

مدى توافر الآليات الداخلية للحوكمة المؤسسية ومسارات عمل ديوان الرقابة المالية

أ.م.د. غانم رزوقي / كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة بغداد
الباحث/ عمار جبار موسى / كلية الإدارة والاقتصاد/ جامعة بغداد

المستخلص

يركز البحث على تناول واحد من أهم المفاهيم الإدارية الحديثة التي تعنى بالعلاقة بين المؤسسات الحكومية وأصحاب المصالح والذي بات يحتل أهمية خاصة في التوجهات الإدارية الحديثة وهو مفهوم الحوكمة المؤسسية ويأخذ البحث جانب الآليات الداخلية منه لما لها من دور رئيس ومهم في عملية الحوكمة المؤسسية ويبحث في بناء الآليات فاعلة لهذا المفهوم في ظل القوانين والتشريعات التي توفرها البيئة المحلية والمتعلقة بعمل المؤسسات الحكومية، وقد تم تطبيق البحث في ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي لما له من أهمية خاصة كمؤسسة رقابية وكجهة ينتظر منها المجتمع الكثير في الوضع الراهن، من خلال تحليل الأطر التشريعية والتنظيمية للديوان والهيكل والممارسات الإدارية فيه وكذلك رأي الجهات المختصة بالحوكمة المؤسسية في الديوان بفاعلية الآليات المتوفرة والمطبقة منها وتم ذلك بوساطة فحص القوانين التي يعمل بموجبها ديوان الرقابة المالية واستخدام الاستبانة لأخذ آراء العينة حول الممارسات الداخلية لأدارة الديوان، وتشكلت عينة البحث من (٦٠) موظفا من الإدارات العليا في ديوان الرقابة المالية وكانت وظائفهم بحسب التسلسل التالي (مدير عام، ومعاون مدير عام، وخبير، ورئيس هيئة، ومدير قسم).

وفي ضوء النتائج توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات كان أهمها "ان ديوان الرقابة المالية تتوفر له مجموعة من اهم الآليات الحوكمة المؤسسية ومنها مجلس الإدارة ويتم تفعيل أدواره المحددة ضمن مفهوم الحوكمة المؤسسية بتطبيقها عملياً، فضلا عدم توفر آلية لجنة الرقابة ضمن الآليات الحوكمة المؤسسية. اختتم البحث بمجموعة من التوصيات أبرزها تفعيل عمليات الإفصاح عن أنشطة واداء ديوان الرقابة المالية بصورة اكبر عن طريق نشر المزيد من التقارير ولاسيما البيانات المالية لديوان الرقابة المالية.

المصطلحات الرئيسية للبحث/ الحوكمة المؤسسية، الآليات الحوكمة المؤسسية، ديوان الرقابة المالية

العراقي.



مجلة العلوم

الاقتصادية

والإدارية

المجلد ٢١ العدد ٨٣

* البحث مستل من الدبلوم العالي رقابة وتفتيش

أولاً: منهجية البحث:

أ- مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في توفر المرونة الكافية ضمن الأطر القانونية والهياكل الادارية وممارسات إدارة ديوان الرقابة المالية لبناء الآليات الداخلية للحوكمة المؤسسية لما تمثله من مدخل مهم ينعكس في أداء وتطور المؤسسات ويتلائم مع متطلبات وتوقعات أصحاب المصالح من أعمال الديوان وينسجم مع التوجهات الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية نحو تبني مفهوم الحوكمة المؤسسية في أدارتها الذاتية، إذ يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤل الآتي: هل توفر الأطر القانونية والهياكل والممارسات الادارية التي يعمل بموجبها ديوان الرقابة المالية آليات داخلية فاعلة للحوكمة المؤسسية؟

ب- أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من أهمية المؤسسة المبحوثة كواحدة من أهم المؤسسات الحكومية ودورها الذي تلعبه في محاربة الفساد وبناء دولة المؤسسات في ظل أوضاع البلد الراهنة الا وهي ديوان الرقابة المالية ونظراً لما للآليات الداخلية للحوكمة المؤسسية من دور مؤثر في بناء تفاعل منتج واستجابة مرنة مع متطلبات أصحاب المصالح ضمن أطار مفهوم الحوكمة المؤسسية وبما يحقق أهداف هذه المؤسسة ويفعل دورها في المجتمع كمثل عن الشعب في الرقابة على المال العام ورصد وتقييم أداء مختلف مؤسسات الدولة وأعداد التقارير المناسبة بشأن ذلك، ومن ثم تنعكس هذه الأهمية في توفير المعلومات الأساسية اللازمة لمتخذي القرار والجهات المسؤولة عن تطبيق الحوكمة المؤسسية في ديوان الرقابة المالية وتشخيص مواطن الضعف والقوة وتحديد الأولويات الواجب التركيز عليها لبناء منظومة متكاملة للحوكمة المؤسسية داخل ديوان الرقابة المالية.

ج- أهداف البحث: يهدف البحث الى تناول مفهوم الحوكمة المؤسسية والتعرف على أهم آلياته التي من شأنها مساعدة الادارات التنفيذية في التطبيق الكفء والفعال للقوانين والانظمة، وضمان تماشي أهداف إدارة المؤسسة مع الغرض من تأسيسها والتواصل والانسجام والتجاوب مع رغبات اصحاب المصلحة والمستفيدين من الخدمات المقدمة من خلال مدخل الحوكمة المؤسسية.

د- فرضيات البحث: يقوم البحث على فرضية

١. أن القوانين والتشريعات المنظمة لعمل الديوان تتيح مجموعة من آليات الحوكمة المؤسسية الداخلية المناسبة لطبيعة الديوان .

٢. أن الإدارة العليا للديوان تتبنى ممارسات وهياكل ادارية توفر آليات مكملة من آليات الحوكمة المؤسسية.

٣. تكون الآليات الداخلية للحوكمة المؤسسية المطبقة في الديوان فاعلة بحسب رأي العاملين في الديوان.

هـ- منهج البحث وأدواته: أعتمد البحث على منهج التحليل الوصفي بالاعتماد على مجموعة من الأدوات

البحثية لغرض إكمال متطلباته في جانبيه النظري والميداني كما يأتي :

١- الجانب النظري: تم الاعتماد على ما هو متوفر من مصادر عربية وأجنبية من الدراسات وبحوث علمية محكمة، فضلاً عن النشرات والمعايير التي تصدرها المؤسسات المهنية المختصة، والتي تم الحصول عليها من المكتبات وشبكات الانترنت.

٢- الجانب الميداني أو التطبيقي: تم الاعتماد في هذا الجانب على

أ- المقابلة: وتضمنت الحوار مع بعض أفراد عينة البحث أثناء توزيع الاستبانة من أجل التعرف عن كثب على آراءهم وملاحظاتهم عن ابعاد البحث، إذ تم الحصول على بعض المعلومات المباشرة منهم.
ب- التقارير والوثائق الرسمية ذات العلاقة بموضوع البحث والخاصة بديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي.

ت- الاستبانة: باعتبارها احد المصادر الرئيسية في جمع البيانات، في ضوء متغيرات البحث وفروضة، ولاختبار إمكانية تطبيق الحوكمة المؤسسية، تم تصميم استبانة استبيان لمعرفة آراء وأتجاهات القيادات العليا في ديوان الرقابة المالية ومرت استبانة الاستبيان بعدة مراحل حتى بلغت صورتها النهائية وتتضمن ما يلي:

١) مرحلة إعداد استبانة الاستبيان: تضمنت هذه المرحلة الحصول على بعض الأفكار والعبارات من استقراء الدراسات السابقة في موضوع اليات الحوكمة المؤسسية في المؤسسات الحكومية، مع مراعاة تطوير بعض العوامل أو الملامح الأساسية للآليات المختارة بالأخذ في الاعتبار طبيعة ومتطلبات المؤسسة المبحوثة ثم عرض الاستبانة على مجموعة من الاساتذة المحكمين لأبداء آراءهم. وقد انقسمت الاستبانة الى محورين: المحور الأول: المعلومات الشخصية والوظيفية لعينة البحث والتي تتضمن (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، عدد سنوات الخبرة) لغرض وصف العينة.

المحور الثاني: متغير البحث الرئيسي والمتمثل في الآليات الداخلية للحكومة المؤسسية ولقد تم الطلب من أفراد العينة المبحوثة إبداء آرائهم وتقديراتهم لكل عنصر. وتم صياغة اختبارات الإجابة عنها باستخدام مقياس ليكرت ذي النقاط الخمس وكانت الاختيارات الخمس وأوزانها كما يلي:

(١) لا اتفق بشده، (٢) لا اتفق، (٣) محايد، (٤) اتفق، (٥) اتفق بشدة

وقد تم استخدام الوسائل الاحصائية المتمثلة في (الوسط الحسابي والانحراف المعياري) لقياس اجابات عينة البحث عن اسئلة الاستبيان.

و- مجتمع وعينة البحث: تم إجراء البحث في ديوان الرقابة المالية وتمثلت عينة البحث بالإفراد المسؤولين بطريقة مباشرة عن ممارسات الحوكمة المؤسسية داخل ديوان الرقابة المالية، وتم تحديدهم بالادارة العليا السادة أعضاء مجلس الرقابة ومعاونوهم والخبراء وكذلك رؤساء الأقسام والهيئات في ديوان الرقابة المالية، وقد تم جمع (٦٠) استبانة لأغراض التعرف على اراء العينة والتي مثلت (٦٠%) من مجتمع الدراسة الذي تركز على القطاعات الموجودة ضمن حدود مدينة بغداد لأمكانية التواصل معها بصورة اسهل كما تشكل نسبة الأكبر من القطاعات العاملة في ديوان الرقابة المالية. ويعد الديوان الجهة الرئيسية المسؤولة عن التدقيق الحكومي في العراق ويمثل سلطة الشعب في الرقابة على المؤسسات الحكومية، تأسس الديوان سنة ١٩٢٧ وهو يلعب دورا متكاملا في ضمان مساعلة الأموال العامة والمؤسسات الحكومية موظفي الدولة، ويمثل ديوان الرقابة المالية العراقي رقابة الجهة التشريعية على الجهة التنفيذية وقد مر ديوان الرقابة المالية مراحل متعددة تمثل كل منها بصور قانون من قوانين الرقابة المالية.



مدى توافر الآليات الداخلية للحكومة المؤسسية ومسارات عمل ديوان الرقابة المالية

والمرحلة الحالية هي التي بدأت بنفاذ قانون رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ (قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي) بعد ان كفل دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ إستقلال الجهاز الأعلى للرقابة المالية إذ عدّ ديوان الرقابة المالية هيئة مستقلة ماليا وإداريا ويرتبط بمجلس النواب (دستور جمهورية العراق، الوقائع العراقية، العدد ٤٠١٢ ، ٢٠٠٥) والجدول التالي يبين خصائص عينة البحث:

جدول (١) الخصائص الديمغرافية لعينة البحث

| ت | المتغيرات | الفئة المستخدمة | العدد | النسبة % |
|---------|-----------------|-----------------|-------|----------|
| ١ | النوع الاجتماعي | ذكر | 43 | 71.7% |
| | | أنثى | 17 | 28.3% |
| | المجموع | | ٦٠ | 100% |
| ٢ | الوظيفة الحالية | مدير عام فأعلى | 4 | 6.7% |
| | | معاون مدير عام | 3 | 5.0% |
| | | خبير | 5 | 8.3% |
| | | رئيس هيئة | 39 | 65.0% |
| | | مدير | 9 | 15.0% |
| المجموع | | ٦٠ | 100% | |
| ٣ | المؤهل العلمي | دبلوم | -- | -- |
| | | بكالوريوس | 13 | 21.7% |
| | | دبلوم عالي | 22 | 36.7% |
| | | ماجستير | 8 | 13.3% |
| | | دكتوراه | 17 | 28.3% |
| المجموع | | ٦٠ | 100% | |
| ٤ | السن | أقل من ٣٠ سنة | -- | -- |
| | | ٣٠ - ٣٩ سنة | -- | -- |
| | | ٤٠ - ٤٩ سنة | ١٧ | ٢٨.٣% |
| | | ٥٠ سنة فأكثر | ٤٣ | ٧١.٧% |
| | | المجموع | | ٦٠ |
| | سنوات الخبرة | أقل من ٥ سنوات | -- | -- |
| | | ٥ - ٩ سنة | -- | -- |
| | | ١٠ - ١٤ سنة | -- | -- |
| | | ١٥ - ١٩ سنة | ٣ | ٥.٠% |
| | | ٢٠ سنة فأكثر | ٥٧ | ٩٥.٠% |
| المجموع | | ٦٠ | 100% | |

ثانياً: الإطار النظري

أ- تعريف الحوكمة المؤسسية

عند التطرق الى تعريف الحوكمة المؤسسية Corporate Governance لا بد من الإشارة إلى انه لا يوجد تعريف متفق عليه من قبل الباحثين والكتاب والمؤسسات الدولية والمهنية التي تناولت هذا المفهوم وقد تعود أسباب ذلك الاختلاف الى تنوع الخلفيات التي ينطلق منها هؤلاء الكتاب أو اختلاف الزاوية التي ينظرون من خلالها الى الحوكمة المؤسسية. إذ يرى (الخالدي، ٢٠٠٨: ٢٩) ان ايجاد تعريف معين لمفهوم الحوكمة المؤسسية تبقى من بين المهام التي تحمل في طياتها العديد من أوجه التحدي التي يمكن إيجازها في النقاط الآتية:

١- ان حداثة الموضوع في الفكر الإداري المعاصر لم تحسم في الواقع كثيرا من نقاط الجدل والخلاف حول ماهية المفهوم وما الغاية او الهدف منها؟

٢- الطبيعة الديناميكية المتجددة للمفهوم نفسه، والمستمدة من الاهتمامات والجهود على المستويين الدولي والإقليمي.

