

رقابة الأداء وفق منظمة الإنتوساي



This work is licensed under a
Creative Commons Attribution-
NonCommercial 4.0
International License.

د. بولين ديب

استاذة جامعية

نشر إلكترونياً بتاريخ: ٦ سبتمبر ٢٠٢٥ م

الملخص

يتناول هذا البحث موضوع رقابة الأداء وفقاً لمعايير منظمة الإنتوساي، باعتبارها من أهم أنواع الرقابة الحديثة التي تستهدف تحسين استخدام المال العام وفقاً لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية. تختلف رقابة الأداء عن الرقابة المالية والرقابة على الالتزام، إذ تركز على نتائج الأداء العام وجودة الخدمات، ومدى تحقيق الأهداف المرسومة. يعرض البحث تطور مفهوم رقابة الأداء من خلال الإعلانات الدولية الصادرة عن منظمة الإنتوساي، وأبرزها إعلان ليما (1977) وسيدني (1986) وبكين (1991) وواشنطن (1992)، والتي كرّست هذا النوع من الرقابة كأداة أساسية في تعزيز المساءلة العامة. كما يقارن بين الأنظمة القانونية في كل من مصر وفرنسا ولبنان، مبيناً أن الدولتين الأوليين نصتا صراحة على صلاحيات الرقابة على الأداء، بخلاف لبنان الذي لا يزال يفتقر إلى هذه النصوص الواضحة.

كما يوضح البحث الإطار القانوني والتنظيمي لمنظمة الإنتوساي، وأهدافها في دعم الأجهزة العليا للرقابة من خلال إصدار المعايير الدولية (ISSAI) وتطوير آليات الرقابة. بما يخدم أهداف التنمية المستدامة. ويفصل البحث في معايير الجودة والشفافية والمصادقية التي يجب أن تتسم بها رقابة الأداء، بالإضافة إلى دور لجان التدقيق في تعزيز فعالية ومصادقية التقارير المالية.

يخلص البحث إلى أن تفعيل رقابة الأداء يتطلب إدخال تعديلات تشريعية، وتطوير آليات الرقابة الداخلية، وتدريب الكوادر الرقابية، فضلاً عن تعزيز التعاون الدولي، بما يحقق تحسين الأداء الحكومي وحسن استخدام المال العام.

الكلمات المفتاحية: الرقابة على الأداء، المحاسبة العامة، الأجهزة العليا للرقابة، الإنتوساي، الشفافية، المساءلة، الاقتصاد، الكفاءة، الفعالية، الحوكمة، الرقابة المالية.

and development initiatives such as the ISSAI 3000 standard. It emphasizes the role of INTOSAI in promoting sustainable development goals, transparency, and accountability through audit quality, report credibility, and methodological standardization. Recommendations include the need to adopt explicit legal provisions enabling performance audits in countries like Lebanon, to institutionalize quality assurance systems, and to strengthen the professional capacity of audit institutions by embracing international standards and best practices. INTOSAI's standards serve as a global benchmark for enhancing the value and impact of public sector auditing and ensuring that public resources are managed effectively in service of development objectives.

Keywords: Performance Audit, Public Accounting, Supreme Audit Institutions, INTOSAI, Transparency, Accountability, Economy, Efficiency, Effectiveness, Governance, Financial Audit.

* المقدمة

بالنظر إلى تنامي الدور الذي تضطلع به الدولة واتساع نطاق مسؤولياتها في إدارة الموارد العامة، تبرز الحاجة الملحة إلى تطوير منظومة الرقابة المالية والإدارية بما يواكب

Abstract

This study explores the concept, legal framework, and application of performance auditing in accordance with the standards of the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). Performance auditing is a key function for evaluating how public entities use resources with respect to economy, efficiency, and effectiveness. It is considered a complementary form of oversight to traditional financial and compliance auditing. The research outlines the historical development of performance auditing, referencing international declarations such as the Lima (1977), Sydney (1986), Beijing (1991), and Washington (1992) Declarations, which shaped the global consensus on its scope and value. The study also highlights how various legal systems, particularly those of Egypt and France, have explicitly incorporated performance auditing into their legal texts, unlike Lebanon where the legal framework remains ambiguous and lacks specific provisions for performance audits. The paper details the structure and mission of INTOSAI, including its regional subgroups, strategic goals,

متطلبات الحكم الرشيد ويعزز من مبادئ الشفافية والمساءلة. ومن هذا المنطلق، يتناول هذا البحث رقابة الأداء استناداً إلى المعايير الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الانتوساي)، بوصفها شكلاً متقدماً من أشكال الرقابة الخارجية التي لا تقتصر على فحص الجوانب المالية والمحاسبية، بل تمتد لتشمل تقييم مدى تحقيق الإدارات العامة لأهدافها بكفاءة وفعالية واقتصاد في استخدام الموارد.

وتتميز رقابة الأداء بكونها رقابة موضوعية وتحليلية تستند إلى معايير محددة مسبقاً، وتهدف إلى تقديم معلومات وتوصيات بناءة لصناع القرار، تسهم في تحسين الأداء المؤسسي وتعزيز كفاءة الإنفاق العام. كما تُمكن الجهات الرقابية من رصد مظاهر القصور والاختلالات في السياسات والبرامج العامة، وتقديم مؤشرات موضوعية بشأن مدى التزام الجهات الخاضعة بالمعايير المهنية والتنظيمية.

ومن ثم، تكتسب رقابة الأداء مكانة محورية في منظومة الرقابة العامة، حيث إنها تُعدّ أداة فاعلة لضمان الاستخدام الرشيد للمال العام، وتعكس انتقال الرقابة من المفهوم التقليدي القائم على المشروعية إلى مفهوم أوسع يشمل تقويم النتائج والمخرجات ومدى تحقيق الأثر العام، في إطار من النزاهة والمساءلة والشفافية.

* الإشكالية

رغم التطور الملحوظ في المفهوم الدولي لرقابة الأداء وتكريسه من خلال المعايير المعتمدة من قبل منظمة الانتوساي، واعتماده رسمياً في العديد من الأنظمة القانونية الحديثة، لا

تزال بعض الدول، ومن بينها لبنان، تفتقر إلى نصوص تشريعية صريحة تمنح أجهزة الرقابة العليا صلاحية ممارسة هذا النمط من الرقابة. وهو ما يُثير تساؤلات جوهرية حول مدى إمكانية تفعيل رقابة الأداء في إطار قانوني لا ينص صراحة على وجودها، وحول فعالية الأجهزة الرقابية في تعزيز الشفافية والمساءلة في غياب الأسس التشريعية الكفيلة بدعم هذا النوع من الرقابة.

ومن هذه الإشكالية الأساسية تتفرع الأسئلة الآتية:-

١- ما هو الإطار المفاهيمي والوظيفي لرقابة الأداء وفقاً للمعايير الدولية الصادرة عن الانتوساي؟

٢- إلى أي مدى يتطلب تفعيل رقابة الأداء تعديلاً في البنية القانونية والتنظيمية للأجهزة الرقابية؟

٣- ما هي القيود القانونية والمؤسسية التي تواجه الأجهزة الرقابية في الدول التي لا تتضمن قوانينها نصوصاً واضحة حول رقابة الأداء؟

٤- هل يمكن اعتماد رقابة الأداء كآلية تفسيرية أو وظيفية ضمن الصلاحيات العامة الممنوحة للأجهزة الرقابية، حتى في غياب نص تشريعي صريح؟

٥- ما هي الآليات المقترحة لتعزيز فعالية رقابة الأداء في مثل هذه السياقات، سواء من خلال التعديل التشريعي أو التطوير المؤسسي أو تعزيز الشراكات مع الهيئات الدولية المختصة؟

* النهج المتبع

تمّ اعتماد المنهج التحليلي الوصفي المقارن، من خلال استعراض الإعلانات الدولية الصادرة عن منظمة

الإنتوساي، وتحليل النصوص القانونية لبعض الدول) مصر، فرنسا، لبنان)، إلى جانب عرض المعايير الدولية للرقابة المالية الصادرة عن الإنتوساي) خاصة (ISSAI 3000، ومناقشة التطبيقات العملية وتوجهات المنظمة في دعم أهداف التنمية المستدامة وتحسين الأداء المؤسسي.

يعد جوهر عملية الرقابة على الأداء في استعمال الأدلة المتوفرة والمتاحة من أجل تكوين وابداء الرأي عن مدى استغلال الموارد المتاحة من قبل الوحدة الاقتصادية بطريقة تتسم بالإقتصادية والكفاءة والفاعلية، وتقوم رقابة الأداء بتوفير مجال واسع لإضافة قيمة حقيقية لإدارة الموارد العامة. عرف جهاز الرقابة في انكلترا الرقابة على الأداء بأنها تقييم للكفاءة والإقتصادية والفاعلية للإدارات الحكومية من خلال استغلال المصادر البشرية والمالية وأنظمة المعلومات ومقاييس الأداء ومتابعة الإجراءات المتبعة من قبل المراقبين في إيجاد الحلول للمشاكل المختلفة في العمل ومعالجتها¹.

يتبلور مفهوم الرقابة على الأداء، أو رقابة مردود إنفاق الأموال العامة، من خلال مقررات المؤتمرات التي عقدتها الهيئات العليا للرقابة المالية والدولية، والإعلان الدولي الأول الذي ميّز صراحة بينها وبين الرقابة النظامية هو إعلان "ليما" الصادر في العام ١٩٧٧ والذي نصّ تحت عنوان "الرقابة الشكلىة ورقابة الأداء" على ما يلي^٢:-

١- إن الرقابة التقليدية للهيئات العليا للرقابة المالية هي أن تراقب مدى مشروعية ونظامية الإدارة المالية والمحاسبية.

٢- إلى جانب هذا النوع من الرقابة الذي لا ينازع أحد في أهميته وضرورته، هناك نوع آخر يركّز اهتمامه على مراقبة الإنجاز والفعالية، والتوفير وكفاءة الإدارة العامة. ثم جاء إعلان سدي، عام ١٩٨٦، تبني المفهوم التالي لرقابة الأداء:-

"بالإضافة إلى الرقابة النظامية، هناك نوع آخر من الرقابة المالية يهتم بتقويم مدى الإقتصاد والكفاءة والفعالية في إدارة القطاع العام وينظر إلى هذا النوع من الرقابة على أنه رقابة لأداء".

ثم جاء إعلان بكين عام ١٩٩١، وكرّس هذا المفهوم المتقدم للرقابة على الأداء.

وكذلك إعلان واشنطن عام ١٩٩٢: "إن رقابة الأداء تهمم بالتوفير والكفاءة والفعالية".

وبعد هذا العرض الموجز يمكن القول أن تعبير رقابة الأداء أصبح هو التعبير الدولي المستقر تقريباً للدلالة على هذا النوع من الرقابة بالشكل الذي يحل فيه محل التعابير المختلفة التي تستعملها مختلف الدول للدلالة عليها، وهي رقابة الكفاءة أو التوفير (أستراليا)، رقابة التوفير و الكفاءة (الولايات المتحدة)، الرقابة على مردود الأموال (المملكة المتحدة)^٣.

وهذا المفهوم للرقابة على الأداء كرّسته بعض القوانين الوضعية صراحة، كما فعل المشرع المصري في المادة ٥ من القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨، قانون الجهاز المركزي للمحاسبات، والتي نصّت على ما يلي:-

^٢ الورقة الرسمية المقدمة إلى الجمعية العامة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، صفحة ٢٠، بيروت ١٩٩٥.

