

مدى إمكانية وضع أسس ومعايير لتقويم أداء أجهزة الرقابة المالية

أ. م. د. عبد الصاحب نجم عبد

عميد المعهد

1. المقدمة :

تحتل أجهزة الرقابة المالية (Supreme Audit Institutions) حضوة وأهمية كبيرة ضمن الهياكل الإدارية للدول المختلفة في الوقت الحاضر وذلك للدور الذي تقوم به هذه الأجهزة ، كونها تنهض بحلقة مهمة من واجباتها ، إلا وهي رقابة التصرفات المالية وغير المالية للإدارات الحكومية وغيرها ، وتقويم أدائها وتسهيل عملية المساءلة العامة .

أن مظاهر التطور والتنمية المستدامة في جميع مجالات ونواحي الحياة الاجتماعية والاقتصادية ، والتي هي نتيجة حتمية لما يبذل من جهود فردية وجماعية في تحسين مستويات الأداء سواء من حيث الفاعلية والكفاءة والاقتصادية في استخدام الموارد المتاحة ، تتجسد هذه المظاهر من خلال العديد من المؤشرات والمعايير الكمية وغير الكمية التي تعكس أداء الأنشطة المختلفة .

لأن تقويم أداء أجهزة الرقابة المالية باعتبارها منظمات خدمية تستخدم جزء من الموارد الاقتصادية البشرية والمادية ، وتؤدي دوراً حيوياً في المجتمع يتمثل في رقابة وتنقيح تصرفات الإدارات الحكومية ، يعتبر مطلباً تسعى إلى تحقيقه المنظمات والهيئات الدولية والإقليمية التي تنتمي إليها أجهزة الرقابة المالية عبر مؤتمراتها السنوية والدورية ، كما يمثل قلقاً دائماً لدى إدارات تلك الأجهزة بسبب تزايد حالات الغش والتلاعب في الأموال العامة ، إضافة إلى أن التشريعات التي تحكم هذه الأجهزة تمنح تلك الإدارات بعض الحصانات وعدم المساءلة والفترات والمدد الطويلة التي تبقى بها الإدارات للرسمية في مراكز المسؤولية . ولأن المشكلة الأساسية التي تواجهها المنظمات والإدارات في عملية تقويم أجهزة الرقابة المالية تتمثل في الصعوبة والتعقيد في عملية التقويم لاعتبارات أهمها طبيعة العمل وتغليب الكيف على الكم ، وصعوبة تكميم المدخلات والمخرجات والمؤثرات الخارجية على أدائها وقد افترض البحث لحل هذه المشكلة الفرضيات التالية :

1. أن مستلزمات ومتطلبات تقويم أداء الأنشطة المختلفة المتعلقة بالفاعلية والكفاءة الاقتصادية هي ذاتها في عملية تقويم أجهزة الرقابة المالية .
2. أن أجهزة الرقابة المالية تتميز بخصوصية لذا فإنها تحتاج إلى مؤشرات ومعايير خاصة لتقويم أدائها .
3. أن أجهزة الرقابة المالية من المنظمات للخدمية التي تعتمد في قسم كبير لتنفيذ مهامها على الجهد الإنساني .

4. تعاني أجهزة الرقابة المالية إلى حد ما من نفس المشاكل والصعوبات والمحددات والمخاطر التي تعاني منها المنظمات الأخرى ،
ويهدف البحث إلى استخلاص مؤشرات ومعايير محددة لقياس وتقويم أداء أجهزة الرقابة المالية سواء لأغراضها أو للأغراض الخارجية .

2. خصائص العمل الرقابي :

يعتبر العمل الرقابي من مجموعة الأعمال الإنسانية الفكرية التي تتطلب درجة كبيرة من تراكم الخبرة والإبداع والتطوير ، تجعله متميزاً عن المجالات الأخرى للنشاط الإنساني ، ولعل من أبرز ما يتميز به :

أ. يتميز عمل أجهزة الرقابة المالية بكونه ذا طبيعة متجددة ومتطورة ، ويحتوي على جانب كبير من التنوع والتغيير ، وهو بهذا يختلف عن صيغ الأعمال والإجراءات النمطية والرتيبة أو ذات الطبيعة الروتينية المتكررة التي تتطلبها معظم الأنشطة الإدارية والاجتماعية .

ب. كما يتأثر ، من حيث الكم والنوع ، بدرجة كبيرة بالنظام السياسي والاقتصادي السائد ، ومستوى تطور الأوضاع المالية والاقتصادية ، ودرجة لتساع تدخل الدولة وتنوع وظائفها .
ج. ويحتاج إلى مستويات عالية من المهارات للقائمين به ، والتي تمثل المخلات الرئيسية فيه ، وهذه المهارات يجب أن تتصف بالمتعددية والتنوع والتراكم ، ولذلك فإن من الصعوبة وضع تكيم نقيح أو معيار مطلق لقياس وتقويم هذه المخلات.

د. وكذلك فإن المخرجات تتميز بالاختلاف والتنوع ، وتغلب للكيف على الكم فيها ، وأن بعضها غير متجانس ، وعليه فإن تقويم البعض منها يحتاج إلى جهد معقد ومضني كونها غير قابلة للقياس للكمي .

هـ. وبناء على ما ذكر أعلاه فإن أي تقويم لأداء أجهزة الرقابة المالية سيعتمد على مؤشرات ومعايير وصفية مساحتها أكبر من المساحة التي يمكن أن يعتمد فيها على المؤشرات والمعايير الكمية ، وهذه تشمل منخلات ومخرجات العمل الرقابي على حد سواء .

و. ويتأثر العمل الرقابي بصورة حتمية بالأوضاع والمتغيرات السائدة في الجهات الخاضعة للرقابة ، سواء من حيث النظم أو مستوى الأداء أو نوعيات الكادر أو درجة انتشار الوعي الرقابي .

ز. أنه نشاط يؤدي جماعياً وفردياً إلا أنه جماعي في الأغلب .

1-3 محددات ومشاكل عمل أجهزة الرقابة المالية والعوامل المؤثرة عليه:

أن العمل الرقابي كغيره من الأنشطة له محددات ومخاطر تحيط به وأن دراستها من الناحيتين العلمية والعملية ، يكون على قدر كبير من الأهمية بقصد التعرف على أساليب تجاوزها وتحديد الإجراءات التي تساهم في تجنبها . فهناك محددات مرتبطة بالتنظيم والعاملين ، ومحددات مرتبطة ببيئة العمل وهي :

أ. المحددات المتعلقة بالتنظيم ، وهي محددات مرتبطة بالهيكل التنظيمي للجهاز المختص والموارد المتاحة له ، وعدد الدوائر والهيئات التي تمارس العمل الرقابي وطبيعة اختصاصاتها .

ب. المحددات المتعلقة ببعض الخصائص والمواصفات الشخصية للمدقق ، ويمكن اعتبارها من محددات العمل الرقابي التي ترتبط بمستوى التأهيل العلمي والفكري والمستوى المهني والثقافة العامة والعادات الاجتماعية التي يخضع لها الرقيب .

