

دور الجهاز المركزي "اليمني" للرقابة والمحاسبة

في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته⁽¹⁾

د. غسان سعيد سالم باجليلة
أستاذ المحاسبة المشارك، كلية إدارة الأعمال
جامعة حفر الباطن

صلاح مبارك عوض بن فضل
ماجستير محاسبة، الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة - اليمن

الملخص:

استهدفت هذه الدراسة التعرف إلى دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته، ومدى توافر المقومات اللازمة لقيامه بذلك الدور، والصعوبات التي تحد من ذلك. واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، إذ تمّ تصميم استبانة تناسب الدراسة وأهدافها، وزعت على الموظفين الرقابيين في الجهاز، البالغ عددهم (420) موظفًا، استجاب منهم عدد (203) موظفين .

توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج، أهمها: عدم تمتع الجهاز بالاستقلالية والتفويضات والمتطلبات الكافية، التي تمكنه من تعزيز الحوكمة الرشيدة، وأن مراجعي الجهاز يتحققون من سلامة تطبيق الجهات للقوانين المرتبطة بها، وأن الجهاز يساهم في تعزيز الإفصاح والشفافية، وأن إسهام الجهاز في مكافحة الفساد وتعزيز الكفاءة والفعالية محدود، وأن هناك علاقة قوية بين استقلالية الجهاز ومبادئ الحوكمة الرشيدة، وأن الجهاز يواجه صعوبات تحول دون تعزيزه للحوكمة الرشيدة. وأوصت الدراسة بتعزيز استقلالية الجهاز، مع توفير الموارد المالية التي تمكنه من تنفيذ مهامه، ووضع إستراتيجية لتطوير أداء الجهاز في ضوء إرشادات الإنتوساي.

الكلمات المفتاحية: الحوكمة الرشيدة، الجهاز المركزي (اليمني) للرقابة والمحاسبة، الجهات الخاضعة للرقابة.

1- المقدمة:

أصبحت الحوكمة الرشيدة من الموضوعات المهمة في كافة الإدارات والمؤسسات والمنظمات المحلية والإقليمية والدولية العامة والخاصة، ولاسيما بعد سلسلة الأزمات المالية المختلفة، التي وقعت في كثير من الشركات والمؤسسات العالمية (غادر، 2012، ص4)، ولمفهوم الحوكمة الرشيدة امتدادات تاريخية عميقة الجذور، تعود إلى بدايات الحضارات الإنسانية القديمة (البسام، 2014، ص4)، فهو مفهوم قديم منذ وجود التنظيمات المؤسسية في المجتمعات، وقد نما هذا المفهوم في حقل العلوم الاجتماعية، وانطلق من قيم الحضارات الإنسانية الأولى وأخلاقياتها، ومن أعظم تلك الحضارات الحضارة الإسلامية، التي تزخر مصادر التشريع فيها بعدد من خصائص الحوكمة الرشيدة وتطبيقاتها؛ فهي تحرم الظلم، وتوجب العدل وإتقان العمل، وغيرها من

¹ بحث مستل من رسالة الماجستير في عام 2021 بعنوان : دور الجهاز المركزي "اليمني" للرقابة والمحاسبة في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته.

القيم التي ترسم مضمون الحوكمة الرشيدة بمضامينها المختلفة لتطبيق إدارة رشيدة. وفي منتصف القرن العشرين ونهايته زاد الاهتمام بمفهوم بالحوكمة الرشيدة كأداة فاعلة في إدارة شؤون الدول، تساعد على تحقيق استقرارها الاقتصادي والاجتماعي (البسام، 2014، ص4). والحوكمة الرشيدة: هي الإدارة الجيدة لجميع المؤسسات في الدولة، من خلال سياسات وآليات وممارسات تقوم على الشفافية، وسيادة القانون، ومكافحة الفساد، وتسعى لتحقيق العدالة، وعدم التمييز بين المواطنين والاستجابة لاحتياجاتهم، وتحري الكفاءة للوصول بالسياسات والخدمات لأعلى مستوى من الفعالية والجودة يُرضي المواطنين.

ويعتقد الباحثان أن الحوكمة الرشيدة كمفهوم ينطبق على جميع قطاعات المجتمع، مثل الحكومة، والسلطة التشريعية، والقضاء، ووسائل الإعلام، والقطاع الخاص، وكذلك منظمات المجتمع المدني.

وفي العقود الأخيرة برزت مسألة الحوكمة الرشيدة باعتبارها أساساً للتنمية الاقتصادية، كما حظيت مفاهيم الحوكمة الرشيدة باهتمام السلطات الإشرافية والرقابية والمؤسسات وعدد من الباحثين (متاني، البشير، وبركات، 2017، ص381)، وهو ما يعني أن هناك ارتباطاً وثيقاً بين الحوكمة الرشيدة والتنمية، ولقد أدى عجز الحكومات عن تحقيق طموحات المواطنين بالتنمية المستدامة بفاعلية وكفاية عدد من المنظمات والمؤسسات الدولية إلى ضرورة البحث عن وسيلة لتحقيق التنمية المستدامة، ومنه ظهرت فكرة الحوكمة الرشيدة (إسماعيل، 2018، ص26). لقد أكدّ قرار الأمم المتحدة رقم (209/66) على دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في تحقيق أهداف الحوكمة الرشيدة، ونصّ القرار على ضرورة تعزيز الحوكمة الرشيدة من خلال ضمان الكفاءة والمساءلة والفعالية والشفافية بواسطة تلك الأجهزة (الأمم المتحدة، 2011، ص1).

وفي السياق نفسه جاء تأكيد المؤتمر الدولي الحادي والعشرين للأجهزة العليا للرقابة المالية والمنعقد في بكين في أكتوبر 2013م على الأدوار التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة المالية في تعزيز الحوكمة الرشيدة، من خلال إصدار إعلان بكين بشأن تعزيز الحوكمة الرشيدة بواسطة الأجهزة العليا للرقابة المالية (XXI INCOSAI, 2013, P7).

ثم إن قرار الأمم المتحدة رقم (327/69) دعم دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في الحوكمة الرشيدة بتكليفها من قبل الأمم المتحدة بتحقيق الأهداف الواردة بخطة التنمية (2030) التي اعتمدها قادة العالم في سبتمبر 2015م، وإرساء قواعد المساءلة والشفافية عند ممارستها لعملها في الجهات الخاضعة لرقابتها (الأمم المتحدة، 2015، ص2)؛ لذلك يمكن القول إنه إضافةً إلى الأدوار التي تقوم بها أجهزة الرقابة المالية العليا في مجال حماية المال العام، نجد أن هناك دورًا مهمًا يمكن أن تقوم به، وهو مساهمتها في تعزيز الحوكمة الرشيدة في

الجهات الخاضعة لرقابتها من خلال أنواع الرقابة (رقابة الالتزام، والرقابة المالية، والرقابة على الأداء) التي تمارسها، والتقارير التي تنتجها، كما أنها تسهم بشكل كبير في تعزيز الشفافية والمساءلة ومحاربة الفساد والرفع من الأداء الحكومي ولاسيما عندما تقترب في ممارستها من تطبيق معايير الإنتوساي للحوكمة الرشيدة ISSAI's INTOSAI GOV's (إسماعيل، 2018، ص28)، ما يعني أن هناك علاقة تكاملية بين أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والحوكمة الرشيدة، وأن دور الأجهزة العليا للرقابة المالية قد توسع تدريجياً من التدقيق المالي ليشمل أيضاً تدقيق الأداء لهدف نهائي هو تعزيز الحوكمة الرشيدة.

مشكلة الدراسة:

توجد أمام اليمن تحديات كبيرة فيما يتعلق بتحقيق التنمية الشاملة، ومن أهم تلك التحديات عدم إرساء مفهوم الحوكمة الرشيدة ومبادئها من حيث سيادة القانون، وتعزيز الإفصاح والشفافية والمساءلة، ومكافحة الفساد وكفاءة أداء الوحدات الحكومية وفعاليتها. إن هذا الأمر يستوجب تظافر جهود جميع الأطراف، لإرساء مبادئ الحوكمة الرشيدة، وفي مقدمة تلك الأطراف الجهات الرقابية وأهمها الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وذلك من خلال الدور الرقابي الذي يمارسه في الجهات الخاضعة لرقابته، إضافة إلى القوة القانونية الممنوحة له من قبل المشرع اليمني وفقاً للقانون رقم (39) لسنة 1992م بشأن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة. وفي ضوء ما سبق يمكن إبراز مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية:

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

2- أهمية الدراسة:

الإسهام في إرساء مفهوم للحوكمة الرشيدة ومبادئها، وإثراء الجوانب الفكرية ذات الصلة بها، وبالتالي تقليص القصور في تناول موضوع الحوكمة الرشيدة في الأدبيات العربية، إذ يؤكد البسام (2016) أن هناك قصوراً كبيراً في تناول موضوع الحوكمة الرشيدة في الأدبيات العربية (ص14)، كما تظهر أهميتها من كونها ستفيد عددًا من الجهات، منها:

- صنّاع القرار اليمني: وذلك من خلال لفت انتباههم لأهمية إرساء الحوكمة الرشيدة وتعزيزها، وضرورة مساندتهم للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للقيام بهذا الدور.
- الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة والجهات الخاضعة لرقابته: وذلك من خلال الكشف عن دوره في تعزيز الحوكمة الرشيدة، وبالتالي الارتقاء بمستوى العمليات الرقابية بما ينعكس على أداء الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز.
- المنظمات الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية: والتي ازداد اهتمامها بقضية الحوكمة الرشيدة، مع تأكيدها المستمر على ضرورة أن يكون للأجهزة العليا للرقابة دور في تعزيز الحوكمة الرشيدة، ومن تلك المنظمات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (International Organization of Supreme Audit Institutions) وتعرف اختصارًا (INTOSAI)، والمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية (Arab Organization of Supreme Audit Institutions) وتعرف اختصارًا (ARABOSAI) - واللذان يتمتع الجهاز المركزي اليمني للرقابة والمحاسبة بعضويتيهما - ولاسيما أن هذه المنظمات تولي الدراسات العلمية ذات الصلة بالأجهزة العليا للرقابة المالية اهتمامًا كبيرًا.

