



المعيار 9160: مجموعة عمل الانتوساي  
المعنية بمكافحة الفساد وغسل الاموال

مسودة دليل تعزيز الحوكمة الرشيدة للمؤسسات العامة

مبادئ ارشادية لاغراض التطبيق

وارشو- حزيران 2016

INTOSAI



قائمة المختصرات

## المقدمة

### 1. المصطلحات الأساسية

#### 1.1 المسائلة

#### 1.1.2 الموجودات

#### 2. الفساد

#### 1.1.4 الاحتيال

#### 1.1.5 الحوكمة الرشيدة

#### 1.1.6 النزاهة

#### 1.1.7 غسل الاموال

#### 1.1.8 ادارة المخاطر

#### 1.1.9 تقييم المخاطر

#### 1.1.10 اصحاب المصلحة

#### 1.1.11 الشفافية

### 2. ادوار ومسؤوليات اصحاب المصلحة في تعزيز الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة

#### 2.1.1 المشرعون والمنظمون

#### 2.2.2 لجان التدقيق

#### 2.3.3 الحكومة

#### 2.4.4 وحدات الاستخبارات المالية

#### 2.5.5 اجهزة الرقابة العليا

#### 2.6.6 مؤسسات التدقيق الخارجية الاخرى

#### 2.7.7 اصحاب المصلحة الاخرين

#### 2.8.8 المدققون الداخليون

#### 2.9.9 المديرون

#### 2.10.10 اعضاء الكادر

### 3. تقييم معايير الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة

#### 3.1.1 اطار عمل ادارة الموجودات

#### 3.2.2 استراتيجية ادارة الموجودات

#### 3.2.1 خطة الاكتساب

#### 3.2.2 خطة العمليات

#### 3.2.3 خطة الادامة

#### 3.2.4 خطة التصرف

#### 3.3.3 خطة ادارة راس المال

- 3.4 سياسة ادارة الموجودات ودليل الاجراءات
- 3.5 سجل الموجودات
- 3.6 قياس الاداء
- 3.7 المدققون الخارجيون والمشرعون والجهات الخارجية الاخرى
- 3.8 التدقيق الداخلي والتعاون مع التدقيق الخارجي
- 3.9 دور التدقيق الداخلي
- 3.10 تقارير النشاط لاجهزة الرقابة العليا
- 3.11 تقارير النشاط للمؤسسات الحكومية
- 3.12 الموقع الالكتروني ونشرة المعلومات العامة
- 4.4 دور اجهزة الرقابة العليا في تعزيز الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة
- 4.4.1 المتطلبات الرئيسية لاجهزة الرقابة العليا
- 4.4.2 مبادئ الحوكمة الرشيدة
- 4.4.2.1 ممارسة مبدء المساواة
- 4.4.2.2 بناء التوافق في الاراء
- 4.4.2.3 تسريع الشفافية
- 4.4.2.4 تقييم ادارة الموارد البشرية
- 4.4.3 الشكاوي والطلبات
- 4.4.4 منع تضارب المصالح و غيرها من سوء الاستخدام
- 4.4.4.1 المخالفات في عملية صياغة القرارات
- 4.4.4.2 حرية التصرف المبالغ بها للمسؤولين الحكوميين وتضارب المصالح
- 4.4.4.3 الافتقار الى المساءلة او التطبيق غير الملائم لها
- 4.4.4.4 نقاط الضعف لاعمال الرقابة الداخلية والاشراف
- 4.4.4.5 نقاط الضعف في نظام المحاسبة
- 4.4.4.6 عدم تطبيق مبدء التوثيق والابلاغ
- 4.4.4.7 الاستخدام المبالغ للتعاقد الباطن والوسطاء
- 4.4.4.8 تعزيز الحوكمة الرشيدة من خلال الموظفين

4.4. 9 الخطوات الأخرى والمعينة في مكافحة الفساد من خلال تعزيز الحوكمة الرشيدة للمؤسسات العامة

5. تعزيز الحوكمة الرشيدة من خلال إدارة المخاطر

الملحق:- المصادر

## قائمة المختصرات

ISA- المعايير الدولية في التدقيق

INTOSAI-المنظمة الدولية لاجهزة الرقابة العليا

IIA-معهد المدققون الداخليون

SAI- اجهزة الرقابة العليا

AML-مكافحة غسل الاموال

WGFACTML- مجموعة عمل مكافحة الفساد وغسل الاموال

COSO- لجنة المؤسسات المانحة لبعثة التريديوي

O&M- التشغيل والادامة

FATF- فريق عمل الاجراءات المالية

FIU- وحدات الاستخبارات المالية

SETC- مواصفات البنود الاساسية للعقود

ERM- ادارة مخاطر المؤسسات

HR- الموارد البشرية

PMI- معهد ادارة المشاريع

CMP-خطة ادارة راس المال

AMG- سياسة ادارة الموجودات ودليل الاجراءات

## المقدمة

ان المنظمة الدولية لاجهزة الرقابة العليا ( الانتوساي ) تعد منظمة ذاتية الحكم ومستقلة ومهنية وغير سياسية وتشكل منتدى للمدققين الحكوميين من جميع انحاء العالم لمناقشة القضايا ذات الاهتمام المشترك ومواكبة اخر التطورات في مجال التدقيق وافضل الممارسات والمعايير المهنية الاخرى<sup>1</sup>. من اجل ان تؤدي المنظمة مهامها ، فانها تنظم عملها من خلال اربعة اهداف استراتيجية : (1) المساواة والمعايير المهنية (2) بناء القدرات المؤسساتي (3) تبادل المعرفة والخدمات المعرفية (4) التنظيم الدولي النموذجي.

لان اجهزة الرقابة العليا تلعب دورا رئيسيا في تدقيق عمليات الحكومة وحساباتها وفي تعزيز الادارة المالية السليمة والمساءلة العامة في حكوماتهم ،فأن منظمة الانتوساي تشجع على تعاون وتظافر اجهزة الرقابة العليا و التطور المتواصل من خلال تبادل الخبرات و الافكار الذي تتمثل بتقاسم المعرفة التي تتضمن توفير المقاييس واجراء الدراسات لافضل الممارسات و انتاج المواد الارشادية في مجال التدقيق واجراء البحوث حول القضايا ذات الاهتمام والمصالح المشتركة. يعد هذا جوهر الهدف الاستراتيجي الثالث "تبادل المعرفة والخدمات المعرفية " الذي اعده فريق العمل في مجال مكافحة الفساد وغسيل الاموال .

وبالتالي تسعى مجموعة العمل الى تدعيم واحدة من الاولويات الاستراتيجية للانتوساي : "المزيد من مكافحة الفساد". وان الفساد يعتبر مشكلة عالمية واسعة تهدد المال العام والنظام القانوني والرخاء الاجتماعي<sup>2</sup> وتهدد الامن الاجتماعي وتعيق الحد من الفقر.

مع الاخذ بعين الاعتبار ان المهمة الرئيسية لاجهزة الرقابة العليا هي التحقق فيما اذا انفقت الاموال العامة بشكل اقتصادي وكفوء مع الامتثال للقواعد والتشريعات القائمة ومساهمتها في مكافحة الفساد هو مثال يقتدى به وتحقيق لمسئوليتها في ضمان الشفافية والحد من الفساد من خلال التدقيق الحكومي . ان الهدف الاولي للجهاز الرقابي اعالي هو مراجعة حوكمة المؤسسات الحكومية و سلامة الموجودات العامة تجاه سوء الاستخدام والاحتيال والفساد. ان اعمال التدقيق العليا تخلق الشفافية وتجل المخاطر واضحة ويقوي الرقابة الداخلية من اجل ان تساهم في منع الفساد تماشيا مع روح اتفاقية الامم المتحدة لمكافحة الفساد<sup>3</sup> .

لمنع الفساد ومكافحته بفاعلية ، تقتضي منظمة الانتوساي و من اجهزة الرقابة العليا ان تكون مستقلة وقوية ومتعددة الاختصاصات .و لتحقيق هذا الهدف و تشجيع الحوكمة الرشيدة ، توفر الانتوساي وتحافظ على اطار عمل متجدد للمعايير الدولية المهنية التي تتعلق بمهام وحاجات اعضاءها من اجهزة الرقابة العليا واصحاب المصلحة .

<sup>1</sup> الانتوساي ( تشرين اول 2010) - الخطة الاستراتيجية 2011-2016

<sup>2</sup> النسخة الموسعة من الفساد والمبينة في المؤشر الدولي للشفافية

<sup>3</sup> اتفاقية الامم المتحدة لمكافحة الفساد ، نيويورك ، 2004

<http://www.unodc.org/unodc/en/treaties/CAC/>[access:03.08.2015

تعزيز الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة: ان المبادئ التوجيهية للتنفيذ هي الوثيقة التي اعدتها مجموعة عمل مكافحة الفساد وغسل الاموال في ضوء اثر الازمة المالية العالمية وبعد ادراك الحاجة الى تنفيذ المبادئ التوجيهية المتعلقة بدور اجهزة الرقابة العليا في تعزيز النزاهة والشفافية و المساءلة والحوكمة الرشيدة للموجودات العامة في المؤسسات العامة .

" يقصد من المفهوم الاساسي "للحوكمة الرشيدة" هو الشرط المسبق للتنمية المستدامة للمجتمعات والامم. وتعني الادارة الكفوءة لموارد البلد والمهام العامة بطريقة تكون مناسبة وذات شفافية وقابل للمساءلة وعادلة وتستجيب لاحتياجات الناس. لذا، فان تنفيذ الحوكمة الرشيدة يُنشئ بيئة لاتشجع و لاتفسح المجال للرشوة او الفساد، او اي سلوك مسيئ اخر. بالرغم من ان للحكومات مسؤوليات كبيرة لخلق مثل هكذا بيئة ، فان قضايا الحوكمة تختلف من بلد لآخر وان الحلول لمشاكل الحوكمة ينبغي ان تصمم خصيصا بشكل فردي، في حين يلعب كل جهاز الرقابة العالي دورا رئيسيا في ضمان الحوكمة الرشيدة".

في هذا الصدد، فان ادارة الموجودات تعد المكون الاساسي في الحوكمة الرشيدة في كلا من القطاعين الخاص والعام وينبغي ان تنسجم وتتكامل مع التخطيط المالي والاستراتيجي والمشارك للمؤسسة.

" يمكن الافتراض بان هناك حاجة لزيادة المهارات و الخبرات وطرق ادارة الموارد العامة لضمان الإستخدام المناسب للموجودات العامة".

بناء على الخبرة الدولية ، فلقد حددت مجموعة عمل مكافحة الفساد وغسل الاموال بعض المبادئ التوجيهية الواسعة من اجل تعزيز الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة لاجهزة الرقابة العليا ووجهت هذه المبادئ في هذه الوثيقة والتي تفسر كيفية تنفيذ اجهزة الرقابة العليا لهذه المبادئ.

يهدف هذا الدليل الى مساعدة اجهزة الرقابة العليا في تقييم مواطن القوة والضعف في الية الحوكمة القائمة المتعلقة بادارة الموجودات العامة وفي اقتراح التوصيات لتحسينها.

يتكون هذ الدليل من ستة فصول ،حيث يشير الفصل الاول الى "المصطلحات الاساسية" الذي يعرف المصطلحات المتعلقة بالمواضيع الجوهرية في هذا الدليل . بالاضافة الى وصف نطاق ومبادئ الحوكمة الرشيدة .

يحدد الفصل الثاني " ادوار ومسؤوليات اصحاب المصلحة في تعزيز الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة " كل الاطراف المعنية وادوارهم الرئيسية . هناك اشارة الى التنسيق المطلوب والتواصل المشترك بين اصحاب المصلحة الرسميين . ويصف صلاحيات اصحاب المصلحة ويقيم نقاط القوة والضعف في تنسيقهم وتحديد التحديات المستقبلية .

يقدم الفصل الثالث "تقييم معايير الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة " الى القارئ مختلف الاليات المتوفرة او النشاطات المحتملة التي يمكن ان يستخدمها اصحاب المصلحة ذو العلاقة عند تقييم ومحاولة تعزيز الخصائص او المبادئ الاساسية للحوكمة الرشيدة للموجودات العامة . وبالتالي يقدم



هذا الفصل ايضا معلومات عن كيفية جعل المؤسسات الخاضعة للتدقيق خاضعة للمساءلة ولاشراكهم في المزيد من المشاركات مع اصحاب المصلحة التابعون لهم .

يحدد الفصل الرابع " دور اجهزة الرقابة العليا في تعزيز الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة " عدد من المسؤوليات والادوار المعينة لاجهزة الرقابة العليا . ان حرية التصرف المفردة للموظفين العموميين وادارة تضارب المصالح قد اشير اليها ايضا في هذا الفصل .

يصف الفصل الخامس دور "تعزيز الحوكمة الرشيدة من خلال ادارة المخاطر " اهمية تعزيز الحوكمة الرشيدة في المؤسسات العامة من خلال ادارة المخاطر .

لايقدم هذا الدليل اشارات مرجعية الى التشريعات والقوانين الوطنية بسبب الاعداد الكبيرة المنضوية في الانتوساي .

يركز الدليل على خلق جبهة مشتركة ضد الفساد من خلال التعزيز الفاعل للوعي المؤسساتي والمعايير والسياسات وافضل الممارسات مع ايلاء المراعاة اللازمة للتفويض والسلطة وقدرات اجهزة الرقابة العليا . انه يمثل اطار عمل لكل اجهزة الرقابة العليا لتنفيذ اعمال التدقيق العليا مع الاخذ بعين الاعتبار المعايير الاخلاقية او قانون السلوك المهني للمؤسسات العامة فضلا عن مسؤولياتهم الاجتماعية مع الادراك ان على كل مؤسسة عامة ان تتحمل بشكل كامل مسؤولية ادارة موجوداتها العامة .

يتضمن هذا الدليل مرجع عام واسباسي مستندة على المؤسسات في مختلف الدول التي من الممكن ان تضع معايير مصممة خصيصا لكل ظرف وطني . لايقدم هذا الدليل سياسات وممارسات واجراءات مفصلة في تعزيز النزاهة و الشفافية والمسائلة والحوكمة الرشيدة للموجودات العامة . انها مسؤولية كل جهاز رقابي مع الاخذ بعين الاعتبار تفويضها واطارها القانوني فضلا عن السياق الثقافي لوضع المزيد من السياسات المحددة لهذه القضية .

## 1. المصطلحات اساسية

### 1.1.1 المساءلة

تعني المساءلة تحمل الأفراد والوكالات والمؤسسات (العامة والخاصة والمجتمع المدني) مسؤولية تنفيذ الصلاحيات المناطة إليهم على نحو صحيح. وانطلاقاً من هذا التعريف الواسع ينبغي الأخذ بعين الاعتبار المفهومين التاليين<sup>4</sup> :

- المساءلة هي العملية التي بموجبها تتحمل دوائر الخدمات العامة والأفراد ضمن تلك الدوائر مسؤولية قراراتهم وأفعالهم بضمنها الإشراف على الأموال العامة وجميع أوجه الأداء والامتثال إلى القوانين والتشريعات النافذة في إدارة الأموال العامة وتحقيق أهداف الأداء.

- المساءلة هي واجب يفرض على الشخص أو المؤسسة الخاضعة للتدقيق ليثبت انه قام بإدارة ومراقبة الأموال الموكلة إليه وفقاً للشروط التي منحت الأموال بموجبها.

وفيما يتعلق بإدارة الموجودات العامة، فمن الممكن تعريف المساءلة على أنها التزامات الأفراد أو الكيانات (بضمنها المؤسسات أو الشركات العامة) المكلفة بالموارد العامة بتحمل تبعات المسؤوليات المالية والإدارية وذات الصلة بالبرنامج الممنوح لهم والإبلاغ عن أولئك التي أوكلت إليهم تلك المسؤوليات.

ومن الناحية النظرية، وفقاً لدليل اللغة المبسطة لمحاربة الفساد 2009 والذي وضعته المؤسسة الدولية للشفافية، هنالك ثلاثة أشكال للمساءلة: القطري والأفقي والعمودي<sup>5</sup>.

- المساءلة القطرية: تكون عندما يستخدم المواطنون المؤسسات الحكومية لتحقيق إشراف أفضل على أعمال الدولة والاشتراك في عملية صنع السياسة واعداد الموازنة ومتابعة الانفاق والنشاطات الأخرى.

- المساءلة الأفقية هي إخضاع المسؤولين الحكوميين للقيود والمراقبة أو للفحص والتدقيق من وكالات حكومية أخرى (أجهزة الرقابة العليا والمحاكم ومحقق الشكاوى ضد الموظفين والبنوك المركزية) والذين من الممكن استدعائهم للتدقيق وبالتالي معاقبة المسؤول عن الاجراء غير المناسب.

- المساءلة العمودية هي تحمل المسؤول العمومي المسؤولية امام منتخبيه او جموع المواطنين عبر الانتخابات والصحافة الحرة والمجتمع المدني الفاعل وغيرها من القنوات الاجتماعية.

وبهذا الخصوص، تمثل أجهزة الرقابة العليا الآلية الرئيسية في النظام الأفقي والموجهة نحو تدقيق مشروعية نشاطات المسؤولين الحكوميين والمؤسسات الحكومية المسؤولة عن ادارة الموجودات العامة.

<sup>4</sup> المعيار 9100 حول الحوكمة الرشيدة للانتوساي: دليل حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع العام – الانتوساي

<sup>5</sup> دليل واضح حول مكافحة الفساد، الشفافية الدولية 2009. انظر كذلك الى الهيئة الوطنية للديمقراطية، اعضاء الطابع المؤسساتي على المساءلة الأفقية: كيف يمكن للديمقراطيات ان تكافح الفساد وسوء استخدام السلطة. المنحة الوطنية للديمقراطية.

## 2.1 الموجودات

يشير مصطلح "الموجودات" إلى أي عنصر من عناصر القيمة الاقتصادية التي يملكها الفرد أو المؤسسة<sup>6</sup>. الموجودات هي الموارد التي يسيطر عليها الكيان نتيجة إحداهن سابقة ويتوقع تدفق منافع اقتصادية في المستقبل إلى الكيان<sup>6</sup>. يمكن ان تتأخذ الموجودات مختلف الأشكال: مالية او مادية او معنوية. أي كان الشكل الذي تتخذه الموجودات، فهناك بشكل عام اثنان من الخواص التوجيهية التي تحدد ما تشكله الموجودات: ان تكون لها قيمة (على شكل منافع اقتصادية مستقبلية او خدمات جوهرية) خلال مدة استخدامها وانها موارد مسيطر عليها من قبل المؤسسة نتيجة لاحداث سابقة. بعض الموجودات على سبيل المثال المعلومات قد لا تكون لها قيمة اقتصادية ولكن لها اهمية كبيرة في الحماية وبطريقة مناسبة (مثل المعلومات السرية الحكومية). يسعى تقييم هيكلية موجودات الكيان الى التأكد من معلومات الاداء مثل استخدامها او وظائفها. تدخل القرارات المتخذة من قبل صانعي القرار بعد تحليل نتائج التدقيق في استراتيجية ادارة الموجودات.