ج. المحددات التي تتعلق ببيئة العمل ، وهي بالدرجة الأولى محددات مرتبطة بمخلفات نظم المعلومات الفنية والإدارية والإحصائية ومخرجاتها من جهة ، وبملامحة القوانين والأنظمة والتعليمات التي تحكم النشاط للمعني وكفاءة تطبيقها من قبل الجهات الخاضعة للرقابة ودرجة إلمام المدقق من جهة أخرى .

د. المحددات على نطاق التدقيق ، ويقصد بها المعاملات ذات الطبيعة السرية التي لا يجوز الاطلاع عليها أو إخضاعها للرقابة والتدقيق .

2-3 المشاكل والمخاطر تكثف عمل أجهزة الرقابة المالية :

أن مخاطر ومشاكل العمل يمكن فهمها من خلال الحالات التالية :

أ. الخطر الناجم عن عدم اكتشاف التجاوزات والاختلالات والتخريب في الوقت المناسب ، أو عدم اكتشافها كلها .

ب. إعطاء معلومات أو ملاحظات أو آراء غير حقيقية أو غير دقيقة .

ج. تحديد حلول أو إجراءات مخطوطة ومضللة أو غير ملائمة .

3-3 العوامل المؤثرة على ظروف وعناصر العملية الرقابية :

1-3-3 العوامل ذات التأثير المباشر :

أ. العوامل الاجتماعية والسياسية ونعني بها مدى تفهم أجهزة الرقابة المالية لاتجاهات السياسة العامة للدولة وترجمة ذلك في تعاملها اليومي مع الجهات الخاضعة لرقابتها .

ب. العوامل الناجمة عن درجة التنظيم في تنفيذ أعمال الرقابة والتدقيق .

ج. درجة تأهيل الملاكات الرقابية والتدقيقية .

د. العوامل المتعلقة بأسلوب العمل وتنفيذه .

هـ. مستوى ودرجة تحديث نظم المعلومات الإدارية .

و. القدرة على الدراسة والتعمق في المشاكل والقضايا المرتبطة في رفع كفاءة استخدام الموارد المالية المخصصة للإنتاج والاستثمار .

3-3-2 العوامل التي لها تأثير غير مباشر:

أ. العوامل ذات الطبيعة القانونية ، ونعني بها القوانين والأنظمة والتعليمات التي تنظم

وتحكم مختلف القطاعات والاختصاصات ، التي تدخل في نطاق الرقابة المالية من حيث

درجة الدقة والشمولية والوضوح واحتمالات التفسيرات المتعددة لها .

ب. العوامل النفسية (السايكولوجية) ، أن للظروف النفسية تأثيرات على عمل الرقابة

ونواتجه ، حيث أن درجة التكيف مع الظروف الخاصة المحيطة بالعملية التدقيقية ودرجة

الرقى المعطاة عن العمل المؤدى وكذلك تأثير العلاقة بين طرفي العملية لها تأثيرات

مهمة على مجمل العمالية التدقيقية .

ج. طرق ووسائل إدارة الأموال العامة ، أن درجة التنظيم الإداري والمالي والمحاسبي

لشركات ودوائر الدولة ، ودرجة الوضوح والدقة في تثبيت وتسجيل مختلف المعاملات

المالية والاقتصادية ودرجة التأهيل العلمي والمهني للعاملين فيها تؤثر تأثيراً كبيراً على

مستوى أداء العمل الرقابي.

4. طرق وأساليب تنفيذ العمل الرقابي :

هناك ثلاثة أساليب لتنفيذ عمل أجهزة الرقابة المالية وهي :

1-4 التنفيذ المباشر :

وفق هذا الأسلوب يؤدي عمل الأجهزة بكافة تفاصيله ومضامينه واختصاصاته من قبل العاملين

في جهاز الرقابة ، أي المعنيين على ملاك الجهاز ، ويقع على عاتق نظام تقويم الأداء الرقابي

إيجاد الوسيلة والأسلوب اللذان بهما تقاس المجهودات وتقوم من حيث الكفاءة والفاعلية

والاقتصادية .

2-4 التنفيذ بالعقود :

يؤدي العمل الرقابي وفق هذا الأسلوب عن طريق التعاقد مع الغير ، حيث تلجأ بعض أجهزة

الرقابة العليا إلى المكاتب الخاصة لمراقبي الحسابات وبعض الاختصاصيين للقيام بأعمال الرقابة

المالية لبعض المشاريع والمؤسسات ، وتستعمل هذه الصيغة لأسباب مختلفة منها كون درجة

تطور أجهزة الرقابة غير كافية ، وعدم توفر العدد الكافي من المدققين والاختصاصيين لدى هذه

الأجهزة ، أو أن بعض اتفاقيات القروض والمعونة الدولية توجب اللجوء إلى هذا النوع من أنواع

تنفيذ العمل الرقابي .

مبلة حواماتة محاسبية ومالية العحصه الاول / 2006

أن هذا الأسلوب من أساليب التنفيذ يسهل إلى درجة كبيرة من مهام تقويم الأداء الرقابي ، إذ أن الجهاز الرقابي سيتعامل مع العقد كوحدة أداء يلتزم بموجبها الطرف المتعاقد معه بأداء العمل بأكمله بالصيغة والتوقيت المتفق عليهما .

3-4 التنفيذ المختلط :

في أحيان عدة ، قد تجد بعض الأجهزة الرقابية أن من الحكمة قيامها بتنفيذ بعض فقرات العمل الرقابي من قبلها مباشرة ، في حين توكل فقرات أخرى إلى الغير للقيام بها نيابة عن الجهاز .

وتشجيع هذه الحالة بشكل خاص في أعمال الرقابة على مؤسسات القطاعين العام والمختلط ، إذ تقوم الأجهزة الرقابية عادة بأعمال الفحص الميداني الدوري للحسابات والتأكد من تطبيق القوانين والأنظمة وربما أعمال رقابة الأداء ، في حين يتولى عملية إيداء الرأي الفني بمدى تمثيل البيانات المالية للموضع المالي ونتيجة الأعمال محاسبون قانونيون من خارج للجهاز .
الأمس والمؤشرات والمعايير التي يجب أو يمكن اعتمادها في تقويم الأداء أجهزة الرقابة المالية :

يمكن تقريباً اعتماد نفس المعايير والمؤشرات التي يقوم بها أي نشاط لتقويم أداء أجهزة الرقابة المالية ، مع توصيف هذه المعايير والمؤشرات ودلالاتها وكيفية استخدامها بدقة .

1-5 فمن حيث المعايير ، يمكن تقسيم المعايير التي تستخدم في العمل الرقابي إلى المجموعات التالية:

1-1-5 المعايير التاريخية :

وهي المعايير المستنبطة من أداء الجهاز الرقابي للفترة (أو الفترات) الماضية من الناحيتين الكمية والنوعية ، ويشترط لاستعمال هذه المعايير لتقواها بدقة أولاً ، وعدم حدوث أية متغيرات تؤثر على قابلية المقارنة ، كتوسع النشاط أو استخدام أساليب جديدة ، كذلك استبعاد أثر المتغيرات الأخرى كالتضخم مثلاً .