3- أهداف الدراسة:

يمكن تلخيص أهداف الدراسة في الآتي:

- معرفة مدى توافر المتطلبات اللازمة لقيام الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بدوره في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته.
- الكشف عن مدى مساهمة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته.
- دراسة أهم الصعوبات التي تحد من دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته.
- تحديد تأثير استقلالية الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وتوافر المستلزمات المادية والبشرية للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في دوره في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته.

4- فرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسة الأولى: لا تتوافر للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة المتطلبات اللازمة لقيامه بدور في تعزيز

الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته، ويتفرع عن هذه الفرضيتان الفرعيتان الآتيتان:

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

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

الفرضية الرئيسة الثانية: لا يسهم الجهاز إسهامًا فاعلاً في تعزيز الحوكمة الرشيدة بالجهات الخاضعة لرقابته. وينبثق عن هذه الفرضية خمس فرضيات فرعية كما يأتي:

- لا يسهم الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز سيادة القانون.

- لا يسهم الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز الإفصاح والشفافية.

- لا يسهم الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز المساءلة.

- لا يسهم الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في مكافحة الفساد.

- لا يسهم الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز الكفاءة والفعالية.

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

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

- لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية للاستقلالية والتفويضات الكافية للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في دوره في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته.

- لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لتوافر المستلزمات المادية والبشرية للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في دوره في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته.

5- التعريفات الإجرائية:

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

6- الدراسات السابقة:

- دراسة البرغوثي (2010): هدفت الباحثة من هذه الدراسة إلى تحليل دور وحدة الرقابة والتدقيق الإداري التابعة لديوان الموظفين العام في تعزيز مبادئ الحوكمة الرشيدة في المؤسسات الحكومية العاملة في الضفة الغربية بفلسطين، وتوصلت الدراسة إلى أن وجود المدقق الإداري في الوزارات يسهم في تعزيز مبادئ الحوكمة الرشيدة.
- دراسة البلداوي (2011): هدفت إلى قياس دور ديوان الرقابة المالية بالعراق في تعزيز الإفصاح والشفافية. وتوصلت الدراسة إلى أن للديوان دورًا فاعلاً في تعزيز الإفصاح والشفافية، من خلال التركيز على أهدافه التقليدية، المتمثلة في الإبلاغ عن المخالفات، وإبداء الرأي في عدالة القوائم المالية ووضوحها.
- دراسة نصر الله (2014): هدفت إلى التعرف على دور السلطة القضائية في تحقيق معايير الحوكمة الرشيدة في فلسطين، وتوضيح ما إذا كان هناك علاقة بين السلطة القضائية وتطبيق الحوكمة الرشيدة. وخلصت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباطية موجبة بين مستوى تطبيق مبادئ التقاضي ومستوى تطبيق الحوكمة الرشيدة في السلطة القضائية.
- دراسة الوائلي (2015): هدفت إلى التعرف على أهمية الرقابة - عمومًا - وإيضاح دورها في تزويد الإدارة بالمعلومات، والكشف عن ما إذا كانت الرقابة المالية - على وجه الخصوص - تسهم في تعزيز الحوكمة الرشيدة، وذلك بالتطبيق في ديوان الرقابة المالية الاتحادي بجمهورية العراق. وتوصلت الدراسة إلى

أن تطبيق الحوكمة الرشيدة وغرس مبادئها وقواعدها في المؤسسات العامة يُعد أمراً أساسياً للتنمية الاقتصادية، وأن هناك علاقة ترابطية بين الرقابة المالية وتعزيز الحوكمة الرشيدة.

- دراسة قويدر (2016): هدفت إلى التعرف على دور ديوان الرقابة المالية والإدارية في تحقيق معايير الحوكمة الرشيدة في الوزارات الفلسطينية بقطاع غزة. وخلصت الدراسة إلى أن مستوى تطبيق معايير الحوكمة الرشيدة في الوزارات الفلسطينية بقطاع غزة متوسط، وأن هناك علاقة طردية موجبة بين مستوى أداء ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة ومستوى تحقيق معايير الحوكمة الرشيدة في الوزارات الفلسطينية بقطاع غزة، كما أن هنالك علاقة طردية موجبة بين درجة استقلالية ديوان الرقابة المالية والإدارية بقطاع غزة ومستوى تحقيق معايير الحوكمة الرشيدة في الوزارات الفلسطينية بالقطاع.

- دراسة (Baimyrzaeva and Kose 2014): وهدفت هذه الدراسة النظرية إلى بيان تغير النظرة التقليدية للأجهزة العليا للرقابة المالية من كونها مؤسسات حكومية هدفها الأساسي مراجعة عملية إنفاق الأموال العامة - دون أن يكون لها علاقة بالمواطنين وقضايا الحوكمة الرشيدة - إلى أجهزة تهتم بقضايا الحوكمة الرشيدة، وبيان أسباب هذه التغيرات والعوائق التي تحول دون التعاون المثمر بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والجمهور. وخلصت الدراسة إلى أنه يمكن للمواطنين والجمهور ومنظمات المجتمع أن تشارك في الحوكمة الرشيدة من خلال التفاعل مع الأجهزة العليا للرقابة المالية.

- دراسة (Said, Alam and Khalid 2016): هدفت إلى قياس العلاقة بين وضع الممارسة الحالية للحوكمة الرشيدة وبين سلامة النزاهة في القطاع العام في ماليزيا. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن من بين عوامل الحوكمة الرشيدة ممارسات التخطيط الاستراتيجي ومراجعة الحسابات ومكافحة الاحتيال لها علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية مع ممارسات النزاهة في القطاع العام في ماليزيا.

- دراسة (Jaková, Domokos, and Németh 2017): وقد هدفت تدعيم إلى عملية تخطيط المراجعة للحوكمة الرشيدة، وإيضاح أحد الاتجاهات الجديدة في عملية التدقيق، التي يمكن أن تمارسها الأجهزة العليا للرقابة المالية ألا وهو المشاركة المجتمعية وفقاً للاستراتيجية التي اعتمدها الجمعية الوطنية المحرية، من خلال مكتب تدقيق الدولة المجرية (State Audit Office of Hungary (SAO)). توصلت الدراسة إلى أن عمليات التدقيق التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة المالية تخلق قيمة مضافة، وأن عمليات التخطيط تتميز في حدٍ سواء بالتقييد ودرجة عالية من الحرية، وتظهر القيود في المقام الأول في اللوائح القانونية عن طريق تحديد عمليات التدقيق الإلزامية، وتحديد المجالات التي لا يمكن تدقيقها

إلا بسلطات محدودة، وأنه يجب أن تتم عملية التخطيط للتدقيق حسب المعايير المقبولة دوليًا معايير *INTOSAI*، وأن تحديد اتجاهات التدقيق وطرقه يتأثر بأسلوب الإدارة في الدولة، وأن عمليات التدقيق المخطط لها تحقق أكبر قيمة ممكنة. واقترحت الدراسة بأن يتم تطبيق اتجاه المشاركة الاجتماعية مستقبلاً (مشاركة المواطنين من خلال اقتراحهم اختيار مواضيع التدقيق) وهو ما يعزز الحوكمة الرشيدة.

وقد امتازت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بما يأتي:

- أنها تبرز العلاقة بين الرقابة المالية كنظام وبين الحوكمة الرشيدة وتطبيقها.
- اعتمدت الدراسة الحالية مبادئ الحوكمة الرشيدة، المتمثلة في (سيادة القانون، الإفصاح والشفافية المساءلة، مكافحة الفساد، الكفاءة والفعالية)، واختار الباحثان هذه المبادئ في ضوء المبادئ التي تطرق لها الباحثون والمنظمات التي أمكن الاطلاع عليها من جهة، ومن جهة أخرى يعتقد الباحثان أن هذه المبادئ تعد مناسبة للقياس فيما يخص الجهة المبحوثة المتمثلة، في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة؛ لكونه الجهة المتوخى منها تعزيز هذه المبادئ في الجهات الخاضعة لرقابته، كما يعتقد الباحثان أن هذه المبادئ هي روح الحوكمة الرشيدة وجوهرها، ولاسيما أن إعلان بكين بشأن تعزيز الحوكمة الرشيدة بواسطة أجهزة الرقابة المالية العليا - الصادر عن المؤتمر الدولي الحادي والعشرين للأجهزة العليا للرقابة المالية - أكد على أن أجهزة الرقابة المالية العليا جزء من الحوكمة الرشيدة، وأنه ينبغي عليها أن تسهم في تعزيز الحوكمة الرشيدة من خلال دعم سيادة القانون، وزيادة كفاءة الحكومة وفعاليتها، ومن خلال تعزيز الشفافية والمساءلة ومكافحة الفساد أيضاً (XXI, INCOSAI, 2013, P. 7).

7- حدود الدراسة:

- الحدود الموضوعية: وتمثل في: دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز مبادئ الحوكمة الرشيدة، المتمثلة في سيادة القانون، الإفصاح والشفافية، المساءلة والمحاسبة، ومكافحة الفساد، والكفاءة والفعالية.
- الحدود الزمانية: ستقتصر فترة الدراسة على الفترة الزمنية من إبريل 2020م إلى فبراير 2021م.

8- منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي باستخدام أداة لقياس دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز مبادئ الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته؛ وذلك لقدرة هذا المنهج على توفير الأساليب المناسبة لجمع المعلومات بشكل مباشر من عينة الدراسة.

