



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

الجامعة الإسلامية

كلية الاقتصاد والتجارة زليتن

قسم المحاسبة

مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق إجراءات رقابة الأداء

وفقا للمعيار (3100) الصادر عن منظمة الأنتوساي (INTOSAI).

دراسة مقدمة استكمالاً لمتطلبات درجة الإجازة العالية (الماجستير) في المحاسبة

إعداد الطالبة: خولة محمود محمد عرفة

إشراف الدكتور: محمد مفتاح الطرلي

2024م



﴿وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا﴾

سورة زلزاله العوالم

سورة طه الآية 114

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على نبينا وحبينا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

إذ تسجد الباحثة شاكرة للمولى عز وجل على فضله وتوفيقه في إتمام هذه الرسالة، بعد حمد الله وشكره والثناء عليه، هنالك الكثيرون ممن يستحقون الشكر والتقدير على العون الصادق الذي قدموه لي، حتى تسنى لي إتمام هذه الدراسة، في مقدمتهم **الدكتور/ محمد مفتاح الطرلي** عضو هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكلية الاقتصاد والتجارة زليتن بالجامعة الأسمرية الإسلامية لتكرم سيادته بالإشراف على هذه الرسالة، وعلى كل ما قدمه من مشورة ونصح، وكل ما بذله من وقت وجهد، وكل ما منحه للباحثة من ثقة جعلتها تبذل أقصى ما في وسعها لتكون عند حسن ظنه، فهو نعم الموجه والقائد بكل ما تحمله الكلمة من معنى.

كما تتوجه بخالص الشكر والتقدير للجنة المناقشة لتفضل سيادتهم بالموافقة على مناقشة وإبداء ملحوظاتهم وتوجيهاتهم.

كما تتقدم بخالص الشكر والتقدير **للدكتور/ صالح أحمد مادي** عضو هيئة التدريس بجامعة المرقب، على معاونته الصادقة أثناء مرحلة إعداد وتطوير الفكرة البحثية، وعلى كل ما منحه لها من نصح وإرشاد والذي كان بمثابة قواعد ذهبية أفادت الباحثة عظيم الفائدة في كل خطوة من خطواتها.

الباحثة

الإهداء

إلى رسولنا الكريم الذي علم وهدى البشرية إلى طريق الهدى.

((سيدنا محمد عليه الصلاة والسلام))

إلى ذلك الجبل الذي تحمل معي مصاعب الحياة ومشاعلها، إلى من كان ينتظر هذه اللحظة بفارغ الصبر وقدم لي الكثير في هذه الحياة.

((أبي العزيز))

إلى الينبوع الذي لا يمل العطاء، إلى من كان رضاؤها زاداً لي في هذه الحياة ودعواتها نورا لي في طريقي، إلى أجمل ما وهب الرحمن وفيها صفات الحب والحنان.

((أُمي العزيزة))

إلى صاحب العطاء بلا حدود، إلى من ساندني دائماً، ورفيق دربي.

((زوجي))

إلى من هم شمعة حياتنا وبرؤيتهم تختفي آلامنا وآهاتنا.

((إخوتي الأعزاء))

إلى رمز الصداقة والمحبة، إلى من لا أرتاح إلا بقربهم وسعادتي من سعادتهم وحزني من حزنهم.

((صديقاتي))

إلى من محو معنى الجهل من عقلي وساعدوني لأصعد سلم العلم درجةً درجةً، إلى كل من

علموني حرفاً لينير دربي ومسيرتي العلمية.

((أساتذتي الأفاضل))

الباحثة

ملخص الرسالة

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقا للمعيار (3100) الصادر عن منظمة الأنتوساي (INTOSAI)، ولتحقيق هدف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تصميم استبانة علمية محكمة وتم توزيعها على مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي، حيث تم توزيع (100) استبانة، واستعيد منها (96) استبانة صالحة للتحليل، أي ما نسبته (96%).

ولأغراض المعالجة الإحصائية تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي، من تكرارات ومتوسطات حسابية وانحراف معياري، بالإضافة إلى استخدام أساليب الإحصاء الاستدلالي لاختبار فرضيات الدراسة الرئيسية والفرعية، حيث استخدم اختبار (T) للعينة الواحدة.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: يلتزم مراجعو ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابته وذلك بمتوسط حسابي (4.0286).

واستنادا للنتيجة المتحصل عليها والمذكورة أعلاه، أوصت الدراسة بالعديد من التوصيات أهمها: زيادة الاهتمام بتطبيق المبادئ الواردة بمعيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) المتعلق بتطبيق إجراءات رقابة الأداء حتى تصل إلى التطبيق الدائم لفقرات المعيار، والعمل على رفع قيمة وفوائد جودة عمل ديوان المحاسبة، من خلال تطبيق معايير منظمة الأنتوساي، بالإضافة إلى العمل على زيادة توعية موظفي ديوان المحاسبة بأهمية تطبيق معايير منظمة الأنتوساي لما لها من أثر في تحقيق الأهداف المراد تحقيقها ورفع مستوي الأداء.

Abstract

Study title: The extent of the commitment of auditors of the Audit Bureau in Libya to applying performance control procedures in accordance with standard (3100) issued by the INTOSAI organization.

Name of the researcher: Khawla Mahmoud Muhammad Arafa.

The study aimed to search for the extent of the commitment of the auditors of the Audit Bureau in Libya to the application of performance control procedures in accordance with the standard (3100) issued by INTOSAI, and to achieve the objective of the study, the descriptive analytical approach was used, where a refereed scientific questionnaire was designed and distributed to the auditors of the Libyan Audit Bureau, where (100) questionnaires were distributed, and (96) questionnaires valid for analysis were recovered, i.e. (96%).

For the purposes of statistical processing, descriptive statistics methods were used, including frequencies, arithmetic averages and standard deviation, in addition to the use of inferential statistics methods to test the main and sub-study hypotheses, where the (T) test was used for one sample, and linear, simple and multiple regression analysis.

The study reached a set of results, the most important of which are: The auditors of the Audit Bureau in Libya are committed to applying performance control procedures in accordance with the requirements of INTOSAI Standard No. (3100) when performing audit tasks for the entities subject to its audit, with an arithmetic average of (4.0286).

Based on the results obtained and mentioned above, the study recommended several recommendations, the most important of which are: increasing interest in the application of the principles contained in INTOSAI Standard No. (3100) related to the application of performance control procedures until it reaches the permanent application of the paragraphs of the standard, and working to raise the value, benefits and quality of the work of the State Audit Bureau, through the application of INTOSAI standards, in addition to working to increase the awareness of the employees of the State Audit Bureau of the importance of applying INTOSAI standards because of their impact on achieving the objectives to be achieved and raising the level of performance.

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان	ت
أ		الآية القرآنية
ب		الشكر والتقدير
ج		الإهداء
د		ملخص الدراسة باللغة العربية
هـ		ملخص الدراسة باللغة الإنجليزية
و		قائمة المحتويات
ط		قائمة الجداول
ك		قائمة الأشكال
ل		قائمة الاختصارات
الإطار العام للدراسة		
2	المقدمة	1
3	الدراسات السابقة	2
20	مشكلة الدراسة	3
21	فرضيات الدراسة	4
22	أهداف الدراسة	5
22	أهمية الدراسة	6
22	مجتمع الدراسة وعينتها	7
23	مكونات الدراسة	8
24	منهج الدراسة	9
25	حدود الدراسة	10
25	تقسيمات الدراسة	11
الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة		
مدخل إلى الرقابة		1.1
27	المقدمة	1.1.1
27	مفهوم الرقابة	2.1.1
28	أهداف الرقابة	3.1.1
29	أهمية الرقابة	4.1.1

30	أنواع الرقابة	5.1.1
35	عناصر الرقابة	6.1.1
36	مراحل الرقابة	7.1.1
طبيعة رقابة الأداء		2.1
40	مفهوم رقابة الأداء	1.2.1
43	أهداف رقابة الأداء	2.2.1
43	أهمية رقابة الأداء للأطراف المختلفة	3.2.1
45	شروط ممارسة رقابة الأداء	4.2.1
48	عناصر ومتطلبات رقابة الأداء	5.2.1
56	أنواع رقابة الأداء	6.2.1
57	استراتيجيات رقابة الأداء	7.2.1
58	آثار رقابة الأداء	8.2.1
60	دعائم رقابة الأداء	9.2.1
64	مؤشرات الأداء ودورها في تدعيم أسلوب رقابة الأداء	10.2.1
65	الفرق بين رقابة الأداء والرقابة المالية	11.2.1
إجراءات رقابة الأداء وفق لمعيار منظمة الأنتوساي 3100		3.1
67	نشأة المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية	1.3.1
68	تشكيلات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية	2.3.1
72	أهداف المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية	3.3.1
72	لجان الأنتوساي	4.3.1
74	نشأة وتطور معيار رقابة الأداء 3100	5.3.1
75	إجراءات رقابة الأداء	6.3.1
الفصل الثاني: الجانب العملي		
نبذة عن ديوان المحاسبة		1.2
90	نشأة ديوان المحاسبة الليبي	1.1.2
91	أهداف ديوان المحاسبة الليبي	2.1.2
91	الجهات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة الليبي	3.1.2
92	اختصاصات ديوان المحاسبة الليبي	4.1.2
93	مباشرة ديوان المحاسبة لاختصاصاته	5.1.2

93	أنواع التقارير التي يقدمها ديوان المحاسبة الليبي	6.1.2
94	الأنشطة الدولية لديوان المحاسبة الليبي	7.1.2
منهجية الدراسة العملية واختبار الفرضيات		2.2
96	مقدمة	1.2.2
96	تصميم منهج الدراسة	2.2.2
96	مجتمع الدراسة	3.2.2
97	عينة الدراسة	4.2.2
97	أداة الدراسة	5.2.2
98	المقياس المستخدم	6.2.2
99	الطرق والأساليب الإحصائية المتبعة	7.2.2
99	اختبار الصلاحية	8.2.2
101	اختبار التوزيع الطبيعي	9.2.2
101	فحص البيانات	10.2.2
101	تحليل الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة	11.2.2
103	التحليل الوصفي والاستنتاجي لفرضية الدراسة	12.2.2
135	نتائج اختبار فرضية الدراسة	13.2.2
النتائج والتوصيات		3.2
140	نتائج الدراسة	1.3.2
142	توصيات الدراسة	2.3.2
142	الدراسات المستقبلية	3.3.2

قائمة الجداول

الصفحة	وصف الجدول	ت
66	الاختلاف بين رقابة الأداء والرقابة المالية	1-1
74	المؤتمرات الدولية العامة للأنتوساي	2-1
98	توزيع الاستبانة	1-2
99	المقياس المستخدم	2-2
100	نتائج اختبار معامل الثبات ألفا كرونباخ واختبار الصدق	3-2
102	توزيع خصائص المؤهل العلمي	4-2
102	توزيع خصائص التخصص العلمي	5-2
102	توزيع خصائص الخبرة	6-2
103	توزيع خصائص الإدارة التابع لها	7-2
104	نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل الاستقلالية والأخلاق	8-2
105	نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل المستخدمين المستهدفون والأطراف المسؤولة	9-2
107	نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل الموضوع	10-2
109	نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل الثقة والضمان	11-2
110	نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل أهداف الرقابة	12-2
111	نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل نهج الرقابة	13-2
112	نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل معايير الرقابة	14-2
114	نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل مخاطر الرقابة	15-2
115	نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل الاتصالات	16-2
117	نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل المهارات	17-2
119	نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل الاشراف	18-2
120	نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل الحكم والشك المهني	19-2
121	نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل رقابة الجودة	20-2

122	نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل الأهمية النسبية	21-2
124	نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل الوثائق أو التوثيق	22-2
125	نتائج تحليل الإحصاء الوصفي للإجراءات العامة	23-2
127	نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل التخطيط - اختيار الموضوع	24-2
128	نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل التخطيط - تصميم الرقابة	25-2
130	نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل التنفيذ	26-2
131	نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل التقارير	27-2
133	نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل المتابعة	28-2
135	نتائج تحليل الإحصاء الوصفي للإجراءات الخاصة	29-2
137	اختبار الفرضية الفرعية الأولى	30-2
138	اختبار الفرضية الفرعية الثانية	31-2
139	اختبار الفرضية الرئيسية	32-2

قائمة الاشكال

الصفحة	وصف الشكل	ت
23	مكونات الدراسة	1.1
66	الإجراءات العامة والخاصة المتعلقة بعملية الرقابة على الأداء	2.1

قائمة الاختصارات

اختصار	الدلالة
INTOSAI	International Organization Of Supreme Audit Institutions
SPSS	Statistical Package for Social Science
AGAO	American General Accounting Office
IDI	Intosai Development Initiative
PSC	Professionsl Standards Committee
IFA	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards

الإطار العام للدراسة

1. المقدمة:

لم تعد الرقابة على الأموال العامة محدودة في الرقابة المالية أو رقابة الالتزام، من خلال الفحص والمراجعة والتأكد من تطبيق القوانين واللوائح، بل أصبحت تتناول أيضا بيان مدى كفاءة الإدارة في استخدام الموارد المالية المتاحة لها وتحقيق الأهداف المرسومة بكفاءة وفعالية وبأقل تكلفة ممكنة، ومن هذا المنطلق تسعى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إلى رفع مستوى العمل الرقابي لمواكبة المستجدات المهنية في مجال التطوير السريع في أداء الوظائف الحكومية، وفي هذا الإطار تترك الأجهزة العليا للرقابة أن من أولويات تطوير الأداء الرقابي لكوادرها وضع منهجية تتبنى معايير التدقيق الشامل (عبدالله ومحمد، 2018).

إن تطور أساليب الرقابة في الأجهزة الرقابية من المظاهر الملحوظة ومؤشرا لنمو الدول وتقدمها، وازداد هذا التطور بشكل كبير، ورافقه عقد العديد من المؤتمرات التي نتج عنها إنشاء جمعيات ومنظمات دولية للعناية والاهتمام بالمال العام، من حيث الإيرادات والنفقات وآلية الصرف، ومن هذه المنظمات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأنتوساي) International Organization Of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) (الأنتوساي، 2011).

حيث تعتبر الأنتوساي المنظمة المهنية العليا للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في البلدان المنتمية إلى الأمم المتحدة أو إلى وكالاتها المتخصصة، وتم تأسيس الأنتوساي عام 1953م في العاصمة النمساوية فيينا عندما اجتمع 34 جهازا رقابيا في أول مؤتمر للمنظمة في كوبا، ويبلغ عدد أعضائها حاليا 189 عضوا كاملا و4 أعضاء مشاركين، وقد أصدرت المنظمة في عام 1977م إعلان ليما للتوجيهات الخاصة بالمبادئ الرقابية إلى جانب إعلان المكسيك حول استقلالية الأجهزة الرقابية في عام 2007 م، ومجموعة من المعايير والتوجيهات الدولية بخصوص عمليات الرقابة (الأنتوساي، 2011).

وانطلاقا من حرص ليبيا كغيرها من دول العالم الأعضاء في منظمة الأنتوساي لتطوير الدور الرقابي لجهاز الرقابة المالية العليا (ديوان المحاسبة الليبي) من خلال إصدار التشريعات التي تتضمن أفضل التطبيقات على المستوى العالمي مستفيدة من المعايير الدولية الصادرة عن منظمة الأنتوساي بهدف ضمان المحافظة على المال العام وضمان سلامة النشاط المالي والإداري والتأكد من التزام الجهات الخاضعة لرقابة الديوان بالأنظمة والقوانين واللوائح والتعليمات السارية.

توالى إصدارات القوانين الخاصة بإنشاء وإعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي وكان آخرها القانون رقم (19) لسنة (2013م) بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي الصادرة عن المؤتمر الوطني العام.

حيث نصت المادة رقم (21) من هذا القانون، "على أن يمارس الديوان فحص وتقييم أداء الجهات الخاضعة لرقابته لبيان مدى كفاءتها وفعاليتها في ممارسة أنشطتها، والتأكد من أن برامجها ومشاريعها تدار بشكل علمي واقتصادي، وأنها تحقق الأهداف المحددة، وأن تلك الجهات قد استخدمت مواردها المالية في الأنشطة والمهام المنوطة بها بأعلى قدر من الكفاءة والفاعلية والاقتصاد في الإنفاق" (قانون 19 لسنة 2013 بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي، المادة (21).

وقد عرفت منظمة الأنطوساي رقابة الأداء "بأنها عبارة عن عملية فحص مستقل وموضوعي وموثوق، يجرى فيها التأكد من أن منشآت الحكومة وأنظمتها وعملياتها وبرامجها وأنشطتها تعمل حسب مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية بهدف الإفضاء إلى تحسينات" (الشكماك، 2019).

وبما أن مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا حسب دراسة خلاط وميرة (2014) يرون أن هناك إمكانية لتطبيق إجراءات رقابة الأداء، وفقا لمتطلبات معيار منظمة الأنطوساي رقم (3100). فقد جاءت هذه الدراسة لتبحث عن مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بتطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة الأنطوساي رقم (3100)⁽¹⁾ عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابة الديوان. على اعتبار أن هذه الإجراءات هي حصيلة خبرات وتجارب دول العالم الأعضاء في منظمة الأنطوساي.

2. الدراسات السابقة

لتوضيح الجوانب الأساسية لموضوع الدراسة، ومن أجل تكوين إطار شامل تستند عليه الدراسة الحالية، فقد تم الإطلاع على بعض الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع هذه الدراسة، ومن أهم هذه الدراسات ما يأتي:

1. أصدرت منظمة الأنطوساي المعيار رقم (3100) تحت عنوان المبادئ الأساسية لرقابة الأداء، وقد احتوى المعيار على الإجراءات العامة والخاصة لعملية تنفيذ رقابة الأداء. وتعتبر منظمة الأنطوساي أن معيار (3100) التي أصدرته، يوفر الحد الأدنى الذي يجب أن يطبق من قبل مراجعي أجهزة الرقابة العليا بالأعضاء بالمنظمة لمساعدتهم في تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية لتحقيق هدف الرقابة.

1.2 الدراسات العربية

1- دراسة جبر، (2000): بعنوان: "دور ديوان المحاسبة في تقييم أداء المستشفيات الأردنية". هدفت هذه الدراسة إلى معرفة كفاءة ديوان المحاسبة الأردني في استخدام الأساليب والطرق الخاصة بتقييم الأداء في المستشفيات الحكومية وكذلك القدرة على تقديم الإقتراحات والتوصيات التصحيحية للجهات المختصة. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن ديوان المحاسبة الأردني يواكب التطورات الحديثة في مجال الرقابة الشاملة، من حيث تطبيقه لرقابة الأداء على المستشفيات الحكومية، أما قانون ديوان المحاسبة الأردني فإنه يعاني من نقص في النصوص التشريعية ذات العلاقة بتقييم الأداء في الوحدات الحكومية ومنها المستشفيات. وكذلك ضعف وانعدام الاهتمام الكافي لدى إدارات المستشفيات الحكومية بعملية تقييم الأداء.

2- دراسة الحسني وخرابشة، (2000): بعنوان: "متطلبات أجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء".

هدفت هذه دراسة إلى معرفة متطلبات أجهزة الرقابة المالية للقيام برقابة الأداء في الأردن، خاصة وأن الإهتمام الأكثر في أغلب الأجهزة العليا للرقابة لا يزال منصبا على تطبيق الرقابة المالية التقليدية، وهذا عكس ما يحدث في بعض الدول المتقدمة حيث ينصب الإهتمام على رقابة الأداء، وقد توصلت الدراسة إلى أن أهم المتطلبات تتمثل في توفر المستلزمات الداخلية للرقابة الشاملة وتحديد الإطار العام لكل عنصر من عناصر مجموعة المستلزمات الداخلية، وضرورة توفر الدعم السياسي واستقلالية الأجهزة وحصولها على الموازنات اللازمة للعمل.

3- دراسة أبو هذاف (2006) بعنوان: "تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية".

هدفت هذه الدراسة إلى تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين، وذلك من خلال دراسة المقومات الضرورية للعمل الرقابي والمتغيرات المؤثرة فيها، والمتمثلة في توفر الاستقلال للديوان، اعتماد معايير الرقابة الدولية، وتوفير التدريب واكتساب الخبرة للمفتشين العاملين بالديوان، واستخدام التكنولوجيا الحديثة في أداء العمل، واستخدام أساليب الأداء الرقابي الحكومي عند التنفيذ، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد اعتمد الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وقد استخدم الباحث استبانة كأداة رئيسة في جمع البيانات الأولية.

وأظهرت نتائج الدراسة ضعف مستوى تحقيق الديوان للمهام الرقابية التي أنشئ من أجلها، كما أظهرت وجود بعض مظاهر الضعف في أداء الديوان بالإضافة إلى عدم كفاية الاستقلال المالي والإداري والوظيفي للديوان والعاملين فيه، كما أثبتت الدراسة أن الديوان لم يعتمد معايير الرقابة الدولية التي تعتمدها الأجهزة العليا للرقابة في دول العالم، فضلا عن قصوره في الاهتمام بالدورات التدريبية اللازمة لتأهيل المفتشين، ولم يستخدم الوسائل التكنولوجية الحديثة، ولا أساليب الأداء الرقابي الحكومي في أداء الأعمال الرقابية.

ومن أهم ما أوصت به الدراسة العمل على تحديث النصوص القانونية التي تدعم استقلال ديوان الرقابة، والعمل على اعتماد معايير الرقابة الدولية لمواكبة التقدم في أجهزة الرقابة الدولية والإقليمية، كما أوصت الدراسة بضرورة توفر الدورات التدريبية التي تؤهل المفتشين وتجعلهم قادرين على إنجاز أعمالهم.

4- دراسة عذاب، (2009م): بعنوان: "دور رقابة الأداء في الحد من الفساد الإداري والمالي"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور رقابة الأداء في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي بالتطبيق على الشركة العامة لتسويق الأدوية والمستلزمات الطبية بسلطنة عمان، من خلال التحقق من أن الأداء يتم بالصورة الصحيحة وعلى درجة من الكفاءة والفاعلية وضرورة أن يتم الأداء وفق معايير ومؤشرات محددة التي تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المناسبة وتحقيق الرقابة الفاعلة الكفؤة لتجنب أي مظهر من مظاهر العبث بالمال العام، حيث توصلت الدراسة إلى أن هناك ضعف في الهيكل التنظيمي وعدم تناسبه مع حجم العمل وعدم التحديد السليم للصلاحيات والمسؤوليات للرقابة عليها بشكل فعال، كما أن عمل قسم الرقابة والتدقيق الداخلي لا يغطي كافة أنشطة الشركة واقتصره على التدقيق المستندي وإهماله وظيفة رقابة وتقييم الأداء.

وأوصت الدراسة بضرورة أن يكون الاهتمام برقابة وتقييم الأداء يتناسب مع حجم عمل الوحدة كون ذلك من أهم الأسباب التي تؤدي إلى الحد من حدوث الفساد الإداري والمالي، وأن تكون عملية رقابة الأداء عملية مستمرة ومصاحبة لتنفيذ مختلف الأنشطة لمعرفة مدى التقدم في تحقيق الأهداف واكتشاف احتمال انحراف الأداء عن مستوياته المستهدفة واتخاذ القرارات لتصحيح مساراته.

5- دراسة القطيش، (2011م) بعنوان: "تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى الحاجة إلى الأخذ بأسلوب رقابة الأداء ودراسة مدى ملائمة النظام المحاسبي الحكومي الحالي في الأردن لتلبية أغراض رقابة الأداء وتقديم المقترحات لتطويره، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير استبانة وزعت على المراجعين الحكوميين في وزارة المالية دائرة الموازنة العامة، وأهم ما توصلت إليه الدراسة هو قصور النظام الحالي في توفير المعلومات الملائمة لرقابة كفاءة وفاعلية الأداء، كما تبين ضرورة تطوير أسلوب الرقابة الحالي بالتوجه إلى استخدام رقابة الأداء في القطاع الحكومي الأردني ملائمة يمكن الاعتماد عليها لأغراض تدقيق كفاءة وفاعلية القطاع الحكومي الأردني.

ومن أهم ما أوصت به الدراسة هو العمل على تطوير النظام المحاسبي الحكومي وذلك بالتوجه التدريجي إلى استخدام أساس الاستحقاق وتطبيق موازنة البرامج والأداء

6- دراسة نور، (2012) بعنوان: "مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير الاستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير الاستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأنتوساي)، واعتمدت على الاستبانة والمقابلات الشخصية مع موظفي ديوان الرقابة المالية والإدارية في (رام الله) والمراقبين الماليين والإداريين في عدد من الوزارات الفلسطينية، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وتم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، منها عدم تمتع الديوان بالاستقلال المالي، والتزام الديوان في عمله بمتطلبات الاستقلال الحقيقي الوارد في معايير صياغة التقارير الرقابية (الأنتوساي)، وأن للديوان الحرية الكافية بشأن محتوى التقرير الرقابي ونشره، كما تضمن التقرير إشارة واضحة لمدى الانسجام مع معايير التدقيق الحكومي والمعايير الدولية وأخلاقيات المهنة والقوانين المطبقة والنافذة.

وأوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات، أهمها ضرورة التزام الديوان بمتطلبات الاستقلال عن السلطة التنفيذية وفقاً لرؤية الأنتوساي في علاقته بالسلطة التشريعية، وكذلك ضرورة منح ديوان الرقابة المالية والإدارية الاستقلال المالي؛ حتى يتمكن من العمل بعيداً عن تدخل السلطة

التنفيذية في شؤونه المالية، وكذلك ضرورة خلق علاقة تكاملية بين الديوان والسلطة القضائية، من خلال متابعتها لتوصيات الديوان، وتزويده بالنتائج الفعلية لتلك التوصيات.

7- دراسة الداغور وفراونة، (2014): بعنوان: "تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية"

تناولت الدراسة تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية ولتحقيق هدف الدراسة تم اختيار الجامعات الفلسطينية المعترف بها من وزارة التعليم العالي والتي أجريت عليها الرقابة، واعتمدت الدراسة على مقارنة مواد قانون ديوان الرقابة المالية والإدارية بالمعايير الدولية لأجهزة العليا للرقابة (الأنتوساي)، خاصة إعلان مكسيكو (2007)، وميثاق فيينا (2004) حيث استخدمت الاستبانة كأداة لجمع البيانات وتوصلت الدراسة إلى أنه هناك مخالفة لبعض مواد قانون الرقابة المالية والإدارية للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الأنتوساي) وخاصة إعلان مكسيكو مما يضعف الدور الرقابي لديوان الرقابة في الرقابة على أداء الجهات الخاضعة لرقابته والتي من ضمنها الجامعات، مثل عدم منح ديوان الرقابة الاستقلال المالي والإداري.

وأوصت الدراسة إلى ضرورة تعديل قانون ديوان الرقابة المالي والإداري ليتماشى مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الأنتوساي) مع التركيز على منحه الاستقلال المالي والإداري.

8- دراسة خلاط وميرة، (2014): بعنوان: "مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقا لمتطلبات المعيار رقم (3100) المتعلق برقابة الأداء والصادر عن منظمة الأنتوساي، وقد اعتمدت الدراسة على الاستبانة كأداة لجمع البيانات، وتوصلت الدراسة إلى أن مراجعي ديوان المحاسبة الليبي يرون أن هناك إمكانية لتطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة للرقابة، حيث أنه يمكن تحديد أهداف رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقا لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100).

وأوصت الدراسة بضرورة قيام ديوان المحاسبة بتحديد كافة إجراءات رقابة الأداء تحديداً دقيفاً وذلك بالاعتماد على إجراءات رقابة الأداء الواردة وفقاً لمعايير المنظمة الدولية (الأنتوساي) ووضعها كدليل مرشد للعمل بها في إدارات رقابة الأداء المستحدثة في الديوان وكذلك استخدامها لتقييم أداء مراجعي الديوان.

9- دراسة سليم، (2014م) بعنوان: "دور رقابة الأداء في الحد من الفساد الإداري والمالي/ دراسة تطبيقية في ديوان محافظة بغداد"

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من أن الأداء يتم بمستوى عالٍ من الكفاءة والفاعلية عبر الرقابة على الفعاليات والأنشطة بديوان محافظة بغداد، وضرورة القيام بعملية رقابة الأداء بشكل دوري ومستمر لتحديد نواحي النقص والقصور ووضع الحلول اللازمة واقتراح مؤشرات لتدقيق الأداء تسهم في رفع كفاءة وفاعلية الوحدات الإدارية والفنية في ظل متطلبات رقابة الأداء، وأن أهم ما توصلت إليه الدراسة من استنتاجات هي ضرورة وضع معايير ومؤشرات لرقابة الأداء من أجل الإسهام في الحد من الفساد الإداري والمالي، أيضاً تسهم عملية تدقيق الأداء في الكشف عن القدرات والمهارات لدى العاملين ويمكن أن تعد مدخلاً لإعادة تقييم العمل وتوزيع المسؤوليات والأدوار مما يساعد على اتخاذ قرارات رشيدة وتوفير رقابة فاعلة وكفؤة على رقابة الأداء.

وأوصت الدراسة إلى ضرورة توفير ملاك متخصص من الفنيين والمهندسين لغرض القيام بعملية تدقيق الأداء من خلال فتح قسم خاص بتدقيق الأداء لتقييم أداء الأقسام والوحدات بشكل دوري ومستمر لغرض إعداد تقارير رقابية تمتاز بالجودة والدقة، كذلك الالتزام بدراسة الجدوى الاقتصادية والفنية والموازنات التخطيطية كونها من الأدوات المهمة لمتابعة الأداء وتحديد الانحراف عن المخطط.

10- دراسة الزبيدي، (2015م) بعنوان: "تدقيق الأداء المستند للمخاطر وفق معايير الأنتوساي 3100"

هدفت هذه الدراسة إلى التركيز على العلاقة بين إجراءات تدقيق الأداء وتشخيص وتحليل مخاطر الأعمال التي تتعرض لها الوحدة الخاضعة للتدقيق ومدى تأثير ذلك على التخطيط لعملية التدقيق وتقديم آلية مقترحة لتدقيق الأداء المستند للمخاطر في ضوء المعايير الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الأنتوساي) عن تدقيق الأداء وذلك بالتطبيق على الشركة العامة للصناعات الانشائية بالعراق.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتي من أهمها: يؤدي التطور في منهجية تدقيق الأداء إلى تحسين فاعلية التدقيق في التخطيط والتنفيذ والمتابعة باتباع سلسلة من الإجراءات لتحقيق هدف التدقيق مما له الأثر الواضح على المجتمع، كما لا تقتصر الغايات التي تحققها رقابة الأداء المستند للمخاطر على توجيه إدارة الوحدة إلى أهمية التحكم بالمخاطر التي تتعرض لها وإنما يمتد ليشمل تحقيق قيمة مضافة للوحدة إذ يتم التركيز على المخاطر التي تسبب فشل الأعمال وتؤثر على مستقبل الوحدة وتقديم التوصيات لمعالجة جوانب الخلل وتحسين مستوى أدائها. وأوصت الدراسة بضرورة تفعيل العمل بمنهجية تدقيق الأداء المستند للمخاطر بوصفه تقنية علمية للحكم على مدى وضوح أهداف الوحدة وفعاليتها في تحقيقها فضلاً عن قياس كفاءة استخدام مواردها، وضرورة مواكبة معايير الأنتوساي الصادرة والتجارب العملية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في مجال تدقيق الأداء لما له الأثر الكبير في تحسين أداء الوحدات.

11- دراسة بازامة، (2016): بعنوان: "إمكانية تطبيق ديوان المحاسبة في ليبيا لمعايير الأنتوساي:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الإجراءات والأنظمة والقوانين المرتبطة بالرقابة المالية المطبقة حالياً بديوان المحاسبة في ليبيا، وتقديم مجموعة من الاقتراحات والتوصيات التي تسهم في تطوير فاعلية رقابة ديوان المحاسبة بليبيا من خلال استكشاف مدى إمكانية تطبيق معايير الأنتوساي في ديوان المحاسبة، واعتمدت الدراسة على المنهج الاستكشافي واستخدمت الاستبانة كأداة لتجميع البيانات، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أنه يمكن تطبيق معايير الأنتوساي في ديوان المحاسبة بليبيا، وهذا ما يوفر الحد الأدنى لتوجيه المراجع لمساعدته في تحديد الخطوات والاجراءات الرقابية الواجب اتخاذها لتحقيق هدف الرقابة.

وأوصت الدراسة بأن يتم إسراع الجهات المعنية في الديوان بتطبيق معايير الأنتوساي واستصدار قرار رسمي بأن تصبح معايير الأنتوساي معايير ملزمة للديوان وأن يتم تعديل القانون رقم (19) لسنة (2013م) ولائحته التنفيذية بما يتناسب مع معايير الأنتوساي، وكذلك أوصت الدراسة بأجراء دراسات حول أثر تطبيق معايير الأنتوساي على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة.

12- دراسة لربش وشميلة، (2016): بعنوان: "تقييم فاعلية إجراءات المراجعة المالية لديوان

المحاسبة الليبي في المحافظة على المال العام طبقا لمعايير منظمة الأنتوساي الدولية"

هدفت الدراسة إلى تقييم فعالية الإجراءات التي يمارسها ديوان المحاسبة الليبي للمحافظة على المال العام، من خلال دراسة إجراءات الرقابة المالية المتبعة في الديوان، ومدى توافقها مع متطلبات معايير (الأنتوساي)، واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، واعتمدت في جمع البيانات على الاستبانة، وأهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة أن الإجراءات المتبعة من قبل ديوان المحاسبة الليبي تتفق مع متطلبات معايير (الأنتوساي) بدرجة مرتفعة.

وأوصت الدراسة بزيادة المواءمة مع متطلبات معايير الأنتوساي وتعديل التشريعات النافذة المتعلقة بعمل الديوان لمواكبة معايير الأنتوساي.

13- دراسة دخان، (2016): بعنوان: "مدى تطبيق ديوان المحاسبة بليبيا للمعايير الرقابية

للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الأنتوساي)"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق ديوان المحاسبة في ليبيا للمعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الأنتوساي)، وذلك من خلال التعرف على مدى تطبيق الرقابة الحكومية التي يقوم بها الديوان، سواء المعايير العامة والعمل الميداني وصياغة التقارير وفقاً لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة، وقد اعتمد الباحث على الأسلوب الوصفي التحليلي، وعلى قائمة الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات لعينة من مراجعي ديوان المحاسبة.

حيث توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، أن هناك خلافاً في سياسة التوظيف والإحلال الوظيفي وأن الديوان يطبق المعايير العامة والعمل الميداني وصياغة التقارير بدرجة جيدة.

ومن أهم ما أوصت به الدراسة ضرورة قيام ديوان المحاسبة باتباع سياسة جيدة للتوظيف والإحلال الوظيفي من أجل توفير العدد الكافي من المراجعين المؤهلين، ووضع البرامج التدريبية اللازمة للمراجعين بهدف الرفع من درجة التطبيق للمعايير الرقابية الدولية أثناء تنفيذهم لمهامهم الرقابية.

14- دراسة بدوي، (2017) بعنوان: "تقييم أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين، حيث استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي واستخدم أداة الاستبانة كأداة لجمع البيانات، حيث توصلت الدراسة إلى أن أداء الرقابة المالية لديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين يتميز بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية، كما يتأثر هذا إيجابياً بمجموعة من العوامل منها: دعم الإدارة العليا، والتشريعات المطبقة والنافذة، والأدوات والتكنولوجيا المستخدمة، والكفاءة الإدارية والفنية، والدورات التدريبية.

وأوصت الدراسة بضرورة أن يقوم الديوان بتعزيز وتطوير القوانين والأنظمة واللوائح الرقابية لعمل الديوان بما ينسجم مع بيئة الأعمال الفلسطينية المتغيرة، مع ضرورة قيام الديوان بعقد الاتفاقيات ومد الجسور مع المنظمات الدولية في مجال الرقابة المالية، لتبادل الخبرات والأساليب والتقنيات الحديثة المستخدمة والمنسجمة مع المعايير والممارسات في ذلك.

15- دراسة الحسين، (2017) بعنوان: "دور تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية في تحقيق الإصلاح الإداري وتحسين الأداء"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية في تحقيق الإصلاح الإداري وتحسين أداء ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي وأداء الوحدات الاقتصادية الخاضعة لرقابته من خلال تنظيم استبانة وزعت على عينة من العاملين في الديوان والهيئات التابعة له.

حيث توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن تبني المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية يعتبر أحد الوسائل المطلوبة لزيادة فاعلية الرقابة المالية في النهوض بمتطلبات الإصلاح الإداري وتحسين أدائها، بالإضافة إلى تعزيز الاستقلال المالي والإداري لديوان الرقابة، وتشخيص نقاط القوة والضعف والعمل على مكافأة الموظفين الجيدين ومحاسبة المقصرين عن طريق المراجعة الدورية لأداء الهيئات التابعة للديوان، وتبني برامج مناسبة لتطوير وتدريب الموظفين.

16- دراسة عبدالله ومحمد، (2018): بعنوان: "مدى إيفاء ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمتطلبات جودة تقارير رقابة الأداء وفق معيار المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة الأنتوساي (3100)"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى إيفاء ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي بمتطلبات معيار المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة الأنتوساي (3100) والخاصة بعملية الرقابة على الأداء وجودة التقارير الصادرة عنها باعتباره أعلى جهة رقابية في العراق وهو المخول الوحيد للقيام بعملية الرقابة على الأداء للأعمال والأنشطة الحكومية.

وتوصل الباحثين إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها يلتزم ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإيفاء بمتطلبات معيار الأنتوساي (3100) إلى حد ما وهذا ما ينعكس على أداء عملية الرقابة على الأداء وجودة تقاريرها، بالإضافة إلى قلة الكادر وعدم توفر مختلف الاختصاصات والمؤهلات للعاملين في قسم رقابة الجودة كالطبيب والمهندس والكيميائي والفيزيائي وغيرها من الاختصاصات.

ومن أهم ما أوصت به الدراسة ضرورة إيفاء ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمتطلبات جودة تقارير رقابة الأداء لمعيار الأنتوساي (3100) لما لها من أهمية مباشرة في تنفيذ عملية الرقابة على الأداء وجودتها التي يقوم بها الديوان، وضرورة قيام الديوان بوضع السياسات والإجراءات بخصوص تعزيز ثقافة الجودة وإيصالها لجميع الموظفين وذلك لأهميتها في تعزيز العملية الرقابية، أيضا ضرورة قيام الديوان بإنجاز وإصدار التقارير الخاصة بالرقابة على الأداء بالسرعة الممكنة وذلك لأهميتها في اتخاذ القرارات التصحيحية ومعالجة المشاكل ونقاط الضعف للأنشطة والبرامج للجهات الخاضعة للرقابة وعدم فقدانها أهميتها وميزتها في التوقيت المناسب.

17- دراسة المشهداني والحسين، (2018): بعنوان: "دور تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية في تحقيق الإصلاح الإداري وتحسين الأداء بديوان المحاسبة العراقي".

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بالمعايير الدولية للأجهزة العليا بالرقابة المالية وكذلك دور تلك المعايير في تحقيق الإصلاح الإداري وتحسين أداء ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالعراق وأداء الوحدات الاقتصادية الخاضعة لرقابته، وذلك من خلال توزيع استبانة علي عينة من العاملين في الديوان والهيئات التابعة له، حيث توصلت الدراسة إلى أن المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية بمثابة إرشادات تفصيلية توفر إطارًا عامًا للتأكد من أن القائمين على عملية الرقابة

يتملكون الكفاءة والنزاهة والاستقلالية في التخطيط والتنفيذ والابلاغ عن نتائج أعمالهم، وبما يقدم ضماناً أكيدة على فاعلية عملية الرقابة في الكشف عن مكامن الخلل والقصور في أداء الجهات الخاضعة لرقابته.

وأوصت الدراسة بضرورة توفير المتطلبات الضرورية لتسهيل مهمة التنبؤ أو التوافق مع المعايير الدولية للأجهزة العليا لرقابة المالية وكذلك نشر ثقافة تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا لرقابة المالية الصادرة عن الأنتوساي ودعمها من ديوان الرقابة المالية الاتحادي وعلى كافة المستويات، مع ضرورة دعم التواصل مع بقية المنظمات المهنية الدولية والإقليمية والعربية والاستفادة من تجارب الدول الأخرى في مجال تبني تلك المعايير أو التوافق معها.

18- دراسة أبوشعفة، (2018): بعنوان "تطوير دور ديوان المحاسبة الليبي في مراجعة الأداء في الشركات الليبية".

تمثل الهدف العام للدراسة في التحليل لدور ديوان المحاسبة في تقييم أداء الشركات العاملة في إطار الأسواق المالية، والتعرف على مدى كفاءة ديوان المحاسبة في استخدام الأساليب والطرق الخاصة بتقييم أداء الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية الليبي، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بعمل دراسة مقارنة بين بعض الشركات الليبية الخاضعة لمراجعة الديوان لبيان أوجه القصور فيها. وخلصت الدراسة إلى وجود عدة أوجه قصور في قانون ديوان المحاسبة الليبي متمثلة في عدم وجود نصوص قانونية تدعم تطبيق معايير المراجعة بصفة عامة ومراجعة الأداء بصفة خاصة.

وأوصت الدراسة بضرورة صدور معيار خاص باستقلال مراجعي الديوان يرتكز على استقلال المراجع في الواقع والظاهر، كذلك على الديوان الاهتمام بمعايير المنظمة الدولية (INTOSAI) والأخذ في الاعتبار جميع الإصدارات المهنية للمنظمة الدولية باعتبارها حصيلة أفكار وتجارب ومعارف جميع دول العالم تقريباً وخاصة معايير الرقابة على الأداء.

19- دراسة عبدالله ويحي، (2018): بعنوان: "مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتطبيق معيار الأنتوساي (3100)".

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإيفاء بمتطلبات معيار المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأنتوساي) (3100) العامة

والخاصة المتعلقة بعملية الرقابة على الأداء، كونه أعلى سلطة رقابية في العراق، وهو المخول الوحيد للقيام بعملية الرقابة على الأداء للأعمال والأنشطة الحكومية.

وتوصلت الدراسة إلى عدد من الاستنتاجات أهمها يلتزم ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإيفاء بمتطلبات معيار الأنتوساي (3100) إلى حد ما وهذا ما ينعكس على أداء عملية الرقابة، بينما تمثلت أهم التوصيات ضرورة إيفاء ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمتطلبات معيار الأنتوساي (3100) لما له من أهمية مباشرة في تنفيذ عملية الرقابة على الأداء التي يقوم بها الديوان، وكذلك إعداد وصياغة المعايير والمؤشرات الرقابية التي تتناسب مع مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية وعلى مستوى كل تشكيل وهيئة أو قسم في الديوان لأهميتها في اتخاذ الإجراءات المناسبة وتحليل النتائج بشكل سليم وموضوعي.

20- دراسة مصطفى، (2018): بعنوان: "مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأنتوساي)، من خلال دراسة بعض المتطلبات الأساسية الخاصة بمعايير منظمة الأنتوساي (قواعد السلوك المهني، الاستقلالية)، ودراسة إجراءات التدقيق الخاصة بهذه المعايير، وإجراءات فحص الأدلة والقرائن، وذلك من خلال توزيع استبانة على عينة من العاملين في ديوان المحاسبة الأردني، وأهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة أن ديوان المحاسبة الأردني يطبق معايير منظمة الأنتوساي وإجراءات الرقابة الخاصة بالمعايير بدرجة مرتفعة، وأن مدققي الديوان يلتزمون بقواعد السلوك المهني بدرجة مرتفعة، كما استنتجت الدراسة أن رؤساء وموظفي الديوان يتمتعون بالحصانة القانونية بدرجة متوسطة.

وأهم ما توصلت إليه الدراسة هو التأكيد على الاهتمام باستقلالية ديوان المحاسبة ورئيسه ومدققيه، والعمل على توفير إرشادات واضحة ووافية من قبل ديوان المحاسبة، وتوضيح كيفية تطبيق معايير الأنتوساي.

21- دراسة الزبيدي، (2018): بعنوان: "تأثير إيفاء الرقابة المالية الاتحادي بمتطلبات معايير الأنتوساي (3100) على تعزيز جودة تقارير رقابة الأداء".

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بمفهوم الرقابة على الأداء وبيان مفهوم معيار الأنتوساي (3100) ومتطلباته بتنفيذ عملية الرقابة على الأداء وكذلك التعريف بتقارير الرقابة على الأداء

وأهميتها وجودتها وفقاً للمتطلبات، مع بيان مدى إيفاء ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي بمتطلبات المعيار وكذلك بيان دورها في تطبيق متطلبات المعيار في تعزيز جودة العملية الرقابية ومخرجاتها المتمثلة بالتقارير وما لها من دور في تحسين الأداء للجهات الخاضعة للرقابة وتقديم أفضل الخدمات للمجتمع.

وقد اعتمد الباحث على الأسلوب الوصفي لتحليل إجابات المشاركين في الدراسة، وعلى قائمة الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات لعينة من مراجعي ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها: يلتزم ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإيفاء بمتطلبات معيار الأنتوساي (3100) إلى حد ما وهذا ما ينعكس على أداء عملية الرقابة على الأداء وأن الإيفاء بكامل متطلبات معيار الأنتوساي يعزز جودة عملية الرقابة على الأداء، أيضاً غياب المعايير الرقابية المناسبة التي تتوافق مع مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية وعلى مستوى كل إدارة أو قسم إذ يتم الاعتماد على الإجراء الروتيني المعروف وهو المقارنات بين أرقام السنوات وتحليل نتائجها واتخاذ الإجراءات استناداً إلى تلك المقارنات عند إجراء عملية الرقابة.

ومن أهم ما أوصت به الدراسة ضرورة إيفاء ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمتطلبات معيار الأنتوساي (3100) وبشكل كامل لما له من أهمية مباشرة في تنفيذ عملية الرقابة على الأداء التي يقوم بها الديوان والتعزيز من جودة مخرجاتها المتمثلة بالتقارير، بالإضافة إلى إعداد وصياغة المعايير والمؤشرات الرقابية التي تتناسب مع مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية وعلى مستوى كل إدارة أو قسم في الديوان لأهميتها في اتخاذ الإجراءات المناسبة وتحليل النتائج بشكل سليم وموضوعي وينعكس بدوره على تعزيز جودة العملية الرقابية.

22- دراسة الشكماك، (2019): بعنوان: "تطوير دور ديوان المحاسبة في الرقابة على الأداء في القطاع الحكومي في إطار معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الأنتوساي)".

هدفت الدراسة إلى تطوير دور ديوان المحاسبة الليبي في الرقابة على الأداء في القطاع الحكومي في إطار معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الأنتوساي) للتأكد من أن الجهات الخاضعة لرقابته تستخدم الموارد الاستخدام الأفضل وتحقيق الاقتصاد والكفاءة والفاعلية بالتطبيق على وزارة الصحة، وذلك من خلال دراسة معايير منظمة الأنتوساي للرقابة على الأداء وعقد مقارنة بينها وبين قانون رقم (19) لسنة (2013) بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة واستخدام تصنيفات أساليب الرقابة الواردة في معيار (3100) للرقابة على الأداء، وخلصت

الدراسة إلى أنه يوجد إمام كافي لدى المراجعين وأن الالتزام بتطبيق معيار رقم (3100) في الرقابة على الأداء الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (INTOSAI) يسهم في تطوير دور ديوان المحاسبة في الرقابة على أداء القطاع الحكومي. وأوصت الدراسة بمدى الحاجة إلى تعديل بعض مواد القانون رقم (19) لسنة (2013) لزيادة صلاحياته من ذلك تبعيته للجهة التشريعية بحيث لا يكون للجهة التنفيذية أي سلطة عليه وتفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين والمراجعين وحثها على إصدار قواعد منظمة لسلوكيات وأخلاقيات المهنة.

23- دراسة شهد الله، (2020) بعنوان: "مدى التزام ديوان المحاسبة بتطبيق نظام رقابة الجودة وفقا لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي (40)".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على التزام ديوان المحاسبة الليبي بتطبيق نظام رقابة الجودة وفقا لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي (40) للإسهام في بيان مواطن القوة والضعف في تطبيق المعيار، حيث تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي في إجراءات الدراسة، وتم الاعتماد على صحيفة الاستبانة وتوصلت الدراسة إلى أن هناك التزاما مرتقعا نسبيا بتطبيق نظام رقابة الجودة وفقا لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي (40) وذلك من حيث مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة وقواعد السلوك الأخلاقي وسياسات وإجراءات نطاق العمل والظوابط المهنية والقانونية والتنظيمية في أداء مهامه الرقابية.

وأهم ما أوصت به الدراسة العمل على توعية الموظفين مهنيا بأهمية اتباع وتطبيق ضوابط رقابة جودة أعمال المراجعة، وتبني ثقافة تكافئ العمل ذي الجودة العالية، وإنشاء بيئة عمل محفزة، وكذلك العمل على إسناد مسؤولية عملية رقابة نظام الجودة إلى موظفين لديهم الكفاءة والاستقلالية والخبرة والصلاحيات المناسبة لأداء مهامهم مع إبلاغ رئيس الديوان عن نتائج مراجعة نظام رقابة الجودة بشكل مستمر.

24- دراسة ميلاد، (2022): "أثر تطبيق المعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأنتوساي) على فاعلية أداء ديوان المحاسبة الليبي".

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في أثر تطبيق المعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأنتوساي) على فاعلية أداء ديوان المحاسبة الليبي، ولتحقيق هدف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تصميم استبانة علمية محكمة وتم توزيعها على

مراجعي الحسابات بديوان المحاسبة الليبي، حيث تم توزيع (131) استبانة، واستعيد منها (112) استبانة صالحة للتحليل، أي ما نسبته (85%).

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: وجود تأثير إيجابي لأبعاد المعايير الرقابية للمنظمة الدولية لأجهزة العليا للرقابة (الأنتوساي) مجتمعة كمتغير مستقل، على فاعلية أداء ديوان المحاسبة الليبي (كمتغير تابع) حيث أن التطبيق الجيد للمعايير الرقابية للمنظمة الدولية لأجهزة العليا للرقابة المالية (الأنتوساي) سيسهم بشكل كبير في تحسين فاعلية أداء ديوان المحاسبة الليبي، وأن ديوان المحاسبة الليبي يطبق المعايير الرقابية للمنظمة الدولية لأجهزة العليا للرقابة (الأنتوساي) بشكل جيد.

وأوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة زيادة الاهتمام بتطبيق المبادئ الواردة بمعايير الرقابية للمنظمة الدولية لأجهزة العليا للرقابة المالية (الأنتوساي) وخصوصا المعايير ذات الدرجة الأدنى من مستوى التطبيق، وهي معيار مبادئ الشفافية والمساءلة، وإجراء دراسة حول معوقات تطبيق معيار قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية (ISSAI 12) الصادر عن المنظمة الدولية لأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأنتوساي).

2.2 الدراسات الانجليزية

1- دراسة:

Adriana T.T, (2007): "Performance Audit in Public sector entities".

أوضحت هذه الدراسة تحليل إجراءات مكاتب الرقابة في عشرة بلدان أوروبية وكيفية تعاملهم مع متطلبات الاتحاد الأوروبي في مجال رقابة الأداء، فيما هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور رقابة الأداء للاقتصاد والكفاءة والفاعلية خدمة لصنع القرارات الرشيدة من الإدارة في الوحدات الاقتصادية العامة.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن إصلاح تلك الوحدات لا يتم إلا من خلال وضع إطار عام لتدقيق الأداء يتضمن مجموعة من النماذج والاستراتيجيات الممكن تنفيذها في كل بلد على حده وذلك حسب تطور الأنظمة المالية لديها وكذلك حسب تطور النظام المحاسبي لتلك البلدان، وأن جميع البلدان مازالت تحقق تقدماً نحو تحسين موائمة انظمتها مع تدقيق الأداء، وكذلك هناك الكثير من النقاط المشتركة لتدقيق الأداء بين البلدان التي تمت مقارنتها وتحليلها، وكذلك ضرورة دعم الإصلاح الإداري في إدارة تلك البلدان.

كما أوصت بضرورة أن يتم تدقيق الأداء من المدقق الخارجي الحكومي لما يمتلكه من الاستقلالية وكذلك قوته القانونية المتمثلة بالحزم والخاضعة بشكل صارم للتشريعات السياسية والمنفذة من قبل الحكومة الاتحادية في البلدان الأوروبية.

2- دراسة

Daujotatite & Macerinskien, (2008): "development of performance udit in public sector".

أوضحت هذه الدراسة أن رقابة الأداء هي مجال جديد من مجالات الرقابة حصل نتيجة تطور الرقابة، وتهدف الدراسة إلى بيان العلاقة بين اصلاحات الإدارة والتطورات في رقابة الأداء، وقد تؤدي هذه الإصلاحات إلى ممارسة رقابة جيدة أو الممارسات الجيدة في الرقابة وبعبارة أخرى أن الإصلاحات تؤدي إلى اعتماد ممارسات جديدة في الرقابة.

وأن أهم ما توصلت إليه الدراسة أن الهدف من الرقابة هو تقييم أداء الوحدة الخاضعة للرقابة أو الإدارة من حيث الكفاءة والفاعلية والاقتصاد وتقديم توصيات بشأن كيفية تحسين أداء الوحدة.

3- دراسة

Parker, (2015): "public sector performance Audit".

هدفت هذه الدراسة إلى توثيق وتصنيف ردود الجهات الخاضعة للرقابة على تقارير رقابة الأداء المنشورة. وأهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة وهي أن تطبيق تدقيق الأداء للقطاع العام كان مرتفعاً وعالياً مما أدى إلى إصدار عدد كبير من التقارير على مدى العقد الماضي، أصبح تدقيق الأداء جانباً رئيساً من جوانب العمل لجميع المدققين العاملين الأستراليين، التطور الواضح لممارسة رقابة الأداء لتعكس مستوى عالٍ من التناسق في المصطلحات المستخدمة، التركيز على الأنشطة الرئيسية للدولة كالنقل والبنية التحتية والصحة والتعليم والعمال. بينما ركزت توصيات تدقيق الأداء على ثلاث مجالات رئيسة للتدقيق وهي الرقابة التشغيلية والداخلية، حوكمة الشركات والمساءلة، جودة المعلومات والخدمات والرقابة، وكذلك تفعيل مسائل الرقابة والالتزام بشكل أساسي في كثير من أنشطة التدقيق استناداً إلى ضوابط تدقيق الأداء.

موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

إن الدراسات التي أجريت في البيئة العربية قد اهتمت بتقويم الأداء الرقابي للأجهزة الرقابية، وبتحليل وضع الأجهزة العليا للرقابة، وتحديد المشاكل والمعوقات التي تحول دون تطبيق

المعايير الدولية للرقابة والصادرة عن الأنتوساي، ومدى تطبيق المعايير الرقابية الصادرة عن الأنتوساي.

وأما الدراسات التي أجريت في البيئة الليبية مثل دراسة بازامة (2016) اهتمت بإمكانية تطبيق ديوان المحاسبة لمعايير الأنتوساي، ودراسة خلاط وميرة (2014) التي ركزت على إمكانية تطبيق رقابة الأداء بصفة خاصة ووفقاً لمتطلبات المعيار (3100) الصادر عن منظمة الأنتوساي، وكذلك دراسة دخان (2016) ركزت على مدى تطبيق ديوان المحاسبة بليبيا للمعايير الرقابية الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الأنتوساي).

في حين اهتمت الدراسة الإنجليزية ببيان دور رقابة الأداء في المساهمة في صنع القرارات الرشيدة في الوحدات الحكومية وعملية توثيق ردود الجهات الخاضعة للرقابة على تقارير رقابة الأداء.

عليه يمكن القول بأن الدراسات التي أجريت في البيئة الليبية والمتعلقة بالموضوع محل البحث - حسب علم الباحثة- لم تتطرق إلى مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100)، وبالتالي تتناول هذه الدراسة مدى تطبيق إجراءات رقابة الأداء العامة والخاصة وبشكل أكثر تفصيلاً من خلال دراسة الإجراءات العامة والمتمثلة في الاستقلالية والأخلاق، والمستخدمون المستهدفون والأطراف المسؤولة، والموضوع، والثقة والضمان، وأهداف الرقابة، ونهج الرقابة، ومعايير الرقابة، ومخاطر الرقابة، والاتصالات، والمهارات، والإشراف، والحكم والشك المهني، ورقابة الجودة، والأهمية النسبية، والوثائق أو التوثيق، وكذلك الإجراءات الخاصة والمتمثلة في التخطيط، والتنفيذ، والتقارير، والمتابعة، وكل ذلك وفقاً لمتطلبات معيار الأنتوساي رقم (3100) وهذا من شأنه يساهم في زيادة كفاءة وفعالية الرقابة وتحسين الأداء، كما أن الدراسة الحالية تختلف عن الدراسات السابقة في البيئة العربية والأجنبية من حيث بيئة الدراسة وكذلك تعتبر أول دراسة في ليبيا تهتم برقابة الأداء بعد استحداث هيكلية الإدارة العامة بديوان المحاسبة بإنشاء إدارات خاصة برقابة الأداء، وبالتالي تعتبر هذه الدراسة كمنطلق يسترشد به مراجعي الديوان في مجال موضوع الدراسة.

