

جامعة الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

الرقابة المالية العليا في الدول النامية والعولمة
بالتطبيق على الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة
في الجمهورية اليمنية

اطروحة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

اشراف الدكتور
خليفة شيخة بلقاسم

اعداد الطالبة
بشرى محمد اسماعيل الصديق

2008/2007

الإهداء

إلى :

من فرشت لي الأرض وردا ..

وأزاحت الشوك عن طريقي . أمي إجلالا وتقديرا

روحه الطاهره المغفور له ..

أبي جنة وسلوانا

من نبض قلوبهن خوفا على صحتي

وواجهن الصعاب تذليلا لمساري

أخواتي حبا ووفاء

امال ، وأفراح ، ونجاة

من شجعني، وشد من عزمي،

وصبر لفراقي وقت الأزمات،

أبنائي الأمل والمستقبل

هشام وغمدان وغادة وهديل

من اشرف علي ووجهني، من انتظر لحظة نجاحي، من أمدني بمرجع، من قرأ لي

وانتقد، الى كل هؤلاء القريبين والبعيدين ..

اساتذتي، زملائي، أصدقائي، صديقاتي، أهلي تقديرا واحتراما

شكر وتقدير

أتقدم بجزيل الشكر والتقدير، للأستاذ للدكتور/ خليفة شيخه بلقاسم، والذي قبل أن يكون مشرفاً على هذه الدراسة، وبالرغم من كثرة مشاغله، فقد احاطني برعايته واهتمامه، ولم يبخل على بالنصح والإرشاد والتوجيه، وبذل العناية اللازمة للوصول إلى أفضل الطرق العلمية، في البحث والتقصي لموضوع هذه الدراسة، كما كان لدعمه المتواصل وأرائه الثرية وملاحظاته القيمة، عظيم الأثر في إتمام هذه الدراسة على هذا النحو، كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر والعرفان للجنة المناقشة التي قبلت قراءة الدراسة، واثرائها بالرأي والمشورة القيمة، والتي سيكون لها أثر في صقل وإخراج الدراسة بأفضل مايمكن، أيضاً الشكر والتقدير لكل من قدم لي العون بكل أشكاله وأخص منهم الأخ/ محمد مغلس، على المساعدة القيمة التي قدمها لي، والمتمثلة في تفرغ الاستبيانات وتحليلها، والأخوين/ حسن المعلمي وحמיד الخيشني، اللذان قاما بالتصحيح اللغوي لهذه الدراسة .

أيضاً شكر وتقدير إلى كل من العميد الدكتور/احمد على جندب، والدكتور/على قاسم سلام، والأستاذ/محمد المقبل، والدكتور/نصر نشوان، والمهندس/ محمد الحمادي، والأستاذ/محمد حامد دغيش، والأستاذ/احمد الهمداني، والأستاذ/عبده نعمان الشريف، والأستاذ/محمد تاج الدين، والأستاذ/ نصر الشميري، والأخ/ نجيب البكري، والأخ/ ناصر مجلي، والأخت/اسماء عبدالعزيز، والأخت/ فردوس حباجه، والكثير الذي لايسع المقام لذكرهم فلهم جزيل الشكر . واعتذر للأخوة الذين قدموا لي العون وسهوت عن ذكر اسمائهم فجزى الله الجميع خير الجزاء وادامهم جميعاً ذخراً وفخراً للعلم والعلماء .

الباحثة

مقدمة

منذ ظهور فكرة الدولة، ساد (في معظم المجتمعات) مفهوم الدولة الحارسة، وذلك طوال حقبة ممتدة من الزمن، استمرت حتى نهاية القرن التاسع عشر، وكان ذلك نتيجة لاقتصار مهام الدولة، على الوظائف التقليدية، كالأمن والقضاء والصحة والتعليم.

ولتحقيق التنمية الإقتصادية، والخدمات العامة، والتوجه السريع للنمو، فقد اتسع نشاط الدولة، من دولة حارسة، إلى دولة خدمات في "جميع المجالات الاجتماعية والخدمية والاقتصادية، فأصبح من واجب الحكومة، رفع معيشة افراد المجتمع بصفة عامة، ولذلك، فقد اقتضى الأمر، تدخل الدولة في مختلف جوانب الحياة، لرعاية مصالح المجتمع، ومنع الاحتكار، واستئصال شافة المظالم عن الناس، من التحكيمات الفردية، لرؤوس الأموال الخاصة"¹.

ونتيجة لذلك فقد اتسع نشاط الدولة، وزاد رأس المال الوطني، وظهرت الحاجة إلى الرقابة على تسيير المال العام، والحفاظ عليه من السرقة والإهمال وسوء الإستخدام، فكانت الحاجة إلى إنشاء الأجهزة الرقابية المالية العليا، ومنذ انشائها، أصبحت هذه الأجهزة، تحتل أهمية كبرى في الحفاظ على المال العام، والحد من الفساد، وكلما زاد نشاط الدولة، كلما زاد العبء الملقى على هذه الأجهزة، وهذا هو الأساس الذي بنى عليه، ضرورة إنشاء الأجهزة الرقابية المالية العليا .

الا أنه في أواخر الثمانينات، وبداية التسعينات من القرن العشرين، ومع ظهور وشيوع مصطلح العولمة، والتطور التكنولوجي، واتساع نشاط السوق الحره، ونطاق الاستثمارات الأجنبية، ظهرت المؤلفات والبحوث العلمية، التي تشير إلى قصور اداء الدولة في الجوانب الإقتصادية، وزيادة العجز في ميزانيتها، الامر الذي

أدى إلى زيادة حجم الدين العام، وفشل الدولة أيضاً في إدارة المؤسسات العامة، والتي أصبحت عبئاً على الدولة، يقتضي إيجاد حلول لهذا القطاع الفاشل، في أحداث معدلات مرتفعة في النمو الإقتصادي، وزيادة معدلات التنمية، وتفعيل دور الدولة في تحقيق التنمية، كما أن هناك العديد من وجهات النظر الكفيلة، بمساعدة الدولة على القيام بهذه المهمة، ومنها تفعيل دور الحكومة في إدارة الدين العام، وترك المجالات الأخرى كالأنشطة الصناعية، والتجارية للقطاع الخاص، بدلاً عن الدولة، في ظل آلية السوق الجديدة .

وفي ظل التوسع في خصخصة النشاط الإقتصادي، وظهور التقدم التكنولوجي، وتوسيع نشاط الاستثمارات الأجنبية، ودخول رؤوس الأموال عابرات القارات، ظهرت العديد من المشكلات، منها صعوبة قياس وعرض البيانات المالية، نتيجة لاختلاف المعايير المحاسبية والرقابية، سواء فيما بين الدول المتقدمة والدول النامية، أو بين الدول النامية فيما بينها، أيضاً خصخصة القطاع العام الناجح، دون الخضوع للإجراءات والشروط التي من أجلها، تم اتخاذ قرار الخصخصة، ناهيك عن انتشار التلوث البيئي، نتيجة انتقال رؤوس الأموال عابرات القارات، وبناء المصانع الكبيرة في الدول النامية، وكذا انتشار ظاهرة السطو على الأموال العامة والخاصة، عبر شبكة الاتصالات الدولية (الانترنت)، مما يصعب اكتشافه بسهولة، من قبل الأجهزة الأمنية، أو من قبل الأجهزة الرقابية العليا.

وقد أدى ظهور تلك المشاكل بشكل ملحوظ، في ظل بروز ظاهرة العولمة، وانتشارها على نطاق واسع، إلى ضرورة قيام الأجهزة الرقابية المالية الحكومية، بدور فعال في مجال الرقابة المالية، ولذلك فقد بادرت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية الانتوساي (INTOSAI)، إلى استيعاب التطورات الجديدة، وأثرها على إقتصاديات الدولة، وخاصة ظاهرة زيادة الدين العام، وشدة وطأته على الدول المستفيدة، هذا بالإضافة إلى خصخصة المشاريع الحكومية، كل هذه العوامل، حملت هذه المنظمة إلى إنشاء لجان تابعة لها من أبرزها، (لجنة معايير الرقابة وقواعد السلوك المهني)، ولجنة (المعايير المحاسبية)، ولجنة (الرقابة الداخلية)، ولجنة

(الدين العام)، ولجنة (الخصخصة)، ولجنة (الرقابة البيئية)، ولجنة (مكافحة غسل الأموال)، وقد خرجت تلك اللجان، بالعديد من الإرشادات والتوصيات الهادفة إلى، مساعدة الأجهزة الرقابية المالية العليا، في ممارسة نشاطها الرقابي، وفقاً للتطورات العالمية الحديثة، علماً بأن هذه التوصيات غير ملزمة للدول الاعضاء فيها.

وبما أن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، في الجمهورية اليمنية، يعتبر أحد اعضاء منظمة الأنتوساي INTOSAI (المنظمة الدولية للرقابة المالية والمحاسبة) منذ العام 1990، وكذا عضو منظمة عربساي (المجموعة العربية للرقابة المالية) منذ العام 1976، وكذا عضو في منظمة الاسوساي (المنظمة الآسيوية للرقابة المالية)، فإن السؤال الذي يطرح نفسه في هذه الدراسة هو:-

" ماهو الدور الرقابي، الذي يمكن أن ينهض به الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية، في ظل المتغيرات المحلية والإقليمية والدولية المعاصرة؟ وفي ضوء السؤال الرئيسي، برزت العديد من الاسئلة الفرعية، منها الاسئلة الآتية:

* ماهو تأثير العولمة على الوظائف التقليدية للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية؟

* وهل تم اعتماد معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الأنتوساي INTOSAI أو عن (اتحاد المحاسبين الدولي) في أعمال الرقابة التي يمارسها الجهاز في اليمن بشقيها المالية والأداء وذلك للوفاء بالمتطلبات الدولية والاسواق العالمية الحديثة؟

* وهل اعتمد الجهاز في ممارسة رقابته على الموجهات والإرشادات الدولية الصادرة عن منظمة الأنتوساي INTOSAI، والخاصة بالرقابة على الخصصه والرقابة على الدين العام والرقابة على البيئة؟ أم اخذت تلك التوجيهات في الحسبان وتم غربلتها في معايير محلية يتم الإعتماد عليها عند ممارسة الرقابة في تلك المجالات؟

وعلى ضوء تساؤلات الدراسة فقد تم صياغة الفرضيات كالتالي :

الفرضية الاولى: هناك علاقة بين ظاهرة العولمة وبين الدور الرقابي الذي يقوم به الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية .

الفرضية الثانية: هناك تأثير متبادل بين المعايير الدولية للمراجعة في اعمال الرقابة وبين معايير الرقابة المتبعة من قبل الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن .

الفرضية الثالثة: لا توجد استجابة لتوصيات وموجهات منظمة الأنتوساي INTOSAI من قبل الجهاز في اليمن وذلك في مجالات الرقابة على الخصخصة والدين العام والبيئة .

لقد تم صياغة الإشكالية وفرضياتها بناءً للأهمية التي تركز عليها الدراسة والتي تكمن في التالي :

* تعتبر الجمهورية اليمنية، من الدول النامية، التي تسعى وتدعو الى الإصلاح المالي والإداري، وذلك ضمن كافة برامجها التنموية، ويكمن دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، في كونه الجهة المختصة، للقيام بالرقابة الفعالة على اداء الحكومة، وتقييم ادائها، وقد زادت هذه الاهمية، بعد توحيد اليمن عام 1990، والذي كان من نتائجه، دمج أجهزة الدولة التشطيرية، بما تحمله من مساوئ إدارية كثيرة، كل ذلك استدعى، دراسة القواعد المنظمة للرقابة المالية العليا، وبيان الدور الرقابي المنوط بهذا الجهاز.

* كما ان اتجاه اليمن، كغيرها من دول العالم، نحو تحويل بعض وحدات القطاع العام، إلى القطاع الخاص، وجذب الاستثمارات العربية والأجنبية، ادى إلى، زيادة عدد وجنسية المستثمرين، وبالتالي حاجتهم لمعلومات محاسبية، معدة وفقاً لمعايير علمية معروفة دولياً، وفي هذا الصدد، كان لابد من دراسة الأوضاع القائمة في اليمن، لمعرفة مدى ملاءمة البيئة اليمنية، لتطبيق معايير المراجعة الدولية، الصادرة عن منظمة الانتوساي.

* ناهيك، عن سعي اليمن، إلى مواكبة التطورات التكنولوجية، واستخدام النظام الآلي، في كافة أنشطة القطاع العام والمختلط، بالإضافة الى محاولة مواجهة التلاعب بالمال العام، وعملية سرقة الكترولنيا، كما ان ماتتعرض له البيانات والمعلومات، من

السطو الآلي السريع، والذي يصعب معه الكشف عن المجرمين، واختفاء الأدلة الملموسة لإثبات تلك الجرائم، كل ذلك يقتضي بيان الدور الرقابي للجهاز، في كشف مثل تلك الجرائم المضرة بالمال العام، بطرق سليمة وتقنية حديثة.

* كما ان انضمام اليمن(ممثلة بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة)، للمنظمة الدولية للرقابة المالية والمحاسبة الأنتوساي INTOSAI، وكذا المنظمة الإقليمية المنبثقة عنها (عربوساي ARABOSAI المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية)، وكذا المنظمة الآسيوية للرقابة المالية الآسوساي ASOSAI، والذي تهدف من خلالها إلى تطوير وتحسين أداء اعضائها، وفقاً للمتغيرات والمتطلبات الدولية والعالمية، جنباً الى جنب مع التطورات الرقابية الدولية، المنبثقة عن تلك المنظمات، خاصة فيما يتعلق بمعايير وأدلة المراجعة، وكذا التوجيهات الرقابية للعديد من المهام كالخصخصة، والدين العام، والبيئة، والمراجعة الدولية، كل ذلك استدعى الدراسة والبحث، لبيان موقف الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية، من تلك التطورات الحديثة، وكذا مدى قبوله للمعايير والإرشادات الدولية، أو مدى ملاءمة تطبيق تلك المعايير والإرشادات في البيئة اليمنية .

هذه الدراسة استدعت الباحثه إلى تحقيق العديد من الأهداف أهمها:

- جمع المعلومات والبيانات المتصلة بالرقابة المالية العليا، ومنظمتها، ووظائفها، سواء تلك المتعلقة بالمهام التقليدية، أو المتعلقة بالمهام المعاصرة، في ظل المتغيرات العالمية والسوق العالمية الجديدة (العولمة)، وبيان اثر ظاهرة العولمة، على الوظائف التقليدية التي تمارسها أجهزة الرقابة المالية العليا في الدول النامية .

- أيضاً بيان الوظائف والمفاهيم الأساسية للرقابة المالية العليا، ومعاييرها على المستويين المحلي والدولي، وكذا بيان طبيعة العلاقة بين الأجهزة الرقابية المالية العليا في الدول النامية، وبين المنظمة الدولية (الآنتوساي INTOSAI)، ومدى امكانية استفادة الجهاز اليمني من المعايير والإرشادات الرقابية الدولية، الصادرة عن منظمة الآنتوساي INTOSAI، في ظل

التطورات التكنولوجية، والمستجدات الرقابية الحديثة للعولمة، كالخصخصة، والبيئة، والدين العام .

ولذلك، فقد تم تقسيم هذه الدراسة إلى جزئين، جزء خاص بالدراسة النظرية، والآخر خاص بالدراسة التطبيقية، على اداء الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن، ومن اجل هذا، فقد استخدمت الباحثة العديد من اساليب البحث العلمي، حيث تم استخدام منهج البحث الوصفي التحليلي، من خلال الرجوع إلى المراجع العلمية، كالكاتب، والموسوعات، والرسائل الاكاديمية الجامعية، والدوريات، والتقارير التي أهتمت بعملية الرقابة المالية، بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، كما تم استخدام البحث التطبيقي، من خلال الدراسة الميدانية، الهادفة إلى اختبار فروض هذه الدراسة على البيئة اليمنية .

وأثناء تنفيذ موضوع الدراسة، واجهت الباحثة العديد من الصعوبات، منها ما هو راجع إلى طبيعة الدراسة، في مجال الرقابة المالية والعولمة بصفة عامة، وندرة الدراسات الشاملة للدور الرقابي للأجهزة الرقابية المالية العليا في الدول النامية، والمتصلة بموضوع الدراسة بصفة خاصة، أما البعض الآخر، فيرجع إلى عينة البحث الميداني، والذي روعي فيه عند توزيع الاستبيان، المقابلات والملاحظات الشخصية، أيضاً من هذه الصعوبات، هو تعدد مجالات الدراسة وشمولها، والتي تضمنت اكثر من متطلب رقابي، كالرقابة التكنولوجية، والرقابة على الخصخصة، والرقابة على الدين العام، والرقابة على البيئة، والرقابة وفقاً للمعايير الدولية في المراجعة .

وبالرغم من ذلك، فقد روعي عند اعداد خطة الدراسة، عرض مختلف الجوانب المتعلقة بالرقابة المالية، وأهمها التحديات التي تواجه الرقابة المالية العليا، في ظل العولمة، وعلاقتها بالرقابة الحديثة، وبيان أثر تلك المتطلبات على اداء الأجهزة الرقابية المالية العليا، وتطبيق ذلك على الواقع العملي، للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، في الجمهورية اليمنية .

تشتمل هذه الدراسة، على ثلاثة أبواب، تتضمن ستة فصول وخاتمة، خصص الباب الأول، لموضوع الرقابة المالية العليا في إطار الإقتصاد الموجه، فيما خصص الباب الثاني، لموضوع الرقابة المالية العليا، في ظل العولمة، أما الباب الثالث، فقد خصص لتأثير متطلبات العولمة، على الرقابة المالية العليا في اليمن، وهي الحالة التطبيقية، كما اشتملت الدراسة، على ستة فصول، الفصل الأول منها، يتناول المبادئ العامة للرقابة المالية، فيما يتناول الفصل الثاني الرقابة المالية، في الدول النامية في ظل الإقتصاد الموجه، اما الفصل الثالث يتناول الرقابة المالية العليا في ظل العولمة، بينما يركز الفصل الرابع، على متطلبات وإرشادات الرقابة المالية العليا في ظل العولمة، أما الفصل الخامس، فقد تناول الدراسة النظرية، للرقابة المالية العليا في اليمن في ظل العولمة، وخصص الفصل السادس للدراسة الميدانية، للدور الرقابي للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن .

تضمن كل فصل مبحثين، وكل مبحث تناول مطلبين تفصيليين لفصول وابواب الدراسة، انتهت الدراسة بخاتمة وفهرسة للمواضيع، وكذا قائمة بالمراجع.

الباب الاول
الرقابة المالية العليا
في إطار الاقتصاد الموجه

تمهيد

تعتبر الرقابة المالية العليا، هي الوسيلة الفعالة التي تسعى من خلاله، معظم دول العالم، سواء كانت دول متقدمة أو دول نامية، إلى المحافظة على المال العام، وحمايته من السرقة والسلب والنهب، أو التهاون في ضياعه بقصد أو بدون قصد، لذا فقد سعى المهتمين في هذا المجال، بإعداد طرق وإجراءات مقننه، للمحافظة على هذا المال، حيث اعتمدت الكثير من الدول، تلك الاجراءات ومارسته، وفقاً لظروفها وسياستها وأنظمتها، وكان أهم اجراء هو إنشاء وحدات متخصصة للقيام بذلك، سميت بأجهزة الرقابة المالية العليا، وهي رقابة خارجية، مع وجود اختلاف بسيط في بعض مسميات تلك الاجهزة الرقابية المالية العليا، في بعض الدول إلا أن الهدف واحد، وهو حماية المال العام، والتأكد من رفع كفاءة استخدامه، للوصول إلى النتائج المخطط لها، بتكلفة إقتصادية وفعالية جيدة، ليس هذا فحسب، بل اصبح من مهام تلك الأجهزة، هو ابداء رأي فني محايد في البيانات المالية الصادرة بهذا الشأن، وبالرغم من قيام تلك الوحدات بأعمالها المناطه بها، إلا أنها واجهت الكثير من المشاكل والصعوبات، وقد حاولت تلك الأجهزة، العمل على حلها في الفترات الزمنية السابقة، والبعض الآخر مازال في طور البحث والدراسة عن حلول لها، وذلك ضمن التطورات الحديثة،

وبالإضافة الى وجود العديد من المشاكل والصعوبات، التي واجهتها الأجهزة الرقابية المالية العليا، عند تنفيذ هذه الرقابة، ظهرت مشاكل وتحديات جديد في ظل إقتصاد السوق، وهذا مما زاد من صعوبة، مهام الأجهزة الرقابية المالية العليا، خاصة الأجهزة التي كانت تعمل، في ظل نظام الإقتصاد الموجه، لذا سيتم التطرق في هذا الباب إلى فصلين، الفصل الاول تحت عنوان ذاتية الرقابة، حيث سيتم بيان الرقابة المالية العليا من خلال تعريفها ومفهومها وأنواعها، وما يميزها عن الرقابات الاخرى، بينما يركز الفصل الثاني، على الإقتصاد الموجه وحالة الرقابة في الدول النامية، وهذا سيتم بيانه من خلال شرح لمفهوم الإقتصاد الموجه وتأثيره على الرقابة المالية في الدول النامية، بالإضافة لعرض نماذج للرقابة المالية العليا في بعض الدول النامية، والتالي تفصيل لذلك:

الفصل الاول

المبادئ العامة للرقابة المالية

تقوم الرقابة المالية على مبادئ عامة، تحكم مقوماتها وتنظيمها وممارستها، وتحدد أيضاً مفاهيمها النظرية والعملية، وتتميز الرقابة المالية العليا، في أنها بنيت على مبادئ عامه على مستوى العالم، من خلال القواعد والمعايير التي تحكمها، ولعل اساس المبادئ العامة للرقابة المالية، هي معايير المراجعة التي أطرت الرقابة المالية، كتنظيم وممارسة وأهداف ومخرجات، تمكن في مجملها من قياس مدى التزام ممارسة الرقابة المالية، بالمبادئ العامة التي تحكمها، وعليه فقد تناول هذا الفصل مبحثين، الأول خاص بذاتية الرقابة المالية، اما الثاني فقد خصص للوظائف التقليدية للرقابة المالية العليا.

المبحث الأول

ذاتية الرقابة المالية العليا

الرقابة المالية العليا هي مطلب واهتمام كافة الدول، وذلك من اجل الحفاظ على المال العام، من العشوائية في التصرف به، دون رقيب أو حسيب، لذا فقد تناول هذا المبحث، التعريف بالمصطلحات الخاصة بالرقابة المالية العليا، وذلك من خلال مطلبين، المطلب الأول، وتم تخصيصه لبيان المصطلحات الواردة في هذه الدراسة والخاصة بالرقابة، والمال العام، والحماية، أما المطلب الثاني فقد خصص، لبيان مفهوم الرقابة المالية العليا، وما يميزها عن انواع الرقابة الأخرى .

المطلب 1

المصطلحات الواردة في الدراسة

كثيرا ماتستخدم المصطلحات للدلالة على طبيعة مرادفاتها موضوع الإستخدام ، لذا ففي موضعنا هذا، سوف نورد العديد من المصطلحات المستخدمة في هذه الدراسة، حتى نتمكن من معرفة المعنى الحقيقي المقصود لبعض المصطلحات الواردة في هذه الدراسة، والتالي بيان ذلك:

اولا: الرقابة المالية العليا: يقصد بها الرقابة التي تمارسها أجهزة الرقابة المالية العليا في الدولة، وهي رقابة خارجية تمارسها الدولة على القطاعين العام والمختلط، بهدف الحفاظ على المال العام، وذلك اما بالرقابة المالية أو برقابة الاداء، وتهتم الرقابة المالية أو ما يصطلح عليها بمراقبة المشروعات، بالتحقق من سلامة العمليات الخاصة بإيرادات ونفقات الأجهزة أو المشاريع محل المراجعة، بينما تهتم رقابة الاداء، بصفة عامة بمراجعة الإقتصاد (المنافع الإقتصادية والاجتماعية للبرنامج أو المشروع)، والكفاءة (كيفية استعمال الموارد في المشروع أو البرامج بالنظر إلى النتائج) والفاعلية (مدى الوصول إلى النتائج المتوخاة من المشروع أو البرنامج بالنظر إلى الأهداف المحددة مسبقا).

ثانيا: الجهاز: ويقصد به الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية، حيث يعتبر هذا الجهاز هو عين الدولة في الرقابة المالية والادارية والقانونية، والتأكد من سلامة تنفيذ الموازنة العامة للدولة وتقييم كفاءة استخدامها من حيث الإقتصاد والكفاءة والفعالية .

ثالثا: المال العام:المال: " هو كل شئ يتحول وله قيمة، فاذا خصص المال للمنفعة العامة استحق الحماية القانونية، وورد في لسان العرب، أن المال ماملكته من جميع الاشياء، وجمعه أموال، وقال ابن الاثير المال في الاصل مايملك من الذهب والفضة، ثم اطلقت التسمية على كل مايقتنى في الاعيان، أي أن المال هو كل ماله قيمة من

نقود ومتاع وأرض وبناء وعقار وزرع وحيوان وأي شيء له ثمن قل أو كثر"¹، كما ان فكرة جذور المال العام، في الفكر القانوني الحديث، كما جاءت على لسان بعض الفقهاء والقانونيين، ترجع إلى "القرنين السابع والثامن عشر، حيث ظهرت بعض النظريات المنسوبة إلى كل من الفقيهين دوما وبلانش، وهما من الفقهاء الفرنسيين الذين نادوا بفكرة الاشياء التي تتميز عن املاك التاج، اذ لا يتمتع عليها بحق الملكية، وانما تخضع لحق الحراسة وسلطات الضبط، وانتشرت هذه الافكار حتى جاءت بحق الثورة الفرنسية، التي حولت الاشياء العامة إلى املاك وطنية، وتشمل مجموع الاملاك العقارية، والحقوق العينية والمالية التي تخص الأمة، وعدلت النظام الاساسي للأملاك العامة تعديلا جوهريا، فألغت قاعدة قابلية أملاك الدومين (الاملاك العامة) للتصرف فيها بالنظر إلى بعض الاعتبارات الماليه، التي تبررها ضرورة الانتفاع من تلك الأملاك، وخضوعها لمبادئ الحرية الإقتصادية، كما ألغت قاعدة عدم جواز تملك املاك الدومين بالتقادم، واجازت تملكها بمرور اربعين عاما، على أن التغييرات التي احدثتها الثورة الفرنسية، لم تؤثر على مبدأ وحدة الاملاك، اذ بقيت خاضعة دون تفرقة بين الملك العام والملك الخاص، واذا كان القانون الفرنسي قد استعمل اصطلاحى الملك العام والملك الوطني، إلا أن واضعيه لم يقوموا في الواقع بالتفرقة، بين الملك العام والملك الخاص للإدارة، وظلت التفرقة بينهما مجهولة، إلى بداية القرن التاسع عشر"².

رابعا: حماية المال العام:

إن الاعتداء على المال العام، يعتبر من الجرائم الخطيرة، ولها اثار سلبية على مختلف الحياة الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، وأهمها افتقاد الثقة والامان والاستقرار، وشيوع الخوف والقلق، لذا فالمبدأ الهام من الرقابة هو ضمان فاعليتها،

34 2003

. 17 2005/2004

1983

. 17

1

. 2

10

أي معاقبة من يحيد عن الحق، ويظلم الناس، ويأكل الأموال بدون وجه حق، لذا وجدت عدد من أساليب حماية المال العام وأهمها¹:

1- الحماية القانونية: ان الأموال العامة مخصصة للمنفعة العامة، وقد اقتضى هذا التخصيص من المشرع، إخضاعها لقواعد متميزة لا نظير لها في الأموال الخاصة، سواء كانت تلك الاملاك مملوكة للدولة، وتدخل في ملكها الخاص أو مملوكة للأفراد، ومن ضمن هذه القواعد، اسباغ نوع من الحماية التي يقرها المشرع للأموال العامة، والتي يرى البعض على أنها خصائص للملك كما ان قواعد حماية المال العام تنقسم إلى نوعين قواعد مدنية وقواعد جنائية فالقواعد المدنية لحماية المال العام تقوم بالنص التشريعي (في بعض الدول) على قواعد معينه تحمي المال العام من أي تملك أو اعتداء عليه، بينما بعض الدول لا تنص قوانينها على مثل هذه الحماية، إلا أنها مقرررة بواسطة الفقه والقضاء وبذلك تكون مطبقة من الناحية العملية والهدف الأساسي من هذه الحماية هو إخراج المال العام من نطاق التعامل المعروف في علاقات القانون الخاص، بحيث لا يجوز التصرف فيها ولا الحجز عليها ولا اكتساب ملكيتها بالتقادم نظرا لأنها مخصصة للمنفعة العامة، اما القواعد الجنائية للمال العام فقد عني المشرع بتقرير حماية خاصة للمال العام وجعل من كل اعتداء أو تعطيل أو إضرار بمنافعه العامة عقوبة جنائية، وذلك ليس فقط في حالة الاعتداء العمد بل وحتى في حالة الاعتداء، الخطأ الناشئ عن الإهمال وعدم الحيطة، وهذه الحماية القانونية للمال العام ليست موحدة بحيث تشمل جميع الأموال العامة على قدم المساواة، ولكنها تتصرف بصفة خاصة إلى الأموال التي تكون أكثر تعرضا للجمهور كالطرق العامة ومجاري المياه، كما أن النصوص التي تقرر تلك الحماية لا

يجمعها تشريع واحد، وإنما هي متفرقة ومبعثرة في قانون العقوبات وغيرها من القوانين والمراسيم والقرارات الوزارية المختلفة .

2- الحماية الشرعية: تعد الحماية الشرعية من الامور المنصوص عليها بالقوانين وسواء كانت تلك الحماية من اجل حماية المال العام أو الأموال الخاصة، وفيما يلي توضيح لبعضها منها:

تحريم السرقة: ويقصد بها أخذ مال الغير سواء مال الفرد أو مال الجماعه أو مال الامه على وجه الخفية بدون وجه حق، وهي محرمة لأنها تمثل أحد صور أكل أموال الناس بالباطل .

تحريم الاختلاس: ويقصد بها استيلاء العاملين والموظفين في مكان ما على أموال نقدية ونحوها، بدون سند شرعي، وهو صورة من صور أكل أموال الناس بالباطل.

تحريم خيانة الامانه: ويقصد بها استيلاء العاملين في اماكن عملهم على الأمانات والعهد المسلمة اليهم بحكم مناصبهم في العمل، أو المشاركة أو المساعدة في ذلك .

حرمة التهرب من اداء حقوق المجتمع (الضرائب والجمارك وما في حكمها) .

حرمة اتلاف المال: ويقصد به سوء الاستخدام مما يترتب عليه اتلاف الشيء أو وسيلة العمل، وهذا يعد اعتداء على المال، فاذا كان بدون قصد فمعفي عنه، اما اذا كان بعمد وقصد وتعدي فهو محرم .

حرمة عدم اتقان العمل: ويقصد به النقص في اداء العمل مما يترتب عليه جودة متدنية أو خدمة سيئة .

تحريم عدم الوفاء بالعهود والعقود: ويقصد به أن يقوم المتعاقدين مع الدولة سواء أكانوا موردين أو متعاقدين أو عاملين بعدم الوفاء بما اتفقوا عليه وتعاقدوا على تنفيذه، وهذا منهي عنه شرعا، ويدخل في نطاق الضرر .

المطلب 2

مفهوم وأنواع الرقابة المالية

هناك العديد ممن كتبوا عن الرقابة المالية، وبالرغم من تعدد مجالات الرقابة، كالرقابة المالية، والرقابة الادارية، والرقابة البرلمانية، والرقابة السياسية، والرقابة القضائية، والرقابة الرئاسية، الا ان الحاجة تتطلب، التطرق الى توضيح المعنى اللغوي للرقابة ومرادفاتها، لذا ففي هذا المطلب، تم التطرق الى توضيح المصطلح اللغوي للرقابة خاصة ما يهمننا في هذه الدراسة، وهي الرقابة المالية، وبيان مفهومها وأنواعها.

أولاً: المصطلح اللغوي للرقابة المالية

كثيراً ما يتم استخدام الرقابة "للكشف عن موضوعات مختلفة، في حين أن كلمة الرقابة في اللغة معناها المحافظة والانتظار، فالرقيب يعني الحافظ والمنتظر"¹. كما أن "كلمة Audit المشتقة من الكلمة اللاتينية Audire تعني (يستمع) لأن الحسابات، كانت تتلى على المدقق، وهذا ما تؤكد كفاءة المعاجم العربية والإنجليزية، إذ تعطي كلمة المدقق Audit، معنى الاستماع إضافة إلى معنى فحص واختبار الحسابات والسجلات"²، اضعف إلى ذلك فإن "الرقابة في اللغة تستخدم مصطلحات متعددة للدلالة، على النشاط موضوع بحثنا، منها التدقيق، الذي هو لغويًا يعني البحث عن الدقة، المراجعة، الرقابة، الرقابة المالية والمتابعة، وربما الفحص والتفتيش"³، إلا ان هذه المصطلحات قد تتداخل مع بعضها أو تتطابق، فمثلا يرى البعض أن مصطلح (التدقيق) "يستخدم في القطاع الخاص للدلالة على عملية فحص البيانات المالية لمنشآت الأعمال وبيان الرأي بصددتها، وأن مصطلح (الرقابة المالية) يستخدم في القطاع الحكومي، بحيث يكون أوسع مدى لاشتماله على أنواع أخرى من الفحص

1 1996 252

2

2000 . 17

3 1998 -

.4

والتدقيق مثل تدقيق المشروعات وتدقيق الأداء"¹، في حين يرى البعض الآخر أن مصطلح (الرقابة المالية) هو مرادف وبديل لمصطلح (التدقيق)، كما أن لجنة ممارسة التدقيق الدولية التابعة لاتحاد المحاسبين الدولي، في مقدمة أدلة التدقيق الدولية، الصادرة عنها في عام 1988، تبين مصطلحا التدقيق (Audit) والمراجعة (Review)، حيث ترى اللجنة، أن الهدف من التدقيق هو تمكين المدقق، من عرض رأي (تأكيد موجب)، عما إذا كانت المعلومات المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة أو أنها معروضة بأمانة، بموجب الأسس المحاسبية المعتمدة، أما المراجعة فإنها تهدف إلى تمكين المدقق تأسيساً على إجراءات، لا تتوفر فيها الإثباتات المطلوبة في عملية التدقيق، مع بيان إذا كان هناك شيئاً ما يجعله يعتقد أن المعلومات لا تعطي صورة حقيقية وعادلة، أو أنها غير معروضة بأمانة، بموجب الأسس المحاسبية المعتمدة (تأكيد سلبي)، أما عن الشخص الذي يقوم باداء نشاط الرقابة والتدقيق، فله مصطلحات متعددة أيضاً، ففي اللغة العربية تستخدم مصطلحات مثل (المدقق، مراقب الحسابات، الرقيب المالي، الرقيب، المراقب، المحاسب القانوني، المحاسب المجاز، خبير الحسابات، المراجع، المحتسب، قاضي الحسابات)، أيضاً في اللغة الانجليزية تستخدم مصطلحات متعددة مثل:

(Auditor, Chartered Accountant, Certified Public Accountant, Qualified Accountant, Register Accounting Expert, etc)

لذا فأي مصطلح من تلك المصطلحات السابقة، وردت في سياق الدراسة فهي تعني نفس المعنى، للرقابة المالية العليا، كما أن القائم بالرقابة عليها، تعني أيضاً المراجع ولها نفس المعنى، هذا من ناحية معناها اللغوي والاصطلاحي.

ثانيا: مفهوم الرقابة المالية

مفهوم الرقابة المالية بشكل عام، هو مفهوم واسع ومتشعب الجوانب، لتعدد صورها وطرق ممارستها، وتعدد أنواعها وأهدافها، إلا انه كان لبعض الكتاب والمهتمين بالرقابة المالية، والمنظمات والجمعيات المهتمة والمتخصصة بالمراجعة والمحاسبة، نصيب في تعريف مفهوم الرقابة، وعلى ذلك فقد أشار احد الباحثين إلى مفهوم الرقابة المالية بقوله ".كما يبدو من المعنى الظاهر لكلمة التدقيق أنها تنطوي على عمل رقابي يستند في أساسه على نشاطي الفحص والتحقق اللذين يتم ادائهما بواسطة شخص معين أو جهة معينة بهدف الحصول على المعلومات اللازمة للتحقق من تنفيذ المهام والتقييد بالمعايير والحفاظ على الموارد وبلوغ الأهداف"¹.

كما ان الرقابة المالية، وفقاً لتعريف جمعية المحاسبين الأمريكية، هي "عملية منظمة، للحصول بطريقة موضوعية، على الإثباتات المتعلقة بالتوكيدات، عن النشاطات والأحداث الإقتصادية، وتقويمها للتأكد من درجة التواصل، بين هذه التوكيدات والمعايير المحددة، وإيصال النتائج إلى المستخدمين ذوي العلاقة"²، ومن وجهة نظر الأمم المتحدة فإن الرقابة المالية تعني "فحص موضوعي منظم ومتخصص ومستقل عن العمليات المالية والإدارية وغيرها"³، وفي كتاب قاموس المحاسبين لكوهلر فإن مفهوم الرقابة تعني (أي استقصاء أو تقويم منظم للإجراءات والعمليات لغرض تحديد التطابق مع المعايير الموصوفة مسبقاً)، أو أنه " أية مراجعة استكشافية انتقادية، من قبل مدقق لإجراءات الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية لمنشأة أعمال أو لوحة إقتصادية أخرى، تمهيدا لإعطاء رأي عن ملاءمة/عدالة/البيانات المالية"⁴، ولمقتضيات قانون الشركات الإنجليزي الصادر

7 2000

1

2 American Accounting Association, A Statement of Basic Auditing Concepts, 1973,p2,.

" 10

3

20 1982

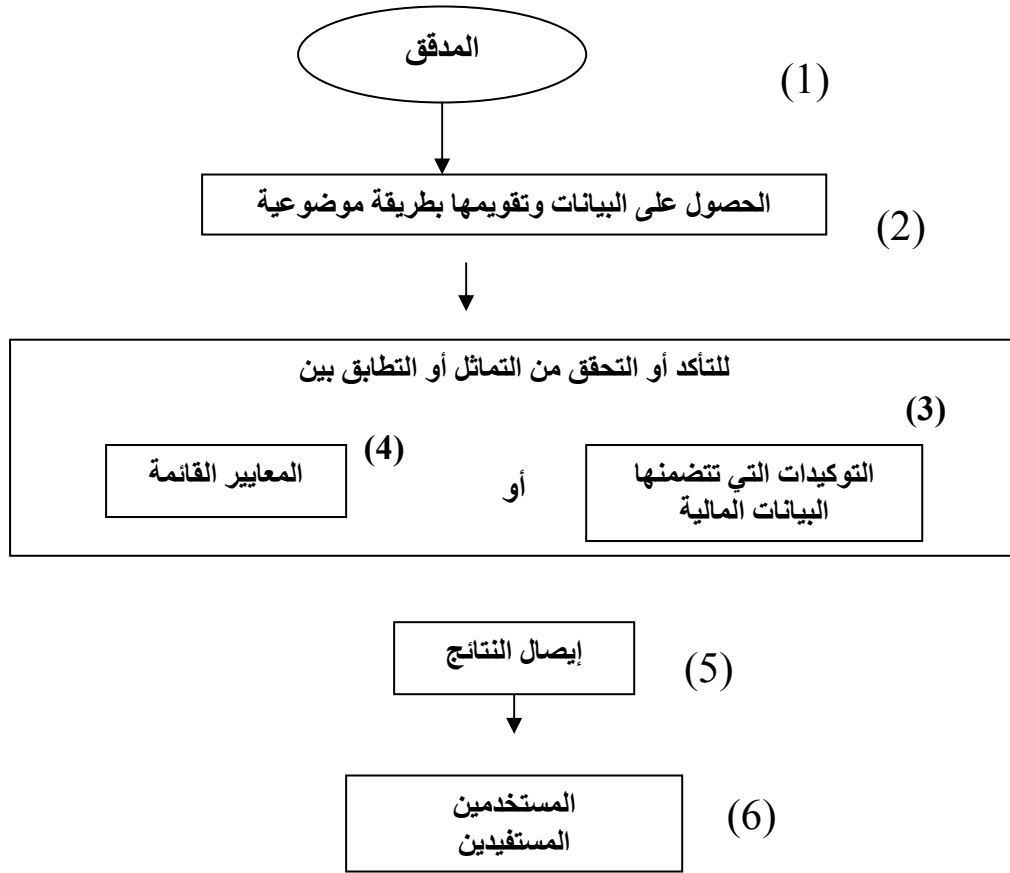
4 Eric.L.Kohler,A Dictionary for Accountants ,5th-end, Prentice Hall of India , 1979,p45 ,

عام 1985م فإن مفهوم الرقابة تعني " الفحص المستقل للبيانات المالية لمنشأة، لغرض إعطاء رأي، فيما إذا كانت هذه البيانات، تعطي صورة حقيقية وعادلة وعن مدى الالتزام بالتشريعات ذات العلاقة "1 اصف إلى ذلك، فقد عرف فريق الخبراء، العامل الحكومي الدولي، المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ التابع للأمم المتحدة، بأنها " دراسة المسائل الإثباتية لتحديد إمكانية الاعتماد على احد السجلات أو التأكد من الامتثال للقواعد والسياسات أو شروط أحد الاتفاقات أو تقويم ذلك"2، ومن جهة اخرى فقد عرفت ممارسات التدقيق الدولية التابعة لإتحاد المحاسبين الدولية الرقابة في مقدمة بيانها في عام 1991م بأنها "الفحص المستقل للبيانات المالية أو المعلومات المالية ذات الصلة لمنشأة ما، سواء أكانت هادفة أم غير هادفة للربح، وبغض النظر عن حجمها أو شكلها القانوني، عندما ينفذ هذا الفحص لغرض تقديم رأي عنها"3.

أما لجنة المفاهيم التدقيقية الأساسية لجمعية المحاسبين الأمريكية فقد عرفت التدقيق في تقريرها بالاتي " هو عملية منظمة للحصول بموضوعية على الإثباتات المتعلقة بالتوكيدات حول الأفعال والأحداث الإقتصادية وتقويمها لضمان درجة التماثل/التطابق بين تلك التوكيدات والمعايير القائمة وإيصال النتائج إلى المستخدمين/المستفيدين"4، ومن خلال التعريف يتضح أن الرقابة تتضمن خصائص عديدة تم تمثيلها بالشكل التالي:

1 Frank A.AH wood & Niel D.Stein,De paula's Auditing , 17th end. Pitman GB. 1986. p.18,

شكل رقم (1) خصائص التدقيق



عناصر تعريف التدقيق بتصرف (Guy f Alderman: 1987:5) Source

من الشكل السابق يتبين ان خصائص الرقابة تتركز في التالي:

* **عملية منظمة:** تعني سلسلة منطقية مؤطرة ومنظمة من الخطوات أو الإجراءات، أو بمعنى آخر، يقصد بالعملية المنظمة هنا، أن التدقيق يستخدم المنهج الاستدلالي في الوصول إلى النتائج مما يؤكد علمية وعملية التدقيق، كونها تسترشد بمعايير متعارف عليها .

* **عملية موضوعية هدفها الحصول على الإثباتات (Evidences) وتقويمها،** يعني اختبار أساس التوكيدات، وتقويم النتائج بحكمة، وبدون تحيز أو ضرر للفرد أو للمنشأة التي تعد هذه التوكيدات .

* **تهدف إلى التأكد من صحة المعلومات والبيانات المالية** فمن حيث التوكيدات حول الأفعال والإحداث الاقتصادية، تمثل التمثيلات/المقدمات (entations Repres) المعدة من قبل الفرد أو المنشأة، وهي تشمل موضوع التدقيق، وتتضمن التوكيدات المعلومات المتضمنة في البيانات المالية، وتخضع هذه التوكيدات لعملية الإثبات من قبل المدقق، ويمثلها البعض بأنها أهداف التدقيق (Audit objectives)، إلا أنها في الحقيقة ليست أهدافا، وإنما هي الفرضيات محل الإثبات في التدقيق .

* **انه يتم وفق معايير ثابتة** حيث تشير درجة التماثل أو الاتساق أو التطابق، إلى درجة القرب التي تكون التوكيدات مطابقة لها مع المعايير القائمة، وان تعبير التماثل/التطابق قد تكون كميًا (Quantified) كمبلغ العجز في النقدية أو قد تكون نوعيًا مثل عدالة أو منطقية البيانات المالية .

* **المعايير القائمة:** تمثل المعايير أو الأسس التي يتم الحكم على التوكيدات أو التمثيلات على أساسها .

* **إيصال النتائج:** يتم انجازه من خلال تقرير مكتوب يبين درجة التماثل / التطابق وبين التوكيدات والمعايير القائمة، وإيصال النتائج اما انه يعزز أو يضعف مصداقية التمثيلات المعدة من قبل طرف آخر.

* **المستخدمون المستفيدون:** يمثلون الأشخاص والجهات التي تستخدم (تعول على) نتائج التدقيق، ففي بيئة الأعمال، يمثل المستفيدون حملة الأسهم والإدارة والدائنين والجهات الحكومية والجمهور وغيرهم .

الا ان هناك رأي اخر لمهتمي الرقابة حول مفهوم الرقابة، حيث يرى البعض أن الرقابة تعني "العمل على تحقيق أهداف معينة تسعى الوحدة إلى إنجازها بينما يعتقد فريق آخر ان أساس الرقابة هو تحديد العمل المطلوب ادائه من كل فرد داخلها إذ في هذا ضمان لتنفيذ الأعمال المطلوبة في المواعيد المحددة"¹.

كما قد تحمل الرقابة معنى "الوصاية من جانب الدولة، لفرض حدود وقيود معينة، تؤدي إلى تحقيق أهداف التنظيم الإداري الذي تتطلبه الدولة، وفي هذا المعنى تتراوح الرقابة، بين المراجعة اللاحقة وبين فرض سلطة إدارية، تلزم المشروع بأوضاع معينة، أو بضرورة الحصول على تصريح ببعض الأعمال وإقرارها"¹.
والرقابة من الناحية القانونية " هي حق دستوري يخول صاحبه سلطة إصدار القرارات اللازمة لنجاح مشروعات الخطة "².

اما علاقة الرقابة المالية بالادارة المالية، فقد قيل عنها، أن "مفهوم الرقابة المالية يرتبط بمفهوم الإدارة المالية العامة، وذلك لأن إدارة الأموال العامة تتطلب الثقة وتمثل نوعا من المسؤولية"³.

كما تعتبر الرقابة المالية كما وصفها بعض المهتمين "ركنا من أركان الإدارة الحديثة، وتحتل مكانا مهما بين التخطيط والتنظيم والتوجيه، ويرتبط كل منها بالآخر ارتباطا وثيقا، فبدون التخطيط لا توجد رقابة، حيث لا يمكن تحديد الأهداف المطلوب تحقيقها، والعناصر الواجب استخدامها لتحقيق هدف معين في زمن محدد، كما أن التنظيم الجيد، والتحديد الواضح للسلطات والمسؤوليات، يسهل عملية الرقابة كذلك، فالتوجيه ضروري قبل تنفيذ الأعمال المختلفة وتوجيه الإمكانيات المتاحة نحو تحقيق الأعمال المطلوبة، والتوجيه السليم يرتبط ارتباطا وثيقا بعملية الرقابة ويساعدها على اكتشاف الأخطاء، فالتخطيط والتنظيم والتوجيه عمليات تجدد الأهداف وتساعد على تحقيقها ومن ثم فهي من أهم الأدوات التي تعتمد عليها عملية الرقابة"⁴.

ومن خلال التعاريف السابقة ترى الباحثة ان المفهوم العام للرقابة المالية قد شمل كافة المجالات، اذ انه مامن نشاط يؤدي سواء كان نشاط اقتصادي او اداري او اشرافي (حكومي او مختلط)، إلا ويحتاج للرقابة، وبالتالي تظهر أهمية الرقابة المالية في الحفاظ على المال العام وتسييره خلال فترات مروره سواء من حيث التخطيط

1 1997 19 .

2 1970 176 .

3 1986 20 .

4 .

او الاعداد والتنفيذ، وذلك حتى يتسنى كشف مواطن الخلل وعرقلة انفاقه فيما خصص له، لذا ترى الباحثه، ان الرقابة المالية هي عملية الملاحظة والمراجعة والتقييم والتوجيه، بغرض حماية الأموال العامة، لصالح ماخصص من اجله والتأكد من استخدام تلك الاموال الاستخدام الامثل .

ثالثا: أنواع الرقابة المالية العليا

كما تبين سابقا من تعريف الرقابة المالية، لاحظنا تعدد مفهوم الرقابة وعلاقتها بالعديد من العلوم مثل القانون والادارة العامة وغيرها، لذا فقد تعددت انواع الرقابة ايضا، حيث يمكن النظر إلى أنواع الرقابة المالية من عدة زوايا¹:

فمن حيث توقيت عملية الرقابة، حيث توجد رقابة سابقة ورقابة لاحقة ورقابة مرافقة أي ملازمة لعملية التنفيذ، فالرقابة السابقة "تتم قبل الصرف ولا يجوز لأي وحدة تنفيذية الارتباط بالتزام او دفع أي مبلغ قبل الحصول على موافقة الجهة المختصة بالرقابة قبل الصرف وهي تشمل جانب النفقات فقط"²، اما الرقابة اللاحقة فهي الرقابة التي "تبدأ بعد انتهاء السنة المالية وقفل الحسابات واستخراج الحساب الختامي للدولة، وتشمل جانبي النفقات والايرادات"³، كما توجد رقابة لاحقة أي متلازمة مع التنفيذ، وقد تكون رقابة عارضة أو عرضية، وقد تكون مستمرة، وقد تنصب على الأعمال أو تكون على الأشخاص أو على الأموال، وكثيرا ماتتداخل واحدة بأخرى وتقوم بها جهة رقابية واحدة .

اما من حيث الجهة التي تتولى الرقابة، هناك رقابة داخلية ورقابة خارجية، فالرقابة الداخلية هي التي تتم داخل السلطة التنفيذية نفسها على الوحدات التابعة لها، وهي

1

14-12 2000

. 36_31 1995

2

173،176 2002

رقابة ذاتية تمارسها الوحدات القائمة بالتنفيذ والمشرفة عليه، ويعتبر من قبل الرقابة الداخلية، إدارة المراجعة على مستوى الوحدة، الرقابة على مستوى المصلحة، رقابة وزير الهيئات أو الشركات القابضة، رقابة الوزير التابع له الوحدة أو المصلحة، رقابة وزير الخزانة أو البنك المركزي على الوزارات والمصالح والوحدات، أما الرقابة الخارجية فهي الرقابة التي تتولاها أجهزة خارجية غير خاضعة للسلطة التنفيذية، وهي في الغالب الأعم رقابة لاحقة، وقد تكون هذه الرقابة قضائية أو رقابة تشريعية .

أما الرقابة من حيث توزيع الوظائف والفصل بين السلطات: فهناك العديد من الرقابات التي تمارس في العملية الرقابية وهي :

رقابة إدارية: وتمارسها السلطة التنفيذية على نفسها، أما مباشرة أو بشكل غير مباشر عن طريق أجهزة رقابة معينة .

رقابة قضائية: تمارسها السلطة القضائية، وهي مستقلة في عملها وإن كانت تعتبر من أجهزة السلطة التنفيذية .

رقابة شعبية: تمارسها النقابات والتنظيمات والهيئات الممثلة للشعب، إلا أن دورها لا يكون فاعلاً إلا إذا كان نظام الحكم يعطي للشعب دوراً في ممارسة نوع من الرقابة الموجهة والناقدة، والمطالبة باصلاح الخلل .

ومن حيث دور الدولة في عملية الرقابة:

رقابة تنفيذية: وهي التي تقوم بها أجهزة حكومية إما كان نوعها بغرض التأكد من حسن استخدام المال العام، وهذه الرقابة تتمثل في الرقابة المستندية السابقة منها واللاحقة، ورقابة الاداء .

رقابة تشريعية: وهي تلك التي تتولاها الهيئة التشريعية بما لها من سلطة في الرقابة على المالية والإشراف على الإدارة، وتباشر السلطة التشريعية هذه المهمة بطرق مختلفة منها:

* استجواب ومساءلة السلطة التنفيذية .

* تكوين لجان مختصة لمراقبة تنفيذ الموازنة .

الرقابة الشعبية: وهي تلك الرقابة التي يباشرها افراد الشعب عن طريق تنظيماتهم (مؤسسات المجتمع المدني) التي قد توجد في بعض الدول بالاضافة إلى رقابة السلطة التشريعية المنتخبة منهم .

ومن حيث وجهة النظر المحاسبية والإقتصادية

فقد تم تقسيم الرقابة المالية إلى نوعين، رقابة مالية(حسابية) ورقابة اقصادية (تقييمية)، فالرقابة المالية (حسابية)، " هي رقابة تقليدية، تقتصر على مراجعة الدفاتر الحسابية، ومستندات الصرف والتحصيل والتأكد من مدى تطابق الصرف للإعتمادات الممنوحة لكل بند من بنود الميزانية والتأكد من انها مطابقة للوائح والتعليمات"¹، بينما الرقابة الإقتصادية (تقييمية)، "فهذه الرقابة تعتبر من احدث اساليب الرقابة المالية، حيث لا يقتصر دورها على التأكد، من سلامة الدفاتر والمستندات الحسابية، وصحة تطبيق القوانين واللوائح المالية فحسب، بل تتجاوز كل ذلك في محاولة تقييم النشاط الحكومي نفسه، فهي تبحث عن مدى تحقيق اهداف الميزانية، وبالتالي مدى تحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع"²، أي انها عادة ماتركز على رقابة الاداء والكفاية والفاعلية .

وبناء على ماسبق فالباحثة ترى ان الرقابة المالية بكافة مفاهيمها ومن كافة اتجاهات المعرفين بها، متفقون على ان الرقابة المالية هي فحص وتدقيق ومتابعة سواء كانت الرقابة مالية أو ادارية أو قانونية، فهي التأكد من مطابقة المخطط للمنفذ، أي ان ماتم انفاقه تم لما خطط له، وكذا التأكد من قانونية التنفيذ، فالرقابة بحد ذاتها مسؤولية يجب ان تخضع لها كل الوظائف، وفي شتى المجالات حتى يتم تقييم الأعمال والمنجزات والقائمين عليها، وأنها تمت وفقاً للقوانين والإجراءات والأساليب المقننة، وحتى لايتترك مجال التنفيذ للعشوائية دون رقابة، بل وترى الباحثة ان توسع مجال الرقابة ومصادقيتها سيعزز من كفاءة وفاعلية المشاريع المخططة للمصلحة العامة.

المبحث الثاني

الوظائف التقليدية للرقابة المالية

إعتادت أجهزة الرقابة المالية في رقابتها ممارسة الرقابة التقليدية من حيث الرقابة المستندية اليدوية، في ظل الإستخدام اليدوي في الأعمال المحاسبية والمالية في كافة الأجهزة الحكومية والقطاعين العام والمختلط، إلا أن عملية أهداف الرقابة بكافة أنواعها تخضع للتطور ما بين الحين والآخر نتيجة للتطور السريع في كافة المجالات المالية والإدارية والإقتصادية والسياسية، لذا ففي هذا المبحث سيتم بيان اهداف وتطور وظيفة الرقابة المالية العليا، من خلال المطلب الأول، بينما سيتم التركيز على توضيح مايميز الرقابة المالية العليا عن غيرها من انواع الرقابات، من خلال المطلب الثاني، وتفصيل ذلك سيتم من خلال التالي:

المطلب 1

اهداف وتطور وظيفة الرقابة المالية العليا

مرت الرقابة المالية العليا بالعديد من المراحل في اهدافها ووظيفتها الرقابية، وذلك تزامنا مع مراحل تطور الدولة، واتساع مجالات نشاطها، لذا ففي هذا المطلب سيتم توضيح ذلك من خلال الفقرات التالية:

اولا: اهداف الرقابة المالية:

أشار معظم الكتاب والمتخصصين إلى أن من اهم اهداف الرقابة المالية هو " المحافظة على الأموال العامة من سوء التصرف وذلك عن طريق التأكد من إتباع الإجراءات وقواعد العمل المحددة من قبل، وكذلك للتأكد من سلامة تحديد نتائج أعمال الوحدات ومراكزها المالية"¹، الا أن الإداريون يرون ان أهداف الرقابة المالية من الناحية الإدارية هي التأكد من أن ما يتم متطابق لما أريد إتمامه، لذا فالإداريون يطلقون اصطلاح الرقابة على تلك الأعمال المتعلقة بتنفيذ الخطط

وتسجيل الأرقام التي تتحقق وتحليلها للتعرف على مدلولاتها ثم اتخاذ ما يلزم من إجراءات لتنمية أي اتجاه يساعد على تحقيق الأهداف أو معالجتها من أي قصور، كما أن "الرقابة لا تكون - دائما - بعد التنفيذ، فقد تتم أثناء التنفيذ وذلك للتأكد من ان ما يتم مطابق لما هو مطلوب، ولما كانت إدارة المشروع مسئولة عن استخدام الموارد البشرية والمادية استخداما امثل، فإن الرقابة الإدارية تشمل جميع المجالات"¹.

ويرى البعض، أن اهداف الرقابة، لا يقف على مجرد المراجعة الإنتقادية للمستندات والحسابات، بل يمتد ليشمل تقييم الأداء والتحليل المالي، وإتخاذ ما قد يلزم من إجراءات تصحيحية، والتأكد من أن الموارد المتاحة للوحدة، قد تم ويتم إستخدامها الإستخدام الأمثل، الذي يحقق الأهداف التي من أجلها أنشئت هذه الوحدة، لذا ففعالية الرقابة، لا بد أن تمارس على الأموال في حركتها، "فهي تبدأ بالتخطيط ثم التنفيذ وتنتهي بالمتابعة، ثم تبدأ من جديد، فهي مستمرة باستمرار النشاط، ومتلاحقة ومتداخلة معه، وهي جزء من الوظيفة الكلية"²، وآخرون يرون أن "أهداف التدقيق ذات أبعاد متشابكة، فهي من المفهوم الاجتماعي، تهدف إلى تقصي العدل، ومن المفهوم الإقتصادي، تهدف إلى تقليل المصاريف، اما من المفهوم السياسي، فهي تهدف الى خلق الاثر المثالي والفعال، كما أنها من المفهوم القانوني، تهدف إلى تقصي الانحرافات، للتأكد من نظامية الإجراءات"³، اما اهداف الرقابة المالية العليا، وفق ماتسعى اليه الأجهزة الرقابية المالية العليا، فهي كما ورد في إعلان ليما 1977، بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية بالآتي⁴:

- كشف الانحراف عن المعايير القياسية .

1	()	1988	74 .
2	1	1982	3 .
3	"	56 .	
4			

- كشف مخالفة قواعد المشروعات والكفاءة والفعالية والتوفير في إدارة الأموال وذلك بسرعة كافية تجعل من الممكن اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الحالات الفردية .
 - جعل الأفراد محل المسؤولية قابلين بالمسؤولية الملقاة على كواهلهم .
 - الحصول على التعويض أو اتخاذ خطوات تحول دون إعادة ارتكاب أمثال هذه المخالفات أو على الأقل جعل تلك الإعادة أكثر صعوبة في المستقبل .
- هذا بالإضافة الى ان أهداف الأجهزة الرقابية المالية العليا، تتباين من حيث التوسع أو التحجيم وذلك من دولة لأخرى، بحسب تبعية واستقلالية تلك الأجهزة، وديناميكية كل دولة .

ثانيا: تطور وظيفة الرقابة المالية العليا:

ان التطور المتلاحق لكافة المجالات والوظائف، استرعى معه تطور لوظيفة الرقابة المالية، حيث تظهر الدراسات والابحاث، إلى أن الرقابة كانت في فجر نشأتها، مجرد رقابة شكلية على الإنفاق العام، الهدف منه هو التأكد من صحة الإنفاق والالتزام بمشروعيته القانونية، ثم امتدت لتشمل تحصيل الإيرادات العامة، وفيما يلي نبذة مختصرة عن هذا التطور:

رقابة المشروعية

لقد كان لرقابة المشروعية، دور كبير في ظهور دور الرقابة، وذلك "نتيجة للتركيز على جوانب القواعد القانونية للإنفاق، وتوسع مدلول الرقابة، وقد أطلق عليها اسم رقابة المشروعية، لأنها تهتم بمدى مراعاة الإدارة المنفذة للعمل، ذي الأثر المالي للتدرج الشكلي والتدرج الموضوعي للقواعد القانونية، وتنصرف رقابة المشروعية، إلى التصرف المالي من حيث الإنفاق والإيراد"¹.

الرقابة المحاسبية على البنود

تهدف الرقابة المحاسبية على البنود " إلى التحقق من أن الإنفاق قد تم وفقاً للاعتمادات المخصصة، وان المبالغ صرفت للمستفيدين منها وان مستندات الصرف

سليمة، وأن الاجراءات المقررة ومراحلها قد نفذت، وهذه الرقابة في ابسط صورها، لم تعد مجدية، بعد تطور المفهوم الوظيفي للدولة، وابرز مايعاب على هذه الرقابة ان غايتها هي التأكد من سلامة الإنفاق، وصحة المستندات المقدمة، دون النظر إلى نتائج هذا الإنفاق وأثره على أهداف الوحدة، اذ ان سلامة الإنفاق، لاتعني بالضرورة تحقيق النتائج المستهدفة"¹.

الرقابة باستخدام النسب المالية

تعتبر النسب المالية، من اقدم وسائل التحليل والرقابة، لدراسة المركز الإنمائي للمشروعات، والحكم على نتائج اعمالها، وتساعد النسب المالية، في الرقابة على الانشطة المختلفة للمشروعات، والتعرف على الاتجاهات، وابرار تأثير كل نشاط على الانشطة الاخرى، بأقل وقت وجهد، كما أنها تقوم بدور هام ومعنوي في رقابة الموظفين القائمين بالعمل، اذ تقوم بدور الموجه والمرشد لهم، ومد المسؤولين في الادارة بالمعلومات والبيانات، من واقع الارقام المقارنة، سواء اكان ذلك عند فحص الحسابات، أو مراجعتها أم ابداء رأي فني بشأنها .

الرقابة بالاهداف

ويهدف هذا النوع من الرقابة، إلى تقييم اداء الوحدة ومدى ماحققته، وما كان يمكن ان تحققه، بهدف المعاونة في تحسين وتطوير الاداء، للوصول أو الاقتراب من الاداء الامثل، ومن الواضح ان الرقابة بالاهداف، رقابة كلية تحكم على العمل الكلي للوحدة، وعلى مدى نجاحه أو فشله في تحقيق الاهداف، وهي تحت على الخلق والابتكار في التصرفات، وتركز على النتائج، كما ان الرقابة بالأهداف تختلف اختلافا جذريا عن الرقابة باللوائح والنظم، فهي تعتمد اعتمادا كلياً على الأهداف المحددة للوحدة، فكلما كانت الأهداف واضحة ومحددة ومعلنة ومترجمة، في برامج عمل مع توضيح مراكز المسؤولية ومعايير الاداء، كلما حققت الرقابة فاعليتها وضمنت للأدارة أفضل النتائج، وتعتبر الرقابة بالاهداف تطورا هائلا لأساليب الرقابة،

وتحديث هذا النوع من الرقابة يستلزم قياس الاداء، وهذا يتطلب وضع معايير وانماط موحدة يمكن بها الحكم على مستوى الاداء وتقييم ماتحقق من انجازات .

وبالرغم من ذلك فقد أدلى المهتمون بدلوهم في عملية تطور وظيفة الرقابة المالية، حيث انه" لم يعد ينظر إلى الوظيفة الرقابية مجرد تأشير الصحة أو الدقة أو المطابقة، وإنما البحث والتحليل والتحري والاستقصاء في إطار شمولي ومن ثم الاستنتاج وعمل التوصيات الضرورية، وأن عمل المدقق هو عمل بحثي أساسا يقوم على أساس إثبات أو نفي الفرضيات، وتستخدم من خلاله أساليب وطرائق ومنهجيات البحث العلمي المعروفة"¹، ليس هذا فحسب بل اقترح ماوتز Mautz في عام 1975 أن " دور المدقق في مجتمع متقدم إقتصاديا يمكن أيضا بمفردات بسيطة جدا، إضافة المصدقية Credibility إلى البيانات المالية"²، في حين ترى المنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة المالية (اسوساي) أن وظيفة التدقيق أوسع من ذلك فهي تهدف بالإضافة إلى تحقيق المصدقية إلى الاهتمام بالاداء وتوجيهه، ويرى فلنت ان الرقابة يجب ان تهتم بترشيد سلوك الافراد والتنظيمات المقاسه ببعض المعايير الاجتماعية، ويرى البعض ان عملية الرقابة ينبغي ان تتسم بالاستمرار لان المدقق يعتبر طرف ثالث بين المشروع والمستفيدين منه .

والباحثة ترى ان عملية التطور في وظيفة الرقابة هي عملية حتمية فرضتها الظروف المحيطة بالبيئة، إذ أن الأعمال والوظائف كلما تطورت وتوسعت مهامها فإن الرقابة حتما تتأثر بتلك المتغيرات، لذا فعلمية الرقابة والمراقبون يجب ان يكونوا مواكبين ومتزامنين مع كافة المتغيرات وان لا يكون الفرق بين التطور في النشاط الاقتصادي والتطور الرقابي شاسع أو متأخر، بل يجب ان على الاجهزة الرقابية المالية العليا والمحاسبة تستعد لهذا التطور بسرعة وعلى كافة المتغيرات، حتى تؤدي الرقابة ثمارها وتساعد على الحد من أي مخاطر سلبية لهذا التطور.

المطلب 2

الرقابة المالية العليا وما يميزها عن غيرها من انواع الرقابة

يصنف الفقه الرقابي، الرقابة المالية إلى نوعين من الرقابات، هما رقابة داخلية ورقابة خارجية، وتنقسم الرقابة الداخلية إلى نوعين، هما الرقابة الذاتية ورقابة السلطة التنفيذية، كما تنقسم الرقابة الخارجية، إلى رقابة مكاتب مراجعي الحسابات الخارجيين، ورقابة أجهزة الرقابة المالية، وتتصف هذه الرقابة الأخيرة بأنها رقابة عليا، وذلك للتمييز بينها وبين بقية أنواع الرقابات، وللتدليل على سمو مركزها من حيث السلطة القانونية لرقابتها وإكتمال خصائصها وشموليتها، سوف يتم تناول ما يميز هذه الرقابة عن غيرها من الرقابات بالتالي¹ :

أولاً: الرقابة الداخلية: سبق أن تم الإشارة إلى أن الرقابة الداخلية، تنقسم إلى نوعين هما الرقابة الذاتية ورقابة السلطة التنفيذية، إلا أن ما تتميز به الرقابة المالية العليا عن الرقابة الداخلية وانواعها يكمن في التالي:

1- الرقابة الذاتية (رقابة ادارات المراجعة الداخلية)، وهي رقابة الوحدة الإدارية نفسها على أعمالها في نطاق العملية للإدارة ذاتها وتسلسلها، فهي جزء من نظام الرقابة الإدارية تهدف إلى خدمة الإدارة في الوحدة الإدارية، وهي نوع من الرقابة أستحدثت بغرض معاونة الرئيس الإداري في الوحدة الادارية في ممارسة الرقابة على أعمال ادارته، وفيما يلي أوجه الإختلاف بين هذا النوع من الرقابة ورقابة أجهزة الرقابة المالية العليا على النحو الآتي:

من حيث الأساس الذي تستند عليه: تستند الرقابة الذاتية وجودها من قرار انشائها والذي في الغالب ما يكون قرارا صادرا من رئيس الوحدة الادارية في حين أن رقابة أجهزة الرقابة المالية العليا تستمد وجودها من نصوص الدستور الذي يفرض وجودها كمبدأ عام، ومن قانون انشائها الذي يصدر من السلطة التشريعية في الدولة، الذي يتناول تنظيمها وتحديد اختصاصاتها وصلاحياتها، فرقابة أجهزة الرقابة المالية

العليا تستمد سلطتها القانونية في الرقابة من تشريع أعلى من التشريع الذي تستمد منه الرقابة الذاتية سلطتها .

من حيث تبعية القائمين بالرقابة: تلحق الرقابة الذاتية عادة، بالرئيس الإداري الأعلى في الوحدة الإدارية، لتعاونه في ممارسة الرقابة على أعمال إدارته، فهي تعمل تحت إشرافه، وفي نطاق الحدود التي يرسمها لذلك .

في حين تلحق أجهزة الرقابة المالية العليا، بالسلطة العامة المهيمنة في الدولة، لكي تقف إلى جانبها، وتمدها بالمعلومات والآراء اللازمة، لممارسة الرقابة على إدارة السلطة التنفيذية، وأجهزتها المختلفة للمال العام، وبالتالي فإن رقابة أجهزة الرقابة المالية العليا تخدم سلطات أعلى من السلطات التي تخدمها الرقابة الذاتية، بالإضافة إلى أن رقابة أجهزة الرقابة المالية، تتمتع بالاستقلال التام، الذي لا يتوفر للرقابة الذاتية، لذا فقد دعت وأكدت على استقلالية أجهزة الرقابة المالية العليا، منظمة الانتوساي INTOSAI، بأنه ضمن القواعد الدولية حيث تقضي بأن للهيئات العليا للرقابة المالية (الانتوساي INTOSAI) من قواعد دولية والتي تقضي بأن على الهيئات العليا للرقابة المالية التي تقوم باختصاصاتها بصورة موضوعية وفعالة، ان كانت مستقلة عن الجهة الخاضعة لرقابتها، وكانت تتمتع بالحماية ضد النفوذ الخارجي عنها.

من حيث المعايير: "تباشر الرقابة الذاتية في ضوء مفاهيم ومعايير محاسبية قاصرة، وغير مكتملة، نظرا لحدثة هذه المعايير، واختلاف مجالاتها، واختلاف حدود عملها بين منشأة وأخرى"¹، في حين تؤدي أجهزة الرقابة المالية العليا رقابتها على ضوء المعايير الرقابية، التي تعتمدها التشريعات الداخلية أو المنظمات الدولية، وبذلك فإن رقابة أجهزة الرقابة المالية العليا، تعمل في ضوء معايير موضوعية، من مؤسسات دستورية ودولية، أعلى من المنظمات التي وضعت المعايير، التي تعمل بها الرقابة الذاتية.

من حيث النطاق: ان مجال عمل الرقابة الذاتية، يختلف بين منشأة وأخرى، حيث يقتصر الأمر في بعض المنشآت، على الرقابة المحاسبية النظامية- في حين أن عمل أجهزة الرقابة المالية العليا- يشمل بالإضافة إلى ذلك، رقابة الأداء والرقابة على كافة

الأوضاع القانونية، وأثرها من الناحية المالية وأداء الوحدات الخاضعة للرقابة، وبذلك فإن رقابة أجهزة الرقابة المالية العليا، أوسع نطاق من الرقابة الذاتية .

من حيث الهدف: يقتصر هدف الرقابة الذاتية، في وضع رقابة على سير العمليات المالية في الوحدة الإدارية، ورفع تقارير واضحة للرؤساء الإداريين، عن سير تلك العمليات، في حين يمتد هدف الرقابة، لدى أجهزة الرقابة المالية العليا، إلى التأكد من حسن إدارة الأموال العامة، من حيث الكفاءة والفعالية والاقتصاد، وتطوير أداء الجهات الخاضعة للرقابة، وتطوير ورفع مستوى أداء مهنة المراجعة، وتحقيق الوعي الرقابي لدى الجماهير، وفي ضوء ذلك، فإن أهداف رقابة أجهزة الرقابة المالية العليا، أسمى من أهداف الرقابة الذاتية .

2- الرقابة التنفيذية: يقصد بها رقابة وزارة المالية، التي تمارسها عن طريق مندوبيها (مدراء المالية ومدراء الحسابات)، في كافة الجهات الرسمية، أو عن طريق هيئة تابعة لها، كالرقابة على أعمال الدوائر الرسمية وشبه الرسمية، وعلى المؤسسات العامة، التي تتبع الوزارات المختلفة، وهذه الرقابة تختلف عن رقابة أجهزة الرقابة المالية العليا، من عدة وجوه نوردتها فيما يلي:

من حيث الهدف: يقتصر هدف الرقابة التنفيذية، على رقابة سير العمليات المالية، في الوحدات الخاضعة لها، ومدى مطابقتها للأنظمة والقوانين المالية، في حين أن أهداف رقابة أجهزة الرقابة المالية اسمى من ذلك .

من حيث السلطة القانونية للرقابة: فالرقابة التنفيذية تستمد سلطتها من القانون أو من القرار الإداري الصادر من السلطة التنفيذية المعنية، في حين أن السلطة القانونية لرقابة أجهزة الرقابة المالية العليا تستمد هذه السلطة من الدستور والقانون، وهو تشريع أعلى من القرارات الإدارية.

من حيث نطاق الرقابة التنفيذية، نجد أنه من الناحية الموضوعية، تباشر هذه الرقابة، عملية الرقابة المالية النظامية المحاسبية فقط، في حين أن رقابة أجهزة

الرقابة المالية العليا، تباشر بالإضافة إلى ذلك، رقابة الأداء، والرقابة على الأوضاع القانونية .

من حيث الأسلوب: تشمل الرقابة التنفيذية الرقابة السابقة فقط، وقد تجرى على مراحل مختلفة، في حين ان أجهزة الرقابة المالية العليا، تشمل كل من الرقابة السابقة واللاحقة والمصاحبة .

من الناحية العضوية: يمكن القول، ان الرقابة التنفيذية من الناحية العضوية، تمارس على الدوائر الرسمية وشبه الرسمية، المدرجة ضمن الموازنة العامة للدولة فقط، في حين تشمل رقابة أجهزة الرقابة المالية العليا، بالإضافة إلى ذلك رقابة الهيئات، والمؤسسات ذات الموازنات المستقلة، والملحقة بالموازنة العامة للدولة والجهات المعانة، وأي جهة تكفل لها الدولة حداً أدنى من الربح، أو تعتبر أموالها من الأموال العامة، وبهذا تعتبر رقابة أجهزة الرقابة المالية العليا، أوسع نطاقاً من الرقابة التنفيذية، هذا بالإضافة إلى أن رقابة أجهزة الرقابة المالية العليا، هي رقابة مستقلة، في حين تفتقر الرقابة التنفيذية لذلك الاستقلال، الامر الذي يؤثر بصورة مباشرة أو غير مباشرة في مصداقيتها وحياديتها .

ثانياً: الرقابة الخارجية: ويطلق عليها رقابة مكاتب مراجعي الحسابات الخارجيين، وهي الرقابة التي يباشرها مراجعو الحسابات، على الشركات الخاصة والشركات المختلطة، وفي بعض الدول على المؤسسات العامة، وتختلف هذه الرقابة عن رقابة أجهزة الرقابة المالية العليا، من عدة وجوه نوردتها في التالي:

من حيث النطاق الموضوعي للرقابة والاهداف: تقتصر الرقابة الخارجية على "التأكد من سلامة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر، ومدى الاعتماد عليها، واعطاء رأي فني محايد، يستند إلى قرائن وأدلة، عن مدى مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر، وعن مدى دلالة هذه القوائم عن نتائج الأعمال، لفترة زمنية معينة ومراكز الأموال في نهاية تلك الفترة، وما يترتب على ذلك من اكتشاف ماقد يوجد بالدفاتر، من اخطاء أو غش أو تزوير، وتقليل فرص

ارتكاب الخطأ والتزوير أو الغش"¹، في حين تهدف رقابة أجهزة الرقابة العليا بالاضافة إلى ذلك مايلي:

* "دراسة وفحص كافة الانظمة والقوانين، واسلوب سير العمليات المالية "للتحقق من مدى كفايتها وملاءمتها، وتحديد أوجه النقص أو القصور فيها، واقتراح السبل والوسائل الملائمة للإصلاح والتحسين، تمهيدا للوصول بإدارة الأموال العامة، إلى أقصى قدر من الكفاءة والفاعلية والدقة والسلامة"².

* "تقويم نتائج الاعمال،"وكشف مخالفات قواعد المشروعية والفعالية والتوفير في ادارة الأموال العامة، بأقصى قدر من السرعة لضمان اتخاذ الإجراءات"³.

* دراسة وفحص وتقييم، كافة الإجراءات المتخذة، في شأن المخالفات الواقعة، وتحديد أوجه النقص والقصور فيها، في سبيل الوصول إلى رفع كفاءات النظم القائمة على ذلك، للحيلولة دون ارتكاب المخالفات، أو على الأقل جعل إمكانية العودة في ارتكابها بأقل قدر ممكن، ليس هذا فحسب بل القيام بتبليغ المعلومات إلى السلطات المختصة في الدولة، من خلال ماتصدره من تقارير دورية، أو غير دورية ذات موضوعية وأهداف .

* المساهمة في رفع وتطوير مهنة المراجعة، حيث تتسم رقابة مراقبي الحسابات، بأنها رقابة لاحقة فقط، في حين تشمل الرقابة المالية العليا، كل من الرقابة اللاحقة والمصاحبة، بالاضافة إلى الرقابة السابقة، كذلك الإسهام في تنمية الوعي الرقابي، في المجتمع عامة، ولدى الجهات الخاضعة للرقابة على وجه الخصوص .

اما من حيث النطاق العضوي للرقابة، فإن رقابة أجهزة الرقابة المالية العليا، لا تقتصر على الجهات التي تباشر فيها الرقابة الخارجية، بل تتسع لتشمل جميع الإدارات الرسمية وشبه الرسمية، والجهات المعانة، وأي جهة تضمن لها الدولة حدا أدنى من الربح، بالإضافة إلى أن الرقابة الخارجية، لمراقبي الحسابات، لا تهتم سوى بالماضي، في حين تهتم أجهزة الرقابة المالية العليا، بالماضي والحاضر والمستقبل، لتحقيق الأداء الأفضل، الذي ينبغي أن يكون عليه في المستقبل.

						1
						1990
					32.	
1974	(54)	(8)	1964	129		(9) 2
						3
					36 .	

من حيث نشر التقارير: تقوم كل من أجهزة الرقابة المالية العليا، ومكاتب المراجعة الخارجية، بتقديم ونشر تقارير نتائج أعمالها، إلا أن الجهات التي تخدمها هذه التقارير، تقتصر في حالة الرقابة الخارجية، على العملاء و أعضاء الجمعيات العمومية، ومجالس الإدارات والمنظمات المهنية، بينما تنتج تقارير الرقابة المالية العليا، إلى خدمة قطاع أوسع، تشمل سلطات الدولة والجمهور، لذلك فإن تقاريرها، أكثر شمولية، عن حالة تقارير الرقابة الخارجية .

من حيث المعايير التي تعتمد عليها: تستند الرقابة الخارجية على معايير المراجعة المتعارف عليها وعلى خطاب التكاليف وفي ضوء القوانين المعمول بها، بينما تستند الرقابة العليا على ما هو منصوص عليه في الدستور والقوانين والانظمة وفقاً لمعايير الرقابة الدولية التي تعتمدها تلك التشريعات وبالتالي لا يتم الإستناد إلى المعايير المتعارف عليها إلا عند سكوت التشريع المحلي، لذلك فإن نتائج الرقابة المالية العليا أدق وأشمل وأكمل من نتائج الرقابة الخارجية.

