



دولة ليبيا

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الزاوية

إدارة الدراسات العليا والتدريب

كلية الاقتصاد - الزاوية - مكتب الدراسات العليا

قسم المحاسبة/ برنامج دكتوراه المحاسبة

**أثر تطبيق معيار الانتوساي 100 على تحسين جودة  
الأداء المهني في ظل استخدام أداة iCAT الخاصة  
برقابة الأداء**

**(دراسة ميدانية في ديوان المحاسبة الليبي)**

الباحثة/ هدى صبحي الصغير حمزة

عضو هيئة تدريس - جامعة الزاوية

إشراف/ عبد المجيد الطيب شعبان

أستاذ المحاسبة - جامعة الزاوية

قُدِّمَت الأطروحة استكمالاً لمتطلبات الإجازة الدقيقة (الدكتوراه) في العلوم الاقتصادية

بتاريخ 29 / جمادي الآخر / 1447 هـ الموافق 20 / 12 / 2025 م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(وَالَّذِينَ إِذَا أَنْفَقُوا لَمْ يُسْرِفُوا وَلَمْ يَقْتُرُوا  
وَكَانَ بَيْنَ ذَلِكَ قَوَامًا)

سورة الفرقان، الآية 67

## المُلخَص:

تهدف الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق معيار الانتوساي 100 على تحسين جودة الأداء المهني بديوان المحاسبة الليبي في ظل استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء، من خلال التعرف على مبررات تطبيق معيار الانتوساي 100 للرقابة على القطاع العام، والتعرف على أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء، ودورها في تحسين جودة الأداء المهني، وهي أداة لتقييم الالتزام، معتمدة من منظمة الانتوساي، ضمن مبادرة الانتوساي للتنمية (IDI)، ولتحقيق أهداف البحث تم جمع البيانات من مجتمع الدراسة المتمثل في، العاملين بديوان المحاسبة الليبي من المهنيين والاكاديميين الممارسين للمهنة، أما عينة الدراسة فتمثل في المراجعين والفنيين بديوان المحاسبة الليبي، بالفروع (زليتن، ومصراته، وطرابلس، والزاوية، صبراتة وصرمان، العجيلات، والجميل، وزوارة)، وقد تم توزيع (250) استبانة، واستُرُجِعَ منها (187) استمارة صالحة للتحليل الإحصائي.

ولتحليل البيانات التي جُمِعت من عينة الدراسة، ولتحقيق أهداف الدراسة، تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss27)، إذ تم استخدام الإحصاء الوصفي، والذي يشمل (الجدول التكرارية والرسوم البيانية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري)، وفيما يتعلق بالإحصاء الاستدلالي، فقد استخدم اختبار t-test لعينة واحدة؛ لاختبار فرضيات الدراسة، وقد خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج مفادها:

يُظهر تطبيق معيار الإنتوساي (100) تأثيرًا موحّدًا وقويًا في تحسين جودة الأداء المهني في كافة الفروع، مما يعكس كفاءة وفعالية هذا المعيار بغض النظر عن الفروقات التنظيمية، وإنّ تطبيق معيار الإنتوساي (100) يُسهم وبشكل واضح وفعال في تحسين جودة الأداء المهني، بخاصة عند دمج مع أدوات متقدمة مثل أداة (iCAT)، مما يرفع من كفاءة العملية الرقابية ويُحسّن النتائج المهنية عمومًا، وأنّ لتطبيقه تأثيرٌ متنسّقٌ عبر جميع الفروع، مما يعكس فعالية أداة iCAT في تحسين الأداء المهني، بغض النظر عن الفرع، ويعزز مصداقية النتائج، وقابليتها للتعميم داخل المؤسسة، وأيضًا عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في معظم الأبعاد وفق متغير سنوات الخبرة، في حين أظهرت الأبعاد المتعلقة بالأهمية النسبية، والتواصل فروعًا ذات دلالة إحصائية لصالح الفئة التي لديها خبرة أقل من 10 سنوات، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات مفادها:

الاستمرار في تطبيق معيار الإنتوساي رقم (100) بشكل منتظم؛ لضمان تحسين جودة الأداء المهني في جميع الفروع، وتعزيز التدريب المستمر لمراجعي الديوان؛ لتطوير المهارات الإدارية، والفنية، وضمان الاستخدام الأمثل لأداة (iCAT)، وأيضًا استخدام أداة (iCAT) كأداة قياس، وتقييم دوري لتعزيز التقييم المستمر للأداء المهني، من خلال تطبيق معايير الإنتوساي؛ لتحديد المجالات التي تحتاج إلى تحسين، مع أهمية نشر الوعي بين المعنيين من المراجعين والباحثين على أهمية دور أداة (iCAT) في تحسين جودة الأداء المهني، للحد من الممارسات غير القانونية.

## إهداء

إلى والديَّ الطاهرين، نور العين وسكينة اليقين، رحمةُ اللهِ تغشاهما في كل حين.

إلى زوجي الرفيق، شريك الطريق في السراء والضراء.

إلى أبنائي الأحباء، فلذات الأكباد، وزهرات الفؤاد.

إلى إخوتي الأعزّاء، ورفقتي في البهائم والشقاء.

إلى الأقارب والأصحاب، ومشاركي الأفراح والأفراح.

إلى طلاب العلم، ورؤاد الفهم.

إلى كلّ قلبٍ صافٍ، ولسانٍ وافيٍّ

أهدي هذا الجهد المتواضع.

الباحثة

## الشكر والتقدير

الحمد لله وحده، والصلاة والسلام على من لا نبي بعده، وبعد:

ومن منطلق قول المُصطفى صل الله عليه وسلم: ((لا يشكر الله من لا يشكر الناس)) كان لزامًا أن أُقرُّ بالفضل لأهله، وأعترف بالجميل لأصحابه.

فكل الشكر والعرفان أُخصُّ به أستاذي الجليل، الأستاذ الدكتور/ عبد المجيد الطيب شعبان، الذي تولّى الإشراف على هذه الأطروحة، فكان نعم الأستاذ المعطاء، والقُدوة في العلم والصفاء، فجزاهُ اللهُ عنيّ اوفى الجزاء، أحسن لهُ المثوبة والبقاء.

ويشرفني ان أرفع أسمى آيات الامتنان إلى الأستاذ الدكتور/ محمد شعبان أبو عين والأستاذ الدكتور/ مصطفى ساسي فتوحة والأستاذ الدكتور/ عماد محمد علي والدكتور/ المختار امحمد كريمة، الذين شرّفوني بقبول مناقشة هذا العمل البحثي على الرغم من جسامته الأعباء وثقل المسؤوليات، وحتماً ستضيف ملحوظاتهم إلى هذا البحث رونقاً وبهاءً، وتزيده قيمةً وثراءً، فجزاهم اللهُ عنيّ خير الجزاء، وأسبغ عليهم نعمة في الأرض والسماء.

كما يسعدني أن أتقدم بخالص الشكر وعظيم الامتنان، إلى كل من كان له أثر علمي، وفكري في مسيرتي العلمية، وأسهم بصورة مباشرة أو غير مباشرة في إتمام هذا العمل، فلهم جزيل الشكر والتقدير

الباحثة

## قائمة المحتويات

الصفحة	البيان
أ	الآية القرآنية
ب	الملخص
ج	الإهداء
د	الشكر والتقدير
	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة
2	1-1-1- المقدمة
6	2-1- الدراسات السابقة
28	3-1- تحليل الدراسات السابقة والإضافة العلمية
30	4-1- مشكلة الدراسة
36	5-1- فرضيات الدراسة
37	6-1- أهداف الدراسة
37	7-1- أهمية الدراسة
39	8-1- إنموذج الدراسة
40	9-1- مجتمع وعينة الدراسة
40	10-1- حدود الدراسة
40	11-1- منهجية الدراسة
2	الفصل الثاني: الرقابة المالية
42	1-2- الرقابة على المال العام ودور الأجهزة العليا
43	1-1-2- مفهوم الرقابة المالية
45	2-1-1-2- تعريف الرقابة المالية
47	3-1-1-2- أهداف الرقابة المالية
48	4-1-1-2- أنواع الرقابة المالية
53	5-1-1-2- أساليب الرقابة المالية
53	6-1-1-2- المتطلبات اللازمة للعمل الرقابي
54	7-1-1-2- العوامل التي تسهم في ضعف إجراءات الرقابة المالية في القطاع الحكومي
56	8-1-1-2- الرقابة المالية في ليبيا
58	2-1-2- الأجهزة الدولية للرقابة المالية والمحاسبة

58	1-2-1-2- ماهية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة INTOSAI
61	2-2-1-2- متطلبات الرقابة المالية العليا الفعالة
62	3-1-2- معايير الرقابة المالية الدولية
62	1-3-1-2- مفهوم المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية
63	2-3-1-2- أهمية معايير الرقابة المالية الدولية
64	3-3-1-2- منافع تطبيق معايير الرقابة الدولية (الانتوساي)
65	4-3-1-2- متطلبات تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة
67	4-1-2- معيار الانتوساي رقم 100 لرقابة القطاع العام
67	1-4-1-2- مستويات المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية
68	2-4-1-2- رقابة القطاع العام وأهدافه وفق معيار الانتوساي 100
69	3-4-1-2- أنواع الرقابة في القطاع العام وفق المعيار 100
70	4-4-1-2- عناصر رقابة القطاع العام وفق معيار الانتوساي 100
70	5-4-1-2- أنواع المهمات الرقابية وفق معيار الانتوساي 100
71	6-4-1-2- المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام (المعيار 100)
76	5-1-2- أساليب الرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني
79	2-2- مساهمة الأجهزة العليا في ترشيد الإنفاق العام
79	1-2-2- مفهوم الإنفاق العام
79	2-2-2- تصنيفات الإنفاق العام
81	3-2-2- عوامل تطور الإنفاق العام
83	4-2-2- الفساد في الإنفاق العام
83	1-4-2-2- مفهوم الفساد
85	2-4-2-2- أنواع الفساد
87	3-4-2-2- أسباب الفساد
91	4-4-2-2- آثار الفساد على المؤسسات الحكومية
92	5-4-2-2- إسهامات الأجهزة العليا للرقابة في مكافحة الفساد
96	5-2-2- طبيعة الرقابة على النشاط الحكومي
99	6-2-2- الرقابة المالية أداة أساسية لترشيد الإنفاق العام
100	1-6-2-2- ترشيد الإنفاق العام
101	2-6-2-2- عناصر ترشيد الإنفاق العام
101	3-6-2-2- أهداف ترشيد الإنفاق العام
102	4-6-2-2- مؤشرات ترشيد الإنفاق
103	5-6-2-2- متطلبات ترشيد الإنفاق
103	6-6-2-2- آليات الرقابة المالية في ترشيد النفقات العامة

105	7-6-2-2- معوقات ترشيد الإنفاق العام
106	8-6-2-2- التوجهات الحديثة لترشيد سياسة الإنفاق العام
109	9-6-2-2- تعزيز فعالية الأجهزة العليا لترشيد الإنفاق العام
110	7-2-2- قياس وتقييم الأداء الحكومي
112	8-2-2- أتمته العمل الرقابي ودوره في تطوير الأداء
115	3-2- جودة الأداء المهني
115	1-3-2- مفهوم الجودة ومفهوم الأداء
118	2-3-2- أهمية جودة الأداء المهني
119	3-3-2- العلاقة بين المعايير الدولية للأجهزة العليا وتحسين الأداء
121	4-3-2- رقابة الأداء
122	1-4-3-2- مفهوم رقابة الأداء وعناصرها
125	2-4-3-2- أهمية رقابة الأداء وأهدافها
127	3-4-3-2- خصائص مهمة الرقابة في نطاق رقابة الأداء
128	4-4-3-2- محددات تطوير أداء مراقبي الحسابات
128	5-4-3-2- متطلبات الرقابة على الأداء
132	5-3-2- معيار ISSAI 300 مبادئ رقابة الاداء
137	6-3-2- أهمية أتمته عمليات الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة
140	7-3-2- مبادرة الانتوساي للتنمية IDI
141	8-3-2- أداة (iCAT) لتقييم الالتزام بالمعايير الدولية
144	1-8-3-2- أداة (iCAT) لرقابة الأداء واستخدامها في تقييم احتياجات تطبيق معايير الايساي الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة
146	2-8-3-2- العلاقة بين أداة (iCAT) لرقابة الاداء وتقييم احتياجات تطبيق معايير الايساي
151	3-8-3-2- كيفية استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء
154	الفصل الثالث: اختبار فرضيات الدراسة والنتائج
155	1-3- تمهيد
155	2-3- إجراءات الدراسة الميدانية
156	1-2-3- أداة الدراسة
156	2-2-3- مجتمع وعينة الدراسة
156	3-2-3- صدق الاستبانة
156	1-3-2-3- الصدق الظاهري للاستبانة
156	2-3-2-3- الصدق التمييزي
158	3-3-2-3- صدق الاتساق الداخلي
160	4-2-3- ثبات الاستبيان
160	1-4-2-3- معامل كرونباخ
161	2-4-2-3- التجزئة النصفية

162	3-2-5- أساليب تحليل البيانات
162	3-3- اختبار فرضيات الدراسة ونتائج التحليل
162	3-3-1- وصف خصائص أفراد العينة
167	3-3-2- عرض نتائج اتفاق أفراد العينة
178	3-3-3- اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات
179	3-3-4- اختبار فرضيات الدراسة وتحليل النتائج
191	3-4- النتائج
192	3-5- التوصيات
192	3-6- الدراسات المستقبلية
193	المراجع
207	الملاحق

## قائمة الجداول:

- الجدول رقم (1-3) الربط بين مبادئ الرقابة العامة ومتطلبات رقابة الأداء.....136
- الجدول رقم (2-3) نموذج العناصر الأساسية في أدوات التقييم iCATS.....142
- الجدول رقم (3-3) مكونات أداة iCAT ..... 146

قائمة الأشكال:

- الشكل (1-2) مثلث الفساد..... 89
- الشكل (2-2) أبعاد الإنفاق العام..... 98
- الشكل (3-2) دور المعايير الدولية في تفعيل رقابة الأجهزة العليا لترشيد الإنفاق العام... 108
- الشكل (4-2) الفرق بين الإدارة الحديثة والإدارة التقليدية..... 113
- الشكل (5-2) النموذج التحليلي لإطار القيمة..... 114
- الشكل (1-3) أبعاد رقابة الأداء..... 124
- الشكل (2-3) الاستراتيجية الثلاثية لـ Moore..... 129
- الشكل (3-3) قياسات الاستراتيجية الثلاثية..... 131
- الشكل (4-3) خطوات تنفيذ أداة تقييم الالتزام بالمعايير الدولية للإنتوساي..... 144
- الشكل (5-3) مرحلة التخطيط للنطاق الرقابي..... 145

قائمة الملاحق:

الصفحة	العنوان	ت
210	أسئلة المقابلة الشخصية	1
211	استمارة الاستبانة	2
220	قائمة محكمي الاستبانة	3
225	نتائج spss	4

## قائمة الاختصارات:

ISSAI	المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. <b>International Standards for Supreme Audit Institutions.</b>
INTOSAI	المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. <b>The International Organization Of Supreme Audit Institutions.</b>
INCOSAI	أعلى جهاز في منظمة الإنتوساي ويعقد اجتماعات دورية كل ثلاث سنوات. <b>International Congress of Supreme Audit Institutions.</b>
ARABOSAI	المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، تأسست عام 1976م، في القاهرة. <b>Arab Organization of Supreme Audit Institutions.</b>
AFROSAI	مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بدول افريقيا مقرها الكاميرون، تأسست 1976م. <b>African Organization of Supreme Audit Institutions.</b>
(iCAT)	أدوات الآي كات، هي أدوات لتقييم مدى التزام الأجهزة العليا للرقابة بتطبيق معايير منظمة الانتوساي. <b>ISSAIS Compliance Assessment Tools.</b>
(IDI)	مبادرة الإنتوساي للتنمية <b>INTOSAI Development Initiative.</b>

# الفصل الأول: الإطار العام للدراسة



## 1-1- المقدمة:

حرصت حكومات الدول المختلفة على إنشاء أجهزة رقابية عليا، مؤهلة علمياً ومهنيًا في أعمال الرقابة والمراجعة؛ لتقوم بمراقبة أنشطة الإدارات الحكومية والقطاع العام المكلفة بإدارة الأموال العامة، وتقديم الخدمات إلى شرائح المجتمع، وتمارس الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مهامها، المتمثلة في مراقبة القطاع العام ضمن ترتيب دستوري محدد، وبموجب وظيفته وتفويضه، بما يضمن له الاستقلالية والسلطة التقديرية الكافية لأداء واجباته، حيث أنشئت الأجهزة الرقابية من أجل رفع مستوى المسؤولية الحكومية المتمثلة في، تحقيق مهامها العامة المتكاملة بشكل يضمن الفعالية والحوكمة الجيدة والتطوير المتواصل.

لقد أولت الأجهزة الرقابية اهتمامًا خاصًا، خلال ثمانينيات القرن الماضي بالرقابة المالية، ورقابة مطابقة عمليات النفقات والإيرادات للقوانين والتنظيمات والتسويات، إذ كانت محاولات تقييم الأداء سابقًا تعاني من بعض النقص، وقد أنجزت التقارير؛ لتوضيح مدى التزام إنفاق الأموال العامة بما حدده البرلمان، وذلك خلال الفترة من 1878-1960 م، حيث ظهر لنا وجود تبذير وسوء إدارة مع إنعدام فعالية في كندا، ولم تبدأ عملية تطوير الرقابة إلا خلال ثمانينيات القرن الماضي، إذ تمّ توسيع وتطوير مجال مراجعة الأداء، كما طوّرت المؤسسة الكندية للمراجعة منهجية نوعية تحت مسمى (التدقيق المتكامل) لهذا الغرض، ولاحقًا تمّ نشر ممارسات رقابة الأداء على المستوى الدولي من قبل منظمة (الانتوساي) من خلال مبادرة الانتوساي للتنمية (INTOSAI Development Initiative (IDI في أفريقيا، حيث لم تبدأ رقابة الأداء هناك إلا خلال التسعينيات، ويلاحظ ان رقابة الأداء كانت تعرف سابقًا باسم (التدقيق الأفضل للموارد) ،

**(www.intosai.org).**

إنّ منظمة الانتوساي، هي المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (INTOSAI) The International Organization Of Supreme Audit Institutions ، و يعود تأسيسها إلى عام 1953 من قبل إيميلو فرنانديث، رئيس الجهاز الكوبي الأسبق، وهي منظمة غير حكومية مستقلة، ولها دور أساسي في رقابة الحسابات الحكومية، والمساءلة الكاملة على الحكومات، ومهمتها الأساسية توفير إطار رقابي متطور للأعمال الرقابية في مختلف البلدان، وتمتلك مهنة الرقابة معايير وأخلاقيات، يعتمد عليها المراقب أثناء القيام بمهامه، وذلك بهدف تقليل نسبة الاختلافات في الممارسات المهنية، ورفع جودة الأعمال وكفائتها وتحديد طبيعة المسؤولية، وتعمل الانتوساي على إيجاد القواعد والمعايير، انطلاقًا من حاجة المهنة إلى قواعد إرشادية، وقد عُرّفت الرقابة بأنها قياس عوامل الكفاءة والاقتصاد والفاعلية، في أداء الوحدات الحكومية والتوازن بينهما، ومدى قدرة هذه العوامل على تحقيق الأهداف، والتحقّق من أداء الأعمال طبقًا للخطط والبرامج المحددة مسبقًا (خوديدا، 2021).

ومبادرة الانتوساي للتنمية (IDI) هي هيئة قانونية مستقلة تابعة للانتوساي، تقوم بدعم تنمية القدرات لدى الأجهزة العليا، للرقابة المالية والمحاسبة بخاصة في الدول النامية، وتسعى هذه المبادرة إلى تعزيز الأجهزة

العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وإدارتها ومهنتها، مع إبراز أهميتها ودورها في تحقيق الحوكمة الرشيدة، وقد تم تأسيس المبادرة خلال مؤتمر الانتوساي الذي عُقد في مدينة سيدني بأستراليا في عام 1986، وفي شهر مايو- 1999 أصبحت مبادرة الإنتوساي للتنمية، مؤسسة خاضعة للقانون النرويجي، وتتمتع بالاستقلالية الاقتصادية والتنظيمية، ويتولى رئاسة مجلسها، مراجع الحسابات العام النرويجي ([www.intosai.org](http://www.intosai.org)).

كما وضعت مبادرة الانتوساي للتنمية، أداة الآي كات ISSAIS Compliance Assessment Tools (iCAT)؛ لتقييم الالتزام بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة الخاصة برقابة الأداء في عام 2012، واعتمدت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)، معيار (الآيساي 3000 الجديد)، ليكون معيارًا رسميًا لرقابة الالتزام، وبدأت مبادرة الإنتوساي للتنمية، مع دعمها لتطبيق معايير الآيساي الخاصة برقابة الأداء، في الأجهزة العليا للرقابة في مراجعة أداة (الآي كات) الخاصة برقابة الأداء، والأخذ بالتغيرات التي طرأت على المعايير، ومدى الاستفادة من تطبيق الإصدار الأول من أداة (الآي كات)، والذي يتمثل في أهمية وجودها كجزء من تقييم احتياجات الأجهزة العليا للرقابة، فيما يتعلق بتطبيق معايير الآيساي، ووضعها كأداة لتحديد ممارسات الرقابة المتبعة بالفعل وتوفير مجالات للتحسين، وقد أسهم فريق من الخبراء العاملين بمختلف الأجهزة العليا للرقابة، في إعداد الإصدار الأول من أداة الآي كات، التي تجمع بين متطلبات تطبيق معايير الآيساي لرقابة الأداء، وتُقدم دليلًا بشأن كيفية التحقق من ممارسة الأجهزة العليا للرقابة لمهمة رقابة الأداء، بالإضافة إلى تحديد متطلبات معايير الآيساي لرقابة الأداء، وتزود الأجهزة العليا للرقابة بصورة شاملة للوضع القائم، وتساعد على تحديد الاحتياجات المستقبلية والتي تتوافق مع ممارسة مهمة رقابة الأداء ( مبادرة تنمية الإنتوساي، IDI، 2021).

إنَّ المعايير تساعد في تطوير إجراءات وممارسات العمل الرقابي، للأجهزة العليا للرقابة المالية، وتوحيدها بالشكل الذي يضمن فعالية نتائجها وتحقيق قيمتها ومنافعها للمجتمع ، وتمثل المعايير، مقاييس مستخدمة لتقييم موضوع الرقابة، ولها قيمة كبيرة لأعضاء الأجهزة العليا للرقابة، فضلاً عن توفير إطار مرجعي مشترك للرقابة في القطاع العام، وتعد تجربة تطبيق المعايير الدولية للإنتوساي، مهمة مُلحة تستدعي الاهتمام على الصعيد الدولي والإقليمي، وقد تم اعتماد مجموعة شاملة من المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة، من خلال مؤتمر الإنتوساي إطارًا محدثًا للمعايير الدولية والارشادات، والممارسات المثلى لرقابة القطاع العام، وقد دعت المنظمة في المؤتمر الدولي العشرين، المنعقد في جنوب أفريقيا أعضاءها، إلى استخدام إطار مرجعي مشترك؛ لمراجعة القطاع العام، وكذلك قياس الأداء والمسار المتبع في عمليات المراجعة ( IDI، 2013).

وتماشياً مع إعلاني ليما والمكسيك، والإقرار باستقلالية كل جهازٍ من أجهزة منظمة الإنتوساي، في تحديد النهج الذي يتلاءم مع التشريعات الوطنية، واستخدام إطار المعايير الدولية كإطار مرجعي مشترك، فقد تم السماح للأجهزة العليا للرقابة بالمرونة في العمل، مع مراعاة اختصاصاتها وتشريعاتها الوطنية ذات الصلة، وكذلك قياس أدائها وتوجيه أعمال الرقابة وفقاً للمعايير الدولية للإنتوساي.

وتستند المبادئ الأساسية للمعيار الدولي رقم (100) الخاص برقابة القطاع العام إلى مبدأ الإنتوساي رقم (1) وهو إعلان ليما، حيث يقدم هذا المعيار معلومات تفصيلية عن المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام، تتمحور حول:

- الغرض من المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة وسلطتها.

- إطار عمل رقابة القطاع العام.

- عناصر رقابة القطاع العام.

- المبادئ الواجب تطبيقها في تنفيذ هذه الرقابة.

ويعد هذا المعيار إحدى أهم الوسائل التي يجب أن تتبناها الحكومات والدول؛ لمواجهة التحديات التي تواجهها الأجهزة الرقابية، وذلك لانعكاسها على تحسين فعالية أنشطة المؤسسات، وتحديد نقاط الضعف التي تعاني منها الأنظمة والتطبيقات المحاسبية، وللتحسين كذلك من جودة الأداء.

ولرقابة القطاع العام دور مهم في دعم مبادئ الشفافية والمساءلة والحوكمة والأداء، ويوجد ثلاثة أنواع رئيسية للرقابة تتمثل في: الرقابة المالية، ورقابة الالتزام، ورقابة الأداء، ويتمثل النوع الأول، في إبداء الرأي الفني، فيما إذا كانت المعلومات المالية خالية من الأخطاء ذات الأهمية النسبية الناجمة عن الاحتيال أو الخطأ، وتكون معدة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية، أما رقابة الالتزام فهي عملية تقييم المعاملات المالية، والمعلومات من حيث الأهمية النسبية، فيما يتعلق بالأنظمة والقوانين والمبادئ العامة، وعدّها كمرجع للتقييم، وتتمثل رقابة الأداء في متابعة البرامج والمؤسسات، من حيث مبادئ الاقتصاد، والكفاءة والفاعلية، ويتم فحص الأداء بالقياس إلى معايير مناسبة، وذلك لتحديد أسباب الانحراف وتحليل المشاكل المتبقية، وتقديم التوصيات للتحسين المستمر (ISSAI 100).

وفيما يتعلق بعناصر رقابة القطاع العام، فإنها تتكون من ثلاثة عناصر أساسية كما ذكرها (احميده، 2021):  
- المراقب: ويرادُ به رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، والأشخاص المفوضين من قبله؛ للقيام بمهام الرقابة.

- الطرف المسؤول، وهو الجهة أو الأفراد الذين يتحملون مسؤولية موضوع الرقابة وإدارته، ويتولون معالجة التوصيات الصادرة عن جهاز الرقابة، وقد تكون هذه الأطراف أفراداً أو مؤسسات، وتُحدّد مسؤولياتها في رقابة القطاع العام ضمن إطار دستوري وتشريعي.

- المستخدمون المستهدفون: وهم الأفراد أو المؤسسات الذين يُعدُّ تقرير المراقب لأجلهم؛ للاستفادة منه في دعم قراراتهم، وتعزيز الشفافية والمساءلة

أما المبادئ الواجب تطبيقها لرقابة القطاع العام بحسب معيار رقم (100) INTOSAI، فتتمثل في:  
أولاً: مبدأ أخلاقيات المهنة والاستقلالية، فيما يتعلق بالموضوعية والنزاهة، والعناية والكفاءة المهنية، والخصوصية، والسلوك المهني للمراقب.

ثانياً: مبدأ التقدير المهني والعناية الواجبة والشك للمراقبين، إذ ينبغي استخدام الشك المهني، والتقدير السليم عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالإجراء المناسب، ويتم ذلك من خلال تطبيق المعرفة، والمهارات والخبرات

في عملية الرقابة، والتأكد من كفاية الأدلة التي يتم الحصول عليها أثناء تنفيذها، كما يتعين على المراجع أن يُخطط لعملية الرقابة وينفذها بما يحقق العناية الواجبة.

ثالثاً: مبدأ رقابة الجودة، بحيث يُلزم المراجع بأداء عمله وفقاً للمعايير المهنية لرقابة الجودة، وذلك من خلال تطبيق السياسات والإجراءات الخاصة بعملية الرقابة والإشراف عليها، بما يضمن تنفيذ المهام الرقابية على نحو يتسم بالدقة والمهنية، والالتزام بالمعايير المعتمدة.

رابعاً: مبدأ إدارة فريق الرقابة ومهاراته، ويشمل ذلك المهارات والخبرة، والمعرفة اللازمة للمراقبين، وأعضاء فريق الرقابة بما يضمن كفاءة الأداء، وجودة تنفيذ المهام الرقابية.

خامساً: مبدأ مخاطر الرقابة، حيث يكمن الخطر في إصدار تقرير غير ملائم، ونظراً لأن الرقابة لا يمكن ان تكون مطلقة، فإنها تهدف إلى تقديم تأكيد معقول، ويكمن دور المراجع في الحد من مخاطر الرقابة، الى مستوى مناسب، يخدم مستخدمي التقرير والمستفيدين منه.

سادساً: مبدأ الأهمية النسبية، وغالباً ما يُنظر لها من حيث القيمة، ولها جوانب كمية ونوعية تؤثر على القرارات المعنية بالمستخدمين المستهدفين.

سابعاً: مبدأ التوثيق، ويتم بتقديم مستندات الرقابة بالتفصيل أول بأول؛ لفهم العمل المنجز بوضوح، وتسجيل الإجراءات والأدلة التي تم الحصول عليها؛ لدعم الاستنتاجات والتوصيات الرقابية.

ثامناً: مبدأ التواصل، ويتحقق الحصول على المعلومات ذات الصلة بالرقابة، حيث يتم إعطاء الإدارة والمسؤولين، الملاحظات والنتائج، في الأوقات المناسبة خلال المهمة (ISSAI 100).

وتجدر الإشارة هنا أن ليبيا انضمت إلى منظمة (INTOSAI) في عام 1962م، كما أنها عضو في المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة (ARABOSAI)، منذ تأسيسها عام 1976م، وعضو أيضاً في المنظمة الإفريقية (AFROSAI)، وبناء على ذلك اتخذت رئاسة ديوان المحاسبة الليبي قراراً استراتيجياً بشأن تبني تطبيق معايير الإنتوساي على كافة المستويات المؤسسية، من خلال توقيع اتفاقية الالتزام مع مبادرة الإنتوساي للتنمية، والمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، خلال ورشة العمل التي أقيمت بالمملكة المغربية خلال الفترة من (26/ مايو حتى 12/ يونيو 2015م)، حول تطبيق معايير الانتوساي باستخدام أدوات الاي كات، كما شارك الديوان في ورشتي العمل، اللتين عقدتا بدولة الكويت خلال الفترة (16-26 نوفمبر 2015 م)، حول تطبيق معايير الانتوساي ووضع خطة استراتيجية لتطبيق المعايير لكل من الرقابة المالية ورقابة الأداء ورقابة الالتزام ((audit.gov.ly)).

يسعى ديوان المحاسبة الليبي لتطوير الدور الرقابي، ومتابعة كل ما هو جديد، من خلال مواكبة التطورات المتسارعة، فقد حرصت ليبيا على إصدار التشريعات، التي تتضمن أفضل التطبيقات على المستوى العالمي، معتمدة على المعايير الدولية الصادرة من منظمة الانتوساي؛ بهدف المحافظة على المال العام، والتأكد من التزام الجهات الخاضعة لرقابة الديوان، بالأنظمة، والقوانين، و اللوائح؛ لضمان سلامة النشاط المالي والإداري، وقد تم إعادة تنظيم ديوان المحاسبة في 2013/8/1 م، وذلك بإصدار قانون رقم (19) المتضمن ل (56) مادة، والذي ينص في المادة رقم (1)، على ان ديوان المحاسبة هو هيئة مستقلة

تلحق بالسلطة التشريعية، ويهدف الديوان طبقاً لما جاء في المادة رقم (2)، إلى تحقيق رقابة فعالة على المال العام، والتحقق من مدى ملاءمة أنظمة الرقابة الداخلية اليدوية والإلكترونية، وسلامة التصرفات المالية والتقارير المالية طبقاً للتشريعات النافذة، والكشف عن المخالفات المالية في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان، وتقييم أداء الجهات الخاضعة لرقابة الديوان، والتحقق من استخدام الموارد بطريقة اقتصادية وبكفاءة وفاعلية (audit.gov.ly).

