في ضوء التطورات العالمية.

٤- العمل على أن يكون المسار الرقابي المتبع من قبل الجهاز منسجماً مع معايير الانتوساي وأفضل الممارسات الدوليّة في الحقل الرقابي مع أخذ الخصوصيّات الوطنيّة بعين الاعتبار.

٥- تطوير العمليّة الرقابية بما يتطابق مع تطور المفاهيم والأساليب الرقابية وبما يضمن شموليّة هذه العمليّة مع إيلاء العناية اللازمة للبعد التقييمي لعمل الأجهزة العليا للرقابة. فهي تستجيب بدرجة كبيرة إلى حاجيات الهيئات الخاضعة للرقابة والسلطات العموميّة في الحصول على معطيات ووجهات نظر ومقترحات محايدة وموضوعيّة حول جودة التصرف وسبل الارتقاء به نحو الأفضل.

٦- المحافظة على رقابة المشروعية (أو المطابقة) في إطار مهمّات رقابية قائمة بذاتها أو في إطار الرقابات الشمولية حيث تظلّ رافداً أساسياً لقياس مدى التقيد بالضوابط القانونية والفنية الجاري بها العمل في مستوى الدولة فضلاً عن المساهمة في مقاومة كلّ أشكال الفساد التي يمكن أن تتسرّب إلى التصرف في الأموال العمومية.

٧- إحداث وتطوير وحدات للتدريب تتمتع بالموارد البشرية والمادية المناسبة والعمل على الإستفادة من تجارب الجهات الرائدة التي لها خبرة في مجال إحداث وحدات التدريب سواء على المستوى العربي أو خارج هذا الإطار.

٨- وضع خطة استراتيجية للتدريب والعمل خاصّة على:

- تطويرها ومتابعتها بصفة دورية وفق الحاجيات الحقيقية للجهاز وخاصّة في المجالات المستحدثة وأن تراعي البرامج والخطط المماثلة التي تمّ إقرارها على مستوى المنظمة العربية وأن تأخذ كذلك في الاعتبار فرص التعاون المتاحة في إطار التعاون والتبادل مع الأجهزة المماثلة.

- ضمان شمولية الخطة وعدم اقتصرها على تنمية قدرات الإطار البشري العامل في مجال الرقابة وإنما كذلك على الموظفين المكلفين بالدعم والمساعدة.
- الاستفادة من خبرات المدربين المؤهلين من خريجي IDI وممن تدربوا عنهم في تصميم البرامج وتنفيذها واللجوء كلما أمكن ذلك إلى خبراء من الأجهزة العربية في إطار ما أقره المخطط الاستراتيجي للمنظمة.
- الاستفادة من المناهج العملية والأدوات التكنولوجية الحديثة المستخدمة في التدريب.
- الاستفادة من المواد التدريبية المعتمدة على مستوى المنظمة العربية أو خارج هذا الإطار.
- تشجيع وتحفيز العاملين بالجهاز على التكوين الذاتي من خلال التعليم المهني المستمر وربطه مع الترقية الوظيفية.
- ٩- وضع معايير ثابتة لتحديد أولويات الجهاز بخصوص المواضيع التي يتم إدراجها في برامجها الرقابية.
- ١٠- المتابعة الدقيقة (عند تعذر المشاركة المباشرة في اللجان وفرق العمل) لمختلف أنشطة منظمة الانتوساي وخاصة ما يصدر عنها من أدلة ومعايير وقواعد وتوجيهات في مجال الرقابة.
- ١١- إقامة علاقات تعاون وتبادل للخبرات والخبراء مع الأجهزة العربية والأجنبية في إطار اتفاقيات ثنائية أو متعددة الأطراف، مع تركيز العناية على بناء القدرات عموما والمجالات الرقابية الأكثر أهمية خصوصا كتلك المتصلة بالبيئة والمراجعة الالكترونية والرقابة على الأداء وتقييم البرامج والسياسات في إطار نظام الميزانية حسب الأهداف.