تثبت جميع الموجودات في بيانات الموقف المالي عندما يكون هناك امكانية تدفق منافع اقتصادية في المستقبل إلى الكيان. يكون للموجودات قيمة وتكلفة والتي من الممكن قياسها بشكل موثوق ويحدث ذلك في حال تطبيق المحاسبة على اساس الاستحقاق. بناء على ما سبق، فان الموجودات العامة تعد موارد معنوية ومادية ومالية ايضا، ومن المتوقع ان هذه المنافع الاقتصادية في المستقبل سوف تختلف اهميتها عن أي موجودات خاصة. هذا يعود إلى أن الموجودات العامة تتضمن ادارة الجانب القضائي (أي الجانب الاتحادي او الاقليمي او على صعيد البلديات أو الولايات) فضلا عن توقعات المواطنين التي تنطوي عليه مفهوم المصلحة العامة.

## 3.1 الفساد

بالنسبة إلى الأمم المتحدة ليس هناك تعريف واحد مقبول عالميا للفساد. فعلى سبيل المثال فان اتفاقية الأمم المتحدة في مكافحة الفساد لا تحتوي على تعريف واحد للفساد لكنها أشارت إلى عدة أنواع معينة من الفساد<sup>7</sup>. يعرف البنك الدولي الفساد بأنه سوء استخدام للأموال العامة أو/ و المكتب لمصالح خاصة أو سياسية<sup>8</sup>. إن الفساد مفهوم أضيق من الحوكمة وغالبا ما يعرف بأنه سوء استخدام السلطة أو الثقة الحكومية لمنافع خاصة. فهما مفهومان مرتبطان ببعضهما إلى حد وثيق فعندما تكون هناك حوكمة ضعيفة يكون الحافز اكبر ونطاقه اوسع لحدوث الفساد. ولهذا فان تعزيز الحوكمة الرشيدة تساعد على محاربة الفساد. وانها ايضا تكمل الجهود التي تستهدف الفساد بشكل مباشر اكثر مثل زيادة الوعي العام و تعزيز تفعيل التشريعات الخاصة بمكافحة الفساد<sup>9</sup>.

<sup>6</sup> مقدمة عن البيانات المالية، نشرها مجلس المعايير المحاسبية الدولي

<sup>7</sup> أدوات مكافحة الفساد التابعة للأمم المتحدة النسخة الثالثة UNODC 2004. متوفر على الموقع الالكتروني [www.undoc.org/documents/corruption/publications\\_toolkit\\_sep04.pdf](http://www.undoc.org/documents/corruption/publications_toolkit_sep04.pdf), p. 10

<sup>8</sup> <http://wwwi.worldbank.org/publicsector/anticorrupt/corruptn/cor02.htm> الدخول 3.8.2015

<sup>9</sup> دوبروسكي، الثقة، الفساد والاحتيال (في: B. Kozuch.Z. Dobrowolski eds, خلق ثقة عامة. منظور تنظيمي، بيتر لانك كيم فرانكفورت ام اساسي 2014 صفحة 120.

#### 1.4 الاحتيال

الاحتيال<sup>10</sup> هو عمل مقصود من قبل شخص أو أكثر في الإدارة لأولئك المسؤولين عن الإدارة أو الموظفين أو الطرف الثالث ويضم استخدام الخداع للحصول على المنفعة غير القانونية أو العادلة . عوامل مخاطر الاحتيال هي الأحداث أو الظروف التي تشير إلى الحافز أو الضغط لارتكاب الاحتيال أو إتاحة الفرصة لارتكابه.

#### 1.5 الحوكمة الرشيدة

يمكن تعريف الحوكمة الرشيدة وفقا إلى منظمة OECD بأنها ممارسة السلطة الإدارية والاقتصادية والسياسية الضرورية في إدارة شؤون الامم<sup>11</sup>. وتتضمن الحوكمة عملية اتخاذ القرار والعملية التي من خلالها تنفذ القرارات. (وتشمل ممارسة السلطة لضمان ان الكيان (وبأغلب الأحيان المنظمة) ستحقق أهدافها.

ويمكن تعريف الحوكمة الرشيدة بأنها ممارسة السلطة أو الصلاحية مثلا السياسية والاقتصادية والإدارية أو غيرها من اجل إدارة موارد وشؤون الدولة بطريقة منصفة ومناسبة وشفافة وأخلاقية وغير تفضلية. إنها تتألف من الاليات والعمليات والمؤسسات التي من خلالها يعبر الأشخاص والمجموعات عن مصالحهم وممارستهم لحقوقهم القانونية وتلبي التزاماتهم والتوسط في تسوية الاختلافات<sup>12</sup>.

تتميز الحوكمة الرشيدة بالنموذج التالي: القطاع العام وخصوصا الإدارة العامة التي تعد جزءا مهما في المجتمع وتكون بالتفاعل مع أصحاب المصلحة في المجتمع من خلال عملية المشاركة المناسبة مع الجهات المعنية. وتمتاز بمشاركة اصحاب المصلحة والافصاح والشفافية والمساواة والجودة وعدم التمييز في استخدام الخدمات العامة وخضوع صانعي القرار الى المساءلة . إن أهمية هذا المفهوم يعتمد في الأساس على دور المؤسسات الحكومية في عالمنا اليوم وان مشاركتهم في تحقيق المنفعة العامة هو دور بالغ الأهمية . إن الإدارة العامة التي تمول نشاطاتها من دافعي الضرائب هي عنصر مكمل مهم للسلطات الدستورية حيث تدعم الوظائف الثانوية لتلك الدوائر وتقدم الخدمات لها وتشارك في صلاحياتها التنفيذية وحل المشاكل العامة . لا يركز التقييم العام لنشاطات الحكومة على البرنامج الاقتصادي الاجتماعي المقدم للمواطنين فحسب بل يركز ايضا على كيفية تنفيذ السلطات العامة لمهامها<sup>13</sup>. ولهذا يجب أن تكون الإدارة العامة كفوءة في عملها وهذا يعني أن يكون لديها القدرة على حل مشكلات اجتماعية معينة بفاعلية، ومن الممكن أن يتحقق ذلك

<sup>10</sup> المعيار 1240 " المسؤولين المدقق والمتعلقة بالاحتيال في تدقيق البيانات المالية " الفقرة 11

<sup>11</sup> مصطلحات OECD حول الكلمات الاحصائية <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=7236> (امكانية الوصول 3.8.2015)

<sup>12</sup> الحوكمة الرشيدة . المبادئ التوجيهية للتنفيذ ، الكمونويلث الاسترالي 2000

<sup>13</sup> دوبروسكي، دور الجهاز الرقابي في بناء الثقة العامة عبر التصدي للافعال الخاطئة (في:)، B. Kozuch.Z. Dobrowolski eds. ثقة عامة 166-167 .op.cit. pp.

بشكل عملي عن طريق الابتعاد عن المنهج الإلزامي في حل المشكلات وإشراك المعنيين بالأمر في عملية المباشرة بالمهام وتنفيذها وتقييم التأثير .  
تتطلب الحوكمة الرشيدة الانتقال من معاملة المواطنين كناخبين ومستهلكين فقط للخدمات العامة المقدمة لهم الى معاملتهم كشركاء في صناعة وانشاء المصلحة العامة. ويعد هذا جوهر الحوكمة الرشيدة<sup>14</sup>. وبعبارة اخرى فإن مفهوم الحوكمة الرشيدة يذهب الى افاق ابعد من المفهوم التقليدي للحكومة في التركيز على العلاقة بين القادة، والمؤسسات العامة والمواطنين التي تتضمن العمليات التي يجرونها وتنفيذ القرارات.

تمتاز الحوكمة الرشيدة في اطار الادارة العامة بانها المشاركة والمساءلة والشفافية والكفاءة والاستجابة والشمولية واحترام سيادة القانون والحد من فرص الفساد<sup>15</sup>. وبالتالي انها تنطوي على الادارة المختصة لموارد وشؤون البلد بطريقة مفتوحة وشفافة ومنصفة وخاضعة للمساءلة وتستجيب لحاجات الناس<sup>16</sup>. لهذا ان كل هذا يؤدي الى الادارة السليمة والاداء السليم وحسن التصرف بالاموال العامة والمشاركة العامة السليمة وفي نهاية المطاف نتائج جيدة<sup>17</sup>. انها تؤكد على الحد من الفساد وان تؤخذ وجهات نظر الاقليات بنظر الاعتبار و ان تسمع اصوات الاكثر ضعفا في المجتمع في عملية اتخاذ القرار . كما ان تستجيب لحاجات المجتمع في الحاضر والمستقبل<sup>18</sup>.

لهذا من الضروري الاشارة الى المبادئ الرئيسية<sup>19</sup> للحوكمة الرشيدة: المساءلة و التماسك و الاتفاق الموجه والكفاءة والمساواة والشمولية والمشاركة والاستجابة و سيادة القانون والانفتاحية<sup>20</sup>.

أ. المسائلة – كما اشرنا سابقا هي المسؤوليات التي تقع على عاتق المؤسسات الفردية من اجل إدارة السياسات العامة والتي تؤدي إلى وضع آليات فاعلة و رصينة ومن اجل وضع تقييم موضوعي للفاعلية والكفاءة والنظام الاقتصادي، كما تعني المسائلة أيضاً ضمان رؤية واضحة للكفاءة في تنفيذ المهام عند ادارة الموجودات .

ب. التماسك – وهو الإدارات المتكاملة للسياسات العامة المختلفة بين المستويات المختلفة للسلطات العامة (في اطار عمل الأنظمة متعددة المستويات للحوكمة)، واتساق المخاطر التي تواجه تلك السياسات والذي يتطلب وضع آليات خاصة بالتنسيق.

<sup>14</sup> ه. س. بويت ، اعادة صياغة الديمقراطية : الحوكمة ، السياسات وكالة cicic ، مراجعة الادارة العامة رقم 5 ، المجتمع الامريكي في الادارة العامة 2005 :دوربولسكي ، الثقة والفساد والاحتيايل ص115 .

<sup>15</sup> دليل حول مكافحة الفساد ، الشفافية الدولية 2009

<sup>16</sup> الحوكمة الرشيدة . المبادئ التوجيهية للتنفيذ ، الكمونولث الأسترالي 2000

<sup>17</sup> معيار الحوكمة الرشيدة في الخدمات العامة ، اللجنة المستقلة حول الحوكمة الرشيدة في الخدمات العامة ، مكتب للدارة العامة المحدودة ، المعهد القانوني للاموال والمحاسبة العامة – لندن ، المملكة المتحدة 2004 .

<sup>18</sup> ماهي الحوكمة الرشيدة ، البعثة الاجتماعية والاقتصادية للامم المتحدة في اسيا والباسيفك ، ماهي الحوكمة الرشيدة ،

www.unescap.org

<sup>19</sup> الحوكمة الاوربية ، الورقة البيضاء ، هيئة المجتمعات الاوربية – بروكسل 2001

<sup>20</sup> من منظور المنظمات العامة الفردية ، تتضمن المبادئ الاخرى للحوكمة الرشيدة : التركيز على اهداف ونتائج المنظمة و التنفيذ الكفوء للدور والوظائف المحددة بوضوح وتعزيز وممارسة قيم الحوكمة الرشيدة للمنظمة ككل عمليا و الاسحواذ واستخدام المعلومات ذات الجودة العالية والنصح والدعم الموضوعي الذي يضمن عملية القرار الشفافة ونظام الادارو الفاعل للمخاطر في العملية والتأكد من للادارة العليا المهارات والمعرفة والخبرات التي يحتاجون اليها لتنفيذ واداء مراجعة الاداء و التقييم للدارة العليا الفردية وللمجموعة بشكل جيد وجعل المساءلة حقيقية

ت. **الإتفاق الموجه** – هناك العديد من الممثلين ووجهات النظر في المجتمع، لذا تتطلب الحوكمة الرشيدة وساطة بين مختلف المصالح في المجتمع للوصول إلى إجماع واسع في المجتمع حول ما هي المنفعة الأفضل للمجتمع وكيفية تحقيق ذلك. كما يتطلب الإجماع منظور واسع وبعيد الأمد حول ما هو مطلوب للتنمية البشرية المستدامة وكيفية تحقيق أهداف مثل تلك التنمية وهذا من الممكن ان يكون ناتج عن إدراك السياقات التاريخية والثقافية والاجتماعية الخاصة بالمجتمع المعني.

ث. **الكفاءة والفاعلية** – تعني الحوكمة الرشيدة هوان تعطي العمليات والمؤسسات نتائج تلبى حاجات المجتمع وجعل الاستخدام الافضل للموارد متاح لهم . يغطي مفهوم الكفاءة في الحوكمة الرشيدة ايضا الاستخدام المستدام للموارد الطبيعية وحماية البيئة . في الاقاليم الاخرى تعرف العناصر الرئيسية للحوكمة الرشيدة بشكل مماثل<sup>21</sup>.

من الواضح ان هذا المبدأ ينطوي على تحسين قدرة الإدارة (قدرة الدولة) من اجل تطبيق سلس لسياسات الأهداف.

ان معيار الحوكمة الرشيدة يتضمن قاعدتين إضافيتين:

(1) مبدأ التناسب، والذي يفترض تنفيذ السياسات العامة والتي ينبغي ان تتناسب مع الأهداف وبناء على ذلك فإن التطبيق سيكون وفق أسس مثلى.

(2) مبدأ اللامركزية او التبعية حيث أن عملية المستويات العليا في الإدارة تعد أمر ثانوي فقط بالنسبة للنشاطات المنفذة عند المستويات الإدارية الدنيا .

ج. **العدالة والشمولية** – يعتمد المجتمع المتعافي على ضمان خلق شعور لدى أعضائه بأن لديهم حصة في هذا المجتمع وعدم الشعور بأنهم مستبعدين عن التوجه الرئيسي للمجتمع، ويتطلب هذا اتاحة فرص تحسين سبل العيش أو الحفاظ عليها إلى كافة المجاميع، وعلى وجه الخصوص الأكثر عرضة للخطر. وإن مفهوم عدالة الحكومة وأصحاب المصلحة في إدراك المصالح لعامة بحاجة إلى توضيح. وتميزت القوانين المعيارية بمسؤوليات اداء الواجبات العامة. يتطلب من المؤسسات العامة تنفيذ هذه المهام لجميع المواطنين . ان المهام التي حققها اصحاب المصلحة الاخرون مثل المنظمات غير الحكومية قد توجه الى فئات محددة ولكنها لا تكون الزامية. ان المنظمات العامة تتحمل مسؤولية دعم نشاطات اصحاب المصلحة عند تسليم الخدمات العامة فضلا عن مراقبة وتقييم تنفيذ هذه المهام .

د. **الانفتاحية** – ينبغي ان تكون مؤسسات الادارة الامة شفافية والتي تعني ان يكون للجمهور امكانية وصول اوسع الى المعلومات عن اداء هذه المؤسسات .

<sup>21</sup> راجع على سبيل المثال : الحوكمة الرشيدة . المبادئ التوجيهية للتنفيذ ، الكمونويلث الاسترالي 2000

ذ. المشاركة – هي انضمام العامة او الشعب في أعمال سلطات الإدارة العامة عند جميع المستويات (الشراكة متعددة المستويات)، وعند جميع المستويات الأساسية لإدراك السياسات العامة (أي في سياق إعداد البرامج والتطبيق والمراقبة) وتشدد المهمة من بين جملة أمور على أهمية مشاركة المنظمات غير الحكومية (المعروف بالحوار المدني) وممثلي أرباب العمل والاتحادات التجارية (الحوار الاجتماعي).

ر. الاستجابة – تتطلب الحوكمة الرشيدة بأن تعمل المؤسسات والاعمال على خدمة جميع اصحاب المصلحة خلال اطار زمني معقول.

ز. سلطة القانون – تتطلب الحوكمة الرشيدة اطر قانونية عادلة تفرض حيادية . ان تطبيق القوانين حيادية تتطلب سلطة قضائية مستقلة وقوة شرطة محايدة وغير فاسدة .

س. الرؤية الاستراتيجية – ينبغي على القادة والشعب ان تكون لهم منظور واسع وعلى المدى الطويل حول الحوكمة الرشيدة و التنمية البشرية مع الحس ماالذي يحتاجه هذه التنمية . وينبغي ان يكون هناك ادراك للتعقيدات الاجتماعية والثقافية والتاريخية الذي يركز عليه المنظور.

## 6.1 النزاهة

يمكن تعريفها على إنها الصفة أو الحالة التي تتسم بالمبادئ الأخلاقية السليمة أي الاستقامة والمصادقية والإخلاص والرغبة بفعل الأشياء الصحيحة لتمارس والارتقاء الى جملة من القيم والتوقعات<sup>22</sup>.

من الممكن ان تشير النزاهة الى الفضيلة والاستقامة والحالة السوية. انها ترتبط ارتباطا وثيقا بوجود الاحتيال والفساد لكنها تنطوي ايضا على اداب السلوك العامة . بهذه الطريقة ، انها تعد مصطلح واسع واجابي يرتبط بالاخلاقيات والثقافة<sup>23</sup>.

نظرا لانه تعريف واسع على المستوى المؤسسي ، ينبغي الاخذ بعين الاعتبار السيناريوهات الخمسة المختلفة :

- كمسؤولية الكيان العام تجاه النزاهة
- كشرط مسبق للسلطة الحكومة وثقة العامة
- كمسؤولية اخلاقية وليس فقط وجودها في اطار القانون او السيادة
- كعنصر وقائي وليس قمعي مقياس يدرج ضمن سياسة المؤسسة

<sup>22</sup> المعيار 9100 حول الحوكمة الرشيدة للانتوساي :دليل حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع العام – الانتوساي

<sup>23</sup> محكمة التدقيق الهولندية 2011 . دليل حول التقييمات الذاتية للنزاهة ص 9 و 10 .