٣- تتسع ابعاد مفهوم الحوكمة المؤسسية او تضيق تبعاً لطبيعة المدخل الذي يتناول دراستها. وقد عرف (Bovaird and Löffler,2001:2) الحوكمة المؤسسية بأنها مجموعة القواعد والهيكل والعمليات الرسمية وغير الرسمية والتي تحدد الطرائق التي يمكن للأفراد والمنظمات ممارسة السلطة على القرارات (بواسطة أصحاب المصلحة الآخرين) التي تؤثر في رفاههم ونوعية حياتهم. بينما عرفها (Hitt,etal,2001:404) بأنها مجموعة الآليات الداخلية والخارجية التي تنظم العلاقة بين أصحاب المصالح من خلال تحديد التوجه الاستراتيجي للشركة ورقابة أدائها واتخاذ القرارات الاستراتيجية على نحو فاعل. فيما عرفتها مؤسسة التمويل الدولية (IFC) بأنها النظام الذي يتم من خلاله إدارة المؤسسة والتحكم في اعمالها (سعيد،٢٠٠٩:٣٨) وقد عرفها (صالح،٢٠٠٦:٢١١) بأنها مجموعة الآليات التي تضمن رسم التوجه الاستراتيجي للمنظمة للسيطرة على متغيرات بيئتها الداخلية وتلبية متطلباتها والاستعداد لمواجهة متغيرات بيئتها الخارجية والتكيف معها ضمن منظور اخلاقي ويتوافر مقدرات ادارية محترفة لتحقيق مطالب اصحاب المصالح كافة وديمومة بقاء المنظمة بمنأى عن تسلط أي فرد فيها.

ب- الليات حوكمة المؤسسات الحكومية:

تعددت التسميات والاراء حول الانظمة والادوات التي من المفترض توافرها لتحقيق الحوكمة المؤسسية وهذا الاختلاف يبدو طبيعيا اذا ما أردنا أن نطبق فلسفة ومفهوم الحوكمة المؤسسية في التحكم والسيطرة والتوجيه فان الآليات والادوات ستختلف من منظمة الى اخرى ومن موقف او وضع الى اخر بحسب حاجة ومتطلبات كل مؤسسة وأهدافها ومصالح الاطراف المختلفة لها.

وقد وردت عدة معاني لمصطلح الآلية (Mechanism) فهي تشير في المعجم التجاري والاقتصادي الى (عوامل او جهاز)، اما في قاموس القارئ (الاجزاء العاملة في الآلة) وأعطاه قاموس المورد القريب معنى أكثر دقة وشمولية مفاده (طبيعة تركيب الاجزاء في آلة ما) (الدوري صالح،٢٠٠٩:٣٧٥) أو حسب (Oxford.2005.795) فهي أسلوب أو نظام الغرض منه تحقيق أمر ما.

وعرف (Neuschel,2001:11) الآلية بأنها عبارة عن منظومة تشتمل على مجموعة من الأجزاء، والتي تعمل بتناسق وتعاون بحيث إذا كان هناك خلل في جزء منها يؤدي إلى توقف المنظومة بكاملها أو خلل في طريقة عملها، وعرفها (صالح،٢٠٠٦:١٢٨) على أنها مجموعة الممارسات - مهمات وخصائص - تضمن للمنظمة السيطرة على متغيرات بيئتها الداخلية، والتكيف مع متغيرات بيئتها الخارجية بأفصاح عال، وشفافية واضحة لتحقيق مطالب أصحاب المصالح كافة.



مدى توافر الآليات الداخلية للحكومة المؤسسية ومسارات عمل ديوان الرقابة المالية

وبطبيعة الحال فقد نجد أختلافاً في الكثير من هذه الآليات بين الكتاب والباحثين لأنها سوف تتبع من جهات نظر ومتطلبات مختلفة وظروف متباينة حتى وأن كان الهدف واحد ويرى (Armstrong, 2005:3) أن ممارسات الحوكمة المؤسسية والياتها تتخذ اشكالا مختلفة على الرغم من اعتماد الخصائص نفسها، بينما تختلف كفاءة آلياتها المستخدمة في تطبيقها من دولة لأخرى وبين المؤسسات باختلاف العوامل السياسية، والاقتصادية، والقانونية، والثقافية في تلك الدول والمؤسسات، وقد صنفت الآليات الى الكثير من التصنيفات الا ان التصنيف الذي يحظى بشبه اتفاق تام هو تصنيف اليات الحوكمة المؤسسية الى اليات خارجية واليات داخلية.

ج- أهم الآليات الداخلية للحكومة المؤسسية:

تمثل الآليات الداخلية مجموعة المتغيرات الموجودة داخل المؤسسة والتي تؤثر سلبا أو إيجابا على أدائها ومن ثم تحقيق أهدافها، وهي تتكون من مجموعة بالغة الأهمية من الآليات التي تتعامل مع البيئة الداخلية للمؤسسة وقد ذكر الكتاب العديد من الآليات منها على سبيل المثال:

جدول (٢) مجموعة من اليات الحوكمة المؤسسية

| المليجي، ٢٠٠٧ | مجلس الوزراء البحريني | IFAC 2001 | Spanhove |
|--|---|--|---|
| ١. استقلالية مجلس الإدارة ٢. نظام الرقابة الداخلية ٣. كفاءة استغلال الموارد المتاحة في الوحدة الاقتصادية ٤. التخطيط الإستراتيجي ٥. وجود نظام فعال للمحاسبة والمساءلة ٦. الميثاق الأخلاقي ٧. نظم المحاسبة المالية والإدارية | ١. تحديد المهام والمسئوليات والصلاحيات ٢. الأهداف الإستراتيجية والخطط التشغيلية ٣. طرق التواصل ٤. إدارة المخاطر ٥. قياس الأداء المؤسسي ٦. الرقابة الداخلية ٧. اللجان الإدارية | ١. مدونات قواعد السلوك ٢. المساءلة عن الأموال العامة والتنظيمية ٣. التواصل مع أصحاب المصلحة ٤. الأدوار والمسئوليات ٥. مجلس الإدارة ٦. سياسات الأجور ٧. تدريب الموظفين ٨. الرقابة الداخلية ٩. إدارة المخاطر ١٠. التدقيق الداخلي ١١. لجنة المراجعة ١٢. وضع الميزانيات والإدارة المالية ١٣. التقارير الداخلية والخارجية ١٤. استخدام السياسات والمعايير المحاسبية المناسبة ١٥. - مقاييس الأداء | ١. القيادة (الوزير/رئيس الجهة/مجلس الإدارة) ٢. الأدوار والمسئوليات ٣. التوجيه والسيطرة الداخلية وإعداد التقارير ٤. إدارة العقود وخطط العمل السنوية ٥. ميزانية وحسابات محددة ودقيقة ٦. إعداد التقارير الإدارية ٧. نظم رقابة داخلية معينة (مثل نظم إدارة الجودة) ٨. الخطط الاستراتيجية ٩. التدقيق الداخلي ١٠. مراقبة وتقييم وإدارة المخاطر |

ونتناول فيما يأتي أهم آليات الحوكمة المؤسسية الداخلية:

١- القيادة

ويقصد بها الإدارة العليا المسؤولة عن الإدارة والإشراف على المؤسسة ككل وتتخذ أشكال متعددة في المؤسسات الحكومية مثل القيادة الفردية (كالوزير، أو المحافظ أو الرئيس وغيرهم) أو القيادة الجماعية (المجالس)، وتعد أهم آليات الحوكمة المؤسسية ويقع عليها العبء الأكبر في هذا المجال لما لها من دور في المؤسسة إذ يرى (Langlands) أن القادة في المؤسسات الحكومية يواجهون مهمة صعبة، فهم المسؤولون عن الحوكمة المؤسسية من خلال القيادة والتوجيه والسيطرة على المؤسسات التي يترأسونها، ومسؤولون عن التأكد من تحقيق أهداف المؤسسات وعملها للمصلحة العامة، ومطالبين بتحقيق نتائج إيجابية للأشخاص الذين يستخدمون الخدمات، فضلاً عن توفير قيمة جيدة لدافعي الضرائب الذين يمولون هذه الخدمات وعليهم تحقيق التوازن بين المصلحة العامة في بيئة تنظيمية تزداد تعقيداً، وتحفيز العاملين والتأكد من أن القيادات التنفيذية الجيدة في المكان المناسب (ICGG, 2005:V). فقيادة المؤسسة هي المسؤولة عن تعريف ليس فقط ما تقوم به المؤسسة من أعمال ولكن أيضاً لماذا وكيف تقوم بها، وتوجه أفعال المؤسسة طبقاً لتلك التعاريف، كما تعد هي المترجم الأساسي للالتزامات المؤسسة تجاه البلد ومواطنيه وهي المسؤولة عن تحقيق تلك الالتزامات.

ويركز إطار الحوكمة المؤسسية على بناء قيادة مؤسسية يجب ان تبنى على أسس علمية وعادلة فمن ناحية الهيكل تكون القيادة جماعية أي وجود مجلس الإدارة أو مجلس استشاري يمثل أصحاب المصالح ويشارك في إدارة شؤون المؤسسة ويرسم اتجاهها الاستراتيجي ويمارس ادوار محددة ضمن إطار الحوكمة المؤسسية باشتراك اصحاب المصالح، ويمكن إجمالاً تقسيم هذه الادوار على :-

١. التخطيط الاستراتيجي.
 ٢. تعزيز ميثاق السلوكيات والأخلاقيات.
 ٣. إدارة المخاطر.
 ٤. معالجة أو تقديم المشورة بشأن القضايا الاستراتيجية والتشغيلية التي تؤثر في أداء المؤسسة
 ٥. رقابة وتدقيق وتحديد سياسات الإدارات والأداء.
 ٦. تعزيز القيادة الجماعية
 ٧. فصل العمل التنفيذي عن العمل السياسي
 ٨. تعزيز سلطة القانون
 ٩. توزيع السلطات والمسؤوليات بوضوح بين المستويات الادارية المختلفة
- وعند تشكيل مجلس لأدارة المؤسسة فهناك بعض العوامل التي يمكن أن تؤثر في فعالية المجلس كما يرى (DFA, 2005, 38) منها حجم المجلس ولجانه والتعيينات في المجلس (المهارات والخبرات) ودوره عمل المجلس (التوازن بين الاستمرارية أو إدخال فكر جديد) وتنمية وتطوير المجلس وتقييم أداء المجلس.



مدى توافر الآليات الداخلية للحكومة المؤسسية ومسارات عمل ديوان الرقابة المالية

وعلاقة المجلس بالإدارة التنفيذية أمر بالغ الأهمية لفاعلية عمل المؤسسة ونجاحها والتي يجب الاستمرار في المحافظة عليها في توازن دقيق في الأدوار والمسؤوليات لكل منهما والاحترام المتبادل، واستمرار الحوار والتواصل والحفاظ على قيادة قوية وعلى جميع أعضاء المجلس والقيادات الحكومية كما يذكر (IFAC, 2001:12) بصورة عامة أن يتصرفوا بأنفسهم وفقا لمعايير عالية من السلوك بوصفهم نموذجا يحتذى به الآخريين داخل المؤسسة ذلك كما ترى (HM TREASUR, 2011:6) من خلال التمسك بمبادئ العمل بالقطاع الحكومي والمعروفة باسم مبادئ نولان وهي: الإيثار، والنزاهة، والموضوعية، والمساءلة، والانفتاح، والصدق، والقيادة.

ومن أهم مرتكزات عمل مجالس الإدارة تشكيل اللجان الإدارية والتي تشكل لمساعدة المسؤولين في إدارة العمليات التشغيلية أو الاستشارية لتقديم المشورة والتوجيه لأخذ القرارات أو التوصيات حتى تتمكن المؤسسة من تقديم خدماتها بطريقة أكثر كفاءة وفاعلية. ويتم تحديد الحاجة إلى هذه اللجان بحسب حجم وتعقيد عمليات المؤسسة الحكومية والخدمات المقدمة، حيث يمكن أن تكون تلك اللجان ذات مهام متعددة. ومن أمثلة هذه اللجان (لجنة المالية والموازنة، لجنة التدقيق الداخلي، لجنة المشتريات، لجنة التوظيف، لجنة تدقيق المخاطر، لجنة تطوير ومراقبة المعلومات التكنولوجية،... وغيرها) وتحظى لجنة التدقيق بأهمية خاصة في الحوكمة المؤسسية وهي كما عرفها (جريجوري وليلين) بأنها مجموعة فرعية من أعضاء مجلس الإدارة تتولى القيام بإشراف مستقل على العمليات التي تقوم بها المؤسسة لإعداد التقارير المالية، ونظم الرقابة الداخلية وتعيين المدققين الخارجيين المستقلين للمؤسسة.