- ١٢- توفير الحوافز المادية والمعنوية بالقدر اللازم لضمان استمرار الكفاءات المؤهلة والخبرات الجيدة في العمل الرقابي وتشجيع الآخرين على الالتحاق بالعمل الرقابي.
- ١٣- وضع استراتيجية اتصال داخلية وخارجية على مستوى كل جهاز واتخاذ الإجراءات العملية لتنفيذها وتقييم نتائجها بالاستعانة خاصة بخلية اتصال تحدث للغرض أو على الأقل بموظف مختص. وتكمن أهمية هذه الإستراتيجية خاصة في:
- التعريف بالمؤسسة لدى محيطها وتطوير أساليب تبليغ نتائجها الرقابية وتثمينها.
 - وضع وتطوير شبكات الاتصال بين الجهاز والمحيط المؤسسي الذي يعمل فيه قصد تمكينه من الارتباط بمختلف مصادر المعلومات الضرورية للقيام بأعماله وخاصة قواعد البيانات وغيرها من المنظومات المعلوماتية الهامة الموجودة على الصعيد الوطني.
 - التواصل مع المحيط الذي يعمل فيه الجهاز للتعريف بنتائج الرقابية وتعميم فوائدها على كافة مكونات الدولة والمجتمع ومنها الأجهزة الحكومية والبرلمانية وعدم الاقتصار على الاتصالات المناسبة.
- ١٤- إحداث بنوك للمعلومات داخل الأجهزة حول المعطيات المتعلقة بالهيكل الخاضعة لرقابتها وكلّ البيانات الأخرى ذات الصبغة العامة (قانونية، اقتصادية، مالية...) والتي تيسر أعمال الفرق المكلفة بالرقابة.
- ١٥- إقامة علاقات تعاون وتبادل للخبرات مع الهيئات الوطنية (الجامعات، الهيئات الرقابية والمهنية) قصد تنمية المعرفة المهنية في مجالات الرقابة والتعرف على مستجدات المهنة.
- ١٦- إيلاء التنظيمات الإدارية ما تستحقّه من عناية لجعلها تواكب مقتضيات التطورات التي يشهدها العمل الرقابي وتقوم بدورها كاملا في توفير كافة مستلزمات العمل التي تقتضيها وظائف الجهاز الرقابي.

ثالثاً: على مستوى الدول العربية:

- ١- تعتبر السلطات العليا في الدول العربية مسؤولة بالدرجة الأولى عن وضع مبادئ استقلالية الأجهزة العليا للرقابة التي أقرتها منظمة الانتوساي موضع التنفيذ. وبالنظر للصبغة الجوهرية لهذه المبادئ ولتوجّه المنظمة المذكورة إلى ترسيخ استقلالية الأجهزة العليا للرقابة في لوائح وقوانين المجتمع الدولي (استصدار قرار من الجمعية العامة للأمم المتحدة)، فإنّ هذه الأجهزة في حاجة إلى اتخاذ التدابير والمبادرات اللازمة قصد تحسيس السلطات العليا في الدول العربية حول ما يلي:
 - العمل على إدراج استقلالية الأجهزة العليا للرقابة في الدستور والقانون لضمان المكانة التي تتناسب مع أهميّة هذه الأجهزة داخل الدولة.
 - تمكين الأجهزة الرقابية من الموارد البشرية والمادية والنقدية اللازمة والمعقولة للقيام بدورها بدرجة عالية من الكفاءة والفعالية وتأهيلها قانوناً للتصرّف في هذه الموارد دون تدخل أو تأثير من السلطات الحكومية.
 - منح الأجهزة العليا للرقابة الاستقلال الوظيفي والعضوي لأنها لن تستطيع القيام بمهامها بصورة موضوعية وفعالة وتبدى رأيها بحياد وموضوعية إلا إذا كانت مستقلة ومحاطة بالضمانات الكافية.
 - إجراء التعديلات القانونية اللازمة التي تضمن استقلالية رؤساء الأجهزة وذلك بتعيينهم لمدة كافية ومحدّدة وألاً تتمّ إقالتهم إلاّ وفقاً لإجراءات لا تتحكّم فيها السلطات الحكومية.

- إجراء التعديلات القانونية اللازمة التي تكفل توفير الضمانات الإدارية المتعلقة بتعيين أعضاء وموظفي جهاز الرقابة وبمسارهم المهني بما يوفر لهم الحياد والحرية والموضوعية.

- إجراء التعديلات القانونية اللازمة التي تكفل لجهاز الرقابة قيامه بالوظيفة الرقابية بصورة مستقلة عن السلطة التنفيذية وهو ما يعني خاصة الاستقلالية الكاملة دون توجيه أو تدخل من السلطات التشريعية والتنفيذية في اختيار مواضيع العمليات الرقابية وإنجازها وفي الإعلان عن نتائج هذه العمليات وتوقيت نشرها وتوزيعها.