3. مشكلة الدراسة

إن زيادة التوسع في الأنشطة الحكومية التي تقوم بها الدولة خلال السنوات الأخيرة ترتب عليها إرتفاع حجم الانفاق الحكومي ويتضح ذلك من خلال ارتفاع قيمة الميزانية العامة للدولة من سنة إلى أخرى.

وهذا يتطلب إلزاماً ضرورة تطوير العملية الرقابية على هذا الانفاق من خلال تقييم الأداء الحكومي لضمان تحسين الاقتصاد والكفاءة والفاعلية في استخدام موارد الدولة التي تغطي الانفاق على الأنشطة الحكومية، حيث تهتم رقابة الأداء بتحسين الاقتصاد والكفاءة والفاعلية في القطاع العام من خلال المساهمة في الحكم الرشيد والمساءلة والشفافية عن طريق تقديم معلومات ونتائج وتحليلات وتوصيات تساهم في تحسين أداء وحدات القطاع الحكومي.

وتلعب المعايير الرقابية الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الأنتوساي) دوراً بارزاً ومهماً للرفع من كفاءة وفعالية الأعمال التي تقوم بها تلك الأجهزة، إذ تعتبر مصدراً لإثراء العمل الرقابي ووضع الأسس العامة لإرساء إجراءات ومهام المراجعة، وتوفير الحد الأدنى من التوجيه للمراجع بما يساعده على تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يتم تطبيقها، وتحدد المعايير الرقابية الشروط التي يقتضي توافرها في المراجع والجهاز الرقابي لممارسة العمل الرقابي بكفاءة وفعالية، كما توفر الأساس الموضوعي لتقييم موظفي جهاز الرقابة المالية، وتساعد المعايير الرقابية على تحسين جودة المراجعة بما يحقق زيادة الثقة والاطمئنان لدى الجهات والأفراد الذين يستخدمون البيانات التي تمت مراجعتها، وأخيراً فإن المعايير تشير إلى ما يجب أن تكون عليها العلاقة بين الأجهزة العليا للرقابة والجهات الأخرى ذات العلاقة كالسلطة التشريعية والتنفيذية وجهات الخبرة وغيرها (عبدالصبور، 2003).

ويسعى ديوان المحاسبة الليبي إلى تحقيق أهدافه التي نشأ من أجلها من خلال تطوير العمل الرقابي بتبني المعايير التي أصدرتها منظمة الأنتوساي وخاصة تلك المتعلقة بالمبادئ الأساسية لرقابة الأداء، حيث تعتبر عملية تبني معايير الأنتوساي أحد وسائل زيادة فاعلية الرقابة الحالية والنهوض بمتطلبات الإصلاح الإداري وتحسين الأداء (الشكماك، 2019).

ولقد أشار شهدالله (2020) إلى أن تبني معايير فعالة وجيدة ينعكس على فاعلية نظام الرقابة بصفة عامة، ورقابة الأداء بصفة خاصة، كما توصلت دراسة بازاما (2016) إلى أن الحد

الأدنى لتوجيه المراجع لمساعدته في تحديد الإجراءات الرقابية لتحقيق هدف الرقابة يكون من خلال تطبيق معايير الأنتوساي في ديوان المحاسبة الليبي.

في حين توصلت دراسة دخان (2016) إلى أن ديوان المحاسبة الليبي يطبق معايير منظمة الأنتوساي بدرجة مرتفعة، وفي ذات الصدد إشارة الشكماك (2019) إلى أن لدى مراجعي ديوان المحاسبة الليبي إلمام كافي بتطبيق معيار رقابة الأداء، كما توصلت دراسة خلاط وميرة (2014) إلى أن مراجعي ديوان المحاسبة الليبي يرون أن هناك إمكانية لتطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة للرقابة.

من خلال العرض السابق فان إشكالية الدراسة تكون في تحديد ما مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابته؟

وللإجابة عن هذا السؤال تحاول الدراسة الإجابة عن التساؤلين الفرعيين الآتيين:

- ما مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق الإجراءات العامة لعملية رقابة الأداء؟
- ما مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق الإجراءات الخاصة لعملية رقابة الأداء؟

4. فرضيات الدراسة:

تتمثل فرضية الدراسة في الفرضية الرئيسة الآتية:

الفرضية الرئيسة:

H0: لا يلتزم مراجعو ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابته، ولاختبار صحة هذا الفرضية تم صياغة الفرضيتين الفرعيتين التاليتين:

H0.1: لا يلتزم مراجعو ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق الإجراءات العامة لعملية رقابة الأداء.

H0.2: لا يلتزم مراجعو ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق الإجراءات الخاصة لعملية رقابة الأداء.

5. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة بشكل رئيس إلى التعرف على مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100)، ويندرج تحت هذا الهدف الهدفين الفرعيين الآتيين:

– التعرف على مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق الإجراءات العامة لعملية رقابة الأداء.

– التعرف على مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق الإجراءات الخاصة لعملية رقابة الأداء.

6. أهمية الدراسة:

– الأهمية العلمية: مرجع للمهتمين الباحثين في مجال المحاسبة، كما تمثل إضافة للأدب المحاسبي في مجال موضوع البحث وهو مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً للمعيار (3100) الصادر عن منظمة الأنتوساي (INTOSAI).

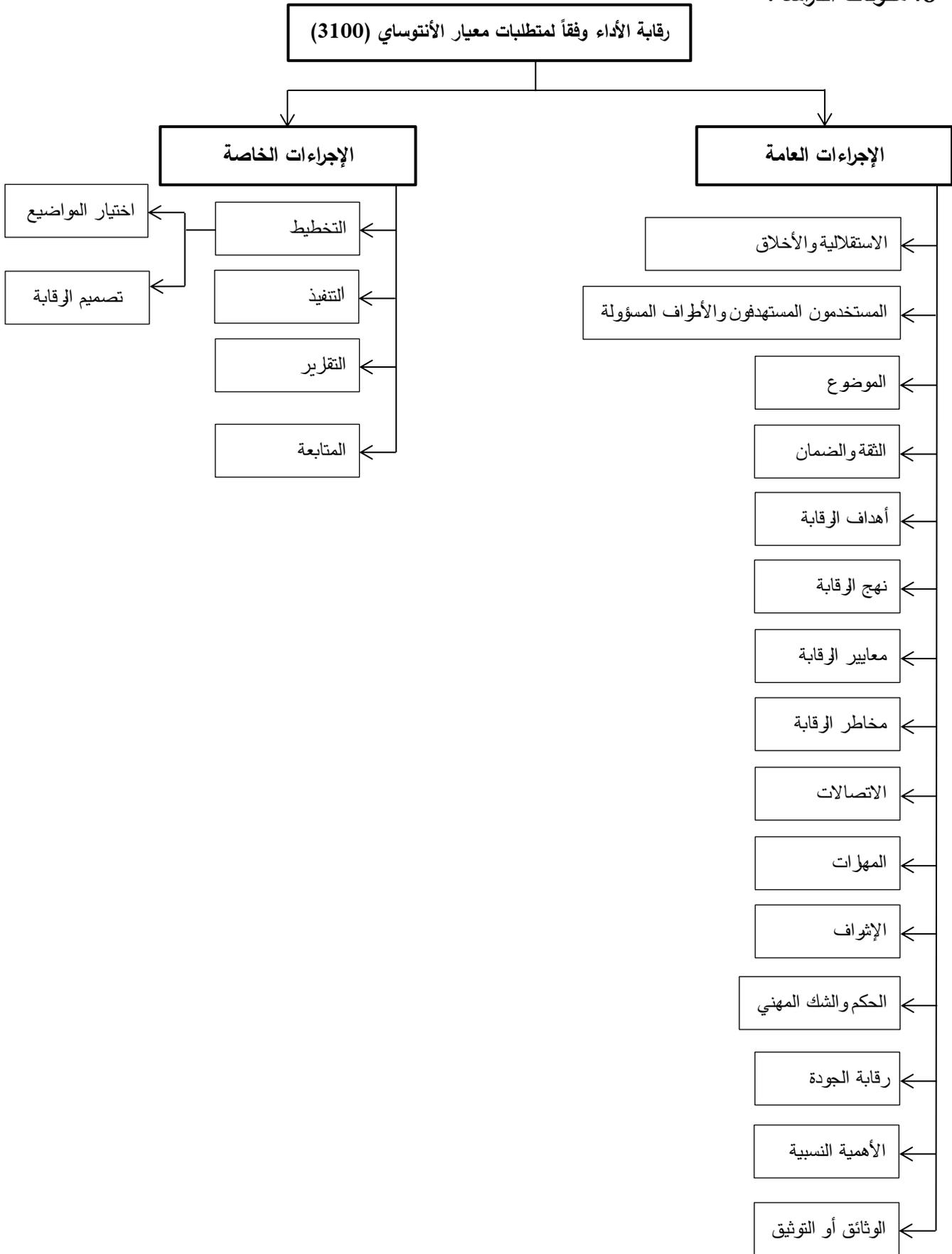
– الأهمية العملية: تخدم نتائج هذه الدراسة ديوان المحاسبة من خلال التعرف على مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق إجراءات رقابة الأداء (العامة والخاصة) وفقاً للمعيار (3100) الصادر عن منظمة الأنتوساي (INTOSAI).

– الأهمية بالنسبة للباحثة: يساعد الباحثة في تنمية قدراتها فيما يتعلق بإعداد البحوث والدراسات العلمية، بالإضافة إلى صقل مهارات الباحثة فيما يتعلق بأصول البحث العلمي من خلال كتابة البحث بجميع مراحله.

7. مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات بالإدارات الفنية المتعلقة برقابة الأداء على الجهات العامة بالإدارة العامة لديوان المحاسبة، وذلك وفق قرار رئيس الديوان (306) لسنة (2018م) والخاص بالهيكل التنظيمي للإدارة العامة لديوان المحاسبة، وهي الإدارة العامة لتقييم أداء الشركات والمصارف، والإدارة العامة لتقييم أداء قطاعات الطاقة، والإدارة العامة لتقييم أداء القطاع العام.

8. مكونات الدراسة:



1.1 مكونات الدراسة

9. منهج الدراسة:

يُعد المنهج هو الطريق الذي يتم اتباعه، حيث عرف درويش وآخرون (2005، ص60) المنهج في البحث العلمي بأنه "الطريق الذي يسلكه الباحث؛ للوصول لحل المشكلة التي تناولها بالدراسة والبحث".

كما عرفه جرناز (2012) بأنه الطريق الذي يعتمد على دراسة الظاهرة، ومن هذا المنطلق ولتحقيق أهداف الدراسة، اعتمدت الدراسة لبناء الإطار النظري على المنهج الاستقرائي من خلال الاطلاع على ما ورد في المجالات والدوريات والرسائل والكتب فيما يتعلق بموضوع الدراسة، كما اعتمدت على المنهج الإحصائي الوصفي باعتباره أنسب المناهج في دراسة مثل هذه الظواهر، لأنه يعتمد على دراسة الواقع أو الظاهرة كما هي على أرض الواقع ويصفها بشكل دقيق ويعبر عنها تعبيراً كفيئاً وكمياً، لمعرفة إذا ما أثرت نفس المشكلة، والتوصل للحلول التي تجيب عن أسئلة الدراسة في هذا الموضوع، وكذلك تحليل وعرض البيانات والمعلومات المتحصل عليها من الأدوات الرئيسية المستخدمة، وذلك تماشياً مع متطلبات الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها. كما لا يكتفي هذا المنهج عند جمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة من أجل استقصاء مظاهرها وعلاقاتها المختلفة، بل يتعداه إلى التحليل والربط والتفسير للوصول إلى استنتاجات يُبنى عليها التصور المقترح، بحيث يزيد بها رصيد المعرفة عن موضوع الدراسة.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن هذا المنهج يُعد من المناهج التي أثبتت فاعليتها في تفسير الظواهر وتحليلها، حيث تم الاعتماد عليه في كثير من الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة (بدوي 2017، دخان 2016، بازامة 2016، خلاط وميرة 2014، فراونة 2011) والتي أسفرت عن نتائج شخّصت الواقع أو الظاهرة كما هي موجودة، ووصفتها بشكل دقيق.

ومن هذا المنطلق، ستعتمد الدراسة على تجميع البيانات من المصادر الأولية والثانوية وفق الآتي:

• المصادر الثانوية:

تم بناء الإطار النظري للدراسة من خلال مصادر البيانات الثانوية الآتية:

- 1- القوانين واللوائح والتقارير الصادرة عن ديوان المحاسبة الليبي.
- 2- الكتب والمراجع العربية.
- 3- الأبحاث والدراسات السابقة في موضوع المعايير الرقابية للأجهزة العليا لرقابة المالية.
- 4- البحث والمطالعة في شبكة الانترنت.

• المصادر الأولية:

تم استخدام الإستبانة كأداة رئيسة لجمع البيانات الأولية لموضوع الدراسة، والتي سوف تصمم خصيصًا لهذا الغرض بالإعتماد على الإطار النظري وبعض الدراسات السابقة، وتم استخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package for Social Science) والمعروف بإختصار (SPSS)، واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة، للوصول لدلالات ذات قيمة، ومؤشرات تدعم اختبار الفرضيات.

10. حدود الدراسة:

الحدود الموضوعية: مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقا للمعيار (3100) الصادر عن منظمة الأنتوساي.

الحدود البشرية: مراجعو الحسابات بالإدارات الفنية الخاصة بتقييم الأداء.

الحدود المكانية: الإدارة العامة بديوان المحاسبة.

الحدود الزمنية: الفترة التي سيتم فيها إجراء الدراسة.

11. تقسيمات الدراسة:

لغرض تحقيق أهداف الدراسة تم تقسيمها كآلاتي: الإطار العام للدراسة ويتضمن: مقدمة الدراسة، الدراسات السابقة، مشكلة الدراسة، فرضيات الدراسة، أهداف الدراسة، أهمية الدراسة، مجتمع وعينة الدراسة، منهجية الدراسة، نطاق وحدود الدراسة، تقسيمات الدراسة.

أما الفصل الأول تضمن الإطار النظري للدراسة والذي يتكون من ثلاثة مباحث، حيث تضمن المبحث الأول مدخل إلى الرقابة، وأما المبحث الثاني تم عرض طبيعة رقابة الأداء، بينما المبحث الثالث تناول إجراءات رقابة الأداء وفقا لمعيار منظمة الأنتوساي (3100).

بينما تناول الفصل الثاني عرض نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها، وذلك من خلال ثلاثة مباحث، حيث تضمن المبحث الأول الإطار العام للمنهجية المتبعة في الدراسة الميدانية، أما المبحث الثاني فوصف البيانات، واختبار فرضيات الدراسة، والمبحث الثالث نتائج الدراسة وتوصياتها المقترحة بناء على نتائج الدراسة.

الفصل الأول

الإطار النظري للدراسة

1.1 مدخل إلى الرقابة

1.1.1 المقدمة

تعتبر رقابة القطاع العام أمرًا لا غنى عنه للإدارة العامة إذ أن إدارة الموارد العامة مسألة ثقة، فالمسؤولية عن إدارة الموارد العامة بما يتماشى مع الغايات المقصودة يعهد بها إلى هيئة أو شخص يعمل بالنيابة عن العامة وتعزز رقابة القطاع العام ثقة المستخدمين المستهدفين من خلال توفير معلومات وتقويمات مستقلة وموضوعية بخصوص الانحرافات عن المعايير المقبولة أو مبادئ الحوكمة وتساعد رقابة القطاع العام على إيجاد الظروف الملائمة وتعزيز التوقعات بأن تؤدي الهيئات الحكومية والموظفين الحكوميين وظائفهم بفعالية وكفاءة وأخلاقيات مهنية وفقا للقوانين والأنظمة المعمول بها (دخان، 2016).

ويقصد بالرقابة مجموعة من الوسائل والإجراءات التي تمكن المراجع من معرفة صحة التنفيذ الفعلي ومطابقة للقوانين والأنظمة وقياس مدى كفاءة وفاعلية الوسائل المعتمدة لإنجاز الأعمال للحفاظ على المال العام وتحقيق الاستخدام الأمثل كلما أمكن ذلك (الحجاوي، 2014).
يهدف هذا الفصل إلى عرض ودراسة مفهوم الرقابة وأهدافها وأهميتها وأنواع الرقابة وعناصرها ومراحلها ومبرراتها.

2.1.1 مفهوم الرقابة.

الرقابة بمدلولها اللفظي يقصد بها التأكد من صحة التنفيذ أو التأكد من دقة تنفيذ أعمال معينة وفقاً لقواعد التشريع الذي يحكم الأعمال (عيسى، 2015).

ويقصد بالرقابة بصفة عامة التحقق من أن الوحدة التنظيمية الخاضعة للرقابة تقوم بتنفيذ الأنشطة المسئولة عنها طبقاً لما هو مقرر في الخطة الموضوعية وفي حدود الموارد المالية المخصصة لها وطبقاً لمستوى الأداء المطلوب وفي نطاق التعليمات والقواعد الموضوعية وذلك بقصد اكتشاف النواحي السلبية في الأداء لتلافيها والجوانب الايجابية لتدعيمها بالإضافة إلى التأكد من ضمان تحقيق الأهداف الموضوعية (الميلادي، 2014).

بينما يرى الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFA) الرقابة عملية يتم تنفيذها من الإدارة والموظفين الآخرين مصممة لتوفير تأكيد معقول بما يتعلق بتحقيق الأهداف بكفاءة وفاعلية وموثوقية ومطابقتها للقوانين والتعليمات المعمول بها (IFAC, 2006).

وعرفت الرقابة بأنها تقويم مستقل ناتج عن رأي تأكيدي معقول حول ما إذا كانت الظروف المالية لهيئة خاضعة للرقابة ونتائجها واستعمالها للموارد، مقدمة تقديمًا عادلًا وفقًا لإطار إعداد التقارير (ISSAI 1000, 2010).

وقد عرفها الفاخري بأنها هي مجموعة من القواعد والإجراءات التي يقوم بها جهاز مستقل لقياس وتقويم أداء الجهة الخاضعة للرقابة، وإبداء رأي فني محايد عن تلك الجهة، بناءً على معايير وإجراءات قانونية محددة سلفًا لتحقيق الهدف المراد منها بأقل وقت وجهد وتكلفة وبجودة عالية، والكشف عن أي انحرافات قد توجد، ودراسة أسبابها واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح السلبي منها وتدعيم الايجابي (الفاخري، 2013).

ومن خلال التعريفات السابقة يمكن للباحثة تعريف الرقابة بأنها مجموعة من الوسائل والإجراءات والأساليب التي تقوم بها جهة مخولة قانونًا بواسطة اشخاص مؤهلين تأهيلًا علميًا ومهنيًا مناسبًا لتقويم الجهة الخاضعة لرقابتها، بهدف التحقق من صحة الأعمال والتصرفات المالية وفقًا للقانون والمعايير المتعارف عليها وبداء الرأي فيها، وتقويم مدى كفاءة وفاعلية استخدام الموارد المتاحة لها في تحقيق أهدافها وتحديد الانحرافات وتحليلها وتقديم التوصيات المناسبة بشأنها وإصدار التقارير عنها.

3.1.1 أهداف الرقابة.

ينص إعلان ليما على أن الرقابة ليست هدفًا في حد ذاتها وإنما هي جزء ضروري من نظام رقابي هدفه كشف الانحرافات عن المعايير المقبولة، ومخالفات مبادئ الشرعية والكفاءة والفاعلية والتوفير في إدارة الأموال وذلك في مرحلة مبكرة كافية مما يجعل من الممكن اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الحالات الفردية، وجعل الأفراد محل المسؤولية يقبلون بالمسؤولية الملقاة على كواهلهم والحصول على تعويض أو اتخاذ خطوات تحول دون ارتكاب مثل هذه المخالفات أو على الأقل جعل ارتكابها أكثر صعوبة في المستقبل (ISSAI 1000, 2010).

وتتمثل أهداف الرقابة فيما يأتي (الصمدى، 2020):

1. مراقبة الخطط المالية ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما تم تحقيقه من الأهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون تحقيق الأهداف التي لم يتم تحقيقها.
2. تقويم نتائج أعمال الوحدات الإدارية من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط له وحصر الانحرافات وأسباب وقوعها وإمكانية معالجتها.

3. تحقيق الكفاءة والفاعلية في انجاز النشاطات للوحدات الإدارية.
4. الإسهام في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة.
5. وفي ليبيا حدد القانون رقم (19) لسنة (2013م) في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي، أهداف الرقابة التي يمارسها الديوان حيث نصت المادة (2) على:
 1. تحقيق رقابة فعالة على المال العام والتحقق من مدى سلامة التصرفات المالية والقيود المحاسبية والتقارير المالية طبقاً للتشريعات النافذة
 2. بيان اوجه النقص أو القصور في القوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها".
 3. الكشف عن المخالفات المالية في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان والتحقق من استخدام الموارد بطريقة اقتصادية وبكفاءة وفاعلية".

4.1.1 أهمية الرقابة.

تكمن أهمية الرقابة في تزويد الهيئات التشريعية والتنفيذية والجمهور بمعلومات موضوعية عن السياسات الإدارية والبرامج والأداء وذلك من خلال تحديد (العتيبي، 2005):

أولاً: الفجوة بين المخطط والمنفذ بين ما تم الاتفاق عليه وبين البدء في التنفيذ.

هناك دائماً فجوة زمنية بين الوقت الذي تم فيه تحديد الأهداف والخطط والتنظيم والتوجيه، والوقت الذي يتم فيه تنفيذ ذلك، ومن خلال هذه الفجوة الزمنية قد تحدث ظروف ومستجدات غير متوقعة قد تؤدي بما سبق ذكره إلى الانحراف عن الإنجاز المطلوب، وهنا تبرز الرقابة كعامل منبه إلى هذا الانحراف.

ثانياً: التباين بين أهداف التنظيم وبين أهداف العاملين فيه:

تختلف عادة أهداف التنظيم عن أهداف الأفراد العاملين في التنظيم، فأهداف الأفراد الشخصية قد تتعارض مع ما تسعى المنظمة إلى تحقيق، وبالتالي فإن الرقابة الجيدة تسعى إلى كشف واستبعاد أهداف الأفراد كون عمل الأفراد موجهاً لمصالحهم الخاصة وليس نحو تحقيق أهداف التنظيم، ومن هنا تساعد الرقابة في إظهار مدى خطورة هذا التباين للإدارة العليا في المنظمة (العلمي، 2013).

5.1.1 أنواع الرقابة.

تنقسم الرقابة وفقاً لعدد من التقسيمات، ومن أهم هذه التقسيمات:

أولاً: الرقابة بحسب توقيت حدوثها.

وتنقسم إلى ثلاثة أنواع هي:

1. الرقابة المسبقة:

وهي تعني ضرورة الموافقة على القرارات المتعلقة بالتصرف في الأموال، وهي رقابة مانعة أي تمنع حدوث الأخطاء والمخالفات، فهي بذلك تحول دون تبديد الموارد العامة وتحقق وفراً في الإنفاق العام (طلبة، 2010).

وفي ليبيا نصت المادة (24) من القانون رقم (19) لسنة (2013م) في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة على "أن تخضع لرقابة الديوان المسبقة على التعاقد والصرف عقود التوريد والمقاولات والالتزام وغيرها من العقود التي تكون الحكومة ومصالحها والهيئات والمؤسسات الخاضعة لرقابة الديوان طرفاً فيها ويكون من شأنها أن ترتب حقوقاً أو التزامات مالية تزيد قيمة كل منها عن خمسة ملايين دينار".

ويواجه هذا النوع من الرقابة العديد من الانتقادات أهمها تأخير الأعمال بسبب الوقت الذي تتطلبه الرقابة المسبقة للصرف، وبالإضافة إلى تحكم القائمون بالرقابة في الجهات والمصالح مما يزيد من نفوذهم في هذه الجهات، أيضاً في كثير من الأحيان تكون هذه الرقابة شكليه وليست موضوعية (الكفراوي، 2013).

وعلى الرغم من هذه الانتقادات إلا أن لها العديد من المزايا أهمها سرعة الأثر، حيث تقع فوراً قبل وقوع الحدث المالي، ويعتبر هذا من أهم مميزاتهما في إنجاح عملية الرقابة، بالإضافة إلى تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش وتمنع حدوثهما، كما أنها تساعد على الدقة في تطبيق وتنفيذ القوانين واللوائح والتعليمات المالية، أيضاً تخفف المسؤولية الملقاة على عاتق الإداريين التنفيذيين وذلك لتحققهم من الموضوعية وسلامة التصرف قبل البدء في التنفيذ (الصباغ، 2008).

وتهدف الرقابة المسبقة إلى إبداء الرأي بشأن توفر الاعتمادات المالية اللازمة للموضوع محل التدقيق، بالإضافة إلى مراعاة كافة الإجراءات الواجب استيفاؤها قبل الارتباط أو التعاقد وفقاً للأحكام والقواعد المالية المقررة في هذا الشأن (Chaichee, 2015).

2. الرقابة المصاحبة:

وهي الرقابة التي تتم مصاحبه للتنفيذ ومزامنة له، بحيث تؤدي إلى اكتشاف الخطأ والانحراف خلال فترة قصيرة من حدوثه، وتسهم بذلك في تداركه ومعالجته وعدم استمراره أو تكراره (قواعد الرقابة للدول الخليج العربي، 2009)، ويتميز هذا النوع من الرقابة بالاستمرار والشمول، حيث تبدأ مع تنفيذ الأعمال ويساير ويتابع خطوات التنفيذ، وبالتالي القدرة على اكتشاف الأخطاء والانحرافات وأوجه القصور والإهمال فور حدوثه كما يحدد ويكشف نقاط الضعف في نظام الرقابة أو مدى الالتزام بهذا النظام من جانب القائمين على التنفيذ، مما يساعد على إيجاد الحلول المناسبة أولاً بأول واتخاذ ما يلزم من إجراءات تصحيحه (عبدالقادر، 2016).

وفي ليبيا نص القانون رقم (19) لسنة (2013م) في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة في المادة (20) على أنه "الرئيس الديوان إذا ما ثبت له أن هناك تصرفات ألحقت ضرراً بالمال أن يوقف التصرف في حسابات الجهات التي لحقها الضرر لدى المصارف، ويجوز له وضعها تحت الفحص والمراجعة المصاحبة إلى حين زوال الأسباب ورفع الضرر"، كما نصت المادة (23) من القانون نفسه على "يتولي الديوان متابعة مراحل تنفيذ المشروعات المتعاقد عليها للثبوت من إجراءات وسلامة التنفيذ".

3. الرقابة اللاحقة

تتمثل هذه الرقابة في فحص ومراجعة العمليات المالية التي تمت بالفعل للكشف عما يكون قد وقع من مخالفات وانحرافات مالية، ويتسم هذا النوع من الرقابة بالشمول حيث أنه يشمل فحص الحسابات في مجموعها ويتاح لها الإلمام بالعمليات المالية كاملة وإجراء المقارنات بين الحسابات والأنظمة ذات الطابع المشترك، وعقد المقارنات بين السنوات المختلفة للتعرف على الاتجاهات سلبياً وإيجابياً وتحليل أسباب ذلك (Jocely John, 2012).

وتعد الرقابة اللاحقة هي الرقابة الأساسية التي يمارسها ديوان المحاسبة بليبيا حيث نصت المادة (2) من القانون رقم (19) لسنة (2013م) في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة على أنه "يهدف الديوان إلى التحقق من سلامة التصرفات المالية والقيود المحاسبية والتقارير المالية طبقاً للتشريعات"، كما نصت المادة (22) من القانون نفسه على "أن يختص الديوان بالتحقق من استمرارية السياسات النقدية والمالية المعتمدة"، كما نصت المادة (25) من القانون نفسه على "حق الديوان في ممارسة اختصاصاته في الرقابة اللاحقة"، كما نصت أيضاً المادة (26) على "أن

يختص الديوان بالتحقق من صحة الوثائق والمستندات المتعلقة بصرف أي مبلغ ناتج عن أي عقد عقب الصرف مباشرة".

ومع هذا فإنه يعاب على الرقابة اللاحقة بأنها لا تكشف الأخطاء إلا بعد وقوعها فهي لا تحول دون تبديد الموارد أو سوء استخدامها، كذلك طول الفترة الزمنية التي يتم فيها التنفيذ مما يصعب تحديد المسؤولية في العديد مما تكشفه الرقابة اللاحقة من تلاعب ومخالفات (بن غربية، 2017).

وعلى الرغم من هذه العيوب إلا أنه هناك العديد من المزايا منها (الزكار، 2012):

أ. لا تتسبب في تأخير الأعمال.

ب. يتضح أمامها جميع الوقائع المالية مما يساعد على صحة الملاحظات فهي رقابة كاشفة ومصححة للأخطاء.

ج. يضعها موظفو السلطة التنفيذية في اعتبارهم، فيراعون الدقة طالما هناك مراجعة لاحقة على أعمالهم.

د. إمكان مراقبة تحديد الأهداف وتنفيذ ما تم من أعمال.

ثانياً: الرقابة بحسب طبيعتها (مجالاتها).

وتقسم الرقابة بحسب طبيعتها إلى:

1. الرقابة النظامية:

ويشمل هذا النوع من الرقابة على:

أ. رقابة المشروعية (الالتزام): ويهتم هذا النوع من الرقابة التي يمارسها الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة بالتأكد من مطابقة جميع العمليات المالية للقانون بمعناه العام بدءاً من الدستور أو النظام الأساسي للدولة وحتى التعميمات الإدارية وتشمل رقابة المشروعية جميع العمليات والتصرفات المالية والإدارية التي تقوم بها الجهة الخاضعة للرقابة (Ferguson, 2015).

وفي ليبيا نص القانون رقم (19) لسنة (2013م) في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة في المادة (2) يهدف الديوان إلى "بيان أوجه النقص أو القصور في القوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها والكشف عن المخالفات المالية في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان"، كما نصت المادة (22) من القانون نفسه على "أن يختص الديوان بالتأكد من تطبيق القوانين والقرارات واللوائح المالية ذات العلاقة بالوحدة محل الرقابة أو المراجعة للتحقق من تطبيقها وكفايتها للأغراض التي

شرعت من أجلها والتحري عن أسباب القصور والتراخي أو الانحراف في تطبيقها واقتراح الوسائل الكفيلة لتداركها وتلافيها، والتأكيد على تطبيق القانون".

ب. الرقابة المالية: تهدف هذه الرقابة إلى إبداء الرأي في التقارير المالية وفقاً للقواعد والمعايير المحاسبية المتعارف عليها ووفقاً للتعليمات المالية الصادرة بكل دولة، والتحقق من سلامة الإجراءات المالية في الجهة الخاضعة للرقابة، وتشمل الرقابة المالية التحقق من سلامة توجيه العمليات المحاسبية التي تقوم بها الجهة الخاضعة للرقابة (ميلاد، 2022).

وفي ليبيا نصت المادة (2) من القانون رقم (19) لسنة 2013م في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة أن من أهداف الديوان التحقق من سلامة التصرفات المالية والقيود المحاسبية والتقارير المالية طبقاً للتشريعات النافذة، كما نصت المادة (10) من القانون نفسه على أن يمارس الديوان مباشرة اختصاصاته في عملية فحص ومراجعة الحسابات والقوائم المالية للجهات الخاضعة لرقابته وفقاً للمعايير والقواعد المحاسبية المعروفة، كما قضت المادة (22) من نفس القانون بأن "يختص الديوان بالتحقق من استمرارية واستقرار السياسات النقدية والمالية المعتمدة وتعزيز مفهوم الحوكمة الجيدة، والتأكيد على نزاهة الإدارة".

2. رقابة الأداء:

تعتبر رقابة الأداء نوعاً متطوراً من أنواع الرقابة يمارسه الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، ويسعى من خلال تلك الممارسة إلى الإسهام في تحسين الأداء في الجهات الخاضعة للرقابة، وتمثل رقابة الأداء دراسة وتقييم تُشخص به السياسات والنظم وإدارة العمليات في الجهات الخاضعة للرقابة ويقارن من خلاله الإنجاز بالمخطط، والنتائج بالقواعد والممارسة بالسياسة والأهداف، بغية كشف الانحرافات وبيان أسبابها والتأكد من إدارة الموارد الاقتصادية بكفاءة وتحديد أسباب التبذير والإسراف وسوء الاستعمال أو الاستغلال، ووضع الاقتراحات التي تعالج أوجه الانحراف والإسراف، وذلك في سبيل توجيه الأداء نحو تحقيق كفاءة واقتصاد وفاعلية أكبر، وهي تشمل نوعين رئيسيين من الرقابة هما (الهلاي، 2018):

أ. رقابة الكفاءة الاقتصادية والإدارية وتهدف إلى تقييم استعمال الموارد الاقتصادية المتوفرة والتأكد من كفاءة إدارتها اقتصادياً وإدارياً وتحديد أسباب التبذير والإسراف أو سوء الاستعمال أو الاستغلال ووضع الاقتراحات التي تمكن الجهات الخاضعة للرقابة من زيادة كفاءة عملياتها.

ب. رقابة الفاعلية وتهدف إلى تحديد مدى التقارب أو الانحراف بين إنجازات الوحدة الخاضعة للرقابة والأهداف المتوخاة منها، وبالتالي تبليغ الجهات الرسمية في الوقت المناسب بالانحرافات وأسبابها في حال ثبوتها، ويدخل في إطار هذه الرقابة تحليل الأساليب والطرق والبدائل التي يمكن بواسطتها تحقيق الأهداف.

وفي ليبيا نص القانون رقم (19) لسنة (2013م) في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة في مادته الثانية على أن "يهدف الديوان إلى تقييم أداء الجهات الخاضعة لرقابة الديوان والتحقق من استخدام الموارد بطريقة اقتصادية وبكفاءة وفاعلية"، وقد خصص الفصل الثاني من القانون نفسه لفحص وتقييم الأداء.

3. رقابة تقنية المعلومات:

مع تطور تقنية الحاسب الآلي وتزايد اعتماد الجهات الحكومية على أنظمة المعلومات التي تستخدم أجهزة الحاسب الآلي لأداء عملياتها التشغيلية وتقديم خدماتها ومعالجة البيانات الهامة وحفظها وإصدار التقارير بشأنها، اتسع مجال اختراق أنظمة تقنية المعلومات والاتصالات وازدادت التهديدات التي يتعين مواجهتها بفعالية وكفاءة، وبالنتيجة تعتبر سرية بيانات الحاسب الآلي وموضعيتها وجاهزيتها ودرجة الاعتماد عليها من المخاوف الرئيسة التي ينبغي مراعاتها أثناء عملية الرقابة، فرقابة تقنية المعلومات هي عملية تجميع وتقييم الأدلة لتحديد ما إذا كان نظام الحاسب الآلي مصمم لحفظ البيانات كاملة ولحماية الأصول بما يسمح بتحقيق أهداف الجهة بفاعلية واستخدام الموارد وبكفاءة، والهدف من رقابة تقنية المعلومات هو فحص وتقييم أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسب الآلي لدى الجهة للتحقق من أن تلك الأنظمة تقوم باستخراج مختلف التقارير المطلوبة كاملة وفي الوقت المحدد وبدقة وأنها تقارير يمكن الاعتماد عليها وأيضا حماية سرية تلك البيانات وتكاملها وجاهزيتها واعتماديتها والتزامها بالمتطلبات القانونية والتنظيمية (القرشي، 2011).

ونص القانون رقم (19) لسنة (2013م) في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة بليبيا في المادة (2) على أن يهدف الديوان إلى "التحقق من مدى ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية اليدوية والالكترونية".

4. الرقابة البيئية:

تبرز هذه الرقابة دور الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في مراجعة وتقويم الإجراءات والبرامج والسياسات الحكومية والأنشطة الاقتصادية لضمان وجود أنظمة وإجراءات واضحة للمحافظة على البيئة والمنع أو الحد من الإضرار بها، ولا تختلف الرقابة البيئية بشكل جوهري عن الرقابة العادية التي تمارسها أجهزة الرقابة، وتهدف هذه الرقابة إلى التحقق من التقيد بالقوانين والمعايير البيئية المناسبة على الصعيد المحلي والدولي، والتحقق من الإفصاح عن الأنشطة المتعلقة بالبيئة وآثارها المالية (العشماوي والرشيدي، 2015).

ولم يرد أي نص صريح بشأن الرقابة البيئية رغم أهميتها في القانون رقم (19) لسنة (2013م) في شأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة واقتصر ذكرها في اللائحة التنفيذية له حيث نصت المادة (17) على "في سبيل تحقيق الرقابة على الأداء من خلال تقييم الكفاءة والفاعلية والاقتصاد لمؤسسات الدولة الخاضعة للرقابة يتولى الديوان التحقق من حسن استغلال الموارد الطبيعية والثروة النفطية بشكل خاص مع مراعاة الاستدامة والمحافظة على البيئة" (قانون رقم 19 لسنة 2013 بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي، المادة 17).

6.1.1 عناصر الرقابة.

تتكون جميع عمليات رقابة القطاع العام من العناصر ذاتها وهي: المراجع؛ والطرف المسؤول؛ والمستخدمين المستهدفين؛ والمعايير؛ وموضوع الرقابة، ومعلومات موضوع الرقابة (Troupin, 2012):

1. المراجع: يؤدي رئيس الجهاز للرقابة المالية والمحاسبة والأشخاص المفوضين بمهمة إجراء الرقابة دور المراجع في رقابة القطاع العام، وتقع المسؤولية العامة على عمليات رقابة القطاع العام وفقا للمحدد بولاية الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.

2. الطرف المسؤول: تحدد المسؤوليات المعنية في رقابة القطاع العام بترتيب دستوري أو تشريعي، وقد تكون الأطراف المسؤولة عن معلومات موضوع الرقابة أو عن إدارة موضوع الرقابة أو عن معالجة التوصيات، وقد تكون أفراد أو مؤسسات.

3. المستخدمون المستهدفون: وهم الأفراد أو المؤسسات أو فئاتها التي يعد المراجع تقرير الرقابة لها، وقد يكون المستخدمون المستهدفون هم الهيئات التشريعية أو الإشرافية أو المسؤولون عن الحوكمة أو عامة الناس.

4. موضوع الرقابة: يشير موضوع الرقابة إلى المعلومات أو الظرف أو النشاط الذي يتم قياسه أو تقويمه باستخدام معايير معينة، وقد يأخذ أشكالاً عدة وتكون له خصائص مختلفة تبعاً لهدف الرقابة، ويكون موضوع الرقابة المناسب قابلاً للتحديد والتقويم أو القياس المتجانس باستخدام المعايير بحيث يمكن إخضاعه لإجراءات جمع أدلة رقابة كافية ومناسبة لدعم رأي الرقابة أو استنتاجاتها (المشهداني والحسين، 2018).

5. المعايير: هي المقاييس المستخدمة لتقويم موضوع الرقابة، ويجب أن يكون لكل رقابة معايير ملائمة لظروفها، وعند تحديد مدى ملائمة المعايير ينظر المراجع في مدى الملائمة وإمكانية الفهم بالنسبة للمستخدمين المستهدفين، بالإضافة إلى الاكتمال والموثوقية والموضوعية للمعايير، وقد تعتمد المعايير المستخدمة على مجموعة من العوامل تشمل أهداف ونوع الرقابة، ويمكن أن تكون المعايير محددة أو عامة وقد تستمد من مصادر مختلفة، بما في ذلك القوانين والأنظمة والمعايير والمبادئ السليمة وأفضل الممارسات، ويجب إطلاع المستخدمين المستهدفين على تلك المعايير لتمكينهم من فهم كيفية تقويم موضوع الرقابة وقياسه (العموري، 2019).

6. معلومات موضوع الرقابة: تشير معلومات موضوع الرقابة إلى نتيجة تقويم الموضوع أو قياسه باستخدام المعايير، ويمكن أن تتخذ أشكالاً عدة وتكون لها خصائص مختلفة تبعاً لهدف الرقابة ونطاقها (العازمي، 2016).

7.1.1 مراحل الرقابة.

إن دورة العملية الرقابية تبدأ بالأهداف التي تسعى المنظمة إلى تحقيقها خلال فترة زمنية وتنتهي بتحقيق هذه الأهداف، وتجدر الإشارة إلى أن الأهداف لا تقع ضمن عملية الرقابة بل تقع ضمن عملية التخطيط الاستراتيجي، وتتكون مراحل عملية الرقابة من ثلاثة مراحل هي (ياغي، 2013):

1. تحديد المعايير (المقاييس) الرقابية: المعايير هي المقاييس التي يمكن بها قياس النتائج (الأداء) الفعلية لما ينبغي أن يتم انجازه من عمل، أي الهدف الفعلي الذي يجب تحقيقه والوصول إليه، وهذه المعايير (المقاييس) يمكن أن تكون ملموسة أو غير ملموسة، دقيقة أو غير دقيقة، واضحة أو غير واضحة عادية أو استراتيجية.

2. تقويم الأداء (النتائج) الفعلي بالمقاييس الرقابية الموضوعية مقدماً أو المرسومة مسبقاً: حيث يتم في هذه المرحلة قياس الأداء الفعلي بالمعايير الموضوعية سلفاً لتحديد الفروقات أو الاختلافات

بينها سواء كانت اختلافات ايجابية أو سلبية وذلك من أجل الوقوف على أسباب هذه الانحرافات ومحاولة معالجتها أو إجراء التعديلات.

3. مرحلة تصحيح الانحرافات أو إجراء التعديلات: حيث يقوم المسؤولون بتحسين وإعادة تنظيم الأساليب والنتائج، أي اتخاذ القرارات الملائمة لتلافي الخطر أو التقليل من آثاره (بازاما، 2016).

2.1 طبيعة رقابة الأداء

لاتزال مهنة المحاسبة والمراجعة إحدى السمات المميزة لبيئة الأعمال، فأينما وجد المال والمعاملات التجارية كانت هي بدورها حاضرة، حيث ارتبطت المراجعة في تطورها بتطور علم المحاسبة، حتى غدت أحد فروع الدراسة فيه وقد مرت كل منهما بتاريخ طويل من التطور (عطية، 2008).

فعندما انتقلت المحاسبة من كونها مجرد ترجمة اقتصادية لأعمال وعمليات الوحدة بأسلوب منهجي ينتهي بعرض نتائج هذه الترجمة في صورة تقارير وقوائم محاسبية إلى كونها مقياس عن مدى كفاءة وفاعلية الوحدة، ولقد فرض هذا التحدي المعاصر على المحاسبة ضرورة أن تنتقل المراجعة أيضاً من وضعها التقليدي المتمثل في المراجعة المالية أو الرقابة المالية إلى وضعها المعاصر المتمثل في مراجعة الجوانب الإدارية للوحدة أو رقابة الأداء للوحدة (الفاخري، 2013).

ولكن بدخول الثورة الصناعية والشركات المساهمة العامة والمتعددة الجنسية أصبح من الصعب على شخص واحد فحص العمليات بنسبة (100%)، وأدى ذلك إلى تغييرين الأول تعيين فريق من المراقبين، والأمر الثاني لأن عملية المراقبة بنسبة (100%) أصبحت مستحيلة قام المراقبون بتطبيق عملية "اختبارات العينة"، وفي نفس الوقت أدرك المراقبون أنه من المستحيل اعتماد الدقة بدون فحص بنسبة (100%)، وبشكل تدريجي أصبح دور المراقبين تعبيراً عن الرأي عن صحة وعدالة الحسابات بدلاً من دقتها، وكانت هذه التطورات أكثر بطناً في الرقابة الحكومية، ففي القطاع الحكومي اهتم المراقبون بتناسق الانفاق والامتثال مع القواعد والأنظمة المعمول بها، كما قدموا تقارير أيضاً عن أدوات التسريب في تحصيل العائد وأي إهدار في الأموال الحكومية، ولكن هذا الدور ظل في شكله الأول لعدة قرون، ولم يتفاعل المراقبون الحكوميون مع التطورات التي حدثت في رقابة ومحاسبة القطاع الخاص وكانت هناك حالة من الاكتفاء الذاتي، ولكن شهد سبعينيات القرن الماضي بداية التغيير في دور مراجعي الحكومة (العوران، 2014).

كانت البداية في الولايات المتحدة الأمريكية وكندا وبعض الدول الأوروبية مثل السويد وغرب ألمانيا، حيث بدأ أعضاء مجالس النواب والشعب بطلب معلومات عن كفاءة وفعالية الانفاق الحكومية، وأعربوا عن عدم رضاهم عن الدور التقليدي للمراقبة والذي تركز فقط على رقابة الالتزام والمالية، ورجبوا في معرفة كفاءة وفاعلية الانفاق العام، وحاول مراجعو الحسابات بالدول المتقدمة التجاوب مع هذا التحدي عن طريق توسعة نطاق أعمالهم، وبدأوا في تطوير رقابة الأداء، وكانت

السنوات الأولى صعبة للغاية حيث كانت القاعدة الفكرية ضعيفة جداً، وكانت الجهات الخاضعة للرقابة متشككة فيما يتعلق بقدرة المراقبين على القيام بالرقابة لعملياتهم، وكان لزاماً إصدار إجراءات رقابية جديدة لعدم فاعلية وملائمة الإجراءات التقليدية، ولم يكن هناك نطاق أو فكرة أو معايير واضحة أو حتى نماذج تقارير لهذا النوع الجديد من الرقابة (لطي، 2011).

لذا وجد هناك تطور في الرقابة من حيث المنهج من مرحلة الرقابة المستندية إلى مرحلة التحقق من مفردات الميزانية ورقابة القوائم المالية إلى مرحلة رقابة العمليات والأنظمة، ومن ثم مرحلة رقابة الأداء، فهي تعتبر رقابة ظاهرة حديثة نسبياً تستمد جذورها من كل من الرقابة المالية التقليدية والرقابة التشغيلية، والخدمات الاستشارية للإدارة (العشماوي والرشيدي، 2015).

ولقد ظهر الاهتمام الحقيقي برقابة الأداء في منتصف القرن العشرين نتيجة الحاجة للتوسع في نشاط الرقابة وذلك عندما تم نشر أول موضوع في مجلة المراجع الداخلي في مارس (1948) بعنوان (مراجعة العمليات)، والذي وصف اتساع مجال الرقابة في ذلك الوقت، وكانت النداءات المتكررة بضرورة التوسع في مجال الرقابة نتيجة طبيعية للانتقادات المتزايدة التي وجهت للرقابة المالية التقليدية، وبداية ظهور تدخلات من خارج مهنة المحاسبة تنادي بضرورة رقابة الأداء للمنشآت، فعلى سبيل المثال قامت مهنة الإدارة في عام (1932) بنشر أول كتاب في هذا المجال بعنوان (المراجعة الإدارية)، والذي تضمن قائمة استقصاء صممت من أجل تحليل أنشطة الأقسام المختلفة بالوحدة (سمير، 2009).

ولكن فكرة رقابة الأداء انتشرت بشكل سريع، حيث وجد المراقبون الحكوميون أنفسهم يصارعون هذا التحدي الهائل وهم الذين لم يشهد أداءهم سابقاً أي ابتكار أو أفكار جديدة لعقود، وسبقوا مراجعي القطاع الخاص في هذا المجال، وكان هناك وعي عام بين المراجعين الحكوميين بضرورة تمتعهم بمميزات خاصة ولهذا تجاوزوا مع توقعات الأفراد، وكان أدل دليل على ذلك عام (1977م) حيث لفت تسعة دول أعضاء في (INTOSAI) في إعلان ليما (Lima) الانتباه إلى رقابة الأداء على الرغم من اشتراك عدد بسيط فقط من الدول في هذا الوقت، وبعد ذلك تم تعديل قوانين الرقابة في الكثير من الدول المتقدمة لتوسعة نطاق المراقبة لتشمل رقابة الأداء الحكومي من جانب المؤسسات العليا للرقابة، وجاء بعد ذلك عدد من الدول مثل كوريا الجنوبية وماليزيا والفلبين وسيرلانكا والكثير غيرها والتي كانت بين الدول النامية القليلة التي عدلت قوانين مراقبتها لتشمل الرقابة على الأداء. ولقد لفتت رقابة الأداء انتباه مراجعي الحكومة في كل مكان تقريباً

خلال فترة قصيرة مدتها عشرون عاماً وخلال آخر عقدين، كان من الصعب عدم مناقشة رقابة الأداء في أي اجتماع لمراجعي الحكومة (خليل، 2015).

شهد العقد التاسع عشر والعشرين أنشطة فكرية مكثفة في تطوير منهجية وأبحاث رقابة الأداء، وبشكل تدريجي ظهرت النتائج في مجالات النطاق والمفهوم والمنهجية ونماذج التقارير ودور مراجعي الأداء، وصدرت معايير الرقابة على الأداء الخاصة بـ (INTOSAI) ومعايير الرقابة على الأداء التي أصدرتها الكثير من الدول وقامت المؤسسات العليا للرقابة في عدة دول بتنفيذ أبحاث عن منهجية رقابة الأداء، وعلى الرغم من صعوبة المهمة أمام رقابة الأداء، إلا أنه كان على مراجعي الأداء القفز إلى الأمام (العوران، 2014).

ومما سبق يمكن القول أن رقابة الأداء لم تنشأ من فراغ، بل مهدت لظهورها تطورات وظروف بيئية ومتطلبات المجتمع الذي عملت فيه الرقابة المالية، والتي لم تستطع الأخيرة تلبية تلك المتطلبات ومواكبة التطورات بشكل سريع، مما أوجد فجوة بين ما يأمله المجتمع من المهنة وما تقوم به، فكانت رقابة الأداء وليدة هذه المتغيرات والمتطلبات ومُلبية لها.

1.2.1 مفهوم رقابة الأداء:

تطلق الرقابة على الأداء عدد من المسميات من ضمنها مثلاً "رقابة مردود الإنفاق على الأموال (Value for Money Audit) ورقابة التسيير والرقابة على الأداء (Performance Auditing) وبالرجوع إلى بعض الإعلانات والبيانات الدولية بشأن مفهوم الأداء يتبين أن التعبير الدولي الأكثر تداولاً هو لفظ "الرقابة على الأداء" وهو المسمى المستعمل من قبل منظمة الأنتوساي (الشكماك، 2019).

وبغض النظر عن المسمى المحدد تعمل الرقابة على الأداء على تحسين الأداء بشكل عام وتخفيض التكاليف من خلال قياس مدى اقتصادية وكفاءة وفاعلية الخدمات المقدمة أو السلع المنتجة ووضع التوصيات حول التغييرات والتعديلات المناسبة، ويمكن للرقابة على الأداء أيضاً الكشف عن التبذير والتلاعب كما تتضمن من وجهة نظر فنية تدقيق الالتزام والأوامر والأنظمة الأساسية والقواعد في المجالات التي لها علاقة بالاقتصاد والكفاءة والفاعلية (الفاخري، 2013).

هناك تعاريف عديدة لرقابة الأداء نورد بعضاً منها في محاولة لتحديد هذا المفهوم، فقد عرفها جهاز المحاسبات المركزي بمصر "بأنها عملية فحص مستقل لكفاءة وفاعلية المشاريع أو

البرامج أو المنظمات الحكومية بخصوص الاقتصاد وبهدف الإفضاء إلى تحسينات" (العوران، 2014).

وتم تعريفها على أنها: "التأكد من كفاءة استخدام الموارد المتاحة أفضل استخدام لتحقيق الأهداف المخططة، من خلال دراسة مدى جودة الأداء واتخاذ القرارات التصحيحية؛ لإعادة توجيه مسارات الأنشطة في المنظمة بما يحقق الأهداف المرجوة منها" (بدوي، 2017، ص 21).

وعُرفت أيضا بأنها: "مقارنة الأداء الحالي بالأداء المتوقع، أي المخطط، وهي الوسيلة التي يمكن بواسطتها ملاحظة التقدم نحو تحقيق الأهداف، مع بيان المعوقات والانحرافات التي يسفر عنها التقييم، ودراسة أسبابها ومن ثم الوصول إلى الوسائل الكفيلة بعلاجها، وتجنب تكرارها، مع ضرورة الحرص على استمرار تلك الأسباب والوسائل والعمل على تطويرها في المؤسسات جميعها" (الدوسري، 2011، ص 38).

وعرفها أيضا (AGAO) (مكتب المحاسبة العامة الأمريكي) بأنها "فحص موضوعي ومنهجي لغرض تقديم تقييم مستقل لأداء الوحدات الحكومية أو البرامج والأنشطة أو الوظائف، وذلك من أجل توفير المعلومات لتحسين المساءلة العامة وتسهيل عملية اتخاذ القرار من قبل الأطراف المسؤولة عن الإشراف على الأعمال من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية" (IRawan, 2015).

وقد عرفتها القواعد الإرشادية الأوروبية بأنها "تلك الرقابة التي تهتم بفحص الاقتصاد والكفاءة والفاعلية أي ما يسمى بالثلاثة (Es3)، حيث إن أي رقابة أداء يمكن أن يكون هدفها فحص واحد أو أكثر من هذه الجوانب الثلاثة" (ديان، 2002، ص 8).

وأخيراً قد عرفت الأنتوساي رقابة الأداء على أنها "رقابة الاقتصاد والكفاءة والفاعلية والتأكد من استخدام الوحدات الاقتصادية لمواردها في انجاز وتنفيذ مسؤولياتها"، فالمقصود بالاقتصاد هو التخفيض من كلفة الموارد المستخدمة في نشاط ما مع مراعاة الجودة المناسبة والتركيز على كلفة المدخلات والعمليات والحصول على موارد مناسبة وبنوعية جيدة وبأقل الأسعار، أما الكفاءة هي العلاقة بين المدخلات والمخرجات فيما يتعلق بالسلع والخدمات والمواد المستخدمة في إنتاجها وكذلك الكفاءة في استخدام الموارد المالية والبشرية والمادية والفيزيائية والمعلومات وموارد الإنتاج من أجل تعظيم الناتج والوصول إلى الحد الأقصى من الموارد والمدخلات لأي كمية ونوعية من المنتجات والمخرجات، بينما تعني الفاعلية مدى تحقيق الأهداف والعلاقة بين الأثر المقصود

والأثر الفعلي للنشاط، وتتناول مسألة ما إذا كان البرنامج أو النشاط قد حقق أهدافه المرسومة (AsosaI, 2000).

- ولقد أشار (الجازوي، 2014) أن مفاهيم رقابة الأداء تؤكد الأمور الرئيسية الآتية:
- رقابة الأداء نشاط أوسع مجالاً من الرقابة المالية، فهي شامل لفحص أداء كل المستويات الإدارية.
 - رقابة الأداء فحص وتقييم شامل للأنشطة والبرامج والوظائف والهيكل التنظيمي والإجراءات الإدارية والسياسات المعمول بها، وإعلام من يهمله الأمر بمدى مسايرة هذا الأداء لتلك المعايير والسياسات المعلنة من قبل إدارة الوحدة.
 - ينبغي أن يعهد برقابة الأداء لشخص (أو أشخاص) يتمتعون بقدر كافٍ من الاستقلال.
 - الهدف من رقابة الأداء لفت انتباه مختلف الأطراف سواء كانت داخلية أم خارجية للانحرافات السالبة والموجبة في الأداء، واقتراح الحلول الملائمة لعلاج السالبة منها وتلافيها مستقبلاً، وتعزيز الانحرافات الموجبة.
 - وترتبط الرقابة على الأداء في القطاع العام بثلاثة أطراف رئيسة هي: المواطنون، والحكومة التي تتولى إدارة المال العام، بالإضافة إلى الوحدات التنفيذية محل الرقابة وذلك من خلال (الحسني وخرابشة، 2000):
 - توفر للمسؤولين في المجالات الحكومية معلومات عن إدارة الأعمال تحت تصرفهم تهيأ لهم نظاماً يسعى إلى ضمان تحقيق الأهداف القومية للخطط الاقتصادية والاجتماعية الموضوعة وإمكانية تطويرها مما يساعد متخذي قرارات الانفاق الحكومي على الحصول على معلومات ملائمة في الوقت المناسب.
 - مساعدة الوحدات محل الرقابة من خلال التوصيات الناتجة عن رقابة الأداء في صياغة أهداف برامجها وتحسين فاعلية عملياتها وتوفير أدوات لقياس مدى التقدم، أي أنها تحسن نوعية التيسير في الإدارة وذلك بغرس الوعي لدى المديرين مما يخلف لديهم ممارسات أفضل.
 - وفي ضوء مما تقدم يمكن للباحثة تعريف رقابة الأداء بأنها:** تقييم أداء المشاريع أو البرامج أو المنظمات الحكومية للتأكد من تنفيذ الأعمال بأعلى درجات الفاعلية والكفاءة وأن استخدام الموارد قد تم بأعلى درجات الاقتصاد والتوفير، والتأكد من مدى الالتزام بالتشريعات النافذة.