ويتم تشكيل اللجان الإدارية بقرار من الإدارة المسؤولة، إذ يرى (APSC, 2007, 12) وجوب أن يتوفر لها ما يأتي:

١. وجود مرجعية واضحة.
٢. يتم اختيار وتعيين الأعضاء المناسبين لعمل اللجنة في الاختصاص والمهارة وغيرها
٣. وضع توجيهات وأهداف اللجنة.
٤. تحديد النطاق والإطار العام والمخرجات المتوقعة.
٥. وضع الخطط التشغيلية التفصيلية.
٦. تجهيز أعضاء اللجنة بالمهارات والموارد التي يحتاجون إليها للقيام بدور نشط في مداورات اللجنة
٧. تقديم الدعم المادي والمعنوي المناسب من الإدارة العليا
٨. تلائم حجم العمل وطبيعة المهمة مع حجم وطبيعة اللجنة
٩. تحديد طبيعة اللجان ما إذا كانت دائمية أو مؤقتة لغرض محدود.
١٠. منح الوقت الكافي لعمل اللجنة وأعداد التقارير

وأخيرا فمن العمليات الرئيسية للحكومة المؤسسية في المؤسسات الحكومية والتي تعد عنصراً حاسماً فيها إدارة العلاقة من قبل الوزير المسؤول ومن خلاله مع الحكومة ككل، وعلاقة التواصل بين الوزراء والمستشارين، وترى (HM TREASUR, 2011:15) علاقة المساءلة بين الوزير ورؤساء المؤسسات التابعة ذات أهمية خاصة، ويتم تعريف الطبيعة الدقيقة لتلك العلاقة من قبل الإطار التشريعي التي تغطي إنشاء وعمل المؤسسات الحكومية.

٢- الرقابة:

تعد الرقابة في جوهر وصميم مفهوم الحوكمة المؤسسية وهي من أهم الاسس التي يرتكز عليها فالرقابة والمتابعة بمفهومها الشمولي تمثل الضابط لتوجيه والتحكم في المؤسسة وتحديد مكانها تجاه تحقيق الاهداف وتصحيح الانحرافات والاطفاء وتداركها في وقت مبكر.

وتمثل الرقابة وظيفة الدعم للمستويات الإدارية العليا للسماح بتحقيق الأهداف التنظيمية من خلال توفير المعلومات لدعم عملية اتخاذ القرار والتخطيط والمعلومات عن كفاءة التشغيل وفعاليتها والموثوقية الداخلية والتقارير الخارجية والامتثال في تطبيق القوانين واللوائح، ودعم عملية إدارة وتقييم النتائج المتحققة، والتحقق من الانحرافات واقتراح الحلول وتحليل مدى ملاءمة الموارد المادية والبشرية، والرقابة الداخلية، والسيطرة على المخاطر والرقابة والتدقيق الداخلي.

إن الرقابة تعطي في هذا المجال الضمان المنطقي بان العمليات المتبعة والقرارات المتخذة مراقبة بصورة جيدة وتساهم في تحقيق أهداف المؤسسة وإذا كان عكس ذلك فيمكن أن تقدم المعالجات الضرورية في الوقت المناسب من خلال التوصيات المستمدة من دراسة اوضاع المؤسسة ومن ثم فهي وسيلة مهمة جدا للتقييم الفعال لمدى القدرة التنظيمية للوصول إلى الأهداف والتحكم في المخاطر الناتجة عن مختلف الأنشطة عن طريق عمليات التنبؤ.

وهي كما يرى (الرحاحلة، خضور، ٢٠١٢:٣٩) متابعة الأعمال والتأكد من أنها تتم وفقاً لما أريد لها، والعمل على تصحيح أي انحراف يقع في المستقبل وتقوم بوظيفتين أساسيتين الاولى وقائية تهدف لحماية المؤسسة من أخطار العاملين فيها، والثانية تنمية الكفاية وتعمل على التأكد من أن السياسات والنظم إدارية الموضوعة والخطط المعمول بها يتم تنفيذها دون أية انحرافات من أجل تحقيق الهدف بأكبر كفاية ممكنة.

وتمارس الرقابة بحسب (ياغي، ٢٠١١:٤٤٢) من قِبل أطراف مختلفة داخل وخارج المؤسسة فالرقابة الداخلية يقصد بها الرقابة الذاتية وهي أنواع الرقابة التي تمارسها كل مؤسسة بنفسها على كل أو بعض العمليات التي تؤديها المؤسسة والغرض من الرقابة الداخلية في المؤسسة هو ضبط الاعمال الجارية فيها وإحكام مسارها في الاتجاه الصحيح، حتى تصل الاهداف المرسومة لها.

والرقابة الداخلية للمؤسسة الحكومية تضمن نوعية الخدمات المقدمة وترفع من الأداء المؤسسي بصورة عامة، كما إن عملية الإشراف والتدقيق والمتابعة تعد من ضمن مسؤوليات الرقابة على حوكمة المؤسسات عن طريق ضبط الجودة وعمليات المدققين الداخليين بتلك المؤسسات، ولكي تكون الرقابة بحسب (Cavalcante, 2013:78) واحد من أبعاد الحوكمة المؤسسية في المؤسسات الحكومية، ينبغي أن تعتمد وتمارس الأدوار والممارسات الآتية :

١- إدارة المخاطر: وتشمل إدارة المخاطر فهم الأهداف التنظيمية، وتحديد المخاطر المرتبطة بإنجاز هذه الأهداف، وتقييم الأثر المحتمل للمخاطر محددة، ووضع وتنفيذ برامج وإجراءات لتصحيح المخاطر المحددة.

٢- التدقيق الداخلي: مسؤول عن ضمان المراجعة المنهجية، وتقييم وتقديم تقرير عن مدى ملاءمة الإدارة، ونظم الرقابة المالية والتشغيلية والميزانية.

٣- لجنة التدقيق: التي ينبغي أن تكون مسؤولة عن الاستعراض المستقل لهياكل وبيئة الرقابة وعمليات الرقابة الخارجية.

٤- الضوابط الداخلية: هذه الضوابط هي المسؤولة عن ضمان حد معقول في تحقيق الأهداف التنظيمية من حيث الفاعلية والكفاءة التشغيلية، موثوقية التقارير المالية والامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها.

٥- مراقبة أعداد وتنفيذ الميزانية: يمثل عنصرا أساسيا في التخطيط المالي، ومراقبة وتقييم العملية في المؤسسات الحكومية، بوصفه أداة لتخصيص الموارد بهدف تحقيق الأهداف المحددة.

٦- إدارة المالية: يجب دعم المديرين لإدارة الموارد المحدودة واستخدامها بكفاءة وأقتصادية في تقديم الخدمات.

٧- التدريب المستمر: النشاط الذي يسهم في أداء القوى العاملة، وهو يؤثر في جودة الفوائد المالية لدرجة أنه يرتبط ارتباطا مباشرا في القدرة على الحصول والحفاظ على المهنيين المؤهلين.

وعلى الرغم من الاختلاف بين مهام المدققين الداخليين والخارجيين في القطاع العام ، إلا أنهم يتشاركون الهدف الأسمى نفسه المتمثل بتعزيز الحوكمة الرشيدة من خلال الإسهام بتعزيز الاستخدام الصحيح للأموال العامة وتعزيز الإدارة الفعالة، والكفاءة، والاقتصادية.

٣- تحديد المهام والمسؤوليات والصلاحيات

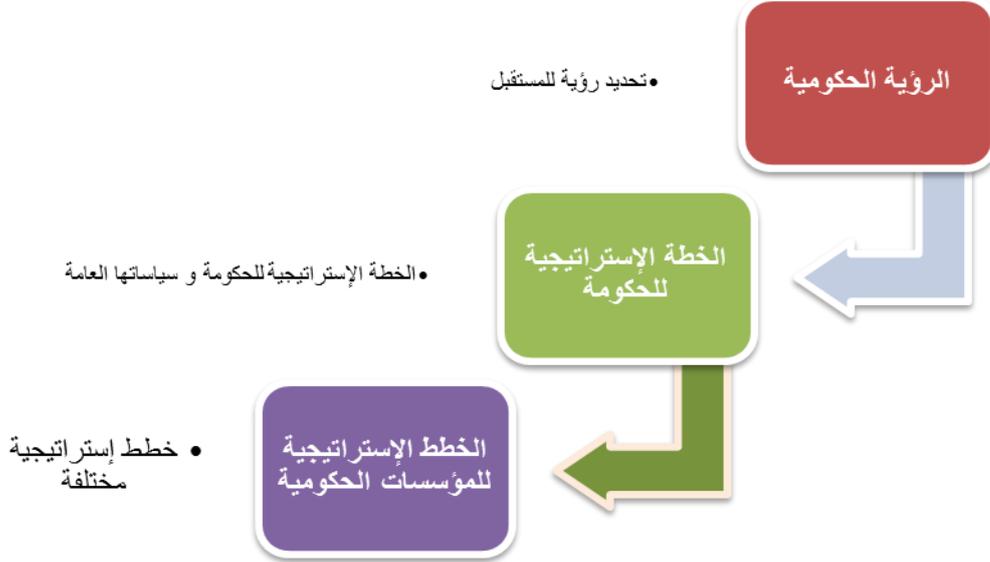
أن واحداً من أهم الاسس التي تؤدي الى حسن تأدية المهام بالنسبة للمؤسسة والعاملين فيها هو التحديد الواضح والسليم لما هو مطلوب القيام به والمسؤوليات المترتبة عن ذلك ومنح الصلاحيات المناسبة الكفيلة بأنجاز المهام بالاوجه الاكمل، فغياب الحدود الواضحة بين الوظائف والمهام سيؤدي بالنتيجة الى التداخل والارتباك والبطء في العمل وقلة الانجاز، كما أن منح صلاحيات واسعة دون مسؤوليات ومساءلة كفيلة بمنع أستغلال هذه الصلاحيات سيشكل دافعا للانحراف والفساد ومن ثم سوء الادارة وعدم كفاءة استخدام الموارد وغياب الفاعلية في تحقيق الاهداف وهذه من الأمور التي أصبحت من بديهيات الادارة السليمة.

ان عملية التنظيم الجيد لهياكل وصيغ العمل وتقسيمه وتوزيع الصلاحيات وتنظيم الموارد ومن ثم التنسيق بين هذه الأنشطة يؤدي الى أن تكون المؤسسة فاعلة في تحقيق أهدافها، والعملية التنظيمية الشاملة للمؤسسة تتطلب إيجاد هيكل تنظيمي فعال قادر على إنجاز الأنشطة والوصول إلى الأهداف المحددة من خلال توزيع الأدوار والصلاحيات والمسؤوليات وغيرها من القضايا التنظيمية المهمة، والعملية التنظيمية مهمة للمؤسسات بوصفها أنظمة اجتماعية تتفاعل وتنسق في إطارها الموارد المختلفة لتحقيق نتائج مرغوبة.

٤- الأهداف الإستراتيجية والخطط التشغيلية

يرى (العامري، الغالبي، ٢٠٠٨: ٢٦٣) أن الاستراتيجية تساعد على خلق حالة من النشاط من خلال ايجاد افضل ربط بين مختلف أجزاء المؤسسة وعملياتها، فالصورة الكلية للعمل في المؤسسة تتحقق من وجود قيادة للجهد الجماعي وحشد الموارد لتحقيق الأهداف، إن الغرض الأساسي من الاستراتيجيات هو خلق قيمة يستفيد منها الزبون ومختلف أصحاب المصالح ، إن المديرين يساعدون مؤسساتهم لخلق القيمة عن طريق ابتكار استراتيجيات تستثمر القدرات المميزة وتحقق نشاطا عاليا. ويوضح الشكل (١) توجيه خطط المؤسسة بالرؤية الحكومية العامة.

الشكل رقم (١) وحدة خطط المؤسسات الحكومية مع خطة الحكومة



المصدر: من اعداد الباحثين

ويرى (مجلس الوزراء البحريني، ٢٠١٣: ٢٥) أن المؤسسات الحكومية تقوم في ضوء خططها وبحسب توجهات الحكومة وبرنامج عملها بالقيام بعمل الاتي:

١. تحديد الأهداف الإستراتيجية: وضع الخطط التفصيلية للمؤسسة التي تخدم الأهداف الإستراتيجية العامة.
٢. ترتيب الأولويات: يتم وضع الأولويات للأهداف الإستراتيجية ومن ثم المشاريع والمبادرات، بحيث تكون المشاريع التي تخدم أهم الأهداف الإستراتيجية في الأولويات، وتتبعها المشاريع الأقل أهمية.
٣. تحديد السياسات: وضع السياسات العامة بناءً على الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة الحكومية والتي تكون مبنية على أساس رؤية واضحة.
٤. تحديد المبادرات والمشاريع والبرامج: وضع المبادرات والمشاريع والبرامج التي تخدم الاهداف الاستراتيجية حسب الأولويات.

٥. تحديد الموارد المالية: تحديد ميزانية المشاريع واعتمادها من الجهات المعنية ومن ثم توزع الميزانية بحسب الأولويات المطلوبة من الحكومة والمشاريع ذات الأهمية وبحسب المراحل التنفيذية.
٦. وضع الخطط التنفيذية: وضع الخطط التنفيذية والتشغيلية السنوية للمشاريع والمبادرات والبرامج، وتفصيل المراحل التنفيذية والخط الزمني، على أن تكون هذه الخطط مرتبطة مباشرة بالمشاريع والأهداف الرئيسية لهذه المؤسسة.

