دور الحوكمة في مكافحة الفساد المالي في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية "دراسة ميدانية"

Role of Governance in Combating Financial Corruption in Public Sector Units in Saudi Arabia: "A Field Study"

إعداد

مصعب عبد الرحمن محمد المروان
Musab Abdul Rahman Muhammad Al Marwan
أ.د/ عبدالعال بن هاشم ابوخشبه
Prof. Dr. Abdel Aal bin Hashem Abu Khashabah
أ.د/ صالح بن عبدالرحمن السعد
Prof. Dr. Saleh bin Abdulrahman Al-Saad
جامعة الملك عبد العزيز- كلية الاقتصاد والإدارة - قسم المحاسبة

Doi: 10.33850/ajahs.2021.182275

الاستلام: ٦/ ٥/ ٢٠٢١ القبول : ١٥/ ٥/ ٢٠٢١

المروان ، مصعب عبد الرحمن محمد و ابوخشبه ، عبدالعال بن هاشم و السعد، صالح بن عبدالرحمن (٢٠٢١). دور الحوكمة في مكافحة الفساد المالي في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية "دراسة ميدانية". ***المجلة العربية للآداب والدراسات الإنسانية***، المؤسسة العربية للتربية والعلوم والآداب. مج ٥، ع ١٩، ص ص ١٢٥ – ١٩٠.

دور الحوكمة في مكافحة الفساد المالي في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية "دراسة ميدانية"

المستخلص :

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف دور الحوكمة في مكافحة الفساد المالي في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية، من خلال التعرف على واقع تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية، وعلى معوقات تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة فيها، واستكشاف المقترحات حول الحلول المناسبة في تطبيق الحوكمة في ضوء رؤية المملكة ٢٠٣٠م. وقد استخدمت الدراسة في الجانب النظري منهاج الاستقراء بشقه النظري، وفي الجانب الميداني منهج الاستقراء العملي، واستخدمت الدراسة الاستبانة كأداة لجمع البيانات في الجانب الميداني متضمنة الخصائص الشخصية بعينة الدراسة، وآرائهم حول واقع تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية، ومعوقات تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة في وحدات القطاع العام، ودور الحوكمة في الحد من حالات الفساد المالي في وحدات القطاع العام، وتكون مجتمع الدراسة من موظفي القطاع العام في المملكة العربية السعودية، وبالتحديد الذين يعملون بالأقسام المالية، وأيضا المحاسبين القانونيين، وعدد من أعضاء الهيئات التدريسية في الجامعات السعودية في التخصصات ذات الصلة، وكان عدد الاستبانات التي استلمت مكتملة (٢١١) استبانة، وهو ما يمثل عدد أفراد عينة الدراسة. وكانت أبرز النتائج التي توصلت لها الدراسة أنه يتم تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية وبدرجة الموافقة في مجالات: الأنظمة والقوانين والتعليمات، المساءلة والرقابة، الإفصاح والشفافية، الكفاءة والفاعلية، وأن عملية تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية تواجه معوقات عديدة وباتجاه الموافقة بشدة من أبرزها انتشار ثقافة البيروقراطية في وحدات القطاع العام، وضعف كفاءة أنظمة الرقابة والمراجعة الداخلية، ومن أبرز النتائج أيضا أن لمبادئ الحوكمة دور في الحد من حالات الفساد المالي في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية وخصوصا إخضاع عمليات التعيين والترقية في وحدات قطاع العام لأسس واضحة ومتطورة ومراجعة من جهات عليا، وقد أوصت الدراسة بضرورة إصدار دليل موحد لحوكمة القطاع العام في المملكة العربية السعودية، والتأهيل المستمر للعاملين في الجهات الرقابية، والحرص على المزيد من العدالة في تطبيق الأنظمة والقوانين والتعليمات على جميع الموظفين بوحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية دون تمييز كأحد مبادئ وآليات الحوكمة.

الكلمات المفتاحية: الحوكمة، الفساد المالي، القطاع العام.

Abstract

This study aimed to explore the role of governance in combating financial corruption in public sector units in Saudi Arabia, by exploring the application of governance principles and mechanisms in public sector units in Saudi Arabia, and identifying obstacles to the

application of governance principles and mechanisms in these units, and exploring proposals appropriate application of governance within the Kingdom's 2030 vision.The study used the induction method in the theoretical and field sides, and the questionnaire was used as a tool to collect data in the field side, including the personal characteristics of the study sample, their views on the application of governance principles and mechanisms in the public sector units in Saudi Arabia, and the obstacles to applying the governance principles and mechanisms in public sector units and the role of governance in reducing cases of financial corruption in public sector units، The study population consisted of public sector employees in Saudi Arabia, specifically those working in the financial departments; chartered accountants, and faculty members in Saudi universities in related disciplines, the number of completed questionnaires was (211) questionnaires, which represents the number of the study sample.The most prominent results of the study were that the governance principles and mechanisms are applied in the public sector units in Saudi Arabia with approval degree of in the areas of: regulations, laws and instructions; accountability and control; disclosure and transparency, and efficiency and effectiveness. In addition, that the process of applying the governance principles and mechanisms in public sector units in Saudi Arabia faces many obstacles with strong approval, Such as the spread of a culture of bureaucracy in public sector units, and the weak efficiency of internal control and audit systems. Also, the governance principles have a role in limiting cases of financial corruption in the public sector units in Saudi Arabia, especially subjecting the appointment and promotion processes in the public sector units to clear and developed foundations and review by higher bodies, The study recommended the necessity of issuing a unified code for public sector governance in Saudi Arabia; continuous qualification of workers in the regulatory authorities, and more justice in applying regulations, laws, and instructions to all employees in public sector units in Saudi Arabia without discrimination as one of the principles of governance.

Key words: governance, financial corruption, public sector.

أولا: المقدمة

تعتبر الحوكمة من المفاهيم الحديثة التي حظيت باهتمامات كبيرة في السنوات الأخيرة عبر استخدامها في تحقيق الجودة والتميز في الأداء، فهي تمثل مجموعة من القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف المؤسسة. فهي تعني النظام، أي وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء، كما تشمل مقومات تقوية المؤسسة على المدى البعيد وتحديد المسؤول والمسؤولية (القاسم، ٢٠١٩م، ص:٦٩٣).

كما تعتبر الحوكمة من محددات النجاح الأساسية، فحدوث أي ضعف في تطبيق الحوكمة قد يؤدي لفشل تحقيق الرؤية. ولا سيما أن الرؤية الوطنية هي شبكة متداخلة من الأهداف يرتبط تنفيذها بمحددات زمنية، وبتكامل جهود فرق عمل، وبتوفير إيرادات مالية دون تأخير، والقضية لا تنحصر فقط في تحديد من هو مسئول عن التقصير، بل في منع التأخير واستبعاد الإعاقة قبل حدوثها، والتأكد أن كل الفرق مساهمة على قدم وساق، وأن كل الأطراف دونما استثناء تعمل بفاعلية وتؤدي دورها. (المنيع،٢٠١٧م، ص:١٢)

كما تعد نوعية وجودة الخدمات الحكومية في شتى مجالاتها مؤشرا هاما لمدى جودة الحياة بالنسبة للمواطنين، ولمدى جاذبية بيئة الاستثمار، إلا أن تشعب وتوسع أعمال هذه القطاعات يؤدي للعديد من السلبيات، كازدياد تكلفة الخدمات العامة، وانتشار أشكال الفساد، وانخفاض مستوى كفاءة أداء القطاعات الحكومية وبالتالي انخفاض مستوى رضا المستفيدين منها. وعليه فإن المحاولات الجادة لإصلاح هذه القطاعات والدعم السياسي من القيادات العليا لا بد أن يصاحبه متابعة ورقابة خارجية مستقلة لرفع مستوى كفاءة أداء القطاعات الحكومية (كساب،٢٠٠٩م، ص:٢٣٥).

وكما هو معلوم فإن للقطاع الحكومي أهمية كبيرة في تحقيق الرؤية الوطنية، لذا فإن الاهتمام برفع كفاءة أداء هذه القطاعات وخدماتها أصبح من المتطلبات الأساسية، فأي مشكلة تعتري أداء هذه القطاعات فإنها قد تحول دون الوصول لهذا الطلب. لذا فهناك حاجة لتتبع أداء هذه القطاعات لكشف الانحرافات ومعرفة أسبابها واقتراح الحلول الممكنة لذلك، وهذا يتطلب وجود قطاعات رقابية قوية وفاعلة تتمتع باستقلالية ومهنية عالية لتقوم بدورها في رفع كفاءة أداء القطاعات الحكومية (المفيز،٢٠١٨م، ص:٢١٤).

ويعد تبني مفهوم الحوكمة في القطاع الحكومي السعودي أمراً ضرورياً لمواجهة حالات الفساد المالي والمحاسبي، ولاسيما ما يتصل بإعداد التقارير المالية الشفافة وإتباع معايير ذات جودة عالية في مجال القياس والإفصاح المحاسبي، وكذلك التحديد الواضح

لحقوق حملة الأسهم في الشركات الحكومية السعودية وحقوق الآخرين من أصحاب المصلحة، والمسؤوليات الملقاة على عاتق مجلس الإدارة وكبار التنفيذيين فيها، فضلاً عن تخفيض عمليات التداول الداخلي في المعلومات ودعم استقلالية مراقبي الحسابات وتعزيز مستوى انسجام المعالجات المحاسبية المطلوبة وفقا للنظام المحاسبي الموحد مع المعايير المحاسبية الدولية (عبد الرحمن،٢٠١٣م، ص:٢٣٤).

وتساعد الحوكمة القطاعات الحكومية على تحقيق أهدافها، بمستوى عال من الجودة، وتحسين أدائها باتباع خطط فاعلة، وأساليب مناسبة من خلال الإدارة الرشيدة (البسام،٢٠١٤م، ص:١٩١).

وبلا شك فإن تفعيل الحوكمة يعتبر أساسياً في نجاح «رؤية ٢٠٣٠»، لضمان سلامة تنفيذها وتحقيق أهدافها؛ فقد نادت بتطوير نظام حوكمة متكامل؛ لضمان مناسبة العمل ورفع كفاءته وتسهيل تنسيق الجهود بين الجهات ذات العلاقة؛ لتحقيق المستوى الأمثل من التوجيه والضبط والرقابة في القطاعات الحكومية (الخطة التنفيذية لبرنامج التحول الوطني ٢٠١٨م-٢٠٢٠م، ص:٥٩).

لقد أصبح موضوع تفعيل الحوكمة القضية الأساسية والهدف المحوري لكثير من القطاعات العامة السعودية وذلك انطلاقاً لتحقيق برنامج التحول الوطني ٢٠٢٠، والإسهام في تحقيق الرؤية ٢٠٣٠ لمواكبة التغيرات والتطورات التنظيمية، والمساهمة في التنبؤ بالمخاطر ووضع الحلول المناسبة لها المبنية على الدراسات المقننة، لضمان تطبيقها عند حدوث المخاطر.

من هنا تنبع أهمية قياس دور الحوكمة في القطاعات الحكومية، والحاجة إلى نظام وقائي يدافع عن السلامة ويعمل على تحقيق المصداقية، فضعف الحوكمة يتجسد في الفساد وسوء الإدارة، وعدم الاستقرار السياسي، ووجود النزاعات؛ مما يؤدي إلى الفساد في الموارد المالية والطبيعية، واستغلال الجهات المنتفعة، وعدم استقرار البلاد، ووجود المكاسب غير الشرعية وغيرها، فمن هنا تنبع أهمية الحوكمة فهي تعتبر نظام وقائي يدافع عن السلامة ويعمل على تحقيق المصداقية، ومكافحة مقاومة المؤسسات للإصلاح (المنيع، ٢٠١٧م، ص:١٥).

وفي ضوء ذلك تأتي هذه الدراسة لمعرفة دور الحوكمة في مكافحة الفساد المالي في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية؛ وذلك من أجل الوصول إلى توصيات عملية تساهم في تحسين دور القطاعات الحكومية.

ثانياً: مشكلة الدراسة:

معلوم أن القطاعات الحكومية لا تهدف إلى الربح وتسعى للخدمة العامة؛ لذلك فإن الفساد العام هو أكثر ضرراً بالمصلحة العامة؛ وبالتالي فهو جريمة أكثر تأثيراً على النواحي الاقتصادية والاجتماعية والسياسية من الفساد في باقي القطاعات، وقد أشارت العديد من الدراسات السابقة إلى تقلص تطبيق الحوكمة في المنظمات العامة،

وعدم التدخل لتفعيلها كدراسة المعتاز، وبصفر (٢٠١٠م) التي أظهرت عدم وجود دور للجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات، ودراسة (المنيع،٢٠١٧م) التي توصلت إلى أن واقع تطبيق الحوكمة في الجامعات كان ضعيفاً؛ لعدم توافر برامج تثقيفية وتدريبية للحوكمة وطريقتها وأهم مبادئها وكيفية تطبيقها على المستوى الإداري والتنظيمي والمهني، كما أشارت دراسة المفيز (٢٠١٨م) أن معوقات تطبيق الحوكمة كان عالياً، وقد مثلت المركزية، وضعف مستوى الاستقلالية المالية والإدارية، وتدني مستوى الحرية الأكاديمية، أبرز المعوقات التي تحول دون تطبيق الحوكمة في الجامعات السعودية الحكومية.

وبالاطلاع على الدول التي تطبق لائحة الحوكمة كدولة ماليزيا كما في دراسة (Ministry of higher education, 2009) التي أشارت إلى عوامل نجاح الحوكمة في المنافسة، والمصادر، والعمليات، والتعليم المستمر، والتنمية، والمحاسبية الواضحة، والشفافية، والأمانة والثقة.

وإن القطاعات الحكومية في المملكة العربية لا يتوافر بها إدارة مستقلة تختص بتفعيل الحوكمة وتخريج تقارير تظهر مواطن القوة والضعف خلال العمل والأداء، لتسهيل التنفيذ الفعلي لنظام الحوكمة في القطاعات الحكومية في المملكة العربية السعودية.

ومن منطلق أنه لا توجد لائحة للحوكمة في المنظمات الحكومية السعودية مما يستلزم إقامة دراسة شاملة وافيه تسعى للفت الانتباه للجهات المعنية حول وضع لائحة تطبيق الحوكمة في القطاعات الحكومية، وهو ما تحاول هذه الدراسة المساهمة فيه، ويتوقع أن يكون هذا الموضوع محل اهتمام المعنيين بوضع ومراقبة تطبيق مبادئ وأليات الحوكمة في القطاعات الحكومية في المملكة العربية السعودية.

ونظرا لتعدد آليات الحوكمة على أداء القطاعات الحكومية السعودية فإن الباحث يرى أنه يمكن دراسة أثر تلك الآثار من خلال طرح التساؤلات البحثية التالية:

١. هل من الممكن توافر نظام حوكمة فعال للقطاعات الحكومية السعودية مما يؤدي إلى تحقيق أطر الحوكمة لرؤية ٢٠٣٠ بما يتماشى مع نمو ومتطلبات الأعمال في القطاعات الحكومية السعودية؟
٢. ما مدى إمكانية أن تقوم القطاعات الحكومية السعودية بتطبيق نظام الحوكمة بمفهومها الواسع لتجنب حالات الفساد المالي؟
٣. ما هي المعوقات التي تعيق تطبيق نظام الحوكمة في القطاعات الحكومية السعودية؟

وبناءً على ما تقدم فإن الأمر يستلزم سرعة العمل بمنهجية سليمة للارتقاء بمستوى أفضل، من خلال العمل على إحكام رقابة العمليات المالية بالكفاءة والفعالية

من خلال استغلال الموارد البشرية والمالية والمادية؛ لتلبية الاحتياجات المحددة، وأيضاً متابعة للخطط الاقتصادية، والاستثمار الأمثل للمال العام في المشاريع النافعة، وإيجاد الآلية المناسبة لتحقيق عناصر الإدارة السليمة والإشراف الفعال على القطاعات الحكومية السعودية، وهذا ما سوف يساهم هذا البحث في بلورته.

ثالثاً: أهداف الدراسة:

يمكن تحديد أهداف الدراسة فيما يلي:

١. استكشاف واقع تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية.
٢. التعرف على معوقات تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة في القطاعات الحكومية في المملكة العربية السعودية.
٣. استكشاف المقترحات حول الحلول المناسبة في تطبيق الحوكمة في ضوء رؤية المملكة ٢٠٣٠م.

رابعاً: أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة مما يلي:

١. من الدور الفعال التي تقوم به الحوكمة من حماية للممتلكات العامة؛ والحد من وقوع الغش والأخطاء واكتشافها فور وقوعها، وضمان دقة البيانات المالية والسجلات المحاسبية، والاستغلال الأمثل للموارد البشرية واستثمارها الاستثمار الأمثل، من خلال نظام مساءلة ومحاسبية عادل.
٢. تعتبر الحوكمة منهجية إدارية معاصرة دعت إليها العديد من الندوات والدراسات المحلية كدراسة فلاته والسديري (٢٠١٨م)، ودراسة المفيز (٢٠١٨م)، ودراسة المنيع (٢٠١٧م)، ودراسة عبد الرحمن (٢٠١٣م)، ودراسة كساب (٢٠٠٩م) والمعتاز وبصفر(٢٠١٠م)، وهو ما تحاول الدراسة الحالية تطبيقه فعلياً في القطاعات الحكومية السعودية.
٣. اهتمام رؤية المملكة العربية السعودية ٢٠٣٠ بتطوير نظام الحوكمة المتكامل لضمان العمل ورفع كفاءته والتوصية بها بما يتماشى مع نمو ومتطلبات العمل في الأجهزة الحكومية السعودية.
٤. دور الحوكمة في جودة العمل في الأجهزة الحكومية في أنها تفتح آفاقا جديدة لمزيد من الدراسات المستقبلية، علاوة على ندرة الأبحاث العلمية التي تناولت الحوكمة في القطاعات الحكومية.
٥. التوجه العالمي للحوكمة كمطلب اقتصادي واجتماعي للتنمية؛ لتطوير الأداء وتحقيق الكفاءة في العمل.
٦. جودة العمل للارتقاء بمستوى الأداء في الأجهزة الحكومية وتحقيق رؤية المملكة العربية السعودية ٢٠٣٠ وأهدافها.

٧. تقديم رؤية للمسؤولين بالأجهزة الحكومية في تفعيل الحوكمة ومواكبة التحول الوطني ٢٠٢٠.
٨. المساعدة في اكتشاف حالات الفساد المالي والتعرف على أسبابها والإبلاغ عنها ومعالجتها.

خامساً: أسئلة الدراسة:

١. ما دور آليات الحوكمة في كشف حالات الفساد المالي؟
٢. ما هي أهم المعوقات التي تحول دون تطبيق الحوكمة في القطاعات الحكومية في المملكة العربية السعودية؟
٣. ما هي أهم المقترحات لتطبيق مبادئ وآليات الحوكمة في القطاعات الحكومية السعودية لمكافحة حالات الفساد المالي؟

سادساً: منهاج الدراسة:

سوف تعتمد الدراسة في الجانب النظري على منهاج الاستقراء بشقه النظري؛ من خلال الرجوع للدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة الأساس وهو: دور الحوكمة في مكافحة الفساد في حوكمة وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية.

استخدمت الدراسة في الجانب الميداني منهج الاستقراء العملي، والذي يهدف إلى وصف الظاهرة المدروسة وتبرير الظروف التي تظهر بها، وأيضاً معرفة العلاقة بين تغير ظاهرة معينة والتغير المصاحب في ظاهرة أخرى عن طريق استخدام أساليب إحصائية، وبهدف تجميع وتنظيم البيانات وتحليلها وتفسيرها، بما يخدم موضوع الدراسة من خلال الاستبانة، وقد تم استخدام هذا المنهج لمعرفة أراء المستطلعين حول دور الحوكمة في مكافحة الفساد المالي في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية.

سابعاً: مجتمع الدراسة وعينتها:

يتكون مجتمع الدراسة من موظفي القطاع العام في المملكة العربية السعودية، وبالتحديد الذين يعملون بالأقسام المالية، وأيضا المحاسبون القانونين، وعدد من أعضاء الهيئات التدريسية في الجامعات السعودية في التخصصات ذات الصلة، ونظراً لكبر مجتمع الدراسة وصعوبة تغطيته بالكامل، ونتيجة للظروف الصحية المتمثلة بجائحة كورونا المستجد والتي رافقت فترة أجراء هذه الدراسة، فقد تم توفير الاستبانة عبر مواقع التواصل الاجتماعي للأشخاص المستهدفين، حيث كان عدد الاستبانات التي استلمت مكتملة (٢١١) استبانة، وهو ما يمثل عدد أفراد عينة الدراسة.

ثامناً: مصطلحات الدراسة

تضمنت الدراسة عدداً من المصطلحات، وكان لكل منها الدلالة الآتية حيثما وردت وهي:

- **الحوكمة:** عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD الحوكمة على أنها: "مجموعة من العلاقات بين إدارة المؤسسة ومجلس إدارتها ومساهميها وذوي المصلحة الآخرين، وتقدم الحوكمة أيضا الهيكل الذي من خلاله توضع أهداف المؤسسة وتحدد وسائل إنجاز تلك الأهداف والرقابة على الأداء" (آل غزوي، ٢٠١٠م، ص:٩)
- **حوكمة المؤسسات:** هي منظومة متكاملة تتمثل في مجموعة من القوانين والأنظمة والتعليمات التي تهدف إلى جودة العمليات والمخرجات وتميّزها، وذلك من خلال اختيار الاستراتيجيات المناسبة والفعّالة لتحقيق غايات تلك المؤسسات". (عزت، ٢٠١٠م)

يعرفها الباحث في هذه الدارسة إجرائيا بأنها: تطبيق معايير ونظم الجودة والتميز التي تحكم أداء الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، بما يحقق سلامة التوجهات، وصحة التصرفات، ونزاهة السلوكيات، وبما يضمن تحقيق الشفافية والمساءلة والمشاركة من قبل جميع الأطراف، وتغليب مصلحة العامة على المصالح الفردية، بما يؤدي إلى تطوير الأداء المؤسسي وحماية مصالح جميع الأطراف ذات العلاقة المباشرة وغير المباشرة بالمؤسسة.