2.2.1 أهداف رقابة الأداء :

بشكل عام تهدف رقابة الأداء إلى تحسين الاقتصاد والكفاءة والفاعلية في القطاع العام، كما تهدف إلى الإسهام في المساءلة والشفافية وتسعى رقابة الأداء إلى تقديم معلومات أو تحليلات أو رؤى جديدة وتوصيات للتحسين عندما يعود ذلك ملائماً (الحديثي، 2017).

وفيما يلي نستعرض أهم الأهداف الأساسية لمهام رقابة الأداء (الصادق، 2010):

1. تزويد السلطات العليا في الدولة والسلطة التشريعية والجمهور برأي محايد وعادل عن الكيفية التي أُديرت بها أموال الدولة وممتلكاتها.
2. كشف مظاهر سوء استخدام الموارد الإنتاجية وبحث أسبابها وتحليلها واقتراح بدائل مواجهتها وعدم تكرارها مستقبلاً.
3. التعرف على ما إذا كانت الأهداف التي تم تحديدها مسبقاً قد تحققت، ومستوى تحقيق تلك الأهداف.

4. تحسين الجودة في الإدارة العامة وإدارة المشروعات العامة وتشجيع الارتقاء بمستوى الأساليب الإدارية وغرس التقويم الذاتي لدى المديرين العاملين والمسؤولين في تلك المشروعات.
5. الحكم على مدى ملاءمة الرقابة الداخلية والنظم المطبقة في الجهات الخاضعة للرقابة للحكم على مدى كفاءتها ونوعيتها في تحقيق أهداف الجهة وقيامها بالمهام الموكلة إليها باقتصاد وكفاءة وفاعلية (الدوسري، 2011).

3.2.1 أهمية رقابة الأداء للأطراف المختلفة:

أن أهمية رقابة الأداء تتبع من أهمية الدور الذي تلعبه في تقييم الأداء الإداري، وتحديد مدى القوة أو الضعف في الكفاءة الإدارية للوحدة، وهو ما دعى أحد الكتاب (الهوري) إلى التأكيد على أهمية هذا الدور بقوله أن عدم نجاح بعض المنشآت الاقتصادية يرجع في المقام الأول - وبغض النظر عن بعض الأسباب الخاصة - إلى ضعف الكفاءة الإدارية في هذه المنشآت، كما تتبع أهمية رقابة الأداء في البيانات والمعلومات التي تقدمها للأطراف المختلفة المستفيدة منها، وهو ما عجزت عنه المراجعة التقليدية (المالية) في تقديمه لهم (الزبيدي، 2018).

ولإيضاح أهمية وتنوع الدور الذي تلعبه رقابة الأداء للأطراف المختلفة سواء كانت داخل الوحدة أم خارجها، فإنه من الملائم تحديد أهميتها لكل فئة على حده كما يأتي:

أولاً: أهمية رقابة الأداء للأطراف الداخلية:

1. بالنسبة لإدارة الوحدة:

تعتبر إدارة الوحدة من الأطراف الرئيسة المهمة بنتائج رقابة الأداء حيث تساعد رقابة الأداء في ترشيد القرارات الإدارية من خلال توفير البيانات التحليلية والمعلومات الضرورية في مجال اتخاذ القرارات، كما تعمل على اكتشاف المشاكل التي قد لا يتاح للإدارة وقت لمتابعتها، بالإضافة إلى مساعدة الإدارة في التعرف على أماكن الضعف في عمليات التشغيل في الوحدة، وتقديم الاقتراحات اللازمة بشأنها مما يعمل على التسريع في تطوير الأساليب الإدارية، كما أن إتباع طريقة التقييم المستمر من خلال القيام برقابة الأداء يطمئن إدارة الوحدة بأنها تسير نحو تحقيق الأهداف (اللهيبي، 2013).

2. بالنسبة للعاملين بالوحدة:

تساعد رقابة الأداء في إرشاد العاملين بالوحدة، وتزويدهم بالثقة فيما يقومون به من أعمال إذا ما أحسن القائمون على رقابة الأداء التعامل معهم، وضمان تعاونهم، وبث الطمأنينة لديهم بأن إجراءات المراجعة والفحص ليست لغرض تصيد أخطاءهم، بل مساعدتهم على اكتشاف مناطق الضعف والقصور واقتراح الحلول الملائمة بشأنها (عبدالمحسن، 2017).

ثانياً: أهمية رقابة الأداء للأطراف الخارجية:

1. بالنسبة لأجهزة التشريع والتخطيط والإشراف الحكومية:

تُولى السلطة التشريعية عناية كبيرة في مراقبة ومساءلة السلطة التنفيذية عن الأموال التي خصصتها للأنشطة والبرامج التي تقوم بتنفيذها الأخيرة، ولعل أفضل وسيلة تكفل فعالية تلك الرقابة والمساءلة هي تقييم أداء الإدارة العامة الحكومية، والذي بدوره لن يتأت إلا من خلال رقابة أداء سليمة تقوم على أسس علمية، ولذلك سارعت السلطة التشريعية في بعض البلدان إلى إعطاء الأجهزة الرقابية لديها تفويض بممارسة رقابة الأداء على أنشطة وبرامج وسياسات السلطة التنفيذية، كما أن أجهزة التخطيط والإشراف تحتاج إلى معلومات رقابة الأداء في قياس درجة كفاءة وفاعلية الأهداف والخطط القومية (عبدالجليل، 2019).

2. بالنسبة للمجتمع ككل:

يحرص المجتمع بكل طوائفه أن يكون على علم بأن أموال الضرائب التي يدفعها والمتحصلات الأخرى من الأموال العامة يتم تخصيصها واستخدامها بطريقة كفؤة وفاعلة، ولعل

هذا الأمر لا يأتي إلا من خلال فحص وتقييم أداء برامج وأنشطة الحكومة، كما أن تقرير المراجع الإداري الخارجي يمد المجتمع بالمعلومات عن الإسهامات الاجتماعية لمنشآت القطاع الخاص (المصلح، 2018).

4.2.1 شروط ممارسة رقابة الأداء :

لممارسة رقابة أداء سليمة وفعالة يجب توافر مجموعة من الشروط منها يتعلق بالبيئة العامة للعمل ويقصد بها الظروف القانونية والتشريعية والإدارية السائدة في المجتمع بشكل عام ويطلق عليها المقومات العامة، ومنها ما يتعلق بالجهة الخاضعة للرقابة، كما أن منها ما يتعلق بالبيئة التي ستمارس رقابة الأداء (الكريان، 2017).

أولاً: الشروط العامة

تتمثل الشروط العامة للرقابة على الأداء في ما يأتي (الدبيس، 2018):

1. توفر النصوص الدستورية والقانونية التي تنص على ضرورة ممارسة رقابة الأداء وتضمن الآليات الكافية لممارستها والاستقلال المطلوب للهيئات والجهات التي يمكن أن تمارسها على صعيد منشآت القطاع الخاص ومؤسسات القطاع العام.
2. ضمان اهتمام السلطات العليا في الدولة برقابة الأداء وخاصة السلطة التشريعية.
3. أن تكفل النصوص القانونية اقتران وتكامل رقابة الأداء بنظام مساءلة فعال يمارس من خلال السلطات العليا في الدولة وذلك بالنسبة للمؤسسات العامة.

ثانياً: شروط تتعلق بالجهات الخاضعة للرقابة.

تشكل سلامة أداء الوظيفة الإدارية بعناصرها المعروفة (التخطيط والتنظيم والرقابة الداخلية والتقييم) في الجهة التي سيقوم أداؤها أهم المستلزمات المطلوب توفرها فيها لتحقيق رقابة أداء فعالة وتشمل:

1. سلامة ركن التخطيط.

يمثل التخطيط استشفافاً للمستقبل يستند إلى بيانات الأداء الماضي لذلك يعتبر على صلة وثيقة برقابة الأداء وخاصة في جانبها المتعلق بتقويم الفاعلية ويتمثل سلامة ركن التخطيط في مجموعة من المظاهر من أهمها (السيد، 2014):

أ- وضوح أهداف الهيئة محل التقويم وإمكانية التعبير عن تلك الأهداف بشكل رقمي محدود ما أمكن ذلك.

ب- وجود خطة سليمة تفصيلية للعمل بمختلف المجالات ينبثق منها نظام للميزانيات التقديرية مصمم وفق أسلوب البرامج والأداء.

وهنا ترى الباحثة أن التخطيط لدى الإدارات العامة من العناصر المهمة التي يمكن الاعتماد عليها أثناء إجراء رقابة الأداء فهو يساعد في معرفة أهداف العمل ويوضح الخطط الموضوعية لتحقيق تلك الأهداف.

2. سلامة البنية التنظيمية:

يعتبر حسن تصميم الهيكل التنظيمي للمنشأة وملاءمة بنيتها التنظيمية من الأمور الهامة في إرساء تقويم سليم للأداء لأن مثل هذا التقويم لا بد أن يستند إلى توبيخ وتوصيف سليم للوظائف ووضوح السلطات والمسؤوليات (العارف، 2010).

3. سلامة التنظيم المحاسبي:

أن رقابة الأداء تستند إلى البيانات المالية والمحاسبية ولا شك في أن سلامة تلك البيانات يعتبر شرطاً من الشروط التي يجب توفرها لضمان جانب أساسي من جوانب السلامة في عملية التقويم ومن قبيل ذلك (المسعود، 2014):

أ. وجود نظم محاسبة متطورة وقادرة على تقديم بيانات سليمة ومبوبة على نحو يتلاءم مع متطلبات عملية تقويم الأداء.

ب. لما كان من المعروف أن المحاسبة تقوم على مجموعة من المفاهيم والفرضيات والإجراءات تشكل في مجموعها قواعد التطبيق المحاسبي وأن تطبيق أو اتباع قاعدة دون أخرى يمكن أن يؤدي إلى نتائج مختلفة لذلك فإنه يكون من الضروري توحيد المفاهيم والقواعد والإجراءات المحاسبية المتبعة والثبات على اتباعها ما أمكن على نحو يسمح بإجراء مقارنات سليمة، حيث تعتبر مثل تلك المقارنات العمود الفقري لرقابة الأداء.

ج. سلامة البيانات المحاسبية التي تعبر عن المركز المالي للجهة الخاضعة لرقابة الأداء ونتائج نشاطها.

مما تقدم نخلص إلى أن البيانات المالية والمحاسبية للإدارات العامة وتطور نظم المحاسبة لديها يشكل عاملاً أساسياً في إجراء الرقابة على أداء تلك الإدارات للتأكد من أن الأموال والإيرادات المسجلة في بياناتها قد انفتحت بالشكل الأمثل وبأعلى درجات الكفاءة والفاعلية والاقتصاد.

ثالثاً: شروط تتعلق بالهيئة الرقابية.

لكي تُمارس رقابة الأداء على النحو الفعال والشكل الأمثل من قبل أجهزة الرقابة على الإدارات العامة يجب أن تتمتع تلك الأجهزة الرقابية بالمقومات والشروط الآتية (محمود وفراج، 2002):

1. الاستقلال:

إن ضمان استقلال الجهة التي تقوم برقابة الأداء عن الجهة التنفيذية والتي تقوم بالنشاط والأعمال الخاضعة للرقابة يعتبر من أهم المقومات التي يجب أن تتوفر لممارسة الرقابة المالية ورقابة أداء سليمة، ويتم ذلك بالنص في الدستور وفي القوانين وفي التشريعات المتعمقة بالرقابة على ذلك الاستقلال (أبوشعفة، 2018)، وبالنسبة للأجهزة العليا للرقابة فلا بد من أن يشمل استقلالها الجوانب الأساسية التالية (ديان، 2002):

أ. الاستقلال الوظيفي:

وذلك من خلال النص على استقلالها في الدستور، ومن حيث تبعيتها للسلطة التشريعية، وتوسيع اختصاصاتها بحيث تشمل رقابة الأداء إلى جانب الرقابة النظامية ودعمها بالمؤيدات القانونية لممارسة عملها، وإرساء أسس الاهتمام بنقاريرها وجعلها أساساً للمساءلة.

ب. الاستقلال العضوي:

وذلك من حيث توفير الضمانات التي تكفل حصانة رئيس وموظفي الجهاز الأعلى للرقابة، واختصاص رئيس دون غيره بتحديد الأوضاع القانونية والمالية للموظفين.

ج. الاستقلال المالي:

وذلك من حيث قيام الجهاز الأعلى بوضع ميزانيته التقديرية بنفسه ومنح رئيسه سلطة وضع تقديرات تلك الميزانية وتوزيع اعتماداتها وتعديلها واستخدامها.

2. السلطة القانونية:

تتمثل في النص صراحة في القوانين والأنظمة على ممارسة رقابة الأداء من قبل الهيئات المهنية المختصة بالنسبة للنشاط الخاص ومن قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية وذلك بالنسبة للقطاع العام (بشقيه الأعمال والخدمات)، وتحتاج رقابة الأداء إلى نص خاص وصريح يجيز ممارستها من قبل الأجهزة العليا للرقابة، ذلك أن رقابة الأداء تتعلق بتقويم مستوى أداء الإدارة وتمثل أحكاماً تتعلق بمدى فشلها أو نجاحها (الحديثي، 2017).

3. ضمان المستوى المناسب من رقابة الأداء:

إن الهيئة التي تمارس رقابة الأداء لا بد من أن يكون أداؤها ممتازاً ويمكن أن يتحقق ذلك من خلال تحقق مجموعة من الأمور وهي تتمثل في مجموعة من الشروط التي يجدر توافرها لتسهيل رقابة الأداء ولضمان موضوعيتها وسلامة نتائجها ومنها (عذاب، 2009):

أ- تقديم تقارير ناجحة إلى السلطة التشريعية تتضمن معلومات صادقة وموضوعية.

ب- تطوير وتحسين أداء القطاع العام.

ت- تخطيط وبرمجة أسلوب ممارسة رقابة الأداء في الهيئة الممارسة.

ث- توفير الجهاز المناسب من الموظفين الفنيين القادرين على القيام برقابة الأداء على نحو موضوعي سليم نظراً لما يتعلق بنتائج تلك الرقابة من أحكام تتصل بجهود المسؤولين في المؤسسات والإدارات العامة والعاملين فيها وتبنى عليها مساءلتهم، فرقابة الأداء تمثل بعداً متطوراً للرقابة يحتاج بدوره إلى أداء فني متطور.

ج- ضمان التنسيق والتكامل بين الرقابة النظامية ورقابة الأداء فالرقابة النظامية تضمن لرقابة الأداء سلامة البيانات في حين يمكن لرقابة الأداء أن توفر بعض المؤشرات التي تساهم في تحديد الظواهر التي تحتاج إلى تركيز جهود الرقابة النظامية عليها.

ح- ضمان التنسيق والتكامل بين رقابة الأداء التي تمارس من قبل الهيئة الخارجية الهيئة العليا للرقابة بشكل خاص وبين رقابة الأداء الداخلي في الجهة محل التقديم.

5.2.1 عناصر ومتطلبات رقابة الأداء:

تتناول الباحثة فيما يلي العناصر الرئيسية ومتطلبات رقابة الأداء.

أولاً: العناصر الرئيسية لرقابة الأداء:

تتضمن الرقابة على الأداء ثلاثة عناصر رئيسية هي: الاقتصاد والكفاءة والفاعلية (العنبي،

2005).

وبالتالي يطرح القائمون على تقييم الأداء الأسئلة الآتية (دليل رقابة الأداء، 2018):

- الاقتصاد أو التوفير: هل سنحصل على المدخلات الجيدة بأحسن الأثمان؟

- الكفاءة: هل نحصل على أحسن مخرجات كمقابل للمدخلات؟

- الفاعلية: هل تتوافق المخرجات مع النتائج المرجوة؟

من خلال هذه الأسئلة ستقوم الباحثة بالتعرف على مضمون كل هذه العناصر بالمزيد من التفصيل وفق الآتي:

أ. الاقتصاد:

يرتبط مراجعة عنصر الاقتصاد بالطريقة التي يتم بها الحصول على الموارد المادية والبشرية ذات نوعية جيدة بأقل تكلفة ممكنة (السيد، 2014).

وقد أطلقت عدة تعريفات للاقتصاد نذكر منها:

يعرفه أحد الكتاب بأنه يتمثل في "التحقق من الحصول أو الاستحواذ على الموارد البشرية والمادية، بالكمية والجودة الملائمة وفي التوقيت المناسب وعند أقل تكلفة ممكنة" (لطفى، 2011). وعرفه محمد جلال بأنه "تدقيق يتم فيه فحص الكيفية التي يتم بها استخدام الموارد للتأكد من تقليل تكلفتها إلى أدنى مستوى ممكن مع الأخذ في الاعتبار الجودة المناسبة" (السيد، 2014).

أما منظمة الأنطوساي فقد عرفت الاقتصاد بأنه: "تقليل تكاليف الموارد المستخدمة بالنسبة إلى نشاط من الأنشطة مع وضع النوعية الملائمة في الاعتبار" (ISSAI, 3100).

ويمكن للباحثة أن تستنتج مما سبق أن الاقتصاد يعني الحصول على الموارد والمستلزمات المناسبة بالكميات الملائمة وفي الزمان والمكان المناسبين بأقل تكلفة ممكنة مع الأخذ في الاعتبار أهداف الجهة المطلوب تحقيقها.

ويبحث الاقتصاد في اقتناء وحماية الموارد من خلال دراسة مجموعة من النقاط (القيق، 2018):

- ✓ احترام الشروط القانونية والفنية عند تنفيذ صفقات الشراء.
- ✓ ملائمة إجراءات الشراء المتبعة.
- ✓ الحصول على نوعية ومواصفات وكميات ملائمة من المستلزمات عند الحاجة بأقل الأسعار.
- ✓ تكلفة العمليات المعقولة بالنسبة للأعمال (الأهداف) التي تم تحقيقها.
- ✓ صيانة وحماية المقتنيات.
- ✓ تجنب زيادة عدد الموظفين أو العمالة غير المستخدمة.

ب. الكفاءة:

يرتبط عنصر الكفاءة بطريقة استخدام الموارد التي تم الحصول عليها، فهي ترتبط بمجال استعمال الموارد وترتبط كذلك بالثمن الأقل، كما يخص ترشيد المخرجات بأقل سعر أو استعمال أقل كمية من الموارد، وبالتالي هي فعل الأشياء الصحيحة بالطريقة الأكثر صحة لتحقيق أفضل النتائج بأقل التكاليف (إبراهيم، 2002).

وقد عرفت الكفاءة بعدة تعريفات نتناول منها الآتي:

يعرفها أحد الكتاب بأنها "عبارة عن التحقق من الحصول على أكبر قدر ممكن من المخرجات باستخدام كمية محددة من الموارد، أو الحصول على مستوى معين من المخرجات باستخدام أقل قدر ممكن من الموارد، مع مقارنة الناتج المحقق بالمستويات والمعايير المحددة مقدما للأداء" (المصلح، 2018).

أما الأنتوساي فقد عرفتها بما يأتي "الكفاءة هي العلاقة بين المخرجات في شكل سلع أو خدمات أو غيرها من النتائج وبين الموارد المستخدمة لانتاجها" (ISSAI, 3100).

نستنتج مما سبق أن القضية الرئيسية تتعلق بالموارد المستخدمة ويتمثل السؤال الرئيسي في ما إذا تم استعمال هذه الموارد بالطريقة الأمثل أو المرضية وما إذا كان بالإمكان تحقيق نفس النتائج من حيث الجودة وزمن الإنتاج بتكلفة أقل.

ويعتبر تحليل الكفاءة من المفاهيم الصعبة في الهيئات الحكومية حيث يفترض فيها توفر معايير المدخلات والمخرجات ولقياس الكفاءة يجب على المدقق أن يضع في الاعتبار العوامل الآتية (دليل الرقابة على الأداء):

- ما إذا كانت الأهداف واضحة ومحددة لجميع مستويات الوحدة.
- ما إذا كان هناك نظام فعال للرقابة على المنتجات في جميع مراحل إنتاجها.
- ما إذا كانت الإدارة تتلقى تقارير دورية في مستوى الكفاءة.
- ماهي الخطوات التي تتخذها الإدارة لزيادة الكفاءة؟
- ما إذا كانت هناك مقاييس للأداء.

ج. الفاعلية:

يرتبط مراجعة عنصر الفاعلية بالتحقق من مدى انجاز أهداف الوحدة، فهي تهتم بالنتائج وتخص الإطار الذي يتم فيه تحقيق الأهداف والغايات المقررة لأي نشاط أو برنامج (محمد وعبدالله، 2018).

ومن التعريفات التي أطلقت على الفاعلية ما يأتي:

• فقد عرف محمد جلال الفاعلية بأنها "عبارة عن التحقق من الدرجة التي تنجز بها أهداف الوحدة" (القرشي، 2011).

• أما منظمة الأنطوساي فقد عرفت الفاعلية بما يأتي: "هي مدى تحقيق الأهداف والعلاقة بين التأثير المقصود والتأثير الحقيقي لنشاط من الأنشطة" (ISSAI, 3100).

ويرى الكثير من الكتاب بأن مراجعة عنصر الفاعلية يعتبر من أكبر التحديات التي تواجه رقابة الأداء، حيث يشير أحد الكتاب إلى ذلك بقوله (... ومن السهل أن يتم قياس الاقتصاد نسبياً، في حين أن الكفاءة تعد أكثر صعوبة إلى حد ما، أما الفاعلية فهي الأكثر صعوبة من الجميع) (لظفي، 2011).

وتبقى الحقيقة البارزة والقائلة هو العنصر الأصعب انجازاً وعلى المراجع في حال قيامه بمراجعة الفاعلية أن يتأكد من توفر مجموعة من الأمور مثل (عثمان، 2018):

- ما إذا كانت الأهداف محددة من قبل الإدارة بشكل تفصيلي وملائمة من الناحية العلمية وتتسم بالمرونة.

- إلى أي مدى ترتبط الأهداف مع الأحداث والتنبؤات.

- دراسة إمكانية تحقيق الأهداف.

- التأكد من أن الإدارة وضعت في الاعتبار جميع البدائل التي يمكن أن تحقق نفس النتائج وأنه تم اختيار البديل الذي يحقق الأهداف بفاعلية وأقل تكلفة.

- تحديد تكلفة تحقيق الأهداف.

- ما إذا كانت الجهة تتابع باستمرار فاعلية السياسات المتبعة في تحقيق الأهداف.

- تقرير عن مدى كفاءة نظام الرقابة على الفاعلية.

وعند مراجعة عنصر الفاعلية يجب أن نفرق بين المخرجات والنتائج، فالمخرجات تتعلق

بنتائج مدخلات محددة من داخل الجهة، بينما النتائج تتعلق بالأهداف التي تم تحقيقها.

ثانياً: متطلبات رقابة الأداء

يمكن تحديد المتطلبات التي ينبغي توافرها لممارسة هذا النوع من الرقابة بالآتي:

1. تحديد أهداف الوحدة الاقتصادية:

من خلال التعرف على هذه الأهداف يمكن تحديد المقاييس التي تستخدم لقياس أداء الوحدة الاقتصادية وملاحظة مدى تحقيقها للأهداف المرسومة لها، وأن التحديد الدقيق لأهداف الوحدة الاقتصادية يتمثل في ترجمة أهداف تلك الوحدة إلى عدد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تعبر عن أوجه النشاط الرئيسية بدقة وبطريقة عملية، ويقتضي مراعاة مجموعة من الاعتبارات عند صياغة هذه الأهداف وهي (أبوشعفة، 2018):

- أن يتم الفصل بين الأهداف القصيرة الأجل والأهداف الطويلة الأجل على أن لا تخرج الأولى عن الإطار العام التي تفرضه الأهداف الطويلة الأجل.
- أن تغطي الأهداف جميع أوجه النشاط.
- عدم التعارض بين هذه الأهداف.
- أن يشترك في صياغة هذه الأهداف الأفراد الذين سوف يساهمون في تحقيقها ضمن إطار مسؤوليتهم.
- أن تتميز هذه الأهداف بالمرونة، وأن تتجاوب مع التغيرات التي تطرأ على أعمال الوحدة الاقتصادية.
- أن تكون هذه الأهداف سهلة الفهم، ويمكن التعبير عنها بشكل كمي.
- أن يتم تحديد وقت زمني لتحقيق كل هدف من هذه الأهداف.

2. تحديد مراكز المسؤولية:

يمكن تعريف مركز المسؤولية في أي تنظيم بأنه الوحدات التنظيمية المختصة بأداء وظيفة معينة ولها سلطة اتخاذ القرارات الكفيلة بالرقابة على أداء هذا النشاط في حدود الموارد الإنتاجية الموضوعة تحت تصرفها، بعبارة أخرى هي عبارة عن وحدات فرعية يناط بها تنفيذ نشاط معين ولها حرية اتخاذ القرار لتنفيذ ذلك النشاط في حدود الموارد الاقتصادية الموضوعة تحت تصرفها (الجازوي، 2014).

ويتم الاستفادة من تحديد مراكز المسؤولية من خلال (الشكماك، 2019):

- تحديد المعلومات التي يرغب المراقب بجمعها، وتحديد الجهة التي يتوجه إليها لجمع هذه المعلومات.
 - من خلال النتائج التي يتم الوصول إليها من رقابة الأداء يمكن تحديد الجهات المسؤولة عن هذه النتائج والتي قد تتمثل بصورة انحرافات إيجابية أو سلبية.
 - ولكي يتم تحديد مراكز المسؤولية بأي وحدة اقتصادية هناك دعائم أساسية يفترض ملاحظتها.
 - تحديد وتجميع أوجه النشاط في الوحدة الاقتصادية في قطاعات إدارية وهذا ما يسمى بمبدأ التقسيم الإداري.
 - تحديد القيادة والسلطة والمسؤولية وهو ما يطلق عليه بمبدأ تفويض السلطات.
 - ربط القطاعات الإدارية بعضها ببعض وهو ما يطلق عليه بمبدأ تنسيق العلاقات.
3. توفير أنظمة المعلومات الكفوءة:

من الدعائم الأساسية لرقابة الأداء توفير أنظمة المعلومات الكفءة التي تسهم في توفير البيانات التفصيلية والصحيحة وبالوقت المناسب، وتتأثر فاعلية وكفاءة رقابة الأداء بفاعلية وكفاءة أنظمة المعلومات، فإذا تم توفير معلومات غير صحيحة، فإن ذلك سيؤدي إلى عدم دقة النتائج ومن ثم درجة الثقة بهذه النتائج، وعليه تصبح الرقابة غير اقتصادية من خلال مقارنة منافعها بتكاليفها (عطية، 2008).

أما إذا توفرت المعلومات بشكل ناقص فإن ذلك سيؤثر على نطاق عملية الرقابة ومحدودية النتائج التي يتم الوصول إليها، أما إذا توفرت المعلومات بشكل متأخر فإن ذلك سيؤدي إلى تأخير مراحل تنفيذ هذا النوع من الرقابة ومن ثم تصبح الفائدة من نتائج عملية الرقابة غير مجدية. ومن أنظمة المعلومات التي يمكن استخدامها، النظام المحاسبي، الموازنات التخطيطية، دراسة الجدوى الاقتصادية، الأساليب الإحصائية، نظام التكاليف المعيارية وغيرها. ويفضل استخدام الحاسبات في تشغيل بعض هذه الأنظمة لضمان الدقة والسرعة في الحصول على النتائج (بدوي، 2017).

4. تحديد الجهة التي تتولى عملية الرقابة:

قد يثار تساؤل حول أي الجهات هي أصلح في ممارسة هذا النوع من الرقابة هل هي جهة خارجية أم جهة داخلية، ففي حالة تولي الجهة الداخلية لهذا النوع من الرقابة فمن المزايا أن نتيجة اطلاع هذه الجهات يمكنها من وضع مؤشرات ومعايير مناسبة لقياس الأداء، أما العيوب فهي عدم استقلالية هذه الأجهزة التي قد تتعرض إلى ضغوط من قبل الإدارة العليا بعدم عرض النتائج

أو بعض النتائج التي يتم الوصول إليها، أما في حالة تولي هذا النوع من الرقابة جهة خارجية فإن مزاياه استقلالية هذه الأجهزة، أما عيوبه فإن بُعد هذه الأجهزة يؤدي إلى وضع مؤشرات ومعايير غير مناسبة لقياس الأداء، وهناك عامل آخر يتحكم في تحديد الجهة التي تتولى الرقابة وهو مدى توفر الكوادر المؤهلة للقيام بهذه المهمة وبشكل عام يمكن القول بأنه يمكن لأكثر من جهة واحدة أن تقوم بالرقابة بشرط أن يكون هناك تنسيق في عمل هذه الجهات (أبوشعفة، 2018).

5. تحديد المؤشرات والمعايير التي يمكن استخدامها:

تعد عملية تحديد المؤشرات والمعايير المناسبة لقياس أداء الوحدات الاقتصادية وتفسيره من الأمور الصعبة وذلك نتيجة الكم الكبير من المؤشرات التي يمكن استخدامها وتمثل المعايير الهدف الذي يرجى تحقيقه لأنه يعبر عن مستوى معين للأداء يمكن تحقيقه وقد يكون المعيار ممثلاً للحد الأدنى الذي ينبغي أن لا يقل عنه الأداء أو يمثل الحد الأعلى الذي لا ينبغي تجاوزه أو يمثل مستوى محدد مطلوب تحقيقه، فالمعيار هو "هدف مرغوب فيه للأداء أو مقياس ينشأ نتيجة العرف بعد الملاحظة الواسعة والتجريب والبحث والاختبار ويلقى قبولا من التنظيمات العلمية أو المهنية أو الحكومية أو يفرض بقرار إداري أو بموجب القانون" (الباشا، 2010).

أما المؤشر "فهو وسيلة لقياس الأداء وعليه فإن المؤشر يقيس درجة تحقيق الهدف لذلك فإن المؤشرات يمكن أن تربط بين الأداء الفعلي والمعيار المحدد مسبقاً". وهناك عدة اعتبارات خاصة بوضع معايير للأداء منها (ASOSAI, 2000):

أ- أن يعتمد على البيانات والإحصاءات لسنوات سابقة محددة لغرض دراسة وتحليل هذه البيانات واستنتاج مواطن الضعف في الأداء والإسراف والضياع في استخدام الموارد المتاحة وفي تحديد المتسبب فيها، ثم يتم تحديد قيمة الإسراف والضياع ودرجة الضعف في الأداء وفي ضوء ذلك يتم اختيار المعيار.

ب- أن يتم تعديل المعايير على ضوء ما يكشف المستقبل عنه وبكل ما هو جديد أو مستحدث أو تقدم تقني له علاقة بنشاط الوحدة الاقتصادية.

ت- أن تكون المعايير الموضوعية واقعية وعملية ويمكن تحقيقها في ضوء الأداء المتوقع، أي لا يكون مثاليا يصعب تحقيقه كما ينبغي أن يكون مقبولا من قبل العاملين، لأنه يولد لهم الإحساس بأنه يمكن الوصول إليه ومن ثم تكون مسؤوليتهم في مدى تحقيقه.

وينبغي أن تصنف المعايير إلى عدة مجموعات تغطي كافة الجوانب التي ينبغي أخذها في الحسبان عند قياس أداء الوحدة. وتقسّم هذه المعايير إلى عدة أنواع (العارف، 2010):

- معايير تاريخية: وهي معايير مستنبطة من أداء الوحدات الخاضعة للرقابة للسنوات السابقة ومن الضروري انتقاء هذه السنة بدقة، والتأكد من عدم حدوث أي تغيرات تؤثر على قابلية المقارنة، مثل التوسع في النشاط أو استخدام أساليب جديدة في العمل.

- معايير محددة مقدما: وهي معايير يتم تحديدها مقدما بناءً على دراسات علمية وتجارب عملية، ويعاب على هذه المعايير احتمال عدم الدقة في إعدادها أو عدم تعبيرها بشكل واقعي عن الأهداف المرغوبة.

- معايير خارجية: أي استخدام أجهزة مماثلة لنفس النشاط الذي يتم قياسه.

أما بالنسبة للمؤشرات فكما هو معروف بأن تحديد هذه المؤشرات يعتبر محور الارتكاز في رقابة الأداء، وتتمثل المشكلة الأساسية المتعلقة بالتحديد النوعي لمؤشرات الأداء في العدد الكبير لأنواع المختلفة من النتائج الفعلية التي يتمخض عنها التنفيذ أو المباشرة الفعلية لنشاط الوحدة الاقتصادية، ولما كان استحالة استخدام جميع مؤشرات الأداء المتاحة، لذلك من الضروري انتقاء المؤشرات التي تعبر أفضل تعبير ممكن عن مستوى الأداء بالنسبة لكل مركز من مراكز المسؤولية وللوحدة الاقتصادية ككل، كذلك تحديد المؤشرات التي تتناسب مع طبيعة الأهداف وإمكانية قياسها وترتيب هذه المؤشرات على أساس أهميتها (الجازوي، 2014)، وتتوقف هذه الأهمية على مدى ارتباطها بأهداف الوحدة الاقتصادية ومدى أهمية ذلك الهدف بالنسبة للوحدة ويمكن استخدام العديد من المؤشرات منها (بدوي، 2017):

- المؤشرات المالية: ترتبط هذه المؤشرات كما هو معروف بالقوائم المالية، وإيجاد العلاقات بين فقراتها ومن هذه المؤشرات مؤشر الربحية ومؤشر السيولة.
- المؤشرات الفنية: هي التي تقيس الكفاءة الإنتاجية للألات والمواد الخام المستخدمة وجهود العمال كمدخلات ومن ثم مقارنة ذلك بالمخرجات أي المنتجات النهائية الناجمة من استخدام العناصر الإنتاجية السابقة، ومن أمثلة هذه المؤشرات هي نسبة استغلال الطاقة الآلية في الخطوط الإنتاجية ونسبة إنتاجية العامل... الخ.
- المؤشرات التي تقيس الأداء على المستوى القومي: هي التي تبين مدى ما تقدمه الوحدة للاقتصاد القومي حسب ما لديها من موارد وإمكانيات، ومن هذه المؤشرات هي القيمة المضافة

التي تمثل مجموع عوائد الإنتاج من عمل ورأس مال وتنظيم، ويقاس مؤشر القيمة المضافة مدى كفاءة الوحدة الاقتصادية، بما ضافته إلى الناتج القومي سواء كان على شكل أجور أو عوائد لحقوق التملك.

- المؤشرات الاجتماعية: هي التي تقيس آثار أداء الوحدة في تحقيق الرفاهية الاقتصادية للمجتمع، ومن أمثلة هذه المؤشرات تخفيض نسبة التلف الذي يؤثر على البيئة، وتقليل البطالة في المجتمع أو تقديم خدمات أخرى كبناء المدارس والمستشفيات أو تقديم المنتجات بالمواصفات الجيدة وبالأسعار المناسبة أو توفير وسائل الأمان للعاملين في هذه المشاريع (عذاب، 2009).

6.2.1 أنواع رقابة الأداء:

هناك أنواع مختلفة للرقابة على الأداء يمكن تحديدها كالآتي (محمد وعبدالمجيد، 2018):

1. من حيث المستوى التنظيمي:
 - تقييم أداء وحدة تنظيمية: مثل تقييم أداء منشأة أو فرع أو دائرة أو منظمة أو وزارة بكافة دوائرها ومنشأتها.
 - تقييم برنامج: وهو الذي يشمل برنامجاً معيناً تقوم به الإدارة كبرامج القروض السكنية وبرامج تشجيع التصدير وبرنامج التأهيل الصناعي.
 - تقييم أداء قطاع: وهو الذي يشمل قطاعاً اقتصادياً معيناً مثل القطاع الصناعي أو الزراعي أو الخدمات.
 - تقييم اقتصادي عام: ويتضمن استخلاص مؤشرات عن التطور الاقتصادي العام، وقد تكون هذه المؤشرات باتجاهات عكس اتجاهات تقييم الوحدة.
2. من حيث الشمولية:
 - تقييم شامل: يتناول مختلف أوجه النشاط وفاعلية نظم وإجراءات وأساليب المنشأة.
 - تقييم جزئي (ديناميكي): يتناول بعض الجوانب في نشاط المنشأة حسب أهميتها النسبية، أو مناطق الضعف، أو أجزاء مختارة حسب الهدف من التقييم.
3. من حيث التوقيت:
 - تقييم مستقبلي: وهو الذي ينصب على تقييم خطط ومشاريع الاستثمار والتوسع والبرامج المقترحة، ومنه دراسات الجداول الفنية والاقتصادية والاجتماعية.

- تقييم جاري: وهو الذي ينصب على وقائع وأحداث جارية ومستمرة.
- تقييم تاريخي: وهو الذي ينصب على أداء يخص الفترات الماضية.

7.2.1 استراتيجيات الرقابة على الأداء

توجد ثلاث استراتيجيات لإنجاز الرقابة على الأداء، وقد يستعمل المراجع في الواقع أكثر من استراتيجية في المهمة الواحدة.

1. استراتيجية الرقابة على النظم:

تتعلق هذه الاستراتيجية بجودة أنظمة وممارسات الإدارة، وتستعمل كلمة نظام بأوسع معنى لها لتشمل كل عناصر الإدارة المطلوبة لإنجاز غرض محدد بما في ذلك المدخلات والعمليات والمخرجات، وهذه الأنظمة والممارسات يجب فحصها من أجل التثبت من أن المؤسسة تولي المسائل المتعلقة بالاقتصاد والكفاءة والفاعلية الأهمية الكافية، وتتضمن عملية الرقابة تنفيذ تحليل فحص وإجراءات رقابة مطابقة للمكونات الرئيسة للنظام لتحديد ما إذا كان قد تم تصميمها وتنفيذها بطريقة ملائمة يكون هذا مؤشراً قوياً على أن النتيجة النهائية ستكون مرضية. ويتطلب منهج النظم من فريق عمل الرقابة معرفة بالوحدة الخاضعة للرقابة وإجراءاتها الإدارية الرئيسة والممارسات والضوابط الرقابية لها، ويسمح بتحديد جوانب القوة ومواطن ضعف العناصر ذات الدلالة للنظام ويركز الاهتمام على أسباب ونتائج أية جوانب قصور، وتقدم هذه العملية قاعدة صلبة للتوصيات بتحسين النظم والممارسات الخاضعة للرقابة، وهي الاستراتيجية الأكثر استعمالاً حتى الآن (العبدالله، 2009).

2. استراتيجية الرقابة على بيانات الإدارة:

وفقاً لهذه الاستراتيجية يبدي المراجع رأيه حول نزاهة وصحة البيانات المعدة من طرف الإدارة لفائدة الهيئة التشريعية بخصوص أداء المؤسسة، وتحمل هذه التصريحات ما يكفي من المعلومات التي تمكن القارئ من الوصول إلى تحديد الاستنتاجات، وتمكن المدقق من تأكيد معطياته (أبوماضي، 2009).

3. استراتيجية الرقابة على النتائج:

إن بعض أجهزة الرقابة قد توجهت حديثاً نحو ما يسمى "بالرقابة على النتائج" حيث يقوم المراجع بقياس أداء المؤسسة وإعداد تقرير في الغرض بنفسه، وبصفة عامة يكون من الملائم اللجوء إلى هذه الاستراتيجية عندما تكون الهيئة التشريعية أو الإدارية في حاجة للحصول على

ضمان بخصوص أداء المؤسسة ولا تكون الإدارة قادرة أو مستعدة لتقديم تصريحات تستجيب لهذه الحاجات.

وتهدف هذه الاستراتيجية إلى توضيح نتائج برنامج معين، ويقصد بالنتائج المخرجات المتحصل عليها بالمقارنة مع ما هو منتظر والأهداف العاجلة الواجب بلوغها حتى يكون البرنامج ناجحاً، ومن بين ما تقضيه هذه الاستراتيجية هو أن يكون بوسع المراجع أن يقضي وقتاً أطول مع إدارة الوحدة الخاضعة للرقابة لفهم النتائج الرئيسية وما يمكن أن يمثل إنجازاً معقولاً في هذا الصدد (عبدالجليل، 2019).

8.2.1 آثار رقابة الأداء

يمكن أن نستنتج أهم الآثار الإيجابية الناتجة عن الرقابة على الأداء من خلال مسودة توجيهات أعدتها منظمة الأنتوساي على الشكل التالي (الخرجي، 2015):

1. الاقتصاد:

- التخفيض في التكلفة من خلال تنظيم وهيكل تنظيمي أفضل.
- التخفيض في التكلفة من خلال عقود أفضل كالشراء بالجملة.....إلخ.
- التخفيض في التكلفة من خلال استعمال أفضل للموظفين والموارد الأخرى.
- ترشيد الإنفاق.

2. الكفاءة:

- الزيادة في المخرجات للمدخلات ذاتها.
- مخرجات ذات جودة أفضل لنفس المدخلات.
- معالجة تكرار الجهود أو انعدام التعاون.
- هيكل تنظيمية وإدارة أفضل (بالمعنى الأوسع قدر الامكان) بما يؤدي إلى استعمال أفضل للموارد.

3 الفاعلية (صديق، 2015):

- تحديد أفضل للحاجات.
- توضيح أكثر للأهداف والسياسات.
- إدخال أهداف فرعية وإضافة أهداف أفضل.
- تحقيق أفضل للأهداف بواسطة تغيير طبيعة المخرجات أو تحسين عملية الاستهداف.

4. تحسين جودة الخدمات (القيقي، 2012):

- تقليل قوائم الانتظار.
- تخفيض فترات الانتظار.
- رفع مستوى العدالة في توزيع الفوائد.
- اطلاع أفضل على المعلومات.
- تقديم المزيد من الخدمات والاختيارات.
- مساعدة الجمهور والزبائن والصناعات..الخ.
- مزيد من الشفافية في الاطلاع على البرامج.

5. تحسين التخطيط والمراقبة والإدارة (القيقي، 2012):

- إدخال تحسينات على التخطيط الخاص بالشركات.
- مزيد من الوضوح في تفريق الأولويات وتعريف أفضل للأهداف.
- استهداف أفضل للحواجز.
- مراقبة وإدارة أفضل للموارد البشرية والاصول والمشاريع والموارد.
- تشديد الرقابة ضد الغش.
- تحسين المعلومات الخاصة بالإدارة المالية.
- أمان أفضل للحاسوب.

6. تحسين المسائلة (صديق، 2015):

- تحسين الشفافية بالنسبة على الإجراءات والمخرجات.
- تحسين المسائلة للسلطة التشريعية والقطاع العام بالنسبة على النفقات.
- تحسين المراقبة الخارجية والمتابعة بالنسبة لكل دائرة.
- مؤشرات أداء أفضل وأكثر دقة.
- مقارنة أفضل بين الهيئات المتشابهة.
- مزيد من المعلومات عن الأداء القطاعي.
- تقديم أوضح وأكثر إفادة للمعلومات.

7. تحسين المعرفة (صديق، 2015):

- تخفيض الشكوك في تنفيذ القرارات السياسية بشكل كاف.

- معرفة موضوعية ونزيهة بخصوص فاعلية البرامج الحكومية القائمة.
- أساس موثوق به بالنسبة للقرارات والتحسينات.

9.2.1 دعائم رقابة الأداء

إن الرقابة على الأداء في القطاع العام لها ارتباط وثيق بأوضاع وظروف القطاع موضوع التقييم، كذلك تختلف تفاصيل عملية التقييم من جهة إلى أخرى نظراً لطبيعة الظروف العامة والخاصة العائدة لنشاط كل منها، وحيث أن أسس تقييم الأداء مرتبطة ارتباطاً شديداً بطبيعة النشاط، لذا لا بد من أن تؤخذ بعين الاعتبار هذه الظروف لاختيار أساليب ومعايير التقييم للوصول إلى نتائج تقييم موضوعية وواقعية ومحقة لأهداف الرقابة على الأداء (أبوماضي، 2009).

ولا يمكن لأي نظام فعال وكفء لتقييم الأداء أن يمارس دوره في عملية التقييم بنجاح دون توفر مجموعة من الدعائم والمقومات الرئيسية التي يمكن من خلالها الحكم على موضوعية ودقة النتائج التي سيتم التوصل إليها جراء عملية تقييم الأداء وهي:

أولاً: دعائم خارجية (مرتبطة بالجهة الخاضعة للرقابة):

مما لا شك فيه أن نجاح أي مؤسسة لا يأتي إلا إذا تضافرت الجهود المبذولة للوصول إلى الأهداف المرسومة ونجاح المؤسسة مرتبط بالقيادات الإشرافية التي يمارسها المديرون في مواقع العمل المختلفة ومن هذا المنطلق سوف نتطرق بداية إلى منهجية الإدارة بصفتها المسؤولة عن توفير متطلبات الدعائم الخارجية والمرتبطة بالجهة الخاضعة للرقابة (عبدالله، 2019).

1. منهجية الإدارة:

لقد عرفت كلمة الإدارة بأنها تصرف بتوجيه وقيادة ومراقبة الجهود المتعلقة بمجموعة من الأشخاص نحو هدف مشترك، ويشير هذا التحديد إلى هدف أو مهمة الإدارة ولكنه يعطي القليل من الدلائل حول طبيعة منظومة الإدارة، أي كيف يتمكن الإداري من تحقيق أهدافه. ومن الطرق المعتمدة لتحليل الإدارة هي مشاهدة ما يقوم به المدير (القاضي، 2014)، ويمكن بهذه الطريقة تقسيم أي عمل إداري كان وفق النظام التالي (الباشا، 2010):

أ. التخطيط: يمكن تعريف التخطيط كوسيلة تستعمل لتحديد مسبق إلى ما يجب القيام به في الواقع، فهو تصرف بشري شديد الانتشار له علاقة وثيقة بمراحل الإدارة الأخرى (التنظيم، جمع

الموارد، الإشراف، والمراقبة) حيث يمثل التخطيط أساس التنظيم والبحث عن الموارد والمتابعة والرقابة.

ب. التنظيم: يقصد به تقسيم الأنشطة الفنية والإدارية للجهة إلى مجموعات متعددة تسند إلى أشخاص معينين ثم تحديد العلاقات بين مختلف الموظفين لأجل تنسيق الجهود المتعلقة بهدف أساسي، ويتمثل تنظيم الجهة في ما يلي:

– تقسيم وتجميع العمل الذي يجب القيام به إلى مجموعة من المهام الفردية.

– تحديد العلاقات بين الأطراف المكلفة بهذه المهام.

ج. جمع الموارد: يعتبر جمع الموارد من المهام الرئيسية للمدير، حيث لا بد من جمع الموظفين اللازمين لاحتلال مواقع العمل المحددة من طرف التنظيم وكذلك الموارد اللازمة لشراء المعدات الضرورية وتوفير رأس المال المتداول والوسائل المادية الأخرى لأجل تحقيق أهداف الوحدة.

د. الإشراف: يتمثل في تسيير العمليات اليومية فهو يحتوي على إصدار التعليمات وبيان ما يجب عمله لباقي العاملين وتحضير الذين سيطبقون التعليمات وتنسيق الأعمال (عذاب، 2009).

هـ. الرقابة: تهدف الرقابة إلى التأكد من أن النتائج مطابقة للتقديرات التي حددتها المخططات ولكي تحصل الفائدة من الرقابة لا بد أن تكون الأهداف المحددة على علاقة بالمسؤوليات الفردية حيث أن من مهام المدير وضع نظام رقابة يضمن في حالة الرقابة على الأداء الاقتصاد والكفاءة والفاعلية (اللهبي، 2013).

2. ضرورة وجود أهداف واضحة ومحددة للجهة:

إن جميع وحدات الدولة تسعى إلى تحقيق الأهداف التي انشأت من أجلها لممارسة نشاطها، لذا ينبغي أولاً التعرف على هذه الأهداف وتحليلها للوقوف على مدى دقتها وموضوعيتها. وبعد التعرف على هذه الأهداف يمكن قياس نسب إنجازها، ولتحقيق ذلك لابد من (الحديثي، 2017):

أ- التعرف على الأهداف طويلة الأجل وقصيرة الأجل التي تعمل الجهة على تحقيقها.

ب- ضرورة التنسيق بين الأهداف طويلة الأجل وقصيرة الأجل (التكامل والتناسق).

ت- التعرف على الأهداف بدقة تامة، بحيث يمكن التحقق من أداء المسؤولين وتقييمه في مرحلة الإنجاز.

ث- تحديد الفترة الزمنية اللازمة لتحقيق الأهداف مع وجوب التنسيق بينها.

- ج- تحديد الأهمية النسبية لكل هدف تم وضعه في سلم الأولويات على الأداء.
- ح- ضرورة مراعاة الشمولية في تحديد الأهداف بحيث تشمل على المجالات المختلفة في القطاع.
- خ- تحديد موضوع التقييم والتي تمثل أهداف القطاع ومنها (الزبيدي، 2018):

✓ التطوير والابتكار.

✓ الإنتاج والتسويق.

✓ القيمة المضافة.

✓ الربحية إن وجدت.

✓ المسؤولية الاجتماعية.

3. توفر تنظيم واضح للمسؤوليات:

يعرف مركز المسؤولية بأنه الوحدة التنظيمية أو الإدارة المختصة للقيام بوظيفة معينة ولها سلطة اتخاذ القرارات والإجراءات الكفيلة بالرقابة على أداء النشاط في حدود الموارد المتاحة والموضوعة بتصرفها، ومن هنا كانت ضرورة ربط نتائج تقييم الأداء بمراكز المسؤولية، وتتطلب عملية تقييم الأداء كذلك إيضاح اختصاصات ومسؤوليات كل مركز ونوع العلاقات التنظيمية التي تربط هذه المراكز بعضها ببعض، وبالتالي إن جوهر عملية تقييم الأداء هو "اكتشاف الانحرافات في السياسات والخطط الموضوعة وتحديد أسبابها ثم وضع الحلول المناسبة لها"، لذلك تعتبر إجراءات المسؤولين والأفراد داخل الإدارة ذات تأثير كبير جداً على الاستخدام السليم للموارد المتاحة (القاضي، 2014).

4. ضرورة توفر نظام سليم وفعال للمعلومات والبيانات المرتبطة بالأداء:

إن نجاح عملية تقييم الأداء تتطلب وجود نظام للمعلومات يعمل على تجميع البيانات المتعلقة بنتائج التنفيذ الفعلي حتى يمكن استخدامها كمدخلات للإدارة والتحليل بغرض التوصل إلى النتائج المتعلقة بتقييم أعمال الجهة وإعداد التقرير الخاص بذلك (العارف، 2010).

ثانياً: دعائم خارجية (مرتبطة بالجهة الخاضعة للرقابة):

بما أن المشروعات والقطاعات الحكومية تتطلب استخدام موارد مختلفة وعادة ما تكون ضخمة، ونظرًا لندرة هذه الموارد بالنسبة لمتطلبات تلك المشروعات والقطاعات، فقد حرصت الحكومات على الاهتمام بمتابعة حسن استخدام تلك الموارد المخصصة لتلك القطاعات ونفقاتها، في خدمة الأهداف وإدارتها بأعلى مستوى من الكفاءة والفاعلية والحيلولة دون إساءة استعمالها أو

تعريضها للإسراف والتبذير والضياع، لذلك لا بد من أن تتوفر لدى الأجهزة العليا للرقابة الدعائم الضرورية للقيام بعملية تقييم الأداء. ومن أهم هذه الدعائم ما يأتي (المصلح، 2018):

1. توفر التشريع القانوني أي أن يكون الجهاز الأعلى للرقابة متمتعاً بأكبر قدر من الاستقلالية عن الجهات الخاضعة لرقابته من خلال وجود نصوص قانونية دستورية تكفل للجهاز دعم ممارسة رقابته وممارسة اختصاصاته، لذلك فإن توفر النص القانوني لممارسة الرقابة على الأداء يسمح للجهاز بالقيام بعملية تقييم الأداء بكل دقة وحرية.

2. الاستقلال المالي والإداري الذي يمكّنه من الحصول على الموارد اللازمة مما يساعد في وضع مشروع الموازنة الخاصة به ويسمح له بتحديد موارده المختلفة ومميزات موظفيه باستقلالية تامة دون ضغوط وتدخلات جهات أخرى ربما تكون هي نفسها خاضعة لرقابة الجهاز.

3. ضرورة أن تتوفر الكفاءات والخبرات العلمية والعملية لدى مدققي الجهاز من خلال تعيين الموظفين بالعدد والكفاءة اللازمة دون تدخل من الجهات التنفيذية الأخرى مع ضرورة إجراء التدريب اللازم وبصورة مستمرة لموظفي الجهاز مما يمكنهم من القيام بمهامهم على نحو فعال وأن يحدد لهم أسس الترقيات والحوافز، وتحديد الخبرات والمهارات التي يفقدها فريق المدققين في الجهاز، والعمل على وضع لائحة رسمية بالخبراء المعتمدين من قبل الجهاز، عندما يضطر الجهاز أو المدقق أثناء ممارسة الرقابة على الأداء إلى الاستعانة بعمل الخبير، فإنه يتعين الحصول على دليل رقابي كاف وملائم لإثبات أن مثل هذا العمل هو ملائم لأغراض الرقابة على الأداء، وعلى الرغم من ذلك فإن المدقق في حالة الاستعانة بعمل الخبير كدليل رقابي فإنه يحتفظ بالمسؤولية الكاملة عن النتائج التي ضمنها في تقريره الرقابي (عبدالجليل، 2019).

4. إمكانية الجهاز للاطلاع على الوثائق والمعلومات بدون قيد تجعل عملية الرقابة على الأداء أكثر دقة وموضوعية، وبالتالي فإنه يمارس الرقابة على الأداء دون أية قيود ووفقاً للصلاحيات الرقابية المحددة له في التشريعات والأنظمة واللوائح التي يعمل بموجبها، بحيث يمكّنه ذلك من الاطلاع على كافة الإجراءات والمستندات والوثائق التي قد تتطلبها عملية الرقابة أو تقييم الأداء ضمن نطاق المسؤولية (القاضي، 2014).

10.2.1 مؤشرات الأداء ودورها في تدعيم أسلوب رقابة الأداء :

تعتبر مسألة توافر مؤشرات للأداء وتطويرها بصفة منتظمة أحد المتطلبات الأساسية لتطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض تقييم الأداء وبهذا الخصوص أشار فوزي (2018) إلى أهمية توفير مجموعة من المؤشرات التي يمكن استخدامها كأحد دعائم إطار رقابة وتقييم أداء الجهات العامة، حيث قسّمت الدراسة تلك المؤشرات إلى قسمين هما: مؤشرات تتعلق بقياس الكفاءة وأخرى لقياس الفاعلية، حيث تنقسم الأخيرة إلى مؤشرات لقياس فعالية الأداء ومؤشرات لقياس فعالية الخطة. كما أن هناك من الكتاب من يضيف إلى المؤشرات السابقة مؤشرات لقياس الاقتصاد لذا ستقوم الباحثة بتحليل موجز لأهم تلك المؤشرات الثلاثة (عبدالإله، 2013):

1. مؤشرات الاقتصاد:

تهدف هذه المؤشرات إلى تقييم عملية الحصول على الموارد المختلفة للمؤسسات العامة من حيث السعر والكمية والجودة، بحيث يمكن من خلال هذه المقاييس التأكد من أن الموارد المتاحة لإنتاج الأنشطة أو تأدية الوظائف لم تتعرض للضياع، ومن المقاييس المهمة التي تستخدم في قياس درجة الاقتصاد في الحصول على الموارد الخاصة بالمؤسسات العامة هي الموازنات التقديرية للأنشطة والبرامج التي تعتبر من المؤشرات الرئيسية لقياس الاقتصاد في الحصول على الموارد إذا ما تم إعدادها وفق أسس علمية وخبرة مهنية، ومن المؤشرات الأخرى لقياس الاقتصاد تكلفة الموارد المماثلة التي يتم الحصول عليها بواسطة الجهات العامة الأخرى أو القطاع الخاص.

2. مؤشرات الكفاءة:

تهدف هذه المؤشرات إلى تقييم عملية استخدام الموارد وتشكيلها وتحويلها إلى مخرجات، وتعتمد هذه المؤشرات على تحديد العلاقة بين الموارد المستخدمة (المدخلات) والوحدات المنتجة (المخرجات) بغرض تحديد درجة الكفاءة في إدارة واستخدام الموارد، ومن أهم مؤشرات قياس الكفاءة التي يمكن استخدامها في الجهات العامة (عيسى، 2017):

- مؤشرات الإنتاجية: وتعكس العلاقة بين المخرجات والمدخلات من الموارد التي استخدمت في إنتاج هذه المخرجات.
- قياس الطاقة المستغلة: ويتم القياس في هذه الحالة لوحدات حجم العمل المتاح وليس لنتائج الأداء المحققة، وتتمثل الوحدات التي يتم قياسها وفقاً لهذا الأسلوب في مجال الخدمات الحكومية على سبيل المثال في عدد الفصول في المدرسة أو عدد الأسرة بالمستشفى ... إلخ

- قياس تكلفة النشاط: حيث تعتبر تكلفة النشاط بالكامل هي محل الاهتمام في تقييم الأداء، ويتلاءم هذا المؤشر مع الأنشطة التي يصعب التعبير عن مخرجاتها كميًا.
- مؤشر الوقت الفعلي لوحدة الأداء إلى معيار العمل: يتطلب هذا المؤشر تحديد الوقت المعياري اللازم لإنتاج عدد من الوحدات في نشاط أو برنامج معين، كما يتم تحديد الوقت الفعلي المستنفد في إنتاج هذه الوحدات وعن طريق مقارنة متوسط الوقت الفعلي للوحدة بالوقت المعياري يمكن تحديد درجة الكفاءة.