^١ كريمة علي كاظم، الجوهر، الرقابة المالية، مكتب الجزيرة، بغداد، ١٩٩٩.

^٢ إعلان ليما، ١٩٧٧ بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية.

"يياشر الجهاز في مجال تنفيذ الخطة وتقييم الأداء، الرقابة على استخدام المال العام على أساس معايير الإقتصاد والكفاءة والفعالية... ويياشر الجهاز بصفة خاصة في هذا المجال الاختصاصات التالية...."

والواقع أنه مهما اختلفت التعابير المستخدمة سواء في تسمية هذه الرقابة، أم في تعريفها، إلا أن معظم الدول التي تعرف هذا النوع من الرقابة، تتفق على أن عناصر هذه الرقابة ثلاثة: الإقتصاد، الفعالية، الكفاءة.

" يياشر الجهاز في مجال تنفيذ الخطة وتقييم الأداء على إستخدام معايير الإقتصاد والكفاءة والفعالية، ويياشر الجهاز بصفة خاصة في هذا المجال الاختصاصات التالية: - ١- متابعة وتقييم الوحدات الخاضعة لرقابة الجهاز التي تباشر نشاطها في مجالي الخدمات والأعمال وذلك على مستوى الوحدة وعلى مستوى مجموعة الوحدات ذات النشاط المتماثل وله في هذا المجال وعلى الأخص:

٢- متابعة تحقيق أهداف الإنتاج السلعي وإنتاج الخدمات كمّاً ونوعاً.

٣- مراجعة عدد العاملين ونوعيات وظائفهم والأجور المدفوعة لهم ومقارنتها بما هو مقدّر لهم.

٤- مراقبة الكفاءة الإنتاجية للتأكد من تحقيق الزيادة المستهدفة من الكفاءة الإنتاجية ومن عدم تجاوز مستلزمات الإنتاج للمعدلات المقررة ومراجعة أحجام الطاقة المستغلّة فعلاً ومقارنتها بالطاقة الممكن استغلالها على أساس التشغيل الكامل.

٥- مراقبة تكاليف الإنتاج والتحقق من تخفيضها طبقاً للخطط الموضوعة ومراجعة نسبة كل نوع من أنواع التكاليف وقيمة الإنتاج.

٦- متابعة تنفيذ المشروعات لأهداف التصدير.

٧- تتبع النتائج التي ترتبت على تنفيذ مشروعات الخطة وتقييم هذه النتائج.

٨- مراجعة قرارات شؤون العاملين فيما يتعلّق بصحة التعيينات والمرتبات والأجور والتثبت من مطابقتها للأنظمة والقوانين.

وكذلك القانون الفرنسي، بدوره، نصّ صراحة على إعطاء الديوان الفرنسي صلاحية القيام بالرقابة على الأداء، وذلك من خلال نصوص صريحة في هذا المجال.

فالمادة الأولى من قانون تنظيم ديوان المحاسبة الفرنسي الصادر في ٢٢ حزيران ١٩٦٧ المعدّل، نصّت على أن ديوان المحاسبة يؤمّن الرقابة على قانونية الواردات والنفقات وعلى حسن استعمال الإعتمادات العمومية:

"Elle vérifie sur pièce et sur place la régularité des recettes et des dépenses décrites dans les comptabilités publiques et s'assure du bon emploi des credits, fonds et valeurs gérés par les services de l'État...."

"Elle assure la vérification des comptes et de la gestion des entreprises publiques".

ومن الناحية العملية، يركز ديوان المحاسبة الفرنسي، أكثر فأكثر على رقابة الأداء، انطلاقاً من الإقتناع

بفعالية هذا النوع من الرقابة، التي يقوم بها عن طريق التدقيق المحلي وبعد وضع تقرير أولي بالملاحظات على عمل إدارة معينة، تقوم هذه الإدارة بالرد على كل نقطة مثارة بتقرير المقرر، ثم يتم بعد ذلك وضع التقرير النهائي.^٤

وإلى جانب هذه الرقابة التي يمارسها ديوان المحاسبة الفرنسي، أنشئت لجنة خاصة سُميت اللجنة المركزية للتحقق من كلفة وإنتاجية المرافق العامة: -

Comité Central d'enquête sur le coût et le rendement des services publics.

بموجب المرسوم رقم ٧٥/٢٢٣ بتاريخ ٨ نيسان ١٩٧٥، وهذه اللجنة تتبع الوزير الأول الفرنسي ومهمتها الأساسية اقتراح التدابير التي من شأنها تخفيف الكلفة وزيادة الإنتاجية وتحسين نوعية ومردود الخدمات العامة المقدمة من الوزارات والمؤسسات العامة والهيئات والشركات والتنظيمات التي تشترك فيها الدولة بنسبة تزيد عن ٢٠٪ من رأسمالها أو التي تستفيد من مساهمات أو إعانات أو ضمانات من الخزينة العامة (الفقرة الأولى من المادة الأولى).

تقوم هذه اللجنة بعملها عن طريق تحقيقات دورية تشمل صلاحيات، وتنظيم الإدارات العامة وطريقة عملها. وهذه اللجنة منذ انشائها، ضمت عدة مئات من التقارير، تناولت العديد من المواضيع، التي كان لها أثرها على صعيد أداء الإدارات العامة في فرنسا.^٥

أما في لبنان، فإن المادة ٤٥ من قانون تنظيم ديوان المحاسبة، نصّت على ما يلي: -
"الغاية من الرقابة الإدارية المؤخّرة تقدير المعاملات المالية ونتائجها العامة من حين عقدها إلى حين الإنتهاء من تنفيذها إلى قيدها في الحسابات".

لم ينص قانون تنظيم ديوان المحاسبة اللبناني الصادر بالمرسوم الإشتراعي رقم ٨٢ للعام ١٩٨٣، صراحة على صلاحية للديوان في القيام بالرقابة على أداء الإدارات العامة والمؤسسات العامة، وإنما اقتصر الأمر على بعض النصوص التي يمكن أن يستشف منها بصورة غير مباشرة نوع من الرقابة، تحوّل الديوان بعض الصلاحيات في هذا الإطار، بخلاف القانونين المصري والفرنسي اللذين نصّا صراحة على إعطاء أجهزة الرقابة العليا في كل من مصر وفرنسا، صلاحية ممارسة الرقابة على الأداء.

انطلاقاً من هذه النصوص اعتبرت بعض الآراء، أنه يمكن لديوان المحاسبة الرقابة على الأداء، وإن كان الإتجاه السائد لدى ديوان المحاسبة هو السعي حالياً إلى تضمين قانون تنظيمه نصوصاً صريحة تؤدي إلى وضع تحديد دقيق لمفهوم الرقابة على الأداء ينطلق من العناصر الأساسية التي تقوم عليها هذه الرقابة وهي التفير والكفاءة والفعالية.^٦ وهذا الإتجاه يعني ضمناً بأن النصوص الموجودة حالياً غير كافية، لتمكين الديوان من ممارسة الرقابة على الأداء.

^٦ الورقة اللبنانية المقدّمة إلى الدورة العادية الخامسة للجمعية العامة لمجموعة الأجهزة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية، صفحة ٢٢٩، بيروت ١٩٩٥.

^٤ تقرير أعدّه ديوان المحاسبة اللبناني بتاريخ ١٢ آب ١٩٩٤، صفحة ٢٢.

^٥ Jacques MAGNET, La cour des comptes, p. 288.

استناداً لما سبق فقد قامت منظمة الإنتوساي بإصدار المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية مع الأخذ في الحسبان إختلاف أهداف الرقابة في القطاع الحكومي عن أهداف الرقابة في القطاع الخاص، حيث تتطلب الأخيرة تطبيق المعايير الدولية للتدقيق التي وضعها المجلس الدولي لمعايير التدقيق وضمان الجودة (IASB)، الأمر الذي يستوجب إصدار وتطوير معايير للرقابة على الوحدات التابعة للقطاع العام، إذ أسفرت الجهود المبذولة في هذا المجال عن قيام الأجهزة العليا للرقابة المالية بإصدار المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية الإنتوساي. تعد المعايير الرقابية ومن بينها المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية الإنتوساي عنصراً رئيسياً من عناصر التنظيم المهني، فضلاً عن الإعتماد عليها من الأطراف ذات الصلة لتحديد مسؤولية أجهزة الرقابة الخارجية عن رأيها المهني بشأن عدالة وسلامة التقارير المالية للجهات الخاضعة لرقابتها.

تجسد أهمية منظمة الإنتوساي في تحديد مدى تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية من ديوان الرقابة المالية الإتحادي في أثناء إجراء أعمال الرقابة على الجهات الخاضعة لرقابته (ممن تطبق النظام المحاسبي الحكومي والمرتبطة حساباتها مركزياً بالخزينة العامة للدولة)، وما يحدثه ذلك من دور إيجابي في الوصول إلى النتائج المرجوة لأداء الديوان ذاته، فضلاً عن أداء الجهات الخاضعة لرقابته.

ولتفصيل ما سبق بيانه، سنقوم بتقسيم هذا المبحث الى مطلبين، نستعرض في المطلب الاول منه للنظام القانوني

لنظمة الانتوساي، ونعرض لرقابة الأداء وفق منظمة الإنتوساي في المطلب الثاني منه.

* النظام القانوني لمنظمة الإنتوساي

تعد منظمة الإنتوساي منظمة مستقلة، مهنية وغير سياسية، وذاتية السيادة ومنظمة غير حكومية ذات مركز استشاري خاص في المجلس الاقتصادي والاجتماعي بالأمم المتحدة.

تأسست عام ١٩٥٣ بمبادرة من الرئيس السابق للجهاز الأعلى الكوبي، حيث اجتمع آنذاك أربعة وثلاثون جهازاً رقابياً لعقد المؤتمر الأول للإنتوساي في كوبا وهي تضم كافة مؤسسات الرقابة العليا في الدول ومسؤولة عن إصدار المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية، وتهدف المنظمة إلى تشجيع تبادل الأفكار والمعرفة والخبرات والتجارب بين الأجهزة العليا للرقابة المالية في مجال الرقابة المالية ويبلغ عدد أعضائها حالياً مائة واثنين وتسعون عضواً^٧.

وتعتبر المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، منظمة دولية مركزية للرقابة المالية الخارجية العامة تضم الخطوط التوجيهية والمبادئ الأساسية للرقابة المالية والمحاسبة، تتوزع نشاطاتها على ٧ منظمات إقليمية موزعة عالمياً، تحمل المنظمة مسؤولية توفير الدعم الضروري للأجهزة الرقابية العامة في دول المنطقة، وتهيئة

Economics University of Târgu Jiu, Economy Series, Issue 2, 2012.

⁷ Gheorghe , Suciu "STATUTORY AUDIT AND PERFORMANCE AUDIT", study in PhD in

هياكل وإطارات مؤسساتية تنظم عمل الأجهزة الرقابية العليا في كل بلد^٨.

تتمثل وظيفة المنظمات الإقليمية في تحقيق أهداف الإنتوساي، من خلال تطبيق مبادئ الرقابة المالية العامة والمحاسبة على المستوى الإقليمي، وهي ٧ مجموعات إقليمية:-

١- العربوساي: مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بالدول العربية، تأسست ١٩٧٦م ومقرها تونس.

٢- الأولاسافس: مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بأميركا اللاتينية، تأسست سنة ١٩٦٥م ومقرها شيلي.