## 2-1- الدراسات السابقة:

**1-2-1-دراسة (عبد الجليل، عثمان، 2024) بعنوان: أهمية معايير الإنتوساي للرقابة المالية ودورها في تعزيز الرقابة على الأداء، حالة مجلس المحاسبة الجزائري،** وهدفت الدراسة إلى تقديم صورة واضحة، حول دور معايير الإنتوساي للرقابة المالية في عصرنة أساليب الرقابة، وتحديد مدى اعتماد المجلس الجزائري على هذه المعايير، عند ممارسة مهامه ودورها في تفعيل الرقابة على الأداء، وقد تم جمع بيانات المجتمع من المحاسبين والمراجعين الماليين بالمجلس، ولصعوبة توزيع الاستبانة، تم اعتماد 40 عضواً كعينة للدراسة، وتم الاعتماد على برنامج (SPSS) للتحليل الإحصائي، وتوصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها، عدم وجود تطبيق فعال لمعايير الإنتوساي للرقابة المالية من طرف مجلس المحاسبة الجزائري، وأن تبيّن وتطبيق معايير الإنتوساي مستقبلاً سيكون له انعكاسات إيجابية قوية، على تحسين جودة الرقابة على الأداء، وتوصي الدراسة بضرورة الاستفادة من خبرات وتجارب الدول التي نجحت في اعتماد وتطبيق معايير الإنتوساي، مع تكثيف الدورات التدريبية من أجل فهم معايير الإنتوساي، وتسهيل عملية تطبيقها.

**2-2-1-دراسة (الفتلاوي، 2024) بعنوان: إطار مقترح لتطوير دور ديوان الرقابة المالية في مراجعة الأداء على القطاع الحكومي بالعراق،** وهدفت الدراسة إلى تحديد مجالات التوافق بين مراجعة الأداء التي يقوم بها ديوان الرقابة المالية، ومتطلبات معايير الإنتوساي، مع تقديم إطار مقترح يمكن تطبيقه في ظل التطورات التقنية الحديثة؛ لتطوير عمليات مراجعة الأداء في القطاع الحكومي، وتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على أسلوب استمارة الاستبانة، لجمع البيانات عن مجتمع الدراسة، والمتمثل في الجهات المرتبطة بموضوع مراجعة الأداء في القطاع الحكومي، وتم تحديد الفئة المستهدفة، وهم مراجعو ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي، والجهة العليا المسؤولة عن القيام بمراجعة الأداء، بالإضافة إلى محاسبي ومراجعي وزارة التربية العراقية، واتبعت الباحثة أسلوب الحصر الشامل في جمع قوائم الاستقصاء، التي بلغت 86%، وقد توصلت الدراسة إلى نتائج كان من أهمها، إن تطبيق معايير الإنتوساي فيما يتعلق بمراجعة الأداء يساهم في تطوير أداء ديوان الرقابة المالية عند مراجعة أداء الوحدات الحكومية، ويفتقر الديوان إلى قسم يتولى عملية التنسيق مع منظمة الإنتوساي لمتابعة التطورات، وضعف الاهتمام من قبل إدارة الوحدات الحكومية بمراجعة الأداء، وتركيزهم فقط على عمليات المراجعة المالية، والتأخر الكبير في عملية إصدار التقارير الخاصة بمراجعة الأداء، وقدمت الدراسة توصية تتعلق بإصدار معايير وإرشادات إلزامية داخل الوحدات الحكومية، تتوافق مع

متطلبات الإنتوساي، واستخدام موازنة البرامج والأداء كأسلوب يساعد في مراجعة ورقابة عنصر الفاعلية في الأداء للوحدات الحكومية، مع استحداث إدارة خاصة داخل الهيكل الإداري لديوان الرقابة المالية متخصصة بمراجعة الأداء، وإلزام الوحدات الحكومية بإصدار تقارير دورية، وتحديد نطاق وتوقيت التقارير والجهات المعنية التي تقدّم لها التقارير.

#### 1-2-3-دراسة (السجيني وآخرون، 2024) بعنوان: أثر تطبيق الشبكة المالية الحكومية على الدور الرقابي

للجهاز المركزي للمحاسبات في محافظة الدقهلية، وهدفت الدراسة إلي بيان أثر تطبيق معايير الإنتوساي على مجالات تطوير عمل الأجهزة الرقابية العليا، والتأكيد على تأثير التكنولوجيا في تحقيق الكفاءة والدقة والسرعة، ومساهمتها في تحسين جودة أعمال الرقابة التي يقوم بها الجهاز المركزي للحاسبات، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم الاعتماد على استمارة الاستقصاء لجمع البيانات عن مجتمع الدراسة، والمتمثل في أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات بالمحافظة، وقد تم استخدام أسلوب الحصر الشامل، حيث بلغ عدد الأعضاء 100 موظف، ونسبة الاستجابة 80%، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة نتائج أهمها، وجود تأثير طردي معنوي للاهتمام بتطبيق معايير الرقابة الدولية، الصادر عن منظمة الإنتوساي، على تطوير الأداء الرقابي للجهاز المركزي، وأيضًا وجود تأثير طردي للاهتمام بتطبيق إجراءات وضوابط الرقابة العامة، في ظل تطبيق الشبكة المالية الحكومية على تطوير الأداء الرقابي للجهاز، وقد أوصت الدراسة بضرورة الاستفادة من تجارب الأجهزة الرقابية في مجال الرقابة على تكنولوجيا المعلومات.

#### 1-2-4-دراسة (الحناوي، 2024) بعنوان: دور تطبيق المعايير الواردة بأطر تقييم الإنتوساي في دعم

التطوير الاستراتيجي لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، دراسة ميدانية مع دليل تطبيقي، وهدفت الدراسة إلى، تحليل مدى مساهمة أداة (ICAT) في دعم التطوير الاستراتيجي للعمل الرقابي بالأجهزة العليا، والتعرّف على مجالات دعم التطوير للعمل الرقابي باستخدام أداة تقييم الالتزام بالمعايير الانتوساي (ICAT)، وقد تم جمع بيانات الدراسة من مجتمع الدراسة المتمثل في مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات بالإدارات المركزية، وإدارات مراقبات الحسابات، ومراقبي حسابات مكاتب المراجعة، بالاعتماد على قوائم الاستقصاء، وقد توصلت الدراسة إلى نتائج مفادها، مساهمة أداة (ICAT) في دعم التطوير الاستراتيجي للعمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة، والتأكيد على وجود علاقة بين التطوير الاستراتيجي للعمل الرقابي، وتطبيق أداة (ICAT)؛ لتقييم الالتزام بمعايير الإنتوساي، وتوصي الدراسة بضرورة وضع خطط استراتيجية من قبل الأجهزة العليا لتطوير العمل الرقابي، وضرورة إزالة كافة معوّقات تنفيذ مهام المراجعة في تقييم الأداء الرقابي.

#### 1-2-5-دراسة (الحناوي، 2024) بعنوان: دراسة تحليلية لدور تطبيق متطلبات معايير الإنتوساي في

تعزيز مقومات عمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وهدفت الدراسة إلى التعرّف على مقومات العمل الرقابي بالأجهزة العليا من خلال تطبيق متطلبات معايير الإنتوساي، وتحليل مدى مساهمة معايير الإنتوساي في تعزيز مقومات العمل الرقابي بالأجهزة، وقد تم جمع بيانات الدراسة

من مجتمع الدراسة المتمثل في مراقبي الجهاز المركزي للحسابات بالإدارات المركزية، وإدارات مراقبات الحسابات، ومراقبي حسابات مكاتب المراجعة، بالاعتماد على قوائم الاستقصاء والبالغ عددها 120 من 170، وقد توصلت الدراسة الى مجموعة نتائج مفادها، وجود علاقة ارتباط بين متطلبات معايير الإنتوساي، وتعزيز مقومات العمل الرقابي بالأجهزة العليا، مع عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بشأن مساهمة تطبيق متطلبات معايير الإنتوساي، في تعزيز مقومات العمل الرقابي بالأجهزة العليا، وأوصت الدراسة بتعزيز التدريب المهني بشكل مستمر، وضرورة اهتمام الأجهزة العليا للرقابة بمجالات تطبيق معايير الإنتوساي، على المستوى المهني، والتنظيمي، والرقابي.

#### 1-2-6-دراسة(بيوض، 2023) بعنوان: الإفصاح عن مؤشرات الفساد المالي على الإيرادات العامة للدولة

الليبية، وهدفت الدراسة إلى تحديد الملاحظات والمخالفات التي تُمثّل مؤشر الفساد المالي في الإيرادات العامة للدولة الليبية وتوضيح أثرها على المال العام، وتوضيح دور ديوان المحاسبة الليبي (طرابلس) في الحد من ظاهرة الفساد المالي، وقد اعتمدت الدراسة على تحليل المحتوى للتقارير السنوية خلال الفترة 2012-2020، وتوصلت إلى مجموعة من النتائج لعلّ أهمها، وجود مؤشرات واضحة للفساد المالي في بندي الإيرادات النفطية وغير النفطية خلال فترة الدراسة، مما أثر سلبيًا على المال العام والأنشطة الاقتصادية والخدمات العامة المقدمة للمجتمع، كما توصلت الدراسة إلى أن ديوان المحاسبة قدم العديد من الملاحظات والمخالفات التي تمثل اكتشافًا للعديد من مؤشرات الفساد المالي في بنود الميزانية العامة للدولة الليبية مع ملاحظة وجود قصور وضعف في إجراءات الرقابة على المال العام التي يستخدمها ديوان المحاسبة.

#### 1-2-7-دراسة (الشيخي وآخرون، 2023) بعنوان: مدى توافر العوامل المؤثرة في فاعلية المراجعة

الحكومية الخارجية "دراسة ميدانية على ديوان المحاسبة الليبي"، وهدفت الدراسة إلى التعريف بالعوامل المؤثرة في فاعلية المراجعة الحكومية، الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين ومعرفة مدى توافر هذه العوامل في المراجعة الخارجية التي يمارسها ديوان المحاسبة الليبي، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وصممت استمارة استبانة وُزعت يدويًا وإلكترونيًا، على مجتمع الدراسة من المراجعين الخارجيين بديوان المحاسبة الليبي، وتم تحديد عينة الدراسة خلال الفترة من شهر أغسطس إلى شهر ديسمبر 2022، وأظهرت نتائج الدراسة أن العوامل المؤثرة في فاعلية المراجعة الحكومية الصادرة عن المعهد، تتوافر في المراجعة الخارجية التي يمارسها ديوان المحاسبة الليبي بدرجات متفاوتة، وقد تبين أن الموضوعية في فريق المراجعة كانت أكثر العوامل تأثيرًا، تلتها على التوالي، إمكانية الوصول إلى البيانات والمعلومات، والكفاءة في فريق المراجعة، مع الالتزام بمعايير المراجعة المهنية، والتفويض الرسمي، والاستقلال التنظيمي، والقيادة الكفوءة لفريق المراجعة، أما التمويل الكافي والدعم من أصحاب المصلحة فكان أقل هذه العوامل تأثيرًا، وبدرجة متوسطة، وأوصت الدراسة بضرورة توفير التمويل الكافي لديوان المحاسبة الليبي لتمكينه من أداء

مهامه على نحو أفضل، والعمل على تقديم الدعم له من أصحاب المصلحة؛ لزيادة كفاءته الرقابية، ونشر الوعي العام بأهمية الدور الرقابي للديوان في المحافظة على المال العام ومكافحة الفساد.

1-2-8-دراسة (الحامدي، 2023) بعنوان: مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بتطبيق معيار منظمة الإنتوساي لرقابة الأداء (3100)، وهدفت الدراسة إلى التأكد من مدى إلتزام ديوان المحاسبة الليبي، بتطبيق معيار منظمة الإنتوساي لرقابة الأداء 3100، ومدى إلتزام الديوان بتحديد أهداف رقابة الأداء وفق متطلبات المعيار، والتأكد من مدى إلتزام الديوان بتطبيق خطوات عملية لرقابة الأداء في جميع المراحل، من التخطيط والتنفيذ، وتطبيق الإجراءات، لإعداد التقارير وفق متطلبات منظمة الإنتوساي، ولجمع بيانات الدراسة تم توزيع 143 استمارة استبانة على مجتمع الدراسة، المتكون من المراجعين العاملين بالإدارة العامة للديوان في مدينة طرابلس، والبالغ عددهم 221 مراجعًا، واستخدمت العينة العشوائية؛ لتحديد عينة الدراسة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها، إلتزام ديوان المحاسبة الليبي بتطبيق معيار الإنتوساي 3100 لرقابة الأداء، حيث يقوم بتحديد الأهداف وفق ما يُنص عليه المعيار، وتحديد الخطوات التي يجب إتباعها، كما يتمتع مراجعي الديوان بالاستقلالية التامة، وقد استفادت الجهات الخاضعة للرقابة من تقارير الديوان الخاصة برقابة الأداء، أما ما يتعلق بالتجاوزات الواردة بتقارير رقابة الأداء، فيتم إحالتها إلى الجهات القضائية المعنية بالأمر، ومن أهم التوصيات التي تم تقديمها، ضرورة قيام ديوان المحاسبة بمراجعة التقارير المرجعية، للتأكد من مدى صحة ما ورد فيها، وضرورة قيام ديوان المحاسبة بإدخال الميكنة الحديثة في تنفيذ المهام لتوفير الوقت والجهد والتكلفة.

1-2-9-دراسة (المكصوسي، 2022) بعنوان: أثر التكامل بين معايير الإنتوساي وحوكمة تكنولوجيا المعلومات على جودة تقارير الأجهزة العليا للرقابة في العراق، وهدفت الدراسة، إلى بيان أثر التكامل بين معايير الانتوساي، ورقابة حوكمة تكنولوجيا المعلومات، في جودة تقارير الأجهزة العليا للرقابة المالية، وقد تم اختبار ذلك من خلال دراسة ميدانية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالعراق، وتمثل مجتمع الدراسة في جميع موظفي الديوان الاتحادي من، مراجعين، فنيين، اداريين إضافة إلى عدد من الاكاديميين، وقد جُمعت البيانات باستخدام استبانة الكترونية صممت عبر نظام Google Drive، حيث تم توزيع 155 استمارة استُعدت منها 121، وباستخدام أسلوب العينات العشوائية تم تحديد عينة الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: وجود تأثير معنوي موجب للتكامل بين معايير الانتوساي ورقابة حوكمة تكنولوجيا المعلومات، على جودة تقارير الأجهزة العليا للرقابة، كما أظهرت سعي منظمة الإنتوساي من خلال الأجهزة العليا للرقابة المالية، إلى تعزيز رقابة حوكمة تكنولوجيا المعلومات؛ لتحقيق مصداقية وجودة تقاريرها الرقابية، وأوصت الدراسة بضرورة تبني ديوان الرقابة المالية الاتحادي لأحدث التقنيات والبرامج في مجال تكنولوجيا المعلومات؛ لمواكبة التطور السريع في العالم، والابتعاد عن الأدوات التقليدية في أساليب الرقابة المالية، ومحاولة تطبيق التكامل بين

معايير الإنتوساي ورقابة حوكمة تكنولوجيا المعلومات، كونه يضيف قيمة للجهاز الأعلى للرقابة المالية، من خلال رفع مستوى جودة تقاريره الرقابية.

1-2-10-دراسة( احميده، 2021) بعنوان: أثر تطبيق معايير الانتوساي INTOSAI على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي، وهدفت الدراسة إلى، معرفة أثر تطبيق معايير الإنتوساي على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي، والمتمثلة في ( مبادئ التأسيس، ومتطلبات العمل الأساسية، والمبادئ الأساسية والمبادئ التوجيهية لإرشادات الرقابة الحكومية)، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، لجمع بيانات عن مجتمع الدراسة، والمتمثل في المراجعين بديوان المحاسبة الليبي (الإدارة العامة طرابلس)، والبالغ عددهم 318 مراجعًا، وتم تحديد عينة الدراسة من المراجعين الذين لديهم معرفة كافية بمعايير الانتوساي والبالغ عددهم 93 مراجعًا، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود ارتفاع في مستوى تطبيق ديوان المحاسبة الليبي لمعايير الانتوساي بصورة عامة، والمتمثلة في ( المبادئ التأسيس، ومتطلبات العمل الأساسية، والمبادئ الأساسية، والمبادئ التوجيهية لإرشادات الرقابة الحكومية)، وأوصت الدراسة بإجراء دراسة حول العوامل التي تؤثر على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي، في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، ونشر الوعي بأهمية تطبيق معايير الإنتوساي لإثراء العمل الرقابي، وتوفير حد ادنى لتوجيه المراجع.

1-2-11-دراسة (ميلاد، 2021) بعنوان: أثر تطبيق المعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ( الإنتوساي ) على فاعلية أداء ديوان المحاسبة الليبي، وهدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق المعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية على فاعلية أداء ديوان المحاسبة الليبي، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج لعل أهمها، وجود تأثير إيجابي جيد لبعد معيار رقابة الجودة (ISSAI 40)، ومعيار قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية (ISSAI 12)، على فاعلية أداء ديوان المحاسبة الليبي، وأوصت الدراسة بدراسة معايير الانتوساي ( التي لم تتطرق إليها الدراسة) وأثرها على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة، وزيادة الاهتمام بتطبيق المبادئ الواردة في معايير المتطلبات الأساسية لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية، من أجل تقوية أداء ديوان المحاسبة.

1-2-12-دراسة (كمال، 2021) بعنوان: مدى تطابق إجراءات الرقابة المالية في النظام الحكومي بمصر لمبادئ الأجهزة العليا للرقابة المالية، وهدفت الدراسة إلى محاولة بيان مدى التزام أجهزة الرقابة المالية بمصر والمتمثلة في وزارة المالية، والجهاز المركزي للمحاسبات، بمبادئ الأجهزة العليا للرقابة المالية، وذلك من خلال تحليل واقع الرقابة المالية بالقطاع الحكومي في مصر، وتوصلت الدراسة إلى نتائج من أهمها: وجود بعض المعوقات والإخفاقات في أداء أجهزة الرقابة المالية؛ بسبب عدم وجود هيكلية سليمة، مع ضعف الإجراءات التي يتخذها الجهاز الرقابي في المحافظة على المال العام، وعدم التنفيع الكامل لمعايير الانتوساي بأجهزة الرقابة المالية، وأما ما يتعلق بأدوات تقييم الالتزام بمعايير الانتوساي iCAT، فيوجد قصور في إجراءات السياسة المتعلقة بالتوثيق، والاتصال مع الجهات الخاضعة للرقابة، مع وجود تبادل للخبرات بين الجهة الخاضعة للرقابة وبين الجهاز المركزي،

وأوصت الدراسة بتقديم إطار كامل من المعايير والقوانين التي تُنظّم إجراءات الرقابة واستقلاليتها، في ضوء استخدام الأنظمة الإلكترونية وكذلك وضع إطار قانوني، يُحدّد شكل التعاون بين أجهزة الرقابة؛ لتحسين فعالية الرقابة المالية.

1-2-13-دراسة (صداقة وآخرون، 2021) بعنوان: مدى توافق ممارسات مراجعي ديوان المحاسبة مع متطلبات المراحل الرئيسية لعملية رقابة الأداء وفقاً لمعيار رقم (3000) للإنتوساي، وتهدف الدراسة إلى التعرّف على واقع ممارسات المراجعين الحكوميين لرقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي في الجبل الأخضر، والتعرّف كذلك على مدى توافقها مع متطلبات معيار الإنتوساي(3000)، المتعلّق بالمراحل الرئيسية لعملية رقابة الأداء، ومحاولة تطوير الدور الرقابي لديوان المحاسبة من خلال وضع إطار بالاحتياجات، ومنهجية التطبيق الفعلي للرقابة على الأداء بحسب ما ورد في معيار (3000)، والتعرف على القصور في تطبيق رقابة الأداء، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة لجميع البيانات الضرورية عن مجتمع الدراسة، والتي تمثلت في مراجعي ديوان المحاسبة في منطقة الجبل الأخضر، وتم توزيع 150 استبانة، على عينة عشوائية، وقد توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها، بأن هناك إمكانية لتطبيق إجراءات رقابة الأداء وفق متطلبات معيار الإنتوساي رقم (3100)، وأثبتت النتائج وجود توافق بين ممارسات مراجعي ديوان المحاسبة مع متطلبات المراحل الرئيسية لعملية رقابة الأداء للمعيار(3000)، وكان الأكثر التزاماً بمتطلبات مرحلة المتابعة، يليها مرحلة التنفيذ، ثم التخطيط- فتصميم الرقابة، ثم مرحلة التخطيط –اختيار الموضوع، وأخيراً الالتزام بمتطلبات مرحلة إعداد التقرير لرقابة الأداء، وقد أوصت الدراسة بضرورة تطبيق المعايير الدولية للإنتوساي، والاستفادة من تجارب الدول الأخرى في تبني المعايير أو التوافق معها، مع ضرورة إنجاز التقارير الخاصة برقابة الأداء بالسرعة الممكنة، والعمل على إيجاد الأساليب المناسبة للاستفادة من الخبرات المهنية والأكاديمية من خارج الديوان، من أجل تحسين جودة المراجعة ورقابة الأداء، والاهتمام بعقد الدورات المتخصصة لرفع الكفاءة العلمية والمهنية للمراجعين.

1-2-14-دراسة (السريحي، 2021) بعنوان: دور معايير الإنتوساي في تطوير دور الأجهزة الرقابية العليا في الرقابة على الإنفاق الاستثماري العام، وهدفت الدراسة إلى تحليل أثر تطبيق معايير الإنتوساي في تطوير دور الجهاز المركزي للرقابة، والمحاسبة اليمني في الرقابة على الإنفاق الاستثماري العام، من حيث التعرّف على قدرته على زيادة فعالية الدور الرقابي، وتحليل أثر التطوير على مستوى الرقابة على الإنفاق العام، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على جمع بيانات الدراسة، عن المجتمع المتمثل في المراجعين، والفنيين، والإداريين العاملين بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة اليمني، والبالغ عددهم 1986 موظفاً، إضافة إلى الأكاديميين الماليين المهتمين بالموضوع، من خلال تصميم قائمة الاستقصاء والاعتماد على Google Drive، ولصعوبة حصر جميع مفردات المجتمع اعتمد الباحث على أسلوب العينة الإلكترونية، وقد توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها، أن واقع الممارسة الرقابية في الجهاز المركزي اليمني على الإنفاق الاستثماري العام تتم بمستوى ضعيف

ولا ترقى إلى المستوى المطلوب، وما يتم بالخصوص هو تنفيذ لبعض من عمليات المراجعة التقليدية، وتمثل نسبة الإنفاق الاستثماري إلى إجمالي الإنفاق العام (20- 26) %؛ وذلك بسبب عدم استقرار الوضع في اليمن، وقد أثبتت نتائج الدراسة بأن متطلبات الرقابة على الاستثمارات الحكومية متوفرة إلى حدٍ ما لدى الجهاز المركزي اليمني للرقابة، منها توفر النصوص التشريعية، وتوفر الكفاءات البشرية، وأكدت الدراسة على الافتقار إلى نظام معلوماتي ملائم، وأشارت الدراسة إلى أن تطبيق معايير الإنتوساي يزيد من فاعلية الرقابة على مستوى الإنفاق الاستثماري العام، وأكدت كذلك على الحاجة إلى معالجة العجز القائم في الموارد المادية والبشرية والمالية اللازمة للجهاز المركزي للرقابة، موصية بضرورة أن يأخذ الجهاز الأعلى للرقابة في الأهمية مطابقة المعايير الرقابية للإنتوساي في جميع المسائل المهمة، وأن تتم الرقابة عن طريق المساءلة العمومية للقائمين على البرامج الحكومية، والرقابة عن طريق المقارنة البديلة، فيتم تحليل العوامل الكامنة للمشاكل التي يتم الكشف عنها بدلاً من محاولة الشخص المخطئ.

1-2-15- دراسة (الجوازنة، 2021) بعنوان: أثر موازنة البرامج والأداء في ترشيد النفقات العامة: دراسة ميدانية على قطاع الإدارة المالية العامة في الأردن، وتهدف الدراسة إلى بيان أثر موازنة البرامج والأداء في ترشيد النفقات العامة، والنفقات الجارية، والنفقات الرأسمالية، بأبعادها (التخطيطية، والتنفيذية، والرقابية، والسلوكية، والاجتماعية)، وقد توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها، أن تطبيق موازنة البرامج والأداء بمجالاتها مجتمعة تسهم في زيادة مقدار ترشيد النفقات الجارية في الوحدات الحكومية المستهدفة، وأظهرت الدراسة قصورا في المجال الرقابي للموازنة في ترشيد النفقات الجارية، ويعزى ذلك إلى الاعتماد بشكل مباشر على السياسات، والاستراتيجيات والخطط المستقبلية التي تتبناها الوحدات الحكومية بما يتلاءم مع أولوياتها، حيث يتم التركيز بصورة مسبقة على الخطط والسياسات، أكثر من التركيز على ممارسة العملية الرقابية على أداء الوحدات الحكومية، وقد أظهرت الدراسة أيضاً قصوراً في ترشيد النفقات الرأسمالية فيما يتعلّق بموازنة الأداء والبرامج بمجالاتها مجتمعة، ويعزى ذلك إلى الاعتماد غالباً على المنح والمساعدات الممولة من الجهات الدولية في الخارج، وبشكل منفرد يمكن الاعتماد على المجال التخطيطي لموازنة البرامج والأداء في ترشيد النفقات الرأسمالية، ويعزى ذلك إلى توجه الوحدات الحكومية غالباً إلى وضع الموازنات الرأسمالية للفترات المستقبلية، وقد أوصت الدراسة باستحداث نظام رقابي فعال لموازنة البرامج والأداء؛ للعمل على إزالة الخلل الرقابي الذي تمّ ملاحظته، والذي أثر سلّبا على ترشيد النفقات الجارية والرأسمالية للموازنة، والعمل كذلك على ضبط تكاليف عمليات الرقابة على أداء الوحدات الحكومية؛ لأنها تزيد من النفقات مما يؤثّر سلّبا في ترشيد النفقات الجارية.

1-2-16- دراسة (دهش، الثجيل، 2021) بعنوان: دور التنسيق والتعاون المشترك في رفع جودة التدقيق وفقاً لمعيار الانتوساي (9150)، وتهدف الدراسة إلى إبراز أهمية التنسيق والتعاون بين التدقيق الداخلي والخارجي، وإبراز تأثير معيار التنسيق والتعاون المشترك رقم 9150 في جودة التدقيق،

وتوضيح أهم مجالات التنسيق والتعاون في ضوء معيار التدقيق الدولي 9150، وتمثل مجتمع الدراسة في منتسبي قسم المراجعة الداخلي، في الشركة العامة لتسويق الأدوية والمستلزمات الطبية (كيماديا) في وزارة الصحة العراقية، وديوان الرقابة المالية الاتحادي المتمثل في العاملين فيه، وتم تحديد عينة الدراسة بأسلوب العينة العشوائية، وذلك خلال الفترة من 2014-2015 لتوافر البيانات، وتم استهداف فئات محددة تتمثل من حملة شهادة المحاسب القانوني، إضافة الى رؤساء الهيئات من حملة شهادة البكالوريوس، وكذلك مراجعين داخليين من حملة شهادة البكالوريوس، وتوصلت الدراسة لنتائج من أهمها: عدم وجود اتصال بشأن التخطيط مثل: الاجتماعات المشتركة، إذ إنّ هذه العوامل التنظيمية ذات أثر واضح في جودة المراجعة، وكذلك عدم وجود برامج تدريب بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية والمراجعين الداخليين، وأوصت الدراسة بضرورة عقد اجتماعات دورية، بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية والمراجعين الداخليين؛ لغرض تحديد الأهداف المشتركة والتخطيط لعملية المراجعة، مع ضرورة إشراك المراجعين الداخليين في الدورات التدريبية، التي يتم إقامتها من قبل الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبية، وذلك لتعزيز القدرات المهنية.

#### 1-2-17-دراسة ( خويدا، 2021) بعنوان: أثر تبني معيار الانتوساي 100 في رفع جودة أداء الرقابة

المالية، هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر معيار الإنتوساي 100 في الرفع من جودة الأداء، والتعرف على مبررات تطبيقه، وما هي متطلبات التطبيق، ومدى إمكانية تطبيق معيار الإنتوساي 100 الخاص بالرقابة على القطاع العام، في ديوان الرقابة المالية في إقليم العراق، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي القائم على التحليل الكمي الإحصائي، من خلال توزيع 50 استمارة استبانة لجمع البيانات من مجتمع الدراسة، ويتمثل مجتمع الدراسة في المهنيين من حاملي شهادة محاسب قانوني، وبعد هذا المجتمع هو المجتمع الرئيسي للدراسة، ومجتمع الأكاديميين العاملين في ديوان الرقابة المالية، وبالاعتماد على طبيعة الدراسة وحجم مجتمعها، تم اعتماد منهج العينة العشوائية فيما يتعلق بمجتمع ديوان الرقابة المالية، في حين استُخدم أسلوب المعاينة بالنسبة لمجتمع الأكاديميين، وذلك وفقاً لشرط تحقيق التوازن بين عيني الدراسة لتحقيق الانسجام، وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات، كان أهمها التأثير الفعال لمعيار INTOSAI (100) في رفع مستوى جودة أداء الرقابة المالية، كما بينت النتائج أنّ واقع أداء ديوان الرقابة المالية لا يؤهله بعد لتقديم رقابة ذات جودة عالية، وأنّ النقص الملحوظ في المعايير الرقابية، يُعدّ المسبب الرئيس في تدني جودة العمل الرقابي في الديوان، وعلى الرغم من هذا النقص في المعايير الرقابية إلا أن دايون الرقابة لم يستعين بالمعايير الصادرة، عن منظمة INTOSAI المختصة بإصدار المعايير الرقابية، وأوصت الدراسة بضرورة التوجّه نحو تبني معيار INTOSAI (100)، وتجميع الكوادر والخبرات، التي تؤهلها لرفع جودة اداء الرقابة المالية.

1-2-18-دراسة (وريث، التويرقي، 2020) بعنوان: مدى كفاءة ديوان المحاسبة في ترشيد الإنفاق الحكومي من وجهة نظر أعضاء ديوان المحاسبة الليبي، وهدفت الدراسة إلى تحديد مدى كفاءة أعضاء ديوان المحاسبة الليبي في ترشيد الإنفاق الحكومي بليبيا، والحدّ من الفساد المالي المنتشر في المؤسسات العامة للدولة والممولة من الخزانة العامة، والحفاظ على المال العام، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع 100 استبانة، لجمع البيانات عن مجتمع الدراسة المتكون من أعضاء جهاز ديوان المحاسبة بطرابلس، وكذلك استنباط وصياغة فقرات الاستبانة، بعد الاطلاع على القانون رقم( 19 ) بشأن تنظيم ديوان المحاسبة، وقد توصلت الدراسة إلى نتائج مفادها تمتع أعضاء ديوان المحاسبة بالكفاءة اللازمة في ترشيد الانفاق الحكومي والتي بدورها تسهم في الحد من ظاهرة الفساد المالي، على الرغم من أن منع الفساد ليس من مسؤوليات الديوان، وتمتع المراجعون بالديوان بالاستقلالية التامة، والتأكيد على تمتع الديوان بالصلاحيات لمراجعة الجهات الممولة من الخزانة العامة، وأوصت الدراسة على اتّخاذ الإجراءات اللازمة تُجَاه التقارير الصادرة عن الديوان بشأن الفساد المالي، والعمل على تشكيل لجان تهتم بالبحث في أسباب الفساد وتقديم الحلول المناسبة.

