

المسابقة الاستثنائية للبحث العلمي بمناسبة خمسينية المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

حول موضوع:

الحوكمة في الأجهزة الرقابية ودورها في تعزيز الأداء وجودة المخرجات
وأثر ذلك على تعزيز الحوكمة في القطاع العام

من اعداد: الدكتور سني إسماعيل

قاضي بمجلس المحاسبة-الجزائر

مارس 2026

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ
وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ

سورة المجادلة آية ١١

المخلص:

يتمحور هذه البحث حول دراسة العلاقة التفاعلية بين الحوكمة و الرقابة، وكيفية تأثير كل منهما في الآخر، وهذا في محاولة منا لتبيان أهمية تبني مبادئ الحوكمة في الأجهزة العليا وأثرها على الأداء وتحسين جودة المخرجات الرقابية، مما يساهم في تعزيز الحوكمة في القطاع العام و الدولة بشكل عام، أما في الجانب التطبيقي، فقد سلطنا الضوء على مدى تبني إدارة مجلس المحاسبة لمبادئ الحوكمة، وأثر ذلك في الرفع من أدائه وجودة مخرجاته ومساهمة رقابته في تعزيز الحوكمة في القطاع العام، من خلال استقراء عينة من الموظفين في الوزارات، الإدارات المحلية، وقضاة في مجلس المحاسبة. وقد اعتمدت الدراسة على مصفوفة بيانات شاملة ومعالجات إحصائية استدلالية متقدمة لضمان دقة النتائج.

وقد بينا من خلال البحث أن الحوكمة في القطاع العام ليست مجرد خيار إداري، بل هي ضرورة استراتيجية لإصلاح الأجهزة الرقابية وتفعيل دورها في صيانة المال العام.

كما كشف تحليل واقع الحوكمة عن وجود تباين في المستويات بخصوص الجودة، بالإضافة إلى الصعوبات المستمرة في تطوير الكوادر المهنية لمواكبة التعقيدات المالية الحديثة.

كما أظهرت الدراسة وجود علاقة طردية وثيقة (ارتباط بيرسون 0.87) بين انضباط المجلس داخلياً بمعايير الحوكمة وبين جودة مخرجاته الرقابية، فمن خلال الالتزام بمعايير النزاهة والمساءلة والشفافية، تتحسن جودة المخرجات الرقابية، وهو ما يزيد من أثر الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة في تعزيز الحوكمة في الهيئات الحكومية وعلى مستوى الدولة ككل.

كما خلصت نتائج هذا البحث إلى أن مجلس المحاسبة يمثل المحرك الرئيسي في منظومة الحوكمة الوطنية، حيث أظهرت النتائج الميدانية وجود بنية تحتية صلبة من النزاهة والكفاءة المهنية (بمتوسطات مرتفعة بلغت 4.02)، مدعومة ببيئة عمل تلتزم بالشفافية وأخلاقيات المهنة.

. ومع ذلك، كشفت الدراسة عن فجوة بين "جودة العمل" وبين "الأثر الزمني والميداني"، حيث سجلت دقة التقارير ووقت صدورها أقل المتوسطات (3.10)، مما يشير إلى أن التحدي الحقيقي للمجلس لا يكمن في كفاءة كوادره، بل في الآليات التشغيلية وسرعة استجابة البيئة الخارجية لتوصياته.

وبناءً على النتائج، توصي الدراسة بضرورة تعزيز الاتصال، ومتابعة التوصيات من أجل تعميق الأثر، منح ورفع من كفاءة أنظمة إدارة الجودة، لضمان استدامة التميز الرقابي وتعزيز الثقة العامة في إدارة المال العام.

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
ملخص الدراسة.....	III
فهرس المحتويات.....	IV
فهرس الجداول	VIII
فهرس الأشكال	IX

مقدمة عامة

أ- و

الفصل الأول: مدخل للحوكمة في القطاع العام

تمهيد.....	02
1.التأصيل المفاهيمي والنظري لمفهوم " الحوكمة".....	03
1.1 تعريف الحوكمة.....	03
2.1. أسباب ظهور الحوكمة.....	04
2. مستويات الحوكمة وأهم نظريات التي تركز عليها.....	05
1.2 مستويات الحوكمة.....	05
2.2 أهم نظريات الحوكمة.....	06
3.الحوكمة في القطاع العام.....	07
1.3 تعريف الحوكمة في القطاع العام.....	09
2.3 مرتكزات الحوكمة في القطاع العام.....	09
3.3 الاطراف الفاعلة في حوكمة القطاع العام.....	10
4.أهداف وأثار تطبيق الحوكمة في القطاع العام.....	11
1.4 اهداف الحوكمة في القطاع العام.....	11
2.4 أثار تطبيق الحوكمة في القطاع العام.....	12
3.4 الاثار المترتبة على ضعف الحوكمة في القطاع العام.....	14
5. المتطلبات الأساسية لتطبيق الحوكمة في القطاع العام.....	16
6. مؤشرات قياس الحوكمة في القطاع العام.....	19
خلاصة الفصل.....	23

الفصل الثاني:

الحوكمة في الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

25	تمهيد.....
26	1. مفهوم الرقابة المالية العليا.....
27	1.1 تعريف الرقابة المالية العليا.....
30	2.1 نشأة الرقابة المالية العليا.....
32	2. الأجهزة العليا للرقابة المالية.....
32	1.2 تعريف أجهزة الرقابة المالية العليا.....
33	2.2 خصائص الأجهزة العليا للرقابة المالية.....
36	2.2 أنواع الأجهزة العليا للرقابة المالية.....
38	3. أنواع الرقابة التي تنفذها هذه الأجهزة.....
38	1.3 الرقابة المالية.....
38	2.3 رقابة الالتزام.....
38	3.3 رقابة الأداء.....
38	4. متطلبات الحوكمة في الأجهزة العليا للرقابة المالية.....
39	1.4 الاستقلالية.....
40	2.4 الشفافية.....
40	3.4 النزاهة.....
40	4.4 المشاركة.....
41	5.4 الفعالية والاستجابة.....
41	6.4 الرقابة والتقييم.....
42	5. اليات الحوكمة في الأجهزة العليا للرقابة المالية.....
42	1.5 الإدارة الإستراتيجية.....
42	2.5 ادارة المخاطر.....
43	3.5 ادارة الجودة.....
44	4.5 بناء القدرات المهنية والمؤسسية.....
44	5.5 قياس الأداء في الأجهزة العليا للرقابة المالية.....
46	6. واقع الحوكمة في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.....
47	1.6 تراجع استقلالية الأجهزة العليا للرقابة.....
49	2.6 مستويات مقبولة في النزاهة.....

49	3.6 تحسين في ادارة الجودة.....
51	4.6 الحلقة الأضعف عالمياً المشاركة.....
51	5.6 صعوبات في تعزيز القدرات المهنية.....
53	خلاصة الفصل.....

الفصل الثالث:

دور أجهزة الرقابة المالية العليا في تعزيز الحوكمة في القطاع العام

55	تمهيد.....
56	1. مساهمة الأجهزة العليا في تطبيق المساءلة وتعزيز الشفافية في القطاع العام.....
56	1.1 تعزيز الشفافية في القطاع العام.....
58	2.1 تطبيق المساءلة في القطاع العام.....
59	2. دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في فرض سيادة القانون ومكافحة الفساد.....
59	1.2 فرض سيادة القانون.....
59	2.2 دور الأجهزة العليا في مكافحة الفساد.....
61	3. دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في الرفع من الفعالية الحكومية ودعم الاستقرار السياسي.....
61	1.3 الرفع من الفعالية الحكومية.....
61	2.3 ودعم الاستقرار السياسي.....
62	4. اليات الأجهزة العليا في تعزيز الحوكمة في القطاع العام.....
62	1.4 الزامية ادراج الحوكمة في الرقابة.....
62	2.4 التأكد من فعالية الإجراءات وأنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.....
63	3.4 المساهمة في بناء ادارة قوية للموارد البشرية.....
64	4.4 زيادة الكفاءة في المنظومة القانونية والتنظيمية.....
64	5.4 المساهمة في نضج اليات اتخاذ القرار.....
65	خلاصة الفصل.....

الفصل الرابع:

دراسة تطبيقية على تبني إدارة مجلس المحاسبة لمبادئ الحوكمة وأثر ذلك على ادائه ومخرجاته الرقابية

ومساهمته في تعزيز الحوكمة في القطاع العام

67	تمهيد.....
67	1. التعريف بمجلس المحاسبة، مهامه، صلاحياته، ومجال تدخله.....
68	1.1 نشأة وتطور مجلس المحاسبة.....

68	2.1 التعريف القانوني لمجلس المحاسبة.....
69	3.1 مهمة مجلس المحاسبة.....
69	4.1 سلطات مجلس المحاسبة.....
69	5.1 الهيئات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة.....
70	6.1 صلاحيات مجلس المحاسبة.....
71	2. الحوكمة في مجلس المحاسبة.....
71	1.2 الاستقلالية القانونية والمالية والعضوية لمجلس المحاسبة.....
74	2.2 الشفافية والمساءلة في مجلس المحاسبة.....
74	3.2 نزاهة أعضاء مجلس المحاسبة.....
75	4.2 الرقابة على اعمال المجلس.....
75	5.2 قياس الأداء في مجلس المحاسبة.....
75	6.2 بناء القدرات المهنية والفنية.....
78	3. انواع الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة واهميتها في تعزيز تطبيق مبادئ الحوكمة.....
78	1.3 رقابة نوعية التسيير.....
79	2.3 رقابة إيداع الحسابات.....
81	3.3 مراجعة حسابات التسيير.....
82	4.3 رقابة الانضباط في مجال الميزانية والمالية.....
84	4. الدراسة الاستقصائية حول تبني إدارة مجلس المحاسبة لمبادئ الحوكمة وأثر ذلك على ادائه ومخرجاته الرقابية ومساهمته في تعزيز الحوكمة في القطاع العام.....
84	1.4 شراح أداة الدراسة.....
84	2.4 صدق وثبات الاستبيان.....
85	3.4 التحليل الاحصائي للبيانات.....
88	4.4 اختبار الفرضيات.....
90	الخاتمة
92	قائمة المراجع.
96	الملاحق

فهرس الجداول

06	جدول رقم 01 يبين جميع النظريات مع تحديد طبيعة العلاقة بين الأطراف المختلفة.....
07	جدول رقم 02 يبين أهم مراحل تطورات مفهوم الحوكمة وسميات كل مرحلة.....
10	جدول رقم 03 يبين كل الأطراف الفاعلة في الحوكمة ودور كل منها.....
34	جدول رقم 04 يبين تسمية أجهزة الرقابة المالية العليا في الدول العربية.....
35	جدول رقم 05 يبين استقلالية وتنظيم بعض الأجهزة العربية للرقابة المالية.....
52	جدول رقم 06 يبين نسبة توفر برامج التدريب المختلفة حسب كل نوع من الرقابة 2023
57	جدول رقم 07 مبادئ الشفافية والمساءلة في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة حسب المعيار ISSAI P-20.....
72	جدول رقم 08 يبين تنفيذ ميزانية مجلس المحاسبة لسنة 2023.....
81	جدول رقم 09 يبين عدد القرارات التي أصدرها المجلس في عملية مراجعة الحسابات والمبالغ المفروضة على المحاسبين المخالفين خلال السنوات 2021-2022-2023.....
82	جدول رقم 10 يبين عدد القرارات التي أصدرها المجلس في مجال رقابة الانضباط الميزانياتي والمالي خلال السنوات 2021-2022-2023.....
85	جدول رقم 11 يبين معامل الارتباط بيرسون بين مختلف المحاور والفقرات.....
85	جدول رقم 12 يبين متوسط الإجابات للاستبيان والانحراف المعياري.....
87	جدول رقم 13 يبين الاتجاه العام للإجابات للمحاور وأهم الفقرات

فهرس الاشكال

15	شكل رقم 01 يوضح اثار ضعف الحوكمة على الدولة والمجتمع.....
17	شكل رقم 02 يوضح المتطلبات الاساسية لتطبيق الحوكمة في القطاع العام.....
21	شكل رقم 03 يبين مؤشرات الحوكمة بحسب البنك الدولي.....
42	شكل رقم 04 الثلاث مراحل الرئيسة للإدارة الاستراتيجية.....
46	شكل رقم 05 لإطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.....
48	شكل رقم 06 درجات استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية حسب التقرير 2023.....
50	شكل رقم 07 يوضح استخدام المعايير في الاعمال الرقابية في الأجهزة العليا للرقابة المالية حسب التقرير العالمي لسنة 2023.....
51	شكل رقم 08 يبين نسبة الأجهزة التي تشارك المواطنين في اعمالها للسنوات 2021-2022-2023
60	شكل رقم 09 يبين نسب تدخل الأجهزة العليا في مكافحة الفساد حسب صلاحياتها لسنة 2023.....
79	شكل رقم 10 يوضح عدد تقارير رقابة نوعية التسيير مقارنة بعدد العمليات المسجل في البرنامج السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 2021-2022-2023.....
80	شكل رقم 11 يبين عدد القرارات التي أصدرها المجلس على المخالفين خلال السنوات 2021-2022- 2023.....
83	شكل رقم 12 يربط بين الأنواع المختلفة لرقابة مجلس المحاسبة وأثرها في تعزيز الحوكمة في القطاع العام.....

مقدمة

مقدمة

يتفق الجميع على أن هناك ارتباطاً وثيقاً بين الحوكمة والأداء، كما أن هناك إجماعاً دولياً على ضرورة تحسين مستويات الحوكمة الشاملة كغاية أولى ووسيلة ضرورية لبلوغ أهداف التنمية المستدامة، ولقد أدى عجز الحكومات عن تحقيق طموحات المواطنين بفاعلية وكفاية إلى دفع العديد من المنظمات والمؤسسات الدولية إلى ضرورة البحث عن وسيلة لتحقيق أداء أفضل في القطاع العام ومنه ظهرت فكرة الحوكمة الجيدة أو الحوكمة الرشيدة.

وتأكد للمسؤولين عن السياسات العامة، ضرورة تطبيق مبادئ الحوكمة، وإتباع أساليبها في إدارة القطاع العام، لضمان حسن الأداء، وتميز الخدمات العامة، بالإضافة إلى ذلك فهي تساهم في تعزيز ثقة المواطنين، من خلال تطبيق المحاسبة والمساءلة التي تساهم في توفير الشفافية، وتزيد من النزاهة.

وحاليا نجد أن الأجهزة العليا للرقابة تواجه تحديات كبرى مما يستوجب تحركاً استراتيجياً لمواجهة هذه المخاطر. ويأتي اعتماد مبادئ الحوكمة كخيار استراتيجي، لتجاوز العقبات المحيطة بالعمل الرقابي، إذ تساهم في ضبط الأداء الداخلي ورفع كفاءة العمليات الرقابية، مما ينعكس بالإيجاب على جودة المخرجات الرقابية.

كما تمثل جودة الأعمال الرقابية، حلقة وصل أساسية بين حوكمة الأجهزة العليا ودورها الخارجي في تعزيز حوكمة الهيئات العامة، وصولاً إلى الإسهام في ترسيخ الحوكمة الرشيدة على مستوى الدولة.

أولاً- الإشكالية.

من خلال ما سبق سنحاول طرح الإشكالية التالية:

إلى أي مدى يساهم تبني مبادئ الحوكمة في الأجهزة العليا للرقابة المالية في الرفع من جودة الأعمال الرقابية، وما أثر ذلك في قدرتها على تعزيز الحوكمة في القطاع العام؟

وتتفرع هذه الإشكالية إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- ما أهمية تبني مبادئ الحوكمة في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة؟
- ما هو واقع الحوكمة في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة؟

- ما مدى مساهمة الأجهزة العليا للرقابة المالية في تعزيز الحوكمة في القطاع العام؟
- ما هو واقع تبني مجلس المحاسبة لمبادئ الحوكمة وانعكاسات ذلك على جودة الأعمال الرقابية وأثر ذلك في تعزيز الحوكمة في القطاع العام؟

ثانياً- فرضيات البحث:

وللإجابة على الإشكالية المطروحة نضع الفرضيات التالية:

1. تبني الأجهزة العليا لمبادئ الحوكمة يؤدي إلى خلق إطار تنظيمي فعال يحسن من أداء الأجهزة ويرفع من جودة مخرجاتها.
2. تتوفر لدى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بيئة ملائمة لتطبيق مبادئ الحوكمة، إلا أن الواقع العملي يشير إلى وجود تفاوت في مستويات الالتزام بهذه المبادئ نتيجة تحديات هيكلية وتشريعية.
3. تعمل الأجهزة العليا للرقابة كمحرك أساسي لتعزيز الحوكمة في القطاع العام عبر تقاريرها الرقابية التي تفرض الالتزام بمعايير الشفافية والمساءلة.
4. توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين التزام مجلس المحاسبة بمبادئ الحوكمة وبين ارتفاع جودة مخرجاته الرقابية، كما توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين جودة المخرجات والحوكمة في الهيئات العام والدولة.

نوع المتغير	اسم المتغير
مستقل	الحوكمة داخل مجلس المحاسبة
وسيط	جودة الأعمال الرقابية
تابع	تعزيز الحوكمة في الهيئات الحكومية وفي الدولة بشكل عام.

ثالثاً - أهمية الموضوع: تتمثل أهمية الدراسة في كونها تتناول موضوعاً حيوياً يجمع بين الإطار النظري للحوكمة والتطبيق العملي في أعرق مؤسسة رقابية (مجلس المحاسبة).

- إثراء المكتبة العربية ببحث أكاديمي يؤصل للعلاقة التفاعلية والتكاملية بين مفاهيم الحوكمة والرقابة المالية في القطاع العام.
- تقديم إطار نظري حديث يربط بين معايير الحوكمة الدولية وبين خصوصية عمل الأجهزة العليا للرقابة، مما يفتح آفاقاً لبحوث مستقبلية في هذا المجال.
- توفير مؤشرات واقعية لصناع القرار حول مدى التزام مجلس المحاسبة بمبادئ الحوكمة، وتحديد الفجوات التي قد تعيق جودة مخرجاته الرقابية.
- المساهمة في تقديم مقترحات عملية لتعزيز دور الأجهزة الرقابية كركيزة أساسية في مشروع الإصلاح الإداري والمالي للدولة.

رابعاً - أهداف الدراسة:

تتطوي هذه الدراسة على جملة من الأهداف والتي يمكن أن نوجزها في النقاط التالية:

1. إبراز أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة في الأجهزة العليا للرقابة المالية وأثرها على الارتقاء بأداء الأجهزة العليا وجودة المخرجات الرقابية.
2. تبيان دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في تعزيز الحوكمة في القطاع العام وتعزيز الشفافية والمساءلة.
3. دراسة مدى تبني إدارة مجلس المحاسبة لمبادئ الحوكمة وانعكاسات ذلك على جودة الأعمال الرقابية ومدى مساهمة رقابته في تعزيز الحوكمة في القطاع العام.

خامساً - مبررات اختيار الموضوع:

كل باحث إلا ونجد له مبررات ساهمت في توجيهه لاختيار موضوع بحثه ذاتية كانت أو موضوعية:

- **المبررات الذاتية: الطموح العلمي:** التطلع للمساهمة ببحث أكاديمي في إطار مهني جاد يربط بين المفاهيم الإدارية الحديثة والواقع العملي للأجهزة الرقابية.

- المبررات الموضوعية:

- **التوجهات الدولية المعاصرة:** الاهتمام المتزايد للمنظمات المهنية الدولية والإقليمية (مثل الإنتوساي والأرابوساي) بدمج مبادئ الحوكمة ضمن معاييرها (ISSAIs) ، وتطوير آليات دولية لقياس الأداء وتقييمه.
- **طبيعة الدور الوظيفي:** انطلاقاً من صفتنا كمهنيين في الأجهزة العليا للرقابة المالية، وجب علينا مواكبة هذه الجهود والمساهمة في تطويرها بما يخدم الارتقاء بالعمل الرقابي مهنيًا وأكاديميًا.
- **الحاجة إلى الإصلاح المؤسسي:** ضرورة البحث عن حلول لمواجهة التحديات التي تعيق جودة المخرجات الرقابية، واعتبار الحوكمة خياراً استراتيجياً لتعزيز استقلالية وفاعلية هذه الأجهزة.

سادساً - حدود الدراسة:

من أجل استيفاء هذا العمل لشروط البحث الموضوعي تطلب منا وضع حدود زمنية ومكانية للدراسة وهي كما يلي:

الجانب الوثائقي: شملت الدراسة تحليل ومراجعة التقرير السنوي لمجلس المحاسبة الخاص بالسنة المالية 2023، والتقرير العالمي لتقييم أداء الأجهزة العليا لسنة 2023.

الجانب الميداني: أُجريت الدراسة الميدانية وتوزيع الاستبيان خلال شهر فيفري 2026، مما يمنح النتائج صبغة راهنة ومحدثة.

الحدود المكانية: اقتصرَت الدراسة الميدانية على مجلس المحاسبة الجزائري، مع استقراء آراء عينة من الموظفين في الوزارات والإدارات المحلية المعنية بالرقابة

سابعاً - الدراسات السابقة:

إن استعراض البحوث والدراسات السابقة له أثر بالغ في توفير الجهد والوقت، كما ساهمت في إثراء بناء الإطار النظري وصياغة الفرضيات وتوجيهنا لاختيار أفضل الأساليب لجمع المعلومات مما ساهم في تحسين مخرجات هذا البحث ومن أهم الدراسات السابقة التي اطلعنا عليها ما يلي:

الدراسة الأولى: دراسة للدكتور لطفي ادبيغ ، سنة 2025، بعنوان: **مساهمة الأجهزة العليا للرقابة المالية في تدعيم مبادئ الحكامة الجيدة-دراسة مقارنة: المغرب والجزائر،** اين تطرق فيها الباحث إلى دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في تعزيز مبادئ الحكامة الجيدة، في كل من التجربتين المغربية والجزائرية، من خلال حماية المال العام وضمان الشفافية والمساءلة في تدبير الموارد العمومية.

الدراسة الثانية: دراسة قامت بها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، بعنوان **الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والحوكمة الرشيدة Supreme Audit Institutions and Good Governance**، حيث تم التطرق فيها إلى الدور الذي تلعبه الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في تعزيز الحوكمة الرشيدة.¹

الدراسة الثالثة: دراسة ماجستير فادية بنت عبد الرحمان بن محمد باقيس بعنوان **فعالية المراجعة والرقابة الداخلية في حوكمة وحدات القطاع العام بالمملكة العربية السعودية - دراسة ميدانية -** هدفت الدراسة إلى التعرف على فعالية المراجعة والرقابة الداخلية في حوكمة وحدات القطاع العام، وتتميز دراستنا هاته عن باقي الدراسات بجداثتها ومواكبتها للتطورات الجديد ، كما ان الدراسة شملت إطار نظري وتطبيقي، وتتناول الحوكمة في المجلس بشكل أعمق.

ثامناً - منهجية الدراسة:

بالنظر إلى طبيعة البحث، ومن أجل الاجابة عن الإشكالية المطروحة، واختبار الفرضيات المتبناة، قام الباحث باعتماد المنهج الوصفي، وذلك من أجل التحديد الدقيق للمفاهيم المتعلقة بالحوكمة والرقابة المالية العليا من خلال جمع المعلومات من الكتب، البحوث والمقالات، المنهج التحليلي عند دراسة واقع الحوكمة في الأجهزة او فيما مدى تبني إدارة مجلس المحاسبة لمبادئ الحوكمة وانعكاسات ذلك على جودة الأعمال الرقابية ومدى مساهمة رقابته في تعزيز الحوكمة في القطاع العام.

تاسعاً - هيكل البحث:

وفي محاولتنا للإجابة عن الأسئلة المطروحة و اختبار الفرضيات المقترحة، تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول، تطرق **الفصل الأول** للحوكمة في القطاع العام كمدخل نظري ؛ **الفصل الثاني** تناولنا الحوكمة في الأجهزة العليا ودورها في الارتقاء بأداء الأجهزة و الرفع من جودة مخرجاتها الرقابية و **الفصل الثالث** خصصناه لتبيان دور الأجهزة العليا في تعزيز الحوكمة في الهيئات الحكومية و الدولة، أما **الفصل الرابع** يضم دراسة تطبيقية حول مدى تبني إدارة مجلس المحاسبة لمبادئ الحوكمة وانعكاسات ذلك على جودة الاعمال الرقابية و مدى مساهمة رقابته في تعزيز الحوكمة في القطاع العام.

¹ -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>



الفصل الأول:

مدخل للحوكمة في القطاع العام

تمهيد

أدى ضعف آليات المساءلة ونقص الشفافية، واستئثار البيروقراطية، إلى انتشار الفساد وتراجع ملموس في كفاءة الأداء الحكومي وقدرته على الاستجابة لاحتياجات المواطنين. هذا الواقع لم يحرم الأفراد من حقهم الأصيل في الحصول على خدمات عمومية ذات جودة عالية وتكلفة عادلة فحسب، بل امتد أثره ليشمل تدهور مؤشرات التنمية الشاملة وزعزعة جسور الثقة بين المواطن والسلطة.

أمام هذه التحديات، برز توجه دولي قاده صندوق النقد والبنك الدوليين، يؤكد أن الالتزام بمبادئ الحوكمة هو الحل الاستراتيجية لتعزيز الشرعية السياسية وتحفيز النمو الاقتصادي. وقد أثبتت الدراسات أن الحوكمة الفعالة تعمل كرافعة لتحسين الأداء في القطاع العام، باعتبارها المفتاح لتعزيز تنافسية المشاريع الوطنية ورفع جودة الخدمات، وضمان تميز الأداء الحكومي من خلال ترسيخ ثقافة المسؤولية والشفافية في إدارة الشأن العام

ونتيجة لهذا الإجماع العالمي، سارعت الدول والمنظمات الدولية إلى تبني هذه المبادئ عبر حزمة من التشريعات والقواعد التنظيمية، وفي هذا الجزء من البحث سنتطرق إلى التأسيس الفكري لمفهوم الحوكمة، وذلك بتعريفها واستعراض أسباب نشأتها ومستوياتها وأهم النظريات المفسرة لها، وكذلك سنتطرق إلى تعريف الحوكمة في القطاع العام وأهم مرتكزاتها، أهداف وأثار تطبيقها في القطاع العام والمتطلبات الأساسية لذلك، ومؤشرات قياسها.

1. التأصيل المفاهيمي والنظري لمفهوم "الحوكمة"

يعد مصطلح الحوكمة من بين أكثر المفاهيم تداولاً في السنوات الأخيرة، بحيث تم طرحه كآلية لحل العديد من المشاكل، لا سيما تلك المتعلقة بتقييم الاداء وبالانتمية ومحاربة الفساد وجودة الحكم، وهذا ساهم في انتشار المفهوم في مختلف التخصصات الاقتصادية والسياسية، الاجتماعية والقانونية، المحاسبية و في العديد من المجالات الأخرى، ففي الاقتصاد نجد الحوكمة تعني بضبط العلاقة بين الاطراف المتعلقة بالأداء، أما في القانون فنجدها تعني بالقوانين التي تساهم في حماية الحقوق والمساءلة، أما في السياسة فنجدها تعني بخصائص الحكم الجيد والمشاركة، وأما في المحاسبة فنجدها تعني بالضبط والرقابة.

1.1 تعريف الحوكمة.

إن الباحث في أصل كلمة الحوكمة في اللغة العربية يجدها مشتقة من الأحكام ومفرده حكم وهو مشتق من الجذر الثلاثي حكم وله عدة معاني في اللغة، فهو يعني الفقه والعلم والحكمة وورد بضم الحاء بمعنى القضاء، ويقال للرجل حكيماً إذا أحكمته التجارب، والحكيم المتقن للأمور، وإحكام الصانع لعمله أي إتقانه، والحكم من أسماء الله، وحكم الله أي الشرع؛ وحكم الفرس أي الجمه لكي يتحكم في توجيهه.¹

ويعتقد البعض أن الحوكمة هي كلمة مشتقة من الفعل اليوناني (κυβερνάω, kubernáo) ويعني التوجيه، ويعتبر أفلاطون أول من استخدم هذا المصطلح مجازياً ليعبر على توجيه الرجال ومنه ولد المصطلح اللاتيني gubernare والذي يعني بالفرنسية gouvernement الحكومة.²

وهناك من يعتقد بأن الحوكمة تعود إلى 400 سنة قبل الميلاد، إلى Arthashastra أطروحة عن الحكم منسوبة إلى Kautilya، يعتقد أنه رئيس الوزراء لملك الهند، قدم Kautilya في هاته الأطروحة الركائز الأساسية للحكم، وركز على العدالة والأخلاق؛ وفيها حدد واجبات الملك في حماية الدولة وثرواتها وكذا تعزيز والحفاظ على مصالح رعايا المملكة.³

وتشير المصادر إلى أن أول حالة موثقة استعمل فيها مصطلح حوكمة الشركات كانت عن طريق ريتشارد سيدريك فوكس إيلس في سنة 1960، وذلك للدلالة على "هيكل وأداء نظام السياسات في

¹ - قاموس المعاني على الرابط /<https://www.almaany.com/ar/dict/ar-ar/%D8%A5%D8%AD%D9%83%D8%A7%D9%85/>

² - Tino Raphael Toupane, la gouvernance: évolution ,approches théoriques et critiques du concept, p 97

³ -Danile Kaufmann: governance indicators where are we. where should we be going, P:(04-05).

الشركات"، إلا أن مفهوم الحوكمة في الشركات أقدم من هذا، فقد استُعمل في كتب المالية في بداية القرن العشرين؛

2.1. أسباب ظهور الحوكمة.

يرجع السبب الرئيسي وراء ظهور الحوكمة إلى زيادة المطالبة بالشفافية في قطاع الأعمال بسبب انتشار الفساد المالي والإداري بشكل كبير، وهو ما أدى إلى انهيار المؤسسات الكبرى وانخفاض الثقة في مجالس الإدارات والقائمين على إدارة المؤسسات، حيث تعد فضيحة شركة أنرون (Enron)، التي تفجرت في أواخر عام 2001، واحدة من أكبر قضايا الفساد المحاسبي والاحتيال المؤسسي في تاريخ الولايات المتحدة والعالم. أدت هذه الفضيحة إلى إفلاس الشركة التي كانت تُصنف ضمن أكبر شركات الطاقة عالمياً، وتسببت في خسائر بمليارات الدولارات للمستثمرين والموظفين¹

كما يعد من أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور الحوكمة هو زيادة نسبة المخاطر الداخلية والخارجية المحيطة بالمؤسسات وهو ما بشأنه تهديد استقرارها والتأثير عليها سلباً وتوقف أعمالها.

دفعت الأزمات المؤسسية المنظمات الدولية والجهات الرقابية نحو تبني 'الحوكمة' كإطار استراتيجي ومعياري؛ بهدف تجويد الأداء وضمان الرقابة الفعالة. وتُعد الحوكمة الركيزة الأولى للإصلاح الإداري والمالي، حيث تضمن تحقيق العدالة والشفافية والمساءلة، وتوجد بيئة رقابية محكمة تلتزم بالمعايير المؤسسية.

¹ محمد عبد العزيز مشهور، آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المملوكة للدولة، مجلة الإدارة وريادة الأعمال، مصر 2021. المجلد 01 العدد 01، ص 57

2 مستويات الحوكمة وأهم نظريات التي تركز عليها.

يمكن تطبيق الحوكمة على أي نشاط جماعي، لأنها تهتم بتحديد طبيعة العلاقات والمسؤوليات لهذا نجدها في العديد من المستويات العالمية والوطنية وفي الشركات الخاصة والعامة؛ وفي هذا المطلب سنحاول تحديد المستويات المختلفة للحوكمة، كما سنتطرق إلى أهم النظريات المفسرة لها.

1.2. مستويات الحوكمة: لقد حدد بلمبتر وجراهام ثلاثة مناطق مكانية (zone) يمكن أن تكون فيه الحوكمة وهي:¹

- **الحوكمة العالمية:** وفيها تكون الحوكمة تتعامل مع قضايا خارج مجالات الحكومة الواحدة، ويعرفها العديد من الباحثين مثل (توماس فايس وجوزيف ناي و كيوهن) بأنها²: مزيج من المؤسسات الرسمية وغير الرسمية، الآليات، العلاقات والعمليات بين الدول، الأسواق، المواطنين والمنظمات على المستويين الحكومي وغير الحكومي، مما جعل المصالح الجماعية تتشكل على المستوى العالمي، وإنشاء الحقوق والالتزامات وتسوية الخلافات.

- **الحوكمة الوطنية:** تكون في المجتمع الواحد، حيث تفهم أحيانا بأنها الحق الخاص للحكومة والتي يمكن ان تحتوي على عدة مستويات: الوطني، الولاية، المحافظة، شبه المنطقة، الضواحي، ويمكن إضافة مستوى الحي أيضا تحت هذا المجال³.

- **الحوكمة المؤسسية:** تعنى بالعلاقات داخل المؤسسة وهي تعني وجود نظم تحكم العلاقات بين الاطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء، كما تشمل مقومات تقوية الشركة على المدى البعيد وتحديد المسؤول والمسؤولية، ويختلف نموذج الحوكمة هنا باختلاف الملكية، خاصة، عامة، شركة مساهمة.

¹ -Time Pumpetre and John Graham, **Governance and Good Governance: International and Aboriginal perspectives**, Institute on Governance, Ottawa,Canada,1999, p 08

² - انتوني بورشنيك ويوليا غايدي، خلق الشروط المؤسسية المسبقة لنظام الحوكمة العالمية، ترجمة خير شهرزاد ، ص 05 .

³ - زهير الكايد، الحكمانية قضايا وتطبيقات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الطبعة الأولى، 2003، ص 27.

2.2. أهم نظريات الحوكمة:

من خلال بحثنا هذا وجدنا عدة نظريات للحوكمة وكلها تعنى بتحليل العلاقة بين بين الملاك والمسيرين؛ وفي الجدول الموالي سنحاول اختصار جميع النظريات وتوضيح مفهومها والهدف منها وتحديد طبيعة العلاقة بين الأطراف المختلفة¹.

جدول رقم 01 تلخيص جميع النظريات تحديد طبيعة العلاقة بين الأطراف المختلفة

النظرية	المفهوم	الهدف	العلاقة بين الأطراف
نظرية الوكالة	معالجة تضارب المصالح بين الموكل (الملاك) والوكيل (الإدارة).	تقليل تكاليف الوكالة وحماية حقوق المساهمين.	علاقة تعاقدية رسمية قائمة على الرقابة والتحفيز.
نظرية أصحاب المصالح	المنظمة مسؤولة تجاه كل من يؤثر أو يتأثر بها (موظفين، عملاء، مجتمع).	المسؤولية الاجتماعية والأخلاقية والاستدامة طويلة الأمد.	علاقة تشاركية تتجاوز تعظيم أرباح المساهمين فقط.
نظرية الإشراف	المديرون يتصرفون كأوصياء يعملون لمصلحة المنظمة تلقائياً	الثقة، التمكين، وتوافق الأهداف بين الإدارة والملاك.	علاقة تعاونية قائمة على الولاء والدافع الداخلي.
نظرية الاعتماد على الموارد	مجلس الإدارة هو وسيلة لجلب الموارد الخارجية وتأمين بيئة المنظمة.	الربط مع البيئة الخارجية، التمويل، والشرعية.	علاقة استراتيجية تهدف لتقليل المخاطر الخارجية.
نظرية المؤسسية	الالتزام بالمعايير، القواعد، والتقاليد السائدة في المجتمع أو القطاع.	كسب الشرعية الاجتماعية والقبول التنظيمي.	استجابة للضغوط الخارجية
نظرية حوكمة الشركات	الحوكمة هي آلية لتقليل تكاليف المعاملات والتبادلات الاقتصادية.	الكفاءة الاقتصادية وهيكله العقود.	علاقة قائمة على تقليل كلفة التفاوض والرقابة.
نظرية الإدارة العامة الحديثة	تطبيق آليات القطاع الخاص (المنافسة، الكفاءة) في إدارة القطاع العام.	جودة الخدمات العامة، الخصخصة، والمساءلة بالنتائج.	علاقة بين الدولة كمزود خدمة والمواطن كعميل.

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على المرجع المبين أعلاه.

من خلال الجدول نلاحظ يمكننا أن نستخلص أن الهدف الأساسي من كل هاته النظريات بداية من نظرية الوكالة إلى نظرية الإدارة العامة الحديثة هو الوصول إلى الفعالية في الاداء، ولا يمكن تحقيق الجودة والتميز في الأداء إلى عن طريق اختيار أفضل الأساليب

¹ -Christopher Anseil, Jacob Torfin, **handbook on théories of governance** , edward elgar publishing limited ,

الفصل الأول: مدخل للحوكمة في القطاع العام

والتنظيمات، والحوكمة تعتبر أفضل أسلوب يعنى بتطبيق النظم التي تعمل على التحكم في العلاقات بين الأطراف الأساسية الفاعلة في الأداء، كما تشمل مقومات تقوية المؤسسة على المدى البعيد وتحديد المسؤول والمسؤوليات.

3- الحوكمة في القطاع العام.

أدى اصلاح الإدارة العامة في بريطانيا مع بداية ثمانينيات القرن الماضي إلى نشأة الحوكمة عبر التحول من الإدارة التقليدية البيروقراطية إلى "الإدارة العامة الحديثة (NPM)"، اين تقلص دور الدولة وتم فتح المجال للشراكات، الخصخصة، والمساءلة. هذا التوجه عزز اعتماد مبادئ الشفافية والمسؤولية، مما أسس لمفهوم الحوكمة الرشيدة .

كما مثلت أزمة السبعينات منعرجا هاما في تسيير المرافق العامة، اذ ان تراجع دور الدولة صاحبه اعادة النظر في نموذج جديد يحاكي التسيير في منظمات الاعمال والذي يعرف بالتسيير العمومي الجديد الذي بدوره مثل احد اهم التطورات والمداخل الفكرية التي اثرت في بروز مفهوم الحوكمة القطاع العام كمقاربة اخذت اهتمامات عدد كبير من الباحثين في الجامعات والمخابر والمنظمات الدولية، يمكن تطبيقه في المنظمات الحكومية¹ وفيما يلي جدول يلخص مراحل تطور مفهوم الحوكمة في القطاع العام وخصائص كل مرحلة واهم الصعوبات و التحديات التي واجهتها.

