



جامعة الريان
AL-RAYAN UNIVERSITY

الجمهورية اليمنية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الريان
كلية الدراسات العليا

دور الجهاز المركزي " اليمني " للرقابة والمحاسبة في تعزيز الحوكمة الرشيدة
في الجهات الخاضعة لرقابته
رسالة مقدمة إلى جامعة الريان؛

لاستكمال متطلبات نيل درجة الماجستير، تخصص محاسبة

إعداد

صلاح مبارك عوض بن فضل

إشراف

الدكتور: غسان سعيد سالم باجليدة

قرار لجنة التحكيم والمناقشة

بناءً على قرار رئيس الجامعة رقم (10) لعام 2021م بشأن تشكيل لجنة مناقشة رسالة الماجستير الموسومة بـ (دور الجهاز المركزي " اليمني" للرقابة والمحاسبة في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته).

للباحث : صلاح مبارك عوض بن فضل.

نقر نحن رئيس لجنة المناقشة وأعضاءها أننا اطلعنا على الرسالة العلمية المذكورة آنفاً وقد ناقشنا الطالب في محتوياتها، وفي ما له علاقة بها ، وأجيزت بتاريخ: 13 / 03 / 2021 م.

رئيس اللجنة

الاسم : د. سالم محمد بافقير

التوقيع :

عضو اللجنة

الاسم : د. زكي محمد عويض

عضو اللجنة

الاسم : د. أحمد عبدالله العمودي

التوقيع :


بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
﴿ وَوَصَّيْنَا الْإِنْسَانَ بِوَالِدَيْهِ إِحْسَانًا حَمَلَتْهُ أُمُّهُ وَ
كُرْهًا وَوَضَعَتْهُ كُرْهًا وَحَمَلُهُ وَفِصَالُهُ ثَلَاثُونَ
شَهْرًا حَتَّىٰ إِذَا بَلَغَ أَشُدَّهُ وَبَلَغَ أَرْبَعِينَ سَنَةً
قَالَ رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي
أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا
تَرْضَاهُ وَأَصْلِحْ لِي فِي ذُرِّيَّتِي ۗ إِنِّي تُبْتُ إِلَيْكَ
وَإِنِّي مِنَ الْمُسْلِمِينَ ﴿١٥﴾ [سورة الأحقاف: 15]

إقرار المشرف العلمي

أشهد أن رسالة الماجستير الموسومة بـ: (دور الجهاز المركزي " اليمني" للرقابة والمحاسبة في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته) التي تقدم بها الطالب/ صلاح مبارك عوض بن فضل. قد استُكملت بمراحلها كافة تحت إشرافي وأرشحها للمناقشة.

المشرف العلمي/

الدكتور: غسان سعيد سالم باجليدة

التوقيع: 

التاريخ: 03 / 10 / 2020م

إقرار المراجع اللغوي

أشهد أن رسالة الماجستير الموسومة بـ :

دور الجهاز المركزي اليميني للرقابة والمحاسبة في تعزيز
الحكومة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته

التي تقدم بها الطالب / صلاح مبارك عوض بيت فعنل

قد تمت مراجعتها من الناحية اللغوية تحت إشرافي، بحيث أصبحت ذات أسلوب علمي، وسليمة من الأخطاء اللغوية، ولأجل هذا أوقع.

المراجع اللغوي: زكريا محمد سعيد بادباه

الدرجة العلمية: ماجستير

جامعة: الأصناف

التوقيع: 

التاريخ: 2020 / 10 / 20 م

الإهداء

أهدي هذا العمل إلى:

والدي العزيز ووالدتي الحبيبة من زرعاً في نفسي
حب العلم والمثابرة، أطال الله عمرهما ووفقهما إلى
ما يحبه و يرضاه.

أخواني وأخواتي الأعزاء الذين هم سندي ودعمي

غير المحدود.. لا فرقني الله عنهم جميعاً.

زوجتي رفيقة دربي، وأولادي زهور حياتي:

(شهد وسلمى ومحمد).. بارك الله لي فيهم جميعاً.

الباحث

شكر وتقدير

الحمد لله الذي وفقني ومنَّ عليَّ بإذنه وفضله على إتمام هذا العمل المتواضع وصلى الله على سيدنا محمد خير خلق الله أجمعين وعلى أصحابه الغر الميامين وبعد: فأجد لزاماً عليَّ أن أتقدم بخالص شكري وامتناني إلى أستاذي الفاضل الأستاذ المشارك الدكتور: غسان سعيد سالم باجليدة المشرف على هذه الدراسة، لما بذله من جهود عظيمة وإرشادات قيمة بسببها أصبحت هذه الدراسة على ما هي عليه الآن، فله مني فائق الشكر والتقدير وجزاه الله عني خير الجزاء.

وبهذه المناسبة أتقدم بشكري الجزيل إلى جامعة الريان التي أتاحت لنا فرصة إتمام هذه المرحلة من مسيرة التعليم العالي فشكراً لإدارتها وأساتذتها والعاملين فيها وفي مقدمتهم سعادة الدكتور: سالم محمد بافقير رئيس الجامعة.

وأجزل الشكر والامتنان للأساتذة رئيس وأعضاء لجنة المناقشة المحترمين لتفضلهم بقبول مناقشة الدراسة وإغنائهم لها بأرائهم السديدة.. ولا يفوتني أن أسجل شكري وتقديري للأساتذة المحكمين لقائمة استبانة الدراسة لأرائهم السديدة في تطوير هذه الأداة وإغنائها.. والشكر والتقدير الى الأساتذة المختصين في مجال الإحصاء لما قدموه من مشورة في اختيار الأدوات الإحصائية المناسبة لتحليل بيانات الدراسة وهما الأستاذان المساعدان بجامعة حضرموت الدكتور منير خميس الجعيدي، والدكتور محمد عوض الريح. كذلك أقدم عبارات الشكر إلى الوكلاء ومساعدتهم والمدراء ونوابهم والموظفين العاملين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة لما وجدته منهم من رحابة صدر وتعاون واهتمام فائق خلال فترة الدراسة، وخلال الجانب الميداني من الدراسة.

ولا بد لي بعد كل ما قيل أن أقول أن هذه الصفحات لا يمكن أن تستوعب ذكر أهل الفضل جميعاً لذلك أقدم اعتذاري لمن لم تسعفني الذاكرة بتقديم عبارات العرفان لهم وأسأل الله لجميعهم دوام التوفيق كما أسأله أن يجعل هذا العمل خالصاً لوجهه الكريم إنه على كل شيء قدير وله المنَّة والفضل جميعاً.

الباحث

المستخلص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور جهاز الرقابة المالية العليا في الجمهورية اليمنية - الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة (COCA) في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته، والوقوف على مدى توفر المقومات اللازمة لقيامه بذلك الدور، وماهي الصعوبات التي تحد من ذلك؟ وقد تناول الباحث هذا الموضوع في ضوء الأهمية الكبيرة لمفهوم الحوكمة الرشيدة والدور المناط بالأجهزة العليا للرقابة المالية في تعزيزها.

ولتحقيق ذلك الغرض استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي وتصميم استبانة تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، ووزعت الاستبانة على الموظفين الرقابيين في رئاسة الجهاز وفروعه والبالغ عددهم وقت إجراء الدراسة (420) موظفاً استجاب منهم عدد (203) موظفاً بنسبة (48%) من مجتمع الدراسة.

وقد خلصت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها عدم تمتع الجهاز بالاستقلالية والتفويضات والمتطلبات الكافية التي تمكنه من تعزيز الحوكمة الرشيدة، وأن مراجعي الجهاز يتحققون من سلامة تطبيق الجهات للقوانين المرتبطة بها، وأن تقارير المراجعة تتضمن بيانات كافية لحالات عدم الالتزام بالقوانين، وأن الجهاز يسهم في تعزيز الإفصاح والشفافية، إلا إن دور الجهاز يتسم بالضعف في التأكد من توفير الجهات الخاضعة للرقابة للإفصاحات المتعلقة بالامتيازات التي يتمتع بها أعضاء مجالس الإدارة والإدارات التنفيذية العليا، وأن الجهاز لا يمارس رقابة الأداء على جميع الجهات، كما أنه لا توجد بالجهاز وحدة مختصة بالتعاون والتنسيق مع الجهات المعنية بتحقيق المساءلة وأن مساهمة الجهاز في مكافحة الفساد وتعزيز الكفاءة والفعالية محدودة، وأن هناك علاقة قوية بين استقلالية الجهاز ومبادئ الحوكمة الرشيدة، وأن الجهاز يواجه صعوبات تحول دون تعزيزه للحوكمة الرشيدة. وأوصت الدراسة بأهمية نشر ثقافة الحوكمة الرشيدة وضرورة تعزيز استقلالية الجهاز مع توفير كافة الموارد المالية التي تمكنه من تنفيذ مهامه ووضع استراتيجية متكاملة لتطوير أداء الجهاز في ضوء الإرشادات الصادرة عن منظمة الانتوساي.

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع	التسلسل
	قرار لجنة التحكيم والمناقشة	
	الآية	
أ	الإهداء	
ب	شكر وتقدير	
ج	المستخلص	
د	قائمة المحتويات	
ط	قائمة الجداول	
ي	قائمة الأشكال	
ك	قائمة المختصرات المستخدمة في الدراسة	
20-1	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة	
2	المبحث الأول: الإطار العام للدراسة	1.1
2	المقدمة	1.1.1
4	مشكلة الدراسة	2.1.1
5	أهداف الدراسة	3.1.1
6	أهمية الدراسة	4.1.1
7	فرضيات الدراسة	5.1.1
8	متغيرات الدراسة	6.1.1
8	منهجية الدراسة	7.1.1
9	حدود الدراسة	8.1.1
9	التعريفات الإجرائية	9.1.1
10	المبحث الثاني: الدراسات السابقة	2.1
10	الدراسات العربية	1.2.1

16	الدراسات الأجنبية	2.2.1
18	التعقيب على الدراسات السابقة	3.2.1
20	ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة	4.2.1
69-21	الفصل الثاني: الإطار الفكري للحوكمة الرشيدة	
22	تمهيد	
23	المبحث الأول: إطار معرفي وتاريخي	1.2
23	مفهوم وتعريف الحوكمة الرشيدة	1.1.2
23	النشأة التاريخية لمفهوم الحوكمة الرشيدة	1.1.1.2
24	تعدد المسميات والمصطلح الذي اعتمده الدراسة	2.1.1.2
26	التفسير اللغوي والاصطلاحي للحوكمة الرشيدة	3.1.1.2
27	أسباب ظهور مفهوم الحوكمة الرشيدة	4.1.1.2
29	تعريف الحوكمة الرشيدة	5.1.1.2
33	أبعاد الحوكمة الرشيدة	2.1.2
34	أهداف وأهمية الحوكمة الرشيدة	3.1.2
34	أهداف الحوكمة الرشيدة	1.3.1.2
35	أهمية الحوكمة الرشيدة	1.3.1.2
38	المبحث الثاني: نماذج ومقاييس الحوكمة الرشيدة	2.2
38	نماذج الحوكمة الرشيدة	1.2.2
38	نموذج UNDP	1.1.2.2
39	نموذج Plumptre & Graham	2.1.2.2
40	نموذج وزارة المالية الهولندية	3.1.2.2
40	نموذج IFAC	4.1.2.2
42	نموذج Kaufmann	5.1.2.2

43	نموذج ANAO	6.1.2.2
44	النموذج المجري	7.1.2.2
46	مقاييس الحوكمة الرشيدة	2.2.2
46	أهمية قياس الحوكمة الرشيدة	1.2.2.2
47	أهداف قياس الحوكمة الرشيدة	2.2.2.2
47	أنواع مقاييس الحوكمة الرشيدة	3.2.2.2
49	المبحث الثالث: مبادئ الحوكمة الرشيدة	3.2
49	مدخل معرفي	1.3.2
52	مبادئ الحوكمة الرشيدة المعتمدة في الدراسة	2.3.2
53	مبدأ سيادة القانون	1.2.3.2
54	مبدأ الإفصاح والشفافية	2.2.3.2
59	مبدأ المساءلة	3.2.3.2
62	مبدأ مكافحة الفساد	4.2.3.2
66	مبدأ الكفاءة والفعالية	5.2.3.2
69	العلاقة بين مبادئ الحوكمة الرشيدة	3.3.2
108-70	الفصل الثالث: الرقابة المالية العليا ودور الأجهزة العليا للرقابة المالية في تعزيز الحوكمة الرشيدة	
71	تمهيد	
72	المبحث الأول: مفهوم الرقابة المالية العليا وتطورها	1.3
72	لمحة عن التطور التاريخي والوظيفي للرقابة المالية العليا	1.1.3
72	التطور التاريخي للرقابة المالية العليا	1.1.1.3
73	التطور الوظيفي للرقابة المالية العليا	2.1.1.3
75	تعريف الرقابة المالية العليا وأهميتها وأهدافها	2.1.3
75	تعريف الرقابة المالية العليا	1.2.1.3

78	أهمية الرقابة المالية العليا	2.2.1.3
80	أهداف الرقابة المالية العليا	3.2.1.3
83	أنواع الرقابة المالية العليا ومراحل تنفيذها	3.1.3
83	أنواع الرقابة المالية العليا	1.3.1.3
84	مراحل تنفيذ الرقابة المالية العليا	2.3.1.3
86	المبحث الثاني: التعريف بالأجهزة العليا للرقابة المالية	2.3
86	ماهية الأجهزة العليا للرقابة المالية وطبيعة نشاطها	1.2.3
89	المبادئ والقواعد الأساسية للأجهزة العليا للرقابة المالية	2.2.3
91	المبحث الثالث: إسهامات أجهزة الرقابة المالية العليا في تعزيز الحوكمة الرشيدة ومعوقات ومتطلبات ذلك	3.3
91	إسهامات أجهزة الرقابة المالية العليا في تعزيز الحوكمة الرشيدة	1.3.3
98	أهم المعوقات والتحديات التي تواجهها أجهزة الرقابة المالية العليا في تعزيز الحوكمة الرشيدة	2.3.3
102	متطلبات تفعيل مساهمة أجهزة الرقابة المالية العليا في تعزيز الحوكمة الرشيدة	3.3.3
154-109	الفصل الرابع: الدراسة الميدانية والنتائج والتوصيات	
110	تمهيد	
111	المبحث الأول: نبذة عن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	1.4
111	نشأة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	1.1.4
111	أهداف الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	2.1.4
111	أنواع الرقابة التي يمارسها الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	3.1.4
112	الجهات التي تخضع لرقابة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	4.1.4
113	اختصاصات الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	5.1.4
117	المبحث الثاني: الجانب الميداني للدراسة	2.4
117	مجتمع وعينة الدراسة	1.2.4

118	تصميم أداة الدراسة	2.2.4
121	اختبارات التوزيع الطبيعي للبيانات	3.2.4
122	الأساليب الإحصائية المستخدمة	4.2.4
122	تحليل بيانات المتغيرات الشخصية والوظيفية للعينة المبحوثة (خصائص المبحوثين)	5.2.4
125	تحليل البيانات الأساسية للدراسة	6.2.4
140	عرض وتحليل نتائج اختبار فرضيات الدراسة	7.2.4
150	المبحث الثالث: الاستنتاجات والتوصيات والدراسات المقترحة	3.4
150	الاستنتاجات	1.3.4
153	التوصيات	2.3.4
154	الدراسات المقترحة	3.3.4
170-155	قائمة المراجع	
155	المراجع العربية	
164	المراجع الأجنبية	
177-171	ملاحق الدراسة	
171	الملحق رقم (1) أسماء السادة المحكمين الذين عرضت عليهم قائمة الاستبانة	
172	الملحق رقم (2) قائمة الاستبانة	
178	Abstract	

قائمة الجداول

الصفحة	عنوانه	رقم الجدول
4	مؤشرات الحوكمة الرشيدة 2017م (في الجمهورية اليمنية)	1-1
50	مبادئ الحوكمة الرشيدة وفقاً لعدد من المنظمات والباحثين	1-2
118	نتائج توزيع قوائم الاستبانة	1-4
121	الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبانة	2-4
121	نتائج اختبار Kolmogorov-Smirnov Z	3-4
122	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق التحصيل العلمي	4-4
123	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق التخصص العلمي	5-4
124	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة	6-4
125	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المركز الوظيفي	7-4
126	مجالات الإجابة لأفراد العينة	8-4
127	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة بشأن مدى توفر الاستقلالية والتفويضات الكافية للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	9-4
129	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة بشأن مدى توفر المستلزمات المادية والبشرية اللازمة للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة	10-4
131	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة بشأن مدى إسهام الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز سيادة القانون	11-4
132	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة بشأن مدى إسهام الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز الإفصاح والشفافية	12-4
134	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة بشأن مدى إسهام الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز المساءلة	13-4
136	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة بشأن مدى إسهام الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في مكافحة الفساد	14-4
137	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة بشأن مدى إسهام الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز الكفاءة والفعالية	15-4
139	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة بشأن مدى وجود صعوبات تواجه الجهاز تحول دون تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته	16-4
142	نتائج اختبار (t) للعينة الواحدة One Sample T- test لقياس الفرضية الأولى	17-4
143	نتائج اختبار (t) للعينة الواحدة One Sample T- test لقياس الفرضية الثانية	18-4
145	نتائج اختبار (t) للعينة الواحدة One Sample T- test لقياس الفرضية الثالثة	19-4
146	نتائج اختبار تحليل التباين لقياس الفرضية الرابعة	20-4

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوانه	رقم الشكل
8	متغيرات الدراسة	1-1
39	مكونات الحوكمة الرشيدة لدى UNDP	1-2
39	نموذج الحوكمة الرشيدة لدى Plumptre & Graham	2-2
40	نموذج الحوكمة الرشيدة لدى وزارة المالية الهولندية	3-2
41	مكونات الحوكمة الرشيدة لدى IFAC	4-2
42	مكونات الحوكمة الرشيدة لدى Kaufmann	5-2
43	مكونات الحوكمة الرشيدة لدى ANAO	6-2
45	النموذج المجري للحوكمة الرشيدة	7-2
48	أنواع مقاييس الحوكمة الرشيدة	8-2
65	تصنيفات الفساد	9-2
83	أنواع الرقابة المالية العليا	1-3

قائمة المختصرات المستخدمة في الدراسة

الاختصار	مضمون الاختصار باللغة الانجليزية	مضمون الاختصار باللغة العربية
ADB	African Development Bank	بنك التنمية الأفريقي
ANAO	Australian National Audit Office	المكتب الوطني الأسترالي لمراجعة الحسابات
ARABOSAI	Arab Organization of Supreme Audit Institutions	المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية
AsDB	Asian Development Bank	بنك التنمية الآسيوي
COCA	Central Organization for Control and Auditing	الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IMF	International Monetary Fund	صندوق النقد الدولي
INCOSAI	International Congress of Supreme Audit Institutions	المؤتمر الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية
INTOSAI	International Organization Of Supreme Audit Institutions	المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية
OECD	Organization of Economic & Cooperation Development	منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية
SAO	State Audit Office of Hungary	مكتب تدقيق الدولة المجرية
UNDP	United Nation Development Program	برنامج الأمم المتحدة الإنمائي
WGI	Global Governance Indicators	مؤشرات الحوكمة العالمية

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

1.1: المبحث الأول

الإطار العام للدراسة

1.1.1: المقدمة:

أصبحت الحوكمة الرشيدة من الموضوعات الهامة في كافة الإدارات والمؤسسات والمنظمات المحلية والإقليمية والدولية العامة والخاصة، لاسيما بعد سلسلة الأزمات المالية المختلفة التي وقعت في الكثير من الشركات والمؤسسات العالمية، مثل الانهيارات المالية التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا، وأمريكا اللاتينية عام 1997م، وأزمة شركة Enron والتي كانت تعمل في مجال تسويق الكهرباء والغاز في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2001م، وكذلك أزمة شركة World Com للاتصالات عام 2002م (غادر، 2012، ص4). وفي العقود الأخيرة برزت مسألة الحوكمة الرشيدة باعتبارها أساساً للتنمية الاقتصادية، كما حظيت مفاهيم الحوكمة الرشيدة باهتمام السلطات الإشرافية والرقابية والمؤسسات والعديد من الباحثين (متاني، البشير، وبركات، 2017، ص381)، وهو ما يعني أن هناك ارتباطاً وثيقاً بين الحوكمة الرشيدة والتنمية... ولقد أدّى عجز الحكومات عن تحقيق طموحات المواطنين بالتنمية المستدامة بفاعلية وكفاية بالعديد من المنظمات والمؤسسات الدولية إلى ضرورة البحث عن وسيلة لتحقيق التنمية المستدامة ومنه ظهرت فكرة الحوكمة الرشيدة (إسماعيل، 2018، ص26) لذلك يؤكد البسام (2014) أن الأخذ بمبادئ الحوكمة الرشيدة من قبل الحكومات يعد مطلباً شعبياً ودولياً، وأن المؤسسات الدولية المانحة كالبنك الدولي، وصندوق النقد الدولي بالإضافة إلى دول مثل الولايات المتحدة الأمريكية كل هذه الجهات تشترط مستوى معيناً من جودة الحوكمة الرشيدة لدى الدول المستفيدة لكي تحصل على المساعدات المالية وغير المالية (ص4).

إن غياب المساءلة وانعدام الشفافية وتفشي الفساد، وتدني الكفاءة والفعالية وعدم الاستجابة للاحتياجات المختلفة للمواطنين، وعدم الالتزام بالقانون وغير ذلك من المظاهر التي تعكس غياب مبادئ الحوكمة الرشيدة يجرم المواطن من حقوقه، وينتهك حقه في الحصول على الخدمات العامة بجودة عالية وتكلفة مناسبة وبشكل عادل، ويؤدي إلى انخفاض مؤشرات التنمية المرتبطة بالفقر

والأمية والتدهور الصحي والبيئي وهو ما يضعف في النهاية درجة الثقة بين أطراف المجتمع وخاصة بين المواطنين والحكومة(مركز العقد الاجتماعي،2014،ص4).

لقد أكد قرار الأمم المتحدة رقم(209/66) على دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في تحقيق أهداف الحوكمة الرشيدة، ونصّ القرار على ضرورة تعزيز الحوكمة الرشيدة من خلال ضمان الكفاءة والمساءلة والفعالية والشفافية بواسطة تلك الأجهزة (الأمم المتحدة،2011، ص1). وفي السياق نفسه جاء تأكيد المؤتمر الدولي الحادي والعشرين للأجهزة العليا للرقابة المالية والمنعقد في بكين في أكتوبر 2013م على الأدوار التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة المالية في تعزيز الحوكمة الرشيدة من خلال إصدار إعلان بكين بشأن تعزيز الحوكمة الرشيدة بواسطة الأجهزة العليا للرقابة المالية(XXI INCOSAI,2013,P7).

ثم إن قرار الأمم المتحدة رقم (327/69) دعم دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في الحوكمة الرشيدة بتكليفها من قبل الأمم المتحدة بتحقيق الأهداف الواردة بخطة التنمية (2030) التي اعتمدها قادة العالم في سبتمبر 2015م، وإرساء قواعد المساءلة والشفافية عند ممارستها لعملها في الجهات الخاضعة لرقابتها(الأمم المتحدة،2015، ص2)، فأجهزة الرقابة المالية العليا تلعب دوراً هاماً في تعزيز الحوكمة الرشيدة، وهذا الدور ناتج عن وضعها الخاص المتعلق بالحكومة(المباركي، الفارس والنصار،2017،ص54)، وهذا يعني أن دورها توسع تدريجياً من المراجعة المالية ليشمل أيضاً مراجعة الأداء وتعزيز الحوكمة الرشيدة(Baimyrzaeva & Kose,2014,P.79).

ويؤكد إسماعيل(2018) أنه إضافة إلى الأدوار التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة المالية في مجال حماية المال العام والمنافع التي تقدمها في مجال تحسين حياة المواطنين نجد أن هناك دوراً مهماً لم يتم تسليط الضوء عليه - بالقدر الكافي - وهو مساهمتها في الحوكمة الرشيدة من خلال أنواع الرقابة التي تمارسها والتقارير التي تنتجها، وأنها تساهم في تعزيز الشفافية والمساءلة ومحاربة الفساد والرفع من الأداء الحكومي لاسيما عندما تقترب في ممارستها من تطبيق معايير الانتوساي للحوكمة الرشيدة. ومن هنا يمكن القول أن هناك علاقة تكاملية بين أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والحوكمة الرشيدة(ص28).

2.1.1: مشكلة الدراسة:

يواجه اليمن تحديات كبيرة فيما يتعلق بتحقيق التنمية الشاملة ومن أهم تلك التحديات عدم إرساء مفهوم الحوكمة الرشيدة ومبادئها من حيث سيادة القانون، وتعزيز الإفصاح والشفافية والمساءلة، ومكافحة الفساد، وكفاءة وفاعلية أداء الوحدات الحكومية، فوفقاً لمؤشرات الحوكمة العالمية (WGI) Global Governance Indicators لعام 2017م سجل اليمن درجات حوكمة رشيدة ضعيفة جداً، وينسب ترتيب متأخرة لمؤشرات الحوكمة الرشيدة الستة المتمثلة في (التصويت والمساءلة، الاستقرار وغياب العنف، فعالية الحكومة، الجودة التنظيمية، سيادة القانون، مكافحة الفساد). وهذه المؤشرات تصدر عن البنك الدولي منذ سنة 1996م بناءً على برنامج بحثي طويل ويتضمن المؤشرات التي سبق ذكرها ويتم قياسها في حوالي (213) بلداً وإقليمياً. ونتائج المؤشرات العالمية لقياس الحوكمة WGI تم وضعها في مقياس لترتيب الدول " الترتيب المئوي بين دول العالم " من صفر (الأقل) إلى 100 (الأعلى) بالإضافة إلى أن نتائج كل مؤشر من المؤشرات الستة يتم عرضها في مدى بين 2.5+ (الأعلى) و-2.5 (الأقل) لبيان جودة الحوكمة. وكانت نتائج الحوكمة الرشيدة التي سجلتها الجمهورية اليمنية على النحو الآتي:

جدول رقم (1-1) مؤشرات الحوكمة الرشيدة 2017م (في الجمهورية اليمنية)

المؤشر	تقدير جودة الحوكمة (من +2.5 إلى -2.5)	الترتيب المئوي بين دول العالم (100-0)
التصويت والمساءلة	-1.69	5.42%
الاستقرار وغياب العنف	-2.96	0%
فعالية الحكومة	-1.92	1.44%
الجودة التنظيمية	-1.45	5.77%
سيادة القانون	-1.75	2.4%
مكافحة الفساد	-1.59	1.44%

المصدر: (World Bank,2017 a)

واحتلت اليمن المرتبة الـ (175) في سلم الفساد ضمن (180) دولة في تقرير مؤشر مدركات الفساد لعام 2017م الصادر عن منظمة الشفافية الدولية (Transparency International,2018) والمرتبة (176) في عام 2018م (Transparency,International,2019). وإزاء هذا الواقع فإن الأمر

يستوجب تضافر جهود جميع الأطراف لإرساء مبادئ الحوكمة الرشيدة، وفي مقدمة تلك الأطراف الجهات الرقابية وأهمها الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وذلك من خلال الدور الرقابي الذي يمارسه في الجهات الخاضعة لرقابته، إضافة إلى القوة القانونية الممنوحة له من قبل المشرع اليمني، وفقاً للقانون رقم (39) لسنة 1992م بشأن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، لاسيما إذا ما تمّ تفعيل دور الجهاز وتوفرت له الامكانيات اللازمة والمقومات الضرورية، لذلك فإن هذه الدراسة تهدف أساساً إلى الكشف عن دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته مواكبةً للتحوّل والتطور في دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في هذا المجال. وفي ضوء ما سبق يمكن إبراز مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية:

- هل تتوفر للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة المتطلبات اللازمة لتعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته؟
- هل يسهم الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته؟
- ماهي أهم الصعوبات التي تحد من دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته؟
- هل يوجد تأثير لمتطلبات الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة (الاستقلالية والتفويضات الكافية والمستلزمات المادية والبشرية) على دوره في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته؟

3.1.1: أهداف الدراسة:

- يسعى الباحث من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:
- معرفة مدى توفر المتطلبات اللازمة لقيام الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بدور في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته.
 - الكشف عن مدى مساهمة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته.
 - دراسة أهم الصعوبات التي تحد من دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته.

- قياس تأثير استقلالية الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وتوفير المستلزمات المادية والبشرية للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة على دوره في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته.

- تقديم مجموعة من التوصيات التي يعتقد الباحث أنها سوف تساهم في قيام الجهاز بدور فاعل لتعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته.

4.1.1: أهمية الدراسة:

تكتسب هذه الدراسة أهميتها من الاعتبارات الآتية:

أولاً: الأهمية العلمية للدراسة:

(أ) - المساهمة في إرساء مفهوم للحوكمة الرشيدة ومبادئها وإثراء الجوانب الفكرية ذات الصلة بها وبالتالي تقليص القصور في تناول موضوع الحوكمة الرشيدة في الأدبيات العربية، إذ يؤكد البسام (2016) أن هناك قصوراً كبيراً في تناول موضوع الحوكمة الرشيدة في الأدبيات العربية (ص14).

(ب) - تكتسب الدراسة أهميتها العلمية أيضاً من أهمية موضوع الحوكمة الرشيدة ذاته، فالحوكمة الرشيدة تعد من المواضيع الهامة التي يجب الحرص على متابعة كل فكر جديد بشأنها سواء تمّ طرح هذا الفكر من جانب الأكاديميين، أو من جانب مؤسسات القطاع العام، أو القطاع الخاص أو الجهات الرقابية.

(ج) - التعريف بأهمية دور الأجهزة الرقابية العليا للرقابة المالية في تعزيز الحوكمة الرشيدة.

ثانياً: الأهمية العملية للدراسة:

تظهر الأهمية العملية لهذه الدراسة من كونها ستفيد عدداً من الجهات منها:

(أ) - صناع القرار اليمني؛ وذلك من خلال لفت انتباههم لأهمية إرساء وتعزيز الحوكمة الرشيدة وضرورة مساندة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للقيام بهذا الدور.

(ب) - الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة والجهات الخاضعة لرقابته؛ وذلك من خلال الكشف عن دوره في تعزيز الحوكمة الرشيدة - بحسب ما يتوفر له من مقومات وإمكانيات - وبالتالي الارتقاء بمستوى العمليات الرقابية بما ينعكس على أداء الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز.

ج) - المنظمات الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والتي تزايد اهتمامها بقضية الحوكمة الرشيدة مع تأكيدها المستمر على ضرورة أن يكون للأجهزة العليا للرقابة دور في تعزيز الحوكمة الرشيدة ومن تلك المنظمات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (International Organization of Supreme Audit Institutions) وتعرف اختصاراً (INTOSAI)، والمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية (Arab Organization of Supreme Audit Institutions) وتعرف اختصاراً (ARABOSAI) - واللذان يتمتع الجهاز المركزي اليمني للرقابة والمحاسبة بعضويتيهما - لاسيما وأن هذه المنظمات تولي الدراسات العلمية ذات الصلة بالأجهزة العليا للرقابة المالية اهتماماً كبيراً.

5.1.1: فرضيات الدراسة:

اتساقاً مع المشكلة التي تناولتها الدراسة وبما يحقق الأهداف المرجوة منها يمكن تحديد فرضيات الدراسة وصياغتها على النحو الآتي:

الفرضية الأولى: لا تتوفر للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة المتطلبات اللازمة لقيامه بدور في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته ويتفرع عن هذه الفرضية فرضيتين فرعيتين:

1) لا يتمتع الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة باستقلالية وتفويضات كافية تمكنه من تعزيز الحوكمة الرشيدة دون أي ضغوط أو تدخلات.

2) لا يتوفر للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة المستلزمات المادية والبشرية اللازمة لأداء مهامه والوفاء بمسؤولياته بما يعزز الحوكمة الرشيدة.

الفرضية الثانية: لا يسهم الجهاز إسهاماً فاعلاً في تعزيز الحوكمة الرشيدة بالجهات الخاضعة لرقابته. وينبثق عن هذه الفرضية خمس فرضيات فرعية كمايلي:

1) لا يسهم الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز سيادة القانون.

2) لا يسهم الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز الإفصاح والشفافية.

3) لا يسهم الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز المساءلة.

4) لا يسهم الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في مكافحة الفساد.

5) لا يسهم الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز الكفاءة والفعالية.

الفرضية الثالثة: لا يواجه الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة صعوبات وإشكالات ناجمة عن

عوامل ذوات صلة بأوضاع الجهات الخاضعة لرقابته تحول دون تعزيزه للحوكمة الرشيدة في تلك الجهات.

الفرضية الرابعة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمتطلبات الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة على دوره في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته. ويتفرع عن هذه الفرضية الفرضيتين الفرعيتين الآتيتين:

- 1) لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية للاستقلالية والتفويضات الكافية للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة على دوره في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته.
- 2) لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لتوفر المستلزمات المادية والبشرية للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة على دوره في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته.

6.1.1: متغيرات الدراسة:

المتغير التابع

المتغير المستقل
(الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة)

الحوكمة الرشيدة بالجهات الخاضعة
لرقابة الجهاز .

توفر المتطلبات اللازمة للجهاز .
العمليات الرقابية التي يمارسها الجهاز .
الصعوبات والإشكالات التي يواجهها الجهاز .

شكل رقم (1-1) : متغيرات الدراسة

المصدر: من إعداد الباحث، 2020.

7.1.1: منهجية الدراسة:

في ضوء طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها فقد اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لملائمته لموضوع ومشكلة الدراسة بقصد وصف الحوكمة الرشيدة، وتحليل دور الجهاز المركزي اليمني للرقابة والمحاسبة في تعزيزها في الجهات الخاضعة لرقابته، مع استخدام المصادر الثانوية والأولية لتغطية هذه الدراسة.

فالمصادر الثانوية تشمل على: المصادر والمراجع العربية والأجنبية سواء كانت كتباً أو دوريات أو أبحاثاً ودراسات منشورة أو غير منشورة وكل ما يتوفر من وثائق ترتبط بموضوع الدراسة بما في ذلك القوانين والتشريعات والوثائق الحكومية والأنظمة ذات الصلة.

أما المصادر الأولية: فتشمل قائمة الاستبيان كأداة لجمع البيانات الميدانية اللازمة لهذه الدراسة وتحليلها من خلال العمليات الإحصائية المناسبة باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (The Statistical Package for the Social Sciences) ويعرف اختصاراً SPSS.

8.1.1: حدود الدراسة:

- **الحدود الموضوعية:** وتتمثل في: دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز مبادئ الحوكمة الرشيدة المتمثلة في سيادة القانون، والإفصاح والشفافية، المساءلة والمحاسبة، ومكافحة الفساد، والكفاءة والفعالية.
- **الحدود الزمانية:** ستقتصر فترة الدراسة على الفترة الزمنية من إبريل 2019م إلى مارس 2020م.

9.1.1: التعريفات الإجرائية:

- **الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة:** هيئة رقابية عليا مستقلة ذات شخصية اعتبارية أنشئ بموجب القرار الجمهوري بالقانون رقم (39) لسنة 1992م بالجمهورية اليمنية.
- **الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز:** ويقصد بها (وحدات الجهاز الإداري للدولة بشقيها المركزي والمحلي، الوحدات الاقتصادية، الوحدات المعانة).
- **الحوكمة الرشيدة:** هي الإدارة الجيدة لجميع المؤسسات في الدولة من خلال سياسات وآليات وممارسات تقوم على الشفافية، وسيادة القانون، ومكافحة الفساد، وتسعى لتحقيق العدالة، وعدم التمييز بين المواطنين، والاستجابة لاحتياجاتهم، وتحري الكفاءة للوصول بالسياسات والخدمات لأعلى مستوى من الفعالية والجودة يُرضي المواطنين.

2.1:المبحث الثاني

الدراسات السابقة

1.2.1: الدراسات العربية:

1- دراسة الدوسري(2008):

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور ديوان المحاسبة الكويتي في تفعيل حوكمة الشركات في الشركات المملوكة لحكومة دولة الكويت، وذلك من خلال تحديد وإبراز دور كل من المراجعة الداخلية ولجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، وقد اعتمد الباحث في جمع البيانات على تصميم قائمة استقصاء موجهة إلى مفردات العينة المتمثلة في عدد من مراجعي ديوان المحاسبة الذين يقومون بالمراجعة على الشركات المساهمة التي تملكها الحكومة بالكامل أو جزء منها واشتملت العينة كذلك على عدد من المدراء الماليين في الشركات التي تخضع لرقابة الديوان. وتوصلت الدراسة إلى أن الحوكمة تستطيع تفعيل دور لجان المراجعة في حماية حياد واستقلال كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي بدولة الكويت، وأن ديوان المحاسبة يستطيع ضمان حياد واستقلال كل من المراجع الداخلي ولجان المراجعة لتفعيل الحوكمة في الشركات بدولة الكويت، كما توصلت الدراسة أيضا إلى أن هناك دوراً لديوان المحاسبة في تفعيل الحوكمة بالشركات في دولة الكويت وأوضحت نتائج الدراسة أن وضع الحوكمة في عالمنا العربي بشكل عام ودولة الكويت بشكل خاص لا يرقى إلى ما توصلت إليه الدول المتقدمة.

2- دراسة التميمي(2008):

هدفت الدراسة إلى توضيح مفهوم الحوكمة الرشيدة ومعاييرها، وقياس مدى تطبيق معايير الحوكمة الرشيدة في بلديات الضفة الغربية من وجهة نظر أعضائها، وفيما إذا كان هناك فروق ذات دلالة احصائية في مستويات تطبيق معايير الحوكمة الرشيدة تعزى إلى متغيرات الجنس المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، وموقع البلدية وتصنيفها. واعتمدت الدراسة معايير الحوكمة الرشيدة الصادرة عن برنامج الأمم المتحدة الإنمائي (United Nation Development Program) (UNDP) المتمثلة في المشاركة، والشفافية، والعدالة والمساواة، والمساءلة، وتعزيز سلطة القانون، الكفاءة والفعالية، والتوجه نحو بناء توافق الآراء، والاستجابة، وكذلك الرؤية الاستراتيجية. وخلصت الدراسة إلى أن درجة تطبيق معايير الحوكمة الرشيدة في بلديات الضفة الغربية متوسطة. وبناءً على نتائج الدراسة فقد ضمها الباحث بعض التوصيات من أهمها ضرورة وجود هيئات حكومية تعنى بمتابعة

وممارسة وتنفيذ معايير الحوكمة الرشيدة، نشر ثقافة الحوكمة الرشيدة، والعمل على تعزيز مبدأ الشفافية ومعيار سلطة القانون.

3- دراسة البرغوثي(2010):

هدفت الباحثة من هذه الدراسة إلى تحليل دور وحدة الرقابة والتدقيق الإداري التابعة لديوان الموظفين العام في تعزيز مبادئ الحوكمة الرشيدة في المؤسسات الحكومية العاملة في الضفة الغربية بفلسطين، وتسليط الضوء على أهم المعوقات التي تعترض الأداء الرقابي لأي وحدة. وقد تمثل مجتمع الدراسة في كل المدققين الإداريين العاملين في وحدة الرقابة والتدقيق الإداري في الوزارات المعنية، وكل المدراء العاملين للشؤون الإدارية في هذه الوزارات، كما شمل مجتمع الدراسة على عينة من موظفي الشؤون الإدارية في الوزارات التي يعمل بها مدقق إداري. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن عمل المدققين الإداريين ساهم على تفعيل أداء بعض الدوائر وتحديداً الدائرة الإدارية، وأن تفويض المزيد من الصلاحيات للوزارات من شأنه العمل على تعزيز دور المدقق الإداري وإعطائه مساحة أكبر من الحرية، كذلك من شأنه أن يعمل على إثراء عمل المدقق الإداري، حيث إنه يمثل زيادة وتغييراً في طبيعة العمل على المستويين الأفقي والرأسي، و كذلك يشكل حافزاً إيجابياً للمدققين الإداريين، وأن وجود المدقق الإداري في الوزارات يساهم في تعزيز مبادئ الحوكمة الرشيدة بما في ذلك المساءلة والشفافية وسيادة القانون، ويساعد أيضاً في محاربة الفساد في الوزارة عبر مجموعة من الإجراءات المتخذة بحق الموظفين المخالفين.

4- دراسة العليمي(2011):

هدفت هذه الدراسة توضيح دور المراجعة الداخلية في تعزيز حوكمة الوحدات الاقتصادية التابعة للقطاع العام في الجمهورية اليمنية، ودراسة إمكانية تطوير إدارة المراجعة الداخلية لتعزيز حوكمة الوحدات الاقتصادية التابعة للقطاع العام في اليمن. وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية تلعب دوراً أساسياً وكبيراً في تطبيق وتعزيز الحوكمة، وذلك باعتبارها ركناً أساسياً في العلاقة بين أطراف الحوكمة، وأن كفاءة وفاعلية أعضاء المراجعة الداخلية ومستوى وعيهم وإلمامهم بأهمية ومبادئ ومفاهيم الحوكمة وكذا استقلالية وموضوعية وحدات المراجعة الداخلية كل ذلك يساهم في تعزيز حوكمة الوحدات الاقتصادية التابعة للقطاع العام في الجمهورية اليمنية. وأوصت الدراسة إلى أهمية تنمية الوعي بأهمية الحوكمة ودور المراجعة الداخلية حيالها، وإصدار تشريعات قانونية تلزم الوحدات الاقتصادية بتطبيق الحوكمة، وإعادة التأهيل العلمي والعملية لأعضاء إدارات

المراجعة الداخلية بما يستوعب أسس ومبادئ الحوكمة مع إلزام إدارات المراجعة الداخلية بإدراج مراجعة التزام الشركة بمبادئ الحوكمة ضمن برامج المراجعة الداخلية وختمت توصياتها بإلزام الجامعات والمعاهد العلمية بتدريس الحوكمة ضمن المناهج الدراسية لقسمي المحاسبة والمراجعة.

5- دراسة البلداوي(2011):

هدفت إلى قياس دور ديوان الرقابة المالية بالعراق في تعزيز الإفصاح والشفافية وذلك من خلال التعرف على الجوانب الفكرية لموضوع الإفصاح والشفافية وطبيعة دور الديوان في التشريعات المنظمة لعمله، والمجالات والأساليب المستخدمة من قبل الديوان لتعزيز الإفصاح والشفافية، وتقديم المقترحات المناسبة لتعزيز هذا الدور من خلال التجارب المماثلة له. وتوصلت الدراسة إلى أن للديوان دوراً فاعلاً في تعزيز الإفصاح والشفافية من خلال التركيز على أهدافه التقليدية المتمثلة في الإبلاغ عن المخالفات وإبداء الرأي في عدالة ووضوح القوائم المالية، واستناداً إلى تلك النتائج قدمت الدراسة بعض التوصيات أهمها زيادة الاهتمام بالتقارير الدورية خاصة مع اتساع رقعة الفساد المالي والإداري، وضرورة أن يزيد الديوان من دوره في دراسة التشريعات النافذة وخاصة تلك القوانين واللوائح التي ترتبط بالكشف عن الذمة المالية للجهات الإدارية العليا التي تشغل وظائف تتسم بالخطورة المالية. كما أكدت الدراسة على ضرورة قيام الديوان بالإفصاح عن المنظمات التي تتأخر في إصدار قوائمها المالية واعتبار ذلك من المخالفات التي تحاسب عليها الجهات.

6- دراسة الديلمي(2013):

تمثل الهدف الأساسي لهذه الدراسة في معرفة إمكانية تطبيق الحوكمة كمنظومة رقابية في مؤسسات القطاع العام باليمن، وذلك من خلال دراسة التشريعات والقوانين التي تنظم حوكمة الأطراف المشاركة في منظومة الحوكمة، وتفرع عن هذا الهدف عدد من الأهداف الفرعية منها معرفة ما إذا كانت الدولة تمارس ملكيتها في القطاع العام وفقاً لمبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) (Organisation For Economic Co-Operation And Development) ومعرفة ما إذا كانت مؤسسات القطاع العام تمتلك مجالس إدارات تفي بمتطلبات تطبيق الحوكمة في القطاع العام وفقاً لمبادئ OECD وهل تمتلك تلك المؤسسات مراجعة داخلية وفقاً للمفاهيم الحديثة للمراجعة الداخلية تلبية متطلبات الحوكمة، وأخيراً معرفة ما إذا كانت المراجعة الخارجية تتم وفقاً لمتطلبات الحوكمة، ولغرض تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بدراسة تحليلية لإحدى

مؤسسات القطاع العام (كحالة دراسية) ممثلة بالمؤسسة اليمنية العامة لإنتاج وتسويق الاسمنت واعتمد الباحث على قائمة الاستقصاء التي وجهها لعدد من مراجعي القطاع الاقتصادي بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة لمعرفة آرائهم فيما إذا كانت التشريعات والقوانين اليمنية توفر متطلبات حوكمة الشركات. توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها عدم وجود تشريعات تنظم ملكية القطاع العام وفق متطلبات تطبيق الحوكمة، وأن مجالس الإدارة هي مجالس تنفيذية وتشرف السلطة التنفيذية عليها في إطار الإدارة الحكومية ما أثر على استقلالية المراجعة الداخلية التي تفتقر إلى متطلبات العمل بالمفاهيم الحديثة للمراجعة الداخلية، أما المراجعة الخارجية للقطاع العام فيتم تنفيذها من قبل الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة والذي يقوم بدور المراجع الداخلي للحكومة. وأوصت الدراسة بإصدار تشريعات جديدة تنظم ملكية الدولة للقطاع العام في إطار الإرشادات والمبادئ الصادرة عن OECD، وإصدار تشريعات تنظم مجالس إدارة القطاع العام وإعادة النظر في القانون رقم (5) لسنة 2010م بشأن تنظيم المراجعة الداخلية حتى تتبنى المفاهيم الحديثة للمراجعة الداخلية واختتمت الدراسة توصياتها بأن تتم مراجعة القوائم المالية من قبل أحد مكاتب المراجعة الخارجية وليس الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.

7- دراسة الطائي(2013):

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على جانب معرفي ومنهج أكاديمي حديث في المجال الإداري وهو الحوكمة الرشيدة وخصائصها وبيان كيف أنها تؤثر على كل من الهياكل التنظيمية والبناء التنظيمي القائم، والوقوف على مدى قدرة تلك الخصائص على تحسين فاعلية الخدمة التعليمية للمساعدة في بناء قاعدة نظرية وتطبيقية يمكن اعتمادها كأساس للدراسات اللاحقة. توصلت الدراسة إلى أن عملية إدارة الحوكمة الرشيدة تعد منهجاً إدارياً مناسباً لضبط وتوجيه الأجهزة الإدارية في إطار استحكام جميع جوانب العمل الإداري في المنظمات التعليمية، وأن تطبيق خصائص الحوكمة الرشيدة مطلب هام للمنظمات العامة لأن تطبيقها الناجح سيمكن من إحداث التغيير المستهدف فيها تغييراً تنظيمياً ووظيفياً، وأن اهتمام الإدارة العليا في وزارة التعليم العالي العراقية بجميع خصائص الحوكمة الرشيدة يؤكد على اهتمام الوزارة بتحسين جودة خدماتها المقدمة، وبما يسهم في تعظيم النجاح والنمو المؤسسي والمجتمعي عموماً.

8- دراسة البسام(2014):

هدفت الدراسة إلى التعرّف على الحوكمة الرشيدة، وما الذي يقدمه مبدأ الحوكمة الرشيدة في مجالات دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية والبشرية؟ وماهي الكيفية التي يقاس بها مدى تطبيق الدول لمبادئ الحوكمة الرشيدة؟ وماهي القطاعات التي تشارك في التطبيق الأمثل لها؟ واستعراض مستويات الحوكمة الرشيدة في المملكة العربية السعودية. خلصت الدراسة إلى أنه وعلى الرغم من تبني الحكومة السعودية للكثير من الأنظمة واللوائح وإنشاء مجالس وهيئات الغرض منها تعزيز ودعم الحوكمة الرشيدة إلا أن أداء المملكة في مؤشرات الحوكمة الرشيدة ما زال أقل من المأمول. وأوصت الدراسة بتفعيل تطبيق الأنظمة واللوائح وضرورة التنسيق بين مهام الجهات المختلفة ذات الاختصاصات المتداخلة مثل جهات الرقابة المالية والإدارية لكي تكون المهام واضحة لكل جهة وبالتالي وضوح المسؤوليات، وضرورة الفصل بين مهام السلطات الثلاث التشريعية والقضائية والتنفيذية في السعودية بما يدعم الحوكمة الرشيدة.

9- دراسة نصرالله (2014):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرّف على دور السلطة القضائية في تحقيق معايير الحوكمة الرشيدة في فلسطين، وتوضيح ما إذا كان هناك علاقة بين السلطة القضائية وبين تطبيق الحوكمة الرشيدة، كما سعت الدراسة لتعزيز دور القضاة في احترام مبادئ الشفافية. وخلصت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباطية موجبة بين مستوى تطبيق مبادئ التقاضي ومستوى تطبيق الحوكمة الرشيدة في السلطة القضائية. وقد أوصت الدراسة بأهمية تعزيز الثقافة القانونية والمعرفية لدى صنّاع القرار ورؤساء السلطتين التشريعية والتنفيذية بدور السلطة القضائية في إرساء قواعد العدل ومبدأ سيادة القانون وضمان تدفق المعلومات وسهولة الوصول إلى المعلومة لدى المرافق القضائية المختلفة.

10- دراسة الوائلي(2015):

وقد هدفت الدراسة أساساً إلى التعرّف على أهمية الرقابة - عموماً- وإيضاح دورها في تزويد الإدارة بالمعلومات والكشف عن ما إذا كنت الرقابة المالية - على وجه الخصوص- تسهم في تعزيز الحوكمة الرشيدة كأسلوب لمعالجة حالات الضعف في أداء المؤسسات الحكومية، وذلك بالتطبيق في ديوان الرقابة المالية الاتحادي بجمهورية العراق. ولتحقيق تلك الأهداف سعت الباحثة على الإجابة على تساؤلات الدراسة الرئيسة المتمثلة في الآتي:

- هل هناك تطبيقات لمفاهيم الحوكمة الرشيدة في ديوان الرقابة المالية؟
 - ماهي العلاقة بين الرقابة وتطبيق مبادئ الحوكمة الرشيدة ؟
 - ما مدى إدراك الجهة محل الدراسة لمفهوم وأهمية الحوكمة الرشيدة ودور الرقابة في تحقيقها؟
 - هل الكوادر العاملة في ديوان الرقابة مؤهلة بشكل كامل لتفعيل دور الحوكمة الرشيدة ؟
- واعتمدت الباحثة على قائمة الاستقصاء التي وجهت لعينة قصدية بلغت (115) موظفاً من منتسبي ديوان الرقابة المالية الاتحادي لمعرفة آرائهم حول موضوع الدراسة. وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق الحوكمة الرشيدة وغرس مبادئها وقواعدها في المؤسسات العامة يُعد أمراً أساسياً للتنمية الاقتصادية والنمو والإصلاح خاصة في الاقتصاديات النامية والصاعدة والانتقالية، وأن هناك علاقة ترابطية بين الرقابة المالية وتعزيز فاعلية الحوكمة الرشيدة، فضلاً عن وجود ترابط وتوافق على المستوى الدولي بين مبادئ الحوكمة الرشيدة ومعايير التدقيق الدولية، وأظهرت النتائج أن الحوكمة الرشيدة من المفاهيم الحديثة التي ما زالت غير مطبقة في العراق وأن المؤسسات العراقية لا تتعامل مع مبادئها بشكل واضح، إلا أن هناك تأكيداً على دور الديوان في الإفصاح والشفافية من خلال التشريعات المنظمة لعمله. وأكدت نتائج الدراسة أن اعتماد نظام الحوكمة الرشيدة في المؤسسات الحكومية يزيد كفاءة أداء وفاعلية المدقق الخارجي (ديوان الرقابة المالية) ويعزز ثقة المجتمع بالجهات الرقابية في الحفاظ على المال العام. وأوصت الدراسة بتعزيز برامج التدريب والتطوير لمنتسبي الديوان والاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في مجال تطبيق الحوكمة الرشيدة وتطوير العمل الرقابي من خلال أساليب جديدة تحقق كفاءة التدقيق وتطوير أدواتها بما يساعد في تحقيق الحوكمة الرشيدة، وتعزيز دورها في مكافحة الفساد، وأكدت توصيات الدراسة على ضرورة الاهتمام بالتقارير المالية الصادرة عن ديوان الرقابة المالية والالتزام بالملاحظات الواردة فيها باعتبار أن ذلك يساهم في تفعيل الحوكمة الرشيدة و يساعد على مكافحة الفساد وتطوير العمل.

11- دراسة قويدر(2016):

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور ديوان الرقابة المالية والإدارية في تحقيق معايير الحوكمة الرشيدة في الوزارات الفلسطينية بقطاع غزة. وخلصت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها أن مستوى تطبيق معايير الحوكمة الرشيدة في الوزارات الفلسطينية بقطاع غزة متوسط وأن هناك علاقة طردية موجبة بين مستوى أداء ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة وبين مستوى تحقيق معايير الحوكمة الرشيدة في الوزارات الفلسطينية بقطاع غزة، كما أن هنالك

علاقة طردية موجبة بين درجة استقلالية ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة وبين مستوى تحقيق معايير الحوكمة الرشيدة في الوزارات الفلسطينية بالقطاع. وأوصت الدراسة بالعمل على دعم استقلالية ديوان الرقابة المالية والإدارية، وتطوير وتحسين الإجراءات التي يتبعها الديوان بالشكل الذي يمكنه من تحقيق معايير الحوكمة الرشيدة بفاعلية.

12- دراسة متاني، وآخرون(2017):

تمثل هدف الدراسة في إبراز أثر الحوكمة الرشيدة على معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي في الأردن كدراسة حالة، وذلك من خلال دراسة مفهوم وأهمية حوكمة الرشيدة، وكذلك مبرراتها ومعايير تطبيقها التي وضعت من قبل البنك الدولي وهي ستة معايير وهي (المشاركة والمساءلة والاستقرار السياسي وغياب العنف، وجودة التشريعات التنظيمية وتطبيقها وسيادة القانون والسيطرة على الفساد)، كما هدفت الدراسة إلى معرفة مكانة الأردن ضمن هذه المعايير. وتوصلت الدراسة إلى أن جودة مستوى التشريعات في الأردن مستوى متقدم لكن المشكلة في تطبيق هذه التشريعات.

2.2.1 : الدراسات الأجنبية:

1- دراسة(Mulyadi, Anwar, and Ikbal (2012):

هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية حوكمة شركات القطاع العام، ومعرفة ما إذا كان المجتمع والمواطن الاندونيسي يملكان أيضاً نفس التصور بأن الحوكمة العامة مهمة. وعينة البحث في هذه الدراسة تمثلت في مكتب الضرائب الإندونيسي واستخدم الباحث أداة الاستبيان الذي تم توزيعه على دافعي الضرائب لقياس إدراكهم بأهمية حوكمة القطاع العام. وخلصت الدراسة إلى أن حوكمة الشركات في القطاع العام أكثر تعقيداً بسبب تداخل العلاقات والمسؤوليات وأن المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات تتطابق في القطاع الخاص و القطاع العام مثل مبدئي: المساءلة والشفافية، وأن المجتمع يدرك أن حوكمة القطاع العام ضرورية لتحسين جودة الخدمة.

2- دراسة(Baimyrzaeva and Kose (2014):

وهدف هذه الدراسة النظرية إلى بيان كيف تغيرت النظرة التقليدية للأجهزة العليا للرقابة المالية من كونها مؤسسات حكومية هدفها الأساسي مراجعة عملية إنفاق الأموال العامة - دون أن يكون لها علاقة بالمواطنين وقضايا الحوكمة الرشيدة - إلى أجهزة تهتم بقضايا الحوكمة الرشيدة وبيان لماذا حدثت هذه التغييرات والعوائق التي تحول دون التعاون المثمر بين الأجهزة العليا للرقابة

المالية والجمهور؟ وقد خلصت الدراسة إلى أنه يمكن للمواطنين والجمهور ومنظمات المجتمع أن تشارك في الحوكمة الرشيدة من خلال التفاعل مع الأجهزة العليا للرقابة المالية، على الرغم من أن الأجهزة العليا للرقابة المالية لا تمتلك في كثير من الأحيان القدرة على التحقيق في قضايا الفساد إلا أنها تستطيع اكتشاف مثل هذه الحالات باستخدام قنوات متنوعة، بما في ذلك الأنظمة القائمة على الويب وأن المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (ISSAI) International Standards of Supreme Audit Institutions هي مرجعية هامة للأجهزة العليا للرقابة المالية وتقود لأفضل الممارسات.

3- دراسة (2016) Said, Alam and Khalid:

هدفت الدراسة إلى قياس العلاقة بين وضع الممارسة الحالية للحوكمة الرشيدة وبين سلامة النزاهة في القطاع العام في ماليزيا، جمعت هذه الدراسة بيانات أولية تستند إلى الاستبيان الذي وُزِعَ على رؤساء (109) إدارات تحت (24) وزارة اتحادية، بما في ذلك إدارة رئيس الوزراء في ماليزيا. وقد أظهرت نتائج الدراسة أنه من بين عوامل الحوكمة الرشيدة فإن ممارسات التخطيط الاستراتيجي ومراجعة الحسابات ومكافحة الاحتيال لها علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية مع ممارسات النزاهة في القطاع العام في ماليزيا.

4- دراسة (2017) Jakovác, Domokos, and Németh:

وقد هدفت هذه الدراسة النظرية إلى تقديم منهجية تدعم وتعزز التخطيط لعمليات التدقيق بالإضافة إلى خصائص تحليل المخاطر من خلال الأمثلة الدولية، وبيان المراحل والسمات الرئيسة لعمليات التخطيط للأجهزة العليا للرقابة المالية، مع الإشارة أيضاً إلى كيفية تدعيم عملية تخطيط المراجعة للحوكمة الرشيدة، وإيضاح أحد الاتجاهات الجديدة في عملية التدقيق التي يمكن أن تمارسها الأجهزة العليا للرقابة المالية ألا وهو المشاركة المجتمعية وفقاً للاستراتيجية التي اعتمدها الجمعية الوطنية المجرية، من خلال مكتب تدقيق الدولة المجرية State Audit Office of Hungary (SAO). توصلت الدراسة إلى أن عمليات التدقيق التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة المالية تخلق قيمة مضافة وأن عمليات التخطيط تتميز على حدٍ سواء بالتقييد ودرجة عالية من الحرية وتظهر القيود في المقام الأول في اللوائح القانونية عن طريق تحديد عمليات التدقيق الإلزامية وتحديد المجالات التي لا يمكن تدقيقها إلا بسلطات محدودة، وأنه يجب أن تتم عملية التخطيط للتدقيق حسب المعايير المقبولة دولياً معايير INTOSAI وأن تحديد اتجاهات و طرق التدقيق يتأثر

بأسلوب الإدارة في الدولة وأن عمليات التدقيق المخطط لها تحقق أكبر قيمة ممكنة. واقتُرحت الدراسة بأن يتم تطبيق اتجاه المشاركة الاجتماعية مستقبلاً (مشاركة المواطنين من خلال اقتراحهم اختيار مواضيع التدقيق) وهو ما يعزز الحوكمة الرشيدة.

