



من الرقابة التقليدية إلى الرقابة القائمة على الحوكمة تحول في الدور والفلسفة

"ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني نموذجاً"

إعداد

الاستاذ أيمن ناجح شاهين

مدير دائرة الدراسات والاستشارات القانونية
الإدارة العامة للشؤون القانونية ومتابعة شكاوى الجمهور



بحث مقدم إلى
الأمانة العامة للمنظمة العربية
للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة
"للاشتراك في المسابقة الاستثنائية للبحث العلمي"
في مجال الرقابة المالية الخاصة بخمسينية المنظمة
اذار/2026

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال تعالى:

﴿إِنَّ اللَّهَ كَانَ عَلَيْكُمْ رَقِيبًا﴾

صدق الله العظيم

(سورة النساء: الآية 1)

اهداء

إلى زملائنا في ديوان الرقابة المالية والإدارية، الذين طالتهم يد الاحتلال الاسرائيلي بسبب قيامهم بواجبهم المهني والوطني وفي مقدمتهم الزميلة صبا البرغوثي / الإدارة العامة للرقابة على الأداء والزميل فراس تلاحمة / الإدارة العامة للرقابة على الخدمات، والذي كان اعتقالهم ثمنًا للموقف الحر وكانت الزنازين شاهدا على صدق الموقف وصلابة الانتماء ونقاء الرسالة.

إلى من لم تُنهِم القيود عن الإيمان بفلسطين وقضيتها العادلة، ولم تُسكتهم الزنازين عن قول الحق وظلّوا أوفياء لقيم النزاهة والعدالة، وحماية المال العام، في وجه الاحتلال الذي يخشى الكلمة الصادقة قبل أي شيء. نهدي هذا البحث لهم، وفاءً لتضحياتهم، وتأكيدًا أن رسالة الرقابة والمساءلة لا تُعتقل، وإن الاحتلال والفساد وجهان لعملة واحدة، وأن الوطن يُبنى بثبات الرجال والنساء الذين لم يساوموا على ضمائرهم.

الحرية لكم...

وفلسطين بكم أقوى وحررة.

وان الحرية تُصنع بالإرادة، وفلسطين إرادتها لا تنكسر.

الشكر والتقدير

أتوجّه بخالص الشكر والتقدير إلى المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأرابوساي) لدورها الريادي في دعم وتطوير العمل الرقابي العربي، من خلال نشر المعايير المهنية، وبناء القدرات، وتعزيز التعاون وتبادل الخبرات بين الأجهزة العليا للرقابة، بما يواكب أفضل الممارسات الدولية، ويسهم في ترسيخ مبادئ الحوكمة الرشيدة ومكافحة الفساد.

كما أتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى معالي رئيسة ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني الاستاذة أمل فرج حفظها الله تقديرًا لجهودها المهنية والوطنية في تعزيز دور الديوان والارتقاء بأدائه وترسيخ مبادئ النزاهة والشفافية والمساءلة والحكم الرشيد، رغم التحديات الاستثنائية المفروضة قسرا على النظام الإداري والمالي الفلسطيني نتيجة الاحتلال الاسرائيلي لفلسطين وما يفرضه من قيود سياسية ومالية وإدارية تمس جوهر العمل المؤسسي والرقابي.

والله ولي التوفيق

الباحث

الاستاذ أيمن شاهين

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
2	إهداء
3	شكر وتقدير
7	المبحث الأول: الإطار العام للبحث
7	ملخص البحث
9	المقدمة
10	إشكالية البحث
10	أهداف البحث
11	أهمية البحث
12	الدراسات والأدبيات السابقة ذات العلاقة
15	منهجية البحث
15	حدود البحث
17	المبحث الثاني: الرقابة العامة في فلسفتها التقليدية
18	المطلب الأول: مفهوم الرقابة التقليدية وأهدافها
18	أولاً: مفهوم الرقابة التقليدية وأهدافها
18	ثانياً: أهداف الرقابة التقليدية
21	المطلب الثاني: خصائص وأدوات الرقابة العامة التقليدية
21	أولاً: خصائص الرقابة التقليدية
23	ثانياً: أدوات الرقابة التقليدية

26	المطلب الثالث: أوجه القصور والتحديات في الرقابة العامة التقليدية
30	المبحث الثالث: الحوكمة الحديثة وتحول فلسفة الرقابة العامة
30	المطلب الأول: مفهوم الحوكمة الحديثة ومبادئها
30	أولاً: مفهوم الحوكمة الحديثة
31	ثانياً: مبادئ الحوكمة الحديثة
32	المطلب الثاني: الرقابة العامة كأداة لتحقيق الحوكمة الحديثة
33	أولاً: التكامل بين الرقابة والحوكمة
36	ثانياً: تطور أدوات الرقابة في ظل الحوكمة
40	المطلب الثالث: التحول في فلسفة الرقابة العامة من النموذج التقليدي إلى النموذج الحوكمي
42	المبحث الرابع: دور ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني في الانتقال من الرقابة التقليدية إلى الحوكمة الحديثة
43	المطلب الأول: التعريف بالرقابة وأنواعها والتي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني
47	المطلب الثاني: الإطار القانوني والمؤسسي لديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني
47	أولاً: الأساس الدستوري والقانوني لديوان الرقابة الفلسطيني
50	ثانياً: المبادئ العامة لعمل ديوان الرقابة ودورها في تعزيز مبادئ الحوكمة
54	ثالثاً: الاستقلال المؤسسي والوظيفي لديوان الرقابة ودوره في تحقيق مبادئ الحوكمة
57	رابعاً: العلاقة بين الديوان والجهات ذات العلاقة ودورها في تعزيز مبادئ الحوكمة
67	المطلب الثالث: ممارسة الديوان لدوره الرقابي في ضوء مبادئ الحوكمة
69	أولاً: متابعة الشكاوى والتقارير الرقابية كأداة لتعزيز الحوكمة
72	ثانياً: الرقابة على الأداء كمدخل نحو الحوكمة الحديثة
74	ثالثاً: الإسهام في ترسيخ المساءلة العامة
77	رابعاً: الربط الإلكتروني بين الديوان ووحدات الرقابة الداخلية كأداة لتعزيز الحوكمة المؤسسية

79	خامسا: اعتماد الديوان أسلوب التخطيط الرقابي المبني على المخاطر
80	سادسا: متابعة تنفيذ التوصيات الرقابية
81	المطلب الثالث: حالات تطبيقية حول إسهام ديوان الرقابة المالية والإدارية بتعزيز الحوكمة من خلال تقاريره الرقابية
82	أولا: تقرير الاستقلال المالي والإداري في المؤسسات والمؤسسات العامة الفلسطينية
87	ثانيا: تقرير واقع الشركات غير الربحية في دولة فلسطين
89	ثالثا: تقرير أداء حول "منظومة الارشفة في المؤسسات الحكومية
93	خاتمة البحث
96	المصادر والمراجع

المبحث الأول

الإطار العام للبحث

من الرقابة التقليدية إلى الرقابة القائمة على الحوكمة: تحول في الدور والفلسفة

"ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني نموذجاً"

ملخص البحث

تُعد الرقابة والحوكمة من الركائز الأساسية لضمان الشفافية والمساءلة في إدارة الموارد العامة وتحسين فعالية الأداء المؤسسي، وفي ظل التغيرات المستمرة في بيئة العمل العام، أصبح من الضروري إعادة النظر في دور الأجهزة العليا للرقابة، ليس فقط كأداة لرصد المخالفات، بل كمدخل استراتيجي للحوكمة والإصلاح المؤسسي وتطوير السياسات العامة والتشريعات.

يهدف هذا البحث إلى دراسة تحول دور ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني من الرقابة التقليدية إلى الرقابة القائمة على الحوكمة، مع التركيز على كيفية مساهمته في تعزيز مبادئ الحوكمة الرشيدة، وترسيخ الانضباط المالي ورفع كفاءة الأداء المؤسسي، من خلال تحليل التقارير الرقابية ودورها في توجيه السياسات وتشخيص نقاط الخلل كما يسلط البحث الضوء على الإمكانيات العملية للرقابة العليا كأداة إصلاحية وتطويرية.

وقد تناول هذا البحث التحول الذي شهدته فلسفة الرقابة العامة في العصر الحديث، من النموذج التقليدي القائم على فحص المشروعات المالية واكتشاف المخالفات بعد وقوعها، إلى نموذج رقابي حديث يستند إلى مبادئ الحوكمة الرشيدة ويهدف إلى تعزيز الشفافية والمساءلة وتحسين الأداء المؤسسي.

وقد انطلق البحث من إشكالية رئيسة تتمثل في مدى إسهام التحول نحو الحوكمة الحديثة في إعادة صياغة دور الأجهزة العليا للرقابة، ومدى توافق تجربة ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني مع المعايير الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI).

واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال تحليل الإطار المفاهيمي للرقابة العامة التقليدية وبيان خصائصها وأهدافها وأبرز أوجه القصور التي تحد من فعاليتها، كما تناولت مفهوم الحوكمة الحديثة ومبادئها الأساسية، وأوضحت العلاقة التكاملية بين الرقابة العامة والحوكمة باعتبار الرقابة إحدى الأدوات الرئيسية لتعزيز الشفافية والمساءلة وتحقيق الإدارة الرشيدة للمال العام.

كما ركزت الدراسة على تحليل التحول في أدوات الرقابة العامة في ظل الحوكمة، بما في ذلك التدقيق المبني على المخاطر، وتدقيق الأداء، والرقابة الوقائية والاستباقية، وتعزيز التواصل مع أصحاب المصلحة، وهي أدوات تهدف إلى الانتقال بالرقابة من مجرد كشف المخالفات إلى تحسين الأداء المؤسسي.

وفي الجانب التطبيقي، تناولت الدراسة تجربة ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني بوصفه الجهاز الأعلى للرقابة في دولة فلسطين، من خلال تحليل الإطار الدستوري والقانوني المنظم لعمله، ومدى تمتعه بالاستقلال المؤسسي والوظيفي، إضافة إلى استعراض أبرز الممارسات الرقابية التي يعتمد عليها في ضوء مبادئ الحوكمة مثل متابعة الشكاوى والتقارير الرقابية، والرقابة على الأداء، وتعزيز المساءلة العامة، وتطوير أدوات التخطيط الرقابي المبني على المخاطر، ومتابعة تنفيذ التوصيات الرقابية.

وخلصت الدراسة إلى أن التحول نحو الحوكمة الحديثة قد أعاد صياغة الدور التقليدي للأجهزة العليا للرقابة بحيث أصبحت هذه الأجهزة شريكاً أساسياً في تعزيز النزاهة والشفافية وتحسين كفاءة الإدارة العامة مع إبراز تجربة ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني كنموذج يسعى إلى تطوير أدواته الرقابية بما يتوافق مع المعايير الدولية ومتطلبات الحوكمة الرشيدة.

المقدمة:

شهدت الرقابة العامة خلال العقود الأخيرة تحولات جوهرية في فلسفتها وأدواتها، متأثرة بالتغيرات المتسارعة في أنماط الإدارة العامة، وبصعود مفاهيم الحكم الرشيد والحوكمة الحديثة كأطر حاكمة لإدارة الشأن العام فلم تعد الرقابة تقتصر على فحص المشروعات المالية أو الكشف اللاحق عن المخالفات، بل أصبحت أداة استراتيجية تهدف إلى تعزيز الشفافية، وترسيخ المساءلة، وتحسين الأداء، وتحقيق القيمة العامة في إدارة الموارد العامة.¹

وقد ساهمت الأزمات المالية، وتنامي مظاهر الفساد، وضعف كفاءة الإنفاق العام، في إعادة النظر في الدور التقليدي للأجهزة العليا للرقابة، والدفع نحو تطوير نماذج رقابية أكثر شمولاً وفاعلية، تعتمد على التدقيق المبني على المخاطر وتقييم الأداء، ومتابعة تنفيذ التوصيات، بما ينسجم مع مبادئ الحوكمة الحديثة.²

وفي هذا السياق، برز دور المنظمات الدولية ذات العلاقة بالرقابة ومنها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI) في وضع المعايير والمبادئ التي توطر هذا التحول وتدعمه.³

ويُعد ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني أحد النماذج العربية التي شهدت تطوراً ملحوظاً في طبيعة دورها الرقابي، سواء من حيث توسيع نطاق الاختصاصات، أو تبني مفاهيم الرقابة الحديثة، أو تعزيز علاقتها بمبادئ الشفافية والمساءلة العامة.

¹ محمد فؤاد عبد الباسط، الرقابة على المال العام، دار النهضة العربية، القاهرة، 2016، ص 15.

² World Bank, Governance and Development, Washington D.C., 1992, p. 1.

³ انظر المعيار INTOSAI - p 12 قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "أحداث الفارق في حياة المواطن، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنْتوساي)، تتمحور المبادئ المنصوص عليها في هذه الوثيقة حول ما هو متوقع بصورة أساسية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في إحداث فارق في حياة المواطنين، حيث يعتمد مدى قدرة أي جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة في إحداث الفارق في حياة المواطنين على قدرة الجهاز في تعزيز المسائلة والشفافية والنزاهة في الهيئات الحكومية وهيئات القطاع العام؛ وإظهار أهميتها المستمرة للمواطنين والبرلمان وبقية أصحاب المصلحة؛ وأن تكون نموذجاً يحتذى به أمام بقية الهيئات والمؤسسات، للمزيد انظر المعيار INTOSAI - p 12 الرابط الإلكتروني <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/INTOSAI-P12-Arabic.pdf>

ومن هنا، تأتي هذه الدراسة لتحليل التحول في فلسفة الرقابة العامة من الرقابة التقليدية إلى الحوكمة الحديثة مع اتخاذ ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني نموذجًا تطبيقيًا، وبما ينسجم مع توجهات ومعايير الإنتوساي.

إشكالية البحث

على الرغم من التطور الملحوظ في الأطر المفاهيمية والمعمارية للرقابة العامة، لا تزال العديد من الأجهزة العليا للرقابة تواجه تحديات في الانتقال الفعلي من النموذج الرقابي التقليدي إلى نموذج رقابي حديث قائم على الحوكمة، ويبرز ذلك في محدودية الأثر الوقائي للرقابة، وتفاوت مستويات الامتثال لمعايير الإنتوساي خاصة في السياق العربي، وانطلاقاً من ذلك، تتمثل إشكالية هذه الدراسة في التساؤل الرئيس الآتي:

إلى أي مدى أسهم التحول من الرقابة التقليدية إلى تبني مبادئ الحوكمة الحديثة في إعادة صياغة فلسفة الرقابة العامة، وما هو دور ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني في تعزيز هذا التحول وفقاً لمعايير الإنتوساي؟

ويتفرع عن هذا التساؤل عدد من الأسئلة الفرعية:

- ما المقصود بالرقابة العامة التقليدية، وما أبرز خصائصها وحدودها؟
- ما مفهوم الحوكمة الحديثة، وما علاقتها بالرقابة العامة؟
- كيف انعكس تبني مبادئ الحوكمة على أدوات وفلسفة الرقابة؟
- ما مدى توافق دور ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني مع معايير الإنتوساي؟
- كيف مارس ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني لدوره الرقابي في ضوء مبادئ الحوكمة؟
- ما أبرز التحديات التي تواجه التحول نحو الرقابة الداعمة للحوكمة؟

ثانياً: أهداف البحث

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف العلمية والعملية، تتمثل فيما يلي:

- توضيح الإطار المفاهيمي للرقابة العامة التقليدية وبيان خصائصها.
- تحليل مفهوم الحوكمة الحديثة ومبادئها الأساسية.
- إبراز التحول في فلسفة الرقابة العامة من الضبط اللاحق إلى الحوكمة الوقائية.
- دراسة دور الأجهزة العليا للرقابة في تعزيز الحكم الرشيد وفق معايير الإنتوساي.
- تقييم تجربة ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني في ضوء مبادئ الحوكمة الحديثة.
- عرض حالات تطبيقية حول إسهام ديوان الرقابة المالية والإدارية بتعزيز الحوكمة من خلال تقاريره الرقابية.
- تقديم توصيات عملية تسهم في تطوير أداء الأجهزة العليا للرقابة العربية فيما يتعلق بموضوع الحوكمة.

أهمية البحث

تتبع أهمية هذه الدراسة من كونها تجمع بين التحليل النظري والتطبيق العملي وتعتمد على مصادر رسمية ووثائق أصلية، كما أنها تسهم في تقديم نتائج قابلة للتطبيق في تطوير العمل الرقابي، وتدعم صانعي القرار في تعزيز الحوكمة الرشيدة من خلال الرقابة، حيث تتبع أهمية هذه الدراسة من عدة اعتبارات، أبرزها:

- **الأهمية العلمية:** إذ تسهم في إثراء الأدبيات المتعلقة بالرقابة العامة والحوكمة، وتسليط الضوء على التحول المفاهيمي في فلسفة الرقابة.
- **الأهمية العملية:** من خلال تقديم تحليل تطبيقي لتجربة ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني، بما يوفر نموذجًا يمكن الاستفادة منه عربيًا.
- **الأهمية المؤسسية:** عبر دعم توجهات الأجهزة العليا للرقابة نحو تعزيز دورها في تحقيق الشفافية والمساءلة والحوكمة.

- الأهمية الإقليمية: لارتباط الدراسة بتوجهات الأربوساي، وسعيها لتقديم إضافة نوعية قابلة للتطبيق في السياق العربي.

الدراسات والأدبيات ذات العلاقة

تناولت الأدبيات العلمية موضوع الرقابة العامة والحوكمة الحديثة من زوايا متعددة، اختلفت باختلاف المنهجيات والسياقات المؤسسية، ويمكن تصنيف هذه الدراسات إلى محورين رئيسيين الدراسات والوثائق الدولية، الدراسات العربية المتخصصة بدور الأجهزة العليا للرقابة.

أولاً: الدراسات والوثائق الدولية:

تناولت دراسة البنك الدولي المعنونة (1992 Governance and Development) مفهوم الحوكمة بوصفه إطاراً شاملاً لإدارة الموارد العامة، وربطت بين فعالية الرقابة العامة ومستويات الشفافية والمساءلة والمشاركة وخلصت الدراسة إلى أن النظم الرقابية التقليدية، القائمة على الفحص اللاحق للمشروعية، لم تعد كافية لضمان كفاءة الإنفاق العام، مما يستوجب تطوير دور الأجهزة الرقابية لتصبح جزءاً فاعلاً من منظومة الحوكمة.⁴ وفي السياق ذاته، أكدت دراسة منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) أن الرقابة العامة الحديثة يجب أن تركز على إدارة المخاطر وتقييم الأداء، بدل الاكتفاء برصد المخالفات، معتبرة أن الأجهزة العليا للرقابة تمثل عنصراً محورياً في تعزيز الثقة بالمؤسسات العامة.⁵

كما أصدرت الإنتوساي المعيار 12 -p INTOSAI قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة احدث الفارق في حياة المواطن التي تُعد من أهم المراجع المعيارية في هذا المجال، حيث أعادت تعريف دور الأجهزة العليا للرقابة، معتبرة أنها مؤسسات تضيف قيمة وتحدث فرقاً في حياة المواطنين من خلال تعزيز الحوكمة

⁴ World Bank, Governance and Development, Washington D.C., 1992.

⁵ OECD, Public Governance and Accountability, Paris, 2015.

والمساءلة والشفافية، وأكدت الوثيقة أن التحول في فلسفة الرقابة يجب أن يكون تحولاً استراتيجياً يشمل أدوات التدقيق، وأساليب التواصل، وآليات المتابعة.⁶

كما أوضح المعيار ISSAI 100 الصادر عن الانتوساي أن التدقيق في القطاع العام لم يعد مقتصرًا على التدقيق المالي، بل يشمل تدقيق الأداء وتدقيق الامتثال، بما يعكس انتقال الرقابة من المفهوم الضيق إلى الإطار الشامل الداعم للحكم الرشيد.⁷

ثانيًا: دراسات متخصصة حول الحوكمة في السياق العربي

1. دراسة أحمد عبد الرحمن، دور الأجهزة العليا للرقابة في مكافحة الفساد، 2017، والتي استعرض بها تطور دور الأجهزة العليا للرقابة في الدول العربية، وخلصت إلى أن معظم هذه الأجهزة لا تزال تمارس الرقابة من منظور تقليدي يركز على المشروعات المالية، مع ضعف واضح في تبني تدقيق الأداء والتدقيق المبني على المخاطر.⁸

2. دراسة محمد فؤاد عبد الباسط، الرقابة على المال العام، والتي استعرضت من خلالها إلى أن الرقابة التقليدية في الدول العربية تعاني من محدودية الأثر الوقائي، نتيجة ضعف التكامل بين الرقابة والتخطيط الاستراتيجي وغياب مؤشرات قياس الأداء.⁹

⁶ المعيار INTOSAI -p 12 قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "أحداث الفارق في حياة المواطن، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)، مرجع سابق.

⁷ INTOSAI, ISSAI 100 – Fundamental Principles of Public-Sector Auditing, Vienna
<https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/09/issai-100-arabic.pdf> والمنشور على الرابط

⁸ أحمد عبد الرحمن، دور الأجهزة العليا للرقابة في مكافحة الفساد، مجلة العلوم الإدارية، 2017.

⁹ محمد فؤاد عبد الباسط، الرقابة على المال العام، دار النهضة العربية، القاهرة، 2016.

3. تقرير الحوكمة في المنطقة العربية، العدد الخامس حوكمة أساسها الإنسان للنهوض بعد النزاع، منظمة الأمم المتحدة، 2024 ، والذي أكد على أن ضعف الأطر القانونية النازمة لاستقلال الأجهزة الرقابية، يُعد من أبرز

التحديات التي تواجه التحول نحو الحوكمة الحديثة في الدول العربية.¹⁰

4. دراسة خالد الشمري، الحوكمة الرشيدة وتحديات التطبيق في الدول العربية، 2020 والتي خلصت إلى ان تبني مبادئ الحوكمة دون تطوير فلسفة الرقابة العامة يؤدي إلى نتائج شكلية، ولا يحقق الأثر المطلوب في مكافحة الفساد أو تحسين الأداء المؤسسي.¹¹

5. احمد عوض، المعوقات التي يواجهها ديوان الرقابة المالية والادارية في تحقيق الحكم الرشيد من وجهة نظر العاملين فيه، 2021، حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المعوقات التي تواجه ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين في تحقيق الحكم الرشيد من وجهة نظر العاملين فيه، وذلك على اعتبار ان الحكم الرشيد يوفر بيئة ملائمة وسليمة عن طريق عدة آليات ومفاهيم يجب أن تكون سائدة في اي دولة مثل سيادة القانون والشفافية والمساءلة¹².

6. فياض رملي، دور الرقابة المالية العامة في تعزيز الشفافية والمساءلة ومكافحة الفساد، مجلة الاقتصاد الاسلامية العالمية،وقد تناولت هذه الدراسة موضوع الرقابة المالية العامة ودورها في تعزيز الشفافية والمساءلة ومكافحة الفساد، حيث ركز الباحث على الإطار المفاهيمي للرقابة المالية، وأنواعها (داخلية وخارجية) وآلياتها في حماية المال العام وضمان حسن استغلاله، كما أبرزت الدراسة دور التقارير الرقابية في كشف الانحرافات، وتدعيم

¹⁰ تقرير الحوكمة في المنطقة العربية، العدد الخامس حوكمة أساسها الإنسان للنهوض بعد النزاع ، منظمة الامم المتحدة، 2024 ، والمنشور على الرابط الإلكتروني <https://www.unescwa.org/sites/default/files/pubs/pdf/arab-governance-report-5-arabic.pdf>

¹¹ خالد الشمري، الحوكمة الرشيدة وتحديات التطبيق في الدول العربية، 2020.

¹² احمد عوض، المعوقات التي يواجهها ديوان الرقابة المالية والادارية في تحقيق الحكم الرشيد من وجهة نظر العاملين فيه، رسالة ماجستير منشورة، جامعة الخليل، فلسطين، 2021، المنشورة على الرابط الإلكتروني <https://dspace.hebron.edu/jspui/handle/123456789/1064>.

المساءلة، ومنع الفساد عبر الوقاية والرقابة المسبقة، مؤكدة أن الرقابة المالية تمثل ركيزة أساسية لتعزيز النزاهة والشفافية في إدارة المال العام¹³.

ثالثاً: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة:

على الرغم من تنوع الدراسات السابقة وثنائها، إلا أنها ركزت غالباً على أحد الجانبين الرقابة أو الحوكمة دون الربط التحليلي العميق بينهما، كما تناولت الأجهزة العليا للرقابة بشكل عام، دون التركيز على تحول فلسفة الرقابة إطار مفاهيمي مستقل، بالإضافة الى افتقار معظمها إلى دراسة تطبيقية عربية معمقة تستند إلى معايير الإنتوساي، حيث تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بأنها تركز على التحول الفلسفي للرقابة العامة من النموذج التقليدي إلى نموذج الحوكمة وتعتمد ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني نموذجاً تطبيقياً، كما تستند بشكل مباشر إلى معايير الإنتوساي، وتقدم تحليلاً يجمع بين البعد النظري والتطبيقي، مع توصيات قابلة للتطبيق في السياق العربي.

منهجية البحث:

- اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لعرض وتحليل مفاهيم الرقابة العامة والحوكمة الحديثة بالإضافة الى دراسة تجربة ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني، وفقاً لمعايير الإنتوساي ذات الصلة.
- تعتمد الدراسة على مصادر أولية وثانوية، تشمل التشريعات، تقارير ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني معايير الإنتوساي وتقارير المنظمات الدولية.

حدود البحث

الحدود الموضوعية: تقتصر الدراسة على تحليل التحول في فلسفة الرقابة العامة في إطار الحوكمة الحديثة.

¹³ فياض رملي، دور الرقابة المالية العامة في تعزيز الشفافية والمساءلة ومكافحة الفساد، مجلة الاقتصاد الإسلامية العالمية، عدد (66)، 2017، ص 47-35.

الحدود المؤسسية: تنحصر الدراسة التطبيقية في ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني.

الحدود المكانية: فلسطين، مع الاستفادة من الإطار المعياري الدولي.

الحدود الزمنية: تمتد الدراسة إلى الفترة المعاصرة لتطور معايير الإنتوساي والحوكمة الحديثة.

المبحث الثاني

الرقابة العامة في فلسفتها التقليدية

شكّلت الرقابة العامة منذ نشأة الدولة الحديثة، إحدى الأدوات الأساسية التي تعتمد عليها السلطات العامة لضمان حسن إدارة المال العام، والتحقق من التزام الجهات الخاضعة للرقابة بالقوانين والأنظمة النافذة، وقد ارتبطت الرقابة في مراحلها الأولى بمفهوم الضبط الإداري والمالي، واتسمت بطابع تقليدي يركز على الكشف عن المخالفات بعد وقوعها والتحقق من سلامة الإجراءات الشكلية، دون امتداد فعلي إلى تقييم كفاءة الأداء أو فاعلية السياسات العامة.¹⁴

وقد ظل هذا النموذج التقليدي للرقابة سائدًا لفترة طويلة، خاصة في النظم الإدارية المركزية¹⁵، قبل أن تبدأ ملامح التحول بالظهور نتيجة المتغيرات الاقتصادية والإدارية، وتزايد الاهتمام بقضايا الحكم الرشيد والشفافية والمساءلة. ومن هنا، يهدف هذا المبحث إلى بيان الإطار المفاهيمي للرقابة العامة التقليدية، وخصائصها وأدواتها وتحليل أوجه القصور التي حدّت من فاعليتها، تمهيدًا لدراسة التحول نحو الحوكمة الحديثة في المباحث اللاحقة.

¹⁴ محمد فؤاد عبد الباسط، الرقابة على المال العام، دار النهضة العربية، القاهرة، 2016، ص 21.

