

مدى ارتباط المساءلة المالية بتحقيق الاستدامة المالية في الوحدات الحكومية

دراسة تطبيقية على (ديوان المحاسبة العام بمنطقة مكة المكرمة)

**THE EXTENT OF THE FINANCIAL ACCOUNTABILITY IN ACHIEVING
FINANCIAL SUSTAINABILITY STUDY APPLIED ON
(GENERAL AUDITING BUREAU IN MAKKAH SAUDI ARABIA)**

نجلاء إبراهيم عبد الرحمن*¹ ربا محمد النفيعي²

¹ جامعة الملك عبد العزيز - جدة (المملكة العربية السعودية)

² جامعة الملك عبد العزيز - جدة (المملكة العربية السعودية)

تاريخ النشر: 2020/06/29

تاريخ القبول: 2020/06/28

تاريخ الإرسال: 2020/02/19

مخلص:

تهدف هذه الدراسة الى معرفة مدى ارتباط المساءلة المالية في الوحدات الحكومية في تحقيق الاستدامة المالية ولقد استخدم المنهج الوصفي التحليلي باستخدام أداة الاستبانة في جمع البيانات و باستخدام برنامج SPSS تم تحليل الفرض الرئيسي: توجد علاقة ذو دلالة احصائية بين مدى ارتباط المساءلة المالية وتحقيق الاستدامة المالية في الوحدات الحكومية في المملكة العربية السعودية. الكلمات المفتاحية: المساءلة، الاستدامة المالية، المال العام، الوحدات الحكومية.

تصنيف JEL: E42

Abstract:

The goal aims to know the extent of the financial accountability in achieving financial sustainability. The descriptive analysis method used, the questionnaire tool in collecting data and by using SPSS PROGRAM. There is statistically significant relationship between financial accountability and achieving financial sustainability in government units in the kingdom of Saudi Arabia.

Key words: Financial Accountability, Financial sustainability, General Money.

Jel Classification Codes : E42

– توطئة (مقدمة):

لقد تغير دور الدولة وتطور مهامها من دولة تهتم بوظائف رئيسية ذات طابع تقليدي كالدفاع والامن الداخلي والخارجي الى دولة متداخلة تسعى الى تحقيق مجموعة واسعة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الى دولة خدمات او دولة رفاهية تتحمل مسؤولية تقديم جميع الخدمات التي يحتاجها المواطنون وضمان مستوى معيشي مرتفع لهم ان هذا التطور لابد ان يصاحبه إصلاحات عديدة. ويعتبر اهم العقبان التي تواجه الدولة هي مواكبة الإدارة الحكومية وتحد من قدرتها على مواكبة التحديات والتغيرات البيئية الداخلية منها والخارجية. إن هذا التغير في دور الدولة أدى الى تعقد اعمال الأجهزة الحكومية واتساع نطاق الوظائف والمهام التي تقوم بها وتنوع منظماتها ونشاطاتها مما استلزم ضرورة التوسع في عملية التفويض الصلاحيات ومنح المزيد من الحرية التصرف لموظفي الحكومة لكي يتمكنوا من الاسهام في رفع الخدمات المقدمة للمواطنين من ناحية وتخفيف العبء المالي على الحكومة من ناحية. في ظل هذه التغيرات أصبحت الية المساءلة التقليدية التي تركز على مدى التزام الموظف بالقوانين والتعليمات المعمول بها غير كافية خاصة مع ظهور العديد من مشكلات التي تواجه الأجهزة الحكومية التي تتمثل في الفساد والروتين وكان بالتالي لابد ان تعمل الأجهزة الحكومية على تطوير نظم المساءلة المستخدمة لديها لتتضمن مجموعة من الليات على

البريد الإلكتروني: ralnofiai@kau.edu.sa

* المؤلف المرسل

درجة عالية من الكفاءة ولديها القدرة على التعامل مع واقع الأجهزة الحكومية وتقديم حلول مناسبة للمشكلات التي تواجهها من خلال اكتشاف وعلاج أي خلل أو انحراف في مستوى أداء الأجهزة الحكومية والافراد العاملين فيها كما ان قدرة نظم المساءلة في تهيئة البيئة المناسبة الى الوصول الى مستوى متقدم من الإصلاح والتطوير الإداري تعتمد على نحو أساسي على مدى الوضوح والشفافية في المعلومات والقوانين والتشريعات. (فلاق، 2015، 8-9). ويعد تزايد وعي المواطنين وانتشار تكنولوجيا المعلومات والاتصالات من اهم الأسباب التي جعلت الحكومات بتحسين كفاءة الإدارة في مجال تقديم الخدمات من حيث الجودة والنوعية واستغلال افضل الموارد المتاحة وذلك من خلال المطالبة بشفافية أكثر في عمل هذه الأجهزة وضرورة المساءلة عن مستوى تحقيق اهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية والسياسات العامة المقترحة ومستوى تنفيذها. (بوزيان واخرون، 2017، 543)

في ظل الاهتمام العالمي لمفهوم الاستدامة المالية والترابط الشديد بين عناصر المالية العامة وأداء الاقتصاد الكلي فقد برز مفهوم الاستدامة المالية باعتبارها قضية سياسية رئيسية في جميع أنحاء العالم في السنوات الأخيرة بسبب الاحتلال الشديد في الأوضاع المالية الذي لحق بالكثير من الدول والازمة المالية والاقتصاديات العالمية وكذلك بسبب الارتفاع المضطرب في حجم التكاليف المالية اللازمة للإنتاج على المدى الطويل نتيجة زيادة ندرة الموارد الاقتصادية لذلك شهدت اهتماما متزايدا بتحليل نتائج السياسات المالية وتقييم اثر هذه السياسات على الوضع المالي للحكومة واحتلت العديد من القضايا في هذا المجال مكانة مهمة في الدراسات المالية المعاصرة وكان من بينها استدامة الوضع المالي للحكومة اذ تسعى الحكومات لتحقيق وضعية الاستدامة المالية (محمد واخرون، 2016، 145). لما للمال العام من أهمية وتبني على أساسه خططها المستقبلية كونه يختص بمصالح الناس ويسهل عليهم إجراءاتهم وتيسير أعمالهم. لذا وضعت الحكومات المختلفة في العالم قوانين صارمة تطبق على من تعدي عليها سواء باختلاس أو باستخدام الأموال العينية المسخرة لخدمة الناس في الدوائر الحكومية في الأمور الشخصية الخاصة من، حيث تعود منفعة هذه الأموال للناس كلهم ولا يختص بها شخص دون غيره (زكي، 2018، 48).

أصبح التركيز في الحكومة الحديثة بالنظر على مخارج الوحدات الحكومية وهل طابق التوقعات والاستراتيجيات ومنها الاستراتيجية المالية. بخلاف الحكومة التقليدية التي كانت تركز على المدخلات وكيفية الإنفاق العام للوحدات الحكومية. ومن هنا نسلط الضوء بواقع المملكة العربية السعودية ضمن السلطات الممنوحة للوحدات الحكومية والمسؤولين بما يكفل التطور والاستقرار، ومن هنا نحاول الدراسة الوقوف على أهم ما توصل اليه دور وفعالية المساءلة المالية لتحقيق الاستدامة المالية بعنوان **مدى ارتباط المساءلة المالية بتحقيق الاستدامة المالية في الوحدات الحكومية.**

مشكلة الدراسة:

للفساد مظاهر مختلفة منها المالية وقد يكون الفساد معقدا بسبب أثره السلبي على الاقتصاد الوطني. يقود الفساد الى توزيع سيء للخدمات الحكومية ويشوه الاقتصاد من خلال سوء تخصيص الموارد وهدرها وفي حالات يتم تمويل خدمات الحكومية بطرق تمويلية غير ذاتية مثل القروض مما يزيد الفساد عبء المديونية الخارجية للوطن. (تقرير الأمم المتحدة، 2014).

وزاد الاهتمام في الاستدامة المالية وقدرة الدولة على ملاحقة تيار الإنفاق العام والوفاء بالتزاماتها المالية لذلك أصبح تحليل سلامة الإجراءات المالية والحكم على جودة القرارات والسياسات المالية فيما يتعلق بتقييم قدرة الدولة على تحقيق الاستدامة المالية.

ومن هذا المنطلق أشار (بوزيد، 2012، 55) لابد من رسم السياسات الكفيلة والخضوع للمساءلة وبالتالي تحقيق الاستدامة ومن أبرز التوجيهات الراهنة هو تبني معايير قائمة على الشفافية والمساءلة كآلية تستهدف بيئة مستقرة وإدارة فعالة وكفاء ومنصفة وشفافة على صعيد مؤسسات الدولة فوجود المساءلة تمثل محور في عملية التنمية الاقتصادية المستدامة.

مما يثير تساؤل الدراسة الرئيسي مدى ارتباط المساءلة المالية بتحقيق الاستدامة المالية في الوحدات الحكومية في المملكة العربية السعودية. وتتفرع منه التساؤلات الفرعية:

- ما أثر فعالية المساءلة المالية من الجهات الرقابية الخارجية لتحقيق الاستدامة المالية؟
- ما دور الجهات الرقابية الخارجية في الحد من الفساد المالي لتحقيق الاستدامة المالية.؟
- ما الاجراءات المتخذة من مراجع الجهات الرقابية الخارجية في المساءلة المالية لتحقيق الاستدامة المالية؟

أهمية الدراسة:

إسناد لنظرية حدود النمو 1971 فهو يؤخذ بالمستوى الزمني القائم للموارد في ظل معدلات الاستهلاك والاستخدام القائم، وهذا يدعم مفهوم الاستدامة متضمنة الاستدامة المالية والتي تسعى لتلبية الاحتياجات الحالية دون الضرر بالمتطلبات الاجيال القادمة، وعلى ذلك تحتاج الدولة لأسلوب متجدد يضمن استمرارية التنمية المستدامة على المدى البعيد. (الزعي، ٢٠٠٩، ٢٣٣). مما يظهر أهمية المساءلة المالية بالنسبة للنسق القيمي العام من حيث ارتباطها بقيم الشفافية وذلك من خلال السعي في تحسين مستوى كفاءة عالية للوحدة الحكومية وتحقيق الالتزام بالسياسات العامة على النحو الصحيح. كما أن المساءلة هي سبب مباشر في ضرورة وجود معايير يحتكم لها عند تقييم الأداء وهي وسيلة لضبط السلوك لأنها تؤدي إلى استعداد العاملين إلى تحمل مسؤولياتهم نحو نتائج اعمالهم. وتعد المساءلة اداة التي تضمن التوازن بين السلطة والمسؤولية من خلال اخضاع القائمين على ممارسة السلطة للمساءلة بحكم مسؤولياتهم عن أداء تلك السلطات بناء على ما حددته القوانين والأنظمة والتعليمات المنظمة من حيث الواجبات والمسؤوليات الإجراءات التأديبية مما يمكن من اكتشاف أي خلل او انحراف مستوى أداء ومحاسبته على ذلك (فلاق، 2015، 17).

وبين (محمد وآخرون 2016، 6، p) أهمية الاستدامة المالية ومكانتها في مجال الدراسات الاقتصادية والمالية المعاصرة في دراسة استدامة الوضع المالي للحكومة، إذ تسعى معظم الحكومات لتحقيق وضعية الاستدامة المالية إذ يعد الدين العام محققا للاستدامة المالية في حالة، اذا كان يحقق شرط القدرة على سداد الديون.

أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة لتحقيق من الهدف الرئيسي المتمثل:

مدى ارتباط المساءلة المالية بتحقيق الاستدامة المالية في الوحدات الحكومية في المملكة العربية السعودية.

ويتفرع منه الأهداف التالية.

- معرفة أثر فعالية المساءلة المالية من الجهات الرقابية الخارجية لتحقيق الاستدامة المالية.
- معرفة دور الجهات الرقابية الخارجية في الحد من الفساد المالي لتحقيق الاستدامة المالية.
- معرفة الاجراءات المتخذة من مراجع الجهات الرقابية الخارجية في المساءلة المالية لتحقيق الاستدامة المالية.

فروض الدراسة:

وتمثل الفرض الرئيسي: توجد علاقة ذو دلالة احصائية بين مدى ارتباط المساءلة المالية وتحقيق الاستدامة المالية في الوحدات الحكومية في المملكة العربية السعودية ويتفرع منها الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الاولى: يوجد علاقة ذو دلالة احصائية بين فعالية المساءلة من الجهات الرقابية الخارجية وتحقيق الاستدامة المالية.
الفرضية الثانية: يوجد علاقة ذو دلالة احصائية بين دور الجهات الرقابية الخارجية في الحد من الفساد المالي وتحقيق الاستدامة المالية.
الفرضية الثالثة: يوجد علاقة ذو دلالة احصائية بين الإجراءات المتخذة من مراجع الجهات الرقابية الخارجية في المساءلة المالية وتحقيق الاستدامة المالية.