هي مجاميع التفاعلات والقواعد والإجراءات الناظمة لشبكة العلاقات في إطار الحكومة والقطاع الخاص ومؤسسات المجتمع المدني (NGOs) من أجل تحقيق التنمية والارتقاء بالمجتمع عبر أبعاد إدارة شؤون الدولة (الحوكمة): المشاركة، المساءلة، الشفافية.

- **الشفافية:** يقصد بها تصميم وتطبيق النظم والآليات والسياسات والتشريعات وغير ذلك من الأدوات التي تكفل حق كل طرف من أطراف المؤسسة.
- **المساءلة:** وتعني تمكين المواطنين وذوي العلاقة من الأفراد والمنظمات من مراقبة العمل. دون أن يؤدي ذلك إلى تعطيل العمل أو الإساءة إلى الغير.
- **المشاركة:** أي إتاحة الفرصة للمواطنين أو الأفراد للمشاركة في صنع السياسات ووضع قواعد للعمل في مختلف مجالات الحياة.
- **مفهوم الفساد المالي:** هو الانحرافات المالية، ومخالفة الأحكام والقوانين المعتمدة التي تنظم سير العمل المالي في الدولة ومؤسساتها، مخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية.

الإطار النظري والدراسات السابقة

أولاً: نشأة ومفهوم وخصائص وأهداف الحوكمة ومحدداتها.

أ. نشأة الحوكمة:

نشأ مفهوم الحوكمة نتيجة لاندلاع العديد من قضايا تجاوزات إدارية ومالية، ومن بين أخطر هذه القضايا الأزمة المالية الخانقة التي عصفت بمنتصف التسعينات من القرن الماضي والتي شهدها عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا، هذه الأزمة التي كشفت العديد من الانتهاكات المالية والإدارية المتمثلة في العلاقات والمصالح المتبادلة بين الموظفين وأقاربهم ولجوء الوحدات الكبيرة لاقتراض مبالغ كبيرة من المال وإخفاء هذه الديون عن العملاء والمساهمون، الذين كانوا في ذلك الوقت في أزمة ثقة بين إدارات هذه الوحدات وعملائها المساهمين، وكانت إحدى المشكلات الرئيسية آنذاك أزمة بنك الاعتماد التجاري والدولي، حيث كان انهيار هذا البنك بمثابة صدمة عنيفة للمجتمع المالي والمصرفي، بما في ذلك انهيار أزمة الثقة والمصداقية وكشفت هذه الأزمات والانهيارات عن أنماط من الفساد المالي والإداري. (مركز أبو ظبي للحوكمة، ٢٠١٣م، ص ص:٥-٦)

وتبلورت الحوكمة عندما ظهرت فضيحة (water-gate) في الولايات المتحدة الأمريكية، التي تم تحديد أسبابها في فشل الرقابة المالية في الوحدات وعدم الإفصاح والشفافية، مما دعا إلى صياغة قانون لمكافحة ممارسة الفساد عام ١٩٧٧م، الذي تضمن قواعد خاصة للمراجعة ونظام الرقابة الداخلية (القاسم وأبو بشارة، ٢٠١٩م، ص:٦٩٦).

منذ التسعينيات، ركز باحثو وممارسو التنمية على "الحكم الرشيد" كوسيلة لتحقيق التنمية وكهدف إنمائي في حد ذاته (Thomas, 2006, P:31) فكانت البداية الحقيقية للاهتمام بمفهوم الحوكمة عندما أصدرت لجنة الأبعاد المالية للحوكمة في ديسمبر١٩٩٢م في المملكة المتحدة تقريرها بعنوان: الأبعاد المالية لحوكمة المؤسسات (أسكاروس، ٢٠١٣م، ص٣٤). لحقه تحديد مجالات الحوكمة من قبل برنامج الأمم المتحدة الإنمائي (UNDP) عام ١٩٩٧م والمتمثلة في الحوكمة الاقتصادية، والحوكمة السياسية، والحوكمة الإدارية، والحوكمة الشاملة. (UNDP, 1997, p:12)

وظهر المفهوم بوضوح مع بدايات عام ١٩٩٩م بعدما تراكمت نتائج الدراسات حول انهيار وإخفاقات الشركات والوحدات الاقتصادية الكبرى، بعدما اتضح أنها لم تكن تعاني من نقص في الموارد والإمكانات وإنما عدم الرشد في الجوانب التنظيمية والإدارية (منصور وعلي، ٢٠١٤م، ص:١٣٨)، فشاع استخدام لافت لمصطلح الحوكمة أو الإدارة الرشيدة إذ أرتبط مفهومها بالدرجة الأولى بقواعد العدالة

والشفافية والمشاركة واستثمار الموارد البشرية والمادية. (محمود، ٢٠١٨م، ص:١٥).

كما أن هناك عدة أسباب ساعدت على ظهور الحوكمة كالتطور السريع الذي شهده العالم نتيجة ثورة الاتصالات والمعلومات، وزيادة أهمية آليات صنع القرار في الأمور الإدارية وزيادة المنافسة بشكل كبير، تفعيل دور الوحدات في إنتاج العلم والمعرفة لخدمة التنمية، الفساد الذي يعتبر أكبر تهديد لمشاريع الإصلاح والتطوير (Henard & Mitterle, 2014, p:27)

ولعل أهم أسباب ظهور الحوكمة في الوحدات هو انتشار ظاهرة الفساد وتبعاتها في المجتمعات، بالإضافة إلى ما يأتي:

١. الكساد الاقتصادي والمشكلات الناجمة عنه في النفقات العامة، وتدويل آثار العولمة. (عقلان، ٢٠١٥م، ص: ٥٠٨).
٢. التحول الأيديولوجي الجزئي باتجاه السوق كصيغة واعدة للتنظيم الذاتي. (Henard & Mitterle, 2014, p:27)
٣. زيادة أهمية آليات صنع القرار في الأمور الإدارية والأكاديمية وزيادة التنافسية.
٤. التحرر من الوهم حول قدرات الحوكمة الخاصة بالحكومات، وعدم الثقة فيما يتعلق بأداء القطاع العام.
٥. يتضح مما سبق أن موضوع الحوكمة نال اهتماماً متزايداً من الوحدات العاملة في القطاعين العام والخاص، إذ بدأت جهات رقابية وإشراقية في تلك الوحدات بإصدار مبادئ رئيسة للحوكمة مع أسس وإجراءات تطبيقها عمليا.

ب. مفهوم الحوكمة

يعد مصطلح الحوكمة هو الترجمة المختصرة (Governance) التي راجت للمصطلح أما الترجمة العلمية لهذا المصطلح، والتي أُتفق عليها، فهو: أسلوب ممارسة لسلطات الإدارة الرشيدة. (العبيلي، ٢٠١٩م، ص:٣٥٦)

كما أن "الحوكمة أو الحاكمية أو الحكمانية، كلها مصطلحات شائعة في الكتابات الحديثة حول التنمية والديمقراطية في الوحدات بما يضمن إخضاعها إلى مجموعة من القوانين والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز، وضبط العلاقات بين الأطراف الأساسية المؤثرة في الأداء، كما أنها تعرب عن مصطلح Governance الداعي إلى الشفافية والمساءلة والانفتاح" (الشمري، ٢٠١٤م، ص:١١).

وهي مرتبطة بأوصاف متعددة مثل الحكم الصالح والرشيد، ومن معانيها القوة والسلطة في عمليات الإدارة والحكم، وتتوجه إلى إدخال أساليب إدارة الأعمال في الوحدات العامة أو ما يعرف بالإدارة الحكومية الجديدة، والتي تهدف إلى تقييم مدى فعالية الوحدات المتعلقة بإدارة شئون الدولة والمجتمع. (مرزوق، ٢٠١٢م، ص:٦٧)

وقد اختلف مفهوم الحوكمة نتيجة ارتباط هذا المفهوم وتداخله مع مجموعة متنوعة من المجالات الاقتصادية والمالية والتنظيمية والقانونية، كما أنه لا يوجد تعريف محدد متفق عليه من قبل المنظمات الدولية والكتاب والباحثين، وأن كل تعريف يوضح وجهة نظر المعرف أو الباحث (شريعة، ٢٠١٤م، ص:٣٠٤)، **وفيما يأتي بعض منها:**

من منظور محاسبي، يشير مفهوم للحوكمة إلى توفير عناصر تحمي أموال المستثمرين وتحصل على عوائد مناسبة، وتضمن عدم استخدام أموالهم في مناطق أو استثمارات غير آمنة، وعدم استغلالها من قبل الإدارة أو المديرين لتحقيق منافع خاصة، ويتم ذلك من خلال مجموعة الإجراءات والضوابط والمعايير المحاسبية. (كافي، ٢٠١٨م، ص:١١٢)

وتركز هذه النظرة على تحقيق الشفافية وتوسيع نطاق الإفصاح عن البيانات المحاسبية والقوائم المالية ومزايا المديرين وتطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها دولية. (هواردي وحديدي، ٢٠١٢م، ص:٥)

ويشير اصطلاح الحوكمة من المنظور الإداري إلى مجموعة القواعد والضوابط والإجراءات الداخلية في الوحدة التي توفر ضمانات تحقيق حرص المديرين على حقوق الملاك والمحافظة على حقوق الأطراف ذات المصالح بالوحدة، والحوكمة هي نهج الإدارة الذي يزود الوحدة بالإجراءات والسياسات التي تحدد الأسلوب الذي تدار من خلاله العمليات بكفاءة (عبد الملك، ٢٠١٥م، ص:٢١)

ولقد حدد أحد الباحثين أربع عناصر لتعريف الحوكمة، هي: (Lakhlef, 2006, p:11)

- الحوكمة هي نمط في اتخاذ القرار.
- هذا النمط لاتخاذ القرار نابع من إطار تنظيمي جماعي.
- هذا الإطار الجماعي يضم عدة أطراف مسؤولة في أماكن متعددة.
- الهدف من هذا هو ضمان النجاح.

وبالتالي فإن الحوكمة حسبه هي: إصلاح وتغيير في الهياكل التنظيمية لما هو خارجي".

ومن ناحية أخرى تعرف الحوكمة بأنها حالة أو عملية أو نظام يحمي سلامة كافة التصرفات ونزاهة السلوكيات داخل الوحدة، كما تعد حوكمة الوحدات بمثابة عملية إدارية تمارسها سلطة الإدارة الإشرافية سواء داخل الوحدات أو خارجها. (المؤتمر العالمي الثالث، ٢٠٠٩م، ص ص: ٣-٤)

والحوكمة هي عبارة عن مجموعة من القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة

لتحقيق خطط وأهداف الوحدات، وبمعنى آخر فإن الحوكمة تعني النظام أي وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء، كما تشمل مقومات تقوية الوحدة على المدى البعيد وتحديد المسئول والمسئولية. (Williamson, 2009, p:18)

وعرفتها مؤسسة التمويل الدولية (International Finance Corporation IFC): بأنها عبارة عن مجموعة من القوانين والعمليات اللازمة لتوجيه الوحدات والتحكم فيها، وتحديد توزيع الحقوق والواجبات بين المشاركين الرئيسيين في الوحدة، بما في ذلك المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين، وكذلك تحديد القواعد والإجراءات لاتخاذ القرارات بشأن الأمور التجارية (كنزة، ٢٠١٤م، ص:٧).

كما عرفت منظمة UNDP الحوكمة بأنها: العمليات التي يمكن من خلالها تشكيل المصلحة، وممارسة الحقوق وتأدية الواجبات التي تقرر كيفية ممارسة السلطة وسماع صوت المستفيدين، وكيفية صنع القرارات في قضايا ذات اهتمام عام. (UNDP,1999, p:42)

كما عُرفت بأنها سلسلة من العمليات والسياسات والقوانين التي تؤثر على طريقة إدارة الوحدة أو الوحدة، من حيث إدارتها ومراقبتها، وكذلك تحديد العلاقة بين أصحاب المصالح. (Broni & Velentzas, 2012, p:64)

كما يرى آخر بأنها نظام من التدفقات والموازنات داخل الوحدات وخارجها، مما يضمن أن الوحدات تدرك مسؤوليتها تجاه جميع أصحاب المصلحة معها، وتعمل بطريقة مسؤولة اجتماعية في جميع أنشطتها التجارية. (Jill, 2010, p:22)

وعرفها كاتب آخر بأنها: "النظام الذي يتم من خلاله توجيه وإدارة الوحدات، وتحدد من خلاله الحقوق والمسؤوليات بين الأطراف، في إطار مجموعة من القوانين والإجراءات التي تضمن المساءلة والشفافية والرقابة والنزاهة، وذلك من أجل إقامة التوازن بين الأهداف الجماعية والفردية" (محمد، ٢٠١١م، ص:٨٢).

كما أوضحت إحدى الباحثات أن الحوكمة "جهد إنساني موجه لدرء الفساد وتعميم الصلاح والتميز في الأداء المؤسسي قائم على مبادئ العدل والمشاركة والتنوع والاستقلال والشفافية والمساءلة ومسير بكيفيات من النظم والقوانين والقرارات والمعايير والآليات والإجراءات الإدارية والتشريعية القضائية" (عقلان،٢٠١٥م، ص:٥٠٦)

وقد عرفها باحث أخر بأنها " تطبيق الديمقراطية في إدارة شؤون الوحدة بمشاركة جميع أعضائها في صنع القرارات والأخذ بآرائهم وحفظ حقوقهم والمساءلة في حال وجود إخفاقات بحيث تشمل جميع المسؤولين والقيادات التربوية والموظفين". (محمود، ٢٠١٦م، ص:٢١)

كما عُرفت أيضاً بأنها "العلاقة بين الوحدة وجميع أصحاب المصلحة فيها (Arsoy & Crowther ,2008, p:407)، وأيضا "مجموعة من الآليات التي من خلالها يحمي المستثمرون الخارجيون أنفسهم ضد الاستحواذ على ملكيتهم من قبل المطلعين" (La Porta *et al*. 1997, p:131).

ويعد مفهوم الحوكمة أسلوباً ديموقراطياً يرتبط تطبيقه بعلاقة إيجابية مع تحقيق الجودة والتميز، ويرتكز على عدة أبعاد كالشفافية والمشاركة والمحاسبية والنزاهة ومكافحة الفساد وتحقيق العدالة وتطبيق القانون على الجميع دون تمييز. (المنيع، ٢٠١٧م، ص:١٢).

ويعرفها آخر بأنها "ممارسة السلطة السياسية واستخدام المصادر المؤسسية لإدارة المشكلات والقضايا المجتمعية". (Stephen, 2007, p:38)، وهي تلك الوسائل التي بمقتضاها تنظم الوحدات وتدار وتقوم بعملها (Asiimwe, 2012, p:12)

إن الهدف من مفهوم "الحوكمة" هو تحقيق التكامل في العلاقات المتبادلة بين الأطراف المعنية، بالإضافة إلى تحديد القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات في الوحدات، وتحديد الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف مراقبة الأداء ووسائله (حليحل وكريم، ٢٠١٧م، ص:١٧٤).

وعليه، يمكن القول إن الحوكمة هي: مجموعة من الآليات والإجراءات والقوانين والنظم والقرارات التي تضمن كل من الانضباط (Discipline) والشفافية (Transparency) والعدالة (Fairness) وبالتالي تهدف الحوكمة إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق تفعيل تصرفات إدارة الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق باستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة لديها بما يحقق أفضل منافع ممكنة لكافة الأطراف ذوي المصلحة وللمجتمع ككل.

وتسعى الحوكمة بذلك نحو منع التلاعب والتحريف والخداع وتخفيض الأثر السلبي لظاهرة عدم تماثل المعلومات من خلال آليات لتحقيق إحكام الرقابة والسيطرة على كافة الوحدات الاقتصادية وتحقيق مصالح كافة الأطراف، ويتحقق ذلك من قدرتها على تحسين الإطار القانوني والنظامي الملائم لتوجيه حركة النشاط الاقتصادي بكل من المجتمع المحلي والمجتمع الدولي، وبطبيعة الحال يتطلب تحقيق تلك الأهداف ضرورة تحسين فاعلية واستقلال مراقب الحسابات.

وتؤدي الحوكمة إلى ترشيد ممارسات المديرين ومجلس إدارة الوحدة، وترشيد ممارسات المحاسبين العاملين بالوحدات ومراقبي الحسابات وما يقوموا به من أعمال لإظهار المراكز المالية للوحدات، وكذلك ترشيد ممارسات المستثمرين وما يقوموا به من تأثير على قرارات الاستثمار داخل الوحدة، ويؤدي ذلك في الوحدة في النهاية إلى

تحقيق الحوكمة لأهدافها، والتي تتمثل في تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية وزيادة معدل النمو الاقتصادي، وزيادة ثقة المستثمرين والمتعاملين في سوق الأوراق المالية في المعلومات الواردة في القوائم المالية للوحدة. (سوق الأوراق المالية، ٢٠١٧م، ص:٨)

وعلى ذلك لا بد من الاعتراف بأن مفهوم الحوكمة يختلف من مجتمع لأخر، اعتمادا على الأهداف والأغراض المتوقعة من ممارسة مبادئها، فالحوكمة الفاعلة تمثل كتلة متكاملة تخلق التوازن داخل العمل الذي يسبب عدمه خللاً كبيراً في الوحدة، وهي تهدف إلى رفع كفاءة الأداء، ووضع الأنظمة الكفيلة بتخفيف أو تقليل الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير المقبولة. (تيشوري، ٢٠١٤م، ص:١)

ويعتبر هذا التعريف الأكثر شمولاً، كونه يغطي أبعاد مختلفة لنشاط الوحدة إدارية، وقانونية، ومحاسبية، واقتصادية، واجتماعية، وأخلاقية. ويتضمن المفاهيم والإجراءات والأهداف والحوافز، والإدارة والرقابة، كما يأخذ بعين الاعتبار اهتمامات ومصالح مختلف الأطراف ذات العلاقة بحوكمة الوحدات (الإدارة، ومجلس الإدارة، والمساهمين، وأصحاب المصالح)، فضلاً على أنه يركز على الاستخدام الفعال للموارد.

ومن خلال التعريفات السابقة يمكننا القول إن الحوكمة هي الإدارة الرشيدة القائمة على كل من الشفافية والمشاركة والمساءلة والمحاسبية، والتي يتم من خلالها تحسين قدرة وحدات القطاع العام على تحقيق أهدافه الاستراتيجية في ضوء رؤية المملكة ٢٠٣٠م، وذلك من خلال الاستثمار الأمثل لكافة الموارد وتنميتها؛ لتحقيق عملها بدرجة عالية من الدقة والوضوح والشفافية، وتحقيق الجودة في العمل داخل الوحدة، وزيادة الربحية، وتقليل فجوة التوقعات، بوصفها نظام متكاملاً يشمل الملكية والإدارة ولجنة التدقيق.

ج. أهداف الحوكمة ودور الوحدات في تطبيق مبادئها

تلعب الحوكمة دوراً رئيسياً في استقرار الاقتصاد الكلي وتوفير البيئة المناسبة للنمو الاقتصادي فضلا عن الرفاه بالمجتمع، وبالتالي فالمنظمات الدولية تولي اهتماما لهذه القضية على مستوى الجانبين الكلي والجزئي، حيث توفر الحوكمة الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف الوحدة ويتم تحديد وسائل تحقيق هذه الأهداف ومراقبة الأداء، حيث أنها توفر الحوافز لمجلس الإدارة والإدارة العليا لتحقيق الأهداف التي تصب في مصلحة الوحدة والمساهمين، وبالتالي تشجيع الوحدات على استخدام الموارد بشكل أكثر كفاءة. (Al –Haddad, Alzurqan & Al Sufy, 2011, p:56)

ولا يمكن أن تنسب الأهداف المتوخاة في الحوكمة إلى جهة واحدة، ولكن ترتبط بالعديد من الأطراف التي تسعى إلى تحقيق أهداف وفوائد عن طريق تعزيز

تطبيقات الحوكمة في الوحدات الحكومية ومؤسسات الأعمال المختلفة، ومن خلال الدراسات السابقة المتعلقة بالحوكمة قد استخلص الباحث هذه الأهداف: (سويلم، ٢٠١٠م، ص:٤٣؛ أبو حمام، ٢٠٠٩م، ص:١٧؛ القاسم وأبو بشارة، ٢٠١٩، ص:٦٩٧؛ Osborn & Gaebler, 2012, p:121)

١. تشجيع سياسات وبرامج جديدة للشراكة داخل الدولة تحظي بتأييد ورعاية المنظمات الدولية، وهذه الشراكة لا يمكن أن تنتج آثارها إلا في سياق مجتمع قائم على الديمقراطية والمساءلة واحترام حقوق الإنسان.
٢. زيادة فاعلية الوحدات وزيادة كفاءتها الداخلية والخارجية من خلال خلق بيئة وظيفية قابلة للتطبيق.
٣. وضع قوانين وأنظمة لإرشاد قادة الوحدات والمسؤولين في العمل الإداري لضمان الديمقراطية والعدالة لجميع الأطراف المعنية.
٤. كفاءة استخدام الموارد الطبيعية والبشرية والمالية، وكفاءة تقديم الخدمات.
٥. المحاسبة والمسائلة لجميع الأطراف المستفيدة من وجود هذه الوحدات.
٦. تعزيز مشاركة جميع الأطراف من الإداريين، والقيادات، في عمليات صنع القرارات.
٧. تحقيق العدالة والمساواة بين العاملين للحصول على أداء مرتفع من جميع الفئات.
٨. تحقيق الشفافية من خلال العمل وفق آليات وأطر تتسم بالوضوح، وتمكن العاملين من ممارسة أعمالهم بشكل كامل، ومساعدتهم على العطاء، والمشاركة الفاعلة في جميع الأنشطة.