9- مجتمع الدراسة وعينتها:

يتكون مجتمع الدراسة من جميع العاملين الرقابيين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، والبالغ عددهم وقت إجراء الدراسة (420) موظفًا، وقام الباحثان بتحديد حجم العينة من خلال استخدام معادلة ستيفن ثامبسون (بشماني، 2014، ص91)، فحصلنا على حجم العينة تساوي (201) مفردة، وفيما يأتي وصف تحليلي لخصائص المبحوثين على النحو الآتي:

جدول رقم (01)

الخصائص الوظيفية والديموغرافية لعينة الدراسة

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
دبلوم	19	9.4%
بكالوريوس	167	82.3%
ماجستير	16	7.9%
دكتوراه	1	0.5%
المجموع	203	100%
التخصص العلمي	العدد	النسبة المئوية
محاسبة	176	86.7%
إدارة أعمال	5	2.5%
شريعة وقانون	11	5.4%
أخرى	11	5.4%
المجموع	203	100%
سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	39	19.2%
5 سنوات - أقل من 10 سنوات	3	1.5%
10 سنوات - أقل من 15 سنة	37	18.2%
15 سنة فأكثر	124	61.1%
المجموع	203	100%
المركز الوظيفي في الجهاز	العدد	النسبة المئوية
مراجع	88	43.3%
رئيس مراقبة	76	37.4%
نائب مدير عام	10	4.9%
مدير عام	18	8.9%
وكيل مساعد	9	4.4%
وكيل	2	1%
المجموع	203	100%

يتبين من الجدول رقم (01) أن غالبية عينة الدراسة من حملة الشهادة الجامعية بنسبته (90.6%)، وأن التخصص العلمي لغالبية عينة الدراسة هو المحاسبة بنسبة (86.7%)، كما أن عينة الدراسة ذات خبرة عملية طويلة ونسبة (80.8%) من أفراد العينة الذين تجاوزت خبرتهم الخمس السنوات في ممارسة مهنة الرقابة والمراجعة، كما أن غالبية أفراد العينة هم من المراجعين ورؤساء المراقبات في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ونسبة (80.7%).

10- أداة الدراسة:

تم استخدام الاستبانة كأداة رئيسة للدراسة، وتكونت الاستبانة من قسمين: القسم الأول: معلومات شخصية عن المستجيب، القسم الثاني اشتمل على (58) فقرة، موزعة على ثلاثة محاور، هي: (مدى توافر المتطلبات اللازمة للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للقيام بدور فاعل في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته، مدى إسهام الجهاز في تعزيز الحوكمة الرشيدة بالجهات الخاضعة لرقابته، مدى مواجهة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة لصعوبات وإشكالات ناجمة عن عوامل ذات صلة بأوضاع الجهات الخاضعة لرقابته تحول دون تعزيزه للحوكمة الرشيدة في تلك الجهات).

11- ثبات أداة الدراسة وصدقها:

- تم التحقق من صدق الأداة وثباتها من خلال الثبات والصدق الظاهري، والثبات والصدق الإحصائي.
- **الثبات والصدق الظاهري:** للتأكد من الصدق الظاهري للاستبانة وصلاحيه عباراتها من حيث الصياغة والوضوح تم عرضها على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة.
 - **الثبات والصدق الإحصائي:** يقصد بثبات الاختبار: أن يعطي المقياس النتائج نفسها عند استخدامه أكثر من مرة في ظروف مماثلة. ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار معين على مجموعة من الأفراد، ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها، وتم الحصول على الدرجات نفسها يكون الاختبار ثابتاً تماماً. كما يعرف الثبات بأنه: مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار. أما الصدق: فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عدة؛ كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات. وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح. وقياس الصدق يقصد به معرفة صلاحية الأداة لقياس ما وضعت له، وقد قام الباحثان بإيجاد الصدق الذاتي لها إحصائياً باستخدام معادلة الصدق الذاتي وهي: $\text{الصدق} = \sqrt{\text{الثبات}}$ ، وقام الباحثان بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الاستبانة بطريقة التجزئة النصفية؛ إذ تقوم هذه الطريقة على أساس فصل إجابات أفراد عينة الدراسة

على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم على العبارات ذات الأرقام الزوجية، ومن ثم يحسب معامل ارتباط بيرسون بين إجاباتهم على العبارات الفردية والزوجية، وأخيرًا يحسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان - براون بالصيغة الآتية:

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

إذ: (ر) يمثل معامل ارتباط بيرسون بين الإجابات عن العبارات ذات الأرقام الفردية، والإجابات عن العبارات ذات الأرقام الزوجية. ولحساب صدق الاستبانة وثباتها كما في أعلاه قام الباحثان بأخذ عينة استطلاعية بحجم (15) فردًا من مجتمع الدراسة، وتم حساب ثبات الاستبانة من العينة الاستطلاعية بموجب طريقة التجزئة النصفية، وكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (02)

الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية عن الاستبانة

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

إعداد (الباحثين، 2021)

يتضح من الجدول رقم (02) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية عن العبارات المتعلقة بكل فرضية من فرضيات الدراسة أكبر من (60%)، وعن الاستبانة كاملة كانت قريبة جدًا إلى (100%)، مما يدل على أن أداة الدراسة تتصف بالثبات والصدق الكبيرين جدًا بما يحقق أغراض الدراسة، ويجعل التحليل الإحصائي سليمًا ومقبولًا.

12- الأساليب الإحصائية المستخدمة:

استخدمت الدراسة البرنامج الإحصائي SPSS الإصدار رقم 20؛ لغرض تحليل البيانات، التي جمعت من أفراد العينة، إضافة إلى التوزيع التكراري للإجابات، والنسب المئوية، ومعامل ارتباط بيرسون، ومعادلة سبيرمان - براون لحساب معامل الثبات.

13- تحليل البيانات الأساسية للدراسة:

للتعرّف على دور الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته في اليمن، فقد تم استخراج الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عبارة من العبارات الواردة في الاستبانة، مع الأخذ بعين الاعتبار تدرج مقياس ليكرت الخماسي في الدراسة (مرتفع، متوسط، منخفض) وذلك وفقاً للمعادلات والتقديرات الآتية:

$$1.33 = \frac{1-5}{3} = \frac{\text{الحد الأدنى للبداية}}{3}$$

عدد المستويات 3:

$$\text{المدى الأول: } 2.33=1+1.33 \quad \text{المدى الثاني: } 3.66=2.33+1.33 \quad \text{المدى الثالث: } 5=3.67+1.33$$

فتصبح التقديرات بعد ذلك كالآتي:

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

وبهذا فإنّ درجة القياس (الوسط الفرضي) لهذه الدراسة هي الحد الأعلى وهي (3.67) والتي ستستخدم في

قياس فرضيات هذه الدراسة، وفيما يأتي عرض وتحليل البيانات:

المحور الأول: مدى توافر المتطلبات اللازمة للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للقيام بدور فاعل في

تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته: ولهذا المحور بعدان:

البعد الأول: مدى توافر الاستقلالية والتفويضات الكافية.

الجدول رقم (03)

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

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

إعداد (الباحثين، 2021)

من الجدول رقم (03) يلاحظ أنَّ الوسط الحسابي للبعد الأول المتعلق بمدى توافر الاستقلالية والتفويضات الكافية قد بلغ (3.55) وهو دون درجة القياس المعتمدة في هذه الدراسة والتي قيمتها (3.67)، مما يشير إلى أن إجابات أفراد العينة بشأن الاستقلالية والتفويضات الكافية لم تحظَ بالدرجة الكافية التي ينبغي أن يتمتع بها الجهاز، ويظهر ذلك من خلال الإجابات عن بعض العبارات التي جاءت أوساطها الحسابية منخفضة قياساً ببقية العبارات ومنها العبارة رقم (2) الخاصة بإلحاق الجهاز برئيس الجمهورية، والتي بلغ

وسطها الحسابي (2.91)، والعبارة رقم (4) الخاصة بعدم امتلاك الجهاز للصلاحيات أو الحق في تقديم موازنته مباشرة إلى البرلمان للموافقة عليها، والتي بلغ الوسط الحساب لها (3.04)، كذلك العبارة رقم (3) الخاصة بمدى تمتع الجهاز بحرية كاملة في إدارة شؤونه دون أي من تدخل الوزارات والهيئات التنفيذية، فقد بلغ الوسط الحسابي لها (3.47)، ولعل من أوضح صور ذلك التدخل خاصة في السنوات الأخيرة تدخل هرم السلطة المحلية (التنفيذية) في بعض المحافظات بإصدار تعيينات مدراء فروع الجهاز ومدراء قطاعات ونوابهم وغيرهم، كذلك حصول بعض الفروع على مخصصات مالية من تلك السلطات لدعم الموازنات التشغيلية لعدد من فروع الجهاز. كما ينبغي الإشارة إلى أن العبارات التي حصلت على أوساط حسابية مرتفعة عن درجة القياس لا يعني ذلك توافر الدرجة الكافية للاستقلال؛ إذ إن الاستقلال يتطلب توافر جميع مقوماته وليس بعضها؛ لأن كلاً منها يؤثر في الاستقلالية الكاملة، فالاستقلالية تتطلب الأخذ بجميع مظاهرها لا ببعضها فقط. فعلى سبيل المثال العبارة الخاصة بتوافر الأساس القانوني للملائم للقيام بدور فاعل في تعزيز الحوكمة الرشيدة والتي حصلت على متوسط حسابي (3.89) يعزو الباحثان حصولها على هذا المتوسط إلى أن المشرع اليمني قد منح الجهاز قدرًا لا بأس به من التفويضات، غير أن الباحثين يعتقدان أن هناك بعض القيود التي تحد من هذا التفويض، وبالتالي تحد من قدرة الجهاز في تعزيز الحوكمة الرشيدة؛ إذ تضمن قانون الجهاز عددًا من النصوص، التي تحد من قدرة الجهاز على استخدام التفويضات الممنوحة له، فمثلاً منح المشرع اليمني الجهاز صلاحية التعامل مع الأفعال التي يعاقب عليها القانون وتضر بالمصلحة العامة غير أنه في الوقت نفسه وضع استثناءات تحد من قدرته على التعامل مع تلك الحالات؛ فقد نصّت المادة (7) من قانون الجهاز على أنه عند اكتشاف الجهاز لارتكاب فعل أو امتناع عن فعل يعاقب عليه القانون، ويضر بالمصلحة العامة يحق للجهاز أن يضبط المستندات الدالة على ذلك، وإحاطة الجهة الإدارية المختصة بتقرير كامل مشفوع بالإجراءات القانونية التي يوصي باتخاذها، فإذا تقاعست الجهة الإدارية المختصة عن اتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة حيال ذلك خلال ثلاثين يومًا في الأكثر من إحاطتها يحق للجهاز إحالة الموضوع مع مستنداته إلى الجهات القضائية المختصة مباشرة، إلا أن المشرع استثنى من هذا الحكم الأفعال المنسوبة إلى الوزراء ونواب الوزراء والمحافظين فيكتفي برفع التقارير عنها إلى رئيس الجمهورية ورئيس مجلس الوزراء؛ ليقرروا بشأنها ما يرونه مناسبًا من الإجراءات، ومن أبرز تلك القيود ما ورد في المادة (3) من قانون الجهاز، التي تضمنت إلحاق المشرع اليمني الجهاز برئيس الجمهورية، وربط معظم أعمال الجهاز وتسخيرها لمساندة رئيس الجمهورية وليس بمجلس النواب. ويعتقد الباحثان أن ذلك يضعف استقلالية الجهاز؛ فرييس الجمهورية بموجب الدستور اليمني رئيس الفرع