جدول رقم 02 يبين أهم مراحل تطورات مفهوم الحوكمة وسميات كل مرحلة.

المراحل	المفهوم السائد	سميات كل مرحلة	الصعوبات والتحديات
السبعينيات	(الإدارة الحكومية)	سيطرة الدولة المركزية. تركيز على القوانين والإجراءات. ضعف مشاركة الفاعلين غير الحكوميين.	البيروقراطية المفرطة. ضعف الكفاءة والمرونة. محدودية الشفافية والمساءلة.
الثمانينيات	الإدارة الحديثة	تبني أساليب القطاع الخاص. التركيز على الكفاءة والنتائج. تقليص دور الدولة.	إضعاف البعد الاجتماعي للدولة. تغليب الربحية على المصلحة العامة. تزايد الفجوة بين الدولة والمجتمع.

¹ - بن عيسى ليلي، الحكم الراشد كأحد مقومات التسيير العمومي الجديد، مجلة ابحاث اقتصادية وإدارية، العدد 14 ديسمبر 2013 ص 189 - 192

الفصل الأول: مدخل للحوكمة في القطاع العام

1989	الحكومة التشاركية	إشراك المجتمع المدني والقطاع الخاص. تعزيز الشفافية والمساءلة. اعتماد اللامركزية.	ضعف قدرات الفاعلين المحليين. تضارب المصالح بين الأطراف. صعوبة التنسيق المؤسسي.
بعد سنة 1992	الحكومة الرشيدة	سيادة القانون المساءلة والشفافية مكافحة الفساد تعزيز الديمقراطية	صعوبة القياس والتطبيق العملي. مقاومة التغيير المؤسسي. فجوة بين الخطاب والتطبيق.
بعد 2010	الحكومة الالكترونية	استخدام التكنولوجيا الرقمية. الحكومة المفتوحة. صنع القرار التشاركي عبر الشبكات.	الفجوة الرقمية. مخاطر الأمن السيبراني. ضعف الإطار القانوني للتقنيات الحديثة.
المرحلة الحالية	الحكومة الشاملة	دمج الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية. تحقيق أهداف التنمية المستدامة. شراكات متعددة المستويات.	تعقيد التنسيق الدولي تضارب الأولويات قصيرة وطويلة الأجل محدودية الموارد.

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على عدة مصادر¹.

يظهر الجدول أعلاه التطورات الفكرية في أساليب التسيير العمومي؛ حيث انتقل من البيروقراطية الجامدة في السبعينيات إلى الحوكمة الشاملة في الوقت الراهن. ويبرز هذا التحول نجاح الفكر الإداري في نقل مفاهيم الحوكمة من القطاع الخاص إلى القطاع العام، عبر دمج القطاع الخاص والمجتمع المدني كشركاء أساسيين بدلاً من كونهما تابعين للدولة. وقد أكدت دراسات صندوق النقد الدولي أن الالتزام بمبادئ الحوكمة يترك أثراً إيجابية في تعزيز ثقة الشعب في السلطة، كما بينت دراسات البنك الدولي دور الحوكمة في تحسين مناخ الاستثمار وتحفيز المستثمرين المحليين وجذب الاستثمارات الأجنبية. وقد دفعت

¹ -Okey Marcellus Ikeanyibe, Ogbonnaya Eze Ori, Arinze Emmanuel Okoye, John Martyn Chamberlain,

Governance paradigm in public administration and the dilemma of national question in Nigeria

<https://doi.org/10.1080/23311886.2017.1316916>

- بوزيان العربي، جُلطي غالم، مفهوم الحوكمة، عوامل ظهورها، مرتكزاتها مجالات استخدامها، جامعة مستغانم، مجلة المالية و الأسواق العدد 02 الصفحة 428 – 447 يمكن تحميله على الرابط:

<https://asjp.cerist.dz/en/downArticle/329/8/3/163316>

- محمد سنوسي، الديمقراطية التشاركية وواقع الحوكمة المحلية في الجزائر” مدخل نظري، بجامعة أكدينيز (أنطاليا)-تركيا، مجلة جيل الدراسات السياسية والعلاقات الدولية، العدد 15، الصفحة 11،

هذه التجارب العديد من دول العالم والمنظمات الدولية إلى الاهتمام بمفهوم الحوكمة، والمساهمة إلى إصدار اللوائح والقوانين والتقارير التي تؤكد ضرورة الالتزام بتطبيق تلك المبادئ¹،

1.3 تعريف الحوكمة في القطاع العام:

لا تختلف الحوكمة في القطاع العام عنه في القطاع الخاص بحيث لا يوجد تعريف محدد للحوكمة في القطاع العام، لكن سنحاول جمع بعض التعريفات المتداولة لتوضيح معناها.

يعرفها الدكتور محمد ياسين غادر " بأنها مجموعة من القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الاداء الاداري عن طريق اختيار الاساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف أي عمل منظم سواء في وحدات القطاع العام أو في وحدات القطاع الخاص؛ وهناك من يرى ان الحوكمة تعني قدرة الحكومة على تنفيذ السياسات التي صاغتها من أجل رفاه المجتمع²؛ أما من وجهة نظر مشروع الأمم المتحدة الانمائي (UNDP) فتعتبر حالة تعكس تقدم الادارة وتطورها أيضا من ادارة تقليدية إلى ادارة تتجاوب مع متطلبات المواطنين وتستخدم الآليات والعمليات المناسبة لتحقيق الاهداف المرجوة من المشاريع بشفافية ومسؤولية امام المواطنين³.

وعليه يمكن ان نجتمع بين التعريفين لكي نصل إلى تعريف شامل للحوكمة في القطاع العام " ان الحوكمة في القطاع العام هي مجموعة من القوانين والنظم والعمليات المحددة التي تسمح للإدارة العامة بالتفاعل مع باقي الاطراف من اجل العمل على تحقيق الاهداف المخطط لها في ظل الشفافية والمساءلة واحترام القوانين.

2.3 مرتكزات الحوكمة في القطاع العام:

ان الحوكمة في القطاع العام تهدف إلى ضمان أن المنظمات العامة تحقق كل نتائجها بطريقة تعزز ثقة بالمنظمة وقراراتها، لذلك تعني الحوكمة أن رؤساء المنظمات وكادرها والحكومة والبرلمان والمواطنين يمكنهم الاعتماد على المنظمة لأداء أعمالهم على نحو جيد وبأمانة وتكون خاضعة للمساءلة⁴.

¹ - الشفافية والحوكمة الرشيدة في بلدان التحول العربي، صندوق النقد الدولي ، على الرابط:

<https://www.imf.org//media/websites/imf/importedevents/external/arabic/np/seminars/2014/act/pdf/ sessi on2atransparencypdf.pdf>

² . Yap Kioe Sheng , Chief Poverty Reduction Section. UNESCAP, Thaïlande disponible sur

<https://www.unescap.org/sites/default/files/good-governance.pdf>

³ - زهير الكايد، الحكمانية قضايا وتطبيقات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الطبعة الأولى، 2003، ص 14

⁴ - Darine bakkour, **un essai de définition du concept de gouvernance** , études et synthèses n 05 – 13 laboratoire montpellierain de économie théorique.

الفصل الأول: مدخل للحوكمة في القطاع العام

وترتكز الحوكمة في القطاع العام على نقطتين أساسيتين هما؛

➤ **الأداء:** حيث تستخدم المنظمة تدابير الحوكمة التابعة لها لتساهم في الرفع من ادائها وتقديم أفضل الخدمات أو البرامج العائدة لها،

➤ **والامتثال:** حيث تستخدم المنظمة تدابير الحوكمة التابعة لها ضمان تلبيةها لمتطلبات القانون والأنظمة والمعايير المنشورة وتوقعات المجتمع حول الامانة والمساءلة والانفتاح¹.

الحوكمة الجيدة في أي منظمة تحتاج إلى تحديد الاهداف بوضوح في خطتها، كما يتطلب اليات تنفيذها، قد تحدد التشريعات واللوائح هاته الاليات في المنظمات الحكومية، ثم تأتي عملية تقييم النتائج وهذا كون الحوكمة في أساسها تهدف إلى تشجيع المنظمة على اتخاذ قرارات أفضل لتعزيز الاستخدام الكفء للموارد، كما تعزز المساءلة عن إدارتها، بهدف تحسين الإدارة والأداء والتصدي للفساد، ما يؤدي في نهاية المطاف إلى تحقيق النتائج المقررة في الخطط ومنه تقديم خدمات أفضل.

3.3 الأطراف الفاعلة في حوكمة القطاع العام.

تشمل الحوكمة في القطاع العام مجموعة واسعة من الأطراف الفاعلة، حيث لا تقتصر على الجهات الحكومية فحسب، بل تشمل أيضاً القطاع الخاص والمجتمع المدني والمواطنين كأصحاب مصلحة رئيسيين. تعمل هذه الأطراف بشكل متكامل من أجل تحقيق الأهداف التالية: ضمان الشفافية، والمساءلة، وسيادة القانون، وفعالية الأداء الحكومي²، وفيما يلي جدول يبين كل الأطراف ودور كل منها:

جدول رقم 03 يبين كل الأطراف ودور كل منها

الطرف الفاعل	الدور في نظام الحوكمة
قيادة الدولة	الفاعل الرئيسي والمنظم؛ تتولى صياغة وتنفيذ القوانين والسياسات، ووضع الإطار القانوني والموارد اللازمة للمشاركة.
الوزراء	وضع الأهداف الإستراتيجية والأولويات السياسية الشاملة، وتخصيص الموارد، وتوفير التوجيه الإستراتيجي للمشاريع.

¹- GUID - 5260 - Governance of Public Assets

<https://www.issai.org/pronouncements/guid-5260-governance-of-public-assets/>

² United Nations Economic and Social Commission for Asia and the Pacific , What is Good Governance , disponible sur : <https://www.unescap.org/sites/default/files/good-governance.pdf>

الفصل الأول: مدخل للحوكمة في القطاع العام

الإداريون والتنفيذيون	تحويل السياسات إلى خطط تشغيلية، وإدارة الموارد والعمليات اليومية، وضبط الأداء الوظيفي والسلوك الأخلاقي.
مجالس الإدارة (في المؤسسات العامة)	ضمان التوجيه الإستراتيجي، والرقابة الفعالة على الإدارة، والمحاسبة أمام الجهات المعنية لضمان بلوغ المؤسسة أقصى إمكاناتها.
المواطنون	أصحاب المصلحة النهائيون؛ يشاركون من خلال التصويت، والحوار العام، والرقابة الشعبية لمحاسبة السلطة.
البرلمان	تشريع القوانين، نقل انشغالات المواطنين للحكومة، ومراقبة أداء الحكومة،
المجتمع المدني	المشاركة وتعبئة المجتمع من أجل صنع القرار،
القطاع الخاص	المشاركة في التنمية الاقتصادية للبلاد، والتعاون مع الحكومة في القضايا التنظيمية، والمساهمة في وضع الخطط والسياسات.
الأجهزة العليا للرقابة المالية	ممارسة الرقابة المستقلة لضمان حماية المال العام، الشفافية والمساءلة، والرقابة على أداء الأجهزة الإدارية لتحقيق الكفاءة والفاعلية، محاربة الفساد، تقديم توصيات لتحسين الأداء، وتعزيز ثقة المواطنين في المؤسسات العمومية. .
الجهات القضائية	ضمان سيادة القانون، حماية الحقوق والحريات، وتعزيز الشفافية والمساءلة مراقبة أعمال السلطات العمومية، الفصل في المنازعات بشكل عادل وسريع.
وسائل الإعلام	القيام بدور المراقبة وإبلاغ الرأي العام بتصرفات الحكومة وتسهيل النقاش العام.
المنظمات الدولية	وضع المعايير والمبادئ وأفضل الممارسات للحكومة، وتقديم المساعدات الفنية والمراقبة والتقييم.

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على عدة مراجع¹.

4. أهداف وأثار تطبيق الحوكمة في القطاع العام.

يترتب على تطبيق مبادئ الحوكمة في القطاع العام العديد من الإيجابيات على الإدارة في حد ذاتها وعلى المواطنين باعتبارهم أصحاب مصالح، كما يترتب على عدم تبنيها أو تغييب أحد عناصرها العديد من السلبيات على الإدارة والمواطن وهذا ما سنحاول معرفته في هذا المطلب.

¹ - باسم بن عبد الله الباسم، الحوكمة في القطاع العام، مركز البحوث والدراسات، معهد الادارة العامة، السعودية، 2016،

1.4 أهداف الحوكمة في القطاع العام:

إن الغاية الأساسية من تطبيق الحوكمة في القطاع العام هي تعزيز ثقة المواطنين بالدولة ومؤسساتها، ولا تتحقق هاته الغاية إلى بتحقيق خلال مجموعة الاهداف والتي يمكن أن نلخصها فيما يلي¹:

- تحقيق مبدأ المساءلة والمحاسبة للمسؤولين والموظفين وتقييم مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة؛
- تحقيق مبدأ الشفافية والعدالة في استخدام السلطة والتصرف في المال العام وإدارة موارد الدولة؛
- زيادة نسبة رضا المواطن عن الخدمات التي يقدمها القطاع العام؛
- رفع مستوى قدرات الدوائر الحكومية من خلال تعزيز وتطوير الأداء المؤسسي عن طريق المتابعة والتقييم بشكل مستمر.

- تحقيق تكافؤ الفرص بين المواطنين.
- تحقيق الحماية اللازمة للملكية العامة مع مراعاة مصالح الأطراف ذات العلاقة.
- العمل على تحقيق الأهداف الوطنية الاستراتيجية وتحقيق الاستقرار المالي للدوائر الحكومية.
- إنشاء أنظمة فعالة للرقابة الداخلية تعمل على التقليل من المخاطر وتخفيف البيروقراطية الادارية.
- وتعتبر الهيئة العمومية ذات الحوكمة الجيدة إذا امتلكت الأطر التشريعية والتنظيمية والإجرائية التي تمكنها ادارة البرامج وتقديم الخدمات بكفاءة وفعالية، واتخاذ القرارات وفقا للقوانين في اجواء تطبعها الشفافية والنزاهة وإمكانية المساءلة.

2.4 الآثار المترتبة على تطبيق مبادئ الحوكمة في القطاع العام.

يترتب على تطبيق مبادئ الحوكمة الجيدة في القطاع العام مجموعة كبيرة من الايجابيات والعكس في حال غيابها أو غياب أحد مبادئها، وفيما يلي سنتطرق إلى الايجابيات المترتبة عن تطبيق مبادئ الحوكمة في القطاع العام:

- أ. زيادة ثقة المواطنين في الحكومة: نتيجة لشفافيتها في طرح وتبرير سياساتها وخدماتها، عدالتها ومكافحتها للفساد ومساءلتها لغير الملتزمين، ومحاولتها الاستجابة لاحتياجات المواطنين. كل ذلك يجعل المواطن أكثر ادراكا وتقديرا لجهود الحكومة خاصة في ظل محدودية مواردها، وأكثر استعدادا لمساندتها.

¹ - دليل تقييم وتحسين ممارسات الحوكمة في القطاع العام، المملكة الاردنية الهاشمية، وزارة تطوير القطاع العام، مديرية الابداع ودعم التميز الحكومي الاصدار الثاني، 2017، ص 04-05

- ب. رضا المواطنين والمستفيدين عن السياسات والخدمات المقدمة لهم: أكد التقرير العالمي للسعادة أنه هناك علاقة مباشرة بين الحكومة الرشيدة وزيادة ثقة المواطن في الحكومة من جانب ورضا المواطنين من جانب آخر.
- ت. زيادة كفاءة الإدارة العامة في الانفاق العام: يشير تقرير صادر عن منظمة التعاون الاقتصادي بان زيادة كفاءة الإدارة في الانفاق نتيجة تطبيق مبادئ الحوكمة يوفر 01 % من اجمالي الانفاق العام سنويا، اي ما يعادل 43 مليار يورو في بلدان منظمة التعاون الاقتصادي.¹
- ث. ارتفاع إمكانية التقييم والرقابة: للمواطنين الحق في الرقابة على جودة الخدمات وأوجه النفقات بفضل توفر الشفافية، وإمكانية للمساءلة والمحاسبة واللجوء إليها.
- ج. الحصول على الخدمات الأكثر أولوية وتعكس الاحتياجات الحقيقية للمواطنين: لأنها مبنية على المشاركة والشفافية والمعلومات السليمة التي تعكس رؤى الاطراف المختلفة المعنية والمجتمع المدني هي أكثر قربا من المواطنين ودراية بمشكلاتهم من الحكومة.
- ح. الحصول على الخدمات بسعر مناسب وجودة مناسبة نتيجة لغياب الفساد: من خلال تحري الكفاءة والفعالية، واحترام القواعد والقوانين المنظمة لجودة الخدمة.
- خ. المشاركة في صناعة القرار: بداية من التخطيط والتنفيذ إلى الرقابة أو التقييم لكل من (السياسات والخدمات والمساعدة).
- د. القضاء على الجرائم المتعلقة بنهب المال العام: وجود اليات في جميع المستويات لمكافحة الفساد.
- ذ. ارساء الاسس اللازمة لوضع سياسات عمومية، تكفل تقديم خدمات للمواطنين بكفاءة وجودة واستجابة أكبر لاسيما للمواطنين والمناطق الأكثر احتياجا.
- ر. توفير الاطر القانونية اللازمة لتوفير الخدمات بشكل فعال وعادل: بالرغم من ان تطبيقات واستخدمات تلك الاطر القانونية والمؤسسية قد تكون غير فعالة فان ذلك لا يقلل من أهمية وجودة الغطاء القانوني والمؤسسي حيث يعد الخطوة الأولى التي يجب ان تسبق توفير مخصصات مالية، كما انه يحدد جودة الخدمة المقدمة وتكلفتها بما لا يفرق بين المواطن البسيط والمسؤول.

¹ - لجنة الحوكمة العامة التابعة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، توصيات المجلس بشأن المشتريات العامة، متوفر على الرابط:

<https://legalinstruments.oecd.org/api/download/?uri=/public/5b6c9acb-255f-4433-bcd7-6d1d940914c9.pdf>

ز. توفر سبل وقنوات متعددة لمساءلة ومحاسبة المسؤولين: يجعل المساءلة أكثر بساطة وبفعالية أكبر ويشجع المسؤولين على متابعة عملهم بدقة وكفاءة حتى لا تتم مساءلتهم، وقد تكون سبل وقنوات المساءلة داخلية أي من داخل الجهة التي تتم مساءلتها كإدارة الرقابة والتفتيش أو من جهة خارجية رقابة المواطنين على الجهات المنتخبة رقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية على الإدارات العمومية.

س. إنشاء أنظمة فعالة لإدارة المخاطر لتقليل منها: إن إنشاء نظام لإدارة المخاطر المتعلقة بالنشاط العمومي يخفف من أثارها وحدتها¹.

3.4 الآثار المترتبة على ضعف الحوكمة في القطاع العام.

يشير تقرير الدولي بعنوان "الحوكمة الجديدة لأجل التنمية في الشرق الأوسط وشمال أفريقيا" أن ضعف التنمية في المنطقة العربية سببه ضعف إدارة الحكم والتي تتخلف فيها المنطقة على باقي دول العالم².

لما كانت الحوكمة تعني كيفية حكم أي بلد باعتماد سياسات معنية في ظل إطار تنظيمي معين فإن ضعف الحوكمة تقود إلى الفساد والذي يعني إساءة استغلال السلطة أو ثقة الشعب لتحقيق نفع خاص على حساب المصلحة العامة.

وعليه فإن البيئة التي تتسم بضعف الحوكمة سوف تفسح المجال للفساد وتتسبب في اتساع نطاقه والذي يؤثر بدوره بشكل سلبي على درجة الرخاء في الدولة ويعيق التنمية بزيادة التكاليف على حساب الجودة مما يؤدي إلى ضعف الأداء للاستثمارات العمومية.

كما أن انتشار الفساد يقود إلى خرق القانون وعدم احترام ضوابطه في ظل غياب المساءلة والشفافية، وفي هذا الخصوص يؤكد خبراء صندوق النقد الدولي، أن ضعف مكافحة الفساد يُعد أحد أعراض الحوكمة السيئة، كما شبه الحوكمة بنظام السبابة الذي تتدفق موارد الاقتصاد عبر جميع قنواته، مؤكداً أن الفساد يتسبب بتقوض فعالية السياسات العامة، وتقود على نحو أهم إلى النيل من مصداقية

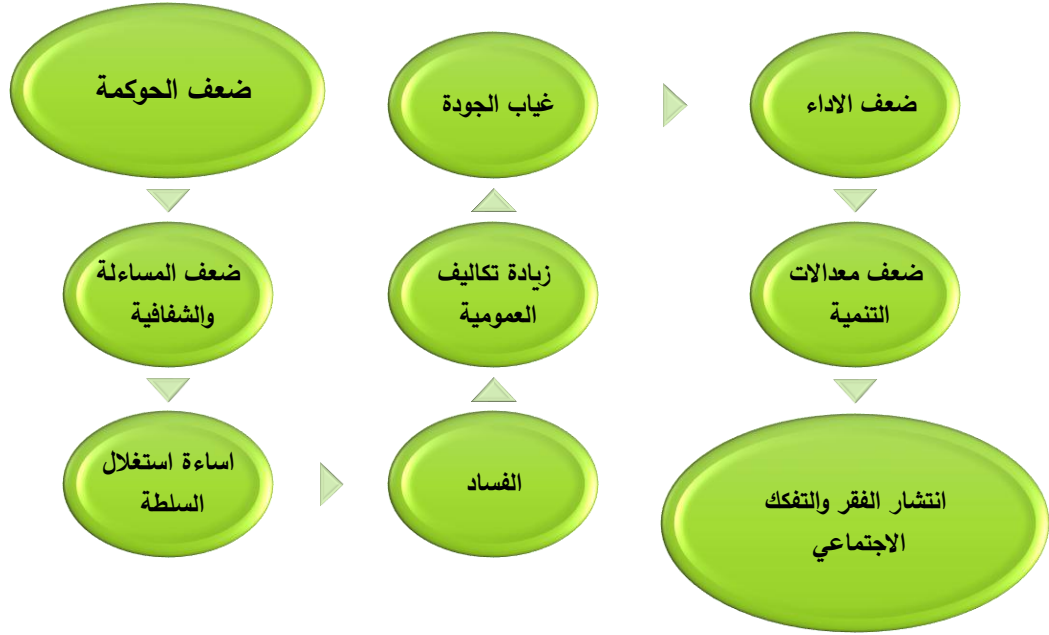
¹ - وزارة تطوير القطاع العام للمملكة الهاشمية الأردنية، دليل تطبيق الحوكمة في القطاع العام 2014، الطبعة الأولى، ص 03

² - انمار امين البراوي، محددات الحوكمة دراسة قياسية لعينة مختارة من الدول، المؤتمر الدولي عولمة الادارة في عصر المعرفة (15- 17 ديسمبر 2012) جامعة الجنان طرابلس - لبنان.

الحكومة بين المواطنين، وتوصلت أحدث دراسات صندوق النقد إلى أدلة تثبت أهمية الدور الذي تؤديه مؤسسات المالية العامة في الوقاية من الفساد واحتوائه¹.

وفي الشكل الموالي سنحاول ربط أهم الآثار المترتبة على ضعف نظام الحوكمة في الدولة ومؤسساتها وانعكاسات ذلك على المجتمع:

شكل رقم 01 يوضح آثار ضعف الحوكمة على الدولة والمجتمع



المصدر: ياسمين خضري: دليل تقييم الحوكمة الرشيدة في قطاعات الخدماتية؛

من الشكل نلاحظ أن ضعف الحوكمة في البلاد يسمح لبعض الاطراف من استغلال السلطة من اجل تحقيق منافع شخصية على حساب المصلحة العامة مما يؤثر على جودة الخدمات العامة نتيجة الفساد والذي سيقود إلى انتشار الفقر بضعف الحوكمة، وهذا ما تؤكد تقارير المنظمة الدولية للشفافية حيث جاء في احدى دراساتها انه في غياب الحوكمة يتفشى الفساد مما يتسبب في ارتفاع الاسعار للمشتريات العمومية بنسبة 20% عن ثمنها الحقيقي؛ كما ترتفع تكلفة المشاريع العمومية بنسبة 20% عن تكلفتها الحقيقية. كما وجد ان هناك نسبة 05% من الناتج المحلي تذهب إلى قنوات متعلق بالفساد.

¹ - صندوق النقد الدولي للاقتصاد والتمويل في الشرق الأوسط والصندوق العربي للإنماء الاقتصادي والاجتماعي، ضعف مكافحة الفساد يُعد أحد

أعراض الحوكمة السيئة. متوفر على الرابط: <https://alqabas.com/article/5726976> :

انخفاض التحصيل الضريبي والجمركي وتفشي ظاهرة التهرب والغش الضريبي نتيجة لعدم الثقة أو لأسباب أخلاقية؛ انخفاض أداء العاملين وتغييب الكفاءة بسبب الرشوة والمحسوبية¹.

كما حصرت الدكتورة ياسمين خضري الآثار السلبية لغياب تطبيق مبادئ الحوكمة في القطاع العام في خمسة نقاط التالية²:

- أ. السياسات توضع بصفة منفردة ولا تعكس احتياجات وتوقعات المجتمع نظرا لغياب المشاركة.
- ب. عدم علم المواطنون بالإمكانيات المادية والمالية والجهود المبذولة لتقديم الخدمات العمومية من طرف الدولة، نظرا لغياب قنوات التواصل مع صناع القرار، ومنه عدم تقدير أو استيعاب المجتمع للجهود المبذولة والسياسات الموضوعة.
- ت. تغليب المصالح الشخصية على المصلحة العامة وعدم الاكتراث بالنتائج، نتيجة لغياب محاسبة ومساءلة عن عدم تحقيق الاهداف المسطرة وعن الموارد المخصصة.
- ث. عدم الاستجابة أو استجابة جزئية لاحتياجات المواطنين، خاصة المحتاجين وستنتج فروقات في جودة الخدمات وإتاحتها لكافة طبقات المجتمع.
- ج. تبديد الأموال العمومية نظرا لتدني الكفاءة الإدارة وانتشار الفساد حيث يؤدي كلاهما إلى إهدار الموارد على حساب التنمية.
- كما أن ضعف الحوكمة يضر بالنشاط الاقتصادي بشكل عام وينقص من الرخاء ويؤدي إلى الركود، نتيجة لعدم التكامل والتنسيق بين مختلف الفاعلين³.

5. المتطلبات الأساسية لتطبيق الحوكمة في القطاع العام.

عملت بعض الحكومات على تطوير مبادئ خاصة بها في القطاع العام، على غرار المملكة الهاشمية الاردنية والكويت، لهذا تطرقنا إلى مبادئ الحوكمة في القطاع العام بصفة عامة انطلاقا من التجارب الأخرى.

¹ - ياسمين خضري : دليل تقييم الحوكمة الرشيدة في قطاعات الخدماتية ؛ مركز العقد الاجتماعي، جمهورية مصر العربية، القاهرة 2014، ص08 ؛ <http://www.socialcontract.gov.eg/media/MediaCenter/96ff981f-4b29-4d93-9301-f7e703f8d4c7.pdf>

² - نفس المرجع، ص 04.

³ - مايج شبيب الشمري وحسين على الشامي، الحوكمة والنمو الاقتصادي دراسة مختارة مع اشارة خاصة للعراق، ط01، دار غيداء العراق، 2019، ص112.

الفصل الأول: مدخل للحوكمة في القطاع العام

وفي هذا الإطار حددت جمعية الشفافية الكويتية المتطلبات الأساسية لتطبيق الحوكمة في القطاع العام إلى عدة متطلبات والتي يمكن أن نوضحها في الشكل الموالي:

شكل رقم 02 يوضح المتطلبات الأساسية لتطبيق الحوكمة في القطاع العام



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد جمعية الشفافية الكويتية المتطلبات الأساسية لتطبيق الحوكمة في القطاع العام و على دليل تقييم وتحسين ممارسات الحوكمة في القطاع العام، المملكة الأردنية الهاشمية، وزارة تطوير القطاع العام، مديرية الإبداع ودعم التميز الحكومي الاصدار الثاني، 2017، ص 04-05

من خلال الشكل نلاحظ أنه هناك سبع متطلبات أساسية لتطبيق مبادئ الحوكمة في القطاع العام، وفيما يلي سنتطرق لها بالتفصيل.

– **الرؤية والتخطيط الإستراتيجي:** ونعني بالرؤية والتخطيط هي يجب أن تكون التشريعات قوية وشاملة، ولا يتم ذلك إلى عن طريق إعداد دراسة معمقة يتم من خلالها تقييم القوانين الموجودة من أجل الإبقاء على المفيد وإلغاء الغير مفيد وإتمام الناقص¹.

¹ - جمعية الشفافية الكويتية، الحكم الصالح الطريف إلى التنمية، على الرابط : http://www.transparency.org.kw.au-ti.org/upload/pdf/Alhokm_alsaleh.pdf

- **التشريع المحكم:** لا بد أن يكون التشريع محكماً لا ثغرات فيه ولا نقص، ووفق أفضل الممارسات الدولية، ولعل أول ما نحتاج إليه هو مجموعة من التشريعات التي تمكن الحوكمة في مفاصل الدولة، معظمها ينبغي أن يصدر عن البرلمان، وقد يصدر بعضها من مجلس الوزراء أو من جهة مختصة مثل المجلس الأعلى للتخطيط والتنمية أو مجلس الخدمة المدنية، حسب الأحوال، حيث ينبغي توفر التشريعات التالية:

قانون لمكافحة الفساد، قوانين لتعزيز الشفافية، وهناك قانون حظر تعارض المصالح، وتنظيم قانوني للإفصاح عن الذمة المالية، ومشروع قانون حق الاطلاع على المعلومات منظور في البرلمان، قانون لاختيار القياديين، قانون للمشتريات العامة، قانون لتمكين الحوكمة،

- **طريقة القيادة :** ويعني أنه يجب أن تدار الشؤون العامة بشكل أفضل ويجب وضع أسس لاختيار القيادات عن طريق استحداث جهاز معني بالتوظيف في القطاع العام، ذلك القطاع الذي يدير معظم الخدمات التي تقدمها الدولة، إن لم يكن جميعها، كما يضع ويدير نظام التقييم والترقية والإعفاء من الوظيفة العامة، ويدير نظم اختيار قيادات الدولة وآليات التجديد والإعفاء لكل من تلك القيادات؛ كما يجب الإسراع في تطبيق الحكومة الالكترونية بحيث يعتبرها من أهم أدوات الحوكمة، ولها دور أساسي في قيادة تطبيقاتها على مستوى كل الجهات العامة، وهي اداة حديثة تتبناها الدول لربط مؤسساتها بعضها ببعض عبر الانترنت، ولتقديم خدماتها وتوفير المعلومات للأفراد والمؤسسات، تتصف بالسرعة والدقة والعدالة، كما تعتبر الحكومة الالكترونية أحد اهم سبل الحد من انتشار الفساد.

- **التنفيذ:** من بين أكبر المشاكل في الدول العربية بصفة عامة والجزائر بصفة خاصة هي وجود تشريعات لكنها غير مطبقة. ويعود سبب عدم تطبيقها لعدم صدور القوانين التنفيذية، أو عدم وضع الترتيبات الضرورية؛ أو تطبيق القانون على فئات فقط من المجتمع وهي الفئات التي تحترم القانون.

- **سيادة القانون** تأتي أهمية سيادة القانون لتكون تصرفات المسؤولين خاضعة لأحكامه ونصوصه وروحه، فتكون السلطة محصورة في حدود القانون، والسلطة التقديرية محددة بضوابط لمنع أي ممارسة خاطئة للمسؤولين كالتعسف والتحيز؛ كما سيادة القانون تعد شرطاً مسبقاً للثقة المتبادلة، وإذا مارست الحكومة السلطة وفقاً للقانون فسوف تبني مصداقية عالية لدى المجتمع، ومن شأن وجود سلطات مستقلة ونزيهة تسمح بالجوء إليها لكيلا يتعرض للظلم، فإن ذلك يعزز من المصداقية.

كما تقتضي سيادة القانون التطبيق الصارم للقوانين على الجميع، واحترام السلطة للقوانين ودعمها لها، ولكي ينصاع الناس للقانون، فلا بد أن يروه يحترم بالفعل، فلو علموا أن تطبيق القانون يخضع لمعايير غير منصوص عليها في القانون، وأن هناك اعتبارات أخرى تسود أكثر من سيادة القانون؛ مثل النفوذ أو المال أو الوساطة والمحسوبية أو العلاقات الاجتماعية أو النسب والأصل والنوع، أو الاستخدام السياسي للقانون بقصد التهميش والانتقام، فلن يتم احترام القانون كما ينبغي، وهذا من شأنه يؤدي إلى عدم الثقة بالعدالة.

- **الرقابة والتقييم:** هما أداتان مهمتان في الحوكمة، فمن دونهما لا تمكن معرفة مدى تحقق معايير الحوكمة ومتطلباتها، وبسبب أهميتهما نجد أن هناك أجهزة عدة تقوم بهذا الدور المهم، ومن بين أهم هاته الأجهزة: المجالس المنتخبة، الأجهزة العليا للرقابة المالية، المجتمع المدني، أجهزة الرقابة والتفتيش التابعة لمختلف الوزارات، هيئات مكافحة الفساد، الخ.

- **المساءلة:** أكبر مشكلة في القطاع العام هي غياب المساءلة، ففي حال غياب المساءلة حتى وإن كانت إدارية فقط، فإن المخطئ يتمادى والحق يضيع، لذلك لا بد من وجود نظام للمساءلة مع تفعيله على جميع المستويات، ينبغي أن تتولاها الجهات التالية: البرلمان؛ الجهاز الأعلى للرقابة؛ هيئة مكافحة الفساد؛ النيابة العامة؛ القضاء.

من خلال ما سبق نلاحظ بأن المتطلبات الأساسية التي حددتها جمعية الشفافية الكويتية لتطبيق الحوكمة في القطاع العام جيدة لكنها أهملت أهم عنصر في الحوكمة وهو إشراك أصحاب المصالح وهو الذي لم يغفله الإتحاد الدولي للمحاسبين¹ عند وضعه للإطار العام للحكومة في القطاع العام الذي وضع الالتزام بالعمل بنزاهة وأخلاق واحترام سيادة القانون وضمان الانفتاح وضمان المشاركة لجميع اصحاب المصالح أهم ما يحتاجه القطاع العام في إرساء الحوكمة لتأتي الامور الأخرى فيما بعد.

¹ -The International Framework: **Good Governance in the Public Sector** International Federation of Accountants July 2014.

6. مؤشرات البنك الدولي لقياس الحوكمة في القطاع العام.

هناك العديد من المؤسسات والمنظمات الدولية التي قامت بوضع مؤشرات لقياس درجة الحوكمة، بحيث تختلف هاته المؤشرات بحسب طبيعة الهيئة وبحسب طبيعة النشاط، فالحوكمة في البنوك تختلف عن الحوكمة في المؤسسات والحوكمة في القطاع العام تختلف عن الحوكمة في القطاع الخاص، هذا الاختلاف ليس اختلاف جوهري فالهيكل الاساسي للمبادئ نفسه لكن تختلف آليات التنفيذ، بحيث لا يمكن أن نضع نموذج للحوكمة ولا يتضمن المبادئ التالية: الفعالية، الشفافية، المساءلة، المساواة، العدالة ومحاربة الفساد.

وتعتبر مؤشرات البنك الدولي من بين أهم المؤشرات المعتمدة في هذا الجانب نظراً لتوفر البنك على الامكانيات التقنية والمادية بالإضافة إلى توفره على عدد كبير من الخبراء من كل انحاء العالم وفي كل التخصصات، ويعتمد البنك سياسة البيانات المفتوحة مما يساعد أي باحث في الولوج إلى قاعدة بيانات البنك والعمل عليها، وفيما يلي سنتطرق إلى هاته المؤشرات وطرق حسابها:

يقوم معهد البنك الدولي منذ عام 1996 وبشكل دوري بتجميع وتلخيص بيانات متعلقة بالحوكمة في 215 بلداً وإقليماً من 31 مصدراً مختلفاً و 441 متغيراً للخبراء من القطاعيين العام والخاص والمنظمات غير الحكومية والجمعيات والشخصيات الفاعلة في المجتمع المدني؛ ويتم تصنيف البيانات المختلفة على ستة محاور أو مؤشرات للحوكمة ويطلق عليها كذلك المؤشرات العالمية لإدارة الحكم، تعكس في مجملها درجة الحوكمة في بلد ما.¹

¹ - باسم بن عبد الله الباسم، الحوكمة في القطاع العام ، مركز البحوث والدراسات، معهد الادارة العامة، السعودية، 2016، ص 81.

شكل رقم 03 يبين مؤشرات الحوكمة بحسب البنك الدولي.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على قاعدة بيانات البنك الدولي على الرابط:

<https://www.worldbank.org/en/publication/worldwide-governance-indicators>

يمثل الشكل المبين اعلاه مؤشرات الحوكمة للبنك العالمي وهي مجموعة بيانات بحثية بدأها كل من دانيال كوفمان، معهد إدارة الموارد الطبيعي وارت كراي، البنك الدولي، في عام 1999، وهي مؤشرات مركبة تستند إلى أكثر من 30 مصدر بيانات أساسي. يتم إعادة قياس مصادر البيانات هذه ودمجها لإنشاء ستة مؤشرات مجمعة باستخدام منهجية إحصائية تُعرف باسم نموذج المكونات غير المرصودة. (WGI) تلخص الآراء حول جودة الحوكمة التي يقدمها عدد كبير من المشاركين في استقصاءات الشركات والمواطنين والخبراء في البلدان الصناعية والنامية وفيما يلي سنحاول التطرق إلى الستة مؤشرات المكونة لهذا المقياس.