- تمكين الجهاز من الآليات القانونية والزجرية المناسبة لممارسة مشمولاته في كنف الاستقلالية.

- إجراء التعديلات القانونية اللازمة لتمكين مدققي الأجهزة العليا للرقابة من الحصول على كافة الوثائق والبيانات التي يقتضيها تنفيذ أعمالهم بصفة مباشرة وبدون قيود.

- العمل على إرساء أنظمة داخلية خاصة بالأجهزة العليا للرقابة لمتابعة مدى تقيّد الهيئات التي خضعت للرقابة بالملاحظات والتوصيات الصادرة عن هذه الأجهزة.

٢- الأخذ بمعايير المحاسبات ومعايير المراجعة الدوليّة بما يضمن توحيد المعايير المستخدمة داخل الدولة.

٣- تحقيق الانسجام والتوافق بين المعايير الوطنية للمحاسبة والرقابة والمعايير الدولية وإيجاد الوسيلة الملائمة لضمان الالتزام بهذه المعايير مع السعي إلى معالجة المشكلات التطبيقية التي يطرحها العمل بها تحقيقاً لأعلى مستوى ممكن من الثقة في البيانات المالية للهيئات العمومية.

- ٤- تطوير الهياكل المحاسبية والنظم الإدارية والإحصائية ونظم المعلومات في هياكل ومؤسسات الدولة بما يسمح بتوفير الأرضية الملائمة لتقييم البرامج العامة.
- ٥- خلق وعي محاسبي مستمر لدى المسؤولين عن النظم المحاسبية والإدارية والمراجعة ونشر ثقافة المساءلة وتقييم الأداء لديهم.
- ٦- إيلاء العناية اللازمة للمسائل المادية وخاصة مقرّات الأجهزة التي يجب أن تتناسب مع حاجياتها وتجسّم هيبتها وفي ذلك رافد من روافد الاستقلالية.
- ٧- تتحمّل الجهات الحكومية مسؤولية توفير الإطار المناسب لعمل الأجهزة العليا للرقابة وذلك خاصّة من خلال:
- تأهيل الهيئات العمومية من حيث التنظيم وتوزيع المسؤوليات والموارد وأساليب العمل بما يجعلها توفّر أرضية ملائمة لإجراء أعمال رقابة أو تقييم ذات قيمة مضافة.
 - تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية بالهيئات العمومية بما يضمن الشفافية اللازمة على أعمال التصرف ويدعم الاندماج والتكامل بين كافة مكونات المنظومة الرقابية.
 - وضع آليات للتنسيق بين الأجهزة العليا للرقابة والهيئات الوطنية الأخرى المكلفة بالرقابة الخارجية سواء عند برمجة المهمّات الرقابية أو في مستوى تبادل نتائج هذه الرقابة وذلك تفاديا للازدواجية والتداخل ولتحسين أداء الموارد المخصّصة للرقابة على صعيد الوطن الواحد.
 - وضع وتطوير التشريعات وكافة المرجعيات القانونية الضرورية لقيام الأجهزة بدورها (اعتماد نظام التصرف في الميزانيات حسب الأهداف بما ييسر عمليات التقييم التي تقوم بها الأجهزة، المجال البيئي، الآليات القانونية التي تدعم دور الأجهزة في مقاومة العثّ والفساد..).
- ٨- استغلال النتائج الرقابية للأجهزة العليا للرقابة الاستغلال الأمثل.

رابعاً: على مستوى الجهات محلّ الرقابة:

- ١- تأهيل وتدريب المحاسبين والمتصرفين العاملين بالإدارات والمؤسسات ومختلف الهيئات الخاضعة للفحص لإكسابهم المهارات الكافية في مجالات عملهم بما في ذلك ما يتّصل باهتمامات الأجهزة العليا للرقابة.
- ٢- ضرورة العمل على توفير أنظمة معلومات فعالة توفرّ البيانات والمؤشرات التي يقتضيها القيام بالأعمال الرقابية.
- ٣- التجاوب التّام مع الفرق المكلفة بالرقابة وخاصة فيما يتعلّق بتوفير البيانات اللازمة وفي الإبان وكذلك في الردّ الموضوعي على استفسارات وملاحظات المدققين.
- ٤- تحقيق الاستفادة المثلى من نتائج العملية الرقابية.