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

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

الجدول رقم (04)

نتائج تحليل إجابات العينة عن مدى توافر المستلزمات المادية والبشرية اللازمة

للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
8	يتوافر للجهاز مخصصات مالية كافية تمكنه من أداء واجباته.	2.42	1.341	5	متوسطة
9	يتوافر للجهاز أعداد كافية من الكوادر الفنية المؤهلة علمياً وعملياً لإنجاز مهام الرقابة بمختلف صورها وأساليبها.	3.01	1.280	4	متوسطة
10	يعتمد الجهاز منهجية متكاملة لممارسة العمل الرقابي تستند إلى إصدارات INTOSAI وتأخذ بالاعتبار ظروف الواقع المحلي	3.52	1.204	2	متوسطة
11	هناك أدلة وإرشادات توجيهية تتضمن مؤشرات معينة للاسترشاد بها في تعزيز الحوكمة الرشيدة.	3.40	1.287	3	متوسطة
12	يوفر الجهاز فرصاً كافية لتدريب المراجعين وتنمية مهاراتهم وقدراتهم من خلال دورات وبرامج تدريبية متخصصة.	3.55	1.321	1	متوسطة
	جميع العبارات	3.18	.898		متوسطة

إعداد (الباحثين، 2021)

حصل هذا البعد على متوسط حسابي (3.18) وهو دون درجة القياس المعتمدة في هذه الدراسة مما يشير إلى عدم توافر المتطلبات الكافية للجهاز، التي تمكنه من القيام بمهامه على أكمل وجه، ولا سيما في مجال تعزيز الحوكمة الرشيدة. ويتضح من الجدول رقم (04) أن عينة الدراسة ترى أن الجهاز وبدرجة متوسطة يوفر فرصاً كافية لتدريب المراجعين، وتنمية مهاراتهم وقدراتهم من خلال دورات وبرامج تدريبية متخصصة بمتوسط حسابي (3.55) ويعزو الباحثان ذلك إلى أنه يوجد بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة مركز تدريب لتدريب كوادره، وهناك مجلس أعلى للتدريب خاص بالتدريب، يعد ويقر موازنته وخططه السنوية غير أنه وبسبب ظروف البلاد لم تعد هناك إمكانية لتدريب أعضاء الجهاز، وبالنسبة لاعتماد الجهاز منهجية متكاملة لممارسة العمل الرقابي تستند إلى إصدارات INTOSAI، وتأخذ بالاعتبار ظروف الواقع المحلي بمتوسط حسابي (3.52)، وهذه المنهجية تتمثل بالمرشد التفصيلي، والذي يحتوي على أوراق متعددة إلا أنه لا يتم تطبيقها من قبل مراجعي الجهاز، في حين تكاد عينة الدراسة تنفي توافر مخصصات مالية كافية للجهاز تمكنه من أداء واجباته إذ حصلت العبارة رقم (8) على متوسط حسابي منخفض قياساً ببقية عبارات الاستبانة.

المحور الثاني: مدى إسهام الجهاز في تعزيز الحوكمة الرشيدة بالجهات الخاضعة لرقابته: ولهذا المحور أربعة أبعاد:

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

الجدول رقم (05)

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

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

إعداد (الباحثين، 2021)

من الجدول رقم (05) يتضح أن عينة الدراسة قد وافقت على جميع عبارات الجدول وبدرجة مرتفعة؛ إذ وافقت على أن مراجعي الجهاز يتحققون من سلامة تطبيق الجهات الخاضعة للرقابة للقوانين واللوائح والقرارات المرتبطة بها بمتوسط حسابي (4.43)، وترى أن تقارير المراجعة تتضمن بيانات كافية لحالات عدم التزام الجهات الخاضعة للرقابة بالقوانين بمتوسط حسابي (4.43)، كما ترى العينة أن تقارير المراجعة توضح الآثار المترتبة على عدم التزام الجهات الخاضعة للرقابة بالقوانين والتوصيات المناسبة لكيفية معالجتها بمتوسط حسابي (4.37)، وأنه يتوافر للمراجعين علم بالإجراءات القانونية التي تخضع لها الجهات الخاضعة لرقابته بمتوسط حسابي (4.15)، ومما ساعد على ذلك - من وجهة نظر الباحثين - أن المشرع اليمني حرص على أن يقوم الجهاز بممارسة اختصاصاته من خلال أنواع الرقابة (الرقابة المالية الرقابة على الأداء، الرقابة القانونية)، التي يمارسها الجهاز على الأنشطة المتعلقة بالأموال والممتلكات العامة في كل جهة لها صلة بالمال العام، مع حرص الجهاز على ممارسة تلك الاختصاصات.

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

الجدول رقم (06)

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

في تعزيز الإفصاح والشفافية

م	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
20	يتم التأكد من المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية والحسابات الختامية وضمان حلها من الأخطاء الجوهرية والمهمة.	4.38	.613	2	مرتفعة
21	يتم التأكد من احتواء القوائم المالية والحسابات الختامية على إيضاحات وجداول إضافية ومعلومات ملائمة لحاجات المستخدمين.	4.47	.591	1	مرتفعة
22	يتم التأكد من تطابق الأرقام المالية المستخرجة من نظام المعلومات المحاسبي من حيث الجوهر والمضمون مع الأوضاع المالية التي انبثقت عنها	4.38	.717	3	مرتفعة
23	يتم التأكد من عدم وجود تأخير في إصدار القوائم المالية والحسابات الختامية عن المواعيد المحددة قانوناً.	3.94	1.003	4	مرتفعة

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
24	يتم التأكد من وضع الجهات الخاضعة للرقابة إجراءات تهدف إلى منع الأشخاص المطلعين فيها من استغلال معلومات داخلية سرية لتحقيق مكاسب مادية أو معنوية.	3.35	1.059	6	متوسطة
25	التأكد من توفير الجهة الخاضعة للرقابة الإفصاحات المتعلقة بالامتيازات التي يتمتع بها أعضاء مجالس الإدارة والإدارات التنفيذية العليا.	3.34	1.349	7	متوسطة
26	يتم التأكد من توفير الجهة الخاضعة للرقابة الإفصاحات المتعلقة بتعاملاتها مع الأطراف ذات العلاقة بها.	3.65	1.244	5	متوسطة
	لجميع العبارات	3.93	.596		مرتفعة

إعداد (الباحثين، 2021)

تشير النتائج في الجدول رقم (06) إلى أن الجهاز يسهم في تعزيز الإفصاح والشفافية من خلال التأكد من احتواء القوائم المالية والحسابات الختامية للجهات الخاضعة للرقابة على إيضاحات وجداول إضافية ومعلومات ملائمة لحاجات المستخدمين بمتوسط حسابي (4.47)، وكذلك من خلال التأكد من المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية والحسابات الختامية وضمان خلوها من الأخطاء الجوهرية والهامة بمتوسط حسابي (4.38)، والتأكد من تطابق الأرقام المالية المستخرجة من نظام المعلومات المحاسبي من حيث الجوهر والمضمون مع الأوضاع المالية التي انبثقت عنها بمتوسط حسابي (4.38)، وأيضاً التأكد من عدم وجود تأخير في إصدار القوائم المالية والحسابات الختامية عن المواعيد المحددة قانوناً بمتوسط حسابي (3.94)، في حين يضعف دور الجهاز في التأكد من وضع الجهات الخاضعة للرقابة إجراءات تهدف إلى منع الأشخاص المطلعين فيها من استغلال معلومات داخلية سرية لتحقيق مكاسب مادية أو معنوية إذ حصلت العبارة رقم (24) على متوسط حسابي (3.35)، كذلك اتسم دور الجهاز بالضعف في التأكد من توفير الجهة الخاضعة للرقابة الإفصاحات المتعلقة بالامتيازات التي يتمتع بها أعضاء مجالس الإدارة والإدارات التنفيذية العليا إذ حصلت العبارة رقم (25) على متوسط حسابي (3.34).

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

الجدول رقم (07)

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

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

إعداد (الباحثين، 2021)

تشير النتائج في الجدول رقم (07) أن عينة الدراسة ترى أن مسؤولية الجهاز لا تتوقف غير كشف المخالفات والتبليغ عنها فقط، بل لابد من العمل على تحديد أسبابها والتوجيه بإصلاحها قدر الإمكان بمتوسط حسابي (4.30)، وبأن التعامل السليبي مع تقارير جهاز الرقابة وعدم تفعيلها من قبل متخذي القرار والسلطات المختصة يؤكد عدم الجدوى من الدور الذي يقوم به جهاز الرقابة في عملية المساءلة وبمتوسط حسابي (3.98)، وتشير العينة المبحوثة إلى أن الجهاز يقوم عند اكتشاف المخالفات المالية والإدارية التي تضر بالمال العام تحديد المسؤولين عنها وإحالتهم إلى المساءلة القضائية أيًا كانت مستوياتهم الوظيفية بمتوسط حسابي (3.97)، ويعتقد الباحثان أن نيابة الأموال العامة هي الجهة المعنية بالتحقيق في تلك المخالفات المالية المرفوعة لها من الجهاز بعد قيام الجهاز بالتكليف القانوني لتلك المخالفات على أن يعززها بالأدلة الثبوتية. وتشير النتائج بقيام الجهاز بفحص مدى التزام الجهات بتنفيذ النصوص القانونية الخاصة بالمساءلة عند إخلال الموظفين بالحقوق والواجبات بمتوسط حسابي (3.96)، في حين لم تستجب العينة المبحوثة لموافقتها على أن الجهاز يمارس رقابة الأداء على جميع الجهات الخاضعة للرقابة، وأن هناك وحدة أو إدارة مختصة بالتعاون والتنسيق مع الجهات المعنية بتحقيق المساءلة العامة وفي مقدمتها البرلمان ومنظمات المجتمع المدني، ويعزو الباحثان ذلك إلى أن تجربة الجهاز في مجال تقييم الأداء لا تزال محدودة، ولم يتم تطبيقها على جميع الجهات الخاضعة للرقابة بسبب عدم إقرار الدليل الخاص بتقييم الأداء إلى الآن نتيجة لظروف البلد الحالية، أما ما يتعلق بإنشاء وحدة مختصة بالتنسيق والتعاون مع البرلمان فقد أنشئت هذه الوحدة ولكن لم تقم بدورها الفاعل بمجال التنسيق، وهي بحاجة إلى تفعيلها.