¹⁵ يُقصد بالنظم الإدارية المركزية تلك النظم التي تتركز فيها السلطة الإدارية في جهة واحدة، حيث عرّفها الفقه بأنها: تركيز الوظيفة الإدارية في يد السلطة المركزية، وخضوع المرافق العامة التابعة لها لإشرافها المباشر ومن أبرز الأمثلة على النظام الإداري المركزي، التجربة الفرنسية، حيث تتركز السلطة الإدارية في الحكومة المركزية في باريس، وتمارس رقابتها المباشرة على الوحدات الإدارية المحلية من خلال ممثليها في الأقاليم كالمحافظين الأمر الذي يجسد مبدأ تركيز الوظيفة الإدارية وخضوع المرافق العامة لإشراف السلطة المركزية. انظر حول الموضوع سليمان الطماوي، مبادئ القانون الإداري، دار الفكر العربي، القاهرة، ص 60-70.

المطلب الأول

مفهوم الرقابة العامة التقليدية وأهدافها

أولاً: مفهوم الرقابة العامة التقليدية

تُعرّف الرقابة العامة في مفهومها التقليدي بأنها (مجموعة الإجراءات التي تقوم بها جهة مختصة للتحقق من مدى التزام الجهات الخاضعة للرقابة بالقوانين والأنظمة المالية والإدارية، والكشف عن المخالفات والانحرافات بعد وقوعها)¹⁶، ويُلاحظ من هذا التعريف أن الرقابة تُمارَس بوصفها نشاطاً لاحقاً، يهدف أساساً إلى التحقق من المشروعية القانونية، دون التركيز على النتائج أو الآثار.

ويرى جانب من الفقه الإداري أن الرقابة التقليدية تمثل امتداداً لوظيفة الضبط الإداري، حيث تنصرف إلى حماية المال العام ومنع الاعتداء عليه، عبر آليات الفحص والمراجعة المحاسبية، وإحالة المخالفات إلى الجهات المختصة¹⁷، كما يُنظر إليها بوصفها أداة لضمان احترام القواعد القانونية، أكثر من كونها وسيلة لتحسين الأداء أو تعزيز الكفاءة.

وقد انعكس هذا الفهم التقليدي للرقابة على طبيعة عمل الأجهزة الرقابية، التي ركزت تاريخياً على التدقيق المالي والامتثال القانوني، وأغفلت في كثير من الأحيان الجوانب المتعلقة بتقييم الأداء، أو قياس تحقيق الأهداف، أو تحليل المخاطر.

ثانياً: أهداف الرقابة العامة التقليدية:

تُعد الرقابة العامة التقليدية إحدى الركائز الأساسية في إدارة المال العام، وقد تشكّلت أهدافها في إطار فلسفة قانونية- محاسبية تهدف إلى ضبط الأداء المالي والإداري بعد وقوعه، وذلك من خلال مجموعة من الغايات الرئيسية وهي:

¹⁶ سليمان الطماوي، مبادئ القانون الإداري، دار الفكر العربي، القاهرة، ط 7، 1996، ص 60-70، التطبيق العملي للنظام المركزي.

¹⁷ أحمد أبو الوفاء، القانون الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، 2014، ص 233.

1. حماية المال العام

يُعد هدف حماية المال العام الهدف الجوهرى للرقابة العامة التقليدية، إذ تسعى الأجهزة الرقابية إلى التأكد من سلامة عمليات الإنفاق العام، ومن أن الموارد المالية قد استُخدمت وفق الأغراض التي خُصصت لها في الموازنة العامة، وبما يحدّ من مظاهر الاختلاس أو التلاعب أو الهدر.

ويرتكز هذا الهدف على مبدأ أن المال العام يتمتع بحماية قانونية خاصة، وأن المساس به يشكل اعتداءً على المصلحة العامة، مما يبرر إخضاعه لرقابة دقيقة وشاملة¹⁸.

غير أن هذا الهدف، في إطاره التقليدي، يركّز غالبًا على الجوانب الشكلية للإنفاق (وجود اعتماد مالي، صحة المستندات المالية، التقيد بالإجراءات الإدارية، ..)، أكثر من تركيزه على كفاءة استخدام الموارد أو تحقيق القيمة مقابل المال.¹⁹

2. التحقق من المشروعية

يهدف هذا الجانب من الرقابة إلى فحص مدى التزام الجهات الخاضعة للرقابة بالقوانين والأنظمة والتعليمات المالية والإدارية، والتأكد من أن القرارات والإجراءات المتخذة تستند إلى أساس قانوني صحيح²⁰.

¹⁸ د. محمد فوزي عبد العال، الرقابة على المال العام، دار النهضة العربية، القاهرة، 2018، ص 45.

¹⁹ الجوانب الشكلية للإنفاق هي مجموعة الإجراءات والمتطلبات القانونية والمحاسبية التي تحكم عملية الصرف المالي، والتي يقتصر التحقق منها على مدى الالتزام بالقواعد الشكلية المقررة، دون تقييم كفاءة أو فعالية استخدام المال العام. انظر في ذلك: د. عبد القادر محمد عبد القادر، المحاسبة الحكومية والرقابة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2019، ص 201.

²⁰ د. سليمان الطماوي، الوجيز في القانون الإداري، دار الفكر العربي، القاهرة، 2016، ص 312.

وتستند رقابة المشروعية إلى مبدأ سيادة القانون، الذي يقتضي خضوع الإدارة العامة للقواعد القانونية، وعدم جواز تصرفها خارج الإطار الذي رسمه المشرع.

إلا أن التركيز المفرط على المشروعية الشكلية قد يؤدي إلى إغفال تقييم النتائج الفعلية للسياسات العامة، بحيث تصبح الرقابة أداة قانونية جامدة، لا وسيلة لتحسين الأداء أو تطوير الإدارة.

3. الكشف عن المخالفات

تسعى الرقابة التقليدية إلى اكتشاف المخالفات المالية والإدارية بعد وقوعها، من خلال مراجعة الحسابات والقيود والسجلات، ومقارنة الأداء الفعلي بالقواعد القانونية والمعايير المحاسبية المعتمدة²¹.

ويلاحظ أن هذا الهدف يعكس الطابع الكشفي للرقابة، حيث تُمارَس بعد تنفيذ العمليات، الأمر الذي يجعلها أقل فاعلية في منع المخالفات قبل حدوثها، ويحوّل الجهاز الرقابي إلى جهة رصد وتوثيق، لا جهة وقاية وإصلاح.

4. المساءلة والعقاب

ترتبط الرقابة التقليدية ارتباطاً وثيقاً بمبدأ المساءلة، إذ تهدف إلى تحديد المسؤوليات الفردية عن المخالفات المكتشفة، وإحالة مرتكبيها إلى الجهات المختصة لاتخاذ الإجراءات القانونية المناسبة بحقهم²².

21 د. عبد القادر محمد عبد القادر، المرجع السابق، ص 198.

22 د. عادل عبد الباسط، المساءلة الإدارية ودور الأجهزة الرقابية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2017، ص 87.

ورغم أهمية هذا الهدف في ترسيخ الانضباط الإداري والردع، إلا أن غلبة البعد العقابي قد تُضعف البعد الإصلاحي للرقابة، وتُسهم أحيانًا في خلق علاقة توتر بين الأجهزة الرقابية والجهات الخاضعة للرقابة، بدل بناء شراكة قائمة على تحسين الأداء.

ختامًا يرى الباحث وفقًا لما ورد أعلاه، بأن أهداف الرقابة العامة التقليدية، على الرغم من أهميتها في حماية المال العام وترسيخ مبدأ المشروعية، تعكس فلسفة رقابية تقوم أساسًا على الرقابة اللاحقة وردّ الفعل لا على الوقاية أو التوجيه المسبق، حيث يُعد هذا التوجه أحد أبرز أوجه القصور في النموذج التقليدي، إذ لم يعد كافيًا في ظل تعدّد النشاط الإداري وتزايد متطلبات الحوكمة والشفافية، ما استدعى الانتقال نحو نماذج رقابية حديثة تركز على إدارة المخاطر، والرقابة على الأداء، وتحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد العامة.

المطلب الثاني

خصائص وأدوات الرقابة العامة التقليدية

أولاً: الخصائص العامة للرقابة التقليدية

تتسم الرقابة العامة التقليدية بعدد من الخصائص التي تعكس طبيعتها القانونية-المحاسبية، وتُميّزها عن النماذج الرقابية الحديثة القائمة على الحوكمة وإدارة المخاطر، ومن أبرز هذه الخصائص ما يأتي:

1. **الطابع اللاحق للرقابة:** تُمارَس الرقابة العامة التقليدية بعد تنفيذ العمليات المالية أو الإدارية، حيث ينحصر دور الأجهزة الرقابية في فحص المستندات والسجلات والقيود المحاسبية بعد وقوع الإنفاق أو اتخاذ القرار، دون تدخل وقائي في مرحلتي التخطيط أو التنفيذ²³.

ويُعد هذا الطابع من أبرز أوجه القصور في الرقابة التقليدية، إذ يحدّ من قدرتها على منع المخالفات قبل وقوعها ويجعل أثرها تصحيحيًا لا وقائيًا.

2. **التركيز على المشروعية الشكلية:** تنصرف الرقابة التقليدية إلى التحقق من مدى الالتزام بالنصوص القانونية والإجرائية، كوجود الاعتماد المالي، وصحة المستندات، والتقيّد بالتواقيع والاختصاصات، دون الاهتمام الكافي بمدى تحقيق الإنفاق للأهداف العامة أو كفاءة وفعالية استخدام الموارد.

ويؤدي هذا التركيز إلى إمكانية تحقق إنفاق سليم من الناحية القانونية، لكنه ضعيف الأثر من حيث النتائج التنموية أو الاقتصادية²⁴.

3. **الطابع الجزائي للرقابة** تغلب على الرقابة العامة التقليدية النزعة العقابية، حيث يُنظر إلى التقرير الرقابي بوصفه وسيلة لإثبات المخالفة وتحديد المسؤولية الفردية، تمهيدًا للمساءلة أو الإحالة القانونية، أكثر من كونه أداة إصلاح أو تحسين للأداء المؤسسي²⁵.

وقد أسهم هذا الطابع في تكريس علاقة توتر في بعض الأحيان بين الأجهزة الرقابية والجهات الخاضعة للرقابة بدل بناء علاقة تشاركية تهدف إلى تطوير الأداء العام.

23 د. محمد فوزي عبد العال، مرجع سابق، ص 61.

24 د. عبد القادر محمد عبد القادر، مرجع سابق، ص 218.

25 د. عادل عبد الباسط، مرجع سابق، ص 92.

4. **المحدودية في الشفافية والإفصاح:** غالبًا ما تتسم التقارير الرقابية التقليدية بالسرية، ولا يتم نشر نتائجها أو إتاحتها للرأي العام إلا في نطاق محدود مما يضعف دورها في تعزيز الشفافية والمساءلة المجتمعية²⁶. ويُعد غياب الإفصاح أحد العوامل التي تقلل من الأثر الوقائي للرقابة، وتحدّ من ثقة الجمهور في فعالية الأجهزة الرقابية.

ثانيًا: أدوات الرقابة العامة التقليدية

تعكس أدوات الرقابة العامة التقليدية الإطار الفكري الذي نشأت فيه، حيث ارتبطت تاريخيًا بمفهوم الدولة القانونية التي تركز على احترام القواعد الشكلية أكثر من تحقيق النتائج، وعلى ضبط الإنفاق العام أكثر من تقييم الأثر التنموي أو المجتمعي، وقد أدى هذا التوجه إلى هيمنة أدوات رقابية ذات طابع فني وقانوني، مع محدودية في البعد التحليلي والاستشراقي، حيث أن من أبرز هذه الأدوات ما يأتي:

1. التدقيق المالي والمحاسبي

يُعدّ التدقيق المالي والمحاسبي حجر الأساس في منظومة الرقابة التقليدية، إذ يستهدف التحقق من سلامة القيود المحاسبية، وصحة العمليات المالية، ومدى الالتزام بالقواعد المالية المعتمدة، وينطلق هذا النوع من التدقيق من افتراض جوهري مفاده أن سلامة الإجراءات المالية تعني بالضرورة حسن استخدام المال العام. غير أن هذا الافتراض يظل قاصرًا، إذ إن صحة الصرف من الناحية المحاسبية لا تعني بالضرورة تحقيق الكفاءة أو الفاعلية في استخدام الموارد، فالتدقيق المالي التقليدي ينشغل غالبًا بالإجابة عن سؤال: هل صُرفت الأموال وفق القواعد؟، دون التطرق إلى سؤال أكثر جوهرية: هل صُرفت الأموال لتحقيق أفضل نتيجة ممكنة؟

²⁶ د. عادل عبد الباسط، مرجع سابق، ص 104-105.

وعليه، فإن التركيز المفرط على الجوانب الفنية والمحاسبية أفرغ الرقابة في كثير من الأحيان من بعدها التنموي والإصلاحي، وحصر دورها في اكتشاف المخالفات بعد وقوعها بدلاً من منعها أو الحد منها.²⁷

2. رقابة المشروعية

تُعد رقابة المشروعية إحدى السمات الجوهرية للرقابة العامة التقليدية، إذ تهدف إلى ضمان خضوع الإدارة لمبدأ سيادة القانون، ومنع التعسف في استعمال السلطة، وتتمثل هذه الرقابة في فحص مدى توافق القرارات الإدارية مع القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة.

ورغم الأهمية الدستورية والقانونية لهذه الأداة، إلا أن فعاليتها تبقى محدودة في تحسين الأداء الإداري أو تطوير جودة الخدمات العامة، فالإكتفاء برقابة المشروعية يؤدي إلى تضيق نطاق الرقابة ليقصر على الشكل القانوني دون فحص مضمون القرار أو مدى ملاءمته للأهداف العامة.

كما أن هذه الرقابة لا تتناول كفاءة السياسات العامة أو آثارها الاجتماعية والاقتصادية، الأمر الذي يجعلها غير قادرة على مواكبة تعقيد الإدارة الحديثة وتعدد وظائف الدولة.²⁸

3. التقارير الرقابية التقليدية

تشكل التقارير الرقابية المخرج الرئيس لعمل الأجهزة الرقابية في النموذج التقليدي، حيث تتضمن رصد المخالفات وتحديد المسؤوليات واقتراح التوصيات والإجراءات القانونية، وغالباً ما تُصاغ هذه التقارير بلغة قانونية أو محاسبية صارمة تركز على توصيف الخطأ وتحديد المخالفة.

²⁷ محمد عبد الرحمن، الرقابة على المالية العامة. القاهرة: دار النهضة العربية، 2015، ص 112-115.

²⁸ سليمان الطماوي، سليمان، القضاء الإداري. القاهرة: دار الفكر العربي، 2014، ص 87.

غير أن الطابع الوصفي والغالب العقابي لهذه التقارير يحدّ من دورها الإصلاحي؛ إذ نادرًا ما تتضمن تحليلًا معمقًا للأسباب الجذرية للمخالفات، مثل ضعف النظم الإدارية، أو قصور التخطيط الاستراتيجي، أو غياب نظم رقابة داخلية فعّالة، أو ضعف الكفاءة المؤسسية والموارد البشرية، ويترتب على هذا القصور أن تظل المعالجة محصورة في إطار توصيف المخالفة وتحديد المسؤول عنها، دون التطرق إلى السياق المؤسسي الذي أفرزها²⁹.

فعلى سبيل المثال، قد ترصد التقارير مخالفة تتعلق بصرف نفقات دون وجه حق أو تجاوز في بنود الموازنة، وتُحمل المسؤولية لموظف أو مدير محدد، في حين أن السبب الحقيقي قد يكمن في غياب دليل إجراءات مالي واضح، أو ضعف نظام الموافقات الداخلية، أو عدم الفصل بين المهام (Segregation of Duties)، وهي جميعها اختلالات هيكلية لا يمكن معالجتها من خلال المساءلة الفردية فقط. وفي مثال آخر، قد يتم تسجيل مخالفات متكررة في مجال التعيينات أو الترقيات، ويُعزى ذلك إلى قرارات فردية، بينما يعكس الواقع غياب سياسة موارد بشرية قائمة على الجدارة أو ضعف أنظمة الحوكمة المؤسسية.

كما يظهر هذا القصور في حالات ضعف تنفيذ المشاريع العامة، حيث قد تُسجل تأخيرات أو تجاوزات مالية ويتم تحميل المسؤولية للجهة المنفذة أو المشرف المباشر، دون تحليل كافٍ لأسباب مثل ضعف دراسات الجدوى، أو غياب التخطيط الزمني الواقعي، أو قصور آليات المتابعة والتقييم. ويؤدي هذا النهج إلى إعادة إنتاج ذات الإشكالات في مشاريع لاحقة.

وعليه يرى الباحث هنا بان التركيز على المسؤولية الفردية بمعزل عن تحليل الخلل المؤسسي يُفضي إلى معالجة النتائج لا الأسباب، الأمر الذي يحدّ من فاعلية التقارير الرقابية كأداة للإصلاح المؤسسي، ويُفسر في الوقت ذاته

²⁹ حسين شحاتة، *الأجهزة العليا للرقابة المالية*. الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، 2017، ص 203-205.

تكرار المخالفات ذاتها في العديد من الجهات الخاضعة للرقابة، بما يكشف عن الحاجة إلى تطوير هذه التقارير لتتبنى منهجاً تحليلياً قائماً على تقييم النظم والعمليات، وليس فقط رصد المخالفات وتحديد المسؤوليات.

4. المتابعة المحدودة للتوصيات

تُعد المتابعة من أضعف حلقات الرقابة التقليدية، إذ غالباً ما تقتصر على رصد ردود الجهات الخاضعة للرقابة دون التحقق الجاد من تنفيذ التوصيات أو قياس أثرها، ويعكس هذا القصور نظرة تقليدية ترى أن دور الجهاز الرقابي ينتهي بإصدار التقرير.

إن غياب آليات فعالة للمتابعة يحوّل التوصيات الرقابية إلى التزامات شكلية لا تُحدث تغييراً حقيقياً في الأداء المؤسسي، كما يؤدي ذلك إلى إضعاف الثقة في العمل الرقابي، ويقلل من قيمته الوقائية، حيث لا تتحقق الاستفادة المرجوة من الدروس المستخلصة أو الملاحظات المتكررة.

يرى الباحث أن أدوات الرقابة العامة التقليدية، رغم دورها التاريخي في حماية المال العام وترسيخ المشروعية تعاني من قصور بنيوي ناتج عن تركيزها على الفحص اللاحق، والمخالفة الفردية، والمشروعية الشكلية، وهو ما يستدعي الانتقال نحو أدوات رقابية حديثة أكثر شمولاً، تركز على تقييم الأداء، وتحليل المخاطر، وتعزيز الحوكمة والشفافية.

المطلب الثالث

أوجه القصور والتحديات في الرقابة العامة التقليدية

تُعدّ الرقابة العامة التقليدية من أقدم الآليات التي اعتمدت عليها الدولة لحماية المال العام وضمان احترام مبدأ المشروعية، وقد أسهمت تاريخياً في إرساء الانضباط المالي والحد من بعض صور التجاوز الإداري، غير أنّ

التحولات العميقة التي شهدتها وظائف الدولة، واتساع نطاق تدخلها الاقتصادي والاجتماعي، وتعدد النفقات العامة، كشفت عن قصور بنيوي ووظيفي في هذا النمط الرقابي، حدّ من قدرته على الاستجابة الفعالة للتحديات المعاصرة.

وقد بيّن التطبيق العملي أن الاختصار على الأدوات والأساليب التقليدية لم يعد كافيًا لمواجهة مظاهر الهدر والفساد المستحدثة، ولا لتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد العامة، الأمر الذي أفرز جملة من أوجه القصور يمكن تحليلها على النحو الآتي:

أولاً: ضعف الدور الوقائي للرقابة: يُعدّ ضعف الدور الوقائي من أبرز أوجه القصور في الرقابة العامة التقليدية، إذ تقوم في جوهرها على الفحص اللاحق للأعمال المالية والإدارية بعد تنفيذه، ويترتب على ذلك أن تدخل الأجهزة الرقابية يأتي في مرحلة تكون فيها المخالفة قد وقعت بالفعل، والمال العام قد صُرف، مما يجعل دور الرقابة أقرب إلى التوثيق أو المساءلة اللاحقة منه إلى المنع أو الوقاية.

ويعكس هذا القصور فلسفة رقابية ترى أن وظيفة الرقابة تنتهي عند اكتشاف المخالفة وتحديد المسؤولية، دون الاهتمام ببناء أنظمة إنذار مبكر أو تحليل مخاطر محتملة، وهو ما يقلل من قدرة الرقابة على الحد من الهدر أو الفساد قبل وقوعهما، ويُضعف أثرها الوقائي الذي يُعدّ أحد أهم معايير الرقابة الحديثة.³⁰

ثانياً: غياب تقييم الأداء وقياس الفاعلية: تتسم الرقابة العامة التقليدية بتركيزها شبه الحصري على سلامة الصرف من الناحية القانونية والمحاسبية، دون التطرق إلى تقييم مدى تحقيق البرامج الحكومية لأهدافها، أو قياس

³⁰ محمد عبد الرحمن، الرقابة على المالية العامة، القاهرة: دار النهضة العربية، 2016، ص 134.

كفاءة وفاعلية الإنفاق العام، فالتدقيق التقليدي يجيب عن سؤال: هل تم الصرف وفق القواعد؟، لكنه لا يجيب

عن سؤال أكثر أهمية: هل حقق هذا الصرف النتائج المرجوة؟

ويتربط على هذا القصور إغفال مفاهيم أساسية مثل الكفاءة الاقتصادية، والفعالية الاجتماعية، وجودة الخدمات العامة، التنمية المستدامة، الأمر الذي يجعل الرقابة عاجزة عن الحكم الحقيقي على أداء الجهات الخاضعة لها، كما يؤدي ذلك إلى استمرار إنفاق موارد عامة على برامج غير فعالة أو ضعيفة الأثر، طالما أنها لا تتطوي على مخالفة قانونية صريحة³¹.

ثالثاً: الانفصال عن التخطيط الاستراتيجي وصنع القرار: من أوجه القصور الجوهرية في الرقابة العامة التقليدية عملها بمعزل عن عمليات التخطيط الاستراتيجي وصنع القرار العام، إذ غالباً ما يُنظر إلى الأجهزة الرقابية باعتبارها جهات لاحقة على التنفيذ، لا شركاء في تحسين السياسات أو تطوير البرامج.

ويؤدي هذا الانفصال إلى تقليص الدور الاستشاري والتحليلي للرقابة، ويحرم صانعي القرار من الاستفادة من الملاحظات الرقابية في مرحلة إعداد السياسات أو تصميم البرامج، كما أن غياب التنسيق بين الرقابة والتخطيط يحدّ من قدرة الأجهزة الرقابية على تقييم مدى اتساق السياسات العامة مع الأهداف الوطنية طويلة الأجل.³²

³¹ تُعرّف الكفاءة الاقتصادية بأنها الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، كالموارد المالية والبشرية والزمنية، بما يحقق أقصى منفعة ممكنة أو أعلى مستوى من الإنتاج بأقل تكلفة ممكنة. كما تُشير الفعالية الاجتماعية إلى مدى قدرة السياسات والبرامج العامة على تحقيق أهدافها في تحسين مستوى معيشة الأفراد وتعزيز رفاههم الاجتماعي. ويُقصد بجودة الخدمات العامة درجة كفاءة وفعالية الخدمات التي تقدمها المؤسسات الحكومية في تلبية احتياجات المواطنين وتحقيق رضاهم. أما التنمية المستدامة، فهي عملية تنمية شاملة تسعى إلى تحقيق التوازن بين النمو الاقتصادي والعدالة الاجتماعية وحماية البيئة، بما يضمن تلبية احتياجات الجيل الحاضر دون الإضرار بقدرة الأجيال القادمة على تلبية احتياجاته انظر حول الموضوع: د. مؤمن صلاح نصير، الحوكمة الاقتصادية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة، مجلة كلية الشريعة والقانون، جامعة عين شمس، 2025 والمنشورة على الرابط الإلكتروني https://jfsu.journals.ekb.eg/article_456894_0252d2760a19d4c416d1c9e07f0789c8.pdf.

³² المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة (INTOSAI-P 12 ، INTOSAI) قيمة وفوائد الأجهزة العليا للرقابة – إحداهن فرق في حياة المواطنين) المبدأ (7) هذا المعيار يؤكد أن الأجهزة العليا للرقابة ينبغي أن تكون مصدرًا موثوقًا للرؤى والتحليلات المستقلة التي تدعم التغيير الإيجابي في القطاع العام وتساعد صانعي القرار في تحسين السياسات والبرامج الحكومية .

رابعاً: **محدودية الأثر الإصلاحي للرقابة:** رغم ما تتضمنه التقارير الرقابية التقليدية من ملاحظات وتوصيات إلا أن أثرها الإصلاحي يبقى محدوداً وذلك نتيجة هيمنة الطابع الجزائي والعقابي على العمل الرقابي وضعف آليات متابعة تنفيذ التوصيات، فضلاً عن عدم إشراك الأطراف المعنية في عمليات الإصلاح المؤسسي.

فالتركيز على المسؤولية الفردية والعقوبة الإدارية أو القانونية غالباً ما يُغفل الأسباب الهيكلية للمخالفات، مثل ضعف النظم الداخلية، أو قصور التخطيط، أو نقص الكفاءات. كما أن غياب المتابعة الجادة يحوّل التوصيات إلى التزامات شكلية لا تُحدث تغييراً حقيقياً في الأداء، مما يؤدي إلى تكرار المخالفات ذاتها عبر الزمن.

ختاماً نرى بأن أوجه القصور والتحديات السابقة مجتمعة أفضت إلى تراجع فاعلية الرقابة العامة التقليدية في تحقيق أهدافها الجوهرية، وأبرزت الحاجة إلى إعادة النظر في فلسفتها وأدواتها، فلم يعد كافياً الاكتفاء برقابة تركز على الضبط والمشروعية الشكلية، بل بات من الضروري الانتقال إلى نموذج رقابي حديث يقوم على الحوكمة وإدارة المخاطر، وتقييم الأداء، وتحقيق القيمة العامة، بما يعزز الدور الوقائي والإصلاحي للرقابة العامة.

المبحث الثالث

الحوكمة الحديثة وتحول فلسفة الرقابة العامة

أدت التحولات العميقة التي شهدتها الإدارة العامة، ولا سيما في ظل العولمة، وتزايد تعقيد الوظيفة العامة وتصادد مطالب المجتمعات بالشفافية والمساءلة، إلى بروز مفهوم الحوكمة الحديثة بوصفه إطاراً متكاملًا لإدارة الشأن العام، وقد انعكس هذا التحول بصورة مباشرة على فلسفة الرقابة العامة، التي لم تعد تُمارَس كأداة ضبط لاحق فحسب، بل أصبحت عنصرًا أساسيًا في منظومة الحوكمة الرشيدة، يسهم في تحسين الأداء وتعزيز الثقة بالمؤسسات العامة وتحقيق القيمة العامة بإحداث فارق في حياة المواطن³³.

ويهدف هذا المبحث إلى بيان مفهوم الحوكمة الحديثة ومبادئها، وتحليل العلاقة العضوية بينها وبين الرقابة العامة وبيان مظاهر التحول في فلسفة الرقابة من النموذج التقليدي إلى النموذج الحديث القائم على الحوكمة تمهيدًا لتطبيق ذلك على ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني.

المطلب الأول

مفهوم الحوكمة الحديثة ومبادئها

أولاً: مفهوم الحوكمة الحديثة

يُعد مفهوم الحوكمة من المفاهيم الحديثة نسبيًا في الفكر الإداري المعاصر، وقد تعددت تعريفاته بتعدد الجهات التي تناولته، فقد عرّف البنك الدولي الحوكمة بأنها «الطريقة التي تُمارَس بها السلطة في إدارة الموارد الاقتصادية والاجتماعية للدولة من أجل التنمية»³⁴، وهو تعريف يربط بين الحوكمة وكفاءة إدارة الموارد وتحقيق التنمية المستدامة.