إنّ من أبرز ما يمكن استنتاجه في خاتمة هذه الدراسة هو المكانة المرموقة التي تحتلّها الأجهزة العليا للرقابة في الدول العربية ضمن النسيج المؤسّساتي لهذه الدول وما تضطلع به من دور حقيقي وريادي في ترشيد التصرف العام وحماية الممتلكات الوطنية. وما أفرزته هذه الدراسة من تحاليل وتوصيات هو من قبيل البحث عن الأفضل والاقتراب من المعايير المهنية والرقابية الدولية والكشف عن التنوع الموجود على مستوى أنظمة الرقابة العربية قصد تيسير إمكانيات الاستفادة منه.

ملحق

حول بعض الأمثلة عن مؤشرات الأداء

- مؤشرات مرتبطة بالمجال التنافسي :

نتج عن تحول المنافسة من الإقليمية إلى العالمية أن باتت دراسة المنافسين وتحليل أعمالهم من الأمور الهامة لتقييم مدى قوة مركز المنشأة التنافسي في السوق، بشكل جعل من الضروري توفير معلومات وافية عن إجراءات أداء العمل لدى منافسيها وذلك لتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف التي يتمتع بها هؤلاء المنافسون وموقف المنشأة التنافسي منها.

ويمكن للجهاز الأعلى للرقابة تقييم مدى القدرة التنافسية للمنشآت محل الفحص والتقييم من خلال المؤشرات التالية (١).

- معدل التطوير والابتكار = عدد المنتجات الجديدة والمطورة ÷ إجمال عدد منتجات المنشأة %.

(على أن يتم مقارنة هذا المعدل بمثيله في المنشآت المنافسة).

- معدل التغلب التنافسي = مستوى جودة منتجات المنشأة ÷ مستوى جودة المنتجات المنافسة %.

- المعدل التنافسي للربح = معدل الربح للمال المستثمر في المنشأة ÷ نفس المعدل للمنشأة المنافسة %.

(١) هشام زغلول إبراهيم، نحو مؤشرات لتقييم الأداء تتلاءم وبيئة التصنيع الحديثة - تجربة الجهاز المركزي للمحاسبات، مجلة الرقابة المالية، للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة، العدد ٥١، ٢٠٠٧.

- مؤشرات مرتبطة برضاء العملاء:

في بيئة التصنيع الحديثة أصبح العملاء أكثر وعياً وباتت رغباتهم محدّدة بدقة وزادت درجة توقعاتهم في منتجات المنشأة على نحو تزايدت معه أهمية الاستجابة السريعة لمتطلباتهم مما يلزم معه توافر مجموعة مؤشرات لتقييم مدى قدرة المنشأة على تحقيق رضاء العملاء والاستجابة لرغباتهم وعليه فبجانب المؤشرات التي يستخدمها الجهاز الأعلى للرقابة في تقييم رضاء العملاء من معدل تطور المبيعات ونسبة المسترجعات... الخ فإنه يمكن الاستعانة ببعض من المقاييس والمؤشرات التالية (١):

- مدى الاستجابة لشكاوي العملاء = عدد شكاوي العملاء التي تم حلها ÷ عدد شكاوي العملاء التي تم استلامها %.

- نسبة مرونة التسليم = عدد الطلبات التي سلمت في مواعيدها ÷ إجمالي عدد الطلبات %.

- سرعة تلبية طلبات العملاء = وقت التسليم الفعلي ÷ وقت التسليم التعاقدى للطلبية %.

- تطور عدد العملاء = عدد عملاء الفترة السابقة %.

- مدى ولاء العملاء لمنتجات المنشأة = عدد العملاء الذين يعيدوا استخدام المنتج ÷ إجمالي عدد العملاء %.

(١) يراجع في ذلك :

- همت مصطفى هندي، "نموذج استراتيجي للرقابة وتقييم الأداء في ظل المتغيرات البيئة المعاصرة - إطار مقترح، مؤتمر المحاسبة عن الأداء مواجهة التحديات المعاصر، ٦-٧ مايو، الجمعية العربية للتكاليف، القاهرة، مايو ٢٠٠٠.