- كالتزام متواصل تحققه المؤسسات العامة وموظفيها

## 7.1 غسل الاموال

ان التعريف الذي اعتمده اتفاقية الامم المتحدة في مكافحة المخدرات غير المشروعة 1988) اتفاقية فيينا ( نصت على مايلي :

- تحويل أو نقل الملكية ، والتي تشير إلى أي ملكية منبثقة عن اي جرائم أو أي فعل بالمشاركة في هذه الجريمة أو الجرائم لأغراض تغطية وتمويه المصدر غير المشروع للملكية أو تقديم المساعدة لأي شخص مشترك في هذه الجثة أو الجريمة من اجل تفادي العواقب القانونية لأعماله .
- أخفاء أو تمويه الطبيعة والمصدر والمكان والتصرف الحقيقي الخاص بها وتحركاتها وحقوقها وملكيته الحقيقية مع العلم بان تلك الملكية مشتقة من جريمة أو جرائم أو من المشاركة في هذه الجريمة أو الجرائم<sup>24</sup>

ان مجموعة عمل الإجراءات المالية حول غسل الأموال FATF التي تعرف بواضع المعيار الدولي في جهود مكافحة غسل الأموال تعرف مصطلح غسل الأموال بإيجاز بأنه " معالجة .... الإيرادات الجنائية لإخفاء المنشأ غير القانوني" من اجل "شرعنة" المكاسب غير المشروعة للجرائم<sup>25</sup> مع ذلك ، في توصياتهم الأربعين في مكافحة غسل الأموال . تتضمن (FATF) وبشكل محدد التعريف القانوني والفني لغسل الأموال في اتفاقية فيينا وتوصي بان السند لهذا التعريف أن يتضمن جميع الجرائم الفعلية .

## 8.1 إدارة المخاطر

ان نظام إدارة المخاطر يعد جزءا لا يتجزأ من منهجية الإدارة في نقل أهداف الأعمال و تعد العملية النظامية في تحديد وتقييم ومعالجة وإدارة و نقل المخاطر . هذه العملية التنظيمية لفهم وتقييم ومعالجة هذه المخاطر لزيادة فرص تحقيق الأهداف وضمان بقاء المنظمات والأشخاص والمجتمعات . تستغل إدارة المخاطر أيضا في جذب الفرص المحتملة وتسمح للمنظمات بان تكون على معرفة بالإمكانيات الجديدة. وفي الأساس،تتطلب إدارة المخاطر الفاعلة فهم مستنير للمخاطر ذات العلاقة وتقييم المنهجية الدقيقة وأولياتها ذات العلاقة في مراقبتها والسيطرة عليها.<sup>26</sup> لتكون إدارة المخاطر فاعلة فينبغي ان تتناسب مع حجم وطبيعة المنظمة .

تشير إدارة مخاطر المؤسسات إلى المنهجية الواسعة للمنظمة في إدارة المخاطر باستخدام العمليات واطر العمل مفصلية بوضوح تنطلق من مستوى مجلس الإدارة .ينبغي ان ترسخ إدارة المخاطر في الإدارة العامة للمنظمة وتندمج بشكل كامل مع وظائف الأعمال الأخرى مثل التمويل والإستراتيجية والرقابة الداخلية والمشتريات والتخطيط المستمر والموارد البشرية والامتثال. ان درجة التكامل تختلف بين المنظمات بالاعتماد على عملية تنفيذ الثقافة الخاصة بهم وطرق التشغيل والبيئة الخارجية.

## 9.1 تقييم المخاطر

24 اتفاقية فيينا : <http://www1.worldbank.org/finance/assets/images/01-chnp01-f.qxd.pdf>

25التوصيات الاربعين ، مجموعة عمل الاجراءات المالية 2003

26معهد ادارة المخاطر ، انشاء التميز في ادارة المخاطر : [www.theirm.org/about/risk-management/](http://www.theirm.org/about/risk-management/) [03.08.2015]



يواجه كل كيان مختلف المخاطر من مصادر خارجية وداخلية والتي ينبغي تقييمها. ان الشرط المسبق لتقييم المخاطر هو وضع الأهداف ولهذا فان تقييم المخاطر يعتبر تحديد وتحليل للمخاطر ذات العلاقة بتحقيق الأهداف المحددة . ان تقييم المخاطر يعد شرط أساسي لتحديد كيفية إدارة المخاطر. تحلل المخاطر وتأخذ بعين الاعتبار الاحتمالية والأثر كأساس في تحديد كيفية إدارتها. تقييم المخاطر على الأساس المتبقي و المتوارث . وعلى هذا الأساس ، تتطلب إدارة المخاطر الفاعلة فهم مستدير للمخاطر ذات العلاقة وتقييم أولوياتها ذات العلاقة والمنهجية الدقيقة في مراقبتها والسيطرة عليها<sup>27</sup>.

وفقا الى نموذج لجنة المنظمات المانحة لبعثة تريديوي ( COSO ) - إن المبادئ المتعلقة بمكونات تقييم المخاطر هي كما يلي :

- المبدأ 6: تحدد المنظمة الأهداف بوضوح كافي من اجل تحديد وتقييم المخاطر المتعلقة بالأهداف .
- المبدأ 7: تحدد المنظمة المخاطر في تحقيق أهداف الكيان وتحللها كأساس في تحديد كيفية إدارتها.
- المبدأ 8: تأخذ المنظمة بعين الاعتبار احتمالية الاحتيال في تقييم مخاطر تحقيق الأهداف .
- المبدأ 9: تحدد المنظمة وتقيم التغيرات التي يمكن ان تؤثر الى حد كبير على نظام الرقابة الداخلية. ان المزيد من المعلومات موجودة في المعيار 9100 - "معايير الرقابة الداخلية في القطاع العام"

## 1.1 أصحاب المصلحة

ان أصحاب المصلحة في الإدارة الإستراتيجية هم الأشخاص أو المؤسسات الذين قد تؤثر نشاطاتهم على نجاح الشركة أو المشاريع أو المنظمات<sup>28</sup>. ويشمل مالكي الشركة والمستخدمون والزبائن والمجتمعات المحلية ودافعي الضرائب وغيرهم . لهذا ، يتطلب صناعة القرار تحليل المنافع بضمنها على سبيل المثال إعداد خرائط المنافع أو السيناريوهات الخاصة بسلوكهم. إن أصحاب المصلحة في إدارة المشروع هم ليسوا المشتركين بشكل مباشر في المشروع ، لكنهم يهتمون اهتماما كبيرا بنجاح أو فشل إكمال المشروع أي تكون نتائجه مهمة لهم . لهذا السبب ، ينبغي على مدير المشروع أو الكفيل الأخذ بالحسبان أصحاب المصلحة (ومراجعاتهم) . وفقا الى التعريف الواسع ، يتضمن مصطلح "أصحاب المصلحة" كل الأشخاص أو الوحدات أو المؤسسات التي تهتم بإكمال المشروع من عدمه .

## 1.1 الشفافية

من الممكن أن تعرف على إنها خاصية تمتاز بها الحكومات والشركات والمؤسسات والمنظمات والأشخاص في الكشف الواضح عن المعلومات والقواعد والخطط والعمليات والإجراءات بشكل علني. وكمبدأ أساسي للشفافية، فإن على المسؤولين العموميين والموظفين المدنيين ورؤساء ومديري الشركات والمنظمات ومجلس الأوصياء العمل بوضوح وبشكل متوقع ومفهوم من أجل تعزيز المشاركة والمسائلة<sup>29</sup>.

<sup>27</sup> الإطار الموحد في الرقابة الداخلية الصادر عن لجنة المنظمات المانحة لبعثة تريديوي في ايار 2013 والمعيار 5700 الفصل 2. 3 " تقييم

المخاطر وتحليلها وإدارتها " كانون ثاني 2015 .

<sup>28</sup> زي، دوربلسكي ، الثقة والفساد والاحتيال .

<sup>29</sup> دليل مكافحة الفساد ، الشفافية الدولية 2009

## 2. ادوار ومسؤوليات اصحاب المصلحة في تعزيز الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة

### 2.1 المشرعون والمنظمون

يعمل المنظمون والمشرعون على تأسيس القوانين والارشادات المتعلقة بعمليات المنظمات . يتوجب ان يساهموا في تحقيق المهام العامة وفقا لمبادئ الحوكمة الرشيدة من خلال ضمان نوعية التشريع . قد يستخدم المنظمون و المشرعون اللجان البرلمانية الدائمة والخاصة بالحسابات العامة او اللجان المشابهة لمراجعة اعمال التدقيق المتعلقة بالفساد وغسيل الاموال من اجل تعزيز الحوكمة الرشيدة والمساءلة . ينبغي على المشرعين تقديم الإشراف من خلال الاستجابة للتقارير المقدمة الى لجانهم ولجان الاستثمارات.

### 2.2 لجنة التدقيق

في بعض البلدان، تحقق لجنة التدقيق المستقل دورا حيويا في مجال حوكمة الشركات. ان لجنة التدقيق تعد عنصرا مهما في ضمان نزاهة اعمال الرقابة المالية والابلاغ المتكامل والتحديد المناسب وادارة المخاطر المالية ونزاهة ممارسات الابلاغ. ان التدقيق الداخلي مطلوب لابلاغ لجنة التدقيق بشكل مهني.

### 2.3 الحكومة

تعتبر الحكومة احدى المساهمين في الحوكمة في القطاع العام. ويتنوع المساهمون الاخرون في الحوكمة استنادا الى مستوى الحكومة التي تكون قيد النظر. ان جميع المساهمين باستثناء الحكومة والجيش يشكلون جزءا من "المجتمع المدني" ( تاخذ بنظر الاعتبار مجتمع المواطنين المرتبطين بالمنافع المشتركة والنشاط الجماعي ).

توجه الحكومة عمل الهيئات الحكومية وتسيطر عليها. ومن المتوقع ان تستخدم الحكومة الموارد العامة بكفاءة وفاعلية واقتصادية. وينبغي المحافظة على الاقتصاد الوطني وضمان الامن الداخلي والخارجي للبلاد وضمان سلامة التداول المالي والاقتصادي. ان مهمة الحكومة هو تنفيذ قانون الموازنة وضمان شروط التنمية الاقتصادية المستدامة. تمارس الحكومة ايضا الاشراف على نشاطات الحكومة المحلية.

بالاضافة الى، ان الحكومة مسؤولة ايضا عن تنسيق عمل الوزارات ووكالات التحقيق الخاصة والوحدات العسكرية وتوفير الامن الداخلي والخارجي. ان الحكومة مسؤولة ايضا عن محاربة الجريمة المنظمة – ومكافحة الفساد وغسل الاموال وكل انواع المخالفات . من اجل حماية الموجودات العامة، قد تؤسس الحكومة دوائر متخصصة او هيئات مسؤولة عن الاعمال التي ذكرت في اعلاه.

### 2.4 وحدات الاستخبارات المالية

هي مراكز وطنية للوصلات وطلبات افصاحات المعلومات المالية ( على النحو المسموح به )، فضلا عن تحليل ونشر المعلومات المالية<sup>30</sup>، التي قد يكون لها علاقة بالعائدات الممكنة للنشاط الجنائي المرتبط بالفساد. ينبغي على وحدة الاستخبارات المالية الوطنية ان تتطرق الى دراسة المعاملات المالية التي تنفذها المصارف في البلاد وخارجها .

ينبغي ان تكون هذه الوحدات هيئة متخصصة مشتركة في مكافحة الفساد وغسل الاموال. بالاضافة الى تحليل المعاملات المالية، ينبغي عليها ان توجه سياق البحث وتحدد المعاملات التي يشك فيها

<sup>30</sup>التعريف من مجموعة اغمونت 1995 (المعدل 2004)

بانها عملية غسل اموال وينبغي ان تكون قادرة على منع المعاملات المشبوهة وغلط الحسابات المصرفية المستخدمة في المخطط.

ينبغي ان تكون لها سلطات مع امكانية التحقيق وتحليل مسار العمليات المستخدمة في تمويل الارهاب. وينبغي ان يكون دورها من خلال التعاون مع المؤسسات الدولية المشتركة في منع ادخالها في التداول المالي للقيم المستمدة من المصادر غير المفصح عنها او غير القانونية والتصدي لتمويل الارهاب. ينبغي ان تساهم ايضا في أنشطة الرقابة - مع الاشارة على وجه الخصوص الى الدورات التدريبية التي تعقد في المؤسسات المالية والمصارف والشركات التامين والدوائر الحكومية المركزية والمحلية ومكاتب الادعاء و المؤسسات الاخرى العاملة في السوق المالي . وينبغي ان تتعاون الوحدات مع وكالات سيادة القانون والمراقبة والاشراف وتفعيل الامتثال لقانون وحدات الاستخبارات المالية.

## 2.5 . اجهزة الرقابة العليا

تشجع اجهزة الرقابة العليا وتدعم اداء المهام العامة وفقا لمبادئ الحوكمة الرشيدة. يتم اجراء تقييم عمليات المنظمة من خلال التزام اجهزة الرقابة العليا واعمال تدقيق الاداء والتدقيق المالي. اعتمادا على ولايتهم التنفيذية، تعمل اجهزة الرقابة العليا على توصيل النتائج والتوصيات الى اصحاب المصلحة المعنيين. ومن خلال عملها اليومي المتواصل، تساعد اجهزة الرقابة العليا على بناء النزاهة والشفافية والمساءلة للحياة العامة وبناء الثقة العامة عن طريق تأهيل الاشراف والمساءلة والحوكمة في القطاع العام<sup>31</sup>.

## 2.6 مؤسسات التدقيق الخارجية الاخرى

يعمل المدققين الخارجيين على تقديم المشورة والتوصيات حول عمليات المنظمات. من الممكن ان تلعب وحدة التدقيق الخارجي دورا في تدقيق الرقابة الداخلية للمؤسسة الحكومية. ان اغلب المؤسسات الحكومية تدقق ايضا من قبل التدقيق الخارجي. وان المدقق الخارجي غالبا ما يعين من قبل و يبلغ من قبل دائرة الاشراف المسؤولة عن المؤسسة. من الممكن ان يفحص المدقق الخارجي ويقترح التعديلات للرقابة الداخلية للمؤسسة الحكومية.

## 2.7 اصحاب المصلحة الاخرين

يلعب الاطراف الخارجيون مثل NGOs، الاعلام، المؤسسات الدولية الخ.. دورا مهما في عملية تعزيز النزاهة والشفافية والمساءلة والمبادئ الاخرى للحوكمة الرشيدة الخاصة بالموجودات العامة. اذ يمكنهم المساهمة بذلك العمل لتحقيق اهداف المنظمة او تقديم المعلومات المفيدة في تفعيل القرارات. مع ذلك، لا تعتبر تلك الاطراف مسؤولة عن التصميم والتنفيذ والتوظيف المناسب والمحافظة على عمليات المنظمات وتوثيقها لكن قد يكون لها تأثير على هذه المواضيع.

## 2.8 المدققون الداخليون

يعتبر المدققون الداخليون جزءا من اطار عمل الرقابة الداخلية في المنظمة الحكومية لكنهم غير مسؤولين عن تنفيذ اجراءات الرقابة الداخلية المحددة في المنظمة الخاضعة للتدقيق. اما دور المدقق هو تدقيق سياسات وممارسات واجراءات الرقابة الداخلية في المنظمة من اجل التاكيد بان اعمال الرقابة تعتبر مناسبة لتحقيق مهمة المنظمة وايضا من اجل الفحص والمشاركة في الفاعلية

<sup>31</sup>المبادئ الاساسية لعمل اجهزة الرقابة العليا مبينة في اعلان ليمبا 1977

المتواصلة لفحص الرقابة الداخلية والمساهمة في الفاعلية المتواصلة فيهم من خلال التقييمات والتوصيات الخاصة بهم ، ولذلك فإنهم يلعبون دوراً مهماً في الرقابة الداخلية الفاعلة. وانهم يفحصون ويشاركون في الفعالية المستمرة لنظام الرقابة الداخلية من خلال تقييماتهم وتوصياتهم، ولذلك يلعب دوراً مهماً في تقييم الضوابط الداخلية. إلا أنهم لا يمتلكون المسؤولية الرئيسية للإدارة من أجل التصميم والتنفيذ والحفاظ على الرقابة الداخلية وتوثيقها. ينبغي أن يضمن نظام الرقابة الداخلية النزاهة والشفافية والمساءلة والمبادئ الأخرى للحوكمة الرشيدة الخاصة بالموجودات العامة.

## 2.9 المديرين

يتحمل المديرين مسؤولية إنشاء بيئة رقابية فاعلة في منظماتهم. يعد هذا جزءاً من مسؤولية الإدارة حول استخدام الموارد الحكومية. في الواقع، تحدد لهجة المديرين من خلال أعمالهم وسياساتهم وتواصلهم التي يمكن أن تنتج عن ثقافة ذات رقابة إيجابية أو ضعيفة. يعد التخطيط والتنفيذ والإشراف والرقابة من المكونات الأساسية للرقابة الداخلية. قد تتوجه نحو هذا النشاط بشكل روتيني بدون التفكير بها كجزء من بيئة الرقابة الواسعة التي تساعد على ضمان المساءلة. لكن الرقابة الداخلية أو رقابة الإدارة تساعد على توفير ضمان معقول التي تجعل المنظمة:

- تتمسك بالقوانين والتشريعات واتجاهات الإدارة
  - تعزز العمليات الفاعلة والكفاءة والاقتصادية و المنظمة وتحقق المخرجات المخطط لها
  - تحمي الموارد من الاحتيال والضياع وسوء الاستخدام والإدارة
  - توفر منتجات الجودة والخدمات التي تتوافق مع مهمة المنظمة
  - أعداد معلومات الإدارة والمعلومات المالية والحفاظ عليها والكشف بانصاف بان البيانات قد ابلغ عنها بالوقت المناسب<sup>32</sup>.
- وتتنوع مسؤولياتهم استناداً إلى مهامهم في المنظمة وخصائص تلك المنظمة.

## 2.10 كادر الموظفين

يساهم كادر الموظفين في الرقابة الداخلية أيضاً. تعتبر الرقابة الداخلية عنصراً صريحاً أو ضمناً لكل واجب من واجبات كادر الموظفين. يلعب جميع الموظفين دوراً في التأثير على الرقابة و ينبغي أن يكونوا مسؤوليين عن الإبلاغ عن المشاكل التي ترافق العمليات وعدم الالتزام بقواعد السلوك وانتهاكات السياسة التي تنتج عن الافتقار إلى النزاهة والشفافية والمساءلة والمبادئ الأخرى للحوكمة الرشيدة الخاصة بالموجودات العامة.