2-1-5 المعايير المقدرة مقدماً :

وهي أساساً المعايير الواردة في خطة الجهاز ، ومعدلات الكلف والإيرادات المحددة مقدماً ، والموارد البشرية في ملاك الجهاز ، وأية قياسات أخرى ، إلا أن ما يعاب على هذه المعايير احتمال عدم الدقة في إعدادها ، أو عدم تعبيرها بشكل واقعي عن الأهداف المرفوعة ، كما أن الخطة نفسها قد تكون عرضة للتغيير خلال السنة .
أن استخدام هذه المعايير يمكن من قياس معدلات الكفاءة والإنتاجية واستخراج نسب التحقيق للخطة والأهداف .

3-1-5 المعايير الخارجية :

يعتبر أداء (فريق عمل) بالنسبة لأداء (فريق عمل) آخر معياراً خارجياً بشرط توفر شرط التماثل والاتساجم في الأداء والمدخلات ، وكذلك الأمر بالنسبة لأية وحدة داخل الجهاز مقارنة مع وحدة أخرى ، وينسحب الأمر إلى مقارنة مظاهر معينة للأداء للجهاز الرقابي مع نفس المظاهر في أداء جهاز رقابي آخر بشرط توفر قابلية المقارنة .

4-1-5 المعايير الوصفية : ربما تكون هذه المعايير أكثر أهمية من سابقاتها في العمل الرقابي ، ومن أمثلتها : معايير الأداء المهني للعمل الرقابي ، ومعايير السلوك المهني والوظيفي للرقباء ، ومعايير المعايير الإحصائية ، ومعايير التنظيم ، الخ .

2-5 أما المؤشرات فهي تقسم إلى المجموعات التالية :

1-2-5 مؤشرات الفاعلية :

وهي التي تتعلق بالمخرجات أو الأهداف من حيث درجة ومستوى التحقيق كماً ونوعاً

وهي :

$$أ. \text{نسبة الطاقة المتاحة} / \text{الطاقة المطلوبة} = \frac{\text{الطاقة المتاحة (رجل / يوم)}}{100 \times \text{الطاقة المطلوبة (رجل / يوم)}}$$

يستخدم هذا المؤشر لبيان حجم النقص الذي يعاني منه الجهاز الرقابي أو أي من وحداته التنظيمية للإيفاء بمتطلبات العمل بالمستوى المطلوب . كما يستخدم هذا المؤشر أيضاً لبيان حجم النقص في الطاقة على مستوى كل فئة من فئات الكادر واختصاصاته .

$$\text{نسبة الانتفاع من الطاقة المتاحة} = \frac{\text{الطاقة الفعلية (رجل / يوم)}}{100 \times \text{الطاقة المتاحة (رجل / يوم)}}$$

يستخدم هذا المؤشر لبيان حجم الاستفادة من الطاقة المتاحة ، ومقدار الفرق بين الاثنين يؤشر الوقت الضائع غير الاعتيادي .

$$ب. \text{نسبة تحقيق خطة العمل الرقابي} = \frac{\text{الطاقة الفعلية (رجل / يوم)}}{100 \times \text{الطاقة المخططة (رجل / يوم)}}$$

يقيس هذا المؤشر نسبة تنفيذ الخطة مقاسه بالزمن المستنفذ فعلاً في أداء العمل نسبة إلى المخطط ، ويمكن استخدامه أيضاً على مستوى الجهاز أو وحداته التنظيمية أو فئات أو اختصاصات الكادر . كما يمكن أن يستخدم لقياس نسب تحقيق الخطة على المستوى النوعي كالمحقق في رقابة الأداء أو رقابة المشروعات أو الاستشارات أو التدريب ، الخ .

ج. نسبة تحقيق خطة العمل الرقابي كميًا = $\frac{\text{عدد التقارير أو المهام المنجزة فعلياً}}{100} \times 100$

ويستخدم لبيان نسبة التنفيذ على مستوى عدد التقارير أو المهام (الدورات ، البحوث ، الدراسات) ، وبيان نسبة التقارير أو المهام المتأخرة التي يجب وضعها أمام نظر الإدارة لاستقصاء أسبابها .

د. نسبة تطور الأداء = $\frac{\text{المخرجات للفترة الحالية}}{100} \times 100$
المخرجات للفترة السابقة

يقيس هذا المؤشر معدلات تطور الأداء خلال الفترة الزمنية الحالية مقارنة بالفترة السابقة ، بأي وحدة من وحدات قياس المخرجات كعدد التقارير والمهام ، أو بالنقاط القياسية ، أو بالقيم النقدية أو بالزمن المستنفذ فعلاً في الأداء .

ويمكن أن يستخدم هذا المؤشر أيضاً لقياس تطور الأداء على مستوى الأنشطة الفرعية كتطور النشاط التدريبي (بعدد الدورات أو عدد المشاركين أو عدد الساعات التدريبية) ، أو تطوير النشاط البحثي (بعدد البحوث والدراسات أو عدد الساعات المستنفذة فيها مثلاً) ، الخ .

هـ . نسبة تطور الطاقة المتاحة = $\frac{\text{الطاقة المتاحة للفترة الحالية}}{100} \times 100$
الطاقة المتاحة لفترة السابقة

أن هذا المؤشر يقيس فاعلية الجهاز من خلال معدل التطور في الطاقة المتاحة لديه والتي تتعكس دون شك على تطوير إمكانية الجهاز لتنفيذ مهامه . وتُقاس الطاقة المتاحة أما بعدد الموظفين الإجمالي أو لكل فئة أو اختصاص أو بالرصيد الزمني القابل للاستخدام .

و. نسبة تطور استغلال الطاقة = $\frac{\text{نسبة الانتفاع من الطاقة للفترة الحالية}}{100} \times 100$
نسبة الانتفاع من الطاقة للفترة السابقة

يقيس هذا المؤشر شدة الجهد الرقابي ومدى الانتفاع منه خلال الفترة الحالية مقارنة بالفترة السابقة ، وهو يدل دون شك على تطور فاعلية أداء الجهاز .

ز. نسبة الأداء المتحقق / الأداء القياسي = $\frac{\text{الأداء المتحقق فعلياً}}{100} \times 100$
الأداء القياسي

يستخدم هذا المؤشر لقياس فاعلية الأداء حينما يوفر النظام إمكانية لقياس الأداء بطريقة النقاط إذ توضع نقاط قياسية لأداء كل فئة من فئات الكادر تعبر عن الأداء المطلوب من الناحيتين الكمية والنوعية .

ح. نسبة تحقيق الأداء قيمياً = $\frac{\text{القيمة الفعلية أو المقدرة للأداء المتحقق خلال الفترة}}{100} \times 100$
قيمة الأداء المخطط لنفس الفترة

حينما تتوفر إمكانية لتقويم الأداء مالياً ، فإن هذا المؤشر يعبر عن تحقيق الأداء من وجهة النظر المالية البحتة .

مؤلة حراماته مجامبه وماله الحده الاول / 2006

$$\text{معدل دوران العمل} = \frac{\text{عدد تاركى العمل} + \text{عدد المعتمين الحدد}}{100} \times \text{معدل عدد الموظفين خلال الفترة}$$

أن ارتفاع هذا المعدل يعنى التقليل من عامل تراكم الخبرة ، وبالتالي يحد من فاعلية الأداء لذا ينبغي الحرص على أن يكون هذا المعدل في أدنى حدوده .