ويمكن للحوكمة الجيدة أن تساعد في تحسين الأداء وزيادة القدرة التنافسية وجذب استثمارات الأعمال وتحسين الاقتصاد بشكل عام من خلال الوسائل التالية: (كأنه، ٢٠١٤م، ص:٧؛ الريس، ٢٠١٩م، ص:٢٣؛ سويلم، ٢٠١٠م، ص:٤١-٤٢؛ بن جمعة، ٢٠٠٦م، ص: ٦٦؛ أبو حمام، ٢٠٠٩م، ص:١٧؛ قباجة، ٢٠٠٥م، ص:٣٩)

١. محاربة الفساد بكلا صوره سواء كان فساداً مالياً أم محاسبياً أم سياسياً.
٢. جذب الاستثمارات سواء الأجنبية أو المحلية والحد من هروب رؤوس الأموال.
٣. دعم عنصر الشفافية في جميع معاملات وعمليات الوحدات وإجراءات المحاسبة والتدقيق المالية بالصورة التي تمكن من ضبط عناصر الانحراف في أي مرحلة.
٤. توجه اقتصاديات الدول ضمن برنامجها الإصلاحي، وإعادة الهيكلية، والعناية بالجودة، وتحقيق العوائد الاقتصادية الجدية، والتأثير في أداء الوحدات في

الأسواق المالية من حيث حجم التداول، وأسعار الأسهم، وزرع الثقة بين الأطراف المتعاملة.

٥. تحسين إدارة الوحدة من خلال مساعدة مديري ومجالس إدارة المؤسسات على تطوير استراتيجية سليمة للوحدة، وضمان اتخاذ قرارات الدمج أو الاستحواذ على أسس سليمة. وهذا يساعد المؤسسة على جذب الاستثمارات بشروط جيدة وعلى تحسين كفاءة إدارة الوحدة.

٦. تحسين كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة الوحدة بالأسواق، والقدرة على جذب مصادر التمويل المحلية والعالمية اللازمة للتوسع والنمو، بحيث يجعلها قادرة على إيجاد فرص عمل جديدة، مع الحرص على تدعيم استقرار الأسواق والأجهزة المصرفية، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق الكفاءة والتنمية الاقتصادية المطلوبة.

٧. رفع مستويات الأداء، كالربحية، والقدرة السوقية، والتقليل من المخاطر مما يترتب عليه دفع التنمية الاقتصادية.

٨. تخفيض تكلفة رأس المال للمنشأة، وضمان استمراريتها في أداء أعمالها، حيث تساعد الحوكمة المؤسسية على الحد من هروب رأس المال ومكافحة الفساد المالي والإداري، اللذين يقفان عثرة في طريق التنمية الاقتصادية.

٩. زيادة ثقة الجمهور في نجاح عملية الخصخصة، مع ضمان تحقيق الدول أفضل عائد على استثماراتها، مما ينتج المزيد من فرص العمل، وزيادة التنمية الاقتصادية.

١٠. ضمان التعامل بطريقة عادلة بالنسبة للمساهمين، والعاملين، والدائنين والأطراف الأخرى ذوي المصالح في حالة تعرض الوحدات للإفلاس.

١١. تحقيق المسئولية الاجتماعية للوحدة، عن طريق سياسات وإجراءات مناسبة لنشاطات الوحدة تعمل من خلالها على خدمة البيئة المحيطة والمجتمع.

١٢. تعد واحدة من أهم الآليات أو المعايير التي تستهدف قياس مدى انتظام وكفاءة أسواق رأس المال الصاعدة والدولية.

وفي ضوء ما سبق، يرى الباحث أن الحوكمة تهدف إلى تحقيق الشفافية والعمل على تفعيل نظام الرقابة الداخلية لمراقبة الأداء، وتحسين الكفاءة للعاملين، مما يؤدي إلى تعظيم الربحية وتنمية الاستثمار وتوفير فرص عمل.

ولما كان تطبيق مبادئ الحوكمة التي تختلف من مجتمع لأخر ومن وحدة لأخرى، اعتمادا على الأهداف والأغراض المتوقعة من التطبيق، فإن تطبيقه في وحدات القطاع العام بشكل خاص يسهم في تحسين القدرة التنافسية لها، وتعميق ثقافة الالتزام بالمعايير القياسية، إضافة إلى التنبؤ بالمخاطر المتوقعة وإدارتها، في ظل الظروف الاستثنائية التي يمر بها المجتمع، من حيث التأثر بالواقع السياسي العام أو

الضائقة المالية، ولضمان نجاح الحوكمة وتطبيق مبادئها ينبغي توافر مجموعة من العوامل والمقومات، أهمها ما يأتي: (محمد،٢٠١١م، ص:٨٢؛ البراهيم،٢٠١٥م، ص:١٤؛ أبو النصر، ٢٠١٥، ص:٦٧)

١. توفير القوانين واللوائح لضبط الأداء وتحقيق التوازن بين اهتمامات المستفيدين.
٢. الميل إلى الاتجاه الاستراتيجي في إدارة المخاطر والتخطيط.
٣. تمكين العاملين من الإبداع وتوضيح سلطة المسؤوليات في الهيكل التنظيمي.
٤. استثمار المصادر والاستفادة منها في تحقيق الشفافية.
٥. فاعلية نظم التقارير والجهاز الرقابي على الأداء مع مراعاة قيم الوحدة.

إن دور الوحدة في تطبيق مبادئ الحوكمة، يتحدد في الجوانب الآتية: (Freeland, 2007, P:23؛ الشخشير، ٢٠١٥م، ص:٦٤؛ دياب، ٢٠١٤م، ص:٣٥؛ جرامين-جميل، ٢٠١١م، ص:vii)

١. ضمان وجود أساس لإطار فعال للحوكمة بالوحدة يعمل على رفع شفافية وكفاءة الأسواق وان يكون متوافق مع حكم القوانين وأن يحدد بصورة واضحة بتوزيع المسؤوليات بين كافة الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.
٢. توفير الفرص لكل فرد لاستغلال طاقاته، والحد من مستوى مساءلة المديرين من خلال التوضيح الدقيق لعملية صنع القرار.
٣. تطوير سمعة متينة طويلة الأجل للوحدة.
٤. تطوير هيكلية عمل تضمن الثقة في المدى البعيد بين الوحدة والجهات التنظيمية.
٥. تجنب الممارسات الخاطئة وحالات السلوك النفعي ومراقبة المخاطر المحيطة.
٦. الدفع باتجاه منهجية التفكير الاستراتيجي على المستوى القيادي.

ويعتقد الباحث أن أهداف الحوكمة تكمن في تحسين أداء الوحدة والسعي المستمر إلى التطوير والوقوف على الأخطاء ومعالجتها، من خلال ضمان الشفافية في نشر المعلومات وفي سن التشريعات والقوانين، وإلمام جميع العاملين والمستفيدين بها، لتحقيق أكبر قدر من الكفاءة في الوحدة، وتطبيق المساءلة والمحاسبية لكل مسؤول وتحمله المسؤولية الكاملة عن أدائه لمهامه وأعماله وعن نتائج تلك الأعمال، مما سيزيد من مستوى الإنتاجية، كما أنه سيقلل من حدوث الأخطاء وإساءة استخدام السلطات والصلاحيات، ومن أهم أهداف الحوكمة تطبيق العدالة بين العمال، حيث سيزيد ذلك إحساسهم بالأمان، مما سيؤثر بشكل إيجابي على أداء أعمالهم.

د. مبادئ وخصائص الحوكمة ومحدداتها

١. مبادئ الحوكمة

تعد الحوكمة منهاجا وأسلوبا يجب الالتزام به من قبل الوحدات لتحديد المسؤوليات وخلق الثقة للمتعاملين معها وإعطاء أصحاب المصالح الفرصة ليؤدي

كل دوره لوقف أي ممارسات خاطئة وصولا إلى أداء متميز من خلال العمل على تطبيق مبادئ الحوكمة وتأكيد الالتزام بها، وبالتأكيد فأن هذه المبادئ لا تعالج كل المشكلات في عالم الأعمال، إلا أنها أداة مفيدة لمساعدة الوحدات من جميع الأحجام على فهم الممارسات الجيدة في الحوكمة، وتتعلق بالجوانب الأساسية لقيادة الأعمال والأداء، والتي يجب على كل وحدة تفسيرها وتطبيقها بنفسها (FRC, 2018, p:1).

وعن المبادئ التي تتبناها وحدات القطاع العام في مجال الحوكمة ما يلي:

- المحافظة على المال العام، وذلك من خلال التشريعات والقوانين واللوائح والإشراف من خلال المستويات العليا للدولة، ضمان حقوق المستفيد النهائي من خلال التخطيط ومراجعة القرارات وتحديد طرق قياس الجودة، واستخدام المعلومات بهدف التحسين والتطوير، ضمان حقوق المتعاملين مع الوحدة الحكومية ممثلين بأصحاب المصالح، والذي يمثلون البيئة المحيطة بهذه الوحدة داخلية وخارجية. (Aurangzeb & Asif, 2012, p:223)
- الإفصاح والشفافية من خلال توفير المعلومات المالية وغير المالية وجعلها متاحة لأصحاب المصلحة بالدقة وفي الوقت المناسب، تحديد مهام وصلاحيات الإدارة العليا وسبل المتابعة من خلال أنظمة الرقابة الداخلية. (مجلس التعاون لدول الخليج العربية،٢٠١٢م، ص:٥٣)

أما في القطاع الخاص فتتعدد مبادئ الحوكمة ومنها ما يلي:

١. المحافظة على حقوق المساهمين وأصحاب المصالح، المساواة في التعامل مع جميع المساهمين وأصحاب المصالح والمستفيدين، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية والاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين. (القناعي،٢٠١٧م، ص:١٩)
٢. حماية أصحاب المصالح ومشاركتهم الفعالة في الرقابة على الوحدة، الإفصاح والشفافية بالنسبة للمعلومات المهمة، ومراقبة الحسابات، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، على أن يتم الإفصاح بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصلحة في الوقت المناسب دون تأخير، مسؤوليات مجلس الإدارة، وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية، ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية واللجان. (السكارنة،٢٠٠٩م، ص:١٦)

إن وجود الإطار الفعال للحوكمة يعمل على رفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق، ويجب أن يتوافق مع دور القوانين ويحدد بوضوح تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة والإلزام بتطبيق القانون، كما يجب

أن يكون هذا الإطار متناسقا مع أحكام القانون، وأن يحدد بوضوح تقسيم المسئوليات بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة. (الراوي، ٢٠١٤م، ص:١٨٦)

وقد حددت الأدبيات التي بحثت في الحوكمة ثلاثة مبادئ أساسية للحوكمة وهي: (Trakman, 2008, p64)

أ. الإفصاح والشفافية:

يقوم هذا المبدأ على تحقيق الشفافية، والإفصاح الدقيق عن الأداء والوضع المالي، وكافة البيانات المالية المتعلقة بها بطريقة عادلة لكافة الجهات المتعلقة في الوقت المناسب وبأقل تكلفة. (الشطناوي، ٢٠١٥م، ص:٣٠)

وتعني تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث وأن يتصف الموظف بالعدل وأن يتحلى عند قيامه بعمله بالنزاهة والعفة والصدق والموضوعية والأمانة والاستقامة في أدائه لواجباته، وأن يتجرد من المصالح الشخصية، وألا يخضع حكمه لآراء الآخرين، وألا يقوم عن علم بتقديم المعلومات على غير حقيقتها، كما ينبغي على الموظف ألا يضع نفسه في مواقف تؤثر على حياده أو تجعله يقع تحت تأثير الغير مما يهدد موضوعية عمله. (Fawzy, 2008, p:5).

وأوضح بعض الكتاب بأن أهمية الشفافية تكمن في الآتي: (أبو كريم والثويني، ٢٠١٤م، ص:٦٤؛ كافي، ٢٠١٨م، ص:١٢٩؛ العيسى، ٢٠١٤م، ص:٢٠؛ التميمي،٢٠١٥م، ص:٤٨)

- تساعد الشفافية على إيجاد ترابط الوحدة، وتفعيل دور العاملين للتأثير في القرارات ذات الصلة بهم.
- العمل على التقليل من الغموض في التخلص من الفساد.
- العمل على تلبية الحقوق الاجتماعية وتقوية النسيج المجتمعي من خلال مشاركتهم في إبداء الآراء وتزويدهم بالمعلومات.
- العمل على تعميق الديمقراطية وتحقيق المساءلة وضمان تطبيقها.
- تعمل الشفافية على تحقيق الانضباط بشكل غير مباشر فمن خلالها يتحقق الحرص والدقة والإنجاز.
- كما أن الإفصاح والشفافية الكاملة لها أثر مالي على الوحدات، حيث يؤكد (Dutta & Nezlobin, 2017, p:355) أنه عندما تكون الإفصاحات حول رأس مال الشركة فقط فإن النتيجة تتمثل بقلة الاستثمار، أما إذا كان الإفصاح ينقل معلومات حول التدفق النقدي المستقبلي فقط، فيمكن أن يحدث الاستثمار الناقص أو المفرط، ولكن عندما تقوم الوحدات بالإبلاغ والإفصاح بشفافية عن كلا النوعين من المعلومات للمستثمرين فإنه تتم تعزيز قرارات الاستثمار الفعالة.

ب. المشاركة:

تكمن أهمية المشاركة في تحقيق ما يلي: (البستنجي،٢٠١٨م، ص:١٤)

- مشاركة الهيئتين الإدارية والأكاديمية في صنع القرارات ورسم السياسات العامة.
- المشاركة في تحمل المسؤولية المجتمعية من قبل الهيئتين الإدارية والأكاديمية.

ج. المساءلة:

تعني إمكان تقييم وتقدير أعمال الإدارة التنفيذية والتأكد من قيامها بتنفيذ المهمات التي من شأنها ضمان القيام بالأعمال بدقة من قبل بقية الموظفين بالوحدة، وذلك بتقديم تقارير دورية عن نتائج الأعمال ومدى نجاحهم في تنفيذها. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين،٢٠٠٧م، ص:١٥).

وقد أوضح بعض الباحثين أهمية المساءلة فيما يأتي: (الشياب وأبو حمور، ٢٠١١م، ص:٢٨١)

- تبرز أهمية المساءلة في كونها وسيلة لمتابعة عمل المرؤوسين وآلية لضبط العمل الإداري لتحقيق فاعلية الوحدة.
- تنوير المسؤول بردود الفعل لعمله أو لنتائج عمله للاستفادة منها في التطوير وحماية المصالح العامة بشكل أكثر فاعلية. (الشخشير، ٢٠١٥م، ص:٦٤)
- وتعد سببا مباشراً لضرورة وجود معايير يحتكم إليها عند تقييم الأداء ووسيلة لضبط السلوك من خلال استعداد المرؤوسين لتحمل مسؤولياتهم نحو نتائج أعمالهم. (حسام الدين، ٢٠١٥م، ص:٤٢).

ويخلص الباحث إلى أن مبادئ الحوكمة تشمل على ما يلي:

- الشفافية المتمثلة في أن تكون عمليات صنع القرار وتنفيذه بإتباع الأسس القانونية والضوابط الحاكمة على نحو معلن، كما تعني الشفافية حرية تدفق المعلومات.
- المشاركة المباشرة وغير المباشرة التي تكون عبر وحدات شرعية وسيطة أو عبر ممثلين؛ لتعزيز مبدأ الديمقراطية، واكتساب صفة المصداقية في سنَ السياسات العامة وتنفيذها، والتوافق في الآراء من أجل مصلحة المجتمع، وكيفية تحقيق ذلك.
- المساءلة وهي أن يكون متخذو القرار مسؤولين أمام الجمهور.

٢. خصائص الحوكمة:

أثار العديد من الباحثين والمختصين في مجال الحوكمة الجدل حول الخصائص التي يجب أن تتوفر في الحوكمة حتى يصبح نظاما ناجحا، وتتمثل هذه الخصائص في الآتي: (Kaufmann, Kraay, & Mastruzzi, 2010, p:4؛ سيد علي،٢٠٢٠م، ص:٣٣١؛ السحار، ٢٠١٥م، ص: ٢٥؛ الشطناوي، ٢٠١٥م، ص:٣٠؛ سياف، ٢٠١٨م، ص٣٥؛ علام، ٢٠٠٩م، ص: ٣٧؛ مرزوق، ٢٠١٢م، ص:٨٧؛ حماد، ٢٠٠٥ ص: ٢٣)

١. السيطرة على الفساد: يقيس مدى ممارسة السلطة العامة لتحقيق مكاسب خاصة، بما في ذلك أشكال الفساد الصغيرة والكبيرة، وكذلك "استحواذ" النخبة وأصحاب المصالح الشخصية على مقدرات الدولة.
٢. الفاعلية: تقيس مدى جودة الخدمات العامة وجودة الخدمة المدنية ودرجة استقلالها عن الضغوط السياسية، وجودة صياغة السياسات وتنفيذها، ومصداقية التزام الحكومة بهذه السياسات.
٣. الجودة التنظيمية: تقيس مدى القدرة على صياغة وتنفيذ سياسات ولوائح تسمح بتشجيع وتنمية القطاع الخاص.
٤. مجلس إدارة يتمتع بحسن التدبير والعمل في اتخاذ القرارات وتوجيهها ويؤدي الواجبات الموكلة إليه وفق أخلاقيات المهنة وسياسات العمل.
٥. رئيس تنفيذي ذو خبرة وحنكة في العمل يوكل إليه إدارة أعمال الوحدة بما يتناسب مع الصلاحيات المخولة إليه.
٦. العمل في بيئة تتسم بالإفصاح والشفافية للمساهمين والجهات المالية فيما يتعلق بأداء الوحدة ووضعها المالي.
٧. اتخاذ الرئيس التنفيذي للقرارات بعد تحقيق مبدأ التشاور والحصول على موافقة مجلس الإدارة.
٨. التجاوب والتفاعل مع أطر وسياسات العمل التي يحددها الرئيس التنفيذي وفريق الإدارة والأخذ بعين الاعتبار اقتراحات وتوصيات مجلس الإدارة.
٩. تحقيق الشفافية في العمليات، وصنع القرارات، وذلك بتقديم صورة واضحة وحقيقية لما يحدث داخل الوحدة
١٠. استمرارية التنمية الشاملة على المدى البعيد.
١١. قدرتها على استثمار واستغلال الموارد اللازمة للكفايات الاجتماعية، من خلال الفعالية. في استخدام الموارد الموجودة في حوزتها وحسن إدارتها.
١٢. إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة، والإدارة التنفيذية.
١٣. القدرة على الفصل بين احتياجات الأفراد وأهداف الوحدة.

والجدول رقم (١) يوضح خصائص الحوكمة وأساليب تحقيقها: (بله باسي، ٢٠١٢م، ص:٦؛ البسام، ٢٠١٤، ص:١٩٥؛ Sohail & Cavill, 2007, P:23)

جدول رقم (١)
خصائص الحوكمة وأساليب تحقيقها

خصائص الحوكمة	أساليب تحقيق الخاصية
الإفصاح والشفافية	يتم تحقيق الإفصاح والشفافية من خلال: – التحقيق في الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بالوحدة، ومن بينها الأمور المالية والأداء والملكية وأسلوب ممارسة السلطة. – تجميع المعلومات وتوفيرها عن دور تأثير الاستثمارات على الاقتصاد الوطني.
القدرة على التنبؤ	يتم تحقيق القدرة على التنبؤ من خلال: – أن تتسم السياسات والأطر القانونية والتشريعية للاستثمار بالشفافية والوضوح. – أن تتسم القواعد والإجراءات التي تحكم الاستثمار بالسهولة والبساطة. – كفاءة وفاعلية التسهيلات المقدمة للاستثمارات.
المصداقية	يتم تحقيق المصداقية عن طريق: – بناء جسور من الثقة بين صانعي السياسات، ومتخذي القرارات، ومنفذي القوانين، وجميع الوحدات الاقتصادية في المجتمع. – درجة الاستقرار والاستمرارية في القرارات والقوانين ذات الصلة بتنفيذ السياسات.
المساءلة	يتم تحقيق المساءلة عن طريق: – تعزيز العلاقة بين الناس وبين القائمين على وحدات القطاع العام، أي بين مزودي الخدمات العامة وبين المستفيدين من تلك الخدمات. – استجابة المسؤولين للمطالب بالإفصاح عن نشاطاتهم. – محاسبة المسؤولين المقصرين في أداء واجباتهم وتوفير مقاييس ومعايير لمكافحة الفساد.
المشاركة	يتم تحقيق المشاركة عن طريق: – المساهمة في عملية اتخاذ القرارات، بالإضافة إلى حرية التعبير. – القدرة على محاسبة المسؤولين عن نتائج قراراتهم، وتمثل رقابة مجتمعية من قبل الأفراد والوحدات غير الحكومية على أداء المسؤولين الحكوميين لان الحكم الجيد يتطلب بالطبع العديد من الخطوات من جانب الحكومة، كما يتطلب أيضا مشاركة فاعلة من قبل الشعب والتي تعد عنصرا مهما من عناصر الحوكمة الرشيدة.