منهجية الدراسة:

تستخدم هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي حيث تم الاطلاع على ما توفر من الأدبيات تتصل بموضوع الدراسة واخضاعها للتحليل والمناقشة بما يخدم أهداف الدراسة، على أنها الدراسة العلمية للظواهر الموجودة في جهة معينة متمثلة في ديوان المحاسبة العام بمنطقة مكة المكرمة وانه ينصب على الوقت الحاضر لمعرفة مدى ارتباط المساءلة المالية بتحقيق الاستدامة المالية في الوحدات الحكومية، بالفعل وقت إجراء المسح الميداني وليست ماضية وانه يتعلق بالجانب العملي إذ يحاول الكشف عن الأوضاع القائمة لمحاولة الوصول إلى النتائج وبيان التوصيات لها. أ. مجتمع وعينة الدراسة.

يتكون مجتمع الدراسة كادر المراجعة المالية من منسوبي الديوان المحاسبة العام بمنطقة مكة المكرمة وتم اختيار عينة الدراسة بطريقة عشوائية عند توزيع الاستبانة.

ب. مصادر جمع المعلومات.

لتحقيق أهداف الدراسة، والحصول على البيانات الأولية والثانوية، والوصول الى نتائج الدراسة وتوصياتها، تم الاعتماد على مصدرين لجمع البيانات، كالتالي:

المصادر الأولية تم الاعتماد على الاستبانة كأداة رئيسية لمعرفة مدى ارتباط المساءلة المالية بتحقيق الاستدامة المالية في الوحدات الحكومية، وتم توزيعها على عينة الدراسة المتمثلة بديوان المحاسبة العام بمنطقة مكة المكرمة ومن ثم جمع بياناتها، وتحليلها باستخدام عدد من الأساليب الاحصائية الملائم بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات وتقييم النتائج وتقدم التوصيات التي تدعم موضوع الدراسة وتساهم في حل المشكلة.

المصادر الثانوية. قامت الباحثتان بمراجعة الكتب والدوريات والرسائل العلمية والأبحاث والدراسات المنشورة المتعلقة بموضوع الدراسة، والتي ساهمت في إثراء الدراسة بشكل علمي، وقامت الباحثتان من خلال اللجوء للمصادر الثانوية بالتعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، واخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت وتحدث في مجال الدراسة.

خطة الدراسة: قسّمت الدراسة إلى اربعة اقسام:

القسم الأول: يتعلق بالإطار العام للدراسة ويحتوي على مشكلة الدراسة-أهداف الدراسة-أهمية الدراسة-فرضيات الدراسة-منهاج الدراسة-مجتمع الدراسة- خطة الدراسة.

القسم الثاني: يشتمل على الدراسات السابقة ذات الصلة -التعليق على الدراسات السابقة.

القسم الثالث: يتعلق بالإطار النظري للدراسة وينقسم إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: المساءلة المالية

المبحث الثاني: الاستدامة المالية

المبحث الثالث: أثر المساءلة المالية من الجهات الرقابية الخارجية في تحقيق الاستدامة المالية.

القسم الرابع يتعلق بإطار الدراسة الميدانية وينقسم إلى مبحثين:

المبحث الأول طريقة وإجراءات الدراسة

المبحث الثاني مناقشة النتائج وتفسيرها والتوصيات.

الدراسات السابقة والتعليق عليها.

- **دراسة القحطاني(2016)** بعنوان لاستدامة الموارد البشرية والمالية والمادية في المنظمات الأمنية في دول الخليج العربي. دراسة وصفية تحليلية. تهدف التعرف على مفهوم استدامة الموارد وغرس مبادئ الولاء والإلتزام في الموارد البشرية. نتائجه اظهر أسلوبين وطريقتين اقتصاديتين، هما الوقف والاستثمار من أكثر طرق فائدة ومردودًا في توفير السيولة المالية التي تساعد تلك المنظمات الأمنية وغيرها من تفعيل الأوقاف والاستثمارات للموارد المالية للمنظمات الأمنية وإسهام الأساليب الهندسية والتنظيمية في استدامة الموارد المادية للمنظمات الأمنية. التوصيات التطبيق التدرجي لطرق الاستدامة لمنظمة أمنية قابلة لتطبيق الاستدامة ثم بعد تقييم التجربة يتم تعميمها على المنظمة الأمنية ككل.

دراسة بوزيان واخرون(2017) بعنوان دور الشفافية والمساءلة في تحسين أداء الأجهزة الإدارية بالإدارات العمومية الجزائرية: دراسة وصفية تحليلية. الهدف، التعرف على نقاط القوة والضعف في الاجهزة الادارية العمومية ثم الوقوف على المعوقات التي تحد من تطبيق الشفافية والمساءلة في الاجهزة الادارية العمومية ثم اقتراح سبل تعزيز تطبيق الشفافية والمساءلة في الاجهزة الادارية العمومية. استخدم المعالجة الاحصائية للبيانات باستخدام برنامج SPSS.

النتائج: لا يوجد التزام من الأجهزة الادارية العمومية بتطبيق الشفافية. أن الاجهزة الرقابية لا تلتزم بمساءلة الموظفين عن تصرفاتهم وقراراتهم. تدني مستوى التزام القطاعات الحكومية بترود المواطنين بالبيانات والمعلومات واطلاعهم على سياسات الأنظمة والتشريعات وإجراءات العمل. شيوع ثقافة السرية والاحتكار المعلومات بين الموظفين في الأجهزة الادارية كعائق من تطبيق الشفافية والمساءلة. إصدار الأنظمة والتشريعات ووضع الخطط الاستراتيجية ملزمة لتطبيق الشفافية والمساءلة , تفعيل نظام المساءلة من أين لك هذا. تعميم تطبيق الحكومة الالكترونية.

التوصيات، لا بد ان يتصف الموظفون بأهلية والكفاءة والنزاهة واحترام الواجبات الأخلاقية داخل البيئة الوظيفية لكسب ثقة المجتمع. توضيح المؤسسات الحكومية للموظفين ما يجب عليهم فعلى وما لا يجب ليكونوا على بينه من امرهم.

دراسة زكي(2018) بعنوان تأثير ممارسة الشفافية الإدارية في الحفاظ على المال العام: دراسة تطبيقية على الإداريين بمستشفى جامعة الملك عبد العزيز بجدة. الهدف التعرف على أدراك الموظفين الإداريين بمستشفى الملك عبد العزيز بجدة لتأثير ممارسة الشفافية الإدارية في الحفاظ على المال العام. استخدم المنهج الوصفي التحليلي. وتوصلت الدراسة للنتائج وجود تجانس في آراء الباحثين حول ابعاد محور المشاركة يطبق في جامعة الملك عبد العزيز بجدة بدرجة متوسطة بينما يطبق بعد المعلومات وبعد المساءلة في مستشفى جامعة الملك عبد العزيز بدرجة كبيرة على مقياس ليكرت الخماسي. كما اظهرت الدراسة ان متوسط العام لعناصر محور وعي الموظفين بأحكام وأنظمة الحفاظ على المال في المستشفى ظهر بدرجة كبيرة ومتوسطة. التوصيات: تفعيل دور المشاركة كأحد ابعاد الشفافية الإدارية من خلال وضع نظام اتصال فعال. تفعيل آليات المساءلة الإدارية في مستشفى جامعة الملك عبد العزيز والاعلان عنها لجميع الموظفين على أن يتم مراجعتها ومراقبتها باستمرار وتطبيقها على الجميع دون تحيز.

I- الإطار النظري للدراسة.

تعد قدرة النظم المساءلة في تهيئة البيئة المناسبة إلى الوصول لمستوى متقدم من الإصلاح والتطوير لتحقيق الصالح العام، وازدادت الحاجة لذلك بحكم ثورة المعلومات والتطور في مصادر الحصول عليها ومما يستدعي التأكد من دقة ومصداقية وشفافية هذه المعلومات كونها عاملا حاسما في تحديد مدى نجاح القطاع العام وقدرته في تحقيق الأهداف، فأنظمة المساءلة الفعالة تحقق الهدف في إيجاد حلول للمشكلات القطاع العام وتزيد من قدرتها في مواجهة التحديات ومواكبة التغيرات البيئية الداخلية والخارجية(فلاق،2015، ١٧).

وحضي مفهوم الاستدامة المالية باهتمام واسع حيث يركز على الإجراءات التي يتخذها الحكومات من أجل تقليل درجة اعتماد على المساعدات الخارجية وحيث يشير الاستدامة المالية إلى الحالة المالية التي تكون فيها الحكومة لها القدرة في الاستمرار في سياسة الإنفاق والايادات الحالية في الاجل الطويل دون خفض الملاء المالية لها او التعرض لمخاطر عدم الوفاء بالتزامات المالية المستقبلية(راضي، 2018، p17).

ونظرا لوجود علاقة طويلة الاجل بين النفقات والايادات الحكومية فقدره السلطات المالية السعودية على اتخاذ قرارات مزمنة تتعلق بتعديل النفقات والايادات آتيا، حيث انه يجب على السلطات المالية اتخاذ قراراتها وفق التكاليف والايادات الحديثة للموارد والاستخدام آت بما يضمن تحقيق الاستدامة المالية في المستقبل (بانافع، 2016، p202).

ولتحقيق النفع العام تقوم الدولة بوضع الخطط المستقبلية التي تهدف إلى أغراض التنمية المستدامة في جميع المجالات وسعى إلى حماية المال العام من خلال أنظمة (حمودة، ٢٠١٦، ٦) وتمثل الجهاز الرقابي بديوان المحاسبة في المملكة العربية السعودية، بدور المساءلة على المال العام في القطاع حيث تمنح هذه الهيئة الصلاحيات في الاطلاع على الحسابات التي يراد الكشف عنها حيث أن الهدف منه الكشف عن الانحرافات والتجاوزات ومن ثم اتخاذ الإجراءات اللازمة حسب القوانين المنظمة (زكي، 2018، p57). حيث يتمثل مساهمتها في تحسين المساءلة وخلق بيئة تحد من فرص حدوث هدر مال العام وإيجاد مناخ المناسب للقطاع العام تعزيز الإدارات المالية المركزة على التقارير المالية الزمنية والافصاح عن المخالفات وكذلك وضع أنظمة الرقابة المالية الفعالة تمثل عناصر اساسية من دورها (التميمي، ٢٠١٣، ٣٠).

I-1- المساءلة المالية

I-1-1- مفهوم المساءلة:

الشفافية والمساءلة متضمنتان في عبارة ارسطو من حيث الإقرار بضرورة التزام الشفافية في العمل. ويشكل توفير الشفافية وممارسة الرقابة ركنين اساسين في الالتزام بمبدأ المساءلة وهو ما تفتضيه هذه العملية.

يعرف برنامج الأمم المتحدة الانمائي المساءلة على أنها الطلب من المسؤولين تقديم التوضيحات اللازمة لأصحاب المصلحة حول كيفية استخدام صلاحياتهم وتصريف واجباتهم، والأخذ بالانتقادات التي توجه لهم وتلبية المتطلبات اللازمة منهم وقبول بعض المسؤولية عن الفشل وعدم الكفاءة او عن الخداع والغش (بو زيد، ٢٠١٢، p13).

يركز مفهوم جوهر المساءلة عملية محاسبة الاشخاص بموجب أعمالهم والسلطة الممنوحة لهم ودلاله المفهوم أقرب للجانب التطبيقي الممارس من ها للجانب النظري في الادارة، دلت المساءلة الخارجية اذ يقوم الفرد بتقديم تقرير الى طرف خارجي تجاوبا لتساؤلات طرف اخر حول اعمال الطرف المساءل ويطالب بتصحيح الاعمال والتعاون في التحقق(بوزيان، 2017، P564).

فالمساءلة هو التزام او استعداد لقبول المسؤولية او حساب افعال الشخص والتزامهم وسلوكهم كما عرفها (Waugh,2017,p4)

فتفسيرات المساءلة تتراوح ما بين نموذج او مكونات المسؤولية للرقابة والتحكم ونطاق المساءلة يتغير بمرور الزمن كما أشار لها Luke (Luke, 2010, p136).

وايضا يحدد أبو طه 1997 مقصد المساءلة هيكل وآلية المساءلة أو المحاسبة عن التصرفات والأعمال والتي من شأنها تؤثر على الأطراف المتعاملة.

وعرفها البنك الدولي بتعريف عملي للمساءلة أنها عقد بين الافراد والمنظمات المسؤولة عن الأداء وتتضمن التعريف العناصر التالية: مسؤولية الموظفين العموميين عن تحقيق أهداف السياسة العامة

أن تسعى الأجهزة العامة إلى خدمة جميع الأطراف المعنية والاستجابة لمطالبها خاصة الفقراء، واحتياجات أولئك المواطنين الذين يعتمدون أكثر على خدمات الحكومة العامة، وترتبط الاستجابة بدرجة المساءلة التي تستند بدورها على درجة الشفافية وتوافر الثقة بين الأجهزة العامة والمواطن (World Bank, 2003, p7 – 8)

وخص (ابن اسماعيل، 2019، 142) مفهوم المساءلة المالية تتحقق من خلال آليات المراجعة والمراجعة والفحص المالي التي تقوم بها أجهزة الرقابة المالية والإدارة للتأكد من تخصيص واستخدام الأموال والممتلكات والأصول العامة طبقاً للقواعد والتشريعات النافذة. وتعرف لباحثان المساءلة " بأنها إجراء رقابي بآلية واضحة من شأنها ان تحاسب الافراد على التصرفات في نطاق مسؤوليتهم عما قد يؤثر بالمصلحة العامة. فالمساءلة المالية تكشف عن توجهات نمو النفقات والايادات عما هو مقدر".