٥. تطور المستوى العلمى للملاكات الرقابية والتدقيية :

ويقاس من خلال عمل جدول مقارنة بعدد العاملين حسب الشهادات العلميه للفترة الحالية مقارنة مع الفترة السابقة . وهو من المؤشرات المهمة على تطور إمكانية الأداء بمستوى افضل نظراً لطبيعة العمل الرقابى .

كما يمكن استخراج تركيبة الكادر حسب الشهادات والاختصاصات بشكل نسبة مئوية لكل شهادة أو اختصاص .

هـ. فاعلية الجهاز بالمقارنة مع أجهزة الرقابة الأخرى أو مع مؤشرات قياسية :

هذه المقارنة مفيدة جداً في حالة الحصول على بيانات مماثلة من الأجهزة الرقابية الأخرى ، كما يمكن أيضاً استعمال المؤشرات التالية أيضاً لمقارنة الأجهزة مع بعضها :-

- نسبة عدد موظفي الجهاز إلى مجموع السكان .
- نسبة عدد موظفي الجهاز إلى عدد موظفي الحكومة .
- نسبة عدد موظف الجهاز إلى إجمالي الأنفاق العام و / أو الإيراد العام .
- نسبة أنفاق الجهاز إلى الأنفاق العام .
- نسبة عدد موظفي للجهاز إلى مجموع الدخل القومي أو الناتج القومي .
- نسبة عدد موظفي الجهاز إلى عدد الجهات الخاضعة للرقابة .

5-2-2 مؤشرات الكفاءة :

وهي التي تقيس العلاقة بين المخرجات والمنخلات ، أو بين المخرجات واحد عناصر المنخلات وتسمى أحياناً مؤشرات الإنتاجية وهي :-

المخرجات

$$\text{أ. إنتاجية الرقيب} = \frac{\text{المخرجات}}{\text{عدد العاملين في الجهاز}}$$

يقيس هذا المؤشر إنتاجية الرقيب ، بالقيم النقدية أو بعدد التقارير أو بعدد النقاط المتحققة أو بقياس آخر للمخرجات ، ويمكن استخدامه على مستوى الجهاز ككل أو على أي مستوى من المستويات التنظيمية .

المخرجات

$$\text{ب. إنتاجية الدينار من كلفة العمل الرقابى} = \frac{\text{المخرجات}}{\text{إجمالي مصروفات الفترة}}$$

يقيس هذا المؤشر إنتاجية الدينار المنفق بأي وسيلة من وسائل المخرجات .

المخرجات

ج. إنتاجية الدينار أجر = $\frac{\text{إجمالي الرواتب والأجور المدفوعة خلال الفترة}}{\text{المخرجات}}$
 يقيس إنتاجية الدينار من الرواتب والأجور المدفوعة .

د. إنتاجية الدينار حوافز = $\frac{\text{مجموع الحوافز المدفوعة خلال الفترة}}{\text{المخرجات}}$

يقيس إنتاجية الدينار من الحوافز المدفوعة ، وهو مؤشر أيضاً فاعلية نظام الحوافز ومدى تناسبه مع الجهد المبذول .

المخرجات

هـ. إنتاجية المدقق للعاملين في الأداء الميداني فقط = $\frac{\text{عدد العاملين في الأداء الميداني فعلاً}}{\text{المخرجات}}$
 يستبعد هذا المؤشر العاملين الإداريين وكافة العاملين في غير الأداء الميداني للرقابة والتدقيق (الأنشطة المساعدة) ، وهو من خلال مقارنته بالمؤشر الوارد في (أ) في بيان أثر العاملين في الأنظمة المساعدة على مستوى الإنتاجية العام ويحفز على نقلهم .

و. إنتاجية الهيئة (أو فريق العمل الرقابي) = $\frac{\text{المخرجات}}{\text{عدد الهيئات العاملة}}$

يفيد هذا المؤشر في قياس إنتاجية الهيئة سواء على مستوى الجهاز أو على مستوى الإدارات العامة التابعة له أو المستوى القطاعي ، حسب تنظيم الجهاز .

ز. إنتاجية دائرة النشاط الرقابي = $\frac{\text{المخرجات}}{\text{عدد دوائر النشاط}}$

يفيد في قياس إنتاجية الدوائر أو الإدارات العامة أو الدوائر القطاعية حسب التسمية المستخدمة في كل جهاز (أي التشكيلات التنظيمية الرئيسية) .

3-2-5 مؤشرات الاقتصادية :

وتتعلق بالمدخلات (الموارد فقط) وتركز على الكلف أي من حيث ترشيد استخدام الموارد وهي :-

أ. معدل كلفة الرقيب خلال الفترة = $\frac{\text{إجمالي الرواتب والأجور المدفوعة خلال الفترة}}{\text{معدل عدد العاملين خلال الفترة}}$

ب. معدل الحوافز المدفوعة خلال الفترة = $\frac{\text{إجمالي الحوافز المدفوعة خلال الفترة}}{\text{معدل عدد العاملين}}$

ج. معدل كلفة رجل / يوم = $\frac{\text{إجمالي المصروفات خلال الفترة}}{\text{الطاقة الفعلية (رجل / يوم)}}$

- د. مءل كلفءء الأقربر الواءء = إجمالب المصروفاء ءلال الفءرة
عءء الأقربر الصاءرة
- هـ. مءل كلفءء الأقربر من العمل = إجمالب الرواب والأءور المءفوعء ءلال الفءرة للعاملبن مءءابا
عءء الأقربر الصاءرة
- و. مءل كلفءء الأقربر من المصاربف ءبر العبائءرة = إجمالب المصروفاء الأءرى للءهاز ءلال الفءرة
عءء الأقربر الصاءرة
- ز. مءل كلفءء النءطء الواءءة من المءرءاء = إجمالب المصروفاء المءفوعء ءلال الفءرة
عءء النءاء المءءقءة
- ء. مءل كلفءء الرقابة للءهءة الواءءة = إجمالب المصروفاء ءلال الفءرة
عءء الءهءاء الءاضءة للرقابة
- ط. مءل كلفءء الرقابة للءبءار الواءء من العاملاء المالببة = إجمالب المصروفاء ءلال الفءرة
إجمالب المعاملاء المالببة للءهءاء الءاضءة للرقابة
- ء. مءل كلفءء الأءرب = إجمالب نفءاء الأءرب
عءء ساءاء أو أباء الأءرب أو عءء المءارءبن
- ء. مءل كلفءء الأءراء والبعء المءءرة = إجمالب نفءاء الأءراء والبعء
عءء الأءراء والبعء المءءرة
- ل. نسبء الكلف الإءاربى / مءموء الكلف = كلفءء الءءماء الإءاربى
مءموء المصاربف ءلال الفءرة
- م. مءل كلفءء هبءة الرقابة أو فربى = إجمالب المصروفاء ءلال الفءرة
عءء هبءاء الرقابة
- ن. مءل الإبراء / مءل الكلف = مءل الإبراء للأقربر الواءء
مءل الكلفءء للأقربر الواءء
- س. مءل ءطور الأنفاق فى الءهاز = النفءاء الفءلبءة للسنة الءالبءة
النفءاء الفءلبءة للسنة السابءة
- ع. نسبء ءنفبء ءءصبصاء الأنفاق فى = النفءاء الفءلبءة ءلال السنة
إجمالب ءءصبصاء فى موازنء الءهاز