خاتمه:

وفقا لما تقدم عرضه في الفصل الاول والخاص بالمبادئ العامه للرقابة المالية والذي تضمن بيان بالمصطلحات الرقابية وكذا مفهوم وانواع الرقابة المالية ووظائفها التقليدية، وكذا اهدافها وتطورها وما يميز الرقابة المالية العليا عن غيرها من الرقابات نجد ان المهتمين والمختصين الاكاديميين قد اولو اهتماما كبيرا لموضوع الرقابة المالية، كما لجتهدوا في بيان أوجه الشبه والإختلاف، بين الرقابة المالية العليا وكل من الرقابة الذاتية والتنفيذية والخارجية، وبينت العديد من الابحاث ماللرقابة المالية العليا من الخصائص تتسم بهل عن غيرها من الرقابات كاستقلاليتها وتبعيتها وسلطتها القانونية وخدماتها التي تقدمها ونوع المستفيدين من تلك التقارير، هذا بالاضافة الى ماتهدف اليه وهو تحقيق نتائج أكمل وأشمل، من النتائج التي تهدف إلى تحقيقها بقية أنواع الرقابة، ناهيك عن أنها رقابة أشمل وأوسع نطاق، وتسنعمل وسائل ومعايير رقابية، اكثر دقة واكثر وضوحا، من المعايير التي تعتمد عليها بقية انواع الرقابة، لذا تعتبر الرقابة المالية العليا أفضل أنواع الرقابة المالية، التي تمارس على الإطلاق، وذلك نظرا لما تحاط به من مؤيدات قانونية، ومظاهر الإستقلال، التي ينص عليها في الدساتير والتشريعات القانونية واللائحية بالاضافة الى اهتمام المنظمات الدولية باستقلالية تلك الاجهزة لما تحاط به من اهمية في قوة تقاريرها.

الفصل الثاني

الاقتصاد الموجه وحالة الرقابة في الدول النامية

ساد الإقتصاد الموجه بمختلف مسمياته عددا كبيرا من دول العالم، وذلك في الإقتصاديات التي كانت قائمة حينذاك، وبالتالي كانت لإدارة هذا الإقتصاد وسائل وقواعد ونظريات تناسب الإطار العقائدي والتطبيقي للإقتصاديات الموجهة، لذا لعبت الرقابة المالية، في الدول ذات الإقتصاد الموجه، دورا بارزا في حماية الإقتصاد، ودعم التوجهات من منطلق تطابق مصالح الدولة، والمجتمع والفرد، في تحقيق عائد مرتفع للإقتصاد الموجه، وحماية الأموال والممتلكات العامة، وذلك بعدد من الوسائل وأهمها وسيلة الرقابة، لذا فقد لعبت الرقابة المالية العليا انذاك دورا لا يستهان به في حماية وخدمة الدولة وأموالها، لذا سيتم توضيح ذلك من خلال بحثين، الاول يركز على مهام الرقابة الرئيسية والتي تتمركزي الرقابة في الرئاسية والبرلمانية والمختلطة، وكذا نبذة عن الملامح الرقابية في ظل الاقتصاد الموجه، بينما يركز المبحث الثاني، على الملامح التاريخية للرقابة المالية العليا، وفيما يلي تفصيل لذلك :

المبحث الاول

مهام الرقابة الرئيسية واللامح الرقابية

في ظل الاقتصاد الموجه

لم تكن ممارسات واساليب الرقابة المالية، في الإقتصاد الموجه، بالجانب المهني فقط، وانما أيضاً في دعمها لتحقيق الاهداف الإقتصادية، التي تضمنتها خطط التنمية في تلك الدول، لذا سيتم في هذا المبحث التطرق للرقابة ومهامها الرئيسية الرئاسية البرلمانية والمختلطة، وذلك من خلال المطلب الاول، كما سيتطرق المطلب الثاني عرض لبعض ملامح الرقابة في ظل الإقتصاد الموجه، كتجربة حققت نجاحات في مجالات معينة، وأخفقت في مجالات اخرى .

المطلب 1

الرقابة ومهامها الرئيسية (البرلمانية والرئاسية والمختلطة)

هناك العديد من الممارسات الرقابية، إضافة للرقابة المالية التي تمارسها الأجهزة الرقابية المالية العليا، وهذه الرقابات تهتم بالنواحي الرئاسية والسياسية والتشريعية، كما انها تمارس من خلال ثلاث رقابات، وهي الرقابة في النظام البرلماني، والرقابة في النظام الرئاسي، والرقابة في النظام المختلط (نصف الرئاسي) وفيما يلي توضيح لذلك:

اولا: الرقابة في النظام البرلماني

يقصد بالرقابة البرلمانية "الرقابة التي تقوم بها السلطة التشريعية المنتخبة، من الشعب على أعمال الحكومة، وتشمل هذه الرقابة، كافة التصرفات والأعمال المالية والإدارية، الصادرة عن الحكومة سواء كانت إيجابا أو سلبا، مع اختلاف قوة هذه الرقابة باختلاف النظام السياسي، ويكون هدفها الأساسي، هو التأكد من مدى التزام أعضاء الحكومة، بتحقيق الإصلاح الإداري والتنمية الإدارية، إلى جانب المحافظة على مبدأ الشرعية"¹، ومن هذا المفهوم، تم تحديد إطار الرقابة التشريعية كالتالي:

* ان هذه الرقابة " تعبير منظم عما يريده الشعب من الحكومة، ولذلك يقال ان البرلمان هو ساحة السجال الدائم، بين المواطنين والحكومة، فهو المنصة العامة، التي يتم فيها التعبير عن المطالب والاختلافات"².

* ان هذه الرقابة تتم اما بطريقة سلبية، وذلك عن طريق إصدار القوانين والتشريعات، والتي يجب على الحكومة ان تحترمها، في ممارسة نشاطها الإداري والمالي، وبهذا فهي "تحدد القوانين الأطر القانونية للنشاط الحكومي، ويرى البعض ان هذا الاختصاص، وان كان يمثل في ظاهره سلطة التشريع، إلا انه يعتبر في

حقيقته صورة من صور الرقابة السابقة، فهو يدور حول إقرار ماتقدم به الحكومة، من خطط أو مشروعات، بحيث لا تكتسب شرعيتها ونفاذها، إلا إذا كانت موافقة للقوانين الصادرة من السلطة التشريعية، واما ان تتم هذه الرقابة بطريقة ايجابية، وهي الرقابة الممنوحة للسلطة التشريعية، على أعمال الإدارة العامة، سواء كانت سابقة على هذا التصرف أو أثناء ممارسة التصرف، وأخيرا قد تكون رقابة لاحقة على التصرفات، وذلك للتأكد من مدى ممارسة الحكومة لنشاطها، ومدى توفيقها في مهامها وتوافقها مع ما هو محدد لها"¹.

* ان هذه الرقابة "تمتد إلى كافة الأعمال المالية والإدارية، الصادرة عن الحكومة، سواء كانت تصرفات إدارية، دون تفرقة بين الأعمال القانونية والأعمال المادية، وكذلك بين الأعمال السياسية والأعمال الإدارية، فالرقابة التشريعية، يمكن ان تمتد إلى أعمال السيادة، على الرغم من عدم خضوعها، لرقابة القضاء الإداري، كذلك تمتد الرقابة، إلى التصرفات المالية الحكومية، سواء كانت هذه الرقابة سابقة، كاعتماد الميزانية أو كانت أثناء التصرف المالي أو لاحقة كاعتماد الحساب الختامي"².

* ان هذه الرقابة على الرغم من أنها تشمل كافة الأعمال والتصرفات الإدارية والمالية، التي تقوم بها الإدارة العامة، إلا أنها تتم بصفة عامه، دون الدخول في التفاصيل وأعمال التنفيذ، فهي رقابة على النتائج على نحو كلي، دون الدخول في التفاصيل الفنية الدقيقة، إلا على سبيل الاستثناء، فما تتناوله الرقابة التشريعية، في مثل هذه الأحوال، لا يمكن ان يعدو الخطوط العامة، بهدف الوصول إلى قرارات محددة، تعبر عن إرادتها بصورة عامة.

* ان هذه الرقابة موجهة بصفة أساسية إلى السلطات الرئاسية، ولذلك يقال بأن الرقابة السياسية، وسيلة لتنمية الحكام غير الكفاء أو تغيير سياستهم .

* اذا كان الهدف من الرقابة عموماً، هو المحافظة على مبدأ الشرعية وتحقيق المصلحة العامة، فإن هدف رقابة المجلس التشريعي على الجهاز الحكومي، يعتبر اداة وضع تصرفات السلطة التنفيذية باستمرار، في الإطار القانوني والدستوري الصحيح، وغياب هذه الرقابة معناه، ان تصرفات الحكومة تفتقد الشرعية .

الا ان للرقابة التشريعية، هدف اخر خاص بها، إلى جانب هذا الهدف في الرقابة على مدى ما تقوم به الحكومة، من أعمال لتحقيق الصالح الإداري والتنمية الإدارية الشاملة، وفقاً للخطط والسياسات والبرامج التي تم الموافقة عليها من قبل السلطة التشريعية، وكذلك الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية العامة، واعتمادها مسبقاً ولاحقاً .

* تختلف حدود الرقابة التشريعية وسلطاتها وحققها في توقيع الجزاء، عند اكتشاف الأخطاء والسلبيات في أعمال الإدارة العامة، باختلاف النظام السياسي، فهذه الرقابة قوية في النظام البرلماني (حيث تكون هناك رقابة متبادلة بين السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية)، وتمارس بصورة متعددة وتصدر جزاء سياسي عند اكتشاف الأخطاء وتمارس في حدود معينة في النظام الرئاسي، لذا تتميز الأنظمة البرلمانية "بثنائية السلطة التنفيذية، حيث يتواجد فيها رئيس الدولة والحكومة، المتمثلة في رئيس مجلس الوزراء والوزراء، وتكون هذه الحكومة مسؤولة سياسياً أمام البرلمان، ويحق للحكومة حل البرلمان، ومعقل هذا النظام بريطانيا، إلا أن تطبيقه يتم في أوروبا الغربية وفي الهند وكذلك اليابان"¹، اي ان الثنائية في السلطة التنفيذية، في النظام البرلماني هي ثنائية ظاهرية، فرئيس الدولة المتمثل في التاج، لا يتمتع بسلطة ودوره فخري .

اما وظائف البرلمان فقد مرت في تطورها التاريخي بثلاث مراحل هي²:

- الدور الاستشاري: حيث اقتصر دور المجلس فيه على إعطاء المشورة لصاحب السلطان، دون ان يكون لرأيه صفة الإلزام .

- **الدور التشريعي:** وهو الدور الذي أصبح فيه المجلس حرا طليقا يجري تأليفه على أساس الانتخاب العام، وتنحصر صلاحياته بدراسة مشاريع القوانين وإقرارها .

- **الدور الرقابي:** وهو الدور الحالي الذي تلعبه البرلمانات والذي يتناول بالاضافة إلى التشريع حق رقابة الحكومة وتوجيهها، " غير ان الرقابة التشريعية وتنظيمها، تختلف باختلاف النظام السياسي في الدولة، فتتشد رقابة البرلمان على أعمال الحكومة، وذلك في النظام البرلماني، الذي يقوم على الفصل بين السلطات، فصلا مشربا بروح التعاون وتبادل الرقابة، فمثلا النظام البرلماني، يمارس البرلمان رقابة قوية على أعمال الحكومة، فهو يأخذ بالمسئولية السياسية للحكومة، سواء كانت تضامنية أو فردية للوزير، وتشكل هذه المسئولية السياسية للحكومة أمام البرلمان، العنصر الأساسي للنظام البرلماني، وهذا يتيح للبرلمان بسط رقابته على أعمال الجهاز الإداري، ومحاسبة الوزراء عليها، وذلك بصورة رقابية متعددة، من أهم هذه الصور، الأسئلة البرلمانية، والاستجوابات، وكذلك مناقشة برنامج الحكومة، وقد تأخذ الرقابة البرلمانية، صورة إجراء تحقيق، في مسألة معينة من المسائل المعروضة على المجلس التشريعي" 1 .

ثانيا: الرقابة في النظام الرئاسي:

يتخذ النظام الرئاسي، أسلوب أحادي السلطة، " حيث يكون لرئيس الدولة، سلطة القيادة والإدارة، ويعتبر الرئيس الإداري الأعلى للسلطة الإدارية، والوزراء بمكاتبهم المختلفة ليسوا سوى مساعدين لرئيس الجمهورية، ولذلك فهو يمارس الرقابة الرئاسية المفترضة، التي تقوم على أساس من الخضوع والتبعية، من قبل المرؤوسين بدون حاجة إلى نص دستوري أو قانوني، وتعتبر الولايات المتحدة الامريكية، النموذج الامثل لهذا النظام، كما ان وجود الرقابة الرئاسية، نتيجة طبيعية لوجود الإدارة المركزية، فهناك تلازم حتمي بين هذه الرقابة والإدارة المركزية،

فهي رقابة تقوم طبقاً للتدرج الهرمي للجهاز الإداري المركزي، وما يترتب على هذا التدرج من خضوع الموظف الأقل درجة، للموظف الأعلى درجة، حتى تصل إلى قمة الهرم الإداري"¹، ويطلق على هذه الرقابة المركزية، "الرقابة الرئاسية، لأنها رقابة تمارسها الرئاسات الإدارية في الإدارة العامة، بما تملكه من سلطة، تزداد بازدياد المسؤولية صعوداً، حتى تصل في النظام البرلماني إلى الوزير، والذي يملك سلطات إدارية واسعة، تجعله مسئولاً سياسياً أمام البرلمان، أو إلى رئيس الجمهورية في النظام الرئاسي، والذي يعتبر الرئيس الإداري الأعلى في الدولة، وإن كان لا يسأل سياسياً أمام البرلمان بسبب فصل السلطات، إلا أنه يسأل قضائياً عن أعمال الوظيفة التنفيذية، فالسلطة والمسئولية متلازمتان، وذلك تطبيقاً لمبدأ التنظيم، حيث تكون السلطة يجب أن تكون المسؤولية، وهذا التلازم يؤدي إلى أن تكون السلطة بقدر المسؤولية، فحسن التنظيم الإداري، يقتضي أن تكون السلطة والمسئولية متلازمتين ومتناسبتين، في كافة المستويات الإدارية المتتابعة"².

العناصر الأساسية للرقابة الرئاسية وضوابطها

تقوم الرقابة الرئاسية، على أساس "البناء الإداري المركزي، وما يقوم عليه من تدرج إداري ورئاسي، وتمارسها الرئاسات الإدارية بما لها من سلطة أمر على أشخاص المرؤوسين وأعمالهم، والغرض الأساسي من هذه الرقابة، هي رقابة مشروعية أعمال الإدارة العامة ومدى ملاءمتها، من حيث تحقيق المصلحة العامة، وحسن سير المرافق العامة"³، وبناء على ذلك المفهوم يتضح أن العناصر الأساسية للرقابة الرئاسية تتمثل في التالي⁴:

1	1985	43.42
2	1980	. 285
3	113	. 113
4	123	. 177

البناء الإداري المركزي، فالرقابة الرئاسية لا توجد إلا في ظلّه وما يقوم عليه من تدرج إداري ورئاسي، وهذا العنصر يعتبر هو الأساس الذي تقوم عليه الرقابة الرئاسية .

السلطة الرئاسية، وهذا العنصر يعتبر الوسيلة التي تمارس بها الرقابة الرئاسية . الخضوع الإداري أو التبعية الإدارية وما يترتب عليها من واجب الطاعة، حيث يعتبر هذا العنصر هو النتيجة الطبيعية لممارسة الرقابة الرئاسية .

الهدف الأساسي من قيام الرقابة الرئاسية هو التحقق من مشروعية أعمال الإدارة العامة، ومدى ملاءمتها، وهذا العنصر، هو المبرر الذي تقوم عليه الرقابة الرئاسية. ويلاحظ من ناحية أولى، ان كل عنصر من هذه العناصر، التي تقوم عليها الرقابة الرئاسية، له ضوابطه التنظيمية والقانونية المحددة، والتي تتسع وتضيق بحسب التنظيمات القانونية والادارية المختلفة في كل دولة، ومن ناحية ثانية نلاحظ ان هذه العناصر مترابطة وتكون في مجموعها الرقابة الرئاسية على الادارة العامة المركزية، كما ان هذه الرقابة يمكن ان توجد داخل النظام الإداري اللامركزي .

الدور الرقابي للسلطة الرئاسية

تعتبر الرقابة الرئاسية رقابة طبيعية، تفرضها طبيعة النظام المركزي، فالرئاسات الادارية، تمارس هذه الرقابة لما لها من سلطات امر على مرؤوسيهها، والسلطات الرقابية "تعتبر حقوقا ذاتية، مستمدة من طبيعة السلطة الرئاسية، فاذا كانت السلطة بمفهومها القانوني تعني الحقوق والواجبات، وبمفهومها الاداري تعني، القوة التي بمقتضاها، يستطيع الرئيس الاداري، القيام بالعمل المطلوب منه، وفقاً للخطة الموضوعة"¹، فالسلطة في مجال الرقابة الرئاسية، يمكن تعريفها "بأنها القوة التي بمقتضاها، يستطيع الرئيس الاداري، مباشرة الرقابة على أشخاص مرؤوسيه وأعمالهم، ويملك الرئيس الإداري، سلطات رقابية واسعة على مرؤوسيه وأعمالهم،

سواء كانت سلطات قانونية أو فنية، هذه السلطات القانونية قد تكون تنظيمية كالحق في التعيين والنقل والترقية، وقد تكون تأديبية كتوقيع الجزاء التأديبي على المرؤوس، وهذا مايتعلق بالرقابة على أشخاص المرؤوسين"¹، اما بالنسبة للسلطات الرقابية على أعمال الإدارة العامة، فتتمثل من الناحية القانونية الرقابة المسبقة، وتتمثل في التصديق والتصريح كما في الرقابة اللاحقة، وقد تتمثل أيضاً في سلطة التعقيب على أعمال المرؤوس كالإلغاء والتعديل والحلول .

اما سلطات الرقابة الرئاسية من الناحية الفنية فتتمثل في الإشراف والتقارير الادارية، والمتابعة والتحريات الإدارية، والشكاوي والتفتيش، الا أن المتفق عليه بين فقهاء القانون الإداري والباحثين في الإدارة العامة، وكذلك في التطبيقات والتنظيمات الادارية المعاصرة، أن سلطات الرقابة الرئاسية، والتي بواسطتها يمارس الرئيس الإداري الرقابة، على أشخاص المرؤوسين التابعين لهم وأعمالهم ليست مطلقة، بل سلطات مقيدة بضوابط متعددة، سواء كانت هذه الضوابط تتعلق، بشخص المرؤوس أو كانت ضوابط قانونية أو تنظيمية، وذلك على النحو التالي:

بالنسبة للضوابط الشخصية فهي "تتعلق بممارسة هذه السلطات في مواجهة المرؤوس، فالرئيس الإداري وان كان يملك سلطات رقابية واسعة في مواجهة المرؤوس، إلا ان هذه السلطات ليست سلطات موجهة إلى أشخاص المرؤوس نفسه وإنما إلى "الوظيفة العامة التي يمارسها، وبالتالي فإنها يجب ان تكون في إطار هذه الوظيفة دون ان يكون للرئيس الإداري الحق في التدخل في الحياة الخاصة للموظف، إلا اذا كانت الحياة الخاصة تنعكس على عمل الموظف فحينئذ تمتد إليها سلطة الرقابة الرئاسية"²، "اما الضوابط القانونية، فانها تتمثل في ان سلطات الرئيس الاداري لرقابته، ليست حقا مطلقا له يمارسها كيفما يشاء، فهذه السلطة ممنوحة طبقا للقانون، ولذلك فانها يجب ان تمارس في اطار القانون واللوائح وطبقا للأهداف

المحددة، إلى جانب الهدف العام من ممارسة الوظيفة العامة، وهو تحقيق المصلحة العامة وحسن سير المرافق العامة، اما من الناحية التنظيمية، "فان سلطة الرقابة الرئاسية التي يملكها الرئيس الإداري، لاتعني التسلط في ممارسة الرقابة الرئاسية والتدخل بهذه الرقابة في كل شئ في التنظيم، فإن هذه المبالغة في الرقابة، سوف يؤدي إلى عرقلة الأعمال الإدارية وتعطيلها، كما أنها سوف تؤدي إلى رد فعل سيئ لدى المرؤوسين في التنظيم، ولذلك فانه من الضوابط التنظيمية الهامة في التنظيم، هو الاهتمام بالرقابة على الأنشطة والمجالات التي تكون أكثر تأثيرا على المنظمة ككل، كذلك عدم التركيز على الانحرافات العادية، التي ترتبط بعملية الأداء وليست لها آثار سلبية على درجة تحقيق الأهداف المحددة"¹.

ثالثا: الرقابة في النظام نصف الرئاسي (النظام المختلط):

النظام نصف الرئاسي، هو نظام يجمع بعض خصائص النظام الرئاسي ومعظم خصائص النظام البرلماني، فمثلا "السلطة التنفيذية تقسم إلى عنصرين منفصلين هما رئيس الدولة والوزارة، وتكون الحكومة بمعناها الضيق، مسؤولة امام البرلمان عن اعمالها الادارية، وهذا العنصر مأخوذ من النظام البرلماني، بينما وجود التعاون المتبادل بين السلطتين التنفيذية والتشريعية، كمسؤولية الحكومة أمام البرلمان، يقابلها حق رئيس الدولة في حل البرلمان، فان حق الحل مأخوذ من النظام البرلماني أيضاً .

اما الخصائص المأخوذة من النظام الرئاسي، فهي تتعلق برئيس الدولة، وتمثل في انتخاب رئيس الجمهورية بالاقتراع الشامل، كما هو الحال في النظام الرئاسي، وفي هذه الحالة لا يعتبر رئيس الدولة فخريا ليس له أي دور في الحكم بل له سلطات فعلية يمارسها مستقلا عن الحكومة، وأيضا سلطات يمارسها مع الحكومة

التي توجد إلى جانبه والمتمثلة في رئيس مجلس الوزراء المسؤولة امام البرلمان، وهذا كما هو الحال في فرنسا"¹.

وبالتالي فانه يمكن ترتيب الوضع في النظام نصف الرئاسي كالتالي:

* ان السلطة التنفيذية رغم أنها تنقسم إلى عنصرين أساسيين هما رئيس الجمهورية والحكومة، إلا أن هناك "ثلاثة أجهزة وهي رئيس الدولة وما يمارسه من اختصاصات، والثاني رئيس الحكومة وما يمارسه أيضاً من سلطات وأخيراً الهيئة الجماعية وهم هيئة الوزراء والذين يمارسون الرئاسة الإدارية للوزارات المختلفة"².

* ان رئاسة الدولة وهي السلطة السياسية العليا تعتبر مستقلة عن الحكومة المكونة من رئيس مجلس الوزراء والوزراء، التي تعتبر السلطة الإدارية العليا، وبالتالي المسؤولة سياسياً امام البرلمان عن اعمالها الإدارية تضامنياً أو فردياً .

* بالنسبة للرقابة الرئاسية العامة على أعمال الإدارة العامة، فإنها تمارس من قبل رئيس الجمهورية ورئيس الوزراء، ووفقاً لنصوص الدستور والقوانين المنظمة ورقابة رئاسية مفترضة دون حاجة إلى نص قانوني من قبل الوزراء على أعمال وزاراتهم .

ومما سبق يتضح ان رئيس الجمهورية في النظام نصف الرئاسي (المختلط) يمارس سلطات سياسية وإدارية فعالة، ومع ذلك ووفقاً للنصوص الدستورية والقانونية للنظام الفرنسي هناك فصل بين السلطة السياسية والتي يمارسها رئيس الجمهورية وحده أو بمشاركة الحكومة هي الرئيس الفعلي لها إلى جانب رئاسة كل وزير لوزارته، فهي المسؤولة سياسياً أمام البرلمان وبالتالي تكون هي المختصة بممارسة الأعمال الإدارية، وتتوصل أيضاً إلى عدم وجود مشكلة في الفصل بين الوظيفة السياسية والإدارية، فالوظيفة السياسية تمارس من قبل رئيس الجمهورية منفرداً أو بالاشتراك مع الحكومة، بحيث يمكن القول كما رأينا سابقاً بصعوبة،

الفصل بين وظيفتها اما من الناحية الادارية، فإن السلطة الادارية تمارس من قبل الوزراء، كل في وزارته تحت اشراف رئيس الوزراء ورئيس الجمهورية .
وبمقارنة النظم السياسية، والتي سبق توضيحها مع ما هو معمول به في التشريعات اليمنية، يلاحظ بأن "دستور الجمهورية اليمنية يأخذ ببعض خصائص النظام الرئاسي والكثير من خصائص النظام البرلماني، ولذلك فهو قريب من النظام الثالث وهو النظام المختلط الذي يجمع بين النظام الرئاسي والبرلماني، وهو ما يطلق عليه بالنظام نصف الرئاسي، لذا فإن رئيس الجمهورية في اليمن لايمكك قاعدة عامة للسلطة الرئاسية التي تقوم على أساس من الخضوع والتبعية إزاء السلطة الإدارية إلا وفقا لما ينص عليه الدستور والقوانين المنظمة من السلطات الرئاسية في كيفية الإشراف والرقابة على أعمال السلطة التنفيذية وتنظيم هذه الرقابة بما تملكه من سلطات رئاسية"¹.

المطلب 2

ملامح الاقتصاد الموجه وتأثيره

على الرقابة المالية في الدول النامية

مرت الدول النامية بالعديد من الظروف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية في ظل الإقتصاد الموجه، مما كان له اكبر الاثر في اسلوب ودور الرقابة المالية العليا المستخدمه انذاك، وفيما موجز مختصر لذلك:

أولاً: الملامح الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في الدول النامية

تشكل الدول النامية الثقل الأكبر من شعوب العالم والتي خرجت منذ منتصف القرن الماضي من السيطرة الاستعمارية، ونتيجة لتلك السيطرة الاستعمارية التي استمرت فترات طويلة، وخلققت واقعا إقتصاديا واجتماعيا متخلفا في اغلب تلك الدول، وقد تميز بالتالي :

الجانب الإقتصادي: يمثل الجانب الإقتصادي الثقل الاعظم لقياس تقدم الدول أو تأخرها في التنمية ، ومن خلال دراسة الابحاث السابقة يشير احد الباحثين إلى أن "البنى الإقتصادية كانت متخلفة في الدول التي خضعت للإستعمار، مما دفع الدول الغنية، إلى السيطرة على اكبر قدر ممكن من المقدرات الإقتصادية، بهدف أن تقود الدولة عملية التنمية، ولم تمكن القطاعات الأخرى (القطاع الخاص)، من المساهمة الفاعله في عملية التنمية، لأسباب سياسية وايدولوجية، والواقع الإقتصادي المتخلف للقطاع الخاص ذاته، نظرا لعدم توفر الخبرة اللازمة لدى القطاع، وعدم توفر رؤوس الأموال لديه، للمساهمة الفاعله في عملية التنمية، خاصة في ظل تواجد القطاع الخاص الأجنبي الذي تخلف دوره، في ان يساهم مساهمة فاعلة في عملية التنمية، ومن هذا الواقع كانت الدولة، تمثل القائد الإقتصادي المسيطر على اغلب مجريات العملية الإقتصادية، اما القطاع الخاص الأجنبي، فانه في ظل سيطرة الدولة، لم يغامر في استثمارات كبيرة في الدول النامية، والتي تتطلبها عملية التنمية لذات الاسباب، السياسية والايديولوجية السائدة في تلك الفترة"¹:

الجانب الاجتماعي: يمثل الجانب الاجتماعي في الدول النامية تخلفا اجتماعيا عاشته شرائح المجتمع التي لم تتحصل على التعليم والتدريب والتأهيل، الذي يمكنها من المساهمة في عملية التنمية والانتاج، وقد عانت العديد من الدول النامية من مشاكل الفقر والامية، وسيطرة تقاليد المجتمع القديم غير المحفز، لقيام العمل والانتاج وخلافه، الامر الذي مكن قيادات مثقفة، لتلعب دورا طليعيا في قيادة المجتمع، وبالتالي قيادة الدولة .

الجانب السياسي: نتيجة الأوضاع الاجتماعية التي تميزت بها الدول النامية بسبب سيطرة المفاهيم القديمة على تلك الشرائح من الشعب، فإن ذلك لم يمكن أي فئة من فئات المجتمع منفردة من التحكم والسيطرة على الدولة في الجانب السياسي، مما

تتطلب إيجاد أشكال مختلفة من التحالفات السياسية بين فئات الشعب التي يجمعها الحد الأدنى من التوافق السياسي والايدولوجي الذي يصوغ التوجهات المناسبة للدولة ودورها التنموي اجتماعيا واقتصاديا وسياسيا، هذه التحالفات أدت في حالات كثيرة (نظرا لعدم متانتها) إلى عدم توفر الاستقرار السياسي وبالتالي الإقتصادي في تلك الدول، إلا انه في دول أخرى والتي ضمنت الاستقرار السياسي قد حققت انجازات تنموية مميزة .

ثانيا: أهمية الرقابة في الدول النامية:

نظرا للحالة التي مرت بها الدول النامية في ظل الإقتصاد الموجه، فقد شكلت الرقابة المالية أهمية كبرى في اطار تعزيز السياسات الإقتصادية التي تتبعها الدولة، لذلك اعطى الاهتمام الكبير لدورها في حماية الأموال والممتلكات العامه، وفي تحفيز العمليات الإقتصادية والمالية، ومن خلال ذلك يمكن ان نلمس ان اغلب أجهزة الرقابة المالية العليا في تلك الدول كانت تتبع مباشرة القيادة العليا للبلد، حيث تعتبر اداة الدولة الرقابية الاساسية لتنفيذ اهدافها في اطار الأعمال المالية والادارية والمحاسبية والاقتصادية بشكل عام، وفي الوقت نفسه تعتبر الرقابة المالية العليا إحدى مكونات ادارة الدولة والإقتصاد الوطني .

ومن هذا الفهم لدور أجهزة الرقابة المالية في ظل هذا النظام في الدول النامية كان يعطى لهذه الأجهزة أهمية كبيرة وامتيازات ودعم سياسي خاص تمثلت في¹:

- ابراز العناية التي تقدمها الدولة لأجهزة الرقابة .
- تبني مخرجات تلك الأجهزة من تأكيد مصداقيتها ودعمها بالثقة اللازمة حتى تظهرها امام الأجهزة الأخرى لذا يتم التعامل معها ومع مخرجاتها انطلاقا من الدعم السياسي المقدم لها .
- تمييز الكادر المنتسب تلك الجهات، بقوة اختيار الاساليب المتطورة لإختيارهم، للعمل كرقابيين من خلال التركيز على الكفاءات والسلوكيات المهنية .

- ان العاملين في أجهزة الرقابة يتميزون عن بقية موظفي الدولة من الناحية المادية والمعنوية مما يؤكد الثقة الكبيرة التي تمنحها تلك الدول لأجهزة الرقابة وموظفيها .
اضف إلى ذلك فإن العمل الرقابي الذي يتم الاعتماد عليه في تلك الدول كان يركز على خطة الدولة المركزية السنوية والخمسية، اذ ان الخطط المركزية والخمسية لتلك الدول تعتبر المسلك الوحيد للتطور الإقتصادي والاجتماعي، لذلك كان على تلك الدول اعطاء أهمية كبيرة لمتابعة مستوى تنفيذ تلك الخطط وتقييمها بهدف معالجة أي معوقات للتنفيذ، لذا كانت أجهزة الرقابة تمثل المصدر المهني والأكثر ثقة في ايضاح مستوى تنفيذ الخطط اعتمادا على المهام الرقابية التي تمثلها تلك الأجهزة.

هذا الدور الرقابي لأجهزة الرقابة في متابعة الخطط السنوية والخمسية تتطلب اساليب تختلف عما هو موجود من الاساليب الرقابية الحالية كونها كانت تعطي الثقل الاساسي في العمل الرقابي على متابعة وتقييم الخطط الإقتصادية لما تعد عنه هذه الخطط من أهمية في عملية التنمية، ومن خلال ذلك فقد تختلف تلك الأجهزة الرقابية إلى حد ما عن التركيز على متطلبات الرقابة المحاسبية والفنية وكذا مشروعية التصرفات المالية والقانونية .

ونتيجة للدراسات السابقة للدور الرقابي في هذه الدول فقد اظهرت تلك الدراسات ان مخرجات الرقابة المالية في تلك الدول نتيجة للدعم المستمر من الدولة مهما كانت تجد طريقها للتعامل السليم من قبل أجهزة الدولة الاخرى ومن قبل السلطة العليا التي تعتبرها ادارتها الرقابية مما حقق عائد لمخرجات الأجهزة الرقابية على مستوى مواضع الرقابة بشكل عام .

ثالثا: نطاق ودور الرقابة المالية العليا

نظرا للدور الذي انيط للأجهزة الرقابية المالية العليا، ولما لها من أهمية في رقابة المال العام، فقد كانت الرقابة تتم وفقاً لأهداف محددة ونطاق معين، يمكن بيانه من خلال الاتي :

نطاق الرقابة المالية: الواقع الإقتصادي لتلك الدول يفرض عليها ان تتولى اهتماما خاصا لمستوى تنفيذ خططها المركزية التي تمثل محور التنمية الإقتصادية فيها لذا يمكن أن نستخلص نطاق الرقابة المالية في تلك الدول من خلال القضايا التالية¹:

أهداف الخطط التنموية: في هذا الجانب تمارس أجهزة الرقابة دورها في مجال الرقابة على مستوى تحقيق أهداف خطة التنمية وذلك من خلال التأكد من أن الخطط السنوية قد تضمنت أحكام القوانين الأساسية للتنمية الشاملة التي أقرتها الدولة، وكذا المساهمة في تقديم المشورة والرأي لتطوير اساليب اداء مؤسسات الإقتصاد الوطني بشكل عام، بالإضافة إلى ضمان المساهمة في تخفيض التكلفة في تنفيذ تلك الخطط .

تطبيق الخطة: تهدف الرقابة على تطبيق الخطة إلى تحسين العلاقة بين المنتج والكلفة (المساهمة في إيجاد علاقة ملائمة بين التكلفة والمنتج)، والمساهمة في رفع الإنتاجية وتخفيض التكلفة (كلفة الإنتاج)، وكذا المساهمة في إيجاد إدارة فعالة واستخدام فعال للطاقات المادية والمالية، والحفاظ على ممتلكات الدولة، بالإضافة إلى الالتزام الصارم بالقواعد المالية والمحاسبية .

2- الدور الرقابي في الدول النامية:

برزت أهمية الرقابة في تلك الدول من خلال مساهمتها في حل مجموعة من المهام الإقتصادية التي تمثل طموح الدولة في التنمية الإقتصادية والتي تعتبر فيها الرقابة اداة فعالة في الرقابة والتقييم وتصحيح مسارات التنمية، حيث يبرز دور الرقابة المالية في التالي²:

* المساهمة في تحفيز الوحدات المشمولة برقابة الجهاز في حل المهام والوظائف المكلفة بها وتحقيق الأهداف المحددة لها، ومما تقدمه من إظهار لجوانب الخلل والقصور بهدف تجاوزها والجوانب الايجابية بهدف تعميمها على مختلف أجهزة الدولة .

1 Grumbkow, Geanter, Problematik der Staatlichen, Finanzkontrolle,
160-147

* إن وضع أجهزة الرقابة في تلك الدول يجعلها قادرة الحفاظ على مصالح المجتمع المشتركة عبر حياديتها ومهنتها وما تقدمه من مقترحات وحلول في مجال تنفيذ الخطط الإقتصادية والاجتماعية الوطنية .

* تساهم أجهزة الرقابة المالية في الإقتصاد ككل من خلال:

المقارنة بين المخطط والمنفذ واستخلاص جوانب الانحراف، وتحليل جوانب الانحراف ومسبباتها، والعمل على الاستفادة من نتائج التحليل في معالجة الخلل وتطوير المهارات .

* حماية ممتلكات الدولة من خلال الإستخدام الفعال للطاقات والإمكانيات في إطار الخطط السنوية .

* الحفاظ والالتزام بمبادئ المحاسبة والمشروعية والنظامية في التعاملات المالية .
لذا فقد لعبت الأجهزة الرقابية المالية العليا دور فعال في الرقابة في ظل الإقتصاد الموجه، وذلك من خلال ما أوكل اليها من مهام، وما قامت به من فعالية رقابية لحماية الأموال العامة .

المبحث الثاني

الرقابة المالية العليا ومراحلها التاريخية

إن نشأة وتطور الرقابة المالية العليا في العالم لم تكن ظاهرة أفرزتها العولمة أو أنها ظهرت بظهور الثورات الحديثة، لذا سيتم في هذا المبحث بيان التطور التاريخي للرقابة المالية العليا، وذلك من خلال مطلبين، المطلب الاول يستعرض المراحل التاريخية للرقابة المالية عبر العصور الماضية حتى عصرنا الحالي وذلك بحسب حضارات وأزمنة كان لها اثر في قيام دول تميز إقتصادها الوطني بالقوة، أما المطلب الثاني فيتضمن نماذج عن نشأة الرقابة المالية في الدول العربية في ظل الإقتصاد الموجه ومرت به من مراحل تاريخية خلال نشأتها وذلك من خلال ماتم الحصول عليه من وثائق في هذا الشأن، والتالي تفصيل لذلك:

المطلب الاول

المراحل التاريخية لنشأة الرقابة المالية العليا

مرت الرقابة المالية العليا بالعديد من المراحل التاريخية لتطورها وذلك من خلال تطور الشعوب ذاتها من اجل سلامة انفاق المال العام وكذا المحافظة على إقتصاد البلد وقوته، والتالي نبذة عن تلك المراحل:

الرقابة في العصور القديمة

تعود البدايات الأولى لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة إلى بداية الثورة الصناعية وتطور أشكال الملكية بانفصال الإدارة عن الملكية، والحاجة إلى طرف ثالث ومحايد يقدم خدمة المراجعة ويضفي على البيانات المعدة من قبل الإدارة الثقة والمصدقية، لذا فالرقابة المالية لم تكن وليدة الدولة الحديثة بل تعود نشأتها إلى "نشأة الدولة وملكيته للمال العام وإدارته نيابة عن الشعب، وقد مارسها المصريون القدامى والإغريق والرومان والبابليون والسبأيون، كما أن الأبحاث والدراسات تشير إلى أن الفراعنة في مصر كانت لهم رقابة تهتم بضبط المحاصيل باعتبارها أهم الأشياء التي يمكن اقتضاء الضرائب منها، كما كان لدى أثينا منذ أكثر من 300 عام قبل الميلاد مؤسسة مختصة بالرقابة على أموال الدولة"¹.

و في بابل القديمة "تشير الدراسات والمكتشفات الأثرية إلى أن الملك البابلي الشهير حمورابي قد اجتهد في جعل دولته علمانية فقلص من سلطة الكهنة وفرض الرقابة على الحكام التابعين له وقام بمساءلتهم عن ممتلكات التاج وعين موظفا يخبره بالعجز في الأموال والضرائب كما أنه كان يقوم بجولات تفتيشية يصحبه فيها موظف مختص لجرد قطعان الماشية التي كانت تستلم كضرائب عينية للدولة، يضاف ان الملك كان يقوم بالتحقيق في قضايا الرشوة والفساد الإداري التي وصلت إلى علمه، كما قام الآشوريون بوظيفة الرقابة فعينوا حاكما في كل مدينة إلى جانب الحاكم المدني يدعى (الرجل على المدينة) ليكون رقيباً على حسن إدارتها وأسلوب

جباية الضرائب فيها "1، كما ان المؤرخون ينسبون "ظهور الكتابة السومرية في بلاد سومر بالدرجة الأولى إلى الحاجة الملحة لوجود وسيلة لحفظ السجلات بواردات المعبد المتزايدة ومدخولات الدولة السومرية التي أصبح إقتصادها في نمو مستمر"2 ايضا إهتم الإغريق بوظيفة الرقابة، فقد جاء في كتاب "السياسة لأرسطو، أن الأموال العامة يجب أن تصرف جهارا وأمام أعين العامة"3، وفي الممالك اليمينية القديمة "معين، حضرموت، قنبان، وسبأ، عثر على كتابات في هيئة نقوش تدل على وجود نصوص رسمية تتعلق بالضرائب والقوانين والتجارة، وتوجد فيها بنود تقضي بإسناد مهام معينة لشخص ما، محملة إياه مسؤولية التقصير عما أوكل إليه من مهام على غرار ما هو قائم حاليا في الدول الحديثة وكانت هذه النصوص تذييل بأسماء ومناصب الذين قاموا بإصدارها"4.

الرقابة المالية في الفكر الاسلامي

يعزي بعض الكتاب والمفكرين والمهتمين بالرقابة المالية إلا أن بداية عملية تنظيم مهنة الرقابة المالية العليا تعود إلى بداية الثورة الصناعية حتى وصلت إلى ما هي عليه في عصرنا الحالي إلا أن الكثير من الأبحاث والدراسات تبين أن الدين الإسلامي الحنيف كان سابقا منذ بداية ظهوره، إذ ان الدولة الإسلامية، لم تكتف بحماية وتأمين مصلحة الفرد والجماعة، بل امتدت لتشمل مراقبة الحياة الإقتصادية من أجل تحقيق التكافل والترابط الاجتماعي بين أفراد الأمة الإسلامية، ومن أجل ذلك، فقد ميزت الشريعة الإسلامية المال العام عن المال الخاص، ووضعت النصاب له والمكلفين بدفع الزكاة والجزية، كما حددت طرق الإنفاق العام وأحكامه، ووضعت لذلك القواعد والأحكام الواجبة الاحترام من قبل الكافة، فإذا أخل أي شخص بهذه القواعد

1

. 22 1996

. (272) 141

2

3

16 1983 1 2

1980 2

4

.174،196-03

والأحكام، جاز شرعا التدخل لمنع التعدي وإعادة الحق إلى نصابه، وهذا المبدأ هو الذي انبثق عنه نظام الحسبة في الإسلام.

والحسبة في الإسلام كما عرفها فقهاء الشريعة بأنها " الأمر بالمعروف إذا ظهر تركه والنهي عن المنكر إذا ظهر فعله وإصلاح ما بين الناس " قال تعالى (والمؤمنون والمؤمنات بعضهم أولياء بعض يأمرون بالمعروف وينهون عن المنكر) سورة ، اية ، فالأمر بالمعروف والنهي عن المنكر كما يقول الفقهاء هو "القطب الأعظم في الدين وهي المهمة التي ابتعث الله به النبيين أجمعين ولو طوى بساطه وأهمل عمله وعلمه لتعطلت النبوة واضمحلت الديانة وفشت الضلالة وشاعت الجهالة وانتشر الفساد"¹.

وقد استخدم نظام الحسبة بدلا عن الرقابة لما لهذا النظام من صلاحيات في رقابة ومحاسبة القائمين على المال العام، إلا أنها تطورت بتطور وتوسع الدولة الإسلامية إذ أن الحسبة في عهد الرسول " عليه الصلاة والسلام " استمدت وجودها الشرعي من كتاب الله وسنة نبيه حيث وضع الرسول (صلى الله عليه وسلم) القواعد التي تقوم عليها عملية الحسبة (الرقابة) من حيث تحصيل الإيرادات وطرق إنفاقها وفقاً للقواعد الشرعية، ويذكر أن رسول الله صلى الله عليه وسلم تولى الحسبة بنفسه فقد كان يستوفي الحساب على عماله، يحاسبهم على المستخرج (الإيرادات) والمنصرف منها، ففي الصحيحين عن أبي حميد الساعدي رضي الله عنه قال استعمل رسول الله (صلى الله عليه وسلم) رجلا من الأسد أو الازد على صدقات بني سليم يدعى ابن اللتيبه، فلما جاء حاسبه فقال: هذا لكم وهذا اهدي اليا، قال: فقام رسول الله على المنبر فحمد الله وأثنى عليه وقال " ما بال عامل ابعثه فيقول هذا لكم وهذا اهدي اليا أفلا قعد في بيت أبيه أو في بيت أمه حتى ينظر أيهدى إليه أم لا ؟ والذي نفس محمد بيده لا ينال أحد منكم منه شيئا إلا جاء به يوم القيامة يحمله على عنقه بغير له خوار ثم رفع يديه وقال اللهم هل بلغت ، اللهم هل بلغت ؟ "2.

وبعد وفاة الرسول عليه الصلاة والسلام سار على نهجه صاحبه أبو بكر الصديق رضي الله عنه حيث لم يغير ولم يعدل، بل " استعان في ضبط أموال المسلمين بأبي عبيدة بن الجراح، واهتم في جمع الزكاة طبقاً لأحكام الشريعة الإسلامية ويذكر أنه بعد وفاة رسول الله (صلى الله عليه وسلم) ارتد فريق من المسلمين وقالوا نؤمن بالله ونشهد أن محمداً رسول الله ولكننا لا نعطيكم أموالنا (أي انهم منعوا الزكاة) فوقف أبو بكر للحق وعزم على قتالهم، وقال قولته المشهورة - والله لو منعوني من عقل بغير كانوا يؤدونها إلى رسول الله لقاتلتهم عليه- "1، وعندما جاء عهد عمر بن الخطاب رضي الله عنه، قام بالفتوحات الكثيرة واتسعت على أثرها الدولة الإسلامية وكثرت الموارد وزاد الإنفاق العام، فوضع سياسة مالية اتسمت بالخصائص الآتية:2:

أ - أن تحصيل الإيرادات كان لا يتم إلا بالحق وطبقاً لما استقرت عليه أحكام الشريعة الإسلامية .

ب - أن تكون النفقات في مواضعها الصحيحة، ومنع إنفاق المال في الباطل كما منع الإسراف والإنفاق في غير ما أحل الله ورسوله .

ج - أنه طلب من المسلمين أن يعينوه على تطبيق ذلك ويكونون رقباء على تنفيذ هذه السياسة، ليس هذا فحسب بل أدرك أنه بحاجة إلى وجود رقابة أشد مما كانت عليه في السابق، فقام بإنشاء بيت المال، وفرض الدفاتر والسجلات لإثبات ما يرد إليه من إيرادات وأخرى للنفقات العامة وأحكم الرقابة عليها، وأحسن اختيار عماله القائمين على أمور الأموال، وصرف لهم من المرتبات والمخصصات ما يكفيهم ويكفل لهم الحياة الكريمة، وضرب لهم المثل الأعلى في مراقبته لنفسه ولأهل بيته، وجعل للمال العام حرمة مقدسة وشدد محاسبته لعماله في حال إثبات انحرافهم، واتبع أساليب عديدة ساعدته على ضبط واحكام الرقابة على أموال الدولة .

أما في عهد عثمان رضي الله عنه، فقد اتبع سياسة مالية ملائمة لعهدده حيث أوصى عمال الخراج بأن يأخذوا بالحق والأمانة ونهاهم عن الظلم ووسع على الرعية وزاد من اعطياتهم ولم يتهاون في حقوق بيت مال المسلمين، كما كان يتابع الخراج ويقيم أداء عماله، وقد أخذ نظام الحسبة في عهد عثمان شكلاً جديداً، فلم يعد الخليفة هو المراقب والمحتسب الوحيد بل ظهر

المحتسب غير المعين من قبل الخليفة وهؤلاء كانوا من العلماء المتطوعين يقومون بتقديم النصح والإرشاد للإمام ولعماله في الأقاليم في سبيل المحافظة على الأموال العامة .

وبعد انتهاء عهد الخلفاء الراشدين وقيام الدولة الأموية، بدأت مرحلة جديدة من مراحل تطور الرقابة المالية في الدولة الإسلامية حيث تم إنشاء الدواوين والأجهزة التي تقوم بمهمة المستغلات (الإيرادات المتنوعة) وبرزت في تلك المرحلة شخصيات رقابية أرسيت بعض قواعد الرقابة على المال العام وسن نظام الإشراف على جباية الأموال .

وفي العهد العباسي اتسعت الدولة الإسلامية وترامت أطرافها ونشطت التجارة والصناعة ودخل الإسلام أقوام جدد لم يكن لهم سابقة في الإسلام وليسوا من التابعين وليس لديهم الوازع الديني ورقابة الضمير كما كان لدى الصحابة والتابعين فتطلب الأمر مزيدا من الرقابة، فأنشأوا دواوين للرقابة أهمها ديوان الأزيمة، وديوان المحتسب، وديوان المظالم، وديوان النظر، كما انفردت وظيفة المحتسب لشخص يتولاها بأمر الخليفة أو احد ولاته وكان أول من تولاها هو يحيى بن زكريا عام 157هـ في عهد الخليفة أبو جعفر المنصور .

ولم يكن عهد الفاطميين بمنأى عن هذه الوظيفة بل ارتقى نظام الحسبة في عهدهم وتوسعت مهام المحتسب (المراقب) إذ كان المحتسب يجلس للفصل بين الناس وكانت الشرطة تسخر لتلبية أوامره وتنفيذ أحكامه، كما كان للمحتسب نواب يطوفون في الأسواق والشوارع والمساجد والمدارس والحمامات وذلك للحفاظ على الآداب العامة وتطبيق القوانين المرعية 1، وأصبحت الحسبة فرض على القائم بأمر المسلمين فقام الولاية والحكام بتنظيم ولاية الحسبة ووضع قواعدها وتحديد اختصاصاتها وبيان سلطة متوليها .

لقد مارس المسلمون الرقابة المالية منذ النشأة الأولى للحضارة الإسلامية، وفي كتب التاريخ الإسلامي سجل حافل بالرقابة المالية التي اتخذت أنماطا متنوعة، منها الرقابة المالية قبل الصرف أو بعده والتي كان يقوم بها الخليفة أو القضاة أو المحتسبون ووضعوا لها أسسا وقواعد وشروط لمتوليها، وبالتالي فالرقابة المالية في الدولة الإسلامية اخذت "طريقتين في التطبيق، الطريقة الأولى: وهي التي رفع أعلامها رسول الله صلى الله عليه وسلم وأصحابه، حيث تقوم المراقبة على المحبة والعدل ولا تجعل القوة أداة من أدواتها ووسيلة من وسائلها، وهي التي تقوم على الأمر بالمعروف والنهي عن المنكر وعلى الرغبة في الخير والنفور من الشر فيؤدي كل فرد ما يجب عليه طبقا لأحكام الشريعة كما تقضي هذه الطريقة بعدم استعمال الأموال العامة إلا

طبقا لهذه الأحكام وصولا إلى مجتمع فاضل يسوده مبدأ التكافل الاجتماعي والرفاهية الإقتصادية، اما الطريقة الثانية، وهي التي تقوم على الحزم والقوة والعقاب وقد اتبعتها والي الحسبة عندما انتشر الإسلام واتسعت رقعة الدولة الإسلامية ودخل الإسلام أقوام لم يتصلوا بالرسول وليسوا من أهل الصحابة والتابعين، فكانوا ضعاف العقيدة التي تعتبر أساس الرقابة الذاتية، وضعف الوازع الديني لدى أكثرهم، والى جانب وازع الضمير أصبح لزاما أن يوجد رقيب خارجي تقوم مراقبته على الحزم وقوة العقاب فقامت رقابة المحتسب للكشف عن المتلاعبين بأموال الدولة وبمصالح الناس طمعا في تحقيق أرباح ومكاسب غير مشروعته فكانت ولاية الحسبة هي السلطة التي تقوم بدور الرقيب"1.

يتبين مما سبق أن نشأة الرقابة المالية (الحسبة) في الدولة الإسلامية كانت قائمة على القواعد الشرعية والاجتهاد العرفي، ونمت بنمو المجتمع الإسلامي حتى أصبحت نظاما فريدا للرقابة لم يسبق المسلمون إليه أمة ولم يطبقه مجتمع قبل مجتمعهم، وقد إتبعه الأوروبيون فيما بعد.

الرقابة في أوروبا (في العصور الوسطى والعصر الحديث)

كانت وظيفة الدولة في أوروبا في العصور الوسطى مقتصرة على "الأمن الداخلي والخارجي، وإقامة العدل وإنشاء الطرق وتأمين المواصلات، وكانت نفقات وإيرادات الدولة محدودة"2، إلا أن أول من طبق نظام الرقابة المالية في الدول الأوروبية كانت فرنسا "حيث قام الملك سانت لويس في عام 1256 م بإنشاء غرفة محاسبة باريس وذلك لفحص الحسابات وإصدار الأحكام التي لها أحيانا الصفة الجزائية، اذ تضمن فرض العقوبات على المحاسبين، وتمارس هذه الغرفة رقابتها لصالح الملك حيث لم يكن هناك فصل بين أموال الملك وأموال الدولة . ثم تطورت الرقابة على اثر الثورة الفرنسية 1789م ليصبح حقا مكتسبا لممثلي الشعب لمناقشة النفقات العامة حتى قبل ظهور مفهوم الموازنة وحساباتها الختامية وأسلوب تنظيمها ومناقشتها من قبل

السلطة التشريعية كما أوكلت إليها مهام عدة وأهمها التحقق من مدى تمسك الحكومة بالقانون والإخلاص في العمل والكفاية والدقة المبذولة في إنفاق الأموال العامة"¹.

ونتيجة للتطورات الدستورية والإدارية التي حدثت في فرنسا "تجسدت فكرة الرقابة الخارجية وتدعيمها باعتبارها وسيلة هامة من وسائل رقابة البرلمان على أعمال الحكومة وأجهزتها الإدارية فقد تم إنشاء محكمة المحاسبات في عام 1807 م ومنحت هذه المحكمة سلطة قضائية بشأن رقابتها المحاسبية، وظلت تتوسع فرنسا في مهام محكمة المحاسبات واستقلاليتها، إلى أن أعيد تنظيم محكمة المحاسبات الفرنسية في عام 1967 م، وبهذا فإن فرنسا تعتبر أول من إهتم بالرقابة المالية في الدول الأوروبية ومنها انتقلت إلى باقي الدول الأوروبية وباقي دول العالم، وقد أطلق على النظام الفرنسي بالنمط القضائي إذ أن النشاط القضائي الذي تمارسه محكمة الحسابات يهدف إلى التحقق من مشروعية الحسابات العامة وهو يمارس عادة على المستندات التي يقوم بإعدادها محاسبون عامون يخضعون إلى سلطة وزير المالية، ويتمثل الجانب الأساسي من نشاط محكمة الحسابات في الحكم على الحسابات من خلال المحاسبين العاميين الذين يقومون بالرقابة المشروعية، حيث تظل المهمة الأولى التي تقوم بها محكمة الحسابات في التأكد من حسن سير تلك الرقابة"².

وفي بريطانيا قام الباحث بورن Buorn بتلخيص مراحل تطور الرقابة الحكومية على الأموال العامة في بريطانيا بثلاث مراحل هي "تمثلت المرحلة الأولى بفترة القواعد، حيث بدأت في عام 1866 م (بداية الحرب العالمية الأولى) بصدور قانون الخزانة حيث جرى التركيز فيها على إيجاد مجموعة من الأسس والقواعد والمعايير لمراقبة تصرفات أولئك المسؤولين عن جباة وإنفاق وحفظ الأموال العامة، فيما مثلت المرحلة الثانية لديه بفترة روح القانون، وهي الفترة (1914م-1968م)، وفيها جرى التركيز على الالتزام بروح النظام أو التقاليد بدلا من الالتزام الشكلي الصارم بالقواعد والتعليمات وقد أوجدتها ضرورات الصرف

1

2

والتصرف في الأموال العامة طبقا لمقتضيات المصالح العليا للشعوب وإدامة زخم العمليات العسكرية في أوروبا، بينما مثلت المرحلة الثالثة، فترة الحساب، وهذه الفترة بدأت منذ عام 1968م وقد اقترنت بظهور الإصلاحات الحديثة في منتصف ستينات القرن العشرين حيث وجد أن الاهتمام الأول للرقابة المالية يجب أن ينصب على مدى التوفير الحاصل في استخدام الأموال العامة، ومدى تحقق الأهداف والغايات التي وجدت من أجلها البرامج والأنشطة الحكومية ومدى تحقيق أفضل علاقة بين المدخلات والمخرجات أي الكفاءة أو الإنتاجية، تلتها مبادرة تحسين الإدارة الحكومية عام 1982م، على إثرها صدر قانون جديد لديوان الرقابة الوطني في عام 1983م حيث أضيف إلى مهام المراقب العام الإنجليزي ما أطلق عليه برقابة المرود النقدي للأنفاق " Value for Money Audit "1.

الرقابة في الولايات المتحدة الأمريكية

لقد تم إسناد مهمة الرقابة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية، وهي الولاية الاحدث حضارة إلى "المراقب المالي للخزانة وذلك منذ القرن الثامن عشر، وفي عام 1921م تم إنشاء جهاز للمحاسبات العامة، ونتيجة الكساد الذي حدث في الولايات المتحدة الأمريكية خلال الفترة من 1929م-1933م زاد الاهتمام بالرقابة المالية العليا وصدرت قوانين متعددة في مجال الرقابة أهمها قانون مراقبة الشركات سنة 1945م، وقد تميزت هذه المرحلة (1921م-1945م) كمرحلة أولى، تختص بالتدقيق القانوني والشكلي المكثف لكل وثيقة، وتحت تداعيات ثقل التقدم والتوسع الذي شهدته مصالح الحكومة الفيدرالية صدر قانون أحكام رقابة الكونجرس على الموازنة سنة 1947م الذي تضمن العديد من المسئوليات على اختصاصات جهاز الرقابة، وقانون إجراءات الميزانية والمحاسبة سنة 1950م وغيرها .. لذا فقد امتدت الفترة من 1945م-1965م كمرحلة ثانية تركز على تحديد القواعد والمبادئ

المحاسبية والتأكد من مدى ملاءمة ومراقبة التصرف المالي ، وفي عام 1967م بدأت المرحلة الثالثة عندما كلف الكونجرس الأمريكي مكتب المدقق العام بتنفيذ عملية تقييم البرامج الفيدرالية، وفي عام 1970م توسعت مهام المكتب وذلك بإسناد مهام تقويم البرامج والسياسات الحكومية وذلك بغرض تدعيم اختصاصات جهاز الرقابة المالية وشموليتها¹ ، وبهذا تطورت مفاهيم الرقابة وأسسها والأساليب والطرق الفنية لتأديتها حتى أصبحت الولايات المتحدة الأمريكية رائدا ومرجعا في كثير من مجالات تحقيق الرقابة المالية .

ويطلق على النظام المستخدم في بريطانيا والولايات المتحدة بالنظام الانجلوسكسوني والذي يطلق عليه (النمط الإداري) حيث تمارس الرقابة في هذه الحالة من قبل أجهزة مستقلة تتبع السلطة التشريعية بعيدا عن السلطة التنفيذية، ولا تتمتع هذه الأجهزة بأية سلطات قضائية من قبيل إصدار الأحكام وفرض الجزاءات وإنما تقدم تقاريرها وآرائها إلى الجهات المختصة بالمساءلة العامة لكي تأخذ المساءلة دورها في هذا المجال، وعادة ما يطلق على الأجهزة ضمن هذا النمط تسميات مثل (جهاز أو ديوان الرقابة المالية) أو (مكتب المراقب العام) ومن الأمثلة على الدول التي لديها هذه الأجهزة المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية، كندا، الهند، اليمن، العراق، الأردن، مصر، الجزائر، ليبيا، السودان، الكويت، الإمارات العربية المتحدة ...

الرقابة في الفكر الاشتراكي

كانت الرقابة المالية في عهد ماكان يسمى (بالعهد الاشتراكي) من اختصاص المفوضية الشعبية للرقابة الحكومية حيث كانت تقوم "بمراقبة أعمال المؤسسات والمنظمات السوفيتية والمشروعات التي آلت ملكيتها للدولة نتيجة لقرارات التأميم وذلك بعد ثورة أكتوبر الاشتراكية عام 1917م، ومع تطور الفكر الاشتراكي والسياسي تطورت الرقابة وسلطاتها ومواقع أجهزتها المنفذة، ففي عام 1920م

تحولت المفوضية الشعبية للرقابة الحكومية إلى مفوضية شعبية للعمال والفلاحين، ولديها عدد من الفروع منها شعبة للشئون المالية تمارس الرقابة المالية، ثم طورت الرقابة وأودعت إلى لجنة الرقابة الحزبية التابعة للجنة المركزية للحزب الشيوعي (الذي يمثل أعلى سلطة في الدولة) والى لجنة الرقابة السوفييتية، وفي عام 1940م تم إنشاء المفوضية الشعبية للرقابة الحكومية بالجمهورية الاتحادية، وفي عام 1962م تم دمج الرقابة العليا في جهاز واحد يمثل لجنة للرقابة الحزبية والحكومية تابعة للجنة المركزية للحزب الشيوعي السوفييتي ومجلس وزراء الاتحاد السوفييتي كما تم تحويل هذه اللجنة وأجهزة الرقابة الحزبية والحكومية إلى أجهزة رقابة شعبية وأصبحت هذه الأجهزة من الوسائل الفعالة للحزب والحكومة في إطار مشاركة الجماهير في إدارة الدولة"1 .

يستدل من ذلك أنه أينما وجدت الدولة في أي عهد وعصر وحيثما وجد المال العام وجدت الرقابة المالية العليا، وذلك لأهمية الحفاظ عليه من كافة أشكال الإسراف أو الضياع أو السرقة والفساد .

المطلب 2

نماذج للرقابة المالية في بعض الدول النامية

أخضعت العديد من الدول النامية وخاصة منها العربية للاستعمار من مختلف أشكاله التنظيمية، منها الاستعمار الفرنسي والاستعمار البريطاني والاستعمار الإيطالي، كما أخضعت لإستخدام نفس الأنظمة التي كان يمارسها المستعمر، وبعد الإستقلال حاولت معظم الدول العربية انشاء أجهزة رقابية مستقلة إستكمالاً للهيكلية الوظيفية للدولة، إلا أن عملية انشاء تلك الاجهزة تفاوتت بين دولة وأخرى، وفيما يلي نماذج إنشاء تلك الأجهزة:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، تم انشاء مجلس المحاسبة في الجمهورية الجزائرية بموجب المادة 190 من دستور 1976م (بعد حصول الجزائر

على الاستقلال)، وكذا نص المادة 160 من دستور 1989م، وتمثل مهمة المجلس في المراقبة البعدية للأموال العمومية، كما تم تأسيس مجلس المحاسبة ميدانيا عام 1980م وخضع في سيره الى ثلاث مراحل:

المرحلة الاولى تمتد ما بين 1980-1990: اذ انه بموجب القانون 80-50 المؤرخ في فاتح مارس 1980م فقد اعطى للجهاز الاختصاص الاداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات والهيئات التي تدير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني.

المرحلة الثانية: تمثلت بموجب القانون 90-32 المؤرخ في 4 ديسمبر 1990م الذي حصر مجال تدخله حيث استثنى من مراقبته المؤسسات والمرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وجرده من صلاحياته القضائية.

المرحلة الثالثة: يسري على مجلس المحاسبة الامر 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995م الذي يوسع مجال اختصاصه ليشمل رقابة كل الأموال العمومية مهما يكن الوضع القانوني لمسيرها هذه الأموال أو مستفديها، وبهذه الصفة تتمثل مهمته في التدقيق في شروط استعمال الهيئات الوسائل والموارد المادية والاموال العامة الخاضعة لرقابته وفي تقييم تسييرها والتأكد من مطابقة عمليات هذه الهيئات المالية والمحاسبية للقوانين، ومن اجل ممارسة المهمة المخولة فإن الأمر رقم 95-20 يعيد له من جديد صلاحيات إدارية وقضائية كما يتمتع مجلس المحاسبة بالاستقلالية في التسيير ويخضع لقواعد المحاسبة العمومية.

الجمهورية التونسية، احدثت دائرة المحاسبات "بمقتضى الدستور التونسي المؤرخ في يونيو 1959، كمؤسسة قضائية مستقلة، تمارس رقابتها على الجهاز التنفيذي للسلطة وكافة الهيئات العمومية الاخرى والتأكد من تطبيق القانون، والنظر في مدى

احترام الالتزام بالقانون وتسهر على حماية الاموال العمومية، وحسن التصرف فيها"¹.

وتطبيقا لاحكام الدستور "صدر القانون رقم 8 لسنة 1968 والمتعلق بتنظيم دائرة المحاسبات، والذي تم تنقيحه بالقانون رقم 17 لسنة 1970 أعقبه القانون الأساسي رقم 82 لسنة 1990، وبناء على الدستور التونسي رقم 37 لسنة 1976 والذي ينص على أن مجلس الدولة يتركب من هئتين هي، المحكمة الإدارية، دائرة المحاسبات، وينص في الفصل (2) من تنظيم دائرة المحاسبات الصادر برقم 82 لسنة 1990 على أن رئيس الجمهورية هو رئيس الدولة، والوزير الأول هو وكيل الرئيس، ويلحق مجلس الدولة إداريا بالوزارة الأولى، كما أن دائرة المحاسبات تعتبر هيئة عليا لها سلطة قضائية وسلطة مراقبة على الدولة والجماعات العمومية المحلية والمؤسسات العمومية الإدارية"²، كما صدر القانون المعدل رقم 75 لسنة 2001 المؤرخ في 17 يوليو 2001 والمعمول به حاليا .

المملكة المغربية، تم اعتماد الرقابة العليا على المالية العامة بالمغرب بصورة تدريجية تميزت بأربع مراحل أساسية³:

أولا- 1960: إحداث اللجنة الوطنية للحسابات فقد كان للجنة اختصاص تصفية حسابات المحاسبين العموميين، أي التأكد من قانونية وشرعية العمليات المضمنة في الحسابات، وكانت تتألف من رئيس يعين من طرف جلاله الملك بناء على اقتراح وزير العدل ومن مفتشي المالية المعينين من قبل وزير المالية، وكانت اللجنة كذلك مطالبة بأن تقدم إلى مجلس النواب تقريرا عن تنفيذ قانون المالية يرفق بقانون التصفية، وقد تميزت المراقبة التي كانت تمارسها هذه اللجنة على المالية العامة

1

http://www.arabosai.org/ar/recipient_member.asp?member_id=14

2

)

55-51

(

.1998

www.courdescomptes.ma :

3

بمحدوديتها بالنظر إلى ضآلة الإمكانيات البشرية والمادية ولكون المراقبة كانت مراقبة محاسبية عليا ذات طبيعة إدارية.

ثانيا - 1979 : إحداث المجلس الأعلى للحسابات بموجب القانون رقم 1279، لقد عرفت سنة 1979 إحداث المجلس الأعلى للحسابات كجهاز قضائي مكلف بتأمين المراقبة العليا على تنفيذ قوانين المالية وذلك بمقتضى القانون رقم 79-12، وكان من مهامه التأكد من قانونية عمليات مداخل ومصاريف الأجهزة الخاضعة لرقابته، ومعاينة عند الاقتضاء كل تقصير في احترام القواعد المنظمة لتلك العمليات، كما كان يراقب تقييم تدبير الأجهزة الخاضعة لرقابته، ويرفع إلى جلالة الملك بيانا عن مجموع أنشطته، ويجب الإشارة هنا إلى أن ممارسة نشاط المجلس انطلقت محدودة نسبيا بحكم عدم توفره على الإمكانيات اللازمة.

ثالثا- 1996: الارتقاء بالمجلس الأعلى للحسابات إلى مصاف مؤسسة دستورية من أجل جعل المجلس الأعلى للحسابات يلعب دوره كاملا كمؤسسة عليا للرقابة، ارتقى به دستور 13 سبتمبر 1996 إلى مصاف مؤسسة دستورية، وهكذا فالباب العاشر من الدستور يوضح بأن المجلس الأعلى للحسابات يتولى ممارسة الرقابة العليا على تنفيذ قوانين المالية، فضلا عن ذلك وفي إطار سياسة اللامركزية واللامركزية الإداري وبغية تحسين تدبير الجماعات المحلية، نص الدستور كذلك على إحداث المجالس الجهوية للحسابات التي كلفها بمراقبة حسابات الجماعات المحلية، وهيئاتها وكيفية قيامها بتدبير شؤونها.

رابعا- 2002 : صدور القانون رقم 99-62 المتعلق بمدونة المحاكم المالية، تطبيقا للمقتضيات الدستورية، تم إصدار القانون رقم 99-62 بمثابة مدونة المحاكم المالية بتاريخ 13 يونيو 2002، وهذا القانون المتكون من ثلاثة كتب طبع مرحلة هامة من مسار المجلس الأعلى للحسابات، نظرا لأنه حدد بوضوح اختصاصاته وتنظيمه وتسييره (الكتاب الأول) والمجالس الجهوية (الكتاب الثاني) وكذا النظام الأساسي لقضاة المحاكم المالية(الكتاب الثالث).

جمهورية السودان الديمقراطية: انشئت مصلحة المراجعة في "السنة 1933م ثم تطورت إلى ديوان المراجع العام، وذلك في السنة 1970 م، ثم جاء القانون لسنة 1986م ملغياً للقانون 1970 م، وتم إصدار تعديلات للقانون حتى 1990/4/13 م، وقد انشئ الديوان كهيئة مستقلة تسمى (ديوان المراجع العام لجمهورية السودان) ليقوم بمباشرة الواجبات وممارسة السلطات وفقاً للقانون حيث يقوم بمراجعة الحساب الختامي والميزانية العمومية والقوائم المالية لأجهزة الدولة وابداء الرأي حولها بغرض التقرير في شأن المركز المالي ومدى مطابقة ذلك للسياسات والقوانين، وللديوان ميزانية مستقلة، كما يرأس الديوان المراجع وهو مسئول لدى رأس الدولة"¹.

الجمهورية العربية السورية: انشئ ديوان المحاسبات في الجمهورية العربية السورية في السنة 1938م، وجرت عليه تغييرات من حيث التنظيم والتبعية واصبح هيئة مركزية للرقابة والتفتيش، وبموجب المرسوم التشريعي رقم 93 لسنة 1967 م، فقد حدد في مادته الأولى بأن الجهاز المركزي للرقابة المالية هو هيئة تتبع وزير المالية ويهدف اساسا إلى تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة ومتابعة اداء الأجهزة التنفيذية الادارية والاقتصادية لمسئولياتها من الناحية المالية، ويختص بتفتيش حساباتها وذلك على الوجه المبين في هذا القانون ، وبموجب المرسوم التشريعي رقم 64 الصادر في 2003/9/29 م والمتضمن قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية، فقد نص على أن الجهاز هيئة رقابية مالية مستقلة ترتبط برئيس مجلس الوزراء وتتبع وزير المالية اداليا، ويهدف الجهاز اساسا إلى تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة ومتابعة اداء الأجهزة التنفيذية الادارية والاقتصادية لمسئولياتها من الناحية المالية، ويختص بتفتيش حساباتها، وفي هذا فهو يمارس اختصاصات الرقابة المسبقة واللاحقة على الوزارات والهيئات العامة ذات الطابع الاداري والوحدات الادارية والمحلية ومديريات الاوقاف والمؤسسات والشركات والمنشآت العامة ذات الطابع

الإقتصاد ي وأي جهة تقوم باعانتها أو تساهم في رأسمالها بما لا يقل عن 25% كحد ادنى، وكذلك أي جهة اخرى تنص صكوك احداثها على خضوعها لرقابة الجهاز"¹.

الجمهورية العراقية: مر ديوان الرقابة المالية العراقي بأربعة مراحل متعاقبة تتمثل كل منها بصدور قانون من قوانين الرقابة المالية²:

المرحلة الاولى من 1927-1968: بموجب القانون رقم (17) لسنة 1927 تم تأسيس دائرة تدقيق الحسابات العامة التي عرفت فيما بعد باسم ديوان مراقب الحسابات العام ، وقد جرى تعديلين على ذلك القانون كانت الغاية منها توسيع واجبات ديوان مراقب الحسابات العام.

المرحلة الثانية للفترة من 1968-1980: إن التحولات الاشتراكية التي شهدتها القطر بعد ثورة شباط / 1963 وما نشأ عن تلك التحولات من خطط تنموية واسعة دفع بالدولة لان تعمل على تطوير جهاز الرقابة في العراق عن طريق توسيع صلاحياته واختصاصاته ورفع كفاءته لكي يتمكن من مسايرة التطور الحاصل في وظائف الدولة ، حيث نص الدستور المؤقت على تأسيس سلطة للرقابة المالية تدعى بديوان الرقابة المالية ترتبط بمجلس قيادة الثورة، وتنوب عنه في الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية وينظم شؤونها قانون خاص، وقد تم تشريع القانون رقم (42) لسنة 1968 مصطحبا العديد من السمات اهمها، انه وسع من نطاق عمل الديوان من حيث الجهات الخاضعة لرقابته ومن حيث أنواع المعاملات الناشئة في تلك الجهات، كما تم منح الديوان صلاحيات مالية وإدارية وفنية وقضائية تفوق الصلاحيات المنصوص عليها في القانون السابق، ايضا تم منح المجلس صلاحية إحالة المخالفين الى لجان الانضباط والمحاكم المختصة بعد التحقيق وكذا منحهم الحق في سحب يد المخالف أو تحيته عن العمل بصورة مؤقتة، كما زاد من أهمية التأهيل وتطوير قابليات كوادر الديوان، وخص منتسبي الديوان ببعض المزايا كمنح العلاوات الإضافية

1 ()

والمخصصات الرقابية، كما خول القانون ديوان الرقابة مزاولة مختلف أنواع الرقابة وأكد على أهمية ممارسة رقابة الكفاءة والأداء، كما خول القانون مجلس الرقابة حق طلب تعديل القوانين والأنظمة والتعليمات في حالة اعتقاد الديوان بان مرد النقص في الكفاءة هو نقص في التشريع.

المرحلة الثالثة للفترة من 1980-1990

نتيجة للتنمية الاقتصادية الواسعة، وللصعوبات العملية التي واكبت تطبيق القانون رقم (42) لسنة 1968 والتي تتمثل في منح صلاحيات قضائية للديوان لم يمارسها خلال فترة نفاذ القانون، وذلك بسبب قصور الهيكل التنظيمي للديوان وعدم انسجامه مع الهيكل التنظيمي للدولة، عدم وضوح نطاق عمل الديوان، عدم وضوح وتحديد أهداف الديوان بدقة، عدم توفير الاستقرار اللازم لرئيس وأعضاء المجلس وصعوبة الالتزام بشروط تعيين رئيس وأعضاء مجلس الرقابة المالية، عدم إعطاء المرونة الكافية لإجراء التغييرات في التشكيلات بشكل يؤمن استيعاب المتغيرات في العمل، وعليه فقد تم تشريع القانون رقم (194) لسنة 1980 والذي تميز بوضوح الاهداف، كما منحه الاستقلال المالي (وخاصة فيما يتعلق بميزانية الديوان)، ووسع القانون من نطاق عمل الديوان، كما استبعد القانون بعض النصوص في القانون السابق غير القابلة للتنفيذ ومنها بعض الصلاحيات القضائية، وعالج القانون التشكيلات الإدارية بشكل يتماشى مع طبيعة عمل الديوان والتقسيمات الإدارية لأجهزة الدولة.

المرحلة الرابعة للفترة من 1990: شرع القانون رقم (6) لسنة 1990 (قانون ديوان الرقابة المالية) والذي ما زال نافذا لحد الآن وقد حدد القانون دور ومهام واختصاصات ديوان الرقابة المالية وزيادة فاعليته في المساهمة برفع مستوى أداء أجهزة الدولة.

دولة فلسطين : تم انشاء ديوان المحاسبة الفلسطيني "بموجب القرار رقم 28 لسنة 1952 وهو أول أساس لعمل الرقابة في فلسطين، اعقبه القرار الرئاسي رقم 22 لسنة 1994 بإنشاء هيئة الرقابة العامة، ثم القانون رقم 17 لسنة 1995 بإصدار

قانون هيئة الرقابة العامة، كما صدر القانون رقم 15 لسنة 2004 بإنشاء ديوان الرقابة المالية والإدارية، وأخيرا المرسوم الرئاسي رقم 17 لسنة 2005 بأيلولة ممتلكات وموظفي هيئة الرقابة العامة لديوان الرقابة المالية والإدارية، يعتبر ديوان الرقابة مؤسسة دستورية، وقد أنشئ تنفيذًا لأحكام القانون الأساسي الفلسطيني إعمالاً لأحكام المادة (96) منه، وينظم أعماله القانون الخاص به رقم (15) لسنة (2004)، وله موازنة خاصة ضمن الموازنة العامة للسلطة الوطنية الفلسطينية، ويتمتع بالشخصية الاعتبارية المستقلة والأهلية القانونية الكاملة لممارسة الأعمال التي كلف بها¹.

الجمهورية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى:

تم انشاء جهاز الرقابة المالية والفنية الليبية "وفقا لأحكام القانون رقم (21) لسنة 1955م تحت اسم (ديوان المحاسبة) والمعدل بالقانون رقم (22) لسنة 1962 م والذي عدل بالقانون الصادر في سنة 1966 م، إلا أن البداية الحقيقية للعمل الرقابي في ليبيا كانت بصدور القانون رقم (79) لسنة 1975 م بشأن ديوان المحاسبة حيث استمر العمل وفقا لهذا التنظيم إلى أن تم دمج الأجهزة الرقابية بمختلف تخصصاتها (المالية – الإدارية – الفنية) ، في جهاز رقابي واحد أطلق عليه اسم (الجهاز الشعبي للمتابعة) وذلك بموجب قرار مؤتمر الشعب العام رقم (7) لسنة 1988 م، وفي سنة 1996 م صدر القانون رقم (11) لسنة 1996 م بشأن إعادة تنظيم الرقابة الشعبية واستمر العمل بهذا القانون تحت مسمى (جهاز التفتيش والرقابة الشعبية) حتى 2003/6/13 إذ أصدر مؤتمر الشعب العام القانون رقم (13) لسنة 2003م، والذي بموجبه تم إعادة فصل اختصاص الرقابة المالية والفنية عن الرقابة الإدارية وتم تسمية (جهاز الرقابة المالية والفنية) كجهاز يختص بممارسة كافة أوجه

الرقابة المالية والفنية على جميع الجهات الخاضعة له وفقا لأحكام القانون المشار إليه"¹.

جمهورية مصر العربية: انشئ ديوان المحاسبة في "السنة 1942م ثم تطور الديوان إلى الجهاز المركزي للمحاسبات، وذلك بموجب القانون رقم 129 لسنة 1964"² وبموجب القانون رقم 157 لسنة 1998م، تم تعديل بعض أحكام قانون الجهاز المركزي للمحاسبات الصادر بالقانون رقم 144 لسنة 1988م بشأن تنظيم الجهاز المركزي للمحاسبات، وبموجبه يعتبر الجهاز المركزي للمحاسبات هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية عامه تتبع رئيس الجمهورية، وتهدف أساسا إلى تحقيق الرقابة على أموال الدولة وأموال الأشخاص العامة الأخرى وغيرها من الأشخاص المنصوص عليها في هذا القانون، كما تعاون مجلس الشعب في القيام بمهامه في هذه الرقابة على النحو المبين في هذا القانون"³.