I-1-2- أهمية المساءلة: تستمد المساءلة أهميتها كونها تمثيل قانوني نيابة عن المواطنين فيما يتعلق بالموارد العينية والمالية في القطاعات الحكومية فغياب المساءلة فيما يتعلق بالمال العام من شأنه ان يضر بالوضع الاجتماعي للبلد وانتشار الفساد المالي وافتقار العدالة فيه. (التميمي، ٢٠١٣، ١٣٩)

وتعد أهمية العمليات والاساليب المساءلة التي يتم بمقتضاها التحقق من أن الأمور تسير وفقاً لما هو مخطط لها و في حدود الاستطاعة فالمساءلة ليست تحقيقاً او محاكمة بالقصد منها التحقق من أن الأداء يتم ضمن الإطار التي حددتها الأهداف للوصول إلى مستوى متميز من الكفاءة والفاعلية (بوزيان، 2017، p548)

I-1-3- صور المساءلة: التميز بين صور المساءلة وفقاً لمصدر علاقة المساءلة تتمثل في نوعان ذكرها (ابن إسماعيل، 2019-141) ، 142 ،

أ- مساءلة داخلية تمارسها الوحدة الحكومية على نفسها وبواسطتها يمكن التأكد من أن العمل وأداء المهام يتم بحسب ما هو محدد في الأنظمة واللوائح منها المساءلة الهرمية والادارية.

ب- مساءلة الخارجية مهمتها تتعلق بالسياسات العامة والقانون والأمور المالية وتقوم بها جهة مستقلة في مسألتها للقطاع العام كأجهزة الرقابة المالية.

I-1-4- دور المساءلة: تسعى دور التي تمثله المساءلة في زيادة التعاون بين هيئات الرقابة والمديرين ومساعدتهم، في تطوير منظور الرقابة والصلاحيات التي تدعم المساءلة مثل منظمة الانتوساي والتي تسعى الى تطوير وتوثيق سبل الرقابية والمساءلة للمنظمات الحكومية على المستوى الدولي. وأيضاً مثل ديوان الرقابة العامة للمحاسبة في المملكة العربية السعودية وتعاونه في تعزيز المساءلة مع المديرين في القطاعات الحكومية. وتؤثر في تحديد واضح للأهداف ونطاق المسؤوليات للوحدات الحكومية لتسهيل عملية التحليل والمراجعة، وبالتالي تمكن من تطوير نظام المعلومات والرقابة اعداد التقارير داخل القطاع العام. وضع معايير لقياس الأداء والرقابة وممارسة المساءلة في نطاقها فيما يتحدد من نطاق المسؤوليات الموكّل. المحافظة على استقلال هيئات الرقابة وموضوعيتها ومصداقيتها وأن تمنح السلطة والمرونة الكافيتين، حيث يعد استقلال الجهات التي تقوم بالمساءلة أمراً حيوياً لضمان فاعلية الدور تقوم به تلك الجهات (تقرير الأمم المتحدة، 2014).

I-1-5- جوانب المساءلة العامة: تتعدد جوانب المساءلة ضمن إطار الوحدات الحكومية المتمثلة في المساءلة المحاسبية والمالية والاجتماعية والقانونية لما لمال العام من حق للمجتمع وبما تمتاز به موارده بالأمد الطويل فالتالي المحافظة الانتفاع بما هو مخطط له فالتركيز في هذا الدراسة على جانب المساءلة المالية. وتهدف المسائل العامة الى تقوية النزاهة والشفافية والمساءلة العامة للوحدات الحكومية في كفاءة استخدام مخصصاتها المالية كما أشار(عبد السلام، ٢٠٠٩،).

فالمساءلة محاسبية تركز على الالتزام بالمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لما لمخرجات المحاسبية من اثر على القرارات الرشيد لأصحاب المصلحة ويرجع الاهتمام لهذه المساءلة اسناد الأجهزة الرقابة المختلفة لمخرجاتها المعلوماتية. لذا ترى الباحثتان ان المساءلة المالية تكمن في الالتزام بالقواعد والإجراءات المالية الواجبة التطبيق.

I-1-6- الآلية المحاسبية للمساءلة المالية: تعد المساءلة المحاسبية مهمة في التحديد الدقيق الكمي والرقمي وارتباطه الزمني بالتالي تعزز الدقة في نطاق المساءلة، وذلك بالتحليل القوائم المالية الدورية او السنوية التي توفرها الحكومة التي توضح كل انواع الاعتمادات المخصصة للوحدة الحكومية، وقائمة بالإيرادات الفعلية والمقدرة، وقائمة بالنقدية وتقرير بالمصروفات الرأسمالية. حيث تتم المساءلة عن طريق ارتباط المدخلات والمخرجات وبيان الوفرة او الفاقد في الموارد، وهذا يساهم في التحقق الزمني والمادي من القرارات المالية مطابقتها. (جعارة وآخرون، ٢٠١٥، 476).

I-1-7- التوجهات القانونية للمساءلة المالية: تساهم في توضيح العام لنطاق القوانين والتشريعات والتي من شأنها تحد من الاستغلال المعرفي والمهني والمالي بما قد تختمله التشريعات من تفسيرات متعددة مسببة ثغرات قد يتدارك منها المسؤولين ضمن نطاق مساءلتهم المالية (بوزيان، ٢٠١٧، 560).

وان إعادة اكتشاف الحكومة كما دعا لها David Osme تبين تغير دور الدولة مما أدى الى تعقد اعمال الأجهزة الحكومية واتساع نطاق الوظائف والمهام التي تقوم بها مما استلزم عملية تفويض الصلاحيات ومنح المزيد من الحرية التصرف لموظفي الحكومة. وفي ظل هذه التغيرات أصبحت الية المساءلة التقليدية التي ركز فقط على مدى التزام الموظف بالقوانين والتعليمات المعمول بها غير كافية خاصة مع ظهور العديد من المشكلات التي واجهت الحكومة المتمثلة في الفساد والروتين والتراخي الإداري. وبالتالي من الضروري تطوير نظم المساءلة المستخدمة لدى الأجهزة الحكومية للتضمن آليات على درجة عالية من الكفاءة والفعالية ولديها القدرة على التعامل مع واقع الوحدات الحكومية وتقديم حلول مناسبة للمشكلات التي تواجهها (فلاق، 2015، p9).

ولتفعيل الية الالتزام اشار لها (بو زيد، 2012، 58) بانه يتوجب على الوحدات توفير المعلومات كافية لفهم وتسهيل مراقبة أدائها. ان تكون نصوص القوانين واللوائح والتعليمات والإجراءات في متناول المسؤولين والمواطنين وأصحاب العمل. توضيح كيفية تنفيذ الوحدات لمهامها ومبررات القرارات التي تتخذها والتفاعل المباشر مع الانتقادات والمطالب التي تقدم اليها. وجود الية واضحة في التعامل مع الأخطاء او الفشل. فالمساءلة ليست عملية عشوائية بل عملية مخططة ومحددة ومعروفة الطرفين ومتفق عليها كذلك. لكن هذا كله لا يضمن مساءلة فعالة، اذ لابد ان يتوافر فيهما مرتكزات ومتطلبات ضرورية لتحقيق مساءلة فعالة لا ينبغي ان ينظر للمساءلة كمصدر للتهديد والقلق، بقدر ما هي أسلوب لمراجعة الأداء وتحسينه. وان الممارسة الايجابية للمساءلة تؤدي الى تنسيق جهود الافراد في المنظمة. فيتبين ان المساءلة لا تتم على ذات المساءلة انما تحقق وظائف هامة في الوحدة الحكومية مثل الرقابة وتعزيز الاخلاقيات وتحسين الأداء والوقاية. (عبد العال، 2013، p21).

وترى الباحثتان ان المساءلة المالية هي عملية تتم من عدة جهات متضمن رقابة حكومية داخلية متمثلة في مساءلة داخلية للجهة الحكومية ومساءلة جهاز رقابي خارجي. ومن التوجه الدولي المتمثل في الجهاز الرقابي الدولي الانتوساي لهدف تعزيز كفاءة الأجهزة الرقابة المستقل في الدولة وهذا من شأنه يحقق تطوير كيفية إتمام إجراءات المساءلة المالية لتحقيق حفظ مال العام وبالتالي القدرة على الاستدامة المالية. وتبين لنا أن المساءلة المالية تعزز فعاليتها عن طريق تحقق المساءلة المحاسبية بالالتزام بالمعايير المطبقة والمساءلة المالية القانونية بالوضوح وتحديد الأساس القانوني للتشريعات مما يساهم في عملية المساءلة المالية في تحقيق غرضها في المحافظة على المال العام وتحقيق الاستدامة المالية للمجتمع السعودي.

I-2- الاستدامة المالية

I-2-1- مفهوم الاستدامة المالية: فسر صندوق النقد الدولي الاستدامة المالية الوضع الذي يستطيع فيه المقترض يستمر في خدمه ديونه دون الحاجة إلى إحداث تغيير جوهري في النفقات والإيرادات العامة مستقبلا (Yilmaz, 2007,p61) في ضوء هذا أساس وضع الاستدامة المالية عندما تظل نسبة الدين العام ثابتة بحيث تعود لمستوياتها الطبيعية في حال حدوث طارئ ويشترط في ذلك ان تكون موارد الحكومة المالية كافية لتغطية أعباء الدين المستقبلية من غير الحاجة لإعادة جدولة الديون أو الافتراض مرة أخرى لسداد الديون (البغدادى, 2010, P408).

فسرت بعض المفاهيم التي ذكرها (محمد وآخرون 2016, p34) على أساس الربط بين الاستدامة المالية والقيود الزمني للميزانية، والأخر إلى الاعتماد إلى القواعد المالية العامة، اما التوجه الحديث من حيث التحليل المالي في ضوء التوجه الحديث يرتبط مفهوم الاستدامة بأساليب التحليل المالي الحديثة وما تستند إليه من تقييم أرصدة الأصول والالتزامات الحكومية وتحليل ميزانيتها العمومية للتوصل ما اذا كان يحقق صافي الثروة الحكومية يحقق قيمة سالبة او موجبه. ولتحقيق الاستدامة المالية يشترط إذا كان لرصيد سالبا ان تكون القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية للإيرادات أكبر من القيمة الحالية لتدفقات الإنفاق.

ويشير راضي لمفهوم الاستدامة المالية إلى الحالة المالية التي تكون فيها الحكومة لها القدرة في الاستمرار في سياسات الإنفاق والإيرادات الحالية في الاجل الطويل دون خفض الملاء المالية لها او التعرض لمخاطر الإفلاس او عدم الوفاء بالتزاماتها المالية المستقبلية (راضي، 2018، p17). وتفسره الباحثان الاستدامة المالية بأنها " الكفاية المادية التي يمكن من خلالها اشباع الحاجات والالتزامات دون اللجوء الي مصادر مالية خارجية كالاقتراض والذي من شأنه يخل بنظام الاستدامة المراد تحقيقها سواء اجل القصير او الطويل، والقدرة على تمويل برامج الإنفاق العام وعدم التعرض للتعثر المالي والعجز في القدرة المالية للدولة.

I-2-2- أهمية الاستدامة المالية: برز أهمية الاستدامة المالية باعتبارها قضية سياسية رئيسية في جميع أنحاء العالم بسبب الاختلال الشديد في الأوضاع المالية الذي لحق بالكثير من الدول وبعد الازمة المالية والاقتصادية العالمية، وكذلك بسبب الارتفاع المضطرب في حجم التكاليف المالية الازمة للإنتاج على المدى الطويل نتيجة زيادة ندرة الموارد الاقتصادية. ولذلك زاد الاهتمام بتحليل نتائج السياسات المالية تقييم أثر هذه السياسات على الوضع المالي للحكومة (محمد وآخرون، 2016، p35).

واضافة الى ذلك أهمية الدور الذي تمارسه الاستدامة المالية لاقتصادات الدول المتقدمة والنامية فوجود سياسة مالية مستدامة يعني ان الاقتصاد يسير بالاتجاه الصحيح وان هناك استغلال فعال للموارد الاقتصادية المتاحة يتمثل في معدلات نمو ناتج مرتفع .

I-2-3- خصائص الاستدامة المالية: حيث اشار (محمد واخرون، 2016, p 16) انها تُمكن المسؤولين للوحدات الحكومية من معرفة المقدرة المالية للوفاء بالالتزامات والمرتبطة بنماذج الإيرادات والنفقات الحكومية حاليا ومستقبلا. كما تسهم في تحديد دراسة القيد الزمني للموازنة ومعرفة ما إذا حال الاستدامة او انعدامه.