3.2.1: التعقيب على الدراسات السابقة:

من خلال الاستعراض للدراسات السابقة يستنتج الباحث الآتي:

(1) اختلفت الدراسات السابقة في التعريفات المتعلقة بالحوكمة حيث إنه لا يوجد تعريف محدد للحوكمة إلى الآن، وأن تعدد واختلاف المصطلحات والتفسيرات لمصطلح الحوكمة يعود إلى وجهة نظر كل باحث أو منظمة من حيث البعد الذي يتطرق فيه إلى مضامين الحوكمة سواء البعد السياسي أو الاقتصادي أو الإداري وأن مصطلح الحوكمة يستمد معناه من السياق الذي يستخدم فيه.

(2) أكدت الدراسات على أن مفهوم الحوكمة وإن ظهر بدايةً في القطاع الخاص فإنه لا يقل أهمية في القطاع العام، لاسيما وأن هذا القطاع عانى من مشاكل في الإدارة والأداء في ظل مفهوم الإدارة العامة، كما أن تطبيق الحوكمة يحقق مزايا مختلفة تحد من الكثير من المشاكل المالية والمحاسبية ويساعد في التقييم الفعال لأداء وحدات القطاع العام والخاص على حدٍ سواء.

(3) إن دراسة الدوسري (2008) هدفت إلى إبراز دور ديوان المحاسبة الكويتي في الشركات المملوكة لحكومة دولة الكويت وذلك من خلال تحديد وإبراز دور كل من المراجعة الداخلية ولجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، ومدى استطاعة ديوان المحاسبة الكويتي ضمان وحياد واستقلال كل من المراجع الداخلي ولجنة المراجعة، وتعد هذه الدراسة من الدراسات الهامة التي حاولت التركيز على دور السلطة الرقابية الممثلة بديوان المحاسبة الكويتي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات أما دراسة البلداوي (2011) فقد اقتصرت على قياس دور ديوان الرقابة المالية بالعراق في تعزيز الإفصاح والشفافية دون غيره من مبادئ الحوكمة الرشيدة.

(4) إن دراسة البرغوثي (2010) لم تتطرق إلى دور ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني باعتباره الجهاز الأعلى الذي يقوم بمهام الرقابة الخارجية، وإنما تطرقت إلى دور وحدة الرقابة والتدقيق الإداري التابعة لديوان الموظفين العام في تعزيز مبادئ الحوكمة الرشيدة في المؤسسات الحكومية، وهذه الوحدة تعد فكرة مستحدثة بفلسطين بمقتضاها يتم تعيين مدقق (مراقب) في كل

وزارة يقوم بالتدقيق على المعاملات الإدارية وتمارس هذه الوحدة رقابة إدارية خارجية مستمرة ما يجعل نمط الرقابة الذي تمارسه مختلفاً عن أجهزة الرقابة المالية العليا التي تمتاز بأنها لا تتواجد في المؤسسات بشكل دائم.

(5) إن دراسة نصر الله (2014)، ركزت أساساً على دور القضاء في تعزيز الحوكمة الرشيدة في فلسطين، ولم تركز ولم تتحدث عن دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في تعزيز الحوكمة الرشيدة، في حين أن الدراسة الحالية تركز على دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز الحوكمة الرشيدة.

(6) بالنسبة لدراسة قويدر (2016) اعتمدت معايير الحوكمة الرشيدة التي وضعها UNDP حيث كانت المتغيرات التابعة للدراسة (المشاركة، سيادة القانون، الشفافية الاستجابة، التوافق، العدالة الكفاءة والفعالية، المساواة، الرؤية الاستراتيجية) كما أن هناك مبادئ أساسية في الحوكمة الرشيدة لم تتطرق لها الدراسة وأهمها مبدأ مكافحة الفساد.

(7) إن الدراسات المحلية المتمثلة في دراستي العليمي (2011) و الديلمي (2013) لم تتطرقا إلى دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز وخدمة الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته. كما أن هاتين الدراستين اقتصرتا على تناول موضوع الحوكمة بالوحدات الاقتصادية التابعة للقطاع العام دون وحدات القطاع الحكومي الأخرى المتمثلة في (وحدات الجهاز الإداري للدولة بشقيه المركزي والمحلي، والوحدات المعانة).

(8) إن دراسة الوائلي (2015) اهتمت بمعرفة دور الرقابة في الحوكمة الرشيدة بالتطبيق في ديوان الرقابة المالية الاتحادي بجمهورية العراق وبيان ما إذا كانت هناك تطبيقات لمفاهيم الحوكمة في ديوان الرقابة المالية دون التطرق لإسهامات الديوان في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته.

(9) إن كلاً من دراسة Baimyrzaeva and Kose (2014)، ودراسة Jakovác et al. (2017) لهما أهمية كبيرة - من وجهة نظر الباحث - هذه الأهمية تبرز في تعرضهما إلى دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في تعزيز الحوكمة الرشيدة، مع إمكانية الاستفادة منهما من الناحية النظرية في الدراسة الحالية.

(10) إن دراسة الدوسري (2008)، ودراسة قويدر (2016) ودراسة Jakovác, et al. (2017) وإن كادت تتفق مع موضوع هذه الدراسة إلا أن هناك اختلافاً في البيئة التي تُجرى فيها هذه الدراسة عن

بيئة تلك الدراسات من جهة، ومن جهة أخرى فإن متغيرات دراسة الدوسري تختلف عن متغيرات هذه الدراسة.

4.2.1: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

- 1- أنها تبحث في دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته وإرساء مبادئها المتفق عليها من خلال ممارسة الجهاز للعمليات الرقابية وبالتالي إبراز العلاقة بين الرقابة المالية كنظام وبين الحوكمة الرشيدة وتطبيقها.
- 2- تسعى هذه الدراسة إلى معرفة دور الجهاز في تعزيز الحوكمة الرشيدة في جميع الجهات الخاضعة لرقابته والتي تشمل إضافة إلى الوحدات الاقتصادية وحدات الجهاز الإداري للدولة (بشقيه المركزي والمحلي، والوحدات المعانة).
- 3- اعتمدت الدراسة الحالية مبادئ الحوكمة الرشيدة المتمثلة في (سيادة القانون، الإفصاح والشفافية المساءلة، مكافحة الفساد، الكفاءة والفعالية)، واختار الباحث هذه المبادئ في ضوء المبادئ التي تطرق لها الباحثين والمنظمات التي أمكن الاطلاع عليها هذا من جهة، ومن جهة أخرى يعتقد الباحث أن هذه المبادئ تعد مناسبة للقياس فيما يخص الجهة المبحوثة المتمثلة في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة لكونه الجهة المتوخى منها تعزيز هذه المبادئ في الجهات الخاضعة لرقابته، كما يعتقد الباحث أن هذه المبادئ هي روح وجوهر الحوكمة الرشيدة، لاسيما وأن إعلان بكين بشأن تعزيز الحوكمة الرشيدة بواسطة أجهزة الرقابة المالية العليا- الصادر عن المؤتمر الدولي الحادي والعشرين للأجهزة العليا للرقابة المالية - أكد على أن أجهزة الرقابة المالية العليا جزء من الحوكمة الرشيدة، وأنه ينبغي عليها أن تسهم في تعزيز الحوكمة الرشيدة من خلال دعم سيادة القانون وزيادة كفاءة الحكومة وفعاليتها، ومن خلال تعزيز الشفافية والمساءلة ومكافحة الفساد أيضاً (XXI INCOSAI,2013,P.7).

الفصل الثاني

الإطار الفكري للحكومة الرشيدة

تمهيد:

يسعى الباحث من خلال هذا الفصل إلى بناء الخلفية النظرية لموضوع الحوكمة الرشيدة، من خلال الاستفادة من الدراسات والأبحاث النظرية السابقة ذات العلاقة لذلك فإن هذا الفصل ولأجل تحقيق هذا الهدف شمل على ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: إطار معرفي وتاريخي: للتحديث عن مفهوم الحوكمة الرشيدة، والتطرق إلى التطور التاريخي الذي نشأ من خلاله وانتشر هذا المفهوم ليصبح ميداناً بهذا الحجم، مع بيان لتعريفها ومعرفة أبعادها، ومن ثم تشخيص ومعرفة أهمية وأهداف وتأثيرات هذا المفهوم في الميادين المختلفة السياسية منها والاقتصادية والإدارية والمالية.

المبحث الثاني: نماذج الحوكمة الرشيدة ومقاييسها: وفيه تمّ استعراض بعض النماذج والأشكال التي جسد من خلالها الباحثون والمؤسسات ذات العلاقة ماهية ومكونات الحوكمة، مع التطرق إلى المقاييس التي تمّ اعتمادها لتشخيص وقياس الحوكمة الرشيدة في الواقع الفعلي من قبل هؤلاء الباحثين والمؤسسات.

المبحث الثالث: مبادئ الحوكمة الرشيدة: وفيه تمّ استعراض لأهم مبادئ الحوكمة الرشيدة، مع توضيح طبيعة العلاقة التبادلية والتفاعلية بين المبادئ التي تجسد وتمثل مفهومه وماهيته بما ينعكس على دقة هذا التمثيل، وذلك من خلال مسح لأراء وأعمال الباحثين والمنظمات في هذا المجال ومن ثم بيان أهم المبادئ التي اعتمدها الباحث في ضوء المبادئ التي تطرق لها الباحثون والمنظمات التي أمكن الاطلاع عليها وفي ضوء المبادئ التي يعتقد الباحث أنها جوهر وروح الحوكمة الرشيدة.

1.2: المبحث الأول

إطار معرفي وتاريخي

1.1.2: مفهوم وتعريف الحوكمة الرشيدة:

1.1.1.2 : النشأة التاريخية لمفهوم الحوكمة الرشيدة:

إن لمفهوم الحوكمة الرشيدة امتدادات تاريخية عميقة الجذور تعود إلى بدايات الحضارات الإنسانية القديمة (الطائي، 2012، ص45)، فهو مفهوم قديم منذ وجود التنظيمات المؤسسية في المجتمعات (الفهداوي وشريف، 2008، ص9) ويمكن القول أن مفهوم الحوكمة الرشيدة نما في حقل العلوم الاجتماعية وانطلق من قيم وأخلاقيات الحضارات الإنسانية الأولى، ومن أعظم تلك الحضارات الحضارة الإسلامية التي تزخر مصادر التشريع فيها بالعديد من خصائص وتطبيقات الحوكمة الرشيدة فهي تحرم الظلم، وتوجب العدل واتقان العمل، وغيرها من القيم التي ترسم مضمون الحوكمة الرشيدة بمضامينها المختلفة لتطبيق إدارة رشيدة.

ويرجع أصل لفظ كلمة الحوكمة إلى الترجمة العربية للأصل الانجليزي للكلمة (Governance) الذي توصل إليه مجمع اللغة العربية بعد محاولات عديدة لتعريب الكلمة (الزركوش، الزركوش، وعبد، 2017، ص6)، فيما يرجع الأصل الأول للكلمة إلى (kuberman) وهو مصطلح إغريقي يعود للقرن الثالث عشر الميلادي، وكان يعني في ذلك الوقت أسلوب إدارة وتوجيه السفينة، فإذا ما وصل ربان السفينة بها إلى ميناء الوصول سالمة من الأخطار أطلق على هذا الربان (good governer)، ثم انتقل المصطلح إلى اللغة اللاتينية (gubernan) بنفس المعنى واستخدم في اللغة الفرنسية القديمة بداية القرن الثالث عشر كمرادف لمصطلح الحكومة، ثم كمصطلح قانوني في سنة 1874م، ثم بدأ في الانتشار والتوسع لاسيما بعد تنامي ظاهرة العولمة (أحمد، 2017، ص498).

ويشير سلامة (2012) إلى أن أصل مفهوم الحوكمة الحديث يعود للقطاع الخاص، حيث كان يهتم بإدارة الشركات ووضع أطر لنفوذ المساهمين والإداريين وتحديد من له سلطة اتخاذ القرار، ومن هنا برزت أهمية فصل الملكية عن الإدارة، وبالتالي برز مفهوم حوكمة الشركات تدريجياً، ثم استعان الفكر السياسي والإداري بمفهوم الحوكمة، وحوله إلى مفهوم مطبق في كل قطاعات الدولة لاسيما في الدول المتقدمة (ص7).

بعد الحرب العالمية الثانية تزايد استخدام مفهوم الحوكمة الرشيدة من خلال الطروحات الاقتصادية والسياسية الداعية الى تقليص التكاليف في المشاريع الحكومية والخاصة وإلى زيادة معدلات الأداء (الفهداوي وشريف، 2008، ص5).

وبحلول أواخر الثمانينات وبداية التسعينات من القرن الماضي شاع استخدام مفهوم الحوكمة الرشيدة في حقل العلاقات الدولية، حيث صاغت المؤسسات الدولية المالية تعبيراً جديداً هو Good Governance (الحوكمة الجيدة أو الحوكمة الرشيدة) لتحديد معايير الإدارة الجيدة للشأن العام وشروط تطبيقها لاسيما في البلدان المقترضة من هذه المؤسسات وتشجيعها على إحداث إصلاحات مؤسساتية ضرورية لإنجاح برامجها الاقتصادية (الشمري، 2011، ص8)، وهو ما جعل من مفهوم الحوكمة الرشيدة يمثل منهجية لإدارة الدولة والمجتمع لتحقيق التنمية الاجتماعية والاقتصادية نتيجة لقصور الإدارات الحكومية عن تحقيق ذلك بفعالية وكفاءة كافيتين (الطعامنة، 2008، ص129). ثم أضحت الحوكمة الرشيدة من الموضوعات الهامة في كافة الإدارات والمؤسسات والمنظمات المحلية والإقليمية والدولية العامة والخاصة لاسيما بعد سلسلة الأزمات المالية المختلفة التي وقعت في الكثير من الشركات والمؤسسات العالمية مثل الانهيارات المالية التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية عام 1997م، وأزمة شركة Enron والتي كانت تعمل في مجال تسويق الكهرباء والغاز في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2001م، وكذلك أزمة شركة World Com للاتصالات عام 2002م (غادر، 2012، ص4)، وتعود أسباب هذه الانهيارات في معظمها إلى الفساد المالي والإداري كنتيجة لسوء الإدارة، وافتقارها للخبرة والمهارة والممارسات السلبية لتلك الإدارات، وضعف الرقابة والمساءلة بالإضافة إلى نقص الشفافية (بوسلما وعبدالصمد، 2018، ص96).

ويعتقد الباحث إن الحوكمة الرشيدة كمفهوم ينطبق على جميع قطاعات المجتمع مثل الحكومة، والسلطة التشريعية، والقضاء، ووسائل الإعلام، والقطاع الخاص، و كذلك منظمات المجتمع المدني.

2.1.1.2: تعدد المسميات والمصطلح الذي اعتمده الدراسة:

إن المفاهيم في العلوم الاجتماعية تعد مثيرة للجدل وتُبرز عدة إشكالات - خاصة المفاهيم التي يتم ترجمتها من اللغات الأجنبية إلى اللغة العربية- وأبرز تلك الإشكالات عدم وجود ترجمة واحدة متفق عليها للعديد من المفاهيم، وكذلك عدم وجود ترجمة حرفية باللغة العربية تعكس المعنى نفسه أو الدلالات التي تعكسها باللغة الأجنبية، وهذا ما نجده بالنسبة لمفهوم (Governance) حيث

لوحظ أن له عدة تفسيرات (بوزيد، 2013، ص124)، وورد في اللغة العربية ثمانية عشر معنى لتفسير هذا المصطلح من قبل الباحثين والمنظمات، وهذه التفسيرات هي: حوكمة، وحاكمية وحكمانية، والتحكم المشترك، والتحكم المؤسسي، والإدارة المجتمعية، وضبط الشركة، والسيطرة على الشركة، والمشاركة الحاكمة، وإدارة شؤون الشركة، والشركة الرشيدة، والإطار الفوقي للمجتمع والإدارة الحقة للشركة، والحكم الصالح للشركة، وأسلوب ممارسة سلطة الإدارة في الشركة، وإدارة الحكم الرشيد، وإدارة الحكم الصالح، والإدارة السديدة (الحيالي والجعفر، 2015، ص12).

وتشير دراسة الفهداوي وشريف (2008) أنه قد يُطلق على هذا المفهوم تسميات أخرى ومن تلك التسميات: إدارة الحكم، الإدارة المجتمعية، أسلوب الحكم الموسع، أسلوب الحكم الجديد، الحكامة إدارة الحكم وغيرها من المسميات المقارنة (ص6).

إضافة إلى ماسبق من تسميات فقد يرد في بعض الكتابات بعض المصطلحات للحوكمة منها (الحوكمة الرشيدة، والحوكمة الجيدة، والحوكمة الإدارية)، وتلك المسميات والمصطلحات تضيف قيمة معرفية ومسعى علمياً مشتركاً في البحث والتحليل لمفهوم (Governance) لاسيما وأنه يحظى بدلالة مجردة، وقيمة عامة تشمل قضايا السياسة والاقتصاد والإدارة والتنمية والمجتمع (الفهداوي وشريف، 2008، ص6).

ويعتقد الباحث أن تعدد واختلاف تلك المصطلحات والتفسيرات يعود إلى وجهة نظر كل باحث أو منظمة من حيث البعد الذي يتطرق فيه إلى مضامين الحوكمة الرشيدة سواء البعد السياسي، أو الاقتصادي، أو الإداري. ويرى الباحث أن مصطلح الحوكمة يستمد معناه من السياق الذي يستخدم ويرد فيه.

لقد اعتمدت الدراسة الحالية مصطلح الحوكمة الرشيدة باعتباره مصطلحاً شاملاً، ومستعملاً على نطاق واسع لاسيما في إصدارات منظمتي الانتوساي والاربوساي، وهو ما يتسق مع موضوع الدراسة الحالية، كما أن مصطلح الحوكمة يمثل التسمية التي أقرتها جامعة الأزهر في القاهرة وتطلق في استخداماتها على الشركات والمؤسسات المالية والمصرفية و المعنية بالتنسيق والحسابات (الفهداوي وشريف، 2008، ص7)، وأن اختلاف رؤى الباحثين حول تفسير مصطلح الحوكمة أوجد إمكانية اختيار الباحث المصطلح الذي يتناسب مع فكرة وموضوع الدراسة.

وبالنسبة لاقتران صفة الرشد بالحوكمة فقد برز ذلك في الوثائق الدولية ومؤسسات التمويل الدولية وهي ترجمة لكلمة (Good) ويمثل ذلك صفة أو قيمة لحقت بالمصطلح الأول لكي يعكس مدى

تجاوب الحكومات مع حاجات الشعوب التي تخدمها (فرج، 2012، ص8) ويأتي ذلك أيضاً من منطلق أن الحوكمة صالحة في ذاتها باعتبارها فعلاً حسناً ورشيداً، ونظام تغيير للأحسن (ناصر، 2015، ص4) كما أن ذلك الاقتران يؤكد على أهمية التخلص من السلبية المصاحبة لقضايا الحكم والإدارة والقضايا المجتمعية العامة، وللتعبير عن أهمية وضرة الانتقال بفكرة الإدارة الحكومية والحوكمة من الحالة التقليدية إلى الحالة الأكثر تفاعلاً وتكاملاً بين أركان الحوكمة الرشيدة ضمن كيان إداري ومؤسسي شامل (الفهداوي وشريف، 2008، ص10).

والحوكمة الرشيدة كما يراها كلاً من بنك التنمية الأفريقي (ADB) African Development Bank وصندوق التنمية الأفريقي (ADF) African Development Fund: أنها على النقيض من الحوكمة الضعيفة أو السيئة، والتي من مظاهرها الفشل في وضع إطار لتصرفات الحكومة تجاه التنمية ووجود أولويات لا تتسق مع التنمية بسبب إساءة تخصيص الموارد والافتقار للشفافية في صنع القرار (ADB&ADF, 1999, P.3)، فالحوكمة والفساد لا يلتقيان فهما ضدان عدوان والتناقض ديدهما (ناصر، 2015، ص9) لذلك قد يستخدم في عدد من الدراسات مصطلح الفساد بديلاً أو مرادفاً لمصطلح الحوكمة الضعيفة.

3.1.1.2: التفسير اللغوي والاصطلاحي للحوكمة الرشيدة:

إن مفهوم الحوكمة الرشيدة وإن كان متناقضاً في حد ذاته وحسب سياق استعماله وطرحه إلا أن القصد الأساسي منه فن الإدارة، والحكم وفصل الإدارة عن السلطة (سلامة، 2012، ص6). ومفهوم الحوكمة لغوياً "من حكم الشيء منعه من الفساد وأتقنه بمعنى صار الشيء محكماً متقناً" (المنجد، 2002، ص146)، فهي التحكم أو الحكم أي السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود الضابطة للعلاقات داخل المنظمات بصفة عامة سواء بالتوجيه والإرشاد واللجوء إلى العدالة والمرجعيات الأخلاقية.

أما إدارياً فهي مجموعة القواعد والضوابط والإجراءات الداخلية في المنظمة التي توفر ضمانات حماية حقوق الآخرين، كما أنها مجموعة ممارسات تنظيمية وإدارية تضبط العلاقة بين أصحاب المصالح المختلفة، أما قانونياً فالحوكمة هي الإطار التشريعي والأسس القانونية التي تحمي الأفراد والأطراف ذوي العلاقة، وإجمالاً فإن الحوكمة الرشيدة تعني الإدارة العامة للمصالح العامة (سلامة، 2012، ص6)، وهو ما تؤكد لجنة المعايير المهنية والرقابية لمنظمة الأربوساي بأن:

المفهوم الجوهري للحوكمة الرشيدة يعني الإدارة المختصة لموارد الدولة ومهامها العامة بطريقة تكون صحيحة وشفافة وخاضعة للمساءلة ومنصفة وتستجيب لحاجات الناس، وبمفهومها المؤسسي هي نظام للرقابة والتوجيه بحيث تحدد المسؤوليات والحقوق والعلاقات مع جميع الفئات المعنية، وتوضح القواعد والإجراءات اللازمة لصنع القرارات الرشيدة المتعلقة بعمل المنظمة، وهي نظام يدعم العدالة والشفافية ويعزز الثقة والمصداقية في بيئة العمل (لجنة المعايير المهنية والرقابية، 2016، ص5).

ويمكن القول: إن مفهوم الحوكمة الرشيدة يقوم على أساس فلسفة تستند إلى نظام عقلاني وشفاف وهو نظام ضمني يقوم على المبادئ والمثل والقيم الأخلاقية ويتضمن وجود كيان إداري مستقل داخل كل دولة أو منظمة أو مشروع (قرواني، 2016، ص116).

4.1.1.2: أسباب ظهور مفهوم الحوكمة الرشيدة:

لقد ساهمت جملة من الأسباب في ظهور مفهوم الحوكمة الرشيدة منها أسباب سياسية (أيديولوجية) وأخرى فنية (موضوعية).

فأما الأسباب السياسية (الأيديولوجية): فترتبط بتغيير هيكل وموازن القوى في النظام الدولي وذلك بعد انهيار الاتحاد السوفيتي وتكثيف المؤسسات الدولية التي نشأت في إطار الثنائية القطبية مع هذا الواقع الجديد، وانعكس ذلك على توجهات تلك المؤسسات التي أصبحت تروج للحوكمة ومحاربة الفساد وكأنها جزء من عملية تحول سياسي أيديولوجي (شريف، 2008، ص44).

وأما الأسباب الفنية (الموضوعية): فمنها فشل الحكومات الرسمية وعجزها عن تحقيق طموحات المواطنين (الكائد والنشاش، 2009، ص2)، وتدني مستوى أداء الجهات الحكومية، وتداخل الصلاحيات والمسؤوليات، وضعف الانتاجية، وغياب المساءلة، بالإضافة إلى ضعف المنظومة الرقابية، وتدني مستويات الإفصاح والشفافية، وتضارب المصالح، وظهور حالات الفساد المالي والإداري (المباركي، وآخرون، 2017، ص2). ومن تلك الأسباب - كذلك - التطور الحاصل في علم الإدارة العامة نتيجة التطور الاقتصادي وآثار العولمة التي لها أثر كبير على دور الحكومات ووظائفها، وكذلك التطور التكنولوجي والتنوع والتعقيد المجتمعي (الطائي، 2017، ص198).

كما إن للقضايا المعاصرة - وأهمها تحقيق التنمية البشرية الشاملة المستدامة، وتبني الإصلاحات الاقتصادية، وزيادة حجم المشاركة الشعبية في العملية السياسية، وإعطاء دور فاعل لمنظمات المجتمع المدني، وتنظيم أطر مؤسسية للعمل تتسم بالشفافية والمساءلة والتعاون، والدعوات المنادية

بالعدالة وتحقيق المصالح الاجتماعية- ارتباطاً بالحديث عن أهمية تبني الحوكمة الرشيدة، وهذا المفهوم ظهر نتيجة لتحولات تطويرية متدرجة متصاعدة في مضمون ومدلولات مرّ بها مفهوم الحوكمة (الفهداوي وشريف، 2008، ص9). فقد تمّت الإشارة إلى مصطلح الحوكمة الرشيدة لأول مرة في تقرير البنك الدولي عن الدول الأفريقية جنوب الصحراء بعنوان "أفريقيا من الأزمة إلى النمو المستدام" وتمّ وصف الأزمة في المنطقة بوصفها أزمة حكم وذلك في سنة 1989م (Elahi, 2009, P.1167).

إن مفهوم الحوكمة الرشيدة حقق استخداماً واسع النطاق للإدارة العامة المعاصرة إذ يعتقد كثير من واضعي النظريات في هذا الميدان أن مصطلح الحوكمة الرشيدة هو مفهوم تنظيمي بالأصل وجد لتوجيه المدراء في الوقت الذي تنتقل فيه الممارسات الإدارية من الدولة البيروقراطية إلى ما يسمى بالدولة الهيكلية أو ما يطلق عليه أيضاً ب: الحكومة كطرف ثالث (المجلس الاقتصادي والاجتماعي، 2006، ص2).

وفي ضوء هذه الخلفية بدأت عدة حكومات متقدمة ونامية تدرك الحاجة إلى تغيير الطريقة التي ينبغي النظر إليها إلى التنمية والعملية المؤسسية التي ستوضع في إطارها السياسات والبرامج العامة، إذ بزغ توافق متزايد في الآراء في أرجاء العالم على أن مبادئ وأسس الإدارة العامة والحوكمة الرشيدة يجب أن تعكس السياقات المحلية والوطنية والعالمية (المجلس الاقتصادي والاجتماعي، 2005، ص4-5)، فعلى سبيل المثال ظهر مفهوم الحوكمة الرشيدة بشكل تطبيقي في نقاشات قادتها وزارة المالية الهولندية في سنة 2000م، حيث عقدت عدت نقاشات وورش عمل بهدف تفعيل دور الحوكمة الرشيدة في هولندا (عريوة وبوقرة، 2015، ص12).

وتعد الحوكمة الرشيدة أحد المتطلبات الهامة للتنمية والكفاءة في مؤسسات القطاع العام (Bakri, 2019 & Elmasry, P.1)، وفي العقود الأخيرة برزت مسألة الحوكمة الرشيدة باعتبارها أساساً للتنمية الاقتصادية حيث إنها تعد من المفاهيم الحديثة في عالم الاقتصاد والأعمال والاستثمار للمؤسسات والمنظمات العاملة في القطاع العام والخاص على حدٍ سواء، كما أنها شكلت نقطة اهتمام السلطات الإشرافية والرقابية والمؤسسات والعديد من الباحثين (متاني وآخرون، 2017، ص381).

5.1.1.2: تعريف الحوكمة الرشيدة:

على الرغم من انتشار استخدام مصطلح الحوكمة الرشيدة في عدة مجالات كالاقتصاد والسياسة إلا أنه لم يتبلور تعريف محدد لها ولم يتمكن المختصون من الوصول إلى تعريف عام لها يصلح لكل النماذج التنظيمية (Dijkstra, 2018, P.226؛ البسام، 2014، ص4).

يؤكد Dijkstra (2018) أنه لا يوجد تعريف مقبول عالمياً لما تنطوي عليه مفهوم الحوكمة الرشيدة (P.226). وهو ما أكدته كذلك بنك التنمية الآسيوي (AsDB) Asian Development Bank بأن: مصطلح الحوكمة الرشيدة يعني أشياء مختلفة لأناس مختلفين سواء كانوا باحثين أو مؤسسات (AsDB, 1999, P.3). فتعدد تعريفات الحوكمة الرشيدة للتعبير عن وجهات النظر المتباينة من قبل المنظمات والباحثين.

ولا يختلف تعريف الحوكمة الرشيدة عبر المؤسسات فقط، بل يختلف أيضاً داخل هذه المؤسسات كما هو الحال في تعريف البنك الدولي لها. وفي مايلي استعراض لتعريف الحوكمة الرشيدة وفقاً للمؤسسات الدولية والباحثين سعياً للإلمام بمفهومها وتحديداً لماهيتها.

في أول طرح له لمفهوم Good Governance (الحوكمة الرشيدة) استخدم البنك الدولي مضامين ومعايير الحوكمة الرشيدة بشكل واسع كآلية لاستدامة التنمية وذلك عقب دراسة حول الأزمة الاقتصادية في أفريقيا سنة 1989م، وعرف الحوكمة الرشيدة بأنها: "ممارسة السلطة السياسية لإدارة شؤون الدولة" (وثق في بوزيد، 2013، ص129).

أما في سنة 1991م عرف البنك الحوكمة الرشيدة بأنها: أسلوب ممارسة القوة في إدارة الموارد الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع بهدف التنمية (World Bank, 1992, P.1).

وبعد ذلك ظهرت عدة دراسات أخرى للبنك تتناول هذا المفهوم حيث عرف البنك الدولي الحوكمة الرشيدة بأنها: "التقاليد والمؤسسات التي من خلالها يتم ممارسة السلطة في الدولة من أجل الصالح العام". وهذا التعريف يشمل عملية انتخاب القائمين على السلطة ومراقبتهم واستبدالهم وقدرة الحكومة على إدارة الموارد وتنفيذ السياسات السليمة بفاعلية، ويشمل كذلك احترام كل من المواطنين والدولة للمؤسسات التي تحكم التفاعلات الاقتصادية والاجتماعية فيما بينها.

كما أن البنك الدولي ومن خلال تعريفه للحوكمة الرشيدة ربط جوهرها ومضمونها بإصلاح مؤسسات القطاع العام، وبحيث تصبح مؤسسات فعّالة وخاضعة للمساءلة (Keefer, 2004, P.5).

وفي تقريره عن التنمية في العالم لسنة 2017م يعرّف World Bank (2017b) الحوكمة الرشيدة بأنها: "عملية تتفاعل خلالها الأطراف الفاعلة من الدولة وغير الدولة لتصميم سياسات وتنفيذها داخل مجموعة معينة من القواعد الرسمية وغير الرسمية التي صاغتها السلطة" (ص3). وهذا يعني أن تطبيق الحوكمة الرشيدة يتم على مختلف المستويات من الهيئات الدولية إلى مؤسسات الدولة الوطنية ومن هيئات الحكومات المحلية إلى الجمعيات المجتمعية أو التجارية، وتتداخل هذه الأطراف لتخلق شبكة معقدة من الأطراف الفاعلة والمصالح.

وتعرّف OECD الحوكمة الرشيدة بأنها: "استخدام السلطة السياسية وممارسة الرقابة في المجتمع بهدف إدارة الموارد من أجل تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية بمشاركة الأطراف المجتمعية الأخرى" (وثق في بوزيد، 2013، ص130). وهذا التعريف يتضمن الإشارة إلى مكونات الحوكمة الرشيدة مع إعطاء الحوكمة الرشيدة أفضلية التنظيم والرقابة لتحقيق التنمية. كما عرّفت OECD الحوكمة الرشيدة بأنها:

احترام سيادة القانون، والانفتاح والشفافية والمساءلة أمام المؤسسات الديمقراطية وتحقيق العدالة والإنصاف في التعامل مع المواطنين، بما في ذلك آليات التشاور والمشاركة، وتقديم خدمات فعالة وكفؤة لهم، وإيجاد قوانين وأنظمة واضحة وشفافة وقابلة للتطبيق، مع الاتساق والتماسك في تشكيل السياسات، وفق معايير عالية من السلوك الأخلاقي (as cited in Roos & De la Harpe, 2008, P.9).

والحوكمة الرشيدة حسب مفهوم OECD هي قيم تضبط ممارسة السلطة السياسية باتجاه تنموي يسعى إلى تحقيق العدالة الاجتماعية، وتحديد الحد الأدنى لمستوى المعيشة للمواطنين، وتحقيق قدر ملائم من الحياة الكريمة لهم، وتحسين موارد الدولة ونموها، وتحقيق التنمية المستدامة، والنزاهة والمساءلة بواسطة المواطنين واحترام المصلحة العامة (بوزيد، 2013، ص130).

أما برنامج الأمم المتحدة الإنمائي ومن خلال مناقشات عدد من خبراءه لجوهر ومضامين الحوكمة الرشيدة، وعلى مدار فترات متتالية خلصوا إلى أن الحوكمة الرشيدة تعني: "ممارسة السلطة السياسية والاقتصادية والإدارية لإدارة شؤون المجتمع على كافة مستوياته لذلك تشمل الحوكمة الرشيدة الآليات والعمليات والمؤسسات التي يستطيع الأفراد والجماعات من خلالها التعبير عن مصالحهم ومعالجة خلافاتهم وممارسة حقوقهم والتزاماتهم القانونية (برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، 1997، ص8).

ويعرّف صندوق النقد الدولي الحوكمة الرشيدة بأنها: "العملية التي من خلالها يتم اتخاذ القرارات" (IMF,2007,P.111). ولضمان جودة وكفاءة هذه العملية استخدم صندوق النقد الدولي مصطلح الحوكمة الرشيدة (Good Governance). ويشير صندوق النقد الدولي إلى أن الحوكمة الرشيدة تعني إدارة الحكومة في ظل سيادة القانون وعدم وجود فساد، وأن الحوكمة الرشيدة تتحقق من خلال سيادة القانون، وتحسين كفاءة القطاع العام ومساءلته، ومكافحة الفساد باعتبارها عناصر أساسية لتحقيق الازدهار الاقتصادي.

ويعرّف مكتب المراجعة الوطني الاسترالي (ANAO) Australian National Audit Office الحوكمة الرشيدة بأنها: "مجموعة من المسؤوليات، والسياسات، والممارسات، والإجراءات التي تمارسها السلطة التنفيذية للوصول إلى التوجه الاستراتيجي، وضمان تحقيق الأهداف، وإدارة المخاطر واستخدام الموارد بطريقة كفؤة مع المساءلة" (ANAO,2006,P.13). وانطلاقاً من اهتمامها بالحوكمة الرشيدة فإن عدداً من المؤسسات العربية أصدرت أدلة لتحسين وتقييم الحوكمة الرشيدة في القطاع العام ولعلّ من أبرز تلك المؤسسات مركز العقد الاجتماعي بجمهورية مصر العربية وكذلك وزارة تطوير القطاع العام في المملكة الأردنية الهاشمية، فمركز العقد الاجتماعي يعرّف الحوكمة الرشيدة بأنها:

"الإدارة الجيدة لجميع المؤسسات في الدولة من خلال سياسات وآليات وممارسات تقوم على الشفافية والمشاركة وسيادة القانون ومكافحة الفساد وتسعى لتحقيق العدالة وعدم التمييز بين المواطنين والاستجابة لاحتياجاتهم وتحري الكفاءة للوصول بالسياسات والخدمات لأعلى مستوى من الفعالية والجودة بما يُرضي المواطنين" (مركز العقد الاجتماعي، 2014، ص7).

أما وزارة تطوير القطاع العام في المملكة الأردنية الهاشمية فتعرّف الحوكمة الرشيدة بأنها:

مجموعة التشريعات والسياسات والهياكل التنظيمية والإجراءات والضوابط التي تؤثر وتشكل الطريقة التي توجه وتُدار فيها الدائرة الحكومية لتحقيق أهدافها بأسلوب مهني وأخلاقي بكل نزاهة وشفافية وفق آليات للمتابعة والتقييم ونظام صارم للمساءلة لضمان كفاءة وفعالية الأداء من جانب وتوفير الخدمات الحكومية من جانب آخر (وزارة تطوير القطاع العام الأردنية، 2017، ص4).

ولقد نتج عن اهتمام المؤسسات والمراكز الدولية بمفهوم الحوكمة الرشيدة ومبادئها وأبعادها ومجالاتها التطبيقية وآلياتها العديد من الدراسات والأبحاث الأكاديمية من طرف الباحثين والكتاب كلٌ بحسب تخصصه لأجل التوصل إلى تعريف للحوكمة الرشيدة فجاءت تلك التعريفات من وحي وجهات نظر الباحثين والكتاب والمهتمين وفي مايلي استعراض لعدد منها:

يعرّف أبوالنصر (2015) الحوكمة الرشيدة بأنها: الإدارة الرشيدة القائمة على النزاهة والشفافية والمساءلة والمحاسبة ومكافحة الفساد وتحقيق العدالة دون تمييز وتطبيق القانون على الجميع ويمكن تطبيقها في أي منظمة حكومية أو أهلية وعلى أي مستوى دولي أو إقليمي أو محلي، وفي أي مجال سواء كان مجال سلمي أو خدمي (ص15).

أما Mukul فيعرف الحوكمة الرشيدة بأنها: "الحالة المركبة والمتعددة الوجوه للمؤسسات والأنظمة والتراكيب والعمليات والإجراءات والممارسات والسلوك القيادي في البرامج السياسية والاجتماعية والإدارية لتحقيق تطلعات المواطنين" (وثق في القطاونة، 2011، ص81).

ويظهر هذا التعريف العلاقات المتشابكة بين التنظيمات من خلال إجراءات وممارسات تحكمها الأنظمة والتعليمات التي تضعها القيادات لتحقيق آمال وتطلعات المواطنين المختلفة.

أما دراسة الفهداوي وشريف (2008) فعرفت الحوكمة الرشيدة بأنها:

عملية حيوية قائمة على الصلاح ضد الفساد، وعلى التطوير والتعمير ضد التبذير والتدمير وتوظف الثقة والتمكين والاستقامة في حسن استخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة، وبلوغ الأهداف العامة وتحقيق المصالح المجتمعية من خلال الأداء المتقن لمنظمات الدولة والمجتمع والقطاع الخاص، طبقاً لمرتكزات القوة والأمانة الموجهة والضابطة لأبعاد الشفافية والمشاركة والمساءلة، وبما يؤدي إلى النتائج والآثار المتسمة بالجودة المتميزة والفعالية الأكيدة المنظمة للحياة الاجتماعية والإنسانية في المجتمع، من منطلق ترسيخ العدالة والرفاهية ودعم أخلاقيات الأداء النافع والحكم المؤسسي الصالح (ص12).

ومما سبق يتضح الآتي:

أ- أن للحوكمة الرشيدة معاني وتفسيرات عديدة بحسب السياق الذي ترد فيه (سياسي، اقتصادي إداري اجتماعي، ومالي)، وبحسب المجال الذي تستخدم فيه (خاص، عام، محلي، دولي، عالمي).

ب- أن النظرة المعيارية المتمثلة في (ما يجب أن يكون) هي النظرة الشائعة في تعريفات الحوكمة الرشيدة.

ج- أن الحوكمة الرشيدة نظام يستخدم كأداة من قبل الجهات الحكومية وغير الحكومية لإدارة الشأن العام أو الخاص ويهدف لرفع أداء هذه الجهات.

د- أن الحوكمة الرشيدة تشكل نظاماً وقائياً للمنظمات العامة والخاصة ولأطراف ذات العلاقة بهذه المنظمات يحمي من التصرفات السلبية.

2.1.2: أبعاد الحوكمة الرشيدة:

إن هناك تداخلاً وتبايناً بين الكتاب والباحثين في تحديد أبعاد الحوكمة الرشيدة وتشخيصهم لها، إذ يختصرها بعضهم في بُعدين من خلال ضم أو دمج أكثر من بعد مع بعضها بعضاً ويتوسع الآخرون إلى أوسع من ذلك، وتتعدد هذه الأبعاد كنتيجة للمفاهيم التي جاءت بها المؤسسات الدولية والباحثون حول الحوكمة الرشيدة من أجل ممارسة سلطة سياسية واقتصادية واجتماعية وفق آليات تتحقق بها المصالح المشتركة ومن خلال تجسيد أبعاد مختلفة وهي:

أولاً: البعد السياسي:

هو أول الأبعاد المرتبطة بالحوكمة الرشيدة وأهمها، ويطلق عليه أحياناً البعد التمثيلي (شريف، 2014، ص8) ويهتم بالتركيز على القيم الديمقراطية، ودولة القانون، والشفافية والمساءلة والمشاركة في حمل المسؤولية على مستوى المجتمع (الطعامنة، 2008، ص131).

ثانياً: البعد الاقتصادي:

ويتمحور هذا البعد في الاهتمام بمستويات الأداء الاقتصادي وتحقيق التنمية الاقتصادية ومحاربة الفساد وتعزيز الشفافية، كما يعد عاملاً مخفضاً لمخاطر الاستثمار نظراً للمراجعة المستمرة للمعلومات المتعلقة بالبيئة الاقتصادية (بشرى و فضيلة، 2018، ص90)، فقد أثبتت العديد من الدراسات في عدد من البلدان أن هناك علاقة وثيقة بين الحوكمة الرشيدة وحجم الاستثمار من جهة، والقضاء على الفساد من جهة ثانية والدفع بعجلة التنمية الاقتصادية من جهة أخرى، ذلك أن الفساد يساهم في تدني الاستثمار العام وإضعاف الجودة في البنية التحتية العامة للاقتصاد الوطني وبالتالي إنهاء مشاريع التنمية (شريف، 2014، ص8).

ثالثاً: البعد الإداري:

ويطلق عليه بعض الكتاب البعد التقني لارتباطه بعمل الإدارة العامة ومدى كفاءتها وفعاليتها ويتمحور هذا البعد حول مقومات الإدارة الناجحة (شريف، 2014، ص8) بمعنى أنه يرتبط بالإدارة الرشيدة والعدالة لموارد المجتمع المادية والبشرية، من خلال التوزيع العادل لتلك الموارد وتطبيق اللامركزية لترشيد الإدارة العامة بدرجة عالية من الكفاءة والفعالية، والاهتمام بالأنظمة والقوانين المعمول بها في إدارة الشؤون والعمليات الإدارية (بوزيد، 2013، ص143). ويعد البعد الإداري حلقة الوصل بين أبعاد الحوكمة الرشيدة الأخرى فهو الذي يحدد العمليات والهياكل التي توجه العلاقة بين تلك الأبعاد (برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، 1997، ص8).

رابعاً: البعد الاجتماعي:

تتضح أوجه هذا البعد من خلال تبنيه منظومة سلوكية مبنية على مبادئ محددة ذلك أن المضمون القيمي للحوكمة الرشيدة يتعلق بالأنماط السلوكية المتبناة والتي تحدد صفات المساواة والمشاركة والشفافية في العمل ومبادئ الحوكمة الرشيدة الأخرى، كذلك فإن التفاعل بين مكونات وأطراف الحوكمة الرشيدة (الحكومة، القطاع الخاص، المجتمع المدني) ما هو إلا تجسيد للصفة الاجتماعية التي يجسدها هذا البعد (شريف، 2014، ص8)، كذلك يتجسد هذا البعد في تحقيق العدالة التوزيعية ورفع المستوى المعيشي، والحد من الفقر وآثاره (بشرى وفضيلة، 2018، ص90).

خامساً: البعد المالي:

اكتسب هذا البعد أهمية من خلال الأزمات المالية التي عصفت بالأسواق العالمية في أوقات مختلفة، وهذا البعد يمكن رؤيته حتى من خلال نشأة وتطور الميدان المحاسبي والمالي... وإن تنظيم الإيرادات العامة وكيفية إعادة توجيه النفقات العامة نحو الأهداف المرجوة لا يتم إلا من خلال حوكمة رشيدة تحسن من كفاءة استثمار وتوزيع الموارد (شريف، 2014، ص9).

3.1.2: أهداف وأهمية الحوكمة الرشيدة:

1.3.1.2: أهداف الحوكمة الرشيدة:

إن الأهداف المرجوة من تطبيق الحوكمة الرشيدة لا يمكن إسنادها إلى جهة واحدة، بل إن هناك العديد من الأطراف تتوخى أهدافاً وفوائد من تطبيق وتعزيز الحوكمة الرشيدة سواء في القطاع العام أو القطاع الخاص (العريني، 2014، ص119).

وتتمثل الأهداف الرئيسية للحوكمة الرشيدة في الآتي (الكائد والنشاش، 2009، ص6):

- تحقيق الانسجام والعدالة الاجتماعية بتحديد الحد الأدنى من مستوى المعيشة لكافة المواطنين وتحقيق مستوى من الحياة الكريمة لهم.

- تحقيق وإدامة حالة من سيادة القانون في المجتمع.

- الكفاية في تحقيق التنمية الاقتصادية، وفي تخصيص واستغلال الموارد العامة.

ويمكن إجمال الأهداف التي يمكن تحقيقها نتيجة تطبيق الحوكمة الرشيدة بالقطاع العام بما يأتي:

(أ) - إيجاد إطار واضح ينظم ويضبط العلاقة بين جميع الأطراف ذات العلاقة في القطاع العام (عبدالدايم، 2016، ص262).

(ب) - وضع القوانين والقواعد والأنظمة التي يسترشد بها قيادات القطاع العام، وبحيث تسهم هذه القوانين في الرقابة، وتتضمن تحقيق أهداف الحوكمة الرشيدة، وتكفل العدالة لجميع الأطراف وتحد من الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير المقبولة (العريني، 2014، ص119).

(ج) - تحقيق وتعزيز النزاهة وحق المساءلة، ومنح هذا الحق للمجتمع، من أجل مساءلة القطاع العام (أبو النصر، 2015، ص48).

(د) - إيجاد آليات مناسبة للمساءلة والشفافية عن التصرفات الإدارية والمالية غير الصحيحة والانحرافات الناتجة عن سوء الأداء وتحميلها للمتسبب عنها (عبدالدايم، 2016، ص262).

(هـ) - تعزيز فاعلية القطاع العام وزيادة كفاءته الداخلية والخارجية من خلال تكوين بيئة صالحة للعمل وبالتالي تعظيم الأداء (العريني، 2014، ص119).

(و) - تحقيق الحماية اللازمة للأفراد مع مراعاة المصلحة العامة، والحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة (أبو النصر، 2015، ص48).

(ز) - تعزيز ثقة المواطنين وأصحاب العلاقة والقطاع الخاص بمؤسسات الدولة بما يسهم في زيادة معدلات الاستثمار وتحقيق معدلات نمو مرتفعة في الدخل القومي، وزيادة نسبة رضا المواطن عن الخدمات التي يقدمها القطاع العام (وزارة تطوير القطاع العام الأردنية، 2017، ص4).

2.3.1.2: أهمية الحوكمة الرشيدة:

تأتي قضية الحوكمة الرشيدة على قمة اهتمامات المجتمع الدولي والمؤسسات والمنظمات الدولية لاسيما عقب العديد من الأحداث التي وقعت خلال العقود الثلاثة الماضية كالانهيارات المالية التي حدثت بأسواق وشركات عدد من الدول، فضلاً عن تأثيرات العولمة وانتهاج سياسة

الخصخصة، وظهور مشاكل الفقر والتخلف وتدني مستوى الخدمة المقدمة من الدولة في العديد من الدول وخاصة الدول النامية وغيرها من العوامل.

ويمكن إبراز أهمية الحوكمة الرشيدة في الجوانب الآتية:

(أ)- تؤثر الحوكمة الرشيدة في العديد من المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والقانونية فمن الناحية الاقتصادية تعمل الحوكمة الرشيدة على تعظيم نجاح ونمو منظمات القطاع العام والقطاع الخاص على حدٍ سواء بما يمكن من خلق فرص عمل جديدة وتحقيق الاستقرار الاقتصادي، أما من الناحية الاجتماعية فتأتي من كون المنظمات كيانات مفتوحة تؤثر وتتأثر بالحياة العامة أي أن أداءها سيؤثر على الوظائف وعلى المستويات المعيشية وهو ما يعكس نفسه على الاستقرار الاجتماعي ورفاهية المجتمع، ومن الناحية السياسية تساعد الحوكمة الرشيدة الحكومة في تحقيق طموحات المواطنين والاستجابة لمتطلباتهم بشكل مناسب، ومن الناحية القانونية فإنها تضمن توفير معايير الإفصاح والنزاهة والشفافية (الدوري وصالح، 2009، ص366).

(ب)- إن الحوكمة الرشيدة تسهم في تحقيق الجودة الشاملة والتميز في الأداء (رباعه والشمران، 2017، ص469) إذ أنها ضرورية لتحسين جودة الخدمات المقدمة للمواطنين من خلال عناصر الحوكمة الرشيدة وأهمها المساءلة والشفافية والكفاءة والفعالية (Mulyadi et al, 2012, P.25).
(ج)- إن الحوكمة الرشيدة يمكن أن تشجع على الاستخدام الكفء للمصادر والموارد، وتعزز المساءلة وتشرف على حسن توزيع الموارد، وتحسّن من عملية إدارة وتقديم الخدمات، وبهذا فإنها تساهم في تحسين حياة الناس (IFAC & CIPFA, 2014, P.6).

(د)- تسهم الحوكمة الرشيدة في بناء ثقة المواطن بالحكومة، وزيادة رضائه عن السياسات والخدمات المقدمة له ما يجعل المواطن أكثر استعداداً لمساندة الحكومة، وهناك علاقة مباشرة بين الحوكمة الرشيدة وزيادة ثقة المواطنين بالحكومة من جانب، ورضا المواطنين من جانب آخر (مركز العقد الاجتماعي، 2014، ص9).

(هـ)- إن تطبيق الحوكمة الرشيدة يؤثر ايجاباً على التنمية الاقتصادية في الأجل القصير والطويل وتؤكد العديد من الدراسات أن العلاقة بين الحوكمة الرشيدة والتنمية والنمو الاقتصادي علاقة ارتباط قوية، وكما أنها تلعب دوراً مهماً في التنمية المستدامة والتخطيط للأجيال القادمة، فإنها كذلك تساعد الدول على تجنب المشاكل الاقتصادية مما يقلل من أثر تلك المشاكل كالركود أو الكساد الاقتصادي على المستوى العالمي وعلى المستوى المحلي (البسام، 2014، ص8).

و)- الحوكمة الرشيدة تمثل ضرورة حتمية واستراتيجية أساسية لمكافحة الفساد (Saha,2014,P.45) ويمكن أن تكون أيضاً آلية هامة لتعزيز الرقابة ومكافحة الفساد ومتابعة تنفيذ الاستراتيجيات للمنظمات، وإن جهود الإصلاح والتنمية بدون القضاء على الفساد لربما تمثل عبثاً وهداراً لموارد وامكانيات المجتمع. وتشير الدراسات المهمة في مجال التنمية - والتي تتبنى الحوكمة كمدخل لإستراتيجية تنمية- أن هنالك علاقة ارتباط عكسي قوي بين مستوى الحوكمة الرشيدة وبين درجة انتشار الفساد في أي مجتمع من المجتمعات (شريف،2008،ص50).

ز)- الحوكمة الرشيدة عاملٌ أساسٌ لجذب الاستثمار الأجنبي المباشر وتحسن كفاءة العمليات الاستثمارية وتُعظم فوائدها، فالبلدان ذات نظم الحوكمة الرشيدة تحقق نجاحاً في توليد الاستثمار وتحقيق النمو والدول التي ترتبها في الاستثمارات الأجنبية المباشرة مرتفعاً، يعد ترتيبها في مؤشرات الحوكمة الرشيدة مرتفعاً أيضاً (خضيرات والشدوح، 2015،ص273).

ح)- تمكّن الحوكمة الرشيدة من تحديد المخاطر باعتبارها نظام إدارة مخاطر فهناك علاقة ارتباط بين الحوكمة الرشيدة وإدارة المخاطر، ويؤكد ذلك ما وقع من أزمات مالية واقتصادية وإدارية عالمية وإن نظام إدارة المخاطر الكفء يتعرّف على مخاطر المشاريع والقرارات في التفاعلات البيئية التي تتخذ من خلالها وقيمتها، ويقرر الاستجابة الملازمة لها أو التأمين ضد المخاطر أو إنهاء النشاط أو القرار الذي يسبب المخاطره أو تعديله (شريف،2008،ص53).

2.2: المبحث الثاني

نماذج ومقاييس الحوكمة الرشيدة

1.2.2: نماذج الحوكمة الرشيدة:

لا يوجد نموذج شامل للحوكمة الرشيدة (Matheson, 2002, P.38)، ويعود ذلك بالأساس إلى اختلاف رؤى الباحثين في ماهية الحوكمة الرشيدة، وكذلك اختلاف رؤيتهم لارتباطات الحوكمة الرشيدة مع النواحي الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والمالية والإدارية التي ينطلقون منها للتعبير عن تلك الماهية.

يُعرّف نموذج الحوكمة الرشيدة بأنه: "مجموعة مميزة أو تجمع لهياكل إدارية، ومسؤوليات (وظائف) وعمليات (ممارسات) تتسق منطقياً مع بعضها البعض" (Gill, 2001, P.10)، فالهياكل تعبر عن المعايير ويجب أن تتفق الهياكل مع التشريعات واللوائح والأنظمة السياسية، بينما المسؤوليات (المهام أو الوظائف المحددة) تعبر عن ماهية الحوكمة الرشيدة، أما العمليات (الممارسات) فتعبر عن كيفية إجراءات الحوكمة الرشيدة.

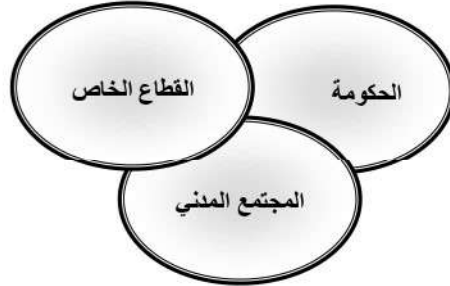
وهناك عدد من الأشكال أو الصيغ التي عرضت من خلالها بعض المؤسسات وكذلك الكتاب رؤيتهم لماهية ومكونات وتفاعلات الحوكمة الرشيدة، ويمكن التمييز بين نوعين منها وهما: النوع الأول: نماذج تجسد الحوكمة الرشيدة من خلال مكوناتها، أي من خلال العناصر المؤسسية المكونة للحوكمة الرشيدة. ومنها نموذج برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، ونموذج (Plumptre & Graham).

النوع الثاني: نماذج تجسد الحوكمة الرشيدة من خلال عملياتها وقيمتها أي من خلال العملية التفاعلية لمبادئ أو معايير أو أنشطة أو وظائف الحوكمة الرشيدة ومنها: نموذج وزارة المالية الهولندية، نموذج ANAO، نموذج الإتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC)، نموذج (Kaufmann)، النموذج المجري (The Hungarian model) وفي ما يلي استعراض لعدد من نماذج الحوكمة الرشيدة.

1.1.2.2: نموذج UNDP:

وهو نموذج المكونات البسيطة، فهو أبسط الصيغ وأوسعها انتشاراً وقد تبنته عدة منظمات دولية كمجسد لمكونات الحوكمة الرشيدة، ويتكون من القطاع العام (الحكومة)، والقطاع الخاص

(الشركات)، القطاع الطوعي (المجتمع المدني). ووفقاً لهذا النموذج فإن فكرة ومنهجية الحوكمة الرشيدة تُبنى من خلال تكامل الأدوار بين هذه المكونات (الكائد،النشاش،2008،ص263)، وأن الهدف الاستراتيجي للحكومة الرشيدة هو تعزيز التفاعل فيما بين هذه المكونات في المجتمع(الكائد،النشاش،2009،ص10). ويوضح الشكل رقم(1-2) نموذج الحوكمة الرشيدة لدى UNDP.

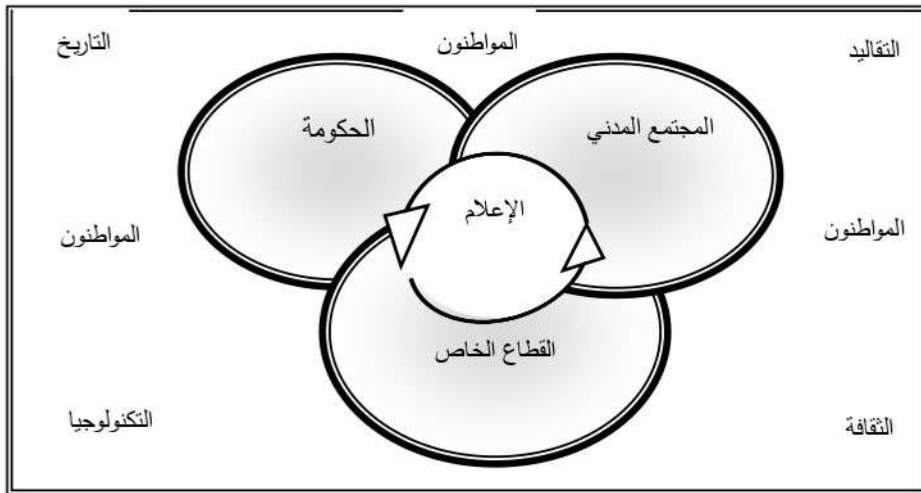


شكل رقم (1-2): مكونات الحوكمة الرشيدة لدى UNDP

المصدر(الكائد،النشاش،2009،ص10)

2.1.2.2: نموذج Plumptre & Graham

ويطلق عليه أيضاً النموذج المستقبلي، ووفقاً لهذا النموذج فإن دور الدولة قد ينكمش من خلال التقليص المدروس، وهو ما يعرف "بالتسريب المتنامي لسلطة الدولة" المصاحب لظاهرة العولمة انسجاماً مع ذوي الاعتقاد بأن الحكومة الأفضل هي الحكومة الأصغر(التميمي،2008،ص33). وكما هو في الشكل رقم (2-2) يتكون هذا النموذج من أربعة عناصر رئيسة تتفاعل فيما بينها بحيث تؤثر وتتأثر بالأطراف الأخرى، وقد أضيفت وسائل الإعلام إلى النموذج السابق كونها تلعب دوراً مهماً في العملية السياسية.