المملكة الأردنية الهاشمية، تعود بداية عملية تدقيق الحسابات في الأردن إلى "عام 1928، حيث تم تأسيس فرع لمراجعة الحسابات، وفي عام 1931 صدر قانون تدقيق وتحقيق الحسابات تم بموجبه إنشاء دائرة تدقيق وتحقيق الحسابات أنيطت بها مسؤولية فحص جميع حسابات الحكومة العامة سواء أكانت متعلقة بالواردات أم النفقات أم بحسابات الدوائر أم بحساب الأمانات والسلفيات والأموال الخاصة الداخلة في قيود المالية، وبصدر دستور المملكة الأردنية الهاشمية بتاريخ 1952/1/8 صدر قانون ديوان المحاسبة رقم (28) لسنة 1952 استناداً لإحكام المادة (119) من الدستور الأردني والتي جاء فيها، يشكل بقانون ديوان محاسبة لمراقبة إيراد الدولة

www.libyansai.gov.ly :

2

2002

2

.190

3

55-51

.1998

ونفقاتها وطرق صرفها"¹، كما تم تعديل بعض المواد من خلال "القرار 14 لسنة 1956 والقرار رقم 9 لسنة 1957، والقانون رقم 6 لسنة 1962، والقانون رقم 47 لسنة 1963 والقرار رقم 25 لسنة 1970 والقرار رقم 19 لسنة 1974، والقرار رقم 16 لسنة 1978 والقانون المعدل رقم 31 لسنة 1987 والقرار رقم 5 لسنة 1991"².

سلطنة عمان: تم تأسيس جهاز الرقابة المالية للدولة في عام 1970 "كدائرة صغيرة تابعة للمالية يقتصر دورها آنذاك على تدقيق السندات قبل الصرف ومعاونة بعض الوحدات الحكومية في أعمالها المالية، وشهد الجهاز عبر مسيرته خلال ما يزيد على ثلاثة عقود مراحل متعددة من التطوير والتحديث كان بدايتها خلال عام 1974 بصدر المرسوم السلطاني السامي رقم 74/6 الذي أتبع الدائرة المذكورة إلى وزارة شؤون الديوان السلطاني ثم إلى معالي وزير الديوان الموقر حتى عام 1981 الذي شهد ترفيع الدائرة إلى مديرية عامة بالمرسوم السلطاني السامي رقم 81/24. وخلال عام 1985 صدر أول نظام لتدقيق حسابات الدولة بالمرسوم السلطاني السامي رقم 85/36 الذي تضمن أهداف الرقابة وتحديد الجهات الخاضعة لنظام التدقيق وإختصاصات المديرية وإجراءاتها والتقارير الصادرة عنها، إلى أن عدل خلال عام 1989 مسمى المديرية العامة إلى الأمانة العامة لتدقيق الحسابات ثم إلى الأمانة العامة للرقابة المالية للدولة وفقاً للمرسوم السلطاني السامي رقم 91/129 الصادر به قانون الرقابة المالية للدولة، كما صدر المرسوم السلطاني السامي رقم 99/95 ليعكس منعطفاً جديداً في مسيرة الجهاز ويشكل نقطة إنطلاق جديدة، إذ منح للجهاز كيانه القائم بذاته وتقرر له الاستقلال الكامل وتوفر له الحياد المنشود، كما شهد الجهاز منذ عام 1999 ولا يزال حلقات متتالية في ركب التطوير والتحديث إذ صدر القانون الجديد للرقابة المالية للدولة بالمرسوم السلطاني السامي رقم 2000/55 ليتماشى بأحكامه الجديدة من هذه الطفرة الكبيرة والرؤية المستقبلية للإقتصاد العُماني، وأعقبه صدور المرسوم السلطاني السامي رقم 2000/56 بإعتماد الهيكل التنظيمي الجديد للجهاز سعياً نحو تحقيق أهدافه والوفاء بمسؤوليته"³.

www.audit-bureau.gov.jo :

1

2

()

: 55-51

.17

www.sai.gov.om

: 3

الجمهورية اللبنانية: انشئ جهاز ديوان المحاسبة في " سنة 1951، ثم جرى تعديله في سنة 1959، وقد مرت الكثير من التعديلات خلال تلك الفترة حتى صدور المرسوم الاشتراعي رقم 82 لسنة 1983"¹.

دولة قطر، تأسس ديوان المحاسبة في دولة قطر " عام 1973م بموجب القانون رقم (5) لسنة 1973م، الذي أجريت عليه بعض التعديلات، حتى صدر القانون الجديد لديوان المحاسبة رقم (4) لسنة 1995م المعمول به حالياً، والذي عدل بموجب القانون رقم (12) لسنة 1999م"².

دولة الامارات العربية المتحدة، نص دستور الإمارات العربية المتحدة لسنة 1971 على ضرورة إنشاء ديوان للمحاسبة على المستوى الاتحادي. وبناءً على هذا النص الدستوري صدر القانون الاتحادي رقم (7) لسنة 1976 متضمناً إنشاء هذا الديوان الذي كفل له القانون جميع الضمانات اللازمة للمحافظة على استقلاله عن السلطة التنفيذية من النواحي الوظيفية والعضوية والمالية، وعهد إليه بمهمة الرقابة المالية الخارجية في الدولة، وألحقه بالمجلس الوطني الاتحادي الذي يمارس السلطة التشريعية في البلاد"³.

دولة الكويت، صدر دستور دولة الكويت في " 11 نوفمبر 1962 بأن ينشأ بقانون ديوان للمراقبة المالية ويكفل القانون استقلاله ويكون ملحقاً بمجلس الامه، وفي 7 يوليو 1964 صدر القانون رقم 30 لسنة 1964 بإنشاء ديوان المحاسبة بدولة الكويت ونصت المادة الأولى منه على ان تنشأ هيئة مستقلة للمراقبة المالية تسمى ديوان المحاسبة وتلحق بمجلس الامه"⁴.

()

1

.1998

http://www.arabosai.org/ar/recipient_member.asp?member_id=14 : 2

http://www.arabosai.org/ar/recipient_member.asp?member_id=14 : 3

4

المملكة العربية السعودية، قضى أول نظام للحكم والادارة في المملكة بموجب "الموافقة الملكية الصادرة في 21 صفر 1345هـ الموافق 03 اغسطس 1926 بإنشاء ديوان المحاسبة، واستمر حتى عام 1953، وفي عام 1954 صدر أول نظام لمجلس الوزراء وتضمنت المادة 19 منه اعتبار مراقبة حسابات الدولة إحدى شعب مجلس الوزراء، ثم عدلت تسميته إلى ديوان المراقبة العامة، وفي نفس الوقت أعطي استقلالا تميز به إذ أن جلاله الملك كان هو المرجع الأعلى له، كما صدر المرسوم الملكي م/9 لسنة 1962 والذي يقضي بالموافقة على نظام ديوان المراقبة العامة الحالي والذي مازال معمولاً به حتى الوقت الحاضر والذي أصبح الديوان بموجب جهازا مستقلا مرجعه خادم الحرمين الشريفين رئيس مجلس الوزراء، وأخيرا تم اعادة تنظيم الديوان بموجب الموافقة السامية الكريمة رقم 507/7م في عام 1977".¹

ومن خلال العرض السابق يتبين ان انشاء الاجهزة الرقابية المالية العليا قد تم عبر عدد من المراحل، منها ماكان قائم ابان الاحتلال وتم تحديثه بعد الاستقلال، وأخرى لم تكن الاجهزة قائمة بذاتها وبالتالي فقد تم انشائها بعد الاستقلال، الا ان معظم الدول انشأت وطورت من اجهزتها الرقابية المالية العليا انهاء الاحتلال الاجنبي، وتغيير الانظمة القائمة سابقا، كما تم الحاق تلك الاجهزة لرؤساء تلك الدول (اعلى سلطة في الدولة) والبعض الاخر لوزير المالية، كما منحت بعض تلك الاجهزة الاستقلال المالي والاداري عن السلطة التنفيذية والبعض الاخر تم منحه علاوة على ذلك الصلاحيات القضائية، وذلك حسب ماتقتضيه مصلحة ونظام كل دولة.

خاتمة:

يتضح من خلال ماتم عرضه في الباب الاول، ان الرقابة المالية بكافة مفاهيمها هي فحص وتدقيق ومتابعة سواء كانت الرقابة مالية أو ادارية أو قانونية، كما انها التأكد من مطابقة قانونية المخطط للمنفذ، وهي مسؤولية يجب ان تخضع لها كل الوظائف، وفي شتى المجالات لكي لايتترك مجال التنفيذ للعشوائية دون رقابة،اضف الى ذلك فإن عملية التطور في وظيفة الرقابة هي عملية حتمية فرضتها الظروف المحيطة بالبيئة، إذ أن الأعمال والوظائف كلما تطورت وتوسعت مهامها فإن الرقابة تتأثر بتلك المتغيرات، لذا يجب ان على الاجهزة الرقابية المالية العليا والمحاسبة تستعد لهذا التطور بسرعة وعلى كافة المتغيرا ت، حتى تؤدي الرقابة ثمارها وتساعد على الحد من أي مخاطر سلبية لهذا التطور، كونها افضل وحدة ادارية ورقابية يمكن ان يمارس الرقابة باستقلالية وحيادية لما لها من مميزات رقابية دون غيرها. جدير بالذكر ان ماقامت به الأجهزة الرقابية المالية العليا من دور فعال في الرقابة في ظل الإقتصاد الموجه، وذلك من خلال ماوكل اليها من مهام، وما قامت به من فعالية رقابية لحماية الأموال العامة، لايقبل فعالية عن دور بقية الاجهزة الرقابية في ظل نظام السوق الرأسمالية، فأينما وجدت الدولة في أي عهد وعصر وحيثما وجد المال العام وجدت الرقابة المالية العليا، وذلك لأهمية الحفاظ عليه من كافة أشكال الإسراف أو الضياع أو السرقة والفساد.

الباب الثاني

الرقابة المالية العليا في ظل العولمة

ما من وظيفة من الوظائف، التي تؤدي في الحياة، الا ولها أهداف، وأهم اهداف الرقابة المالية العليا، هي المحافظة على المال العام، من أي تعد عليه، كالتحايل، والاستغلال، والسرقة، والاهمال، وعدم الاحساس بالمسؤولية تجاهه، لذا فأجهزة الرقابة المالية العليا، تواجه العديد من المشاكل والتحديات، من خلال تنفيذها لأهدافها، خاصة في المرحلة الرهنة (العولمة)، وما يواجهه السوق من تحرر وتوسع، في النشاط الخاص، وتقلص في القطاع العام، وتنوع في الرقابات الملقاة على عاتق هذه الأجهزة.

لذا ففي هذا الباب، تم التطرق الى مفهوم العولمة، وأبعادها، وتأثيرها على الرقابة المالية العليا، وكيفية التصدي لها، والتالي تفصيل لذلك:

الفصل الثالث

العولمة وأبعادها وأثرها على

الرقابة المالية العليا في الدول النامية

إن ظاهرة العولمة وتداعياتها، فرضت نفسها في شتى المجالات، الإقتصادية والسياسية والثقافية والعسكرية، ولعل عولمة الرقابة ليست بمنأى عن هذه الأحداث العالمية، وبالتالي فإن هذا الفصل سيتناول مفهوم العولمة من كافة جوانبها، وتداعياتها وابعادها وأثرها على الدول النامية، كما سيتم التركيز على الدور المحاسبي والرقابي في ظل تلك التداعيات، تناول هذا الفصل مبحثين، المبحث الاول يركز على مفهوم العولمة، والتحديات التي تواجه الرقابة المالية العليا، بينما يركز المبحث الثاني، على اثر العولمة على نظام الرقابة المالية العليا، كما يوجد تفصيل لتلك المباحث في اربعة مطالب، بيانها كالتالي:

المبحث الأول

مفهوم العولمة والتحديات التي تواجه الرقابة المالية العليا

تعددت التعاريف التي قيلت لبيان مفهوم العولمة سواء من قبل الساسه أو الإقتصاديين أو علماء الدين، كما تم تفسير أبعادها من عدة أوجه وزوايا وتم طرح ومناقشة الكثير من الآراء والمواقف الفكرية إزاءها إلا أن ما يهمنا هو ما يخص الرقابة المالية العليا، والتالي توضيح لذلك:

المطلب 1

مفهوم العولمة

ظهر شيوع العولمة بشكل واضح خلال العقد الأخير من القرن العشرين، خاصة بعد انهيار الاتحاد السوفيتي، إلا اننا بحاجة إلى معرفة معنى العولمة حتى يسهل على القارئ معرفتها حين الحديث عنها، لذا فقد تم استعراض معنى العولمة لغة واصطلاحاً، ومفهومها من وجهة نظر المهتمين بالعولمة المالية، وفيما يلي توضيح لذلك:

أولاً: مفهوم العولمة في اللغة

يشير العديد من الكتاب، إلى أن العولمة من الناحية اللغوية "مصدر على وزن فوعلة، وهو مشتق من كلمة العالم، ويتصل بها فعل (عولم) على صيغة (فوعل) وهي تفيد وجود فاعل يفعل"1، ومن ناحية أخرى يشير آخر بأنها "ترجمة لكلمة (monodialisat) الفرنسية التي تعني جعل الشئ على مستوى عالمي، أي نقله من المحدود المراقب إلى اللامحدود الذي ينأى عن كل مراقبة، ويقصد المحدود هنا الدولة القومية التي تتميز بحدود جغرافية وبمراقبة صارمة على اجراءات الجمارك وتنتقل البضائع والسلع إضافة إلى حماية ما بداخلها من أي خطر أو تدخل خارجي، سواء تعلق الأمر بالاقتصاد أو بالسياسة أو الثقافة أما اللامحدود فالمقصود به

(العالم) أي الكرة الأرضية، على أن الكلمة الفرنسية المذكورة، تقابلها كلمة Globalization الإنجليزية التي ظهرت أول ما ظهرت في الولايات المتحدة الأمريكية، وهي تفيد معنى تعميم الشيء وتوسيع دائرته ليشمل الكل"1، كما أن أول من أطلق مصطلح الكونية أو العولمة هو "عالم الاجتماع الكندي Marshal McLuhan – أستاذ علم الاجتماع في جامعة تورنتو بكندا وذلك خلال عرضه لمفهوم القرية الكونية Global Village الذي طرحه في نهاية ستينات القرن العشرين"2، ومن زاوية أخرى، يشير احد العلماء، إلى أن معنى العولمة "ربما كان في ظاهره يقترب من معنى العالمية الذي جاء به الإسلام وأكدته القرآن في قوله تعالى: (وما أرسلناك إلا رحمة للعالمين) الانبياء اية 107، (تبارك الذي نزل الفرقان على عبده ليكون للعالمين نذيرا)سورة الفرقان اية1، (إن هو إلا نكرا للعالمين)ص اية87- (ولتعلمن نبأه بعد حين-ص اية88)، مضيفا إلى ان هناك في الواقع فرقا كبيرا بين مضمون (العالمية) الذي جاء به الإسلام ومضمون (العولمة) الذي يدعو إليه اليوم الغرب عامة، وأمريكا خاصة، فالعالمية في الإسلام تقوم على أساس تكريم بني ادم جميعا (ولقد كرمتنا بني ادم) الإسراء اية70، فقد استخلفهم الله في الأرض وسخر لهم ما في السموات وما في الأرض جميعا منه، وكذلك على أساس المساواة بين الناس في أصل الكرامة الإنسانية وفي أصل التكليف والمسئولية وأنهم جميعا شركاء في العبودية لله تعالى، وفي البنية لأدم، كما قال الرسول الكريم أمام الجموع الحاشدة في حجة الوداع (يا أيها الناس، إلا إن ربكم واحد، وأن أباكم واحد، ألا لا فضل لعربي على أعجمي، ولا أعجمي على عربي، ولا لأحمر على أسود ولا لأسود على أحمر إلا بالتقوى ..) وهو بهذا يؤكد ما قرره القرآن في خطابه للناس، كل الناس قال تعالى (يا أيها الناس إنا خلقناكم من ذكر وأنثى وجعلناكم شعوبا وقبائل لتعارفوا، إن أكرمكم عند الله اتقاكم) الحجرات 135، ولكن القرآن في هذه الآية يقرر "المساواة

العامة بين البشر، لا يلغي خصوصيات الشعوب، فهو يعترف بأن الله تعالى جعلهم شعوبا وقبائل ليتعارفوا"¹، أيضاً أشار أحد الباحثين، إلى أن العولمة "مصطلح شائع بين الناس يختلف عن العالمية، فالعالمية كمفهوم لدى الناس تعني المنظمات الدولية كمجلس الأمن والهيئة العامة للأمم المتحدة ومنظماتها المتخصصة، كما أن العالمية تعني في جانب آخر نشاطات الشركات العابرة للحدود أو اجتماعات تعقد من حين لآخر للتشاور العالمي حول قضايا محددة كقضايا البيئة والديون والأوبئة"²،

ثانياً: مفهوم العولمة اصطلاحاً

العولمة وفق ما أشار إليه بعض الكتاب ماهي إلا "مفهوم مراوغ ومتعدد الدلالات ومختلف المعاني وعمومية استخدام المصطلح تجعل من الصعب إيجاد مفهوم خاص له يتمتع بالقبول الجماهيري شائع الاستخدام والاستعمال وبالتالي فإن النظرة الذاتية لهذا المفهوم المراوغ لا يجب أن يقتصر على كينونة المصطلح واعتبارها كينونة ذاتية مغلقة، بل يجب أن تتجه إلى طبيعة المصطلح وانفتاحه، أي بمنطق انفتاحه على الاتجاهات الأخرى، وتنامي مضمون العولمة مع حركة الفكر وتصاعد الحوار والدراسات عبر الزمن واتجاهات الجغرافيا وتفاعلها مع التاريخ، فالعولمة ثمرة طبيعية برغبة الكيانات الكبرى في التوسع والسيطرة والهيمنة وإملاء الإدارة وبسط النفوذ وهي نتيجة منطقية لزيادة احتياجات المشروعات الكبرى إلى أسواق مفتوحة تنمو بشكل دائم ومستمر"³، ويرى آخر "أن لفظ العولمة حديث ولكن الظاهرة نفسها قديمة جداً، فإذا فهمنا العولمة بمعنى التضاؤل السريع في المسافات الفاصلة بين المجتمعات الإنسانية سواء فيما يتعلق بانتقال السلع أو الأشخاص أو رؤوس الأموال أو المعلومات أو الأفكار أو القيم، فإن العولمة تبدو لنا وكأنها تعادل في القدم نشأة الحضارة الإنسانية"⁴، في حين يرى البعض بأن العولمة ماهي إلا

1 . - - . 13-12 .

2 .40

3 -

4 . 15 2000

"مجموعة العوامل التي تجعل من عدد متزايد من السلع والخدمات يصمم ويطور وينتج ويوزع ويستهلك ويستصلح ويقيم وفق منطق عالمي دون أن يكون للبلد الذي تجهز فيه هذه العمليات من قيمة كبرى تذكر، أي أنها ظاهرة إقتصادية خالصة ذات محددات تكنولوجية ومالية صرفة وذات روافد سياسية ومؤسسية مؤكدة"¹، وتفسير آخر للعولمة ومن زاوية أخرى فهي " فقدان الكائن لاتجاهه والمجتمع لانتظامه والاقتصاد لنظامه بل هي فقدان الشأن السياسي لصدارته وأولويته من جراء الشبكات الالكترونية التي جعلت علاقات البشر تتغير بالكلية سواء فيما بينهم أو بينهم وبين العالم بقدر ما غيرت العلاقات بال- هنا - وأل- أنا- والمكان والزمان "²، وإذا ما بحثنا عن آراء آخرين فس نجد الكثير ممن وضعوا مفاهيم للعولمة فمنهم المؤيد ومنهم المعارض، ومنهم من عرفها اجمالاً، فمثلاً قال احد الكتاب في تعريفه للعولمة بأنها " ظاهرة تاريخية إقتصادية سياسية ثقافية وتقانية تقودها دول المركز الشمال، الغنية لتحقيق رفاهيتها، من خلال الهيمنة على دول الأطراف الجنوب، الفقيرة وعلى حسابها، وذلك بالتحكم العالمي بالموارد والامكانات المادية والبشرية "³، وآخرون عرفوا العولمة باعتبارها ثورة تكنولوجية واجتماعية، حيث يشيرون الى انه " تم ضغط الفضاء نتيجة للثورة التكنولوجية والاتصالية، مما ادى الى ظهور الاقتصاد والذي يقوم على تلاحم الشبكات المختلفة netzork Economy، وهذا التعريف لايركز فقط على العولمة باعتبارها ثورة تكنولوجية ولكنه ايضا يهتم باحياء المجتمع المجني في عديد من الدول، وفي قيامه بأدوار مهمة في مجال التنمية"⁴،

هذا في حين يرى رأي آخر أن العولمة ماهي إلا امتداد للرأسمالية يقول احد الباحثين "أن الرأسمالية هي دائما نظام عالمي تنتج بالضرورة الاستقطاب العالمي أي التناقض بين المراكز والأطراف، وتقود بالتالي إلى تفكك النظام العالمي والى

1 . 98 - 96

2 . 99

3 . 91

4 15 2006

1999 1

صدامات جديدة وغير محددة، فتوسع الرأسمالية مثلا خلال المرحلة البريطانية 1815م-1914م كانت تقوم على افتتاح سوق عالمية، خاصة بين سنوات 1848م و 1896م، تميزت هذه السوق بالتباين بين المراكز المصنعة والأطراف غير المصنعة، المستعمرة وشبه المستعمرة، والانفتاح الذي قاده الهيمنة البريطانية، دخل أزمة مع نهاية تلك المرحلة بسبب اشتداد المنافسة من قبل ألمانيا والولايات المتحدة، مشيرا إلى أنه ابتداء من عام 1945م أعيد بناء السوق العالمية تحت حماية وهيمنة الولايات المتحدة في مناخ من الاستقطاب الثنائي العسكري والإيديولوجي، وانه وفي مناخ الحرب الباردة اعتبر أن ضرورات العولمة كانت تعبر عن نفسها في فترة ما بعد الحرب (1945م- 1970م) في أفق مزدوج ومتكامل، ففي الدول المتطورة يعتقد أن التدخل الكينزي قادر على تأمين نمو غير محدد لصالح الجميع، وقادر على محو الأزمات الظرفية البنوية، وتقليص البطالة إلى الحد الأدنى .. إلا أنه ابتداء من عام 1970 وضعت أزمة الرأسمالية حدا نهائيا للأوهام الكينزية وأوهام إيديولوجية التنمية، وانطلق الهجوم المحافظ لليبرالية الجديدة التي اختزلت نفسها إلى مستوى الترويج لعلاج كوني هو السوق"1، غير أن المفكر الامريكين الياباني الاصل توكوياما يرى بأن العولمة " ماهي الا هيمنة للقيم الامريكية، حيث عبر عن ذلك الاتجاه في كتابه نهاية التاريخ، والذي اعتبر فيه سقوط الاتحاد السوفيتي وانهايار الكتلة الاشتراكية انتصارا حاسما، للرأسمالية على الشيوعية، ويرى ايضا ان نهاية الحرب الباردة تمثل المحصلة النهائية للمعركة الايدولوجية التي بدأت بعد الحرب العالمية الثانية، بين الاتحاد السوفيتي والولايات المتحدة الامريكية، وهي الحقبة التي تم التركيز على نمو القدرات التكنولوجية الامريكية، ووفق هذه الرؤية تكون العولمة ظاهرة جيدة وتمثل تقدما في التاريخ، لأنها ترمز الى انتصار ظواهر التحديث وسيادة الديمقراطية، لنظام سياسي"2

ولم تقتصر العولمة على الإقتصاد فقط فالإقتصاد والمال مرتبطان ومكملان كل منهما الآخر لذا فظاهرة العولمة المالية، هي أيضاً ظاهرة قديمة قدم النظام الرأسمالي نفسه " فقد ظهر ذلك من خلال تدفق التيارات المالية فيما بين دول العجز ودول الفائض وهو الأساس الذي تقوم عليه ظاهرة العولمة المالية، اضعف الى ذلك ماأشار اليه خبراء صندوق النقد الدولي في تقريرهم (آفاق الإقتصاد العالمي في مايو 1997م) والذي مفاده أن تحرك رأس المال الخاص فيما قبل الحرب العالمية الأولى قد تمت بلا قيود، وأن الفترة (1850م – 1914م) تعتبر فيها العولمة المالية قد بلغت في حدها الأعلى بسبب الترابط والتشابك الذي كان قائما بين المراكز والأسواق المالية، وبسبب ارتفاع درجات الحرية التي تمتعت بها انتقال رؤوس الأموال عبر الحدود الوطنية، كما أن تلك الفترة تميزت بدرجة الثبات النسبي العالية لأسعار الصرف الذي وفرته قاعدة الذهب، مما كان له كبير الأثر في دعم زيادة تدفقات رؤوس الأموال عالمياً"1، الا انه مع بداية القرن العشرين "انصب الاهتمام على تدبير الأموال اللازمة للمشروعات وكذلك إنشاء المؤسسات الجديدة وتدبير الموارد المالية لتمويل الاستثمارات، غير أن الكساد الكبير الذي حدث (1929-1933) في الولايات المتحدة الأمريكية انتقل بسرعة ملحوظة إلى دول القارة الأوروبية والى كثير من البلاد النامية عبر تأثير شبكة المصارف دولية النشاط وعلاقة الدائنيه والمديونية فيما بينها"2، ونتيجة لذلك برزت إلى السطح، العديد من المشاكل، كالإفلاس، وإدارة السيولة، والتصفية، مما أدى إلى زيادة التدخل الحكومي في النشاط الإقتصادي بالعديد من الوسائل، للحد من الآثار السلبية للكساد، وتقليل مخاطره، منها إصدار تشريعات فرض قيود عديدة على تحركات رؤوس الأموال، وكذا زيادة الرسوم الجمركية على التجارة الخارجية، وأثناء ذلك زاد الاهتمام بالتحليل المالي وتقييم الأداء، كما تحول الاهتمام والدفع إلى الاستمرار في السوق من اجل تقليل مخاطر وآثار الكساد على حساب النمو والتوسع والكثير من الأمور المتنوعة وذلك حتى قبيل

منتصف القرن العشرين، ثم ازداد بعد ذلك الاهتمام بموضوعات إعادة تنظيم المنشآت كالاندماج والإفلاس، كما بدأ التركيز على التحليل المالي والتخطيط لإستخدام الموارد المالية والتخطيط للاستثمارات طويلة الأجل"¹، وبمقتضى اتفاقية (بريتون وودز) عام 1944، "تم انشاء كل من صندوق النقد والبنك الدوليين ليؤديا دورا تكامليا في النظام النقدي والمالي لضمان توازن موازين المدفوعات واستقرار أسعار الصرف وانسياب التجارة الدولية، وفي عام 1947م تم التوقيع على اتفاقية الجات، وهي اتفاقية جوهرها تحرير التجارة العالمية بإزالة القيود الجمركية وغير الجمركية التي تتخذها الدول كوسيلة لحماية منتجاتها المحلية أمام تدفق المنتجات الأجنبية إلى أسواقها"²، وقد تزامن مع ذلك أيضاً "الاهتمام بدراسة تكلفة رأس المال وكذا الاستثمار وتسعير الأصول الذي استمر منذ الستينات حتى السبعينات ثم زاد الاهتمام بقضايا التضخم وتأثره على أسعار الفائدة وتأثير ذلك على الاستثمارات (وذلك خلال الثمانينات) بالإضافة إلى الضرائب وقضايا الإفلاس وغيرها"³.

ونظرا لمبالغة بعض الدول باتخاذ إجراءات الإغراق، ضد منتجات الدول الأخرى، توصل تيار العولمة إلى الاتفاق، على تأسيس منظمة التجارة العالمية - WATO - ويعتبر المفكرون والاقتصاديون أن هذا الاتفاق، يعتبر انتصارا إقتصاديا جديدا، وبالرغم من ذلك، فالعالم في هذه المرحلة يمر بمشاكل إقتصادية عديدة أهمها التضخم، وندرة الأموال، وارتفاع تكلفة الأموال، وبالتالي فإن الأهمية المعطاة للاستخدام الفعال للأموال النادرة والمكلفة، زادت بدرجة كبيرة، وزاد من هذا الاهتمام التوسع في الاعتماد على الأموال المقترضة، والزيادة الملحوظة في تكاليف تدبير هذه الأموال .

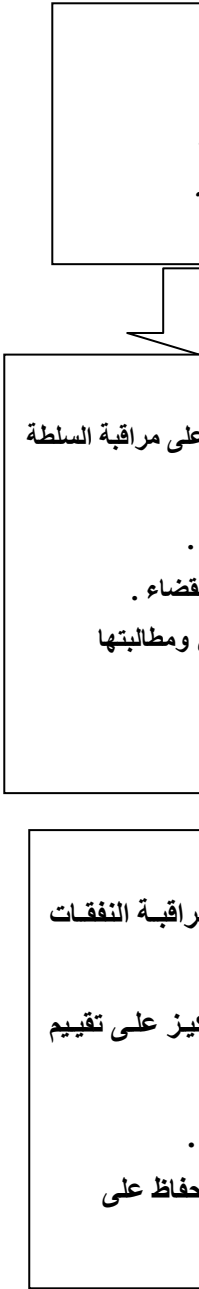
ثالثاً: التحديات التي تواجه الرقابة المالية في ظل العولمة:

ان تحرير السوق والتقدم التكنولوجي والبيئة المحيطة بالعولمة في الوقت الراهن لها تأثيرها على كافة جوانب الحياة، لذا فالافراد والمجتمعات والدول تواجه للكثير من الصعوبات والتحديات لمواجهة هذا الاعصار (العولمة)، لذا فقد قام العديد من المفكرين والساسة والباحثين وذوي الاهتمام باعداد البحوث والدراسات المتعلقة بالتحديات والعقبات التي يواجهها المجتمع والدول واقتراح الحلول الكفيلة بذلك، ويرى بعض باحثي البنك الدولي "أن العقبات الاجتماعية والاقتصادية التي تواجهها منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا هي عقبات متعلقة بإدارة الحكم بشكل عام مع الأخذ في الاعتبار أن الإصلاحات في إدارة الحكم وحدها ليست كافية لضمان تحسين الأداء بل لابد من تعزيز الدوافع والآليات والقدرات لتعزيز مساءلة المؤسسات العامة وتوسيع نطاق المشاركة الشعبية لتشمل كافة شرائح المجتمع، وهذا الامر يحتاج إلى برامج واسعة تشمل إدارة الحكم ومؤسساتها وهي برامج ترمي إلى تعزيز المبادرات الوطنية للمساءلة الخارجية وكذا المراقبة الوطنية لتعزيز الإصلاحات الإدارية لتحسين المساءلة الداخلية"¹.

كما أنه يمكن تدعيم المساءلة الداخلية بايجاد آليات وحوافز داخل الحكومات تضمن عملها بشكل فعال ولأجل المصلحة العامة على الصعيد الوطني فإن الأمر "يستلزم تدعيم الضوابط داخل الحكومة بخاصة استقلالية السلطات القضائية والتشريعية وخلق هيئات رقابية مستقلة كالوسيط، وفيما يتعلق بالتنفيذ فهو يتطلب إصلاح الإدارة العامة وتطوير الميزانيات الحكومية بجعلها تتمحور حول الأداء وتدعيم قدرة الموظفين على تقديم الخدمات وتحسين قدرات السلطات المحلية وضمان استقلالية الأجهزة التنظيمية"²، وقد تم توضيح برنامج تحسين ادارة الحكم بالمقترح بالتالي:

1 - 28 2005 . 34 -
2) (

الشكل رقم (2) برنامج تحسين إدارة الحكم



المصدر: كتاب البنك الدولي

وبالنظر إلى الشكل السابق، يتضح انه من خلال برنامج تحسين إدارة الحكم، يتبين ان هناك حاجة الى عدد من العوامل تتكافل وتنظافر للوصول الى تحسين ادارة الحكم والقبول بكافة المتغيرات والتطورات العالمية، فبالاضافة الى المبادرات الوطنية والمحلية هناك اجراءات مراقبة وطنية واجراءات ادارية، وهذه الاجراءات

تشير بالدرجة الاولى الى أن هناك حاجة لتقوية أجهزة الرقابة المستقلة الأخرى ومطالبتها بالمراجعة، وهذا يتطلب وجود محاسبة ومراجعة دولية، متوائمة ومتوافقة مع نظم الدول المختلفة، للتوصل إلى توفير معلومات محاسبية ملائمة وذات مصداقية، ولعل ابرز التحديات التي سيواجهها المحاسبون والمراجعون خاصة في ظل القبول بالاتفاقية العامة لتجارة الخدمات تتمثل في الآتي¹:

* مشاكل تحويل العملة ولا سيما تذبذب وتقلب أسعار بعض العملات في مواجهة عملات أخرى لدولة أخرى .

* القوائم المالية الموحدة ولا سيما اذا كانت لإحدى المنشآت معاملات دولية وتجارة عالمية في بلاد أخرى تطبق معايير مختلفة عن المعايير الموحدة .

* مشاكل التضخم والتغيرات في القوة الشرائية لوحدات النقد .

* اختلاف قوانين الضرائب من دولة لأخرى خاصة عند معاملة المنشآت الأجنبية، الأمر الذي قد يوجد حتما مشكلات محاسبية ذات علاقة متداخله.

* اختلاف وتباين طرق ووسائل المراجعة من دولة إلى أخرى وتباين المعايير المتعارف عليها .

* مستوى الإفصاح عن المعلومات التي تتضمنها التقارير والقوائم المالية وأسس ومعايير إعدادها .

* اختلاف نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية ودرجة تقدمها وطبيعة البيانات ونوعية التقارير التي ترتبط بالمنشأة ومنتجاتها وجودة إتباعها والمعايير المرتبطة التي يتم تطبيقها .

* اختلاف مفاهيم وأسس إعداد الاحتياجات والمخصصات المرتبطة بالمنشآت الدولية والشركات متعددة الجنسيات .

* تباين أسس تقييم المنشأة والتي تعد محل جدل كبير ولا شك أنه كلما استقرت أسس تقييم أصول والتزامات المنشأة في الدول المختلفة كلما سهل ذلك من وجود معايير محاسبية دولية متعارف عليها .

* اختلاف نظم المحاسبة المقارنة والتي تعتبر من ابرز المشكلات التي تواجه إعداد معايير محاسبية دولية متفق عليها لتطبيقها على منشآت في دول متعددة، حيث يتطلب الأمر حصر الاختلافات في المعايير المحاسبية بين الدول المختلفة ومواءمتها وتوحيدها .

ان نظام المحاسبة المرتبط بمعظم التجارة الدولية يضع المحاسبين والمراجعين في الدول النامية على صعيد حدة المنافسة بين الخدمات المحاسبية المهنية المحلية والخدمات المحاسبية المهنية المستوردة، والبحث عن الوسائل الكفيلة بمواجهة ذلك التحدي بوسائل مغايرة لوسائل الحماية التقليدية وصولاً إلى تحسين نوعية وجودة الخدمات المحاسبية المستوردة، لذا فإن عملية تحديد المعايير المحاسبية الدولية الموحدة تعتبر من أهم العوائق التي تواجه المحاسبين القانونيين، نظراً لعلاقتها بعوامل أخرى تتمثل في الآتي:

مظهر السيادة الوطنية:

إن هذا العائق يتعلق بأن القائمين على تحديد المعايير المحاسبية يهدفون إلى خدمة وطنهم والشركات الوطنية، ولذلك فهم يتجهون إلى تحديد معايير تتناسب مع الإطار الوطني للاقتصاد والتشريع والبيئة والثقافة والتاريخ، كما أنه لا يوجد اتفاق عام على الغرض من البيانات المالية.

عدم الالتزام بالانسجام: لا توجد في الحقيقة غير اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة من يدعو إلى الانسجام، وتفنقر هذه اللجنة إلى القدرة على التأثير على القائمين على المعايير المحاسبية الوطنية، وأن الأمل الوحيد هو في زيادة الوعي لدى مستخدمي البيانات المالية في فائدة الانسجام والمقارنة العادلة، وهذا ينتج عادة عن زيادة تأثير القطاع الخاص على تحديد المعايير المحاسبية، هذا بالإضافة الى وجود ابحاث ودراسات تركز حول معرفة مدى التزام الدول النامية خاصة العربية في استخدام معايير محاسبية محلية او دولية، وذلك لتسهيل عملية المواءمة في المعايير المحاسبية،

الا ان تلك الابحاث اظهرت "أن هناك دولا تستخدم المعايير المحاسبية الصادرة عن اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة (IASC) مثل الإمارات العربية المتحدة والبحرين والكويت وعمان والأردن وقطر والسودان ولبنان، كما ان هناك دول تستخدم معايير محاسبية محلية تم تحديدها باستخدام المعايير الدولية أو الأمريكية أو البريطانية كأساس مثل السعودية ومصر وهناك دول لم يتم تحديد أية معايير محاسبية ولا يوجد فيها ما ينظم استخدام المعايير المحاسبية مثل اليمن وسوريا ودول المغرب العربي"¹.

والباحثة ترى انه من الضروري تبني معايير دولية موحدة ومقننة يلتزم بها جميع المحاسبين عند إعدادهم للقوائم المالية أو عند مراجعتهم لها وبحيث تؤدي الغرض المطلوب على درجة عالية من الكفاءة والتوحيد في الأسس والمبادئ والمفاهيم، وبما يكفل تحقيق التقدم والتطور في اعداد القوائم المالية، وبما يسهم ايضا في صقل الكفاءات والخبرات في ممارسة المهنة، سواء على مستوى المحاسبين القانونيين او على مستوى ممارسة مهنة الرقابة المالية العليا في الدول النامية، وخاصة الدول العربية، وتعتبر منظمة الانتوساي (المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية) هي الجهة المعنية في الوقت الراهن باعداد مثل تلك المعايير، حيث سبق ان اعدت معايير دولية للمراجعة والمحاسبة، الا ان عملية تطبيقها في الدول العربية تتفاوت من دولة الى اخرى كما سبق الاشارة اليه بالرغم من انضمام كافة الدول العربية الى تلك المنظمة، والامر يستوجب دراسة مدى ملاءمة تلك المعايير لطبيعة وظروف كل دولة لضمان خلق كعايير موحدة ومتوافقة مع الظروف العالمية.

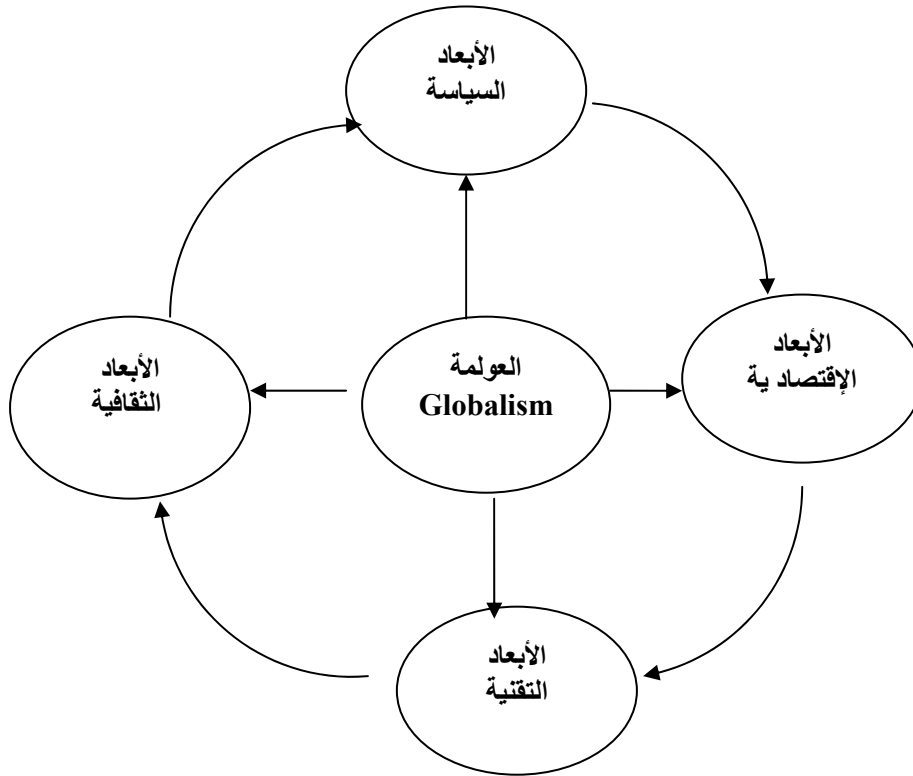
المطلب 2

أبعاد العولمة وأثرها

على الرقابة المالية

بالرغم من أن ظاهرة العولمة ظاهرة قديمة قدم التاريخ وان اختلفت مصطلحاتها عبر الزمن، إلا أنها اتخذت أبعادا ومفاهيم وفلسفات جديدة تتناسب مع عصر التكنولوجيا الحديثة والعالم الإقتصادي الجديد، كما تتخذ الأبعاد وفقاً للأنشطة التي يمارسها فلاسفتها كالأبعاد السياسية، الأبعاد الإقتصادية، الأبعاد الثقافية، الأبعاد التقنية، ليس هذا فحسب، بل كان للعولمة تأثير على الوظائف التقليدية للرقابة وخاصة في الدول النامية، والتالي توضيح لذلك¹:

شكل رقم (3) أبعاد العولمة



(العبدالله والحجاوي، المجلة العربية للمحاسبة)

غير أن بعض المهتمين والباحثين والكتاب والساسة يرون أن اهم أبعاد العولمة تتركز في الابعاد الاتية:

جدول رقم (1) ابعاد العولمة

الأبعاد الثقافية	الأبعاد الاقتصادية	الأبعاد السياسية
أدواتها: 1- وسائل الإعلام المرئية . 2- وسائل الإعلام المسموعة . 3- وسائل الإعلام المقروءة .	أدواتها: 1- البنك الدولي وصندوق النقد الدولي . 2- منظمة التجارة العالمية 3- منتدى (دافوس) الإقتصادي . 4- وكالة مودي ستاتدرن أند وورز لخدمة المستثمرين .	أدواتها: 1- ضغط الولايات المتحدة الأمريكية صاحبة الرؤية الشاملة لصورة العالم الجديد الذي تنشده . 2- الدول الصناعية الكبرى التي تشكل 71% من إجمالي التجارة العالمية . 3- مجلس الأمن الدولي والمنظمات التابعة للأمم المتحدة .

(المصدر شاييف الحسيني- بتصريف من الباحثه)

يتضح من الشكل والجدول أعلاه أن العولمة تتخذ ابعادا متعددة منها الأبعاد السياسية والاقتصادية والثقافية وآخرون يضيفون أبعادا أخرى كالأبعاد العسكرية، والأبعاد التقنية، إلا أن أهم ما يدور في فلكها، هي الأبعاد السياسية والاقتصادية والثقافية، لأنها تشمل كافة الأبعاد وفيما يلي تفصيل لتلك الأبعاد:

أولاً: البعد السياسي

يتخذ البعد السياسي مجالا واسعا في العولمة، حيث تم التخطيط له في إمكانية فتح الحدود دون عوائق، وللوصول إلى ذلك تم التنبؤ بمجال الاستثمار، "حيث أن عملية فتح المجال للاستثمارات الأجنبية بالطرق المباشرة وغير المباشرة بالإضافة إلى خصخصة القطاع العام ونقله إلى القطاع الخاص ساهم ويساهم في إطار فلسفة التقليل من إشراف الدولة القومية أو الوطنية وهيمنتها، وهذا مع سعي الأمم لفرض سيادتها الوطنية على بلدانها والتي بذلت من اجلها الأموال الطائلة والدماء الوطنية الشريفة في سبيل نيل الحرية والاستقلال والديمقراطية، وفي ظل الديمقراطية فقد أثرت العديد من الأسئلة عن معنى السيادة الوطنية أو القومية أمام السيادة العالمية، والدولة القومية أمام المجتمع العالمي والاقتصاد القومي أمام السيادة العالمية، والدولة

القومية أمام المجتمع العالمي والاقتصاد القومي أمام الإقتصاد الكوني، والنظافة القومية أمام النزاهة العالمية، والهوية والشخصية القومية أمام الهوية والشخصية العالمية"¹.

إن عملية خصخصة القطاع العام وفتح المجال على أوسع نطاق للاستثمارات المباشرة وغير المباشرة لرؤوس الأموال الأجنبية يساهم في إطار فلسفة التقليل من إشراف الدولة وهيمنتها ليس هذا فحسب بل " ان ضالة الرأسمال الأجنبي لا يتناسب مع زيادة العوائد المحولة إلى الخارج لصالح هؤلاء المستثمرين ولا يعود بالنفع على الدول المضيفة كنقل التكنولوجيا والخبرة الفنية والإدارية، ويزداد تخوف الكلاسيكيين من انه في عصر العولمة ستؤدي الاستثمارات الأجنبية وخاصة المباشرة منها إلى تزايد الفجوة في التكنولوجيا بين الدول المضيفة للمستثمرين ودول المستثمرين وبالتالي زيادة التبعية للدول والمستثمرين أصحاب رؤوس الأموال، الأمر الذي يؤدي إلى الانتقاص من سيادة الدول المضيفة"².

بينما يرى بعض العلماء المسلمين بأن الأبعاد السياسية للعولمة تختلف عن مزاعم مروجيها والتي يعملون على إشاعتها مثل رعاية حقوق الإنسان وحماية المضطهدين والمعذبين في الأرض، لأن الشواهد والأحداث تشير إلى أن " الأضرار الناجمة عن تسلط القطب الواحد تحت مظلة النظام العالمي الجديد قد بلغ حده من خلال سعيه إلى نشر النصرانية وترك القوة المعادية للإسلام والمسلمين تقتل وتمزق وتدمر وتحرق كل ما هو حق للمسلمين ولا تتدخل أمريكا إلا بعد تحقيق أغراضها ومصالحها وهذا مثلما حدث في حروب البوسنة والهرسك مع الصرب، وكذا حرب كوسوفو مع الصرب وحرب روسيا لجمهورية الشيشان"³.

بيد أن بعض المفسرين أشاروا إلى أن البعد السياسي يهدف إلى تحقيق الخضوع للأمركة والسيادة الأمريكية نظرا للعوامل التالية"⁴:

. 19	1
. 81 2001	2
. 25 2000	3
.90 2002	4

- قوة الإقتصاد الأمريكي وحجمه .
 - ضعف الوزن النسبي للأطراف الأخرى .
 - هزيمة الأسس الفلسفية والسياسية والاجتماعية التي قامت عليها نماذج أخرى.
 - نقل التقدم التكنولوجي الأمريكي قياسا بما يحققه الآخرون .
 - نجاح الولايات المتحدة الأمريكية في إقامة نظم ومؤسسات دولية تكفل لها الهيمنة وتجعل لها الكلمة العليا .
- وبالرغم من ذلك فالبعد السياسي للعولمة له أدوات تم العمل على استخدامها كأدوات ضاغطة على الدول للقبول بالعولمة وأهم هذه الأدوات¹ :
- حكومة الولايات المتحدة الأمريكية لما تملكه من مقومات تجعل منها المهيمنة وصاحبة السلطة والقوة .
 - الدول الصناعية الكبرى: وهي قطب من أقطاب العولمة، وبالأخص دول منظمة التعاون الإقتصادي التي تمتد من اليابان شرقا فالولايات المتحدة الأمريكية غربا، عبورا بغرب أوروبا، حيث تشكل هذه البلدان مانسبته 71% من التجارة العالمية مما يعني أن القرار الإقتصادي الدولي بيد هذه البلدان التي تسعى لانتشار مفاهيم العولمة وسيادتها على العالم خاصة في المجالات الإقتصادية .
 - مجلس الأمن الدولي والمنظمات التابعة للأمم المتحدة .
- كما أن المتفائلين يرون أن الأبعاد السياسية للعولمة ماهي إلا موعد مع الديمقراطية الحرة وليس مجرد شعارات زائفة يمكن إرجاء تطبيقها أو تزوير إرادة الشعوب فيها"².
- إلا أن النظام العالمي الجديد، والتي تجبر فيه الشعوب، على فتح حدودها أمام الاستثمارات والبضائع الأجنبية، يؤدي إلى الانفتاح المالي الدولي للشعوب، وبالتالي "تجبر الدول على التنافس في تخفيض الضرائب، وتخفيض الإنفاق الحكومي

والتضحية بالعدالة الاجتماعية، وعلى هذا النحو يسبب التخلي عن الرقابة الحدودية على تنقل رأس المال في اندلاع قوى ذاتية خطيرة النتائج تقوض على نحو منظم سيادة الأمم وتحمل في طياتها سمات فوضوية، إذ تفقد الدول سيادتها على فرض الضرائب، وغدت الحكومات عرضة للابتزاز، وصارت أجهزة الشرطة مكتوفة اليدين حيال المنظمات الجنائية وذلك لأنها لم تعد قادرة على ضبط رأسمالها كسند شرعي على أعمالها الجنائية"¹.

لذا فإنه من الصعب تصور نجاح إقتصاد بلد ما في غياب دولة قوية تضطلع بمهامها المختلفة في تنظيم الحياة الإقتصادية، إلا أنه في ظل تطورات العولمة "تتغير وظائف ومهام الحكومات وتفقد تدريجياً دورها ونفوذها المفترض، ويتحول جزء منه لصالح الشركات المحلية والدولية، إذ يتقلص نفوذ الدولة الوطنية كسلطة ومنتج على حد سواء، وتتضاءل قدرتها على رسم وتنظيم السياسات الإقتصادية الوطنية والإشراف على تنفيذها لينشأ على اثر ذلك ما أصبح يسمى بعملية انحسار الدولة أو انحسار تحكم الدولة في الكثير من مصالحها السيادية"².

ان الأمر في ما ذكر أعلاه مؤشر على أن البعد السياسي هو فقدان الدولة لسيادتها في كثير من الأمور ومنها الرقابة أيضاً، "إذ سيصعب تحقيق رقابة فعالة على تحصيل إيرادات الضرائب بسبب انتشار وسرعة تحرك رؤوس الأموال إلى مختلف العالم، مما يسهل معه سهولة التهرب الضريبي والتلاعب بالحسابات وصعوبة الحصول على المستندات الثبوتية، كما أن تخفيض الضرائب على منتجات المستثمرين سيؤدي إلى الاستغلال السييء لتلك الميزة مما يدفع الشركات والمؤسسات إلى التهرب الضريبي بطريقة منظمة وضاعطة"³.

ثانياً: البعد الإقتصادي

احتل هذا البعد مساحة واسعة من البحث والتحليل والدراسة، حيث يعتبر البعد الإقتصادي للعولمة، من اهم المواضيع التي ارتكز عليها نظام العولمة، لأن الأصل في العولمة، هو تعميم نظام إقتصادي عالمي، يستجيب لمتطلبات السوق الحرة، ويحقق غايات الشركات متعددة الجنسيات، في انتشار صناعاتها والتأمين على استثماراتها في اي مكان تجد فيه ربحا لها، هذا بالإضافة إلى ما للعولمة الإقتصادية من تأثير مباشر، على كافة الجوانب السياسية والاجتماعية والثقافية ...

لذا فقد ارتكز البعد الإقتصادي للعولمة على تحولات عميقة وجذرية في فتح الأسواق وانفتاح العالم على بعضه البعض حيث ساعده في ذلك أهم أدوات العولمة الإقتصادية الضاغطة المتمثلة في البنك وصندوق النقد الدوليين، واللذين يقومان بدورهما وفقاً لنظام متكامل يبدأ بإعادة الهيكلية الإقتصادية للدول النامية، حيث تشمل ميادين الانتاج والتسويق والتمويل والكوادر البشرية المتعولمة وينتهي بفتح الأسواق وتحرير التجارة وفقاً لشروط منظمة التجارة العالمية، إلا ان البعض يرى أن البعد الإقتصادي للعولمة غير عادل وغير أخلاقي، وأنه يقوم على استلاب جهود الضعفاء لمصلحة الأقوياء، سواء كانوا أفراداً أم شعوباً أم دولاً مستدلاً في ذلك بالاتي¹:

- ان إقتصاد العولمة لا يهتم بإنتاج السلع والخدمات الأساسية التي تحتاجها الشعوب بل يتم إجبارها بالطرق الإعلامية على استهلاك تلك المنتجات غير الضرورية والتي تعود بالأرباح الطائلة على منتجها فقط .
- إن إقتصاد العولمة يسمح لرؤوس الأموال الكبيرة أن تنشئ مصانع في الدول الفقيرة محظور إنشاؤها في بلدانهم لما لها من أضرار بيئية .
- إن إقتصاد العولمة يشجع على الإسراف في الاستهلاك لمنتجات قد تضرهم أكثر ما تنفعهم .
- إن إقتصاد العولمة ما هو إلا إقتصاد لحساب القلة من الأقوياء سواء الأفراد أو الدول .

- إن إقتصاد العولمة يجور على حقوق العمال الذين على كواهلهم تدور عجلة الإقتصاد وبعرق جبينهم تتحقق المكاسب وتتدفق الملايين في حسابات أرباب رؤوس الأموال .

ومهما تكن وجهات النظر عن سلبيات وإيجابيات البعد الإقتصادي للعولمة، فالوضع الراهن هو أن معظم دول العالم قد وقعت على اتفاقية منظمة التجارة العالمية، وبالتالي فإنها ملزمة بما ورد في الاتفاقية، وأهمها هو زوال الموانع والحواجز، التي تفصل بين أسواق تلك الدول، سواء فيما يخص سوق السلع والخدمات، أو سوق رأس المال وبالتالي فإن جميع الأسواق المالية للدول الأعضاء ستصبح قابلة للتداول وستخضع لمتطلبات توافر مجموعة من الشروط في القوائم المالية للشركات المدرجة في تلك الأسواق، بحيث تجعل المعلومات المتوفرة قابلة للمقارنة والفهم من قبل المتعاملين في الأسواق المالية الدولية، والجدير بالذكر الإشارة إلى أن "معظم الدول المنظمة إلى منظمة التجارة الدولية ستواجه العديد من المشاكل المهنية والتكنولوجية والبشرية الغير مؤهلة في مواجهة تلك المتغيرات المعولمة أهمها البيانات والمعلومات غير الواضحة ما بين الدول المتقدمة والدول النامية بسبب التقدم التكنولوجي والبيئة التي يعمل فيها المحاسبون، حيث عزا الخبراء في البنك الدولي، توقف دعم البنك لمشروعات التنمية في دول العالم النامي بشكل عام إلى نقص المحاسبين المتمرسين اللازمين لمراقبة المشروعات التجارية وإنجاز التقارير"¹، هذا في حين يرى اتجاه آخر ان البعد الإقتصادي للعولمة، ما هو إلا فرصة للتنافس، لتقديم خدمات أفضل في مجالات الإنتاج والتسويق والتمويل والكوادر البشرية المتعولمة، والتي منها المحاسبين والمراجعين، وقد أشير إلى ذلك من خلال ما أظهرته آليات العولمة والتي تتمثل في الآتي²:

- حركة اندماج وتكتل إقتصادي غير مسبوق من اجل اكتساب إقتصاديات حجم ونطاق وتحقيق وفورات سعة غير مسبوقة .

- تقديم منتجات جديدة واسعة الاستخدام يتم إنتاجها بإحجام إقتصادية كبيرة .
- استخدام نظم تسويق فورية الإتاحة على جميع المستويات .
- استخدام وسائل دفع ونظم استثمارية في البشر فعالة .

ولعل هذا سيقابله نوع من المهارة المحاسبية المتعولمة لمواكبة ذلك التطور، إذ أن التكتلات الإقتصادية الكبيرة ذات الحجم والنطاق الواسع المنتشر في كافة أرجاء العالم يحتاج إلى مهارة محاسبية متعولمة مختلفة عن تلك الخدمات التقليدية التي تقدمها مهنة المحاسبة والمراجعة في الوقت الراهن .

ثالثاً: البعد الثقافي

لايخلو الحديث عن العولمة، إلا ونجدها في كافة المجالات، ولعل الثقافة، قد اخذت نصيبها أيضاً في العولمة، إذ ان العولمة ومصطلحاتها لم تصبح شائعا، إلا عبر وسائل الإعلام المكثفة الدولية والإقليمية، وعملية الترويج لها وإقناع الناس بها، لاتأتي الا عبر وسائل الاعلام سواء المرئية أو المسموعة أو المقروءة، حيث تسعى العولمة الثقافية كما يراها البعض الى " تكريس ثقافة الاستهلاك لما تنتجه الرأسمالية الغربية الأمريكية مما يؤكل ويشرب ويلبس ويركب، كما أنها ثقافة تطبيع أو تمييع أو تركيع أو تطويع لما تريده إسرائيل وأمريكا في جعل غير الطبيعي طبيعيا، وأن نلغي (نحن العرب والمسلمين) تاريخنا وثقافتنا وعقائدنا وقيمنا وتعاليمنا ولغتنا"¹، كما ان احد المهتمين يشير إلى أن الأبعاد الثقافية للعولمة عبر وسائل الإعلام أنها " تقوم بدور حيوي لإشاعة مفاهيم العولمة لدى الناس في جوانبها الإقتصادية والسياسية والثقافية مهياة الظروف في كل بلد لاستقبالها بتقبل وترحاب بدلا عن مقاومتها ورفضها بما يحقق التقارب بين مختلف البلدان في مجال السلوك الاستهلاكي والثقافي"² .

غير ان الأبعاد الثقافية للعولمة كما يصفه احد الكتاب " تمثل تحديا ثقافيا غير مسبوق، تحديا ذو طابع ارتقائي خاص قائم على الاحتياج الثقافي، ويتم هذا الاحتياج على ثلاث آليات هي"¹ :

الآلية الأولى: يسعى نظام العولمة، إلى أن تفقد الدول الصغيرة ثقافتها، تحت ضغط الاحتياج الثقافي العالمي، وتبدأ في التخلي بالتدريج عن خصائصها الثقافية، لصالح الثقافة العالمية، وهي مرحلة دقيقة، وفي نطاق آلية، تعمل على استلاب الثقافات المتعددة، لصالح الثقافة العالمية الواحدة.

الآلية الثانية: تهدف إلى احداث الانقسام والتفكك والتشردم الداخلي في دول العالم الثالث، واحداث الشروخ والصدوع الثقافية والحضارية، واطهار الثقافة الوطنية في صورة باهتة، وانها عاجزة عن تقديم التصورات، وعن تقديم الشخصية الراقية، في الوقت الذي تسعى إلى اظهار ثقافة العولمة، باعتبارها زاهية الالوان، سامية المقاصد والغايات .

الآلية الثالثة: العمل على اظهار روابط وجسور وأدوات تحليلية، مهمتها الرئيسية إيجاد معايير يتم الوصول من خلالها إلى الثقافة العالمية، والوصول بالفكر الثقافي العالمي إلى أرجاء المعمورة، ومن ثم يحدث نوع من التواجد الثقافي .

ولم يكن نظام المحاسبة والمراجعة بعيد عن هذا التأثير، بل تأثرت المحاسبة والمراجعة بالبيئة الثقافية المحيطة به، كما تأثرت بالقيم والمعايير المحيطة، مثل النظم والقوانين التي تحكم طبيعة العمل المحاسبي، المرتبط بالنظام السياسي القائم، وطبيعة أسواق رأس المال، وأنماط ملكية الشركات .

والجدير بالذكر ان احد الباحثين في المجال المحاسبي قام باجراء دراسة على 100,000 من العاملين لشركة IBM في 39 بلدا، بغرض بيان تأثير الابعاد الثقافية

المعولمة على النظم المحاسبية، وقد برزت أهم الأبعاد الأساسية للثقافة المحاسبية في الآتي:

• الفردية في مواجهة الجماعة: Individualism Versus Collectivism، أي أن القضية الأساسية التي يتم الاهتمام بها عن طريق ذلك البعد في درجة الاعتماد المتبادل التي يضعها المجتمع على الأفراد بعضهم البعض .

• مساحة السلطة الضخمة أو الصغيرة: large Versus Small Powe Distance، أي ان الأفراد، في المجتمعات الذي يقبلون فيها الافراد النظام الهرمي للسلطة فان كل فرد يجد ان لديه مكان لا يحتاج الى اي تبرير إضافي.

• التجنب القوي او الضعيف لعدم التأكد: Strong Versus Weak Uncertainty Avoidance، اي ان تجنب عدم التأكد يتمثل في الدرجة التي معها يشعر أعضاء المجتمع بعدم الراحة تجاه عدم التأكد والغموض، ذلك الشعور يقودهم إلى معتقدات تأمل في التأكد وفي احتفاظ المؤسسات بحماية الانسجام والالتزام، أي ان المجتمعات ذات التجنب القوي لعدم التأكد تحتفظ بقوانين صارمة للتصديق والسلوك .

• سيطرة الرجل في مواجهة المرأة: Masculinity Versus Femininity، وقد تم تطبيق تلك الاختلافات الثقافية لشرح الاختلافات الدولية في سلوك المحاسبين ومن ثم في طبيعة التطبيقات المحاسبية، وتم تطوير زوجين من القيم المحاسبية المتناقضة التالية:

- المهنية (الاحتراف) في مواجهة الرقابة القانونية .
- التوحيد في مواجهة المرونة .
- التحفظ في مواجهة التفاؤل .
- التعتيم في مواجهة الشفافية .

كما ان نتيجة ذلك البحث، يظهر بأن الفردية في مواجهة الجماعة وكذا مساحة السلطة الضخمة او الصغيرة والمتمثلة في البندين الأول والثاني يرتبطان بالسلطة

والإلزام، ومن جانب آخر، اتضح ان هناك تناقضا واضحا في مجال ثقافة الانجلو Anglo Culure، أما البندان الثالث والرابع والمتمثل في التجنب القوي او الضعيف لعدم التأكد وكذا سيطرة الرجل في مواجهة المرأة، فهما يرتبطان بالقياس والإفصاح، حيث يوجد تناقض، بين ثقافات الانجلو الامريكية واللاتينية والألمانية .
ومع ذلك، فإن قياسات الخواص الثقافية للتقرير المالي، تبدو غامضة وغير مباشرة، مقارنة بقياس عناصر معينة للبيئة الخارجية للمحاسبة .

لذا فالبعض يسمي المحاسبة، "رفيقة المجتمع (Socio-mate)"، تتعايش معه، وتتفاعل معه، تستجيب لمتطلباته، وتتكيف مع بيئته، بل يمكن القول، بأن المحاسبة وطنية الانتماء، وهي بنفس الوقت تمد جسورها إلى البيئة الخارجية، لتستقبل منها وترسل إليها، تستقبل التطور والخبرة، وترسل التطور والخبرة التي لديها، فالقيد المزدوج هو نتاج البيئة الإيطالية، إلا انه انتقل إلى كل أنحاء العالم، بفضل الصفة العالمية التي تحملها المحاسبة، لذا فالمحاسبة معولمة، نظرا لما تستقبله من الخارج وما يتم تطبيقه، فهو مايطبق في انحاء العالم"¹.

وهذا ينطبق على أعمال المراجعة لدى الأجهزة الرقابية المالية العليا، اذ أن الأساس في المراجعة، هي المطابقة للقوانين والقرارات، وكذا التأكد من صحة الإثبات والتسجيل والتبويب، منعا للأخطاء العمدية وغير العمدية، والتي من شأنها التلاعب والإضرار بالمال العام .

المبحث الثاني

أثر العولمة على نظام الرقابة المالية العليا

يعتبر الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية أحد متطلبات العولمة، كما أن أي دولة يتم انضمامها إلى تلك المنظمة لا بد أن تخضع لعدد من الشروط أهمها:

(1) المعاملة الوطنية.

(2) الدولة الأولى بالرعاية .

(3) الشفافية والوضوح .

(4) التخلي عن إجراءات الحماية الوطنية.

لذا فالدول الموقعة على الاتفاقية العامة لتجارة الخدمات (GATTS)، ملزمة بإجراء تعديلات في تشريعاتها وقوانينها الوطنية، في مجالات الضرائب، والرسوم الجمركية، والمواصفات العينية لقطاع صناعة السلع والخدمات، لأن الغرض من هذه الاتفاقية، هو تحقيق التنمية الإقتصادية للدول الأعضاء وتحسين إدارة الحكم فيها، وهذا لن يتأتى، إلا من خلال تفاعل الحكومات مع مؤسسات المجتمع المدني، لتأمين الرفاهة الاجتماعي والاقتصادي لمواطنيها، الا ان هناك العديد من التحديات التي ستواجه الافراد من جراء انتقال رؤوس الأموال عبر الوطنية، وذلك من حيث اسلوب وممارسة العمل، والكفاءة في اليد العاملة، وكذا جودتها وجودة المنجات، وتعتبر الرقابة المالية والمحاسبة من الامور التي ستواجه العاملين بها، وستطرأ تطورات يجب عليهم مواجهتها، حتى لا تسلب منهم تلك المهارات، وتصبح اعمالهم تقليدية، وغير موثوق بصحتها، ولهذا سبق وأن تم عرض العديد من التحديات التي تواجه العمل الرقابي والمحاسبي، إلا أن هناك ضرورة لمواجهة تلك التحديات وذلك من اجل التوافق مابين الأعمال التقليدية التي تمارسها تلك الرقابيات، وكذا المحاسبون القانونيون، وما بين التطورات الجديدة، التي تحتم على المحاسبين وممارسي الرقابة المالية العليا العمل على مواجهتها بكفاءة، وبما أنه سبق أن تم تأسيس منظمة دولية لأجهزة الرقابة والمحاسبة كمنظمة دولية تهتم بممارسة تلك المهنة، فكان الأولى توضيح دور تلك المنظمة في مواجهة تلك التحديات في ظل العولمة، وفيما يلي تفصيل لذلك:

المطلب 1

عولمة نظام الرقابة المالية العليا

تنبهت أجهزة الرقابة المالية العليا منذ وقت مبكر، في توحيد مناهج الرقابة المالية العليا، نظراً لما كانت تعانيه من صعوبة تعدد وطرق ممارسة الرقابة من دولة إلى أخرى، لذا فقد تم تأسيس المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (أنتوساي International Organization Supreme Audit Institution) (INTOSAI) في عام 1953، وبمبادرة من رئيس الجهاز الكوبي سابقاً Emilio Fernando Camus، انعقد مؤتمر التأسيس بمشاركة 31 جهازاً أعلى للرقابة المالية والمحاسبة، وذلك كمنظمة مستقلة بذاتها وغير سياسية ولها نظام أساسي ذاتي يتناسق ويتطابق مع أسس نظام المجلس الاقتصادي والاجتماعي في الأمم المتحدة¹، بهدف النهوض بمهنة الرقابة المالية العليا عن طريق تبادل الآراء والتجارب بين أعضائها (الأجهزة الرقابية المالية العليا) من كافة بلدان العالم وذلك على أساس "المساواة بين كافة الأعضاء، ومشاركتهم التطوعية في عمل هذه المنظمة (الأنتوساي INTOSAI)، وحصلت على صفة منظمة غير حكومية ضمن الأمم المتحدة عام 1967، وهي تعمل وفقاً للشعار اللاتيني (التجربة المتبادلة تفيد الجميع) **Experientia Mutua** **Omnibus Prodest** كمبدأ ومرشد لها، وهو مبدأ لا يزال يوجه مسارها إلى اليوم، وبذلك عبرت الأنتوساي INTOSAI عن نيتها في المساهمة في تحسين الرقابة على نطاق عالمي بواسطة نقل ومضاعفة المعرفة العملية²، وقد قدمت الأنتوساي منذ أكثر من خمسين عاماً لأجهزة الرقابة المالية والمحاسبة (الأعضاء في المنظمة والبالغ عددهم حالياً 188 جهازاً) أطراً وهياكل مؤسساتية لتبادل المعلومات والخبرات من أجل تحسين وتطوير الرقابة المالية العامة على المستوى الدولي، وكذلك تطوير الخبرات الفنية والعلمية للأجهزة العليا للرقابة في كل دولة من الدول الأعضاء، والمنظمة ترى ضرورة استقلالية الرقابة الحكومية على الساحة الدولية، لذا تم تشكيل جمعية للتعاون الدولي بين مؤسسات الرقابة الحكومية، ولضرورة

1 : Emil : afrosai@ids.tg . :

2 INTOSAI 1953 - 2003 . () 2004 37 .

التضامن وتوحيد أنظمة الرقابة مع مراعاة خصوصية بعض الدول حول تطبيق ما يصدر عن المنظمة فقد روعي في تنظيم الأنتوساي INTOSAI عدد من المبادئ الأساسية أهمها:

1-التساوي في الحقوق لكل أعضائها مما يسمح لكل جهاز رقابي بالوصول إلى وظيفة قيادية في الأنتوساي INTOSAI .

2-العناية بتلك الأجهزة الرقابية التي لم تحقق - مهما كان السبب - مستوى التنمية المرغوب .

3-الاستقلالية، يحتاج كل جهاز رقابي إلى حماية استقلاليته عن حكومة دولته باعتبار تلك الاستقلالية تمثل أعلى مكسب في التنفيذ الفعلي لوظيفته الرقابية .

4-التوجه غير سياسي: يجب أن لا تخضع أنشطة الأنتوساي INTOSAI إلى أهداف سياسية يمكن أن تكون مفروضة من قبل أطراف أخرى.

لذا فقد اهتمت تلك المبادئ باستقلالية الأجهزة والتساوي فيما بينهم للوصول إلى أي منصب في الأنتوساي INTOSAI دون تفرقة ما بين دول متقدمة أو نامية، كما رأت أن من أهم مبادئها هو استقلال الأجهزة (الأعضاء) عن حكومتهم أي عن السلطة التنفيذية حتى لا يؤثر في حيادية أعمال الرقابة سواء من حيث التوجه السياسي أو العمل التنفيذي أو التبعية، ومنذ تأسيس تلك المنظمة حتى التاريخ تمكنت المنظمة خلالها من تكوين مجموعات عمل إقليمية تابعة لها وهي¹:

- منظمة افروساي (AFROSAI) المنظمة الأفريقية للأجهزة العليا للرقابة المالية، تم تأسيسها عام 1976، وقد بلغ عدد أعضائها خمسون عضوا

- منظمة عربساي (ARABOSAI): المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (Arab Organization Of Supreme Audit Institutions)، تأسست عام 1976، وأعضائها كل الأجهزة الرقابية في البلدان العربية الأعضاء في الجامعة العربية .

- منظمة اسوساي (ASOSAI): المنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة، تأسست عام 1979، بلغ عدد أعضائها ثمانية أعضاء .
- منظمة كاروساي (CAROSAI) منظمة الكاريبي للأجهزة العليا للرقابة، يعود تأسيسها إلى عام 1988 وعدد أعضائها 21 عضواً.
- منظمة أولاسفس: منظمة أمريكا اللاتينية والكاريبي للأجهزة العليا للرقابة، يعود إنشاؤها إلى عام 1953، وفي عام 1965 تم إنشاء معهد أمريكا اللاتينية للعلوم الرقابية (ILACIF) ايلاسيف، ثم تم تغيير اسم المعهد ليصبح معهد أمريكا اللاتينية والكاريبي للعلوم الرقابية عام 1986 .
- منظمة سباساي (SABASAI) منظمة جنوب الباسيفيك للأجهزة العليا للرقابة، تأسست عام 1987، وعدد أعضائها 22 عضواً من منطقة الباسيفيك .
- منظمة اوروساي:EUROSAI المنظمة الأوروبية للأجهزة العليا للرقابة، وتعتبر اصغر منظمة إقليمية في عائلة المنظمات الإقليمية، وقد تأسست عام 1990.

وبالرغم من ذلك إلا ان الأجهزة الرقابية المالية العليا كانت ومازالت تعاني من اختلاف المهارات بين موظفي تلك الأجهزة لذا فقد جرى نقاش منذ عقد السبعينات بخصوص ايجاد هيئة دولية تدعم تدريب المراقبين والمدربين وتطوير المناهج في الأجهزة الرقابية المالية العليا مع تأكيد دور مجموعات العمل الاقليمية التابعة للأنتوساي، وفي عام 1985 كلف المجلس التنفيذي للأنتوساي لجنة لانشاء مبادرة الأنتوساي INTOSAI للتنمية بهدف توفير نقطة تركيز تعود اليها كل البلدان النامية للحصول على المعلومات والنصح بخصوص برامج التدريب في اساسيات المحاسبة والرقابة، وفي عام 1986 تمت المصادقة على أنشاء مبادرة الأنتوساي INTOSAI للتنمية (IDI) (INTOSAI DEVELOPMENT INTIATIVE) كمركز لتجميع وتوزيع المعلومات وتطوير المواد وتدريب المدربين ومديري التدريب وذلك على الصعيد الاقليمي والإقليمي الفرعي، ويتم تمويل عمليات المبادرة من قبل وكالات

المساعدة الوطنية ووكالات التنمية الدولية، ومنذ ذلك الحين فقد تم تشكيل عدد من اللجان ومجموعات عمل في المجالات الرقابية منها¹:

- لجنة الانتوساي للدين العام،
- اللجنة الدائمة للانتوساي للرقابة على تكنولوجيا المعلومات،
- مجموعة عمل الانتوساي للرقابة المالية البيئية،
- مجموعة عمل الانتوساي للرقابة على الخصخصة،
- لجنة المعايير المحاسبية،
- لجنة المعايير الرقابية،
- مجموعة عمل الانتوساي حول تقييم البرامج.

لذا فقد قامت تلك اللجان والمجموعات بدراسة أوضاع الرقابة وما تتطلبه في مواجهة هذه المرحلة كل بحسب الاهداف التي شكلت من اجله، وتم اعداد وتنفيذ العديد من البرامج التي تساهم في الرقابة في ظل تلك التطورات نذكر منها²:

1- خلال الفترة من 1986 – 1995: تم اعداد برامج تدريبية تقنية وضعت بطريقة تستجيب إلى حاجات الأجهزة الرقابية في مختلف الاقاليم .

2- الفترة من 1996- 2000: تم تطوير وإطلاق البرنامج التدريبي الإقليمي طويل المدى (LTRTP) الذي يركز أساسا على تطوير الموارد البشرية والمؤسسية على الصعيد المحلي والإقليمي، في سبيل تعزيز قدراتها التدريبية وتوسيع مجال انشطتها ذات العلاقة بتبادل المعلومات والتجارب .

3- الفترة من 2001-2006: بنهاية عام 2000 تم تنفيذ برنامج التدريب الاقليمي طويل المدى في معظم اقاليم الانتوساي (INTOSAI) افروساي، عربوساي، اولاسيفس، سباساي)، حيث تم ارساء لجان للتدريب وكانت هناك خطط تدريب اقليمية بصدد التنفيذ، ومجموعة مكونة من حوالي 25 مختصا في التدريب في كل اقليم متوفرة لهذه الاقاليم وللأجهزة الرقابية الوطنية التابعة لها، كما تم القيام بمسح للأجهزة الرقابية في البلدان النامية استخدمت المعلومات المجمعته منه لصياغة الخطة

¹ انظر في الانترنت، الجوجل، الافروساي، ايضا (Emil : afrosai@ids.tg) مرجع سابق.
2 تقرير الانتوساي خمسون عاما (1953-2003)، مرجع سابق 55.

الاستراتيجية للفترة من 2001 – 2006، الهادفة إلى الاحتفاظ بالبنية التحتية للتدريب الإقليمي وتطويرها وتوسيع البرامج، واستكشاف التعلم عن بعد باعتباره آلية تدريب جديدة بالنسبة للأجهزة الرقابية .

كما ان من اهم انجازات منظمة الأنتوساي INTOSAI في مجال الرقابة المالية العليا والتي تركز على الرقابة الحديثة وتوحيد ممارسة العمل الرقابي، حيث تم الصادر التالي¹:

- 1- اعداد معجم بمصطلحات و عبارات مختارة في مجال الرقابة الحكومية .
 - 2- وضع المعايير الرقابية التي تم تطبيقها في صيغة معدلة للعمل الرقابي الذي تقوم به الأجهزة الرقابية في الاتحاد الأوروبي .
 - 3- اعداد توجيهات ارشادية حول معايير المراقبة الداخلية .
 - 4- وضع المعايير المحاسبية .
 - 5- اعداد إرشادات حول إعداد تقارير الدين العام .
 - 6- قواعد آداب المهنة للأنتوساي .
 - 7- توجيهات حول أفضل الممارسات في رقابة الخصخصة .
 - 8- توجيهات حول أفضل الممارسات في رقابة المالية والامتيازات العامة /الخاصة .
 - 9- اعداد توجيهات حول أفضل الممارسات في رقابة التنظيم الإقتصادي .
 - 10- اعداد توجيهات حول تنفيذ العمليات الرقابية للأنشطة ذات التوجه البيئي .
 - 11- وضع معايير للمراقبة الداخلية – توفير منتدى حول المساءلة في الحكومة .
- وبالنظر إلى هذه المنجزات يمكن القول أنها تدل دلالة واضحة على انفتاح منظمة الأنتوساي INTOSAI تجاه قضايا العالم الحديث (أو ما يطلق عليها بعالم العولمة)، خاصة في مجالات مثل المعلوماتية وخصخصة الشركات التي تملكها الدولة، وهي مواضيع اكتسبت أهمية كبيرة، خاصة في العقد الأخير من القرن الماضي، إلى جانب رقابة البرامج الحكومية وبرامج حماية البيئة .

1 تقرير الأنتوساي خمسون عاما (1953-2003)، مرجع سابق 42.

ناهيك عن ان اهم القضايا التي عالجتها الأنتوساي INTOSAI في مؤتمراتها والتي تلقى اهتماماً فعالاً من قبل جميع الاعضاء المنتسبين اليها والتي تعد من اهم التحديات الراهنة هي¹:

- تجربة ودور الأجهزة الرقابية في منع الغش والفساد والكشف عنها .
 - تحسين الحاكمية من خلال عمل الأجهزة الرقابية .
 - دور الأجهزة الرقابية في تخطيط وتنفيذ ورقابة الإصلاحات الحكومية والإدارية .
 - رقابة المؤسسات الدولية وال فوق وطنية من قبل الأجهزة الرقابية .
- إلا ان الدول النامية وخاصة الدول العربية مازالت تمر بحالة منعطف هام وخطير فهي بحاجة إلى مواجهة تحدي ذلك (العولمة) وما تتطلبه من مهارات خاصة لمواجهة التكتلات الضخمة ورؤوس الأموال الكبيرة بأساليب تكنولوجية حديثة، خاصة تلك الرقابات الجديدة التي ارتأتها لجان الأنتوساي INTOSAI والتي يحتم على الأجهزة الرقابية المالية العليا في الدول العربية دراستها بعناية والاستفادة من إيجابياتها وبما يتلاءم مع البيئة وذلك لمواجهة إحصار العولمة، والتي من أهمها استخدام المعايير الدولية والإرشادات والتوجيهات الصادرة عن الأنتوساي INTOSAI في مجالات الرقابة على الخصخصة والرقابة على الدين العام والرقابة على البيئة، وما يتطلبه ذلك من مهارة محاسبية عالية ذات مواصفات عالمية خاصة، بحيث يمكنها من العمل أينما وجدت وبنفس الكفاءات المستوردة من الدول المتقدمة، وذلك لن يتأتى إلا من خلال انجاز المهام الآتية 2:

- توضيح المبادئ والأحكام العامة لاتفاقية الخدمات في ظل اتفاقية الجات (GAT) وخاصة الشروط التي يجب توافرها للاعتراف بالمؤهلات والخبرات العلمية الوطنية لمعرفة موقف المهنيين من ذلك والاستعداد له جيداً.
- سعي الأجهزة العليا للرقابة بتأهيل كوادرها مهنيا وبما يتواءم مع العولمة .