- **حق التعبير والمساءلة:** وقياس هذا المؤشر مدى قدرة المواطنين في الدولة على المشاركة في اتخاذ القرارات واختيار من يمثلهم، وكذا مدى حريتهم في التعبير عن آراءهم، والمطالبة بحقوقهم في ظل ميثاق حقوق الانسان، وقياس تأطير المجتمع وتكوين الجمعيات وكذا حرية الاعلام، وأن يكون جميع المسؤولين ومتخذي القرار في الدولة خاضعين لمبدأ المحاسبة والمساءلة امام الرأي العام ومؤسساته دون استثناء.

- **السيطرة على الفساد:** ويقاس هذا المؤشر الآراء المختلفة في دولة ما حول مدى استغلال السلطة العامة في تحقيق مكاسب شخصية، وثقة المواطنين في الموظفين الحكوميين والسياسيين، بالإضافة إلى مدى انتشار أشكال الفساد الصغير والكبير في الجهاز الإداري والمجالس المنتخبة والقضاء، وأخيرا مدى توفر الشفافية واليات المساءلة والمحاسبة.
 - **الفعالية في الأداء الحكومي:** يقيس هذا المؤشر الآراء المختلفة في دولة ما حول مدى جودة الخدمات الحكومية، جودة الخدمة المدنية واستقلاليتها بعيدا عن الضغوط السياسية، وجودة عملية صياغة وتنفيذ السياسات العامة، ومصداقية الحكومة في التزامها بتلك السياسات¹.
 - **جودة الاطر التنظيمية:** ويقاس هذا المؤشر الآراء المختلفة في دولة ما حول مدى قدرة الحكومة على صياغة وتنفيذ سياسات ولوائح سليمة من شأنها فتح المجال أمام تنمية القطاع الخاص وتشجيعه.
 - **سيادة القانون:** يقيس هذا المؤشر الآراء المختلفة في دولة ما حول ثقة المواطنين في القواعد القانونية بالدولة، ومدى الالتزام بها، وفاعلية الشرطة والمحاكم فضلا عن احتمالية تطبيق القانون على الجميع دون استثناء، وأن تكون هذه القوانين متفقة مع معايير حقوق الانسان.
 - **الاستقرار السياسي:** ويقاس هذا المؤشر الآراء المختلفة في الدولة حول مدى احتمالية زعزعة استقرار الحكومة وإسقاطها باستخدام طرق غير دستورية كالعنف والإرهاب والانقلابات...الخ.
- يتم حساب كل مؤشر من المؤشرات وفق معادلات معقدة ولحساب المعيار يتم إضافة أوزان بحسب تأثير كل مؤشر، ويتم تقييم المؤشر ضمن المجال $2,5 \pm$ ،

¹ - البنك الدولي، يمكن الاطلاع على المزيد من خلال الرابط التالي:
<https://www.worldbank.org/en/publication/worldwide-governance-indicators>

خاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل الذي يعتبر المدخل النظري والقاعدي للدراسة، حيث بينا في بداية الفصل تعريف الحوكمة وأسباب ظهورها، كما استعرضنا مستويات الحوكمة وأهم النظريات التي تركز عليها، حيث اعتبر الباحثون ان الحوكمة تعد أول خطوة في عملية الإصلاح الإداري والتنظيمي والمالي والتطوير المؤسسي ومن مبادئها، العدالة والشفافية والإفصاح والمساءلة، وإيجاد البيئة الرقابية الفاعلة والمحكمة، والالتزام بالمعايير الموضوعية لتحقيق أهداف الهيئات والمؤسسات.

اما في الجزء الثاني من الفصل فقد تطرقنا إلى تعريف الحوكمة في القطاع العام، وهي ذلك الإطار الذي يحدد كيفية اتخاذ القرار وممارسة السلطة في المؤسسات الحكومية لضمان تحقيق المصلحة العامة. ومن بين أهم مرتكزاتها الاعتماد على سيادة القانون، العدالة، والنزاهة؛ كما تطرقنا إلى الأطراف الفاعلة وتشمل الدولة، أجهزة الرقابة، القطاع الخاص، المجتمع المدني.

كما تطرقنا إلى أهداف وأثار تطبيق الحوكمة في القطاع العام، حيث بينا أن الحوكمة تهدف الى تعزيز الشفافية والمساءلة، مكافحة الفساد، تعزيز الكفاءة والفعالية، اما بالنسبة إلى الآثار الإيجابية: فتتمثل في تحسين جودة الخدمات العامة، زيادة ثقة المواطن في الحكومة، اما بخصوص آثار ضعف الحوكمة: فتتمثل في: تدنى مستوى جودة الخدمات العامة وارتفاع تكلفتها، الفساد والبيروقراطية، غياب العدالة الاجتماعية، غياب الثقة،

وفي الأخير تطرقنا إلى المتطلبات الأساسية لتطبيق الحوكمة في القطاع العام والمتمثلة في وجود إرادة سياسية قوية ورشيده، إطار قانوني مناسب، إدارة تعتمد التخطيط الجيد والتنفيذ الفعال، نظم رقابة مستقلة، ومن اجل الوقوف على اليات قياس الحوكمة فقد تطرقنا الى مؤشرات البنك الدولي لقياس الحوكمة



الفصل الثاني:

الحوكمة في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة



تمهيد:

إن تعزيز الحوكمة ومحاربة الفساد والعمل من أجل المصلحة العامة يفرض على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مسؤولية كبيرة؛ لإثبات أهميتها المستمرة للمواطنين والبرلمان وغيرهما من أصحاب المصلحة، ويجب على هذه الأجهزة أن تثبت مكانتها بحسب ما تنص عليه معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الإنوساي)، من خلال الاستجابة بشكل مناسب للتحديات التي تواجه المواطنون، وتوقعات مختلف أصحاب المصلحة، وللمخاطر الناشئة والبيئات المتغيرة، وأن تكون مصدرا موثوقا للمعلومات بما يدعم ركائز المساءلة.¹

تواجه الأجهزة العليا للرقابة المالية تحديات جسيمة تتمثل في تفويض استقلاليتها وضبابية آليات المساءلة والشفافية لديها، مما يستوجب تحركا استراتيجيا لمواجهة هذه المخاطر. ويأتي اعتماد مبادئ الحوكمة كخيار استراتيجي لتجاوز العقبات المحيطة بالعمل الرقابي، حيث تساهم في ضبط الأداء الداخلي ورفع كفاءة العمليات الرقابية.

وسنتناول في هذا الفصل إلى الدور الجوهري للحوكمة في الأجهزة العليا، ومدى انعكاسها الإيجابي على جودة المخرجات والتقارير الرقابية الصادرة عنها، من خلال التطرق إلى التعريف بالأجهزة العليا للرقابة المالية وأهم الأنواع الرقابية التي تقوم بها، ثم إلى آليات الحوكمة في الأجهزة العليا للرقابة المالية ومؤشرات قياسها، وفي الأخير نحاول أن نستقرئ واقع الحوكمة في الأجهزة العليا للرقابة المالية حسب تقرير قياس أداء الأجهزة العليا لسنة 2023.

¹ - الفقرة 03 من المعيار ISSAI P-12 يمكن الاطلاع عليه على الرابط: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-12-the-value-and-benefits-of-supreme-audit-institutions-making-a-difference-to-the-lives-of-citizens>

1- مفهوم الرقابة المالية العليا.

ترجع نشأة الرقابة المالية إلى نشأة الدولة وملكيته للمال العام وإدارته نيابة عن الشعب¹، لعبت الرقابة المالية دوراً كبيراً في استقرار إدارة الحكم، وتطوير إدارة الدولة، في المجتمعات التي عملت بها، فقد كان لدى الفراعنة رقابة تهتم بضبط المحاصيل الزراعية المنتجة من طرف المواطنين من أجل فرض الضرائب عليها، وكان لدى أثينا منذ أزيد من ثلاثة مئة سنة قبل الميلاد مؤسسة مختصة بالرقابة على أموال الدولة، وكان مدلولها واضحاً في مسلة حمورابي (سادس ملوك مملكة بابل القديمة، وتعتبر شريعة حمورابي أقدم تشريع بشري) احتوت على الكثير من القواعد التي تنظم المعاملات المالية والتجارية².

ويقول أرسطو في كتابه السياسة "من أجل حماية الخزانة من السلب عن طريق الاحتيال، ينبغي صرف الأموال العامة جهاراً أو تحت سمع وبصر المدينة بأكملها، كما ينبغي إيداع نسخ من الحسابات في أماكن مختلفة".

كما نجد أن الإغريق تبنا فكرة الرقابة المالية منذ القدم، فكان الفيلسوف الإغريقي ديمو ستيونوس يعلن بفخر أنه خضع طيلة فترة عمله للرقابة المالية للدولة؛ كما كان إسكندر يقول ليس لأي شخص يتقلد منصبا عاما الحق في أن يستبعد من الخضوع للرقابة المالية الحكومية³.

كما عرفت الرقابة المالية عند المسلمين منذ نشأة مفهوم الدولة في الإسلام، وكانت قواعد الرقابة على الأموال العامة مستمدة من نصوص القرآن الكريم، والسنة النبوية الشريفة.

وتنقسم الرقابة المالية عند المسلمين إلى نوعين رقابة ذاتية ورقابة الوالي للولاة، فالرقابة الذاتية هي التزام العبد بطاعة الله والابتعاد عن المحرمات والتمسك بالأخلاق الحميدة وأساسها الصدق في المعاملة

¹ - عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية (النظرية والتطبيق)، مطبعة الأنصار، مصر، الطبعة الثانية، 2004، ص 12.

² - سيروان عدنان مبزار الزهاوي، الرقابة المالية على الموازنة العراقية، البرلمان العراقي، العراق، 2006، ص 14.

³ - محمد حركات، معوقات الرقابة المالية العليا على الأموال العامة ضمن منظومة مكافحة الفساد في الاقطار العربية، ندوة المساءلة والمحاسبة، المنظمة العربية لمكافحة الفساد، لبنان، 2006، ص 247.

والمحافظة على الأمانة، ورقابة الوالي للولاية كانت بدايتها من باب الأمر بالمعروف والنهي عن المنكر، ولكنها سرعان ما تطورت مع تطور الدولة الإسلامية، فأصبحت لديها أجهزة خاصة مهمتها الرقابة مثل: ديوان الحسبة وديوان المراجعات وديوان الازمة.

لقد شهد مفهوم الرقابة المالية وفلسفتها تطورات عديدة ارتبطت أساساً بتطور المبادئ التي تحكم النشاط المالي للدولة، حيث اقتصر مفهومها في البداية على مراجعة الأجهزة المركزية للدولة واستهدفت كشف الأخطاء الحسابية التي قد توجد في سجلات تلك الأجهزة ودفاتها، وفي وقت لاحق استهدفت الرقابة المالية التحقق من الالتزام بالقوانين والتشريعات المختلفة، مما نتج عنه ما يعرف برقابة الالتزام أو رقابة المشروعية، ثم تطورت الرقابة من حيث وظيفتها لتشمل البحث في كفاية المشروعات والبرامج وفعاليتها في تحقيق أهداف الخطط الاقتصادية والاجتماعية للدولة، وقد أطلق على هذا الوجه المتطور من الرقابة ما يعرف برقابة الأداء.¹

1-1 تعريف الرقابة المالية العليا.

- **الرقابة لغة:** تعني المحافظة والانتظار، ورقبه أي حرسه وحفظه.²
والرقيب من أسماء الله تعالى وهو الحافظ الذي لا يغيب عنه شيء.
ورقيب الجيش (طليعتهم)، ورقيب القوم (حارسهم)، والرقيب الحارس الحافظ.³
- **الرقابة اصطلاحاً:** تعدد تعريف الباحثين للرقابة بشكل عام والرقابة المالية بشكل خاص وهذا حسب تعدد وجهات النظر، وتعرف الرقابة المالية حسب ثلاث اتجاهات.
بحيث يهتم الاتجاه الأول بالجانب الوظيفي ويركز على الأهداف، أما الاتجاه الثاني فيهتم بالإجراءات ويركز على الخطوات العملية، بينما الاتجاه الثالث يهتم بالأجهزة التي تقوم بالرقابة.
- **الاتجاه الأول:** يهتم هذا الاتجاه بالجانب الوظيفي، ويركز على الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها فهو يهتم بوجود عمليات معينة يلزم توفرها لإمكانية تحقيق الرقابة ويتضمن تحديد الأهداف المطلوب الوصول إليها، وتعرف بحسب هذا الاتجاه بأنها عملية التحقق من أن التنفيذ يتم طبقاً للخطة المقررة

¹ عبد الله بن سعود آل ثاني، الاتجاهات الحديثة في الرقابة المالية، مجلة الرقابة المالية للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية، تونس، العدد 42، 2003، ص 05.

² أحمد أبو حاققة، معجم النفاثات الوسيط، دار النفاثات لطباعة والنشر، بيروت، لبنان، ط1، 2007، ص 217.

³ ابن المنظور محمد بن مكرم بن علي، لسان العرب، دار الكتب العلمية، بيروت، لبنان، 1994، ص 567.

والتعليمات الصادرة والمبادئ المعتمدة، فهي عملية اكتشاف عما إذا كانت الأعمال تسير وفقاً للخطط الموضوعة، وهذا لتدارك الأخطاء وكشف الانحرافات بغرض علاجها وتغادي تكرارها¹.

- **الاتجاه الثاني:** ينظر أصحاب هذا الاتجاه إلى الرقابة من حيث كونها إجراءات ويركزون على الخطوات التي يتعين القيام بها لإجراء عملية الرقابة، فلكي تتم عملية الرقابة يتطلب الأمر وجود بيانات عن أوجه النشاط المختلفة، كشرط أساسي للقيام بالرقابة على أن تعد بشكل يمكن الاستفادة منها في متابعة النشاط ومراجعة نتائج الأعمال وفحصها².

ويعرفها أصحاب هذا الاتجاه الرقابة بأنها مجموعة من العمليات التي تتضمن جمع البيانات وتحليلها، للوصول إلى نتائج تقيم بها أجهزة معينة، للتأكد من تحقيق المشروع لأهدافه بكفاية، مع إعطاء هذه الأجهزة سلطة التوصية باتخاذ القرارات المناسبة³.

- **الاتجاه الثالث:** ويهتم هذا الاتجاه بالأجهزة التي تقوم بالرقابة وتتولى الفحص والتدقيق، فالرقابة تعني حسب هذا الاتجاه وجود أجهزة معينة تقوم بمجموعة من العمليات للتأكد من تحقيق الهيئات الخاضعة للرقابة لأهدافها بكفاية، مع إعطاء هذه الأجهزة حق التوصية باتخاذ القرارات المناسبة⁴.

من خلال ما سبق، نلاحظ أن كل اتجاه ركز على جانب من جوانب الرقابة والأفضل هو محاولة إيجاد تعريف يشمل الاتجاهات الثلاثة، وقد عمل على ذلك محمود عوف الكفراوي⁵،

بحيث عرف الرقابة "بأنها الإشراف والفحص والمراجعة من جانب سلطة أعلى لها هذا الحق، لتعرف على كيفية سير العمل داخل الوحدة، والتأكد من حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها، ومن أن الموارد تحصل طبقاً للقوانين واللوائح والتعليمات المعمول بها، للتأكد من سلامة نتائج الأعمال والمراكز المالية، وتحسين معدلات الأداء والكشف عن المخالفات، وبحث الأسباب التي أدت إلى حدوثها واقتراح وسائل المناسبة لعلاجها لتغادي تكرارها، سواء في ذلك الوحدات الخدمية أو الاقتصادية".

¹ - محمود عوف الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، الطبعة 03، 2006، ص 20.

² - محمد رسول العموري، الرقابة المالية العليا، منشورات حلبى الحقوقية، سوريا، الطبعة 01، 2005، ص 22.

³ - نفس المرجع السابق، ص 23.

⁴ - محمود عوف الكفراوي، مرجع سابق، ص 12.

⁵ - محمود عوف الكفراوي، مرجع سابق، ص 20.

سنحاول استخلاص تعريف انطلقا مما سبق، وباعتماد على بعض المصطلحات المستعملة والمختصرة لتوضيح معنى الرقابة.

"الرقابة المالية هي نشاط من أنشطة الدولة تقوم بها هيئات مختصة، رخص لها القانون القيام بهذا وفق إجراءات محددة، الهدف منها المحافظة على المال العام، وضمان حسن استخدامه على مستوى الهيئة المراقبة."

• اما بالنسبة إلى مصطلح الرقابة المالية العليا.

من خلال البحث لم نجد تعريفات كثيرة للرقابة المالية العليا بهذا المصطلح، بل توجد تعريفات لها بحسب الجهات التي تنفذها، سنحاول توضيح ذلك من خلال ما يلي:

يعرفها طارق الساطي بأنها: (رقابة على الاموال العامة تقوم بها هيئة عليا في الدولة مستقلة تعمل نيابة عن المجلس التشريعي، والتي تمثل رقابتها الرقابة العليا على أموال الدولة)¹.

ويعرفها دليل الرقابة المالية العليا لدول مجلس التعاون الخليجي بأنها² " مجموعة من الاجراءات والوسائل المستخدمة في التقييم وإبداء الرأي الموضوعي في تقارير وأنظمة وإجراءات الجهات الخاضعة للرقابة وضبط توجيه عملياتها، والتحقق الموضوعي من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لتلك العمليات ومطابقتها للأهداف المرجوة، وإبلاغ النتائج والتوصيات إلى الجهات الرسمية في الوقت المناسب.

وتعرفها منظمة الإنتوساي بأنها " إجراءات يتم من خلالها التأكد من سلامة تنفيذ التوجيهات التي تضمن الحفاظ على الأموال العامة وحسن إدارتها، تقوم بها أجهزة متخصصة تمارس مهامها الرقابية باستقلالية تامة عن السلطة التنفيذية"، كما نجد ان المادة (02) من النظام الأساسي للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (للإنتوساي)، تعرف الجهاز الاعلى للرقابة بأنه " كل جهاز أيًا كانت تسميته وطريقة تأليفه وتنظيمه الذي يمارس بمقتضى القانون الرقابة العليا للمالية العمومية للدولة "³.

¹ طارق الساطي، الرقابة المالية العليا، بحث غير منشور، كلية الاقتصاد والتجارة، دمشق، 1981، ص13.

² مجلس التعاون الخليجي، الدليل العام للرقابة المالية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة لدول الخليج العربية قطاع الشؤون القانونية،

2014. ص 25.

³ المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، (الإنتوساي) 50 سنة 1953 - 2003، الولايات المتحدة الأمريكية، 2004، ص

من خلال ما سبق يتضح لنا بان الرقابة المالية العليا نشاط يشمل مجموعة من العمليات الرقابية تنصب على العمليات المالية للدولة الهدف منها حماية المال العام، ويطلق عليها الكتاب المتخصصون في المالية خصوصاً الفرنسيين منهم مصطلح الرقابة المالية القضائية، لأنها تنفذ من طرف أجهزة متخصصة لها صلاحيات قضائية،

ويرى البعض أنها سميت عليا للدلالة على سمو مركزها وتميزها عن باقي أنواع الرقابة المالية الأخرى، من حيث السلطة الدستورية لرقابتها، أو لاكتمال خصائصها وشموليتها، فرقابة هذه الأجهزة تتميز عن الرقابة المالية التي تمارسها الهيئات الأخرى سواء كانت هيئات تنفيذية مثل وزارة المالية أو خارجية مثل رقابة محافظي الحسابات.

1-2 نشأة الرقابة المالية العليا.

ارتبطت نشأة الرقابة المالية العليا، بظهور التنظيمات المالية للدولة، فالدولة الحديثة مرت بسلسلة من التطورات في ميدان التنظيم المالي، ومن أبرز هذه التطورات ظهور المبادئ التالية¹:

- الأخذ بمبدأ الاعتماد المسبق لتقديرات النفقات من السلطة التشريعية وتطور هذا المبدأ أدى إلى ظهور الميزانية العامة؛
- إلزام الحكومة بأن تقدم للسلطة التشريعية بعد انتهاء السنة المالية، بيان الحسابات الختامي عن الميزانية؛
- إنشاء لجان للحسابات العامة في المجالس التشريعية تتولى فحص الحساب الختامي وتقديم تقاريرها إلى تلك المجالس قبل مناقشتها لهذا الحساب.

وكانت إنجلترا أول من عمل بالمبادئ الثلاثة السابقة ثم تبعتها معظم الدول إلى الأخذ بها، وتطلب العمل بها وقت طويل وذلك لاختلاف الأنظمة السياسية في الدول وتطور الأنظمة المالية فيها.

وأول شكل للرقابة المالية كان في فرنسا وذلك بإنشاء غرف التفتيش من طرف الملك SAINT LOIS سنة 1256 التي كانت تقوم بفحص حسابات أملاك الدولة²، وعندما جاءت الثورة الفرنسية

¹- طارق الساطي، مرجع سابق، ص 17.

²- محمد رسول العموري، مرجع سابق. ص 139.

الفصل الثاني: أهمية الحوكمة في الرفع من أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

1789 ظهرت سلطة البرلمان في مناقشة النفقات وظهرت معها لجان برلمانية تتولى مراقبة عمل الحكومة في مدى تقيدها بالقوانين والدقة في إنفاق الأموال العامة¹.

أما في إنجلترا فقد تم سنة 1861 إنشاء لجنة نيابية مهمتها التحقق من مدى تمسك الحكومة بالقانون والإخلاص والدقة في إنفاق الأموال المخصصة لها من قبل السلطة التشريعية، سميت هاته اللجنة لجنة الحسابات العامة مكونة من 15 عضو ويترأسها عضو من حزب المعارضة².

وقد أخذت باقي الدول بنظام اللجان البرلمانية المالية إلا أنها اختلفت في تحديد أصول تشكيلها وأساليب عملها، ونطاق اختصاصها حسب اختلاف الأوضاع الدستورية والقانونية بينها.

إن فكرة إنشاء لجان نيابية لم تكن كافية لمراقبة الحكومة في تنفيذها للميزانية وذلك كون هذا العمل يتطلب تخصص فني في التدقيق وإطلاع واسع على أصول تنظيم الحسابات ومراجعتها والعلم بخبايا الإدارة المالية، ونظرا للطابع السياسي للجان النيابية وعدم علمها بالأمور السالفة الذكر وعدم تفرغها لذلك رأت المجالس النيابية " البرلمانات " أنها بحاجة ماسة إلى هيئة فنية مستقلة تقوم برقابة نيابة عنها لتزودها بتقارير تستند إليها في مناقشتها للحساب الختامي، ومنه كان أول ظهور لهذا النوع من الرقابة "الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة " .

وفيما يلي اهم المحطات التاريخية التي مرة بها الأجهزة العليا للرقابة المالية بعد الحرب العالمية الثانية.

✓ **تأسيس المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الإنتوساي (INTOSAI) :**
تأسست المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عام 1953 بمبادرة من كوبا، حيث بدأت بـ 34 جهازاً رقابياً لتصبح اليوم منظمة عالمية تضم أكثر من 195 عضواً، وتعمل الإنتوساي كمنظمة مهنية تهدف إلى تبادل الخبرات وتعزيز الحوكمة الرشيدة على مستوى العالم.

✓ **إصدار المعايير الدولية للرقابة المالية :** أصدرت الإنتوساي المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية التي تشكل الإطار المهني العالمي للتدقيق في القطاع العام. وتستند هذه المعايير إلى

³-Joël molivier, **histoire de droit des finances publiques**, Economica, France, 1988 , p103

² - محمد رسول العموري، مرجع سابق، ص 140.

مبادئ جوهرية رسخها إعلان ليما (1977)¹ ، الذي يعد بمثابة الدستور العالمي لاستقلالية الرقابة المالية، ويهدف إلى توحيد منهجيات التدقيق وجودة التقارير .

✓ تأسيس المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأربوساي): بنفس المبادئ الدولية للإنتوساي، تأسست المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عام 1976 في القاهرة؛ تهدف "الأربوساي" إلى تعزيز التعاون الرقابي بين الدول العربية، وتطوير الكفاءات المهنية وفقاً للمعايير الدولية، بما يضمن حماية المقدرات العربية وترسيخ قيم النزاهة والشفافية في المؤسسات العامة².

2- الأجهزة العليا للرقابة المالية.

سبق وأن ذكرنا في التعريف بأن الرقابة المالية العليا تقوم بها أجهزة متخصصة تتميز باستقلاليتها وتتمتع بصلاحيات كبيرة في مجال الرقابة على المال العام، وفي هذا المطلب سوف نتطرق إلى هذه الأجهزة تعريفها خصائصها وتنظيمها.

1-2 تعريف أجهزة الرقابة المالية العليا.

يعرفها حامد العربي الحضري 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"³

تعرفها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية "إن الجهاز الأعلى للرقابة المالية العامة والمحاسبة هو هيئة عامة تابعة لدولة أو لمنظمة فوق الوطنية التي تمارس نشاط الرقابة المالية العليا في مجال مراجعة حسابات القطاع العام لدى الدولة أو المنظمة فوق الوطنية، وتنفذ الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مهامها الرقابية العامة بطريقة مستقلة وموضوعية. وتختلف مسؤوليات

¹ ISSAI P 01 <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-1-the-lima-declaration/>

² - موقع منظمة الأربوساي على الرابط: <https://www.arabosai.org/>

³ - حامد العربي الحضري، التنسيق في العمل ما بين هيئات الرقابة المالية العليا ومكاتب مراقبة الحسابات، مجلة الرقابة المالية، العدد الأول،

تونس، 1984، ص 04.

الأجهزة المتعلقة بالتدقيق والولاية القضائية بحسب أولوياتها المحددة والأطر القانونية التي تعمل فيها"

»¹

من خلال ما سبق يمكننا أن نستخلص أن أجهزة الرقابة المالية العليا تتميز بمجموعة من الخصائص، لا نجدها في باقي أجهزة الرقابة المالية لدولة.

2-2 خصائص الأجهزة العليا للرقابة المالية.

تتصف أجهزة الرقابة المالية العليا بمجموعة من الخصائص، تميزها عن باقي أجهزة الرقابة المالية بحكم مكانتها في منظومة الرقابة المالية في الدولة، سنأتي على ذكرها فيما يلي:

- **صفة العليا:** تصف أجهزة الرقابة المالية بصفة العليا، لأنها تعتبر أعلى هيئة للرقابة المالية في النظام الرقابي للدولة وتستمد صفة العليا من القانون الذي بموجبه تم إنشاؤها ألا وهو الدستور، وهو الضامن لاستقلاليتها، وفي هذا نجد بأن معظم أجهزة الرقابة المالية في دول العالم تم إنشاؤها بموجب الدستور. ففي الجزائر دستور 1976 هو الذي نص على إنشاء مجلس المحاسبة الجزائري وسوريا دستور 1950، والعراق دستور 1925، وليبيا 1951، والإمارات العربية المتحدة دستور 1971 والأردن 1952، ولبنان دستور 1926².

- **الاستقلالية:** تعتبر من أهم الخصائص التي تتمتع بها أجهزة الرقابة المالية العليا، والتي تميزها عن باقي أجهزة الرقابة الأخرى؛ ونقصد بالاستقلال هنا، الاستقلال القانوني والتنظيمي عن السلطة التنفيذية، ولا نعني استقلال الجهاز عن السلطة بل استقلال أعضائه وهم المسؤولون عن اتخاذ القرارات وأهم شيء في الاستقلال التنظيمي والقانوني الاستقلال المالي والإداري والاستقلال الوظيفي³. لكي تقوم الأجهزة العليا بدورها تحتاج إلى أموال لتغطية تكاليف النشاط الرقابي، فكلما قلة ميزانياتها قل أداؤها.

¹ - تنظيم الإنتوساي، تعريف الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة يمكن الاطلاع عليه من خلال الرابط: <https://www.intosai.org>

¹ - من إعداد الباحث بالاعتماد على موقع كل جهاز، الروابط موجودة ضمن الموقع الرسمي للاربوساي.

² - ديوان المراقبة العامة للمملكة العربية السعودية، الوسائل الكفيلة بتدعيم استقلال الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، بحث مقدم في إطار اشغال المؤتمر الثالث لمجموعة العمل للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في الدول العربية، للمملكة العربية السعودية، 1983، ص 08.

الفصل الثاني: أهمية الحوكمة في الرفع من أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

- التسمية: تختلف تسمية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في البلدان العربية من بلد إلى آخر، وذلك حسب ما يطلقه المشرع على الجهاز الأعلى للرقابة المالية، وفي هذا نجد عدة تسميات مستعملة منها ديوان المحاسبة، والجهاز المركزي للمحاسبة، ودائرة الحسابات، محكمة الحسابات، ومجلس المحاسبة.

وفيما يلي جدول يبين تسمية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في بعض البلدان العربية.

جدول رقم 04 يبين تسمية أجهزة الرقابة المالية العليا في الدول العربية

البلد	تسمية الجهاز
الجمهورية التونسية	دائرة المحاسبات
الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية	مجلس المحاسبة
المملكة المغربية	المجلس الأعلى للحسابات
جمهورية جيبوتي	مجلس المحاسبة والانضباط الميزاني
الجمهورية الإسلامية الموريتانية	محكمة الحسابات
جمهورية مصر العربية	الجهاز المركزي للمحاسبات
الجمهورية اليمنية	الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة
الجمهورية العربية السورية	الجهاز المركزي للرقابة المالية
سلطنة عمان	جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة
الإمارات العربية المتحدة	جهاز الرقابة المالية
المملكة العربية السعودية	الديوان العام للمحاسبة
دولة فلسطين	ديوان الرقابة المالية والإدارية
مملكة البحرين	ديوان الرقابة المالية والإدارية
جمهورية العراق	ديوان الرقابة المالية الاتحادي
المملكة الأردنية الهاشمية	ديوان المحاسبة
دولة قطر	ديوان المحاسبة

الفصل الثاني: أهمية الحوكمة في الرفع من أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

ديوان المحاسبة	دولة الكويت
ديوان المحاسبة	دولة ليبيا
ديوان المحاسبة	الجمهورية اللبنانية
ديوان المراجعة القومي	جمهورية السودان
مكتب المراجع العام	جمهورية الصومال الفيدرالية
وزارة المالية والميزانية	جمهورية جزر القمر المتحدة

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على موقع الاربوساي

من خلال الجدول نلاحظ أن جميع الدول التي تتبع النموذج الفرنسي تسمى أجهزتها مجلس أو محكمة الحسابات في حين ان البلدان التي تتبع النموذج الإنجليزي فهي تسمى أجهزتها ديوان أو جهاز مثل فلسطين ومصر أو ديوان مثل العراق، تغلب تسمية ديوان على الأجهزة العليا للرقابة المالية في الدول العربية.

حسب ابن خلدون يرجع اصل كلمة ديوان الى تشبيهه بليغ لكسرى بكفاءة وسرعة اعوانه وهم يقوم بالحساب " حيث يقال أن كسرى نظر يوما إلى كتاب ديوانه وهم يحسبون على أنفسهم كأنهم يحادثون فقال ديوانه أي مجانيين بلغة الفرس فسمي موضعهم بذلك وحذفت الهاء لكثرة الاستعمال تخفيفا فقل ديوان ثم نقل هذا الاسم إلى كتاب هذه الأعمال المتضمن للقوانين والحسابات ، وقيل إنه اسم لجني او شيطان بالفارسية سمي الكتاب بذلك لسرعة نفوذهم في فهم الأمور ووقوفهم على الجلي منها والخفي وجمعهم لما شذّ وتفرّق ثم نقل إلى مكان جلوسهم لتلك الأعمال وعلى هذا فيتناول اسم الديوان كتاب الرسائل ومكان جلوسه بباب السلطان" ¹.

- الوظيفة: تختلف وظيفتها على وظائف الأجهزة الاخرى للرقابة وهذا بشمولية رقابتها وأثرها على حياة المواطنين بحيث تعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية وتشارك الحكومات في تقييم السياسات العامة وإدارة شؤون الدولة وضمان رقابة المالية والمحاسبة والرفع من مستويات الحوكمة الرشيدة، كما تساهم من خلال

¹ - مقدمة ابن خلدون، الفصل الرابع والثلاثون، في مراتب الملك والسلطان والقابها (ديوان الاعمال والجبايات)، الصفحة 302.

اعمالها الرقابية في زيادة قدرة الحكومات على تعزيز شفافية وتحسين الأداء وضمان المساءلة، كما تساهم في مكافحة الفساد في المنشآت والأجهزة العامة.

2-3 أنواع الأجهزة العليا للرقابة المالية.

تتميز الأجهزة العليا للرقابة العليا على الأموال العامة بالتعدد والتنوع، ويستقر فقهاء القضاء المالي على ثلاثة نماذج أساسية¹. نموذج المحاكم ويكون اما برئيس واحد، أو بمجلس ادارة، النموذج البرلماني ويكون اما برئيس واحد أو بمجلس ادارة، نموذج جزء من السلطة التنفيذية،

- **نموذج المحاكم:** يتميز هذا النوع من الأجهزة باستقلال وظيفي وعضوي عن الجهازين التنفيذي والتشريعي، كما يتميز عامة بممارسة الرقابة اللاحقة، يتشكل في شكل محاكم ويكون اما برئيس واحد مثل الجزائر والمغرب أو بمجلس ادارة، له ناظر عام وكتابة ضبط وموظفو الرقابة فيه لديهم صفة القضاة، ومن البلدان التي تعمل بهذا النموذج نجد فرنسا، ايطاليا، اسبانيا، بلجيكا، الجزائر وموريتانيا.

- **النموذج البرلماني:** ويتسم هذا النظام في كونه يسند الرقابة العليا لشخص المراقب أو المدقق العام، أو مجلس ادارة ويتميز هذا النموذج بتبعيته المطلقة للسلطة التشريعية، كما يتميز بتدخله في تقديم تقارير نقدية حول الحكامة الشاملة، واشرافه على هيئات التدقيق ونجد من بين أهم الدول التي عملت بهذا النموذج انجلترا، والولايات المتحدة الأمريكية وكندا، والهند.

- **النموذج جزء من السلطة التنفيذية:** يتميز هذا النموذج بكون الاجهاز الاعلى للرقابة المالية يعتبر مثل احدى الوزارات التابعة للسلطة التنفيذية فقط يكون تابع مباشرة إلى رئيس الجمهورية في النظام الرئاسي أو الوزير الأول أو الملك في بعض البلدان التي لديها النظام الملكي، ويقدم تقاريره مباشرة إلى الرئيس أو الملك، يتميز بصلاحيات واسعة في مجال الرقابة.

¹ - محمد حركات، مرجع سابق، ص235.

الفصل الثاني: أهمية الحوكمة في الرفع من أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

جدول رقم 05 يبين استقلالية وتنظيم بعض الأجهزة العربية للرقابة المالية

البلد	الجهاز	تعيين القيادة	المهام
الجزائر	مجلس المحاسبة	يعين الرئيس من طرف رئيس الجمهورية	المادة 199 من الدستور: مجلس المحاسبة مؤسسة عليا مستقلة للرقابة على الممتلكات والأموال العمومية. يكلف بالرقابة البعدية على أموال الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية، وكذلك رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة. يساهم مجلس المحاسبة في ترقية الحكم الرشيد والشفافية في تسيير الأموال العمومية وإيداع الحسابات ¹
المغرب	المجلس الأعلى للحسابات	يتبع النظام القضائي الذي يتكون من غرف ومستشارين وقضاة.	الفصلان 147 و149 من الدستور المجلس الأعلى للحسابات المؤسسة العليا للرقابة على الأموال العامة في المملكة،
جيبوتي	مجلس المحاسبة	يتم تعيين رئيس المجلس من بين القضاة الذين لديهم أكثر من 12 سنة يعتمد في تسميته وهيكله على نموذج القضائي	المادة 66 من الدستور مجلس المحاسبة الهيئة العليا للرقابة على الأموال العمومية، ويمارس في هذا الإطار صلاحيات رقابية وأخرى قضائية كما يتمتع المجلس بالاستقلالية وبذاتية التسيير اللازمتين لضمان موضوعية أعماله وحيادها وفعاليتها.
مصر	الجهاز المركزي للحسابات	يتأسسه رئيس يعينه رئيس الجمهورية حسب المادة 216 من الدستور،	المادة 219 من الدستور: يتولى الجهاز المركزي للحسابات الرقابة على أموال الدولة والأشخاص الاعتبارية العامة، والجهات الأخرى التي يحددها القانون، ومراقبة تنفيذ الموازنة العامة للدولة والموازنات المستقلة، ومراجعة حساباتها الختامية ² .
العراق	ديوان الرقابة المالية الاتحادي	يتم تعيين الرئيس من طرف الرئيس بترشيح من رئيس مجلس الوزراء	103 من دستور 2005 يعد ديوان الرقابة المالية الاتحادي مؤسسة مستقلة مالياً وإدارياً
السعودية	الديوان العام للمحاسبة	يتأسسه رئيس يعينه الملك	المواد 79-80 من الدستور: تتم الرقابة على جميع إيرادات الدولة ومصروفاتها والرقابة على كافة أموال الدولة المنقولة والثابتة ويتم التأكد من حسن استعمال هذه الأموال والمحافظة عليها ورفع تقرير سنوي عن ذلك الى مجلس الوزراء، ويبين النظام جهاز الرقابة المختص بذلك وارتباطه واختصاصاته
الكويت	ديوان المحاسبة	يتأسسه رئيس يعين بمرسوم اميري بناء على ترشيح من مجلس الأمة	المادة (151) من الدستور التي نصت على أن ينشأ ديوان للمراقبة المالية يكفل القانون استقلاله، ويكون ملحقاً بمجلس الأمة، ويعاون الحكومة ومجلس الأمة في رقابة تحصيل إيرادات الدولة وإنفاق

¹ - المادة 199 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 2020.

² - المادة 219 من دستور جمهورية مصر العربية

الفصل الثاني: أهمية الحوكمة في الرفع من أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

مصروفاتها في حدود الميزانية، ويقدم الديوان لكل من الحكومة ومجلس الأمة تقريراً سنوياً عن أعماله وملاحظاته			
المادة 119 الدستور: ديوان محاسبة هيئة مستقلة تتولى رقابة إيرادات ونفقات الدولة وطرق صرفها	يعين بمرسوم ملكي باقتراح من مجلس الوزراء	ديوان المحاسبة	المملكة الأردنية الهاشمية

تم اعداد هذا الجدول بالرجوع الى دساتير البلدان المعنية.