٣. محددات الحوكمة:

إن التطبيق الجيد للحوكمة يتوقف على مجموعتين من المحددات: محددات داخلية وأخرى خارجية. (المشعل، ٢٠١٠م، ص:٦٠١)

أ. المحددات الداخلية:

تشير هذه المحددات إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الوحدات، وترجع أهمية هذه المحددات إلى أن وجودها يقلل التعارض بين مصالح متخذي القرارات والمديرين وأعضاء مجلس الإدارة والجمعية العامة على أساس القواعد التي تطبق بها. (كافي،٢٠١٨م، ص:١٢١)

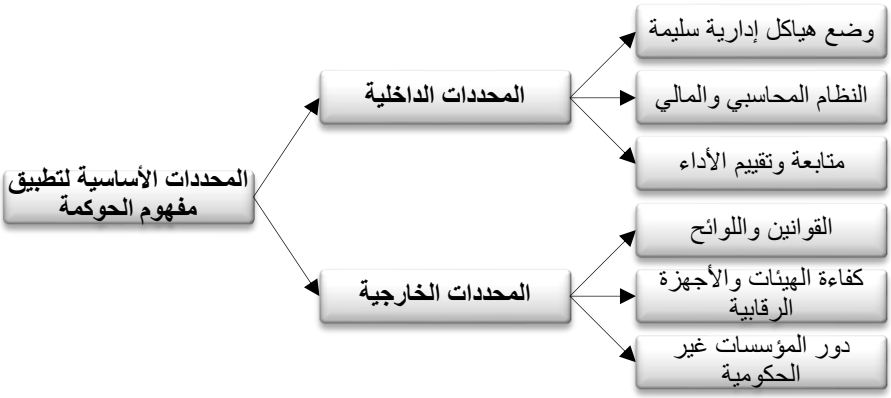
ب. المحددات الخارجية:

تتضمن مجموعة اللوائح والأنظمة والقوانين للاستثمار المالي والبيئة العامة للاستثمارات ومدى كفاية التمويل والميزة التنافسية في المنشآت المالية المستثمرة. (الصبري، ٢٠١٧م، ص:٢١)

كما تشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي يشمل على سبيل المثال: القوانين المحددة للنشاط الاقتصادي، مثل قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس، وكفاءة القطاع المالي -البنوك وسوق المال في توفير التمويل اللازم للمشروعات، ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج، وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية -هيئة سوق المال في إحكام الرقابة على الشركات، وذلك فضلا عن بعض الشركات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة. (المشعل،٢٠١٠م، ص:٦٠١)

ومنها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق، مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين والوحدات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها، بالإضافة إلى الوحدات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمراجعة والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية. وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الوحدة، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص. (Fawzy, 2008, p: 4)

ويوضح الشكل رقم (١) المحددات الأساسية لتطبيق مفهوم الحوكمة:



شكل رقم (١) يوضح المحددات الأساسية لتطبيق مفهوم الحوكمة

المصدر: (أحمد، هنطش،٢٠١٩م، ص:١٢٨)

كما أن من المحددات الخارجية الجديدة لحوكمة الشركات في الاقتصادات النامية، وكالات تصنيف حوكمة الشركات، مثل وكالة Governance Metrics International (GMI)، وهي أول وكالة عالمية لتصنيف حوكمة الشركات، والذي يهدف نظام البحث والتصنيف الخاص بها إلى مساعدة المستثمرين المؤسسيين على تقييم خصائص الحوكمة للشركات الفردية، من خلال تقييم جودة حوكمة الشركات في الشركة وتأثير ممارسات الحوكمة، بالإضافة إلى بعض عوامل المخاطر البيئية والاجتماعية، من خلال ست فئات أساسية تشمل: مجلس الإدارة، الإفصاح المالي، حقوق المساهمين، أحكام منع الاستحواذ، وتعويضات المديرين التنفيذيين، والسلوك الاجتماعي للشركات، (Adegbite, 2010, p:203-204)

ثانياً: مقومات نجاح الحوكمة والمعوقات التي تواجهها

أ. مقومات نجاح الحوكمة:

نظام الإفصاح والشفافية غير مكتمل ما لم يكن مبنيًا على ركائز مهنية ونزيهة تضمن أعلى مستويات الجودة والكفاءة والتي من أهم مقوماتها (الحيزان، ٢٠١٦م، ص:٤٦؛ البراهيم،٢٠١٥م، ص:١٤؛ ميخائيل، ٢٠١٥م، ص:٦٠؛ فاتح وبشير، ٢٠٠٧م، ص:٢٧)

١. توافر القناعة الكاملة لدى الإدارات بقبول قواعدها ومبادئ الإشراف والرقابة وهذه القناعة مهمة أساسية.
٢. توافر الثقة بين الأطراف المعنية.
٣. وضوح التشريعات والسياسات والقواعد والمبادئ الحاكمة إذ أن الوضوح يعد غاية في الأهمية، حيث يسهل ذلك تطبيق القواعد والمبادئ المحددة .
٤. وضوح إمكانية تطبيق آليات الحوكمة المراد تطبيقها من أجل الوصول إلى النتائج بشكل دقيق وواضح.
٥. وجود نظام اتصالات ومعلومات متطور لتيسير التواصل بين الأطراف الفاعلة.
٦. تحديد السياسات والإجراءات الفاعلة المتضمنة التوجيه والإرشاد وتحديد المواقف السلبية والإيجابية.

يخلص الباحث مما سبق إن أحد أهم مقومات نجاح الحوكمة هو إعداد المعلومات والإفصاح عنها وفقًا للمعايير النوعية المعترف بها دوليًا للمحاسبة والإفصاح المالي وغير المالي وتطوير السياسات، والإجراءات التي تضمن التزام الوحدة بالإفصاح عن المعلومات المالية للمساهمين وأصحاب المصلحة والجهات المعنية.

ب. معوقات الحوكمة:

حدد مجموعة من الباحثين المعوقات التي تحول دون تطبيق الحوكمة في الآتي: (OECD & World Bank, 2010, p:91)؛ الفواز، ٢٠١٥م، ص:٥٣)

١. وجود نقص في قدرة النظام اللامركزي على ضمان الاستجابة للأغراض الحكومية، وضعف المساءلة الحكومية، ووجود صعوبات في تحقيق التنسيق بين الكيانات الحكومية وغير الحكومية.
٢. البيروقراطية وكثرة ضغوط العمل.
٣. تقييد حرية التعبير عن الرأي.
٤. الحد من حرية الإفصاح والكشف عن مصادر الإخلال المالي.
٥. سوء إدارة الموارد والقدرات المتاحة في الوحدة.
٦. عدم التكافؤ بين السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية.

ويشير مجموعة من الباحثين إلى تحديد المعوقات الكلية للحوكمة: (Trakman, 2008, p:65؛ الورهي، ٢٠١٩م، ص: ١٧؛ أبو حمام، ٢٠٠٩، ص:٢٢).

١. مواجهة أزمات ثقة في الحوكمة نفسها، أو لأسباب هيكلية ناتجه عن أعداد مجالس للحوكمة كبيرة، تمثل مصالح وآراء مختلفة، أو معوقات تنشأ ببساطة؛ لأن جمهور المستفيدين في حاله تغير مستمر وتحول دائم.

٢. تركيز الإدارة على المسائل الشكلية التي لا تمثل محورًا مهمًا للعمل الإداري في الوحدات.
٣. تركيز السلطة في أيدي غير المهنيين، وقد تتركز هذه القوى في أيدي أشخاص يفتقرون إلى الخبرة والمهارات.
٤. افتقار الوحدات إلى الممارسات الإشرافية والرقابية الجيدة.
٥. تعرض الوحدات لموجات قوية من المنافسة، وتميل العديد من الوحدات إلى إخفاء نقاط الضعف وتجنب الشفافية وعدم الاهتمام بتطبيق السياسات المحاسبية التي تحقق الإفصاح والشفافية.

ثالثاً: أثر الحوكمة على تعزيز الإفصاح والشفافية في التقارير المالية

يزداد الاهتمام بموضوع الإفصاح والشفافية كأحد أهم الآليات والحلول التي تلجأ إليها الأطراف المختلفة لتحقيق مصالحها، فأسواق المال وهيئاتها ترى في الإفصاح والشفافية ركنان أساسيان من أركان تعزيز كفاءة الأسواق، ويستعان بهما لجذب المستثمرين وإضفاء الثقة بين المتعاملين إذا قامت الجهات المعنية بمراقبة التقارير والقوائم المالية الصادرة عن الوحدات التي يتم تداول أسهمها في السوق المالي، كما يجب على هذه الجهات أن تتدخل لإزالة الغش وتمنع إعطاء معلومات غير صحيحة للمساهمين (خنفر،٢٠١٩م، ص:٣٤٣).

ومما لا شك فيه أن أي قصور في متطلبات الإفصاح والشفافية يجعل من البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية مضللة، الأمر الذي ينعكس سلبا على قرا رات المساهمين والمستثمرين المهتمين بهذه المعلومات، ويؤدي في حالات كثيرة إلى إفلاس الوحدات وانهيار الأسواق المالية. (فاتح والبشير، ٢٠٠٦م، ص:٣١).

لذا أجمعت كل الهيئات والمنظمات المهتمة بالحوكمة على أهمية الإفصاح والشفافية باعتبارها مبادئ أساسية من مبادئ الحوكمة ومؤشرا هاما للحكم على فاعلية تطبيقها في الوحدات الاقتصادية المختلفة، ومن هذه الهيئات كانت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) التي أكدت أن مبدأ الإفصاح والشفافية يجب أن يتضمن إفصاحا دقيقا عن المعلومات، وشاملا لكافة الأمور الهامة المتصلة بالوحدات ومركزها المالي بالإضافة للمعلومات التي تخص الأداء المالي والتشغيلي والنقدي، والجوانب الأخرى المتصلة بأعضاء مجلس الإدارة والإدارة المالية، وأن تصدر كل هذه المعلومات بتوقيت مناسب. (Malecki, 2011, p16)

كما وتسعى الجهات المسؤولة من خلال الإفصاح والشفافية إلى وضع القوانين والتعليمات التي تعزز محتويات التقارير المنشورة للوحدات، وتضمن توفير كافة المعلومات للمستفيدين وأصحاب العلاقة.

وجدير بالإشارة إلى أن تحقيق الشفافية في بيئة الأعمال يواجه عدة قيود قد تحد من الوصول للمستوي المطلوب، أهمها التكلفة الإضافية لإعداد وعرض المعلومات،

واحتمال وجود متطلبات إفصاح معقدة أو صعبة التطبيق، وعلى الرغم من القيود التي قد تقلل من الوصول للمستوي المطلوب من الشفافية إلا أنها أصبحت تمثل ضرورة ملحة لبيئة الأعمال في أي دولة وذلك لعدة أسباب: (الباز،٢٠١٢م، ص:١٤٠؛ حماد، ٢٠٠٥م، ص: ١٢٣).

١. تمثل الشفافية مصطلح مضاد للفساد المالي، ولا سيما الذي يعتمد على إخفاء المعلومات أو محاولة تزييفها، ولذلك حرصت الحوكمة على أن تكون الشفافية أحد مبادئها.
٢. الشفافية وسيلة غير مباشرة لتخفيض رأس المال وتخفيض مخاطر المعلومات والمساعدة على تخصيص أفضل لموارد الوحدة الاقتصادية.
٣. تنعكس الشفافية على قيمة المنشأة خاصة في المدى الطويل، نتيجة الثقة في المعلومات ومن ثم المساعدة في اتخاذ القرارات وجذب الاستثمارات.

كما يتفق الباحث مع الباحثين في أن وضع قائمة بمتطلبات الشفافية وتحديد أوزان ترجيحية لكل بند فيها يعد من الأمور الصعبة، بالإضافة إلى أنها قد تختلف باختلاف البيئة والغرض والفترة محل التحليل، وبصفة عامة يرتفع مستوى شفافية الإفصاح المحاسبي كلما كانت المعلومات المقدمة للمستخدمين تساعدهم في تقييم الأداء السابق للوحدة الاقتصادية وتعزز التنبؤ بالأداء المستقبلي وتتوافر فيها خصائص الملائمة والموثوقية والوضوح، وفي ضوء ما سبق فان تحديد المستوي الممكن لتحقيق شفافية الإفصاح المحاسبي يجب أن تأخذ في الاعتبار ما يلي : (الباز،٢٠١٢م، ص:١٤١)

١. كمية ونوعية المعلومات التي تتصف بالمصداقية والوثوق، مع الأخذ بالاعتبار وجهه نظر معدي هذه المعلومات والقدرات الاستيعابية والتحليلية لمستخدمي هذه المعلومات
٢. أداة توصيل هذه المعلومات يكون لها قدرة على تحقيق العدالة والمساواة في إتاحة المعلومات لكافة الأطراف، وتتسم بإمكانية استخدامها في التوقيت المناسب، مع الأخذ في الاعتبار جانب التكلفة والعائد في هذا الشأن. (عبد الملك، ٢٠٠٦م، ص:٢٣)

وتعتبر ظاهرة الفساد المالي من أكبر تحديات هذا القرن في كافة دول العالم لأنها تقوم بالتأثير على الأعمال وخصوصا التنافسية، وتزيد من درجة المخاطر في الاستثمار، وهدر موارد الدولة نتيجة سوء الاستخدام للموارد المتاحة، وينتج عنه تأثيراً خطيراً على التنمية الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، وتهميش دور منشآت المجتمع المدني، ومعاناة وحدات الرقابة وتفشي الفساد فيها، ونظام البيروقراطية. (التميمي، ٢٠١٢م، ص:٥٦)

إن تطبيق قواعد الحوكمة على المنظمات بموضوعية في إعداد القوائم المالية يعتبر من أهم أدوات مكافحة الفساد، ويترتب عليه واجب الالتزام بقواعد مكافحة غسيل الأموال لمنع تظليل معالم المال الداخل من مصادر غير مشروعة أو جرائم أو غيرها، (الصبري، ٢٠١٧م، ص:٢١)

ويمكن تطبيق قواعد الحوكمة بمتابعة شكاوى العملاء وأصحاب المصالح والتفتيش المستمر والرقابة الفعالة ومحاسبة المسؤولين عنها. (عدنان، وغالم، ٢٠١٢م، ص:٣٧).

رابعاً: الحوكمة في المملكة العربية السعودية وفق رؤية ٢٠٣٠م، وتعزيز مكانتها ضمن مؤشرات الحوكمة العالمية

أ. الحوكمة في المملكة العربية السعودية

بذلت المملكة العربية السعودية جهوداً كبيرة لتطبيق حوكمة الشركات منذ عام ٢٠٠٦، حيث أصدر مجلس هيئة السوق المالية السعودي لائحة حوكمة الشركات بموجب القرار رقم ١-٢١٢-٢٠٠٦ وتاريخ ١٤٢٧/١٠/٢١هـ الموافق ٢٠٠٦/١١/١٢، وأجريت عليها بعض التعديات بقرار مجلس هيئة السوق المالية بموجب القرار رقم (٨ -١٦ -٢٠١٧) وتاريخ ١٤٣٨/٥/١٦هـ الموافق ٢٠١٧/٢/١٣م بناء على نظام الشركات الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/٣ وتاريخ١/٢٨/ ١٤٣٧هـ المعدلة بقرار مجلس هيئة السوق المالية رقم ٣ -٥٧ -٢٠١٩ وتاريخ ١٤٤٠/٩/١٥هـ الموافق ٢٠١٩/٥/٢٠م.

وتحتوي اللائحة على اثنا عشر باباً شملت ثمانية وتسعون مادة، نذكر منها الباب الثاني عشر الذي تتضمن في المادة الرابعة والتسعون: تطبيق الحوكمة الفعالة يضع مجلس الإدارة قواعد حوكمة خاصة بالوحدة لا تتعارض مع الأحكام الإلزامية في هذه اللائحة، وعليه مراقبة تطبيقها والتحقق من فعاليتها، وتعديلها عند الحاجة، وعليه في سبيل ذلك القيام بما يلي: (لائحة حوكمة الشركات، ٢٠١٩م، ص:٧٢)

١. التحقق من التزام الشركة بهذه القواعد.
٢. مراجعة القواعد وتحديثها وفقا للمتطلبات النظامية وأفضل الممارسات.
٣. مراجعة وتطوير قواعد السلوك المهني التي تمثل قيم الشركة، وغيرها من السياسات والإجراءات الداخلية بما يلبي حاجات الشركة ويتفق مع أفضل الممارسات.
٤. إطلاع أعضاء مجلس الإدارة دوما على التطورات في مجال حوكمة الشركات وأفضل الممارسات، أو تفويض ذلك إلى لجنة المراجعة أو أي لجنة أو إدارة أخرى.

وتتضمن المادة الخامسة والتسعون: تشكيل لجنة حوكمة الشركات في حال تشكيل مجلس الإدارة لجنة مختصة بحوكمة الشركات، فعليه أن يفوض إليها

الاختصاصات المقررة بموجب المادة الرابعة والتسعون من هذه اللائحة، وعلى هذه اللجنة متابعة أي موضوعات بشأن تطبيقات الحوكمة، وتزويد مجلس الإدارة، سنوياً على الأقل، بالتقارير والتوصيات التي تتوصل إليها. (لائحة حوكمة الشركات، ٢٠١٩، ص:٧٢)

تجدر الإشارة إلى أنه على الرغم من أن هذه اللوائح إرشادية في وقت إصدارها، إلا أنها ألزمت الشركات بالالتزام بالإفصاح في تقرير مجلس الإدارة عن أحكام هذه اللوائح، والأحكام التي لم يتم تطبيقها. (الارناؤوط،٢٠١٩م، ص:٧)

بناءً على ما تقدم، من الواضح أن مواد لوائح الحوكمة في المملكة العربية السعودية هي إرشادية، وأن السلطة المعنية (هيئة سوق المال) تستعرض بشكل دوري الإرشادات الواردة في دليل قواعد حوكمة الشركات، وربما يكون الهدف من تبني نهج تدريجي للإلزام هو إعطاء الشركات وقتًا كافيًا للتكيف مع مبادئ الحوكمة، من أجل تعزيز الوعي بهذه المبادئ، ومن ثم تحقيق الالتزام الكامل لها تدريجيًا.

وبالنظر إلى الجهود التي تبذلها المملكة العربية السعودية للحد من الفساد على نطاق واسع، كان هناك حاجه ملحة لتطبيق الحوكمة في الوحدات العامة السعودية في السنوات الأخيرة، وذلك بهدف تطوير الأداء من خلال اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتنفيذ الخطط وتحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية، وكانت آثار الاهتمام بالحكومة في المملكة العربية السعودية، إصدار هيئة السوق المالية السعودية لائحة حوكمة الشركات.

ب. الحوكمة وفق رؤية ٢٠٣٠م

تسعى الوحدات الحكومية في المملكة العربية السعودية إلى الالتزام بإطار الحوكمة التي "تهدف إلى تحقيق" رؤية المملكة ٢٠٣٠م، وإلى "تعزيز" مبادئها وفق أفضل الممارسات، "كما" تهدف إلى المحافظة على المال العام، ومكافحة الفساد من خلال تعزيز فعالية الإجراءات، وزيادة مستوى الشفافية، وتنظيم العلاقة مع الجمهور، والرقابة على تنفيذ المبادرات.

تتضمن رؤية المملكة العربية السعودية لعام ٢٠٣٠م خطة لتعزيز العمل الحكومي، بالعمل على إعادة هيكلة مستمرة ومرنة للأجهزة الحكومية، وإلغاء الأدوار المتكررّة والعمل على توحيد الجهود وتسهيل الإجراءات وتحديد الاختصاصات بشكل واضح وتفعيل مسؤولية الجهات في تسلم مهمّاتها بشكل يسمح لها بالتنفيذ ويمكّن المساءلة، ويضمن استمرارية العمل والمرونة في مواجهة التحديات. إنشاء مكتباً للإدارة الاستراتيجية على مستوى مجلس الشؤون الاقتصادية والتنمية يعمل على مواءمة كافة البرامج والخطط الحكومية والتأكد من ملاءمتها مع الرؤية الوطنية ومنع الازدواجية أو التضارب بين السياسات وبرامج الأجهزة، والتأكد من أن مكوّنات هذه

الرؤية تفصّل في استراتيجيات قطاعية ملائمة، وتأسيس مركز دعم اتخاذ القرار في الديوان الملكي لتقديم المعلومات والبيانات اللازمة لعملية اتخاذ القرار، بما يضمن تعزيز اعتمادها على البراهين والأدلة. (العبد،٢٠١٧م، ص:٦٦)

تعمل المملكة العربية السعودية للحصول على أكبر قدر ممكن من تطوير الأداء لمواكبة التوقعات والآمال ولكي تكون قادرة على مواجهة التحديات؛ ولهذا تعمل المملكة من خلال الرؤية الوطنية ٢٠٣٠م إلى العمل وفق معايير عالية من الشفافية والمساءلة، وإدارة الموارد المالية بكفاءة واقتدار، وذلك طبقا لما يلي: (رؤية المملكة العربية السعودية ٢٠٣٠م، ص:٦٠)

١. الإفصاح والشفافية

ينبغي أن يكفل إطار الحوكمة تحقيق الإفصاح الدقيق، وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس الوحدة، ومن بينها الوضع المالي والأداء والملكية وأسلوب ممارسة السلطة، الإفصاح المحاسبي ويتمثل في تقديم قوائم مالية غير مضللة تسمح بإعطاء صورة حقيقية عن وضعية الوحدة، (حاج قويد،٢٠١٩م، ص:٤٣)

وهناك العديد من العوامل الداخلية والخارجية التي يُعتقد أنها تؤثر على مستويات إفصاح الشركة وشفافيتها، على سبيل المثال، خصائص مجلس الإدارة ولجنة المراجعة وهيكل الملكية. (El-Diftar et. al, 2017, p:135)

٢. المرونة

المرونة تمشياً مع متطلبات الرؤية الوطنية وتحقيق أولوياتها، لضمان الإدارة الفعالة وحوكمة العمل الحكومي وضمان استمرارية العمل التنفيذي على مستوى الوزارات من خلال موافقة القيادة وخططها، والعمل على مراجعة دقيقة للهياكل والإجراءات الحكومية وتوزيع المهمات والمسؤوليات والصلاحيات وتطويرها، بما يضمن الفصل الواضح بين عملية اتخاذ القرار وتنفيذه ومراقبة التنفيذ، وبتوائم مع التوجه بتسريع عملية اتخاذ القرار والحد من الهدر المالي والإداري، استكمالاً للشوط الكبير الذي قطعناه في هذا الشأن، واستحداث وحدات ممكّنة في الحكومة لمراقبة التنفيذ ومتابعة الأداء وفق أفضل الممارسات العالمية المتبعة، ودعمها بما تحتاج إليه من إمكانات بشرية ومادّية ونظامية، وتقوم هذه الوحدات بالتنسيق بين جميع الأجهزة الحكومية والجهات الأخرى ذات الصلة، لمساعدتها في متابعة وتحسين أدائها، وصولاً إلى أداء أكثر مرونة وفاعلية. (رؤية المملكة العربية السعودية ٢٠٣٠م، ص:٥٨)

٣. التفاعل

يتضمن التفاعل تدعيم قنوات التواصل بين الأجهزة الحكومية من جهة وبين المواطن والقطاع الخاص من جهة أخرى، ويكون التفاعل بوسائل ذكيّة، والاستماع

إلى آراء الجميع وتشجع الأجهزة الحكومية على تلبية احتياجات كل مواطن، والتعزيز من جودة الخدمات التي تقدمها الوحدة، حيث يطلب من الجميع التفاعل من خلال تحسين المواءمة بين الأولويات الاستراتيجية وتوزيع الميزانية، وتعزيز ضوابط تنفيذها وآليات التدقيق والمحاسبة وتحديد الجهات المسؤولة عن ذلك، وإدارة الموارد البشرية بأسلوب أمثل والاستفادة من أفضل الممارسات المتّبعة في تقديم الخدمات المشتركة على مستوى الحكومة، وفيما يخص الإيرادات، رفع كفاءة صندوق الاستثمارات العامّة وفاعليته بما يضمن أن تكون عائداته رافدا جديداً ومستداماً للاقتصاد الوطني، وقد تصدى مجلس الشؤون الاقتصادية والتنمية في المملكة العربية السعودية لقضية الحوكمة، حيث طور المجلس نظام حوكمة متكاملا لضمان تأسيس العمل ورفع كفاءته وتسهيل تنسيق الجهود بين الجهات ذات العلاقة، بما يمكن المجلس من المتابعة الفاعلة. (رؤية المملكة العربية السعودية ٢٠٣٠م، ص:٦٠)

ويوضح الشكل رقم (٢) نموذج حوكمة "رؤية المملكة العربية السعودية ٢٠٣٠م ضمن مستوياته الثلاث:

شكل رقم (٢) يوضح نموذج حوكمة "رؤية المملكة العربية السعودية ٢٠٣٠م

المصدر: https://vision2030.gov.sa/ar/node/259

ج. المملكة العربية السعودية ضمن مؤشرات الحوكمة العالمية

تعد مؤشرات الحوكمة العالمية من بين أكثر المؤشرات شمولية ومصداقية ودقة لقياس جودة الحوكمة مقارنة بالمؤشرات الأخرى، وهي أحد منتجات البنك الدولي، وقد عده الكثير من الخبراء والمستخدمين لمؤشرات قياس جودة الحكم كأكثر مؤشرات قياس الحوكمة شمولية، ووفقا للبنك الدولي فإن المؤشرات العالمية للحوكمة قدمت كمؤشر شامل لقياس جودة الحكم، وليس كبديل للمقاييس الأخرى. The (World Bank, 2012, p:1)

حيث إن المؤشرات العالمية للحوكمة تستخدم نتائج المؤشرات الأخرى في بناء مؤشرات شاملة لقياس جودة الحكم، وتتكون هذه المؤشرات من ستة مؤشرات: (محمد،٢٠١١، ص:٦٧) السيطرة على الفساد، وفاعلية الحكومة، والاستقرار السياسي، ونوعية التشريع وإمكانية تطبيقه، وسيادة القانون، والمشاركة والمساءلة، ثم الانتقال إلى التحليل الإحصائي لإظهار تأثير حوكمة القطاع العام (متاني، ٢٠١٧م، ص:٣٨٢).