1 تقرير الأنتوساي خمسون عاما (1953-2003)، مرجع سابق 48.

● الاهتمام بالتعليم المستمر للمحاسبين المزاولين والممارسين للمهنة وتدريبهم على أحدث النظم والوسائل التكنولوجية المتقدمة لتنمية مهاراتهم واكتساب الخبرات .

● العمل على إصدار ميثاق لآداب مهنة المحاسبة والمراجعة وسلوكياتها في ضوء ميثاق آداب وسلوك المهنة العالمي بحيث يطبق على جميع المحاسبين والمراجعين العاملين بالمهنة بالدول العربية ويلقى الإعتماد من جانب الإتحاد الدولي للمحاسبين .

ومما سبق يتضح انه بالرغم من التوسع الكبير لأنشطة المنظمة الدولية للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)، وسعيها لمواكبة العولمة عن طريق التدريب لرفع كفاءة الكادر البشري العامل في هذا المجال، وتطوير وتحديث اساليب ومناهج العمل الرقابي(والذي تمثل باصدار العديد من الادلة والارشادات الدولية في ممارسة العمل الرقابي)، الا ان الباحثة تود ان تشير في هذا الصدد انها قامت بالبحث عن طريق الانترنت، وبعض المكتبات المتخصصة اليمينية والجزائرية التي وصلت الى علم الباحثة وفي حدود امكانياتها، كما تم الاستفسار من المتخصصين في بعض الاجهزة الرقابية منها التونسية والكويتية والسعودية (اثناء تواجدهم في اليمن والجزائر ومصر لحضور مؤتمرات في المجالات الرقابية) عن اي دراسات سابقة لمعرفة مدى ممارسة او عدم ممارسة الاجهزة الرقابية في تلك الدول للارشادات او المعايير الصادرة عن الانتوساي في مجالات الخخصة والدين العام والبية والمعايير الرقابية، واعتمادها او مواعمتها في معايير او ارشادات محلية للرقابة المالية، الا ان الباحثة لم تجد اي دراسة شاملة في هذا الصدد، باستثناء دراسات جزئية خاصة في مجال تطبيق المعايير الرقابية، وعليه فالامر يستوجب بحث اسباب ممارسة او عدم ممارسة الاجهزة الرقابية الاعضاء في منظمة الانتوساي لتلك الارشادات والتوجيهات الخاصة بأساليب ومناهج العمل الرقابي الصادرة عن المنظمة، وكذا معرفة مدى ملاءمة تطبيق تلك الارشادات والتوجيهات

الصادرة عن المنظمة لظروف بيئة الرقابة في الدول الاعضاء سواء كانت تلك الدول متقدمة او نامية، خاصة وأنها مناهج وأساليب موائمة ومواكبة للتطورات الحديثة على الساحة الدولية، وأنها صادرة عن ابحاث وتجارب اجرتها لجان الانتوساي والمشكلة من اعضاء الانتوساي من كافة الاقاليم التابعة لها .

المطلب 2 دراسات سابقة للرقابة المالية العليا في ظل العولمة

تم التركيز في اختيار الدراسات السابقة، على الدراسات التي تهتم بمتطلبات العولمة، ولها علاقة بهذه الدراسة، خاصة في مجالات تكنولوجيا المعلومات، الخصخصة، المعايير الدولية للمراجعة، الدين العام، البيئة، وفيما يلي استعراض ملخص لأهم ماورد في تلك الدراسات:

دراسة القيسي¹ أعدت هذه الدراسة، حول منهجية الإثبات في الرقابة والتدقيق، وقد هدفت، إلى اقتراح نموذج لمنهجية الإثبات في التدقيق، ينطلق من تفهم أفضل، لوظيفة التدقيق وطبيعته وحدوده، ويؤدي إلى أهداف التدقيق بطريقة أكثر كفاءة وعقلانية ومنطقية ، وقد قام الباحث بالدراسة النظرية والتطبيقية على البيئة الرقابية بشكل عام، وقد خرج بالعديد من النتائج أهمها:

* تستخدم في ميدان البحث، مصطلحات متعددة ومتداخلة في بعض الأحيان، سواء للدلالة على الحقل ذاته أو على تفرعاته .

* أن المعنى الفني لكلمة التدقيق هو الفحص والمراجعة المنهجية أو الفحص بقصد التحقق .

* أن حقبة التدقيق الشامل تحتوي على التدقيق المحاسبي وتدقيق المشروعات، ويضاف اليه تدقيق الملاءمة في القطاع الحكومي، وتدقيق الأداء والتدقيق الاجتماعي.

1 القيسي، خالد ياسين، منهجية الاثبات في الرقابة المالية والتدقيق، اطروحة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد بالجامعة المستنصرية، بغداد، 1998 .

- * أن التدقيق كوظيفة أو مهنة ذو أبعاد اجتماعية وقانونية وسياسية واقتصادية .
- * أن فرضيات ومبادئ التدقيق لم يتم الاتفاق عليها بعد .

دراسة مجلس المحاسبة في الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

قدمت الدراسة حول، "المعايير الرقابية في ظل نظم المعلومات الإلكترونية، وموقف المؤسسات والمنظمات المهنية الجزائرية منها"¹، خرجت الدراسة بالتالي:

- فيما يتعلق بالمعايير الرقابية المحلية فإن معظم المنظمات والجمعيات المهنية تعكف على مراجعة معاييرها المحلية لكي تأخذ في اعتبارها أحدث التغيرات في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، وهذا يشمل المعايير الرقابية والمحاسبية، كما ان هناك جهوداً تبذل لصياغة آراء ونشر توجيهات خاصة بالرقابة في ظل البيانات المحوسبة، كما ان جهود تكوينية هامة تبذل في هذا المجال تشمل المشاركة وتنظيم العديد من اللقاءات المحلية والدولية حول هذا الموضوع .

- أما فيما يتعلق بمجلس المحاسبة فإن المجلس يسعى حالياً لتأطير أعماله الرقابية من خلال معايير خاصة به، تأخذ في اعتبارها كأساس، المعايير الرقابية لأنتوساي والمعايير الرقابية الدولية، كما أن الجهاز يسعى بجد لتكييف برامج التكوين لديه والذي شرع فيها منذ عدة سنوات لفائدة العاملين فيه وتوجيهها نحو الاهتمام بمجالات الرقابة في ظل الأنظمة الآلية والإلكترونية .

دراسة الطائي²: أعدت هذه الدراسة، حول التدقيق البيئي منهج مقترح للتطبيق في العراق، وقد هدفت، إلى اقتراح منهج للتدقيق البيئي ملائم، للتطبيق في العراق، في ضوء الامكانيات المتاحة، وتقويم تجربة ديوان الرقابة المالية في العراق في مجال التدقيق البيئي، مع اجراء دراسات مقارنة، للتجارب المعتمدة، في عدد من البلدان الاخرى، ومن خلال الدراسة النظرية والعملية فقد استنتجت الباحثة عدد من النتائج

1 الورقة الجزائرية الخاصة بالموضوع العلمي الثالث المقدم في اطار اعمال الدورة التاسعة للجمعية العامة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة، فبراير 2005م .
2 الطائي، سلوى حافظ حميد كايد، التدقيق البيئي منهج مقترح للتطبيق في العراق، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، 2002م .

على المستوى النظري والمستوى العملي، وفيما يلي أهم الاستنتاجات على المستوى العملي:

أولاً فيما يخص تجارب الدول فقد تبين، أنه لا توجد ممارسات قياسية لأداء التدقيق البيئي، وأن الدول المختلفة لديها مناهج مختلفة لأداء التدقيق البيئي، وهذه المناهج تتباعد أحياناً، وتتقارب أحياناً أخرى، وهذه مسألة طبيعية لحدثة هذا الموضوع من فروع التدقيق، ويتطلب إعادة النظر فيها، كما أن الأساليب المستخدمة من قبل دواوين ومحاكم الرقابة في دول العالم لا تختلف عن أساليب التدقيق الاعتيادية أو الأداء، وتركز هذه الدول، على ضرورة توفر المهارات والاختصاصات اللازمة والاستعانة بالخبراء والاستشاريين، نظراً لما يتطلبه هذا النوع من التدقيق، شريطة أن يتمتعوا بالاستقلالية والموضوعية .

أما فيما يخص ديوان الرقابة المالية في العراق، فقد اعتبرت الباحثة ان تجربة ديوان الرقابة المالية في العراق حديثة، ومع ذلك فإن ماحققه يكاد أو أحياناً يفوق ماتحقق في دول العالم المتقدمة، رغم قلة الكوادر العاملة من حيث العدد، أو الاختصاصات، وأن الأعمال المنفذة إلى حد الآن، تشكل قاعدة سليمة لترسيخ هذا الفرع من فروع التدقيق، وتطويره مستقبلاً، أضف إلى ذلك فإن الديوان العراقي يتبع مناهج عديدة في التدقيق البيئي كالمنهج الوصفي، والكمي، والمعياري، والعينات والمشروعية، والمقارن، والمتابعة، وهذه المناهج ذاتها متبعة في الدول المتقدمة، مما يدل على العناية التي يوليها الديوان لهذا النوع من التدقيق، مع ملاحظة انه لا يتم اعطاء، الاهتمام الكافي عند وضع خطة التدقيق، وأن لا يقتصر الأمر على ادراج اسماء الادارات والوحدات المراد تدقيقها، كما أن الباحثة لاحظت أن التدقيق البيئي، يأخذ قسطاً واسعاً من الاهتمام اثناء عمليات تقويم الاداء الشامل، اضافة إلى تنفيذه من قبل الهيئات المختصة الأخرى، في الوقت نفسه لاحظت قلة الدورات والبرامج التدريبية الخاصة بهذا المجال للعاملين في الهيئات المتخصصة .

كما أنتهت الباحثة بطرح عدد من التوصيات منها:

- ضرورة تطوير تقارير التهيئة البيئية وبشكل يجعلها متوازنة متضمنه الجوانب السلبية والايجابية ورأي المدقق .
- استخدام الحاسوب لتطوير نظم المعلومات الخاصة بالبيئة، وتوفير قاعدة بيانات دائمة يستفاد منها عند القيام بأعمال التدقيق .
- مشاركة منتسبي الهيئة المتخصصة في الدورات والندوات والمؤتمرات على الصعيدين العربي والعالمي .

دراسة غالي: اجريت هذه الدراسة عام 2001 بعنوان " اثر التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدة الإقتصادية على ممارسة مهنة المراجعة"¹، والتي اوضحت الاهتمام الدولي بالمراجعة البيئية التي قد تتعرض لها الوحدة الإقتصادية، وقد اكدت الدراسة ان الرقابة على المخاطر البيئية تساعد في تخفيض مخاطر التعرض للمشكلات البيئية إلى ادنى حد ممكن، كما اعتبرت المراجعة الداخلية صمام الامان Safety Valve للوحدة الإقتصادية، وتناولت الدراسة ايضا دور المراجع الخارجي لأن الكثير من الوحدات الإقتصادية تطبق نظم الادارة البيئية، فمن الضروري فحص تلك النظم بواسطة مراجعين مستقلين بهدف التعرف على مدى فاعليتها في تحقيق الاهداف، ومن النتائج التي توصلت اليها الدراسة ضرورة تطوير نظم المراجعة الداخلية بهدف التعرف على مدى التزام الوحدات بالسياسات والبرامج والقوانين البيئية، والى معرفة المخاطر البيئية التي قد تترتب على مزاوله نشاطها، وأن يتم تحديد اجراءات واضحة تتعلق باعداد تقارير المراجعين الداخليين عن نتائج التدقيق البيئي والاجراءات المصححة التي يجب اتخاذها والوقت المناسب لذلك، ومن النتائج الاخرى يجب على الجهات والهيئات المهنية تطوير ارشادات التدقيق والوثوق في نتائجه وبشكل يساعد المدقق الخارجي على اداء عمله.

دراسة المخلافي: دراسة أجريت عام 2001 بعنوان "اثر العولمة على نقل التكنولوجيا في اليمن"¹ وقد استهدفت الآتي:

* تمكين المعنيين بالتجارة الدولية من تحديد استراتيجيات وطنية لمواجهة آثار العولمة والاستفادة منها ما أمكن ، والبحث عن وسائل لاكتساب التكنولوجيا .

* تحديد أفضليات التحكيم التجاري الدولي وتحديد الاختبارات الأفضل لمراكز التحكيم الدائم .

* التنبيه إلى ضرورة الاهتمام بدعم مراكز التحكيم في اليمن وتطوير التحكيم الدائم .

* تبين أهمية العمل على إيجاد اتحادات إقليمية للتعاون والتكامل في مختلف المجالات .

كما توصلت الدراسة إلى استنتاج رئيسي هو أن عدم توفير التدابير الكافية لمواجهة آثار العولمة سوف يفضي إلى نتائج مدمرة للتنمية والإنسان في اليمن، وأن دور التحكيم التجاري الدولي يتجه نحو التعاضد لاسيما التحكيم الدائم الذي معه ربما يصبح دور محاكم الدولة في هذا المجال هامشياً .

دراسة المجاهد : دراسة اجريت في السودان عام 2000 بعنوان " قياس مدى ملاءمة التوجيهات الدولية حول رقابة الخصخصة مع التشريعات المحلية وإمكانية التطبيق في الجمهورية اليمنية"²، وقد هدفت الدراسة بشكل خاص إلى التوجيهات الدولية الصادرة عن منظمة الانتوساي عن ممارسة أفضل رقابة حول الخصخصة وهي توجيهات مهنية تهدف إلى مساعدة الأجهزة الرقابية الأعضاء في المنظمة إلى تطوير معايير / وتوجيهات للقيام برقابة فعالة على برامج ومشروعات الخصخصة حيث توصل الباحث إلى الآتي:

* ملاءمة التوجيهات الدولية حول رقابة الخصخصة للقوانين والتشريعات المحلية .

* إمكانية تطبيق التوجيهات الدولية وفقاً للموارد المتاحة للبيئة المحلية القائمة ولكن بصورة أدنى أو أقل من الملائمة .

1 المخلافي، محمد احمد على، اثر العولمة على نقل التكنولوجيا، سلسلة دراسات أبحاث عن مركز الدراسات والبحوث اليمني ، الطبعة الأولى 2001 .

2 المجاهد، محمد يحيى، قياس مدى ملاءمة التوجيهات الدولية حول رقابة الخصخصة مع التشريعات المحلية إمكانية التطبيق في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير، جامعة الجزيرة، السودان 2000 .

دراسة السعيدى: تمت هذه الدراسة بعنوان " المنظور الاداري للخصخصة ومدى نجاحه في الجمهورية اليمنية"¹، حيث تهدف الدراسة الى:

- توضيح الاهمية القصوى بضرورة توفر الكفاءة والفاعلية الادارية للجهاز الحكومي ليحقق اهدافه سعيا لانجاح برنامج الخصخصة في اليمن .
- معرفة وتقييم واقع حال الجهاز الاداري الحكومي المكلف بادارة برنامج الخصخصة في اليمن .
- معرفة الاسلوب الامثل والانسب لخصخصة المشاريع العامة في اليمن نظرا لأهميتها في نجاح برنامج الخصخصة .

كما أظهرت نتائج الدراسة التي قام بها الفاحص أن القطاع العام يعاني من تدني كفاءة وفاعلية الادارة وفشلها في تحقيق اهدافها، وتتعرض لصعوبات مالية، مما ادى إلى توقف مايقارب 46% من إجمالي القطاع من التشغيل الكلي والتجاري ، اضعف إلى ذلك فإنمؤشرات واضحة تؤكد فشل عمليات الخصخصة في الجمهورية اليمنية، ومن أهم الاسباب:

* عدم توفر القدرة الكاملة للجهاز الاداري الحكومي والمتمثل بالمكتب الفني للخصخصة لاعداد وتنفيذ استراتيجيات الخصخصة على الطريقة التي تناسب واقع اليمن .

* ارتباط المكتب الفني مباشرة بالحكومة وما ينتج عن ذلك من اساليب الادارة الحكومية المعقدة والفساد الاداري المالي، مما ادى إلى اتباع المكتب سياسات واجراءات ادارية تعرقل نجاح الخصخصة بأكملها تتمثل في السرية وعدم الوضوح في اجراءات الخصخصة المتبعة وسياسة التفاوض المباشر والاجراءات والروتين الحكومي .

* اتساع الفساد المالي والاداري مع عدم توفر بيئة استثمارية مشجعه .

1 السعيدى ،محمد يحيى، المنظور الاداري للخصخصة ومدى نجاحه في الجمهورية اليمنية، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، جامعة الملكة اروى للعلوم الاكاديمية، إدارة الاعمال، الجمهورية اليمنية، 2002م .

دراسة الدعيس: بعنوان " مدى تطبيق المعايير الرقابية للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا الأنتوساي INTOSAI بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن"¹ .

هدفت الدراسة إلى التعرف، على مدى تطبيق المعايير الرقابية، الصادرة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا الأنتوساي، في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن، وكذلك المعوقات التي تحول دون تطبيقها، بهدف تذليلها ووضع الحلول الكفيلة بالتغلب عليها ومعالجتها .

ولتحقيق هذه الاهداف فقد قام الباحث بالدراسة المكتبية والميدانية، عن طريق اعداد استبانته وتم توزيعها على جميع القائمين بالأعمال الرقابية، في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن (رئاسة الجهاز)، وقد اظهرت نتائج الدراسة أن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، في اليمن بصورة عامة، يطبق المعايير الرقابية للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا الأنتوساي INTOSAI بدرجة مرتفعة، وأن هناك تفاوتاً في تطبيق المعايير الرقابية الفرعية (العامة، الميدانية، التقارير) .

كما أن الجهاز يطبق المعايير العامة، بدرجة متوسطة، وبدرجة متفاوتة في تطبيق المتطلبات الفرعية، (الاستقلالية، الاختصاص والكفاءة، العناية المهنية، عامة أخرى)، بالإضافة إلى أنه يتم تطبيق المعايير الميدانية بصورة عامة، بدرجة مرتفعة وأن هناك تفاوتاً في تطبيق المتطلبات الفرعية، (التخطيط والاشراف والمراجعة، المراقبة الداخلية، المطابقة مع القوانين، اثباتات الرقابة، تحليل البيانات)، ويطبق معايير اعداد التقارير بدرجة مرتفعة .

ايضا بينت الدراسة، وجود عدد من المعوقات التي تحول دون تطبيق المعايير الرقابية بالجهاز في اليمن، تمثلت اهمها في غياب النص التشريعي الذي يلزم بتطبيق

1 الدعيس، منير عبدالله ناجي، مدى تطبيق المعايير الرقابية للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا، الأنتوساي INTOSAI – بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن، رسالة ماجستير، كلية ادارة المال والاعمال، قسم المحاسبة، جامعة آل البيت، 2005م .

المعايير الرقابية، وعدم وجود ترجمة فورية للتطورات والتغييرات في المعايير، وعدم متابعة المدققين للتطورات في مجال المعايير الرقابية .

دراسة التمييز، تم اعداد دراسة عن "المعايير الدولية للمراجعة"¹، وهي دراسة مقارنة المعايير الدولية للمراجعة والتي تحكم الممارسة المهنية، من حيث ضرورتها، إعدادها، وظائفها، مزاياها، تطبيقها، وذلك مع التشريعات اليمنية .
أهم التشريعات اليمنية التي استند إليها الباحث لمقارنتها مع المعايير الدولية للمراجعة هي:

- 1- قانون الشركات رقم (12) لعام 1997 .
- 2- قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة رقم 39 لسنة 1992 .
- 3- القانون رقم 26 لسنة 1999 بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات .
- 4- القانون رقم 12 لسنة 1999 بشأن ضريبة الدخل .
- 5- قانون البنوك رقم (36) لعام 1991 .

أما المعايير الدولية التي كانت محل مقارنة فهي:

"الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة البيانات المالية، شروط التكاليف بالمراجعة، رقابة الجودة لأعمال المراجعة، التوثيق، الغش والخطأ، مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة البيانات المالية، التخطيط، معرفة طبيعة عمل المنشأة، الأهمية النسبية (المادية) في المراجعة، المراجعة في بيئة أنظمة معلومات تستعمل الحاسوب، اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية، أدلة الإثبات - اعتبارات إضافية لبنود محددة، التكاليف بالمراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية -، الإجراءات التحليلية، المعاينة في المراجعة وإجراءات الاختبارات الانتقالية الأخرى، مراجعة التقديرات المحاسبية، الأطراف ذات العلاقة، الأحداث اللاحقة، الاستمرارية، إقرارات الإدارة، مراعاة عمل المراجعة الداخلية ، الاستفادة من عمل مراجع آخر، الاستفادة من عمل خبير، المقارنات، المعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مرفقة، تقرير المراجع عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة، مراجعة المعلومات المالية المستقبلية، التكاليف بالإطلاع على البيانات المالية، المعيار الدولي: التكاليف بإنجاز إجراءات متفق عليها تتعلق بالمعلومات المالية، التكاليف بإعداد المعلومات المالية " .

1 التمييز، محفوظ صالح، المعايير الدولية للمراجعة ومقارنتها مع التشريعات المحاسبية اليمنية، كلية العلوم الادارية، جامعة عدن، 2002.

وقد استنتج الباحث من استعراضه للتشريعات المحاسبية المتمثلة في القوانين ذات العلاقة ومقارنتها مع المعايير الدولية للمراجعة الآتي:

- أن المعايير العامة التي تهتم بالتأهيل العلمي والعملية والصفات الشخصية للمحاسب القانوني الاستقلالية وبذل العناية المهنية الواجبة قد تضمنتها التشريعات لأهميتها .
- المعايير التنفيذية المتمثلة في معايير العمل الميداني كتحميل البيانات ومعايير إعداد التقرير كالمطابقة مع القواعد والأساليب والتي يختلف في فهمها وتجسيدها وتطبيقها من محاسب قانوني إلى آخر لم تتضمنها التشريعات بصورتها الإجمالية والإرشادية اللازمة والكافية .
- المعايير الخاصة بمراجعة وتدقيق النظم الآلية والتي لم تتضمن التشريعات أية إرشادات بخصوصها باستثناء ما ورد في دليل الأداء الصادر عن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة .

ويوصي الباحث بإعادة صياغة ما تتضمنه التشريعات، من معايير في تشريع واحد، تبني معايير مراجعة محددة وضوابط سلوكيات المهنة، يتم إعتماها من السلطات المختصة، وتكون ملزمة التطبيق من قبل المحاسبين القانونيين دعماً لأهداف المراجعة وتحدياتها، والاهتمام بالتقارير المالية الخارجية باعتبارها المصدر الأساسي لتقديم المعلومات المحاسبية، كما ان إنشاء سوق للأوراق المالية في المستقبل القريب والانضمام إلى منظمة التجارة العالمية يفرض هو الآخر اعتماد معايير مراجعة معروفة يستند إليها المحاسبون القانونيون لدعم احتياجات المستثمرين من المعلومات من حيث الشكل والمضمون .

وبالرغم من تطرق البعض للدور الرقابي كالرقابة على الخصخصة إلا أن الدراسة لم تتطرق إلى نوع الرقابة المستخدمة في الرقابة على الخصخصة وفيما اذا تم ممارستها كعضو مشارك أم عضو مراقب، وقد كانت أهم نتائجها أن التوجيهات الصادرة عن الأنتوساي INTOSAI تلائم البيئة اليمنية ويمكن تطبيقها .

دراسة ارثر اندرسن وشركائها، اكتوبر ، وقد هدفت الدراسة إلى "دراسة الوضع

الحالي لمهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية"¹ من خلال:

- تقييم نقاط القوة والضعف لخدمات المحاسبة والمراجعة في الجمهورية .
- التوصية بالمستوى المطلوب لخدمات المحاسبة والمراجعة الواجبة التطبيق في الجمهورية اليمنية .

1 دراسة وتقييم مهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية، قامت بإعدادها شركة ارثر اندرسن وشركائها، اكتوبر 1996 م.

- وضع خطة عمل مع بيان تكلفتها لتحسين خدمات المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية .

وقد تم إعداد ثمان شرائح توضح الأتي:

- دور وموارد الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة .
 - التقارير المالية وأنظمة الرقابة الداخلية لمؤسسات مختارة .
 - وضع معايير قومية للمحاسبة والمراجعة في الجمهورية .
 - برنامج التأهيل الأكاديمي واللامنهجي .
 - دراسة وتقييم العرض والطلب الحالي للعاملين في المجال المحاسبي .
 - تأسيس هيئة مهنية للمحاسبة والمراجعة .
 - تقييم القوانين والأنظمة في ضوء التحسينات المقترحة .
 - تكاليف خطة العمل .
- أهم توصيات الدراسة:

- ضرورة تأسيس مجلس أعلى للمهنة لتبني أو وضع معايير محاسبة ومراجعة وضوابط سلوكيات وأخلاق المهنة .
- وضع خطة عمل للجهاز تشمل الأتي:

- مرحلة تطوير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة .

- مرحلة إيجاد المعايير والأسس .

- مرحلة تطوير التعليم الأكاديمي والتدريب .

- ضرورة تكوين لجنة مهنية دائمة تكون مهمتها الأساسية وضع وتطوير وتفعيل

المعايير المحاسبية في الجمهورية اليمنية .

- تكوين لجنة تعنى بوضع وتطوير وتفعيل أدلة التدقيق في اليمن .

دراسة الصيغ: دراسة عن المعايير المحاسبية الدولية "دراسة في مدى استخدامها

وملاءمتها للتطبيق في الجمهورية اليمنية"¹، حيث هدفت الدراسة الى:

1 اطروحة مقدمة من عبد الحميد مانع على الصيغ، كجزء من متطلبات نيل درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، الجامعة المستنصرية، بغداد 1998م

أ) تحديد مدى استخدام المعايير الدولية من قبل المحاسبين في اليمن لعدم توافر قائمة محددة بالمعايير المحاسبية والوقوف على مدى الاتفاق أو الاختلاف بينها وبين التطبيقات المحاسبية في اليمن .

ب) تقويم مدى ملاءمة المعايير المحاسبية الدولية للتطبيق في اليمن .

تم تطبيق عينة الدراسة التطبيقية على المدراء الماليين في الشركات، و أعضاء الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، والمحاسبين القانونيين، وقد تم استنتاج الآتي:

* بينت نتائج تحليل البيانات المالية أن المعايير (1،5،13)، 2، (4،16)، 8، 10، 17 (الجزء التشغيلي)، 21،23،25،30 تطبق من قبل الشركات في اليمن .

* اظهرت النتائج أن المعايير ذات الأرقام 12،11،9،7،14، (29،15)، 17، (الجزء التمويلي) 18، 20، 22، 24، (28،27)، 31،32 لا تطبق من قبل غالبية الشركات في اليمن .

* كما كشفت الدراسة أن بعض المعايير المحاسبية الدولية قابلة للتطبيق في اليمن لشيوع استخدامها في دول عدة بما فيها اليمن، كما اتضح من مقارنة نتائج هذه الدراسة مع نتائج دراسة IASC ومسح Price Waterhouse K فضلاً عن قبولها بين المحاسبين وعدم تعارضها مع المتطلبات القانونية، وعدم ارتباط بعضها ببيئة معينة كونها تنطوي على معالجات لا تتأثر بالمتغيرات البيئية، ومنها المعايير ذات الأرقام (1، 5، 13)، 2، (4، 16)، 8، 10، 12، 23، 25، 30، وان كان قبول المعايير 21،8،2 محل تساؤل لحدوث فروق معنوية حول تطبيقها بين فئات الدراسة، وفقاً لثلاثة متغيرات من المتغيرات الخمسة المستخدمة في الدراسة، مما يلقي بظلال من الشك حول ملاءمته للبيئة اليمنية، كون تطبيقها قد أتى إلى الواقع وفقاً لخصائص المحاسبين، وليس وفقاً لمتطلبات بيئية، ويؤيد النتائج السابقة بشأن المعايير المذكورة مآراه غالبية أفراد العينة (79%) من أن بعض المعايير المحاسبية الدولية ملائمة للبيئة اليمنية، وبعضها غير ملائمة وتحتاج إلى تكيف بما يتفق مع المتطلبات البيئية، كما أن أفراد العينة رأهم السابق عندما رأى غالبيتهم (94%) امكانية استخدام المعايير المذكورة في المحاسبة والافصاح في اليمن، سواء من رأوا استخدامها على الدوام (13%) أو استخدامها بعد تكيفها (39%) أو استخدامها لحين اصدار معايير محلية (42%) .

ويوصي الباحث بعدد من التوصيات نذكر منها الآتي:

- أهمية اعداد قائمة محددة بالمعايير المحاسبية الملائمة للبيئة اليمنية في الوضع الحالي على أن تكون مرنة بما يكفي لمواجهة الحاجات المستقبلية .
- أهمية انشاء مجلس يناط به دعم وتطوير المهنة، كما أوصت بذلك ندوة المحاسبين في اليمن .
- اعادة انشاء جمعية المحاسبين اليمنية .

- أهمية الزام فروع الشركات الاجنبية في اليمن باعتماد المعايير المحاسبية الدولية بدلا من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
- يوصي الباحث باعتماد المعايير ذات الارقام (1، 5، 13)، 2، (4،16)، 8، 10، 21، 23، 25، 30 لشيوع استخدامها محليا ودوليا، اذ ظهرت نتائج الاستبيان ونتائج تحليل البيانات المالية أن تلك المعايير تطبق محليا، كما أظهرت دراسة IASC ومسح Price Waterhouse أن غالبيتها تطبق في معظم البلدان، هذا فضلاً عن ورود بعض مضامينها في التشريعات المحاسبية اليمنية .
- اصدار مصطلحات موحدة يلتزم باستخدامها المحاسبين في اليمن وستكون اكثر شمولاً اذا ما أعدت على مستوى الوطن العربي .

دراسة مشروع تحديث الخدمة المدنية وقد استهدفت الدراسة "تشخيص الوضع الحالي للجهاز"¹ من حيث:

القوانين والتشريعات، استقلالية الجهاز، الجهات الخاضعة للرقابة، الاطار المهني، الأطراف ذات العلاقة، الموارد البشرية، الهيكل التنظيمي وكذا مهنة المحاسبة والمراجعة .

ومن خلال دراسة كافة جوانب الدراسة سواء الدراسة النظرية أو التطبيقية والتي شملت توزيع الاستبيانات ودراسة ملفات وإجراء مقابلات شخصية على مستوى كافة أفراد العينة، تم طرحها على قيادات الجهاز، كما تم مناقشتها على مستوى ورشة عمل حضرها قيادات وموظفي الجهاز وكذا المحاسبون القانونيون في اليمن، كما تمت صياغة التوصيات في كافة مجالات الدراسة، وفيما يلي التوصيات الخاصة بمهمة المحاسبة والمراجعة:

- ضرورة قيام الجهاز بإعداد مقترح بتشكيل المجلس الأعلى لمهنة المحاسبة والمراجعة الذي يتولى وضع وتطوير معايير المراجعة والمحاسبة، وقواعد وآداب السلوك المهني .
- ضرورة إعداد الكيان المهني وقواعد القيد الخاصة بالمهنة .

1 مشروع تحديث الخدمة المدنية، إعادة هندسة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، إعداد شركة برايس هاوس ووتر كوبرز، مارس 2005 .

- ضرورة عقد الندوات والمؤتمرات المحلية والدولية وتنظيم علاقات مع المنظمات المهنية محلياً ودولياً .
- إنشاء كوادر داخل الجهاز مؤهلة مهنيًا وعلميًا لتساهم في تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة .

دراسة البطاني والبورجي 1: تم اعداد هذه الدراسة بعنوان "دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية في الرقابة على القروض الخارجية " .
تكمّن اهداف الدراسة التي ركز عليها الباحثان في الاتي، التعرف على الأسس والأهداف التي يستند عليها الجهاز في تنفيذ عمليات المراجعة والرقابة على القروض الخارجية، والتعرف على المحاور الرئيسية والجوانب المختلفة لأعمال المراجعة على القروض الخارجية وايضا التعرف على معوقات الرقابة على القروض الخارجية.

وتأتي أهمية الدراسة في "توقيتها " خصوصاً وأن الجهاز حالياً يعمل بشكل جاد على تنفيذ مشروع إعادة هيكلة وتحديث أساليب عمله الفنية والإدارية وبما يكفل تقوية عمله وتعزيز دوره في الرقابة على الأموال العامة والحفاظ عليها .

- لتحقيق أهداف الدراسة فقد اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي للإحصاء بالجانب النظري المرتبط بمهام واختصاصات وأهداف الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة كما اعتمد على أسلوب الدراسة الميدانية حيث تم تصميم استمارة استبيانيه لجمع المعلومات المرتبطة بتقييم واقع الرقابة على القروض الخارجية والتي ينفذها الجهاز، وقد اشتملت هذه الاستمارة الاستبائية على المتغيرات التالية:

أهداف وأسس الرقابة على القروض الخارجية، والمحاور (مجالات) الرقابة على القروض الخارجية ومشكلات ومعوقات الرقابة على القروض الخارجية.

كما حدد مجتمع الدراسة بعدد الأعضاء الفنيين المتواجدين في المركز الرئيسي بالجهاز وعددهم في حدود (700) مفردة وقد تم اختيار عينة عشوائية نسبتها (25%) أي ما يساوي (175) مفردة من مجتمع الدراسة، ومن خلال ذلك فقد استنتج الباحثان التالي:

● انيطت مهام المراجعة على القروض الخارجية بإدارة عامة تسمى الإدارة العامة للرقابة على القروض والمساعدات... إلا أن هناك عدداً آخر من القطاعات تشارك بشكل أو بآخر في مراجعة بعض المشروعات الممولة خارجياً وهذا يؤدي أحياناً إلى وجود تداخل وازدواجية في تنفيذ المهام بين القطاعات (التنسيق الذي يوضع في خطة عمل الجهاز).

● فيما يتعلق بالأسس والأهداف التي تقوم عليها عملية المراجعة للقروض الخارجية فقد تبين من خلال آراء العينة أن تلك الاسس والأهداف هي كما يلي:

- يقوم الجهاز بتنفيذ عملية المراجعة للقروض الخارجية في ضوء معايير المراجعة المتعارف عليها وفي ضوء دليل خاص بمراجعة القروض الخارجية ملزم التقيد بها من قبل مراجعي الجهاز.

- هناك خطة متكاملة لدى الجهاز يتم إعدادها وإقرارها سنوياً وتنفيذها على أساسها جميع عمليات الرقابة والمراجعة على الاقتراض الخارجي وتحدد مجال أوقات التنفيذ.

- تتوفر لدى الجهاز الكفاءات والقدرات البشرية القادرة على تنفيذ برامج المراجعة والفحص لكافة العمليات المتعلقة بالقروض الخارجية.

- تهدف عملية الرقابة على الدين الخارجي إلى ضمان تحقيق أهداف السياسة العامة للدين الخارجي وبما يحقق رقابة فاعلة على تلك القروض.

- التأكد من سلامة السياسات والإجراءات المتخذة لعقد وتسجيل وخدمة الدين الخارجي وإجراءات التسديد.

● يستنتج من مناقشة بيانات الدراسة الميدانية أن أهم المشكلات التي تعيق عملية المراجعة واجمعت حولها آراء عينة البحث هي:

- تعدد الأطراف المسؤولة عن الإدارة على القروض الخارجية وتضارب البيانات لديها عن القروض.

- تعدد النظم المحاسبية لدى الجهات المسؤولة عن القروض، وكذا الجهات المسؤولة عن تنفيذ المشروعات الممولة بالقروض الخارجية.

- ضعف برامج التدريب التي تهدف إلى صقل مهارات وقدرات الكوادر المعنية بأعمال القروض والسياسات النقدية .

دراسة الزمير¹: كانت هذه الدراسة بعنوان "الرقابة على البيئة"، هدفت الدراسة إلى تعريف قيادات وأعضاء أجهزة الرقابة العليا، ببعض المفاهيم المتعلقة بالبيئة، وأهمية مباشرة الرقابة على الاداء البيئي، والعمل على تذليل الصعوبات المتعلقة بالصلاحيات القانونية، والتأهيل للفرق المتخصصة والاعتماد على المعايير والمنهجيات والتوجيهات المتوفرة والصادرة من الانتوساي، والخاصة بالمراجعة البيئية، في ضوء الامكانيات المادية والبشرية المتاحة في كل جهاز رقابي، مع الاستفادة من تجارب الأجهزة الرقابية العليا في الدول الاخرى، بممارسة هذا النوع من الرقابة .

استخدام الباحث المنهج البحثي الاستقرائي، حيث تم البحث عن ماكتب من اصدارات ونشرات وتوجيهات صادرة عن الأنتوساي INTOSAI والمنظمات والهيئات المتخصصة وتجارب بعض الأجهزة الرقابية العليا والاستفادة من ماتوفر من معلومات الانترنت المتوفرة حول البيئة، بالإضافة إلى المواد التدريبية المتعلقة بالمراجعة البيئية، وكذا دراسة لتجربة الجهاز اليمني في هذا المجال .

اظهرت نتائج الدراسة إلى أن دور الجهاز يقتصر حالياً في مراجعة البيئة على النحو التالي:

- مراجعة الدراسات الخاصة بالجدوى الإقتصادية لبعض المشاريع التنموية، بالإضافة إلى فحص ومراجعة أية مشكلة بيئية قد تظهر بالاعتماد على البيانات

1 م. الزمير، على محمد احمد، الرقابة على البيئة، بحث فائز في اطار المسابقة الثامنة للبحث العلمي، المجموعة العربية للأجهزة الرقابية المالية العليا، الانتوساي، 2007 .

والمعلومات والتقارير التي ترفع من الجهات الرسمية وغير الرسمية، فيما يتعلق ببعض المواد الغذائية أو الزراعية المنتهية والعمل على اتلافها .

- يعتمد الجهاز على البيانات والنتائج التي تصدرها الوحدات المختلفة في مجال فحص البيئة الخاضعة لرقابته، وذلك في اصدار التوصيات والمقترحات مع الاشارة إلى مصادر تلك البيانات للحد من مخاطر الاستقلال والمصالح الخاصة والافكار المسبقة لمعدي تلك البيانات والنتائج .

-تعميم من قيادة الجهاز الحالية للقطاعات والادارات العامة وللفروع بتضمين الرقابة على الاداء البيئي ضمن نشاطات وأعمال فرق المراقبة للجهات الخاضعة لرقابة الجهاز .

- التدريب لأعضاء الجهاز في موضوع الرقابة على الاداء البيئي والمحاسبة البيئية والمحاسبة الاجتماعية ضمن برامج التدريب التابعة لنشاط مركز التدريب التابع للجهاز وتشجيع الاعضاء باعداد الدراسات والبحوث.

دراسة الصالحي¹: دراسة أجريت في اليمن عام 2002 بعنوان " اليمن – الاستثمار والعولمة الإقتصادية "وقد هدفت الدراسة إلى استقراء علاقة الاستثمار بالجوانب التي تمكنها من معرفة السياسات المنظمة للنشاط الاستثماري واستقراء المناخات التي تهيئ البيئة الاستثمارية لاحتضان مشاريع التنمية وتفاعلاتها بعلاقة التحولات الجارية في الإقتصاد العالمي في ظل العولمة الإقتصادية، فضلاً عن التعرف على مدى استجابة وتفاعلات رأس المال الوطني والرساميل الأجنبية مع تلك السياسات ومع نظام الحوافز والمزايا والتسهيلات التي يتيحها قانون تنظيم النشاط الاستثماري لتشجيع المستثمرين لإقامة المشروعات الجديدة وتوسيع قاعدة النشاط الإقتصادي في البلاد، كما تستهدف أيضاً الكشف عن الإشكاليات والمعوقات التي يصطدم بها الاستثمار، وتفنيد الأبعاد والذرائع الإقتصادية والسياسية والقانونية والمالية، التي بررت أو تبرر استمرار وجودها بفعل تأثيراتها السلبية التي أسهمت إلى حد كبير في تراجع النشاط الاستثماري، لتشجيع المستثمرين لإقامة المشروعات الجديدة وتوسيع قاعدة النشاط الإقتصادي في البلاد، وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها مايلي:ـ

* وجود إخلال كبير في المشروعات المرخصة والمشروعات المنفذة، تمثل في انخفاض المشاريع الجديدة الأمر الذي أدى إلى انخفاض مماثل في حجم القيمة الاستثمارية وفي فرص التشغيل وبالتالي انخفاض درجة التأثير الفعال على زيادة الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي وهذا قد اثر بدوره على تطوير قيم الاستثمار والتوظيف للقوى العاملة .

* عدم اقتراح المشروعات الاستثمارية المراجعة والمنفذة منها خلال هذه الفترة بأخذ جوانب سياسية الانتهاج الاستثماري التي تشجع على إقامة المشروعات الكبرى والتي تساعد على توطين التكنولوجيا الحديثة أو المشاريع كثيفة الإستخدام للعمالة وخاصة المشاريع الصناعية القادرة على دفع التطور وأقامة علاقات متشابكة مع القطاعات الإقتصادية الأخرى، بل إن التركيز انصب على الدفع الكمي التي تدرج في الواقع وفي معظمها ضمن المشاريع الصغيره ومتوسطة الحجم .

* تدني مستوى التنفيذ للمشروعات المرخصة وضعف حجم التوظيفات الاستثمارية، أيضاً انخفاض مؤشرات الاستثمار الأجنبي، كما أن الدراسة تطرقت إلى أهم معوقات إمكانية تدفق الاستثمارات الأجنبية وذلك بالآتي:-

- ضعف غياب البنى الأساسية التي تعتبر إحدى أهم المعوقات المرتبطة بالاستثمار، بسبب عجزها وعدم قدرتها على احتضان مشاريع التنمية وبخاصة في مجالات الطاقة والمياه والصرف الصحي وشبكة الطرقات والاتصالات ، ضعف الانتماء وانسداد مصادر التمويل لتأمين حاجة المشروعات الجديد ه، تباطؤ معدل النمو وضعف الادخار بسبب انخفاض مستوى الدخل والإنتاج، تدني مستوى المهارات الفنية والتعليمية للقوى العاملة . إنتشار ظاهرة التهريب ومشكلات الأراضي فضلا عن التعقيدات المتشابكة الأخرى المتصلة بالنظم الإدارية والإجرائية في النظم الضريبية إلى غير ذلك.

ومن خلال عرض الدراسات السابقة يتبين انها لم تتطرق بشكل اساسي الى الدور الرقابي بشكل شامل على مجالات الدراسة قيد البحث ، وبالتالي فسيتم الاستفادة من هذه الدراسات الجزئية لدراستنا هذه والاستفادة من نتائجها للنطلاق بالبحث الميداني .

الخاتمة

لقد تم التطرق في هذا الفصل لمجالات العولمة وابعادها واثارها على الرقابة المالية العليا وهذا يعد من الامور التي يجب دراستها ومواجهة التحديات التي تقابلها في ظل المتغيرات الحديثة وما تحدثه من سرعة في تطور كافة المجالات، لذا فقد تم ابراز الدراسات والابحاث السابقة في هذا المجال ودور منظمة الانتوساي في تطور نظام الرقابة المالية العليا، وما تم اصداره من معايير وارشادات تهتم الرقابة في ظل اقتصاد السوق المعاصر .

الفصل الرابع متطلبات وإرشادات الرقابة المالية العليا في ظل العولمة

من الأمور التي تسعى اليها الأجهزة الرقابية المالية العليا، هو مواكبة التطور واللاحق بالتقدم العلمي، لتتمكن من اداء مهامها وفقاً لمتطلبات كل مرحلة، ولما تسعى اليه اهداف الدول من اصلاحات مالية وادارية واقتصادية، ولعل هذه المرحلة تعتبر من المراحل الهامة، لما لها من سرعة فائقة في التقدم التكنولوجي، ولكي تقوم تلك الأجهزة بدورها، فلا بد أن تكون على قدر كبير من الكفاءة، لأن دورها الرقابي والتقييمي يساعدها لأن تكون سباقة للتطور واللاحق بكل جديد، لذا فهذه المرحلة والتي تسمى بعصر العولمة، قد تميزت بظهور بعض الظواهر ولعل أهمها في المجال الرقابي هو الرقابة التكنولوجية، والرقابة على الخصخصة، والرقابة على البيئة، والرقابة على الدين العام، وتوحيد معايير دولية للمراجعة .

لذا ففي هذا الفصل تم ابراز متطلبات العولمة، بالنسبة للرقابة المالية العليا، وذلك من خلال المبحث الأول، فيما يوضح المبحث الثاني المعايير والموجهات والارشادات الدولية، فيما يخص الرقابة في ظل العولمة، والتالي تفصيل لذلك:

المبحث الاول

متطلبات الرقابة المالية العليا في ظل العولمة

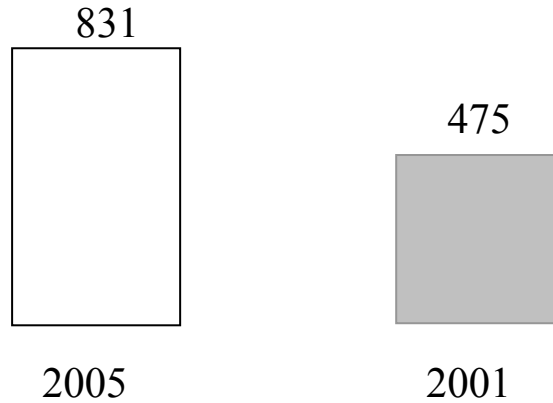
يمر العالم اليوم، بمنعطف كبير وتطور سريع في كافة المجالات، ولعل أهمها بالنسبة للرقابة المالية العليا، والتي تعتبر من أهم المجالات التي تهم الأجهزة الرقابية المالية العليا، إلا وهي المتطلبات الخاصة بالمعايير الدولية، والتكنولوجيا الحديثة، والخصخصة، والدين العام، والبيئة، وفيما يلي توضيح لتلك المتطلبات، ودور منظمة الأنطوساي INTOSAI في مواجهتها.

المطلب 1

متطلبات التقدم التكنولوجي

ارتبطت العولمة، بعملية النمو والتطور التكنولوجي السريع، ووسائل الاتصالات وتدفق المعلومات وانتشارها وشفافيتها دون عوائق، ونتيجة لذلك النمو المتزايد في قدرات تكنولوجيا المعلومات ورغبة منشآت الأعمال بكافة أحجامها في الحصول على ميزة تنافسية، فقد أدى إلى زيادة جوهرية في استخدام نظم تكنولوجيا المعلومات لخلق وتشغيل وتخزين وتوصيل المعلومات، لذا يتم الإنفاق على تكنولوجيا المعلومات بصورة مهولة والتالي مقارنة للإنفاق على تكنولوجيا المعلومات خلال العامين 2001، 2005:

شكل رقم (4) الإنفاق على تكنولوجيا المعلومات (بالبيون دولار)¹



من الشكل اعلاه يتبين مدى الانفاق على تكنولوجيا المعلومات، حيث لوحظ ان ماتم انفاقه خلال عام 2001 مبلغ 475 بليون دولار، وظل الانفاق يتزايد عاما بعد عام حتى وصل الى 831 بليون دولار عام 2005، وهذا الانفاق يشمل الدول المتقدمة والنامية، وقد تركز معظمه في عملية اقتناء الحواسيب، لذا فالدول النامية مطالبة بأن تتعامل مع متغيرات بيئة محلية جديدة، ليس فقط في مجال اقتناء الحواسيب، ولكن في ان تتعايش مع متغيرات البيئة الإقليمية والعالمية التكنولوجية الحديثة.

مخاطر التكنولوجيا الحديثة:

هناك العديد من المخاطر على المال العام منها الاختلاس والسرقة والسطو واللامبالاة، وبما أن العمل اليدوي له مخاطر على المال العام، فالعمل التكنولوجي أو الآلي له مخاطر أكثر قد تتخطى الوطنية كجرائم الانترنت (Internet Crimes) وقد أطلق على تلك الجرائم بهذا المصطلح وذلك في مؤتمر جرائم الانترنت المنعقد في استراليا للفترة من 16-17/2/1998م، حيث أظهرت الدراسات أن تلك الجرائم تسببت في سرقة ونهب وخسائر تراوحت من دولة لأخرى بيانها كالتالي¹:

- دراسة في الشرق الأوسط حول جرائم الانترنت، وقد أجرتها منظمة (Business Software Alliance) حيث أظهرت أن هناك تبايناً، بين دول منطقة الشرق الأوسط في حجم خسائر جرائم الحاسب الآلي تراوحت:

* المملكة العربية السعودية (30) مليون دولار أمريكي .

* الإمارات العربية المتحدة (1,4) مليون دولار أمريكي .

* لبنان مليون دولار أمريكي .

- دراسة في الولايات المتحدة الأمريكية، قدرت خسائرها من جرائم الحاسب الآلي، ما بين ثلاثة وخمسة بلايين دولار أمريكي سنوياً، كما قدرت المباحث الفيدرالية (FBI)، في نهاية الثمانينات الميلادية، أن متوسط تكلفة جريمة الحاسب الآلي الواحد، حوالي ستمائة ألف دولار سنوياً، مقارنة بمبلغ ثلاثة آلاف دولار سنوياً متوسط الجريمة الواحدة من جرائم السرقة بالإكراه، وبينت دراسة أجراها أحد مكاتب المحاسبة الأمريكية، أن مائتين وأربعين شركة أمريكية تضررت من جرائم الغش باستخدام الكمبيوتر (Computer Fraud)، وأن من أكبر الجرائم المعلنة، هي جريمة لوس انجلوس، حيث تعرضت أكبر شركات التأمين على الاستثمارات المالية EFI ، للإفلاس وبلغت خسائرها مليارين دولار أمريكي .

- كما قامت الأمم المتحدة بدراسة حول جرائم الحاسب الآلي والانترنت وقد أظهرت الدراسة بأن (24-42 %) من منظمات القطاع الخاص والعام على حد سواء كانت ضحية لجرائم متعلقة بالحاسب الآلي والانترنت .

صعوبات اثبات جرائم الحاسب الآلي:

وجدت العديد من الصعوبات لإثبات الجاني في جرائم الحاسب الآلي، وذلك للأسباب الآتية¹:

- أنها جريمة لا تترك أثرا لها بعد ارتكابها .
- صعوبة الاحتفاظ الفني بأثارها إن وجدت .
- أنها تحتاج إلى خبرة فنية ويصعب على المحقق التقليدي التعامل معها .
- أنها تعتمد على الخداع في ارتكابها والتضليل في التعرف على مرتكبيها .
- أنها تعتمد على قمة الذكاء في ارتكابها .

إلا أن أهم خطوة في مكافحة جرائم الانترنت هي، أولاً تحديد هذه الجرائم، ومن ثم تحديد الجهة التي يجب أن تتعامل مع هذه الجرائم، والعمل على تأهيل منسوبيها بما يتناسب وطبيعة هذه الجرائم المستجدة، ويأتي بعد ذلك وضع تعليمات مكافحتها، والتعامل معها، والعقوبات المقترحة، ومن ثم يركز على التعاون الدولي لمكافحة هذه الجرائم.

تدقيق تكنولوجيا المعلومات:

تظل الأجهزة الرقابية المالية العليا، مطالبة أيضاً بأن تواكب تلك المتغيرات، وأن تؤدي أعمالها الرقابية بكفاءة واقتصاد وفعالية، في ظل تلك المتغيرات المحلية والإقليمية والعالمية، وذلك لمواجهة تلك الأخطار والتصدي لها بكفاءة .

لذا، فبيئة الرقابة تتأثر بتأثر الوحدات الخاضعة لها، إذ أن، استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات (ICT) في المؤسسات الحكومية، وتدفق كمية البيانات والمعلومات التي يتم معالجتها، واعتماد تلك المؤسسات الحكومية على نظم

المعلومات بالكمبيوتر لتنفيذ عملياتهم وتقديم خدماتهم والاحتفاظ بالمعلومات الأساسية وإعداد التقارير عنها، كل ذلك يفرض على المدققين تقييم فعالية وكفاءة رقابة تكنولوجيا المعلومات، وذلك في نظم المعلومات والعمليات المتعلقة بها، بغرض تأكيد أن الرقابة تعمل حسب الهدف المرجو منها .

إن الهدف الأساسي من القيام بتدقيق تكنولوجيا المعلومات " هو تقييم نظام المعلومات المنظم بالكمبيوتر للجهة محل التدقيق وذلك بغرض تأكيد ما اذا كان نظام المعلومات المنظم بالكمبيوتر ينتج عنه معلومات مناسبة ودقيقة، وكاملة ومعتمد عليها، وأيضا يؤكد هذا النظام سرية وتكامل ووفرة الإعتماد على هذه البيانات وملتزم بالمتطلبات القانونية والتنظيمية"¹.

لذا فانه من الضروري على الأجهزة الرقابية المالية العليا أن يكون لديها وضوح عن بيئة تكنولوجيا المعلومات التي تعمل فيها الجهة محل التدقيق، لان ذلك سيساعد المدقق على تحديد طبيعة ومجال التدقيق المطلوب تنفيذه " ويمكن استخدام تدقيق تكنولوجيا المعلومات عند تنفيذ التدقيق المالي وتدقيق الأداء وكذا تطوير نظم المعلومات وذلك حسب الأهداف التالية"²:

لتدقيق المالي: إن هدف التدقيق المالي هو تقديم الرأي حول البيانات المالية ومسؤولية المحاسبة المالية لجهات القطاع العام، والهدف العام لعنصر تكنولوجيا المعلومات في التدقيق المالي هو تحديد مدى مصداقية رقابة تكنولوجيا المعلومات التي تدعم التعامل مع السجلات المالية .

تدقيق الأداء: إن هدف تدقيق الأداء هو تقييم كفاءة واقتصادية وفعالية او الفعالية الإدارية لجهات القطاع العام، لان تدقيق الأداء يعزز مسؤولية المحاسبة العامة ويعتبر عاملاً مساعداً للحكومة الجيدة، لذا فمن أحد أهداف التدقيق فحص نظم تكنولوجيا المعلومات بالجهة وكيفية أدائها مقابل الأداء المعياري، وبذلك فإن مدقق

تكنولوجيا المعلومات مطالب بتقييم اثر تكنولوجيا المعلومات على العمليات وبرامج وأنشطة الحكومة .

تدقيق وضع نظم المعلومات: إن تدقيق وضع نظم المعلومات، يؤكد الرقابة على عملية الوضع ككل، منذ بداية الفكرة أو الاقتراح المبدئي، حتى الوصول، إلى قبول نظام التشغيل الكلي، وأن يصبح مرضيا .

إن كفاءة النظم، يعتبر جانباً مهماً، من جوانب متعددة النظام، حيث أن ذلك يؤدي إلى الإستخدام الفعال للموارد، والأساس هنا هو مراقبة وضع النظم بغرض منع تجاوز التكاليف، ومنع النظم التي لا تقدم الأداء المطلوب .

مما سبق يلاحظ بأن أهداف الرقابة، لا تتغير ككل في بيئة تكنولوجيا المعلومات إلا أن التطبيقات تتغير، كما أن رقابة تكنولوجيا المعلومات في نظام معلومات الكمبيوتر هي رقابة لكل الطرق اليدوية المبرمجة، والسياسات والإجراءات التي تؤكد حماية أصول الجهة والدقة والثقة في سجلاتها، وتؤكد أيضاً الإذعان التشغيلي لمعايير الإدارة .

المخاطر التي تواجه مدقق تكنولوجيا المعلومات:

هناك العديد من المخاطر التي تواجه مدقق تكنولوجيا المعلومات عند قيامه بتدقيق تكنولوجيا المعلومات كجزء أساسي من التدقيق المالي، لذا يحتاج المدقق لأن يكون على علم بعدد من المخاطر والتي تؤثر على عدالة البيانات المالية التي يعتمد عليها والمحملة في بيئة الكمبيوتر وأهمها:

- * أن الجهة محل التدقيق تقوم بوضع وتشغيل تطبيقاتها فضلاً عن اعتمادها على المصادر الخارجية واستخدام حرم التعليمات المالية والصناعية الجاهزة.
- * أن الجوانب الصناعية للجهة أو البيئة الداخلية قد يؤثر في وضع وتطبيق الرقابة.
- * أن المستخدمين لديهم أو يمكن منحهم حق الدخول على عمليات أو بيانات معينه .
- * أن المستخدمين لديهم القدرة لتغيير البيانات ووضع التقارير مثل القدرة على تغيير البيانات أو الصياغة على ورقة منفصلة .

* انتشار رقابة CTS (مثل وضع النظام وصيانة البرنامج والرقابة على حق دخول المستخدمين على العمليات الهامة)، وهذا يؤثر في الاعتماد على كل نظم التطبيق التي يتناولها الكمبيوتر، إن أثار هذه الرقابة تعتمد على كلا من مدى استخدام الرقابة في تطبيقات معينه (على سبيل المثال، ما إذا كانت جوانب النظم التي هي محل اهتمام المدقق يتم وضعها ومراقبتها مركزيا) ومدى ملاءمة موضوعية الرقابة لمستوى المخاطر المتعلقة بتلك التطبيقات (أو أي جانب آخر من التطبيق يعتبر موضع إهتمام للمدقق) .

* طبيعة ومدى التوثيق الخاص بمدى ملاءمة ومراعاة المخاطر المعقدة والملازمة التي تواجه بيئة الرقابة،

* العوامل التي تؤثر في جودة أدلة إثبات التدقيق المتوفرة، مثل البيئة التي لا توجد بها أوراق (وثائق مستندات) قد تزيد فيها احتمالية أن أدلة إثبات التدقيق غير كاملة، ولا يعتمد عليها أو من الصعب الحصول عليها .

* المخاطر المعنية المرتبطة ببيئة نظام CTS محددة، على سبيل المثال فإن نظم التمويل الإلكتروني للأموال تعتبر فيها المخاطر متزايدة أو معقدة، وذلك بسبب احتمال حدوث الأخطاء .

* المستخدم الأخير للكمبيوتر، والتي تشير إلى أي فرد يمارس رقابة على أو يستخدم موارد معينة أو تطبيقات برنامج أو مستخدم لإخراج البيانات المالية، وعلى وجه الخصوص فإن هذا الاستخدام قد يكون عرضة للتلاعب .

* فقدان المستخدمين للوقت أو النظام أو المعرفة للرقابة الفعالة على نتائج المعالجة .

ضوابط رقابة تكنولوجيا المعلومات:

أنه في ظل وجود تلك المخاطر السابق ذكرها، فقد تم الإنتباه اليها ووضع بعض الضوابط الرقابية لتكنولوجيا المعلومات، تركز أهمها في نوعين من الضوابط التي

تزيد من كفاءة استخدام وتشغيل أنظمة المعلومات الآلية، وهي الضوابط العامة والضوابط التطبيقية، وسوف يتم توضيحها فيما يلي 1:

1- الضوابط العامة وتشمل على التالي:

- **ضوابط تنظيمية**، تتمثل هذه الضوابط، في شمول خطة العمل أو الخطة التنظيمية، لأي قسم حاسوب (إدارة تكنولوجيا المعلومات)، على الإجراءات اللازمة، لمنع أي من موظفيها استخدام الأجهزة والبرامج، دون وجود الصلاحيات اللازمة لذلك، ولذا يتوجب تحديد واجبات كل موظف في الإدارة وبصورة واضحة.

- **التوثيق**، ويقصد بالتوثيق الإحتفاظ بمستندات كافية في النظام، حيث أن الرقابة الداخلية لا تتطلب من إدارات المعلومات تقسيم الواجبات فحسب، وإنما تتطلب أيضاً ، الإحتفاظ بمستندات كافية، تصف النظام والإجراءات المستخدمة فيه، كما يجب أن لا يحصل (الموظفون المسؤولون) على التعليمات الخاصة بتنفيذ البرنامج، حتى لا يتيح الفرصة لموظفي التشغيل بالتعديل، أما المستندات الخاصة بالحاسبات الآلية، فهي تهم كثيراً المراجعين الخارجيين، عند فحص الضوابط المتعلقة بتعديل البرنامج، وتقييم الضوابط التي تتضمنها البرامج، وتحديد منطق البرنامج، لذا يجب على المراجعين ان يطلعوا على معلومات التصميم وكذلك المستندات والوثائق الخاصة بالحاسبات الآلية، حتى يتمكنوا من اجراء الإختبارات، وإعداد برامج مراجعة خاصة بفحص واختبارات برامج التشغيل، والملفات الآلية الخاصة بإدارة الحاسبات الآلية (مراكز المعلومات)، في الوحدة أو الشركة أو المؤسسة الخاصة بتلك الحاسبات الآلية.

- **الضوابط الآلية**، تعتبر الحاسبات الآلية الحديثة دقيقة في معالجة البيانات ويمكن الاعتماد عليها، حيث أن معظم الأخطاء التي نشاهدها في النتائج المستخرجة من الحاسبات الآلية تحدث نتيجة لخطأ في المدخلات، أو اخطاء في البرنامج، ومع

ذلك يجب ان يتمكنوا من تحديد مدى امكانية الثقة في مخرجات تلك النظم، اما لغرض تقييم النتائج أو البحث عن أسباب محتملة لخطأ في النتائج، كما أن وجود برنامج للصيانة الوقائية امر ضروري للتأكد من أن الضوابط الآلية تعمل بصورة سليمة.

- **ضوابط حماية الملفات والأجهزة**، ان الملفات الآلية الصادرة عن النظم الآلية، يجب أن تؤرشف وتوضع عناوين لجميع تلك الملفات الآلية في المكتبة المخصصة لحفظ الملفات الآلية، والتي يكون موقعها في ادارة الحاسبات عادة، كما يجب على الموظف المسئول عن المكتبة، الاحتفاظ بسجل يبين تواريخ خروج واعداد اي ملف من ملفات البيانات والبرامج، وتوقيع الشخص الذي رخص له المسئول عن الملفات خلال فترة خروج تلك الملفات أو البرامج .

2- الضوابط التطبيقية، وتشمل هذه الضوابط الآتي:

- **ضوابط على المدخلات**، نظراً لأن جزء كبير من البيانات الأولية يتم اعدادها يدوياً، فهذا يعرضها للخطأ، وبالتالي ينعكس ذلك الخطأ على عمليات التشغيل التالية له، لذا فإن الضوابط على المدخلات، يتم تصميمها للتأكد من أن البيانات التي يتم استلامها للمعالجة، تمثل عمليات مرخص بها بصورة سليمة، وأنه عندما يتم قراءتها بواسطة أجهزة الإدخال تكون دقيقة وكاملة.

- **ضوابط على المعالجة**، يتم تصميم ضوابط على معالجة البيانات، لامكان الإعتماد على النتائج التي تم الحصول عليها، بحيث يجب وضع ضوابط معينة عند كتابة برنامج معالجة البيانات، مثل عد البنود والمستندات التي يتم معالجتها، وفي معظم النظم يتم تجميع مستندات العمليات في مجموعات، ليتم معالجة مستندات كل مجموعة بالتتابع كرزمة واحدة، كما يجب أن تتم المحاسبة عن تتابع الارقام المسلسلة للمستندات الأصلية، التي تمثل كل مجموعة، كما يجب أن تتم المحاسبة، عن تتابع الأرقام المسلسلة للمستندات الأصلية التي تمثل كل مجموعة، كما يجب عد البنود في كل مجموعة، واستخراج مجاميع لبيانات الحقول الهامة في كل

مجموعة، ويمكن مراجعة هذه المجاميع أثناء كل مرحلة من مراحل معالجة المجموعة.

- **ضوابط على المخرجات**، الغرض منها، هو التحقق من إمكانية الاعتماد على هذه المخرجات، ويمكن للإدارات المستقلة عن إدارة الحاسبات الآلية، التحقق من إمكان الاعتماد على المخرجات، عن طريق الإحتفاظ بـضوابط مستقلة للمدخلات، ومراجعة المخرجات الناتجة عنها، كما يجب ان يكون توزيع المخرجات، على الأشخاص المخولين باستلام النتائج، ويكون ذلك من اختصاص ومسؤولية مجموعة الرقابة التي تقوم أيضاً بمتابعة تصحيح الأخطاء التي يفصح عنها المستلمون للنتائج أو المخرجات .

المطلب 2

متطلبات رقابية حديثة واكبت العولمة

لم تكن التطورات الحديثة في العالم المسماة بالعولمة حديث يوجه به للدول النامية فحسب، بل شمل ذلك مناحي الحياة في العالم، وتأثرت به الدول الغنية والفقيرة كل بحسب حالته ومجاله وذلك نتيجة لأن تلك التطورات تركزت في أهم متطلبات ومجالات الحياة الإقتصادية والسياسية والمالية ونظرا لارتباط الرقابة بكافة المجالات فقد عملت الأجهزة الرقابية المالية العليا على مواكبة تلك التطورات من خلال رصد أهم متطلبات الرقابة الحديثة حيث ركزت على التالي:

أولاً: المعايير الدولية للمراجعة .

إن التطورات العالمية الحديثة، والتي لامست العديد من المجالات، التي كان لها اثر أيضاً على المحاسبة والقوائم المالية، وبالتالي أثر على الرقابة المالية، وقد ادى ذلك للحاجة الى وضع معايير دولية للمحاسبة والمراجعة تكفل عدالة القياس، لذا فقد عقدت المؤتمرات المحاسبية الدولية منذ بداية القرن العشرين، في محاولة منها لإيجاد توجه موحد لدى المحاسبين والمراجعين في العالم لحل مشاكل المهنة، وتوحيد ممارستها، وقد أسفر ذلك عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية، والارشادات والتوجيهات الخاصة بالمهنة، وتهيئة المناخ اللازم

لتطبيقها، واتساقاً مع التصنيف السائد لمنظمات التدقيق والمراجعة المهنية، دولية ووطنية ومنظمات مهنية متخصصة، لذا فمعايير التدقيق والمراجعة تندرج في ثلاث مستويات¹:

* مستوى معايير التدقيق الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الانتوساي (INTOSAI)، حيث تختص بتدقيق ومراجعة الوحدات الإدارية الحكومية (القطاع الحكومي) وكذا معايير التدقيق والمراجعة الدولية الخاصة بالوحدات الاقتصادية والصادرة عن لجنة ممارسة التدقيق الدولية (The International Auditing Practice Committee – IAPC- المتفرعة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accounting – IFA-).

* مستوى معايير التدقيق الصادرة على المستوى الوطني كالمعايير الصادرة عن أجهزة الرقابة في تلك الدول .

* مستوى المعايير التي تضعها المنظمات المهنية مثل جمعية واتحاد تدقيق ورقابة أنظمة المعلومات، وتعتبر لجنة ممارسة التدقيق الدولية (IFA) احدى اللجان المتفرعة عن الاتحاد وكلجنة دولية لمهنة تدقيق الحسابات غرضها تحسين ووحدة ممارسة المهنة في العالم من خلال ما يلي²:

- إصدار معايير دولية لتدقيق الحسابات والخدمات ذات العلاقة .
- إصدار إرشادات حول تطبيق المعايير الدولية لتدقيق الحسابات .
- تنمية دعم المعايير الدولية لتدقيق الحسابات والخدمات ذات العلاقة من قبل المشرفين وأسواق الأوراق المالية .
- تنمية الحوار بين الممارسين والمستعملين والهيئات التنظيمية في العالم لاستكشاف احتياجات المستعملين لمعايير وإرشادات جديدة .

تعتبر المعايير الدولية للمراجعة (التدقيق)، مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق، في مراجعة البيانات والتقارير المالية والخدمات ذات العلاقة، للتأكد من مصداقية البيانات، مع الإشارة إلى أن الإتحاد، يمتنع في وضع معيار دولي كثير التعقيد، بحيث لا يمكن تطبيقه بفعالية عالمياً، لذلك فإن المعايير الدولية الصادرة عن لجنة ممارسة التدقيق الدولية، تراجع دائماً بحيث

تأخذ في الحسبان الموقف المالي والحاجة إلى التجديد، وقد تم تحديد وظائف المعايير إجمالاً بالتالي¹:

- 1- قياس مسؤولية المدقق المهنية: من خلال تحديد الكيفية التي تتم بها ممارسة المهنة وهي بمثابة مقاييس للأداء المهني .
 - 2- تحديد مسؤولية المدقق المهنية: من خلال وضعها لحدود أمام مسؤولية المدقق.
 - 3- توضيح صورة المهنة أمام المجتمع: من خلال تقديم أداة اتصال توضح طبيعة ومتطلبات التدقيق لكافة الجهات المستفيدة من خدمات المدقق (المحاسب القانوني).
 - 4- توجيه المدققين وإرشادهم: من خلال إعطاء المراجع مساحة لإستخدام أحكامه الشخصية التي تعود لاجتهاده المهني الذي اكتسبه من تعليمه وتأهيله وخبرته المهنية باعتبار أن المعايير ليست قوانين يجب تطبيقها حرفياً والا فقدت صفة من أهم صفاتها وهي المرونة .
 - 5- محاولة توحيد الممارسة المهنية: من خلال مساعدة البلدان التي تختار تطبيق معايير التدقيق الدولية على أنها هي معاييرها الوطنية مع الأخذ بعين الاعتبار بأن الأنظمة المحلية هي التي تحكم الممارسات المتبعة في التدقيق إلى درجة أخرى .
- وقد أصدرت اللجنة سألفة الذكر ثلاثة وثلاثين معياراً، تم ترجمتها إلى اللغة العربية من قبل المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الذي يتخذ من المملكة الأردنية الهاشمية مقراً له، إلا أن الباحثة ستركز على مدى إعتداد تلك المعايير، وأيها يتم تطبيقه في الجمهورية اليمنية، كون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة اليمني، احد أعضاء منظمة الاسوساي (ASSOSAI)، وكذا عضو منظمة المجموعة العربية للأجهزة الرقابية المالية العليا (الانتوساي INTOSAI)، خاصة ما يتطلبه الوضع الراهن من إعداد للقوائم المالية وبما يتوافق مع تلك القوائم المالية في الدول المتقدمة، لذا سيتم البحث حول استفادة اليمن من المعايير الدولية أو الاستفادة من موجهات تلك المعايير في سبيل إعداد معايير محلية.
- سبق وأن تم استعراض تحديات عديدة تواجه الدول النامية في سبيل مواجهة العولمة وأهمها تحديد المعايير المحاسبية، أيضاً ما أثبتته أحد الباحثين في دراسة له حول (انسجام المعايير المحاسبية في العالم) والذي استنتج فيها أن "اليمن تعتبر من ضمن الدول التي لم يتم تحديد أية

معايير محاسبية ولا يوجد فيها ما ينظم استخدام المعايير المحاسبية"1، أضيف إلى ذلك فقد قامت شركة ارثر اند رسن بدراسة تقييم مهنة المحاسبة والمراجعة وتم استنتاج الكثير من الملاحظات والقصور وقد أرجع سببه إلى2:

- تعدد أدلة التدقيق والمراجعة المستخدمة في الجهاز، بحيث تخضع للخبرات الشخصية والاختصاصات من الدول الإقليمية مما جعل عدم الاستقرار على استخدام دليل موحد .
- قصور في تحديث المهنة ومواكبتها للمعايير الدولية .
- تخلف المهنة في مجال تكنولوجيا المعلومات .

وبالرغم من قرار رئيس الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن رقم 7 لسنة 1999، والذي يقضي العمل بمعايير وقواعد العمل الرقابي الدولية الصادرة عن لجنة المعايير الرقابية التابعة لمنظمة الانتوساي، وذلك عند مراجعة الجهاز للقطاع الحكومي(الخدمي)، إلا أن الحال يختلف في القطاع الإقتصادي (العام والمختلط والخاص)، إذ لم يتم اعتماد معايير وقواعد العمل الرقابي، الصادرة عن لجنة المعايير الرقابية التابعة لمنظمة الانتوساي، بالرغم من أن أوجه التشابه كبيرة وأن مواطن الاختلاف بسيطة، لذا فقد قام أحد الباحثين بعمل دراسة، للمعايير الدولية للمراجعة ومدى استخدامها في اليمن، حيث أشار إلى "وجود تفاوت في إعداد التقارير أو الإفصاح والمعدة من قبل المحاسبين القانونيين المراجعين في اليمن مستدلاً في ذلك إلى بعض إشارات بعض المحاسبين القانونيين ومراجعي الجهاز والتي تختلف من تقرير إلى آخر فيما يخص المراجعة ومنها: أن المراجعة تمت وفقاً لأساليب المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، أو المراجعة تمت وفقاً للمراجعة المتعارف عليها، وفقاً لمعايير المراجعة الدولية أو في ضوء أحكام القوانين السارية"3 .

هذا الاختلاف يتحتم على المختصين بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة، القيام بإعادة دراسة وضع المحاسبة والمراجعة في الوقت الراهن، وأخذ كافة ملاحظات الباحثين في الاعتبار، واتخاذ القرار المناسب الذي من شأنه توحيد معايير تلائم وتناسب البيئة اليمنية.

ثانياً: الخصخصة

تعد عملية الخصخصة أحد الوسائل المعاصرة في إطار الإصلاحات الاقتصادية وإعادة الهيكلة سواء في الدول المتقدمة أو النامية على حد سواء، إلا أن الخصخصة في الدول النامية تعتبر من الأمور الأساسية للإصلاح الاقتصادي المتدهور والمتمثل في ضعف البنية التحتية وانخفاض كفاءة المؤسسات المالية والاقتصادية العامة وكذا انخفاض متوسط دخل الفرد، وقد برزت ظاهرة الخصخصة كاستراتيجية يعول عليها في إصلاح أوضاع المؤسسات والشركات المتعثرة التي تزيد من أعباء موازنة الدولة .

مصطلحات الخصخصة: ورد في كثير من المؤلفات والكتب مصطلح الخصخصة منها الخصخصة، التخصصية، الخاصية، التخصص، الخصوصية.

تعريف الخصخصة: تعرف الخصخصة بشكل عام بأنها "انتقال عمل ما كلياً أو جزئياً من القطاع العام إلى القطاع الخاص، كما أنها تختلف من منظور لآخر، فالخصخصة من المنظور الإداري تمثل صندوقاً من الأساليب التقنية"¹، ويمكن للمسؤولين الرسميين، أن يتناولوا منه الأساليب الأكثر ملاءمة، لإنجاز المهام المطلوبة، كما أن المنظور الاقتصادي يطرح الخصخصة، باعتبارها النتيجة الحتمية للحقائق الكلاسيكية الجديدة، التي تملي انكماش دولة الرفاه المعتمدة على الدعم الحكومي، بما تتسم به من ضخامة وتشعب، أما المنظور السياسي فالخصخصة ما هي إلا استراتيجية لإعادة تنظيم المؤسسات وعمليات اتخاذ القرار، لكي تعطي الأفضلية لأهداف جماعات معينة، على المطامح التنافسية لجماعات أخرى أكثر من اعتبارها اختياراً، بين وسائل لتحقيق أهداف اجتماعية واسعة ومعترف بها"²، والجدول التالي يوضح ثلاث مداخل متباينة للخصخصة:

1 Stuart Butler , " privatization for public purposes, " in William T. Gormley , ed .. privatization and Its Alternatives (Madison: University of Wisconsin press,1991), 17 .

الجدول رقم (2) مداخل الخصخصة

المدخل	المنظور الإداري	المنظور الإقتصادي	المنظور السياسي
الهدف	تحقيق أهداف اجتماعية محددة	تعظيم المنافع الفردية	إعادة توزيع السلطة والرقابة
وحدة التحليل	مشكلة اجتماعية منفصلة	الفرد / المؤسسة	الجماعة / الطبقة
مفهوم الخصخصة	الأداة	الآلية المفضلة	السلح

المصدر: هارفي فيجنباوم وآخرون، برامج الخصخصة في العالم العربي

أي ان مفاهيم الخصخصة تركزت في التالي:

- تقليص دور القطاع العام في النشاط الإقتصادي .
- تحويل ملكية المؤسسات والمشاريع العامة كلياً أو جزئياً إلى القطاع الخاص .
- مجموعة السياسات التي تستهدف الاعتماد الأكبر على اليات السوق ومبادرات القطاع الخاص والمنافسة .

ومفهوم الخصخصة كما جاء في (عربوساي 1995 ص4) هي مجموعة الإجراءات، التي تهدف إلى نقل الإقتصاد القومي، من إقتصاد تهيمن عليه الاداره الحكومية والقطاع العام، إلى إقتصاد يكون النشاط فيه للقطاع الخاص النصيب الأعظم. مراحل الخصخصة: نظرا لما تتطلبه عملية الخصخصة من اجراءات لعملية نقل الملكية من القطاع العام إلى القطاع الخاص سواء كلياً أو جزئياً، لابد ان تمر بعدد من المراحل التنظيمية، يمكن بيانها بالشكل التالي:

شكل رقم (5) المراحل التنظيمية للخصخصة

طبيعتها	المرحلة
أي تنشيط القطاع الخاص وزيادة الوزن النسبي له في الحياة الإقتصادية قياساً لتوازن القطاع العام وتهيئة لاستلام زمام المبادرة (عربوساي 1998 ص 13)	الإعداد والتهيئة
أي ترشيح المشروعات العامة وإقرارها من قبل السلطات ووضع التشريعات والإجراءات القانونية وإعادة هيكلتها المالية والفنية والإدارية واختيار الأساليب المناسبة للخصخصة توطئة للتنفيذ (السباني 1998 ص 86) .	التصنيف واختيار المشروعات للخصخصة
وفيها يتم تحويل ملكية المؤسسات العامة إلى ملكية القطاع الخاص بتحديد الفترة النهائية للمشروع وإصدار الأسهم أو تقييم أو اختيار صاحب العطاء والتفاوض بتنفيذ نقل الملكية . (مارستون 1990 ص 69) .	التنفيذ
حيث تتم المتابعة والتقييم لأوضاع المؤسسات ومتابعة مدى التزام الملاك الجدد بالشروط المتفق عليها .	المتابعة والتقييم

المصدر: المجاهد ، قياس مدى ملاءمة التوجيهات الدولية حول رقابة الخصخصة مع التشريعات اليمنية.

سياسات الخصخصة: توجد سياستان للخصخصة هما¹:

الخصخصة التلقائية: وتهدف إلى تشجيع القطاع الخاص ودعمه بشكل يؤهله لزيادة دوره في الإقتصاد الوطني، وذلك من خلال تنفيذ الدولة لوسائل تحفيزية تشجع القطاع الخاص مع تهيئة القاعدة الإقتصادية الملائمة لنمو هذا القطاع .

الخصخصة الهيكلية:

تهدف الخصخصة الهيكلية إلى تقليص دور القطاع العام من خلال بيع بعض مؤسساته الإنتاجية والخدمية كلياً أو جزئياً أو تحويل أدارتها إلى القطاع الخاص، ويتدرج هذا النوع من السياسة في سياسات الإصلاح الإقتصادي، وهي السياسة التي تسعى إلى تطبيقه على الدول النامية وذلك من خلال صندوق النقد والبنك الدوليين .