## 3. تقييم معايير الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة

<sup>32</sup>المعيار 9120 للانتوساي للرقابة الداخلية : توفير الاسس للمساءلة في الحكومة – الانتوساي

يعتبر تقييم معايير الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة عنصر هام لعمليات تدقيق الاجهزة الرقابية كتقييم يمكن ان يساعد في تحديد الكفاءات الاقتصادية وانواع اخرى من الكفاءات حول كيفية ادارة الحكومة للموجودات العامة. يعد الاطار العام حول كيفية ادارة الموجودات العامة مهما لانه يساعد المدققون على تقييم افضل فيما اذا كان اداء الموجودات العامة يلبي اهداف الكيان واحتياجات المستخدم النهائية. يضع اطار العمل معايير لدور اجهزة الرقابة العليا في تعزيز الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة فضلا عن طريقة اجهزة الرقابة العليا وموظفيها في التخطيط وادارة اعمال التدقيق الخاصة بادارة الموجودات العامة .

### 3-1 اطار عمل ادارة الموجودات

ان مبادئ ادارة الموجودات كما يلي<sup>33</sup>:

1. ان قرارات ادارة دورة حياة الموجودات وحيازتها والتصرف بها تتكامل مع التخطيط الاستراتيجي والمؤسستي للكيان.
2. ان قرارات تخطيط الموجودات تستند على تقييم البدائل التي تقيّم المخاطر والمنافع وتطبيق مبدئ المشتريات الاساسية الحكومية لقيمة المال عبر دورة حياة الموجودات.
3. انشاء هيكل رقابة فاعل لادارة الموجودات.
4. اجراء المساءلة العامة لحالة الموجودات واستخدامها وادائها.
5. ان قرارات التصرف تستند الى تحليل الطرق التي تحقق افضل ربح صافي ممكن.

تشتق مبادئ ادارة الموجودات من الخبرة العملية والدلائل وابلاغ كل من ادارة الموجودات الاستراتيجية وتطبيقاتها العملية لدورة حياة الموجودات.

ينبغي ان لا تتخذ قرارات ادارة الموجودات بمعزل عن عملية اتخاذ القرار والادارة المالية الموسعة للكيان. ان ادارة الموجودات في المنظمة جزء من الاطار الكلي لاتخاذ القرار للمنظمة والذي يتكامل مع مجموعة موجوداتها ضمن اهداف الاستراتيجية للكيان. ان ادارة الموجودات تكون فاعلة عندما تتماشى مع تحقيق نتائج وبرامج الكيان. تقدم المراحل الستة لدورة حياة الموجودات المبين في ادناه الهيكلية من اجل ان تندمج متطلبات موجودات الكيان مع وثائق التخطيط الاستراتيجي والتعاوني للشركة على نطاق اوسع.

<sup>33</sup> دليل افضل الممارسات حول الادارة التشغيلية والاستراتيجية للموجودات من قبل مؤسسات القطاع العام: استلام النتائج المتفق عليها من خلال اساس الموجودات الكفوء والنموذجي ، جهاز التدقيق الوطني الاسترالي ، ايلول 2010

جدول: مراحل دورة حياة الموجودات<sup>34</sup>

النشاط	التوثيق الداعم
التخطيط	ان استراتيجية ادارة الموجودات هي عنصر متكامل للتخطيط المشترك الخاص بالمؤسسة وتستند الى منهجيات دورة الحياة. توجد الموجودات عادة لدعم تسليم برنامج المؤسسة فقط.
موازنة رأس المال	تعزز خطة ادارة رأس المال المبادرات والاهداف والاستراتيجيات التي تقوم عليها الادارة الحالية والمستقبلية لقاعدة موجودات المؤسسة. وتنص على نظرة شاملة مدروسة على الامد البعيد وتعطي تفاصيل استراتيجيات تمويل الموازنة لمكتسبات الموجودات فضلاً عن التأثيرات المالية المدروسة حول التقارير المالية للمؤسسة.
الحيازة	بالنسبة لعنصر في استراتيجية ادارة الموجودات، تضع خطة الحيازة الاساس المنطقي للحيازة او استبدال الموجودات وتعزز من خطة ادارة رأس المال.
المحاسبة	ان سياسات ادارة الموجودات الشاملة ودليل الاجراءات يعد مهما في تحديد المتطلبات للالتزام بالتشريعات والمعايير المحاسبية ذات الصلة. يضمن هيكل الرقابة الداخلية الفعال على اساس المخاطر ان الاصول محمية ضد فقدان او الاضرار او الاختلاس.
الادارة	تتكامل ادارة الموجودات ضمن التخطيط المؤسسي والنظرة الاستراتيجية. تطبق مؤشرات اداء الموجودات على قاعدة الموجودات غير المالية لاعداد حالة الموجودات والمستوى المطلوب وتواتر الادامة. تعكس المعايير المطلوبة مستويات الجودة المطلوبة لفاعلية الموجودات وادارتها.
التصرف	تقوم خطة التصرف على اساس معقول، والتوقيت المناسب، والتصرف في الموجودات والاخذ بالاعتبار الاستراتيجية المثلى للتصرف. :-

### 2-3 استراتيجية ادارة الموجودات

تحدد استراتيجية ادارة الموجودات الاهداف الاستراتيجية لمحفظه الموجودات من خلال تحديد البرامج التي ستنشئ وطرق تقديم البرنامج بضمنها الحلول التي لا تتعلق بالموجودات وما هي الموجودات والموارد المطلوبة. ان استراتيجية ادارة الموجودات هي التنفيذ العملي للاهداف الاستراتيجية للمؤسسة والتي تساعد على تحديد اساس الموجودات الامثل والتي تعد ضرورية في دعم متطلبات تقديم البرنامج. ان استراتيجية ادارة الموجودات تتكون من عدد من الخطط التي تضع تفاصيل كيفية استخدام الكيان لموجوداته بطريقة فاعلة وكفوءة لكل اصل او دورة حياة مجموعة

<sup>34</sup> نفس المرجع السابق

موجودات لدعم تقديم البرنامج. ستغطي استراتيجية ادارة الاصول عادة اعداد وتنفيذ الخطط والبرامج لانشاء<sup>35</sup> وتشغيل وادامة واعادة تاهيل واستبدال والتصرف بالموجودات وتنفيذها ومراقبتها من اجل ضمان ان المستويات المرغوبة من البرنامج والاهداف التشغيلية الاخرى تحققت عند الكلفة المثلى.

ان استراتيجية ادارة الموجودات ستساعد المؤسسات على توحيد منهجيتهم في التخطيط لدورة حياة الموجودات خلال تحديد ترابط الموجودات مثل :

1. تخطيط القرارات التي تؤثر على كلف الادامة والكلف التشغيلية على الامد الطويل.
2. برامج الادامة المدارة والمصممة بشكل ضعيف والتي تؤدي الى التخطيط الى استبدال الموجودات بوقت مبكر عن المنشود له.
3. مبررات التصرف بالموجودات مثل الاستخدام والفاعلية الضعيفة او نهاية العمر الانتاجي التي ستغذي عملية التخطيط الواسعة .

تضع استراتيجية ادارة الموجودات الشاملة متطلبات الاداء للموجودات التي تنفذها المؤسسات في استخدام الموجودات لتحقيق متطلبات تقديم برامجهم .

ستكون استراتيجية ادارة الموجودات ذات تركيز ذو مدى طويل تركز الى المزيد من التفصيل الى الخطط ذات المدى القصير والتي عادة ماتتضمن خطة الاكتساب وخطة العمليات وخطة الادامة وخطة التصرف.

### 3-2-1 خطة الاقتناء

تعتبر الوثيقة الرئيسية لاكتساب جميع الموجودات الرئيسية وترتبط متطلبات تقديم البرامج بالموجودات المطلوبة. تغذي الخطة بشكل مباشر عملية تخطيط ادارة راس مال. وستأخذ بنظر الاعتبار خيارات اكتساب الموجودات والقرار حول اكتساب الموجودات التي ستحدد من خلال عملية ادارة راس المال الاستراتيجي وخطط العمل التي ستوضع لتقييم الخيارات. تعد الخطط المفصلة للاقتناءات المهمة سواء فيما يخص السعر او التعقيد او من الممكن ان تتضمن :

- بيان الحاجة ومبرر الاكتساب.
- الادوار والمسؤوليات للموظفين المطلوبة في ادارة الاكتساب.
- النشاطات المطلوبة في الاكتساب مثل ادارة العقود والاعتبارات الادارية والتشريعية والتقنية.
- الاطر الزمنية للاكتساب ونقاط القرارات الرئيسية.
- توقيت وكميات التدفقات الخارجية لراس المال.
- تكاليف العمر الانتاجي الارشادي: و
- المراقبة وعمليات الرقابة الاخرى لضمان حصول الاكتساب على النحو المنشود.

### 3.2.2 خطة العمليات

<sup>35</sup> على سبيل المثال، البرمجيات المعدة داخليا والموجودات المنتجة داخليا و الافصاح عن الموجودات في البيانات المالية وغيرها

تكمّل خطة العمليات خطط التصرف والادامة والاكتساب وتبين بالتفصيل الجوانب التشغيلية للموجودات على اساس دورة الحياة الخاصة بها. ان اعمال تدقيق حالة الموجودات والمراقبة الرسمية لمؤشرات اداء الموجودات ستساعد المؤسسات على تحسين اساس موجوداتها وتجعل عملية اتخاذ القرارات على اساس موثوق ومتوافق. ان خطة العمليات ستضع الادوار والمسؤوليات للبرنامج ومدراء الموجودات وتحدد مسؤولية ادائها وحساب تكاليف عمرها الانتاجي التي تتضمن : مقاييس اداء الموجودات وحالة الموجودات والامن والسلامة المادية و الاندثار وتكاليف التمويل وتكاليف التشغيل مثل تكاليف التصفية والطاقة وتكاليف الموظف حيث تكون الحاجة لوجود كادر متخصص لتشغيل الموجودات وتكاليف الادامة وتكاليف التصرف المهمة مثل تكاليف استبدال الموجودات والتخلص او الترميم. من الممكن تصنيف التكاليف التشغيلية الى فئات رئيسية للموجودات والتي تنعكس على اعمال المؤسسة مثل ادارات المرافق و تكنولوجيا المعلومات والاتصالات.

### 3-2-3 خطة الادامة

تعتبر الادامة النشاط المهم في العمر الانتاجي للموجودات . وغالبا ما تؤدي الادامة الضعيفة الى دورة حياة مفيدة وقصيرة مما كان متوقعا من مواصفات التصميم والتي قد تؤدي الى خسارة في الوظائف او خلل في الاستخدام وتشكل خطر على سلامة الانسان او ينتج عنها خرق قانوني. بالاضافة الى ان نشاطات الادامة قد تتطلب تخطيط طويل الامد للسماح للموجودات المهمة لوقفها عن العمل لفترات طويلة من الزمن.

### 3-2-4 خطة التصرف

ان خطة التصرف ينبغي ان تكون جزء لا يتجزأ عن استراتيجية ادارة الموجودات والتي تؤدي الى عملية التخطيط للموجودات البديلة او الجديدة وتعتبر اداة الادارة المهمة في تقييم اسباب عدم عمل موجودات معينة على النحو المنشود. ان الايرادات المهمة قد تنشأ من مبيعات الموجودات وقد تسترجع الى الحكومة او تستخدم لتمويل اقتناءات الموجودات في المستقبل بالاعتماد على طبيعة التصرف والتي تخضع الى التشريعات السارية.

### 3.3 خطة ادارة راس المال

تعد هذه الخطة وثيقة شاملة وكجزء من اطار عمل ادارة الموجودات الاستراتيجية التي تسجل كيف يمكن للمؤسسة ان تخصص مواردها لقاعدة موجوداتها واتخاذ قرارات الموجودات الاستراتيجية من اجل دعم تقديم البرامج. وانها تعد الالية الرئيسية التي تحقق فيها الادارة عمليا الاهداف الاستراتيجية للمؤسسة لملف الموجودات على مستوى الاصول الفردية . ان هذه الخطة يمكن ان تعرف بانها الطريقة الشاملة والمنظمة للادارة طويلة الامد لملف موجودات المؤسسة من اجل تقديم الخدمات بفاعلية وكفاءة .

من الممكن فقط اعداد هذه الخطة بعد ان تضع المؤسسة الاهداف الاستراتيجية لملف الموجودات واستراتيجية ادارة الموجودات المناسبة وتنفذ مقاييس الحوكمة بشكل مناسب. ولاغراض عملية، فان خطة ادارة راس المال تعتبر مخزن البيانات التي تضع بالتفصيل كلا من تواريخ معاملات الموجودات الفعلية والحالية فضلا عن كيفية وضع الاهداف الاستراتيجية بشكل مناسب على المدى الطويل والمتوسط. وكمثال على ذلك وبالاعتماد على الظروف الفردية فان المدى الطويل او المتوسط قد يحدد بخمس او عشر سنوات او حتى خمسة عشر سنة في بعض الحالات.

ان الخطوات الاربعة في عملية اعداد خطة ادارة راس المال هي :

1. اعداد ملف الموجودات. تقوم المؤسسة عند اعداد خطة ادارة راس المال بوضع سجل

للموجودات خاص بها خلال عدة سنوات من اجل وضع تقديرات اساسية.



2. اعادة النظر في توقعات الهدف الاستراتيجي. ومن ثم تعدل تقديرات الخط الاساسي المتوقعة لعكس الاهداف الاستراتيجية للمؤسسة لملف موجوداتها التي تحدد في استراتيجية ادارة الموجودات.
3. تحديد مصادر التمويل. التأكد فيما اذا كانت الموجودات المطلوبة موجودات جديدة او مستبدلة او اذا كان مطلوب تمويلها.
4. ضمان الجودة. ويتم ذلك من خلال محفزات الاستثمار الرأسمالية وتحليل الموجودات عالية القيمة والتحقق من نزاهة التقديرات الخارجية.

### 3.4 سياسة ادارة الموجودات ودليل الاجراءات

تعتبر سياسة ادارة الموجودات ودليل الاجراءات العنصر الرئيسي لبيئة الرقابة الداخلية للمؤسسات. يضع دليل ادارة الموجودات ماالمطلوب تسجيله وحسابه ورقابته وحمائته من الموجودات ضمن التشريعات السائدة بوضوح. من الممكن ان ينظم دليل ادارة الموجودات من اجل اعطاء توجيه عملي مثلا كيفية اجراء الادارة اليومية للموجودات. ويمكنها ايضا ان تعزز التوجيه الاستراتيجي للمؤسسة من خلال نتائج استراتيجية ادارة الموجودات وعملية تخطيط ادارة راس المال. تتكون العناصر الرئيسية لاغلب المؤسسات من :

1. اقتناء وسحب الاستثمارات: توضيح عمليات التصرف والمشتريات
2. التسجيل: تحديد مكونات ومجاميع والحدود القصوى وفئات وسجل الموجودات ؟
3. الرقابة والادارة: تضع المطلوب بموجب البيئة التنظيمية وتضع بالتفصيل المتطلبات التشغيلية بضمنها ادوار ومسؤوليات ادارة الموجودات والامن المادي والمخزون والقضايا والقروض الفردية والخسارات والاضرار ومؤشرات اداء الموجودات والاستبعادات وحالات الشطب والتامين.
4. الحسابات : توفير التوجيهات حول توضيح الموجودات بضمنها التقييم والانخفاض الدائم و الاعداد الانتاجية واعادة الهيكلية والموجودات المحتفظ بها لغرض التصرف بها ومعدلات وطرق الاندثار والموجودات الثقافية والموروثة. وعادة مايوجد قائمة بالمواضيع المتضمنة في دليل ادارة الموجودات فضلا عن المزيد من التعليقات حول مجالات كبيرة واكثر تعقيدا في حسابات الموجودات .

### 3.5 سجل الموجودات

يعتبر سجل الموجودات احد دعائم اطار عمل ادارة الموجودات للمؤسسات بغض النظر عن حجم ملف الموجودات الخاص بهم لانه يحتفظ بمعلومات الموجودات فضلا عن السجل التاريخي لكل من المعلومات المالية وغير المالية للعمر الانتاجي لكل من الموجودات لاغراض تخطيط الموجودات والمساعدة في تلبية معايير المحاسبة والامتثال التشريعي ومراقبة الاداء والمساءلة . يعتبر سجل الموجودات المفتاح الرئيسي لادراك الموجودات المملوكة والمسيطر عليها من قبل المؤسسة والاعتماد على مستوى تعقيد المعلومات الموجودة التي يمكن ان تستخدم من اجل تحديد :

1. الحالة المرجحة للموجودات
2. الوقت المناسب لاستبدال الموجودات
3. المعلومات المطلوبة لتلبية معايير المحاسبة والمتطلبات التنظيمية الاخرى

4. موقع الموجودات وامنائهم للمخزون
5. مستوى وتكرار برامج ادامة الموجودات
6. تكاليف العمر الانتاجي للبرنامج والموجودات ونشاطات الاعمال

تكون استراتيجية ادارة الموجودات وعملية تخصيص راس المال وخطة ادارة راس المال اكثر فاعلية عندما يدرج فيها معلومات جديدة ودقيقة والتي من الممكن ان تؤخذ اغلبها من سجل الموجودات . سوف تعتمد المتطلبات الوظيفية لسجل الموجودات على حجم وطبيعة نشاطات وملف موجودات المؤسسة والتي سوف تهئى لتلائم الغرض ولتقديم مقاييس المحاسبة والاداء التي تتناسب مع مقدار ودور الموجودات ومستوى نشاط ادارة الموجودات المنفذ ضمن المؤسسة<sup>36</sup>.

ان اطار عمل ادارة الموجودات الذي تم مناقشته اعلاه سيساعد اجهزة الرقابة العليا لايجاد افضل ممارسات ادارة الموجودات العامة كجزء من اعمالهم التدقيقية، وبالتالي دعم الاجهزة الرقابية في دورهم لتعزيز الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة. وتحديدًا يمكن للعناصر التالية دعم الجهاز الرقابي في تخطيط وادارة اعماله التدقيقية لادارة الموجودات العامة:

1. نبذة عامة لاطار عمل ادارة الموجودات العامة يبين الاهداف والمبادئ والعناصر الرئيسية لاطار العمل فضلا عن علاقته مع مكافحة الفساد وغسل الاموال .
2. مجموعة من الادلة حول دور اجهزة الرقابة العليا في تعزيز الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة التي توضح الحد الأدنى من المعايير والسياسات والعمليات لادارة الموجودات العامة وعلاقتها بمكافحة الفساد وغسيل الاموال .
3. مجموعة من الادوات العملية لكيفية تعزيز دور اجهزة الرقابة العليا للحوكمة الرشيدة في مجال الموجودات العامة مثل التوجيهات التقنية وعينة من الوثائق والنماذج والادلة التي ينبغي ان تعد وتعديل بمرور الوقت لدعم ادارة راس المال بكفاءة خاضعة للمساءلة .