- مؤشرات مرتبطة بالأداء الداخلي :

بجانب مؤشرات الأداء التشغيلي التي تستعين بها الأجهزة العليا للرقابة والمتعلقة بتقييم الأنشطة التي تتم لتنفيذ الخطط المحددة والمتعلقة بالإنتاج ومدخلاته من معدل الأعطال غير المخططة ومعدل استغلال الطاقة ومعدل التآلف وإنتاجية العمالة، يمكن إضافة ما يلي من المؤشرات :

- فعالية الموردين = عدد أوامر التوريد التي تمت في موعدها ÷ عدد أوامر التوريد.
- إنتاجية كل ساعة تشغيل آلي = قيمة الإنتاج الإجمالي ÷ عدد ساعات التشغيل الآلي.

- مؤشرات مرتبطة بأنشطة الجودة:

يمكن للجهاز الأعلى للرقابة إعداد بعض مؤشرات لتقييم أنشطة الجودة بالمنشآت محل الفحص والتقييم لتشمل أحد جوانب التحليل المالي كالتحليل الرأسي لعناصر تكاليف الجودة والتحليل الأفقي، ومن هذه التحليلات يمكن أن نلقي الضوء على أماكن أو مصادر حدوث الانحراف في أداء المنشأة وفيما يلي أهم هذه المؤشرات (١):

- مستوى الجودة = تكلفة الوحدات الجيدة ÷ (إجمالي تكلفة الوحدات التامة + تكلفة إعادة التشغيل) = %.

ويمكن من خلال المعادلة السابقة تحديد مستوى التحسين في جودة الإنتاج من فترة لأخرى عن طريق حساب مستوى الجودة لكل فترة على حدة.

(١) هشام زغلول إبراهيم، تطوير أنظمة معومات المحاسبة الإدارية في بيئة التصنع الحديثة، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، ٢٠٠٦.

- مستوى التحسين في جودة الإنتاج = مستوى الجودة في الفترة الحالية - مستوى الجودة في الفترة السابقة ÷ مستوى الجودة في الفترة السابقة.

- تكلفة الجودة/ تكلفة إنتاج = إجمالي تكلفة الجودة بالقسم (مركز المسؤولية) ÷ إجمالي تكلفة الإنتاج بالقسم.

وهذان المؤشران لتقييم مستوى الجودة على مستوى الأقسام.

- نسبة إجمالي تكلفة الجودة/ إيرادات المبيعات: يمكن تحليل تطور هذه النسبة خلال عدة فترات من الوقوف على مدى التحسن الذي يطرأ على خفض تكاليف الجودة، وبمقارنة هذه النسبة بمثيلتها لدى المنافسين يكشف عن العبء المناسب لتكاليف الجودة والذي يجب أن تتحمله المنشأة.

- نسبة تكلفة الفشل الخارجي/ إيرادات المبيعات: إن هذه النسبة وموازنة تكاليف الفشل الخارجي يعد من أكثر المؤشرات أهمية في بيئة التصنيع الحديثة وما تفرضه من التركيز على عنصر الجودة والاهتمام بالمنافسة، مما يتطلب معه الاهتمام بعناصر تكاليف الفشل الخارجي من خلال موازنة تكاليف الفشل الخارجي أو عن طريق إجراء مقارنة مع المنافسين فيما يتعلق بنسبة الفشل الخارجي إلى المبيعات باعتبار كل منهما إنما يمثل مقياساً أساسياً لمدى رضا العملاء عن منتجات المنشأة، حيث أن ارتفاع هذه النسبة - أو تكلفة الفشل الخارجي- يعني زيادة عدد الوحدات المعيبة التي تصل إلى العملاء خارج المنشأة مما يشير إلى فشل المنتج في إشباع حاجات العملاء، وبالتالي يؤثر على سمعة المنشأة ويؤثر سلباً على صحتها في السوق الأمر الذي يشير إلى حاجة المنشأة إلى تدعيم أساليب المنع والتقييم.

- نسبة تكاليف الفشل الإجمالي/ إيرادات المبيعات.

- نسبة تكاليف المنع والتقييم/ إيرادات المبيعات.

ويفيد تحليل هاتين النسبتين جنبا إلى جنب مع النسبة الأولى في تشخيص مشاكل رقابة الجودة، فارتفاع نسبة تكلفة الجودة/ إيرادات المبيعات قد يوحي بوجود مشاكل متعلقة برقابة الجودة، ولكن لا تبرر هذه النسبة طبيعة هذه المشكلة، وإذا ما اقترن تحليل هذه النسبة بالنسبتين الأخيرتين والذي قد يفسر طبيعة المشكلة، فقد يوحي بارتفاع نسبة تكاليف الفشل الإجمالي/ إيرادات المبيعات مقترنا بانخفاض نسبة تكلفة المنع والتقييم/ إيرادات المبيعات مقترنا بانخفاض نسبة تكلفة المنع والتقييم/ إيرادات المبيعات وبعدم كفاية الأنشطة الوقائية التي تمارسها المنشأة لمنع وجود منتجات معيبة.