1-2-19-دراسة ( السليماني، 2020) بعنوان: مدى إمكانية تطبيق رقابة الأداء من قبل مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في المؤسسات الاقتصادية في سوريا، حيث هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء، من قبل مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في المؤسسات الاقتصادية؛ لتحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة، ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية الإدارية، والاقتصادية لمسؤولياتها، والكشف عن نقاط القوة بغية تعزيزها، ونقاط الضعف من أجل معالجتها، ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي، وتم جمع البيانات من خلال المقابلات الشخصية وتحليلها، مع تطبيق بعض مؤشرات تقييم الأداء المستخدمة في تشكيل إحدى الوزارات، لاختبار عناصر رقابة الأداء، وما ورد في دليل مؤشرات تقييم الأداء في جهات القطاع الاقتصادي الصادر بقرار وزاري، وتوصلت الدراسة إلى إمكانية تطبيق مؤشرات النسب المالية لتقييم الأداء، فيما يتعلق بمواضيع كفاءة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة، وفعاليتها في تحقيق الأهداف بمستوى من الجودة، وفي الوقت المحدد، مما يؤدي إلى تطوير وتحسين أداء الجهاز الحكومي، مع وجود صعوبات في التنفيذ، بالجهاز المركزي للرقابة المالية، متمثلة في قلة موارد الجهاز وعدم توفّر دليل لرقابة الأداء.

1-2-20-دراسة ( الأعمى، 2020) بعنوان: العوامل المؤثرة على أداء الأجهزة الرقابية في ليبيا، هدفت الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على أداء أعضاء الأجهزة الرقابية في ليبيا، وبناءً على الدراسات السابقة افترضت الدراسة، أن هناك سبعة عوامل رئيسية وهي: عوامل مرتبطة بالنشريات واللوائح، وعوامل مرتبطة باستقلالية الأجهزة الرقابية، وعوامل مرتبطة بكفاءة الكادر الرقابي

للأجهزة الرقابية، وأخرى مرتبطة بالدورات التدريبية لكادر الأجهزة الرقابية، وعوامل مرتبطة بالمزايا المادية، وعوامل مرتبطة بالإجراءات التنفيذية، وأخيراً عوامل مرتبطة بالجهات الخاضعة للرقابة، ولتحقيق أهداف الدراسة استخدمت صحيفة الاستبانة لجمع بيانات مجتمع الدراسة، وتم توزيعها بشكل عشوائي على الأعضاء الفنيين الممارسين للعمل الرقابي في الإدارات الرئيسية للأجهزة الرقابية في ليبيا، و المتمثلة في (هيئة الرقابة الإدارية، وديوان المحاسبة، وهيئة مكافحة الفساد في مدينة طرابلس)، وقد بلغ عدد الاستمارات المسجلة (230) استمارة، وتم استرجاع (112) استمارة، كما تم استخدام برنامج (spss) للتحليل الإحصائي، وقد توصلت الدراسة إلى أن جميع العوامل التي تم دراستها تؤثر بشكل كبير على أعضاء الأجهزة الرقابية في ليبيا، كما أن تواطؤ أعضاء الأجهزة الرقابية مع الجهات الخاضعة للرقابة، وتمتع الكادر الرقابي بالحصانة الوظيفية الكاملة، وكفاءة الكادر الرقابي، والتزام إدارات الأجهزة الرقابية بتوظيف أعضائها، بحسب كفاءتهم العلمية وخبراتهم العملية، لها عظيم الأثر على أداء موظفيها، وأهم ما أوصت به الدراسة تطبيق أساليب رقابية متطورة، والعمل على استخدام معايير الرقابة الدولية، وعلى إدارات الجهات الرقابية العمل على تحديث التشريعات واللوائح، التي تُنظم العملية الرقابية، بما يسهم في الرفع من مستوى الأداء الرقابي للموظفين بالجهات الرقابية.

#### 1-2-21-دراسة (الشهيب، 2019) بعنوان: قياس مدى التزام الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بتطبيق

المعايير الدولية للإنتوساي باستعمال أداة iCAT- رقابة الإلتزام، بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي، وهدفت الدراسة إلى التعرف على المعوقات التي تحد من تطبيق معايير الإنتوساي، وتقديم الاقتراحات، والتوصيات التي تتناسب مع تطوير الأداء، فيما يتعلّق بالمعايير الرقابية، أو فيما يتعلّق بالطرائق والأساليب المتبعة، وبيان تأثير استعمال برنامج الآي كات في تطوير الأداء الرقابي، في ديوان الرقابة المالية الاتحادي، استناداً للتقارير المالية عيّنة البحث، ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحث في الجانب التطبيقي على نماذج الآي كات والأدلة الرقابية والوثائق المعتمدة من الإنتوساي، وتقارير الديوان عن الجهات الخاضعة للرقابة بأنواعها المختلفة، وتمثل مجتمع الدراسة في تقارير الديوان عن عام 2016 والصادرة في 2017 و2018، وتم توزيع المجتمع على صنفين هي: التقارير الصادرة، والقطاعات الرقابية، وقد استخدم الباحث العينة العشوائية، حيث أظهرت النتائج أهم المعوقات التي ظهرت أثناء تطبيق أداة الآي كات لرقابة الإلتزام، فقد استطاع ديوان الرقابة المالية أن يلبي مستوى جيد من متطلبات المعايير الدولية الخاصة برقابة الإلتزام، وتعددت أسباب عدم الاستيفاء سواء بشكل كلي أو جزئي، في جملة من المعوقات، لعل أبرزها: المعوقات قانونية، وضعف الإجراءات المتعلقة بالمهنية والأخلاق، وعدم تحديث أداة الآي كات لرقابة الإلتزام في المستوى الثالث، والرابع حتى تاريخ نشر البحث، مما يحد من وضوح قياس الأداء، إعطاء وزن نسبي واحد لجميع المتطلبات المعيارية بالرغم من وجود تباين واضح في الأهمية بين المتطلبات مما يؤثر في عدالة التقييم، مع غياب الربط بين المستويات المعيارية، إذ عدم توضيح الوثائق الخاصة بالأداة،

وطريقة ربط المستوى الثاني بالمستويين الثالث والرابع، خلق فجوة واضحة في العمليات الرقابية، وقدمت الدراسة توصيات كان من أهمها: تقديم اقتراح من ديوان الرقابة المالية الاتحادي بوصفه عضوًا في منظمة الإنتوساي عن قيام اللجان المعنية بالاتي: إصدار جديد لأداة الآي كات لرقابة الالتزام يتماشى مع متطلبات المعيار الدولي 4000، ثانيًا إمكانية الفصل بين الفقرات الرئيسية والفرعية للمتطلبات، ثالثًا إمكانية إعطاء أوزان نسبية بحسب الأهمية، رابعًا إضافة وثيقة للربط بين المتطلبات في المستوى الثاني والثالث والرابع.

**1-2-22- دراسة (الشكماك، 2019) بعنوان: تطوير دور ديوان المحاسبة الليبي في الرقابة على أداء القطاع الحكومي في إطار المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة بالتطبيق على وزارة الصحة،** هدفت الدراسة إلى تطوير دور ديوان المحاسبة في الرقابة على الأداء في القطاع الحكومي في إطار معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الإنتوساي)؛ للتأكد من أن الجهات الخاضعة لرقابته تستخدم الموارد الاستخدام الأفضل، وتحقق الاقتصاد والكفاءة والفعالية، وذلك من خلال دراسة معايير منظمة الإنتوساي للرقابة على الأداء، وعقد مقارنة بينها وبين قانون رقم (19) لعام 2013 بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة، واستخدام تصنيفات أساليب الرقابة الواردة في معيار 3100 للرقابة على الأداء، وتم الاعتماد على قائمة الاستقصاء لجمع بيانات الدراسة الميدانية، ويتمثل مجتمع الدراسة في جميع العاملين بديوان المحاسبة وبخاصة العاملين بإدارات فحص الحسابات العامة، وإدارة النظم والمعلومات، وإدارات الشؤون المالية، وإدارات الحسابات، حيث بلغ عددهم 160 مفردة، أما عينة الدراسة فبلغت 113 مفردة، وتم تحديدها باستخدام برنامج Sample Size Calculator وعليه تم اقتراح تطوير الديوان باستخدام كل من موازنة البرامج والأداء، وخلصت الدراسة إلى وجود إلمام كافٍ لدى المراجعين حول الالتزام بتطبيق معيار رقم (3100) في الرقابة على الأداء الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (K(INTOSAI) بما قد يسهم في تطوير دور ديوان المحاسبة في الرقابة على أداء القطاع الحكومي، وأوصت الدراسة بضرورة تعديل مواد القانون رقم (19)، وإضافة مواد جديدة إليه بما يسهم في تعزيز صلاحياته، و 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.

**1-2-23- دراسة (الشامس، 2019) بعنوان: أثر تطبيق المعايير الدولية للمتطلبات الأساسية للرقابة المالية العليا (التدقيق الحكومي) على فاعلية الرقابة لأجهزة المجموعة العربية (ARABOSAI)،** وهدفت الدراسة إلى البحث في أثر تطبيق معايير المتطلبات الأساسية، لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية على فاعلية أجهزة المنظمة العربية (الأربوساي)، من حيث مدى الالتزام بتطبيق المتطلبات الأساسية للمعايير ISSAI 10,12,20,30,40، ودراسة الفروق في تطبيق الأجهزة العربية العليا للرقابة، والفروق في فاعلية الأجهزة تعزى لاختلاف الدولة، واختلاف النموذج التنظيمي للجهاز، والبحث في أثر تطبيق معايير المتطلبات الأساسية مجتمعة ومنفردة على فاعلية رقابة الأجهزة العليا،

ولتحقيق الأهداف اعتمدت الدراسة في جمع البيانات على الاستبانة، التي تم توزيعها ورقياً و إلكترونياً على أفراد المجتمع، المتكون من المراجعين العاملين في الأجهزة العربية العليا للرقابة ذات العضوية بمنظمة الأربوساي، مع استبعاد جيبوتي، وجزر القمر، وسوريا، والصومال، وقد توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها، الالتزام بتطبيق معايير المتطلبات الأساسية من قبل الأجهزة الأعضاء بالمنظمة، وبدرجة مرتفعة، وبشكل عام مع التفاوت بين الأجهزة العربية في فاعليتها، وفي تطبيق المتطلبات الأساسية لعمل الأجهزة الرقابية العليا؛ بسبب اختلاف دولة الجهاز، وكان الجهاز الليبي واليميني الأقل فاعلية، والأقل تطبيقاً للمعايير الأساسية، ويعزى ذلك إلى اختلاف النظم السياسية، والنتيجة الثانية تتمثل في الاختلاف بين الأجهزة العربية من حيث الفاعلية، والتطبيق بسبب اختلاف النموذج التنظيمي للجهاز، أما من حيث التطبيق للمعايير الأساسية فإن نموذج المجلس كان الأعلى مستوى في التطبيق، والأقل مستوى كان النموذج الوزاري، وأخيراً أظهرت النتائج وجود أثر لتطبيق المعايير مجتمعة على فاعلية رقابة أجهزة منظمة الأربوساي، وقد أوصت الدراسة بالعمل على تقليص التباين بين الأجهزة العربية للرقابة المالية، الناتج عن اختلاف دولة الجهاز من حيث التطبيق والفاعلية، وذلك من خلال عقد الندوات، والورش لنقل التجربة والخبرة، والعمل على الاستفادة من النماذج التنظيمية للأجهزة العليا للرقابة، التي أظهرت تميزاً في التطبيق والفاعلية.

#### 1-2-24- دراسة (الجبوري، نعيم، 2019) بعنوان: دراسة العوامل المؤثرة على جودة الأداء المحاسبي.

تهدف الدراسة إلى التعرف على مفاهيم جودة الأداء المحاسبي والعوامل المؤثرة عليها، ومدى مساهمة هذه العوامل في تحسين جودة أداء العمل المحاسبي، من خلال وجهة نظر عينة من المحاسبين في البيئة الجزائرية، وقد تم جمع البيانات من خلال توزيع استبانة الاستبانة، على مجتمع الدراسة المتمثل في الخبراء المحاسبين، والمحاسب المعتمد، والمحاسبين، والمحاسب المساعد، شريطة توافر المؤهلات العلمية والعملية، أما عينة الدراسة فبلغت (63) استبانة صالحة من بين 80 استبانة، وتم استخدام حزمة التحليل الإحصائي (spss) للعلوم الاجتماعية، وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها، أن جميع المحاسبين - عينة الدراسة- أجمعوا على أن العوامل محل الدراسة تؤثر على جودة الأداء المحاسبي بدرجات متفاوتة، ومن أهم هذه العوامل: التأهيل العلمي، والالتزام بأخلاقيات المهنة، والخبرة المهنية، و نظم المعلومات المحاسبية، وأوصت الدراسة بضرورة تكثيف الدورات التدريبية والتأهيلية التي من شأنها أن تزيد من الخبرة المهنية للمحاسبين، وترفع من جودة أدائهم المحاسبي، مع الحرص على الالتزام بأخلاقيات المهنة، وإنشاء هيئات منظمة لها.

#### 1-2-25- دراسة (القاضي، 2018) بعنوان: أثر الالتزام بتطبيق معيار المنظمة الدولية للأجهزة الدولية

للرقابة المالية والمحاسبة (ASSAI300) في فاعلية الأداء الرقابي لديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية، وهدفت الدراسة إلى التعرف على مستوى تطبيق معيار الرقابة على الأداء رقم (300) من قبل الديوان الأردني، ومعرفة أثره على فاعلية الأداء الرقابي في الجامعات الحكومية الأردنية، والتعرف إلى مدى الالتزام بالقوانين، والأنظمة، والتعليمات المتعلقة بمعايير الأداء من قبل

الجامعات الحكومية الأردنية، وتقديم الحلول والتوصيات للمسؤولين، في حالة وجود انحرافات للأداء المالي والإداري، وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على دراسة الظاهرة، بعد جمع البيانات عن مجتمع الدراسة المتكوّن من العاملين في أقسام المراجعة والرقابة في الجامعات الحكومية الأردنية، ( رئيس الرقابة، ومراجع رئيسي، ومساعد مراجع، ومسؤول مكتب، ومراجع) حيث تم تصميم وتوزيع عدد 35 استبانة، ونظرًا لمحدودية أفراد المجتمع، تم عدُّ مجتمع الدراسة بمثابة عيّنة الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى نتائج مفادها وجود مستوى مرتفع في تطبيق معايير منظمة الإنتوساي؛ وذلك لسعي الجامعات الحكومية للانضمام إلى الإنتوساي، والعمل على تحديث قوانين تتناسب مع القوانين الدولية، وأن هناك مستوى مرتفعًا في فاعلية الأداء الرقابي لمراجعي الديوان في الجامعات الحكومية، ويعود ذلك للاهتمام بسلامة أساليب الأداء، وإجراءات العمل والتوجيه، وتؤكد الدراسة على وجود أثر ذي دلالة إحصائية في تطبيق معايير الإنتوساي، على فاعلية الأداء الرقابي لديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية، وعلى الدور الرقابي لديوان المحاسبة، وعلى نوعية الرقابة المستخدمة من قبل الديوان في الجامعات الحكومية، ولا يوجد أثر ذي دلالة إحصائية لتطبيق معايير الإنتوساي على استقلالية الديوان في الجامعات الحكومية، وقد أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالرقابة الوقائية كوسيلة تعزيز لفاعلية الأداء الرقابي للمراجعين بالديوان، والإشارة إلى المعايير التي تم أتباعها، والمتعلقة بعملية الرقابة على الأداء عند إعداد التقارير نشرها.

#### 1-2-26- دراسة (الشيخي، كبلان، 2018) بعنوان: تقييم دور ديوان المحاسبة في ترشيد الإنفاق الحكومي

في ليبيا لمواجهة الفساد المالي بمؤسسات القطاع العام، وهدفت الدراسة إلى التعرف على الدور الرقابي الذي يقوم به ديوان المحاسبة في ليبيا، من خلال مراجعة المالىين (الموظفون الفنيون)؛ للحدّ من الفساد المالي بمؤسسات القطاع العام، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج التحليلي الوصفي، وتم جمع بيانات الدراسة من خلال توزيع 100 استبانة، عن مجتمع الدراسة المتمثل في جميع فروع ديوان المحاسبة بالمنطقة الشرقية ( بنغازي، وإجدابيا، والمرج، والابيار، والبيضاء) وتمّ تحديد عيّنة الدراسة من خلال المراجعين العاملين في الفروع سابقة الذكر وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة نتائج من أهمها، عدم وجود أي تأثير للدعم الذي تُقدّمه الإدارة العليا بالديوان، على أداء الرقابة التي يمارسها الديوان على المؤسسات العامة في ترشيد الإنفاق الحكومي، مع وجود تأثير إيجابي للتشريعات المُطبّقة بالديوان في المؤسسات العامة، وعدم وجود أثر للأساليب والإجراءات على ممارسة الرقابة المالية في المؤسسات العامة من قبل الديوان، وكذلك لا يوجد تأثير للخبرات في دفع عملية الترشيد للإنفاق الحكومي، وأن التعليم المهني والدورات التدريبية لا تؤثر على مهام الديوان ودوره في ترشيد الإنفاق العام، وأكدت الدراسة على تزايد معدل الفساد في ليبيا بشكل كبير وملحوظ، وأوصت الدراسة بالعمل على زيادة دعم الإدارة العليا لديوان المحاسبة لمُراجعيه، من خلال توفير الإمكانيات والحماية لمتابعة عملية التقييم الرقابية، مع ضرورة زيادة الدورات التدريبية لمعرفة أحدث أساليب الرقابة على الأداء.

**1-2-27-دراسة ( منصور، 2018) بعنوان: أثر النُظم المحاسبية على فعالية أداء ديوان المحاسبة، وهدفت**  
الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام النُظم المحاسبية المحوسبة في فعالية أداء ديوان المحاسبة،  
والتعرف على الصعوبات، التي تحدُّ من قدرة ديوان المحاسبة الليبي على أداء مهامه، بالاعتماد على  
نُظم المعلومات المحاسبية المحوسبة، وتوضيح المتطلبات اللازمة لتمكين ديوان المحاسبة الليبي من  
أداء مهامه بالاعتماد على نظم المعلومات المحوسبة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم جمع بيانات الدراسة  
من خلال استخدام استمارة الاستبانة، وتوزيعها على مجتمع الدراسة المتمثل في: المراجعين الماليين،  
ورؤساء الأقسام، ومديري الإدارات بديوان المحاسبة الليبي، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي،  
وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة نتائج أهمها، وجود صعوبات تحدُّ من قدرة مراجعي الديوان على  
مراجعة النظم المحاسبية المحوسبة في مؤسسات الدولة، وتتوفر لدى موظفي ديوان المحاسبة  
المتطلبات اللازمة لأداء مهامهم، بالاعتماد على نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة، وأوصت  
الدراسة، بزيادة الاهتمام بموظفي ديوان المحاسبة، إذ يجب أن تتوفر فيهم الإمكانيات والقدرات، التي  
تُمكّنهم من أداء مهامهم، بالاعتماد على النظم المحاسبية المحوسبة والقابلة للتطوير، ومواكبة  
التكنولوجيا الحديثة، مع ضرورة مجابهة الصعوبات، التي تواجه مراجعي ديوان المحاسبة، وتحدُّ من  
قدرتهم على أداء مهامهم.

**1-2-28-دراسة ( عبدالله، 2018) بعنوان: مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي في دولة العراق**  
**بتطبيق معيار الإنتوساي 3000،** وتهدف الدراسة إلى معرفة مدى التزام ديوان الرقابة المالية  
الاتحادي، بالإيفاء بمتطلبات معيار المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة، والمحاسبة العامة والخاصة  
بعملية الرقابة على الأداء، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء مقابلات، مع عينة الدراسة المتمثلة في  
دوائر التدقيق المركزية في بغداد، وتتكون العينة من ( 75 ) موظفًا، وقد قدّم الباحث عرضًا وتحليلًا  
للبيانات، من خلال اعتماد قائمة الفحص (Checklists)؛ لغرض قياس مدى الالتزام بمتطلبات معيار  
الإنتوساي 3000، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، ضرورة التزام ديوان الرقابة  
المالية الاتحادي إلى حد ما، بالإيفاء بمتطلبات معيار الإنتوساي 3000، وهذا ما ينعكس على أداء  
عملية الرقابة، وأوصت الدراسة بإعداد وصياغة المعايير والمؤشرات، التي تتناسب مع مبادئ  
الاقتصاد، والكفاءة، والفاعلية على كل قسم في الديوان، لأهميتها في تحليل النتائج بشكل سليم  
وموضوعي، واتخاذ الإجراءات المناسبة.

**1-2-29-دراسة (طه، 2017) بعنوان: أثر استخدام معايير الرقابة الدولية (الإنتوساي) على الدور الرقابي**  
**لديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان- العراق،** وهدفت الدراسة إلى دراسة أثر استخدام ديوان  
الرقابة لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية، والمحاسبة - المبادئ الأساسية في  
الرقابة الحكومية، والمعايير العامة في الرقابة الحكومية، ومعايير العمل الميداني، ومعايير صياغة  
التقارير في الرقابة الحكومية - على الدور الرقابي للديوان، والهدف الثاني يتمثل في دراسة المعوقات  
التي تحد من استخدام ديوان الرقابة المالية بالإقليم، لمعايير المنظمة الدولية وتأثيرها على الدور الرقابي

للدیوان، ولتحقیق أهداف الدراسة تم الاعتماد على توزيع قوائم الاستقصاء لجمع البيانات عن مجتمع الدراسة والمتمثل في مراجعي الحسابات التابعین لدیوان الرقابة المالية لإقليم كوردستان، والبالغ عددهم 180مراجعاً، أما عينة الدراسة فقد تضمنت مراجعي الحسابات، في محافظة أربل و محافظة السليمانية، وتم توصيف العينة وفقاً للعمر، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة نتائج مفادها، وجود تأثير معنوي موجب لكل من المعايير العامة، ومعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية على الدور الرقابي للديوان، إذ لا يوجد تأثير معنوي للمبادئ الأساسية ومعايير العمل الميداني في الرقابة الحكومية على الدور الرقابي للديوان بالإقليم، مع وجود تأثير معنوي سلبي للمعوقات التي تحدّ من استخدام المعايير الدولية للإنتوساي على الدور الرقابي للديوان، وأوصت الدراسة بالعمل على تطبيق المعايير الرقابية الدولية بديوان الرقابة للإقليم حتى يتم إصدار معايير محلية تتلاءم مع البيئة المحلية، والعمل على معالجة المشاكل والصعوبات التي تحد من استخدام المعايير الدولية للرقابة بالديوان عن طريق إدخال نصوص في التشريعات تتبنى المعايير الرقابية الدولية، ومتابعة التطورات، وعقد ورش العمل والندوات للمراجعين.

#### 1-2-30- دراسة (الديب وآخرون، 2017) بعنوان: تقييم مدى توافر آليات لتطوير قدرات الجهاز المركزي

للمحاسبات وفقاً لمبادرة الإنتوساي (IDI) لأغراض حماية المال العام (مدخل تنظيري)، وهدفت الدراسة إلى تحليل أثر التزام الجهاز المركزي للمحاسبات، بتطبيق آليات لتطوير وتحسين قدراته، وفقاً لمبادرة الإنتوساي على حماية المال العام، كما هدفت الدراسة إلى تطوير وتفعيل الأداء الرقابي للجهاز المركزي، بما يتواءم مع المبادئ والمعايير الحكومية، و ينعكس على حماية المال العام، وقد أعتمد الباحث على المنهج الوصفي، عن طريق جمع المادة العلمية النظرية من كتب ومراجع متخصصة، وبحوث علمية، وتمّ الاطلاع على التشريعات المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة، والبيانات الصادرة عن المنظمات الدولية ذات العلاقة بالرقابة، وحماية المال العام، وقد توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها بأن استخدام معايير الإنتوساي يضيف الشفافية على القطاع العام، ويرفع من مصداقية عمل الجهاز، ويزيد الثقة بالأعمال، كما يؤدي استخدام المعايير إلى تطوير فاعلية، وكفاءة عمل الجهاز، ويضع أسساً ذات جودة عالية لأعمال الرقابة، ويرتقي بالكفاءة المهنية للجهاز الرقابي.

#### 1-2-31- دراسة (أسماعيل، 2017) بعنوان: استراتيجيات تطوير أداء ديوان الرقابة المالية والإدارية في

قطاع غزة في ضوء المعايير الدولية للرقابة، وتهدف الدراسة إلى تقييم عمل ديوان الرقابة المالية، والإدارية بالقطاع في ظل المعايير الدولية، ووضع تصور للاستراتيجيات، وطرائق تطوير أداء الديوان الرقابي بقطاع غزة، وقد توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها، تدني نسبة كلاً من معرفة الموظفين بالمعايير الرقابية، ونسبة تبني المعايير الدولية، مع عدم العمل على إزالة التعارض بين قانون الديوان والمعايير الدولية، وبدرجة متوسطة وغير كافية يطبق الديوان المعطيات الأساسية للمعايير الدولية، وبدرجة منخفضة يطبق الديوان القواعد العامة، أما ما يتعلّق بالقواعد الميدانية فقد جاءت بدرجة غير كافية، مع ارتفاع نسبة تطبيق معايير المطابقة للقوانين والأنظمة السارية، ودليل

الإثبات وتحليل البيانات، وقد أكدت الدراسة على عدم نشر نتائج العمل الرقابي من خلال وسائل الاعلام، وعدم تقييم التزامات الشفافية والمساءلة العامة من قبل الديوان، إذ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول استراتيجيات تطوير أداء الرقابة العليا بالقطاع في ضوء المعايير الدولية تعزى لمتغير الوظيفة والمؤهل العلمي وسنوات الخبرة، بينما توجد فروق فردية تعزى لمتغير الجنس، وقد أوصت الدراسة على تبني المعايير الدولية للإنتوساي، وعقد الدورات والورش التدريبية؛ لتوعية موظفي الديوان بالمعايير الدولية للإنتوساي، وأن يزود الديوان نفسه بأساليب الرقابة الحديثة مثل: تقنيات نظم المعلومات، والتركيز على تطبيق المعايير الميدانية من خلال استخدام التكنولوجيا الحديثة، التي تسهل العمل الرقابي، و أوصت بتبني معيار الشفافية، والمساءلة من خلال اطلاع الجمهور على نتائج العمل الرقابي، وقياس رضا الجمهور عن عمل الديوان.

#### 1-2-32-دراسة ( دخان، 2016 ) بعنوان: مدى تطبيق ديوان المحاسبة بليبيا للمعايير الرقابية للمنظمة

الدولية للأجهزة العليا للرقابة " الانتوساي"، وتهدف الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق ديوان المحاسبة في ليبيا، للمعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة، والتي تتضمن المعايير العامة ومعايير العمل الميداني، ومعايير صياغة التقارير، ولتحديد الأهداف تم إجراء دراسة ميدانية، من خلال مجتمع الدراسة المتمثل في مراجعي الديوان من خلال عينة عددها ( 75)، وتم الاعتماد على الأسلوب الوصفي التحليلي، وعلى قائمة الاستبانة لجمع البيانات، واستخدام برنامج الحزم الإحصائية والاجتماعية ( spss)، وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها، أن ديوان المحاسبة في ليبيا يطبق درجة جيدة المعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة، مع عدم وجود تفاوت كبير في تطبيق المعايير الفرعية (العامة، والميدانية، وصياغة التقارير)، وأوصت الدراسة بالعمل على وضع برامج تدريبية للمراجعين؛ بهدف الرفع من درجة تطبيق المعايير الرقابية الدولية، أثناء تنفيذهم لمهامهم الرقابية.

#### 1-2-33-دراسة ( خلاط، ميرة، 2014 ) بعنوان: مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات

معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100)، حيث هدفت الدراسة، إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء، من قِبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي، وفقاً لمتطلبات المعيار (3100) المتعلق برقابة الأداء، والصادر عن منظمة الإنتوساي الدولية لأجهزة الرقابة العليا، وقد اعتمدت الدراسة على ما ورد في المعيار، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة لجمع المعلومات حيث وزعت ( 60 ) استبانة على مجتمع الدراسة، المتكوّن من مراجعي الديوان، أما عينة الدراسة فتتمثل في مراجعي الديوان بالإدارة العامة، و قد توصلت الدراسة إلى أنّ مراجعي ديوان المحاسبة الليبي يرون أن هناك إمكانية لتطبيق إجراءات رقابة الأداء، وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة للرقابة، ومن أهم ما أوصت به الدراسة، ضرورة قيام ديوان المحاسبة، بإعداد وتنفيذ دورات تدريبية لمُراجعيه، في مجال تطبيق إجراءات رقابة الأداء.

#### 1-2-34-دراسة ( الفاخري، 2013) بعنوان: تقييم أساليب العمل الرقابي ودراسة العوامل المؤثرة في

تطويرها بديوان المحاسبة الليبي، هدفت هذه الدراسة إلى تحليل وتقييم أساليب العمل الرقابي لديوان المحاسبة في ليبيا، وذلك من خلال دراسة المتطلبات اللازمة للعمل الرقابي والمتغيرات المؤثرة في تطوير أساليبه، والمتمثلة في: توفر الاستقلال للديوان، واعتماد معايير الرقابة الدولية، مع توفر التدريب واكتساب الخبرة للعاملين بالديوان، وكذلك استخدام التكنولوجيا الحديثة في أداء العمل، وقد اعتمد الباحث على استمارة الاستبانة كأداة رئيسة للبحث وتم توزيعها على مجتمع الدراسة المتمثل في جميع موظفي الديوان، وتم اختيار عينة عشوائية من العاملين بالفروع للمنطقة الشرقية، والمتمثلة في بنغازي، والبيضاء، وطبرق، ودرنة، وتم الاعتماد على حزمة البرامج الإحصائية والاجتماعية spss، وتحليل بعض المواد القانونية لقانون ديوان المحاسبة، ولم تتناول الدراسة قانون رقم ( 19)؛ لإعادة تنظيم الديوان، وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها، 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، وأوصت الدراسة بضرورة إقامة الدورات التدريبية التي تؤهل المراجعين، وتجعلهم قادرين على إنجاز أعمالهم، مع استخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة التي تدعم أدلة الإثبات لدى موظفي الديوان.

#### 1-2-35-دراسة (Midgley et al, 2025) بعنوان: Performance Auditing Trends at a

supreme Audit Institution: UK National Audit Office, 1999 to 2021.

(اتجاهات تدقيق الأداء في مؤسسة التدقيق العليا: مكتب التدقيق الوطني في المملكة المتحدة)، وتناولت الدراسة المساهمة النظرية، وتحليل الآثار المترتبة على السياسة والممارسات لمراجعة الأداء، بعدها أول دراسة كمية رئيسية لتقارير مراجعة الأداء كنوع من أعمال المراجعة في القطاع العام، حيث تم جمع البيانات من خلال تجميع تقارير رقابة الأداء والوثائق المرتبطة بها، وتصنيفها بحسب السنوات ومجال الموضوع، من قبل مكتب التدقيق الوطني على موقعه الإلكتروني، والتي بلغت 7504 تقريرًا ووثيقة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج مفادها، أن التغييرات الحكومية ليس لها تأثير ذو دلالة إحصائية على تقارير مراجعة الأداء، للأجهزة العليا أو الوثائق المرتبطة بها، وعدم تأثر تقارير مراجعة الأداء بالأزمات في فترة الدراسة، مع عدم وجود تغيير في طريقة كتابة تقارير مراجعة الأداء، وقد أكدت الدراسة على وجود تباين في موضوعات تقارير مراجعة الأداء، مع زيادة الموضوعات المالية، وقلة موضوعات الأداء بعد 2010، وقد أوصت الدراسة بضرورة أن يكون الممارسون للمهنة على دراية بأهداف عملهم.