ومن آثار الاستدامة المالية التي ذكرها راضي وآخرون ان الاستدامة المالية تعكس النجاح الذي يحققه الحكومات في سياستها المالية وهذا يعد مؤشر لتعزيز الثقة للقطاع الخاص للاستثمار في الدول التي تتمتع بها. وللحد من الآثار السلبية في قدرة الدولة في الاستدامة المالية يتم وضع قواعد للمالية تحدف إلى ضمان الانضباط المالي والى الاستدامة المالية وتعرف القواعد بأنها قيود على الممارسة العملية على السياسة المالية. وهذا يعني قيود توضع على الدين او العجز او وضع حدود على الإنفاق (Garcia, et al, 2011,p3)

I-2-4- تقرير الاستدامة للقطاع العام: يمكن لتقارير الاستدامة تحسين الوعي الداخلي لقضايا الاستدامة في الوحدات الحكومية وكل هذا يساعدها للوصول لأفضل القرارات ويمكن تعزيز التوقعات المالية طويلة الاجل. تعد تقارير الاستدامة أداة لتحقيق مدخرات التكاليف، لأنها تشجع المنظمة لاستخدام الموارد الطبيعية بشكل أكثر كفاءة، تحسين كفاءة العملية واستخدام الموارد القابلة للاسترداد (الانتوساي ، 2013. p٤).

I-2-5- الإبلاغ المتكامل في تقرير الاستدامة: الإبلاغ المتكامل تظهر بيان أن قضايا الاستدامة ينبغي عدم التعامل معها بشكل منفصل عن القضايا المالية السنوية، لكن بدلا من ذلك يتم التعامل معها في تقرير متكامل. ولأن الإبلاغ المتكامل يدعم صنع القرار الداخلي والسلوك الطويل الأجل، فمن الممكن إن يعزز هذا كلا من الاستقرار الاقتصادي والسوق. (الانتوساي، 2013 P. 18)

إن اللجنة الدولية للإبلاغ المتكامل هي مبادرة مشتركة من المنظمات المؤيدة للإبلاغ عن الاستدامة بضمونها مبادرة الإبلاغ العالمية. حيث تهدف إلى وضع إطار عمل للإبلاغ عن المعلومات المالية والبيئية والاجتماعية ومعلومات الإدارة في شكل متكامل يتعلق الأمر بتأكيد تقارير الاستدامة ، يعد موضوع أجهزة الرقابة العليا في عملية المراجعة المالي مقدم تقرير تدقيق البيانات المالية للقطاع العام أكثر مسؤولية شاملة . وفي القطاع العام ان ما يهم هو المعلومات حول السياسة وتأثيراتها التي غالبا "ما يتم تقديمها بشكل طرق رئيسية ومؤشرات أداء .وباستطاعة أجهزة الرقابة العليا ان تتوصل الى الاستدامة عبر تدقيق تنفيذ استراتيجيات الاستدامة.

وذكر الانتوساي في 2013 ضمان تقرير الاستدامة من قبل الأجهزة الرقابية المستقلة: باستطاعة أجهزة الرقابة العليا ان تتوصل إلى الاستدامة عبر تدقيق استراتيجيات الاستدامة بإمكان أجهزة الرقابة العليا إيصال فكرة أهمية دور القطاع العام في تطوير أنظمة الإبلاغ عن الاستدامة التي تكون ذات مغزى لمؤسسات المجتمع. هذا أيضا هو المجال الذي يكون الإنتوساي INTOSAI دورا في وضع المعايير الدولي وتتيح استقلالية ومهنية أجهزة الرقابة العليا العمل بنحو محايد وتقييم مدى ملائمة وفاعلية أطر الإبلاغ في بلدانهم. ولدى الإبلاغ على الاستدامة الحافز لتقديم الترابط المنطقي في ممارسات الإبلاغ وإضافة قيمة جوهرية للمجتمع بأكمله.

I-2-6- الدوافع لإعداد التقارير عن الاستدامة: تعرف مبادرة أعداد التقارير العالمية أعداد تقرير الاستدامة على أنها ممارسة للقياس والافصاح والخضوع للمساءلة اصحاب المصالح الخارجية والداخلية للأداء التنظيمي نحو هدف التطور المستدام. (تقرير الاستدامة 2013 ، p9).

أ- الدوافع الداخلية:

- الحصول على أفضل معلومات، تحسين ادارة المخاطر، تحسين الأداء، حفظ الموارد والمال، تعزيز قناعة الكادر

ب- الدوافع الخارجية:

- تحسين المساءلة المحاسبية والشفافية، انشاء صورة ايجابية وجديرة بالثقة، في القطاع العام: بناء الثقة في القطاع العام

- تحسين اتصالات اصحاب المصالح.

I-2-7-: قياس الاستدامة المالية: من القياسات المستخدمة قياس القيد الزمني للميزانية الحكومية، والذي يوضح العلاقة بين الإيرادات ونفقات الحكومية، إجمالي الإنفاق على السلع والخدمات، التحويلات والمدفوعات فائدة على الدين في الاجل الطويل(بانافع، 2013، 28-27p2). وأوضح بانافع شروط تحقق الاستدامة كالتالي:

حيث إن G : الإنفاق الحكومي، GRT : الإيرادات الحكومية، Bt : الدين الحكومي، rt : معدل الفائدة على الدين لفترة واحدة.

أ - يكون العجز في وضع استدامة قوية (Sustainable Strongly) (إذا كان الإنفاق الحكومي والإيراد الحكومي متكاملين $b = 1$)
ب. يكون العجز في وضع استدامة ضعيفة (Sustainable Weakly) (إذا كان الإنفاق الحكومي والإيراد الحكومي متكاملين و $0 < b < 1$)، وقد أثبت هاكيو وراش أن المعيار $b > 0$ يعتبر كافيا لكي يكون العجز مستداما. كما يشير $b > 1$ إلى أن الإنفاق الحكومي سوف يكون دائما أكبر من الإيرادات.

ج - يكون العجز غير مستدام إذا كانت b أقل من، أو تساوي صفرا.

د - إذا كان $b < 1$ فهذا يعني أن الإيرادات الحكومية تنمو بمعدل أكبر من النفقات الحكومية.

تركز الاستدامة المالية على الإجراءات التي اتخذتها الحكومات من أجل تقليل درجة الاعتماد على الموارد النابض او الاعتماد على المساعدات الخارجية وإيلاء تنوع مصادر الدخل وإعطاء دور أكبر للموارد الذاتية بغية تخفيض العجز في الموازنة لتحقيق الاستدامة المالية كما أشار لها راضي وآخرون 2018 ، P17)

I-2-8- الخطط المتبعة لتحقيق الاستدامة المالية في المملكة العربية السعودية: من جانب الإيرادات تم تنفيذ إجراءات منذ عام 2016 من شأنها ان تؤثر على نمو الإيرادات وتنوع مصادرها منها الضرائب ، منها طبق ضرائب القيمة المضافة وتطبيق المقابل المالي على الوافدين حيث يمتد اكتمال أثره بحلول 2025 ، الضرائب على التجارة والمعاملات الدولية و المنح في إطار المعالجة المحاسبية الجديدة لتضمن الإيرادات المباشرة لكافة الجهات الحكومية الإيرادات الأخرى وفيما يخص باب الإيرادات الأخرى الذي يشمل الإيرادات النفطية، فيقدر ان يحقق مبلغ 79 مليار ريال في عام 2019 حتى يصل إلى 840 مليار ريال في عام 2021. (وزارة المالية 2019).

وترى الباحثان انه لاستمرارية قدرة الدولة في الاستدامة المالية على الاجل الطويل لا بد ان توفق بين النفقات والايادات حيث لا يمكن ان تنمو النفقات العامة من غير ارتباط مقابل لنمو الإيرادات. ان الاستدامة المالية تتحقق مع تكامل الجهود بين المسؤولين في الدولة والمجتمع بزيادة الوعي للعمل على الحفاظ على مستوى معين من هيكل الدين المقدر من قبل الدولة وحفظ مال العام لاستمرارية قدرة الدولة في التوازن بين سداد الدين العام وتخطيط النمو من غير اللجوء الى تعديل النفقات العامة للأدنى.

I-3- أثر المساءلة المالية من الجهات الرقابية الخارجية في تحقيق الاستدامة المالية.

I-3-1- أثر تقارير الاستدامة في الرقابة والمساءلة المالية: تلعب السلطات المحلية دورا مهما في تسليم الخدمات وتخطيط للكلاء،

لذ تعتبر بعض منظمات القطاع العام كيانات كبيرة وموظفين مهمين. ولذلك، يمكن ان يكون لعملياتهم وممارسات الشراء على الارجح تأثيرا كبيرا حول مواضيع الاستدامة. وللإبلاغ عن تلك التأثيرات، تساعد اهداف الاستدامة والتحسينات او الانخفاضات ليس فقط لزيادة الشفافية والمساءلة، ولكن لجعل امور الاستدامة واضحة داخل المنظمات. (الانتوساي، 2013)

من الاثار الناتجة عن الفساد المالي:

- أ- يساهم الفساد المالي في تدني كفاءة الاستثمار العام مما يكون عائق امام التنمية.
- ب- هدر في المال العام مما يؤدي الى قلة الخدمات الحكومية للمجتمع بسبب قلة الموارد.
- ج- ويعد من أسباب ظهور الفساد المالي توفر البيئة الملائمة لظهور الفساد المالي من خلال البعد السياسي والبعد الاجتماعي والبعد الاقتصادي.

د- فالإدارات في الوحدات الحكومية سواء ممولة ذاتيا او مركزيا تعمل في بيئة مليئة بالتحديات التي من شأنها ان تجد فرصا جديدة للفساد المالي وان مراقبة والاشراف المنظمين على هذه الإدارات يعدان مسألة في غاية الأهمية لضمان نزاهة الادارات في الوحدات وان الاشراف الفعال يتطلب تدقيق خارجي تقوم به مؤسسات رقابية مستقلة وعلى الرغم من الأطراف المشاركة في الفساد لا تترك اثر في السجلات الوحدة الحكومية مما يجعل تدقيقه واكتشافه مما يصعب اكتشافه الا ان الجهات الرقابية المالية يمكن ان تتغلب عليه من خلال تحسين الشفافية و المساءلة وخلق بيئة تحدد من فرض حدوثه (التيمي، 2015، 1).

وترى الباحثان في تركيز توجه الدراسة على المساءلة المالية من قبل الجهات الرقابية المستقلة لها دور مؤثر في تحقيق قدرة الدولة على الاستدامة المالية في الاجل الطويل بزيادة فعالية دورها الى جانب زيادة الصلاحيات الممنوحة للجهاز الرقابي الخارجي بالتنفيذ دون الرجوع للسلطات العليا حتى لا يعيق عملية المساءلة المالية وهذا من شأنه يزيد من استقلالية الجهاز الرقابي المستقل. الى جانب صلاحيات الجهاز الرقابي وقدرته في تفعيل دوره له أثر في تمكين القدرة المالية للدولة لتحقيق الاستدامة المالية بالتالي قدرة الدولة على سداد ديونها ضمن الهيكل المقدر.

II- الإطار الميداني على ديوان المحاسبة العام منطقة مكة المكرمة وتحليل النتائج والتوصيات:

تم التطرق في هذا الفصل الى تطبيق مدى ارتباط المساءلة المالية بتحقيق الاستدامة المالية في ديوان المحاسبة العام بمنطقة مكة المكرمة، حيث تم توزيع الاستبانة على عينة عشوائية من الكادر المراجعة المالية من منسوبي الديوان المحاسبة العام. ومن أسباب اختيار ديوان المحاسبة العام كمجتمع للدراسة باعتبار الصلاحيات المخولة للجهة انتقل من ديوان الرقابة الشكلية الى الرقابة الموضوعية والتمتع بصلاحيات التتبع والتحقق والتحقق واتخاذ الإجراءات اللازمة اتجاه المخالفات والتجاوزات التي قد تكون من الاعمال او المشاريع او المصروفات او العقود الإدارية وغيرها(الخولي، 2019).

وعليه فان الباحثان قسمت هذا الفصل الى ثلاثة مباحث رئيسية، حيث تناول المبحث الأول خطوات وإجراءات الدراسة الميدانية، والمبحث الثاني عرض النتائج وتفسيرها، في حين تناول المبحث الثالث نتائج الدراسة وتوصياتها.

II-1- طريقة وإجراءات الدراسة:

II-1-1-1-: منهجية الدراسة: بناء على طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها استخدمت الباحثان المنهج الوصفي التحليلي والذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع والتحليل والربط للوصول إلى استنتاجات يبني عليها تصور المقترح. واستخدم مصدرين للمعلومات:

أ- المصادر الثانوية: التي عاجلت الإطار النظري للبحث من المراجع والمقالات العربية والأجنبي ذات العلاقة التي تناولت موضوع الدراسة
ب- المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة حيث جمعت أداة الاستبانة من قبل الباحثان ومصادر الدراسات السابقة (دراسة التميمي، 2013،) (دراسة جعارة، 2015).

II-1-1-2- مجتمع وعينة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة كادر المراجعة المالية من منسوبي الديوان المحاسبة العام بمنطقة مكة المكرمة وتم اختيار عينة الدراسة بطريقة عشوائية عند توزيع الاستبانة.