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

الجدول رقم (08)

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

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
35	تشمل العمليات الرقابية تقييم هيكل الرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة للرقابة والتحقق من مدى تأثيره في الوقاية من الفساد.	3.61	1.271	5	متوسطة
36	يستطيع المراجع بمهاراته وقدراته تمييز أو كشف أساليب التضليل والتمويه الرامية لتغطية حالات التلاعب والاحتيال والفساد.	4.29	.717	2	مرتفعة
37	يستطيع المراجع بمهاراته وقدراته تمييز الإشارات التحذيرية لاحتمال وقوع الفساد.	4.15	.821	3	مرتفعة

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
38	تستخدم إدارة الجهاز بشكل كبير صلاحياتها بمنح صفة الضبطية القضائية للمراجعين كوسيلة مهمة لاكتشاف الفساد.	2.58	1.163	8	متوسطة
39	تحقق عمليات المراجعة درجة معقولة من النجاح في رصد المخالفات واكتشاف جرائم الفساد.	4.31	.794	1	مرتفعة
40	يستطيع المراجع في كثير من الأحيان اكتشاف جرائم الفساد دون تلقي معلومات أو إيعاز من أحد المبلغين.	3.86	1.022	4	مرتفعة
41	كافة جرائم الاحتيال والفساد التي تم اكتشافها وأثبت وقوعها بأدلة كافية خلال عمليات المراجعة التي شاركت فيها أُحيلت للنيابة العامة.	3.19	1.314	7	متوسطة
42	هناك وحدة إدارية مختصة بمتابعة قضايا الفساد المحالة إلى السلطات القضائية وإعداد تقارير حول ما تم بشأنها.	3.40	1.391	6	متوسطة
	جميع العبارات	3.67	.696		مرتفعة

إعداد (الباحثين، 2021)

تشير النتائج في الجدول رقم (08) إلى أن عمليات المراجعة تحقق درجة معقولة من النجاح في رصد المخالفات واكتشاف جرائم الفساد بمتوسط حسابي (4.31)، وأن المراجع يستطيع بمهاراته وقدراته تمييز أو كشف أساليب التضليل والتمويه الرامية لتغطية حالات التلاعب والاحتيال والفساد بمتوسط حسابي (4.29)، وكذا يستطيع تمييز الإشارات التحذيرية لاحتمال وقوع الفساد بمتوسط حسابي (4.15)، ويستطيع المراجع في كثير من الأحيان اكتشاف جرائم الفساد دون تلقي معلومات أو إيعاز من أحد المبلغين بمتوسط حسابي (3.86)، في حين تشير النتائج إلى عدم استجابة العينة في موافقتها على العبارة رقم (41) بشأن استخدام إدارة الجهاز بشكل كبير صلاحياتها بمنح صفة الضبطية القضائية للمراجعين كوسيلة مهمة لاكتشاف الفساد، والعبارة رقم (38) بشأن إحالة كافة جرائم الاحتيال والفساد التي تم اكتشافها وأثبت وقوعها بأدلة كافية خلال عمليات المراجعة للنيابة العامة. ويعزو الباحثان عدم استخدام إدارة الجهاز - بشكل كبير - صلاحياتها بمنح صفة الضبطية القضائية للمراجعين إلى أن منح تلك الصفة ليس من صلاحيات الجهاز وحده، بل هناك تنسيق مشترك للضبطية القضائية بين النيابة العامة والجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، كما يعزو الباحثان سبب عدم إحالة جميع قضايا الفساد إلى النيابة العامة إلى التأخر في التكييف القانوني لقضايا الفساد من قبل الإدارة القانونية بالجهاز قبل عرضها على نيابة الأموال العامة، كما أن بعضاً من هذه القضايا تحال إلى اللجنة الوطنية العليا لمكافحة الفساد والتي تدخل قضايا الفساد ضمن اختصاصاتها. وبشكل عام حصل هذا

المتغير على متوسط حسابي بلغ (3.67) وهو يساوي درجة القياس المعتمدة مما يدل على أن الجهاز يسهم في مكافحة الفساد وفقاً لإجابات العينة والذين منحوا عبارات هذا البعد موافقة إجمالية لم تتجاوز درجة القياس المعتمدة ولو بهامش ضئيل، مما يعني أن مساهمة الجهاز في مكافحة الفساد محدودة.

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

الجدول رقم (09)

نتائج تحليل إجابات العينة بشأن مدى إسهام الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة

في تعزيز الكفاءة والفعالية

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
43	تسهم العمليات الرقابية التي يمارسها الجهاز في تسهيل عملية اتخاذ القرارات في الجهات الخاضعة لرقابته.	3.70	1.271	4	مرتفعة
44	تسهم العمليات الرقابية التي يمارسها الجهاز في عملية التطوير والتغيير في أعمال الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز.	3.87	1.080	2	مرتفعة
45	تسهم العمليات الرقابية التي يمارسها الجهاز في رفع كفاءة أداء الجهات.	3.84	1.055	3	مرتفعة
46	تساعد العمليات الرقابية التي يمارسها الجهاز على إكساب العاملين في الجهات مهارات جديدة في العمل لتحسين الأداء.	3.94	1.077	1	مرتفعة
47	تساعد العمليات الرقابية التي يمارسها الجهاز على تطوير قدرات الجهات على التخطيط السليم الذي يمكن اعتباره مؤشراً ملائماً لقياس كفاءة الأداء من عدمه.	3.58	1.213	5	متوسطة
48	تساعد العمليات الرقابية التي يمارسها الجهاز الجهات الخاضعة لرقابته على وضع أهداف واضحة قابلة للتنفيذ ضمن الزمن المحدد لها.	3.41	1.217	8	متوسطة
49	تسهم العمليات الرقابية التي يمارسها الجهاز في تحسين فاعلية العملية الإدارية (تخطيط، تنظيم، قيادة، رقابة) التي تتم في الجهات الخاضعة لرقابته.	3.44	1.239	7	متوسطة
50	تساعد العمليات الرقابية التي يمارسها الجهاز على تخفيض التكاليف في الجهات الخاضعة لرقابته.	3.46	1.109	6	متوسطة
	لجميع العبارات	3.66	.972		متوسطة

إعداد (الباحثين، 2021)

أظهرت النتائج في الجدول رقم (09) لآراء العينة أن العمليات الرقابية التي يمارسها الجهاز تساعد على إكساب العاملين في الجهات مهارات جديدة في العمل لتحسين الأداء بمتوسط حسابي (3.94)، وأن العمليات الرقابية تسهم في عملية التطوير والتغيير في أعمال الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز بمتوسط حسابي (3.87)، كما أنها تسهم في رفع كفاءة أداء الجهات بمتوسط حسابي (3.84)، وتسهم أيضاً في تسهيل عملية اتخاذ القرارات في الجهات الخاضعة لرقابته بمتوسط حسابي (3.70)، في حين تظهر النتائج عدم استجابة العينة في موافقتها على إسهام العمليات الرقابية التي يمارسها الجهاز في وضع أهداف واضحة قابلة للتنفيذ ضمن الزمن المحدد لها، وعلى إسهام العمليات الرقابية التي يمارسها الجهاز في تحسين فاعلية العملية الإدارية (تخطيط، تنظيم قيادة، رقابة) للجهات الخاضعة لرقابته، ويرى الباحثان أن وضع أهداف واضحة قابلة للتنفيذ ضمن الزمن المحدد في الجهات الخاضعة للرقابة ليست ضمن اختصاصات الجهاز، كما أن العمليات الإدارية تدخل ضمن مهام الجهات وأن دور الجهاز ينحصر أساساً في تقييم تلك العمليات في الجهات، ووضع توصيات حول الاختلالات التي قد تظهر في إثر ممارسة الجهات الخاضعة للرقابة للعمليات الإدارية. وبشكل عام حصل هذا المتغير على متوسط حسابي يساوي (3.66) بدرجة قياس لم تتجاوز درجة القياس المعتمدة في هذه الدراسة، مما يعني أن إسهام الجهاز في تعزيز الكفاءة والفعالية بالجهات الخاضعة لرقابة الجهاز محدودة.

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

الجدول رقم (10)

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

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
51	تواجه عمليات الرقابة إشكالات هامة فيما يتعلق بتعاون مسؤولي الجهات الخاضعة للرقابة وموظفيها خاصة مع مراجعي الجهاز.	4.18	.955	5	مرتفعة
52	تواجه عمليات الرقابة صعوبات ناجمة عن سوء الأنظمة التي تستخدمها الجهات في إدارة وحفظ سجلاتها ومستنداتها ووثائقها.	4.28	.816	4	مرتفعة
53	يتعذر على المراجعين الوصول إلى المعلومات والمستندات أو الوثائق الخاصة ببعض العمليات بحجة أنها سرية أو حساسة.	3.88	.983	8	مرتفعة

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
54	يواجه الجهاز إشكالات وصعوبات كبيرة فيما يتعلق بتوافر الدعم والإسناد اللازم من قبل الجهات المعنية بتحقيق المساءلة العامة.	4.09	.840	7	مرتفعة
55	يواجه الجهاز إشكالات وصعوبات كبيرة فيما يتعلق بالتعامل مع السلطة التشريعية (البرلمان) بوضعه الحالي.	4.10	.909	6	مرتفعة
56	من الصعوبات التي تواجه الجهاز عدم معالجة الجهات الخاضعة للرقابة ملاحظات الجهاز المتكررة.	4.52	.640	1	مرتفعة
57	من الصعوبات التي تواجه الجهاز ضعف تأهيل بعض موظفي الجهات الخاضعة للرقابة وتدريبهم.	4.40	.786	2	مرتفعة
58	تؤثر الاعتبارات السياسية سلباً في دور الجهاز في تعزيز الحوكمة الرشيدة.	4.38	.814	3	مرتفعة
	جميع العبارات	4.23	.519		مرتفعة

المصدر: إعداد الباحثين، 2021.