تقيس الأداء ليس من وجهة نظر الإدارة وإنما من وجهة نظر البيئة وقد تكون هذه المؤشرات سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية وهي :

- أ. نسبة تغطية خدمات الرقابة التي يقدمها الجهاز إلى الخدمات التي تقدمها المكاتب الخاصة لمراقبي الحاسبات والنشاطات غير المدققة .
- ب. أثر نشاط الجهاز على ميزان المدفوعات .
- ج. دور الجهاز في تقويم نتائج تنفيذ الخطط والسياسات العامة للدولة وتطويرها .
5. أساليب تقويم الأداء في العمل الرقابي :

أن الأساليب التي يمكن من خلالها تقويم فاعلية وكفاءة واقتصادية العمل الرقابي يمكن أن تكون كما يلي :-

- أ. تحديد نتائج الرقابة والتدقيق التي تحققها دائرة ، أو هيئة وتقويمها وفق المعايير المناسبة ، ومن ثم تحديد الاستنتاجات كالمقارنة بالمنجزات السابقة أو المقارنة بالمعايير القياسية ، أو مع مستويات الأداء التي أنجزتها الأجهزة المشابهة .
- ب. تقويم العمل الرقابي من خلال المقارنة بين المنافع والكلف المنفقة وخصوصاً النتائج القابلة للقياس للكمي (MEASUREMENT OUTPUT) ، وأن هذا الأسلوب على الرغم من القصور الذي يعتريه ، فإنه يمكن أن يوفر تحليلاً وتقويماً يؤدي إلى استنتاجات وإجراءات من شأنها في النهاية المساهمة في تحسين وتطوير أداء العمل الرقابي .
- ج. أن فاعلية واقتصادية وكفاءة العمل الرقابي يمكن تحديدها من خلال تقويم مستويات أداء المنظمات والدوائر الخاضعة للرقابة ، وتحديد أثر العمل الرقابي في بلوغ هذه المستويات . فمثلاً إذا تمكن جهاز الرقابة من إلزام الجهات الخاضعة لرقابته في اعتماد نظم معلومات مناسبة ، واتباع قواعد وأصول وإجراءات عمل صحيحة ، وأنها طبقتها بشكل سليم ، وحققت هذه الجهات مستويات أداء جيدة فإنه يمكن إسناد ذلك إلى دور الرقابة المالية واعتبار مستويات أدائها جيدة تبعاً لذلك ، وبالعكس فكما كانت نتائج تلك الجهات ومستوى النظم والتنظيم فيها غير جيدة فإن أداء الرقابة المالية يكون كذلك .

وبهذا الصدد يمكن القول ، نسبياً أن العمل الرقابي الكفاء ينعكس بالنتيجة على تحسين وتطوير مستويات أداء المنظمات والدوائر الخاضعة لرقابته . لأن من أهم وظائف أجهزة الرقابة هي تقويم مستوى أداء وحدات الاقتصاد الوطني وتنظيم أجهزة الدولة وتقديم الحلول والمقترحات التي من شأنها رفع وتطوير مستويات الأداء وتحسين اقتصاديات العمل وتجنب الهدر والتبذير أو التجاوز على الأموال العامة وسوء استخدامها .

من جهة أخرى لا يمكن إلقاء مسؤولية النتائج السلبية لأداء دوائر وأجهزة الدولة على أجهزة الرقابة المالية ، إلا في حالات محدودة وهي عندما تكون الرقابة التي يجريها الجهاز دون المستوى المعقول ، كأن يكون هناك ضعف وإهمال في الجهود والاهتمامات الرقابية ، وعدم مراعاة القواعد والمعايير الرقابية والمحاسبية .

6. مقارنة تقويم أداء العمل الرقابي بتقويم أداء الأجهزة أو الجهات الخاضعة للرقابة:

أن مستلزمات ومتطلبات زيادة الكفاءة والفاعلية والاقتصادية لأجهزة الرقابة المالية ، هي ذات المتطلبات والمستلزمات المطبقة على الأجهزة الخاضعة للرقابة شكلاً ومضموناً ، وذلك لأن أجهزة الرقابة المالية تعتبر جزء من المؤسسات العامة للدولة ، وتدهض بحلقة مهمة من واجباتها ، فهي تعاني من نفس المشاكل تقريباً . إلا أن نشاطها يتميز بخصوصية ويحتاج بالإضافة إلى المؤشرات العامة والمشاركة ، إلى مؤشرات خاصة عند تقويم أدائها . مع ذلك ، فإن تقويم أداء أجهزة الرقابة المالية يتميز عن تقويم أداء الإدارات الخاضعة لرقابتها بميزتين رئيسيتين ، هما :

أ. الصعوبة في وضع تكميم عادل لمدخلاتها ومخرجاتها ، وتعلويع عملية التكميم هذه لقائدة الجهاز أي من حيث الارتباط مع تحقيق الأهداف النوعية للعمل الرقابي بالدرجة الأساس وتحفيز العاملين لتطوير ملكاتهم ومهاراتهم .

أن تقويم أداء أجهزة الرقابة المالية قد يفضي إلى نتائج عكسية تماماً إذا ما كانت عملية التكميم هذه غير دقيقة أو غير عادلة ، أو إذا ما وضعت المعايير بشكل غير دقيق أو غير منسجم مع الأهداف ، ذلك أنها سوف لن تؤدي إلى اكتشاف الأداء الجيد وبالتالي إلى إشارة همم العاملين وتحفيزهم .

ب. أن نظم تقويم الأداء في الأجهزة الخاضعة للرقابة تخضع إلى فحص وتقويم من قبل أجهزة الرقابة ، وهي أجهزة خارجية محايدة ، وهذه الخدمة من جانب أجهزة الرقابة يمكن أن تكون صمام الأمان في عدالة ودقة هذه النظم وعامل إفادة لتطويرها وتجاوز نقاط الضعف والخلل فيها . في حين أن أجهزة الرقابة تقوم نفسها بنفسها دون وجود رقيب خارجي عليها ، وهذا ما يتطلب مراعاة الموضوعية وتوفير قدر من الحياد في عمل وتشغيل نظم تقويم الأداء في أجهزة الرقابة ، وفي مقننة ذلك ضرورة وجود جهة تنظيمية معينة داخل الجهاز ترتبط بأعلى مستوى فيه يكون من واجباتها النهوض بهذه المهمة .

8. وسائل وطرق رفع مستوى فاعلية وكفاءة أداء العمل الرقابي :

أن مسألة رفع مستوى أداء أجهزة الرقابة المالية ، مرهونة بالرغبات الكبيرة الخاصة بإنجاز المهام الموكلة اليها ، والتي تهدف في النهاية إلى زيادة مساهمتها في تحسين مستويات أداء الأنشطة المالية والاقتصادية والاجتماعية في الدولة بشكل عام . حيث يكون من الضروري

مجلة حرامات معاصرة ومالية العدد الأول / 2006

جداً أن تجري عملية تحسين وتطوير أداء العمل الرقابي بشكل متوازٍ مع الإجراءات العامة المتعلقة بتطوير القطاعات الاقتصادية وتحسين أسلوب أدائها وذلك لأن الرقابة المالية هي جزء من الإدارة العامة للاقتصاد والمجتمع .