1-2-36-دراسة (Suriana et al, 2023) بعنوان: Moderation of Political Pressure on

**the Determinants of Audit Quality in the Public Sector: A Study of BPK Auditors for the Maluku and North Sulawesi Regions.** (تخفيف الضغوط

السياسية على محددات جودة المراجعة في القطاع العام: دراسة على BPK مراجعو الحسابات لمنطقتي مالوكو وشمال سولاويزي) وهدفت الدراسة إلى تقييم مدى تأثير المتغيرات المستقلة على جودة المراجعة، مع ضغوط وقت العمل والثقافات المختلفة في القطاع العام، وتم جمع البيانات عن مجتمع الدراسة بتوزيع استبانة عبر نموذج قوئل وتوزيعها مباشرة من خلال قسم العلاقات العامة لممثلي (BPK RI) في مقاطعتي مالوكو، وشمال سولاويزي، وتمثل العينة في 123 مراجع من مراجعي (BPK)، واستخدم برنامج (SMART PLS) لتحليل الإحصاء الوصفي، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج مفادها، أن متغير الاستقلال والنزاهة والكفاءة والاحترافية هي من المؤشرات الأساسية؛ لتحسين جودة المراجعة في القطاع العام، والضغوط السياسية تؤثر بشكل سلبي في إضعاف نزاهة فاحصي (BPK)، وأن المراجعين يحافظون مهنيًا على استقلاليتهم وكفاءتهم في القيام بأنشطة المراجعة، وتوصي الدراسة بإجراء المزيد من البحوث التي يمكن أن تؤدي إلى تحسينات في البحوث المستقبلية، واستخدام متغيرات أخرى مثل: الثقافة التنظيمية لتقييم جودة الأداء.

1-2-37-دراسة (Muslih et al, 2022) بعنوان: THE EFFECT OF SUPREME AUDIT

**AGENCYTO GOVERNMENT PERFORMANCE.** (تأثير هيئة الرقابة المالية

العليا على أداء الحكومة) ويتمثل الهدف في دراسة أثر الرقابة التي تقوم بها هيئة الرقابة العليا الإندونيسية على أداء الحكومة، وقد استخدمت الدراسة الأساليب الكمية، ومجتمع الدراسة يتمثل في الهيئات الحكومية، أما العينة فتتمثل في الحكومة المركزية، من مراجعي الحسابات الحكوميين في جاكرتا، وقد تم جمع البيانات عن طريق الاستبانة الإلكترونية، حيث بلغ عدد المستجوبين 67 مراجعًا، وقد توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها، إن متغير المراجعة المالية الذي تقوم به هيئة الرقابة المالية ليس لها تأثير على أداء الحكومة، وأن متغير مراجعة الأداء ومتغير المراجعة التحقيقية كان لهما أثر على أداء الحكومة، وهذا ما يدل على وجود احتيال في الأنشطة الحكومية، و يتوافق مع وجود تأثير كبير على تحسين أداء الحكومة، من خلال المراجعة التي تقوم بها هيئة المراجعة العليا في جمهورية أندونيسيا، وقد أوصت بأن كمية ونوعية المراجعة بحاجة إلى التحسين المستمر.

1-2-38-دراسة (McCormack, 2022) بعنوان: Strategies to Prevent Occupational

**Fraud in the Financial Sector**، استراتيجيات لمنع الاحتيال المهني في القطاع المالي،

وهدفت الدراسة إلى استكشاف الاستراتيجيات التي يستخدمها مدراء الأعمال المالية لمنع الاحتيال المهني، وهي دراسة نوعية لحالة واحدة تتمثل في منظمة مالية مقرها كينغستون في جامايكا، وقد تم جمع البيانات من خلال المقابلات الشخصية شبه المنظمة لعدد أربعة مدراء ماليين، من ذوي الخبرة

لمدة لا تقل عن 3 سنوات، وجمع الوثائق مثل: التقارير السنوية وأدلة التدريب والتطوير، وأدلة السياسات والإجراءات، وتقارير الأداء المالي، وقد تم استخدام التحليل الموضوعي من ثلاث زوايا وهي المراجعة، والضوابط الداخلية، والموارد البشرية، وتوصلت الدراسة إلى نتائج مفادها، أن الجمع بين استراتيجيات مكافحة الاحتيال سَنَقَلَّ احتمالية التورط في الأنشطة غير القانونية بشكل فعال، مثل: تطبيق الرقابة الداخلية بشكل مستمر، والذي سيؤدي إلى زيادة الكفاءة التشغيلية، وزيادة المساءلة في إدارة الموارد المالية، والحدّ من سلوك المخاطرة، وإنّ الالتزام بالقوانين واللوائح بشكل أكبر، له دور حاسم في منع الاحتيال، وأن تغيير المديرين والمشرّفين يؤثر على السلوك الأخلاقي للموظفين، وأخيراً فإنّ تنفيذ الضوابط الداخلية يُقَيّد المشاركة في الاحتيال من قبل الموظفين، وقد أوصت الدراسة بتطوير الاستراتيجيات لمنع الاحتيال، عن طريق أنظمة الإبلاغ عن المخالفات، والمراقبة عن طريق المراجعة الإلكترونية، وأوصت الدراسة بإجراء دراسات لحالات متعددة، واستخدام عينة أكبر للمقارنة.

### 1-2-39-دراسة (Mattei et al, 2021) بعنوان: Exploring past, present and future

**trends in public sector auditing research: a literature review** استكشاف الاتجاهات الماضية والحالية والمستقبلية في أبحاث التدقيق في القطاع العام: مراجعة الأدبيات، وهدفت الدراسة إلى الكشف عن كيفية تطوّر مجال المراجعة في القطاع العام، وتحديد أفاق للأبحاث المستقبلية، وقد اعتمدت الدراسة على مراجعة منهجية للأدبيات، وتضمنت العينة للتحليل 199 ورقة بحثية، حول المراجعة في القطاع العام التي تم نشرها في مجلات المحاسبة وإدارة القطاع العام بين 1991-2020م، وتم تحليلها بحسب السياق الجغرافي، ومستوى إعداد البحث، والطرائق المستخدمة للتحليل، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج مفادها، التأكيد على الاهتمام البحثي الأكاديمي بمراجعة القطاع العام، وتطوّر المنطق المؤسسي لإصلاحات القطاع العام من الإدارة العامة التقليدية، إلى جانب الإدارة العامة الجديدة، وصولاً إلى الحوكمة العامة الجديدة، وقدمت الدراسة مجموعة من التوصيات مفادها، التركيز على الفرص، والتكاليف المرتبطة بالتحول الرقمي، والتقنيات الرقمية والبيانات الضخمة بالنسبة للمراجعة في القطاع العام، والمراجعين، ومؤسسات المراجعة؛ كل ذلك لتعزيز دور التكنولوجيا في صلاحيات المراجعة بالقطاع العام، وزيادة معدّل الشفافية في عملهم.

### 1-2-40-دراسة (Dobrowolski, 2021) بعنوان: Principles of Entrepreneurship

**Auditing: A Framework for Understanding Audit Efficacy.** مبادئ المراجعة في ريادة الأعمال: إطار عمل لفهم فعالية المراجعة، وهدفت الدراسة إلى تقديم إطار عام لتحليل العوامل المرتبطة بفعالية المراجعة، وتعزيز التفكير في تحسين جودة عملية المراجعة، وإثراء نظرية المراجعة لفهم العوامل المؤثرة، والمتعددة في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وقد استخدم الاستدلال الاستقرائي، والنظرية الأساسية للمراجعة بالاعتماد على بيانات تستند إلى معايير، وارشادات المراجعة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI,100, ) (130,140, 200, 300, 400)، وهيئات المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية، وألمانيا، والمملكة

المتحدة، وقد توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها، تقديم عدة مقترحات توجيهية؛ لتحسين عمل المراجعين، وصياغة المبادئ العالمية لفعالية المراجعة من الناحية العملية منها: موامة الوسائل وأساليب العمل مع الأهداف كشرط أساسي لحسن سير العملية الرقابية، وأن تكون القضايا الخاضعة للمراجعة ذات أهمية بالغة للمؤسسة، والتأكيد على وضع الخطط الاستراتيجية لتحقيق مستوى الاداء المتوقع للمؤسسة بأكملها، وضمان تعدد التخصصات لفريق المراجعة كعامل لكفاءة المراجعة، وأخيرًا يجب على المراجعين تحسين معارفهم واكتساب خبرات جديدة وبشكل مستمر.

#### 1-2-41-دراسة (Andrianto et al, 2021) بعنوان: **Assessing the development of**

**performance audit methodology in the supreme audit institution: )The**

**case of Indonesia** تقييم تطوّر منهجية تدقيق الأداء في الجهاز الأعلى للرقابة المالية

والمحاسبية: حالة إندونيسيا)، وتتناول الدراسة تطوّر منهجية مراجعة الأداء في هيئة الرقابة في جمهورية إندونيسيا ( BPK )، والتي قُسمت على ثلاث مراحل وهي قبل إعادة تفعيل BPK 2006، والتطور الأولي لعمليات مراجعة الأداء خلال 2000-2020، وأخيرًا نضج عمليات مراجعة الأداء من عام 2011، وقد تم جمع بيانات الدراسة من خلال إجراء مقابلات شخصية مع مراجعي رقابة الأداء، وتم استخدام تحليل المحتوى النقدي؛ لوضع تقارير مراجعة الأداء، وذلك بتحليل 1291 تقرير أداء قد تم نشره من 2016 إلى 2020، وملخص نتائج المراجعة من 2004 إلى 2020، وأربعة تقارير مراجعة للأقران، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة نتائج مفادها، أن تطوير مراجعة الأداء في (BPK) يتأثر بتطبيق قانون المالية العامة الجديد، وتطبيق إدارة المالية العامة الجديدة في إندونيسيا، وأن الدعم المقدم من عدة أجهزة رقابية عليا، يسهم في عملية التطوير، وتؤثر عملية مراجعة الأقران في تطوير عمليات مراجعة الأداء، وأيضًا تؤثر برامج الإعاة والدورات في تطوير قدرة (BPK) على مراجعة الأداء، ومن العوامل التي تؤثر على منهجية مراجعة الأداء في (BPK)، ديناميكيات التخطيط الحكومي متوسط الأجل، وقد أوصت الدراسة باعتماد أساليب لمراجعة الأداء أكثر تطورًا، مثل: تحليلات البيانات الضخمة، وتبني عمليات لمراجعة الحوكمة، واستخدام تحليل السياسة العامة؛ للوصول إلى عمليات فعالة لمراجعة الأداء في المستقبل.

#### 1-2-42-دراسة (Garrison, 2020) بعنوان: **The role of the INTOSAI Development**

**strengthening the capacity and performance of "Initiative (IDI) in**

**supreme audit institutions in developing countries".** دور مبادرة

الانتوساي للتنمية IDI في تعزيز قدرة و أداء المؤسسات العليا للرقابة في البلدان النامية"، وهدفت الدراسة إلى المساهمة في الحوار بين الممارسين والأكاديميين، حول التقارير المحلية عن مؤسسات المراجعة العليا SAIs ، والتحديات والفرص التي تواجه الأجهزة الرقابية، وكيفية دعم مبادرة INTOSAI للتنمية ( IDI ) الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في البلدان النامية في تعزيز أدائها وقدرتها، واستنتجت الدراسة، أن عمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، يسهم في ضمان

مراجعة فعالة للقطاع العام ، ومن المسلم به على نحو متزايد أن الأجهزة القوية والفاعلة، يمكن أن تكون ركائز أساسية في تطوير الدول الفاعلة، وترسيخ التنمية الديمقراطية، وتعزيز الثقة في الحكومات، وفي الوقت نفسه تواجه الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تحديات وفرصاً متعددة في سعيها؛ لضمان فاعليتها واستقلالها عن المؤسسة التي تنتج تقاريرها، ولها تأثيرها وقيمتها في حياة مواطنيها، وعلى الأجهزة العليا للرقابة عليها اغتنام الفرص عبر دعم مبادرة الإنتوساي للتنمية IDI لجمع الأجهزة العليا للرقابة في البلدان النامية، وتوصي الدراسة بتفاعل الممارسين مع الأكاديميين؛ لدعم زيادة فهم وجهات النظر ذات الصلة، مما يؤدي إلى نتائج أفضل للممارسين والأكاديميين العاملين في مجال مراجعة القطاع العام.

1-2-43- دراسة (Kjennerud et al, 2019) بعنوان: **Sais work against corruption in**

**Scandinavian, South European and African countries: An institutional**

**analysis**، (عمل الأجهزة العليا للرقابة على مكافحة الفساد في الدول الإسكندنافية وجنوب الدول

الأوروبية والأفريقية): تحليل مؤسسي، وهدفت الدراسة إلى دراسة الآليات التي تستخدمها الأجهزة الرقابية العليا، في الدول الإسكندنافية ، وجنوب أوروبا وأفريقيا لمكافحة الفساد ، مع الاعتماد على دراسة الحالة نظراً؛ لأنها تناسب دراسة القضايا المعاصرة، وقد تم الاعتماد على معايير مثل: مستويات الفساد، والنموذج التنظيمي، وإمكانية الوصول إلى المعلومات، وتم تحليل كيفية فهم الاختلافات في العمل ضد الفساد من قبل الأجهزة العليا، من خلال الضغوط القسرية، والمعيارية، والتقليدية، مع مقارنة حالات سبعة أجهزة رقابية عليا، تتمثل في: ( الدنمارك، والنرويج، والسويد، وإيطاليا، وإسبانيا، وأوغندا، وزامبيا)؛ لفهم أفضل لدور هذه المؤسسات في مكافحة الفساد، وقد تم جمع البيانات عن طريق المقابلات المنظمة مع المديرين، وكبار المراجعين، حيث تم إجراء 32 مقابلة وتم تحليل الوثائق الرسمية من تقارير سنوية وأدلة رسمية، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج مفادها، أن تأثير منظمة الإنتوساي لا يزال محدود ويحتاج إلى زيادة في الاعتراف المؤسسي.

1-2-44- دراسة ( Hay &Cordery ,2018 ) بعنوان: **Supreme audit institutions and**

**public value; Demonstrating relevance** (مؤسسات الرقابة العليا والقيمة العامة: إثبات

الملائمة)، تناولت الدراسة دور الأجهزة العليا للرقابة المالية المهم في ضمان مساءلة القطاع العام، وإثبات مدى ملاءمته، وقد هدفت الدراسة إلى تطوير مكونات القيمة العامة للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، ومن خلال دراسة دولية مقارنة لتحليل كيفية تقييم الأجهزة الرقابية العليا لتقاريرها، على القيمة العامة التي تقدمها، وقد توصلت الدراسة إلى أن الأجهزة العليا للرقابة المالية تعطي الأولوية للنقد؛ لزيادة كفاءة وفعالية القطاع العام بدلاً من السياسة الحكومية، ووجدت أن (SIAS) تنقل عموماً في مناقشة أي عواقب سلبية لعملهم، وأوصت الدراسة بتشجيع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، على تطوير طرائق جيدة لإثبات أهميتها المستمرة.

1-2-45- دراسة (Brusca et al, 2017) بعنوان: **Accountability and Transparency to**

### **Fight against Corruption: An International Comparative Analysis.**

المساءلة والشفافية لمكافحة الفساد: تحليل دولي مقارن، تهدف الدراسة إلى إظهار إلى أي مدى يمكن عدُّ أدوات المحاسبة والمراجعة أسلحة مفيدة تحدُّ من الفساد، ويتمثل مجتمع الدراسة في 101 دولة مدرجة في شراكة الموازنة الدولية (IBP 2015)، أما عينة الدراسة فتشمل 75 دولة فقط، قابلة للمقارنة من عام 2008 إلى 2012؛ وذلك لعدم توفُّر البيانات لجميع السنوات، وتم جمع بيانات الدراسة عن طريق توزيع استبانة مكوّنة من 95 سؤالاً، وتعتمد الاستبانة على المعايير الصادرة عن صندوق النقد الدولي، وإرشادات منظمة التعاون والاقتصاد والتنمية، ومبادئ المراجعة المنشورة في الإنتوساي، وتمَّ استخدام البيانات الضخمة كمؤشر للشفافية، إذ تستخدم هذه البيانات لقياس مستوى الشفافية وقوة المراجعة في البلدان، وتظهر النتائج المُجمّعة على مدى 3 سنوات لـ 75 دولة، أن جميع تدابير المساءلة والشفافية، وأنظمة المراجعة لها تأثير إيجابي على الفساد، وأن مؤشرات الموازنة المفتوحة، وجودة الإدارة المالية، وقوة المؤسسات الرقابية العليا يمكن استخدامها للحدِّ من الفساد، مع وجود بعض القيود المتعلقة بالبيانات المتاحة، والطريقة التي تم بها تقييم النتائج من قبل كل مؤسسة، وتوصي الدراسة بإجراء تحليل واسع، مع ضرورة أن ينظر الساسة في تعزيز إعداد المعلومات المحاسبية، والافصاح عنها كأداة لتحسين الإدارة العامة، والحد من الفساد.

1-2-46- دراسة (Johnsen et al, 2001) بعنوان: **Performance auditing in local**

### **government: an exploratory study of perceived efficiency of municipal**

**value for money auditing in Finland and Norway**، تدقيق الأداء في الحكومة

المحلية: دراسة استكشافية للكفاءة المتصوِّرة لمراجعة القيمة مقابل المال، فنلندا والنرويج، وهدفت الدراسة إلى استكشاف الأبعاد المحورية للكفاءة المدركة لمراجعة الأداء في الحكومات المحلية، وقد تم التركيز على تحليل الأنظمة، وممارسات مراجعة الأداء وقياسها، حيث جمعت البيانات من خلال المقابلات الشخصية، وتم طرح الأسئلة على تسعة خبراء عن كيفية استخدامهم لتقارير الأداء، وآرائهم حول كفاءة إجراء عمليات مراجعة الأداء، وكانت العينة مناسبة، وتشمل المهنيين من كل مراجعي الجهات الخاضعة للمراجعة، مع شرط أن يكونوا من ذوي الخبرة، وقد توصلت الدراسة إلى نتائج مفادها، بأنَّ للدراسة لها أثر رئيسي على الجانب النظري، والتطبيقي في تعزيز فهم كيفية تنفيذ مراجعة الأداء، في المؤسسات السياسية لوظائف عملية وسياسية مهمة، حيث من الضروري طرح أسئلة حول مدى إمكانية أن تكون مراجعة الأداء جزء من عملية تحديد الأهداف، وذلك من منظور ثلاثة معايير أساسية تتمثل في جودة الأداء، والإنصاف، والعدالة، وتؤكد الدراسة على نتيجة مفادها بأن مراجعة الأداء لاتزال جديدة نسبياً في الحكومات المحلية، وقد أوصت الدراسة بإجراء المزيد من الدراسات المقارنة والوصفية للأبحاث المستقبلية.

## تحليل الدراسات السابقة والإضافة العلمية التي قدمتها الدراسة الحالية:

من خلال تحليل ومناقشة ما جاءت به الدراسات السابقة التي تم التطرق إليها، يمكن الإشارة إلى النقاط التالية:

1- اتفقت دراسة دخان (2016)، ودراسة طه (2017) في الأهداف من حيث التعرف على مدى تطبيق المعايير الدولية لمنظمة الإنتوساي، وتتضمن المعايير العامة، ومعايير العمل الميداني، ومعايير صياغة التقارير، وقد ركزت العديد من الدراسات الأخرى على دور معايير الإنتوساي وأثرها على فاعلية الأداء للأجهزة العليا للرقابة، وتعزيز مقومات العمل الرقابي بالأجهزة العليا، مع اختلاف بيئة الدراسة منها، دراسة ميلاد (2021)، ودراسة إحميدة (2021)، ودراسة الحناوي (2024)، أما دراسة الشامس (2019) التي اتّجهت إلى دراسة أثر تطبيق المعايير الدولية على فاعلية الأداء بالأجهزة العربية ( ARABOSAI ) فقد كانت أكثر شمولاً.

2- ركّزت دراسات عديدة على دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في مكافحة الفساد والعمل على الحدّ منه، وضمان مساءلة القطاع العام، وترشيد الانفاق الحكومي، ووضع استراتيجيات؛ لمنع الاحتيال المهني للحفاظ على المال العام، ومن خلال تطبيق المعايير الدولية في كثير من الدراسات منها: دراسة بيوض (2023)، ودراسة الشخي وكبلان (2018)، ودراسة وريث والتويرقي (2020)، ودراسة السريحي (2021)، ودراسة Brusca (2017)، ودراسة Hay (2018)، ودراسة Kjennerud (2019)، ودراسة Muslih (2022)، وأخيراً دراسة McCormack (2022).

3- اهتمت العديد من الدراسات بتحسين جودة الأداء المهني، والعوامل المؤثرة على أداء الأجهزة الرقابية العليا، من خلال الالتزام بتطبيق المعايير الدولية للإنتوساي، منها دراسات عربية وأخرى غير عربية، تتمثل في دراسة إسماعيل (2017)، ودراسة الجبوري والنعمي (2019) ودراسة الأعمى (2020)، ودراسة دهش والتجيل (2021)، ودراسة خوزيدا (2021)، التي تشترك مع الدراسة الحالية في التركيز على معيار الإنتوساي (100) بشكل مباشر، وأثره في تحسين جودة الأداء، وتختلف عن الدراسة الحالية في بيئة الدراسة، واتّجاه الدراسة، لان دراسة خوزيدا تدرس أثر تبنّي، وليس أثر التطبيق، ودراسة كلاً من (2021) Suriana ، Dobrowolski.

4- ركّزت أغلب الدراسات على رقابة الأداء ومدى إمكانية تطبيقها والالتزام بها، منها دراسة خلاط وميرة (2014)، ودراسة السليماني (2020)، للتعرف على مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء، مع اختلاف بيئة الدراسة، أما دراسة عبدالله (2018)، ودراسة القاضي (2018)، ودراسة الحامدي (2023)، فقد اتّجهت إلى دراسة مدى التزام الأجهزة الرقابية العليا بتطبيق رقابة الأداء وأثرها على فاعلية الأداء، كما اتّجهت دراسة شكماك (2019)، ودراسة صداقة (2021)، ودراسة الفتلاوي (2024)، إلى التعرف على واقع الممارسات للمراجعين، ومدى توافقها مع متطلبات

المعيار (3000) مع وضع إطار مقترح لتطوير دور الأجهزة الرقابية العليا في الرقابة على الأداء في القطاع الحكومي، في حين اتّجهت دراسة الجوازنة (2021)، إلى أثر رقابة الأداء على ترشيد النفقات العامة، وأما الدراسات غير العربية فقد ركزت على دراسة اتجاهات رقابة الأداء وتقييم تطور منهجية رقابة الأداء، ورقابة الأجهزة العليا على أداء الحكومة، مثل: دراسة Midgley (2025)، ودراسة (2021) Andrianto، ودراسة (2001) Johnsen .

5- اتّجهت دراسات مختلفة إلى جوانب متباينة من حيث مبادرة الإنتوساي للتنمية؛ لمتابعة وتقييم قدرات الأجهزة العليا بالدول النامية، منها دراسة الديب (2017) لتقييم مدى توافر آليات لتطوير قدرات الأجهزة العليا وفق مبادرة الإنتوساي، ودراسة (2020) Garrison، لتأكيد دور مبادرة الإنتوساي في تعزيز قدرات وأداء المؤسسات الرقابية، أما دراسة منصور (2018)، ودراسة المكصوصي (2023)، ودراسة السجيني (2024)، فقد ركزت على أثر استخدام التكنولوجيا على فاعلية الأداء والتكامل بين معايير الإنتوساي وتكنولوجيا المعلومات، وأثر التكامل بينهما على تحقيق الكفاءة، وتحسين جودة الأداء، ومع التطور التكنولوجي، وظهور أساليب رقابية حديثة، ركزت دراسة الشهب (2019) بشكل مباشر على قياس مدى الالتزام بتطبيق معايير الإنتوساي باستخدام أداة (الأي كات) بشكل غير مباشر مع التأكيد على وجود قصور في بعض الإجراءات لها، وركزت دراسة الحناوي (2024) على تحليل مدى مساهمة أداة (الأي كات) في دعم التطوير الاستراتيجي للعمل الرقابي بالأجهزة العليا.

وعليه، فقد أسهمت الدراسات السابقة، والنتائج التي توصلت إليها، وكذلك التوصيات التي جاءت بها في أن تكون حجر الأساس لبناء الجانبين النظري، والعملية لهذه الدراسة التي جاءت تنمة لتلك الدراسات، ومتميزة عنها في المجالات التالية:

ومن خلال استعراض الدراسات السابقة التي تناولت موضوع معايير الإنتوساي بوجه عام، ومعيار الإنتوساي (100) بشكل خاص، وجدت الباحثة انها الدراسة الوحيدة - على حد علم الباحثة- التي تناولت دراسة أثر تطبيق معيار الإنتوساي (100) على تحسين جودة الأداء المهني في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء في البيئة الليبية، وذلك من خلال الاطلاع على أغلب الدراسات المحلية والعربية المتوفرة لدى الباحثة، ونظراً لقلّة الدراسات التي تستهدف الموضوع، ومن هذا المنطلق فإن هذه الدراسة تتميز بالتالي: —

1. لم يتم التطرق إلى دراسة هذا الموضوع بشكل مباشر فيما يتعلق بالمبادئ الخاصة بمعيار الإنتوساي (100) وهذا يعطي سبباً للقيام بهذه الدراسة.
2. تعدّ الدراسة الحالية من أول الدراسات - بحسب علم الباحثة- في مجال تطبيق معيار الإنتوساي (100) في ظل استخدام أداة (iCAT) لرقابة الأداء، وأثره على تحسين جودة الأداء المهني.

3. لم يتم التطرق لاستخدام أداة الـ (iCAT) الخاصة برقابة الأداء على المستوى المحلي، بحسب علم الباحثة، أما على المستوى العربي، فالدراسات المتعلقة بأدوات (iCAT) تتميز بالندرة.

### 3-1 - مشكلة الدراسة:

انطلاقاً من مبادرة الإنتوساي للتنمية ( IDI، 2013)، في إعلان ليما، تم التأكيد على إن استقلالية وحسن أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، تشكل جزءاً مهماً من دورة المساءلة، حيث إنها تقوم بالمرجعة بشكل موضوعي، ولكي تتمكن الأجهزة العليا للرقابة من العمل كجهة رقابية على استخدام الأموال العامة، فلا بدّ لها أن تظهر بشكل موضوعي على أنها ذات مصداقية وجديرة بالثقة، ويتم قياس الأداء النسبي للأجهزة العليا للرقابة من خلال مؤشرات في سبعة ميادين، وأن الربط بين هذه الميادين، والعوامل الخارجية مثل محيط البلد الاقتصادي والسياسي، قد يؤهل، أو يعيق أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة.

ويعد الفساد المالي أحد المشاكل الرئيسية التي تواجه جميع بلدان العالم، حيث لا توجد دولة مُحصّنة منه بشكل كامل وبخاصة الدول النامية، وأن الفساد في الدولة الليبية دخل مرحلة خطيرة تستوجب توجيه كافة الجهود للحّد منه، وهذا ما أكدت عليه التقارير السنوية الصادرة من ديوان المحاسبة الليبي خلال سنوات متتالية دون وجود حلول جذرية للحّد من الفساد المالي والإداري، في بنود الميزانية العمومية، حيث أظهرت التقارير عجزاً مالياً ومخالفات تشريعية، فقد أشارت دراسة ( الفاخري، 2013) إلى 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، فضلاً عن قصوره في الاهتمام بالدورات التدريبية اللازمة لتأهيل العاملين بالديوان، ولم يستخدم وسائل التكنولوجيا الحديثة.

أما دراسة (الزكري، 2013) فقد توصلت إلى نتيجة مفادها، أن عدم قيام ديوان المحاسبة بإجراء التحريات اللازمة لاستقصاء أسباب القصور في أداء العمل في ميادين الانتاج والتوزيع والخدمات، يؤدي إلى زيادة الفساد الإداري بالمؤسسات والشركات العامة، ولم تحتو قوانين وتشريعات ديوان المحاسبة الليبي على الإجراءات اللازمة التي يجب أن يقوم الديوان من أجل إجراء الرقابة الإلكترونية ( IT Audit )، وأوصت الدراسة بإضافة الإجراءات اللازمة التي يجب أن يقوم بها ديوان المحاسبة الليبي للرقابة الإلكترونية IT Audit على الجهات الخاضعة لرقابته، و أوصت كذلك بضرورة تبني وتطبيق المعايير الحكومية (ISSAI) للرقابة الدولية، من أجل رفع كفاءة رقابة ديوان المحاسبة الليبي الحالية، و مواكبة التطورات الحديثة في مجال الرقابة الحكومية، والاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في هذا الجانب.

وأشارت دراسة (شكماك، 2019) بالحاجة إلى تعديل وإضافة بعض المواد للقانون رقم 19 لزيادة صلاحياته، وزيادة استقلاليته وتفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين في إصدار قواعد منظمة لسلوكيات

وأخلاقيات المهنة، أما دراسة (السريتي، بن يوسف، 2022) فقد توصلت إلى نتائج كان من أهمها، وجود بعض الأساليب والطرائق الإحصائية غير المعمول بها، وهى بحاجة للتطوير وإدخالها ضمن برامج المراجعة، إذ توجد بعض القوانين بحاجة للتعديل، والتكيف بما يتناسب ونوع وحجم العمل الرقابي، وإن البناء المؤسسي للديوان بحاجة كذلك للتطوير؛ لرفع كفاءة العاملين فيه، كما تبين أنه يعاني من نقص في الأعضاء العاملين به.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها دراسة، (بوطورة، زغلامي، أحمد، 2018) بأن ترشيد الإنفاق العام، يعتبر من أهم الآليات التي يمكن من خلالها التقليل من مظاهر الفساد المالي في الجزائر، عبر سد الثغرات المسببة لها، والعمل على تشديد آليات الرقابة على كيفية صرف، وتسيير النفقات العامة، وأوصت بضرورة تشديد الآليات الرقابية، والالتزام بالمعايير الدولية في إعداد الموازنة العامة، والافصاح عنها، بالشكل الذي يكسبها شفافية أكثر، وعلى الحكومة أن تلتفت نحو التطبيق الفعال للقوانين الرديعية، والعقوبات في مجال سوء الاستخدام، والاختلاس، والغش، والرشوة في استغلال النفقة العامة؛ من أجل تقليل ظواهر الفساد المالي.

ومن زاوية أخرى فقد توصلت دراسة (Mattie et al (2021 إلى مجموعة من الفجوات فيما يتعلّق بالبحوث المستقبلية، منها فجوة مراجعة القطاع العام في الاقتصاديات الناشئة في أفريقيا، وآسيا، وأمريكا الجنوبية، سواء أكانت دراسات فردية أم متعددة، أم مقارنة، ولا توجد أبحاث حول دور مبادرة التنمية التابعة للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI) في الدول النامية، فيما يتعلّق بتعزيز أدائها وقدراتها.

