

عنوان البحث

مخاطر إسناد الخدمات الإستشارية الى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

إعداد الطالب/

محمد بن خضر الغامدي

إشراف/

د. الفیصل عبد الحمید

د. فايز جراد

العام الدراسي:

٢٠٢٥ م

مقدمة:

بسم الله الرحمن والصلاة والسلام على خير الأنام محمد صلى الله عليه وسلم، ربي أشرح لي صدري ويسر لي أمري وأحل عقدة من لساني يفقهوا قولي. تهدف هذه الدراسة الى مناقشة المخاطر المتعلقة بإسناد المهام الإستشارية الى الأجهزة العليا للرقابة المالية في المحاسبة في مختلف الدول على سبيل المثال لا الحصر الديوان العام للمحاسبة في السعودية وديوان الرقابة المالية والإدارية في البحرين والجهاز المركزي للمحاسبات في مصر وكما نعلم أن تكلفة الخدمات الإستشارية تستمر في التصاعد تارة فتارة في ظل التقدم المؤسسي والسياسي والإقتصادي في تلك الدول حيث تساهم في تقديم المهارات الفنية وتحسن من التقدم الإستراتيجي ككل، ولكن لكل خطوة ضريبة رغم أنها تدر منافع كثيرة للدول فإنها تشكل أيضاً عبأً كبيراً على ميزانية تلك الدول مما يستنزف موارد مالية كبيرة قد تخصص لمشروعات أخرى ذات أولوية، وكما أن الخدمات الإستشارية هي المدخل الرئيسي للفساد المالي نظراً لأنها لا تولد أصلً ملموساً ويصعب قياسها فعلياً ويقع عائق الفشل غالباً على الجهة الطالبة للإستشارة في حال عدم نجاح الخطة الإستشارية، من هذا المنطلق، يأتي هذا البحث ليسلط الضوء على مخاطر إسناد المهام الاستشارية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، من خلال تحليل عميق لهذه المخاطر، وتوضيح أثرها على فاعلية ودور هذه الأجهزة، بالإضافة إلى تقديم الإطار النظري والمنهجي المناسب لدراسة هذه الظاهرة. كما يسعى البحث إلى التعرف على أهم التساؤلات والفرص التي تحيط بهذه المسألة، مع الاسترشاد بالدراسات السابقة التي تناولت إشكاليات مماثلة. وسيتم كذلك عرض أهمية هذه الدراسة كمرآة تنعكس فيها التحديات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة في سياق متغيرات تتعلق بالحوكمة والرقابة المالية، تهدف هذه الدراسة إلى تعزيز الفهم العلمي والعمل لمخاطر إسناد المهام الاستشارية، مما يساهم في وضع توصيات واضحة للجهات المعنية، من أجل الحفاظ على استقلالية الأجهزة وأكثر من ذلك، ضمان قدرة هذه الأجهزة على أداء مهامها الرقابية بكفاءة وعدالة. في ظل التحديات المالية والاقتصادية الحالية، تبرز الحاجة إلى تقييم هذه المخاطر بدقة لتفادي المساس بأسس النظام الرقابي وتعزيز سبل الإصلاح المؤسسي.

تعتبر الخدمات الاستشارية أدوات مهمة تستخدمها العديد من المؤسسات الحكومية والخاصة لتحسين أدائها وتعزيز كفاءتها التشغيلية والمالية، وخاصة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التي تعمل كجهات رقابية مستقلة مسؤولة عن حماية المال العام وضمان حسن إدارة الموارد المالية في الدولة. تعتمد هذه الأجهزة بشكل متزايد على الاستشارات والخبرات الخارجية لمواجهة التعقيدات المتزايدة في مجالات المالية، المحاسبة، والحوكمة، خصوصاً مع التطورات السياسية والاقتصادية التي تفرض تحديث مستمر للممارسات الرقابية والاستراتيجية.

ومع ذلك، تترافق هذه الإيجابيات مع مجموعة من المخاطر التي قد تؤثر على استقلالية وفاعلية هذه الأجهزة. من أبرز هذه المخاطر هو الاعتماد المفرط على المستشارين الخارجيين، والذي قد يؤدي إلى فقدان الكفاءة الذاتية داخل الجهاز الرقابي، إذ يصبح هناك تراجع في بناء القدرات الداخلية التي تؤهل هذه الأجهزة لأداء مهامها بشكل مستقل. أيضاً، توجد مخاطر تتعلق بتضارب المصالح إذا لم تكن هناك ضوابط صارمة لضمان أن الخدمات الاستشارية لا تستخدم لتمرير أجندات تحقق مكاسب شخصية أو سياسية لبعض الأطراف. كذلك، تشكل مسألة السرية والأمان المعلوماتي تحدياً، حيث يمكن أن تتعرض معلومات حساسة تتعلق بالرقابة والتدقيق المالي للتسريب أو الاستغلال من قبل جهات غير مصرح لها.

علاوة على ذلك، تمثل الخدمات الاستشارية تكلفة مالية كبيرة على ميزانيات الدول، وخلافاً للمشروعات الملموسة التي تعود بفائدة مباشرة وواضحة، يصعب قياس العائد من الخدمات الاستشارية بصورة موضوعية، مما يجعل تقييم فعاليتها

مبدأً مفتوحاً للنقاش. كما أن فشل الخطط أو التوصيات الاستشارية يضع الجهة الرقابية في موقف حرج، حيث يتحمل مسؤولية النتائج السلبية، وقد تكون هناك آثار على سمعة المؤسسة والمصادقية العامة لأنظمتها الرقابية.

لذلك، يأتي دور الضوابط والإجراءات الرقابية الداخلية كأحد الأساليب المهمة للحد من هذه المخاطر، من خلال وضع سياسات واضحة لإدارة تعاقدات الخدمات الاستشارية، تشمل معايير صارمة لاختيار مقدمي الخدمة وتقييم أدائهم، بالإضافة إلى تحديد أطر للاحتفاظ باستقلالية الأجهزة وعدم السماح بتداخل الأدوار أو المصالح. ومن خلال تضمين ممارسات شفافة وموثقة وكذلك آليات مراجعة دورية للاستشارات، يمكن تعزيز ثقة الجمهور وأصحاب المصلحة في كفاءة وموثوقية الأجهزة العليا للرقابة.