II-1-1-3- الاستبانة: اعتمدت الدراسة الميدانية على استخدام أسلوب الاستبانة بوصفها أداة رئيسية لجمع البيانات المطلوبة لدعم الدراسة النظرية بالجانب الميداني وللإجابة عن تساؤلاتها وتحقيق أهدافها ولقد تم الاعتماد على الدراسات السابقة بما يتناسب مع غرض الدراسة تم اعداد استبانة حول مدى المساءلة المالية في تحقيق الاستدامة المالية. وقد شملت على مقدمة ليتعرف افراد العينة على موضوع الدراسة قبل الإجابة ثم تناولت البيانات العامة عن افراد العينة المؤهل العلمي والمؤهل المهني وسنوات الخبرة لما في ذلك من أهمية في تدعيم النتائج. وتكون من قسمين:

القسم الأول: وشمل البيانات الأولية عن عينة الدراسة من حيث الجنس والمؤهل والتخصص العلمي وعدد سنوات الخبرة واخيرا العمر.
القسم الثاني: وشمل على أداة الدراسة والتي تتعلق بمدى ارتباط المساءلة المالية بتحقيق الاستدامة المالية في الوحدات الحكومية. وتتكون من ثلاث محاور كالتالي:

المحور الأول: فعالية المساءلة في الجهات الرقابية الخارجية وتحقيق الاستدامة المالية، ويتكون من 3 عبارات.
المحور الثاني: دور الجهات الرقابية الخارجية في الحد من الفساد المالي وتحقيق الاستدامة المالية، ويتكون من 6 عبارات.
المحور الثالث: الإجراءات المتخذة من مراجع الجهات الرقابية الخارجية في المساءلة المالية وتحقيق الاستدامة المالية، ويتكون من 7 عبارات.
وقد استخدمت الباحثان مقياس ليكرت خماسي التدرج (لا اوافق بشدة، لا اوافق، محايد، موافق، موافق بشدة) وذلك لتحديد مدى ارتباط المساءلة المالية بتحقيق الاستدامة المالية في الوحدات الحكومية تطبيقها لديوان المحاسبة العام بمنطقة مكة المكرمة.

II-1-1-4-: صدق المحكمين: للتحقق من صدق الأدوات تم الاعتماد على طريقتين، الأولى وتسمى الصدق الظاهري (Face validity)، التي تعتمد على عرض الأداة على مجموعة من المتخصصين الخبراء في المحور والثانية وتسمى الاتساق الداخلي (Internal Consistency) وتقوم على حساب معامل الارتباط بين كل وحدة من وحدات الأداة والأداة ككل. وفيما يلي الخطوات التي تم اتباعها للتحقق من صدق الأداة طبقا لكل طريقة من الطريقتين:

- **الصدق الظاهري:** وهو الصدق المعتمد على المحكمين، حيث تم عرض أدوات الدراسة، لدراسة الادوات وابداء الرأي فيها من حيث:
-مدى ارتباط كل فقرة من فقراتها بالمحور الذي تنتمي إليه.
-مدى وضوح كل فقرة وسلامة صياغتها اللغوية.
-ملاءمتها لتحقيق الهدف الذي وضعت من أجله، واقتراح طرق تحسينها وذلك بالحذف أو الإضافة أو إعادة الصياغة أو غير ما ورد مما يرونه مناسباً.

وقد قدموا ملاحظات قيمة أفادت الدراسة، وأثرت الأداة، وساعدت على إخراجها بصورة جيدة. وبذلك تكون الادوات قد حققت ما يسمى بالصدق الظاهري أو المنطقي

- صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة:

تم حساب صدق الاتساق الداخلي بحساب معامل ارتباط بيرسون بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه كما توضح نتائجها الجدول التالي:

جدول رقم (1) معاملات ارتباط بيرسون بين درجات كل فقرة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي اليه

أثر فعالية المساءلة المالية في تحقيق الاستدامة المالية		دور الجهات الرقابية الخارجية في الحد من الفساد المالي وتحقيق الاستدامة المالية		الإجراءات المتخذة من مراجع الجهات الرقابية الخارجية في المساءلة المالية وتحقيق الاستدامة المالية	
م	معامل الارتباط	م	معامل الارتباط	م	معامل الارتباط
1	**0.809	1	**0.637	1	**0.696
2	**0.802	2	**0.669	2	**0.750
3	**0.581	3	**0.716	3	**0.616
		4	**0.753	4	**0.775
		5	**0.737	5	**0.536
		6	**0.659	6	**0.742
		7		7	**0.546

وجود دلالة عند مستوى 0.01 **

كل فقرة من فقرات أداة الدراسة (الاستبانة) والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه جاءت جميعها داله إحصائيا عند مستوى دلالة (0.01)، مما يدل على توافر درجة عالية من صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة (الاستبانة).

وقامت الباحثة باستخراج معاملات الارتباط بين درجة كل محور والدرجة الكلية للأداة وكانت النتائج كالتالي:

جدول (2) معاملات الارتباط بين درجة كل محور والدرجة الكلية للأداة

المحور	معامل الارتباط
أثر فعالية المساءلة المالية في تحقيق الاستدامة المالية	**0.533
دور الجهات الرقابية الخارجية في الحد من الفساد المالي وتحقيق الاستدامة المالية	**0.889
الإجراءات المتخذة من مراجع الجهات الرقابية الخارجية في المساءلة المالية وتحقيق الاستدامة المالية	**0.866

وجود دلالة عند مستوى 0.01 **

يتضح من الجدول (2) السابق أن قيم معاملات الارتباط لمحاور الاستبانة بالدرجة الكلية جاءت بقيم مرتفعة حيث تراوحت بين (0.533-0.889)، وكانت جميعها داله إحصائيا عند مستوى دلالة (0.01) مما يعني وجود درجة عالية من الصدق البنائي للاستبانة.

II-1-1- ثبات أداة الدراسة:

للتحقق من ثبات الاستبانة تم استخدام معادلة ألفا كرونباخ ويوضح الجدول التالي معاملات الثبات الناتجة باستخدام هذه المعادلة:

جدول رقم (3) معاملات ثبات أداة الدراسة طبقاً لمحاورها المختلفة

المحور	عدد الفقرات	معامل الفاكرونباخ
أثر فعالية المساءلة المالية في تحقيق الاستدامة المالية	3	0.823
دور الجهات الرقابية الخارجية في الحد من الفساد المالي وتحقيق الاستدامة المالية	6	0.730
الإجراءات المتخذة من مراجع الجهات الرقابية الخارجية في المساءلة المالية وتحقيق الاستدامة المالية	7	0.770
الاستبانة ككل	16	0.829

يتضح من الجدول السابق إن قيم معاملات الثبات جاءت بقيم عالية حيث تراوحت بين (0.730-0.823) وبلغ معامل الثبات الكلي (0.829).

II-1-6- الأساليب الإحصائية المستخدمة:

بناء على طبيعة الدراسة والأهداف التي سعت لتحقيقها حللت البيانات التي جمعت من خلال اداة الاستبانة باستخدام برنامج SPSS وقد استخدمت الباحثتان الأساليب الإحصائية التالية:

- 1- التكرارات والنسب المئوية للتعرف على خصائص افراد العينة وفقا للبيانات الشخصية.
- 2- المتوسطات الحسابية لمعرفة مدى استجابة افراد العينة وانخفاضها عن كل عبارة من عبارات المحور.
- 3- الانحراف المعياري لمعرفة انحرافات استجابة افراد العينة لكل عبارة.
- 4- اجراء اختبار one sample test لمعرفة اذا كانت هناك فروق معنوية بين متوسطي أراء عينة الدراسة.

5- اختبار تحليل التباين الأحادي One way ANOVA للتعرف على ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات مفردات العينة الدراسية نحو محاور الدراسة باختلاف متغيراتهم الشخصية والوظيفية.
تم استخدام نموذج ليكرت للإجابة عن أداة الاستبانة كما موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (4) نموذج ليكرت.

الاجابة	وزن الإجابة	المستوى
موافق بشدة	5	الأعلى
موافق	4	
محايد	3	الطبيعي
غير موافق	2	
غير موافق بشدة	1	الأدنى

II-2- عرض نتائج الدراسة وتفسيرها:

II-2-6- البيانات العامة لعينة الدراسة:

تم وصف العينة وتحديد طبيعتها من خلال المعلومات العامة التي تضمنها الاستبانة والتي تمكن من تصنيف أفراد عينة الدراسة.

التكرارات على خصائص العينة وفقاً للبيانات الشخصية لأفراد العينة:

أ- توزيع افراد العينة وفقاً للجنس:

جدول رقم (٥) تكرارات والنسب المئوية لأفراد العينة الدراسية حسب الجنس

الجنس					
Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
77.8	77.8	77.8	14	ذكر	Valid
100.0	22.2	22.2	4	انثى	
	100.0	100.0	18	Total	

يلاحظ أن معظم افراد العينة هم ذكور بنسبه 77.8% حيث بلغ عددهم 14 فرد. وبلغت نسبة الإناث 22.2% بعدد أفراد.

ب - توزيع افراد العينة وفقاً للعمر:

جدول رقم (٦) تكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة وفقاً للعمر

العمر					
Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
5.9	5.9	5.6	1	اقل من 30 سنة	Valid
35.3	29.4	27.8	5	من 30 سنة الى 40 سنة	
52.9	17.6	16.7	3	من 40 سنة الى 50 سنة	
100.0	47.1	44.4	8	اكثر من 50 سنة	
	100.0	94.4	17	Total	
		5.6	1	System	Missing
		100.0	18		Total

يلاحظ من الجدول (6) ان معظم أفراد العينة من عمر أكثر من 50 سنة بنسبة 44.4% بعدد 8 أفراد بينما اقل نسبة 5.6% لعمر اقل من 30 سنة بعدد تكرر 1. ويتراوح باقي افراد العينة ما بين نسبة التكرارات 27.8% و 16.7% من 30 سنة و اقل من 40 سنة، ومن 40 سنة الى 50 سنة بتكرار 5 افراد و 3 على التوالي.

ج-توزيع افراد العينة وفقا للمؤهل العملي:

جدول رقم (٧) تكرارات العينة وفقا للمؤهل العلمي.

المؤهل العلمي:				
Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
72.2	72.2	72.2	13	Valid بكالوريوس
88.9	16.7	16.7	3	ماجستير
100.0	11.1	11.1	2	غير ذلك ثانوي او دبلوم
	100.0	100.0	18	Total

نلاحظ من الجدول (7) أن معظم أفراد العينة حاملين مؤهل بكالوريوس بنسبة تكرر 72.2% بعدد تكرر 13، تليها في التكرار مؤهل الماجستير بنسبة 16.7% بعدد 3، ثم غير ذلك من حاملين الدبلوم بنسبة تكرر 11.1%.

د-توزيع افراد العينة وفقا للتخصص العلمي:

هـ-جدول رقم (٨) تكرارات العينة وفقا للتخصص العلمي:

التخصص العلمي:				
Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
83.3	83.3	83.3	15	Valid محاسبة
100.0	16.7	16.7	3	غير ذلك
	100.0	100.0	18	Total

يلاحظ من الجدول (8) ان معظم أفراد العينة من تخصصات المحاسبة بنسبة تكرر 83.3% بعدد تكرر 15 فرد تليها غير ذلك بنسبة تكرر 16.7% متمثل منها في تخصص الحقوق.

و-توزيع افراد العينة وفقا للمنصب الوظيفي:

جدول رقم (٩) تكرارات العينة وفقا للمنصب الوظيفي.

المنصب الوظيفي				
Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
27.8	27.8	27.8	5	Valid مدير مالي_مستشار مالي
44.4	16.7	16.7	3	مراجع داخلي
77.8	33.3	33.3	6	مراجع خارجي
100.0	22.2	22.2	4	غير ذلك
	100.0	100.0	18	Total

يلاحظ من الجدول (9) معظم افراد العينة بنسبة 33.3% بمنصب مراجع خارجي وبنسبة 27.8% مدير ومستشار مالي وبنسبة 16.7% مراجع داخلي.

ت- توزيع افراد العينة وفقا للخبرة العلمية:

جدول رقم (١٠) تكرارات افراد العينة وفقا للخبرة العلمية:

الخبرة العملية:				
-----------------	--	--	--	--

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
22.2	22.2	22.2	4	أقل من 5 سنوات	Valid
27.8	5.6	5.6	1	من 5 سنوات وأقل من 10	
33.3	5.6	5.6	1	من 10 سنوات وأقل من 15	
44.4	11.1	11.1	2	من 15 سنة وأقل من 20	
100.0	55.6	55.6	10	من 20 سنة فأكثر	
	100.0	100.0	18	Total	

يلاحظ ان معظم افراد العينة من خبرة 20 سنة فأكثر بنسبة 55.6% بعدد تكرار 10 افراد، تليها في التكرار خبرة أقل من 5 سنوات بنسبة 22.2% بعدد تكرار 4 افراد.

ثانيا تحليل أداة الاستبانة ومناقشتها:

هدف الدراسة الى التعرف على مدى ارتباط المساءلة المالية بتحقيق الاستدامة المالية في الوحدات الحكومية وللإجابة على
 ١ للأسئلة الدراسة تم بناء استبانة شملت هذه المتغيرات وتم تطبيقها على أفراد العينة الدراسة البالغ عددهم ١٨ من الكار المراجعة المالية
 بديوان المحاسبة العام بمنطقة مكة المكرمة، وقد تم إدخال بيانات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS قم تحليل النتائج.
 وبغرض معرفة آراء عينة الدراسة تم اجراء بعض اختبارات منها:

One sample Test

لمعرفة إذا كانت هناك فروق معنوية بين متوسطي آراء عينة الدراسة.