³³ لجنة المعايير المهنية والرقابية للمنظمة العربية، ورقة بحثية حول المعيار (issai 12) قيمة ومنافع الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة احداث فارق في حياة المواطن، المجلة الرقابية، عدد 69، كانون اول، 2016، ص10.

³⁴ البنك الدولي، الحوكمة والتنمية (Governance and Development)، واشنطن: البنك الدولي، 1992.

كما عرّفت الأمم المتحدة الحوكمة بأنها «مجموعة العمليات والمؤسسات التي يتم من خلالها اتخاذ القرارات العامة وتنفيذها، بما يضمن المشاركة، وسيادة القانون، والشفافية، والمساءلة»³⁵، ويُلاحظ أن هذا التعريف يوسّع نطاق الحوكمة ليشمل البعد المؤسسي والتشاركي، كما أن هذا التعريف يُعد أساسًا نظريًا مهمًا لربط الحوكمة بدور الأجهزة العليا للرقابة، باعتبارها إحدى أدوات تعزيز الشفافية والمساءلة المؤسسية، وهو ما ينسجم مع معايير الإنتوساي.³⁵

أما الإنتوساي فإنها لم تصدر تعريفًا محددًا وموحدًا للحوكمة بصيغة واحدة مثل البنك الدولي أو الأمم المتحدة لكنها تناولت الحوكمة ضمن معاييرها وإرشاداتها للرقابة من زاوية تعزيز المساءلة والشفافية والكفاءة في إدارة الموارد العامة، أي أن تعريفها هو أكثر إطارًا وظيفيًا/ رقابيًا منه تعريفًا نظريًا صريحًا فقد تناولت الحوكمة من زاوية رقابية، معتبرة أن الحوكمة الرشيدة تمثل الإطار الذي تعمل ضمنه الأجهزة العليا للرقابة لتعزيز المساءلة والشفافية وتحقيق الثقة العامة، وبذلك تُعد الحوكمة الحديثة إطارًا شاملاً يدمج بين الإدارة والرقابة، ويجعل من الرقابة عنصرًا فاعلاً في تحقيق الأهداف العامة.³⁶

ثانيًا: مبادئ الحوكمة الحديثة

تقوم الحوكمة الحديثة على مجموعة من المبادئ الأساسية التي تشكّل معايير للحكم الرشيد، ومن أبرزها:³⁷

1. الشفافية: وتعني إتاحة المعلومات المتعلقة بإدارة المال العام والقرارات الحكومية بصورة واضحة وفي

الوقت المناسب، بما يمكن أصحاب المصلحة من الاطلاع والمساءلة.

³⁵ برنامج الأمم المتحدة الإنمائي (UNDP)، الحوكمة من أجل التنمية البشرية المستدامة (Governance for Sustainable Human Development)، نيويورك، 1997، ص 2-3.

³⁶ انظر المعيار 12 الصادر عن الإنتوساي حول قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة إحداث فارق في حياة المواطنين، والمعيار 9100 الصادر عن الإنتوساي إرشادات حول الحوكمة الرشيدة للأجهزة العليا للرقابة المالية.

³⁷ انظر حول الموضوع: سني إسماعيل، مقال بعنوان دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في تعزيز وخدمة الحوكمة الرشيدة، منشور بمجلة الرقابة المالية الصادرة عن منظمة الأرابوساي، عدد 72، حزيران 2018، ص 26.

2. **المساءلة:** وتتضمن خضوع المسؤولين العموميين للمحاسبة عن قراراتهم وأدائهم، سواء أمام المؤسسات الرقابية أو أمام السلطة التشريعية والرأي العام.

3. **المشاركة:** وتتمثل في إشراك مختلف أصحاب المصلحة في صنع السياسات العامة، بما يعزز الثقة والقبول المجتمعي.

4. **سيادة القانون:** بما يضمن خضوع الجميع للقانون، وتطبيقه بعدالة وحياد.

5. **الكفاءة والفاعلية:** من خلال الاستخدام الأمثل للموارد العامة، وتحقيق الأهداف بأقل تكلفة ممكنة.

وتُعد هذه المبادئ الإطار المرجعي الذي أعاد تشكيل فلسفة الرقابة العامة، ونقلها من التركيز على المشروعية الشكلية إلى الاهتمام بجودة الأداء وتحقيق النتائج.

المطلب الثاني

الرقابة العامة كأداة لتحقيق الحوكمة الرشيدة

أصبحت الحوكمة الحديثة أحد المفاهيم المحورية في إدارة الشأن العام، لما تقوم عليه من مبادئ أساسية تتمثل في الشفافية والمساءلة وسيادة القانون والكفاءة في إدارة الموارد العامة، وفي هذا الإطار برزت الرقابة العامة بوصفها أداة جوهرية لضمان تطبيق هذه المبادئ وتحقيقها على أرض الواقع، إذ لا يمكن تصور نظام حوكمة فعال دون وجود منظومة رقابية قادرة على متابعة أداء المؤسسات العامة، والتحقق من مدى التزامها بالقوانين والأنظمة والمعايير المهنية المعتمدة.

فالرقابة العامة لم تعد تقتصر في مفهومها التقليدي على مجرد الكشف عن المخالفات المالية أو الإدارية بعد وقوعها، بل تطورت لتصبح عملية شاملة تهدف إلى تقييم الأداء المؤسسي، وقياس مدى كفاءة وفعالية استخدام

الموارد العامة، فضلاً عن الإسهام في تعزيز النزاهة والشفافية داخل المؤسسات الحكومية، ومن ثم أصبحت الرقابة أداة وقائية وتطويرية في آن واحد، تسعى إلى تصويب الانحرافات وتحسين جودة الإدارة العامة بما يتوافق مع متطلبات الحوكمة الحديثة.³⁸

كما أن تطور مفاهيم الإدارة العامة الحديثة أفرز اتجاهًا متزايدًا نحو تعزيز التكامل بين آليات الرقابة ومبادئ الحوكمة، بحيث تشكل الرقابة أحد الضمانات الأساسية لتفعيل المساءلة وترسيخ الثقة بين الدولة والمجتمع وفي هذا السياق، تؤكد الأدبيات الإدارية والمالية أن الأجهزة العليا للرقابة المالية والإدارية تضطلع بدور مهم في دعم منظومة الحوكمة من خلال التقارير الرقابية والتوصيات الإصلاحية التي تسهم في تحسين الأداء المؤسسي وتعزيز الاستخدام الرشيد للموارد العامة.³⁹

وعليه، فإن دراسة الرقابة العامة كأداة لتحقيق الحوكمة الحديثة تقتضي الوقوف على طبيعة العلاقة التكاملية بين الرقابة والحوكمة من جهة، واستعراض التطور الذي شهدته أدوات الرقابة في ظل متطلبات الحوكمة من جهة أخرى، وهو ما سيتم تناوله في القسمين الآتيين.

أولاً: التكامل بين الرقابة والحوكمة

أفرز تطور مفاهيم الحوكمة الحديثة تحولاً جوهرياً في طبيعة الرقابة العامة، فلم تعد وظيفة تقليدية لاحقة تقتصر على كشف المخالفات المالية أو الإدارية، وإنما أصبحت وظيفة استراتيجية وقائية تندمج ضمن الإطار المؤسسي

³⁸ World Bank, **Governance and Development**, World Bank, Washington D.C., 1992, p.3

³⁹ خضر عبدلي ومحمد السفير، دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في تعزيز الحوكمة المالية في القطاع العام: دراسة تحليلية لمعايير الإنتوساي وتطبيقاتها، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، مجلد 11، عدد 1، ص215 وما بعدها

للحوكمة الرشيدة، ويقوم هذا التحول على اعتبار الرقابة إحدى الآليات الضامنة لتحقيق أهداف الحوكمة، وفي مقدمتها تعزيز الشفافية، وترسيخ المساءلة، وضمان حسن إدارة الموارد العامة وتحقيق القيمة العامة المستدامة.⁴⁰

وفي هذا السياق، تُشكّل الأجهزة العليا للرقابة المالية والإدارية إحدى الركائز الأساسية لمنظومة الحوكمة الرشيدة وفقاً لما أكدته معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)، التي تنظر إلى هذه الأجهزة بوصفها عنصراً محورياً في تعزيز الثقة العامة بين الدولة والمجتمع، إذ تسهم التقارير الرقابية التي تصدرها الأجهزة العليا للرقابة، بما تتسم به من استقلالية وموضوعية ومهنية، في تضيق فجوة المعلومات بين السلطة التنفيذية من جهة، والسلطتين التشريعية والمجتمع من جهة أخرى، بما يُمكن هذه الأطراف من ممارسة أدوارها الرقابية والتقييمية على نحو فعال ومستند إلى أسس معرفية سليمة.⁴¹

وتؤكد معايير الانتوساي أن توفير معلومات رقابية موثوقة وفي الوقت المناسب يُعد من المتطلبات الجوهرية للحوكمة الرشيدة، لما يوفره من قاعدة معرفية داعمة لاتخاذ القرار الرشيد القائم على الأدلة، ويسهم في ترسيخ مبادئ الشفافية والمساءلة والمشاركة، باعتبارها مرتكزات أساسية للحكم الصالح وتعزيز النزاهة في إدارة المال العام.⁴²

40 القيمة العامة المستدامة (Sustainable Public Value) هي مفهوم إداري- حوكمي نشأ في أدبيات الإدارة العامة الحديثة، ويقصد به قدرة السياسات والبرامج العامة على تحقيق منافع عامة طويلة الأمد للمجتمع، من خلال الاستخدام الكفؤ والعادل للموارد، مع مراعاة الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، وبما يعزز الثقة بين المواطن والمؤسسات العامة، ويُتميّز الفقه الإداري المعاصر بين مفهوم «القيمة العامة المستدامة» بوصفه مفهوماً تحليلياً معيارياً شاملاً لتقييم أثر السياسات العامة على المدى الطويل، وبين «أهداف التنمية المستدامة» باعتبارها أجندة دولية تنفيذية تسعى الدول إلى تحقيقها من خلال سياساتها وبرامجها العامة، وعلى الرغم من التقاطع الكبير بين المفهومين، لا سيما في الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، إلا أن أهداف التنمية المستدامة تُعد إحدى الأدوات التطبيقية لتحقيق القيمة العامة المستدامة، وليست مرادفاً لها. انظر حول الموضوع: حوكمة الإدارة العامة: الطريق لتحقيق أهداف التنمية المستدامة في العالم العربي، صدر عن جامعة الدول العربية، القاهرة، 2020.

41 المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)، مبادئ الشفافية والمساءلة – ISSAI 20، الفقرات (1-6)، والمنشور على الرابط الإلكتروني

https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_11_to_P_99/INTOSAI_P_20/INTOSAI_P_20_ar_2019.pdf

42 المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)، مبادئ الشفافية والمساءلة – ISSAI 20.

وقد أكدت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة (الإننتوساي INTOSAI) على أن الرقابة العامة تمثل أداة فاعلة لتعزيز الحوكمة الرشيدة، من خلال الانتقال من نموذج "الرقابة على الالتزام" إلى نموذج أكثر شمولاً يركز على رقابة الأداء وتقييم السياسات العامة وقياس الأثر، ويعكس هذا التوجه إدراكاً متزايداً لأهمية دور الأجهزة الرقابية في تحسين كفاءة وفعالية الإدارة العامة، وليس فقط في رصد أوجه القصور أو الانحراف.⁴³

كما يُنظر إلى التكامل بين الرقابة والحوكمة باعتباره علاقة تفاعلية متبادلة، وهو ما أكدته معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي)، إذ تؤدي الحوكمة الجيدة إلى تهيئة بيئة مؤسسية داعمة لعمل الأجهزة الرقابية، من خلال ضمان استقلالياتها، وتوفير الصلاحيات القانونية الكافية لها، وإتاحة الوصول غير المقيد إلى المعلومات والوثائق، وفي المقابل تسهم الرقابة الفعالة في تصويب مسار الحوكمة وتحسين جودة مخرجاتها، من خلال ما تقدمه من ملاحظات وتوصيات إصلاحية تستند إلى معايير مهنية معتمدة وممارسات مقارنة دولياً، وبذلك تتحول الرقابة من مجرد وظيفة ذات طابع عقابي لاحق إلى شريك إصلاحي فاعل في تحسين الأداء المؤسسي وتعزيز النزاهة وترسيخ مبادئ الإدارة الرشيدة.⁴⁴

وفي السياق ذاته، تذهب بعض الأدبيات الدولية، ولا سيما تقارير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، إلى اعتبار الأجهزة العليا للرقابة أحد الفاعلين الرئيسيين في منظومات النزاهة الوطنية، لما تضطلع به من دور محوري في مكافحة الفساد، والحد من إساءة استخدام السلطة، وتعزيز المساءلة العمومية ويبرز هذا التصور أن

⁴³ إعلان ليما للتوجيهات الخاصة بالمبادئ الرقابية وهو إعلان أساسي صدر عن المنظمة المهنية للأجهزة العليا للرقابة عام 1977م يوضح الفلسفة التي تعتمدها الإننتوساي، حيث يؤكد هذا الاعلان على مبادئ الاستقلالية والقيم الديمقراطية للأجهزة الرقابية العليا، للاطلاع على الوثيقة بالكامل انظر: طارق الساطي، إعلان "ليما" بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية"، والمنشور على الصفحة الالكترونية <http://www.saacb.ps/ControlDocuments/LEMA.doc>

⁴⁴ المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي)، القيمة والفائدة من الأجهزة العليا للرقابة – ISSAI 12، الفقرات (2-5) حيث تؤكد على دور الأجهزة الرقابية كشريك إصلاحي في تحسين الحوكمة والأداء العام

الرقابة لا تُعد غاية في ذاتها، بل وسيلة لتحقيق إدارة عامة رشيدة تقوم على سيادة القانون والكفاءة والشفافية، وهو ما يتقاطع بوضوح مع فلسفة الإنتوساي في تعزيز القيمة المضافة للأجهزة العليا للرقابة.⁴⁵

ثانياً: تطور أدوات الرقابة في ظل الحوكمة

أدى التحول نحو تبني مفاهيم الحوكمة الحديثة إلى إحداث نقلة نوعية في فلسفة الرقابة العامة وأدواتها، حيث لم تعد الرقابة تُمارس بوصفها نشاطاً لاحقاً يقتصر على كشف المخالفات وتحديد المسؤوليات، بل غدت أداة إصلاحية واستباقية تسهم في تحسين الأداء المؤسسي وتعزيز جودة إدارة المال العام، وقد انعكس هذا التحول بوضوح على أساليب عمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والإدارية، التي طوّرت أدواتها الرقابية بما ينسجم مع مبادئ الشفافية والمساءلة والكفاءة، وبما يعزز القيمة المضافة لعملها في منظومة الحوكمة الرشيدة، حيث أن من أبرز أدوات تطوير أدوات الرقابة العامة ما يلي:

1. الرقابة المبنية على المخاطر:

تُعد الرقابة المبنية على المخاطر من أبرز مخرجات التحول نحو الحوكمة الحديثة، إذ تقوم على توجيه الجهد الرقابي نحو المجالات والأنشطة الأكثر عرضة للمخاطر المالية والإدارية والتشغيلية، بدلاً من اعتماد الرقابة الشاملة غير الموجهة التي تستنزف الموارد الرقابية دون تحقيق أثر فعلي متناسب، ويعكس هذا الأسلوب تحولاً من منطق الفحص الشكلي إلى منطق التحليل والتقييم الاستراتيجي للمخاطر المحتملة، بما يسمح للأجهزة الرقابية بتعظيم أثر تدخلها الرقابي وتحقيق الاستخدام الأمثل لمواردها المحدودة.

⁴⁵ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، تعزيز النزاهة العامة: دور الأجهزة العليا للرقابة في منظومات النزاهة الوطنية، باريس، 2019 والمنشور على الرابط الإلكتروني

https://www.oecd.org/content/dam/oecd/ar/publications/reports/2017/10/internal-control-and-risk-management-for-public-integrity-in-the-middle-east-and-north-africa_bbf7903d/02b81eab-ar.pdf

وقد أكدت معايير الإنتوساي أن اعتماد منهجية الرقابة المبنية على المخاطر يُعد عنصراً جوهرياً في تخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق، لما لها من دور في تحسين جودة النتائج الرقابية وتعزيز موثوقية الاستنتاجات، فضلاً عن دعم اتخاذ القرار القائم على الأدلة. كما تسهم هذه المنهجية في تعزيز المساءلة، من خلال التركيز على مكان الخل النظامي بدل الاكتفاء برصد المخالفات الفردية.⁴⁶

2. تدقيق الأداء

يمثل تدقيق الأداء⁴⁷ تطوراً جوهرياً في أدوات الرقابة العامة، إذ يتجاوز التدقيق المالي التقليدي الذي يركز على سلامة الإجراءات والالتزام بالقوانين، ليشمل تقييم مدى كفاءة وفاعلية واقتصاد الجهات الخاضعة للرقابة في استخدام الموارد العامة، وقياس مدى تحقيقها للأهداف والسياسات المقررة، ويُجسد هذا النوع من التدقيق انتقال الرقابة من التركيز على المدخلات إلى التركيز على النتائج والأثر.

وتولي معايير الإنتوساي تدقيق الأداء أهمية خاصة، باعتباره أداة رئيسية لتعزيز الحوكمة الرشيدة، لما يوفره من معلومات تحليلية تساعد السلطتين التشريعية والتنفيذية على تقييم السياسات العامة وتحسينها، كما يسهم تدقيق

⁴⁶ المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، المبادئ الأساسية للتدقيق المالي – ISSAI 200، الفقرات (40-45)، بشأن اعتماد منهجية الرقابة المبنية على المخاطر في تخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق، منشور على الموقع الإلكتروني https://www.issai.org/wp-content/uploads/2021/02/issai_200a.pdf.

⁴⁷ رقابة الأداء هي عملية فحص مستقل وموضوعي وموثوق للتحقق من أن الأنظمة والعمليات والبرامج والأنشطة تعمل وفقاً لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية وأن هناك فرصاً للتحسين، وبالتالي فإن رقابة الأداء تهتم باختيار البرامج والوظائف والمشاريع والأنشطة والنظم الإدارية والإجراءات الحكومية لغرض تقييم مدى الأخذ في الاعتبار لكل من الاقتصادية والكفاءة والفعالية في استخدام الموارد المتاحة، وفقاً لاختبار موضوعي ومنظم يتبنى منهجية مرسومة بشكل مهني من خلال أعداد أدلة للقيام بتنفيذ مهمة رقابة الأداء، وذلك لشرح الكيفية التي يتم عن طريقها التخطيط لها ومن ثم تنفيذها، هذا وتهدف رقابة الأداء لتطوير أداء إدارة القطاع العام وترسيخ مبدأ المسؤولية لدى القائمين على إدارة مؤسسات الدولة، كما أن قياس الأداء في الوقت المناسب يساعد على اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب، للاطلاع على مفهوم رقابة الأداء وأهدافه انظر: ممدوح موسى العوران، رقابة الأداء المنظور العلمي والعملية "دراسة حالة ديوان المحاسبة الأردني"، رسالة ماجستير مقدمة لجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2004، ص3 وما بعدها. انظر أيضاً براك خالد المرزوق، رقابة الأداء والاستراتيجيات المستقبلية، مجلة الرقابة المالية الصادرة عن المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "الارابوساي"، كانون أول، 2002م.

الأداء في تعزيز الشفافية، من خلال إظهار الفجوة بين الأهداف المعلنة والنتائج المتحققة، وفي ترسيخ المساءلة القائمة على الأداء لا مجرد الالتزام الشكلي.⁴⁸

3. الرقابة الوقائية والاستباقية

أفرزت الحوكمة الحديثة توجّهًا متزايدًا نحو تبني الرقابة الوقائية والاستباقية⁴⁹، باعتبارها نمطًا رقابيًا أكثر فاعلية من الرقابة اللاحقة ذات الطابع العقابي، إذ تقوم هذه الرقابة على التدخل المبكر في مراحل التخطيط والتنفيذ، من خلال تقديم الملاحظات المهنية والتوصيات التصحيحية قبل تفاقم الانحرافات أو وقوع المخالفات، بما يساهم في الحد من الهدر المالي، وتعزيز الامتثال المؤسسي، وتحسين جودة الأداء العام⁵⁰.

وقد أكدت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) أن القيمة الحقيقية لعمل الأجهزة العليا للرقابة لا تنحصر في كشف الأخطاء بعد وقوعها، بل تتجسد في قدرتها على منع الإخفاقات وتعزيز نظم الرقابة الداخلية، ودعم إدارة المخاطر، وهو ما يعكس تحوّل الدور الرقابي من مجرد أداة للمساءلة اللاحقة إلى شريك فاعل في تحسين الحوكمة وترسيخ مبادئ الإدارة الرشيدة.⁵¹

48 المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، تدقيق الأداء – ISSAI 300، الفقرات (1-10)، المتعلقة بتقييم الكفاءة والفاعلية والاقتصاد في استخدام الموارد العامة، والمنشور على الرابط الإلكتروني <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-300-1.pdf>

49 تُعرّف الرقابة الوقائية والاستباقية بأنها نمط رقابي حديث يهدف إلى منع وقوع المخالفات والانحرافات قبل حدوثها، من خلال التدخل المبكر في مراحل التخطيط والتنفيذ، وتقديم الملاحظات المهنية والتوصيات التصحيحية، وتعزيز نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، بما يساهم في حماية المال العام، وتحسين كفاءة الأداء المؤسسي، ودعم مبادئ الحوكمة الرشيدة، بدل الاقتصاد على كشف الأخطاء بعد وقوعها ومساءلة مرتكبيها، انظر في ذلك الإنتوساي، إعلان ليمّا بشأن المبادئ الأساسية للرقابة، ISSAI 1، ولا سيما ما يتعلق بالدور الوقائي للرقابة (القسم الثاني الرقابة المسبقة والرقابة اللاحقة).

50 تختلف الرقابة الاستباقية عن الرقابة المتزامنة من حيث الطبيعة والوظيفة؛ إذ تنصرف الأولى إلى تبني نهج وقائي قائم على استشراف المخاطر وتحليل مسبباتها قبل تبلورها، في حين تتركز الثانية على المتابعة الأنية لعمليات التنفيذ والتدخل الفوري لتصحيح الانحرافات عند حدوثها، ورغم هذا الاختلاف، فإن كلا النمطين يشكّلان معاً أدوات تكاملية ضمن إطار رقابي حديث يوازن بين الوقاية والمعالجة الفورية، بما يعزز كفاءة الأداء ويحدّ من فرص الانحراف.

51 المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، القيمة والفائدة من الأجهزة العليا للرقابة – ISSAI 12.

هذا وتتميز الرقابة الاستباقية بعدة خصائص رئيسية، منها:

- **التدخل المبكر:** تتم قبل أو أثناء التنفيذ، وليس بعده.
- **التركيز على المخاطر:** تعتمد على تحليل المخاطر المحتملة بدلاً من تتبع الأخطاء السابقة فقط .
- **الطابع الوقائي:** تهدف إلى منع المخالفات بدلاً من المعاقبة عليها .
- **المنهج التحليلي:** تقوم على دراسة الأنظمة والإجراءات وليس فقط الأفعال الفردية .
- **الشراكة مع الجهات الخاضعة للرقابة:** تتحول العلاقة من رقابة صارمة إلى دور استشاري داعم للإصلاح.

وتجدر الإشارة هنا الى ان الرقابة الاستباقية لا تُعدّ تدخلاً في عمل الجهات التنفيذية أو في قراراتها إذا مورست ضمن حدودها المهنية، أي على شكل نصح وتوصيات وتقييم للمخاطر دون أن تتحول إلى موافقة مسبقة أو مشاركة في اتخاذ القرار.⁵²

4. تعزيز التواصل مع أصحاب المصلحة

يُعد تعزيز التواصل مع أصحاب المصلحة أحد الملامح الأساسية لتطور أدوات الرقابة في إطار الحوكمة الحديثة حيث لم يعد نشر التقارير الرقابية مقتصرًا على الجهات الرسمية فحسب، بل أصبح يشمل الجمهور ووسائل

⁵² في إطار التحول الحديث في فلسفة العمل الرقابي، لم يعد دور الأجهزة العليا للرقابة المالية يقتصر على اكتشاف المخالفات بعد وقوعها، بل امتد ليشمل الإسهام في الوقاية منها وتعزيز كفاءة الإدارة العامة. وفي هذا السياق تؤكد مبادئ منظمة **الانتوساي**، ولا سيما معيار **INTOSAI-P 12** المتعلق بقيمة وفوائد الأجهزة العليا للرقابة، أن هذه الأجهزة تسهم في تحسين حياة المواطنين وتعزيز الحوكمة الرشيدة من خلال دعم نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وتقديم التوصيات المهنية التي تساعد الجهات الخاضعة للرقابة على معالجة أوجه القصور قبل تفاقمها. كما تشير المبادئ الأساسية للتدقيق في القطاع العام الواردة في معيار **ISSAI 100** إلى أهمية اعتماد التدقيق القائم على المخاطر بما يمكن الأجهزة الرقابية من التنبيه المبكر إلى أوجه الضعف في الأنظمة والإجراءات، الأمر الذي يعكس توجهاً متزايداً نحو الرقابة الوقائية والاستباقية، مع التأكيد على ضرورة عدم تحول هذا الدور إلى تدخل في الوظيفة التنفيذية حفاظاً على استقلالية الأجهزة العليا للرقابة.

الإعلام والمجتمع المدني باعتبارهم شركاء فاعلين في منظومة المساءلة، ويشمل ذلك إتاحة التقارير الرقابية وتبسيط مضامينها، وشرح نتائجها وآثارها، بما يتيح فهمها من قبل غير المختصين.⁵³

وتؤكد معايير الإنتوساي أن الشفافية في عمل الأجهزة العليا للرقابة تمثل شرطاً جوهرياً لتعزيز الثقة العامة وتحقيق المساءلة المجتمعية، كما يسهم هذا الانفتاح في تعزيز الضغط الإيجابي على الجهات الخاضعة للرقابة لتنفيذ التوصيات الرقابية، وفي تحويل التقارير من وثائق فنية مغلقة إلى أدوات فاعلة في تحسين الأداء العام.⁵⁴

المطلب الثالث

التحول في فلسفة الرقابة العامة من النموذج التقليدي إلى النموذج الحوكمي

شهدت الرقابة العامة خلال العقود الأخيرة تحولاً جوهرياً في فلسفتها وأهدافها، نتيجة للتطور الذي طرأ على مفاهيم الإدارة العامة وظهور اتجاهات حديثة في إدارة القطاع العام تقوم على مبادئ الحوكمة الرشيدة.

ففي ظل التحولات الاقتصادية والإدارية المتسارعة، لم يعد الدور التقليدي للرقابة المتمثل في الكشف عن المخالفات المالية أو القانونية بعد وقوعها كافياً لتحقيق الإدارة الرشيدة للمال العام، بل أصبح من الضروري تطوير الدور الرقابي ليوكب متطلبات الكفاءة والفعالية والشفافية في العمل المؤسسي.

وقد أسهمت التطورات التي شهدتها منظومة الرقابة الدولية، ولا سيما المبادئ والمعايير الصادرة عن INTOSAI، في إعادة صياغة مفهوم الرقابة العامة بحيث تتحول من مجرد أداة لضبط المخالفات إلى آلية استراتيجية لدعم الحوكمة وتعزيز المساءلة وتحسين الأداء المؤسسي، فالأجهزة العليا للرقابة لم تعد تقتصر على فحص الحسابات

⁵³ انظر حول الموضوع: ايمن ناجح شاهين، مقال حول نشر التقارير الصادرة عن الأجهزة العليا للرقابة ودورها في دعم نتائج العملية الرقابية، مجلة

الرقابة المالية، عدد 63، كانون اول، 2013

⁵⁴ المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، القيمة والفائدة من الأجهزة العليا للرقابة – ISSAI 12، المبدأ السادس (التواصل الفعال مع أصحاب المصلحة).

والتحقق من المشروعات، وإنما امتد دورها ليشمل تقييم الأداء، وتحليل المخاطر، وتقديم التوصيات التي تسهم في تطوير السياسات العامة وتحسين إدارة الموارد العامة.