٥- طرائق التواصل

أن توفر نظام جيد للاتصال والتواصل داخل المؤسسة وخارجها يمثل عملية حيوية لها فضلا عن انه مبدأ من مبادئ الإدارة العامة فمن خلاله يمكن ايجاد التنسيق بين الاقسام وبين الافراد ويوفر قنوات جيدة لتدفق المعلومات داخل المؤسسة كما ان قنوات الاتصال مع الاطراف الخارجية توفر معلومات عن اراء وانطباعات المستفيدين تجاه المؤسسة وتمثل تغذية عكسية عن مخرجات المؤسسة الى بينها.

بناءً على الهيكل التنظيمي وتوزيع الصلاحيات فيما بين التنفيذيين و معرفة الموظفين بمهامهم يتم تحديد طريقة التواصل المؤسسي الذي يُمكن التنفيذيين من متابعة تنفيذ المبادرات والمشاريع والبرامج والقرارات الصادرة من الإدارة المسؤولة. كما يساهم توفر المعلومات في الوقت المناسب للأشخاص المعنيين تسهيل عمليات اتخاذ ومتابعة القرارات وتقييمها وتقويمها.

ويرى (IFAC, 2001: 15) أن إدارة المؤسسات الحكومية بحاجة إلى إنشاء قنوات اتصال واضحة مع أصحاب المصلحة عن مهمة المؤسسة والأدوار والأهداف والأداء واتخاذ الإجراءات المناسبة لضمان عمل هذه القنوات تعمل بشكل فعال في الممارسة العملية.

٦- إدارة المخاطر

وهي كما يرى (موسى، وآخرون، ٢٠١٢: ٢٥-٢٧) عبارة عن تنظيم متكامل يهدف الى مواجهة المخاطر بأفضل الوسائل وأقل التكاليف وذلك عن طريق اكتشاف الخطر وتحليله وقياسه وتحديد وسائل مواجهته واختيار أفضل وسيلة للمواجهة، ويرتكز مفهوم إدارة المخاطر على مجموعة من الأساليب العلمية التي يجب أخذها في الحسبان عند اتخاذ القرار لمواجهة أي خطر وذلك من أجل منع أو تقليل الخسائر المادية المحتملة ومن ثم الحد من ظاهرة عدم التأكد، وترى (IFAC, 2001: 17) أن إدارة مؤسسات القطاع الحكومي بحاجة إلى ضمان أن يتم إنشاء نظم فعالة لإدارة المخاطر كجزء من إطار التحكم.

من مهام الإدارة المسؤولة الإشراف والرقابة على الحد من المخاطر وهي أحد أهم الجوانب التي تعزز الحوكمة في المؤسسات الحكومية وتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، والتي يمكن بيان الحالات التي تؤثر سلباً في نوعية الأداء المؤسسي والعمل على تقليل آثار المخاطر السلبية الناتجة عنها، مما يساعد على اتخاذ القرار السليم لتوجيه المؤسسة في الاتجاه الصحيح، ويمكن تلخيص هذه المهام من خلال تحديد المخاطر، ثم تحليلها، ووضع خطط للتحكم في المخاطر وإدارتها، حتى تتمكن المؤسسة الحكومية من تحقيق أهدافها الاستراتيجية.

ومن أهم الإجراءات التي ينبغي على المؤسسات الحكومية تبنيها لإدارة المخاطرة هي:

١. تحديد المخاطر بحسب نوعيتها وأهميتها واحتمالات حدوثها وتكرارها.
٢. تحديد الاستراتيجيات ومراجعتها باستمرار ووضع سياسات لإدارة المخاطر وهيكلها التنظيمي.
٣. قياس وتقييم طبيعة المخاطر ومدى تأثيرها في تنفيذ العمل المؤسسي.
٤. وضع الأولويات بحسب التكلفة واحتمالات تكرار الحدوث.
٥. وضع نظام لإدارة المخاطر بما يتناسب مع طبيعة نشاط المؤسسة.
٦. تحديد الخطط البديلة وخطط الطوارئ التشغيلية لضمان الاستدامة.
٧. رفع تقارير دورية للجهات المعنية بالمخاطر بطبيعة النتائج المترتبة عليها وبيان آثارها المتوقعة والتغيرات والتطورات التي تطرأ عليها.

وتعد جزءاً أساسياً من الحوكمة المؤسسية، حيث تشكل النظام الذي تستخدمه المؤسسة أو أصحاب المصالح فيها لتوفير رقابة على المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة ويتم من خلاله توجيه أنشطة المنشأة ومراقبتها من أعلى المستويات الإدارية من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للالتزام بالأنظمة والقوانين والنزاهة والشفافية.

٧- قياس ومراقبة وتقويم الأداء المؤسسي

ينبغي أن يكون لدى المؤسسات إطار مؤسسي واف لإدارة وظيفة التقييم لديها بفاعلية لتوفير فهم مؤسسي وفهم للدور الأساسي الذي تؤديه وظيفة التقييم وتوفير الدعم لذلك الدور.

أن التقييم كما ذكرت (الأمم المتحدة، ٢٠٠٥: ٣) جزءاً من وظيفة الحوكمة فهو يقدم اسهاماً أساسياً في الإدارة من أجل تحقيق نتائج ينبغي أن تُحدد قدر الإمكان أسباب إنجازات وصعوبات الموضوع الجاري تقييمه كما ينبغي ألا يقتصر تقرير التقييم على مجرد وصف للتنفيذ والنتائج بل ينبغي أن يتضمن تحليلاً يستند إلى نتائج للأسباب الكامنة والمعوقات ومواطن القوة التي يجب استثمارها والفرص المتاحة. وينبغي تحديد العوامل الخارجية المساهمة في الإنجازات والصعوبات وتحليلها قدر الإمكان، بما في ذلك الوضع الاجتماعي أو السياسي أو البيئي، فهو من حيث المبدأ كما يرى (EUROPEAN COMMISSION 28: 2008)، يتيح إمكانية توفير بيانات عن النتائج التي تحققت وتوفير أساس للمساعدة، ولهذا يرى (IFAC, 2001: 17) أن تقييم الأداء هو أداة لا غنى عنه للحكومة والمساعدة وأن إدارة مؤسسات القطاع الحكومي بحاجة إلى الإفصاح عن ماهية مقاييس الأداء المستخدمة لضمان وإثبات أن جميع مواردها تستخدم بكفاءة وفعالية.

فضلاً عن الأهمية الخاصة التي يحتلها قياس أداء المؤسسات في تسهيل الإجراءات والأنشطة الداخلية، فلا يخفى صعوبة ممارسة الوظائف الإدارية في التخطيط والتنظيم والرقابة دون تحديد واضح للأهداف، ويعبر الأداء المؤسسي عن المنظومة المتكاملة لنتائج أعمال المؤسسة في ضوء تفاعلها مع عناصر بيئتها الداخلية والخارجية، والأداء المؤسسي بهذا المفهوم يشتمل على أبعاد ثلاثة: أداء الأفراد في أطر وحداتهم التنظيمية المتخصصة، وأداء الوحدات التنظيمية في إطار السياسات العامة للمؤسسة، وأداء المؤسسة في إطار البيئة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية.

ويهدف قياس الأداء المؤسسي كما يرى (حسن، ٢٠١١: ٢١١) إلى قياس النتائج المحققة من تنفيذ أعمال المؤسسة ومقارنة هذه النتائج بالأهداف المخطط لها من قبل وذلك للتأكد من كفاءة التنفيذ، والوقوف على الصعوبات التي تواجهه والتوصية بكيفية العمل على إزالتها تفادياً للأخطاء مستقبلاً وبذلك فإن قياس الأداء المؤسسي يمثل إحدى مراحل العملية الإدارية التي يتأثر بها من ناحية ويؤثر فيها من الناحية الأخرى.

وتشتمل الخطوط العريضة لتطبيق قياس الأداء المؤسسي على ماياتي:

(أ) تحديد أهداف المؤسسة الحكومية (ب) تحديد الخطط التفصيلية لعمل المؤسسة

(ج) تحديد مراكز المسؤولية الإدارية (د) تحديد مؤشرات قياس الأداء

مشاكل وصعوبات قياس أداء المؤسسات الحكومية

١. طبيعة الخدمات الحكومية التي كثيرا ما تكون منتج غير ملموس .
٢. غياب التحديد الدقيق لمهام الكثير من الأجهزة الحكومية .
٣. عدم الفصل والتحديد بين ما يؤدي على المستوى المركزي وما يؤدي على المستوى المحلي.
٤. الاهتمام بالإجراءات والتركيز عليها، وطول خطوات الإجراءات لإتاحة وظائف للأفراد.
٥. المشاكل المرتبطة بكثافة العمالة وترهل الجهاز الحكومي.

ويذكر (المعيار الدولي لأجهزة الرقابة العليا رقم ٣٠٠) بأنه الى جانب هدفه الرئيسي في ارساء الادارة الجيدة يسهم تدقيق الاداء في تحقيق المساءلة والشفافية. ويرمي تدقيق الاداء الى تعزيز دور المساءلة بمساعدة القائمين على الحوكمة والرقابة على تحسين الاداء وعدم الاكتفاء بمجرد تشخيص مواطن الضعف ورصد الاخطاء السابقة، بل العمل على فحص كفاءة وفاعلية تنفيذ القرارات الصادرة عن السلطة التشريعية او التنفيذية ومدى تحقق مبدأ القيمة مقابل المال لدافعي الضرائب او المواطنين عموما. وهو لا يهدف الى فحص مقاصد او قرارات السلطة التشريعية وانما التحقق من مواطن الضعف في القوانين والتعليمات والتي حالت دون تلبية هذه المقاصد. ويتركز تدقيق الاداء حول فحص المسائل التي يمكن ان تعود بالقيمة على المواطنين على مجالات حيث امكانية احداث التحسينات فيها كبيرة، وهو ينطوي على حوافز بناء للسلطات المعنية باتخاذ الاجراءات المناسبة. يسعى تدقيق الاداء الى رفع مستوى الشفافية عبر اطلاع دافعي الضرائب والممولين والمواطنين العاديين فضلاً عن الاعلام على كيفية ادارة الانشطة الحكومية على اختلافها والنتائج المتحققة منها. وهو بذلك يسهم اسهاما مباشرا في تزويد المواطن بمعلومات مفيدة والعمل كاساس لاكتساب المعرفة وادخال التحسينات.

٨- معايير ومدونات السلوك المهني والاخلاقي

أصبحت مدونات القيم والمبادئ تحتل مكانة جيدة لدى المؤسسات ويستخدم مصطلح مدونة القيم والمبادئ كمرادف لمصطلحات عامة أخرى؛ مثل إعلان عن مبادئ الأعمال، ومعايير السلوك، وغيرها. وبصرف النظر عن المصطلح المستخدم بواسطة أية مؤسسة، فمن المهم إدراك أن هذه المدونة ليست الأداة الوحيدة المتاحة لمتابعة أهداف المؤسسة الأخلاقية، وبرغم كونها أكثر وسيلة عامة لتبني بيئة أخلاقية لمجتمع الأعمال، فإن الاكتفاء بوضع مثل هذه المدونة كأداة وحيدة لمتابعة الأهداف الأخلاقية يؤدي إلى مكاسب محدودة ومتواضعة. ففي تلك الحالة الأخيرة، يشعر العاملون بإحساس كاذب بالحماية، لاعتقادهم أن المدونة تعفيهم من استعمال معايير التقييم والأحكام الشخصية للفرقة بين الصواب والخطأ، وفي حالات أخرى، قد يلاحظ الموظفون اختلافاً بين القيم المهنية والتصرف الواقعي، وفي تلك الحالة تكون المدونة غير مثمرة، مما يؤدي بهم إلى الفتور وعدم الثقة، خاصة إذا لوحظ أن القيادات التنفيذية وأعضاء مجلس الإدارة لا يخضعون للمحاسبة عن مدى التزامهم بمعايير قيم ومبادئ المؤسسة.

وتوضح مثل هذه المدونة القيم والمعتقدات الخاصة بالمؤسسة، وتربطها بمهامها وأهدافها، وتقتن معايير السلوك الأخلاقي المتوقع من كل الموظفين، والقيم التي يلتزم بها جميع أعضاء المؤسسة حين يقومون بالتعامل مع أصحاب المصالح، سواء كانوا من داخل المؤسسة أو خارجها. وهكذا، فإن مدونة أو ميثاق القيم والمبادئ تصبح المعيار الذي تقاس عليه الممارسات الأخلاقية لأية مؤسسة.

وترى (سوليفان، ٢٠٠٩: ٢٩) أن المدونة الجيدة لا تكتفي بتصنيف الإجراءات العملية، وتنظيم سلوك أعضاء الإدارة العليا والموظفين، بل إنها أيضاً تحدد أهدافاً بعيدة المدى، وتعرف أصحاب المصلحة الخارجيين بقيم ومبادئ المؤسسة، وتحفز الموظفين من خلال شعورهم بالفخر جراء العمل في مؤسسة معروفة بالتزامها بقيم ومبادئ أخلاقية، كما تتمثل قيمتها في أنها ببساطة تعد بمثابة بيان واضح بمعتقدات الشركة الأخلاقية. وإذا نظرنا إلى مدونات القيم والمبادئ التي صيغت صياغة جيدة، نلاحظ التزامها الحقيقي بممارسات الأعمال المسؤولة، كما تبين بصورة محددة إجراءات التعامل مع الفضل الأخلاقي. وتتناول مدونات القيم والمبادئ اليوم قضايا متنوعة، تشمل بيئة العمل، والقضايا المرتبطة بالتمييز طبقاً للجنس، والاتصالات والتقارير، وتوزيع الهدايا، وسلامة المنتج، وعلاقات الموظفين بالإدارة والعمل السياسي والممارسات المالية والفساد وتعارض المصالح والدعاية المسؤولة.