ويترتب على أسس تحول الدولة من التدخل في إدارة الإقتصاد ، إلى إدارة الإقتصاد وفقاً لاقتصاديات السوق، وإلغاء الطابع الاحتكاري، والتخلص من الأساليب التي كانت تتبعها الدولة في ظل المفهوم القديم التقليدي للتنمية، القيام بأمرين هما¹ :

* ن الدولة وان كان لها دور أساسي في إدارة الهيئات العامة باعتبار أن هذا دور محوري تقوم به الدولة في كفاءة وتوفير الخدمات الأساسية كالتعليم والصحة والبنية الأساسية، إلا أن ذلك وفي ظل الدور التنموي الجديد لا يمارس على سبيل الاحتكار بأن تكون الدولة هي الجهة الوحيدة التي توفر هذه الخدمات، أو أن تكون هي التي توفرها أصلاً، فاختيارات الدولة بشأن هذه الخدمات وتمويلها وتنظيمها يجب أن تبنى على جوانب القوى النسبية للأسواق والمجتمع المدني وأجهزة الدولة (وبذلك تشجع الدولة على قيام الهيئات العامة والهبات ذات النفع العام والهيئات الخاصة)، بحيث يكون لكل منهما دوراً في المجتمع ويؤدي إلى خلق التنافس وتخفيف الضغط على الهيئات الحكومية .

* خصخصة المؤسسات العامة والشركات العامة أي تحويلها إلى القطاع الخاص بحيث تخضع إدارتها لآليات السوق وما يحكمه من قوى العرض والطلب دون تدخل من الدولة .

وقد انبرى المؤيدون لهذه السياسة التنموية في الدفاع عن تخصيص المؤسسات العامة واعتبار أن هذه الخصخصة حتمية تفرضها فشل هذه المؤسسات المملوكة للدولة في تحقيق الأهداف خاصة المؤسسات العامة والتي ترتبط بالتنمية الإقتصادية وكان وراؤها العديد من الأسباب وخاصة في الدول النامية هي مايلي²:

- مركزية القرارات الأساسية، والتي يعهد بها إلى لجنة أو الوزير المختص، والتي من شأنها أن تؤثر على سرعة اتخاذ القرار، كما تفتح الباب امام ممارسة ضغوط سياسية، على متخذ القرار تستهدف تحقيق مصالح فئة أو فئات معينة، وهو ماقد يترتب عليه، سوء تخصيص الموارد، أو تأجيل قرارات استثمارية ملحة .

- عدم وجود معايير موضوعية لتقييم الأداء في الوقت الذي تعمل فيه بعض من تلك المؤسسات في مناخ احتكاري أو شبه احتكاري، وحتى في المجالات التي وضعت فيها معايير للربحية كان السبيل لتحقيقها هو رفع الأسعار وليس تخفيض التكاليف أو تحسين الإنتاجية، وفي ظل المناخ الاحتكاري تفتقد الإدارة الدافع للتطوير والابتكار كما تفتقد التنظيمات العالمية الأساس بخطورة الأزمات التي قد تواجه المؤسسة أو الهيئة العامة .

- ضخامة حجم بعض مؤسسات القطاع العام وتنوع نشاطها وتغطيتها لمناطق جغرافية شاسعة في الوقت الذي تتباين فيه الظروف المحلية من منطقة جغرافية إلى أخرى، ولعل هذا يكون واحداً من أهم الأسباب التي أدت إلى تدهور مستوى أداء هيئة السكة الحديدية باليابان .

- ان منشآت قطاع الأعمال أصبحت عبئاً ثقيلاً على موازنة الدولة بل ساهمت وضاعفت في حجم الاقتراض الأجنبي، وما ينطوي عليه من مخاطر التعثر في السداد، إضافة إلى مخاطر تغير أسعار الفائدة، كل ذلك في الوقت الذي تضاعفت فيه القيمة المضافة المتولدة عن العملية، تاركة آثارها السلبية على التنمية الإقتصادية وخاصة المنشآت الخاسرة والتي تقوم الدولة بدعمها للإبقاء عليها .

- ان هذه الخصخصة تؤدي إلى ادخار جهود المسؤولين الحكوميين لتقرير السياسات العليا والابتعاد عن الإدارة المباشرة لهذه المؤسسات وتركيز أدوارها ووظائفها الأساسية التي لا يمكن أن توكل إلى القطاع الخاص .

- يستند أيضاً هذا الفريق المشجع للخصخصة في الدول النامية بنجاح الدول الكبرى والمتقدمة كإنجلترا في عملية الخصخصة فقد حقق البرنامج الشامل الذي اضطلعت به الحكومة البريطانية في عام 1979 بقيادة مارجريت تاتشر، وما تضمنه من تحويل مشروعات وأنشطة القطاع العام إلى الخاص نجاحاً كبيراً وبنجاح التجربة البريطانية توالى برامج الخصخصة في مختلف الدول .

إلا انه "لا مجال في الاعتماد على نجاح برنامج الخصخصة في الدول النامية على نجاحه في الدول المتقدمة في ذلك وفي مقدمتها إنجلترا وذلك نتيجة للفوارق الأساسية والهامة بين الدول المتقدمة والدول النامية في مجال الإدارة في الدول المتقدمة تقوم على أساس الكفاءة في التعيين واللامركزية في التعامل، ووضع قواعد ومعايير للأداء وفقاً للأهداف المحددة ورقابة على النتائج والتنفيذ والعكس ذلك تماماً في معظم الدول النامية، فالإدارة تقوم على أساس التعيين وفقاً للمصالح الشخصية وانتشار الفساد والرشوة، وأهداف إدارية غير محددة وغير واضحة وعدم وجود معايير للأداء ورقابة على التنفيذ هذا من جانب، ومن جانب آخر عدم وجود الاستقرار السياسي والرقابة القضائية الفعالة"¹.

منظمة الأنتوساي INTOSAI والخصخصة:

تشير توصيات (الأنتوساي INTOSAI) أن الخصخصة ليست هدفاً بحد ذاتها، بل هي وسيلة لتحقيق العديد من الأهداف من أهمها التحول إلى إقتصاديات السوق وتحسين فاعلية الأعمال (مذكرة الأنتوساي INTOSAI 1995 ص54) لذا فقد تنبأ أعضاء المنظمة الدولية للأجهزة

العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) في مرحلة مبكرة من العملية ان هذه التطورات العميقة في دور الدولة لها انعكاسات هامة بالنسبة إلى عمل الأجهزة التي أصبحت في حاجة إلى أن تكون قادرة على استيعاب هذه العمليات المعقدة وقادرة على إجراء التقييم المحايد بما يكفل الصالح العام، لذا فقد قررت منظمة الانتوساي INTOSAI عام 1993 إنشاء مجموعة عمل لرقابة الخصخصة تتمتع بالصلاحيات التالية¹ :

6- تحديد دراسة المشاكل التي تواجهها الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في رقابة عمليات الخصخصة .

7- تبادل المعلومات حول التجارب المختلفة لأعضاء مجموعة العمل فيما يتعلق بالحلول المقترحة لهذه المشاكل آخذين في الاعتبار ما يجري من عمل ذي العلاقة في الأقاليم التابعة للانتوساي .

8- تيسير عملية توفير المعلومات لأعضاء الانتوساي INTOSAI حول الخصخصة .

ثالثا الدين العام

يعتبر الدين العام، أحد أهم مصادر تمويل التنمية الإقتصادية والاجتماعية للدول، حيث غالبا ما تلجأ الحكومات إلى الاقتراض لتمويل عجز الموازنة وتمويل مشروعات البنية الأساسية، ويستخدم الدين العام أيضاً لموازنة الحسابات الخارجية باعتباره أداة فعالة لاستقرار السياسة النقدية، ولا يقتصر الدين العام على الدول النامية فحسب، بل قد تلجأ إليها الدول الصناعية أيضاً ، فمثلا نجد أن الدول الصناعية لجأت إلى الاقتراض في العقود الأخيرة وذلك لسببين هما:

* استعمال اقتراض الأموال كأداة للسياسة الإقتصادية من اجل استبدال طلبات القطاع العام المتزايدة لتقليص طلبات القطاع الخاص الناجمة عن انخفاض الاتجاهات في الأعمال، أو لعكس هذا الاتجاه عن طريق منح حوافز مبنية على تخفيف الضرائب .

* كانت الأموال المقترضة تستعمل لسد العجز في أنظمة الضمان الاجتماعي أو لتمويل الزيادات في الفوائد، حيث تعد الرعاية الاجتماعية وتدابير الضمان الاجتماعي مصدرا رئيسا للضغط الممارس على الميزانيات العامة لأنها تتزامن مع المتغيرات الديمغرافية التي تحدث في العديد من البلدان الصناعية، وكنتيجة لتزايد انخفاض معدلات الولادة مع شيخوخة السكان، أصبح عدد اصغر من دافعي الضرائب والمساهمين في نظام الضمان الاجتماعي ملزمين بتمويل تكاليف متزايدة في مجال الإعانات الاجتماعية، وتميل الحكومات إلى اختيار افتراضات جديدة كحل مؤقت، بينما نجد أن تزايد القروض في الدول النامية، يعود إلى النفقات العامة الضخمة، من اجل بناء قطاعات إقتصادية مختلفة (مثل الزراعة والصناعة والسياحة)، وذلك بغية دعم الصادرات، كما أن تطور الأسواق الرأسمالية في البلدان النامية، غالبا ما يكون ضعيفا، كما ان الدين الخارجي للبلدان النامية واعتماد إقتصادها على بلدان أخرى يعد خاصية تكتسي أهمية اكبر مما هو عليه الحال في البلدان الصناعية.

إلا أن الكثير من الناس يصنف الدين العام على أنه خطر حقيقي يهدد الاستقرار الإقتصادي للدول النامية، لذا فقد انكبت منظمة الأنتوساي INTOSAI على دراسة جوانب الدين العام، فقامت بإنشاء لجنة الدين العام وذلك في أكتوبر 1991 بغية مواجهة القضايا المتعلقة به، وتتلخص مهمة هذه اللجنة، في مساعدة المؤسسات العليا لتدقيق الحسابات بفضل مبادئ توجيهية ووثائق لتشجيع ورفع التقارير الدقيقة عن الدين العام وتعزيز أفضل الممارسات في مجال إدارة الدين العام عن طريق إصدار توجيهات ومعلومات أخرى، وسعيا منها لأداء هذه المهمة فقد اصدرت بيان التوصيات الخاصة بمجال الرقابة على الدين العام كالتالي¹:

* على اللجنة المعنية أن تواصل البحث بشأن الاحتياجات العرضية بهدف وضع قواعد ارشادية من شأنها أن تساعد الأجهزة العليا للرقابة على فهم طبيعة هذه المسألة وبالتالي تناول مهمة الرقابة على مختلف عناصرها بصورة شاملة .

* على لجنة رقابة الدين العام أن تحلل أوجه القياس بين الدين العام الداخلي والخارجي وأن تبرز حجمه الحقيقي من خلال فحص نسبة تكلفة الخدمات والخسائر المترتبة عن التطورات الأخيرة في أسواق العملة المالية، كما عليها أن تدرس المدى العلمي لوضع حد أقصى لارتفاع حجم الدين العام والخدمات.

* دراسة مطابقة الدين العام والرقابة المالية عليه بالاعتماد على مختلف الممارسات المحاسبية المعمول بها .

ولم تكثف اللجنة بذلك بل مازالت تعمل على تطوير المهنة في هذا المجال سواء على مستوى جزئي أو تفصلي لكل جزء وفي سبيل ذلك فقد نشرت لجنة أنتوساي INTOSAI الخاصة بالدين العام عددا من الوثائق منها:

-توجيهات حول الإبلاغ عن الدين العام (التقرير النهائي مايو 2000)، توجيهات حول التخطيط والقيام بالتدقيق في الضوابط الداخلية للدين العام (التقرير النهائي، مايو 2000)، التهرب الضريبي وآثاره على ادارة الدين، ودور المؤسسات العليا لتدقيق الحسابات (فبراير 2003)، الدين العام، الضعف الاداري والضريبي، الادوار المحتملة للمؤسسات العليا لتدقيق الحسابات (فبراير 2003)، اداء تدقيق حسابات الدين العام (مشروع توجيهه، يونيو 2005) .

كما ان لجنة أنتوساي INTOSAI الخاصة بالدين العام، توفر حجماً كبيراً من التقارير التي أصدرتها والمعلومات الدقيقة والمهنية ذات الصلة بالدين العام، انطلاقاً من منظور تدقيق الحسابات الخارجية .

تعريف الدين العام:

يعرف الدين العام وفقاً للجنة الدين العام في الأنتوساي INTOSAI الوارد في تقرير اللجنة بعنوان إرشاد بشأن تعريف الدين العام والإفصاح عنه فهو ينص على الآتي:

" يختلف تعريف الدين العام باختلاف الإستخدام، ويحتاج الإقتصاديون إلى تعريف واسع وشامل عند دراسة إسهامات القطاع العام في الإقتصاد، وعلى هذا النحو فاذا كان الاهتمام منصب على المساءلة فإن التعريف سوف يقتصر على الدين العام

الصادر عن البيئة الحكومية ذات الصلاحية والمسئولية الملائمة، ولا بد لكل جهاز أعلى من ممارسة حكمه الخاص وتحديد ماهي الهيئات الملائمة والالتزامات التي يجب تضمينها، وقد يشمل الدين العام المطلوبات، التي تتحملها الهيئات العامة مثل الحكومة المركزية أو الفدرالية، السلطات المحلية والإقليمية والبلدية، والمؤسسات المملوكة أو المسيطرة عليها من قبل الحكومة، والهيئات الأخرى العامة أو شبه العامة، وكل واحدة من تلك الهيئات لها التزامات متنوعة، والتي من الممكن اعتبارها دين عام، وتلك الالتزامات تتضمن الأوراق المالية المتداولة، القروض البنكية، عقود الإيجار الطويلة الأمد، وكفالات القروض، والاقتراض من الهيئات ذات الفائض النقدي التي تدار من قبل الحكومة، إصدار العملات الوطنية، الأرباح، العوائد من خطط الادخار العام، القروض من الحكومات الأجنبية والمنظمات الدولية، التزامات الرعاية الصحية والتقاعد للموظفين العاملين، والحسابات المستحقة الدفع¹، يتضح مما سبق أن الدين العام الحكومي عبارة عن التزامات تتحملها الدولة، لجهات أجنبية سواء كانت تلك الالتزامات أوراق مالية متداولة، أو التزامات أخرى واجبة السداد.

انواع الدين العام: يتكون الدين العام من الدين العام الخارج، والدين العام المحلية وكذا الدين الضمني، وفيما يلي توضيح لذلك²:

الدين العام الخارجي: وهو التزام خارجي لصالح هيئات دولية وحكومات اجنبية ومؤسسات مالية على مدين له صفة عامة، أي انه الالتزامات المالية ازاء بلدان اخرى . ويتكون الدين الخارجي من:

* من حيث المدة: طويلة الأجل ومتوسطة الأجل وقصيرة الأجل .

* من حيث سعر الفائدة: سعر فائدة ثابت وسعر فائدة متغير .

1

2000

2000

2000

. 2001

.12 2003

2

* من حيث العملة: عملة واحدة: حيث يسحب ويسدد بنفس العملة، أو عدة عملات حيث يمكن أن يسحب القرض بعملة ويسدد بأخرى .

الدين العام المحلي: وهو التزام داخلي لصالح البنك المركزي والبنوك التجارية ومؤسسات غير مصرفية مستحقة على دين له صفة عامة، أي التعهدات المالية ازاء القطاع الخاص المحلي¹، ويتكون من :

9- إصدارات الدين العام الداخلي: ويشمل السندات الحكومية من اذونات خزينة وسندات خزينة وسندات تنمية .

10- التسهيلات المباشرة وتشمل القروض من البنوك التجارية

الدين الضمني: تعاني ميزانيات القطاع العام، لاسيما في الدول الصناعية من أعباء الالتزامات المستقبلية وقد ناقش المؤتمر التاسع عشر للأنتوساي INTOSAI أن هناك تكاليف ناتجة عن الزيادة في معدل أعمار السكان، فشيخوخة السكان تؤدي إلى تزايد نفقات نظام المعاشات مما يستلزم تمويلاً حكومياً إضافياً، وقد كشفت الحسابات التي أجريت اعتماداً على حسابات الأجيال أو المناهج المماثلة، على أعباء إضافية تعد الآن أكثر ارتفاعاً من الدين المتراكم عن طريق الاقتراض، كما أنها ستزيد بشكل حتمي نظراً للتغيير المتوقع في بنية الأعمار (الدين العام الضمني)، غير أن حساب الدين الضمني قد يكون صعباً في الحالات الفردية، نظراً لإعتماد الحكومات غالباً على توقعات أو افتراضات ضعيفة، مبنية على عوامل إقتصادية كلية، وعوامل ديموغرافية "مثلاً النمو الإقتصادي الديموغرافية واتجاهات أسعار الفائدة ومعدل النشاط"².

و في ظل زيادة تقلب الأسواق العالمية، وظهور إجراءات وأدوات معقدة للدين، وقلة الشفافية في التقارير عن الدين من قبل الهيئات العامة، فقد أدى ذلك بدوره إلى تحديات كبيرة أمام الأجهزة الرقابية المالية العليا، ومعرفة صعوبات ومكونات أنظمة الرقابة الداخلية التي يجب فحصها وعمق التحليل لكل مكون، حيث ان عمق واتساع العمل الرقابي يعتمد على الصلاحية التشريعية للجهاز الأعلى للرقابة، والأعمال الرقابية المنفذة في السابق والمصادر المتوفرة لتنفيذ العمل الرقابي، ليس هذا فحسب بل ان "بعض القرارات التي تتخذها الحكومات في تحصيل وإدارة الدين العام يمكن أن تعتمد على أحكام سياسية لايمكن بسهولة تمييزها عن الاعتبارات المالية المحضة في اغلب الدول، وهذا سيضع بعض القيود على الأجهزة الرقابية المالية العليا في

.4	INTOSAI	1
. 5-4	INTOSAI	2

الفحص أو السؤال عن الأحكام السياسية بالرغم من أن طبيعة ومدى سلطات ومسئوليات الجهاز الأعلى للرقابة في هذا الصدد ستعتمد على الظروف السياسية والدستورية في الدولة المعنية، ولا يجوز أن يكون للجهاز الأعلى للرقابة دوراً مباشراً في اتخاذ قرار بشأن مستوى أو غرض الدين العام، ويقتصر دوره في المساعدة على التأكد من ان القرارات المرتبطة بالدين العام تستند إلى الإفصاح لجميع الأطراف المتأثرة عن معلومات كاملة وصادقة بخصوص الآثار المحتملة للاقتراض المقترح، وبإمكان الجهاز الاستعانة بأفراد لديهم معرفة أو خبرة تخصصية غير متوفرة في ذلك الوقت لدى الأجهزة الرقابية المالية العليا، أو تدريب متخصصين من الأعضاء الفنيين الحاليين أو ربما تعيين أعضاء فنيين إضافيين يتمتعو بالمهارات الضرورية الجديدة، هذا وقد تبين من خلال المسح أن أغلب الأجهزة الرقابية المالية العليا تحقق هذا الدور"¹.

رابعاً: البيئة

أصبح موضوع البيئة يشغل حيزاً كبيراً من الاهتمام العالمي والدولي وذلك "منذ النصف الثاني من القرن الماضي، إذ انه مع تفاقم المشاكل البيئية فقد تم انعقاد أول مؤتمر حول البيئة في ستوكهولم سنة 1972، ومنذ ذلك التاريخ أصبحت الحكومات تأخذ موضوع تأثير مشاريعها على البيئة بعين الاعتبار في سياساتها التنموية واستراتيجياتها السياسية والاقتصادية، إلا أن قمة ريو 1992 تعتبر أهم محطة تاريخية في الميدان وذلك لتركيزها القوي على العلاقة السببية بين التنمية المستدامة والحفاظ على البيئة"².

تعريف البيئة:

تم تعريف البيئة بحسب ما ورد في ISO 14001 "بأنها الظروف المحيطة بالشركة / المنظمة، والتي تعمل من خلالها مثل الهواء، الماء، الأرض، الموارد الطبيعية، والأخضر واليابس، والعنصر البشري والعلاقات البيئية"³، أيضاً تعرف البيئة "بأنها الوسط الذي يعيش فيه

1 1995 3-2 .

2 2005 .

1996

ISO 14001

1

2

3

الكائن الحي (ونعني هنا الإنسان)، أي كل ما يحيط بالكائن الحي (الإنسان)، ويؤثر فيه ويتأثر به، سلبا أو إيجابا¹، ومن هذا التعريف يمكننا ان نستدل على خصائص البيئة بالتالي:

- أن البيئة هي الوسط الذي يعيش فيه الإنسان والكائنات الحية كافة .
- أن البيئة هي المحيط الذي تعمل به المنظمة فتؤثر وتتأثر به .
- أن أوساط البيئة مكونة من موارد كيميائية بمقادير متوازنة، فالزيادة أو النقصان في بعض منها يؤدي إلى التلوث .
- أن البيئة هي مستودع الموارد المتجددة وغير المتجددة .

لذا فأهمية الحفاظ على البيئة لا بد ان تحتل أعلى الاهتمامات، لارتباطها بالإنسان وحياته، وكذا حياة الكائنات من حوله، سواء الكائنات الحيوانية أو النباتية، لذا فقد أصبحت الحاجة ملحة للحفاظ على البيئة نقية خاصة في ظل العولمة، والتي تميز فيها النشاط بكبر المصانع وانفتاح السوق العالمية وانتقال تلك المصانع من مواطنها الأصلية إلى مواطن أقل تكلفة واكبر إنتاج، وهذا أيضاً أدى بدوره إلى ضرورة وجود رقابة على البيئة .

لذا فقد لجأت المنظمات الدولية بعقد العديد من الاتفاقيات والمعاهدات الإقليمية والدولية والتي تهدف إلى حماية البيئة، وتتضمن التزامات وعقوبات على مخالفتها، حيث انضمت إليها اليمن ووقعت على العديد منها، من ذلك²:

* اتفاقية بازل بشأن التحكم في نقل النفايات الخطرة والتخلص منها عبر الحدود والمصادق عليها بالقانون رقم 32 لعام 1995 م .

* اتفاقية فيينا لعام 1985 لحماية طبقة الأوزون وبروتوكول مونتريال لعام 1987 الخاص بالمواد الكلورية والفورية والكربونية التي تستنفذ طبقة الأوزون .

* اتفاقية تغير المناخ المصادق عليها بالقانون رقم 30 لعام 1995 .

* اتفاقية التنوع الحيوي المصادق عليها بالقانون رقم 31 لعام 1995 .

* اتفاقية مكافحة التصحر في البلدان التي تعاني من الجفاف الشديد .

* اتفاقية منع المتاجرة بالأحياء المهددة بالانقراض .

* اتفاقية الطيور المهاجرة .

* اتفاقية الأراضي الرطبة .

- * اتفاقية استكهولم للملوثات العضوية الثابتة .
 - * اتفاقية نوتردام بشأن تطبيق إجراء الموافقة المسبقة عن علم مواد كيميائية ومبيدات معينة خطرة متداولة في التجارة الدولية .
 - * اتفاقية المؤثرات العقلية لعام 1971 والمصادق عليها بالقانون رقم 176 لعام 1995 .
 - * اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الاتجار غير المشروع في المخدرات والمؤثرات العقلية والمصادق عليها بالقانون رقم 177 لعام 1995 .
 - * الاتفاقية الوحيدة للمخدرات لعام 1961 والمعدلة بالبرتوكول الموقع عام 1972 .
 - ولذلك فقد كان هناك حاجة للمراجعة البيئية للتأكد من الالتزام بتلك القوانين والمعاهدات وذلك خدمة لكافة دول العالم الموقعة على تلك الاتفاقيات والمعاهدات .
- نشأة الرقابة البيئية:**

ظهرت بوادر التدقيق البيئي لأول مرة خلال السبعينات من القرن الماضي نتيجة تزايد انتشار وسائل الاعلام بأهمية الوعي البيئي ، ويشير المهتمون بأن "أول بداية لظهور التدقيق البيئي كان في 1972 حيث عقد مؤتمر استكهولم حول البيئة، وزاد من أهمية ذلك اثاره الرأي العام حول الحوادث البيئية خاصة اثر حدوث كارثة (Bhopal) عام 1984، وهي حادثة انفجار مصنع للمواد الكيميائية والتي تملكه الشركات الأمريكية المتعددة الجنسيات في الهند، والذي أدى إلى وفاة اعداد غفيرة من السكان في المنطقة وتشويه الآخرين بسبب التلوث البيئي، وعلى اثر ذلك بدأت برامج التدقيق البيئي بشكل طوعي، كما اتخذت شركات التأمين استراتيجيات جديدة، حيث ربطت بين تعويضات التأمين التي تدفعها والمخاطر البيئية والتلوث الذي تسببه الشركات، إضافة إلى ذلك توجه بعض المستهلكين إلى منتجات المنشآت ذات الاهتمام بالبيئة كما أدى إلى تزايد المنافسة بينها، الأمر الذي دفع هذه المنشآت إلى خلق فرصة أخرى لتحسين صورتها ومهد الطريق لتعزيز مفهوم التوعية البيئية وأصبحت الحماية البيئية مصدراً مهماً لتحقيق القيم الإقتصادية وزيادة الأرباح، وفي هذه المرحلة برز دور التدقيق البيئي ،خاصة في فترة التسعينيات، والتي تنامي

الاهتمام من قبل العديد من الدول والمنظمات الدولية والعالمية، حيث تم انعقاد مؤتمر واشنطن عام 1992 ، وتم خلاله تشكيل لجنة متخصصة بالتدقيق البيئي، منبثقة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الأنتوساي INTOSAI) ، وقد اعطت عدة مفاهيم للرقابة البيئية¹ .

مفهوم الرقابة البيئية

استنتج العديد من الهيئات والباحثين مفاهيم عديدة للرقابة البيئية والتي يعتبرها البعض على أنها رقابة داخلية تنفذ من قبل الوحدة الاقتصادية، بينما البعض الآخر يعتبرها تدقيقا خارجيا ينفذ من جهات خارجية، والتالي بعضا منها:

* اعتبر التدقيق داخليا: وذلك لمفهوم Schmidheing, 1992 ، والذي يرى أن "الرقابة البيئية ماهي إلا وسيلة ادارية تشمل تقويما موضوعيا ودوريا ومنظما لكيفية اداء التنظيم والادارة والادوات البيئية بهدف المساعدة في حماية البيئة عن طريق تسهيل الادارة للممارسات البيئية وتقويم الالتزام بسياسات المنشأة وتتضمن الايفاء بالمتطلبات القانونية"² .

* كما أن من اعتبر الرقابة البيئية كرقابة خارجية هو EPA ، والذي اعطى مفهوما منذ تأسيسها، على أنه "فحص منظم موثق دوري موضوعي بواسطة جهة خارجية لمعرفة مدى تطابق عمليات واجراءات التشغيل مع المتطلبات البيئية وسياسات المنشأة"³ .

الا انه في سنة 1993 قامت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة بتوزيع استبيان للأجهزة الرقابية المالية العليا، حول تعريف الرقابة على البيئة ومدى أهميتها، وقد تم التأكيد على أن الرقابة البيئية هي جزء مكمل للرقابة المالية وليست بديلا عنها كما أنها لا تختلف بشكل جوهري عن الرقابة التي تمارسها الأجهزة العليا للرقابة، فالرقابة البيئية يمكن أن تشمل كافة أنواع الرقابة (المالية، المطابقة،

الأداء)، لذا فقد تم إصدار بعض التوجيهات أو الإرشادات الخاصة بمراجعة البيئة في المؤتمر الخامس عشر للأنتوساي المنعقد بالقاهرة سنة 1995 المتضمن الآتي¹:

- اعتماد منهج إطاري لمسألة التدقيق البيئي شاملاً التدقيق المالي والالتزام وإدراج مفهوم التنمية المستدامة وبالأخص عند تدقيق توسيع صلاحيات الأجهزة الرقابية عن طريق التشريع إذا أمكن ليشمل النطاق الكامل للتدقيق.
- دور الأجهزة في تحفيز حكوماتها على إدراج التكاليف البيئية ضمن عملياتها الخاصة بالتخطيط وصنع القرار وتدقيق الالتزام بالاتفاقيات الدولية وتعريف الوزارات والمجالس والرأي العام بالتكاليف والأضرار البيئية .
- يقع على عاتق الأنتوساي INTOSAI وضع القواعد التوجيهية والمنهجيات اللازمة مع استخدام معايير الأنتوساي INTOSAI المالية .
- ضرورة توفير الخبرات والمهارات اللازمة لإجراء عملية التدقيق البيئي بكفاءة وموضوعية .

اهداف الرقابة البيئية:

يستمد هذا النوع من الرقابة فاعليته من الأهداف التي يرمي إليها، وما يتوقع منه من فوائد أو منافع وأن أهداف الرقابة البيئية هي²:

- * إجراء الفحص الفني المحايد للبيانات المالية / البيئية للشركة الخاضعة للرقابة التي تتضمنها الدفاتر والسجلات والقوائم والتقارير بغية التثبت من صحتها ودقة تعبيرها عن الاداء البيئي للشركة .
- * إبداء الرأي الفني المحايد في مدى تعبير ودلالة القوائم المالية / البيئية للشركة على نتيجة النشاط البيئي لها عن الفترة المحاسبية محل القياس لغرض نشرها وإبلاغها للأطراف ذات العلاقة .

* تقويم الأداء البيئي للشركة وذلك اسوة بتقويم الاداء الإقتصادي في ظل الرقابة المالية وتقويم الاداء الاجتماعي في ظل الرقابة الاجتماعية وصولا إلى الاطار الشامل لتقويم الاداء .

مجالات الرقابة البيئية:

تعتمد مجالات الرقابة البيئية على طبيعة عمليات الشركة الصناعية وهي في العادة تتراوح بين شركة صغيرة الحجم كمصنع بلاستيك وشركة صناعية ضخمة كمصفاة نפט أو معمل لصناعة الاسمنت، ويغطي مجالات التدقيق البيئي على سبيل المثال¹:

- السياسات والاهداف البيئية للشركة .
- الهيكل التنظيمي للشركة وتوزيع المسؤوليات .
- اجراءات الشركة المتعلقة بالتخلص من نفاياتها، وفي اعادة تصنيع المخلفات.
- تكاليف شراء وتشغيل أجهزة مكافحة ومنع التلوث وتكاليف التدريب والاشراف للموظفين المكلفين بتنفيذ سياسات الشركة لحماية البيئة وكذلك مدى ادراك مدراء الشركة في ممارسة حماية البيئة المطبقة في الشركة .

أنواع الرقابة البيئية

لا تختلف انواع الرقابة في اي مجالات رقابية عن بعضها البعض، ولكنها حسب رأي المهتمين تختلف في الأسلوب الإجرائي المتبع، كل بحسب طبيعة النشاط، لذا فأنواع الرقابة البيئية، تتكون "من الرقابة المالية ورقابة الاداء، ويهمننا في هذا المجال رقابة الاداء على البيئة، لأن هذه الرقابة "تهتم بصفة عامة بمراجعة الإقتصاد (المنافع الإقتصادية والاجتماعية للبرامج أو المشروع)، والكفاءة (كيفية استعمال الموارد في المشروع أو البرنامج بالنظر إلى النتائج) والفاعلية (مدى الوصول إلى

النتائج المتوخاة من المشروع أو البرنامج بالنظر إلى الأهداف المسطرة من قبل)،
في المجال البيئي خاصة¹، ويمكن تقسيم رقابة الأداء البيئي إلى² :
* التحقق من كيفية مراقبة السلطات العمومية لمدى احترام القوانين والأنظمة البيئية.
* مراقبة إدارة وتدبير البرامج البيئية العامة .
* مراقبة أنظمة الإدارة البيئية، تقييم السياسات العامة والبرامج البيئية المقترحة .
* مراقبة الأثر البيئي للبرامج الحكومية الأخرى .
ومن خلال تلك الأنواع الرقابية على البيئة، يمكن للأجهزة الرقابية المالية العليا، أن تسهم مساهمة فعالة في حماية البيئة، من خلال رقابتها الفعالة، وتقييمها البناء.

صعوبات ممارسة الرقابة البيئية

توجد العديد من الصعوبات التي تواجه الرقابة المالية عموماً إلا أن هناك صعوبات خاصة بالرقابة على البيئة خاصة أثناء التنفيذ، منها صعوبات داخل الأجهزة الرقابية، وأخرى خارج تلك الأجهزة، وفيما يلي نورد بعضاً منها³ :

صعوبات داخلية

قلة المراجعين المتخصصين وتدني الخبرة بالأسس العلمية والمعايير ذات الصلة بالبيئة مما يؤدي إلى نتائج غير دقيقة، عدم توافر التدريب الكافي للمدققين في المجال البيئي، عدم وجود صلاحيات واضحة للمراجعة البيئية، صعوبة القياس وتحديد حجم الإضرار الناتجة عن التلوث البيئي، مخاطر محتملة عند اعتماد الجهاز على آراء الاستشاريين والمتخصصين من خارج الجهاز .

صعوبات خارجية

عدم وضوح المعايير والمقاييس البيئية، عدم وجود السياسات والبرامج البيئية، عدم وجود التشريعات الكافية في مجال البيئة، عدم قابلية بعض الأهداف للقياس، عدم كفاية البيانات المتاحة حول الوضع البيئي، ضعف الوعي والممارسة البيئية لدى الجمهور والأجهزة الخاضعة للرقابة إلا أن ذلك لا يعفي قيادة الجهاز، من القيام بدراسة الإرشادات الصادرة من منظمة الانتوساي، ومحاولة مواءمتها بما يتناسب من البيئة اليمنية، خاصة وأن الجهاز المركز للرقابة والمحاسبة، عضو في تلك المنظمة ولا بد من أن يستفيد من إيجابيات ما يصدر منها.

المبحث الثاني

المعايير والموجهات والإرشادات الدولية للرقابة المالية

في ظل توجه المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية والمحاسبة الأنتوساي في اللحاق بالتطورات الحديثة، فقد حرصت على دراسة تلك المتغيرات، والعمل على مواجهتها في العمل الرقابي، بما يحقق الهدف من انشاء الأجهزة الرقابية المالية العليا، لذا فقد أصدرت تلك المنظمة العديد من المعايير والتوجيهات والإرشادات الدولية، التي تهم الأجهزة الرقابية في سبيل مواجهة متطلبات العولمة، وتحسين ممارسة المهنة، والسير بها نحو التقدم ورفع الكفاءة المهنية والبشرية، لذا ففي هذا المبحث تم التطرق الى ذلك من خلال مطلبين الأول يشير الى المعايير الدولية الصادرة عن الأنتوساي وأهم ما تطرقت اليه المنظمة في سبيل الرقي بمهنة الرقابة المالية والأداء فيما يتناول الثاني أهم التوجيهات والإرشادات الصادرة عن المنظمة والخاصة بالمتطلبات التي أحدثتها العولمة وخاصة في مجالات التكنولوجيا والخصخصة والدين العام والبيئة وفيما يلي توضيح لذلك:

المطب 1

المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن

المنظمة الدولية الأنتوساي INTOSAI

تتكون المعايير الرقابية للأنتوساي من أربعة اجزاء هي :

1- المبادئ الأساسية ، وهي افتراضات اساسية، ومنطلقات متنسقة ومتطلبات ومبادئ منطقية تساعد كلها على تطوير المعايير الرقابية ، وتساعد المدققين في تكوين ارائهم، وصياغة تقاريرهم، خاصة في الحالات التي لاتوجد فيها معايير محددة.

كما ان المبادئ الاساسية تنص على " على الجهاز الأعلى للرقابة أن يأخذ في الاعتبار مطابقة المعايير الرقابية للأنتوساي، في جميع المسائل ذات الأهمية، وهناك بعض المعايير التي قد لايمكن تطبيقها على بعض أعمال الأجهزة العليا للرقابة، بما في ذلك تلك الأجهزة المنظمة في شكل محاكم حسابات، أو على الأعمال الأخرى غير أعمال الرقابة التي يقوم بها الجهاز، حيث يجب على الجهاز الأعلى للرقابة تحديد المعايير التي يمكن تطبيقها على تلك الأعمال ضمانا للجودة العالية في جميع الحالات"¹ .

2- المعايير العامة هناك العديد من المعايير العامة في الرقابة الحكومية، التي عالجهها مؤتمر الانتوساي، وأهمها المعايير العامة في الرقابة الحكومية، وكذا معايير ذات أهمية اخلاقية، يمكن ايجازها في التالي²:

***المعايير العامة في الرقابة الحكومية،** يعالج هذا القسم المعايير العامة في الرقابة الحكومية، وهي معايير تصف المؤهلات التي ينبغي ان تتوفر لدى المدقق، أو المؤسسة الرقابية حتى يتسنى لهما تنفيذ المهام المتعلقة بالمعايير الميدانية، والمعايير الخاصة بإعداد التقارير بطريقة كفوءة وفعالة، لذا يجب على الأجهزة الرقابية الاهتمام بالتالي:

- انتداب الموظفين ذوي المؤهلات المناسبة .
 - تأهيل وتدريب موظفي الجهاز الأعلى للرقابة لتمكينهم من اداء مهامهم بصورة فعالة، وتحديد الأساس الذي يعتمد عليه في ترقية المدققين وغيرهم من الموظفين.
 - اعداد الكتيبات وغيرها من الأدلة والتعليمات المكتوبة المتعلقة بتنفيذ العمليات الرقابية .
 - تدعيم المهارات والخبرات المتوافرة داخل الجهاز الأعلى للرقابة والتعرف على ماينقص من مهارات، وتوزيع المهارات على المهام الرقابية توزيعا جيدا وتعيين عدد كاف من الموظفين لتنفيذ العملية الرقابية، وتأمين التخطيط والإشراف الجيدين لتحقيق أهداف الجهاز في المستوى المطلوب من العناية والاهتمام اللازمين.
 - مراجعة الكفاءة والفعالية المتعلقة بالمعايير وبالإجراءات الداخلية للجهاز الأعلى للرقابة.
- *معايير ذات أهمية اخلاقية،** تتضمن المعايير الرقابية الهامة ذات الأهمية الأخلاقية بالنسبة للجهاز الأعلى للرقابة التالي:

- أن يكون المدقق والجهاز الاعلى للرقابة مستقلين.
- أن تتفادى الأجهزة العليا للرقابة تضارب المصالح بين المدقق والهيئة الخاضعة للرقابة.
- ان يتمتع المدقق والجهاز الأعلى للرقابة بالكفاءات المطلوبة .
- أن يمارس المدقق والجهاز الأعلى للرقابة العناية والاهتمام اللازمين عند مطابقة المعايير الرقابية للأنتوساي، ويشمل ذلك العناية اللازمة، في تخطيط الاثباتات

وتحديدها وجمعها وتقييمها، وفي اعداد التقارير بشأن النتائج والاستنتاجات والتوصيات .

المعايير الميدانية

تهدف المعايير الميدانية إلى تحديد المقاييس أو الإطار الشامل للخطوات والأعمال المتوازنة والمنظمة والهادفة التي ينبغي أن يتبعها المدقق، وتمثل هذه الأفعال قواعد البحث التي ينفذها المدقق بصفته باحثاً عن اثباتات الرقابة للوصول إلى نتيجة معينة.

كما أن المعايير الميدانية تحدد الإطار لتأدية العمل الرقابي وإدارته، ولهذه المعايير علاقة بالمعايير العامة، التي توضح المتطلبات الأساسية للقيام بالمهام التي تغطيها المعايير الميدانية، كما ترتبط هذه المعايير أيضاً بمعايير صياغة التقارير، والتي تغطي أوجه الإتصالات الخاصة بالرقابة، حيث تشكل نتائج تنفيذ المعايير الميدانية المصدر الأساسي لمحتويات التقرير أو الرأي.

وتتمثل المعايير الميدانية القابلة للتطبيق على كافة أنماط الرقابة فيما يلي¹:

* على المدقق أن يخطط لعملية الرقابة بطريقة تضمن اجراء رقابة ذات جودة عالية بصورة إقتصادية وفعالة وكفاء وفي الوقت المناسب .

* ينبغي الإشراف بصورة مناسبة على عمل الموظفين الرقابيين في كل مستوى وفي كل مرحلة من مراحل العملية الرقابية، وذلك اثناء العملية الرقابية، على أن تتم مراجعة العمل الموثق من قبل عضو من كبار المدققين.

* على المدقق أن يدرس ويقيم مصداقية المراقبة الداخلية، عند تحديد مدى الرقابة ونطاقها.

* عند إجراء عمليات الرقابة النظامية (المالية)، ينبغي اختبار المطابقة مع القوانين واللوائح المتبعة، وعلى المدقق أن يصمم خطوات العملية الرقابية وإجراءاتها ليؤمن بصورة معقولة اكتشاف الأخطاء والمخالفات والأفعال، غير القانونية، والتي قد يكون لها تأثير هام ومباشر على مبالغ البيانات المالية أو على نتائج عمليات الرقابة النظامية، وينبغي كذلك أن يكون المدقق على وعي بإمكانية وجود أفعال مخالفة للقانون، وقد يكون لها تأثير غير مباشر، ولكنه عام على البيانات المالية، أو على نتائج عمليات الرقابة النظامية.

* عند إجراء عمليات رقابة الأداء، ينبغي القيام بتقييم المطابقة مع القوانين واللوائح المتبعة عند الضرورة، قصد تلبية أهداف العملية الرقابية، وعلى المدقق أن يصمم العملية الرقابية ليؤمن بصورة معقولة اكتشاف الأفعال المخالفة للقانون، والتي قد تؤثر على الأهداف تأثيراً هاماً، وينبغي كذلك أن يكون المدقق يقظاً إلى المواقف أو المعاملات التي يمكن أن تدل على وجود أفعال مخالفة للقانون قد يكون لها تأثير غير مباشر على نتائج العملية الرقابية.

4- معايير اعداد التقارير¹

* يتضمن تعبير صياغة التقارير رأي المدقق وغيره، من الملاحظات المتعلقة بمجموعة من البيانات المالية نتيجة للرقابة النظامية (مالية)، وكذلك تقرير المدقق عند الانتهاء من رقابة الأداء .

* يكون رأي المدقق حول مجموعة من البيانات المالية عامة، في صيغة مختصرة وموحدة، تعكس نتائج مجموعة واسعة من الإختبارات وغيرها من الأعمال الرقابية، وغالبا ما يكون هناك طلب لإعداد تقرير بخصوص مطابقة المعاملات للقوانين واللوائح، وحول مسائل تخص نظم المراقبة غير الكافية، والأفعال المخالفة للقانون، والغش على سبيل المثال، وتقضي الإلتزامات أو التشريعات الدستورية، في بعض البلدان من الجهاز الأعلى للرقابة أن يعد تقريراً حول تنفيذ القوانين المتعلقة بالميزانية

بالخصوص، وأن يطابق بين تقديرات الميزانية والتصريح الخاص بها وبين النتائج المعروضة في البيانات المالية .

* بالنسبة إلى رقابة الاداء يعد المدقق تقريراً بخصوص الكفاءة والاقتصاد الذين تم بهما الحصول على الموارد وإستعمالها، وبخصوص الفعالية التي تحققت بها الأهداف، وقد تتفاوت هذه التقارير من حيث طبيعتها ونطاقها، تفاوتاً كبيراً فتعطي على سبيل المثال، مسألة ما اذا كانت الموارد قد استخدمت بطريقة سليمة، وتعلق على تأثير السياسات والبرامج، وتوصي بادخال التغييرات التي من شأنها ان تؤدي إلى تحقيق تحسينات.

* قد يحتاج تقرير المدقق بالنسبة إلى كل من رقابتي الاداء والنظامية، إلى أن يعير اهتماماً للفترات أو الدورات موضوع التقارير، ولمتطلبات الكشف المناسبة والملائمة، وذلك اعترافاً باحتياجات المستعمل المعقولة.

* تسهياً للإحالات في هذا الموضوع، تستعمل كلمة "رأي" بمعنى استنتاجات المدقق عن رقابة النظامية (المالية)، كما قد تستعمل كلمة "تقرير" بمعنى استنتاجات المدقق الناجمة عن رقابة الاداء.

الا انه من خلال الدراسات السابقة المتوفرة لبعض الباحثين في هذا المجال، فقد تبين ان معظم الدول بالغم من تطبيقها وملاءمة معظم المعايير مع البيئة المحلية، الا انه لم يتم اصدار مايلزم باعتماد المحاسبين القانونيين والمهنيين الممارسين في الاجهزة الرقابية المالية العليا، لتلك المعايير اثناء تأدية العمل الرقابي، بل نجد أن هناك بعض المقالات التي تشير الى ان بعض الدول مثل السعودية قد قامت باعتماد المعايير الدولية للمراجعة، الا انها واجهت العديد من الصعوبة في التطبيق بما يتلاءم مع البيئة اسلامية، لذا فقد شرعت الى تبني معايير ملائم البيئة الرقابية في السعودية، وتعتبر هذه بادرة متقدمة من المملكة العربية السعودية واجراء عملي للمضي في التقدم ومجاراة العولمة وبما يلبي المتطلبات المحلية والدولية، في المجال المحاسبي والرقابي، اصف الى ذلك فقد قامت جمهورية مصر العربية باعتماد بعض المعايير الدولية المناسبة للبيئة المصرية، وتعديل بعض المعايير الغير ملائمة، كما تبنت

معايير تلائم البيئة الرقابية في جمهورية مصر العربية، وبالتالي فمن المستحب ان تقتدي بقية الدول العربية والنامية، وتحذو حذو مصر والسعودية باجراء خطوات عملية لتبني معايير محلية معترف بها، وملائمة للبيئة المحلية والدولية.

اما على مستوى الجمهورية اليمنية، فقد تم اصدار قرار رئيس الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، باعتماد المعايير الدولية وتطبيقها عند ممارسة العمل الرقابي، الا ان ذلك لم يتم من قبل المحاسبين القانونيين، كما لم نجد مامدى ملاءمة او عدم ملاءمة تطبيق تلك المعايير في الواقع العملي، خاصة من قبل المحاسبين القانونيين، وكذا المهنيين في ممارسة الرقابة المالية العليا، في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وبالتالي لم يتبين فيما اذا كان المحاسبون والمهنيون ملتزمون بتطبيق المعايير الدولية بحذافيرها ام لا، كما انه لا يوجد معايير خاصة يمكن الاعتماد عليها اثناء تطبيق المعايير الدولية، خاصة وأن اليمن من التي تطبق الشريعة الاسلامية، ولها معاملات خاصة، لذا فالامر يعتبر مبهم وغير واضح باعتماد او عدم اعتماد المعايير الدولية للمراجعة في الجمهورية اليمنية.

المطب 2

الموجهات والارشادات الدولية للمراجعة

الصادرة عن منظمة الأنتوساي INTOSAI

أصدرت المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية العليا العديد من الارشادات والتوجيهات الرقابية، لأسترشاد بها في مجال ممارسة مهنة المراجعة والمحاسبة، وأهمها:

1- معايير تكنولوجيا المعلومات

نظرا لتشابه طبيعة العمل الرقابي لدى أعضاء المهنة في دول العالم فقد بادر الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار معايير المراجعة الدولية ذات الصلة بتكنولوجيا المعلومات وذلك بهدف تقليل درجة الاختلاف في الممارسات المهنية، كما أن تلك المعايير تمثل إطاراً عاماً لتقويم نوعية وكفاءة العمل الفني بغرض تحديد طبيعة

وأبعاد المسؤولية المهنية للمراجعين، وعلى ضوء ذلك يمكن للمراجع أن يطمئن إلى أنه بذل العناية المهنية الواجبة .

يمثل المعيار المرتبط بتكنولوجيا المعلومات في المعيار رقم 401 للمراجعة في ظل بيئة نظم المعلومات الالكترونية وقد استبدل ذلك بالمعايير 330، 315، 402، كما أن أيضاً حات ذلك المعيار تمثلت بالتالي:

1001:بيئة نظم المعلومات الالكترونية في ظل استخدام الحاسبات الصغيرة .

1003: بيئة نظم المعلومات الالكترونية واستخدام نظم قواعد البيانات .

1013: التجارة الالكترونية، التأثير على مراجعة القوائم المالية، وهذا التوضيح يتضمن بيئة نظم المعلومات الالكترونية في نظم الحاسبات الالكترونية وكذا أساليب المراجعة باستخدام الحاسب الالكتروني .

أما أهم ما جاء به معيار المراجعة الدولي 401 للمراجعة في ظل بيئة نظم المعلومات الالكترونية يمكن بيانه بالتالي:

هدف المعيار: يهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات وإجراءات يجب على المراجع إتباعها والقيام بها عند تنفيذ عملية المراجعة على منشأة تعتمد على التشغيل الالكتروني لبياناتها المالية .

نطاق تطبيق المعيار: يطبق هذا المعيار على أي منشأة تستخدم التشغيل الالكتروني لبياناتها المالية بصرف النظر عن نوع وحجم المحاسب الذي تستخدمه أو كون التشغيل يتم بواسطة المنشأة أو بواسطة الغير .

هدف المراجعة ونطاقها: لا يتأثر هدف المراجعة بوجود الحاسب الآلي كون الهدف من عملية المراجعة هو إبداء الرأي بغض النظر عن البيئة المحاسبية .

كفاءة ومهارات المراجع: يجب أن يكون لدى المراجع معرفة بالحاسبات حتى يستطيع التخطيط والإشراف والفحص وحتى يتمكن من استخدام الحاسب في تنفيذ

بعض إجراءات المراجعة وبإمكان المراجع الاستعانة بخبير له معرفة بالحاسبات، إلا أنه يتوجب على المراجع تحديد العمل الذي سيقوم به الخبير ويكون المسيطر والموجه لعملية المراجعة .

هيكل الرقابة الداخلية: يتأثر هيكل الرقابة الداخلية للمنشأة محل المراجعة في حالة وجود حاسبات آلية مستخدمه في أعمالها المحاسبية والمالية، ويمكن تحديد هذا التأثير في الآتي:

* غياب المسار الواضح للمعاملات خاصة في التشغيل الفوري والمباشر، حيث لا توجد مستندات أو دفاتر وسجلات ورقية، حيث تخزن كل المعاملات في وسائط الكمبيوتر وتتم المعاملات داخله .

* عدم الفصل بين الوظائف المتعارضة .

* إمكانية التعديل في البيانات المالية وصعوبة اكتشافها .

* غياب الأخطاء الكتابية المرتبطة بالتشغيل اليدوي وظهور أخطاء جديدة مرتبطة بالبرمجة .

* إمكانية إدخال بيانات دون وجود مؤيدات مستندية لتأكيدھا .

التخطيط لعملية المراجعة: تتأثر عملية التخطيط في ظل نظم تكنولوجيا المعلومات في الآتي:

- عند مرحلة الحصول على فهم كاف للعميل .

- عند تحديد مناطق التعقيد في ظل التشغيل الالكتروني .

- عند تحديد مخاطر الرقابة والمخاطر الملازمة .

- عند تحديد نطاق الإستخدام للتشغيل الالكتروني ومدى تأثيره على القوائم المالية .

- عند تحديد القصور في أنشطة التشغيل لنظم المعلومات الالكترونية مثل صيانة البرامج وأمنية النظام ومشاكل الوصول والاستخدام .

- تزايد المخاطر الناتجة عن الغش والاحتيال .

- مخاطر عند إقتناء نظم تكنولوجيا معلومات جديدة .

مبادئ معيار المراجعة الدولي (401):

* يجب على المراجع أن يحدد كيف تؤثر بيئة تكنولوجيا المعلومات على عملية المراجعة .

* يجب على المراجع أن يتصف بالمعرفة الكافية لنظم المعلومات الالكترونية حتى يستطيع أن يخطط ويشرف ويوجه ويفحص العمل المنجز .

* يجب على المراجع أن يحدد ما إذا كان من الممكن الاستعانة بخبير نظم المعلومات الالكترونية عند تنفيذ عملية المراجعة .

* إذا قرر المراجع الاعتماد على خبير بنظم المعلومات الالكترونية أثناء مرحلة التخطيط فإنه يجب عليه أن يحصل على أدلة المراجعة الكافية والملائمة بأن عمل هذا الخبير كاف لتحقيق أهداف المراجعة طبقاً لمعايير المراجعة الدولية

* يجب على المراجع أن يحصل على فهم كاف عن أنشطة نظم المعلومات الالكترونية الهامة والمعقدة ومدى توافر البيانات لأغراض استخدامها في عملية المراجعة .

* يجب على المراجع أن يحصل على الفهم الكافي لبيئة نظم المعلومات الالكترونية وما إذا كانت ستؤثر على تقييم المراجع للمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة .

* يجب على المراجع أن يعتمد على نظم المعلومات الالكترونية عند تصميم إجراءات المراجعة حتى يستطيع تخفيض خطر المراجعة إلى أدنى مستوى مقبول .

إن تطبيق معيار المراجعة في ظل بيئة نظم المعلومات الالكترونية من عدمه بالنسبة للدول النامية يختلف من دولة لأخرى، ووفقاً لأنظمتها المعمول بها وكذا توافق تلك المعايير مع أنظمة وتشريعات كل دولة، وتعتبر الكويت من الدول المستخدمة لرقابة تكنولوجيا المعلومات لما تتميز به من تقدم تكنولوجي .

إن توفير الأنظمة الرقابية في الوحدات الخاضعة للرقابة وكذا توفير الأنظمة الرقابية والكادر البشري الممارس للقيام بتلك المهام ساعد على سرعة وسهولة تطبيق معيار رقابة تكنولوجيا المعلومات بيسر وسهولة .

الا أنه من خلال متابعة الباحثة لمدى اعتماد الدول النامية، وتطبيقها لمثل تلك المعايير، فقد لوحظ ان هناك اهتمام كبير، في محاولة تطبيق معايير تكنولوجيا المعلومات في الرقابة لتكنولوجية، وقد حاولت العديد من الدول، مثل الهند والامارات والكويت وعمان ومصر، في القيام بالرقابة لتكنولوجية، والكشف عن جرائم الانترنت عبر الرقابة التكنولوجية، وهي تجارب تعتبر ناجحة الى حد ما، الا أنه لم يتبين فيما اذا كانت تلك المعايير، مناسبة للبيئة ويتم تطبيقها بشكل جيد ام لا، ام ان هناك معايير محلية اخرى، مورست اثناء الرقابة التكنولوجية، غير موجوده في المعايير الصادرة عن الانتوساي، والامر على هذا النحو يتطلب دراسة مدى تطبيق وملاءمة تلك المعايير للبيئة الرقابية في كل دولة، اما فيما يخص اليمن، فالرقابة مازالت في بداية الخطوات الاولى لها في مجال الرقابة التكنولوجية، وتجد صعوبة كبيرة في التطبيق، نظرا لتعدد الانظمة المستخدمة في الوحدات الخاضعة للرقابة، وبالرغم من ذلك هناك محاولات، لتطبيق معايير مراجعة تكنولوجيا المعلومات، والامر على هذا النحو، يحتاج الى قرار من رئيس الجهاز، في الزام المراجعين بتطبيق معايير تكنولوجيا المعلومات اثناء الرقابة التكنولوجية، ورفع النتائج بالصعوبات التي تواجه المراقبين اثناء تنفيذ هذه الرقابة والتي تحول دون تطبيقها لدراستها والبحث عن البديل من خلال البيئة الرقابية اليمنية.

2- توجيهات الأنتوساي INTOSAI في مجال الخصخصة

حددت مجموعة العمل الخاصة بالخصخصة في الأنتوساي INTOSAI ثمانية أقسام تتضمن أربعين توجيهاً للأجهزة الرقابية المالية العليا عند إجراء عملية الخصخصة وهي ذات أهمية خاصة بالنسبة إلى أعضاء منظمة الأنتوساي INTOSAI وهي تتعلق بدور الأجهزة في نقل الحكومة المركزية أو المحلية للمشاريع التجارية وأصولها من ملكية الدولة إلى الملكية الخاصة، كما انبثق من تلك الأقسام عدد من المجالات تفسر مبرر كل توجيه، حيث ركز القسم

الأول على المهارات التي يتطلبها الجهاز لإجراء رقابة عمليات الخصخصة ، أما القسم الثاني فقد ركز على قضايا عامه يفسر كيفية تدخل الجهاز في عملية الخصخصة والإطلاع على الوثائق وكذا التخطيط لرقابة عملية الخصخصة، فيما ركزت الأقسام من ثلاثة إلى سبعة على ما يمكن أن يواجهه الجهاز أثناء العمليات التجارية من بيع وشراء ومزايدة وإصدار، وأخيراً ركز القسم الثامن على رقابة التكاليف التي تحملها البائع، والتالي تفصيل توجيهات الأنتوساي INTOSAI في مجال الخصخصة¹:

القسم الأول: مهارات الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة:

التوجيه الأول: حول متطلبات الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة "على الجهاز أن يحدد مسؤولياته الرقابية فيما يتعلق بعمليات الخصخصة وأن يقرر كيفية تأديتها، وأن تكون المهارات المتخصصة المطلوبة للقيام بعمليات رقابة الخصخصة على الأرجح أوسع من المهارات المتوفرة لتأدية عمليات الرقابة التقليدية، وعلى الجهاز أن يحدد هذه المهارات المتخصصة".

التوجيه الثاني: كيفية اكتساب المهارات "على الجهاز أن يحدد ويؤمن المهارات الداخلية الأساسية التي يحتاجها ليتمكن من إجراء دراسات موثوق بها لعمليات الخصخصة، آخذاً بعين الاعتبار الطبيعة الخاصة والجدول الزمني المتوقعين لبرنامج الخصخصة الحكومي، وأن يضيف إلى هذه المهارات الدعم الخارجي من الخبرات كلما اقتضت الحاجة".

القسم الثاني: قضايا عامة:

التوجيه الثالث: تدخل الجهاز في عملية الخصخصة "على الجهاز أن يتدخل في عملية الخصخصة حالما يكون ذلك ممكناً دستورياً، ووفقاً لمبدأ الحفاظ على استقلاليتيه".

التوجيه الرابع: إطلاع المزايدين على الوثائق الرقابية للجهاز "عندما يكون الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة هو مدقق المشروع التجاري قبل عملية البيع يتعين عليه أن يهتم بوضع توجيهات صريحة تتعلق بحق المزايدين في الإطلاع على وثائق عمله".

التوجيه الخامس: التخطيط لرقابة عملية الخصخصة "عند التخطيط لرقابة عملية خصخصة يتعين على الجهاز أن يخطط للاحاطة بكافة النواحي إلهامه لعملية البيع التي لها صلة بمناسبة ومردود الأموال، وأن يبين الأطراف الرئيسية في عملية البيع ويحصل منها على القرائن، وأن يكون متيقظاً لاستخلاص الدروس من عملية البيع بما فيها الإجراءات المتبعة ونتائج عملية البيع بالإضافة إلى مدى تحقيق أهداف تلك العملية".

التوجيه السادس: إعادة هيكلة المشروع التجاري قبل عملية البيع " على الجهاز أن يتأكد من أنه يفهم أهداف البائع من وراء قيامه بأي إعادة هيكلة للمشروع التجاري قبل عملية البيع وما الذي فعله البائع في سبيل تحقيق تلك الأهداف " .

التوجيه السابع: أهداف عملية البيع " يتعين على الجهاز أن يتأكد في مستهل عملية الرقابة من أنه يفهم بوضوح جميع أهداف البائع من عملية الخصخصة وصلة هذه الأهداف بالأهداف الأشمل للإقتصاد " .

التوجيه الثامن: توقيت عملية البيع " ينبغي على الجهاز أن يحدد الهدف الذي يريد البائع تحقيقه من توقيت عملية البيع وما إذا كان السعي إلى تحقيق هذا الهدف أي تأثير ايجابي أو سلبي على عملية البيع " .

التوجيه التاسع: تقييم المشروع التجاري " ينبغي على الجهاز التأكد مما إذا كان البائع تحصل على تقييم للمشروع التجاري قبل عملية البيع، فإن لم يحصل البائع على ذلك التقييم فإنه ينبغي على الجهاز أن يفحص أسباب ذلك وأن يفكر في إجراء تقييمه الخاص به عن طريق التكليف عند القيام بأي دراسة بعد حصول عملية البيع، أما إذا تم إجراء تقييم قبلي من قبل البائع فإنه ينبغي على الجهاز أن يثبت أن ذلك التقييم قد:

* اعتمد فرضيات مناسبة .

* حصل بصورة مستقلة على الشاري وعن إدارة المشروع التجاري .

* اعتمد المبادئ المعمول بها في تقييم المشاريع التجارية .

* كان دليلاً صالحاً للبائع في تقييم العروض وفي المفاوضات المؤدية إلى عملية البيع النهائي " .

التوجيه العاشر: طرق البيع " ينبغي على الجهاز أن يفحص الاختيارات التي أخذها البائع في الاعتبار قبل اخذ قرار بشأن طريقة البيع المستخدمة والمقاييس التي اعتمدها بخصوص طريقة البيع المختاره بما في ذلك متابعة أي اهداف واسعة لبرنامج الخصوصه " .

التوجيه الحادي عشر: نزاهة البائع في ادارة عملية البيع " ينبغي على الجهاز أن يتأكد من وجود تأمينات كافية ليضمن حسن سير عملية البيع ونزاهتها، وليحقق في دعوى وجود ممارسات غير لائقة ويتبين ما إذا كانت هناك بعض الاخلالات في عملية البيع " .

التوجيه الثاني عشر: القضايا المتعلقة بإدارة المتبقيات " ينبغي على الجهاز أن يقيم كفاية الترتيب الهيكلية التي تتخذها الدولة لإدارة أي من القضايا المتبقية، وان يثبت ما إذا كانت دفاتر الحسابات العامة أو الوطنية تعكس بصورة كافية (بما في ذلك الجوانب الكمية مأمكن ذلك) الاصول أو الخصوم المتبقية سواء كانت حقيقية ام محتملة " .

القسم الثالث: عملية البيع:

التوجيه الثالث عشر: الاستشارة الخارجية المطلوبة من البائع " ينبغي على الجهاز أن يفحص الطريقة التي اتبعها البائع في تحديد الاستشارة الخارجية المتخصصة وغير المنحازة واللازمة لانجاز عملية البيع وكذلك الخطوات التي تم اتباعها لضمان مثل هذه الإستشارة بتكلفة مناسبة ".

التوجيه الرابع عشر: ادارة المشروع "ينبغي على الجهاز أن يتأكد مما اذا كان مديرو المشروع التجاري المملوك للدولة والذي كان سيعرض للبيع قد عملوا بكفاءة وبطريقة عززت بصورة فعالة نزاهة عملية البيع وخدمت مصالح البائع".

التوجيه الخامس عشر: تسويق المشروع التجاري "ينبغي على الجهاز أن يفحص مدى نجاح البائع في جلب انتباه المشتريين المحتمليين إلى فرص الأعمال التي يوفرها المشروع التجاري المعروض للبيع ".

التوجيه السادس عشر:معلومات لفائدة المزايديين الاحتماليين " ينبغي على الجهاز أن يفحص ما اذا اعتبر البائع ان ميزان الربح يكمن في توفيره المعلومات للمزايديين الاحتماليين وما اذا وفر البائع نفس التفاصيل لكل المزايديين الاحتماليين بالتساوي ".

التوجيه السابع عشر: تقييم العروض " ينبغي على الجهاز أن يراجع معايير البائع في تقييم العروض بالرجوع إلى أهداف عملية البيع وأن يفحص مدى النجاح الذي حققه البائع في تطبيق تلك المعايير على تقييم العروض المقدمة ".

التوجيه الثامن عشر: قائمة المزايديين المختارين " ينبغي على الجهاز أن يفحص ما اذا كانت معايير البائع وأساليبه في اختيار المزايديين موضوع تفكير دقيق ومبرر في سياق اهداف عملية البيع وكيف وصل البائع إلى تحقيق توازن بين التفاوض مع عدد اكثر مما يجب وعدد أقل مما يجب من المزايديين ".

التوجيه التاسع عشر:المزايد الممتاز " ينبغي على الجهاز أن يفحص ما اذا كانت للبائع معايير لاختيار مزايد ممتاز تكون ثابتة ومتماشية مع أهداف عملية البيع وما اذا تم تطبيق هذه المعايير ".

التوجيه العشرون: المفاوضات الختامية " ينبغي على الجهاز أن يفحص الخطوات التي اتخذها البائع لتفادي الخطر المتمثل في أن المزايد الممتاز قد يلجأ في المرحلة الختامية الحاسمة إلى

طلب تخفيضات هامه في قيمة العرض وأن الشروط الختامية للصفقة ليست أقل مما قد يعرضه أي مزاد آخر " .

القسم الرابع: الشراء الكامل للإدارة:

التوجيه الواحد والعشرون: ضمان منافسة عادلة "ينبغي على الجهاز أن يفحص كيف سعى البائع إلى ضمان المساواة بما في ذلك توفير المعلومات بين الفريق الإداري المكلف بشراء كامل الحصص والمزايدين الخارجيين " .

التوجيه الثاني والعشرون: الحوافز " ينبغي على الجهاز الأعلى للرقابة والمحاسبة أن يفحص ما إذا كانت الحوافز المعروضة على الفرق الإدارية لشراء كامل الحصص قد تمت دراستها بعمق بالنظر إلى أهداف عملية البيع المحددة، وتقييمها من حيث تأثيرها المحتمل على إيرادات عملية البيع، وما إذا تم شرح أهم التفاصيل لجميع المزايدين " .

التوجيه الثالث والعشرون: ضمان أفضل سعر ممكن " ينبغي أن يفحص الجهاز الخطوات التي اتخذها البائع بخصوص مقاييس البيع لتعويض خطر أن يتم شراء المشروع التجاري بسعر بخس من قبل فريق الشراء الكامل للإدارة " .

القسم الخامس: عمليات الخصخصة الممتدة:

التوجيه الرابع والعشرون: إطلاع المستثمرين العموميين " ينبغي على الجهاز أن يفحص عملية إطلاع العموم بما فيها حملات التوعية العمومية والآليات المستعملة لتوفير المعلومات الأساسية عن المشاريع التجارية المعروضة للبيع من خلال برامج الخصخصة الممتدة، وينبغي أن يتيقن الجهاز من أن العملية وجودة المعلومات كانتا كافيتين لتمكين المستثمرين المحتملين من اتخاذ قرارات مطلعة " .

التوجيه السادس والعشرون: عملية البيع " ينبغي أن يفحص الجهاز المراحل الرئيسية لعملية البيع بما في ذلك نشر المعلومات وإجراءات المزايدة بما فيها عرض الأسهم وجمعها والمقاصة وتسجيل الملكية في مرحلة ما بعد البيع والالتزام بشروط تسيير الشركات والإجراءات المتعلقة بقبول أسهم المشاريع التجارية في البورصة " .

القسم السادس: عملية المزايدة:

التوجيه السابع والعشرون: المنافسات " ينبغي أن يراجع الجهاز طرق إعداد المشاريع التجارية للخصوصية وتجميع المعلومات حولها ونشرها، ويشمل ذلك الإعلان عن المزايدة واعتماد المزايدين وتسجيلهم وحساب السعر الافتتاحي للمزايدة وأي سعر احتياطي، والتأكد من عدالة

المنافسة (بما في ذلك اليقظة إلى خطر التواطؤ بين المزايدين) واختيار المزايدين الناجحين وإتمام عملية البيع بسرعة ". .

التوجيه الثامن والعشرون: عملية البيع " ينبغي على الجهاز أن يفحص إجراءات التسجيل والبيع المتعلقة بمزايدة ما من البداية إلى النهاية، بما في ذلك فحص ما إذا كانت هناك حوافز ملائمة للمزايدين الناجحين للإيفاء بواجباتهم، وهل أن تحويل الملكية تم طبقاً للقوانين والنصوص التنظيمية، وهل كانت هناك إجراءات لحل النزاعات بين البائعين والمشتريين ". .

القسم السابع: عمليات الإصدار:

التوجيه التاسع والعشرون: دور البائع " على الجهاز أن يتبين ما إذا اعد البائع بصورة جدية استراتيجية لعمليات الإصدار تأخذ بعين الاعتبار أهداف عملية الخصخصة متوسطة وطويلة المدى ". .

التوجيه الثلاثون: إدارة البائع لعمليات الإصدار " ينبغي على الجهاز أن يفحص مدى فعالية الكيفية التي يدير بها البائع عمليات الإصدار آخذاً في الاعتبار الأهداف وأساس أي تعارض بين السعر الذي يبيعت به الأسهم بما في ذلك أي عمولة مستهدفة والسعر الذي تم به تداول الأسهم في فترة ما بعد البيع ". .

التوجيه الواحد والثلاثون: الضمان " تكون الحكومات عادة في أفضل وضع يمكنها من تحمل المخاطر، أما إذا كانت عملية الإصدار مضمونه فانه ينبغي على الجهاز أن يفحص تأثير ذلك على صافي مداخيل عملية البيع ". .

التوجيه الثاني والثلاثون: الحوافز المقدمة للإدارة والموظفين " ينبغي أن ينظر الجهاز في الحوافز التي تم توفيرها للإدارة والموظفين (مثل تخصيص أسهم بشروط مرضية) وكيف تمت الموازنة بين مصالحهم ومصالح غيرهم من المستثمرين في الشركة محل الخصخصة ومصالح الدولة، وهل أن الشروط التي تم على أساسها عرض التخصصات الممتازة، خصوصاً تلك التي يستفيد منها مديرو المشروع التجاري، قد تم الإعلان عنها مسبقاً ". .

التوجيه الثالث والثلاثون: استقطاب المستثمرين المحتمليين " ينبغي أن يدرس الجهاز مدى نجاح البائع في تحديد السوق للأسهم وإثارة التنافس بين مختلف مجموعات المستثمرين ". .

التوجيه الرابع والثلاثون: السوق التفصيلية " ينبغي أن ينظر الجهاز فيما إذا كانت لدى البائع استراتيجية لتسويق الأسهم بين المستثمرين الأفراد وما إذا كانت الاستراتيجية متفقة مع أهداف عملية البيع، ومدى فعالية تنفيذ الاستراتيجية ". .

التوجيه الخامس والثلاثون: تسعير الأسهم " ينبغي أن يفحص الجهاز الخطوات التي اتبعتها البائع لتوكيد الطلبات المحتملة بأسعار مختلفة ومدى أخذه في الاعتبار أفضل الممارسات في ظروف عملية البيع المعنية عند تقرير حجم الإصدار وسعر البيع " .

التوجيه السادس والثلاثون: تخصيص الأسهم " ينبغي أن يفحص الجهاز ما إذا حافظ البائع على مراقبة تخصيص الأسهم والمقاييس المعتمدة في التخصيص وهل قام البائع بتطبيق تلك المقاييس واعتماد أساس نزيه ومنتظم في عمليات التخصيص طبقاً للمقاييس أعلنه " .

التوجيه السابع والثلاثون: تثبيت السوق " على الجهاز أن يتبين نتيجة أي نشاط تتعلق بتثبيت السوق والعناية التي أولاها البائع لمختلف الاختيارات المتوافرة لتثبيت السوق تماشياً مع القواعد التي يخضع لها تنظيم السوق والطريقة التي تم بها تمويل المتاجرة لتثبيت السوق والطريقة التي تم بها اقتسام المخاطر وفوائد/ خسائر المتاجرة " .

القسم الثامن: تكاليف البيع:

التوجيه الثامن والثلاثون: تعيين المتعاقدين الخارجيين " على الجهاز أن يقيم إلى أي مدى قام البائع بدراسة نوع الاستشارة الخارجية اللازمة من المتعاقد المتخصص وما إذا قام البائع باختيار هؤلاء المستشارين عن طريق التنافس أخذاً في الاعتبار عاملي التكلفة والجودة معا " .

التوجيه التاسع والثلاثون: المتعاقدون الخارجيون " ينبغي أن يقيم الجهاز إلى أي مدى قام البائع بوضع ميزانيات مناسبة للتعاقد بالاعتماد على تخطيط دقيق، وبمراجعة النتائج في ضوء الميزانيات تماشياً من التقدم الحاصل في تحقيق أهداف عملية البيع، وبالتفاوض بنجاح مع المستشارين الخارجيين بخصوص أي تغييرات في الميزانيات نتيجة لأحداث طارئة، وبالتأكد من أن كل الجوانب الخاصة مثل رسوم التوفيق المدفوعة للمستشارين الماليين الرئيسيين، تمثل مردوداً للأموال " .

التوجيه الأربعون: منهجيات لتحديد التكاليف الجمالية " ينبغي أن يسعى الجهاز إلى تحديد تلك التكاليف التي يمكن أن تنسب بصورة مباشرة إلى عملية البيع الحقيقية وتحليل تلك التكاليف والإبلاغ عنها " .

وبناء على تلك المعايير فقد قامت الباحثة بالمناقشة الحرة (غير رسمية) مع الكثير من المراقبين في الدول العربية (اثناء حضور الدورات التدريبية الاقليمية في المجالات الرقابية)، وتم ملاحظة ان الدور الرقابي في الرقابة على الخصخصة مازال محدود، وأن الموجهات الصادرة عن الانتوساي لاتؤخذ بعين الاعتبار اثناء تواجد المراقب، وأن الدور الذي يقوم به المراقب هو ملاحظة الاجراءات التي تتم بها

عملية بيع القطاعات العامة، وحيانا يتم تحفظ المراقب على تلك الاجراءات، الا انها لاتؤخذ بعين الاعتبار، وعليه لم تستطع الباحثة من الحصول على اجابات ايجابية، حول مدى اعتماد تلك الموجهات في أي دولة اثناء عملية الرقابة على الخصخصة، وسوف يترك المجال للباحثين للدراسة في هذا المجال للعديد من الدول الناية ولتقدمة ايضا.

موجهات الأنتوساي INTOSAI في مجال الدين العام

ان الموجهات العامة الصادرة عن الأنتوساي INTOSAI تحت دائما الأجهزة الرقابية المالية العليا أنه عند القيام بإعداد تقرير بفحص ومراجعة الدين العام " يجب أن يتضمن التقرير تقييم شامل عن أداء إدارة الدين العام بالإضافة إلى تأثيره على المالية العامة وأداء الإقتصاد لمدة عام، كما أنه من الممكن أن يتضمن التقرير تحليلات عن الدين الجديد كجزء من إجمالي الإيرادات، وشروط إصداره بناءً على ظروف السوق المالية السائدة وما اذا تم توزيع الدين حسب اعتمادات الموازنة "1.

لذا ترى لجنة الدين العام في منظمة الأنتوساي INTOSAI أن على الأجهزة العليا للرقابة أن تفعل ما بوسعها وفي حدود سلطاتها ومسئولياتها لتشجيع الجهات الحكومية على إتباع تعريف جيد وممارسات مناسبة للإفصاح عن الدين العام، بالرغم من إدراك لجنة الدين العام أن مقدار الدين العام الذي يجوز تحمله والأغراض التي يمكن أن تستخدم فيها المتحصلات المرتبطة به تعد عموما موضوعات سياسية تتحدد من خلال العمليات الدستورية العادية أو عمليات صنع السياسة في الدولة المعنية .

ان عملية الإفصاح المالي عن الدين العام يتطلب إعداد تقارير مالية للحكومة تتناسب والغرض الذي تم إعداد التقارير من اجله من ذلك 2:

- تقارير معينه يمكن أن تساعد في عملية الرقابة والصياغة:

- السياسة الإقتصادية العامة: لبيان اثر الاقتراض العام على استخدام الموارد .
 - السياسة النقدية: لبيان أثار الاقتراض العام على عرض النقود .
 - السياسة المالية: لبيان مدى توازن توزيع الأعباء المالية بين دافعي الضرائب حالياً ومستقبلاً والتأكد من أن تكاليف خدمة و سداد الديون المستحقة سيتمكن تحملها .
 - سياسة سعر الصرف وميزان المدفوعات: لبيان ما اذا كان الدين العام الخارجي يعتبر جزءاً جوهرياً من إجمالي الدين الخارجي للدولة، لأن تقسيم إجمالي الدين العام بين العملات المحلية والخارجية وبين الدائنين الداخليين والخارجيين يمكن أن يؤثر على سياسات سعر الصرف وميزان المدفوعات .
 - يمكن أن تستخدم تقارير اخرى للأغراض الدولية المختلفة، البعض يمكن أن يفى بالتزامات الاعضاء في الأجهزة مثل صندوق النقد الدولي والبنك العالمي ومنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية والاتحاد الاوروبي ويجب تصنيفها طبق قواعد الأجهزة المعنية، متضمنا تعريفات الدين العام .
 - يعد استخدام التقارير المالية للحكومة من الاهمية في الوفاء بأغراض المساءلة على سبيل المثال مسئولية السلطة التنفيذية امام السلطة التشريعية عن ممارسة سلطات الاقتراض واستخدام المتحصلات المرتبطة بها .
 - يمكن استخدام التقارير المالية المختلفة في تخطيط ورقابة برامج اقتراض الجهاز العام .
- أضف إلى ذلك ان من ضمن الموجهات العامة للرقابة على الدين العام انه " يجب على الجهاز الرقابي الأعلى أن يهتم بعناصر الدين العام المرتبطة بعمليات المراجعة المالية للجهات المستفيدة بالدين وكذلك الدين الذي تم التعاقد عليه لصالح أغراض محددة في برنامج الحكومة، فمن شأن مثل هذه المعلومات أن تمكن الجهاز التشريعي من دراسة عناصر الدين العام عند تحليلهم لمشروع الموازنة القادمة قبل الموافقة عليه " 1 .

تعتبر الموجهات الصادرة عن الانتوساي في مجال الرقابة على الدين العام، ليست بعيدة عن المهام التي تقوم بها الاجهزة الرقابية المالية العليا، المعتادة في الرقابة على الدين العام، الا ان عملية الاهتمام بتحليل الدين العام تتفاوت من دولة لأخرى، بحسب اهتمامات وظروف كل بلد، ناهيك عن التقارير المتنوعة المطلوبة والتي تفتقر اليها اجهزة الدول النامية، رغم أهميتها في عملية التخطيط وتحديد احتياجات الدول للدين العام، وبالتالي تفتقر كل الدول الى تطبيق معظم مثل تلك المعايير، بالرغم من توافق الكثير منها في عملية الرقابة، وهذا ناتج عن قصور عملية الدراسة حول مدى توافق تلك المعايير مع البيئة الرقابية في كل دولة.

معايير التدقيق البيئي الصادر عن منظمة الانتوساي

اعدت مجموعة عمل الرقابة على البيئة المنبثقة عن منظمة الأنتوساي INTOSAI دليلا لتوفير التوجيه حول تنفيذ العمليات الرقابية الخاصة بالنشاطات الموجهة للبيئة، معتمدة في ذلك على المعايير الرقابية المالية للأنتوساي، وقد أوصى به المؤتمر السادس عشر لمنظمة الأنتوساي INTOSAI وهي كالتالي¹:

1- معايير عامة وتنطبق على المدققين والاجهزة الرقابية وتشمل:

- 1- الاستقلالية، الاختصاص اللازم، العناية المهنية، المعايير العامة الأخرى .
- 2- **معايير العمل الميداني:** وهي الخطوات والاعمال المنتظمة والمتوازنة التي يجب على المدقق اتباعها وتنفيذها من اجل الحصول على الادلة الرقابية وهي:
التخطيط والاشراف، دراسة وتقييم نظام المراقبة الداخلية، المطابقة والالتزام بالقوانين والانظمة، الحصول على الادلة، تحليل البيانات .

3- **معايير اعداد التقرير:** متطلبات ابداء الرأي واعداد التقرير:

على المدقق أن يعد في نهاية كل عملية رقابية رأيا أو تقريرا كتابيا يرفع إلى ادارة الهيئة الخاضعة للرقابة أو الجهاز التنفيذي، يعرض فيه النتائج في شكل مناسب، وينبغي أن يكون محتوى هذا الرأي أو التقرير سهل الفهم وأن لا يشوبه

غموض أو التباس وأن يتضمن فقط المعلومات المدعمة بالأدلة المقبولة وذات العلاقة وأن يكون مستقلاً وموضوعياً ومنصفاً وبناءً.