جدول رقم (١١) one sample test

One-Sample Statistics				
Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.14575	.61835	4.1667	18	فعالية المساءلة من الجهات الرقابية الخارجية وتحقيق الاستدامة المالية.
.15760	.66864	3.9537	18	دور الجهات الرقابية الخارجية في الحد من الفساد المالي وتحقيق الاستدامة المالية.
.10704	.45414	4.5463	18	الإجراءات المتخذة من مراجع الجهات الرقابية الخارجية في المساءلة المالية وتحقيق الاستدامة المالية.

يتبين ان عدد العينة 18 فرد متمثلة في ديوان المحاسبة العامة في منطقة مكة المكرمة.

وأن متوسط للمحور الأول 4.166 مقارنة ب متوسط $T=3$ أي متوسط العينة يختلف قليلا عن متوسط T و بانحراف المعياري 0.14575.

ومتوسط المحور الثاني 3.95 مقارنة بمتوسط $T=3$ أي لا يوجد فروقات واضحة، و بانحراف معياري 0.15760.

ومتوسط المحور الثالث 4.54 مقارنة ب متوسط $T=3$ أي متوسط العينة يختلف قليلا عن متوسط $T=3$ بانحراف المعياري 0.10704.

جدول رقم (١٢) one sample test

One-Sample Test					
Test Value = 3					
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t
Upper	Lower				

1.4742	.8592	1.16667	.000	17	8.005	فعالية المساءلة من الجهات الرقابية الخارجية وتحقيق الاستدامة المالية.
1.2862	.6212	.95370	.000	17	6.051	دور الجهات الرقابية الخارجية في الحد من الفساد المالي وتحقيق الاستدامة المالية.
1.7721	1.3205	1.54630	.000	17	14.446	الإجراءات المتخذة من مراجع الجهات الرقابية الخارجية في المساءلة المالية وتحقيق الاستدامة المالية.

من خلال هذا الجدول (12) يتضح لنا رفض فرض العدم للمحاور العينة Null Hypotheses وهو لا توجد علاقة بين أثر المساءلة المالية وبين الاستدامة المالية، وذلك لان 0.000 significant result لكل محور حيث اقل من 0.05 وهذا يعني قبول فرض H1 وجود علاقة بين المساءلة المالية في تحقيق الاستدامة.

أ_ عرض نتائج الدراسة الفرضية الأولى.

لبحث الفرضية الأولى والتي تنص على الفرضية الأولى: يوجد علاقة ذو دلالة احصائية بين فعالية المساءلة من الجهات الرقابية الخارجية وتحقيق الاستدامة المالية.

قامت الباحثة بتخصيص (3) عبارات لتحديد فعالية المساءلة المالية من الجهات الرقابية الخارجية وتحقيق الاستدامة وكانت النتائج كالتالي.

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة للمحاور:

المحور الأول: فعالية المساءلة من الجهات الرقابية الخارجية وتحقيق الاستدامة المالية:

جدول رقم (13) المتوسط والانحراف المعياري للعبارات في المحور الأول:

الدرجة	الترتيب	Maximum	Minimum	Skewness	Variance	Std.Deviation	Mean	العبارة
								1- تُظهر المساءلة المالية الموارد المالية الغير مستغلة في الوحدة الحكومية.
موافق	الأول	5	1	-1.809	1.114	1.056	4.8	
								2- تُظهر المساءلة المالية الموارد المالية الغير مستغلة في الوحدة الحكومية.
موافق	الاول	5	3	-.210	.353	.594	5	
								3- تُظهر المساءلة المالية تقدير قدرة الوحدة الحكومية في تحقيق النمو المالي المستدام.
موافق	الثاني	5	2	-.912	.693	.832	4.9	

المصدر: الباحثان 2019م

من خلال الجدول رقم (13) الموضح أعلاه يتضح ان هناك تقارب في استجابات افراد عينة البحث على عبارات حيث تراوحت المتوسطات ما بين (4.8 الى 5 من 5) وهي متوسطات تقع ضمن الفئة الخامسة من فئات مقياس ليكرت الخماسي وتشير الى درجة الاستجابة (موافق بشدة)

كما يوضح الجدول ما يلي:

1- جاءت عبارة تظهر المساءلة المالية الموارد المالية الغير مستغلة في الوحدة الحكومية بالمرتبة الأولى بدرجة استجابة موافق بمتوسط حسابي (4.8) وانحراف معياري (1.056)

2- جاءت عبارةً أظهر المساءلة المالية درجة وعي الوحدة الحكومية في الإنفاق العام للموارد المالية. بالمرتبة الأولى بدرجة استجابة موافق بمتوسط حسابي (5) وانحراف معياري (594).

3- جاءت عبارة تظهر المساءلة المالية تقدير قدرة الوحدة الحكومية في تحقيق النمو المالي المستدام بالمرتبة الثاني بدرجة استجابة موافق بمتوسط حسابي (4.9) وانحراف معياري (832).

يلاحظ ان متوسط الحسابي لكافة اجابات افراد العينة العبارات المحور ككل بلغ 4.9 مما يشير في ضوء المتوسط الحسابي الى وجود موافقة قوية على فعالية المساءلة من الجهات الرقابية الخارجية وتحقيق الاستدامة المالية. كما يشير الجدول إلى مستوى t اقل من 0.05 وهو مستوى دلالة المعتمد في هذه لدراسة وبناء عليه فإننا نقبل الفرضية التي تنص على: يوجد علاقة ذو دلالة احصائية بين فعالية المساءلة من الجهات الرقابية الخارجية وتحقيق الاستدامة المالية.

وتفسر حصول العبارة الأولى -تظهر المساءلة المالية الموارد المالية الغير مستغلة في الوحدة الحكومية، والعبارة الثانية- تُظهر المساءلة المالية درجة وعي الوحدة الحكومية في الإنفاق العام للموارد المالية على الترتيب الأول في المحور بدرجة موافق بتكرار 10 لكل منها، وتليها العبارة الثالثة تظهر المساءلة المالية تقدير قدرة الوحدة الحكومية في تحقيق النمو المالي المستدام بترتيب الثاني بدرجة موافق لعدد تكرار 9. وهذا يرجع إلى فعالية المساءلة الخارجية في تحسين أداء والتخطيط المالي في الوحدات الحكومية وزيادة القدرة في النمو المالي المستدام.

نتائج المحور الأول تتفق مع دراسة (ركبي، 2018، P,72) في درجة وعي الموظفين في القطاع العام بأحكام وأنظمة استخدام المال العام في الجهة الحكومية.

ب- عرض نتائج الفرضية الثانية:

ليبحث الفرضية الثانية والتي تنص على الفرضية الثانية: يوجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين دور الجهات الرقابية الخارجية في الحد من الفساد المالي وتحقيق الاستدامة المالية.

. قامت الباحثان بتخصيص 6 عبارات لتحديد دور الجهات الرقابية الخارجية في الحد من الفساد المالي وتحقيق الاستدامة وكانت النتائج كالتالي.

دور الجهات الرقابية الخارجية في الحد من الفساد المالي وتحقيق الاستدامة المالية.

جدول رقم (14) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات للمحور الثاني:

العبارة	Mean	Std.Deviation	Variance	Skewness	Minimum	Maximum	الترتيب	الدرجة
1- يوجد تخطيط لعملية المراجعة التي يقوم بها الديوان للمساءلة المالية.	5	.840	.706	-1.413	2	5	الأول	موافق بشدة
2- تقوم الديوان بدراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية للوحدات الحكومية	5	.857	.735	-.980	2	5	الثاني	موافق
3- يتحقق مراجع الديوان في البيئة الفعلية للجهات الحكومية للحد من الفساد المالي.	4.8	1.085	1.706	-1.556	1	5	الأول	موافق

4-يتحقق مراجع الديوان من فرص حدوث فساد مالي للوحدة الحكومية.	4.1	1.222	1.493	-0.853	1	5	الثاني	موافق
5-يختبر المراجع الديوان مدى خطورة فرص الفساد المالي المفترض.	4.6	1.074	1.154	-0.335	2	5	الثالث	موافق
6-يقوم مراجع الديوان بتحديد الظروف الفعلية للوحدة الحكومية إذا قد تسبب الفساد المالي.	4.5	0.934	0.889	-0.452	2	5	الثاني	موافق

المصدر الباحثتان 2019م

من خلال الجدول رقم (١٤) الموضوع أعلاه يتضح ان هناك تفاوتاً في استجابات افراد عينة البحث على عبارات دور الجهات الرقابية الخارجية في الحد من الفساد المالي وتحقيق الاستدامة المالية.

حيث تراوحت المتوسطات ما بين (4.1 الى 5 من 5) وهي متوسطات تقع ضمن الفئتين الرابعة والخامسة من فئات مقياس ليكرت الخمسي وتشير الى درجة الاستجابة (أوافق وأوافق بشدة).

كما يوضح الجدول ما يلي:

1-جاءت عبارة يوجد تخطيط لعملية المراجعة التي يقوم بها الديوان للمساءلة المالية بالمرتبة الأولى بدرجة استجابة موافق بشدة بمتوسط حسابي (5) وانحراف المعياري (0.840).

2-جاءت عبارة يقوم الديوان بدراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية للوحدات الحكومية بالمرتبة الثانية بدرجة استجابة موافق بمتوسط حسابي (5) وانحراف معياري (0.875).

3-جاءت عبارة يتحقق مراجع الديوان في البيئة الفعلية للجهات الحكومية للحد من الفساد المالي بالمرتبة الأولى بدرجة استجابة موافق بمتوسط حسابي (4.8) وانحراف معياري (1.085).

4-جاءت عبارة يتحقق مراجع الديوان من فرص حدوث فساد مالي للوحدة الحكومية بالمرتبة الثانية بدرجة استجابة موافق بمتوسط حسابي (4.1) وانحراف معياري (1.222).

5-جاءت عبارة يختبر المراجع الديوان مدى خطورة فرص الفساد المالي المفترض، بالمرتبة الثالثة بدرجة استجابة موافق بمتوسط حسابي (4.6) وانحراف معياري (1.074).

6-جاءت عبارة يقوم مراجع الديوان بتحديد الظروف الفعلية للوحدة الحكومية إذا قد تسبب الفساد المالي بالمرتبة الثانية بدرجة استجابة موافق بمتوسط حسابي (4.5) وانحراف معياري (0.943).

يلاحظ ان متوسط الحسابي لكافة اجابات افراد عينة العبارات المحور ككل بلغ (4.6) مما يشير الى وجود موافقة على فعالية دور الجهات الرقابية الخارجية في الحد من الفساد المالي وتحقيق الاستدامة المالية. كما يشير اختبار t إلى مستوى دلالة اقل من 0.05، وهو مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة، وبناء عليه فإننا نقبل الفرضية التي تنص على: يوجد علاقة ذو دلالة إحصائية بين دور الجهات الرقابية الخارجية في الحد من الفساد المالي وتحقيق الاستدامة المالية. ويعد ترتيب العبارة -يوجد تخطيط لعملية المراجعة التي يقوم بها الديوان للمساءلة المالية والعبارة يتحقق مراجع الديوان في البيئة الفعلية للجهات الحكومية للحد من الفساد المالي. بالترتيب الأول بدرجة موافق بشدة وموافق على التوالي بعدد تكرار 9.

والترتيب الأخير عبارة يختبر المراجع الديوان مدى خطورة فرص الفساد المالي المفترض. بدرجة موافق بتكرار 6، وهذه العبارة تحظى باهتمام اقل في هذه الدراسة تتوافق مع نتائج (دراسة التميمي، 2013) من حيث الاهتمام حيث هذا المعيار يعكس فعالية لدور الرقابة ولم يحظى بالممارسة الكافية في العمل الميداني حيث هذه العبارة تعني خطورة فرص الفساد لا يعني مؤشر للفساد انما قائمة بالاحتمالات خطورة الفساد الممكنة في موقف معين.

ج- عرض نتائج الفرضية الثالثة.

لبحث الفرضية الثالثة والتي تنص على الفرضية الثالثة: يوجد علاقة ذو دلالة احصائية بين الإجراءات المتخذة من مراجع الجهات الرقابية الخارجية في المساءلة المالية وتحقيق الاستدامة المالية

قامت الباحثتان بتخصيص ٧ عبارات لتحديد تأثير الإجراءات المتخذة من مراجع الجهات الرقابية الخارجية في المساءلة المالية وتحقيق الاستدامة المالية، وكانت النتائج كالتالي.