3- أنواع الرقابة التي تنفذها هذه الأجهزة.

تمارس أجهزة الرقابة المالية العليا في إطار اختصاصاتها الرقابية ثلاثة أنواع من الرقابة¹.

1.3 الرقابة المالية: تمثل هذه الرقابة المهمة التقليدية للأجهزة العليا للرقابة المالية، وتقتضي هذه المهمة أن يتأكد الجهاز الأعلى للرقابة من أن توفير ضمانات معقولة من خلال جمع الأدلة الرقابية الكافية للمستخدمين، في شكل ابداء رأي رقابي أو تقرير بشأن ما إذا كانت القوائم المالية أو غيرها من أشكال عرض المعلومات المالية يتم تقديمها بشكل عادل وفي كافة الجوانب الجوهرية، وفقاً لأطار اعداد التقارير المالية المعمول بها²

2.3 رقابة الالتزام: تسمى كذلك رقابة المشروعية، وذلك لأنه من خلالها يتم التأكد من أن الجهة الخاضعة للرقابة، قد احترمت جميع النصوص والقوانين التنظيمية المعمول بها في هذا المجال وتتم بالموازاة مع الرقابة المحاسبية، وتهدف إلى التحقق من احترام القوانين والكشف عن التجاوزات³.

يكن الهدف من رقابة الالتزام في القطاع العام، في تمكين الجهاز الأعلى للرقابة من تقييم ما إذا كانت أنشطة الجهات التابعة للقطاع العام متوافقة مع القوانين والنظم التي تحكم تلك الجهات. ويتضمن ذلك إعداد تقارير بشأن مدى التزام الجهة الخاضعة للرقابة بالمعايير الموضوعة⁴

¹- المعيار ISSAI 100، الفقرة 22 من على الربط: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/09/issai-100-arabic.pdf>

²- المعيار ISSAI 200 الفقرة 08 <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2020/12/ISSAI-200.pdf>

³- على عبد العباس نعيم ، الدور الرقابي لهيئات الرقابة المستقلة دراسة مقارنة، الهاشمي للكتاب الجامعي ، ط1، 2016 ، ص 218.

⁴- معيار ISSAI 400 الفقرة 13 يمكن الاطلاع عليه من خلال الرابط:

<https://www.issai.org/wp-content/uploads/2020/12/ISSAI-200.pdf>

3.3 رقابة الأداء : رقابة الأداء تركز على ما إذا كانت التدخلات والبرامج والمؤسسات تعمل وفقاً لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية وما إذا كان مجال التحسين¹، ويتم ذلك بمقارنة الانجاز بالخطوة والنتائج بالقواعد والممارسة بالسياسة، والهدف من ورائها هو الوصول إلى أساس سليم يمكن الاستناد إليه لمقارنة ما تم انجازه والكيفية التي تم بها الانجاز بالخطط والسياسات والقواعد، من أجل الوقوف على فهم الأسباب التي أدت إلى وجود انحراف ايجابي أو سلبي عن تلك الخطط، وذلك من اجل الإجابة عن أسئلة الرقابة الرئيسية وتقديم التوصيات للتحسين.

4- متطلبات الحوكمة في الأجهزة العليا للرقابة المالية.

تعد الحوكمة الضمانة الأساسية لفاعلية الأجهزة العليا في حماية المال العام وتعزيز الشفافية. وتتمحور متطلباتها حول الاستقلالية، ورفع كفاءة الأداء، والالتزام الصارم بأخلاقيات المهنة وإدارة المخاطر، مع ضرورة الامتثال لمعايير الإنتوساي (INTOSAI).

وقد شهد القرن الحادي والعشرون تحولاً جذرياً في الأدوار المنتظرة من هذه الأجهزة؛ إذ لم يعد دورها مقتصرًا على الرقابة التقليدية، بل أصبحت ركيزةً في تعزيز الحوكمة الشاملة عبر مساءلة الإدارات الحكومية ومحاربة الفساد، مما يفرض عليها أن تكون قدوة مؤسسية في التنظيم والنزاهة.

وفي هذا الصدد، يؤكد جوزيف موزر (الأمين العام السابق للإنتوساي) أن استقلالية الجهاز الحقيقية تنبع من شفافيته وقدرته على إطلاع المواطنين والإعلام وأصحاب المصلحة على مصير الأموال العامة، مشدداً على أن هدف المنظمة هو إرساء أنظمة مساءلة تمنح الشعوب حق الرقابة على الإنفاق الحكومي².

تتجسد هذه المتطلبات بشكل معياري في المعيار ISSAI-P12 (حول قيمة وفائدة الأجهزة العليا في إحداث فرق في حياة المواطنين)، والذي يحدد المبادئ الأساسية لضمان استجابة الأجهزة للتحديات المعاصرة وتحقيق الأداء المؤسسي الأمثل.

1.4 الاستقلالية.

¹ - الفقرة 22 من المعيار ISSAI 100 على الرابط: <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/09/issai-100-arabic.pdf>

² رويل يانسن، ترجمة غيداء القاضي، فن التدقيق، محكمة التدقيق الهولندية، ص 19-21.

الفصل الثاني: أهمية الحوكمة في الرفع من أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

لقد حدد اعلان ليما ثمان مبادئ أساسية لضمان استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية من خلال توفر الاطار الدستوري والتشريعي المناسب، و استقلالية المسؤولين فيه و تأمين الحصانة القانونية لهم، وان تساهم من خلال الصلاحيات الواسعة الممنوحة لها في تحسين ادارة المال العام، ويجب ان تكون لها الحرية في الوصول إلى المعلومات التي تحتاجها للقيام بواجباتها، كما يجب ان تكون تقاريرها تتصف بالحيادية والموضوعية ونابعة من استقلاليتها ، كما يجب ان يكون لها جميع الحرية في المطلقة في مضمون تقاريرها و توقيت إصدارها ونشرها وأن تكون لديها الآليات المناسبة لمتابعة نتائجها، وطرح جميع الصعوبات التي تعترضها مهما كان نوعها.

2.4 الشفافية.

ويقصد بها توفيرها لمختلف أصحاب المصلحة بأهدافها وإستراتيجياتها وطرق تحقيقها والأساليب والمعايير المعتمدة؛ ويجب أن تسيير الأجهزة العليا للرقابة المالية مهامها وعملياتها وفق المبادئ التي تدعو إليها ووفق النصوص والقوانين المطبقة وأن تخضع إلى التقييم والمراجعة من طرف جهات مستقلة مختصة وأن تنشر نتائج هاته التقارير للجمهور، كما تتضمن الشفافية في الأجهزة العليا للرقابة المالية ان تقدم تقريرها الرقابية بشكل مبسط والوضوح التي لا يحتاج إلى متخصصين لفهمها وشرح محتواها، كما يجب عليها نشر تقاريرها واحترام المواقيت المحددة للنشر واستخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال لتسهيل الاطلاع على اعمالها.

3.4 النزاهة.

ويقصد بها الامتثال لمدونة قواعد السلوك بالجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، لهذا يجب أن تكون للأجهزة العليا للرقابة المالية مدونات سلوك تتناسب مع المهام الموكلة لها وأن تتأكد من نزاهة موظفيها من خلال وضع آلية لتأكد من مدى الالتزام مدونات السلوكيات المهنية.

4.4 المشاركة.

يجب على الأجهزة العليا لرقابة المالية تبني استراتيجيات تواصل مع اصحاب المصالح والمواطنين تهدف إلى توضيح الدور الذي تقوم به كمدقق مالي مستقل للقطاع العام وأهمية ذلك في تعزيز الشفافية والمساءلة، ويكون ذلك باستغلال وسائل الاعلام والصحافة من اجل تسهيل ذلك، كما يمكنها اجراء مشاركة المواطنين في اعمالها الرقابية دون المساس باستقلاليتها،

كما يجب ان تكون لها علاقات حسنة مع الهيئات الخاضعة لي الرقابة وأصحاب المصالح، وتقديم المعلومات المتعلقة بالرقابة في حدود الصلاحيات الممنوحة لها وفي الوقت المناسب، ويجب عليها القيام بتحليل التقارير الرقابية على حدي وتحديد الاتجاهات العامة للمخالفات وتحديد اسبابها وإسداء التوصيات المناسبة، كما يجب عليها تقديم المشورة إلى اصحاب المصالح مثل البرلمان لكيفيات استغلال نتائجها الرقابية قصد تحقيق النتائج المرجوة¹.

5.4 الفعالية والاستجابة

ينبغي على الأجهزة العليا للرقابة المالية ان تكون على اطلاع كافي بتطلعات المواطنين وتوقعاتهم والاستجابة لهم ، كما يجب عليها ان تتوافق برامجها الرقابية مع القضايا الاستراتيجية التي تؤثر في المجتمع، أن تقوم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ووفقا لتفويضها والمعايير المهنية المطبقة بتنفيذ جميع الانواع الرقابية، الرقابة على البيانات المالية، والقيام بالرقابة على الاداء، ورقابة الالتزام أو رقابة المشروعات، بكل كفاءة و فعالية في جميع المسائل المتعلقة بإنفاق المال العام، كما يجب لها أن تتجاوز بشكل مناسب ووفقا لتفويضها مع المخاطر المختلفة مثل: جرائم الفساد والتحايل والتلاعب بالمال العام. كما ينبغي لهاته الأجهزة ان تقدم تقاريرها الرقابية إلى السلطة التشريعية أو اي هيئة عامة مسؤولة اخرى عند الاقتضاء.

6.4 الرقابة والتقييم:

تسهم عملية الرقابة والتقييم في تحسين الأداء الداخلي للجهاز الرقابي، من خلال تمكينه من إجراء الإصلاحات اللازمة أو وضع برامج رقابية مواءمة وفورية استنادا إلى ما توفره نتائج التقييم من بيانات موثوقة تعد أساسا لتوجيه عملية تخطيط الرقابة الإستراتيجية، وتحديد الأولويات، وتخصيص الموارد بما يحقق اهداف التأثير والفعالية الرقابية المنشودة. كما يسهم توقع المخاطر العالية في القضايا النوعية في استجابة فاعلة وملهمة تمكن من إحداث التغييرات المرجوة في الأوقات الملائمة، وذلك في ضوء التطورات المتسارعة رقابيا وتقنيا وماليا واقتصاديا ومناخيا وغيرها²

¹ - issai-12 sur- https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/09/issai_12-fr.pdf p 06-08

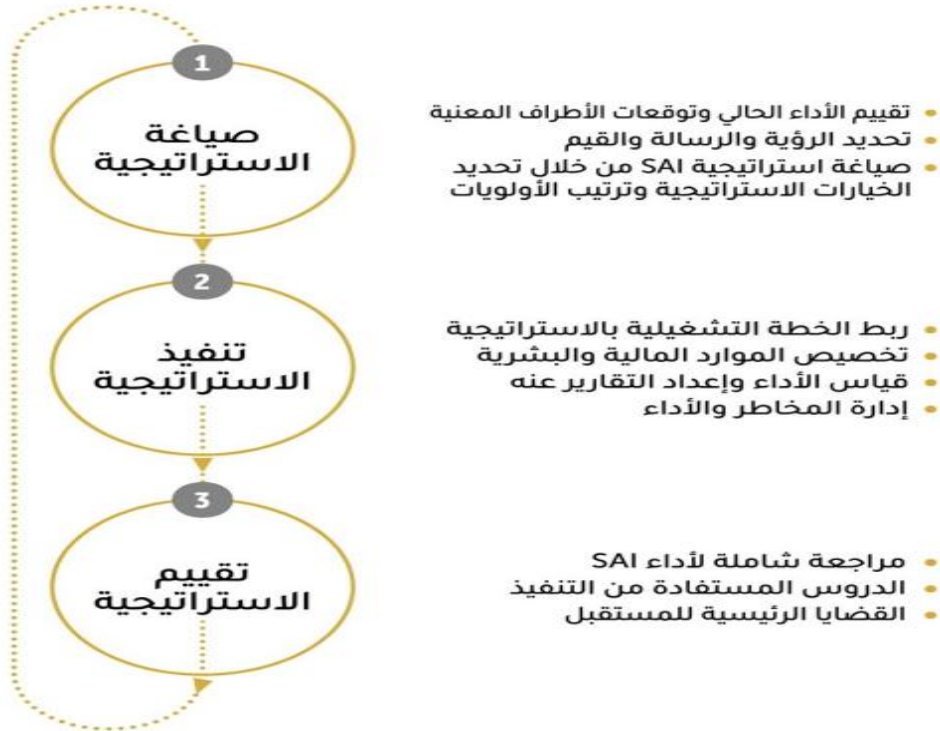
² مجلة الرقابة المالية، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والإدارية، العدد 87، الصفحة 05.

5. آليات الحوكمة في الأجهزة العليا

من أجل بلوغ الأجهزة العليا مستويات حوكمة عالية، يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية تبني آليات متكاملة، مثل الإدارة الاستراتيجية من أجل رصد الأهداف والخطط، إدارة المخاطر لتحديد وتقييم التهديدات، تطبيق قياس الأداء. هذه الآليات والآليات أخرى من شأنها تعزيز الشفافية والمساءلة، وتزيد من جودة الأعمال، مما يضمن كفاءة التدقيق والامتثال لمعايير الإنتوساي، خاصة مع تزايد التحديات.

1.5 الإدارة الاستراتيجية: تشتمل الإدارة الاستراتيجية للأجهزة العليا للرقابة على سياسات وإستراتيجيات وتقنيات تهدف إلى توجيه قيادة الأجهزة العليا للرقابة واهتمام الموظفين وسلوكهم نحو التحسين المستمر والشامل لأداء الأجهزة العليا للرقابة بما يتماشى مع التغييرات المرغوبة المحددة في الخطة الإستراتيجية، تعمل الإدارة من أجل تحقيق النتائج، حيث يقوم الجهاز الأعلى للرقابة بتوجيه المدخلات والعمليات نحو

المراحل الرئيسية الثلاث لعملية الإدارة الاستراتيجية لـ SAI



أهداف أداء محددة بوضوح، كما تساهم في تعزيز الشفافية في الأجهزة العليا وتقارير عن أداء الأجهزة

العليا يمكن لمختلف الجهات المعنية وأصحاب المصلحة باستغلالها في الرقابة والتقييم وتشمل الإدارة الإستراتيجية على ثلاثة مراحل أساسية¹

2.5 إدارة المخاطر.

الأجهزة العليا للرقابة ليست بمنأى عن الاضطرابات أو المخاطر كما هو الحال مع أية مؤسسة أخرى من المؤسسات العامة أو الخاصة، لذلك ينبغي على الأجهزة العليا للرقابة المالية ان تقوم بإدارة جميع المخاطر الناشئة والتي يمكن ان تكون لها اثار على نتائج الرقابة مثل الفساد، كما يجب عليها ان تواكب التوجهات الدولية في الرقابة وان تعزز من قدراتها من خلال الاليات المتاحة وتشمل عملية إدارة المخاطر التعرف على المخاطر، تقييم المخاطر، تحديد عواقب المخاطر، معالجة المخاطر، رصد المخاطر².

3.5 ادارة الجودة

تعتبر إدارة الجودة من بين اهم المتطلبات وهي الضامن للأجهزة العليا للرقابة المالية بأن تكون عند حسن ثقة المواطنين وأصحاب المصلحة وان تكون مؤسسة يحتذى بها ، ويتم ذلك من خلال الرفع من جودة المخرجات الرقابية لتعكس استقلالية و مصداقية الأجهزة ، لذلك يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية بأن تعمل على وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى ترسيخ ثقافة الجودة في الأعمال الرقابية، كما يجب أن يكون هناك طريقة لتقييم الأعمال ومدى التزام المنتسبين بأخلاقيات مهنة التدقيق والمعايير الموضوعية في ذلك واحترام صلاحياتها وعدم تجاوزه، كما يجب ان يشمل هذا التقييم جميع المستويات في الجهاز دون استثناء، ويرتكز نظام ضمان الجودة على ما يلي:

- القيادة والمسؤولية: تتحمل قيادة الجهاز العليا المسؤولية الكاملة عن جودة العمل الرقابي وفعالية نظام الجودة. أن تكون القيادة مسؤولة ومساءلة عن الجودة؛ بالجودة من خلال تصرفاتها وسلوكياتها³؛
- المتطلبات الأخلاقية: الالتزام الصارم بقواعد السلوك المهني والنزاهة والاستقلالية.

¹ دليل الاسترشادي للإدارة الإستراتيجية للمنظمات ، منشور على موقع المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبة على الرابط: <https://www.arabosai.org/fileadmin/Contenu/Publications/03-Guidelines/1679646927.pdf>

² نفس المرجع السابق.

³ - 140 ISSAI المتعلق برقابة الجودة في الأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبة. https://www.issai.org/wp-content/uploads/2025/01/AR_ISSAI_140.pdf

الفصل الثاني: أهمية الحوكمة في الرفع من أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

- تخطيط وتصميم المهام: التخطيط للعمليات الرقابية، تقييم المخاطر الجوهرية، وتحديد نطاق التدقيق لضمان تغطية شاملة.
- أدلة الرقابة والتوثيق: الحصول على أدلة كافية وملائمة لدعم الاستنتاجات، وتوثيق كافة الأعمال بشكل تفصيلي.
- الإشراف والمراجعة: إرساء نظام للإشراف المستمر على فرق العمل والمراجعة اللاحقة (الداخلية) للملفات لضمان تطبيق المعايير.
- تأهيل الموارد البشرية: توفير التدريب المستمر لامتلاك المهارات والخبرات اللازمة.
- تقييم الأداء والتحسين،

4.5 بناء القدرات المهنية والمؤسسية.

يجب على الأجهزة العليا ان تسعى دوما الى تعزيز قدراتها البشرية والفنية وان تتأكد من قدرتها على انجاز مهامها بالجودة والكفاءة المطلوبة ويتم ذلك من خلال التشجيع على التعلم وتبادل المعارف والتدريب المستمر والالتزام بالمعايير المهنية، لذلك يجب ان تلتزم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بتطوير التعلم والتدريب لجميع الموظفين، تقييم القدرات المهنية للموظفين واعداد استراتيجيات للتكوين تستجيب للاحتياجات ويمكن الاستفادة من الخبرات الخارجية في تعزيز بناء القدرات ، كما يجب على الأجهزة مساهمة التطورات الناشئة مثل استخدام تكنولوجيا المعلومات. الخ

تكمن أهمية تبني هذه المبادئ في تعزيز الثقة العامة بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من خلال ترسيخ الشفافية والنزاهة، وضمان جودة المخرجات الرقابية ومصادقيتها عبر التقييم المستقل والمشاركة المجتمعية، مما يؤدي في النهاية إلى تحقيق مساءلة فعالة تحمي المال العام وتدعم التنمية المستدامة.

5.5 قياس الأداء في الأجهزة العليا للرقابة المالية.

لقد قامت منظمة الإنتوساي بتطوير عدة أدوات لتقييم أداء الأجهزة العليا مثل: (IntoSAINT) التقييم الذاتي لنزاهة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تم اعتمادها في سنة 2017 ، وهو يشمل جانب مهم من جوانب الحوكمة و هو النزاهة اين يتم استخدام هذه الآلية لإجراء تقييم ذاتي للنزاهة من خلال تحليل المخاطر التي قد تتعرض لها نزاهة أجهزتها فضلا عن تقييم مستوى نضج أنظمتها لرقابة

الفصل الثاني: أهمية الحوكمة في الرفع من أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

النزاهة باعتبار الإنتوساينت آلية مهمة لتطبيق المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بأخلاقيات المهنة¹، ولقد كانت المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من المنظمات التي سباقة في تبني هاته الآلية ضمن خطتها لسنة 2018-2022 حيث وضعتها ضمن أولوياتها من أعلى استخدام هاته الأداة ضمن خطتها الاستراتيجية.²

كما طورت المنظمة أداة أخرى وهي أكثر شمول وتمس جميع أنشطة الأجهزة العليا للرقابة بما فيها جانب الحوكمة و الإدارة الاستراتيجية وتتمثل هاته الآلية في اطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (SAI PMF) تم اعتماده في سنة 2014 وتم تحديثه في سنة 2022، وهو أداة متميزة لقياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية يشمل جميع الوظائف في الأجهزة العليا للرقابة المالية بما فيها الحوكمة الداخلية وإخلاقيات المهنة و جودة الاعمال الرقابية ، مما يعطي نظرة شاملة لأنظمة المؤسسة ومعاييرها وأفرادها ونتائجها ، الهدف من التقييم هو مساعدة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على تقييم مدى جودة أدائها ، وتكمن أهميته في انه تقييم طوعي قائم على الأدلة يمكن استخدامه من قبل أي جهاز أعلى للرقابة ، بغض النظر عن نماذج الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وصلاحياتها وتقويضاتها القانونية وهيكلها الإداري والسياق الوطني ومستوى التنمية، طالما أن الجهاز يعتمد على إطار الإنتوساي للتصريحات المهنية IFPP ذات صلة .

ويشمل هذا التقييم ستة محاور تتمثل في: الاستقلالية والإطار القانوني، الحوكمة الداخلية والأخلاقيات، جودة التدقيق وإعداد التقارير، الإدارة المالية والأصول وخدمات الدعم، الموارد البشرية والتدريب، التواصل وإدارة أصحاب المصلحة كما هو مبين في الشكل اسفله:

¹ - التقييم الذاتي لنزاهة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة يمكن الاطلاع عليها من خلال موقع منظمة الإنتوساي على الرابط:

<https://www.intosai.org>

² - الخطة الاستراتيجية للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة للفترة 2018-2022 يمكن الاطلاع عليها من خلال الرابط:

<https://www.intosaicbc.org/wp-content/uploads/2018/10/SDP-ARABOSAI.pdf>

الفصل الثاني: أهمية الحوكمة في الرفع من أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

شكل رقم 05 إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.



المصدر: دليل الاسترشادي للإدارة الإستراتيجية للمنظمات، منشور على موقع المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على الرابط: <https://www.arabosai.org/fileadmin/Contenu/Publications/03-Guidelines/1679646927.pdf>

من خلال الشكل المبين أعلاه نلاحظ أن إطار قياس الأداء للأجهزة يشمل جميع الوظائف في الأجهزة العليا للرقابة المالية ويعتبر من أفضل أدوات التقييم، حيث توجد عدة أدوات لتقييم الأجهزة العليا أخرى لم نتطرق لها يمكن الرجوع إلى الملحق رقم 01، وفيما يلي سنقوم بدراسة نتائج قياس الحوكمة في الأجهزة العليا للرقابة المالية بناء على نتائج آخر تقرير عالمي لقياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة لسنة 2023.

6. واقع الحوكمة في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

من خلال تحليل ودراسة التقرير العالمي لتقييم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة لسنة 2023، الذي يعد نتاج جهد تعاوني داخل الإنتوساي، يتم اعداده كل ثلاث سنوات بناء على استقصاء يشمل ردوداً من الأجهزة العليا للرقابة من جميع مناطق الإنتوساي، يتكون من 170 سؤالاً بشكل أساسي، ويهدف التقرير إلى رصد وضع الأجهزة العليا للرقابة في ضوء التطورات العالمية، ويهدف أيضاً إلى الوصول لفهم أفضل لأداء الأجهزة العليا للرقابة وكفاءاتها، وذلك من خلال تقديم لمحة عامة عن ممارساتها، بدءاً من الهيكل المؤسسي، وصولاً إلى ممارسات الرقابة، بما في ذلك الجهود المبذولة لإحداث تأثير من خلال عملها¹ يحتوي التقرير على خمسة فصول.²

1.6 تراجع استقلالية الأجهزة العليا للرقابة: يتم قياس الاستقلالية بالرجوع الى المبادئ الثمانية التي حددها اعلان ليما بشأن استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية وحسب تقرير 2023 فقد شهدت استقلالية الأجهزة العليا تراجعاً بشكل عام حيث كانت عند النقطة 73 بينما كانت عند النقطة 74 في سنة 2020 اما عن المبادئ التي شهدت تراجع في المبادئ المبدأ 1: مدى كفاية الإطار القانوني، والمبدأ 4: الوصول إلى المعلومات، والمبدأ 8: الاستقلالية المالية والإدارية. ويشير التحليل إلى أنه لا يوجد متغير سياقي واحد يمكن أن يفسر مستويات مؤشر استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة، ولكن هناك نمط من الدرجات الأعلى في مؤشر الجهاز الأعلى للرقابة في البلدان التي تتمتع بمستوى أعلى من المساءلة الأفقية. بشكل عام، اما بخصوص استقلالية الأجهزة العليا للرقابة في منطقة الأربوساي فقد سجلت تحسن ملحوظ مقارنة بسنة 2020 فقد ارتفعت من 62 الى 67 نقطة لكنها تبقى تحت المستوى العالمي بـ 07 نقاط كاملة وهذا يعتبر تحدي كبير، كما أشار التقرير الى أن درجات استقلالية الأجهزة العليا للرقابة ترتفع مع ارتفاع

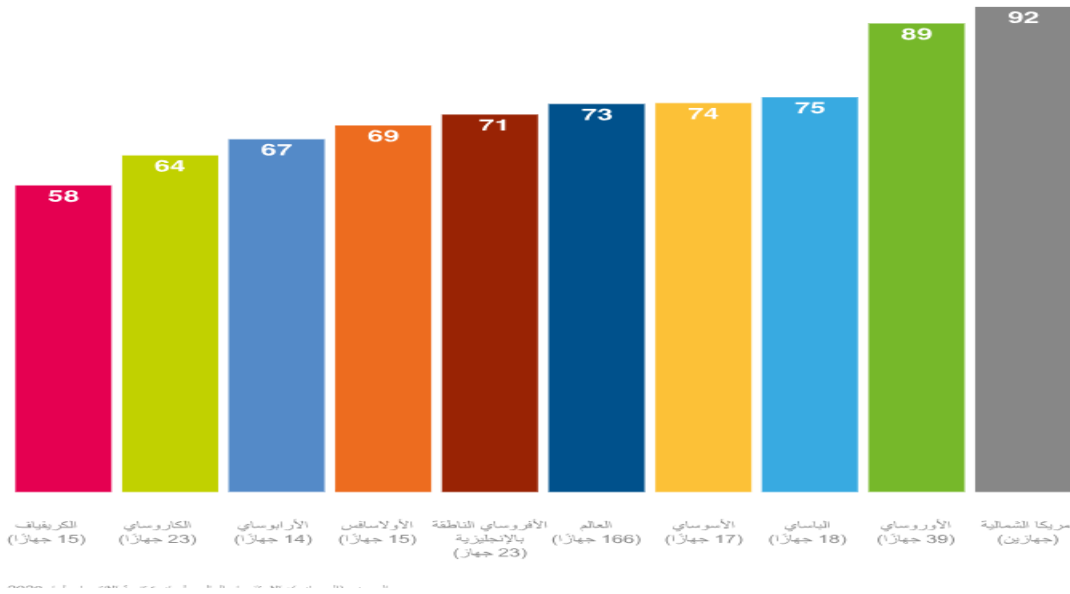
¹ - تقرير التقييم العالمي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة متوفر على موقع مبادرة الإنتوساي للتنمية <https://gsr.idi.no/ar/sai-governance>

² - نفس المرجع السابق

الفصل الثاني: أهمية الحوكمة في الرفع من أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

مستويات الديمقراطية والمساءلة الأفقية. وفيما يلي شكل بياني يوضح درجات استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية حسب التقرير العالمي لسنة 2023.

شكل رقم 06 درجات استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية حسب التقرير 2023



- **مدى كفاية الإطار القانوني:** تسجيل انخفاض في مدى كفاية الاطار القانوني حيث كانت 68 في سنة 2020 لتتخفض الى 66 في سنة 2023، وأشار التقرير الى انه لا تزال عدم ملائمة الإطار القانوني في الغالب تمثل مشكلة في البلدان ذات الدخل المنخفض لا سيما في الافروساي.
- **الوصول إلى المعلومات:** كشف تقرير التقييم العالمي للأجهزة العليا للرقابة الأخير عن انخفاض حاد في درجات الوصول الكامل وغير المقيد إلى المعلومات في الوقت المناسب. ويستمر هذا الاتجاه مع انخفاض ثلاث نقاط عما كان عليه الحال في عام 2020 حيث كانت عند النقطة 74 في سنة 2020 لتتخفض الى 73 في سنة 2023، ويفسر التقرير سبب التراجع بتغير وضع الأجهزة العليا للرقابة من التمتع بإمكانية الوصول "في الغالب" إلى المعلومات، إلى التمتع بإمكانية وصول محدودة أو معدومة إلى المعلومات. وتشير بيانات التوزيع الإقليمي إلى أن جميع المناطق قد واجهت تحديات متزايدة في الوصول إلى المعلومات

- **الاستقلالية المالية والإدارية:** كشف تقرير التقييم العالمي للأجهزة العليا للرقابة الأخير عن انخفاض حاد في درجات الاستقلالية المالية والإدارية حيث بعد ما كان عند حدود 66 في سنة 2020 أصبح 62 في سنة 2023، حيث كشفت نتائج الاستقصاء انه 20 % فقط من الأجهزة تقدم ميزانياتها مباشرة الى البرلمان بينما تقدمها 74 % من الأجهزة العليا للرقابة أولاً إلى وزارة المالية التي تحدد الميزانية قبل تقديمها إلى السلطة التشريعية. لذلك، تؤدي السلطة التشريعية دوراً محدوداً في ضمان حصول الجهاز الأعلى للرقابة على موارد كافية ومناسبة للوفاء باختصاصاته
- **تدخل السلطة التنفيذية:** حيث بينت نتائج التقرير عن وجود 43% فقط من الأجهزة العليا للرقابة التي إطارها القانوني يمنح الجهاز الأعلى للرقابة حق الطعن أمام المحكمة العليا ضد التدخل المزعوم من جانب السلطة التنفيذية.
- **حرية اختيار البرنامج الرقابي والإجراء التالي للمهام الرقابية:** بينت النتائج عن وجود 34 % من الأجهزة العليا للرقابة لديها قيوداً بالغة في قدرتها على اختيار برنامجها الرقابي، كما أفادت 27 % من الأجهزة العليا للرقابة عن مواجهتها للعديد من المعوقات في تخطيط المهام الرقابية وتنفيذها.
- **حرية اعداد ونشر التقرير:** حيث بينت النتائج أن 16% من الأجهزة العليا للرقابة أفادت بأنها تعرضت لعرقلة شديدة في تقديم التقارير الرقابية، بينما أفادت 75% من الأجهزة العليا للرقابة بتمتعها بالحرية الكاملة في تقديم التقارير. كما بينت النتائج انه هناك 66% من الأجهزة العليا للرقابة تتمتع بالحرية الكاملة في نشر التقارير. كما حافظت المستويات المتعلقة بتحديد المحتوى وتوقيت النشر على ثباتها، إذ أفادت 14% من الأجهزة العليا للرقابة بعدم تمتعها بحرية نشر التقارير الرقابية.
- 2.6 مستويات مقبولة في النزاهة:** بينت النتائج ان هناك 95% من الأجهزة العليا للرقابة لديها قواعد للأخلاقيات المهنية، وقد أفادت 87% من الأجهزة العليا للرقابة أن موظفيها يتمتعون بإلمام كافٍ أو جزئي بقواعد الأخلاقيات المهنية. وترصد 77% من الأجهزة العليا للرقابة عملية تطبيق قواعد الأخلاقيات المهنية بشكل كامل أو إلى حد كبير. ويلاحظ أيضاً وجود علاقة عكسية بين مستويات الفساد في البلدان وانتشاره وبين وجود نظام فعال وقوي للتعامل مع انتهاكات النزاهة في القطاع العام، مما يشير إلى أن الدول التي تتمتع بهذا النظام تكون أكثر استعداداً لتطبيق إجراءات النزاهة¹.

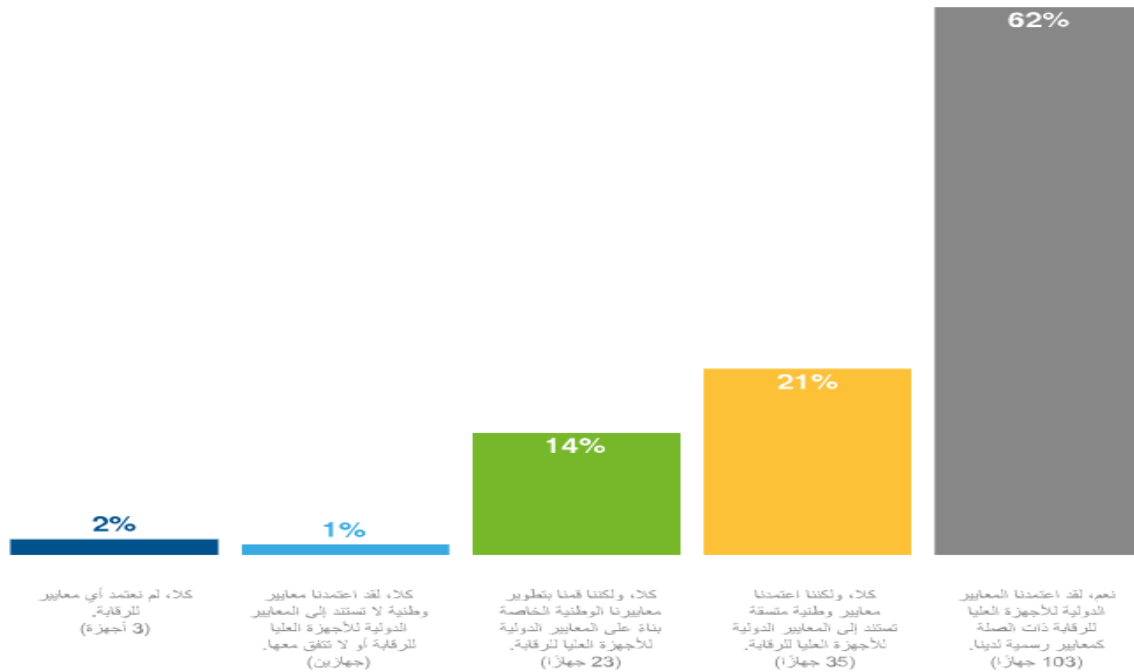
¹ تقرير التقييم العالمي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة متوفر على موقع مبادرة الإنتوساي للتنمية <https://gsr.idi.no/ar/sai-governance>

الفصل الثاني: أهمية الحوكمة في الرفع من أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

3.6 تحسن في إدارة الجودة : حددت نتائج الاستقصاء ان حوالي 85 % من الأجهزة العليا للرقابة لديها سياسات وإجراءات لضمان جودة مهام الرقابة المالية ورقابة الأداء ، وتقل النسبة قليلاً لرقابة الالتزام حيث تبلغ (80%). تتم إدارة الجودة على مستوى المشاركة في 73% من الأجهزة العليا للرقابة عبر مختلف المجالات الرقابية. كما تتمتع 61 % من الأجهزة بنظام لتقييم مخاطر الجودة وتتمتع ثلثي الأجهزة العليا للرقابة بنظام لمراقبة الجودة، ولكن لا يزال ما يقرب من 28 % من هذه الأجهزة لا يطبق وظيفة رصد لأي نوع من أنواع المهام الرقابية، اما بخصوص استخدام المعايير الدولية فقد بينت 97% من الأجهزة العليا للرقابة تتبني معايير مهنية، مع اختلاف النهج المتبع في تبني المعايير. ولقد تبنت 62 % من الأجهزة العليا للرقابة المعايير الدولية ذات الصلة باعتبارها المعايير الرقابية الرسمية الخاصة بها. علاوة على ذلك، اعتمدت 35 % أخرى المعايير الوطنية التي تستند إلى المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة أو طورت معاييرها الخاصة التي تستند كذلك إلى المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة¹.

شكل رقم 07 يوضح استخدام المعايير في الاعمال الرقابية في الأجهزة العليا للرقابة المالية

حسب التقرير العالمي لسنة 2023

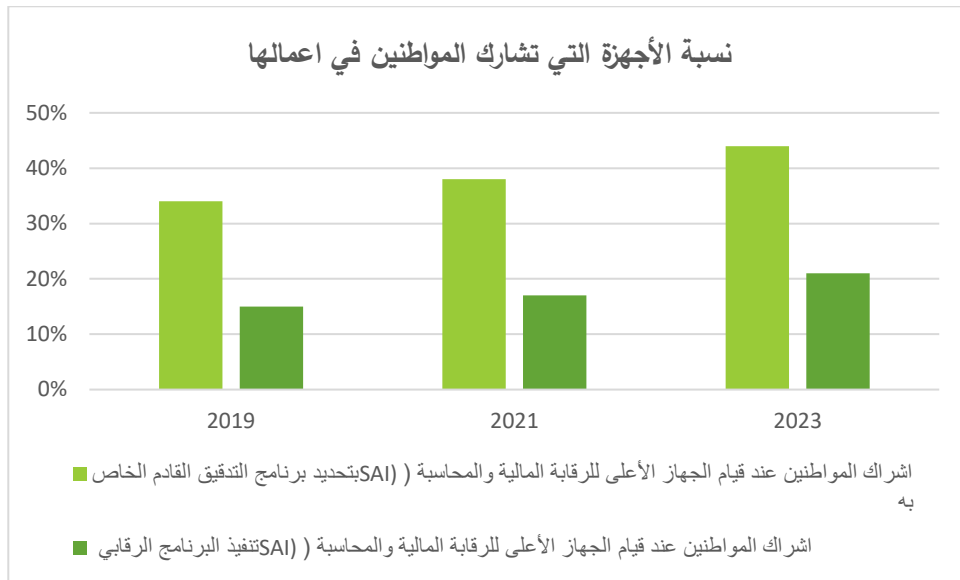


¹ - تنفس المرجع السابق

4.6 الحلقة الأضعف عالمياً المشاركة:

يستخدم التقرير في قياس المشاركة على مؤشر الميزانية المفتوحة الذي يهتم بقياس شفافية ميزانية دول العالم، حيث يوفر المؤشر كذلك تقييم على انفتاح الأجهزة الرقابة العليا ومشاركة المواطنين ضمن اعمالها. حيث اظهر المسح لسنة 2023 انه هناك تحسن في مشاركة المواطنين في الاعمال الرقابية لكنها تبقى الحلقة الأضعف عالمياً (بمتوسط 15 من 100 في المؤشر العام). وفيما يلي تمثيل بياني يبين مشاركة المواطنين في اعمال الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة حسب مؤشر الميزانية المفتوحة لسنة 2023.