وفي هذا السياق برز اتجاه واضح نحو التحول من النموذج التقليدي للرقابة إلى نموذج رقابي حديث يتسم بالطابع الوقائي والتنموي، ويهدف إلى تحقيق قيمة مضافة للإدارة العامة وتعزيز ثقة المجتمع بالمؤسسات الحكومية، ومن هنا تبرز أهمية دراسة التحول في فلسفة الرقابة العامة من النموذج التقليدي إلى النموذج الحوكمي، وذلك من خلال بيان أبرز ملامح هذا التحول في الفكر الرقابي المعاصر وذلك من خلال التوجهات التالية:

أولاً: من الرقابة اللاحقة إلى الرقابة الوقائية: يُعد الانتقال من الرقابة اللاحقة إلى الرقابة الوقائية من أبرز مظاهر التحول في فلسفة الرقابة العامة، ففي حين كانت الرقابة التقليدية تركز على اكتشاف المخالفات بعد وقوعها، أصبحت الرقابة الحديثة تسعى إلى منع وقوعها من خلال تحليل المخاطر وتقديم التوصيات الاستباقية. **ثانياً: من رقابة المشروعات إلى رقابة الأداء:** لم يعد الالتزام بالنصوص القانونية وحده معياراً كافياً للحكم على حسن إدارة المال العام، بل أصبح تقييم الأداء وقياس النتائج جزءاً أساسياً من العمل الرقابي، وقد أكدت معايير الإنستوساي على أهمية تدقيق الأداء بوصفه أداة لتعزيز الكفاءة وتحقيق القيمة مقابل المال.

ثالثاً: من السرية إلى الشفافية: اتجهت الأجهزة العليا للرقابة في ظل الحوكمة الحديثة إلى تعزيز مبدأ الشفافية، من خلال نشر تقاريرها وإتاحتها للجمهور، بما يسهم في تعزيز الثقة بالمؤسسات العامة، ويكرّس دور الرقابة كأداة مساءلة مجتمعية.

رابعاً: من الضبط إلى القيمة المضافة: أصبح الهدف الرئيس للرقابة العامة الحديثة هو إضافة قيمة للإدارة العامة، من خلال تحسين الأداء، وتعزيز نظم الرقابة الداخلية، ودعم اتخاذ القرار، بدل الاقتصار على الضبط والمحاسبة.

المبحث الرابع

دور ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني في الانتقال

من الرقابة التقليدية إلى الحوكمة الحديثة

يُعدّ ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني من أبرز الأجهزة العليا للرقابة في المنطقة العربية، نظرًا لما يضطلع به من دورٍ محوري في ترسيخ مبادئ الحوكمة والنزاهة والشفافية والمساءلة، كما يُصنّف ضمن الأجهزة الرقابية التي أولت اهتمامًا متزايدًا بتطوير بنيتها المؤسسية وتوسيع نطاق اختصاصاتها، الأمر الذي انعكس في سعيه التدريجي إلى الانتقال من نموذج الرقابة التقليدية القائم على الضبط المالي واكتشاف المخالفات، إلى نموذج رقابي حديث يتبنّى مبادئ الحوكمة الرشيدة، ويستند إلى منهجيات أكثر شمولًا تركز على تحليل المخاطر وتقييم الأداء وقياس الأثر، حيث اسهم هذا التحول في تعزيز فاعلية العمل الرقابي، من خلال التركيز على معالجة الأسباب الجذرية للاختلالات المؤسسية بدلًا من الاكتفاء برصد مظاهرها وذلك بما يدعم تحسين جودة الأداء المؤسسي، ويرفع من كفاءة إدارة المال العام، ويُعزز الثقة في المؤسسات العامة.

ولا يمكن فهم هذا التحول بمعزل عن السياق الفلسطيني الخاص، سواء من حيث البنية الدستورية، أو الولاية التشريعية، أو التحديات السياسية والمالية، وهو ما يجعل من تجربة الديوان نموذجًا غنيًا للتحليل، خاصة عند مقارنته بالمعايير الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI).

المطلب الأول

التعريف بالرقابة وأنواعها والتي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني

تعرف الرقابة على أنها عملية إدارية منهجية تهدف إلى قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالخطط والمعايير المحددة مسبقاً، من أجل الكشف عن الانحرافات وتصحيحها في الوقت المناسب، بما يحقق كفاءة الأداء والتزام الجهات المعنية بالقوانين والأنظمة والأهداف المؤسسية.⁵⁵

وتشمل الرقابة أيضاً التأكد من مشروعية التصرفات، وحسن استخدام الموارد العامة، وضمان الشفافية والمساءلة، سواء تمت ممارستها داخلياً من قبل أجهزة إدارية أو خارجياً من قبل جهات تشريعية أو قضائية أو شعبية.⁵⁶

ان ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين يمارس مجموعة من أنماط الرقابة المتخصصة تستند إلى القانون رقم 15 لسنة 2004 وتعديلاته وإلى المعايير الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) والمتمثلة بمعيار 100 ISSAI و 200 ISSAI و 300 ISSAI، حيث ان تلك الانواع من الرقابة التي يمارسها الديوان تعتبر انعكاساً لطبيعة المهام الموكلة للديوان والتي تهدف الى تعزيز الشفافية والمساءلة وكفاءة استخدام الموارد العامة، حيث نصت المادة 4/2 من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم 15 لسنة 2004 وتعديلاته على ان يمارس الديوان اختصاصه بالرقابة المتزامنة واللاحقة على الجهات الخاضعة للرقابة، وفقاً لأحكام هذا القرار بقانون والمعايير الدولية على النحو الآتي: أ. رقابة الامتثال ب. الرقابة المالية ج. رقابة الأداء.

⁵⁵ عبد الغني بسيوني، الرقابة الإدارية: الأسس والآليات، دار الجامعة الجديدة، 2018، ص 21.

⁵⁶ علي خليفة الكواري، الرقابة والمساءلة في العمل الحكومي، المركز العربي للأبحاث ودراسة السياسات، 2017، ص 19.

1. الرقابة المالية (Financial Audit) : تهدف إلى فحص البيانات المالية للجهات الخاضعة، والتحقق من مدى صحة وسلامة السجلات المحاسبية، وصدق تمثيلها للوضع المالي الحقيقي، وتُعد وسيلة للكشف عن المخالفات المحاسبية وضمان الامتثال لمعايير المحاسبة الحكومية والمعايير الدولية.

2. رقابة الأداء (Performance Audit): تركز على تقييم مدى كفاءة وفعالية واقتصادية العمليات والبرامج الحكومية، وتقديم توصيات لتحسين الأداء المؤسسي.

3. الرقابة الإدارية (Administrative Audit): تُعنى بفحص النظم الإدارية والرقابة الداخلية والإجراءات الداخلية، ومدى كفاءتها في ضبط الموارد وتحقيق الأهداف المؤسسية.

4. رقابة الالتزام أو الرقابة القانونية (Compliance Audit): تتحقق من مدى التزام الجهات بالقوانين والأنظمة والتعليمات النافذة، بما في ذلك القوانين المالية والإدارية.

ولا بد من الإشارة هنا إلى أن ديوان الرقابة المالية والإدارية قد يُمارس أكثر من نوع من أنواع الرقابة في ذات المهمة الرقابية، وفقًا لطبيعة المهمة والمخاطر المحتملة والأهمية النسبية للموضوع محل الفحص، كما تُدمج أحيانًا الرقابة المالية مع رقابة الالتزام ضمن المهمة الواحدة، مما يُسهم في تكامل النتائج وتقديم رؤية شمولية تعزز من جودة التوصيات وفاعلية المتابعة.

وبالإضافة إلى أنواع الرقابة الموضوعية التي يمارسها الديوان والمتمثلة في الرقابة المالية، والرقابة الإدارية ورقابة الأداء، فإن هذه الرقابة تُمارس أيضًا من حيث توقيت تنفيذها على النحو الآتي:

1. الرقابة السابقة (الوقائية): تتم قبل تنفيذ العمل، وتهدف إلى منع حدوث الأخطاء والانحرافات، مثل الرقابة على الميزانية قبل تنفيذها ومراجعة العقود قبل توقيعها للتأكد من سلامتها القانونية.

2. الرقابة المتزامنة (الآنية): وهي التي تتم أثناء تنفيذ العمل، وهي تسمح بالتدخل الفوري لتصحيح الانحرافات أثناء حدوثها، ومثالها من واقع عمل الديوان الإشراف على تنفيذ عملية تدقيق الخطة الإستراتيجية لتطوير التعليم 2008-2012 فوفقاً لاتفاقية تمويل مشترك (JFA) بين دولة فلسطين والجهات المانحة، تولى ديوان الرقابة مسؤولية الإشراف والمتابعة الفعلية لتنفيذ عملية التدقيق الخارجي للخطة الإستراتيجية لتطوير التعليم في فلسطين للفترة 2008-2012، حيث شملت مسؤوليات الديوان مراجعة دليل التدقيق وأوراق العمل في مراحل التخطيط والتنفيذ حيث راقب على دليل التدقيق وأوراق العمل، وتواصل مع شركة التدقيق ليتأكد من الالتزام بالشروط المرجعية ومعايير المحاسبة الدولية INTOSAI، كما أبدى رأيه حول نتائج التدقيق قبل تقديم التقرير النهائي.⁵⁷

3. الرقابة اللاحقة: وهي التي تتم بعد انتهاء التنفيذ، وتهدف إلى تقييم النتائج واستخلاص العبر لتحسين الأداء

المستقبلي، ومثال ذلك تدقيق الحساب الختامي للدولة المتعلق بالبيانات المالية الحكومية.⁵⁸

ان الرقابة السابقة لم ينص عليها قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية وتعديلاته، حيث نص القانون فقط على الرقابة اللاحقة والمتزامنة وذلك من خلال المادة 2 من قرار بقانون رقم (18) لسنة 2017م بشأن تعديل قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004م والتي نصت يمارس الديوان اختصاصه بالرقابة المتزامنة واللاحقة على الجهات الخاضعة للرقابة، وفقاً لأحكام هذا القرار بقانون والمعايير الدولية على النحو الآتي: أ. رقابة الامتثال ب. الرقابة المالية ج. رقابة الأداء.

ولكن السؤال الذي يطرح هنا لماذا قانون الديوان لم يُدرج فيه إعطاء الديوان اختصاص الرقابة السابقة؟

⁵⁷ انظر صفحة التعاون الدولي لديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني <https://www.saacb.ps/ar/InternationalCoopAr.aspx>
⁵⁸ يصدر ديوان الرقابة المالية والإدارية وفقاً لنص المادة 34 من القانون تقريراً عن مراجعته للحساب الختامي الصادر عن وزارة المالية كل عام ويرفع ملاحظاته بشأنه إلى المجلس التشريعي، حيث أن الديوان قام بالتدقيق على الحساب الختامي عن السنوات 2008 وما بعدها وقام بإعداد تقريراً مفصلاً يبين نتائج مراجعته لتلك الحسابات.

من خلال التحليل لفلسفة الرقابة العامة في فلسطين وذلك من منظور دستوري وقانوني فإننا نفسر عدم النص على اعطاء الديوان اختصاص الرقابة السابقة يعود للأسباب التالية:

1. **مبدأ الفصل بين السلطات:**⁵⁹ الرقابة السابقة تعني التدخل قبل التنفيذ، وهو ما قد يُفسّر على أنه تدخل في صلاحيات السلطة التنفيذية أو عرقلة لصلاحيات الجهات الإدارية، فديوان الرقابة يُفترض أن يكون جهازاً رقابياً مستقلاً وليس جهة "إذن مسبق" أو موافقة تنفيذي، أي أن القانون حافظ على حيادية الديوان وتركز اختصاصه على التقييم بعد التنفيذ دون أن يتحول إلى هيئة مشاركة في صنع القرار.
2. **الرقابة السابقة تُخالف طبيعة وظيفة الرقابة الخارجية:** فالرقابة السابقة تعتبر جزءاً من الرقابة الداخلية التي تُمارسها الإدارات والوزارات نفسها عبر دوائر التدقيق والمراجعة المالية، أما ديوان الرقابة فإنه يُصنف ضمن أجهزة الرقابة الخارجية المستقلة، وبالتالي يُنابط به تقويم العمل بعد وقوعه لا قبله.
3. **الخشية من تضارب المصالح وتأخير التنفيذ:** لو مُنح الديوان صلاحية الرقابة السابقة، فقد يؤدي ذلك إلى تضارب وظيفي بينه وبين الجهات المنفذة، وتعطيل في سرعة اتخاذ القرارات الحكومية بحكم انتظار الموافقة المسبقة، وهذا لا يتماشى مع مبدأ المرونة الإدارية⁶⁰ وفصل الوظائف الرقابية عن التنفيذية.

⁵⁹ مبدأ فصل السلطات: يعد مونتسكيو مُبتكر هذا المبدأ والذي عرضه بشكل كامل في كتابه "روح القوانين" عام 1748، ويُقصد به توزيع وظائف الدولة الأساسية التشريعية، التنفيذية، القضائية – بين هيئات مستقلة عن بعضها البعض بحيث لا تتركز السلطة في يد جهة واحدة، مما يُسهم في تحقيق التوازن وضمان الرقابة المتبادلة وحماية الحقوق والحريات ويُعتبر هذا المبدأ أساساً في النظم الدستورية الحديثة ، وتبناه القانون الأساسي الفلسطيني في المادة 2 حين نص على ان الشعب مصدر السلطات ويمارسها عن طريق السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية على أساس مبدأ الفصل بين السلطات على الوجه المبين في هذا القانون الأساسي انظر حول الموضوع : مونتسكيو، روح القوانين، ترجمة: عادل زعتر، القاهرة: الهيئة المصرية العامة للكتاب، 1985. علي خليفة محمد جويلي ، "مبدأ الفصل بين السلطات عند مونتسكيو" مجلة جامعة الزيتونة، العدد 23 2017، ص. 42-59.

⁶⁰ المرونة الإدارية هي قدرة الإدارة العامة على التكيف السريع مع المتغيرات الداخلية والخارجية من خلال تبني إجراءات وقرارات غير جامدة، بما يسمح بتحقيق الكفاءة والفعالية في الأداء دون الخروج عن الإطار القانوني، حيث تعد المرونة عنصراً أساسياً في الإصلاح الإداري الحديث، إذ تُراعي الحاجة إلى تقليص البيروقراطية وتحقيق التوازن بين الالتزام بالقانون وسرعة اتخاذ القرار، لا سيما في بيئات متغيرة كالبيئة الفلسطينية انظر حول الموضوع د. أحمد الصوافي، الإدارة العامة الحديثة: المبادئ والأساليب، دار المسيرة، 2017، ص 88.

4. الرقابة السابقة قد تُعرض الديوان للمساءلة عن التنفيذ: فلو مارس الديوان رقابة سابقة وأجاز تنفيذ صفقة أو عقد، ثم ظهر لاحقاً أنها فاسدة، فقد يُحمّل مسؤولية مباشرة، فالرقابة اللاحقة تحمي استقلالية عمل الديوان عبر فحص النتائج دون تحمل مسؤولية القرار الإداري أو المالي نفسه.

لذلك نرى بأن عدم إدراج الرقابة السابقة في قانون ديوان الرقابة يعكس رؤية تشريعية تهدف إلى حماية استقلال الديوان، وترسيخ مبدأ الفصل بين الرقابة والتنفيذ، وتجنب تضارب المصالح أو تحميل الديوان مسؤولية المشاركة في صنع القرار.

المطلب الثاني

الإطار القانوني والمؤسسي لديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني

أولاً: الأساس الدستوري والقانوني لديوان الرقابة الفلسطيني

عند نشأة السلطة الوطنية الفلسطينية صدر القرار رقم 22 لسنة 1994 والذي بموجبه تم إنشاء هيئة الرقابة العامة في السلطة الوطنية وتكون تحت الإشراف المباشر لرئيس السلطة الوطنية.⁶¹

وبناء على ذلك صدر قانون رقم (17) لسنة 1995 بشأن هيئة الرقابة العامة، والذي بموجبه تم اعتبار هيئة الرقابة العامة هيئة عامة مستقلة ذات شخصية اعتبارية تتبع رئيس السلطة وتخضع لإشرافه المباشر، وقد حدّد هدف الهيئة بموجب القانون في تحقيق الرقابة على المال العام، وضمان حسن استغلاله وفي العمل على تطوير السياسات والإجراءات الإدارية وتحسين الأداء والإنتاج.⁶²

⁶¹ انظر قرار رقم (22) لسنة 1994 بشأن إنشاء هيئة الرقابة العامة، المنشور في الوقائع الفلسطينية (السلطة الوطنية الفلسطينية)، عدد 1، تاريخ 1994/11/20، ص 39.

⁶² انظر قانون رقم (17) لسنة 1995 بشأن هيئة الرقابة العامة، المنشور في الوقائع الفلسطينية، عدد 11، تاريخ 1996/2/11، ص 7.

ومع صدور القانون الأساسي الفلسطيني في العام 2002 نظمت المادة 87 منه إنشاء الجهاز الأعلى للرقابة في فلسطين تحت اسم ديوان الرقابة المالية والإدارية حيث نصت على ان ينشأ بقانون ديوان للرقابة المالية والإدارية على أجهزة السلطة كافة بما في ذلك مراقبة تحصيل الإيرادات العامة والإنفاق منها في حدود الموازنة، ويقدم الديوان لكل من رئيس السلطة الوطنية والمجلس التشريعي تقريراً سنوياً أو عند الطلب، عن أعماله وملاحظاته.

وعندما عدل القانون الأساسي الفلسطيني في العام 2003 تم الإبقاء على النص الدستوري، وعدل رقم المادة 87 إلى المادة 96، وبناء عليه صدر المرسوم الرئاسي رقم (17) لسنة 2005م والذي بموجبه تم النص على إنشاء ديوان الرقابة المالية والإدارية ليتمتع بالشخصية الاعتبارية العامة ليحل محل هيئة الرقابة العامة⁶³، وصدر وفقاً لذلك القانون رقم 15 لسنة 2004 والذي ينظم أعمال الديوان واختصاصاته والجهات الخاضعة له وقد اعتمد الديوان بموجب هذا القانون هيكله التنظيمي ليصدر عن الرئيس بموجب قرار بقانون رقم (12) لسنة 2007م بشأن المصادقة على الهيكل التنظيمي وجدول تشكيلات الوظائف لديوان الرقابة المالية والإدارية.⁶⁴

هذا ويعتبر ديوان الرقابة المالية والإدارية الجهاز الأعلى للرقابة في فلسطين وهو ركن أساسي من أركان نظام النزاهة الوطني وينظم أعماله القوانين والمراسيم التالية:

- قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة (2004).⁶⁵
- القرار بقانون رقم (18) لسنة 2017م بشأن تعديل قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004م.⁶⁶

⁶³ انظر المرسوم الرئاسي رقم (17) لسنة 2005م والمنشور في الوقائع الفلسطينية، عدد 61، تاريخ 2006/3/18، ص20.

⁶⁴ انظر قرار بقانون رقم (12) لسنة 2007م بشأن المصادقة على الهيكل التنظيمي وجدول تشكيلات الوظائف لديوان الرقابة المالية والإدارية والمنشور في الوقائع الفلسطينية، العدد 74، تاريخ 2008/6/9، ص10.

⁶⁵ انظر قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم 15 لسنة 2004، والمنشور في الوقائع الفلسطينية، عدد 53، تاريخ 2005/2/28، ص75.

⁶⁶ انظر القرار بقانون رقم (18) لسنة 2017م، والمنشور في الوقائع الفلسطينية، عدد 136، تاريخ 2017/9/25، ص5.

- مرسوم رقم (5) لسنة 2017م بشأن اخضاع دوائر ومؤسسات وهيئات منظمة التحرير الفلسطينية والسفارات والممثليات والبعثات الدبلوماسية لأحكام قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية.⁶⁷

- قرار بقانون رقم (39) لسنة 2021م بشأن تعديل قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004م وتعديلاته.⁶⁸

- قرار بقانون رقم (23) لسنة 2024م بتعديل قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004م وتعديلاته.⁶⁹

ان ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني يستند في وجوده واختصاصه إلى القانون الأساسي الفلسطيني المعدل لسنة 2003، الذي أقر مبدأ الرقابة على المال العام، وأكد على خضوع الإدارة العامة للمساءلة، بما يرسخ الإطار الدستوري للرقابة الخارجية المستقلة، حيث صدر قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004 ليُشكّل المرجعية القانونية الأساسية لعمل الديوان، والذي حدّد طبيعة الديوان كهيئة رقابية مستقلة، ونطاق اختصاصه المالي والإداري، والجهات الخاضعة لرقابته وأدواته الرقابية وصلاحياته.

ويُلاحظ أن المشرّع الفلسطيني هنا قد تبني توجه جديد للجهاز الرقابي بإصدار قانونه في سنة 2004 حيث تضمن توجهات عامة في تبني مفهوم الرقابة غير التقليدية حيث أشار في المادة 3/ فقرة 2 الى دور الديوان في ضمان كفاءة أداء الأجهزة والمادة 3/ فقرة 4 الى دور الديوان في ضمان الشفافية والوضوح في الأداء العام في دولة فلسطين بحيث أصبح هناك تناظر بين مفهومي الرقابة التقليدية والرقابة القائمة على الحوكمة.

⁶⁷ منشور في الوقائع الفلسطينية، عدد 136، تاريخ 2017/9/25، ص9.

⁶⁸ منشور في الوقائع الفلسطينية، عدد 186، تاريخ 2021/12/31، ص38.

⁶⁹ منشور في الوقائع الفلسطينية، عدد 0، تاريخ 2024/12/31، ص2.

كما ان المشرع تبنى نموذجًا رقابيًا مزدوجًا (مالي وإداري)، وهو ما ينسجم مع التوجهات الحديثة للأجهزة العليا للرقابة التي لم تعد تقتصر على التدقيق المالي فحسب، بل امتدت إلى تقييم الأداء وكفاءة استخدام الموارد العامة.

ثانيا: المبادئ العامة لعمل ديوان الرقابة المالية والإدارية:

يجب ان يهتم ديوان الرقابة المالية والإدارية كجهاز رقابي بأن يؤدي دوره الرقابي لحماية المال العام وفقا لمبادئ لا بد ان ينتهجها لممارسة اعماله بمهنية ومصادقية، لذلك فان ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني ضمن قانونه الخاص وضمن تطوير وتحسين جودة العمل، وعملا بمبادئ الحوكمة اهتم بإصدار مدونة السلوك المهني في العام 2013 والتي تستند الى مرجعية "اخلاقيات المهنة التي وضعتها المنظمة الدولية لهيئات الرقابة العليا "الانتوساي"، ومن أهم هذه المبادئ العامة التي يتبناها الديوان:

1- الحياد وعدم الانحياز:

فالأصل العام هو أن ديوان الرقابة المالية والإدارية يقوم بدور رقابي على المال العام، وبالتالي وهو يقوم بهذا الدور ينبغي له ألا يعنيه أي تيار سياسي او حزبي او عقائدي، فالديوان يعمل للصالح العام المشترك لحماية المال العام، وأن ولاءه يجب ان يكون للوطن والدولة، خاصة وان رقابته تمتد لتشمل الأحزاب السياسية وذلك وفقا لنص المادة 9 من القرار بقانون رقم (18) لسنة 2017.

كما ينبغي على ديوان الرقابة حين يقوم بأعماله الرقابية أن تتصف أعماله بالحياد وعدم التحيز لجهة لحساب جهة أخرى، فلا يتوخى بعمله الا العدل في عمله والدقة في رقابته، ولا سلطة عليه الا الدستور والقانون، لذلك فان الديوان وهو يمارس عمله عليه ان يهتم بجمع الأدلة والبراهين لإثبات الوقائع التي يدعيها، وان يدعم رايه بالأسانيد القانونية.

2- النزاهة:

ان اهم ما يجب ان يتصف به ديوان الرقابة والعاملين فيه هو صفة النزاهة، حيث ان هذا العنصر يعتبر معنويا غير محسوس، ففساد الذمم وتفضيل المصلحة الخاصة على العامة واستغلال النفوذ لتحقيق المآرب الشخصية وغير ذلك من الأمور لن يؤدي إلا الى عدم نجاح الدور الفعال لديوان الرقابة والى فتح الباب أمام الغير للعبث بالمال العام.

3- الاستقلالية:

كون الاستقلالية ركن أساسي لعمل الديوان، وذلك لكي يتمكن من ممارسة اعماله بعيدا عن الضغط والتدخلات، فقد ضمن قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية استقلالية عمل الديوان ومنحه الشخصية الاعتبارية المستقلة وذلك في المادة 3 من القرار بقانون رقم (18) لسنة 2017م بشأن تعديل قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004 حيث نصت على ان الديوان يتمتع بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي والإداري والأهلية القانونية الكاملة لمباشرة كافة الأعمال والنشاطات التي تكفل تحقيق المهام التي أنشئ من أجلها.

4- الحصانة:

ان المادة 11 من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004 وتعديلاته منحت الحصانة لموظفي الديوان عن كل ما يقومون به من أعمال تتعلق بتنفيذ مهامهم، حيث ان هذا النص يكفل أداء موظفي الديوان لما يعهد إليهم من مهام بحرية تامة.

كما ان ما من شأنه ان يضمن حصانة رئيس الديوان نص المادة 4/7 من قرار بقانون رقم (18) لسنة 2017م بشأن تعديل قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004م والتي تنص على ان من أحد أسباب انتهاء خدمات رئيس الديوان هو العزل بمصادقة الأغلبية المطلقة للمجلس التشريعي، حيث ان هذا النص ينسجم

مع توصيات المؤتمر العربي الأول للرقابة المالية المنعقد بالإسكندرية عام 1977، حيث ورد في التوصية الثانية والخاصة برؤساء الأجهزة الرقابية المالية العليا وجوب النص القانوني على عدم جواز عزل رئيس الجهاز أو محاكمته إلا بقرار من السلطة التشريعية⁷⁰، كما ان ذلك ينسجم مع ما تضمنه إعلان "ليما" بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية لسنة 1977 وذلك في البند ثانيا / القسمين 5 و 6 من مبادئ أساسية حول استقلالية وحصانة الأجهزة الرقابية وموظفيها.⁷¹

5- الكفاءات والقدرات:

من المبادئ الأساسية التي تؤثر سلبا أو إيجابا على فعالية دور الديوان الكفاءات والقدرات المهنية لموظفيه، اذ ينبغي ان يعين في الديوان من يمتلك الكفاءة العالية وسعة الاطلاع والثقافة والتخصص في مجال العمل، وهو ما اكد عليه قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني في المادة 21 حيث نص بعدم جواز أن يعين أي شخص في وظيفة مفتش في الديوان أو ينتدب للقيام بأعماله إلا إذا كان حاصلا على الشهادة الجامعية الأولى على الأقل حسب الاختصاص، كما تضمنت المادة 16 على ان يعين رئيس الديوان المديرين التنفيذيين والمفتشين والمستشارين والخبراء والفنيين والموظفين من ذوي الخبرة والكفاءة.

6- عدم تضارب المصالح:

يعرف تعارض المصالح على انه الوضع أو الموقف الذي تتأثر فيه موضوعية واستقلالية قرار موظف في الوظيفة العامة بمصلحة شخصية مادية أو معنوية تهمة هو شخصا أو أحد أقاربه أو أصدقاءه المقربين أو

⁷⁰ باسم بشناق، تقرير حول الرقابة المالية على الأجهزة الحكومية، الهيئة المستقلة لحقوق المواطن، رام الله، حزيران 2001 ص45.