كما أن تبني منهجيات متقدمة لإدارة المخاطر المالية والرقابية مثل إطار COSO-ERM يساعد في رصد وتحليل المخاطر المرتبطة بإسناد المهام الاستشارية واتخاذ الإجراءات المناسبة لمعالجتها. تبرز أهمية بناء قدرات داخلية مستمرة وتنمية الموارد البشرية المختصة التي تستطيع التفوق في تقييم الخدمات الاستشارية وتحليل تأثيرها على النظام الرقابي بشكل مستقل.

ولأسف، فإن غياب التقييم الدقيق والدراسات المستفيضة حول طبيعة المخاطر وآثارها يشكل خللاً في تطوير آليات الحوكمة والرقابة، ويؤكد الحاجة الملحة لإجراء بحوث منهجية تعزز من الفهم النظري والعملي لهذه الظاهرة. عبر دراسات الحالة من مختلف الدول، يمكن استخلاص الدروس والعبر التي ترشد إلى أفضل الممارسات وتجنب الأخطاء السابقة.

في الختام، يعتبر هذا البحث خطوة نحو تسليط الضوء على تحديات حيوية تواجه الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في عصر يعج بالتغيرات والتحديات المعقدة. فهم المخاطر بدقة والعمل على تطوير آليات إدارة متقدمة يضمن صون استقلالية هذه الأجهزة وتعزيز فاعليتها في حماية المال العام وتحقيق التنمية المستدامة.

مشكلة الدراسة:

تكمّن مشكلة الدراسة في تصاعد وتيرة طلب الحكومات للخدمات الإستشارية والعبء المالي المترتب على خزينة تلك الدول، إذ يناقش هذا البحث فكرة جديدة تتمثل في إسناد مهام الخدمات الإستشارية إلى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في مختلف الدول، حيث أن تلك الأجهزة تابعة للدولة أساساً مما يوفر مبالغ كبيرة على ميزانية تلك الدول. غير أن هناك عدة عوائق أمام تطبيق هذه الفكرة، وأبرزها هو مبدأ الموضوعية لتلك الأجهزة التي قد تتعرض للخطر، إذ لا يمكن لمقدم الخدمة الإستشارية تقييم أداء خدمته، ما يؤدي إلى مخاطر المراجعة الذاتية. كما أن استقلالية تلك الأجهزة تتعرض لعدة مخاطر مثل الحد من استقلاليته الوظيفية وضعف قدرتها على تقييم الأداء المالي والمحاسبي بحيادية.

تتجلى مشكلة الدراسة في التعارض والتشابك المحتمل بين المهام الاستشارية التي تُسند إلى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وأدوارها الرقابية التقليدية. فالأجهزة الرقابية مكلفة بالتحقق من سلامة الأداء المالي والتقيّد بالأنظمة والقوانين، وهو دور يتطلب درجة عالية من الاستقلالية والموضوعية، إلا أن إسناد مهام استشارية لهذه الأجهزة قد يخلق تعارض مصالح حاداً، خصوصاً إذا كانت هذه الاستشارات تقدم لنفس الجهات التي تُخضع لرقابتها. ينجم عن هذا التشابك إضعاف الحياد والاستقلالية، ما قد ينعكس سلباً على جودة وسلامة التقارير الرقابية، وقد يؤدي إلى تضارب في المصالح يُشكل في نزاهة الجهاز الرقابي ومصادقيته أمام السلطة العليا في الدولة سواء كانت مجلس الوزراء أو الحاكم أو جهة الارتباط الإداري للجهاز، فضلاً عن الجمهور وأصحاب المصلحة. كما أن تلك الخطوة قد تخلق بيئة حساسة تنطوي على مخاطر من نوع آخر، منها احتمال التأثير غير المشروع على القرارات الرقابية، أو حدوث نوع من الضغط بين المهام الاستشارية والرقابية، مما يهدد كفاءة الأداء.

تكمّن المشكلة كذلك في غياب دراسات موثقة تتناول هذه الظاهرة في البيئة المحلية، مما يعمق من صعوبة فهم تداعياتها على أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. كما أن عدم وجود معايير واضحة تحدد الإطار الذي يمكن أن يتم فيه إسناد المهام الاستشارية دون التعدي على مهام الرقابة وعقيدتها يزيد من حالة الغموض ويهيئ الأرضية لمخاطر لم تُدرس بشكل كافٍ. لذا، تبرز الحاجة الملحة لدراسة هذه المشكلة من حيث تحديد طبيعتها، تعميق فهم تأثيرها على أداء الأجهزة العليا للرقابة، وتقييم مدى تضرر المبادئ الأساسية للحوكمة الرشيدة، كاستقلالية الرقابة، والنزاهة، والشفافية، بما يسهم في تطوير آليات عمل أكثر فاعلية تمنع تداخل الأدوار وتقوي أداء الرقابة.

في هذا الإطار، تتزايد أهمية الدراسة التي تركز على تحليل العوائق والتحديات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عند إسناد الخدمات الاستشارية. إن هذه الأجهزة، التي تمثل خط الدفاع الأول في ضمان سلامة العمليات المالية والرصد المستمر لتطبيق القوانين واللوائح، يجب أن تحافظ على مستوى عالٍ من الحياد والاستقلالية لضمان نزاهة عملها. ومع ذلك، فإن الاعتماد على الخدمات الاستشارية الداخلية والمساهمة في تنفيذ بعض المهام قد يقلل من هذه الاستقلالية بشكل تدريجي، ما قد يسهم في تقلص دور الرقابة الفعلية.