٣- الأفروساي: مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة في بدول أفريقيا، تأسست ١٩٧٦م ومقرها الكاميرون.

٤- الآسوساي: مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بالدول الآسيوية، تأسست ١٩٧٦م ومقرها الصين.

٥- الباساي: مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة لدول الباسيفيك، تأسست سنة ١٩٨٧م ومقرها نيوزيلندا.

٦- الكاروساي: مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة لدول الكاريبي، تأسست سنة ١٩٨٨م ومقرها جامايكا.

٧- الأوروساي: الجهاز الأعلى للرقابة المالية العامة والمحاسبة الأوروبي، تأسس سنة ١٩٩٠م ومقره إسبانيا.

٨- لمنظمة الانتوساي هيكلية تنظيمية نستعرضها في الفرع من هذا المطلب، واهداف نعرضها في الفرع الثاني منه، اضافة الى مؤشرات نتناولها في الفرع الثالث من هذا المطلب.

* الهيكلية التنظيمية لمنظمة الانتوساي

تقوم منظمة الإنتوساي بإنجاز واجباتها ومهامها من خلال العديد من الأجهزة والبرامج والنشاطات، وتشمل أهم هياكل الانتوساي الرئيسية ما يأتي^٩:-

١- المؤتمر: وهو أعلى هيئة بالمنظمة حيث يجمع جميع الأعضاء الداخلة فيها، وينعقد كل ثلاث سنوات تحت رئاسة الجهاز الأعلى للرقابة المالية للدولة التي تنظم المؤتمر ويتيح الفرصة لتبادل التجارب والآراء ومناقشة المواضيع الفنية بين جميع أعضاء الإنتوساي، كما يتم خلاله طرح المقترحات واتخاذ القرارات من أجل تحسين وتطوير الرقابة المالية على المستوى الدولي .

٢- المجلس التنفيذي: ويتألف من ثمانية عشر عضواً ويجتمع مرة واحدة في السنة، ويرأس المجلس التنفيذي رئيس الجهاز الأعلى للرقابة الذي انعقد ببلده آخر مؤتمر للإنتوساي، ويتوجب على المجلس التنفيذي أداء واجبات منها تلك التي وكل فيها المجلس التنفيذي من المؤتمر، ودراسة مدى توافر شروط العضوية في الأجهزة العليا للرقابة المالية التي ترغب في الانضمام إلى منظمة الإنتوساي وكذلك الاعتراف بمجموعات العمل الإقليمية التي ترغب بدورها في المشاركة

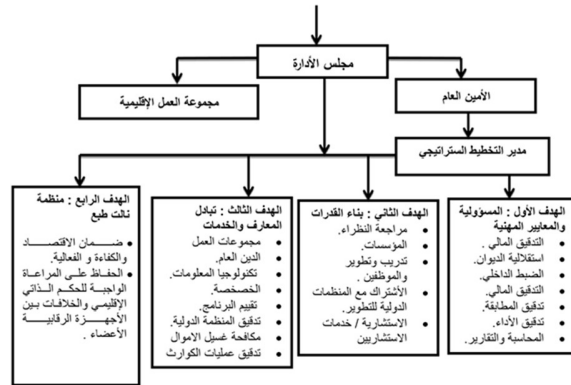
^٩ <http://www.intosai.org>

^٨ المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (ISSAI) . www.intosai.org

يوضح الشكل أدناه هيكلية وأهداف المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي) الاستراتيجية:

هيكلية المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية

INTOSAI



* أهداف منظمة الانتوساي

تلعب الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة دوراً مهماً في تنفيذ أهداف التنمية المستدامة. لذا فقد أطلقت الانتوساي (INTOSAI) العديد من المبادرات بهدف دعم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في تقديم مساهماتها من أجل إنجاز خطة ٢٠٣٠ وتحقيق أهداف التنمية المستدامة^{١١}.

حددت خطة عام ٢٠٣٠ أهدافاً طموحة، لا سيما لقطاع الرعاية الصحية، وهي أهداف تشمل القضاء على الأمراض المعدية. إلى حد ما، لعبت أهداف التنمية المستدامة (SDGs) بالفعل دوراً في مواجهة التحدي الذي نواجهه اليوم. تم تشكيل أو مراجعة مؤشرات ومعايير محددة مما يتيح

بنشاطات محددة في إطار منظمة الانتوساي، واعتماد مشروع ميزانية الثلاث سنوات، بما في ذلك الاقتراحات المتعلقة بتسويات مبالغ العضوية واشتراكات الأعضاء وعرضها على المؤتمر وكذلك اعتماد الميزانية السنوية مع مراعاة تنفيذ الخطة الاستراتيجية للانتوساي، ومراجعة واعتماد التقرير السنوي للأمانة العامة في أدناه .

٣- الأمانة العامة: تتواجد بمدينة فيينا في مقر الجهاز الأعلى للرقابة النمساوي، وتوفر الأمانة العامة الدعم الإداري للانتوساي كما تقوم بإدارة ميزانية الانتوساي وتقديم المساعدة للمجلس التنفيذي والمؤتمر وتيسر كذلك الاتصالات بين الأعضاء وتقوم بتنظيم الندوات والدراسات.

٤- المجموعات الإقليمية: تتمثل مهامها في تحقيق أهداف الانتوساي على المستوى الإقليمي، وذلك من خلال تشجيع ومطالبة أعضائها في مجال التعاون العملي والفني.

اللجان ومجموعات العمل: تتولى معالجة المسائل والقضايا الأساسية التي لها تأثير في جميع أعضاء الأجهزة العليا للرقابة، مثل إعداد المعايير، كما أن هناك مجموعات عمل تعمل من أجل تلبية رغبات الأجهزة العليا للرقابة المالية في مجال بعض المواضيع المتخصصة مثل الخوصصة ورقابة البيئة، وتقوم اللجان ومجموعات العمل أيضاً بإصدار المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية، وهي مجلة فصلية ربع سنوية وكذلك مبادرة تنمية الانتوساي على أساس قرارات الأنكوساي أو مجلس الإدارة^{١٠}.

International Convergence", P 79, Senior Director, Research and International Division, Board of Audit , 2008.

¹¹ <https://www.audit-bureau.gov.jo/Ar>

¹⁰ Azuma , Nobuo "The Framework of INTOSAI Government Auditing Standards:In the Stream of

لنا الفرصة للانتقال إلى معايير محددة جيداً و"لغة" قائمة على المؤشرات الدولية للتواصل وفهم الوضع العالمي بشكل أفضل. في هذا السياق، يمكن للأجهزة العليا للرقابة أن تساهم في حث أصحاب المصلحة من جميع دول الأمم المتحدة على تنشيط الشراكات وتعزيز وسائل تنفيذ التنمية المستدامة. إذ تلعب الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة دوراً في مثل هذه المساعي، حيث توفر رؤية استراتيجية حول آليات الحكومة التي يمكن تطبيقها لجعل جهود المؤسسات العامة ومؤسسات القطاع الخاص والمجتمع متماسكاً.

تم تحقيق نتائج مهمة بالفعل. بالإضافة إلى التدقيق في المجالات المتعلقة بأهداف التنمية المستدامة، بدأت الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في إجراء عمليات تدقيق محددة لأهداف التنمية المستدامة. على الرغم من أنها في مراحل تدقيق مختلفة (من تقييم الاستعداد إلى تقييم التنفيذ)، فإن هذه الأنشطة تولد معرفة قيمة (وهو مورد طالما حرص مجتمع الإنترنوساي على مشاركته).

أعاد مؤتمر الإنترنوساي الثالث والعشرون المنعقد في موسكو التأكيد على التزام مجتمع التدقيق بتقديم مساهمات ملموسة لتنفيذ أهداف التنمية المستدامة. وقد حث إعلان موسكو الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على تعزيز المسألة الأكثر فاعلية وشفافية وغنية بالمعلومات عن نتائج القطاع العام، وبالتالي تعزيز أدوار الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في تحقيق أهداف التنمية المستدامة، والتي تشمل المشورة ذات الصلة القائمة على التدقيق بشأن القضايا الاستراتيجية البرلمانية والحكومية والإدارة العامة. وتم التركيز

بشكل خاص على الشمولية، وتحتاج الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إلى إيجاد طرق أكثر فعالية لمعالجة هذا الجانب المهم من خطة عام ٢٠٣٠. وأبرز أهداف المنظمة: -

١- تحقيق وتعزيز تبادل الآراء والتجارب فيما بين الأجهزة العليا للرقابة المالية لجميع الدول الأعضاء في مختلف أصقاع العالم وكذلك المساهمة في نشر المعارف والخبرات.

٢- إقامة الندوات والدراسات والبحوث في مختلف المواضيع المتعلقة بالرقابة والأجهزة الرقابية العليا وإقرار التوصيات الخاصة بهذا الشأن.

٣- توثيق العلاقات بين مختلف الأنظمة الرقابية الإقليمية للاستفادة من تبادل الخبرات والمعلومات، لإيجاد السبل اللازمة والفعالة للحفاظ على المال العام.

٤- إصدار التوصيات اللازمة في مجال الرقابة المالية إلى كافة الدول الأعضاء والمنظمات الإقليمية المتخصصة، للقيام بإصلاحات الأنظمة الرقابية والمالية لديهم بما ينسجم مع متطلبات العصر والتطور الحاصل في هذا المجال.

٥- أهداف أخرى كثيرة كلها تنصب في مجال تحقيق التعاون الدولي والإقليمي وتبادل المعلومات والخبرات وإصدار التوصيات والبحث عن الآليات اللازمة لتطوير أجهزة الرقابة المالية في العالم للحيلولة دون استباحة المال العام والحفاظ عليه وصرف النفقات في خدمة الناس والحرص على الجباية الصحيحة للإيرادات العامة واللغات الرسمية للمنظمة هي الإنجليزية والفرنسية والإسبانية والألمانية والعربية، أما عن موارد المنظمة المالية، فهي تعتمد على المساهمة من قبل الأعضاء وفق حصص بنسبة مساهمة كل دولة في ميزانية الأمم المتحدة

والعوائد الناتجة عن توزيع مطبوعات المنظمة وتولى محكمة المحاسبة النمساوية تأمين الموظفين والمكاتب الأعمال السكرتارية ويتحمل الجهات الأعلى للرقابة في البلد المضيف نفقات المؤتمر.^{١٢}

* مؤشرات رقابة الأداء وفق منظمة الإنتوساي

رقابة الأداء هي عملية يقوم بها الجهاز الأعلى للرقابة وهي عملية مستقلة وموضوعية وموثوقة يجرى فيها التأكد من عمل المنشآت الحكومية أو أنظمتها أو عملياتها أو برامجها أو أنشطتها أو مؤسساتها وفق مبادئ الإقتصاد والكفاءة والفاعلية والتأكد من إمكانية تطويرها.

وضعت مبادرة تنمية الإنتوساي، في عام ٢٠١٤، أول دليل يختص بتطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة^{١٣} الخاصة برقابة الإداء، وذلك ضمن برنامج مبادرة تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة (برنامج i3)^{١٤}. وكان الدليل في ذلك الوقت قائماً على المعايير، وقد قدمت هذه المعايير الأساس الذي بنيت عليه منهجية الرقابة الموضحة في الدليل الأول لرقابة الأداء. لقد انطوى إطار عمل الإنتوساي منذ نشر أول دليل لتطبيق معايير الإيساي على رقابة الأداء على تغييرات. يتكون إطار الإنتوساي للتوجيهات والإصدارات المهنية حالياً من مبادئ ومعايير وتوجيهات.