وفي تقرير التنافسية العالمية الصادر عن المنتدى الاقتصادي العالمي في عام ٢٠١٩م، يظهر فيه أن المملكة العربية السعودية حققت تقدماً ملحوظاً في المؤشرات المتعلقة بالأسواق المالية، والذي احتلت فيه المرتبة ٣٦ مقارنةً بالمرتبة ٣٩ في تقرير عام ٢٠١٨م. وفيما يخص المؤشرات الخاصة بالسوق المالية، تحسن ترتيب المملكة في المؤشرات المتعلقة بحوكمة الشركات، حيث تقدمت (١٠) مراتب في مؤشر (قوة معايير المراجعة والمعايير المحاسبية) محققةً المرتبة (٢٣)، كما تقدمت مرتبتين في مؤشر (تنظيم تعارض المصالح) لتصل إلى المرتبة (٢١)، وثلاث مراتب في مؤشر (حوكمة المساهمين) محققة بذلك المرتبة (٢) على مستوى العالم لهذا المؤشر. (وكالة الأنباء السعودية، ٢٠١٩/١٠/١٠م)

من جانب آخر، حققت المملكة قفزة في ترتيبها في مؤشري (تمويل المنشآت الصغيرة والمتوسطة) و(توفر رأس المال الجريء) إذ صعدت (١٧) مرتبة في كلا المؤشرين، وذلك من المرتبة رقم (٣٦) إلى المرتبة (١٩)، ومن المرتبة رقم (٢٩) إلى المرتبة رقم (١٢) على التوالي.

وأوضحت هيئة السوق المالية في المملكة العربية السعودية أن هذه القفزة في تلك المؤشرات جاءت نتيجة سلسلة من الإجراءات التي اتخذتها في الأعوام الأخيرة بالتعاون والتكامل مع عدد من الجهات التنظيمية الأخرى الشركاء في تحقيق الإنجازات التي قادت لهذه النتائج.

وكانت الهيئة قد أجرت خلال الأعوام الماضية تطويراً على لائحة الحوكمة الخاصة بالشركات المساهمة المدرجة في السوق المالية السعودية وذلك للمساهمة في تنظيم العلاقة بين المساهمين ومجلس إدارة الشركة من جهة، ومجلس الإدارة وفريق

الإدارة التنفيذية والأطراف ذات العلاقة من جهة أخرى، واهتمت كذلك بحقوق المساهمين في تلك الشركات.

وأولت الهيئة حوكمة الشركات في السوق المالية اهتماماً كبيراً منذ نشأتها، إذ سعت إلى إرساء المعايير الدولية في مجال الحوكمة وتعزيز الممارسات الرشيدة في تطبيقها تحقيقاً لرؤية المملكة ٢٠٣٠م.

خامساً: الفساد وأثره على الوحدات الحكومية وجهود هيئة الرقابة ومكافحة الفساد في المملكة العربية السعودية والمعوقات التي تواجهها.

إن المملكة العربية السعودية لم تكن بمنأى عن الفساد الذي عم دول العالم، وإن كان بدرجات مختلفة، وأن الإعلام المحلي والمجتمع تناول في تداولاته بعضاً من مظاهر الفساد التي كانت موجودة، وقد أشار (الشريف،٢٠١٦م، ص:١٤٨) أن وضع الفساد يزداد مع حالات الطفرة الاقتصادية التي تشهدها المملكة، والتي يتضخم فيها حجم ميزانيتها، وحجم المشاريع التي تنفذها.

نشأت فكرة الحوكمة ابتداء لمكافحة الفساد الذي أدى إلى انهيار كثير من الوحدات؛ بسبب غياب الشفافية، وعدم وجود آليات منضبطة لمحاسبة رؤساء هذه الوحدات؛ وتظهر فاعلية الحوكمة في حماية أوجه الفساد المختلفة بالوحدة، من خلال ضمان تحقيق النزاهة والحيادة لكافة العاملين بالوحدات، بدءا من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذين إلى أدنى عامل فيها، ومحاربة الانحرافات وعدم وجودها أو باستمرارها، وخاصة تلك التي يشكل وجودها تهديدا للمصالح، وبذلك نجد أن الحوكمة تخفض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي قد تواجهها الوحدات. (الركيبات،٢٠١٤م، ص:٥٤)

وسوف أتناول فيما يأتي مفهوم الفساد وأبرز مظاهر الفساد، وجهود المملكة العربية السعودية في محاربة الفساد ومقترح إنشاء وحدة مستقلة لتفعيل الحوكمة في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية.

أ. مفهوم الفساد

عُرف الفساد المالي بأنه ذلك السلوك غير القانوني المتمثل في هدر المال العام وأعمال السمسرة في المشاريع، أما مظاهر الفساد المالي على مستوى الجهاز الإداري في الدولة فيمكن أن تتمثل بمجمل الانحرافات المالية ومخالفة القواعد والأحكام المالية التي تنظم سير العمل الإداري والمالي في الدولة ووحداتها ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية. (وهيب،٢٠١٠م، ص:٤٦)،

ويمكن ملاحظة مظاهر الفساد المالي في: الرشاوى والاختلاس والتهرب الضريبي، وهناك كثير من المؤثرات التي تقود إلى ممارسة الفساد في وحدات الإدارة الحكومية وعلى رأس المسببات الرئيسة لممارسة الفساد نوجز التالي:

١. حصول فجوة بين الهياكل القديمة للأجهزة الإدارية المتسمة بالجمود وبين قيم وطموحات الأفراد المتغيرة والمتنامية وعدم قدرتها على تلبية طلبات الأفراد على الوجه المطلوب، مما جعلهم يسلكون سلوكيات منحرفة "فاسدة" للتجاوز على محدودية تلك الهياكل وصولا لتحقيق طلباتهم. (سميح، ٢٠١٣م، ص:٣٠٨)
٢. لا يمكن فصل الفساد عن قيم الشفافية، والنزاهة، والمساءلة. فعلى سبيل المثال، لا يمكن فصل قيام مجموعة من الأفراد بحكم موقعهم الإداري أو نفوذهم وقيامهم باستغلال ذلك لتحقيق مصالحهم الشخصية بالحصول لأنفسهم أو من يتوسطون على مزايا واستثناءات خاصة، حيث يؤثر هذا بالمقابل على الشفافية وحق الأفراد في المساواة وتكافؤ الفرص في الوحدة. (الركيبات،٢٠١٤م، ص:٥٥)
٣. تشوه القيم المجتمعية نتيجة بروز عناصر المباهاة والثراء الفاحش والتسارع في الوصول إلى مستويات معيشية مرتفعة، وبروز قيم مستجدة لا تتفق ومبادئ النزاهة والتقيد بالمتطلبات والإجراءات القانونية. (وزارة العدل الفلسطينية، ٢٠٠٨، ص:٨).
٤. الأجهزة الحكومية ملتزمة بتقديم الخدمة للمواطن، ولصاحب الخدمة حق المطالبة بالاستفادة من مرافق الدولة. وفي حالة وجود فساد يختل هذا التوازن، ويحتاج الأفراد إلى الواسطة والرشوة وما إلى ذلك وبهذا الاختلال يحدث فجوة في المجتمع يصعب معاجلتها. وعليه يمكن تعريف الفساد بأنه إساءة استعمال السلطة لتحقيق مصالح شخصية. (باصم،٢٠١٩م، ص:٥٦٧)

فضلا عما تقدم يرى الباحث أن هناك أسباب أخرى تقف وراء شيوع ظاهرة الفساد المالي ومن أهمها: (محمود، ٢٠٠٨م، ص:٥٩؛ الفتلاوي، ٢٠١٢، ص: ٢٨٥)

١. ضعف الاهتمام بأهمية نظم المعلومات المحاسبية وعدم تكاملها وإهمال توافر المقومات الأساسية التي لابد من توافرها لأنها تمثل (مقومات نظم المعلومات المحاسبية).
٢. عدم مواكبة نظم المعلومات المحاسبية للمتغيرات والتطورات البيئية، الذي لا يتوافق مع حجم المتطلبات الحالية.
٣. ضعف أو قصور في كفاءة العاملين (دوافع الإخلاص فيما يتعلق بالأداء الوظيفي ونزاهته).
٤. تمتع المسئولين الحكوميين بحرية واسعة في التصرفات بقليل من الخضوع للمساءلة، فهؤلاء يستغلون مناصبهم لتحقيق مكاسب عن طريق استغلال الصلاحيات المخولة لهم أو الرشاوى من المواطنين نظير حصولهم على امتيازات واستثناءات.

ب. مظاهر الفساد في المملكة العربية السعودية

في الفترة الماضية رصدت هيئة الرقابة ومكافحة الفساد (الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد سابقاً) أكثر مظاهر الفساد ظهوراً في المجتمع السعودي، تم ترتيبها على النحو التالي:

١. **الواسطة:** تأتي الواسطة في مقدمة أنواع الفساد في المملكة العربية السعودية، والواسطة هي التي تحول دون حصول صاحب الحق على حقه وتمنحه لغيره؛ أي التي تسبب الظلم وتنسف مبدأ العدالة الاجتماعية، ويرجع السبب في تفشيها والإيمان بفاعليتها وتأثيرها في أوساط الناس إلى تقاليد المجتمع المحلي، ويعد من أكثر المجالات تأثرا بالواسطة، الترشيح والتعيين في الوظائف الحكومية، ما علا منها وما دنا، وترسية المشاريع الحكومية، ومنح التراخيص للمهن والخدمات والأعمال التجارية. (الغنام، ٢٠١١م، ص:٣٩)

٢. **تعثر المشاريع الحكومية**: ترجع أسباب التعثر إلى عدم كفاءة بعض المقاولين الذين يتولون تنفيذ بعض المشاريع، وتواضع قدراتهم الفنية والمالية، والتلاعب في تطبيق المواصفات في أثناء التنفيذ، وغياب الرقابة الفنية أو ضعفها من جانب الجهة صاحبة المشروع، وبروز عيوب في المخططات والمواصفات، وكل هذه الأسباب أو أحدها يعد سبباً في تعثر المشاريع الحكومية. (الشريف،٢٠١٦م، ص ص:١٤٨-١٥٢)

٣. **الرشوة:** تعد الرشوة من أبشع أنواع الفساد، وهي عنوان لغياب الضمير وضعف الوازع الديني، وتزداد ممارستها أكثر في مجال المنافسات وتنفيذ المشاريع والخدمات والتراخيص، وإسقاط المخالفات. (الغنام، ٢٠١١م، ص:٤٤)

٤. **استغلال النفوذ الوظيفي:** يعد استغلال النفوذ الوظيفي أحد أنواع الفساد، وتبرز أهم مظاهر استغلال النفوذ في تعيين الأقارب والأصحاب في المناصب المحيطة بالمسؤول، حتى يسهلوا له ما يريد ويتستروا على ما لا يريد إعلانه، ولذلك ليس غريبا توافر الأقارب والأصحاب بصورة ملفتة للنظر في بعض الجهات الحكومية. (العلوان، ٢٠١٦م، ص:١٤٦)

٥. **المبالغة في تقدير قيمة العقارات التي تنزع ملكيتها**: ويعد هذا النوع من أبشع أنواع الفساد، لأنه يمثل اختلاساً للأموال العامة، وإن كان لا يشكل ظاهرة، إلا أن التجاوزات فيه قد تصل أحيانا إلى مبالغ كبيرة.

ج. جهود هيئة الرقابة ومكافحة الفساد في المملكة العربية السعودية

بذلت المملكة العربية السعودية العديد من الجهود وقدمت العديد من المبادرات لسن قوانين وضوابط مكافحة الفساد وتتبع أسبابه وتنظيم وتفعيل الدور الرقابي وزيادة الوعي في المجتمع، ولعل هيئة الرقابة ومكافحة الفساد (نزاهة) خير دليل على

تلك المبادرات، قامت الهيئة بالعديد من الإجراءات لتحقيق الهدف المرجو منها في مكافحة الفساد بالرغم من تركيزها على كافة القطاعات الحكومية فقط إلا أن لها جهود واضحة في مكافحة الفساد بصفة عامة.

تأسست هيئة مكافحة الفساد بالأمر الملكي الكريم رقم الرقم: أ/٦٥ وتاريخ: ١٤٣٢/٤/١٣هـ وكان مما نص عليه الأمر الملكي أن الهيئة ترتبط بالملك مباشرة، وأن يصدر تنظيمها في مدة لا تزيد عن ثلاثة أشهر من تاريخ الأمر الكريم، وأن: تشمل مهام الهيئة كافة القطاعات الحكومية، ولا يستثنى من ذلك كائناً من كان، وتسند إليها مهام متابعة تنفيذ الأوامر والتعليمات الخاصة بالشأن العام، ويدخل في اختصاصها متابعة أوجه الفساد الإداري والمالي. (هيئة مكافحة الفساد، http://www.nazaha.gov.sa).

ويرى الباحث أن إنشاء الهيئة يمثل خطوة كبيرة في الاتجاه نحو دعم الشفافية ومكافحة الفساد في المملكة العربية السعودية من خلال النظر للاختصاصات الممنوحة لها ومن خلال الإنجازات التي حققتها والتعاون الذي يمكن أن يحدث بين الهيئة ومنظمات المجتمع المدني لتعزيز الشفافية.

د. إنشاء اللجنة العليا لمكافحة الفساد

صدر الأمر الملكي الكريم رقم أ/٣٨ و تاريخ ١٤٣٩/٢/١٥هـ والمتضمن تشكيل لجنة عليا لمكافحة الفساد، حيث جاء في الأمر الملكي: «... ونظرا لما لاحظناه ولمسناه من استغلال من قبل بعض ضعاف النفوس الذين غلبوا مصالحهم الخاصة على المصلحة العامة، واعتدوا على المال العام دون وازع من دين أو ضمير أو أخلاق أو وطنية، مستغلين نفوذهم والسلطة التي اؤتمنوا عليها في التطاول على المال العام وإساءة استخدامه واختلاسه متخذين طرائق شتى لإخفاء أعمالهم المشينة، ساعدهم في ذلك تقصير البعض ممن عملوا في الأجهزة المعنية وحالوا دون قيامها بمهامها على الوجه الأكمل لكشف هؤلاء مما حال دون اطلاع ولاة الأمر على حقيقة هذه الجرائم والأفعال المشينة. وقد حرصنا منذ تولينا المسؤولية على تتبع هذه الأمور انطلاقا من مسؤولياتنا تجاه الوطن والمواطن، وأداء للأمانة التي تحملناها بخدمة هذه البلاد ورعاية مصالح مواطنينا في جميع المجالات، واستشعاراً منا لخطورة الفساد وآثاره السيئة على الدولة سياسياً وأمنياً واقتصادياً واجتماعياً، واستمراراً على نهجنا في حماية النزاهة ومكافحة الفساد والقضاء عليه، وتطبيق الأنظمة بحزم على كل من تطاول على المال العام ولم يحافظ عليه أو اختلسه أو أساء استغلال السلطة والنفوذ فيما أسند إليه من مهام وأعمال نطبق ذلك على الصغير والكبير لا نخشى في الله لومة لائم، بحزم وعزيمة لا تلين، وبما يبرئ ذمتنا أمام الله سبحانه ثم أمام مواطنينا، مهتدين بقوله تعالى : ﴿وَلَا تَبْغِ الْفَسَادَ فِي الْأَرْضِ ۖ إِنَّ اللَّهَ لَا يُحِبُّ الْمُفْسِدِينَ ﴾ (سورة القصص آية:٧٧) وقوله صلى الله عليه وسلم: (إنما أهلك الذين قبلكم أنهم كانوا إذا

سرق فيهم الشريف تركوه وإذا سرق فيهم الضعيف أقاموا عليه الحد، وأيم الله لو أن فاطمة بنت محمد سرقت لقطعت يدها). (صحيح النسائي، رقم الحديث: ٤٩١٤)

ولما قرره علماء الأمة من أن حرمة المال العام أعظم حرمة من المال الخاص بل وعدوه من كبائر الذنوب، وقد قال الله تعالى: ﴿وَلَا تَأْكُلُوا أَمْوَالَكُم بَيْنَكُم بِالْبَاطِلِ﴾ (سورة البقرة آية: ١٨٨)، وإيمانا منا بأنه لن تقوم للوطن قائمة ما لم يتم اجتثاث الفساد من جذوره ومحاسبة الفاسدين وكل من أضر بالبلد وتطاول على المال العام، وبناء على ما تقتضيه المصلحة العامة أمرنا بما هو آت: رقم أ/٣٨ وتاريخ١٤٣٩/٢/١٥هـ

أولا: تشكيل لجنة عليا برئاسة صاحب السمو الملكي ولي العهد، وعضوية كل من: رئيس هيئة الرقابة والتحقيق، ورئيس هيئة الرقابة ومكافحة الفساد، ورئيس الديوان العام للمحاسبة، والنائب العام، ورئيس أمن الدولة.

ثانيا: استثناء من الأنظمة والتنظيمات والتعليمات والأوامر والقرارات تقوم اللجنة بالمهام التالية:

١. حصر المخالفات والجرائم والأشخاص والكيانات ذات العلاقة في قضايا الفساد العام.
٢. التحقيق، وإصدار أوامر القبض، والمنع من السفر، وكشف الحسابات والمحافظ وتجميدها، وتتبع الأموال والأصول ومنع نقلها أو تحويلها من قبل الأشخاص والكيانات أيا كانت صفتها، ولها الحق في اتخاذ أي إجراءات احترازية تراها حتى تتم إحالتها إلى جهات التحقيق أو الجهات القضائية بحسب الأحوال.
٣. اتخاذ ما يلزم مع المتورطين في قضايا الفساد العام واتخاذ ما تراه مناسب بحق الأشخاص والكيانات والأموال والأصول الثابتة والمنقولة في الداخل والخارج وإعادة الأموال للخزينة العامة للدولة وتسجيل الممتلكات والأصول باسم عقارات الدولة، ولها تقرير ما تراه محققا للمصلحة العامة خاصة مع الذين أبدوا تجاوبهم معها.

ثالثا: للجنة الاستعانة بمن تراه، ولها تشكيل فرق للتحري والتحقيق وغير ذلك، ولها تفويض بعض أو كامل صلاحياتها لهذه الفرق.

رابعا: عند إكمال اللجنة مهامها ترفع لنا تقرير مفصلا عما توصلت إليه وما اتخذته بهذا الشأن.

خامسا: يبلغ أمرنا هذا للجهات المختصة لاعتماده، وعلى جميع الجهات المعنية التعاون التام لإنفاذ ما تضمنه أمرنا هذا».

وهذه اللجنة تستهدف محاربة الفساد واجتثاث جذوره من خلال إعطاء صلاحيات غير مسبوقة للجنة عليا وهي إعلان حرب ضد الفساد والمفسدين.