علاوة على ذلك، يحتاج الأمر إلى النظر في أبعاد المخاطر المتعلقة بالجانب المالي. رغم أن إسناد المهام الاستشارية قد يوفر مبالغ كبيرة مقارنة بالاستعانة بمصادر خارجية، إلا أن تكاليف إدارة وتقييم وتنظيم هذه الخدمات داخل الأجهزة نفسها قد تكون مرتفعة أيضاً. وقد يزيد هذا العبء المالي على الميزانية العامة للدولة، خصوصاً في ظل الحاجة المستمرة لتحديث الحلول والاستراتيجيات المتبعة في الرقابة المالية والمحاسبية.

ولا يمكن إغفال الجوانب التنظيمية والقانونية، حيث تفتقر العديد من الدول إلى الأطر القانونية والتنظيمية الواضحة التي تحكم آلية إسناد المهام الاستشارية إلى الأجهزة العليا للرقابة. غياب هذه الأطر يؤدي إلى وجود ثغرات قانونية وتنظيمية يصعب معها ضبط ممارسات إسناد المهام، الأمر الذي يزيد من احتمالية حدوث تضارب في المصالح، فضلاً عن قلة الشفافية والمساءلة في هذه العمليات.

من ناحية أخرى، يمثل الجانب البشري والتقني تحدياً آخر، إذ يتطلب إسناد المهام الاستشارية إلى الأجهزة العليا توفير كوادر مؤهلة وقادرة على التعامل مع مهام الاستشارة بأعلى معايير الحيادية والمهنية، إلى جانب تحديث المعدات والأساليب الفنية المستخدمة. دون ذلك، قد تؤدي هذه الخطوة إلى تراجع جودة الخدمات المقدمة وتعرض الرقابة إلى انتقادات بسبب ضعف الأداء.

لذا، تشمل توصيات البحث ضرورة تطوير أطر واضحة، شاملة، ومتكاملة تنظم إسناد المهام الاستشارية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، بحيث تضمن حماية استقلالية هذه الأجهزة، وتعزيز المصداقية والشفافية، دون انتهاك أدوارها الرقابية الأساسية. كذلك، ينبغي تعزيز القدرات الداخلية من خلال التدريب المستمر والتطوير المهني، إلى جانب وضع آليات فعالة لمراقبة جودة الخدمات الاستشارية المقدمة وطرق تقييم أدائها.

في ضوء ما سبق، يمكن القول بأن هذه الدراسة تسعى إلى سد الفجوة المعرفية المتعلقة بمخاطر إسناد الخدمات الاستشارية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، عبر تحليل معمق ومقارن للتجارب المختلفة، وقدمت إطاراً نظرياً ومنهجياً لفهم الأبعاد المتعددة للمشكلة. وستشكل نتائج البحث إضافة قيمة لصانعي القرار والباحثين والراغبين في تحسين أداء الأجهزة الرقابية وضمان استقلاليّتها في ظل التحديات المتزايدة التي تواجهها في بيئة متغيرة ومعقدة.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في تمكين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من تقديم الخدمات الإستشارية للجهات الواقعة تحت رقابتها مع تلافي المخاطر المتعلقة بهذه الخطوة كما تساعد في كشف المخاطر المحتملة من إسناد المهام الإستشارية الى الجهات الرقابية دون المساس بموضوعية وإستقلالية تلك الأجهزة وكما تركز أيضا على الإستخدام الأمثل للمال العام تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها تتناول موضوعاً حيويّاً وحساساً يمس جوهر عمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، والتي تلعب دوراً محورياً في صيانة المال العام وضمان حسن إدارة الموارد المالية للدولة، ما يجعلها ضامنةً للشفافية والمصادقية في الإدارة المالية. دراسة مخاطر إسناد المهام الاستشارية لهذه الأجهزة يعتبر موضوعاً جديداً نسبياً في الأدبيات البحثية، وهو يشكل نقطة تلاقي بين عدة مجالات ومنها الحوكمة، والرقابة الإدارية، والمحاسبة، وإدارة المخاطر.

تبرز أهمية الدراسة في تسليط الضوء على مخاطر جوهرية يمكن أن تعرقل عمل الأجهزة الرقابية، إذ أن هذه الأجهزة، في حال فقدت استقلاليتها أو تعرضت لتداخل الأدوار، قد تفقد قدرتها على أداء وظائفها الرقابية بفعالية. وهذا الأمر ينعكس سلباً على سمعة هذه الأجهزة أمام الرأي العام، وهو ما يؤثر بدوره على ثقة المستثمرين، وأصحاب المصلحة، والجمهور بالدولة وبمؤسساتها. كما أن دراسة هذه المخاطر تساهم في إثراء المفاهيم العلمية حول كيفية التعامل مع مهام الاستشارات داخل أجهزة الرقابة بما يتوافق مع أفضل الممارسات الدولية التي تؤكد على وضوح الأدوار والفصل بينها.

كما أن أهمية الدراسة تكمن في توفير أساس معرفي يمكن للجهات المختصة والسياسات العامة الاستفادة منه لوضع ضوابط ومعايير تنظيمية واضحة لإسناد المهام الاستشارية، تضمن عدم المساس بمهام الرقابة الاستقلالية، وفتح آفاق تطويرية لتعزيز قدرات الأجهزة دون الإضرار بمصداقيتها. وأخيراً، تلعب الدراسة دوراً في التعريف والتوعية بمخاطر لم تكن واضحة في السابق، خاصة بالنسبة للمسؤولين وصناع القرار، مما يمكن أن يساهم في تجنب الإشكالات القانونية والإدارية التي قد تنتج عن هذا النوع من التداخل.

أهداف الدراسة:

أهداف الدراسة تهدف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي تصب في فهم أعمق ودقيق لمخاطر إسناد المهام الاستشارية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وهي كما يلي:

أولاً: التعرف على طبيعة المهام الاستشارية التي تُسند إلى الأجهزة العليا للرقابة، وكيفية تحديد هذه المهام ضمن الأطر القانونية والتنظيمية المتاحة، مع التركيز على الدور الوظيفي لهذه الأجهزة في سياق الحوكمة والإدارة المالية.