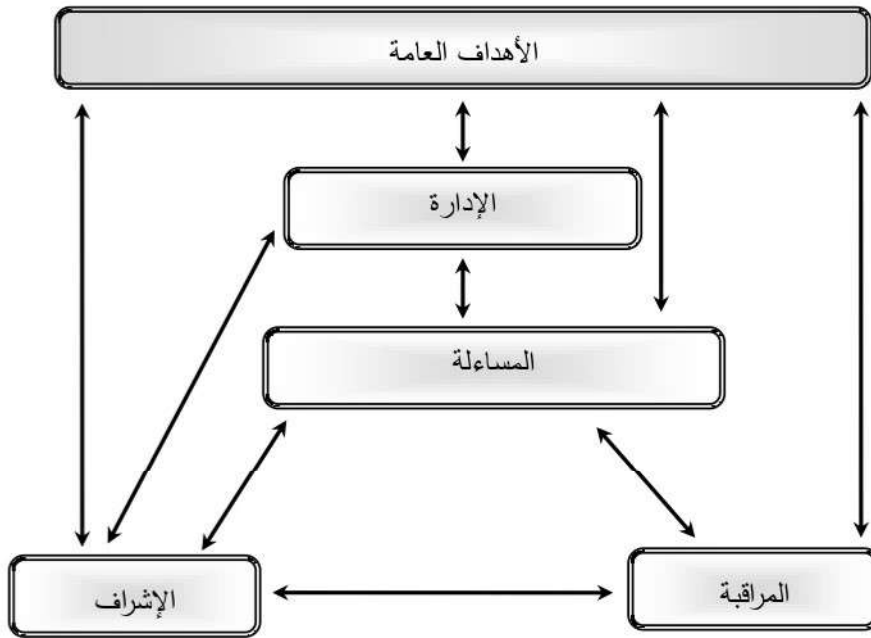


شكل رقم(2-2): نموذج الحوكمة الرشيدة لدى Plumptre & Graham

Source:(Plumptre & Graham, 1999,P.4)

3.1.2.2: نموذج وزارة المالية الهولندية:

صُمم هذا النموذج انطلاقاً من تعريف الحوكمة الرشيدة الذي تبنته وزارة المالية الهولندية على اعتبار أن الحوكمة الرشيدة هي "العلاقات المتداخلة بين الإدارة والمراقبة والإشراف عن طريق المنظمات الحكومية وعن طريق المنظمات التي تكونت من قبل المنظمات الحكومية والتي تهدف إلى إدراك وتحقيق أهداف السياسة بشكل كفاء وفعال" (Timmers,2000,P.9)، وبذلك فإنه من خلال التعريف أعلاه فقد تألفت الحوكمة الرشيدة من ثلاثة عناصر أساسية تتفاعل فيما بينها مع عنصر المساءلة، وأن هذه الأهداف لا يمكن تحقيقها إلا من خلال علاقات مترابطة بين كل تلك العناصر. ويوضح الشكل رقم (2-3) نموذج الحوكمة الرشيدة كما جسده هذه الرؤية.



شكل رقم (2-3): نموذج الحوكمة الرشيدة لدى وزارة المالية الهولندية

Source:(Timmers, 2000,P.10)

4.1.2.2: نموذج IFAC:

وهو نموذج أبعاد الحوكمة الرشيدة ومبادئها المتمثلة في الانفتاح والنزاهة، والمساءلة، وهذه المبادئ تعد حجر الأساس ونقطة انطلاق مهمة لمعايير السلوك التي يجب أن يتبناها القطاع العام في أسلوب القيادة، وفي اللوائح الإدارية المعمول بها (IFAC,2001,P.12). وقد تمّ عكس هذه المبادئ في كل بُعدٍ من أبعاد الحوكمة الرشيدة والتي يمكن تجسيدها في معايير السلوك والعمليات والهياكل التنظيمية، والرقابة والتقرير الخارجي. أما بقية الأبعاد داخل النموذج فهي

انعكاس للطبيعة الهيكلية والعمليات التفاعلية المعتمدة من قبل تلك المنظمات وفقاً لهذه المعايير السلوكية والتي تجسد بدورها تلك المبادئ على أرض الواقع، يوضح الشكل رقم (2-4) هيكل مكونات الحوكمة الرشيدة وفق الأقسام التي اعتمدها IFAC.

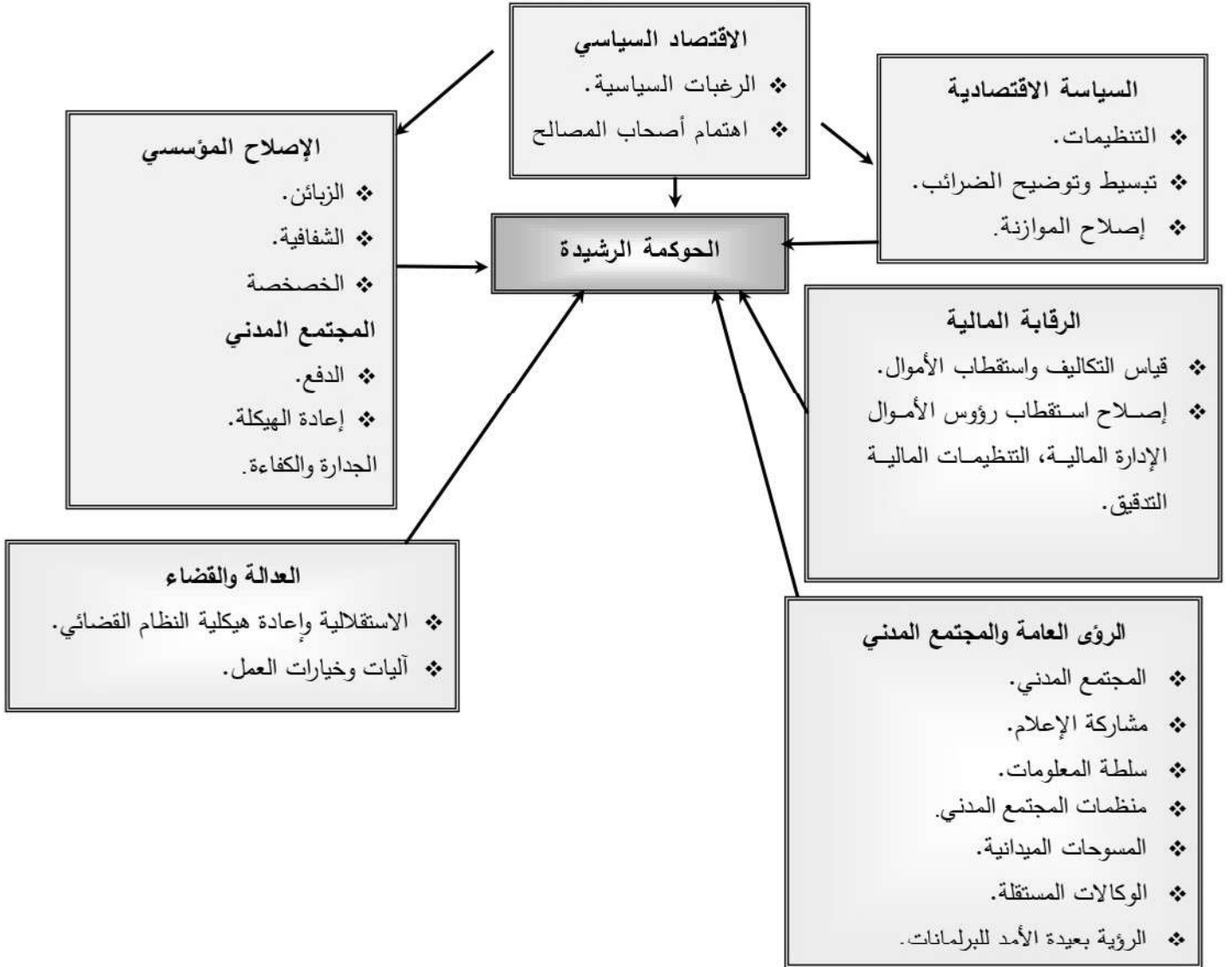
معايير السلوك		
<ul style="list-style-type: none"> • القيادة • لوائح الإدارة: الأولويات، الموضوعية النزاهة، الشرف، العلاقات. 		
التقارير الخارجية	الرقابة	العمليات والهياكل التنظيمية
<ul style="list-style-type: none"> • التقرير السنوي. • استخدام معايير المحاسبة المناسبة. • مقياس الأداء. • التدقيق الخارجي. 	<ul style="list-style-type: none"> • إدارة المخاطر. • التدقيق الداخلي. • لجان المكافآت. • الموازنة. • الإدارة المالية. • تدريب الكادر. 	<ul style="list-style-type: none"> • المساءلة القانونية. • المساءلة على المال العام. • الاتصال مع المالكين. • الإدارة والمسؤوليات. • موازنة القوة والسلطة. • الهيئة الحاكمة. • الرئيس. • أعضاء الهيئة المشرفة غير التنفيذية • الإدارة التنفيذية. • سياسة المكافآت.

شكل رقم (2-4): مكونات الحوكمة الرشيدة لدى IFAC

Source:(IFAC,2001,P.14)

5.1.2.2: نموذج Kaufmann

هذا النموذج توصل إليه (Kaufmann) عميد معهد البنك الدولي، وينطلق الباحث من العوامل الرئيسة المحددة للحوكمة الرشيدة لغرض وضع إستراتيجية كلية لتحسينها وتطويرها، يقف على رأس هذه العوامل ارتباط الاقتصاد بالسياسة انطلاقاً من أهداف تلك السياسة بتأثير جماعات الضغط لتحديد السياسة الاقتصادية المرغوبة، وتحديد الإصلاح المؤسسي الذي يمكن اعتماده لتحقيق تلك الأهداف، كما تلعب عوامل ومكونات القضاء واستقلالته والنظام الرقابي المالي المعتمد دوراً كبيراً في الحوكمة الرشيدة بحيث لا يمكن لأي إستراتيجية تهدف لتحسين الحوكمة الرشيدة من تغافلها، وتبقى الشرعية الدستورية فضلاً عن الأدوار الفرعية للإعلام والمجتمع المدني هي الراعي الرسمي لتلك المكونات، انظر الشكل رقم (2-5):

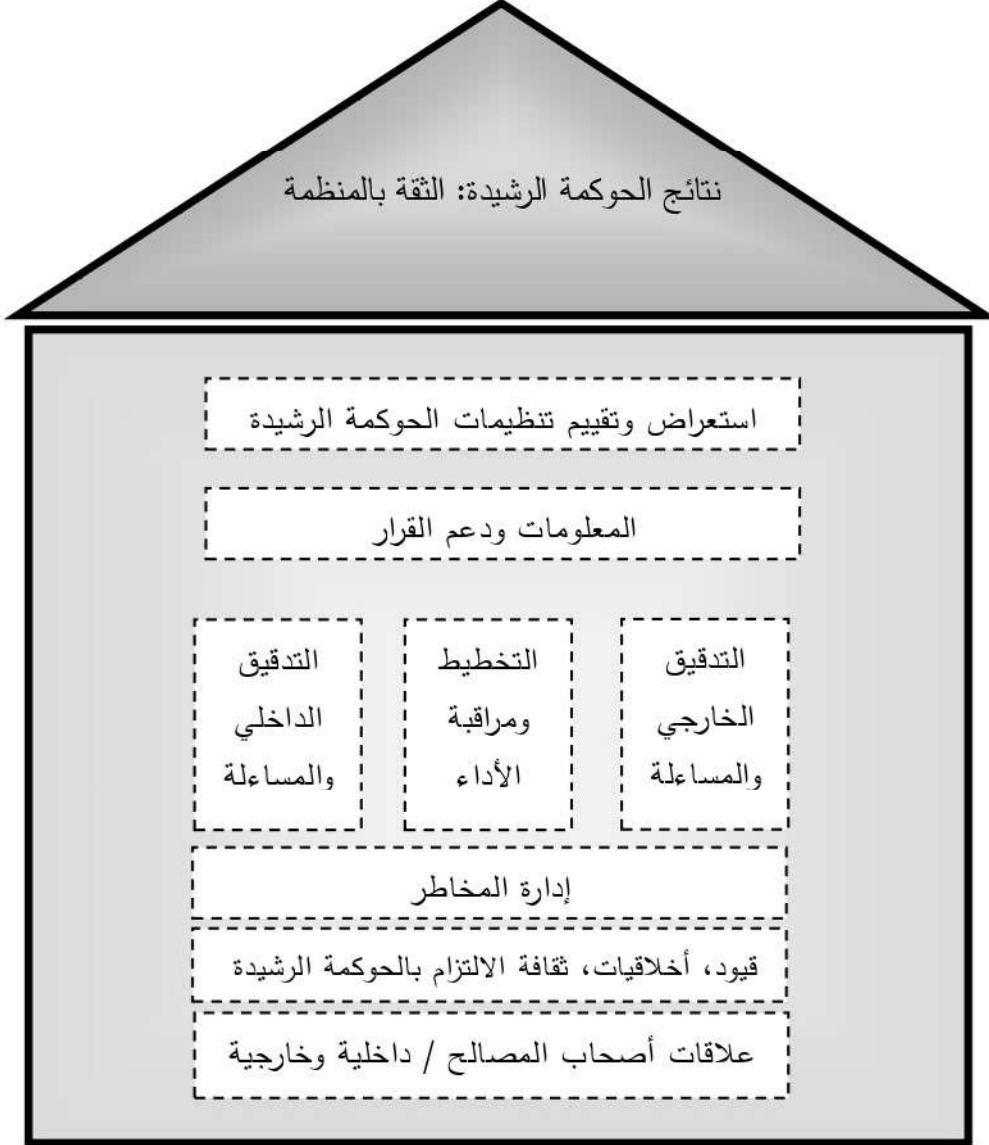


شكل رقم (2-5): مكونات الحوكمة الرشيدة لدى Kaufmann

Source: (Kaufmann,2001,P.21)

6.1.2.2: نموذج ANAO:

وهو ما يسمى نموذج بيت الحوكمة الرشيدة، ويشكل هذا النموذج ما يجب أن تمتلكه وحدات القطاع العام لتحقيق حوكمة رشيدة، ويجسد الشكل رقم (2-6) العناصر التنظيمية اللازمة والعمليات الرئيسية للحوكمة الرشيدة.



شكل رقم (2-6): مكونات الحوكمة الرشيدة لدى ANAO

Source: (Barrett,2004, P.22)

فعلى أساس التواصل البناء والتفاعل بين أصحاب المصالح الداخليين والخارجيين والمعلومات الداعمة الجيدة لكل منهم تتمكن المنظمة من تخطيط ونقل النتائج والمخرجات الموجودة، وكذلك الإيفاء بمتطلبات التدقيق والمساءلة الخارجية والداخلية، ومع ذلك فإن هذه العناصر عوامل

ديناميكية، يمكن أن تتأثر إلى حد كبير بالأبعاد السلوكية للبشر والقيم، وإن تنفيذ وإدامة وتعزيز هذه العناصر يؤدي للوصول إلى نتيجة الحوكمة الرشيدة الكلية، والمتمثلة في ثقة أصحاب المصلحة في نزاهة وأداء المنظمة.

7.1.2.2: النموذج المجري:

ويعرض هذا النموذج الشروط والمبادئ والأدوات الأساسية ونطاق التأثير المرتبط بتعزيز الحوكمة الرشيدة كذلك يبرز مساهمة مؤسسات التدقيق العليا في الحوكمة الرشيدة ويجسد الشكل رقم (2-7) ذلك وتضمن هذا النموذج خمسة مستويات كآآتي:

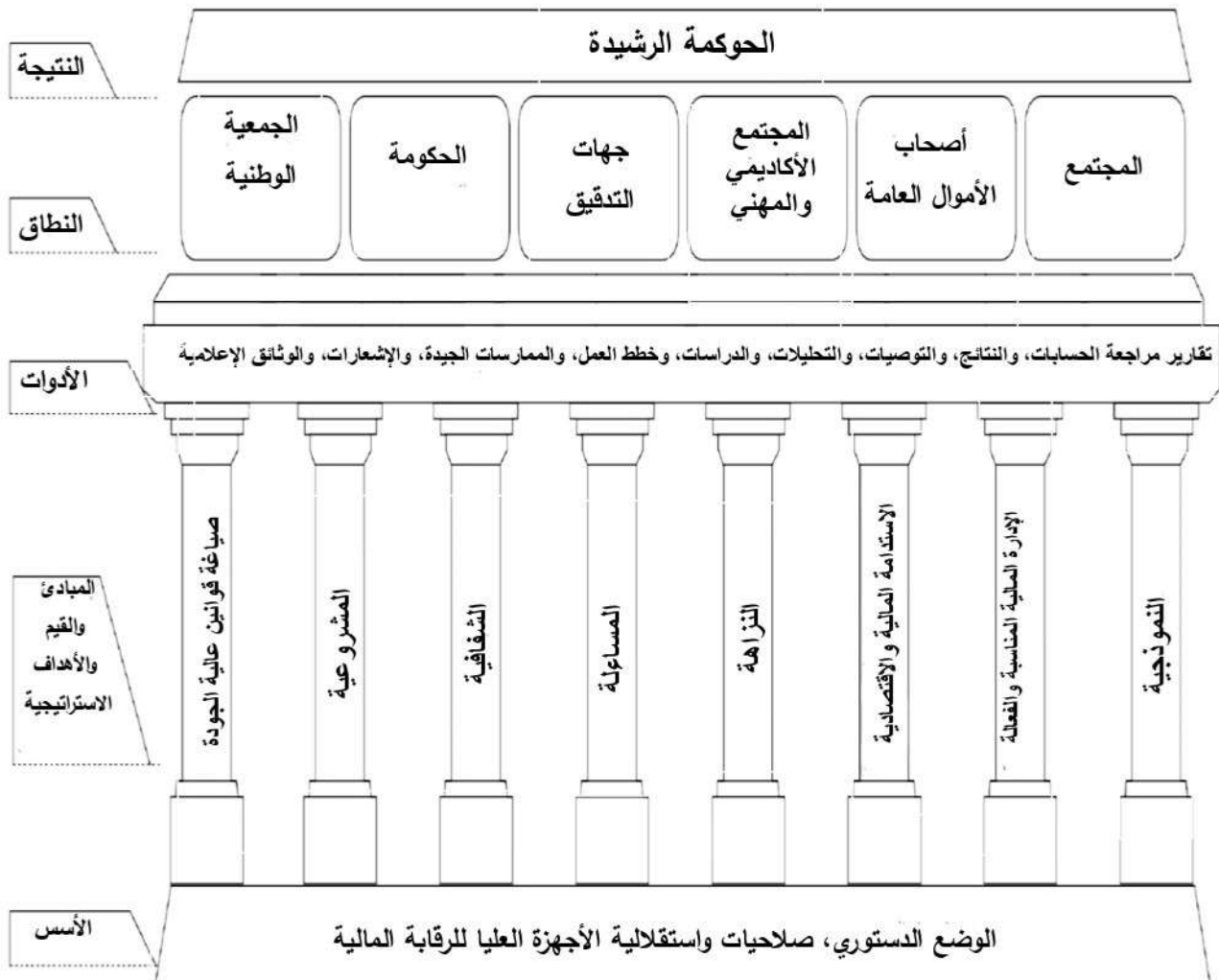
المستوى الأول (الأسس): وتتمثل في الوضع الدستوري للأجهزة العليا للرقابة المالية واستقلاليتها فهما حجر الزاوية في النموذج، ومن خلال ذلك يمكن أن تضمن أن الأجهزة العليا للرقابة المالية تقدم نتائج موضوعية وغير متحيزة.

المستوى الثاني (المبادئ والأهداف الأساسية): يحدد هذا المستوى المبادئ الأساسية والأهداف الاستراتيجية التي تعمل كبوصلة للأجهزة العليا للرقابة المالية في دعم الحوكمة الرشيدة، ووفقاً لهذا النموذج فإنه يجب أن تأخذ المؤسسات العليا للتدقيق بهذه المبادئ كأساس في تعزيز الحوكمة الرشيدة، وهذه المبادئ تتمثل في: سن القوانين عالية الجودة والمشروعية والمساءلة، الشفافية، النزاهة، الاستدامة الاقتصادية والمالية، المنظمة النموذجية، إدارة مالية كفؤة وفعالة.

المستوى الثالث (الأدوات): يعدد النموذج في المستوى الثالث الأدوات التي يمكن أن تعتمد عليها الأجهزة العليا للرقابة المالية في جهودها لدعم الحوكمة الرشيدة.

المستوى الرابع (نطاق التأثير): في هذا المستوى يوضح النموذج الطرق التي تمارس بها مكاتب التدقيق الحكومية تأثيرها على المجموعات المؤسسية والمهنية والاجتماعية من خلال الاستفادة من الأدوات المتاحة لها من أجل تعزيز مبادئ الحوكمة الرشيدة.

المستوى الخامس (النتيجة): إن النتيجة النهائية التي يسعى هذا النموذج تحقيقها هي مساهمة الأجهزة العليا للرقابة المالية في تعزيز الحوكمة الرشيدة.



شكل رقم (2-7): النموذج المجري للحكومة الرشيدة

Source: (Domokos et al.,2016,P.19)

وبعد استعراض النماذج السابقة يعتقد الباحث أن النموذج المجري من أفضل النماذج التي التي تناسب وسياق أهداف الدراسة، فوفقاً لهذا النموذج فإن الأجهزة العليا للرقابة المالية تمثل حجر الزاوية في تعزيز الحكومة الرشيدة، كما أن هذا النموذج يقدم نظرة عامة وتصنيفاً لمساهمة تلك الأجهزة في الحكومة الرشيدة، و يحدد النموذج الشروط والمبادئ والأدوات الأساسية ونطاق التأثير المرتبط بتعزيز الحكومة الرشيدة، وبالتالي ضمان إطار نظري لنشاط أجهزة الرقابة المالية العليا الهادف إلى تعزيز الحكومة الرشيدة. ويؤكد Domokos et al. (2016) أن هذا النموذج يمكن أن يكون بمثابة دليل لتطوير مجموعة دولية موحدة من المعايير المعززة للحكومة الرشيدة(P.19).

2.2.2: مقاييس الحوكمة الرشيدة:

1.2.2.2: أهمية قياس الحوكمة الرشيدة:

تزايد اهتمام الجهات المعنية بالحوكمة الرشيدة بموضوع قياسها ذلك أن قياسها ليس له أهميته الأكاديمية ودلالاته البحثية العلمية والعملية فحسب، بل يساعد جميع المعنيين بالحوكمة الرشيدة في فهم مبادئها العامة وتطبيقها، وتقييم نقاط قوة وضعف ممارساتها والعمل على تحسينها فالحكومات تستخدم مقاييس الحوكمة الرشيدة لتقييم أداء الحكومة وتحديد مواضع الخلل التي تتطلب تصويب وتطوير (البسام، 2014، ص7)، كما أن متخذي القرارات والباحثين المهتمين بمسألة أثر الحوكمة الرشيدة في التنمية الاقتصادية يحتاجون إلى مقاييس لجودة الحوكمة الرشيدة لاتخاذ قرارات وإجراء تحليلات، وبالمقابل فإن المنظمات الدولية تستفيد من تلك المقاييس في تحديد نوع وحجم المساعدات اللازمة لكل دولة (Thomas, 2010, P.31).

إضافةً إلى ذلك فإن تلك الجهات وغيرها تستخدم مؤشرات الحوكمة الرشيدة لتحليل قضايا الحوكمة الرشيدة، ومقارنة الأداء في مختلف البلدان، ومراقبة وتقييم البرامج والمشاريع، وتحديد الأولويات والسياسات (Schryer-Roy, 2010, P.16).

يشير Van Der Waldt (2014) إلى أن قياس الحوكمة الرشيدة مسألة معقدة بسبب جملة من المتغيرات البيئية والسياسية والجغرافية والسياقات الاجتماعية والاقتصادية التي تؤثر على عمل الحكومات (P.71). ويرى الباحث أن عدم وجود اتفاق دولي على تعريف الحوكمة ساهم في هذا التعقيد. إلا أن دراسة Jasim Uddin and Joya (2007) أكدت على أن مسألة قياس الحوكمة الرشيدة ليست مستحيلة (P.11).

لقد بُذلت جهود من قبل المنظمات الدولية والباحثين والمختصين بغية بلورة مؤشرات موضوعية للحوكمة الرشيدة بحيث يمكن الاعتماد عليها في قياس مفرداتها وأبعادها المختلفة قياساً كمياً، وقد حققت تلك الجهود تقدماً في مضمرة قياس الحوكمة الرشيدة انتقلت من افتراض كون الحوكمة الرشيدة مقولة نظرية إلى ما يشبه البديهيات والمسلمات ثم إلى مضمون قابل للقياس، وإن كان ذلك التقدم غير كافٍ للتأثير على صيرورة المفهوم ممثلة ومعتمدة من قبل الجميع وقابلة للتطبيق والإنجاز وفقاً لمعايير ثابتة (شريف، 2014، ص9). ولعلّ المؤشرات العالمية للحوكمة Worldwide Governance Indicators (WGI) - التي وضعها البنك الدولي - من أكثر المؤشرات شمولية ومصداقية ودقة في قياس الحوكمة الرشيدة مقارنةً ببقية المؤشرات المتاحة.

وتعتمد الحكومات والمنظمات الدولية على WGI في رسم السياسات واتخاذ القرارات ويحتوي هذا المؤشر على (6) مقاييس كل مقياس يركز على موضوع من مواضيع الحوكمة الرشيدة، وكل مقياس يمكن استخدامه كمؤشر مستقل لموضوع واحد من مواضيع الحوكمة الرشيدة، وتمّ بناء كل مؤشر باستخدام (32) مصدراً للبيانات و (441) متغيراً تغطي أكثر من (213) دولة وإقليمياً في العالم وليست الدراسة هنا بصدد توضيح هذه البيانات والمتغيرات بقدر ما تجدر الإشارة إلى أنه تمّ اعتماد مقياس مبني على ستة مؤشرات وهي: مكافحة الفساد، وفعالية الحكومة والاستقرار السياسي، وجودة التشريعات وتطبيقها، وسيادة القانون، والمشاركة والمساءلة (البسام، 2014، ص9).

2.2.2.2: أهداف قياس الحوكمة الرشيدة:

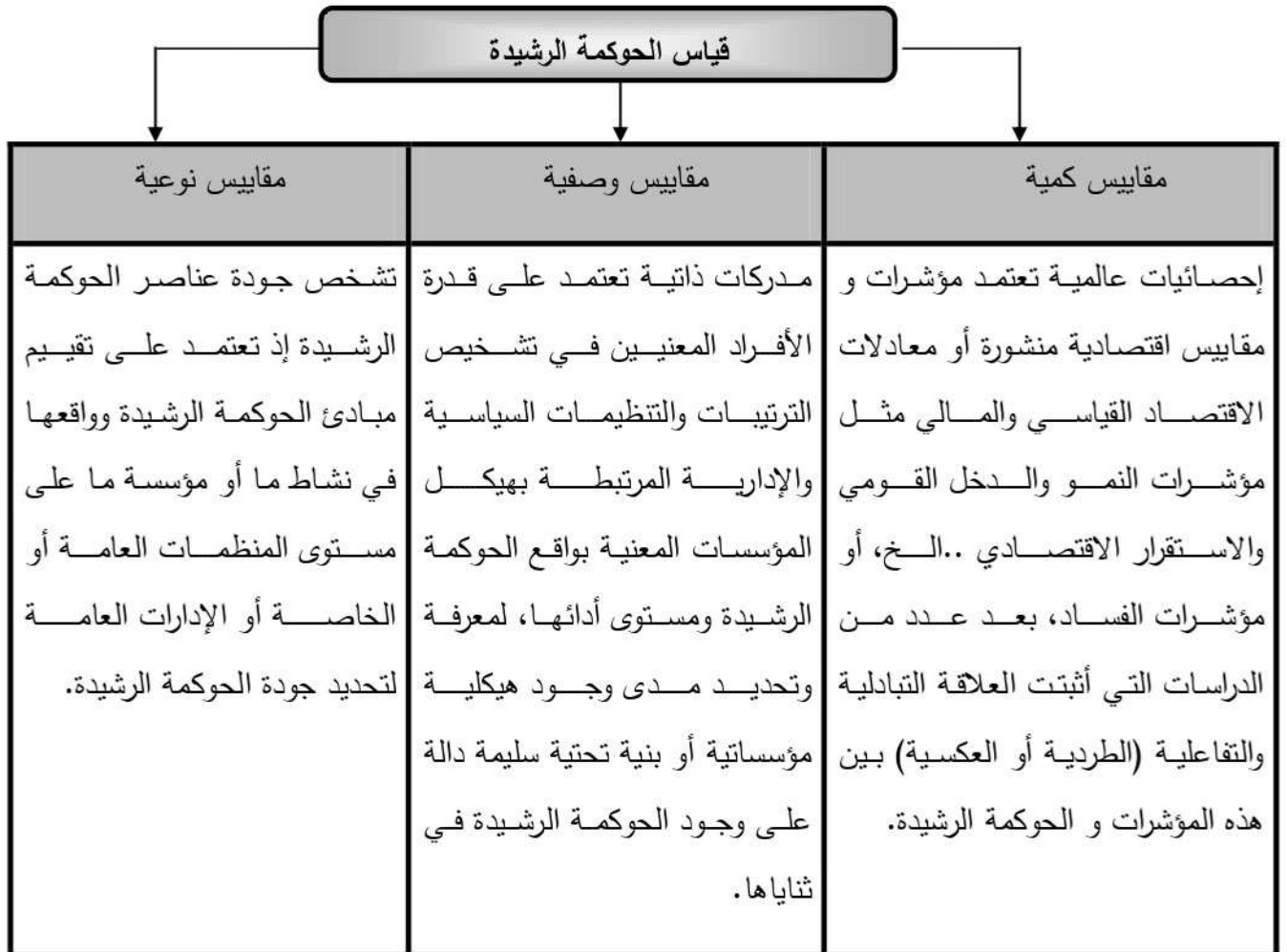
إن قياس الحوكمة الرشيدة يتيح و يساعد في وضع معايير للتحسين والإنجاز، وتحديد الأماكن التي يمكن فيها استخدام الأموال على أفضل وجه حيث يمكن أن تكون السياسات أكثر فاعلية، وتخدم مؤشرات الحوكمة الرشيدة أيضاً وظائف الرقابة والتقييم الهامة وتؤدي إلى تحديد الوظائف والغايات والأهداف (Schryer-Roy, 2010, P.16). وإن قياس الحوكمة الرشيدة يحقق ثلاثة أغراض رئيسة تتمثل في التالي (الطائي، 2012، ص123):

- أداة للتقرير: كونها تدفع وتوصل إلى التقدم باتجاه الأهداف والمخرجات.
- أداة سياسة: يمكن أن توجه التخطيط على أساس الدليل، وتعمل على تحديد القضايا المحددة أهميتها من قبل أفراد المجتمع وبما يؤدي إلى التزامات سياسية.
- أداة بناء: حيث تساعد على بناء وتعزيز الديمقراطية في إطار إشراك أصحاب المصلحة من خلال الحوارات غير الرسمية.

3.2.2.2: أنواع مقاييس الحوكمة الرشيدة:

قبل استعراض أنواع مقاييس الحوكمة الرشيدة يجدر الإشارة إلى أن ما توفر من آليات وأدوات لقياس الحوكمة الرشيدة تبدو متباينة ومختلفة فيما بينها، إذ تعتمد بعض المنظمات الدولية نطاق مفهوم محدد وتطبيقه وتعبر عنه ببعدين أو ثلاثة للقياس، في حين أن هناك منظمات تعتمد مؤشرات عملاقة تحتوي مئات المتغيرات، بينما يعتمد بعضها على المؤشرات الإدراكية لإجابات الباحثين الوصفية، ويعتمد آخرون على إحصائيات ومعايير كمية لقياسات دولية جاهزة، ويعتمد غيرهم على المعايير أو المبادئ التي تتكون منها الحوكمة الرشيدة.

لقد وجهت عدة انتقادات لمبادئ ومعايير تطبيقات الحوكمة الرشيدة كون أن المبادئ والمعايير المعتمدة من المنظمات الدولية لاتراعي الاختلافات السياسية والثقافية بين الدول مما يؤثر على نقة مقاييس جودة الحوكمة الرشيدة(البسام، 2014،ص6)، لذا يجب أن تُكَيَّف معايير الحوكمة الرشيدة مع حالة البلد أو المناطق على الأقل، فقد تختلف الأولويات حسب تاريخ هذه البلدان وتراثها وثقافتها ومستوى تطورها، وهذا التكيف للمؤشرات والمعايير ضروري للانتقال من مرحلة المفهوم النظري إلى ابتكار الآليات العملية التطبيقية التي تسمح تدريجياً بتطوير الحوكمة الرشيدة. وهناك ثلاثة أنواع من المقاييس التي يمكن أن تستخدمها المؤسسات والإدارات الحكومية تختلف باختلاف الغرض المطلوب قياسه وقد جسدها شريف(2014) في الشكل رقم (2-8) أدناه ليبرز تصوراً عاماً عن طبيعة تلك المقاييس.



شكل رقم (2-8): أنواع مقاييس الحوكمة الرشيدة

المصدر: (شريف، 2014، ص10).

3.2:المبحث الثالث

مبادئ الحوكمة الرشيدة

1.3.2: مدخل معرفي:

لا يوجد اتفاق علمي حول الخصائص أو المبادئ التي تتكون منها الحوكمة الرشيدة هذا الاختلاف يمكن أن يُرى بوضوح حتى في تسمية تلك الدراسات لطبيعة هذه المكونات، فبعض الباحثين يسميها مبادئ أو عناصر أو مميزات أو خصائص أو معايير أو مؤشرات، ولعلّ مرد هذا الاختلاف هو تباين جوهر وخبرة وتركيز المنظمات أو الأفراد الباحثين في إدراكهم لماهية تلك العناصر أو المبادئ(الطائي،2012، ص78). ويبدو أن أسباب ذلك الاختلاف يعود بالأساس إلى عدم اتفاق الباحثين- كما سبقت الإشارة- حول مفهوم الحوكمة الرشيدة، وتداخل هذا المفهوم مع المفاهيم الأخرى والاختلاف حول أبعاده وماهيته. وعلى الرغم من ذلك الاختلاف فإن ذلك لا يعني أن تلك المبادئ أو العناصر لا يمكن حصرها أو على الأقل تشخيصها لاسيما وأن مبادئ الحوكمة الرشيدة بالقطاع العام تنشأ من الطبيعة الخاصة للقطاع العام، ومنها على سبيل المثال أهمية القوى السياسية ودورها بالقطاع العام، والطبيعة غير الهادفة للربح، وماتتبع به وحدات القطاع العام من سلطات قسرية (مثل الشرطة والضرائب) على المواطنين والمؤسسات الخاصة وبالتالي يجب عليها أن تسن قوانين وأنظمة عادلة ونزيهة لأن الحوكمة الرشيدة تتطلب ذلك(AII,2012,P.10).

لقد ساهمت العديد من المؤسسات والمنظمات الدولية وكذلك الباحثين والكتّاب في تحديد ماهية مبادئ أو مميزات الحوكمة الرشيدة. ويرى الباحث أن من أهم تلك الجهات البنك الدولي الذي ساهم في تطوير وضع هيكل (إطار عمل) فعّال لفهم الحوكمة الرشيدة لا يركز على الشؤون الإجرائية أو التنظيمية فقط، وإنما يعتمد بالأساس على الجوهر القيمي أو المبادئ التي يجب أن تتصف بها الحوكمة الرشيدة فيما إذا كانت جيدة أو ليست كذلك، وذلك من خلال التركيز على تحديد مبادئ أو قيم خاصة بهذا المفهوم.

وفي إطار هذا المبحث فإن الدراسة تسعى إلى بيان أهم هذه المبادئ كما ذكرت في دراسات عدد من المنظمات والباحثين والكتّاب وتستعرض الدراسة تلك المبادئ في الجدول(1-2) لإبراز مساهمة المنظمات والباحثين في صياغة مبادئ الحوكمة الرشيدة، كما أن ذلك يمكن أن يبرز المبادئ الأكثر اتفاقاً بين الدراسات السابقة.

جدول رقم (1-2) مبادئ الحوكمة الرشيدة وفقاً لعدد من المنظمات والباحثين

تصنيف المبادئ														الجهة و المصدر		
الأمانة والمسؤولية	القيادة	الكفاءة	النزاهة	الاستجابة	التوجيه نحو بناء توافق الآراء	العدالة و المساواة	الثقافية	المشاركة	المساواة	سيادة القانون	جودة التشريعات	فاعلية	مكافحة الفساد			
				√	√	√	√	√	√	√		√		10-9	برنامج الأمم المتحدة الإنساني، 1997، ص 9-10	1
							√					√		صندوق النقد الدولي، توفيق في شريف، 2008، ص 74		2
								√	√	√			√	ADBand ADF, 1999, P. 2-3		3
							√	√	√			√		Commission of European Communities, 2001, P. 10		4
√	√	√	√	√			√	√	√	√				ANAO: Barrett, 2004, P. 22-23		5
						√	√	√	√	√				التعري: 2004، ص 12-18		6
			√				√	√	√	√				مجلس الاقتصادي والاجتماعي، 2005، ص 12		7
			√			√	√	√	√	√		√		الكلا و التيتلش، 2009، ص 8		8
					√		√	√	√	√		√		OECD as cited in Domokos et al., 2016, P. 10		9
			√			√	√	√	√					AIL, 2012, P. 10-12		10
		√		√		√	√	√	√	√				الياسين، 2013، ص 20-21		11

وما يمكن استخلاصه من الجدول السابق مايلي:

- (1)- تم تسجيل المبادئ والعناصر التي أشارت إليها المصادر - أعلاه- أكثر من مرة بمعنى أنه تم استبعاد المبادئ والعناصر التي وردت لمرة واحدة فقط في جميع تلك المصادر وجهات البحث.
- (2)- بلغ عدد المبادئ المعروضة (14) مبدأً وردت في (20) مصدراً.
- (3)- تراوح تكرار المبدأ الواحد في جميع المصادر بين حد أعلى قدره (19) مرة لمبدأي الشفافية والمساءلة وحد أدنى قدره مرتان لمبدأ جودة التشريعات.
- (4)- هناك شبه اتفاق على عدد من المبادئ وفي مقدمة تلك المبادئ الشفافية والمساءلة بنسبة 95% لكلٍ منهما على حدة، ومن ثم سيادة القانون بنسبة (65%)، والمشاركة بنسبة (60%)، ثم يأتي بعد ذلك عدد من المبادئ لاتقل أهمية عن المبادئ السابقة وهي الفعالية، والعدل والمساواة بنسبة (45%) لكلٍ منهما على حدة، والنزاهة بنسبة (40%).
- (5)- نظراً لأهمية مبدأ مكافحة الفساد لاسيما في القطاع العام فقد أدى ذلك إلى اعتمادها كأحد مؤشرات الحوكمة الرشيدة، وظهر ذلك في مؤشرات البنك الدولي باعتباره من الجهات الساعية إلى توفير البيئة الملائمة لضمان تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية المستدامة في الدول النامية كما أن بنك التنمية الأفريقي يعد مبدأ مكافحة الفساد مبدأً أساسياً للحوكمة الرشيدة (ADB & ADF, 1999,P.10).
- (6)- أن عدداً من تلك المبادئ تمتاز بأن لها آثاراً ونتائج ظاهرة على المؤسسة والعاملين فيها مثل الشفافية والمساءلة والكفاءة وسيادة القانون الفعالية، بينما هناك مبادئ آثارها ونتائجها ضمنية على المؤسسة والعاملين فيها مثل العدل والمساواة والاستجابة.

2.3.2: مبادئ الحوكمة الرشيدة المعتمدة في الدراسة:

يتناول الباحث في هذه الفقرات بيان أهم المبادئ التي سيعتمدها في ضوء المبادئ التي تطرق لها الباحثون والمنظمات التي أمكن الاطلاع عليها، ومن ثم اختيار المبادئ الآتية: سيادة القانون، الإفصاح والشفافية، المساءلة، مكافحة الفساد، الكفاءة والفعالية، وذلك لحصول بعضاً منها على أعلى تكرار، أو لأن بعضاً منها - من وجهة نظر الباحث - يعد مناسباً للقياس فيما يخص الجهة المبحوثة المتمثلة في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة باعتباره من الجهات الأساسية المتوخى منها تعزيز هذه المبادئ في الجهات الخاضعة لرقابته، ويعتقد الباحث كذلك أن هذه المبادئ تمثل روح وجوهر الحوكمة الرشيدة لاسيما وأن إعلان بكين بشأن تعزيز الحوكمة الرشيدة

بواسطة أجهزة الرقابة المالية العليا الصادر عن XXI INCOSAI في أكتوبر 2013م أكد على أن أجهزة الرقابة المالية العليا جزء من الحوكمة الرشيدة، وأنه ينبغي عليها أن تسهم في تعزيز الحوكمة الرشيدة من خلال دعم سيادة القانون، وزيادة كفاءة الحكومة وفعاليتها ومن خلال تعزيز الشفافية والمساءلة ومكافحة الفساد (XXI INCOSAI,2013,P7).

وفي مايلي استعراض لمبادئ الحوكمة الرشيدة المعتمدة في الدراسة:

1.2.3.2: مبدأ سيادة القانون:

هو أحد مبادئ الحوكمة الرشيدة وبمقتضاه يكون جميع الأشخاص والمؤسسات والكيانات العامة والخاصة بما في ذلك الدولة ذاتها مسؤولين أمام قوانين صادرة علناً، وتُطبق على الجميع بالتساوي ويحتكم في إطارها إلى قضاء مستقل، وتتفق مع القواعد والمعايير الدولية لحقوق الإنسان. ويقتضي هذا المبدأ كذلك اتخاذ التدابير لضمان الالتزام بالقانون، والمساواة والمساءلة أمام القانون والعدل في تطبيق القانون، والفصل بين السلطات، والمشاركة في صنع القرار، واليقين القانوني وتجنب التعسف، والشفافية الإجرائية والقانونية (الأمم المتحدة، 2004، ص5).

وتعرّف سيادة القانون بأنها: "خضوع جميع المواطنين والمؤسسات في الدولة للقانون" (مركز العقد الاجتماعي، 2014، ص7)، ما يعني اعتبار القانون مرجعية للجميع وضمان سيادته وتطبيقه على جميع المواطنين والمؤسسات دون استثناء.

وتتطلب سيادة القانون مراعاة المتطلبات القانونية، كما تتضمن سيادة القانون وجود آليات فعالة للتعامل مع انتهاكات الأحكام القانونية والتنظيمية (IFAC&CIPFA,2014,P.40) ويتضمن هذا المبدأ الالتزام بالقواعد والأحكام المعمول بها في المجتمع والالتزام بالعقود) الكائد والنشاش، 2008، ص217).

وهناك عدد من المتطلبات ينبغي للدوائر الحكومية الالتزام بها حتى يسود القانون وهي كالاتي

(OECD,2015,P.15):

(أ)- يجب أن يكون القانون في متناول جميع المواطنين والمؤسسات، وأن يكون مفهوماً وواضحاً ويمكن الاعتماد عليه.

(ب)- يجب حل مسائل الحق القانوني والمسؤولية عن طريق تطبيق القانون وليس ممارسة السلطة التقديرية.

(ج) - يجب أن يطبق القانون على جميع المواطنين والمؤسسات بالتساوي ما لم تكن الاختلافات الموضوعية الواضحة تبرر التمييز.

(د) - يجب على الوزراء وموظفي المحاكم والموظفين العموميين وعلى جميع المستويات ممارسة الصلاحيات الممنوحة لهم بحسن نية إلى حد ما دون تجاوز حدود هذه الصلاحيات.

(هـ) - يجب أن يوفر القانون حماية كافية لحقوق الإنسان الأساسية وكذلك حقوق الملكية.

(و) - يجب أن تكون الإجراءات القضائية التي توفرها الدولة عادلة، وتجري دون تكلفة باهظة أو تأخير مفرط.

وتضيف وزارة التخطيط الأردنية إلى تلك المتطلبات الآتي (وزارة التخطيط الأردنية، 2017، ص6):

(ز) - وجود سند تشريعي واضح وسليم لكافة القوانين واللوائح والقرارات التي تمارس الدائرة الحكومية بموجبها نشاطها.

(ح) - أن تتفق القوانين والقرارات واللوائح الصادرة عن الدوائر الحكومية مع الإجراءات الدستورية والمبادئ المعمول بها، وبحيث لا تتعارض أو تتداخل مع التشريعات السارية الأخرى أو الاتفاقيات الدولية، وأن تكون خالية من الثغرات القانونية.

(ط) - أن تلتزم الدائرة الحكومية وموظفوها بالتشريعات السارية عند اتخاذ أي إجراءات أو قرارات إدارية أو فنية أو مالية، والتأكد من تنفيذها والامتثال لها مع العدالة في تطبيقها دون تعسف أو استثناء.

ولأهمية هذا المبدأ فقد وضعت دراسة OECD (1995) سيادة القانون في المرتبة الأولى كمؤشر ومعيار للحكومة الرشيدة قبل غيرها من المعايير والمؤشرات (P.14). وتكمن أهمية مبدأ سيادة القانون - من وجهة نظر الباحث - في كونه إطاراً ضامناً للشفافية والمساءلة وتحقيق الكفاءة والفعالية، كذلك فإن مبدأ سيادة القانون يضمن العدالة المستقرة في المجتمع، كما أنه عامل جذب للاستثمار وتحقيق التنمية المستدامة والقضاء على الفساد بأنواعه المختلفة والمحافظة على الثروات من العبث وسوء الاستخدام.

2.2.3.2: مبدأ الإفصاح والشفافية:

لقد حظي مفهوم الشفافية باهتمام السياسيين والاقتصاديين والإداريين والتربويين كنتيجة للتطورات الفكرية والإدارية والتقنية. والشفافية مفهوم حديث في مجال العلوم الإدارية، وقد زادت

دائرة الدعوة إليها بوصفها مطلباً إنسانياً تفرضه طبيعة البشر والمبادئ والقيم الدينية لأنها تضيء على الإنسان شعوراً بمعرفة كل ما يدور حوله وبالتالي تساعده في صنع قراراته الخاصة والمشاركة بصناعة القرارات العامة (الطائي، 2017، ص182).

إن مفهوم الشفافية تمّ تناوله من عدة جوانب انتهت في معظمها إلى أهمية تطبيق مبدأ الشفافية وأثبتت النتائج إن لهذا المبدأ تأثيراً إيجابياً في الأداء، ومن ثم رفع كفاءة المنظمات (العنزي، 2012، ص3)، فالشفافية ركيزة ومبدأ رئيس وهام في الحوكمة الرشيدة (بني سلامة ودرغمة، 2014، ص480) وإن جودة مبادئ الحوكمة الرشيدة الأخرى يتوقف على مدى قوة وفاعلية مبدأ الشفافية (شريف، 2014، ص11).

لقد أضحى هذا المصطلح شائعاً ومتداولاً في عدد من المؤتمرات والمنظمات في العصر الحديث، بل هو أحد المعايير الدولية المهمة في تصنيف وترتيب الدول، ساعد في ذلك وجود منظمة الشفافية الدولية وغيرها من المنظمات الدولية التي تروج لهذا المفهوم وتساعد على وضع المقاييس المناسبة للإيفاء به.

فما المقصود بالشفافية؟ وما هي أبعادها؟ وما أهميتها؟

في اللغة "الشفافية من الجذر شفف أي الخفة ورقة الحال أو الشيء القليل جمع أشفاف أو الشيء الرقيق الذي يرى ما خلفه" (الرازي، 1983، ص342) ويشير الكبيسي (2011) إلى أن "الشفافية مصطلح إداري معاصر اشتق معناه الاصطلاحي من معناه اللغوي فهو مصدر اشتق من الفعل شف ويشف وشفاف، وهو الشيء الذي يستشف ما وراءه، ويمكن رؤية ما خلفه بسبب رفته فلا يمكن حجبها عن الأبصار" (ص61).

وفي اللغة الانجليزية فإن كلمة (Transparency) تعني الوضوح أو الشيء الجلي، أو تعني كل ما يمكن رؤيته وفهمه بسهولة واكتشاف أبعاده بسهولة ويسر (السنوسي والدويبي، 2006، ص27). وتعرف الشفافية اصطلاحاً بأنها:

حرية تدفق المعلومات، معرفةً بأوسع مفاهيمها أي توفير المعلومات، والعمل بطريقة منفتحة تسمح لأصحاب الشأن الحصول على المعلومات الضرورية للحفاظ على مصالحهم واتخاذ القرارات المناسبة، وكشف الأخطاء، والهيئات الشفافة لها إجراءات واضحة لصناعة القرار، وقنوات مفتوحة للاتصال بين المسؤولين وأصحاب الشأن توفر قدرًا واسعاً من المعلومات (بوزيد، 2012، ص58).

ويمكن القول أنه من البديهي أن الشفافية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالمعلومات، وأن سهولة الوصول إلى المعلومة يزيد من درجة الشفافية.

والشفافية متطلب أساسي لضمان امتلاك أصحاب المصالح و المستفيدين الثقة في إجراءات صنع القرار ، وتصرفات أجهزة القطاع العام وإدارة أنشطتها والأفراد العاملين فيها (IFAC,2009,P.20).

ويمكن للباحث أن يعرّف الشفافية في القطاع العام بأنها: "الوضوح في اتخاذ القرارات ورسم الخطط والسياسات، وعرضها على الجهات المعنية بمراقبة أداء وحدات القطاع العام نيابة عن المواطنين وخضوع الممارسات السياسية والإدارية والمالية للمراقبة والمحاسبة المستمرة".

ويرتبط مصطلح الشفافية بمصطلحات أخرى منها الوضوح، المصادقية، والإفصاح (قطيحات وأبو حمور، 2018، ص212) ويعتقد الباحث أن الإفصاح أكثر ارتباطاً بمصطلح الشفافية لذلك اعتمد الباحث مصطلح الإفصاح والشفافية.

والإفصاح لغةً يعني الكشف والتبيان والافشاء(البلداوي، 2011، ص93). والمصطلحان يرتبطان من حيث المفهوم، ومن حيث المعنى، كما أنهما يلتقيان في بثّ المعرفة أو نقل المعلومات ممن يعلمها لمن لايعلمها، ويمتاز مفهوم الشفافية بكونه أكثر عمومية وشمولية من حيث انسحابه إلى مختلف جوانب الحياة السياسية والاجتماعية والاقتصادية(سلامة ودرغامه، 2014، ص479) لذلك يمكن القول أن للشفافية بعداً سياسياً، واجتماعياً، واقتصادياً، وإدارياً.

- البعد السياسي للشفافية: يرتبط بطبيعة النظام السياسي وفلسفته بالحكم، ويتطلب ذلك درجة انفتاح النظام على المجتمع وصراحته وتعاونه(الطائي، 2012، ص82).

- البعد الاجتماعي للشفافية: يتحقق في ظل منظومة القيم والعادات المشجعة للكشف عن المعلومات المتعلقة ببناء السياسات المؤثرة على البنية المجتمعية(الطائي، 2012، ص83).

- البعد الإداري للشفافية: يرتبط بالطريقة التي تؤدي بها الأعمال، وتتخذ بها القرارات دون إخفاؤها أو كتمانها وبما يمكن المعنيين من الاطلاع عليها (الكبيسي، 2011، ص61).

- البعد الاقتصادي للشفافية: يرتبط بالجوانب المالية، والشفافية المالية بالقطاع العام تتمثل في اطلاع المعنيين على أنشطة الحكومة بشأن إعداد وإصدار الموازنة اللازمة لتنفيذ السياسات العامة بما يؤدي إلى تحقيق أقصى كفاءة ممكنة في توزيع الموارد(الطائي، 2012، ص83)، وهذا البعد محل اهتمام الدراسة وذلك للتعرف على دور الرقابة المالية - التي يمارسها الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة- في تعزيز الإفصاح والشفافية تماشياً مع أهداف الجهاز المحدد بالمادة رقم (4) من

(القرار الجمهوري بالقانون رقم (39) لسنة 1992م بشأن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة) ومن أهم تلك الأهداف تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة والتأكد من حسن إدارتها وهذا يتطلب تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية، إذ تؤكد الطائي (2017) أن الشفافية وسيلة رئيسة في محاربة الفساد (ص199). كما أن دور التدقيق الخارجي أصبح جوهرياً وفعالاً في مجال الإفصاح والشفافية (البلداوي، 2011، ص94).

تعرف الشفافية المالية بأنها: الانفتاح على الجمهور فيما يتعلق بوظائف القطاع الحكومي وأهداف السياسة المالية، وحسابات القطاع العام، بما يمكن من الوصول بسهولة إلى معلومات موثوقة وشاملة ومفهومة وقابلة للمقارنة وفي الوقت المناسب حول الأنشطة الحكومية حتى يتسنى للمعنيين تقييم الوضع المالي للحكومة بدقة والتكاليف والفوائد الحقيقية للأنشطة الحكومية، بما في ذلك آثارها الاقتصادية والاجتماعية الحالية والمستقبلية (Kopits & Craig, 1998, P.1).

ويعتقد الباحث أن الشفافية هي أساس أي نوع أو الإفصاح، وفي حالة الإفصاح المالي وخلال عدد من العقود بذلت المنظمات والحكومات جهوداً لوضع قواعد الإفصاح في التقارير المالية لزيادة الشفافية في التقارير المالية، وهو ما أفرز مصطلح الإفصاح المحاسبي والذي حظي باهتمام الفكر المحاسبي تلبية لاحتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية المتنوعة والتي تمكنهم من اتخاذ قرارات رشيدة.

والإفصاح المحاسبي هو أداة لتحقيق الشفافية ويؤدي دوراً فاعلاً في توفير بيانات ومعلومات مالية تفيد متخذ القرار، ويمكن اعتبار الشفافية غاية، والإفصاح وسيلة لتحقيقها، ويتم ضمان الشفافية من خلال الإفصاح الكافي (عبدالقادر، الحاج، وعبدالقادر، 2018، ص158).

"والإفصاح المحاسبي يعني ضرورة أن تتضمن التقارير المالية للمنشأة كافة المعلومات سواء أكانت مالية أم غير مالية وصفية أم كمية، والتي تساعد الأطراف الخارجية على اتخاذ قرارات رشيدة ويتم الإفصاح عن تلك المعلومات بشكل إلزامي أو إختياري" (Hassan & Marston, 2010, P.7).

ويشير عبدالقادر وآخرون (2018) إلى أن مصطلح الإفصاح المحاسبي يستخدم للتعبير عن إظهار وتقديم المعلومات الضرورية عن الوحدات الاقتصادية، للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية معها، بعرض المعلومات بالقوائم والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ (ص157).

وتتمثل أهمية مبدأ الشفافية عموماً في كونها الضامن الرئيس للتطبيق السليم للحوكمة الرشيدة، وهي أيضاً متطلب أساسي لنجاح واستمرار أي منظمة، كما إن غياب الشفافية سبب في

دمار وانهيار المنظمات، وتظهر أهميتها من خلال توفيرها المعلومات التي هي حجر الزاوية في عملية صياغة السياسات والقرارات (الطائي، 2017، ص184). ويعتقد الباحث أن أهمية الشفافية تتجلى في مساهمتها في مكافحة الفساد وتقييم الأداء، والتقليل من الغموض والضبابية، وزيادة مستوى الثقة بين جميع الأطراف وإزالة العوائق البيروقراطية والروتينية، ويمكن القول أن الشفافية وسيلة لتدعيم المساءلة وال ضبط الداخلي.

ويعزو الباحث أهمية الإفصاح المحاسبي - بوصفه مبدأً ثابتاً في إعداد التقارير المالية - إلى أن الإفصاح المحاسبي من الأسس المحاسبية المتعارف عليها، إذ تدعو تلك الأسس إلى الإفصاح الكافي عن المعلومات المحاسبية والمالية وغيرها من المعلومات المهمة المتعلقة بنشاط الجهة. وتشير العديد من الدراسات إلى أن الإفصاح المحاسبي يساهم في كفاءة استخدا الموارد الاقتصادية المتاحة (سجيني، 1997، ص139) كما أن مستوى الإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية يلعب دوراً كبيراً في تخفيض حالة عدم التأكد وتقليص فجوة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستخدمين.

والهدف الرئيس للإفصاح المحاسبي هو إشباع حاجة مستخدمي القوائم والتقارير المحاسبية من المعلومات والبيانات المحاسبية وبالتالي فإن تصرفات هؤلاء المستخدمين ستتأثر بكمية ونوعية هذه المعلومات (سجيني، 1997، ص139).

ويستند الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الحكومية إلى عدد من المتطلبات الأساسية وهي على النحو الآتي (الهاشمي، 2016، ص95):

أ- تحديد وحدة الإفصاح المالي والتي قد تكون الحكومة الأساسية أو الوحدات المكونة لها.

ب- تحديد مستخدمي التقارير المالية.

ج- تحديد الأغراض التي تستخدم فيها التقارير المالية.

د- تحديد نوعية التقارير المالية التي يجب الإفصاح عنها.

ويضيف الباحث إلى تلك المتطلبات متطلب التوقيت المناسب للتقارير المالية، وبالكلفة المناسبة.

ويعتقد الباحث أن هناك حاجة قوية لإلزام مؤسسات القطاع الحكومي بتحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية بجميع أبعاده لاسيما البعد المالي من خلال الوفاء بمتطلبات ذلك الإفصاح لأجل الحفاظ على الثقة في الظروف المختلفة، وبما يعزز الحوكمة الرشيدة في تلك المؤسسات، وإن الشفافية

يجب أن تكون سمة الإبلاغ والإفصاح المحاسبي الحكومي فذلك يسهم في الوصول إلى اتخاذ قرارات رشيدة تمكّن من الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للحكومة.

3.2.3.2: مبدأ المساءلة:

هو أحد مبادئ الحوكمة الرشيدة، وبدون مستوى من المساءلة واضح ومحدد لا يمكن إصلاح أي خلل أو تقصير يمكن أن يحدث في مستوى الشفافية الذي تقدم (شريف، 2014، ص12).
إن لمفهوم المساءلة جذوراً ممتدة في الفكر الإداري والسياسي، فليس هو بالاسهام النظري الجديد (الطائي، 2012، ص101) فما المقصود بالمساءلة؟ وماهي مستوياتها وأنواعها وأهدافها؟ ثم ماهي أهمية مبدأ المساءلة؟

وردت المساءلة في بعض المعاجم والقواميس بمعنى "الالتزام أو الرغبة بقبول المسؤولية وأن يكون الفرد مسؤولاً عن أعماله" ووردت أيضاً بمعنى المحاسبة التي جاءت من الفعل "حاسب" وهي المحاسبة عن أعمال نتيجة مسؤولية الفرد عن أدائه، مما يجعله عرضة للمحاسبة ومطالبته بتفسير وتعليل ما يحاسب عنه (عيسان والخروصي، 2016، ص57).

ويترادف مفهوم المساءلة مع بعض المفاهيم كالرقابة والمحاسبة والضبط والتفقد لأن هذه المفاهيم تركز على عنصر الضبط والرقابة لأعمال ونشاط المنظمة، غير أن مفهوم المساءلة أكثر شمولية ودينامكية من المفاهيم السابقة إذ يمثل المحتوى السابق للرقابة، وتقع المساءلة أيضاً على الشخص نتيجة تحمله المسؤولية، أما الضبط فهو الوسيلة التي تستعمل لكشف الأخطاء والانحرافات والتصدي لها، في حين أن التفقد يتضمن عملية الفحص والمراجعة للتأكد من سير الأمور على النحو المطلوب، أخيراً المحاسبة تقتصر عادةً على العمليات المالية (الطائي، 2012، ص103).

وتعرّف المساءلة اصطلاحاً بأنها: "أن يكون متخذو القرارات في القطاع العام والخاص وفي تنظيمات المجتمع المدني مسؤولين أمام الجمهور ودوائر محدّدة ذات علاقة، وكذلك أمام من يهمهم الأمر ومن ولهم مصلحة في تلك المؤسسات" (بوخدوني، 2015، ص5).