بينت النتائج في الجدول رقم (10) حصول هذا المتغير على متوسط حسابي (4.23) وهو أعلى من درجة القياس المعتمدة بالدراسة مما يشير إلى وجود صعوبات وإشكالات تواجه الجهاز تحول دون تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته وذلك من وجهة نظر أفراد العينة، وتتمثل تلك الصعوبات في عدم معالجة الجهات الخاضعة للرقابة ملاحظات الجهاز المتكررة بمتوسط حسابي (4.52)، وضعف تأهيل بعض موظفي الجهات الخاضعة للرقابة وتدريبهم بمتوسط حسابي (4.40)، والاعتبارات السياسية بمتوسط حسابي (4.38)، وسوء الأنظمة التي تستخدمها الجهات في إدارة وحفظ سجلاتها ومستنداتها ووثائقها بمتوسط حسابي (4.28)، وعدم تعاون مسؤولي الجهات الخاضعة للرقابة وموظفيها خاصة مع مراجعي الجهاز بمتوسط حسابي (4.18).

عرض وتحليل نتائج اختبار فرضيات الدراسة:

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

وللتحقق من هذه الفرضية، تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء العينة وإجراء اختبار (t) للعينة الواحدة One Sample T - test، على مستوى الفرضية الرئيسة وفرعيها كما هو موضح في جدول رقم (11) في النحو الآتي:

جدول رقم (11)

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

الفرضية الرئيسة	فروع الفرضية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (t)	مستوى الدلالة	القرار
الأولى: لا تتوافر للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة المتطلبات اللازمة لقيامه بدور الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته	الأول: لا يتمتع الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة باستقلالية وتفويضات كافية تمكنه من تعزيز الحوكمة الرشيدة دون أي ضغوط أو تدخلات	3.55	.687	-2.187	.030	قبول الفرضية
	الثاني: لا يتوافر للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة المستلزمات المادية والبشرية اللازمة لأداء مهامه والوفاء بمسؤولياته بما يعزز الحوكمة الرشيدة.	3.18	.898	-7.613	.000	قبول الفرضية
	الفرضية الرئيسة الأولى	3.37	.719	-5.798	.000	قبول الفرضية

• ذات دلالة إحصائية ($\alpha > .05$)

المصدر: إعداد الباحثين، 2021.

تشير النتائج في الجدول رقم (11) إلى أن قيمة المتوسط الحسابي عن مستوى تمتع الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة باستقلالية وتفويضات كافية بما يمكنه من تعزيز الحوكمة الرشيدة دون أي ضغوط أو تدخلات قد بلغت (3.55)، وأن قيمة المتوسط الحسابي عن مدى توافر المستلزمات المادية والبشرية اللازمة لأداء الجهاز مهامه والوفاء بمسؤولياته بما يعزز الحوكمة الرشيدة قد بلغت (3.18)، وبلغت عند مستوى توافر المتطلبات اللازمة للجهاز للقيام بدور في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته (3.37) وتلك القيم جميعها

كانت أقل من قيمة درجة القياس المعتمدة في هذه الدراسة والتي قيمتها (3.67) درجة بانحراف معياري لكل منها (.687)، (.898)، (.719) على التوالي، وبما أن قيم اختبار (t) المحسوبة الظاهرة بالجدول كانت سالبة على مستوى الفروع و الفرضية وأن مستوى الدلالة للاختبار كانت أقل من مستوى الثقة (.05). إذ بلغت (.030)، (.000)، (.000)، وهذا يعني أنه توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين الوسط الحسابي المحتسب من العينة والوسط الفرضي (درجة القياس المعتمدة) إذ إن الوسط الحسابي المحتسب من العينة أقل بكثير من الوسط الفرضي، وبناءً على ذلك يتم قبول الفرضية الرئيسة وفروعها، والتي تنص على أنه (لا تتوافر للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة المتطلبات اللازمة لقيامه بدور في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته).

الفرضية الثانية: هدفت إلى معرفة ما إذا كان الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة له إسهام فاعل في تعزيز الحوكمة الرشيدة بالجهات الخاضعة لرقابته.

وللتحقق من هذه الفرضية، تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء العينة وإجراء اختبار (t) للعينة الواحدة One Sample T- test، وكما هي موضحة في جدول رقم (12) في النحو الآتي:

جدول رقم (12)

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

الفرضية الرئيسة	فروع الفرضية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (t)	مستوى الدلالة	القرار
الثانية: لا يسهم الجهاز إسهاماً فاعلاً في تعزيز الحوكمة الرشيدة بالجهات الخاضعة لرقابته	الأول: لا يسهم الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز سيادة القانون.	4.16	.508	14.026	.000	رفض الفرضية
	الثاني: لا يسهم الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز الإفصاح والشفافية	3.93	.596	6.467	.000	رفض الفرضية
	الثالث: لا يسهم الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز المساءلة.	3.74	.545	2.111	.036	رفض الفرضية
	الرابع: لا يسهم الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في مكافحة الفساد	3.67	.696	.267	.790	قبول الفرضية
	الخامس: لا يسهم الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز الكفاءة والفعالية	3.66	.972	-.062	.951	قبول الفرضية
	الفرضية الرئيسة الثانية	3.83	.543	4.515	.000	رفض الفرضية

● ذات دلالة إحصائية ($\alpha > .05$)

إعداد (الباحثين، 2021)

أظهرت النتائج في الجدول رقم (12) أن قيمة المتوسط الحسابي عن مستوى إسهام الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز سيادة القانون قد بلغت (4.16)، وعن مستوى إسهامه في تعزيز الإفصاح والشفافية (3.93)، وعن مستوى إسهامه في تعزيز المساءلة (3.74)، وعن مستوى إسهامه في مكافحة الفساد (3.67)، وعن مستوى إسهامه في تعزيز الكفاءة والفعالية (3.66). وبلغت عن مستوى إسهامه في تعزيز الحوكمة الرشيدة عمومًا (3.83)، وتلك القيم جميعها كانت أكبر من قيمة درجة القياس المعتمدة في هذه الدراسة والتي قيمتها (3.67) درجة، باستثناء الفرعين الرابع والخامس. وبما أن قيم اختبار (t) المحسوبة الظاهرة بالجدول كانت جميعها موجبة، وأن مستوى الدلالة للاختبار كانت أقل من مستوى الثقة (0.05). باستثناء الفرعين (الرابع والخامس)، إذ تراوحت قيمها بين (0.790 - 0.951)، وهذا يشير إلى وجود فروق معنوية ذوات دلالة إحصائية بين الوسط الحسابي المحتسب من العينة والوسط الفرضي (درجة القياس المعتمدة)، إذ إن الوسط الحسابي المحتسب من العينة أكبر بكثير من الوسط الفرضي عدا الفرعين الرابع والخامس، وبناءً على ذلك يتم رفض الفرضية الرئيسية وجميع فروعها عدا الفرعين الرابع والخامس، وقبول الفرضية البديلة المناقضة لتلك الفرضية بمعنى رفض الفرضية الرئيسية والتي تنص على (لا يسهم الجهاز إسهامًا فاعلاً في تعزيز الحوكمة الرشيدة بالجهات الخاضعة لرقابته)، وقبول فرعي الفرضية اللذين ينصان على أن (الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة لا يسهم في مكافحة الفساد)، وأن (الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة الرقابية لا يسهم في تعزيز الكفاءة والفعالية).

الفرضية الثالثة: وهدفت هذه الفرضية إلى التعرف على ما إذا كانت هناك صعوبات تواجه الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ناجمة عن عوامل ذوات صلة بأوضاع الجهات الخاضعة لرقابته تحول دون تعزيزه للحوكمة الرشيدة في تلك الجهات. ولتحقق من هذه الفرضية، تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء العينة وإجراء اختبار (t) للعينة الواحدة One Sample T- test، وكما هي موضحة في جدول رقم (13) في النحو الآتي:

جدول رقم (13)

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

الفرضية الرئيسية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (t)	مستوى الدلالة	القرار
الثالثة: لا يواجه الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة صعوبات وإشكالات ناجمة عن عوامل ذوات صلة بأوضاع الجهات الخاضعة لرقابته تحول دون تعزيزه للحوكمة الرشيدة في تلك الجهات.	4.23	.519	15.613	.000	رفض الفرضية

• ذات دلالة إحصائية ($\alpha > 0.05$). إعداد (الباحثين، 2021).

يتضح من الجدول رقم (13) أن قيمة المتوسط الحسابي عن مدى الصعوبات التي تواجه الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في تعزيز الحوكمة الرشيدة قد بلغت (4.23)، وتلك القيمة كانت أكبر من قيمة درجة القياس المعتمدة في هذه الدراسة والتي قيمتها (3.67) درجة بانحراف معياري (0.660)، وبما أن قيمة اختبار (t) المحسوبة الظاهرة بالجدول كانت موجبة وأن مستوى الدلالة للاختبار كانت أقل من مستوى الثقة (0.05)، إذ بلغت (0.000). وهذا يشير إلى وجود فروق معنوية ذوات دلالة إحصائية بين الوسط الحسابي المحتسب من العينة والوسط الفرضي (درجة القياس المعتمدة)، وبناءً على ذلك يتم رفض الفرضية، والتي تنص (لا يواجه الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة صعوبات وإشكالات ناجمة عن عوامل ذوات صلة بأوضاع الجهات الخاضعة لرقابته تحول دون تعزيزه للحوكمة الرشيدة في تلك الجهات). وإثبات الفرضية البديلة وهي (إن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة يواجه صعوبات وإشكالات ناجمة عن عوامل ذوات صلة بأوضاع الجهات الخاضعة لرقابته تحول دون تعزيزه للحوكمة الرشيدة في تلك الجهات).