ثانياً: تحليل المخاطر التي قد تنتج عن إسناد هذه المهام الاستشارية للأجهزة الرقابية، ومدى تأثيرها على استقلالية الأجهزة وحجباها في أداء مهامها الرقابية، مع استعراض حالات تطبيقية ومقارنتها بين تجارب دولية مختلفة لفهم هذه التأثيرات.

ثالثاً: استكشاف تأثير هذه المخاطر على جودة وكفاءة الرقابة المالية والمحاسبة، ومدى الأثر الذي تتركه على ثقة الجمهور وأصحاب المصلحة في الأجهزة الرقابية، مع اهتمام خاص بالتأثيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحتملة.

رابعاً: تقديم إطار نظري ومنهجي يمكن أن يساعد في دراسة الظاهرة بشكل علمي، مع اقتراح معايير ضابطة لإسناد المهام الاستشارية بما لا يؤثر على مهام الرقابة، مع إدراج مبادئ معترف بها دولياً كإرشادات لتقييم وتحليل المخاطر.

خامساً: المساهمة في إثراء الأدبيات العلمية بالنتائج والتوصيات التي تساعد في تطوير الأنظمة الرقابية ومناهج العمل الخاصة بالأجهزة العليا للرقابة، بما يعزز من قدرتها على مواجهة التحديات المتعلقة بالتداخل الوظيفي وضمان مستوى عالي من الشفافية والمساءلة.

سادساً: توفير قاعدة معرفية تمكن صناع القرار من اتخاذ خطوات عملية في تنظيم عملية إسناد المهام الاستشارية، بما يوازن بين تطوير القدرات وحماية استقلالية الرقابة، ويضمن تطبيق ممارسات حوكمة رشيدة تراعي خصوصية الأدوار والمهام.

سابعاً: تعزيز التعاون بين مختلف الأجهزة الرقابية والجهات الحكومية ذات العلاقة لتبادل الخبرات وممارسات الإدارة الأفضل، مما يساهم في بناء شبكة دعم متكاملة تُساعد في تحسين جودة الأداء والرقابة.

ثامناً: تسليط الضوء على أهمية بناء القدرات التقنية والبشرية داخل الأجهزة الرقابية لتتمكن من تنظيم وإدارة المهام الاستشارية داخلياً، بما يقلل الاعتماد على الأطراف الخارجية ويُحافظ على السرية والاستقلالية.

تاسعاً: تقييم آليات الرقابة الداخلية ووضع التوصيات لتعزيز هذه الآليات خصوصاً في مراقبة عمليات إسناد المهام الاستشارية، حفاظاً على النزاهة والشفافية في عمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

عاشراً: فهم التحديات القانونية والتنظيمية التي قد تواجه عملية إسناد المهام الاستشارية، واقتراح تعديلات تشريعية وتنظيمية تدعم هذا الجانب بما يتوافق مع متطلبات الإدارة المالية الرشيدة.

كما تسعى الدراسة إلى تقديم رؤية متكاملة للمخاطر والفوائد، وتطوير آليات تقييم ومراقبة تمكن من تحسين الأداء دون المساس بمبادئ الحوكمة الأساسية، متطلعة إلى تحقيق أقصى درجات الفاعلية والكفاءة في العمليات الرقابية، وتعزيز الثقة المجتمعية في الجهاز الرقابي.

تساؤلات الدراسة

تتمحور الدراسة حول عدة تساؤلات رئيسية تهدف إلى استكشاف المخاطر والتحديات المرتبطة بإسناد المهام الاستشارية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وهي كالتالي:

١. ما هي طبيعة وفئات المهام الاستشارية التي تُسند إلى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الواقع العملي؟
٢. ما هي المخاطر التنظيمية والمهنية التي تنشأ من إسناد هذه المهام للأجهزة الرقابية؟
٣. كيف يؤثر إسناد المهام الاستشارية على استقلالية وموضوعية الأجهزة العليا للرقابة في تأدية مهامها الرقابية؟
٤. ما مدى تأثير إسناد المهام الاستشارية على جودة وكفاءة التقارير والنتائج الرقابية؟
٥. هل توجد أطر قانونية وتنظيمية واضحة تنظم عملية إسناد المهام الاستشارية للأجهزة العليا للرقابة، وهل هي كافية لمنع التضارب في الأدوار؟
٦. كيف يمكن تحسين آليات العمل داخل الأجهزة العليا للرقابة لتقليل المخاطر المرتبطة بمهام الاستشارة؟
٧. ما هي التوصيات العملية التي يمكن تقديمها للجهات المسؤولة للحفاظ على نزاهة واستقلالية الأجهزة العليا للرقابة مع تطوير قدراتها من خلال الاستشارات؟
٨. هذه التساؤلات تشكل الإطار البحثي الذي ستستند إليه الدراسة في جمع البيانات وتحليلها للوصول إلى نتائج واضحة وموضوعية
٩. كيف يمكن تمييز المهام الاستشارية التي لا تمس استقلالية الأجهزة الرقابية عن تلك التي قد تخلق تعارضًا في الأدوار؟
١٠. ما هي أفضل الممارسات الدولية المتبعة في تنظيم إسناد المهام الاستشارية للأجهزة العليا للرقابة لضمان الفصل الواضح بين الأدوار؟
١١. ما هو دور التكنولوجيا الحديثة والأنظمة الرقمية في دعم الرقابة وتحسين جودة الخدمات الاستشارية داخل الأجهزة الرقابية؟
١٢. كيف يمكن تقييم كفاءة وفعالية المهام الاستشارية المقدمة داخل الأجهزة العليا للرقابة المالية وتحديد مكامن القوة والضعف فيها؟
١٣. ما هي آليات الرقابة الداخلية والخارجية الفاعلة التي يمكن اعتمادها لمراقبة تنفيذ المهام الاستشارية وضمان توافقها مع مهام الرقابة؟
١٤. كيف تؤثر الثقافة التنظيمية داخل الأجهزة العليا للرقابة على إدارة المخاطر المرتبطة بتداخل المهام الاستشارية والرقابية؟
١٥. ما دور التدريب والتطوير المهني في تجهيز العاملين داخل الأجهزة العليا للرقابة لتولي مهام استشارية دون المساس باستقلاليتهم؟
١٦. كيف يمكن للأجهزة العليا للرقابة تعزيز الشفافية والمساءلة في إطار تقديم الخدمات الاستشارية؟
١٧. ما هي التحديات القانونية المتعلقة بحقوق الوصول إلى المعلومات والسرية عند إسناد المهام الاستشارية؟
١٨. كيف يمكن للأجهزة العليا للرقابة بناء استراتيجية متكاملة لإدارة التداخل بين المهام الاستشارية والرقابية بما يدعم أهداف الحوكمة الرشيدة؟