شكل رقم 08 يبين نسبة الأجهزة التي تشارك المواطنين في اعمالها للسنوات 2021-2022-2023



المصدر: تقرير الميزانية المفتوحة لسنة 2023 يمكن الاطلاع عليه من خلال الرابط:

<https://internationalbudget.org/wp-content/uploads/IBP-OBS-Global-Report-2023-v4-Final-Artwork.pdf>

5.6 صعوبات في تعزيز القدرات المهنية: لقد بينت النتائج المتعلقة بإدارة الموارد البشرية على ان 55% من الأجهزة العليا للرقابة بأن إستراتيجية الموارد البشرية الخاصة بها تتوافق مع الخطة الإستراتيجية والأهداف. كما بينت النتائج انه 64% فقط من الأجهزة العليا للرقابة تتمتع بالسيطرة الكاملة على عمليات التوظيف، في حين أن 72% منها تدير الترتيبات بشكل كامل، و 78% تدير التنظيم الداخلي والتعيينات. وتتمتع 49% منها فقط بالسيطرة الكاملة على الأجور. وتلتزم معظم الأجهزة العليا للرقابة بأنظمة

الفصل الثاني: أهمية الحوكمة في الرفع من أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

القطاع العام فيما يتعلق بالرواتب، الأمر الذي قد يجعل من الصعب جذب الموظفين الأكفاء في الحالات التي تتنافس فيها الأجهزة العليا للرقابة مع شركات الرقابة الخاصة. ويضاف ذلك على الأرجح إلى قيود الميزانية العامة للعمليات.

أما بخصوص التدريب والتكوين فقد بينت الدراسة بخصوص الأجهزة العربية بأنها تتوفر على برامج داخلية لرقابة الأداء في 71 % من الأجهزة في الأربوساي، وبخصوص توفر البرامج الداخلية لرقابة المالية 50 %، كما أفادت الدراسة بأن 57 % من الأجهزة العليا أدرجت كفاءة المدققين في الرقابة. وتُعد النسب أعلى من المتوسط العالمي في أمريكا الشمالية والأوروساي والأربوساي والأفروساي الناطقة بالإنجليزية جدول يبين نسبة توفر مناهج التدريب المختلفة حسب كل نوع من الرقابة حسب استقصاء

2023¹

جدول رقم 06 يبين نسبة توفر برامج التدريب المختلفة حسب كل نوع من الرقابة حسب استقصاء 2023

النوع	الرقابة المالية	رقابة الالتزام	رقابة الأداء	الرقابة القضائية
البرنامج الداخلي	61%	59%	58%	64%
البرنامج الداخلي المنظم خارجياً	21%	19%	19%	16%
المسار المعني بشأن مؤهلات المحاسبة المهنية ذات الصلة	57%	47%	40%	35%
المسار المعني بشأن البرامج الداخلية الأخرى (مثل، برنامج الجامعة)	38%	39%	37%	35%
المسار المعني من الهيئة الإقليمية للإنتوساي بشأن البرامج	45%	46%	48%	32%

وحسب نتائج التقرير فإن الأجهزة العليا تقوم بعمليات التدريب والتكوين والمستمر لكن التحدي الذي يعترضها هو أن 39 % فقط من الأجهزة العليا للرقابة لديها القدرة على تقييم كفاءة المدققين مقارنة بإطار الكفاءة. وهذا يعني أنه حتى لو استثمرت الأجهزة العليا للرقابة في موظفيها من خلال توفير برامج التطوير المهني وتسجيلهم فيها، فلا يمكنها قياس تأثير هذه البرامج.

¹ تقرير التقييم العالمي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة متوفر على موقع مبادرة الإنتوساي للتنمية

خلاصة الفصل:

تمكننا من خلال هذا الفصل من إبراز طبيعة العلاقة الترابطية بين الحوكمة و الرقابة، وكيفية تأثير تبني مبادئ الحوكمة على قدرة الأجهزة العليا وأدائها وجودة مخرجاتها ، حيث استهللنا الفصل بتعريف الرقابة المالية العليا ، وبيان انها تمثل أعلى مستوى تنظيمي للتدقيق في الدولة، تهدف إلى فحص سلامة العمليات المالية وضمان مشروعيتها ، كما تناولنا التعريف بالأجهزة العليا للرقابة المالية وخصائصها و أنواعها و أنواع الرقابة التي تمارسها ، حيث تعرفها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية " إن الجهاز الأعلى للرقابة المالية العامة والمحاسبة هو هيئة عامة تابعة لدولة أو لمنظمة فوق الوطنية التي تمارس نشاط الرقابة المالية العليا في مجال مراجعة حسابات القطاع العام لدى الدولة أو المنظمة فوق الوطنية، وتنفذ الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مهامها الرقابية العامة بطريقة مستقلة وموضوعية. وتختلف مسؤوليات الأجهزة المتعلقة بالتدقيق والولاية القضائية بحسب أولوياتها المحددة والأطر القانونية التي تعمل فيها"

كما تطرقنا إلى أهم المتطلبات لتطبيق الحوكمة داخل الأجهزة الرقابية، لكي تكون هذه الأجهزة قادرة على إحداث تغيير في المجتمع وتعزيز الحوكمة في الهيئات الحكومة والدولة، وأهم هذه المتطلبات الاستقلال العضوي والمالي والوظيفي، الزامية تبني الشفافية والنزاهة في نشر التقارير والالتزام بقواعد السلوك المهني، المشاركة والفعالية من خلال التفاعل مع الأطراف ذات الصلة، بالإضافة إلى الآليات المعروفة لتعزيز الحوكمة المؤسسية، حيث بينا كيف تعتمد الأجهزة الحديثة على أدوات إدارية متطورة مثل :الإدارة الاستراتيجية لتحديد الأهداف بعيدة المدى، إدارة المخاطر ، إدارة الجودة لضمان دقة التقارير الرقابية، وبناء القدرات لرفع كفاءة العنصر البشري، في الختام قدمنا قراءة في الواقع العالمي للحوكمة الرقابية: اين وجدنا ان المؤشرات تشير الدولية إلى وجود تباين في مستويات الحوكمة، فبينما تحسنت مستويات إدارة الجودة والنزاهة عالمياً، لا تزال هناك تحديات كبرى تتمثل في تراجع الاستقلالية بفعل ضغوط

السلطات التنفيذية، وتعتبر المشاركة المجتمعية الحلقة الأضعف في المنظومة الرقابية، بالإضافة إلى الصعوبات المستمرة في تطوير الكوادر المهنية لمواكبة التعقيدات المالية الحديثة.

الفصل الثالث: دور أجهزة الرقابة المالية العليا في تعزيز الحوكمة في القطاع العام

تمهيد:

بالإضافة الى الادوار التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة المالية في حماية المال العام ، والمنافع التي تقدمها في مجال تحسين حياة المواطنين، نجد أن هناك دورا جوهريا لم يتم تسليط الضوء عليه وهو مساهمتها في حوكمة القطاع العام، فمن خلال انواع الرقابة التي تمارسها والتقارير التي تنتجها؛ فهي تساهم بشكل كبير في تعزيز الشفافية والمساءلة، محاربة الفساد، الرفع من مستوى الاداء الحكومي، لاسيما عندما تكون هاته الأجهزة تقترب في ممارساتها من الامتثال لمعايير الإنتوساي (ISSAIs) ،

سنتناول في هذا الفصل مساهمة الأجهزة العليا للرقابة المالية في تعزيز الحوكمة في القطاع العام من خلال ربط تأثير نتائج أعماله على مؤشرات الحوكمة، حيث سنتطرق إلى مساهمة الأجهزة العليا في تطبيق المساءلة وتعزيز الشفافية في القطاع العام، وإلى دورها في فرض سيادة القانون ومكافحة الفساد، بالإضافة إلى دورها في الرفع من الفعالية الحكومية ودعم الاستقرار السياسي وفي الختام سنستعرض أهم آليات الأجهزة العليا في تعزيز الحوكمة في القطاع العام.

1. مساهمة الأجهزة العليا في تطبيق المساءلة وتعزيز الشفافية في القطاع العام.

إن غياب المساءلة وانعدام الشفافية وتفتشي الفساد وتدني الكفاءة والفعالية وعدم الاستجابة للاحتياجات المختلفة للمواطنين، وغير ذلك من المظاهر التي تعكس غياب الحوكمة، يحرم المواطنين من حقوقهم وينتهك حقهم في الحصول على خدمة عمومية بجودة عالية وتكلفة مناسبة وبشكل عادل¹.

وتعتبر الشفافية والمساءلة من أهم المبادئ التي تقوم عليها الحوكمة، ويعتبرها الخبراء من أنجع الطرق لمحاربة الفساد بحيث توجد علاقة عكسية بين الفساد والشفافية والمساءلة، وفي هذا السياق تعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية من خلال مختلف الأنواع الرقابية التي تطبقها بمساءلة المسؤولين حول تسيير الاموال العامة لا سيما الأجهزة ذات النموذج القضائي، كما تساهم في تعزيز الشفافية من خلال توفيرها للمعلومات لمختلف الشركاء من خلال تقاريرها، كل هذا يساهم في بناء قاعدة صلبة لمحاربة الفساد في الدولة، وتتبع آثار ذلك كله بالإيجاب على جودة الخدمات العمومية قديم الخدمات العمومية. وفي هذا الباب تسعى الأجهزة العليا إلى أن تكون ذات أثر وأن تساهم في تحسين حياة المواطنين التزاماً بالمعايير الدولية والنصوص التي منحتها تفويضها، ولتحقيق ذلك لابد من العمل على تجسيد أهم الاهداف التي أنشأت من اجله وهي تطبيق المساءلة ونشر الشفافية في تسيير الاموال العامة، ومن أهم النقاط التي تتدخل بها الأجهزة العليا في الشفافية والمساءلة ما يلي:

1.1. تعزيز الشفافية في القطاع العام.

تعني الشفافية توفير المعلومات الموثوقة، المتعلقة بالأنشطة والإجراءات والقرارات والسياسات التي تتخذها المؤسسة وضمان الوصول إليها في الوقت المناسب، هذا بالنسبة للمؤسسات الدولة بصفة عامة².

أما شفافية الميزانية العامة أو شفافية المالية العامة فهي تخص الميزانية العامة للدولة؛ بحيث ينبغي أن يتاح للجمهور حق الاطلاع على جميع المعلومات المتعلقة بالميزانية العامة

¹ - ياسمين خضري: دليل تقييم الحوكمة الرشيدة في قطاعات الخدماتية؛ مركز العقد الاجتماعي، جمهورية مصر العربية، القاهرة 2014، ص، 04 ؛ <http://www.socialcontract.gov.eg/media/MediaCenter/96ff981f-4b29-4d93-9301-f7e703f8d4c7.pdf>

تاريخ التحميل 2017/02/09

² - دليل الشفافية المالية العامة 2007، صندوق النقد الدولي، يمكن تحميله على الرابط:

<https://www.imf.org/external/np/fad/trans/ara/manuala.pdf>

للدولة في جميع مراحل حياتها دورة الموازنة من بدايتها إلى نهايتها تحضير مناقشة وتصويت ثم تنفيذ وأخيرا غلق الحسابات ونتائج التقييم من طرف الأجهزة العليا للرقابة المالية.

اما الشفافية بالنسبة للأجهزة العليا فيقصد بها قيام الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة بتقديم تقارير عامة موثوقة، وواضحة، وذات صلة وفي الوقت المناسب حول وضعه وولايته واستراتيجيته وأنشطته وإدارته المالية وعملياته وإدائه، بالإضافة إلى ذلك يتضمن مفهوم الشفافية الالتزام بالإبلاغ العام عن نتائج واستنتاجات التدقيق ووصول الجمهور إلى المعلومات¹، وفيما يلي جدول يبين المبادئ التسعة للشفافية والمساءلة التي حددها المعيار ISSAI P-20 من معايير الإنتوساي للرقابة المالية والمحاسبة

جدول رقم 07 مبادئ الشفافية والمساءلة في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة حسب المعيار ISSAI P-20

المبدأ	الهدف منه
الأساس المؤسسي	وجود تشريعات تضمن الشفافية
العمليات التشغيلية	الإعلان عن الرسالة والاستراتيجية للجمهور
	استخدام أدلة وأساليب تدقيق علنية وموضوعية
	تطبيق قواعد سلوك مهني صارمة
	ضمان الشفافية حتى عند الاستعانة بالخبرات من خارج الجهاز
الأداء والنتائج	كفاءة الإدارة
التواصل والتطوير	نشر التقارير الرقابية
	التواصل الفعال
	التقييم المستقل

المصدر: المعيار ISSAI P-20 يمكن تحميله على الرابط: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-20>

[/principles-of-transparency-and-accountability](https://www.issai.org/principles-of-transparency-and-accountability)

¹ - المعيار ISSAI P-20 يمكن تحميله على الرابط: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-20-principles-of-transparency-and-accountability>

[/transparency-and-accountability](https://www.issai.org/principles-of-transparency-and-accountability)

من خلال الجدول نلاحظ ان المعيار قسم مبادئ الشفافية إلى اربعة محاور أساسية، الأول متعلق وجود الإطار القانوني، فبدون إطار قانوني صلب ، لا يمكن للأجهزة العليا القيام برقابة فعالة على الأموال العامة بحيث يعتبر الإطار القانوني الأرضية التي يقف عليها كل العمل الرقابي، اما المحور الثاني فهو متعلق بالمتطلبات التي تساعد الجهاز في تحويل الصلاحيات القانونية إلى واقع من خلال التقيد بالمعايير، النزاهة، وكفاءة الإدارة، حيث كلما كان الالتزام قوياً، كانت النتائج الرقابية ذات جودة ومصداقية؛ اما المحور الثالث فيتعلق بالنشر النتائج ، حيث ان نشر التقارير والتواصل مع المواطن والبرلمان يبين جهود المراجعين والمدققين في المكاتب المغلقة إلى الفضاء العام ، اما المحور الرابع فهو متعلق بالتقييم الخارجي من أجل التأكد من أن الجهاز يسير في الطريق الصحيح.

2.1 تطبيق المساءلة في القطاع العام.

تعتبر المساءلة التي تطبقها أجهزة الرقابة المالية على تسيير الأموال العامة من أنجع أنواع المساءلة، وهذا بسبب تمتع الأجهزة العليا للرقابة المالية بالاستقلالية والكفاءة العالية في مجال الرقابة، كما تساهم في تعزيز المساءلة السياسية فهي تعتبر من بين اهم المصادر الموثوقة للبرلمان فهي تمده بمختلف التقارير عن التسيير العام، كما تفرض مساءلة إدارية على المسؤولين وتلزمهم بتقديم أدلة وتبريرات قانونية ومالية حول كيفية استخدام السلطة والأموال الموكلة إليهم. وتهدف هذه العملية إلى التحقق من مطابقة الأداء للمعايير المعتمدة، مع ضمان محاسبة المقصرين عن أي انحرافات أو هدر في المال العام. ولأهمية الدور الذي تقوم به الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة نجد ان منظمة الإنتوساي قد بينت أهمية ودور الأجهزة في المساءلة العامة في العديد من المعايير التي اصدرتها، حيث جاء اعلان طوكيو مخصصاً لدور الهيئات العليا للرقابة المالية في دعم المساءلة العامة وقد تضمن الاعلان جملة من المبادئ لدعم المساءلة العامة نجلها فيما يلي:

- تحديد ووضوح الأهداف والقواعد التي يمكن بواسطتها تقييم البرامج والاستثمارات، لكي تؤدي إلى سهولة عملية التحليل والمراجعة لنتائجها وكذلك تطوير نظم المعلومات والرقابة والتقييم وإعداد التقارير داخل القطاع العام.
- وضع قواعد ومعايير مرضية لقياس الأداء من قبل السلطات المركزية أو المنظمات داخل الإدارة الحكومية وممارسة وظيفة المراجعة والاشراف على نطاق واسع.

- ضمان الرقابة على السياسات والاستراتيجيات المتعلقة بالتنمية والبرامج المحددة لإنجاز الأهداف وقد أعترف الاعلان بصعوبة هذا النوع من الرقابة لاصطدامه بمسائل تتعلق بالسياسة واختيار إستراتيجيات.
- تطوير مختلف معايير المساءلة المتعلقة بمستويات الاستقلال، والرقابة وشكل العمل، وخاصة في المجالات الاقتصادية والاجتماعية التي تديرها هيئات القطاع العام.
- التعاون بين هيئات الرقابة والمخططين والمديرين ومساعدتهم، وتقديم النصح لهم لدعم التغيير والصلاحيات التي تدعم المساءلة.
- المحافظة على استقلال هيئات الرقابة وموضوعيتها ومصداقيتها وأن تمنح السلطة والمرونة الكافيتين في تقدير ميزانيتها وأوجه الانفاق وإدارة شؤون موظفيها، حيث يعد استقلال الجهات التي تقوم بالمساءلة أمراً حيوياً لضمان فاعلية الدور تقوم به تلك الجهات

2. دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في فرض سيادة القانون ومكافحة الفساد.

يعد الحفاظ على المال العام ركيزة أساسية لاستقرار الدولة، وهو ما يستوجب ضمان إدارته وتسييره وفق الأطر القانونية والتنظيمية السائدة، بما يكفل حماية الموارد الاقتصادية من مظاهر الفساد والاختلالات الإدارية. وفي هذا السياق، تبرز الأجهزة العليا للرقابة المالية كدعامة جوهرية في الأنظمة الديمقراطية، حيث تضطلع بدور محوري في فرض سيادة القانون ومكافحة الفساد.

1.2 فرض سيادة القانون: سيادة القانون هي أصل من الأصول الدستورية ويترتب عليها أنه لا يمكن للسلطات العامة القائمة في بلد ما أن تمارس سلطاتها إلا وفق قوانين مكتوبة صادرة وفق الإجراءات الدستورية المتفق مع الدستور في بلد معين، ان تطبيق القوانين هو اساس عمل الأجهزة العليا وضمان استقلاليتها عامل اساسي لترسيخ مبدأ سيادة القانون وفرض سلطتها على رقابة المال العام، لذلك في كل الدول نجد ان الدستور هو الذي ينص على تأسيس الهيئة العليا للرقابة المالية وهو الضامن لاستقلاليتها.

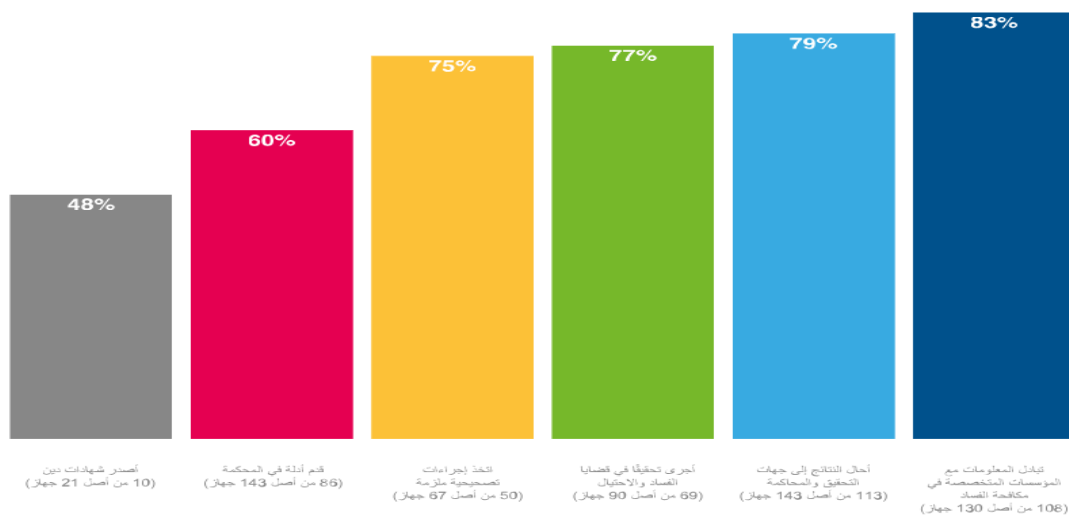
2.2 دور الأجهزة العليا في مكافحة الفساد: تلعب الأجهزة العليا للرقابة في معظم دول العالم دوراً مركزياً في مكافحة الفساد باعتبارها أجهزة دستورية مستقلة مما يمنحها نوع من القوة والاستقرار، كما أنها أجهزة متخصصة في الرقابة ولديها الكفاءة في كشف الفساد وتحديد المخاطر في الهيئات الحكومية، كما ان محاربة الفساد تدخل في صميم مهمتها وهي المحافظة على المال العام والضمان لحسن استخدامه والارتقاء بالأداء الحكومي بما يخدم عملية التنمية الشاملة تحقيقاً للمصلحة العامة.

ومما لا شك فيه أن نجاح أي عملية تنمية يرتبط بشكل رئيسي بالقضاء على مظاهر الفساد وتحقيق الإصلاح المالي والإداري وحسن استخدام الموارد المتاحة وتطوير السياسات الإدارية ورفع كفاءة الأفراد وهي أهداف تسعى الأجهزة العليا للرقابة إلى تحقيقها؛ لذلك فإن الأجهزة العليا للرقابة تولي ظاهرة الغش والفساد أهمية كبيرة وتعمل جاهدة على التصدي لهما بكافة الوسائل وتطوير الأدوات والأساليب المستخدمة لتواكب التطور في بيئة الأعمال الحديثة والتقنيات التكنولوجية وثورة المعلومات.

ومن بين أهم الأدوات والوسائل التي تستخدمها الأجهزة العليا للرقابة في مكافحة الغش والفساد تتمثل في تعزيز الأرضية القانونية للممارسة المالية: حيث تعمل بالتنسيق مع الجهات التشريعية على تطوير القوانين والأنظمة والتعليمات وغلق جميع الثغرات القانونية التي يمكن ان تستغل في الممارسات المالية والإدارية غير المشروعة، مما يسهم في التقليل من حجم الاجتهادات الشخصية والتي تعتبر أهم مدخل للغش والفساد من ناحية، وتشديد العقوبات المفروضة على جرائم الغش والفساد من ناحية أخرى، اما بالنسبة الى اكبر التحديات التي تواجهها الأجهزة في مكافحة الفساد هي البيئة المتغيرة حيث تواجه الأجهزة العليا تطورات متلاحقة في بيئة الرقابة واستخدام التقنيات الحديثة وثورة المعلومات تستدعي المرونة و العمل على تطوير أدوات وأساليب الممارسة الرقابية واستخدام البرمجيات الحديثة ووسائل الرقابة التحليلية والأساليب الكمية الحديثة، وفيما يلي نستعرض نسب تدخل الأجهزة العليا في مكافحة الفساد حسب صلاحياتها.

شكل رقم 09 يبين نسب تدخل الأجهزة العليا في مكافحة الفساد حسب صلاحياتها لسنة 2023

المصدر: التقرير العالمي لتقييم الأجهزة العليا للرقابة المالية لسنة 2023



من خلال الشكل المبين أعلاه نلاحظ أن معظم الأجهزة في العالم تساهم في محاربة الفساد، وهذا في حدود صلاحياتها، حيث يتطلب القضاء على الفساد التعاون والتنسيق مع جهات التحقيق ومؤسسات

مكافحة الفساد والنيابة العامة والقضاء، فيما بينها. وتعد أكثر الصلاحيات شيوعاً بين الأجهزة العليا للرقابة إحالة نتائج التحقيق إلى السلطات القانونية ومشاركة المعلومات مع مؤسسات مكافحة الفساد المتخصصة. حيث بينت النتائج أحوال 77 % من الأجهزة العليا للرقابة التي تتمتع بصلاحيات خلال الفترة 2022-2020، نتائج تحقيقاتها إلى السلطات القضائية. كما أبلغت 60 % من الأجهزة العليا للرقابة عن تقديم أدلة الاحتيال والفساد إلى المحاكم، أما بخصوص الأجهزة في الأربوساي فقد بينت النتائج بأن 57 من الأجهزة العربية المشاركة في الاستقصاء لا تملك صلاحيات التحقيق في الفساد، كما كشف التقرير على أن 40 % فقط من الأجهزة العليا للرقابة بصلاحيات إصدار إجراءات تصحيحية ملزمة، وقد اتخذت 75 % منها مثل هذه الإجراءات في الفترة الماضية.

3. دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في الرفع من الفعالية الحكومية ودعم الاستقرار السياسي:

تساهم الأجهزة العليا للرقابة بفعالية في رفع كفاءة الحكومة من خلال توصياتها كما تساهم كذلك كدعامة ديمقراطية هامة في زيادة ثقة المواطنين في العمل الحكومي خصوصاً أنها في الأصل تراقب نيابة عن المواطنين،

1.3 الرفع من الفعالية الحكومية: توفر رقابة الاداء تقييم شامل حول اداء الأجهزة الحكومية ومن خلال التوصيات التي تصدرها الأجهزة العليا للرقابة المالية في تقاريرها فهي تساهم في الرفع من الاداء الحكومي، كما ان نشر التقارير حول الانشطة الرقابية يمنح للأجهزة الحكومية فرصة التعلم من أخطائها من خلال الملاحظات المسجلة في تلك التقارير.

2.3 دعم الاستقرار السياسي: إن أصل نشأة الرقابة المالية هو عدم تخصص المجالس النيابية بالأمر المالية والمحاسبية وعدم تفرغهم لرقابة الحكومة لذلك تم تفويض الأجهزة العليا للرقابة المالية للقيام بهاته المهمة؛ كما ان رقابتها تساهم في زيادة ثقة المواطنين في العمل الحكومي مما يساهم في استقرار الدولة وثبات أركانها.

لهذا يدعو ليو جيايي مراجع عام الصين (رئيس المجلس التنفيذي للإننتوساي 2014) الى ترك الأجهزة العليا للرقابة تعمل لتطبيق افكارها ومناهجها لأنها تعتبر بحسبه القوة الحيوية التي تساهم في الحفاظ على الديمقراطية وسيادة القانون، وتعزيز كفاءة الحكومة، والنهوض بإدارة نظيفة والحفاظ على الامن القومي، وتحسين معيشة الشعب¹

¹ - ليو جيانبي ، مراجع عام الصين الشعبية، الكلمة الافتتاحية، المجلة الدولية للرقابة الحكومية، اصدار خاص بالانكوساي الواحد والعشرون ببيكين، جانفي 2014

4. البات الأجهزة العليا في تعزيز الحوكمة في القطاع العام.

لتساهم الأجهزة العليا بفاعلية في تعزيز الحوكمة في القطاع العام قامت منظمة الإنتوساي بأعداد مجموعة كبيرة من التوجيهات الخاصة في هذا الشأن تتضمن أفضل الممارسات، تشمل هاته التوجيهات البعض من الاليات والخطوات التي يجب على أجهزة الرقابة العليا ان تتبعها من أجل تعزيز الحوكمة في مؤسسات وإدارات القطاع العام سنحاول تحديد أهم هاته الاليات والتوجيهات في هذا الجزء من البحث:

1.4 الزامية ادراج الحوكمة في الرقابة:

يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تبني استراتيجية واضحة هدفها هو تعزيز الحوكمة في القطاع العام بحيث " ينبغي أن يتخطى التقييم الخاص بنشاط الجهات العامة الخاضعة للرقابة النواحي التقليدية إلى تقييم مدى الالتزام الهياث بمبادئ الحوكمة¹

وبهذا الخصوص يجب ان يقوم الجهاز الرقابي العالي بمراجعة وتقييم فيما إذا الهياث الحكومية واعية بأهمية سياسة الحوكمة الرشيدة وتقييم فاعلية إجراءاتها وتشجيع السلوكيات التي تدعم الحوكمة الجيدة في الهياث العامة، كما يمكن في إطار تعزيز الحوكمة بالقيام بالنشاطات التالية:

- **تقييم علاقة الإدارة بالمواطنين:** والمقصود به هو النظر في مدى التزام الإدارة بالمبادئ والقوانين التي تحكم علاقتها بالمواطنين ومدى احترام حقوقهم والاستجابة إلى مطالبهم، كما يشمل التقييم كذلك النظر فيما إذا قامت المؤسسة العامة بتطوير مشاركة المجتمع المدني في القرارات التي تهم المجتمع.
- **الاحذ بعين الاعتبار الشكاوى والطلبات:** يجب على الجهاز الرقابي النظر في سجلات الشكاوى والطلبات من المواطنين ووسائل الاعلام والدوائر المركزية ومصادر اخرى وعلى اساس منتظم، قد تكون الشكاوى التي يحصل عليها الجهاز الرقابي مصدر للمعلومات المهمة حول الحالة الاجتماعية والاقتصادية للبلد وبالإمكان استخدامها لمراجعة وتقييم نشاط عمليات التدقيق، ويعتبر عدد الشكاوى المستلمة من المواطنين كمؤشر لدرجة الثقة العامة لجهاز الرقابة العليا؛ كما ينبغي على أجهزة الرقابة العليا أن تقيم وتكشف وتقتصر التغيرات في التعليمات الملزمة في بلدانهم بعد ان حددت الاليات التي تزيد من خطر الفساد وغيرها من انواع المخالفات بسبب الانظمة غير الواضحة أو الثغرات القانونية.

2.4 **التأكد من فعالية الإجراءات وأنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر:** يجب ان يشمل التقييم الجوانب التي تؤكد بان الإدارة اتخذت كل التدابير والاحتياطات، حيث يتم التأكد من ان نظام إدارة

¹ - الحوكمة الرشيدة للمؤسسات العامة GUID 5260 - <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/Guid-5260->

المخاطر يوفر الضمان المناسب بأن المنظمة ستتجز أهدافها بدرجة مقبولة من المخاطر، وبالامتثال إلى القانون، كما يجب أن تكون هاته الإجراءات تدعم الشفافية والانضباط في المنظمة.

- **تعزيز شفافية الإجراءات في الإدارة العامة:** تعد الشفافية مبدأ ينبغي على الأجهزة الرقابية أن تشجعه في مراجعاتها لإجراءات العمل في القطاع العام، وتعد الشفافية بالغة الأهمية في كفاءة وفاعلية مؤسسات القطاع العام حيث تساهم شفافية الإجراءات في القطاع العام من التقليل من الجانب التقديري للأشخاص والتقليل من مخاطر الفساد بشكل كبير.

- **تعزيز إدارة المخاطر:** على أجهزة الرقابة المالية العليا تعزيز ومراجعة تنفيذ إدارة المخاطر في الجهات الخاضعة للرقابة وبشكل خاص ينبغي مراجعة فيما إذا كانت المخاطر المحتملة تتجسد عند مستويات مقبولة ولا تعيق تحقيق أهداف المؤسسة¹.

كما يجب على الأجهزة أن تتأكد من أن المعلومات المستخدمة من قبل الهيئة ذات صلة ودقيقة وحديثة وموثوق بها،

- **تعزيز أنظمة الرقابة الداخلية:** ينبغي أن تسعى أجهزة الرقابة العليا جاهدة تقييم وجود ينبغي على الجهاز الرقابة العليا دعم وتعزيز وجود نظام الرقابة الداخلية من خلال استخدام إطار العمل المناسب في قطاع العام طالما إن دمج هذه المعايير يشكل إجراءات فاعلة لتعزيز المساءلة، كما ينبغي على الأجهزة العليا تحديد وتقييم الآليات التي تهين الظروف المشجعة للمخالفات وخصوصا مجال إدارة الموجودات والتي تزيد من مخاطر الفساد.

3.4 المساهمة في بناء إدارة قوية للموارد البشرية: تعتبر إدارة الموارد البشرية المستندة على الكفاءة المفتاح الرئيسي في تعزيز الحوكمة الرشيدة، ينبغي على الجهاز الرقابي أن يصب تركيزه على مدى التزام الإدارة بالتدريب الدوري للموظفين من باب معرفته أن النجاح في محاربة الفساد لا يعتمد فقط على الأدوات والإجراءات المعتادة بل يعتمد أيضا على تزويد الموظفين بالمهام المناسبة والمعرفة والقدرة على تحديد الأعمال غير القانونية المحتملة وتقييمها؛ كما يجب أن يقيم مدى تبني الإدارة لمعايير وسلوكيات مهنية تضمن نزاهة المسؤولين و الموظفين ؛ وإسداء التوصيات التي تساهم في تعزيز النزاهة في الإدارة العامة².

¹ - الدليل الإرشادي لمعايير الرقابة الداخلية للقطاع العام معلومات إضافية حول إدارة المخاطر في الجهات INTOSAI GOV 9130.

² - الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة GUID 5260 - <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/Guid-5260->

4.4 زيادة الكفاءة في المنظومة القانونية والتنظيمية: يجب على الأجهزة العليا الأخذ بعين الاعتبار أن وجود الثغرات أو الضعف في القوانين والتنظيمات من الممكن أن تكون السبب في المخالفات، فيجب أن تركز أجهزة الرقابة العليا على جودة القوانين، قد تسبب حالات النقص أو تناقض القوانين في تعطيل مصالح المواطنين وهذا بسبب التقدير المبالغ فيه عند التفسير للتشريعات من طرف المسؤولين الحكوميين.

5.4 المساهمة في نضج اليات اتخاذ القرار: التأكد من ان الإدارة قامت بوضع ضوابط واليات وواضحة ودقيقة تضبط وتنظم الاجراءات المتعلقة باتخاذ القرارات نيابة عن المصلحة العامة من أجل منع اختلاف التفسيرات وبالاعتماد على الإطار القانوني تسعى أجهزة الرقابة العليا جاهدة لتحديد الشروط التي ينبغي توفرها والوثائق الواجب تقديمها ومبررات القرار سواء بالسلب أو الايجاب.

خلاصة الفصل:

لقد تمكنا من خلال هذا الفصل من إظهار الدور الذي تلعبه الأجهزة العليا للرقابة المالية في القطاع العام، حيث تعتبر فاعلاً رئيسياً في تعزيز الشفافية، عبر نشر تقارير دورية تضع الحقائق المالية أمام الرأي العام وصناع القرار. هذا الدور يزيد من فرص المساءلة، سواء على المستوى الكلي للحكومة أمام البرلمان، أمام المواطنين والمساءلة في الهيئات الحكومية؛ مما يضمن عدم إفلات المسؤولين من عواقب قراراتهم المالية والإدارية.

كما تبين لنا كيف تساهم الأجهزة العليا في فرض سيادة القانون ومكافحة الفساد؛ حيث تعمل الأجهزة العليا كحارس للمشروعية، حيث تضمن خضوع كافة التصرفات المالية للنصوص القانونية (سيادة القانون). وبفضل قدرتها على كشف الثغرات في الأنظمة المالية، تلعب دوراً وقائياً وعلاجياً في مكافحة الفساد، من خلال الكشف عن حالات الفساد وتقديم التوصيات المناسبة. وكذلك تبين لنا قدرة هذه الأجهزة في الرفع من الفعالية الحكومية ودعم الاستقرار السياسي: فمن خلال رقابة الأداء التي تمارسها هذه الأجهزة تساهم في التأكد من أن الموارد العامة تستخدم بأقل التكاليف وأعلى جودة، مما يرفع من جودة الخدمات العمومية. هذا التحسن في الأداء يعزز من رضا المواطنين ويزيد من ثقتهم في مؤسسات الدولة، وهو ما يعد ركيزة أساسية لتحقيق الاستقرار السياسي والاجتماعي.

وفي الأخير تبين لنا بأن أجهزة الرقابة المالية تعمل على مجموعة من الآليات من أجل تعزيز الحوكمة في القطاع العام، عبر إدراج معايير الحوكمة كجزء أساسي من محاور التدقيق، تقييم الأنظمة الداخلية؛ من خلال فحص قوة أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر في المؤسسات العمومية، تطوير الكفاءة المهنية والفنية، وضع معايير الكفاءة والنزاهة في التوظيف والترقية تجويد التشريعات؛ تقديم مقترحات لتعديل القوانين المتضاربة أو الضعيفة، مما يؤدي إلى نضج عملية اتخاذ القرار واختصار المسارات البيروقراطية.

**الفصل الرابع: دراسة تطبيقية على تبني إدارة مجلس المحاسبة
لمبادئ الحوكمة وأثر ذلك على ادائه ومخرجاته الرقابية ومساهمته
في تعزيز الحوكمة في القطاع العام**

تمهيد:

تطرقنا في الفصول السابقة من البحث الى الحوكمة في القطاع العام و الحوكمة في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، كما تناولنا كذلك دور الأجهزة العليا في تعزيز الحوكمة في القطاع العام، وفي هذا الفصل التطبيقي سنحاول بحث الحوكمة في مجلس المحاسبة و أثرها في الرفع من أداء المجلس و انعكاسات ذلك على تعزيز الحوكمة في القطاع العام ؛ وذلك بالتطرق في الجزء الأول إلى التعريف بمجلس المحاسبة ، والمهام الموكلة له في مجال الرقابة على المال العام، ومجالات تدخله أهم أنواع الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة في مجال صلاحياته القضائية والإدارية، و في الجزء الأخير من الفصل قمنا بأجراء دراسة إحصائية، اين تم استقراء آراء عينة من الموظفين في الوزارات و الإدارات المحلية ، وقضاة في مجلس المحاسبة ؛ لتقييم الحوكمة الداخلية لمجلس المحاسبة و أثرها في الرفع من أدائه و انعكاسات ذلك على تعزيز الحوكمة في القطاع العام.

1. التعريف بمجلس المحاسبة، مهامه، صلاحياته، ومجال تدخله.

جاء في كلمة رئيس مجلس المحاسبة لدى عرضه للخطة الإستراتيجية للمجلس "إن مجلس المحاسبة للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المنظم على شكل محكمة حسابات هو الجهاز الأعلى للرقابة البعدية في الدولة"، يعتبر المجلس النواة الأساسية في نظام الرقابة المالية للدولة، وهذا نظراً للمسؤوليات الجسام الموضوعة على عاتقه في مجال الحفاظ على الأموال العمومية وضمان حسن تسييرها.