وتعني المساءلة أيضاً: واجب المسؤولين عن الوظائف الرسمية في تقديم تقارير دورية عن عملهم وسياساتهم ونجاحاتهم في تنفيذها، وكذلك يعني هذا المبدأ في حق الأفراد في الحصول على

التقارير والمعلومات اللازمة عن عمل المسؤولين كي يتأكدوا أن عملهم يتفق مع القيم والواجبات والمهام المحددة بموجب القانون (الائتلاف من أجل النزاهة والمساءلة، 2016، ص 64).

وتشير الطائي (2012) إلى تعريف Staphenhurst للمساءلة بأنها: "عملية تقييم الفعالية المستمرة لأداء الموظفين الحكوميين وللأجهزة العامة، لضمان العمل بالطاقة الكاملة ومنع الأخطاء والانحرافات في استعمال المال العام، بما يمكن من تقديم أفضل الخدمات" (ص 103).

و يلاحظ - وعلى نحو متزايد- أن المساءلة عن إدارة الأعمال العامة أصبحت متعلقة بالأداء أكثر منها بتنفيذ هدف محدد من أهداف السياسات العامة في نطاق القانون (المجلس الاقتصادي والاجتماعي، 2006، ص 2)، وهذا بالتأكيد يتطلب تأسيس معايير لقياس أداء المسؤولين الحكوميين وكذلك مراقبة الآليات لضمان الإيفاء بتلك المعايير (AsDB, 1999, P.8) لذا يمكن القول أن الرقابة على الأداء وسيلة للمساءلة. والمقصود بالرقابة على الأداء: "فحص مستقل للكفاءة وفعالية البرامج أو المشاريع أو المنظمات الحكومية، مع الأخذ في الاعتبار عنصر الاقتصاد بهدف الإفضاء إلى التحسينات" (الانتوساي، 2004، ص 11).

ويعتقد الباحث أن المساءلة تعد إحدى أهم الأدوات الرقابية في الدوائر الحكومية، وهو ما يتطلب متابعة تقارير الجهات الرقابية ومن أهمها تقارير الأجهزة العليا للرقابة المالية، وتقارير التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية، ونشر ثقافة الإبلاغ عن صور الفساد والإضرار بالمصالح العامة داخل المؤسسات الحكومية، كما أن المساءلة يجب أن لا تقتصر على الإلتزام بالقوانين واللوائح والتعليمات وإجراءات العمل فحسب، بل يجب أن تمتد لتشمل التركيز على فعالية الدوائر الحكومية وتحسين أدائها.

وللمساءلة مستويان يمكن أن تتحقق من خلالهما وهما (شريف، 2008، ص 82):

- المستوى الأول: المساءلة الداخلية التي تحكم وتضبط سلوك المسؤولين وفق الهيكل الهرمي الداخلي للمنظمة.

- المستوى الثاني: المساءلة الخارجية وتتحقق من خلال وجود الأجهزة الرقابية والقضائية أو التشريعية المختلفة من خارج التنظيم الهرمي والتي تحقق هذا المبدأ، فضلاً عن منظمات المجتمع المدني وأصحاب المصالح الآخرين.

وللمساءلة أنواعاً عديدة، ويمكن التمييز بين ثلاثة أنواع رئيسة من أنواع المساءلة وهي:

أ- المساءلة السياسية: التي بواسطتها يكون السياسيون مسؤولين أمام المواطنين بشكل مباشر (وهذا يعني عن طريق الانتخاب) وأحياناً يسميها بعض الباحثين بالمساءلة التشريعية أو البرلمانية لأن البرلمان يلعب دوراً هاماً في تقييد وممارسة الحكومة ورقابتها (مالكي، 2007، ص53).

ب- المساءلة الإدارية: وتشير إلى الإلتزام بأداء العمل طبقاً لما اتفق عليه من قواعد ومعايير أو الإلتزام بتقديم تقرير متجرد عن نتائج الأداء بالقياس إلى المهام والخطط الموضوعة (عيسان والخروسي، 2016، ص48) فهي تشير إلى الأداء وتهتم بالعلاقة بين التابعين والمشرفين (الطائي، 2012، ص108)، ويسميها بعضهم بالمساءلة التنفيذية لأنها مسؤولية الجهاز الحكومي التنفيذي عن محاسبة نفسه بنفسه عبر السبل الإدارية والوسائل التي تضبط العمل الإداري وتضمن سلامته (مالكي، 2007، ص53).

ج- المساءلة المالية: "وتعني واجب تقديم الحساب عن الاستعمال الحالي والمتوقع للموارد المالية وتحمل المسؤولية عن الفشل والأخطاء" (قاعدة، 2016، ص66) وهي تشمل أنظمة المحاسبة للسيطرة على النفقات والتدقيقات الداخلية والخارجية (AsDB, 1999, P.9).

ويرى الباحث أن المساءلة يجب أن تتضمن تفسيراً لتخصيص واستعمال الأموال العامة والرقابة على تلك الأموال استناداً إلى القواعد والمبادئ والممارسات المقبولة مهنيًا والمنسجمة وأحكام القوانين السائدة، كما يرى الباحث أنه وبالإضافة إلى تلك الأنواع فإن هناك عدداً من أنواع المساءلة التي أصبح لها حضورها المتزايد في الوقت الحاضر، ومنها على سبيل المثال: المساءلة القضائية، والمساءلة بالسلطة الرابعة (الإعلام) وغيرها. ويعتقد الباحث أن أفضل أنواع المساءلة هي المساءلة التي يكون مصدرها الوازع الديني والفترة السليمة وقلب الإنسان وضميره الحي وعنوانها المساءلة الأخلاقية.

لقد أكد العديد من الباحثين على أهمية مبدأ المساءلة لضمان توجه إدارة المنظمة لتحقيق المصلحة العامة، ويمكن القول أن المساءلة تسهم في توجيه طاقات المؤسسة نحو الأهداف الاستراتيجية وتوجيه الموظفين للاهتمام بنتائج أعمالهم، وتحسين وتطوير الأساليب المستخدمة في أداء الأعمال بما يؤدي إلى دافعية أكبر للتطور في العمل الإداري، وبما يساعد على الإبتكار والإبداع.

كما تظهر أهمية مبدأ المساءلة في أنها تساهم في تقييم أداء الموظفين الحكوميين، وتقييم فاعلية الوحدات الحكومية بشكل عام بما يضمن تحسين جودة الخدمات، كما أن المساءلة تشكل الفقرة الأساسية في بناء المجتمع الديمقراطي من خلال زيادة الوعي السياسي للمجتمع للمطالبة بمزيد من الديمقراطية، وتساعد المساءلة في معالجة الأخطاء والانحرافات المصاحبة لسير العمل وتمنع سوء استخدام المال العام والإضرار بالصالح العام كونها وسيلة هامة في مكافحة الفساد العام فالفساد ينعش في ظل غياب المساءلة، كما أنها تحافظ على ديناميكية مبادئ الحوكمة الرشيدة الأخرى فمن خلالها تتعزز الشفافية وتتحقق العدالة والإنصاف وتدفع نحو تقديم الخدمات للمواطنين بجودة (الطائي، 2012، ص105).

وتعمل المساءلة على تحقيق هدفين أساسيين هما: الحفاظ على مستوى الأداء العام للمنظمات وتحسينه بصورة مستمرة للارتفاع بجودته والكشف عن نقاط الضعف في أداء الأفراد والمعوقات التي تحول دون تحقيق الأهداف، وعلاج السلبيات وتلافيها (عيسان والخروصي، 2016، ص48).

4.2.3.2: مبدأ مكافحة الفساد:

الفساد ظاهرة قديمة قدم الحياة، وقد ذكر القرآن الكريم العديد من القصص في فساد الأولين قال تعالى: ﴿وَإِذْ قَالَ رَبُّكَ لِلْمَلَأِكَةِ إِنِّي جَاعِلٌ فِي الْأَرْضِ خَلِيفَةً قَالُوا أَتَجْعَلُ فِيهَا مَنْ يُفْسِدُ فِيهَا وَيَسْفِكُ الدِّمَاءَ وَنَحْنُ نُسَبِّحُ بِحَمْدِكَ وَنُقَدِّسُ لَكَ قَالَ إِنِّي أَعْلَمُ مَا لَا تَعْلَمُونَ﴾ [سورة البقرة:30]. والجديد في هذه الظاهرة هو تعقيداتها وتشابكها بحيث أصبحت تؤثر على كافة نواحي الحياة السياسية والاجتماعية والاقتصادية والإدارية لذلك تبذل الدول والمنظمات جهوداً كبيرة في محاربتة. وتعد مكافحة الفساد أحد مبادئ الحوكمة الرشيدة (المباركي وآخرون، 2017، ص11)، وهي مؤشر رئيس على الالتزام بالحوكمة الرشيدة (ADB&ADF, 1999, P.3).

وعند الحديث عن تعريف الفساد يلاحظ أنه لا يوجد اتفاق بين الأكاديميين على تعريف محدد للفساد لاختلاف المعايير المستخدمة في صياغة تعريفه. "والفساد لغةً البطلان، فيقال فسد الشيء أي بطل واضمحل" (بوطورة وسمايلي، 2019، ص2) ويمكن القول إن الفساد يعني التدمير والخراب كما إنه يعني الممارسات غير المشروعة الخارجة عن الأنظمة والتعليمات والقوانين التي تضبط الحياة.

واصطلاحاً عرّف UNDP - وكان ذلك التعريف عام 1998م - الفساد بأنه "استغلال السلطة العامة أو المنصب العام لتحقيق منفعة خاصة، سواء من خلال الرشوة، أو الابتزاز، أو من خلال استغلال النفوذ، أو المحسوبية أو الغش"(UNDP,2008,P.7).

أما منظمة الشفافية الدولية فتعرّف الفساد بأنه: "سوء استخدام السلطة المؤتمنة لتحقيق مكاسب خاصة"(Transparency International,2009,P.14).

وبنفس مضمون التعريفين السابقين يعرّف البنك الدولي الفساد بأنه: "استخدام الأموال العامة و/أو السلطة لتحقيق مكاسب خاصة أو سياسية" (وثق في مبادرة تنمية الانتوساي، 2017، ص7).

"ويشكل عام يمكن تعريف الفساد بأنه الخروج عن النظام والقانون (عدم الالتزام بهما) أو استغلال غيابهما من أجل تحقيق مصالح سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية للفرد أو لجماعة معينة" (زكري، 2013، ص7).

أما القانون اليمني رقم (39) لسنة 2006م بشأن مكافحة الفساد فقد عرّف الفساد بأنه: "استغلال الوظيفة العامة للحصول على مصالح خاصة سواء كان ذلك بمخالفة القانون أو استغلاله أو باستغلال الصلاحيات الممنوحة".

ويلاحظ على تلك التعريفات تركيزها على أسباب الفساد في السلطات العامة وإساءة استخدامها ومعظم تلك التعريفات تتقارب إلى حد ما من حيث المضمون وإن اختلفت من حيث الصياغة. ويبدو أن تلك التعريفات لاتعكس مفهوم الفساد، بل تصف بعض أشكاله وصوره، فاستغلال الموظف للسلطة العامة لتحقيق مصالح خاصة يعد انتهاكاً للسلوكيات والقواعد المنظمة لممارسة السلطة. كما إن تلك التعريفات لاتشمل أفعال الأطراف المشاركة في الفساد، ومنهم على سبيل المثال من يقدمون الرشوى والتي نصّ المشرّع اليمني على تجريمها كما ورد بالمادة رقم (30) من قانون مكافحة الفساد رقم (39) لسنة 2006م، وكذلك جرمتها اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد (الأمم المتحدة، 2004 ب، ص17)، ويلاحظ كذلك أن التعريفات السابقة حصرت الفساد بأفعال ترتبط بالجهات الحكومية وموظفيها، ولقد أدرك UNDP ذلك القصور فأجرى تعديلاً في عام 2008م على تعريف الفساد الذي قدمه في عام 1998م فعرّف الفساد بأنه: "استعمال السلطة المخولة لتحصيل كسب خاص"(UNDP,2008,P.7)، وهذا التعريف أوسع باعتباره يشمل القطاع الخاص أيضاً.

ويعتقد الباحث أنه ينبغي النظر إلى الفساد باعتباره ظاهرة أوسع حيث إن وكلاء القطاع الخاص يشتركون في المسؤولية، وأن تعريفات الفساد التي تنطلق من زاوية التركيز على الوظيفة العامة هي تعريفات قاصرة، إذ أن أي سلوك أو تصرف يهدد المصالح العامة أو المصالح الخاصة المشروعة ويترتب عليه استخدام سيئ للوظيفة لأجل تحقيق منافع شخصية يعد فساداً بغض النظر عن القائمين به.

ولأن الفساد هو ظاهرة فطريّة أن يكون له أسباب وآثار، كما أن له صوراً وأشكالاً، وتتنوع الأسباب الكامنة من مجتمع لآخر وتتداخل هذه الأسباب فيما بينها ومن هذه الأسباب الآتي:
أ- أسباب سياسية: وتتمثل في ضعف مؤسسات الدولة، ويتضح ذلك الضعف في غموض معاملاتها الاقتصادية، وعدم الالتزام بالنظم والإجراءات في التعيينات والوظائف، وضعف أجهزتها الرقابية المختصة في كشف الفساد، وكذلك ضعف النظام القانوني نتيجة غياب التشريعات أو عدم التطبيق الفعّال للتشريعات السائدة، وعدم العدالة في توزيع الثروة والسلطة ما يدفع الأفراد لتغليب المصلحة الخاصة على المصلحة العامة (بوطورة وسمايلي، 2019، ص3).

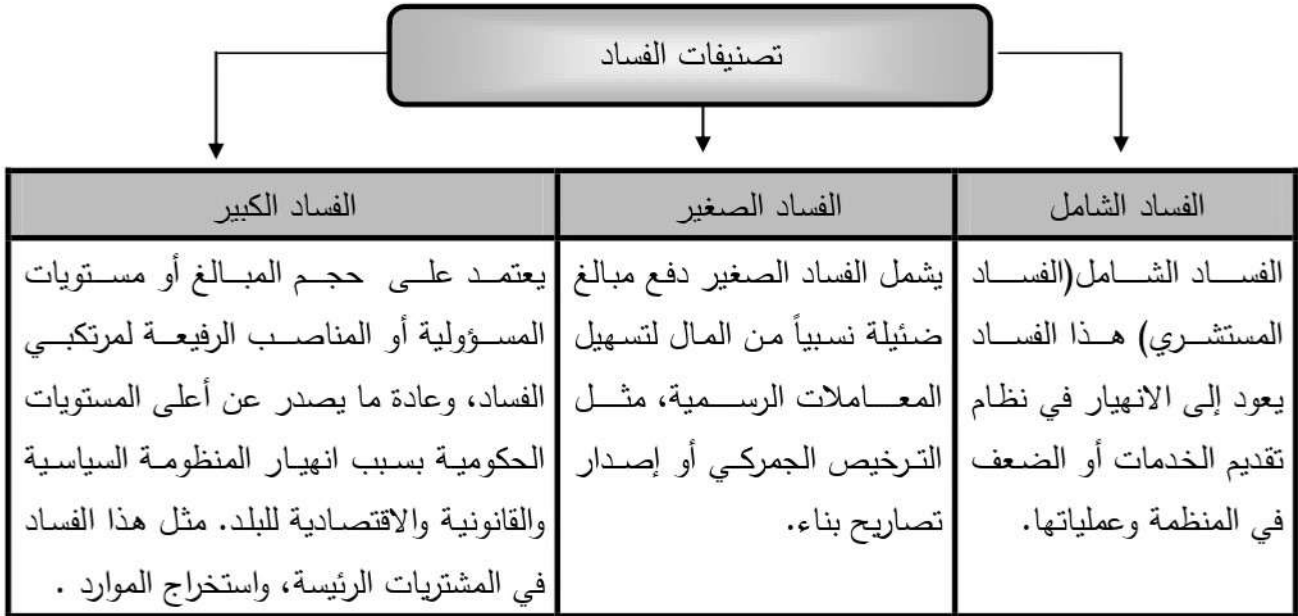
ويرى الباحث أن الأنظمة الديكتاتورية وعدم الاستقرار السياسي وضعف منظمات المجتمع المدني وضعف الإعلام تتدرج ضمن الأسباب السياسية التي توجد بيئة خصبة لجميع أنواع الفساد.
ب- الأسباب الاقتصادية: وتتمثل في توسع الدور الاقتصادي للدولة ومركزية اتخاذ القرار الاقتصادي واستغلال المسؤولين الحكوميين ذلك للحصول على مكاسب شخصية، وكذلك انخفاض مستويات الأجور وارتفاع تكاليف المعيشة والفقر كل ذلك يدفع لمخالفة القوانين للحصول على مكاسب شخصية (بوطورة وسمايلي، 2019، ص3).

ويرى الباحث أن وفرة الموارد الاقتصادية قد تتسبب أيضاً في الفساد لأنها توجد فرصاً أمام الفاسدين، فالفساد قد يحدث بسبب الفقر والحاجة أو بسبب الثروة والوفرة.

ج- الأسباب الاجتماعية: تؤدي بعض القيم الثقافية السائدة في المجتمعات دوراً بارزاً في ترسيخ الفساد كالعصبية والانتماءات العشائرية والقبلية والطائفية، وإن ضعف أخلاقيات الوظيفة العامة مع غياب المساءلة والعقاب يجعل بعض الفاسدين يقومون بخدمة مصالحهم على حساب المصالح العامة (بوطورة وسمايلي، 2019، ص3).

ويعتقد الباحث أن الجهل وانخفاض مستويات التعليم وضعف الوعي المجتمعي بخطورة الفساد والحروب والصراعات عوامل مساعدة على تفشي الفساد وانتشاره. وتتعدد أنواع الفساد وصوره

وممارساته وتختلف درجة انتشارها من مجتمع لآخر تبعاً لاختلاف الأوضاع السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية السائدة فيها، ومستوى تطور كياناتها المؤسسية فقد صنّف مبادرة تنمية الانتوساي(2017) الفساد كما في الشكل رقم (2-9):



شكل رقم (2-9): تصنيفات الفساد

المصدر : (مبادرة تنمية الانتوساي،2017،ص8)

ويضيف UNDP (2008) إلى تلك الأنواع الفساد السياسي المتمثل في إساءة استخدام السلطة لتحقيق مكاسب شخصية بهدف الحفاظ على السلطة وتعزيز مواقعهم فيها(P.9). ويرى الباحث إن التقسيمات التي أوردتها مبادرة تنمية الانتوساي(2017) يمكن أن تدرج تحت عنوان الفساد المالي والإداري، كما إن مظاهر الفساد وصوره تتنوع ولا يمكن حصرها بشكل كامل ودقيق لاختلاف الأشخاص أو الجهات التي تمارسه.

ويمكن تلخيص أبرز صور الفساد المالي والإداري في الآتي (زكري،2013،ص8):

- الرشوة وتعني الحصول على منفعة مقابل تنفيذ عمل أو الامتناع عن تنفيذه.
- المحسوبية والمحاباة والوساطة في التعيينات الحكومية أوفي الحصول على منافع شخصية غير مستحقة.
- الإعتداء على المال العام وهدره.

- الابتزاز والذي يعني الحصول على أموال من طرف معين في المجتمع مقابل تنفيذ مصلحة مرتبطة بالشخص المتصف بالفساد.

وللفساد آثار وعواقب سلبية و كارثية على الدول والمجتمعات على المستوى السياسي والاقتصادي والاجتماعي فمن تلك العواقب والآثار الآتي (UNDP,2008,P.10-11) :

- الفساد يفاقم الفقر وكلاهما يعزز الآخر، كما أن الفساد يؤثر سلباً على النمو الاقتصادي وعلى التنمية البشرية والتنمية المستدامة.

- الفساد يعرقل تقديم المساعدات الإنسانية وخاصة المساعدات المتعلقة بإعادة الإعمار .

- الفساد يساعد على انتشار الجريمة المنظمة.

- الفساد ينتهك حقوق الإنسان.

- الفساد يعزز بيئة غير ديمقراطية ويضعف مؤسسات الدولة ويؤثر على شرعية الدولة. ونتيجة لتلك العواقب والآثار السلبية كان لابد للدول والمجتمعات والمنظمات أن تكافح هذا الداء العضال. ومكافحة الفساد تعني اتخاذ الخطوات والإجراءات اللازمة للوقاية من مظاهره المختلفة كالرشوة، واستغلال السلطة والنفوذ وردع تلك المظاهر (مركز العقد الاجتماعي،2014،ص7).

ويعتقد الباحث أن مكافحة الفساد واجب ديني وأخلاقي و وطني وإنساني، ويتوجب على الدول وأجهزتها الرقابية بذل المزيد من الجهود في سبيل مكافحة الفساد وعلى وجه الخصوص الفساد المالي والإداري باعتبار ذلك من صميم عمل تلك الأجهزة.

5.2.3.2: مبدأ الكفاءة والفعالية:

تزخر أدبيات الإدارة على وجه العموم، والإدارة العامة على وجه الخصوص بالعديد من التعريفات لمفهوم الكفاءة والفعالية، ويتفق الباحث مع وجهات النظر التي تفرق بين كلا المفهومين، فهما مفهومان مستقلان منفصلان عن بعضهما البعض (Biloslavo, Bannoli, & Figelj,2013,P423) إلا أن هناك علاقة ارتباط بين المفهومين، إذ يسهم كلٌ منهما في تحقيق الآخر (Mandl, Dierx,& Ilzkovitz,2008,P.3) لذلك وجد الباحث من المناسب الربط بينهما.

يجدر الإشارة إلى أن مستويات الكفاءة والفعالية التي تحققها المنظمة يعبر عنه بمفهوم الأداء، وأن مفهوم الأداء مرادف للكفاءة والفعالية، وفي الواقع فإن الكفاءة والفعالية مفهومان متلازمان عندما يتعلق الأمر بقياس الأداء (مزهوده، 2001، ص 87).

ولقد تعددت تعريفات الكفاءة التي أوردها عدد من المفكرين والباحثين ومنها الآتي:
تعريف Peter F. Drucker الذي أشار فيه إلى الكفاءة باعتبارها فعل الأشياء بطريقة صحيحة. أما Chan فيعرّف الكفاءة بأنها: الاستخدام الأمثل للموارد بمايسهم في توفير المال والوقت ومن ثم تحسين أداء المنظمة (as cited in Roghanian, Rasli, & Gheysari, 2012, P.552).

ووفقاً لملاحق المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية ISSAI3100 الصادر عن INTOSAI الخاص بالرقابة على الأداء فإن مبدأ الكفاءة يقصد به "استغلال الموارد المتاحة استغلالاً كافياً وهو يهتم بأفضل علاقة بين الموارد المستخدمة والظروف الموجودة من جهة والنتائج المتحققة وذلك من حيث كمية النتائج و/أو الإنجازات ونوعيتها وتوقيتها" (الانتوساي، 2004، ص 2).

ويعرّف مركز العقد الاجتماعي (2014) الكفاءة بأنها: "تقديم الخدمات وتطبيق السياسات العامة بأقل تكلفة ممكنة وفي أقل وقت وفقاً لمعايير الكفاءة والجدارة" (ص 7).

أما تعريف الفعالية فيعرّفها Peter F. Drucker بأنها: "فعل الأشياء الصحيحة". ومن ثم تقيس الفعالية قدرة المنظمة على تحقيق الأهداف والغايات التي تمّ تحديدها مسبقاً وتوجد خمسة متطلبات يجب توفرها لتحقيق الفعالية بالمنظمة وهي إدارة الوقت، التوجيه بالنتائج، تحديد وترتيب الأولويات صنع القرار، وتقوية البناء التنظيمي (as cited in Roghanian, et al., 2012, P.552).

ووفقاً لملاحق المعيار ISSAI3100 فإن مبدأ الفعالية هو تحقيق النتائج الموضوعية، وهو يهتم بتحقيق الغايات أو الأهداف المحددة و/أو النتائج المرجوة" (الانتوساي، 2004، ص 2).

وتعرّف الفعالية أيضاً بأنها: قدرة المنظمة على تقديم خدمات ذات جودة تحقق رضا المواطنين (مركز العقد الاجتماعي، 2014، ص 7).

ويمكن القول أن الكفاءة والفعالية كأحد مبادئ الحوكمة الرشيدة يعني أن ينتج عن العمليات والمنظمات نتائج ومخرجات تلبي احتياجات المواطنين، مع تحقيق أفضل استخدام للموارد، إذ أن جوهر الحوكمة الرشيدة يكمن في تحسين جودة أداء المنظمات، وهذا يتطلب تكييف عمليات وأنشطة المنظمة بما يضمن تحقيق ذلك من خلال زيادة مستوى كفاءة وفعالية المنظمة.

ولكي تحقق المنظمة أو الدائرة الحكومية مبدأ الكفاءة والفعالية فإنه ينبغي عليها الالتزام بعدد من المتطلبات منها ما يتعلق بتحقيق الكفاءة ومنها ما يتعلق بتحقيق الفعالية. فمن متطلبات تحقيق الكفاءة بالدوائر الحكومية من منظور الحوكمة الرشيدة الآتي (وزارة التطوير الأردنية، 2017، ص9):

أ- إجراء المنظمة أو الدائرة الحكومية الدراسات واختيار البدائل التنظيمية التي تحقق أعلى المنافع للدائرة الحكومية، وكذلك أصحب العلاقة وبما يحقق تحقيق الأهداف المرجوة باستخدام الحد الأدنى الممكن من الموارد.

ب- ضمان الموازنة بين طبيعة عمل الدائرة من جهة، واستراتيجيتها والموارد المطلوبة لتنفيذها من جهة أخرى، والعمل على تحديد مؤشرات لضمان كفاءة العمليات والإجراءات ومشاريع الإنفاق وكذلك وضع المؤشرات لزيادة كفاءة عمل الموظفين.

ج- تصميم الإجراءات المالية والإدارية والفنية المختلفة المرتبطة بعمل الدائرة، والعمل على تبني واستخدام أفضل الأدوات وأنظمة ومنهجيات العمل الحديثة من أجل ضمان سهولتها وتحقيق قيمة مضافة إلى متلقي الخدمة.

د- العمل على تطوير وتسهيل الإجراءات الحكومية لتصبح أكثر كفاءة وذات كلفة مقبولة. أما متطلبات تحقيق الفعالية بالدوائر الحكومية من منظور الحوكمة الرشيدة فهي كالآتي (الطائي، 2012، ص99):

أ- تحسين وبناء القدرات المؤسسية باختيار عناصر كفوة مع تحديد الصلاحيات والمسؤوليات وإشراك جميع المعنيين في عملية اتخاذ القرارات.

ب- الاهتمام بالتنمية البشرية كركيزة هامة في التنمية الاقتصادية وهو ما يتطلب إعداد برامج النهوض بالتربية والتعليم، والتدريب، والصحة، وتوفير الخدمات الاجتماعية الأخرى.

ج- تنظيم الهياكل الإدارية التنفيذية في الوحدات الإدارية بما يضمن زيادة كفاءة أدائها في تنفيذ الإجراءات التي تقع عليها.

د- تطوير القدرات في مجال إعداد دراسات الجدوى الفنية والاقتصادية وتقييم الآثار البيئية للمشاريع والوحدات.

ويرى الباحث إن من متطلبات تحقيق الفعالية بالدوائر الحكومية أن تقوم تلك الدوائر بوضع استراتيجيات وخطط وإجراءات من أجل تحقيق أهدافها وغاياتها، والعمل على إنجاز مهامها

وأعمالها بشكل كامل، وعلى أن تراعي تلك الاستراتيجيات والخطط والإجراءات ورغبات وحاجات المواطنين.

3.3.2: العلاقة بين مبادئ الحوكمة الرشيدة:

من خلال استعراض مبادئ الحوكمة الرشيدة فإنه من الأهمية بمكان الإشارة إلى العلاقة بين تلك المبادئ إذ أن تلك المبادئ تميل إلى أن تكون متبادلة الدعم والاعتماد، فهناك علاقة ترابطية تبادلية الأثر بين مبادئ الحوكمة الرشيدة (الطائي، 2012، ص105)، فهي تعمل وفق منظومة واحدة، وبينها علاقات متداخلة تبني بعضها على بعض، وكل مبدأ منها يتوقف على المبدأ الآخر (التعمري، 2004، ص16)، وبالنتيجة فإن مجموع تفاعلها وترابطها يجسد مفهوم الحوكمة الرشيدة. وبدون الشفافية يكون من الصعب بمكان وضع كيانات القطاع العام وغيرها موضع المساءلة، ولا تكتسب الشفافية قيمة إلا بوجود مبدأ المساءلة، بمعنى ما لم تكن هنالك أي مساءلة على طريقة استخدام الموارد، وعواقب الفشل في بلوغ الأهداف المحددة على صعيد الأداء، لن تكون هنالك شفافية، ويعد وجود هذين المبدأين معاً شرطاً مهماً لتحقيق الكفاءة والفعالية (المجلس الاقتصادي والاجتماعي، 2006، ص13).

والكفاءة والفعالية من مبادئ الحوكمة الرشيدة، والمفهوم العام لهذا المبدأ أن تتحقق الأهداف بأقل الكلفة والوقت، ولندرة الموارد فإن النزاعات والخلافات تظهر حول مدى تحقيق الكفاءة والفعالية لذا لا بد من حكم وسيادة القانون لحل تلك الخلافات والنزاعات (التعمري، 2004، ص13). ويؤكد التعمري (2004) أن مبادئ الحوكمة الرشيدة لا يمكن ضمانها بدون مساءلة لذلك يقال إن المساءلة هي القلب النابض للحوكمة الرشيدة، وإذا فقدت المساءلة فقدت بقية المبادئ حياتها (ص16).

ويرى الباحث أن سيادة القانون تعزز المساءلة والشفافية بما يضمن للمنظمة أداءً كفوئاً وفعالاً، كما أنه لا يمكن فرض المساءلة دون شفافية وسيادة القانون، وأن غياب الشفافية والمساءلة وسيادة القانون عوامل رئيسة لشيوع الفساد الاقتصادي والإداري والاجتماعي وانتشاره، كما أن وجود تلك المبادئ شرط أساسي لمكافحة الفساد وزيادة الكفاءة والفعالية.

الفصل الثالث

الرقابة المالية العليا ودور الأجهزة العليا للرقابة المالية في تعزيز الحوكمة الرشيدة

تمهيد

يسعى الباحث من خلال هذا الفصل إلى إيضاح الخلفية النظرية لموضوع الرقابة المالية مع التركيز على ميدان الرقابة المالية العليا التي تنفذها أجهزة الرقابة المالية العليا، والتعرّف على طبيعة نشاط هذه الأجهزة ودورها في تعزيز مبادئ الحوكمة الرشيدة، وذلك من خلال الاستفادة من الدراسات والأبحاث النظرية السابقة ذات العلاقة لذلك فإن هذا الفصل ولأجل تحقيق هذا الهدف شمل على ثلاثة مباحث وهي كالآتي:

المبحث الأول: مفهوم الرقابة المالية العليا وتطورها: بهدف إعطاء لمحة تاريخية عنها من حيث النشأة التاريخية وتطورها الوظيفي، ومفهومها وأهميتها، مع الإشارة إلى أنواعها وفقاً لعدد من الاعتبارات أو الزوايا التي ينظر إليها من خلالها، مع التطرق لمراحل وأدوات تنفيذ الرقابة المالية.

المبحث الثاني: التعريف بالأجهزة العليا للرقابة المالية: لبيان ماهيتها وطبيعة نشاطها والنماذج التي تتبعها الدول لتنظيم تلك الأجهزة تبعاً لطبيعة النظام التشريعي والسياسي والمالي لتلك الدول، وتمت الإشارة في هذا المبحث إلى أهم القواعد والمبادئ التي تمثل الإطار الفكري الذي يمكن الاستناد إليه والاسترشاد به في الجوانب المتعلقة بوضعية أجهزة الرقابة المالية العليا واختصاصاتها وطبيعة نشاطها.

المبحث الثالث: إسهامات أجهزة الرقابة المالية العليا في تعزيز الحوكمة الرشيدة ومعوقات ومتطلبات ذلك: حيث تمّ إبراز الدور الحيوي الذي يمكن أن تلعبه أجهزة الرقابة المالية العليا في تعزيز الحوكمة الرشيدة من خلال أنواع الرقابة التي تنفذها والتعرّف على أبرز الجهود المبذولة من قبل أهم المنظمات الدولية المعنية بالأجهزة العليا للرقابة المالية نحو تعزيز الحوكمة الرشيدة، واستعراض أهم ما قدمته تلك المنظمات من رصيد فكري في هذا المجال، كما هدف هذا المبحث إلى التعرّف على أهم المعوقات والتحديات التي تواجهها أجهزة الرقابة المالية العليا في تعزيز الحوكمة الرشيدة، مع استعراض لأهم متطلبات تفعيل مساهمتها في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابتها.

1.3: المبحث الأول

مفهوم الرقابة المالية العليا وتطورها

1.1.3: لمحة عن التطور التاريخي والوظيفي للرقابة المالية العليا:

1.1.1.3: التطور التاريخي للرقابة المالية العليا:

ترجع نشأة الرقابة المالية العليا إلى نشأة الدولة وملكيته للمال العام وإدارته نيابة عن الشعب وقد تطورت الرقابة المالية العليا بتطور الدولة، وساعد على ذلك ازدياد نشاط الدولة وتطوره وانتقاله من مرحلة الدولة الحامية التي يقتصر دورها على الحفاظ على الأمن الداخلي والخارجي إلى مرحلة الدولة المتدخلة في مختلف جوانب الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وقد أدى ذلك إلى تداول أكبر للمال العام ما تطلب ضرورة توفير رقابة مالية فاعلة تكفل المحافظة عليه وحمايته من جميع أشكال الضرر لذلك حرصت مختلف التشريعات القديمة والحديثة على حماية المال العام وايجاد الوسائل الكفيلة لتنظيمه سواء فيما يتعلق بعمليات الإنفاق أو التحصيل (جابر، 2004، ص12).

وتعد الرقابة بوجه عام، والرقابة المالية على وجه الخصوص أمراً هاماً وأساسياً في أي مجتمع فمن خلالها يمكن التحقق من مدى احترام الضوابط والحدود لتصرفات أفراد المجتمع، سواء أكانوا حكاماً أو محكومين، كما أن لها دوراً رئيساً في تنظيم مختلف المجتمعات التاريخية (العموري، 2005، ص16)، فقد كان للفراعنة في مصر رقابة تهتم بضبط المحاصيل باعتبارها من أهم الأشياء التي يمكن فرض الضرائب عليها، كذلك كان لدى أثينا منذ قرابة 300 سنة قبل الميلاد مؤسسة مختصة بالرقابة على أموال الدولة (الوشلي، 2008، ص31). وظهرت فكرة المحاسبة عند السومريين في العراق قبل 3000 سنة قبل الميلاد إذ كانت وظيفة الكاتب تتمثل في كتابة الوثائق القانونية وعمليات البيع والشراء والاقتراض إلى جانب عمله محاسباً مختصاً بتدوين الغنائم، والهدف الأساسي من فكرة المحاسبة في ذلك الوقت هو الرقابة (جابر، 2004، ص12).

ويمكن القول أن نشأة الرقابة المالية وتطورها مرتبطة بنشأة الرقابة والمحاسبة وأن الرقابة المالية برزت إلى الوجود بعد ظهور المحاسبة إذ لا يمكن تصور وجود رقابة مالية إلا بوجود حسابات.

كما أن تشريعات حمورابي احتوت على الكثير من أحكام تنظيم المعاملات المالية والتجارية، وهدفها تحقيق الرقابة المالية. أيضاً عرف اليمينيون القدامى الرقابة المالية عبر الشورى في الألف الأول قبل الميلاد وذلك في مملكة سبأ (الوشلي، 2008، ص31).

أما الحضارة الإسلامية فقد اهتمت بالرقابة المالية وبرز ذلك بشكل واضح في تطبيق نبينا محمد صلى الله عليه وسلم لها منذ أربعة عشر قرناً من خلال محاسبته للولاة، وكان صلى الله عليه وسلم لا يولي على الأعمال إلا الأكفاء من المسلمين القادرين على تنفيذ الأعمال، وكان يرشدهم إلى كيفية أداء الأعمال ثم يحاسبهم، وسار الخلفاء الراشدون من بعده على هذه السنة (حماد، 2006، ص11). ومنذ ذلك الوقت مارس العرب الرقابة المالية، وتحفل كتب التاريخ الإسلامي العظيم بأنماط متنوعة من الرقابة وتراوحت هذه الرقابة بين رقابة مالية قبل الصرف، ورقابة مالية بعد الصرف، وكان يقوم بها الرئيس الأعلى أو مجلس الشورى أو القضاة أو المحتسبون (الوشلي، 2008، ص31).

وفي العصور الحديثة تعد فرنسا من أوائل الدول التي أوجدت هيئة مختصة للرقابة على الأموال العامة حيث أنشأ الملك سانت لويس غرفاً للمحاسبة، ومن أهمها غرفة محاسبة باريس في سنة 1256م التي مرت بتطورات عديدة حتى تمثلت في الرقابة القضائية والتي مارستها محكمة المحاسبات منذ سنة 1807م. أما في إنجلترا فقد أنشئت هيئة الرقابة المالية في سنة 1866م، وفي الولايات المتحدة الأمريكية أنشئت هيئة عليا للرقابة المالية بموجب قانون الموازنة الصادر في سنة 1921م.

وفي الدول العربية ارتبطت نشأة الأجهزة المختصة في الرقابة المالية العليا بنشأة واستقلال كل دولة فعلى سبيل المثال أنشئ ديوان المحاسبات في سوريا سنة 1938م والذي أطلق عليه اسم الجهاز المركزي للرقابة المالية في سنة 1976م، وفي مصر أنشئ ديوان المحاسبات في سنة 1942م، ثم تطور هذا الجهاز إلى الجهاز المركزي للمحاسبات في سنة 1964م (العموري، 2005، ص17).

وفي جمهورية اليمن الديمقراطية أنشئ الجهاز المركزي لمراجعة الحسابات بموجب القانون رقم (16) لسنة 1972م، وفي الجمهورية العربية اليمنية أنشئ الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بموجب القانون رقم (54) لسنة 1974م، وبعد توحيد شطري اليمن في عام 1990م تم دمج جهازي الشطرين في جهاز واحد وهو الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وذلك بموجب القانون رقم (39) لعام 1992م بشأن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة (الأشول، 2006، ص88).

2.1.1.3: التطور الوظيفي للرقابة المالية العليا:

تطور مفهوم الرقابة المالية بتطور القواعد والأسس والإجراءات التي تحكم النشاط المالي للدولة حيث اقتصر في مفهومه التقليدي على الرقابة المحاسبية القائمة على المراجعة المستندية

والتحقق من صحة وسلامة تطبيق القوانين المالية، بينما اتجهت الرقابة المالية في مفهومها الحديث إلى الجمع بين الرقابة المحاسبية التقليدية والرقابة الاقتصادية لتقييم الأداء وترشيد الإدارة، وقد تبع ذلك تطوراً في التسميات والمفاهيم حيث تطورت من رقابة المشروعية إلى الرقابة المحاسبية ثم الرقابة المالية والرقابة الاقتصادية ثم الرقابة على البرامج.

إن تطور الرقابة المالية العليا مرّ بثلاث مراحل وهي كالاتي (الصيرفي، 2014، ص209):

- المرحلة الأولى: تعود للعصور الوسطى والتي تركز على الانتظام بشكل محدد، وكانت لها اهتمامات ضيقة ومحددة تتعلق بتحديد الحد الأقصى من الإنفاق في الوزارات الحكومية التنفيذية وانتظام هذا الإنفاق.

- المرحلة الثانية: أدت الزيادة المطردة في الإنفاق الحكومي نتيجة لتدخل الدولة المتزايد وتعدد وظائفها واتساع تنظيماتها إلى تحول التركيز - في هذه المرحلة - إلى أدوار الأموال العامة حيث بدأ الاهتمام باختيار الطريق الأنسب لتحقيق مهمة محددة ووضع معايير القياس ومعايير لتقييم الأداء.

- المرحلة الثالثة: على الرغم من أن التركيز على إدارة العمليات المحاسبية ما يزال مستمراً ومعمولاً به في كثير من الدول المتقدمة والدول النامية، غير أن الرقابة المالية قد دخلت في مجال آخر وأصبحت تهتم بمسائل أعم وأشمل ترتبط بالأهداف الطويلة الأجل والسياسات الحكومية وعلاقتها ببدائل الإنفاق المحددة.

وقد صاحب ذلك التطور في المفهوم تطوراً آخر وهو التطور في أجهزة الرقابة المالية، التي انتقلت من أجهزة تتولى الرقابة لصالح الملك أو الامبراطور - كما في أوروبا في العصور الوسطى إذ لم يكن هناك تمييز بين أموال الملك وأموال الدولة - إلى أجهزة مستقلة تتولى الرقابة على التصرفات المالية للسلطة التنفيذية لصالح الشعب ممثلاً في المجالس البرلمانية.

ولأجل تحقيق التعاون بين مختلف أجهزة الرقابة المالية العليا في العالم، أنشئت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية INTOSAI في سنة 1953م، وفي إطارها تمّ إنشاء مجموعات عمل إقليمية منها على سبيل المثال منظمة ARABOSAI (العموري، 2005، ص61).

والجدير بالإشارة أن مصطلح الرقابة المالية العليا برز بعد نشؤ منظمة INTOSAI، واستخدم ذلك المصطلح بدلاً عن الرقابة المالية الخارجية (رقابة السلطة التشريعية)، وذلك بعد أن لوحظ أن حصر الانضمام إلى هذه المنظمة على أجهزة الرقابة المالية التابعة للسلطة التشريعية سيحول دون

فرص انضمام عدد من أجهزة الرقابة المالية إلى منظمة INTOSAI بسبب عدم تبعيتها للسلطة التشريعية في بعض الدول، فانصرف شرط العضوية إلى الوظيفة الرقابية التي تمارسها الدولة من أعلى مستوياتها التنظيمية، فأصبح بالإمكان انضمام أجهزة الرقابة المالية التابعة للسلطة التشريعية أو لرئيس الدولة أو للسلطة التنفيذية لمنظمة INTOSAI (الوشلي، 2008، ص49).

ومما سبق يتضح أن مفهوم الرقابة المالية العليا وأجهزتها تطور بتطور المجتمعات البشرية والدول وتطور حاجة الشعوب، وأن عملية الرقابة المالية ليست وليدة نظم الدولة الحديثة بل هي ظاهرة ملازمة لتجمع الأفراد تحقيقاً لمصالحهم المشتركة والمتبادلة.

2.1.3: تعريف الرقابة المالية العليا وأهميتها وأهدافها:

1.2.1.3: تعريف الرقابة المالية العليا:

عند البحث عن معنى الرقابة في اللغة نجد أن لها معاني مختلفة كثيرة بحسب المجال المستخدمة فيه، فقد أوردت معاجم اللغة العربية عدداً من تلك المعاني، إذ يشير الصالحي (2018) إلى أن الرقابة تأتي بمعنى قوة التوجيه، أو السلطة، أو بمعنى التفنيس، أو الملاحظة، أو الحراسة والمحافظة وكذلك تعني المطابقة، وتأتي الرقابة بمعنى الانتظار، فالرقيب هو الحافظ المنتظر. وفي اللغة تأتي الرقابة على وزن فعالة وهي تدل على كثرة الأفعال والأعمال التي يقوم بها الشخص في العمل الرقابي وتدل هذه الصفة على المواصلة للعمل والرقابة (ص74).

واصطلاحاً تعددت تعريفات الباحثين للرقابة بشكل عام ومنها الرقابة المالية، ويرجع السبب في ذلك إلى الوظيفة التي ينظر إليها من خلالها، والأهداف التي يُراد تحقيقها، والجهات التي تقوم بها لذلك فهناك ثلاثة اتجاهات أساسية و متباينة في تعريف الرقابة كالاتي (حمري، 2016، ص117):

- الاتجاه الأول: يعرف الرقابة انطلافاً من الجانب الوظيفي أي الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها ووفقاً لهذا الاتجاه فالرقابة تشمل الأنشطة التي تعمل على تحقيق الخطة الموضوعية، ومضمون الرقابة يتعلق بقياس وتصحيح أعمال القائمين بالتنفيذ الفعلي لتأكيد إنجاز الخطط.

- الاتجاه الثاني: يستند في تعريفه للرقابة على الجانب الإجرائي أي مجمل الخطوات التي يتوجب اتباعها للقيام بعملية الرقابة، ووفقاً لهذا الاتجاه فالرقابة تعني مجموعة اجراءات تستند على جمع

البيانات التحليلية عن طريق خطة بغرض متابعتها، والتحقق من قيام المنظمة بمستوياتها المختلفة بتنفيذ أهدافها بأحسن وسائل الأداء التي تكفل كفاءة اقتصادية.

- الاتجاه الثالث: يهتم هذا الاتجاه بالأجهزة التي تضطلع بالرقابة المالية، وأن الرقابة تتمثل في الإشراف والفحص والمتابعة من جانب سلطة أعلى لها الحق في التعرف على كيفية سير العمل داخل المنظمة والتأكد من حسن استخدام الأموال العامة، وأن الموارد تحصل وفقاً للقوانين واللوائح والتعليمات السارية، ومن ثم الكشف عن المخالفات والانحرافات واقتراح الحلول لمعالجتها ومنع تكرارها.

ويبدو أن تعدد تعريفات ووجهات النظر حول مفهوم الرقابة لا يعني وجود اختلاف جوهري يؤثر على عملية الرقابة، إذ تكاد وجهات النظر المختلفة تتفق على أن الرقابة هي الإجراء أو العملية الإدارية التي تقوم بها الإدارة للتأكد من أن الخطط الموضوعة قد حُققت على الوجه المطلوب وذلك بمقارنة ما هو فعلي بما تمّ التخطيط له، وجعل الأمور تتم طبقاً للطريقة أو الخطط الموضوعة، وبما يُحقق المصالح المنشودة، والعمل على تصحيح أي انحرافات مستقبلية.

وتعرّف لجنة إجراءات التدقيق Committee on Auditing Procedures - المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين American Institute Of Certified Public Accountants (AICPA) - الرقابة المالية بأنها: "الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله المالية وضبط مراجعة البيانات المحاسبية، والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة" (وثق في عبدالرزاق، 2002، ص70).

أما الصقال فيعرّف الرقابة المالية بأنها: "عمليات السيطرة التنظيمية المستمرة على تطبيق خطط المنظمة بصورة كفاءة وفعالة وبما يضمن تحقيق أهدافها دون هدر في الموارد والقدرات المادية والمالية والبشرية، وهي وسيلة لتحديد مناطق ومجالات الإخفاقات ووضع المعالجات اللازمة لتصحيحها" (وثق في رشيد، الحمداني والأعرجي، 2012، ص326).

ويعرّفها مكتب المحاسبة العام General Accounting Office في الولايات المتحدة الأمريكية

بأنها:

فحص العمليات المالية ومدى الالتزام بالقوانين والتشريعات، ومراجعتها لبيان ما إذا كانت القوائم المالية تمثل بعدالة المركز المالي للحكومة، وفيما إذا كانت نتائج العمليات قد تمت وفق المبادئ المحاسبية المقبولة، ومدى التزام الوحدة الحكومية بالقوانين والأنظمة المالية النافذة، ومدى قيام الوحدة الحكومية باستخدام الموارد البشرية والمادية... وإدارتها بكفاية وبطريقة اقتصادية(حماد،2006،ص19).

وقد وصفت الانتوساي الرقابة المالية في القطاع العام وفقاً لما نصَّ عليه المعيار الانتوساي ISSAI100 بأنها: "عملية منتظمة موضوعية للحصول على الأدلة وتقييمها بهدف تحديد ما إذا كانت المعلومات الفعلية تتوافق مع المعايير المقررة"(INTOSAI,2019 b ,P.10).

وتعرّفها دراسة الصالحي (2018) بأنها:

مجموعة الوسائل والإجراءات التي تتبع لمراجعة التصرفات المالية من قبل جهة خارجية مستقلة ومختصة في الرقابة على الأمور المالية وتقييم عمل الأجهزة الخاضعة للرقابة للتأكد من إنفاق الأموال وفق الخطة المحددة لها ولمنع الفساد المالي والإداري في الوظيفة العامة والحفاظ على الأموال العامة(ص12).

أما الرقابة المالية العليا فيعرّفها المؤتمر العربي الأول للرقابة المالية العليا - والمنعقد في مدينة الاسكندرية سنة 1977م - بأنها:

منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم الاقتصادية والمحاسبية والإدارية تهدف إلى التأكد من المحافظة على الأموال العامة، ورفع كفاية استخدامها وتحقيق الفعالية في النتائج المحققة، على أن يقوم بهذه المهمة جهاز مستقل ينوب عن السلطة التشريعية وغير خاضع للسلطة التنفيذية(الخريسات،2014،ص9).

أما الخريسات(2014) فتعرّف الرقابة المالية العليا بأنها:

مجموعة الإجراءات التي ينفذها الجهاز الأعلى للرقابة في أي دولة بهدف التحقق من صحة التحصيل والإنفاق، وأنها تتم وفق التشريعات المعمول بها من أجل حماية المال العام من التلاعب والضياع، والتقرير بذلك للجهات ذات العلاقة من أجل العمل على تصويب الملاحظات الواردة ومحاسبة المتسببين عن ذلك(ص10).

وفي ضوء ما سبق من استعراض للتطور التاريخي والوظيفي للرقابة المالية العليا ومفهومها يمكن للباحث أن يعرّف الرقابة المالية العليا بأنها: " نشاط تقييمي موضوعي تنفذه أجهزة ذات وضع دستوري وقانوني خاص وذات استقلال مالي وإداري عن السلطة التنفيذية للدولة، يهدف إلى التحقق من مدى مشروعية التصرفات المالية للوحدات الحكومية، ومدى التزامها بالقوانين والأنظمة والتعليمات النافذة، وتقييم أداء تلك الوحدات، وإبداء رأي فني محايد عادل عن بياناتها المالية وتعزيز الحوكمة الرشيدة في الوحدات الحكومية".

2.2.1.3: أهمية الرقابة المالية العليا:

تشكل وظيفة الرقابة أحد العناصر الأساسية للعملية الإدارية ومن خلالها يمكن التأكد من أن العمل يسير وفقاً لما هو مخطط ومطلوب، والرقابة المالية العليا هي جوهر وروح الرقابة باعتبار أن المال هو عصب الحياة وتتعدد بدونه الحياة وتصبح فهو يؤثر بشكل كبير على سير عمليات المؤسسات واتخاذ القرارات فيها.

ويشير الدعيس (2006) إلى أن أهمية الرقابة المالية العليا تكمن في أنها تعد ركناً من أركان التنظيم والتخطيط في الدولة الحديثة، ولا يقف دورها على مجرد المراجعة الانتقادية للمستندات والحسابات بل يمتد ليشمل تقييم الأداء والتحليل المالي، واتخاذ ما قد يلزم من اجراءات تصحيحية(ص25).

ولأن الرقابة المالية العليا تسعى إلى رفع فعالية العمل الإداري - وذلك من خلال كشف وامتصاص معوقات العمل- فإنها تعد حجر الزاوية في العمل الإداري ومن هنا تتجلى أهميتها (الوشلي،2008،ص36).

إن الرقابة المالية العليا في القطاع العام تعد ضرورية حيث إنها تمد الهيئات التشريعية والإشرافية والمسؤولين عن الحوكمة والجمهور بمعلومات وتقييمات مستقلة وموضوعية بخصوص إدارة السياسات أو البرامج أو العمليات الحكومية وأدائها (INTOSAI,2019,b ,P.10).

وتبرز أهمية الرقابة المالية العليا التي تنفذها أجهزة الرقابة المالية العليا من خلال أهمية الحفاظ على المال العام بما يعكس على عدة نواحٍ ومن تلك النواحي الآتي(رشيد وآخرون،2012،ص327):

- الناحية السياسية: وتتمثل بالدولة والبرلمان لمراقبة أداء الوزارات والدوائر الحكومية وتقييمه ومعرفة مدى التزامها بالقرارات والقوانين الصادرة النافذة.
 - الناحية المحاسبية والمالية: للتأكد من جدية العمل لموظفي الدولة في تحصيل الإيرادات وضمان حسن التصرف بالمخصصات المالية وتحديد نتائج الأعمال والمراكز المالية.
 - الناحية الاقتصادية: من خلال متابعة تنفيذ المشاريع والتأكد من أوجه الصرف وفقاً لما هو معتمد ومخصص لتلك المشاريع وكفاءة الإنفاق وتحسين الأداء.
 - الناحية القانونية: وذلك بتحديد الأخطاء الجسيمة وتأثيرها على المال العام وتحديد المسؤولين عن تلك الأخطاء ومساءلتهم وفقاً للقوانين النافذة.
 - الناحية الاجتماعية: فالرقابة المالية العليا وسيلة هامة في الحد من انتشار الأمراض الاجتماعية الخطيرة كانتشار ثقافة الفساد واستباحة المال العام.
- وفي نهاية المطاف تسهم تلك الرقابة في تحسين مستويات الأداء، والكشف عن المخالفات والانحرافات والبحث في أسبابها واقتراح كيفية معالجتها وتجاوزها في المستقبل.
- وتعود أهمية الرقابة المالية العليا أيضاً إلى كونها وسيلة هامة في تحقيق المساءلة فلا يمكن أن تكون هناك مساءلة في غياب الرقابة المالية العليا، كما لا يمكن تحقيق الرقابة في غياب المساءلة وقد ظهرت هذه الأهمية نتيجة لظهور مفهوم الدولة في إطار مبدأ توزيع السلطات الثلاث (السلطة التشريعية والسلطة القضائية، والسلطة التنفيذية) وانفصال اختصاصاتها ما أدى إلى ظهور الحاجة إلى هيئة فنية مستقلة تتولى الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية (الوشلي، 2008، ص47)، كما تكمن أهمية الرقابة المالية العليا في أنها "يمكن أن تلعب دوراً هاماً وإيجابياً في تعزيز الديمقراطية والنهوض بسيادة القانون، ومكافحة الفساد، والنهوض بالأمن القومي، وحفز الإصلاح والحفاظ على معيشة السكان وتعزيز التنمية المستدامة" (الانتوساي، 2013، ص54).

ولقد أكد معيار الانتوساي ISSAI-P12 على أن:

للرقابة على القطاع الحكومي - والتي تنهض بها الأجهزة العليا للرقابة المالية - عاملاً مهماً في إحداث الفارق في حياة المواطنين، ولتلك الرقابة تأثير إيجابي يتمثل في بثّ الثقة في المجتمع لكونها توجه عقول المسؤولين عن الموارد العامة إلى كيفية استغلال تلك الموارد، ومن شأن هذه

التوعية أن تعزز من القيم المرغوبة، وتؤكد على آليات المساءلة، وهو ما يؤدي بدوره إلى اتخاذ القرارات بكفاءة أكبر (INTOSAI, 2019 a ,P.5).

وفي ضوء ما سبق فإن أهمية الرقابة المالية العليا تتبع من أهمية ووجوب الحفاظ على المال العام من جميع أشكال التصرفات السيئة، وكذلك من أهمية الاستغلال الأمثل للموارد، ومن ضرورة محاربة الفساد المالي والإداري، ومساءلة الأطراف ذات العلاقة في حالة وجود أي تصرفات أو اعتداءات تضر بالمال العام ومساءلتهم عن الوقوع في أي صورة من صور الفساد المالي والإداري. ومن وجهة نظر الباحث فإن أهمية الرقابة في القطاع الحكومي تفوق أهميتها في القطاعات الأخرى لأسباب كثيرة منها ضخامة الأموال العامة وتنوع مصادر تحصيلها، وانتشار الفساد المالي والإداري لاسيما في الدول النامية، وكذلك زيادة اهتمام المواطنين بالشأن العام لاسيما الشأن الاقتصادي ومطالبتهم بالعيش الكريم، و تحقيق المساءلة على المال العام، وهو ما ألقى بظلاله على الشأن السياسي والاجتماعي، كما أن انعدام الرقابة على المال العام يجعله في حكم المال السائب المعرض للنهب والسلب والتصرفات السيئة.

3.2.1.3: أهداف الرقابة المالية العليا:

الهدف الأساسي لكل رقابة هو حماية الصالح العام وتصحيح الانحرافات، والرقابة المالية تقوم بها أجهزة متعددة لغرض التأكد من تحقيق النشاط المالي وفقاً لما تقرر في الموازنة العامة دون إخلال حفاظاً على حسن الإدارة الحكومية، وحفاظاً على الأموال العامة (العموري، 2005، ص26) ويمكن إبراز الأهداف العامة التي تسعى إليها الرقابة المالية العليا في هدفين هما (حماد، 2006، ص21):

الهدف الأول: التحقق من أن الإنفاق تم وفقاً لما هو مقرر طبقاً للخطط الموضوعة.

الهدف الثاني: أن الموارد حصلت كما هو مقرر، وأنها استخدمت أفضل استخدام.

ولقد شهدت أهداف الرقابة المالية - وبمرور الزمن - تطوراً بتطور مفهوم الرقابة المالية نفسها فانطلقت من التركيز على مشروعية التصرفات المالية واتفقها مع القوانين واللوائح والتعليمات وأنها ضمن حدود الاعتمادات المقررة في الموازنة العامة إلى أن وصلت إلى تقييم الأداء والتأكد من مدى الالتزام بالأهداف والسياسات في الجهات الخاضعة للرقابة (الوشلي، 2008، ص36)، لذلك يشير عدد

من الباحثين والكتّاب إلى أنه بالإمكان تقسيم أهداف الرقابة المالية إلى نوعين هما الأهداف التقليدية والأهداف الحديثة.

النوع الأول: الأهداف التقليدية تتمثل في الآتي (حماد، 2006، ص21):

أ)_ التأكد من صحة ودقة البيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات ومدى إمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

ب)_ إبداء رأي فني محايد يستند إلى قرائن وأدلة قوية على مدى مطابقة القوائم المالية التي تعدها المنشأة والتي تم تدقيق حساباتها لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات وعن مدى دلالة تلك القوائم على نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة وحقيقة مركزها المالي في نهاية الفترة المالية.

ج)_ تشجيع الالتزام بالقوانين والأنظمة السائدة وبالسياسات والقرارات الإدارية والتأكد من حسن تطبيقها.

د)_ كشف الأخطاء وحالات الغش والتزوير وتقليل فرص ارتكابها من خلال تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية وتدعيمها ورفع كفاءتها في تحقيق عناصر الرقابة والضبط الداخلي.

ه)_ اكتشاف الممارسات والمبادرات الابداعية وتشجيعها ورعايتها وتحفيز القائمين عليها.

النوع الثاني: الأهداف الحديثة تتمثل في الآتي (الصيرفي، 2014، ص216):

أ)_ مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها للتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المرسومة.

ب)_ تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفاً منها.

ج)_ تحقيق أقصى كفاءة وإنتاجية ممكنة عن طريق تقليل الإسراف في جميع النشاط.

د)_ تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع.

وتجدر الإشارة إلى إن الرقابة المالية العليا ليست هدفاً نهائياً بحد ذاتها وإنما هي جزء أساسي من نظام الرقابة وتحدد أهداف الرقابة _ وفقاً لإعلان ليما بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية والصادر عن المؤتمر الدولي التاسع للأجهزة العليا للرقابة المالية والمنعقد في أكتوبر سنة 1977م

في ليما بدولة البيرو_ في الآتي (الانتوساي، 1977، ص4):

أ)_ كشف الانحرافات عن المقاييس المعيارية.