وهذه المؤشرات لتقييم مستوى الجودة على مستوى المنشأة كوحدة واحدة.

- مؤشرات مرتبطة بالنشاط البحثي :

يعد الاهتمام بنشاط البحوث والتطوير هدفا استراتيجيا تمليه ظروف المنافسة ومتغيرات بيئة التصنيع الحديثة، الأمر الذي يحتم ضرورة إعداد بعض مؤشرات تقييم أداء النشاط البحثي للمنشأة منها (١).

= عدد البرامج البحثية للفترة الحالية ÷ عدد البرامج البحثية للفترة السابقة %.

= الاستثمارات المخصصة لنشاط البحوث للفترة الحالية ÷ الاستثمارات المخصصة في الفترة السابقة %.

= قيمة المخرجات البحثية للفترة الحالية ÷ قيمة المخرجات البحثية للفترة السابقة %.

= عدد البرامج البحثية الفاشلة اقتصاديا ÷ عدد البرامج البحثية الفاشلة المخططة %.

(١) عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، إطار مقترح لتفعيل دور معلومات التكاليف في مجال الإدارة الإستراتيجية لنشاط البحوث والتطوير - دراسة نظرية تطبيقية في ظل البيئة التنافسية للصناعة المصرية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، تجارة سوهاج، جامعة جنوب الوادي، العدد ٢، ديسمبر ١٩٩٨.

= عدد البرامج البحثية الناجحة ÷ عدد البرامج البحثية المنفذة %.

- مؤشرات مرتبطة بالأداء البيئي :

إذا كان من الضروري أن تستجيب المنشآت للقوانين والتشريعات وإن كانت هذه المطابقة لا تبدو الأساس لتحقيق ميزة تنافسية، فالأداء البيئي يجب أن يصبح عنصراً رئيسياً في إستراتيجية المنشأة، ومن ثم كان لزاماً امتداد مفهوم تقييم الأداء إلى تقييم أداء يعتمد على معلومات بيئية لممارسة أنشطة المنشأة في البيئة وذلك من خلال استعانة الأجهزة العليا للرقابة ببعض المؤشرات والمقاييس التي تقيس أداء المنشأة المتعلق بالمسؤولية البيئية منها (١):

- كمية الفاقد المنطوي على خطر والناجم عن عمليات المنشأة.
- تكلفة التخلص من الفاقد المنطوي على خطر.
- الانبعاثات الصادرة والمتجاوزة للمستويات المسموح بها.
- درجة التوافق مع المستويات المسموح بها للنفايات.
- تكلفة المواد الخام السامة (الضارة) كنسبة من التكلفة الكلية للمواد.
- نسبة النفايات الضارة إلى إجمالي النفايات.
- نسبة ما تم تجنبه من التلوث إلى إجمالي التلوث الحادث في نفس الفترة.
- نسبة التلوث البيئي إلى حجم الإنتاج في فترة معينة.
- معدل تطور المنتجات صديقة البيئة.
- معدل تطور أساليب معالجة المخلفات.

(١) صفاء محمد عبد الدائم، "مدخل مقترح لتقييم الأداء البيئي كبعد خاص في منظومة الأداء المتوازن، دراسة ميدانية"، المجلة العلمية

للبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد ٤٠ الجزء الثاني، سبتمبر ٢٠٠٣.

- معدل تطور أساليب معالجة العادم.
- نسبة ما انفق على أبحاث تقليل التلوث من ميزانية الأبحاث.
- نسبة تكاليف حماية البيئة من التلوث إلى تكاليف الإنتاج.
- نسبة تكاليف حماية البيئة الداخلية إلى التكاليف الكلية لحماية البيئة.
- نسبة تكاليف حماية البيئة الخارجية إلى التكاليف الكلية لحماية البيئة.