### 3.6 قياس الاداء

يستند اطار ادارة الموجودات جزئيا على مبدأ المساءلة القوية في عملية مبسطة ومرنة. ان قياس الاداء هو جزءاً لا يتجزأ من هذه المساءلة – والعملية التي يتم من خلالها قياس نتائج البرنامج أو الخدمة او المشروع و / أو الموجودات تجاه الأهداف المرجوة .

اما على مستوى المنظمات، فيساعد قياس الاداء على ضمان ما يلي<sup>37</sup>:

- 1- ان المنظمة التي تقوم بالادارة ضمن الأهداف المالية المتعلقة برأس المال من سنة إلى سنة.
- 2- يجري تنفيذ الاستراتيجيات والمشاريع المقترحة من سنة إلى أخرى.
- 3- يجري تحقيق الأهداف الواسعة لإدارة الموجودات (مثل متوسط العمر من أسهم رأس المال، ومعدلات استخدام المرفق، وأهداف الإنفاق على الصيانة).

و على مستوى البرنامج أو المشروع، يمكن استخدام قياس الاداء لتحديد ما يلي:

- 1- مدى فاعلية دعم الموجودات لأهداف تقديم الخدمات

<sup>36</sup> دليل افضل الممارسات حول ادارة الموجودات الاستراتيجية والتشغيلية من قبل مؤسسات القطاع العام: تقديم نتائج متفق عليها من خلال اساس موجودات كافي وافضل، مكتب التدقيق الوطني الاسترالي، (ايلول/2010).

<sup>37</sup> دليل اطار عمل ادارة موجودات راس المال، كولومبيا البريطانية، ايار 2002

2- كيفية إدارة المشاريع بشكل جيد، بما في ذلك فيما إذا كان يتم تسليمها بحس النطاق والجدول الزمني والموازنة او ان إدارة المخاطر قد تمت على نحو فعال.  
3- فيما اذا كانت الموجودات المادية تلي أهداف أدائها الفني.  
يقدم الفصل التالي إرشادات بشأن قياس الأداء على مستوى كل من الشركات والمشاريع، بما في ذلك معايير لتطوير واستخدام مقاييس الأداء لدعم ثقافة التحسين المستمر.  
يجب أن يكون قياس الأداء عنصرا من عناصر إطار المساءلة لكل دائرة عامة. وينبغي أن يشمل الإطار مقاييس الأداء الأولي والسماح بالمراقبة والقياس والتقييم والتغيرات المتكرر.

### 1- مقاييس الاداء

أ- الاهداف الواضحة

ينبغي على خدمة الأهداف أو أهداف المشروع ان تحدد بوضوح ما تخطط له الدائرة لتحقيقه وتقيسه وتقييمه – وبحسب أي جدول زمني.

ب- الاستراتيجيات المتبعة لتحقيق الأهداف:

وينبغي أن تكون الاستراتيجيات المعمول بها مناسبة لدعم برنامج ومشروع واهداف او غايات الشركة.

وينبغي على الخطط المتعلقة بها ان تضع أهداف الأداء او المؤشرات قابلة للقياس وواضحة.

ج- نظم إدارة الانحياز

ينبغي لنظم الإدارة ان تدعم تحقيق الأهداف. وينبغي أن تُحدد السلطة والمسؤوليات والمسؤوليات بوضوح لضمان أن القرارات والإجراءات يقوم بها الأشخاص المناسبين ذو المعرفة والمهارات والأدوات اللازمة.

2- المراقبة، والقياس والتقييم والتغيير

أ- قياس الأداء والإبلاغ:

ينبغي قياس الأداء والإبلاغ عن المؤسسة والبرنامج وأهداف المشروع والنتائج المرجوة.

ب- العواقب الحقيقية:

ينبغي على الدوائر تقييم نتائج الأداء واتخاذ الإجراءات المناسبة - بما في ذلك تغيير أو تنقيح مقاييس الأداء، حسب الحاجة.

### 3.7 المدققون الخارجيون و المشرعون و المنظمات الخارجية الاخرى

ان المدققون الخارجيون و المشرعون و المنظمات الخارجية الاخرى يكونون من خارج هيكلية المنظمة لكنهم من الممكن ان يكون لهم دور مهم في هيكلية الرقابة والادارة الكلية للمنظمة . وهذا هو الحال في الصناعات الخاضعة للتنظيم مثل التامين او الخدمات المالية في بعض الاحيان يضع المشرعون متطلبات بنية تقوية اعمال الرقابة في المنظمة وفي مناسبات اخرى تنفيذ وظيفة موضوعية ومستقلة من اجل تقييم الخطوط الاولى او الثانية او الثالثة من الدفاع ككل او جزء منها فيما يخص تلك المتطلبات . فعند التعاون بفاعلية فان المدققون الخارجيون والمشرعون والمجاميع الاخرى خارج المنظمة يمكن ان تعتبر خطوط اضافية في الدفاع حيث تقدم الضمان الى اصحاب المصلحة في المنظمة والتي تتضمن هيئة الادارة والادارة العليا. ومع ذلك فباعطاء النطاق المحدد والاهداف لمهامهم ، فان معلومات المخاطر التي جمعت تكون اقل اتساعا من النطاق الذي يعالج خطوط الدفاع الثلاث الداخلية للمنظمة بشكل عام( انظر الجدول ادناه ) .

### خطوط الدفاع الثلاث

خط الدفاع الاول	خط الدفاع الثاني	خط الدفاع الثالث
اصحاب / مدراء المخاطر	السيطرة والامتنال للمخاطر	ضمان المخاطر
• ادارة التشغيل	• استقلالية محددة • اعداد تقارير اولية الى الادارة	• تدقيق داخلي • استقلالية كبيرة • اعداد تقارير الى الهيئة الحكومية

ولان كل منظمة تعتبر فريدة وتتنوع مواقفها المحددة ، فليس هناك طريق واحد صحيح لتنظيم خطوط الدفاع الثلاث فعند تحديد مهام معينة و تنظيمها فيما بين وظائف ادارة المخاطر ، فمع ذلك من الممكن ان تكون مفيدة ليؤخذ بالاعتبار الدور الرئيسي لكل مجموعة في عملية ادارة المخاطر ان الخطوط جميعها ينبغي ان تكون موجودة بشكل معين في كل منظمة فيما يخص الحجم او التعقيد . وعادة ماتكون ادارة المخاطر اقوى عندما تكون هناك ثلاث خطوط دفاع محددة بوضوح ومنفصلة . ومع ذلك وفي المواقف الاستثنائية التي تحدث في المنظمات الصغيرة ، قد توحد خطوط معينة من الدفاع . على سبيل المثال ، فهناك امثلة عندما يطلب من التدقيق الداخلي انشاء او / ادارة نشاطات الامتنال او ادارة المخاطر في المنظمة . في هذه المواقف ، فان على التدقيق الداخلي ينقل بوضوح الى الهيئة الحكومية او الادارة العليا اثار الدمج . ففي حال تحديد مسؤوليتان الى شخص او قسم واحد ، فسيكون من المناسب الاخذ بعين الاعتبار فصل المسؤولية لهذه الوظائف في وقت سابق من اجل انشاء الخطوط الثلاث<sup>38</sup> .

### 3.8 التدقيق الداخلي و التعاون مع التدقيق الخارجي

ان اهداف التدقيق المالي في القطاع العام غالبا ماتكون اوسع من التعبير عن راي فيما اذا كانت البيانات المالية قد اعدت في جميع الجوانب المادية وفقا الى اطار عمل الابلاغ المالي المطبق (اي نطاق اجهزة الرقابة العليا) . قد تتضمن الاهداف الاضافية التدقيق ومسؤوليات الابلاغ مثلا فيما يخص الابلاغ فيما اذا وجد مدققوا القطاع العام اي امثلة عن عدم الامتنال بالسلطات تتضمن الموازنات واطار عمل المساءلة و/ او الابلاغ عن فاعلية الرقابة الداخلية . قد يجد مدققو القطاع العام النشاطات المنفذة من قبل وظيفة التدقيق الداخلي والتي تتعلق بعدم امتثال الكيان بالسلطات بضمنها الموازنة والمساءلة و فاعلية الكيان في الرقابة الداخلية الخاصة بالتدقيق . في هذه الحالات ، فقد يستخدم مدققوا القطاع العام عمل المدققون الداخليون لتعزيز عمل التدقيق الخارجي في هذه المجالات<sup>39</sup> .

وكمدقق خارجي ، يكون للجهاز الرقابي العالي مهمة فحص فاعلية التدقيق الداخلي . واذا كان الحكم على التدقيق الداخلي فاعل ، فان الجهود بذلت بدون المساس بحقوق الجهاز الرقابي العالي في تنفيذ التدقيق ككل من اجل تحقيق التحديد والتقسيم المناسب للمهام والتعاون بين الجهاز الرقابي العالي والتدقيق الداخلي<sup>40</sup> .

### 3.9 دور التدقيق الداخلي

<sup>38</sup> ورقة حالة IIA: الخطوط الثلاث للدفاع في رقابة واداة المخاطر الفعال ، معهد المدققون الداخليون ، كانون ثاني 2013.

<sup>39</sup> المعيار 1610 استخدام عمل المدققون الداخليون الانتوساي

<sup>40</sup> المعيار 1: اعلان ليما 1977

يعرف معهد المدققون الداخليون التدقيق الداخلي بأنه نشاط مستقل وضمن موضوعي واستشاري حدد لإضافة القيمة وتحسين عمليات المنظمة . حيث يساعد المنظمة في اكمال اهدافها بتقديم طريقة نظامية ومنظمة لتقييم وتحسين فعالية ادارة المخاطر والرقابة وعمليات الحوكمة .

من الممكن ان يحلل التدقيق الداخلي نقاط القوة والضعف في الرقابة الداخلية للمنظمة مع الاخذ بعين الاعتبار إدارتها وثقافتها التنظيمية و المخاوف والفرص التحسين المتعلقة بها التي يمكن ان تؤثر فيما اذا كانت المنظمة قادرة على تحقيق اهدافها. يقيم التحليل فيما اذا كانت ادارة المخاطر قد حددت المخاطر ووضعت الضوابط المناسبة لادارة الاموال العامة بطريقة فاعلة وكافية .  
يعمل التدقيق الداخلي مع أولئك المسؤولين عن الادارة مثل مجلس الادارة او لجنة التدقيق او الادارة العليا او هيئة الاشراف الخارجية اينما كان مناسباً في ضمان ان النظم المناسبة للرقابة الداخلية محددة ومنفذة. كما ان التدقيق الداخلي يمكن ان يقدم المساعدة فيما يخص تحقيق الأهداف والغايات وتعزيز أعمال الرقابة وتحسين كفاءة وفاعلية العمليات والامتثال الى السلطات . فمن المهم توضيح فظالما لن التدقيق الداخلي من الممكن ان يقدم المساعدة في الرقابة الداخلية فلا يمكنه ان ينفذ المهام التشغيلية او الخاصة بالإدارة .

يجري التدقيق الداخلي في بيئات مختلفة ثقافياً وقانونياً ، ضمن المنظمات التي تختلف في هدفها وحجمها وتعقيدها وتركيبها ، وعن طريق الأشخاص من داخل المنظمة او خارجها . بينما قد تؤثر الاختلافات على عمل التدقيق الداخلي في كل بيئة ، وتعتبر المطابقة مع المعايير الدولية لمعهد المدققين الداخليين الخاص بعمل التدقيق الداخلي المهني ( المعيار ) تعد أساسية لتلبية مسؤوليات المدققين الداخليين ونشاط التدقيق الداخلي<sup>41</sup> .

يجب على جميع المدققين الانتباه الى احتمال وجود معاملات مشكوك فيها متعلقة بغسل الاموال والفساد والتلاعب في المحاسبة ونشاطات اخرى غير قانونية . وفي إطار عمل العمليات الأولية ، يقدر المدققين مخاطر هذا النوع من مخالفات النظام وقواعد الاداء ، من بينها معيار " دليل معهد المدققين الداخليين " حول الاحتيال " . وبسبب الاحتيال وانواع اخرى من الاثار السلبية للمخالفات في نواحي كثيرة للمنظمة مثل النواحي المالية والتي تؤثر على السمعة من خلال التورطات المالية والاجتماعية والنفسية – ومن المهم للمنظمات ان تمتلك برنامج خاص بالاحتيال والذي تتضمن برامج عن فهم الاحتيال ومنعه واكتشافه وكذلك عملية تقييم مخاطر الاحتيال لتحديد المخاطر في المنظمة .

وفقا الى دليل معهد المدققون الداخليون و المعهد الامريكي للحسابات العامة المعتمدة AICPA ومؤسسة فاحصي الاحتيال المعتمدين ACFE حول ادارة مخاطر الاعمال من الاحتيال " ينبغي الانتباه إلى العناصر التالية<sup>42</sup>:

- فهم الاحتيال ( مثلاً " أسباب وأمثلة عن الاحتيال ومؤشرات الاحتيال المحتملة) .

<sup>41</sup> "المعيار رقم 1000 غرض وصلاحيه ومسؤولية المعايير الدولية للممارسة المهنية الخاصة بالتدقيق الداخلي ، ومعهد المدققون الخارجيون 2012 ، المعيار الدولي لأجهزة الرقابة العليا 9140 استقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام ، الانتوساي .  
<sup>42</sup> إدارة مخاطر الاحتيال في الأعمال : دليل تطبيقي ( معهد المدققون الداخليون ( المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين ) و مؤسسة فاحصي الاحتيال المعتمدين )

- المسؤوليات والأدوار التي يلعبها الفساد /الاحتيال
- مسؤوليات التدقيق الداخلي خلال التزامات التدقيق ( مثلا" ، مسؤوليات التنفيذ والاتصال مع المجلس ) .
- تقييم مخاطر الاحتيال والفساد ( مثلا" ، تحديد عوامل خطر الاحتيال ذات الصلة وتنظيم الأعمال الرقابية الموجودة لمخططات الاحتيال المحتملة وتحديد الثغرات )
- منع واكتشاف الاحتيال /الفساد
- التحري عن الاحتيال /الفساد
- أبداء الرأي عن الأعمال الرقابية المتعلقة بالاحتيال والفساد

وكذلك يتضمن الدليل مرجع مادي وأسئلة تأخذ بنظر الاعتبار ونموذج معايرة تقييم مخاطر الاحتيال.

### 3.10 تقارير النشاط لأجهزة الرقابة العليا

وفقا الى المعيار 20 ، ان احدى العناصر الرئيسية لنشاطات هيئات التدقيق الوطنية هو اعداد الملخص السنوي لأعمالهم وكتابة التقرير السنوي (تقرير النشاط)<sup>43</sup> . ومن خلال الكشف المناسب والعام لنتائج التدقيق ، فان جهاز الرقابة العالي يسلط الضوء على وعي الجمهور للتهديدات العامة . يساعد هذا في تسريع الخضوع الى المساءلة. ان هذا التقرير يعد الخلاصة الوافية للمعرفة عن نشاطات رقابة السلطة الوطنية المستقلة والذي ينبغي ان يقدم أمام أعلى هيئة تشريعية في الدولة والتي ينبغي تحليلها ومناقشتها ومن ثم عرضها على الجمهور.

تحتوي هذه الوثيقة على معلومات عن نشاط هيئة التدقيق السنوي والحيثيات الرئيسية ونتائج اعمال التدقيق والتحليل والاقتراحات واثارالنتائج المالية وكذلك الاقتراحات التشريعية الناتجة عن تنفيذ التوصيات ما بعد عملية التدقيق.

ويجب ان تكون إحدى العناصر الرئيسية المهمة لهذا التقرير فصلا" مخصصا" لنشاط أجهزة الرقابة العالية في مكافحة الاحتيال والفساد وغسل الأموال والأنواع الأخرى من سوء الأعمال. " يصف هذا الفصل ماهية الإجراءات التي تتخذها سلطة التدقيق وماهي النتائج المقدمة ، وتصف المعلومات عن الخسائر المالية و التوصيات ما بعد عملية التدقيق وما هو الأجراء القانوني الذي اتخذته الكيانات الخاضعة للتدقيق.

كذلك تصف المنهجية المستخدمة لتحديد مجالات نشاطات مكافحة الفساد وكشف المخاطر وتقديم موجز عن نتائج التدقيق / الفحص والتي أباحت عن التهديدات.

ينبغي توجيه الانتباه بشكل خاص الى قضايا المسؤولية الإجرامية الفردية الناجمة عن المخالفات.بالإضافة إلى وضع السياسات والإجراءات المعمول بها لغرض التحقيق في هذه النشاطات.

بالنسبة إلى السلطة التشريعية ( على سبيل المثال : البرلمان ) ، واستنادا إلى نتائج أعمال التدقيق المنفذة ، ينبغي على جهاز الرقابة العالي إعداد وتحليل مخاطر الفساد والاحتيال التي من المحتمل أن تحدث في مجالات مختلفة لنشاط الدولة .

### 3.11 تقارير النشاط للمؤسسات الحكومية

<sup>43</sup> المعيار الدولي لأجهزة الرقابة العليا رقم 20 : مبادئ الشفافية والمساءلة المحاسبية ، الانتوساي .

من الممكن للمؤسسات الحكومية ان تنشر تقارير نشاط سنوية وفقا الى التشريع الوطني . قد تغطي هذه التقارير أهداف المؤسسة والإجراءات المتخذة والنشاطات والنفقات وغيرها وكذلك تحليل الانحرافات والنتائج المتحققة . يمكن لأجهزة الرقابة العليا ان تستخدم هذه التقارير لاغراض التدقيق.

### 3.12 موقع الالكتروني ونشرة المعلومات العامة

في نموذج المعلومات السائد، يعتبر الانترنت العامل الاساسي للتواصل مع المواطنين. يستطيع متصفح الانترنت من الوصول الى معلومات عن المؤسسة و المنظمات و النشاطات التابعة لهم . ويتحتم على كل جهاز رقابة عالي من خلال استخدام الانترنت وتكنولوجيا المعلومات ان يصل الى الراي العام والى المعلومات المتعلقة بعمل الدولة، بما فيها المخالفات والنتائج التدقيق والاستنتاجات التي توصل اليها الجهاز الرقابي .