وبناء عليه يتبين ان معايير التدقيق البيئي لمنظمة الانتوساي، هي معايير يمكن تطبيقها في أي دولة، نظراً لتوافقها مع الرقابة المالية (النظائية)، والقانونية، ولكن لها خصوصيتها القانونية والتشريعية البيئية، وهذه الرقابة تمارسها معظم الدول النامية، إلا ان مسمياتها وخصوصية اعداد التقارير الخاصة بالبيئة، مازالت محدودة، نظراً لمحدودية الخبرة في هذ المجال.

الخاتمة

يتبين من خلال ماتم عرضه في الباب الثاني ان مفهوم العولمة وابعادها والدراسات السابقة في متطلبات العولمة، وما تم اصداره من توجيهات وتوصيات لمعايير رقابية في شتى المجالات وخاصة ما يخص هذه الدراسة، وتبين بأن هناك ضرورة لتبني معايير دولية موحدة ومقننة يلتزم بها جميع المدققين سواء المحاسبين القانونيين او مدققي اجهزة الرقابة المالية العليا، مستفيدين من ذلك من ايجابيات معايير التدقيق الدولية عند إعدادهم للقوائم المالية أو عند مراجعتهم لها وبحيث تؤدي الغرض المطلوب على درجة عالية من الكفاءة والتوحيد في الأسس والمبادئ والمفاهيم، وبما يكفل تحقيق التقدم والتطور في اعداد ومراجعة القوائم المالية.

الباب الثالث
تأثير متطلبات العولمة
على الرقابة المالية العليا في اليمن

الفصل الخامس

الرقابة المالية العليا في اليمن

"الدراسة النظرية"

اليمن، وقد سمي قديماً باليمن السعيد، لما تزخر به من خيرات وفيرة سواء في الزراعة والتجارة والصناعة، وفي توفير الكادر البشري المؤهل، كانت له حضارة عريقة، وقد جاء في كثير من كتب التاريخ ان تأريخها يعود لأكثر من 3000 عام قبل الميلاد، وجاء ذكرها في قصص القرآن الكريم والتوراة، وأشهر تلك القصص قصة النبي سليمان عليه السلام ودعوته لملكة اليمن بلقيس إلى الإسلام، ونظراً لما كانت تتسم به اليمن من تقدم في مجالات الحياة الإقتصادية والسياسية والإجتماعية قديماً، فقد تزامن معها وجود رقابة مالية، مرت عبر مراحل التاريخ حتى وقتنا الحاضر، لذا فقد تم التطرق في هذا الفصل إلى مبحثين، الأول يتناول نشأة الرقابة المالية العليا في اليمن، فيما يتناول الثاني الدور الرقابي للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الوقت الراهن (العولمة) ومدى تأثير هذا الدور على قضايا المال العام.

المبحث الاول

نشأة الرقابة المالية العليا في اليمن

مرت اليمن بالكثير من الظروف والأحداث وكان أهمها تشطير اليمن إلى شطرين ، شطر شمالي وشرطي جنوبي، دام اكثر من مائة وثلاثين عاماً، لذا ففي هذا المبحث تم التطرق إلى الرقابة في اليمن من خلال مطلبين، المطلب الأول يركز على

الرقابة المالية خلال فترتين ، فترة ما قبل التشطير، وفترة اثناء التشطير، أما المطلب الثاني فيتناول الرقابة المالية العليا في فترة توحيد اليمن والتي تبدأ منذ عام 1990 حتى التاريخ، والتالي تفصيل لذلك:

المطلب 1

النشأة التاريخية

للرقابة المالية في اليمن

مرت اليمن بالعديد من الفترات والحقوب الحضارية القديمة وكان لها دور ريادي في مجال الرقابة المالية العليا، وذلك للعديد من الاعتبارات، أهمها موقعها الاستراتيجي والسياسي، وما تطلب ذلك في فرض أنظمة تشطيرية لليمن الواحد لذا ففي هذا المطلب تم التطرق إلى النشأة التاريخية للرقابة المالية لما قبل التشطير والثاني في فترة التشطير، والتالي تفصيل لذلك :

أولا الرقابة المالية قبل تشطير اليمن

قال تعالى على لسان الهدد لسليمان "وجنتك من سبأ بنبأ يقين، إني وجدت امرأة تملكهم وأوتيت من كل شيء ولها عرش عظيم " سورة النمل آية 22، 23.

اشتهرت اليمن منذ القرن العاشر قبل الميلاد كحضارة يمنية راقية بدولة سبأ، وتعتبر هذه الحضارة عمود التاريخ اليمني، كما أن سبأ عند النسابة هو أبوحمير وكهلان، ومنهما تسلسلت أنسال أهل اليمن جميعا، كما أن هجرة أهل اليمن في الأمصار ارتبطت بسبأ، كما أن الأرض الطيبة التي ذكرت في القرآن الكريم هي في الأصل أرض سبأ ، "وأرض سبأ هي منطقة مأرب (حاليا) وتمتد إلى الجوف شمالا ثم ما جاورها من المرتفعات والهضاب إلى الشرق، وكانت دولة سبأ في فترات امتداد حكمها تضم مناطق أخرى بل قد تشمل اليمن كله، ودولة سبأ تعتبر اكبر وأهم تكوين سياسي في اليمن، وما تلك الدول التي تذكر معها سوى تكوينات سياسية، كانت تدور في الغالب في فلكها، ترتبط بها حيناً وتنفصل عنها حيناً آخر، مثل دولة

معين وقتبان وحضرموت، أو تندمج فيها لتكون دولة واحدة مثل دولة حمير والتي لقب ملوكها بملوك (سبأ وذي ريدان) و ذو ريدان هم حمير"1 .

ولأهمية موقع اليمن الواقعة على مشارف الصحراء "فقد كان اليمنيون يتحكمون بطرق التجارة، وكانوا يتاجرون (يصدرون) اللبان، ويذكر التاريخ أن هناك علاقة تجارية بين اليمن وبلاد الشام، وأهم ما ذكر في ذلك (القرآن والتوراة) زيارة ملكة سبأ للنبي سليمان محملة معها كميات كبيرة من الطيوب واللبان، أضف إلى ذلك فقد ساهم سد مأرب العظيم على ازدهار الزراعة في اليمن"2، لذلك فقد كانت التجارة أهم الموارد المالية الوفيرة التي أسهمت بقسط وافر في حياة اليمنيين، ومما يدل على اهتمام الممالك اليمنية القديمة (معين وحضرموت، وقتبان، وسبأ) بالرقابة على الأموال العامة، "فقد عثر على كتابات في هيئة نقوش تدل على وجود نصوص رسمية تتعلق بالضرائب والقوانين والتجارة، ووجد فيها بنود تقضي بإسناد مهام معينة لشخص ما محملة إياه مسؤولية التقصير عما أوكل إليه من مهام وكانت هذه النصوص تذييل بأسماء ومناصب الذين قاموا بإصدارها"3.

ونذكر على سبيل الإستشهاد ما ذكر في كتابة قتبانية عثر عليها في كحلان إحدى مناطق اليمن، جاءت في هيئة قانون، ومما جاء فيه " نظم هذا القانون واجبات هذه الشعوب الأربعة في كيفية استغلال الأرض، وعين الأعمال المترتبة عليها، وانذر المخالفين بفرض العقوبات عليهم، وأشار إلى الموظف الذي خول حق تنفيذ ما جاء فيه "4، ويذكر احد الباحثين أن التشريعات في الممالك اليمنية القديمة "كانت

تصدر باسم الملك الذي يأخذ بزمام المبادرة فيها ويتولى غاية تطبيقها ومعاينة مخالفيها"¹.

ومع ظهور الدين الإسلامي ودخول اليمنيين فيه، أرسل نبي الله محمد عليه الصلاة والسلام مبعوثه معاذ بن جبل إلى اليمن في السنة السادسة للهجرة النبوية ليعلم أهل اليمن القرآن وشرائع الدين الإسلامي ويقضي فيما بينهم، وتم تطبيق نظام الحسبة التي كانت قائمة عليها في الدولة الإسلامية، كما تطور نظام الحسبة في اليمن بتطور الدولة الإسلامية، وقد قيل أن "أقدم ما كتب في الحسبة رسالة بعنوان كتاب الحسبة للإمام الناصر للحق الحسن بن أحمد الاطروش (304هـ/917م) أخذ بها أئمة الدولة الزيدية في الديلم ثم تعويل زيدية اليمن عليها .. وقد استمر (المحتسب يؤدي وظيفته- على تفاوت- في الأقطار العربية عبر القرون حتى بداية القرن التاسع عشر، وقيام بعض الأنظمة الحديثة التي تطورت في عصرنا فحلت (النيابة العامة) و(الشرطة) ومختلف المؤسسات الرقابية والتأديبية محل الوظيفة التي كان يزاولها (المحتسب) وقد بقي نظام الحسبة الإسلامية واجتهاد العلماء مصدراً للتشريع الحديث والتفتيش حتى عام 1805م"².

ثانيا الرقابة المالية في فترة تشطير اليمن

تعرض اليمن للحكم العثماني(وفي كتب اخرى يسمونه الإحتلال التركي) حيث استمر "383 عام اتسمت تلك الفترة بالحروب والفتن بين اليمنيين والأتراك، وانقسم اليمن في تلك الفترة إلى شطرين حيث دخل الاستعمار الإنجليزي ليحتل الشطر الجنوبي بينما ظل الإحتلال التركي(الحكم العثماني) مسيطراً على الشطر الشمالي"³، والتالي تفصيل للرقابة في كلا الشطرين:

جمهورية اليمن الديمقراطية الشعبية (سابقا) :

تعرض الشطر الجنوبي (سابقا) من اليمن للاستعمار الإنجليزي للفترة من 1839 حتى 1962، وقد مر الشطر الجنوبي من اليمن خلال تلك الفترة بالعديد من الاحداث في المجالات الإقتصادية والتجارية، "ونظرا لازدياد وتنوع حاجات المستعمر فقد تم إنشاء عدد من المدارس خلال الفترة (1866-1900) منها مدرستان معاونتان ثانويتان أحدهما في كريتر والأخرى في التواهي، كان منهجهما يشتمل على مادة مسك الدفاتر، وتاريخ إنجلترا والهند وروما"¹، كما تم تأسيس "بعض المعاهد العلمية في مستعمرة عدن مثل المعهد التجاري العدني عام 1927 والقسم التجاري بالمعهد الفني التقني الذي تأسس سنة 1951 تحت إشراف الجمعية الملكية البريطانية للفنون واللذان نظما دورات لفترات مختلفة في مجال إمساك الدفاتر BOOK KEEPING"²، حيث انحصرت خدمات مراجعة الحسابات في تلك الفترة على "الشركات الهندية والبريطانية التي فتحت فروعاً لها في عدن مثل شركة WHINNY MURRAY & COMPAN , PRICE WATER HOUSE حيث كان السائد آنذاك قانون الشركات الهندي الصادر سنة 1913 وتعديلاته لسنة 1939 الذي يعني بتنظيم فروع الشركات الأجنبية وخاصة الهندية والبريطانية التي تدفقت إلى عدن وظل العمل به قائماً حتى قيام الوحدة عام 1990"³، إلا أن احد المهتمين يؤكد إلى أن " ممارسة الرقابة المالية الخارجية في جمهورية اليمن الديمقراطية الشعبية (سابقا) يعود إلى نمو المعرفة المحاسبية هناك، حيث تم استحداث وظيفة الرقابة المالية في عام 1923، وفي عام 1937 تأسس ما يسمى بإدارة فحص الحسابات في مستعمرة عدن وحددت مهام هذه الإدارة في مراجعة حسابات الجهاز الإداري لمستعمرة عدن بالإضافة إلى قيامها بمراجعة حسابات الجهات التي تتبع مباشرة للاستشارية البريطانية وكانت (إدارة فحص الحسابات)

1 269-268 .

2

20-22 1990 84-89 () .

2005 (38) .

3 () (2001 12) -

تخضع لإدارة شؤون المستعمرات في لندن وتلا ذلك استحداث مصلحة أخرى في حزموت بالمكلا في سنة 1948، وما قبل هذا التاريخ كانت تصل لجنة من الهند لمراجعة حسابات مستعمرة عدن"1، إلا أنه بعد الاستقلال مباشرة عام 1963 تم العمل عبر إدارة الحسابات ايام ماكانت قائمة أيام الحكم الاستعماري، وفي عام "1964 تم ربط مهام وصلاحيات ادارة فحص الحسابات وربطها بمجلس الوزراء الاتحادي"2، وفي عام "1967م تم منح ادارة فحص الحسابات اختصاصات وصلاحيات واسعة وحددت تبعيته لمجلس الوزراء ،كما صدرالقانون رقم (16) لسنة 1972 بتأسيس الجهاز المركزي لمراجعة الحسابات والمعدل بالقانون رقم (11) لسنة 1982م والذي قام بتغيير اسم الجهاز إلى الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبات، والى جانب هذا الجهاز وجد الجهاز المركزي للرقابة الشعبية الذي انشئء بالقانون رقم (17) لسنة 1981 والذي كان تابعا لمجلس الشعب الأعلى"3.

بالإضافة الى ذلك فقد أشار احد الباحثين إلى الرقابة في الشطر الجنوبي بالتالي "أعيد قانون مراجعة الحسابات في 1971م ليطور من مهام ادارة مراجعة الحسابات السابقة حتى تلبي احتياجات الدور الرقابي للدولة الحديثة (الجديده)، كما تم الالتزام بقواعد الإقتصاد الموجه كأساس للتنمية الإقتصادية، وكان لابد من تطوير قانون مراجعة الحسابات الصادر في 1971 إلى القانون الجديد، يشتمل على مهام وواجبات الرقابة الحكومية التي تشكل إضافة نوعية تساهم في تحقيق خطط التنمية، ولذلك اعد مشروع القانون (الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبات) في عام 1977، وكان بحاجة إلى خمس سنوات لإصداره بشكله النهائي ، أضف إلى ذلك فقد تحولت مهام الجهاز (وفقاً لهذا القانون) التي كانت محصورة في مراجعة مستندية وقانونية إلى التركيز على رقابة اداء تساهم في تطويرالاقتصاد الوطني ، ليس هذا فحسب بل حدد القانون علاقة واضحة مع مجلس الوزراء ومع البرلمان (مجلس الشعب) بما يضمن

10531	1978/9/11	1
		9
.1978/6/11		2
32	1992	3
.19		

دعمهما لمجلس الرقابة، حيث كان يعين رئيس الجهاز من قبل رئيس الجمهورية، كما يقوم رئيس الجهاز بتقديم تقاريره إلى مجلسي الوزراء والشعب ، لقد كان القانون يشكل إطار عام للأدوار والمهام والواجبات، وترك أساليب ومنهجية العمل للجهاز، للاستفادة مما هو حديث أو جديد في هذا المجال، لإستخدامه ضمن أساليب عمله ومنهجيته، و بالرغم من ذلك كان الالتزام بالقواعد الأساسية لدور جهاز الرقابة في دعم خطة التنمية غير مستوف لكافة الشروط اللازمة لدوره الفعال، نظرا لحدائثة التوجه، وعدم توفر الكادر المدرب في هذا المجال، وأساليب العمل التي أثبتت عدم كفاءتها"¹.

مما سبق يتضح أن الرقابة المالية في الشطر الجنوبي سابقا، كانت تُنتهج وتُمارس بحسب الاحتياجات والمتطلبات لتلك الفترة.

الجمهورية العربية اليمنية (سابقا):

أما في الشطر الشمالي لليمن (سابقا) " فقد حاول اليمنيون ، مرة بعد أخرى الافلات من الاحتلال التركي (الحكم العثماني)، في الوقت نفسه حاول الأتراك خلالها بناء مدارس يغلب عليها الطابع التركي (في محاولة لصرف نظر اليمنيين عن الحكم) وأهمها مدرسة الرشيد في صنعاء حيث تخرج منها عدداً من الكتبة والمحاسبين، وقد استمر حكم الأتراك حتى وقع اتفاق (دعان) سنة 1911 بين الإمام يحيى حميد الدين والأتراك، واخذ الإمام زمام الأمور كلها بيده وكان يرسل الولاية إلى كافة المناطق لتحصيل الأموال العامة وإنفاقها ويحاسبهم في كيفية التصرف بها كما كان يرسل العيون للتأكد من صحة أو عدم صحة الشكاوى المقدمة عن ولاية الإمام، وكان يقيم أداء رجاله، ويقضي في كافة المظالم اي نفس اسلوب نظام الحسبة"².

وبعد قيام الثورة المجيده في 1962/9/26 في الشمال أعلن قيام الجمهورية العربية اليمنية، وفي عام 1969 " أنشئت اللجنة العليا للمتابعة بقصد التعاون مع

جهات أخرى لدراسة القضايا المالية، وكانت اللجنة تجري عملها تحت إشراف مجلس الوزراء، وفي عام 1973م أنشئ مكتب مركزي للموازنة خلال أول خطة لشؤون الدولة الإقتصادية والاجتماعية (البرنامج الإنمائي الثلاثي 1973-1976)، ثم أدت التغيرات المتتالية في البنية التنظيمية لجهاز الدولة إلى إنشاء الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وفقاً للقانون رقم 54 وذلك في يوليو 1974م وتحددت تبعيته بمجلس القيادة القائم حينذاك. واضطلع بمهمة ممارسة الرقابة المالية الخارجية حتى انبثاق دولة الوحدة في مايو عام 1990"1 .

ومما سبق يتبين أن الرقابة المالية العليا كانت تمارس في اليمن سواء قبل أو أثناء تشطير اليمن.

المطلب 2

الرقابة المالية العليا

في ظل الوحدة اليمنية

توجد العديد من الوحدات الموكلة لها الرقابة المالية في اليمن مثل وزارة المالية، وزارة التخطيط، البنك المركزي، بالإضافة إلى رقابة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة والرقابة البرلمانية على الأموال العامة، وقد أولت رئاسة الدولة أهمية كبيرة للرقابة البرلمانية وذلك من خلال ما ورد باللائحة الداخلية لمجلس النواب الصادرة بالقانون رقم (5) لسنة 1990 حيث نصت على التالي²:

المادة (1)، مجلس النواب هو الهيئة التشريعية للدولة، وهو الذي يقرر القوانين والسياسة العامة للدولة، والخطة العامة للتنمية الإقتصادية والاجتماعية والميزانية العامة والحساب الختامي، كما يدرس التوجيه والرقابة على أعمال الهيئة التنفيذية على الوجه المبين في الدستور .

1 97

(150) (2) 1974

)

(435 1985

5 1990.

2

المادة (28) لجنة الشؤون المالية تختص بمراجعة ودراسة الميزانية العامة للدولة والهيئات والمؤسسات النقدية والبنكية ومؤسسات القطاعين العام والمختلط، والقطاع التعاوني وحسابها الختامي وكل مايتعلق بالسياسة المالية والنقدية وميزانية المجلس وحسابها الختامي وكل مايتعلق بمشاريع قوانين الضرائب والرسوم والتكاليف العامة.

المادة (128) يجب عرض مشروع الميزانية العامة على مجلس النواب قبل شهرين على الأقل من بدء السنة المالية الجديدة، ويتم التصويت على مشروع الموازنة بابا بابا، وتصدر بقانون ولا يجوز لمجلس النواب ان يعدل مشروع الموازنة إلا بموافقة الحكومة، ولا يجوز تخصيص أي ايراد من الايرادات لوجه معين من اوجه الصرف إلا بقانون، واذا لم يصدر قانون الموازنة الجديد قبل بدء السنة المالية عمل بالموازنة القديمة إلى حين اعتماد الموازنة الجديد .

كما ورد باللائحة الداخلية للقانون رقم 43 لسنة 1997 التالي¹:

المادة (4) تنص على مراجعة ودراسة ماتتخذها الحكومة من سياسات مالية ونقدية وتقييم اثر هذه السياسات على جوانب الحياة الإقتصادية والاجتماعية .

المادة (7) الرقابة على المؤسسات والمصالح الايرادية ومراقبة مستوى اداء البنوك والمؤسسات المالية لمهامها وفقاً لقوانين انشائها .

المادة (50) فقرة 10، الاستناد إلى تقارير الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة التي ينبغي تسليمها إلى اللجان في مواعيدها وبحسب الاختصاص.

إلا أن ما ورد يظل محدودا وتظل رقابة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة هي الرقابة الاساسية للحفاظ على الأموال العامة، حيث تم ايكال المهمة الاساسية للرقابة المالية العليا إلى الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، كونها الجهة المعنية بالرقابة المالية العليا، وفي سبيل ذلك فقد تم منحه الاستقلالية المالية والادارية، كما تم استقلاليته من تبعيته إلى الحكومة بل وزاد من قوة الاستقلالية لضمان فعاليته هو تبعيته لرئيس الجمهورية مباشرة.

إذ أنه بعد توحيد شطري اليمن في 22 مايو من عام 1990 م تم دمج كافة المؤسسات الحكومية والقطاعين العام والمختلط وبالتالي دمج جهازي الرقابة المالية في الشطرين والمنشأين بالقانون رقم 16 لسنة 1972 م في الشطر الجنوبي (سابقاً) والقانون رقم 54 لسنة 1974 م في الشطر الشمالي (سابقاً) إلى جهاز واحد تحت مظلة دولة الوحدة اليمنية "الجمهورية اليمنية" وتحت مسمى (الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة)، وذلك بقرار رئيس الجمهورية بإصدار القانون رقم 39 لسنة 1992 م كما صدرت اللائحة التنفيذية له بمقتضى قرار رئيس مجلس الرئاسة برقم (2) لسنة 1993 كهيئة رقابية عليا مستقلة ماليا وادارياً، وفيما يلي تفصيل لأهداف وأنواع ونطاق الرقابة التي يمارسها الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة¹:

اهداف الجهاز، وفقاً لقانون الجهاز رقم 39 لسنة 1992 فقد تم تحديد اهداف الجهاز في المادة الرابعة من القانون سالف الذكر بالآتي:

1- تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة والتأكد من حسن أدارتها من حيث

الإقتصاد والكفاءة والفعالية .

2- المساهمة في تطوير أداء الوحدات الخاضعة لرقابة الجهاز على الأخص في

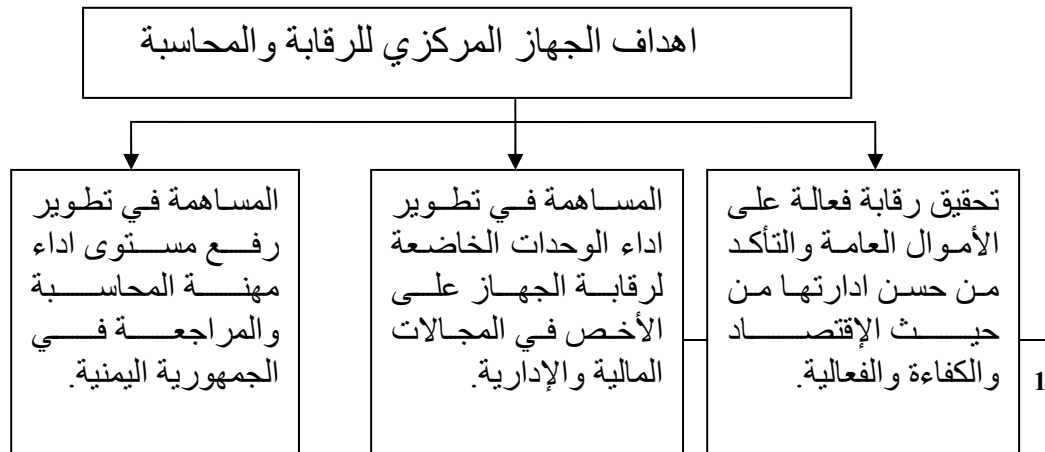
المجالات المالية والإدارية .

3- المساهمة في تطوير ورفع مستوى أداء مهنة المحاسبة والمراجعة في

الجمهورية اليمنية.

والشكل التالي يوضح ذلك:

شكل رقم (7) اهداف الجهاز



التخطيط من عمل الباحثة بالاستناد الى اهداف الجهاز الواردة في القانون رقم 39 لسنة 1990.

وبموجب هذه الأهداف صدرت رسالة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ومذكراته التفسيرية والتي توضح وتشرح الأهداف التي يسعى الجهاز إلى تحقيقها وتحديد نطاقها وتحديد منهجيته الرقابية وصلاحياته واختصاصاته والمعايير التي عمل بها لتحقيق هذه الأهداف، إذ تنص رسالة الجهاز على "يسعى الجهاز إلى تحقيق رقابة فعالة على الموارد العامة بما يؤدي إلى استخدامها وإدارتها بكفاءة واقتصادية وفعالية وكذا المساهمة في تطوير أداء الوحدات الخاضعة للرقابة والجهات الخاضعة للمراجعة والمستفيدة بالمعلومات الملائمة من خلال تقارير معدة وفقاً لمنهجية الجهاز والمعايير المهنية المتعارف عليها"¹.

وبمقارنة أهداف الجهاز مع متطلبات قواعد الرقابة المالية الصادرة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية العليا (الانتوساي INTOSAI) نجد إن هذه الأهداف تتفق مع فقرات متطلبات الانتوساي، "كما أن الجهاز ينفرد بالهدف (الثالث) عن أجهزة الرقابة في الدول الإقليمية"²، أضف إلى ذلك فقد علقّت دراسة شركة برايس على أهداف الجهاز بالآتي "وإذا كان البند الأول ذو أهمية بالغة في مجال تحقيق الحفاظ على الأموال العامة ومراقبة حسن الاستغلال الامثل لكافة الموارد المتاحة للدولة وذلك على مستوى جميع الوحدات التي تخضع لرقابة الجهاز، فإن البند الثاني يجعل قيام الجهاز بعمله بالعمل الرقابي الشامل"³.

إن من أهداف وأهمية مباشرة الجهاز لاختصاصاته الاهتمام بتطوير أداء الوحدات الخاضعة لرقابته في المجالات المالية والإدارية، وهذه في حد ذاتها

1 13 1998 ()

2 32 1992 62

3 مسودة اعادة هندسة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، شركة برايس و وترهاوس 2006، 135.

مسؤولية كبرى يهدف منها المشرع إلى تحديد مسؤولية الجهاز ليس فقط في تحقيق مجالات الرقابة الشاملة وإنما أيضاً في تنمية الموارد البشرية المتاحة في الوحدات الخاضعة للرقابة، وهذا يساعد في مجالات اتخاذ وترشيد القرارات السليمة التي تهدف في المقام الأول إلى المحافظة على الأموال العامة والذي تضمنه البند الأول من المادة الرابعة من قانون الجهاز، وبذلك يحدث الانسجام الكامل في النص مابين البند الأول والثاني ، كما يعتبر البند الثالث من المادة الرابعة على درجة عالية من الأهمية وذلك بالنص صراحة على مسؤولية الجهاز في مجال المساهمة في تطوير ورفع مستوى أداء مهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية، وبهذا النص يعتبر المشروع أنه قد تمكن من علاج أهم نقطة في تطوير أداء مهنة المحاسبة والمراجعة وذلك بإسنادها أساساً إلى إحدى مهام الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وبالتالي تقع على الجهاز مسؤولية الإصلاح المهني داخلياً والإحتكاك الخارجي بأعلى الهيئات والجمعيات والجامعات الدولية للوقوف على مجالات التطوير والتحديث لعلوم المحاسبة والمراجعة"¹.

الأنه في إطار تعزيز العمل الرقابي وتطوير مفاهيمه وتنمية الوعي الرقابي لدى الوحدات المشمولة بالرقابة فقد اتخذ الجهاز مجموعة من الإجراءات الفاعلة منها "العمل على توطيد علاقات التعاون وإبراز الجانب الايجابي للرقابة وذلك لتعزيز عملية المتابعة لتقاريره وبما يضمن الاهتمام بما ورد بها من ملاحظات، لذا فقد تم لفت انتباه المسؤولين إلى المشكلات والتجاوزات التي تعاني منها الوحدات وذلك عن طريق دعوة الإخوة الوزراء والمحافظين والمسؤولين التنفيذيين من قيادات المؤسسات الإقتصادية والمصالح الايرادية إلى ندوات يتم فيها مناقشة أوراق العمل والتي تتناول الظواهر السلبية"²، كما يتم حالياً عقد اجتماعات ثنائية بين الجهاز والوحدات الخاضعة للرقابة لمناقشة التقارير والردود عليها، وذلك لمعالجة كافة ملاحظات الجهاز وللحيلولة من تكرار مخالفاتها في تلك الوحدات .

وظائف الجهاز:

حددت المادة (5) من القانون رقم (39) لسنة 1992 بشأن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وظائف الجهاز من خلال ممارسته لأنواع الرقابة سواء الرقابة المالية التقليدية أو الرقابة على الأداء وذلك كالتالي:

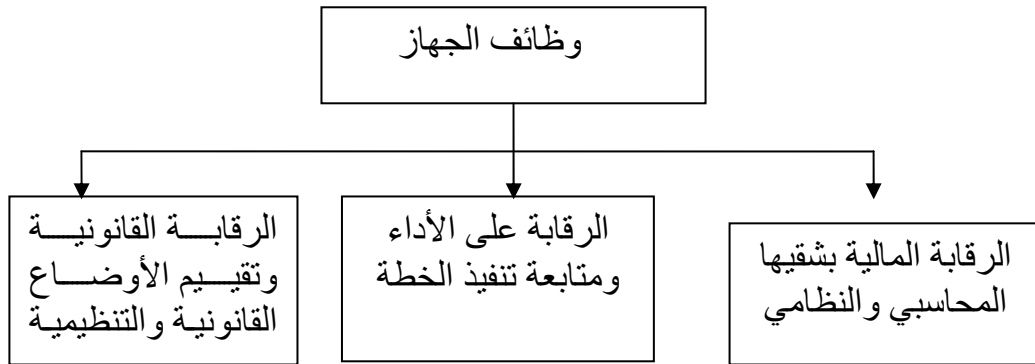
أ - الرقابة المالية بشقيها المحاسبي والنظامي

ب - الرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة

ج - الرقابة القانونية وتقييم الأوضاع القانونية والتنظيمية.

الشكل التالي يوضح ذلك :

شكل رقم (8) وظائف الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة



(التخطيط من اعداد الباحثة) 1.

الوظيفة الأولى: الرقابة المالية والمحاسبية والنظامية في القانون:

حدد القانون رقم 39 لسنة 1992 وظائف الجهاز بالتالي² :

أ- يمارس الجهاز الرقابة المالية والمحاسبية على الجهات الخاضعة لرقابته

الاختصاصات العامة التالية:

1992	39	1
1992	1992	39
1992	39	2

* مراجعة حسابات الجهة من ناحيتي الايرادات والمصروفات عن طريق المراجعة والتفتيش على مستندات ودفاتر وسجلات التحصيلات والمستحقات العامة والمصروفات العامة والتثبت من أن التصرفات المالية والقيود المحاسبية الخاصة بالتحويل أو الصرف أو الاستحقاق قد تمت بطريقة نظامية ووفقا للقوانين واللوائح والنظم المالية والمحاسبية المقررة .

* مراجعة حسابات مرتبات التقاعد ومكافآت نهاية الخدمة والاعاشات والتأمينات الاجتماعية والتثبت في مطابقتها للقوانين واللوائح المنظمة لها .

* مراجعة القرارات الخاصة لشؤون العاملين فيما يتعلق بالتعيينات والمرتبات والأجور والتوقيعات والعلاوات وبدل السفر ومصروفات الانتقال وما في حكمها للتثبت من مطابقتها للقوانين واللوائح والقرارات والموازنة المعتمدة للجهة .

* مراجعة الحسابات الوسيطة من عهد وامانات وحسابات جارية والحسابات النظامية وما في حكمها للتثبت من صحة العمليات الخاصة بها وأنها مقيدة بالسجلات ومؤيدة بالمستندات ومطابقتها للقوانين واللوائح والانظمة النافذة .

* مراجعة مختلف الايرادات الناتجة عن سائر التصرفات من الأموال العامة وبحث أوجه الإستخدام والاستغلال والاستثمار فيها للتأكد من صيانة المؤجر منها وكفاءة الطرق المتبعة في استغلالها واستثمارها والتحقق من مطابقة تلك التصرفات للقوانين واللوائح والقرارات والنظم النافذة .

* بحث حالة المخازن والمستودعات وما في حكمها وفحص دفاترها وسجلاتها ومستندات التوريد والصرف ومحاضر الجرد والفحص والاستلام وبحث اسباب ما يتلف أو يترك منها واقتراح وسائل علاجها ودراسات فروقات الجرد وما تم بشأنها .

* فحص ومراجعة اعمال المشتريات والمقاولات والأشغال العامة وعقود التوريد والخدمات والتحقق من أنها تمت بطريقة تتفق مع القوانين واللوائح والقرارات المنظمة لها .

* فحص أنظمة الرقابة الداخلية وإجراءات الضبط الداخلي ومراجعة السجلات والدفاتر والمستندات للتأكد من كفايتها والكشف عن المخالفات المالية وحالات

الإهمال ووقائع الاختلاس ان وجدت وبحث بواعثها والتعرف على جوانب الخلل في أنظمة العمل التي أدت إلى حدوثها واقتراح وسائل علاجها وتلافيها .

* مراجعة القروض والسلف والمساعدات والتسهيلات الائتمانية التي عقدتها الدولة أو إحدى الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز وفحص الوثائق والمستندات والعقود والاتفاقيات المتعلقة بها، والتأكد من قيدها في الدفاتر والسجلات سواء في حالة الاقتراض والاقراض وعلى الجهاز التثبت في الحالة الأولى من توريدها للخزائن العامة أو مخازنها والتحقق من فعالية استخدامها في المجالات المحددة لها والتثبت في الحالة الثانية من تحصيل وتوريد اصل القرض وفوائده إلى الخزائن العامة في المواعيد وبالشروط المحددة في العقود والاتفاقيات الخاصة بها .

* مراجعة المنح والهبات والتبرعات المقدمة من أو إلى جهات محلية أو خارجية للتأكد من اتفاقها مع القوانين واللوائح والقرارات النافذة ومراعاتها للقواعد المعمول بها والشروط الواردة في العقود والاتفاقيات المتعلقة بها .

* مراجعة الحسابات الختامية لمختلف الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز وكذا مراجعة الحساب الختامي الذي أسفر عن تنفيذ الموازنة العامة للدولة والموازنات الملحقة بها والمستقلة عنها وإبداء الملاحظات بشأن الأخطاء والمخالفات في تطبيق القوانين والقرارات والقواعد والأنظمة المالية المقررة .

* مراجعة الميزانيات العمومية والحسابات الختامية للوحدات الإقتصادية والوحدات المعانة للوقوف على مدى صحتها وتمثيلها للمراكز المالية ونتائج الأعمال وإبداء الرأي فيها وأنها أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتفق عليها والتثبت من سلامة تطبيق الأنظمة المالية والمحاسبية المقررة وصحة الدفاتر والسجلات وسلامة إثبات وتوجيه القيود والعمليات المحاسبية المختلفة، وبما يتفق مع الأصول المحاسبية والعمليات المتعارف عليها وإبداء الملاحظات بشأن الأخطاء والمخالفات ونواحي القصور في تطبيق القوانين واللوائح والقرارات والنظم النافذة .

ب- كما يمارس الجهاز الرقابة المالية التقليدية الرقابة القانونية، حيث يختص بفحص ومراجعة القرارات الصادرة من الجهات الخاضعة لرقابته في شأن

المخالفات المالية التي تقع بها وذلك للتأكد من أن الإجراءات المناسبة قد اتخذت بالنسبة لتلك المخالفات وأن المسؤولية عنها قد حددت وتمت محاسبة المسؤولين عن ارتكابها والتحقق من أن الجزاء يتناسب مع جسامة المخالفات .

الوظيفة الثانية: الرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة:

يمارس الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة الرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة، وذلك على أساس معايير الإقتصاد والكفاءة والفعالية والاختصاصات العامة التالية¹:

- المراجعة وإبداء الرأي بشأن خطط ومشروعات التنمية الإقتصادية والاجتماعية ومتابعة وتقييم البرامج الخاصة بتنفيذها للتحقق من أن النتائج الفعلية المحققة تتفق مع ما هو مخطط ومرسوم لها من حيث التكاليف والتوقيت الزمني والأهداف وطبقا للشروط والمواصفات المحددة .

- مراجعة وتقييم ومتابعة كل من الخطط المالية والاقتصادية العامة للدولة والخطط المالية والاقتصادية الخاصة بالجهات الخاضعة لرقابة الجهاز للثبوت من ان الخطط الخاصة تتماشى مع كافة النواحي والواجه مع الخطط العامة والتأكد من ان نتائج تنفيذ كل منها تتفق مع ما هو مرسوم ومخطط لها .

- فحص وتقييم البرامج والموازنات السنوية المتعلقة بالنواحي المالية والاقتصادية وعلى وجه الخصوص في مجالات النقد الأجنبي والموازنات السلعية وموازنات القوى الوظيفية للتحقق من موضوعية وواقعية أسس إعدادها وكفاءة الأساليب والإجراءات المتبعة في تنفيذها ومدى الفعالية من تحقيقها للنتائج والأهداف المرجوة.

- تقييم ودراسة نظم التكاليف ومعدلات الأداء ومعدلات التكلفة للتحقق من كفاءتها وواقعيتها ودراسة سياسات التسعير وعلاقتها بالتكاليف من ناحية وبالقرارات والتعليمات الصادرة بهذا الخصوص من ناحية أخرى .

- فحص ومراجعة السجلات والدفاتر والمستندات والوثائق والبيانات المالية والفنية والإحصائية لكافة أنواع الأنشطة القائمة والمشاريع تحت الإنشاء من الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز بغرض تقييم الأداء في تلك الجهات وبيان مدى الفاعلية في تحقيق الأهداف والكفاءة في الإجراءات والأساليب المتبعة والتأكد من الإستخدام الامثل للموارد الإقتصادية والكشف عن الطاقات والإمكانات غير المستغلة وإظهار موطن الإسراف ونقاط الاختناق وتحديد الانحرافات وأسبابها واقتراح وسائل علاجها وتلافيها .

- دراسة وتقييم الأوضاع المالية والإدارية وخطط الإنتاج وسياسة البيع والتسعير وإبداء الرأي بشأنها وإيضاح نواحي الضعف والقصور فيها واقتراح وسائل علاجها وعلى وجه الخصوص في الوحدات التي يتبين أن نتائج انشطتها تسفر عن تحقيق خسائر .

- فحص دراسات الجدوى الإقتصادية لمشروعات التنمية والاستثمار وتقييم سياسات ووسائل التمويل الخاصة بتنفيذها وإبداء الرأي بشأن الآثار الإقتصادية والاجتماعية المترتبة على تنفيذها وتشغيلها .

- مراجعة وتقييم العقود والاتفاقيات التي أبرمتها الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز مع الغير للثبوت من قانونيتها وموضوعيتها وتضمينها شروطاً والتزامات عادلة على نحو يضمن الحفاظ على الأموال العامة والتأكد من خلو العقود والاتفاقيات من أي شروط مجحفة أو مخالفة للقوانين واللوائح والقرارات والأنظمة النافذة .

- متابعة وتقييم القروض والمنح والمساعدات المبرمة مع الدول والمنظمات الدولية والإقليمية والممنوحة من البنوك الأجنبية والمديونية مع العالم الخارجي ومتابعة استهلاك كل منها والتأكد من صحة احتساب الفوائد المستحقة عليها .

- الثبوت بوجه خاص من صحة الأسباب التي أدت إلى عدم صرف كل من أو بعض الاعتمادات الخاصة بمشاريع التنمية وأن الوفر من إعتماد معين لم يكن يقصد به مواجهة التجاوز من مخصص لعمل آخر ولم يكن الوفر أيضاً على حساب الجودة أو الدقة أو التأخير في تنفيذ أي من تلك المشاريع .

الوظيفة الثالثة: الرقابة القانونية وتقييم الأوضاع القانونية والتنظيمية:

وفي مجال الرقابة القانونية التنظيمية فالجهاز يمارس اختصاصه في هذا المجال من حيث الكفاءة والفاعلية في المجال القانوني، "حيث أعطي له الحق في تقييم الأوضاع القانونية والتنظيمية عن طريق فحص القوانين واللوائح والنظم المالية والإدارية والمحاسبية للتحقق من مدى كفايتها واقتراح وسائل تلافي أوجه القصور فيها، كما يقوم الجهاز بالمساهمة في إبداء الرأي في مشاريع القوانين واللوائح والقرارات والنظم التي تتصل بمجالات المحاسبة أو المراجعة أو التفتيش أو الرقابة المالية أو مزاوله مهنة المحاسبة، وذلك كله بهدف التحقق من كفاءتها وتحديد أوجه القصور أو النقص أو الاختلاف فيها واقتراح المعالجات اللازمة ورفعها إلى السلطات المختصة بإعدادها واعتمادها وإقرارها وإصدارها"¹.

وفي مجال الضبطية القضائية، فالجهاز يمارس وظيفته من خلال²:

وسائل الضبط القضائي: وهي وسائل رقابية متعددة تمكنه من اكتشاف المخالفات المالية والإدارية، وتتمثل هذه الوسائل بما يلي:

- فحص السجلات والمستندات أو التقارير أو المحاضر أو الاوراق التي يراها المراقب أنها ضرورية لاستكشاف المخالفات المالية أو الادارية .
- الاستفسار والاستيضاح من جميع المختصين والمعنيين من موظفي الجهات الخاضعة لرقابته .
- الاتصال المباشر بممثلي وزارة المالية ووزارة الخدمة المدنية والإصلاح الإداري أو من يقوم مقامهما بوحدها بوحدها الجهاز الإداري والوحدات الإقتصادية والمجالس المحلية والجهات المعانة وله الحق في مراسلتهم .
- التفتيش المفاجيء لأعمال الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز والجرد المفاجيء للمخازن والمستودعات والمخازن والأموال الثابتة وأي موجودات أخرى .
- تلقي البلاغات والشكاوى بوقائع الاختلاس أو الاستيلاء .

الإجراءات القانونية: أي اتخاذ إجراءات قانونية عند اكتشاف هذه المخالفات المالية او الادارية أو الجنائية، ففي حالة اكتشاف الجهاز للمخالفة المالية أو الإدارية فإنه يحق له اتخاذ مجموعة من إجراءات الضبط القضائي وهي:

- ضبط المستندات الدالة على الأفعال المكتشفة المعاقب عليها قانوناً أو المضرة بالمصلحة العامة والمال العام وله الحق في التحفظ عليها .
- اتخاذ جميع التدابير اللازمة بما في ذلك استعمال القوة ووضع الخاتم الشمعي وغيرها من الإجراءات التحفظية حسب الأحوال عند الاقتضاء .
- سلطة التحقيق مع المتهم أو المتهمين في الجريمة أو الجرائم المبلغ بها وسماع اقوال الشهود وكل من لديه معلومات عن ذلك والاستعانة بالخبراء وإثبات ذلك في محاضر جمع الإستدلالات ويوقع عليها من الجميع .
- التحفظ على الموظف أو الموظفين المتهمين والطلب من النيابة العامة إصدار أمر بالقبض عليهم عبر رجال السلطة العامة متى وجدت أدلة كافية على اتهامهم بإخفاء الوثائق والمستندات أو السجلات المتعلقة بالجريمة أو كانوا متهمين في جريمة من جرائم العدوان على المال العام أو المضرة به وبالمصلحة العامة، وفي جميع الاحوال يحق لأعضاء الضبط القضائي في الجهاز الاستعانة برجال السلطة العامة للقبض على الموظفين المتسببين في المخالفات المالية والتي تصل إلى حالة التلبس بجريمة رشوة أو اختلاس أو تزوير في أوراق رسمية .
- يحق للجهاز عند اكتشاف ارتكاب فعل يعاقب عليه ويضر بالمصلحة العامة ضبط المستندات، واحاطة الجهة الإدارية المختصة بتقرير كامل مشفوع بالإجراءات القانونية التي يوصي الجهاز باتخاذها، فإذا تقاعست الجهة الإدارية المختصة عن اتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة حيال ذلك خلال ثلاثين يوماً على الأكثر من احاطتها، يحق للجهاز إحالة الموضوع مع مستنداته إلى الجهات القضائية المختصة مباشرة ويستثنى من هذا الحكم الأفعال المنسوبة إلى الوزراء ونواب الوزراء والمحافظين، فيكتفى برفع

التقارير عنها إلى رئيس الجمهورية ورئيس مجلس الوزراء ليقروا بشأنها ما يرونه مناسباً من الإجراءات .

وبالرغم من منح تلك الصلاحيات لممارسة الجهاز لوظائفه، إلا أن وظيفته مازالت تقتصر على الرقابة المالية بشقيها المحاسبي والنظامي، وكذا الرقابة القانونية وهي الرقابات السائدة منذ إنشاء الجهاز وهي رقابة تقليدية محاسبية ونظامية وقانونية .

هناك محاولات متنوعة وفق خبرات متعددة تتم ما بين الحين والآخر للرقابة على الأداء، حيث تم دعم هذه الرقابة من أكثر من جهة دعم أجنبية ومحلية وذلك خلال الفترة من بداية التسعينات حتى بداية الألفية الثانية كما تم تأهيل عدد من منتسبي الجهاز لهذه الرقابة محلياً وخارجياً، أما في مجال متابعة تنفيذ خطط الدولة فهناك إدارة متخصصة في الجهاز لمتابعة تنفيذ تلك الخطط ومراجعتها، هذا وقد تناولت شركة برايس "التعليق على ذلك بأن الجهاز الرقابي في اليمن وفقاً للقانون قد تناول مبدأ تحقيق الرقابة الشاملة متمثلة في ثلاث جوانب أساسية وهي الرقابة المالية بشقيها المحاسبي والنظامي، الرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة والرقابة القانونية، وبذلك يصبح الجهاز أقوى جهاز رقابي في الدولة يسند إليه كافة جوانب العمل الرقابي "1.

نطاق ممارسة الرقابة في الجهاز:

نصت المادة (6) من قانون الجهاز رقم 39 لسنة 1992 على أن يمارس الجهاز اختصاصاته الواردة في هذا القانون على الجهات التالية :-
* الوحدات التي يتألف منها الجهاز الإداري للدولة ووحدات الإدارة المحلية ، وهذه الوحدات تشمل الوزارات والمصالح والأجهزة والهيئات العامة وجميع الوحدات والفروع التابعة لها، ويدخل في ذلك الفروع في المحافظات والمكاتب في المديرية بالإضافة إلى السفارات اليمنية في الخارج والملحقيات الثقافية والإعلامية والعسكرية

وكل ما تتضمنه الموازنة العامة للدولة والموازنة الملحقة والتي تستخدم الأساس النقدي عند احتساب إيراداتها وقيد مصروفاتها .

* الوحدات الاقتصادية والمنشآت التابعة لأي منها:

ويقصد بها جميع وحدات القطاع العام والمختلط والتي يكون لها موازنات مستقلة عن الموازنة العامة للدولة وكذا الموازنة الملحقة بالموازنة العامة والتي تستخدم أساس الاستحقاق من إيراداتها ومصروفاتها وهي:

وحدات القطاع العام، وحدات القطاع المختلط، وحدات أخرى تشمل الشركات والمؤسسات وما في حكمها والتي تساهم فيها أي من وحدات الجهاز الإداري أو وحدات القطاع العام والمختلط أو المجالس المحلية، أو المعانة، وذلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، ويدخل ضمن الوحدات الأخرى الشركات ذات الامتياز والتي منحت حق البحث والتنقيب والاستغلال للثروات المعدنية والبتروولية والزراعية أو أية شركة منحت حق امتياز واستغلال أي من الأموال العامة .

* المجالس المحلية وتكوينها:

وتشمل المجالس المحلية المنتخبة في مختلف المحافظات والمديريات وأية مشروعات أو وحدات تشارك فيها المجالس المحلية أو تساهم فيها أو تحت إشرافها .
* الوحدات المعانة: ويقصد بها جميع الوحدات التي تقدم لها الدولة إعانة أو مساعدة عينية أو نقدية أو أية ميزة أخرى والتي يقصد بها منح الإعفاءات من الرسوم المقررة قانوناً أو أية ميزة ترتب عليها تخفيض أية حقوق عامه أو زيادة أية مصروفات عامه ويدخل ضمن الوحدات المعانة الجمعيات التعاونية ذات النفع العام سواء كانت زراعية أم صناعية أم تجارية أم مهنية وكذا النقابات والأندية والأحزاب والتنظيمات الشعبية المختلفة وأية وحدات لا تهدف إلى تحقيق الربح .

* أي نشاط آخر أو جهة أخرى تخضعها القوانين النافذة أو قرارات السلطة التنفيذية لرقابة الجهاز أو ينص القانون على اعتبار أموالها من الأموال المملوكة للدولة، كما تضمنت المواد (7، 8، 9) صلاحيات الجهاز ومباشرة اختصاصاته على الوحدات

الخاضعة للرقابة والواردة في المادة (6) باستثناء الفقرة (هـ) حيث خصت لها المادة (10) ما يلي:

(بما لا يتعارض مع أحكام المواد 23، 25 يقوم الجهاز بمراجعة وفحص أية حسابات أو أي عمل آخر يعهد إليه مراجعته وفحصه من السلطات المختصة ويبلغ ملاحظاته إلى الجهة طالبة الفحص) .

ونصت المادة (11) على مباشرة الجهاز لاختصاصاته المبينه في القانون عن طريق الفحص والتفتيش وله في سبيل ذلك مباشرة الصلاحيات التالية:

- 1) حق الجهاز في الحصول على البيانات والإطلاع عليها .
- 2) حق الجهاز في تحديد المسؤولية .
- 3) حق الجهاز في التوجيه باتخاذ التدابير التصحيحية .
- 4) حق الجهاز في تقرير مبدأ الاهتمام بتقارير الجهاز والرد عليها .
- 5) حق الإشراف على الرقابات المالية الأخرى .
- 6) حق الاستعانة بالخبرات .

وإذا كان قد يفهم أن دور الجهاز يتحقق من خلال الرقابة اللاحقة للوحدات التي تخضع لرقابة الجهاز، إلا أن المشرع قد جعل من حق الجهاز تحقيق الرقابة المصاحبة والمسبقة، بالإضافة إلى الرقابة اللاحقة ويكون ذلك بقرار من رئيس الجهاز (الفقرة 18 من نص المادة 11)، اضعف إلى ذلك فقد علقت شركة ارثر اندرسن على ذلك في تقاريرها بالآتي " بالرغم من تشابه أنواع الرقابة التي تمارسها بعض أجهزة المنطقة إلا أن للجهاز حق القيام بالرقابة المصاحبة أو المسبقة بقرار من رئيسه بينما حددت الأجهزة الأخرى الرقابة المسبقة في موضوعات محده" ¹ .

اسلوب الرقابة التي يمارسها الجهاز:

من الاساليب التي يمارسها الجهاز في رقابته التقليدية هي الرقابة الميدانية أو في مقر الجهاز وله حق الاستعانة بالخبرات، وفيما يلي توضيح لذلك:

تضمن قانون الجهاز رقم 39 لسنة 1992 في المادة 11 الفقرة 1 الاتي (.. فحص السجلات والحسابات والمستندات المؤيدة لها في الجهات التي تتواجد فيها أي كانت هذه الجهات أو في مقر الجهاز)، ومن خلال النص يتبين أن رقابة الجهاز ميدانية أو في مقر الجهاز، وغالبا ماتكون الرقابة ميدانية أي في مكان تواجد المستندات والسجلات والوثائق والتالي توضيح لذلك¹:

1- الرقابة الميدانية:

غالبا مايقوم الجهاز بأعمال الرقابة في مقر الوحدات التي تتواجد فيها المستندات، حيث يتم الاطلاع على المستندات الحسابية والمالية بصورة جزئية أو كلية، وهذا يمكن الجهاز من الحصول على معلومات واسعة وعميقة عن الأموال موضع الرقابة، كما يستخدم في سبيل ذلك الاستفسار من المسؤولين في الوحدة عن تبرير المخالفات وقناعته المؤيدة بالوثائق هي الفاصل في الرأي المهني .

2- الرقابة في مقر الجهاز:

هناك حالات يقوم الجهاز بالرقابة في مقر الجهاز وذلك من حيث الاطلاع على الوثائق والمستندات والسجلات بحسب الظروف والحاجة إلى ذلك، وذلك بغرض تعزيز استقلالية الجهاز والعمل الرقابي، وقد تكون عن طريق استدعاء المختصين والمعنيين للحضور إلى مقر الجهاز للادلاء بأية بيانات أو توضيحات أو بغرض المناقشة والاستفسار وغيره، وقد تضمن القانون 39 لسنة 1992 في المادة 11 الفقرة 2 البند ب بأن للجهاز في سبيل الحصول على البيانات والمعلومات والايضاحات " أن يطلب بصفة استثنائية عن طريق الوزير المختص أو المحافظ حضور المختصين أو المعنيين إلى مقر الجهاز لمناقشتهم والحصول على أية معلومات أو بيانات والادلاء بأية إيضاحات"².

كما أن الجهاز يقوم بأعمال الرقابة المكتبية في مقر الجهاز للكثير من الحسابات والكشوفات الشهرية والبيانات المالية والقرارات، وغيرها التي تدخل في

مجموعها ماتلزم بها الجهات الخاضعة للرقابة، وتقوم بموافاة الجهاز بصورة منها للقوانين والقرارات النافذة أو وفقاً لما ورد في قانون الجهاز في الفصل الخامس الخاص بالتزامات الجهات الخاضعة للرقابة كما ورد في المادة (15) في الفقرات من (10-1) حيث تنصب في موافاة الجهاز بالعديد من المستندات والحسابات والكشوفات والقرارات والبيانات، ويقوم الجهاز بالرقابة في مقر الجهاز لتلك المستندات والوثائق ويبلغ النتائج والملاحظات إلى الجهات المختصة والمعنية، وتدخل ضمن الرقابة في مقر الجهاز للتقارير ومرفقاتها من المستندات والتي تورد إلى مقر الجهاز من فروع الجهاز في مختلف المحافظات وذلك بغرض استكمالها وتبليغها للجهات المختصة والمعنية، ويتم الاستكمال غالباً في مقر الجهاز فيما عدا بعض الحالات النادرة التي تتطلب أن يكون الاستكمال ميدانياً .

المبحث الثاني

مجالات الدور الرقابي للجهاز وموقف قضايا المال العام

في ظل العولمة

ارتبطت العولمة بالتقدم السريع في شتى المجالات، ولم تكن الرقابة المالية بمنأى عنها، فالتقدم التكنولوجي واستخدام القطاع العام لأجهزة الكمبيوتر في تسيير أعماله وحفظها وأرشفتها، كما ان محاولة نشر معايير دولية موحدة تساعد في استخراج قوائم مالية موحدة يمكن استخدامها ومراجعتها من قبل الأجهزة الرقابية المالية العليا سواء في الدول المتقدمة أو النامية على حد سواء، أدى بدوره إلى الاعتقاد بأن الأعمال على كافة مجالات ستكون على أعلى كفاءة وأقل وقت جهد، وبالتالي تخفيف على الموازنة العامة للدولة، ومن ثم تقليل المخاطر على المال العام، وتقليل قضايا المال العام أيضاً، لذا ففي هذا المبحث تم دراسة الدور الرقابي للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن في ظل تلك التطورات الحديثة (العولمة)، وتأثير ذلك على قضايا المال العام.

المطلب 1

الدور الرقابي للجهاز في ظل العولمة

في ظل هذا التطور الهائل المحيط بالبيئة الرقابية، كان هناك نصيب أيضا للأجهزة الرقابية المالية العليا للحاق بهذا التطور، وقد نتج ذلك من خلال تكوين منظمة دولية لأجهزة الرقابة المالية والمحاسبة (الأنتوساي) وكذا منظمة اقليمية متفرعة عنها، وذلك لغرض ممارسة المهنة بأسس علمية مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصية كل نظام في البلد، وقد أصدرت المنظمة العديد من المعايير والتوجيهات الارشادية للعديد من المتطلبات الرقابية الحديثة، وكون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة أحد أعضاء تلك المنظمة، فسنسلط الضوء على دور الجهاز وتأثير عمله من تلك الأحداث خاصة فيما يتعلق بالمتطلبات الرقابية في ظل العولمة واهمها التقدم التكنولوجي والخصخصة والدين العام والبيئة والتالي تفصيل لذلك:

أولاً: مجال الرقابة التكنولوجية

يعتبر الجهاز المركزي للرقابة المحاسبة في الجمهورية اليمنية احد المؤسسين للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة، حيث تم انضمامه في بداية تأسيس المنظمة عام 1976، وهو يسعى دائما إلى محاولة التطور والتقدم في أعماله بما يواكب عصر العولمة، ولذا فهو مطالب بتوفير التقنيات الحديثة أهمها أجهزة الحاسوب، وكذا تدريب الكادر البشري على استخدام الحاسوب في إطار التدقيق باستخدام الحاسوب وبما يتوافق مع المعايير الدولية وكذا مع أنظمة البيئة اليمنية والتالي بيان دور الجهاز في مجال الرقابة التكنولوجية، مع توضيح الاساليب المتبعه في اللحاق بالتقدم التكنولوجي :

1- إقتناء أجهزة الحاسوب

يعتبر توفر الحواسيب من الأدوات المهمة لإستخدام التكنولوجيا الحديثة في العمل، وتوفرها بالشكل والكم والنوع المطلوب للتدريب وإنجاز المهام الرقابية في الجهاز يعتبر من الضروريات لمواكبة التقدم السريع في مجال العولمة، لذا فقد قام احد الباحثين بإجراء دراسة حول مدى استخدام تقنيات التدقيق باستخدام الحاسوب في اليمن وقد ركزت دراسته حول إقتناء الحواسيب وكيفية توزيعها ومدى استخدامها في التدقيق، ومن نتائج دراسته تبين أنه تم إقتناء 85 حاسوباً شخصياً و ذلك خلال الفترة (من 1992 حتى 1999\6\4)¹ موزعة على الشؤون المالية والإدارية ومكتب رئيس الجهاز والإدارة العامة للبحوث، وبمتابعة مدى الزيادة في إقتناء تلك الحواسيب حتى نهاية(شهر ابريل 2006) فقد تبين إستمرار إقتناء الحواسيب سواء بطريقة الشراء من موازنة الجهاز أو عن طريق قبول المعونات والهبات (تمثلت بتوفير عدد من الحواسيب للجهاز خلال الفترة من 1999م-2006) حتى وصل إلى عدد (194) حاسوباً، أي ان إجمالي عدد الحواسيب المقتناة بالإضافة إلى الموجودات سابقا يصبح 279 حاسوب، علما بأنه قد تم إقتناء تلك الحواسيب من مختلف الأنواع وأحدثها منها: (HP1,2,3,4 , LEO , COMPAC 1,2,3 , SIEMENS , 486 TANDON , ACER) متضمنه عدد 35 جهاز كمبيوتر هدية من G T Z، هذا بالإضافة إلى معمل تدريبي وانترنت يتكون من عدد 21 جهاز كمبيوتر وشبكة، وفيما يلي حصر لفترات إقتناء تلك الحواسيب منذ (1999 حتى ابريل 2006)³ :

1

2000 176-173 .

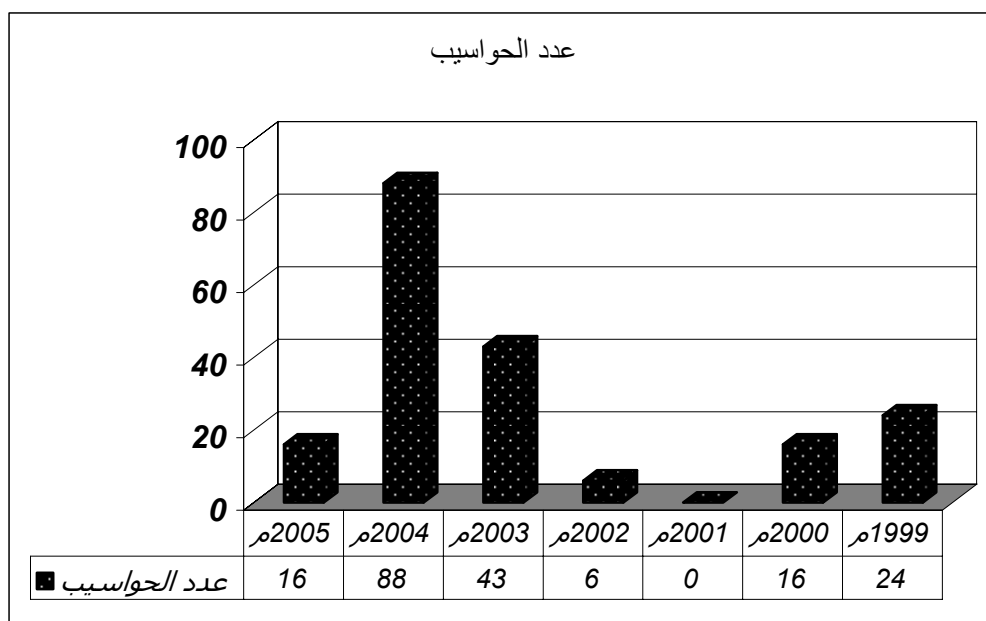
2005 2

3

جدول رقم (3) حصر إقتناء الحواسيب للفترة من 1999م-2005م.

المواصفات	عدد الحواسيب	العام
ACER	24 حاسوب	1999
HP	16	2000
-	بدون	2001
HP Compac	7	2002
غير واضح	43	2003
منها عدد 35 جهاز هدية من G T Z المؤسسة الألمانية للتنمية في اليمن	88	2004
Compact	16	2005

شكل رقم (9) تطور إقتناء الحواسيب في الجهاز اليمني



(الشكل من إعداد الباحثة)

يلاحظ من الجدول والبيانات السابقة مدى حرص الجهاز على إقتناء الحواسيب عاما بعد عام، وذلك بهدف تلبية احتياجاته وطلبات الإدارات والقطاعات

على اقتنائها بأفضل المواصفات وبما تلبي كافة الاحتياجات التكنولوجية المفروض تطبيقها في الرقابة .

وبالتالي فإقتناء الحواسيب حتى هذه المرحلة يعتبره البعض كافياً إلى درجة كبيرة للبدء بتطبيق تقنيات المراجعة باستخدام الحاسوب .

الا أنه بعد دراسة الوثائق والملاحظة الشفوية والاستفسار، ومتابعة عملية توزيع تلك الحواسيب وكيفية استخدامها للتعرف عن مدى تدريب الكادر البشري في الجهاز واستخدامه لهذه التقنية في مجال المراجعة فقد تبين ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول (4) توزيع الحواسيب على مختلف مستويات وقطاعات الجهاز¹.

الادارة المستفيدة	عدد الحواسيب	مجال الإستخدام
مكتب الرئيس	8	طباعة
مكتب نائب الرئيس	4	طباعة
مكتب الوكيل الاداري ووكلائه المساعدين	7	طباعة
مكتب الوكيل الإقتصادي ووكلائه المساعدين	7	طباعة
وكيل الوحدات الادارية ووكلائه المساعدين	7	طباعة
وكيل القطاع للشئون المالية والادارية والفنية	4	طباعة
مدراء عموم القطاعات	15	طباعة
مركز التدريب	12	طباعة
ادارة الحاسوب والمعلومات	20	طباعة
المعمل	23	طباعة
الادارات التابعة لرئيس الجهاز مباشرة	15	طباعة
الادارة العامة للسكروتارية والتوثيق	20	طباعة
بقية الأجهزة موزعة على الفروع		طباعة

2- تأهيل الكادر البشري:

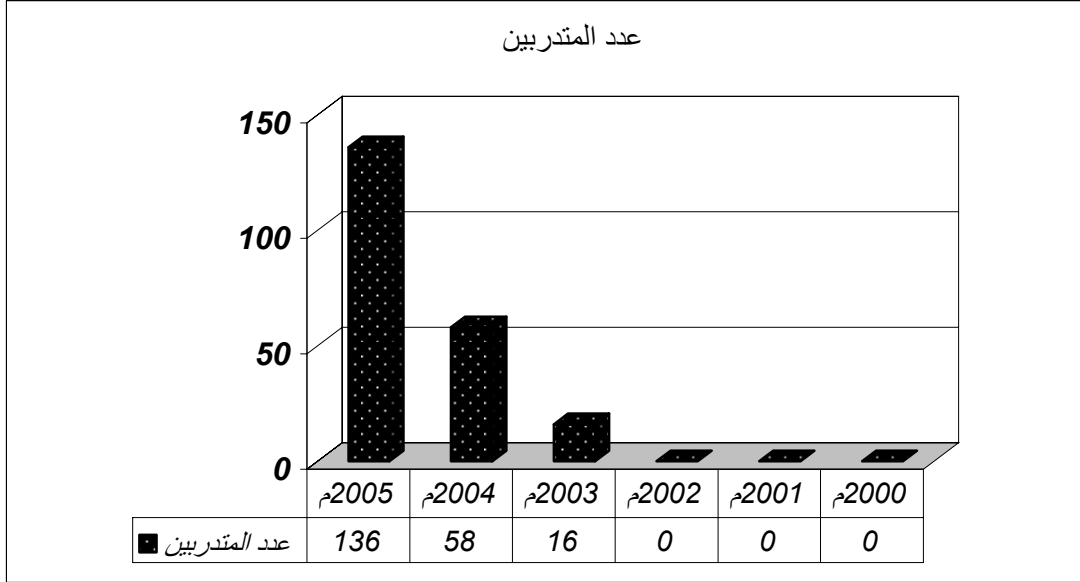
إن إقتناء الحواسيب لا يكفي لأن نقول أن الجهاز يواكب التطور ما لم يكن ذلك مقترنا بتوفير البرامج المناسبة وكذا تدريب وتأهيل الكادر البشري ومدى استخدام ذلك في إنجاز العمل الرقابي .

لذا فقد تم حصر الدورات التدريبية في مجال الرقابة (المراجعة) باستخدام الحاسوب وذلك للفترة (من 2000 حتى 10\4\2006)¹ ويمكن توضيح ذلك من خلال التالي:

جدول رقم (5) حصر مجالات ومستهدفي التدريب التكنولوجي

الاعوام	عدد المتدرب	مجال التدريب	الكادر المستهدف
2000	لا يوجد	لا يوجد	
2001	لا يوجد	لا يوجد	
2002	لا يوجد	لا يوجد	
2003	16	محو أمية الحاسوب	وكلاء مساعدون
2004	18	الحاسوب للمحترفين	مبرمجو ومهندسو كمبيوتر
	40	محو أمية الحاسوب	مدراء عموم ونواب مدراء عموم
2005	62	محو أمية الحاسوب	مدراء ادارات
	74	مراجعة نظم المعلومات المحوسبة	موظفون من مختلف المستويات

شكل رقم (10) تطور التدريب في المجال التقني



من خلال الجدول والشكل السابق يتبين التالي:

- * الفترة من 2000 حتى نهاية عام 2002 لم يتم تدريب الكادر البشري في مجال الحاسوب أو استخدام الحاسوب في التدقيق .
- * في عام 2003 تم تدريب عدد 16 متدرباً (كلهم وكلاء مساعدون في الجهاز) وذلك في مجال محو أمية الحاسوب 1 – تدريب داخلي .
- * في عام 2004 تم تدريب عدد 18 متدرباً – في مجال الحاسوب للمحترفين 2، في استخدام برامج الحاسوب من مبرمجين ومهندسين، أضف إلى ذلك وفي نفس الفترة تم تدريب عدد 40 متدرباً (مدراء عموم ونواب مدراء العموم) وذلك في مجال محو أمية الحاسوب .

* في عام 2005 تم تدريب 62 متدرباً (مدراء إدارات) في مجال محو أمية الحاسوب، كما تم تدريب 74 متدرباً من مختلف المستويات في مجال مراجعة نظم المعلومات المحوسبة .

كما تم ابتعاث عدد من كوادر الجهاز في عدة دورات تدريبية خارجية قصيرة لدى الأجهزة الرقابية المماثلة للإطلاع على تجارب تلك الأجهزة في مجال التدقيق باستخدام الحاسوب.

وبالنظر إلى مجالات التدريب يتبين أن ما تم تدريبيه وذلك ابتداء من عام 2003 ما هو إلا معلومات عامه لكيفية استخدام الحاسوب (محو أمية الحاسوب) وقيادة الجهاز يرون أن هذه هي البداية الأولى للتمهيد لإستخدام الحاسوب في مجال الرقابة .

كما أن البرامج التدريبية الخاصة بمراجعة نظم المعلومات المحوسبة لا ترقى إلى التطبيق العملي لدى المراجعين، "هذا ما تم استنتاجه من خلال المقابلة الشخصية لبعض المتدربين"¹ حول الاستفادة ومدى إمكانية المراجعة وفقاً لما تم التدريب عليه فقد أجابوا بأنه لايمكن تطبيق ما تم التدريب عليه لأن المادة غير واضحة رغم تعدد الشرائح، ولم تصل إلى مستوى استيعاب المراجعين .

إلا أن الباحثة ترى أن ذلك يعود لعدم قيام الجهاز بدراسة متطلبات البيئة والاحتياجات الضرورية التي تساعد في عملية الرقابة كالمسح الميداني للوحدات الخاضعة للرقابة المستخدمة لأنظمة الحاسوب في أعمالها، ليتم إعداد المادة التدريبية وفقاً للأنظمة المتوفرة في البيئة اليمنية .

وبالتالي فإن الباحثة ترى بأن الجهاز لم يصل بعد إلى تدريب وتأهيل كوادره التدريب العملي للمراجعة باستخدام الحاسوب رغم الإمكانيات المادية المتوفرة وكذا توفر معمل التدريب المتخصص، وتوفر الأجهزة في كافة قطاعات وإدارات وسكرتاريات الجهاز، إلا أنه لم يوظف التوظيف السليم في التدقيق

باستخدام الحاسوب ولم يتم تأهيل كوادر متخصصة، وبالرغم من ذلك فإن مجال استخدام أجهزة الكمبيوتر في الجهاز يقتصر في كتابة الرسائل (طباعة تقارير وخطابات) فقط، أضف إلى ذلك فإن عدم ربط الشبكة الداخلية بالكامل لكافة قطاعات وإدارات الجهاز لم يمكن الوكلاء والوكلاء المساعدين ومدراء العموم من استخدام الأجهزة التي بحوزتهم ومعظمها لم تستخدم لأي غرض وظلت مثلها مثل بقية ديكورات المكاتب، كما أن التشخيص الذي أعدته برايس ووترهاوس كوبرز في مجال الحاسب الآلي ما يلي¹:

- لا توجد مهارات كافية لمراجعة النظم الآلية .
- لا توجد إجراءات مراجعة للنظم الآلية .
- لا يتم دراسة الرقابة على الحاسب الآلي أثناء التخطيط .

ثانياً: مجال تطبيق الرقابة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية

وفي ضوء ما سبق، وبدراسة الوضع الحالي للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن عن مدى تطبيق تلك المعايير ،ففي ظل توفر المعلومات الخاصة بمراجعة القوائم المالية في الجهاز أو من خلال مراجعة المحاسبين القانونيين للقوائم المالية في القطاعين العام والمختلط والتي تعتبر خطوة متقدمة في مواكبة العولمة، فقد قامت الباحثة بجمع تلك الوثائق المؤيدة للمتغيرات الجديدة خلال الفترة من بداية عام 2000 حتى 2006، وذلك من خلال الإطلاع على التقارير الصادرة عن الجهاز وأوراق العمل المستخدمة والمعايير المعتمدة وتبين أن الجهاز قد قام بعدة محاولات لاعتماد دليل أو مرشد رقابي يتفق مع البيئة المحلية ومنها قيامه بترجمة دليل الأداء الرقابي الشامل الكندي وذلك منذ 1993 حيث تم إجراء بعض التعديلات عليه بما يتوافق مع البيئة اليمنية وتم إصدار الجزء الأول والثاني منه، كما تم البدء في تطبيقه وبقي الجزآن الثالث والرابع واللذان لايزالا طي المناقشة، إلا أن تطبيقه من قبل مراجعي الجهاز على القطاع الإداري وجد صعوبة لأن أوراق العمل لا تتفق مع طبيعة القطاع الإداري وهذا تبين من خلال تقرير تقييم القطاع الذي أظهر قصور

الدليل للتطبيق في القطاع الإداري¹، ولهذا فالقطاع الإداري يحاول القيام بإعداد أدلة تفصيلية تتناسب مع البيئة وطبيعة مهمة القطاع، إلا أن هذا العمل يتم بشكل غير منظم، أما تطبيقه في القطاع الإقتصادي فقد كان أكثر ملاءمة إلا أنه يشوبه العديد من المعوقات في التطبيق وأهمها كبر حجم أوراق العمل، مما حال دون تطبيقه بالكامل، حيث يتم التطبيق جزئياً وبالرغم من ذلك فإن الملفات الخاصة بعمليات الفحص لا تتضمن كافة أوراق عمل المرشد، وهذا ما أثبتته لجان تقييم قطاعات الجهاز والذي كانت الباحثة أحد رؤساء تلك اللجان (رئيس لجنة تقييم القطاع الإقتصادي)، وبالرغم من ذلك فما زال القطاع الإقتصادي يؤكد بالتزامه بأوراق عمل المرشد أثناء الرقابة .

أيضا قامت شركة وترهاوس بتقييم قطاعات الجهاز لمعرفة مدى الالتزام بمعايير المراجعة سواء كانت محلية أو دولية إلا أن النتائج النهائية دلت على أن الجهاز لا يستخدم أوراق عمل الدليل الرقابي الشامل أثناء تنفيذ أعمال الرقابة، وأن العمل يتم وفقاً للخبرات الشخصية، وأنه لا يتم تطبيق أي معايير للمراجعة سواء كانت محلية أو دولية، وأنه لا يتم الاستفادة من المعايير الدولية للمراجعة أو حتى مواءمتها وإعادة صياغتها لتكون قابلة للتطبيق وفقاً للبيئة المحلية .

إن مهنة المحاسبة والمراجعة في اليمن تعاني من عدم الثبات في استخدام معايير للمحاسبة والمراجعة وذلك نتيجة لتعدد الجهات المشرفة على مهنة المحاسبة والمراجعة، إذ يوجد أكثر من قرار يعطي الصلاحية على الإشراف على مهنة المحاسبة والمراجعة وقد تم حصر الوحدات المشرفة على مهنة المحاسبة والمراجعة في التالي:

أ- الجهاز المركزي للرقابة المحاسبة: ينص الهدف الثالث من قانون الجهاز رقم 39 لسنة 1992 على مساهمة الجهاز في تطوير رفع مستوى أداء مهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية، وهذا الهدف أعطى الجهاز حق التدخل والمساهمة في تطوير المهنة وذلك من خلال ما يبينه من اخلالات في المهنة والذي يسبب إلى مراجعي الجهاز أو المحاسبين القانونيين أو المراجعين الداخليين لدى الوحدات

الخاضعة للرقابة، كما أن المواد 11/11، 14/11، 30 من نفس القانون يعطي للجهاز الحق في:

* تعيين مراقبي الحسابات وتحديد أتعابهم ودفعها لا يتم إلا من خلال الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة .

* الإطلاع على أوراق عمل مراجعي الحسابات الخاصة بالمهام الموكلة إليهم .

* يجب أن ترفع التقارير المقدمة من مراجعي الحسابات الخاصة وكذا القوائم المالية وتقرير المراجعة الذي يتضمن الرأي المهني حول تلك القوائم إلى الجهاز لإبداء الرأي فيها والمصادقة عليها .

* يجب موافقة الجهاز على برامج المراجعة، كما يحق له تعديلها والإشراف على تنفيذها .

ب - وزارة المالية: تقوم الوزارة بالإشراف على القانون المالي من حيث إعدادها للموازنة العامة للدولة، بما في ذلك موازنة وحدات القطاع الإقتصادي العام والمختلط والرقابة على تنفيذها.

ج - وزارة التجارة والصناعة: وتقوم بالإشراف على المحاسبين القانونيين من خلال منح تراخيص مزاولة المهنة .

د - لجنة إجازة المحاسبين القانونيين: وتقوم بمنح إجازة محاسب قانوني عن طريق المقابلات الشخصية، وتتكون اللجنة من:

وكيل وزارة التجارة والصناعة - المختص - رئيساً .

رئيس جمعية المحاسبين القانونيين - عضواً .

رئيس قسم المحاسبة بإحدى الجامعات اليمنية يختاره المجلس الأعلى للجامعات - عضواً .

ممثل عن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة - لاتقل درجته عن مدير عام - يختاره رئيس الجهاز - عضواً .

ممثل عن مصلحة الضرائب لاتقل درجته عن مدير يختاره رئيس المصلحة - عضواً .

محاسب قانوني مرخص له بمزاولة المهنة تختاره جمعية المحاسبين القانونيين اليمنية - عضواً .

مدير عام الإدارة المختصة بالوزارة - مقررأ .

هـ - جمعية المحاسبين القانونيين .

و- المجلس الأعلى لمهنة المحاسبة والمراجعة: بالرغم من نص المادة 62 من القانون رقم 26 لسنة 1999 بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات، فالمجلس يعتبر هو الجهة المسؤولة عن تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة وإصدار التشريعات اللازمة لذلك، إلا انه لم يتم إصدار قرار تنظيم المجلس وتبعيته وأهدافه وتكوينه واختصاصاته وتمويله .. الخ . وبالرغم من ذلك لم تقم أي جهة بتطوير معايير المراجعة أو تساهم في إعدادها .

ليس هذا فحسب بل يؤكد ذلك عدم وجود جهة محددة مسؤولة عن إعداد معايير موحدة سواء محلية أو اعتماد المعايير الدولية بما من شأنه يمكن مراجعي الجهاز والمحاسبين القانونيين من الرجوع إليها .

تلك النتائج أكدتها مراجعة شركة وتر هاووس إذ أكدت بأن ذلك التقصير يبين عدم مقدرة الجهاز في إعداد دليل رقابي لأعماله وأن العمل يتم وفقاً للخبرات الشخصية، وأنه لا يتم تطبيق أي معايير للمراجعة سواء كانت محلية أو دولية، وأنه لا يتم الاستفادة من المعايير الدولية للمراجعة أو حتى مواهمتها لتكون قابلة للتطبيق وفقاً للبيئة المحلية .

ومما سبق يتبين أنه بالرغم من الدراسات السابقة التي تؤكد على أن بإمكان اليمن أن تطبق بعض معايير المراجعة الدولية ومواءمة البعض الآخر بما يتلاءم مع البيئة اليمنية، إلا أن ذلك لم يتم ولم تتبنى أي جهة تلك المهمة بالرغم من تكوين لجنة مشتركة من كافة الأطراف المعنية بذلك، ومنها الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وظل العمل يسير وفقاً للمعايير المتعارف عليها ووفقاً للتعاميم والمنشورات الصادرة من وزارة المالية بهذا الشأن دون ان تقنن .