سياسة تعارض المصالح:

ينبغي على الجهات الحكومية وضع سياسة واضحة تتعلق بتحديد وحل النزاعات المتعلقة بتعارض المصالح، فقد تؤثر أو يُعتقد أن تؤثر المصالح الشخصية للموظفين على قدرتهم على تأدية مهامهم بشكل فعال، ومن الممكن عد سياسة تعارض المصالح جزءاً مكملاً لمستند قواعد السلوك الخاص بالجهة الحكومية وذلك من خلال وضع إطار عمل لتحديد حالات تعارض المصالح وحلها. وينبغي أن تشمل سياسة تعارض المصالح الخاصة بالجهة الحكومية على ما يأتي (ديوان المحاسبة، ٢٠١١: ٣٠-٣١):

١. تعريف تعارض المصالح.
٢. توقعات الجهة الحكومية حول قواعد السلوك فيما يتعلق بتعارض المصالح.
٣. المسؤوليات المتعلقة بالإفصاح عن تعارض المصالح.
٤. الإجراءات التي ينبغي إتباعها عند الإفصاح عن تعارض المصالح.

٩- المعايير المحاسبية والتدقيقية:

ويقصد بها كما يرى (مراد، ٢٠٠٨: ٦٤) توحيد الاسس المحاسبية والمالية والتدقيقية التي يجب ان تنتهجها المؤسسات الحكومية، وبذل الجهود للتخفيف من حدة الاختلافات والتنسيق والترابط من أجل الوصول الى معايير موحدة تكون ملزمة التطبيق لتعزيز خاصية المقارنة بين بيانات المعلومات المالية على مختلف المستويات، ومن ثم وضع آلية ملزمة لا بد من التقيد بها، وبعد أن يتم الاتفاق على توحيد المعالجات التي ستستخدم لقياس الاحداث المالية وتوصيل النتائج لمستخدمي المعلومات من أجل ملاءمة عملية الحوكمة المؤسسية وتعزيزها.



مدى توافر الآليات الداخلية للحكومة المؤسسية ومسارات عمل ديوان الرقابة المالية

إن المعايير المحاسبية الدولية كما يرى (برنامج الغذاء العالمي، ٢٠٠٥: ٢) هي مبادئ محاسبية أصبحت مقبولة على الصعيد العالمي. وهي تحسن وتنسق النظم والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بالطرائق التي تعرض فيها مؤسسة ما كشوفها المالية، كما أنها توفر معياراً متماسكاً بشأن إدراج المعلومات المالية في التقارير المالية القانونية، وإن مصداقية المعايير المحاسبية الدولية مضمونة نظراً لمستواها الرفيع والاعتراف الدولي بها والإجراءات الصارمة التي تتبع في إعدادها وشرحها. ولذا، فإن امكانيات مقارنة إعداد التقارير المالية وتوافقها وتحسينها باستمرار تعد من ضمن الدعامات الأساسية لهذه المعايير. وتؤدي الكشوف المالية التي يتم إعدادها بموجب المعايير المحاسبية الدولية إلى تحسين الإشراف واتخاذ القرارات الإدارية، وكذلك تساعد في تحسين الإدارة وفي توجيه الموارد وفي فاعلية التنفيذ العملي وتحقيق النتائج.

١٠- التكنولوجيا الحديثة وتقنيات المعلومات والاتصالات

مثل التطور التكنولوجي الهائل الذي حدث خلال العقود الأخيرة وعلى كافة الصعد خاصة بعد أن بدأت معظم الحكومات بالانتقال إلى الفضاء الإلكتروني وظهور مفاهيم الإدارة الإلكترونية والحكومة الإلكترونية في تقديم الخدمات للمواطنين وإدارة العمليات الداخلية والاتصالات الكترونياً إلى تحدياً جديداً أمام الإدارة والحكومة المؤسسية فظهرت الحكومة الإلكترونية والتي هي استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات لتحسين وتعزيز دعائم الحكومة المؤسسية، وتسهم الحكومة الإلكترونية في تبسيط وتسهيل عملية تواصل وإشراك أصحاب المصالح المختلفة وتزويد من حضورهم وفعاليتهم.

ثالثاً: تحليل ومناقشة آليات الحوكمة المؤسسية:

تتناول هذه الفقرة استعراض وتحليل ومناقشة آليات الحوكمة المؤسسية المستمدة من القوانين المؤسسة لعمل ديوان الرقابة المالية

أ- ملامح الحوكمة المؤسسية لديوان الرقابة المالية في إطار القوانين والتشريعات

إن الأساس القانوني لديوان الرقابة المالية الاتحادي مستمد من الدستور العراقي لسنة ٢٠٠٥ وذلك في المادة (١٠٠) منه بينما يفصل الوضع القانوني وصلاحيات ومسؤوليات ديوان الرقابة المالية الاتحادي في قانون رقم ٣١ لسنة ٢٠١١، وقد نص بيان الديوان مؤسسة مستقلة مالياً وإدارياً (المادة ٥) مع صفة قضائية ومن ضمن صلاحيات الديوان إن تكون لديه حرية اختيار مواضيع التدقيق. وقد أكد قانون (٣١) المذكور انفاً على إن الديوان مؤسسة مستقلة مالياً وإدارياً مع منحه بعض الصلاحيات القضائية كما في المادة (١٥) منه وقد حدد هذا القانون :

١. نطاق عمل الديوان
٢. أهداف الديوان
٣. مهام الديوان
٤. استقلالية الديوان المالية والإدارية
٥. كما حدد النظام الداخلي الهيكل الإداري للديوان



مدى توافر الآليات الداخلية للحكومة المؤسسية ومسارات عمل ديوان الرقابة المالية

٦. كما نص في المادة - ٢٤ - على مساعدة مجلس النواب لرئيس الديوان وفقاً لإجراءات استجواب الوزراء المنصوص عليها في الدستور وله إعفاءه من منصبه وفقاً لما منصوص عليه.
٧. كما يتضمن هذا القانون إجراءات تعيين وعزل رئيس الديوان فضلاً عن نواب رئيس الديوان الذين شملوا بنفس إجراءات تعيين رئيس الديوان حيث تم منح تعيين رئيس الديوان إلى مجلس النواب بترشيح من مجلس الوزراء.
٨. الية نشر التقارير الرقابية والتدقيقية المنجزة وتوفير نسخاً منها لوسائل الإعلام ولأية جهة مختصة بناء على طلبها باستثناء التقارير الماسة بالأمن الوطني فلا يجوز نشرها إلا بموافقة مجلس النواب وذلك المادة (٢٨) منه.
٩. كما الزمه في المادة نفسها بتقديم تقرير سنوي إلى مجلس النواب خلال (١٢٠) يوماً من نهاية كل سنة .

ب- العلاقات مع أصحاب المصالح

حدد قانون رقم ٣١ لعام ٢٠١١ علاقات الديوان كمؤسسة حكومية بالجهات الأخرى وعملية التواصل مع الأطراف الخارجية، وتحدد المادة (٢٨) من هذا القانون متى وكيف وأي الاحتياجات الواجب على الديوان تقديمها في التقارير المقدمة إلى البرلمان، الإعلام وأصحاب المصالح الآخرين، حيث يجب على الديوان تقديم تقرير سنوي إلى مجلس النواب ويشمل الآراء و الملاحظات والمقترحات المعنية من أعمال تدقيق الأداء فضلاً عن ذلك يمكن للديوان تقديم تقارير فردية لمجلس النواب حول أمور مهمة وكذلك على الديوان تقديم قائمة بأعمال التدقيق الكاملة وتقارير الرقابة علنا إلى الإعلام ونسخ من تلك التقارير - بحسب الطلب.

١- البرلمان

هدف الديوان وفقاً ل(محكمة التدقيق الهولندي، ٢٠١٣: ١٦) إلى جعل الصورة واضحة للبرلمان بأن أعمال تدقيق الأداء تحدد الفرص لتحسين الاقتصاد والكفاءة والفاعلية للإنفاق العام ولذلك يجب أن تكون التقارير واضحة وتتضمن توصيات للتحسين ويجب ان لا تلقي اللوم على الأفراد كل سنة، يصدر الديوان تقرير سنوي وأربع تقارير فصلية تتضمن الملاحظات العامة والنتائج لجميع الوزارات فضلاً عن الملاحظات لكل وزارة وقطاع، فضلاً عن التقرير السنوي والتقارير الفصلية وترسل التقارير إلى لجان في البرلمان مختصين ب (المالية والنزاهة والاقتصاد ، والاستثمار ولجان إعادة البناء)، هناك اتصال منتظم ما بين ديوان الرقابة المالية الاتحادي والبرلمان بشأن تقارير التدقيق المختلفة، عندما يقتضي الأمر يزود ديوان الرقابة المالية الاتحادي البرلمان بمعلومات إضافية، يخطط ديوان الرقابة المالية الاتحادي باستحداث قسم الشؤون البرلمانية (وفقاً للمادة ٩ من القانون رقم ١ لسنة ٢٠١٢) من أجل تنسيق الاتصالات ما بين ديوان الرقابة المالية الاتحادي والبرلمان.

٢- الجهات الخاضعة للتدقيق

تتنوع عمليات الاتصال بالجهات الخاضعة للتدقيق بإجراءات مختلفة كجزء من عملية التدقيق، حيث تستند هذه العملية الى وجود هيئات الرقابة المالية للتدقيق في مواقع الجهات الخاضعة للرقابة مما يوفر اتصال دائم مع هذه الجهات، كما نظم قانون الديوان عمليات الاتصال وعلى أعلى المستويات ولم يجعله يقتصر على ما تحتويه التقارير الرقابية بل جعل من حق رئيس الديوان دعوة ممثلي الجهات الخاضعة للتدقيق لحضور اجتماعات مجلس الرقابة كما خوله القيام بإجراءات في حالة لم تستجب الجهات الخاضعة للتدقيق للملاحظات والمطالبات، كما لديوان الرقابة المالية الاتحادي أن يدعو الجهات الخاضعة للتدقيق لحضور المؤتمرات والندوات وورشات العمل التي يقيمها.

٣- أصحاب المصالح الآخرين :

المواطنون والمجتمع المدني ووسائل الإعلام أن فاعلية دور هذه الاطراف أتجاه المؤسسات المختلفة يتحدد بمستوى المعلومات التي يحصل عليها عن أداء المؤسسات المعنية وقد نشر ديوان الرقابة المالية الاتحادي على موقعه الالكتروني موجز عن عمليات الرقابة التي قام بها من خلال التقرير السنوي وتقارير تدقيق الأداء وقائمة بعناوين ومواضيع كافة تقارير التدقيق التي أصدرها ديوان الرقابة المالية الاتحادي وكذلك هنالك معلومات اخرى عن أعمال ونشاطات الديوان، كما نشر الديوان التقرير الصادر عن بياناته المالية عن النصف الاول لسنة ٢٠١٢ ونشرا مؤخرا تقرير مراجعة النظير لديوان الرقابة المالية الذي قامت به واصدرته محكمة التدقيق الهولندية.

ومن متابعة أنشطة الإفصاح في الديوان نجد ان الديوان يتبنى سياسة افصاح طوعية جيدة حيث يفصح في موقعه الالكتروني وباللغتين العربية والانكليزية عن الكثير من الامور منها:

- ما يتعلق بديوان الرقابة المالية

- قانون ديوان الرقابة المالية رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ وتعديلاته
- النظام الداخلي ديوان الرقابة المالية الاتحادي
- أهداف الديوان
- البيانات المالية الخاصة بالديوان (لغاية ٢٠١١/٦/٣٠)
- البيانات المالية التي عرضت على المجلس لعام ٢٠١٢ (تقرير سنوي)
- نطاق عمل الديوان
- المهام التي يقوم بها الديوان
- اختصاصات وصلاحيات الديوان
- الخطة الاستراتيجية متضمنة الرسالة والرؤية والقيم والمسائل الإستراتيجية والاهداف الرئيسية والفرعية للديوان ضمن هذه الخطة وجداول الانجاز
- خطة عمل الديوان السنوية للمدة من ١/١ ولغاية ١٢/١٣

وفيما يخص البيانات المالية الخاصة بديوان الرقابة المالية فإن آخر بيانات منشورة ولغاية اعداد البحث هي عن النصف الاول لسنة ٢٠١١ مما يتطلب المواكبة بالنشر والاسراع بالافصاح عن البيانات المالية عن كامل السنة المعنية كاملة في حال صدورهما ليتسنى للمعنيين التزود بما يحتاجوه من المعلومات عن الاداء المالي للديوان.

- اما فيما يخص التقارير الخاصة بعمليات التدقيق على المؤسسات الحكومية فينشر الديوان

- تقارير تقويم الاداء للوزارات وهي تختلف من ناحية العدد والتاريخ من وزارة الى أخرى.
- تقرير بالحسابات الختامية الصادرة عن الديوان لسنة ٢٠١٢
- التقرير السنوي الصادر عن الديوان للسنوات (٢٠٠٤ - ٢٠١٢)
- تقارير المنح والمساعدات
- تقارير أخرى

ج- هيكل القيادة في الديوان

يوفر قانون الديوان هيكل قيادة اداري يمثل واحدة من أهم الآليات التي يركز عليها مفهوم الحوكمة المؤسسية الا وهي مجلس الادارة كما حدد هذا القانون مهام المجلس واليات التصويت فيه والعدد الاقل للاجتماعات المطلوبة.