كما أوصت دراسة (الشيخي واخرون، 2023) بأهمية نشر الوعي العام بأهمية الدور الرقابي للديوان في المحافظة على المال العام ومكافحة الفساد، وقد أظهرت دراسة (بيوض 2023) نتائج تؤكد وجود مؤشرات واضحة على أن هناك فساد مالي في بندي الإيرادات النفطية وغير النفطية خلال فترة الدراسة، مما أثار سلبًا على المال العام والأنشطة الاقتصادية، والخدمات العامة المقدّمة للمجتمع، كما توصلت الدراسة إلى أن ديوان المحاسبة قدم العديد من الملاحظات والمخالفات التي تعدّ اكتشافًا للعديد من مؤشرات الفساد المالي في بنود الميزانية العامة للدولة الليبية إلا أنه لوحظ وجود قصور وضعف في إجراءات الرقابة على المال العام التي يستخدمها ديوان المحاسبة، أما عن تقارير منظمة الشفافية لعام 2023، فقد كانت ليبيا في المرتبة 168 على مستوى العالم بمعدل 18/100، من ترتيب الدول في مؤشر الفساد، وفي عام 2024 حصلت ليبيا على 13 نقطة من 100 على مؤشر مدركات الفساد، أي بالمرتبة 173 من أصل 180 (www.transparency.org).

وللحد من المخاطر التي تواجه العديد من الدول وبخاصة الدول النامية، فقد بذلت العديد من الجهود من قبل الدول والمنظمات الدولية لمحاربة الفساد المتعلق بهدر المال العام، فأصدرت التشريعات والقوانين واللوائح والأنظمة التي تهدف إلى حماية المال العام، من خلال تعزيز الرقابة ومنع حالات الغش والسرقة والاختلاس،

وهذا ما يتمثل في، المعايير التي تم إصدارها من قبل الإنتوساي فيما يتعلّق بأداء الأجهزة العليا للرقابة بخصوص نتائجه والتقارير السنوية، فقد تم تحديد مجموعة من المبادئ في ظل تبني معيار INTOSAI رقم (100) الخاص برقابة القطاع العام، للرفع من جودة الأداء الرقابي، ويقصد بالأداء المهني، القيام بأعمال الوظيفة التي يقوم بها المراجع من مسؤوليات، وواجبات وفقاً للمعدل المفروض أدائه، من العامل الكفاء المدرب، ويمكن معرفة هذا المعدل عن طريق تحليل الأداء والذي يقاس على أساس النتائج النهائية، التي تم تحقيقها في التقارير المالية للنشاط، ومدى جودة المعلومات التي يتضمنها التقرير، من درجة تحقيق وإتمام المهام، ويقصد بمفهوم جودة الأداء المهني أو جودة الرقابة، بأنها مفهوم يقوم على أساس، أن تطبيق المعايير المهنية الصادرة من INTOSAI يحقّق جودة رقابية، وعليه فإن الجودة تقاس بمقدار تنفيذ المعايير المهنية السائدة والالتزام بها، ويؤدي انخفاض جودة الأداء المهني إلى زيادة عدم رضا المجتمع، والجهات المعنية الأخرى عن عمل المراجعين، وهذا ما أكد عليه كلاً من (علي الأمين؛ الناجح الصابري، مقابلة شخصية، 22-2023/5/25) فيما يتعلق بتطبيق معيار الإنتوساي (100) في ديوان المحاسبة الليبي.

فقد أكدت دراسة (الديب وآخرون، 2016) على أن استخدام معايير الإنتوساي من شأنه أن يُشجّع على إضفاء الشفافية على عمل القطاع العام، كما يُحسّن من مصداقية عمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ويؤدي استخدام معايير الإنتوساي إلى تطوير فاعلية وكفاءة عمل الأجهزة العليا، ويضع أساساً ذات جودة عالية لأعمال الرقابة.

وفي هذا الصدد توصلت دراسة (الحناوي وآخرون، 2024)، إلى أهمية تعزيز سبل الرقابة على المال العام وكيفية إدارتها، مع التأكيد على وجود علاقة ارتباط بين، تطبيق متطلبات معايير الإنتوساي، وتعزيز مقومات العمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وأوصت الدراسة بضرورة دعم قنوات تواصل مراقبي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مع بعضهم؛ لتبادل الخبرات بشأن تطبيق معايير الإنتوساي.

وتوصلت دراسة (خويدا، 2021) الى مجموعة من الاستنتاجات كان من أبرزها، التأثير الفعّال لمعيار INTOSAI (100) في رفع مستوى جودة أداء الرقابة المالية، وأوصت الدراسة بضرورة التوجّه نحو تبني معيار (100)، وتجميع الكوادر والخبرات التي تؤهلها لرفع جودة أداء الرقابة المالية.

كما توصلت دراسة (دهش، ثجيل، 2021) إلى أن، عملية التنسيق والتعاون المشترك بين الأجهزة العليا للرقابة المالية، والمحاسبية، والمراجعين الداخليين في القطاع العام، تعدّ من الأمور المهمة جداً في أداء عمليات تدقيق تتسم بالكفاءة، وتكون ذات جودة عالية، بخاصة إذا تم تنفيذ هذا التنسيق والتعاون بموجب المعايير الدولية، إذ إنه يؤدي إلى تفادي الازدواجية في اعمال التدقيق، وتوزيع العمل بشكل يحقّق أهداف المراجعة بشكل عام، ويعود بالنفع على الوحدة الاقتصادية.

فقد بدأت العديد من الأجهزة الرقابية، في محاولة التكيّف مع المستجدات في بيئة العمل الرقابي الحديثة، في كافة مجالات أنشطتها، وفق رؤية عالمية وخطط استراتيجية، مبنية على معايير دولية، نتيجة لضخامة المعلومات وأهميتها، وتعدّ تكنولوجيا المعلومات أحد الأهداف الاستراتيجية، للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية، فيما يتعلّق بتبادل المعارف والخدمات (عبد الحسين، 2019).

أما دراسة (السجيني وآخرون، 2024) فقد توصلت إلى نتيجة مفادها، وجود أثر للاهتمام بتطبيق معايير الإنتوساي من قبل الجهاز المركزي للمحاسبات، على تطوير الأداء الرقابي للجهاز، ويوجد أثر كذلك للاهتمام بتطبيق الإجراءات والضوابط الرقابية العامة، في ظل تطبيق الشبكة المالية الحكومية على تطوير الأداء الرقابي للجهاز، وأوصت الدراسة بضرورة الاستفادة من تجارب الأجهزة الرقابية، في مجال الرقابة على تكنولوجيا المعلومات، وذلك من خلال المشاركة، والانضمام إلى مجموعة العمل المعنية بتأثير العلوم والتكنولوجيا على الرقابة التابعة لمنظمة الإنتوساي.

ويُعدّ اعتماد الأجهزة الرقابية على توظيف تكنولوجيا المعلومات، في إجراء عملية الرقابة والمراجعة؛ لتحسين جودة عملها، وتعظيم أثرها، والرفع من مكانتها أمرًا ضروريًا، إذ أصبحت الرقابة التكنولوجية جزءًا من مكونات العملية الإدارية، وتُعدّ كذلك صمام الأمان، لقدرة المؤسسات على تحقيق أهداف، ذات أثر وجودة عالية، حيث توصلت دراسة (طه، 2022) إلى نتيجة مفادها، أنه على الرغم من اختلاف الأجهزة العليا للرقابة في صلاحياتها وحجمها، وخلفيتها التنظيمية التي تعتمد على ما نصّ عليه قانون إنشائها، وبخلاف ما استمدته تلك الأجهزة من صلاحيات بموجب إعلان ليما، إلا أنه يجب عليها دوما مراعاة تكنولوجيا المعلومات عند التخطيط وإجراء عمليات الرقابة الرئيسية الثلاث التي تقوم بها، والمتمثلة في الرقابة المالية، ورقابة الأداء، ورقابة الالتزام، وأوصت الدراسة بضرورة التأكيد على أن تعي الأجهزة العليا للرقابة أهمية الاستفادة من مجال تكنولوجيا المعلومات في أداء مهام أعمالها الرقابية، مع أهمية استخلاص معلومات دقيقة من أنظمة تكنولوجيا المعلومات للمساعدة في أداء تلك الأعمال.

وقد تم تصميم أداة (الأي كات) لرقابة الأداء؛ لمساعدة فريق تقييم الاحتياجات، على التأكد من تطبيق الجهاز الأعلى للرقابة لمتطلبات معيار الأيساي 3000، وإذا لم يقم بذلك فستبحث عن متطلبات تطبيقه، وتتماشى متطلبات معايير الأيساي في أدوات (الأي كات) مع معيار الأيساي 100، الذي يختص بالمبادئ الأساسية للرقابة على القطاع العام، ومن الأفضل أن يستخدم الفريق وليس الفرد أداة الأي كات، ويوصى الجهاز الأعلى للرقابة بتشكيل فريق مكوّن من مراجعي الأداء، الذين يتمتعون بالقدرات التي تتطلبها معايير الأيساي، وأن يكون لديهم معرفة بتصميم الأبحاث وأساليب العلوم الاجتماعية وتقنيات التحقيق، والتمتع بالقدرات التحليلية ومهارات الكتابة والاتصال والابداع، والإلمام بالمنظمات والبرامج والوظائف الحكومية، وتمتع بعض افراد الفريق بخلفيات إدارية؛ حتى يكون لهم معرفة تنظيمية جيّدة وتأثير في التنفيذ (IDI، 2021).

أشارت دراسة ( خلافاً، 2021) لنتيجة مفادها بأن الرقابة الإلكترونية تساعد على سهولة اكتشاف الأخطاء والتجاوزات فور حدوثها، وتتم عملية تصحيحها في أسرع وقت ممكن، كما تسهم في صنع القرارات الإدارية المناسبة، أما دراسة (كمال، 2021) في البيئة المصرية، فتوصلت إلى نتيجة مفادها، عدم تحقيق الرقابة المالية الكاملة؛ وذلك بسبب عدم وجود هيكلية سليمة، بالإضافة إلى ضعف الإجراءات التي يتخذها الجهاز الرقابي في المحافظة على المال العام، مما يعوق اكتشاف بعض المخالفات، وهذا بدوره يؤدي إلى انخفاض وضعف في كفاءة الأداء الرقابي، وأوصت الدراسة بتقديم إطار كامل من المعايير والقوانين التي تُنظّم إجراءات الرقابة واستقلاليتها في ضوء استخدام الأنظمة الإلكترونية وشبكات الاتصال.

وأكدت دراسة (عبد القادر، 2024، 63) بأن "هناك ضرورة قصوى، لتكامل أنشطة تحليلات البيانات باستخدام تكنولوجيا المعلومات، والاتصالات في أنشطة إدارة المخاطر، حيث يُعدُّ استخدام تحليلات البيانات كنشاط رقابي لرصد مخاطر الاحتيال، والفساد، وتحليله بصورة استباقية، أقل شيوعاً، مقارنةً بأنشطة الرقابة الأخرى".

وفي هذا الصدد، توصلت دراسة (الحناوي وآخرون، 2024) إلى نتيجة مفادها، ضرورة التقييم الشامل لمهام الرقابة بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وفقاً لأداة تقييم الالتزام بمعايير الإنتوساي (iCAT) لدعم التطوير الاستراتيجي، وعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وأوصت الدراسة بضرورة تقييم الالتزام بمعايير الإنتوساي، من قبل جهات مستقلة، وعدم الاقتصار على التقييم الذاتي لمهام الرقابة.

أما على المستوى المحلي، فإن ليبيا تواكب التطورات الخاصة بالمعايير الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، والمشاركة في المؤتمرات والندوات العربية والعالمية، وقد توالى إصدارات القوانين الخاصة بإنشاء وإعادة تنظيم ديوان المحاسبة، وكان آخرها القانون رقم (19) لعام 2013 بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الصادر عن المؤتمر الوطني العام، وبخصوص تقييم الأداء، حيث نصّت المادة رقم (21) من هذا القانون على أن يمارس الديوان فحص وتقييم أداء الجهات الخاضعة لرقابته، وحرصاً من ديوان المحاسبة الليبي على القيام بعملية تقييم الأداء، فقد أصدر تعديلاً إدارياً يتماشى مع المرحلة الجديدة وذلك بإنشاء إدارة خاصة لرقابة الأداء ضمن هيكله الإداري، وهذا ما أكد عليه (عبد السلام المقرحي؛ طارق الحطاب، مقابلة شخصية، 2023/5/24-22).

كما قدّمت توصيات ونتائج لمجموعة من الدراسات في البيئة المحلية، والتي كان من أهمها، وجود ارتفاع في مستوى تطبيق ديوان المحاسبة، للمبادئ الأساسية للرقابة الحكومية وفق معايير الإنتوساي، وأن الديوان يطبق المعايير العامة بدرجة جيدة، وأوصت الدراسة بضرورة العمل على وضع برامج تدريبية للمراجعين؛ بهدف الرفع من درجة تطبيق المعايير الدولية، أثناء تنفيذهم لمهامهم الرقابية، وأن مراجعي ديوان المحاسبة الليبي، يرون أن هناك إمكانية لتطبيق إجراءات رقابة الأداء، وفقاً لمتطلبات معيار منظمة

الانتوساي، رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة، للجهات الخاضعة للرقابة ( احميده، 2021؛ دخان، 2016؛ خلاط، ميرة، 2014).

وتوصلت دراسة (المحجوب، السيليني، 2017) إلى نتائج تفيد، بتوافر إجراءات تخطيط ملائمة، وإجراءات تنفيذ مناسبة لعملية المراجعة، في ظل تطبيق الحكومة الالكترونية بديوان المحاسبة الليبي، كما أوصت الدراسة بضرورة تطوير مداخل وأساليب المراجعة المعتمدة على تكنولوجيا المعلومات، والعمل على تنمية مهارات المراجعين بشكل مستمر.

أما فيما يتعلق بتطبيق معايير الإنتوساي باستخدام أدوات iCAT ( أدوات تقييم الالتزام بمعايير الإنتوساي)، فقد شارك ديوان المحاسبة الليبي، في ورشتي العمل اللتين عقدتا بدولة الكويت، خلال الفترة من 16 نوفمبر حتى 26 نوفمبر 2015، وذلك في إطار الاتفاقية الموقعة بين ديوان المحاسبة الليبي، وكل من المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ومبادرة تنمية الإنتوساي، حول كيفية وضع خطة استراتيجية، لتطبيق المعايير في الديوان لكل من، الرقابة المالية، ورقابة الالتزام، ورقابة الأداء، وانطلاقاً من أهمية وحساسية وظيفة الرقابة في القطاع العام، كان من الضروري البحث عن آليات تحثُ على تحسين جودة أداء وظيفة الرقابة، من خلال تطبيق معيار INTOSAI رقم (100)، المختص بأداء الرقابة المالية في القطاع العام، في ظل تغيرات تكنولوجيا المعلومات، فيما يتعلق بأداة iCAT الخاصة برقابة الأداء، ومن هذا المنطلق يمكننا صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل التالية:

- هل يوجد أثر لتطبيق معيار الإنتوساي (100) على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي؟  
ومن خلال التساؤل الرئيسي يمكن صياغة الأسئلة الفرعية التالية: -
- هل يوجد أثر لأخلاقيات المهنة والاستقلالية على تحسين جودة الأداء المهني في ظل استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي؟
- هل يوجد أثر للتقدير المهني، والعناية المهنية الواجبة، والشك على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي؟
- هل يوجد أثر لرقابة الجودة على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي؟
- هل يوجد أثر لإدارة فريق الرقابة ومهاراته على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي؟
- هل يوجد أثر لمخاطر الرقابة على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي؟

- هل يوجد أثر للأهمية النسبية على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي؟
  - هل يوجد أثر للتوثيق على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي؟
  - هل يوجد أثر للتواصل على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي؟
- 4-1- **فرضية الدراسة:** من خلال التساؤل الرئيسي والاسئلة الفرعية يمكننا صياغة فرضية الدراسة على النحو التالي: —

**الفرضية الرئيسية:** لا يوجد أثر لتطبيق معيار الإنتوساي رقم (100) على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.  
ويتفرع من الفرضية الرئيسية مجموعة من الفرضيات الفرعية التالية: -

- لا يوجد أثر لأخلاقيات المهنة والاستقلالية على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.
- لا يوجد أثر للتقدير المهني، والعناية المهنية الواجبة، والشك على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.
- لا يوجد أثر لرقابة الجودة على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.
- لا يوجد أثر لإدارة فريق الرقابة ومهاراته على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.
- لا يوجد أثر لمخاطر الرقابة على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.
- لا يوجد أثر للأهمية النسبية على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.
- لا يوجد أثر للتوثيق على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.
- لا يوجد أثر للتواصل على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.

## 5-1 - أهداف الدراسة:

- 1- التعرف على المبادئ الأساسية لمعيار الإنتوساي رقم (100).
- 2- التعرف على مبررات تطبيق معيار الإنتوساي 100 الخاص بالرقابة المالية في القطاع العام.
- 3- التَّعَرُّف على أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء، ودورها في تحسين جودة الأداء المهني.
- 4- التعرف على أثر تطبيق معيار الإنتوساي رقم (100) على تحسين جودة الأداء المهني لديوان المحاسبة الليبي، في ظل استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء.

## 6-1 - أهمية الدراسة:

- تستمد الدراسة أهميتها العلمية من أهمية موضوعها، والمتمثل في معيار الانتوساي رقم (100) ودوره في تحسين جودة الاداء المهني، إذ تعدُّ هذه الدراسة إضافة علمية فيما يتعلق بمعايير الإنتوساي للرقابة المالية، وإثراء المكتبة العلمية بدراسة جديدة في البيئة الليبية، ومساعدة المهتمين من الباحث بالمراجع في هذا المجال، فضلاً عن مواكبته للتطورات والاتجاهات الحديثة في الفكر المحاسبي، فيما يتعلق بأهمية تطبيق أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء، وجودة الأداء للرقابة المالية.

- أما من الناحية العملية فتنبع أهمية هذه الدراسة، من أهمية الرقابة على المال العام، إذ تتجلى قيمتها في مساهمتها في ترشيد التطبيق العملي للمعيار رقم (100)؛ بهدف تحسين جودة الأداء المهني لديوان المحاسبة الليبي، والاهتمام بالمبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام، وتعزيز دور ديوان المحاسبة الليبي في تطوير الأداء الرقابي، ومسؤوليته في الحفاظ على المال العام، من خلال أساليب تطوير للعمل الرقابي وفقاً لمتطلبات أداة تقييم الالتزام ( iCAT ) بمعايير الإنتوساي، في دعم التطوير الاستراتيجي لديوان المحاسبة، باعتباره الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.

## 7-1 - تعريف متغيرات الدراسة:

### - المتغير المستقل: معيار INTOSAI 100.

يتمثل المتغير المستقل في المبادئ العامة التي تنطبق على جميع مهام رقابة القطاع العام، بغض النظر عن شكلها أو محتواها، وتكون أساس التوجيهات العامة للرقابة، فهي قاعدة تُمكن الاجهزة العليا للرقابة المالية من الاعتماد عليه في صنع المعايير، وأساساً تستند إليه المعايير الوطنية، وتتمثل في التالي: -

أ- **أخلاقيات المهنة والاستقلالية:** يتعين على المراقبين الامتنال للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، وهي العمل بنزاهة ومصداقية، وموضوعية التقارير الرقابية، والتمتع بالاستقلالية، وكذلك التحرر من الاعتماد على أي شخص أو جهة أخرى، والتأثر بهم أو الخضوع لسيطرتهم.

ب- **التقدير المهني والعناية الواجبة والشك:** وهذا يعتمد على المعرفة والخبرة والتدريب، واتخاذ القرارات الخاصة بمخاطر الرقابة، والأهمية النسبية والتوقيت، إذ ينبغي للمراقبين المحافظة على

السلوك المهني المناسب عبر تطبيق مبدأ الشك، وهو امتلاك المراجع عقلاً متسائلاً وتقييمًا نقدياً لأدلة التدقيق، والعناية الواجبة طوال عملية الرقابة، لأجل تأدية المهام باجتهاد وعناية طبقاً لمعايير مهنية وفنية وأخلاقية.

ج- **رقابة الجودة:** وهي السياسات والإجراءات التي يستوجب على الجهاز الرقابي، أن يقوم بها على مستوى الجهاز ككل، وعلى مستوى كل عملية رقابية، ويجب على المراجعين أن ينفذوا عملية الرقابة وفقاً، للمعايير المهنية لرقابة الجودة.

د- **إدارة فريق الرقابة ومهاراته:** وتتطلب العمل بروح الفريق بما يحقق التعاون بين الأعضاء، كما ينبغي أن يتمتع المراجعون بالمهارات الضرورية أو يُسهَّل عليهم اكتسابها.

هـ- **مخاطر الرقابة:** على المراجعين إدارة المخاطر، المرتبطة بتقديم تقرير غير سليم، في ظل الظروف المحيطة بالرقابة، فالأخطاء تمثل تهديداً حقيقياً، وتشكل خرقاً يُعيق تحقيق أهداف المؤسسة.

و- **الأهمية النسبية:** وهي مقدار الحذف أو التحريف للمعلومات المحاسبية، في ضوء الظروف المحيطة التي تؤدي إلى، تغيير قرار المستخدم الذي يعتمد على هذه المعلومات.

ز- **التوثيق:** على المراجعين إعداد وثائق الرقابة، بحيث تضم تفاصيل كافية لتقديم فهم واضح للعمل الذي تم إنجازه، والأدلة المُجمّعة والنتائج النهائية التي تم الوصول إليها، وهي عملية حفظ المعلومات، وترتيبها وتنسيقها، مثل: التوثيق الكتابي والسمعي.

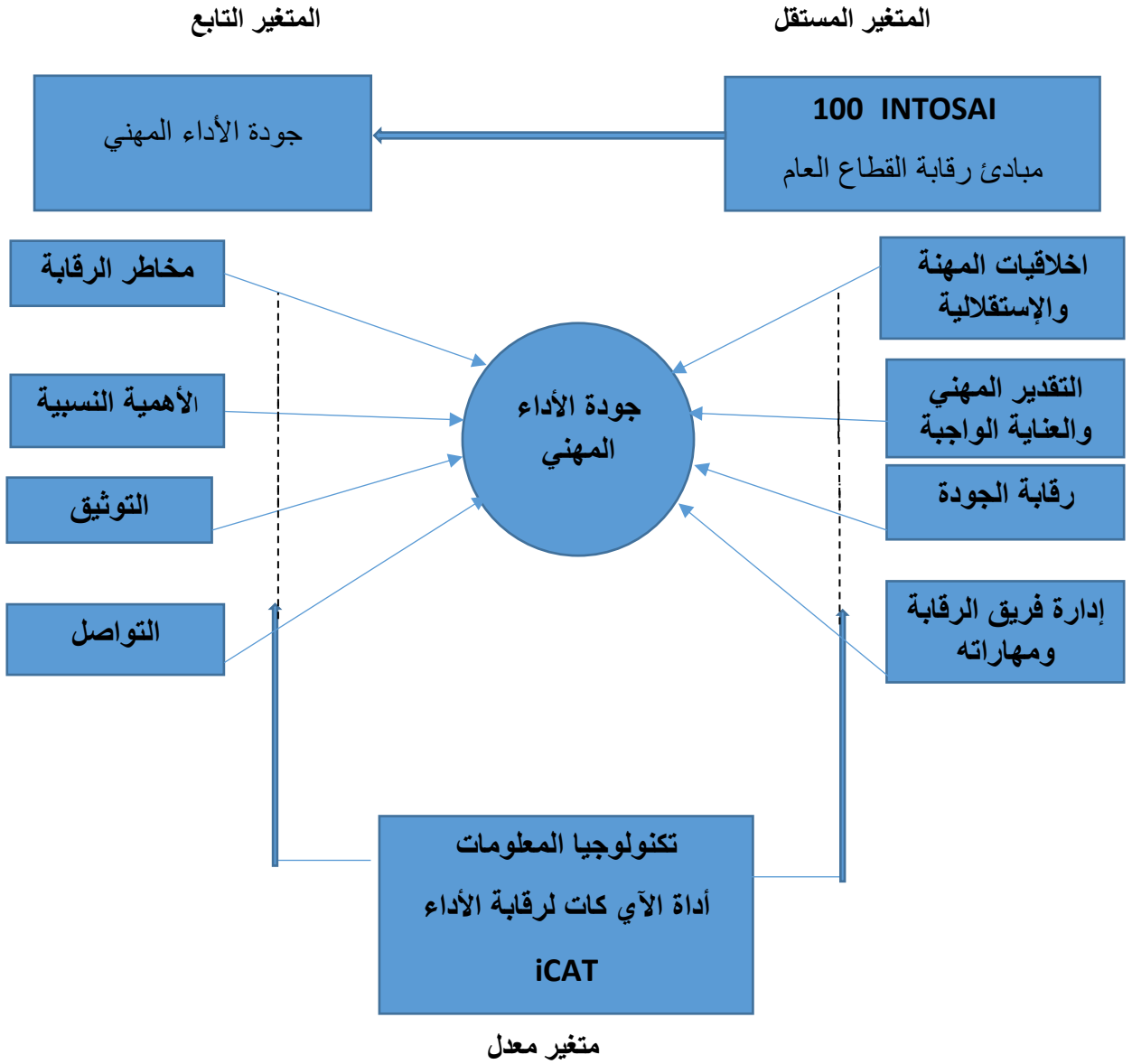
ح- **التواصل:** ينبغي أن يُقيم المراجعون تواصلًا فاعلاً خلال عملية الرقابة.

### **المتغير التابع: جودة الأداء المهني.**

هي عملية قياس نتائج المؤسسة باستخدام مجموعة من مؤشرات الكفاءة والفاعلية، ومقارنتها بالمعايير المحددة سلفاً، ومن ثم إصدار أحكام تقييمية تساعد على اتخاذ القرار.

**المتغير المعدل:** أداة الآي كات (iCAT) لرقابة الأداء: وهي أدوات تقييم الالتزام بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة، وتقييم احتياجات تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة.

8-1 - نموذج الدراسة:



إعداد الباحثة

## 9-1- مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في العاملين بديوان المحاسبة الليبي/ طرابلس من الأكاديميين والمهنيين الممارسين للعمل الرقابي (المراجعين الماليين والفنيين ورؤساء الأقسام ومدراء الإدارات بديوان المحاسبة).

## 10-1- حدود الدراسة:

- 1- الحدود الموضوعية: تتناول الدراسة أثر تطبيق معيار INTOSAI ( 100 ) في ديوان المحاسبة الليبي في ظلّ استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء.
- 2- الحدود المكانية: يتحدد مجتمع الدراسة في ضوء متغيرات الدراسة (الأكاديميين والمهنيين المتخصصين في الرقابة) العاملين بديوان المحاسبة الليبي/ طرابلس.
- 3- الحدود الزمانية: بدأ التفكير في إنجاز هذه الدراسة منذ شهر مايو/2023، وقد تم تسجيل عنوان الدراسة في شهر نوفمبر/2023، وتم إعداد استمارة الاستبانة في شهر يونيو/2025 وعرضها على المشرف والأساتذة المحكمين، وتم توزيع الاستبيان وجمعه إلى غاية شهر أغسطس/ 2025.

## 11-1- منهجية الدراسة:

استخدمت الباحثة المنهج الاستنباطي، باعتباره من المناهج الملائمة لطبيعة الدراسة في تحليل الإطار النظري، واستخلاص النتائج ذات الصلة بالموضوع، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، والذي نحاول من خلاله وصف موضوع الدراسة، أثر تطبيق معيار الإنتوساي (100) على تحسين جودة الأداء المهني، وتحليل بياناته في ظل استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء، فقد تم استخدام استمارة الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات، ولبيان مدى استجابة عينة الدراسة لأسئلة أداة القياس، فقد تم استخدام الأسلوب الوصفي الإحصائي من أجل تحليل البيانات، واختبار الفرضيات، وذلك باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإنسانية، والاجتماعية (SPSS 27)، اذ تم استخدام الإحصاء الوصفي، والذي يشمل (الجداول التكرارية، والرسوم البيانية، والمتوسط الحسابي، والانحراف المعياري)، وفيما يتعلّق بالإحصاء الاستدلالي، فقد استخدم اختبار ( t-test ) لعينة واحدة؛ لاختبار فرضيات الدراسة.

## الفصل الثاني: الرقابة المالية

1-2- الرقابة على المال العام ودور الأجهزة العليا.

2-2- مساهمة الأجهزة العليا في ترشيد الإنفاق العام.

2-3- تحسين جودة الأداء المهني في ظل أداة iCAT  
لرقابة الأداء.

## تمهيد:

تلعبُ الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة دورًا هامًا في الحفاظ على المال العام، من خلال ترسيخ مبادئ المساءلة العامة، فيما يتعلق بمدى صحة وشرعية الإنفاق العام، وفق أسس الاقتصاد، والكفاءة، والفعالية، ويتم منحها استقلالية عالية في تنفيذ البرامج، والسياسات الحكومية؛ بهدف تعزيز الإدارة المالية السليمة للدولة، ونتيجة الاهتمام بهذا الدور سواء على الصعيد المحلي أو الدولي، نتج عنه ولادة المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية، والمحاسبة (الإنتوساي)، والتي قامت بدورها في إصدار توجيهات ومعايير دولية، و تعكس أفضل الممارسات الرقابية في القطاع العام، وقد اجتمعت عليها أجهزة الرقابة العليا للدول الأعضاء بالمنظمة، وتعمل الإنتوساي على تطوير معايير الرقابة الدولية، بشكل مستمر وفق التأثيرات المحيطة.

ويشكل الإنفاق الحكومي أهمية بالغة في اقتصاديات الدول، إذ يعكس مستوى الأداء الحكومي، ومدى مساهمة الحكومات في النشاط الاقتصادي عبر تمويلها لمختلف أنشطتها، وترجع أهميته إلى عوامل عدة منها: ضخامة الآثار المترتبة عليه سواء أكانت إيجابية أم سلبية، فهو يمثل سلاح ذا حدين، فأحياناً قد يكون الإنفاق الحكومي مشجّعاً، وأحياناً أخرى مثبّطاً للأداء الاقتصادي، بخاصة في اقتصاديات الدول النامية، التي يغلب عليها سوء تسيير الأنشطة بشتى أبعادها؛ نتيجة ضعف الكفاءات وهشاشة آليات الرقابة، وعدم وضوح الأهداف الاستراتيجية، أو غيابها، فقد أسهم التوسع غير العقلاني في الإنفاق العام، على ظهور شتى مظاهر الفساد المالي، والإداري؛ نتيجة عدم التوازن في عملية ضخ الأموال، وبالنظر إلى انتشار الفساد على نطاق واسع أصبح من الضروري البحث عن آليات المكافحة؛ للوصول إلى ترشيد الإنفاق العام، الذي بات ضرورة تفرضها الظروف الاقتصادية؛ للحفاظ على المال العام، من خلال مساهمة الأجهزة العليا في ترشيد الإنفاق.

ونتيجة للانتشار المتزايد لحالات الغش، والتلاعب، والتحرير الجوهري، اتجهت المؤسسات والهيئات الحكومية إلى مراقبة الأداء والأنشطة، والأعمال اليومية؛ للوصول إلى أعلى درجة من الجودة، وذلك من خلال المطابقة مع المتطلبات اللازمة؛ لأداء المهام والخدمات بكفاءة، وفعالية وفقاً للمعايير المهنية، من قبل الجهات الخاضعة للرقابة، وذلك من خلال تقليل الأخطاء، وكشف الانحرافات، ومعالجتها بالشكل الذي يؤدي إلى تلبية احتياجات الأطراف المعنية، بالاستناد على نظام رقابي فعّال، يهدف إلى حماية المال العام من الفساد، وعليه سيتم التطرّق إلى مفهوم جودة الأداء وأهميتها، وعلاقة المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة بتحسين الأداء، مع ارتباط أهمية اتمته عمليات الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، انطلاقاً من مبادرة الإنتوساي للتنمية (IDI)، وصولاً إلى أداة (iCAT)؛ لتقييم الالتزام بالمعايير الدولية، الصادرة عن منظمة الإنتوساي للرقابة المالية والمحاسبة.