تعتبر المملكة العربية السعودية جزءا من العالم وهي تؤثر فيه وتتأثر به بشكل كبير، وذلك بسبب امتلاكها للكثير من المقومات الاقتصادية ولمكانتها الدينية والسياسية أيضا، وفي مجال مكافحة الفساد فقد ركزت المملكة على مكافحة هذا المنهج منذ التأسيس، فنجد أن توجيهات الملك المؤسس عبد العزيز آل سعود تحث على النزاهة وحفظ المال العام وتطبيق الشرع الإسلامي، الذي يحث على الأمانة والنزاهة ومحاربة الفساد، كما صدرت الأنظمة والأوامر والتوجيهات بتأسيس جهات خاصة بالرقابة المالية، والإدارية، والمحافظة على المال العام، ومكافحة الفساد الإداري والتي منها:

١. هيئة الرقابة والتحقيق: والتي أنشأت بموجب المرسوم الملكي رقم م ٧ بتاريخ ١٣٩١/٢/١هـ الخاص بنظام تأديب الموظفين. (العتيبي،٢٠١٤، ص:٢٦٤)
٢. الديوان العام للمحاسبة (ديوان المراقبة العامة سابقًا): وهو الجهاز الرقابي على إيرادات ومصروفات الدولة، حيث أنشئ بموجب المرسوم الملكي رقم م/٩ بتاريخ ١٣٩١/٢/١١هـ.
٣. الاستراتيجية الوطنية لحماية النزاهة ومكافحة الفساد: والتي صدرت بقرار مجلس الوزراء رقم ٤٣ بتاريخ ١٤٢٨/٢/١هـ. وتهدف هذه الاستراتيجية إلى حماية النزاهة ومكافحة الفساد بشتى صورة ومظاهرة، وتحصين المجتمع السعودي ضد الفساد من خلال بث القيم الدينية، والأخلاقية، والتربوية، وتوجيه المواطن والمقيم نحو التحلي بالسلوك السليم، واحترام النصوص الشرعية والنظامية، وتوفير المناخ الملائم لنجاح خطط التنمية، والإسهام في الجهود المبذولة لتعزيز وتطوير وتوثيق التعاون الإقليمي والعربي والدولي في مجال حماية النزاهة، ومكافحة الفساد، وتحقيق العدالة بين أفراد المجتمع. (العتيبي،٢٠١٥م، ص:٤٤)
٤. هيئة الرقابة ومكافحة الفساد: والتي أنشئت بموجب الأمر الملكي رقم (أ/٦٥) بتاريخ ١٤٣٢/٤/١٣هـ، وكان الهدف منها مكافحة الفساد بكافة أشكاله، ولقد صدر التنظيم الخاص بها والذي ينظم كافة أعمالها وعلاقتها بالجهات الأخرى، بموجب القرار رقم ١٦٥ بتاريخ ١٤٣٢/٥/٢٨هـ. (السبيعي،٢٠١٧م، ص:١٨٨)

كما حرصت المملكة العربية السعودية على محاربة الفساد، وذلك يتضح من خلال وضع الأنظمة التي تكافح الفساد، كنظام مكافحة التزوير، ونظام مكافحة الرشوة، ونظام تأديب الموظفين، ونظام مباشرة الأموال العامة، وهناك بعض اللوائح كلائحة التفتيش الإداري بوزارة العدل، والتفتيش القضائي، بالإضافة إلى ذلك هناك بعض الجهات المعنية بمكافحة الفساد كديوان المظالم الذي يختص بالفصل في النزاعات الإدارية، وزارة الموارد البشرية والتنمية الاجتماعية التي تقوم بدور رقابي

إداري على الوزارات والمصالح الحكومية. (المطيري، ٢٠٠٨م، ص ص: ١٠٧ - ١١٦)

وعلى الصعيد الخاص قامت إدارة (سعفة القدوة الحسنة) بمكافحة الفساد الإداري والأخلاقي، فطرحت فكرة جائزة سعفة القدوة الحسنة: الشفافية والنزاهة وهي جائزة تهدف إلى تشجيع وزيادة الوعي حول الشفافية والنزاهة والعدالة والمسؤولية من خلال منح جائزة للوحدات التجارية والحكومية التي تتصرف كقدوة حسنة يحتذي بها الآخرون. (الفوزان والعتيبي، ٢٠١٧م، ص:٢٦)

سادساً: اقتراح إنشاء لجنة مستقلة لتفعيل الحوكمة في إدارة وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية:

قضية تفعيل الحوكمة أصبحت القضية الرئيسية والهدف المحوري للعديد من الوحدات السعودية العامة كنقطة انطلاق لتحقيق برنامج التحول الوطني ٢٠٢٠م، والإسهام في تحقيق الرؤية ٢٠٣٠م لمواكبة التغييرات والتطورات التنظيمية، وإدارة المخاطر المحتملة، سواء بالنسبة للمشروعات أو القرارات أو الخطط الاستراتيجية أو التشغيلية، من خلال التنبؤ بالمخاطر ووضع وتطوير الحلول المناسبة بناءً على الدراسات المقننة، لضمان تطبيقها عند حدوث المخاطر. (رؤية ٢٠٣٠م، ٢٠١٦م، ص:٧٩)

فاستحداث إدارة مستقلة لتفعيل الحوكمة يعتبر أمراً هاماً في تسهيل الأمور الوظيفية وسد كافة المتطلبات المطلوبة لتنفيذ السياسة التي وضعت مسبقا وترجمتها إلى واقع عملي مع تذليل كافة الصعوبات والمعوقات وتسهيل العمل.

ومن خلال البحث والتحليل للدراسات السابقة توصل الباحث إلى وضع حجر الأساس لخطة استراتيجية مقترحة لتطبيق لجنة مستقلة لتفعيل الحوكمة في وحدات القطاع العام السعودي، يعرض الباحث فيها واقع تطبيق الحوكمة في وحدات القطاع العام بالمملكة العربية السعودية، والأسباب الداعية لتطبيق لجنة تفعيل الحوكمة، والأهداف المرجوة من لجنة تفعيل الحوكمة، إنشاء لجنة الحوكمة وسياسة المخاطر، تطوير الهيكل الإداري للوحدات الحكومية، الفوائد المتوقعة من تحقيق الخطة.

أ. واقع تطبيق الحوكمة في وحدات القطاع العام بالمملكة العربية السعودية:

لا شك أن الحوكمة أساسية لنجاح «رؤية ٢٠٣٠م»، لضمان سلامة التنفيذ؛ إذ أن الأمر ليس مجرد تنفيذ الرؤية، بل تنفيذها بنجاح، وهذا يعني تحقيق الرؤية للأهداف التي أطلقت من أجلها في الأساس، بالإضافة إلى أن تطبيق الحوكمة له دور فعال على مستوى وحدات القطاع العام للحفاظ على المال العام، والعمل بصفة مستمرة على تحسين الحوكمة يؤدي إلى الاستفادة من تطبيقها بشكل فعال من خلال وجود أسلوب يوفر مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية واستراتيجيات لتقييم

الأداء ومدى النجاح في التطبيق، ويتم تطبيق الحوكمة في المملكة العربية السعودية من خلال ما يلي:

١. الإدارة العليا:

تتحمل الإدارة العليا المسؤولية النهائية عن نجاح الإجراءات ضمن إطار من الضوابط الفعالة. وهو بالتالي مسؤول عن الإشراف على إدارة شؤون أعمال الوحدات الحكومية، كما تهتم القيادة بتطوير وتطبيق رؤية ٢٠٣٠م.

٢. لجنة استراتيجية:

تتولى هذه اللجنة توجيه الإدارة التنفيذية للوحدات الحكومية بشأن تنفيذ الأهداف الاستراتيجية لها، وتنفذ مراجعات دورية حول إنجاز تلك الأهداف وتتخذ القرارات التصحيحية حيثما تدعو الحاجة لذلك.

وإضافة إلى هذا، تعمل هذه اللجنة لتنفيذ استراتيجيات الوحدات الحكومية وتطبيق إدارة المخاطر وتفعيل الحوكمة. (إطار الحوكمة "رؤية المملكة العربية السعودية ٢٠٣٠م)

ب. الأسباب الداعية لتطبيق لجنة تفعيل الحوكمة في المملكة العربية السعودية:

١. الأسباب الرئيسة: وتتمثل في (شبانة،٢٠١٩م، ص:١٢٣)

- عدم توافر إدارة مستقلة للمخاطر وعدم وجود أثر للحوكمة في المملكة العربية السعودية التي تساهم في اكتشاف مواطن القوة والضعف خلال العمل والأداء.
- عدم وجود المعايير الخاصة والمبنية على الأسس العلمية لقياس تطور الأداء الإداري.
- مركزية الهيكل الإداري؛ وهذا يعيق العمل الإداري ويجعل القرارات بطيئة، لأن من يتخذها عدد قليل من الأفراد.
- نقص بعض اللجان، وعدم وجود أقسام متفرعة منها، يؤثر على تسهيل الإجراءات ويقلل من كفاءه الهيكل الإداري؛ وذلك التخصيص يساعد في سرعة اتخاذ القرارات ويزيد من دقة وجودة العمل.

٢. الأسباب الثانوية، وتتمثل في:

- الكشف الفوري عن الانحرافات الإدارية.
- النظرة المستقبلية للتنبؤ بالانحرافات الإدارية قبل وقوعها.
- الموضوعية قدر الإمكان لقياس أداء الأفراد والوحدات.

ج. إجراءات لجان تفعيل الحوكمة:

تتمثل الحوكمة عالمياً في مجموعة من المبادئ التي تساهم في تنظيم العلاقة بين مختلف الأطراف الفاعلة في الوحدة، سواء كانوا داخليين أو خارجيين، وتتمثل

إجراءات لجان تفعيل الحوكمة في الوحدات حول العالم باعتبارها أداة مهمة لتعزيز الإفصاح، من خلال المهام التي تقوم بها لجان المراجعة والمحاسبة، وتتمثل هذه المهام وفقاً للممارسات الدولية فيما يلي:

١. مهام مرتبطة بالتقارير المالية: وتتعلق بالأمور التالية

- دراسة الكشوف المالية السنوية والدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة وإبداء الرأي فيها.
- مناقشة تقارير المراجعة المختلفة سواء الخاصة بالمراجعة الداخلية أو المراجعة الخارجية. (Jill, 2010, p:23)
- إصدار تقرير لجنة المراجعة ونشره مع الكشوف المالية المختلفة للوحدة، وذلك من خلال التأكد من تطبيق القوانين واللوائح المختلفة المنظمة لعمل الوحدة.
- التأكد من الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة والتدخل في تحديد السياسة المحاسبية التي تستخدمها الإدارة. (حاج قويدر،٢٠١٩م، ص:٤٣)

٢. مهام مرتبطة بوظيفة المراجعة الداخلية: تتمثل هذه المهام فيما يلي:

- تقييم فاعلية المراجعة الداخلية والتأكد من أنها تتم وفق معايير الأداء المهني.
- متابعة اللوائح والنظم المتعلقة بمهام المراجعة الداخلية والموافقة عليها. (البستنجي، ٢٠١٨م، ص:١٣)
- فحص استراتيجية أداء المراجعة الداخلية وخطتها السنوية والموافقة عليها.
- تدعيم استقلالية المراجعة الداخلية وذلك من خلال: (Jill, 2010, p:23)
  - تعيين مدير المراجعة الداخلية وعزله.
  - التأكد من أن المراجعة الداخلية لديها الموارد الكافية لمباشرة عملياته.
  - حرية مدير المراجعة في الاتصال المباشر بلجنة المراجعة لمناقشة أية أمور مهمة.
  - التأكد من عدم وجود أية قيود على المراجعين الداخليين عند تنفيذ مهامهم
  - المشاركة في تعيين فريق المراجعة وترقيتهم وتغييرهم. (الريس، ٢٠١٩، ص:٢٤)
- فحص نتائج المراجعة الداخلية وخاصة تلك التي لها تأثير مهم، مثل التصرفات غير القانونية، ونقاط الضعف في الرقابة الداخلية.
- فحص المستوى المهني للمراجعين الداخليين ومدى كفاءتهم في تنفيذ مسئولياتهم.
- التنسيق بين عمل المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين، مما يؤدي إلى تحسين الاتصال بينهم وزيادة جودة عملية المراجعة وتحقيق التكامل بينهما.

٣. مهام مرتبطة بوظيفة المراجعة الخارجية، وتتمثل فيما يلي:

- تقوم اللجنة بترشيح تعيين أو إعادة تعيين أو عزل المراجع الخارجي لمجلس الإدارة، ويقوم المجلس برفع التوصية للجمعية العامة للمساهمين للمصادقة على توصيات اللجنة.
- تقوم اللجنة بتقييم مؤهلات وخبرات المراجع الخارجي، وتقوم بتقييم فاعلية المراجعة في نهاية كل دورة مراجعة، ومراجعة استقلالية المراجع الخارجي سنويا. (يزيد، ٢٠١٧م، ص:٧٥)
- تدقيق نتائج أعمال المراجعة مع المراجع الخارجي، وتبحث معه القضايا التي تم حلها والقضايا المعلقة.
- تدقيق مستويات الأخطاء واستجابة الإدارة للملاحظات ومقترحات المراجع الخارجي، والحصول على تفسيرات من المراجع والإدارة في حالة عدم تسوية أخطاء معينة.
- تقييم فاعلية أعمال المراجعة الخارجية في نهاية كل دورة تدقيق، والتأكد من قيام المراجع بتنفيذ خطة المراجعة الموضوعة، ومراجعة التقديرات المحاسبية الرئيسة مع المراجع ومدى قناعته بهذه التقديرات، ومعرفة ردوده على أسئلة لجنة المراجعة. (حاج قويدر،٢٠١٩م، ص:٤٤)

٤. **مهام مرتبطة بالاتصال مع المساهمين**، وتتمثل فيما يلي:

- يجب أن يدرج في تقرير مجلس الإدارة ملخص عن دور اللجنة.
- يجب أن يدرج في تقرير مجلس الإدارة أسماء ومؤهلات أعضاء اللجنة خلال الفترة.
- يجب أن يذكر تقرير مجلس الإدارة عدد اجتماعات اللجنة التي عقدتها وذكر أسماء الحضور في كل اجتماع. (يزيد، ٢٠١٧م، ص:٧٥)
- يجب أن يوضح التقرير كيفية تحمل اللجنة لمسؤولياتها.

د. أهداف لجنة تفعيل الحوكمة في المملكة العربية السعودية

تتمثل أهداف لجنة تفعيل الحوكمة في الآتي: (أخضر، ٢٠٢٠م، ص:٨١؛ شبانة،٢٠١٩م، ص:١٣٧؛ بوعركي، ٢٠١٢م، ص ص: ٥٠٤-٥٠٥)

١. مساعدة الإدارة العليا في تفعيل الحوكمة ومواكبة التحول الوطني ٢٠٢٠م.
٢. اكتشاف الأخطاء والتعرف على أسبابها والإبلاغ عنها ومعالجتها.
٣. التأكد من كفاءة وفاعلية الخدمات التي تقدم للمواطنين، والعمل على تحسين وتطوير تقديم تلك الخدمات.
٤. إنشاء إدارة للمخاطر وتفعيل الحوكمة في وحدات القطاع العام بالمملكة العربية السعودية.
٥. العمل على تحسين العمل.

٦. الحصول على مؤشرات متتالية عن مستوى الأداء وفي فترات زمنية متعاقبة.
٧. إجراء الدراسات والتحليلات اللازمة للكشف عن أسباب الاتجاه إلى الانحراف والعمل على منعه قبل وقوعه.
٨. تفعيل الحوكمة هو أحد المقومات الأساسية للحد من الأزمات، وتعظيم الاستفادة من الإمكانيات المتاحة، والحفاظ على مصالح العمل.
٩. قياس الأداء بوحدات القطاع العام بالمملكة العربية السعودية.

ه. مهام لجنة تفعيل الحوكمة في المملكة العربية السعودية:

يرى الباحث أن هذه اللجنة تساعد الإدارة العليا على تولي مسؤولياتها الرقابية بخصوص الأمور التالية:

١. حصر المتطلبات الخاصة بإدارة مخاطر المشاريع.
٢. مساعدة الإدارة العليا لمواجهة المخاطر المحتملة عبر إقرار وتطبيق سياسات ومعايير مخاطر.
٣. تطبيق أطر الحوكمة لرؤية ٢٠٣٠م والتوصية بها بما يتماشى مع نمو ومتطلبات أعمال الوحدات الحكومية.

يجب على مجلس الإدارة أن يقيس ويقيم بشكل دوري عمليات الأعمال ومتابعة الإجراءات، وذلك لضمان تحقيق تقدم مناسب والارتباط المستمر بالأهداف. (الشيخي، ٢٠١٨م، ص:٢٩)

الهدف من المدخل المقترح هو تفعيل الحوكمة وتعظيم القيمة المحققة لأصحاب المصالح، ويسعى الباحث من خلال هذا المقترح إلى الوصول إلى مجموعة متكاملة من الإجراءات التي يمكن من خلالها الاستفادة مما توفره من مؤشرات مالية وغير مالية وبين الحوكمة وما توفره من إجراءات ومبادئ وآليات وربطهما باستراتيجية وحدات القطاع الحكومي المستهدفة في المملكة العبية السعودية، للوصول إلى المدخل المقترح، الذي يجمع بينهما لتعظيم القيمة المحققة.

الالتزام بتطبيق الحوكمة، حيث تمثل مجموعة الإجراءات التي تحقق الرقابة على أنشطة المنشأة، وتوفير الآليات التي تقوم عليها الحوكمة وخاصة الآليات التي تدعم عمليات الرقابة على جوانب الأداء المختلفة. (أبوبكر، ٢٠١٦م، ص:٦٠)

يعتبر وجود رؤية المملكة ٢٠٣٠م الأساس في بناء وتحقيق الاستراتيجية الفعالة للوحدات الحكومية، حيث تعبر الرؤية عن المسار المستقبلي لوحدات القطاع الحكومي في المملكة العربية السعودية، والذي يحدد الوجهة التي ترغب في الوصول إليها، والمركز الذي تنوي تحقيقه، ونوعية القدرات والابتكارات التي تخطط لتنميتها.

تعمل لجنة تفعيل الحوكمة على تطوير الهيكل الإداري لوحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية من خلال ما يلي :(شبانه،٢٠١٩م، ص ص:١٤١-١٤٢؛ الشيخي،٢٠١٨، ص:٢٧)

- إضافة قسم جديد لإدارة المخاطر ولجنة تختص بتفعيل الحوكمة في الهيكل التنظيمي.
- توفير كافة الأدوات والمستلزمات والوسائل والأجهزة التي يحتاج إليها الإداري لغرض إنجاز وإنجاح العملية الإدارية.
- توفير الجانب المادي للإداريين والذي يتناسب وحجم المهمة التي يقوم بها.

و. الممارسات العملية لتطبيق لجنة تفعيل الحوكمة في وحدات القطاع العام بالمملكة العربية السعودية.

يوضح الجدول رقم (٢) الممارسات العملية لتطبيق لجنة تفعيل الحوكمة في وحدات القطاع العام بالمملكة العربية السعودية: (أبوبكر، ٢٠١٦ م، ص:٦١؛ الشيخي، ٢٠١٨م، ص:١١،٢٧؛ بوطيبة وبوعزة، ٢٠١٦م، ص:١١٨؛ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠١٣م، ص: ١٠)

جدول رقم (٢)

الممارسات العملية لتطبيق لجنة تفعيل الحوكمة في وحدات القطاع العام بالمملكة العربية السعودية

المؤشرات	الممارسات العملية
تحديد الأدوار والمسئوليات	تحدد مختلف الأدوار والمسئوليات، متضمنة الإدارة بكل مستوياتها، العاملين.
تعزيز وترسيخ ثقافة التحفيز	تعزز المراجعة الداخلية وإدارتها الثقافة التنظيمية التي تحفز على التصرف بما يتفق مع استراتيجية وسياسات إدارة المخاطر.
ضمان توافر المهارات الكافية	يضمن نظام حوكمة المنشأة من المعارف والمهارات والقدرات يكفي للاطلاع بمسئوليات المراجعة الداخلية المرتبطة بالأدوار التي يقومون بها.
الاستجابة للمخاطر	يتم تصميم وتنفيذ وتطبيق نظام وإجراءات المراجعة الداخلية، استجابة لمخاطر محددة، ومسببات تلك المخاطر والعواقب الناجمة عنها.
التواصل بشكل منتظم	تضمن الإدارة وجود عملية تواصل فعالة ومنتظمة بين كل المستويات، وذلك حتى تتحقق من الفهم الكامل والتطبيق السليم.
توفير الشفافية والمساءلة	يتم إعداد تقديم تقارير دورية عن المخاطر التي تتعرض لها الوحدات الحكومية.

ز. الفوائد المتوقعة من تحقيق الخطة مما يراه الباحث:

١. إن من أهم عوامل نجاح لجنة تفعيل الحوكمة وإدارة المخاطر في وحدات القطاع العام بالمملكة العربية السعودية وجود نوعية متميزة من القيادات المسئولة الداعمة لعمليات التجديد والتطوير، بالإضافة إلى وجود قنوات اتصال فعالة بين جميع الوحدات الحكومية، ووجود فرق عمل لديها مهارات العمل في فريق، وتتميز بدرجة عالية من الكفاءة والمهارة في إدارة المخاطر، ووجود معايير ومواصفات واضحة في كل خطوة من خطوات العمل، ونشر ثقافة إدارة المخاطر لجميع منسوبي الوحدة الحكومية، وتوافر الموارد المالية والبشرية لإدارة المخاطر.

٢. إن من أهم فوائد تطبيق إدارة المخاطر في الوحدات الحكومية إيجاد سلوك إداري منظم، وتعزيز النقد الذاتي داخلها، ودعم القرارات الإدارية، وزيادة الجودة والكفاءة، ووضع آلية لمعالجة المخاطر ذات الأولوية.

٣. وجود مبررات لتطبيق إدارة المخاطر في وحدات القطاع العام بالمملكة العربية السعودية، التي منها: اهتمام المملكة بتفعيل الحوكمة، ودور إدارة المخاطر في السيطرة على المخاطر، وتطبيق رؤية المملكة ٢٠٣٠م.

٤. تقدم الخطة الاستراتيجية المقترحة سبل لرفع كفاءة الإنفاق العام للوحدات الحكومية، وتعزيز كفاءة وفاعلية الأنشطة التشغيلية لها، الأمر الذي قد يساهم بشكل مباشر في تحقيق «رؤية ٢٠٣٠م» التي التزمت برفع كفاءة الإنفاق العام وتحقيق الكفاءة في استخدام الموارد والحد من الهدر.

تناول الباحث فيما سبق خطة مقترحة لتطبيق إدارة مستقلة للمخاطر وتفعيل الحوكمة للمساهمة في تطوير العمل بوحدات القطاع العام بالمملكة العربية السعودية، تمشيا مع رؤية المملكة ٢٠٣٠م.