3. مؤشرات الفاعلية:

تهتم مؤشرات الفاعلية بقياس مدى انجاز أهداف الجهات العامة ولذلك فإن مؤشرات قياس الفاعلية ترتبط بمدى النجاح الذي حققه برنامج أو نشاط معين في الوصول إلى الأهداف المحددة سلفاً، ومن المؤشرات المستخدمة لقياس الفاعلية ما يأتي (الرحاحلة، 2006):

أ. مؤشرات قياس الأداء:

- مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط: ويتم ذلك عن طريق قياس الأداء الفعلي ومقارنة مع الأداء المخطط، بحيث يمكن تحديد درجة فاعلية المؤسسة العامة أو البرنامج أو النشاط محل القياس.
- المؤشرات الإحصائية: قد تستخدم هذه المؤشرات كدليل على فاعلية الأداء على أساس أن تحقيق أو التوصل إلى قيمة هذا المؤشر يمكن أن يعتبر دليلاً على تحقيق درجة معينة من الفاعلية.
- مؤشر الوحدة الشائعة أو المتجانسة: حيث يتطلب هذا المؤشر ترجمة أثر أو آثار كل برنامج في صورة وحدات متجانسة قابلة للقياس.

ب. مؤشرات قياس الخطة

وتعتمد عملية إعداد مؤشرات لقياس فاعلية الخطة على نوع المخرجات التي تقدمها الشركة العامة وطبيعة البيانات التي يتم تجميعها، والتي تعتمد بدورها على طبيعة الأثر المراد قياسه وتقييمه (الباشا، 2010).

11.2.1 الفرق بين رقابة الأداء والرقابة المالية:

تُعد الرقابة المالية من أقدم أنواع الرقابة واشتملت وظيفتها في مراقبة الحسابات المالية التي تخص مؤسسات الدولة وتهدف إلى التحقق من دقة وصحة التقارير المالية وهل هي معبرة بصدق

عن الوضع المالي ونتائج العمليات الجارية، ومحاولتها اكتشاف المخالفات والانحرافات والممارسات غير القانونية وعدم الالتزام بالتشريعات النافذة، وتشخيص أسباب الخلل والهدر والاسراف في الموارد المتاحة وتحديد المسؤولين عن ذلك.

إن أهداف رقابة وتقويم الأداء مقارنة بأهداف الرقابة المالية توضح أن كلاهما مكمل للآخر من حيث نتائج الأعمال الرقابية، وبالمقابل توجد هناك بعض الاختلافات بين الاثنين من حيث المعايير والإجراءات التنفيذية لكل منهما (الزبيدي، 2018)، ويمكن بيان بعض من تلك الاختلافات من خلال الجدول رقم (1-1):

جدول رقم (1-1) الاختلاف بين رقابة الأداء والرقابة المالية

ت	عناصر المقارنة	رقابة الأداء	الرقابة المالية	المصدر
1	موضوع الرقابة	السياسات والبرامج الحكومية، الأنظمة والأنشطة الإدارية	العمليات والبيانات المالية والإجراءات المتعلقة بها	ميلاد، 2022
2	أهداف الرقابة	إبداء حكم مهني حول مدى الالتزام بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية في تنفيذ السياسات والبرامج الحكومية	إبداء الرأي حول قانونية العمليات ومصداقية البيانات	عبدالله ومحمد، 2018
3	المرجعية المعتمدة في الرقابة	مرجعيات متنوعه مثل علوم الإدارة، الاقتصاد، الإحصاء، المحاسبة، المراجعة	المحاسبة، القوانين واللوائح والتعليمات	الشكماك، 2019
4	طبيعة أساليب الرقابة المعتمدة	متغيرة حسب طبيعة مواضيع ومهام الرقابة	ثابتة حسب نماذج رقابة محددة	الزبيدي، 2018
5	طبيعة المعايير المعتمدة	متنوعة المصادر وذات طبيعة خاصة بالجهة الخاضعة للرقابة ونشاطها	الضوابط القانونية، المعايير المحاسبية	الزبيدي، 2018
6	طبيعة أدلة الإثبات	مستنديه وغير مستنديه، مرنة	مستندية، دقيقة وحاسمة	الشكماك، 2019
7	صيغة التقارير	ذات هيكل ومحتويات متغيرة حسب أهداف الرقابة	ثابتة حسب نماذج كتابة محددة	
8	توجيه التقرير	يتم توجيه التقرير إلى إدارة الوحدة الاقتصادية محل الرقابة	يتم توجيهه إلى جهات متعددة من المستخدمين للقوائم المالية (المالكين، الجهات الحكومية، الدائنين، المصارف)	ميلاد، 2022
9	نطاق العمل	جميع الأنشطة والفعاليات للوحدة الاقتصادية	السجلات المالية والمستندات والتقارير	ميلاد، 2022
10	الأعمال الرئيسية	التأكيد على الاقتصاد، الكفاءة، الفاعلية لأنشطة الوحدة الاقتصادية	التأكد من مطابقة القوانين والتعليمات النافذة وتمثل المركز المالي وصافي الدخل بعدالة	عبدالله ومحمد، 2018

3.1 إجراءات رقابة الأداء وفق لمعيار منظمة الأنتوساي 3100

ستتناول الباحثة في هذا الجزء بشيءٍ من التفصيل نشأة المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وتشكيلات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والأهداف التي تسعى المنظمة الدولية للرقابة إلى تحقيقها، وكما سيتم التطرق إلى اللجان المكونة لمنظمة الأنتوساي، ونشأة وتطور معيار رقابة الأداء رقم (3100)، وأخيراً سيتم الحديث عن إجراءات رقابة الأداء بشقيها العامة والخاصة.

1.3.1 نشأة المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة:

تم إنشاء المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأنتوساي) كتشكيل دولي مستقل ذي نشاط مهني عام (1953م) ومركزها العاصمة النمساوية فيينا، وتعرف بأنها "مؤسسة مهنية، مستقلة ذات سيادة وغير سياسية، أنشئت كمؤسسة دائمة" (INTOSAI, 2016) وقد بلغ عدد الأجهزة المؤسسة - آنذاك - (34) جهازاً، وارتفع في سنة (2015) إلى 194 جهازاً. وقد وضعت لوائح العمل للمرة الأولى سنة (1968م) وأدخل عليها بعض التعديلات سنة (1977) كما اعتمد النظام الأساسي للمنظمة خلال المؤتمر الرابع عشر المنعقد بمدينة واشنطن بالولايات المتحدة سنة (1992م) وتضم في عضويتها أجهزة الرقابة المالية العليا في الدول الأعضاء المشاركة في الأمم المتحدة، أو إحدى وكالاتها المتخصصة، وأصبحت الأنتوساي منظمة استشارية لهيئة الأمم المتحدة وتم تكليفها رسمياً بالإشراف ومراجعة حسابات الهيئة ومنظماتها منذ عام (1978م)، وقد تم تعديل النظام الأساسي للمنظمة فيما يخص عضوية الأجهزة العليا للرقابة خلال انعقاد المؤتمر الدولي الثامن عشر للأنتوساي في مدينة بودابست عام (2004م) (الغريب، 2005) حيث أصبحت تشمل في عضويتها ما يأتي (شهدالله، 2020):

- أعضاء كاملو العضوية، وهم الأجهزة العليا للرقابة المالية بالدول الأعضاء في منظمة الأمم المتحدة أو إحدى وكالاتها المتخصصة والأجهزة العليا للرقابة المالية التابعة للمنظمات فوق الوطنية والتي تخضع للقانون الدولي.
- أعضاء غير كاملو العضوية ينتسبون للأنتوساي بصفة (عضو مشارك) ويتاح ذلك للمنظمات الدولية والمهنية وغيرها التي تشارك مع الأنتوساي في أهدافها ولا يتمتع الأعضاء المشاركون بامتيازات انتخابية، ولكن يمكنهم المشاركة في فعاليات وبرامج الأنتوساي، والاستفادة من أنشطتها المختلفة.

وتتكون الموارد المالية للمنظمة من إسهامات الدول الأعضاء في المنظمة وفق حصص بنسبة إسهام كل دولة في موازنة الأمم المتحدة، وكذلك من المنح والتبرعات التي تتلقاها من أية أجهزة عامة وخاصة، ومن العوائد الناتجة عن مطبوعات المنظمة.

وتعد اللغة العربية إحدى اللغات الخمسة المعتمدة لدى المنظمة، إضافة إلى اللغة الانجليزية والفرنسية والإسبانية والألمانية، حيث تم اعتماد اللغة العربية لغة رسمية خلال انعقاد المؤتمر الحادي عشر للأنتوساي في مدينة مانيلام عام (1983م)، نتيجة لجهود الأجهزة العليا للرقابة المالية العربية في المنظمة، وتصدر المنظمة مجلة علمية كل ثلاثة أشهر باللغة العربية، تعنى بالبحوث والدراسات المتعلقة بالرقابة المالية على الأموال العامة، وتطوير أساليب المراجعة باسم "المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية" (ميلاد، 2022).

2.3.1 تشكيلات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة:

وطبقاً للنظام الأساسي تتكون هيكلية المنظمة من التقسيمات الآتية (بن غربية، 2017):

- الجمعية العامة.
- المجلس التنفيذي.
- الأمانة العامة.
- مجموعات العمل الإقليمية.

وفيما يأتي عرض مختصر لمكونات هذه الأجسام ومهام كل منها وذلك لأهميتها:

أولاً: الجمعية العامة للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية.

تتكون الجمعية العامة من كافة الأجهزة العليا للرقابة في مختلف بلدان العالم الأعضاء بالمنظمة التي يبلغ عددها حالياً 189 جهازاً وتعقد الجمعية العامة اجتماعها دورياً بمعدل كل ثلاثة سنوات بدعوة من رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية التابع للدولة المستضيفة للاجتماع، وتتخذ القرارات في الجمعية بالأغلبية البسيطة (النصف + 1) فيما عدا القرارات المتعلقة بتعديل النظام الأساسي فإنها تتطلب نسبة ثلثي الأعضاء للموافقة عليها.

وتتضمن مهام الجمعية العامة ما يأتي (الربيعي، 2021):

- مناقشة الموضوعات المهنية والفنية.
- تكليف المجلس التنفيذي والأمانة العامة ومجموعات العمل وتحديد المهام المكلفين بها.
- المصادقة على النظام الأساسي وتعديلاته.

- معالجة القضايا والأمور المعروضة من المجلس التنفيذي.
 - المصادقة على موازنة المنظمة للثلاثة سنوات وكذلك التقرير الدوري للأمانة العامة السنوي.
 - تحديد مكان اجتماع الجمعية القادم والدولة المستضيفة.
 - اتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون التعاون الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية.
- ثانياً: المجلس التنفيذي للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية:**
- يتولى المجلس التنفيذي تسيير شؤون المنظمة خلال دورات انعقاد الجمعية العامة، ويتكون المجلس التنفيذي من (18) عضواً على النحو الآتي (الزبيدي، 2018):
- رؤساء الأجهزة العليا للرقابة المالية للدول التي عقدت بها المؤتمرات الثلاثة الأخيرة.
 - رئيس الجهاز الأعلى للدولة التي سيعقد بها المؤتمر المقبل.
 - أمين المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة.
 - رؤساء الأجهزة العليا للرقابة المسؤولين عن إصدار مجلة الرقابة وعن مبادرة الأنتوساي للتنمية.
 - إحدى عشر عضواً يتم انتخابهم من الجمعية لكل ست سنوات (قابلة للتجديد) على أن يكونوا موزعين على كافة مجموعات العمل الإقليمية، ويترأس المجلس التنفيذي رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية للدولة التي عقدت بها آخر اجتماع الجمعية العامة.
- ويتولى المجلس التنفيذي المهام الآتية:
- تسيير شروط العضوية في الأجهزة العليا للرقابة المالية التي ترغب الانضمام إلى المنظمة.
 - تسيير الأمور المالية والإدارية للمنظمة.
 - اعتماد الموازنة السنوية للمنظمة وتجهيز موازنة الثلاث سنوات القادمة، للعرض على الجمعية العامة للمنظمة.
 - مراجعة التقرير السنوي للأمانة العامة قبل عرضه على الجمعية العامة.
 - اعتماد مجموعات العمل الإقليمية.

ثالثاً: الأمانة العامة للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية:

- يتولى رئيس الجهاز النمساوي الأعلى للرقابة المالية (أو كما يعرف بمحكمة الحسابات النمساوية) مهمة (الأمين العام) للمنظمة، كما يتولى نائب رئيس الجهاز النمساوي الأعلى للرقابة منصب مساعد الأمين باعتبار أن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية تتخذ من مدينة

فينا ومبني الجهاز النمساوي مقرا لها منذ سنة (1965م) وبالإضافة إلى ما يقدمه الجهاز النمساوي من دعم لوجيستي للمنظمة، وتتلخص مهام الأمانة العامة في (بازاما، 2016):

- الاتصال الدائم بأعضاء المنظمة في الفترات الفاصلة بين اجتماعات الجمعية العامة.
- مساعدة المجلس التنفيذي في إنجاز المهام المكلف بها.
- تنظيم الندوات والدراسات وغيرها من الأنشطة العلمية والمهنية والفنية الأخرى.
- إعداد مشروع الموازنة لثلاث سنوات قادمة ومشروع الموازنة السنوية وتقديمها للمجلس التنفيذي.
- الإشراف على تنفيذ موازنة المنظمة وإدارة حساباتها.
- يتولى تمثيل المنظمة في نطاق اختصاصاته.
- إنجاز أية أعمال أو واجبات يتم تكليف الأمانة العامة بها من قبل الجمعية العامة أو المجلس التنفيذي.

رابعا: مجموعات العمل الإقليمية

بالإضافة إلى المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (INTOSAI) المنوه عنها أعلاه فقد أسست عدة هيئات أو منظمات قارية وإقليمية مشابهة للمنظمة الدولية واعتمدت الهيكله نفسها والمهام المعمول بها في المنظمة الدولية، ومن أهم هذه المنظمات (بن غربية، 2017):

- المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأرابوساي) 1976م.
- المنظمة الأفريقية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأفروساي) 1976م.
- المنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الآسيوساي) 1978م.
- المنظمة الأوروبية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأوروساي) 1990م.
- المنظمة الكاريبية للهيئات العليا للرقابة (كارساي) 1988م.
- منظمة أمريكا اللاتينية للهيئات العليا المالية (اولاسيفي) 1965م.

1. المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأرابوساي)

تأسست المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية خلال المؤتمر المنعقد لرؤساء الأجهزة العليا للرقابة في البلدان العربية بمدينة القاهرة سنة (1976م)، وتم اعتماد النظام الأساسي للمنظمة العربية خلال اجتماع الجمعية العامة للمنظمة الذي عقد بمدينة تونس سنة (1983م)،

كما هو الحال بالنسبة للمنظمة الأفريقية، فإن النظام الأساسي والهيكلية الإدارية والمهام المنوطة برؤساء التقسيمات الإدارية تتشابه إلى حد كبير مع تلك الخاصة بالمنظمة الدولية (INTOSAI) وقد عقدت الجمعية العامة للمنظمة العربية منذ تأسيسها حتى الآن (12) اجتماعاً، كان أولها بالقاهرة سنة (1977)، والثاني بتونس سنة (1980م)، والثالث بمدينة تونس (1983م)، والرابع في أبوظبي سنة (1986م)، الخامس في الخرطوم سنة (1988م)، والسادس في طرابلس سنة (1992م)، والسابع في بيروت سنة (1995م)، والثامن في القاهرة سنة (1998م)، والتاسع في الرباط سنة (2001)، والعاشر بسلطنة عمان سنة (2004م)، والحادي عشر بصنعاء سنة (2007م)، والثاني عشر في الرياض سنة (2010م). وتتكون الجمعية العامة للمنظمة العربية من الأجهزة العليا للرقابة المالية بالدول العربية الآتية (ميلاد، 2022):

ديوان المحاسبة بلبيبا، ديوان المحاسبة بالأردن، ديوان المحاسبة بتونس، ديوان المراقبة العامة بالسعودية، ديوان المراجع العام بالصومال، ديوان الرقابة المالية والإدارية بفلسطين، ديوان المحاسبة بالكويت، الجهاز المركزي للمحاسبات بمصر، الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة باليمن، ديوان المحاسبة بالإمارات، مجلس المحاسبة بالجزائر، ديوان المراجعة العامة بالسودان، ديوان الرقابة المالية بالعراق، ديوان المحاسبة بقطر، ديوان المحاسبة بلبنان، المجلس الأعلى للحسابات بالمغرب، ديوان المالية بالبحرين، الجهاز العالي للرقابة المالية بسوريا، جهاز الرقابة المالية للدولة بسلطنة عمان، وزارة المالية والميزانية بجزر القمر الاتحادية، محكمة الحسابات بموريتانيا.

2. المجموعة الأفريقية لأجهزة العليا للرقابة المالية (الأفروسي)

تأسست المنظمة الأفريقية لأجهزة العليا للرقابة المالية (أفروسي) سنة (1976م)، كمجموعة عمل إقليمية تضم في عضويتها جميع الأجهزة العليا للرقابة المالية في دول القارة الأفريقية الأعضاء، في منظمة الوحدة الأفريقية بشرط أن يكون الجهاز المعني بالأمر قد صادق على نظامها الأساسي، وقد صدر النظام الأساسي لهذه المنظمة في السنة نفسها، عندما اجتمعت وفود الأجهزة العليا للرقابة المالية في الدول الأفريقية في باوندي عاصمة الكاميرون (الشريف، 2008).

ويعد انشاء المنظمة العربية والأفريقية، استجابة لقرارات المنظمة الدولية لأجهزة العليا للرقابة (الأنتوساي) التي صدرت أثناء مؤتمرها الثامن المنعقد في مدينة مدريد بإسبانيا عام (1974م)، التي تؤكد على التعاون المثمر الضروري فيما بين الأجهزة العليا للرقابة على صعيد

كل قارة من قارات العالم، وإنشاء مجموعات عمل إقليمية بين أعضائها، تكون بمثابة مراكز فرعية للمعلومات وتبادل الآراء والخبرات بين الأجهزة العليا (العموري، 2019).

وتعد ليبيا عضواً في المنظمتين، العربية (الأربوساي)، والأفريقية (الأفروساي)، من سنة التأسيس، وبالرغم من أن ليبيا عضو في المنظمتين، إلا أن تركيزها كان منصباً على المنظمة الأفريقية (الأفروساي) حيث أن لها دوراً بارزاً، فقد ترأست ليبيا الأفروساي في شهر أكتوبر سنة (2005م)، وتم التسليم والاستلام الفعلي في شهر ديسمبر من سنة (2006م)، واستمرت ليبيا ترأس الأفروساي إلى بداية سنة (2011م)، ونتيجة للأحداث التي مرت بها ليبيا فقد استلمت المهام الكريفيات (CRF)، وفي سنة (2012م) صدر القرار باستلام الكاميرون لترأس الأفروساي، وذلك في اجتماع المجلس التنفيذي الذي عقد في الجزائر، وقد كان لديوان المحاسبة الليبي بعض الإسهامات والمشاركات الإدارية والتنفيذية بالمنظمة (شهدالله، 2020).

3.3.1 أهداف المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية العليا تهدف إلى تشجيع تبادل الآراء والخبرات بين الدول الأعضاء المنضوية تحت عضويتها، لتمكينها من مساعدة حكوماتها على تحسين الأداء، وتعزيز الشفافية، ومقاومة الفساد، والعمل على استخدام الموارد المتاحة بكفاءة وفاعلية واقتصادية، للحفاظ على الأموال العامة لحكومتهم (الغريب، 2005).

وتتبنى أهداف المنظمة الدولية العليا للرقابة المالية من أهداف الرقابة المالية، وفي السياق التالي استعراض لأهم الأهداف العامة للأجهزة العليا للرقابة المالية (عيسي، 2015):

1. التأكد من استعمال الأموال والموارد أو الموجودات العامة من قبل جهة مستلمة أو منتفعة بغض النظر عن طبيعتها القانونية.
2. التأكد من تحصيل الإيرادات المستحقة للحكومة أو الجهات الحكومية.
3. التأكد من نظامية وقانونية الحسابات الحكومية.
4. الوقوف على جودة الإدارة المالية وإعداد التقارير.
5. الوقوف على العمليات الحكومية من حيث الاقتصاد والكفاءة والفاعلية

4.3.1 لجان الأنوساي (الخطاب، 2015م).

– المجلة الدولية للرقابة المالية العامة: جهاز رسمي للنشر، ويعمل على تطوير التبادل، ومواصلة تطوير التجارب والمناهج المتعلقة بالرقابة المالية العامة، وتصدر كل ربع سنة

باللغات الرسمية للأنتوساي، ويتولى الجهاز الأعلى للرقابة بالولايات المتحدة الأمريكية إصدار المجلة.

– مباداة تنمية الأنتوساي للتنمية (IDI): هيئة غير ربحية تهدف إلى تعزيز القدرات المهنية والمسؤولية للأجهزة الرقابية في الدول النامية، ومقرها الحالي العاصمة النرويجية اوسلو ويرأس مجلسها المراجع العام للنرويج.

– لجنة المعايير المهنية (PSC): تهدف لتشجيع الأجهزة العليا لأن تصبح قدرة يحتذى بها، والإسهام في تطوير واعتماد معايير مهنية مناسبة وتعمل مع هيئات متخصصة في هذا المجال مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين ومعهد المراجعين الداخليين.

– لجنة بناء القدرات المهنية: تهدف إلى بناء قدرات الأجهزة العليا للرقابة من خلال التدريب والتكوين والمساعدات الفنية، وتتكون من لجنة توجيهية، وثلاث لجان فرعية.

– لجنة تبادل الخبرات والمعلومات: تهدف هذه اللجنة لتبادل خدمات المعرفة وإدارتها من خلال تطوير سياسة اتصال وتعاون جماعية.

– اللجنة المالية والإدارية: تختص بتقديم المشورة للمجلس التنفيذي والتعاون مع الأمانة العامة في مجال التخطيط المالي، والإشراف على تطبيق الميزانية.

– المؤتمر الدولي العام للانكوساي (Incোসاي): ويتكون المؤتمر من جميع أعضاء المنظمة وهو أعلى جهاز فيها، ويعقد المؤتمر كل ثلاث سنوات في إحدى عواصم الدول الأعضاء لمناقشة الأمور الفنية المتعلقة بالعمل الرقابي التي تهم الأعضاء، ويرأس المؤتمر رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية في البلد الذي يستضيف المؤتمر، ويكون رئيسًا لمنظمة الأنتوساي للسنوات الثلاث التالية، ويتخذ المؤتمر قراراته بأغلبية أصوات الأجهزة الأعضاء الحاضرة، ما عدا القضايا التي تتطلب أغلبية أصوات لا تقل عن ثلثي الأعضاء الحاضرين، التي تم الإشارة إليها في قانون المنظمة (العموري، 2019).

وقد عقدت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية حتى تاريخ إعداد هذه الرسالة ثلاثة

وعشرين مؤتمرا كما هو موضح بالجدول (1-2)

جدول (1-2) المؤتمرات الدولية العامة للأنتوساي

المؤتمر	البلد المضيف	السنة	حضور ليبيا
الأول	كوبا	1953	غير حاضرة
الثاني	بلجيكا	1956	غير حاضرة
الثالث	البرازيل	1959	غير حاضرة
الرابع	النمسا	1962	غير حاضرة
الخامس	فلسطين	1965	غير حاضرة
السادس	اليابان	1968	غير حاضرة
السابع	كندا	1971	حاضرة
الثامن	إسبانيا	1974	حاضرة
التاسع	البيرو	1977	حاضرة
العشر	كينيا	1980	حاضرة
الحادي عشر	الفلبين	1983	حاضرة
الثاني عشر	أستراليا	1986	حاضرة
الثالث عشر	ألمانيا	1989	حاضرة
الرابع عشر	الولايات المتحدة الأمريكية	1992	غير حاضرة
الخامس عشر	مصر	1995	حاضرة
السادس عشر	الإرغواي	1998	غير حاضرة
السابع عشر	كوريا الجنوبية	2001	حاضرة
الثامن عشر	هنغاريا	2004	حاضرة
التاسع عشر	المكسيك	2007	حاضرة
العشرون	جنوب أفريقيا	2010	حاضرة
الحادي والعشرون	الصين	2013	حاضرة
الثاني والعشرون	الإمارات	2016	حاضرة
الثالث والعشرون	روسيا	2019	حاضرة

المصدر: (بازامة، 2016)

5.3.1 نشأة وتطور معيار رقابة الأداء (3100):

تمت مصادقة المؤتمر الدولي للأجهزة العليا للرقابة على صياغة توجيهات لغرض تنفيذ المعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الأنتوساي) من خلال الاجتماع الذي عقد في "مونتفيدو" في الولايات المتحدة الأمريكية عام (1998)، حيث تم تكليف لجنة المعايير الرقابية في الأنتوساي لتطوير تلك المعايير من خلال التباحث مع مجموعات العمل واللجان الدائمة الأخرى (ISSAI, 3100).

وتقوم المعايير الرقابية بالتركيز على الرقابة المالية إلا أنها تغطي أيضا الرقابة على الأداء، وحسب ما تم ملاحظته من العديد من الأجهزة العليا للرقابة هناك حاجة ضرورية إلى وضع توجيهات مميزة للرقابة على الأداء، لأن هذه الرقابة تختلف في طبيعتها عن الرقابة المالية لذلك تم اعتبار تطوير توجيهات مستقلة للرقابة على الأداء من الأمور الواجبة والمهمة، وتم إجراء أول مناقشة لموضوع الرقابة على الأداء من لجنة المعايير الرقابية المنعقد في "لندن" عام (2000) وبعد اجتماع "لشبونة" في البرتغال عام (2001) تم إرسال وثائق العمل لجميع أعضاء اللجنة لغرض التعليق عليها، وقام المجلس التنفيذي بإسناد ودعم العمل الجاري في مؤتمر "سيول" في كوريا عام (2002)، وفي اجتماع "ستوكهولم" عام (2002) قررت اللجنة أن ترسل مسودة عرض لجميع أعضاء الأنتوساي للتعليق عليها، وبعد ذلك نتجت مسودة نهائية وتمت المصادقة عليها من اللجنة باجتماع "براتسلافا" في سلوفاكيا عام (2003) وكان للمجلس التنفيذي الدور الكبير بمتابعة تقدم العمل طوال تلك الاجتماعات وصادق على خطط العمل الضرورية، ونتيجة لتضافر الجهود المبذولة من أعضاء لجنة المعايير الرقابية في الأنتوساي صدرت التوجيهات التنفيذية الخاصة بالرقابة على الأداء متمثلة بذلك في المعيار (3100) وملحقاته (محمد وعبدالله، 2018).

ويمثل هذا المعيار أو الوثيقة أو التوجيهات خطوة مهمة في عملية الرقابة على الأداء وتعزيزها لدى الرقباء الحكوميين، كما ينبغي تطويره وتحسينه كلما تقدمت وتطورت الممارسات العملية مع الأخذ بالنظر في الاعتبار أنه ليس فقط وثيقة فنية أو معيارية أو دليلاً، لكنه يشمل مجموعة من الخصائص وتوجيهات ومعلومات أخرى، لها انعكاسات عملية تراعي المنطلقات والخصائص للرقابة على الأداء، وعلى الرغم من أن هذه التوجيهات تعكس أفضل الممارسات، إلا أنها غير قابلة للتطبيق في جميع دول الأعضاء في الأنتوساي وذلك نظراً لاختلاف التقاليد والممارسات والسلطات (عبدالله ويحي، 2018).

6.3.1. إجراءات رقابة الأداء

يمكن تقسيم إجراءات رقابة الأداء في ظل معيار الأنتوساي (3100) إلى نوعين هما:

أولاً: الإجراءات العامة برقابة الأداء:

هناك عدة إجراءات عامة ينبغي أن تتوفر في الرقابة على الأداء وهي كالاتي:

1. الاستقلالية والأخلاق: ينبغي على المراجع أن يمتثل لإجراءات الجهاز الأعلى للرقابة في مجال الاستقلالية والأخلاق والتي ينبغي أن تتقيد بدورها بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الاستقلالية والأخلاق، الاستقلال يشمل الاستقلال في الواقع والاستقلال في المظهر ويسمح الاستقلال في الواقع للمراجع بأداء نشاطه دون أن يتأثر بالتأثيرات التي تمس الحكم المهني ونزاهة العمل وممارسة الموضوعية والشك المهني، والاستقلال في المظهر هو غياب الطرق التي من شأنها جعل أصحاب المصلحة على دراية بالمعلومات ذات الصلة، أو شكوك معقولة بنزاهة وموضوعية أو الشكوك المهنية أو استنتاجات من المراجع على أنهم قد تعرضوا للمخاطر، وينبغي كذلك على المراجع الحرص على أن يبقى مستقلاً بحيث تكون نتائج واستنتاجات الرقابة غير متحيزة وأن ينظر إليها المستخدمون المستهدفون على هذا الشكل وأن يأخذ بنظر الاعتبار مخاطر محددة على الاستقلالية والتي قد تكون موجودة في عمليات رقابة الأداء، وللمراجع دور خاص بتحديد المعايير، وقياسها، وصياغة تقرير متوازن ولذلك يحتاج إلى أن يبقى مستقلاً، ومن المهم أيضاً النظر في مواقف أصحاب المصلحة ومصالحهم وإقامة اتصالات مفتوحة وجيدة معهم، ومن الضروري جدا حماية الاستقلال (الزبيدي، 2018).

2. المستخدمون المستهدفون والأطراف المسؤولة: يحدد المراجع بوضوح المستخدمين المستهدفين والأطراف المسؤولة عن مراجعة الحسابات ويؤخذ في الاعتبار طول مدة الرقابة وما يترتب على هذه الأدوار من أجل إجراء الرقابة وفقاً لذلك، ويقصد بالمستخدمين المستهدفين الأشخاص الذين يعد لهم المراجع تقارير رقابة الأداء، السلطة التشريعية، التنفيذية، الوكالات الحكومية، الجمهور، الأطراف الأخرى المعنية بالتقرير ومن الممكن تقاسم دور الطرف المسؤول من مجموعة الأفراد أو الوحدات وكل منهم مسؤول عن جانب مختلف من الموضوع ويمكن أن يشمل الطرف المسؤول المسؤولين عن الموضوع الجاري مراجعته في دور إشرافي وأن يشير إلى المسؤولين عن معالجة التوصيات والشروع في التغييرات المطلوبة، وقد يكون الطرف المسؤول أيضاً مستخدماً مقصوداً ولكن لن يكون هو المستخدم الوحيد، ومن المهم أيضاً النظر في احتياجات ومصالح المستخدمين المستهدفين والأطراف المسؤولة، وبإجراء ذلك يمكن للمراجع ضمان أن يكون تقرير الرقابة مفيد ومفهوم لهذه الأطراف، ومع ذلك ينبغي أن لا يؤثر ذلك على الاستقلال والموقف الموضوعي للمراجع الذي يبقى مسؤولاً عن اتباع نهج متوازن يحقق المصلحة العامة (الأسمر، 2013).

3. الموضوع: ويتم تحديد موضوع رقابة الأداء من المراجع، ويتعلق الموضوع بمسألة ما تم رقابته وتدقيقه وهو محدد في نطاق الرقابة، وقد يكون الموضوع برامج محددة أو مشاريع، أو أنظمة، ويمكن أن يشمل الأنشطة ومخرجاتها ونتائجها وتأثيراتها أو الأسباب والعواقب، ونطاق الرقابة هو مرتبط مباشرة بأهداف الرقابة، ويحدد نطاق الرقابة الموضوع الذي يقوم على أساسه المراجع بتقييم الوثائق أو السجلات التي ينبغي فحصها والإبلاغ عنها والمواقع التي سيتضمنها، والعديد من مواضيع رقابة الأداء حساسة سياسياً، لأنها قد تتعلق بأداء البرامج العامة ذات الأولوية من الحكومة، وما إذا كانت القرارات التي تتخذها السلطة التشريعية والتنفيذية تتسم بالكفاءة والفاعلية في إعدادها وتنفيذها، وهذا لا يشكك في نوايا وقرارات السلطة التشريعية بالاعتماد على الأجهزة الرقابية العليا، ولكن يتم فحص فيما إذا كان هناك قصور بالقوانين والتعليمات (الخطاب، 2015).

4. الثقة والضمان: ينبغي على المراجع أن يقدم تأكيداً بشأن النتائج للموضوع أو المسألة في ضوء المعايير بطريقة شفافة، فهذا يعني أن المستخدمين يمكن أن يكونوا على ثقة في النتائج والاستنتاجات والتوصيات في التقرير، ويوفر المراجع للمستخدمين ضمان من خلال شرح النتائج والمعايير والاستنتاجات التي تم تطويرها بطريقة متوازنة ومعللة أو حكيمة، وعلى المراجع أن يتوصل بشفافية لأهداف الرقابة ونطاقها ومنهجيتها والبيانات التي تم جمعها وأي قيود مهمة في التقرير بحيث لا تضلل المستخدمين (ISSAI, 3100).

5. أهداف الرقابة: ينبغي على المراجع أن يحدد أهداف الرقابة بوضوح فيما يتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية وأن يوضح أهداف الرقابة بشكل كافٍ من أجل أن يكون واضحاً للإجابة عن الأسئلة والسماح بالتطوير المنطقي لتصميم الرقابة وإذا تم صياغة أهداف الرقابة وتم تقسيمها إلى أسئلة وطلبات فرعية ينبغي على المراجع التأكد من أنها ذات صلة موضوعية، تكملية وغير متداخلة ويمكن التفكير بأهداف الرقابة من خلال الأسئلة حول الموضوع الذي يسعى للحصول على إجابات عليه بالاستناد إلى أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها، والرقابة الجيدة تتعلق بالأهداف والتعهدات الحكومية والنظم، والعمليات والبرامج والأنشطة، أو المنظمات ذات الصلة، وصياغة الأسئلة عملية مكررة ويتم صياغة الأسئلة مراراً وتكراراً وصقلها، ومن الممكن صياغة العديد من أهداف الرقابة كقضية رقابة شاملة، يمكن تقسيمها بأكثر دقة في الأسئلة الفرعية، وبدلاً من اختيار هدف واضح للرقابة أو بشكل عام قد يختار المراجع وضع العديد من أهداف الرقابة (المرجوشي، 2008).

6. نهج الرقابة: يقوم المراجع باختيار نهج الرقابة أو النظام أو المشكلة أو أي مزيج منهما، ويحدد النهج طبيعة الفحص الواجب إجراؤه وهو أمر مهم ويعد الصلة بين أهداف الرقابة والعمل المنجز لجمع الأدلة، ويتناول النهج الموجه نحو نظام الأداء السليم أو نظام الإدارة، وفي كثير من الأحيان فإن المبادئ الأساسية للإدارة الجيدة تكون مفيدة لدراسة شروط الكفاءة والفاعلية وحتى عندما يكون عدم توافق واحدة في الآراء أو عندما لا تكون النتائج محددة بوضوح، ويقوم النهج الموجه نحو النتائج فيما إذا كانت الأهداف أو النتائج تحققت كما هو مطلوب أو البرامج والخدمات تعمل كما هو مطلوب ويمكن استخدامه بسهولة أكبر عندما يكون هناك بيان واضح بالنتائج المرغوبة، والنهج الموجه نحو المشاكل يقوم بفحص أسباب مشاكل معينة والتحقق منها وتحليلها أو الانحرافات عن معايير الرقابة ويمكن استخدامه عندما يكون عدم توافق واضح في الآراء بشأن مشكلة ما حتى وإن لم يكن بيان واضح للنتائج المرجوة، وتستند التوصيات على عملية تحليل وتأكيد الأسباب بدلاً من مقارنة أدلة الرقابة مع المعايير (عبدالإله، 2013).

7. معايير الرقابة: يضع المراجع معايير مناسبة للرقابة تتوافق مع أهداف وأسئلة الرقابة وهي ذات صلة بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية، ومعايير الرقابة هي المعايير المستخدمة لتقييم الموضوع، وفي عمليات الرقابة المعقدة فإنه ليس من الممكن دائماً وضع معايير للرقابة مسبقاً، وقد يجد المراجع مزيداً من المعايير المفصلة أثناء العملية الرقابية مع مراعاة أفضل الممارسات بمقارنة الوحدات فيما بينها وفي أنواع الرقابة الأخرى، والمعايير في رقابة الأداء ليست متاحة بسهولة دائماً فهي تستند إلى معرفة أفضل الممارسات وكيف يتم تنفيذ الأنشطة لتكون أكثر اقتصاداً وكفاءةً أو ماهي الشروط الأكثر ملاءمة للأداء الجيد، ولا سيما في كثير من الحالات قد يكون وضع المعايير جزءاً من القيمة المضافة من خلال رقابة الأداء، ويمكن أن تكون المعايير نوعية أو كمية أو عامة أو محددة مع التركيز على ما هو متوقع على وفق المبادئ السليمة والمعرفة العلمية وأفضل الممارسات أو على ما ينبغي أن يكون وفقاً للقوانين والأنظمة أو الأهداف، وكذلك ينبغي أن توفر المعايير أساساً مناسباً ومعقولاً لتقييم أهداف الرقابة وأن تكون ذات صلة ومفهومة وكاملة وموثوق بها (الدبيس، 2018).

وكجزء من التخطيط أو إجراءات الرقابة يقوم المراجع بمناقشة معايير الرقابة مع الجهة الخاضعة للرقابة ولكن مسؤوليته هي اختيار معايير الرقابة وأن مناقشة المعايير يعمل على ضمان وجود فهم مشترك للمعايير الكمية والنوعية والتي ستستخدم عند تقييم الموضوع، ويكتسب هذا

الأمر أهمية خاصة عندما تكون المعايير محددة مباشرةً بالقوانين أو غيرها من الوثائق الرسمية أو يتعين تطوير المعايير وتنقيحها على طول أعمال الرقابة (الدبيس، 2018).

8. مخاطر الرقابة: ينبغي على المراجع إدارة مخاطر الرقابة بفاعلية لتجنب وضع نتائج أو استنتاجات وتوصيات غير صحيحة أو غير مكتملة وتقديم معلومات غير متوازنة أو عدم إضافة قيمة، وتشمل الإدارة الفاعلة لمخاطر الرقابة توقع المخاطر المحتملة أو المعروفة في العمل، وضع نهج الرقابة لمعالجة مخاطر الرقابة أثناء تخطيط الرقابة واختيار الأساليب، توثيق كيفية التعامل مع تلك المخاطر، وكذلك تشمل الإدارة الفاعلة لمخاطر الرقابة النظر فيما إذا كان فريق الرقابة لديه الكفاءة الكافية والمناسبة لإجراء الرقابة ولديه إمكانية الوصول الكافي إلى أي معلومات دقيقة موثوق بها وذات صلة (الخرجي، 2015).

9. الاتصالات: على المراجع التخطيط والتواصل الفعال والسليم للجوانب الرئيسية للرقابة مع الجهة الخاضعة للرقابة وأصحاب المصلحة المعنيين طوال عملية الرقابة، فالتواصل الفعال أمر مهم وإقامة اتصال جيد في اتجاهين مع الجهة الخاضعة للرقابة وأصحاب المصلحة، ويمكن أن يساعد ذلك في تحسين وصول المراجع للمعلومات والبيانات التي يحتاجها لإبلاغها للجهات الخاضعة للرقابة، كهدف وأسئلة الرقابة ومعايير الرقابة والفترة الزمنية التي ينبغي مراجعتها، ويعد الحوار أمراً حيوياً في تحقيق تحسينات حقيقية في مجال الإدارة ويزيد من تأثير الرقابة وبناءً على ذلك يمكن للمراجع أن يحافظ على تفاعلات الجهات الخاضعة للرقابة من خلال تبادل النتائج للرقابة والحجج ووجهات النظر (ISSAI, 3100).

وينبغي على المراجع الحرص على ضمان عدم الإخلال باستقلالية وحياد الجهاز الأعلى للرقابة والحفاظ على علاقات مهنية جيدة مع جميع أصحاب المصلحة المشتركين وأن يشجع على تدقيق المعلومات بحرية بقدر ما تسمح به متطلبات السرية وإجراء المناقشات في جو من الاحترام المتبادل والتفهم للمسؤوليات مع أصحاب المصلحة ومع ذلك ينبغي أن لا تؤثر الاتصالات على استقلال وحياد الجهاز الأعلى للرقابة وبالمقابل على الجهاز الأعلى إرسال المعايير المنبثقة بوضوح لإجراء رقابة الأداء.

10. المهارات: ينبغي على الجهاز الأعلى للرقابة أن يكفل بأن يكون لفريق الرقابة بشكل جماعي الكفاءة المهنية اللازمة لإجراء الرقابة، وتشمل الكفاءة المهنية في رقابة الأداء معرفة سليمة للرقابة، وتصميم البحوث، وأساليب العلوم الاجتماعية، وتقنيات التحقيق أو التقييم، ويشمل أيضاً القدرات

الشخصية مثل القدرة التحليلية ومهارات الكتابة والاتصال والابداع والتقبل للآراء والحجج، وتتطلب رقابة الأداء كذلك معرفة سليمة بالمنظمات والبرامج ذات الصلة وقد تتطلب خبرة كذلك في العلوم الاجتماعية أو المادية أو الحاسوبية وغيرها من العلوم فضلاً عن الخبرة القانونية، وعندما يرى المراجع بأن الخبرة الخارجية مطلوبة وضرورية لإكمال العمل فيمكنه بذلك أن يستشير وحسب حاجة الأفراد داخل وخارج الجهاز الأعلى للرقابة ممن لديهم الخبرة المتخصصة، وأيضاً أن يكون عمل أي خبراء خارجيين مستقلين عن الحالات والعلاقات التي يمكن أن تضر بموضوعية الخبراء الخارجيين وعلى الرغم من استخدام المراجع عمل الخبراء كأدلة فإنه يحتفظ بالمسؤولية الكاملة عن أعمال الرقابة والاستنتاجات الواردة في التقارير (الزبيدي، 2018).

11. الإشراف: ينبغي أن يكفل الجهاز الأعلى للرقابة الإشراف على أعمال موظفي الرقابة في كل مستوى ومرحلة للرقابة بشكل سليم أثناء عملية الرقابة، ويشمل الإشراف على الرقابة توفير التوجيه الكافي لفريق الرقابة المكلف، ومن المتوقع أن يكون المراجع الذي يشرف على الرقابة يتمتع بالكفاءة والمعرفة في منهجيات الرقابة، تخطيط ورقابة الأعمال، إدارة المشروع، التفكير الاستراتيجي، البصيرة وحل المشاكل، وقد يختلف مستوى الإشراف الذي يقدمه المراجع تبعاً لكفاءة وخبرة فريق الرقابة والتعقيد لموضوع الرقابة (أبوماضي، 2009).

12. الحكم والشك المهني: ينبغي على المراجع أن يمارس حكماً مهنيّاً وشكوكاً وأن ينظر في القضايا من وجهات نظر مختلفة ويبقى على موقف منفتح وموضوعي لمختلف الآراء والحجج، وتتطلب عمليات الرقابة على الأداء حجج وتفسيرات مهمة لأن الأدلة لهذا النوع من الرقابة أكثر إقناعاً من الطبيعة القاطعة والحكم المهني يشير إلى تطبيق المعارف والمهارات والخبرات الجماعية لعملية الرقابة، ويساعد استخدام الحكم المهني المراجع في تحديد مستوى الفهم اللازم لموضوع الرقابة وينطوي على ممارسة العناية المعقولة في إجراء الرقابة وتطبيق جميع المعايير المهنية والمبادئ الأخلاقية، والشكوك المهنية تعني الحفاظ على المسافة المهنية من الجهة الخاضعة للرقابة، وممارسة الحكم والشك المهني تسمح للمراجع أن يتقبل مجموعة متنوعة من وجهات النظر والحجج وأن يكون أكثر قدرة على النظر في وجهات النظر المختلفة والحفاظ على الموضوعية كما يساعد على التأكد من أن المراجع يتجنب أخطاء الحكم والتحيز ويستخلص استنتاجات موضوعية على أساس تقييم نقدي لجميع الأدلة التي تم جمعها (بشة، 2018).

وينبغي كذلك على المراجع تقييم مخاطر الغش عند التخطيط للرقابة وأن يكون على تأهب لاحتمال الغش على طول العملية، ويحتاج المراجع إلى تحديد وتقييم مخاطر الغش المتصلة بأهداف الرقابة، فإذا كان خطر الغش كبيراً من المهم أثناء الرقابة للمراجع الحصول على فهم جيد لأنظمة الرقابة الداخلية ودراسة ما إذا كان هناك أي علامات على المخالفات التي يمكن أن تعرقل الأداء، وينبغي الحفاظ على مستوى عالٍ من السلوك المهني، والسلوك المهني يعني أن المراجع ينبغي أن يعمل على (بشة، 2018):

- أ- تطبيق معايير مهنية عالية في أداء العمل بكفاءة وحيادية.
- ب- عدم القيام بعمل غير مؤهل للقيام به.
- ت- معرفة ومتابعة القوانين والتعليمات واللوائح والاتفاقيات والسياسات والإجراءات والممارسات
- ث- المعمول بها.
- ج- فهم جيد للمبادئ والمعايير الدستورية والقانونية والمؤسسية التي تحكم عمل الجهات الخاضعة للرقابة.

ح- عدم الانخراط في السلوك الذي قد يشوه سمعة الجهاز الأعلى للرقابة.

خ- الالتزام بالمبادئ الأخلاقية والمتطلبات.

وعلى المراجع أن يكون مستعداً للابتكار طوال عملية الرقابة، ومن خلال كونه إبداعياً ومرناً وحاسماً سيكون في وضع أفضل لتحديد الفرص المتاحة لتطوير نهج الرقابة ومبتكر لجمع المعلومات وتفسيرها وتحليلها ومن المهم إدراك أن المراحل المختلفة لعملية الرقابة توفر مستويات مختلفة من فرص الابتكار.

13. رقابة الجودة: يقوم الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة بإنشاء وصيانة نظام للمحافظة على الجودة التي ينبغي على المراجع الالتزام بها لضمان استيفاء جميع المتطلبات والتركيز على التقارير المناسبة والمتوازنة والعادلة التي تضيف قيمه والإجابة على الأسئلة عند إنشاء نظام مراقبة الجودة وضمان الجودة ويمكن للجهاز الرقابي استخدام التوجيهات المقدمة في المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة رقم (40)، والذي يوفر إطاراً لتطوير هذا النظام، ومن المهم وضع سياسات وإجراءات كافية ومرنة وسهلة لإدارة الجودة وضمان الجودة، ووضع سياسات وإجراءات متسقة يتم إبلاغها لجميع الموظفين والتي يمكن استخدامها لحل الخلافات في الرأي بين المشرفين وفريق الرقابة بالإضافة لذلك قد يلزم وضع توجيهات أخرى والتدريب أثناء العمل لاستكمال آليات رقابة

الجودة، كما سيكون هناك نظام فاعل للرقابة بالاعتماد على آليات الجودة لتأخذ وجهات النظر بعين الاعتبار لفريق الرقابة لضمان أن تكون فرق الرقابة منفتحة للتعليقات الواردة من نظام الرقابة وضمان الجودة (ISSAI, 3100).

14. الأهمية النسبية (المادية): ينبغي على المراجع مراعاة الأهمية النسبية في جميع مراحل عملية الرقابة بما في ذلك الجوانب المالية والاجتماعية والسياسية للموضوع بهدف تقديم أكبر قدر ممكن من القيمة المضافة، وتعرف الأهمية النسبية على أنها الأهمية النسبية لمسألة ما داخل السياق والموضوع الذي يجري النظر فيه، فضلاً عن القيمة النظرية فإن الأهمية المادية ذات أهمية اجتماعية، وسياسية، والالتزام، والشفافية، والحوكمة، والمساءلة، ومن المهم أن يراعي المراجع أن الأهمية المادية يمكن أن تتغير بمرور الوقت ويمكن أن تعتمد على وجهة نظر المستخدمين المقصودين والأطراف المسؤولة، وتعد الأهمية النسبية من الاعتبارات المهمة للجوانب المختلفة لرقابة الأداء مثل تحديد الهدف والمعايير وتقييم الأدلة وإنشاء الوثائق وإدارة المخاطر للنتائج غير الملائمة أو ذات التأثير المنخفض أو تقارير الرقابة (الخرجي، 2015).

15. الوثائق أو التوثيق: ينبغي على المراجع أن يوثق عملية الرقابة بطريقة كاملة ومفصلة بما فيه الكفاية، ومن المهم توفير الوثائق الكافية لتوفير فهم واضح للأعمال المنفذة لتمكين المراجع من ذوي الخبرة من دون معرفة مسبقة لفهم طبيعة الرقابة، التوقيت ونطاق ونتائج أعمال الرقابة المنجزة والأدلة التي تم الحصول عليها لدعم النتائج والاستنتاجات والتوصيات، ومن المهم أن يعد المراجع الوثائق في الوقت المناسب وإبقائها محدثة طول فترة الرقابة واستكمال الوثائق إلى أقصى حد ممكن وقبل إصدار التقرير (صديق، 2015).

ثانياً: الإجراءات الخاصة برقابة الأداء:

هناك عدة إجراءات خاصة متعلقة بعملية الرقابة على الأداء وهي كالاتي:

1. التخطيط

ويشمل التخطيط لعملية رقابة الأداء ما يأتي:

أ. التخطيط - اختيار المواضيع: ينبغي على المراجع اختيار موضوعات الرقابة من خلال عملية التخطيط الإستراتيجي للأجهزة العليا للرقابة من خلال تحليل المواضيع المحتملة وإجراء البحوث لتحديد المخاطر والمشكلات المتعلقة بذلك، كما ينبغي عليه اختيار المواضيع التي تكون مهمة وقابلة للرقابة وبما يتماشى مع تفويض الجهاز الأعلى للرقابة ويقوم المراجع بعملية اختيار

المواضيع بهدف تعظيم التأثير المتوقع للرقابة مع مراعاة القدرات المتاحة للرقابة (عبدالله ويحي، 2018).

ويمكن فهم التخطيط الاستراتيجي للأجهزة العليا للرقابة على أنها الخطوة الأولى في اختيار المواضيع لأنها تتضمن تحليل المجالات المحتملة للرقابة وتحدد الأساس اللازم لتخصيص موارد الرقابة بكفاءة، وخلال عملية التخطيط الاستراتيجي يمكن للتقنيات مثل تحليل المخاطر أو تقييم المشكلات المساعدة في هيكلية العملية ولكنها تحتاج إلى أن تستكمل بحكم مهني لتعكس تفويض جهاز الرقابة الأعلى وضمان اختيار مواضيع مهمة وقابلة للرقابة، وتعد قابلية الرقابة شرطاً مهماً في عملية التخطيط وهي تحديد ما إذا كان الموضوع مناسب للرقابة، ويتعين على المراجع النظر فيما إذا كانت هناك مقاربات، منهجيات، ومعايير رقابة مرتبطة أو ذات صلة متاحة وإذا كانت هذه المعلومات متاحة ويمكن الحصول عليها بكفاءة (ISSAI, 3100).

وبما أن الجهاز الأعلى للرقابة قد يكون لديه قدرات محدودة في الرقابة من حيث الموارد البشرية والمهارات الفنية فإن عملية اختيار الموضوع ينبغي أن تأخذ في الاعتبار أو التأثير المحتمل لموضوع الرقابة في توفير فوائد مهمة للمال العام والإدارة والجهة الخاضعة للرقابة أو عامة الجمهور، ومن الجوانب الأخرى التي يتعين النظر فيها عند اختيار المواضيع هي نتائج وتوصيات عمليات الرقابة والفحوصات السابقة (ISSAI, 3100).

ب. التخطيط - تصميم الرقابة: ينبغي على المراجع أن يخطط للرقابة بطريقة تسهم في رقابة عالية الجودة يتم تنفيذها بطريقة اقتصادية وكفاءة وفاعلة في الوقت المناسب ووفقاً لمبادئ الإدارة الجيدة للوحدة الاقتصادية، ولإجراء رقابة عالية الجودة في إطار زمني محدود فإن المراجع يحتاج للنظر في رقابة الأداء كمشروع وبمعنى أنه يعتمد على تخطيط وتنظيم وتأمين وإدارة وقيادة ورقابة الموارد لتحقيق أهداف محددة وأن رقابة الأداء كمشروع تتطلب وضع منهجيات واستراتيجيات لإدارة المشاريع (الريبيقي، 2021).

وإن المراجع يكتسب معرفة فنية ومنهجية خلال مرحلة التخطيط، ومن أجل ضمان التخطيط الصحيح لتدقيق الحسابات فالمراجع يحتاج إلى اكتساب معرفة كافية بالبرنامج المدقق أو أعمال الجهة الخاضعة للرقابة قبل بدء عملية الرقابة، لذلك من الضروري قبل البدء بالرقابة إجراء البحوث لبناء المعرفة واختبار مختلف تصاميم الرقابة والتحقق فيما إذا كانت البيانات اللازمة متاحة ويمكن تسمية ذلك بالعمل التمهيدي، ومن المهم وضع فهم سليم للبرنامج المدقق أو أعمال

الجهة الخاضعة للرقابة فضلاً عن التأثيرات المحتملة التي يمكن أن تسهل تحديد المسائل الهامة المتعلقة بتدقيق الحسابات، ورقابة الأداء هي عملية تعلم تتضمن تكييف المنهجية كجزء من عملية الرقابة نفسها (الخرجي، 2015).

ومن خلال عملية التخطيط يقوم المراجع بتصميم إجراءات الرقابة الواجب استخدامها لجمع أدلة رقابة كافية وملائمة تستجيب لأهداف وأسئلة الرقابة، ويتم تصميم خطة الرقابة لضمان رقابة كافية ومناسبة التي من شأنها تسمح للمراجع بتطوير نتائج الرقابة واستنتاجاته وتوصياته استجابة لأهداف وأسئلة الرقابة، ومن الأمور المرغوبة كذلك في التخطيط أنه يسمح بالمرونة لكي يتمكن المراجع من الاستفادة من الأفكار التي تم الحصول عليها أثناء عملية الرقابة، وأن الاعتبارات العملية التي من الممكن أن تفيد في اختيار الطرق التي سبق النظر فيها وفقاً لأفضل الممارسات، كما ينبغي على المراجع تقديم خطة الرقابة إلى مشرف الرقابة والإدارة العليا للأجهزة العليا للرقابة من أجل الموافقة عليها (الخرجي، 2015).

2. التنفيذ: ينبغي على المراجع الحصول على أدلة رقابة كافية وملائمة من أجل وضع نتائج الرقابة والتوصل إلى استنتاجات استجابة لأهداف وأسئلة الرقابة وإصدار التوصيات عند الحاجة وفي الحدود التي يسمح بها الجهاز الأعلى للرقابة، كما ينبغي أن تكون أدلة الرقابة كافية (كمية) وملائمة أو مناسبة (جودة) من أجل إقناع الأشخاص بأن نتائج الرقابة معقولة، والكفاية هي مقياس لكمية أدلة الرقابة المستخدمة لدعم نتائج الرقابة واستنتاجاته، وعند تقييم كفاية الأدلة ينبغي على المراجع تحديد هل تم الحصول على أدلة رقابة كافية لإقناع الشخص المطلع بأن نتائج الرقابة معقولة، وتشير الملائمة إلى نوعية أدلة الرقابة وهذا يعني أن أدلة الرقابة ينبغي أن تكون ذات صلة وسليمة وموثوق بها، وكذلك تشير الملائمة إلى مدى ارتباط أدلة الرقابة بعلاقة منطقية مع أهداف الرقابة وأهميتها (ISSAI, 3100).

وتشير الصلاحية إلى المدى الذي تكون فيه أدلة الرقابة كأساس مؤثر أو معقول لقياس ما يجري تقييمه، وكما تشير الموثوقية إلى مدى دعم أدلة الرقابة من خلال بيانات مؤيدة من مجموعة من المصادر أو تنتج نفس نتائج الرقابة عند اختيارها بشكل متكرر، وفي رقابة الأداء يتم تحديد طبيعة أدلة الرقابة المطلوبة من قبل الموضوع وأهداف وأسئلة الرقابة (ISSAI, 3100).

وعلى المراجع تحليل المعلومات التي تم جمعها والتأكد من أن نتائج الرقابة يتم وضعها في مكانها والرد على أهداف وأسئلة الرقابة، وإعادة صياغة أهداف وأسئلة الرقابة حسب الحاجة،

وتتضمن العملية التحليلية في رقابة الأداء مراجعة مستمرة من قبل المراجع حول أسئلة الرقابة التي تم جمعها والطرق المستخدمة في ذلك، وترتبط العملية ارتباطاً وثيقاً بعملية صياغة تقرير الرقابة والذي يمكن وصفه جزءاً أساساً من العملية التحليلية والتي انتهت بالإجابة عن أسئلة الرقابة، وعند تحليل المعلومات المراجعة يوصى بالتركيز على سؤال وهدف الرقابة وسوف يساعد هذا على تنظيم البيانات وتوفير التركيز للتحليل، ونظراً لأن العملية التحليلية متكررة قد يحتاج المراجع إلى إعادة النظر في أهداف الرقابة في ضوء الآراء التي تم الحصول عليها أثناء الرقابة (الزبيدي، 2018).