⁷¹ إعلان ليما للتوجيهات الخاصة بالمبادئ الرقابية هو إعلان أساسي صدر عن المنظمة المهنية للأجهزة العليا للرقابة عام 1977م يوضح الفلسفة التي تعتمدها الانتوساي، حيث يؤكد هذا الاعلان على مبادئ الاستقلالية والقيم الديمقراطية للأجهزة الرقابية العليا، للاطلاع على الوثيقة بالكامل انظر: طارق الساطي، إعلان "ليما" بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية"، والمنشور على الصفحة الالكترونية <http://www.saacb.ps/ControlDocuments/LEMA.doc>

عندما يتأثر أدائه للوظيفة العامة باعتبارات شخصية مباشرة أو غير مباشرة أو بمعرفته بالمعلومات التي تتعلق بالقرار.⁷²

ومن هذا المنطلق لا يجوز لموظف الديوان اطلاقا ان يشارك في عمليات تدقيق اعمال او مصالح اقربائهم او اصدقائهم او المقربين من زملائهم، كما ان على الموظف الامتناع عن القيام باي نشاط لا يتناسب مع اداءه الموضوعي والمتجرد لمهامه، او يمكن ان يؤدي الى معاملة تفضيلية لأشخاص طبيعيين او اعتباريين في تعاملهم مع الإدارة او يسيء لسمعة ادارته.

7- اعداد تقرير عن نتائج اعماله:

تعتبر التقارير الرقابية الصادرة عن الديوان المخرج النهائي لعملية التدقيق والرقابة التي يمارسها، حيث يعرض من خلال التقرير حصيلة ما تم التوصل إليه من ملاحظات واقتراحات وتوصيات ليتم موافاة الجهة المعنية به سواء كانت تشريعية أو تنفيذية أو غيرها.

فبعد الانتهاء من أي عملية من عمليات الرقابة والتدقيق التي يمارسها الديوان يقوم الأخير بإعداد تقرير يتضمن بإيجاز مجمل ما قام به من أعمال ونتائج توصل إليها من خلال عملية الرقابة التي قام بها.

هذا ويصدر عن الديوان وفقا لأحكام قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم 15 لسنة 2004 عدة أنواع من التقارير يمكن إجمالها بما يلي:

❖ **تقارير الحسابات الختامية:** يصدر ديوان الرقابة المالية والإدارية وفقا لنص المادة 34 من القانون تقريرا عن مراجعته للحساب الختامي الصادر عن وزارة المالية كل عام ويرفع ملاحظاته بشأنه إلى المجلس التشريعي

⁷² انظر لطفا قرار مجلس الوزراء رقم (1) لسنة 2020م بنظام الإفصاح عن تضارب المصالح والمنشور في الوقائع الفلسطينية، العدد 164، تاريخ 2020/2/27، ص 39.

حيث أن الديوان قام بالتدقيق على الحساب الختامي عن السنوات 2008 وما بعدها وقام بإعداد تقارير مفصلة تبين نتائج مراجعته لتلك الحسابات.

❖ **التقرير السنوي:** يصدر ديوان الرقابة المالية والإدارية وفقا لنص المادة 8 من القانون تقريراً سنوياً عن نتائج أعماله وملاحظاته المستخلصة من التقارير التي قام بإعدادها عن المؤسسات الخاضعة له سواء كانت دورية أو خاصة ويزود منه إلى رئيس دولة فلسطين والمجلس التشريعي ومجلس الوزراء.

وقد قام الديوان منذ إنشائه بالالتزام بتقديم تقاريره السنوية إلى الجهات التي نص عليها القانون عن الأعوام 2006م حتى عام 2025م.

❖ **التقارير ربع السنوية أو عند الطلب:** يصدر ديوان الرقابة المالية والإدارية وفقا لنص المادة 26 من القانون تقريراً ربع سنوياً أو عند الطلب يتضمن نتيجة تحرياته ودراساته وأبحاثه ومقترحاته والمخالفات المرتكبة والمسؤولية المترتبة عليها والملاحظات والتوصيات بشأنها ويزود منه إلى رئيس دولة فلسطين والمجلس التشريعي ومجلس الوزراء.

❖ **التقارير الخاصة:** يصدر ديوان الرقابة المالية والإدارية وفقا لنص المادة 28 من القانون تقريراً خاصة بشأن بعض المسائل ذات الأهمية التي تستوجب سرعة النظر فيها ويزود منه إلى رئيس دولة فلسطين والمجلس التشريعي ومجلس الوزراء.

ثالثاً: الاستقلال المؤسسي والوظيفي للديوان

يُعدّ مبدأ الاستقلال حجر الزاوية في فعالية الأجهزة العليا للرقابة، إذ لا يمكن تصور رقابة وحوكمة رشيدة أو مساءلة حقيقية ، دون توفير ضمانات مؤسسية وقانونية تكفل تحصين الجهاز الرقابي من أي تأثيرات تنفيذية أو سياسية، وقد كرّست المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية هذا المبدأ في إعلاناتها ومعاييرها الأساسية لا

سيما في إعلان ليما الذي اعتبر الاستقلال شرطاً جوهرياً لا غنى عنه لممارسة رقابة فعالة، وكذلك في إعلان مكسيكو بشأن استقلال الأجهزة العليا للرقابة الذي حدد ثمانية مبادئ أساسية لاستقلال الأجهزة العليا للرقابة، من بينها الاستقلال التنظيمي، والاستقلال المالي، والاستقلال الوظيفي، وحرية تحديد نطاق الرقابة، وحرية نشر التقارير.

وفي السياق الفلسطيني، يستند الإطار القانوني لعمل ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني إلى أحكام القانون الأساسي المعدّل، إضافةً إلى قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية وتعديلاته، والتي منحت الديوان شخصية اعتبارية واستقلالاً إدارياً ومالياً في حدود ما نص عليه القانون، ويمكن رصد أبرز مظاهر هذا الاستقلال في الآتي:

1. **الاستقلال الإداري:** يتمتع الديوان بهيكل تنظيمي خاص، ولا يخضع في أدائه المهني لأي وزارة أو جهة تنفيذية، الأمر الذي يعزز من حياد قراراته الرقابية واستقلال تقديره الفني.
2. **الاستقلال المالي النسبي:** يعد الديوان الموازنة الخاصة به وتدرج موازنته ضمن الموازنة العامة للدولة، إلا أنها تُخصص له كبنء مستقل بما يحدّ من إمكانية التأثير التنفيذي المباشر على موارءه، وإن كانت تعتمد في إقرارها النهائي على السلطة المختصة بإقرار الموازنة.⁷³

⁷³ تنص المادة 3 من القرار بقانون رقم 23 لسنة 2024 بشأن بتعديل قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004م وتعديلاته على ما يلي يعد الديوان موازنة خاصة به تعتمد من رئيس الديوان وتدرج في الموازنة العامة لدولة فلسطين، يكون إعدادها وتنفيذها والإنفاق منها وفقاً لإجراءات تحدد بموجب نظام مالي خاص يصدر عن رئيس الدولة لهذه الغاية.

3. استقلال القيادة العليا: يُعين رئيس الديوان بمرسوم رئاسي من رئيس الدولة ومصادقة المجلس التشريعي⁷⁴

ويتمتع بضمانات قانونية تتعلق بمدة ولايته⁷⁵، ولا يجوز عزله إلا وفق ضوابط محددة قانوناً⁷⁶، بما يوفّر له قدرًا من الحصانة الوظيفية التي تُعدّ من أهم مؤشرات الاستقلال المؤسسي.

4. الاستقلال الوظيفي الفني: يملك الديوان سلطة وضع خطته الرقابية وبرامجه السنوية وتحديد الجهات الخاضعة لرقابته وفق معايير مهنية، دون تدخل مباشر من السلطة التنفيذية، انسجامًا مع المعايير الدولية ذات الصلة، كما يتمتع موظفيه بالاستقلال الإداري عن أجهزة الدولة⁷⁷.

وفي هذا السياق، فإن غياب مجلس تشريعي فاعل خلال فترات زمنية ممتدة من عمل الديوان نتيجة الظروف السياسية المرتبطة بالاحتلال الإسرائيلي قد أثر على الحلقة الجوهرية في منظومة الحوكمة، والمتمثلة في مناقشة التقارير الرقابية ومتابعة تنفيذ توصياتها، وإخضاع الجهات التنفيذية لمسائلة برلمانية مستندة إلى تلك التقارير. لذلك يرى الباحث أن الاستقلال المقرر قانونًا لا ينعكس دائمًا بالقدر ذاته على مستوى التطبيق العملي، ذلك أن استقلال الأجهزة العليا للرقابة لا يُقاس بمجرد تكريسه في النصوص القانونية، وإنما يرتبط كذلك بمدى توافر بيئة دستورية ومؤسسية داعمة تضمن فاعلية مخرجاتها الرقابية وتحويل توصياتها إلى آثار عملية ملموسة.

74 تنص المادة 4/1 من القرار بقانون رقم 23 لسنة 2024 بشأن بتعديل قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004م وتعديلاته على ما يلي عين رئيس الديوان بقرار من رئيس الدولة ومصادقة الأغلبية المطلقة لأعضاء المجلس التشريعي.

75 نص المادة 5 من القرار بقانون رقم 23 لسنة 2024 بشأن بتعديل قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004م وتعديلاته على ما يلي تكون مدة رئاسة الديوان خمس سنوات، قابلة للتجديد بقرار من رئيس الدولة لمرة واحدة فقط.

76 تنص المادة 10/2 من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم 15 لسنة 2004 على ما يلي لا يجوز عزل رئيس الديوان لأي سبب من الأسباب إلا بالأغلبية المطلقة للمجلس.

77 تنص المادة 4/2 من القرار رقم (23) لسنة 2024م بتعديل قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004م وتعديلاته على ما يلي يخضع موظفو الديوان لنظام إداري خاص يسمى "نظام موظفي ديوان الرقابة المالية والإدارية"، يصدر عن رئيس الدولة، يحدد فيه إضافة لما ورد في أحكام هذا القانون، درجاتهم ورواتبهم ومكافآتهم وعلاواتهم وجميع حقوقهم الوظيفية والمالية.

وعليه، يمكن القول إن استقلال ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني يتسم بكونه استقلالاً قانونياً مُعتبراً من حيث النصوص والضمانات، إلا أنه يظل بحاجة إلى بيئة دستورية مكتملة الأركان، وآليات متابعة برلمانية منتظمة، لتعظيم أثره في تعزيز الحوكمة الرشيدة وترسيخ المساءلة العامة.

رابعاً: العلاقة بين الديوان والجهات ذات العلاقة ودورها في تعزيز مبادئ الحوكمة

يحظى ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمكانة دستورية وقانونية متميزة تجعله أحد الأعمدة الرئيسية في منظومة الحوكمة الرشيدة، بوصفه جهاز الرقابة الأعلى على المال العام وممارسات الإدارة العامة، وتتبع هذه المكانة من طبيعته كهيئة رقابية عليا مستقلة[#]، وفقاً لأحكام القانون الأساسي المعدل لسنة 2003 وقانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004 وتعديلاته، الأمر الذي يؤهله للقيام بدور محوري في ترسيخ الحوكمة ومبادئ الشفافية والمساءلة والنزاهة في إدارة الشأن العام.

وتُبنى علاقة الديوان مع مختلف السلطات والجهات ذات العلاقة على مبدأ التوازن بين الاستقلال الوظيفي من جهة، والتفاعل المؤسسي البناء من جهة أخرى، بما يضمن فاعلية الرقابة وتحقيق أهدافها في تحسين الأداء الحكومي وحماية المال العام، دون المساس بصلاحيات السلطات الدستورية الأخرى، ويُعد هذا التوازن أحد المتطلبات الجوهرية لمبادئ الحوكمة، إذ يتيح للديوان ممارسة اختصاصاته الرقابية بكفاءة وموضوعية، وفي الوقت ذاته يعزز التكامل المؤسسي والتنسيق بين أجهزة الدولة.

وفي هذا الإطار، لا تقتصر أهمية علاقة الديوان بالسلطات التنفيذية والتشريعية والقضائية، وكذلك بالهيئات الرقابية الأخرى والمجتمع المدني، على الجوانب الإجرائية فحسب، بل تمتد لتشكّل ركيزة أساسية في بناء منظومة حوكمة متكاملة، قوامها المساءلة الفعالة، واحترام سيادة القانون، وتعزيز الثقة العامة بالمؤسسات، وتحقيق الاستخدام الرشيد للموارد العامة.

وعليه، فإن دراسة العلاقة بين ديوان الرقابة المالية والإدارية والجهات ذات العلاقة تُعد مدخلاً أساسياً لفهم دور الديوان في تعزيز مبادئ الحوكمة في فلسطين، من خلال تحليل طبيعة هذه العلاقات، وحدودها القانونية، وأثرها العملي في تحسين الأداء المؤسسي ومكافحة مظاهر الخلل والفساد في الإدارة العامة.

1. علاقة الديوان بالسلطة التنفيذية:

تقوم العلاقة بين ديوان الرقابة المالية والإدارية والسلطة التنفيذية على مبدأ التوازن بين الاستقلال الرقابي والارتباط الإداري، وذلك لضمان قيام الديوان بمهمته في حماية المال العام ومراقبة الأداء الحكومي دون خضوع لتأثير سياسي أو تنفيذي، وقد أكد قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004 وتعديلاته في مادته الثانية على أن 1. ديوان الرقابة المالية والإدارية هو جهاز الرقابة الأعلى في فلسطين 2. يتمتع الديوان بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي والإداري، والأهلية القانونية الكاملة لمباشرة كافة الأعمال والنشاطات التي تكفل تحقيق المهام التي أنشئ من أجلها 3. يكون للديوان موازنة خاصة ضمن الموازنة العامة لدولة فلسطين، وتخضع لآليات الرقابة المعتمدة على الموازنة العامة، وهذا النص يُبرز الطبيعة القانونية للديوان كجهاز مستقل عن الحكومة، لا يخضع في أدائه لأي جهة تنفيذية.

ورغم هذا الاستقلال، فإن ديوان الرقابة يُقدّم تقاريره إلى رأس السلطة التنفيذية، أي رئيس الدولة، وفقاً لما نصّت عليه المادة (8) من قانون الديوان والتي نصت على أن يرفع رئيس الديوان تقارير دورية وسنوية إلى رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية، كما نصت المادة 28 على صلاحية للديوان بتقديم تقارير خاصة كلما اقتضت الحاجة إلى رئيس الدولة ومجلس الوزراء والوزير المختص.

وهذا الربط الإداري لا يُخلّ باستقلال الديوان، بل يعزز مكانته كمؤسسة رقابية عليا تراقب أداء السلطة التنفيذية دون تبعية لها.

كما تلتزم الجهات الخاضعة لرقابة الديوان، بما فيها الوزارات والمؤسسات الحكومية، بالتعاون مع الديوان وتسهيل مهامه، حيث نصّت المادتين 25 و 29 من قانون الديوان على أن تلتزم الجهات الخاضعة لرقابة الديوان بأن تقدم له جميع الوثائق والبيانات والمعلومات التي يطلبها، وتسهيل مهمة العاملين فيه. وبناءً عليه، فإن العلاقة بين ديوان الرقابة والسلطة التنفيذية ليست علاقة تبعية، بل علاقة رقابة ومساءلة وتكامل وظيفي تهدف إلى تحقيق الصالح العام، وضمان الاستخدام الرشيد للمال العام، ضمن بيئة قانونية تحفظ استقلال الديوان، وتلزم الحكومة بالتفاعل مع ملاحظاته وتوصياته.

2. علاقة الديوان بالسلطة التشريعية

علاقة ديوان الرقابة المالية والإدارية بالسلطة التشريعية تُعد من الركائز الأساسية للحكومة وتعزيز الرقابة الديمقراطية وتحقيق الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام، حيث أوصت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "الإننتوساي"⁷⁸ بأهمية هذه العلاقة لضمان فعالية الرقابة، وتحقيق المساءلة، وحماية المال العام. هذا وتتضمن مظاهر العلاقة بين الديوان والسلطة التشريعية بما يلي:

– تقديم التقارير السنوية والرقابية:

يقدم الديوان تقاريره حول المخالفات المالية والإدارية إلى البرلمان أو المجلس التشريعي للاطلاع واتخاذ الإجراءات المناسبة.

⁷⁸ الإطار المرجعي لعلاقة الأجهزة العليا للرقابة بالسلطة التشريعية وفقًا لمعايير الإننتوساي يتمثل في إعلان ليما (Lima Declaration – 1977) خاصة المبدأ رقم 16 و 17 المتعلقين بعلاقة الأجهزة الرقابية بالبرلمان وإعلان مكسيكو لاستقلال الأجهزة العليا للرقابة (Mexico Declaration – 2007)، خاصة المبدأ رقم 6، المعيار INTOSAI-P 1: المبادئ التوجيهية الأساسية للأجهزة العليا للرقابة، المعيار ISSAI 10: استقلالية الأجهزة العليا للرقابة.

حيث يشكل المجلس التشريعي الفلسطيني مرجعية سياسية وقانونية لتقارير ديوان الرقابة، حيث يُرفع إليه التقرير السنوي للديوان وفقاً للمادة (8) من القانون والتي تنص يقدم رئيس الديوان لكل من رئيس الدولة والمجلس التشريعي ومجلس الوزراء تقريراً سنوياً أو عند الطلب، عن أعماله وملاحظاته.

- دور المجلس التشريعي في مناقشة التقارير:

يقوم المجلس بمناقشة تقارير الديوان في اللجان المختصة (مثل لجنة الموازنة أو لجنة الرقابة)، حيث يحق للمجلس للمجلس دعوة مسؤولين وردت أسماؤهم في التقارير لاستجوابهم ومسائلتهم، ويمتلك المجلس صلاحية مناقشة التقارير، وتوجيه توصيات للحكومة، ومتابعة مدى التزامها بتصحيح أوجه القصور والمخالفات.

- الاستفادة من تقارير الديوان في الرقابة البرلمانية:

يستخدم النواب تقارير الديوان كأداة لممارسة الدور الرقابي على الحكومة، من أجل أن تعزز التقارير عمل الاستجابات وطلبات الإحاطة وحجب الثقة عن الحكومة.

- طلب المجلس من الديوان إجراء مراجعات خاصة:

قد يطلب المجلس التشريعي من الديوان مراجعة ملفات معينة أو تدقيقات خاصة حول مؤسسات أو قضايا محددة وذلك وفقاً لنص المادة 17/23 من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم 15 لسنة 2004 والتي تنص (بملك الديوان القيام بدراسة أية قضية أو حالة أو تقرير تحال أو يحال إلى الديوان من رئيس السلطة الوطنية أو المجلس التشريعي ولجانه المختصة أو مجلس الوزراء أو الوزير المختص حسب مقتضى الحال، مما يدخل في نطاق مهام وصلاحيات الديوان، بما في ذلك التحقيق في المخالفات الإدارية والمالية التي يرتكبها الموظفون في الجهات الإدارية المختلفة).

3. علاقة الديوان بالسلطة القضائية

يشكل ديوان الرقابة المالية والإدارية أحد أهم الأجهزة الرقابية في دولة فلسطين، ويتولى بموجب القانون الأساسي وقانون ديوان الرقابة رقم (15) لسنة 2004، مهمة الرقابة على المال العام وأداء الجهات الخاضعة لرقابته، بما فيها السلطات الثلاث، مع التأكيد على مبدأ الفصل بين السلطات واستقلال كل منها.

وتُعد علاقة الديوان بالسلطة القضائية علاقة دقيقة تتطلب التوازن بين الرقابة على حسن استخدام المال العام وضمان استقلال القضاء.

إن الأساس القانوني للعلاقة التي تربط الديوان بالسلطة القضائية هو قانون ديوان الرقابة والذي ينص على أن الديوان يراقب كافة المؤسسات العامة التي تستخدم المال العام، بما يشمل السلطة القضائية دون التدخل في مضمون الأعمال القضائية أو القرارات الصادرة عن القضاة، وهذا ما يؤكد أيضاً القانون الأساسي الفلسطيني في المادة (97)، التي تنص "أن السلطة القضائية مستقلة، وتتولاها المحاكم على اختلاف أنواعها ودرجاتها ويحدد القانون طريقة تشكيلها واختصاصاتها وتصدر أحكامها وفقاً للقانون، وتعلن الأحكام وتنفذ باسم الشعب العربي الفلسطيني".

إن طبيعة الرقابة على الجهاز القضائي يشمل اختصاص الديوان في هذا السياق وهو الرقابة المالية من خلال فحص الحسابات والإنفاق والإيرادات داخل مؤسسات القضاء (المجلس القضائي، المحاكم، النيابة العامة) والرقابة الإدارية من خلال تقييم مدى كفاءة استخدام الموارد البشرية والإدارية دون المساس باستقلال القضاة أو التدخل في عملهم الفني.

أما بالنسبة لحدود رقابة الديوان على السلطة القضائية فإن الديوان لا يحق له التدخل في مضمون الأحكام القضائية أو سير الإجراءات القضائية، بل تقتصر رقابته على التحقق من سلامة استخدام الموارد العامة والامتثال للأنظمة المالية والإدارية.

وفي حال رصد مخالفات مالية أو إدارية في المؤسسات القضائية، يقوم الديوان برفع تقاريره إلى الجهات المختصة، مثل رئيس الدولة أو المجلس التشريعي (حال انعقاده)، مع نسخ تُسلّم للمجلس القضائي الأعلى، مع الالتزام بعدم المساس بمبدأ استقلال القضاء.

وفي هذا الشأن فقد أثار موضوع المساءلة والرقابة الخارجية على القضاء خلافات عملية بين ديوان الرقابة المالية والإدارية ومجلس القضاء الأعلى، وذلك عندما تم تكليف ديوان الرقابة المالية والإدارية من قبل رئيس دولة فلسطين من خلال القرار الرئاسي رقم 2019/229 والمتضمن تكليف ديوان الرقابة المالية والإدارية بالتدقيق مالياً وإدارياً على أعمال مجلس القضاء الأعلى والنيابات العامة للسنوات (2016 / 2017 / 2018) والذي على اثره قام المجلس بالتوجه للقضاء الدستوري وقدم طلب تفسير يحمل رقم 3/2019⁷⁹، متعلق بتفسير بعض مواد قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004، خاصة فيما يخص العلاقة بين ديوان الرقابة والسلطة القضائية وهي المواد (3، 5، 17/23، 26، 31/1 د) من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم 15 لسنة 2004 وتعديلاته، حيث قررت المحكمة عدم قبول تفسير المواد 5، 17/23، 26، لأن دلالتها واضحة ولم يكن هناك خلاف فعلي في تطبيقها، بل مجرد تساؤلات نظرية وقامت بتفسير المادة (3) من القانون بان ديوان الرقابة هو الجهاز الأعلى للرقابة الخارجية ويشمل عمله السلطة القضائية والنيابة العامة، ويملك الديوان الحق

79 انظر قرار تفسير رقم 2019/3 صادر عن المحكمة الدستورية العليا الصادر بتاريخ 2020/10/7، منشور في العدد 172 من الوقائع الفلسطينية تاريخ 2020/10/20، ص 55.

في فحص النفقات العامة الجارية والرأسمالية والتطويرية التابعة للسلطة القضائية، وفحص المعاملات المالية وتحليل البيانات وتقديم التوصيات بهدف تعزيز الشفافية والنزاهة.

كما قام بتفسير المادة (31/1/د) على أن خضوع السلطة القضائية والنيابة العامة وأعضاؤها وموظفيها لرقابة الديوان محصور فقط في الجوانب المالية والإدارية، ولا تمتد الرقابة إلى شؤون العدالة (مثل عمل القضاة والتفتيش القضائي والقرارات القضائية)، باعتبارها من شؤون القضاء المستقلة بموجب القانون الأساسي وقانون السلطة القضائية.

وبالتالي يكون المبدأ العام الذي أرسته المحكمة هو الجواز لديوان الرقابة المالية والإدارية ممارسة رقابته على السلطة القضائية في نطاق الشؤون المالية والإدارية فقط، دون المساس باستقلال القضاء أو التدخل في شؤون العدالة، والتي تبقى خاضعة فقط لمجلس القضاء الأعلى.

4. علاقة الديوان بهيئة مكافحة الفساد:

تُعد العلاقة بين ديوان الرقابة المالية والإدارية وهيئة مكافحة الفساد في فلسطين علاقة تكاملية تهدف إلى تعزيز منظومة الحوكمة والنزاهة والشفافية، ومكافحة الفساد في مؤسسات الدولة، فبينما ينهض ديوان الرقابة بمهمة التدقيق المالي والإداري على كافة الجهات الخاضعة لرقابته، ومتابعة أوجه الإنفاق العام ومدى مشروعيته، تتولى هيئة مكافحة الفساد التحقيق في جرائم الفساد وملاحقة مرتكبيها جزائياً.

وتستند هذه العلاقة إلى إطار قانوني مؤسسي، حيث يعمل ديوان الرقابة بموجب قانون رقم (15) لسنة 2004 وتعديلاته، بينما تأسست الهيئة بموجب قانون مكافحة الفساد رقم (1) لسنة 2005 وتعديلاته⁸⁰، ويتيح هذا

⁸⁰ قانون الكسب غير المشروع رقم 1 لسنة 2005، منشور في مجلة الوقائع، عدد 53 تاريخ 2005/2/28، ص154.

الإطار لكل من المؤسستين ممارسة اختصاصاتهما في نطاق من الاستقلال الوظيفي، مع إمكانية التعاون الوثيق عند تقاطع المهام والوظائف.

وتتجلى مظاهر العلاقة في تبادل التقارير والمعلومات، إذ يقوم الديوان بإحالة التقارير التي تتضمن شُبّهات فساد إلى الهيئة لاتخاذ ما يلزم من إجراءات تحقيقية، كما تُعد تقارير الديوان في بعض الأحيان أدوات مرجعية رئيسة لبدء التحقيقات من قبل الهيئة، خاصة إذا كانت مدعمة بالأدلة والمستندات التي تكشف أوجه الخلل المالي أو الإداري الجسيم.

كما يضطلع ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني بدورٍ فاعل لا يقتصر على ممارسة الوظيفة الرقابية التقليدية، وإنما يمتد ليشمل الإسهام في صياغة التوجهات الاستراتيجية الوطنية، ولا سيما في مجال تعزيز النزاهة ومكافحة الفساد، وفي هذا السياق شارك الديوان في إعداد الخطة الاستراتيجية الوطنية عبر القطاعية لتعزيز الحوكمة ومكافحة الفساد للأعوام (2025-2030)⁸¹، حيث أسهم بخبراته الفنية والرقابية في تحديد الأولويات الاستراتيجية، وصياغة الأهداف، واقتراح مؤشرات الأداء، بما يضمن اتساق هذه الخطة مع مبادئ الشفافية والمساءلة ومتطلبات الإدارة الرشيدة.

ولا يقتصر دور الديوان على مرحلة الإعداد، بل يمتد ليشمل مرحلة التنفيذ والمتابعة، إذ تتقاطع اختصاصاته مع عدد من محاور الخطة وأهدافها الاستراتيجية، من خلال ما يمارسه من رقابة على الأداء الحكومي، وتقييم لمدى التزام الجهات العامة بالإجراءات والتدابير المعتمدة في إطار تنفيذ الخطة، ويُسهم ذلك في توفير تغذية راجعة موضوعية حول مستوى التقدم المحرز، والكشف عن أوجه القصور أو التحديات التي قد تعيق تحقيق الأهداف المرجوة.

⁸¹ للاطلاع على الخطة الاستراتيجية الوطنية عبر القطاعية لتعزيز الحوكمة ومكافحة الفساد 2025-2030 على الرابط الإلكتروني
file:///C:/Users/ashaheen/Desktop/book-40436-cat-4-d-17-04-24.pdf

كما يقوم الديوان بدورٍ محوري في متابعة مدى قيام الجهات ذات العلاقة بتنفيذ مضامين الخطة ضمن برامجها التنفيذية، من خلال إعداد تقارير رقابية دورية تقيس مستوى الالتزام، وتُقيّم فاعلية التدخلات الحكومية في مجال مكافحة الفساد، بما في ذلك مدى كفاءة استخدام الموارد، وفعالية نظم الرقابة الداخلية، ودرجة الامتثال لمعايير النزاهة، ولا تقتصر هذه المتابعة على الرصد والتقييم، بل تمتد إلى تقديم توصيات إصلاحية تسهم في تصويب المسار وتعزيز فرص نجاح الخطة.