وتأسيساً على ما سبق، فإن التحديات الكبيرة التي تواجه وحدات القطاع العام بالمملكة العربية السعودية في الوقت الحاضر، قد أدت إلى تزايد الأصوات الداعية إلى مزيد من التطوير الإداري وأجراء التعديلات على الهيكل التنظيمي لتطبيق الرؤية الوطنية.

ومن هنا يمكن القول إن وحدات القطاع العام بالمملكة العربية السعودية في حاجة ماسة إلى رفع مستوى أداء العاملين بها من أجل زيادة قدراتهم على التفكير والإبداع والخلق وكذلك مواجهة المشكلات العاجلة ويؤثر ذلك على تطوير العمل الإداري والتغلب عليها الأمر الذي يتطلب من مسئولي الهيئات الوظيفية بالمملكة العربية السعودية الاهتمام بوحدات المراجعة الداخلية وذلك لتحسين وتطوير العمل الإداري ككل.

وما ينبغي أن نضيفه هو إن وجود الرؤية للعام ٢٠٣٠ هو استمرار لتكامل الخطط التي عملت عليها المملكة لتحقيق التنمية المستدامة والشاملة، والأمر الجديد هو في كون هذه الرؤية تعتمد على تحقيق مستوى عال من الكفاءة والشفافية والعدالة من خلال تطبيق وتفعيل آليات وممارسات الحوكمة الرشيدة في تنفيذ الأعمال، وتخليص القطاع الحكومي من عبء الاتكالية والاعتماد على مورد اقتصادي واحد، هذا بالإضافة إلى تنويع مصادر الدخل وتحقيق الاستفادة الفعلية من جميع مكونات ومقدرات هذا الوطن، سواء البشرية أو المادية.

الدراسة الميدانية

منهاج الدراسة

إستخدمت الدراسة في الجانب الميداني منهاج الإستقراء العملي الذي يهدف إلى وصف الظاهرة المدروسة وتبرير الظروف التي تظهر بها، وأيضاً معرفة العلاقة بين تغير ظاهرة معينة والتغير المصاحب في ظاهرة أخرى عن طريق إستخدام أساليب إحصائية، وقد تم إستخدام هذا المنهاج، لمعرفة أراء المستطلعين حول دور الحوكمة في مكافحة الفساد المالي في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية، ومن ثم تجميع البيانات وتحليلها واستخلاص النتائج وتفسيرها بما يخدم موضوع الدراسة.

ثالثاُ: مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من موظفي القطاع العام والمحاسبين القانونين وموظفي الهيئات الرقابية وأعضاء هيئة التدريس في الجامعات السعودية، ونظراً لكبر مجتمع الدراسة وصعوبة تغطيته بالكامل، ونتيجة للظروف الصحية المتمثلة بجائحة كورونا المستجد (كوفيد١٩) التي رافقت فترة إجراء هذه الدراسة، فقد تم توفير الاستبانة عبر مواقع التواصل الاجتماعي للأشخاص المستهدفين، ونظراً لطبيعة الاستبانة الإلكترونية التي لا يتم توفير نتائجها إلا بعد استكمال جميع حقولها، فإن جميع الإستبانات التي تم استلامها من أفراد عينة الدراسة كانت مكتملة، وكان عدد الاستبانات التي استلمت مكتملة(٢١١) استبانة بما يمثل عدد أفراد عينة الدراسة.

حيث كان أفراد العينة من موظفين في القطاع العام ممن يعملون في الأقسام المالية، أما موظفي الهيئات الرقابية فهم ممن يعملون في الديوان العام للمحاسبة وهيئة الرقابة ومكافحة الفساد، وأيضا المحاسبين القانونيين، فيما كان أعضاء هيئة التدريس من التخصصات ذات الصلة بموضوع الدراسة (المحاسبة، الاقتصاد وإدارة الأعمال).

رابعاُ: أسلوب جمع البيانات

إعتمدت الدراسة في جمع البيانات على الإستبانة التي تم تصميمها من قبل الباحث بالرجوع للدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع، وقد تم توزيع الإستبانة

على عينة الدراسة للإجابة عن فقراتها، وتم مراعاة سهولة الفقرات ووضوحها وارتباطها بالأهداف.

النتائج وتفسيرها :

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف واقع تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية، والتعرف على معوقات تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة في هذه القطاعات الحكومية، واقتراح بعض الحلول المناسبة في تطبيق الحوكمة في ضوء رؤية المملكة (٢٠٣٠م)، وقد خلصت الدراسة إلى عدد من النتائج فيما يلي:

١. يتم تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية وفقاً لآراء عينة الدراسة وبدرجة الموافقة في مجالات: الأنظمة والقوانين والتعليمات، المساءلة والرقابة، الإفصاح والشفافية، الكفاءة والفاعلية.
٢. يتم تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية وفقاً لآراء عينة الدراسة وبدرجة الموافقة في مجال الأنظمة والقوانين والتعليمات، وبمتوسط مرجح قيمته (٤,١٨) من (٥)، حيث كانت عبارة "تتصف الأنظمة والقوانين والتعليمات المطبقة في وحدات القطاع العام بالوضوح" على أعلى درجة موافقة بمتوسط مرجح قيمته (٤,٢٦).
٣. يتم تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية وفقاً لآراء عينة الدراسة وبدرجة الموافقة في مجال المساءلة والرقابة، وبمتوسط مرجح قيمته (٤,١٢)، وحصلت عبارة " توفر أنظمة المساءلة والرقابة في الوحدات الحكومية السرية للمبلغين عن المخالفات والتجاوزات فيها" على أعلى درجة موافقة بمتوسط مرجح قيمته (٤,٢٢).
٤. يتم تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية وفقاً لآراء عينة الدراسة وبدرجة الموافقة في مجال الإفصاح والشفافية، وبمتوسط مرجح قيمته (٤,١٢)، وحصلت عبارة "تملك الإدارة المختصة صلاحية الوصول لكافة العمليات والوثائق والمستندات" على أعلى درجة موافقة بمتوسط مرجح قيمته (٤,٢٧).
٥. يتم تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية وفقاً لآراء عينة الدراسة وبدرجة الموافقة في مجال الكفاءة والفاعلية، وبمتوسط مرجح قيمته (٣,٩٩)، وحصلت عبارة "تشمل عملية زيادة الكفاءة والفاعلية في وحدات القطاع العام عملياتها الداخلية التشغيلية للخدمات المقدمة" على أعلى درجة موافقة بمتوسط مرجح قيمته (٤,١٤).

٦. تواجه عملية تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية معوقات عديدة وفقاً لآراء عينة الدراسة وباتجاه الموافقة بشدة وبمتوسط مرجح قيمته (٤,٢٧).
٧. أبرز معوقات تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية تتمثل في "انتشار ثقافة البيروقراطية في وحدات القطاع العام، وضعف كفاءة أنظمة الرقابة والتدقيق الداخلي" بمتوسط مرجح بلغت قيمته (٤,٤٢).
٨. لمبادئ الحوكمة دور في الحد من حالات الفساد المالي في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية وفقاً لآراء عينة الدراسة وباتجاه الموافقة بشدة وبمتوسط مرجح بقيمة (٤,٦٠).
٩. إن أبرز أدوار الحوكمة في الحد من حالات الفساد المالي في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية تتمثل في "إخضاع عمليات التعيين والترقية في وحدات قطاع العام لأسس واضحة ومتطورة ومراجعة من جهات عليا" بمتوسط مرجح بلغت قيمته (٤,٧٤).

ثانياً: التوصيات

في ضوء نتائج الدراسة، يوصي الباحث بما يلي:

١. إصدار دليل موحد لحوكمة القطاع العام في المملكة العربية السعودية، والعمل على تطبيقه ضمن خطة زمنية وتحت إشراف مرجعية واحدة، وذلك للمبادئ الحوكمة دور في الحد من حالات الفساد المالي في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية.
٢. التأهيل المستمر للعاملين في الجهات الرقابية وبالتحديد هيئة الرقابة ومكافحة الفساد لممارسة دور أكبر في الرقابة على ممارسة مبادئ وآليات الحوكمة في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية؛ لما له من أثر كبير في الحد من حالات الفساد المالي فيها.
٣. تعزيز التعاون بين مختلف الجهات الرقابية والجهاز القضائي في المملكة العربية السعودية في مراقبة أعمال وأنشطة وحدات القطاع العام، مع الحرص على تبادل المعلومات وتحديد جهات مرجعية لتوحيد جهود مكافحة الفساد في القطاع العام في المملكة.
٤. الحرص على المزيد من العدالة في تطبيق الأنظمة والقوانين والتعليمات على جميع الموظفين بوحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية دون تمييز كأحد مبادئ آليات الحوكمة.

٥. قيام المسؤولين في وحدات القطاع العام بالإفصاح عن نشاطاتهم ومبررات قراراتهم المتخذة، وذلك من باب المساءلة والرقابة كأحد تطبيقات الحوكمة في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية.
٦. الإفصاح لموظفي وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية عن الأنظمة الخاصة بالترقيات ومنح المكافآت، لتعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية كأحد تطبيقات الحوكمة في القطاع.
٧. زيادة الاهتمام في إدارات وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية بإدارة التحديات والمخاطر التي يمكن أن تواجهها، لضمان الكفاءة والفاعلية في الأعمال، وذلك تنفيذاً للحوكمة.
٨. معالجة المعوقات والتحديات التي تواجه عملية تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة في وحدات القطاع العام في المملكة العربية السعودية، من خلال محاربة البيروقراطية في وحدات القطاع العام، والرفع من كفاءة أنظمة الرقابة والمراجعة الداخلية فيها.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

أحمد، إبراهيم جابر السيد وهنطش، عصام محمود حسن (٢٠١٩)"الإدارة الرشيدة والحوكمة"، مصر، دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع.

أخضر، أروى بنت على عبد الله (٢٠٢٠) "أولويات الإصلاح المدرسي في ظل مفاهيم الحوكمة كما يراها مديرو التعليم بالمملكة العربية السعودية وسبل تحقيقها"، مجلة العلوم التربوية، جامعة الأمير سطام بن عبد العزيز، الخرج، السعودية، مج ٥، ع ١، ص ص: ٤٩-٨٨.

الارناؤوط، إبراهيم صبري (٢٠١٩) "مدى إلزامية لائحة حوكمة الشركات السعودية: دراسة مقارنة"، مجلة العلوم الإنسانية والإدارية، جامعة المجمعة - مركز النشر والترجمة، السعودية، ع١٦، ص ص:١-٢٤.

الباز، ماجد مصطفى علي (٢٠١٢)"جودة التقارير المالية في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية ومبادئ حوكمة الشركات"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، مصر، مج٣، ع ١، ص ص:١٢٩١٤٨.

باشيخ، عبد اللطيف بن محمد عبد الرحمن (٢٠٠٩) أثر تطبيق لائحة حوكمة الشركات على تحسين جودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية للشركات المساهمة السعودية: دراسة استكشافية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، ٤٨(٧٤)، ص ص: ١٩٧ – ٢٢٤.

باصم، محمد بن ناصر (٢٠١٩) "دور الحوكمة في تعزيز النزاهة ومكافحة الفساد: دراسة تحليلية لمؤشر الشفافية ومؤشر المساءلة والمحاسبة في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة أم القرى لعلوم الشريعة والدراسات الإسلامية، جامعة أم القرى، مكة المكرمة، ع ٧٧، ص ص: ٥٥١ -٦٠٢.

البحر، غيث والتنجي، معن (٢٠١٤) "التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برنامج IBM SPSS" إسطنبول: مركز سبر للدراسات الإحصائية والسياسات العامة.

البراهيم، هيا بنت عبد العزيز (٢٠١٥)"الحوكمة كآلية للإصلاح المؤسسي ورفع مستوى الأداء في وزارة التربية والتعليم بالمملكة العربية السعودية"، مجلة مستقبل التربية العربية، المركز العربي للتعليم والتنمية، جامعة حلوان، مصر، مج ٢٢، ع ٩٦، ص ص: ١١-٧٢.

البسام، بسام بن عبد الله (٢٠١٤) "الحوكمة الرشيدة: دراسة حالة العربية السعودية"، مجلة بحوث اقتصادية عربية، الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية، مصر، مج٢١، ع٦٧، ص ص: ١٧٥-٢٠٠.

البستنجي، يوسف مصطفى عيسى (٢٠١٨)" درجة ممارسة القادة الأكاديميين في الجامعات الأردنية للحوكمة في العاصمة عمان وعلاقتها بدرجة توافر معايير

(ستة سيجما) من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس"، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

أبو بكر، أيمن عبد الله محمد (٢٠١٦) "الاتجاهات الحديثة في تطبيق الحوكمة بالمصارف ودورها في تفعيل الرقابة وتقييم الأداء -دراسة حالة مصرف أبو ظبي الإسلامي الإماراتي"، مجلة العلوم الاقتصادية -جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، السودان، ع ١٧، ص ص: ٥٢-٦٧.

بله باسي، زكريا (٢٠١٢) " تحليل العلاقة بين مفهوم الحوكمة والميزانية العامة للدولة"، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى الوطني الثاني حول متطلبات إرساء مبادئ الحوكمة في إدارة الميزانية العامة للدولة، جامعة البويرة، ٣١/٣٠ أكتوبر ٢٠١٢، الجزائر.

بوطيبة، فيصل وبوعزة، محمد أمين (٢٠١٦). " دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل الحوكمة على مستوى المؤسسات الجزائرية: مقاربة اقتصادية وقانونية"، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، جامعة غرداية – الجزائر، مج ٩، ع٣، ص ص:١٠٣-١٢٤.

بوعركي، احمد خميس (٢٠١٢) "تقييم واقع الرقابة على الأندية والاتحادات الرياضية بدولة الكويت"، المجلة العلمية لعلوم التربية البدنية والرياضة، جامعة حلوان، مصر، ص ص: ٥٠١-٥٩٥.

التميمي، مهند محمد جاسم(٢٠١٥)"أثر آليات تطبيق قواعد الحوكمة والتحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان"، رسالة الدكتوراه، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، عمان - الأردن.

جرامين-جميل (٢٠١١) دليل الحوكمة المؤسساتية وإدارة المخاطر لمؤسسات التمويل الأصغر في العالم العربي، دبي: الإمارات العربية المتحدة

حاج قويدر، قورين (٢٠١٩). "دور لجان التدقيق في تفعيل الحوكمة لتعزيز الإفصاح المحاسب في المؤسسات الاقتصادية"، مجلة الاقتصاد الدولي والعولمة، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، مج٢، ع١، ص ص: ٣٣ -٤٨.

حتاملة، عبد السلام محمود (٢٠١٨) "درجة ممارسة الحوكمة المؤسسية في مديريات التربية والتعليم في الأردن من وجهة نظر القادة الإداريين فيها"، مجلة دراسات العلوم التربوية، مج٤٥ ع٤، ص ص: ١-١٦.

حسام الدين، غضبان (٢٠١٥)"محاضرات في نظرية الحوكمة". عمان: دار الحامد للنشر.

حليحل، جليل حمدان وكريم، حسين صالح. (٢٠١٧)" دور الحوكمة ومسؤولية مراقب الحسابات في استمرارية الوحدة القتوادية". مجلة المحاسب، نقابة المحاسبين والمدققين المركز العام، العراق، مج٤٧، ع٢٤، ص ص:١٧٢-١٩١.
حماد، طارق عبد العال (٢٠٠٥) "حوكمة الشركات (المفاهيم – المبادئ – التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف"، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية.
أبو حمام، ماجد (٢٠٠٩) " أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
الحميدي، منال حسين (٢٠١٧) "واقع تطبيق الحوكمة الرشيدة ومعوقاتها بجامعة الطائف من وجهة نظر أعضاء الهيئة الأكاديمية"، مجلة كلية التربية ببنها، ج١، ص ص: ١٥٤-٢١٢.
الحيزان، أسامة بن فهد (٢٠١٦م) " تطوير أداء المراجعة الداخلية لتفعيل متطلبات الحوكمة: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة السعودية"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، مصر، مج ٧٠، ع٢، ص ص: ٣٧-٥٩.
خنفر، مؤيد راضي (٢٠١٩) "أثر تطبيق الحوكمة على تعزيز الشفافية والإفصاح في التقارير المالية للبنوك التجارية في المملكة العربية السعودية"، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بو علي بالشلف، الجزائر، ع٢٠، ص ص: ٣٣٥ - ٣٥٠.
الداعور، إسلام بدوي محمود (٢٠٠٨) "مدى تطبيق معايير الحوكمة الجيدة في بلديات الصفة الغربية"، رسالة ماجستير، جامعة الخليل، فلسطين.
دياب، رنا (٢٠١٤) "واقع تطبيق معايير الحوكمة المؤسسية في المصارف الإسلامية في فلسطين"، رسالة ماجستير، أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا، غزة، فلسطين.
الراوي، مظفر جابر. (٢٠١٤)"تطبيق معايير الحوكمة وأثرها القانوني في ضمان حقوق أقلية المساهمين في الشركات المساهمة: المملكة الأردنية الهاشمية نموذجا"، مجلة دفاتر السياسة والقانون، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، ع ١١، ص ص:١٨٣-١٩٨.
الركيبات، كايد كرمي، (٢٠١٤) "الفساد الإداري والمالي: مفهومه وآثاره وآليات قياسه وجهود مكافحته"، عمان: دار الأيام للنشر والتوزيع.
الريس، يوسف سامح يوسف (٢٠١٩)"تأثير قواعد الحوكمة على إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية والخدمية المدرجة في بورصة فلسطين"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية (غزة)، فلسطين.

السبيعي، فلاح بن فرج (٢٠١٧) "أثر تطبيق الشفافية الإدارية في الحد من الفساد الإداري في الشركات المالية السعودية"، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، مج٣٧، ع١، ص ص: ١٨١ – ٢٠٦.
السحار، أكرم صابر (٢٠١٥) "العلاقة بين تطبيق إطار حوكمة الشركات وجودة الأداء المهني للمراجع الداخلي-دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين.
السرحان، سالم حسين والخزاعلة، محمد سلمان (٢٠٢٠) "مستوى ممارسة الحوكمة المؤسسية في كلية التربية بالجامعة الهاشمية من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس فيها" مجلة جامعة الشارقة، مج ١٧ ع٢، ص ص: ١٦٩-١٩٤.
السكارنة، بلال. (٢٠٠٩) "أخلاقيات العمل وفق مبادئ الحوكمة، عمان، الأردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع.
سميح، أحمد محمد (٢٠١٣) "قياس علاقة الأثر بين تعدد دوافع ممارسة الفساد الإداري وتنوع أشكال ممارسته في الوحدات الإدارية الحكومية (دراسة ميدانية في مدينة عدن)"، مجلة الاقتصادي، جامعة عدن -كلية الاقتصاد، اليمن، مج٦، ع٧، ص ص: ٢٩٥ -٣٥٩.
سويلم، محمد علي (٢٠١٠) "حوكمة الشركات في الأنظمة العربية"، ط١، القاهرة: مصر، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع.
سياف، حنان سعيدي (٢٠١٨) "حوكمة المصالح المالية للجماعات المحلية كآلية لدعم التنمية المحلية المستدامة في ظل الظروف الاقتصادية الراهنة"، مجلة جيل العلوم الإنسانية والاجتماعية، مركز جيل البحث العلمي، لبنان، ع ٤٠، ص ص: ٢٥ – ٤٦.
سيد علي، صغيري (٢٠٢٠)"أثر الفساد ومؤشرات الحوكمة على النمو الاقتصادي في الدول العربية للفترة (١٩٩٦ -٢٠١٧)"، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، مج ٦، ع٢، ص ص: ٣٢٧ -٣٤٣.
شبانه، السيد عوض السيد أحمد (٢٠١٩)"مدخل مقترح لتفعيل حوكمة الأداء الاستراتيجي لتعظيم القيمة المحققة لأصحاب المصالح: دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، مصر، مج ٢٣، ع ١، ص ص: ١٢٥ – ١٧١.
الشخشير، آلاء محمود تيسير(٢٠١٥) "الحوكمة الجامعية وأثرها على الأداء المنظمي: دراسة تطبيقية في الجامعات العامة الفلسطينية"، رسالة دكتوراه، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، عمان: الأردن.

الشريف، محمد بن عبد الله ين ناصر(٢٠١٦) "النزاهة في مواجهة الفساد: تجربة المملكة العربية السعودية"، الرياض، مكتبة العبيكان للنشر.
شريعة، بو بكر فرج. (٢٠١٤)"قواعد حوكمة الشركات وأثرها على الإفصاح المحاسبي: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة أسهمها بسوق الأوراق المالية الليبي". مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، الجامعة الأسمرية الإسلامية -كلية الاقتصاد والتجارة، ليبيا، ع٤، ص ص:٣٠٠-٣٣٧.
الشطناوي، فراس أمين عواد (٢٠١٥)"دور حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر مدققي ضريبة الدخل"، رسالة دكتوراه، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، عمان، الأردن.
الشمري، ناصر (٢٠١٤) "درجة ممارسة مديري المناطق التعليمية للحاكمية وعلاقتها بمستوى المسؤولية الاجتماعية من وجهة نظر مديري المدارس في دولة الكويت"، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
الشياب، أحمد وأبو حمور، عنان (٢٠١١)"مفاهيم إدارية معاصرة". عمان، الأردن، الأكاديميون للنشر.
الشيخي، آمال سعد عبد القادر (٢٠١٨) "دور لجنة المراجعة في تفعيل المراجعة الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي في ظل الحوكمة: دراسة حالة: مصرف الوحدة"، مجلة العلوم والدراسات الإنسانية، جامعة بنغازي، ليبيا، ع٥٥، ص ص: ١ – ٣٢.
الشواورة، فيصل محمود (٢٠٠٩) "قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الأردنية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية/ مج٢٥، ع٢، ص ص: ١١٩-١٥٥.
الصبري، حنان علي محمد (٢٠١٧) "أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الأداء المالي في البنوك التجارية اليمنية"، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية، الأردن.
العبد، بهاء أحمد (٢٠١٧) رؤية ٢٠٣٠ ومستقبل المملكة العربية السعودية، ط١، السعودية، الجنادرية للنشر والتوزيع.
عبد الرحمن، نجلاء إبراهيم يحيي (٢٠١٣) انعكاسات تطبيق آليات الحوكمة على الشركات المساهمة السعودية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، ١٧ (١)، ص ص:٢٣٠، -٢٦٢.
عبد الملك، أحمد رجب (٢٠٠٦) " إطار مقترح للتقارير المالية المنشورة في ظل تحقيق الشفافية المنشودة ببورصة الأوراق المالية – دراسة نظرية وتطبيقية "، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، كلية التجارة، مصر، ع١، ص ص: ١١ -٧٩.