وبالاستناد إلى نتائج الرقابة سيتوصل المراجع إلى الاستنتاجات ومن الضروري النظر في السياق وجمع الحجج والمزايا والسلبيات ووجهات النظر المختلفة قبل استخلاص النتائج والاستنتاجات (الزبيدي، 2018).

3. التقارير: ينبغي على المراجع تقديم تقارير الرقابة والتي ينبغي أن تكون شاملة ومقنعة وفي التوقيت المناسب وسهلة القراءة ومتوازنة، ولكي يكون التقرير شاملاً ينبغي أن يتضمن جميع المعلومات والحجج اللازمة لمعالجة أهداف وأسئلة الرقابة، والتفاصيل بما فيه الكفاية لتوفير فهم كافي للموضوع والنتائج والاستنتاجات للرقابة، وبسبب المواضيع المتنوعة الممكنة في رقابة الأداء فإن محتوى وهيكل تقرير الرقابة سوف يختلفان، ويتضمن محتوى تقرير رقابة الأداء كحد أدنى أسباباً تتعلق بالشفافية والمساءلة وكذلك (الموضوع، أهداف وأسئلة الرقابة، معايير الرقابة ومصادرها، طرق الرقابة الخاصة بجمع البيانات وتحليلها، الفترة الزمنية المشمولة، مصادر البيانات، القيود المفروضة على البيانات المستخدمة، نتائج الرقابة، الاستنتاجات والتوصيات (إن وجدت) (عبدالله، 2013).

ولكي يكون التقرير مقنعاً فإنه يحتاج إلى تنظيم منطقي وعرض العلاقة بوضوح بين أهداف وأسئلة الرقابة ومعايير ونتائج واستنتاجات وتوصيات الرقابة، وتقديمها بشكل مقنع ونتائج وحجج الرقابة ذات الصلة للمناقشة، وتتطلب أدلة الرقابة المقدمة الدقة في عرضها وكذلك جميع نتائج واستنتاجات الرقابة بشكل صحيح، وكما يتطلب أن يتم إصدار تقرير الرقابة في الوقت المحدد والمناسب من أجل إتاحة المعلومات لكي يتم استخدامها من قبل الإدارة والحكومة والسلطة التشريعية والأطراف المهتمة الأخرى، ويحتاج المراجع إلى استخدام لغة بسيطة في التقرير للحد الذي يسمح به الموضوع، وأن تقرير الرقابة يشمل صفات أخرى فإنه يوفر للقارئ لغة واضحة

ورسومات توضيحية والاختصارات لضمان أن التقرير لم يكن مطولاً مما يحسن من الوضوح ويساعد على نقل الصورة أو الرسالة بشكل أفضل، فالتوازن يعني أن التقرير ينبغي أن يكون محايداً من حيث الشكل والمضمون وتقديم جميع الأدلة بدون تحيز لأي طرف أو جهة، ويحتاج المراجع بذلك شرح أسباب وعواقب المشاكل في التقرير لأن ذلك سيسمح للقارئ فهم أهمية المشكلة بشكل أفضل وسيساعد أيضاً في تطبيق الإجراءات التصحيحية ويؤدي بالنهاية إلى تحسينات للجهة المدققة في أدائها (بشة، 2018).

وينبغي على المراجع أن يحدد معايير الرقابة ومصادرها في التقرير، لأن ثقة المستخدمين المستهدفين بنتائج الرقابة واستنتاجاته تعتمد بشكل كبير على معايير الرقابة، وفي عمليات رقابة الأداء يمكن استخدام مجموعة من المصادر لتحديد معايير الرقابة، وبذلك ينبغي وضع نتائج الرقابة في المنظور وضمان التطابق بين أهداف وأسئلة ونتائج واستنتاجات وتوصيات الرقابة. وينبغي أيضاً على المراجع تقديم توصيات بناءة تسهم بشكل كبير بمعالجة نقاط الضعف والمشاكل التي حددها في الرقابة، والتوصيات البناءة هي توصيات تقوم على أسس سليمة وتضيف قيمة وهي عملية مرتبطة بأهداف ونتائج واستنتاجات الرقابة، وأن تتجنب التوصيات والأسباب فقط وأن تعالج أسباب المشكلات وأن لا تتعدى على مسؤوليات الإدارة، وأن يكون واضحاً بشكل كافٍ كيف ستسهم التوصيات في تحسين الأداء، وأن يتم توجيه التوصيات إلى الجهات الخاضعة للرقابة كي تتحمل المسؤولية والكفاءة في تنفيذها (أبوشعفة، 2018).

وينبغي على المراجع إعطاء الجهة الخاضعة للرقابة الفرصة الكاملة للتعليق على نتائج الرقابة وتوصياته قبل إصدار جهاز الرقابة تقريره عن الرقابة وبذلك يقوم بتسجيل كافة التعليقات للجهة الخاضعة للرقابة في أوراق العمل بما في ذلك أسباب إجراء التغييرات على التقرير أو رفض التعليقات الواردة، وأن تعليقات الجهات الخاضعة للرقابة بشأن نتائج الرقابة وتوصياتها تسهم في كتابة تقرير متوازن عن الرقابة وتساعد المراجع على حل أي خلافات وتصحيح أي أخطاء قبل الانتهاء من إعداد التقرير وأن يعكس التقرير آراء المراجع ووجهات نظر الجهات الخاضعة للرقابة (محمد وعبدالمجيد، 2018).

ويتعين على الجهاز الأعلى للرقابة أن يجعل التقارير متاحة وعلى نطاق واسع مع مراعاة اللوائح والتعليمات المتعلقة بالمعلومات السرية، فإن توزيع التقارير على نطاق واسع يمكن أن يعزز من مصداقية وظيفة الرقابة ولذلك ينبغي توزيع التقارير على الجهات الخاضعة للرقابة، والسلطة

التشريعية والتنفيذية، والأطراف المسؤولة الأخرى، وكذلك أن تكون متاحة أمام أصحاب المصلحة الآخرين والجمهور العام مباشرةً ومن خلال وسائل الإعلام، وأن الجمهور الرئيسي لتقارير رقابة الأداء هو السلطة التشريعية والتنفيذية والجهات الحكومية والمواطنين، وأن الرقابة الجيدة للأداء تتيح للسلطة التشريعية أن تدقق بفاعلية أداء الحكومة والتأثير على صانعي القرار في الحكومة من أجل إجراء التغييرات التي تؤدي إلى نتائج أفضل (ISSAI, 3100).

4. المتابعة: ينبغي على المراجع أن يقوم بمتابعة نتائج وتوصيات الرقابة السابقة وحسب الحاجة، ويقوم الجهاز الرقابي بتقديم تقرير إلى السلطة التشريعية بشأن الاستنتاجات وتأثيرات جميع الإجراءات التصحيحية المتعلقة، وتشير المتابعة إلى فحص المراجع للإجراءات التصحيحية التي اتخذتها الجهة الخاضعة للرقابة أو أي طرف مسؤول آخر استناداً إلى نتائج رقابة الأداء، والمتابعة هي نشاط مستقل يزيد من قيمة عملية الرقابة من خلال تعزيز تأثير الرقابة ووضع الأسس لإدخال تحسينات على أعمال الرقابة في المستقبل، كما أنها تشجع الجهات الخاضعة للرقابة والمستخدمين المستهدفين الآخرين لتقارير الرقابة من أخذ التقرير ونتائجه على محمل الجد، وتقدم للمراجع دروساً ومؤشرات أداء مفيدة، وتعد المتابعة مهمة من أجل التعلم الداخلي للجهات الخاضعة للرقابة والجهاز الأعلى للرقابة (الخرجي، 2015).

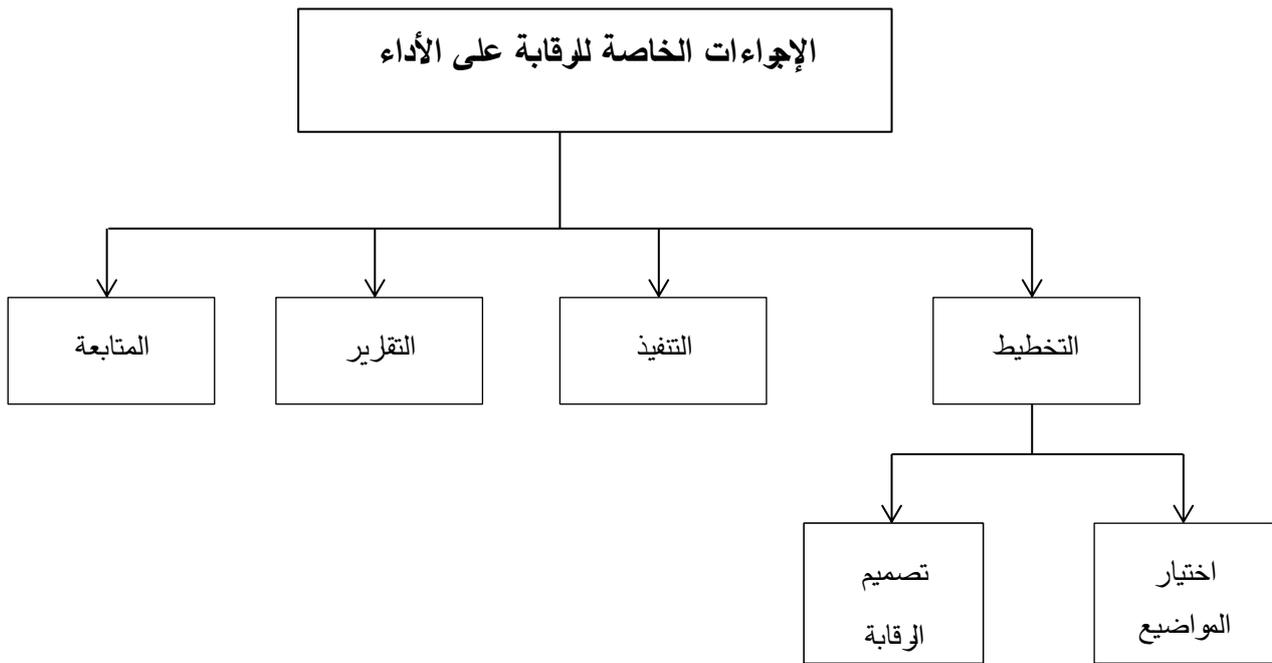
وينبغي على الجهاز الأعلى للرقابة تقديم تقرير عن نتائج أعمال المتابعة التي يقوم بها وعلى النحو المناسب من أجل تقييم التغذية الراجعة إلى السلطة التشريعية والتنفيذية وأصحاب المصلحة والجمهور، ويمكن أن تساعد المعلومات الموثوقة في تنفيذ التوصيات، وتأثيرات عمليات الرقابة والإجراءات التصحيحية المتخذة وإثبات قيمة وفوائد الأجهزة العليا للرقابة.

وكذلك ينبغي على المراجع التركيز على المتابعة فيما إذا كانت الجهة الخاضعة للرقابة قامت بمعالجة المشكلات بشكل كافٍ وفي فترة معقولة، وبذلك لا تقتصر المتابعة على تنفيذ التوصيات فقط بل تركز على معالجة المشكلات من قبل الجهات الخاضعة للرقابة وعلى النحو المطلوب والملائم، وبناءً على ذلك يتعين على المراجع أن يقرر ما هي التوصيات (وإن لم تكن بالكامل) التي ينبغي متابعتها وكيف سيتم إجراء المتابعة (عن طريق رقابة جديدة أو إجراءات مبسطة) (عبدالله ويحي، 2018).

ويمكن بيان الإجراءات العامة والإجراءات الخاصة المتعلقة بعملية الرقابة على الأداء من

خلال الشكل الآتي:

شكل (1-2) الإجراءات العامة والخاصة المتعلقة بعملية الرقابة على الأداء



المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على: (محمد وعبدالله، 2018) (صديق، 2015) (الزبيدي، 2018) (ISSAI,)

.(3100)

الفصل الثاني

الجانب العملي

1.2 نبذة عن ديوان المحاسبة.

ديوان المحاسبة الليبي هو الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في ليبيا، وهو هيئة مهنية مستقلة محايدة تتمتع بالشخصية الاعتبارية والذمة المالية المستقلة، ويتبع السلطة التشريعية مباشرة، وهو عضو في المنظمات الدولية والأفريقية والعربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

1.1.2 نشأة ديوان المحاسبة الليبي:

تم إنشاء ديوان المحاسبة الليبي وفقا لأحكام القانون رقم (21) لسنة (1955م)، والمعدل بالقانون رقم (22) لسنة (1962م)، الذي عدل فيما بعد بالقانون الصادر في سنة (1966م)، إلا أن البداية الحقيقية للعمل الرقابي في ليبيا كانت بصور القانون رقم (79) لسنة (1975م)، بشأن ديوان المحاسبة، حيث استمر به العمل وفقا لهذا التنظيم إلى أن تم دمج الأجهزة الرقابية بمختلف تخصصاتها "المالية، والإدارية، والفنية" في جهاز رقابي واحد أطلق عليه الجهاز الشعبي للمتابعة "سابقا" وذلك بموجب القرار رقم (7) لسنة (1988م).

وفي سنة (1996م) تم إصدار القانون رقم (11) بشأن إعادة تنظيم الديوان، حيث استمر العمل بهذا القانون تحت مسمى جهاز (التفتيش والرقابة الشعبية) حتى سنة (2003م)، حيث أصدر القانون رقم (13) لسنة (2003م)، الذي بموجبه تم إعادة فصل اختصاص الرقابة المالية والفنية عن الرقابة الإدارية واستمر الديوان في عمله مختصا بممارسة كافة أوجه الرقابة المالية على جميع الجهات الخاضعة له وفقا لأحكام القانون المشار إليه.

وفي سنة (2007م)، صدر القانون رقم (2) الذي يختص بتنظيم التفتيش والرقابة الشعبية، والقانون رقم (3) الذي يهتم بإنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية، أما في سنة (2011م)، فقد أصدر المجلس الوطني الانتقالي القرار رقم (119) بشأن إنشاء ديوان المحاسبة، وذلك من خلال دمج كل من جهازي المراجعة المالية وجهاز التفتيش والرقابة الشعبية "سابقا".

وفي سنة (2013م)، قام المؤتمر الوطني العام "السلطة التشريعية العليا في ليبيا" بإصدار قانونين جديدين هما القانون رقم (19) لسنة 2013م، بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي، والقانون رقم (20) لسنة (2013م)، بشأن إنشاء هيئة الرقابة الإدارية، حيث يختص القانون (19) بالرقابة على الجهات العامة والخاضعة لرقابة الديوان، بينما القانون (20) يختص بالرقابة الإدارية.

وأخيرا قام المؤتمر الوطني العام بإصدار القانون رقم (24) لسنة (2013م)، بشأن تعديل المادة الرابعة والعشرين، والسادسة والعشرين، من القانون رقم (19) لسنة (2013م)، وفي سنة (2015م)، قام بإصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم (19) لسنة (2013م).

2.1.2 أهداف ديوان المحاسبة الليبي:

يهدف ديوان المحاسبة أساسًا إلى تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة؛ لصونها، وعدم العبث بها، والتأكد من استخدامها والاستخدام الأمثل في الأغراض التي خصصت لها، وذلك تطبيقًا لنص المادة (3) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (19) لسنة 2013م (قانون رقم 19 لسنة 2013). التي نصت على:

- "تحقيق رقابة فعالة على المال العام، والتحقق من مدى ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية اليدوية والإلكترونية، وسلامة التصرفات المالية والقيود المحاسبية والتقارير المالية طبقًا للتشريعات النافذة".
- "بيان أوجه النقص أو القصور في القوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها".
- "الكشف عن المخالفات المالية في الجهات الخاضعة للرقابة".
- "تقييم أداء الجهات الخاضعة لرقابة الديوان، والتحقق من استخدام الموارد بطريقة اقتصادية وبكفاءة وفاعلية".

3.1.2 الجهات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة الليبي:

يخضع لرقابة ديوان المحاسبة كما نصت المادة (3) من قانون إنشائه الجهات الحكومية الآتية: (قانون رقم 19 لسنة 2013م).

- مجلس الوزراء، والوزارات، وكافة الهيئات والمصالح والمؤسسات والأجهزة العامة والمكاتب التابعة للدولة وما في حكمها، والسفارات والقنصليات والبعثات الدبلوماسية الليبية بالخارج سواء نصت قوانينها على نظام خاص للمراجعة أو لم تنص.
- الشركات التي تسهم فيها الدولة أو المشروعات أو الهيئات أو المصالح والمؤسسات والأجهزة العامة بما لا يقل عن 25% من رأس مالها أو تلك التي منحها الحكومة امتياز استغلال مرفق عام أو مورد للثروة الطبيعية، وذلك دون إخلال بأي أحكام خاصة قد تنص عليها القوانين أو الاتفاقيات التي تبرم مع الحكومة تنفيذًا لها.

- الجهات التي تتولي إدارة أموال التقاعد والتضامن، والجهات والهيئات التي تضمنها وتدعمها الحكومة أو أي من الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.
- الهيئات والجمعيات الخاصة ذات النفع العام التي تشرف عليها الدولة أو تدعمها بطريق مباشر أو غير مباشر والنقابات العامة والأحزاب السياسية.
- المشروعات التي يحصل أصحابها على إعانات مباشرة من الدولة وعلى قروض منها إذا اشترط عقد إخضاعها لمراجعة الديوان.
- أي جهة أخرى يعهد إليه بفحصها ومراجعتها بقرار من السلطة التشريعية أو بطلب من الحكومة.

4.1.2 اختصاصات ديوان المحاسبة الليبي:

حددت اختصاصات ديوان المحاسبة بقانون انشائه وفق الآتي:

- تخضع لرقابة الديوان المسبقة على التعاقد والصرف عقود التوريد والمقاولات والالتزام وغيرها من العقود التي تكون الحكومة ومصالحها والهيئات والمؤسسات الخاضعة لرقابة الديوان طرفاً فيها.
- يختص الديوان بالتحقق من صحة الوثائق والمستندات المتعلقة بصرف أي مبلغ عن أي عقد عقب الصرف مباشرة، وعلى الموظفين المختصين بأداء هذه المدفوعات إخطار الديوان بذلك مع إرسال صورة من المستندات الدالة على الصرف بعده مباشرة.
- أ- على الديوان عند مراجعة إيرادات الدولة أن يهتم بما يأتي:
- مراقبة تحصيل الإيرادات والتأكد من أن جميع المبالغ التي حُصّلت قد تم توريدها للخزانة العامة وأنها أدرجت في الحسابات الخاصة بها.
- التحقق من مراعاة جميع أحكام القوانين المالية واللوائح المنفذة لها وتطبيقها تطبيقاً سليماً وتوجيه النظر إلى ما قد يبدو له من أوجه النقص أو القصور فيها.
- تطبيق الضوابط الرقابية التي تضمن تحصيل الإيرادات العامة واكتشاف أي قصور أو تراخ في تحصيلها.
- دراسة اللوائح والأنظمة المالية النافذة؛ للتأكد من تطبيقها، ومدى كفايتها، وصلاحياتها لضمان تحصيل الضرائب والرسوم وسائر الإيرادات العامة الأخرى بما يتفق مع القوانين السارية.

ب- يختص الديوان فيما يتعلق بالمصاريف بما يأتي:

- التثبت من أن جميع الاعتمادات قد صرفت في الأغراض التي خصصت لها وأن الصرف قد تم طبقاً للقوانين واللوائح النافذة.
- تطبيق الضوابط الرقابية التي تمنع حدوث أية تجاوزات أو مخالفات عند الصرف.
- التأكد من مراعاة جميع اللوائح والأنظمة الخاصة بالمخازن العامة وفروعها، ومن سلامة تطبيقها، ولفت النظر إلى ما قد يرى فيها من أوجه النقص أو العيب.

5.1.2 مباشرة ديوان المحاسبة لاختصاصاته:

يباشر ديوان المحاسبة اختصاصاته الممنوحة له بموجب قانون إنشائه من خلال الآتي:

- يقوم الديوان بفحص الحسابات والمستندات المؤيدة لها، وذلك بمقر الديوان أو فروعها أو في الجهات التي يراجع حساباتها، وللديوان القيام في أي وقت بأعمال الفحص أو التفتيش المفاجئ.
- وللديوان أن يفحص عدا المستندات المنصوص عليها في القانون أو اللوائح أي مستند أو سجل أو ورقة يراها لازمة لأعمال المراجعة، بما في ذلك السرية منها، وله أن يحتجز ما يراه من هذه المستندات أو الوثائق أو السجلات أو الأوراق الأخرى، أو الحصول على صور منها، وله أن يطلب إلى أي شخص معهود إليه بتلك المستندات أو السجلات أو الأوراق أو مسؤول عنها، أن يقدم شهادة موقعة منه تثبت صحة هذه المستندات أو السجلات أو الأوراق.
- وعلى الجهات التي تخضع حساباتها لمراجعة الديوان أن تقدم حساباتها في المواعيد المقررة قانوناً، وللديوان حق الاتصال المباشر بمديري الحسابات ومراقبيها ورؤسائها ومن يقوم مقامهم في الجهات المذكورة من الموظفين المختصين، وحق مراسلتهم في ذلك، وطلب البيانات التي يراها لازمة منهم.

6.1.2 أنواع التقارير التي يقدمها ديوان المحاسبة الليبي:

- يقوم ديوان المحاسبة بإعداد التقارير الدورية الآتية، وذلك كما نصت المادة (62) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (19) لسنة 2013م.
- تقرير سنوي بنتائج أعماله يتضمن ملاحظته وتوصياته عن مراجعاته النظامية، وتقييمه للأداء والالتزام للسنة المنقضية وأن يقدم هذا التقرير إلى السلطة التشريعية للدولة، وصورة منه إلى مجلس الوزراء خلال الثلاثة أشهر التالية لانقضاء السنة.

• تقرير عن نتائج مراجعة الحساب الختامي للدولة يبسط فيه ملحوظاته التي أسفرت عنها إجراءات فحص مكوناته والعمليات المالية، ومطابقة الأرصدة، ومستوى الإفصاح والتحليلات المرفقة بالحساب، وأوجه الخلاف التي تقع بينه وبين وزارة المالية والجهات المختلفة، ويقدم هذا التقرير إلى السلطة التشريعية للدولة، ونسخة منه لمجلس الوزراء ووزير المالية في موعد لا يتجاوز الأربعة أشهر التالية لتسليمه الحساب الختامي.

• تقرير بشأن متابعة تنفيذ مشاريع خطة التنمية وميزانيتها السنوية والتحقق من حسن تنفيذها.

• تقارير مراجعة الميزانيات والقوائم والحسابات الختامية للجهات الخاضعة لرقابته ذات الميزانيات المستقلة، سواء كانت تمويل برسوم سيادية بموجب قوانين خاصة أو تمويل ذاتياً من مزاوله نشاطاتها، وتقدم هذه التقارير إلى مجالس إدارة هذه الجهات وجمعياتها العمومية، وللديوان أن يقوم بتلخيص هذه التقارير، وتجميعها في تقرير شامل يعرض على السلطة التشريعية ومجلس الوزراء، أو إدراجها ضمن التقرير السنوي العام.

• أي تقارير أخرى تطلب من السلطة التشريعية، أو يرى الديوان أهمية تقديمها إلى أي جهة.

7.1.2 الأنشطة الدولية لديوان المحاسبة الليبي (التقرير السنوي لديوان المحاسبة، 2015):

يشارك ديوان المحاسبة الليبي في بعض من المنظمات الإقليمية منها والدولية؛ وذلك لتبادل الآراء والخبرات، واكتساب المزيد من المهارات والمعارف، والاستفادة من تجارب الأجهزة الأعضاء في المنظمات فيما يخص العمل الرقابي، ومن أهم هذه المنظمات التي يشارك فيها الديوان:

• المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية العليا (الأنتوساي)، وقد انظم الديوان للمنظمة سنة 1962م، ويشارك الديوان في أنشطتها المختلفة والعمل مع بعض لجأنها المشكلة، التي تعمل على تطوير العمل الرقابي في مجالاته المتعددة، فالديوان عضو في لجنة الرقابة الداخلية، وعضو في اللجنة الفرعية للمحاسبة وإعداد التقارير في كندا، كما أن الديوان عضو أيضا في لجنة البيئة التابعة لمنظمة الأنتوساي، بالإضافة إلى أن الديوان يشارك في اجتماعات مؤتمر الأنكوساي الذي يعقد مرة كل ثلاث سنوات، ويشارك أيضا في أنشطة مبادرة الأنتوساي (IDI).

• المنظمة الأفريقية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأفروساي) وقد انظم الديوان إلى الأفروساي سنة 1976م، وترأست ليبيا الأفروساي لمدة سبع سنوات، وقدمت بعض من الإسهامات والمشاركات الإدارية والتنفيذية بالمنظمة، وقد تقلدت ليبيا منصب مدير عام الأفروساي ومهام

المدير التنفيذي، كما كانت ليبيا هي المسؤول عن التواصل بين المنظمة والأعضاء فيما يتعلق بنتائج الاجتماعات والتوصيات، ومتابعة تنفيذها وإعداد تقارير بالنتائج، وترفع إلي المجلس التنفيذي للأفروسي، والتنسيق بين المجموعة الناطقة باللغة الانجليزية وبين المجموعة الناطقة باللغة الفرنسية، كما كانت عضوا في اللجان الفرعية المنبثقة عن منظمة الأفروسي، وأهمها لجنة بناء القدرات المؤسساتية.

- المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأربوساي)، وقد أسهم الديوان في تأسيسها سنة (1976م)، وله دور فعال في العديد من أنشطتها المختلفة، فالديوان عضو في لجنة تحرير مجلة الرقابة المالية التي تصدرها الأربوساي وهو يسهم في إثراء المادة العلمية للمجلة من خلال نشر البحوث لأعضائه، كما أن الديوان يشارك سنويا في اللقاءات التدريبية التي تعقدتها الأربوساي بحوالي عدد أربعة أو خمسة لقاءات سنويا، ويبلغ عدد المشاركين في كل لقاء ثلاثة مشاركين من الديوان، وكذلك شارك الديوان في الملتقى العربي الأوروبي للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة والذي عقد في شهر ديسمبر سنة (2015م) بمدينة الدوحة.
- كما يجب الإشارة إلى أنه من سنة (2013م)، قد تغير نمط المشاركة للديوان في الدورات التدريبية والمؤتمرات، من مشاركات شرفية لا قيمة لها، إلى مشاركات عملية ومؤثرة وذلك من خلال الآلية الجديدة التي وضعها الديوان، بحيث أصبح إختيار الموظفين الممثلين للديوان في المؤتمرات والندوات، عن طريق ورقات بحثية محكمة بشكل جيد ويتم إختيار الموظفين المشاركين بحسب ورقاتهم.

2.2 منهجية الدراسة واختبار الفرضيات

1.2.2 مقدمة:

يعرض هذا المبحث ويناقش طريقة البحث المستخدمة في الدراسة الحالية، بما في ذلك تصميم البحث ودراسة مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً للمعيار رقم (3100) الصادر عن منظمة الأنتوساي (INTOSAI)، حيث يصف المبحث المنهج المتبع في الدراسة وفرضياتها البحثية وعواملها، كما يقدم وصفاً لمجتمع وعينة الدراسة والمقياس المستخدم لهذا الغرض بالإضافة إلى إجراءات جمع البيانات وتحليلها التي اتبعتها الباحثة لتحقيق هدف الدراسة.

2.2.2 تصميم منهج الدراسة:

بناءً على طبيعة الدراسة وهدفها التي تسعى إليه وهو التعرف على مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100)، اعتمدت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي واستخدمت استمارة استبانة لجمع البيانات الأولية التي تم إعادة تشفيرها للحصول على النتائج بطريقة رقمية. وهي ليست فقط إحدى الطرق الوصفية الأساسية ولكنها تعتبر الأكثر شيوعاً في منهج البحث الوصفي (Sabre & Khafajah, 2002).

ولقد اتبعت الباحثة المنهج الوصفي لمناسبته لهذه الدراسة فهو يتسق ويتناسب مع الهدف النظري للدراسة وهو تحديد مفاهيم إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) والتزام مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيقها. ويُعرف المنهج الوصفي بأنه النهج الذي يهدف إلى جمع البيانات ووصف ظاهرة معينة من خلال سلسلة من الخطوات، أهمها التعريف الواضح أو تحديد المشكلة، وتحديد أهداف البحث، وصياغة أسئلة البحث وفرضياته، وأخذ العينات وجمع البيانات، ويتبع ذلك تحليل وتفسير الظاهرة بشكل يساهم في تفسير هذه الظاهرة قيد الدراسة وفهمها من أجل تحسين الواقع وتنميته (Ader et al, 2008).

3.2.2 مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات بالإدارات الفنية المتعلقة برقابة الأداء على الجهات العامة بالإدارة العامة بديوان المحاسبة، وذلك وفق لقرار رئيس الديوان رقم (306) لسنة (2018م) والخاص بالهيكل التنظيمي للإدارة العامة لديوان المحاسبة، وهي الإدارة العامة لتقييم

أداء الشركات والمصارف، والإدارة العامة لتقييم أداء قطاعات الطاقة، والإدارة العامة لتقييم أداء القطاع العام.

4.2.2 عينة الدراسة:

تتكون عينة الدراسة المستهدفة من مراجعي ديوان المحاسبة الليبي الذين تم اللقاء بهم في وقت توزيع الإستبانة "العينة المتاحة" وهم (100) مستجوب، وذلك لتجانس مجتمع الدراسة في خصائصه، بما في ذلك طبيعة الموضوع وطبيعة العمل الذي يؤديه جميع العاملين في ديوان المحاسبة في ليبيا.

5.2.2 أداة الدراسة:

استخدمت الباحثة الاستبانة كأداة بحث رئيسة لجمع البيانات. الاستبانة كأداة بحث هي مجموعة من الأسئلة المكتوبة المتعلقة بالظاهرة التي يُطلب من المبحوث الإجابة عليها (Naggar et al, 2009)، وتتكون الاستبانة المصممة في الدراسة من (91) فقرة، بالإضافة إلى (4) بنود أخرى تقيس العوامل الشخصية للمشاركين أو المعلومات الديموغرافية، كما تم توزيع عناصر الاستبانة عبر جزئين: الإجراءات العامة والإجراءات الخاصة التي تم التحقيق منها في الدراسة الحالية، وتم تصميم الاستبانة بناءً على قراءة الباحثة لنص المعيار رقم (3100) الصادر عن منظمة الأنتوساي، ولقد تم إجراء بعض التعديلات على نص صياغة المعيار مع الأخذ في الاعتبار عدم الإخلال بالنص وأنه يتناسب مع طبيعة الدراسة الحالية والغرض منها وكذلك مجتمع الدراسة الذي يمثله المراجعون العاملون في ديوان المحاسبة الليبي. وتم تصميم عناصر الاستبانة بناءً على مقياس ليكارت الخماسي؛ غير ملتزم بالتطبيق، ملتزم بالتطبيق إلى حد ما، ملتزم بالتطبيق أحياناً، ملتزم بالتطبيق غالباً، ملتزم بالتطبيق دائماً.

الجزء الأول: المعلومات الشخصية والخلفية الوظيفية: يحتوي هذا القسم على عناصر أو أسئلة تتعلق بالمعلومات الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة، وهي: المؤهلات التعليمية، التخصص العلمي، الخبرة العملية، الإدارة التابع لها المراجع.

الجزء الثاني: إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) ويختص هذا القسم من المسح بتحديد مدى الالتزام بهذه الإجراءات ويشمل مكونين يتم قياسهما الإجراءات العامة والإجراءات الخاصة، وتكون الأسئلة التي تحدد تطبيق إجراءات رقابة الأداء الإلزامية وفق الهيكل التالي:

- بنود الإجراءات العامة (63 عنصر).
- بنود الإجراءات الخاصة (28 عنصر).

أولاً: توزيع الاستبانة:

قامت الباحثة بتوزيع (100) استبانة على عينة الدراسة، وقد تم استرجاع (96) استبانة صالحة للتحليل والتي شكلت (96%) من العدد الإجمالي للاستبانات الموزعة، بينما (4) استبانات شكلت (4%) من إجمالي عدد الاستبانات الموزعة الغير مستردة كما هو بالجدول (2-1).

جدول (2-1) بيان توزيع الاستبانة

النسبة	العدد	البيان
100%	100	الاستبانات الموزعة
96%	96	الاستبانات المستردة
4%	4	الاستبانات غير المستردة
0%	0	الاستبانات المستبعدة
96%	96	الاستبانات الخاضعة للتحليل

ثانياً: جمع الاستبانات:

بعد الانتهاء من توزيع الاستبانات على عينة الدراسة، بدأت الباحثة مرحلة جمع وإعداد البيانات لتحليل البيانات، بما في ذلك تجميع البيانات وتصنيفها وتبويبها وتقييمها لإدخالها في برنامج (SPSS) على شكل بيانات رقمية أو إحصائية.

6.2.2 المقياس المستخدم:

تم استخدام مقياس ليكرت (Likert Five Point Scale) ذي النقاط الخمس للتعبير عن أسئلة الاستبانة كما هو موضح بالجدول (2-2) وذلك بهدف دراسة آراء العينة، وبما أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات (غير ملزم بالتطبيق، ملتزم بالتطبيق إلى حد ما، ملتزم بالتطبيق أحياناً، ملتزم بالتطبيق غالباً، ملتزم بالتطبيق دائماً) مقياس ترتيبي، والأرقام التي تدخل في البرنامج تعبر عن الأوزان Weights وهي (غير ملزم بالتطبيق = 1، ملتزم بالتطبيق إلى حد ما = 2، ملتزم بالتطبيق أحياناً = 3، ملتزم بالتطبيق غالباً = 4، ملتزم بالتطبيق دائماً = 5) ثم نحسب بعد ذلك المتوسط الحسابي (المتوسط المرجح) ويتم ذلك بحساب المدى أولاً، حيث يساوي $5-1=4$ وبعد ذلك يتم حساب طول الفئة من خلال تقسيم المدى على عدد الفئات (الخيارات) أي $4/5=0.80$

فتكون الفئة الأولى لقيم المتوسط الحسابي هي: من 1 إلى $0.80+1$ وهكذا بالنسبة إلى بقية المتوسطات الحسابية.

الجدول (2-2) المقياس المستخدم

البيان	غير ملتزم بالتطبيق	ملتزم بالتطبيق إلى حد ما	ملتزم بالتطبيق أحيانا	ملتزم بالتطبيق غالبا	ملتزم بالتطبيق دائما
النقاط	1	2	3	4	5
مدى القبول	1.00 - 1.79	1.80 - 2.59	2.60 - 3.39	3.40 - 4.19	4.20 - 5.00
القرار	رفض	رفض	رفض	قبول	قبول

7.2.2 الطرق والأساليب الإحصائية المتبعة:

من أجل تحقيق هدف الدراسة تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية، (statistical Package for Social Sciences) التي يرمز لها اختصارًا بالرمز (SPSS) الإصدار (26) لتحقيق أهداف وفرضيات الدراسة، وتحليل البيانات الأولية التي تم جمعها من مفردات العينة التي تم اختيارها من عينة الدراسة، ولقد تم استخدام الأساليب والاختبارات الإحصائية الآتية:

1. اختبارات الصلاحية ومنها: اختبار الثبات ألفا كرونباخ (Cronbach's alpha Test) لقياس ثبات فقرات الاستبانة واختبار الصدق.

2. أسلوب المتوسطات الحسابية (Means) لمعرفة اتجاه آراء العينة حول موضوع الدراسة مقارنة بالمتوسط الحسابي المفترض وما إذا كان متوسط آراء العينة أكبر من (3.40).

3. الانحراف المعياري لتحديد مدى انحراف آراء العينة لكل فقرة عن متوسطها الحسابي وفق مقياس ليكارت.

4. اختبار (One-Sample T-Test) لاختبار فرضيات الدراسة (عند مستوى دلالة 0.05) مقارنة بقيمة (T) الجدولية 1.964 بحيث تكون قيمة (T) المحسوبة أكبر من أو تساوي القيمة الجدولية.

8.2.2 اختبار الصلاحية:

تحليل صلاحية البيانات وتعني الصلاحية أن أداة البحث أو الاستبانة تقيس ما تم تطويره من أجله. وعليه فقد أجرت الباحثة في هذه الدراسة الاختبارات الآتية لاختبار صحة الاستبانة، بما في ذلك اختبار تناسق وتجانس البنود، وما إذا كانت البنود تمثل تقسيمات الدراسة الأساسية وكذلك مدى ملاءمتها وصلاحتها.

أولاً: الصدق الظاهري للمحتوى:

لهذا كان على الباحثة أن تستشير مجموعة من الأساتذة والخبراء في مجال العلوم الإدارية والمالية، وكذلك بعض المسؤولين في ديوان المحاسبة كونهم مجتمع الدراسة. تم تقديم نسخة من الاستبانة لهم للتأكد من أن العناصر صالحة لقياس الظاهرة محل الدراسة، ومدى دقة العناصر لُغويًا وأكاديميًا، وما إذا كانت العناصر بحاجة إلى صياغة مناسبة من حيث اللغة لتحقيق أهداف الدراسة. وبذلك راعت الباحثة تعليقاتهم وملاحظاتهم ومقترحاتهم. "ملحق 1".

ثانياً: صدق وثبات الاستبانة:

اختبار (Cronbach's alpha) هو الاختبار الأكثر شيوعاً في الأبحاث والدراسات لغرض اختبار ما إذا كانت أداة البحث ذات اتساق أو موثوقية داخلية (Hair, 2013)، بحيث تعطي نفس النتائج إذا ما تم التوزيع مرة أخرى على نفس المجتمع وبثبات الظروف، ويستخدم هذا الاختبار على نطاق واسع في الدراسات خاصة عند اختبار موثوقية عناصر المسح المتعددة، وهكذا استخدمت الباحثة في هذه الدراسة ألفا كرونباخ لاختبار الاتساق الداخلي للاستبانة بناءً على البيانات التي تم الحصول عليها من الدراسة حيث يستخدم هذا النوع من الاختبارات الإحصائية عادة لاختبار قوة العلاقات بين عناصر الاستبانة، وبشكل عام تشير قيمة ألفا كرونباخ إلى أن أداة البحث تفتقر -أو لا- إلى الاتساق الداخلي بين عناصرها، وتعتبر قيمة (70%) أو أعلى هي القيمة المقبولة للاعتمادية في دراسات العلوم الاجتماعية - وجود الاتساق الداخلي- (Turker, 2009) (Najjar, 2009). بالإضافة إلى ذلك، تشير القيمة الأقرب إلى (1) إلى أن عناصر الاستبانة متماسكة وذات موثوقية داخلية قوية (بسيوني، 2006). ولقد قامت الباحثة بأجراء الاختبار وتبين عند حساب مصداقية الاستبانة باستخدام ألفا كرونباخ لعاملي الدراسة، وأظهرت النتائج أن قيم ألفا كرونباخ للعنصرين اللذين يقيسان الدراسة كانا (90.6% و 84.1%) على التوالي للإجراءات العامة والخاصة وهذا يدل على الموثوقية الجيدة لأداة البحث كما هو مبين في الجدول (2-3).

الجدول (2-3) نتائج اختبار معامل الثبات ألفا كرونباخ واختبار الصدق

البيان	عدد العبارات	ألفا كرونباخ	الصدق
فقرات الإجراءات العامة	63	.906	0.8208
فقرات الإجراءات الخاصة	28	.841	0.7073

المصدر مخرجات SPSS

9.2.2 اختبار التوزيع الطبيعي:

لمعرفة أي نوع من الاختبارات الإحصائية أنسب لاختبار فرضيات الدراسة، والذي يمكن تطبيقه لإجراء التحليل الإحصائي (الاختبارات المعلمية أو الاختبارات اللامعلمية)، حيث يشترط للنوع الأول أن يكون توزيع البيانات المراد إجراء الاختبارات الإحصائية عليها طبيعياً، بينما النوع الثاني والذي يعرف بالاختبارات اللامعلمية فيستخدم كبديل للنوع الأول في حالة عدم تحقق شرط التوزيع الطبيعي، غير أن هذا الشرط يطبق فقط عندما يكون حجم العينات صغيراً أقل من (30 مفردة)، بينما العينات التي يفوق حجمها (30 مفردة)، فيمكن الاستغناء عن شرط التوزيع الطبيعي استناداً لنظرية النهاية المركزية، وفي هذه الدراسة تم استخدام الاختبارات المعلمية لتحقيق شرط كبر حجم عينة الدراسة ($n=345$)، بغض النظر عن التوزيع الطبيعي للبيانات، وبذلك يمكن استخدام الإحصاء المعلمي كمقاييس النزعة المركزية والتشتت واختيار (T) للعينة الواحدة في تحليل فرضيات الدراسة (Hair, 2013).

10.2.2 فحص البيانات:

يتم جمع البيانات المجمعة بجودة أولية، حيث يوجد احتمال وجود حالات غير مكتملة أو إجابات تتعلق بالمشاركة أو إجابات أخرى غير عادية قد تؤدي إلى انحراف التحليل. في هذه الدراسة استندت الباحثة إلى اختبار البيانات المجمعة من حيث القيم المتطرفة والمفقودة وتبين من التحليل الإحصائي عدم وجود قيم متطرفة.

11.2.2 تحليل الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة:

تمت مناقشة أربعة خصائص شائعة الاستخدام للمستجيبين: التخصص، والخبرة، والمؤهل، والإدارة التابعة لها.

أولاً: **المؤهل العلمي:** بالنسبة لخصائص المؤهل العلمي (59.3%) من المبحوثين لديهم مؤهل علمي بكالوريوس (12.5%) حصلوا على درجة الماجستير (9.3%) لديهم درجة الدكتوراه في حين كان من المشاركين متحصليين على دبلوم متوسط ودبلوم عالي وليسانس كانوا بنفس النسبة (6.3%) مما سبق يمكن القول بأن (81.1%) من المشاركين مؤهلاتهم عالية وهذا يدل على أن لديهم خلفية علمية بموضوع الدراسة، ويوضح الجدول (2-4) توزيع خصائص المؤهل العلمي.

الجدول (4-2) توزيع خصائص المؤهل العلمي

البيان		التكرار	النسبة	النسبة التراكمية
المؤهل العلمي	دبلوم متوسط	6	6.3	6.3
	دبلوم عالي	6	6.3	12.6
	ليسانس	6	6.3	18.9
	بكالوريوس	57	59.3	78.2
	ماجستير	12	12.5	90.7
	دكتوراة	9	9.3	100.0
	المجموع	96	100.0	

المصدر مخرجات SPSS

ثانياً: **التخصص العلمي**: بالنسبة لخصائص التخصص العلمي، (85.4%) من المبحوثين تخصصهم العلمي محاسبة مما يدل على فهمهم لموضوع المعايير المهنية وهذا من شأنه أن يدعم نتائج البحث كونهم على علم بالمعايير المحاسبية التي تنظم مهنة المحاسبة، ويوضح الجدول (5-2) توزيع خصائص التخصص العلمي.

الجدول (5-2) توزيع خصائص التخصص العلمي

البيان		التكرار	النسبة	النسبة التراكمية
التخصص العلمي	محاسبة	82	85.4	85.4
	اقتصاد	6	6.3	91.7
	تمويل ومصارف	8	8.3	100.0
	المجموع	96	100.0	

ثالثاً: **الخبرة**: بالنسبة لسنوات الخبرة، (34.4%) من المبحوثين لديهم خبرة من (5) إلى أقل من (10) سنوات يليهم (22.9%) ممن لديهم من عشر سنوات من الخبرة إلى أقل من (15) سنة، ومن لديهم خبرة أكثر من (15) سنة (28.2%)، وتشير هذه النتائج أن مجتمع الدراسة لديه خبرة مهنية من شأنها تعزيز نتائج الدراسة، يوضح الجدول (6-2) توزيع خصائص الخبرة.

الجدول (6-2) توزيع خصائص الخبرة

البيان		التكرار	النسبة	النسبة التراكمية
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	12	12.5	12.5
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	33	46.9	34.4
	من 10 إلى أقل من 15 سنة	22	69.8	22.9
	من 15 إلى أقل من 20 سنة	17	87.5	17.7
	من 20 سنة فأكثر	12	100.0	12.5
	المجموع	96	100.0	100.0

رابعاً: الإدارة التابع لها الموظف: بالنسبة للإدارة التابع لها الموظف أو خاصية المستوى الوظيفي، فإن (36.5%) من المستجيبين تابعين لإدارة تقييم أداء القطاع العام، و(39.6%) من المستجيبين تابعين لإدارة تقييم أداء الشركات والمصارف، و(24.0%) من المستجيبين تابعين لإدارة تقييم أداء قطاعات الطاقة، وهذا يعكس التوزيع الطبيعي في المستوى الإداري لأي مؤسسة حسب حجم وطبيعة العمل. ويوضح الجدول (2-7) توزيع خصائص الإدارة التابع لها.

الجدول (2-7) توزيع خصائص الإدارة التابع لها

البيان		التكرار	النسبة	النسبة التراكمية
الإدارة التابع لها الموظف	إدارة تقييم أداء القطاع العام	35	36.5	36.5
	إدارة تقييم أداء الشركات والمصارف	38	39.5	76.0
	إدارة تقييم أداء قطاعات الطاقة	23	24.0	100.0
	المجموع	96	100.0	

المصدر مخرجات SPSS

12.2.2 التحليل الوصفي والاستنتاجي لفرضية الدراسة:

هناك مجموعتين من العوامل تقوم ببناء النموذج المقترح لهذه الدراسة وهما الإجراءات العامة والإجراءات الخاصة المتعلقة بتطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100)، وفيما يلي التحليل الإحصائي الوصفي لبيانات الدراسة: أولاً: الإجراءات العامة:

لغرض اختبار فرضية الدراسة الفرعية الأولى التي تنص على "لا يلتزم مراجعو ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق الإجراءات العامة لعملية رقابة الأداء" نعرض فيما يلي التحليل الإحصائي الوصفي للإجراءات العامة لرقابة الأداء وفقاً للعوامل المكونة لهذه الإجراءات ثم نختم التحليل والتعليق على كل العوامل المكونة للإجراءات العامة كمجموعات:

1. الاستقلالية والأخلاق: يتضح من الجدول (2-8) التحليل الإحصائي للعبارات المتعلقة بالاستقلالية والأخلاق أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات العامل كان أعلى من المتوسط الافتراضي (3.4) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالباً، ومن ذلك يمكن القول أن متوسط اتجاه آراء أفراد العينة كان نحو الالتزام بالتطبيق غالباً وبدرجات متفاوتة، حيث كان المتوسط الحسابي للعبارة الأولى أولاً "يمتثل الديوان للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة

المالية والمحاسبة (الأنتوساي) الخاصة بالاستقلالية والأخلاق (4.1042) وبانحراف معياري (.74663).

من الجدول (8-2) يتضح أن قيمة اختبار (T) أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) (0.000) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، ثم جاءت العبارة "يتم النظر من قبل ديوان المحاسبة في مواقف ومصالح الجهات الخاضعة للرقابة دون أن يؤثر ذلك على استقلالية المراجع" بالمرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.0208) وبانحراف معياري (0.580) ومن الجدول (8-2) يتضح أن قيمة اختبار (T) كانت (10.488) وهي أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج أن قيمة (Sig) (0.000) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05).

الجدول رقم (8-2) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل الاستقلالية والأخلاق

العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	(T) اختبار	مستوى الدلالة
يمثل الديوان للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأنتوساي) الخاصة بالاستقلالية والأخلاق	96	4.1042	.74663	9.241	.000
يقوم المراجع بأداء نشاطاته وواجباته دون أن يتأثر بتأثيرات تمس الحكم المهني ونزاهة العمل وممارسة الموضوعية والشك المهني والإستقلال	96	4.0000	.25131	23.392	.000
يحافظ مراجعو الديوان على استقلاليتهم حتى تكون النتائج الرقابية والاستنتاجات محايدة	96	3.7708	.74663	4.866	.000
يتم النظر من قبل ديوان المحاسبة في مواقف ومصالح الجهات الخاضعة للرقابة دون أن يؤثر ذلك على استقلالية المراجع	96	4.0208	.58000	10.488	.000
إجمالي عامل الاستقلالية والأخلاق	96	3.9740	.32743	17.175	.000

المصدر مخرجات SPSS

بعدها كانت العبارة "يقوم المراجع بأداء نشاطاته وواجباته دون أن يتأثر بتأثيرات تمس الحكم المهني ونزاهة العمل وممارسة الموضوعية والشك المهني والاستقلال" ثالثا بمتوسط حسابي (4.000) وبانحراف معياري (0.25131) ومن الجدول (8-2) يتضح أن قيمة اختبار (T) كانت أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) (0.000) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05). وفي المرتبة الأخيرة من هذه المجموعة جاءت العبارة "يحافظ مراجعو الديوان على استقلاليتهم حتى تكون النتائج الرقابية والاستنتاجات محايدة" بمتوسط حسابي (3.7708) وبانحراف معياري (0.74663) ومن الجدول (8-2) يتضح أن

قيمة اختبار (T) أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) (0.000). أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، وبالنظر الي عامل الاستقلالية والأخلاق كوحدة واحدة نجد أنه يقع في مجال ملتزم بالتطبيق غالبا وفق مقياس ليكارت الخماسي وهذا ما يؤكد نتائج التحليل الاحصائي بالجدول (2-8) حيث كان المتوسط الحسابي للعامل ككل 3.9740 وبانحراف معياري (0.746631) كما أن قيمة اختبار (T) أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج أن قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، وتستنتج الباحثة مما سبق أن المراجع بديوان المحاسبة يتمتع بالاستقلالية في أداء عمله ويمتثل لإجراءات الجهاز الأعلى للرقابة في مجال الاستقلالية والأخلاق والتي ينبغي أن تتقيد بدورها بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الاستقلالية والأخلاق كما أنه ينظر في مواقف أصحاب المصلحة ومصالحهم وإقامة اتصالات مفتوحة وجيدة معهم دون أن يتأثر بالتأثيرات التي تمس الحكم المهني وممارسة الموضوعية والشك المهني، كما أن المراجع يأخذ بالاعتبار المخاطر المؤثرة على الاستقلالية والتي قد تكون موجودة في عمليات رقابة الأداء.

2.المستخدمون المستهدفون والأطراف المسؤولة: يتضح من الجدول (2-9) التحليل الإحصائي للعبارات الثلاثة المتعلقة بالمستخدمين المستهدفين والأطراف المسؤولة أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات العامل كان أعلى من المتوسط الافتراضي (3.4) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالبا، وأقل من (4.2) والذي يمثل ملتزم بالتطبيق دائما، حيث كان المتوسط الحسابي للعامل ككل (3.9688) وبانحراف معياري (0.41061) كما أن قيمة اختبار (T) أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج أن قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05) ومن ذلك يمكن القول إن متوسط اتجاه آراء أفراد العينة بشأن المستخدمين المستهدفون والأطراف المسؤولة كان نحو الالتزام بالتطبيق غالبا وبدرجات متفاوتة.

الجدول رقم (2-9) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل المستخدمون المستهدفون والأطراف المسؤولة

العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار (T)	مستوى الدلالة
يتم إعداد تقارير رقابة الأداء للسلطتين التشريعية والتنفيذية والجهات الحكومية والأطراف الأخرى المعنية بالتقرير .	96	3.9375	.69301	7.599	.000
يراعى عند إعداد التقرير أن يكون مفيد ومفهوم للجهات الخاضعة للرقابة والأطراف المستفيدة الأخرى من التقرير .	96	3.9688	.53219	10.471	.000

ديوان المحاسبة مسؤولاً عن إتباع نهج متوازن يحقق المصلحة العامة بحيث لا يؤثر على الاستقلال والموقف الموضوعي له عند تحديد المستخدمين المستهدفين والأطراف المسؤولة.	96	4.0000	.56195	10.461	.000
إجمالي عامل المستخدمون المستهدفون والأطراف المسؤولة	96	3.9688	.41061	13.571	.000

المصدر مخرجات SPSS

ولقد جاءت العبارة "ديوان المحاسبة مسؤولاً عن إتباع نهج متوازن يحقق المصلحة العامة بحيث لا يؤثر على الاستقلال والموقف الموضوعي له عند تحديد المستخدمين المستهدفين والأطراف المسؤولة" أولاً بمتوسط حسابي (4.000) وبانحراف معياري (.56195). ومن الجدول (2-9) يتضح أن قيمة اختبار (T) كانت أعلى من مستوي الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) (.000) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، ثم جاءت العبارتين "يراعى عند إعداد التقرير أن يكون مفيد ومفهوم للجهات الخاضعة للرقابة والأطراف المستفيدة الأخرى من التقرير" و"يتم إعداد تقارير رقابة الأداء للسلطتين التشريعية والتنفيذية والجهات الحكومية والأطراف الأخرى المعنية بالتقرير" بالمرتبة التالية بمتوسط حسابي متقارب (3.9688؛ 3.9375) على التوالي وبانحراف معياري (.53219؛ .69301). ومن الجدول (2-9) يتضح أن قيمة اختبار (T) كانت أعلى من مستوي الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت على ذلك نتائج قيمة (Sig) (.000) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، ومن خلال التحليل الإحصائي لفقرات هذا العامل تستنتج الباحثة أن المراجع مسؤولاً عن إتباع نهج متوازن يحقق المصلحة العامة بحيث لا يؤثر على الاستقلال ويحدد بوضوح المستخدمين المستهدفين والأطراف المسؤولة عن تدقيق الحسابات ويؤخذ في الاعتبار احتياجاتهم ومصالحهم وما يترتب على ذلك من أجل تحقيق الرقابة على الأداء وإعداد تقارير الرقابة بالشكل مفيد ومفهوم للجهات الخاضعة للرقابة والأطراف المستفيدة دون أن يؤثر ذلك على الاستقلالية والموقف الموضوعي للمراجع.

3. الموضوع: يتضح من بيانات الجدول رقم (2-10) التحليل الإحصائي للعبارات المتعلقة بالموضوع، إن المتوسط الحسابي لجميع فقرات العامل كان أعلى من المتوسط الافتراضي "3.4" وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالباً، حيث كان المتوسط الحسابي للعامل ككل (4.1641) وبانحراف معياري (0.44696) كما أن قيمة اختبار (T) أعلى من مستوي الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج أن قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية

معنوية أقل من (0.05) ومن ذلك يمكن القول إن متوسط اتجاه آراء أفراد العينة كان نحو الالتزام بالتطبيق غالبا وبدرجات متفاوتة.

الجدول رقم (2-10) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل الموضوع

العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار (T)	مستوى الدلالة
يتم إشراك مراجعي الديوان بتحديد مواضيع رقابة الأداء وما يتعلق بالمسائل المرتبطة بها.	96	4.1771	.61550	12.370	.000
يشمل موضوع رقابة الأداء برامج محددة لكافة الأنشطة.	96	4.0833	.72062	9.291	.000
يرتبط نطاق الرقابة على الأداء مباشرة بأهداف العملية الرقابية.	96	4.0104	.68817	8.691	.000
يحدد نطاق الرقابة على الأداء، الموضوع الذي يقوم على أساسه المراجع بتقييم السجلات التي ينبغي فحصها.	96	4.3854	.63858	15.120	.000
إجمالي عامل الموضوع	96	4.1641	.44696	16.749	.000

المصدر مخرجات SPSS

حيث كان المتوسط الحسابي للعبارة الأخيرة الرابعة في المرتبة الأولى "يحدد نطاق الرقابة على الأداء، الموضوع الذي يقوم على أساسه المراجع بتقييم السجلات التي ينبغي فحصها" (4.3854) وبانحراف معياري (0.63858). ومن الجدول (2-10) يتضح أن قيمة (T. Test) كانت أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) (0.000) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، ثم جاءت العبارة "يتم إشراك مراجعي الديوان بتحديد مواضيع رقابة الأداء وما يتعلق بالمسائل المرتبطة بها" بالمرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.1771) وبانحراف معياري (0.6155) وأن قيمة (T. Test) أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) (0.000) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05). وثالثا كانت العبارة "يشمل موضوع رقابة الأداء برامج محددة لكافة الأنشطة" بمتوسط حسابي (4.0833) وبانحراف معياري (0.72062) ومن الجدول (2-10) يتضح أن قيمة اختبار (T) كانت (9.291) وهي أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) (0.000) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05). وفي المرتبة الأخيرة من هذه المجموعة جاءت العبارة "يرتبط نطاق الرقابة على الأداء مباشرة بأهداف العملية الرقابية" بمتوسط حسابي (4.0104) وبانحراف معياري (0.68817) ومن الجدول رقم (2-10) يتضح أن قيمة اختبار (T. Test) كانت أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما

أكدت النتائج قيمة (Sig) (0.000) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، وتستنتج الباحثة مما سبق أن المراجع يحدد موضوع ونطاق رقابة الأداء، وقد يكون الموضوع برامج محددة أو مشاريع، أو أنظمة، ويمكن أن يشمل الأنشطة ومخرجاتها ونتائجها وتأثيراتها كما أن المراجع يحدد الموضوع الذي يقوم على أساسه بتقييم الوثائق أو السجلات التي ينبغي فحصها والابلاغ عنها والمواقع التي سيتضمنها، وينظر ما اذا كانت القرارات التي تتخذها السلطة التشريعية والتنفيذية تتسم بالكفاءة والفاعلية في اعدادها وتنفيذها.