ب)_ كشف الانحراف عن المعايير القياسية (كالمعايير الرقابية المحلية والدولية).

ج) _ كشف مخالفة قواعد المشروعات والكفاءة والفعالية والتوفير في إدارة الأموال، وذلك بسرعة كافية تجعل من الممكن اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الحالات الفردية.

د) _ جعل الأفراد محل المسؤولية قابلين بالمسؤولية الملقاة على كواهلهم.

هـ) _ الحصول على التعويض، أو اتخاذ خطوات تحول دون إعادة ارتكاب أمثال هذه المخالفات أو على الأقل جعل تلك الإعادة أكثر صعوبة في المستقبل.

وإن الرقابة التي تنفذها أجهزة الرقابة المالية العليا تهدف إلى الآتي (الصيرفي، 2014، ص 215):

أ) _ المساءلة المالية: ويجب أن تتضمن سلامة التصرفات المالية والكشف الكامل للانحرافات ومدى اتفاق التصرفات مع التشريعات والقواعد السارية المفعول.

ب) _ المساءلة الإدارية: ويجب أن تختص بالكفاءة والاقتصاد في استخدام مختلف الموارد.

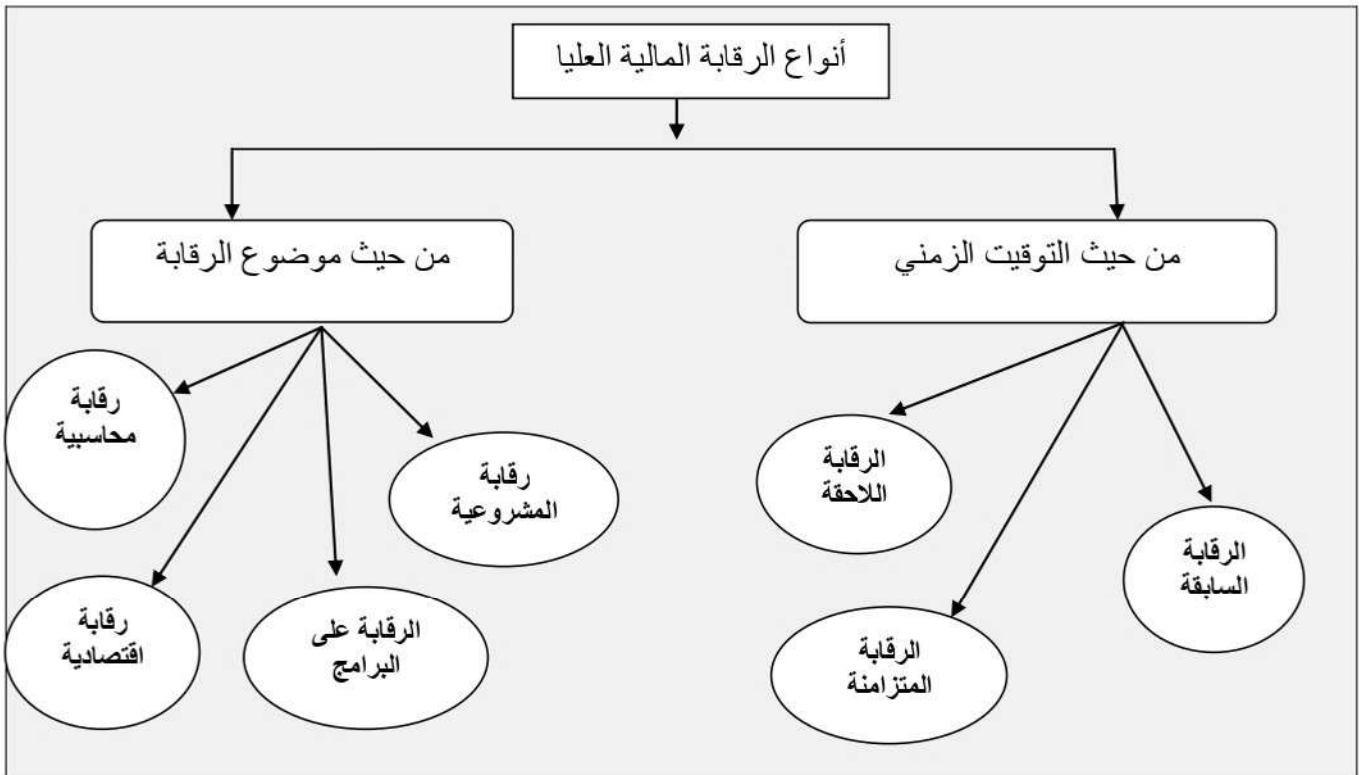
ج) _ المساءلة عن البرامج: ويجب أن تختص بالبحث عن مدى تحقيق البرامج والأنشطة الحكومية للأهداف المحددة مع مراعاة كل من التكاليف والنتائج.

ومما سبق يرى الباحث أن الرقابة المالية العليا تهدف أساساً إلى المحافظة على المال العام من خلال مراقبة التصرفات المالية للوحدات الحكومية وضمان عدم مخالفتها للقوانين والأنظمة واللوائح النافذة، وضمان تحقيق الأهداف المحددة لكل وحدة، وتحقيق أفضل النتائج بكفاءة وفعالية وبما ينعكس بالنفع على الحياة المعيشية للمواطنين. ويعتقد الباحث أن الأهداف التي تسعى الرقابة المالية العليا لتحقيقها يمكن أن تتطور بتطور الحياة السياسية والاجتماعية والاقتصادية والتكنولوجية. وفي سياق الوضع العالمي الذي يشهد تغييرات عميقة في العديد من المجالات منها التطور التكنولوجي السريع والعولمة واتساع وتطور مفهوم الرقابة المالية وبروز قضايا وموضوعات تمثل ميادين عمل جديدة للرقابة المالية العليا - ومن تلك القضايا على سبيل المثال قضايا التنمية المستدامة، والحوكمة الرشيدة، والأمن القومي والعلاقات الدولية، ومشاركة المواطنين، وتقييم السياسات، وضبط النظام المالي، والرقابة في مجال الأدلة الجنائية - فقد أضحت أجهزة الرقابة المالية العليا في تحديات جديدة من أهمها كيفية التعامل مع هذه التطورات وكيفية العمل في هذه المجالات. ويمكن القول أن تلك التطورات يتبعها تطور في أهداف الرقابة المالية العليا، وأن تعزيز الحوكمة الرشيدة أحد الأهداف الرئيسية للرقابة المالية العليا (الانتوساي، 2013، ص 51).

3.1.3: أنواع الرقابة المالية العليا ومراحل تنفيذها:

1.3.1.3: أنواع الرقابة المالية العليا:

تتعدد أنواع الرقابة بشكل عام ومنها الرقابة المالية العليا، ولقد أدى توسع وتطور مفهوم الرقابة المالية وتطور أهدافها إلى تعدد أنواعها ومجالاتها دون أن يؤثر ذلك على طبيعة الرقابة وأهدافها. ويمكن تقسيم الرقابة المالية العليا وفقاً لعدد من الاعتبارات أو الزوايا، ومن أهم وأبرز تلك الاعتبارات والزوايا التوقيت الزمني لتنفيذ الرقابة، والموضوع التي تركز عليه، والشكل رقم (1-3) يوضح بإيجاز أنواع الرقابة المالية العليا.



شكل رقم (1-3) أنواع الرقابة المالية العليا

المصدر: من إعداد الباحث، 2020.

وتمارس جهات الرقابة المالية مهامها بطرق وأساليب مختلفة، وعادة ما تحدد الأنظمة الرقابية نوعاً أو أنواعاً من هذه الأساليب كي تتبعها الجهة المسؤولة عن تنفيذ العملية الرقابية، فقد يتم الاعتماد على أسلوب الرقابة الشاملة، أو يقتصر على أسلوب الرقابة الانتقائية. أو يترك لجهة الرقابة حرية اختيار الأسلوب المناسب، وقد تتم الرقابة بشكل مستمر أو بشكل دوري أو بشكل مفاجئ (العموري، 2005، ص48).

2.3.1.3: مراحل تنفيذ الرقابة المالية العليا:

إن الرقابة المالية تمثل عملية متكاملة تمر بعدد من المراحل المترابطة والمتكاملة ويمكن بلورتها في الآتي (الوائي، 2015، ص33-34؛ العاجز، 2008، ص33):

(أ) - تحديد المقاييس والمعايير التي يستند إليها الحكم على الأعمال التنفيذية الفعلية والمتوقعة وتتمثل هذه المعايير بالخطط الموضوعة والسياسات المتبناة من قبل الإدارة والقوانين والأنظمة النافذة.

(ب) - التحقق من مستوى وطبيعة الأنشطة المنفذة من خلال المعلومات التي تم الحصول عليها والإجراءات التي يتبعها المراقب في الحصول على أدلة الإثبات، وللوحدة المحاسبية دور كبير في توفير هذه المعلومات.

(ج) - قياس الأداء بمعنى مقارنة المنفذ بالمخطط وتحديد مدى مطابقة الأداء للقوانين والأنظمة النافذة وتحديد الفروقات أو الانحرافات والتجاوزات وتفسيرها وتوضيح أسباب حدوثها.

(د) - عملية تحليل الانحرافات وتفسيرها وهي جوهر أعمال الرقابة المالية وأهمها، فبعد المراحل السابقة الذكر تنهياً لأجهزة الرقابة المالية المعلومات والوسائل اللازمة لتفسير وتحليل وتوضيح الانحرافات والفروقات التي حددتها الأنشطة الرقابية، وإثبات وقوع الخطأ والانحراف نتيجة لعدم التقيد بالقوانين والأنظمة والتعليمات هي من الأعمال الأولية لهذه المرحلة، أما عملية تحليل الانحراف والفرق بين المنفذ والمخطط فإن ذلك من مستلزمات التحليل المالي الرئيسية.

(هـ) - عملية تصحيح الانحرافات والتجاوزات عن المعايير وتحقيق التوافق بين المنفذ والمخطط فالرقابة المالية تنعكس من خلال مدى تطبيق مقترحات المراقب المالي لذا يجب أن توجد المتابعة للتأكد من إزالة نقاط الخلل وتحقيق التوافق بين المنفذ والمخطط.

وانطلاقاً من فكرة وأهداف الرقابة المالية العليا وأهميتها نجد أن مراحل تنفيذها يتطلب أدوات متعددة لا يمكن أن تتحقق بدونها، وتعد الموازنات التقديرية هي الأداة الأكثر انتشاراً للرقابة المالية بين المؤسسات العامة والخاصة حتى أصبحت كلمة موازنة مرادفة لكلمة رقابة (والموازنة هي ترجمة لخطة مستقبلية محدودة الزمن على شكل أرقام محددة) (حماد، 2006، ص38).

وهناك أدوات أخرى مفيدة ومنها على سبيل المثال الآتي (الوائي، 2015، ص34):

(أ) - البيانات المالية: والتي تتضمن توضيح لبعض جوانب الظروف المالية للمؤسسة، ويتم إعداد وعرض وتقديم البيانات المالية بشكل عام وفقاً للإجراءات المحاسبية المقبولة عموماً. والبيانات

الماليان الأساسيان اللذان يتم إعدادهما واستخدامهما من قبل جميع المنظمات تقريباً هما قائمة الميزانية العمومية وقائمة الدخل.

ب)- التحليل المالي: تقارن النسب المالية بين مختلف البنود داخل الميزانية العمومية، وبيان الدخل أو كليهما، وتحليل النسب لتقييم بعض جوانب الوضع المالي للمنظمة. وتستخدم المنظمات مجموعة متنوعة من المؤشرات المالية كجزء من الرقابة المالية. فعلى سبيل المثال تشير نسب السيولة إلى مدى سيولة أصول المؤسسة (المحولة بسهولة إلى نقد)، وتعكس نسب الديون القدرة على تلبية الالتزامات المالية طويلة الأجل.

ج)- التدقيق المالي: عمليات تدقيق الحسابات هي تقييمات مستقلة للنظم المحاسبية والمالية والتشغيلية للمؤسسة، وذلك من خلال التدقيق المالي الخارجي والتدقيق المالي الداخلي. ويرى الباحث أن على الجهة التي تمارس الرقابة أن تستخدم الأدوات الرقابية المختلفة المناسبة والمشروعة بما يعزز العملية الرقابية ويحقق نتائج إيجابية ويؤدي إلى متابعة ورقابة مختلف الإجراءات والعمليات داخل الوحدة الخاضعة للرقابة.

2.3:المبحث الثاني

التعريف بالأجهزة العليا للرقابة المالية

1.2.3: ماهية الأجهزة العليا للرقابة المالية وطبيعة نشاطها:

إن الرقابة الخارجية تتم من قبل جهات مستقلة لا تخضع لإشراف السلطة التنفيذية فالسلطة التشريعية هي التي تتولى القيام بها بشكل أو آخر. وقد قامت الكثير من الدول بإنشاء أجهزة متخصصة تتولى القيام بالرقابة المالية نيابة عن السلطة التشريعية، كما أن تطور مفهوم الرقابة المالية صاحبه تطور في أجهزة الرقابة المالية التي أصبحت أجهزة مستقلة تتولى الرقابة على التصرفات المالية للسلطة التنفيذية لصالح الشعب ممثلاً في المجالس البرلمانية، لاسيما مع توسع وتنوع النشاط الذي تمارسه الدول وعدم قدرة السلطة التشريعية ممارسة هذه الرقابة بصورة فعالة وناجحة فأصبحت السلطة التشريعية بحاجة ماسة لهيئات فنية مستقلة أو شبه مستقلة تقوم بالرقابة الخارجية نيابة عنها لتقديم تقارير عن نتائج الفحص والرقابة واقتراح الحلول والمعالجات بحيث تساعد المعلومات التي تتضمنها التقارير الرقابية السلطة التشريعية في الرقابة على التصرفات المالية للحكومة وإصدار التشريعات المناسبة، ولما كانت هذه الهيئة هي هيئة الرقابة المالية العليا فقد أطلق على الرقابة التي تمارسها تسمية الرقابة المالية العليا وبرز مصطلح الرقابة المالية العليا بعد نشو INTOSAI (العموري، 2005، ص53-54).

وتتولى أجهزة الرقابة المالية العليا وظيفة المراجعة الخارجية المستقلة والفنية للقطاع العام، ويتم إنشاؤها عادةً بموجب دستور الدولة أو من قبل الهيئة العليا التشريعية للدولة، وهي مسؤولة عن الإشراف ومساعدة الحكومة عن استخدامها للموارد العامة، إلى جانب الهيئة التشريعية وغيرها من الهيئات الرقابية.

والأجهزة العليا للرقابة المالية لديها نماذج مختلفة وترتيبات مؤسسية فيما يتعلق بالسلطة التشريعية والتنفيذية والقضائية، وعندما يكون هناك أكثر من هيئة واحدة تؤدي دور المراجعة الخارجية للقطاع العام يتم تمييز الجهاز الأعلى للرقابة المالية عادة على أنه يمتلك أقوى ضمانات دستورية للاستقلال (OECD, 2016, P.18). وإن الرقابة على الأموال العامة وإن كانت تنفذ من قبل العديد من الجهات في مختلف دول العالم إلا أن أجهزة الرقابة المالية العليا - من وجهة نظر الباحث - تعد أهم تلك الجهات لما تتمتع به من الجمع بين التخصص والاستقلالية في أداء مهامها.

ويوجد في أغلب دول العالم جهاز للرقابة المالية العليا وإن كانت هذه الأجهزة تحمل تسميات مختلفة من جهة، ومن جهة أخرى تختلف من حيث طبيعة هيكلتها والتفويضات الممنوحة لها.

وتعد أجهزة الرقابة المالية العليا - أو على الأقل يجب أن تكون - أساس نظام النزاهة في أي بلد بصفتها الجهة المسؤولة عن تدقيق الإيرادات والنفقات الحكومية، وتعمل على تعزيز النزاهة المالية والتأكد من مصداقية المعلومات المبلغ عنها وتقييم الأداء (Dye & Stapenhurst, 1998, P.4).

ويعرّف العموري (2005) أجهزة الرقابة المالية العليا بأنها:

أجهزة متخصصة ومستقلة تنبثق عن الدولة، وتختص بالرقابة على المال العام عن طريق مراقبة حسابات الدولة وحسابات الهيئات والمؤسسات العامة وعملياتها المالية، والقيام بغيرها من الأعمال التي ترى ضرورة القيام بها، أو التي يعهد بها إليها القانون أو إحدى السلطات العليا المختصة، وفقاً للتشريعات المنظمة لهذه الرقابة في كل بلد، وفي إطار المبادئ العامة للرقابة المتعارف عليها في ذلك (ص55).

ويمكن تعريفها استناداً إلى المادة الثانية من النظام الأساسي لمنظمة INTOSAI بأنها: كل جهاز عالٍ أياً كان تسميته وطريقة تكوينه وتنظيمه، والذي يمارس - بمقتضى القانون - الرقابة العليا للمالية العمومية للدولة بشكل مستقل مهاماً قضائية أو غير قضائية (حركات، 2007، ص238).

لقد سبقت الإشارة إلى أن أهداف الرقابة المالية - والتي تمارسها أجهزة الرقابة المالية العليا - شهدت تطوراً بمرور الزمن، لاسيما في الدول المتقدمة فمنذ بداية القرن العشرين وتحديداً بعد الحرب العالمية الثانية انتقلت من التركيز على مشروعية التصرفات المالية واتفاقها مع القوانين واللوائح والتعليمات وأنها ضمن حدود الاعتمادات المقررة في الموازنة العامة إلى أن وصلت إلى تقييم المشاريع والبرامج التنموية وتبني المناهج العلمية في مجال الرقابة (حركات، 2007، ص238).

وعلى الرغم من الإتفاق على الأهداف العامة والغايات الأساسية لأجهزة الرقابة المالية العليا إلا إن السلطات الممنوحة لها وطبيعة تقاريرها وهياكلها التنظيمية تختلف تبعاً لاختلاف المنظومة السياسية والتشريعية من دولة إلى أخرى لذلك يتم تنظيم الأجهزة العليا للرقابة المالية في ثلاثة نماذج مختلفة تبعاً لطبيعة النظام التشريعي والسياسي والمالي، وهذه النماذج تتحدد في الآتي:

أولاً: النموذج النابليوني أو القضائي:

وفقاً لهذا النموذج يُعد جهاز الرقابة المالية العليا جزءاً لا يتجزأ من النظام القضائي، ويعمل بشكل مستقل عن السلطتين التنفيذية والتشريعية، ويشكل الجهاز محكمة ذات سلطة قضائية والأعضاء هم القضاة الذين يمكنهم فرض عقوبات أو توصيات على المخالفين، وتقوم محكمة الحسابات بمراجعة حسابات الجهاز الحكومي والوحدات التابعة له للتأكد من صحة الحسابات وحسن استغلال الأموال العامة وتصدر أحكاماً بشأن النتائج التي توصلت إليها والمخالفات التي تم الوقوف عليها (Van Zyl, Ramkumar & Renzio, 2009, P.14). يوجد هذا النموذج في بعض الدول الأوروبية مثل: بلجيكا وفرنسا، و البلدان الناطقة بالفرنسية في أفريقيا وآسيا، وفي العديد من دول أمريكا اللاتينية بما في ذلك البرازيل، وكولومبيا، ومن الدول العربية التي تتبع هذا النموذج تونس والمغرب والجزائر (الوشلي، 2008، ص126).

ثانياً: النموذج البرلماني:

وفقاً إلى هذا النموذج فإن عمل جهاز الرقابة المالية العليا يرتبط بشكل جوهري بالسلطة التشريعية، وعلاقة الجهاز الأعلى للرقابة المالية بالبرلمان هي في الأساس علاقة لإعداد التقارير حيث إن الجهاز ملزم بتقديم تقرير سنوي للسلطة التشريعية وتقارير دورية بنتائج مراجعتها للوحدات الحكومية ولا يكون للجهاز سلطة قضائية، ويتم توجيه الجهاز الأعلى للرقابة المالية عموماً من قبل كبير المسؤولين، وغالباً ما يطلق عليه المراجع العام، والذي قد يكون مسؤولاً في البرلمان كما يوحي اسم النموذج (Van Zyl, et al., 2009, P.13). ومن الدول التي أخذت بهذا النموذج إيرلندا والدنمارك والولايات المتحدة الأمريكية أيضاً، والمملكة المتحدة، وجمهورية مصر العربية قبل أن تتغير تبعية الجهاز إلى رئيس الجمهورية (الوشلي، 2008، ص126).

ثالثاً: نموذج الجمعية أو المجلس:

ويشبه هذا النموذج النموذج البرلماني من حيث الاستقلالية عن السلطة التنفيذية، ومساندتها للسلطة التشريعية، مع وجود اختلافات أساسية في الهيكل الداخلي للجهاز فبدلاً من وجود رئيس واحد فإن الجهاز يتكون من عدد من الأعضاء الذين يشكلون مجلس مراجعة ويتخذون القرارات بشكل مشترك وقد أخذت به بعض الدول الأوروبية ومنها على سبيل المثال: ألمانيا وهولندا، وبعض الدول الآسيوية أيضاً، مثل إندونيسيا واليابان (Van Zyl, et al., 2009, P.14).

ويرى الباحث أن جميع النماذج اتفقت على ضرورة استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية عن السلطة التنفيذية. وأن تبعية الأجهزة التابعة للسلطة التنفيذية يعد أمراً مخالفاً لما تتادي به INTOSAI كما هو الواقع في دولة قطر، والمملكة العربية السعودية، والجمهورية اليمنية، وجمهورية مصر العربية (الوشلي، 2008، ص128).

2.2.3: المبادئ والقواعد الأساسية للأجهزة العليا للرقابة المالية:

نظراً إلى أهمية أجهزة الرقابة المالية العليا ودورها في حماية المال العام فقد عمل القائمون على العمل الرقابي والمهتمون به من مختلف دول العالم بتنظيم أعمال الأجهزة العليا للرقابة المالية من خلال تكوين العديد من الهيئات والمنظمات الدولية منها على سبيل المثال منظمة INTOSAI ومنظمة ARABOSAI - اللتان سبقتا الإشارة إليهما - وكذلك المنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة المالية (Asian Organization Of Supreme Audit Institutions) والمنظمة الإفريقية للأجهزة العليا للرقابة المالية (African Organization Of Supreme Audit Institutions)، والمنظمة الأوروبية للأجهزة العليا للرقابة المالية (European Organization Of Supreme Audit Institutions)، وغيرها من المنظمات بمختلف التجمعات الإقليمية.

ولكي تقوم أجهزة الرقابة المالية العليا بعملها على خير وجه فإن ذلك يتطلب توافر قواعد ومبادئ معينة، وقد اهتمت المنظمات الدولية الراعية لأجهزة الرقابة المالية العليا بذلك، وتلك المبادئ والقواعد بمثابة إطار فكري يمكن الاستناد إليه والاسترشاد به في الجوانب المتعلقة بوضعية أجهزة الرقابة المالية واختصاصاتها وطبيعة نشاطها وتقييم أدائها.

ومن هذه القواعد والمبادئ التي أقرتها الدول الآتية (المتوكل، 2007، ص265):

- إعلان ليما سنة 1977م بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية، وهي وثيقة أقرتها أغلب دول العالم وقد تمّ تجميعها من المبادئ المقررة من قبل INTOSAI منذ سنة 1953م، وتمّ تصنيفها تصنيفاً موضوعياً ودقيقاً .

- بيان سيدني سنة 1986م بشأن رقابة الأداء والرقابة المالية على المشروعات العامة ونوعية الرقابة المالية والصادر عن INTOSAI.

- إعلان بكين سنة 1991م بشأن الإرشادات المتعلقة برفع مستوى فعالية إدارة المالية العامة والاستثمارات، وهذا الإعلان أصدرته المنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة المالية.

- معايير المراجعة الحكومية والتي تم إصدارها في واشنطن سنة 1992م خلال انعقاد المؤتمر الرابع عشر لمنظمة INTOSAI، وعدلت تلك المعايير من قبل المؤتمر الخامس عشر لمنظمة INTOSAI المنعقد في القاهرة سنة 1995م .

ويمكن تلخيص أهم القواعد والمبادئ التي أرسلتها هذه الوثائق وفقاً لما سبق في الآتي (المتوكل، 2007، ص266):

1- القواعد المتعلقة بتحديد الإطار العام لرقابة الأجهزة العليا للرقابة من حيث تحديد أهدافها واختصاصاتها - أنواع الرقابة التي تمارسها - أساليب الرقابة واجراءاتها والسلطات الممنوحة لممارسة الرقابة المالية.

2- استقلالية تلك الأجهزة والضمانات والحصانات المقررة لحماية هذه الاستقلالية بما يمكنها من القيام بمهامها بشكل موضوعي وفعال.

ويعتقد الباحث أن من أهم المبادئ و القواعد التي تستند عليها أجهزة الرقابة المالية العليا تلك القواعد والمبادئ التي تضمنها إعلان ليما لأنها تشكل إطاراً مرجعياً يساعد في تقييم وضع أجهزة الرقابة المالية العليا، وتحديد مدى الالتزام بها وبيان جوانب القصور والمعوقات التي تعترض أداء تلك الأجهزة، ثم إن هذه المبادئ اتسمت باستيعابها لكل الأهداف العامة والقضايا الأساسية المرتبطة بالمراجعة الحكومية وبوضعية أجهزة الرقابة المالية العليا ومقومات نجاحها في أداء مهامها إذ حرصت INTOSAI على تجميع المبادئ الأساسية للمراجعة وتصنيفها بشكل موضوعي وعرضها في إعلان ليما على شكل وثيقة تضمنت على الكثير من الفوائد والمبادئ لتحسين أنظمة الرقابة المالية العليا لدى الدول، ما يُمكن أجهزة الرقابة المالية العليا العمل بكفاءة أكبر وقدرة أكثر لتحقيق الأهداف المطلوبة منها. وقد ركز الإعلان اهتمامه على استقلال أجهزة الرقابة المالية العليا واعتبره الأساس الأول الذي يمكنها من القيام بمهامها بصورة موضوعية وفعالية، كما أوجب تقرير درجة هذا الاستقلال في الدستور وحمايته بمؤيدات قضائية لأن النص على استقلالها في الدستور يجعله بمثابة قيد تفرضه السلطة التشريعية بالشكل الذي لا تستطيع فيه هذه الأخيرة أن تمسه أو تخرج عنه عند إصدارها القوانين المنظمة للرقابة المالية العليا، وتبدو أهمية ذلك بوجه خاص عندما تمارس السلطان التشريعية والتنفيذية من قبل شخص واحد أو هيئة واحدة في الدولة.

3.3:المبحث الثالث

إسهامات أجهزة الرقابة المالية العليا في تعزيز الحوكمة الرشيدة ومعوقات ومتطلبات ذلك

1.3.3:إسهامات أجهزة الرقابة المالية العليا في تعزيز الحوكمة الرشيدة:

تعد المراجعة الحكومية بمثابة حجر الزاوية في الحوكمة الرشيدة بالقطاع العام من خلال تقديم تقييمات موضوعية وغير متحيزة حول ما إذا كانت الموارد العامة تدار بطريقة مسؤولة وفعالة لتحقيق النتائج المرجوة، ويساعد المراجعون مؤسسات القطاع العام على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات، وغرس الثقة بين المواطنين وأصحاب المصلحة حيث تسعى المراجعة الحكومية إلى التحقق ما إذا كانت كيانات القطاع العام تفعل ما يفترض أن تفعله، وتعمل على كشف وردع الفساد العام كما أنها تساعد صنّاع القرار من خلال تقديم تقييم مستقل لبرامج القطاع العام والسياسات والعمليات والنتائج، وتحديد الاتجاهات والتحديات الناشئة(AAI,2012 ,P.5).

وتلعب أجهزة الرقابة المالية العليا دوراً حيوياً في مساءلة الحكومة، وشفافية استخدام الأموال العامة، فهي تتقدم الجهود الرامية إلى تعزيز الحوكمة الرشيدة وكسب ثقة الجمهور في المؤسسات الحكومية، لا سيما في البلدان التي عانت من الفوضى السياسية في أعقاب الديكتاتوريات، ولازلت تمر بعملية الانتقال إلى حكومة ديمقراطية أو ما زالت مثقلة بالصراع الديني أو العنصري، كما أنها تلعب دوراً حاسماً في الكشف عن حالات الفساد ليس في أعلى المستويات الحكومية فقط ولكن في الرشوة البسيطة اليومية أيضاً، وترتبط المساءلة والحكومة النزيهة وثقة الجمهور ببعضها ارتباطاً وثيقاً(Janssen,2015,P.6)، ولذلك أكد قرار الأمم المتحدة رقم(209/66) - والصادر تحت عنوان " تحسين كفاءة الإدارة العامة وخضوعها للمساءلة وفعاليتها وشفافيتها عن طريق تعزيز المؤسسات العليا لمراجعة الحسابات " - على دور أجهزة الرقابة المالية العليا في تحقيق أهداف الحوكمة الرشيدة، ونصّت الفقرة الخامسة من القرار على ضرورة تعزيز الحوكمة الرشيدة من خلال ضمان الكفاءة والمساءلة والفعالية والشفافية بواسطة أجهزة الرقابة المالية العليا(الأمم المتحدة،2011، ص2) ثم تدعّم دور أجهزة الرقابة المالية العليا في الحوكمة الرشيدة بتكليفها من قبل الأمم المتحدة بالقرار رقم (327/69) لتحقيق الأهداف الواردة بخطة التنمية 2030 التي اعتمدها قادة العالم في سبتمبر 2015م وذلك من خلال دورها في تعزيز الحوكمة الرشيدة وإرساء قواعد المساءلة والشفافية من خلال ممارسة عملها في الجهات الخاضعة لرقابتها(الأمم المتحدة،2015، ص2).

وإضافةً إلى الأدوار التي تقوم بها أجهزة الرقابة المالية العليا في مجال حماية المال العام، نجد أن هناك دوراً مهماً يمكن أن تلعبه وهو مساهمتها في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابتها من خلال أنواع الرقابة (رقابة الالتزام والرقابة المالية والرقابة على الأداء) التي تمارسها و التقارير التي تنتجها، كما أنها تساهم بشكل كبير في تعزيز الشفافية والمساءلة ومحاربة الفساد والرفع من الأداء الحكومي لاسيما عندما تقترب في ممارستها من تطبيق معايير الانتوساي للحوكمة الرشيدة (ISSAIs INTOSAI GOVs) (إسماعيل، 2018، ص28) ما يعني أن هناك علاقة تكاملية بين أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية و الحوكمة الرشيدة، وأن دور الأجهزة العليا للرقابة المالية توسع تدريجياً من التدقيق المالي ليشمل أيضاً تدقيق الأداء بهدف نهائي هو تعزيز الحوكمة الرشيدة (Baimyrzaeva & Kos, 2014, P.79).

لقد كان لمنظمات الأجهزة العليا للرقابة المالية الدولية والإقليمية إسهامات كبيرة في توجيه وإرشاد أجهزة الرقابة العليا نحو تعزيز الحوكمة الرشيدة ولعل منظمة الانتوساي تأتي في مقدمة تلك المنظمات إذ يؤكد إعلان بكين 2013 الصادر عن الانكوساي الحادي والعشرين أن "الهدف الأساسي للانتوساي منذ البداية هو تعزيز الحوكمة الرشيدة" (XXI INCOSAI, 2013, P.7). وقد تضمنت الخطط الاستراتيجية للانتوساي رؤية المنظمة في تعزيز الحوكمة الرشيدة من خلال مساعدة الأجهزة العليا للرقابة المالية في مساعدة حكوماتها في تحسن الأداء، وتعزيز الشفافية، وضمان المساءلة، والحفاظ على المصداقية، ومحاربة الفساد، واستخدام الموارد بكفاءة وفعالية لصالح الشعوب (Domokos et al., 2016, P.14)، وقد انعكست هذه الرؤية في كثير من وثائق وأنشطة الانتوساي والمنظمات الإقليمية التي تقع في إطارها ومن تلك الوثائق والأنشطة والإصدارات ذات العلاقة الآتي:

أولاً: الإعلانات الدولية للرقابة المالية:

ومن أهم تلك الإعلانات - من وجهة نظر الباحث والتي تعزز في مضمونها قدرة أجهزة الرقابة المالية العليا نحو تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابتها - الآتي:

(1)- إعلان ليما سنة 1977م بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية والذي أسس لعدد من القواعد التي يسترشد بها في القيام بأعمال الرقابة المالية.

- (2)- إعلان طوكيو الصادر في مدينة طوكيو باليابان عن منظمة آسوساي في مايو 1985م وركز في موضوعه الأساسي على دور أجهزة الرقابة المالية العليا في دعم المساءلة العامة (أبوهذاف، 2006، ص63).
- (3)- إعلان سيدني 1986م الصادر عن مؤتمر الانتوساي السادس عشر المنعقد في استراليا والذي ركز على مراقبة الأداء بما يحقق مبدأي الكفاءة والفعالية في الإدارة العامة (أبوهذاف، 2006، ص65).
- (4)- إعلان مونتيفيديو حول الفساد الإداري وتحسين الإدارة المالية وصدر هذا الإعلان عن مؤتمر الانتوساي السادس عشر المنعقد في الارغواي في نوفمبر سنة 1998م، وفي هذا المؤتمر ألقى الضوء على دور أجهزة الرقابة المالية العليا في منع حدوث الغش والفساد والكشف عنهما كما صممت الانتوساي بعد ذلك العديد من البرامج لدعم أجهزة الرقابة المالية العليا في مكافحة الفساد (مبادرة تنمية الانتوساي، 2017، ص3).
- (5)- إعلان بكين 2013م بشأن تعزيز الحوكمة الرشيدة بواسطة الأجهزة العليا للرقابة المالية وهو من أهم الإعلانات التي ركزت بشكل مباشر على دور أجهزة الرقابة المالية العليا في تعزيز الحوكمة الرشيدة.

ثانياً: إصدار عدد من المعايير الحوكمة الرشيدة:

- تعد معايير الانتوساي قواعد إرشادية للأجهزة العليا للرقابة المالية للمراجعين الحكوميين في جميع دول العالم تساعدهم في تطوير الإداء الرقابي.
- ويتم إصدار هذه المعايير من خلال لجان خاصة تشكل لهذا الغرض، ومن ثم اعتماد تلك المعايير من قبل المؤتمر الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية (International Congress of Supreme Audit Institutions) الذي تعقده الانتوساي كل ثلاث سنوات، والذي يعرف اختصاراً بـ (INCOSAI - الانكوساي) ويستضيفه أحد الأعضاء، والذي يتولى رئاسة المنظمة للسنوات الثلاث القادمة.. ويستخدم الاسم (ISSAI) لمعايير الانتوساي ويحصل كل معيار على رقم، وقد تم إصدار عدد من المعايير التي يرى الباحث أنها تساهم في تعزيز الحوكمة الرشيدة ومن تلك المعايير الآتي:
- المعيار ISSAI100 الخاص بالمبادئ الأساسية لمراجعة القطاع العام.
 - المعيار ISSAI400 الخاص بالمبادئ الأساسية لرقابة الالتزام.

- المعيار ISSAI20 الخاص بمبادئ الشفافية والمساءلة والذي يهدف إلى مساعدة أجهزة الرقابة المالية العليا على الريادة بإعطاء المثل في حوكمتها وممارساتها ويؤكد هذا المعيار على مسؤولية أجهزة الرقابة المالية العليا عن تخطيط وتنفيذ مجال عملها واستعمال منهجيات ومعايير مناسبة من أجل التحقق من انها تعزز المساءلة والشفافية.
- معيار رقابة الأداء ISSAI3000 والذي أوضح المتطلبات الأساسية لرقابة الأداء بهدف تحسين الكفاءة والاقتصاد والفعالية في القطاع العام، و المساهمة في الحوكمة الرشيدة.
- المعيار ISSAI5700 الخاص بدليل تدقيق مكافحة الفساد ولقد اعتمدت الانتوساي هذا المعيار لمساعدة مراجعي الأجهزة العليا للرقابة المالية في إعداد وتنفيذ عمليات تدقيق سياسات وإجراءات مكافحة الفساد في المؤسسات الحكومية ضمن نطاق صلاحياتها. وقد تناول هذا المعيار ثلاثة عناصر وهي ضرورة مكافحة الفساد ومكونات أنظمة الحد من الفساد.
- المعيار ISSAI-P12 المعروف سابقاً بـ (ISSAI12) والذي حمل عنوان " قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية- إحداث الفارق في حياة المواطنين" وأوضح هذا المعيار أن قدرة تلك الأجهزة في إحداث الفارق في حياة المواطنين يعتمد على قدرتها على تعزيز المساءلة والشفافية والنزاهة في الهيئات الحكومية، وإظهار أهميتها للبرلمان والمواطنين وأصحاب المصلحة، وأن تكون نموذجاً يحتذى به أمام بقية المؤسسات.
- ومن أهم المعايير التي أصدرتها INTOSAI في مجال تعزيز الحوكمة الرشيدة من خلال أجهزة الرقابة المالية العليا معايير الانتوساي للحوكمة الرشيدة INTOSAI GOVs ISSAIs إذ قامت INTOSAI بتشكيل لجان وفرق عمل لوضع أدلة إرشادية للحوكمة خلصت إلى إصدار سلسلة معايير وتوجيهات في مجال الحوكمة الرشيدة وأهم تلك المعايير الآتي (المباركي وآخرون، 2017، ص69-75؛ لجنة المعايير المهنية والرقابية للمنظمة العربية، 2016، ص5):
- ISSAI 9100 إرشادات الانتوساي حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع العام.
- ISSAI 9110 تعليمات متعلقة بإعداد التقارير حول فعالية الرقابة الداخلية.
- ISSAI 9120 إطار عمل الرقابة الداخلية الفعالة.
- ISSAI 9130 الدليل الإرشادي لمعايير الرقابة الداخلية في القطاع العام.
- ISSAI 9140 استقلالية المراجع الداخلي في القطاع العام.

- ISSAI 9150 التعاون والتنسيق بين المراجعين الداخليين وأجهزة الرقابة المالية العليا في القطاع العام.

- ISSAI 9160 دليل تعزيز الحوكمة الرشيدة للموجودات الثابتة.

- ISSAI 9250 نظم المساءلة المالية المتكاملة.

كما يمكن للباحث أن يبرز إسهامات أجهزة الرقابة المالية العليا في تعزيز الحوكمة الرشيدة من خلال ربط تأثير نتائج أعمالها المنفذة بأنواع الرقابة الثلاثة الرئيسية (رقابة الالتزام، والرقابة المالية، ورقابة الأداء) على مبادئ الحوكمة الرشيدة التي اعتمدها الباحث في هذه الدراسة وهي سيادة القانون، الإفصاح والشفافية، المساءلة، مكافحة الفساد، والكفاءة والفعالية. وذلك على النحو الآتي:

(أ) - رقابة الالتزام:

تسهم أجهزة الرقابة المالية العليا في تعزيز الحوكمة الرشيدة من خلال تنفيذها لرقابة الالتزام وتلعب أجهزة الرقابة المالية العليا دوراً هاماً في تعزيز سيادة القانون إذ أن تطبيق القوانين هو أساس عمل أجهزة الرقابة المالية العليا وضمان استقلاليتها عامل أساسي لترسيخ مبدأ سيادة القانون وفرض سلطتها على رقابة المال العام (إسماعيل، 2018، ص30).

وتتضمن سيادة القانون الالتزام بالقواعد والأحكام المعمول بها في المجتمع والالتزام بالعقود (الكائد والنشاش، 2008، ص271)، وتسهم أجهزة الرقابة المالية العليا في ذلك من خلال ممارستها لرقابة الالتزام. فقد أكد معيار رقابة الالتزام ISSAI400 على أن القوانين والأنظمة مهمة في رقابة الالتزام. وتنفذ أجهزة الرقابة المالية العليا هذه الرقابة بهدف التمكن من تقييم مدى التزام مؤسسات القطاع العام بالمرجعيات التي تحكمها، ومن هذه المرجعيات قوانين السلطة التشريعية وقراراتها وأية مستندات قانونية أخرى، والتوجيهات والارشادات التي تصدرها هيئات القطاع العام التي لها سلطة قانونية والتي يجب أن تلتزم بها الجهة الخاضعة للرقابة.

كما أن رقابة الالتزام ترفع من مستوى الشفافية والإفصاح من خلال اعتماد التقارير المعتمدة وما إذا كانت الأموال العامة قد تمّ انفاقها بموجب المرجعيات المعتمدة أم لا.

"إن رقابة الالتزام تعزز من عملية المساءلة بالإبلاغ عن الانحرافات والمخالفات، وتساعد هذه المعلومات في اتخاذ الإجراءات الصحيحة ومساءلة الموظفين الحكوميين عن أعمالهم"

(INTOSAI, 2019 c, P.9).

وبالنسبة لدور رقابة الالتزام في مكافحة الفساد فإن الكشف عن الفساد - في أغلب الأحيان - يتم من خلال رقابة الالتزام، والتي تهدف إلى ضمان شرعية المعاملات المالية والتحقق من أنها تمتثل للقوانين والقواعد واللوائح النافذة، وقد تشير انتهاكات القوانين واللوائح إلى أنشطة احتيالية أو فاسدة (Chêne,2018,P.9)، كما أن أجهزة الرقابة المالية العليا تلعب دوراً - من خلال رقابة الالتزام - في الوقاية من الفساد باعتبارها مسؤولة ليس عن التحقق من الالتزام بالقوانين النافذة فقط، بل باعتبارها مسؤولة كذلك عن التحقق من وجود نصوص وتدابير تمنع الفساد، وهذا يتطلب درجة عالية من النزاهة لدى المراجعين (United Nations& INTOSAI,1998,P.5).

ب) - الرقابة المالية:

"إن الرقابة المالية تعني مراقبة حسابات الجهات الخاضعة للرقابة من ناحية الإيرادات والمصروفات، والمشروعية والملاءمة، والدقة الحسابية... وتحليل البيانات، والتفتيش وكشف المخالفات والانحرافات والتحقيق فيها، وفرض المسؤولية، والمطالبة باتخاذ الإجراءات التصحيحية واسترداد الأموال الضائعة ورفع تقارير بذلك إلى السلطة العليا في الدولة" (حماد، 2006، ص 25) وبالإمكان تعزيز الحوكمة الرشيدة من خلال تشجيع قبول معايير المحاسبة الدولية ومراجعة الحسابات (Dye,2007,P.305) لذلك يعتقد الباحث أن الرقابة المالية تسهم في تعزيز الإفصاح والشفافية والمساءلة وكشف الفساد والالتزام بالقوانين والأنظمة النافذة وتحسين الأداء، وأن كل مهمة رقابة مالية تسهم في دور الجهاز الأعلى للرقابة في مساءلة الحكومة وهيئات القطاع العام ونزاهتها وشفافيتها، وهذه الرقابة آلية تحكّم في يد الدولة لتأمين المساءلة المالية التي تعزز عمل الأنظمة داخل الدولة بواسطة نقل معلومات بشأن أعمال الأجهزة التنفيذية إلى البرلمان أو الجهات المكافئة لها (مبادرة تنمية الانتوساي، 2019، ص 18).

إن أجهزة الرقابة المالية العليا من خلال رقابتها المالية يمكن أن تضمن بأن الموارد العامة تستعمل بشكل فعال وأنها تستخدم في الأغراض التي أقرتها السلطة التشريعية، ثم تقوم أجهزة الرقابة المالية العليا بتحريرات إضافية أو تحيل الأمر إلى السلطات الملائمة (United Nation &INTOSAI 2009,P.7).

كما تساعد إجراءات الرقابة المالية على اكتشاف الاحتيال والفساد والتحقق فيهما (Dye,2007,P.311) إذ أن من أهداف الرقابة المالية إبداء رأي فني محايد في مدى صحة الأوضاع المالية ونتائج أعمال الوحدات المشمولة بالرقابة على أن يكون مدعماً بأدلة وقرائن إثبات قوية حول مدى صحة وحقيقة

المركز المالي، ومدى صحة نتائج الأعمال في نهاية الفترة، واكتشاف الأخطاء وحالات الغش والعمل على تقليل فرص ارتكابها والحفاظ على المال العام(حماد،2006،ص21)، وتعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية على خلق وتعزيز بيئة وقائية ضد الاحتيال والفساد بما في ذلك تعزيز نظم الإدارة المالية وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، وتحديد نقاط ضعفها وتصحيحها(Dye,2007,P.306). ويتوقع الباحث كغيره من الجمهور والمستفيدين من تقارير المراجعة - التي تنتج عن الرقابة المالية- أن تفصح تلك التقارير عن حالات الفساد باعتبار أن المراجعين الحكوميين موضع ثقة وأنهم بمثابة حراس للمال العام.

(ج)- رقابة الأداء:

إن أجهزة الرقابة المالية العليا ومن خلال تنفيذها لرقابة الأداء يمكن أن تسهم في الحوكمة الرشيدة ذلك "أن رقابة الأداء توفر تقييماً شاملاً حول أداء الأجهزة الحكومية، ومن خلال التوصيات التي تصدرها الأجهزة العليا للرقابة المالية في تقاريرها فهي تساهم في الرفع من الأداء الحكومي، كما أن نشر التقارير حول الأنشطة الرقابية يمنح الأجهزة الحكومية فرصة التعلم من أخطائها من خلال الملاحظات المسجلة في تلك التقارير"(إسماعيل،2018، ص30).

ويمكن القول أن الفائدة العامة من رقابة الأداء تتمثل في تحسين الاقتصاد، وكفاءة وفاعلية وحدات القطاع العام، مع مساهمتها في تعزيز الحوكمة الرشيدة، وتمتد فوائد رقابة الأداء لإطار العمل المؤسسي فيما يتعلق بمكافحة الفساد إلى ضمان تحقيق الشفافية وترسيخ مبدأ المساءلة، وتعزيز جهات مكافحة الفساد والمؤسسات الأخرى، وتحسين سياسة مكافحة الفساد لتحقيق أداء أفضل(مبادرة تنمية الانتوساي،2017،ص14) حيث تستخدم رقابة الأداء كأداة تساعد في اكتشاف الفساد، فمن شأن رقابة الأداء المخططة والمنفذة بشكل صحيح أن تسلط الضوء على مجالات عدم الاستقرار وعدم الكفاءة والفسل في تحقيق النتائج لأنه إذا تم التخطيط لمشروع أو برنامج بشكل صحيح، فمن المفترض تنفيذه مع إيلاء الاعتبار الواجبة للاقتصاد والكفاءة، ويجب أن يحقق نتائج وإذا تجاوزت تكاليفها المخططة بشكل كبير أو استغرقت وقتاً أطول من اللازم، فمن المحتمل أن يكون الأشخاص المشتركون في إدارته قد انغمسوا في الفساد (Khan,2006,P.19).

وأن رقابة الأداء وفعاليتها فيما يتعلق بالحد من الفساد ومكافحته- تبدو مقارنة بالرقابة المالية ورقابة الالتزام- هي أكثر أساليب الرقابة صلة(مبادرة تنمية الانتوساي،2017،ص14).

مما سبق يتضح دور المنظمات الدولية في دعم تعزيز الحوكمة الرشيدة بواسطة أجهزة الرقابة المالية العليا من خلال الإصدارات المهنية والمؤتمرات الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية هذا من جهة، ومن جهة أخرى يتضح أنه بإمكان تلك الأجهزة أن تسهم في تعزيز مبادئ الحوكمة الرشيدة لاسيما إذا ما توفرت لها المقومات والمتطلبات اللازمة، مع ضرورة التزامها بمبادئ ومعايير العمل الرقابي التي وضعتها المنظمات المتخصصة. ويعتقد الباحث أن أجهزة الرقابة المالية العليا هي من بين الهيئات الأكثر قدرة على تعزيز الحوكمة الرشيدة باعتبار أن الرقابة التي تنفذها هي حجر الزاوية للحوكمة الرشيدة، ولقدرتها على الاطلاع على عمليات الحكومة كافةً وتعاملها مع المال العام الذي هو عصب حياة الدول.

2.3.3: أهم المعوقات والتحديات التي تواجهها أجهزة الرقابة المالية العليا في تعزيز الحوكمة الرشيدة:

إن ما سبق الإشارة إليه من إسهامات أجهزة الرقابة المالية العليا والمنظمات الدولية لأجهزة الرقابة في تعزيز الحوكمة الرشيدة لا يعني أن كل الأجهزة قادرة على القيام بمثل تلك الإسهامات. إذ يؤكد Janssen (2015) أن كثيراً من أجهزة الرقابة المالية العليا في دول العالم لا تؤدي دوراً رائداً في بلدانها كما أنها ليست مثلاً يحتذى في الحوكمة الرشيدة، أو الصدارة في مكافحة الفساد فهي في بعض الدول أجهزة خاملة راكدة لا يكاد يرى لها تأثير بين العموم ولا شيء يدفعها - لا الحكومة ولا النظام السياسي ولا عامة الشعب - لكي تغدو أكثر قوة و تأثيراً، فهي تؤدي مهامها دون أن تحاول ضمان متابعة نتائجها. ولعل ذلك يعود لعدد من التحديات والمعوقات المرتبطة بأجهزة الرقابة ذاتها والآخر يرتبط بالجهات الخاضعة لرقابتها أو البيئة المؤسسية التي تعمل فيها هذه الأجهزة (P.8).

ويصنف بعض الباحثين تلك المعوقات والتحديات بحسب ارتباطها بالمسائل المؤسسية والتقنية والسياسية وقضايا الاتصال.

ويمكن إيضاح تلك التحديات على النحو التالي:

أولاً: التحديات المؤسسية:

تواجه بعض الأجهزة العليا للرقابة المالية عدم توفر مصادر التمويل الكافية لتغطية احتياجاتها البشرية والمادية شأنها في ذلك شأن المؤسسات الحكومية الأخرى، لاسيما في الدول النامية والدول الأخرى على وجه العموم، فهي تفتقر إلى القدرة على أداء وظائفها بسبب نقص التمويل وقلة الموظفين وتدني مستوى مهاراتهم وكفاءتهم، وتقييدها بتفويضات محدودة، وإن نقص التمويل وعدم

وجود بنية تحتية وضعف القدرات البشرية جعل من بعض الأجهزة غير قادرة على أداء مهامها وعدم التوسع في عملها ليشمل مجالات المراجعة الحديثة كرقابة الأداء (Zyl, et al,2009.p.11).
ثانياً: التحديات السياسية:

وتتمثل تلك التحديات في افتقار أجهزة الرقابة المالية العليا إلى الاستقلالية، وعدم القدرة على فرض توصياتها على السلطة التنفيذية.

فبالنسبة للافتقار للاستقلالية فذلك يبدو جلياً عندما يتعرض العديد منها لنفوذ سياسي لا مبرر له كأن تقوم السلطة التنفيذية بعزل رئيس الجهاز من منصبه دون استشارة الهيئة التشريعية، وهذا يعني أن الأشخاص الموالين سياسياً للسلطة التنفيذية هم فقط الذين يتم تعيينهم كرؤساء لأجهزة الرقابة المالية العليا مما يهدد موضوعيتها وحيادها، أو أن تتعرض أجهزة الرقابة المالية العليا لقيود قانونية شديدة على ما قد تقوم بتدقيقه، أو أن تتحكم السلطة التنفيذية في موازنتها وفحصها، ما يمكّن السلطة التنفيذية من السيطرة على تلك الموازنات، و القدرة للتأثير بشكل مباشر على ما يتم تدقيقه والإبلاغ عنه، و التحكم غير المباشر في نطاق عمل الأجهزة العليا للرقابة المالية.

أما بالنسبة لعدم القدرة على فرض توصيات أجهزة الرقابة المالية العليا على السلطة التنفيذية فذلك مرده لافتقار أجهزة الرقابة المالية العليا إلى السلطة الكافية اللازمة للتأكد من أن نتائج وتوصيات التدقيق يتم العمل بها، وفي كثير من الحالات تعمل أجهزة الرقابة المالية العليا على إجراء عمليات تدقيق في الوقت المناسب وتقديم توصيات جيدة لاتخاذ إجراءات تصحيحية لكن يتم تجاهلها أو عدم تنفيذها بالكامل من قبل السلطة المختصة (Zyl, et al,2009,P.12).

وعلى الرغم من وجود اتفاق عام على أن أجهزة الرقابة المالية العليا يجب أن تلعب دوراً فعالاً فيه تعزيز الحوكمة الرشيدة لكن لازال معظم أجهزة الرقابة المالية العليا في العالم النامي تفتقر إلى الاستقلال والموارد الكافية للقيام بهذا الدور (Khan,2006,P.22).

إن من خير الوسائل التي يمكن الاستفادة منها في سبيل المحافظة على استقلال أجهزة الرقابة المالية العليا النص على وجودها وبيان دورها وإحاطتها بالضمانات التي تكفل لها الحياد والحرية في صلب دستور الدولة بحيث تعد هذه الأحكام التي تضمنها الدستور بمثابة قيد على السلطة التشريعية عند إقرارها القانون الخاص بأجهزة الرقابة المالية العليا، وبحيث يفرض عليها احترام تلك الأحكام وعدم المساس بها مما يكون له أكبر الأثر في الحفاظ على استقلالية أجهزة الرقابة المالية العليا

وتمتعها بالمكانة المحترمة التي قررها الدستور ولاسيما تجاه الجهات الخاضعة لرقابتها(الساطي والحسني،1990،ص36).

ويعتقد الباحث أنه وعلى الرغم من تأثير تلك الاستقلالية إيجاباً بوجود نصوص دستورية وتشريعية بخصوص توفير ضمانات الاستقلالية إلا أن تلك الاستقلالية- حتماً- ستتأثر سلباً بالأوضاع والاضطرابات السياسية للدولة، كما أن السياسيين ومن خلال نفوذهم السياسي قد يعملون على التضييق على عمل أجهزة الرقابة المالية العليا من حيث نطاق عملها وإمكانياتها بسبب تخوفهم من عمليات الرقابة والتدقيق التي ربما تكشف الخلل وجوانب القصور في الدوائر الحكومية ويؤثر على مصالحهم الشخصية.

لقد بذلت منظمة الانتوساي جهوداً حثيثة من أجل تعزيز استقلالية أجهزة الرقابة المالية العليا وتمثلت تلك الجهود بداية بإعلان ليمان 1977م الذي حدد المبادئ الأساسية التي تحكم تلك الاستقلالية ثم تمت بلورة تلك المبادئ لاحقاً في إعلان مكسيكو 2007م بشأن استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية، وتكللت تلك الجهود بنشر إعلان ليمان على أوسع نطاق باعتماد الجمعية العامة للأمم المتحدة في دورتها السادسة والستين القرار رقم (66/209) بشأن تحسين كفاءة الإدارة العامة وخضوعها للمساءلة وفعاليتها وشفافيتها عن طريق تعزيز المؤسسات العليا لمراجعة الحسابات (الأمم المتحدة، 2011، ص1). وتكررت دعوات الانتوساي بضرورة استقلالية تلك الأجهزة استقلالاً وظيفياً وتنظيمياً، إلا أن تلك الدعوات لم تلق اهتماماً كاملاً في كثير من الدول، إذ يشير تقرير التقييم العالمي الأعلى للرقابة لعام 2017م إن (72%) من الأجهزة العليا للرقابة المالية في (102) دولة(خاضعة للاستقصاء) تتمتع بمستوى كافٍ من الاستقلال. وأن (48%) من تلك الأجهزة ليس لديها إطار قانوني يحمي استقلالها حماية تامة، و(55%) منها فقط تتمتع بالاستقلالية المالية وكفاية الموارد على حد سواء، وأشار التقرير أن السلطة التنفيذية تتدخل في إعداد موازاناتها (64%) من الأجهزة (من بين 166 جهاز خاضعة للاستقصاء العالمي للانتوساي)، وعلى صعيد الدول العربية أشارت نتائج الاستقصاء أن جهازين في الاربوساي يتمتعان باستقلالية كافية، وأوضح التقرير أن قوة استقلالية أجهزة الرقابة المالية العليا في معظم دول الاربوساي لاتزال تشكل تحدياً، وبالنسبة لمعظم الدول الأعضاء فإن الإطار القانوني لدولهم لا يوفر الحماية الكافية لاستقلالهم بما في ذلك عزل رؤساء أجهزة الرقابة المالية العليا، ومحدودية الحماية من التدخل التنفيذي في عملية الموازنة، ويواجه معظم الأعضاء قيوداً على حرية الوصول إلى جميع الوثائق والمعلومات اللازمة في الوقت المناسب

للاضطلاع بمسؤولياتهم القانونية على نحو صحيح فضلاً عن القيود المفروضة على حريتهم في نشر التقارير الرقابية وتعميمها، ويواجه ربع الأجهزة الأعضاء قيوداً تتعلق بمحتوى توقيت تقارير الرقابة (مبادرة الانتوساي، 2018 ب، ص 48، 24، 18).

ثالثاً: تحديات الإتصال:

من التحديات التي تواجهها أجهزة الرقابة المالية العليا ضعف الاتصال بينها وبين السلطة التشريعية ومنظمات المجتمع المدني، ووسائل الإعلام، والجمهور.

ويلاحظ غالباً أن العلاقة بين أجهزة الرقابة المالية العليا والبرلمانات تكون من أضعف الروابط في سلسلة المساءلة، كما أن التواصل بين منظمات المجتمع المدني وأجهزة الرقابة المالية العليا أقل تطوراً، ويعود ذلك لعدد من الأسباب منها ما يرتبط بالتحديات السياسية من جهة، ومن جهة أخرى بسبب لغة التدقيق التي تستخدمها أجهزة الرقابة المالية العليا إذ أنها تستخدم لغة فنية للغاية، ولا يمكن فهمها من قبل أشخاص من خارج مجتمع المحاسبة كالمشرعين وممثلي منظمات المجتمع المدني، وبالتالي إذا لم تستطع السلطة التشريعية ومنظمات المجتمع المدني فهم تقارير التدقيق أو أهميتها فإن عمليات التدقيق لن يكون لها أي تأثير، وفي كثير من الأحيان ترسل أجهزة الرقابة المالية العليا تقاريرها السنوية إلى البرلمان إلا أنه عادة ما يكون هناك القليل من التواصل لفهم محتويات التقارير وتنفيذ توصياتها وتجاوز ملاحظاتها (Zyl et al., 2009, P.16).

ويرى الباحث أن أسلوب كتابة تقارير المراجعة يمكن أن يلعب دوراً مهماً في إثارة الاهتمام بالقضايا من أعضاء البرلمان وغيرهم لذلك يجب أن تكون التقارير واضحة ومختصرة، متضمنة أدلة كافية لإقناع القارئ الموضوعي بصحة نتائج المراجعة.

إضافةً إلى ماسبق من معوقات يشير باجليدة (2016) إلى عدد من التحديات والصعوبات التي تواجه بعض الأجهزة العليا للرقابة المالية وصنفها ضمن المشكلات المتعلقة بالجهات الخاضعة للرقابة ومنها عدم اكتراث تلك الجهات بملاحظات الأجهزة الرقابية، وعدم العمل على تصويب الملاحظات المتكررة لغياب الإجراءات الرادعة التي يجب اتخاذها من الجهات المختصة الإدارية أو القضائية وعدم تعاون تلك الجهات مع أجهزة الرقابة (ص 592).