اعتمدت الإنتوساي معيار الإيساي الجديد ٣٠٠٠ الخاص برقابة الأداء في عام ٢٠١٦، وباعتباره المعيار الرسمي

لرقابة الأداء، فإن معيار الإيساي ٣٠٠٠ يشتمل على تغييرات رئيسية عن المعايير السابقة، كما يتمتع بهيكل مختلف ومنظم من حيث المتطلبات والتفسيرات مقارنة بالإصدار السابق. كما عمدت اللجنة الفرعية للرقابة التابعة للإنتوساي إلى وضع وثائق إرشادية لمهمات رقابة الأداء: الدليل ٣٩١٠ (المفاهيم الأساسية لرقابة الأداء) والدليل التوجيهي (مهام رقابة الأداء). وفي دعمها لتطبيق معايير الإيساي الخاصة برقابة الأداء، شرعت مبادرة تنمية الإنتوساي بعد ذلك في مراجعة دليل تطبيق معايير الإيساي الخاصة برقابة الأداء لتوضيح التغييرات التي طرأت على المعايير. ويعد هذا الدليل حصاد تلك العملية، حيث يتضمن منهجية الرقابة الحالية المبنية على معيار الإيساي ٣٠٠٠ التي يمكن تطبيقها على مهام رقابة الأداء التي تنفذها الأجهزة العليا للرقابة. علاوة على ذلك، فقد تلقت مبادرة تنمية الإنتوساي أيضاً إفادة بأن الأجهزة العليا للرقابة بحاجة إلى دليل إرشادي يمكن لمدقي الأداء استخدامه في تنفيذ مهام رقابة الإلتزام بمعايير الإيساي .

يتضمن الدليل شروحات لعملية الرقابة المالية وفق معايير الإيساي بالإضافة إلى نماذج ورقة عمل رقابي تم تصميمها لتسهيل تطبيق معايير الإيساي عملياً، ولا يعد دليلاً أو منهجية توجيهية لرقابة الأداء. ويهدف الدليل إلى تقديم الإرشاد وتقديم إحدى الطرق الممكنة التي يمكنك من خلالها تطبيق معايير الإيساي الخاصة برقابة الأداء. وقد يتعين على

الإنتوساي بـ "دعم تنفيذ المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة". وفي إطار التزامها بهذا التكليف، أطلقت مبادرة تنمية الإنتوساي برنامجاً شاملاً لتنمية القدرات الرقابية يحمل اسم مبادرة تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة i.3.

¹² <http://www.intosa-org>

¹³ المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
¹⁴ لقد قررت الخطة الاستراتيجية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الإنتوساي) ونموذج تعميم المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المعتمد من مجلس إدارة الإنتوساي في ٢٠١١، تكليف مبادرة تنمية

الأجهزة العليا للرقابة تصميم وتطوير إرشادات إضافية ونماذج ورقة عمل لتلبية متطلبات أخرى قد يفرضها قانونها ولوائحها وممارساتها. يمكن استخدام هذا الدليل وتعديله بواسطة جميع مدققي الأداء بالقطاع العام. تغطي المنهجية المقترحة في الدليل بشكل مكثف أعمال الرقابة التي يجب إجراؤها وتوثيقها على مستوى التعامل الرقابي. كما يمكن استخدام الدليل من قبل المنظمات التي تدعم الأجهزة العليا للرقابة في تطوير منهجية رقابة الأداء.

تعد رقابة الأداء أحد ثلاثة أنواع رئيسية من المهمات الرقابية في القطاع العام المحددة في معيار الإيساي ٢٢/١٠٠. وهي تختلف عن النوعين الرئيسيين الآخرين، وهما الرقابة المالية ورقابة الالتزام. عادةً ما تختبر عمليات رقابة الأداء ما إذا كانت الحكومة تستخدم الموارد بشكل أفضل لتحقيق أهداف سياستها بشكل فعال وتحقيق التأثير المقصود. فكثيراً ما تهدف هذه المهمات الرقابية إلى التأكد من تنفيذ سياسة أو سياسات. وقد تستخدم الأجهزة العليا للرقابة اختبارات لفحص الأداء الحكومي وفقاً لمعايير مناسبة، ثم محاولة معرفة أسباب أي قصور في الأداء. وعلى العكس من ذلك، قد تحدد عمليات رقابة الأداء أيضاً ما يعمل بشكل جيد داخل الجهات الخاضعة للرقابة أو تقيس كيفية تحسن الأداء بسبب بعض التغييرات التي أجرتها تلك الجهات على السياسة أو العمليات. تغطي رقابة الأداء النطاق الكامل للأنشطة الحكومية، بما في ذلك النظم التنظيمية والمالية والإدارية^{١٥}. قد تركز رقابة الأداء على برنامج أو سياسة أو جهة أو صندوق

واحد، أو قد تركز على النتائج أو الأنظمة، أو تبحث في البرامج والسياسات والجهات التي تساهم في النتيجة أو النظام، ومن الممكن أن تركز على: -

١- الأنشطة، على سبيل المثال توريد المشتريات في كافة الجهات الحكومية.

٢- المخرجات، على سبيل المثال، مستويات الإنتاجية في الصناعات المملوكة للحكومة.

٣- النتائج، على سبيل المثال انخفاض انبعاثات الكربون بسبب سياسات كفاءة الطاقة في المباني الحكومية.

٤- تقديم الخدمات، على سبيل المثال، سرعة خدمة حكومية محددة وجودتها.

يتمثل الهدف الرئيسي لرقابة الأداء في تعزيز حوكمة اقتصادية فعالة وذات كفاءة تعزيزاً ببناء، وتساهم في تحقيق المساءلة والشفافية. على ذلك، تسعى مهمة رقابة الأداء إلى توفير معلومات أو تحليلات أو رؤى جديدة، وتوصيات للتحسين عند الضرورة^{١٦}. من خلال تقديم رؤى تحليلية جديدة، وإتاحة المعلومات الحالية لمختلف أصحاب المصلحة، وتقديم رأي أو استنتاج مستقل وموثوق به استناداً إلى أدلة الرقابة، وتقديم التوصيات بناء على تحليل نتائج الرقابة، تقدم مهمات رقابة الأداء معلومات أو معارف أو قيمة جديدة^{١٧}.

* معايير رقابة الأداء وفق منظمة الإنتوساي

يعد العمل الرقابي أسلوباً راقياً ومتقدماً تطور مع مرور العصور والأزمات لمواجهة الأزمات المالية التي تواجه الدول، كما يعتبر صمام الأمان الذي يضمن تنفيذ الأعمال

^{١٥} معيار الإنتوساي -P1، القسم ٤.

^{١٦} معايير الإيساي ١٢/٣٠٠ و ٣٠٠٠/١٨.

وتحقيق الأهداف المرسومة للدول والمؤسسات وقد أصبح متلازما معها للحد من الوقوع في الأخطاء والانحرافات وامكانية تصحيح تلك الأخطاء في حال وقوعها أولا بأول وتعتبر أجهزة الرقابة من أهم الأجهزة التي تقوم بتنفيذ هذا العمل، لما لها من حق في إجراء رقابة مالية، إدارية وقانونية على أعمال الجهاز التنفيذي، ورفع تقارير بذلك لأعلى سلطة في الدولة ممثلة في البرلمان أو في رئيس السلطة التنفيذية.

تعتبر معايير الرقابة عنصرا رئيسياً في أداء عملها، وهي نتيجة طبيعية ومنطقية لفروض ومفاهيم الرقابة، إذ أن مهنة الرقابة (التدقيق) مثل غيرها من المهن تعتمد على معايير متعارف عليها تصدرها هيئات مهنية متخصصة محلية أو دولية وتلقى القبول العام من طرف أعضاء هذه الهيئات، وتنعكس المعايير في الإجراءات المتبعة في القيام بمهمة الرقابة، كما تمثل المعايير النموذج الذي يقتدي به المراقب في ممارسته المهنية، وتعبّر عن قواعد إرشادية يمكن الرجوع إليها في تقييم أداء المراقب، كما تمثل الإطار العام لتقييم نوعية وكفاءة العمل، مما يدعم الثقة في هذه المهنة ويجعلها ذات كيان مستقل^{١٨}.

أصدرت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (إنتوساي) INTOSAI معايير الرقابة الدولية Standards Auditing International والتي تسمى الآن المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة of Standards International The Institutions

Audit Supreme وتعرف اختصارا ISSAI ، وقد صدرت هذه المعايير عام ١٩٩٢ ، وفي المؤتمر السادس عشر المنعقد في مونتيفيديو باورووجواي ، وفي العام ١٩٩٨ طلبت الأجهزة الأعضاء من لجنة الانتوساي للمعايير الدولية إعادة هيكلة المعايير الرقابية وتم المصادقة على المعايير بعد إعادة صياغتها في المؤتمر السابع عشر للانتوساي المنعقد في سيول بكوريا الجنوبية عام ٢٠٠١.

المعايير هي عبارة عن القواعد المتفق عليها rules Authoritative لقياس جودة الأداء والمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة ISSAI هي إطار عام للإجراءات والممارسات التي يجب إتباعها عند القيام بالرقابة، هي بمثابة معايير إرشادية للأجهزة العليا الرقابية الأعضاء بالمنظمة للاسترشاد بها عند وضع معايير وطنية للرقابة الحكومية تلائم بيئة العمل في كل دولة ووفق ظروف أنظمتها. وتحدد الانتوساي مفهوم المعايير الرقابية بأنها هي تلك المعايير التي توفر حد أدنى لتوجيه المدقق ومساعدته في تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها لتحقيق هدف الرقابة، وتمثل هذه المعايير المقاييس المعتمدة التي يتم على أساسها تقييم جودة نتائج الرقابة^{١٩}.

تمثل معايير "الرقابة الدولية للأجهزة العليا" معايير أو مقاييس يسترشد بها المراقب لتقييم نوعية وكفاءة أعمال التدقيق كما أنها تعد الأساس أو الإطار الذي يحدد نوعية

^{١٨} صالح مصلح، إعداد التقارير الرقابية وفق المعايير الدولية، ورقة عمل مقدمة في الورشة التدريبية بعنوان "مكافحة الفساد للعاملين في الرقابة الداخلية في وزارة التربية والتعليم"، صفحة ٤، فلسطين، ١٨-٢٠١٣/٢/١٩.

^{١٨} عمر، شريقي، التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة مقدمة إلى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة السطيف، صفحة ١٨، ٢٠١٣.

وتفاصيل إجراءات الرقابة أو الخطوات التفصيلية التي يقوم بها المراقب^{٢٠}.

ينبغي أن تغطي معايير الرقابة بأهمية كبيرة وذلك لسعيها الدائم لتطوير المهنة وتحقيق التناغم والانسجام في ممارستها، فضلاً عن أن تلك المعايير تضم بين طياتها الأهداف الرئيسة التي تمثل مقياساً للحكم على جودة أداء المراقب والتقرير الذي يصدره مقارنةً مع من يعملون معه في نفس المجال، مما يدعم ثقة الأطراف المستفيدة من المعلومات التي يتضمنها التقرير.