ويعكس هذا الدور التكامل بين الوظيفة الرقابية والتخطيط الاستراتيجي، حيث يتحول الديوان من جهاز يقتصر على الرقابة اللاحقة إلى شريك مؤسسي في دعم السياسات العامة وتحسين جودة مخرجاتها، الأمر الذي يعزز من فاعلية الجهود الوطنية في تعزيز الحوكمة ومكافحة الفساد، ويكرّس نموذجًا حديثًا للعمل الرقابي قائمًا على الوقاية، والتقييم المستمر، وتحقيق الأثر.

وفي ضوء هذه العلاقة، تتعزز فاعلية كل من الديوان والهيئة في أداء دوريهما في الحوكمة، ويُسهّم هذا التنسيق في تقليل فرص الإفلات من العقاب، وتوفير بيئة رقابية أكثر صرامة وفاعلية، تركز على تبادل المعرفة والتكامل في الإجراءات، والعمل وفق مبادئ الشفافية والمساءلة.

غير أن هذه العلاقة لا تخلو من تحديات، من أبرزها تفاوت الإمكانيات الفنية والبشرية بين الجهتين، ووجود فجوات أحيانًا في آليات التنسيق، مما يستدعي تطوير أطر التعاون، بما في ذلك إنشاء أنظمة إلكترونية مشتركة لتبادل المعلومات، وتعزيز القدرات المؤسسية لكلا الطرفين.

وعليه، فإن العلاقة بين ديوان الرقابة وهيئة مكافحة الفساد تمثل إحدى ركائز النظام الوطني للنزاهة، وتسهم بفاعلية في تكريس مبادئ الحكم الرشيد، والرقابة على المال العام، ومكافحة مظاهر الانحراف الإداري والمالي في مؤسسات الدولة.

6. علاقة الديوان بالرأي العام والمجتمع المدني

تعد العلاقة بين ديوان الرقابة المالية والإدارية من جهة، والرأي العام والمجتمع المدني من جهة أخرى، أحد الأبعاد الجوهرية في منظومة الرقابة الحديثة، التي تتجاوز الرقابة البيروقراطية المغلقة نحو رقابة ديمقراطية تشاركية تُعزز الشفافية والمساءلة العامة.

فمن منطلق دوره كمؤسسة رقابية عليا، فإن ديوان الرقابة لا يكتفي بتقديم تقاريره إلى الجهات الرسمية المعنية، بل يسعى تدريجياً إلى الانفتاح على المجتمع، بوصفه شريكاً أصيلاً في عملية حماية المال العام ومراقبة الأداء الحكومي.

إن ديوان الرقابة يساهم في تعزيز الشفافية المجتمعية من خلال نشر تقاريره السنوية والموضوعية، وإتاحتها للجمهور عبر الموقع الإلكتروني أو وسائل الإعلام، ويُعد هذا الإفصاح عاملاً مهماً في تمكين المواطنين من الاطلاع على أوجه الإنفاق العام، ومواضع الخلل والفساد، والتوصيات الإصلاحية الصادرة عن الديوان. كما تساهم هذه الخطوة في تعزيز الثقة العامة بالمؤسسات الرقابية، وتُكرّس صورة الديوان كجهة مستقلة تعمل لمصلحة المجتمع.

إلا أنه ورغم الأسس القانونية التي تنظم علاقة ديوان الرقابة بالأجهزة الرسمية، ورغم ما تحقق من تطور في علاقة الديوان مع المجتمع المدني والرأي العام إلا أن هذه العلاقة تواجه عدة تحديات عملية تؤثر على فعالية الدور الرقابي، ومنها⁸²:

1. ضعف تجاوب بعض الجهات الخاضعة مع ملاحظات وتوصيات الديوان، وتأخرها في الردود أو تصويب المخالفات.

⁸² احمد عوض، المعوقات التي يواجهها ديوان الرقابة المالية والإدارية في تحقيق الحكم الرشيد من وجهة نظر العاملين فيه، رسالة ماجستير، جامعة الخليل، فلسطين.

2. غياب آلية ملزمة لتنفيذ توصيات الديوان من قبل السلطة التنفيذية، مما يقلل من أثر التقارير الرقابية.
3. غياب المجلس التشريعي منذ سنوات طويلة، مما حرم الديوان من المرجعية الرقابية والسياسية التي تمكّنه من تحويل نتائجه إلى إجراءات مساءلة.
4. ضعف التنسيق المؤسسي مع السلطة القضائية وهيئة مكافحة الفساد، خصوصًا في متابعة القضايا التي تحتوي على شبهة جنائية.
5. محدودية الموارد البشرية والتقنية في بعض الدوائر الرقابية مقارنة باتساع نطاق الجهات الخاضعة للرقابة.
6. الحاجة إلى تطوير أدوات الرقابة الرقمية والتحليل الذكي للبيانات لمواكبة التحولات في عمل الإدارة العامة.
7. الحاجة إلى تطوير أطر التعاون بين مؤسسات الدولة، بما في ذلك إنشاء أنظمة إلكترونية مشتركة لتبادل المعلومات، وتعزيز القدرات المؤسسية لتلك الأطراف.
8. محدودية الثقافة المجتمعية حول دور الديوان وأدوات الرقابة.
9. ضعف التنسيق المؤسسي مع منظمات المجتمع المدني.

المطلب الثالث

ممارسة الديوان لدوره الرقابي في ضوء مبادئ الحوكمة الحديثة

تعد ممارسة الدور الرقابي في النظم الإدارية الحديثة تقتصر على الكشف عن المخالفات المالية أو الإدارية بعد وقوعها، بل تطورت لتغدو أحد المرتكزات الأساسية لمنظومة الحوكمة العامة، بما تتطوي عليه من مبادئ الشفافية، والمساءلة، والكفاءة، وسيادة القانون، وفي هذا الإطار، أضى نجاح الأجهزة العليا للرقابة مرهونًا

بقدرتها على الانتقال من الرقابة التقليدية ذات الطابع الإجرائي واللاحق، إلى رقابة حديثة استباقية، شاملة، ومتكاملة تسهم في تحسين الأداء المؤسسي وتعزيز الثقة العامة في إدارة المال العام.⁸³

ويُعد ديوان الرقابة المالية والإدارية نموذجًا لهذا التحول، حيث لم يَعد دوره مقتصرًا على إعداد التقارير الرقابية وإحالتها إلى الجهات المختصة، وإنما امتد ليشمل أدوات وآليات رقابية تتلاءم مع متطلبات الحوكمة الحديثة من أبرزها: متابعة شكاوى المواطنين، وتفعيل التقارير الرقابية كوسيلة لتعزيز الشفافية، وتبني رقابة الأداء القائمة على قياس الكفاءة والفعالية، والإسهام في ترسيخ المساءلة العامة، فضلًا عن تطوير البنية المؤسسية للرقابة من خلال الربط الإلكتروني مع وحدات الرقابة الداخلية، واعتماد التخطيط الرقابي المبني على تحليل المخاطر.

وفي هذا السياق، تبرز أهمية الانتقال من التركيز على اكتشاف الأخطاء إلى التركيز على منعها، ومن محاسبة الأفراد فقط إلى مساءلة النظم والسياسات، وهو ما ينسجم مع التوجهات الحديثة التي أرستها المعايير الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI)، والتي أكدت على دور الأجهزة العليا للرقابة كشريك فاعل في تعزيز الحوكمة والحكم الصالح، دون الإخلال باستقلالها أو طبيعتها الرقابية.

وانطلاقًا مما سبق، يهدف هذا المطلب إلى بيان الكيفية التي يمارس بها ديوان الرقابة المالية والإدارية دوره الرقابي في ضوء مبادئ الحوكمة الحديثة، وذلك من خلال تحليل أبرز الأدوات والآليات التي يعتمد عليها الديوان والمتجسدة في متابعة الشكاوى والتقارير الرقابية، والرقابة على الأداء، وترسيخ المساءلة العامة، وتفعيل الربط الإلكتروني مع وحدات الرقابة الداخلية، واعتماد التخطيط الرقابي القائم على المخاطر، فضلًا عن متابعة تنفيذ

⁸³ عبد القادر محمد قاسم، الرقابة على المال العام ودورها في تعزيز الحوكمة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2018، ص 45-47.

التوصيات الرقابية، باعتبارها الحلقة الأهم في تحقيق الأثر الفعلي للعمل الرقابي، وذلك على النحو الذي سيتم تفصيله وبيانه في الفقرات الآتية:

اولاً: متابعة الشكاوى والتقارير الرقابية كأداة لتعزيز الحوكمة:

من أجل تحديد دقيق للدور المتوقع من الديوان في تعزيز الحوكمة فإنه لا بد من الوقوف الدقيق على الاختصاص القانوني للديوان، فبالرجوع إلى أحكام قانونه الخاص وتحديدًا المادة 23 من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004م، نجد بأن المشرع الفلسطيني قد منح الاختصاص لمباشرة الديوان لأعماله الرقابية بصورة موسعة ومطلقة، حيث ان الديوان يعتبر بمثابة جهاز يمارس اختصاص الرقابة الإدارية (رقابة الامتثال والأداء) والرقابة المالية والسند في ذلك أحكام المادة 3 من القرار بقانون رقم 18 لسنة 2017 والتي تنص (يمارس الديوان اختصاصه بالرقابة المتزامنة واللاحقة على الجهات الخاضعة للرقابة، وفقاً للمعايير الدولية على النحو الآتي: أ. رقابة الامتثال. ب. الرقابة المالية. ج. رقابة الأداء)، كما ان الديوان يمارس اختصاص متابعة الشكاوى والسند في ذلك المادة 8 من القرار بقانون رقم 18 لسنة 2017 حيث يتلقي الطلبات المتعلقة بالرقابة من الجهات الخاضعة لرقابة الديوان ومتابعة الشكاوى المقدمة من الجمهور، وما تنشره وسائل الإعلام من شكاوى أو تحقيقات. حيث انه ومن خلال هذه الاختصاصات التي يمارسها الديوان سيتم توضيح كيفية مساهمة ديوان الرقابة المالية في تعزيز الحوكمة وفقاً للمعايير الدولية للحوكمة (مؤشرات البنك الدولي) وذلك كما يلي:

1. **مساهمة ديوان الرقابة المالية والإدارية في المساءلة الوطنية وتوجيه الرأي العام:** يساهم الديوان في توفير معطيات وبيانات مهمة حول تسيير الأموال العامة، وكذلك الكشف عن المخالفات المالية والإدارية التي وقعت، وذلك من خلال التقارير التي ينشرها أو تلك التي يقدمها لرئيس الدولة ومجلس الوزراء والمجلس التشريعي، مما يساهم في تنوير الرأي العام حول ظروف تنفيذ الموازنة العامة للدولة، ومقارنة مدى تحقيق الأهداف والخطط مع الأموال المرصودة.

حيث ان من اهم اختصاصات الديوان التدقيق على الحساب الختامي للدولة الفلسطينية وإبداء الرأي المهني والموضوعي بشأنه⁸⁴، فقد انتظم الديوان في التدقيق على الحساب الختامي منذ أن قامت السلطة الوطنية بإصدار الحساب الختامي للمرة الأولى عن السنة المالية 2008، حيث أن لذلك أثراً كبيراً في تعزيز الشفافية والمساءلة والمساهمة في خلق الثقة في الإدارة المالية العامة الفلسطينية وتوجيه الرأي العام.

كما أن الديوان ووفقاً للقانون يصدر تقريراً سنوياً عن نتائج أعماله ويقوم بنشره على موقعه الإلكتروني للاطلاع العام وذلك بعد تزويد رئيس الدولة ورئيس الوزراء والمجلس التشريعي بالتقرير⁸⁵، مما يعزز من الدور المهم التي تمارسه الرقابة الشعبية ممثلة في منظمات المجتمع المدني والنقابات والصحافة ومدوني الفساد في حماية المال العام وذلك من خلال اطلاعهم ومتابعتهم لتلك التقارير⁸⁶، حيث أنه وبالرجوع الى التقرير السنوي للديوان للعام 2024 نجد بأن الديوان ورغم الظروف والبيئة المعقدة التي يواجهها نتيجة معوقات الاحتلال لأعمال الفرق الرقابية وإغلاق الطرق بين المدن عبر الحواجز قد قام بإصدار 95 تقرير رقابي⁸⁷.

2. **مساهمة ديوان الرقابة المالية والإدارية في ضبط الفساد:** إن أعمال التدقيق والرقابة التي يقوم بها الديوان تساهم بشكل كبير في كشف الفساد والحد منه، حيث يقوم الديوان بأعمال التدقيق المالي والتي من خلالها يتم كشف شبهات فساد وتحويلها الى هيئة مكافحة الفساد لاستكمال التحقيقات اصولاً.

3. **مساهمة ديوان الرقابة المالية والإدارية في الفعالية الحكومية:** من خلال رقابة الأداء التي يمارسها الديوان والتي تهتم بالرقابة على الاقتصاد والكفاءة والفعالية في استخدام الموارد المتاحة وفقاً للممارسات الفضلى، حيث

⁸⁴ تنص المادة 34 من قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم 15 لسنة 2004 على ما يلي (على أساس الحسابات التمهيدية المعدة بموجب المادة (33) تعد وزارة المالية مسودة الحساب الختامي وتقدمها إلى الديوان خلال سنة من نهاية السنة المالية لدراستها ورفع ملاحظاته بشأنها إلى المجلس التشريعي).

⁸⁵ تنص المادة 5 من قرار بقانون رقم (18) لسنة 2017م بشأن تعديل قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004م على ما يلي (1). يقدم رئيس الديوان لكل من رئيس الدولة والمجلس التشريعي ومجلس الوزراء تقريراً سنوياً أو عند الطلب، عن أعماله وملاحظاته. 2. ينشر رئيس الديوان بقرار منه التقرير السنوي، والتقارير التي تصدر عن الديوان للاطلاع العام، في الجريدة الرسمية، أو الصحف، أو الموقع الإلكتروني للديوان).

⁸⁶ انظر حول الموضوع: ايمن ناجح شاهين، مقال حول نشر التقارير الصادرة عن الأجهزة العليا للرقابة ودورها في دعم نتائج العملية الرقابية، مجلة الرقابة المالية، عدد 63، كانون أول، 2013.

⁸⁷ للاطلاع على التقرير بالكامل الرابط الإلكتروني <https://www.saacb.ps/BruRpts/rpt2024saacb.pdf>

ان هذا النوع من أنواع الرقابة يهدف الى تحسين جودة الأداء للمؤسسات، وتحقيق مبدأ التنمية المستدامة، وذلك من خلال التوصيات التي يصدرها في تقاريره، حيث قام الديوان بإصدار عدد من تقارير الأداء منشورة على موقعه الالكتروني.⁸⁸

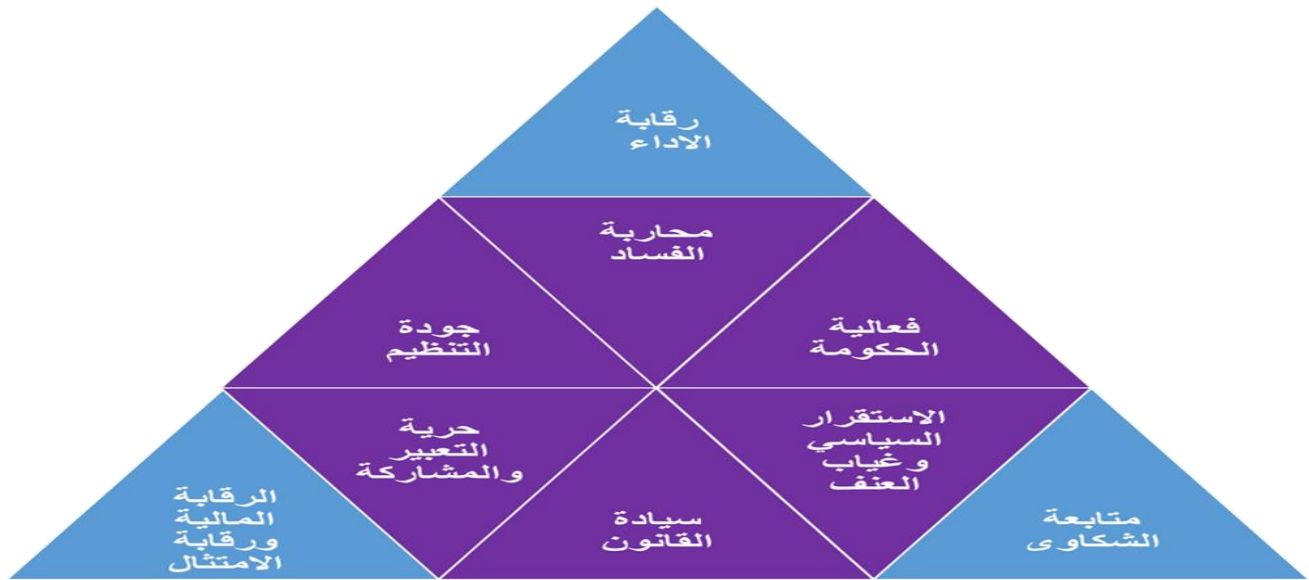
4. مساهمة ديوان الرقابة المالية والإدارية في جودة الأطر التنظيمية: تساعد مختلف أنواع الرقابة التي يمارسها الديوان (رقابة الالتزام، الرقابة المالية، رقابة الأداء) على كشف النقائص في القوانين المحاسبية والمالية للدولة كما تساعد الأجهزة الحكومية على بناء أنظمة فعالة في الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر المتعلقة بالنشاط الحكومي.

حيث ان هناك تعاون وتفاعل بين ديوان الرقابة كجهاز تدقيق خارجي وبين وحدات الرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة "وحدة التنسيق المركزية" في وزارة المالية، وذلك انسجاماً مع معايير الانتوساي "المعيار رقم (9150) مما يعزز المسائلة في القطاع العام ويزيد من فعالية الرقابة.

5. مساهمة ديوان الرقابة المالية والإدارية في سيادة القانون: يترتب على المبدأ الدستوري سيادة القانون بأنه لا يمكن للسلطات العامة بالدولة من أن تمارس سلطتها إلا وفق قوانين صادرة وفق الإجراءات الدستورية المتبعة مع الدستور، حيث أن أساس عمل الديوان هو ضمان تطبيق القوانين والتحقق من مدى انسجام ومطابقة النشاط المالي والإداري للقوانين والأنظمة واللوائح والقرارات النافذة.

88 للاطلاع على التقارير انظر الموقع الالكتروني <https://www.saacb.ps>.

6. الاستقرار السياسي وغياب العنف: تساعد مختلف أنواع الرقابة التي يمارسها الديوان (رقابة الالتزام، الرقابة المالية، رقابة الأداء) على تعزيز كفاءة الحكومة والنهوض بإدارة نظيفة خالية من أية تجاوزات إدارية أو مالية وهذا يخلق نوعاً من الرضا لدى المواطن، مما يخلق نوعاً من الاستقرار السياسي وغياب العنف.



رسم توضيحي لمساهمة ديوان الرقابة المالية في تعزيز الحوكمة وفقاً لمعايير ومؤشرات الحوكمة

ثانياً: الرقابة على الأداء كمدخل نحو الحوكمة الحديثة:

تُعَدّ الرقابة على الأداء أحد المراكز الأساسية للحوكمة الحديثة، إذ تمثل انتقالاً نوعياً من الرقابة التقليدية التي تركز على مشروعية الإنفاق وصحة الإجراءات، إلى رقابة شمولية تُعنى بتقييم كفاءة وفعالية وملاءمة استخدام الموارد العامة. ولا تقتصر هذه الرقابة على كشف المخالفات أو أوجه القصور، بل تهدف بالأساس إلى تحسين الأداء المؤسسي وتعزيز القدرة على تحقيق الأهداف التنموية والسياسات العامة بأعلى درجات الكفاءة.

وتقوم الرقابة على الأداء على مجموعة من المعايير الحديثة، أبرزها قياس النتائج والأثر، وربط المدخلات بالمرجات، وتقييم مدى تحقيق الأهداف المعلنة مقارنة بالموارد المستخدمة، ومن خلال هذا المنهج، تسهم الرقابة على الأداء في ترسيخ مبادئ الشفافية والمساءلة، إذ تُمكن صانعي القرار والجمهور من الاطلاع على مستوى الأداء الحقيقي للمؤسسات العامة، ومدى استجابتها لاحتياجات المواطنين.

كما تُعدّ الرقابة على الأداء أداة فاعلة لدعم الحوكمة الرشيدة، لما لها من دور في تعزيز ثقافة التخطيط الاستراتيجي، وتحسين جودة الخدمات العامة، والحد من الهدر وسوء الإدارة، فهي لا تكتفي بتشخيص المشكلات بل تقدم توصيات إصلاحية قائمة على التحليل الموضوعي، بما يساهم في تطوير السياسات العامة وتحقيق الاستخدام الأمثل للمال العام، ويعزز الثقة في الإدارة العامة ومؤسسات الدولة.⁸⁹

وفي هذا السياق فإن ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني قد وسّع نطاق عمله ليشمل الرقابة على الأداء، والتي تُعد من أبرز مظاهر التحول نحو الحوكمة الحديثة، حيث لم تعد الرقابة مقتصرة على مدى الالتزام بالقوانين بل امتدت إلى: كفاءة استخدام الموارد، فعالية البرامج الحكومية، تحقيق الأهداف المعلنة يلعب دوراً محورياً في مجال الرقابة على الأداء بوصفها أحد المداخل الحديثة لتعزيز الحوكمة الرشيدة، إذ لم يعد دوره مقتصرًا على الرقابة المالية التقليدية أو التحقق من سلامة الإجراءات، بل امتد ليشمل تقييم كفاءة وفعالية أداء الجهات الخاضعة لرقابته، ومدى تحقيقها للأهداف الموكلة إليها.

ويباشر الديوان هذا الدور من خلال إجراء رقابة أداء تقوم على فحص استخدام الموارد العامة في ضوء معايير الاقتصاد والكفاءة والفعالية، وتقييم مدى انسجام السياسات والبرامج الحكومية مع الخطط الوطنية والأهداف

⁸⁹ عبد الله، حسين محمد، الرقابة على الأداء ودورها في تحسين كفاءة الأداء الحكومي، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2014، ص 22-25.

التنموية، كما يركز الديوان على تحليل النتائج والأثر الفعلي للإنفاق العام، وليس الاكتفاء بمشروعياته الشكلية الأمر الذي يعكس توجهًا واضحًا نحو تبني مفاهيم الحوكمة الحديثة القائمة على قياس الأداء وربط المسؤولية بالنتائج.

ويسهم الديوان من خلال تقاريره الرقابية، في تعزيز الشفافية والمساءلة عبر تسليط الضوء على أوجه القصور في الأداء المؤسسي، والكشف عن مواطن الهدر وضعف التخطيط أو سوء الإدارة، إلى جانب تقديم توصيات إصلاحية عملية تهدف إلى تحسين الأداء ورفع كفاءة الخدمات العامة، كما تشكل هذه التقارير أداة داعمة لصانعي القرار في تصويب السياسات العامة وتعزيز الإدارة الرشيدة.

وعليه، فإن ممارسة الديوان الفلسطيني للرقابة على الأداء تمثل ركيزة أساسية في بناء منظومة حوكمة حديثة تقوم على الاستخدام الأمثل للمال العام، وتعزيز المساءلة الإدارية، وتحسين جودة الأداء المؤسسي، بما ينسجم مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة ويعزز ثقة المواطنين بالمؤسسات العامة.

ثالثاً: الإسهام في ترسيخ المساءلة العامة:

تُعَدّ المساءلة العامة إحدى الركائز الأساسية للحوكمة الرشيدة، إذ تمثل الإطار الذي تُخضع من خلاله السلطات العامة وأجهزتها المختلفة لعمليات الرقابة والتقييم، بما يضمن التزامها بالقانون وحسن إدارة الموارد العامة وتحقيق الأهداف بكفاءة وشفافية⁹⁰.

وفي هذا السياق، يشير برنامج الأمم المتحدة الإنمائي (UNDP) إلى أن المساءلة تعني خضوع المسؤولين العموميين للمساءلة عن قراراتهم وأفعالهم أمام الجهات المختصة والجمهور، بما يعزز الشفافية ويحد من إساءة استخدام السلطة⁹¹.

⁹⁰ انظر حول الموضوع : د. عبد الله القماطي، ماهية مساءلة الإدارة العامة، المجلة الرقابية كانون اول، 2016، عدد 69.
⁹¹ برنامج الأمم المتحدة الإنمائي (UNDP)، الحوكمة من أجل التنمية البشرية (Governance for Human Development)، تقرير 1997، ص 9 والمنشور على الرابط <https://digitallibrary.un.org/record/492551?ln=ar&v=pdf>

كما يؤكد البنك الدولي (World Bank) أن المساءلة تمثل عنصرًا أساسيًا في الحوكمة، حيث ترتبط بقدرة المؤسسات العامة على تبرير قراراتها وتحمل نتائجها، في إطار من الشفافية وسيادة القانون، ولا تقتصر المساءلة على بعدها القانوني، بل تمتد لتشمل أبعادًا إدارية ومالية وأخلاقية⁹²، وهو ما أشارت إليه منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) التي اعتبرت أن المساءلة في القطاع العام تقوم على وضوح المسؤوليات، وإمكانية التتبع، وربط الأداء بالنتائج، بما يعزز خضوع الإدارة العامة للمساءلة أمام السلطات المختصة والمجتمع على حد سواء⁹³.

وفي هذا السياق، يبرز الدور المحوري للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في ترسيخ ثقافة المساءلة العامة، من خلال إسهامها في إرساء منظومة رقابية متكاملة لا تقتصر على كشف المخالفات، وإنما تمتد إلى دعم آليات المساءلة المؤسسية وتعزيز فعاليتها، فهذه الأجهزة تمارس دورًا مزدوجًا يتمثل في الرقابة اللاحقة على الأداء الحكومي، وفي الوقت ذاته دعم البنية المؤسسية للمساءلة عبر تطوير أدوات التدقيق وتعزيز الشفافية، وتحديد المسؤوليات الإدارية والمالية بشكل واضح⁹⁴.

وفي الحالة الفلسطينية، يؤدي ديوان الرقابة المالية والإدارية دورًا جوهريًا في تعزيز المساءلة العامة، من خلال ما يصدره من تقارير رقابية دورية تتضمن نتائج أعمال الفحص والتدقيق، وتحديد أوجه القصور والانحراف عن القوانين والأنظمة النافذة، فضلًا عن تحديد المسؤوليات ذات الصلة، وتسهم هذه التقارير في تمكين الجهات المختصة من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، سواء على المستوى الإداري أو القانوني كما توفر أداة مهمة بيد السلطة التشريعية لممارسة دورها الرقابي على أداء السلطة التنفيذية.

⁹² البنك الدولي (World Bank)، *Governance and Development*، واشنطن، 1992، ص 3-4.

⁹³ OECD, *Public Governance Reviews*, 2019.

⁹⁴ المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI)، *إعلان ليمبا (ISSAI 1)*، 1977.

كما تؤدي تقارير الديوان دورًا مهمًا في تعزيز الشفافية وإتاحة المعلومات، بما يمكن الرأي العام من الاطلاع على كيفية إدارة الموارد العامة، وهو ما يعزز من الرقابة المجتمعية ويدعم مبدأ المساءلة الديمقراطية، ويُعد هذا البعد من المساءلة من أهم متطلبات الحوكمة الحديثة، حيث لم تعد المساءلة مقتصرة على العلاقات داخل مؤسسات الدولة، بل أصبحت تشمل أيضًا مساءلة الإدارة العامة أمام المواطنين.