الفرضية الرابعة: وهدفت هذه الفرضية إلى قياس تأثير الاستقلالية والتفويضات الكافية للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، وتوافر المستلزمات المادية والبشرية له على دوره في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته. وللتحقق من هذه الفرضية، تم استخدام تحليل التباين، وكانت النتائج كما هي موضحة في جدول رقم (14) في النحو الآتي:

جدول رقم (14)

نتائج اختبار تحليل التباين لقياس الفرضية الرابعة

البيان	تحليل التباين			النتيجة
	معامل الارتباط R	معامل التحديد R Squared	مستوى الدلالة اختبار F	
الاستقلالية والتفويضات الكافية	تعزيز سيادة القانون	.483	.234	تأثير معنوي
	تعزيز الإفصاح والشفافية	.433	.188	تأثير معنوي
	تعزيز المساءلة	.240	.058	تأثير غير معنوي
	مكافحة الفساد	.450	.202	تأثير معنوي
	تعزيز الكفاءة والفعالية	.449	.202	تأثير معنوي
	الحوكمة الرشيدة تعزيز	.510	.260	تأثير معنوي
المستلزمات المادية والبشرية	تعزيز سيادة القانون	.508	.258	تأثير معنوي
	تعزيز الإفصاح والشفافية	.529	.279	تأثير معنوي
	تعزيز المساءلة	.466	.217	تأثير معنوي
	مكافحة الفساد	.623	.388	تأثير معنوي
	تعزيز الكفاءة والفعالية	.593	.352	تأثير معنوي
	الحوكمة الرشيدة تعزيز	.677	.458	تأثير معنوي

البيان	تحليل التباين			النتيجة
	معامل الارتباط R	معامل التحديد R Squared	مستوى الدلالة F اختبار	
تعزيز سيادة القانون	.548	.300	.000	تأثير معنوي
تعزيز الإفصاح والشفافية	.537	.288	.000	تأثير معنوي
تعزيز المساءلة	.406	.165	.023	تأثير معنوي
مكافحة الفساد	.604	.364	.000	تأثير معنوي
تعزيز الكفاءة والفعالية	.585	.342	.000	تأثير معنوي
تعزيز الحوكمة الرشيدة	.666	.444	.000	تأثير معنوي

إعداد (الباحثين، 2021)

يتضح من الجدول رقم (14) ما يأتي:

بالنسبة للفرع الأول من الفرضية الرابعة:

(1-) فقد تراوحت قيم معامل الارتباط بين (.240 - .483)، وتلك القيم تزيد عن الدرجة (.30). عدا قيمة

المعامل التي تربط بين الاستقلالية والتفويضات الكافية للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ودوره في تعزيز المساءلة، إذ تشير النتائج التي أظهرت قيم معامل ارتباطها أكبر من (.30). إلى وجود علاقة قوية بين الاستقلالية والتفويضات الكافية للجهاز ودوره في تعزيز سيادة القانون، وتعزيز الإفصاح والشفافية، ومكافحة الفساد، وتعزيز الكفاءة والفعالية، في حين ظهرت العلاقة ضعيفة بين الاستقلالية والتفويضات الكافية للجهاز ودوره في تعزيز المساءلة إذ بلغت قيمة معامل الارتباط (.240).

(2-) تراوحت قيم معامل التحديد بين (.058 - .234)، وهذا يشير إلى أن الاستقلالية والتفويضات الكافية للجهاز لها تأثير في دوره في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته بنسبة 26%، كما تشير النتائج إلى أن أعلى نسبة تأثير للاستقلالية والتفويضات كانت في دوره في تعزيز سيادة القانون.

(3-) ظهر مستوى دلالة اختبار F أقل من مستوى الثقة (.05) في جميع مبادئ الحوكمة الرشيدة المعتمدة بالدراسة باستثناء مبدأ تعزيز المساءلة. وهذا يشير إلى وجود تأثير معنوي ذي دلالة إحصائية للاستقلالية والتفويضات الكافية للجهاز في دوره في تعزيز سيادة القانون، وتعزيز الإفصاح والشفافية، ومكافحة الفساد، وتعزيز الكفاءة والفعالية.

وبالنسبة للفرع الثاني من الفرضية الرابعة:

- (4)- تراوحت قيم معامل الارتباط بين (466- 677)، وتلك القيم تزيد عن الدرجة (30)، وهذا يشير إلى وجود علاقة قوية بين توافر المستلزمات المادية والبشرية للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ودوره في تعزيز سيادة القانون، وتعزيز الإفصاح والشفافية، وتعزيز المساءلة ومكافحة الفساد، وتعزيز الكفاءة والفعالية.
- (5)- تراوحت قيم معامل التحديد بين (217- 388)، وهذا يشير إلى أن توافر المستلزمات المادية والبشرية للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة قد أحدثت تغيرات على دوره في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته، وقد أسهمت في ذلك بنسبة 46%، كما تشير النتائج إلى أن أعلى نسبة تأثير لتوافر المستلزمات المادية والبشرية ظهرت في دوره في مكافحة الفساد بنسبة تأثير (39%) .
- (6)- ظهر مستوى دلالة اختبار F أقل من مستوى الثقة (0.05) في جميع مبادئ الحوكمة الرشيدة، وهذا يشير بوجود تأثير معنوي ذي لالة إحصائية في توافر المستلزمات المادية والبشرية للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وفي دوره في تعزيز سيادة القانون، وتعزيز الإفصاح والشفافية وتعزيز المساءلة، ومكافحة الفساد، وتعزيز الكفاءة والفعالية).
- وبناءً على ذلك فإنه يتم رفض الفرضية التي تنص على أنه (لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمتطلبات الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في دوره في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته)، وقبول الفرضية البديلة المناقضة لها.

وبالنسبة للفرضية الرئيسة الرابعة ككل:

- (7)- فقد تراوحت قيم معامل الارتباط بين (406- 604)، وتلك القيم تزيد عن الدرجة (30)، وهذا يشير إلى وجود علاقة ارتباط قوية بين استقلالية الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وتوافر المستلزمات المادية والبشرية له ودوره في تعزيز سيادة القانون، وتعزيز الإفصاح والشفافية، وتعزيز المساءلة، ومكافحة الفساد، وتعزيز الكفاءة والفعالية في الجهات الخاضعة للرقابة.
- (8)- تراوحت قيم معامل التحديد بين (165- 364)، وهذا يشير إلى أن استقلالية الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة والتفويضات الكافية له، وتوافر مستلزماته المادية والبشرية لها تأثير في دوره في تعزيز الحوكمة الرشيدة، وقد أسهمت في تعزيزها بنسبة 44%، كما تشير النتائج إلى أن أعلى نسبة تأثير ظهرت في دوره في مكافحة الفساد بنسبة تأثير (36%).

(9)- ظهر مستوى دلالة اختبار F أقل من مستوى الثقة (0.05) في جميع مبادئ الحوكمة الرشيدة المعتمدة بالدراسة، وهذا يشير إلى وجود تأثير معنوي دالة إحصائية في توافر المستلزمات المادية والبشرية للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة وفي دوره في تعزيز سيادة القانون، وتعزيز الإفصاح والشفافية، وتعزيز المساءلة، مكافحة الفساد، وتعزيز الكفاءة والفعالية). وبناءً على ذلك فإنه يتم رفض الفرضية التي تنص على أنه: (لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لتوافر المستلزمات المادية والبشرية للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في دوره في تعزيز الحوكمة الرشيدة في الجهات الخاضعة لرقابته)، وقبول الفرضية البديلة المناقضة لها.

14- نتائج الدراسة:

بناء على مناقشة نتائج تحليل البيانات ونتائج اختبار فرضيات الدراسة يمكن تلخيص نتائج الدراسة في الآتي:

- (1)- إن الجهاز لا يتمتع بالاستقلالية والتفويضات الكافية التي تمكنه من تعزيز الحوكمة الرشيدة، كما إن الجهاز لا يمتلك الصلاحية أو الحق في تقديم موازنته مباشرة إلى البرلمان للموافقة عليها.
- (2)- عدم توافر المتطلبات الكافية للجهاز التي تمكنه من القيام بمهامه على أكمل وجه في مجال تعزيز الحوكمة الرشيدة.
- (3)- إن مراجعي الجهاز يتحققون من سلامة تطبيق الجهات الخاضعة للرقابة للقوانين واللوائح والقرارات المرتبطة بها، كما بينت أن تقارير المراجعة تتضمن بيانات كافية لحالات عدم التزام الجهات الخاضعة للرقابة بالقوانين، وتوضح الآثار المترتبة على عدم التزام الجهات الخاضعة للرقابة بالقوانين والتوصيات المناسبة لكيفية معالجتها.
- (4)- أظهرت النتائج أنه يتوافر للمراجعين علم بالإجراءات القانونية التي تخضع لها الجهات الخاضعة لرقابته إذ إن المشرع اليمني حرص على قيام الجهاز بإعطاء كل من الجوانب المتعلقة بالتزام الجهات الخاضعة لرقابته بتطبيق القوانين والأنظمة واللوائح النافذة خلال تنفيذ جميع أنشطتها المختلفة.
- (5)- إن الجهاز يساهم في تعزيز الإفصاح والشفافية من خلال التأكد من احتواء القوائم المالية والحسابات الختامية للجهات الخاضعة للرقابة على إيضاحات وجداول إضافية ومعلومات ملائمة لحاجات المستخدمين، ومن خلال التأكد من المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية والحسابات الختامية وضمان خلوها من الأخطاء الجوهرية والمهمة، والتأكد من تطابق الأرقام المالية المستخرجة من نظام المعلومات المحاسبي من حيث الجوهر والمضمون مع الأوضاع المالية التي انبثقت عنها، مع التأكد من عدم وجود تأخير عند إصدار القوائم المالية والحسابات الختامية عن المواعيد المحددة.