حيث ان المادة . ٢٠ من قانون الديوان تنص على:

اولا : يتألف المجلس من رئيس الديوان رئيساً ونواب رئيس الديوان والمديرين العامين لدوائر الديوان اعضاء ثانياً : ينعقد المجلس مرة واحدة في الشهر على الاقل بدعوة من رئيسه او ثلث اعضائه ويكتمل النصاب بحضور ما لا يقل عن ثلثي اعضائه.

ثالثاً : يتخذ المجلس قراراته بأغلبية عدد الأعضاء الحاضرين وعند تساوي الاصوات يرجح الجانب الذي صوت معه الرئيس وتدون الاقلية مخالفتها.

أما أختصاصات المجلس فقد حددتها المادة (٢١) بما يأتي :-

١. اقرار خطط العمل في الديوان .
٢. وضع واقرار اساس وضوابط العمل في الديوان واساليب تنفيذها .
٣. البت في المسائل التي تقتضيها مهام الرقابة والتدقيق والعمل على توفير الوسائل اللازمة لها.
٤. تحديد نطاق عمل دوائر الديوان وقواعد تنظيمها على وفق التوجيهات العامة للدولة
٥. اعداد واقرار مشروع الموازنة السنوية للديوان على وفق التوجيهات العامة للدولة وارسالها الى وزارة المالية لتوحيدها ضمن الموازنة العامة للدولة .
٦. اقرار الإطار العام لتقارير الديوان .
٧. مناقشة تنظيم دورات دراسية وتطبيقية لموظفي الديوان وغيرهم او للعاملين في القطاع الخاص وللمجلس منحهم المكافآت التي يقررها.
٨. اعتماد ضوابط استعانة الديوان بخدمات مراقبي الحسابات من القطاع الخاص لاجراء الرقابة والتدقيق لأية جهة من الجهات الخاضعة لرقابة وتدقيق الديوان على ان لا تتجاوز الاعمال التي يكلفون بها نسبة (٥%) من نطاق العمل الرقابي وفقا لخطة الديوان السنوية.

ومن المواد المذكور انفا نلاحظ ان الهيكل الإداري الاعلى للديوان يضم رئيسا ونائبان يعملون بصورة وثيقة مع بقية رؤساء القطاعات (المديرين العامين) ضمن المجلس لتسيير شؤون المؤسسة، ويضطلع مجلس الرقابة بالمسؤولية التامة عن مسار الديوان وأدائه، كما يتحمل مسؤولية الإشراف على أعمال الرقابة والتقارير الصادرة. ويتيح هذا الهيكل سرعة تدفق المعلومات كما يسهل السيطرة المركزية على المؤسسة بما يسمح لها بالتكيف وفق الظروف المختلفة مع الحفاظ على درجة عالية من التوافق، كما تضي طبيعة الهيكل الإداري للديوان لاجراء المجلس من رؤساء القطاعات تواصل يومي مع ممارسات العمل الجارية ضمن نطاق اشرافهم كما تمنح المجلس هذه الصيغة سرعة الاستجابة عند الضرورة خصوصا في حالة ملاحظة عدد اجتماعات مجلس الرقابة خلال سنة ٢٠١٢ وفقاً ل(ديوان الرقابة المالية، ٢٠١٢: ١٥٨) قد بلغت (٨٤) جلسة و(١٠) استثنائية ناقش فيها (٧٩٨) تقريراً رقابياً فضلاً عن قيام مجلس الرقابة المالية الاتحادي بمناقشة العديد من الامور التنظيمية المتعلقة بنشاط الديوان.

د- اجابات عينة البحث عن الفقرات الخاصة بممارسات الآليات الداخلية للحكومة المؤسسية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي والتي تضمنتها الاستبانة الموزعة على عينة البحث فكانت الاجابات بالصورة الاتية:

جدول رقم (٣) اتجاهات اجابات العينة على فقرات المحور

| الرقم | الفقرات | الاجابة | | الاجابة | | الاجابة | | الاجابة | | الاجابة | |
|-------|---|---------|------|---------|------|---------|------|---------|-----|---------|----|
| | | ت | % | ت | % | ت | % | ت | % | ت | % |
| 1 | يضمن هيكل الادارة العليا في الديوان القيادة الجماعية من خلال وجود مجلس الرقابة | ٣١ | ٥١.٧ | ٢٤ | ٤٠.٠ | ٣ | ٥.٠ | ٢ | ٣.٣ | -- | -- |
| 2 | حدد دور رئيس الديوان بشكل رسمي وبما يضمن المسؤولية لتأمين قيادة فاعلة له ولتنشطاته | ٢٨ | ٤٦.٧ | ٢٦ | ٤٣.٣ | ٦ | ١٠.٠ | -- | -- | -- | -- |
| 3 | يقوم المجلس بالأعمال والمهام الاتية | | | | | | | | | | |
| | أ- وضع رؤية ورسالة وإستراتيجية المؤسسة | ٢٢ | ٣٦.٧ | ٣٢ | ٥٣.٣ | ٦ | ١٠.٠ | -- | -- | -- | -- |
| | ب- الاشراف على عمليات الإفصاح وفق المعايير ووسائل الاتصال المتاحة | ١٨ | ٣٠.٠ | ٣٧ | ٦١.٧ | ٥ | ٨.٣ | -- | -- | -- | -- |
| | ج- الرقابة على حالات تعارض المصالح بين مجلس الرقابة والمستويات الإدارية المختلفة والدولة والمكلفين والجهات المتعاملة مع الديوان | ١٦ | ٢٦.٧ | ٢٩ | ٤٨.٣ | ١٤ | ٢٣.٣ | ١ | ١.٧ | -- | -- |
| | د- التأكد من سلامة التقارير والأنظمة المحاسبية والمالية للديوان. | ٢٠ | ٣٣.٣ | ٣٥ | ٥٨.٣ | ٥ | ٨.٣ | -- | -- | -- | -- |
| ٤ | يقترح المجلس سن وتعديل القوانين والتعليمات والاجراءات الخاصة بتنفيذ العمل | ٢٠ | ٣٣.٣ | ٣٣ | ٥٥.٠ | ٧ | ١١.٧ | -- | -- | -- | -- |
| ٥ | وجود إطار دستوري /نظامي /قانوني مناسب وفعال وأحكام تطبيق واقعية خاصة باستقلال الديوان | ١٨ | ٣٠.٠ | ٤٠ | ٦٦.٧ | ٢ | ٣.٣ | -- | -- | -- | -- |



مدى توافر الآليات الداخلية للحكومة المؤسسية ومسارات عمل ديوان الرقابة المالية

| | | | | | | | | | | | | | |
|------|------|-----|----|------|----|------|----|------|----|------|----|---|----|
| 99 | 3.81 | 1.7 | 1 | 8.3 | 5 | 25.0 | 15 | 36.7 | 22 | 28.3 | 17 | هناك استقلالية لرئيس الديوان وأعضاء المجلس بما في ذلك ضمان الحفاظ على المنصب والحصانة القانونية أثناء الأداء العادي لمهامهم | 6 |
| 78 | 4.40 | -- | -- | 3.3 | 2 | 8.3 | 5 | 33.3 | 20 | 55.0 | 33 | لديوان حق وواجب إعداد التقارير بشأن أعماله وله حرية تحديد محتوى تقارير الرقابة المالية وتوقيتها ونشرها وتوزيعها | 7 |
| 86 | 4.03 | -- | -- | 10.0 | 6 | 5.0 | 3 | 56.7 | 34 | 28.3 | 17 | يمتلك الديوان صلاحية واسعة كافية وحرية تامة للتصرف في أداء مهامه، وله حق الوصول غير المقيد للمعلومات | 8 |
| 52 | 4.40 | -- | -- | -- | -- | 1.7 | 1 | 56.7 | 34 | 41.7 | 25 | يتوافر الاستقلال الذاتي المالي والإداري والموارد البشرية والمادية والنقدية المناسبة | 9 |
| 50 | 4.55 | -- | -- | -- | -- | -- | -- | 45.0 | 27 | 55.0 | 33 | يوجد نظام داخلي يحدد هيكلية دوائر الديوان وواجباتها واختصاصاتها بشكل سليم ودقيق مصادق عليه رسمياً. | 10 |
| 61 | 4.40 | -- | -- | -- | -- | 6.7 | 4 | 46.7 | 28 | 46.7 | 28 | يتمتع الهيكل التنظيمي مرونة ممارسة الرقابة ويحدد العلاقات والسلطات والمسؤوليات ويوفر انسيابية في العمل. | 11 |
| 79 | 4.13 | -- | -- | 5.0 | 3 | 10.0 | 6 | 51.7 | 31 | 33.3 | 20 | يضع الديوان خطط وأهداف استراتيجية بالإضافة إلى الخطط التشغيلية لتأدية مهامه. | 12 |
| 80 | 4.11 | -- | -- | 3.3 | 2 | 16.7 | 10 | 45.0 | 27 | 35.0 | 21 | يوجد التزام حقيقي من قبل الجميع بالمحاسبة عن مستويات أدائهم. | 13 |
| 90 | 3.83 | -- | -- | 11.7 | 7 | 15.0 | 9 | 51.7 | 31 | 21.7 | 13 | يوجد نظام رقابة داخلي فعال في الديوان يراعى فيه أعلى معايير وإرشادات الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية. | 14 |
| 1.01 | 3.50 | -- | -- | 23.3 | 14 | 18.3 | 11 | 43.3 | 26 | 15.0 | 9 | يتمتع التدقيق الداخلي بالاستقلالية من خلال ارتباطه بلجنة التدقيق أو ما يعادلها ويقدم تقاريره إلى مجلس الرقابة | 15 |
| | | | | | | | | | | | | أنشأ الديوان الترتيبات المناسبة لضمان أن الأموال العامة ومواردها | 16 |
| 74 | 4.18 | -- | -- | 3.3 | 2 | 10.0 | 6 | 51.7 | 31 | 35.0 | 21 | أ- يتم حمايتها بشكل مناسب | |
| 78 | 4.11 | -- | -- | 3.3 | 2 | 15.0 | 9 | 48.3 | 29 | 33.3 | 20 | ب- تستخدم بشكل اقتصادي و كفاء ونزبه ووفقا للأولوية | |
| 54 | 4.35 | -- | -- | -- | -- | 3.3 | 2 | 58.3 | 35 | 38.3 | 23 | ج- تستخدم وفقاً للقانون ومن قبل السلطات المخولة التي تحكم استخدامها. | |
| 87 | 3.66 | -- | -- | 13.3 | 8 | 20.0 | 12 | 53.3 | 32 | 13.3 | 8 | الأسس المعتمدة في منح الحوافز و المكافآت التشجيعية واضحة ومعلنة للجميع | 17 |
| 80 | 3.88 | -- | -- | 10.0 | 6 | 8.3 | 5 | 65.0 | 39 | 16.7 | 10 | تعتبر التعليمات والقواعد التنظيمية الحالية واضحة من حيث كونها تحكم وتنظم أوجه النشاط وتحدد الصلاحيات والمسؤوليات مقابلها. | 18 |



مدى توافر الآليات الداخلية للحكومة المؤسسية ومسارات عمل ديوان الرقابة المالية

| | | | | | | | | | | | | | |
|----|---|----|------|----|------|----|------|----|------|----|------|------|------|
| 19 | يوجد دليل عمل لكل وظيفة يبين الإجراءات وحدود الاختصاصات | 12 | 20.0 | 40 | 66.7 | 6 | 10.0 | 2 | 3.3 | -- | -- | 4.03 | .66 |
| 20 | توجد وحدة في الديوان لإدارة الأداء تقوم بـ: | | | | | | | | | | | | |
| | أ- اعداد نظام لأدارة الأداء | 10 | 16.7 | 34 | 56.7 | 12 | 20.0 | 4 | 6.7 | -- | -- | 3.83 | .78 |
| | ب- اعداد نظام لمراقبة الأداء | 8 | 13.3 | 35 | 58.3 | 14 | 23.3 | 3 | 5.0 | -- | -- | 3.80 | .73 |
| | ج- اعداد التقارير عن ادارة الأداء | 10 | 16.7 | 38 | 63.3 | 9 | 15.0 | 3 | 5.0 | -- | -- | 3.91 | .71 |
| 21 | ترتبط المكافآت والحوافز والترقيات في الديوان بنتائج التقييم للموظفين | 10 | 16.7 | 26 | 43.3 | 17 | 28.3 | 7 | 11.7 | -- | -- | 3.65 | .89 |
| 22 | يوجد نظام لرقابة جودة التقارير المقدمة من قبل الديوان | 27 | 45.0 | 31 | 51.7 | 1 | 1.7 | 1 | 1.7 | -- | -- | 4.40 | .61 |
| 23 | يوجد نظام لتحديد وتحليل والتحكم وأدارة المخاطر، بما يتناسب مع طبيعة عمل الديوان | 6 | 10.0 | 21 | 35.0 | 10 | 16.7 | 17 | 28.3 | 6 | 10.0 | 3.06 | 1.20 |
| 24 | يتبنى الديوان لائحة رسمية للسلوك الوظيفي توضح وتحدد معايير السلوك المطلوبة لكل العاملين | 29 | 48.3 | 27 | 45.0 | 4 | 6.7 | -- | -- | -- | -- | 4.41 | .61 |
| 25 | يوفر الديوان بيئة عمل تضمن احترام كرامة موظفيه والمواطنين. | 23 | 38.3 | 27 | 45.0 | 4 | 6.7 | 6 | 10.0 | -- | -- | 4.11 | .92 |
| 26 | توجد نظم للإبلاغ والتحقيق فيها، والفصل في سوء استخدام وهدر المال العام | 13 | 21.7 | 31 | 51.7 | 9 | 15.0 | 6 | 10.0 | 1 | 1.7 | 3.81 | .94 |
| | الوسط الحسابي العام | | | | | | | | | | | 4.07 | 0.42 |