وبناء على ما سبق أصدرت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العديد من المعايير ذات الصلة بالرقابة المالية وهي متوافقة نسبياً مع معايير التدقيق الحكومية التي أعدها مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة في منشوره المعروف على نطاق واسع في الكتاب الأصفر، كما أنها يمكن أن تتكيف بسهولة مع إحتياجات البلدان النامية، ولأجهزة العليا للرقابة المالية تنمية الإستثمار الفكري اللازم لفهم هذه المعايير من حيث مطابقتها لرقابة الأداء والرقابة المالية ورقابة الإلتزام^{٢١}.

يتكون الإطار العام للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الإنكوساي) من الوثائق كافة التي تمت المصادقة عليها من الإنكوساي لغرض توجيه وإرشاد العاملين بالأجهزة العليا للرقابة (أعضاء الإنكوساي) وهي نوعين من الوثائق^{٢٢}:

^{٢٠} ديوان المراقبة العامة، معايير التدقيق الحكومية، المملكة العربية السعودية، 2009.

^{٢١} Dye , Kenneth M & Rick , Stapenhurst, "Pillars of Integrity: The Importance of Supreme Audit Institutions in Curbing Corruption", The Economic Development Institute of the World Bank, 1998.

١- المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (ISSAI) وهي وثائق موجهة بالخصوص للأجهزة العليا للرقابة المالية، على سبيل المثال المعيار (ISSAI 1230) بشأن التوثيق الرقابي.

٢- إرشادات الإنكوساي من أجل الحوكمة الرشيدة (INTOSAI GOV) وهي وثائق موجهة بالخصوص للسلطة الإدارية على سبيل المثال (INTOSAI GOV 9120).

وتعمل المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية في القطاع العام (ISSAI) من أجل الحوكمة الرشيدة (INTOSAI GOV) على نقل المبادئ المعترف بها عموماً والخبرات المهنية المشتركة للمجتمع الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية، وتحديثها وفقاً للإجراءات القانونية لمعايير الإنكوساي المهنية وتصدر بصيغتها النهائية بعد المصادقة عليها من جميع الأجهزة العليا للرقابة المالية في مؤتمر الإنكوساي، وهي تكتسب أهمية بالغة في أداء العمل الرقابي وأن غياب هذه المعايير من شأنه أن يوجد بعض الصعوبات التي تحول دون تحقيق مستوى عالي من الكفاءة والفاعلية لعمل الجهاز الأعلى للرقابة المالية وللعاملين فيه، ويمكن تحديد أهمية المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية كما يأتي^{٢٣}:

^{٢٢} الخطة الإستراتيجية ٢٠٠٥-٢٠١٠، ٦٥-٦٧. ^{٢٣} مصلح، صالح "أعداد التقارير الرقابية وفق المعايير الدولية"، ورقة عمل مقدمة في الورشة التدريبية بعنوان مكافحة الفساد للعاملين في الرقابة الداخلية في وزارة التربية والتعليم، المنعقد لمدة 18-2013/2/19، فلسطين.

١- تعد أداة رئيسية في ممارسة العمل الرقابي وتطبيقها من شأنه تحسين كفاءة عمل المراقب وتقوية دور أجهزة الرقابة في المجتمع وتعزيز الثقة في أعمال الرقابة.

٢- تعد مصدراً هاماً لإثراء العمل الرقابي ووضع الأسس العامة لإرساء إجراءات ومهام الرقابة وتوفير الحد الأدنى من التوجيه للمراقب بما يساعده على تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها.

٣- يمكن الاستناد إليها كمقياس هام يتم على أساسه تقويم جودة نتائج العملية الرقابية والتأكد من أنها لم تخرج عن مسارها الصحيح وأنها تسير وفق للهدف المرسوم لها.

٤- تحدد المستلزمات التي يقتضي توفرها في المراقب والجهاز الرقابي لممارسة العمل الرقابي بكفاءة وفاعلية كما توفر المعايير الرقابية الأساس الموضوعي لتقييم موظفي جهاز الرقابة المالية. تساعد على تنظيم العلاقة بين الرقابة الخارجية التي تمارسها الأجهزة العليا للرقابة والرقابة الداخلية التي تمارسها الوحدات والمؤسسات التنفيذية.

استناداً لما سبق تركز رقابة الأداء على المجالات التي قد تضفي قيمة للمواطنين والتي يمكن تحسينها بشكل كبير، وتقدم توصيات بناءة للجهات الخاضعة للرقابة لاتخاذ الإجراءات المناسبة من أجل تحسين الأداء²⁴.

رقابة الأداء نظام محدد بمعايره واتفاقياته، ومن المهم إدراك الاختلافات بين رقابة الأداء والنوعين الرئيسيين الآخرين من مهام رقابة القطاع العام؛ الرقابة المالية ورقابة الالتزام. عادة ما يكون من السهل التمييز بين الرقابة المالية

ورقابة الأداء. وتشمل الرقابة المالية، التحديد من خلال جمع الأدلة الرقابية، ما إذا كانت المعلومات المالية للجهة معروضة في قوائمها المالية وفقاً للتقرير المالي والإطار التنظيمي المطبق^{٢٥}. تقوم الأجهزة العليا للرقابة بإجراء رقابة مالية سنوية، حيث يعتمد المدققون القوائم المالية للجهة الخاضعة للرقابة.

قد يكون من الصعب فهم التفريق بين رقابة الالتزام ورقابة الأداء لأنهما يتداخلان في بعض الأحيان، حيث تشمل مهام رقابة الالتزام مجموعة واسعة من المهام الرقابية ذات الخصائص المختلفة، وأنشطة الفحص، والمعاملات المالية أو المعلومات. تُعد رقابة الالتزام هي التقييم المستقل لتطبيق موضوع بعينه في ضوء القواعد المتبعة "المعروفة بالمعايير" من عدمه. ويتم تنفيذ رقابة الالتزام من خلال تقييم الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات -من كافة جوانبها الجوهرية- التي تلتزم بالمرجعيات التي تحكم الجهة الخاضعة للرقابة^{٢٦}. وقد تشمل المرجعيات على القواعد والقوانين واللوائح والأنظمة والقرارات المتعلقة بالميزانية والسياسات والشروط المتفق عليها والمبادئ العامة التي تحكم الإدارة المالية السليمة للقطاع العام وسلوك الموظفين الحكوميين^{٢٧}. قد تشمل بعض مهام رقابة الأداء أسئلة الالتزام وهي ضرورية وذات صلة بفحص مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية لموضوع الرقابة. كما ثمة نوع آخر من المهام الرقابية وهو مهام التصديق، حيث يقيس فيها الطرف المسؤول موضوع الرقابة وفقّ يقدم معلومات عن الموضوع. يجمع المدقق أدلة إثبات كافية ومناسبة تدعم أساس الاستنتاج دعماً منطقياً. ودائماً ما تكون مهام الرقابة المالية

^{٢٦} معيار الإيساي ١٢/٤٠٠
^{٢٧} معيار الإيساي ٢٩/٤٠٠

²⁴ معيار الإيساي ١٢/٣٠٠
^{٢٥} معيار الإيساي ٧/٢٠٠

مهمات تصديق، وأما مهمات رقابة الإلتزام فقد تكون مهمات تصديق أو مهمات تقارير مباشرة أو كلا النوعين معاً^{٢٨}.

يتمثل الأطراف الثلاثة للرقابة على القطاع العام في المدقق والطرف المسؤول والمستخدمين المستهدفين، وقد يفترضون خصائص مميزة لرقابة الأداء.

ويقصد بموضوع الرقابة ما تم قياسه أو تقييمه سواء من معلومات أو حالة أو نشاط وفق معايير محددة. ويتعلق موضوع الرقابة بسؤال "ما الذي يتم مراقبته" ويتم تحديده في نطاق مهمة الرقابة، وهو حدود الرقابة. وقد يكون موضوع رقابة الأداء برامج أو تعهدات أو أنظمة أو جهات أو أموال محددة. وقد يتألف من الأنشطة (إلى جانب المخرجات والنتائج والتأثيرات الخاصة بهم) أو الأوضاع الحالية بما في ذلك الأسباب والنتائج ولكن يُحدد الموضوع بالنسبة لأهداف الرقابة ويُصاغ ضمن أسئلة الرقابة^{٢٩}.

تشير معلومات موضوع الرقابة إلى نتائج تقييم الموضوع أو قياسه وفقاً للمعايير^{٣٠}. وفي رقابة الأداء فإن المدقق هو الذي يصدر معلومات حول الموضوع، ولكنها تختلف في الرقابة المالية، حيث يقدم الطرف المسؤول معلومات الموضوع (القوائم المالية)، ثم يحصل المدقق على أدلة الرقابة لدعم الرأي^{٣١}.

نظراً للتركيز على مهمات رقابة الأداء وطبيعتها، فإن مبادئها ذات أهمية بالغة للأجهزة العليا للرقابة، وبدون

هذه المبادئ، لن تكون الأجهزة العليا للرقابة والمدققين في وضع جيد لتنفيذ رقابة الأداء بفاعلية وبالتالي تحقيق تحسينات في الإقتصاد والكفاءة والفاعلية (Es3).

فالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة هي المعايير الدولية الرسمية للرقابة المالية على القطاع العام. والغرض من المعايير الدولية هو :

- ١- ضمان جودة العمليات الرقابية الجارية.
- ٢- تعزيز شفافية العملية الرقابية.
- ٣- تعزيز مصداقية تقارير الرقابة المالية بالنسبة إلى المستخدمين.
- ٤- تحديد مسؤولية المراقبين الماليين بالنسبة إلى الأطراف المعنية الأخرى.
- ٥- تحديد مختلف أنواع العمليات الرقابية ومجموعة المفاهيم ذات الصلة التي تقدم لغة مشتركة للرقابة المالية على القطاع العام.

استناداً لما تم بيانه اعلاه، سنقوم بتقسيم هذا المطلب الى ثلاثة فروع، نتناول في الفرع الاول منه معيار جودة العمليات الرقابية الجارية، ونستعرض في الفرع الثاني منه معيار شفافية العملية الرقابية، ونعرض لمعيار تعزيز مصداقية تقارير الرقابة المالية في الفرع الثالث منه.

* معيار جودة العمليات الرقابية الجارية

يعد الهدف الرئيسي للقيام بمراجعة الجودة لغرض التحقق من أن التخطيط لإعمال رقابة الأداء، تنفيذها،

^{٢٨} معيار الإيساي ٢٩/١٠٠-٣٠

^{٣٠} معايير الإيساي ٢٨/١٠٠
^{٣١} المحكمة الاتحادية لمراجعة الحسابات، ٢٠٢٠

^{٢٩} معايير الإيساي ٢٦/١٠٠ و ١٩/٣٠٠ و ٣٠/٣٠٠٠

وصياغة التقارير ومتابعتها يتم وفق المعايير والمتطلبات المهنية المعتمدة الخاصة بأداء العمل الرقابي بكفاءة وفاعلية واقتصادية، بينما الأهداف الفرعية لرقابة الجودة، هي التأكد من تنفيذ العمل الرقابي من قبل افراد يتمتعون بالكفاءة والمهارة وكذلك توافر تكامل الاختصاصات، التأكد من الابتعاد عن المحاباة او التحيز في تنفيذ العمل الرقابي وكذلك التأكد من الإمتثال بمعايير الموضوعية والإستقلالية، التأكد من بذل العناية المهنية اللازمة وعملية الجمع للأدلة والإثباتات وتقييمها وتحليلها بما يساعد تحقيق أهداف الرقابة وتعزيز مخرجاتها، ان التخطيط للعمل الرقابي وبصورة استراتيجية وتفصيلية قد تم بالإستناد الى المعايير المعتمدة، التأكد من توفر الإشراف الكامل والمناسب على الأعمال المنفذة ومعالجة المشاكل اولا، التحقق من استخدام موارد الرقابة بطريقة كفؤة وبما يضمن بأول تحقيق أهداف للرقابة وبفاعلية مع الضغط على التكاليف الى الحد الأعلى^{٣٢}.