كما أن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وبالرغم من تخويله تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة وفقاً للقانون رقم 39 لسنة 1992، وصدور قرار رئيس الجهاز باعتماد تلك المعايير في المراجعة، إلا أنه بمراجعة التقارير الصادرة عن الجهاز والاطلاع على عملية الإفصاح وإبداء الرأي لتلك التقارير لم نجد أن العمل تم وفقاً

للمعايير الدولية الصادرة عن الانتوساي، كما لم يسع الجهاز إلى تطوير المهنة، بل ظل العمل يسير وفقاً للأعراف المتعارف عليها، وهي تختلف من دولة لأخرى نظراً لما تحتويه تلك المعايير من معايير محلية تختلف من بيئة إلى أخرى .

ثالثاً: مجال الرقابة على الخصخصة

ان برنامج الخصخصة في اليمن تأتي ضمن برنامج الإصلاح الإقتصادي والسياسات المقررة في برنامج التصحيح الهيكلي الذي تطبقه اليمن، وقد جاء مفهوم الخصخصة وفقاً لقانون الخصخصة اليمني رقم 45 لسنة 1999م بأنها تعني (نقل الملكية العامة إلى الملكية الخاصة، أو انتقال تشغيلها إلى أطراف أخرى) كما تعتبر الحكومة أن الهدف من الخصخصة في الجمهورية اليمنية هو توسيع دور القطاع الخاص لتعزيز الثقة وإطلاق الموارد للتسريع بالنمو بقيادة القطاع الخاص وهذا يتمثل في التالي: (باجمال 1996)¹:

- أ- تحصيل أموال لخزانة الدولة .
 - ب - إشراك الفئات الوسطى في تملك الأسهم .
 - ج - تنشيط المحافظات الجنوبية والشرقية وبصفة خاصة (عدن) .
 - د - تخفيض عبء التكاليف عن القطاع العام .
- ووفقاً للقانون اليمني رقم 45 لسنة 1999م فإن أهداف ودوافع الخصخصة تتمثل في التالي:

- أ- إدارة الإقتصاد اليمني وفقاً لاقتصاديات السوق .
- ب- تخفيض الأعباء المالية للدولة وعجز الموازنة .
- ت- إيجاد موارد مالية للخزينة العامة .
- ث- رفع الكفاءة في الأداء على أسس تنافسية .
- ج- تشجيع الملكية والاستثمار الخاص بشكل تنافسي .

ح- ضمان تدفق استثمارات جديدة وتكنولوجية متطورة .

تأتي بداية المرحلة الأولى للخصخصة في اليمن للفترة من 1994 – أكتوبر 1999 وذلك بعد تحول دور الدولة إلى دور إنمائي وتصحيحي، حيث بدأت اليمن أول توجهاتها للخصخصة ضمن إطار برنامج الإصلاح الشامل الذي تم إقراره في نهاية عام 1994، وبدأ تطبيقه في منتصف عام 1995 حيث تضمن برنامج التثبيت الإقتصادي على العديد من السياسات منها البدء في عملية الخصخصة وإصلاح المؤسسات العامة، كما بدأت المرحلة الثانية بصدور قانون الخصخصة رقم 45 لسنة 1999م والذي جاء استجابة لحاجة فعلية نتجت عن أوجه القصور التي اعترت القرارات والأوامر الصادرة من مجلس الوزراء الهادفة إلى تنظيم عملية الخصخصة والتي منها:

- قرار مجلس الوزراء رقم 150 لعام 1994 بشأن خصخصة المؤسسات والمرافق العامة .
- قرار مجلس الوزراء رقم 8 لسنة 1995 بشأن الإجراءات التنظيمية والتنفيذية للخصخصة .
- قرار مجلس الوزراء رقم 5 لسنة 1996 بشأن الوثيقة الخاصة بالإرشادات والإجراءات والمبادئ العامة لخصخصة المؤسسات والشركات العامة والمختلطة في الجمهورية .
- قرار مجلس الوزراء رقم 6 لسنة 1996 بشأن إنشاء المكتب الفني للخصخصة .
- قرار مجلس الوزراء رقم 185 لسنة 1997 بشأن تصفية بعض المنشآت والمؤسسات الصناعية المتعثرة .
- قرار مجلس الوزراء رقم 2 لسنة 1998 بشأن استراتيجية وطرق خصخصة مصانع الاسمنت وشركة الأدوية .
- أمر مجلس الوزراء رقم 6 لسنة 1998 بشأن استراتيجية الخصخصة .

اساليب الخصخصة في اليمن: حددت المادة الخامسة من القانون رقم 45 لسنة 1999 أساليب عمليات الخصخصة في التالي¹:

- أ- طرح الأسهم للاكتتاب العام .
- ب- مساهمة العاملين من خلال تملك كل أو حصة معينة من اسهم الوحدة المزمع خصصتها .
- ج - عقود المشاركة في رأس المال والتشغيل .
- د- عقود الإدارة أو الإيجار .
- هـ - بيع مفردات الأصول المملوكة للدولة .
- و- بيع الحصص المملوكة للدولة في القطاع المختلط .
- ز - إعادة الوحدات إلى ملاكها الشرعيين السابقين قبل صدور قرار التأميم في فترة ما قبل الوحدة اليمنية .

ووفقا للبيانات التي تم الحصول عليها فقد تبين أنه منذ بداية التسعينات كانت الأجهزة الإدارية الحكومية في الوزارات المعنية في الجمهورية اليمنية هي المسؤولة والمنفذة لعملية خصخصة المنشآت العامة المتعثرة ماديا والتي تعتمد على التمويل الحكومي وان كانت تنحصر بشكل رئيسي في وزارتي السياحة والصناعة .

وتقدر المنشآت العامة التي تم خصصتها بـ 9 منشآت عامة منذ عام 1995 وحتى عام 2005، بعضها تميزت بصغر حجمها وضآلة رأسمالها وقلة عدد عمالها، وبالتالي ليس لها أي تأثير فعال على خزينة الدولة، كما تم خصخصة ما يقارب 39 منشأة سياحية و 29 منشأة سينمائية أواخر التسعينيات، بينما أنجزت وزارة الصناعة خصخصة 16 منشأة صناعية والتالي بيان بذلك²:

1999	45	1
		2
59	2002	

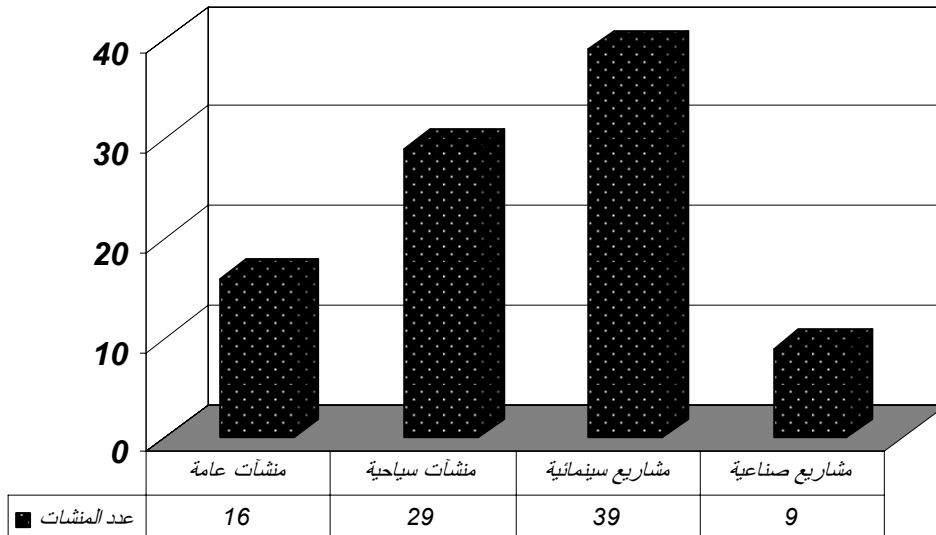
جدول رقم (6) أساليب الخصخصة المتبعة في الجمهورية اليمنية

اساليب الخصخصة	عدد المنشآت العامة	عدد المشاريع السياحية	عدد المشاريع السينمائية	عدد المشاريع الصناعية
1- البيع		3	1	-
2- التأجير		23	-	-
3- المشاركة		4	15	-
4- الابقاء على الوضع الحالي لحين الانتهاء من الاشكاليات القانونية .		-	1	-
5- الاعادة للملاك السابقين بعد استكمال الاجراءات القانونية		8	6	-
6- منشآت تحول نشاطها وبيعها لجهات اخرى		1	6	-
7- بيع اصول وتأجير اراضي		-	-	16
8- منشآت تم تصفيتها	9			
الإجمالي	9	39	29	16

(السعيدي، المنظور الاداري للخصخصة)

شكل رقم (11): عدد المنشآت المخصصة

عدد المنشآت



(الرسم البياني من اعداد الباحثة)

ومن خلال الجدول السابق يتبين التالي:

- 1- تم الأخذ بأسلوب بيع الفرص الاستثمارية¹، دون مشاركة الجهاز في ذلك، وقد أوكلت المهمة لوزارة السياحة كونها صاحبة الشأن، من ذلك الاتي²:

جدول رقم (7) منشآت سياحية اخضعت لأسلوب بيع الفرص الاستثمارية

اسم المنشأة	اسم المشأة
النادي السياحي في المكلا	مجمع الشاليهات في عدن
السينما الأهلية في كريتر (عدن)	النادي السياحي في سيئون
النادي اليمني \ عدن	النادي الدبلوماسي - عدن
	فندق جولد مور (شيراتون) - عدن

(السعيدي، المنظور الاداري للخصخصة)

- 2- تم الأخذ بأسلوب التأجير لعدد من المنشآت السياحية منها منشآت سياحية مؤجرة بعقود سابقة، وأخرى منشآت سياحية كانت متوقفة عن التشغيل وتم إعادة تأجيرها وذلك عن طريق وزارة السياحة دون مشاركة الجهاز في ذلك نذكر منها³:

1)

(

.70-66

2

. 68

3

جدول رقم (8) المنشآت المؤجرة سابقا والمتوقفة التي تم اعادة تأجيرها

اسم المنشأة	اسم المنشأة
فندق عدن	فندق الهلال
مجمع الساحل الذهبي	استراحة اروى
فندق الضالع	فندق مكيراس
ملهى الغليلة الليلي	استراحة غيل باوزير
فندق ارض الجنتين	فندق 26 سبتمبر
مطعم خليج النيل	نادي ساحل ابين
استراحة النقية	استراحة بير على
استراحة لودر	استراحة الجبلين
فندق الذهب الابيض	فندق دار الحمد
فندق الروضة	قصر دار الحمد
فندق ثلا	

(السعيدي، المنظور الاداري للخصخصة)

3-تم الاخذ بأسلوب المشاركة وذلك في شكل شركات مساهمة تطرح أسهمها في السوق، وقد تم ذلك عن طريق الجهات المعنية (وزارة السياحة) دون مشاركة الجهاز في ذلك، نذكر ومنها الجدول التالي¹:

جدول رقم (9) منشآت تم طرح أسهمها في السوق

اسم المنشأة	اسم المنشأة
كازينو خورمكسر في عدن	استراحة القطن السياحية في حضرموت
فندق السلام في حضرموت	استراحة الشاطئ في حضرموت
دار سينما الحرية في عدن	دار سينما سبأ في عدن
دار السينما الاهلية في المكلا	دار سينما اروى في عدن
دار سينما بلقيس في عدن	دار السينما الاهلية في سينون
دار سينما الحوطة في لحج	دار 14 اكتوبر في ابين
دار سينما مودية في ابين	دار سينما النصر في لحج
دار سينما ريدان في شبوه	دار سينما أول مايو في شبوه
دار سينما الوادي في حضرموت	دار سينما سمعون في حضرموت
	دار سينما الغيظة في المهرة

(السعيدي + وثائق خاصة بالباحثه)

4- هناك عدد من المنشآت السياحية والسينمائية وعددها 22 منشأة عامة تم الابقاء

على وضعها الحالي لحين الانتهاء من الاشكاليات القانونية وهي كالتالي:

أ- منشآت عامة مؤممه وقد تم اعادتها فعلا لأصحابها السابقين بعد

الانتهاء من الاجراءات القانونية .

ب- منشآت عامه قد تحول نشاطها منذ فترة وألت تبعيتها إلى جهات

اخرى .

ج- منشآت عامه لم تستكمل الاشكاليات القانونية والقضائية لاعادتها

لملاكها السابقين .

5- تم الأخذ بأسلوب بيع الأصول وتأجير الأرض في حالة المنشآت الصناعية، وتم

خصخصة بعض المنشآت التي تتميز بصغر حجمها وضالة رأس المال، وقد شارك

الجهاز كمرقب في بعضها منها ،والتالي جدول يبين بعضها منها ¹:

جدول رقم (10) منشآت تم بيعها وتأجير اراضيها

اسم المنشأة	اسم المنشأة
مصنع الأدوات الزراعية والصناعية	مصنع الدباغة الوطني
المؤسسة العامة للألبان	شركة الطلاء والاملشن
مصنع العطور وأدوات التجميل	مصنع معجون الطماطم
مصنع الشهداء للملابس	المدرسة الوطنية للمشروبات (صيره)
مصنع الغزل والنسيج	مصنع الثورة للمنتجات الحديدية
المخبر الشعبي	تعاونية المرأة للخياطة
الشركة الوطنية للأسفنج	أوسان للبسكويت
مصنع باجل - باجل	المخبز الآلي
صوامع الغلال بميناء الحديد	شركة انتاج وتسويق الملح والجبس- الصليف - الحديد

(السعيدي+ وثائق خاصة بالباحثه)

6- منشآت تم تأجيرها والجدول التالي يوضح ذلك¹:

جدول رقم (11) منشآت تم تأجيرها

اسم المنشأة	اسم المنشأة
تعاونيات الصناعات الجلدية	مصنع الأحذية
مصنع الزيوت النباتية (الكود)	مصنع الزيوت النباتية (المنصورة)
فندق الساحل الذهبي	فندق موفمبيك- عدن
دار سينما أروى	فندق امباسدور
فندق الهلال - عدن	قصر دار الحجر- صنعاء

(السعيدي+ وثائق خاصة بالباحثه)

7- مؤسسات تم تصنيفها كاملا وشارك الجهاز فيها كمراقب والجدول التالي يوضح ذلك¹:

جدول رقم (12) منشآت تم تصنيفها

اسم المنشأة	اسم المنشأة
المؤسسة العامة للألبان	المؤسسة العامة لتجارة مواد البناء
الشركة العامة لإنتاج بذور الخضار - سيئون	المؤسسة العامة للحفر
جمعية موظفي الدولة والقطاعين العام والمختلط - صنعا	المؤسسة العامة للتجارة الخارجية والحبوب
البك الصناعي - صنعا	شركة النصر للتجارة الحرة
	الشركة اليمنية للاستثمار والتمويل

(وثائق خاصة بالباحثه من الجهاز)

8- تم دمج مؤسسات بأخرى بمشاركة الجهاز كمراقب منها²:

أ- تم دمج كل من المؤسسة اليمنية للتجارة، المؤسسة العامة للأقمشة والكهربائيات، المؤسسة العامة للملح، المؤسسة العامة للمطاحن وذلك مع المؤسسة الإقتصادية اليمنية .

ب- تم دمج دار الهمداني للطباعة والنشر إلى المؤسسة العامة لمطابع الكتاب المدرسي .

ج- تم دمج مصنع الادوات الزراعية والمعدنية إلى المؤسسة العامة للخدمات الزراعية .

د- تم دمج المؤسسة العامة للبناء والاسكان إلى المؤسسة العامة للطرق والجسور .

ومما سبق يتضح أن مشاركة الجهاز كانت بسيطة ولم تخضع لأي معايير دولية، سواء من حيث مشاركتها من خلال القانون أو من حيث مشاركتها الفعلية .

وقد عُلقت دراسة برايس ووتر هاوس كوبرز على قانون الخصخصة رقم 45 لسنة 1999 بالاتي¹:

1- يهدف هذا القانون إلى وضع الضوابط والأحكام التي تحكم عملية نقل الملكية العامة إلى الملكية الخاصة لتوسيع دور القطاع الخاص في النشاط الإقتصادي .

2- لم تتضمن مهام اللجنة العليا للخصخصة – وفقاً للقانون – مهمة اختيار الشركات الاستشارية المؤهلة لعمل الدراسات اللازمة لعمليات إعادة الهيكلة أو الخصخصة للوحدات الإقتصادية المعنية .

3- لم يتضمن القانون وجود أي دور رقابي أو اشرافي للجهاز في مراحل تنفيذ برنامج الخصخصة باستثناء اشراك الجهاز في لجان المفاوضات .

4- لم يتضمن القانون تحديد دور الجهاز في تحقيق الرقابة على متحصلات عملية الخصخصة ومتابعة تحصيل أي أقساط مؤجلة ومراقبة صحة إجراءات التعاقد مع الغير .

ومن خلال الدور الذي أوكل للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ضمن الباب الأول – الفصل 3 المادة 4 فقرة 3أ من القانون رقم 45 لسنة 1999م كدور مشارك في عملية التفاوض، والذي ينص على الأتي " يشترك في عملية التفاوض مع الشركات ممثلو كافة الجهات المعنية بما فيها جهاز الرقابة والمحاسبة " لذا فقد شارك الجهاز في تخصيص بعض المنشآت بحسب اختصاصها المحدد بالقانون رقم 45 لسنة 1999، بالرغم من أن ذلك يتعارض مع مبدأ حيادية واستقلالية الجهاز، وكانت مشاركة مرة كمفاوض في عملية الخصخصة ومرات كمراقب وفقاً لما تقتضيه المهمة الموكلة من رئاسة الجهاز، بينما "أوكلت مهمة مراقبة عمليات الخصخصة وإعداد التقارير الدورية بشأن الوحدات الإقتصادية التي يتم خصصتها إلى المكتب الفني للخصخصة، بالإضافة إلى مهمة متابعة تحليل وتقييم مرحلة ما بعد

الخصخصة"¹، وذلك وفقاً للقانون المذكور، وهذا ينم عن عدم وجود الرؤية الصحيحة للدور المهم والذي يجب أن يناط إلى الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الرقابة على أعمال الخصخصة، بالرغم من ان الجهاز يتمتع بعضوية لجنة الخصخصة التابعة للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الأنتوساي INTOSAI) والتي تتكون من (البانيا، الارجننتين، استراليا، النمسا، بيلاروسيا، البهاماس، ونيوزيلندا ،، ليتوانيا، الهند، المجر، المانيا، استونيا، السلفادور، مصر، الاكوادور، اليمن، المملكة المتحدة، تركيا، المملكة العربية السعودية، روسيا، بولندا، البيرو)، كما شارك الجهاز في العديد من أنشطة اللجنة مما اكسبه خبرة في هذا المجال .

مما سبق يتبين أن اليمن قامت بالمشاركة في عملية الخصخصة وفقاً لعدة طرق، وذلك بحسب بيئتها وطبيعتها وضعها السياسي، حيث أنها قبل 1990 كانت مجزأة إلى شطرين حيث قام الشطر الجنوبي (سابقاً) في فترة من الفترات بتأميم منشآت القطاع الخاص لصالح الدولة، وفي ظل الوحدة اليمنية أعيدت بعض الممتلكات إلى أصحابها وبعضها في طور الدراسة لأعادتها كما خضعت بعض المنشآت إلى الخصخصة، حيث تمت الخصخصة وفقاً لعدة اساليب وهي البيع والتأجير والمشاركة والبيع الجزئي وإعادة هيكلة وتحويل النشاط، ودمج بعض المنشآت الصغيرة مع منشآت مماثلة، وخلال القيام بذلك فقد شارك الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في عدة مشاركات أهمها عمليات البيع وإعادة الهيكلة ودمج بعض المنشآت المماثلة، وقد كانت تلك المشاركات كدور مراقب فقط، وذلك بحسب إفادة المختصين في الجهاز، هذا الدور يتفق مع الدور المناط لكافة الأجهزة الرقابية المالية العليا في دول العالم، بالرغم من ذلك فإن الدور الرقابي الذي قام به أعضاء الجهاز (كمشارك او مراقب في عملية الخصخصة) لم يكن وفق التوجيهات الصادرة عن منظمة الانتوساي، والتي تهدف إلى الحفاظ على المال العام سواء قبل أو بعد الخصخصة سواء من الناحية المالية أو الخدماتية والتي أنيطت للقطاع الخاص.

وبنا عليه فان الباحثه ترى ان مشاركة الجهاز في عملية الخصخصة(سواء كمشارك او مراقب في عملية الخصخصة) ليس له أي جدوى، لأنه لا توجد لديه أي اهداف او موجّهات (كالموجّهات الدولية او موجّهات محلية) يرتكز عليها المراقب اثناء تواجده في عملية الخصخصة، ويبرر المسؤولين في الجهاز ان ذلك ناتج عن غياب الصلاحيات المخولة للجهاز بالحضور كمراقب لعملية الخصخصة، ومتابعة تحليل وتقييم مرحلة مابعد الخصخصة واعداد التقارير الدورية بشأنها، حيث اوكلت تلك المهام للمكتب الفني للخصخصة، كما سبق ذكره، كما ان ذلك دفع بالجهاز الى التحفظ والامتناع عن المشاركة(كمفاوض) في العديد من عمليات الخصخصة التي تمت حفاظا على استقلاليتها.

رابعاً: مجال الرقابة على الدين العام

تفاقت أوضاع اليمن الإقتصادية والمالية والنقدية وتحديدًا قبل عام 1994 ووصفت حينها بأنها وصلت إلى نقطة غير قابلة للاستمرار حيث بلغت المديونية الداخلية عام 1995 (232) مليار ريال يمني وذلك كنتيجة حتمية للأسباب التالية:

- 1- الاختلافات والتبعات الموروثة من الماضي .
- 2- أزمة الخليج وما تركته من آثار سلبية تمثلت نتائجها بالاتي:
 - * عودة مليون مغترب فقدت البلاد على اثرها حوالي أكثر من مليارين دولار من التحويلات السنوية .
 - * الضغط المتزايد على المرافق الخدمية المحدودة وزيادة الاستهلاك من السلع والخدمات .
 - * الفهم الخاطيء لموقف الجمهورية اليمنية من أزمة الخليج وفرض الحصار غير المعلن على البلاد في جميع المجالات ومنها المجال الإقتصادي .
 - * دمار كبير لمعظم المنشآت والوحدات والمرافق الإنتاجية والخدمية بسبب حرب عام 1994 والذي كلف البلاد ما يربو عن إحدى عشر مليار دولار .

إن تلك الأسباب أبرزت العديد من الاختلالات المؤثرة على الإقتصاد الكلي ممثلة بالمؤشرات التالية:

* ظهور عجز كبير في الموازنة العامة للدولة وصل مع نهاية عام 1994 إلى 21% من إجمالي الناتج المحلي .

* التضخم الكبير الناتج عن الإصدار والذي وصل إلى 70% .

* النمو السالب في الناتج المحلي ولعدة سنوات متتالية وجمود الاستثمار وهروب رأس المال الوطني .

* التدهور الحاد للريال اليمني خلال الفترة من 1990 حتى 1995 وذلك تزامن مع وجود أسعار صرف متعددة (أسعار الصرف الرسمي، أسعار الصرف الجمركية، أسعار الصرف للدبلوماسيين، أسعار الصرف في الأسواق الموازية) .

* تفشي البطالة وزيادة معدلها ليصل إلى 35% من قوة العمل .

* ظهور العجز في الميزان التجاري وميزان المدفوعات مما تسبب في عجز الدولة للوفاء بالتزاماتها الخارجية .

* التدهور الحاد في الخدمات الاجتماعية الأساسية .

* الجمود التام في علاقات اليمن مع المنظمات الدولية والدول المانحة .

* تزايد المديونية الخارجية على البلاد .

برنامج الإصلاح المالي والاداري:

لحتمية وسرعة معالجة الاختلالات ووقف التدهور وتحقيق الاستقرار بما يخدم تحقيق الأهداف المرجوة لتحسين مستوى المعيشة والارتقاء بالخدمات الأساسية وإعادة تأهيل البنى الأساسية الضرورية للعملية التنموية فقد تبنت الحكومة اليمنية منذ مارس 1995 وحتى منتصف العام 2002 برنامجا شاملا للإصلاح الإقتصادي والمالي والإداري تم تنفيذه تدريجيا وعلى فترات زمنية حيث نفذ وفق مرحلتين،

"مرحلة التثبيت الإقتصادي وهي الفترة من 1995 – 1997، ومرحلة الإصلاحات الهيكلية للفترة من 1997 – 2002"1، وتهدف هذه المراحل إلى وقف التدهور وتحقيق الاستقرار الإقتصادي وفقاً لخطط وبرامج الإصلاحات المالية والنقدية التالية2:

الإصلاحات المالية

وتمثلت في الحد من عجز الموازنة العامة عن طريق الإيرادات والتحكم في النفقات من خلال:

- تعبئة الموارد ورفع كفاءة تحصيلها .
- تحرير أسعار بعض السلع الأساسية (الاسمنت والمشتقات النفطية)
- التحكم بالإنفاق وتخفيض الإنفاق غير التنموي .
- التحرك التدريجي لمعالجة أوضاع الدعم العشوائي غير الموجهة .

الإصلاحات النقدية:

وتهدف إلى تحقيق الجوانب التالية:

التحكم بالسيولة المحلية وجعل نموها متنسفاً مع معدلات النمو في الإقتصاد الكلي ، التحرك التدريجي نحو إصلاح حقيقي لأسعار الصرف بغية الوصول إلى سعر السوق الموازي، إستخدام أدوات السياسات النقدية لامتصاص السيولة الفائضة والتحكم بمعدلات التضخم وتحقيق استقرار سعر صرف العملة وتمويل عجز الموازنة من مصادر غير تضخمية، بناء احتياطات خارجية مناسبة تكفي لتغطية الاستيراد لمدة ثلاثة اشهر فأكثر، معالجة المديونية الخارجية وإعادة تطبيع علاقات بلادنا مع الدائنين والمانحين والمنظمات الدولية، إعادة تعبئة المدخرات وتوجيهها نحو عملية التنمية والقضاء على الأنشطة الطفيلية المعتمدة على المضاربة بالعملات والعقارات .

وتلك الإصلاحات الاقتصادية والمالية كان لها نصيب في التقدم رغم البطء في ذلك، إلا ان تقرير مجلس الشورى يشير إلى أن هناك بعض الانجازات تحققت نذكر منها:

* هبوط عجز الموازنة العامة من 12% في عام 1995 إلى ما يقارب 3% في عام 2002 من الناتج المحلي، أيضا هبوط معدلات التضخم من 70% إلى 48% في عام 1995 إلى 12% في عام 2002 م، وتحقيق نمو موجب في قطاعات الإقتصاد الوطني من -2,3% إلى 2,7% في عام 2002 م، استقرار سعر صرف العملة المحلية، محاصرة العجز الكلي لميزان المدفوعات، بناء احتياطي خارجي حيث ارتفع من 622 مليون دولار في عام 1995 إلى ما يقارب 4600 دولار في ابريل 2003م، البدء في معالجة المديونية الخارجية من خلال اجتماعات نادي باريس، إعادة تطبيع علاقات اليمن مع دول العالم والمنظمات المانحة، وإعادة هيكلة الموارد والنفقات وتوجيهها نحو القطاعات الإنتاجية والخدمية وتحسين مستوى معيشة المواطنين، وكذلك التحكم في معدلات التضخم النقدي وتخفيضه إلى الحدود الممكنة .

والباحثة ترى أن ماورد بالتقرير المشار اليه، يعد نوع من المبالغة في تلك الإنجازات ودلعدد من الاسباب اهمها ان أسعار صرف العملة المحلية غير مستقرة، حيث ان سعر الصرف الاجنبي مازال في ارتفاع مستمر، كما ان موضوع اعادة الهيكلة وتحسين مستوى المعيشة، مازال يشوبه العديد من المشاكل والتحديات، اذ ان زيادة الاجور والمرتببات لاتتناسب مع زيادة الاسعار وبالتالي فمستوى المعيشة في تدهور مستمر، اصف إلى ذلك تدخل موظفي الدولة في شؤون الاستثمارات المحلية الصغيرة مما يعرقل ويفشل أي عمل خاص للمواطنين ويعرقل تحسين معيشة الفرد، ناهيك عن ما أظهره التقرير الإقتصادي السنوي لعام 2004 الصادر عن وزارة التخطيط والتعاون الدولي والذي يبين مستوى أداء السياسات الإقتصادية الكلية وكيفية تحسين الأداء خلال الفترة من 2000 – 2004 بالتالي:

جدول رقم (13) مستوى اداء السياسات الإقتصادية الكلية

السياسة	الاهداف	السياسات والاجراءات	مستوى الانجاز خلال الفترة 2000-2004
المالية النقدية	*السيطرة على معدلات التضخم *زيادة النمو الإقتصادي. *التوجه نحو اللامركزية المالية .	*تنمية الايرادات الذاتية غير النفطية . *اعادة هيكلة الموازنة العامة بشقيها الايرادات والنفقات . *توفير موارد مالية للاستثمارات العامة. *منح مزيد من الصلاحيات للمجالس المحلية فيما يتعلق بالجوانب المالية .	*تزايد معدل التضخم خلال الفترة 2000-2003 * تراجع معدل النمو الإقتصادي المتحقق خلال الفترة . *تراجع نسبة الإستثمار إلى الناتج المحلي الإجمالي *محدودية ايجاد موارد ذاتية مستدامة تضمن الاستقرار المالي والنقدي . *محدودية الدور التنموي للسلطة المحلية خلال السنوات الماضية . *ساهمت السياسات المالية الحكومية في ايجاد ضغوط تضخمية وكان هناك غياب للتناغم بين السياسات المالية الحكومية والسياسات النقدية من فعالية في ضبط مستويات العرض النقدي .
	*تحقيق معدل نمو إقتصادي مرتفع . *السيطرة على معدلات التضخم . *تشجيع الادخار المحلي . *تحفيز الاستثمارات الخاصة المحلية والأجنبية.	*اخضاع معدلات الفائدة للعرض والطلب . *إدارة عملية إصدار أذون الخزانة بما تتطلبه المتغيرات الإقتصادية . *المحافظة على احتياطات نقدية خارجية وإدارتها بما يكفل تعظيم الفائدة منها . *المحافظة على استقرار أسعار الصرف مع السعي نحو تعويمه بما يحقق الفائدة المرجوة منه . *امتصاص فائض العرض النقدي .	*تواضع معدلات النمو المتخصصة في الإقتصاد. *تزايد معدلات التضخم . *منافسة الاستثمار الخاص وإطالة امد الركود الإقتصادي . *تحول جزء كبير من ودائع الجهاز المصرفي ومدخراته إلى اكتناز لدى البنك المركزي . *وجود استثمارات أجنبية عكسية (تدفق نحو الخارج) . *محدودية فعالية أداة سعر الفائدة في تنشيط النمو الإقتصادي وكبح التضخم، وذلك نظرا لمحدودية الإستخدام للمؤسسات المالية في النشاط الإقتصادي في التداولات والمعاملات التجارية، واعتماد الإقتصاد على النقد المتداول خارج الجهاز المصرفي كأداة رئيسة للمعاملات التجارية . *محدودية المؤسسات المالية في تداول ودائع الادخار لتعود إلى النشاط الإقتصادي من خلال قروض واستثمارات جديدة، وذلك ما يؤكد مؤشر نسبة القروض للودائع .

وبالتالي فإن أهم معضلة يواجهها الإقتصاد اليمني هي محدودية الموارد، واليمن ضمن الدول التي تسعى إلى الإقتراض من الخارج لتسيير نشاطها الإقتصادي والتنموي، إلا أن عملية الإقتراض وكيفية تسييره يحتاج إلى نوع من الرقابة المتخصصة، وقد عالجت ذلك منظمة الانتوساي، بإصدار ارشادات حول كيفية مراجعة الدين العام .

وبما أن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة احد أعضاء هذه المنظمة، فقد شارك في العديد من الاجتماعات الخاصة بمراجعة الدين العام ، ناهيك عن قيام الجهاز بمراجعة الدين العام عبر إدارة عامة متخصصة وهي الإدارة العامة للقروض والمساعدات الخارجية ، لذا فرقابة الدين العام في ظل الرقابة التقليدية تتم من خلال نص المادة (7) الفقرة (ط) من قانون الجهاز والذي ينص على "حق الجهاز في مراجعة القروض والسلف والمساعدات والتسهيلات الائتمانية التي عقدها الدولة أو احد الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز وفحص الوثائق والمستندات والعقود والاتفاقيات المتعلقة بها للتأكد من قيدها في الدفاتر والسجلات سواء في حالة الإقتراض أو حالة الإقراض وعلى الجهاز التثبت في الحالة الاولى من توريدها للخزائن العامة أو مخازنها والتحقق من فعالية استخدامها في المجالات المحددة لها والتثبت في الحالة الثانية من تحصيل وتوريد اصل القروض وفوائده في الخزائن العامة في المواعيد وبالشروط المحددة في العقود والاتفاقيات الخاصة بها، كما أن الرقابة على الدين العام والتي يمارسها الجهاز في اليمن تتم وفقاً للآتي"¹:

(1)-الرقابة القانونية:

تهدف هذه الرقابة إلى التحقق من مشروعية إنشاء الدين والتأكد من أن الإجراءات المتعلقة باستلام الدين وتسديده مع الفوائد المستحقة عليه وطرق

استخدامه قد تمت طبقاً للقوانين والقواعد السارية والاتفاقيات المبرمة مع الغير بهذا الخصوص ولتحقيق ذلك تتم الإجراءات التالية¹:

أ. التحقق من تنفيذ مشروعية إنشاء الدين وذلك بالإطلاع على القوانين والإجراءات والاتفاقيات المتعلقة بالدين الداخلي والخارجي .

ب. التحقق من تنفيذ الالتزامات المطلوبة من الطرف الدائن من حيث تقديم مبلغ القرض في التواريخ المتفق عليها .

ج. التحقق من تنفيذ التزامات الطرف المدين فيما يتعلق بتسديد فوائد الدين وأقساطه طبقاً لمواعيد السداد المستحقة .

د. التأكد من صحة استخدام الأموال المقترضة في نفس الأغراض التي عقد الدين من أجلها .

هـ. التحقق من تضمين الموازنة العامة للدولة للاعتمادات الكافية لدفع مبالغ الفوائد وأقساط الدين التي تستحق خلال السنة المالية .

إلا أن الرقابة القانونية على الدين العام في اليمن مازالت تعترضها العديد من المعوقات وأهمها أن البيانات مشتتة في أكثر من جهة، كما أن الجهة المختصة عن الدين العام تتوزع ما بين البنك المركزي ووزارة المالية ووزارة التخطيط، وجهات أخرى ذات العلاقة (المستفيدة من الدين) هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى هناك تحفظ في الإدلاء بالبيانات للجهاز أحياناً بحجة سريتها .

(2) – الرقابة المحاسبية:

تهدف هذه الرقابة إلى التأكد من صحة توجيه القيود المحاسبية ومدى كفاية السجلات وانتظامها ودقة المعلومات والبيانات التي توفرها والتحقق من سلامة تقييم أرصدة الدين العام في نهاية كل سنة مالية، حيث تتم الإجراءات التالية²:

أ.التأكد من قيد كافة المبالغ المستلمة والمبالغ المدفوعة في السجلات المحاسبية الرسمية بموجب قيود محاسبية صحيحة طبقاً لإجراءات النظام المحاسبي المعمول به .

ب.التحقق من صحة الأرصدة الافتتاحية لحسابات الدين العام ومقارنتها بالأرصدة الختامية الخاصة بالسنة الماضية .

ج.مراجعة القيود المحاسبية التي تمت خلال السنة المالية، مع ضرورة التمييز بين اصل الدين من جهة والفوائد المستحقة والمصروفات المترتبة عليه من جهة أخرى .

د.مراجعة العمليات الحسابية الخاصة باحتساب الفوائد المستحقة على كل نوع من أنواع الدين العام، والتحقق من صحة احتساب الفوائد على أقساط الدين .

هـ.مراجعة أسعار شراء معدات أو تكلفة خدمات تم الحصول عليها عن طريق تسهيلات ائتمانية ومقارنتها بالأسعار التنافسية التي يمكن الحصول عليها في حالة تمويلها من مصادر بديلة .

و.مراجعة الأرصدة الختامية للقروض الدائنة والتحقق من مطابقة الأرصدة الإجمالية لحساب الدين العام والتأكد من صحة الأسس المستخدمة في تقييم هذه الأرصدة بالعملة المحلية اذا كان اصل الدين بعملة أجنبية وقيمة الدين في نهاية السنة المالية حسب أسعار العملات وعمل المخصصات اللازمة لفروق العملات بين القيمة الفعلية والقيمة الدفترية للدين .

وبالرغم من ان تلك الإجراءات هي التي يقوم بها الجهاز أثناء الفحص، إلا انه عند مراجعة الدين العام يتم التحفظ في كثير من البيانات من قبل الوحدات المعنية بالرقابة، أضف إلى ذلك لا يتم الانضباط في تسجيل تلك القروض في السجلات والدفاتر ليتم متابعتها والتأكد من صحة قيدها، مما يعيق عملية الفحص والمراجعة في كثير من الأحيان .

(3) – رقابة الأداء:

تتناول رقابة الأداء "فحص ودراسة الخطط والإجراءات التنفيذية والنظم المتعلقة بالدين العام، ومدى كفاءتها لمواجهة الاحتياجات التمويلية للحكومة وضبط

موازنتها النقدية، ودراسة الأساليب المتبعة للحصول على القروض بأنواعها، وتكاليف ذلك ومقارنتها بمصادر أخرى للتمويل والفاعلية في استخدام القروض وأثارها على سياسة الائتمان والتمويل في الدولة"١، وهذه الرقابة لا تقتصر على الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن بل تقوم بها أيضاً معظم الأجهزة الرقابية المالية الأعضاء من المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية المالية العليا (الانتوساي INTOSAI)، ومنها الكويت.

وبالرغم من صعوبة القيام برقابة الاداء على الدين العام في ظل تحفظ الوحدات الخاضعة للرقابة من الإدلاء بالبيانات لمندوبي الجهاز، إلا أن الجهاز المركزي في اليمن ووفقاً لخبرات الفاحصين فهم يبذلون قصارى جهدهم في سبيل القيام برقابة الاداء على الدين العام كلما توفرت البيانات .

لذلك فمن السهولة بمكان الاستفادة من الموجهات العامة الصادرة عن الانتوساي INTOSAI فيما يخص مراجعة الدين العام في اليمن، ولكن يحتاج الامر إلى توعية القيادات بأهمية الاستفادة من الموجهات، واتخاذ القرارات التي من شأنها ان تؤدي الى اعتماد موجهات دولية او محلية يمكن الاستناد اليها اثناء الرقابة على الدين العام.

مما سبق يتضح أن الرقابة التي يمارسها الجهاز على الدين العام ليست الرقابة الحديثة التي تستند على موجهات دولية او معايير محلية خاصة، غير ان الرقابة التي يمارسها الجهاز في الوقت الراهن هي رقابة مستندية على القروض الممنوحة لتنفيذ مشاريع مموله بقروض خارجية وهي رقابة تقليدية.

خامساً: مجال الرقابة على البيئة:

وفقاً للبيانات والوثائق المتوفرة عن الدور الرقابي للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن فقد تبين انه من الناحية التشريعية، يستند العديد من الباحثين على أن بعض مواد قانون الجهاز رقم 39 لسنة 1992 تتضمن الرقابة البيئية منها:

* الفقرة (أ) من المادة (8) والتي تنص على " .. المراجعة وإبداء الرأي بشأن خطط ومشروعات التنمية الإقتصادية والاجتماعية ومتابعة وتقييم البرامج الخاصة بتنفيذها للتحقق من أن النتائج الفعلية المحققة تتفق مع ما هو مخطط ومرسوم لها من حيث التكاليف والتوقيت الزمني والأهداف وطبقاً للشروط والمواصفات المحددة"¹، إلا أن أحد الباحثين يستند في اثباته للمراجعة البيئية الى تلك المادة مشيراً الى "أن هذه المادة تتضمن الرقابة على البيئة ضمناً ، وأنه يمكن ان يتم الاعتماد عليها في الرقابة البيئية مستقبلاً"² .

إلا أن الباحثة ترى ان ذلك يكفي ويجب النص صراحة على وجوب ممارسة الرقابة البيئية وكيفية مراجعتها مستفيدين من التوجيهات والإرشادات الدولية الخاصة بالرقابة على البيئة .

* الفقرة (ز) من المادة (8) والتي تنص على "فحص ودراسات الجدوى الإقتصادية لمشروعات التنمية والإستثمار وتقييم سياسات ووسائل التمويل الخاصة بتنفيذها وإبداء الرأي بشأن الآثار الإقتصادية والاجتماعية المترتبة على تنفيذها " وتعتبر هذه الفقرة قريبة إلى التصريح بالرقابة البيئية، إذ أن دراسة وتقييم الآثار البيئية للمشاريع التنموية مضافة لدراسات الجدوى الإقتصادية المعدة لهذه المشروعات ، اذ أن دراسة الآثار البيئية للمشاريع أصبحت من الشروط الضرورية من الجهات المقرضة أو المانحة للموافقة على تمويل أي مشروع تنموي .

* تم إصدار تعميم من قيادة الجهاز للقطاعات والإدارات العامة للفروع بممارسة الرقابة على الأداء البيئي ضمن نشاطات وأعمال فرق المراجعة التابعة للجهاز .

فبالإضافة إلى ما ذكر فقد قامت قيادة الجهاز بإنشاء إدارة للرقابة على البيئة واستقطاب العديد من المتخصصين في هذا المجال، إلا أنه لم يكتب لها النجاح ولم تصاغ لها المهام والصلاحيات فتم تجاهلها، ولم يكن الجهاز بعيداً من المشاركة في الدورات والندوات واللقاءات الدولية الخاصة بالرقابة على البيئة، إذ أن أعضاءه

يشاركون في معظم تلك اللقاءات والندوات، كما يتم عقد دورات محلية في مركز التدريب بالجهاز وتم مشاركة ما يقارب خمسين متدرباً من الجهاز، وكذا أكثر من محاضر داخلي وخارجي، استعداداً للبدء في عملية الرقابة البيئية، أما من ناحية الكوادر المتوفرة في الجهاز للقيام بهذه الرقابة فهناك مراجعون من حملة تخصص علوم بيئية، مهندسون زراعيون، كيميائيون، يمكنهم من القيام بهذه الرقابة، وهم على درجة عالية من الكفاءة والخبرة العملية في هذا المجال من خلال ممارستهم لهذا العمل في تلك الوحدات قبل استقطابهم للعمل في الجهاز، ولكن ذلك ليس كافياً كما ان قيادة الجهاز مازال لديها تحفظ في الوقت الراهن ولها رؤية مستقبلية متأنية فيما يخص اعتماد بعض المقترحات المقدمة الخاصة بإنشاء تلك الإدارة والسماح بالبدء بهذه الرقابة .

المطلب 2

موقف قضايا المال العام

في ظل العولمة

من ضمن الاهداف التي تسعى اليه الأجهزة الرقابية المالية العليا، في سبيل الحفاظ على المال هو كشف المتسببين فيه، واحالتهم الي القضاء واسترجاع الأموال العامه المنهوبة، سواء كانت تلك الأموال اموال نقدية أو عينية، وبما ان الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، يقوم بالرقابة بشتى انواعها سواء الرقابة المالية او القانونية او التقييمية وفقا لقانون انشائه رقم 32 لسنة 1992، فكثيرا مايكشف انواع التلاعب بالمال العام او الاخفاق (في توجيه المال العام لما خصص له)، سواء بقصد او بدون قصد، الا انه في الفترة الاخيرة وبالأخص اواخر التسعينات من القرن الماضي، ومع بداية شيوع العولمة والتوجه الى خصخصة جزء من القطاع العام والذي كان يبنى بالخسائر المستمرة، ويزيد من عبء الموازنة العامة للدولة، كان من المتوقع ان تقلل من قضايا المال العام المحالة الى نيابة الاموال العامة خاصة القضايا الخاصة بالمؤسسات التي كانت تمنى بخسائر مستمرة، كما ان الدور الذي يجب ان يلعبه الجهاز من خلال انضمامه إلى منظمة الأنتوساي INTOSAI،

سيؤدي إلى الزيادة في كفاءة اليد العاملة للعمل وفقاً للتطورات الجديدة وبكفاءة عالية وبأسلوب ومنهج علمي متطور، كما يتوقع ان تتأثر قضايا المال العام تأثراً ايجابياً بحيث تقل تلك القضايا عاماً بعد عام، وعليه فالجدول التالي سيوضح تطور أو تدني قضايا المال العام للفترة من 1995م – 2005م¹:

جدول (14) قضايا المال العام للفترة من 1995-2005*

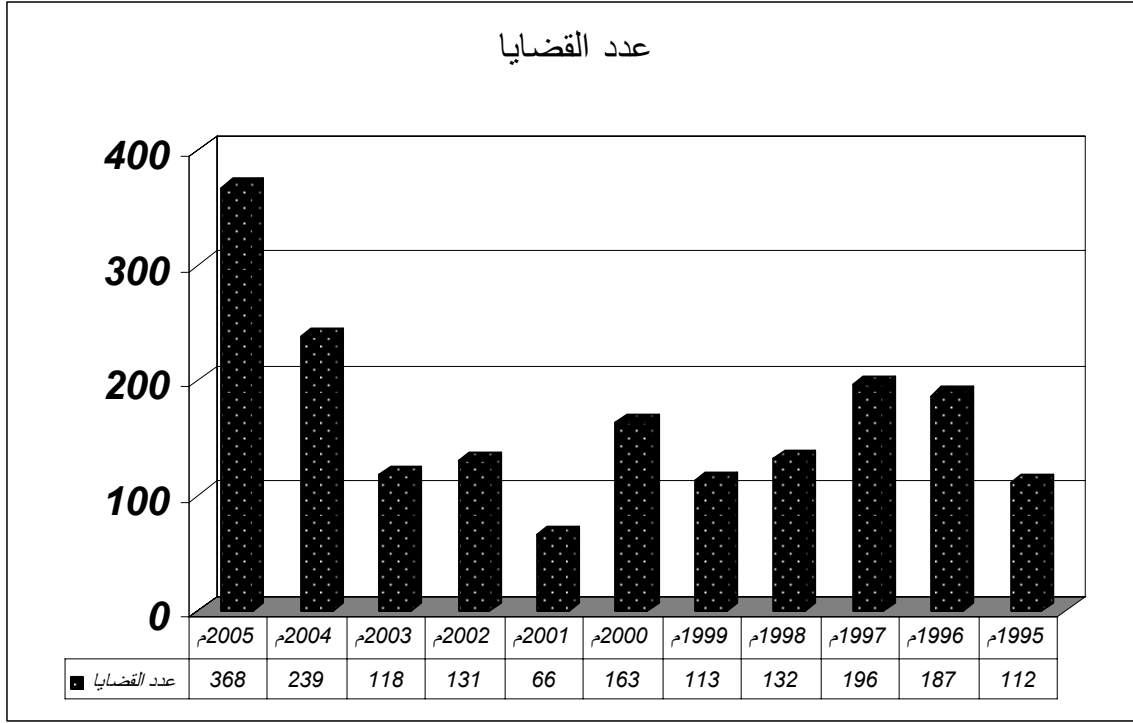
إجمالي عدد القضايا	إجمالي الاضرار المالية والمادية والمكتشفة عن طريق الوحدات الخاضعة للرقابة .	عدد القضايا	إجمالي الاضرار المالية والمادية والمكتشفة عن طريق الجهاز .	عدد القضايا	العام
358	325,534,502ر+ ارا ضي + مبنى حكومي، مواد عينية أخرى .	256	5,172,951 ريال \$ 2,827,405.25 215,275 يورو	102	2005
239	370,056,917ر \$ 1,564,860 + اصول ثابته ومواد عينية أخرى.	147	2,486,080,082 ر 1,115,551.46 ج أ	92	2004
118	86,545,916 ر \$ 83,410 + اراضي .	26	12,216,969,67ر \$ 12,529,861	92	2003
131	3,296,065,944 ر \$ 285,973 + اراضي + مواد عينية مختلفة .	84	550,540,597 ر \$ 2,226,770.25	47	2002
66	89,233,855 ر \$ 300,000 اراضي+	19	247,418,860 ر \$ 174,085	47	2001

* : () () () () : ()
(\$)

إجمالي عدد القضايا	إجمالي الأضرار المالية والمادية والمكتشفة عن طريق الوحدات الخاضعة للرقابة .	عدد القضايا	إجمالي الأضرار المالية والمادية والمكتشفة عن طريق الجهاز .	عدد القضايا	العام
163	228,806,424 ر \$ 314,591 + اراضي + اصول ثابتة + مواد عينية مختلفة .	83	471,071,784 ر \$ 3,894,782	80	2000
113	2,727,870,561 ر \$ 5,057,345 + اصول ثابتة + مواد عينية مختلف	48	904,602,564 ر \$1,616,662.74	65	1999
132	3,620,639,829 ر \$ 484,819 + اصول ثابتة متنوعه + ومواد عينية مختلفة .	70	7,226,002,273 ر \$ 2,467,984.28	82	1998
196	526,805,740 ر \$ 2,121,748 + مواد عينيه + اصول ثابتة مختلفة .	80	11,825,779,20 ر \$ 5,678,647.78 215,000 بين 128,160 مارك 200 ج ا	116	1997
187	1,622,020,569 ر + ا صول ثابتة + مواد عينية مختلفة .	62	1,160,242,804 ر \$ 5,062,252.54	125	1996
112	3,844,286,291 ر \$ 10,040 + مواد عينية + اصول ثابتة .	49	100,532,6651 ر \$ 218,326.68	63	1995

(البيانات مستقاة من تقرير الشؤون القانونية في الجهاز لعام 2006)

شكل رقم (12) قضايا المال العام للفترة من 1995-2005.



(الشكل من اعداد الباحثة)

يتبين من الجدول السابق تنوع قضايا المال العام، منها ماهو نقدي (عملات محلية واجنبية)، وأخرى اصول ثابتة (اراضي، مباني، ومواد عينية مختلفة)، كما ان تلك القضايا منظورة امام محاكم الاموال العامة، حيث يتوقع استعادة الاموال والاصول الثابتة والعينية ومعاقبة مرتكبيها، اما من حيث اكتشافها فهناك نوعين من القضايا، قضايا تم اكتشافها عن طريق الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، سواء في المركز الرئيسي او الفروع، واخرى تتم اكتشافها عن طريق ادارة الوحدات نفسها وتم التبليغ بها، جزء منها تم التبليغ به للجهاز مباشرة واخرى تم احالة تلك القضايا الى نيابات الاموال العامة ، لذا ففي هذا المطلب سيتم توضيح موقف قضايا المال العام في ظل العولمة من خلال فترتين، الاولى للفترة من 1995-2000 ، والثانية للفترة من 2001-2005 والتالي توضيح لذلك :

موقف قضايا المال العام للفترة من 1995-2000

تتميز هذه الفترة بفترة التغيير واتخاذ القرارات، خاصة في مجال خصخصة القطاع العام، وتشجيع الإستثمارات الأجنبية، وما تحدثه من تلوث بيئي يجب مواجهته، أيضا زيادة وطأة الدين العام على كاهل الدولة، وهو مايجب مراعاته ومراقبته للتأكد من حسن تسييره، وأنه يتم الاستفادة منه في المواعيد المحددة وسداد التزاماته للدولة او الجهات المقرضة في حينه، كل تلك القضايا سبق أن واجهته الأجهزة الرقابية المالية العليا عبر منظمة الانتوساي، وذلك بالدراسة واصدار المعايير والموجهات الارشادية لكيفية الرقابة الحديثة في ظل وجود متطلبات جديدة على الساحة الدولية والتي سبق ذكرها، ليس هذا فحسب بل تم تنفيذ العديد من البرامج التدريبية لصقل الكوادر العاملة في هذا الميدان(الرقابة)، بما يضمن التأهيل الدولي لكوادر الأجهزة الرقابية المالية العليا، لذا فالجدول السابق يبين موقف قضايا الأموال العامة والمحالة إلى محاكم ونيابات الأموال العامة في اليمن ، حيث اشتمل الجدول على نوعين من القضايا، قضايا اكتشفها الجهاز من خلال رقابته ، وأخرى تم اكتشافها من خلال الوحدات نفسها، ومن خلال المقارنة، يتضح أنه في عام 1995 كانت إجمالي القضايا 112 قضية، منها 63 قضية بمبلغ 100.532.665.61 ريال يمني، 218.326.68 دولار امريكي، تم اكتشافها عن طريق الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، في حين تم اكتشاف 49 قضية عن طريق الوحدات نفسها، وذلك بمبلغ 3.844.286.291 ريال يمني، \$10.040 ، بالاضافة الى مواد عينية وأصول ثابتة متنوعة، فيما نلاحظ زيادة في عدد القضايا في عام 1996، حيث بلغت 187 قضية، منها عدد 125 قضية اكتشفت عن طريق رقابة الجهاز، بإجمالي مبلغ 1.160.242.804 ريال ، ومبلغ 5.062.252.54 دولار امريكي، بينما بلغت القضايا المبلغة عن طريق الوحدات نفسها 62 قضية، كما بلغت القضايا المكتشفة في عام 1997 عدد 196 قضية منها 116 قضية عن طريق الجهاز و 80 قضية عن طريق الوحدات الخاضعة للرقابة.

نستنتج من ذلك أنه بالرغم من قيام الحكومة اليمنية بخصخصة بعض القطاع العام، والتي كانت تمنى بخسائر، ومعرضة للسرقة والنهب، إلا ان قضايا المال العام، مازالت في إرتفاع، من ناحية أخرى يدلل مسؤولي الجهاز أن ذلك نتيجة لإرتفاع كفاءة المراجعين، الناتج عن التدريب المستمر والذي يخصص للأعضاء الفنيين.

كما أن زيادة القضايا المكتشفة والمبلغه من الوحدات الخاضعة للرقابة/ يدل على زيادة الوعي لدى تلك الوحدات بضرورة التحري والدقة في المحافظة على المال العام، وهذا مآدى الى انخفاض عدد القضايا الخاصة بالاموال العامة، في السنوات 1998، 1999، 2000 سواء عن طريق الجهاز او الوحدات الخاضعة للرقابة، كما أن هذا يعد مؤشراً ايجابياً للحفاظ على المال العام وحسن ادارته وتوجيهه من قبل الوحدات الخاضعة للرقابة .

موقف قضايا المال العام للفترة من 2001-2005

تعتبر الفترة من 2005-200، فترة المفروض ان الحكومة اليمنية استطاعت، أن تستوعب وتحدد مطالبها وأحتياجاتها في ظل العولمة، خاصة في ظل توفر المعايير والموجهات الدولية الرقابية وبعد تجربة الخصخصة التي أجرتها منذ بداية تسعينات القرن الماضي حتى عام 2000م، ومشاركتها في كثير من اللجان والمؤتمرات الخاصة بالرقابة، ومن خلال الجدول السابق، يلاحظ أن قضايا المال العام مازالت في ارتفاع مستمر، وأنه لم يحدث انخفاض، كما كان متوقع، بل إستمرت القضايا في الإرتفاع ابتداء من 66 قضية عام 2001 حتى وصلت إلى 358 قضية عام 2005، وقد تنوعت تلك القضايا ما بين سرقة واختلاس للأموال النقدية(المحلية والأجنبية)، أو العينية (اراضي، مباني، ومواد عينية مختلفة)، وبالرغم من استخدام الجهاز للرقابة التقليدية في الرقابة على الدين العام، الا ان الجهاز استطاع ان يحصر بعض التلاعب بالدين العام ومقداره والمتسببين فيه واحالتهم للقضاء، فيما ركزت الوحدات الخاضعة للرقابة في التبليغ عن سرقة الاصول الثابتة، والذي معظمها تركز في الاراضي، الناتج عن تدخل الاستثمارات وما تتطلبه من اراضي لأقامة المشاريع، وبالتالي فقد قابل ذلك مشاكل في حيازة اراضي مواطنين له حق فيها منذ تأميم الاملاك في الشطر الجنوبي من اليمن(سابقا) قبل توحيد اليمن، وكذا ظهور مواطنين مدعين بملكية الاراضي القصد من ذلك

الانتفاع من التعويضات، وهذا مما دفع بالمواطنين والمؤسسات بالوقوف امام المحاكم للتقاضي على ملكية تلك الاراضي، والمباني وأصول اخرى. والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة يتابع طريقة سير محاكمة المتهمين بالسطو على تلك الأموال أولاً بأول، للتأكد من استرجاع الأموال العامة لخزينة الدولة، وفي نفس الوقت الإطمئنان إلى أن المحاكم تأخذ مجراها العادل في استرداد الأموال العامة ومحاسبة المتسببين في ذلك .

كما تجدر الإشارة إلى أن الجهاز يقوم بعقد لقاءات ثنائية بينه وبين القضاء (نيابات الأموال العامة) للوصول إلى السرعة في البت بقضايا الأموال العامة، وأخذ تقارير الجهاز بعين الاعتبار عند التقاضي لمصادقيتها وصحة إسنادها القانوني ووثاقها. وخلاصة لما سبق يتضح بأن هناك تذبذباً في قضايا المال العام من سنة إلى أخرى، وليس مايجزم بأن هناك انخفاض أو ارتفاع في مستوى قضايا المال العام، ولكن إجمالاً فإن المتوسط العام يبين بأن قضايا المال العام في زيادة، وأن عملية الخصخصة والاستثمار لم تساعد في التخفيف من قضايا المال العام، بل نستطيع القول بأن هناك ارتفاعاً في كفاءة اليد العاملة لدى الجهاز، وهذا يدل على امكانية مراقبي الجهاز من زيادة اكتشاف المخالفات والجرائم الواقعة على المال العام، رغم محدودية المشاركات في المراجعات بشكل عام خاصة فيما يتعلق بمتطلبات العولمة بالنسبة للرقابة المالية وأهمها المراجعة التكنولوجية والرقابة على البيئة والدين العام والخصخصة .

خاتمه:

من خلال ماتمت دراسته في الفصل الخامس يتبين ان نشأة الرقابة في اليمن قديمة رغم ماتعرضت له اليمن من مراحل متتالية ادت به الى الانقسام وبالرغم من ذلك فرقابته على المال لم يكن بعيد عن ذلك بل كان يقوم بالرقابة على المال العام في كل مرحلة وتحت اي ظروف وفي ظل اي حكم، حتى توحيد اليمن في عام 1990م وانشاء جهاز رقابي موحد سمي بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ، وفي ظل هذه الفترة يحاول للحقا بعملية التطور العالمي وتطوير الرقابة وفقا لمتطلبات العولمة وذلك من خلال محاولته الرقابة على الخصخصة والدين والبيئة والرقابة التكنولوجية والرقابة على البيئة.

الفصل السادس

دور الجهاز في ظل العولمة

(دراسة ميدانية)

في هذا الفصل تم تناول فروض الدراسة من خلال تحليل إجابات عينة المستبانين وذلك من خلال مبحثين، يتناول المبحث الأول أساليب التحليل الإحصائي لعينة الدراسة وخصائصها الديمغرافية، بينما يتناول المبحث الثاني تحليل ومناقشة آراء عينة الدراسة، وفيما يلي تفصيل لذلك:

المبحث الأول

أساليب التحليل الإحصائي

لعينة الدراسة وخصائصها الديمغرافية

نتيجة لما تتطلبه الدراسة الميدانية من عمليات تحليل إحصائية دقيقة، فقد تم التحليل بالإسعانة بخبير إحصائي للإستفادة من خبراته في هذا المجال، حيث تم دراسة العينة واستخدام الأساليب التحليلية المناسبة، حيث تم بيان ذلك من خلال مطلبين، الأول يشرح عينة الدراسة وكيف تم اختيارها وتوزيع الاستبيان بصورة عادلة شاملة كافة قطاعات الجهاز، بينما يوضح المطلب الثاني شرح وافٍ للخصائص الديمغرافية للدراسة، والذي يبين كافة خصائص العينة من حيث العمل والخبرة والمؤهل، وبما يفي متطلبات الدراسة، وفيما يلي توضيحاً لذلك:

المطلب 1

عينة الدراسة والاساليب الاحصائية المستخدمة

للإجابة على الأسئلة المطروحة، فقد تم صياغة العديد من الفقرات في صورة اسئلة مغلقة، حيث شملت هذه الاسئلة كافة مواضيع الدراسة، ومن ثم تم توزيعها كالتالي:

- ستة أسئلة لتوضيح تأثير التقدم التكنولوجي على الوظائف الرقابية التقليدية.
- أربعة اسئلة لتوضيح تأثير الخصخصة على الوظائف الرقابية التقليدية.
- خمسة اسئلة لتوضيح تأثير تحرير التجارة الدولية على الوظائف الرقابية التقليدية.
- ثلاثة اسئلة لبيان مدى اعتماد الجهاز على معايير المراجعة الدولية الصادرة عن منظمة الانتوساي في المراجعة المالية والاداء .
- ثلاثة اسئلة لبيان مدى اعتماد الجهاز على معايير المراجعة الدولية الصادرة عن اتحاد المحاسبين الدولي في المراجعة المالية والاداء .
- ثلاثة اسئلة لبيان مدى استجابة الجهاز للموجهات والارشادات الدولية في مجال الرقابة على الخصخصة والصادرة عن منظمة الانتوساي .
- اربعة اسئلة لبيان مدى استجابة الجهاز للموجهات الدولية الصادرة عن منظمة الانتوساي في مجال الرقابة على الدين العام .
- ثلاثة اسئلة لبيان مدى استجابة الجهاز للموجهات الدولية الصادرة عن منظمة الانتوساي في مجال الرقابة على البيئة ،

كما تم توزيع تلك الاسئلة على فقرات الدراسة بحيث يتم الوصول الى الاجابة على اسئلة الدراسة والتحقق من فرضياتها المكونة من ثلاث فرضيات سبق ذكرها، وسيتم التحقق منها لاحقاً.

وكون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة الجهة المستهدفة من الدراسة، فقد تم التركيز على توزيع العينة على المركز الرئيسي للجهاز في صنعاء العاصمة، وذلك كون المركز الرئيسي الجهة المتصدرة لأي اعمال رقابية جديدة سواءً من حيث

تنفيذها او التدريب على تنفيذها أو دراستها واتخاذ القرار حول ملاءمة تطبيق تلك الاعمال الرقابية في البيئة اليمنية، لذا فقد حاولت الباحثة انتهاج أسلوب توزيع الاستبيان المكون من (150) استبانة على عينة مكونة من (150) عضو فني من مجموع (214) عضواً فنياً "مجتمع الدراسة" وبنسبة (70%) وهي نسبة عالية، كما تم استرجاع (103) استبانة وبنسبة (68%) من إجمالي الاستبيان الموزع، بينما تم رفض استبانتين لوجود عيوب فيها قد تؤثر على نتائج البحث ، لذا فقد تمت الدراسة على (101) استبانة تم تفرغها وإدخالها إلى الحاسب بعد ترميزها وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي، مع ملاحظة ان مجتمع الدراسة قد شمل الذكور والاناث العاملين في المجال الرقابي للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، ولم يتم التفرقة بين اجابات الذكور عن الاناث، كون جنس المستبائين لا يؤثر في موضوع الدراسة.

ولإختبار مصداقية العينة في تمثيلها لمجتمع الدراسة فقد تم اختيار العينة من عدة مستويات وظيفية في الجهاز (عضو فني، رئيس مراقبة، نائب مدير عام، مدير عام، وكيل مساعد، وكيل قطاع) وكذا من مختلف قطاعات الجهاز المكون من:

- القطاع الاداري، والذي يختص بالرقابة على الوحدات الادارية للدولة مثل الوزارات والمصالح والاجهزة الحكومية ..
- القطاع الاقتصادي، وهو الذي يختص بممارسة الرقابة على قطاع الوحدات تالاقتصادية في الدولة، والذي يتكون من القطاع العام، والقطاع والمختلط، والذي تبلغ مساهمة الدولة فيه اكثر من 51% من رأسمال تلك الوحدات، وكذا البنوك.
- قطاع الوحدات العامة، يختص هذا القطاع بممارسة الرقابة على السلطة المحلية، والوحدات المعانة في الدولة.
- قطاع الشؤون المالية والادارية والفنية، فبالاضافة الى قيام هذا القطاع بممارسة مهامه في مجال الشؤون المالية والادارية الداخلية للجهاز، الا انه يقوم بممارسة الرقابة في مجالي القروض والمساعدات والخطة الخمسية للدولة.

- مركز التدريب، ويختص بتدريب كافة موظفي الجهاز بحسب الخطة المستهدفة في الجهاز، سواء في التدريب على الرقابة التقليدية او الرقابة الحديثة، وهو مركز تابع لرئيس الجهاز مباشرة .
 - ادارة تقنية المعلومات، وهي ادارة تهتم باعداد البرامج التدريبية في مجال تقنية المعلومات، وهي ادارة تابعة لرئيس الجهاز مباشرة .
 - المكتب الفني، وهو مكتب يختص بمراجعة التقارير قبل التوقيع عليها من قبل رئيس الجهاز، وذلك من حيث مطابقتها للأهداف والبرامج والمعايير المعتمدة، وملاءمة التوصيات مع الملاحظات والتأكد من مطابقة الاسناد القانوني وصياغة التقارير وجودته وصلاحيته للتصدير، وهي ادارة تابعة لرئيس الجهاز مباشرة.
 - ادارة الجودة، وهي ادارة تختص بدراسة التقارير بعد الاصدار ورفع التقارير عن العيوب التي تكتنفها بعد الاصدار، واعداد التقارير الدورية التي ترفع الى رئيس الجمهورية، وهي ادارة تابعة لرئيس الجهاز مباشرة .
- كما تم اختبار العينة العشوائية وتوزيعها بشكل جيد وسليم وغير متحيزة حتى تستطيع الباحثة الإعتماد عليها عند إجراء التحليل واشتقاق الإستنتاجات والجدول الإحصائية، بينما تم استخدام الأساليب الإحصائية في التحليل كالتالي:
- التكرار والنسب المئوية لخصائص العينة الديمغرافية .
 - الوسط الحسابي لقياس درجة تمركز آراء أفراد العينة مقارنة مع درجات مقياس ليكرت الخماسي .
 - الانحراف المعياري لقياس مدى تشتت آراء أفراد العينة عن وسطها الحسابي .
 - قوة الارتباط لتحديد العلاقة بين العولمة ووظائف الجهاز التقليدية .
 - اختبار T لاختبار صحة أو عدم صحة فرضيات الدراسة .

المطلب 2

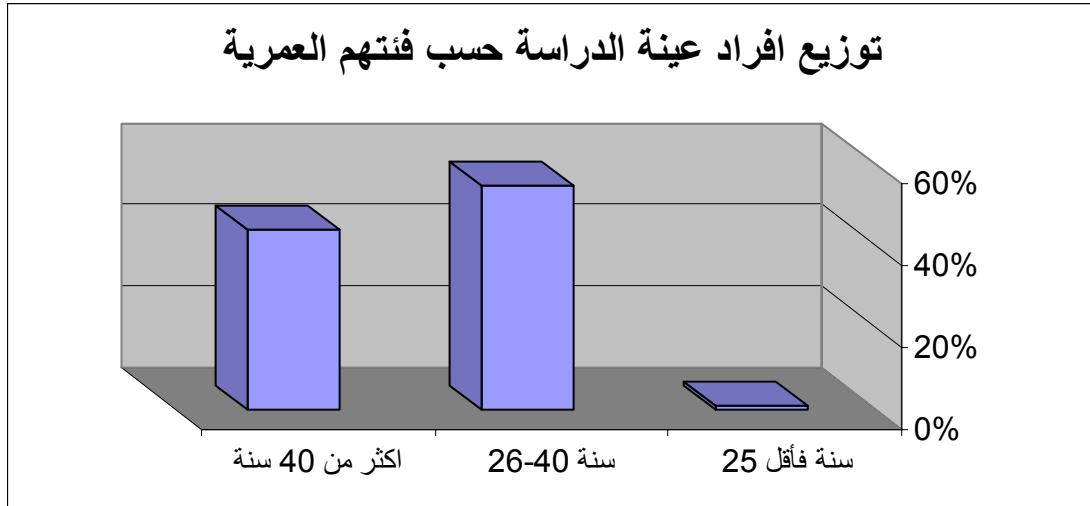
الخصائص الديمغرافية للدراسة

تم تحليل الدراسة الميدانية للدراسة من خلال إجابات المستبانيين على الإستبيان الموزع لهم وذلك من خلال تحليل خصائص العينة الديمغرافية التالية:
حسب الفئة العمرية: تم تحليل الاستبانة حسب الفئات العمرية والتي كانت ما بين 25 سنة وفوق الأربعون، وقد كانت نتائج التحليل كالتالي:

جدول رقم (15) توزيع أفراد العينة حسب فئاتهم العمرية

الفئة العمرية	التكرار	النسبة المئوية
25 سنة فأقل	1	1%
26-40 سنة	56	55%
أكثر من 40 سنة	44	44%
المجموع	101	100%

شكل رقم (13) توزيع أفراد العينة بحسب الفئة العمرية



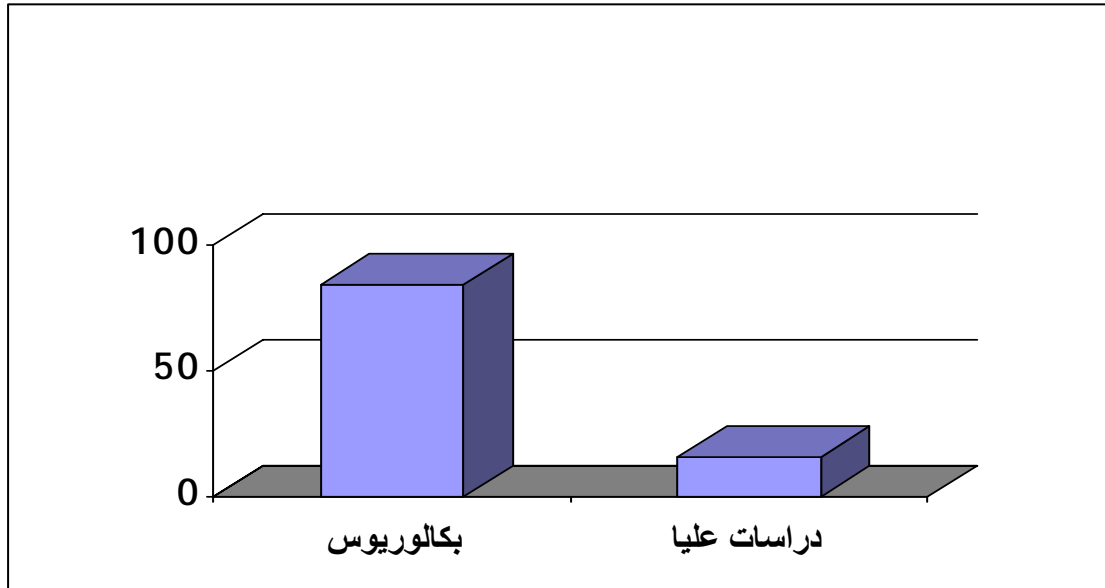
من خلال النتائج التي تم التوصل إليها من التحليل والمبين بالجدول رقم (15) والشكل البياني رقم (13) تبين أن (55%) من أفراد العينة فئتهم العمرية (26-40) سنة يليها الفئة العمرية (40 سنة فأكثر) ونسبتهم (44%) في حين أن أقل

فئة عمرية الفئة 25 سنة فأقل ونسبتها (1%) مما يشير بأن معظم أفراد العينة موزعين عند الفئتين الأخيرتين أي ما بين 26 إلى أكثر من أربعين عاماً .
حسب المؤهل العلمي: تم تحليل الاستبانة حسب الفئات المؤهل العلمي وقد كانت نتائج التحليل كالتالي:

جدول رقم (16) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل	التكرار	النسبة المئوية
بكالوريوس ¹	85	%84
دراسات عليا ²	16	%16
المجموع	101	%100

شكل رقم (14) توزيع افراد العينة بحسب المؤهل العلمي



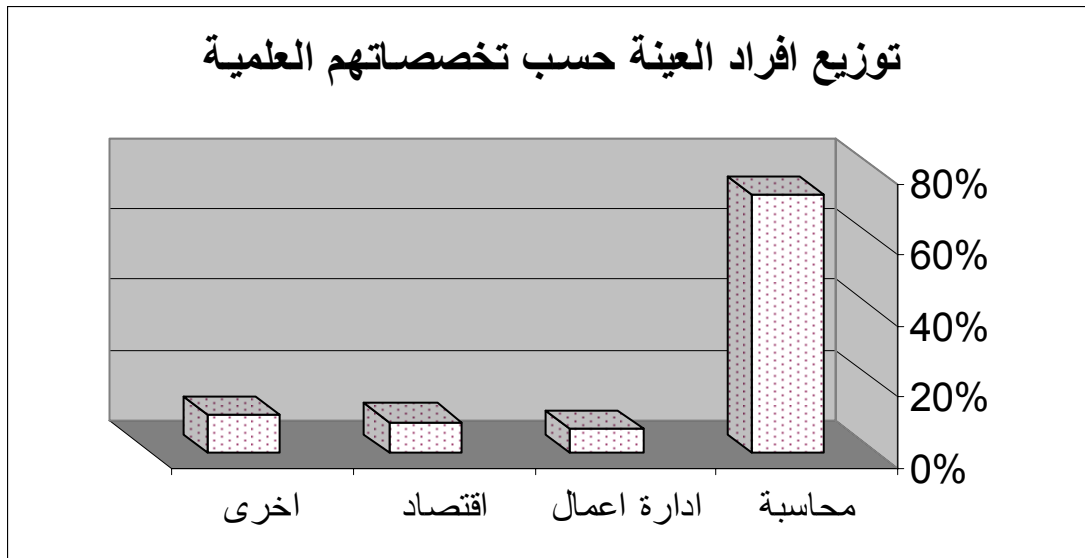
ومن خلال الجدول السابق يتبين أن (84%) من أفراد العينة هم من حملة البكالوريوس وأن (16%) من الدراسات العليا، ونستنتج من ذلك بأن معظم أفراد العينة كانوا من حملة المؤهلات الجامعية .

حسب التخصص: أما توزيع أفراد العينة بحسب تخصصاتهم العلمية فكانت النتائج كما يلي:

جدول رقم (17) توزيع أفراد العينة حسب تخصصاتهم

التخصص	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	74	73%
إدارة أعمال	7	7%
اقتصاد	9	9%
أخرى ¹	11	11%
المجموع	101	100%

شكل رقم (15) توزيع أفراد العينة حسب التخصص



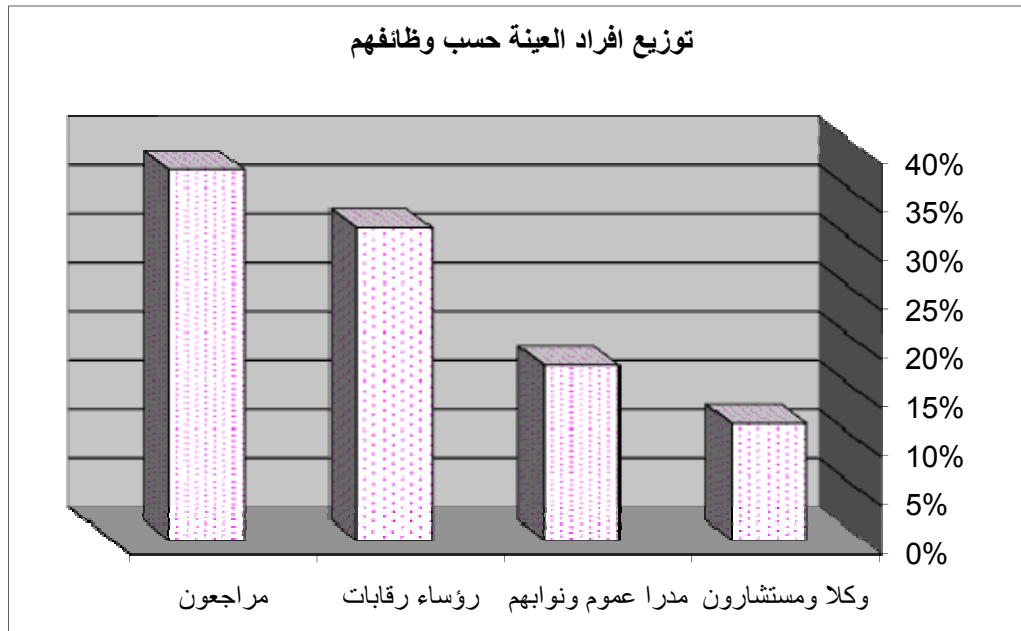
ومن خلال الجدول أعلاه فقد بينت النتائج بأن (73%) من أفراد العينة كانت تخصصاتهم محاسبة وأن (7%) تخصصاتهم إدارة أعمال، (9%) إقتصاد، (11%) تخصصات أخرى، ونستنتج من ذلك بأن معظم أفراد العينة كانت تخصصاتهم محاسبة.

حسب المستوى الوظيفي : وبحسب المستوى الوظيفي فقد كان توزيع أفراد العينة كما هو في الجدول التالي:

جدول رقم (18) توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي

النسبة المئوية	التكرار	المستوى الوظيفي
12%	12	وكلاء ومستشارون
18%	18	مدراء عموم ونوابهم
32%	32	رؤساء رقابات
38%	39	مراجعون
100%	101	المجموع

شكل رقم (16) توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي



بينت نتائج الجدول السابق رقم(18) أن (38%) من أفراد العينة هم مراجعون وأن (32%) رؤساء مراقبات وأن (18%) مدراء عموم ونواب مدراء عموم، وأن (12%) هم وكلاء ووكلاء مساعدون ومستشارون. ونستنتج من ذلك بأن معظم أفراد العينة هم من الفرق العاملة في الميدان .

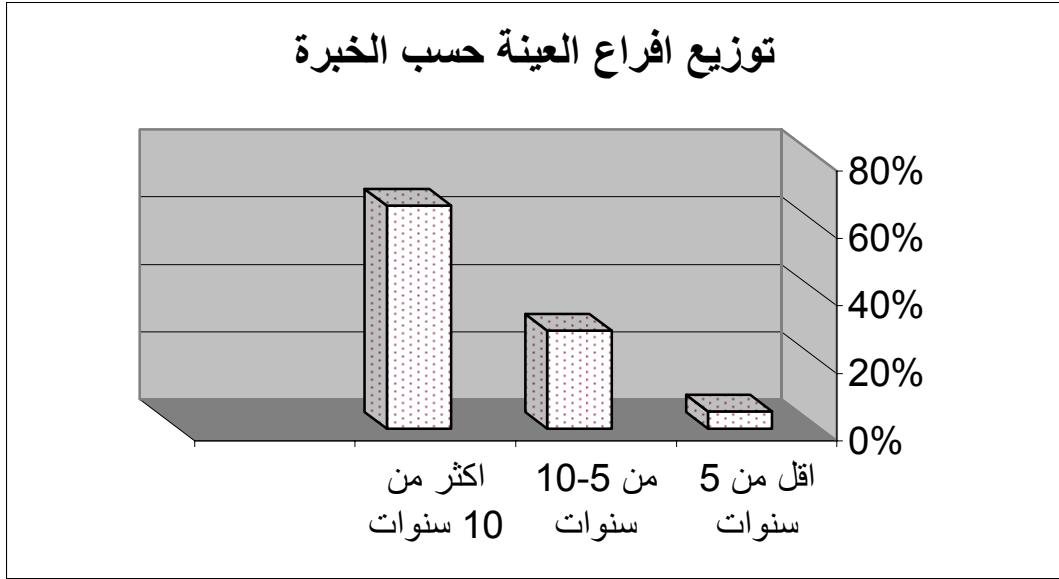
حسب سنوات الخبرة:-

وبحسب سنوات الخبرة فقد كانت نتائج تحليل توزيع أفراد العينة كالتالي:

جدول رقم (19) توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	5	5%
من 5-10 سنوات	29	29%
أكثر من 10 سنوات	67	66%
المجموع	101	100%

شكل رقم (17) توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة



ومن خلال الجدول السابق رقم (19) تبين النتائج أن (66%) من أفراد العينة كانت سنوات خبرتهم أكثر من 10 سنوات، وأن (29%) من أفراد العينة كانت خبرتهم بين 5-10 سنوات، في حين أن 5% من أفراد العينة كانت خبرتهم تقل عن 5 سنوات ، في العمل الرقابي بالجهاز .