### 4. دور اجهزة الرقابة العليا في تعزيز الحوكمة الرشيدة بخصوص الموجودات العامة

تلعب الاجهزة الرقابية دورا مهما في تعزيز الحوكمة الرشيدة الناتج اصلاً عن وضعهم الخاص المتعلق بالحوكمة. على سبيل المثال ، في العديد من الدول، يعتبر جهاز الرقابة العالي هيئة رقابية عليا للتدقيق الحكومي ومستقلة فيما يخص الفروع التنفيذية والقضائية والتابعة للفرع التشريعي. وحيث انها تتمتع بصلاحيات تدقيق واسعة، فان اجهزة الرقابة العليا تقيم عمل نظام الحوكمة ككل في محاربة السلوك الخاطئ بضمنه غسل الاموال. من منظور اوسع ، يمكنهم اسداء المشوره حول كيفية دعم المؤسسات العامة<sup>44</sup> .

يقتضي تطبيق الحوكمة الرشيدة ايجاد بيئة لا تستجيب او تسمح للفساد وغسل الاموال و الاشكال الاخرى من السلوك الخاطئ. على الرغم من التأثيرات الاقتصادية السلبية لغسل الاموال على النمو الاقتصادي يعتبر من الصعب تحديدها، فمن الواضح ان مثل هذا النشاط يضر بمؤسسات القطاع المالي حيث يعتبر خطر على النمو الاقتصادي يضعف غسل الاموال نمو المؤسسات المالية لسببين. الاول :انه ينخر المؤسسات المالية من الداخل بضمن هذه المؤسسات، يوجد غالبا علاقة بين نشاطات غسل الاموال و الاحتيال التي يتولاها الكادر. ثانيا :انه يزعزع ثقة الزبون بالمؤسسات المالية ليس في الدول النامية فحسب بل عالميا . اذ ان ثقة الزبون هي حجر الاساس لنمو و استقرار المؤسسات المالية السليمة. وان المخاطر الملموسة للمودعين و المستثمرين من جراء عمليات الغش و الاحتيال المؤسساتية تقف عقبة امام هذه الثقة. علاوة على ذلك فان التأثير السلبي لغسل الاموال على النمو الاقتصادي من خلال نخره للقطاعات المالية للبلدان ، فان لغسل الاموال تاثير سلبي مباشر على النمو الاقتصادي في القطاع الفعلي عن طريق تحويل الموارد الى نشاط ذو انتاجية اقل و عن طريق تسهيل الجريمة و الفساد المحلي ،والذي يضعف النمو الاقتصادي<sup>45</sup> . ان الفساد يؤدي ايضا الى عدد من فئات التكاليف :

- التكاليف الناتجة عن فقدان العائدات من الضرائب و الرسوم الجمركية و الخصخصة و التكاليف الناشئة من الفساد في المشتريات العامة .
- الانتاجية المنخفضة للاستثمارات و النمو الاقتصادي متضمناً سوء استخدام السلطات التشريعيه .

<sup>44</sup> دوروسكي : تعزيز الثبات والامان من خلال الحوكمة الرشيدة . نشاط مكتب التدقيق العالي البولندي كمثال عن التعاون مابين الوكالات في محاربة الفساد وغسل الاموال والانواع الاخرى من المخالفات ، المنتدى البيئي والاقتصادي العشرون لل osce، منظمة التعاون والامن في اوربا - براغ 2012 ص 1-4

<sup>45</sup> الاثار السلبية في غسل الاموال في التنمية الاقتصادية 2002

- ائقال كاهل المجتمع متضمناً الضريبة الاضافية و الخدمات واطئة النوعيه.
- فقدان الثقة بالمؤسسات العامة، الذي يمكن ان يقوض الثقة بالنظام والامن العام و حتى بفكرة الدولة<sup>46</sup>.

#### 4.1 المتطلبات الاساسية لاجهزة الرقابة العليا

وفقاً للتفويض الخاص بالجهاز، فيما يخص تعزيز الحوكمة الرشيدة، على جهاز الرقابة العالي انشاء استراتيجية شامله لمحاربة الفساد و غسل الاموال والانواع الاخرى من الافعال الخاطئة. ان احدى العوامل المهمة في برنامج جهاز الرقابة العالي لمحاربة السلوك الخاطئ هو العمل الذي تؤديه في دعم المؤسسات العامة والذي يعتبر من عوامل النظام الوطني الموحد. ان كل مؤسسة عامة وضمن السلطات القانونية التابعه لها، تدعم نظام النزاهة الوطني هذا كما تسند الدعامات سطح البناية. ان الحوكمة السليمة في هذا النظام تركز على الوحدة و الشفافية و المسائلة.

يجدر الاشارة الى ان حوكمة القطاع العام تهدف الى ضمان ان المنظمات العامة تحقق كل نتائجها بطريقة تعزز الثقة بالمنظمة و قراراتها و اجراءاتها. لذلك تعني الحوكمة الرشيدة ان رؤساء المنظمات و كادرها و الحكومة و البرلمان والمواطنين يمكنهم الاعتماد على المنظمة لاداء اعمالهم على نحو جيد و بامانة و تكون خاضعة للمسائلة<sup>47</sup>.

تركز الحوكمة الرشيدة بشكل عام على مطلبين اساسيين للمنظمات :

- الاداء، حيث تستخدم المنظمة تدابير الحوكمة التابعة لها لتساهم في ادائها الشامل و تسليم البضائع او الخدمات او البرامج العائدة لها .
- للملائمة الامتثال ، حيث تستخدم المنظمة تدابير الحوكمة التابعة لها لضمان تلبيتها لمتطلبات القانون والانظمة والمعايير المنشورة و توقعات المجتمع حول الامانة و المسائلة و الانفتاح.

ينبغي على ادارة المخاطر الاعتماد على توجهات المنظمة نحو انجاز هدفي الاداء و الملائمة الامتثال .

وبسبب اهميتها في مكافحة الفساد، فعلى اجهزة الرقابة العليا يقيم فيما اذا ما طور نظام ادارة المخاطر الموحد البيئة الرقابية (بما فيها الرقابة الداخلية) وتقنين المخاطر المحتملة. لذا يوفر الضمان المناسب بان المنظمة ستنجز اهدافها بدرجة مقبولة من المخاطر.

وبالامتثال الى السلطات القانونية ، يجب ان تكون جهود اجهزة الرقابة العليا المبذولة لتعزيز الحوكمة الرشيدة متعددة الواجه. وتتضمن على سبيل المثال لا الحصر :

- ادراج قضايا الحوكمة الرشيدة في العمل التدقيقي الاعتيادي التابع لجهاز الرقابة العالي
- التركيز على الوعي العام لاهمية النزاهة و الشفافية و المسائلة المستمره داخل الحكومة
- تحسين السبل و الادوات لمحاربة السلوك الخاطئ كالفساد والاحتيال وسوء استخدام السلطة والهدر،... الخ
- توفير الوسائل للمبلغين للإبلاغ عن حالات السلوك الخاطئ ، و

<sup>46</sup>دوربوسكي الفساد في الدول والاسباب والاثار 2005 ص 22

<sup>47</sup>دوربوسكي : تعزيز الثبات والامن من خلال الحوكمة الرشيدة . نشاط مكتب التدقيق العالي البولندي كمثل عن التعاون مابين الوكالات في محاربة الفساد و غسل الاموال والانواع الاخرى من المخالفات ، المنتدى البيئي والاقتصادي العشرون لل osce، منظمة التعاون والامن في اوربا - براغ 2012 ص 4-1



- التعاون مع المؤسسات الأخرى في المحاربة ضد الفساد و اعمال السلوك الخاطى الأخرى و تعزيز مبادئ الحوكمة الرشيدة.

خلال عملية اعداد تخطيط و تنفيذ التدقيق، على الأجهزة الرقابية العليا ان تأخذ بالاعتبار الاتفاقات الدولية و معايير الانتوساي و الانظمة و القوانين الخاصة بها و افضل اساليب عملية التدقيق و معايير الحوكمة الرشيدة. وبهذا بدوره سيعمل على مساعدة الأجهزة الرقابية في تقييم مناطق الضعف و القوة لنشاطات الجهات الخاضعة للتدقيق خلال عملية التدقيق و لتحسين هذا النشاط. ينبغي ان يتخطى التقييم الخاص بنشاط الجهات الخاضعة للتدقيق في مجال الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة الذي ينفذه الجهاز الرقابي الى مدى ابعد من النواحي التقليدية لاعمال التدقيق المالي المصدق والتي توفر اراء حول هذه المسائل مثل البيانات المالية و الرقابة الداخلية على المواضيع المالية.

#### 4.2 مبادئ الحوكمة الرشيدة

وعلى الجهاز الرقابي العالي ان يأخذ بعين الاعتبار المبادئ الأخرى للحوكمة الرشيدة :

##### 4.2.1 ممارسة مبدأ المساواة

إن المقصود بمبدأ المساواة هو المعاملة المنصفة للمواطنين من خلال وضع معيار موضوعي وموحد. كما انها توضح الفرصة التي ينتهزها أصحاب المصالح لعرض وجهات نظرهم ومناقشاتهم إلى جانب فرصة تقييم نشاط الإدارة العامة. لذا يكون تطبيق المبدأ المذكور أعلاه في المناقشة العامة أمراً ضرورياً لضمان الانفتاح والشفافية في الإدارة العامة ومساندة صناع القرار وأصحاب المصالح المشتركين في عملية تنفيذ الواجبات العامة.

ومن هذا المنطلق فإن المناقشة العامة التي تفهم على انها عملية اختيار وتفسير القضايا البالغة الأهمية للمصلحة العامة تعد أمراً ضرورياً في الإدارة العامة. تعتمد جودة المناقشة العامة على مصداقية المعلومات و وضوح الاتصال. وتعد المناقشة العامة وسيلة لتنظيم تفضيلات وتقديرات أصحاب المصالح. وهذا بدوره يكون الشرط الأساسي للتوقعات العقلانية حول سلوك الآخرين. وهي أداة لنشوء المعرفة العامة، (إدراك لمعرفة الآخرين). تعتبر القواعد الواضحة والمتيسرة أمراً أساسياً لشرعية الإجراءات التي تتخذها الهيئات العامة.

أن الوصول المتساوي للمعلومات المعتمدة يكون ضرورياً في الإفصاح العام. إذ يجب أن تكون المعلومات مفهومة بالنسبة للمواطنين. من الممكن صياغة وبطريقة ملائمة ليس المتطلبات الخاصة لمقترح الإدارة العامة في حل المشاكل المحددة فحسب، بل ايضا كيفية إجراء التقييمات الدقيقة للواجبات العامة<sup>48</sup>. لذا لا يتحدد عمل الجهاز الرقابي SAI بمراجعة وتقييم دقة المعلومات فحسب بل ايضا تقييم عما إذا تم استيعاب المعلومات التي قدمها الجمهور. وأيضاً على الجهاز الرقابي تقييم فيما إذا قامت المؤسسة العامة بتطوير المساهمة المدنية في المهام العامة.

ويعتبر أمراً ضرورياً ضمان استقلالية وسائل الإعلام (من خلال صياغة التشريع والملكية على حد سواء) وحماية مصادره في الأعمال التي تؤديها ومن الواجب أن تكون مضمونة من الحكومات.

وتحتاج مؤسسات المجتمع المدني ايضا الى التمتع بالاستقلالية والحرية في نشاطاتها. وعلى الجهاز الرقابي SAI تقييم فيما اذا كانت السياسة الحكومية المرتبطة بالقضايا المذكورة اعلاه تنفذ تنفيذاً سليماً.

##### 4.2.2 بناء التوافق المدني

ينبغي على الأجهزة الرقابية المساعدة على بناء التوافق الاجتماعي لغرض التركيز على اهمية الوصول الى الرأي الاجتماعي العام حول نشاطات القطاع العام والتي يجب ان تأخذ بالاعتبار المعايير الاجتماعية

<sup>48</sup> دوربوسكي ، الحد من الفساد والاحتيال، ايجاد الثقة العامة. ص165-170

الحضارية والقانونية الواسعة. وان التزام المسؤولين الحكوميين بالمعايير والقواعد السلوكية يعتمدان الى حد كبير على اطار العمل الخاص بالاجراءات و المعايير الاوسع . ان المعايير السلوكية للموظفين الحكوميين كقانون السلوك المهني بحاجة إلى الوقت اللازم للاستيعاب ولتكون جزء من الروتين البيروقراطي اليومي. وبالتالي فان زيادة وعي المسؤولين الحكوميين بأهمية نزاهتهم لا تقتصر فقط على تسليم الخدمات الحكومية الكافية بل ايضا على تعزيز ثقة المواطنين بالمؤسسات العامة تعتبر بالغة الاهمية. وبهذا السياق يتعين على اجهزة الرقابة العليا تقييم نشاط المنظمات العامة المرتبط بعملية التدريب والجهود الأخرى الرامية الى منع الضعف الأخلاقي في تلك المنظمات. وعليه يتوجب على الاجهزة الرقابية العليا اتخاذ الخطوات لتشجيع المنظمات العامة لتطوير وتحديث قوانين السلوك المهني للمسؤولين الحكوميين.

وتحتاج آليات الإشراف على نزاهة القطاع العام إلى التعزيز المستمر. ويكون هذا خصوصاً في تضارب المصالح وأدارة الموجودات العامة.

#### 4. 2. 3 تعزيز الشفافية

تعد الشفافية مبدأً ينبغي على الاجهزة الرقابية ان تشجعه في مراجعاتها لاجراءات القطاع العام. ونظرا الى تعقيد عملية اتخاذ القرار المتعلقة بتنفيذ المهام العامة، يحصل الموظفون الحكوميين على صلاحية الاستئناس والاجتهاد التي بدورها قد تزيد من الشكوك وعليه، تعد الشفافية أمراً بالغ الأهمية في كفاءة وفاعلية مؤسسات القطاع العام. حيث يعمل تقديم درجة عليا من الشفافية في إجراءات القطاع العام على التقليل من الجانب التقديري للأشخاص والتقليل من مخاطر المؤثرات غير المبررة.

#### 4. 2. 4 تقييم ادارة الموارد البشرية

تعتبر ادارة الموارد البشرية المستندة على الاستحقاق المفتاح الرئيسي في تعزيز الحوكمة الرشيدة. ولمنع المؤثرات غير المبررة في عمليات ادارة الموارد البشرية التابعة للقطاع العام ويقتضي ان يكون اختيار وتعزيز الاجراءات و المعايير منصفا ومحدد سلفا وموثق بوضوح عندها يتحدد الجانب التقديري وعملية التحكيم. كما يتطلب ان تكون هياكل الاستئناس واليات تطبيقها موضوعة لضمان المعالجة الفاعلة. يمكن لادارة الموارد البشرية الفاعلة ان تقلل من المخاطر المحتملة ونقاط الضعف في الرقابة من خلال تعيين الكادر الكفوء في تنفيذ الضوابط والاجراءات.

ينبغي على الجهاز الرقابي ان يزيد تركيزه على التدريب الدوري لكادره من باب معرفته ان النجاح في محاربة الأعمال غير السليمة لا يعتمد فقط على الأدوات وإجراءات التدقيق التي يجريها بل يعتمد أيضاً على تزويد الكادر بالمهارات المناسبة والمعرفة والقدرة على تحديد الأعمال غير السليمة المحتملة وتقييمها.

ينبغي على الجهاز الرقابي SAI العمل دائماً وبطريقة نظامية على تحسين منهجيته الخاصة لتحديد و مكافحة الأعمال غير السليمة وتعزيز النزاهة والشفافية والمسائلة والمبادئ الأخرى للحوكمة الرشيدة للموجودات العامة.

#### 3-4 الشكاوى والطلبات

عند الاخذ بالاعتبار نطاق اطار العمل القانوني ،ينبغي على الجهاز الرقابي الاحتفاظ بسجلات الشكاوى والطلبات من المواطنين ووسائل الاعلام والدوائر المركزية ومصادر اخرى وعلى اسس منتظم. يجب ان تخضع المواد التي جمعت الى التحليل وبعدها تقرر الاجهزة الرقابية سواء كان عليها اتخاذ الاجراءات او لا.

وينبغي للطريقة المعدة لتصنيف القضايا ان تسمح بتحديد المجالات التي يظهر فيها توجهات لحالات عدم الانتظام. من المهم وبشكل خاص ومن جانب المخاطر والتهديدات الموجودة العثر على كيفية الاستفادة من الشكاوى والتطبيقات ان تكون مفيدة في استهداف التدقيق الخاص بالموضوع المعين. وعليه يمكن للاجهزة الرقابية ان تحدد ضرورة تنفيذ عملية تدقيق معينة كما في عملية تدقيق خاصة من المخاطر التي تعد حرجة ومؤكدة بمصادر متعددة. بهذا الصدد، ان كان مقياس الظاهرة كبيراً فقد يكون مؤهلاً باعداد خطة او استراتيجة تدقيق على نطاق اوسع .

ان وجد ، فمن الممكن ان يبلغ الجهاز الرقابي العالي المواطنين ووسائل الاعلام العامة وغيرها بالاجراءات المتخذة فيما يخص الشكاوي . وينبغي ايضا على الجهاز الرقابي ان يتخذ الاجراءات المناسبة لحماية سرية اولئك الذين يقدمون الشكاوي والمعلومات ذات العلاقة.

يجب أن يجتهد الجهاز الرقابي SAI في الالتزام بالنزاهة المستقلة من خلال إجراءات كادره الخاص. لذا على جهاز الرقابة العالي أن يكون المؤسسة التي يقدم إليها مبلغون من مؤسسات أخرى معلومات حول الأعمال غير السليمة المشكوك فيها أو الفعلية في مكان العمل. إذ من الضروري أن يقدم الأشخاص ادعاءات الفساد أو الاحتيال أو التمييز أو الإسراف أو سوء إدارة الأموال العامة أو الأنواع الأخرى من الأعمال غير السليمة عن طريق إرسال معلومات مكتوبة إلى الجهاز الرقابي SAI أو الأشخاص الممثلين عنه أو إجراء اتصال من خلال complaint NET (المواقع الالكترونية للشكاوى) التابعة لأجهزة الرقابة العليا. وان كافة المعلومات المجموعة من المواقع الالكترونية للشكاوى التابعة للأجهزة الرقابية العليا SAIs ينبغي أن تنقل عبر اتصال آمن وعلى الجهاز الرقابي SAI الحفاظ على كافة المعلومات التي قدمها المبلغين من الإفصاح غير المخول به. وتكون الشكاوى التي حصل عليها الجهاز الرقابي SAI مصدر للمعلومات المهمة حول الحالة الاجتماعية والاقتصادية للبلد وبالإمكان استخدامها لمراجعة وتقييم نشاط عمليات التدقيق. ويعتبر عدد الشكاوى المستلمة من المواطنين كمؤشر لدرجة الثقة العامة لجهاز الرقابة العالي<sup>49</sup>. ينبغي على أجهزة الرقابة العليا ان تقيم وتكشف وتقرح التغييرات في التعليمات الملزمة في بلدانهم بعد أن حددت الآليات التي تزيد من خطر الفساد وغيرها من أنواع المخالفات بسبب الأنظمة غير الواضحة أو الثغرات القانونية.