إن الآلية لرقابة الجودة للعملية الرقابية تتضمن العديد من العمليات والفعاليات ويمكن اجمالها بما يأتي: -

١- المراجعة للخطط: ينبغي قيام ادارة الجهاز الأعلى للرقابة المراجعة العملية التخطيط لمهام رقابة الأداء وذلك للتأكد من دقة وصحة الاختيار للجهات أو البرامج أو المواضيع التي تخضع لرقابة الأداء وكذلك التأكد من الإستعدادات كافية لتنفيذ المهام وبصورة ناجحة.

٢- المراجعة المستمرة: من الضروري ان يخضع التنفيذ التفصيلي لعملية ومهام رقابة الأداء وبصورة مستمرة للمراجعة

وذلك من خلال المشرفين والمدراء وحسب المسؤولية والإختصاص لغرض التحقق من تنفيذ العمل بموجب المعايير. ٣- المراجعة للمهام: يعد من الضروري وقبل اصدار التقارير لرقابة الأداء القيام بمراجعة جميع المهام المنجزة من قبل ادارة رقابة الجودة.

٤- المراجعة السنوية: ان اعداد برنامج خاص للمراجعة السنوية وبشكل مفصل للأعمال المنفذة للرقابة على الأداء والتي صدر التقارير بخصوصها من قبل ادارة رقابة الجودة، وذلك لغرض تشخيص نقاط الضعف في المنهجيات والأساليب والممارسات المتبعة وتصحيحها مما يؤدي الى تطوير أداء الجهاز الرقابي في هذا الموضوع.

يقوم الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة بأنشاء وصيانة نظام للمحافظة على الجودة التي ينبغي على الرقيب الإلتزام بها لضمان استيفاء جميع المتطلبات والتركيز على التقارير المناسبة والمتوازنة والعادلة والتي تضيف قيمة والإجابة على الأسئلة لتطوير هذا النظام عند انشاء نظام مراقبة الجودة وضمان الجودة، والذي يوفر اطاراً ومن المهم وضع سياسات واجراءات كافية ومرنة وسهلة لإدارة الجودة وضمان الجودة، ووضع سياسات واجراءات متسقة يتم ابلاغها لجميع الموظفين والتي يمكن استخدامها لحل الخلافات في الرأي بين المشرفين وفريق الرقابة بالإضافة لذلك قد يلزم وضع توجيهات أخرى والتدريب اثناء العمل لاستكمال آليات رقابة الجودة، كما سيكون هناك نظام فاعل للرقابة بالإعتماد على آليات الجودة لتأخذ وجهات النظر بعين الاعتبار لفريق الرقابة لضمان ان

^{٣٢} دليل الرقابة على الأداء، الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، الجمهورية اليمنية، ٢٠٠٥.

تكون فرق الرقابة منفتحة للتعليقات الواردة من نظام الرقابة وضمان الجودة.^{٣٣}

يجب أن تلتزم سياسات رقابة الجودة وإجراءاتها لدى الجهاز الأعلى للرقابة بالمعايير المهنية بهدف ضمان إجراء مهمات على مستوى عالٍ دائماً. ويجب على المدققين إجراء مهمة الرقابة وفقاً للمعايير المهنية لرقابة الجودة.^{٣٤}

يجب أن تركز الأجهزة العليا للرقابة دائماً على إجراء مهمات رقابية عالية الجودة وغيرها من الأعمال. وتؤثر جودة العمل الذي تنفذه الأجهزة العليا للرقابة على سمعتها ومصداقيتها، وفي نهاية المطاف على قدرتها على الوفاء بالتزاماتها.^{٣٥} رقابة الجودة هو نظام من السياسات والإجراءات التي يضعها الجهاز الأعلى للرقابة للتأكد من أن تقارير الرقابة ملائمة ومتوازنة وعادلة وتضيف قيمة وتتبع معايير الإيساي. ويجب أن تمثل رقابة الجودة في جميع مراحل المهمة الرقابية؛ التخطيط والتنفيذ وإعداد التقارير والمتابعة. وينبغي أن توضع تلك السياسات والإجراءات من جانب رئيس الجهاز الأعلى للرقابة الذي يتحمل بدوره المسؤولية العامة عن نظام رقابة الجودة.^{٣٦}

يشير ضمان الجودة إلى إنشاء مهمة رقابية تهدف إلى توفير ضمانات منطقية للجهاز الأعلى للرقابة تثبت أن السياسات والأجراءات المتعلقة بنظام مراقبة الجودة ملائمة،

وكافية وتعمل بشكل فعال^{٣٧}. ويمكن الغرض من إجراء المراجعة للتأكد من إجراء الرقابة وفقاً للمعايير الإيساي.

تعد المراجعات والإجراءات والفحوصات التي تتم قبل إصدار التقرير جزءاً من نظام رقابة الجودة في الأجهزة العليا للرقابة، لضمان جودة التقارير. ويمكن إجراء هذه المراجعات من قبل المديرين أو المراجعين الخارجيين. وتشمل ضمان الجودة من ناحية أخرى، التحقق مما إذا تم وضع أنظمة مراقبة الجودة الملائمة وما إذا تم تنفيذها تنفيذاً مناسباً.^{٣٨}

يمكن تقويم جودة تقارير العملية الرقابية بواسطة مقاييس معينة كالآتي: -

١- الأهمية المادية النسبية، والأهمية الموضوعية: ينبغي أن تكون المواضيع المعالجة مادية نسبياً وكذلك المعلومات المقدمة المتعلقة بالموضوع أو المسألة الرقابية أو المشكلة موضوع الدراسة، وتعرف الموضوعية هي عدم المحاباة والتوازن والحياد، وينبغي على المراقب أن يتحلى بالحياد والموضوعية عندما يتخذ القرارات بشأن العملية الرقابية وادلتها وأهم الملاحظات والاستنتاجات، وأن تصميم العملية الرقابية ينبغي أن يضمن التوازن وعدم التحيز في انتقاء الحقائق التي سيتم بحثها وتقديمها في التقرير، وبالمقابل ينبغي أن تتأثر النتائج بالأدلة التي تم جمعها والحصول عليها وفقاً للمعايير الرقابية المناسبة وكما ينبغي تجنب حذف الحقائق وتضخيم المشاكل

^{٣٦} طالب حميد عبده، صفاء احمد محمد، مدى إيفاء ديوان الرقابة المالية الإتحادي بمتطلبات جودة تقارير رقابة الأداء وفق معيار الإنتوساي ٣٠٠٠، صفحة ٣٢، العدد ٤٣، بغداد، ٢٠١٨.

^{٣٧} معيار الإيساي ٦/١٤٠
^{٣٨} دليل رقابة الأداء بالمنظمة الأفريقية للأجهزة العليا للرقابة، 2016.

ISSAI 3000, standard for performance auditing, Endorsement version, 2106.

^{٣٤} معيار الإيساي ١٠٠ و ١٤٠

^{٣٥} معيار الإيساي ١٤٠

الصغيرة والحصول على التفسيرات دائماً وخصوصاً من قبل الجهة الخاضعة للرقابة وإجراء تقويمها نقدياً.

٢- الموثوقية والصحة والإتساق: ينبغي على مستعملي التقارير الرقابية ان يثقوا بصحة وموثوقية النتائج الواردة في التقارير وبناءً على ذلك ينبغي ان تكون طرائق واساليب جمع البيانات صحيحة وموثوق بها وان يتم تصميم العملية الرقابية بطريقة تجعل الإستنتاجات مستخلصة من النتائج والتحليل بالإستناد الى حقائق ومعلومات مؤكدة تم جمعها من مصادر اخرى.

٣- الشفافية وقابلية الإستعمال والتوقيت المناسب: ينبغي ان لا يقوم الجهاز الأعلى للرقابة بالإجبار على حجز النتائج بشأن ما يريد نشره وان تكون له الحرية في اتخاذ القرارات وذلك في ضوء حدود سلطته القانونية، وينبغي ان يوفر التقرير معلومات موجزة ومختصرة وسهولة الحصول عليها لغرض استعمالها من قبل الحكومة والبرلمان والهيئات الحكومية لتحسين اساليب عملها، كما ينبغي الإجابة على الأسئلة الرقابية ويتطلب التوقيت الزمني المناسب ان يتم اصدار التقارير في الوقت المحدد لغرض توفير المعلومات من اجل استعمالها من قبل الإدارة والحكومة والبرلمان وغيرها من الجهات ذات المصالح في الوقت المناسب^{٣٩}.

ولكي يتسم نظام رقابة الجودة بالفعالية، يجب أن يكون جزءاً من إستراتيجية الجهاز الأعلى للرقابة، وثقافته، وسياساته، وإجراءاته. وتندرج الجودة، بهذه الطريقة، ضمن

مراحل أداء العمل في الجهاز الأعلى للرقابة وعملية إصدار تقاريره، بدلا من أن تكون عملية إضافية بعد إصدار التقرير. ويجب أن تتناول إجراءات رقابة الجودة بعض الأمور كاتجاه مهمة الرقابة ومراجعتها والإشراف عليها وضرورة التشاور للوصول إلى قرارات بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل⁴⁰.

لا يكفي أن يضع الجهاز الأعلى للرقابة السياسات والإجراءات موضع التنفيذ؛ بل يجب مراقبة تشغيل نظام الرقابة على الجودة من خلال التقييم المنتظم لإعمال الرقابة والتقارير. وهذا مهم لتحديد ما إذا كان النظام مصمماً بشكل مناسب ويعمل بشكل فعال وما إذا كان يتم اتباع السياسات والإجراءات، ويمكن إجراء هذه المراقبة من خلال المراجعات الداخلية والخارجية. تساعد المراقبة، مثل المراجعات الدورية للأقران أو للأنواع الأخرى من أنشطة المراجعة، الأجهزة العليا للرقابة على ضمان استيفاء العمل المنجز والتقارير الناتجة للمعايير وعلى مستوى عالي من الجودة. وينبغي أن يكون لدى الجهاز الأعلى للرقابة سياسات وإجراءات تنظم الإجراءات والسلوكيات المتوقعة منك وفقاً لكل عنصر من عناصر إطار مراقبة الجودة. كما يجب أن يتأكد الجهاز الأعلى للرقابة من إبلاغ جميع المدققين بذلك بشكل واضح.

ينبغي لمراقبي الأداء تطوير الممارسات المثلى والفعالة لضمان جودة عملية الرقابة، ويجب إكمال آليات الرقابة من خلال توفير الدعم المناسب مثل التدريب على أداء هذه

40 معيار الإيساي ٣٨/١٠٠

^{٣٩} طالب حميد عبده، وصفاء احمد محمد، مدى إيفاء ديوان الرقابة المالية الإتحادي بمتطلبات جودة تقارير رقابة الأداء وفق معيار الإنتوساي ٣٠٠٠، صفحة ١٥.