4.الثقة والضمان: من الجدول (2-11) التحليل الإحصائي للعبارات المتعلقة بالثقة والضمان إن المتوسط الحسابي لجميع فقرات العامل كان أعلى من المتوسط الافتراضي "3.4" وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالبا، حيث كان المتوسط الحسابي للعامل ككل (4.0208) وبانحراف معياري (0.44696) كما أن قيمة اختبار (T) أعلى من مستوي الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج أن قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، ولقد كان المتوسط الحسابي لجميع فقرات العامل أعلى من المتوسط الحسابي (4.2) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق دائما باستثناء الفقرة الرابعة "يتم التواصل من قبل مراجعي الديوان مع الجهات الخاضعة للرقابة بشفافية لشرح أهداف الرقابة والنطاق والمنهجية والبيانات التي تم جمعها وأي قيود هامة في التقرير بدون تضليل لهم" والذي كانت بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.4063) والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالبا، ومن ذلك يمكن القول أن متوسط اتجاه آراء أفراد العينة لفقرات محور الثقة والأمان كان نحو الالتزام بالتطبيق دائما وبدرجات متفاوتة، حيث كان المتوسط الحسابي للعبارة الأولى "يقوم مراجعو الديوان بتقديم تأكيد بشأن نتائج موضوع الرقابة في ضوء المعايير وذلك بطريقة شفافة" (4.2500) وبانحراف معياري (0.61559) وأن قيمة (T. Test) (13.529) وهي أعلى من مستوي الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) (0.000) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، ثم جاءت العبارة "يقدم مراجعو الديوان للجهات الخاضعة للرقابة ضمان من خلال شرح النتائج والمعايير والاستنتاجات" بالمرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.2292) وبانحراف معياري (0.58901) وكانت قيمة (T) (13.793) وهي أعلى من مستوي الدلالة الإحصائية (1.964)، كما أكدت نتائج قيمة (Sig) (0.000) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، وكانت ثالثا العبارة "الجهات الخاضعة للرقابة من وجهة نظرك تتفق بالنتائج والتوصيات في تقرير المراجع"

بمتوسط حسابي (4.2079) وبانحراف معياري (.64269). وأن قيمة اختبار (T) كانت أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) (.000) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05).

الجدول رقم (2-11) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل الثقة والضمان

العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار (T)	مستوى الدلالة
يقوم مراجعي الديوان بتقديم تأكيد بشأن نتائج موضوع الرقابة في ضوء المعايير وذلك بطريقة شفافة.	96	4.2500	.61559	13.529	.000
الجهات الخاضعة للرقابة من وجهة نظرك تثق بالنتائج والتوصيات في تقرير المراجع.	96	4.2079	.64269	12.164	.000
يقدم مراجعي الديوان للجهات الخاضعة للرقابة، ضمان من خلال شرح النتائج والمعايير والاستنتاجات.	96	4.2292	.58901	13.793	.000
يتم التواصل من قبل مراجعي الديوان مع الجهات الخاضعة للرقابة بشفافية لشرح أهداف الرقابة والنطاق والمنهجية والبيانات التي تم جمعها وأي قيود هامة في التقرير بدون تضليل لهم.	96	3.4063	.59077	2.104	.018
إجمالي عامل الثقة والأمان	96	4.0208	.32981	18.444	.000

المصدر مخرجات SPSS

وتستجج الباحثة مما سبق أن المراجع يقدم تأكيداً بشأن النتائج للموضوع أو المسألة في ضوء المعايير الموضوعية بطريقة شفافة، وأنه يتوصل بشفافية لأهداف الرقابة ونطاقها ومنهجيتها والبيانات التي تم جمعها وأي قيود مهمة في التقرير بحيث لا تضلل المستخدمين، وهذا يعني أن المستخدمين يمكن أن يكونوا على ثقة في النتائج والاستنتاجات والتوصيات الصادرة في التقرير لأن المراجع يوفر لهم ضمان من خلال شرح النتائج والمعايير والاستنتاجات التي تم تطويرها بطريقة متوازنة.

5. أهداف الرقابة: يتضح من بيانات الجدول رقم (2-12) التحليل الإحصائي للعبارة المتعلقة بأهداف الرقابة، إن المتوسط الحسابي للعامل أهداف الرقابة كان أعلى من المتوسط الافتراضي "3.4" وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالباً، حيث كان المتوسط الحسابي للعامل ككل (4.0764) وبانحراف معياري (.32973). كما أن قيمة اختبار (T) أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج أن قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05). ومن الجدول (2-12) التحليل الإحصائي للعبارة المتعلقة بأهداف الرقابة يتضح إن متوسط اتجاه آراء أفراد العينة كان نحو الالتزام بالتطبيق غالباً وبدرجات

متفاوتة لجميع فقرات العامل والذي كان أعلى من المتوسط الافتراضي (3.4) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالبا، ولقد جاءت الفقرة الثالثة "عند صياغة أهداف الرقابة وتقسيمها إلى أسئلة فرعية يتم التأكد من أنها ذات صلة موضوعية وتكميلية غير متداخلة" في المرتبة الأولى في هذه المجموعة وفي نطاق ملتزم بالتطبيق دائما، بمتوسط حسابي (4.2604) ومن الجدول رقم (2-12) يتضح أن قيمة (T. Test) كانت (11.341) وهي أعلى من مستوي الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت على ذلك نتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، أما الفقرتين الأولى "يتم تحديد أهداف الرقابة من قبل مراجعي الديوان بوضوح فيما يتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية" والثانية "يقوم مراجعو الديوان بالتوضيح بشكل كافٍ لأهداف الرقابة وذلك للإجابة عن أسئلة الرقابة والسماح بالتطوير المنطقي لتصميم الرقابة" فكانت في نطاق ملتزم بالتطبيق غالبا بمتوسط حسابي (4.000؛ 3.9688) على التوالي وبانحراف معياري (.32444؛ .46911) ومن الجدول رقم (2-12) يتضح أن قيمة (T. Test) كانت (11.879؛ 18.120) وهما أعلى من مستوي الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت على ذلك نتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05). ومن ذلك يمكن القول إن متوسط اتجاه آراء أفراد العينة لمحور أهداف الرقابة كان نحو الالتزام بالتطبيق دائما أو غالبا، وتستنتج الباحثة مما سبق أن المراجع يقوم بتحديد أهداف الرقابة بوضوح فيما يتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية والتي تعتبر مؤشرات تقييم الأداء وتساعد في التطوير المنطقي لتصميم الرقابة وعند صياغة أهداف الرقابة تقسم إلى أسئلة فرعية ذات صلة موضوعية وغير متداخلة والتي يسعى المراجع للحصول على إجابات لها بالاستناد إلى أدلة الرقابة.

الجدول رقم (2-12) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل أهداف الرقابة

العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار (T)	مستوى الدلالة
يتم تحديد أهداف الرقابة من قبل مراجعي الديوان بوضوح فيما يتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية.	96	4.0000	.32444	18.120	.000
يقوم مراجعي الديوان بالتوضيح بشكل كافٍ لأهداف الرقابة، وذلك للإجابة عن أسئلة الرقابة والسماح بالتطوير المنطقي لتصميم الرقابة.	96	3.9688	.46911	11.879	.000
عند صياغة أهداف الرقابة وتقسيمها إلى أسئلة فرعية يتم التأكد من أنها ذات صلة موضوعية وتكميلية غير متداخلة.	96	4.2604	.74332	11.341	.000
إجمالي عامل أهداف الرقابة	96	4.0764	.32973	20.099	.000

المصدر مخرجات SPSS

6. نهج الرقابة: من الجدول (2-13) التحليل الإحصائي للعبارات المتعلقة بنهج الرقابة يتضح، إن المتوسط الحسابي للعامل نهج الرقابة كان أعلى من المتوسط الافتراضي "3.4" وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالباً، حيث كان المتوسط الحسابي للعامل ككل (4.1875) وبانحراف معياري (0.41990). كما أن قيمة اختبار (T) أعلى من مستوي الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج أن قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05). أما فيما يتعلق بفقرات العامل يتضح أن المتوسط الحسابي للفقرتين "يقوم مراجعو الديوان باتباع أسلوب الرقابة المناسب لتقييم النتائج والتأكد من تحقيقها للأهداف وأن البرامج والخدمات تعمل كما هو مطلوب" و"تستند توصيات مهمة رقابة الأداء على عملية تحليل وتأکید الأسباب بدلاً من مقارنة أدلة الرقابة مع المعايير" كان وفق مقياس ليكارت الخماسي يمثل ملتزم بالتطبيق دائماً، حيث كان المتوسط الحسابي (4.3646؛ 4.2000) على التوالي وبانحراف معياري (0.54521؛ 0.67465). ومن الجدول (2-20) يتضح أن قيمة اختبار (T) كانت أعلى من مستوي الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت على ذلك نتائج قيمة (Sig) (0.000) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05).

الجدول رقم (2-13) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل نهج الرقابة

العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار (T)	مستوى الدلالة
يقوم مراجعي الديوان باختيار أسلوب الرقابة المناسب، لتحديد طبيعة الفحص الواجب إجراءه.	96	4.0521	.60471	10.565	.000
يقوم مراجعي الديوان باتباع أسلوب الرقابة المناسب لتقييم النتائج والتأكد من تحقيقها للأهداف وأن البرامج والخدمات تعمل كما هو مطلوب.	96	4.3646	.54521	17.334	.000
يستخدم مراجعي الديوان أسلوب رقابة يعمل على فحص أسباب المشاكل والتحقق منها وتحليلها وبيان أسباب انحرافها عن المعايير.	96	4.1354	.65886	10.936	.000
تستند توصيات مهمة رقابة الأداء على عملية تحليل وتأکید الأسباب بدلاً من مقارنة أدلة الرقابة مع المعايير.	96	4.2000	.67465	11.588	.000
إجمالي عامل نهج الرقابة	96	4.1875	.41990	18.376	.000

المصدر مخرجات SPSS

أما الفقرتين "يستخدم مراجعو الديوان أسلوب رقابة يعمل على فحص أسباب المشاكل والتحقق منها وتحليلها وبيان أسباب انحرافها عن المعايير" و"يقوم مراجعو الديوان باختيار أسلوب الرقابة المناسب لتحديد طبيعة الفحص الواجب إجراءه" فلقد كان المتوسط الحسابي (4.1354)

و(4.0521) على التوالي وهو أعلى من المتوسط الافتراضي (3.4) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالباً، ومن الجدول رقم (2-20) يتضح أن قيمة اختبار (T) كانت أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت على ذلك نتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، وتستنتج الباحثة مما سبق أن المراجع يقوم باختيار نهج الرقابة أو النظام أو المشكلة أو مزيج منهما والذي يساعده في تحديد طبيعة الفحص الواجب إجراؤه والذي ينعكس نحو المشاكل التي يقوم بفحص أسبابها والتحقق منها وتحليلها والانحرافات عن معايير الرقابة للوصول إلى نتائج حولها وإصدار التوصيات بشأنها.

7. معايير الرقابة: نلاحظ من بيانات الجدول رقم (2-14) التحليل الإحصائي للعبارات المتعلقة بمعايير الرقابة أن المتوسط الحسابي لعامل معايير الرقابة كان مرتفع وأعلى من (4.20) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق دائماً، حيث كان المتوسط الحسابي للعامل (4.2630) وبانحراف معياري (0.38280). كما أن قيمة اختبار (T) أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج أن قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05).

الجدول رقم (2-14) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل معايير الرقابة

العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار (T)	مستوى الدلالة
يقوم مراجعي الديوان باختيار المعايير المناسبة للرقابة تتوافق مع أهداف وأسئلة الرقابة ذات صلة بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية.	96	4.2604	.60253	13.991	.000
تستند معايير الرقابة على الأداء إلى معرفة أفضل الممارسات وكيف يتم تنفيذ الأنشطة لتكون أكثر اقتصاد وكفاءة وفاعلية.	96	4.2396	.67660	12.158	.000
توفر المعايير أساس مناسب ومعقول لتقييم أهداف الرقابة بحيث تكون ملائمة ومفهومة وكاملة موثوق بها.	96	4.2083	.59677	13.271	.000
يقوم مراجعي الديوان بمناقشة المعايير مع الجهات الخاضعة للرقابة لضمان وجود الفهم المشترك للمعايير الكمية والنوعية والتي ستستخدم في العمل الرقابي.	96	4.3438	.57726	16.019	.000
إجمالي عامل معايير الرقابة	96	4.2630	.38280	22.089	.000

المصدر مخرجات SPSS

أما فيما يتعلق بفقرات العامل فإن متوسط اتجاه آراء أفراد العينة حول معايير الرقابة كان نحو الالتزام الدائم بالتطبيق وبدرجات متقاربة حيث كان المتوسط الحسابي للعبارة "يقوم مراجعو الديوان بمناقشة المعايير مع الجهات الخاضعة للرقابة لضمان وجود الفهم المشترك للمعايير الكمية

والنوعية والتي ستستخدم في العمل الرقابي" بالمرتبة الأولى بمتوسط (4.3438) وانحراف معياري (5.7726). وبالمرتبة الثانية العبارة "يقوم مراجعو الديوان باختيار المعايير المناسبة للرقابة تتوافق مع أهداف وأسئلة الرقابة ذات صلة بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية" (4.2604) وانحراف معياري (6.0253). وثالثاً العبارة "تستند معايير الرقابة على الأداء إلى معرفة أفضل الممارسات وكيف يتم تنفيذ الأنشطة لتكون أكثر اقتصاد وكفاءة وفاعلية" (4.2396) وبلغ الانحراف المعياري (6.7660). وأخيراً العبارة "توفر المعايير أساس مناسب ومعقول لتقييم أهداف الرقابة بحيث تكون ملائمة ومفهومة وكاملة موثوق بها" كان متوسطها الحسابي (4.2083) وانحراف معياري (5.9677).

وأما نتائج تحليل اختبار (T) بالجدول (2-14) فكانت جميع الفقرات أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، وتستنتج الباحثة مما سبق أن المراجع يضع معايير مناسبة للرقابة تتوافق مع أهداف وأسئلة الرقابة وهي ذات صلة بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية، خاصة تلك المعايير المستخدمة لتقييم الموضوع، كما أنه يراعي أفضل المعايير والممارسات بمقارنة الوحدات فيما بينها وفي أنواع الرقابة الأخرى، كما أنه يختار نوع المعايير نوعية أو كمية أو عامة أو محددة مع التركيز على ما هو متوقع وفق المبادئ السليمة، وأن المراجع لا يغفل عن مناقشة معايير الرقابة مع الجهة الخاضعة للرقابة آخذاً في الاعتبار مسؤوليته عن اختيار معايير الرقابة خاصة عندما تكون المعايير محددة مباشرة بالقوانين من الوثائق الرسمية.

8. مخاطر الرقابة: من بيانات الجدول (2-15) التحليل الإحصائي للعبارات المتعلقة بعامل مخاطر الرقابة، أن المتوسط الحسابي لعامل مخاطر الرقابة كان مرتفع وأعلى من (3.40) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالباً، حيث كان المتوسط الحسابي للعامل (3.8620) وانحراف معياري (0.37323) كما أن قيمة اختبار (T) أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج أن قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05).

أما فيما يتعلق بفقرات العامل فإن متوسط اتجاه آراء أفراد العينة حول مخاطر الرقابة كانت متفاوتة بين المطبق دائماً وغالباً وأحياناً وفق مقياس ليكارت الخماسي، حيث كانت العبارة الثانية "تشمل الإدارة الفاعلة لمخاطر الجهات الخاضعة للرقابة، توقع المخاطر المحتملة في العمل" في

نطاق الملتمزم بالتطبيق دائما، بمتوسط حسابي (4.2292) وبانحراف معياري (.53270) ولقد أكدت ذلك نتائج تحليل (T. Test) والتي كانت (15.251) وهي أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05) أما الفقرة الأولى "يدير مراجعو الديوان مخاطر الرقابة بفاعلية لتجنب وضع نتائج واستنتاجات وتوصيات غير صحيحة وتقديم المعلومات غير المتوازنة" في نطاق الملتمزم بالتطبيق غالبا بمتوسط حسابي (4.0938) وبانحراف معياري (.87152) ولقد أكدت نتائج تحليل (T. Test) فكانت (7.799) وهي أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05) وأيضا الفقرة الاخيرة "تشمل الإدارة الفاعلة لمخاطر الرقابة النظر فيما إذا كان فريق الرقابة لديه الكفاءة الكافية والمناسبة لإجراء عملية الرقابة" بمتوسط حسابي (3.8750) وبانحراف معياري (.48666) ولقد أكدت نتائج تحليل (T. Test) فكانت (9.563) وهي أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05).

الجدول رقم (2-15) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل مخاطر الرقابة

العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار (T)	مستوى الدلالة
يدير مراجعي الديوان مخاطر الرقابة بفاعلية لتجنب وضع نتائج واستنتاجات وتوصيات غير صحيحة وتقديم المعلومات غير المتوازنة.	96	4.0938	.87152	7.799	.000
تشمل الإدارة الفاعلة لمخاطر الجهات الخاضعة للرقابة، توقع المخاطر المحتملة في العمل.	96	4.2292	.53270	15.251	.000
يوضع نهج للرقابة لمعالجة مخاطر الرقابة أثناء التخطيط للرقابة واختيار الأساليب وتوثيق كيفية التعامل مع تلك المخاطر.	96	3.2500	.50262	2.924	.004
تشمل الإدارة الفاعلة لمخاطر الرقابة، النظر فيما إذا كان فريق الرقابة لديه الكفاءة الكافية والمناسبة لإجراء عملية الرقابة.	96	3.8750	.48666	9.563	.000
إجمالي عامل مخاطر الرقابة	96	3.8620	.37323	12.128	.000

المصدر مخرجات SPSS

في حين كانت الفقرة الثالثة "يوضع نهج للرقابة لمعالجة مخاطر الرقابة أثناء التخطيط للرقابة واختيار الأساليب وتوثيق كيفية التعامل مع تلك المخاطر" في نطاق الملتمزم بالتطبيق أحيانا بمتوسط حسابي (3.2500) وبانحراف معياري (.50262) ولقد أكدت نتائج تحليل (T. Test) فكانت (2.924) وهي أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة

(Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05). وتستجج الباحثة مما سبق أن المراجع يخطط لجميع مراحل عملية المراجعة حيث يدير مخاطر الرقابة بفاعلية لتجنب وضع نتائج أو استنتاجات وتوصيات غير صحيحة أو غير مكتملة وتقديم معلومات غير متوازنة، وأنه يتوقع المخاطر المحتملة أو المؤثرة في العمل وأنه يعمل على توثيق كيفية التعامل مع تلك المخاطر غير أنه يحتاج إلى زيادة الاهتمام بمخاطر الرقابة أثناء التخطيط للرقابة واختيار الأساليب وتوثيق كيفية التعامل مع تلك المخاطر.

9.الاتصالات: من خلال الجدول (2-16) التحليل الإحصائي للعبارات المتعلقة بعامل الاتصالات فإن المتوسط الحسابي للعامل كان أعلى من (3.40) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالباً، حيث كان المتوسط الحسابي (3.9922) وانحراف معياري (4.3294). كما أن قيمة اختبار (T) أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج أن قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05). أما فيما يتعلق بفقرات عامل الاتصالات فإن متوسط اتجاه آراء أفراد العينة حول فقرات المحور كان أعلى من المتوسط الافتراضي (3.4) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالباً. حيث كانت الفقرة "يحافظ مراجعو الديوان على التفاعل مع الجهات الخاضعة للرقابة من خلال تبادل النتائج والحجج ووجهات النظر" بالمرتبة الأولى من حيث التطبيق بمتوسط حسابي (4.1667) وانحراف معياري (6.7538).

الجدول رقم (2-16) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل الاتصالات

العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار (T)	مستوى الدلالة
يلتزم مراجعي الديوان بالتواصل بشكل فعال وسليم مع الجهة الخاضعة للرقابة أثناء عملية الرقابة	96	3.8333	.67538	6.286	.000
يحرص مراجعي الديوان على ضمان عدم الإخلال بالاستقلالية وحياد الديوان والحفاظ على علاقات مهنية جيدة مع الجهات الخاضعة للرقابة.	96	4.0729	.60253	10.942	.000
إقامة قناة اتصال جيدة مع الجهات الخاضعة للرقابة بهدف تحسين وصول المراجع للمعلومات والبيانات التي تحتاجها.	96	3.8958	.62373	7.789	.000
يحافظ مراجعي الديوان على التفاعل مع الجهات الخاضعة للرقابة من خلال تبادل النتائج والحجج ووجهات النظر	96	4.1667	.67538	11.122	.000
إجمالي عامل الاتصال	96	3.9922	.43294	13.402	.000

المصدر مخرجات SPSS

ثم جاء بالمرتبة الثانية "يحرص مراجعو الديوان على ضمان عدم الإخلال بالاستقلالية وحياد الديوان والحفاظ على علاقات مهنية جيدة مع الجهات الخاضعة للرقابة" بمتوسط حسابي (4.0729) وانحراف معياري (60253). وبالمرتبة الثالثة "إقامة قناة اتصال جيدة مع الجهات الخاضعة للرقابة بهدف تحسين وصول المراجع للمعلومات والبيانات التي تحتاجها" بمتوسط حسابي (3.8958) وانحراف معياري (62373). وبالمرتبة الرابعة "يلتزم مراجعو الديوان بالتواصل بشكل فعال وسليم مع الجهة الخاضعة للرقابة أثناء عملية الرقابة" بمتوسط حسابي (3.8333) وانحراف معياري (67538).

ولقد أكدت ذلك نتائج تحليل (T. Test) كما بالجدول (2-16) والتي كانت لكل الفقرات أعلى من مستوي الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05) وتستج الباحثة مما سبق أن المراجع يلتزم بإنشاء قنوات اتصال فعالة مع الجهة الخاضعة للرقابة وأصحاب المصلحة المعنيين طوال عملية الرقابة، لإدراكه بأن التواصل الفعال أمر مهم يساعد في تحسين وصول المراجع للمعلومات والبيانات التي يحتاجها، ويحرص المراجع على ضمان عدم الإخلال باستقلالية وحياد الجهاز الأعلى للرقابة والحفاظ على علاقات مهنية جيدة مع جميع أصحاب المصلحة دون أن تؤثر علاقات الاتصالات على استقلال وحياد الجهاز الأعلى للرقابة.

10. المهارات: تبين نتائج الجدول رقم (2-17) للتحليل الإحصائي للعبارات المتعلقة بعامل المهارات أن المتوسط الحسابي للعامل كان أعلى من (3.40) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالباً، حيث كان المتوسط الحسابي (4.0781) وانحراف معياري (46261). كما أن قيمة اختبار (T) أعلى من مستوي الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج أن قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، أما فيما يتعلق بفقرات عامل المهارات فإن متوسط اتجاه آراء أفراد العينة حول فقرات المحور كان أعلى من المتوسط الافتراضي (3.4) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالباً، حيث كانت الفقرة الثانية في المرتبة الأولى "تشمل الكفاءة المهنية في رقابة الأداء معرفة سليمة لمهارات الرقابة والمتعلقة بتصميم البحوث وأساليب التحقيق والتقييم والتواصل والإبداع" فكانت بمتوسط حسابي (4.2188) وانحراف معياري (63583). والتي تقع وفق مقياس ليكارت الخماسي في نطاق الالتزام الدائم بالتطبيق والتي أكدت نتائج تحليل (T. Test) أنها وهي أعلى من مستوي الدلالة

الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، ولقد ترتبت باقي فقرات المحور بحيث جاء في المرتبة الثانية من حيث الالتزام بالتطبيق غالباً بمتوسط متقارب الفئتين "يقوم مراجعو الديوان حسب الحاجة باستشارة الأفراد داخل وخارج الديوان ممن تتوافر لديهم الخبرة المتخصصة كالخبراء الخارجيين" و "يملك مراجعي الديوان الخبرة في مجال العلوم الاجتماعية والقانونية ومعرفة سليمة وكافية بالوحدات الاقتصادية الخاضعة للرقابة لإجراء رقابة الأداء" (4.1458؛ 4.1354) على التوالي وانحراف معياري (76749؛ .59152).

الجدول رقم (2-17) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل المهارات

العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار (T)	مستوى الدلالة
يكفل الديوان بأن فريق الرقابة يكون لهم الكفاءة المهنية اللازمة وبشكل جماعي.	96	4.0000	.66491	8.841	.000
تشمل الكفاءة المهنية في رقابة الأداء معرفة سليمة لمهارات الرقابة والمتعلقة بتصميم البحوث وأساليب التحقيق والتقييم والتواصل والإبداع.	96	4.2188	.63583	12.617	.000
يملك مراجعي الديوان الخبرة في مجال العلوم الاجتماعية والقانونية ومعرفة سليمة وكافية بالوحدات الاقتصادية الخاضعة للرقابة لإجراء رقابة الأداء.	96	4.1354	.59152	12.182	.000
يقوم مراجعي الديوان حسب الحاجة باستشارة الأفراد داخل وخارج الديوان ممن تتوافر لديهم الخبرة المتخصصة كالخبراء الخارجيين.	96	4.1458	.76749	9.522	.000
يكون عمل الخبراء الخارجيين مستقل عن الحالات والعلاقات التي من الممكن أن تضر بموضوعيتهم.	96	3.9479	.78633	6.827	.000
عند استخدام عمل الخبراء الخارجيين كأداء يحتفظ المراجع بالمسؤولية الكاملة عن أعمال الرقابة والاستنتاجات الواردة في التقرير.	96	4.0208	.72517	8.388	.000
إجمالي عامل المهارات.	96	4.0781	.46261	14.363	.000

المصدر مخرجات SPSS

كما أكدت نتائج تحليل (T. Test) أنها أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) وكذلك أكدت النتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، ثم بالمرتبة الثالثة بمستوي متقارب الفئتين "عند استخدام عمل الخبراء الخارجيين كأداء يحتفظ المراجع بالمسؤولية الكاملة عن أعمال الرقابة والاستنتاجات الواردة في التقرير" و"يكفل الديوان بأن فريق الرقابة يكون لهم الكفاءة المهنية اللازمة وبشكل جماعي" بمتوسط حسابي (4.0208؛ 4.000)، على التوالي وانحراف معياري (.72517؛ .66491)، وجاء في المرتبة الأخيرة الفقرة "يكون عمل الخبراء الخارجيين مستقل عن الحالات والعلاقات التي من الممكن أن تضر بموضوعيتهم" بمتوسط

حسابي (3.9479) وانحراف معياري (0.78633)، ولقد أكدت نتائج تحليل (T. Test) أنها أعلى من مستوي الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، مما سبق تستنتج الباحثة أن لدى المراجع المهارات الكافية للعمل بشكل جماعي وبالكفاءة المهنية اللازمة لإجراء رقابة الأداء ومن أهم المهارات المعرفة السليمة للرقابة، وتصميم البحوث، وتقنيات التحقيق أو التقييم، أن المراجع يتمتع بالقدرات الشخصية مثل القدرة التحليلية ومهارات الكتابة والاتصال والإبداع ويرى المراجع بأن الخبرة الخارجية مطلوبة وضرورية لإكمال العمل.

11. الإشراف: يتضح من بيانات جدول التحليل الإحصائي (2-18) للعبارات المتعلقة بعامل الإشراف أن المتوسط الحسابي للعامل كان أعلى من (3.40) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالبا، حيث كان المتوسط الحسابي (3.9931) وانحراف معياري (0.46886) كما أن قيمة اختبار (T) أعلى من مستوي الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج أن قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)؛ أما فيما يتعلق بفقرات عامل الإشراف فإن متوسط اتجاه آراء أفراد العينة حول العبارات المتعلقة بالإشراف فإن المتوسط الحسابي لفقرات هذا المحور كانت متفاوتة بين المطبق دائما وغالبا وفق مقياس ليكارت الخماسي، حيث كانت العبارة "يشمل الإشراف على أعمال المراجعين توفير التوجيه الكافي لفرق العمل الرقابي المكلف بالرقابة" في نطاق التطبيق الدائم بمتوسط حسابي (4.2604) وانحراف معياري (0.65284) وأما الفقرتين "يشرف ديوان المحاسبة على عمل مراجعي رقابة الأداء أثناء العمل الرقابي" بمتوسط حسابي (4.1771) وانحراف معياري (0.68048) و"يقوم ديوان المحاسبة بتوفير فرق رقابية ذات كفاءة وخبرة" بمتوسط حسابي (3.5417) وانحراف معياري (0.73866) فكانت في نطاق الالتزام بالتطبيق غالبا، ولقد أكدت نتائج تحليل (T. Test) أنها أعلى من مستوي الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05) وذلك لجميع فقرات المحور، ومما سبق تستنتج الباحثة أن ديوان المحاسبة يقوم بالإشراف على عمل مراجعي رقابة الأداء أثناء العمل الرقابي من خلال إعداد فرق الرقابة وتوفير التوجيه الكافي للمراجعين وذلك بتعيين مراجعين لهم الكفاءة والمعرفة في منهجيات الرقابة والتخطيط ورقابة الأعمال وحللت المشاكل.

الجدول رقم (2-18) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل الإشراف

العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار (T)	مستوى الدلالة
يشرف ديوان المحاسبة على عمل مراجعي رقابة الأداء أثناء العمل الرقابي.	96	4.1771	.68048	11.189	.000
يشمل الإشراف على أعمال المراجعين، توفير التوجيه الكافي لفرق العمل الرقابي المكلف بالرقابة.	96	4.2604	.65284	12.913	.000
يقوم ديوان المحاسبة بتوفير فرق رقابية ذات كفاءة وخبرة.	96	3.5417	.73866	2.879	.003
إجمالي عامل الإشراف.	96	3.9931	.46886	12.393	.000

المصدر مخرجات SPSS

12. الحكم والشك المهني: من بيانات الجدول رقم (2-19) التحليل الإحصائي للعبارات المتعلقة بالحكم والشك المهني أن المتوسط الحسابي للعامل كان أعلى من (3.40) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالباً، حيث كان المتوسط الحسابي (4.1667) وانحراف معياري (0.28311). كما أن قيمة اختبار (T) أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج أن قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، أما فيما يتعلق بفقرات هذا العامل فإن متوسط اتجاه آراء أفراد العينة تميز في مجموعتين؛ المجموعة الأولى اتجهت فيها آراء أفراد العينة إلى الالتزام بالتطبيق دائماً وفق مقياس ليكارت الخماسي حيث كان متوسطها الحسابي أعلى من (4.20) وبقيم انحراف معياري متفاوتة وتضم هذه المجموعة على التوالي الفقرات: "يتم تقييم مخاطر الغش من قبل المراجع عند التخطيط للرقابة وأن يكون على تاهب لإمكانية الاحتيال على طوال عملية الرقابة" و"يحدد مراجعو الديوان مخاطر الاحتيال المتصلة بأهداف الرقابة ويقوم بتقييمها" و"يلتزم المراجع بمعرفة ومتابعة القوانين واللوائح والاتفاقيات والسياسات والإجراءات المعمول بها" و"يقوم مراجعو الديوان بتطبيق معايير مهنية عالية في أداء عمل رقابة الأداء" و"يتوافر لدى مراجعي الديوان الفهم الجيد للمبادئ والمعايير الدستورية والقانونية والمؤسسية التي تحكم عمل الجهات الخاضعة للرقابة" ودلت نتائج اختبار (T) أنها ذات دلالة إحصائية أي أكبر من (1.964) وهو ما أكدته نتائج قيمة (Sig) بأنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05).

أما المجموعة الأخرى فاتجهت فيها آراء أفراد العينة إلى الالتزام بالتطبيق غالباً وفق مقياس ليكارت الخماسي حيث كان متوسطها الحسابي أعلى من (3.39) وأقل من (4.20) مع تفاوت الانحراف المعياري للفقرات وهي: "يكون مراجعي الديوان مستعدين للابتكار طوال عملية

الرقابة" و"يمنع مراجعي الديوان من الانخراط في السلوك الذي قد يشوه سمعة الديوان" و"يتم تطبيق جميع المعايير والمبادئ الأخلاقية والمهنية من قبل المراجع لتحديد مستوى الفهم اللازم لأعمال الرقابة" و"يحافظ مراجعو الديوان على الموضوعية وتقبل وجهات النظر والحجج وتجنب الأخطاء والتحيز في الشك المهني" و"يقوم مراجعو الديوان بممارسة الشك المهني أثناء عملية المراجعة" و"تتطلب رقابة الأداء تقديراً وتحليلاً مناسباً لأدلة الرقابة باعتبارها تميل إلى الإقناع في هذا النوع من الرقابة أكثر من كونها قاطعة" حيث كان المتوسط الحسابي بين (3.92) و(4.17)، ولقد أكدت نتائج تحليل (T. Test) أنها أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05).

الجدول رقم (2-19) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل الحكم والشك المهني

العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	(T) اختبار	مستوى الدلالة
يقوم مراجعي الديوان بممارسة الشك المهني أثناء عملية المراجعة.	96	3.9688	.30619	18.200	.000
تتطلب رقابة الأداء تقديراً وتحليلاً مناسباً لأدلة الرقابة باعتبارها تميل إلى الإقناع في هذا النوع من الرقابة أكثر من كونها قاطعة.	96	3.9271	.50773	10.172	.000
يتم تطبيق جميع المعايير والمبادئ الأخلاقية والمهنية من قبل المراجع لتحديد مستوى الفهم اللازم لأعمال الرقابة.	96	4.1458	.66458	10.996	.000
يحافظ مراجعي الديوان على الموضوعية ويتقبل وجهات النظر والحجج ويتجنب الأخطاء والتحيز في الشك المهني.	96	4.1042	.57086	12.086	.000
يتم تقييم مخاطر الغش من قبل المراجع عند التخطيط للرقابة وأن يكون على تأهب لإمكانية الاحتيال على طوال عملية الرقابة.	96	4.2917	.66359	13.166	.000
يحدد مراجعي الديوان مخاطر الاحتيال المتصلة بأهداف الرقابة ويقوم بتقييمها.	96	4.2917	.56039	15.590	.000
يقوم مراجعي الديوان بتطبيق معايير مهنية عالية في أداء عمل رقابة الأداء.	96	4.2500	.66491	12.525	.000
يلتزم المراجع بمعرفة ومتابعة القوانين واللوائح والاتفاقيات والسياسات والإجراءات المعمول بها.	96	4.2604	.65284	12.913	.000
يتوافر لدى مراجعي الديوان الفهم الجيد للمبادئ والمعايير الدستورية والقانونية والمؤسسية التي تحكم عمل الجهات الخاضعة للرقابة.	96	4.2188	.65217	12.301	.000
يمنع مراجعي الديوان من الانخراط في السلوك الذي قد يشوه سمعة الديوان.	96	4.1771	.61550	12.370	.000
يكون مراجعي الديوان مستعدين للابتكار طوال عملية الرقابة.	96	4.1979	.62610	12.487	.000
إجمالي عامل الحكم والشك المهني	96	4.1667	.28311	26.533	.000

المصدر مخرجات SPSS

ومما سبق تستنتج الباحثة أن المراجع يمارس حكماً مهنيّاً وشكوكاً وينظر في القضايا من وجهات نظر مختلفة ويبقى على موقف منفتح وموضوعي لمختلف الآراء والحجج، ويطبق

المعارف والمهارات والخبرات الجماعية لعملية الرقابة، كما أنه يتقبل وجهات النظر والحجج وينظر فيها ليتجنب أخطاء الحكم والتحيز ويستخلص نتائج موضوعية على أساس النقد البناء للأدلة التي تم جمعها وفق المبادئ الأخلاقية المهنية.

13. رقابة الجودة: تبين نتائج الجدول رقم (2-20) للتحليل الإحصائي الوصفي أن المتوسط الحسابي لعامل رقابة الجودة كان أعلى من (3.40) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالباً، حيث كان المتوسط الحسابي (3.9193) وانحراف معياري (4.2067). كما أن قيمة اختبار (T) أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج أن قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)؛ أما فيما يتعلق بفقرات هذا العامل فإن متوسط اتجاه آراء أفراد العينة للعبارات المتعلقة بمحور رقابة الجودة كانت متفاوتة بين المطبق دائماً وغالباً وأحياناً وفق مقياس ليكارت الخماسي، فقد كانت الفقرة الأولى "يتبنى الديوان اتباع إجراءات الجودة في تقرير المراجعة" في نطاق الالتزام بالتطبيق دائماً وفق مقياس ليكارت الخماسي بمتوسط حسابي (4.2604) وانحراف معياري (6.5284)، وقد أكدت نتائج تحليل (T. Test) أنها (12.913) وهي أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964)، كما أكدت نتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05).

الجدول رقم (2-20) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل رقابة الجودة

العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار (T)	مستوى الدلالة
يتبنى الديوان اتباع إجراءات الجودة في تقرير المراجعة	96	4.2604	.65284	12.913	.000
يقوم الديوان بتوفير الموارد الكافية للمحافظة على المال العام	96	4.1667	.65961	11.388	.000
يتبنى الديوان إجراءات نظام إدارة المخاطر على الجودة التي تنشأ من القيام بأعمال رقابة الأداء	96	3.3125	.73000	2.174	.024
يتبنى الديوان صياغة سياسات وإجراءات واضحة تعمل على زيادة كفاءة وفعالية نظام الجودة	96	3.9375	.49868	10.561	.000
إجمالي عامل رقابة الجودة	96	3.9193	.42067	12.094	.000

المصدر مخرجات SPSS

ولقد كان ترتيب فقرات المحور من حيث الالتزام بالتطبيق غالباً بالمرتبة الأولى الفقرة "يقوم الديوان بتوفير الموارد الكافية للمحافظة على المال العام" و بالمرتبة الثانية الفقرة "يتبنى الديوان صياغة سياسات وإجراءات واضحة تعمل على زيادة كفاءة وفعالية نظام الجودة" على التوالي بمتوسط حسابي (4.1667؛ 3.9375)، وانحراف معياري (6.5961؛ .49868). وجاءت الفقرة

الثالثة "يتبنى الديوان إجراءات نظام إدارة المخاطر على الجودة التي تنشأ من القيام بأعمال رقابة الأداء" في نطاق الالتزام بالتطبيق أحيانا بمتوسط حسابي (3.3125) وانحراف معياري (0.73000)، ولقد أكدت نتائج تحليل (T. Test) لجميع الفقرات أنها أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، وتستنتج الباحثة من ذلك أن الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة يهتم بالمحافظة على الجودة التي ينبغي على المراجع الالتزام بها لضمان استيفاء جميع المتطلبات، كما أن الجهاز الأعلى للرقابة يضع سياسات وإجراءات كافية ومرنة وسهلة لإدارة وضمان الجودة وتنفيذ آليات الجودة، وفي المقابل هناك ضعف في تبني الديوان لإجراءات نظام إدارة المخاطر على الجودة والتي تنشأ من القيام بأعمال رقابة الأداء.

14. الأهمية النسبية: من خلال الجدول (2-21) التحليل الإحصائي الوصفي للعبارات المتعلقة بعامل الأهمية النسبية أن المتوسط الحسابي لعامل الأهمية النسبية كان أعلى من (3.40) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالبا، حيث كان المتوسط الحسابي (4.0885) وانحراف معياري (0.37693). كما أن قيمة اختبار (T) أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج أن قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05).

الجدول رقم (2-21) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل الأهمية النسبية

العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار (T)	مستوى الدلالة
يتم مراعاة الأهمية النسبية في جميع مراحل عملية الرقابة من قبل مراجعي الديوان.	96	3.8854	.40704	11.685	.000
يقوم مراجعي الديوان بالأخذ في الاعتبار إمكانية تغير الأهمية النسبية بمرور الوقت.	96	4.2917	.52147	16.754	.000
إجمالي عامل الأهمية النسبية	96	4.0885	.37693	17.898	.000

المصدر مخرجات SPSS

أما فيما يتعلق بفقرات هذا العامل فإن متوسط اتجاه آراء أفراد العينة لفقرتي المحور كان متفاوت وأعلى من المتوسط الافتراضي (3.40) وفق مقياس ليكارت الخماسي؛ والفقرة الثانية "يقوم مراجعو الديوان بالأخذ في الاعتبار إمكانية تغير الأهمية النسبية بمرور الوقت" فكانت بمتوسط حسابي (4.2917) وانحراف معياري (0.52147). والتي تقع وفق مقياس ليكارت الخماسي في نطاق الالتزام بالتطبيق دائما، وقد أكدت نتائج تحليل (T. Test) أنها (16.754) وهي أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية

معنوية أقل من (0.05)، والفقرة الأولى "يتم مراعاة الأهمية النسبية في جميع مراحل عملية الرقابة من قبل مراجعي الديوان" كانت بمتوسط حسابي (3.8854) وانحراف معياري (4.0704). والتي تقع وفق مقياس ليكارت الخماسي في نطاق الالتزام بالتطبيق غالبا، وقد أكدت نتائج تحليل (T. Test) أنها (11.685) وهي أعلى من مستوي الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، وتستنتج الباحثة من ذلك أن المراجع يراعى الأهمية النسبية في جميع مراحل عملية الرقابة بما في ذلك الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للموضوع بهدف تقديم أكبر قدر ممكن من القيمة المضافة.

15. الوثائق أو التوثيق: من خلال الجدول (2-22) التحليل الإحصائي للعبارات المتعلقة بعامل الوثائق أو التوثيق أن المتوسط الحسابي للعامل كان أعلى من (4.20) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق دائما، حيث كان المتوسط الحسابي (4.2083) وانحراف معياري (5.7073). كما أن قيمة اختبار (T) أعلى من مستوي الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج أن قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، أما فيما يتعلق بفقرات هذا العامل فإن المتوسط الحسابي لفقرات المحور الثلاثة كان أعلى من المتوسط الافتراضي (3.4) وفق مقياس ليكارت الخماسي، حيث كانت الفقرة الثانية "يتم توفير وثائق كافية لتمكين المراجع من فهم طبيعة الأعمال الرقابية المنفذة" بمتوسط حسابي (4.2813) وانحراف معياري (7.0641). واقعة وفق مقياس ليكارت في نطاق الالتزام بالتطبيق دائما. وأكدت نتائج تحليل (T. Test) أنها أعلى من مستوي الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05). ثم جاء في نطاق الالتزام بالتطبيق غالبا الفقرتين "يقوم مراجعو الديوان بتوفير الوثائق في الوقت المناسب ويبقيها محدثة طول فترة الرقابة" و"يقوم مراجعو الديوان بتوثيق العملية الرقابية بطريقة كاملة ومفصلة" بمتوسط حسابي متقارب (4.1875؛ 4.1563) على التوالي وانحراف معياري (7.3000؛ 7.1566). كما أكدت نتائج تحليل (T. Test) أنها أعلى من مستوي الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، وتستنتج الباحثة أن المراجع يعمل على توثيق عملية الرقابة بطريقة كاملة ومفصلة بما فيه الكفاية ويوفر جميع المستندات الوثائق اللازمة للعمل إلى أقصى حد ممكن ويسعى لاستكمال أي نقص بالوثائق قبل اصدار تقرير عن عملية المراجعة.

الجدول رقم (2-22) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل الوثائق أو التوثيق

العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار (T)	مستوى الدلالة
يقوم مراجعي الديوان بتوثيق العملية الرقابية بطريقة كاملة ومفصلة.	96	4.1563	.71566	10.354	.000
يتم توفير وثائق كافية لتمكين المراجع من فهم طبيعة الأعمال الرقابية المنفذة.	96	4.2813	.70641	12.223	.000
يقوم مراجعي الديوان بتوفير الوثائق في الوقت المناسب ويبقيها محدثة طول فترة الرقابة.	96	4.1875	.73000	10.570	.000
إجمالي عامل الوثائق والتوثيق	96	4.2083	.57073	13.877	.000

المصدر مخرجات SPSS

ثانياً: التحليل الإحصائي الوصفي لعوامل الإجراءات العامة:

يعتبر تطبيق الإجراءات العامة جزء من تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100)، ومن المهم معرفة اتجاه المستجوبين المستهدفون نحو تقييم مدى الالتزام بتطبيق كل عامل من العوامل المكونة لتلك الإجراءات العامة من خلال معرفة متوسط قيمة العامل، ونظراً لأننا نستخدم مقياس ليكارت الخماسي، ويكون المنظور إيجابياً إذا كان المتوسط أعلى من (3.40) والعكس صحيح، وتبين نتائج الجدول رقم (2-23) للتحليل الإحصائي الوصفي للعوامل المكونة للإجراءات العامة أن المتوسط الحسابي لها كان متفاوت بين المطبق دائماً وغالبا وفق مقياس ليكارت الخماسي، فقد كان عامل معايير الرقابة وعامل الوثائق والتوثيق من وجهة نظر المشاركين في الدراسة في نطاق الالتزام بالتطبيق دائماً بمتوسط حسابي (4.2630؛ 4.2083) على التوالي، وبوزن نسبي مرتفع بلغ (85.26%؛ 84.17%)، أما باقي العوامل فقد كانت في نطاق الالتزام بالتطبيق غالباً وفق مقياس ليكارت الخماسي، حيث كان في المرتبة الأولى عامل نهج الرقابة بمتوسط حسابي (4.1875) ووزن نسبي (83.75%) ثم عامل الحكم والشك المهني في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.1667) وكان الوزن النسبي (83.33%) ثم عامل الموضوع ثالثاً بمتوسط حسابي (4.1641) وكان الوزن النسبي (83.28%) ثم عامل الأهمية النسبية في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (4.0885) وكان الوزن النسبي (81.77%) ثم جاء عامل المهارات خامساً بمتوسط حسابي (4.0781) والوزن النسبي (81.56%) وسادساً عامل أهداف الرقابة بمتوسط حسابي (4.0764) والوزن النسبي (81.53%) ثم بالمرتبة السابعة عامل الثقة والأمان بمتوسط حسابي (4.0208) والوزن النسبي (80.42%) ثم عامل الإشراف ثامناً بمتوسط حسابي (3.9931) والوزن النسبي (79.86%) ثم عامل الاتصال أو التواصل كان تاسعاً حيث كان المتوسط الحسابي (3.9922) والوزن النسبي

للعامل (79.84%) ثم عامل الاستقلالية والأخلاق بالمرتبة العاشرة حيث كان بمتوسط حسابي (3.9740) والوزن النسبي للعامل (79.48%) وجاء عامل المستخدمون المستهدفون والاطراف المسؤولة في المرتبة الحادية عشر بمتوسط حسابي (3.9687) وكان الوزن النسبي (79.37%) ثم جاء عامل رقابة الجودة بالمرتبة الثانية عشر بمتوسط حسابي (3.9193) وبوزن نسبي (79.86%) وكان عامل مخاطر الرقابة في المرتبة الثالثة عشر وأخر هذه العوامل من حيث التطبيق فقد كان المتوسط الحسابي (3.8620) والوزن النسبي للعامل (77.24%). وتستنتج الباحثة أن مراجعو ديوان المحاسبة الليبي يلتزمون بتطبيق عوامل الإجراءات العامة لرقابة الأداء، وعلى مراجعي الديوان زيادة الاهتمام بالعوامل ذات الوزن النسبي الأقل من (84%) لما ذلك من أثر على كفاءة وفاعلية إجراءات الرقابة المالية.

الجدول (2-23) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي للإجراءات العامة

العامل	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي
الاستقلالية والأخلاق	3.9740	.32743	%79.48
المستخدمون المستهدفون والاطراف المسؤولة	3.9687	.41061	%79.37
الموضوع	4.1641	.44696	%83.28
الثقة والأمان	4.0208	.32981	%80.42
أهداف الرقابة	4.0764	.32973	%81.53
نهج الرقابة	4.1875	.41990	%84.17
معايير الرقابة	4.2630	.38280	%85.26
مخاطر الرقابة	3.8620	.37323	%77.24
الاتصال أو التواصل	3.9922	.43294	%79.84
المهارات	4.0781	.46261	%81.56
الإشراف	3.9931	.46886	%79.86
الحكم والشك المهني	4.1667	.28311	%83.33
رقابة الجودة	3.9193	.42067	%79.86
الأهمية النسبية	4.0885	.37693	%81.77
الوثائق والتوثيق	4.2083	.57073	%84.17
الإجراءات العامة	4.0947	.29040	%81.89

المصدر مخرجات SPSS

ثالثاً: الإجراءات الخاصة:

لغرض اختبار فرضية الدراسة الفرعية الثانية التي تنص على " لا يلتزم مراجعو ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق الإجراءات الخاصة لعملية رقابة الأداء" نعرض فيما يلي التحليل

الإحصائي الوصفي للإجراءات الخاصة لرقابة الأداء وفقا للعوامل المكونة لهذه الإجراءات ومن تم ككل:

1. التخطيط - اختيار المواضيع: يتضح من الجدول رقم (2-24) التحليل الإحصائي الوصفي للعبارات المتعلقة بعامل التخطيط لاختيار المواضيع نجد أن المتوسط الحسابي للعامل كان أعلى من (3.40) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالبا، حيث كان المتوسط الحسابي (3.8542) وبانحراف معياري (0.44341). كما أن قيمة اختبار (T) أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج أن قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، أما فيما يتعلق بفقرات عامل التخطيط لاختيار المواضيع فإن متوسط اتجاه آراء أفراد العينة حول العبارات المكونة للعامل كان أعلى من المتوسط الافتراضي (3.40) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالبا باستثناء العبارة الأخيرة بالمحور "يتم النظر عند اختيار المواضيع لنتائج وتوصيات عمليات الرقابة" حيث كان المتوسط الحسابي (3.2813) وهو أقل من (3.40) وبانحراف معياري (0.76369). والتي تقع في نطاق ملتزم بالتطبيق أحيانا، ومن ذلك يمكن القول أن متوسط اتجاه آراء أفراد العينة لأكثر الفقرات كان نحو الالتزام بالتطبيق غالبا وبدرجات متفاوتة، حيث كان في المرتبة الأولى من حيث الالتزام بالتطبيق العبارة "يقوم مراجعي الديوان بالنظر فيما إذا كانت هناك مقاربات ومنهجيات ومعايير رقابية مرتبطة بحيث تكون ذات صلة ومتاحة" بمتوسط حسابي (4.1354) وبانحراف معياري (0.60905). ومن الجدول رقم (2-24) يتضح أن قيمة (T. Test) كانت (66.528) وهي أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) (0.000). أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، ثم جاء في المرتبة الثانية العبارة "يتم تحديد المواضيع التي تكون مهمة وقابلة للرقابة وبما يتماشى مع تفويض الديوان" بمتوسط حسابي (4.0833) وبانحراف معياري (0.62688)، كما يتضح أن قيمة (T. Test) كانت أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، بعدها ثالثا العبارة "يأخذ مراجعو الديوان في الاعتبار التأثير المحتمل لموضوع الرقابة في توفير فوائد مهمة للمال العام والإدارة والجهة الخاضعة للرقابة أو عامة الجمهور" بمتوسط حسابي (3.9271) وبانحراف معياري (0.65284). وأن قيمة (T. Test) كانت (58.938) وهي أعلى من مستوى الدلالة

الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05).

الجدول رقم (2-24) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل التخطيط - اختيار الموضوع

العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار (T)	مستوى الدلالة
يتم اختيار المواضيع للرقابة من خلال عملية التخطيط الاستراتيجي لديوان المحاسبة وذلك من خلال تحليل المواضيع المحتملة وإجراء البحوث لتحديد المخاطر والمشاكل المتعلقة بذلك.	96	3.8438	.56806	66.297	.000
يتم تحديد المواضيع التي تكون مهمة وقابلة للرقابة وبما يتماشى مع تفويض الديوان.	96	4.0833	.62688	63.821	.000
يقوم مراجعي الديوان بالنظر فيما إذا كانت هناك مقاربات ومنهجيات ومعايير رقابية مرتبطة بحيث تكون ذات صلة ومتاحة.	96	4.1354	.60905	66.528	.000
يأخذ مراجعي الديوان في الاعتبار التأثير المحتمل لموضوع الرقابة في توفير فوائد مهمة للمال العام والإدارة والجهة الخاضعة للرقابة أو عامة الجمهور.	96	3.9271	.65284	58.938	.000
يتم النظر عند اختيار المواضيع لنتائج وتوصيات عمليات الرقابة.	96	3.2813	.76369	42.098	.000
إجمالي عامل التخطيط - اختيار الموضوع	96	3.8542	.44341	85.165	.000

المصدر مخرجات SPSS

وفي المرتبة الأخيرة من هذه المجموعة جاءت العبارة "يتم اختيار المواضيع للرقابة من خلال عملية التخطيط الاستراتيجي لديوان المحاسبة وذلك من خلال تحليل المواضيع المحتملة وإجراء البحوث لتحديد المخاطر والمشاكل المتعلقة بذلك" بمتوسط حسابي (3.8438) وانحراف معياري (.56806) ويتضح أن قيمة (T. Test) كانت (66.297) أعلى من مستوي الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) (.000) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، وتستنتج الباحثة أن المراجع بديوان المحاسبة يعتبر اختيار الموضوع الخطوة الأساسية وبالتالي يختار موضوعات الرقابة من خلال عملية التخطيط الاستراتيجي للأجهزة العليا للرقابة وتحليل المواضيع المحتملة وإجراء البحوث لتحديد المخاطر والمشكلات المتعلقة بذلك، وأن عملية اختيار الموضوع تأخذ في الاعتبار التأثير المحتمل لموضوع الرقابة وتوفير فوائد مهمة للمال العام والإدارة والجهة الخاضعة للرقابة وتفويض من الديوان، وفيما يتعلق بنتيجة النظر في اختيار المواضيع لنتائج وتوصيات عمليات الرقابة والفحوصات السابقة ترى الباحثة أن السبب هو أن المراجع يعتبرها من الجوانب الثانوية عند اختيار الموضوع.

2. التخطيط - تصميم الرقابة: يتبين من الجدول رقم (2-25) التحليل الإحصائي الوصفي للعبارة المتعلقة بعامل التخطيط لتصميم الرقابة نجد أن المتوسط الحسابي للعامل كان أعلى من

(3.40) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالبا، حيث كان المتوسط الحسابي (3.9250) وبانحراف معياري (0.38416). كما أن قيمة اختبار (T) أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج أن قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، أما فيما يتعلق بفقرات عامل التخطيط لتصميم الرقابة نجد أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات العامل كان أعلى من المتوسط الافتراضي (3.4) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالبا ومن ذلك يمكن القول إن متوسط اتجاه آراء أفراد العينة كان نحو الالتزام بالتطبيق غالبا، حيث كان بالمرتبة الأولى من حيث الالتزام بالتطبيق العبارة "يتم إجراء البحوث قبل البدء في عملية الرقابة من أجل بناء المعرفة الكاملة من قبل المراجع" حيث كان المتوسط الحسابي (4.0313) وبانحراف معياري (0.57038). ومن الجدول رقم (2-43) يتضح أن قيمة (T. Test) كانت (69.249) وهي أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج إن قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05).