المحور الثالث: الإجراءات المتخذة من مراجع الجهات الرقابية الخارجية في المساءلة المالية وتحقيق الاستدامة المالية:

جدول رقم (١٥) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والترتيب:

الدرجة	الترتيب	Maximum	Minimum	Skewness	Variance	Std.Deviation	Mean	العبرة
موافق بشدة	الثاني	5	4	-1.461	.183	.428	5	1-يقوم مراجع الديوان بجمع القرائن الداخلية في الوحدة الحكومية للتدقيق للجهة الخاضعة للمساءلة المالية.
موافق بشدة	السادس	5	2	-.624	.928	.963	4.9	2-يقوم مراجع الديوان بجمع القرائن من مصادر خارجية للتدقيق للجهة الخاضعة للمساءلة المالية.
موافق بشدة	الخامس	5	3	-.750	.390	.624	5	3-يقوم المراجع بإجراء مقارنات تحليلية للوحدة الحكومية الخاضعة للمساءلة المالية.
موافق بشدة	الرابع	5	2	-2.045	.618	.786	5	4-يقوم مراجع الديوان بالتأكد من أن أرصدة العمليات فعليه وليست وهمية للوحدة الخاضعة للمساءلة المالية.
موافق بشدة	الرابع	5	2	-2.045	.618	.786	5	5-يقوم مراجع الديوان بالتحقق من تعزيز العمليات المالية المحاسبية بالوثائق اللازمة.
موافق بشدة	الثالث	5	3	-1.362	.369	.608	5	6-يقوم مراجع الديوان بالمراجعة في القرارات المالية ومتابعة الإجراءات الهادف لحماية الاموال العامة في الجهات الخاضعة للمساءلة.
موافق بشدة	الأول	5	4	-1.956	.147	.383	5	7-يقوم المراجع الديوان بتقديم تقريره للجهات الحكومية لهدف تصويب الإحلال المالي.

المصدر: الباحثتان 2019م

من خلال الجدول رقم (١٥) الموضح أعلاه يتضح ان هناك تقارب في استجابات افراد عينة البحث على عبارات الإجراءات المتخذة من مراجع الجهات الرقابية الخارجية في المساءلة المالية وتحقيق الاستدامة المالية.

حيث تراوحت المتوسطات ما بين (4.9 الى 5 من 5) وهي متوسطات تقع ضمن الفئة الخامسة من فئات مقياس ليكرت الخمسي وتشير الى درجة الاستجابة (موافق بشدة).

كما يوضح الجدول ما يلي:

1- جاءت عبارة يقوم مراجع الديوان بجمع القرائن الداخلية في الوحدة الحكومية للتدقيق للجهة الخاضعة للمساءلة المالية بالمرتبة الثانية بدرجة استجابة موافق بشدة بمتوسط حسابي (5) وانحراف معياري (4.28).

2- جاءت عبارة يقوم مراجع الديوان بجمع القرائن من مصادر خارجية للتدقيق للجهة الخاضعة للمساءلة المالية بالمرتبة السادسة بدرجة استجابة تفاوت ما بين موافق بشدة وغير موافق بمتوسط حسابي (4.9) وانحراف معياري (0.963).

3 - جاءت عبارة يقوم المراجع بإجراء مقارنات تحليلية للوحدة الحكومية الخاضعة للمساءلة المالية بالمرتبة الخامسة بدرجة استجابة موافق بشدة بمتوسط حسابي (5) وانحراف معياري (0.624).

4- جاءت عبارة قوم مراجع الديوان بالتأكد من أن ارصدة العمليات فعلية وليست وهمية للوحدة الخاضعة للمساءلة المالية بالمرتبة الرابعة بدرجة استجابة موافق بشدة بمتوسط حسابي (5) وانحراف معياري (0.618).

5- جاءت عبارة قوم مراجع الديوان بالتحقق من تعزيز العمليات المالية المحاسبية بالوثائق اللازمة. بالمرتبة الرابعة بدرجة استجابة موافق بشدة بمتوسط حسابي (5) وانحراف معياري (0.786).

6- جاءت عبارة يقوم مراجع الديوان بالمراجعة في القرارات المالية ومتابعة الإجراءات الهادفة لحماية الاموال العامة في الجهات الخاضعة للمساءلة بالمرتبة الثالثة بدرجة استجابة موافق بشدة بمتوسط حسابي (5) وانحراف معياري (0.608).

7- جاءت عبارة يقوم المراجع الديوان بتقديم تقريره للجهات الحكومية لهدف تصويب الإخلال المالي. بالمرتبة الأولى بدرجة استجابة موافق بشدة بمتوسط حسابي (5) وانحراف معياري (0.383).

يلاحظ ان متوسط الحسابي لكافة اجابات افراد العينة العبارات المحور ككل بلغ 4.8 مما يشير الى وجود موافقة على فعالية الإجراءات التي يتخذها مراجع الديوان في المساءلة المالية، وبناء عليه فإننا نقبل الفرضية التي تنص على: يوجد علاقة ذو دلالة احصائية بين الإجراءات المتخذة من مراجع الجهات الرقابية الخارجية في المساءلة المالية وتحقيق الاستدامة المالية.

تعد عبارة يقوم المراجع الديوان بتقديم تقريره للجهات الحكومية لهدف تصويب الإخلال المالي، في الترتيب الأول ضمن المحور بدرجة موافق بشدة لعدد 15 تكرار. تليها عبارة يقوم مراجع الديوان بجمع القرائن الداخلية في الوحدة الحكومية للتدقيق للجهة الخاضعة للمساءلة المالية. بدرجة موافق بشدة بتكرار 14. وهذه العبارة تتفق مع (دراسة التميمي، 2013) حيث يتوجب على المراجع جمع أكبر قدر من العينة المالية للتحقق منها.

عبارة يقوم مراجع الديوان بجمع القرائن من مصادر خارجية للتدقيق للجهة الخاضعة للمساءلة المالية بالترتيب الأخير بدرجة موافق بشدة بتكرار 6، وأضاف نتائج دراسة (التميمي، 2013) بان على المراجع ان يحسن من سبل القرائن التي يجمعها وان يخرجوا من اسلوبهم التقليدي بالتقيد بالسجلات الداخلية وهذا توافق مع نتائج الباحثان في هذه الدراسة حيث يعتمد المراجعين على الاسلوب التقليدي في جمع القرائن محل المساءلة. ومن جهته في دراسة التميمي أوضح ان الأسلوب التقليدي لا يتلاءم مع مفهوم الفساد المالي ذو أساليب حديثة.

ترى الباحثان انه بعد استعراض متوسطات الحسابية للمحاور الثلاثة للدراسة تبين فعالية المساءلة المالية من قبل الجهاز الرقابي الخارجي في تحقيق دوره وتحقيق الاستدامة المالية للدولة.

اختبار التباين الأحادي أنوفا طبقاً للمتغيرات الشخصية للمشاركين:

المحاور عامل الجنس:

جدول (16) نتائج التباين الاحادي أنوفا طبقاً لاختلاف متغير الجنس:

ANOVA						
Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares		
.064	3.945	1.286	1	1.286	(Combined)	Between
						فعالية المساءلة من الجهات الرقابية الخارجية

.064	3.945	1.286	1	1.286	Unweighted	Linear Term	Groups	وتحقيق الاستدامة المالية.
.064	3.945	1.286	1	1.286	Weighted			
		.326	16	5.214	Within Groups			
			17	6.500	Total			
.127	2.589	1.059	1	1.059	(Combined)		Between Groups	دور الجهات الرقابية الخارجية في الحد من الفساد المالي وتحقيق الاستدامة المالية.
.127	2.589	1.059	1	1.059	Unweighted	Linear		
.127	2.589	1.059	1	1.059	Weighted	Term		
		.409	16	6.542	Within Groups			
			17	7.600	Total			
.098	3.086	.567	1	.567	(Combined)		Between Groups	الإجراءات المتخذة من مراجع الجهات الرقابية الخارجية في المساءلة المالية وتحقيق الاستدامة المالية.
.098	3.086	.567	1	.567	Unweighted	Linear		
.098	3.086	.567	1	.567	Weighted	Term		
		.184	16	2.939	Within Groups			
			17	3.506	Total			

يلاحظ من الجدول (١٦) تأثير متغير الجنس على المحاور الدراسة طبقاً لنتائج تحليل التباين انوفا حيث القيمة الاحتمالية في الجدول Sig 0.64, 1.27, .098 أكبر من الفا 0.05 أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمتغير الجنس محاور الدراسة.

جدول رقم (١٧) نتائج تحليل انوفا طبقاً للعمر:

ANOVA							
Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares			
.709	.470	.211	3	.633	(Combined)		فعالية المساءلة من الجهات الرقابية الخارجية وتحقيق الاستدامة المالية.
.361	.895	.402	1	.402	Unweighted	Linear Term	
.444	.623	.280	1	.280	Weighted		
.683	.393	.177	2	.353	Deviation		
		.449	13	5.838	Within Groups		
			16	6.471	Total		
.484	.864	.420	3	1.261	(Combined)		دور الجهات الرقابية الخارجية في الحد من الفساد المالي وتحقيق الاستدامة المالية.
.279	1.275	.620	1	.620	Unweighted	Linear Term	
.766	.092	.045	1	.045	Weighted		
.319	1.249	.608	2	1.216	Deviation		
		.486	13	6.324	Within Groups		
			16	7.585	Total		
.964	.091	.023	3	.070	(Combined)		الإجراءات المتخذة من مراجع الجهات الرقابية الخارجية في المساءلة المالية وتحقيق الاستدامة المالية.
.697	.158	.041	1	.041	Unweighted	Linear Term	
.638	.233	.060	1	.060	Weighted		
.980	.020	.005	2	.010	Deviation		
		.259	13	3.364	Within Groups		
			16	3.434	Total		

يلاحظ من الجدول (17) تأثير متغير العمر على المحاور الدراسة طبقاً لنتائج تحليل التباين انوفا حيث القيمة الاحتمالية في الجدول Sig أكبر من الفا 0.05 أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمتغير العمر لمحاور الدراسة وذلك يعود للنسبة العالية جدا في التكرار العمر معين عن باقي تصنيف الأعمار.

جدول رقم (18) نتائج انوفا طبقاً للمؤهل العلمي:

ANOVA							
Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares			
.317	1.241	.462	2	.923	(Combined)		فعالية المساءلة من الجهات الرقابية الخارجية وتحقيق الاستدامة المالية.
.554	.367	.136	1	.136	Weighted	Linear Term	
.166	2.116	.787	1	.787	Deviation		
		.372	15	5.577	Within Groups		
			17	6.500	Total		
.493	.742	.342	2	.684	(Combined)		دور الجهات الرقابية الخارجية في الحد من الفساد المالي وتحقيق الاستدامة المالية.
.835	.045	.021	1	.021	Weighted	Linear Term	
.249	1.440	.664	1	.664	Deviation		
		.461	15	6.916	Within Groups		
			17	7.600	Total		
.428	.899	.188	2	.375	(Combined)		الإجراءات المتخذة من مراجع الجهات الرقابية الخارجية في المساءلة المالية وتحقيق الاستدامة المالية.
.221	1.630	.340	1	.340	Weighted	Linear Term	
.687	.169	.035	1	.035	Deviation		
		.209	15	3.131	Within Groups		

			17	3.506	Total	
--	--	--	----	-------	-------	--

يلاحظ من الجدول (18) تأثير متغير المؤهل العلمي على المحاور الدراسة طبقاً لنتائج تحليل التباين انوفا حيث القيمة الاحتمالية في الجدول sig أكبر من الفا 0.05 ، أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمتغير العمر لمحاور الدراسة وذلك يعود لتكرار العينة لمؤهل واحد بنسبة عالية عن غيرها.

جدول رقم (١٩) نتائج التحليل الأحادي انوفا طبقاً للتخصص العلمي:

ANOVA								
Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares				
.871	.027	.011	1	.011	(Combined)		Between Groups	فعالية المساءلة من الجهات الرقابية الخارجية وتحقيق الاستدامة المالية.
.871	.027	.011	1	.011	Unweighted	Linear Term		
.871	.027	.011	1	.011	Weighted			
		.406	16	6.489	Within Groups			
			17	6.500	Total			
.980	.001	.000	1	.000	(Combined)		Between Groups	دور الجهات الرقابية الخارجية في الحد من الفساد المالي وتحقيق الاستدامة المالية.
.980	.001	.000	1	.000	Unweighted	Linear Term		
.980	.001	.000	1	.000	Weighted			
		.475	16	7.600	Within Groups			
			17	7.600	Total			
.285	1.225	.249	1	.249	(Combined)		Between Groups	الإجراءات المتخذة من مراجع الجهات الرقابية الخارجية في المساءلة المالية وتحقيق الاستدامة المالية.
.285	1.225	.249	1	.249	Unweighted	Linear Term		
.285	1.225	.249	1	.249	Weighted			
		.204	16	3.257	Within Groups			
			17	3.506	Total			

يلاحظ من الجدول (19) تأثير متغير التخصص العلمي على المحاور الدراسة طبقاً لنتائج تحليل التباين انوفا حيث القيمة الاحتمالية في الجدول sig أكبر من الفا 0.05 أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمتغير العمر لمحاور الدراسة وذلك يعود لتكرار العينة لمؤهل واحد بنسبة عالية عن غيره
جدول رقم (٢٠) نتائج انوفا طبقاً للمنصب الوظيفي:

ANOVA							
-------	--	--	--	--	--	--	--

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares			
.230	1.616	.557	3	1.672	(Combined)		Between Groups
.738	.117	.040	1	.040	Unweighted	Linear Term	
.599	.290	.100	1	.100	Weighted		
.139	2.280	.786	2	1.572	Deviation		
		.345	14	4.828	Within Groups		
			17	6.500	Total		
.046	3.451	1.077	3	3.231	(Combined)		Between Groups
.007	9.801	3.059	1	3.059	Unweighted	Linear Term	
.010	8.926	2.785	1	2.785	Weighted		
.507	.714	.223	2	.446	Deviation		
		.312	14	4.369	Within Groups		
			17	7.600	Total		
.410	1.028	.211	3	.633	(Combined)		Between Groups
.367	.869	.178	1	.178	Unweighted	Linear Term	
.460	.576	.118	1	.118	Weighted		
.316	1.253	.257	2	.514	Deviation		
		.205	14	2.873	Within Groups		
			17	3.506	Total		

يلاحظ من الجدول (20) ان المحور الثاني دور الجهات الرقابية الخارجية في الحد من الفساد المالي وتحقيق الاستدامة المالية. ذات احتمالية Sig اقل من الفا 0.05 وهذا دلالة انه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المنصب الوظيفي والدور الذي يقوم به الجهات الرقابية الخارجية. في حين تأثير المتغير المنصب الوظيفي على المحور الأول والمحور الثالث ذات احتمالية أكبر من الفا 0.05 مما يعني انه لا توجد فروقات بين المنصب الوظيفي والمحور في الدراسة.