## 2-1-1- الرقابة على المال العام ودور الأجهزة العليا:

### 2-1-1- مفهوم الرقابة المالية.

إن مفهوم الرقابة ليس حديث النشأة ولكنه يعود الى أكثر من 300 عام قبل الميلاد، حيث كان الفراعنة القدامى يهتمون بضبط المحاصيل، وجمع الضرائب، ومن الحضارات القديمة تنتقل إلى الحقبة الإسلامية التي نصت على أحكام الرقابة المالية وفقاً للقرآن الكريم والسنة النبوية، ويقدم إلينا المنهج الإسلامي أشكال الرقابة من خلال النص القرآني، وذلك في قوله تعالى ( وَفُلْ أَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ ۗ وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عَالِمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ ) والتمثل في الرقابة الذاتية، التي تتضمن أداء الاعمال من منطلق ضمير الفرد، والرقابة التنفيذية التي تؤكد على أهمية رقابة الأجهزة التنفيذية، فقد كان رسول الله - صل الله عليه وسلم، على رأس السلطة التنفيذية آنذاك، وكانت مسؤولية تشمل مراقبة أداء الأفراد في العبادات والمعاملات، من أجل التأكد من قيامهم بها وفق أحكام المنهج الإسلامي، أما الرقابة الشعبية فقد عرفت بأنها رقابة الأمة على الحاكم، أي متابعة الرعية لأعمال الرعاة ومحاسبتهم عليها؛ بعدهم وكلاء مسؤولين عن نشاطهم، أمام موكلهم بموجب البيعة، وهو ما يسمى بعقد وكالة التي تتم بين الطرفين، ويمكن تقسيمها قسمين: رقابة مؤسساتية، ورقابة عامة، فالأولى تمثل رقابة شعبية رسمية، يقوم بها أشخاص مختصون يمثلون الشعب، وتظهر عادة على شكل هيئة برلمانية، أما النوع الآخر وهي رقابة عامة، على أداء الاعمال الخاصة بالدولة الإسلامية، وتعرف بأنها عملية إشراف من قبل الأمة بأكملها أفراداً وجماعات على نشاطات الراعي ومعاونيه، وذلك انطلاقاً من وجوب الأمر بالمعروف، والنهي عن المنكر، و إن المؤمنين بعضهم أولياء بعض، أما في السنة فقد قال - صل الله عليه وسلم- : ( أَلَا كُنْتُمْ رَاعٍ وَكُنْتُمْ مَسْئُولٌ عَنْ رَعِيَّتِهِ )، ومع زيادة حجم الدولة مرّت الرقابة بتغيير في أركانها، لتشمل الجوانب الدينية والدينيوية، حيث أسس عمر بن الخطاب الدواوين؛ لأجل ضبط ميزانية الدولة، وبيان كيفية إنفاقها وتحصيلها، وقد أستمّر التطور في عهد الدولة العباسية و تم إنشاء العديد من الدواوين منها، ديوان بيت المال، وديوان الخراج، وديوان الزمام، وديوان النفقات لتنظيم الإيرادات وضبطها؛ لأن الرقابة من أهم الأمور التي تمس الكيان التنظيمي للدولة واستقرارها، وقد تميزت تلك الفترة بالازدهار؛ بسبب الوازع الديني والمتمثل في الرقابة الذاتية، (إسماعيل، 2017؛ الخويطر، المفيز، 2019).

أما فيما يتعلق بالعصور الوسطى، فقد تطورت الرقابة في فرنسا وإنجلترا، بحيث تم تأسيس غرفة محاسبة مختصة للرقابة على الأموال العامة، وحسابات الدولة في فرنسا، أما في إنجلترا فقد تم تأسيس هيئة الرقابة المالية، ومع إزدياد احتياجات المواطنين، زادت الحاجة إلى زيادة استغلال الأموال العامة للدولة، وللحفاظ عليها عن طريق استغلال الموارد بشكل أفضل، وظهرت أجهزة مستقلة تمارس الرقابة المالية؛ لترشيد الإنفاق الحكومي للدولة وفق ضوابط وأحكام محددة (اوحيدة، 2020).

وقد ذكر (المخلافي، 2013) إنه في بداية التسعينات، تم إنشاء أجهزة رقابية مالية في العديد من الدول نظراً لأهمية الرقابة المالية وارتباطها بالسلطة التشريعية؛ وذلك لمساعدتها في الاطلاع على مدى مشروعيتها، وسلامة إدارة الأموال العامة من قبل السلطة التنفيذية، من حيث كفاءتها وفعاليتها واقتصادية إدارة الأموال العامة، فقد تم تطبيق الرقابة بشكل أوسع لتشمل وظائف الإدارة فيما يتعلّق بالرقابة الشعبية والرقابة العمالية على الإنتاج، عن طريق المنظمات الشعبية، وتم انشاء الطبقات الحزبية للرقابة، واندمجت الوحدات الحزبية التنظيمية والحكومية للعمل على تأدية وظيفة الرقابة.

أما (العكام، 2018) فقد ذكر، بأن الجانب الوظيفي للرقابة في بدايته يتمثل في الرقابة على الانفاق العام، للتأكد من مشروعيتها وصحة العمليات المالية وفقاً للجانب القانوني لعمليات الصرف، مع التركيز على تحصيل الإيرادات العامة للدولة، أي إن الرقابة كانت تُركّز على العمليات المحاسبية؛ لتنفيذ الموازنة وتأثير الجانب السياسي من خلال الأنظمة السياسية في القرن التاسع عشر، وتميّزت هذه الحقبة التاريخية برفض الحكام والساسة تفعيل الرقابة عبر عمليات الموازنة العامة يعدها تدخلاً في شؤون الإدارة والحكم، وقد تم الاتفاق على وجود رقابة بعد الانتهاء من تنفيذ قراراتهم، مع حرية المسؤول في جميع تصرفاته وقراراته، وهذا ما يُعرف بالرقابة اللاحقة وهي رقابة قضائية، ويقوم بها جهاز مستقل عن السلطة الادارية ويكون مختصاً، ومن ثم اتسع نطاق الرقابة المالية لتشمل الموظف الإداري والتنفيذي؛ لتأخذ الرقابة شكلاً جديداً من خلال عملية التنفيذ؛ وذلك لمتابعة أداء الإدارة والسعي نحو تحسينها، ويتم ممارستها من قبل أجهزة لها علاقة وصلة بالإدارة، ولا تقتصر على المشروعية فقط، ولكنها تركز على الكفاءة وحسن الأداء، ومع هذا التطور في اتجاهات الرقابة صاحبه تطور في الأجهزة الرقابية التي كانت تهتم بمصالح الملوك الى أجهزة تتابع تصرفات السلطة التنفيذية في عمليات الصرف والتحصيل حتى توسع نطاق التعاون الدولي في هذا المجال، فتم إنشاء المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية في 1953م، والتي تتبعها وتندرج من خلالها منظمات إقليمية؛ وذلك من أجل تطوير الأساليب العلمية والعملية ونقل المعارف والخبرات، والتجارب، والأفكار، بهدف تطوير الأداء على المستوى العالمي، ومن هنا أصبحت العملية الرقابية تشمل تقييم النتائج وتطوير الأداء الفردي والتنظيمي؛ وذلك لضمان سير العمل بكفاءة وفعالية.

وقد صاحب تطور الرقابة تطور شكل الحكم في الدولة؛ نظراً لمرورها بمراحل مختلفة حتى أصبحت على ما هي عليه اليوم، ومع هذه المراحل تطورت الرقابة من حيث، أهدافها، وأساليبها وأجهزتها والنظم السياسية، والاقتصادية والاجتماعية، ونظراً لتشعب وتعدّد وتعقيد العمليات والأنشطة، في الدولة الحديثة جرّاء الثورات الصناعية المتتالية، ودخول تكنولوجيا المعلومات، أدى ذلك إلى اتساع العمل الحكومي ليشمل جوانب مختلفة منها، الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، مما أدى إلى زيادة السلطة الممنوحة للموظفين العموميين، والشعور بقوة السلطة لديهم، ومن هنا دعت الحاجة إلى الرقابة عليهم عن طريق وضع القيود والضوابط على تصرفاتهم؛ للحدّ من الممارسات غير القانونية، والمتمثلة في سوء استخدام المناصب الحكومية وانتشار الفساد.

وبناءً على ما سبق ذكره فإنّ الرقابة تعد نشاطاً مهمّاً، تعتمد عليه الدولة للسيطرة على المعاملات المالية، بما يضمن حماية الأموال العامة والموجودات، وذلك بهدف التأكد من سلامة وصحة البيانات المالية والمحاسبية، والتحقّق من مدى مطابقتها للقوانين المالية والضريبية المعمول بها، والحدّ من مخاطر التلاعب والاحتيال المالي والمحاسبي، عن طريق قياس النتائج الفعلية ومقارنتها بالخطط والمعايير، وتشخيص أسباب الانحراف الفعلي عن النتائج المرغوبة، واتّخاذ الإجراءات التصحيحية للمعالجة، ضمن منهج علمي شامل، يتطلّب التكامل بين المفاهيم القانونية والاقتصادية، والمحاسبية والإدارية، بهدف التأكد من المحافظة على المال العام، ورفع كفاءة استخدامه، وتحقيق الفعالية والاقتصادية في النتائج المرغوبة والمحققة.

## 2-1-2- تعريف الرقابة المالية.

اختلفت الآراء حول كيفية وضع تعريف محدد للرقابة المالية، ويعزى هذا الاختلاف إلى الجنب التاريخية التي مرت بها الرقابة، وإلى التطور الذي طرأ على أهدافها وأغراضها تبعاً لاختلاف الجهات المعنية بالرقابة سواء أكانت جهات مهنية أم قانونية أم اقتصادية أم محاسبية وإدارية، وقد قدّم الباحثون تعريفات متنوعة للرقابة المالية، ومن بينها ما عرّفها به فايول عام 1949 بأنها: "عملية تحكم تبدأ بوضع المعايير وتستمر بقياس الأداء، تليها مقارنة المعايير بالأداء، واتخاذ الإجراءات التصحيحية في المرحلة النهائية" (أسبر، 2023، 96).

يشير هذا التعريف إلى خطوات العملية الرقابية المتمثلة في وضع المعايير التي تعدّ ضوابط للعمليات الرقابية، ومن ثمّ قياس مستوى الأداء في تنفيذ المهام، لتبدأ عملية المقارنة بين ما هو قائم وما يجب أن يكون وفقاً للمعايير المحددة مسبقاً، وأخيراً اتخاذ الإجراءات التصحيحية، وهي عملية معالجة للانحرافات الفعلية لما يجب أن يكون.

وعرّفها (INTOSAI, 2018, 17) بأنها "إبداء رأي عن القوائم المالية التي قامت الإدارة بإعدادها ومدى انعكاس هذه القوائم للوضع المالي طبقاً للتشريعات والتوجيهات الحكومية، بما يحقق رقابة إضافية في الرقابة على القوائم المالية لجهات القطاع العام".

مما سبق ذكره يمكننا القول: بأنّ هذا التعريف يتضمن جوانب متعددة ومتراصة يكمل كلٌّ منها الآخر؛ إذ يجمع بين إبداء الرأي المهني حول الإنجاز الذي حققته الإدارة، ويظهر ذلك من خلال القوائم المالية التي تعكس وضع المؤسسة ونتيجة نشاطها في نهاية الفترة المالية، وارتباط الجانب المهني مع الجانب التشريعي القانوني من حيث التزامها بتطبيق التشريعات، من قوانين، ونظم، ولوائح محدّدة من الحكومة؛ بهدف الحفاظ على المال العام، وهنا يتمّ التركيز على الجانب الاقتصادي الذي يضمن استقرار الجانب الاجتماعي والسياسي.

أما الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC, 2001, 16)، فقد عرّفها بأنها "الأساليب التي تستخدمها المؤسسة لحماية الأصول واكتشاف الاحتيال، والاختلاس، وتجهيز معلومات مالية موثوقة في الوقت المطلوب".

وارتبط التعريف أعلاه بالآلية المتبّعة في النظام المستخدم؛ لحماية الأصول، واكتشاف عمليات الاحتيال والاختلاس عن طريق حزمة من الأساليب، والسياسات، والإجراءات المتبّعة، ويتم ذلك عن طريق توفير معلومات ذات جودة من حيث الوقت، والثقة والموضوعية، مع تقديم دلائل وإثباتات ملموسة عن الأنشطة التي تم تنفيذها من قبل الجهات الحكومية، حول كيفية إدارة المال العام.

إنّ الرقابة المالية هي "أحد أهم أدوات الدولة، التي تعمل على تحسين جودة الإدارة المالية للدولة، وهذا يساعد على زيادة فعالية الرقابة المالية، وجودة قرارات الإدارة الحكومية ذات الصلة، ومن المعروف أن أشكال وأساليب الرقابة المالية للدولة، تشكل جزءاً من النظام العام لأنشطة الإدارة الحكومية ذات الصلة" (Prokofiev,2021,12).

وقد تم تعريف الرقابة من خلال التركيز على ثلاثة اتجاهات، كما ذكرها (العكام، 2018) وتتمثل في التالي: -

- الاتجاه الأول، وهو الجانب الوظيفي للرقابة، من خلال التركيز على الأهداف التي يتم تحقيقها، والتأكد من تنفيذها طبقاً للخطة المقررة، والتعليمات، والمبادئ المعتمد عليها لاكتشاف نقاط الخلل والضعف وعلاجها، ويمكن تقسيم الرقابة بحسب هذا الجانب على: رقابة مالية الهدف منها المحافظة على الأموال العامة، ورقابة على الأداء؛ لتحقيق الأهداف، وعدم الانحراف عن الأداء المعياري بحسب الخطة الموضوعية، ورقابة على الكفاءة تهدف إلى تحسين معدلات الأداء.
- الاتجاه الثاني، ويركز على كونها إجراءات تعنى بالخطوات التي يجب القيام بها لإتمام عملية الرقابة، والتركيز على جمع البيانات وتحليلها، والتحقّق من حسن الأداء المحدد مسبقاً من قبل المعايير الموضوعية؛ للوصول إلى الهدف المطلوب بكفاءة.
- الاتجاه الثالث، ويهتم بالأجهزة التي تقوم بعملية الرقابة، والفحص، والمتابعة؛ لغرض التأكد من تحقيق الأهداف، والسياسات، والبرامج بكفاءة، ولأجهزة الرقابة سلطة التوجيه والتوصية فيما يتعلّق باتخاذ القرارات المناسبة عن طريق المعايير التي تحدّد الانحراف عن الأهداف المرغوبة.

أما ما يتعلّق بالمفهوم الحديث للرقابة، فهو مرتبط بدخول التكنولوجيا وتطور العلوم الإدارية، ومفهوم الإدارة المتمثّل في الطرائق والإجراءات، والأساليب التي يتم من خلالها تحقيق الأهداف على أفضل وجه عن طريق قياس وتحديد وحدات العمل، والمعايير المستخدمة في عملية القياس، وذلك لضبط العمل وتقييمه وهذا أدى إلى تطور مفهوم الرقابة وتجاوز المعاملات المالية لتشمل التالي: -

- ✓ رقابة إدارية وتهدف للاقتصاد في الأموال المستخدمة عن طريق كفاءة الأداء.
- ✓ رقابة على البرامج، تهدف إلى المطابقة والمقارنة بين التكاليف، والنتائج فيما يتعلّق بالمدخلات والمخرجات، عن طريق تحقيق الأنشطة التي تقوم بها الوحدة الإدارية، والتحقّق من الوصول إلى الأهداف المرجوة.

✓ رقابة الفاعلية، وتهدف إلى الكشف عن الضعف في تنفيذ الأعمال ومشاكل التنفيذ، وهذه الرقابة تعدُّ امتدادًا للنطاق المالي، إذ تشمل رقابة تقييم الأداء، وتحقيق الأهداف من خلال الأنشطة التي تقوم الوحدة الإدارية بتنفيذها.

ومع وجود تضارب في الآراء حول ماهية رقابة الفاعلية، هل هي امتداد للرقابة المالية، أو أن لكلٍ منها لها سماته واتجاهاته خاصة، وتبقى الرقابة المالية لها جوانبها المحددة، ونظرا لاختلاف وجهات النظر فقد حافظت الرقابة المالية على أبعادها إضافة إلى ممارسة رقابة الفاعلية ضمن إطار مفهوم الرقابة الحديثة في الدول المتقدمة، بينما استمرت الدول النامية في ممارسة الرقابة المالية التقليدية في إطار أكثر حداثة (إعلان ليما، 1977).

### 2-1-3- أهداف الرقابة المالية:

هناك إجماع على أن الهدف الرئيسي للرقابة المالية هو، الحفاظ على المال العام للدولة من الضياع، والاسراف، والسرقة، وقد تطوّر هدف الرقابة المالية من مجال تدقيق السجلات، والدفاتر المحاسبية، والكشف عن الأخطاء والتجاوزات القانونية، من تلاعب واحتيال في البيانات المالية والمحاسبية، واستغلال الفجوات القانونية، إلى مراقبة شاملة على ترشيد الإنفاق للأموال العامة، وبأقل تكلفة ممكنة، ولشمولية الأمر فقد تعددت أهداف الرقابة المالية بحسب جوانب الحياة، التي تتمثل في (حسن، العبيدي، 2020؛ الشامس، 2019): —

- أهداف سياسية: ويتمثل هذا الهدف في السعي إلى عدم تجاوز المخصصات التي تم تحديدها من قبل السلطة التشريعية، ضمن بنود الميزانية العامة للدولة؛ لتنفيذ المشاريع وفقاً لما هو مخطط لها، وتقييم أداء الحكومة.
- أهداف اجتماعية: وتتمثل في حماية الأموال العامة، من الإهمال والسرقة والرشوة؛ لضمان حقوق أفراد المجتمع، والوصول إلى الرفاهة الاجتماعية في مجال التعليم والصحة وغيرها من القطاعات العامة، وهذا الهدف يركّز على الجانب السلوكي للأداء، والتي من الأصعب قياسها أو ضبطها والتحكّم فيها، فهي تتحقّق من خلال الحافز الذاتي للعاملين، ويمكن تعزيز هذا الجانب من خلال نظام الحوافز والاتصال المناسب والسليم مع العاملين.
- أهداف قانونية: وتتمثل في ضبط التصرفات المالية وفق ما هو عليه ضمن القوانين واللوائح، والتعليمات، والسياسات المتّبعة، للتأكد بأن القوانين مطبّقة فعلاً، ومنع انتشار الفساد المالي والإداري، فهي تركز على مبدأ المسؤولية والمحاسبة؛ لضمان سلامة التصرفات المالية، ومعاينة المسؤولين عن الانحراف والمخالفات.

- أهداف إدارية وتنظيمية: وتشمل كافة مراحل التخطيط، والتنفيذ، والمتابعة لضمان سير العمل بالشكل السليم، وللتأكد من أن النظام المطبق داخل المؤسسات يؤدي إلى أكبر قدر ممكن من المنفعة وبأقل التكاليف، عن طريق اتخاذ القرارات المناسبة.
- أهداف اقتصادية: وتتمثل في التأكد من أن عملية الإنفاق للمال العام تتم بشكل سليم لموارد الدولة عن طريق الترشيد بكفاءة الاستخدام؛ لتحقيق أهداف الوحدات الاقتصادية الحكومية.

يمكننا القول: بأن أهداف الرقابة المالية تتمثل في التأكد من حسن استخدام الأموال العامة للدولة بحسب الأغراض المخصّص لها، وضمان عدم خروج الحكومة عن الحدود التي رسمت لها، وزيادة فعالية وقدرة الأجهزة الحكومية على تحقيق الأهداف العامة للدولة بأعلى درجة من الكفاءة والاقتصادية، عن طريق الاقتصاد في الإنفاق وتطوير إجراءات الأعمال المالية للأجهزة الحكومية، من خلال مراجعة اللوائح المالية والأنظمة والقوانين، والتأكد من مواكبتها للتطورات في كافة الجوانب، ويتم كل ما سبق ذكره عن طريق وضع معيار لكل معاملة مالية شرطة أن ترتبط بالتكلفة والإيرادات ورأس المال، وقياس الأداء الفعلي ومقارنته بالمعياري، والذي يعدّ أداءً قياسيًّا محدد مسبقًا، وذلك لاكتشاف الانحرافات وأسبابها، وإبلاغ السلطة المختصة بذلك؛ لاتخاذ الإجراء اللازم عن طريق سدّ الفجوات بين الأداء الفعلي، والأداء القياسي في المستقبل، ويتم ذلك عن طريق وضع ضوابط مالية تتمثل في السياسات والوسائل التي يتم بها المراقبة، لتوجيه الاستخدام الأفضل للموارد المالية؛ للحفاظ على التدقيق النقدي للمؤسسات الحكومية عن طريق وجود آلية رقابية فعالة للتدفقات الداخلة والخارجة، وهذا ينتج عنه ضمان إدارة الموارد بشكل فعال وكفاءة تشغيلية؛ للعمل على تحسين الأداء، والحدّ من أي أنشطة غير مرغوب فيها، مثل احتيال الموظفين والسرقة، ومنع انتشار الفساد.

#### 4-1-2- أنواع الرقابة المالية:

تتعدد أنواع الرقابة بوجه عام، وتختلف تبعًا للزاوية التي تُنظر منها، دون أن يؤثر ذلك في طبيعتها، أو الهدف منها، ومع ذلك فإنّ هذه الأنواع تتداخل وتتكامل فيما بينها، وسنتطرق لبعض أنواع الرقابة المالية على النحو التالي (Berher, 2018، بوحوش، بولغيتي، 2021؛ كمال، 2021؛ الإعمى، 2020):

**أولاً: الرقابة المالية من حيث الزمن:** يُقسّم هذا النوع من الرقابة إلى ثلاثة أنواع رئيسية هي: الرقابة السابقة، والرقابة اللاحقة، والرقابة المرافقة، ويمكننا التطرق إلى الحثيات التي تميز كل نوع عن الآخر من حيث التالي:

أ- الرقابة السابقة، ويطلق عليها أيضًا القبلية أو الرقابة المانعة، أو الرقابة الوقائية، تهدف هذا النوع من الرقابة إلى الوقاية من أخطاء التنفيذ، وهذا سبب تسميتها بالرقابة المانعة أو الوقائية، وتُطبّق هذه الرقابة على المعاملات المالية؛ لتقييم صحة البرامج، والتوقعات المالية، والخطط المالية المبنية على تحليل المؤشرات الاقتصادية، بحيث تتم مراجعة ومتابعة العمليات قبل الصرف، فلا يمكن تنفيذ أي

معاملة صرف للمبالغ المالية قبل الحصول على موافقة الجهة المختصة بالرقابة على النفقات فقط، أما فيما يتعلق بالإيرادات فيتم الموافقة عليها مسبقاً ويتم توزيعها بحسب البنود المخصصة لها، مع التأكد من صحة المستندات عن طريق فحصها، وفي حالة الصرف يجب أن يتأكد المحاسب من قانونية عقد الالتزام بالنفقة وتوفر الاعتماد، ومطابقة الإجراءات، وهنا تتم الرقابة إما بالإقرار المبدئي بصحة العقد من الناحية القانونية، أو عند الإقرار بالدفع للنفقات المالية بعد تنفيذ الالتزام وفق شروط العقد؛ وذلك للحدّ من التصرفات غير القانونية، وضبط التصرفات المالية وفق الخطط المرسومة للموازنات العامة، مع تفادي الخسائر المالية المحتملة واكتشافها قبل وقوعها، ويتم تنفيذها من أجل منع انتهاك القوانين والاستخدام الأمثل للموارد المالية، وهذا نوع من الانضباط، والحرص على المال العام، وكل ما سبق ذكره يحتاج إلى توفر عناصر ذات كفاءة وخبرة مهنية، وما يعيب هذا النوع من الرقابة المالية إنه، يحدّ من استقلالية الجهاز الرقابي في حالة المشاريع التي تحتاج إلى سرعة الحركة وحرية التصرف، وذلك لدخول الروتين الحكومي للمشروع، وهنا يمكن أن ينحصر حجم الفائدة من هذا النوع الرقابي، إلا إذا وُجد وعي وتفهم لطبيعة الدور الرقابي للجهاز والهدف منه، بعيداً عن خلق وزرع الخوف من المساءلة وانعكاسه سلباً على نتائج العمل.

ب- الرقابة المرافقة أو ما يطلق عليها بالرقابة المزامنة، أو الرقابة التشغيلية، يتم تنفيذها أثناء الفترة المالية والعمليات الاقتصادية، وهذا النوع من الرقابة يتميز بالاستمرارية وشمولية عمليات الفحص والمتابعة التي يجريها الجهاز الرقابي، مع ما تقوم به السلطة التنفيذية من نشاطات مالية تتعلق بتحصيل الإيرادات أو فيما يتعلّق بالمصروفات الواردة في الموازنة العامة للدولة، ويمكن أن تتم ممارسة هذا النوع من خلال الجهات التي تتولّى الرقابة الداخلية على أداء الحكومة، أو تمارس من قبل السلطة التشريعية من خلال ما مُنح لها من صلاحيات في الدستور للمتابعة؛ وذلك للتأكد من سلامة الإجراءات لتنفيذ العمليات وفق القوانين، وتتم الرقابة المرافقة بكل فعالية عند توفر البيانات والتقارير المالية، مع سهولة الحصول عليها، ومن أهم ما يميز الرقابة الوقائية اكتشاف الأخطاء عند وقوعها مما يساعد على معالجة الأخطاء واتخاذ القرارات والإجراءات في الوقت المناسب والملائم، وهي رقابة قانونية واقتصادية معاً، لأنها تبدأ بتنفيذ الأعمال، مع متابعة الخطوات المحددة مسبقاً في التنفيذ، ومراجعة الخطوات ومطابقتها مع الخطط الموضوعية.

ج- الرقابة الكاشفة أو ما يطلق عليها اللاحقة أو الرقابة البعدية، والرقابة بالأثر الرجعي، وهي أقدم أنواع الرقابة المالية التي تمارسها السلطة التشريعية على أعمال السلطة التنفيذية، بحيث تمارس بعد تنفيذ العمليات المالية من إيرادات ونفقات عامة؛ للتعرف على المخالفات والانحرافات التي وقعت خلال عملية التنفيذ، أما عن الجهات الرقابية التي تتولّى عملية الرقابة فتتمثل في، هيئات مستقلة عن السلطة التنفيذية، أو الإدارة التابعة لوزارة المالية، أو الجهة التي قامت بالتصرف المالي، والجدير بالذكر أن مزايا الرقابة اللاحقة هي عيوب الرقابة السابقة التي تهتم بالنفقات فقط، ويشار إلى إنهما مكملتان لبعض، ومن عيوب الرقابة الكاشفة إنها لا تساعد على اكتشاف

ومنع المخالفات إلا بعد وقوعها، لأنها تأتي في فترة زمنية يكون فيها المخالفون قد تغيروا مما يصعب تحديد المسؤولين ومعاقبتهم، وهي مجرد تسجيل تاريخي للمخالفات المالية، وما يميز هذا النوع من الرقابة إنها لا تُعطل الأنشطة داخل الوحدات، ولا تدخل في اختصاصات السلطة التنفيذية، مع قدرتها على إعطاء مجال واسع للنظر في العمليات بدقة تامة.

**ثانياً: الرقابة المالية من حيث سلطات جهة الرقابة،** ويتم تقسيم هذا النوع من الرقابة بحسب الجهات التي تتولى عملية الرقابة على الرقابة المالية الإدارية، والرقابة المالية القضائية، والرقابة المالية التشريعية، ويمكننا التطرق إلى كل نوع منها، وما يميزها عن الأخرى عبر التالي: -

أ- الرقابة المالية الإدارية، وهذا الصنف من الإدارة تمارسه جهة ذات اختصاص إداري، ويتولى ممارسة الرقابة الأجهزة الرقابية المالية، دون أن يكون لها اختصاص قضائي، لإصدار الأحكام على الموظفين أو الحسابات المالية، فهي تتميز بكونها عملية استشارية وغير ملزمة للسلطات القضائية، والهدف منها التأكد من مدى قانونية التصرفات المالية للجهات العامة الإدارية، ومدى كفاءتها من الناحية الاقتصادية للموارد العامة للدولة، ولا تنحصر في شكل محدد، أي يمكن ممارستها كرقابة لاحقة أو رقابة سابقة، وبطابع شكلي أو موضوعي.

ب- الرقابة المالية القضائية، نتيجة للتطورات التي مرت بها الرقابة المالية، عبر مراحلها نشأ هذا النوع من الرقابة نظراً لعدم إلمام أعضاء السلطة التشريعية بالأصول العلمية للرقابة المالية، والافتقار للخبرة، وعدم توفر الوقت الكافي للقيام بالعملية الرقابية، حيث تمّ تولّي هذه المهمة إلى أجهزة مختصة تتصف بالطابع القضائي من حيث الصفات، والإجراءات، وذلك من أجل القيام بإصدار الأحكام على المحاسبين المخالفين، وعلى الحسابات غير الصحيحة أو المخالفة للقانون، وهذا النوع يُعدُّ نقيضاً للرقابة الإدارية التي لا تتمتع بالطابع القضائي، والرقابة القضائية التي هي رقابة لاحقة تحكم على الأعمال بعد انتهائها، وهي من أفضل أنواع الرقابة المالية؛ لأنها تتوخى الحكم بالعدالة على الموظفين.

ج- الرقابة المالية التشريعية، وتُعدُّ من مظاهر الرقابة الخارجية التي تمارسها الأجهزة الرقابية المختصة في مختلف الدول؛ وذلك بحسب الدساتير وتتم بالرقابة على عمليات تنفيذ الموازنة العامة للدولة سواء أكان ذلك قبل التنفيذ أم خلاله بالسنة المالية، أم بعد الانتهاء من تنفيذ الموازنة، ولا يمكن للجهاز التنفيذي بالدولة أن يمارس مسؤولياته، دون أن تكون خاضعة لضوابط الرقابة التشريعية؛ لأن السلطة التشريعية هي الممثل الشرعي لإرادة الشعب، فهي تلعب الدور الرئيسي في مراقبة تنفيذ الموازنة العامة، وتختلف الرقابة التشريعية من دولة إلى أخرى، وذلك بحسب قوة وضعف النظام السياسي القائم في الدولة، ويشار إليها بالقوة والوضوح في النظام البرلماني، وهذا عكس المتعارف عليه في النظام الرئاسي.

ثالثاً: الرقابة المالية من حيث الجهة التي تمارس مهمة الرقابة، وينقسم هذا النوع من الرقابة على، الرقابة الداخلية، والذاتية، والخارجية، ولكلٍ منها ما يميّزها عن الأخرى ويمكننا توضيح ذلك عبر التالي: -

أ- الرقابة الداخلية، وهي مجموعة من الخطط، والسياسات، والإجراءات التي يتم الالتزام بها داخل الوحدات؛ لضمان حماية مواردها من الضياع والسرقة، ويتم ذلك بالتحقق من دقة البيانات المحاسبية، من حيث جودتها والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الصحيحة، ولزيادة كفاءة الأداء للموظفين، وهذه الرقابة تتم من خلال ممارسة السلطة التنفيذية على أجهزتها الإدارية العامة؛ لضمان أن الأعمال تسير وفق المنهج السليم، ووفقاً لما تم التخطيط له من قبل السلطة التنفيذية، وما أقرته السلطة التشريعية.