انطلاقاً من هذا المطلب فيما يلي طرق ووسائل رفع كفاءة أداء أجهزة الرقابة المالية ،
والعوامل المؤثرة في كفاءة التأهيل والانضباط المهني (Discipline) الذي تلتزم به أجهزة الرقابة
من ناحية وما يجب أن يهتم به في المستقبل من ناحية ثانية .

1-8 طرق رفع فاعلية وكفاءة أداء أجهزة الرقابة المالية :

أن طرق رفع فاعلية وكفاءة أجهزة الرقابة المالية أو وسائل تحقيق أهدافها يمكن أن تكون

كآلاتي :-

- أ. تحديث عملية تنفيذ إجراءات الرقابة المالية وذلك باستخدام مجموعة من الطرق والأساليب والإجراءات المتطورة لتحقيق الأهداف المطلوبة .
- ب. رفع درجة التأهيل العلمي والمهني للملاكات الرقابية ، أن غياب التأهيل العلمي والعملية أو التأهيل الناقص يجعل من العملية الرقابية عملاً روتينياً (Dull Job) غير ذي جدوى حقيقية أو فائدة فعلية ولا يحقق الهدف المطلوب من الرقابة المالية ، كما أظهرت التجربة العملية أن العديد من المظاهر السلبية والاختلالات في العمل الرقابي يرجع سببها الرئيسي إلى غياب التأهيل العلمي والمهني للمدققين .
- ج. التنظيم السليم للعمل ، أن النتائج الضعيفة في العمل الرقابي غالباً ما يكون سببها التنظيم غير السليم للمهام الرقابية ومن أمثلة ذلك التوثيق المرتجل للعمل الرقابي أو التوثيق غير المتكامل أو القيام بعمليات غير مفيدة أو تنظيم عدد فائض من التحليل والملاحق وغيرها .
- د. تأمين استقلالية أجهزة الرقابة المالية في تشخيص ومحاسبة ومساءلة الأشخاص عن تجاوزاتهم على القوانين والأموال العامة ، أن استقلالية أجهزة الرقابة المالية عن الأنشطة الاقتصادية مسألة نسبية تحددها ظروف المرحلة التي تعيشها وتعمل خلالها ، إلا أن مسألة الاستقلالية في تشخيص الانحرافات والتجاوزات واتخاذ الإجراءات اللازمة لمساءلة القائمين بها ضرورية جداً .
- هـ. زيادة حوافز وامتنيازات العاملين في أجهزة الرقابة المالية ودعم مسؤولياتها : أن الحوافز ودعم المسؤولية تعتبر طرق عامة في رفع الكفاءة والإنتاجية لكل التخصصات ومنها الرقابة المالية . أن أنشطة ومسؤوليات العاملين في أجهزة الرقابة المالية تمتاز بخصوصيات معينة سواء ما يتعلق بظروف العمل أو الجهد المبذول ، من حيث الاستهلاك الفيزيائي والمعنوي للمدقق من جراء العمل الرقابي وما يتطلبه كذلك من اهتمامات وجهود مركزة وتأهيل علمي ومهني وصرامة في سلوك وطريقة الحياة ، تجعل مسألة تمييزه ودعمه وتحفيزه مادياً ومعنوياً ضرورية جداً وفي كل الظروف .

2-8 دور تنوع الخبرات والاختصاصات والمعرفة والثقافة العامة في رفع مستويات أداء أجهزة الرقابة المالية :

- أن المعرفة بالنسبة للمدقق مهمة جداً ، وأن الآثار والنتائج الناجمة عنها ، والمشاكل التي ستبرز أو تتسبب في خلقها تجعل عمالية التحسين والإضافة المستمرة في الخبرة والمعرفة والثقافة لدى العاملين في الرقابة المالية مسألة ضرورية ومهمة جداً . ويهدف إبراز دور هذه العوامل في رفع الكفاءة وزيادة الفاعلية لا بد من ملاحظة ما يلي :-
- أ. أن أجهزة الرقابة المالية مدعوة لفحص ودراسة كافة الظروف المحيطة بتنفيذ الخطط والبرامج والأنشطة التي نجحت عنها الأخطاء والانحرافات ، ومعرفة العوامل التي سببتها .
- ب. أن إزام الجهات الخاضعة للرقابة بإعطاء الإجابة اللانفة على النقاط المثارة من قبل أجهزة الرقابة المالية ، تزيد من أهمية الرقابة المالية . حيث أن الرقابة القائمة على الآراء المتناقضة من خلال إعطاء الحق بالرد على النقاط والمواضيع المثارة في تقارير الرقابة المالية في ضوء الظروف المقدمة هي إحدى المظاهر التي تعمق الخبرة والمعرفة وتجسد المفهوم الحديث للرقابة القائم على دعم المنظمات والدوائر ومساعدتها على تجاوز المظاهر السلبية وتعميق الجوانب الإيجابية .
- ج. الخبرة والمعرفة اللازمة بالقوانين والأنظمة والتعليمات : أن التجربة العملية أظهرت باستمرار ، بأن المدققين لا يمكن أن تكون لديهم الحجة عند تقويمهم لحالة معينة إلا إذا كان لديهم إلمام كامل بمختلف التشريعات النافذة سيما أن الأجهزة الرقابية لديها الفرصة بالاطلاع الكامل عليها بخلاف الأجهزة التنفيذية .
- د. أن على أجهزة الرقابة المالية أن لا تلجأ وأن لا تقبل باستغلال مفهوم قوة المركز القانوني والمركز الوظيفي القائم على التعسف والضغط أو التهديد أو الثورة والانفعالات العصبية ، والذي يلجأ إليه مع الأسف الشديد البعض من كواثر الأجهزة الرقابية بل على العكس من ذلك يجب تقرير الاعتماد على قوة الحجة والإقناع والتواضع والتفهم في عرض وجهة النظر والامتناد على الأحكام والسوابق القانونية . وعلى الرقيب أن يحافظ على توازنه وأن يكون واضحاً في مبادئه وموضوعيته .
- هـ. أن نشاط الرقابة المالية يشتمل على عدة عمليات ذهنية وفنية معقدة وهو لا يقتصر على مجرد تدقيق ورقابة المستندات والسجلات المالية بل يشمل فحص وتقويم أوجه استخدام الموارد الاقتصادية والبشرية والمالية والمواقف والقرارات المتخذة بكيفية استغلالها لتحقيق الأهداف المقررة لها . وهذا يتطلب مستوى عالياً من الخبرة والتجربة العملية في إدارة واستخدام الموارد الاقتصادية والأشرف عليها وراقبتها .