جدول رقم (٢١) نتائج التباين أنوفا طبقا لمتغير الخبرة العملية:

ANOVA							
Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares			

.333	1.266	.456	4	1.822	(Combined)		Between Groups	فعالية المساءلة من الجهات الرقابية الخارجية وتحقيق الاستدامة المالية.
.655	.209	.075	1	.075	Unweighted	Linear Term		
.273	1.309	.471	1	.471	Weighted			
.331	1.252	.450	3	1.351	Deviation			
		.360	13	4.678	Within Groups			
			17	6.500	Total			
.269	1.465	.590	4	2.361	(Combined)		Between Groups	دور الجهات الرقابية الخارجية في الحد من الفساد المالي وتحقيق الاستدامة المالية.
.774	.086	.035	1	.035	Unweighted	Linear Term		
.456	.590	.238	1	.238	Weighted			
.205	1.756	.708	3	2.124	Deviation			
		.403	13	5.239	Within Groups			
			17	7.600	Total			
.436	1.014	.208	4	.834	(Combined)		Between Groups	الإجراءات المتخذة من مراجع الجهات الرقابية الخارجية في المساءلة المالية وتحقيق الاستدامة المالية.
.568	.343	.071	1	.071	Unweighted	Linear Term		
.189	1.917	.394	1	.394	Weighted			
.562	.713	.146	3	.439	Deviation			
		.206	13	2.673	Within Groups			
			17	3.506	Total			

يلاحظ من جدول (21) تأثير متغير الخبرة العلمية على المحاور الدراسة طبقاً لنتائج تحليل التباين انوفا حيث القيمة الاحتمالية في الجدول sig أكبر من الفا 0.05 أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمتغير العمر لمحاور الدراسة وذلك يعود لتكرار العينة السنوات خبرة عن غيرها من السنوات.

II-3- نتائج الدراسة وتوصياتها:

أولاً: النتائج:

- 1-فيما يتعلق بالمحور الأول يوجد درجة عالية من وعي الموظفين في الديوان الرقابي بأثر فعالية المساءلة المالية في تحقيق الاستدامة المالية. إضافة لذلك تسهم المساءلة في تحديد الموارد المالية الغير مستغلة ضمن الوحدة الحكومية لتوجيه الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة الغير مستغلة.
- 2-فيما يتعلق بالمحور الثاني يوجد تخطيط بمستوى عالي من قبل دور الديوان في عملية المراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للجهة الحكومية. ومن ناحية اختبار المراجع الديوان مدى خطورة فرص الفساد المالي المفترض. تحظى باهتمام اقل في هذه الدراسة هذا المعيار يعكس فعالية لدور الرقابة ولم يحظى بالممارسة الكافية في العمل الميداني حيث هذا المعيار يوضح خطورة فرص الفساد لا يعني مؤشر للفساد انما قائمة بالاحتمالات خطورة الفساد الممكنة في موقف معين.

3-فيما يتعلق بالخوارج الثالث الإجراءات المتبعة في عملة المساءلة المالية من قبل المراجعين مازالت بنسبة عالية ضمن الأسلوب التقليدي المعتمد على مصادر الداخلية للدلائل لجهة المساءلة.

ثانيا: ا لخاتمة والتوصيات:

وأخيرا عند زيادة فعالية دور المساءلة الخارجية المتمثلة في ديوان المحاسبة العام يحقق حفظ للمال العام مما يعزز قدرة الدولة على سددا ديونها ضمن الهيكل الدين المقدر، وهذا يؤكد ارتباط المساءلة المالية بتحقيق الاستدامة المالية. أي ان المساءلة المالية الخارجية تركز على اتجاه نمو النفقات العامة والإيرادات ما ذا كانت بسبب فساد او غير ذلك مما يعيق قدرة الدولة مستقبلا على سددا هيكل الدين العام المقدر حتى لا تتحمل الدولة ديون أخرى لسددا هيكل الدين المقدر.

وتوصي الباحثان:

1-على الجهاز الرقابي زيادة فعالية المساءلة المالية بتعزيز قدرة تقدير الجهة الحكومية للنمو المالي المستدام وذلك بالدراسة الارتباط الجهة الحكومية من الناحية البيئة والاقتصادية واتباعها للأنظمة.

2-على الجهاز الرقابي زيادة فعالية دوره من خلال تقدير الفرص الفساد المالي للجهات الحكومية حتى يكون المراجع ضمن تصور متعدد للفرص المحتملة عند التحقيق والمراجعة.

3-على الجهاز الرقابي تطوير أسلوب المراجعين من التقليدي الى أسلوب متطور يحدد من الأساليب التي يتخذها في جمع القرائن وهذا يعزز تحقيق الاستدامة المالية لأنه يعمل على الكشف عن أي خلل او فساد مالي بشكل يلاءم أساليب قد تتبع في الوقت الحاضر.

المراجع العربية:

وزارة المالية (2019). بيان الميزانية العامة للدولة للعام المالي 1440-1441هـ 2019م.

زكي، خديجة محمود. (2018). تأثير ممارسة الشفافية الإدارية في الحفاظ على المال العام: دراسة تطبيقية على الإداريين بمستشفى جامعة الملك عبد العزيز بجدة. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية: المركز القومي للبحوث غزة، مج2، ع8، 76 - 46مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/940144>

بوزيان، رحمان جمال، و بو الفول، هرون. (2017). دور الشفافية والمساءلة في تحسين أداء الأجهزة الإدارية بالإدارات العمومية الجزائرية: دراسة وصفية تحليلية. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية: جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي -مخبر المالية، المحاسبة، الجباية والتأمين، ع7، 567 - 542 مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/837890>

القحطاني، عبد السلام بن شايح بن حسين. (2016). استدامة الموارد البشرية والمالية والمادية في المنظمات الأمنية. الفكر الشرطي: القيادة العامة لشرطة الشارقة -مركز بحوث الشرطة، مج25، ع97، 59 - 21مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/755738>

بانافع، وحيد عبد الرحمن، وعلي، عبد العزيز عبد المجيد. (2016). تقييم الاستدامة المالية في المملكة العربية السعودية. مجلة بحوث اقتصادية عربية: الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية، مج23، ع22، ع74، 75، 202 - 177مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/801081>

براضية، حكيم. (2016). اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية المساءلة والرقابة على المال العام. مجلة أداء المؤسسات الجزائرية: جامعة قاصدي مرياح، ع10، 143 - 131مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/805812>

محمد، عمرو هاشم، وحسين، عماد حسن. (2016). متطلبات تحقيق الاستدامة المالية في العراق. مجلة المستنصرية للدراسات العربية والدولية: الجامعة المستنصرية -مركز المستنصرية للدراسات العربية والدولية، ع55، 173 - 141مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/775123>

الحلو، اعتدال محمد سعيد. (2015). الموازنة التعاقدية ودورها في تحسين المساءلة المحاسبية والإدارية وكفاءة الرقابة على المال العام اللازم لإعادة اعمار قطاع غزة. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية: جامعة قناة السويس -كلية التجارة بالإسماعيلية، مج6، ملحق، 80 - 108. مسترجع من [HTTP://SEARCH.MANDUMAH.COM/RECORD/932512](http://SEARCH.MANDUMAH.COM/RECORD/932512)

فلاق، محمد، وحدو، سميرة أحلام. (2015). دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري: تجارب دولية. مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال: جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف -مخبر تنمية تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية في الصناعات المحلية البديلة، مج1، ع1، 8 - 27. مسترجع من [HTTP://SEARCH.MANDUMAH.COM/RECORD/967850](http://SEARCH.MANDUMAH.COM/RECORD/967850)

جعارة، أسامه عمر، معاني، بسام محمد، والكعير، محمود خالد. (2015). قياس ملاءمة اجراءات ديوان المحاسبة الأردني في جهود مكافحة الفساد: دراسة استطلاعية في ديوان المحاسبة الأردني. دراسات -العلوم الإدارية: الجامعة الأردنية -عمادة الدراسة العلمي، مج42، ع2 ، 492 - 473 مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/670207>

الريفي، حسام خالد حسين، و مقداد، محمد إبراهيم حسين (2014) العوامل التي تساعد السلطة الوطنية في تحقيق الاستدامة المالية 1996 - 2013 (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية (غزة)، غزة. مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/696643>

التميمي، عباس. (2013). إطار مقترح للحد من الفساد المالي والإداري من قبل مؤسسات الرقابة المالية العليا. مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية. مجلد1 عدد 11.

الشيخ برير، قمر الدين عبد الرحمن الشيخ السماني. (2013). الشفافية والمساءلة ودورها في مكافحة الفساد. مجلة الدراسات العليا: جامعة النيلين - كلية الدراسات العليا، مج2، 389 - 412. مسترجع من <HTTP://SEARCH.MANDUMAH.COM/RECORD/608649> الانتوساي (2013) تقرير الاستدامة في المفاهيم واطر العمل والأجهزة الرقابية . منظمة الانتوساي للتدقيق البيئي.

بوزيد، السايح. (2012). سبل تعزيز المساءلة والشفافية لمكافحة الفساد وتمكين الحكم الرشيد في الدول العربية. مجلة الباحث: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ع 10، 55 - 66. مسترجع من <HTTP://SEARCH.MANDUMAH.COM/RECORD/456250>

رابوفيسكي، توماس. (2011). المساءلة في التعليم العالي: معرفة تأثيرها في ميزانيات الدولة والانفاق المؤسسي. الرصد الدولي: وزارة التعليم - وكالة الوزارة للتخطيط والمعلومات -مرصد التعليم، ع 9 ، 17 - 16 مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/139740> البغدادي، مروة فتحي السيد. (2010). مؤشرات الاستدامة المالية والمخاطر التي تهددها في مصر. مجلة البحوث القانونية والاقتصادية: جامعة المنصورة - كلية الحقوق، ع 48 ، 449 - 404 مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/117711>

عبد السلام، محمود. (2009). المحاسبة والمساءلة العامة للتنظيمات الاقتصادية. الإدارة: اتحاد جمعيات التنمية الإدارية، مج 47، ع 1 ، 52 - 44 مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/161245>

المواقع الالكترونية:

كوشك، طارق (2013). الموازنة العامة للدولة التطوير أصبح ضرورة، مجلة التنمية الإدارية غدارة العلاقات العامة العدد 111- WWW.TANMIA- IDARIA.IPA.EDU.SA

الخولي (2019). ديوان المحاسبة انتفاضة جديدة ضد الفساد وحماية المال العام. عكاظ. <HTTPS://WWW.OKAZ.COM.SA/LOCAL/NA/1744362>

المراجع الأجنبية:

WAUGH TORY (2017). ACCOUNTABILITY .CHAPTER 8

<HTTPS://DOI.ORG/10.1002/9781119448532.CH8>

GARCIA, C& OTHERS. (2011). FISCAL RULES IN A VOLATILE WORLD. IMF WORKING PAPER.

LUKE, BELINDA (2010). EXAMINING ACCOUNTABILITY DIMENSIONS IN STATE -OWNED ENTERPRISES. FINANCIAL ACCOUNTABILITY AND MANAGEMENT, 26 (2).

JOSS, SIMON (2010). ACCOUNTABLE GOVERNANCE, ACCOUNTABLE SUSTAINABILITY? A CASE STUDY OF ACCOUNTABILITY IN THE GOVERNANCE FOR SUSTAINABILITY. ENVIRONMENTAL POLICY AND Governance, Env.pol.Gov.20,408-421.

YILMAZ , AKYUZ(2007). APPRAISAL CRITICAL A: MARKETS EMERGING IN SUSTAINABILITY DEBT. DESA WORKING PAPER, NO 61.