ب- الرقابة الذاتية، ويُعد هذا النوع من الرقابة جزءاً من الرقابة الداخلية، وذلك لغرض ضمان التأكيد من سير العمل وفق الخطط المسبقة، والكشف عن أسباب الفشل أو مواطن الضعف، وهذا النوع من الرقابة يخلق شعوراً بالمسؤولية عند العاملين بمختلف مستوياتهم، كونه مجموعة من الضوابط التنفيذية مثل: النظم الإجرائية، ونظم المعلومات، والسجلات المحاسبية المتمثلة في الضوابط الموضوعية لتحديد سقف المبالغ التي يجوز صرفها، والجرد المفاجئ والدوري، ومن أهم الضوابط ألا تتم العملية بشكل كامل من قبل موظف واحد، وتوزيع العمل وتحديد المسؤوليات والواجبات للحدّ من الفشل.

ج- الرقابة الخارجية، وهذا النوع من الرقابة تتولاه السلطة التشريعية، ولا يخضع للسلطة التنفيذية، وقد قامت معظم الدول بإنشاء أجهزة رقابية متخصصة، كجهة مستقلة تتولى الرقابة نيابة عن السلطة التشريعية، وتختلف مستويات مهامها بحسب النظم السياسية الموجودة بالدول، من حيث القوانين والمجالس النيابية.

رابعاً: الرقابة المالية من حيث الموضوع، وتندرج تحت هذا النوع من الرقابة تقسيمات جوهرية انطلاقاً من نوع موضوع الرقابة التي يتم تنفيذها من الجهات المختصة، وتتمثل هذه المواضيع في التالي (أوبكر، المزوعي، الثوثي، 2020):

أ- رقابة المشروعية، ووفقاً لهذا النوع من الرقابة تتم المطابقة بين التصرف المالي، المتمثل في المعاملات المالية للقانون المتمثل في نصوص، أو قرار إداري، أو نص دستوري، أو قانون صادر عن السلطة التشريعية؛ لتحقيق بين تصرف ما وبين قاعدة موضوعة مسبقاً، ويتم الاعتماد عليها لإجراء المقارنة، والتأكد من سلامة التصرف.

ب- الرقابة المحاسبية، وتتم فيها المطابقة بين الدفاتر المحاسبية والمستندات مع الاعتمادات المحددة في الموازنة العامة، وذلك لضمان سلامة الإجراءات المتبّعة، وللتأكد من صحة تطبيق اللوائح

والتعليمات من وزارة المالية المتعلقة بتنفيذ الموازنات العامة؛ بهدف اكتشاف الأخطاء الفنية والغش والتزوير لمحاربة أنواع الفساد.

ج- الرقابة الاقتصادية، إذ بعد الحرب العالمية الثانية زاد حجم النفقات العامة، مع عدم القدرة على تلبية هذه الاحتياجات، فجاءت الحاجة إلى متابعة ومراجعة الجهات العامة التي تقوم بتنفيذ المشروعات، لمتابعة ما تم تنفيذه من الأعمال واكتشاف وتصحيح الضعف في التنفيذ، والتأكد من تكلفة إنجاز الأعمال؛ للتعرّف على نسبة الإسراف والتبذير، والتحقّق من كفاءة الجهة المعنية بالتنفيذ، والتقيد بالوعاء الزمني لها مع ضمان تحقيق النتائج المطلوبة بأقل تكاليف ممكنة.

د- الرقابة على البرامج، ويأتي هذا النوع من الرقابة نتيجة لتطوير الرقابة الاقتصادية بحيث يتم تحويل الموازنة العامة للدولة من موازنة بنود، تهمل التخطيط لسياسات المحاسبية وعدم القدرة على قياس الأداء الحكومي، إلى موازنة برامج، وهي خطط منظمة تهدف إلى رفع معدلات النمو في القطاعات المختلفة، والتأكد من تحقيق الخطط المحددة مسبقاً، ومن ثم تحويل هذه الخطة إلى برامج تهدف إلى تحقيق الأهداف المرجوة بأقل تكلفة ممكنة، وتتميز هذه البرامج بالمرونة، للقدرة على تعديلها بشكل دائم وفق القواعد المحددة من الجهات المعنية، وتعتمد على الأهمية النسبية، فيما يتعلق بتوزيع التخصصات على المهام والأنشطة، مما يؤدي إلى الاستغلال الأمثل للموارد.

#### خامساً: الرقابة المالية من حيث نوعية الانحراف.

وينقسم هذا النوع من الرقابة وفقاً لنوعية الانحراف الذي يتم اكتشافه عند متابعة تنفيذ الأعمال من قبل الجهات المعنية، سواء أكان هذا الانحراف إيجابياً أم انحراف سلبياً، إذ لكل منها ما يميزها عن الأخرى، ويتمثل ذلك في التالي (خوذيذا، 2021):

أ- الرقابة المالية الإيجابية، ويعتمد هذا النوع من الرقابة على تشخيص الانحرافات الإيجابية، والاستفادة منها في المستقبل، وتحديد أسبابها، فهي تسعى إلى التأكد من أن التصرفات المالية وجميع الأنشطة، تتم وفقاً للتعليمات، وقوانين المؤسسة، وذلك لمنع حدوث الأخطاء والمخالفات المالية، فيما يتعلّق بالنفقات، وتسعى لسير العمل بالشكل المحدد، وليس لتصيّد الأخطاء، إنما تعالج المشاكل القائمة.

ب- الرقابة المالية السلبية، ويعدّ هذا النوع من الرقابة غير بناء بخلاف الرقابة الإيجابية؛ لأنه يبيئُ الخوف والرعب في العاملين بالوحدات، إذ تسعى الرقابة المالية إلى اكتشاف الأخطاء والانحرافات بشكل مقصود ومتعمد؛ لمعاقبة الجهات المسؤولة وتحميلها المسؤولية التامة، ولا يتم التركيز في هذا النوع من الرقابة على نقاط القوة والضعف في أداء المهام، كما أنها لا تسعى لمعالجة المشاكل القائمة.

## 2-1-5- أساليب الرقابة المالية:

وانطلاقاً من أهمية الرقابة في تحقيق الأهداف المرجوة من قبل الجهات المعنية، فإنّه من الضروري أن يكون لها حدود معينة، حتى لا تعرقل حركة الأجهزة الحكومية أثناء ممارسة أنشطتها الإدارية والمالية للدولة، ويتم تنفيذ مهام الجهات الرقابية بأساليب مختلفة ومعتمد عليها للقيام بالمتابعة، والفحص المطلوب، كما تتم الرقابة من خلال إحدى الأساليب التالية (خويدا، 2021):

- **الرقابة الشاملة**، وتتم الرقابة بحسب هذا الأسلوب من قبل جهات رقابية على جميع المعاملات المالية المراد مراقبتها، بشكل عام وتفصيلي، ويمكن اتباع أسلوب الرقابة في مجال معين من مجالات الأنشطة الممارسة للجهة الخاضعة للرقابة، وباقي الأنشطة تتم بشكل إجمالي.
- **الرقابة الانتقائية**، ويتم فحص عينة كنموذج قياسي للأعمال المالية، وتكون عملية الاختيار بشكل عشوائي أو إحصائي منظم حسب نوع المعاملات، مع مراقبة العينة بشكل كامل، أو متابعة، ومراجعة الإجراءات الخاصة التي تربط بين العينات المختلفة.
- **الرقابة المستمرة**، ووفقاً لهذا الأسلوب تتم الرقابة من قبل محاسب الإدارة بشكل مستمر ودائم للقيود المحاسبية، والمستندات طوال العام للجهة الخاضعة للرقابة، وهذا يتجلى بوضوح في الرقابة الداخلية.
- **الرقابة الدورية**، وفقاً لهذا الأسلوب تتم عملية الرقابة على فترات دورية خلال السنة المالية وتقوم بها أجهزة رقابية خارجية لبعض من الوحدات الخاصة للرقابة، ويتم تحديد الفترات من قبل الإدارة، أو من قبل الجهة الرقابية مثل: عملية جرد المخازن، والعهد المالية، أو الرقابة على الحسابات الختامية للجهات الحكومية.
- **الرقابة المفاجئة**، تتم عملية الرقابة من خلال هذا الأسلوب، من قبل الأجهزة الرقابية على الجهات الخاضعة للرقابة، بشكل مفاجئ وغير متوقع؛ لمتابعة وفحص موضوع معين، وذلك وفقاً للأخبار المسبقة، أو بناءً عن طلب جهة مسؤولة نتيجة انتشار الأخبار عن وقوع مخالفات وتجاوزات مالية.

## 2-1-6- المتطلبات اللازمة للعمل الرقابي:

لتحقيق الجدوى من العمل الرقابي المالي، فإنه يجب توفير مجموعة من المتطلبات اللازمة لتحقيق الرقابة المالية بكفاءة وفعالية، وتتمثل هذه المتطلبات في التالي (الفاخري، 2013، خويدا، 2021):

- **المتطلبات العامة لتحقيق الرقابة المالية:**  
ولتحقيق الرقابة المالية بشكل عام لا بدّ من وجود مجموعة من القواعد، والقوانين، واللوائح التي يتم الالتزام بها وعدم مخالفتها؛ لأن ذلك يستوجب المساواة، ويتم من خلال هذه القوانين مراقبة ومتابعة سير العمل من خلال الملاحظة والمتابعة عن طريق عناصر خارجية لمتابعة مدى تطبيق

المعايير، وهذا يُسهّل التعامل مع المؤسسة والجهات الرقابية عليها، مع تجنّب التحيز والتضارب مع الإدارة.

#### • المتطلبات الخاصة لتحقيق الرقابة المالية:

تتمثل هذه المتطلبات في هيكل تنظيمي، يحدد صلاحيات ومسؤوليات العناصر الإدارية، مع التخطيط المسبق للرقابة المالية من خلال التنظيم السليم للأنشطة بشكل سليم وضمن صحة تنفيذها كما يتطلب نجاح الرقابة فعالية لغة التواصل بين المستويات المختلفة؛ لضمان فعالية النظام والتركيز على مرونة أساليب الرقابة المالية، نظرًا لتأثير البنية المحيطة بالمؤسسة، وتأثير الكوادر العلمية المؤهلة ذات الخبرة والكفاءة المطلوبة، وبذل العناية المهنية من قبل القائمين بالرقابة للوصول إلى مواطن الخلل، والتميز بالاستقلالية للأعضاء بعيداً عن تأثير الجهات الخارجية والقدرة على وضع الموازنات التخطيطية الشاملة، وإجراء المقارنات بين الإنجاز الفعلي بالمعايير المحددة مسبقاً لقياس الأداء، وتقديم التقارير المالية لإظهار حجم التغيرات المالية في المؤسسة، وعرض المشاكل الموجودة وأسبابها، وتقديم الحلول المقترحة لعلاجها.

#### 2-1-7- العوامل التي تسهم في ضعف إجراءات الرقابة المالية في القطاع الحكومي:

توجد العديد من العوامل التي تعدّ من معوقات ضعف الإجراءات الرقابية في القطاع الحكومي، سواء أكانت هذه العوامل داخلية أم خارجية محيطة بالمؤسسة المالية، إذ يكون لهذه العوامل تأثير سلبي، يُسهّل في انتشار الفساد بسهولة، مما يؤدي إلى إضعاف الكيان المؤسسي وانهاره بسرعة، ومن بين هذه العوامل والتي اتفق عليها العديد من المهتمين، يمكننا ذكر التالي (خويدا، 2021؛ السريتي، 2022):

أولاً: غياب المساءلة الفعالة وعدم فرض عقوبات رادعة، عند حدوث التجاوزات القانونية بالأنظمة والتعليمات المتعلقة بالإجراءات والسياسات المفترض اتباعها عند ممارسة الأنشطة المالية بحسب المعايير المتفق عليها، كخطط مسبقة لسلامة التنفيذ، ينتج عن ذلك حدوث المشاكل والمخالفات من قبل القائمين عليها، مع غياب المساءلة الفعالة، وعدم فرض عقوبات رادعة ينتج عنها ضعف في الإجراءات الرقابية المالية بالقطاع الحكومي، وذلك بسبب صلاحيات الجهاز الرقابي، التي تنحصر في اكتشاف الأخطاء فقط ومعالجتها، وليس لها حق قضائي.

ثانياً: نقص الوعي المالي بشكل عام لدى الموظفين الحكوميين، وهذا العامل ليس للتعميم على جميع الموظفين، ولكنّه لأغلب العناصر، فعند غياب الوعي بأهمية المحافظة على المال العام لدى بعض الموظفين، يؤدي ذلك إلى اتخاذ قرارات مالية غير سليمة تسبب في ضياع وهدر الأموال العامة للدولة، مع حدوث خلل في الميزانية العمومية.

ثالثاً: عدم بذل العناية المهنية اللازمة في عمليات الفحص والمراجعة، إذ تتمثل العناية المهنية في ممارسة أو أداء المهام باتّباع الأخلاقيات المهنية، وتطبيق المعايير بشكل صحيح، بداية من التخطيط

السليم، مع الالتزام بقواعد المهنة والسلوك المهني، وأن يمتلك مهارات ضرورية وذلك في سبيل الحصول على الحقائق.

**رابعاً: ضعف متابعة الرقابة الداخلية والخارجية للملاحظات،** والمتمثلة في المخالفات الموجودة بسجلات ومستندات الجهات محل المراجعة، مما يؤدي إلى ضعف إتمام إجراءات الرقابة بشكل سليم مع تراكم المخالفات المالية من ضياع، وسرقة للمال العام، وهذا من أبرز معوقات أداء الأجهزة الرقابية المالية في القطاع الحكومي؛ وذلك بسبب غياب التناسق بين المؤسسات العامة وأجهزة الرقابة، إضافة إلى عدم تحديد الجزاء في النصوص القانونية، فيما يتعلّق بعدم الإجابة على إيضاحات المراقبين الماليين وكذلك حالات الغموض بالمعاملات المالية.

**خامساً: الأهمية المعلوماتية وضعف الاستفادة من التكنولوجيا،** ومن أهم المعوقات التي تسهم في ضعف الإجراءات الرقابية بالقطاع الحكومي، هو عدم الوعي بأهمية المعلومة التي يتم استخدامها في أداء المهام، واتخاذ القرارات المناسبة والصحيحة في الوقت المناسب، وتوفيرها بسرعة عن طريق الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات، ويرجع ذلك إلى ضعف المستوى الفني والعلمي للكوادر العاملة بالجهاز الرقابي، مع الاعتماد على الخبرة في المجال الرقابي، والافتقار إلى الشهادات العليا في المجالات المالية.

**سادساً: قلة البرامج التدريبية لتأهيل وتطوير قدرات ومهارات الموارد البشرية في الجهاز الحكومي،** إذ نجاح أي نشاط يرتكز بالدرجة الأولى على العنصر البشري الذي يُمثّل العمود الفقري لنظام العمل داخل الوحدات، ومع اختلاف الاتجاهات والمراحل، تم الاتفاق على أهمية رأس المال البشري، والذي يحتاج وبشكل مستمر إلى تأهيل وتطوير في المهارات والقدرات؛ لمواكبة التطورات في جميع المجالات، الاقتصادية والاجتماعية، والسياسية، وهذا دليل على تقدّم المجتمعات ومواكبة الحضارة.

**سابعاً: انخفاض مستوى الدخل وقلة الحوافز والمكافآت،** إن ضعف مستوى الدخل لدى الأفراد، يقابله عدم القدرة على توفير الحاجات المعيشية الأساسية، من أكل، وشرب، وملبس، ومسكن لأفراد أسرته، إضافة إلى غياب عامل التشجيع، والدفع بالموظفين إلى الأمام عن طريق نظام المكافآت والحوافز، وإن وجد فهو محصور لفئة معينة، كما أنّ عدم بثّ شعور الانتماء والوطنية بنفوس الموظفين، يفسح المجال لانتشار ظاهرة الفساد، مما يؤدي إلى ضعف الرقابة المالية بالجهات الحكومية.

**ثامناً: مخالفة القوانين والتشريعات،** إذ ضعف التخطيط الفعال لأداء أعمال الرقابة، يؤدي إلى ضعف تنفيذ الخطط المعمول بها، مع غياب التصحيح للمخالفات في حالة غياب الأسس العلمية في إعداد الموازنات التقديرية، والتقدير الجيد للاحتياجات المالية.

**تاسعاً: تحديد الصلاحيات المالية والإدارية،** والصلاحيات هي سلطة مفوضة من مجلس الإدارة إلى الإدارة التنفيذية للقيام بعمل أو اتخاذ قرار، وهنا يتعين على المسؤول ممارسة الصلاحيات الممنوحة

له ضمن الخطط، والميزانيات، والبرامج المعتمدة، وفي حالة مخالفة أو تجاوز الإجراءات النظامية من قبل المسؤول عند ممارسة الصلاحيات، فإنه يُعرض نفسه للمساءلة وفقاً للإجراءات المتبعة، وهذا يؤدي إلى ضعف إجراءات الرقابة في القطاع الحكومي؛ بسبب التداخل بين الصلاحيات الإدارية والمالية.

## 2-1-8- الرقابة المالية في ليبيا:

مرت الرقابة المالية في ليبيا بمراحل مختلفة، انطلاقاً من عام 1950 إلى وقتنا الحاضر، حيث تم إنشاء ديوان المحاسبة الليبي بصدور قانون رقم 27، المعني بتنظيم الرقابة المالية على حكومة برقة، وأطلق عليه اسم قانون المحاسبة، وهو ديوان منفصل عن الدوائر الحكومية الأخرى من ولاية برقة، وكان بأمر من الأمير، يتم تعيين وعزل رئيس الديوان، واستمر ذلك حتى فترة استقلال ليبيا، ونظرًا لتأثير الجانب السياسي على مقومات الدولة، فقد تأثرت الرقابة المالية بذلك، واختلفت في تطورها خلال الفترات الزمنية التي مرت بها، ومن هذا المنطلق يمكننا تقسيم هذه الفترات وفقاً للتالي (أبوجناح، 2020، 28؛ ميلاد، 2022؛ الهمالى، 2021؛ صقر، 2024) ([www.audit.gov.ly](http://www.audit.gov.ly)):

### • الفترة الزمنية من العام 1955 إلى 1969.

بموجب القانون رقم 31 لعام 1955 تم إنشاء ديوان المحاسبة الليبي، وتوالت الأحداث بحسب الفترات الزمنية من تأسيس الديوان بولاية طرابلس، ثم ولاية برقة، وأخيراً ولاية فزان، حتى إصدار قانون ديوان المحاسبة، رقم 22 لعام 1966م، وعده هيئة مستقلة.

فقد تم إنشاء ديوان المحاسبة لولاية طرابلس، بموجب القانون الصادر رقم 72 لعام 1955م، ويعدّ الديوان هيئة مستقلة، تقوم بوظيفة مراقبة الحسابات لولاية طرابلس، وتتبع المجلس التنفيذي، وتميزت الأجهزة بالتشابه في الاختصاص والمهام والصلاحيات للولايات الثلاثة.

أما في 1956م وهي بداية مرحلة النظام الاتحادي، فقد صدر قانون رقم (1)، الخاص بإنشاء ديوان المحاسبة في ولاية برقة، ويتبع المجلس التنفيذي للولاية، وكانت مهامه تتمثل في مراقبة إيرادات ومصروفات الولاية والجهات التابعة لها، وتتم عملية تعيين رئيس للديوان عن طريق مرسوم، بناء على عرض يقدمه رئيس المجلس التنفيذي، ويبلغ المجلس التشريعي بهذا التعيين، وقد تم إلغاء القانون السابق رقم 27 لعام 1950م، والذي كان ينصّ على إحالة الخلاف بين ديوان إحدى النظارات إلى المجلس التنفيذي لعرض المسألة والفصل في الخلاف.

وفي عام 1963م تخلّت ليبيا عن النظام الاتحادي، بموجب تعديل دستوري رقم (1) بشأن تعديل أحكام الدستور، ثم صدر مرسوم ملكي بتنظيم ديوان المحاسبة بالقانون رقم 22 لعام 1966، حيث صدر في 1966/11/23 قانون ديوان المحاسبة، والذي نصّ على أن ديوان المحاسبة هيئة مستقلة تتبع رئاسة الوزراء، وما يميز هذا القانون أنه يتكون من 14 مادة، نصّت المادة الأولى على إنشاء

ديوان المحاسبة، ويكون هيئة قائمة بذاتها ملحقة برئاسة مجلس الوزراء، وحدد اختصاص الديوان في المادة الرابعة، حيث يختص بفحص ومراجعة الحسابات العامة للحكومة، وحسابات كل مصلحة من مصالحها، ويجب أن تقدّم جميع المصالح الحكومية حساباتها إلى الديوان عند طلبه، وبحسب ما يطلب، ويكون امسالك الحسابات بالشكل الذي يقرره الديوان، ونص في المادة رقم 5، باختصاص الديوان بمراقبة وتحقيق وفحص الإيرادات، أما المادة رقم 6 فتعنى بالمصروفات واختصاص الديوان بالتنبث منها، والتحقّق من سلامة تطبيق اللوائح، وتحقيق صحة المستندات المقدمة، والتحقّق قبل الصرف من سلامة الإجراءات وصحة الوثائق.

#### • الفترة الزمنية من العام 1969 إلى العام 2011.

— تمّ تعديل قانون ديوان المحاسبة بالقانون رقم 79 لعام 1975، حيث تمّ دمج ديوان المحاسبة، والرقابة الإدارية، وجهاز المتابعة في جهاز واحد، تحت مسمى الجهاز الشعبي للمتابعة، كما تمّ إلغاء الجهاز الشعبي للمتابعة بموجب القانون رقم 16 لعام 1986، وإنشاء جهاز التفتيش، والرقابة الشعبية بموجب القانون رقم 11 لعام 1996، ومن ثم تم تعديل قانون جهاز التفتيش، والرقابة الشعبية بموجب القانون رقم 30 لعام 2000.

— في 2003 تم إلغاء دمج الأجهزة الرقابية بالقانون رقم 13، وذلك بتقرير بعض الأحكام في شأن التفتيش والرقابة الشعبية، والذي بموجبه تم توزيع الاختصاصات الرقابية بين جهازي الرقابة المالية، والفنية والتفتيش، والرقابة الشعبية.

— بموجب قرار مؤتمر الشعب العام رقم 5 لعام 2006، تم إلغاء جهاز الرقابة المالية والفنية، وإحالة اختصاصات مراجعة العقود، والدفعات، والتحقيق، إلى جهاز التفتيش، والرقابة الشعبية، وباقي اختصاصاته، إلى جهاز المراجعة المالية.

— في 2007 تم إصدار قانون رقم 2، بشأن إعادة تنظيم جهاز التفتيش، والرقابة الشعبية لتمارس دور جهاز الرقابة الشعبية السابق، متضمناً اختصاصات الرقابة، على الأداء المالي والرقابة السابقة، على العقود والتحقيق.

— تم إصدار القانون رقم 3 لعام 2007، بشأن المراجعة المالية، ليمارس دور جهاز المراجعة المالية.

#### • الفترة الزمنية ما بعد 2011.

— أصدر المجلس الوطني الانتقالي القرار رقم 19 لعام 2011، وذلك بتاريخ 14/8/2011، ويقضي بإنشاء ديوان المحاسبة الليبي للمرة الثانية، وذلك عن طريق دمج الأجهزة الرقابية، المتمثلة في جهاز التفتيش، والرقابة الشعبية، والمراجعة المالية في الديوان، كما تم من خلال هذا القرار إعادة العمل بالقانون رقم 11 لعام 1996 من جديد، وإلغاء قانوني الأجهزة الرقابية رقمي 2—3 لعام 2007.

— إعادة تنظيم ديوان المحاسبة بتاريخ 2013 /8/1، حيث أصدر المؤتمر الوطني العام القانون رقم 19 لعام 2013، وبموجبه فصلت عنه اختصاصات الرقابة الإدارية، والمظالم والتحقيق، وأنشئت لها هيئة جديدة بموجب القانون رقم 20 لعام 2013.

— تم تعديل القانون رقم 19 لعام 2013، حيث تم إصدار القانون رقم 24 وتم بموجبه التعديل، وسحب اختصاص المراجعة المسبقة، على المستخلصات الناتجة عن العقود، التي تخضع للرقابة قبل التعاقد.

## 2-1-2- الأجهزة الدولية للرقابة المالية والمحاسبة.

### 1-2-1-2- ماهية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة INTOSAI:

قدمت العديد من الدراسات، تعريفاً للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وذلك انطلاقاً من اهتمام معظم دول العالم بموضوع الرقابة المالية، ولما لها من تأثير في تتبع ورقابة الجهات العامة التي تقوم بإدارة الأموال العامة للدولة، فقد تم إنشاء منظمات إقليمية ودولية، تهتم بتنظيم الهيئات الرقابية المالية العليا، وتؤكد على استقلالها، وتهتم بتطبيق مبدأ المساءلة، وتسعى باستمرار لتحسين الأداء المالي، ومن بين هذه الدراسات، مسودة الإصدار 2 من أدوات تقييم الالتزام بمعايير الإنتوساي (أي كات) لرقابة الاداء، (IDI,2014).

حيث عُرفت بأنها، منظمة مركزية للرقابة المالية الخارجية العامة، تعمل على تحسين وتطوير الرقابة المالية العامة على المستوى الدولي، وتسعى إلى تطوير الخبرات الفنية والعلمية، وتبادل التجارب والنتائج والآراء بين أعضاء الإنتوساي، وتُقدّم خدماتها للأجهزة العليا المتمثلة في الهياكل المؤسساتية والأطر، وهي مؤسسة مستقلة وذاتية السيادة وغير رسمية وغير حكومية، ذات مركز استشاري خاص في المجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة، وقد تم تأسيسها في عام 1953، وهي المنظمة الأم لمجتمع الرقابة الخارجية، ومنذ انشائها تعنى بتأسيس رقابة القطاع العام في جميع دول العالم.

وتُعرّف ايضاً "باسم المراجعين العاميين، أو مكاتب الرقابة الوطنية، أو محكمة الحسابات، أو ديوان الرقابة، وهي هيئات عامة مسؤولة عن الرقابة على الإيرادات والنفقات الحكومية، وتُقدّم رأياً مستقلاً موضوعياً حول مدى استخدام الموارد العامة على النحو المنصوص عليه بطريقة شفافة وعادلة، وذلك من خلال الرقابة على الإدارة المالية العامة، وإعداد التقارير"، وقد عُرفت ايضاً بأنها جهات فاعلة (أفقية) في المساءلة إلى جانب المؤسسات الأخرى مثل: السلطة التشريعية، والسلطة القضائية، ووكالات مكافحة الفساد، والأجهزة المختصة بالنظر في المظالم" [WWW.transparency.org](http://WWW.transparency.org),

[www.idi.no,2022](http://www.idi.no,2022).

وقد أشارت دراسة (بن عون، خدومة، 2022، 1380) إلى أن البنك الدولي قدّم تعريفاً للأجهزة الرقابية العليا على أنها، " مؤسسات قومية مسؤولة عن مراقبة الإيرادات والنفقات العامة، ويختلف تفويضها

القانوني، وتقاريرها، وفعاليتها من دولة إلى أخرى، نتيجة تأثرها بالنظم السياسية القائمة، ومع ذلك فإنَّ الهدف الرئيسي هو الرقابة على إدارة الأموال العامة والتحقق من جودة ومصداقية البيانات المالية التي يتم الإفصاح عنها في التقارير الحكومية".

كما ذكر (إبراهيم، 2023)، بأن الغرض من إنشاء المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة تتمثل في تقديم الدعم المشترك للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وتعزيز الأفكار والمعارف والخبرات، ودعم الحكم الرشيد، مع توفير وتبني معايير دولية، ومهنية رقابية، وتعزيز تنمية قدرات الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

وتجدر الإشارة هنا أن الأجهزة العليا للرقابة تُكَلَّف بصلاحياتها، بموجب الدستور الوطني والتشريعات الرقابية، وتوجد ثلاثة أنواع رئيسة للرقابة، وذلك لممارسة مهامها على القطاع العام ومنها الرقابة المالية، ورقابة الالتزام، ورقابة الأداء، وجميعها مكلفة بالرقابة حول التزام الحكومات باللوائح القانونية، ومكلفة أيضًا بالرقابة على مدى كفاءة العمليات الإدارية وفعاليتها، ويشار إليها بـرقابة الأداء، كما تكلف بعض الأجهزة العليا بإجراء تحقيقات من خلال الرقابة الجنائية والقضائية.

ومما سبق ذكره، يتضح لنا تأثير الجانب السياسي للدولة، من خلال اللوائح والقوانين المعمول بها، والتي تنظم عمل الأجهزة الرقابية العليا، وتسمياتها التي تختلف من دولة إلى أخرى، تبعًا للتقاليد السائدة فيها، فبعضها يقوم بإرسال التقارير إلى البرلمان، في حين تعدُّ في دولة أخرى جزءًا من السلطة القضائية، وجميع الحالات تشترك في أهمية استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة عن السلطة التنفيذية، بوصفه أحد الركائز الجوهرية للرقابة الفعّالة، ويمكن في هذا السياق تقديم نماذج مختلفة توضّح كيفية التي تُشكّل بها الأجهزة العليا للرقابة في دول العالم، كما ورد في العديد من الدراسات المتخصصة (بن عون، خدومة، 2022؛ الشامس، 2019؛ عطية، 2008)، (Chêne, 2018) ومنشورات مكتب الأمم المتحدة UNODC لعام 2023 كدليل عملي، فيما يتعلق بتعزيز التعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وهيئات مكافحة الفساد، والتي تتمثل في الآتي:-

#### أولاً: النموذج البرلماني، أو ما يطلق عليه نموذج المراجع العام (الأنجلوسكسوني):

ويُعرفُ هذا النموذج البرلماني أيضًا باسم نموذج وستمنستر، ويوجد في العديد من الدول مثل، المملكة المتحدة وأغلبية بلدان الكومنولث، بما فيها دول أفريقيا جنوب الصحراء، وبعض الدول الأوروبية، ودول أمريكا اللاتينية، ويطلق عليها مكتب الرقابة الوطني الإنجليزي، ومكتب المحاسبة الحكومية في الولايات المتحدة الأمريكية، ومكتب المراجع العام في الهند، والجهاز المركزي للمحاسبات في مصر، وهذا النموذج يرأسه مراجع عام أو من يمثله لرئاسة مكتب الرقابة الوطني، حيث يقوم بتقديم تقاريره إلى لجنة برلمانية غالباً ما تسمى بلجنة الحسابات العامة، ويتمتع هذا المراجع بصلاحيات واسعة، ويتم تعيينه عن طريق السلطة التشريعية، وعادة ما تكون مدة توليه ثابتة وغير محددة، ويعدُّ هذا النموذج في جوهره تابعاً للسلطة

التشريعية، ولا يمارس أي وظيفة قضائية، بل يضطلع دوره في إصدار التقارير، والتوصيات البرلمانية الموجهة للحكومة وتركز مهامه على المراجعة تراخيص الإنفاق الصادرة من البرلمان للحكومة وفحص الحسابات الختامية السنوية للهيئات الحكومية، والمؤسسات العامة، إلى جانب تقييم الأنشطة السياسات المالية، ومدى الامتثال والالتزام بمعايير الأداء، ومن أهم خصائص هذا النموذج إنه مستقل عن السلطة التنفيذية ومساعدة البرلمان في أداء الوظائف الرقابية، ويركز بقدر أكبر على المراجعة المالية ومراجعة الأداء، وتتميز التقارير بتركيز أقل على الامتثال القانوني، وأخيرًا بدأت الأجهزة العليا التي تندرج تحت هذا النموذج باكتساب صلاحيات لفرض عقوبات، واحكام بإرجاع المبالغ المنفقة.