1.1 نشأة وتطور مجلس المحاسبة:

تعتبر نشأة مجلس المحاسبة حديثة مقارنة بالدول الأوروبية والعربية ويعود سبب ذلك الى الظروف التي كانت تعيشها الجزائر من استعمار، وبعد الاستقلال انشغلت السلطة ببناء الدولة وتوفير الحاجيات الأساسية للمواطنين، وكانت وزارة المالية هي من تتولى مهمة الرقابة، الى غاية تأسيس رقابة مالية مستقلة عليا في الجزائر سنة 1976، دستور 1976.

2.1 التعريف القانوني لمجلس المحاسبة:

يعرف المشرع الجزائري مجلس المحاسبة بأنه أعلى هيئة في البلاد التي تعنى بالرقابة البعدية على الأموال العمومية، حيث تنص المادة 160 من دستور 1989 الفقرة 01 على ما يلي: "يؤسس مجلس المحاسبة، يكلف بالرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية".

اما المادة 199 من دستور 2020 فقد عرفت مجلس المحاسبة بشكل أوسع وسعت له الصلاحيات مقارنة مع المادة 160 من دستور 1989 حيث نصت على ما يلي:

"مجلس المحاسبة مؤسسة عليا مستقلة للرقابة على الممتلكات والأموال العمومية. يكلف بالرقابة البعدية على أموال الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية، وكذلك رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة"

يساهم مجلس المحاسبة في ترقية الحكم الرشيد والشفافية في تسيير الأموال العمومية وإيداع الحسابات.

يتضح لنا من خلال التعريف، أن مجلس المحاسبة يعتبر أعلى هيئة في الدولة خول لها الدستور مهمة الرقابة البعدية على الأموال العمومية، وأعطاه جميع الصلاحيات في ممارسة أعماله.

4.1 مهمة مجلس المحاسبة:

تتمثل المهمة الأساسية لمجلس المحاسبة في التدقيق في شروط استعمال الهيئات للموارد والوسائل المادية والأموال العامة، وكذا التأكد من مطابقة عمليات هاته الهيئات للتنظيمات والقوانين المعمول بها.

إن الهدف من ذلك هو تشجيع الاستعمال الفعال والصارم للأموال العامة، وترقية إجبارية تقديم الحسابات وتطوير شفافية تسيير المالية العمومية، كما يساهم المجلس في إطار صلاحياته، في تعزيز الوقاية من مختلف أشكال الغش والممارسات غير القانونية أو غير الشرعية ومكافحتها، وبناء على ما سبق يباشر مجلس المحاسبة جملة من الصلاحيات، منها ما هو قضائي ومنها ما هو إداري.

4.1 سلطات مجلس المحاسبة:

من أجل ممارسة المجلس لمهامه بكل حرية أعطى المشرع الجزائري لأعوان الرقابة في المجلس أثناء القيام بمهامهم الحق فيما يلي:

- حرية طلب والاطلاع على الوثائق اللازمة للقيام بأشغاله؛
- حق الاستماع إلى أي عون في الجماعات أو الهيئات الخاضعة لرقابته؛
- إجراء كل التحريات الضرورية من أجل الاطلاع على المسائل المنجزة بالاتصال مع إدارات ومؤسسات القطاع العام مهما تكن الجهة التي تعاملت معها مع مراعاة التشريع الجاري بها العمل،
- حق الاطلاع على كل المعلومات أو الوثائق أو التقارير التي أعدتها أجهزة الرقابة الخارجية حول حسابات وتسيير الهيئات الخاضعة للمراقبة؛
- حق تفتيش والدخول إلى جميع المنشآت والمحلات التابعة للهيئات والجماعات الخاضعة لرقابته، ويعاقب المجلس كل شخص يمتنع أو يعرقل عمل القضاة أو المدققين أثناء تأدية مهامهم الرقابية،
- كما يعفي المجلس الموظفين من التحجج بالسر المهني إن تعلق الأمر بتحقيقات يقوم بها.

5.1 الهيئات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة:

يراقب مجلس المحاسبة كل الهيئات العمومية باختلاف أنواعها بما فيها المؤسسات المختلطة التي تملك الدولة أو الجماعات المحلية والمؤسسات والهيئات العمومية جزء من رأس مالها الاجتماعي. كما يؤهل المجلس لمراقبة استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات مهما كانت وضعيتها القانونية بمناسبة حملات

التضامن، وبغض النظر عن الإخطارات المحتملة الصادرة عن السلطات العمومية التي قد تحيل إليها ملفات خاصة ذات أهمية وطنية فإن المواد 7، 8، 8 مكرر و 9 إلى 12 من الأمر المذكور أعلاه.

6.1 صلاحيات مجلس المحاسبة:

بناء على ما جاء في الامر 95-20 المتعلق برقابة مجلس المحاسبة المعدل والمتمم بموجب الامر 10-02 يباشر مجلس المحاسبة العديد من الصلاحيات منها ما هو قضائي ومنها ما هو اداري كما يمارس بعض الصلاحيات الاخرى وفيما يلي تفصيل هاته الصلاحيات.

- **الصلاحيات القضائية:** يكلف مجلس المحاسبة على المستوى القضائي بالتأكد من مدى احترام الأحكام التشريعية والتنظيمية السارية المفعول فيما يخص تقديم الحسابات وتصفية حسابات المحاسبين العموميين ومراقبة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية. وتترتب عن معاینات المجلس الجزاءات القضائية في الحالات المنصوص عليها في الأمر 95-20 المعدل والمتمم، ويساهم المجلس في إطار اختصاصاته وصلاحياته القضائية في تعزيز الوقاية من مختلف أشكال الغش والممارسات غير القانونية أو غير الشرعية التي تشكل خرقاً للأخلاقيات والنزاهة أو تلحق ضرراً بالأموال العمومية.

- **الصلاحيات الإدارية:** يكلف مجلس المحاسبة على المستوى الإداري بمراقبة حسن استعمال الموارد والأموال والقيم والوسائل المادية من قبل الهيئات التي تدخل ضمن اختصاصه وكذا التأكد من مطابقة عملياتها المالية والمحاسبية للقوانين والأنظمة السارية المفعول، كما يقوم بتقييم نوعية تسييرها من حيث الفعالية والكفاءة و الاقتصاد كما يتأكد المجلس أثناء القيام بتحرياته من وجود وملائمة وفعالية وفعالية آليات وإجراءات الرقابة والتدقيق الداخليين. و يوصي في نهاية تحرياته وتحقيقاته بكل الإجراءات التي يراها ملائمة من أجل تحسين ذلك.

كما يساهم المجلس في إطار اختصاصاته وصلاحياته الإدارية في تعزيز الوقاية من مختلف أشكال الغش والممارسات غير القانونية التي تلحق ضرراً بالأموال العمومية.

- **صلاحيات أخرى:** يعد مجلس المحاسبة التقرير السنوي يرسل الى رئيس الجمهورية يضم القضايا ذات الأهمية الوطنية ويستشار في قوانين ضبط الميزانية وكذا كل مشروع نص قانون يخص المالية العامة، وبغية تحقيق أهداف المصلحة الوطنية وكذا الأهداف الملزم بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من قبل مؤسسات الدولة أو الهيئات العمومية الخاضعة لرقابته يشارك مجلس المحاسبة في تقييم على الصعيدين الاقتصادي والمالي البرامج والسياسات العمومية التي بشارتها السلطات العمومية،

2. الحوكمة في مجلس المحاسبة.

لكي يكون مجلس المحاسبة قادرا على الرقابة على الهيئات الحكومية وإن يقدم تقارير رقابية ذات جودة تساهم في تحسين مستوى الاداء وتعزز الحوكمة في هاته الهيئات، يحتاج أن يكون هو مؤسسة يحتذى بها وهذا بحسب ما تنص عليه المعايير الدولية لاسيما المعيار 12 للإنتوساي ، في السنوات الأخيرة تبذل إدارة مجلس المحاسبة جهودا ملحوظة في تطبيق مبادئ الحوكمة حيث تعمل بشكل مستمر على تعزيز استقلالية الجهاز، وتفعيل الدور الرقابي البعدي للأموال العمومية، والالتزام بمعايير الشفافية والنزاهة، ومع التعديل الدستوري الجديد الذي اعطى للمجلس مكانة خاصة في هرم المساءلة تسعى إدارة المجلس لأن تكون عند تطلعات أصحاب المصلحة ، وهذا من خلال التطوير المستمر للقدرات المهنية والفنية، وتعديل الهيكل التنظيمي، وتحسين من جودة التقارير السنوية لتعزيز الثقة، وتحسين كفاءة استخدام الموارد.

1.2 الاستقلالية القانونية والمالية والعضوية لمجلس المحاسبة:

تتمثل استقلالية مجلس المحاسبة في وجود إطار قانوني ودستوري يضمن الشفافية والحياد في الرقابة على الأموال العمومية. ويتمتع مجلس المحاسبة منذ نشأته بالاستقلالية وقد تعززت مكانة عبر التعديلات الدستورية المتلاحقة، وصولاً إلى دستور 2020 الذي كرس المجلس كمؤسسة عليا مستقلة للرقابة على الممتلكات والأموال العمومية. يكلف بالرقابة البعديّة على أموال الدولة والجماعات المحليّة والمرافق العموميّة، وكذلك رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة، كما اعطى المشرع الجزائري لمجلس المحاسبة جميع الصلاحيات التي تمكنه من تنفيذ رقابة مالية مستقلة على غرار الحق في الوصول الى المعلومات و الحق في مساءلة جميع الهيئات الحكومية الحق في اعداد تقرير سنوي ونشرها و زيادة على ذلك يتمتع مجلس المحاسبة بصلاحيات قضائية تمكنه من معاقبة المخالفين مباشرة بعد معاينة المخالفات مع احترام إجراءات التقاضي المنصوص عليها في القانون و في المعايير الدولية اساي 50 p ، اما بالنسبة الى الاستقلالية الوظيفية، الاستقلالية المالية والعضوية، فنجد ان مجلس المحاسبة تواجهه بعض التحديات في هذا الجانب سنتطرق لها فيما يلي:

- **الاستقلالية المالية لمجلس المحاسبة** ، يطلب مجلس المحاسبة احتياجاته السنوية من الجهات التنفيذية مثله مثل باقي الإدارات الحكومية و تتم مناقشتها من طرف وزير المالية فيما يخص الأهداف ومؤشرات القياس، ان هاته الوضعية تشكل انتقاص من الاستقلالية المالية للمجلس بحيث تعتبر وزارة

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية على تبني إدارة مجلس المحاسبة لمبادئ الحوكمة وأثر ذلك على أداءه ومخرجاته الرقابية ومساهمته في تعزيز الحوكمة في القطاع العام

المالية من بين الهيئات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة وهذه الحالة كما سبق وإن تطرقنا لها في واقع حوكمة الأجهزة العليا تشكل عائق أمام الأجهزة لهذا الأفضل ان تحدد ميزانية الهيئات العليا من طرف البرلمان او الرئاسة بشكل مباشرة مما يمنح هاته الأجهزة مزيد من الاستقلالية المالية و فيما يلي ميزانية مجلس المحاسبة لسنة 2023

جدول رقم 08 يبين تنفيذ ميزانية مجلس المحاسبة لسنة 2023

الوحدة: دج

العنوان	الاعتمادات المخصصة	الاعتمادات المستهلكة	الرصيد	نسبة الاستهلاك (%)
العنوان 1 : نفقات أجور المستخدمين	1 286 162 000	925 190 627,89	360 971 372,11	71,93
العنوان 2 : نفقات تسيير المصالح	132 086 000	99 695 825,47	32 390 174,53	75,47
العنوان 3 : نفقات الاستثمار	59 129 000	1 211 170,10	57 917 829,90	2,04
العنوان 4 : نفقات التحويل	3 500 000	2 917 685,34	582 314,66	83,36
المجموع	1 480 877 000	1 029 015 308,80	451 861 691,20	69,48

من خلال الجدول نلاحظ بان مجلس المحاسبة يسجل فائض سنوي في الاعتمادات على النفقات يتجاوز 30 % وهذا يدل على الاستقلالية المالية لمجلس المحاسبة، لكن هاته الاستقلالية تبقى غير مكتملة حيث خلال بحثنا على مؤشرا الاستقلالية في تقارير المجلس سجلنا عدم قدرة مجلس المحاسبة في توظيف الموارد البشرية حسب احتياجاته، كما انه لم يتمكن من تعديل النظام التعويضي لمنتسبيه بالرغم من تعديله في باقي القطاعات، وفيما يلي فقرة من تقرير مجلس المحاسبة تشير الى هاته العوائق.

فقرة من التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 2023

ورغم الحاجة الملحة إلى تعزيز قدرات المجلس، لا سيما في فئة مستخدمي الرقابة، إلا أن المجلس لم يتمكن من تنظيم عمليات توظيف خلال سنة 2023، وذلك بسبب تجميد هذه العمليات بموجب التعليم رقم 27 المؤرخة في 23 ديسمبر سنة 2014، والمتعلقة بتدابير تعزيز التوازنات الداخلية والخارجية للبلاد.

- الاستقلالية الوظيفية لمجلس المحاسبة الحرية التامة في اعداد برنامج الرقابية فمجلس المحاسبة يقوم سنويا بإعداد برنامج رقابية يشمل جميع الهيئات الخاضعة لرقابته دون قيد او شرط وفيما يلي البرنامج الرقابي لسنة 2023 .

تضمن البرنامج الرقابي لسنة 2023 مجموع 777 عملية رقابية موزعة كما يأتي:

- 599 عملية تخص مراجعة الحسابات

- 140 عملية تخص رقابة نوعية التسيير، منها 106 تشمل هيئات ومؤسسات عمومية و34 عملية

تخص دراسة وتقييم برامج او مواضيع ذات بعد وطني

- 38 عملية تتعلق بإعداد التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي المتضمن قانون تسوية الميزانية.

تغطي هذه العمليات على حد سواء الهيئات ومصالح الدولة الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية (الوزارات، الهيئات الوطنية، المصالح غير مركزية للدولة، والجماعات المحلية والمؤسسات ذات الطابع الإداري) وكذا المؤسسات التجارية والاقتصادية والصناعية المملوكة للدولة والتي تخضع للمحاسبة التجارية.

- الاستقلالية العضوية لأعضاء مجلس المحاسبة ، يعين رئيس الجمهورية رئيس المجلس لعهد مدتها 05 قابلة لتجديد مرة واحدة ، لا يتدخل البرلمان في تعيين وعزل رئيس المجلس وهاته النقطة ممكن ان تحد من استقلالية الرئيس وهذا حسب المعايير الدولية للشفافية ، اما بالنسبة لباقي القضاة كما سبق وان بينا بان مجلس المحاسبة لديه صلاحيات قضائية و صلاحيات إدارية فهو يضم قضاة وموظفين اداريين وعمليات الرقابة تتم من طرف القضاة ، يتم تعيين القضاة من طرف رئيس الجمهورية ومن اجل ضمان الاستقلالية التامة لهم ، كما اوجد المشرع الية تضمن استقلالية القضاة كما هو معمول به في جميع الأجهزة ذات الطابع القضائي تتمثل في المجلس الأعلى لقضاة مجلس المحاسبة، يتم انتخاب أعضاء المجلس من طرف القضاة ويتولى تسيير الشؤون المهنية للقضاة ، حيث يختص بدراسة ملفات المترشحين للتعيين في مجلس المحاسبة والسهر على احترام الشروط المنصوص عليها في القانون، يبدي رايه في أي حركة نقل القضاة التي ترتب عليه تغيير الإقامة المهنية، كما يدرس المجلس ملفات المرشحين للترقية و يتأكد من احترام شروط الاقدمية و شروط التسجيل في قائمة التأهيل و مقاييس تنقيط وتقييم القضاة ، يدرس ويفصل في التظلمات المرفوعة من طرف القضاة، وفيما يلي بعض الحقوق التي يتمتع بها قضاة مجلس المحاسبة .

- يتمتع قاض مجلس المحاسبة بالحماية من جميع اشكال الضغط او التدخل او المناورة التي من شأنها ان تعرقه في القيام بمهامه) المادة 08 من الامر 95-23 القانون الاساسي لقضاة مجلس (المحاسبة)

- يجب على الدولة حماية قضاة مجلس المحاسبة) المادة 09 من الامر 95-23 القانون الاساسي لقضاة مجلس المحاسبة)
- يتمتع قضاة مجلس المحاسبة بالامتياز القضائي الممنوح لقضاة المحكمة العليا (المادة 12من نفس القانون)

2.2 الشفافية والمسائلة في مجلس المحاسبة:

يضمن الإطار القانوني المنظم لعمل المجلس التزام إدارة مجلس المحاسبة بأقصى معايير الشفافية والوضوح، ان الطبيعة القضائية للجهاز فرضت على المشرع تحديد جميع الإجراءات الواجب العمل بها حيث حدد له إجراءات العمل

3.2 نزاهة أعضاء مجلس المحاسبة:

تطبيقا للمعايير الدولية لاسيما المعيار ISSAI 30 ومن اجل ضمان استقلالية وحياد وموضوعية أعضاء مجلس المحاسبة قام كل من المشرع الجزائري بالتشديد على ضرورة التزام القضاة بالأخلاقيات العالية عند ممارستهم حيث تنص المواد من 20 الى غاية 27 من الامر 95-377 على مجموعة من الواجبات التي يجب على قضاة مجلس المحاسبة الالتزام بها وعلى رأسها واجب التحفظ ويقصد بواجب التحفظ ان يبتعد قضاة المجلس عن كل التصرفات التي ممكن ان تمس باستقلالية المجلس ومن أجل ضمان عدم التحيز والموضوعية في العمل يمنع على قضاة مجلس المحاسبة ممارسة اية عهدة انتخابية في البرلمان أو المجالس المحلية، كما يحظر على قضاة مجلس المحاسبة الانخراط في الجمعيات ذات الطابع السياسي. كما يحظر على قضاة مجلس المحاسبة ممارسة أي نشاط او وظيفة بغرض الربح ماعدا مهام التكوين والبحث، كما يجب على القضاة التصريح بممتلكاتهم والتصريح بحالات تعارض المصالح قبل تنفيذ المهام الرقابية.

4.2 الرقابة على اعمال المجلس: تخضع اعمال المجلس المحاسبة الإدارية الى عدة أنواع من الرقابة

مثلها مثل باقي الهيئات الحكومية ، بحيث تخضع الى رقابة ذاتية في مجال استخدام الموارد المالية و المادية وهذا حسب القرار المؤرخ في 16 جانفي 1996 المحدد لمجال تدخل غرف مجلس المحاسبة و تتولى الغرفة الثانية رقابة مجلس المحاسبة ، كما تخضع كذلك الى رقابة وزارة المالية فيما يخص الرقابة القبلية، و مفتشية الوظيف العمومي فيما يخص التوظيف.....، هذا فيما يخص الجانب المالي و المادي اما في جانب الأداء الرقابي فتخضع جميع الأعمال الناتجة عن الصلاحيات القضائية لمجلس المحاسبة

الى رقابة النظارة العامة حيث تتأكد النظارة العامة من احترام القضاة قد احترام جميع النصوص القانونية و التنظيمية في جانب الإجراءات وإصدار القرارات

5.2 قياس الأداء في مجلس المحاسبة: نعلم ان عملية بناء القدرات تتم بناء على تقييم مسبق لتحديد النقائص ومنه الانطلاق في عملية البناء، وتتم بالاعتماد على الخبرات الداخلية او عن طريق الاستعانة بخبراء من أجهزة لديها الخبرة والقدرة، تعتبر عملية بناء القدرات ذات أهمية وتتم بشكل تقني ومجلس المحاسبة يولي عملية التقييم أهمية بالغة وفيما يلي نستعرض بعض العمليات التقييم التي قام بها

- التقييم الذاتي:

باشر مجلس المحاسبة عملية لتقييم الذاتي، من أجل تعزيز مهنته وتأكيد قيمته ومميزاته باعتباره المؤسسة العليا المكلفة بالحرص على الاستعمال السليم للأموال العمومية، اعتمد مجلس المحاسبة مسعى منظم ومهيكل يهدف إلى تحقيق تقييم ذاتي من أجل تقييم احتياجاته بغرض تحسين قدراته. وسمحت نتائج هذا التقييم الذاتي للمجلس بإعداد أول خطة استراتيجية 2011-2013، وتحديد اهم النقاط التي تحتاج الى مزيد من العمل.

- تقييم النظراء:

تحت عنوان "برنامج دعم تحسين الحوكمة والإدارة" «SIGMA» وفي إطار الشراكة بين الجزائر مع الإتحاد الأوروبي، تم اجراء تقييم بالاعتماد على معايير الإنتوساي وعلى الخصوص المعيار 5600 المتعلق بدليل المراجعة الطوعية من قبل النظراء سابقا و GUID 1900 بعد 2019. كانت الغاية الرئيسة من العملية هو مساعدة مجلس المحاسبة من بلوغ التطابق مع المعايير المهنية المعمول بها وكذا القواعد التنظيمية الجاري العمل بها محليا، مع تحديد الوظائف والمجالات التي يحتاج الجهاز الى تعزيز القدرات فيها، ومساعدة المجلس على اتخاذ القرارات حول تحسين ادائه الرقابي وفق المعايير الدولية وتقييم مدى ملائمة الاجراءات المعمول بها من حيث الاستقلالية والجودة والحوكمة. وفي الاخير تم نشر التقرير على موقع الجهاز لمزيد من الشفافية والتواصل.

6.2 بناء القدرات المهنية والفنية.

يقوم مجلس المحاسبة بإعداد خطط سنوية وأخرى متعددة السنوات تهدف الى بناء وتعزيز القدرات المهنية والفنية لمجلس المحاسبة على غرار برامج التكوين وتحسين المستوى وفيما يلي نستعرض نتائج البرنامج السنوي لسنة 2023

برمج مجلس المحاسبة 147 يوما تكوينيا لفائدة 495 مشارك، ويمكن عرض هذه النشاطات على النحو الآتي سنعرض بعض الخطوات التي خطاها مجلس المحاسبة في مجال بناء القدرات

أ. نشاطات التكوين المنجزة في إطار تنفيذ مشروع التوأمة بين مجلس المحاسبة ونظيره الفرنسي والبرتغالي

الموضوع	عدد الأيام	عدد المشاركين	شخص/يوم
التدقيق المالي العام	05	11	55
التدقيق المالي حسب الدورات الفرعية	39	50	1 950
رقابة الجودة في مجال التصديق على حسابات الدولة	01	22	22
مخطط نشاط تنفيذ عملية التصديق	03	08	24
المعايير الدولية للتدقيق ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	03	51	153
تقييم نظام الرقابة الداخلية	07	11	77
عملية تجريبية للتصديق	02	11	22
معايير رقابة الأداء	02	18	36
رقابة وضمان الجودة	03	11	33
مشاريع وتقارير الأداء	02	09	18
تدقيق مؤشرات الأداء	02	64	128
الرقابة الالكترونية	02	50	100
تحليل المعطيات	02	16	32
أداة "ويكي ميديا"	01	16	16
المخطط التوجيهي للإعلام الآلي	01	09	09
خارطة نظم المعلومات	01	14	14
خارطة المهارات	02	08	16
إيداع الحسابات	01	07	07
أمن نظم المعلومات	04	05	20
الأمن السيبراني	01	09	09
التطبيق المعلوماتي "أولاب"	01	10	10
تدقيق نظم المعلومات	06	22	132
حوكمة نظم المعلومات	04	15	60
المجموع	95	447	2 943

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية على تبني إدارة مجلس المحاسبة لمبادئ الحوكمة وأثر ذلك على أداءه ومخرجاته الرقابية ومساهمته في تعزيز الحوكمة في القطاع العام

ب. نشاطات التكوين المنجزة في إطار التعاون مع المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "الانتوساي" ومبادرة الانتوساي للتنمية

الهيئة المنظمة	الموضوع	عدد الأيام	عدد المشاركين	شخص/يوم
مجموعة عمل الانتوساي المعنية بالتدقيق البيئي	دور الأجهزة العليا للرقابة في التنفيذ الفعال للسياسات المناخية	01	04	04
	التدقيق في أدوات السياسة الجبائية الخضراء	01	06	06
مبادرة تنمية الانتوساي	إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة (CMP-ISC)	05	03	15
	الأمن السيبراني	01	02	02
	المجموع	08	15	27

ج. نشاطات التكوين المنجزة في إطار التعاون مع المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأرابوساي)

الهيئة المنظمة	الموضوع	عدد الأيام	عدد المشاركين	شخص/يوم
الجهاز الأعلى للرقابة المصري/الأرابوساي	معايير الانتوساي للرقابة: رقابة الالتزام	06	03	18
	الرقابة المالية في ظل الأزمات	03	02	06
الجهاز الأعلى للرقابة الكويتي/الأرابوساي	الرقابة على الصناعات الاستخراجية	03	03	09
الجهاز الأعلى للرقابة الأردني/الأرابوساي	إطار الإصدارات المهنية للانتوساي	01	03	03
الجهاز الأعلى للرقابة الجزائري/الأرابوساي	المعايير الدولية للمحاسبة	04	03	12
الجهاز الأعلى للرقابة السعودي/الأرابوساي	المخاطر المتعلقة باستغلال المعطيات الالكترونية ووسائل الكشف عن مواطن الاحتيال والفساد	05	03	15
	الرقابة على الحوكمة الالكترونية	05	03	15
الجهاز الأعلى للرقابة لسلطنة عمان/الأرابوساي	التدقيق عن طريق المخاطر	05	03	15
	إعداد الخطط الاستراتيجية والتشغيلية	05	03	15
الأرابوساي	تدريب الكوادر لممارسة التقييم من طرف النظراء	02	02	04
	تقييم قدرات الأجهزة العليا في مجال الرقابة على الهدف 16 من أهداف التنمية المستدامة آفاق 2030	01	01	01
	المجموع	40	29	113

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية على تبني إدارة مجلس المحاسبة لمبادئ الحوكمة وأثر ذلك على أداءه ومخرجاته الرقابية ومساهمته في تعزيز الحوكمة في القطاع العام

الهيئة المنظمة	الموضوع	عدد الأيام	عدد المشاركين	شخص/يوم
مجلس المحاسبة	دليل أخلاقيات المهنة	02	60	120
اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لدول غرب آسيا	الأمن المناخي في البلدان العربية	01	06	06
غرفة الحسابات لفيدرالية روسيا	دور الأجهزة العليا لرقابة المالية العمومية في الوقاية من الفساد	01	01	01
المجموع		04	67	127

من خلال الجداول السابقة نلاحظ بان هناك حركية كبيرة في مجال التكوين في مجلس المحاسبة لكن الشيء الذي ينقص هو غياب الية لتقييم أثر هاته التكوينات على كفاءة وقدرة المجلس في تنفيذ المهام الرقابية وهي مشكلة تعاني منها معظم الأجهزة العليا للرقابة في العالم.

3.انواع الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة واهميتها في تعزيز تطبيق مبادئ الحوكمة.

عند ممارسة مجلس المحاسبة لمهامها الرقابية تقوم بتنفيذ عدة أنواع من الرقابة، منها من يدخل ضمن صلاحياته القضائية والمتمثلة أساسا في مراجعة حسابات المحاسبين العموميين وإيداع الحسابات، ومنها من يدخل ضمن صلاحيه الإدارية والمتمثلة في مراقبة نوعية التسيير، ورقابة الانضباط في مجال الميزانية والمالية. وكل نوع من انواع الرقابة له دور وأثر كبير في الحفاظ على المال العام وتطبيق المساءلة وتعزيز الشفافية ومحاربة الفساد، وفيما يلي سنحاول شرح انواع الرقابة التي ينفذها مجلس المحاسبة

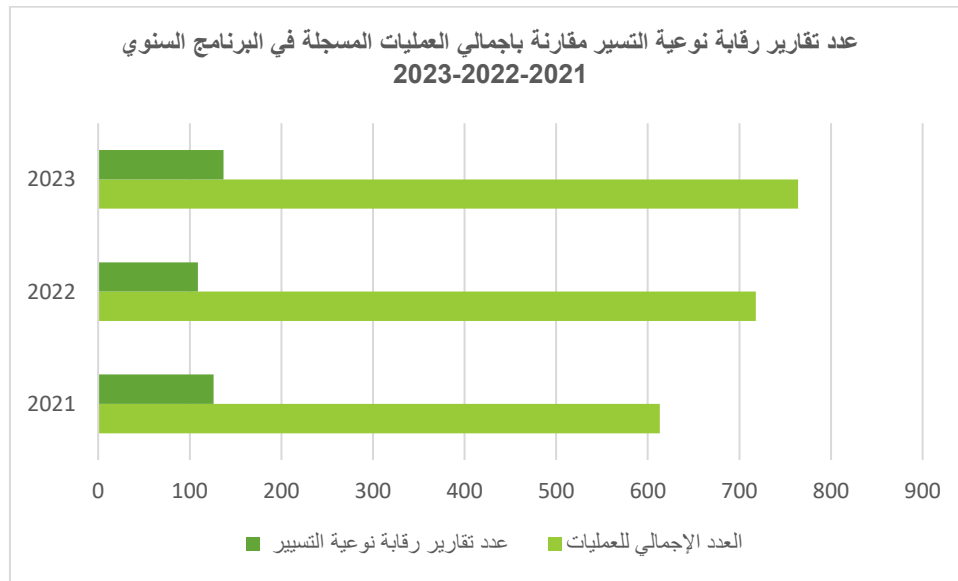
1.3 رقابة نوعية التسيير: هي دمج بين رقابة الأداء ورقابة الالتزام بحسب منظمة الإنتوساي، تهدف إلى الرفع من أداء وكفاءة القطاع العام في تسيير موارده وتتطلب كفاءات عالية لتنفيذها كما يجب أن يتوفر لدى الجهاز معايير عمل بخصوصها، وتشمل كذلك الرقابة على الانشطة ذات المنظور البيئي.

يطبقها مجلس المحاسبة منذ 2024 وفق المعايير الدولية لمنظمة الإنتوساي لرقابة الأداء ورقابة الالتزام، ويقوم من خلالها اداء الهيئات والمصالح العمومية التي تدخل في مجال اختصاصه وتتصب هذه الرقابة على شروط استعمال الموارد المادية والمالية المتاحة لدى الهيئة المراقبة ومدى التزام مسيرها

بالاقتصاد والفعالية والنجاعة في تحقيق الأهداف المسطرة ويتم كذلك من خلالها تقييم اثر أنشطة تلك الهيئات على البيئة ومدى احترامها للقوانين والمعاهدات المتعلقة بالبيئة.

ان رقابة نوعية التسيير التي يقوم بها مجلس المحاسبة تساهم بشكل كبير في إعطاء صورة واضحة حول تسيير الهيئات والإدارات الحكومية كما يتم من خلالها تحديد جميع نقاط الضعف و العقبات التي تعترض تحقيق الاهداف، واقتراح التوصيات التي من شأنها الرفع من أداء و قدرة وكفاءة وفعالية ، كما يتم من خلالها تقييم نظام الرقابة الداخلية و تقويمها ومنه التقليل من المخاطر الممكن حدوثها مثل أخطاء التسيير والكشف عن الفساد الإداري والمالي باعتباره اكبر خطر على التنمية، بالرغم من أهمية هذا النوع من الرقابة وشموليتها وتطرقها الى جميع جوانب التسيير وتأثيرها المباشر في تصحيح الاختلالات لكنها غير مطبقة بشكل فعال مقارنة بالأنواع الأخرى ،

شكل رقم 10 يوضح عدد تقارير رقابة نوعية التسيير مقارنة بعدد العمليات المسجل في البرنامج السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 2021-2022-2023



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على التقارير السنوية لمجلس المحاسبة للسنوات المعنية.

نلاحظ من خلال الرسم البياني انه نسبة رقابة نوعية التسيير من البرنامج السنوي لا تتجاوز 20 % بالرغم من أهميتها في تحسين وتطوير أداء القطاع العام.

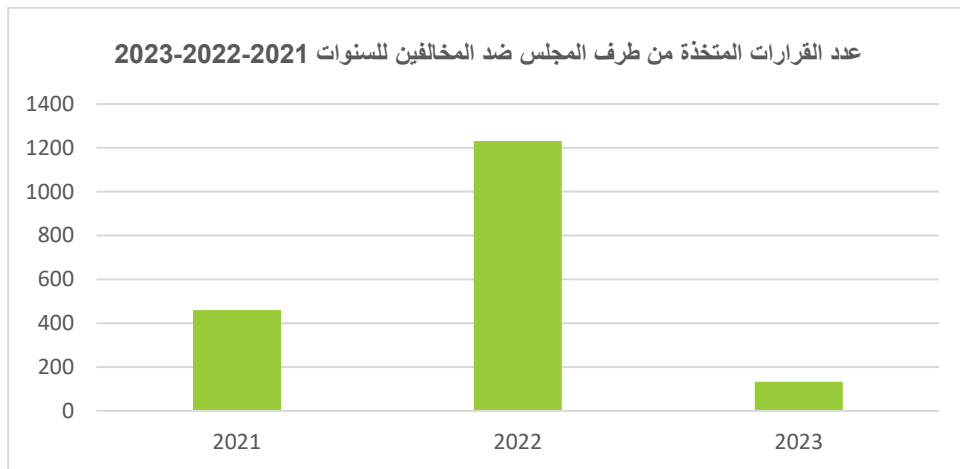
2.3 رقابة إيداع الحسابات: من أجل المحافظة على المال العام وإضفاء الشفافية في تسييره ومحاربة الفساد ألزم القانون كل من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين بمسك محاسبة خاصة بهم، يتم من

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية على تبني إدارة مجلس المحاسبة لمبادئ الحوكمة وأثر ذلك على ادائه ومخرجاته الرقابية ومساهمته في تعزيز الحوكمة في القطاع العام

خلالها تجميع العمليات المتعلقة بصرف المال العام في حسابات نهائية سنوية، تودع لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة، لتتم مراجعتها فيما بعد.

بحيث تنص المادة 60 والمادة 63 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة " يتعين على كل محاسب عمومي وعلى كل امر بالصرف أن يودع حسابه عن التسيير لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة. "، ويعاقب المجلس كل محاسب او امر بالصرف لم يودع حسابه أو تأخر في إيداعه بغرامة مالية تتراوح بين 5.000 دج إلى 50.000 دج، وبعد ذلك يحدد مجلس المحاسبة للمحاسب آخر اجل لإيداع حسابه وان تأخر ثانية تطبق عليه غرامة مالية تقدر بـ 500 دج عن كل يوم تأخير في حدود ستون يوما، وفي حال عدم الإيداع يأمر مجلس المحاسبة الإدارة المعنية لإعداد حساب. كما يمكن أن يتابع مجلس المحاسبة المسؤولين الراضين لتقديم حسابات قضائيا وتطبق عليهم أحكام المادة 43 من قانون الإجراءات الجزائية. يحدد مجلس المحاسبة تاريخ 30 جوان كأخر اجل لإيداع الحسابات لدى كتابة ضبط المجلس، وفيما يلي:

شكل رقم 11 يبين عدد القرارات التي أصدرها المجلس على المخالفين خلال السنوات 2021-2022-2023



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على التقارير السنوية لمجلس المحاسبة للسنوات المعنية.

وقد بلغت قيمة الغرامات للسنوات المعنية 1.063.000 دج في سنة 2021 و 10.280.000 دج

في سنة 2022 و 6.083.000 دج في سنة 2023،

وتعتبر عملية مراقبة ايداع الحسابات في الجزائر من بين الصلاحيات ذات الطابع القضائي وهي تساهم في زيادة الشفافية المالية العامة، ويعزز ثقة المواطن وتفاعله وإسهامه في التصدي للفساد ومكافحته.

3.3 مراجعة حسابات التسيير: يعرفها المشرع الجزائري بأنها عملية يقوم بها مجلس المحاسبة تتضمن التدقيق في العمليات الموصوفة في حساب التسيير للمحاسب العمومي ومدى مطابقتها للأحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة عليها؛ نلاحظ من خلال هذا التعريف بان عملية المراجعة هي عملية تقنية ينفذها مجلس المحاسبة الهدف منها هو الحكم على حسابات التسيير للمحاسبين العموميين وليس على المحاسبين، تشبه عملية التدقيق التي يقوم بها محافظي الحسابات على المؤسسات الخاصة. تعتبر النوع الأكثر تنفيذا في المجلس وفيما يلي نستعرض جدول يبين عدد العمليات المراجعة خلال السنوات 2021-2022-2023

جدول رقم 09 يبين عدد القرارات التي أصدرها المجلس في عملية مراجعة الحسابات والمبالغ المفروضة على المحاسبين المخالفين خلال السنوات 2021-2022-2023

2023	2022	2021	
1069	871	1021	اجمالي عدد القرارات
74.782.621.42 دج	21.402.617.11 دج	13.054.334.09 دج	المبالغ المفروضة على المحاسبين

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على التقارير السنوية لمجلس المحاسبة للسنوات المعنية.

من خلال الجدول نستخلص بان عدد قرارات المراجعة غير ثابت ويتغير من سنة الى أخرى وهذا يرجع الى عدة عوامل تتعلق بعدد العمليات المبرمجة وعوامل أخرى مثل إدارة المخاطر وتوفر الإمكانيات اما بالنسبة الى المبالغ المفروضة فهي متعلقة بطبيعة المخالفات وليس بعدد القرارات حيث نلاحظ انه في سنة 2022 عدد القرارات اقل من سنة 2021 المبالغ المفروضة أكبر.

يساهم هذا النوع في كشف الاخطاء المحاسبية والمخالفات القانونية المتعلقة بتنفيذ الميزانية كما تعمل على الرفع من جودة المعلومات المحاسبية والتأكد من دقة وصحة الحسابات المودعة لدى مجلس المحاسبة، كما تساهم في كشف الاختلاسات المالية.