قائمة المراجع

١- الكتب:

- رأفت رضوان، عالم التجارة الالكترونية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، ١٩٩٩.
- عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية - النظرية التطبيقية، الإسكندرية مؤسسة شباب الجامعة، ١٩٨٩.
- محمد حامد تراز: بحوث في المشاكل المحاسبية المعاصرة، الطبعة الأولى، القاهرة: مكتبة عين شمس، ص ٨٣.
- إبراهيم الصعيدي: المراجعة ومتغيرات العصر، القاهرة: مكتبة عين شمس، ٢٠٠٥
- عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته: مراجعة الشركات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الاسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٧.
- محسن أحمد الخضيرى، حوكمة الشركات، القاهرة: مجموعة النيل العربية ٢٠٠٧.

٢- الدوريات:

- المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، معايير المحاسبة والمراجعة المالية في ظل العولمة، مجلة الرقابة المالية، العدد ٩٤، ديسمبر، ٢٠٠٦.
- المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، العولمة الاقتصادية تحدياتها وسبل مواجهتها، مجلة الرقابة المالية، العدد ٤٢، ديسمبر، ٢٠٠٣.
- د. جودت الملط، توجهات الحاضر وآفاق المستقبل للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الدول العربية، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، مجلة الرقابة المالية، العدد ٤٢، ديسمبر ٢٠٠٣.

- هشام زغلول إبراهيم: دور مراقبي الحسابات تجاه تحديات المراجعة في بيئة التجارة الإلكترونية، مجلة الرقابة المالية، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، العدد ٥، ديسمبر ٢٠٠٠.
- هشام زغلول إبراهيم: نحو منظور جديد لأدلة الإثبات يتلائم ومراجعة أنشطة التجارة الإلكترونية، مجلة الرقابة المالية، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، العدد ٧، ديسمبر ٢٠٠٥.
- د. علي إبراهيم طلبة، دور الأجهزة العليا للرقابة في الرقابة على البيئة - تحدي جديد للجهاز المركزي للمحاسبات، مجلة الدراسات والبحوث التجارية كلية التجارة بينها - جامعة الزقازيق - السنة ٨ العدد ٢، ١٩٨٨.
- د. عصام عبد المنعم أحمد، الدور المرتقب للمحاسبة في ظل العولة ومتطلبات النظام الاقتصادي العالمي الجديد، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد (٥) العدد (١)، ٢٠٠١.
- د. محمد بهاء الدين القاضي، دراسة تحليلية لمناهج ومراحل تطوير نظم المعلومات المحاسبية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس السنة ٣ العدد ٢، ١٩٩٩.
- د. عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الإسكندرية، الدار الجامعية، ٢٠٠٧.
- د. عبد الوهاب نصر علي، دراسة الآثار الحتمية للتجارة الإلكترونية على نموذج مراجعة الحسابات، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد ١، المجلة ٤٠، مارس ٢٠٠٣.
- د. عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، إطار مقترح لنظام شامل لتقييم أداء الوحدات الاقتصادية مدخل تكاملي في ظل متغيرات البيئة المصرية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية تجارة سوهاج، جامعة جنوب الوادي (المجلد ١٢)، العدد ١، يونيو ١٩٩٨.

- د. عاطف عبد المجيد عبد الرحمن، إطار مقترح لتفعيل دور معلومات التكاليف في مجال الإدارة الإستراتيجية لنشاط البحوث والتطوير - دراسة نظرية تطبيقية في ظل البيئة التنافسية للصناعة المصرية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، تجارة سوهاج، جامعة جنوب الوادي، العدد ٢، ديسمبر ١٩٩٨.
- د. صفاء محمد عبد الدائم، "مدخل مقترح لتقييم الأداء البيئي كبعد خاص في منظومة الأداء المتوازن، دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية من المجلد ٤٠، الجزء الثاني، سبتمبر ٢٠٠٣.
- هشام زغلول إبراهيم: نحو نظام الكتروني للرقابة الداخلية يتلائم وأنشطة التجارة الالكترونية، مجلة الرقابة المالية، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، العدد ٩، ديسمبر، ٢٠٠٦.
- هشام زغلول إبراهيم: نحو مؤشرات لتقييم الأداء تتلائم وبيئة التصنيع الحديثة - تجربة الجهاز المركزي للمحاسبات، مجلة الرقابة المالية، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، العدد ٥١، ديسمبر، ٢٠٠٧.
- د. هشام زغلول إبراهيم، دور مراقبي الحسابات في مراجعة تحديات المراجعة في بيئة التجارة الإلكترونية، مجلة الرقابة المالية، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، العدد ٥٤، ديسمبر ٢٠٠٤.