يهدف هذه المحور الى استقراء وجود اليات الحوكمة المؤسسية ومدى توفرها وعملها بالصورة اللازمة لتأدية وظيفتها في منظومة الحوكمة المؤسسية داخل ديوان الرقابة المالية للتحري عن هذا المحور فقد تم تقسيمه على (26) فقرة لتغطية اكبر عدد ممكن من هذه الآليات كما هدفت ايضا الى التعرف الا ان هذه الآليات تؤدي المطلوب منها، ومن خلال الجدول (2) الذي يبين هذه الآليات واوساطها الحسابية حيث بلغت قيمة الوسط الحسابي لهذا المحور (4.07) وهي اكبر من قيمة الوسط الفرضي والبالغ (3) وهذا يعني بان اجابات العينة في هذا المحور متجه نحو الاتفاق والاتفاق التام، وبانحراف معياري (0.42)، اما فقرات هذا المحور فقد كانت:

وقد حققت الفقرة (10) اعلى وسط حسابي بلغ (4.55) وانحراف معياري (0.50) والتي تقيس توفر نظام داخلي مصادق عليه وقد كانت اراء العينة يشير الى ميل عال وايجابي واتفاق على وجود هذا النظام ويؤيد هذا الرأي صدور هذا القانون في جريدة الوقائع العراقية بعد تصويت مجلس النواب عليه. بينما حلت الفقرة (23) في ادنى مستوى من الأوساط الحسابية بوسط (3.06) وبانحراف معياري (1.20) وتشير بذلك ان اجابات العينة الى اتفاق قليل على وجود هذه الفقرة.

يتبين من الجدول الاتي:

1. ارتفاع الوسط الحسابي عن وسطه المعياري لكافة الفقرات ذات الصلة بالمحور وبحسب وجهة نظر أطراف العينة كافة.
2. توافقت اراء عينة البحث وباتجاه ايجابي عالي نحو تطبيق ممارسات وهيكلية القيادة في مجلس الرقابة وفق ما هو مطلوب ضمن مفهوم الحوكمة المؤسسية ووضوح الادوار والمسؤوليات في الادارة العليا .

٣. انخفاض الأوساط الحسابية عندما تتناول الفقرات مواضيع تتعلق بالأداء أو قياسه أو أنظمة إدارته أو أنظمة متكاملة عن أنشطة معينة وهذا قد يبدو طبيعياً في المؤسسات الحكومية المحلية فقد تنشأ أقسام أو وظائف لتأدية مهام معينة لكنها لا ترقى لتكون نظاماً متكاملًا كما يقتضي الحال.

كان هدف الفقرات من (١-٤) هو معرفة هيكلية القيادة الإدارية ووجود مجلس لإدارة المؤسسة وما إذا كان هذا المجلس يمارس أدوار ووظائف الحوكمة المؤسسية بفاعلية وقد كانت الأوساط الحسابية اعلى من الوسط الفرضي وبميل عالي نسبيا للاتفاق على هذا الرأي.

وقد حققت الفقرة (١) وسط حسابي (٤.٤٠) وانحراف معياري (٠.٧٤) وهو اعلى من الوسط الفرضي (٣) ومن ثم اتفقت عينة البحث على ان القيادة الجماعية متوفرة للديوان ويتم ممارستها من قبل المجلس. اما الفقرة (٢) وسط حسابي (٤.٣٦) وانحراف معياري (٠.٦٦) وهدفت الى التعرف على رأي العينة حول وضوح دور رئيس الديوان بشكل رسمي وبما يضمن المسؤولية لتأمين قيادة فاعلة للديوان ولأنشطته وعدم تقاطع الادوار مع المجلس وقد كانت آراء العينة باتجاه الاتفاق على تحديد هذا الدور وفاعليته.

وجاءت الفقرة (٣) لتحصل جميع فقراتها على اعلى من الوسط الفرضي وبنسبة عالية حيث كان ادنى وسط حسابي لفقراتها (٤.٠٠) وانحراف معياري (٠.٧٦) والتي حاولت التعرف على مدى قيام مجلس الرقابة في اداء المهام المتوقعة منه ضمن أطار الحوكمة المؤسسية وقد كانت آراء العينة متجهة نحو الاتفاق بقيام المجلس باداء تلك المهام.

بينما حصلت الفقرة (٤) على وسط حسابي (٤.٢١) وانحراف معياري (٠.٦٤) والتي هدفت معرفة قدرة المجلس في اقتراح سنن وتعديل القوانين والتعليمات والاجراءات الخاصة بتنفيذ العمل وكان اتفاق آراء العينة بالاجاب على هذا الامر.

أما الفقرات من (٥-٩) فهدفت نسبيا لقياس مدى استقلالية ديوان الرقابة المالية وقد كانت جميع الأوساط الحسابية اعلى من الوسط الفرضي فقد حصلت الفقرة (٥) على وسط حسابي (٤.٢٦) وبانحراف معياري (٠.٥١) والتي هدفت الى التعرف على وجود إطار دستوري وقانوني مناسب وفعال خاص باستقلال الديوان وجاءت اجابة العينة لتدعم الاتفاق على وجود هذا الاطار.

بينما حققت الفقرة (٦) على وسط حسابي (٣.٨١) وبانحراف معياري (٠.٩٩) وهو اعلى من الوسط الفرضي (٣) وحاولت الفقرة التعرف على وجود استقلالية لرئيس الديوان وأعضاء المجلس والحصانة القانونية أثناء الأداء العادي لمهامهم وجاءت اجابات العينة متوسطة في الاتفاق ولعل السبب في ذلك ان القانون ينص على حماية وحصانة رئيس الديوان فقط دون بقية اعضاء المجلس.

وقد حققت الفقرة (٧) على وسط حسابي (٤.٤٠) وبانحراف معياري (٠.٧٨) وهو ما يوشر اتفاق عينة البحث على واجب إعداد التقارير من قبل الديوان بشأن أعماله وتحديد محتوى تقارير الرقابة المالية وتوقيتها ونشرها.

حصلت الفقرة (٨) على وسط حسابي (٤.٠٣) وبانحراف معياري (٠.٨٦) حيث اشترت اتفاق آراء العينة على امتلاك الديوان صلاحية واسعة كافية وله حق الوصول غير المقيد للمعلومات.

بينما حققت الفقرة (٩) وسط حسابي (٤.٤٠) وبنحرف معياري (٠.٥٢) واشرن توافق عينة البحث على توافر الاستقلال الذاتي المالي والاداري والموارد البشرية والمادية والنقدية المناسبة.

وقد ذكرنا انفا مايدعم اراء العينة من نص دستوري وتفصيل للوضع القانوني وصلاحيه لديوان الرقابة المالية الاتحادي في قانون رقم ٣١ لسنة ٢٠١١، حيث نصت (المادة ٥) ان الديوان هيئة مستقلة ماليا واداريا له شخصية معنوية ويعد اعلى هيئة رقابية ومالية، كما أشار القانون ان من ضمن صلاحيات الديوان ان تكون لديه حرية اختيار مواضع التدقيق.

ويوفر له هذا القانون بموجب (المادة ١١) مطلق الحرية في اختيار الطرائق التي يؤدي فيها عمليات الرقابة الخاصة به إذ يجب ان يتم إجراء عمليات التدقيق وفقا للقوانين والأنظمة والمعايير المحلية والدولية الموافق عليها ، وكذلك المناهج المنتظمة.

وكما منحه القانون في (المادة ٢٨) استقلالاً في الإفصاح الخاص به لذا نجد تنوع كبير في التقارير التي يتم الإفصاح عنها فضلا عن التقرير السنوي الإلزامي، حيث التقرير السنوي إلى البرلمان ويحتوي على موجز بجميع عمليات التدقيق التي تم إجراؤها في تلك السنة، كما يكون ديوان الرقابة المالية الاتحادي حراً في إبلاغ البرلمان عن أية امور مهمة تتعلق بعمليات التدقيق أو التقييمات أو أي موضوع يراه ضروريا .

كما تنص المادة (١٣) من القانون على انه يحق لديوان الرقابة المالية الاتحادي " الحصول على جميع الوثائق والتعاملات والأوامر والقرارات المتعلقة بالتدقيق والرقابة وأجراء الجرد والحصول على التوضيحات والمعلومات والإجابات المطلوبة من جميع المستويات الإدارية والفنية من اجل تنفيذ مهمته".

- وجاءت الفقرات (١٠-١١) للتعرف على وجود نظام داخلي رسمي مصادق عليه وهيكلية مرنة لدى الديوان يعمل بها تلتمسها عينة البحث فتعكس في اجاباتها، وعمليا فقد تمت المصادقة من قبل مجلس النواب على النظام الداخلي لديوان الرقابة المالية و صدر في جريدة الوقائع العراقي العدد (٤٢٦٥) في ٢٨/١/٢٠١٣.

وحققت الفقرة (١٠) وسط حسابيا (٤.٥٥) وبنحرف معياري (٠.٥٠) ما يؤشر اتفاق العينة على تحديد النظام الداخلي لهيكلية دوائر الديوان وواجباتها واختصاصاتها بشكل سليم ودقيق ومصادق عليه رسميا.

وقد حققت الفقرة (١١) وسط حسابيا (٤.٤٠) وبنحرف معياري (٠.٦١) وتوشر اتفاق اراء العينة على ان الهيكل التنظيمي مرن ويتيح ممارسة الرقابة ويحدد العلاقات والسلطات والمسؤوليات ويوفر انسابية في العمل.

- بينما حاولت الفقرات (١٢-١٦) التعرف على منظومة الرقابة من خلال وضع الخطط الاستراتيجية والالتزام بالمحاسبة وتوافر نظام رقابة داخلية فعال باعلى المعايير واستقلالية الرقابة وفق منظور الحوكمة المؤسسية ومدى توفر الحماية للاموال العامة.

أذ حصلت الفقرة (١٢) على وسط حسابي (٤.١٣) وبنحرف معياري (٠.٧٩) وهي تقيس وضع الديوان لخطط وأهداف استراتيجية فضلا عن الخطط التشغيلية لتأدية مهامه واتفقت العينة على هذا الرأي وهو مايدعمه قيام إدارة الديوان بنشر هذه الخطط للجمهور عن طريق الموقع الالكتروني.



مدى توافر الآليات الداخلية للحكومة المؤسسية ومسارات عمل ديوان الرقابة المالية

وحصلت الفقرة (١٣) على وسط حسابي (٤.١١) وبانحراف معياري (٠.٨٠) والتي هدفت الى التعرف على وجود التزام حقيقي من قبل الجميع بالمحاسبة عن مستويات أدائهم فكانت اراء العينة ايجابية بهذا الصدد متفقين على وجود محاسبة للأفراد عن أعمالهم داخل الديوان.

وحققت الفقرة (١٤) وسطا حسابيا (٣.٨٣) وبانحراف معياري (٠.٨٠) والتي هدفت الى قياس وجود نظام رقابة داخلي فعال في الديوان يراعى فيه اعلى معايير وارشادات الرقابة الداخلية فيظهر اتفاق اراء العينة على تبني الديوان نظام رقابة فعال.

وحققت الفقرة (١٥) وسطا حسابيا (٣.٥٠) وبانحراف معياري (١.٠١) والتي هدفت الى قياس بالاستقلالية التدقيق الداخلي من خلال ارتباطه بلجنة التدقيق أو ما يعادلها ويقدم تقاريره إلى مجلس الرقابة فظهر اتفاق اراء العينة على استقلالية قسم الرقابة.

وحققت الفقرة (١٦) وسطا حسابيا (٤.٢١) وبانحراف معياري (٠.٦٨) والتي هدفت الى قياس قدرة الترتيبات التي أنشأها الديوان لحماية وكفاءة استخدام الأموال العامة ومواردها.

- الفقرات (٢١-١٧) تتمحور حول ممارسات وإجراءات أنظمة الأداء وحصلت الفقرة (١٧) على وسط حسابي (٣.٦٦) وبانحراف معياري (٠.٨٧) أظهرت اراء العينة ايجابية اتفاق على أن الاسس المعتمدة في منح الحوافز و المكافآت التشجيعية واضحة ومعلنة للجميع بينما حققت الفقرة (١٨) وسط حسابي (٣.٨٨) وبانحراف معياري (٠.٨٠) أي اتفاق عينة البحث على ان التعليمات والقواعد التنظيمية الحالية واضحة من حيث كونها تحكم وتنظم أوجه النشاط وتحدد الصلاحيات والمسؤوليات مقابلها.