الجدول رقم (2-25) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل التخطيط - تصميم الرقابة

العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	(T) اختبار	مستوى الدلالة
يقوم مراجعي الديوان بالتخطيط للرقابة بطريقة تساهم في رقابة عالية الجودة يتم تنفيذها بطريقة اقتصادية.	96	3.9375	.49868	77.363	.000
يتم إجراء البحوث قبل البدء في عملية الرقابة من أجل بناء المعرفة الكاملة من قبل المراجع.	96	4.0313	.57038	69.249	.000
ينظر إلى رقابة الأداء كمشروع يعتمد على وظائف الإدارة واستراتيجيات المشروع.	96	3.8438	.67008	56.203	.000
يقوم مراجعي الديوان بتصميم إجراءات الرقابة الواجب استخدامها لجمع الأدلة الكافية.	96	3.8958	.67245	56.764	.000
يقوم مراجعي الديوان بتقديم خطة الرقابة إلى مشرف الرقابة والإدارة بالديوان للمصادقة عليها.	96	3.9167	.53639	71.543	.000
إجمالي عامل التخطيط - تصميم الرقابة	96	3.9250	.38416	100.107	.000

المصدر مخرجات SPSS

ثم جاءت العبارة "يقوم مراجعي الديوان بالتخطيط للرقابة بطريقة تساهم في رقابة عالية الجودة يتم تنفيذها بطريقة اقتصادية" بالمرتبة الثانية بمتوسط حسابي (3.9375) وبانحراف معياري (.49868). ويتضح أن قيمة (T. Test) كانت (77.363) وهي أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، بعدها كانت العبارة "يقوم مراجعي الديوان بتقديم خطة الرقابة إلى مشرف الرقابة والإدارة بالديوان للمصادقة عليها" في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3.9167) وبانحراف معياري (.53639) وكانت قيمة (T. Test) أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت

النتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، وفي المرتبة الرابعة العبارة "يقوم مراجعو الديوان بتصميم إجراءات الرقابة الواجب استخدامها لجمع الأدلة الكافية" بمتوسط حسابي (3.8958) وبانحراف معياري (0.67245). كما كانت قيمة (T. Test) أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، وفي المرتبة الأخيرة من هذه المجموعة جاءت العبارة "ينظر إلى رقابة الأداء كمشروع يعتمد على وظائف الإدارة واستراتيجيات المشروع" بمتوسط حسابي (3.8438) وبانحراف معياري (0.67008). ومن الجدول رقم (2-25) يتضح أن قيمة (T. Test) كانت (56.203) وهي أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، وتستنتج الباحثة مما سبق أن المراجع بديوان المحاسبة يلتزم بالتخطيط للرقابة بطريقة تساهم في رقابة عالية الجودة ويتم تنفيذها بطريقة اقتصادية وكفاءة وفاعلية في الوقت المناسب من خلال النظر في رقابة الأداء كمشروع متكامل يعتمد فيه على التخطيط والتنظيم ورقابة الموارد لتحقيق أهداف محددة فهو يسعى لاكتساب معرفة فنية ومنهجية لعملية الرقابة المستهدفة خلال مرحلة التخطيط، وهذا يحتم عليه إجراء البحوث لبناء المعرفة واختبار مختلف تصاميم الرقابة، كما تستنتج أن المراجع يقوم بتصميم إجراءات الرقابة الواجب استخدامها لجمع أدلة الرقابة كافية والملائمة والتي من شأنها أن تساعد في تطوير نتائج الرقابة واستنتاجاتها وتوصياتها.

3. التنفيذ: يتضح من الجدول رقم (2-26) التحليل الإحصائي الوصفي للعبارات المتعلقة بعامل التنفيذ أن المتوسط الحسابي للعامل كان أعلى من (3.40) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالباً، حيث كان المتوسط الحسابي (4.0781) وبانحراف معياري (0.46214). كما أن قيمة اختبار (T) أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج أن قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، أما فيما يتعلق بفقرات عامل التنفيذ فإن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور كان أعلى من المتوسط الافتراضي (3.40) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالباً، حيث نجد الفقرة الثانية "تكون أدلة الرقابة كافية (كمياً) من أجل إقناع الأشخاص بأن نتائج واستنتاجات وتوصيات الرقابة معقولة" فكانت بمتوسط حسابي (4.2083) وانحراف معياري (0.64753). والتي تقع وفق مقياس ليكارت في نطاق الالتزام بالتطبيق دائماً، والتي أكدت نتائج تحليل (T. Test) كما هي بالجدول

رقم (2-26) أنها أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، وكان ترتيب باقي فقرات المحور حيث جاء في المرتبة الأولى من حيث الالتزام بالتطبيق غالباً الفقرة "تكون الأدلة ذات صلة بالموضوع وسليمة وموثوق بها بحيث ترتبط الأدلة بعلاقة منطقية مع أهداف الرقابة وأهميتها" بمتوسط حسابي (4.1458) وانحراف معياري (0.61523). كما أكدت نتائج تحليل (T. Test) أنها أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، ثم بالمرتبة الثانية الفقرة "يتم تحليل المعلومات التي تم جمعها من قبل المراجع والتأكد من أنها تؤدي إلى نتائج رقابية جيدة" بمتوسط حسابي (4.0313) وانحراف معياري (0.77396)، ولقد أكدت نتائج تحليل (T. Test) أنها (51.034) أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05).

الجدول رقم (2-26) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل التنفيذ

العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار (T)	مستوى الدلالة
يتم الحصول على أدلة كافية وملائمة من قبل المراجع من أجل وضع نتائج الرقابة.	96	3.9271	.63652	60.450	.000
تكون أدلة الرقابة كافية (كمياً) من أجل إقناع الأشخاص بأن نتائج واستنتاجات وتوصيات الرقابة معقولة.	96	4.2083	.64753	63.677	.000
تكون الأدلة ذات صلة بالموضوع وسليمة وموثوق بها بحيث ترتبط الأدلة بعلاقة منطقية مع أهداف الرقابة وأهميتها.	96	4.1458	.61523	66.025	.000
يتم تحليل المعلومات التي تم جمعها من قبل المراجع والتأكد من أنها تؤدي إلى نتائج رقابية جيدة.	96	4.0313	.77396	51.034	.000
إجمالي عامل التنفيذ	96	4.0781	.46214	86.462	.000

المصدر مخرجات SPSS

ثم بالمرتبة الثانية الفقرة "يتم تحليل المعلومات التي تم جمعها من قبل المراجع والتأكد من أنها تؤدي إلى نتائج رقابية جيدة" بمتوسط حسابي (4.0313) وانحراف معياري (0.77396)، ولقد أكدت نتائج تحليل (T. Test) أنها (51.034) أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، وفي المرتبة الأخيرة من هذه المجموعة جاءت العبارة الأولى "يتم الحصول على أدلة كافية وملائمة من قبل المراجع من أجل وضع نتائج الرقابة" بمتوسط حسابي (3.9271) وانحراف معياري (0.63652).

وأن قيمة (T. Test) كانت أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، مما سبق تستنتج الباحثة أن لدى المراجع أهمية كبيرة بأن تكون أدلة الرقابة كافية وذات صلة بالموضوع وسليمة وموثوق بها من أجل إقناع الأشخاص بأن نتائج واستنتاجات وتوصيات الرقابة معقولة وأنها كاستجابة لأهداف وأسئلة الرقابة، كما أن المراجع يحلل المعلومات التي جمعها ويتأكد من أن نتائج الرقابة يتم وضعها في مكانها والرد على أهداف وأسئلة الرقابة المحددة.

4. التقارير: تبين نتائج الجدول رقم (2-27) للتحليل الإحصائي الوصفي للعبارات المتعلقة بعامل التقارير أن المتوسط الحسابي للعامل كان أعلى من (3.40) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالبا، حيث كان المتوسط الحسابي (3.8958) وبانحراف معياري (0.35433) كما أن قيمة اختبار (T) أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج أن قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05).

الجدول رقم (2-27) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل التقارير

العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار (T)	مستوى الدلالة
يشير مراجعي الديوان في تقريرهم إلى ما إذا كانت هناك قيود في الحصول على المعلومات أو متطلبات إعداد التقرير	96	4.0729	.68433	58.314	.000
يشير مراجعي الديوان في تقريرهم إلى معايير الرقابة التي تم تطبيقها أثناء القيام برقابة الأداء	96	4.0521	.70142	56.602	.000
تقرير مراجعي الديوان لا يتطلب بالضرورة إبداء رأي عام حول مدى تحقيق الجهة الخاضعة للرقابة للجوانب الاقتصادية والكفاءة والفاعلية في الأداء كما هو الحال في تقارير القوائم المالية	96	4.1875	.56777	72.263	.000
يقوم مراجعي الديوان بإعداد تقارير عن اقتصاد وكفاءة الموارد وفاعلية تحقيق الأهداف	96	4.0417	.80677	49.085	.000
يقوم مراجعي الديوان بالتأكد بأن نتائج الرقابة تجيب بوضوح على أهداف أسئلة الرقابة	96	3.2083	.69459	45.257	.000
يقوم مراجعي الديوان بتقديم توصيات بناءة من شأنها أن تساهم إلى حد كبير في معالجة نقاط الضعف التي حددتها الرقابة، كلما كان ذلك ملائما وتسمح به تفويضات الديوان	96	3.7604	.55715	66.130	.000
يقوم مراجعي الديوان بمنح الجهة الخاضعة للرقابة إمكانية التعليق على نتائج الرقابة واستنتاجاتها وتوصياتها قبل أن يصدر الديوان تقريره	96	3.9375	.43073	89.568	.000
يقوم مراجعي الديوان بتقديم تقارير رقابة متاحة على نطاق واسع مع الأخذ بعين الاعتبار التشريعات حول سرية المعطيات	96	3.9063	.66615	57.455	.000
إجمالي عامل التقرير	96	3.8958	.35433	17.729	.000

المصدر مخرجات SPSS

أما فيما يتعلق بفقرات عامل التقارير فأن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور كان أعلى من المتوسط الافتراضي (3.4) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق

غالبا، باستثناء الفقرة الأولى "يقوم مراجعي الديوان بالتأكد بأن نتائج الرقابة تجيب بوضوح على أهداف أسئلة الرقابة" فكانت بمتوسط حسابي (3.2083) وانحراف معياري (0.69459) والتي تقع وفق مقياس ليكارت الخماسي في نطاق الالتزام بالتطبيق أحيانا؛ ويمكن ترتيب باقي فقرات المحور من حيث الالتزام بالتطبيق غالبا في مجموعتين الأولى تضم أول أربع فقرات "تقرير مراجعي الديوان لا يتطلب بالضرورة إبداء رأي عام حول مدى تحقيق الجهة الخاضعة للرقابة للجوانب الاقتصادية والكفاءة والفاعلية في الأداء كما هو الحال في تقارير القوائم المالية" و"يشير مراجعو الديوان في تقريرهم إلى ما إذا كانت هناك قيود في الحصول على المعلومات أو متطلبات إعداد التقرير" و"يشير مراجعو الديوان في تقريرهم إلى معايير الرقابة التي تم تطبيقها أثناء القيام برقابة الأداء" و"يقوم مراجعو الديوان بإعداد تقارير عن اقتصاد وكفاءة الموارد وفاعلية تحقيق الأهداف" على التوالي بمتوسط حسابي (4.1875؛ 4.0729؛ 4.0521؛ 4.0417)، وانحراف معياري (0.56777؛ 0.68433؛ 0.70142؛ 0.80677)، ولقد أكدت نتائج تحليل (T. Test) للفقرات كما هي بالجدول رقم (2-48) أنها أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، وتضم المجموعة الثانية الثلاثة الفقرات الأخيرة "يقوم مراجعو الديوان بمنح الجهة الخاضعة للرقابة إمكانية التعليق على نتائج الرقابة واستنتاجاتها وتوصياتها قبل أن يصدر الديوان تقريره" و"يقوم مراجعو الديوان بتقديم تقارير رقابة متاحة على نطاق واسع مع الأخذ بعين الاعتبار التشريعات حول سرية المعطيات" و"يقوم مراجعي الديوان بتقديم توصيات بناءة من شأنها أن تساهم إلى حد كبير في معالجة نقاط الضعف التي حددتها الرقابة، كلما كان ذلك ملائما وتسمح به تفويضات الديوان" على التوالي بمتوسط حسابي (3.9375؛ 3.9063؛ 3.7604) وانحراف معياري (0.43073؛ 0.66615؛ 0.55715)، ولقد أكدت نتائج تحليل (T. Test) للفقرات كما هي بالجدول رقم (2-27) أنها أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، وتستنتج الباحثة من ذلك أن المراجع بالديوان يقدم تقارير الرقابة منظمة ومفصلة وشاملة ومقنعة وفي التوقيت المناسب لكي يتم استخدامها من قبل الإدارة والحكومة والسلطة التشريعية والأطراف المهتمة، كما أن المراجع يحدد معايير الرقابة ومصادرها في التقرير لمعرفة بأن ثقة المهتمين بنتائج الرقابة واستنتاجاته تعتمد بشكل كبير على معايير الرقابة، كذلك يدرك المراجع أن التوصيات البناءة تساهم بشكل كبير في معالجة نقاط الضعف والمشاكل التي حددتها

عملية الرقابة ويمنح الجهة الخاضعة للرقابة إمكانية التعليق على نتائج الرقابة قبل إصدار جهاز الرقابة تقريره لأن ذلك يسهم في كتابة تقرير متوازن عن الرقابة.

5. المتابعة: من خلال الجدول رقم (2-28) التحليل الإحصائي الوصفي للعبارات المتعلقة بعامل المتابعة نجد أن المتوسط الحسابي للعامل كان أعلى من (3.40) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالبا، حيث كان المتوسط الحسابي (4.0955) وبانحراف معياري (4.6626). كما أن قيمة اختبار (T) أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج أن قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، أما فيما يتعلق بفقرات عامل المتابعة فأن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور كان أعلى من المتوسط الافتراضي (3.4) وفق مقياس ليكارت الخماسي والذي يمثل ملتزم بالتطبيق غالبا، حيث كانت الفقرة الأخيرة "يحدد مراجعي الديوان التوصيات التي ينبغي متابعتها" بالمرتبة الأولى من حيث الالتزام بالتطبيق بمتوسط حسابي (4.1875) وانحراف معياري (0.81192).

الجدول رقم (2-28) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لعامل المتابعة

العبارة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار (T)	مستوى الدلالة
يقوم مراجعي الديوان بمتابعة نتائج وتوصيات الرقابة السابقة على أداء البرامج والأنشطة.	96	4.1458	.61523	66.025	.000
يتم فحص الإجراءات التصحيحية التي اتخذتها الجهة الخاضعة للرقابة أو أي طرف مسؤول آخر استنادا إلى نتائج رقابة الأداء.	96	4.1563	.62117	65.558	.000
يقوم الديوان بتقديم تقريرا عن نتائج أعمال المتابعة التي يقوم بها وعلى النحو المناسب من أجل تقييم التغذية الراجعة من أصحاب المصلحة.	96	4.0104	.73262	53.635	.000
يركز مراجعي الديوان على متابعة الجهة الخاضعة للرقابة، فيما إذا قامت بمعالجة المشاكل بشكل كاف وفي فترة معقولة.	96	4.0625	.61237	65.000	.000
لا تقتصر عملية متابعة مراجعي الديوان على تنفيذ التوصيات فقط، بل تركز على معالجة المشاكل	96	4.0104	.73262	53.635	.000
يحدد مراجعي الديوان التوصيات التي ينبغي متابعتها	96	4.1875	.81192	50.533	.000
إجمالي عامل المتابعة	96	4.0955	.46626	86.063	.000

المصدر مخرجات SPSS

ثم جاء بالمرتبة الثانية "يتم فحص الإجراءات التصحيحية التي اتخذتها الجهة الخاضعة للرقابة أو أي طرف مسؤول آخر استنادا إلى نتائج رقابة الأداء" بمتوسط حسابي (4.1563) وانحراف معياري (0.62117)، وبالمرتبة الثالثة "يقوم مراجعو الديوان بمتابعة نتائج وتوصيات

الرقابة السابقة على أداء البرامج والأنشطة" بمتوسط حسابي (4.1458) وانحراف معياري (61523). وبالمرتبة الرابعة "يركز مراجعي الديوان على متابعة الجهة الخاضعة للرقابة، فيما إذا قامت بمعالجة المشاكل بشكل كافٍ وفي فترة معقولة" بمتوسط حسابي (4.0625) وانحراف معياري (61237). وبالمرتبة الخامسة "يقوم الديوان بتقديم تقريراً عن نتائج أعمال المتابعة التي يقوم بها وعلى النحو المناسب من أجل تقييم التغذية الراجعة من أصحاب المصلحة" بمتوسط حسابي (4.0104) وانحراف معياري (73262). وبالمرتبة السادسة "لا تقتصر عملية متابعة مراجعي الديوان على تنفيذ التوصيات فقط، بل تركز على معالجة المشاكل" بمتوسط حسابي (4.0104) وانحراف معياري (73262). ولقد أكدت ذلك نتائج تحليل (T. Test) كما هي بالجدول رقم (2-28) فكانت لكل الفقرات أعلى من مستوي الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05) وتستجيب الباحثة مما سبق أن ديوان المحاسبة يقدم تقريره إلى السلطة التشريعية بشأن الاستنتاجات وتأثير جميع الإجراءات التصحيحية المتعلقة بها كما أن الجهاز الأعلى للرقابة يقدم تقريره عن نتائج أعمال المتابعة التي يقوم بها وعلى النحو المناسب من أجل التغذية الراجعة إلى السلطة التشريعية والتنفيذية وأصحاب المصلحة.

رابعاً: التحليل الإحصائي الوصفي لعوامل الإجراءات الخاصة:

إن معرفة تطبيق الإجراءات الخاصة يعتبر جزءاً من تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100)، ومن المهم معرفة اتجاه المستجوبين المستهدفون نحو تقييم مدى الالتزام بتطبيق كل عامل من العوامل المكونة لتلك الإجراءات الخاصة من خلال معرفة متوسط قيمة العامل، ونظراً لأننا نستخدم مقياس ليكارت الخماسي، ويكون المنظور إيجابياً إذا كان المتوسط أعلى من (3.4) والعكس صحيح، وبين الجدول رقم (2-29) التحليل الإحصائي الوصفي للعوامل المكونة للإجراءات الخاصة أن المتوسط الحسابي لها كان في نطاق الالتزام بالتطبيق غالباً وفق مقياس ليكارت الخماسي، فقد كان عامل المتابعة في المرتبة الأولى من وجهة نظر المشاركين في الدراسة في نطاق الالتزام بالتطبيق غالباً بمتوسط حسابي (4.0955) وبوزن نسبي مرتفع بلغ (81.91%)، ثم عامل التنفيذ في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.0781) وكان الوزن النسبي (81.56%) ثم عامل التخطيط - تصميم الرقابة في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3.9250) وكان الوزن النسبي (78.50%) ثم عامل التقرير في

المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (3.8958) وكان الوزن النسبي (77.92%) ثم عامل التخطيط - اختيار الموضوع في المرتبة الخامسة والاخيرة بمتوسط حسابي (3.8542) ووزن النسبي (77.08%).

الجدول (2-29) نتائج تحليل الإحصاء الوصفي للإجراءات الخاصة

العامل	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي
التخطيط - اختيار الموضوع	3.8542	.44341	%77.08
التخطيط - تصميم الرقابة	3.9250	.38416	%78.50
التنفيذ	4.0781	.46214	%81.56
التقرير	3.8958	.35433	%77.92
المتابعة	4.0955	.46626	%81.91
الإجراءات الخاصة	3.9624	.28328	%79.25

المصدر مخرجات SPSS

وتستنتج الباحثة مما سبق أن مراجعو ديوان المحاسبة الليبي يلتزمون بتطبيق عوامل الإجراءات الخاصة لرقابة الأداء، ولكن بدرجة أقل من الإجراءات العامة وعلى مراجعي الديوان زيادة الاهتمام بالعوامل المكونة لهذه الإجراءات من خلال الاهتمام بتطبيق العناصر المكونة لكل عامل وذلك لأن لها أثر كبير على فاعلية إجراءات الرقابة المالية لارتباطها مباشرة بمراجعي ديوان المحاسبة.

13.2.2 نتائج اختبار فرضية الدراسة:

قبل البدء في اختبار الفرضية يجب أن يتم تحديد الآتي:

1. أن درجة الثقة المتبعة في هذه الدراسة (95%)، وبذلك تكون قيمة مستوى المعنوية المعتمدة بها (0.05).
2. تم الاختبار من خلال المقارنة بين مستوى المعنوية المعتمدة (0.05) وقيمة مستوى المعنوية المشاهدة أو المحسوبة.
3. يتم اتخاذ القرار الإحصائي بقبول الفرضية البديلة، ورفض الفرضية الصفرية في حالة أن قيمة مستوى المعنوية المشاهد أقل من مستوى المعنوية لهذه الدراسة، ويساوي (0.05).
4. استخدمت الباحثة اختبار (T) للعينة الواحدة، لاختبار كل من الفرضية الرئيسية والفرعية الأولى والثانية.

فرضية الدراسة: لا يلتزم مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابته.

ولاختبار صحة هذه الفرضية تم صياغة الفرضيتين الفرعيتين الآتيتين:

1. لا يلتزم مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق الإجراءات العامة لعملية رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابته.

2. لا يلتزم مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق الإجراءات الخاصة لعملية رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابته.

أولاً: اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

لا يلتزم مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق الإجراءات العامة لعملية رقابة الأداء .

ولاختبار هذه الفرضية فإنه يمكن صياغتها وفق الآتي:

فرضية العدم H_0 (فرضية العدم): لا يلتزم مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق الإجراءات العامة لعملية رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابته.

فرضية البديل H_1 (الفرضية البديلة): يلتزم مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق الإجراءات العامة لعملية رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابته.

بالاطلاع على بيانات الجدول رقم (2-30) يتبين أن المتوسط الحسابي لآراء أفراد العينة حول تطبيق الإجراءات العامة كان (4.0947) ويقع هذا المتوسط في نطاق الالتزام بالتطبيق غالبا وفق مقياس ليكارت الخماسي وهو أعلى من القيمة الافتراضية للدراسة (3.4) كما بلغ الانحراف المعياري "مدى انحراف آراء العينة عن متوسطها الحسابي" لهذا المحور (0.29040)، ولقد أكدت نتائج تحليل (T. Test) كما هي بنفس الجدول أنها (23.441) وهي أعلى من مستوي الدلالة الإحصائية (1.964)، وكذلك أكدت نتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، وبناء على ما سبق يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة "يلتزم

مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق الإجراءات العامة لعملية رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابته"

الجدول رقم (2-30) اختبار الفرضية الفرعية الأولى

البيان	اختبار (t)	درجات الحرية	مستوي الدلالة الإحصائية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الإجراءات العامة	23.441	95	.000	4.0947	.29040

المصدر مخرجات SPSS

ثانياً: اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

لا يلتزم مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق الإجراءات الخاصة لعملية رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابته.

ولاختبار هذه الفرضية فإنه يمكن صياغتها وفق الآتي:

فرضية العدم H_0 (فرضية العدم): لا يلتزم مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق الإجراءات الخاصة لعملية رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابته.

فرضية البديل H_1 (الفرضية البديلة): يلتزم مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق الإجراءات الخاصة لعملية رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابته.

بالاطلاع على بيانات الجدول رقم (2-31) يتبين أن المتوسط الحسابي لآراء أفراد العينة حول تطبيق الإجراءات الخاصة كان (3.9624) ويقع هذا المتوسط في نطاق الالتزام بالتطبيق غالبا وفق مقياس ليكارت الخماسي وهو أعلى من القيمة الافتراضية للدراسة (3.4) كما بلغ الانحراف المعياري "مدى انحراف آراء العينة عن متوسطها الحسابي" لهذا المحور (0.29040)، ولقد أكدت نتائج تحليل (T. Test) كما هي بنفس الجدول أنها (19.453) وهي أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) وأكدت النتائج أن قيمة (Sig) ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، ومما سبق يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة "يلتزم مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق الإجراءات الخاصة لعملية رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابته.

الجدول رقم (2-31) اختبار الفرضية الفرعية الثانية

البيان	اختبار t	درجات الحرية	مستوي الدلالة الإحصائية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الإجراءات الخاصة	19.453	95	.000	3.9624	.28328

المصدر مخرجات SPSS

ثالثاً: مقارنة بين اختبار الفرضيتين الفرعيتين:

حيث أنه هناك مجموعتين من العوامل تقوم ببناء النموذج المقترح لهذه الدراسة هما: الإجراءات العامة والإجراءات الخاصة المتعلقة بتطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100)، ومن المهم تقييم آراء أفراد العينة حول أي العوامل أكثر تطبيقاً، ونظراً لأننا نستخدم مقياس ليكارت الخماسي، ويكون المنظور إيجابياً إذا كان أعلى من (3.4) المتوسط الافتراضي والعكس صحيح، ويتضح من التحليل أن متوسط عوامل الإجراءات العامة كان (4.09) ومتوسط الإجراءات الخاصة (3.96) وكلاهما متقاربين وواقعيين في نطاق الإيجابية والقبول (ملتزم بالتطبيق غالباً) ويدل على مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100).

رابعاً: اختبار الفرضية الرئيسية:

لا يلتزم مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابته. ولاختبار هذه الفرضية فإنه يمكن صياغتها وفق الآتي:

فرضية العدم H_0 (الفرضية الصفرية): لا يلتزم مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابته.

فرضية البديل H_1 (الفرضية البديلة): يلتزم مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابته.

بالاطلاع على بيانات الجدول رقم (2-32) يتبين أن المتوسط الحسابي لآراء أفراد العينة حول تطبيق الإجراءات الخاصة كان (4.0286) ويقع هذا المتوسط في نطاق الالتزام بالتطبيق غالباً وفق مقياس ليكارت الخماسي وهو أعلى من القيمة الافتراضية للدراسة (3.4) كما بلغ

الانحراف المعياري "مدى انحراف آراء العينة عن متوسطها الحسابي" لهذا المحور (0.25969)، ولقد أكدت نتائج تحليل (T. Test) كما هي بنفس الجدول أنها (23.716) وهي أعلى من مستوى الدلالة الإحصائية (1.964) كما أكدت النتائج قيمة (Sig) أنها ذات دلالة إحصائية معنوية أقل من (0.05)، ومما سبق ذكره فإن الباحثة ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة "يلتزم مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابته" وتتفق هذا النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة خلاط وميرة، (2014) ودراسة عبدالله ويحي (2018)، ودراسة الزيبي (2018)، دراسة دخان (2016)، دراسة بازامة (2016)، من حيث أنه يمكن تطبيق معايير الأنتوساي في ديوان المحاسبة بليبيا بشكل جزئي أو بشكل عام.

الجدول رقم (2-32) اختبار الفرضية الرئيسية					
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	مستوي الدلالة الإحصائية	درجات الحرية	اختبار t	البيان
.25969	4.0286	.000	95	23.716	اجراءات رقابة الاداء

المصدر مخرجات SPSS

3.2 النتائج والتوصيات

1.3.2. نتائج الدراسة:

من خلال التحليل الإحصائي توصلت الدراسة إلى النتيجة الرئيسة الآتية:

يلتزم مراجعوا ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابته وذلك بمتوسط حسابي (4.0286).

وتتفرع هذه النتيجة الى النتائج الفرعية الآتية:

1. يلتزم مراجعوا ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق الإجراءات العامة لعملية رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابته وذلك بمتوسط حسابي (4.0947)، ولقد جاء في المرتبة الأولى عامل معايير الرقابة من وجهة نظر المشاركين في الدراسة في نطاق الالتزام بالتطبيق دائما بمتوسط حسابي (4.2630)، ثم جاء في المرتبة الثانية عامل الوثائق والتوثيق أيضا في نطاق الالتزام بالتطبيق دائما بمتوسط حسابي (4.2083)، أما باقي عوامل الإجراءات العامة فقد كانت في نطاق الالتزام بالتطبيق غالبا وفق مقياس ليكارت الخماسي، حيث كان في المرتبة الأولى عامل نهج الرقابة بمتوسط حسابي (4.1875) ثم في المرتبة الثانية عامل الحكم والشك المهني بمتوسط حسابي (4.1667) وكان ثالثا عامل الموضوع بمتوسط حسابي (4.1641) في حين جاء عامل الأهمية النسبية بمتوسط حسابي (4.0885) في المرتبة الرابعة، وخامسا عامل المهارات بمتوسط حسابي (4.0781) ثم عامل أهداف الرقابة سادسا بمتوسط حسابي (4.0764)، أما عامل الثقة والأمان فكان بالمرتبة السابعة بمتوسط حسابي (4.0208)، بينما عامل الإشراف كان بالمرتبة الثامنة بمتوسط حسابي (3.9931)، ثم عامل الاتصال أو التواصل كان بالمرتبة التاسعة حيث كان المتوسط الحسابي (3.9922)، ثم عامل الاستقلالية والأخلاق في المرتبة العاشرة حيث كان المتوسط الحسابي (3.9740)، وفي المرتبة الحادية عشر عامل المستخدمون المستهدفون والاطراف المسؤولة بمتوسط حسابي (3.9687)، ثم عامل رقابة الجودة بمتوسط حسابي (3.9193) وفي المرتبة الثانية عشر، وكان عامل مخاطر الرقابة في آخر هذه العوامل من حيث الالتزام بالتطبيق بمتوسط حسابي (3.8620).

2. يلتزم مراجعوا ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق الإجراءات الخاصة لعملية رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابته وذلك بمتوسط حسابي (3.9624)، ولقد جاء في المرتبة الأولى عامل المتابعة في المرتبة الأولى من وجهة نظر المشاركين في الدراسة في نطاق الالتزام بالتطبيق غالبا بمتوسط حسابي (4.0955)، ثم عامل التنفيذ في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.0781)، ثم عامل التخطيط - تصميم الرقابة في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3.9250)، ثم عامل التقرير في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (3.8958)، ثم عامل التخطيط - اختيار الموضوع في المرتبة الخامسة والأخيرة بمتوسط حسابي (3.8542).

3. يلتزم مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق الإجراءات العامة بدرجة أعلى من الإجراءات الخاصة لعملية رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة لرقابته، فقد كان المتوسط الحسابي لعوامل الاجراءات العامة (4.09) ومتوسط الاجراءات الخاصة (3.96) وكلاهما متقاربين وواقعين في نطاق الإيجابية والقبول وفق مقياس ليكارت الخماسي (ملتزم بالتطبيق غالبا).

4. هناك ضعف في تطبيق ديوان المحاسبة في ليبيا لعنصر "تبنى ديوان المحاسبة لإجراءات نظام إدارة المخاطر على الجودة التي تنشأ من القيام بأعمال رقابة الأداء" الواقع ضمن عامل رقابة الجودة بالإجراءات العامة حيث كان المتوسط الحسابي (3.3125).

5. هناك ضعف في تطبيق ديوان المحاسبة في ليبيا لعنصر "يتم النظر عند اختيار المواضيع لنتائج وتوصيات عمليات الرقابة" الواقع ضمن عامل التخطيط - اختيار الموضوع بالإجراءات الخاصة حيث كان المتوسط الحسابي (3.28125).

6. هناك ضعف في تطبيق ديوان المحاسبة في ليبيا لعنصر "يقوم مراجعي الديوان بالتأكد بأن نتائج الرقابة تحيب بوضوح على أهداف أسئلة الرقابة" الواقع ضمن عامل التقرير بالإجراءات الخاصة حيث كان المتوسط الحسابي (3.20833).

2.3.2. توصيات الدراسة:

بناءً على نتائج الدراسة فإنه يمكن تقديم التوصيات التالية:

1. على مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا الاهتمام بتطبيق عامل رقابة الجودة بالإجراءات العامة من خلال تبني ديوان المحاسبة لإجراءات نظام إدارة المخاطر على الجودة التي تنشأ من القيام بأعمال رقابة الأداء.
2. على مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا الاهتمام بتطبيق عامل التخطيط - اختيار الموضوع بالإجراءات الخاصة بحيث يتم النظر عند اختيار المواضيع لنتائج وتوصيات عمليات الرقابة.
3. على مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا الاهتمام بتطبيق عامل التقرير بالإجراءات الخاصة لرقابة الأداء من خلال التأكد بأن نتائج الرقابة تجيب بوضوح على أهداف أسئلة الرقابة.
4. زيادة الاهتمام بتطبيق المبادئ الواردة بمعيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) المتعلق بتطبيق إجراءات رقابة الأداء حتى تصل إلى التطبيق الدائم لفقرات المعيار.
5. العمل على رفع قيمة وفوائد وجوده عمل ديوان المحاسبة، من خلال تطبيق معايير منظمة الأنتوساي.
6. العمل على زيادة توعية موظفي ديوان المحاسبة بأهمية تطبيق معايير منظمة الأنتوساي لما لها من أثر في تحقيق الأهداف المراد تحقيقها ورفع مستوى الاداء.

3.3.2. الدراسات المستقبلية:

1. دراسة أثر تطبيق الإجراءات العامة لرقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) على أداء ديوان المحاسبة.
2. دراسة أثر تطبيق الإجراءات الخاصة لرقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) على أداء ديوان المحاسبة.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

- أبو الأهداف، ماجد محمد سليم (2006) تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- أبوشعفة، محمد عمار (2018) تطوير دور ديوان المحاسبة الليبي في مراجعة الأداء في الشركات الليبية بالتطبيق على الشركات العامة المقيدة في سوق الأوراق المالي الليبي، رسالة غير منشورة، جامعة عين شمس، مصر.
- أبوماضي، خالد محمد (2019) معوقات تقييم أداء العاملين في الجامعات الفلسطينية وسبل التغلب عليها، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- إسماعيل، إسماعيل خليل (2010) المحاسبة الحكومية، بدون طبعة، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- بازامة، محمد مصطفى (2016) إمكانية تطبيق ديوان المحاسبة في ليبيا لمعايير الأنتوساي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بنغازي - ليبيا.
- الباشا، محمد راغب (2010) سبل تفعيل دور الرقابة على المدفوعات العامة في ضبط الأداء المالي لمؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، فلسطين.
- بدوي، محمد سمير (2017) تقييم أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأقصى، فلسطين.
- بن غربية، سالم (2017) المحاسبة الحكومية وحسابات الدخل القومي، الطبعة الثانية، منشورات جامعة بنغازي، ليبيا.
- التقرير السنوي للديوان (2015) ديوان المحاسبة الليبي.
- التقرير السنوي للديوان (2016) ديوان المحاسبة الليبي.
- التقرير السنوي للديوان (2017) ديوان المحاسبة الليبي.
- الجازوي، أسامة هرام (2014) مدى استخدام رقابة الأداء على الشركات العامة من قبل ديوان المحاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة طرابلس، ليبيا.

- جبر، سعد عبدالرحمن (2000) دور ديوان المحاسبة في تقييم أداء المستشفيات الحكومية الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة آل البيت، الأردن.
- جربوع، يوسف محمود (2013) أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات، الطبعة الأولى، غزة، فلسطين.
- الجوهر، كريمة على كاظم (2015) الرقابة المالية، بدون طبعة، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- الحجاوي، حسام أبوعلى (2014) الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، الطبعة الثانية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان الأردن.
- الحديثي، جاسم محمد خليف (2017) رقابة تقويم الأداء الحكومي، "دراسة تحليلية تطبيقية لواقع الأنظمة الإدارية والمالية والاقتصادية وآفاق تطورها في العراق ما بين (1920-2003)", دار الأهلية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن
- الحسني، صادق وخرابشة (2000) متطلبات أجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء، مجلة الدراسات العلوم الإدارية، مجلد السابع والعشرين، العدد السادس، الأردن.
- الحسين، سهير موفق، (2017)، دور تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية في تحقيق الإصلاح الإداري وتحسين الأداء، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الثاني، المجلد الرابع والعشرين، جامعة بغداد، العراق.
- الحطاب، طارق مصطفى (2015) رفع التوعية بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ورشة عمل بديوان المحاسبة الليبي- ليبيا.
- حماد، أكرم ابراهيم (2012) الرقابة المالية في القطاع الحكومي، الطبعة الأولى، جبهة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.
- الخزرجي، أيار حامد كاظم (2012) دور تدقيق الأداء في تقويم كفاءة وفاعلية الوحدات الاقتصادية العامة، رسالة غير منشورة، جامعة بغداد، العراق.
- خلاط، صالح ميلود، وميرة، عبدالحفيظ فرج (2014) مدي إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (3100) من وجهة نظر مراجعي ديوان

- المحاسبة في ليبيا، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، العدد الثالث، كلية الاقتصاد والتجارة
زليتن، الجامعة الأسمرية الإسلامية، ليبيا.
- الداعور، جبر إبراهيم وفراونة، رامي أحمد (2014) تقييم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة
المالية والإدارية الفلسطيني في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية، مجلة الجامعة
الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، العدد الأول المجلد الثاني، فلسطين.
- الدبيس، فضل عبدالكريم (2018) تقويم دور ديوان الرقابة والتفتيش الإداري في تحسين
أداء الدوائر الحكومية في الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان،
الأردن.
- دخان، خيرى منصور (2016) مدى تطبيق ديوان المحاسبة بليبيا للمعايير الرقابية للمنظمة
الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الأنتوساي)، رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية الليبية
للدراستات العليا، ليبيا.
- الدوسري، مبارك محمد (2011) تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة
على الجهات العامة في دولة الكويت، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط،
الأردن.
- ديان، حسين قاسم سالم (2002) الرقابة على أداء قطاع الخدمات العامة، رسالة ماجستير
غير منشورة، جامعة عدن، الجمهورية اليمنية.
- الرحاطة، محمد ياسين (2006) دور ديوان المحاسبة في المحافظة على الأموال العامة في
الأردن في ظل المتغيرات المعاصرة، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثاني، العدد
الثاني، الجامعة الأردنية، الأردن.
- الزبيدي، طالب حميد (2018) تأثير إيفاء الرقابة المالية الإتحادي بمتطلبات معايير
الأنتوساي 3100 على تعزيز جودة تقارير رقابة الأداء، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية،
العدد التاسع جامعة بغداد، العراق.
- الزبيدي، لمياء فاضل كاظم، (2015)، تدقيق الأداء المستند للمخاطر وفق معايير
الأنتوساي 3100، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الثاني، المجلد الثالث، جامعة
البصرة، العراق.

- الزكار، إمحمد ميلاد (2012) دور الجهاز الأعلى للرقابة في تحقيق الرقابة الوقائية، المجلة الأفريقية للمراجعة الشاملة.
- سليم، محمد صدام (2014) دور رقابة الأداء في الحد من الفساد الإداري والمالي/ دراسة تطبيقية في ديوان محافظة بغداد، مجلة العلوم الإدارية، جامعة عين شمس، العدد الثامن، المجلد الخامس، جمهورية مصر العربية.
- سمير، عبدالغني محمود (2009) المراجعة الإدارية مفهوم متطور للخدمات الاستشارية للإدارة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الثاني، جامعة الزقازيق، جمهورية مصر العربية.
- السيد، أحمد أمين (2014) مراجعة القوائم المالية طبقاً لمعايير المراجعة المصرية والدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، جمهورية مصر العربية.
- الشكماك، أميرة على فهمي (2019) تطوير دور ديوان المحاسبة في الرقابة على الأداء في القطاع الحكومي في إطار معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الأنتوساي)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، مصر.
- شهد الله، محمد عبدالعزيز (2020) مدى التزام ديوان المحاسبة بتطبيق نظام رقابة الجودة وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الأنتوساي رقم (40)، رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية الليبية، طرابلس – ليبيا.
- صادق، سناء علي (2010) دور تدقيق الأداء في رفع كفاءة الخدمات العامة بديوان المحاسبة الكويتي، مجلة الرقابة المالية، العدد الخامس، ليبيا.
- الصباغ، أحمد عبدالمولى (2008) أساسيات المراجعة ومعاييرها، الطبعة الأولى، دار النشر للجامعات، القاهرة، جمهورية مصر العربية.
- صديق، حسين محمد، (2015) تطوير النظام الحكومي لأغراض تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد السابع، العدد الأول.
- الصمدي، خالد مسعود (2020) مدى تطبيق معايير الأنتوساي في مجال الرقابة، العدد الخامس، ليبيا.
- طلبة، توفيق محمد (2010) دراسات في المراجعة والرقابة المالية، بدون طبعة، منشورات جامعة عين شمس، القاهرة، جمهورية مصر العربية.

- العارف، توفيق علي (2010) تقييم الأداء - مداخل جديدة لعالم جديد، بدون طبعة، دار النهضة العربية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
- العازمي، أحمد حسين (2016) مدى التزام ديوان المحاسبة الكويتي بالمبادئ الأساسية للرقابة المالية (الأنتوساي)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، الأردن.
- عبدالإله، محمد عبدالمجيد (2013) مدخل إلى تقييم الأداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب المالية، دار الشؤون الثقافية للنشر والتوزيع، بغداد، العراق.
- عبدالجليل، محمد شجاع الدين (2019) دليل رقابة الأداء، الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، صنعاء، الجمهورية اليمنية.
- عبدالقادر، موفق محمد (2016) الرقابة المالية من منظور الاقتصاد الإسلامي والاقتصاديات المعاصرة، مجلة ابحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، العدد الخامس، الجزائر.
- عبدالله، طالب حميد ومحمد، صفاء أحمد محمد، (2018)، مدى إيفاء ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمتطلبات جودة تقارير رقابة الأداء وفق معيار المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة الأنتوساي 3100، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد السابع، بغداد، العراق.
- عبدالله، طالب حميد ويحي، صفاء أحمد (2018) مدى التزام ديوان الرقابة المالية الإتحادي بتطبيق معيار الأنتوساي 3100، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الثامن، جامعة بغداد، العراق.
- عبدالله، على خالد (2009) علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والعلمية، بدون طبعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- عبدالله، نضال عمر (2019) رقابة ديوان المحاسبة في ضوء مبادئ المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الأنتوساي)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، عمان، الأردن.
- عبدالمحسن، توفيق محمد (2017) تقييم الأداء، بدون طبعة، دار النهضة العربية، الاسكندرية، جمهورية مصر العربية.

- العتيبي، خالد ياسين (2005) دليل رقابة الأداء، الطبعة الثانية، دار الكتاب للطباعة، الموصل. العراق.
- عثمان، عبدالرزاق محمد (2018) أصول التدقيق على الأداء، الطبعة الثانية، دار الكتب للطباعة، جامعة الموصل للنشر، العراق.
- عذاب، اختيار عباس (2009) دور رقابة الأداء في الحد من الفساد الإداري والمالي، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد السادس، المجلد الثالث، سلطنة عمان.
- العشماوي، محمد عبدالفتاح والرشيدي، محمد طلق (2015) مدي التزام مراقبي الحسابات بالأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بتطبيق معايير الأنتوساي في المجالين المالي والبيئي وتقييم الأثر على جودة التقرير المهني، المؤتمر الدولي الثالث للبحوث والدراسات البيئية، الملتقى السنوي التاسع لهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي، مملكة البحرين.
- عطية، أحمد صلاح (2008) أصول المراجعة الحكومية وتطبيقاتها في المنطقة العربية، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
- العلمي، صباح سعد الدين عمر (2013) دور الرقابة المالية والإدارية كمدخل للتنمية والإصلاح الإداري في الدولة، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد الرابع، العدد الثاني، جامعة الجنان، لبنان.
- العموري، محمد رسول (2019) الرقابة المالية العليا، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية.
- العوران، ممدوح موسى حسن (2014) رقابة الأداء - المنظور العلمي والعملية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- عيسى، خولة صالح (2015) الرقابة الإدارية والمالية، بدون طبعة، دار بيت الحكمة للطباعة والنشر، بغداد، العراق.
- الغريب، عبدالمنعم (2005) المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، مجلة الرقابة، العدد الأول، الكويت.
- الفاخري، جمعة محمد يوسف، (2013)، تقييم أساليب العمل الرقابي ودراسة العوامل المؤثرة في تطويرها بديوان المحاسبة الليبي، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، العدد الثاني، ليبيا.

- القاضي، حسين يوسف (2014) أصول المراجعة، بدون طبعة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق منشورات جامعة دمشق، سوريا.
- قانون ديوان المحاسبة رقم (19) لسنة 2013م، بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة.
- القرار رقم (27) الصادر عن رئيس المؤتمر الوطني العام، بشأن إصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم (19) لسنة 2013م بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة.
- القرشي، إياد رشيد، (2011) التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا، دار المعز للطباعة والنشر.
- القطيش، حسين فليح (2011) تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني، المجلة الأردنية، العدد الثالث، المجلد الثاني، الأردن.
- القيق، أمير جمال (2012) مدى تطبيق رقابة الأداء في مكاتب رقابة تدقيق الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- الكفراوي، عوف محمد، (2013) تطور الرقابة المالية تبعا للنظام المالي، مؤسسة الثقافة الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
- لربش، منصور محمد واشميلة، ميلاد رجب (2016) تقييم فعالية إجراءات المراجعة المالية لديوان المحاسبة الليبي في المحافظة على المال العام- طبقا لمعايير منظمة الأنتوساي الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، العدد الثاني، كلية الاقتصاد والتجارة زلتن، الجامعة الأسمرية، ليبيا.
- لطفي، أمين أحمد السيد (2011) المراجعة الإدارية وتقييم الأداء، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية
- اللهيبي، إسرائ (2013) مبادئ رقابة الأداء، بدون طبعة، منشورات جامعة شمس، جمهورية مصر العربية.
- محمد، سعود الشريف (2008) الرقابة المالية في المملكة لعربية السعودية، الطبعة الأولى، الرياض، المملكة لعربية السعودية.
- محمد، محمد توفيق وعبدالمجيد، محمد محمود، (2018) المشكلات المعاصرة في المراجعة، مكتبة الشباب للنشر والتوزيع، القاهرة.

- المرجوشي، محمود سامح (2008) تقييم الأداء المؤسسي في المنظمات العامة الدولية، الطبعة الأولى، دار النشر للجامعات، القاهرة، جمهورية مصر العربية.
- المسعود، ربيع على (2014) متطلبات تطبيق رقابة الأداء، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثاني، العدد الرابع، جامعة الخرطوم، السودان.
- المشهداني، بشرى نجم الدين وعبد الحسين، سهير موفق (2018) دور تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية في تحقيق الإصلاح الإداري وتحسين الأداء، كلية الإدارة والأعمال، جامعة بغداد، المجلد الحادي عشر، العدد 14، العراق.
- مصطفى، نها محمود (2018) مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، الأردن.
- المصلح، سوسن المانع، (2018) تقييم الأداء، بدون طبعة، دار كنعان للدراسات والنشر، دمشق، سوريا.
- المطيري، أحمد مانع صنيهيت (2012) مدى فاعلية إجراءات الرقابة المالية على الانفاق التي يطبقها ديوان المحاسبة الكويتي من وجهة نظر الجهات الخاضعة لرقابة الديوان، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الاوسط - عمان.
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)، معيار 3100 والخاص بإجراءات رقابة الأداء.
- ميلاد، حسين إبراهيم حسين (2022) أثر تطبيق المعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي) على فاعلية أداء ديوان المحاسبة الليبي، رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية الليبية.
- الميلادي، مهند محمود (2014) العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في ليبيا، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة طرابلس، ليبيا.
- نور، إيمان محمود (2012) مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمعايير الاستقلال الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.

– الهلالي، محمد جمال علي (2012) **المحاسبة الحكومية**، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

– الهلالي، محمد جمال علي (2018) **المحاسبة الحكومية**، الطبعة الثانية، دار الصفا للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

ثانيا: المراجع الانجليزية.

- Adèr, H. J, Mellenbergh, G. J., & Hand, D. J. (2008) **Advising on research methods: a consultant's companion**. Huizen: Johannes van Kessel Publishing. ISBN 978-90-79418-01-5
- Adriana T (2007) **performance Audit In Public Sector entities Anew challenge for Astern European countries Transylvanian**, Review of Administrative Sciences 19E.
- Appendices to Issai 3100.
- Basiouni, I. A, (2006) **Research Methods in Management Introduction to Building Research Skills**. Riyadh: Dar Al-Marikh for publishing.
- Chalchee, A (2015) **The effect of sales force control system and sales experience on sales person performance marketing**, master thesis Aalto university school Business.
- Daujotaitė, D & Macerinskienė, I (2008), **international Scientific Business and Management**, Vilnius, Lithuania.
- Ferguson, M, (2015) **An Auditees Guide to performance Audit process office of the Auditor General of Canada**, Revised edition no.
- Given, L. M. (Ed.) (2008) **The Sage encyclopedia of qualitative research methods**. Sage Publications.
- Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2013) **A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)**. Thousand Oaks: Sage.
- International Federation of Accounts (IFAC) (2006) **internal controls-A Review of Current Developments**.
- Jocely John, (2012) **Davis In conjunction with the federal facilities council ad Hoc** Key performance Indicators for Federal facilities portfolios United states of America.

- Naggar, F. G, Najjar, N. G, Al-Zu'bi, M. R.(2009) **The methods of scientific research applied perspective.** Amman: Dar Al-Hamed Publishing and Distribution.
- Parker, L & Jacobs, K, (2015) **Public Sector performance Audit,** Article Review of scope And Practice the contemporary Australlans context' may.
- TRoupin, (2012) **professionalizing public administration(s) The cases of performance audit in Canada and the Netherlands,** proefschrift verkrijgen van de grad van Doctor, Katholieke universiteit Leuve.
- Saber, F. A& Khafaja, M. A. (2002) **Principles and principles of scientific research.** (2002) Alexandria: Technical Radiation.

ملاحق الدراسة

ملحق رقم (1)

أسماء المحكمين لاستبانة الدراسة

الصفة	الإسم	ر.ت
الجامعة الأسمرية الإسلامية	أ.د. المكي معتوق سعود	1
الجامعة الأسمرية الإسلامية	أ.د. منصور محمد لريش	2
الجامعة الأسمرية الإسلامية	أ.د. ميلاد رجب إشميلة	3
جامعة المرقب	د. صالح أحمد مادي	4
جامعة المرقب	د. عمران عطية البكوري	5
جامعة المرقب	د. محمود محمد الدالي	6

ملحق رقم (2)

استبانة الدراسة

السادة: مُراجعو الحسابات بديوان المحاسبة الليبي.

تحية طيبة وبعد ،،،

تسعى الباحثة في هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً للمعيار رقم 3100 الصادر عن منظمة الأنتوساي (INTOSI)، ومن هنا فقد

أعدت الاستبانة المرفقة لاستكمال الدراسة ولتحقيق أهدافها التي كانت بعنوان:

مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً للمعيار رقم 3100 الصادر عن منظمة الأنتوساي (INTOSI)

(دراسة ميدانية من وجهة نظر مراجعي الحسابات بالإدارات المتعلقة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي)

وكما هو العهد بكم دائماً الاهتمام الكبير والاستعداد الدائم لمؤازرة الأبحاث العلمية التي تخدم المجتمع، فإننا نأمل تعاونكم من خلال الإجابة على الأسئلة المرفقة بعناية وموضوعية لما لذلك من أهمية في تحقيق أهداف الدراسة مع التأكيد على أن كافة إجاباتكم ستعامل بسرية تامة لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكراً لكم حسن تعاونكم

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحثة

خولة محمود محمد عرفة

القسم الأول: المعلومات الشخصية.

الرجاء التفضل بوضع علامة (✓) أمام الإجابة المناسبة لكل عبارة من العبارات التالية.

المؤهل العلمي		
() ليسانس	() دبلوم عالي	() دبلوم متوسط
() دكتوراه	() ماجستير	() بكالوريوس
أخرى اذكرها		

التخصص العلمي		
() اقتصاد	() إدارة أعمال	() محاسبة
()	أخرى اذكرها	() تمويل ومصارف

سنوات الخبرة بالديوان		
() أقل من 5 سنوات	() من 5 إلى أقل من 10 سنوات	() من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة
() من 15 سنة إلى أقل من 20 سنة	() 20 سنة فأكثر	

الإدارة التابع لها		
() إدارة تقييم أداء القطاع العام	() إدارة تقييم أداء الشركات والمصارف	() إدارة تقييم أداء قطاعات الطاقة

القسم الثاني: خصص هذا القسم لمعرفة مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق الإجراءات العامة لعملية رقابة الأداء، لدى نأمل منكم تحديد درجة الالتزام من خلال الإجابة على الفقرات التالية بوضع علامة (/) أمام الإجابة المناسبة.

ت	العبارة	غير ملتزم بالتطبيق	ملتزم بالتطبيق لحد ما	ملتزم بالتطبيق أحيانا	ملتزم بالتطبيق غالبا	ملتزم بالتطبيق دائما
الاستقلالية والأخلاق						
1	يمثل ديوان المحاسبة للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأنتوساي) الخاصة بالاستقلالية والأخلاق.					
2	يقوم مراجعو الديوان بأداء واجباتهم دون أن يتأثرو بتأثيرات تمس الحكم المهني.					
3	يحافظ مراجعو الديوان على استقلاليتهم حتى تكون النتائج الرقابية والاستنتاجات محايدة.					
4	يتم النظر من قبل ديوان المحاسبة في مواقف ومصالح الجهات الخاضعة للرقابة دون أن يؤثر ذلك على استقلالية المراجع.					
المستخدمون المستهدفون والأطراف المسؤولة						
5	يتم إعداد تقارير رقابة الأداء للسلطتين التشريعية والتنفيذية والجهات الحكومية والأطراف الأخرى المعنية بالتقرير.					
6	يراعى عند إعداد التقرير أن يكون مفيد ومفهوم للجهات الخاضعة للرقابة والأطراف المستفيدة الأخرى من التقرير.					
7	ديوان المحاسبة مسؤولا عن اتباع نهج متوازن يحقق المصلحة العامة بحيث لا يؤثر على الاستقلال والموقف الموضوعي له عند تحديد المستخدمين المستهدفين والأطراف المسؤولة.					
الموضوع						
8	يتم إشراك مراجعي الديوان بتحديد مواضيع رقابة الأداء وما يتعلق بالمسائل المرتبطة بها.					
9	يشمل موضوع رقابة الأداء برامج محددة لكافة الأنشطة.					

ت	العبارة	غير ملتزم بالتطبيق	ملتزم بالتطبيق لحد ما	ملتزم بالتطبيق أحيانا	ملتزم بالتطبيق غالبا	ملتزم بالتطبيق دائما
10	يرتبط نطاق الرقابة على الأداء مباشرة بأهداف العملية الرقابية.					
11	يحدد نطاق الرقابة على الأداء، الموضوع الذي يقوم على أساسه المراجع بتقييم السجلات التي ينبغي فحصها.					
الثقة والأمان						
12	يقوم مراجعو الديوان بتقديم تأكيد بشأن نتائج موضوع الرقابة في ضوء المعايير وذلك بطريقة شفافة.					
13	الجهات الخاضعة للرقابة من وجهة نظرك تتق بالنتائج والتوصيات في تقرير المراجع.					
14	يقدم مراجعو الديوان للجهات الخاضعة للرقابة، ضمان من خلال شرح النتائج والمعايير والاستنتاجات.					
15	يتم التواصل من قبل مراجعي الديوان مع الجهات الخاضعة للرقابة بشفافية لشرح أهداف الرقابة والنطاق والمنهجية والبيانات التي تم جمعها وأي قيود هامة في التقرير بدون تضليل لهم.					
أهداف الرقابة						
16	يتم تحديد أهداف الرقابة من قبل مراجعي الديوان بوضوح فيما يتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية.					
17	يقوم مراجعو الديوان بالتوضيح بشكل كافٍ لأهداف الرقابة، وذلك للإجابة عن أسئلة الرقابة والسماح بالتطوير المنطقي لتصميم الرقابة.					
18	عند صياغة أهداف الرقابة وتقسيمها إلى أسئلة فرعية يتم التأكد من أنها ذات صلة موضوعية وتكميلية غير متداخلة.					

ت	العبارة	غير ملتزم بالتطبيق	ملتزم بالتطبيق لحد ما	ملتزم بالتطبيق أحيانا	ملتزم بالتطبيق غالبا	ملتزم بالتطبيق دائما
نهج الرقابة						
19	يقوم مراجعو الديوان باختيار أسلوب الرقابة المناسب، لتحديد طبيعة الفحص الواجب إجراءه.					
20	يقوم مراجعو الديوان باتباع أسلوب الرقابة المناسب لتقييم النتائج والتأكد من تحقيقها للأهداف وأن البرامج والخدمات تعمل كما هو مطلوب.					
21	يستخدم مراجعو الديوان أسلوب رقابة يعمل على فحص أسباب المشاكل والتحقق منها وتحليلها وبيان أسباب انحرافها عن المعايير.					
22	تستند توصيات مهمة رقابة الأداء على عملية تحليل وتأكيد الأسباب بدلاً من مقارنة أدلة الرقابة مع المعايير.					
معايير الرقابة						
23	يقوم مراجعو الديوان باختيار المعايير المناسبة للرقابة تتوافق مع أهداف وأسئلة الرقابة ذات صلة بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية.					
24	تستند معايير الرقابة على الأداء إلى معرفة أفضل الممارسات وكيف يتم تنفيذ الأنشطة لتكون أكثر اقتصاد وكفاءة وفاعلية.					
25	توفر المعايير أساس مناسب ومعقول لتقييم أهداف الرقابة بحيث تكون ملائمة ومفهومة وكاملة موثوق بها.					
26	يقوم مراجعو الديوان بمناقشة المعايير مع الجهات الخاضعة للرقابة لضمان وجود الفهم المشترك للمعايير الكمية والنوعية والتي ستستخدم في العمل الرقابي.					