- (6)- ضعف دور الجهاز في التأكد من وضع الجهات الخاضعة للرقابة إجراءات تهدف إلى منع الأشخاص المطلعين عليها من استغلال معلومات داخلية سرية لتحقيق مكاسب مادية أو معنوية، كذلك اتسم دور الجهاز بالضعف في التأكد من توفير الجهة الخاضعة للرقابة الإفصاحات المتعلقة بالامتيازات التي يتمتع بها أعضاء مجالس الإدارة والإدارات التنفيذية العليا.
- (7)- إن الجهاز لا يمارس رقابة الأداء على جميع الجهات الخاضعة للرقابة، كما بينت عدم وجود وحدة أو إدارة مختصة بالتعاون والتنسيق مع الجهات المعنية بتحقيق المساءلة العامة، وفي مقدمتها البرلمان ومنظمات المجتمع المدني.
- (8)- إن عمليات المراجعة التي ينفذها الجهاز تحقق درجة معقولة من النجاح في رصد المخالفات واكتشاف جرائم الفساد غير أن إسهام الجهاز في مكافحة الفساد محدودة.
- (9)- أظهرت النتائج عدم استجابة العينة في موافقتها على استخدام إدارة الجهاز صلاحياتها بمنح صفة الضبطية القضائية للمراجعين كوسيلة مهمة لاكتشاف الفساد، وأظهرت النتائج - أيضاً - عدم موافقة العينة على إحالة جرائم الاحتيال والفساد كافة - التي تم اكتشافها وأثبت وقوعها بأدلة كافية خلال عمليات المراجعة - للنيابة العامة.
- (10)- إن إسهام الجهاز في تعزيز الكفاءة والفعالية بالجهات الخاضعة لرقابة الجهاز محدودة.
- (11)- وجود علاقة قوية بين استقلالية الجهاز والتفويضات الكافية له من جهة وكل من تعزيز سيادة القانون وتعزيز الإفصاح والشفافية، ومكافحة الفساد، وتعزيز الكفاءة والفعالية.
- (12)- وجود علاقة قوية بين مستلزمات الجهاز المادية والبشرية وكل من تعزيز سيادة القانون، وتعزيز الإفصاح والشفافية، وتعزيز المساءلة، ومكافحة الفساد، وتعزيز الكفاءة والفعالية.
- (13)- بينت النتائج أن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة يواجه صعوبات وإشكالات ناجمة عن عوامل ذوات صلة بأوضاع الجهات الخاضعة لرقابته تحول دون تعزيزه للحوكمة الرشيدة في تلك الجهات، ومن أبرز هذه الصعوبات: عدم معالجة الجهات الخاضعة للرقابة ملاحظات الجهاز المتكررة، وضعف تأهيل بعض موظفي الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز وتدريبهم، والاعتبارات السياسية، وسوء الأنظمة التي تستخدمها الجهات في إدارة وحفظ سجلاتها ومستنداتها ووثائقها، وعدم تعاون مسؤولي الجهات الخاضعة للرقابة وموظفيها خاصة مع مراجعي الجهاز.

التوصيات:

بناء على النتائج التي تمّ التوصل إليها توصي الدراسة بالآتي:

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

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

- (1) ضرورة تعزيز استقلالية الجهاز، ومنحه التفويضات الكافية، وتنظيم علاقته بسلطات الدولة الثلاث بالشكل الذي يحول دون تعرضه لأي ضغوط أو تدخلات.
- (2) وضع استراتيجية متكاملة لتطوير أداء الجهاز، على أن تبنى تلك الاستراتيجية وفق أسس وقواعد علمية سليمة، وفي ضوء الإرشادات الصادرة عن منظمة الإنتوساي، والتجارب الناجحة للأجهزة الرقابية في الدول الأخرى.
- (3) ضرورة تفعيل التنسيق بين الجهاز والسلطة القضائية بالأخص، فيما يتعلق بالضبطية القضائية في اكتشاف الغش والفساد.
- (4) ضرورة إعادة النظر في آلية الجهاز بشأن متابعة تقاريره الصادرة، والعمل على معالجة الملاحظات وتنفيذ التوصيات الواردة بتلك التقارير من قبل الوحدات الخاضعة للرقابة.
- (5) ضرورة تفعيل التنسيق بين الجهاز ومجلس النواب، وذلك من خلال تفعيل الوحدة المختصة التي سبق إنشاؤها للتنسيق والتعاون مع المجلس من أجل تفعيل دور الجهاز، وخلق علاقة مع منظمات المجتمع المدني؛ ليكون رديفًا مع الجهاز في تعزيز الحوكمة الرشيدة.
- (6) ضرورة مراجعة تنظيم العلاقة بين مراجعي الجهاز والعاملين بالجهات الخاضعة؛ للرقابة بما يدخل في صلب أخلاقيات المهنة وبما يعزز الحوكمة الرشيدة.

قائمة المراجع

أ) المراجع العربية:

1. الأمم المتحدة (2011). تحسين كفاءة الإدارة العامة وخضوعها للمساءلة وفعاليتها وشفافيتها عن طريق تعزيز المؤسسات العليا لمراجعة الحسابات (A / RES / 66 / 209). قرار الأمم المتحدة بتاريخ 22 ديسمبر 2011م. الأمم المتحدة، نيويورك مسترجع من:
<https://undocs.org/pdf?symbol=ar/A/RES/66/209>
2. الأمم المتحدة (2015). تعزيز الخدمات العامة الشاملة للجميع والخاضعة للمساءلة من أجل تحقيق التنمية المستدامة (A/RES / 69/327). قرار الأمم المتحدة بتاريخ 14 سبتمبر 2015م. الأمم المتحدة، نيويورك مسترجع من:
<https://undocs.org/pdf?symbol=ar/A/RES/69/3>
3. البرغوثي، محاسن سليمان محمود (2010). دور وحدة الرقابة والتدقيق الإداري في تعزيز مبادئ الحكم الصالح في المؤسسات الحكومية في الضفة الغربية من وجهة نظر المدققين الإداريين وموظفي الشؤون الإدارية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القدس، فلسطين.
4. البسام، بسام عبدالله (2014). الحوكمة الرشيدة: المملكة العربية السعودية - حالة دراسية. مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية الانسانية، (11)، 3-23.
5. البسام، بسام عبدالله (2016). الحوكمة في القطاع العام (دراسة مقارنة). معهد الإدارة العامة: الرياض، المملكة العربية السعودية.
6. بشماني، شكيب (2014). دراسة تحليلية مقارنة للصيغ المستخدمة في حساب حجم العينة العشوائية. مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، 36 (5)، 85-100.
7. البلداوي، شاكر عبدالكريم (2011). دور ديوان الرقابة المالية بالعراق في تعزيز الافصاح والشفافية. مجلة الإدارة والاقتصاد، 90، 88-102.
8. التميمي، إسلام بدوي محمود الداعور (2008). مدى تطبيق معايير الحوكمة الجيدة في بلديات الضفة الغربية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الخليل، الخليل، فلسطين.
9. إسماعيل، سني (2018). دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في تعزيز وخدمة الحوكمة الرشيدة. مجلة الرقابة المالية، المنظمة العربية للأجهزة العليا لرقابة المالية، (72) 26-30.

10. غادر، محمد ياسين (2012). محددات الحوكمة ومعاييرها. بحث مقدم إلى: المؤتمر العلمي الأول عولمة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، 15-17 ديسمبر، 2012م. مسترجع من: <http://archive.jinan.edu.lb/conf/MGKE/1/50.pdf>.
11. القانون رقم (39) لسنة 1992م بشأن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.
12. قويدر، إبراهيم غازي إبراهيم (2016). دور ديوان الرقابة المالية والإدارية في تحقيق معايير الحكم الرشيد في الوزارات الفلسطينية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأقصى، غزة، فلسطين.
13. متاني، بلال أحمد؛ والبشير، أمين بشير؛ وبركات، حمدي جبر (2017). أثر حوكمة القطاع العام على معدل الناتج القومي: دراسة حالة المملكة الأردنية الهاشمية. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، (8)، 380-405.
14. نصر الله، أشرف رفيق سليم (2014). دور القضاء في تعزيز الحكم الرشيد في فلسطين. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأقصى، غزة، فلسطين.
15. الوائلي، وداد عبد الله سلمان (2015). دور الرقابة في الحاكمية الرشيدة بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية الاتحادية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بغداد، العراق.

ب) المراجع الأجنبية

1. Baimyrzaeva, M. & Kose, H. O.(2014).The Roles Of Supreme Audit Institutions In Improving Citizen participation In Conference. International Public Management Review, 15 (2),77-90.
2. Jakovác, K., Domokos, L.,& Németh, Er. (2017): Supporting Good Governance in SAI's Audit Planning. Civic Review,(13) Special Issue, 64-83. Retrieved from: <https://eng.polgariszemle.hu/current-publication/139-economic-and-public-finances/882-supporting-good-governance-in-sai-s-audit-planning>.
3. Said, J., Alam. M, & Khalid,M.A.(2016).Relationship between Good Governance and Integrity System: Empirical Study on the Public Sector of Malaysia. Humanomics. 32(2), 151-171.
4. XXI INCOSAI.(2013).Beijing Declaration On Promotion of good governance by Supreme Audit Institutions. China, Beijing, 21-26 October 2013. Retrieved from: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/about_us/Organs/Congresses/2013_Beijing_Declaration/EN_Beijing_Declaration_plus_Annexes.pdf.

The Role of the "Yemeni" Central Organization for Control and Auditing in terms of promoting good governance at the entities that it controls

Abstract

This study aimed basically to identify the fundamental role of the Central Organization For Control & Auditing (COCA) in the republic Of Yemen in terms of promoting good governance for the entities that are operating under its control , and the extent of availability of the necessary fundamentals to enable it carrying out its role perfectly , what are the difficulties that act in limiting such role of COCA? This is a descriptive and analytical study in which a questionnaire was designed in a manner appropriate for the study and its objectives , the questionnaires were distributed for the supervisory staff at COCA , (they were 420 employees) in which only 203 employees who had responded to this questionnaire.

This study concluded some results as follows :The Central Organization For Control & Auditing (COCA) has no autonomy, authorization nor the adequate requirements that enable it to reinforce the good governance , there is a continuous verification for the safe application by the different entities , the COCA contributes in enhancement of disclosure and transparency , the effective contribution of the organization for anti-corruption plus enhancing the efficacy , moreover there is a durable relation between the independence of COCA and the good governance, COCA has many challenges and obstacles that hinder its enhancement for the achievement of good governance , the study revealed some recommendations including: Enhancing the independence of COCA, providing the necessary financial resources that play a vital role in empowering it to carry out its main missions and duties , developing a strategy to promote the performance of COCA based on the instructions and guides of the INTOSAI.