وحصلت الفقرة (١٩) وسطا حسابيا (٤.٠٣) وبانحراف معياري (٠.٦٦) ما يظهر اتفاق اراء عينة البحث بانه يوجد دليل عمل لكل وظيفة يبين الإجراءات وحدود الاختصاصات بينما حصلت الفقرة (٢٠) على وسط حسابي (٣.٨٤) وبانحراف معياري (٠.٧٤) ما يظهر رأي العينة بوجود وحدة في الديوان لادارة الاداء تمارس دورها بصورة مناسبة.

وحققت الفقرة (٢١) وسطا حسابيا (٣.٦٥) وبانحراف معياري (٠.٨٩) والتي هدفت الى قياس ارتباط المكافآت والحوافز والترقيات في الديوان بنتائج التقييم للموظفين فتفقت اراء العينة على وجود هذا الارتباط.

- الفقرات (٢٦-٢٢) توفر انظمة للجودة وإدارة المخاطر وتنظيم السلوك والمسؤولية الاجتماعية اتجاه العاملين وأنظمة الإبلاغ عن سوء الإدارة.

حيث حصلت الفقرة (٢٢) وسطا حسابيا (٤.٤٠) وبانحراف معياري (٠.٦١) ويظهر هذا اتفاق اراء العينة على وجود نظام لرقابة جودة التقارير المقدمة من قبل الديوان وقد اشرنا سابقا الى هذا النظام.

وحصلت الفقرة (٢٣) وسطا حسابيا (٣.٠٦) وبانحراف معياري (١.٢٠) فإنها جاءت بأعلى من الوسط الحسابي الفرضي وهو (٣) بقليل الامر الذي يؤشر الضعف في هذا الجانب واتفاق قليل بين اراء عينة البحث حول وجود نظام لتحديد وتحليل والتحكم وأدارة المخاطر، بما يتناسب مع طبيعة عمل الديوان

وحققت الفقرة (٢٤) وسطا حسابيا (٤.٤١) وبانحراف معياري (٠.٦١) الامر الذي يشير الى اتفاق عينة البحث على تبني الديوان لائحة رسمية للسلوك الوظيفي توضح وتحدد معايير السلوك المطلوبة لكل العاملين.

وحصلت الفقرة (٢٥) على وسط حسابي (٤.١١) وبنحرف معياري (٠.٩٢) والتي هدفت الى قياس مدى توفير الديوان لبيئة عمل تضمن احترام كرامة موظفيه والمواطنين فكانت اراء العينة باتجاه الاتفاق على هذا الرأي. بينما حققت الفقرة (٢٦) على وسط حسابي (٣.٨١) وبنحرف معياري (٠.٩٤) فكانت اجابات العينة اتجاه الموافقة على وجود نظم للإبلاغ والتحقيق فيها، والفصل في سوء استخدام وهدر المال العام.

الاستنتاجات

من خلال نتائج تحليل الاطار التشريعي والقانوني وأجابات عينة البحث نستنتج ما يلي:

١. قبول الفرضية الاولى حيث أن القوانين والتشريعات المنظمة لعمل الديوان تتيح
أ- واحدة من اهم اليات الحوكمة المؤسسية على مستوى المؤسسات سواء في القطاع الخاص او الحكومي الا وهي مجلس الادارة وتحدد بوضوح مهامه وأدواره واليات التصويت فيه.
ب- توفر استقلالية جيدة لديوان الرقابة المالية من اجل ممارسة مهامه بالصورة التي تتلائم وطبيعة اعماله.
ت- توفر للديوان صلاحية واسعة كافية وحرية تامة للتصرف في أداء مهامه، وله حق الوصول غير المقيد للمعلومات، وحرية كافية لإعداد التقارير بشأن أعماله وتحديد محتوى تقارير الرقابة المالية وتوقيتها ونشرها وتوزيعها.
ث- نظام داخلي مصادق عليه رسميا يحدد هيكلية دوائر الديوان وواجباتها واختصاصاتها.
ج- يتمتع قسم الرقابة الداخلية بوضع جيد من خلال ارتباطه برئيس الديوان كما نص على ذلك النظام الداخلي للديوان وفق المادة (١٥) الا انه لا يتلائم مع متطلبات الحوكمة المؤسسية حيث يجب ان يرتبط بلجنة التدقيق أو ما يعادلها ضمن مجلس الرقابة.
ح- لم تشر هذه القوانين والتشريعات الى توفير لجنة التدقيق داخل مجلس الرقابة تمارس المهام المكلفة بها ضمن مفهوم الحوكمة المؤسسية كما لم تبين بوضوح الجهة المسؤولة عن مراقبة حسابات الديوان والجهة المسؤولة عن تعيينه.
٢. قبول الفرضية الثانية حيث يبين تحليل ممارسات إدارة الديوان
أ- تطبيق مجموعة مكملة من الآليات من قبل إدارة ديوان الرقابة المالية ومن أهمها (القيادة الجماعية، وتحديد الادوار والمسؤوليات والصلاحيات بوضوح وفاعلية، وتحديد الاهداف والخطط الاستراتيجية، ونظام رقابة داخلي فعال، والمحاسبة والمساءلة عن أداء العاملين، وعلنية الاسس المعتمدة في منح الحوافز والمكافآت التشجيعية وارتباطها بنتائج التقييم للموظفين، ويوجد دليل عمل لكل وظيفة يبين الإجراءات وحدود الاختصاصات، وتوفير نظام لرقابة جودة التقارير الصادرة عن الديوان، وتوفير مدونة السلوك الاخلاقي، والمسؤولية الاجتماعية اتجاه العاملين فيه، وتوفير نظم للإبلاغ والشكاوي، كما أنشأ الديوان الترتيبات المناسبة لضمان حماية وكفاءة استخدام الأموال العامة ومواردها، وتوفير نظام لمراقبة وتقييم الاداء).
- ب- ضعف نظام تحديد وتحليل والتحكم وأدارة المخاطر بما يتناسب وطبيعة عمل الديوان.
٣. تبين اجابات العينة فاعلية الآليات الداخلية المطبقة في الديوان وبالصورة التي تقتضيها منظومة الحوكمة المؤسسية وهذا يعني قبول الفرضية الثالثة.

التوصيات

١. تفعيل عمليات الإفصاح عن أنشطة وإداء ديوان الرقابة المالية بصورة أكبر عن طريق نشر المزيد من التقارير خصوصاً البيانات المالية لديوان الرقابة المالية.
٢. أعداد ونشر تقرير يبين لأصحاب المصالح تطبيقات الحوكمة المؤسسية والياتها في ديوان الرقابة المالية لزيادة ثقة ودعم هذه الاطراف.
٣. تشكيل لجنة تدقيق داخل مجلس الرقابة تتولى مسؤولياتها ضمن مفهوم واليات الحوكمة المؤسسية
٤. يجب أن يتوفر للجهاز واعضائه الفنيين الاستقلال الحقيقي والمظهري
٥. دعم وبناء نظام وسياسة متكاملة لإدارة المخاطر.
٦. دعم وبناء نظام وسياسة متكاملة لقياس وإدارة الأداء.

المصادر

١. الأمم المتحدة، فريق الأمم المتحدة المعني بالتقييم، معايير التقييم في منظومة الأمم المتحدة، ٢٠٠٥.
٢. ديوان الرقابة المالية، التقرير السنوي لسنة ٢٠١٢.
٣. الخالدي، حمد عبد الحسين راضي، تأثير الآليات الداخلية للحاكمية في الاداء والمخاطرة المصرفية لعينة من المصارف الاهلية العراقية - دراسة تحليلية للمدة من ٢٠٠٥ - ١٩٩٢، اطروحة مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد في جامعة بغداد وهي جزء من متطلبات نيل درجة دكتوراه فلسفة في ادارة الاعمال، ٢٠٠٨.
٤. الدوري، زكريا مطلق & صالح، احمد عيل، إدارة التمكين واقتصاديات الثقة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الاردن - عمان، ٢٠٠٩.
٥. الرحاطة، عبد الرزاق سالم، خضور، ناصر جمال، مفاهيم حديثة في الرقابة الإدارية، دار الأعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان - الاردن، ٢٠١٢.
٦. العامري، صالح مهدي، الغالبي، طاهر محسن منصور، الادارة والاعمال، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، ٢٠٠٨.
٧. المليجي، إبراهيم السيد، مجلة التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية، ملحق العدد الاول - المجلد ٤٣ - ٢٠٠٦.
٨. حسن، صلاح الدين، تحليل وإدارة المخاطر المصرفية الإلكترونية، ط١، دار الكتاب الحديث، القاهرة، ٢٠١١.
٩. سعيد، عهد علي، الاثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا دراسة ميدانية، رسالة ماجستير مقدمة الى جامعة تشرين، سوريا، ٢٠٠٩.
١٠. سوليفان، جون، تقديم جورج كيل، البوصلة الأخلاقية للشركات.. أدوات مكافحة الفساد، المنتدى العالمي لحوكمة الشركات الدليل السابع، مؤسسة التمويل الدولي - مجموعة البنك الدولي، ٢٠٠٩.
١١. صالح، احمد علي، بناء محافظ راس المال الفكري من الانماط المعرفية ومدى وملاءمتها لحاكمية الشركات، اطروحة دكتوراه ادارة الاعمال، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ٢٠٠٦.



مدى توافر الآليات الداخلية للحكومة المؤسسية ومسارات عمل ديوان الرقابة المالية

١٢. مجلس الوزراء البحريني، قرار رقم (١٣) لسنة ٢٠١٣ بشأن اعتماد دليل حوكمة المؤسسات الحكومية والبرنامج التنفيذي للتطبيق، الجريدة الرسمية، العدد: ٣٠٩٦، البحرين، ٢٠١٣.
١٣. مراد، درويش فيصل، دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات في سورية، قدمت هذه الدراسة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد - قسم المحاسبة، ٢٠٠٨.
١٤. موسى، شقيري نوري، نور، محمود إبراهيم، الحداد، وسيم محمد، ذيب، سوزان سمير، إدارة المخاطر، دار المسيرة للنشرة والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان ٢٠١٢.
١٥. ياغي، محمد عبدالفتاح، مبادئ الإدارة العامة، دار وائل للنشر، عمان، ٢٠١١.

16. Bovaird Tony & Loffler Elke (2001), EMERGING TRENDS IN PUBLIC MANAGEMENT AND GOVERNANCE , Teaching and Reasearch Review, Issue 5, 2001 .
17. (APSC) Australian Public Service Commission, Building Better Governance, 2007.
18. Armstrong, Anona, Jia, Xinting and Totikidis, Vicky (2005) Parallels in private and public sector governance. In: GovNet Annual Conference, Contemporary Issues in Governance, 28-30 Nov 2005, Melbourne, Australia.
19. Cavalcante, Mônica Clark Nunes & De Luca, Márcia Martins Mendes, Controllership as a Governance Instrument in the Public Sector, Journal of Education and Research in Accounting, REPeC, Brasília, v. 7, n. 1, art. 5, p. 72-88, Jan./Mar. 2013.
20. (DFA) Department of Finance and Administration, Governance Arrangements for Australian Government Bodies, 2005.
21. EUROPEAN COMMISSION, analyzing and Addressing Governance in Sector Operations, 2008, Belgium
22. Hitt, A. & Others , strategic Management :Competitiveness llobalization , south-Western College publishing , 5th ed ., 2003.
23. HM TREASURY, Corporate governance in central government departments: Code of good practice, 2011.
24. (ICGG) The Independent Commission for Good Governance in Public Services, The Good Governance Standard for Public Services, 2005.
25. (IFAC) International Federation of Accountants. (2001). Governance in the public sector: a governing body perspective.
26. Neuschel, R., Corporate Governance Mechanism, Journal Of Management And Strategy, Vol:3 , No:11. , 2001.
27. Spanhove, Jürgen, Analyzing Government Governance at different levels, Paper for the EGPA SEMINAR FOR DOCTORAL STUDENTS AND JUNIOR RESEARCHERS, MADRID, 2007



The availability of the internal mechanisms of corporate governance and the Contexts of work of the Federal Board of Supreme Audit of Iraq (BSA)

ABSTRACT

The research focuses on addressing one of the most important concepts of modern management that deal with the relationship between government institutions and stakeholders, Which now occupies a special significance in trends modern management, a concept of corporate governance it takes the internal mechanisms due to its key role and is important in the process of corporate governance and looking for building Effective mechanisms for this concept in light of laws and regulations that are available in the local environment and on the functioning of government institutions, Search has been applied in the Federal Board of Supreme Audit of Iraq (BSA) due to its particular importance as an institution control and as a awaits the society a lot in the status quo, through the analysis of legislative and regulatory frameworks for the BSA and the structures and management practices where, As well as the opinion of the competent authorities of institutional governance in the BSA effective mechanisms available was done by checking the laws under which the BSA and use of the questionnaire to take the views of the sample on the internal practices of the Management BSA, Formed the research sample of 60 people from the departments of the Supreme BSA and their positions was as follows (General Manager, and assistant general manager, and an expert, and President of the Commission, and director of the department).

In light of the results research found a set of the most important conclusions was that "the BSA available has a set of the most important mechanisms of corporate governance such as Board of Directors and is activated through the practices of his roles, in addition to the lack of a mechanism for Control Commission within the mechanics of corporate governance.

Find concluded a set of recommendations, most notably "activation processes disclosure activities and performance of the BSA in the largest by publishing more reports, especially the financial statements of the BSA.

Key words: Corporate Governance, Mechanism Corporate Governance, the Federal Board of Supreme Audit of Iraq (BSA).