ولا يقتصر دور الديوان في ترسيخ المساءلة العامة على بعدها اللاحق، بل يمتد ليشمل البعد الوقائي، من خلال ما يقدمه من ملاحظات وتوصيات تهدف إلى تطوير النظم الإدارية والمالية، ومعالجة أوجه القصور وسد الثغرات التي قد تقضي إلى سوء الإدارة أو الفساد، ويعكس هذا الدور التحول الحديث في وظيفة الأجهزة العليا للرقابة من نموذج رقابي تقليدي قائم على اكتشاف الأخطاء، إلى نموذج أكثر تطورًا يركز على منعها قبل وقوعها وتعزيز كفاءة الأداء المؤسسي.

ويتسق هذا التوجه مع المعايير الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI)، ولا سيما ما ورد في إعلان لима وإعلان مكسيكو⁹⁵، والتي أكدت على أن الأجهزة العليا للرقابة تُعدّ عنصرًا أساسيًا في منظومة المساءلة والشفافية، من خلال دعمها للحكم الرشيد وتعزيزها لمبدأ خضوع الإدارة العامة للمساءلة، دون أن تمتد صلاحياتها إلى ممارسة أدوار تنفيذية أو وصائية.

وعليه، فإن إسهام ديوان الرقابة المالية والإدارية في ترسيخ المساءلة العامة يُمثل تجسيدًا عمليًا لمبادئ الحوكمة الحديثة، حيث يسهم في الانتقال بالدور الرقابي من مجرد رصد المخالفات إلى بناء منظومة مساءلة مؤسسية متكاملة، تقوم على الوضوح في تحديد المسؤوليات، وربط الأداء بالنتائج، وتعزيز الشفافية، بما يؤدي في المحصلة إلى رفع كفاءة الإدارة العامة وتعزيز الثقة بها.

⁹⁵ إعلان مكسيكو 10 ISSAI، صادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة "الانتوساي".

رابعاً: الربط الإلكتروني بين الديوان ووحدات الرقابة الداخلية كأداة لتعزيز الحوكمة المؤسسية

يعد الربط الإلكتروني بين ديوان الرقابة المالية والإدارية ووحدات الرقابة الداخلية في الجهات العامة أحد أهم الأدوات الحديثة لتعزيز الحوكمة المؤسسية، إذ يوفر قناة اتصال مباشرة وفعالة تمكن من متابعة الأداء وتبادل المعلومات الرقابية بسرعة ودقة، بما يضمن رصد المخاطر وتقييم النتائج بشكل مستمر، ويتيح هذا الربط الرقمي توحيد البيانات وتقليل التأخير في الحصول على المعلومات، وبالتالي تعزيز قدرة الديوان على اتخاذ القرارات الرقابية المبنية على أسس علمية وتحليل موضوعي، بدل الاعتماد على الإجراءات الورقية التقليدية التي غالباً ما تتسم بالبطء وعدم الكفاءة⁹⁶.

كما يسهم الربط الإلكتروني في تعزيز مبدأ الشفافية ومساءلة الإدارة العامة، إذ يُمكن الديوان من متابعة مدى التزام الجهات الخاضعة للرقابة بتنفيذ القوانين واللوائح، ومتابعة تنفيذ التوصيات الرقابية بشكل مستمر، مما يحد من احتمالات التلاعب أو التهرب من المسؤولية، ويعتبر هذا النظام الرقمي أيضاً وسيلة مهمة لتطوير أداء وحدات الرقابة الداخلية، من خلال تيسير عملية الإبلاغ عن المخالفات، وتوفير منصة تفاعلية لتقديم البيانات والتقارير بشكل دوري ومنظم، بما يعزز التنسيق المؤسسي ويحقق التكامل بين الرقابة الداخلية والخارجية. ويتوافق هذا التوجه مع المعايير الدولية للحوكمة والرقابة، حيث أكدت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI) على ضرورة استخدام التقنيات الحديثة لتعزيز تبادل المعلومات بين الأجهزة الرقابية، وتسهيل عمليات التدقيق والمتابعة على أساس المخاطر، بما يسهم في تحقيق الحوكمة الفعالة والكفاءة المؤسسية⁹⁷.

⁹⁶ احمد محمد عبد الله، الحوكمة في القطاع العام وأثرها على الأداء المؤسسي، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2018، ص 112.
⁹⁷ يتوافق هذا التوجه مع المعايير الدولية للحوكمة والرقابة، حيث أكدت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI) ضمن المعيار (ISSAI 100) المبادئ الأساسية للرقابة في القطاع العام والمعيار (ISSAI 300) مبادئ تدقيق الاداء والمعيار ISSAI 400 مبادئ تدقيق الامتثال والتي اكدت على أهمية توظيف نظم المعلومات وتعزيز تبادل البيانات، واعتماد التدقيق المبني على المخاطر، بما يسهم في رفع كفاءة الأداء المؤسسي وتعزيز الحوكمة الرشيدة.

وفي هذا السياق، اتخذ ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني عدداً من الخطوات العملية لتعزيز الحوكمة المؤسسية من خلال الرقابة الرقمية وتطوير قدرات وحدات الرقابة الداخلية، من أبرزها:

1. تطوير نظام إلكتروني للتواصل مع وحدات الرقابة الداخلية: عمل الديوان على تطوير نظام إلكتروني يربطه بوحدة الرقابة الداخلية في الوزارات والمؤسسات العامة، بهدف تعزيز تبادل المعلومات والبيانات والتقارير، بما يسهم في تحسين عمليات المتابعة والتحليل المشترك، وتقليل الاعتماد على وسائل الاتصال التقليدية، ويُعدّ هذا الربط نقلة نوعية في العمل الرقابي، إذ يتيح الكشف المبكر عن المخاطر، وتبادل الملاحظات الرقابية بشكل فوري، كما يعزز التكامل بين الرقابة الداخلية والخارجية، ويحدّ من الازدواجية في العمل الرقابي، حيث يُسهم الربط الإلكتروني في تعزيز الحوكمة المؤسسية من خلال:

- تقليل الفجوات المعلوماتية بين الرقابة الداخلية والخارجية، بما يدعم رصد المخاطر بصورة استباقية.
- تسريع عمليات المتابعة وتنفيذ التوصيات الرقابية.
- تعزيز التعاون المؤسسي بين الديوان والجهات الخاضعة للرقابة، بما يرفع مستوى الشفافية والمساءلة داخل الإدارة العامة.
- تسهيل عملية تبادل المعلومات والبيانات والتقارير والخطط⁹⁸.

⁹⁸ الديوان بدعم من برنامج الأمم المتحدة الإنمائي والشركاء، طوّر برنامجاً إلكترونياً لربط وحدات الرقابة الداخلية في الوزارات والمؤسسات العامة مع ديوان الرقابة، لتعزيز التواصل وتبادل البيانات والمعلومات والتقارير التي تخدم عمل الجهتين، باعتبار العلاقة بين ديوان الرقابة ووحدات الرقابة الداخلية في المؤسسات علاقة تكاملية وذلك عملاً بارشادات التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الداخليين في القطاع العام الصادرة عن الانتوساي.

2. تدريب وتطوير قدرات وحدات الرقابة الداخلية:

عمل الديوان على تنظيم برامج تدريبية متخصصة لموظفي وحدات الرقابة الداخلية في الوزارات والمؤسسات العامة، شملت مجالات تدقيق الأداء، والرقابة المالية، وتدقيق تكنولوجيا المعلومات، وهدفت هذه البرامج إلى بناء قدرات هذه الوحدات وتعزيز كفاءتها في أداء مهامها، بما يواكب متطلبات الحوكمة الحديثة، وقد تم تنفيذ بعض هذه البرامج بدعم من مؤسسات وبرامج دولية تُعنى بتعزيز الشفافية والمساءلة في القطاع العام⁹⁹.

وتعكس هذه المبادرات توجه الديوان نحو تبني الرقابة الرقمية وتعزيز التكامل المؤسسي، بما يسهم في ترسيخ مفاهيم الحوكمة الحديثة في فلسطين، وإعادة تعريف العلاقة بين الأجهزة الرقابية العليا ووحدات الرقابة الداخلية، في إطار يدعم الإصلاح الإداري ويعزز مبادئ الشفافية والمساءلة.

خامساً: اعتماد الديوان أسلوب التخطيط الرقابي المبني على المخاطر

يعتبر التخطيط الرقابي المبني على المخاطر من أبرز الأساليب الحديثة في الرقابة المؤسسية، إذ يتيح للأجهزة العليا للرقابة تركيز مواردها وجهودها على المجالات والأنشطة الأكثر عرضة للخطأ أو الفساد أو سوء الإدارة. ويعتمد هذا الأسلوب على تحليل منهجي للمخاطر المحتملة في كل جهة أو نشاط يخضع للرقابة، بما يمكن الديوان من تحديد أولويات الرقابة، وتوزيع الموارد البشرية والمالية بكفاءة، وضمان تحقيق أعلى أثر رقابي ممكن¹⁰⁰.

وقد اعتمد ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني هذا النهج كجزء من استراتيجيته لتعزيز الحوكمة، من خلال تطوير خطة رقابية سنوية مبنية على تقييم المخاطر لكل وزارة أو جهة عامة، ويشمل ذلك تقييم مستوى الالتزام بالقوانين واللوائح، مراجعة نظم الرقابة الداخلية، تحديد نقاط الضعف المحتملة في الأداء المالي والإداري، ومراقبة تنفيذ السياسات العامة.

ويمثل هذا النهج تحولاً نوعياً في دور الديوان، حيث لم يعد الهدف هو مجرد الكشف عن المخالفات بعد وقوعها بل الانتقال إلى الرقابة الاستباقية، والتي تُسهم في منع المخاطر قبل حدوثها، وتعزز المساءلة والشفافية، وترسخ الحوكمة المؤسسية على أسس علمية، كما أن هذا الأسلوب يتماشى مع المعايير الدولية للحوكمة والرقابة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI)، والتي تشدد على أهمية التخطيط الرقابي القائم على المخاطر كأداة لتعظيم الأثر الرقابي وتحسين إدارة المال العام.

سادساً: متابعة تنفيذ التوصيات الرقابية

تُعد متابعة تنفيذ التوصيات الرقابية من أبرز الآليات التي يطبقها ديوان الرقابة المالية والإدارية لتعزيز الحوكمة المؤسسية وضمان تحقيق أثر الرقابة الفعلي، وتحويل نتائج الفحص والتدقيق إلى إصلاحات ملموسة في الأداء الإداري والمالي للجهات العامة¹⁰¹. فالتوصيات الرقابية، مهما بلغت دقتها وموضوعيتها تبقى عديمة الجدوى إذا لم يتم التحقق من تنفيذها ومراجعتها بشكل دوري، ومن هنا جاءت أهمية وجود آلية متابعة منهجية وفعّالة ترتبط مباشرة بمبادئ الحوكمة مثل الشفافية والمساءلة¹⁰¹.

ويقوم الديوان في هذا الإطار على رصد مدى التزام الجهات العامة بتنفيذ التوصيات الرقابية، وتصنيف النتائج حسب درجة التنفيذ والجدية في التعامل مع الملاحظات، كما يستخدم الديوان أساليب مختلفة في المتابعة، تشمل إرسال تقارير دورية للجهات المعنية، وإجراء مراجعات ميدانية للتأكد من تطبيق التوصيات وتنظيم اجتماعات تنسيقية مع وحدات الرقابة الداخلية لضمان الانسجام في الجهود الرقابية.

¹⁰¹ انظر حول الموضوع : ماهر منصور، إنفاذ توصيات وملاحظات الأجهزة العليا للرقابة من واقع تجربة ديوان الرقابة المالية والإدارية بدولة فلسطين، المجلة الرقابية، عدد 64، كانون أول 2013، ص8.

وتسهم هذه المتابعة المستمرة في ترسيخ مبدأ المساءلة المؤسسية وتعزيز الحوكمة، إذ يمكن للمواطنين والسلطة التشريعية والجهات المعنية الاطلاع على مدى التزام الإدارة العامة بتوصيات الرقابة، ما يعزز الشفافية ويحد من احتمالات التهرب أو التراخي في تطبيق القوانين والسياسات، كما أن الربط بين التوصيات الرقابية وخطط التطوير المؤسسي يحقق تكاملاً بين الرقابة والأداء المؤسسي، ويخفض المخاطر المالية والإدارية، بما يتوافق مع المعايير الدولية للحوكمة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI).

المطلب الثالث

حالات تطبيقية حول إسهام ديوان الرقابة المالية والإدارية

بتعزيز الحوكمة من خلال تقاريره الرقابية

لم تعد وظيفة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة مقتصرة على رصد المخالفات أو التحقق من سلامة الالتزام بالنصوص القانونية، بل غدت تمارس دوراً ممتداً يتجاوز دائرة الكشف والمساءلة إلى دائرة التأثير في السياسات العامة وصناعة التشريع، وفي هذا الإطار، يشكل ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني أحد الفاعلين الرئيسيين في البيئة المؤسسية الفلسطينية، إذ تسهم تقاريره الرقابية في إعادة توجيه مسار الإصلاح الإداري والمالي من خلال ما تتضمنه من تحليل منهجي لمواطن الخلل البنوي والتشريعي.

فالتقرير الرقابي في جوهره، لا يمثل مجرد وثيقة تقييم أو سرد لملاحظات ومخالفات، وإنما أداة معرفية تستند إليها الجهات التشريعية والتنفيذية في مراجعة الإطار الناظم للعمل العام، وعندما يكشف التقرير عن ثغرات تنظيمية، أو تعارض تشريعي، أو قصور في توزيع الصلاحيات والضبط المؤسسي، فإنه يضع الأساس الموضوعي لمراجعة السياسات القائمة، وصولاً إلى تبني تعديلات تشريعية أو إصدار أنظمة جديدة تعالج الاختلالات المكتشفة، وهنا تتجسد الرقابة بوصفها شريكاً في الإصلاح المؤسسي، لا مجرد جهة مساءلة لاحقة.

وانسجامًا مع الفلسفة الحديثة التي أرستها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة، والتي تؤكد أهمية دور الأجهزة الرقابية في تعزيز الحوكمة الرشيدة ودعم عملية صنع القرار المبني على الأدلة، فإن التقارير الرقابية المتخصصة - لا سيما تلك التي تتناول قضايا ذات بعد تنظيمي وتشريعي - قد تتحول إلى مدخل فعلي لإعادة صياغة الأطر القانونية وتعزيز الاتساق المؤسسي.

ومن هذا المنطلق، تأتي دراسة تقرير الاستقلال المالي والإداري في المؤسسات العامة الفلسطينية وواقع الشركات غير الربحية بوصفهما نموذجين تطبيقيين يُبرزان الكيفية التي أسهمت بها الملاحظات والتوصيات الرقابية في تعزيز الحوكمة وتحريك عجلة الإصلاح المؤسسي، سواء من خلال إصدار تشريعات جديدة أو تعديل منظومات قانونية قائمة، بما يعكس الدور التحويلي للديوان في تطوير البنية التشريعية وتعزيز مبادئ الحوكمة.

أولاً: تقرير الاستقلال المالي والإداري في المؤسسات والمؤسسات العامة الفلسطينية

عملت السلطة الوطنية الفلسطينية، منذ تولّيها مهامها في الأراضي الفلسطينية عام 1994، على إعادة بناء وتنظيم مؤسسات الإدارة العامة، بما يمكّنها من إرساء دعائم الدولة الفلسطينية على أسس مهنية وقانونية سليمة. وفي هذا السياق، أنشئت العديد من الوزارات والدوائر الحكومية، إلى جانب مؤسسات دستورية ومؤسسات عامة وأخرى تقدم خدمات عامة، وتشكل هذه الجهات مجتمعة مكونات القطاع العام الفلسطيني، وقد تنوعت التسميات القانونية والتنظيمية لهذه الكيانات بين: سلطة، وهيئة، ومجلس، وديوان، ولجنة، ودار، وصندوق، وغيرها، تبعًا لطبيعة اختصاصاتها ومجالات عملها.

إلا أن التوسع في إنشاء المؤسسات العامة والمستقلة ماليًا وإداريًا أثار جملة من التساؤلات الجوهرية المتعلقة بحوكمتها وبطبيعة موقعها ضمن البنية الدستورية والإدارية للدولة، لا سيما من حيث: جهة الإنشاء وأدواته القانونية، وحدود الاستقلال المالي والإداري، وعلاقة التبعية والإشراف، وآليات إصدار الأنظمة والتعليمات ونظم الموازنة والتمويل والرواتب، وطرق رفع التقارير، وأدوات المساءلة والرقابة، ومدى اتساق ذلك مع أحكام القانون الأساسي ومتطلبات الكفاءة وترشيد الإنفاق العام.

وفي ضوء هذه الإشكاليات، وبما ينسجم مع التوجهات الإصلاحية للحكومة، أعد ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني عام 2016 تقريرًا رقابيًا تناول استعراض الواقع القانوني للمؤسسات الدستورية والمؤسسات العامة والمؤسسات المستقلة ماليًا التي يشملها الجهاز التنفيذي، والتي أنشئت منذ عام 1994. وقد خلص التقرير إلى مجموعة من الملاحظات البنوية والتوصيات الجوهرية، من أبرزها:¹⁰²

1. ضرورة الالتزام بأحكام القانون الأساسي الفلسطيني والقوانين والأنظمة ذات العلاقة عند إنشاء المؤسسات

العامة أو المستقلة ماليًا وإداريًا، ضمن حدود الولاية القانونية للحكومة.

2. قيام مجلس الوزراء بإجراء مراجعة شاملة وفعّالة للإطار القانوني المنظم لكافة المؤسسات، بهدف رسم

إطار قانوني وتنظيمي ومالي واضح ومتكامل لها.

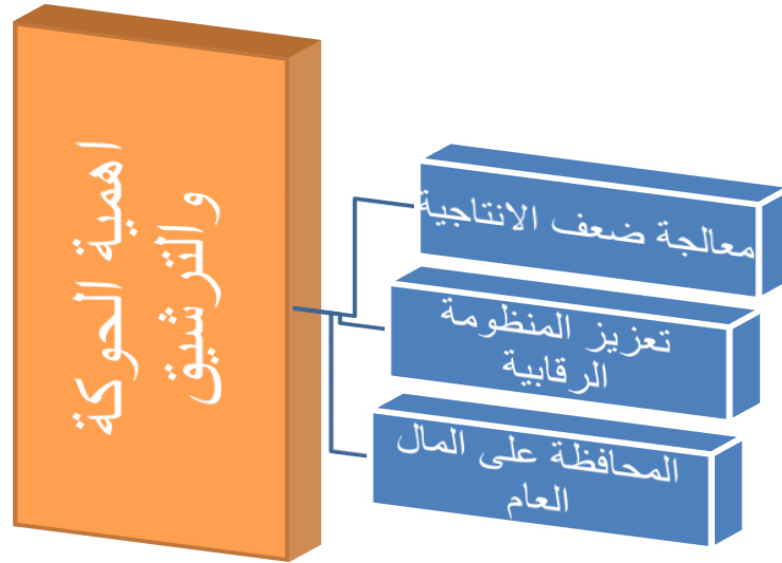
3. العمل على تطبيق أنظمة مالية وإدارية موحدة في المؤسسات المستقلة ماليًا وإداريًا، بما يعزز الانضباط

المالي وتكافؤ المعايير.

¹⁰² تقرير ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني حول الاستقلال المالي والإداري في المؤسسات العامة الفلسطينية، اب/2016، منشور على الرابط الإلكتروني <https://www.saacb.ps/BruRpts/RPTSAACB-01-2016.pdf>

4. تدعيم وتفعيل مفاهيم الحوكمة الرشيدة ومبادئ الإدارة الرشيدة في مختلف المؤسسات.
5. التحقق من الحاجة الفعلية وجدوى إنشاء أي مؤسسة مستقبلاً، ودراسة إنتاجيتها المتوقعة وأثرها على الموازنة العامة.

وقد شكّل هذا التقرير نقطة تحوّل في إعادة تقييم بنية القطاع العام، إذ دفع السلطة التنفيذية إلى تبني توجه عملي نحو ترشيح الجهاز الحكومي وحوكمته وضبط النفقات العامة دون المساس بالخدمات المقدمة للمواطنين، فصدرت توجيهات عن مجلس الوزراء الفلسطيني بضرورة إعادة هيكلة عدد من المؤسسات العامة، ومعالجة الازدواجية والتكرار في الاختصاصات، وتوحيد المرجعيات، واستثمار الموارد المتاحة بكفاءة أعلى.



وتنفيذاً لذلك، صدر بتاريخ 2020/6/15 قرار عن مجلس الوزراء بتشكيل لجنة لحوكمة المؤسسات والهيئات الحكومية غير الوزارية، أوكلت إليها مهمة دراسة واقع هذه الجهات واقتراح إلغاء بعضها أو دمج بعضها الآخر أو إلحاقه الجهة المشرفة عليه، بما يحقق الاتساق المؤسسي ويحد من التضخم التنظيمي.



وقد توج هذه المسار الإصلاحية بصدر قرار بقانون رقم (10) لسنة 2021 بشأن حوكمة عدد من هيئات ومؤسسات سلطات الدولة¹⁰³، والذي تضمن إلغاء بعض المؤسسات العامة ودمج أو إلحاق مؤسسات أخرى بالجهات المختصة، في خطوة تعكس الأثر التشريعي المباشر للتقرير الرقابي، وترسخ الدور التحويلي للديوان في التأثير على السياسات العامة وصياغة الأطر القانونية النازمة للقطاع العام.

¹⁰³ قرار بقانون رقم (10) لسنة 2021 بشأن حوكمة عدد من هيئات ومؤسسات سلطات الدولة، منشور في الوقائع الفلسطينية، عدد 178، تاريخ 2021/4/26، ص5.

قرار بقانون رقم (10) لسنة 2021م بشأن حوكمة عدد من هيئات ومؤسسات وسلطات الدولة

رئيس دولة فلسطين
رئيس اللجنة التنفيذية لمنظمة التحرير الفلسطينية
استناداً للنظام الأساس لمنظمة التحرير الفلسطينية،
وللقانون الأساسي المعدل لسنة 2003م وتعديلاته،
وبناءً على تنسيب مجلس الوزراء بتاريخ 2020/12/28م،
وعلى الصلاحيات المخولة لنا،
وتحقيقاً للمصلحة العامة،
أصدرنا القرار بقانون الآتي:

مادة (1)

- تلغى الشخصية القانونية والذمة المالية المستقلة لكل من المؤسسات الواردة أدناه، واعتبار كل منها جزءاً لا يتجزأ من وزارات الدولة ومؤسساتها، على النحو الآتي:
1. مجمع فلسطين الطبي جزء لا يتجزأ من وزارة الصحة.
 2. مركز الطب العنلي جزء لا يتجزأ من وزارة العدل.
 3. سلطة الموانئ البحرية وسلطة الطيران المدني جزء لا يتجزأ من وزارة النقل والمواصلات.
 4. مجلس مهنة تدقيق الحسابات جزء لا يتجزأ من وزارة المالية.
 5. لجان العواصم الثقافية جزء لا يتجزأ من وزارة الثقافة.
 6. صندوق الإنجاز والتميز لدعم التعليم جزء لا يتجزأ من وزارة التربية والتعليم.
 7. المجلس الوطني للطفل جزء لا يتجزأ من وزارة التنمية الاجتماعية.
 8. اللجنة الوطنية الفلسطينية للقانون الدولي الإنساني جزء لا يتجزأ من وزارة العدل.

مادة (2)

- على الرغم مما ورد في أي تشريع آخر، يلغى كل من:
1. هيئة تنظيم العمل الإشعاعي والنووي، وتلحق مهامها واختصاصاتها وموظفيها بسلطة جودة البيئة.
 2. المجلس الأعلى للمرور، وتلحق مهامه واختصاصاته وموظفيه بوزارة النقل والمواصلات.
 3. الهيئة الوطنية لمكافحة الفقر، وتلحق مهامها واختصاصاتها وموظفيها بوزارة التنمية الاجتماعية.

مادة (3)

1. يتم دمج هيئة المدن الصناعية والمناطق الصناعية الحرة مع هيئة تشجيع الاستثمار، لتصبحا مؤسسة واحدة تسمى "هيئة تشجيع الاستثمار والمناطق الصناعية".
2. يشرف على إدارة الهيئة مجلس إدارة الهيئة، يتكون من ممثلين عن الحكومة والقطاع الخاص والمجتمع المدني، ويشرف على إدارة هيئة تشجيع الاستثمار، مجلس إدارة الهيئة، يتكون من ممثلين عن الحكومة والقطاع الخاص والمجتمع المدني.

ثانياً: تقرير واقع الشركات غير الربحية في دولة فلسطين

قام ديوان الرقابة المالية والإدارية بإجراء أعمال رقابة وتدقيق على قطاع الشركات غير الربحية¹⁰⁴، باعتبارها أحد أنماط شركات القطاع الخاص، وذلك من زاوية الإطار التشريعي والتنظيمي الناظم لعمل هذا القطاع، كما شمل التدقيق فحص إجراءات وزارة الاقتصاد الوطني بصفتها الجهة المختصة، فيما يتعلق بتنظيم ومتابعة أداء الشركات غير الربحية، وقد صدر التقرير الرقابي في شهر حزيران/يونيو 2018، وتم نشره أصولاً على الموقع الإلكتروني للديوان.

وقد خصّص التقرير جزءاً مهماً منه لدراسة الجوانب المرتبطة بحوكمة الشركات غير الربحية، حيث خلص إلى جملة من الملاحظات الجوهرية، أبرزها ما يلي:

أولاً: إن التنظيم الهيكلي للشركات غير الربحية، كما ورد في التشريع الناظم لها آنذاك، أدى إلى حرمان هذه الشركات من مرجعيات الحوكمة المعمول بها في مؤسسات العمل الأهلي الأخرى، والمتمثلة بالهيئة العامة ومجلس الإدارة، الأمر الذي ترتب عليه فقدان تلك المرجعيات وما ينبثق عنها من صلاحيات رقابية وإشرافية.

ثانياً: في ظل غياب نص قانوني صريح في نظام الشركات غير الربحية يمنع وجود صلة قرابة، بمستوياتها المختلفة، بين أعضاء مجلس إدارة الشركة، بلغت نسبة الشركات غير الربحية ذات الطابع العائلي ما يقارب (14%) من إجمالي الشركات غير الربحية المسجلة، وهو ما من شأنه أن يُفضي إلى انحراف العمل الأهلي عن غاياته العامة، وتحوله من نشاط جماعي يخدم المصلحة العامة إلى نشاط عائلي يهدف إلى تحقيق مصالح شخصية.

ثالثاً: عدم تضمّن نظام الشركات غير الربحية أحكاماً خاصة تكفل الفصل بين عضوية مجلس إدارة الشركة والمساهمة فيها من جهة، والعمل بأجر داخل الشركة من جهة أخرى، فضلاً عن غياب تعليمات صادرة عن مراقب الشركات تعالج هذا الجانب، بما يفتح المجال أمام تضارب المصالح.

رابعاً: اتسمت العديد من الشركات غير الربحية بتعدد مجالات عملها، في ظل قصور التشريع السابق عن حصر أو تحديد مجالات محددة لنشاط هذه الشركات، إلى جانب عدم وجود تناسق وتوافق بين الأنشطة الممارسة والغايات المحددة في أنظمة التأسيس، الأمر الذي حال دون تحقيق مبدأ التخصصية، وأدى إلى صعوبة متابعة وتقييم أداء هذه الشركات من قبل الجهات الرسمية المختصة.

وفي ضوء ما تقدم، أوصى التقرير الرقابي بضرورة حث الجهات ذات الاختصاص على مراجعة البيئة التشريعية الناطمة لعمل الشركات غير الربحية، من خلال تعديل القوانين والأنظمة القائمة، وإدراج نصوص قانونية من شأنها تعزيز مبادئ الحوكمة والضبط الداخلي، والحد من تضارب المصالح في إجراءات تأسيس وإدارة هذه الشركات.

وقد تُوّج هذا المسار الرقابي والتشريعي بإعداد الحكومة نظام الشركات غير الربحية رقم (20) لسنة 2022¹⁰⁵، الذي عالج أوجه القصور التي شابت التشريع السابق، والمتمثل في نظام الشركات غير الربحية رقم (3) لسنة 2010 وتعديلاته، بما أسهم في تطوير الإطار القانوني المنظم لعمل الشركات غير الربحية وتعزيز حوكمتها.