عبد الملك، أحمد رجب (٢٠١٥) " دور حوكمة الشركات في تحديد السعر العادل للأسهم في سوق الأوراق المالية – دراسة تحليلية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، مج ٤٥، ع١، ص ص: ١-٤٧.

العبيلي، عبير بنت حسن بن راشد (٢٠١٩) " دور تطبيق أبعاد الحوكمة في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للتعليم العام في ضوء رؤية المملكة العربية السعودية ٢٠٣٠ "، مجلة كلية التربية، جامعة كفر الشيخ، مصر، مج ١٩، ع ٤، ص ص: ٣٤٧ -٤٠٤.

العتيبي، جوزاء بادي (٢٠١٥) "الفساد من منظور شرعي ودور المملكة العربية السعودية في مكافحته"، مجلة البحوث والدراسات الشرعية، مصر، مج٤، ع٣٩، ص ص: ٣١ – ٥٢.

العتيبي، سعد جزاء (٢٠١٤)."دور الشفافية في مكافحة الفساد الإداري بالمملكة العربية السعودية"، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، الرباط، المغرب، ع١١٨،١١٧، ص ص: ٢٥٥ – ٢٧٠.

العريني، منال بنت عبد العزيز بن علي (٢٠١٤) "واقع تطبيق الحوكمة من وجهة نظر أعضاء الهيئتين الإدارية والأكاديمية العاملين في جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية"، المجلة الدولية التربوية المتخصصة، مج ٣ ع١٢، ص ص: ١١٤-١٤٨.

عقلان، أفراح (٢٠١٥)"واقع أوليات الحوكمة الأكاديمية في كلية التربية -جامعة تعز"، مجلة العلوم التربوية، معهد الدراسات التربوية، جامعة القاهرة، مصر، مج ١٥، ع١، ص ص: ٤٩١-٥٤٩.

علام، بهاء الدين. (٢٠٠٩)"أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على الأداء المالي للشركات المصرية، دراسة تطبيقية لوزارة الاستثمار"، القاهرة: مركز المديرين المصري.

العلوان، جعفر بن أحمد (٢٠١٦) "عوامل الفساد الإداري في الأجهزة الحكومية السعودية من وجهة نظر موظفي القطاع الحكومي: دراسة ميدانية"، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، مج٣٠، ع١، ص ص: ١٣٩ – ١٧٠.

العيسى، إيناس بنت سليمان (٢٠١٤)"نماذج ارتباط الكليات الجامعية بالجامعات في بعض الدول: نموذج مقترح للجامعات السعودية". المجلة السعودية للتعليم العالي، وزارة التعليم -مركز البحوث والدراسات في التعليم العالي، السعودية، ع ١٠، ص ص: ١٥١ -١٥٤.

آل غزوي، حسين عبد الجليل (٢٠١٠) "حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، دراسة استخبارية على شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية"، أكاديمية العربية في الدنمارك.

الغنام، فهد بن محمد (٢٠١١) "مدى فاعلية الأساليب الحديثة في مكافحة الفساد الإداري من وجهة نظر أعضاء مجلس الشورى في المملكة العربية السعودية"، رسالة ماجستير، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض.

الغندوري، عيسى عبد الله عيسى (٢٠١٤) دور قواعد الإدارة الرشيدة الحوكمة في دعم استقلال مراجعي الحسابات في ليبيا: دراسة استكشافية للشركات المدرجة بسوق المال الليبي، مجلة الاقتصاد والتجارة، جامعة الزيتونة، (٦)، ص ص: ١١٧ – ١٤٥.

فاتح، دبلة وبشير، بن عيشي، (٢٠٠٧) " حوكمة الشركات كأداة لضمان صدق المعلومة المالية والأنظمة المحاسبية وأثرها على مستوى أداء الأسواق"، مجلة إدارة الأعمال، الجزائر، مج ٣، ع٢، ص ص: ١٤-٣٦.

الفتلاوي، ليلى ناجي مجيد (٢٠١٢) "دور نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية في مكافحة الفساد المالي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، ع٣٢، ص ص: ٢٧١-٢٩٧.

فلاته ماجدة بنت عبد الله عثمان والسديري، فهدة بنت سلطان (٢٠١٨) دور إدارة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات. دراسة استكشافية بالتطبيق على قطاع التأمين في المملكة العربية السعودية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، ٢٢ (٤)، ص ص: ١٢٠٦ – ١٢٢٨.

الفوزان، ناصر بن محمد والعتيبي، ندى بنت فلاح (٢٠١٧) "الشفافية "، في مؤسسات القطاع العام بالمملكة العربية السعودية: دراسة مسحية على المؤسسات الحكومية بمدينة الرياض"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المركز القومي للبحوث غزة، فلسطين، مج ١، ع٤، ص ص: ٢١ – ٣١.

القاسم، نضال عمر وأبو بشارة، جمال (٢٠١٩) "مدى تطبيق مبادئ الحوكمة في كليات وأقسام التربية الرياضية في مؤسسات التعليم العالي الفلسطينية"، مجلة دراسات العلوم التربوية، الجامعة الأردنية، الأردن، مج٤٦، ص ص: ٦٩٣ – ٧١١.

قباجه، عدنان عبد المجيد، (٢٠٠٨) أثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان الأردن

القناعي، جاسم ناجي جاسم (٢٠١٧) "الأحكام العامة لحوكمة الشركات المساهمة العامة، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.

كافي، مصطفي يوسف (٢٠١٨) "الإصلاح والتطوير الإداري بين النظرية والتطبيق"، سوريا، دمشق: دار رسلان للطباعة والنشر والتوزيع.
كانه، محمد بن موري (٢٠١٤) "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسة إدارة الأرباح في ضوء حوكمة الشركات المساهمة المسجلة في السوق المالية السعودية"، رسالة ماجستير، جامعة أم القرى، مكة المكرمة، السعودية.
الكبيجي، رولا وائل (٢٠١٩) "دور الحوكمة في الحد من الفساد في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني"، رسالة ماجستير، جامعة القدس، فلسطين.
كساب، ياسر السيد (٢٠٠٩) دور آليات الحوكمة في تعزيز جودة التقارير المالية بالتطبيق على الشركات المساهمة السعودية: دراسة ميدانية، جامعة القاهرة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، ١٨(٧٣)، ص ص: ٢٢٣-٢٦٤.
أبو كريم، أحمد والثويني، طارق (٢٠١٤)."درجة تطبيق مبادئ الحوكمة بكليات التربية بجامعة حائل وجامعة الملك سعود كما يراها أعضاء هيئة التدريس"، مجلة العلوم التربوية والنفسية، جامعة البحرين، البحرين، مج ١٥، ع٣، ص ص: ٩٤-٥٥.
كنزة، براهمة (٢٠١٤) "دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، دراسة حالة مؤسسة المحركات EMO."رسالة ماجستير، جامعة قسنطينة، الجزائر.
متاني، بلال أحمد، البشير، أمين بشير وبركات، حمدي جبر (٢٠١٧) "أثر حوكمة القطاع العام على معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي: دراسة حالة المملكة الأردنية الهاشمية"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، ع٨، ص ص: ٣٨٠ – ٤٠٥.
مجلس التعاون لدول الخليج العربية (٢٠١٢)"دليل رقابة الحوكمة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية"، الأمانة العامة لمجلس التعاون الخليجي العربي، الرياض، السعودية.
محمد، حسين عثمان (٢٠١١)" أثر العدالة التنظيمية على بلورة التماثل التنظيمي في المؤسسات العامة الأردنية، دروس في الإدارة العامة، القاهرة، الدار الجامعية.
محمد، مديحة فخري محمود (٢٠١١)"دراسة تحليلية لمفهوم الحوكمة الرشيدة ومتطلبات تطبيقه في الجامعات المصرية"، مجلة مستقبل التربية العربية، المركز العربي للتعليم والتنمية، جامعة حلوان، مصر، ع٧٢، ص ص: ٤٥ – ١٤٢.
محمود، جمال معزوز (٢٠١٦) "درجة تطبيق مبادئ الحوكمة وعلاقتها بجودة إجراءات العمل في مديريات التربية والتعليم في محافظات شمال الضفة الغربية من وجهات نظر القادة الأكاديميين الحكومية الثانوية"، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس: فلسطين.

محمود، ربى سمير محمود (٢٠١٨) "درجة ممارسة رؤساء الأقسام الأكاديمية في الجامعات الأردنية الخاصة في محافظة عمان لمبادئ الحوكمة التربوية وعلاقتها بدرجة ممارسة الحرية الأكاديمية لأعضاء هيئة التدريس من وجهة نظرهم"، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

محمود، غازي عثمان (٢٠٠٨ "قياس وتحليل تكلفة الفساد الإداري والمالي "، مجلة بحوث مستقبلية، جامعة صلاح الدين، أربيل، العراق، ع ٢٢، ص ص: ٥١-٨٢.

مرزوق، فاروق جعفر (٢٠١٢) "حوكمة التعلم المفتوح منظور استراتيجي". ط١، مصر: مكتبة الأنجلو المصرية.

مركز أبو ظبي للحوكمة (٢٠١٣) أساسيات الحوكمة: مصطلحات ومفاهيم، أبو ظبي: سلسلة النشرات التثقيفية لمركز أبو ظبي للحوكمة.

المشعل، خالد بن عبد الرحمن بن عبد العزيز (٢٠١٠) الحوكمة الاقتصادية المفاهيم والسياسات، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، مصر، مج ٣٤، ع٢، ص ص: ٥٩٥ -٦١٩.

المطيري، فيصل (٢٠٠٨) "معوقات تنفيذ الاستراتيجية الوطنية لحماية النزاهة ومكافحة الفساد"، رسالة ماجستير، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض.

المعتاز، إحسان صالح وبصفر، عفاف سالم (٢٠١٠)"دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة ميدانية على الشركات المساهمة السعودية" مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، ٢٤(٢)، ص ص: ١٩٣-٢٣٩.

المفيز، خولة بنت عبد الله بن محمد (٢٠١٨) تطبيق الحوكمة في الجامعات السعودية الحكومية: تصور مقترح، مجلة العلوم التربوية، جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية، (١٥)، ص ص: ١٩٩ -٢٨٦.

منصور، فتح الرحمن الحسن وعلي، علي الصادق أحمد (٢٠١٤): "دور حوكمة الشركات في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي بالتطبيق على ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان -دراسة تحليلية ميدانية"، مجلة العلوم والتكنولوجيا، السودان، مج١٤، ع١، ص ص١٣٥-١٦١.

المنيع، نوره بنت منيع بن عبد الكريم (٢٠١٧) "حوكمة الجامعات الحكومية لتحقيق رؤية المملكة العربية السعودية ٢٠٣٠ "، بحث مقدم إلى مؤتمر دور الجامعات السعودية في تفعيل رؤية ٢٠٣٠م، جامعة القصيم، السعودية.

ميخائيل، أشرف (٢٠١٥) "تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات"، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، مصر.

ناصر الدين، يعقوب عادل (٢٠١٢) " واقع تطبيق الحاكمية في جامعة الشرق الأوسط من وجهة نظر أعضاء الهيئتين التدريسية والإدارية العاملين فيها"، مجلة اتحاد الجامعات العربية، ع٦٢، ص ص: ٣٤١-٣٧٤.

نسمان، إبراهيم اسحق (٢٠٠٩) "دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة: دراسة تطبيقية على قطاع المصارف العاملة في فلسطين"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية (غزة).

أبو النصر، مدحت محمد، (٢٠١٥) الحوكمة الرشيدة: فن إدارة المؤسسات عالية الجودة، ط١، القاهرة: المجموعة العربية للتدريب والنشر.

نصية، الأمين (٢٠١٥) " أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة في القطاع العام دراسة حالة -بلدية قمار الوادي-، رسالة ماجستير، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر.

هواري، معراج وحديدي، آدم (٢٠١٢): "نحو تفعيل الحوكمة المؤسسية في ضبط إدارة الأرباح في البنوك التجارية الجزائرية"، مداخلة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (٢٠١٣) تقويم وتحسين الرقابة الداخلية بالمنشآت، إصدار الاتحاد الدولي للمحاسبين، الرياض، المملكة العربية السعودية.

الورهي، أفنان بنت سعد بن محمد (٢٠١٩) "واقع تطبيق الحوكمة في وزارة التعليم بالمملكة العربية السعودية"، رسالة ماجستير، جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية، الرياض.

وزارة العدل الفلسطينية (٢٠٠٨) الفساد في المجتمع الفلسطيني -قراءات أولية-، غزة، فلسطين.

وهيب، عبد الكاظم فائق (٢٠١٠) "دور تامين المسؤولية الشخصية لموظفي الدولة في تقليل آثار الفساد المالي"، رسالة ماجستير، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق.

يزيد، صالحي محمد (٢٠١٧)"أثر تطبيق التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة ميدانية في شركة صيدال"، مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية، جامعة القدس المفتوحة، فلسطين، مج٢، ع٧، ص ص: ٧٣ – ٨٤.

ثانياً: المراجع الأجنبية

ACFE, (2010). "Report to the Nations on occupational Fraud and Abuse" Global Fraud study", Association of certified fraud examiners.

Adegbite, E. A. (2010). "The determinants of good corporate governance: The case of Nigeria". (Unpublished Doctoral thesis, Cass Business School).

Al Haddad, W; Al zurqan,S. & Al Sufy, F. (2011) "The Effect of Corporate Governance on the Performance of Jordanian Industrial Companies: An empirical study on Amman Stock Exchange" International Journal of Humanities and Social Science; Vol. 1 No. 4; pp. 55-69.

Arsoy, A.P. & Crowther, D. (2008). "Corporate governance in Turkey: reform and convergence", Social Responsibility Journal, 4(3), pp. 407 – 421.

Asiimwe, S. (2012). Developing and Sustaining Effective Governance OF Universities in Uganda, Degree of Doctor of Education, University of South Africa.

Aurangzeb, K. A. (2012). Good Governance in Universities, And Prospects of Employment for the Students: Evidence from Pakistan, Universal Journal of Management and Social Sciences, 2(11), pp. 86-103.

Broni, G., & Velentzas, J. (2012) "Corporate Governance, Control and Individualism as a Definition of Business Success. The Idea of a "Post-Heroic" Leadership", Procedia Economics and Finance, 1 (3), pp. 61-70.

Dutta, S. & Nezlobin, A. (2017). "Dynamic effects of information disclosure on investment efficiency", Journal of Accounting Research, 55(2), 329-369.

El-Diftar, D., Jones E., Ragheb M. & Soliman M. (2017),"Institutional investors and voluntary disclosure and transparency: the case of Egypt ", Corporate Governance: The

International Journal of Business in Society, 17 (1) pp. 134 - 151

Fawzy, S. (2008). "Assessment of Corporate Governance in Egypt", Working Paper No. 82. Egypt, The Egyptian Center for Economic Studies. pp: 6-7.

FRC, (2018). "The Wates Corporate Governance Principles for Large Private Companies", London: The Financial Reporting Council Limited.

Freeland, C. (2007). Basel Committee Guidance on Corporate Governance for Banks, paper presented to: Coorporate Governance and Reform: Paving the way to Financial Stability and Development, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 7–8.

Gunardi, Hariy (2008). Corruption and Governance around the World: an Empirical Investigation. PhD Dissertation, University of Groningen, Groningen, the Netherlands.

Hénard, F. & A. Mitterle (2014), "Governance and quality guidelines in Higher Education." A review of governance arrangements and quality assurance guidelines, OECD, Paris.

Jelal, Roshan, and Mbohwa, Charles, (2014). "A Study of Management Principles Incorporating Corporate Governance and Advocating Ethics to Reduce Fraud at a South African Bank", International Journal of Social, Human Science and Engineering, World Academy of Science, Engineering and Technology, Vol 8 (.(5

Jill. S. (2010), "Corporate Governance and Accountability", 3rd Edition, New York: John Wiley & Sons, Inc.

Kaufmann, D., Kraay, A., & Mastruzzi, M (2010) The Worldwide Governance Indicators Methodology and Analytical Issues. Worldwide Washington: World Bank Policy Research Working Paper No.5430.

Kaufman, et al., (2002). Assessing Governance: Diagnostic tools and applied methods for capacity building and action learning, the World Bank.

La Porta, R., Lopez-de-Silanes, F., Shleifer, A., Vishny, R., (1997). "Legal determinants of external Finance". Journal of Finance, 52, pp. 1131-1150

Machold, et al.. Board Leadership and Strategy Involvement in Small Firms, A team Prodution Approach, vol. 19, Issue 4 PP. 360- 375.

Malecki, C. (2011) "Social Corporate Governance and Extra Financial Information: Spearhead or Achille's heel of Corporate Governance? " University of Oslo, A working paper presented at the conference Towards Sustainable Companies: Identifying New Avenues, Electronic Copy available at : http : //ssrn.com /abstract = 1924807.

Marino, Pedro de Barros Leal Pinheiro (2016). Global Governance Indicators: How They Relate to the Socioeconomic Indicators of the Brics Countries. Rev. Adm. Pública, Rio de Janeiro 50(5), 721-743, Brazil DOI: http://dx.doi.org/10.1590/0034-7612144359

Ministry of higher education (2009) Key Performance Indicators (KPIS) for governance of public universities in Malaysian. Department of higher education management, Asian center for research on university learning and teaching.

OCED& World Bank (2010) Published in: Globalization and Firm Competitiveness in the Middle East and North Africa Region, Washington: World Bank.

Osborn D. & Gaebler, T. (2012) "Reinventing Government" New York: a wesly Publishing Company Inc.

Stephens, R. (2007). Transparency of Data Management. DM Review. 10 (17) 28-38.

Tiscini and Donato, (2006). "The Relation between Accounting Frauds and Corporate Governance Systems: An Analysis of Recent Scandals", Universitas Mercatorum.

Thomas, M. A. (2006) What Do the Worldwide Governance Indicators Measure? The European Journal of Development Research volume 22, pp.31–60.

Trakman, Leon. (2008). Modeling university governance, higher education quarterly, vol. 62, no. ½, January/April. pp. 63-83.

UNDP (1997). Governance for Sustainable Human Development, Paris: UNDP.

Williamson, Q., E, (2009). The Mechanism of Governance, Oxford: Oxford University Press.

ثالثاً: المواقع الإلكترونية

تيشوري، عبد الرحمن (٢٠١٤م) مفهوم الحوكمة ومبادئها وأهدافها الأساسية وحاجة سورية إلى العمل بها بعد الأزمة، الحوار المتمدن، العدد: ٤٤٦٤، https://www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=416502

الخطة التنفيذية لبرنامج التحول الوطني ٢٠١٨م-٢٠٢٠م: متوفر على الرابط: https://vision2030.gov.sa/sites/default/files/NTP_ar.pdf

الخطة التنفيذية لبرنامج التحول الوطني ٢٠١٨-٢٠٢٠ متوفر على الرابط: https://vision2030.gov.sa/sites/default/files/NTP_ar.pdf

رؤية المملكة العربية السعودية ٢٠٣٠م متوفر على الرابط: https://vision2030.gov.sa/sites/default/files/NTP_ar.pdf

عزت، احمد، (٢٠١٠). "مفهوم حوكمة الجامعات والغرض منها وسبل تطبيقها". https://www.scribd.com/document/27370700/

لائحة حوكمة الشركات، الصادر من هيئة السوق المالية بموجب القرار رقم (٨-١٦-٢٠١٧) وتاريخ ١٤٣٨/٥/١٦هـ الموافق ٢٠١٧/٢/١٣م بناء على نظام الشركات، متوفر على الرابط التالي: https://cma.org.sa/RulesRegulations/Regulations/Documents/CGRegulations_ar.pdf

لائحة حوكمة الشركات، الصادر من هيئة السوق المالية بموجب القرار رقم (٨-١٦-٢٠١٧) وتاريخ ١٤٣٨/٥/١٦هـ الموافق ٢٠١٧/٢/١٣م بناء على نظام

الشركات، (تاريخ الإطلاع:٢٠١٩/١١/١م) متوفر على الرابط التالي: https://cma.org.sa/RulesRegulations/Regulations/Documents/CGRegulations_ar.pdf

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، دليل قواعد سلوك وآداب المهنة (٢٠٠٧) على الرابط الإلكتروني https://www.socpa.org.sa/rule/index.htm

هيئة الرقابة ومكافحة الفساد، إقرار الذمة المالية والقسم الوظيفي في هيئة الرقابة ومكافحة الفساد، على الرابط الإلكتروني https://nazaha.gov.sa/ar-sa/Pages/FinancialDisclosure.aspx

وكالة الأنباء السعودية، اقتصاد المملكة تتقدم في المؤشرات الخاصة بالسوق المالية في تقرير التنافسية العالمي وتحتل المرتبة الثانية عالمياً في مؤشر "حوكمة المساهمين" الخميس ١٤٤١/٢/١١هـ الموافق ٢٠١٩/١٠/١٠م، على الرابط (تاريخ الإطلاع:٢٠١٩/١١/٢٠م) https://www.spa.gov.sa/viewstory.php?newsid=1980629

وكالة الأنباء السعودية، "الشورى" يوافق على نظام حماية المبلغين والشهود والخبراء والضحايا، ١٤٤٠/٢/٢٨ هـ الموافق ٢٠١٨/١١/٦، على الرابط (تاريخ الإطلاع:٢٠١٩/١١/٢٥م) https://www.spa.gov.sa