* معيار شفافية العملية الرقابية

جاءت الشفافية مكملة للإصلاح باعتبارهما يهدفان إلى مواجهة الانحرافات بإشكالاتها المختلفة المتمثلة بإشكال الفساد، وكان لجهود المنظمات الدولية عن طريق الأمم المتحدة المعنية بشؤون التجارة والمالية والزراعة والصحة والتعليم..... إلخ لها السبق للتنبيه على ظاهرة الفساد ووضع العلاج له عن طريق الاتفاقية الدولية للأمم المتحدة لمكافحة الاتجار غير المشروع بالمخدرات والمؤثرات العقلية لسنة ١٩٨٨ وكذلك مدى التأثير السيئ لإعمال غسيل العملة^{٤١}، والندوة الإقليمية التي عقدتها دائرة التعاون الفني للتنمية DEPARTMENT OF TECHNICAL COOPERATION FOR DEVELOPMENT (DTCD) ومركز التنمية الاجتماعية والشؤون الإنسانية بالأمم المتحدة CSDHA لمكافحة الفساد في الحكومة كندوة متخصصة درست الظاهرة وبينت أسبابها وطرح آراء في الحلول لها، وفي آذار ١٩٧٧ وضعت منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي OESD اتفاقية تحريم الرشوة غير الوطنية^{٤٢}، وفي عام ١٩٩٣ تأسست منظمة الشفافية الدولية (Transparency International-IT) في ألمانيا التي أسهمت في كثير من إنجازات الحد من الفساد وهي منظمة غير حكومية، منظمة أكاديمية في جامعة (كونن الألمانية)

الوظيفة وتعلمها وتوجيه فريق الرقابة. وتعد الجودة المثلى أمراً ضرورياً لإجراء عملية الرقابة، ولكن لا يمكن لنظام إدارة الجودة على مستوى المهمة تقديم تقارير عالية الجودة بمفرده عن رقابة الأداء. حيث من الضروري أيضاً توفير موظفين مختصين ومحفزين؛ بالإضافة إلى آليات الرقابة المناسبة الصارمة. لذلك من المهم بالنسبة للجهاز الأعلى للرقابة قبل أن يتولى المهمة الشاقة المتمثلة في تطبيق معايير الإنتوساي، أن يتساءل حول المنافع المحتملة من تبني مثل هذا المشروع. وأن يقتنع بالإجابة قبل النكباب على تطبيق المعايير. ويوفر تطبيق معايير الإنتوساي مجموعة من المنافع المتأنية من معيار الجودة؛ سوف يضمن تنفيذ أعمال الرقابة وفقاً للمعايير المقبولة عالمياً وجود مستوى معين من الجودة والتناسق في أعمال الرقابة. وحيث تسعى الأجهزة العليا للرقابة إلى كسب ثقة المواطنين والأطراف المعنية على حد سواء، يعد تطبيق المعايير المقبولة على المستوى الدولي في أعمال الرقابة خطوة هامة تجاه نيل هذه الثقة. حيث أن اتباع المعايير عالية الدقة. وتبنى مصداقية كافة أجهزة الرقابة على مستوى الجودة التي يقلل من المخاطر التي يتعرض لها تحقيقها في أعمال الرقابة التي تقوم بها. وإن استخدام المعايير المقبولة عالمياً سوف يبسط أمور المقارنة المعيارية ومبادرات ضمان الجودة الإقليمية ومراجعات النظر بالإضافة إلى تقاسم الخبراء.

⁴² Kimberly Albert, international efforts to combat corruption, p359.

^{٤١} الأمم المتحدة، ١٩٩٦، تقرير اللجنة الدولية لمكافحة المخدرات (INCB).

تعمل على تقويم المجتمع المدني وتصوغ متحالفًا يقود المجتمع الى الحد من الفساد.^{٤٣}

يمكن تعريف الشفافية على أنها الإفصاح المحاسبي الذي يتخطى المبادئ المحاسبية ذات القبول والمعايير والمتطلبات التشريعية في التقرير المالي لتزويد المستخدمين بالمعلومات التي يحتاجونها لإتخاذ القرارات ويعرفها البعض على أنها حصول المستخدم الخارجي على نفس المعلومات التي تكون لدى الإدارة وحصول المستخدم الخارجي على تلك المعلومات يجعلهم قادرين على رقابة الإدارة.

والشفافية في الإفصاح المحاسبي فإنها اتسام مُخرجات المحاسبة من خلال التقارير المالية بأعلى مستوى من الجودة للمعلومات المحاسبية واكتمال خصائصها النوعية وان لا تترك أي شك أو ضعف في موثوقيتها لدى مُستعمليها وتمكنهم من اتخاذ القرارات كأنهم يرون ما بداخل الشركة. اما نظرة الأسواق المالية إلى الشفافية على أنها الاتجاه السائد لتنظيم الإفصاح المحاسبي بقدر تعلق الأمر بالمستثمرين والأطراف المستفيدة كافة، فالشفافية إذن هي النظام والإجراءات العملية لتوفير مستلزمات الإفصاح عن النشاطات والإجراءات والأهداف والنتائج، كما أن هناك ترابط وثيق بين الشفافية والإفصاح إلى درجة قد يصعب التمييز بينهما.

وان العديد من المنظمات الدولية وضعت عدة مفاهيم للشفافية منها الأمم المتحدة بأنها حرية تدفق المعلومات معرفة بأوسع مفاهيمها، أي توفير المعلومات والعمل بطريقة

تسمح لأصحاب الشأن بالحصول على المعلومات الضرورية للحفاظ على مصالحهم وإتخاذ القرارات المناسبة وإكتشاف الأخطاء. ان منظمة الشفافية الدولية اعتمدت تعريف البنك وهو بذلك يعتمد على التضمنية او المشاركة فضلا الى المساءلة ونعني بالمشاركة المساواة بين كل من مصلحة في ادارة الحكم والتوظيف والترقية في المناصب العليا للدولة اما المساءلة فهي ليست المحاسبة وتشديد الرقابة في صرف الاموال العامة فحسب بل اوسع من ذلك لتشمل الديمقراطية والحق في التمثيل والشفافية في ادارة الحكم بكل ماتعنيه من كلمة. اما منظمة الانتوساي حددت مبادئ الشفافية والمسائلة^{٤٤} ثمانية مبادئ لتطوير الشفافية والمساءلة بالحسابات وهي: -

١- تنجز الأجهزة الرقابية مهامها في نطاق الشرعية التي تفرض المساءلة بالحسابات العامة لأنشطتها تعلم الأجهزة الرقابية المجتمع المتعلقة بمهمة الرقابة والمسؤوليات والواجبات وإستراتيجية الرقابة .

٢- تضع وتدخل الأجهزة الرقابية معايير نماذج وطرق رقابية متسمة بالموضوعية والشفافية .

٣- تترقب الأجهزة الرقابية من كافة موظفيها الزاخرة والسلوك الجيد على مستوى رفيع.

٤- تضمن الأجهزة الرقابية العمل على ملاحظة المبادئ المتعلقة بالمساءلة في الحسابات العامة والشفافية وأنهما ليس معرضان للخطر في حالة انجاز المهام العامة من قبل الخواص .

44ISSAI 20

^{٤٣}نبيل محمد الخناق، أهداف الشفافية لدعم الرقابة المالية والإدارية، دراسة تحليلية لمعرفة النقود الديناميكية والمشتقة في الإقتصاد الإسلامي، صفحة ٧.

٥- ومن أجل إتمام إنجاز الجهاز الرقابي مهامه، يجب عليه مراعات متطلبات القضايا الاقتصادية والمردود والفعالية وكذلك التعليمات المطلوبة وطرحها على المجتمع .

٦- يجب أن تعلم الأجهزة الرقابية المجتمع بالنتائج العامة للرقابة وخاصة منها المتعلقة بأنشطة الإدارة العامة.

٧- يجب أن تعلم الأجهزة الرقابية وسائل الإعلام بأنشطة ونتائج الرقابة والمواقع الإلكترونية ومن خلال وسائل أخرى بطرق حديثة وشاملة.

٨- إلتقاء الأجهزة الرقابية إلى التشاور الخارجي المستقل من أجل تطوير وتحسين نوعية ومصادقية عملها.

يرتكز ميثاق الممارسات السليمة في مجال الشفافية المالية العامة على اربعة مبادئ عامة: -

١- وضوح الأدوات والمسؤوليات يعني بتحديد هيكل القطاع الحكومي ووظائفه والمسؤوليات داخل الحكومة، والعلاقة بين القطاع الحكومي وباقي قطاعات الاقتصاد إتاحة المعلومات للجمهور.

٢- أهمية نشر المعلومات المالية الشاملة عن المالية العامة في أوقات يتم تحديدها بوضوح.

٣- علانية اعداد الميزانية وتنفيذها والابلاغ بنتائجها للجمهور.

٤- ضمانات صحة المعلومات، يعني جودة البيانات المالية العامة والحاجة إلى التدقيق المستقل لمعلومات المالية العامة^{٤٥}.

تعتبر الغاية من الإرتقاء بمبادئ الشفافية للأجهزة العليا للرقابة بأنها جزءاً من نظام قانوني ودستوري شامل، وتعد مسؤولية تجاه عدة أطراف بما فيها الأجهزة التشريعية، ويتعلق مفهوم الشفافية بقيام الأجهزة العليا للرقابة بالإفصاح العام بطريقة آنية وموثوقة وواضحة ومفيدة عن الأوضاع والتفويض القانوني والأنشطة والأدارت المالية والعمليات والإستراتيجيات والأداء^{٤٦}.

* معيار تعزيز مصادقية تقارير الرقابة المالية

يعد نظام الرقابة الفعال النظام الذي يسعى إلى منع واكتشاف الانحرافات وتصحيحها، وهو يعكس الهيكل التنظيمي للمؤسسة او الإدارة، ويقوم على تحديد خطوط السلطة والمسؤولية وعلى نظام محاسبي سليم. يستمد نظام الرقابة الداخلية فعاليته من فعالية كل مكون من مكوناته وتكاملها ومن إدراك الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها. إن إعداد نظام رقابي جيد تعد من مهام الإدارة ومسؤولية تقييم النظام تلقى على عاتق المراجعين الداخليين والخارجيين، بالإستعانة بمجموعة من الطرق على رأسها قائمة الإستقصاء وخارطة التدفق إضافة إلى التقرير الوصفي، غير أن الأخطاء الحكمية والفهم الخاطئ للنظام الرقابي قد يحد من فعالية نظام الرقابة.

تعتبر القوائم والتقارير المالية المصدر الأساسي للحصول على المعلومات المحاسبية الضرورية الخاصة بالمركز

^{٤٥} سلوان حافظ حميد كابد، ابتهاج اسماعيل يعقوب يوسف، الشفافية في تقارير الاجهزة الرقابية العليا ودورها في الحد من الفساد المالي، دراسة تحليلية لعينة من تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي، بحث مقدم الى الملتقى العربي الثالث بعنوان، اندماج لاسس الدولية لمكافحة الفساد في اعمال الادارة العربية لاسترداد الاموال، ١٩-٢٠ شباط ٢٠١٧، العراق

⁴⁶ ISSAI 20, The International Standards of Supreme Audit Institutions Principles of transparency and accountability, 2013.

المالي للإدارة إذ تساهم في خلق الأرباح لمساعدة المستفيدين (مساهمين، مستثمرين، مقرضين، دائنين، ...) في اتخاذ القرارات المناسبة في توظيف أموالهم أو تعاملاتهم مع الأطراف الصادرة عنها تلك القوائم أو التقارير، ولا شك أن للمعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير خصائص نوعية لا بد أن تكون متوافرة لتحقيق أغراض الجودة ولتحقيق المصدقية في الدخل المحاسبي. وتقاس المصدقية في القوائم المالية بدرجة الثقة أو الأمانة التي تتمتع بها هذه القوائم من خلال الخصائص التي يجب أن تتوفر فيها، وهذا يعني خلوها من أي تلاعب أو أخطاء جوهرية أو تحيز.