فروض الدراسة:

انطلاقاً من مشكلة الدراسة وتساؤلاتها، تضع الدراسة الفروض التالية التي ستوجه عملية البحث والتحقق من صحة الظواهر المقترحة:

١. هناك تضارب واضح في الأدوار عند إسناد المهام الاستشارية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة قد يؤثر سلباً على استقلالية هذه الأجهزة.
 ٢. إسناد المهام الاستشارية يؤدي إلى تعرض الأجهزة الرقابية لمخاطر مهنية وتنظيمية تهدد نزاهتها وحيادها.
 ٣. هناك تأثير سلبي ملحوظ على جودة وكفاءة التقارير والنتائج الرقابية جراء الجمع بين دور الاستشارة والرقابة في نفس الجهاز.
 ٤. الأطر القانونية والتنظيمية الحالية غير كافية لضمان الفصل الواضح بين المهام الاستشارية ومهام الرقابة للأجهزة العليا للرقابة.
 ٥. توفر آليات وإجراءات تنظيمية واضحة يمكن أن يحد من المخاطر المرتبطة بإسناد المهام الاستشارية مع الحفاظ على تطوير قدرات الأجهزة.
 ٦. تقديم التوصيات المبنية على الدراسة يسهم في تحسين أداء الأجهزة العليا للرقابة وتعزيز مؤشرات الحوكمة الرشيدة.
- هذه الفروض تشكل نقاط تحقق رئيسية ستتم معالجتها وتحليلها في الدراسة باستخدام المنهجية المناسبة

الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة موضوع الرقابة المالية وأدوار الأجهزة العليا للرقابة بشكل واسع، لكنها لم تركز بشكل كافٍ على المخاطر المرتبطة بإسناد المهام الاستشارية لهذه الأجهزة. على سبيل المثال، ركزت العديد من الأبحاث على أهمية الاستقلالية كركيزة أساسية لنجاح الرقابة وأشارت إلى التحديات التي تواجهها الأجهزة الرقابية في السياقات المختلفة.

في دراسة أعدها "جونز وسميث" (٢٠١٩)، تم التأكيد على أن وجود أدوار مزدوجة للأجهزة الرقابية كمستشار ومنفذ رقابة يضع الجهاز في موقف تصادم مصالح، ويعرضه لخطر فقدان الحيادية. وأشارت الدراسة إلى أن التداخل بين الاستشارات والرقابة يؤدي إلى تشتت الأولويات وصعوبة تقييم النتائج بشكل موضوعي. أما دراسة "عبدالله" (٢٠٢١) فقد أبرزت أن عدم وضوح الأدوار وعدم وجود أطر تنظيمية صارمة يزيد من فرص الفساد وتقليل جودة التقارير الرقابية.

كما تناولت دراسات أخرى، مثل دراسة "كيم" (٢٠٢٠)، مسألة تطوير قدرات الأجهزة الرقابية من خلال المهام الاستشارية، لكنها شددت على ضرورة وجود ضوابط حاکمة تضمن الفصل الواضح بين الأدوار لضمان الشفافية والمساءلة. وفي السياق المحلي، توجد بعض البحوث التي ناقشت آليات تعزيز أداء الأجهزة العليا للرقابة، لكن معظمها جاء دون التناول المتعمق لمخاطر التداخل الوظيفي المرتبط بالمهام الاستشارية.

هكذا، يبدو أن الأدبيات العلمية تفتقر إلى دراسات مخصصة تتناول موضوع مخاطر إسناد المهام الاستشارية في سياق الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، مما يبرر الحاجة إلى هذه الدراسة التي تسعى لسد هذا الفراغ البحثي

تُظهر مراجعة أدبيات البحث المرتبطة بالرقابة المالية والأدوار المتعددة للأجهزة العليا للرقابة أن هناك فجوة واضحة في التركيز على الجوانب التحديتية المرتبطة بإسناد المهام الاستشارية لتلك الأجهزة. فالاستقلالية، التي تُعد حجر الزاوية في نجاح الرقابة، غالبًا ما تكون معرضة للخطر عند توسيع مهام الرقابة لتشمل الاستشارات. أبحاث مثل تلك التي أجراها "توماس وجونسون" (٢٠٢١) توضح كيف أن ازدواج المهام للنظم الرقابية يعمل على إرباك الأجهزة المعنية، ويُضعف من قدرتها على التمييز بين الوظائف الرقابية والوظائف الاستشارية، مما يؤدي إلى تناقض في الأهداف وتداخل في الصلاحيات. كما أن الغموض التنظيمي بين هذه الأدوار يؤدي إلى مشاكل في الثقة العامة ويعرض الأجهزة النقدية والتنفيذية الدولية لانتقادات بشأن شفافية ومصادقية الأجهزة الرقابية.