¹⁰⁵ نظام الشركات غير الربحية رقم (20) لسنة 2022م، والمنشور في الوقائع الفلسطينية عدد 194 تاريخ 2022/9/25، ص62.

نظام الشركات غير الربحية رقم (20) لسنة 2022م

مجلس الوزراء،

استناداً لأحكام القانون الأساسي المعدل لسنة 2003م وتعديلاته، لا سيما أحكام المادة (70) منه، ولأحكام القرار بقانون رقم (42) لسنة 2021م بشأن الشركات، لا سيما أحكام المادة (2/29) منه، وبعد الاطلاع على القرار بقانون رقم (39) لسنة 2022م بشأن مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب، وبناءً على تنسيب وزير الاقتصاد الوطني، وعلى ما أقره مجلس الوزراء بتاريخ 2022/08/15م، وعلى الصلاحيات المخولة لنا، وتحقيقاً للمصلحة العامة،

أصدرنا النظام الآتي:

الفصل الأول تعريف وأحكام عامة مادة (1) تعريف

1. يكون للكلمات والعبارات الواردة في هذا النظام المعاني المخصصة لها أدناه، ما لم تدل القرينة على خلاف ذلك:
القانون: القرار بقانون رقم (42) لسنة 2021م بشأن الشركات.
الوزير: وزير الاقتصاد الوطني.
المسجل: مسجل الشركات المعين من الوزير.
الشركة غير الربحية: أي شركة مسجلة وفقاً لأحكام القانون وهذا النظام، أو التشريعات ذات العلاقة، ولا تهدف إلى تحقيق الربح.
جهة الاختصاص للشركة غير الربحية: الجهة الرسمية التي يندرج النشاط الأساسي للشركة غير الربحية ضمن اختصاصها.
السلطات المختصة: كل جهاز حكومي منوط به مكافحة عمليات غسل الأموال وتمويل الإرهاب وفق اختصاصاته، والنيابة العامة ومأموري الضبط القضائي.
الوحدة: وحدة المتابعة المالية المنشأة بموجب أحكام القرار بقانون رقم (39) لسنة 2022م بشأن مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب.
المستفيد من الشركة غير الربحية: الشخص الطبيعي أو مجموعة من الأشخاص الطبيعيين الذين حصلوا على مساعدة خيرية أو إنسانية أو أنواع أخرى من المساعدة من خلال الخدمات التي تقدمها الشركة غير الربحية.
2. تسري التعاريف الواردة في القرار بقانون بشأن مكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب النافذ، حيثما وردت في هذا النظام.



62
المرجع الإلكتروني للجريدة الرسمية
ELECTRONIC REFERENCE FOR THE OFFICIAL GAZETTE
mjrlab.pna.ps

ديوان الجريدة الرسمية

ثالثاً: تقرير أداء حول "منظومة الارشفة في المؤسسات الحكومية" ¹⁰⁶

في عام 2017، نفذ ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني مهمة رقابة أداء شملت منظومة الارشفة في المؤسسات الحكومية، حيث تم الاطلاع على آليات الارشفة الورقية والأنظمة المعتمدة للارشفة الإلكترونية، وقد جاء إعداد هذا التقرير انطلاقاً من الأهمية البالغة للارشفة، خاصة في ظل التحديات المرتبطة بصعوبة الوصول إلى الوثائق والبيانات في الوقت المناسب، فضلاً عن فقدان جزء منها نتيجة اعتداءات الاحتلال الإسرائيلي على المؤسسات الوطنية.

واستندت عملية التدقيق إلى معايير المنظمة الدولية للتقييس (ISO)، وبخاصة معيار إدارة الوثائق (ISO 15489 بجزئيه)، ومعيار حفظ الوثائق (ISO 11799)، حيث شملت أعمال التدقيق (23) مؤسسة حكومية.

¹⁰⁶ للاطلاع على تقرير "منظومة الارشفة في المؤسسات الحكومية"، انظر الموقع الالكتروني
<http://www.saacb.ps/BruRpts/archiving2018Report.pdf>

وتمحوّر السؤال الرئيس للتقرير حول مدى التزام المؤسسات الحكومية بأداء دورها في أرشفة الوثائق والمستندات بما يحقق الأهداف المرجوة من عملية الأرشفة.

وأظهرت نتائج التقرير جملة من التحديات الجوهرية، أبرزها غياب تشريع وطني ينظم عملية الأرشفة الحكومية وعدم التزام المؤسسات بآليات منظمة ومتكاملة لإدارة الوثائق، وفيما يتعلق بالأرشفة الورقية، تبين أن بعض المؤسسات لا تحتفظ بكامل وثائقها، وأن نحو (74%) من المؤسسات لا تعتمد أساساً واضحة في ترتيب الوثائق وترميزها وتصنيفها، كما كشفت النتائج عن ضعف تأهيل الكوادر البشرية المكلفة بإدارة الأرشيف، وعدم توفر بيئة مناسبة ومواصفات قياسية لحفظ الوثائق، إضافة إلى ذلك أظهرت النتائج أن (91%) من المؤسسات لا تستخدم وسائل حفظ ملائمة لحماية الوثائق الدائمة من التلف، وأن (87%) منها لا تتبع إجراءات منهجية لإتلاف الوثائق بعد أرشفتها إلكترونياً.

وفي ضوء هذه النتائج، خلص الفريق الرقابي إلى مجموعة من الاستنتاجات الرئيسة التي تعكس تقييمهم المهني، حيث تبين أن ضعف تنظيم وحفظ الوثائق، سواء ورقياً أو إلكترونياً، أدى إلى صعوبة الوصول إلى المعلومات اللازمة لمتخذي القرار والباحثين والمواطنين، كما أشار التقرير إلى ارتفاع احتمالية فقدان الوثائق أو تلفها أو التلاعب بها، وما لذلك من آثار سلبية على عملية صنع القرار، كذلك فإن غياب الإدارة المنهجية للأرشيف قد يؤدي إلى ضياع الحقوق المالية والإدارية للأفراد والمؤسسات، ومن جهة أخرى لوحظ ضعف استغلال الموارد البشرية والمالية، سواء نتيجة عدم قيام بعض موظفي الأرشيف بمهامهم بالشكل المطلوب، أو بسبب عدم الاستفادة من أنظمة الأرشفة الإلكترونية المتوفرة في بعض المؤسسات.

وبناءً على ما سبق، أوصى الديوان بجملة من الإجراءات الكفيلة بتعزيز كفاءة منظومة الأرشفة وحوكمتها، من أبرزها: ضرورة تبني تشريع وطني ينظم عملية الأرشفة في المؤسسات الحكومية، واعتماد آليات وإجراءات معيارية لتصنيف وترميز وحفظ الوثائق ورقياً وإلكترونياً وفقاً لأفضل الممارسات الدولية، كما أكد التقرير على أهمية تفعيل دوائر الأرشفة وتأهيل الكوادر المختصة، وتوفير مستلزمات الحفظ المناسبة، إلى جانب ضمان تهيئة بيئة ملائمة لحفظ الوثائق وفق الإمكانيات المتاحة. كذلك شدد على ضرورة التوسع في الأرشفة الإلكترونية باستخدام أنظمة متخصصة، مع ضمان حماية البيانات والوثائق.

وفي ختام التقرير، قام الديوان برفع نتائجه وتوصياته إلى مجلس الوزراء الفلسطيني، الذي أبدى اهتماماً واضحاً بمضامين التقرير، حيث تم التعميم على الوزارات والمؤسسات الحكومية بضرورة تفعيل دور وحدات الأرشفة وتعزيز الاهتمام بكل من الأرشفة الورقية والإلكترونية بما يسهم في تحسين جودة الإدارة الحكومية وحفظ الذاكرة المؤسسية.

05-04-18 16:08 FROM

18-04

T-115 P0001/0001 F-533 P.007

STATE OF PALESTINE
COUNCIL OF MINISTERS
CABINET SECRETARIAT



دائرة الأمانة العامة
مجلس الوزراء
الأمانة العامة

2018 نيسان

الإشارة (ر.ع.م.د. 12018/1018)

معالي رؤساء الدوائر الحكومية حفظهم الله

الموضوع: منظومة الأرشفة في مؤسسات الدولة

تحية طيبة وبعد،

تهديكم الأمانة العامة لمجلس الوزراء أطيب تحياتها وبثاء على مداولات مجلس الوزراء في جلسته الأسبوعية رقم (17/198) بتاريخ 2018/4/3م، وبالإسناد الذي تقرير ديوان الرقابة المالية والإدارية بالخصوص، فقد قرر تكليف معاليكم بإتخاذ الإجراءات المناسبة وفقاً للإمكانيات المتاحة بما يلي:

1. تفعيل دوائر الأرشفة، وتأهيل الكادر الوظيفي المكلف بإدارة الملفات والمستندات.
2. توفير المكان المناسب وظروف الملائمة في الأرشيف، واستخدام ملفات خاصة لحفظ الوثائق من التلف وفقاً للمعايير العالمية.
3. اعتماد آلية منظمة وأدلة إجراءات وحفظ لعملية الأرشفة، لضمان حفظ وثائقها وتسجيلها وترميزها رقمياً وإلكترونياً وفقاً للأصول والمعايير العالمية.
4. أرشفة الوثائق إلكترونياً من خلال استخدام برامج خاصة بذلك، وضمان حماية البيانات والوثائق، وبسيط عملية استغلالها والوصول إليها.
5. إتلاف الوثائق والمستندات بعد أرشفتها إلكترونياً، وإنهاء فترة استخدامها وفقاً للأصول والمعايير العالمية والممارسات الفضلى، وبما يتوافق والتشريعات السارية.

أرجو التكرم بإتخاذ الإجراءات اللازمة بتنفيذ مضمون التكليف، وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير،،،

صلاح عيسى

أمين عام مجلس الوزراء



تسعة: دولة رئيس الوزراء حفظه الله

تظهر الحالات محل الدراسة أن تقارير ديوان الرقابة المالية والإدارية لم تعد تقتصر على رصد المخالفات في إطار رقابي تقليدي ضيق، بل تحولت إلى أداة استراتيجية ذات أثر ممتد، تُسهم بصورة مباشرة في توجيه مسار الإصلاح المؤسسي، وتمثل مدخلاً رئيسياً لتطوير وتحديث التشريعات والقوانين النازمة للعمل العام، بما يتلاءم مع متطلبات الحوكمة الحديثة ومعايير الشفافية والمساءلة.

ويتضح من خلال تحليل هذه الحالات أن التقرير الرقابي لم يعد مجرد وثيقة توصيفية تُشخص مواطن الخلل أو تُبرز أوجه القصور، بل غدا إطاراً عملياً وتطبيقياً لإعادة بناء المنظومة التنظيمية والتشريعية على أسس أكثر كفاءة ومرونة، إذ تُسهم التوصيات الرقابية، المدعومة بالتحليل المهني والبيانات الدقيقة، في دفع الجهات المختصة نحو مراجعة أنظمتها الداخلية، وتحديث لوائحها، وسد الثغرات القانونية والإجرائية التي تكشف عنها أعمال الرقابة. كما يمتد أثر هذه التقارير ليشمل مختلف أنماط الكيانات الخاضعة للرقابة، حيث تُشكل مرجعية إصلاحية تساعد على توحيد المعايير التنظيمية، وتعزيز التكامل بين الأطر القانونية والإدارية، ويؤدي ذلك بدوره إلى ترسيخ مبادئ الحوكمة الرشيدة، ولا سيما فيما يتعلق بالشفافية، والمساءلة، والنزاهة، وحسن إدارة الموارد العامة.

ومن جانب آخر، تسهم التقارير الرقابية في تعزيز الانضباط المالي من خلال ضبط أوجه الإنفاق، وتحسين كفاءة استخدام الموارد، وتفعيل نظم الرقابة الداخلية، بما يقلل من احتمالات الهدر والفساد، كما تدعم هذه التقارير عملية صنع القرار من خلال توفير معلومات موثوقة وتحليلات معمقة، تمكّن صانعي السياسات من اتخاذ قرارات مبنية على أسس موضوعية.

وفي المحصلة، يمكن القول إن تقارير ديوان الرقابة المالية والإدارية باتت تمثل ركيزة أساسية في منظومة الإصلاح الإداري والتشريعي، وأداة ديناميكية لا تقتصر على الكشف عن الأخطاء، بل تتجاوز ذلك لتسهم في الوقاية منها، وتحقيق تحسين مستدام في أداء الإدارة العامة، بما يعزز الثقة بالمؤسسات العامة ويرسخ جودة الحوكمة على المدى الطويل.

،،، انتهى،،،

"وفي ختام هذا البحث، وما توفيقي إلا بالله، فإن أحسنت فمن الله، وإن كان في هذا العمل من تقصير أو خطأ فمن نفسي والشيطان، راجياً أن يكون هذا الجهد المتواضع قد أسهم في إغناء الموضوع محل الدراسة".

خاتمة البحث

اولاً: النتائج

توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج، من أبرزها:

1. الرقابة والحوكمة من الركائز الأساسية لضمان الشفافية والمساءلة في إدارة الموارد العامة وتحسين فعالية الأداء المؤسسي.
2. أن الرقابة العامة التقليدية قامت أساساً على فحص المشروعات المالية والإدارية والكشف عن المخالفات بعد وقوعها، وهو ما حدّ من قدرتها على تحقيق الدور الوقائي أو تحسين الأداء المؤسسي.
3. أظهرت الدراسة أن التحولات التي شهدتها الإدارة العامة عالمياً، وظهر مفاهيم الحوكمة الرشيدة، أدت إلى إعادة تعريف دور الأجهزة العليا للرقابة بحيث لم يعد دورها يقتصر على الضبط المالي، بل امتد ليشمل تقييم الأداء وتحليل المخاطر وتعزيز الشفافية والمساءلة.
4. أكدت المعايير الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI) على ضرورة تحول الأجهزة الرقابية من نموذج الرقابة التقليدية إلى نموذج رقابي حديث يركز على القيمة المضافة وتحسين الأداء المؤسسي.
5. تبين أن الحوكمة أصبحت ركيزة أساسية في بناء مؤسسات الدولة الحديثة، وأنها تقوم على مجموعة من المبادئ الأساسية، في مقدمتها الشفافية والمساءلة وسيادة القانون والكفاءة في إدارة الموارد العامة، وأن الرقابة العامة تمثل إحدى الأدوات الجوهرية لضمان تطبيق هذه المبادئ.
6. أظهرت الدراسة أن ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني يمتلك إطاراً دستورياً وقانونياً يوفر أساساً مهماً لممارسة الرقابة على المال العام وتعزيز المساءلة.
7. تبين أن ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني قد اتجه في السنوات الأخيرة إلى تطوير أدواته الرقابية بما ينسجم مع متطلبات الحوكمة الحديثة، من خلال اعتماد الرقابة على الأداء، والتخطيط الرقابي المبني على المخاطر، وتعزيز التواصل مع الجهات الخاضعة للرقابة.

8. رغم التطور الملحوظ في عمل الديوان، إلا أن هناك مجموعة من التحديات التي لا تزال تؤثر في فاعلية الدور الرقابي، من أبرزها الظروف السياسية، وغياب المتابعة البرلمانية المنتظمة للتقارير الرقابية، إضافة إلى الحاجة إلى تطوير القدرات المؤسسية والتقنية.

9. أن استقلال الأجهزة العليا للرقابة لا يُقاس بمجرد تكريسه في النصوص القانونية، وإنما يرتبط كذلك بمدى توافر بيئة دستورية ومؤسسية داعمة تضمن فاعلية مخرجاتها الرقابية وتحويل توصياتها إلى آثار عملية ملموسة

10. تُسهم التقارير الصادرة عن الأجهزة العليا للرقابة في إحداث أثر تراكمي ملموس على تطوير المنظومة التشريعية، من خلال تحفيز إصدار تشريعات جديدة، وتعديل القوانين القائمة، واستحداث أنظمة وتعليمات تنفيذية من شأنها تعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة والحوكمة.

11. إنّ التقارير الرقابية باتت تمثل أداة تحليلية متقدمة ومدخلاً استراتيجياً للإصلاح المؤسسي، من خلال دورها في تحسين السياسات العامة، والإسهام في توجيه عمليات تطوير وتعديل التشريعات والقوانين النازمة للعمل العام ومنظومة الحوكمة.

ثانياً: التوصيات:

استناداً إلى ما توصلت إليه الدراسة من نتائج، يمكن طرح عدد من التوصيات، من أبرزها:

1. تعزيز استقلالية الجهات الرقابية والفصل بين السلطات مع إيجاد توافق وتناسق في العمل وفقاً للهدف العام لمتطلبات الحوكمة.

2. تطوير أدوات الرقابة الحديثة داخل الأجهزة الرقابية، ولا سيما تدقيق الأداء والتدقيق المبني على المخاطر بما يساهم في تحسين كفاءة استخدام الموارد العامة.

3. تعزيز دور الرقابة الوقائية والاستباقية من خلال إشراك الأجهزة الرقابية في مراحل التخطيط وصنع السياسات العامة.

4. تفعيل دور المجالس التشريعية في مناقشة التقارير الرقابية ومتابعة تنفيذ توصياتها بما يعزز منظومة المساءلة العامة.

5. تطوير أنظمة الربط الإلكتروني وتبادل المعلومات بين الأجهزة الرقابية ووحدات الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية.

6. تعزيز التعاون والتنسيق بين ديوان الرقابة المالية والإدارية والجهات الرقابية الأخرى، مثل هيئة مكافحة الفساد والسلطة القضائية، بما يحقق التكامل في منظومة النزاهة الوطنية.
7. العمل على رفع مستوى الوعي المجتمعي بدور الأجهزة الرقابية في حماية المال العام وتعزيز الشفافية.
8. دعم بناء القدرات المهنية للكوادر الرقابية من خلال التدريب المستمر والاطلاع على أفضل الممارسات الدولية في مجال الرقابة والحوكمة.
9. العمل على اعداد دورات تدريبية وتنقيفية للعاملين في الأجهزة الحكومية لنشر وتطبيق أهداف ومبادئ الحوكمة وتأثيرها على المجتمع بما يعود بالنفع لكل مواطن.
10. وضع آليات لتنفيذ التوصيات النهائية للتقارير الرقابية مع تحديد النسب الاجمالية للتنفيذ.
11. ضرورة وضع إطار عام يتضمن خطوات عملية شاملة لتطبيق وتعزيز الحوكمة في الأجهزة الرقابية لتناول آخر الإجراءات التي قامت بها أجهزة الرقابة المالية.
12. استكمال مظلة التشريعات التي تستهدف تطبيق مفهوم الحوكمة في مختلف أجهزة الدولة لما لهذا النظام من أهمية لتحقيق الهدف الأساسي في الحفاظ على المال العام وتنميته، وقيام أجهزة الدولة بتحديد متطلبات الحوكمة والسعي لتطبيقها والعمل بموجبها وسد النقص التشريعي المرتبط بمفهوم الحوكمة لما لهذا النظام من أهمية في حماية المال العام.
13. ضرورة تعزيز التعاون في الدولة من خلال التنسيق المستمر بين ديوان الرقابة وهيئة مكافحة الفساد ووحدات الرقابة الداخلية لضمان فعالية أعلى في مكافحة الفساد.
14. ضرورة ترسيخ ثقافة الحوكمة ونشر الوعي بين العاملين في القطاع العام حول مبادئ الشفافية والمساءلة بما يجعلها جزءاً من السلوك المؤسسي اليومي.

،،،،، انتهى،،،،،

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المصادر

1. القانون الأساسي الفلسطيني المعدل لسنة 2003 وتعديلاته.
2. قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني رقم (15) لسنة 2004.
3. القرار بقانون رقم (18) لسنة 2017 م بشأن تعديل قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004م.
4. قرار بقانون رقم (93) لسنة 2021م بشأن تعديل قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004م وتعديلاته.
5. قرار بقانون رقم (23) لسنة 2024م بتعديل قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية رقم (15) لسنة 2004م وتعديلاته.
6. قرار بقانون رقم (12) لسنة 2007م بشأن المصادقة على الهيكل التنظيمي وجدول تشكيلات الوظائف لديوان الرقابة المالية والإدارية.
7. المرسوم الرئاسي رقم (17) لسنة 2005م.
8. قانون الكسب غير المشروع رقم 1 لسنة 2005 .
9. قرار رقم (22) لسنة 1994 بشأن إنشاء هيئة الرقابة العامة.
10. قانون رقم (17) لسنة 1995 بشأن هيئة الرقابة العامة.
11. قرار بقانون رقم (10) لسنة 2021 بشأن حوكمة عدد من هيئات ومؤسسات سلطات الدولة.
12. قرار تفسير رقم 2019/3 صادر عن المحكمة الدستورية العليا الصادر بتاريخ 2020/10/7.
13. المعيار INTOSAI -p 12 قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "أحداث الفارق في حياة المواطن، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي).
14. إعلان "ليما" بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية INTOSAI -p1 المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي).
15. إعلان مكسيكو بشأن الاستقلالية INTOSAI -p10 المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي).
16. المبادئ الأساسية للتدقيق المالي ISSAI 100 المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي).
17. مبادئ الشفافية والمساءلة INTOSAI -p 20، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي).
18. مبادئ رقابة الأداء ISSAI 300، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي).
19. المعيار ISSAI 9300 بشأن توجيهات الانتوساي للحكومة، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي).
20. المعيار ISSAI 2260 بشأن التواصل مع الأطراف المكلفة بالحوكمة، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي).

21. المعيار ISSAI 2265 بشأن إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة والإدارة عن جوانب النقص في الرقابة الداخلية، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي).
22. المعيار ISSAI 9250 بشأن التنسيق والتعاون بين الأجهزة العليا للرقابة والمدققين الداخليين في القطاع العام، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي).

ثانياً: المراجع العربية

1. أحمد عبد الرحمن، دور الأجهزة العليا للرقابة في مكافحة الفساد، مجلة العلوم الإدارية، 2017.
2. ايمن ناجح شاهين، مقال حول نشر التقارير الصادرة عن الأجهزة العليا للرقابة ودورها في دعم نتائج العملية الرقابية، مجلة الرقابة المالية، عدد 63، كانون اول، 2013.
3. احمد محمد عبد الله، الحوكمة في القطاع العام وأثرها على الأداء المؤسسي، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2018.
4. احمد عوض، المعوقات التي يواجهها ديوان الرقابة المالية والإدارية في تحقيق الحكم الرشيد من وجهة نظر العاملين فيه، رسالة ماجستير، جامعة الخليل، فلسطين.
5. محمد فؤاد عبد الباسط، الرقابة على المال العام، دار النهضة العربية، القاهرة، 2016.
6. فياض رملي، دور الرقابة المالية العامة في تعزيز الشفافية والمساءلة ومكافحة الفساد، مجلة الاقتصاد الإسلامية العالمية، العدد (66).
7. خضر عبدلي ومحمد السفير، دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في تعزيز الحوكمة المالية في القطاع العام: دراسة تحليلية لمعايير الانتوساي وتطبيقاتها، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، مجلد 11، عدد 1.
8. تقرير الحوكمة في المنطقة العربية، العدد الخامس حوكمة أساسها الإنسان للنهوض بعد النزاع، منظمة الأمم المتحدة، 2024 .
9. خالد الشمري، الحوكمة الرشيدة وتحديات التطبيق في الدول العربية، 2020.
10. سليمان الطماوي، مبادئ القانون الإداري، دار الفكر العربي، القاهرة، 2016.
11. احمد أبو الوفا، القانون الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة، 2014.
12. د. عبد الله القماطي، ماهية مساءلة الادارة العامة، المجلة الرقابية كانون اول، 2016.
13. د. محمد فوزي عبد العال، الرقابة على المال العام، دار النهضة العربية، القاهرة، 2018.
14. د. عبد القادر محمد عبد القادر، المحاسبة الحكومية والرقابة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2019.

15. د. سليمان الطماوي، الوجيز في القانون الإداري، دار الفكر العربي، القاهرة، 2016.
16. د. سليمان الطماوي، مبادئ القانون الإداري، دار الفكر العربي، القاهرة، ط 7، 1996.
17. د. عادل عبد الباسط، المساءلة الإدارية ودور الأجهزة الرقابية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2017.
18. محمد عبد الرحمن، الرقابة على المالية العامة. القاهرة: دار النهضة العربية، 2015.
19. حسين شحاتة، الأجهزة العليا للرقابة المالية. الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة، 2017، ص 203-205.
20. سليمان الطماوي، القضاء الإداري، القاهرة: دار الفكر العربي، 2014.
21. محمد عبد الرحمن، الرقابة على المالية العامة، القاهرة: دار النهضة العربية، 2016.
22. سني إسماعيل، مقال بعنوان دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في تعزيز وخدمة الحوكمة الرشيدة، منشور بمجلة الرقابة المالية الصادرة عن منظمة الارابوساي، عدد 72، حزيران 2018.
23. لجنة المعايير المهنية والرقابية للمنظمة العربية، ورقة بحثية حول المعيار (12 issai) قيمة ومنافع الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة احداث فارق في حياة المواطن، المجلة الرقابية، عدد 69، كانون اول، 2016
24. حوكمة الإدارة العامة: الطريق لتحقيق أهداف التنمية المستدامة في العالم العربي، صدر عن جامعة الدول العربية، القاهرة، 2020.
25. عبد القادر محمد قاسم، الرقابة على المال العام ودورها في تعزيز الحوكمة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2018.
26. د. مؤمن صلاح نصير، الحوكمة الاقتصادية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة، مجلة كلية الشريعة والقانون، جامعة عين شمس 2025.
27. باسم بشناق، تقرير حول الرقابة المالية على الأجهزة الحكومية، الهيئة المستقلة لحقوق المواطن، رام الله، حزيران 2001 .
28. عبد الغني بسيوني، الرقابة الإدارية: الأسس والآليات، دار الجامعة الجديدة، 2018، ص 21.
29. مونتسكيو، روح القوانين، ترجمة: عادل زعيتير، القاهرة: الهيئة المصرية العامة للكتاب، 1985.
30. علي خليفة محمد جويلي، "مبدأ الفصل بين السلطات عند مونتسكيو" مجلة جامعة الزيتونة، العدد 23، 2017.
31. ماهر منصور، إنفاذ توصيات وملاحظات الاجهزة العليا للرقابة من واقع تجربة ديوان الرقابة المالية والادارية بدولة فلسطين، المجلة الرقابية، عدد 64، كانون اول 2013.
32. د. أحمد الصوافي، الإدارة العامة الحديثة: المبادئ والأساليب، دار المسيرة، 2017، ص 88.

33. البنك الدولي، الحوكمة والتنمية (Governance and Development)، واشنطن: البنك الدولي، 1992.

34. برنامج الأمم المتحدة الإنمائي (UNDP)، الحوكمة من أجل التنمية البشرية المستدامة (Governance for Sustainable Human Development)، نيويورك، 1997.

35. أنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، تعزيز النزاهة العامة: دور الأجهزة العليا للرقابة في منظومات النزاهة الوطنية، باريس، 2019.

36. تقرير ديوان الرقابة المالية والإدارية حول واقع الشركات غير الربحية في فلسطين

37. تقرير ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني حول الاستقلال المالي والإداري في المؤسسات العامة الفلسطينية ، اب/2016.

38. تقرير ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني حول منظومة الارشفة في المؤسسات الحكومية.

39. ممدوح موسى العوران، رقابة الأداء المنظور العلمي والعملية "دراسة حالة ديوان المحاسبة الأردني"، رسالة ماجستير مقدمة لجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2004.

40. براك خالد المرزوق، رقابة الأداء والاستراتيجيات المستقبلية، مجلة الرقابة المالية الصادرة عن المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "الارابوساي"، كانون اول، 2002م.

ثالثاً: المراجع الانجليزية:

1. World Bank, Governance and Development, Washington D.C, 1992

2. OECD, Public Governance and Accountability, Paris, 2015