ت	العبارة	غير ملتزم بالتطبيق	ملتزم بالتطبيق لحد ما	ملتزم بالتطبيق أحيانا	ملتزم بالتطبيق غالبا	ملتزم بالتطبيق دائما
	مخاطر الرقابة					
27	يدير مراجعو الديوان مخاطر الرقابة بفاعلية لتجنب وضع نتائج واستنتاجات وتوصيات غير صحيحة وتقديم المعلومات غير المتوازنة.					
28	تشمل الإدارة الفاعلة لمخاطر الجهات الخاضعة للرقابة، توقع المخاطر المحتملة في العمل.					
29	يوضع نهج للرقابة لمعالجة مخاطر الرقابة أثناء التخطيط للرقابة واختيار الأساليب وتوثيق كيفية التعامل مع تلك المخاطر.					
30	تشمل الإدارة الفاعلة لمخاطر الرقابة، النظر فيما إذا كان فريق الرقابة لديه الكفاءة الكافية والمناسبة لإجراء عملية الرقابة.					
	الاتصال أو التواصل					
31	يلتزم مراجعو الديوان بالتواصل بشكل فعال وسلمي مع الجهة الخاضعة للرقابة أثناء عملية الرقابة.					
32	يحرص مراجعو الديوان على ضمان عدم الإخلال بالاستقلالية وحياد الديوان والحفاظ على علاقات مهنية جيدة مع الجهات الخاضعة للرقابة.					
33	إقامة قناة اتصال جيدة مع الجهات الخاضعة للرقابة بهدف تحسين وصول المراجع للمعلومات والبيانات التي تحتاجها.					
34	يحافظ مراجعو الديوان على التفاعل مع الجهات الخاضعة للرقابة من خلال تبادل النتائج والحجج ووجهات النظر.					
	المهارات					
35	يكفل الديوان بأن فريق الرقابة يكون لهم الكفاءة المهنية اللازمة وبشكل جماعي.					

ت	العبارة	غير ملتزم بالتطبيق	ملتزم بالتطبيق لحد ما	ملتزم بالتطبيق أحيانا	ملتزم بالتطبيق غالبا	ملتزم بالتطبيق دائما
36	تشمل الكفاءة المهنية في رقابة الأداء معرفة سليمة لمهارات الرقابة والمتعلقة بتصميم البحوث وأساليب التحقيق والتقييم والتواصل والإبداع.					
37	يملك مراجعو الديوان الخبرة في مجال العلوم الاجتماعية والقانونية ومعرفة سليمة وكافية بالوحدات الاقتصادية الخاضعة للرقابة لإجراء رقابة الأداء.					
38	يقوم مراجعو الديوان حسب الحاجة باستشارة الأفراد داخل وخارج الديوان ممن تتوفر لديهم الخبرة المتخصصة كالخبراء الخارجيين.					
39	يكون عمل الخبراء الخارجيين مستقل عن الحالات والعلاقات التي من الممكن أن تضر بموضوعيتهم.					
40	عند استخدام عمل الخبراء الخارجيين كأداء يحتفظ المراجع بالمسؤولية الكاملة عن أعمال الرقابة والاستنتاجات الواردة في التقرير.					
الإشراف						
41	يشرف ديوان المحاسبة على عمل مراجعي رقابة الأداء أثناء العمل الرقابي.					
42	يشمل الإشراف على أعمال المراجعين، توفير التوجيه الكافي لفرق العمل الرقابي المكلف بالرقابة.					
43	يقوم ديوان المحاسبة بتوفير فرق رقابية ذات كفاءة وخبرة.					
الحكم والشك المهني						
44	يقوم مراجعو الديوان بممارسة الشك المهني أثناء عملية المراجعة.					
45	تتطلب رقابة الأداء تقديرا وتحليلا مناسباً لأدلة الرقابة باعتبارها تميل إلى الإقناع في هذا النوع من الرقابة أكثر من كونها قاطعة.					

ت	العبارة	غير ملتزم بالتطبيق	ملتزم بالتطبيق لحد ما	ملتزم بالتطبيق أحيانا	ملتزم بالتطبيق غالبا	ملتزم بالتطبيق دائما
46	يتم تطبيق جميع المعايير والمبادئ الأخلاقية والمهنية من قبل المراجع لتحديد مستوى الفهم اللازم لأعمال الرقابة.					
47	يحافظ مراجعو الديوان على الموضوعية ويتقبل وجهات النظر والحجج ويتجنب الأخطاء والتحيز في الشك المهني.					
48	يتم تقييم مخاطر الغش من قبل المراجع عند التخطيط للرقابة وأن يكون على تأهب لإمكانية الاحتيال على طوال عملية الرقابة.					
49	يحدد مراجعو الديوان مخاطر الاحتيال المتصلة بأهداف الرقابة ويقوم بتقييمها.					
50	يقوم مراجعو الديوان بتطبيق معايير مهنية عالية في أداء عمل رقابة الأداء.					
51	يلتزم المراجع بمعرفة ومتابعة القوانين واللوائح والإتفاقيات والسياسات والإجراءات المعمول بها.					
52	يتوافر لدى مراجعي الديوان الفهم الجيد للمبادئ والمعايير الدستورية والقانونية والمؤسسية التي تحكم عمل الجهات الخاضعة للرقابة.					
53	يمنع مراجعي الديوان من الانخراط في السلوك الذي قد يشوه سمعة الديوان.					
54	يكون مراجعو الديوان مستعدين للإبتكار طوال عملية الرقابة.					
رقابة الجودة						
55	يتبنى الديوان اتباع إجراءات الجودة في تقرير المراجعة.					
56	يقوم الديوان بتوفير الموارد الكافية للمحافظة على المال العام.					
57	يتبنى الديوان إجراءات نظام إدارة المخاطر على الجودة التي تنشأ من القيام بأعمال رقابة الأداء.					

ت	العبارة	غير ملتزم بالتطبيق	ملتزم بالتطبيق لحد ما	ملتزم بالتطبيق أحيانا	ملتزم بالتطبيق غالبا	ملتزم بالتطبيق دائما
58	يتبنى الديوان صياغة سياسات وإجراءات واضحة تعمل على زيادة كفاءة وفعالية نظام الجودة.					
الأهمية النسبية						
59	يتم مراعاة الأهمية النسبية في جميع مراحل عملية الرقابة من قبل مراجعي الديوان.					
61	يقوم مراجعو الديوان بالأخذ في الاعتبار إمكانية تغير الأهمية النسبية بمرور الوقت.					
الوثائق أو التوثيق						
61	يقوم مراجعو الديوان بتوثيق العملية الرقابية بطريقة كاملة ومفصلة.					
62	يتم توفير وثائق كافية لتمكين المراجع من فهم طبيعة الأعمال الرقابية المنفذة.					
63	يقوم مراجعو الديوان بتوفير الوثائق في الوقت المناسب وبقائها محدثة طول فترة الرقابة.					

القسم الثالث: خصص هذا القسم لمعرفة مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق الإجراءات الخاصة بعملية رقابة الأداء، لدى نأمل منكم تحديد درجة الالتزام من خلال الإجابة على الفقرات التالية بوضع علامة (/) أمام الإجابة التي تعبر عن رأيكم حول كل عبارة.

ت	العبارة	غير ملتزم بالتطبيق	ملتزم بالتطبيق لحد ما	ملتزم بالتطبيق أحيانا	ملتزم بالتطبيق غالبا	ملتزم بالتطبيق دائما
التخطيط - اختيار الموضوع						
1	يتم اختيار المواضيع للرقابة من خلال عملية التخطيط الاستراتيجي لديوان المحاسبة وذلك من خلال تحليل المواضيع المحتملة وإجراء البحوث لتحديد المخاطر والمشاكل المتعلقة بذلك.					
2	يتم تحيد المواضيع التي تكون مهمة وقابلة للرقابة وبما يتماشى مع تفويض الديوان.					
3	يقوم مراجعو الديوان بالنظر فيما إذا كانت هناك مقاربات ومنهجيات ومعايير رقابية مرتبطة بحيث تكون ذات صلة ومتاحة.					
4	يأخذ مراجعو الديوان في الاعتبار التأثير المحتمل لموضوع الرقابة في توفير فوائد مهمة للمال العام والإدارة والجهة الخاضعة للرقابة أو عامة الجمهور.					
5	يتم النظر عند إختيار المواضيع لنتائج وتوصيات عمليات الرقابة.					
التخطيط - تصميم الرقابة						
6	يقوم مراجعو الديوان بالتخطيط للرقابة بطريقة تساهم في رقابة عالية الجودة يتم تنفيذها بطريقة اقتصادية.					
7	يتم إجراء البحوث قبل البدء في عملية الرقابة من أجل بناء المعرفة الكاملة من قبل المراجع.					
8	ينظر إلى رقابة الأداء كمشروع يعتمد على وظائف الإدارة واستراتيجيات المشروع.					
9	يقوم مراجعو الديوان بتصميم إجراءات الرقابة الواجب استخدامها لجمع الأدلة الكافية.					

ت	العبارة	غير ملتزم بالتطبيق	ملتزم بالتطبيق لحد ما	ملتزم بالتطبيق أحيانا	ملتزم بالتطبيق غالبا	ملتزم بالتطبيق دائما
10	يقوم مراجعو الديوان بتقديم خطة الرقابة إلى مشرف الرقابة والإدارة بالديوان للمصادقة عليها.					
التنفيذ						
11	يتم الحصول على أدلة كافية وملائمة من قبل المراجع من أجل وضع نتائج الرقابة.					
12	تكون أدلة الرقابة كافية (كمياً) من أجل إقناع الأشخاص بأن نتائج واستنتاجات وتوصيات الرقابة معقولة.					
13	تكون الأدلة ذات صلة بالموضوع وسليمة وموثوق بها بحيث ترتبط الأدلة بعلاقة منطقية مع أهداف الرقابة وأهميتها.					
14	يتم تحليل المعلومات التي تم جمعها من قبل المراجع والتأكد من أنها تؤدي إلى نتائج رقابية جيدة.					
التقرير						
15	يشير مراجعو الديوان في تقريرهم إلى ما إذا كانت هناك قيود في الحصول على المعلومات أو متطلبات إعداد التقرير.					
16	يشير مراجعو الديوان في تقريرهم إلى معايير الرقابة التي تم تطبيقها أثناء القيام برقابة الأداء.					
17	تقرير مراجعي الديوان لا يتطلب بالضرورة إبداء رأي عام حول مدى تحقيق الجهة الخاضعة للرقابة للجوانب الاقتصادية والكفاءة والفاعلية في الأداء كما هو الحال في تقارير القوائم المالية.					
18	يقوم مراجعو الديوان بإعداد تقارير عن اقتصاد وكفاءة الموارد وفاعلية تحقيق الأهداف.					
19	يقوم مراجعو الديوان بالتأكد بأن نتائج الرقابة تجيب بوضوح على أهداف أسئلة الرقابة.					

ت	العبارة	غير ملتزم بالتطبيق	ملتزم بالتطبيق لحد ما	ملتزم بالتطبيق أحيانا	ملتزم بالتطبيق غالبا	ملتزم بالتطبيق دائما
20	يقوم مراجعو الديوان بتقديم توصيات بناءة من شأنها أن تساهم إلى حد كبير في معالجة نقاط الضعف التي حددتها الرقابة، كلما كان ذلك ملائما وتسمح به تفويضات الديوان.					
21	يقوم مراجعو الديوان بمنح الجهة الخاضعة للرقابة إمكانية التعليق على نتائج الرقابة واستنتاجاتها وتوصياتها قبل أن يصدر الديوان تقريره.					
22	يقوم مراجعو الديوان بتقديم تقارير رقابة متاحة على نطاق واسع مع الأخذ بعين الاعتبار التشريعات حول سرية المعطيات.					
المتابعة						
23	يقوم مراجعو الديوان بمتابعة نتائج وتوصيات الرقابة السابقة على أداء البرامج والأنشطة.					
24	يتم فحص الإجراءات التصحيحية التي اتخذتها الجهة الخاضعة للرقابة أو أي طرف مسؤول آخر استنادا إلى نتائج رقابة الأداء.					
25	يقوم الديوان بتقديم تقريرا عن نتائج أعمال المتابعة التي يقوم بها وعلى النحو المناسب من أجل تقييم التغذية الراجعة من أصحاب المصلحة.					
26	يركز مراجعي الديوان على متابعة الجهة الخاضعة للرقابة، فيما إذا قامت بمعالجة المشاكل بشكل كافٍ وفي فترة معقولة.					
27	لا تقتصر عملية متابعة مراجعي الديوان على تنفيذ التوصيات فقط، بل تركز على معالجة المشاكل.					
28	يحدد مراجعي الديوان التوصيات التي ينبغي متابعتها.					

ملحق رقم (3)

نتائج برنامج (spss) الجانب العملي

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.931	91

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.906	63

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.841	28

المؤهل العلمي					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	دبلوم متوسط	6	6.3	6.3	6.3
	دبلوم عالي	6	6.3	6.3	12.6
	ليسانس	6	6.3	6.3	18.9
	بكالوريوس	57	59.3	59.3	78.2
	ماجستير	12	12.5	12.5	90.7
	دكتوراة	9	9.3	9.3	100.0
	Total	96	100.0	100.0	

توزيع خصائص التخصص العلمي					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسبة	82	85.4	85.4	85.4
	إقتصاد	6	6.3	6.3	91.7
	تمويل ومصارف	8	8.3	8.3	100.0
	Total	96	100.0	100.0	

توزيع خصائص الخبرة					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	12	12.5	12.5	12.5
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	33	34.4	34.4	46.9
	من 10 إلى أقل من 15 سنة	22	22.9	22.9	69.8
	من 15 إلى أقل من 20 سنة	17	17.7	17.7	87.5

	من 20 سنة فأكثر	12	12.5	12.5	100.0
	Total	96	100.0	100.0	

توزيع خصائص الإدارة التابع لها					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	إدارة تقييم أداء القطاع العام	35	36.5	36.5	36.5
	إدارة تقييم أداء الشركات والمصارف	38	39.5	39.5	76.0
	إدارة تقييم أداء قطاعات الطاقة	23	24.0	24.0	100.0
	Total	96	100.0	100.0	

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يمثل الديوان للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأنتوساي) الخاصة بالاستقلالية والأخلاق.	96	4.1042	.74663	.07620
يقوم المراجع بأداء نشاطاته وواجباته دون أن يتأثر بتأثيرات تمس الحكم المهني ونزاهة العمل وممارسة الموضوعية والشك المهني والإستقلال.	96	4.0000	.25131	.02565
يحافظ مراجعي الديوان على استقلاليتهم حتى تكون النتائج الرقابية والاستنتاجات محايدة.	96	3.7708	.74663	.07620
يتم النظر من قبل ديوان المحاسبة في مواقف ومصالح الجهات الخاضعة للرقابة دون أن يؤثر ذلك على استقلالية المراجع.	96	4.0208	.58000	.05920
الاستقلالية والأخلاق.	96	3.9740	.32743	.03342

One-Sample Test						
	Test Value = 3.4					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يمثل الديوان للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأنتوساي) الخاصة بالاستقلالية والأخلاق.	9.241	95	.000	.70417	.5529	.8554
يقوم المراجع بأداء نشاطاته وواجباته دون أن يتأثر بتأثيرات تمس الحكم المهني ونزاهة العمل وممارسة الموضوعية والشك المهني والإستقلال.	23.392	95	.000	.60000	.5491	.6509
يحافظ مراجعي الديوان على استقلاليتهم حتى تكون النتائج الرقابية والاستنتاجات محايدة.	4.866	95	.000	.37083	.2196	.5221
يتم النظر من قبل ديوان المحاسبة في مواقف ومصالح الجهات الخاضعة للرقابة دون أن يؤثر ذلك على استقلالية المراجع.	10.488	95	.000	.62083	.5033	.7384
الاستقلالية والأخلاق.	17.175	95	.000	.57396	.5076	.6403

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يتم إعداد تقارير رقابة الأداء للسلطتين التشريعية والتنفيذية والجهات الحكومية والأطراف الأخرى المعنية بالتقرير.	96	3.9375	.69301	.07073
يراعى عند إعداد التقرير أن يكون مفيد ومفهوم للجهات الخاضعة للرقابة والأطراف المستفيدة الأخرى من التقرير.	96	3.9688	.53219	.05432
ديوان المحاسبة مسؤولاً عن إتباع نهج متوازن يحقق المصلحة العامة بحيث لا يؤثر على الاستقلال والموقف الموضوعي له عند تحديد المستخدمين المستهدفين والأطراف المسؤولة.	96	4.0000	.56195	.05735
المستخدمون المستهدفون والأطراف المسؤولة.	96	3.9688	.41061	.04191

One-Sample Test						
	Test Value = 3.4					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يتم إعداد تقارير رقابة الأداء للسلطتين التشريعية والتنفيذية والجهات الحكومية والأطراف الأخرى المعنية بالتقرير.	7.599	95	.000	.53750	.3971	.6779
يراعى عند إعداد التقرير أن يكون مفيد ومفهوم للجهات الخاضعة للرقابة والأطراف المستفيدة الأخرى من التقرير.	10.471	95	.000	.56875	.4609	.6766
ديوان المحاسبة مسؤولاً عن إتباع نهج متوازن يحقق المصلحة العامة بحيث لا يؤثر على الاستقلال والموقف الموضوعي له عند تحديد المستخدمين المستهدفين والأطراف المسؤولة.	10.461	95	.000	.60000	.4861	.7139
المستخدمون المستهدفون والأطراف المسؤولة.	13.571	95	.000	.56875	.4856	.6519

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يتم إشراك مراجعي الديوان بتحديد مواضيع رقابة الأداء وما يتعلق بالمسائل المرتبطة بها.	96	4.1771	.61550	.06282
يشمل موضوع رقابة الأداء برامج محددة لكافة الأنشطة.	96	4.0833	.72062	.07355
يرتبط نطاق الرقابة على الأداء مباشرة بأهداف العملية الرقابية.	96	4.0104	.68817	.07024
يحدد نطاق الرقابة على الأداء، الموضوع الذي يقوم على أساسه المراجع بتقييم السجلات التي ينبغي فحصها.	96	4.3854	.63858	.06517
الموضوع.	96	4.1641	.44696	.04562

One-Sample Test						
	Test Value = 3.4					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يتم إشراك مراجعي الديوان بتحديد مواضيع رقابة الأداء وما يتعلق بالمسائل المرتبطة بها.	12.370	95	.000	.77708	.6524	.9018
يشمل موضوع رقابة الأداء برامج محددة لكافة الأنشطة.	9.291	95	.000	.68333	.5373	.8293
يرتبط نطاق الرقابة على الأداء مباشرة بأهداف العملية الرقابية.	8.691	95	.000	.61042	.4710	.7499
يحدد نطاق الرقابة على الأداء، الموضوع الذي يقوم على أساسه المراجع بتقييم السجلات التي ينبغي فحصها.	15.120	95	.000	.98542	.8560	1.1148
الموضوع.	16.749	95	.000	.76406	.6735	.8546

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يقوم مراجعي الديوان بتقديم تأكيد بشأن نتائج موضوع الرقابة في ضوء المعايير وذلك بطريقة شفافة.	96	4.2500	.61559	.06283
الجهات الخاضعة للرقابة من وجهة نظرك تتفق بالنتائج والتوصيات في تقرير المراجع.	96	4.1979	.64269	.06559
يقدم مراجعي الديوان للجهات الخاضعة للرقابة، ضمان من خلال شرح النتائج والمعايير والاستنتاجات.	96	4.2292	.58901	.06012
يتم التواصل من قبل مراجعي الديوان مع الجهات الخاضعة للرقابة بشفافية لشرح أهداف الرقابة والنطاق والمنهجية والبيانات التي تم جمعها وأي قيود هامة في التقرير بدون تضليل لهم.	96	3.4063	.59077	.06030
الثقة والامان.	96	4.0208	.32981	.03366

One-Sample Test						
	Test Value = 3.4					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يقوم مراجعي الديوان بتقديم تأكيد بشأن نتائج موضوع الرقابة في ضوء المعايير وذلك بطريقة شفافة.	13.529	95	.000	.85000	.7253	.9747
الجهات الخاضعة للرقابة من وجهة نظرك تتفق بالنتائج والتوصيات في تقرير المراجع.	12.164	95	.000	.79792	.6677	.9281
يقدم مراجعي الديوان للجهات الخاضعة للرقابة، ضمان من خلال شرح النتائج والمعايير والاستنتاجات.	13.793	95	.000	.82917	.7098	.9485
يتم التواصل من قبل مراجعي الديوان مع الجهات الخاضعة للرقابة بشفافية لشرح أهداف الرقابة والنطاق والمنهجية والبيانات التي تم جمعها وأي قيود هامة في التقرير بدون تضليل لهم.	2.104	95	.018	.00625	-.1135-	.1260
الثقة والامان.	18.444	95	.000	.62083	.5540	.6877

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يتم تحديد أهداف الرقابة من قبل مراجعي الديوان بوضوح فيما يتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية.	96	4.0000	.32444	.03311
يقوم مراجعي الديوان بالتوضيح بشكل كافٍ لأهداف الرقابة، وذلك للإجابة عن أسئلة الرقابة والسماح بالتطوير المنطقي لتصميم الرقابة.	96	3.9688	.46911	.04788
عند صياغة أهداف الرقابة وتقسيمها إلى أسئلة فرعية يتم التأكد من أنها ذات صلة موضوعية وتكميلية غير متداخلة.	96	4.2604	.74332	.07586
أهداف الرقابة.	96	4.0764	.32973	.03365

One-Sample Test						
	Test Value = 3.4					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يتم تحديد أهداف الرقابة من قبل مراجعي الديوان بوضوح فيما يتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية.	18.120	95	.000	.60000	.5343	.6657
يقوم مراجعي الديوان بالتوضيح بشكل كافٍ لأهداف الرقابة، وذلك للإجابة عن أسئلة الرقابة والسماح بالتطوير المنطقي لتصميم الرقابة.	11.879	95	.000	.56875	.4737	.6638
عند صياغة أهداف الرقابة وتقسيمها إلى أسئلة فرعية يتم التأكد من أنها ذات صلة موضوعية وتكميلية غير متداخلة.	11.341	95	.000	.86042	.7098	1.0110
أهداف الرقابة.	20.099	95	.000	.67639	.6096	.7432

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يقوم مراجعي الديوان باختيار أسلوب الرقابة المناسب، لتحديد طبيعة الفحص الواجب إجراءه.	96	4.0521	.60471	.06172
يقوم مراجعي الديوان باتباع أسلوب الرقابة المناسب لتقييم النتائج والتأكد من تحقيقها للأهداف وأن البرامج والخدمات تعمل كما هو مطلوب.	96	4.3646	.54521	.05565
يستخدم مراجعي الديوان أسلوب رقابة يعمل على فحص أسباب المشاكل والتحقق منها وتحليلها وبيان أسباب انحرافها عن المعايير.	96	4.1354	.65886	.06724
تستند توصيات مهمة رقابة الأداء على عملية تحليل وتأكيد الأسباب بدلاً من مقارنة أدلة الرقابة مع المعايير.	96	4.2000	.67465	.06886
نهج الرقابة.	96	4.1875	.41990	.04286

One-Sample Test						
	Test Value = 3.4					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يقوم مراجعي الديوان باختيار أسلوب الرقابة المناسب، لتحديد طبيعة الفص الواجب إجراءه.	10.565	95	.000	.65208	.5296	.7746
يقوم مراجعي الديوان باتباع أسلوب الرقابة المناسب لتقييم النتائج والتأكد من تحقيقها للأهداف وأن البرامج والخدمات تعمل كما هو مطلوب.	17.334	95	.000	.96458	.8541	1.0751
يستخدم مراجعي الديوان أسلوب رقابة يعمل على فحص أسباب المشاكل والتحقق منها وتحليلها وبيان أسباب انحرافها عن المعايير.	10.936	95	.000	.73542	.6019	.8689
تستند توصيات مهمة رقابة الأداء على عملية تحليل وتأكيد الأسباب بدلاً من مقارنة أدلة الرقابة مع المعايير.	11.588	95	.000	.79792	.6612	.9346
نهج الرقابة.	18.376	95	.000	.78750	.7024	.8726

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يقوم مراجعي الديوان باختيار المعايير المناسبة للرقابة تتوافق مع أهداف وأسئلة الرقابة ذات صلة بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية.	96	4.2604	.60253	.06150
تستند معايير الرقابة على الأداء إلى معرفة أفضل الممارسات وكيف يتم تنفيذ الأنشطة لتكون أكثر اقتصاد وكفاءة وفاعلية.	96	4.2396	.67660	.06906
توفر المعايير أساس مناسب ومعقول لتقييم أهداف الرقابة بحيث تكون ملائمة ومفهومة وكاملة موثوق بها.	96	4.2083	.59677	.06091
يقوم مراجعي الديوان بمناقشة المعايير مع الجهات الخاضعة للرقابة لضمان وجود الفهم المشترك للمعايير الكمية والنوعية والتي ستستخدم في العمل الرقابي.	96	4.3438	.57726	.05892
معايير الرقابة.	96	4.2630	.38280	.03907

One-Sample Test						
	Test Value = 3.4					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يقوم مراجعي الديوان باختيار المعايير المناسبة للرقابة تتوافق مع أهداف وأسئلة الرقابة ذات صلة بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية.	13.991	95	.000	.86042	.7383	.9825
تستند معايير الرقابة على الأداء إلى معرفة أفضل الممارسات وكيف يتم تنفيذ الأنشطة لتكون أكثر اقتصاد وكفاءة وفاعلية.	12.158	95	.000	.83958	.7025	.9767

توفر المعايير أساس مناسب ومعقول لتقييم أهداف الرقابة بحيث تكون ملائمة ومفهومة وكاملة موثوق بها.	13.271	95	.000	.80833	.6874	.9293
يقوم مراجعي الديوان بمناقشة المعايير مع الجهات الخاضعة للرقابة لضمان وجود الفهم المشترك للمعايير الكمية والنوعية والتي تستخدم في العمل الرقابي.	16.019	95	.000	.94375	.8268	1.0607
معايير الرقابة.	22.089	95	.000	.86302	.7855	.9406

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يدير مراجعي الديوان مخاطر الرقابة بفاعلية لتجنب وضع نتائج واستنتاجات وتوصيات غير صحيحة وتقديم المعلومات غير المتوازنة.	96	4.0938	.87152	.08895
تشمل الإدارة الفاعلة لمخاطر الجهات الخاضعة للرقابة، توقع المخاطر المحتملة في العمل.	96	4.2292	.53270	.05437
يوضع نهج للرقابة لمعالجة مخاطر الرقابة أثناء التخطيط للرقابة واختيار الأساليب وتوثيق كيفية التعامل مع تلك المخاطر.	96	3.2500	.50262	.05130
تشمل الإدارة الفاعلة لمخاطر الرقابة، النظر فيما إذا كان فريق الرقابة لديه الكفاءة الكافية والمناسبة لإجراء عملية الرقابة.	96	3.8750	.48666	.04967
مخاطر الرقابة.	96	3.8620	.37323	.03809

One-Sample Test						
	Test Value = 3.4					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يدير مراجعي الديوان مخاطر الرقابة بفاعلية لتجنب وضع نتائج واستنتاجات وتوصيات غير صحيحة وتقديم المعلومات غير المتوازنة.	7.799	95	.000	.69375	.5172	.8703
تشمل الإدارة الفاعلة لمخاطر الجهات الخاضعة للرقابة، توقع المخاطر المحتملة في العمل.	15.251	95	.000	.82917	.7212	.9371
يوضع نهج للرقابة لمعالجة مخاطر الرقابة أثناء التخطيط للرقابة واختيار الأساليب وتوثيق كيفية التعامل مع تلك المخاطر.	2.924	95	.004	-.15000-	-.2518-	-.0482-
تشمل الإدارة الفاعلة لمخاطر الرقابة، النظر فيما إذا كان فريق الرقابة لديه الكفاءة الكافية والمناسبة لإجراء عملية الرقابة.	9.563	95	.000	.47500	.3764	.5736
مخاطر الرقابة.	12.128	95	.000	.46198	.3864	.5376

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يلتزم مراجعي الديوان بالتواصل بشكل فعال وسليم مع الجهة الخاضعة للرقابة أثناء عملية الرقابة.	96	3.8333	.67538	.06893

يحرص مراجعي الديوان على ضمان عدم الإخلال بالاستقلالية وحياد الديوان والحفاظ على علاقات مهنية جيدة مع الجهات الخاضعة للرقابة.	96	4.0729	.60253	.06150
إقامة قناة إتصال جيدة مع الجهات الخاضعة للرقابة بهدف تحسين وصول المراجع للمعلومات والبيانات التي تحتاجها.	96	3.8958	.62373	.06366
يحافظ مراجعي الديوان على التفاعل مع الجهات الخاضعة للرقابة من خلال تبادل النتائج والحجج ووجهات النظر.	96	4.1667	.67538	.06893
الاتصال أو التواصل.	96	3.9922	.43294	.04419

One-Sample Test						
	Test Value = 3.4					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يلتزم مراجعي الديوان بالتواصل بشكل فعال وسليم مع الجهة الخاضعة للرقابة أثناء عملية الرقابة.	6.286	95	.000	.43333	.2965	.5702
يحرص مراجعي الديوان على ضمان عدم الإخلال بالاستقلالية وحياد الديوان والحفاظ على علاقات مهنية جيدة مع الجهات الخاضعة للرقابة.	10.942	95	.000	.67292	.5508	.7950
إقامة قناة إتصال جيدة مع الجهات الخاضعة للرقابة بهدف تحسين وصول المراجع للمعلومات والبيانات التي تحتاجها.	7.789	95	.000	.49583	.3695	.6222
يحافظ مراجعي الديوان على التفاعل مع الجهات الخاضعة للرقابة من خلال تبادل النتائج والحجج ووجهات النظر.	11.122	95	.000	.76667	.6298	.9035
الاتصال أو التواصل.	13.402	95	.000	.59219	.5045	.6799

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يكفل الديوان بأن فريق الرقابة يكون لهم الكفاءة المهنية اللازمة وبشكل جماعي.	96	4.0000	.66491	.06786
تشمل الكفاءة المهنية في رقابة الأداء معرفة سليمة لمهارات الرقابة والمتعلقة بتصميم البحوث وأساليب التحقيق والتقييم والتواصل والإبداع.	96	4.2188	.63583	.06489
يمتلك مراجعي الديوان الخبرة في مجال العلوم الاجتماعية والقانونية ومعرفة سليمة وكافية بالوحدات الاقتصادية الخاضعة للرقابة لإجراء رقابة الأداء.	96	4.1354	.59152	.06037
يقوم مراجعي الديوان حسب الحاجة باستشارة الأفراد داخل وخارج الديوان ممن تتوفر لديهم الخبرة المتخصصة كالخبراء الخارجيين.	96	4.1458	.76749	.07833
يكون عمل الخبراء الخارجيين مستقل عن الحالات والعلاقات التي من الممكن أن تضر بموضوعيتهم.	96	3.9479	.78633	.08025
عند استخدام عمل الخبراء الخارجيين كأداء يحتفظ المراجع بالمسؤولية الكاملة عن أعمال الرقابة والاستنتاجات الواردة في التقرير.	96	4.0208	.72517	.07401
المهارات.	96	4.0781	.46261	.04721

One-Sample Test						
	Test Value = 3.4					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يكفل الديوان بأن فريق الرقابة يكون لهم الكفاءة المهنية اللازمة وبشكل جماعي.	8.841	95	.000	.60000	.4653	.7347
تشمل الكفاءة المهنية في رقابة الأداء معرفة سليمة لمهارات الرقابة والمتعلقة بتصميم البحوث وأساليب التحقيق والتقييم والتواصل والإبداع.	12.617	95	.000	.81875	.6899	.9476
يمتلك مراجعي الديوان الخبرة في مجال العلوم الاجتماعية والقانونية ومعرفة سليمة وكافية بالوحدات الاقتصادية الخاضعة للرقابة لإجراء رقابة الأداء.	12.182	95	.000	.73542	.6156	.8553
يقوم مراجعي الديوان حسب الحاجة باستشارة الأفراد داخل وخارج الديوان ممن تتوفر لديهم الخبرة المتخصصة كالخبراء الخارجيين.	9.522	95	.000	.74583	.5903	.9013
يكون عمل الخبراء الخارجيين مستقل عن الحالات والعلاقات التي من الممكن أن تضر بموضوعيتهم.	6.827	95	.000	.54792	.3886	.7072
عند استخدام عمل الخبراء الخارجيين كأداء يحتفظ المراجع بالمسؤولية الكاملة عن أعمال الرقابة والاستنتاجات الواردة في التقرير.	8.388	95	.000	.62083	.4739	.7678
المهارات.	14.363	95	.000	.67812	.5844	.7719

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يشرف ديوان المحاسبة على عمل مراجعي رقابة الأداء أثناء العمل الرقابي.	96	4.1771	.68048	.06945
يشمل الإشراف على أعمال المراجعين، توفير التوجيه الكافي لفرق العمل الرقابي المكلف بالرقابة.	96	4.2604	.65284	.06663
يقوم ديوان المحاسبة بتوفير فرق رقابية ذات كفاءة وخبرة.	96	3.5417	.73866	.07539
الإشراف.	96	3.9931	.46886	.04785

One-Sample Test						
	Test Value = 3.4					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يشرف ديوان المحاسبة على عمل مراجعي رقابة الأداء أثناء العمل الرقابي.	11.189	95	.000	.77708	.6392	.9150
يشمل الإشراف على أعمال المراجعين، توفير التوجيه الكافي لفرق العمل الرقابي المكلف بالرقابة.	12.913	95	.000	.86042	.7281	.9927
يقوم ديوان المحاسبة بتوفير فرق رقابية ذات كفاءة وخبرة.	2.879	95	.003	.14167	.0080	.2913
الإشراف.	12.393	95	.000	.59306	.4981	.6881

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يقوم مراجعي الديوان بممارسة الشك المهني أثناء عملية المراجعة.	96	3.9688	.30619	.03125
تتطلب رقابة الأداء تقديرا وتحليلا مناسباً لأدلة الرقابة باعتبارها تميل إلى الإقناع في هذا النوع من الرقابة أكثر من كونها قاطعة.	96	3.9271	.50773	.05182
يتم تطبيق جميع المعايير والمبادئ الأخلاقية والمهنية من قبل المراجع لتحديد مستوى الفهم اللازم لأعمال الرقابة.	96	4.1458	.66458	.06783
يحافظ مراجعي الديوان على الموضوعية ويتقبل وجهات النظر والحجج ويتجنب الأخطاء والتحيز في الشك المهني.	96	4.1042	.57086	.05826
يتم تقييم مخاطر الغش من قبل المراجع عند التخطيط للرقابة وأن يكون على تأهب لإمكانية الاحتيال على طوال عملية الرقابة.	96	4.2917	.66359	.06773
يحدد مراجعي الديوان مخاطر الاحتيال المتصلة بأهداف الرقابة ويقوم بتقييمها.	96	4.2917	.56039	.05719
يقوم مراجعي الديوان بتطبيق معايير مهنية عالية في أداء عمل رقابة الأداء.	96	4.2500	.66491	.06786
يلتزم المراجع بمعرفة ومتابعة القوانين واللوائح والإتفاقيات والسياسات والإجراءات المعمول بها.	96	4.2604	.65284	.06663
يتوافر لدى مراجعي الديوان الفهم الجيد للمبادئ والمعايير الدستورية والقانونية والمؤسسية التي تحكم عمل الجهات الخاضعة للرقابة.	96	4.2188	.65217	.06656
يمنع مراجعي الديوان من الإنخراط في السلوك الذي قد يشوه سمعة الديوان.	96	4.1771	.61550	.06282
يكون مراجعي الديوان مستعدين للإبتكار طوال عملية الرقابة.	96	4.1979	.62610	.06390
الحكم والشك المهني.	96	4.1667	.28311	.02889

One-Sample Test

	Test Value = 3.4					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يقوم مراجعي الديوان بممارسة الشك المهني أثناء عملية المراجعة.	18.200	95	.000	.56875	.5067	.6308
تتطلب رقابة الأداء تقديرا وتحليلا مناسباً لأدلة الرقابة باعتبارها تميل إلى الإقناع في هذا النوع من الرقابة أكثر من كونها قاطعة.	10.172	95	.000	.52708	.4242	.6300
يتم تطبيق جميع المعايير والمبادئ الأخلاقية والمهنية من قبل المراجع لتحديد مستوى الفهم اللازم لأعمال الرقابة.	10.996	95	.000	.74583	.6112	.8805
يحافظ مراجعي الديوان على الموضوعية ويتقبل وجهات النظر والحجج ويتجنب الأخطاء والتحيز في الشك المهني.	12.086	95	.000	.70417	.5885	.8198
يتم تقييم مخاطر الغش من قبل المراجع عند التخطيط للرقابة وأن يكون على تأهب لإمكانية الاحتيال على طوال عملية الرقابة.	13.166	95	.000	.89167	.7572	1.0261
يحدد مراجعي الديوان مخاطر الاحتيال المتصلة بأهداف الرقابة ويقوم بتقييمها.	15.590	95	.000	.89167	.7781	1.0052
يقوم مراجعي الديوان بتطبيق معايير مهنية عالية في أداء عمل رقابة الأداء.	12.525	95	.000	.85000	.7153	.9847

يلتزم المراجع بمعرفة ومتابعة القوانين واللوائح والإتفاقيات والسياسات والإجراءات المعمول بها.	12.913	95	.000	.86042	.7281	.9927
يتوافر لدى مراجعي الديوان الفهم الجيد للمبادئ والمعايير الدستورية والقانونية والمؤسسية التي تحكم عمل الجهات الخاضعة للرقابة.	12.301	95	.000	.81875	.6866	.9509
يمنع مراجعي الديوان من الإنخراط في السلوك الذي قد يشوه سمعة الديوان.	12.370	95	.000	.77708	.6524	.9018
يكون مراجعي الديوان مستعدين للإبتكار طوال عملية الرقابة.	12.487	95	.000	.79792	.6711	.9248
الحكم والشك المهني.	26.533	95	.000	.76667	.7093	.8240

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يتبنى الديوان اتباع إجراءات الجودة في تقرير المراجعة.	96	4.2604	.65284	.06663
يقوم الديوان بتوفير الموارد الكافية للمحافظة على المال العام.	96	4.1667	.65961	.06732
يتبنى الديوان إجراءات نظام إدارة المخاطر على الجودة التي تنشأ من القيام بأعمال رقابة الأداء.	96	3.3125	.73000	.07450
يتبنى الديوان صياغة سياسات وإجراءات واضحة تعمل على زيادة كفاءة وفعالية نظام الجودة.	96	3.9375	.49868	.05090
رقابة الجودة.	96	3.9193	.42067	.04293

One-Sample Test						
	Test Value = 3.4					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يتبنى الديوان اتباع إجراءات الجودة في تقرير المراجعة.	12.913	95	.000	.86042	.7281	.9927
يقوم الديوان بتوفير الموارد الكافية للمحافظة على المال العام.	11.388	95	.000	.76667	.6330	.9003
يتبنى الديوان إجراءات نظام إدارة المخاطر على الجودة التي تنشأ من القيام بأعمال رقابة الأداء.	2.174	95	.024	-.08750-	-.2354-	.0604
يتبنى الديوان صياغة سياسات وإجراءات واضحة تعمل على زيادة كفاءة وفعالية نظام الجودة.	10.561	95	.000	.53750	.4365	.6385
رقابة الجودة.	12.094	95	.000	.51927	.4340	.6045

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يتم مراعاة الأهمية النسبية في جميع مراحل عملية الرقابة من قبل مراجعي الديوان.	96	3.8854	.40704	.04154
يقوم مراجعي الديوان بالأخذ في الاعتبار إمكانية تغير الأهمية النسبية بمرور الوقت.	96	4.2917	.52147	.05322
الأهمية النسبية.	96	4.0885	.37693	.03847

One-Sample Test						
	Test Value = 3.4					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يتم مراعاة الأهمية النسبية في جميع مراحل عملية الرقابة من قبل مراجعي الديوان.	11.685	95	.000	.48542	.4029	.5679
يقوم مراجعي الديوان بالأخذ في الاعتبار إمكانية تغير الأهمية النسبية بمرور الوقت.	16.754	95	.000	.89167	.7860	.9973
الأهمية النسبية.	17.898	95	.000	.68854	.6122	.7649

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يقوم مراجعي الديوان بتوثيق العملية الرقابية بطريقة كاملة ومفصلة.	96	4.1563	.71566	.07304
يتم توفير وثائق كافية لتمكين المراجع من فهم طبيعة الأعمال الرقابية المنفذة.	96	4.2813	.70641	.07210
يقوم مراجعي الديوان بتوفير الوثائق في الوقت المناسب ويبقيها محدثة طول فترة الرقابة.	96	4.1875	.73000	.07450
الوثائق والتوثيق.	96	4.2083	.57073	.05825

One-Sample Test						
	Test Value = 3.4					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يقوم مراجعي الديوان بتوثيق العملية الرقابية بطريقة كاملة ومفصلة.	10.354	95	.000	.75625	.6112	.9013
يتم توفير وثائق كافية لتمكين المراجع من فهم طبيعة الأعمال الرقابية المنفذة.	12.223	95	.000	.88125	.7381	1.0244
يقوم مراجعي الديوان بتوفير الوثائق في الوقت المناسب ويبقيها محدثة طول فترة الرقابة.	10.570	95	.000	.78750	.6396	.9354
الوثائق والتوثيق.	13.877	95	.000	.80833	.6927	.9240

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
الاستقلالية والأخلاق.	96	3.9740	.32743	.03342
المستخدمون المستهدفون والاطراف المسؤولة.	96	3.9688	.41061	.04191
الموضوع.	96	4.1641	.44696	.04562
الثقة والامان.	96	4.0208	.32981	.03366
أهداف الرقابة.	96	4.0764	.32973	.03365
نهج الرقابة.	96	4.1875	.41990	.04286
معايير الرقابة.	96	4.2630	.38280	.03907
مخاطر الرقابة.	96	3.8620	.37323	.03809

الاتصال أو التواصل.	96	3.9922	.43294	.04419
المهارات.	96	4.0781	.46261	.04721
الإشراف.	96	3.9931	.46886	.04785
الحكم والشك المهني.	96	4.1667	.28311	.02889
رقابة الجودة.	96	3.9193	.42067	.04293
الأهمية النسبية.	96	4.0885	.37693	.03847
الوثائق والتوثيق.	96	4.2083	.57073	.05825

Descriptive Statistics						
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Error	Std. Deviation
الاستقلالية والأخلاق.	96	3.50	4.50	3.9740	.03342	.32743
المستخدمون المستهدفون والاطراف المسؤولة.	96	3.00	4.67	3.9687	.04191	.41061
الموضوع.	96	2.50	4.75	4.1641	.04562	.44696
الثقة والامان.	96	3.25	4.50	4.0208	.03366	.32981
أهداف الرقابة.	96	3.33	4.67	4.0764	.03365	.32973
نهج الرقابة.	96	3.25	5.00	4.1875	.04286	.41990
معايير الرقابة.	96	3.50	5.00	4.2630	.03907	.38280
مخاطر الرقابة.	96	3.25	4.75	3.8620	.03809	.37323
الاتصال أو التواصل.	96	3.25	5.00	3.9922	.04419	.43294
المهارات.	96	2.67	5.00	4.0781	.04721	.46261
الإشراف.	96	2.67	4.67	3.9931	.04785	.46886
الحكم والشك المهني.	96	3.64	4.64	4.1667	.02889	.28311
رقابة الجودة.	96	2.75	4.75	3.9193	.04293	.42067
الأهمية النسبية.	96	3.50	5.00	4.0885	.03847	.37693
الوثائق والتوثيق.	96	3.00	5.00	4.2083	.05825	.57073
الإجراءات العامة.	96	3.70	5.06	4.0947	.02964	.29040

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يتم إختيار المواضيع للرقابة من خلال عملية التخطيط الاستراتيجي لديوان المحاسبة وذلك من خلال تحليل المواضيع المحتملة وإجراء البحوث لتحديد المخاطر والمشاكل المتعلقة بذلك.	96	3.8438	.56806	.05798
يتم تحيد المواضيع التي تكون مهمة وقابلة للرقابة وبما يتماشى مع تفويض الديوان.	96	4.0833	.62688	.06398
يقوم مراجعي الديوان بالنظر فيما إذا كانت هناك مقاربات ومنهجيات ومعايير رقابية مرتبطة بحيث تكون ذات صلة ومتاحة.	96	4.1354	.60905	.06216
يأخذ مراجعي الديوان في الإعتبار التأثير المحتمل لموضوع الرقابة في توفير فوائد مهمة للمال العام والإدارة والجهة الخاضعة للرقابة أو عامة الجمهور.	96	3.9271	.65284	.06663
يتم النظر عند إختيار المواضيع لنتائج وتوصيات عمليات الرقابة.	96	3.2813	.76369	.07794
التخطيط - إختيار الموضوع.	96	3.8542	.44341	.04526

One-Sample Test						
	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يتم إختيار المواضيع للرقابة من خلال عملية التخطيط الاستراتيجي لديوان المحاسبة وذلك من خلال تحليل المواضيع المحتملة وإجراء البحوث لتحديد المخاطر والمشاكل المتعلقة بذلك.	66.297	95	.000	3.84375	3.7286	3.9589
يتم تحديد المواضيع التي تكون مهمة وقابلة للرقابة وبما يتماشى مع تفويض الديوان.	63.821	95	.000	4.08333	3.9563	4.2104
يقوم مراجعي الديوان بالنظر فيما إذا كانت هناك مقاربات ومنهجيات ومعايير رقابية مرتبطة بحيث تكون ذات صلة ومتاحة.	66.528	95	.000	4.13542	4.0120	4.2588
يأخذ مراجعي الديوان في الإعتبار التأثير المحتمل لموضوع الرقابة في توفير فوائد مهمة للمال العام والإدارة والجهة الخاضعة للرقابة أو عامة الجمهور.	58.938	95	.000	3.92708	3.7948	4.0594
يتم النظر عند إختيار المواضيع لنتائج وتوصيات عمليات الرقابة.	42.098	95	.000	3.28125	3.1265	3.4360
التخطيط - إختيار الموضوع.	85.165	95	.000	3.85417	3.7643	3.9440

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يقوم مراجعي الديوان بالتخطيط للرقابة بطريقة تساهم في رقابة عالية الجودة يتم تنفيذها بطريقة اقتصادية.	96	3.9375	.49868	.05090
يتم إجراء البحوث قبل البدء في عملية الرقابة من أجل بناء المعرفة الكاملة من قبل المراجع.	96	4.0313	.57038	.05821
ينظر إلى رقابة الأداء كمشروع يعتمد على وظائف الإدارة واستراتيجيات المشروع.	96	3.8438	.67008	.06839
يقوم مراجعي الديوان بتصميم إجراءات الرقابة الواجب استخدامها لجمع الأدلة الكافية.	96	3.8958	.67245	.06863
يقوم مراجعي الديوان بتقديم خطة الرقابة إلى مشرف الرقابة والإدارة بالديوان للمصادقة عليها.	96	3.9167	.53639	.05475
التخطيط - تصميم الرقابة.	96	3.9250	.38416	.03921

One-Sample Test						
	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يقوم مراجعي الديوان بالتخطيط للرقابة بطريقة تساهم في رقابة عالية الجودة يتم تنفيذها بطريقة اقتصادية.	77.363	95	.000	3.93750	3.8365	4.0385
يتم إجراء البحوث قبل البدء في عملية الرقابة من أجل بناء المعرفة الكاملة من قبل المراجع.	69.249	95	.000	4.03125	3.9157	4.1468
ينظر إلى رقابة الأداء كمشروع يعتمد على وظائف الإدارة واستراتيجيات المشروع.	56.203	95	.000	3.84375	3.7080	3.9795
يقوم مراجعي الديوان بتصميم إجراءات الرقابة الواجب استخدامها لجمع الأدلة الكافية.	56.764	95	.000	3.89583	3.7596	4.0321

يقوم مراجعي الديوان بتقديم خطة الرقابة إلى مشرف الرقابة والإدارة بالديوان للمصادقة عليها.	71.543	95	.000	3.91667	3.8080	4.0254
التخطيط - تصميم الرقابة.	100.107	95	.000	3.92500	3.8472	4.0028

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يتم الحصول على أدلة كافية وملائمة من قبل المراجع من أجل وضع نتائج الرقابة.	96	3.9271	.63652	.06496
تكون أدلة الرقابة كافية (كمياً) من أجل إقناع الأشخاص بأن نتائج واستنتاجات وتوصيات الرقابة معقولة.	96	4.2083	.64753	.06609
تكون الأدلة ذات صلة بالموضوع وسليمة وموثوق بها بحيث ترتبط الأدلة بعلاقة منطقية مع أهداف الرقابة وأهميتها.	96	4.1458	.61523	.06279
يتم تحليل المعلومات التي تم جمعها من قبل المراجع والتأكد من أنها تؤدي إلى نتائج رقابية جيدة.	96	4.0313	.77396	.07899
التنفيذ.	96	4.0781	.46214	.04717

One-Sample Test						
	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يتم الحصول على أدلة كافية وملائمة من قبل المراجع من أجل وضع نتائج الرقابة.	60.450	95	.000	3.92708	3.7981	4.0561
تكون أدلة الرقابة كافية (كمياً) من أجل إقناع الأشخاص بأن نتائج واستنتاجات وتوصيات الرقابة معقولة.	63.677	95	.000	4.20833	4.0771	4.3395
تكون الأدلة ذات صلة بالموضوع وسليمة وموثوق بها بحيث ترتبط الأدلة بعلاقة منطقية مع أهداف الرقابة وأهميتها.	66.025	95	.000	4.14583	4.0212	4.2705
يتم تحليل المعلومات التي تم جمعها من قبل المراجع والتأكد من أنها تؤدي إلى نتائج رقابية جيدة.	51.034	95	.000	4.03125	3.8744	4.1881
التنفيذ.	86.462	95	.000	4.07813	3.9845	4.1718

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يشير مراجعي الديوان في تقريرهم إلى ما إذا كانت هناك قيود في الحصول على المعلومات أو متطلبات إعداد التقرير.	96	4.0729	.68433	.06984
يشير مراجعي الديوان في تقريرهم إلى معايير الرقابة التي تم تطبيقها أثناء القيام برقابة الأداء.	96	4.0521	.70142	.07159
تقرير مراجعي الديوان لا يتطلب بالضرورة إبداء رأي عام حول مدى تحقيق الجهة الخاضعة للرقابة للجوانب الاقتصادية والكفاءة والفاعلية في الأداء كما هو الحال في تقارير القوائم المالية.	96	4.1875	.56777	.05795
يقوم مراجعي الديوان بإعداد تقارير عن اقتصاد وكفاءة الموارد وفاعلية تحقيق الأهداف.	96	4.0417	.80677	.08234
يقوم مراجعي الديوان بالتأكد بأن نتائج الرقابة تجيب بوضوح على أهداف أسئلة الرقابة.	96	3.2083	.69459	.07089

يقوم مراجعي الديوان بتقديم توصيات بناءة من شأنها أن تساهم إلى حد كبير في معالجة نقاط الضعف التي حددتها الرقابة، كلما كان ذلك ملائماً وتسمح به تفويضات الديوان.	96	3.7604	.55715	.05686
يقوم مراجعي الديوان بمنح الجهة الخاضعة للرقابة إمكانية التعليق على نتائج الرقابة واستنتاجاتها وتوصياتها قبل أن يصدر الديوان تقريره.	96	3.9375	.43073	.04396
يقوم مراجعي الديوان بتقديم تقارير رقابة متاحة على نطاق واسع مع الأخذ بعين الاعتبار التشريعات حول سرية المعطيات.	96	3.9063	.66615	.06799
التقرير.	96	3.8958	.35433	.03616

One-Sample Test						
	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2- tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يشير مراجعي الديوان في تقريرهم إلى ما إذا كانت هناك قيود في الحصول على المعلومات أو متطلبات إعداد التقرير.	58.314	95	.000	4.07292	3.9343	4.2116
يشير مراجعي الديوان في تقريرهم إلى معايير الرقابة التي تم تطبيقها أثناء القيام برقابة الأداء.	56.602	95	.000	4.05208	3.9100	4.1942
تقرير مراجعي الديوان لا يتطلب بالضرورة إبداء رأي عام حول مدى تحقيق الجهة الخاضعة للرقابة للجوانب الاقتصادية والكفاءة والفاعلية في الأداء كما هو الحال في تقارير القوائم المالية.	72.263	95	.000	4.18750	4.0725	4.3025
يقوم مراجعي الديوان بإعداد تقارير عن اقتصاد وكفاءة الموارد وفاعلية تحقيق الأهداف.	49.085	95	.000	4.04167	3.8782	4.2051
يقوم مراجعي الديوان بالتأكد بأن نتائج الرقابة تجيب بوضوح على أهداف أسئلة الرقابة.	45.257	95	.000	3.20833	3.0676	3.3491
يقوم مراجعي الديوان بتقديم توصيات بناءة من شأنها أن تساهم إلى حد كبير في معالجة نقاط الضعف التي حددتها الرقابة، كلما كان ذلك ملائماً وتسمح به تفويضات الديوان.	66.130	95	.000	3.76042	3.6475	3.8733
يقوم مراجعي الديوان بمنح الجهة الخاضعة للرقابة إمكانية التعليق على نتائج الرقابة واستنتاجاتها وتوصياتها قبل أن يصدر الديوان تقريره.	89.568	95	.000	3.93750	3.8502	4.0248
يقوم مراجعي الديوان بتقديم تقارير رقابة متاحة على نطاق واسع مع الأخذ بعين الاعتبار التشريعات حول سرية المعطيات.	57.455	95	.000	3.90625	3.7713	4.0412
التقرير.	17.729	95	.000	3.89583	3.8240	3.9676

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
يقوم مراجعي الديوان بمتابعة نتائج وتوصيات الرقابة السابقة على أداء البرامج والأنشطة.	96	4.1458	.61523	.06279
يتم فحص الإجراءات التصحيحية التي اتخذتها الجهة الخاضعة للرقابة أو أي طرف مسؤول آخر استناداً إلى نتائج رقابة الأداء.	96	4.1563	.62117	.06340

يقوم الديوان بتقديم تقريراً عن نتائج أعمال المتابعة التي يقوم بها وعلى النحو المناسب من أجل تقييم التغذية الراجعة من أصحاب المصلحة.	96	4.0104	.73262	.07477
يركز مراجعي الديوان على متابعة الجهة الخاضعة للرقابة، فيما إذا قامت بمعالجة المشاكل بشكل كافٍ وفي فترة معقولة.	96	4.0625	.61237	.06250
لا تقتصر عملية متابعة مراجعي الديوان على تنفيذ التوصيات فقط، بل تركز على معالجة المشاكل.	96	4.0104	.73262	.07477
يحدد مراجعي الديوان التوصيات التي ينبغي متابعتها.	96	4.1875	.81192	.08287
المتابعة.	96	4.0955	.46626	.04759

One-Sample Test						
	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
يقوم مراجعي الديوان بمتابعة نتائج وتوصيات الرقابة السابقة على أداء البرامج والأنشطة.	66.025	95	.000	4.14583	4.0212	4.2705
يتم فحص الإجراءات التصحيحية التي اتخذتها الجهة الخاضعة للرقابة أو أي طرف مسؤول آخر استناداً إلى نتائج رقابة الأداء.	65.558	95	.000	4.15625	4.0304	4.2821
يقوم الديوان بتقديم تقريراً عن نتائج أعمال المتابعة التي يقوم بها وعلى النحو المناسب من أجل تقييم التغذية الراجعة من أصحاب المصلحة.	53.635	95	.000	4.01042	3.8620	4.1589
يركز مراجعي الديوان على متابعة الجهة الخاضعة للرقابة، فيما إذا قامت بمعالجة المشاكل بشكل كافٍ وفي فترة معقولة.	65.000	95	.000	4.06250	3.9384	4.1866
لا تقتصر عملية متابعة مراجعي الديوان على تنفيذ التوصيات فقط، بل تركز على معالجة المشاكل.	53.635	95	.000	4.01042	3.8620	4.1589
يحدد مراجعي الديوان التوصيات التي ينبغي متابعتها.	50.533	95	.000	4.18750	4.0230	4.3520
المتابعة.	86.063	95	.000	4.09549	4.0010	4.1900

Descriptive Statistics						
	N	Minimum	Maximum	Mean	M .Std. Error	Std. Deviation
التخطيط - اختيار الموضوع.	96	2.40	4.60	3.8542	.04526	.44341
التخطيط - تصميم الرقابة.	96	3.20	4.60	3.9250	.03921	.38416
التنفيذ.	96	3.25	5.00	4.0781	.04717	.46214
التقرير.	96	3.25	4.50	3.8958	.03616	.35433
المتابعة.	96	3.17	4.83	4.0955	.04759	.46626
الإجراءات الخاصة.	96	3.39	4.54	3.9624	.02891	.28328

Correlations			
		الإجراءات العامة	الإجراءات الخاصة
الإجراءات العامة	Pearson Correlation	1	.639**
	Sig. (2-tailed)		.000
	N	96	96

الإجراءات الخاصة	Pearson Correlation	.639**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	
	N	96	96
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).			

One-Sample Test T						
	Test Value = 3.4					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الإجراءات العامة	23.441	95	.000	4.0947	.6359	.7536
الإجراءات الخاصة	19.453	95	.000	3.9624	.5050	.6198

One-Sample Test							
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean	Std. Deviation	95% Confidence Interval of the Difference	
						Lower	Upper
					الإجراءات العامة	23.441	95

One-Sample Test							
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean	Std. Deviation	95% Confidence Interval of the Difference	
						Lower	Upper
					الإجراءات الخاصة	19.453	95

One-Sample Test							
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean	Std. Deviation	95% Confidence Interval of the Difference	
						Lower	Upper
					إجراءات رقابة الاداء	23.716	95