يعد من بين أهداف نظام الرقابة تحقيق دقة التقارير المالية الداخلية والخارجية، وعليه فإن نظام الرقابة الفعال هو الذي يعمل على منع جميع التحريفات التي يمكن أن تصيب القوائم المالية وتخفيضها إلى أدنى مستوى وبالتالي فإن من يعتمد على تقارير مالية صادرة عن جهاز رقابي أو إدارة تملك نظاما رقابيا داخليا فعالا ستكون قراراته على صواب وعليه فنظام الرقابة الفعال يساهم في مساعدة الأطراف ذات الصلة بالجهاز الرقابي بطريقة غير مباشرة على اتخاذ قرارات ذات نفع وذلك بمنح تقارير مالية ذات مصداقية. تتمثل أيضا الأهداف التي يسعى نظام الرقابة إلى تحقيقها صدق التقارير المالية، إذ يتحقق الصدق إذا ما اتصفت التقارير بصفات صدق المعلومة من تمثيل صادق وأن يعلو الجوهر أو الواقع الإقتصادي لها على الشكل بالإضافة إلى عدم التحيز المعروف بحيادية المعلومة،

وأیضا الحذر والإكتمال مع إتباع المبادئ المتعارف عليها في إعدادها، غير أن عدم عرض كل المعلومات أو إصدار التقارير المالية في وقتها المحدد قد يؤثر على المصدقية ويحد منها حيث أن تحقيق المصدقية يتطلب وقتاً.^{٤٧}

إنَّ وجود نظام رقابي فعال من شأنه أن يضمن المصدقية على القوائم المالية والتقارير الأخرى، بحسب تحقيق صدق التقارير المالية هذا مايسعى نظام الرقابة إلى تحقيقه، وبالتالي منح أساس سليم للأطراف ذوي العلاقة باعتماده في اتخاذ قراراتهم. وعلى العكس من ذلك فالنظام الرقابي الضعيف يتولد عنه فقدان الثقة في التقارير المالية وقد تنشأ عنه قرارات غير صائبة من قبل متخذي القرار ذوي الصلة بالجهاز الرقابي. يتضح مما سبق أن التقارير المالية تعد المرجع الأساسي لاتخاذ القرارات على اختلاف أنواعها باعتبارها المرآة العاكسة لجودة نشاط الإدارة، وكي يتم اتخاذ قرارات صائبة سواء من قبل الإدارة أو المساهمين أو أحد الأطراف ذات العلاقة بها يجب أن تكون النتائج المحتواة بالقوائم المالية والتقارير الرقابية غير محرفة وما يضمن عدم التحريف وجودة المخرجات المحاسبية هو وجود نظام رقابة فعال.

إنَّ وجود نظام سليم ومناسب لتقويم المخاطر وللرقابة يساعد الحكومات في اتخاذ القرارات السليمة فيما يتعلق بمستوى الخطر الذي ستواجهه، وتطبيق الأساليب الضرورية للرقابة، وذلك خلال سعيها لتحقيق أهدافها، وفي الوقت نفسه يتعين الأخذ في الحسبان، فهم المعوقات المرتبطة

^{٤٧} ناير فاروق، بوزيدي عبد الرحمن، دورنظام الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية التقارير المالية، مذكرة مقدمة السنكامل متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، ٢٠٢١-٢٠٢٢.

التي قد تؤثر في عدم تحقيق الإدارات لأهدافها. لهذا يحتاج متخذي القرارات إلى معلومات ملائمة وموثوق بها، يتم الحصول عليها في ظل وجود نظام للرقابة. كما أن أهم جوانب عناصر الرقابة توفير معلومات دقيقة لاتخاذ القرار حيث يوجد معلومات متعددة يتم استخدامها في اتخاذ القرارات الحيوية.

يعد من بين أهداف نظام الرقابة تحقيق دقة التقارير المالية، وعليه فإن نظام الرقابة الفعال هو الذي يعمل على منع جميع التحريفات التي يمكن أن تصيب القوائم والتقارير المالية وتخفيضها إلى أدنى مستوياتها وبالتالي؛ إن نظام الرقابة الفعال يساهم في مساعدة الأطراف ذات الصلة بالجهاز الرقابي بطريقة غير مباشرة على اتخاذ قرارات ذات نفع وذلك بمنح تقارير مالية ذات مصداقية⁴⁸.

يتضح أن العلاقة التي تربط الرقابة المحاسبية بالتقارير المالية يتمثل في الهدف الذي تسعى مثل هذه الرقابة إلى تحقيقه والمتمثل في إضفاء المصداقية ومنح الثقة في التقارير المالية.

لذلك تحظى لجان التدقيق باهتمام كبير من المؤسسات والمنظمات الإقليمية والدولية وعلى نحو خاص بعد الأزمة المالية يزداد على الخطوات المهمة التي يجب أن تؤخذ بالحسبان عند إعداد القوائم المالية والتي تؤثر على جودتها، هي إجراء عمليات المراجعة والتدقيق للبيانات المالية الواردة في

القوائم المالية، خاصة أن عملية التدقيق تُعطي إجماعاً على أن المعلومات الواردة في القوائم المالية معلومات صحيحة ودقيقة، وبالتالي تمنح المستخدمين الثقة بالمعلومات الواردة وحيادها⁴⁹. لذلك تحظى لجان التدقيق باهتمام كبير من المؤسسات والمنظمات الإقليمية والدولية وعلى نحو خاص بعد الأزمة المالية

يجب أن يتسم التدقيق بالجودة حرصاً على أن تكون الإجراءات والاختبارات والأدلة التي يستخدمها في ممارسته المهنية تتم وفقاً للمعايير المهنية وبالشكل الذي يخلي مسؤوليته عن أية أخطاء جسيمة تقع في البيانات المالية المدققة وبأن يتمكن في المحصلة من إصدار رأي مهني مستقل ومحيد بخفض ما يعرف بفجوة التدقيق ويثني على مصداقية التقرير.

إن تقييم فاعلية نظام الرقابة هو دائماً جزءاً من مهام لجان التدقيق في وذلك من خلال المدققين وفقاً لما ذكره American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)⁵⁰ على الحصول أجل من ولذلك نظام رقابة داخلية فعال وموثوق به لا بد من تحديد نطاق وطبيعة عمليات التدقيق. وبما أن التدقيق له دور في تقديم تقارير تعتمد عليها لجان التدقيق فهذا يعني أن عملية المحافظة على أموال المنشأة ومعرفة كفاءة استخدام تلك الأموال والتي ترتبط باستقرار وتطور المنشأة هي من واجبات المدقق.

⁵⁰ El-Mahdy, D. F., & Park, M. S. Internal control quality and information asymmetry in the secondary loan market. Review of Quantitative Finance and Accounting, 43(4), 683-720, 2014.

⁴⁸ سمرة جدي، دور الرقابة الداخلية في زيادة مصداقية المخرجات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، صفحة ٧٣، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، ٢٠١٧.

⁴⁹ <https://almohasabah.com/k>

ان المدققين يلعبون دورا مهما ويحققون وظيفة اجتماعية تتمثل بإعطاء الرأي حول صحة البيانات المالية. ان تكوين لجان التدقيق جاء لمراجعة جوانب القصور أو المشاكل التي أدت الى ضعف الثقة بالنظام الرقابي في الشركات المساهمة بسبب نقص مصداقية القوائم المالية والشك المهني في استقلال المراجع الخارجي، الأمر الذي نتج عنه ظهور حالات الإفلاس والفشل المالي في هذه الدول. وتعرف لجنة التدقيق هي احدى اللجان الفرعية من لجان مجلس الإدارة ليس لها سلطة في اتخاذ القرارات، وتقوم بأنشطة وافعال رقابية ويكون دورها استشاريا وتكون مخرجات اعمالها من تقارير وتوصيات الى مجلس الإدارة^{٥١}.

وهناك العديد من المهام التي تقع على عاتق لجان التدقيق في الشركات التي تشكل دورا مهما في تنفيذ المهام الأساسية لمجلس الإدارة وأداء الواجبات بفاعلية وكفاءة ودعم أنظمة الرقابة الداخلية وبرز تلك المهام هي^{٥٢} :-

١- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تقييم مدى كفاية ذلك النظام ومناقشته مع إدارة الشركة والقائمين بوظيفة التدقيق الداخلي، الذي من شأنه ان يؤثر على جودة ومصداقية التقارير المالية.

٢- المتابعة والإشراف على النشاطات المتبعة من قبل الشركة والمتعلقة بإجراءات إعداد التقارير المالية من خلال مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة، والتأكد من انه تم الإفصاح عن السياسات والمبادئ المحاسبية المتبعة في اعداد التقارير المالية

وتقييمها ومدى انسجامها مع اهداف التقارير المالية وغايتها، والحد من الأعمال غير القانونية والعوامل التي تؤدي الى الاحتيال التي تشكل خطراً على تلك التقارير.

٣- تلعب لجان الدقيق دورا مهما في مصداقية التدقيق الخارجي الذي من شأنه ان يزيد الثقة ما بين المستثمرين والشركة من خلال تعيين المدقق الخارجي وتحديد اتعابه والمحافظة على استقلاليته وانشاء قنوات الإتصال بينه وبين المدقق الداخلي في الشركات.

٤- تدعم لجان التدقيق وظيفة التدقيق الداخلي من خلال تعيين موظفي قسم التدقيق الداخلي وترقيتهم وفقا لكفاءتهم، وفحص نشاطات وأداء وظيفة التدقيق الداخلي ومراجعتها وتحديد أتعابهم.

استنادا لما سبق نستخلص أن العلاقة بين نظام الرقابة ولجان التدقيق علاقة تكاملية في إصدار التقارير المالية لذلك يجب الحفاظ على المعايير اللازمة للتقارير المالية كالجودة والشفافية والمصداقية والتي هي المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة فضلا عن أنها معايير دولية رسمية للرقابة المالية على القطاع العام.

* المراجع

أولاً- المراجع العربية

الجابري، م. ع. (١٩٨٠)*. (نحن والتراث: قراءات معاصرة في تراثنا الفلسفي). *مركز دراسات الوحدة العربية

^{٥٢} حفيظ هاجر، كلنوم، المراجعة الداخلية كآلية لتفعيل مبادئ حكومة المؤسسات في المؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة ألكي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، ٢٠١٤.

^{٥١} محمد حامد مجيد السامرائي، أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية، صفحة ٢٩، دراسة تحليلية على شركات صناعة الأدوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، ٢٠١٦.

ديب، ب). 2024. (رقابة الأداء وفق منظمة الإنتوساي

.بحث غير منشور، كلية الحقوق، الجامعة اللبنانية

ثانياً- المراجع الأجنبية

INTOSAI. (2016). *ISSAI 3000: Performance Audit Standard*. International Organization of Supreme Audit Institutions.

INTOSAI. (2017). *Guidance on Implementing the Sustainable Development Goals*. International Organization of Supreme Audit Institutions.

INTOSAI. (2020). *INTOSAI P-12: The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to the lives of citizens*.

UNESCO. (2017). *Education for Sustainable Development Goals: Learning Objectives*. United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization.

United Nations. (2015). *Transforming our world: The 2030 Agenda for Sustainable Development*. United Nations General Assembly.