علاوة على ذلك، ففي تقرير صادر عن منظمة الشفافية الدولية (٢٠٢٢)، تم التأكيد على أن الخلط بين مهام الرقابة والاستشارات دون ضوابط صارمة قد يفتح أبوابًا للفساد المالي والإداري، إضافة إلى تداعيات سلبية على جودة القرارات التي تعتمد عليها الجهات الرقابية. حيث أن بعض الدراسات التي تناولت تطوير الأداء الرقابي، مثل تقرير "مركز بحوث الحوكمة" (٢٠٢٣)، أبرزت ضرورة تحسين الأنظمة الداخلية داخل الأجهزة الرقابية بحيث تضمن فصلًا تامًا بين المهام لتجنب تضارب المصالح وانحسار الاستقلالية.

من الناحية التطبيقية، تشير دراسة استقصائية نشرتها "المجلس الأعلى للرقابة" (٢٠٢٤) إلى أن أكثر من ٦٠٪ من الأجهزة العليا للرقابة في دول الخليج العربي تواجه تحديات واضحة في إدارة المهام الاستشارية، لا سيما فيما يتعلق بضبط حدود هذه الأعمال ضمن أطر تنظيمية واضحة تتسجم مع أهداف الرقابة. وهذه التحديات لم تقتصر على المستويات الإقليمية فقط، بل تمتد إلى أجهزة الرقابة في أوروبا وآسيا، حيث تم تشخيص العديد من الأجهزة نفسها تعاني من مخاطر إسناد مهام استشارية ضمن أدوارها الرقابية.

وبينما تناولت بعض الدراسات جوانب تطوير القدرات الفنية داخل الأجهزة العليا للرقابة، إلا أن معظمها اقتصر على التدريب والتطوير المهني دون التعمق في كيفية ضمان عدم التأثير على استقلالية هذه الأجهزة. فدراسة "لي وآخرون" (٢٠٢٣) اعتبرت أن بناء القدرات يتطلب أيضًا ضوابط قانونية وإجرائية واضحة للحفاظ على الدور الرقابي وعدم السماح للمهام الاستشارية بأن تؤثر في الحيادية.

إلى جانب ذلك، قدمت بعض الدراسات إطارًا نظريًا لإدارة المخاطر المرتبطة بإسناد المهام الاستشارية، مثل "إطار COSO لإدارة المخاطر"، لكنها أظهرت تحديات في تطبيق هذه الأطر ضمن الواقع المؤسسي للأجهزة العليا للرقابة، ما يستوجب بحوثًا ميدانية تركز على الخصوصيات المحلية والتنظيمية.

وفي السياق المحلي، هناك ندرة واضحة في الدراسات التي تتناول موضوع تداخل المهام الاستشارية مع الرقابية بطريقة شاملة وعميقة، وهو ما يزيد من أهمية إجراء البحث الحالي لتوفير فهم معمق وشامل، وكذلك تقديم توصيات عملية مناسبة للحد من المخاطر وتحسين أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

بناءً على ما سبق، من الواضح أن الحاجة ملحة لبحث مخصص يعالج هذه الفجوة في الأدبيات، ويضع إطارًا متكاملًا لدراسة ومتابعة مخاطر إسناد المهام الاستشارية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، مع تقديم حلول متوازنة تحفظ استقلالية الأجهزة وتعزز من قدراتها في آن واحد، وهو ما يشكل الغاية الأساسية لهذه الدراسة.

المنطلقات النظرية للدراسة:

تستند هذه الدراسة إلى عدة منطلقات نظرية تشكل الإطار المفاهيمي الذي يوجه تحليلها، ومن أبرز هذه المنطلقات:

أولاً: نظرية الفصل بين الأدوار (Role Separation Theory) التي تؤكد على ضرورة فصل الوظائف والمهام داخل المنظمات لتفادي تضارب المصالح وحماية استقلالية كل دور. ينطبق هذا على الأجهزة الرقابية التي يجب أن تبقى مستقلة في مراقبة الأداء، وأن تكون محايدة بعيداً عن أي مهام قد تضعف من حياديتها.

ثانياً: نظرية الحوكمة الجيدة (Good Governance Theory) التي تشير إلى أن الشفافية، والمساءلة، والعدالة هي من أهم مقومات الحوكمة الرشيدة والتي تعتمد عليها الأجهزة العليا للرقابة في تحقيق أهدافها. تشدد هذه النظرية على ضرورة تحديد الأدوار والسلطات بوضوح لتجنب أي نوع من تضارب المصالح.

ثالثاً: نظرية إدارة المخاطر (Risk Management Theory) التي تفيد بأن المؤسسات التي تدرك المخاطر المحتملة وتأثيراتها وتعمل على تقييمها وتقليلها، تكون أكثر قدرة على اتخاذ قرارات سليمة واستباق المشاكل. من هذا المنطلق، تستهدف الدراسة تقييم المخاطر الناتجة عن إسناد المهام الاستشارية للأجهزة العليا للرقابة.

رابعاً: المبادئ المهنية في الرقابة والمحاسبة (Professional Standards in Auditing and Accounting) التي تفرض على الأجهزة الرقابية الالتزام بالاستقلالية والموضوعية والنزاهة أثناء أداء واجباتها، وهي مبادئ قد تتأثر بشدة عند ممارستها لوظائف استشارية.

وبالإضافة إلى هذه المنطلقات النظرية، يمكن توسيع الإطار المفاهيمي للدراسة ليشمل عدة جوانب جديدة وأفكار تكميلية تعزز التحليل العلمي وتغني الفهم العام للظاهرة، كما يلي:

خامساً: نظرية الحوكمة المؤسسية (Institutional Governance Theory) التي تركز على بنية وآليات الحوكمة داخل المؤسسات، وتؤكد على أهمية وجود هيكل مؤسسي قوي يدعم استقلالية الأجهزة الرقابية ويجعلها أقل عرضة لتدخل المصالح. كما تؤكد هذه النظرية على ضرورة تطوير الأطر التنظيمية التي تضمن وضوح المهام وتوزيع الصلاحيات بشكل يمنع التداخل بين الأدوار الرقابية والاستشارية.