#### 4.4 منع تضارب المصالح وسوء استخدامها

ينبغي على جهاز الرقابة العالي دعم وتعزيز وجود نظام الرقابة الداخلية من خلال استخدام اطار العمل المناسب في القطاع العام طالما ان دمج هذه المعايير يشكل اجراءاً فاعلاً لتعزيز المساءلة.

<sup>49</sup> زي دوربولسكي ، تعزيز المن والاثبات من خلال الحوكمة الرشيدة، ص 1-8

ينبغي على الأجهزة الرقابية العليا تحديد وتقييم الآليات التي تهيء الظروف المشجعة للمخالفات. وخصوصاً مجال إدارة الموجودات. تسعى أجهزة الرقابة العليا جاهدة لتقييم وجود مبادئ لوضع آليات تهدف إلى منع تضارب المصالح والمنافع غير المشروعة وإساءة استخدام المعلومات السريّة وعدم الامتثال في تنفيذ الوظائف العامة. فعند وجود آليات محددة والتي تزيد من مخاطر الفساد والأنواع الأخرى للمخالفات بسبب التشريعات غير الواضحة أو الثغرات القانونية، فعلى أجهزة الرقابة العليا تقييم والكشف وافتراض التغييرات في التشريعات الملزمة في بلدانهم.

#### 4.4.1 المخالفات في عملية وضع آلية القانون

الأخذ بعين الاعتبار أن وجود الثغرات أو الضعف في التشريعات و الافتقار إلى القواعد الإدارية من الممكن أن تكون السبب في المخالفات، فيجب أن تركز أجهزة الرقابة العليا على جودة التشريع. أن التشريع غير المكتمل أو غير الدقيق أو المتناقض من الممكن أن يؤدي إلى تقدير مبالغ فيه عند تفسير التشريعات الملزمة و غي سلوك المسؤولين الحكوميين.

#### 4.4.2 حرية التصرف المفرطة للموظفين الحكوميين وتضارب المصالح

أن إحدى الحلول المقبولة في الإجراءات الإدارية هو إفساح مجال حرية التصرف في عملية صنع القرار في الحالات التي يعتمد فيها الحل الفعلي على منهجية الموظف المدني المحدد وإدراك الموقف. ومع ذلك تنشأ المشكلة متى ما تحول حرية التصرف إلى حرية مفرطة للموظفين الذين يعالجون قضية ما، ليس من خلال الاعتماد على مقاييس يمكن التحقق منها ولكن باتباع حرية التصرف الخاصة بهم تتمثل هذه الآلية بعدم وجود مقاييس شفافة لمعالجة الأمور ونتيجة لذلك يمكن أن تصدر قرارات من المسؤولين على الرغم من الرأي السلبي للسلطات الاستشارية. أنه الافتقار إلى الوضوح وعدم دقة القانون وتغييراته المتكررة للغاية.

من أجل الحد من خطر الفساد وغسل الأموال المتعلقة بالموجودات العامة فإن على الإدارة أن تقدم أحكام دقيقة وواضحة كفاية وخصوصاً تلك التي تنظم الإجراءات المتعلقة باتخاذ القرارات نيابة عن المصلحة العامة من أجل منع اختلاف التفسيرات. وبالاتجاه القانوني، تسعى أجهزة الرقابة العليا جاهدة لتحديد الشروط التي ينبغي يليها صانعو القرار، وما هي الوثائق الواجب تقديمها والموعد النهائي للقرار ومبرراته المطلوبة سواء بالسلب أو الإيجاب، خصوصاً عندما يكون هناك تنافس كيانات ومصالح.

هناك حاجة ماسة لمراجعة المستمرة للإجراءات اتخاذ القرار من أجل اقتراح التعديلات وخصوصاً عندما تكون المعايير ليست دقيقة تماماً وتوفر مجالاً لحرية التصرف. وبالإضافة إلى ذلك أن الأداة الأساسية لمنع حرية التصرف المفرطة للسلطات التنفيذية ووجود تضارب في المصالح هو تطبيق ما يسمى "قاعدة المشاركة الجماعية باتخاذ القرار" و تعني أن الأشخاص لا ينفردون باتخاذ القرارات المتعلقة بالموجودات العامة بل المشاركة بالسلطات مع الآخرين.

وإن الوسيلة الفاعلة للقضاء على حرية التصرف الإداري في إدارة الموجودات العامة هي الأكثر انتشاراً وشفافياً لتلك الإجراءات. أولاً وقبل كل ذلك، ينبغي الامتثال لمبدأ المساواة في الوصول إلى المعلومات حول إمكانية الحصول على منافع ضمن إطار النفقات العامة. هذا لا ينطبق فقط على التوريدات، ولكن أيضاً على الخصخصة والمبيعات وعقود الإيجار للموجودات والمنح والقروض أيضاً، وما إلى ذلك. تركز الأجهزة الرقابية من خلال عمليات التدقيق اهتمامها على تنظيم العمل في مكتب الجهة الخاضعة للتدقيق وعلى نظام التحقق من عملية صنع القرار والمسؤوليات في مختلف الخطوات في العملية. ينبغي الأخذ بنظر الاعتبار الصعوبات المتعلقة بتعقيد عملية صناعة القرار في الإدارة. وينبغي أن تتفحص

اجهزة الرقابة العليا بعناية التأثيرات المتنوعة للقرارات الادارية من وجهة نظر الادارة الفاعلة للموجودات العامة (المدلولات المالية) وتضارب المصالح بين المسؤول والطرف الاخر.

#### 4.4.3 الافتقار الى المساءلة او تطبيقاتها غير الملائمة

ان عدم تطبيق مبدأ المساءلة هو عنصر آخر يشجع على اقرار الخطأ والذي ينشأ من الافتقار الى التنفيذ الفاعل لنظام الرقابة الداخلي، و نتيجة لذلك فان الاموال العامة لاتدار بشكل جيد من قبل المسؤولين الحكوميين .

ينبغي ان تحتوي المساءلة على ثلاث جوانب على الاقل وهي:

(1) ان تكون خارجية، اي ان اجراء الرقابة من جانب شخص ليس عضو من الهيئة او الجهاز الخاضع للرقابة.

(2) التفاعل في مستويين على الاقل، فيما يتعلق بالمطالبة بالأجابة على الاسئلة والاجابة و التنازل عن الحق .

(3) ينبغي ان يشكل حقاً في طلب الاجابة على الاسئلة الى جانب حقوق الحصول على المعلومات و احتمالية فرض عقوبات.

"تقلص المساءلة اذا فهمت كمبدأ للشفافية الحكومية، و تطبق فقط في المعلومات المرسله و المستلمة و بدون الاشارة الى نتائج تفاعل المعلومات الموجودة و التي يجب تقييمها من اجهزة الرقابة العليا<sup>50</sup>. ويضفي مبدأ المسؤولية على ضرورة تطبيق معايير السلوك المحدد بضمنها عدم التساهل في تضارب المصالح في نشاط المسؤولين الحكوميين و تجنب السلطات المفرطة في ايدي المسؤول العام الوحيد.

ينبغي على اجهزة الرقابة العليا تقييم فعالية الاليات المنفذة للمساءلة الفردية في الكيانات الخاضعة للتدقيق .

#### 4.4.4 نقاط الضعف في عمليات الرقابة و الاشراف الداخلي

في خط الدفاع الاول، يعتبر كل من نظام الرقابة الداخلي والاشراف الفعال من اهم المكونات للحكومة الرشيدة وتعتبر الاداة الرئيسية لمنع الفساد و الانواع الاخرى من المخالفات في المؤسسات العامة.

تكون ادارة المنظمة العامة مسؤولة عن ضمان من ان العمليات تنفذ بطريقة تسمح بتحقيق اهداف المنظمة العامة يجرى ذلك من خلال التنفيذ والحفاظ الفاعل لنظام الرقابة الداخلية .

ينبغي ان تفحص اجهزة الرقابة العليا و تقيم اعمال الرقابة الداخلية للمؤسسات الخاضعة للتدقيق ومعرفة فيما اذا كانت عملية متكاملة منفذة من قبل الادارة و الموظفين ومصممة لمعالجة المخاطر و توفير الضمان المعقول في تنفيذ مهمة المؤسسة.

ينبغي ان تقيم اجهزة الرقابة العليا ما اذا حققت الاهداف العامة التالية للرقابة الداخلية للمؤسسات الخاضعة للتدقيق:

- تنفيذ العمليات النظامي، و الاخلاقي، و الاقتصادي، و الفاعلة و المؤثرة.

<sup>50</sup> اعداد ورقة للاجتماع الفني لهيئة الاولاسيف للمساءلة في الارجنتين - اب 2008

• انجاز التزامات المساءلة المحاسبية.

• الالتزام بالقوانين و الانظمة المطبقة.

• حماية المصادر من فقدان و سوء الاستخدام و التلف.

ان الالتزام الضعيف في تحديد و تصحيح المشاكل و لمنع الاحداث المستقبلية من قبل المشرفين و ينبغي ان تأخذها اجهزة الرقابة العليا بالاعتبار كمؤشر محتمل للمخالفات.

#### 4. 5 نقاط الضعف في النظام المحاسبي

ان تفويض التدقيق الناشئ من التشريع و القانون والتوجهات الوزارية ومتطلبات السياسة الحكومية او قرارات الهيئة التشريعية قد تؤدي الى اهداف اضافية. قد تتضمن هذه الاهداف الاضافية مسؤوليات التدقيق والابلاغ ، على سبيل المثال المتعلقة بالابلاغ سواء وجد المدققون في القطاع العام اي حالات لعدم الامتثال بالسلطات بضمنها الموازنات واطر عمل المساءلة و/او الابلاغ عن فاعلية الرقابة الداخلية . مع ذلك حتى عند عدم وجود هذه الاهداف الاضافية ، فقد تكون هناك توقعات عامة لمدققي القطاع العام للابلاغ عن اي حالات عد امتثال للسلطات مكشفت عنها خلال التدقيق او للابلاغ عن فاعلية الرقابة الداخلية . ان هذه المسؤوليات الاضافية ومخاطر الاحتيال المتعلقة بها تحتاج لان تؤخذ بنظر الاعتبار من قبل مدقق القطاع العام عند تخطيط وتنفيذ التدقيق<sup>51</sup>

ان دعم النظام المحاسبي للمؤسسات الخاضعة للتدقيق عبر البحث الفاعل لتوفير النزاهة و الشفافية و المسؤولية المحاسبية المستمرة داخل المؤسسة، والاكثر من ذلك ضمن الحكومة سيعمل على تكوين بيئة وقائية لا تفضل الاحتيال و الفساد. يفرض النظام المحاسبي الفاعل المساءلة المحاسبية عبر اعداد و تقديم معلومات كاملة و دقيقة بالوقت المناسب، وبالتالي الحد من فرص المخالفات التي تشمل الفساد و الاحتيال.

ينبغي على اجهزة الرقابة العليا ان تفحص وظيفة انظمة المحاسبة ( وكذلك نظام المحاسبة النقدي ) و تركز اهتمامها، ومن بين جملة امور، على الوسائل المقبولة لتقييم الجرد والاحتياطي والالتزامات والمستحقات وطريقة انخفاض الموجودات الثابتة وادارة التدفقات المالية وراس المال .

في هذا المجال ، ينبغي ان تركز اجهزة الرقابة العليا على تحقيق التزامات الابلاغ من قبل الكيانات الخاضعة للتدقيق. وينبغي ان تؤكد ايضا على دقة البيانات المالية ومراجعة السجلات المالية لها و القضاء على حالات التلاعب بالنتائج المالية وعناصر " المحاسبة الابداعية " . ينبغي على الخبراء الخارجيين اجراء عملية تحليل متعمقة، عند الضرورة .

تعد البيانات المالية اهم مصادر المعلومات في أنشطة المؤسسة. فمن خلال اجراء عملية التدقيق و التصديق، تعتبر البيانات المالية مصدر موثوق للمعلومات بالنسبة لصناع القرار السياسي والجمهور ومختلف الاجهزة في الدولة . وتأتي البيانات المالية في المرتبة الثانية فيما يتعلق بقيود وحدة الحسابات مع الاخذ بنظر الاعتبار التقويم الزمني . اضافة الى ذلك تضم البيانات الاجمالية حول حالة الملكية، والتمويل و كنتيجة للنشاطات المنفذة من قبل الوحدة.

<sup>51</sup> المعيار 1240: مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالاحتيال في تدقيق البيانات المالية ، الانتوساي

ان البيانات المالية مصدر مهم للمعلومات لكل من المستثمرين و صناع القرار السياسي في القطاعي الخاص والعام. في الواقع انها تتضمن البيانات اللازمة في صناعة القرارات المنطقية. ان تنفيذ الاحتيال هو التضليل المتعمد لمستخدمي و عملاء البيانات المالية عبر عرض المعلومات المالية والمادية بطريقة بعيدة عن الحقيقة.

ان الغرض من تدقيق البيانات المالية هو تحديد فيما اذا توافقت هذه البيانات مع السياسات المحاسبية المطبقة و التقديم الواضح و العادل لأوضاع الموجودات و النتائج المالية للكيان . ينبغي على المدققين ان يحددوا وبشكل خاص ما اذا كان التقرير المالي الخاضع للفحص:

- قد صيغ على اساس الاجراء السليم للحسابات.
- قد صيغ وفقا" للبنود المعينة من القانون.
- يقدم كل ما يتعلق كل المعلومات المتعلقة بتقييم الاعمال بوضوح وبشكل عادل.

ينبغي على المدققين فحص و تحديد ما اذا كان الكيان قد استخدم اي طرق و تقنيات غير منطقية او مختلفة للحسابات الابداعية عند اعداد البيانات المالية، . ينبغي على المدقق ان يؤكد بان العمليات مسجلة و البيانات المالية قد قدمت وفقا الى معايير التدقيق التي تطبق على الجهة الخاضعة للتدقيق . ان المهمة الرئيسية للتدقيق المالي تعرف بانها التحقق من المعايير وانها اتخذت بعين الاعتبار كتوقعات .

(ان اهداف التدقيق المالي في القطاع العام غالبا ما تكون اوسع من التعبير عن راي فيما اذا ان الغرض الخاص للبيانات المالية قد تم اعداده وفي جميع الجوانب المالية وفقا الى اطار العمل المطبق في الابلاغ المالي ( اي نطاق المعايير الدولية حول التدقيق). ان تفويض التدقيق او التزاماته في مؤسسات القطاع العام والناشئة من التشريع او القرار او التوجهات الوزارية او متطلبات السياسة الحكومية او قرارات التشريع قد يؤدي الى الاهداف الاضافية .قد تتضمن الاهداف الاضافية مسؤوليات التدقيق والابلاغ، على سبيل المثال :المتعلقة بالابلاغ سواء وجد المدقق اي امثلة عن عدم الامتثال بالتفويضات بضمنها المساءلة والتخصيصات و/ او الابلاغ عن فاعلية الرقابة الداخلية

52

في الوحدة ، ينبغي التحقق من الاتي و من جملتها:

- ادراك نفقات وتكاليف وحدات الاعمال في الفترات المعنية من الابلاغ.
- ادارة اقرار المشتريات والحسابات لاجراء التحسين او الموجودات الثابتة ( يتضمن هذا تحسين واصلاح الموجودات الثابتة )
- تحديد المستحقات و المخزون المتدهور
- قوانين تحديد و حساب انخفاض الموجودات المحددة.
- ايجاد حسابات مخزونة و مدينة منخفضة.

<sup>52</sup> المعلومات المفصلة حول دور اجهزة الرقابة العليا في تدقيق البيانات المالية موجودة في الدليل 1240 و 1800 و 1805ز1810

- ايجاد احتياطي الميزانية العمومية.
  - محاسبة الخسائر
- بالنسبة إلى العائد (الدخل) من المبيعات يجب ان تركز الإجراءات التالية لاختيار المشتريين في حال بيع موجودات على المجالات التالية :
- طريقة للاحتفاظ بالسجلات الخاصة بالمبيعات ، مع اعطاء اعتبار خاص للفواتير المعجلة .
  - التاجيل من خلال بيع البضائع باستخدام اسلوب ضريبة "round robin" (بضمها انتزاع ضريبة البضائع والخدمات عبر نظام السوق التجاري )
  - حسابات البيع الوهمي
  - تضارب المصالح المحتملة
  - حل الاحتياطات غير المبررة .
- ستسمح هذه الاجراءات او على الاقل ستساعد فيما اذا كان هناك فساد في هذا المجال واذا كان هناك اشتباه بغسل الاموال .
- تتضمن الامثلة عن نقاط الضعف في اعداد الضوابط مايلي :
- الاعداد غير الملئم للرقابة الداخلية عند اعداد البيانات المالية التي ستدقق
  - التصميم غير الملئم للرقابة الداخلية عند عملية او حساس مهم
  - التوثيق غير الملئم لعناصر الرقابة الداخلية
  - غياب او الفصل غير المناسب للمهام ضمن عملية او حساب مهم
  - غياب او اعمال الرقابة غير المناسبة في حماية الموجودات
  - التصميم غير المناسب لتكنولوجيا المعلومات ( ضوابط التطبيق والعامه التي تمنع نظام المعلومات من توفير المعلومات الكاملة والدقيقة التي تتوافق مع اهداف الابلاغ المالي والحاجات الحالية ) .
  - الاخفاق في تنفيذ التسويات للحسابات المهمة
  - تجاوز الادارة للضوابط
  - سوء تمثيل موظف الزبون للمدقق ( من الممكن ان يكون مؤشر فساد )
- ان الافتقار الى الموضوعية او الاستحقاق الجزئي لؤلئك المسؤولين عن قرارات المحاسبة مثل تبخيس النفقات او الزيادة المفرطة للعلاوات .

#### 4.4.6 عدم تطبيق مبادئ التوثيق والابلاغ

تعتبر الملفات غير كاملة عندما تستند القرارات على اقتراحات ناقصة وغير صحيحة مقدمة من قبل الاشخاص المعنيين. اذ ان المتطلبات المتعلقة بالتوثيق والابلاغ يمكن ان تعامل على انها بيروقراطية عقيمة ، بينما في الحقيقة فان التوثيق والابلاغ تشكل في كثير من الاحيان افضل ضمان للشفافية في الاجراءات الادارية او في المعاملات التي تشترك فيها الملكية العامة . من الضروري انشاء المبدئ



الذي يصح التوثيق والابلاغ عن كل النشاطات في المنظمات العامة في هذا المجال ، يجب ان تركز الاجهزة الرقابية العليا على اداء التزامات الابلاغ من قبل المؤسسات المدققة.