3-8 تطوير وتحسين القابليات المهنية :

أن متطلبات العمل الحالية والضرورية تجعل الرقابة المالية تحتاج بشكل موضوعي إلى تأهيل مهني متخصص متعدد الجوانب منظم وفق برنامج مصمم لهذا الغرض ذو آفاق بعيدة المدى يلبي احتياجات المستقبل للنشاط الرقابي . ويجري برنامج التأهيل والتدريب في ضوء البرامج الوطنية الخاصة بتأهيل العاملين في مختلف الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية . ويتعبر آخر أن يكون هناك برنامج زمني يشكل جزءاً من خطة أو سياسة عامة آخذة بنظر الاعتبار كل التوقعات والاحتياجات التي تتطلبها وحدات المجتمع والاقتصاد الوطني وقد حدد اتحاد المحاسبين الدولي مجموعة من المواصفات التي يجب أن يتصف بها المدقق (المحاسب القانوني) وهي :

- أ. الاستقامة integrity ، أن يكون المدقق مستقيماً ومثريفاً في أدائه المهني .
- ب. الموضوعية objectivity ، أن يكون المدقق عادلاً وموضوعياً ومبتعداً عن المؤشرات الشخصية ، وأن لا يتأثر بالآخرين في حكمه .
- ج. بذل العناية المهنية الكافية Professional Competence and due care وهذا يتطلب من المدقق أن يؤدي الخدمات المهنية بعناية كافية وأن يجتهد ويثابر ويتسلح بأحدث المعلومات المهنية والعلمية .
- د. الموثوقية Confidentiality ، أن يحترم موثوقية المعلومات التي يقدمها من جراء أعماله المهنية .
- هـ. السلوك المهني Professional behavior : يجب أن يلتزم المدقق بالسلوك الحسن الذي يتماشى مع أخلاقيات المهنة ويبتعد عن أي سلوك (Conduct) يجلب له عدم المصداقية المهنية .
- و. المعايير التقنية Technical Standards : على المدقق أن ينجز خدماته المهنية طبقاً للإجراءات المناسبة والمعايير المهنية المقبولة .

4-8 استخدام الوسائط والأدوات الآلية (الكومبيوتر) في العمل الرقابي ودورها في رفع مستويات الأداء :

تمتاز الحاسبة على الإتمان بقدرتها الفائقة في معالجة البيانات بكفاءة أعلى ، ليس فقط من حيث القدرة على أداء العمليات بسرعة المرء ، ولكن أيضاً بدقة ولعدة معالجات ، وإزاء المزايا الكبيرة لاستخدام الحاسوب في التدقيق ، والتي أحدثت ثورة معلوماتية في كل المجالات ، لا يمكن للأجهزة الرقابية أن تنف مكثفة الأيدي ، بل لا بد لها أن تقبل التحدي وأن تطوع الحاسبة لاستخدامها ، في تطوير نظم معلوماتها ، فإن استخدامها في أجهزة يمكن أن يجعل هذه الاستفادة مضاعفة إذ أنها ستستخدم لقرضين رئيسيين هما استخدامها في العمل الرقابي وأن هذا

الاستخدام يكاد أن يكون محتماً ومرغوباً فيه بنفس الوقت ، فهو محتم لأن معظم الأجهزة الخاضعة للرقابة تستخدم الحاسبات في تشغيل نظم معلوماتها ، المحاسبية منها على وجه الخصوص مما يتطلب للتعامل معها رقابياً بنفس المنطق . كما أن الثورة في مجال الاتصالات وتقنية المعلومات وما ترتب عليها من انفتاح عالمي أدى إلى تطور أجهزة الرقابة المالية وازدياد اهتمامها . كما أن الاستخدام المتزايد للتقنيات الحديثة في التدقيق واستخدام شبكات الإنترنت والبريد الإلكتروني يؤدي إلى سرعة الإنجاز وزيادة كفاءة أداء الأجهزة الرقابية .

9. الخلاصة والتوصيات :

تعتبر أجهزة الرقابة المالية جزء من مؤسسات النشاط الخدمي للدولة ، وأنها تنهض بحلقة من واجباتها لذلك فأنها تسعى لتحقيق نفس الأهداف والغايات وتواجه نفس المشاكل والصعوبات . وعلى الرغم من الخصوصية التي يتميز بها النشاط الرقابي فإن مستلزمات تقييمه هي ذات المستلزمات المطلوب توفرها في الأنشطة الاقتصادية الأخرى . وأن فاعلية وكفاءة واقتصادية أجهزة الرقابة المالية تحدد من خلال العلاقة ، بين النتائج (EFFECTS) التي تسعى لتحقيقها والكلف أو الجهود التي تبذلها لتحقيقها (EFFORTS) . أو من خلال تحديد العلاقة بين الكلف والمنافع المتحققة عنها (COSTS - BENIFITS) . ولقد ثبت علمياً ومن خلال التجربة والممارسة الميدانية أن نتائج العمل الرقابي تشمل نتائج مباشرة قابلة للقياس الكمي (MEASUREMENT OUT - PUT) ونتائج مباشرة غير قابلة للقياس الكمي (NON MEASUREMENT OUT - PUT) . وتتضمن مدخلات أجهزة الرقابة المالية بالجهود المبذولة للموارد البشرية والمادية والمعنوية وغيرها بالكلف والنفقات اللازمة لتنفيذ العمل وأدائه . وبسبب خصوصية أجهزة الرقابة المالية ، فإن تقويم أدائها يتطلب بالإضافة إلى بعض المؤشرات العامة، إلى مؤشرات خاصة ومحددة بنشاطها .

ولغرض تقويم مردودات أجهزة الرقابة المالية ، أو إجراء تقويم لجذواها الاقتصادية ، والاجتماعية ، والسياسية ... الخ ، يجب توفير بعض المستلزمات الأساسية واعتماد عدد من القواعد والمعايير واستخدام الطرق والإجراءات المناسبة لذلك وفيما يلي أبرزها :

أ. توفير المعلومات والبيانات المتعلقة بحجم النشاط الخاضع لرقابة الجهاز ، حيث يجب حصر عدد المشاريع والدوائر وتحديد حجم الاستثمارات والنفقات أو حجم الإيرادات والعوائد المشمولة بالرقابة .

ب. حصر الآثار الإيجابية والسلبية الناجمة عن أداء العمل الرقابي للمشاريع والدوائر الخاضعة للرقابة ومقارنة ذلك بكلف العمل الرقابي .

ج. اعتبار التقارير واكتشاف المخالفات وتشخيص نقاط الضعف والخلل في أنظمة الرقابة الداخلية ، مخرجات العمل الرقابي ، ووضع قيم كمية لها (ولو بشكل تقديري) وفقاً لمؤشرات ومعايير يتفق عليها ومقارنة ذلك سنوياً وفقاً لمعايير الأداء المعتمدة .

د. تقويم أساليب تنظيمية الكلف المالية للعمل الرقابي وتحديد مدى ملائمتها لطبيعة الأنشطة والمهام والخدمات التي تقوم بها أجهزة الرقابة المالية . وبهذا الخصوص أنه من الضروري جداً اعتماد أساليب تمويلية تمكن أجهزة الرقابة المالية من تمويلية ممارسة عملها بصيغ فعالة وكفاءة عالية ، ومن معرفة الكلف والمردودات المالية عن طريق تقييم المستفيدين من هذه الخدمات بكلف اقتصادية محددة بالكم والكيف . ولغرض تسهيل هذه العملية يجب التفريق بين الأعمال الرقابية الاعتيادية والمهام غير الرقابية أو غير الاعتيادية الأخرى .