ومن خلال النتائج التي تم التوصل إليها سلفاً لخصائص العينة الديمغرافية أن نتائج توزيع أفراد العينة قد أعطى مؤشراً ايجابياً في الحصول على أجوبة دقيقة لأسئلة الاستبيان.

وقد أجريت دراسة تحليلية أولية لمتغيرات الدراسة بحسب خصائص العينة الديمغرافية لقياس ما إذا كان هناك تباين بين الآراء وفقاً لتلك الخصائص، حيث ثبت عدم وجود تباين بين خصائص العينة الديمغرافية لذلك تم معالجة وتحليل البيانات مشتملة .

المبحث الثاني

تحليل ومناقشة آراء عينة الدراسة المستبانه

وفقاً لما تم شرحه لكيفية عملية توزيع العينة، وتحليل خصائصها الديمغرافية، ففي هذا المبحث، يتم عرض نتائج تحليل ومناقشة آراء عينة الدراسة الميدانية، وفقاً لفروضيات الدراسة، وهي كالتالي:

المطلب 1

علاقة ظاهرة العولمة بالدور الرقابي للجهاز

فوفقاً للفرضية الأولى والتي تنص على " هناك علاقة بين ظاهرة العولمة وبين الدور الرقابي الذي يقوم به الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية"، فقد تم صياغة الفقرات التي تتناسب مع الفرضية، والتي تؤدي إلى الغرض المطلوب وهو التأكد من وجود علاقة بين العولمة كظاهرة وبين الرقابة التقليدية للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، كما تم صياغة تلك الفقرات ضمن ثلاثة أقسام، لها علاقة بالعولمة وهي:

القسم الأول: التقدم التكنولوجي .

القسم الثاني: الخصخصة .

القسم الثالث: التجارة الخارجية .

والتالي تفاصيل ذلك :

القسم الأول: التقدم التكنولوجي: يهدف هذا القسم إلى معرفة علاقة التقدم التكنولوجي بمهارات اليد العاملة في الجهاز، وتأثير التقدم التكنولوجي في الوحدات الخاضعة للرقابة على أعمال الجهاز الرقابية التقليدية، وقد صيغ لذلك الفقرات المبينة بالجدول رقم (20) لمتغيرات الدراسة عن مدى تأثير العولمة على وظائف الجهاز الرقابية التقليدية والتالي يوضح ذلك:

جدول رقم (20) تحليل فقرات تأثير العولمة في الوظائف الرقابية لعينة الدراسة

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	متغيرات الدراسة
0.85	3.3	استخدام التكنولوجيا الحديثة قلص من العمل الرقابي التقليدي
0.91	3.0	التكنولوجيا الحديثة المستخدمة في الوحدات الخاضعة لرقابة الجهاز دفعت بالجهاز إلى تطوير وسائله الرقابية
0.85	3.3	توفير المعلومات وتوثيقها أليا ساعد الجهاز على تطوير وظائفه التقليدية
0.69	2.5	توفر التكنولوجيا في الرقابة قلص من استخدام اليد العاملة في الجهاز
0.61	2.4	جرائم الأموال على الانترنت ساعد الجهاز على تطوير طرق ومنهجية رقبته
0.92	3	التطور التكنولوجي في الوحدات الخاضعة للرقابة قابله تطور تكنولوجي في اليد العاملة بالجهاز

ومن خلال القراءة للنتائج بالجدول السابق رقم(20) يتبين أن درجة الوسط الحسابي للمتغير الأول (بان استخدام التكنولوجيا الحديثة في الوحدات الخاضعة للرقابة قلص من العمل الرقابي التقليدي بالجهاز) كانت (3.3) بانحراف معياري (0.85)، وهي تشير بأن آراء أفراد عينة الدراسة غير متأكدة فيما إذا كان وجود التكنولوجيا في الوحدات الخاضعة لرقابة الجهاز قد قلص من العمل الرقابي التقليدي بالجهاز أم لا، كما أن عينة الدراسة كانت غير متأكدة من أن تلك التكنولوجيا قد دفعت بالجهاز إلى تطوير وسائله الرقابية التقليدية، وكذا تطوير وظائف الجهاز التقليدية بدليل أن درجة الوسط الحسابي كانت (3)، (3.30) بانحرافات معيارية

(0.91)،(0.85) . أيضا يرى أفراد العينة بأن توفر التكنولوجيا في الجهاز لم يقلص من استغلال واستخدام اليد العاملة الحالية في الجهاز، كما أن جرائم الانترنت لم تساعد الجهاز على تطوير طرق ومنهجية رقابته، ويدلل ذلك على أن درجة الوسط الحسابي (2.5)، (2.4) بانحرافات معيارية (0.69)،(0.61)، أما من حيث مقابلة التطور التكنولوجي بتطوير مهارة اليد العاملة في الجهاز فقد بينت عينة الدراسة عدم التأكد من حدوث ذلك، بدليل أن درجة الوسط الحسابي كانت (3.0) بانحرافات معيارية (0.92) .

ونستنتج مما سبق بأن وجود التكنولوجيا الحديثة في الوحدات الخاضعة لرقابة الجهاز أو توفرها لدى الجهاز، أو من خلال جرائم الانترنت على الأموال، ليس له تأثير جوهري على وظائف الجهاز الرقابية التقليدية، سواء من حيث تطوير المنهجية المستخدمة في الرقابة أو من حيث تطوير مهارة اليد العاملة في الجهاز .

القسم الثاني: الخصخصة: يهدف هذا القسم إلى معرفة علاقة الخصخصة بمهارات اليد العاملة في الجهاز، وكذا تأثيرها على وظائف الجهاز الرقابية التقليدية، وقد صيغ لذلك الفقرات المبينة في الجدول (21) حيث أظهرت نتائج تحليل بيانات عينة الدراسة التالي:

جدول رقم (21) مدى تأثير الخصخصة على وظائف الجهاز الرقابية التقليدية

متغيرات الدراسة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
تقليل عمل الجهاز الرقابي	3.5	0.82
ساعد الجهاز في تطوير وظائفه التقليدية	2.8	0.84
وجود بطاقة مقنعة	3.1	0.87
التوسع من نطاق الرقابة على القطاع الخاص	2.6	0.77

ومن خلال النتائج المبينة بالجدول السابق رقم (21)، يتبين أن درجة الوسط الحسابي للمتغير الأول (3.5) بانحراف معياري (0.82) مما يشير بأن آراء العينة قد أكدت على أن الخصخصة، قد قلصت من العمل الرقابي بالجهاز، في حين ترى عينة الدراسة، بأن عملية الخصخصة، لم تساعد الجهاز على تطوير وظائفه الرقابية التقليدية المعتادة، بدليل أن درجة الوسط الحسابي (2.8)، بانحراف معياري (0.84)، كما لم تتأكد عينة الدراسة، من أن وجود الخصخصة، قد أدى إلى وجود بطاقة مقنعة في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، في الجمهورية اليمنية أم لا، أضف إلى ذلك، فإن عينة الدراسة تؤكد بأن وجود الخصخصة، لم تؤد إلى توسع الجهاز، في رقابته على القطاع الخاص، بدليل أن درجة الوسط الحسابي (2.6) بانحراف معياري (0.77) .

ونستنتج مما سبق أنه مع وجود الخصخصة فإن وظائف الجهاز الرقابية التقليدية لا تتغير ولا تتأثر بشكل جوهري وليس لها تأثير على اختلاق بطاقة مقنعة في الجهاز .

القسم الثالث: اثر تحرير التجارة العالمية على الوظائف التقليدية للعمل الرقابي بالجهاز: يهدف هذا القسم إلى معرفة علاقة التجارة العالمية بمهارات اليد العاملة في الجهاز، وكذا تأثيرها على وظائف الجهاز الرقابية التقليدية، وقد صيغ لذلك الفقرات المبينة في الجدول (22) حيث أظهرت نتائج تحليل بيانات عينة الدراسة التالي:

جدول رقم (22) تأثير التجارة العالمية على وظائف الجهاز

متغيرات الدراسة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
محاولة انضمام اليمن إلى منظمة التجارة العالمية دفع الجهاز إلى اعتماد المنهجيات الدولية للرقابة.	2.8	0.70
الإعفاءات الضريبية على بعض السلع سيساعد الجهاز على تطوير رقابته للكشف عن استغلال التهرب الضريبي.	2.9	0.73
تعتبر تحرير التجارة الدولية نقلة نوعية للجهاز لتطوير وظائفه التقليدية.	3.1	0.85
تحرير التجارة الدولية دفع الجهاز إلى موازنة معايير المراجعة الدولية إلى معايير مراجعة محلية متطورة.	2.5	0.66
السماح للشركات عابرات القارات للعمل في اليمن أقدم الجهاز للقيام بالمراجعة البيئية .	2.6	0.76

ويتبين من النتائج بالجدول السابق رقم (22)، ان أفراد عينة الدراسة يؤكدون بأن محاولة انضمام اليمن إلى منظمة التجارة العالمية لم يدفع بالجهاز إلى اعتماد المنهجيات الدولية للرقابة، ويدلل ذلك أن درجة الوسط الحسابي للمتغير الأول (2.8) بانحراف معياري (0.70)، أيضاً يرى أفراد عينة الدراسة أن وجود الإعفاء الضريبي على السلع لم يساعد الجهاز على تطوير رقابته في الكشف عن التهرب الضريبي .

أما عن اعتبار منظمة التجارة الخارجية سبب في وجود نقلة نوعية في الجهاز لتطوير وظائفه الرقابية التقليدية فيرى أفراد عينة الدراسة على عدم تأكدهم من ذلك حيث كانت درجة الوسط الحسابي (3.1) بانحراف معياري (0.85)، في حين ترى عينة الدراسة أن تحرير التجارة الدولية لم تدفع بالجهاز إلى موازنة المعايير الدولية إلى معايير مراجعة محلية متطورة، بدليل أن درجة الوسط الحسابي

(2.5) بانحراف معياري (0.66)، أضيف إلى ذلك فإن التسهيل والسماح للشركات عابرات القارات للعمل في اليمن، يؤكد أفراد العينة بأن ذلك لم يشجع الجهاز للقيام بالمراجعة البيئية بدليل أن درجة الوسط الحسابي (2.6) بانحراف معياري (0.76). ونستنتج مما سبق انه بالرغم من تمهيد اليمن إلى الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية فإن ذلك ليس له اثر على تطوير وظائف الجهاز الرقابية التقليدية، اما من حيث قياس مدى صحة الفرضية الاولى، فالجدول التالي رقم (23)، يوضح ذلك:

جدول رقم (23) قياس مدى صحة الفرضية الأولى

المختبر الإحصائي T Test			قوة الارتباط		البيان
المعنوية	درجات الحرية	المحسوبة	المعنوية	المحسوبة	
0.00	100	3.87	0.001	0.32	مدى تطوير وظائف الجهاز في ظل توجه اليمن للإنضمام إلى منظمة التجارة العالمية (وجود فرص استثمارية صناعية).
0.00	100	5.74	0.29	0.11	مدى تطوير وظائف الجهاز في ظل رقبته على الخصخصة.
0.46	100	0.74	0.04	0.21	مدى تطوير الجهاز لوظائفه الرقابية في ظل وجود التكنولوجيا الحديثة.

من خلال النتائج التي تم التوصل إليها من التحليل يتبين أن قوة الارتباط بين مدى تطوير الجهاز لوظائفه الرقابية التقليدية في ظل توجه اليمن للإنضمام إلى منظمة التجارة العالمية كانت ضعيفة بدليل أن قيمة الارتباط المحسوبة (0.32) اكبر من القيمة المعنوية ولكنها اقل من الدرجة (0.38) التي تشير نقطة مسار قوة العلاقة.

كما ظهرت ضعفها بين مدى تطوير الجهاز لوظائفه الرقابية في ظل وجود التكنولوجيا الحديثة ويدل ذلك على درجة الارتباط حيث كانت (0.11)، في حين لم تؤكد النتائج على وجود علاقة معنوية بين مدى تطوير وظائف الجهاز في ظل رقبته على الخصخصة.

وقد أكدت نتائج المختبر الإحصائي T Test على ضعف تلك العلاقات بدليل أن قيم المختبر الإحصائي المحسوبة كانت اكبر من القيم المعنوية المناظرة لها مما يؤكد على وجود اختلاف في درجة الأوساط الحسابية بين متغيرات الدراسة المشار إليها في الجدول أعلاه والتي تعني بوجود اختلاف جوهري بين تلك الأوساط ذات دلالة إحصائية مما يشير إلى رفض الفرضية القائلة على وجود علاقة معنوية بين وظائف الجهاز التقليدية والعولمة كظاهرة، ونستنتج من ذلك مع وجود العولمة كظاهرة فإنها لم تؤثر على الوظائف الرقابية التقليدية في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية .

وعليه فمن خلال النتائج المعروضة في الجدول السابق الخاص بالفرضية الأولى فقد تبين أن ليس هناك أية علاقة بين العولمة كظاهرة وبين الدور الرقابي للجهاز، سواء من حيث التقدم التكنولوجي أو خصخصة القطاع العام، أو التمهيد لإنضمام اليمن إلى منظمة التجارة العالمية، وأن العمل في الجهاز مازال يستخدم الرقابة التقليدية، وإن كانت هناك بعض المؤشرات لتطوير مهارات اليد العاملة لإستخدام تقنية تكنولوجيا المعلومات في المستقبل .

المطلب 2

التأثير المتبادل بين المعايير الدولية للمراجعة

ومعايير المراجعة المتبعة في الجهاز .

الغرض من هذه الدراسة هو التحقق من مدى الاستفادة من المعايير والموجهات والإرشادات الدولية الصادرة عن الأنتوساي INTOSAI أو عن اتحاد المحاسبين الدولي في أعمال الرقابة التي يمارسها الجهاز بشقيها المالي والأداء، وذلك للوصول إلى نتيجة فرضية الدراسة التي تنص على " هناك تأثير متبادل بين المعايير الدولية للمراجعة في أعمال الرقابة وبين معايير الرقابة المتبعة من قبل الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن "، وقد صيغ لذلك الفقرات المناسبة، ويتكون هذا الفرض من جزئين، الأول خاص بالمعايير الصادرة عن الانتوساي،

والجزء الثاني خاص بالمعايير الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين.

الجزء الاول، مدى إعتقاد معايير المراجعة الدولية الصادرة عن (منظمة الانتوساي) في أعمال الجهاز الرقابية خاصة الرقابة المالية ورقابة الأداء. من خلال التحليل لبيانات عينة الدراسة تم التوصل إلى النتائج المبينة بالجدول رقم (23) لمتغيرات الدراسة عن مدى إعتقاد الجهاز على معايير المراجعة الدولية الصادرة عن منظمة (الانتوساي INTOSAI) في أعماله الرقابية، سواء في مجال الرقابة المالية أو الرقابة على الأداء أو دراسة تلك المعايير ومواءمتها في معايير وطنية قابلة للتطبيق .

جدول رقم (24)

مدى إعتقاد الجهاز على معايير المراجعة الصادرة عن الانتوساي INTOSAI

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	متغيرات الدراسة
0.69	3.6	الرقابة المالية
0.77	3.3	الرقابة على تقييم الأداء
0.79	2.7	مواءمتها في معايير وطنية قابلة للتطبيق في البيئة اليمنية .

ومن القراءة للنتائج في الجدول السابق رقم (24) يتبين بأنه يتم إعتقاد معايير المراجعة الدولية (الانتوساي INTOSAI) في ممارسة الجهاز للرقابة المالية فقط ، وذلك من وجهة نظر أفراد العينة، كما أنهم غير متأكدين من أن الجهاز قد قام باعتماد معايير الانتوساي INTOSAI في الرقابة على تقييم الأداء ويدلل ذلك من أن درجة الوسط الحسابي (3.6) ، (3.3) بانحرافات معيارية (0.69)، (0.77) على التوالي.

أما فيما يخص دراسة ومواءمة معايير المراجعة الدولية (الأتوساي INTOSAI) في معايير وطنية قابلة للتطبيق في البيئة اليمنية، فقد كانت عينة الدراسة بعدم وجود مواءمة لتلك المعايير في معايير وطنية قابلة للتطبيق في البيئة اليمنية بدليل أن درجة الوسط الحسابي (2.7) بانحراف معياري (0.79) .

ونستنتج مما سبق بأن معايير المراجعة الدولية لم يتم إعتماها في كافة أنواع الرقابات التي يمارسها الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية ماعدا الرقابة المالية، وهذا يرجع إلى قرار رئيس الجهاز بضرورة تطبيق معايير المراجعة المالية الصادرة عن منظمة الأتوساي INTOSAI عند المراجعة، إلا أن ذلك لم يطبق ويرجع سبب ذلك إلى:

- قصور السياسات التي يتبناها الجهاز بشأن تطبيق الضوابط العامة لتطبيق معايير المراجعة الدولية في الأعمال الرقابية .

- عدم تصميم برامج تدريبية فعالة تتعلق بتطبيق معايير المراجعة الدولية .

الجزء الثاني: مدى إعتما معايير المراجعة الدولية الصادرة عن (اتحاد المحاسبين الدولي) في أعمال الجهاز الرقابية خاصة الرقابة المالية ورقابة الأداء:

ومن خلال التحليل لبيانات عينة الدراسة تم التوصل إلى النتائج المبينة بالجدول رقم (24) لمتغيرات الدراسة عن مدى إعتما الجهاز على معايير المراجعة الدولية (اتحاد المحاسبين الدولي) في أعماله الرقابية، سواء في مجال المراجعة المالية أو رقابة الأداء أو دراسة تلك المعايير ومواءمتها في معايير محلية قابلة للتطبيق في البيئة اليمنية .

جدول رقم (25) مدى إعتما الجهاز على معايير المراجعة الدولية

متغيرات الدراسة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الرقابة المالية	3.5	0.78
الرقابة على تقييم الأداء	3.1	0.79
مواءمتها في معايير وطنية قابلة للتطبيق	2.6	0.80

ومن القراءة للنتائج أعلاه يتبين بأنه يتم إعتدالمعايير المراجعة الدولية الصادرة عن(اتحاد المحاسبين الدولي) في ممارسة الجهاز للرقابة المالية فقط ، وذلك من وجهة نظر أفراد العينة وغير متأكدين من إعتدالمعايير الصادرة عن اتحاد المحاسبين الدولي في الرقابة على تقييم الأداء ويدلل ذلك بيان درجة الوسط الحسابي (3.5) ،(3.1) بانحرافات معيارية (0.78)،(0.79) على التوالي، وبالرغم من تأكيد أفراد العينة على ذلك إلا أن الواقع العملي غير ذلك، لأن العمل سواء في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة أو المحاسبين القانونيين يتم دون الاعتماد على معايير موحد بل يتم ذلك وفق اجتهادات شخصية، وقد دلل على ذلك أحد الباحثين الذي يؤكد من خلال استنتاجاته للبحث أن العمل يسير دون الاتفاق على استخدام معايير موحد سواء المعايير الصادرة عن الأنتوساي INTOSAI أو المعايير الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، كما أنه لا يوجد أي قرار أو تعميم أو تعليمات باعتماد تلك المعايير في المراجعة سواء من قبل قيادات الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن أو جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين .

وعن دراسة تلك المعايير ومواءمتها في معايير المراجعة الدولية فقد تبين أن عينة الدراسة ترى بعدم وجود دراسة ومواءمة لتلك المعايير في معايير وطنية قابلة للتطبيق في البيئة اليمنية بدليل أن درجة الوسط الحسابي(2.6) بانحراف معياري (0.79)، كما يؤكد ذلك الواقع العملي للبيئة الرقابية في اليمن .

ومن خلال قياس مدى صحة الفرضية الثانية، فالجدول التالي رقم (26)

يوضح ذلك:

جدول رقم (26)

قياس مدى صحة الفرضية الثانية

المختبر الإحصائي T Test			قوة الارتباط		البيان
المعنوية	درجات الحرية	المحسوبة	المعنوية	المحسوبة	
0.00	100	6.71	030	010	العلاقة بين مدى اعتماد معايير المراجعة الدولية الصادرة عن (الانتوساي) ومواءمتها في معايير وطنية قابلة للتطبيق في البيئة اليمنية .
0.00	100	5.23	0.001	0.33	العلاقة بين مدى اعتماد معايير المراجعة الدولية (الصادرة عن اتحاد المحاسبين الدولي) ومواءمتها في معايير وطنية قابلة للتطبيق في البيئة اليمنية .

ومن خلال القراءة للنتائج في الجدول السابق رقم (26) يتبين بعدم وجود علاقة ارتباط بين اعتماد معايير المراجعة الدولية الصادرة عن منظمة (الانتوساي INTOSAI) أو مواءمتها في معايير وطنية يتم تطبيقها في البيئة اليمنية بدليل أن درجة الارتباط المحسوبة (0.10) أقل من المعنوية والبالغة (0.30) ، في حين تبين النتائج على وجود علاقة ارتباط ضعيفة بين اعتماد الجهاز لمعايير المراجعة الدولية الصادرة عن (اتحاد المحاسبين الدولي) في نشاطه الرقابي ومواءمتها في معايير وطنية يتم تطبيقها في البيئة اليمنية بدليل أن قوة الارتباط كانت عند الدرجة (0.33).

وتؤكد نتائج المختبر الإحصائي T Test ،على وجود اختلاف جوهري، بدلالة إحصائية وبنسبة ثقة 95% بدليل، أن قيم المختبر المحسوبة، اكبر من القيم المعنوية للمختبر، وهذا يعني أنه بالرغم من عدم اعتماد الجهاز على معايير المراجعة الدولية في نشاطه الرقابي التقليدي المعتاد حسب نتائج المناقشة، فإنه لم يتم مواءمة تلك المعايير، في معايير وطنية قابلة للتطبيق في البيئة اليمنية، مما يقرر برفض الفرضية القائلة، بأن هناك تأثير متبادل بين المعايير الدولية للمراجعة في اعمال الرقابة، وبين معايير الرقابة المتبعة من قبل الجهاز في اليمن، ونستنتج مما سبق، بأن الجهاز لم يستفد من معايير المراجعة الدولية، سواء من حيث تطبيقها، أو دراستها ومواءمتها وإعادة صياغتها، في معايير وطنية قابلة للتطبيق في البيئة اليمنية .

المطلب 3

مدى استجابة الجهاز للموجهات

والارشادات الرقابية الدولية الصادرة عن منظمة الانتوساي.

استنادا للوصول إلى مستوى التحقق من الفرضية الثالثة للدراسة والتي نصها (لاتوجد استجابة لتوصيات وموجهات منظمة الأنتوساي INTOSAI من قبل الجهاز في اليمن وذلك في مجالات الرقابة على الخصخصة والدين العام والبيئة)، فقد تم صياغة الفقرات المناسبة لتحقيق الغرض المطلوب وفقاً لثلاثة أقسام تؤدي للوصول إلى نتائج الفرضية وهي:

1- مدى استفادة الجهاز من الموجهات والإرشادات الصادرة عن الأنتوساي

INTOSAI في الرقابة على الخصخصة .

2- مدى استفادة الجهاز من الإرشادات الصادرة عن الأنتوساي INTOSAI في

مجال الرقابة على الدين العام .

3- مدى استفادة الجهاز من الإرشادات الدولية الصادرة عن الأنتوساي

INTOSAI في مجال الرقابة على البيئة.

والتالي تفصيل نتائج تحليل الإستبيانات الخاص بكل قسم:

القسم الأول:مدى الاستفادة من موجهات وإرشادات المراجعة الدولية (الانتوساي INTOSAI) في الرقابة على الخصخصة:

ومن خلال التحليل لبيانات عينة الدراسة تم التوصل إلى النتائج المبينة بالجدول رقم (25) لمتغيرات الدراسة عن مدى اعتماد الجهاز على موجهات وإرشادات المراجعة الدولية الصادرة عن (الانتوساي INTOSAI) في الرقابة على الخصخصة.

جدول رقم (27)

مدى استجابة الجهاز لموجهات الانتوساي INTOSAI في مراجعة الخصخصة

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	متغيرات الدراسة
0.67	3.1	يتم الاعتماد على موجهات الانتوساي INTOSAI في الرقابة على الخصخصة
0.72	3.1	يتم مواعاة وإعادة صياغة تلك الموجهات والإرشادات في معايير تلائم البيئة اليمنية وقانون الخصخصة .
0.72	3.5	يتحدد دور الجهاز في الرقابة على الخصخصة كمراقب .

ويتبين من النتائج السابق رقم(27) بأن آراء عينة الدراسة تشير الى انهم غير متأكدين من اعتماد الجهاز على موجهات وإرشادات (الانتوساي) في رقابته على الخصخصة بدليل أن درجة الوسط الحسابي للآراء (3.1) بانحراف معياري (0.67)، وهذا دليل على قصور قيادة الجهاز في دراسة كافة الموجهات والارشادات الدولية وتوعية الموظفين بعدم تجاهلها، او اعتماد مايقابلها كموجهات محلية يمكن الاعتماد عليها اثناء الرقابة على الخصخصة، كما يشير افراد العينة ايضا الى انهم لا يؤكدون على أنه تم مواعاة تلك الموجهات والإرشادات في معايير وطنية تلائم البيئة اليمنية وقانون الخصخصة وقد كانت درجة الوسط الحسابي (3.1) بانحراف

معياري (0.72)، في حين يرى أفراد عينة الدراسة على أن دور الجهاز في الرقابة على الخصخصة كان مراقبا بحسب درجة الوسط الحسابي والتي كانت (3.5) بانحراف معياري (0.72)، ونستنتج مما سبق بأن موجّهات وإرشادات المراجعة الدولية (الانتوساي) المتعلقة بالرقابة على الخصخصة لا يتوقع انه قد تم تطبيقها من قبل الجهاز بالرغم من التأكيد بدور الجهاز في الرقابة على الخصخصة كمراقب ولكن رقابته محدودة، وليس لها جدوى في ظل غياب الموجّهات الدولية او المحلية في الرقابة على الخصخصة.

القسم الثاني: مدى الاستفادة من موجّهات وإرشادات المراجعة الدولية الصادرة عن (الانتوساي INTOSAI) في الرقابة على الدين العام:

ومن خلال التحليل لبيانات عينة الدراسة تم التوصل إلى النتائج المبينة بالجدول رقم (26) لمتغيرات الدراسة عن مدى استفادة الجهاز على موجّهات وإرشادات المراجعة الدولية (الانتوساي INTOSAI) في الرقابة على الدين العام .

جدول رقم (28)

مدى استجابة الجهاز لموجّهات الانتوساي INTOSAI في رقابة الدين العام

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	متغيرات الدراسة
0.67	3.2	يتم الاعتماد على موجّهات الانتوساي INTOSAI في الرقابة على الدين العام
0.70	3.1	يتم دراسة ومواءمة تلك الموجّهات والإرشادات في معايير تلائم البيئة اليمنية .
0.71	3.5	يحدد دور الجهاز في الرقابة على الدين العام بناءً على قرار من السلطة العليا للدولة .
0.65	3.6	تتم الرقابة على الدين العام وفقاً لمنهجية الجهاز.

من خلال النتائج المبينة في الجدول السابق رقم (28) فإن رأي عينة الدراسة تشير الى انهم غير متأكدين من اعتماد موجهات وإرشادات الأنتوساي INTOSAI في الرقابة على الدين العام من قبل الجهاز بدليل أن درجة الوسط الحسابي (3.2) بانحراف معياري (0.67)، كما انهم غير متأكدين من انه تم دراسة ومواءمة تلك المعايير في معايير وطنية تلائم البيئة اليمنية بدليل أن درجة الوسط الحسابي (3.1) بانحراف معياري (0.70)، في حين يؤكد أفراد عينة الدراسة بأن دور الجهاز في الرقابة على الدين العام يتم بناءً على قرار من السلطة العليا للدولة وأنه يتم الرقابة على الدين العام وفقاً لمنهاج الجهاز المعتمد، ويدلل ذلك من خلال درجة الوسط الحسابي والتي كانت (3.5)، (3.6) بانحرافات معيارية (0.71)، (0.65) .

ونستنتج مما سبق بأنه يتم الرقابة على الدين العام بقرار من السلطة العليا والمنهجية المعتمدة في تلك الرقابة معتمدة على منهاج الجهاز الرقابي والتقليدي فقط دون الاعتماد على موجهات وإرشادات (الانتوساي) في الرقابة على الدين العام، كما أن غياب معرفة كادر الجهاز بأسلوب الجهاز المتبع في الرقابة على الدين العام ومدى اعتماد او عدم اعتماد قيادة الجهاز لموجهات الانتوساي في هذه الرقابة يعد من القصور الذي يجب ان تتداركه قيادة الجهاز في التوعية الرقابية.

القسم الثالث: مدى الاستفادة من موجهات وإرشادات المراجعة الدولية الصادرة عن (الانتوساي INTOSAI) في الرقابة على البيئة:

ومن خلال التحليل لبيانات عينة الدراسة تم التوصل إلى النتائج المبينة بالجدول رقم (29) لمتغيرات الدراسة عن مدى اعتماد الجهاز على موجهات وإرشادات المراجعة الدولية الصادرة عن (الانتوساي INTOSAI) في الرقابة على البيئة .

جدول رقم (29)

مدى استجابة الجهاز لموجهات الأنتوساي INTOSAI في المراجعة البيئية

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	متغيرات الدراسة
0.72	2.6	يتم الاعتماد على موجهات الأنتوساي INTOSAI في الرقابة على البيئة
0.75	2.9	تتم الرقابة البيئية بناءً على منهجية الجهاز المعتمدة
0.73	3.3	لا يقوم الجهاز بالرقابة على البيئة في الوقت الراهن

ويتبين من النتائج السابق رقم (29)، أن أفراد عينة الدراسة لا يؤكد اعتماد الجهاز للموجهات والإرشادات الدولية في الرقابة على البيئة كما أن الرقابة على البيئة لا تتم وفقاً لمنهاج الجهاز المعتمدة، بدليل أن درجة الوسط الحسابي (2.6)، (2.9) بانحرافات معيارية (0.72)، (0.75)، في حين لا يؤكد آراء العينة على قيام الجهاز بالرقابة على البيئة في الوقت الراهن بحسب القراءة. ونستنتج بأن الرقابة على البيئة كان أسلوباً جديداً على عينة الدراسة وهذا يعني أن الجهاز ليس له دور ملموس في الرقابة على البيئة في الوقت الراهن، أما من حيث قياس صحة الفرضية الثالثة، فالجدول التالي رقم (30)، يوضح ذلك

جدول رقم (30)

قياس مدى صحة الفرضية الثالثة

المختبر الإحصائي T Test			قوة الارتباط		البيان
المعنوية	درجات الحرية	المحسوبة	المعنوية	المحسوبة	
0.00	100	4.22	0.77	0.03	مدى اعتماد الجهاز على الموجهات والإرشادات الدولية (الانتوساي INTOSAI) في ظل رقابته على الخصخصة
0.00	100	5.16	0.00	0.35	في ظل رقابته على الدين العام
0.00	100	5.05	0.04	0.28	في ظل رقابته على البيئة

ويتبين من النتائج بالجدول السابق رقم (30)، على عدم وجود ارتباط، بين اعتماد الجهاز على الموجهات والإرشادات الدولية الصادرة عن منظمة (الانتوساي)، في ظل رقابته على الخصخصة، بدليل أن درجة الارتباط المحسوبة البالغة (0.03) اكبر من درجته المعنوية والبالغة (0.77)، في حين، تؤكد النتائج على ضعف العلاقة بين اعتماد الجهاز تلك الموجهات والإرشادات الدولية في ظل رقابته على الدين العام، والرقابة على البيئة .

أكدت نتائج المختبر الإحصائي T Test على عدم وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين اعتماد الجهاز للموجهات والإرشادات الدولية في ظل رقابته على الخصخصة والدين العام والبيئة بدليل أن قيمة نتائج المختبر المحسوبة اكبر من القيمة المعنوية والمبينة بالجدول أعلاه وهذا يعني بوجود اختلاف معنوي بين اعتماد الجهاز للموجهات والإرشادات الدولية في رقابته على الخصخصة والدين العام والبيئة وممارسة الجهاز لتلك الرقابات في ظل الاستفادة من تلك المعايير مما يقرر بالتأكيد على الفرضية القائلة بأنه لا توجد استجابة للموجهات والإرشادات الدولية (الانتوساي INTOSAI) من قبل الجهاز في اليمن وذلك في مجالات الرقابة على الخصخصة والدين العام والبيئة .

الخاتمة

إن عملية الرقابة المالية العليا، وما تحتله من مكانة مرموقة في دول العالم، مرت في الوقت الراهن، بمنعطفٍ وتحديٍّ كبيرٍ في مواجهة العولمة، خاصة وأنها مازالت تمارس رقابتها التقليدية مرتكزة على الرقابة المستندية والنظامية، في الوقت الذي يمر فيه العالم بتقدم سريع أحدثتها التكنولوجيا الحديثة، وانفتاح السوق الحره أمام الإستثمارات الأجنبية.

وبناء عليه، فقد تنبّهت المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية والمحاسبة الأنتوساي INTOSAI إلى ذلك، فبادرت بإنشاء منظمات إقليمية لها في العالم، حتى تستطيع من خلالها توحيد مجال ممارسة المهنة، والإستفادة من تجارب الآخرين في مجال الرقابة المالية العليا، وأصدرت العديد من الإرشادات والتوجيهات المستقاة من أبحاث وتجارب الدول الأعضاء وكونت لها لجان فرعية لدراستها والإستفادة منها، خاصة وأنها تمس الواقع الحالي للعالم الجديد .

وعلى ضوء ذلك، فقد قامت الباحثة، وهي أحد أعضاء الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن، بتلمس الواقع المعاش للرقابة في اليمن، وحاولت ان تجري دراسة تطبيقية لواقع الرقابة في الجهاز اليمني، وتأثير تلك المتغيرات، على الرقابة التي يمارسها الجهاز.

وكون الجهاز اليمني أحد أعضاء منظمة الأنتوساي، فقد إستدعى الباحثة، أن تقوم بالدراسة لمعرفة موقف الجهاز، من تلك التوجيهات والإرشادات الدولية الصادرة عن منظمة الأنتوساي وفروعها الإقليمية، بالرغم من عدم الزامية تطبيقها في الأجهزة الأعضاء في المنظمة .

إلا أن تلك التوجيهات والإرشادات الدولية الصادرة عن الأنتوساي، تعتبر من أحدث ماتطرفت إليه هذه المنظمة في ظل العولمة، وتعتبر الأدوات والإجراءات التي واجهت بها تلك التحديات التي طرأت على العالم، باسم العولمة .

لذا فقد قامت الباحثة بالدراسة النظرية لمبادئ الرقابة المالية، وأبعاد العولمة بشكل عام، وتأثيرها على الرقابة المالية العليا بشكل خاص، كما قامت، بالدراسة

التطبيقية على الرقابة في اليمن، وتأثير متطلبات العولمة الحديثة على الدور الرقابي للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وذلك من حيث التحسين والتطوير من مهنة الرقابة والمحاسبة في العالم .

لقد تم شرح الإشكالية ووضع التساؤلات والفرضيات المناسبة، وتم دراستها وتطبيقها ميدانيا على واقع الجهاز بطريقة علمية موثقة، وعلى إثر ذلك تم الوصول إلى نتائج واقعية ملموسة وتوصيات مناسبة، والتالي توضيح لذلك:

اولا: النتائج التي تم التوصل إليها

من خلال المناقشة والتحليل واختبار الفرضيات تم التوصل إلى النتائج التالية:
أثبتت الدراسة بأنه لا توجد علاقة بين ظاهرة العولمة التي أحدثتها التغيرات العالمية الراهنة وأهمها التغيرات التكنولوجية، وبين الدور الرقابي الذي يقوم به الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وهذا مغاير لفرض الدراسة، بالرغم من ان الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن يحاول اللحاق بالركب الحضاري والتكنولوجي في سبيل إنجاز مهامه ومن ذلك ما تم توضيحه من خلال اقتنائه لأجهزة الكمبيوتر وتدريب كوادره في كيفية استخدام تلك التكنولوجيا استعدادا لإستخدامها في المجال الرقابي، بالرغم من ذلك فإن الجهاز مازال يمارس وظائفه الرقابية التقليدية.

بالرغم من أن معظم المعايير الدولية للمراجعة تتفق مع ما هو مطبق في البيئة اليمنية، وبالرغم من وجود قرار من رئيس الجهاز باعتماد معايير المراجعة الصادرة عن الانتوساي، إلا أنه لم يتم تطبيقها في المراجعة ولم يتم الإفصاح عن الاستناد إليها عند إعداد تقارير المراجعة، لذا لا يمكن الجزم بأن اليمن من ضمن الدول التي تعتمد المعايير الدولية، كما لم يتم اعتماد معايير محلية حتى يمكن استناد مراجعي الجهاز أو المحاسبين القانونيين عليها، وهذا ما سوف يزعزع ثقة المنظمات الدولية والمانحين في الثقة بمخرجات الرقابة المالية العليا ومصداقية القوائم المالية المعدة من قبل مراجعي الجهاز أو المحاسبين القانونيين اليمنيين، كما أن ذلك سيضر بمستوى أداء مدققي الجهاز والمحاسبين القانونيين اليمنيين مستقبلا.

على الرغم من قيام منظمة الأنتوساي لأجهزة الرقابة المالية والمحاسبة بتشكيل لجان لأعداد أدلة وإصدار توجيهات وإرشادات في المجالات الرقابية المستجدة والتي تواكب ظروف العولمة مثل الخصخصة والدين العام والبيئة، وعلى الرغم من إنضمام الجهاز في هذه المنظمة منذ وقت مبكر إلا أن الحكومة اليمنية لم تستوعب بعد لدور الجهاز الرقابي في مجال الخصخصة ومنحه حق الرقابة والإشراف، بالإضافة إلى ذلك لم يعتمد الجهاز الموجهات الصادرة عن منظمة الانتوساي أثناء تأديته للدور الرقابي في عملية الخصخصة، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فإنه من خلال الدراسة والتحليل فإن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة لم يرقم أيضا باعتماد الموجهات والإرشادات الخاصة برقابة الدين العام والرقابة على البيئة، أو يأخذها في الإعتبار أو دراستها بعناية بغرض إصدار أدلة محلية تناسب البيئة اليمنية.

كما يمكن ايجاز ذلك في التالي:

- 1- أن وجود العولمة كظاهرة فإنها لا تؤثر على وظائف الجهاز الرقابية التقليدية.
- 2- مع وجود التكنولوجيا الحديثة في الوحدات الخاضعة لرقابة الجهاز فإن الجهاز لم يرقم بدور بارز في تطوير وسائله ومناهجه الرقابية .
- 3- أن اليد العاملة في الجهاز آخذة بالزيادة مع توفر التكنولوجيا الحديثة .
- 4- بالرغم من توفر التكنولوجيا الحديثة فإن اليد العاملة في الجهاز لم تتطور تكنولوجيا .
- 5- ان عملية خصخصة بعض وحدات القطاع العام والمختلط والخاضعة لرقابة الجهاز، فان ذلك لم يؤثر على تطوير وظائف الجهاز الرقابية التقليدية التي يمارسها، كما لم يؤثر في انخفاض اليد العاملة في الجهاز.
- 6- إن توجه اليمن للإنضمام إلى منظمة التجارة العالمية والجارية على قدم وساق لم يقابله أي تطور في وظائف الجهاز الرقابية التقليدية .
- 7- عدم استفادة الجهاز من معايير المراجعة الدولية في تنفيذ مختلف أنشطته الرقابية .

- 8- مع تزايد أهمية الرقابة على البيئة فإن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية لا يمارس نشاطه الرقابي البيئي في ظل الوضع الراهن .
- 9- إن دور الجهاز في رقابته على الدين العام لم يكن فاعلا، ويرجع أسباب عدم فاعلية الجهاز في ممارسة أنشطته الرقابية إلى قصور سياسات الجهاز التي تتبناها في القيام بنشاطه الرقابي وعدم وجود ضوابط معينة لتطبيق تلك السياسات.

ثانيا: التوصيات

- 1- يتطلب الأمر من الجهاز ضرورة القيام بعمل مسح ميداني بالأنظمة الالكترونية المستخدمة والمطبقة في القطاعات العامة والمختلطة في الجمهورية اليمنية ودراستها وإعداد برامج تدريبية على تلك الأنظمة لتأهيل كوادر الجهاز وبما يمكنهم من الرقابة على تلك الأنظمة بكفاءة .
- 2 - كما يتطلب الأمر من الجهاز زيادة بذل العناية الكافية في حسن استغلال موارد الجهاز المادية والمالية في سبيل تطوير مهارات اليد العاملة وبما يخدم العمل الرقابي المنشود.
- 3 - يتطلب الأمر من قيادة الجهاز، إستخدام صلاحياتها المنصوص عليها في القانون رقم 39 لسنة 1992، الخاص بإنشاء الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، والخاص بتطوير المهنة، وذلك من خلال الجدية في دراسة معايير المراجعة ومقارنة إمكانية تطبيقها كليا أو جزئيا وإصدار تعليمات واضحة للأسس التي يعتمد عليها الجهاز وكذا المحاسبين القانونيين في الرقابة .
- 4 - يستوجب ضرورة، أن تكون قيادة الجهاز لديها الوعي الكافي عما يصدر من المنظمات الدولية، ودراستها بعناية وإهتمام وإصدار ما يتوافق مع البيئة اليمنية، ويمنحها الصلاحيات في العمل وفقاً للمتغيرات الدولية، والعمل على توضيح ذلك للمهتمين بالرقابة والذين في أيديهم سلطة إصدار التشريعات .
- 5 - ضرورة بذل العناية الكافية من قبل مسؤولي الجهاز، والسعي الدؤوب للتعريف بدور الجهاز في ظل المتغيرات الجديدة (العولمة)، وذلك للسلطات العليا في الدولة، وتحديد أوجه السلبيات من عدم تخويل الجهاز لصلاحياته الرقابية والاشرفية، كجهة

مستقلة، شأنه شأن الأجهزة الرقابية المالية العليا في المنظمات الدولية للرقابة المالية العليا .

6- كما ينبغي ضرورة إعادة النظر في التشريعات الخاصة بالرقابة بما من شأنه تعزيز صلاحية الجهاز في الرقابة على الخصخصة والدين العام والرقابة البيئية لما لهذه الرقابات من أهمية وإستمرارية على المدى الطويل .

7- ينبغي ضرورة تبني نشر الوعي بأهمية معرفة المعايير والتوجيهات والإرشادات الدولية أولاً بأول على مستوى كافة قيادات وموظفي الجهاز ليكونوا على تواصل دائم مع كافة المستجدات الرقابية الدولية .

8 – ضرورة قيام الجهاز بالإهتمام بالبحوث العلمية المتخصصة في مجال الرقابة ودراساتها والاستفادة من مخرجاتها.

افاق الدراسة:

لقد تم بحث المواضيع المدرجة في الدراسة والتي تمثل في رأيي متطلبات العولمة، في الوقت الراهن وهي مواضيع استحدثت بشيوع العولمة، وهي حالة تطبيقية على الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية، الا أنه يمكن للباحثين والمهتمين باجراء دراسات مماثلة في الدول العربية، سواء على حدة، او ككتلة لدول اقليمية، وذلك حول مامدى تطبيق الاتي:

- معايير المراجعة الدولية.
- موجهات رقابة الخصخصة الصادرة عن منظمة الانتوساي، وتأثير الخصخصة على الاعمال الرقابية، وكذا على مهارة او تقليص اليد العاملة في الاجهزة الرقابية المالية العليا .
- موجهات رقابة الدين العام الصادرة عن منظمة الانتوساي .
- موجهات الرقابة البيئية الصادرة عن منظمة الانتوساي.
- معايير تكنولوجيا المعلومات في الرقابة التكنولوجية، مدى تأثير ذلك على تطور الرقابة واليد لعاملة في هذه المهنة.

المراجع

قائمة المراجع

أولاً: القرآن الكريم .

ثانياً: المراجع باللغة العربية:

الكتب:

- 1- د. أمين، جلال، العولمة والتنمية العربية من حملة نابليون إلى جولة الاوروغواي 1798-1998، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، الطبعة الاولى سبتمبر 1999.
- 2- د. أمين، جلال، ومجموعة أخرى، أمركة لا عولمة، بروتوكولات " كولين باول " لاصلاح وتهذيب العرب، رؤية أعدها: محمد نوار، جهاد للنشر والتوزيع بدون تاريخ .
- 3- الحسيني، شائف على، حديث العولمة وآفاق تطور اليمن، الطبعة الأولى، بيروت، 2001 .
- 4- د. الخضيرى، محسن احمد، العولمة مقدمة في فكر واقتصاد وادارة عصر اللادولة، مجموعة النيل العربية، مصر، الطبعة الأولى 2000 .
- 5- د. الخطيب، انور الدولة والنظم السياسية، الجزء الاول، مصر، 1980.
- 6- د. الصالحي، طاهر مجاهد، اليمن الاستثمار والعولمة الإقتصادية، مركز الدراسات والبحوث اليمني، صنعاء، سلسلة دراسات وأبحاث 2002 .
- 7- د. الصحن، عبدالفتاح، الرقابة المالية (دراسة ونقد وتحليل)، الاسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة للنشر، 1988.
- 8- د، الصحن، عبدالفتاح، وآخرون، اصول المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000.
- 9- د. العبيدي، كاهر موسى، مبادئ الرقابة المالية، بغداد، دار الكتب الجامعية للنشر، 1986.

- 10-د. الكفراوي، عوف محمود، الرقابة المالية في الإسلام، الطبعة الأولى، مكتبة الاشعاع والنشر والتوزيع، مصر، 1997 .
- 11-د. الكفراوي، عوف محمود، الرقابة في الاسلام، الاسكندرية، 1983.
- 12-أ.د. القباني، بكر، الرقابة الادارية، دار النهضة العربية، بيروت، 1985.
- 13-د. القرضاوي، يوسف، المسلمون والعولمة، دار التوزيع والنشر الإسلامية، 2000.
- 14- د.المخلافي ،محمد احمد على، اثر العولمة على نقل التكنولوجيا، سلسلة دراسات وأبحاث، مركز الدراسات والبحوث اليمني، صنعاء، الطبعة الأولى 2001 .
- 15-د. المخلافي، محمد احمد على، آثار العولمة على التنمية في البلدان الأقل نمواً، مخاطر حرية الاستثمار، سلسلة دراسات وأبحاث، مركز الدراسات والبحوث اليمني صنعاء 2002 .
- 16-اليحياوي، يحيى، العولمة الموعودة، مصر، 2002.
- 17-د، بكر، ليلي سليمان على، ظاهرة العولمة وموقف الاسلام منها، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، ط الاولى، 2006.
- 18-توماس ل . فريدمان، السيارة ليكساس وشجرة الزيتون، محاولة لفهم العولمة، ترجمة ليلي زيدان، مراجعة فايزة حكيم، الدار الدولية للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى 2000م .
- 19-جواد، علي، المفصل في تاريخ العرب قبل الاسلام، بيروت، دار العلم للملايين، الجزء2، 1980.
- 20-حسين حمدان، مأمون، المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 2000 .
- 21- د. دراز، حامد عبد المجيد ود. أيوب سميرة إبراهيم، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002.

- 22-د. درويش، عبدالكريم، و د. ت كلا، ليلي، اصول الادارة العامة، مكتبة الانجلو المصرية، 1977.
- 23- د. راغب، نبيل، أفتعة العولمة السبعة، دار غريب للطباعة والتوزيع، القاهرة، 2001 .
- 24- روجيه غارودي، تعريب محمد السببلي، العولمة المزعومة، الواقع- الجذور – البدائل – 1998، دار الشوكاني للنشر والتوزيع، صنعاء .
- 25- د. زكي، رمزي، العولمة المالية، الإقتصاد السياسي لرأس المال المالي الدولي، رؤية من البلاد النامية، دار المستقبل العربي، الطبعة الأولى، المكتب الفني الحديث 2002.
- 26- شكري، فهمي محمود، الرقابة المالية العليا، مفهوم عام وتنظيمات أجهزتها في الدول العربية وعدد من الدول الأجنبية(بدون تاريخ) .
- 27-شمس الدين، عبدالامير إبراهيم، الرقابة على إدارة الأموال العمومية في لبنان، 1995.
- 28-عبدالرشيد، القيسي، المحاسبة الاجتماعية والتدقيق الاجتماعي، بغداد، 2001.
- 29-د. عليوه، السيد، صنع القرار السياسي في منظمات الادارة العامة، الهيئة المصرية العامة للكتاب، 1987.
- 30-د. لطفي، أمين السيد احمد، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، القاهرة، 2005 .
- 31-د.محسن، يحيى صالح، عولمة إقتصاديات البلدان النامية والأقل نمواً، تبعاتها على الصناعة اليمنية، سلسلة دراسات وأبحاث، مركز الدراسات والبحوث اليمني، صنعاء 2002 .
- 32-د.محمد، نظير رياض، الإدارة المالية والعولمة، المكتبة العصرية، مصر المنصورة، 2001 .

- 33- د. مهنا، محمد نصر، الإدارة العامة الحديثة، تحليل الخبرات مجموعة مختارة من الدول، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية 1998.
- 34- د. موسى، محمد إبراهيم، انعكاسات العولمة على عقود التجارة الدولية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2007.
- 35- نافع، إبراهيم، انفجار سبتمبر بين العولمة والأمركة، مركز الأهرام للترجمة والنشر، الطبعة الاولى 2002 .
- 36- هانس بيتر مارتن وهارالدسومان، فخ العولمة، الاعتداءات على الديمقراطية والرفاهية، عالم المعرفة، أغسطس 2003 العدد 295 الطبعة الثانية .
- 37- هندي، منير إبراهيم و لبد، السعيد محمد، الإدارة المالية، 2002 – 2003.

أبحاث ودراسات

- 1- حمد عوضين، الرقابة الذاتية، رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، 1979.
- 2- ارثر اندرسن وشركاهم، دراسة وتقييم مهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية، اكتوبر 1996 .
- 3- السيد خليل هيكل، الرقابة على المؤسسات العامة الانتاجية والاستهلاكية،(رسالة دكتوراه)، جامعة الاسكندرية، منشأة المعارف، 1970.
- 4- الهام محمد عبدالملك المتوكل، الرقابة الإدارية في الجمهورية اليمنية، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، جامعة عين شمس، القاهرة، 2001 .
- 5- برايس ووتر هاوس كوبرز، مشروع تحديث الخدمة المدنية، إعادة هندسة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، تشخيص العناصر المحورية، الرسالة- الأهداف والاستراتيجيات والرؤية للإصلاح، مارس 2005 .
- 6- بشرى محمد اسماعيل الصديق، الوعي الرقابي وسائله وأثره على اداء الأجهزة الرقابية المالية العليا، دراسة تطبيقية على اداء الجهاز المركزي

- للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية، جامعة الجزيرة، كلية الإقتصاد والتنمية الريفية، السودان، رسالة ماجستير 2000م .
- 7- خالد ياسين القيسي، منهجية الاثبات في الرقابة المالية والتدقيق، رسالة دكتوراه، الجامعة المستنصرية، بغداد، 1998.
- 8- صافي عبدالقادر، اشكالية خصوصية القطاع العام في الجزائر، رسالة ماجستير، معهد العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، 1995 .
- 9- عبدالسلام بدوي، الرقابة على المؤسسات العامة، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، مكتبة الانجلو المصرية، (بدون تاريخ).
- 10- عبدالكريم الملاحي، وفيصل قمحان، شرح قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة رقم 32 لسنة 1992م، الجمهورية اليمنية، صنعاء، 1993.
- 11- عبدالوهاب عبدالقدوس الوشلي، الرقابة العليا على المال العام في اليمن والامارات العربية المتحدة، رسالة دكتوراه، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة محمد الخامس، الرباط، المملكة المغربية، 2004/2005.
- 12- على قاسم سلام، "دور وأهمية وموضوع أجهزة الرقابة في الدول النامية" رسالة دكتوراه باللغة الالمانية"، جامعة هومبولت، برلين 1986، ترجمه خاصة.
- 13- عمر على كامل الدوري، معايير التدقيق الدولية ومدى انسجامها مع متطلبات البيئة العراقية، رسالة دكتوراه، بغداد، 2000م.
- 14- د. محفوظ صالح التميمي، بحث عن المعايير الدولية للمراجعة ومدى استخدامها في الجمهورية اليمنية، جامعة عدن 2002 .
- 15- محمد أحمد محمد السياني، تقنيات التدقيق باستخدام الحاسوب (تجربة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة)، رسالة دكتوراه، جامعة بغداد 2000م.

- 16- محمد على حزام غالب المقبل، الإصلاحات الإقتصادية وانعكاساتها على التجارة الخارجية في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير، الجزائر 2004/2003 .
- 17- محمد يحيى محمد المجاهد، قياس مدى ملاءمة التوجيهات الدولية حول رقابة الخصخصة مع التشريعات المحلية وإمكانية التطبيق في الجمهورية اليمنية، دراسة تطبيقية 1999، رسالة ماجستير، جامعة الجزيرة، السودان، 2000م .
- 18- محمد يحيى السعيدى، المنظور الإداري للخصخصة ومدى نجاحه في الجمهورية اليمنية، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، جامعة الملكة اروى، الجمهورية اليمنية، ابريل 2002 .
- 19- منير عبدالله ناجي الدعيس، مدى تطبيق المعايير الرقابية للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي) بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، 2005 .
- 20- نصر قائد الشميري، القروض الخارجية ودورها ف تمويل التنمية الإقتصادية والاجتماعية في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير، الجزائر 2002-2001 .
- 21- نصر نشوان، استقلالية وفاعلية جهاز الرقابة المالية العليا في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير في المحاسبة، الجامعة المستنصرية، بغداد 1996م .
- 22- كتاب البنك الدولي، الصادر في اليمن، العمل وادارة الحكم في الشرق الأوسط وشمال افريقيا، اطلاق القدرة على الازدهار، طبعة اليف، لبنان، 28 فبراير 2005 .
- 23- وصفي عبيد موسى، الاطار المقترح للتدقيق البيئي في الشركات الصناعية، دراسة لنيل شهادة محاسب قانوني، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، بغداد 2004 .

24- اوراق عمل الدورة التاسعة للجمعية العامة للمجموعة العربية للأجهزة الرقابية المالية العليا، بحث الورقة الجزائرية للموضوع العلمي الثالث، فبراير 2006.

25- أوراق عمل حول أساليب وتقنيات المراجعة البيئية، تجربة ديوان المحاسبة بدولة قطر، والمقدمة في اللقاء التدريب المنعقد في المملكة العربية السعودية في الفترة من 24-2005/9/30 .

26- أوراق عمل حول اساليب وتقنيات المراجعة البيئية، تجربة المجلس الاعلى للحسابات بالمملكة المغربية، والمقدمة في اللقاء التدريب المنعقد في المملكة العربية السعودية في الفترة من 24-2005/9/30.

27- اوراق عمل حول اساليب وتقنيات المراجعة البيئية، تجربة المملكة العربية السعودية، والمقدمة في اللقاء التدريب المنعقد في المملكة العربية السعودية في الفترة من 24-2005/9/30.

28- اوراق عمل حول اساليب وتقنيات المراجعة البيئية، تجربة الجمهورية اليمنية، والمقدمة في اللقاء التدريب المنعقد في المملكة العربية السعودية في الفترة من 24-2005/9/30.

29- الإصلاحات الاقتصادية وسياسات الخصخصة في البلدان العربية، بحوث الندوة الفكرية التي نظمها المركز الوطني للدراسات والتحليل الخاصة بالتخطيط، الجزائر، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، شباط فبراير 1999، الطبعة الأولى

أدلة ومعايير

1- دليل تدقيق تكنولوجيا المعلومات، بحث الاسوساي السادس، اعضاء فريق البحث (ماليزيا، الهند، استراليا، الصين)، ترجمة ادارة التدريب والبحوث والمنظمات الدولية، قسم الترجمة، الكويت، ديوان المحاسبة، يوليو 2005 .

2- المعايير الرقابية الصادرة عن لجنة المعايير الرقابية في المؤتمر الرابع عشر للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الأنتوساي)، المنعقد سنة

- 1994م، في واشنطن دي سي بالولايات المتحدة الامريكية، والمعدل من قبل المؤتمر الخامس عشر للأنتوساي المنعقد في القاهرة 1995م.
- 3- دليل تدقيق الدين العام، ديوان المحاسبة، المملكة الأردنية الهاشمية، عمان، 2003 .
- 4- دليل حول تعريف وإيضاح الدين العام، الصادر عن لجنة الدين العام بمنظمة الانتوساي، ترجمة ديوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية، 1998.
- 5- دليل التخطيط وإجراء الرقابة على وحدات المراقبة الداخلية للدين العام، لجنة الدين العام، ترجمة عصام الدين محمد رشاد، المكسيك، ابريل 2001 .
- 6- دليل تقديم مجلس المحاسبة الجزائري، 1997م.
- 7- ارشادات بشأن التعريف والافصاح عن الدين العام، الأنتوساي، مايو 1995م.
- 8- إرشادات بشأن تعريف الدين العام والإفصاح عنه، تقرير صادر عن لجنة الدين العام المنبثقة عن الانتوساي، ديوان المحاسبة، المملكة الأردنية الهاشمية، ترجمة نادرة إبراهيم الطيان .
- 9- تحليل الدين العام، الارابوساي 2002، دولة الكويت، ديوان المحاسبة .
- 10- ارشادات مراجعة البيئة، المؤتمر الخامس عشر للأنتوساي، القاهرة، 1995.
- 11- ارشادات مراجعة البيئة، المؤتمر السادس عشر للأنتوساي، 1999م.

الندوات:

- 1- ندوات المجلس الاستشاري حول التجارة الخارجية في ظل الإصلاحات الاقتصادية، المنعقدة خلال الفترة من 11-13 نوفمبر 2000م، المجلس الاستشاري، الجمهورية اليمنية .
- 2- دورة تدريبية حول مراجعة تكنولوجيا المعلومات، هشام عبد الحي السيد، معايير المراجعة الدولية، ديوان المحاسبة، الكويت، 2006.

التقارير :

- 1- تقرير الأنتوساي INTOSAI خلال 50 عاما، 1953م-2003م، اصدار خاص للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، 2004.
- 2- التقرير السنوى لعام 2006م، عن نتائج متابعة الجهاز لقضايا المال العام قيد التداول لدى الجهات الادارية والقضائية المختصة ،الادارة العامة للشئون القانونية، الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية.
- 3- تقرير عن التنمية في العالم 2005، عرض عام، تحسين مناخ الاستثمار من اجل الجميع، البنك الدولي .
- 4- التقرير الإقتصادي السنوي ، 2004، الصادر عن وزارة التخطيط والتعاون الدولي، مؤسسة التعاون الفني الألماني، سبتمبر 2005 .
- 5- تقرير التنمية البشرية 2001/2000، الدولة، القطاع الخاص، المجتمع المدني، الجمهورية اليمنية .
- 6- تقرير، خطة استراتيجية لتطبيق الرقابة الشاملة ودعم المساءلة العامة في الجمهورية اليمنية، المؤسسة الكندية للرقابة الشاملة CCAF بدون تاريخ .
- 7- تقرير مجلس الشورى اليمني لعام 2003م، صنعاء .

الدوريات

- 1- المجلة العربية للإدارة، الأردن، المجلد الثالث والعشرون، العدد الثاني، ديسمبر 2003، البحث العلمي وتطوير الإدارة العربية في ظل التحول نحو إقتصاد السوق.
- 2- مجلة الثقافة العالمية، موضوع العولمة تترد على صانعيها، ناثن غارولز ترجمة صفاء روماني، العدد 14 يناير – مارس 2005 .
- 3- مركز الامارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية، دراسات عالمية، برامج الخصخصة في العالم العربي، هارفي فيجبناوم، جفري هينج، بول سنيفنز، العدد 7 .

- 4- مجلة المحاسب القانوني العربي ،العدد 110 الربع الثاني 1999، المملكة الاردنية الهاشمية، عمان .
- 5- مجلة المحاسب القانوني العربي العدد 111 الربع الثالث 1999 عمان الاردن.
- 6- مجلة المحاسب القانوني العربي العدد 112 الربع الرابع 1999 عمان الاردن .
- 7- شؤون العصر، العدد الثامن عشر، الجمهورية اليمنية، يناير – مارس 2005، تصدر عن المركز اليمني للدراسات الاستراتيجية .
- 8- الرقابة المالية،المجموعة العربية لأجهزة الرقابة المالية والمحاسبة، تونس، السنة الاولى، العدد الاول، اكتوبر 1982 .
- 9- الرقابة المالية،المجموعة العربية لأجهزة الرقابة المالية والمحاسبة، تونس، السنة الثانية، العدد لاول، يونيو 1983 .
- 10- الرقابة المالية، المجموعة العربية لأجهزة الرقابة المالية والمحاسبة، تونس السنة الثانية، العدد الثاني، ديسمبر 1983 .
- 11- الرقابة المالية،المجموعة العربية لأجهزة الرقابة المالية والمحاسبة، تونس، السنة الثالثة، العدد الثاني، ديسمبر 1984 .
- 12- الرقابة المالية، المجموعة العربية لأجهزة الرقابة المالية والمحاسبة، تونس السنة العشرون، العدد 40، يونيو 2002 .
- 13- الرقابة المالية، المجموعة العربية لأجهزة الرقابة المالية والمحاسبة، تونس السنة العشرون، العدد 41 ديسمبر 2002 .
- 14- الرائد العربي، السنة العشرون، العدد التاسع والسبعون، الربع الثالث، 2003.
- 15- المجلة العربية للمحاسبة،البحرين، المجلد الخامس، العدد الاول، مايو 2002.

- 16- مجلة الرقابة، الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، اليمن، العدد 3 مارس 2006.
- 17- النشرة التشريعية للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، الجمهورية اليمنية، صنعاء، الجزء الأول، 1998 .
- 18- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المؤتمر المحاسبي العربي الدولي الثالث، البحرين، ابريل 1993 .
- 19- العلوم الادارية، العدد الرابع، المجلد الرابع عشر، 1990.
- 20- منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، أغسطس 1999.
- 21- منشورات الجهاز المركزي للمحاسبات عدن الصادرة في 11/6/1978.

القوانين :

- 1- قوانين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، الدورة السادسة للجمعية العامة، جمهورية مصر العربية، القاهرة، سبتمبر 1998 .
- 2- القانون رقم 39 لسنة 1990م بشأن انشاء الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية .
- 3- قانون مجلس المحاسبة الجزائري رقم 80-50 المؤرخ في فاتح مارس 1980.
- 4- القانون رقم 45 لسنة 1999م، بشأن انشاء المكتب الفني للخصخصة في الجمهورية اليمنية .

موسوعات:

- 1- انظر الموسوعه اليمنية، الجزء 1، مؤسسة العفيف الثقافية، صنعاء، الجمهورية اليمنية، الطبعة الأولى 1999، دار الفكر المعاصر، لبنان، بيروت.
- 2- الموسوعة التشريعية للقوانين التي أقرها مجلس النواب في الجمهورية اليمنية للفترة من 1990/5/22-2004/5/22.
- 3- مختار الصحاح، 1996، (المؤلف بدون، بلد ودار النشر بدون) .

المراجع الالكترونية

- www.intosaipdc.org.mx لجنة الإنتوساي للدين العام
- www.nao.gov.uk/intosai/edp/home.htm اللجنة الدائمة للإنتوساي للرقابة على تكنولوجيا المعلومات.
- www.environmental-auditing.org مجموعة عمل الإنتوساي للرقابة لمالية البيئية.
- www.nao.gov.uk/intosai/wgap/home.htm مجموعة عمل الإنتوساي للرقابة على الخصخصة.
- www.gao.gov لجنة المعايير المحاسبية
- www.rrv.se لجنة المعايير الرقابية ،
- www.ccomptes.fr مجموعة عمل الإنتوساي حول تقييم البرامج
- www.intosai.ccomptes.fr مجموعة عمل الإنتوساي حول تقييم البرامج
- <http://www.idi.no> مبادرة تنمية الإنتوساي: الآي دي آي
- <http://www.asosai.org> المنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة المالية الاسوساي
- <http://www.eurosai.org> المنظمة الأوروبية للأجهزة العليا للرقابة المالية: اليوروساي
- <http://www.contraloria.gob.pa> منظمة أجهزة الرقابة المالية الحكومية لأمريكا اللاتينية وبلدان البحر كاريبيي: الأولاسيفز
- <http://www.oag.govt.nz> منظمة جنوب المحيط الهادي للأجهزة العليا للرقابة المالية السباساي
- E-mail audgen@opus.co.tt : كاروساي
- E-mail afrosai@ids.tg لمنظمة الإفريقية للأجهزة العليا للرقابة
- المجموعة العربية للأجهزة الرقابية المالية العليا(عربساي)
http://www.arabosai.org/ar/recipient_member.asp?member_id=19
- <http://www.saiuae.gov.ae> ديوان المحاسبة في الامارات العربية المتحدة
- <http://www.bsairaq.net> ديوان المحاسبة في الجمهورية العراقية .
- المحاسبة في جمهورية مصر العربية <http://www.cao.gov.eg>
- <http://www.sai.gov.om> ديوان المحاسبة في عمان
- <http://www.facb.gov.ps> ديوان المحاسبة في فلسطين
- <http://www.sabq8.org> ديوان المحاسب في الكويت
- <http://www.courdescomptes.ma> ديوان المحاسبة في المغرب

ثانيا المراجع باللغة الإنجليزية:

- 1- R.O. brien: **Global Financial Integration: the End of Geaography** . The Royal Institute of International Affairs, London,1992.
- 2- Drucher: **ther Changed world Economy** , Foreign Affairs, Vol.64, No.4.spreing 1986 .
- 3- Paul Burkett: " **Financial " Repression " and " Liberalization in the Third world: A Contribution to the critique of Neo-classical Development Theory "**. in: **Review of Radical political Economics.Vot.19.No.1.Spring 1987.**
- 4- A.J. Brown: **World Inflation Since 1950, An International Comapative Study**, The National Institute, of Economic and social research, Cambridge University press. 1985.
- 5- Unctad; **World Investment Report 1998, Trends and Determinates**, New York and Geneva,1998 .6- Frank Sader: **Privatization and Foreign Investment in Developing world, 1988-92, Working Papers 1202. World Bank , October 1993 .**
- 6- **World Bank, Global Development Finance 1998, Country Tables** Washington, D.C, 1998 .
- 7- Dermirguc-Kunt and Enrica Detriache: **The Detrminations of Banking, Crisis: Evidence From Developed and Developing Countries**, IMF Working Paper No. 97/106, September, 1997.
- 8- Emerson-1998- 1999: **Big Five Multinational comprise client satisfaction study.**
- 9- Maskins. E.Mark, Kenneth R. Fessis, Thomas. 1. **Selling: International financial Reporting and Analysis. Irwin 1996 .**
- 10- **International Accounting Standards committee 1996 UK.**
- 11- Mueller, G, Gernon, H. Meek, G.K: **Accounting An International Perspective , Irwin 1994 .**
- 12- **The World Bank Group Sana'a Office, Yemen economic Update, Issue 8 March 2002 .**
- 13- **International Monetary Found. IMF Survey, Washington, Volume 30, September 17 .**
- 14- **United Nations, Yemen common country assessment, January ,2001.**
- 15- **Ministry of planning & development, Yemen policies on poverty in selected ESCWA member countries: Egypt, Jordan and Yemen, New York, 1998.**
- 16- J.B.Buorn.**Government Auditing Standards and Ethics: The British Experience , 1995 .**

- 17- 1 American Accounting Association, A Statement of Basic Auditing Concepts, 1973
- 18- .1 Eric.L.Kohler,A Dictionary for Accountants ,5th-end, Prentice Hall of India , 1979.
- 19- Frank A.AH wood & Niel D.Stein,De paula's Auditing , 17th end. Pitman GB. 1986 .
- 20- 1 I Apc.Objective and Basic principles Governing and Audit , Oct.1991.para 1 .
- 21- Report of the Committee on Basic Auditing Concepts of the American Accounting Association – Boynton et al: 2001:4 .
- 22- Boynton et al.:2001:5 .
- 23- J.B.Buorn.Government Auditing Standards and Ethics: The British Experience .
- 24- Stoner, A..F.James , Management Private Limited New Delhi, Prentice – Hall of India, 1994 .
- 25- Lemon, W. Morley Auditing Integrated Approach Seventh Edition. Prentice Hall Inc Canada. 1997 .

الفهرسة

أولا : فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	الموضوع
04	مقدمة
	الباب الاول الرقابة المالية في اطار الإقتصاد الموجه .
13	الفصل الاول المبادئ العامة للرقابة المالية .
13	المبحث الاول ذاتية الرقابة .
14	المطلب 1 المصطلحات الواردة في الدراسة:
14	- الرقابة المالية العليا .
14	- الجهاز .
14	- المال العام .
15	- حماية المال العام .
18	المطلب 2 مفهوم وأنواع الرقابة المالية:
18	أولا: المصطلح اللغوي للرقابة المالية .
20	ثانيا: مفهوم الرقابة المالية .
25	ثالثا: انواع الرقابة المالية .
28	المبحث الثاني الوظائف التقليدية للرقابة المالية.
28	المطلب 1 اهداف وتطور وظيفة الرقابة:
28	اولا: اهداف الرقابة المالية .
30	ثانيا: تطور وظيفة الرقابة المالية .
33	المطلب 2: الرقابة المالية العليا وما يميزها عن غيرها من انواع الرقابة .
33	اولا: الرقابة الداخلية .

36	ثانيا: الرقابة الخارجية .	
39	الفصل الثاني الإقتصاد الموجه وحالة الرقابة في الدول النامية .	
39	المبحث الاول مهام الرقابة الرئيسية والملاح الرقابية في ظل الإقتصاد الموجه	
40	المطلب 1 الرقابة ومهامها الرئيسية (البرلمانية والرئاسية والمختلطة)	
40	أولا: الرقابة في النظام البرلماني .	
43	ثانيا: الرقابة في النظام الرئاسي .	
47	ثالثا: الرقابة في النظام نصف الرئاسي (المختلط) .	
49	المطلب 2 ملامح الإقتصاد الموجه وتأثيره على الدول النامية	
49	أولا: الملامح الإقتصادية والاجتماعية والسياسية في الدول النامية.	
51	ثانيا: أهمية الرقابة في الدول النامية .	
52	ثالثا: نطاق ودور الرقابة المالية العليا .	
54	المبحث الثاني الرقابة المالية العليا ومراحلها التاريخية	
54	المطلب 1 المراحل التاريخية لنشأة الرقابة المالية العليا .	
55	- الرقابة في العصور القديمة .	
56	- الرقابة المالية في التراث الاسلامي .	

60	- الرقابة في اوروبا	
62	- الرقابة في الولايات المتحدة الامريكية .	
63	- الرقابة في الفكر الاشتراكي .	
64	المطلب 2 نماذج للرقابة المالية العليا في بعض الدول النامية	
64	الجزائر	
65	تونس	
66	المغرب	
67	السودان	
68	سوريا	
68	العراق .	
70	فلسطين	
71	ليبيا	
71	مصر	
72	لأردن .	
72	عمان	
73	لبنان .	
73	قطر .	
74	الإمارات .	
74	الكويت .	
74	السعودية .	
76	الباب الثاني الرقابة المالية العليا في ظل العولمة .	

	الفصل الثالث	
77	العولمة وابعادها وأثرها على الرقابة المالية العليا في الدول النامية	
	المبحث الاول	
78	مفهوم العولمة والتحديات التي تواجه الرقابة المالية العليا .	
78	المطلب 1 مفهوم العولمة	
78	أولاً: مفهوم العولمة في اللغة .	
80	ثانياً: مفهوم العولمة اصطلاحاً .	
85	ثالثاً: التحديات التي تواجه الرقابة المالية في ظل العولمة .	
90	المطلب 2 ابعاد العولمة وأثرها على الرقابة المالية .	
91	أولاً: البعد السياسي .	
95	ثانياً: البعد الإقتصادي .	
97	ثالثاً: البعد الثقافي .	
	المبحث الثاني	
101	أثر العولمة على نظام الرقابة المالية العليا .	
102	المطلب 1 عولمة نظام الرقابة المالية العليا	
109	المطلب 2 دراسات سابقة للرقابة المالية العليا في ظل العولمة	
	الفصل الرابع	
126	متطلبات وإرشادات الرقابة المالية العليا في ظل العولمة .	

	المبحث الاول	
126	متطلبات الرقابة المالية العليا في ظل العولمة	
127	المطلب 1 متطلبات التقدم التكنولوجي .	
135	المطلب 2 متطلبات رقابية حديثة واكبت العولمة .	
135	أولاً: المعايير الدولية للمراجعة .	
139	ثانياً: الخصخصة .	
144	ثالثاً: الدين العام .	
149	رابعاً: البيئة .	
	المبحث الثاني	
156	المعايير والموجهات والارشادات الدولية للرقابة المالية	
157	المطلب 1 المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن منظمة الانتوساي INTOSAI .	
162	المطلب 2 الموجهات والارشادات الدولية للمراجعة الصادرة عن منظمة الانتوساي INTOSAI .	
	الباب الثالث	
177	تأثير متطلبات العولمة على الرقابة المالية العليا في اليمن	
	الفصل الخامس	
178	الرقابة المالية العليا في اليمن (الدراسة النظرية)	
	المبحث الاول	
178	نشأة الرقابة المالية العليا في اليمن	
179	المطلب 1 النشأة التاريخية للرقابة المالية في اليمن .	
179	اولاً: الرقابة المالية قبل تشطير اليمن.	
181	ثانياً: الرقابة المالية في فترة تشطير اليمن .	

185	المطلب 2 الرقابة المالية العليا في ظل الوحدة اليمنية .	
201	المبحث الثاني مجالات رقابة الجهاز وموقف قضايا المال العام في ظل العولمة.	
202	المطلب 1 مجالات الدور الرقابي للجهاز في ظل العولمة.	
202	أولاً : مجال الرقابة التكنولوجية .	
209	ثانياً: مجال تطبيق الرقابة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية .	
213	ثالثاً : مجال الرقابة على الخصخصة .	
224	رابعاً: مجال الرقابة على الدين العام .	
232	خامساً: مجال الرقابة على البيئة .	
234	المطلب 2 موقف قضايا المال العام في ظل العولمة .	
241	الفصل السادس دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في ظل العولمة (دراسة ميدانية)	
241	المبحث الاول أساليب التحليل الاحصائي لعينة الدراسة وخصائصها الديمغرافية	
242	المطلب 1 عينة الدراسة والأساليب الاحصائية المستخدمة .	

245	المطلب 2 الخصائص الفنية الـديمغرافية للدراسة .	
250	المبحث الثاني تحليل ومناقشة آراء عينة الدراسة المستبانة .	
250	المطلب 1 علاقة ظاهرة العولمة بالدور الرقابي للجهاز .	
256	المطلب 2 التأثير المتبادل بين المعايير الدولية للمراجعة ومعايير المراجعة المتبعة في الجهاز .	
261	المطلب 3 مدى استجابة الجهاز للتوصيات والموجهات الصادرة عن منظمة الانتوساي.	
267	الخاتمة	
268	اولا: النتائج التي تم التوصل اليها	
270	ثانيا: التوصيات.	
273	قائمة المراجع	
288	فهرس الموضوعات	
295	فهرس الجداول	
297	فهرس الأشكال	

ثانيا : فهرس الجداول

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
91	أبعاد العولمة	1
140	مداخل الخصخصة	2
204	حصر اقتناء الحواسيب	3
205	توزيع الحواسيب على مختلف مستويات وقطاعات الجهاز .	4
206	مجالات ومستهدفى التدريب التكنولوجي في الجهاز	5
216	اساليب الخصخصة المتبعة في الجمهورية اليمنية	6
217	منشآت سياحية أخضعت لأسلوب بيع الفرص الاستثمارية .	7
218	المنشآت لمؤجرة سابقا والمتوقفة التي تم اعادة تأجيرها .	8
219	منشآت تم طرح أسهمها في السوق .	9
220	منشآت تم بيعها وتأجير أراضيها .	10
220	منشآت تم تأجيرها .	11
221	منشآت تم تصفيتها .	12
228	مستوى اداء السياسات الاقتصادية .	13
235	قضايا المال العام .	14
245	توزيع أفراد العينة حسب فئاتهم العمرية .	15
246	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي .	16
247	توزيع أفراد العينة حسب تخصصاتهم .	17
248	توزيع افراد العينة حسب المستوى الوظيفي .	18
249	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة .	19
251	تحليل فقرات تأثير العولمة في الوظائف الرقابية لعينة الدراسة .	20
252	مدى تأثير الخصخصة على وظائف الجهاز الرقابية التقليدية .	21

254	تأثير التجارة العالمية على وظائف الجهاز .	22
255	قياس مدى صحة الفرضية الأولى .	23
257	مدى اعتماد الجهاز على معايير المراجعة الصادرة عن الانتوساي INTOSAI .	24
258	مدى اعتماد الجهاز على معايير المراجعة الدولية .	25
260	قياس مدى صحة الفرضية الثانية .	26
262	مدى استجابة الجهاز لموجهات الانتوساي INTOSAI في مراجعة الخصخصة	27
263	مدى استجابة الجهاز لموجهات الانتوساي INTOSAI في مراجعة الدين العام .	28
265	مدى استجابة الجهاز لموجهات الانتوساي INTOSAI في مراجعة البيئة .	29
266	قياس مدى صحة الفرضية الثالثة .	30

ثالثاً: فهرس الأشكال

رقم الصفحة	الموضوع	رقم الشكل
22	خصائص التدقيق .	1
86	برنامج تحسين ادارة الحكم .	2
90	ابعاد العولمة .	3
127	الانفاق على تكنولوجيا المعلومات .	4
141	المراحل التنظيمية للخصخصة .	5
176	هيكل معايير التدقيق البيئي .	6
187	اهداف الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة .	7
190	وظائف الجهاز لمركزي للرقابة والمحاسبة .	8
204	تطور اقتناء الحواسيب في الجهاز .	9
207	تطور التدريب في المجال التقني .	10
216	عدد المنشآت المخصصة	11
237	قضايا المال العام .	12
245	توزيع أفراد العينة بحسب الفئة لعمرية	13
246	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي .	14
247	توزيع أفراد العينة حسب التخصص .	15
248	توزيع افراد العينة حسب المستوى الوظيفي .	16
249	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة .	17