#### 4.4.7 الاستخدام المفرط للتعاقد من الباطن والوسطاء

يجري الاستخدام المفرط للتعاقد من الباطن والوسطاء عندما تستاجر مؤسسة عامة مستشارين خارجيين وشركات خبيرة من اجل تنفيذ مهامها الاساسية بكلفة باهضة تزيد على كلفة تنفيذ المؤسسة لهذه المهام بنفسها مما يفسح المجال امام الحصول على مكاسب شخصية.

يجب ان يقيم الجهاز الرقابي العالي فيما اذا لم يكن هناك اعتماد مفرط من قبل الادارة العامة على شركات خارجية ، سواء كانت المؤسسات الخارجية لاتنفذ المهام الذي يمكّن ان يؤديها أي كيان من تلقاء نفسه ، وفيما اذا كان مثل هذا النظام لايترتب عنه تأثير مفرط على ادارة الكيان .

على اجهزة الرقابة العليا التركيز على ضرورة وجود مبادئ ارشادية للتعاقد مع استشاريين خارجيين استنادا الى الشفافية، والتناسب، والاولويات المحددة.

#### 4.4.8 تعزيز الحوكمة الرشيدة من خلال الموظفين

على اجهزة الرقابة تعزيز الحوكمة الرشيدة من خلال موظفين معينين فمن خلال سلوك واعمال الكادر بمختلف المستويات يمكن ان تساهم بالايصال الفاعل و الكفاءة والاخلاقي فاعلية لاهداف منظماتهم . تلعب القيادة المقدمة من خلال مدراء المنظمات الحكومية والمسؤولين الاقدمون الاخرون دورا مهما في تحديد الى اي مدى سيكون فاعلية المنظمات الحكومية في تشجيع السلوكيات التي تدعم الحوكمة الرشيدة من خلال المنظمة . يحتاج كل موظف ان يفهم التشريعات ومعايير الاداء المتعلقة بممارسة مهامهم . يحتاج الكل الى فهم كيفية تعزيز مساهمتهم الشخصية في دعم الحوكمة الرشيدة بشكل اساسي وفي تحقيق الاهداف المؤسساتية .

يجب ان تشرك المنظمة كادرها ومدراءها في تنمية وتقييم ومراقبة واستلام الوثائق الاساسية التالية وتنفيذها الفاعل:

- بيان واضح للقيم والممارسات والسلوكيات المتوقعة لموظفي المنظمة .
- بيان واضح لسياسة الموارد البشرية للمنظمة ،من ضمنها الحقوق والالتزامات الموضوعه على المشرفين ومسؤوليهم.
- موجز محدث ومعلومات محدثة حول ترتيبات الحوكمة للمنظمة ،بضمنها التشريعات المطبقة واطار عملها السياسي والمجالس واللجان وقوانينها وعضويتها وعلاقاتها مع مؤسسات الحكومية الاخرى وترتيبات التدقيق ومراقبة الاحتيال وحماية المبلغين .
- بيان واضح لاهداف المشتركة للمنظمة ومؤشرات الاداء الاساسية وخطط التجارية .
- اساليب ادارة مخاطر المنظمة بضمنها منهجية ونطاق ومراجعة المعايير .

يجب ان يوفر قادة المنظمة الحكومية لكادرهم ومدراءهم:

- مجموعة واضحة من الواجبات الشخصية والوفود واهداف المتعلقة بالاستراتيجيات المشتركة للمنظمة وخطط عملها .
- المعلومات المنظمة حول المناقشات والقرارات للمجالس او اللجان الاساسية التي تدير المنظمة .

- تقارير منتظمة حول اداء المنظمة مقابل مؤشراتنا الاساسية و/او اهدافها مع تحليلات قد تساعد المنظمة ان تتعلم من التجربة.
- التشجيع بكافة المستويات لتساهم بالحوكمة الجيدة من ضمنها القيادة المثالية من الادارة العليا.
- نظام لتقييم الاداء للدوائر الحكومية المرتبطة بتنفيذ مهامهم المحددة

يجب ان يقوم الجهاز الرقابي العالي بمراجعة وتقييم فيما اذا ادركت المنظمة سياسة الحوكمة الرشيدة وتقييم مدى فاعلية المنظمة الحكومية في تشجيع السلوكيات التي تدعم الحوكمة الجيدة في المنظمة .

#### 4.4. 9 الخطوات المحددة الاخرى لمكافحة الفساد من خلال تعزيز الحوكمة الرشيدة للموجودات العامة .

يمكن للمرء ان يتوقع بان يجب على كل مؤسسة عامة ان تضع برنامجاً لنشاطات المنظمة مصمماً للقضاء على خطر الفساد وغسل الاموال او الحد منه على الاقل. ان مسالة التصدي للفساد والانواع الاخرى من الاخطاء من خلال تعزيز النزاهة والشفافية والمسائلة والمبادئ الاخرى للحوكمة الرشيدة للموجودات العامة، ينبغي ان تكون موضوع النقاشات الداخلية والدورات التدريبية . يجب ان يأخذ الجهاز الرقابي العالي في اعتباره ضعف الالتزام للتصميم والتنفيذ والاشراف والعمل السليم والادامة وتوثيق خطوات مكافحة الفساد التي تعدل حسب احتياجات المنظمة باعتباره مؤشراً محتملاً للاخطاء .

يجب ان يقيم الجهاز الرقابي العالي فاعلية تطبيق العقوبات للمسئولية الادارية من قبل المسؤولين الحكوميين .ان تتعاون عن كثب مع مؤسسات حكومية اخرى من اجل تعزيز الحوكمة الرشيدة .ان احد المكونات المهمة المتعلقة بالتعاون هو الحصول على فهم مشترك للاهداف واساليب التشغيل بين المنظمات التي تعمل معا. ان معرفة فاعلية الجهاز الرقابي العالي لمكافحة انواع المخالفات تعتمد على نشاط اصحاب المصالح ، يجب ان يتعاون الجهاز الرقابي العالي عن كثب مع مؤسسات اخرى. اذا كانت هناك حاجة يجب ان يتوصل الجهاز الرقابي العالي الى اجراء اتفاقيات التي تسهل متابعة الاستراتيجية الفاعلة والكفوءة لتعزيز مبادئ الحوكمة الرشيدة<sup>53</sup>.

#### 5. تعزيز الحوكمة الرشيدة من خلال ادارة المخاطر

ان أساس فكرة الحوكمة الرشيدة هي قدرة الهيئات الحكومية على تنفيذ اهداف العامة. وبناء على ذلك يتوجب على الهيئات الحاكمة ان :

1.تعمل من اجل مصالح المجتمع باكماله وليس لمصلحة السياسيين الحاليين

2.تضمن الاثار على المدى الطويل لتنفيذ سياستهم

<sup>53</sup> زي دورلسكي ، تعزيز الاستقرار والامن ، وزي دورلسكي ، دور مكت جهاز الرقابة العليا في بناء الثقة العامة من خلال عرقلة المخالفات .

### 3.تتفادى تجاوز القانون

4. اعداد هيكلية مناسبة لحوافز مشغلي السوق

5. تقاوم الدولة مجاميع الضغط وضغوطات الجهات المستفيدة

لذلك ، تعني الحوكمة الرشيدة استخدام هذه الحلول المؤسساتية التي تقلل من مخالفات النظام في عمل السوق ( فشل السوق ) ، ومن ناحية اخرى الحد من حالات عجز الدولة ( حالات فشل الحكومة ) .

تواجه المنظمات العامة مجموعة واسعة من المخاطر المالية والتشغيلية والاستراتيجية من العوامل الداخلية والخارجية التي قد تمنعهم من تحقيق اهدافهم .ان ادارة المخاطر تعد طريقة نظامية ومخطط لها في تحديد وتقييم واستجابة للمخاطر وتوفير الضمان بان الاستجابات فاعلة .

برزت مخاطر بسبب عدم التاكيد بشأن المستقبل. وقد يبرز التعرض للمخاطر من احتمالية الخسارة أو الربح الاقتصادي أو المالي أو الاجتماعي أو التلف أو الإصابة الجسدية أو التأخير. كما يجوز ان يتسبب من خلال التغييرات في العلاقات بين الأطراف المشتركة في تجهيز وامتلاك وتشغيل وصيانة الموجودات للإغراض العامة والخاصة .

تُصمم عملية ادارة المخاطر لمساعدة المخططين والمديرين في تعيين المخاطر الكبيرة ووضع تدابير للتصدي لها ونتائجها. وهذا يودي إلى قرارات أكثر فاعلية وكفاءة والى تأكيد اكبر بشأن النتائج وتقليل التعرض للمخاطر.

ينبغي على اجهزة الرقابة العليا تعزيز ومراجعة تنفيذ ادارة المخاطر في الجهات الخاضعة للتدقيق وبشكل خاص ينبغي على اجهزة الرقابة العليا مراجعة فيما اذا كانت تبحث عند تحديد المخاطر المحتملة التي قد يكون لها تأثير على نشاطات الوحدة فضلا عن محاولة المؤسسات الحفاظ على تأثير هذه المخاطر التي تتجسد في المستويات المقبولة لضمان تحقيق اهدافها . تساعد ادارة المخاطر الادارة على إتخاذ القرارات المناسبة في بيئة غير مؤكدة من خلال فهم وتقييم وتحديد اولويات طبيعة وتأثير المخاطر في نطاق أهداف المؤسسة وضمان اتخاذ الادارة الخطوات اللازمة للحد من العواقب السلبية المحتمل حدوثها. تعتبر ادارة المخاطر التأثيرات المستقبلية للعوامل غير المرغوب بحدوثها وتوقع حدوث التهديدات المحتملة على الموجودات المادية والبشرية وصولاً الى اهداف المؤسسات. ان نتائج عملية ادارة المخاطر هي تقييم فاعلية اجراءات الرقابة التي تنفذ وكفاية تصميم اعمال الرقابة تلك فيما يتعلق بكلفتها . .

ينبغي ان يأخذ نظام ادارة المخاطر بعين الاعتبار المجموعة الكاملة من نشاطات ومسؤوليات المنظمة والتحقق المستمر بان ممارسات الادارة السليمة والمختلفة مناسبة والتي تتضمن :

• وضع الاستراتيجيات والسياسات موضع التنفيذ في جميع الاقسام المتخصصة في المنظمة

• تصميم الاستراتيجيات والسياسات بشكل جيد ومراجعتها بشكل منتظم

- تقديم خدمات عالية الجودة بكفاية وفاعلية
  - مراقبة الاداء بانتظام وبدقة ووضع تدابير فاعلة لمعالجة الاداء الضعيف
  - الامتثال الى القوانين والتشريعات
  - تكون المعلومات المستخدمة من قبل المنظمة ذات صلة ودقيقة وحديثة وموثوق بها
  - تكون البيانات المالية والمعلومات الاخرى التي تنشرها المنظمة دقيقة وموثوقة بها
  - تدار الموارد المالية والبشرية بفاعلية وكفاءة ويحافظ عليها.
- وتمت المباشرة بعملية تخطيط ادارة المخاطر عند مرحلة تخطيط / المشروع ، وفي الاصل تهدف الى تكوين استراتيجية ومنهجية مترابطة للعمل ازاء التهديدات المنبثقة .
- وفي سير العمل ، ينبغي على ادارة تقييم المخاطر ان تركز على العناصر التالية :
- تحديد المخاطر المستندة والخبرة المكتسبة ونتائج تحليل الخبير .
  - تحليل تأثير المخاطر المحتملة على تحقيق أهداف المشروع،
  - التحليل الكمي او النوعي للمخاطر – من اجل تحديد احتمالية حدوث المخاطر وتأثيرها المحتمل.
  - تخطيط الاستجابة للمخاطر المشخصة واتخاذ الإجراءات المناسبة.
  - المراقبة والسيطرة على المخاطر
- يدعم نظام ادارة المخاطر ايضا البيانات السنوية حول إجراءات الرقابة الداخلية التي ينبغي على العديد من المنظمات العامة تقديمها . سوف تتضمن الاستجابات المناسبة تنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية والتأمين ضد المخاطر وانهاء النشاط الذي يسبب المخاطر وتعديل النشاط الذي يسبب المخاطر او في بعض الظروف قبول المخاطر . .
- للمزيد من المعلومات فيما يخص الدور الذي تلعبه اجهزة الرقابة العليا في تقييم المخاطر ، يمكن الاطلاع على المعيار رقم 9110 لمنظمة الانتوساي " توجيهات في الابلاغ عن فاعلية اجراءات الرقابة الداخلية: خبرات اجهزة الرقابة العليا في تنفيذ وتقييم اجراءات الرقابة الداخلية " .

## ملحق 1: المصادر

ان هذه الادلة هي ثمرة الجهود المشتركة لاعضاء مجموعة العمل، حيث اعد الدليل مع الاشارة الى الاتفاقيات والقوانين والتشريعات والممارسات السليمة الدولية التالية بدون السعي الى تكرار القوانين والارشادات القائمة بالفعل والتي تطبق على نوع محدد من المنظمات :

### • اتفاقية الامم المتحدة لمكافحة الفساد، مقر الامم المتحدة في نيويورك 2004

1. الدليل التشريعي لتنفيذ اتفاقية الامم المتحدة لمكافحة الفساد

2. الدليل الفني لاتفاقية الامم المتحدة لمكافحة الفساد

3. دليل الموارد حول تعزيز النزاهة والقدرة القضائية

4. الية مراجعة تنفيذ اتفاقية الامم المتحدة لمكافحة الفساد – الوثائق الاساسية

### • اطار عمل منظمة الانتوساي للمعايير التدقيق المهنية الدولية بضمنها :

1. اطار تعزيز ونشر قيمة ومنفعة اجهزة الرقابة العليا

2. المعيار 1: اعلان ليما

3. المعيار 10 : اعلان المكسيك حول استقلالية الجهاز الرقابي العالي

4. المعيار 20 : مبادئ الشفافية والمساءلة

5. المعيار 21: مبادئ الشفافية والمساءلة : المبادئ وافضل الممارسات

6. المعيار 30 : قانون السلوك المهني

7. المعيار 1240 :مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيايل عند تدقيق البيانات المالية

8. المعيار 1250: اعتبارات القانون والتشريعات في تدقيق البيانات المالية

9. المعيار 1265:نقل نقاط الضعف في الرقابة الداخلية الى اولئك المسؤولين عن الحوكمة

10. دليل الانتوساي للحوكمة الرشيدة 9100 المعنون (ارشادات حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع العام)

- المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام التي اعدھا مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وخصوصا :
- 1. المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 1 (تقديم البيانات المالية)
- 2. المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 2 (بيانات التدفق النقدي)
- 3. المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم 3 (تغيرات السياسات المحاسبية في التقديرات والاختفاء المحاسبية)
- 4. المعيار 24 : عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية
- دليل معهد التدقيق الداخلي حول الاحتيال
- دليل التقييمات الذاتية حول نزاهة اجهزة الرقابة العليا : محكمة التدقيق الهولندية 2011.
- اتفاقية منظمة التعاون والتنمية حول محاربة تقديم الرشوة للمسؤولين العموميين في معاملات التجارية الدولية .
- الحوكمة الاوربية. الكتاب الابيض، مفوضية المجموعة الاوربية، بروكسل 2001.
- دليل افضل الممارسات حول الادارة التشغيلية والاستراتيجية للموجودات من قبل مؤسسات القطاع العام : تحقيق النتائج المتفق عليها من خلال قاعدة الموجودات الكفوءة والنموذجية ، مكتب التدقيق الوطني الاسترالي ايلول 2010 .
- قوائم الفحص التي تستخدم في التدقيق المالي وتديق الالتزام في المشتريات العامة، لجنة الاتصال لاجهزة الرقابة العليا في الاتحاد الاوربي.
- امر البرلمان الاوربي المرقم EC\60\2005 بتاريخ 2005/10/26 حول منع استخدام النظام المالي لاغراض غسل الاموال وتمويل الارهاب .
- التوصيات الاربعون لفريق العمل المعني بالتدابير المالية في 2003
- معيار الحوكمة الرشيدة للخدمات العامة، المفوضية المستقلة حول الحوكمة الرشيدة في قطاع الخدمات العامة، مكتب الادارة العامة المحدود معهد القانونيين للاموال والمحاسبة العامة المملكة المتحدة – لندن 2004
- استنتاجات ورشة عمل مجموعة فايسغراد المعنونة (دور المدقق في كشف الفساد والاحتيال والحد منهما) في سلوفينيا 2011
- افضل الممارسات لجهاز الرقابة البولندي<sup>54</sup>
- اعلان منظمة دول امريكا اللاتينية والبحر الكاريبي الذي قدم في الاجتماع التاسع عشر العام حول مبادئ المسائلة في البارغواي
- معهد المدققين الداخليين : " خطوط الدفاع الثلاث في رقابة وادارة المخاطر الفاعل "كانون ثاني 2013 .

<sup>54</sup> نتائج اعمال تدقيق الجهاز الرقابي العالي البولندي: ارسلت بيانات التدقيق البعدية الى الجهات الخاضعة للتدقيق وقدمت الاراء حول نتائج التدقيق الى البرلمانات والدوائر الحكومية الاخرى المخولة وقدمت التقارير السنوية حول نشاطات الجهاز الرقابي البولندي و الدراسات المستعرضة التي تخص مخاطر الفساد في ضوء اعمال تدقيق الجهاز الرقابة البولندي الى البرلمان والشعب .

- بيوت اج سي ، اعادة صياغة الديمقراطية : الحوكمة ومراجعة الادارة العامة والسياسات والوكالة المدنية رقم 5 ، المجتمع الامريكي للادارة العامة 2005 .
- دوربلسكي زي ، تعزيز الامن والاستقرار من خلال الحوكمة الرشيدة .نشاط الجهاز الرقابي العالي البولندي كمثل عن التعاون المشترك بين الوكالات في مكافحة الفسادو غسل الاموال والانواع الاخرى من المخالفات ، المنتدى البيئي والاقتصادي العشرون لمنظمة الامن والتعاون ، منظمة التعاون والامن في اوربا براغ2012 .
- كوزوش بي ، دوربلسكي زي ، انشاء الثقة العامة . المنظور التنظيمي ،بيترجيامبياش ، فرانكفورت ام ماين 2014 .