هـ. تقويم مدى ملائمة الهياكل التنظيمية وأساليب التنظيم وطرق وإجراءات تنفيذ المهام والأعمال ، حيث أن هذه النواحي تعتبر مؤشرات مهمة وأساسية في تقييم أداء العمل الرقابي.

كما يجب أن تسعى أجهزة الرقابة المالية لاستخدام طرق ووسائل تزيد من مستويات أدائها باستمرار وبشكل يوازي أو يفوق حركة التغيير والتطوير التي تجري في الجهات الخاضعة للرقابة . ويتأثر أداء العمل الرقابي كثيره من الأعمال ، بصورة مباشرة وغير مباشرة بعوامل عديدة سياسية واجتماعية وقانونية وإدارية وتنظيمية وذاتية لذلك فإن تحديد تأثير هذه العوامل كما ونوعاً على مجمل العملية الرقابية هو في غاية الأهمية وأن إهمالها يؤثر على دقة ومصداقية أي تقويم أو تقدير لدور النشاط الرقابي في النشاط العام للأجهزة الخاضعة للرقابة وفي حركة الدولة والمجتمع عموماً. وتواجه أجهزة الرقابة المالية مجموعة من المحددات والمخاطر والعقبات ، منها مرتبطة بالهيكل التنظيمي للجهاز الرقابي نفسه وأخرى تتعلق بالخصائص والمواصفات الشخصية للمدققين ، ومحددات مرتبطة لما بالظروف العامة والخاصة التي يؤدي فيها العمل الرقابي . وتلعب الخبرة والمعرفة والثقافة العامة دوراً مهماً في أداء العمل الرقابي لأن الآثار والنتائج الناجمة عنه والمشاكل التي يتسبب في خلقها تجعل عملية التحسين والتطوير والإضافة في الخبرة والمعرفة والثقافة لدى العاملين في مجال الرقابة المالية مسألة مهمة وضرورية جداً لأداء المدقق لمهامه وواجباته بشكل مرضي . وأن للحوافز والامتيازات المادية التي يتوجب تأمينها للمدققين ودعم مسؤولياتهم من الناحية المعنوية ، تأثيراً كبيراً في زيادة فاعلية وكفاءة أداء أجهزة الرقابة المالية لما يمتاز به من خصوصيات مرتبطة بظروف العمل والجهد المبذول ، وما يتطلبه عمل الأجهزة الرقابية من اهتمامات علمية ومهنية ومواصفات شخصية تنصم بالعفة والاستقامة بالسلوك . وأن متطلبات العمل الحالية والمستقبلية ، تجعل من أجهزة الرقابة المالية وبشكل موضوعي بحاجة مستمرة إلى اعتماد وتنفيذ برامج للتأهيل والتدريب المهني المتخصص ذات أفاق بعيدة المدى تلبي الحاجات المستقبلية للعمل الرقابي من مختلف التخصصات العلمية والتقنية .

إضافة إلى ما تقدم فقد توصل البحث إلى مجموعة من التوصيات تقضي :

- أ. العمل وبشكل مستمر على تقييم أداء أجهزة الرقابة المالية وفق مؤشرات ومعايير عامة وخاصة موضوعية متفق عليها إقليمياً ودولياً ، لما لذلك من أثر في زيادة فاعلية وكفاءة واقتصادية عمل تلك الأجهزة في تحسين وتطوير الأجهزة التنفيذية المختلفة .
- ب. والسعي بشكل حثيث لتحديد وقياس نتائج العمل الرقابي الكمية والوصفية (غير الكمية) المباشرة منها وغير المباشرة (المخرجات) ، لما لذلك من آثار إيجابية على مجمل أداء العملية الرقابية.
- ج. دراسة إمكانية وضع الأساليب والأسس والمؤشرات والمعايير المقترحة لتقويم أداء العمل الرقابي موضع التطبيق ، والعمل الجاد على إيجاد أساليب أخرى واستنباط مؤشرات ومعايير جديدة يمكن اعتمادها في تقويم أداء أجهزة الرقابة المالية .
- د. وأن تباشر أجهزة الرقابة المالية وبشكل جدي بحصر تحديد المؤشرات الكمية لمخلفات العمل الرقابي جهد الإمكان ، وتحديد أسلوب احتسابها والتحقق من قدرتها في قياس وتقويم الأداء لأجهزة الرقابة المالية .
- هـ. نشر الوعي الرقابي والمحافظة على المال العام وتطوير وتحديث عمل أجهزة الرقابة المالية وتوفير الوسائل والتقنيات الحديثة كاستخدام الحاسوب في التدقيق واستخدام شبكات الانترنت والبريد الإلكتروني (E. Mail) في الاتصالات بما يؤدي إلى زيادة الإنتاجية وإنجاز الأعمال بكفاءة وفاعلية .

المراجع التي اعتمدها الباحث

1. المراجع الأجنبية :

1. P. N. Shah , A disciplinary Perspective, The chartered Accountant , Journal of the Institute of Chartered Accountant of India November, 2000 p.8.
2. Radu Ciurieanu, Controlul Financiar in Republic a Socialist a Romania Bounciest, 1980 p. 101-128 .
3. M. Boulescu Alti, Control Financiar Expertiza Cantabile Romania-Bucurest, 1980 p. 5-35.

2. المراجع العربية :

4. دحام عبد الرشيد ، رقابة وتقويم الأداء العام مفاهيم في المحاسبة والرقابة والمساءلة العامة ، مجلة الرقابة المالية ، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، العدد الثاني ، كانون الأول ، 1987 .
5. جون ج جليلين ، تطوير رقابة الأداء في استراليا ترجمة ديوان المحاسبة في الأردن ، مجلة الرقابة المالية ، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، العدد الثاني ، كانون الأول 1988 ، العدد الأول ، حزيران ، 1989 .
6. بي أم أوزار ، هيئة الإدارة في يومياي بالهند ، ترجمة أحمد فضيل سعد عضو متابعة باللجنة الشعبية العامة للرقابة المالية والمتابعة الشعبية ، ليبيا ، مجلة الرقابة المالية ، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، العددان 26 و 27 ، كانون الأول ، 1995 .
7. قياس أداء الرقابة ، مقال مترجم من قبل ديوان المحاسبة بدولة الكويت عن كتاب " الرقابة في القطاع العام " الصادر في المملكة المتحدة 1989 ، مجلة الرقابة المالية ، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، العددان 26 و 27 ، كانون الأول ، 1995 .
8. د. عبد خرابشة ، التقنية الحديثة وأثرها على العمل الرقابي ، مجلة الرقابة المالية ، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، العدد 32 ، حزيران ، 1998 .
9. عبد الصاحب نجم عبد ، خالد ياسين كاظم ، أسس ومعايير التخطيط وتقويم أداء العمل الرقابي في الأجهزة العليا للرقابة المالية ، ورقة مقدمة إلى الدورة الرابعة للجمعية العامة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، طرابلس ، 1992 .