3.3.3:متطلبات تفعيل مساهمة أجهزة الرقابة المالية العليا في تعزيز الحوكمة الرشيدة:

إن قرار الجمعية العامة للأمم المتحدة (209/66) بشأن "تعزيز كفاءة الإدارة العامة ومساءلتها وفعاليتها وشفافيتها من خلال تعزيز مؤسسات المراجعة العليا" أكد على دور أجهزة الرقابة المالية العليا في تحقيق الحوكمة الرشيدة (الأمم المتحدة، 2011، ص1)، ولكي تتمكن هذه الأجهزة من القيام بواجباتها وتعزيز الحوكمة الرشيدة فإن ذلك يستوجب توفر مجموعة من المقومات والمستلزمات والمتطلبات لهذه الأجهزة. وتشير الخطة الاستراتيجية (2017-2022) للانتوساي إن أجهزة الرقابة المالية العليا لن تقوم بدورها المطلوب إلا إذا كانت كاملة الاستقلال، وقادرة وتتمتع بالموثوقية والكفاءة المهنية، الأمر الذي يضمن تحقيق الحوكمة الرشيدة والاستخدام السليم للأموال العامة (INTOSAI, no date, a, P.9). وفيما يلي استعراض لأهم تلك المتطلبات:

أولاً: الاستقلالية:

يعد مفهوم الاستقلال حجر الزاوية في فكرة الرقابة كلها، وأهم مصدر للقواعد السلوكية التي يجب أن يتحلى ويلتزم بها المدقق لذلك فاستقلالية أجهزة الرقابة المالية العليا أمر ضروري لفعاليتها وموضوعية عملها (المناصير، 2018، ص107).

إن استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة المالية كما تعرّفها الاربوساي تعني "حرية الجهاز في معالجة كافة المسائل والنواحي الرقابية دون توجيه أو تدخل خارجي، بحيث يمكن إبداء رأي فني محايد وموضوعي وذلك في ضوء أحكام القوانين المنظمة لعمله (بني خالد وحتاملة، 2013، ص158) وبمعنى آخر: "استقلاله عن السلطة التشريعية والتنفيذية في مباشرته لعمله الرقابي وممارسة صلاحياته وفي إدارة شؤونه وشؤون موظفيه... إذ أن إهدار استقلاليته في إدارة شؤونه وشؤون موظفيه يترتب عليها آثار تحد من الاستقلالية وتؤثر على عمله الرقابي" (المناصير، 2018، ص108).

ولقد أكد إعلان موسكو 2019م الصادر عن الانكوساي الثالث والعشرين والمنعقد في موسكو في سبتمبر 2019م على أن استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية شرط مسبق أساسي للمساهمة الفعالة في المساءلة والشفافية والحوكمة الرشيدة، والاستخدام السليم للأموال العامة (XXIII INCOSAI, 2019, P.2).

كما أن إعلان ليما 1977م أكد على وجوب الاستقلال التنظيمي والوظيفي والمالي. وفي إعلان مكسيكو 2007م بشأن استقلالية أجهزة الرقابة العليا تمّ تحدي ثمانية مبادئ أو أعمدة لتلك الاستقلالية وهذه المبادئ كالاتي (الانتوساي، 2007، ص2-5):

المبدأ الأول: وضع إطار دستوري وقانوني مناسب وأحكام تطبيقية واقعية خاصة بهذا الاطار .

المبدأ الثاني: استقلالية رؤساء أجهزة الرقابة المالية العليا والأعضاء بما في ذلك ضمان الحفاظ على المنصب والحصانة القانونية أثناء الأداء العادي لمهامهم.

المبدأ الثالث: صلاحية واسعة كافية وحرية التصرف التامة لأجهزة الرقابة العليا في أداء مهامها.

المبدأ الرابع: الوصول غير المقيد للمعلومات.

المبدأ الخامس: حق وواجب إعداد التقارير بشأن نتائج أعمالها.

المبدأ السادس: حرية تقرير محتوى تقارير الرقابة وتوقيتها ونشرها وتوزيعها.

المبدأ السابع: وجود آليات متابعة فعالة للتوصيات التي ترفعها أجهزة الرقابة المالية العليا.

المبدأ الثامن: الاستقلال الذاتي المالي والإداري وتوفير الموارد البشرية والمادية والنقدية المناسبة.

ويرى عدد من الباحثين أن استقلالية أجهزة الرقابة المالية العليا وفعاليتها لا تأتي من خلال ارتباطها بأي من سلطات الدولة، وإنما تأتي من خلال حرص المشرع على وضع القواعد والنظم التي تحافظ على استقلاليتها في ممارسة دورها الرقابي، وفي الوقت نفسه فهذه القواعد والنظم وإن كانت عاملاً هاماً للاستقلالية، إلا أنها لا تكفي لتحقيق الاستقلالية الكافية، ولا تعد هذه القواعد والنظم ذات فاعلية ما لم ترتبط بضمانات تعمل على توقيع جزاء في حالة الإخلال بهذه القواعد والنظم، ومن أهمها الضمانات القضائية وجود نص صريح يحق للجهاز بموجبه الرجوع إلى القضاء مباشرة في حالة الخلاف مع الجهات الخاضعة لرقابته (عباس، كربل، وحمزة، 2016، ص69).

ويرى الباحث أن موضوع استقلالية أجهزة الرقابة المالية العليا وتبعيتها لسلطات الدولة من المواضيع التي دارت ولاتزال تدور حولها نقاشات وجدالات مثيرة للاهتمام، وأياً كانت نتيجة تلك النقاشات فإن تمتع أجهزة الرقابة المالية العليا بالحرية الكاملة في أداء مهامها - بعيداً عن القيود والمؤثرات المختلفة التي تحد من واجباتها - أمر في غاية الأهمية وأن تشمل تلك الحرية الجوانب التنظيمية والوظيفية والمالية التي أشار إليها إعلان مكسيكو 2007م بشأن الاستقلالية.

ثانياً: توفر الموارد وبناء القدرات:

سبقت الإشارة إلى أنه لكي تقوم أجهزة الرقابة المالية العليا بدورها في تعزيز الحوكمة الرشيدة فيجب أن تتمتع بالقدرة والكفاءة المهنية، ويعتقد الباحث أن ذلك يتطلب توفر الموارد المادية والبشرية وبناء القدرات.

ويقصد بالقدرات " تلك المهارات والمعارف والتنظيمات وأساليب العمل التي تجعل منظمة ما فعالة" وأما بناء القدرات، فيعني تطويراً أكبر لكل المقومات المذكورة سابقاً (لجنة الانتوساي لبناء القدرات، 2007، ص6).

إن توفير العدد الكافي من الموظفين المؤهلين بشكل محترف وتدريبهم واكسابهم المؤهلات المناسبة أمر في غاية الأهمية ليكونوا قادرين على خوض المعركة ضد الفساد والإدارة غير الرشيدة، إذ يؤكد المعيار الدولي رقم 400 - معيار المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام في الفقرة 45 على ضرورة أن يتاح للمراجعين الحصول على المهارات اللازمة بمعنى أن يمتلك الأفراد في فريق الرقابة مجتمعين المعرفة والمهارات والخبرات اللازمة لإكمال الرقابة بنجاح، ويتضمن ذلك فهم الرقابة التي يتم إجراؤها والخبرة العملية فيها والإلمام بالمعايير والمرجعيات المطبقة، وفهم عمليات الجهة الخاضعة للرقابة والقدرة والخبرة لممارسة التقدير المهني، وتشترك جميع عمليات الرقابة في الحاجة إلى استخدام الموظفين ذوي المؤهلات المناسبة، وتوفير التطوير والتدريب للموظفين وإعداد الأدلة وغيرها من الإرشادات والتعليمات الكتابية الخاصة بإجراء عمليات مهمات الرقابة وتوفير الموارد الكافية للرقابة كما يتوجب على المراجعين الحفاظ على كفاءتهم المهنية من خلال التطوير المهني المستمر (INTOSAL, 2019 c, P.19)، كذلك تؤكد الانتوساي على وجوب أن تخصص أجهزة الرقابة المالية العليا كوادر ماهرة بشكل كافٍ ومتاحة عند الحاجة في مختلف مراحل الرقابة، وإذا لم تتوفر التقنيات أو الأساليب أو المهارات المتخصصة في الفريق أو الجهاز الأعلى للرقابة، فيمكن الاستعانة بخبراء خارجيين لتوفير المعرفة أو إجراء عمل محدد، وعند الحاجة إلى خبرة خارجية فعلى أجهزة الرقابة المالية العليا تقييم ما إذا كان الخبراء يتمتعون بالاستقلالية والكفاءة والقدرات اللازمة (مبادرة الانتوساي، 2018، ص22).

ثالثاً: مساندة الجهات ذات العلاقة (أصحاب المصلحة) لعمل أجهزة الرقابة المالية العليا:

تعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية في إطار مؤسسي واسع لذلك لا تكون فعالة إلا بقدر ما يُسمح لها بممارسة عملها ودرجة استخدام تقاريرها (Stapenhurst & Titsworth, 2006, P.104) ومن الضروري تعزيز الروابط المؤسسية والوظيفية بين أجهزة الرقابة المالية العليا والمكونات الأخرى لأنظمة الرقابة، وتعتمد فعالية أجهزة الرقابة المالية العليا - باعتبارها ركائز النزاهة- إلى حد كبير على نوعية إدراجها في أنظمة النزاهة الوطنية، وهذا بدوره يتطلب تبني نظرة منهجية للرقابة والمساءلة يتم فيها الربط بين أجهزة الرقابة المالية العليا والجهات المعنية (Santiso, 2006, P104)

وهذه الجهات يفترض أن تكون مساندة لأجهزة الرقابة المالية في تعزيز الحوكمة الرشيدة، ويمكن أن يطلق عليها أصحاب المصلحة باعتبارها تستفيد من عمل أجهزة الرقابة المالية العليا. ويشمل أصحاب المصلحة في أجهزة الرقابة المالية العليا عدداً من الجهات ومنها: السلطة التشريعية السلطة القضائية، والسلطة التنفيذية، والجهات الخاضعة للرقابة، ووسائل الإعلام، المواطنون ومنظمات المجتمع المدني وشركاء التنمية، والأكاديميون، وجهات وضع المعايير المهنية في مجال المحاسبة والمراجعة (الانتوساي، 2016، ص173).

وهناك ثلاثة روابط لأجهزة الرقابة المالية العليا ذات أهمية حاسمة وهي الرابطة مع السلطة التشريعية لفرض المساءلة السياسية، والرابطة مع السلطة القضائية لفرض المساءلة القضائية والرابطة مع المجتمع المدني لفرض المساءلة المجتمعية (Santiso, 2006, P.105)، ولقد أكد المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 12 على أن تتواصل أجهزة الرقابة المالية العليا تواصلًا فعالاً مع تلك الجهات، مع بناء علاقات تسهم في ترسيخ الشفافية والمساءلة في القطاع العام دون المساس باستقلالها (INTOSAI, 2019a, P.9). ويعتقد الباحث أن من بين الشروط أو المتطلبات التي تدعم فعالية أجهزة الرقابة المالية العليا في تعزيز مبادئ الحوكمة الرشيدة هي مساندة تلك الجهات لأجهزة الرقابة المالية العليا.

وفي مايلي استعراض لكيفية إمكانية مساندة أهم الجهات للأجهزة العليا للرقابة المالية:

- مساندة السلطات التشريعية لعمل أجهزة الرقابة المالية العليا:

تعد السلطة التشريعية من أهم الجهات المستفيدة من خدمات أجهزة الرقابة المالية العليا فهي ترفع تقاريرها إليها أو إلى اللجان في الهيئة التشريعية، والتي تسمح لها الهيئة بالاطلاع على هذه التقارير ودراستها، ويسهم هذا التعاون في تدعيم المتابعة الفعالة لعمل أجهزة الرقابة المالية العليا من قبل السلطة التشريعية.

إن من أوجه المساندة التي يمكن تحصيل عليها أجهزة الرقابة المالية العليا من السلطات التشريعية التزام هذه السلطة بتوفير الموارد اللازمة والكافية- دون المساس باستقلالية هذه الأجهزة- والتي تكون أجهزة الرقابة المالية العليا مسؤولة عنها حتى يتسنى لها ممارسة مهمتها بصورة فعالة (المتوكل، 2007، ص290)، فضلاً عن قدرة السلطة التشريعية في إدخال قوانين جديدة، وتنفيذ

التغيير ومراقبة تنفيذ التوصيات التي تدعم عمل أجهزة الرقابة المالية العليا) (Baımyrzaeva & Kose,2014).

ويمكن إبراز مساندة السلطة التشريعية لأجهزة الرقابة المالية العليا من خلال إصدار النصوص التشريعية التي تدعم استقلاليتها وظيفياً وإدارياً ومالياً، وتنظيم عملها بتحديد اختصاصاتها الرقابية وأنواع الرقابة وإجراءاتها وآثارها وأهدافها، كذلك من خلال مناقشة تقارير أجهزة الرقابة المالية العليا وإبداء الملاحظات عليها.

كما أن السلطة التشريعية معنية بمطالبة الحكومة بتصويب الأوضاع الخاطئة التي يكشف عنها تقارير أجهزة الرقابة المالية العليا والتي تكون رقابتها أكثر فاعلية عندما توفر لها السلطة التشريعية جميع الوسائل لعرض ومناقشة نتائج أعمالها الرقابية لاتخاذ الإجراءات التصحيحية كما يتم تشكيل لجان برلمانية للاتصال بالأجهزة العليا للرقابة المالية، بهدف دراسة الملاحظات الواردة في التقارير الرقابية ثم رفع توصياتها للبرلمان وذلك تعزيزاً لدور أجهزة الرقابة المالية العليا(عباس وآخرون،2016،ص62).

- مساندة السلطات التنفيذية لعمل أجهزة الرقابة المالية العليا:

إن وجود درجة من التعاون بين أجهزة الرقابة المالية العليا والسلطة التنفيذية أمر مرغوب في بعض المجالات، فلكل منهما مصلحة مشتركة تتمثل في النهوض بالمساءلة العامة وتحسين الأداء (المتوكل،2007،ص290) لاسيما وأن السلطة التنفيذية تختص بتنفيذ القوانين واللوائح المختلفة الخاصة بإدارة وتنظيم شؤون الدولة ورسم السياسات العامة للدولة، وتحديد الأهداف ووضع الخطط. كما تسعى السلطة التنفيذية للعمل على إشباع الحاجات العامة، وتوزيع الاعتمادات المقررة في الموازنة العامة للدولة، وهي أيضاً المسؤولة عن إدارة المال العام والمحافظة عليه وتوجيهه بالشكل الذي يخدم الاقتصاد الوطني، مع التقيد بالقوانين والتعليمات وعدم التجاوز عليها أثناء التصرف به وكذلك عليها تعزيز طرق صرفها لهذه الأموال بالوثائق والمستندات وكل ما يلزم التنظيم من سجلات وقيود وصحة حساباتها. ومن هنا تبرز العلاقة الوثيقة بين الجهتين السلطة التنفيذية وأجهزة الرقابة المالية العليا التي وجدت لتراقب تصرفات السلطة التنفيذية ومدى التزامها بالقوانين والأنظمة وتحقيق الأهداف العامة ومدى أدائها وحسن استخدامها للمال العام وإنجاز مهامها بكفاءة وفعالية(عباس

وآخرون 2016، ص 65) ما يعني أن علاقة أجهزة الرقابة المالية العليا بالسلطة التنفيذية هي علاقة مراجع خارجي (المتوكل، 2007، ص 291).

وتتمثل مجالات مساندة السلطة التنفيذية كذلك باعتبارها خاضعة لمراجعة أجهزة الرقابة المالية العليا وبالتالي يجب على السلطة التنفيذية التعاون مع مراجعي أجهزة الرقابة المالية العليا من خلال توفير كافة المستندات، والرد على ملاحظاتهم والأخذ بها وعدم إهمالها، وتصويب الأخطاء والتقويم المستمر للأنظمة الرقابية والمحاسبية لمعرفة أوجه القصور والضعف فيها، والتدريب المستمر لموظفي السلطة التنفيذية من أجل تحسين الأداء (باجليدة، 2016، ص 593).

ويضيف الباحث إلى أوجه المساندة أن تضع السلطة التنفيذية سياسات وبرامج مناسبة لتعزيز الحوكمة الرشيدة ومن ثم يمكن للأجهزة العليا للرقابة المالية تدقيق تطبيق تلك السياسات، وكذلك التنسيق والتعاون بين أجهزة الرقابة المالية العليا والمراجعين الداخليين في مؤسسات السلطة التنفيذية إذ يؤكد معيار الانتوساي INTOSAI GOV 9150 أن "الهدف المشترك للمراجعين الداخليين والأجهزة العليا للرقابة المالية - بشكل عام - هو تعزيز الحوكمة الرشيدة (INTOSAI, No date, b, P.1).

- مساندة السلطات القضائية لعمل أجهزة الرقابة المالية العليا:

يجب أن تحافظ أجهزة الرقابة المالية العليا على علاقات عمل محددة واضحة مع السلطة القضائية، وأن تمتلك سياسات وإجراءات فاعلة لكيفية التواصل مع السلطة القضائية أو النيابة بخصوص نتائج الرقابة لاسيما إذا كانت نتائج الرقابة تقتضي ذلك، وأن تتواصل أجهزة الرقابة المالية العليا مع السلطة القضائية بخصوص دور أجهزة الرقابة المالية العليا فيما يتعلق بالتحقيقات والإجراءات القانونية التي تمت مباشرتها على أساس نتائج الرقابة (الانتوساي، 2016، ص 178). ويعتقد الباحث أن مساندة السلطة القضائية لأجهزة الرقابة المالية العليا أمر في غاية الأهمية لأجهزة الرقابة وتتجلى تلك المساندة في الإهتمام بالقضايا المحالة إليها من قبل أجهزة الرقابة المالية العليا والبت فيها في الوقت المناسب.

- مساندة وسائل الإعلام ومنظمات المجتمع المدني والمواطن لعمل أجهزة الرقابة المالية العليا:

يمكن لأجهزة الرقابة المالية العليا أن تعزز تأثير تقاريرها من خلال بناء علاقات مستمرة مع وسائل الإعلام، ومنظمات المجتمع المدني والمواطنين الذين يمكنهم دعم عمل الجهاز من خلال

الضغط من أجل التغيير المطلوب لإدخال قوانين جديدة وتنفيذ التغيير ومراقبة تنفيذ التوصيات، كما يمكن أن يكون التعاون المثمر بين أجهزة الرقابة المالية العليا والمواطنين وسيلة لتعزيز الحوكمة الرشيدة (Baimyrzaeva & Kose,2014,P.79)، ولذلك يجب أن تحافظ أجهزة الرقابة المالية العليا على علاقات وثيقة مع وسائل الإعلام من أجل تعظيم نشر نتائج الرقابة إلى أقصى حد ممكن وأن يكون وفق الأطر القانونية المعمول بها (الانتوساي،2016،ص179) فقد أثبتت وسائل الإعلام فعاليتها بشكل بارز في نشر نتائج المراجعة وإنفاذ توصيات تقارير المراجعة بشكل غير مباشر (Santiso,2007,P.17).

وفي ضوء ما سبق وبشكل عام يعتقد الباحث أن التفويضات الواضحة والحماية القانونية والموارد الكافية ومساندة الجهات المعنية جميعها متطلبات أساسية لنجاح أجهزة الرقابة المالية في أداء عملها وتعزيز الحوكمة الرشيدة.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية والنتائج والتوصيات

تمهيد:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته في الجمهورية اليمنية لذلك اشتمل هذا الفصل على المباحث الآتية:

المبحث الأول: نبذة تعريفية عن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة: من حيث نشأة الجهاز وأهدافه وأنواع الرقابة التي يمارسها وبيان الجهات التي تخضع لرقابة الجهاز مع بيان اختصاصات الجهاز.

المبحث الثاني: الجانب الميداني للدراسة: وسعى الباحث فيه إلى عرض النتائج المتحصل عليها من استخدام الأدوات والأساليب الإحصائية المختلفة بخصوص تحليل طبيعة هذه النتائج وتفسيرها فيما يخص الإجابة على متغيرات وقوائم الاستبانة التي أجابت عليها عينة البحث، والعمل على تحليلها وتفسيرها بما يتناسب مع أهداف الدراسة ومشكلتها، وقبل ذلك تحليل لخصائص وصفات عينة البحث لذلك شمل هذا المبحث على: مجتمع وعينة الدراسة، تصميم أداة الدراسة، اختبارات التوزيع الطبيعي للبيانات، الأساليب الإحصائية المستخدمة، تحليل بيانات المتغيرات الشخصية والوظيفية للعينة المبحوثة، تحليل البيانات الأساسية للدراسة، عرض وتحليل نتائج اختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الثالث: النتائج والتوصيات: حيث تم استعراض أهم الاستنتاجات النظرية والعملية التي توصلت إليها هذه الدراسة بالاستفادة من التراكم النظري المعرفي للمراجع والأدبيات النظرية التي تم استثمارها لصالح أهداف هذه الدراسة، فضلاً عن نتائج الأساليب الإحصائية المختلفة لأجل الخروج بتوصيات نظرية وعملية تخدم الدارسين والباحثين مستقبلاً، مع إمكانية استفادة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة منها في تعزيز مسيرته بشكل فعال وتحقيق أهدافه.

1.4: المبحث الأول

نبذة عن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة

1.1.4: نشأة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة:

بعد توحيد شطري اليمن في عام 1990م تمّ دمج جهازي الشطرين في جهاز واحد وهو الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وذلك بموجب القانون رقم (39) لعام 1992م بشأن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وذلك كهيئة رقابية عليا مستقلة وذات شخصية اعتبارية عامة (الأشول، 2006، ص88). وحسب المادة الثالثة من القرار الجمهوري بالقانون رقم (39) لسنة 1992م يعد الجهاز هيئة رقابية عليا مستقلة وذات شخصية اعتبارية عامة ويتبع مباشرة لرئيس الجمهورية.

2.1.4: أهداف الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة:

حددت المادة (4) من القرار الجمهوري بالقانون رقم (39) لسنة 1992م أهداف الجهاز في

الآتي:

- تحقيق رقابة فعّالة على الأموال العامة والتأكد من حسن إدارتها من حيث الاقتصاد والكفاءة والفعالية.
- المساهمة في تطوير أداء الوحدات الخاضعة لرقابة الجهاز على الأخص في المجالات المالية والإدارية.
- المساهمة في تطوير ورفع مستوى أداء مهنة المحاسبة والمراجعة في اليمن.

3.1.4: أنواع الرقابة التي يمارسها الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة:

حدد قانون الجهاز في المادة رقم (5) أنواع الرقابة التي يمارسها الجهاز كالآتي:

- الرقابة المالية بشقيها المحاسبي و النظامي: وتهدف إلى التأكد من مدى مطابقة التصرفات المالية والإدارية للقوانين واللوائح والأنظمة النافذة، و إلى إبداء الرأي الفني في القوائم المالية للوحدات الخاضعة لرقابة الجهاز.

- الرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة: وذلك على أساس معايير الكفاءة والاقتصاد والفعالية.
- الرقابة القانونية و تقييم الأوضاع القانونية والتنظيمية: وتهدف إلى إبداء الرأي في مشاريع القوانين ذات الصلة بالأمور المالية والإدارية وبمجالات المحاسبة والمراجعة، وفحص وتقييم القوانين واللوائح والأنظمة للتحقق من كفايتها واقتراح وسائل تلافي أوجه القصور بها، بالإضافة إلى الرقابة على مجالس التأديب وما يصدر عنها من قرارات.

4.1.4: الجهات التي تخضع لرقابة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة:

نصّت المادة رقم (6) من قانون الجهاز على أن يمارس الجهاز اختصاصاته على الجهات

الآتية:

- الوحدات التي يتألف منها الجهاز الإداري للدولة ووحدات الإدارة المحلية.
 - الوحدات الاقتصادية والمنشآت التابعة لأي منها.
 - المجالس المحلية و تكويناتها.
 - الوحدات المعانة.
 - 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.
- وبناء على ذلك فقد تم تقسيم الجهاز في إطار هيكله التنظيمي بصورة تتناسب مع الجهات الخاضعة لرقابته بحيث يتكون من أربع قطاعات وفقاً لما نصّت عليه المادة(4 الفقرة ج) من القرار الجمهوري رقم (2) لسنة 1993م بشأن اللائحة التنفيذية للقانون رقم (39) لسنة 1992م بشأن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة اللائحة التنفيذية وهي: قطاع الرقابة على وحدات الجهاز الإداري، قطاع الرقابة على الوحدات الاقتصادية، قطاع الرقابة على الوحدات الإدارية والجهات المعانة، قطاع الشؤون المالية والإدارية والفنية، وهو قطاع مساند لعمل القطاعات الأخرى.
- ويبدو أن القانون ومن خلال هذه المادة منح الجهاز الحق في الرقابة على كافة الوحدات والهيئات المؤسسات العامة بما في ذلك الجهات التي ينص قانونها على اعتبار أموالها من الأموال المملوكة للدولة، إلا أن المتوكل(2007) تؤكد أن هناك جهات ومنظمات لا تخضع لرقابة الجهاز وهي الجهات المتعلقة بالمؤسسات العسكرية والأمنية التي تنص قوانين إنشائها على عدم خضوعها لرقابة الجهاز وذلك لسرية العمل الذي تمارسه مثل صفقات الأسلحة ونفقات المباني والتجهيزات العسكرية الميدانية وغيرها(ص311). والجدير بالإشارة أن هناك مؤسسات تمارس أنشطة تجارية ولا تخضع لرقابة الجهاز كما هو حال المؤسسة الاقتصادية اليمنية والتي يرتبط نشاطها بالمؤسسة العسكرية والأمنية وتقع تحت سيطرتها.

5.1.4: اختصاصات الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة:

أولاً: في مجال الرقابة المالية:

نصت المادة (7) من القانون أن الجهاز يمارس على الجهات المنصوص عليها في المادة (6) من هذا القانون الاختصاصات العامة الآتية:

(أ)- مراقبة مختلفة الجهات في مجال الإيرادات والمصروفات عن طريق قيامه بالمراجعة والتفتيش على مستندات ودفاتر وسجلات المتحصلات والمستحقات العامة والمصروفات العامة، والتثبت من أن التصرفات المالية والقيود المحاسبية الخاصة بالتحصيل أو الصرف أو الاستحقاق قد تمت بطريقة نظامية ووفقاً للقوانين واللوائح والنظم المالية والمحاسبية المعتمدة.

(ب)- مراجعة حسابات مرتبات التقاعد ومكافآت نهاية الخدمة والمعاشات والتأمينات الاجتماعية والتثبت من مطابقتها للقوانين واللوائح المنظمة لها.

(ج)- مراجعة القرارات الخاصة بشؤون العاملين فيما يتعلق بالتعيينات والمرتبات والأجور والترقيات والترفعات والعلاوات وبدل السفر ومصروفات الانتقال وما في حكمها للتثبت من مطابقتها للقوانين واللوائح والقرارات والموازنة المعتمدة للجهة.

(د)- مراجعة الحسابات الوسيطة من عهد وأمانات وحسابات جارية والحسابات النظامية وما في حكمها للتثبت من صحة العمليات الخاصة بها وأنها مقيدة بالسجلات ومؤيدة بالمستندات ومطابقتها للقوانين واللوائح والأنظمة النافذة.

(هـ)- مراجعة مختلف الإيرادات الناتجة عن سائر التصرفات في الأموال العامة وبحث أوجه الاستخدام والاستغلال والاستثمار فيها للتأكد من صيانة المؤجر منها وكفاءة الطرق المتبعة في استغلالها واستثمارها والتحقق من مطابقة تلك التصرفات للقوانين واللوائح والقرارات والنظم النافذة.

(و)- بحث حالة المخازن والمستودعات وما في حكمها وفحص دفاترها وسجلاتها ومستندات التوريد والصرف والجرد والفحص والاستلام، وبحث أسباب ما ي تلف أو يتراكم منها واقتراح وسائل علاجها ودراسة فروقات الجرد وما تم بشأنها.

(ز)- فحص ومراجعة أعمال المشتريات والمقاولات والأشغال العامة وعقود التوريد والخدمات والتحقق من أنها تمت بطريقة تتفق مع القوانين واللوائح والقرارات المنظمة لها.

ح) - فحص أنظمة الرقابة الداخلية وإجراءات الضبط الداخلي ومراجعة السجلات والدفاتر والمستندات للتأكد من كفايتها والكشف عن المخالفات المالية وحالات الإهمال ووقائع الاختلاس إن وجدت والبحث عن يواعثها، والتعرّف على جوانب الخلل في أنظمة العمل التي أدت إلى حدوثها واقتراح وسائل علاجها وتلافيها.

ط) - مراجعة القروض والسلف والمساعدات والتسهيلات الائتمانية التي عقدتها الدولة أو إحدى الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز، وفحص الوثائق والمستندات والعقود والإتفاقيات المتعلقة بها والتأكد من قيدها في الدفاتر والسجلات سواء في حالة الإقتراض أو حالة الإقراض.

ي) - 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 والإتفاقيات المتعلقة بها.

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

ل) - مراجعة الميزانيات العمومية والحسابات الختامية للوحدات الاقتصادية 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 ... وإبداء الملاحظات بشأن الأخطاء والمخالفات ونواحي القصور في تطبيق القوانين واللوائح والقرارات والنظم النافذة.

ثانياً: في مجال الرقابة على الأداء:

نصّت المادة رقم (8) من قانون الجهاز المشار إليه سلفاً إلى أن الجهاز يمارس في مجال الرقابة على تنفيذ الخطة وتقييم الأداء على أساس معايير الاقتصاد والكفاءة والفعالية الاختصاصات العامة الآتية:

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

(ب) - مراجعة وتقييم ومتابعة كل من الخطط المالية والاقتصادية العامة للدولة والخطط المالية والاقتصادية الخاصة بالجهات الخاضعة لرقابة الجهاز للتثبت من أن الخطط الخاصة تتماشى من كافة النواحي والأوجه مع الخطط العامة، والتأكد من أن نتائج تنفيذ كل منها تتفق مع ما هو مرسوم ومخطط لها.

(ج) - 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 في تحقيقها للنتائج والأهداف المرجوة.

(د) - 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.

(هـ) - فحص ومراجعة السجلات والدفاتر والمستندات والوثائق والبيانات المالية والفنية والإحصائية لكافة أنواع الأنشطة القائمة والمشاريع تحت الإنشاء في الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز بغرض تقييم الأداء في تلك الجهات، وبيان مدى الفعالية في تحقيق الأهداف والكفاءة في الإجراءات والأساليب المتبعة، والتأكد من الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية والكشف عن الطاقات والإمكانات غير المستغلة... وتحديد الانحرافات وأسبابها واقتراح وسائل علاجها وتلافيها.

(و) - دراسة وتقييم الخطط 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 نشاطها تسفر عن تحقيق خسائر.

(ز) - فحص دراسات الجدوى الاقتصادية لمشروعات التنمية والاستثمار، وتقييم سياسات ووسائل التمويل الخاصة بتنفيذها وإبداء الرأي بشأن الآثار الاقتصادية والاجتماعية المترتبة على تنفيذها وتشغيلها.

(ح) - مراجعة وتقييم العقود والإتفاقيات التي أبرمتها الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز مع الجهات الأخرى للتثبت من قانونيتها وموضوعيتها وتضمينها شروط والتزامات عادلة على نحو يضمن الحفاظ على الأموال العامة، والتأكد من خلو العقود والإتفاقيات من أي شروط مجحفة أو مخالفة للقوانين واللوائح والقرارات والأنظمة النافذة.

ط)- 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.

ي)- التثبت بوجه خاص من صحة الأسباب التي أدت إلى عدم صرف كل أو بعض الاعتمادات الخاصة بمشاريع التنمية، وأن الوفر في اعتماد معين لم يكن يقصد به مواجهة التجاوز في مخصص لعمل آخر، ولم يكن الوفر أيضاً على حساب الجودة أو الدقة أو التأخير في تنفيذ تلك المشاريع.

ثالثاً: في مجال الرقابة القانونية وتقييم الأوضاع القانونية والتنظيمية:

نصت المادة رقم (9) من قانون الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة أن الجهاز يمارس في مجال الرقابة القانونية وتقييم الأوضاع القانونية والتنظيمية الاختصاصات العامة الآتية:

أ)- في مجال الرقابة القانونية:

يختص الجهاز 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 الموقع يتناسب مع جسامة المخالفة.

ب)- في مجال تقييم الأوضاع القانونية والتنظيمية:

يختص الجهاز بفحص القوانين واللوائح والنظم المالية والإدارية والمحاسبية للتحقق من مدى كفايتها واقتراح وسائل تلافية أوجه القصور فيها، كما يقوم الجهاز بالمساهمة في إبداء الرأي في مشاريع القوانين واللوائح والقرارات والنظم التي تتصل بمجالات المحاسبة أو المراجعة أو التفتيش والرقابة المالية أو مزاوله مهنته المحاسبية وذلك كله بهدف التحقق من كفاءتها وتحديد أوجه القصور أو النقص أو الاختلاف فيها واقتراح المعالجات اللازمة لها ورفعها إلى السلطات المختصة بإعدادها واعتمادها وإقرارها وإصدارها.

ومما سبق يتضح أن القانون منح الجهاز تفويضات واسعة للقيام بمختلف أنواع الرقابة ما قد يمكّن الجهاز من الاسهام بشكل فاعل في مكافحة الفساد وتعزيز الافصاح والشفافية والمساءلة وسيادة القانون وتحسين كفاء وفعالية الوحدات الخاضعة لرقابة الجهاز لاسيما إذا توفرت للجهاز الامكانيات المادية والبشرية ومساندة السلطات العليا بالدولة.

2.4: المبحث الثاني

الجانب الميداني للدراسة

1.2.4: مجتمع وعينة الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحث أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة. ويتكون مجتمع الدراسة الأصلي من جميع العاملين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وهم:

- جميع الرقابيين في رئاسة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وهم المراجعون، رؤساء المراقبة نواب مدراء عموم الإدارات الرقابية، الوكلاء المساعدون، الوكلاء.
- جميع الرقابيين في فروع الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وهم مدراء فروع الجهاز بالمحافظات - مدراء العموم ، نواب مدراء العموم، رؤساء المراقبات، المراجعون.

وبلغ إجمالي عدد أولئك الموظفين وقت إجراء الدراسة (420) موظفاً، ولذا قام الباحث بتحديد حجم العينة من خلال استخدام معادلة ستيفن ثامبسون الآتية (بشمانى، 2014، ص91):

$$n = \frac{N \times p(1-p)}{[N-1 \times (d^2 \div z^2)] + p(1-p)}$$

حيث:

N حجم المجتمع.

n حجم العينة.

p نسبة توفر الخاصية والمحايدة = 0.50.

z الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الدلالة 0.95 وتساوي 1.96.

d نسبة الخطأ وتساوي 0.05.

وبتطبيق قيم المعادلة نحصل على حجم العينة وهي (n=200.89)، أي أن حجم العينة يساوي تقريبا (201).

ومن أجل ضمان الحصول على العينة المطلوبة فقد تم توزيع عدد (250) استبانة على عدد من أفراد مجتمع الدراسة (المعنيين بعملية المراجعة في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة)، بطريقة عشوائية وقد بلغت عدد الاستبانات المستردة عدد (210) استبانة وبنسبة (84%) من العدد الموزع جميعها

صالحة وقابلة للتحليل عدا (7) استبانات غير صالحة وتمّ استبعادها وتمثل (3%) من الاستثمارات التي وزعت ويوضح تفاصيل ذلك الجدول الآتي رقم (1-4):

جدول رقم (1-4)

نتائج توزيع قوائم الاستبانة

النسبة %	العدد	البيان
100%	250	الاستبانات الموزعة
16%	40	الاستبانات غير المستردة
84%	210	الاستبانات المستردة
3%	7	الاستبانات غير الصالحة للتحليل
82%	203	الاستبانات القابلة للتحليل

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020.

ومن الجدول رقم (1-4) يتضح أن عدد الاستثمارات الصالحة للتحليل (203) استثماراً، وقد تجاوز العدد المحسوب وفق معادلة ستيفن ثامبسون كما يشكل ذلك العدد ما نسبته (82%) من الاستثمارات التي تمّ توزيعها، وما نسبته (48%) من مجتمع الدراسة مما يعطي صورة واضحة عن مدى أخذ آراء مزاولي مهنة المراجعة والرقابة بالجهاز حول دورهم في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز.

ويعتقد الباحث أن نسبة استجابة العينة المستهدفة مرتفعة، لاسيما وأنه تمّ توزيع قائمة الاستبانة في ظروف غير مستقرة للبلاد، ويعد هذا مؤشراً إيجابياً بأن غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم تعاون وحرص على فهم عبارات الاستبانة والإجابة عليها بموضوعية ومصداقية. وقد اعتمد الباحث في توزيع الاستبانات بطريقة عشوائية، وبعد ذلك تمّ جمع الاستبانات من العينة في مواعيد لاحقة.

2.2.4: تصميم أداة الدراسة:

تمّ استخدام الاستبانة كأداة رئيسة للدراسة، وقام الباحث بتصميمها للتعرف على دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته، وتمّ اختيار الاستبانة كأداة للدراسة كونها الأكثر مناسبة للدراسة حيث أنها تمكن المبحوثين من أخذ الوقت المناسب للإجابة بشكل دقيق على أسئلة الاستبانة.

وقد مرت الاستبانة بثلاث مراحل حتي بلغت صورتها النهائية، وتمثلت هذه المراحل في الآتي:

- المرحلة الأولى: إعداد الاستبانة:

تضمنت هذه المرحلة الحصول على بعض العبارات والأفكار من خلال استقراء الدراسات السابقة في موضوع دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في تعزيز الحوكمة الرشيدة، حيث أظهرت الدراسة متغيرين هما المتغيرات المستقل والمتمثل في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، و المتغير التابع ويتمثل في الحوكمة الرشيدة.

- المرحلة الثانية: وصف الاستبانة:

أرفق مع الاستبانة خطاب للمبحوث تمّ فيه توضيح مختصر بموضوع الدراسة وأهدافها واحتوت الاستبانة على قسمين:

القسم الأول: تضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على بيانات حول المؤهل العلمي، التخصص العلمي، سنوات الخبرة، المركز الوظيفي.

القسم الثاني: يحتوي على (58) عبارة، طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجابتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات (أوافق بشدة أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة).

وقد تم توزيع هذه العبارات على فرضيات الدراسة الثلاث كالاتي: الفرضية الأولى تتضمن (12) عبارة، والفرضية الثانية تضمنت (38) عبارة. أما الفرضية الثالثة فتتضمن (8) عبارات.

- المرحلة الثالثة: التأكد من ثبات وصدق أداة الدراسة:

تم التحقق من صدق الاداة وثباتها من خلال الثبات والصدق الظاهري، والثبات والصدق الإحصائي.

- الثبات والصدق الظاهري:

للتأكد من الصدق الظاهري للاستبانة وصلاحيه عباراتها من حيث الصياغة والوضوح قام الباحث بعرضها على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة والملحق رقم (1) يوضح قائمة بأسماء المحكمين، وبعد استعادة الاستبانة من المحكمين تم إجراء بعض التعديلات التي اقترحوها الملحق رقم (2) يوضح قائمة الاستبانة.

- الثبات والصدق الإحصائي:

يقصد بثبات الاختبار: أن يعطي المقياس النتائج نفسها عند استخدامه أكثر من مرة في ظروف مماثلة. ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار معين على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجات نفسها يكون الاختبار ثابتاً تماماً. كما يعرف الثبات بأنه: مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار.

أما الصدق: فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات. وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح. ومقياس الصدق يقصد به معرفة صلاحية الأداة لقياس ما وضعت له، وقد قام الباحث بإيجاد الصدق الذاتي لها إحصائياً

باستخدام معادلة الصدق الذاتي وهي: الصدق = $\sqrt{\text{الثبات}}$

وهناك عدد من الطرق التي تستخدم في تقدير ثبات المقياس هي:

- طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان - براون.

- معادلة ألفا-كرونباخ.

- طريقة إعادة تطبيق الاختبار.

- طريقة الصور المتكافئة.

- معادلة جوتمان.

وقام الباحث بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الاستبانة بطريقة التجزئة النصفية حيث تقوم هذه الطريقة على أساس فصل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم على العبارات ذات الأرقام الزوجية، ومن ثم يحسب معامل ارتباط بيرسون بين إجاباتهم على العبارات الفردية والزوجية، وأخيراً يحسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان - براون

بالصيغة الآتية:

$$\text{معامل الثبات} = \frac{r \times 2}{r + 1}$$

$$r + 1$$

حيث: (ر) يمثل معامل ارتباط بيرسون بين الإجابات على العبارات ذات الأرقام الفردية والإجابات على العبارات ذات الأرقام الزوجية.

ولحساب صدق وثبات الاستبانة كما في أعلاه قام الباحث بأخذ عينة استطلاعية بحجم (15) فرداً من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الاستبانة من العينة الاستطلاعية بموجب طريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (2-4)

الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبانة

الفرضيات	معامل ارتباط بيرسون	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
الأولى	0.642	0.773	0.879
الثانية	0.727	0.792	0.890
الثالثة	0.511	0.671	0.819
الاستبانة كاملة	0.754	0.860	0.927

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020.

يتضح من نتائج الجدول رقم (2-4) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على العبارات المتعلقة بكل فرضية من فرضيات الدراسة أكبر من (60%)، وعلى الاستبانة كاملاً كانت قريبة جداً إلى (100%)، مما يدل على أن أداة الدراسة تتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض الدراسة، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً.

3.2.4: اختبارات التوزيع الطبيعي للبيانات:

جدول رقم (3-4)

نتائج اختبار Kolmogorov-Smirnov Z

الفرضيات	N	Kolmogorov-Smirnov Z	مستوى الدلالة Sig.
الأولى	203	.791	.559
الثانية	203	1.223	.100
الثالثة	203	1.547	.057

Z الجدولية (1.96) المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020.

من الجدول رقم (3-4) يتضح أن قيم Kolmogorov-Smirnov Z كانت أقل من قيمة Z الجدولية

(1.96) مما يؤكد بأن بيانات محاور الدراسة تتوزع توزيعاً طبيعياً وبالتالي فإنه أمكن للباحث استخدام الاختبارات الإحصائية المعلمية الآتية .

4.2.4: الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تتمثل الأساليب الإحصائية المستخدمة في الآتي:

- التوزيع التكراري للإجابات.
 - النسب المئوية.
 - معامل ارتباط بيرسون.
 - معادلة سييرمان- براون لحساب معامل الثبات.
 - اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات normal distribution
 - اختبار (t) للعينة الواحدة One-Sample Test لاختبار الفرضيات الثلاث الأولى.
 - تحليل التباين لقياس الفرضية الرابعة لمعرفة علاقة الاستقلالية والتفويضات الكافية وتوفير المستلزمات المادية والبشرية للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة على دوره في تعزيز الحوكمة الرشيدة.
- وإستخدام الباحث البرنامج الإحصائي SPSS الإصدار رقم 20 في عملية تحليل واختبار الفرضيات.

5.2.4: تحليل بيانات المتغيرات الشخصية والوظيفية للعينة المبحوثة (خصائص المبحوثين):

فيما يلي وصف تحليلي لخصائص المبحوثين وعلى النحو الآتي:

- التحصيل العلمي:

جدول رقم (4-4)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق التحصيل العلمي

النسبة المئوية	العدد	المؤهل العلمي
9.4%	19	دبلوم
82.3%	167	بكالوريوس
7.9%	16	ماجستير
0.5%	1	دكتوراه
100%	203	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020.

يتبين من الجدول رقم (4-4) أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من حملة شهادة البكالوريوس حيث بلغ عددهم (167) فرداً ويمثلون ما نسبته (82.3%) من العينة الكلية وتضمنت العينة (16) فرداً وبنسبة (7.9%) من حملة شهادة الماجستير، و (19) فرداً وبنسبة (9.4%) من حملة شهادة الدبلوم العالي، و فرداً واحداً وبنسبة (0.5%) من حملة شهادة الدكتوراه. ويتضح أن ما نسبته (90.6%) من أفراد عينة الدراسة هم من حملة الشهادة الجامعية، وهذا يدل على أن غالبية أفراد العينة حاصلون على مؤهل علمي مناسب يمكنهم من أداء عملهم بكفاءة عالية وذلك يتوافق مع مهنة المراجعة في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة والذي يشترط للحصول على وظيفة بالجهاز الحصول على درجة بكالوريوس كحد أدنى. ومما سبق يلاحظ الباحث أن جميع أفراد عينة الدراسة مؤهلون بشكل كافٍ، وهذا يساعد في طرح آراء علمية سليمة بخصوص فهمهم لعبارات الاستبانة والإجابة عليها، ما يعكس توفر الخلفية العلمية المناسبة لأفراد العينة، وبما يعزز الثقة والدقة في إجاباتهم وبآراء يمكن الاعتماد عليها عند التحليل.

- التخصص العلمي:

جدول رقم (4-5)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق التخصص العلمي

النسبة المئوية	العدد	التخصص العلمي
86.7%	176	محاسبة
2.5%	5	إدارة أعمال
5.4%	11	شريعة وقانون
5.4%	11	أخرى
100%	203	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020.

يتبين من الجدول رقم (4-5) أن التخصص العلمي لغالبية أفراد عينة الدراسة هو المحاسبة حيث بلغ عددهم في عينة الدراسة (176) فرداً وبنسبة (86.7%)، وبلغ عدد الأفراد المتخصصين بإدارة الأعمال في العينة (5) أفراد وبنسبة (2.5%)، وعدد الأفراد المتخصصين بالشريعة والقانون في العينة (11) فرداً وبنسبة (5.4%). وتضمنت العينة (11) فرداً وبنسبة (5.4%) لهم تخصصات أخرى غير المحاسبة أو الإدارة أو الشريعة والقانون، وهذا يدل على أن أغلب أفراد العينة وبنسبة (94.6%)

يحملون تخصصات (المحاسبة، ادارة الأعمال، الشريعة والقانون)، وهي تخصصات لها علاقة مباشرة مع طبيعة العمل الرقابي والمحاسبي في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وتشير هذه النسبة إلى وجود وعي كافٍ لدى أفراد العينة في فهم موضوع الدراسة، مما يدل على مقدرتهم على فهم العبارات الواردة في قائمة الاستبانة والإجابة على فقراتها بموضوعية، وبما يحقق الهدف من تنفيذها، وهذا ما تعززه النتائج المتعلقة بالتحصيل العلمي التي أظهرها الجدول رقم (4-4)، والذي يوضح أن نسبة كبيرة من أفراد عينة الدراسة هم من حملة شهادة البكالوريوس فما فوق.

- عدد سنوات الخدمة:

جدول رقم (4-6)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	39	19.2%
5سنوات - أقل من 10 سنوات	3	1.5%
10سنوات - أقل من 15 سنة	37	18.2%
15 سنة فأكثر	124	61.1%
المجموع	203	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020.

يتبين من الجدول رقم (4-6) أن هناك (39) فرداً وبنسبة (19.2%) لهم خبرة بين (أقل من 5 سنوات)، وهناك (3) أفراد وبنسبة (1.5%) لهم خبرة (5 سنوات إلى 10 سنوات)، وهناك (37) فرداً وبنسبة (18.2%) لهم خبرة (ما بين 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة)، وتضمنت العينة (124) فرداً وبنسبة (61.1%) لهم خبرة من (15 سنة فأكثر).

يتضح للباحث أن افراد عينة الدراسة تعتبر من العينات ذات الخبرة العملية الطويلة نسبياً حيث بلغت نسبتهم (80.8%) من أفراد العينة الذين تجاوزت خبرتهم الخمس السنوات في ممارسة مهنة الرقابة والمراجعة، وهم يمثلون النسبة الأعلى في عينة الدراسة، وهذا مؤشر ايجابي يدل على أن الغالبية من ذوي الخبرة العالية، وهذا يعزز من قدرتهم على استيعاب عبارات الاستبانة والإجابة عليها بصورة مناسبة، الأمر الذي يمكن أن ينعكس إيجاباً على إظهار الواقع دور الجهاز في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته، وتحديداهم للمعوقات التي تحول دون ذلك ماقد

يجعل إجاباتهم نابعة من واقع خبرة تساعدهم على فهم واستيعاب عبارات الاستبانة والإجابة عليها بصورة مناسبة، الأمر الذي قد ينعكس على مصداقية آراء أفراد العينة في إجاباتهم للاستبيان ومن ثم يُتوقع أن تكون الإجابات المستردة تتسم بالموضوعية بناءً على الخبرة العملية لأفراد عينة الدراسة.

- المركز الوظيفي :

جدول رقم(4-7)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المركز الوظيفي

النسبة المئوية	العدد	المركز الوظيفي في الجهاز
43.3%	88	مراجع
37.4%	76	رئيس مراقبة
4.9%	10	نائب مدير عام
8.9%	18	مدير عام
4.4%	9	وكيل مساعد
1%	2	وكيل
100%	203	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020.

يظهر الجدول رقم (4-7) أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من المراجعين ورؤساء المراقبات في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة إذ بلغ عددهم (164) فرداً وبنسبة (80.7%)، وتضمنت العينة (18) فرداً وبنسبة (8.9%) من مدراء عموم الإدارات الرقابية في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، و(10) فرداً وبنسبة (4.9%) من نواب مدراء عموم الإدارات الرقابية، و(11) فرداً وبنسبة (5.4%) من الوكلاء والوكلاء المساعدين. ويتضح بأن الوظائف المهنية التي يشغلها أفراد عينة الدراسة في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة التي شملتها عينة الدراسة قد شملت مختلف المستويات الوظيفية في مجال العمل الرقابي في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.

6.2.4: تحليل البيانات الأساسية للدراسة:

للتعرّف على دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته في اليمن، فقد تم استخراج الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عبارة من العبارات الواردة في الاستبانة، مع الأخذ بعين الاعتبار تدرج مقياس ليكرت الخماسي في الدراسة

بحيث يتدرج مستوى الاجابة عن كل فقرة من فقرات الاستبانة في إطار خمسة مستويات محددة وهي على النحو الموضح في الجدول الآتي :

جدول رقم(4-8)

مجالات الإجابة لأفراد العينة

مجاللات الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجات	5	4	3	2	1

ولأغراض تفسير نتائج الدراسة، فقد تمّ الحصول على ثلاثة مستويات من الدرجات وهي كالآتي: (مرتفع، متوسط، منخفض)، وذلك وفقاً للمعادلات والتقديرية الآتية (الحراشة وأحمد، 2013، ص68؛ التميمي، 2008، ص85):

الحد الأعلى للبدائل – الحد الأدنى للبدائل

$$1.33 = \frac{1-5}{3}$$

عدد المستويات 3:

المدى الأول: $2.33 = 1 + 1.33$

المدى الثاني: $3.66 = 2.33 + 1.33$

المدى الثالث: $5 = 3.67 + 1.33$

فتصبح التقديرات بعد ذلك كالآتي:

درجة الموافقة على العبارة	المقياس	المتوسط الحسابي
منخفضة	2.33 فأقل	إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات العينة على العبارة هي
متوسطة	أكثر من 2.33 وأقل من 3.67	إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات العينة على العبارة هي
مرتفعة	أكثر أو تساوي 3.67	إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي لإجابات العينة على العبارة هي

وبالتالي فإن درجة القياس (الوسط الفرضي) لهذه الدراسة هي الحد الأعلى وهي (3.67) والتي ستستخدم

في قياس فرضيات هذه الدراسة، وفيما يلي عرض وتحليل البيانات:

(أ) - المحور الأول: مدى توفر المتطلبات اللازمة للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للقيام بدور فاعل في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته:

1- البعد الأول: مدى توفر الاستقلالية والتفويضات الكافية.

الجدول رقم (4-9)

نتائج تحليل إجابات أفراد العينة بشأن مدى توفر الاستقلالية والتفويضات الكافية للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
1	يتوفر للجهاز أساس قانوني ملائم للقيام بدور فاعل في تعزيز الحوكمة الرشيدة.	3.89	.916	3	مرتفعة
2	إلحاق الجهاز برئيس الجمهورية لا يؤثر سلباً على استقلاليته.	2.91	1.383	7	متوسطة
3	يتمتع الجهاز بحرية كاملة في إدارة شؤونه دون أي تدخل من الوزارات و الهيئات التنفيذية.	3.47	1.131	5	متوسطة
4	عدم امتلاك الجهاز للصلاحيات أو الحق في تقديم موازنته مباشرة إلى البرلمان للموافقة عليها لا يؤثر سلباً على استقلاليته المالية.	3.04	1.392	6	متوسطة
5	يملك الجهاز صلاحية الوصول إلى كافة الوثائق اللازمة لإتمام عملية المراجعة والحصول على كافة المعلومات والايضاحات.	3.93	1.108	2	مرتفعة
6	يمارس المراجعون مهامهم بحرية دون أي ضغوط من أطراف داخل الجهاز أو تدخلات تؤثر على حيادهم وموضوعيتهم.	3.96	.999	1	مرتفعة
7	يتوفر للمراجعين كافة المتطلبات القانونية اللازمة لضمان استقلاليتهم ضد التدخلات والضغوط من داخل الجهات الخاضعة للرقابة أو من خارجها.	3.68	1.147	4	مرتفعة
	لجميع العبارات	3.55	.687		متوسطة

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020.

مثلت الاستقلالية والتفويضات الكافية أحد المتغيرات المستقلة الرئيسة للفرضية الأولى، وقد تمّ قياسها بالعبارات من (1) إلى (7) كما في الجدول رقم (4-9). ويلاحظ أن الوسط الحسابي للبعد الأول المتعلق بمدى توفر الاستقلالية والتفويضات الكافية بلغ (3.55) وهو دون درجة القياس المعتمدة في هذه الدراسة والتي قيمتها (3.67)، مما يشير إلى أن إجابات أفراد العينة بشأن

الاستقلالية والتفويضات الكافية لم تحظ بالدرجة الكافية التي ينبغي أن يتمتع بها الجهاز، ويظهر ذلك من خلال الإجابات على بعض العبارات التي جاءت أوساطها الحسابية منخفضة قياساً ببقية العبارات ومنها العبارة رقم (2) الخاصة بإلحاق الجهاز برئيس الجمهورية والتي بلغ وسطها الحسابي (2.91)، والعبارة رقم (4) الخاصة بعدم امتلاك الجهاز للصلاحيات أو الحق في تقديم موازنته مباشرة إلى البرلمان للموافقة عليها، والتي بلغ الوسط الحساب لها (3.04)، كذلك العبارة رقم (3) الخاصة بمدى تمتع الجهاز بحرية كاملة في إدارة شؤونه دون أي من تدخل الوزارات والهيئات التنفيذية، فقد بلغ الوسط الحسابي لها (3.47)، ولعل من أوضح صور ذلك التدخل خاصة في السنوات الأخيرة تدخل هرم السلطة المحلية (التنفيذية) في بعض المحافظات بإصدار تعيينات مدراء فروع الجهاز ومدراء قطاعات ونوابهم وغيرهم، كذلك حصول بعض الفروع على مخصصات مالية من تلك السلطات لدعم الموازنات التشغيلية لعدد من فروع الجهاز.

كما ينبغي الإشارة إلى أن العبارات التي حصلت على أوساط حسابية مرتفعة عن درجة القياس لا يعني ذلك توفر الدرجة الكافية للاستقلال، إذ أن الاستقلال يتطلب توفر جميع مقوماته وليس بعضها لأن كلاً منها يؤثر على الاستقلالية الكاملة، فالاستقلالية تتطلب الأخذ بجميع مظاهرها وليس بعض المظاهر فقط. فعلى سبيل المثال العبارة الخاصة بتوفر الأساس القانوني الملائم للقيام بدور فاعل في تعزيز الحوكمة الرشيدة والتي حصلت على متوسط حسابي (3.89) يعزو الباحث حصولها على هذا المتوسط إلى أن المشرع اليمني قد منح الجهاز قدرًا لآبأس به من التفويضات، إلا أن الباحث يرى أن هناك بعض القيود التي تحد من هذا التفويض وبالتالي من قدرة الجهاز في تعزيز الحوكمة الرشيدة حيث تضمن قانون الجهاز العديد من النصوص التي تحد من قدرة الجهاز على استخدام التفويضات الممنوحة له، فمثلاً منح المشرع اليمني الجهاز صلاحية التعامل مع الأفعال التي يعاقب عليها القانون وتضر بالمصلحة العامة غير أنه في الوقت نفسه وضع استثناءات تحد من قدرته على التعامل مع تلك الحالات، فقد نصت المادة (7) من قانون الجهاز إنه عند اكتشاف الجهاز لارتكاب فعل أو امتناع عن فعل يعاقب عليه القانون ويضر بالمصلحة العامة يحق للجهاز أن يضبط المستندات الدالة على ذلك وإحاطة الجهة الإدارية المختصة بتقرير كامل مشفوع بالإجراءات القانونية التي يوصي باتخاذها فإذا تقاعست الجهة الإدارية المختصة عن اتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة حيال ذلك خلال ثلاثين يوماً على الأكثر من إحاطتها يحق للجهاز إحالة الموضوع مع مستنداته إلى الجهات القضائية المختصة مباشرة، إلا

أن المشرّع استثنى من هذا الحكم الأفعال المنسوبة إلى الوزراء ونواب الوزراء والمحافظين فيكتفي برفع التقارير عنها إلى رئيس الجمهورية ورئيس مجلس الوزراء ليقرروا بشأنها ما يروونه مناسباً من الإجراءات، ومن أبرز تلك القيود ما ورد في المادة (3) من قانون الجهاز التي تضمنت إلحاق المشرع اليمني الجهاز برئيس الجمهورية، وربط معظم أعمال الجهاز وتسخيرها لمساندة رئيس الجمهورية وليس بمجلس النواب. ويعتقد الباحث أن ذلك يضعف استقلالية الجهاز فرئيس الجمهورية بموجب الدستور اليمني رئيس الفرع الأول للسلطة التنفيذية.

وقد لاحظ الباحث تعليقات عدد من أفراد عينة البحث على عبارة إلحاق الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة برئيس الجمهورية هذه التعليقات أوضحت أن إلحاق الجهاز برئيس الجمهورية وإن كان يتعارض مع مبادئ وتوجيهات الانتوساي بشأن استقلالية أجهزة الرقابة المالية العليا إلا أنه ذلك يعد الخيار الأفضل في ظل ما تشهده الجمهورية اليمنية من حالة عدم استقرار. ويؤكد الباحث أن تمتع الجهاز بالحرية الكاملة في أداء مهامه - بعيداً عن القيود والمؤثرات المختلفة التي تحد من واجباته - أمر في غاية الأهمية وأن تشمل تلك الحرية الجوانب التنظيمية والوظيفية والمالية التي أشارت لها مبادئ الاستقلالية الثمانية ضمن إعلان مكسيكو 2007م. ومما يشير أيضاً إلى عدم منح القانون الجهاز التفويضات الكافية عدم تفويض الجهاز بنشر تقاريره للجمهور ما يعني أن القانون حرم الجهاز من وسيلة ناجحة في تفعيل مخرجات العمل الرقابي.

2 - البعد الثاني: مدى توفر المستلزمات المادية والبشرية اللازمة للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة لأداء مهامه والوفاء بمسؤولياته بما يعزز الحوكمة الرشيدة .