4.3 رقابة الانضباط في مجال الميزانية والمالية:

بعد الانتهاء من التحقيقات في جميع الأنواع الرقابية المذكورة أعلاه لا سيما رقابة نوعية التسيير و اذا تم تسجيل حالات عدم احترام قواعد الانضباط الميزانية و المالية المذكورة في المادة 88 من الامر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل و المتمم ، يتم تحويل هذه الملفات الى الناظر العام و الذي يشبه النائب العام في القضاء و الذي يحولها الى غرفة الانضباط الميزانياتي و المالي ، والتي تضم قضاة من رتبة مستشار فما فوق لنظر و التحقيق في المخالفات او تجاوزات الواردة في التقرير ، وهذا وفق إجراءات محددة بموجب قانون مجلس المحاسبة السالف الذكر لاسيما احكام المواد من 88 الى 91 .

جدول رقم 10 يبين عدد القرارات التي أصدرها المجلس في مجال رقابة الانضباط الميزانياتي والمالي خلال السنوات 2021-2022-2023

2023	2022	2021	
20	12	09	اجمالي عدد القرارات
815.000 دج	430.000 دج	606.000 دج	المبالغ المفروضة على المحاسبين

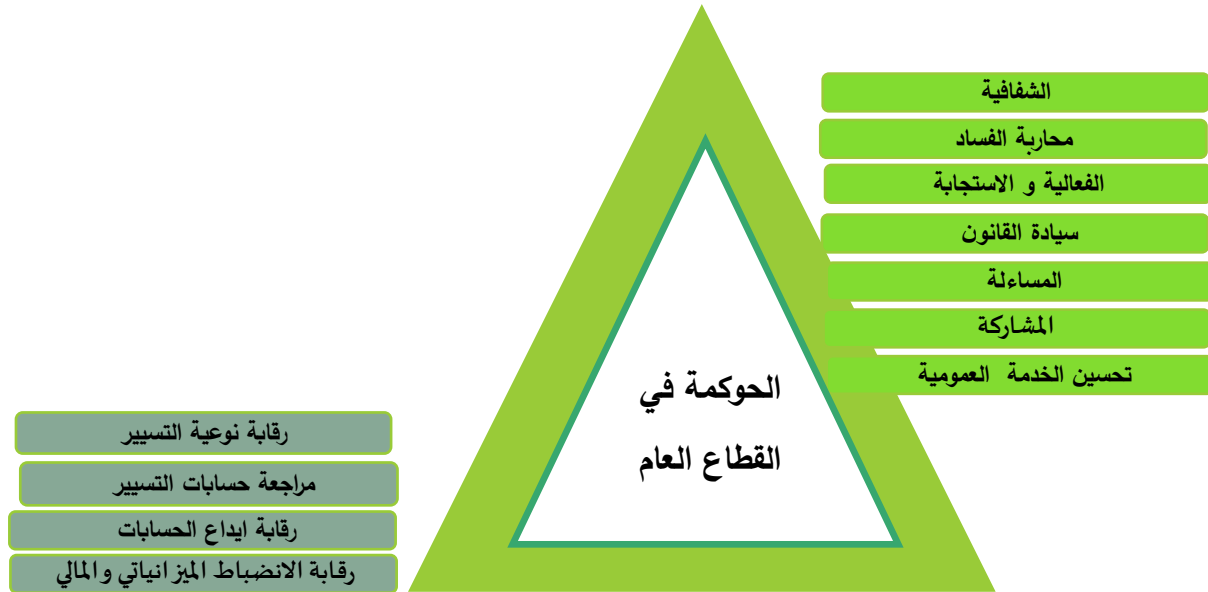
المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على التقارير السنوية لمجلس المحاسبة للسنوات المعنية.

من خلال الجدول المبين أعلاه نلاحظ ان عدد القرارات والمبالغ المفروضة على المسيرين والمتعلقة بالانضباط الميزانياتي والمالي منخفضة مقارنة بقرارات مراجعة حسابات التسيير، لكن هناك منحى تصاعدي لعدد الحالات وهذا من بين المؤشرات التي تستدعي مجلس المحاسبة من تكثيف العمليات في هذا الجانب.

اما فيما يخص حالات الفساد فيتم تحويلها الى القضاء للفصل فيها حيث سجل مجلس المحاسبة ثمان حالات في سنة 2021 و 15 حالة في سنة 2023 و 09 حالات في سنة 2023

وفيما يلي نستعرض شكل بياني يربط بين الأنواع المختلفة لرقابة مجلس المحاسبة وأثرها في تعزيز الحوكمة في القطاع العام

شكل رقم 12 يربط بين الأنواع المختلفة لرقابة مجلس المحاسبة وأثرها في تعزيز الحوكمة في القطاع العام



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على أثر كل نوع من انواع الرقابة على حوكمة القطاع العام

من خلال ما سبق يمكن القول ان جميع الأنواع الرقابية التي يمارسها مجلس المحاسبة لها دور مهم في تعزيز الحوكمة في القطاع العام في الجزائر من خلال التقارير و القرارات التي تنتجها ؛ فهي من خلال رقابة نوعية التسيير تساهم بشكل كبير في تعزيز الشفافية والمساءلة ومكافحة الفساد و الرفع من الاداء في القطاع العام ، كما نجدها تعمل جاهدة على تطبيق المعايير المتعلقة بالرقابة المحلية و الدولية لاسيما تطبيق معايير الانتوساي INTOSAI ISSAIs ، كما تساهم رقابة ايداع و مراجعة الحسابات بشكل كبير في جودة البيانات المالية و توفر معطيات مهمة حول تسيير الاموال العام ، وكذا كشف المخالفات و التجاوزات التي وقعت من خلال التقارير التي تنشرها او تلك التي تقدمها للهيئات التشريعية و للسلطات العليا في البلاد ، مما يساهم بشكل مباشر في تنوير الرأي العام حول ظروف استخدام المال العام ومقارنة مدى تحقيق الاهداف المسطرة مع الاموال المرصودة، كما تبين مدى احترام الرخص الممنوحة ؛

كما تساهم رقابة مجلس المحاسبة في زيادة ثقة المواطنين في مؤسسات الدولة؛ من خلال مساءلة وتطبيق القانون ومكافحة الفساد كل ذلك يجعل المواطن أكثر ثقة بأن هناك من يقف وراء حقوقه؛ بحيث توجد علاقة مباشرة بين الحوكمة الرشيدة وزيادة ثقة المواطن،

4. الدراسة الاستقصائية حول تبني إدارة مجلس المحاسبة لمبادئ الحوكمة وأثر ذلك على ادائه ومخرجاته الرقابية ومساهمته في تعزيز الحوكمة في القطاع العام

1.4 شرح أداة الدراسة : من أجل معرفة حقيقة تبني إدارة مجلس المحاسبة لمبادئ الحوكمة وقياس أثر ذلك على ادائه ومخرجاته الرقابية ومساهمته في تعزيز الحوكمة في القطاع العام ، قمنا بإعداد استبيان الكتروني يتضمن 27 سؤال مقسم الى أربعة محاور بالإضافة الى محور المعلومات العامة يضم 04 اسئلة ، تم توزيعه على 100 يعملون في إدارات مركزية (وزارات) و بعض الإدارات المحلية بالإضافة الى مجلس المحاسبة تم استرجاع 80 إجابة أي بنسبة 80 % ، تمت معالجة الاستبيانات وتم استبعاد 04 إجابات غير مكتملة ، أي نسبة الإجابات المقبولة 76 % ، تم استخدام مقياس المعتمد الإجابة مقياس ليكرت الخماسي (لا أوافق بشدة، لا أوافق، محايد، أوافق، أوافق بشدة) ، تم العمل عليها للحصول على النتائج التي سنوضحها فيما يلي ، لكن قبل ذلك نستعرض نتائج صدق وثبات الاستبيان

2.4 صدق وثبات الاستبيان: أظهرت النتائج الإحصائية أن أداة الدراسة تتمتع بخصائص قياسية عالية جداً؛ حيث حقق مقياس الثبات (ألفا كرونباخ) درجة (0.90)، وهي قيمة ممتازة تؤكد اتساق الفقرات ودقتها. وتعززت هذه النتيجة بمؤشرات الصدق البنائي، حيث ارتبطت جميع الفقرات بمحاورها بمعاملات ارتباط (بيرسون) تراوحت بين (0.795 و 0.850)، كما سجلت المحاور الرئيسية ارتباطاً وثيقاً بالنتائج الكلية وصل أعلاها إلى (0.943) لمحور الحوكمة الداخلية. وهذا الترابط الإحصائي يشير إلى أن الاستبيان لا يقيس فقط المتغيرات بدقة ثبات عالية، بل يمتلك أيضاً قدرة تنبؤية قوية، مما يمكننا من تعميم النتائج بكل موثوقية.

3.4 التحليل الإحصائي للبيانات.

بالنسبة الى نتائج البيانات وتكرار الإجابات حسب كل سؤال والرسوم البيانية للأسئلة العامة او الأسئلة المتعلقة بالمحاور فهي ضمن الملاحق، وفي هذا الجزء سنقوم بتحليل البيانات حسب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعاملات الارتباط بيرسون من اجل استخلاص النتائج

جدول رقم 11 يبين معامل الارتباط بيرسون بين مختلف المحاور والفقرات

العلاقة بين المتغيرات	قيمة المعامل
معامل الارتباط فقرة الاستقلالية مع محور الحوكمة الداخلية	0,795282251
معامل الارتباط فقرة النزاهة والشفافية مع محور الحوكمة الداخلية	0,822847638
معامل الارتباط فقرة المساءلة مع محور الحوكمة الداخلية	0,850195145
معامل الارتباط فقرة الكفاءة مع محور الحوكمة الداخلية	0,825476772
معامل الارتباط محور الحوكمة الداخلية ومحور جودة الاعمال	0,87408468
معامل الارتباط محور جودة الاعمال والحوكمة الهيئات	0,651653139
معامل الارتباط محور جودة الاعمال والحوكمة في الدولة	0,707427355

جدول رقم 12 يبين متوسط الإجابات للاستبيان والانحراف المعياري

السؤال	متوسط الإجابات	الانحراف المعياري
1. يتمتع مجلس المحاسبة بالاستقلالية الكاملة في أداء مهامه الرقابية	3,68	0,72
2. لا تخضع قرارات مجلس المحاسبة لأي تدخلات من السلطة التنفيذية.	3,63	0,74
3. يملك مجلس المحاسبة الحرية في تحديد خطته وبرامجه الرقابية	3,63	0,38
الفقرة المتعلقة بالاستقلالية	3,64	0,65
4. يلتزم مجلس المحاسبة بمبادئ النزاهة والحياد في أعماله	3,97	0,51
5. تتسم إجراءات العمل الرقابي بالوضوح والشفافية	3,97	0,50
6. يتم الإفصاح عن نتائج الأعمال الرقابية وفق الأطر القانونية.	3,97	0,45
الفقرة المتعلقة بالشفافية والنزاهة	3,97	0,47

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية على تبني إدارة مجلس المحاسبة لمبادئ الحوكمة وأثر ذلك على أداءه ومخرجاته الرقابية ومساهمته في تعزيز الحوكمة في القطاع العام

7.	توجد آليات فعالة للمساءلة داخل المجلس.	3,97	0,90
8.	يتم تقييم أداء العاملين في المجلس وفق معايير موضوعية	3,94	0,92
9.	تسهم نظم الرقابة الداخلية لمجلس المحاسبة في الحد من الأخطاء المهنية	3,94	0,77
	الفقرة المتعلقة بالمساءلة والرقابة الداخلية	3,95	0,90
10.	يملك قضاة ومدققي المجلس الكفاءة المهنية اللازمة	4,02	0,77
11.	يحرص مجلس المحاسبة على التدريب المستمر ورفع كفاءة الكوادر الرقابية.	4,02	0,79
12.	يتم تطبيق المعايير المهنية الدولية في جميع الاعمال الرقابية	4,02	0,94
	الكفاءة المهنية وبناء القدرات	3,80	0,88
13.	يتم التخطيط للأعمال الرقابية للمجلس بشكل علمي ومنهجي.	3,37	0,79
14.	تتسم التقارير الرقابية لمجلس المحاسبة بالدقة والموضوعية	3,10	0,54
15.	تصدر التقارير الرقابية لمجلس المحاسبة في الوقت المناسب.	3,10	0,90
16.	تعتمد الأعمال الرقابية لمجلس المحاسبة على أدلة كافية وملئمة.	3,64	0,53
17.	يتم متابعة تنفيذ التوصيات الرقابية بفعالية	3,64	0,93
	جودة الأعمال الرقابية	3,37	0,83
18.	تسهم تقارير مجلس المحاسبة في تعزيز الشفافية المالية في الجهات الخاضعة لرقابته	3,64	0,52
19.	تؤدي رقابة مجلس المحاسبة تعزيز المساءلة في المؤسسات والادارات العامة	3,64	0,50
20.	تساعد رقابة مجلس المحاسبة في تحسين إدارة المال العام.	3,35	0,57
21.	تسهم الأعمال الرقابية لمجلس المحاسبة في تعزيز الالتزام بالقوانين والأنظمة	3,35	0,54
22.	تؤدي توصيات مجلس المحاسبة إلى تحسين الأداء في مؤسسات القطاع العام	3,11	0,52
	تعزيز الحوكمة في الهيئات العامة الخاضعة للرقابة لمجلس المحاسبة	3,42	0,54
23.	يساهم مجلس المحاسبة في تعزيز سيادة القانون.	3,11	0,58
24.	تؤدي انواع الرقابة المالية التي يطبقها مجلس المحاسبة إلى الحد من الفساد.	3,5	0,64
25.	تعزز أعمال مجلس المحاسبة ثقة المجتمع بالمؤسسات العامة.	3,5	0,68
26.	يساعد مجلس المحاسبة البرلمان في الرقابة على اعمال الحكومة.	3,82	0,46
27.	تدعم الرقابة المالية تحسين جودة الحوكمة على مستوى الدولة.	3,82	0,49
	دور مجلس المحاسبة في تعزيز حوكمة في الدولة	3,55	0,58

بناءً على المتوسطات الحسابية، يمكن تصنيف النتائج كالتالي:

- من 1.00 إلى 1.80 :درجة منخفضة جداً (غير موافق بشدة).
- من 1.81 إلى 2.60 :درجة منخفضة (غير موافق).
- من 2.61 إلى 3.40 :درجة متوسطة (محايد).

- من 3.41 إلى 4.20: درجة عالية (موافق).
- من 4.21 إلى 5.00: درجة عالية جداً (موافق بشدة).
- 1. المتوسط الحسابي:

المتوسط العام للإجابات: 3.73 وهذا يعني أن التوجه العام لإجابات أفراد العينة يميل الموافقة وفيما يلي اتجاه الإجابات حسب المحاور

جدول رقم 13 يبين الاتجاه العام للإجابات للمحاور وأهم الفقرات

المحاور والفقرات	المتوسط	اتجاه الإجابة
1. الاستقلالية	3.64	الموافقة
2. الشفافية	3.97	الموافقة
3. المساءلة والرقابة الداخلية	3.95	الموافقة
4. الكفاءة المهنية	3.80	الموافقة
5. جودة الأعمال الرقابية	3.37	الموافقة
6. تعزيز الحوكمة في الهيئات العامة	3.42	الموافقة
7. دور المجلس في حوكمة الدولة	3.55	الموافقة
كل الإجابات	3.74	الموافقة

من خلال النتائج المبينة في الجدول ممكن ان نستخلص النتائج التالية:

- الكفاءة المهنية (الأسئلة 10، 11، 12) سجلت نتائج جيدة بمتوسط (4.02)، وهذا يدل على أن الكادر البشري للمجلس مؤهل تأهيلاً عالياً.
- الشفافية والنزاهة (الأسئلة 4، 5، 6) أعلى متوسط (3.97)، مما يعكس ثقة كبيرة في موضوعية المجلس ولأخلاقيات العالية والانضباط في العمل داخل المجلس.
- جودة الأعمال الرقابية هي الحلقة الأضعف بمتوسط (3.37).
- دقة التقارير ووقت صدورها (الأسئلة 14، 15) سجلت أدنى القيم (3.10)، مما يشير إلى وجود فجوة زمنية بين انتهاء الرقابة وصدور التقرير النهائي.

- **الاستقلالية:** بالرغم من تسجيل نتائج مرتفعة فيما يخص استقلالية المجلس عن السلطة التنفيذية (3.63) لكنها تبقى أقل من مستوى نزاهة الأعضاء أنفسهم 3.97، مما قد يشير إلى ضغوط هيكلية أو قانونية خارجية.
- **الأثر الرقابي لمجلس المحاسبة:** المجلس ينجح في مساعدة البرلمان (3.82) أكثر من نجاحه في تحسين أداء المؤسسات بشكل مباشر (3.11)، مما يعني أن أثره "رقابي سياسي" أكثر من كونه "تطويري إداري"

4.4 اختبار الفرضيات

بناءً على المعالجة الإحصائية لبيانات الدراسة، ومن خلال تحليل معاملات ارتباط "بيرسون" الموضحة في الجداول السابقة، يمكن مناقشة صحة الفرضيات كما يلي:

✓ أثبتت النتائج وجود علاقة ارتباطية موجبة قوية جداً بلغت (0.874) بين تبني مجلس المحاسبة لمبادئ الحوكمة الداخلية وبين جودة مخرجاته الرقابية. وتفسر هذه النتيجة بأن الاستقلالية والنزاهة والمساءلة في الأجهزة العليا ليست مجرد إطار تنظيمي، بل هي المحرك الأساسي لرفع كفاءة أعمال التدقيق. فكلما تعززت استقلالية القضاة والمدققين، زادت قدرتهم على تقديم تقارير دقيقة وموضوعية بعيدة عن الضغوط، مما يؤكد صحة وقبول الفرضية.

✓ كشف تحليل واقع الحوكمة في الأجهزة عن وجود تباين في مستويات الحوكمة، فبينما تحسنت مستويات إدارة الجودة والنزاهة عالمياً، لا تزال هناك تحديات كبرى تتمثل في تراجع الاستقلالية بفعل ضغوط السلطات التنفيذية، وتعتبر المشاركة المجتمعية الحلقة الأضعف في المنظومة الرقابية، بالإضافة إلى الصعوبات المستمرة في تطوير الكوادر المهنية لمواكبة التعقيدات المالية الحديثة. مما يؤكد صحة وقبول الفرضية.

✓ أظهرت النتائج وجود ارتباط وثيق بين أعمال المجلس وتعزيز الحوكمة في الهيئات العامة والدولة بقيم تتراوح بين (0.740 و 0.782). وتفسر هذه النتائج بأن الدور الرقابي للمجلس يسهم فعلياً في تعزيز سيادة القانون والحد من الفساد، مما ينعكس إيجاباً على جودة الحوكمة على مستوى الدولة ككل. ورغم قوة هذا الارتباط، إلا أنه يظل أقل نسبياً من الارتباط الداخلي، مما قد يعود إلى عوائق خارجية تتعلق بمدى استجابة الهيئات الخاضعة للرقابة لتوصيات المجلس، ومع ذلك، تظل المساهمة فعالة وذات دلالة إحصائية، مما يؤدي إلى قبول الفرضية.

خاتمة

خاتمة

وفي ختام بحثنا هذا و الذي ركزنا فيه على دراسة العلاقة التفاعلية بين الحوكمة و الرقابة، كيف تؤثر الحوكمة في الرقابة وكيف تؤثر الرقابة في الحوكمة ، قصد تبيان أهمية الالتزام بمبادئ الحوكمة في الأجهزة العليا وأثرها على الأداء و تحسين جودة المخرجات الرقابية، مما يساهم في تعزيز الحوكمة في القطاع العام و الدولة بشكل عام ؛ اما في الجانب التطبيقي فقد سلطنا الضوء على مدى تبني إدارة مجلس المحاسبة لمبادئ الحوكمة وأثر ذلك في الرفع من أدائه ، جودة مخرجاته ، مساهمة رقابته في تعزيز الحوكمة في القطاع العام؛ من خلال استقراء عينة من الموظفين في الوزارات والإدارات المحلية و مجلس المحاسبة.

اين أثبت البحث أن الحوكمة في القطاع العام ليست مجرد خيار إداري، بل هي ضرورة استراتيجية لإصلاح الأجهزة الرقابية وتفعيل دورها في صيانة المال العام.

كما كشف تحليل واقع الحوكمة في الأجهزة عن وجود تباين في مستويات الحوكمة، فبينما تحسنت مستويات إدارة الجودة والنزاهة عالمياً، لا تزال هناك تحديات كبرى تتمثل في تراجع الاستقلالية بفعل ضغوط السلطات التنفيذية، وتعتبر المشاركة المجتمعية الحلقة الأضعف في المنظومة الرقابية، بالإضافة إلى الصعوبات المستمرة في تطوير الكوادر المهنية لمواكبة التعقيدات المالية الحديثة.

وبالنسبة لأثر الحوكمة في جودة المخرجات :توصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية وثيقة بين التزام الأجهزة العليا بمبادئ الحوكمة (كالاستقلالية والنزاهة) وبين الارتقاء بجودة التقارير الرقابية ودقتها، وقد أثبتت المعالجة الإحصائية وجود علاقة طردية وثيقة (ارتباط بيرسون 0.87) بين انضباط المجلس داخلياً بمعايير الحوكمة وبين جودة مخرجاته الرقابية. ومع ذلك، كشفت الدراسة عن فجوة بين "جودة العمل" وبين "الأثر الزمني والميداني"، حيث سجلت دقة التقارير ووقت صدورهما أقل المتوسطات (3.10)، مما يشير إلى أن التحدي الحقيقي للمجلس لا يكمن في كفاءة كوادره، بل في الآليات التشغيلية وسرعة استجابة البيئة الخارجية لتوصياته.

كما بينت الدراسة أن الأجهزة العليا للرقابة تعمل كـضامن لامتثال الهيئات الحكومية؛ حيث يساهم تفعيل رقابتها في ترسيخ قيم الشفافية والمساءلة على مستوى الدولة ككل. وفي هذا السياق

خلصت الدراسة إلى أن مجلس المحاسبة يمثل المحرك الرئيسي في منظومة الحوكمة الوطنية، حيث أظهرت النتائج الميدانية وجود بنية تحتية صلبة من النزاهة والكفاءة المهنية (بمتوسطات مرتفعة بلغت 4.02)،

التوصيات المقترحة:

توصيات لتعزيز دور مجلس المحاسبة

1. على المستوى التقاريري (معالجة ضعف سرعة نشر التقارير - المتوسط 3.10):

- ضرورة الاعتماد على التدقيق الإلكتروني من خلال قواعد بيانات الجهات الخاضعة للرقابة، لتقليل الوقت المستغرق في إعداد التقارير السنوية وضمان صدورها في وقت يسمح باتخاذ إجراءات تصحيحية.

- مراجعة خطوات اعداد التقرير النهائي لتقليص بما يضمن الحفاظ على الدقة (التي بلغت 3.64) مع رفع عامل السرعة.

2. على مستوى الأثر الرقابي (تعزيز الارتباط القوي 0.92 بين الجودة والنتائج):

- الانتقال من التركيز على مراجعة الحسابات إلى رقابة الأداء والنتائج، لضمان أن توصيات المجلس تؤدي فعلياً إلى تحسين جودة الإدارة العامة وليس فقط كشف الأخطاء المحاسبية.
- يجب وضع اليات داخل المجلس لمتابعة تنفيذ التوصيات الصادرة، وربط مدى التزام الهيئات العامة بهذه التوصيات بتقييمات أدائها السنوية.

3. على مستوى استقلالية وحوكمة المجلس (الارتباط 0.85): تعزيز الاستقلالية القانونية: العمل على تعديل الأطر القانونية بما يمنح المجلس استقلالية مالية وإدارية كاملة عن وزارة المالية، لرفع مستوى الثقة (الذي سجل 3.63) إلى مستويات أعلى تليق بمكانته الدستورية.

4. على مستوى المسؤولية المجتمعية (تعزيز ثقة المجتمع 3.5): الانفتاح وزيادة التواصل: نشر التقارير الرقابية للرأي العام، مما يساهم في خلق ضغط شعبي إيجابي يعزز من سيادة القانون والحد من الفساد، وهو ما يدعم دور المجلس في حوكمة الدولة (الارتباط 0.74)

توصيات تخص الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشكل عام

- يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية العمل على تعزيز اطارها القانوني من اجل تمكينها من استقلالية حسب ما تنص عليه المعايير الدولية بحيث يضمن لها هذا الإطار،
- أن يمتلك الجهاز الموارد الكافية والمستقلة لإعداد ميزانيتها دون تدخل من السلطة التنفيذية.
- صلاحية التوظيف، الترقية، وتسيير الموارد البشرية بشكل ذاتي.
- منحها صلاحيات قانونية غير مقيدة للوصول إلى كافة المستندات والبيانات اللازمة للتدقيق.
- توسيع نطاق عملها ليشمل كافة أوجه الإنفاق العام (الرقابة المالية، رقابة الأداء، والالتزام.
- يجب على الأجهزة العليا الانفتاح ومشاركة المواطنين ضمن اعمالها.
- قياس الحوكمة داخل الأجهزة العليا بشكل دوري من خلال النماذج المتوفرة او تطوير نماذج أخرى مثل هذا النموذج.

- افاق الدراسة: تبقى هاته الدراسة عاجزة عن الإجابة عن هاته المواضيع والتي يمكن للباحثين دراستها.
- أثر التحول الرقمي في تسريع الدورة الرقابية للأجهزة العليا للرقابة المالية: دراسة حالة لآليات التدقيق الإلكتروني.
- دور الذكاء الاصطناعي في تحسين دقة وموضوعية التقارير الرقابية: دراسة استشرافية لتطوير الأداء الرقابي
- آليات تفعيل القوة التنفيذية لتوصيات الأجهزة العليا للرقابة المالية: دراسة في الأطر القانونية والإدارية.
- أثر حوكمة المؤسسات الرقابية في تعزيز ثقة المجتمع بالمؤسسات العامة: دراسة ميدانية من وجهة نظر المواطن.
- التكامل بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والهيئات التشريعية (البرلمان) في تفعيل الرقابة على المال العام: معوقات التنسيق وحلول التطوير.



قائمة المراجع والملاحق

(1) القوانين والدساتير والمعايير القانونية

- دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 2020، المادة 199.
- دستور جمهورية مصر العربية،
- دستور المملكة المغربية
- دستور الكويت
- دستور المملكة الأردنية الهاشمية
- دستور المملكة العربية السعودية
- دستور جمهورية العراق
- دستور جيبوتي
- الامر الرئاسي 95- 20 المؤرخ في 17 جويلية 1995، المتعلق بعمل مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية العدد 39، 1995.
- الأمر الرئاسي 10- 02 المؤرخ في 26 اوت 2010 المعدل والمتمم للأمر الرئاسي 95- 20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق برقابة مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، العدد 50، 2010.
- القانون رقم 80- 05 المؤرخ في 01 مارس 1980، المتعلق بعمل مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، العدد 10.
- القانون رقم 90- 32 المؤرخ في 04 ديسمبر 1990، المتعلق بعمل مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، العدد 12، 1990.
- القانون 06- 01 لمؤرخ في 20 فيفري 2006 والمتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، الجريدة الرسمية العدد 14، 2006.
- القانون رقم 95- 377 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 المتعلق بالنظام الداخلي لمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية العدد 72، 1995.

(2) معايير الانتوساي

- المعيار ISSAI P-1 ، إعلان ليما.
- المعيار ISSAI P-12 ، قيمة وفوائد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
- المعيار ISSAI P-20 ، مبادئ الشفافية والمساءلة.
- المعيار ISSAI 140 ، رقابة الجودة في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
- المعيار ISSAI 100 ، الفقرة 22.
- المعيار ISSAI 200 ، الفقرة 08.
- المعيار ISSAI 400 ، الفقرة 13.
- GUID 5260 حوكمة الموجودات العامة.
- INTOSAI GOV 9130 الدليل الإرشادي لمعايير الرقابة الداخلية للقطاع العام.

(3) الكتب والقواميس

- ابن منظور محمد بن مكرم، لسان العرب، دار الكتب العلمية، بيروت، 1994.
- أحمد أبو حاق، معجم النفائس الوسيط، دار النفائس للطباعة والنشر، بيروت، ط1، 2007.
- زهير الكايد، الحكمانية قضايا وتطبيقات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ط1، 2003.
- مايج شبيب الشمري، حسين علي الشامي، الحوكمة والنمو الاقتصادي، دار غيداء، العراق، ط1، 2019.
- عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية (النظرية والتطبيق)، مطبعة الأنصار، مصر، ط2، 2004.
- محمود عوف الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، ط3، 2006.
- محمد رسول العموري، الرقابة المالية العليا، منشورات حليبي الحقوقية، سوريا، ط1، 2005.
- علي عبد العباس نعيم، الدور الرقابي لهيئات الرقابة المستقلة: دراسة مقارنة، الهاشمي للكتاب الجامعي، ط1، 2016.
- Christopher Ansell & Jacob Torfing, *Handbook on Theories of Governance*, Edward Elgar Publishing, 2022.
- Joël Molivier, *Histoire du droit des finances publiques*, Economica, France, 1988.
- Tino Raphael Toupane, *La gouvernance: évolution, approches théoriques et critiques du concept*.
- Time Pumptré & John Graham, *Governance and Good Governance: International and Aboriginal Perspectives*, Institute on Governance, Canada, 1999.
- أنتوني بورشنيك ويوليا غايدي، خلق الشروط المؤسسية المسبقة لنظام الحوكمة العالمية، ترجمة خير شهرزاد.
- باسم بن عبد الله الباسم، الحوكمة في القطاع العام، مركز البحوث والدراسات، معهد الإدارة العامة، السعودية، 2016.
- رويل يانسن، فن التدقيق، ترجمة غيداء القاضي، محكمة التدقيق الهولندية
- (4) البحوث والمقالات العلمية
- محمد عبد العزيز مشهور، آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المملوكة للدولة، مجلة الإدارة وريادة الأعمال، مصر، 2021.
- بن عيسى ليلي، الحكم الراشد كأحد مقومات التسيير العمومي الجديد، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 14، 2013.
- بوزيان العربي، جلطي عالم، مفهوم الحوكمة: عوامل ظهورها ومركزاتها ومجالات استخدامها، مجلة المالية والأسواق.
- محمد سنوسي، الديمقراطية التشاركية وواقع الحوكمة المحلية في الجزائر، مجلة جيل الدراسات السياسية والعلاقات الدولية.
- Darine Bakkour, *Un essai de définition du concept de gouvernance*, Laboratoire Montpellierain d'Économie Théorique.
- Okey Marcellus Ikeanyibe, *Governance Paradigm in Public Administration and the Dilemma of National Question in Nigeria*.
- أنمار أمين البراوي، محددات الحوكمة: دراسة قياسية لعينة مختارة من الدول، المؤتمر الدولي عولمة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان، لبنان، 2012.

- طارق الساطي، الرقابة المالية العليا، بحث غير منشور، كلية الاقتصاد والتجارة، دمشق، 1981.
- عبد الله بن سعود آل ثاني، الاتجاهات الحديثة في الرقابة المالية، مجلة الرقابة المالية، العدد 42، 2003.
- حامد العربي الحضري، التنسيق في العمل بين هيئات الرقابة المالية العليا ومكاتب مراقبة الحسابات، مجلة الرقابة المالية، 1984.
- محمد حركات، معوقات الرقابة المالية العليا على الأموال العامة ضمن منظومة مكافحة الفساد في الأقطار العربية، ندوة المساءلة والمحاسبة، لبنان، 200
- (5) الوثائق الصادرة عن المنظمات والهيئات الدولية

- *OECD, Supreme Audit Institutions and Good Governance, OECD Publishing, Paris, 2016.*
- *IMF, Transparency and Good Governance in Arab Transition Countries.*
- *IMF, Fiscal Transparency Manual, 2007.*
- *International Federation of Accountants, The International Framework: Good Governance in the Public Sector, 2014.*
- *United Nations ESCAP, What is Good Governance.*
- *World Bank, Worldwide Governance Indicators.*
- *INTOSAI Development Initiative, Global SAI Performance Report.*
- المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأربوساي)، الخطة الاستراتيجية 2022-2018.
- المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، مجلة الرقابة المالية.
- مجلس التعاون الخليجي، الدليل العام للرقابة المالية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، 2014.
- وزارة تطوير القطاع العام الأردنية، دليل تطبيق الحوكمة في القطاع العام، 2014.
- وزارة تطوير القطاع العام الأردنية، دليل تقييم وتحسين ممارسات الحوكمة في القطاع العام، 2017.
- المواقع الإلكترونية والمصادر الرقمية
- قاموس المعاني:
<https://www.almaany.com>
- موقع منظمة: INTOSAI
<https://www.intosai.org>
- موقع منظمة: ARABOSAI
<https://www.arabosai.org>
- موقع منظمة: OECD
<https://www.oecd.org>
- موقع البنك الدولي:
<https://www.worldbank.org>
- موقع صندوق النقد الدولي:
<https://www.imf.org>

الملاحق

الملحق رقم 01 : دليل أدوات التقييم للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

دليل-لجنة بناء القدرات في أجهزة التدقيق

الدليل (تم وضعه من قبل اللجنة الفرعية 1 التابعة للجنة بناء القدرات السابقة) يوفر لأجهزة الرقابة العليا معلومات حول نماذج التقييم المحددة والأكثر عمومية. كما يغطي أيضاً طرق تحقيق الاستفادة القصوى من التقييم الخارجي وماهي الأمور الأساسية التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند تقييم القدرات. الرجوع إلى www.intosaicbc.org

إطار عمل قياس أداء أجهزة الرقابة العليا (PMF)

إطار عمل قياس أداء أجهزة الرقابة العليا (تم وضعه من قبل مجموعة عمل الانتوساي المعنية بقيمة ومنافع أجهزة الرقابة العليا) يوفر الأساس للتقييم الشامل لأداء جهاز الرقابة الأعلى مقابل الممارسات الجيدة التي وضعتها الانتوساي:

• إطار عمل المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا.

• مواد إرشادية أخرى للانتوساي.

يشمل إطار عمل قياس أداء أجهزة الرقابة العليا (PMF) مزيج من المقاييس الموضوعية وطرق التقييم النوعي. ويهدف إلى تقييم أداء أجهزة الرقابة العليا في مجالات التدقيق، والعمليات التنظيمية، ودعم الخدمات، والاستقلالية، وإطار العمل القانوني، بالإضافة إلى تقييم قيمة وفوائد أجهزة الرقابة العليا للمجتمع. يمكن القيام بإطار عمل قياس أداء جهاز الرقابة الأعلى كتقييم ذاتي، أو مراجعة النظراء، أو التقييم الخارجي. الاطلاع على www.idi.no.

التقييم الذاتي لتكنولوجيا المعلومات (ITSA)

تهدف أداة التقييم الذاتي لتكنولوجيا المعلومات (التي وضعتها مجموعة عمل الأوروساي) إلى:

- المساهمة في عمل أجهزة الرقابة العليا من خلال ضمان جودة وأداء تكنولوجيا المعلومات الخاصة في بيئة تكنولوجيا المعلومات لأجهزة الرقابة العليا وتعزيز الوعي حول حوكمة تكنولوجيا المعلومات.
- تطوير قدرات أجهزة الرقابة العليا لتحقيق أهدافها الاستراتيجية من خلال استخدام تكنولوجيا المعلومات (على سبيل المثال فيما يتعلق بالإدارة الداخلية، من خلال عمليات تدقيق أكثر فعالية وتطوير مهارات الموظفين). الاطلاع على www.eurosai-it.org.

التقييم الذاتي لتدقيق تكنولوجيا المعلومات (ITASA)

التقييم الذاتي لتدقيق تكنولوجيا المعلومات (تم وضعه أيضاً من قبل مجموعة عمل الأوروساي) يهدف لتقييم التطور الحالي والمستقبلي لمهمة تدقيق تكنولوجيا المعلومات في شكل ورشة عمل. التقييم الذاتي لتدقيق تكنولوجيا المعلومات ليس تقييم للأداء على الرغم من أنه يوفر تقييم كفاءة للوضع الحالي والمطلوب لتدقيق تكنولوجيا المعلومات كما يتصوره المشاركون. الاطلاع على www.eurosai-it.org.

أداة تقييم الالتزام بالمعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا (ICAT)

أداة تقييم الالتزام بالمعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا (تم وضعها من قبل مبادرة الانتوساي للتنمية) وهي أداة لمساعدة أجهزة الرقابة العليا في التخطيط لممارسات التدقيق الحالية لمتطلبات المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا، لتتمكن من تحديد احتياجاتها لتنفيذ هذه المعايير. الاطلاع على www.idi.no.

استبيان إطار عمل بناء القدرات المؤسسية

الاستبيان (تم وضعه من قبل منظمة الأفروساي للدول الأعضاء الناطقين باللغة الإنجليزية) لتسهيل عمليات التقييم الذاتي فيما يتعلق بإطار عمل بناء القدرات المؤسسية. ويشمل إطار العمل خمسة مجالات للتطوير المؤسسي، وهي: (1) إطار العمل القانوني والاستقلالية. (2) التنظيم والإدارة. (3) الموارد البشرية. (4) منهجية ومعايير التدقيق. (5) إدارة الاتصالات وأصحاب المنفعة. الاطلاع على www.afrosai-e.org.za.