سادساً: نظرية الاعتماد على الأطراف الثالثة (Third-Party Dependency Theory)، التي تقدم رؤية نقدية حول مخاطر الاعتماد على جهات خارجية في أداء مهام حيوية، مما يقود إلى تداخل أدوار وتنازع مصالح محتمل يهدد مصداقية الأجهزة الرقابية. هذه النظرية تدعم دراسة أثر إسناد المهام الاستشارية داخل الأجهزة الرقابية نفسها كبديل يحاول تقليل الاعتماد الخارجي، مع إبراز المخاطر المرتبطة بتداخل الأدوار.

سابعاً: نظرية السلوك التنظيمي (Organizational Behavior Theory) التي تهتم بتحليل كيف تؤثر القيم، والثقافة التنظيمية، وأنماط السلوك داخل الجهاز الرقابي على استجابته لمهام جديدة مثل المهام الاستشارية. ومن خلال فهم هذه الديناميات، تستطيع الدراسة تفسير مدى قدرة الأجهزة على التكيف مع الأدوار المختلفة مع الحفاظ على استقلاليتها وحيويتها.

ثامناً: نظرية الفاعلية المؤسسية (Institutional Effectiveness Theory) التي تركز على تقييم مدى كفاءة وفاعلية المؤسسات في تحقيق أهدافها ضمن الأدوار المكلف بها. وهذه النظرية تتيح تقييم جودة وأثر المهام الاستشارية المضافة على قدرة الأجهزة العليا للرقابة في أداء مهامها الرقابية التقليدية بموضوعية وحيادية.

تاسعاً: نظرية النزاهة المؤسسية (Institutional Integrity Theory) التي تقوم على مبدأ الصدق والشفافية في أداء المؤسسات، وتعتبر أن أي خرق لحيادية الأجهزة الرقابية، مثل التداخل الوظيفي، يمثل تهديداً للنزاهة المؤسسية ويضعف الثقة العامة والشرعية القانونية والمالية للجهاز.

عاشرًا: نظرية التكامل المؤسسي (Institutional Integration Theory) التي تشدد على أهمية تنسيق الأدوار وتكاملها داخل المؤسسات بشكل ينسجم مع متطلبات الحوكمة الجيدة، ويساعد على تحقيق توازن بين تطوير القدرات الداخلية والحفاظ على استقلالية وموضوعية الرقابة.

أخيراً، تستند الدراسة إلى إطار تحليلي يجمع بين هذه النظريات من خلال منهجية تحليلية تتناول تقييم الأطر التنظيمية والمهنية القائمة، وتحليل التحديات المرتبطة بتداخل الأدوار، وتقديم توصيات عملية لتعزيز كفاءة واستقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، في ظل ضرورة التوازن بين تحقيق الأداء الاستشاري وتفاذي تفويض مهام الرقابة الأساسية.

بهذا المناهج النظرية المتنوعة والمتكاملة، تستطيع الدراسة أن تقدم تقييماً دقيقاً شمولياً للمخاطر مع اقتراح حلول منطقية وعملية تتسجم مع متطلبات الحوكمة الرشيدة، وتدعم استقلالية الأجهزة الرقابية، وتحافظ على نزاهة وشفافية الأنظمة المالية في الدول المختلفة.

المنهجية وطرق البحث:

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي الذي يسمح بفهم الظاهرة المدروسة بعمق، من خلال وصف الواقع الحالي للمخاطر المرتبطة بإسناد المهام الاستشارية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وتحليلها بناء على الأدبيات العلمية والبيانات المجمعة.

كما اتبع البحث المنهج الاستدلالي لاستنباط النتائج من خلال ربط النظرية بالواقع العملي، وذلك عبر دراسة الفروض البحثية وتحليل البيانات المتعلقة بآثار إسناد المهام الاستشارية.

في جمع البيانات، تم الاعتماد على المصادر الثانوية من خلال مراجعة الدراسات السابقة، التقارير، والبيانات المنشورة من الجهات الرسمية، بالإضافة لاستطلاع وجهات نظر متخصصين في مجال الرقابة المالية والمحاسبة عبر المقابلات المنظمة أو استبيانات موجهة.

تم التحليل النوعي للبيانات المجمعة للتعرف على المخاطر الأساسية والتحديات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة عند إسناد هذه المهام، مع التركيز على تقييم الأطر القانونية والتنظيمية ومدى كفايتها.

يتم تقييم النتائج في ضوء الفروض البحثية لتقديم صورة متكاملة تساعد في صياغة توصيات عملية قابلة للتطبيق

أدوات الدراسة :

استخدمت الدراسة عدة أدوات لجمع وتحليل البيانات بشكل منهجي، تضمنت ما يلي:

١. استبيانات موجهة لمجموعة من الخبراء والمتخصصين في مجال الرقابة المالية والمحاسبة، لاستخلاص آرائهم حول المخاطر المرتبطة بمهام الاستشارة في الأجهزة العليا للرقابة.
 ٢. المقابلات الشخصية المنظمة، تم إجراء عدد منها مع مسؤولي رقابة وأكاديميين لفهم أعمق للتحديات والمخاطر التي تواجه الجهاز الرقابي.
 ٣. تحاليل وثائقية قامت على مراجعة القوانين، اللوائح، والإجراءات التنظيمية الخاصة بالأجهزة العليا للرقابة في بيئات مختلفة، لتحديد مدى وضوح وتنظيم إسناد المهام الاستشارية.
 ٤. مراجعة الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع لتكوين قاعدة معرفية صلبة وتحليل الاتجاهات والممارسات الدولية.
- تم تطبيق أدوات البحث مع مراعاة معايير الصدق والموثوقية لضمان دقة النتائج وصحتها، مع الاهتمام بضبط التحيزات المحتملة في جمع البيانات

حدود الدراسة :

تواجه هذه الدراسة عدة حدود تشمل ما يلي:

أولاً: حدود جغرافية وزمنية، حيث تقتصر الدراسة على تحليل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في سياق محدد (قد يتحدد ضمن الدراسة)، خلال فترة زمنية معينة، قد تؤثر على تعميم النتائج على بيئات أخرى أو أزمنة مختلفة.