الجدول رقم (4-10)

نتائج تحليل إجابات أفراد العينة بشأن مدى توفر المستلزمات المادية والبشرية اللازمة للجهاز

المركزي للرقابة والمحاسبة

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
8	يتوفر للجهاز مخصصات مالية كافية تمكنه من أداء واجباته.	2.42	1.341	5	متوسطة
9	يتوفر للجهاز أعداد كافية من الكوادر الفنية المؤهلة علمياً وعملياً لإنجاز مهام الرقابة بمختلف صورها وأساليبها.	3.01	1.280	4	متوسطة

متوسطة	2	1.204	3.52	يعتمد الجهاز منهجية متكاملة لممارسة العمل الرقابي تستند إلى إصدارات INTOSAI وتأخذ بالاعتبار ظروف الواقع المحلي.	10
متوسطة	3	1.287	3.40	هناك أدلة وإرشادات توجيهية تتضمن مؤشرات معينة للاسترشاد بها في تعزيز الحوكمة الرشيدة.	11
متوسطة	1	1.321	3.55	يوفر الجهاز فرصاً كافية لتدريب المراجعين وتنمية مهاراتهم وقدراتهم من خلال دورات وبرامج تدريبية متخصصة.	12
متوسطة		.898	3.18	لجميع العبارات	

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020.

تمّ قياس هذا البعد بـ(5) عبارات (العبارات من 8 إلى 12)، وقد حصل على متوسط حسابي (3.18) وهو دون درجة القياس المعتمدة في هذه الدراسة مما يشير إلى عدم توفر المتطلبات الكافية للجهاز التي تمكنه من القيام بمهامه على أكمل وجه لاسيما في مجال تعزيز الحوكمة الرشيدة. ويتضح من الجدول رقم (4-10) أن عينة الدراسة ترى بأن الجهاز وبدرجة متوسطة يوفر فرصاً كافية لتدريب المراجعين وتنمية مهاراتهم وقدراتهم من خلال دورات وبرامج تدريبية متخصصة بمتوسط حسابي (3.55) ويعزو الباحث ذلك إلى أنه يوجد بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة مركز تدريب لتدريب كوادره، وهناك مجلس أعلى للتدريب خاص بالتدريب يعد ويقر موازنته وخطته السنوية إلا أنه وبسبب ظروف البلاد لم تعد هناك إمكانية لتدريب أعضاء الجهاز، وبالنسبة لاعتماد الجهاز منهجية متكاملة لممارسة العمل الرقابي تستند إلى إصدارات INTOSAI وتأخذ بالاعتبار ظروف الواقع المحلي بمتوسط حسابي (3.52)، وهذه المنهجية تتمثل بالمرشد التفصيلي والذي يحتوي على أوراق متعددة إلا أنه لا يتم تطبيقها من قبل مراجعي الجهاز، بينما تكاد تنفي عينة الدراسة بأنه يتوفر للجهاز مخصصات مالية كافية تمكنه من أداء واجباته حيث حصلت العبارة رقم (8) على متوسط حسابي منخفض قياساً ببقية عبارات الاستبانة.

ب) المحور الثاني : مدى إسهام الجهاز في تعزيز الحوكمة الرشيدة بالجهات الخاضعة لرقابته:

1- البعد الأول: مدى إسهام الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز سيادة القانون:

تمّ قياس هذا البعد بـ(7) عبارات (العبارات من 13 إلى 19)، والجدول رقم(4-11) يوضح ذلك.

الجدول رقم(4-11)

نتائج تحليل إجابات أفراد العينة بشأن مدى إسهام الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز سيادة القانون

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
13	يتوفر للمراجعين علم بالإجراءات القانونية التي تخضع لها الجهات الخاضعة لرقابته.	4.15	.778	4	مرتفعة
14	يتحقق المراجعون من سلامة تطبيق الجهات الخاضعة للرقابة للقوانين واللوائح والقرارات المرتبطة بها.	4.43	.596	1	مرتفعة
15	يفحص المراجعون القوانين واللوائح والنظم المالية والإدارية للتحقق من مدى كفاءتها.	3.67	1.253	7	مرتفعة
16	يقترح الجهاز وسائل لتلافي أوجه القصور في القوانين واللوائح والنظم المالية والإدارية.	3.93	.972	6	مرتفعة
17	يلجأ المراجعون إلى الإدارة القانونية بالجهاز لاستشارتها أو طلب الإيضاحات اللازمة بشأن التشريعات الغامضة.	4.14	.912	5	مرتفعة
18	تتضمن تقارير المراجعة بيانات كافية لحالات عدم التزام الجهات الخاضعة للرقابة بالقوانين.	4.43	.703	2	مرتفعة
19	توضح تقارير المراجعة الآثار المترتبة على عدم التزام الجهات الخاضعة للرقابة بالقوانين والتوصيات المناسبة لكيفية معالجتها.	4.37	.688	3	مرتفعة
	لجميع العبارات	4.16	.508		مرتفعة

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020.

من الجدول رقم (4-11) يتضح أن عينة الدراسة قد وافقت على جميع عبارات الجدول وبدرجة مرتفعة، حيث وافقت على أن مراجعي الجهاز يتحققون من سلامة تطبيق الجهات الخاضعة للرقابة للقوانين واللوائح والقرارات المرتبطة بها بمتوسط حسابي (4.43)، وترى أن تقارير المراجعة تتضمن بيانات كافية لحالات عدم التزام الجهات الخاضعة للرقابة بالقوانين بمتوسط حسابي (4.43)، كما ترى العينة أن تقارير المراجعة توضح الآثار المترتبة على عدم التزام الجهات الخاضعة للرقابة بالقوانين والتوصيات المناسبة لكيفية معالجتها بمتوسط حسابي (4.37)، وبأنه يتوفر للمراجعين علم

بالإجراءات القانونية التي تخضع لها الجهات الخاضعة لرقابته بمتوسط حسابي (4.15) ، ومما ساعد على ذلك - من وجهة نظر الباحث- أن المشرع اليمني حرص على أن يقوم الجهاز بممارسة اختصاصاته من خلال أنواع الرقابة (الرقابة المالية الرقابة على الأداء، الرقابة القانونية) التي يمارسها الجهاز على الأنشطة المتعلقة بالأموال والممتلكات العامة في كل جهة لها صلة بالمال العام، مع حرص الجهاز على ممارسة تلك الاختصاصات.

2- البعد الثاني: مدى مساهمة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز الإفصاح والشفافية:

الجدول رقم(4-12)

نتائج تحليل إجابات أفراد العينة بشأن مدى إسهام الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز

الإفصاح والشفافية

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
20	يتم التأكد من المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية والحسابات الختامية وضمان خلوها من الأخطاء الجوهرية والهامة.	4.38	.613	2	مرتفعة
21	يتم التأكد من احتواء القوائم المالية والحسابات الختامية على ايضاحات وجداول إضافية ومعلومات ملائمة لحاجات المستخدمين.	4.47	.591	1	مرتفعة
22	يتم التأكد من تطابق الأرقام المالية المستخرجة من نظام المعلومات المحاسبي من حيث الجوهر والمضمون مع الأوضاع المالية التي انبثقت عنها.	4.38	.717	3	مرتفعة
23	يتم التأكد من عدم وجود تأخير في إصدار القوائم المالية والحسابات الختامية عن المواعيد المحددة قانوناً.	3.94	1.003	4	مرتفعة
24	يتم التأكد من وضع الجهات الخاضعة للرقابة إجراءات تهدف إلى منع الأشخاص المطلعين فيها من استغلال معلومات داخلية سرية لتحقيق مكاسب مادية أو معنوية.	3.35	1.059	6	متوسطة
25	التأكد من توفير الجهة الخاضعة للرقابة الإفصاحات المتعلقة بالامتيازات التي يتمتع بها أعضاء مجالس الإدارة والادارات التنفيذية العليا.	3.34	1.349	7	متوسطة

متوسطة	5	1.244	3.65	يتم التأكد من توفير الجهة الخاضعة للرقابة الإفصاحات المتعلقة بتعاملاتها مع الأطراف ذات العلاقة بها.	26
مرتفعة		.596	3.93	لجميع العبارات	

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020.

تمّ قياس هذا المتغير بـ(7) عبارات (العبارات من 20 إلى 26)، و تشير النتائج في الجدول رقم(4-12) بأن الجهاز يسهم في تعزيز الإفصاح والشفافية من خلال التأكد من احتواء القوائم المالية والحسابات الختامية للجهات الخاضعة للرقابة على إيضاحات وجداول إضافية ومعلومات ملائمة لحاجات المستخدمين بمتوسط حسابي(4.47)، وكذلك من خلال التأكد من المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية والحسابات الختامية وضمان خلوها من الأخطاء الجوهرية والهامة بمتوسط حسابي (4.38)، والتأكد من تطابق الأرقام المالية المستخرجة من نظام المعلومات المحاسبي من حيث الجوهر والمضمون مع الأوضاع المالية التي انبثقت عنها وبمتوسط حسابي (4.38)، وأيضاً من التأكد من عدم وجود تأخير في إصدار القوائم المالية والحسابات الختامية عن المواعيد المحددة قانوناً بمتوسط حسابي (3.94)، بينما يضعف دور الجهاز في التأكد من وضع الجهات الخاضعة للرقابة إجراءات تهدف إلى منع الأشخاص المطلعين فيها من استغلال معلومات داخلية سرية لتحقيق مكاسب مادية أو معنوية حيث حصلت العبارة رقم (24) على متوسط حسابي (3.35)، كذلك اتسم دور الجهاز بالضعف في التأكد من توفير الجهة الخاضعة للرقابة الإفصاحات المتعلقة بالامتيازات التي يتمتع بها أعضاء مجالس الإدارة والإدارات التنفيذية العليا حيث حصلت العبارة رقم (25) على متوسط حسابي(3.34).

3- البعد الثالث : مدى مساهمة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز المساءلة:

تمّ قياس هذا المتغير بـ(8) عبارات (العبارات من 27 إلى 34)، كما هو موضح بالجدول الآتي رقم(4-13).

الجدول رقم(4-13)

نتائج تحليل إجابات أفراد العينة بشأن مدى إسهام الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز المساءلة

م	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
27	لا تتوقف مسؤولية الجهاز في كشف المخالفات والتبليغ عنها فقط، بل العمل على تحديد أسبابها والتوجيه بإصلاحها قدر الإمكان.	4.30	.784	1	مرتفعة
28	يقوم الجهاز عند اكتشاف المخالفات المالية والإدارية التي تضر بالمال العام تحديد المسؤولين عنها وإحالتهم إلى المساءلة القضائية أيا كان مستوياتهم الوظيفية.	3.97	.992	3	مرتفعة
29	محدودية المجال الرقابي لجهاز الرقابة واقتصره على أنواع محددة من أنواع الرقابة يؤدي إلى صعوبة إمامه بجميع الجوانب التي هي بحاجة إلى مساءلة ويؤثر على أهمية دوره في دعم المساءلة.	3.88	1.043	5	مرتفعة
30	محدودية المجال الرقابي لجهاز الرقابة واقتصره على جهات محددة لمراقبتها يؤدي إلى صعوبة إمامه بجميع الجوانب التي هي بحاجة إلى مساءلة ويؤثر على أهمية دوره في دعم المساءلة.	3.85	1.054	6	مرتفعة
31	يمارس الجهاز رقابة الأداء على جميع الجهات الخاضعة للرقابة على (اعتبار أن أول أهداف رقابة الأداء دعم المساءلة).	2.95	1.100	8	متوسطة
32	التعامل السلبي مع تقارير جهاز الرقابة وعدم تفعيلها من قبل متخذي القرار والسلطات المختصة يؤكد عدم الجدوى من الدور الذي يقوم به جهاز الرقابة في عملية المساءلة.	3.98	1.048	2	مرتفعة
33	يقوم الجهاز بفحص مدى التزام الجهات بتنفيذ النصوص القانونية الخاصة بالمساءلة عند إخلال الموظفين بالحقوق والواجبات.	3.96	1.016	4	مرتفعة
34	هناك وحدة أو إدارة مختصة بالتعاون والتنسيق مع الجهات المعنية بتحقيق المساءلة العامة وفي مقدمتها البرلمان ومنظمات المجتمع المدني.	3.06	1.330	7	متوسطة
	لجميع العبارات	3.74	.545		مرتفعة

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020.

تشير النتائج في الجدول رقم (4-13) أن عينة الدراسة ترى أن مسؤولية الجهاز لا تتوقف في كشف المخالفات والتبليغ عنها فقط بل لابد من العمل على تحديد أسبابها والتوجيه بإصلاحها قدر الإمكان بمتوسط حسابي (4.30)، وبأن التعامل السلبي مع تقارير جهاز الرقابة وعدم تفعيلها من قبل متخذي القرار والسلطات المختصة يؤكد عدم الجدوى من الدور الذي يقوم به جهاز الرقابة في عملية المساءلة وبمتوسط حسابي (3.98)، وتشير العينة المبحوثة أن الجهاز يقوم عند اكتشاف المخالفات المالية والإدارية التي تضر بالمال العام تحديد المسؤولين عنها وإحالتهم إلى المساءلة القضائية أياً كان مستوياتهم الوظيفية بمتوسط حسابي (3.97)، ويعتقد الباحث أن نيابة الأموال العامة هي الجهة المعنية بالتحقيق في تلك المخالفات المالية المرفوعة لها من الجهاز بعد قيام الجهاز بالتكليف القانوني لتلك المخالفات وعلى أن يعززها بالأدلة الثبوتية. وتشير النتائج بقيام الجهاز بفحص مدى التزام الجهات بتنفيذ النصوص القانونية الخاصة بالمساءلة عند إخلال الموظفين بالحقوق والواجبات بمتوسط حسابي (3.96)، في حين لم تستجب العينة المبحوثة في موافقتها بأن الجهاز يمارس رقابة الأداء على جميع الجهات الخاضعة للرقابة، وبأن هناك وحدة أو إدارة مختصة بالتعاون والتنسيق مع الجهات المعنية بتحقيق المساءلة العامة وفي مقدمتها البرلمان ومنظمات المجتمع المدني، ويعزو الباحث ذلك إلى أن تجربة الجهاز في مجال تقييم الأداء لا تزال محدودة ولم يتم تطبيقها على جميع الجهات الخاضعة للرقابة بسبب عدم إقرار الدليل الخاص بتقييم الأداء إلى الآن نتيجة لظروف البلد الحالية، أما ما يتعلق بإنشاء وحدة مختصة بالتنسيق والتعاون مع البرلمان فقد أنشئت هذه الوحدة ولكن لم تقم بدورها الفاعل بمجال التنسيق وهي بحاجة إلى تفعيلها.

4- البعد الرابع : مدى مساهمة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في مكافحة الفساد:

ويعرض الجدول رقم (4-14) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة على العبارات الخاصة بمدى إسهام الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في مكافحة الفساد وكما يلي:

الجدول رقم (4-14)

نتائج تحليل إجابات أفراد العينة بشأن مدى إسهام الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في مكافحة الفساد

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
35	تشمل العمليات الرقابية تقييم هيكل الرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة للرقابة والتحقق من مدى تأثيره في الوقاية من الفساد.	3.61	1.271	5	متوسطة
36	يستطيع المراجع بمهاراته وقدراته تمييز أو كشف أساليب التضليل والتمويه الرامية لتغطية حالات التلاعب والاحتيال والفساد.	4.29	.717	2	مرتفعة
37	يستطيع المراجع بمهاراته وقدراته تمييز الإشارات التحذيرية لاحتمال وقوع الفساد.	4.15	.821	3	مرتفعة
38	تستخدم إدارة الجهاز بشكل كبير صلاحياتها بمنح صفة الضبطية القضائية للمراجعين كوسيلة هامة لاكتشاف الفساد.	2.58	1.163	8	متوسطة
39	تحقق عمليات المراجعة درجة معقولة من النجاح في رصد المخالفات واكتشاف جرائم الفساد.	4.31	.794	1	مرتفعة
40	يستطيع المراجع في كثير من الاحيان اكتشاف جرائم الفساد دون تلقي معلومات أو إيعاز من أحد المبلغين.	3.86	1.022	4	مرتفعة
41	كافة جرائم الاحتيال والفساد التي تم اكتشافها وأثبت وقوعها بأدلة كافية خلال عمليات المراجعة التي شاركت فيها أحييت للنياحة العامة.	3.19	1.314	7	متوسطة
42	هناك وحدة إدارية مختصة بمتابعة قضايا الفساد المحالة إلى السلطات القضائية وإعداد تقارير حول ما تم بشأنها.	3.40	1.391	6	متوسطة
	لجميع العبارات	3.67	.696		مرتفعة

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020.

تمّ قياس هذا المتغير بـ(8) عبارات (العبارات من 35 إلى 42)، وتشير النتائج في الجدول رقم (4-14) بأن عمليات المراجعة تحقق درجة معقولة من النجاح في رصد المخالفات واكتشاف جرائم الفساد بمتوسط حسابي (4.31)، وأن المراجع يستطيع بمهاراته وقدراته تمييز أو كشف أساليب التضليل والتمويه الرامية لتغطية حالات التلاعب والاحتيال والفساد بمتوسط حسابي (4.29)، وكذا يستطيع تمييز الإشارات التحذيرية لاحتمال وقوع الفساد بمتوسط حسابي (4.15)، ويستطيع المراجع

في كثير من الأحيان اكتشاف جرائم الفساد دون تلقي معلومات أو إيعاز من أحد المبلغين بمتوسط حسابي (3.86)، في حين تشير النتائج إلى عدم استجابة العينة في موافقتها على العبارة رقم (41) بشأن استخدام إدارة الجهاز بشكل كبير صلاحياتها بمنح صفة الضبطية القضائية للمراجعين كوسيلة هامة لاكتشاف الفساد، والعبارة رقم (38) بشأن إحالة كافة جرائم الاحتيال والفساد التي تم اكتشافها وأثبت وقوعها بأدلة كافية خلال عمليات المراجعة للنيابة العامة. ويعزو الباحث عدم استخدام إدارة الجهاز - بشكل كبير - صلاحياتها بمنح صفة الضبطية القضائية للمراجعين إلى أن منح تلك الصفة ليس من صلاحيات الجهاز وحده بل هناك تنسيق مشترك للضبطية القضائية بين النيابة العامة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، كما يعزو الباحث سبب عدم إحالة جميع قضايا الفساد إلى النيابة العامة إلى التأخر في التكييف القانوني لقضايا الفساد من قبل الإدارة القانونية بالجهاز قبل عرضها على نيابة الأموال العامة، كما أن بعضاً من هذه القضايا تحال إلى اللجنة الوطنية العليا لمكافحة الفساد والتي تدخل قضايا الفساد ضمن اختصاصاتها. وبشكل عام حصل هذا المتغير على متوسط حسابي بلغ (3.67) وهو يساوي درجة القياس المعتمدة مما يدل على أن الجهاز يسهم في مكافحة الفساد وفقاً لإجابات العينة والذين منحوا عبارات هذا البعد موافقة إجمالية لم تتجاوز درجة القياس المعتمدة ولو بهامش ضئيل، مما يعني إن مساهمة الجهاز في مكافحة الفساد محدودة.

5- البعد الخامس : مدى مساهمة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز الكفاءة والفعالية:

الجدول رقم (4-15)

نتائج تحليل إجابات أفراد العينة بشأن مدى إسهام الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز الكفاءة والفعالية

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
43	تساهم العمليات الرقابية التي يمارسها الجهاز في تسهيل عملية اتخاذ القرارات في الجهات الخاضعة لرقابته.	3.70	1.271	4	مرتفعة
44	تساهم العمليات الرقابية التي يمارسها الجهاز في عملية التطوير والتغيير في أعمال الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز.	3.87	1.080	2	مرتفعة
45	تساهم العمليات الرقابية التي يمارسها الجهاز في رفع كفاءة أداء الجهات.	3.84	1.055	3	مرتفعة

مرتفعة	1	1.077	3.94	تساعد العمليات الرقابية التي يمارسها الجهاز في إكساب العاملين في الجهات مهارات جديدة في العمل لتحسين الأداء.	46
متوسطة	5	1.213	3.58	تساعد العمليات الرقابية التي يمارسها الجهاز في تطوير قدرات الجهات على التخطيط السليم الذي يمكن اعتباره مؤشراً ملائماً لقياس كفاءة الأداء من عدمه.	47
متوسطة	8	1.217	3.41	تساعد العمليات الرقابية التي يمارسها الجهاز الجهات الخاضعة لرقابته في وضع أهداف واضحة قابلة للتنفيذ ضمن الزمن المحدد لها.	48
متوسطة	7	1.239	3.44	تساهم العمليات الرقابية التي يمارسها الجهاز في تحسين فاعلية العملية الإدارية (تخطيط، تنظيم، قيادة، رقابة) التي تتم في الجهات الخاضعة لرقابته.	49
متوسطة	6	1.109	3.46	تساعد العمليات الرقابية التي يمارسها الجهاز في تخفيض التكاليف في الجهات الخاضعة لرقابته.	50
متوسطة		.972	3.66	لجميع العبارات	

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020.

تمّ قياس هذا المتغير بـ(8) عبارات (العبارات من 33 إلى 50)، وقد أظهرت النتائج في الجدول رقم (4-15) لآراء العينة بأن العمليات الرقابية التي يمارسها الجهاز تساعد في إكساب العاملين في الجهات مهارات جديدة في العمل لتحسين الأداء بمتوسط حسابي (3.94)، وأن العمليات الرقابية تساهم في عملية التطوير والتغيير في أعمال الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز بمتوسط حسابي (3.87)، كما أنها تساهم في رفع كفاءة أداء الجهات بمتوسط حسابي (3.84)، وتساهم أيضاً في تسهيل عملية اتخاذ القرارات في الجهات الخاضعة لرقابته بمتوسط حسابي (3.70)، في حين تظهر النتائج عدم استجابة العينة في موافقتها على مساهمة العمليات الرقابية التي يمارسها الجهاز في وضع أهداف واضحة قابلة للتنفيذ ضمن الزمن المحدد لها، وعلى مساهمة العمليات الرقابية التي يمارسها الجهاز في تحسين فاعلية العملية الإدارية (تخطيط، تنظيم قيادة، رقابة) للجهات الخاضعة لرقابته، ويرى الباحث بأن وضع أهداف واضحة قابلة للتنفيذ ضمن الزمن المحدد في الجهات الخاضعة للرقابة ليست ضمن اختصاصات الجهاز، كما أن العمليات الإدارية تدخل ضمن مهام

الجهات ودور الجهاز ينحصر أساساً في تقييم تلك العمليات في الجهات ووضع توصيات حول الاختلالات التي قد تظهر جراء ممارسة الجهات الخاضعة للرقابة للعمليات الإدارية. وبشكل عام حصل هذا المتغير على متوسط حسابي يساوي (3.66) بدرجة قياس لم تتجاوز درجة القياس المعتمدة في هذه الدراسة، مما يعني أن مساهمة الجهاز في تعزيز الكفاءة والفعالية بالجهات الخاضعة لرقابة الجهاز محدودة.

ج): المحور الثالث: مدى مواجهة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة لصعوبات وإشكالات ناجمة عن عوامل ذوات صلة بأوضاع الجهات الخاضعة لرقابته تحول دون تعزيزه للحوكمة الرشيدة في تلك الجهات:

الجدول رقم (4-16)

نتائج تحليل إجابات أفراد العينة بشأن مدى وجود صعوبات تواجه الجهاز تحول دون تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
51	تواجه عمليات الرقابة إشكالات هامة فيما يتعلق بتعاون مسؤولي الجهات الخاضعة للرقابة وموظفيها خاصة مع مراجعي الجهاز.	4.18	.955	5	مرتفعة
52	تواجه عمليات الرقابة صعوبات ناجمة عن سوء الأنظمة التي تستخدمها الجهات في إدارة وحفظ سجلاتها ومستنداتها ووثائقها.	4.28	.816	4	مرتفعة
53	يتعذر على المراجعين الوصول إلى المعلومات والمستندات أو الوثائق الخاصة ببعض العمليات بحجة أنها سرية أو حساسة.	3.88	.983	8	مرتفعة
54	يواجه الجهاز إشكالات وصعوبات كبيرة فيما يتعلق بتوفر الدعم والإسناد اللازم من قبل الجهات المعنية بتحقيق المساءلة العامة.	4.09	.840	7	مرتفعة
55	يواجه الجهاز إشكالات وصعوبات كبيرة فيما يتعلق بالتعامل مع السلطة التشريعية (البرلمان) بوضعه الحالي.	4.10	.909	6	مرتفعة
56	من الصعوبات التي تواجه الجهاز عدم معالجة الجهات الخاضعة للرقابة ملاحظات الجهاز المتكررة.	4.52	.640	1	مرتفعة
57	من الصعوبات التي تواجه الجهاز ضعف تأهيل وتدريب بعض موظفي الجهات الخاضعة للرقابة.	4.40	.786	2	مرتفعة

مرتفعة	3	.814	4.38	تؤثر الاعتبارات السياسية سلباً على دور الجهاز في تعزيز الحوكمة الرشيدة.	58
مرتفعة		.519	4.23	لجميع العبارات	

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020.

تمّ قياس هذا المتغير بـ(8) عبارات (العبارات من 50 إلى 58)، وقد بينت النتائج في الجدول رقم(4-16) على حصول هذا المتغير على متوسط حسابي(4.23) وهو أعلى من درجة القياس المعتمدة بالدراسة مما يشير إلى وجود صعوبات واشكالات تواجه الجهاز تحول دون تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته وذلك من وجهة نظر أفراد العينة، وتتمثل تلك الصعوبات في عدم معالجة الجهات الخاضعة للرقابة ملاحظات الجهاز المتكررة بمتوسط حسابي(4.52)، وضعف تأهيل وتدريب بعض موظفي الجهات الخاضعة للرقابة بمتوسط حسابي(4.40)، والاعتبارات السياسية بمتوسط حسابي (4.38)، وسوء الأنظمة التي تستخدمها الجهات في إدارة وحفظ سجلاتها ومستنداتها ووثائقها بمتوسط حسابي(4.28)، وعدم تعاون مسؤولي الجهات الخاضعة للرقابة وموظفيها خاصة مع مراجعي الجهاز بمتوسط حسابي(4.18).

7.2.4: عرض وتحليل نتائج اختبار فرضيات الدراسة:

وللتعرّف على دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز الحوكمة الرشيدة فقد تم إجراء عملية اختبار فرضيات الدراسة والتحقق من نتائجها. بالنسبة للفرضيات الثلاث الأولى تمّ التحقق من أن المتوسط الحسابي الذي أبداه أفراد العينة أكبر بدرجة معنوية من متوسط أداة القياس المعتمد في هذه الدراسة والذي قيمتها(3.67) درجة، ولهذا الغرض تم استخدام اختبار (t) للعينة الواحدة One Sample T- test ، ويهدف اختبار (t) إلى فحص ما إذا كان للجهاز المركزي دور في تعزيز الحوكمة الرشيدة ذو دلالة إحصائية، وكذلك هل هناك صعوبات تواجه الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة تحول دون مساهمته في تعزيز الحوكمة الرشيدة وبالتالي يتم قبول الفرضية، أما إذا كانت غير دالة إحصائياً فيتم رفض الفرضية، وعليه ستكون قاعدة القرار لقبول ورفض الفرضيات الثلاث الأولى وفقاً لما للآتي:

- رفض الفرضية العدمية (الصفريّة)، وقبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة (t) المحسوبة موجبة ومستوى الدلالة للاختبار أقل من (0.05) بمعنى أن المتوسط الحسابي المحتسب من

العينة أكبر بكثير من الوسط الفرضي بدلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعتمد لغاية هذه الدراسة ($\alpha > 0.05$).

• قبول الفرضية العدمية (الصفريّة)، ورفض الفرضية البديلة إذا كانت قيمة (t) المحسوبة سالبة ومستوى الدلالة للاختبار أقل من (0.05) بمعنى أن المتوسط الحسابي المحتسب من العينة أقل بكثير من الوسط الفرضي بدلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعتمد لغاية هذه الدراسة ($\alpha > 0.05$).

• قبول الفرضية العدمية (الصفريّة)، ورفض الفرضية البديلة بغض النظر ما إذا كانت قيمة t المحسوبة موجبة أو سالبة ومستوى الدلالة للاختبار أكبر من (0.05). بمعنى أن المتوسط الحسابي المحتسب من العينة يقترب أو يساوي للوسط الفرضي بدلالة إحصائية عند مستوى الدلالة المعتمد لغاية هذه الدراسة ($\alpha \leq 0.05$).
أما قاعدة القرار للفرضيتين الرابعة وفقاً للآتي:

• رفض الفرضية العدمية (الصفريّة) و قبول الفرضية البديلة إذا كان مستوى الدلالة لاختبار F في جدول تحليل التباين أقل من (0.05).

• قبول الفرضية العدمية (الصفريّة) ورفض الفرضية البديلة إذا كان مستوى الدلالة لاختبار F في جدول تحليل التباين أكبر من (0.05).

وفيما يلي عرض وتحليل نتائج اختبار فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: لا تتوفر للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة المتطلبات اللازمة لقيامه بدور في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته وتتفرع هذه الفرضية إلى الفرضيتين الآتيتين:

1. لا يتمتع الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة باستقلالية وتفويضات كافية تمكنه من تعزيز الحوكمة الرشيدة دون أي ضغوط أو تدخلات.

2. لا تتوفر للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة المستلزمات المادية والبشرية اللازمة لأداء مهامه والوفاء بمسؤولياته بما يعزز الحوكمة الرشيدة.

عموماً هدفت هذه الفرضية إلى التعرف على ما إذا كان الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة يتمتع باستقلالية وتفويضات كافية تمكنه من تعزيز الحوكمة الرشيدة دون أي ضغوط أو تدخلات، وكذلك التعرف على ما إذا كان تتوفر للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة المستلزمات المادية والبشرية اللازمة لأداء مهامه والوفاء بمسؤولياته بما يعزز الحوكمة الرشيدة.

وللتحقق من هذه الفرضية، تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء العينة وإجراء اختبار (t) للعينة الواحدة One Sample T- test، على مستوى الفرضية الرئيسية وفرعها وكما هو موضح في جدول رقم(4-17) وعلى النحو الآتي:

جدول رقم(4-17)

نتائج اختبار (t) للعينة الواحدة One Sample T- test لقياس الفرضية الأولى

القرار	مستوى الدلالة	قيمة (t)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فروع الفرضية	الفرضية الرئيسية
قبول الفرضية	.030	-2.187	.687	3.55	الأول	الأولى
قبول الفرضية	.000	-7.613	.898	3.18	الثاني	
قبول الفرضية	.000	-5.798	.719	3.37	الفرضية الرئيسية	

• ذات دلالة إحصائية ($\alpha > .05$) المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020.

تشير النتائج في الجدول رقم(4-17) إلى أن قيمة المتوسط الحسابي عن مستوى تمتع الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة باستقلالية وتفويضات كافية بما يمكنه من تعزيز الحوكمة الرشيدة دون أي ضغوط أو تدخلات قد بلغت (3.55)، وأن قيمة المتوسط الحسابي عن مدى توفر المستلزمات المادية والبشرية اللازمة لأداء الجهاز مهامه والوفاء بمسؤولياته بما يعزز الحوكمة الرشيدة قد بلغت (3.18)، وبلغت على مستوى توفر المتطلبات اللازمة للجهاز للقيام بدور في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته (3.37)، وتلك القيم جميعها كانت أقل من قيمة درجة القياس المعتمدة في هذه الدراسة والتي قيمتها (3.67) درجة بانحراف معياري لكل منها (0.687)، (0.898)، (0.719) على التوالي، وبما أن قيم اختبار (t) المحسوبة الظاهرة بالجدول كانت سالبة على مستوى الفروع والفرضية وأن مستوى الدلالة للاختبار كانت أقل من مستوى الثقة (0.05) حيث بلغت (0.030)، (0.000). وهذا يعني بأنه توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين الوسط الحسابي المحتسب من العينة والوسط الفرضي (درجة القياس المعتمدة)، حيث إن الوسط الحسابي المحتسب من العينة أقل

بكثير من الوسط الفرضي وبناءً على ذلك يتم قبول الفرضية الرئيسية وفروعها، والتي تنص على أنه (لا تتوفر للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة المتطلبات اللازمة لقيامه بدور في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته) .

الفرضية الثانية: لا يسهم الجهاز إسهاماً فاعلاً في تعزيز الحوكمة الرشيدة بالجهات الخاضعة لرقابته ويتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الخمس الآتية :

- (1)- لا يسهم الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز سيادة القانون.
 - (2)- لا يسهم الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز الإفصاح والشفافية.
 - (3)- لا يسهم الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز المساءلة.
 - (4)- لا يسهم الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في مكافحة الفساد.
 - (5)- لا يسهم الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز الكفاءة والفعالية.
- هدفت هذه الفرضية إلى معرفة ما إذا كان الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة له إسهام فاعل في تعزيز الحوكمة الرشيدة بالجهات الخاضعة لرقابته.

وللتحقق من هذه الفرضية، تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء العينة وإجراء اختبار (t) للعينة الواحدة One Sample T- test، وكما هي موضحة في جدول رقم (4-18) وعلى النحو الآتي:

جدول رقم(4-18)

نتائج اختبار (t) للعينة الواحدة One Sample T- test لقياس الفرضية الثانية

القرار	مستوى الدلالة	قيمة (t)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فروع الفرضية	الفرضية الرئيسية
رفض الفرضية	.000	14.026	.508	4.16	الأول	الثانية
رفض الفرضية	.000	6.467	.596	3.93	الثاني	
رفض الفرضية	.036	2.111	.545	3.74	الثالث	

قبول الفرضية	.790	.267	.696	3.67	الرابع
قبول الفرضية	.951	-.062	.972	3.66	الخامس
رفض الفرضية	.000	4.515	.543	3.83	الفرضية الرئيسية

• ذات دلالة إحصائية ($\alpha > 0.05$) المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020.

أظهرت النتائج في الجدول رقم (4-18) أن قيمة المتوسط الحسابي عن مستوى إسهام الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز سيادة القانون قد بلغت (4.16)، وعن مستوى إسهامه في تعزيز الإقصاد والشفافية (3.93)، وعن مستوى إسهامه في تعزيز المساءلة (3.74)، وعن مستوى إسهامه في مكافحة الفساد (3.67)، وعن مستوى إسهامه في تعزيز الكفاءة والفعالية (3.66). وبلغت على مستوى إسهامه في تعزيز الحوكمة الرشيدة عموماً (3.83)، وتلك القيم جميعها كانت أكبر من قيمة درجة القياس المعتمدة في هذه الدراسة والتي قيمتها (3.67) درجة باستثناء الفرعين الرابع والخامس. وبما أن قيم اختبار (t) المحسوبة الظاهرة بالجدول كانت جميعها موجبة، وأن مستوى الدلالة للاختبار كانت أقل من مستوى الثقة (0.05). باستثناء الفرعين (الرابع والخامس)، حيث تراوحت قيمها بين (0.790-0.951)، وهذا يشير إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين الوسط الحسابي المحتسب من العينة والوسط الفرضي (درجة القياس المعتمدة)، إذ أن الوسط الحسابي المحتسب من العينة أكبر بكثير من الوسط الفرضي عدا الفرعين الرابع والخامس، وبناءً على ذلك يتم رفض الفرضية الرئيسية وجميع فروعها عدا الفرعين الرابع والخامس، وقبول الفرضية البديلة المناقضة لتلك الفرضية بمعنى رفض الفرضية الرئيسية والتي تنص على (لا يسهم الجهاز إسهاماً فاعلاً في تعزيز الحوكمة الرشيدة بالجهات الخاضعة لرقابته)، وقبول فرعي الفرضية اللذين ينصان على أن (الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة لا يسهم في مكافحة الفساد)، وأن (الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة الرقابية لا يسهم في تعزيز الكفاءة والفعالية).

الفرضية الثالثة: لا يواجه الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة صعوبات وإشكالات ناجمة عن عوامل ذات صلة بأوضاع الجهات الخاضعة لرقابته تحول دون تعزيزه للحوكمة الرشيدة في تلك الجهات.

وهدفت هذه الفرضية إلى التعرف على ما إذا كانت هناك صعوبات تواجه الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ناجمة عن عوامل ذوات صلة بأوضاع الجهات الخاضعة لرقابته تحول دون تعزيزه للحوكمة الرشيدة في تلك الجهات.

وللتحقق من هذه الفرضية، تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأراء العينة وإجراء اختبار (t) للعينة الواحدة One Sample T- test، وكما هي موضحة في جدول رقم(19-4) وعلى النحو الآتي:

جدول رقم(19-4)

نتائج اختبار (t) للعينة الواحدة One Sample T- test لقياس الفرضية الثالثة

القرار	مستوى الدلالة	قيمة (t)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية الرئيسية
رفض الفرضية	.000	15.613	.519	4.23	الثالثة

• ذات دلالة إحصائية ($\alpha > 0.05$). المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020.

يتضح من الجدول رقم(19-4) أن قيمة المتوسط الحسابي عن مدى الصعوبات التي تواجه الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز الحوكمة الرشيدة قد بلغت (4.23)، وتلك القيمة كانت أكبر من قيمة درجة القياس المعتمدة في هذه الدراسة والتي قيمتها(3.67) درجة بانحراف معياري (660)، وبما أن قيمة اختبار (t) المحسوبة الظاهرة بالجدول كانت موجبة وأن مستوى الدلالة للاختبار كانت أقل من مستوى الثقة (0.05)، حيث بلغت (0.000). وهذا يشير إلى وجود فروق معنوية ذوات دلالة إحصائية بين الوسط الحسابي المحتسب من العينة والوسط الفرضي (درجة القياس المعتمدة)، وبناءً على ذلك يتم رفض الفرضية، والتي تنص (لا يواجه الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة صعوبات وإشكالات ناجمة عن عوامل ذوات صلة بأوضاع الجهات الخاضعة لرقابته تحول دون تعزيزه للحوكمة الرشيدة في تلك الجهات). وإثبات الفرضية البديلة وهي (أن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة يواجه صعوبات وإشكالات ناجمة عن عوامل ذوات صلة بأوضاع الجهات الخاضعة لرقابته تحول دون تعزيزه للحوكمة الرشيدة في تلك الجهات).

الفرضية الرابعة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمتطلبات الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة على دوره في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته. ويتفرع عن هذه الفرضية الفرضيتين الفرعيتين الآتيتين:

- (1) لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية للاستقلالية والتفويضات الكافية للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة على دوره في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته
- (2) لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لتوفر المستلزمات المادية والبشرية للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة على دوره في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته.
- وهدفت هذه الفرضية إلى قياس تأثير الاستقلالية والتفويضات الكافية للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وتوفر المستلزمات المادية والبشرية له على دوره في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته.
- وللتحقق من هذه الفرضية، تم استخدام تحليل التباين، وكانت النتائج كما هي موضحة في جدول رقم(4-20) وعلى النحو الآتي:

جدول رقم(4-20)

نتائج اختبار تحليل التباين لقياس الفرضية الرابعة

النتيجة	تحليل التباين			البيان
	مستوى الدلالة لاختبار F	معامل التحديد R Squared	معامل الارتباط R	
	تأثير معنوي	.000	.234	
تأثير معنوي	.000	.188	.433	تعزيز الإفصاح والشفافية
تأثير غير معنوي	.166	.058	.240	تعزيز المساءلة
تأثير معنوي	.000	.202	.450	مكافحة الفساد
تأثير معنوي	.000	.202	.449	تعزيز الكفاءة والفعالية
تأثير معنوي	.000	.260	.510	تعزيز الحوكمة الرشيدة

تأثير معنوي	.000	.258	.508	تعزير سيادة القانون	المستلزمات المادية والبشرية
تأثير معنوي	.000	.279	.529	تعزير الإفصاح والشفافية	
تأثير معنوي	.000	.217	.466	تعزير المساءلة	
تأثير معنوي	.000	.388	.623	مكافحة الفساد	
تأثير معنوي	.000	.352	.593	تعزير الكفاءة والفعالية	
تأثير معنوي	.000	.458	.677	تعزير الحوكمة الرشيدة	
تأثير معنوي	.000	.300	.548	تعزير سيادة القانون	الفرضية كاملة
تأثير معنوي	.000	.288	.537	تعزير الإفصاح والشفافية	
تأثير معنوي	.023	.165	.406	تعزير المساءلة	
تأثير معنوي	.000	.364	.604	مكافحة الفساد	
تأثير معنوي	.000	.342	.585	تعزير الكفاءة والفعالية	
تأثير معنوي	.000	.444	.666	تعزير الحوكمة الرشيدة	

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية، 2020.

يتضح من الجدول رقم (4-20) ما يلي:

بالنسبة للفرع الأول من الفرضية الرابعة:

(1) - فقد تراوحت قيم معامل الارتباط بين (240-483) وتلك القيم تزيد عن الدرجة (30) عدا قيمة المعامل التي تربط بين الاستقلالية والتفويضات الكافية للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وبين دوره في تعزير المساءلة، حيث تشير النتائج التي ظهرت قيم معامل ارتباطها أكبر من (30) إلى وجود علاقة قوية بين الاستقلالية والتفويضات الكافية للجهاز وبين دوره في تعزير سيادة القانون، وتعزير الإفصاح والشفافية، ومكافحة الفساد، وتعزير الكفاءة والفعالية، بينما ظهرت العلاقة ضعيفة بين الاستقلالية والتفويضات الكافية للجهاز وبين دوره في تعزير المساءلة حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (240).

(2) - تراوحت قيم معامل التحديد بين (058-234) وهذا يشير بأن الاستقلالية والتفويضات الكافية للجهاز لها تأثير على دوره في تعزير الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته بنسبة

26%، كما تشير النتائج بأن أعلى نسبة تأثير للاستقلالية والتفويضات كانت على دوره في تعزيز سيادة القانون.

(3) - ظهر مستوى دلالة اختبار F أقل من مستوى الثقة (0.05) في جميع مبادئ الحوكمة الرشيدة المعتمدة بالدراسة باستثناء مبدأ بتعزيز المساءلة. وهذا يشير إلى وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية للاستقلالية والتفويضات الكافية للجهاز على دوره في تعزيز سيادة القانون، وتعزيز الإفصاح والشفافية، ومكافحة الفساد، وتعزيز الكفاءة والفعالية.

وبالنسبة للفرع الثاني من الفرضية الرابعة:

(4) - تراوحت قيم معامل الارتباط بين (466-677). وتلك القيم تزيد عن الدرجة (0.30)، وهذا يشير إلى وجود علاقة قوية بين توفر المستلزمات المادية والبشرية للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وبين دوره في تعزيز سيادة القانون، وتعزيز الإفصاح والشفافية، وتعزيز المساءلة ومكافحة الفساد، وتعزيز الكفاءة والفعالية.

(5) - تراوحت قيم معامل التحديد بين (217-388). وهذا يشير إلى أن توفر المستلزمات المادية والبشرية للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة قد أحدثت تغيرات على دوره في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته، وقد أسهمت في ذلك بنسبة 46%، كما تشير النتائج إلى أن أعلى نسبة تأثير لتوفر المستلزمات المادية والبشرية ظهرت على دوره في مكافحة الفساد بنسبة تأثير (39%) .

(6) - ظهر مستوى دلالة اختبار F أقل من مستوى الثقة (0.05) في جميع مبادئ الحوكمة الرشيدة وهذا يشير بوجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية بين توفر المستلزمات المادية والبشرية للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وبين دوره في تعزيز سيادة القانون، وتعزيز الإفصاح والشفافية وتعزيز المساءلة، ومكافحة الفساد، وتعزيز الكفاءة والفعالية).

وبناءً على ذلك فإنه يتم رفض الفرضية التي تنص على أنه (لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمتطلبات الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة على دوره في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته)، وقبول الفرضية البديلة المناقضة لها.

وبالنسبة للفرضية الرئيسة الرابعة ككل:

(7) - فقد تراوحت قيم معامل الارتباط بين (406-604)، وتلك القيم تزيد عن الدرجة (0.30)، وهذا يشير إلى وجود علاقة ارتباط قوية بين استقلالية الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وتوفر المستلزمات

المادية والبشرية له و بين دوره في تعزيز سيادة القانون، وتعزيز الإفصاح والشفافية، وتعزيز المساءلة، ومكافحة الفساد، وتعزيز الكفاءة والفعالية في الجهات الخاضعة للرقابة.

(8)- تراوحت قيم معامل التحديد بين (165-364). وهذا يشير بأن استقلالية الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة والتفويضات الكافية له، وتوفر مستلزماته المادية والبشرية لها تأثير على دوره في تعزيز الحوكمة الرشيدة وقد أسهمت في تعزيزها بنسبة 44%، كما تشير النتائج بأن أعلى نسبة تأثير ظهرت على دوره في مكافحة الفساد وبنسبة تأثير (36%).

(9)- ظهر مستوى دلالة اختبار F أقل من مستوى الثقة (0.05) في جميع مبادئ الحوكمة الرشيدة المعتمدة بالدراسة، وهذا يشير بوجود تأثير معنوي دالة إحصائياً بين توفر المستلزمات المادية والبشرية للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وبين دوره في تعزيز سيادة القانون، وتعزيز الإفصاح والشفافية، وتعزيز المساءلة، مكافحة الفساد، وتعزيز الكفاءة والفعالية).

وبناءً على ذلك فإنه يتم رفض الفرضية التي تنص على أنه: (لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لتوفر المستلزمات المادية والبشرية للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة على دوره في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته)، وقبول الفرضية البديلة المناقضة لها.

3.4: المبحث الثالث

الاستنتاجات والتوصيات والدراسات المقترحة

1.3.4: الاستنتاجات:

أولاً: الاستنتاجات النظرية:

- (1) أن إرساء مفهوم الحوكمة الرشيدة بشكل عام وتبني مجموعة من المبادئ لها في ضوء قواعدها وخصائصها سوف يساهم برفع كفاءة أداء المؤسسات الحكومية وتعزيز نشاطها والحد من الفساد الإداري والمالي المتفشي في تلك المؤسسات.
- (2) أن تطبيق الحوكمة الرشيدة وغرس مبادئ وقواعد في المؤسسات العامة يعد أمراً أساساً للتنمية الاقتصادية والنمو والإصلاح خاصة في الاقتصاديات النامية والصاعدة والانتقالية والتي منها اليمن.
- (3) أن الرقابة بكل أنواعها تمثل أحد متطلبات المحافظة على المال العام من جانب، وكذلك تقويم أداء المؤسسة بما يطور عملها ويعزز مبادئ الحوكمة الرشيدة في تلك المؤسسات.
- (4) أنه إضافةً إلى الأدوار التي تقوم بها أجهزة الرقابة المالية العليا في مجال حماية المال العام والمنافع التي تقدمها في مجال تحسين حياة المواطنين، فهناك دور مهم يمكن أن تلعبه وهو مساهمتها في تعزير الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابتها، لاسيما عندما تقترب في ممارستها من تطبيق معايير الانتوساي للحوكمة الرشيدة ISSAIs INTOSAI GOVs، ما يعني أن هناك علاقة تكاملية بين أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والحوكمة الرشيدة.
- (5) أن أجهزة الرقابة المالية العليا لن تقوم بدورها المطلوب إلا إذا كانت كاملة الاستقلال، وقادرة وتتمتع بالموثوقية والكفاءة المهنية، الأمر الذي يضمن تحقيق الحوكمة الرشيدة، والاستخدام السليم للأموال العامة.
- (6) أن أجهزة الرقابة المالية العليا يمكن أن تعزز تأثير تقاريرها من خلال بناء علاقات مستمرة مع وسائل الإعلام ومنظمات المجتمع المدني والمواطنين الذين يمكنهم دعم عمل الجهاز من خلال الضغط من أجل التغيير المطلوب، كما يمكن أن يكون التعاون المثمر بين أجهزة الرقابة المالية العليا والمواطنين وسيلة لتحسين الحوكمة الرشيدة.

ثانياً: الاستنتاجات العملية:

- (1) تشير النتائج إلى أن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة لا يتمتع بالاستقلالية والتفويضات الكافية التي تمكنه من تعزيز الحوكمة الرشيدة، فإلحاق الجهاز برئيس الجمهورية يضعف استقلاليته، ويتعارض مع مبادئ وتوجيهات الانتوساي بشأن الاستقلالية، كما أن الجهاز لا يمتلك الصلاحية أو الحق في تقديم موازنته مباشرةً إلى البرلمان للموافقة عليها.

(2) تشير النتائج إلى عدم توفر المتطلبات الكافية للجهاز التي تمكنه من القيام بمهامه على أكمل وجه في مجال تعزيز الحوكمة الرشيدة، إذ لا يتوفر له مخصصات مالية كافية تمكنه من أداء واجباته وتأهيل كوادره وتنمية مهاراتهم وقدراتهم من خلال برامج تدريبية متخصصة.

(3) بينت النتائج أن مراجعي الجهاز يتحققون من سلامة تطبيق الجهات الخاضعة للرقابة للقوانين واللوائح والقرارات المرتبطة بها، كما بينت أن تقارير المراجعة تتضمن بيانات كافية لحالات عدم التزام الجهات الخاضعة للرقابة بالقوانين، وتوضح الآثار المترتبة على عدم التزام الجهات الخاضعة للرقابة بالقوانين والتوصيات المناسبة لكيفية معالجتها، إلا أن هناك تقصيراً من قبل الوحدات الخاضعة للرقابة في تنفيذ توصيات الجهاز الواردة في تقاريره لذلك تتكرر تلك التوصيات من سنة لأخرى.

(4) أظهرت النتائج بأنه يتوفر للمراجعين علم بالإجراءات القانونية التي تخضع لها الجهات الخاضعة لرقابته حيث أن المشرع اليمني حرص على قيام الجهاز بإعطاء كل من الجوانب المتعلقة بالتزام الجهات الخاضعة لرقابته بتطبيق القوانين والأنظمة واللوائح النافذة خلال تنفيذ جميع أنشطتها المختلفة.

(5) تشير النتائج بأن الجهاز يسهم في تعزيز الإفصاح والشفافية من خلال التأكد من احتواء القوائم المالية والحسابات الختامية للجهات الخاضعة للرقابة على إيضاحات وجداول إضافية ومعلومات ملائمة لحاجات المستخدمين، ومن خلال التأكد من المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية والحسابات الختامية وضمان خلوها من الأخطاء الجوهرية والهامة، و التأكد من تطابق الأرقام المالية المستخرجة من نظام المعلومات المحاسبي من حيث الجوهر والمضمون مع الأوضاع المالية التي انبثقت عنها، مع التأكد من عدم وجود تأخير في إصدار القوائم المالية والحسابات الختامية عن المواعيد المحددة.

(6) تشير النتائج إلى ضعف دور الجهاز في التأكد من وضع الجهات الخاضعة للرقابة إجراءات تهدف إلى منع الأشخاص المطلعين فيها من استغلال معلومات داخلية سرية لتحقيق مكاسب مادية أو معنوية، كذلك اتسم دور الجهاز بالضعف في التأكد من توفير الجهة الخاضعة للرقابة الافصاحات المتعلقة بالامتيازات التي يتمتع بها أعضاء مجالس الإدارة والإدارات التنفيذية العليا.

(7) بينت النتائج بأن الجهاز لا يمارس رقابة الأداء على جميع الجهات الخاضعة للرقابة، كما بينت عدم وجود وحدة أو إدارة مختصة بالتعاون والتنسيق مع الجهات المعنية بتحقيق المساءلة العامة وفي مقدمتها البرلمان ومنظمات المجتمع المدني.

(8) أوضحت النتائج بأن عمليات المراجعة التي ينفذها الجهاز تحقق درجة معقولة من النجاح في رصد المخالفات واكتشاف جرائم الفساد إلا أن مساهمة الجهاز في مكافحة الفساد محدودة.

(9) أظهرت النتائج عدم استجابة العينة في موافقتها على استخدام إدارة الجهاز صلاحياتها بمنح صفة الضبطية القضائية للمراجعين كوسيلة هامة لاكتشاف الفساد، وأظهرت النتائج - أيضاً - عدم موافقة العينة على إحالة كافة جرائم الاحتيال والفساد- التي تم اكتشافها وأثبت وقوعها بأدلة كافية خلال عمليات المراجعة- للنيابة العامة.

(10) بينت النتائج أن مساهمة الجهاز في تعزيز الكفاءة والفعالية بالجهات الخاضعة لرقابة الجهاز محدودة. كما بينت النتائج عدم استجابة العينة في موافقتها على مساهمة العمليات الرقابية التي يمارسها الجهاز في وضع أهداف واضحة قابلة للتنفيذ بالجهات الخاضعة للرقابة وعدم مساهمتها في تحسين فاعلية العملية الإدارية.

(11) بيّنت نتائج الدراسة وجود علاقة قوية بين استقلالية الجهاز والتفويضات الكافية له من جهة وبين كل من تعزيز سيادة القانون وتعزيز الإفصاح والشفافية، ومكافحة الفساد، وتعزيز الكفاءة والفعالية من جهة أخرى.

(12) أوضحت النتائج أن الاستقلالية والتفويضات الكافية للجهاز يمكن أن تحدث تغييرات على الحوكمة الرشيدة، وقد أسهمت بتعزيز الحوكمة الرشيدة بنسبة 26%، كما تشير النتائج بأن أعلى نسبة تأثير للاستقلالية والتفويضات الكافية الجهاز كانت على تعزيز سيادة القانون .

(13) أثبتت الدراسة بوجود علاقة قوية بين مستلزمات الجهاز المادية والبشرية وكل من تعزيز سيادة القانون، وتعزيز الإفصاح والشفافية، وتعزيز المساءلة، ومكافحة الفساد، وتعزيز الكفاءة والفعالية وأن مستلزمات الجهاز المادية والبشرية الحالية قد تحدث تغييرات إيجابية على الحوكمة الرشيدة كما تشير النتائج بأن أعلى نسبة تأثير لمستلزمات الجهاز المادية والبشرية ظهرت على مكافحة الفساد بنسبة تأثير (39%).

(10)- أثبتت نتائج الدراسة وجود علاقة ارتباط قوية بين استقلالية الجهاز والتفويضات الممنوحة له وتوفر المستلزمات المادية والبشرية للجهاز وبين كل من تعزيز سيادة القانون وتعزيز الإفصاح والشفافية، وتعزيز المساءلة، ومكافحة الفساد، وتعزيز الكفاءة والفعالية في الجهات الخاضعة للرقابة، وبأن الاستقلالية والتفويضات الكافية وتوفر الإمكانيات قد تساهم في إحداث تغييرات على الحوكمة الرشيدة وتعزيزها بنسبة 44%، كما تشير النتائج بأن أعلى نسبة تأثير كانت في مكافحة الفساد وبنسبة تأثير (36%).

(11)- بينت النتائج بأن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة يواجه صعوبات وإشكالات ناجمة عن عوامل ذات صلة بأوضاع الجهات الخاضعة لرقابته تحول دون تعزيزه للحوكمة الرشيدة في تلك الجهات ومن أبرز هذه الصعوبات هي:

- عدم معالجة الجهات الخاضعة للرقابة لملاحظات الجهاز المتكررة .
- ضعف تأهيل وتدريب بعض موظفي الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز .
- تأثير الاعتبارات السياسية سلباً على دور الجهاز في تعزيز الحوكمة الرشيدة.
- سوء الأنظمة التي تستخدمها الجهات في إدارة وحفظ سجلاتها ومستنداتها ووثائقها.
- عدم تعاون مسؤولي الجهات الخاضعة للرقابة وموظفيها خاصة مع مراجعي الجهاز.

2.3.4: التوصيات:

بناء على النتائج التي تمّ التوصل إليها توصي الدراسة بالآتي:
أولاً: نشر ثقافة الحوكمة الرشيدة لدى أفراد المؤسسات والمجتمع ورفع مستوى الفهم والإدراك بأهميتها، وتعميق ذلك لدى القيادات والعاملين في مجال الرقابة وتدريبهم وتعريفهم بقضايا الحوكمة الرشيدة، مع الاستمرار بإعداد البحوث والدراسات النظرية والتطبيقية ذات الصلة واقتراح المجالات المناسبة لتطبيقها ضمن البيئة اليمنية.

ثانياً: إجراء حزمة من الإجراءات التي من شأنها تعزيز قدرة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن في تعزيز الحوكمة الرشيدة بالجهات الخاضعة لرقابته ومن أهم تلك الإجراءات الآتي:

(1) ضرورة تعزيز استقلالية الجهاز ومنحه التفويضات الكافية وتنظيم علاقته بسلطات الدولة الثلاث بالشكل الذي يحول دون تعرضه لأي ضغوط أو تدخلات، ويمنحه الحرية اللازمة في

القيام بمهامه ونشر تقاريره للجمهور دون قيود مع ضرورة توفير كافة الموارد المالية التي تمكنه من تنفيذ مهامه الرقابية على أكمل وجه.

(2) وضع استراتيجية متكاملة لتطوير أداء الجهاز على أن تبنى تلك الاستراتيجية وفق أسس وقواعد علمية سليمة وفي ضوء الإرشادات الصادرة عن منظمة الانتوساي والتجارب الناجحة للأجهزة الرقابية في الدول الأخرى.

(3) ضرورة تفعيل التنسيق بين الجهاز والسلطة القضائية بالأخص فيما يتعلق بالضبطية القضائية في اكتشاف الغش والفساد.

(4) ضرورة إعادة النظر في آلية الجهاز بشأن متابعة تقاريره الصادرة والعمل على معالجة الملاحظات وتنفيذ التوصيات الواردة بتلك التقارير من قبل الوحدات الخاضعة للرقابة.

(5) ضرورة العمل على إقرار الدليل الخاص بتقييم الأداء والذي أُعد قبل عدة سنوات والبدء بتطبيقه.

(6) ضرورة تفعيل التنسيق بين الجهاز ومجلس النواب، وذلك من خلال تفعيل الوحدة المختصة التي سبق انشاؤها للتنسيق والتعاون مع المجلس من أجل تفعيل دور الجهاز، وخلق علاقة مع منظمات المجتمع المدني ليكون رديفاً مع الجهاز في تعزيز الحوكمة الرشيدة.

(7) ضرورة مراجعة تنظيم العلاقة بين مراجعي الجهاز والعاملين بالجهات الخاضعة للرقابة بما يدخل في صلب أخلاقيات المهنة وبما يعزز الحوكمة الرشيدة.

3.3.4: الدراسات المقترحة:

من خلال الاطلاع على المادة النظرية والعملية لهذه الدراسة يرى الباحث أن هذه الدراسة قد تفيد للقيام بدراسات مستقبلية أخرى ذات متغيرات مختلفة يمكنها التأثير على أداء الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة من جهة وتعزيز الحوكمة الرشيدة من جهة أخرى في الجمهورية اليمنية كالاتي:

- مدى تطبيق الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن معايير الانتوساي للحوكمة

الرشيدة ISSAIs INTOSAI GOVs.

- قياس الفجوة بين القضاء والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة والجهات الخاضعة للرقابة

حول مفهوم ومبادئ الحوكمة الرشيدة.

- دور الهيئة الوطنية العليا لمكافحة الفساد في اليمن في تحقيق مبادئ الحوكمة الرشيدة.