نموذج بناء القدرات لمنظمة المحيط الهادي لأجهزة الرقابة العليا

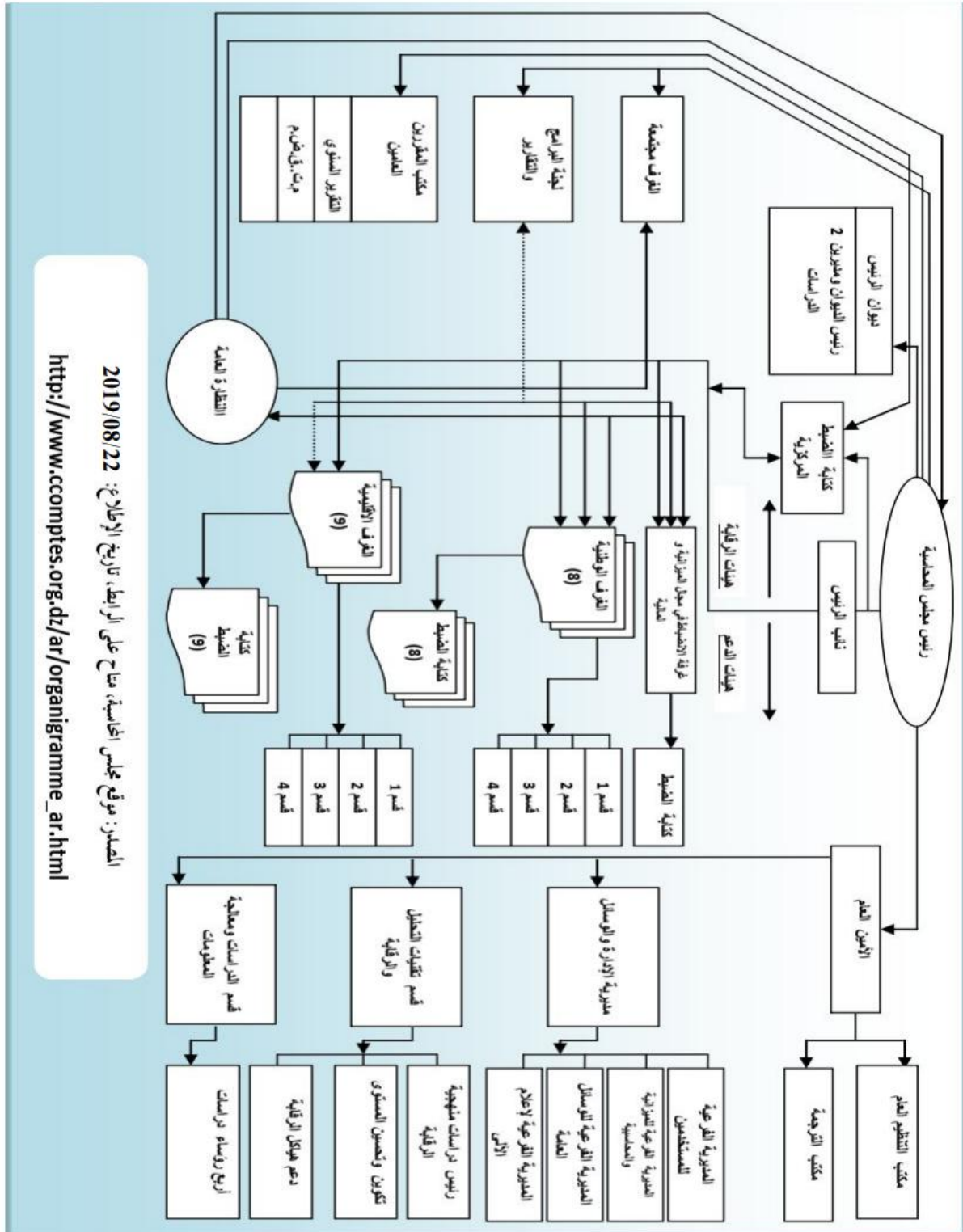
يركز نموذج بناء القدرات لمنظمة المحيط الهادي لأجهزة الرقابة العليا على إجراءات التحسين ذات الأولوية العالية التي من المحتمل أن يكون لها أكبر أثر إيجابي. حيث يشمل النموذج ستة مستويات ويتناول دعم سمات كل مستوى. حيث يعتبر كل مستوى سابق هو 'الطبقة الأساس' التي يمكن أن يتم عليها وضع جهود التغيير. وهكذا قام التحسين والتغيير التدريجي. الاطلاع على www.pasai.org.

التقييم الذاتي للنزاهة (IntoSAINT)

أداة للتقييم الذاتي للنزاهة (تم وضعها من قبل الجهاز الهولندي الأعلى للرقابة) والتي بدورها تعمل على تحليل مخاطر النزاهة المترتبة على أجهزة الرقابة العليا، بالإضافة إلى عملها وفي ذات الوقت على رفع مدى الوعي بالنزاهة ما بين موظفي الجهاز الأعلى للرقابة. الاطلاع على www.rekenkamer.nl.

أمثلة على الأدوات التي يمكن استخدامها لأغراض التقييم الذاتي¹ وكأساس لعمليات مراجعة النظراء من قبل أجهزة الرقابة العليا

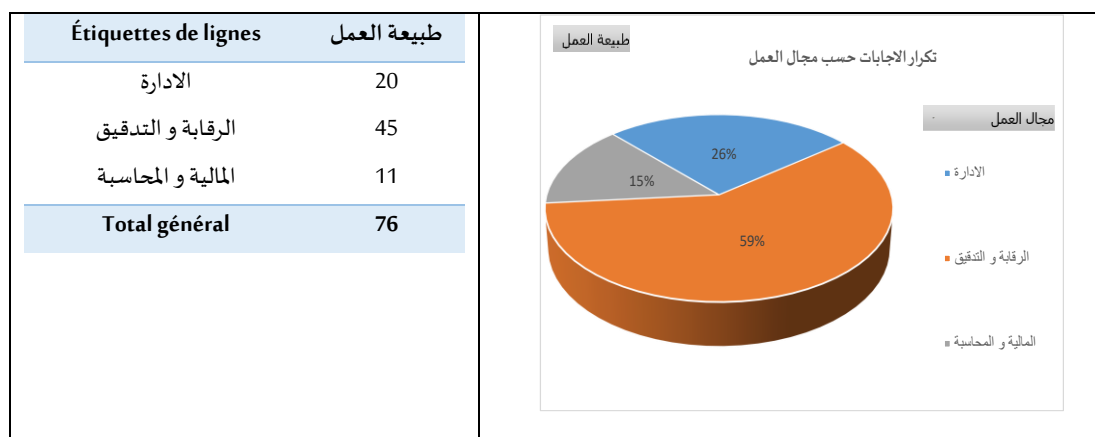
الملحق 02 الهيكل التنظيمي لمجلس المحاسبة



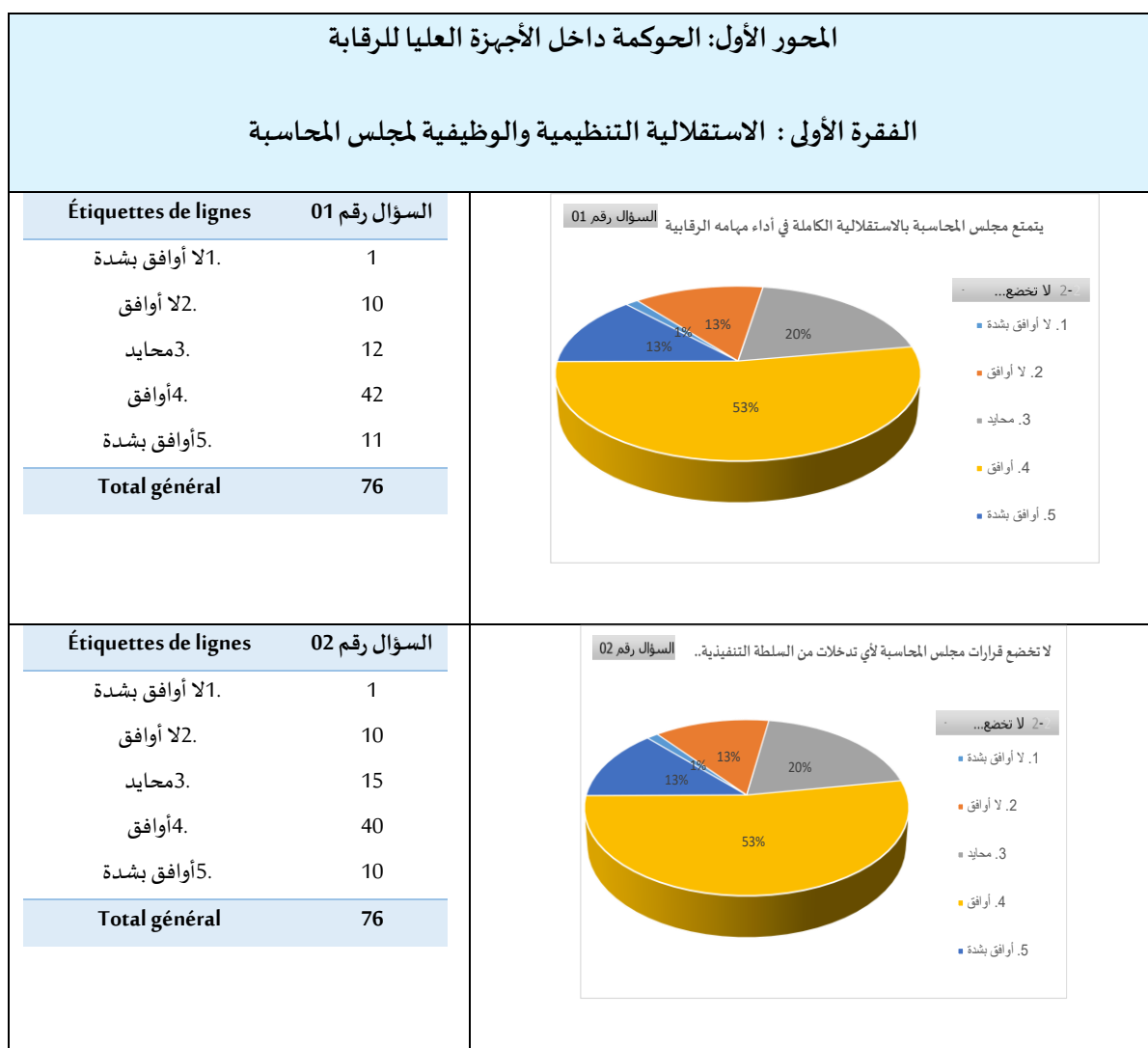
شكل يلخص مختلف المصالح لدى مجلس المحاسبة وعلاقتها البيئية

تحليل إجابات فقرة الأسئلة العامة

<table> <tr> <th>جهة العمل</th><th>Étiquettes de lignes</th></tr> <tr> <td>21</td><td>ادارة محلية</td></tr> <tr> <td>8</td><td>ادارة مركزية</td></tr> <tr> <td>27</td><td>غرفة اقليمية</td></tr> <tr> <td>20</td><td>غرفة وطنية</td></tr> <tr> <td>76</td><td>Total général</td></tr> </table>	جهة العمل	Étiquettes de lignes	21	ادارة محلية	8	ادارة مركزية	27	غرفة اقليمية	20	غرفة وطنية	76	Total général	تكرار الاجابات حسب الجهة الوظيفية جهة العمل الجهة الوظيفية - ادارة محلية - ادارة مركزية - غرفة اقليمية - غرفة وطنية		
جهة العمل	Étiquettes de lignes														
21	ادارة محلية														
8	ادارة مركزية														
27	غرفة اقليمية														
20	غرفة وطنية														
76	Total général														
<table> <tr> <th>الخبرة</th><th>Étiquettes de lignes</th></tr> <tr> <td>17</td><td>اكثر من 10 - 15 سنة</td></tr> <tr> <td>32</td><td>اكثر من 15</td></tr> <tr> <td>12</td><td>اكثر من 5 - 10 سنوات</td></tr> <tr> <td>15</td><td>من 1 - 5 سنوات</td></tr> <tr> <td>76</td><td>Total général</td></tr> </table>	الخبرة	Étiquettes de lignes	17	اكثر من 10 - 15 سنة	32	اكثر من 15	12	اكثر من 5 - 10 سنوات	15	من 1 - 5 سنوات	76	Total général	تكرار الاجابات حسب الخبرة المهنية الخبرة الخبرة المهنية - اكثر من 10 - 15 سنة - اكثر من 15 - اكثر من 5 - 10 سنوات - من 1 - 5 سنوات		
الخبرة	Étiquettes de lignes														
17	اكثر من 10 - 15 سنة														
32	اكثر من 15														
12	اكثر من 5 - 10 سنوات														
15	من 1 - 5 سنوات														
76	Total général														
<table> <tr> <th>التأهيل</th><th>Étiquettes de lignes</th></tr> <tr> <td>5</td><td>اقل من الليسانس</td></tr> <tr> <td>14</td><td>دكتوراه</td></tr> <tr> <td>15</td><td>ليسانس</td></tr> <tr> <td>4</td><td>ماجستير</td></tr> <tr> <td>38</td><td>ماستر</td></tr> <tr> <td>76</td><td>Total général</td></tr> </table>	التأهيل	Étiquettes de lignes	5	اقل من الليسانس	14	دكتوراه	15	ليسانس	4	ماجستير	38	ماستر	76	Total général	تكرار الاجابات حسب المؤهل العلمي التأهيل - ادارة محلية - ادارة مركزية - غرفة اقليمية - غرفة وطنية
التأهيل	Étiquettes de lignes														
5	اقل من الليسانس														
14	دكتوراه														
15	ليسانس														
4	ماجستير														
38	ماستر														
76	Total général														



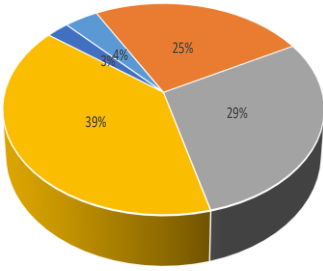
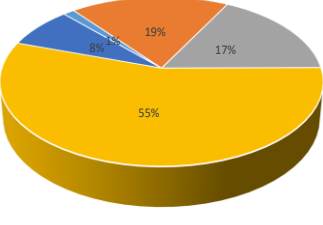
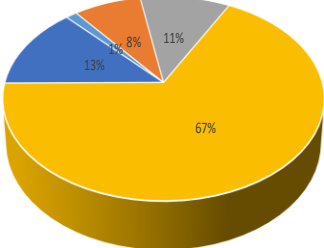
الملحق رقم 04 تحليل إجابات باقي محاور الاستبيان

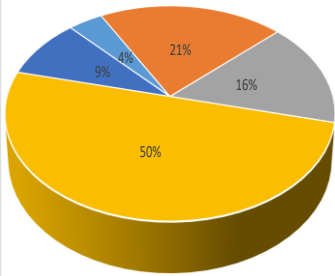
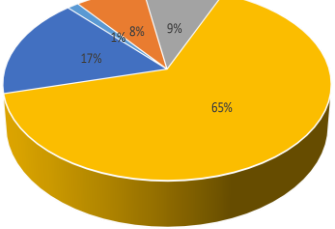
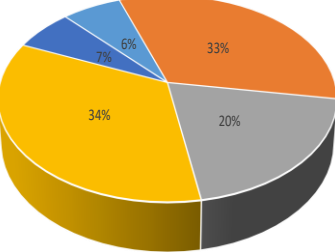


<table> <tr> <th>السؤال رقم 03</th><th>Étiquettes de lignes</th></tr> <tr> <td>1</td><td>1. لا أوافق بشدة</td></tr> <tr> <td>4</td><td>2. لا أوافق</td></tr> <tr> <td>4</td><td>3. محايد</td></tr> <tr> <td>54</td><td>4. أوافق</td></tr> <tr> <td>13</td><td>5. أوافق بشدة</td></tr> <tr> <td>76</td><td>Total général</td></tr> </table>	السؤال رقم 03	Étiquettes de lignes	1	1. لا أوافق بشدة	4	2. لا أوافق	4	3. محايد	54	4. أوافق	13	5. أوافق بشدة	76	Total général	يملك مجلس المحاسبة الحرية في تحديد خططه وبرامجه الرقابية. السؤال رقم 03 3- يملك مجلس... 1. لا أوافق بشدة 2. لا أوافق 3. محايد 4. أوافق 5. أوافق بشدة
السؤال رقم 03	Étiquettes de lignes														
1	1. لا أوافق بشدة														
4	2. لا أوافق														
4	3. محايد														
54	4. أوافق														
13	5. أوافق بشدة														
76	Total général														
الفقرة الثانية : النزاهة والشفافية المؤسسية لمجلس المحاسبة															
<table> <tr> <th>السؤال رقم 04</th><th>Étiquettes de lignes</th></tr> <tr> <td>6</td><td>2. لا أوافق</td></tr> <tr> <td>8</td><td>3. محايد</td></tr> <tr> <td>44</td><td>4. أوافق</td></tr> <tr> <td>18</td><td>5. أوافق بشدة</td></tr> <tr> <td>76</td><td>Total général</td></tr> </table>	السؤال رقم 04	Étiquettes de lignes	6	2. لا أوافق	8	3. محايد	44	4. أوافق	18	5. أوافق بشدة	76	Total général	يلتزم مجلس المحاسبة بمبادئ النزاهة والحياد في أعماله. السؤال رقم 04 4- يلتزم مجلس... 2. لا أوافق 3. محايد 4. أوافق 5. أوافق بشدة		
السؤال رقم 04	Étiquettes de lignes														
6	2. لا أوافق														
8	3. محايد														
44	4. أوافق														
18	5. أوافق بشدة														
76	Total général														
<table> <tr> <th>السؤال رقم 05</th><th>Étiquettes de lignes</th></tr> <tr> <td>8</td><td>2. لا أوافق</td></tr> <tr> <td>4</td><td>3. محايد</td></tr> <tr> <td>48</td><td>4. أوافق</td></tr> <tr> <td>16</td><td>5. أوافق بشدة</td></tr> <tr> <td>76</td><td>Total général</td></tr> </table>	السؤال رقم 05	Étiquettes de lignes	8	2. لا أوافق	4	3. محايد	48	4. أوافق	16	5. أوافق بشدة	76	Total général	تتسم إجراءات العمل الرقابي بالوضوح والشفافية. السؤال رقم 05 5- تتسم... 2. لا أوافق 3. محايد 4. أوافق 5. أوافق بشدة		
السؤال رقم 05	Étiquettes de lignes														
8	2. لا أوافق														
4	3. محايد														
48	4. أوافق														
16	5. أوافق بشدة														
76	Total général														

<table> <tr> <th>السؤال رقم 06</th><th>Étiquettes de lignes</th></tr> <tr> <td>2</td><td>1. لا أوافق بشدة</td></tr> <tr> <td>2</td><td>2. لا أوافق</td></tr> <tr> <td>5</td><td>3. محايد</td></tr> <tr> <td>50</td><td>4. أوافق</td></tr> <tr> <td>17</td><td>5. أوافق بشدة</td></tr> <tr> <td>76</td><td>Total général</td></tr> </table>	السؤال رقم 06	Étiquettes de lignes	2	1. لا أوافق بشدة	2	2. لا أوافق	5	3. محايد	50	4. أوافق	17	5. أوافق بشدة	76	Total général	يتم الإفصاح عن نتائج الأعمال الرقابية وفق الأطر القانونية السؤال رقم 06 6- يتم الإفصاح... 1. لا أوافق بشدة 2. لا أوافق 3. محايد 4. أوافق 5. أوافق بشدة		
السؤال رقم 06	Étiquettes de lignes																
2	1. لا أوافق بشدة																
2	2. لا أوافق																
5	3. محايد																
50	4. أوافق																
17	5. أوافق بشدة																
76	Total général																
الفقرة الثالثة : المساءلة والرقابة الداخلية في مجلس المحاسبة																	
<table> <tr> <th>السؤال رقم 07</th><th>Étiquettes de lignes</th></tr> <tr> <td>2</td><td>1. لا أوافق بشدة</td></tr> <tr> <td>16</td><td>2. لا أوافق</td></tr> <tr> <td>19</td><td>3. محايد</td></tr> <tr> <td>28</td><td>4. أوافق</td></tr> <tr> <td>10</td><td>5. أوافق بشدة</td></tr> <tr> <td>1</td><td>(vide)</td></tr> <tr> <td>76</td><td>Total général</td></tr> </table>	السؤال رقم 07	Étiquettes de lignes	2	1. لا أوافق بشدة	16	2. لا أوافق	19	3. محايد	28	4. أوافق	10	5. أوافق بشدة	1	(vide)	76	Total général	توجد آليات فعالة للمساءلة داخل المجلس السؤال رقم 07 7- توجد الآليات... 1. لا أوافق بشدة 2. لا أوافق 3. محايد 4. أوافق 5. أوافق بشدة (vide)
السؤال رقم 07	Étiquettes de lignes																
2	1. لا أوافق بشدة																
16	2. لا أوافق																
19	3. محايد																
28	4. أوافق																
10	5. أوافق بشدة																
1	(vide)																
76	Total général																
<table> <tr> <th>السؤال رقم 08</th><th>Étiquettes de lignes</th></tr> <tr> <td>8</td><td>1. لا أوافق بشدة</td></tr> <tr> <td>15</td><td>2. لا أوافق</td></tr> <tr> <td>17</td><td>3. محايد</td></tr> <tr> <td>33</td><td>4. أوافق</td></tr> <tr> <td>3</td><td>5. أوافق بشدة</td></tr> <tr> <td>76</td><td>Total général</td></tr> </table>	السؤال رقم 08	Étiquettes de lignes	8	1. لا أوافق بشدة	15	2. لا أوافق	17	3. محايد	33	4. أوافق	3	5. أوافق بشدة	76	Total général	يتم تقييم أداء العاملين في المجلس وفق معايير موضوعية السؤال رقم 08 8- يتم تقييم أداء... 1. لا أوافق بشدة 2. لا أوافق 3. محايد 4. أوافق 5. أوافق بشدة		
السؤال رقم 08	Étiquettes de lignes																
8	1. لا أوافق بشدة																
15	2. لا أوافق																
17	3. محايد																
33	4. أوافق																
3	5. أوافق بشدة																
76	Total général																

<table> <tr> <th>السؤال رقم 09</th><th>Étiquettes de lignes</th></tr> <tr> <td>3</td><td>1. لا أوافق بشدة</td></tr> <tr> <td>9</td><td>2. لا أوافق</td></tr> <tr> <td>10</td><td>3. محايد</td></tr> <tr> <td>43</td><td>4. أوافق</td></tr> <tr> <td>10</td><td>5. أوافق بشدة</td></tr> <tr> <td>76</td><td>Total général</td></tr> </table>	السؤال رقم 09	Étiquettes de lignes	3	1. لا أوافق بشدة	9	2. لا أوافق	10	3. محايد	43	4. أوافق	10	5. أوافق بشدة	76	Total général	تسهم نظم الرقابة الداخلية لمجلس المحاسبة في الحد من الأخطاء المهنية السؤال رقم 09 تسهم نظم الرقابة... 1. لا أوافق بشدة 2. لا أوافق 3. محايد 4. أوافق 5. أوافق بشدة (vide)
السؤال رقم 09	Étiquettes de lignes														
3	1. لا أوافق بشدة														
9	2. لا أوافق														
10	3. محايد														
43	4. أوافق														
10	5. أوافق بشدة														
76	Total général														
الفقرة الرابعة : الكفاءة المهنية وبناء القدرات															
<table> <tr> <th>السؤال رقم 10</th><th>Étiquettes de lignes</th></tr> <tr> <td>1</td><td>1. لا أوافق بشدة</td></tr> <tr> <td>10</td><td>2. لا أوافق</td></tr> <tr> <td>17</td><td>3. محايد</td></tr> <tr> <td>35</td><td>4. أوافق</td></tr> <tr> <td>13</td><td>5. أوافق بشدة</td></tr> <tr> <td>76</td><td>Total général</td></tr> </table>	السؤال رقم 10	Étiquettes de lignes	1	1. لا أوافق بشدة	10	2. لا أوافق	17	3. محايد	35	4. أوافق	13	5. أوافق بشدة	76	Total général	يمتلك قضاة ومدققي المجلس الكفاءة المهنية اللازمة السؤال رقم 10 10- يمتلك قضاة... 1. لا أوافق بشدة 2. لا أوافق 3. محايد 4. أوافق 5. أوافق بشدة
السؤال رقم 10	Étiquettes de lignes														
1	1. لا أوافق بشدة														
10	2. لا أوافق														
17	3. محايد														
35	4. أوافق														
13	5. أوافق بشدة														
76	Total général														
<table> <tr> <th>السؤال رقم 11</th><th>Étiquettes de lignes</th></tr> <tr> <td>4</td><td>1. لا أوافق بشدة</td></tr> <tr> <td>17</td><td>2. لا أوافق</td></tr> <tr> <td>11</td><td>3. محايد</td></tr> <tr> <td>36</td><td>4. أوافق</td></tr> <tr> <td>8</td><td>5. أوافق بشدة</td></tr> <tr> <td>76</td><td>Total général</td></tr> </table>	السؤال رقم 11	Étiquettes de lignes	4	1. لا أوافق بشدة	17	2. لا أوافق	11	3. محايد	36	4. أوافق	8	5. أوافق بشدة	76	Total général	يحرص مجلس المحاسبة على التدريب المستمر ورفع كفاءة الكوادر الرقابية السؤال رقم 11 11- يحرص مجلس... 1. لا أوافق بشدة 2. لا أوافق 3. محايد 4. أوافق 5. أوافق بشدة
السؤال رقم 11	Étiquettes de lignes														
4	1. لا أوافق بشدة														
17	2. لا أوافق														
11	3. محايد														
36	4. أوافق														
8	5. أوافق بشدة														
76	Total général														

<table> <tr> <th>السؤال رقم 12</th><th>Étiquettes de lignes</th></tr> <tr> <td>3</td><td>1. لا أوافق بشدة</td></tr> <tr> <td>19</td><td>2. لا أوافق</td></tr> <tr> <td>22</td><td>3. محايد</td></tr> <tr> <td>30</td><td>4. أوافق</td></tr> <tr> <td>2</td><td>5. أوافق بشدة</td></tr> <tr> <td>76</td><td>Total général</td></tr> </table>	السؤال رقم 12	Étiquettes de lignes	3	1. لا أوافق بشدة	19	2. لا أوافق	22	3. محايد	30	4. أوافق	2	5. أوافق بشدة	76	Total général	السؤال رقم 12 يتم تطبيق المعايير المهنية الدولية في جميع الاعمال الرقابية  2. يتم تطبيق... 1. لا أوافق بشدة 2. لا أوافق 3. محايد 4. أوافق 5. أوافق بشدة
السؤال رقم 12	Étiquettes de lignes														
3	1. لا أوافق بشدة														
19	2. لا أوافق														
22	3. محايد														
30	4. أوافق														
2	5. أوافق بشدة														
76	Total général														
المحور الثاني: جودة الأعمال الرقابية لمجلس المحاسبة															
<table> <tr> <th>السؤال رقم 13</th><th>Étiquettes de lignes</th></tr> <tr> <td>1</td><td>1. لا أوافق بشدة</td></tr> <tr> <td>14</td><td>2. لا أوافق</td></tr> <tr> <td>13</td><td>3. محايد</td></tr> <tr> <td>42</td><td>4. أوافق</td></tr> <tr> <td>6</td><td>5. أوافق بشدة</td></tr> <tr> <td>76</td><td>Total général</td></tr> </table>	السؤال رقم 13	Étiquettes de lignes	1	1. لا أوافق بشدة	14	2. لا أوافق	13	3. محايد	42	4. أوافق	6	5. أوافق بشدة	76	Total général	السؤال رقم 13 يتم التخطيط للأعمال الرقابية بشكل علمي ومهني  13. يتم التخطيط... 1. لا أوافق بشدة 2. لا أوافق 3. محايد 4. أوافق 5. أوافق بشدة
السؤال رقم 13	Étiquettes de lignes														
1	1. لا أوافق بشدة														
14	2. لا أوافق														
13	3. محايد														
42	4. أوافق														
6	5. أوافق بشدة														
76	Total général														
<table> <tr> <th>السؤال رقم 14</th><th>Étiquettes de lignes</th></tr> <tr> <td>1</td><td>1. لا أوافق بشدة</td></tr> <tr> <td>6</td><td>2. لا أوافق</td></tr> <tr> <td>8</td><td>3. محايد</td></tr> <tr> <td>51</td><td>4. أوافق</td></tr> <tr> <td>10</td><td>5. أوافق بشدة</td></tr> <tr> <td>76</td><td>Total général</td></tr> </table>	السؤال رقم 14	Étiquettes de lignes	1	1. لا أوافق بشدة	6	2. لا أوافق	8	3. محايد	51	4. أوافق	10	5. أوافق بشدة	76	Total général	السؤال رقم 14 تنسم التقارير الرقابية لمجلس المحاسبة بالدقة والموضوعية  14. تنسم التقارير... 1. لا أوافق بشدة 2. لا أوافق 3. محايد 4. أوافق 5. أوافق بشدة
السؤال رقم 14	Étiquettes de lignes														
1	1. لا أوافق بشدة														
6	2. لا أوافق														
8	3. محايد														
51	4. أوافق														
10	5. أوافق بشدة														
76	Total général														

<table> <tr> <th>السؤال رقم 15</th><th>Étiquettes de lignes</th></tr> <tr> <td>3</td><td>1. لا أوافق بشدة</td></tr> <tr> <td>16</td><td>2. لا أوافق</td></tr> <tr> <td>12</td><td>3. محايد</td></tr> <tr> <td>38</td><td>4. أوافق</td></tr> <tr> <td>7</td><td>5. أوافق بشدة</td></tr> <tr> <td>76</td><td>Total général</td></tr> </table>	السؤال رقم 15	Étiquettes de lignes	3	1. لا أوافق بشدة	16	2. لا أوافق	12	3. محايد	38	4. أوافق	7	5. أوافق بشدة	76	Total général	تصدر التقارير الرقابية لمجلس المحاسبة في الوقت المناسب السؤال رقم 15  15. تصدر التقارير... 1. لا أوافق بشدة 2. لا أوافق 3. محايد 4. أوافق 5. أوافق بشدة
السؤال رقم 15	Étiquettes de lignes														
3	1. لا أوافق بشدة														
16	2. لا أوافق														
12	3. محايد														
38	4. أوافق														
7	5. أوافق بشدة														
76	Total général														
<table> <tr> <th>السؤال رقم 16</th><th>Étiquettes de lignes</th></tr> <tr> <td>1</td><td>1. لا أوافق بشدة</td></tr> <tr> <td>6</td><td>2. لا أوافق</td></tr> <tr> <td>7</td><td>3. محايد</td></tr> <tr> <td>49</td><td>4. أوافق</td></tr> <tr> <td>13</td><td>5. أوافق بشدة</td></tr> <tr> <td>76</td><td>Total général</td></tr> </table>	السؤال رقم 16	Étiquettes de lignes	1	1. لا أوافق بشدة	6	2. لا أوافق	7	3. محايد	49	4. أوافق	13	5. أوافق بشدة	76	Total général	تعتمد الأعمال الرقابية لمجلس المحاسبة على أدلة كافية وملائمة السؤال رقم 16  16. تعتمد الأعمال... 1. لا أوافق بشدة 2. لا أوافق 3. محايد 4. أوافق 5. أوافق بشدة
السؤال رقم 16	Étiquettes de lignes														
1	1. لا أوافق بشدة														
6	2. لا أوافق														
7	3. محايد														
49	4. أوافق														
13	5. أوافق بشدة														
76	Total général														
<table> <tr> <th>السؤال رقم 17</th><th>Étiquettes de lignes</th></tr> <tr> <td>5</td><td>1. لا أوافق بشدة</td></tr> <tr> <td>25</td><td>2. لا أوافق</td></tr> <tr> <td>15</td><td>3. محايد</td></tr> <tr> <td>26</td><td>4. أوافق</td></tr> <tr> <td>5</td><td>5. أوافق بشدة</td></tr> <tr> <td>76</td><td>Total général</td></tr> </table>	السؤال رقم 17	Étiquettes de lignes	5	1. لا أوافق بشدة	25	2. لا أوافق	15	3. محايد	26	4. أوافق	5	5. أوافق بشدة	76	Total général	يتم متابعة تنفيذ التوصيات الرقابية بفعالية. السؤال رقم 17  17. يتم متابعة... 1. لا أوافق بشدة 2. لا أوافق 3. محايد 4. أوافق 5. أوافق بشدة
السؤال رقم 17	Étiquettes de lignes														
5	1. لا أوافق بشدة														
25	2. لا أوافق														
15	3. محايد														
26	4. أوافق														
5	5. أوافق بشدة														
76	Total général														
المحور الثالث: تعزيز الحوكمة في الهيئات العامة الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة															

السؤال رقم 18 تسهم تقارير مجلس المحاسبة في تعزيز الشفافية المالية في الجهات الخاضعة لرقابته. 3- تسهم تقارير... 2. لا أوافق 3. محايد 4. أوافق 5. أوافق بشدة Total général	السؤال رقم 18 58% 21% 14% 7% 1%
السؤال رقم 19 تؤدي رقابة مجلس المحاسبة تعزيز المساءلة في المؤسسات والادارات العامة 19- تؤدي رقابة... 2. لا أوافق 3. محايد 4. أوافق 5. أوافق بشدة Total général	السؤال رقم 19 54% 28% 17% 1% 1%
السؤال رقم 20 تساعد رقابة مجلس المحاسبة في تحسين إدارة المال العام. 20- تساعد رقابة... 2. لا أوافق 3. محايد 4. أوافق 5. أوافق بشدة Total général	السؤال رقم 20 53% 37% 6% 4% 1%
السؤال رقم 21 تسهم الأعمال الرقابية لمجلس المحاسبة في تعزيز الالتزام بالقوانين والأنظمة. 21- تسهم الأعمال... 2. لا أوافق 3. محايد 4. أوافق 5. أوافق بشدة Total général	السؤال رقم 21 55% 32% 9% 4% 1%

السؤال رقم 22	Étiquettes de lignes	تؤدي توصيات مجلس المحاسبة إلى تحسين الأداء في مؤسسات القطاع العام السؤال رقم 22 22. تؤدي توصيات... 1. لا أوافق 2. لا أوافق 3. محايد 4. أوافق 5. أوافق بشدة
4	2. لا أوافق	
7	3. محايد	
43	4. أوافق	
22	5. أوافق بشدة	
76	Total général	

المحور الرابع: دور الأجهزة العليا للرقابة في حوكمة الدولة

السؤال رقم 23	Étiquettes de lignes	يساهم مجلس المحاسبة في تعزيز سيادة القانون. السؤال رقم 23 23. يساهم مجلس... 1. لا أوافق بشدة 2. لا أوافق 3. محايد 4. أوافق 5. أوافق بشدة
1	1. لا أوافق بشدة	
4	2. لا أوافق	
12	3. محايد	
40	4. أوافق	
19	5. أوافق بشدة	
76	Total général	

السؤال رقم 24	Étiquettes de lignes	تؤدي أنواع الرقابة المالية التي يطبقها مجلس المحاسبة إلى الحد من الفساد. السؤال رقم 24 24. تؤدي أنواع... 1. لا أوافق بشدة 2. لا أوافق 3. محايد 4. أوافق 5. أوافق بشدة
2	1. لا أوافق بشدة	
4	2. لا أوافق	
12	3. محايد	
38	4. أوافق	
20	5. أوافق بشدة	
76	Total général	

<table border="1"> <thead> <tr> <th>السؤال رقم 25</th><th>Étiquettes de lignes</th></tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1</td><td>1. لا أوافق بشدة</td></tr> <tr> <td>7</td><td>2. لا أوافق</td></tr> <tr> <td>15</td><td>3. محايد</td></tr> <tr> <td>40</td><td>4. أوافق</td></tr> <tr> <td>12</td><td>5. أوافق بشدة</td></tr> <tr> <td>1</td><td>(vide)</td></tr> <tr> <td>76</td><td>Total général</td></tr> </tbody> </table>	السؤال رقم 25	Étiquettes de lignes	1	1. لا أوافق بشدة	7	2. لا أوافق	15	3. محايد	40	4. أوافق	12	5. أوافق بشدة	1	(vide)	76	Total général	تعزز أعمال مجلس المحاسبة ثقة المجتمع بالمؤسسات العامة. السؤال رقم 25 25. تعزز أعمال... 1. لا أوافق بشدة 2. لا أوافق 3. محايد 4. أوافق 5. أوافق بشدة (vide)
السؤال رقم 25	Étiquettes de lignes																
1	1. لا أوافق بشدة																
7	2. لا أوافق																
15	3. محايد																
40	4. أوافق																
12	5. أوافق بشدة																
1	(vide)																
76	Total général																
<table border="1"> <thead> <tr> <th>السؤال رقم 26</th><th>Étiquettes de lignes</th></tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1</td><td>1. لا أوافق بشدة</td></tr> <tr> <td>4</td><td>2. لا أوافق</td></tr> <tr> <td>7</td><td>3. محايد</td></tr> <tr> <td>48</td><td>4. أوافق</td></tr> <tr> <td>15</td><td>5. أوافق بشدة</td></tr> <tr> <td>1</td><td>(vide)</td></tr> <tr> <td>76</td><td>Total général</td></tr> </tbody> </table>	السؤال رقم 26	Étiquettes de lignes	1	1. لا أوافق بشدة	4	2. لا أوافق	7	3. محايد	48	4. أوافق	15	5. أوافق بشدة	1	(vide)	76	Total général	يساعد مجلس المحاسبة البرلمان في الرقابة على أعمال الحكومة.. السؤال رقم 26 26. يساعد... 1. لا أوافق بشدة 2. لا أوافق 3. محايد 4. أوافق 5. أوافق بشدة (vide)
السؤال رقم 26	Étiquettes de lignes																
1	1. لا أوافق بشدة																
4	2. لا أوافق																
7	3. محايد																
48	4. أوافق																
15	5. أوافق بشدة																
1	(vide)																
76	Total général																
<table border="1"> <thead> <tr> <th>السؤال رقم 27</th><th>Étiquettes de lignes</th></tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1</td><td>1. لا أوافق بشدة</td></tr> <tr> <td>3</td><td>2. لا أوافق</td></tr> <tr> <td>10</td><td>3. محايد</td></tr> <tr> <td>45</td><td>4. أوافق</td></tr> <tr> <td>17</td><td>5. أوافق بشدة</td></tr> <tr> <td>76</td><td>Total général</td></tr> </tbody> </table>	السؤال رقم 27	Étiquettes de lignes	1	1. لا أوافق بشدة	3	2. لا أوافق	10	3. محايد	45	4. أوافق	17	5. أوافق بشدة	76	Total général	تدعم الرقابة المالية تحسين جودة الحوكمة على مستوى الدولة السؤال رقم 27 27. تدعم الرقابة... 1. لا أوافق بشدة 2. لا أوافق 3. محايد 4. أوافق 5. أوافق بشدة		
السؤال رقم 27	Étiquettes de lignes																
1	1. لا أوافق بشدة																
3	2. لا أوافق																
10	3. محايد																
45	4. أوافق																
17	5. أوافق بشدة																
76	Total général																