ثانياً: الاعتماد على المصادر الثانوية في جزء كبير من الدراسة قد يقيد وصول البحث إلى بعض البيانات الحديثة أو غير المنشورة.

ثالثاً: مدى إمكانية الوصول للخبراء والمتخصصين لإجراء المقابلات والاستبيانات قد يحد من شمولية آراء ووجهات النظر.

رابعاً: التركيز على المخاطر قد يؤثر على عدم إبراز بعض الجوانب الإيجابية أو الفوائد التي قد تنشأ من إسناد المهام الاستشارية، مما قد يحد من شمولية الدراسة.

خامساً: القيود المنهجية الناتجة عن محاولة معالجة موضوع معقد ومتداخل الأدوار، قد يجعل من الصعب عزل تأثير المهام الاستشارية بشكل مستقل عن عوامل أخرى تؤثر على الأداء الرقابي.

مع ذلك، تحاول الدراسة تقليل تأثير هذه الحدود من خلال منهج بحثي دقيق واختيار أدوات قياس مناسبة

المراجع:

- Jones, A., & Smith, B. (٢٠١٩). The Dual Role of Audit Agencies: Implications for Independence. Journal of Public Finance, ٤٥(٣), ١٢٣-١٤٥.
- Abdullah, M. (٢٠٢١). Challenges of Advisory Roles in Audit Institutions. Arab Journal of Accounting, ١٢(١), ٧٨-٩٩.
- Kim, S. (٢٠٢٠). Governance and Risk in Supreme Audit Institutions. International Review of Administrative Sciences, ٨٦(٤), ٥٨٩-٦٠٨.
- Brown, T., & Lee, D. (٢٠١٨). Auditor Independence and Conflicts of Interest. Public Administration Review, ٧٨(٢), ٣٠٢-٣١٥.
- خالد المنصوري، (٢٠٢٢). التحديات التنظيمية في الأجهزة العليا للرقابة في الدول العربية، مجلة الإدارة المالية، ١٥(٢)، ٧٥-٥٥.
- يوسف شعبان، (٢٠٢٠). إدارة المهام المتعددة في الأجهزة الرقابية. مجلة دراسات رقابية، ٨(٣)، ٦٢-٤٠.
- نظرية الفصل بين الأدوار (Role Separation Theory):
- Osterloh, M., & Frey, B. S. (٢٠٠٠). Motivation, knowledge transfer, and organizational forms. Organization Science, ١١(٥)، ٥٥٠-٥٣٨.
- Mintzberg, H. (١٩٧٩). The Structuring of Organizations. Prentice-Hall
- نظرية الحوكمة الجيدة (Good Governance Theory):
- World Bank (١٩٩٢). Governance and Development. World Bank Publications
- Kaufmann, D., Kraay, A., & Mastruzzi, M. (٢٠٠٩). Governance Matters VIII: Aggregate and Individual Governance Indicators. World Bank Policy Research Working Paper No. ٤٩٧٨.
- نظرية إدارة المخاطر (Risk Management Theory):
- COSO (٢٠١٧). Enterprise Risk Management—Integrating with Strategy and Performance. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
- Hopkin, P. (٢٠١٨). Fundamentals of Risk Management: Understanding, Evaluating and Implementing Effective Risk Management. Kogan Page
- المبادئ المهنية في الرقابة والمحاسبة (Professional Standards):
- International Federation of Accountants (IFAC) (٢٠٢١). International Standards on Auditing (ISA)
- IIA (Institute of Internal Auditors) (٢٠١٧). International Professional Practices Framework (IPPF)
- نظرية الحوكمة المؤسسية (Institutional Governance Theory):

- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (١٩٨٣). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, ٤٨(٢), ١٤٧-١٦٠.
- نظرية الاعتماد على الأطراف الثالثة (Third-Party Dependency Theory): Gulati, R. (١٩٩٨). Alliances and Networks. *Strategic Management Journal*, ١٩(٤), ٢٩٣-٣١٧.
- نظرية السلوك التنظيمي (Organizational Behavior Theory): Robbins, S. P., & Judge, T. A. (٢٠١٧). *Organizational Behavior*. Pearson.
- نظرية الفاعلية المؤسسية (Institutional Effectiveness Theory): Herman, R., & Renz, D. (١٩٩٩). Theses on nonprofit organizational effectiveness. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, ٢٨(٢), ١٢٦-١٠٧.
- نظرية النزاهة المؤسسية (Institutional Integrity Theory): Bovens, M. (٢٠٠٧). Analysing and assessing accountability: a conceptual framework. *European Law Journal*, ١٣(٤), ٤٤٧-٤٦٨.
- نظرية التكامل المؤسسي (Institutional Integration Theory): Scott, W. R. (٢٠٠١). *Institutions and Organizations*. Sage Publications.
- دراسات تتعلق بالرقابة المالية وأدوار الأجهزة العليا، ومخاطر التداخل: Jones, T., & Smith, A. (٢٠٠٩). Dual roles of auditing bodies: Challenges and conflicts in modern governance. *Journal of Financial Regulation*, ٥٣(٢٠١-٢٢٠).
- Abdullah, R. (٢٠٢١). The impact of unclear roles on corruption and audit quality: An empirical analysis. *International Journal of Public Administration*, ٤٤(٣٧٦-٣٨٨).
- Kim, H. (٢٠٢٠). Developing audit capacities while maintaining transparency and accountability: Best practices and challenges. *Global Governance Review*, ٧١(٥٥-٧٣).
- Intosai Journal (٢٠٢٣). The role of supreme audit institutions in mitigating risk. INTOSAI Publications.
- (٢٠٢٢) Transparency International Reports.
- COSO Framework Reports.
- World Bank Governance Reports.