٣- أبحاث ودراسات:

- عبد العزيز محمد عبد العزيز، "الصعوبات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة في مجال الرقابة على البيئة والحلول المقترحة"، بحث مقدم في اللقاء التدريبي "أسس ومعايير الرقابة على البيئة" ٨-١٩ مايو ٢٠٠٤، القاهرة، الجهاز المركزي للمحاسبات ٢٠٠٤.
- محمد عبد الواحد سليمان، "معايير الجودة في الأداء والفحص وإعداد التقارير السنوية"، بحث مقدم في اللقاء العلمي "منهجية إعداد التقارير السنوية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة وسبل تطويرها"، الجهاز المركزي للمحاسبات، ابريل ٢٠٠٨.

- أيمن فتحى الغباري: دور الأجهزة العليا للرقابة في القيام بالمراجعة البيئية في ظل الامتداد للنشاط الدولي، مجلة الرقابة المالية، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، العدد ٣٧، ديسمبر، ٢٠٠٠.

- هشام زغلول إبراهيم: نحو إطار مقترح لمراجعة الأنشطة البيئية للوحدات الاقتصادية، بحث مقدم للمشاركة في المسابقة الثامنة للبحث العلمي بشأن موضوع الرقابة على البيئة المنظمة من قبل المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة، الجهاز المركزي للمحاسبات، ٦ ٢٠٠٠.

- د. هشام زغلول إبراهيم، تطوير أنظمة معلومات المحاسبة الإدارية في بيئة التصنع الحديثة، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، ٦ ٢٠٠٠.

- سامية محمود لبيب، "مفهوم الرقابة على البيئة - أهميتها وأهدافها، ورقة عمل مقدمة في البرنامج التدريبي لأعضاء الرقابة المالية بجمهورية العراق حول موضوع الرقابة على البيئة خلال الفترة من ٢-٦ ابريل ٢٠٠٥، القاهرة الجهاز المركزي للمحاسبات، ٥ ٢٠٠٥.

٤- ندوات ومؤتمرات:

- المملكة العربية السعودية، ديوان المراقبة العامة، الوسائل الكفيلة بتدعيم استقلال الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، بحث مقدم إلى المؤتمر الثالث لمجموعة العمل للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في الدول العربية، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ١٩٨٣.

- المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، تحديث طرق الرقابة في الأجهزة العليا للرقابة - الموضوع الفني الأول، الدورة الثامنة للجمعية العامة للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة، ديوان المحاسبة، المملكة الأردنية الهاشمية، عمان، ٤ ٢٠٠٠.

- المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، العلاقة والتكامل بين أجهزة الرقابة المالية وأجهزة الرقابة الإدارية - الموضوع الفني الثاني، الدورة الثامنة للجمعية العامة للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة، ديوان المحاسبة، المملكة الأردنية الهاشمية، عمان، ٤ ٢٠٠٠.

- د. همت مصطفى هندي، "نموذج استراتيجي للرقابة وتقييم الأداء في ظل المتغيرات البيئية المعاصرة - إطار مقترح، مؤتمر المحاسبة عن الأداء مواجهة التحديات المعاصرة، ٦-٧ مايو، الجمعية العربية للتكاليف، القاهرة، مايو ٢٠٠٠.
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة "الانتوساي"، الرقابة في محيط متغير - تطور دور الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة، المؤتمر الرابع عشر، واشنطن، أكتوبر ١٩٩٢.

٥- القوانين واللوائح:

- المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، قوانين الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، الدورة السادسة للجمعية العامة، ١٩٩٨.
- المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، اللائحة التنظيمية الداخلية للجنة الفرعية الإقليمية لشئون المراجعة البيئية.

٦- مراجع أخرى:

- المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، المخطط الاستراتيجي العام للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، مايو، ٢٠٠٧.
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة "الانتوساي" المعايير الرقابية، ترجمة ديوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية، ٢٠٠٢.

أنجزت هذه الدراسة بالتعاون بين:
- فريق من الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر
العربية من بين أعضائه الدكتور/ هشام زغلول، مراقب بالإدارة
المركزية.
- والسيد هشام بن عامر، رئيس قسم بدائرة المحاسبات التونسية.

تحت إشراف

السيد عبد السلام شعبان

الكاتب العام لدائرة المحاسبات

والمشرف العام على الأمانة العامة للمنظمة العربية.