قائمة المراجع

أ) المراجع العربية:

أبو النصر، مدحت محمد (2015). الحوكمة الرشيدة فن إدارة المؤسسات عالية الجودة. المجموعة العربية للتدريب والنشر: القاهرة مصر.

أبوهداف، ماجد محمد سليم (2006). تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية: دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين.

أحمد، أحمد حمدي (2017). الحكم الرشيد وإشكالية إدارة الثروة النفطية في العراق: دراسة تحليلية. مجلة الجامعة العراقية، 38 (2)، 493-533.

الأشول، علي علي أحمد (2006). الرقابة القانونية للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة على وحدات الجهاز الإداري باليمن ودورها في البناء التنظيمي. رسالة ماجستير غير منشورة جامعة العلوم التطبيقية والاجتماعية صنعاء، اليمن.

الأمم المتحدة (2004 أ). تقرير الأمين العام: سيادة القانون والعدالة الانتقالية في مجتمعات الصراع ومجتمعات ما بعد الصراع. الأمم المتحدة، نيويورك. مسترجع من:

<https://www.ictj.org/sites/default/files/UNSC-Global-Justice-Post-conflict-2004-Arabic.pdf>

الأمم المتحدة (2004 ب). اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد. الأمم المتحدة، نيويورك.

الأمم المتحدة (2011). تحسين كفاءة الإدارة العامة وخضوعها للمساءلة وفعاليتها وشفافيتها عن طريق تعزيز

المؤسسات العليا لمراجعة الحسابات (A / RES / 66/209). قرار الأمم المتحدة بتاريخ 22

ديسمبر 2011م. الأمم المتحدة، نيويورك. مسترجع من:

<https://undocs.org/pdf?symbol=ar/A/RES/66/209>

الأمم المتحدة (2015). تعزيز الخدمات العامة الشاملة للجميع والخاضعة للمساءلة من أجل تحقيق التنمية

المستدامة (A / RES / 69/327). قرار الأمم المتحدة بتاريخ 14 سبتمبر 2015م. الأمم

المتحدة، نيويورك. مسترجع من: <https://undocs.org/pdf?symbol=ar/A/RES/69/327>

الانتوساي، (1977). إعلان ليما حول الخطوط التوجيهية لرقابة الأموال العمومية. الأمانة العامة للانتوساي، فيينا

النمسا. مسترجع من: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/09/ISSAI-1->

[lima_ar.pdf](#)

الانتوساي (2004). التوجيهات التنفيذية للرقابة المالية على الأداء، معايير وتوجيهات للرقابة المالية على الأداء

استناداً إلى المعايير الرقابية والتجربة العملية للانتوساي: ملحق للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة

المالية والمحاسبة 3100. مسترجع من:

<https://www.fbsa.gov.iq/uploads/files/attachments/3000-3100.pdf>

الانتوساي(2007). إعلان مكسيكو بشأن الاستقلالية . مسترجع من:

https://www.fbsa.gov.iq/uploads/files/attachments/ISSAI_10_A.pdf

الانتوساي، (2013). الانتوساي: ستون عاماً/الأمانة العامة: خمسون عاماً من الشفافية والمساءلة والحوكمة في خدمة الشعوب. الأمانة العامة للانتوساي، فيينا، النمسا، طباعة المكتب الوطني للتدقيق بجمهورية الصين الشعبية.

الانتوساي (2016). إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة . ديوان المحاسبة الكويتي أكتوبر، 2016م. مسترجع من:

https://www.fbsa.gov.iq/uploads/files/attachments/Measure_SAI_Guide.pdf

الائتلاف من أجل النزاهة والمساءلة(2016). النزاهة والشفافية والمساءلة في مواجهة الفساد.(ط4). د.ن. باجليدة، غسان سعيد(2016). الصعوبات التي تواجه مراجعي الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية (فرع ساحل حضرموت نموذجاً). مجلة جامعة حضرموت للعلوم الانسانية، 13 (2)، 575-595.

البرغوثي، محاسن سليمان محمود(2010). دور وحدة الرقابة والتدقيق الإداري في تعزيز مبادئ الحكم الصالح في المؤسسات الحكومية في الضفة الغربية من وجهة نظر المدققين الإداريين وموظفي الشؤون الإدارية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القدس، فلسطين.

برنامج الأمم المتحدة الانمائي (1997). إدارة الحكم لخدمة التنمية البشرية المستدامة، وثيقة للسياسات

العامة. نيويورك . مسترجع من: <https://www.mobt3ath.com/uplode/book/book-21331.pdf>

البسام، بسام عبدالله (2014). الحوكمة الرشيدة: المملكة العربية السعودية - حالة دراسية. مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية الانسانية، (11) ، 3-23 .

البسام، بسام عبدالله (2016). الحوكمة في القطاع العام (دراسة مقارنة). معهد الإدارة العامة: الرياض، المملكة العربية السعودية.

بشرى، قطوش وفضيلة، جنوحات (2018). دور تطبيق الحوكمة ومكافحة الفساد في تحقيق التنمية المستدامة في الدول العربية. المجلة البحوث الاقتصادية والمالية، 5(1) ، 86-110.

بشماني، شكيب(2014). دراسة تحليلية مقارنة للصيغ المستخدمة في حساب حجم العينة العشوائية. مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، 36 (5)، 85-100.

البلداوي، شاكرا عبدالكريم (2011). دور ديوان الرقابة المالية بالعراق في تعزيز الافصاح والشفافية. مجلة الإدارة والاقتصاد، 90 ، 88-102 .

- بني خالد، مرعي؛ حتاملة، أريج (2013). الدور الرقابي لديوان المحاسبة وفاعليته في الجامعات الرسمية الأردنية. مجلة المنارة، 19، (2)، 134-174.
- بني سلامة، محمد خلف؛ دراغمة، سامي سعيد محمود (2014). معايير الشفافية في الفقه الاسلامي وأثرها في الوقاية من الأزمات الاقتصادية. مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاسلامية، (2)، 475-507.
- بوحدوني، وهيبه (2015). آليات تطبيق الحوكمة وتطوير الإدارة المحلية الجزائرية، بحث مقدم إلى الملتقى الدولي الثاني حول الحوكمة والتنمية المحلية، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ومخبر الدراسات والبحوث في التنمية الريفية، ولاية برج بوعريش، الجزائر. 7-8 ديسمبر، 2015م.
- بوزيد، سائح (2012). سبل تعزيز المساءلة والشفافية. مجلة الباحث، 10، 55-66.
- بوزيد، سائح (2013). دور الحكم الراشد في تحقيق التنمية المستدامة بالدول العربية: حالة الجزائر. رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر.
- بوسلمة، حكيم؛ عبدالصمد، نجوى (2018). تجارب الدول في إرساء مبادئ الحوكمة للحد من الفساد المالي والإداري: قراءة تحليلية. المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، 5(1)، 91-102.
- بوطورة، فضيلة؛ سمايلي، نوفل (2019). تأثير ظاهرة الفساد الإداري على حقوق الانسان والتنمية البشرية في الجزائر مع الإشارة إلى أهم الوسائل لمكافحته. مجلة مركز حكم القانون ومكافحة الفساد، 2019(1)، 1-19.
- التعمري، ياسر عبد ربه (2004). اتجاهات أعضاء المجالس البلدية في المملكة العربية الأردنية نحو خصائص الحكمانية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة مؤتة، الكرك، الأردن.
- التميمي، إسلام بدوي محمود الداغور (2008). مدى تطبيق معايير الحوكمة الجيدة في بلديات الضفة الغربية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الخليل، الخليل، فلسطين.
- جابر، عبدالرؤوف (2004). الرقابة المالية والمراقب المالي. دار النهضة العربية للطباعة والنشر والتوزيع: بيروت لبنان.
- الحراشنة، محمد عبود؛ أحمد، ياسين عبد الوهاب (2013). درجة ممارسة أعضاء هيئة التدريس للكفايات التدريسية في ضوء معايير إدارة الجودة الشاملة من وجهة نظر طلبة كلية التربية بجامعة الباحة في المملكة العربية السعودية. المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، 6 (14)، 55-80.
- حركات، محمد (2007)، معوقات الرقابة العليا على الأموال العامة ضمن منظومة مكافحة الفساد في أقطار الوطن العربي. بحث مقدم إلى: ندوة المساءلة والمحاسبة، المنظمة العربية لمكافحة الفساد، بيروت، لبنان 7-8 فبراير، 2007م.
- حماد، أكرم إبراهيم (2006). الرقابة المالية في القطاع الحكومي. دار جبهة للنشر والتوزيع: عمان، الأردن.

- حمري، سعيد(2016). تطور الرقابة العليا على المال العام وأصولها التاريخية. مجلة القانون والأعمال، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، جامعة الحسن الأول سطات- المغرب، (4)، 116-128.
- الخريسات، راكيل صايل عبد(2014). مدى استخدام الإجراءات التحليلية في أداء مهام الرقابة المالية العليا في ديوان المحاسبة الأردني. رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة العلوم الاسلامية العالمية، الأردن.
- خضيرات، عمر ياسين؛ الشدوح، عماد مصطفى(2015). أثر مؤشرات الحوكمة الرشيدة على الاستثمار الأجنبي المباشر في الدول العربية، مجلة المنارة، 21 (3) ، 273 - 317.
- الدعيس، منير عبدالله ناجي (2006). مدى تطبيق المعايير الرقابية للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي" بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت المفرق، الأردن.
- الدوري، زكريا وصالح، احمد علي (2009). إدارة التمكين واقتصاديات الثقة في منظمات أعمال الألفية الثالثة. عمان، الأردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
- الدوسري، محسن ناصر هديان فالج (2008). دور ديوان المحاسبة الكويتي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات: دراسة ميدانية في دولة الكويت. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، القاهرة ، مصر.
- الدلمي، مناف أحمد علي(2013)، مدى تلبية متطلبات الحوكمة في القطاع العام بالجمهورية اليمنية: دراسة تحليلية. رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة دمشق، دمشق، سوريا.
- الرازي، محمد بن ابي بكر بن عبد القادر(1983). مختار الصحاح. الكويت: دار الرسالة.
- رباعه، سهى عبدالوهاب؛ الشرمان، منيرة محمود (2017). درجة تطبيق الحوكمة الإدارية في جامعة اليرموك من وجهة نظر الاكاديميين وأعضاء هيئة التدريس والمعوقات، والحلول المقترحة. مجلة العلوم التربوية، 2(3)، 467-502.
- رشيد، إنصاف محمود؛ الحمداني، رافعة إبراهيم؛ الأعرجي، عدنان سالم (2012). فاعلية نظام الرقابة المالية وأثره على الفساد المالي في العراق/ دراسة تطبيقية على جامعة الموصل. مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، 4 (8) ، 317-346.
- الزركوش، علياء حسين؛ والزركوش، سناء حسين؛ وعبد، آلاء (2017). دور الحوكمة الرشيدة في تحقيق التنمية. مجلة الفتح، 69 ، مسترجع من: www.alfatehmag.uodiyala.edu.iq
- زكري، محمد أبو القاسم(2013). مدى فاعلية قوانين وتشريعات ديوان المحاسبة الليبي في محاربة الفساد المالي والإداري بالمؤسسات والشركات العامة. بحث مقدم إلى: الندوة الأولى حول ديوان المحاسبة (الواقع والآفاق)، جامعة طرابلس، كلية الاقتصاد والتجارة، زليتن. مسترجعة من: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2351710.

- الساطي، طارق؛ الحسني، صادق (1990). استقلالية أجهزة الرقابة المالية العليا: دراسة مقارنة وبوجه خاص في الإمارات العربية المتحدة. المجلة العربية للإدارة، 14 (2)، 7-91.
- سحيني، طلال إبراهيم عرابي (1997). قياس درجة ومدى الإفصاح المحاسبي في الشركات الصناعية بالمملكة العربية السعودية. المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، 8، 137-173.
- سلامة، غسان علي (2012). الحوكمة في ظل العولمة، بحث مقدم إلى: المؤتمر العلمي الأول عولمة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، 15-17 ديسمبر، 2012م. مسترجع من :
<http://archive.jinan.edu.lb/conf/MGKE/1/60.pdf>
- السنوسي، رمضان والدويبي، عبد السلام بشير (2006). الفساد بين الشفافية والمساءلة. دار الكتب الوطنية: ليبيا.
- إسماعيل، سني (2018). دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في تعزيز وخدمة الحوكمة الرشيدة. مجلة الرقابة المالية، المنظمة العربية للأجهزة العليا لرقابة المالية، (72) 26-30.
- شريف، أثير أنور (2008). دور الحاكمية في عملية إعداد الموازنة العامة للدولة في العراق _ دراسة حالة. رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة بغداد، بغداد، العراق.
- شريف، أثير أنور (2014). موازنة المخرجات - النتائج: المدخل المعاصر لتحقيق الحكم الرشيد: إطار معرفي. مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، 6 (12)، 2-36.
- الشمري، عبدالعزيز بن مشعان المصيخ (2011). دور أبعاد الحكمانية في تعزيز هندسة العمليات الإدارية (الهندرة) في الدوائر الحكومية بمنطقة حائل بالمملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة مؤتة، الكرك، الأردن.
- الصالح، رياض شعلان حير (2018). فاعلية تعدد الأجهزة الرقابية في مكافحة الفساد المالي والإداري (دراسة في ظل التشريع العراقي). رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القادسية، العراق.
- الصيرفي، محمد عبدالفتاح (2014). إدارة البنوك، دار المناهج للنشر والتوزيع: عمان، الأردن.
- الطائي، منى حيدر عبدالجبار (2012). دور الحكمانية في بناء المنظمات الفاعلة: دراسة استطلاعية تحليلية تطبيقية / وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في العراق. رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة بغداد، بغداد العراق.
- الطائي، منى حيدر عبدالجبار (2013). الحكمانية في المنظمات العامة: دراسة تطبيقية في وزارة التعليم العالي والبحث العلمي جمهورية العراق. بحوث مقدم إلى: المؤتمر السنوي العام الثاني عشر الإدارة الرشيدة وبناء دولة المؤسسات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، جمهورية مصر العربية 08-10 سبتمبر، 2012م، ص 417-457.

الطائي، منى حيدر عبدالجبار(2017). الشفافية في الإدارة العامة. بحث مقدم إلى : المؤتمر السنوي الخامس عشر الأحدثة التنموية لما بعد 2015 في الدول العربية ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة ، جمهورية مصر العربية ديسمبر، 2016م ، ص 176 - 209.

الطعامنة، محمد محمود(2008، يوليو). الحكمانية كمدخل معاصر للشراكة بين القطاع العام والقطاع الخاص. ورقة بحثية مقدمة إلى: مؤتمر الشراكة بين القطاع العام والقطاع الخاص، المنظمة العربية للتنمية الإدارية وجامعة اليرموك، إربد، المملكة الاردنية الهاشمية ، مسترجع من:
<http://search.mandumah.com/Record/122244>.

العاجز، رنا فاروق (2008). دور المصارف في الرقابة على عمليات غسل الأموال : دراسة تطبيقية على المصارف الفلسطينية في قطاع غزة. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
عباس، سعد خضير؛ كربل، رفاه كريم؛ حمزة، حامد جاسوم(2016). استقلالية ديوان الرقابة المالية الاتحادي. مجلة المحقق الحلبي للعلوم القانونية والسياسية، 8 (1)، 44-90.

عبدالدايم، أحمد حمدي،(2016). الحوكمة في الموازنة وتطبيقاتها لتحقيق التنمية المستدامة بمصر: دراسة تحليلية 2000-2014، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية- مصر، 7(ملحق4)، 256-280.
عبدالرزاق، محمد عثمان (2002). أصول التدقيق والرقابة الداخلية.(ط2)، جامعة الموصل، دار الكتب للطباعة والنشر: العراق.

عبدالقادر، بكيجل؛ والحاج، نوي؛ عبدالقادر، مطاي(2018). أهمية الإفصاح والشفافية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية: مع الإشارة إلى حالة الجزائر. مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، 11(2)، 155-167.

العربي، منال،(2014). واقع تطبيق الحوكمة من وجهة نظر أعضاء الهيئتين الإدارية والأكاديمية العاملين في جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية، المجلة الدولية التربوية المتخصصة، 3(12)، 114-148.
العلمي، جلال احمد عبدالله (2011). دور المراجعة الداخلية في تعزيز حوكمة الوحدات الاقتصادية التابعة للقطاع العام في الجمهورية اليمنية. رسالة ماجستير غير منشورة الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، صنعاء اليمن.

عريوة، محاد؛ بوقرة، راجح إبراهيم صبري(2015). أهمية تطبيق الموازنة الصفرية لقياس أداء القطاع العمومي المحلي: دراسة لعينة من المجالس الشعبية. بحث مقدم إلى الملتقى الدولي الثاني حول الحوكمة والتنمية المحلية ، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ومخبر الدراسات والبحوث في التنمية الريفية، ولاية برج بوعرييج، الجزائر. 7-8 ديسمبر، 2015م.

العموري، محمد رسول (2005). الرقابة المالية العليا: دراسة مقارنة. منشورات الحلبي الحقوقية: بيروت، لبنان.

العنزي، صالح بن رحيل بن رشود(2012). أثر تعزيز الشفافية في مكافحة الفساد الإداري بالمنظمات العامة مع التطبيق على المملكة العربية السعودية. رسالة دكتوراة غير منشورة جامعة القاهرة، القاهرة، مصر.

عيسان، صالحة عبدالله؛ الخروصي، شيخة بنت سعيد (2016). متطلبات تطبيق المساءلة الإدارية على المدارس الحكومية في سلطنة عمان من وجهة نظر مديريها، مجلة العلوم التربوية والنفسية، 17(2)، 45-79.

غادر، محمد ياسين(2012). محددات الحوكمة ومعاييرها. بحث مقدم إلى: المؤتمر العلمي الأول عولة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، 15-17 ديسمبر، 2012م. مسترجع من: <http://archive.jinan.edu.lb/conf/MGKE/1/50.pdf>.

فرج، شعبان (2012). الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الإنفاق العام والحد من الفقر دراسة حالة الجزائر. رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة الجزائر3، الجزائر، الجزائر.

الفهداوي، فهمي خليفة صالح؛ شريف، أثير أنور(2008). الإدارة العامة المعاصرة من منظور الحاكمية العامة الجيدة: دراسة معرفية ومقارنة تأصيلية. مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، (2)، 1-30.

القانون رقم (39) لسنة 2006م بشأن مكافحة الفساد(في اليمن).

القانون رقم (39) لسنة 1992م بشأن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.

قرواني، خالد نظمي (2016). مدى ممارسة الحوكمة في المدارس الثانوية في فلسطين من وجهة نظر المعلمين والمعلمات. مجلة اتحاد الجامعات العربية للتربية وعلم النفس، 14(4)، 111-157.

القطاونة، أيمن سليمان (2011). مدى توافر أبعاد الحاكمية المؤسسية، وأثرها في دافعية العمل في البنوك التجارية العاملة في الأردن. مجلة دراسات العلوم الإدارية، 38(1)، 76-102.

قطيشات، رانية جعفر؛ أبو حمور، حسام محمود (2018). أثر تعزيز المساءلة والشفافية في البلديات في تحقيق التنمية المحلية. مجلة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، 26(2)، 208-234.

قويدر، إبراهيم غازي إبراهيم (2016). دور ديوان الرقابة المالية والإدارية في تحقيق معايير الحكم الرشيد في الوزارات الفلسطينية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأقصى، غزة، فلسطين.

الكائد، زهير؛ النشاش، هيام(2008-أكتوبر). الحكمانية والتنمية. ورقة بحثية مقدمة إلى: المؤتمر العربي الأول: التطوير والإصلاح الإداري من أجل رفع كفاءة الأداء المؤسسي ومواجهة الفساد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية عمان- الأردن. مسترجع من: <http://search.mandumah.com/Record/120660>.

الكائد، زهير؛ النشاش، هيام(2009-يوليو). الخدمة المدنية: نحو آفاق جديدة في تقوية النزاهة والشفافية والمسائلة الإدارية. ورقة بحثية مقدمة إلى: منتدى المائدة المستديرة الخدمة المدنية: نحو آفاق جديدة في تقوية النزاهة والشفافية والمساءلة الإدارية، إسطنبول، تركيا. مسترجع من: <https://search.mandumah.com/Record/121122>.

الكبيسي، عامر خضير(2011). الإدارة العامة الجديدة: مقوماتها، وقيمتها، وقواها. مؤسسة الإمامة الصحفية
الرياض، السعودية.

لجنة الانتوساي لبناء القدرات(2007)، بناء القدرات في الأجهزة العليا للرقابة(دليل)، لجنة الانتوساي لبناء القدرات.

مسترجع من: <https://www.intosaicbc.org/download/building-capacity-in-sais-guide-ara>.

لجنة المعايير المهنية والرقابية (2016). مسودة دليل تعزيز الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة: مبادئ إرشادية
لأغراض التطبيق (9160). مجلة الرقابة المالية، (المنظمة العربية للأجهزة العليا لرقابة المالية)، (69)، 5-
9.

مالكي، محمّد(2007)، آثار غياب المساءلة السياسية على تطور النظم السياسية في أقطار الوطن العربي. بحث
مقدم إلى: ندوة المساءلة والمحاسبة، المنظمة العربية لمكافحة الفساد، بيروت، لبنان 7-8 فبراير، 2007م.

مبادرة تنمية الانتوساي (2017)، دليل إرشادي لرقابة إطار العمل المؤسسي لمكافحة الفساد، مبادرة تنمية
الانتوساي. النرويج أوسلو. مسترجع من: [http://www.idi.no/en/idi-library/global-public-](http://www.idi.no/en/idi-library/global-public-goods/sai-fighting-corruption/703-final-guidance-in-arabic/file)

[goods/sai-fighting-corruption/703-final-guidance-in-arabic/file](http://www.idi.no/en/idi-library/global-public-goods/sai-fighting-corruption/703-final-guidance-in-arabic/file)
مبادرة تنمية الانتوساي،(2018 أ). دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن

رقابة الالتزام. اوسلو، النرويج. مسترجع من: [https://www.idi.no/en/elibrary/cdp/3i-](https://www.idi.no/en/elibrary/cdp/3i-programme/issai-implementation-handbooks/handbooks-arabic/830-compliance-audit-issai-implementation-handbook-version-0-arabic/file)
[programme/issai-implementation-handbooks/handbooks-arabic/830-compliance-audit-issai-implementation-handbook-version-0-arabic/file](https://www.idi.no/en/elibrary/cdp/3i-programme/issai-implementation-handbooks/handbooks-arabic/830-compliance-audit-issai-implementation-handbook-version-0-arabic/file)

مبادرة تنمية الانتوساي(2018 ب). تقرير التقييم العالمي للجهاز الأعلى للرقابة 2017. اوسلو، النرويج مسترجع

من: [https://www.idi.no/en/idi-library/global-sai-stocktaking-reports-and-](https://www.idi.no/en/idi-library/global-sai-stocktaking-reports-and-research/2017-global-sai-stocktaking/787-global-sai-stocktaking-report-2017-arabic/file)
[research/2017-global-sai-stocktaking/787-global-sai-stocktaking-report-2017-](https://www.idi.no/en/idi-library/global-sai-stocktaking-reports-and-research/2017-global-sai-stocktaking/787-global-sai-stocktaking-report-2017-arabic/file)
[arabic/file](https://www.idi.no/en/idi-library/global-sai-stocktaking-reports-and-research/2017-global-sai-stocktaking/787-global-sai-stocktaking-report-2017-arabic/file).

مبادرة تنمية الانتوساي،(2019). دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن

الرقابة المالية. اوسلو، النرويج. مسترجع من: [https://www.idi.no/en/elibrary/cdp/3i-](https://www.idi.no/en/elibrary/cdp/3i-programme/issai-implementation-handbooks/handbooks-arabic/938-financial-audit-issai-implementation-handbook-version-1-arabic/file)
[programme/issai-implementation-handbooks/handbooks-arabic/938-financial-audit-issai-implementation-handbook-version-1-arabic/file](https://www.idi.no/en/elibrary/cdp/3i-programme/issai-implementation-handbooks/handbooks-arabic/938-financial-audit-issai-implementation-handbook-version-1-arabic/file)

المباركي، أماني؛ الفارس، أحمد؛ النصر، شيخة(2017). ديوان المحاسبة: دور رقابي فعال في تعزيز الحوكمة

المؤسسية تحقيقاً لرؤية الكويت-2035. ورقة عمل مقدمة إلى: مؤتمر الحوكمة الإطار التشريعي والمالي

والإداري دولة الكويت 10_11 أكتوبر 2017م. مسترجع من

[https://www.sab.gov.kw//sabweb/pages/reports/otherreports.aspx?ID=j2d/Hg9D](https://www.sab.gov.kw//sabweb/pages/reports/otherreports.aspx?ID=j2d/Hg9DB+A/TrMnDhj9ndVNHuDCgJvNa1jLtzkyNxs)
[B+A/TrMnDhj9ndVNHuDCgJvNa1jLtzkyNxs](https://www.sab.gov.kw//sabweb/pages/reports/otherreports.aspx?ID=j2d/Hg9DB+A/TrMnDhj9ndVNHuDCgJvNa1jLtzkyNxs)

متاني، بلال أحمد؛ والبشير، أمين بشير؛ وبركات، حمدي جبر(2017). أثر حوكمة القطاع العام على معدل الناتج القومي: دراسة حالة المملكة الأردنية الهاشمية. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، (8)، 380-405 .

المتوكل، إهام محمد عبدالمالك (2007). أجهزة الرقابة المالية العليا وفعاليتها في الرقابة الإدارية و المالية: دراسة تطبيقية على الجمهورية اليمنية. بحث مقدم إلى: ندوة المساءلة والمحاسبة، المنظمة العربية لمكافحة الفساد بيروت، لبنان 7-8 فبراير، 2007م.

المجلس الاقتصادي والاجتماعي (2005). تقرير الأمين العام "إنعاش الإدارة العامة: توجيهات استراتيجية للمستقبل"، لجنة الخبراء المعنية بالإدارة العامة _ الدورة الرابعة. البند 3 من جدول الأعمال المؤقت. الأمم المتحدة، نيويورك. مسترجع من: _

<https://digitallibrary.un.org/record/544399?ln=ar>

المجلس الاقتصادي والاجتماعي (2006). مجموعة مصطلحات أساسية في مجالي أسلوب الحكم والإدارة العامة: تعريف المفاهيم والمصطلحات الأساسية في مجالي أسلوب الحكم والإدارة العامة، لجنة الخبراء المعنية بالإدارة العامة، الدورة الخامسة. البند 5 من جدول الأعمال، مذكرة الأمانة العامة. الأمم المتحدة

نيويورك. مسترجع من: <https://digitallibrary.un.org/record/566603?ln=ar>

مركز العقد الاجتماعي، (2014) ، دليل تقييم الحوكمة الرشيدة في القطاعات الخدمية. القاهرة ، مصر. مسترجع من: www.socialcontract.gov.eg

الحيالي، سندية مروان سلطان؛ الجعفر، ليث محمد سعيد محمد (2015). دور الحوكمة في دعم قرار الاستثمار، دراسة تطبيقية على عينة من الشركات في سوق العراق للأوراق المالية. مجلة الاقتصاد والمالية، 1(1) ، 10-26 .

مزهوده، عبدالمليك (2001). الأداء بين الكفاءة والفعالية، مجلة العلوم الانسانية، 1 ، 85-100 .

المناصير، منير يوسف(2018). مدى تمتع ديوان المحاسبة الأردني بالاستقلالية "دراسة مقارنة". مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية، 3 (9)، 105-119.

المنجد(2002). المنجد في اللغة والاعلام/ باب الحاء، (ط39)، دار المشرق للنشر والتوزيع: بيروت، لبنان.

ناصر، يوسف(2015). سوط الحوكمة الفاسدة وعذاب التنمية المحلية. بحث مقدم إلى الملتقى الدولي الثاني حول الحوكمة والتنمية المحلية ، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير وخبر الدراسات والبحوث في التنمية الريفية، ولاية برج بوعريش، الجزائر. 7-8 ديسمبر، 2015م.

نصر الله، أشرف رفيق سليم (2014). دور القضاء في تعزيز الحكم الرشيد في فلسطين. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأقصى، غزة، فلسطين.

الهاشمي، أسماء مهدي حسين(2016). دور شفافية المعلومات المحاسبية في الافصاح المالي الحكومي. بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي التخصصي الثالث للكلية التقنية الإدارية: القطاع المالي بين تحديات الحاضر وآفاق المستقبل، 30 نوفمبر – 1 ديسمبر، بغداد، العراق.

الوائلي، وداد عبد الله سلمان (2015). دور الرقابة في الحاكمية الرشيدة بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بغداد، العراق.

وزارة تطوير القطاع العام الأردنية(2017). دليل تقييم وتحسن الحوكمة في القطاع العام. الإصدار الثاني. المملكة الأردنية الهاشمية.

الوشلي، عبدالوهاب (2008). الرقابة العليا في المال العام في اليمن والإمارات العربية: دراسة مقارنة. دار الفكر للطباعة والنشر: صنعاء، اليمن.

الياسين، عبدالعزيز أحمد بزيغ(2013). الحوكمة الحكومية والآثار المؤسسية المترتبة على تطبيقها في الأجهزة الحكومية. الكويت. د. ن.

ب) المراجع الأجنبية

ADB & ADF(African Development Bank and African Development Fund).(1999).

Bank Group Policy on Good Governance. Retrieved from:

https://www.afdb.org/fileadmin/uploads/afdb/Documents/Policy-Documents/21-EN-Bank_Group_Policy_on_Good_Governance.pdf.

AII (Institute of Internal Auditors). (2012). **Supplemental Guidance The Role of Auditing in Public Sector Governance . 2nd Edition,**. AII, USA. Retrieved from :https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Public_Sector_Governance1_1.pdf.

ANAO(Australian National Audit of Office). (2006). **Implementation of Programme and Policy Initiatives Making implementation matter.** Australian National Audit of Office. Retrieved from:
https://www.effectiveservices.org/assets/Implementation_of_Programme_and_Policy_initiatives_Making_implementation_matter_Better_Practice_Guide.pdf.

AsDB (Asian Development Bank).(1999). **Governance: Sound Development Management.** AsDB Manila-Philippines. Retrieved from:
https://www.adb.org/sites/default/files/institutional_document/32027/govpolicy.pdf.

Australian Public Service Commission. (2007). **Building better governance.** Retrieved from www.apsc.gov.au/building-better-governance.

- Baimyrzaeva, M. & Kose, H. O.(2014).**The Roles Of Supreme Audit Institutions In Improving Citizen participation In Conference. International Public Management Review**, 15 (2),77-90.
- Barrett,P.(2004).**ANAO's Role in Encouraging Better Public Service Governance**. Australian National Audit of Office .Retrieved from:https://www.anao.gov.au/sites/default/files/Barrett_anaos_role_in_encouraging_better_public_sector_governance_2004.pdf.
- Biloslavo, R., Bagnoli, C., & Figelj, R. R. (2013). **Managing dualities for efficiency and effectiveness of organisations. Industrial Management & Data Systems**. 113 (3),423-442.
- Chêne, Marie.(2018). **The role of supreme audit institutions in fighting corruption**. U4 Anti-Corruption Resource Centre, Chr. Michelsen Institute (U4 Helpdesk Answer 2018:9) Retrieved from:
https://knowledgehub.transparency.org/assets/uploads/helpdesk/the-role-of-supreme-audit-institutions-in-fighting-corruption_2018.pdf.
- Commission of The European Communities.(2001).**European Governance. A white paper**.Brussels. Retrieved from:
https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/DOC_01_10.
- Dijkstra,G.(2018). **Aid and good governance: Examining aggregate unintended effects of aid, Evaluation and Program Planning** ,68, 225–232.
- Domokos, L., Pulay, G., Pályi, K., Németh, E., & Mészáros, L.(2016). **Supreme Audit Institutions' Contribution to Good Governance**. State Audit Office of Hungary. Retrieved from: http://real.mtak.hu/39085/1/1_EN_print_u.pdf.
- Dye, K. M. (2007). **Corruption and fraud detection by supreme audit institutions**. In: A.Shah (Ed.), **Performance accountability and combating corruption**,(pp.303 – 322). The World Bank , Washington, D.C.
- Dye, K. M. & Stapenhurst, R.(1998). **Pillars of integrity: the importance of supreme audit institutions in curbing corruption**, Washington, DC: Economic Development Institute of the World Bank. Retrieved from:
<http://documents.worldbank.org/curated/en/199721468739213038/pdf/multi-page.pdf>.
- Elahi, K. Q. I.(2009). **UNDP on good governance. International Journal of Social Economics**,36 (12)1167-1180.
- Elmasry, M. O.,& Bakri, N.(2019).Behaviors of Transformational Leadership in Promoting Good Governance at the Palestinian Public Sector, **International Journal of Organizational Leadership**, 8, 1-12.
- Gill, M. (2001). **Governance do's and don'ts: Lessons from case studies on twenty Canadian non-profits**. Ottawa: Institute on Governance. Retrieved from:

<https://cioindex.com/wp-content/uploads/nm/articlefiles/53132-GovernanceDOsDONTs.pdf>.

Hassan, O., & Marston, C.(2010). **Disclosure Measurement in the empirical accounting literature: A review article**. "Working paper, Brunel University West London. Retrieved from:
https://www.brunel.ac.uk/_data/assets/pdf_file/0003/82047/1018.pdf.

IFAC & CIPFA (International Federation Of Accountants and The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy).(2014). **International Framework: Good Governance in the Public Sector**. Retrieved from:
<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/publications/international-framework-good-governance-public-sector>.

IFAC (International Federation Of Accountants).(2001).**Governance In The Public Sector: Aconverning Body Perspective: International Public Sector**. NewYork U.S. IFAC. Retrieved from:
http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/April2003Seminar/Course%20Readings/08.%20Internal%20Control%20and%20Audit/Study_13_Governance.pdf.

IFAC (International Federation Of Accountants). (2009). **International Good Practice Guidance : Evaluating and Improving Governance in Organizations**. NewYork U.S. IFAC. Retrieved from:
<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IGPG-Evaluating-and-Improving-Governance.pdf>.

IMF (International Monetary Fund).(2007).**Manual on fiscal transparency**. Fiscal Affairs Dept, International Monetary Fund, Washington, D.C. Retrieved from
:<https://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/101907m.pdf>

INTOSAI(2019 a). **INTOSAI –P12:The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to the lives of citizens**. Retrieved from:
<https://www.issai.org/wpcontent/uploads/2019/08/INTOSAI-P-12.pdf>.

INTOSAI(2019 b). **ISSAI100: Fundamental Principles of Public-Sector Auditing**. Retrieved from :<https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-100.pdf>.

INTOSAI(2019 c). **ISSAI400:Compliance Audit Principles**. Retrieved from:
<https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-400.pdf>.

INTOSAI(no.date,a). **Strategic plan 2017-2022**. Retrieved from:
https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/about_us/Overview/EN_INTOSAI Strategic Plan 2017 22.pdf.

- INTOSAI(no.date,b). **INTOSAI GOV 9150: Coordination and Cooperation between SAIs and Internal Auditors in the Public Sector**. Retrieved from:https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/INTOSAI_GOV_9150_E.pdf.
- Jakovác, K., Domokos, L.,& Németh, Er. (2017): Supporting Good Governance in SAI's Audit Planning. **Civic Review**,(13) Special Issue, 64-83. Retrieved from: <https://eng.polgariszemle.hu/current-publication/139-economic-and-public-finances/882-supporting-good-governance-in-sai-s-audit-planning>.
- Janssen, R. (2015). **The Art of Audit. Eight remarkable government auditors on stage**. Amsterdam University Press. Amsterdam. Retrieved from: <http://dx.doi.org/10.5117/9789462980914>.
- Jasim Uddin , M., & Joya, L. A. (2007). Development through good governance: Lessons for developing countries. **Asian Affairs**, 29(3), 1-28.
- Khan, M. A. (2006). **Role of audit in fighting corruption** . Report of the experts group meeting on ethics, integrity, and accountability in the publicsector: re-building trust in government through implementation of the UNCAC, United Nations , Department of Economic and Social Affairs. Retrieved from: <https://publicadministration.un.org/publications/content/PDFs/E-Library%20Archives/2006%20EGM%20Ethics,%20Integrity,%20and%20Accountability%20in%20the%20Public%20Sector.pdf>.
- Keefer, P.(2004). **A review of the political economy of governance From property rights to voice**. Paper for project on "The Consequences of Political Institutions in Democracy" Coordinated by Herbert Kitschelt, Duke University, World Bank Policy Research Working Paper 3315. Retrieved from:<http://documents.worldbank.org/curated/en/118381468779411924/pdf/wps3315.pdf>.
- Kopits, G. & Craig, J.(1998). **Transparency in Government Operations**. Occasional paper (International Monetary Fund);No158. Washington DC. Retrieved from: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/op/158/op158.pdf>.
- Mandl, U., Dierx, A., & Ilzkovitz ,F. (2008). **The Effectiveness and Efficiency of Public Spending**. (No. 301). Directorate General Economic and Financial Affairs (DG ECFIN), European Commission. Retrieved from: https://ec.europa.eu/economy_finance/publications/pages/publication11902_en.pdf.
- Matheson, A. (2002). **Better public sector governance: the rationale for budgeting and accounting reform in Western nations**. **OECD Journal on budgeting**, 2(1), 37-49.

- Mulyadi, M. S., Anwar, Y., & Ikbal.M.(2012).**The importance of corporate governance in public sector. Global Business and Economics Research Journal**, 1 (1) 25-31.
- OECD.(1995).**participatory development and good governance**. development cooperation guidelines series. Paris. <https://www.oecd.org/dac/accountable-effective-institutions/31857685.pdf>.
- OECD.(2015).**Policy Framework for Investment 2015 Edition**. OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264208667-en>.
- OECD.(2016). **Supreme Audit Institutions and Good Governance: Oversight, Insight and Foresight**. OECD Public Governance Reviews, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263871-en>.
- Office of the Auditor General of British Columbia.(2008). **Public Sector Governance A Guide to the Principles of Good Practice**. Victoria, British Columbia. Retrieved from: <https://www.bcauditor.com/sites/default/files/publications/2008/report13/report/public-sector-governance-guide-principles-good-practice.pdf>.
- Roghanian, P., Rasli, A., & Gheysari, H. (2012). **Productivity through effectiveness and efficiency in the banking industry. Procedia-Social and Behavioral Sciences**, 40, 550-556.
- Roos, R., & De la Harpe, S. (2008). **Good governance in public procurement: a South African case study. Potchefstroom Electronic Law Journal/Potchefstroomse Elektroniese Regsblad**, 11(2), 1-47.
- Saha, S. K. (2014). **Corruption and good governance: The case of Bangladesh. SUST Journal of Social Sciences**, 22(2), 45-52.
- Said, J., Alam. M, & Khalid,M.A.(2016).**Relationship between Good Governance and Integrity System: Empirical Study on the Public Sector of Malaysia. Humanomics**. 32(2), 151-171.
- Santiso, C. (2006). **Improving Fiscal Governance and Curbing Corruption: How Relevant are Autonomous Audit Agencies ?, International Public Management Review**,7(2),97-108.
- Santiso, C. (2007). **Eyes wide shut? The politics of autonomous audit agencies in emerging economies**. The Politics of Autonomous Audit Agencies in Emerging Economies (May 31, 2007). Retrieved from: <https://ssrn.com/abstract=982663> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.982663>
- Schryer-Roy,A.M.(2010).**Governance and health resource guide**.2nd International Development Research Center(IDRC)and Centre de recherches pour le développement international (CRDI). Retrieved from: [168](https://idl-bnc-</p>
</div>
<div data-bbox=)

idrc.dspace.org/bitstream/handle/10625/48194/IDL-48194.pdf?sequence=1&isAllowed=y.

Stapenhurst, R., & Titsworth, J., (2006). **Parliament and Supreme Audit Institutions**. In R. Stapenhurst, N. Johnston, & R. Pelizzo (Eds.), **The Role of Parliament in Curbing Corruption**. (pp.101-110). The World Bank, Washington, D.C.

Thomas, M.A. (2010). **What Do the Worldwide Governance Indicators Measure?**, **European Journal of Development Research**, 22(1) 31-54.

Timmers, H. (2000, November). **Government Governance: Corporate governance in the public sector, why and how?** paper presented at the 9th Free Public Sector Conference, The Hague: The Netherlands Ministry of Finance, 2-4 November 2000. Retrieved from: <https://ecgi.global/download/file/fid/9318>.

Transparency International (2009). **The Anti-Corruption Plain Language Guide**.

Retrieved from:

http://files.transparency.org/content/download/84/335/file/2009_TIPainLanguageGuide_EN.pdf.

Transparency International (2018). **Corruption Perceptions Index 2017**.

<https://www.transparency.org/cpi2017>.

Transparency International (2019). **Corruption Perceptions Index 2018**.

<https://www.transparency.org/cpi2018>

UNDP (United Nations Development Programme). (2008). **Corruption and Development: A primer**. New York. Retrieved from

<http://www.undp.org/governance>.

United Nations & INTOSAI, (2009). **INTOSAI: active partner in the International Anti-Corruption Network; Ensuring transparency to promote social**

Security and poverty reduction. Report on the 20th UN/INTOSAI Symposium on Government Audit", Department of Economic and Social Affairs (DESA), Vienna, 11 - 13 February 2009. Retrieved from:

https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/news_centre/un_int_symp/en/EN_20_Symp_Seminarbericht.pdf.

United Nations & INTOSAI (1998). **Role of Supreme Audit Institutions in Auditing Public Works**. Report on the 13th UN/INTOSAI Seminar on Government Auditing" UN Department of Economic and Social Affairs (DESA) Vienna, March 16 — 20, 1998. Retrieved from:

https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/news_centre/un_int_symp/en/EN_13_Symp_Seminarbericht.pdf

United Nations:,Economic and Social Commission for Asia and the Pacific.(no date).

What is Good Governance? Retrieved from :

<https://www.unescap.org/sites/default/files/good-governance.pdf>

Van Der Waldt, G. (2014). **Towards the Construction of Knowledge in Public Governance as Field of Scientific Enquiry.** *International Journal of Humanities and Social Science*, 4 (3): 67-80.

Van Zyl, A., Ramkumar, V., & De Renzio, P. (2009). **Responding to the challenges of supreme audit institutions: Can legislatures and civil society help?**. U4 Issue, 2009(1). Retrieved from: <https://www.u4.no/publications/responding-to-the-challenges-of-supreme-audit-institutions-can-legislatures-and-civil-society-help.pdf>.

World Bank,(1992) .**Governance & Development Report.** Washington D.C. Retrieved from:[http://www.gsid.nagoyau.ac.jp/sotsubo/Governance and Development 1992.pdf](http://www.gsid.nagoyau.ac.jp/sotsubo/Governance_and_Development_1992.pdf).

World Bank (2017a). **The Worldwide Governance Indicators (WGI).** Retrieved from: <https://info.worldbank.org/governance/wgi/#home>

World Bank.(2017 b).**World Development Report 2017: Governance and the Law, Washington, DC: World Bank.** doi:10.1596/978-1-4648-0950-7. License: Creative Commons Attribution CC BY 3.0 IGO. Retrieved from: http://www.worldacademy.org/files/washington_dc_nov_2018/world_bank_report_2017.pdf.

XXI INCOSAI.(2013).**Beijing Declaration On Promotion of good governance by Supreme Audit Institutions.** China, Beijing, 21-26 October 2013. Retrieved from: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/about_us/Organs/Congresses/2013_Beijing_Declaration/EN_Beijing_Declaration_plus_Annexes.pdf.

XXIII INCOSAI. (2019). **Moscow Declaration, Russian Federation Moscow, 25 – 27 September,2019.** Retrieved from: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/news_centre/events/congress/accords_declarations/EN_23_Moscow_Decl_300919.pdf.

ملاحق الدراسة

ملحق رقم (1)

أسماء السادة المحكمين الذين عرضت عليهم قائمة الاستبانة

م	الاسم	الدرجة العلمية	التخصص	مكان العمل
1	زكي محمد عويض	أستاذ مساعد	محاسبة	جامعة حضرموت
2	محسن ناصر الدوسري	دكتوراة	محاسبة	ديوان المحاسبة الكويتي
3	حمد سالمين بن الزوع	دكتوراة	نظم معلومات	جامعة سئيون
4	خالد محمد الجابري	أستاذ مشارك	إدارة أعمال	جامعة حضرموت
5	خالد محمد الكلدي	أستاذ مساعد	إدارة أعمال	جامعة حضرموت
6	عبدالله عوض بكير	أستاذ مساعد	محاسبة	جامعة حضرموت
7	محمد عوض الريح	أستاذ مساعد	إحصاء	جامعة حضرموت
8	منير خميس الجعيدي	أستاذ مساعد	إحصاء	جامعة حضرموت
9	سالم عبدالله بن كليب	دكتوراة	محاسبة	جامعة الريان
10	صالح يحيى الزبيري	ماجستير	محاسبة	الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة
11	طلعت عبدالله العريقي	ماجستير	نظم معلومات	مركز التدريب بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة

الأخوة: الموظفين الأفاضل
السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الموضوع/ قائمة استبانة

صممت هذه الاستبانة للتعرف على آرائكم بما يفيد البحث العلمي موضع الدراسة حيث إن الباحث بصدد إعداد دراسة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة بعنوان " دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته"، وقد تمّ اختيار سيادتكم لتكون أحد المشاركين في هذا البحث، وكلنا أمل في التعاون لاستيفاء الاستبانة المرفقة بكل موضوعية للوصول إلى نتائج تفيد الدراسة موضع البحث، علماً إن إجاباتكم سيتم استخدامها لأغراض البحث العلمي ولأجله حصراً. ويوضح التعريف الآتي المقصود بالحوكمة الرشيدة.

الحوكمة الرشيدة: هي الإدارة الجيدة لجميع المؤسسات في الدولة من خلال سياسات وآليات وممارسات تقوم على الشفافية، والمشاركة، وسيادة القانون، ومكافحة الفساد، وتسعى لتحقيق العدالة، وعدم التمييز بين المواطنين، والاستجابة لاحتياجاتهم، وتحري الكفاءة للوصول بالسياسات والخدمات لأعلى مستوى من الفعالية والجودة بما يُرضي المواطنين.

ولكم خالص الشكر والتقدير

الباحث/ صلاح مبارك بن فضل

إشراف : د/ غسان سعيد باجليدة

فقرات الاستبيان

أولاً : بيانات تعريفية :

يرجى الاجابة على الأسئلة الآتية والتي تتضمن معلومات تعريفية تتعلق بالمستجيب من خلال وضع اشارة (X) في المكان المناسب:

التحصيل العلمي:

دكتوراة	ماجستير	بكلوريوس	دبلوم

التخصص العلمي

محاسبة	إدارة أعمال	شريعة وقانون	أخرى " يرجى ذكرها"

عدد سنوات الخدمة:

أقل من 5 سنوات	من 5 سنة إلى 10 إلى	من 10 إلى 15 سنة فأكثر

المركز الوظيفي:

مراجع	رئيس رقابة	مدير عام	نائب مدير عام	وكيل مساعد	وكيل

ثانياً: أسئلة الاستبانة:

م	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق
1	يتوفر للجهاز أساس قانوني ملائم للقيام بدور فاعل في تعزيز الحوكمة الرشيدة.					
2	إلحاق الجهاز برئيس الجمهورية لا يؤثر سلباً على استقلاليتته.					
3	يتمتع الجهاز بحرية كاملة في إدارة شؤونه دون أي تدخل من الوزارات و الهيئات التنفيذية.					

4	عدم امتلاك الجهاز للصلاحيات أو الحق في تقديم موازنته مباشرة إلى البرلمان للموافقة عليها لا يؤثر سلباً على استقلالته المالية .
5	يملك للجهاز الصلاحيات الوصول إلى كافة الوثائق اللازمة لإتمام عملية المراجعة والحصول على كافة المعلومات والايضاحات.
6	يمارس المراجعون مهامهم بحرية دون أي ضغوط من أطراف داخل الجهاز أو تدخلات تؤثر على حيادهم وموضوعيتهم.
7	يتوفر للمراجعين كافة المتطلبات القانونية اللازمة لضمان استقلاليتهم ضد التدخلات والضغوط من داخل الجهات الخاضعة للرقابة أو من خارجها .
8	يتوفر للجهاز مخصصات مالية كافية تمكنه من أداء واجباته .
9	يتوفر للجهاز أعداد كافية من الكوادر الفنية المؤهلة علمياً وعملياً لإنجاز مهام الرقابة بمختلف صورها وأساليبها .
10	يعتمد الجهاز منهجية متكاملة لممارسة العمل الرقابي تستند إلى إصدارات " (المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة) INTOSAI وتأخذ بالاعتبار ظروف الواقع المحلي .
11	هناك أدلة وإرشادات توجيهية تتضمن مؤشرات معينة للاسترشاد بها في تعزيز الحوكمة الرشيدة.
12	يوفر الجهاز فرصاً كافية لتدريب المراجعين وتنمية مهاراتهم وقدراتهم من خلال دورات وبرامج تدريبية متخصصة.
13	يتوفر للمراجعين علم بالإجراءات القانونية التي تخضع لها الجهات الخاضعة لرقابته.
14	يتحقق المراجعون من سلامة تطبيق الجهات الخاضعة للرقابة للقوانين واللوائح والقرارات المرتبطة بها.
15	يفحص المراجعون القوانين واللوائح والنظم المالية والإدارية للتحقق من مدى كفاءتها .
16	يقترح الجهاز وسائل لتلافي أوجه القصور في القوانين واللوائح والنظم المالية والإدارية.
17	يلجأ المراجعون إلى الإدارة القانونية بالجهاز لاستشارتها أو طلب الايضاحات اللازمة بشأن التشريعات الغامضة.
18	تتضمن تقارير المراجعة بيانات كافية لحالات عدم التزام الجهات الخاضعة للرقابة بالقوانين.
19	توضح تقارير المراجعة الآثار المترتبة على عدم التزام الجهات الخاضعة للرقابة بالقوانين والتوصيات المناسبة لكيفية معالجتها .

					20	يتم التأكد من المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية والحسابات الختامية وضمن خلوها من الأخطاء الجوهرية والهامة.
					21	يتم التأكد من احتواء القوائم المالية والحسابات الختامية على ايضاحات وجداول إضافية ومعلومات ملائمة لحاجات المستخدمين.
					22	يتم التأكد من تطابق الأرقام المالية المستخرجة من نظام المعلومات المحاسبي من حيث الجوهر والمضمون مع الأوضاع المالية التي انبثقت عنها.
					23	يتم التأكد من عدم وجود تأخير في إصدار القوائم المالية والحسابات الختامية عن المواعيد المحددة قانوناً.
					24	يتم التأكد من وضع الجهات الخاضعة للرقابة لإجراءات تهدف إلى منع الأشخاص المطلعين فيها من استغلال معلومات داخلية سرية لتحقيق مكاسب مادية أو معنوية.
					25	التأكد من توفير الجهة الخاضعة للرقابة الإفصاحات المتعلقة بالامتيازات التي يتمتع بها أعضاء مجالس الإدارة والادارات التنفيذية العليا.
					26	يتم التأكد من توفير الجهة الخاضعة للرقابة الإفصاحات المتعلقة بتعاملاتها مع الأطراف ذات العلاقة بها.
					27	لا تتوقف مسؤولية الجهاز في كشف المخالفات والتبليغ عنها فقط، بل العمل على تحديد أسبابها والتوجيه بإصلاحها قدر الإمكان.
					28	يقوم الجهاز عند اكتشاف المخالفات المالية والإدارية التي تضر بالمال العام تحديد المسؤولين عنها وإحالتهم إلى المساءلة القضائية أيا كان مستوياتهم الوظيفية.
					29	محدودية المجال الرقابي لجهاز الرقابة واقتصره على أنواع محددة من أنواع الرقابة يؤدي إلى صعوبة إمامه بجميع الجوانب التي هي بحاجة إلى مساءلة ويؤثر على أهمية دوره في دعم المساءلة.
					30	محدودية المجال الرقابي لجهاز الرقابة واقتصره على جهات محددة لمراقبتها يؤدي إلى صعوبة إمامه بجميع الجوانب التي هي بحاجة إلى مساءلة ويؤثر على أهمية دوره في دعم المساءلة.
					31	يمارس الجهاز رقابة الأداء على جميع الجهات الخاضعة للرقابة على (اعتبار أن اول أهداف رقابة الأداء دعم المساءلة).
					32	التعامل السلبي مع تقارير جهاز الرقابة وعدم تفعيلها من قبل متخذي القرار والسلطات المختصة يؤكد عدم الجدوى من الدور الذي يقوم به جهاز الرقابة في عملية المساءلة.
					33	يقوم الجهاز بفحص مدى التزام الجهات بتنفيذ النصوص القانونية الخاصة بالمساءلة عند إخلال الموظفين بالحقوق والواجبات.

				34	هناك وحدة أو إدارة مختصة بالتعاون والتنسيق مع الجهات المعنية بتحقيق المساءلة العامة وفي مقدمتها البرلمان ومنظمات المجتمع المدني.
				35	تشمل العمليات الرقابية تقييم هيكل الرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة للرقابة والتحقق من مدى تأثيره في الوقاية من الفساد.
				36	يستطيع المراجع بمهاراته وقدراته تمييز أو كشف أساليب التضليل والتمويه الرامية لتغطية حالات التلاعب والاحتيال والفساد.
				37	يستطيع المراجع بمهاراته وقدراته تمييز الاشارات التحذيرية لاحتمال وقوع الفساد.
				38	تستخدم إدارة الجهاز بشكل كبير صلاحياتها بمنح صفة الضبطية القضائية للمراجعين كوسيلة هامة لاكتشاف الفساد.
				39	تحقق عمليات المراجعة درجة معقولة من النجاح في رصد المخالفات واكتشاف جرائم الفساد.
				40	يستطيع المراجع في كثير من الاحيان اكتشاف جرائم الفساد دون تلقي معلومات أو إيعاز من أحد المبلغين.
				41	كافة جرائم الاحتيال والفساد التي تم اكتشافها وأثبت وقوعها بأدلة كافية خلال عمليات المراجعة التي شاركت فيها أحييت للنيابة العامة.
				42	هناك وحدة إدارية مختصة بمتابعة قضايا الفساد المحالة إلى السلطات القضائية وإعداد تقارير حول ما تم بشأنها.
				43	تساهم العمليات الرقابية التي يمارسها الجهاز في تسهيل عملية اتخاذ القرارات في الجهات الخاضعة لرقابته.
				44	تساهم العمليات الرقابية التي يمارسها الجهاز في عملية التطوير والتغيير في أعمال الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز .
				45	تساهم العمليات الرقابية التي يمارسها الجهاز في رفع كفاءة أداء الجهات.
				46	تساعد العمليات الرقابية التي يمارسها الجهاز في إكساب العاملين في الجهات مهارات جديدة في العمل لتحسين الأداء.
				47	تساعد العمليات الرقابية التي يمارسها الجهاز في تطوير قدرات الجهات على التخطيط السليم الذي يمكن اعتباره مؤشراً ملائماً لقياس كفاءة الأداء من عدمه.
				48	تساعد العمليات الرقابية التي يمارسها الجهاز الجهات الخاضعة لرقابته في وضع أهداف واضحة قابلة للتنفيذ ضمن الزمن المحدد لها.
				49	تساهم العمليات الرقابية التي يمارسها الجهاز في تحسين فاعلية العملية الإدارية (تخطيط، تنظيم، قيادة، رقابة) التي تتم في الجهات الخاضعة لرقابته.

					50	تساعد العمليات الرقابية التي يمارسها الجهاز في تخفيض التكاليف في الجهات الخاضعة لرقابته.
					51	تواجه عمليات الرقابة إشكالات هامة فيما يتعلق بتعاون مسؤولي الجهات الخاضعة للرقابة وموظفيها خاصة مع مراجعي الجهاز.
					52	تواجه عمليات الرقابة صعوبات ناجمة عن سوء الأنظمة التي تستخدمها الجهات في إدارة وحفظ سجلاتها ومستنداتها ووثائقها.
					53	يتعذر على المراجعين الوصول إلى المعلومات والمستندات أو الوثائق الخاصة ببعض العمليات بحجة أنها سرية أو حساسة.
					54	يواجه الجهاز إشكالات وصعوبات كبيرة فيما يتعلق بتوفر الدعم والإسناد اللازم من قبل الجهات المعنية بتحقيق المساءلة العامة.
					55	يواجه الجهاز إشكالات وصعوبات كبيرة فيما يتعلق بالتعامل مع السلطة التشريعية (البرلمان) بوضعه الحالي.
					56	من الصعوبات التي تواجه الجهاز عدم معالجة الجهات الخاضعة للرقابة ملاحظات الجهاز المتكررة.
					57	من الصعوبات التي تواجه الجهاز ضعف تأهيل وتدريب بعض موظفي الجهات الخاضعة للرقابة.
					58	تؤثر الاعتبارات السياسية سلباً على دور الجهاز في تعزيز الحوكمة الرشيدة.

Abstract

This study aimed basically to identify the role of the supreme audit institution in the Republic Of Yemen – Central Organization For Control & Auditing (COCA) – in terms of promoting good governance for the members under its authority as well as to determine the availability of the essential elements that enable it to play this vital role and identification of the hardships that limit its function .The researcher focused on this subject due to the high significance of the good governance concept plus the role assigned to the supreme audit and financial control institutions for promoting good governance and achieving its wanted goals.

For achieving this goal, the researcher used the descriptive-analytical approach and designed a questionnaire that commensurate with the subject and goals of the study. Questionnaires were distributed to the observing employees in the headquarters of the COCA and its branches. The number of the aforementioned employees reached 420 at the time of the study. 203 employees responded with an average of 48% of the total selected specimen in this study.

The most significant conclusions of the study are as follows: COCA is not independent and does not have the necessary requirements and authorities to Promote good governance, the agency auditors verify the safe application of laws by the concerned bodies, the auditing reports include sufficient data about the cases of non-conformance with laws, and COCA contributes effectively in promoting transparency and disclosure. However, its role is still weak in ensuring that the bodies under its control provide disclosures about the privileges of members of boards of directors and senior executive departments. Moreover, COCA does not apply performance audit control for all involved entities. Furthermore, it lacks a specialized unit to coordinate and cooperate with the concerned entities of accountability achievement. COCA contribution regarding anti-corruption and improving efficiency and effectiveness is clearly limited. There is a strong relationship between the independence of the COCA and the principles of good governance. The COCA has multiple difficulties preventing it from Promoting a good governance. The study recommends the high significance of spreading the culture of good governance plus the necessity of promoting the independence of COCA , in addition to providing it with all financial resources that enable it to carry out its duties and set an integrated strategy for developing its performance based upon the issued instructions of INTOSAI.

Republic of Yemen
Ministry of Higher Education &
Scientific Research
Al-Rayan University
Faculty of Higher Studies



**The Role of the "Yemeni" Central Organization for
Control and Auditing in terms of promoting good governance at the
entities that it controls**

Thesis submitted to Al Rayan University
To complete the requirements for obtaining
a Master's degree in Accounting

By
SALAH MUBARAK AWADH BIN FADHEL

Supervisor
Dr. GHASSAN SAEED SALEM BAJLEIDA

1442-2021