### ثانيًا: النموذج القضائي، ويطلق عليه النموذج النابولي:

وهذا النموذج غالبًا ما يُعرف بديوان المحاسبة، ويتكون الجهاز من مجموعة قضاة يُصدرون الأحكام، وتتخذ القرارات بشكل جماعي مع تصويت الرئيس، وفيما يتعلّق بمدة التعيين فهي غير محددة، لكن سن التقاعد محددة، ويجوز بحسب هذا النموذج تعيين الرئيس والأعضاء مدى الحياة، وقد تكون المدّة المحددة قابلة أو غير قابلة للتجديد، ويتمتع هذا النموذج بوظائف قضائية، حيث يمكنه البثّ في القضايا، وفرض عقوبات إدارية، من خلال بعض الأنشطة الرقابية القضائية تبعًا لنتائج الأعمال الرقابية التي تم التوصل إليها، وهذا النموذج موجود في العديد من دول العالم مثل، فرنسا وتركيا، والدول الفرنكوفونية في أفريقيا وآسيا، وبعض دول أمريكا اللاتينية كالبرازيل، وتتمثل أهم الوظائف التي تتم ممارستها في المراجعة السابقة للإنفاق، ومساعدة البرلمان في تقييم السياسات العمومية، والتصديق على الحسابات العمومية، كما له الأحقية في إصدار أحكام بشأن امتثال محاسبي المؤسسات، وصنّاع القرار للقوانين واللوائح، وإصدار أحكام فيما يتعلّق بمخالفات مديري المؤسسات العامة للقواعد، ويقوم كذلك بمراقبة الإدارة المالية العمومية، وكفاءتها وفعاليتها من خلال الإبلاغ عن القانون السنوي بشأن تسوية حسابات الحكومة، ومراجعة الحسابات لجميع الهيئات الحكومية مثل: الوزارات، والإدارات، والكيانات التجارية، والصناعية الخاضعة لاختصاص الوزارات، وهيئات الضمان الاجتماعي، ويتميز هذا النموذج بالاستقلالية عن السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية، والاستقلال الكامل للأعضاء الذين يتمتعون بالصفة القانونية التي يتمتع بها القاضي.

### ثالثًا: نموذج مجلس الإدارة أو ما يطلق عليه نموذج المجلس أو المجتمع:

تُحدّد مدّة عمل المجلس في هذا النموذج بعدد ثابت من السنوات، ويتكون من مجموعة من الأعضاء المُعينين من قبل البرلمان، ويرأسه رئيس، ويتشابه هذا النموذج إلى حد كبير مع نموذج وستمنستر البرلماني، غير أنّ الاختلاف بينهما يكمن في الهيكل الداخلي للجهاز الأعلى للرقابة، وطبقًا لهذا النموذج تتم عملية صنع القرار بشكل مشترك بين الأعضاء، حيث تتخذ قراراتهم بالإجماع، ويهتم المجلس بتحليل الإنفاق والإيرادات الحكومية، ويقوم بمراجعة الحسابات العامة، وفحص مستوى أداء الإدارة العمومية، والتأكد من عدم مخالفة الإدارة للقوانين، وتتم عملية المراجعة للجهات الخاضعة لها، وفي حالة أهمية المسألة تقدم النتائج إلى البرلمان في شكل التقارير السنوية، من أهم ما يميز هذا النموذج إنه مستقل عن

السلطة التنفيذية، ويتم تقديم التقارير إلى السلطة التشريعية، ويقوم بمساعدة البرلمان في أداء الوظائف الرقابية، ويكون التركيز على العمليات بعد الإنفاق لمراجعتها، كما يسهم في مكافحة الفساد وذلك بإحالة الشبهات إلى هيئات إنفاذ القانون، ومن الدول التي تطبق هذا النموذج الاتحاد الروسي، والأردن، واليابان، وألمانيا، واندونيسيا، وكوريا الجنوبية وغيرها.

#### رابعاً: النموذج المختلط:

ويرأس هذا النموذج مراجع الحسابات العامة، ويشار إلى هذه المؤسسة باسم ديوان المحاسبة، أو الجهاز الأعلى، أو الجهاز الحكومي للرقابة المالية، حيث يتم تحديد سن التقاعد وكذلك تعيين الرئيس والأعضاء مدى الحياة، أو لمدة محدّدة، قد تكون قابلة أو غير قابلة للتجديد، وله مجموعة من الاختصاصات منها: المراجعة المالية، ومراجعة الامتثال، ومراجعة الأداء، ومراجعة تكنولوجيا المعلومات، وفي بعض الحالات يتخذ قراراً بتجميد الأموال، وأوامر حظر السفر، والإيقاف عن العمل، ويقوم بالتحري في جرائم الفساد، بحيث يخول له التحقيق وجمع الأدلة والتنسيق مع النيابة العامة؛ لتكوين ملف قضية جنائية، ويجوز للنيابة العامة أن تطلب من الجهاز الأعلى أداء دور شاهد خبير، وكل ما تم ذكره يتم تقديمه في شكل تقارير الزامية ويجب على الجهات المعنية تنفيذ التوصيات الموجودة بالتقارير، وما يميز هذا النموذج استقلاليته عن السلطتين التشريعية والتنفيذية، حيث تُقدّم التقارير نهاية السنة إلى رئيس الدولة، ويتم تبليغ كلٍّ من السلطة التنفيذية والتشريعية بالنتائج التي تمّ التوصل إليها، ومن أمثلة الدول التي تُطبق هذا النموذج الإمارات العربية المتحدة.

#### 2-2-1-2- متطلبات الرقابة المالية العليا الفعالة.

ولممارسة الرقابة المالية بشكل فعال، نحتاج إلى مجموعة من المتطلبات الأساسية، التي يجب توفرها بالأجهزة العليا للرقابة المالية؛ وذلك للوصول إلى الهدف المنشود، والمستوى المطلوب في أداء العمل الرقابي، إذ تختلف فعالية الأجهزة العليا من دولة إلى أخرى، وذلك من حيث العوامل المؤثرة في فعاليتها، وقد تناولت العديد من الدراسات ذلك، منها دراسة (خوذبا، 2021) ومنتشورات (World Bank, 2001) وكانت كالتالي: -

- الاستقلالية: وتتمثل في العمل بعيداً عن أي ضغوطات خارجية، بحيث يكون العمل في مأمن من أي تأثير، ولا يمكن القيام بالمهام الرقابية بشكل موضوعي وفعال إلا في حالة الاستقلال عن الجهة الخاضعة للرقابة، وتشمل الاستقلالية للجهاز الأعلى للرقابة استقلالاً تنظيمياً، واستقلالاً مالياً، واستقلالاً عضوياً، أي يجب العمل باستقلالية كاملة عن السلطة التنفيذية، فالاستقلالية تتمثل في الاستقلالية من الناحية التشريعية، في هذا إشارة إلى ضرورة وجود نصوص تشريعية تنص على استقلالية الجهاز الرقابي عن السلطة التشريعية، ومن وظائفه جعل السلطة التشريعية على دراية بنتائج العملية الرقابية، والاستقلال من الناحية التنفيذية، ولا يخضع الجهاز لتوجيهات

السلطة التشريعية فيما يتعلق بالتخطيط والأداء الرقابي، بل له الحرية في تحديد الأولويات، أما الاستقلالية عن الجهة الخاضعة للرقابة فتكون عن طريق الحرية الكاملة للجهاز الأعلى؛ للوصول إلى كل السجلات والمستندات، وحرية الاستفسار من الأفراد.

- الاختصاص (الكفاءة): يجب توافر الموارد البشرية المؤهلة لممارسة العمل الرقابي، بحيث يكونوا قادرين على أداء المهام الرقابية بكفاءة وفعالية، كما ينبغي أن يتمتع الأفراد بكفاءة من الناحيتين العملية والعلمية، وأن يوفر الجهاز الرقابي المنهجيات الحديثة للرقابة، والعينات الإحصائية وطرائق المراجعة، والتقنيات الحديثة.
- العناية اللازمة: يجب على الموظفين تطبيق المعايير الرقابية بعناية ودقة، ويشمل ذلك العناية عند جمع وتقييم أدلة الإثبات وصياغة التقارير، كما يجب في حالة تعيين الخبراء والمستشارين للجهاز الرقابي التحقق من خبرتهم وكفاءتهم؛ لضمان جودة العمل الرقابي، وموثوقية نتائجه.
- وجود بيئة داعمة: تعمل الأجهزة الرقابية العليا في إطار مؤسسي واسع، حيث تقتصر فعاليتها على الحدود المسموح بها لإجراء أعمالها الرقابية، فضلاً عن قدرتها على استخدام التقارير المالية في تعزيز عملية المساءلة، وذلك لوجود خلل متمثل في ضعف البرلمان وعدم ضمان الأخذ بالتوصيات من قبل الحكومة، مع عدم ضمان معالجة التجاوزات التي حددتها الأجهزة العليا.
- تطبيق معايير تدقيق دولية: عندما تلتزم أجهزة الرقابة العليا، بتطبيق معايير المراجعة المهنية، تكون عملياتها ذات فعالية، وإن اختلفت القدرة على التطبيق من بيئة إلى أخرى، إلا إنه توجد طرائق للوصول إلى المستوى المطلوب من الحد الأدنى لها.

## 2-1-3-3- معايير الرقابة المالية الدولية.

### 2-1-3-1- مفهوم المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية.

تم إنشاء منظمات إقليمية ودولية لتتبع الجهات العامة، التي تقوم بإدارة الأموال العامة للدولة، وقد نتج عن هذه المنظمات إصدار مبادئ دولية تحكم الرقابة المالية، وتسعى باستمرار لتحسين الأداء المالي للإدارة، وتهتم بتنمية التعاون بين الأجهزة الرقابية العليا، عن طريق تبادل الخبرات ونشر الوعي الرقابي المالي، ومن خلالها تم إصدار العديد من المعايير الدولية، التي تحكم عملية الأداء، وهي حجر الأساس لممارسة العمل الرقابي، وقد عُرِفَت المعايير الرقابية من قبل المنظمة الدولية (الإنٹوساي)، في دراسات مختلفة منها، (دراسة خلاط، ميرة، 2014، 333؛ ودراسة كمال، 2021، 70)، بأنها "تلك المعايير التي توفر الحد الأدنى، لتوجيه المراجع، ومساعدته في تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية، التي يجب تطبيقها لتحقيق هذه الرقابة، وتُمثِّل المعايير المقاييس المعتمدة، التي يتم على أساسها تقييم جودة نتائج الرقابة".

فقد قامت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (INTOSAI)، بإصدار معايير الرقابة الدولية عام 1992، وتسمى المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة، The International Standards of

Supreme Audit Institutions (ISSAI) بالمؤتمر السادس عشر والمنعقد بدولة الأرجواي، ومن ثم إعادة صياغتها في المؤتمر السابع عشر للإنتوساي، والمنعقد في دولة كوريا الجنوبية عام 2001، وفي عام 2010 في المؤتمر الدولي العشرين المنعقد في جنوب أفريقيا، أقرت منظمة الإنتوساي المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا بأنها: إطارٌ للإجراءات والممارسات التي يلزم إتباعها في مهام الرقابة، كما عرفت أيضاً بأنها، القواعد المتفق عليها لقياس جودة الأداء، ويتم الاسترشاد بها عند وضع معايير وطنية للرقابة الحكومية في كل الدول، بما يتلاءم مع بيئة العمل وظروفه، ( خلاط، ميرة، 2014).

وأشارت دراسة (كمال، 2021) إلى أن تطبيق معايير رقابة الانتوساي لا يكون إلزامياً أو قسرياً، بل يهدف إلى رفع الكفاءة المهنية للجهاز الرقابي، وقد تم الاتفاق على ذلك بالإجماع عليه بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، بعده من أفضل الممارسات، كما تبني وتطبيق معايير الانتوساي من قبل الأجهزة العليا للرقابة على المستوى الدولي والعربي، ويضم المجلس التنفيذي مجموعات إقليمية تتمثل في:

منظمة الأولاسافس في أمريكا اللاتينية والكاريبك، والأفروساي في الدول الإفريقية، والأربوساي في المنظمة العربية، والأسوساي في الدول الآسيوية، والباساي في دول الباسيفيك، والكاروساي في دول الكاريبي، والأوروساي في الدول الأوروبية، والجدير بالذكر أن المعايير الدولية للإنتوساي تهدف إلى استقلالية أعمال الرقابة وفعاليتها، وتقديم الدعم لأعضاء المنظمة من أجل وضع المنهج المهني الخاص بهم، بناءً على صلاحيتهم المحددة.

وقد قدمت دراسة (عبد الجليل، عثمان، 2024، 421) تعريفاً لمعايير الرقابة المالية للأجهزة العليا، بأنها "معايير أو مقاييس يسترشد بها المراقب لتقييم، نوعية وكفاءة أعمال التدقيق، كما أنها تعدّ الأساس أو الإطار الذي يحدد نوعية، وتفاصيل إجراءات الرقابة، أو الخطوات التفصيلية التي يقوم بها المراقب"، وهي المعايير الدولية الرسمية للرقابة المالية على القطاع العام".

### 2-3-1-2- أهمية معايير الرقابة المالية الدولية:

وتتمثل أهمية المعايير الدولية للرقابة المالية، في أداء العمل الرقابي على مستوى عالٍ من الكفاءة والفاعلية، إذ غياب المعايير يفضي إلى مشاكل وصعوبات، تعيق أداء العمل الرقابي على المستوى المطلوب، وقد ذكرت دراسة (خلاط، ميرة؛ احميدة، 2021؛ رضوان، 2020) مجموعة منها:

✓ يمكن الاعتماد عليها كمقياس في تحديد مستوى جودة النتائج، فيما يتعلّق بالعملية الرقابية والهدف منها.

✓ تعدّ أساساً لتقييم موظفي ديوان المحاسبة، وتحديد متطلبات العمل الرقابي بكفاءة وفاعلية، فيما يتعلق بالمراجع وديوان المحاسبة.

✓ توفر الحد الأدنى من التوصية للمراجع؛ لوضع الأسس العامة للعمل الرقابي، وإجراءات العملية الرقابية.

- ✓ تمثل أداة مهمة لممارسة العمل الرقابي، وتقوي دور ديوان المحاسبة في المجتمع، وذلك عن طريق تعزيز الثقة في نتائج المراجعة.
- ✓ تتمثل أهميتها في مدى استفادة المستخدمين للبيانات، والثقة في نتائج العملية الرقابية.
- ✓ الارتقاء بمستوى مهنة الرقابة الحكومية عن طريق خدمات أفضل، وذات جودة للجهات العامة محل المراجعة.
- ✓ تحقيق مفاهيم مشتركة سواء على المستوى المحلي، أو الإقليمي، أو الدولي من حيث الأهداف، وحدود ومسئوليات عملية المراجعة.
- ✓ تساعد على تنظيم العلاقات فيما يتعلّق بالعلاقة بين الرقابة الخاصة للأجهزة العليا، والرقابة الداخلية للمؤسسات التنفيذية، والعلاقة بين الجهاز الأعلى للرقابة والسلطة التشريعية، والتنفيذية.
- ✓ إرساء المبادئ والقواعد الأساسية المعنية بصياغة التقارير الرقابية.

### 2-3-3-1-3- منافع تطبيق معايير الرقابة الدولية (الانتوساي):

الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، تسعى دائماً إلى أداء عملها بالمستوى المطلوب، وذلك وفقاً للمتطلبات الواردة في إطار الإصدارات المهنية، ومع تولي هذه المهام الشاقة من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في تطبيق معايير الانتوساي، يأتي السؤال المهم عن ماهية المنافع أو الفوائد المحتمل تحصيلها من تطبيق المعايير الدولية للانتوساي، فقد ذكرت مبادرة الانتوساي للتنمية (IDI)، في الإصدار 2مايو 2014، حول أدوات تقييم الالتزام بمعايير الانتوساي (الأي كات) لرقابة الأداء، إنه من خلال تطبيق معايير الانتوساي من توافر عدة فوائد ومنافع، وهي:

**أولاً: الجودة:** عند تنفيذ أعمال الرقابة وفقاً للمعايير الدولية، سيتم ضمان وجود مستوى معين من الجودة، والتناسق في الأعمال الرقابية؛ وذلك لأن الأجهزة العليا للرقابة تسعى إلى كسب الثقة من الأطراف المعنية، والمجتمع المدني، والموظفين على حد سواء، ويتم الحصول على الثقة عند اتّباع المعايير الدولية وتطبيقها بالمستوى المطلوب، مما يُقلّل من المخاطر المحتمل التعرّض لها، ويضمن بساطة الأمور المتعلقة بالمقارنة المعيارية، عند استخدام المعايير المقبولة عالمياً، بين مستويات التطبيق الفعلي، وما هو واجب التطبيق، ويسهل عملية مراجعة النظراء، وتقاسم المعارف والخبرات بهدف التطوير المستمر.

**ثانياً: المصداقية:** في حالة استخدام المعايير الدولية المتعارف عليها، سيتم تعزيز مصداقية كلّ من الجهاز الرقابي والمراجعين، وذلك من خلال عدة تأثيرات لمنافع المصداقية، والتي ستُكسب الأطراف الخارجية ثقة أكبر في أعمال المراجعين، وإمكانية القيام بعمليات التقييم للنتائج والاستنتاجات الرقابية، من قبل جهات خارجية دون أي صعوبة، كما أن زيادة نسبة الشفافية تزيد من المصداقية في نتائج الأعمال الرقابية، لدى الجهات المعنية بالرقابة عليها، وعند زيادة المصداقية من خلال استخدام المعايير الدولية، سيساعد ذلك في التعامل مع الهيئات التي تدعم الأجهزة العليا للرقابة، من أجل تحسين الإطار المؤسسي.

**ثالثاً: المهنية:** من خلال تطبيق واستخدام المعايير الدولية سيتم تقديم عملية رقابية مُنظمة، وخطة منهجية للعمل الرقابي؛ وذلك لأنَّ هذه المعايير تُمثل أساس مهنية المراجعين والأجهزة الرقابية العليا، ويتم تبادل الآراء والخبرات والمعارف بين الجهات الوطنية للدول، وأيضاً داخل القطاع الرقابي نفسه؛ لأن جميع أنشطة التدريب وتقايم الخبرات، تكون أسهل في حالة تطبيق المعايير الدولية من قبل المراجعين، والتي تمثل لغة مشتركة بين مراجعي القطاع العام، والقطاع الخاص، وتؤدي إلى الرفع من مكانة مهنة الرقابة بشكل عام.

وقد توصلت دراسة (محمد، 2023)، إلى مجموعة من النتائج أهمها: ضرورة الالتزام بتطبيق معايير الرقابة الحكومية من قبل أجهزة الرقابة العليا؛ لأنها تعزز عملية المساءلة والمصداقية، وتُحسِّن جودة عملية الرقابة، والتحسين المستمر، وهي دليل على تنفيذ الأعمال الرقابية بكفاءة وفعالية بالشكل الذي يحدُّ من حالات الفساد والقصور في تأدية الواجبات، والمهام المطلوبة، والوصول إلى الأداء المطلوب، ومن خلال تحسين أداء الأجهزة العليا الرقابية، فإنَّ ذلك ينعكس على تحسين أداء الوحدات الخاضعة لرقابتها وتحقيق الإصلاح الإداري، وأكدت الدراسة على وجود علاقة إيجابية بين تبني المعايير الدولية، وبين زيادة فعالية الرقابة على القطاع العام.

أما دراسة (عبدلي، سفير، 2025، 219) فقد اتجهت إلى مهام الأجهزة العليا للرقابة المالية، والمحاسبية بحسب ما ورد في (INTOSAI- ISSAI100, 2019)، حيث ذكرت بأن "المهمة الأساسية للأجهزة العليا للرقابة هي الإشراف على استخدام الأموال العامة، حيث تعمل هذه الأجهزة على التحقق من أن الأموال العامة قد تم صرفها بكفاءة وفعالية واقتصاد، مع مراعاة الالتزام بالقوانين والأنظمة السارية، بالإضافة إلى ذلك، تلعب الأجهزة العليا للرقابة دوراً فعالاً في محاربة الفساد وتعزيز الشفافية".

#### **2-3-4- متطلبات تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة:**

توجد العديد من الأبعاد الاستراتيجية المطلوبة في حالة اتخاذ قرار من قبل الأجهزة العليا للرقابة بتطبيق المعايير الدولية للإنتوساي، وهذه المتطلبات تنبثق من زوايا مهمة لا يقل أي منها عن الأخرى، من حيث الأهمية وتتمثل هذه الاعتبارات في الآتي:

**أولاً: تنمية القدرات المؤسسية والتنظيمية والمهنية للموظفين بالجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة:** يحتاج الجهاز الأعلى للرقابة، في حالة قيامه بتطبيق معايير الإنتوساي، إلى وضع استراتيجية، لتغطية الجانب المؤسسي، والجانب التنظيمي، والجانب المهني؛ لأن جميع الجوانب تُكمل بعضها البعض، ففي حالة تطبيق معايير الإنتوساي على مستوى الجهاز ككل، يتطلب ذلك التدخل بالمستوى الثاني، وما يتعلق بتنفيذ المستوى الثالث والرابع، فهذا يعني بتطبيق معايير كل عملية رقابية منفردة، فعلى سبيل المثال يمكننا توضيح ذلك فيما يتعلّق بتحقيق هدف الالتزام بمعايير الإنتوساي في رقابة الأداء، حيث نجد أنه لا يكفي أن تنحصر عملية التدريب للمراجعين فقط، على مستوى معايير

الإنتوساي لرقابة الأداء، وإنما الأمر يحتاج إلى أن يأخذ الجهاز في ضرورة إحداث تغييرات في ممارسات رقابة الأداء على المستوى التنظيمي، وهنا يحتاج الأمر إلى التركيز على المسائل الأخلاقية، ومنهجيات الرقابة، ورقابة الجودة، وتوزيع المهام داخل الجهاز، والتركيز على كفاءة المراجعين.

**ثانياً: التخطيط الاستراتيجي وتنمية قدرات الجهاز:** تحتاج الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، لتطبيق معايير الإنتوساي، إلى رؤية استراتيجية للتخطيط، وتنمية القدرات، وتطويرها، ويتمثل ذلك في عملية واحدة مع اختلاف جوانبها، وعلى قيادة الجهاز استيعاب هذه العمليات، ودمجها مع بعضها كعملية واحدة، وأن تتجنب فصلها عن بعضها البعض، وذلك تفاديًا لتكرار العمليات؛ لأنها لا تُشكّل عمليات مختلفة.

**ثالثاً: دور قيادة الجهاز:** لتطبيق المعايير الدولية للإنتوساي، يُفترض أن يلعب الجهاز دورًا قياديًا رئيسيًا ومهمًا، معتمدًا على ذلك في ممارسة بعض المهام الرئيسية منها: التفاهم والتواصل مع الأطراف المعنية سواء أكانت داخلية أم خارجية، والتركيز على مهمة وضع الآليات المناسبة للمراقبة المالية، وطرائق تقييم ذات جودة، وإعداد استراتيجية لتطبيق المعايير الدولية للإنتوساي، مع الاهتمام بنشر ثقافة أهمية الدور الذي تلعبه المعايير في الأجهزة العليا للرقابة، في ظل توفير بيئة مساعدة على ممارسة المهام الرقابية.

**رابعاً: قيادة التغيير وإدارته:** مع أهمية الدور القيادي الذي تلعبه الأجهزة العليا للرقابة، فإن إجراء بعض التغييرات في المجالات الوظيفية بالجهاز الأعلى، من أهم الخطوات لتطبيق المعايير الدولية للإنتوساي؛ وذلك لأن إدارة التغيير تعدُّ من أهم الجوانب في عملية التطبيق، وتتمثل استراتيجيات إدارة التغيير في توفير فرص للحصول على المعارف، والمهارات، والخبرات اللازمة لتطوير الكوادر الوظيفية، مع تبني منهج تشاركي في خطوات التطبيق، والاستناد على مؤيدين لتطبيق المعايير الدولية، وكذلك نشر ثقافة رفع مستوى الوعي بأهمية تطبيق المعايير الدولية، ويعود ذلك إلى الشعور بالمقارنة من قبل موظفي الجهاز الأعلى للرقابة، نتيجة الشك والخوف.

**خامساً: بيئة الجهاز:** تؤثر البيئة المحيطة بالجهاز الأعلى للرقابة، على مدى تطبيق المعايير الدولية للإنتوساي، وسواء كانت هذه المعايير خاصة بالرقابة المالية أو رقابة الأداء أو رقابة الالتزام، فمن المهم النظر بأهمية إلى الظروف الداخلية، والخارجية مع الاختلاف في أهمية الظروف، وتأثيرها على تطبيق المعايير ومع كل هذه الظروف وتأثيراتها، إلا أن الأنظمة الخاصة بالإدارة المحاسبية والمالية، وإمكانية الوصول إلى المعلومات المهمة لعملية التطبيق، ترتبط مع البرلمان والجهات الأخرى، ومستوى نشر ثقافة الرقابة ودورها المهم، كما تؤثر الظروف الداخلية والخارجية على عملية تطبيق المعايير الدولية للإنتوساي، بعدها إما فرصًا، أو قيودًا تعيق التطبيق.

**سادساً: الموارد المطلوبة:** عندما يقوم الجهاز الأعلى للرقابة المالية باتخاذ قرار، فيما يتعلق بتطبيق المعايير الدولية للإنتوساي، فإن من أهم متطلباته توفير الموارد الأساسية، لممارسة المهام الرقابية والمتمثلة في، الأموال اللازمة، وتوفير أنظمة التكنولوجية الحديثة، وتوفير الكوادر العلمية والوظيفية المؤهلة، ويتم

كل ما ذكر من خلال تطبيق استراتيجية وتعنى بوضع مصفوفة تطبيق، تُوضّح خطة الاستفادة من الموارد المطلوبة.

**سابعاً: أثر التطبيق وتوقعات الجهات المعنية:** يوجد فرق كبير بين المتطلبات التي سوف تُحدّث نقلة نوعية في ممارسة الرقابة، وبين تلك التي تتطلّب فقط، إحداث تغييرات في بعض الإجراءات، مع الأخذ بالتوقعات والاحتمالات من قبل الجهات المعنية محل الرقابة، والأطراف الخارجية ذات الصلة بموضوع الرقابة، حول تطبيق المعايير وتوفير المتطلبات الواجب اتباعها.

## 2-1-4- معيار الانتوساي رقم (100) لرقابة القطاع العام:

### 2-1-4-1- مستويات المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية:

لمصادقية وجودة ومهنية رقابة القطاع العام، يجب تطبيق المعايير والتوجيهات التي وُضعت من قبل الإنتوساي؛ بهدف فعالية الرقابة التي تُجريها الأجهزة للرقابة المالية والمحاسبة (SAIs)، وتنقسم المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية الصادرة من INTOSAI على أربعة مستويات <https://www.istosai.org> ( وهي: —

#### ● المستوى لأول: مبادئ التأسيس:

يتمثّل المستوى الأول في إعلان ليما منذ عام 1977، حيث دعت الإنتوساي إلى إنشاء أجهزة رقابية عليا، تقدم الارشادات فيما يتعلّق بمبادئ الرقابة العامة، واستندت مبادئ التأسيس إلى المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

#### ● المستوى الثاني: المبادئ الأساسية أو الشروط الأساسية لعمل الأجهزة العليا للرقابة (ISSAI 10-99).

ويتضمن القواعد، والارشادات، والشروط الأساسية، للعمل السليم للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، والمتمثلة في الإصدارات المتعلقة بعملية التنفيذ بمهنية، والتي تتناول قضايا مثل: الاستقلالية (ISSAI 10)، والشفافية، والمساءلة (ISSAI 20)، واخلاقيات المهنة (ISSAI 30)، ورقابة الجودة والمسؤولية (IASSI 40)، وقد تكون الشروط الأساسية من ضمن اختصاصات الأجهزة والسلطة التشريعية، فيما يتعلق بالممارسات اليومية للمؤسسة والعاملين بها.

#### ● المستوى الثالث: المبادئ الأساسية للرقابة، (ISSAI 100-999).

معايير الرقابة الأساسية تضمّ معايير عامة، ومعايير ميدانية، ومعايير ذات صلة بإعداد التقارير المالية، وتمثّل أسساً واضحة ومفهومة للرقابة على القطاع العام، وهو ما يحتويه المعيار الدولي للأجهزة العليا

للرقابة المالية (100)، والمتمثل في المبادئ الأساسية للرقابة على القطاع العام، ويضم ثلاثة مجالات للرقابة وهي: (الرقابة المالية 200، ورقابة الأداء 300، ورقابة الالتزام 400).

#### • المستوى الرابع: إرشادات الرقابة (IASSA 1000-5999).

يتضمن المستوى الرابع الإرشادات، والتوجيهات، والتعليمات، والمتطلبات الموصي بها، في كُلي من: الرقابة المالية، ورقابة الأداء، ورقابة الالتزام، وهي عبارة عن منهجيات رقابية تتمثل في (الكُليات الإرشادية) التي توفر الأسس والأدلة التطبيقية؛ لاستخدامها في تنفيذ مهام الرقابة، حيث يستطيع أعضاء INTOSAI تطبيقها في رقابة القطاع العام.

وقد ذكر (بن عون، خدومة، 1384) "إنه في عام 2019 تم تغيير تسمية بعض المعايير الدولية، مع إحداث تغييرات تحريرية في بعضها، وتم تصنيفها في ثلاث فئات هي: مبادئ الإنتوساي، ومعايير الإنتوساي، وإرشادات الإنتوساي".

ومن بين المعايير التي تم إصدارها من قبل المنظمة الدولية، للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، معيار (100)، والذي يوفّر المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام، ويجب تطبيق المعايير (200،300،400)، المتمثلة في الرقابة المالية، ورقابة الأداء، ورقابة الالتزام، إلى جانب المبادئ الخاصة بالمعيار (100) ولا تلغى القوانين الوطنية أو الأنظمة، ولا تُحوّل دون إجراء التحقيقات والمهام الرقابية، التي لا تغطيها المعايير بشكل محدد، ويمكن وضع المعايير باستخدام المبادئ بثلاثة طرائق هي:

- ❖ تستخدم المبادئ العامة للرقابة، كأساس في وضع المعايير من قبل الأجهزة العليا للرقابة.
- ❖ تستخدم المبادئ العامة للرقابة، كأساس لاعتماد المعايير الوطنية.
- ❖ تستخدم المبادئ العامة للرقابة، كأساس لاعتماد التوجيهات العامة للرقابة كمعايير.

ويمكن للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، أن تقوم بالاعتماد على وثيقة واحدة لتحديد المعايير التي تتمثل في مزيج من الوثائق، وعند القيام بتنفيذ مهام الرقابة من قبل الأجهزة العليا للرقابة، يجب عليها الإفصاح عن المعايير التي تم تطبيقها، بحيث تكون هذه المعلومات متاحة لمستخدمي التقارير المالية، ولا يجوز الإفصاح من قبل الجهاز الأعلى للرقابة، عن الاعتماد على المبادئ الأساسية للرقابة، إلا في حالة الالتزام بها بشكل كامل لجميع المبادئ المعنية.

#### 2-4-1-2- رقابة القطاع العام وأهدافه وفق معيار الإنتوساي (100).

تتمثل رقابة القطاع العام في قيام الحكومة والمؤسسات الحكومية بممارسة مهامها الرقابية ومسؤولياتها، عند استخدام الموارد العامة للدولة، ومن ثم تقديم الخدمات للجهات المستفيدة من المواطنين، والمستفيدين الآخرين، فهي مسؤولة عن إدارتها وتقديم مستوى أداء مقنع، يحافظ على الأموال العامة من الضياع، والهدر، والسرقعة، والرقابة العامة، وتساعد على تعزيز التوقعات، بين الهيئات الحكومية

والمجتمع، بحيث تؤدي الجهات الحكومية وظائفها بفاعلية وكفاءة، مع الالتزام بأخلاقيات المهنة، وذلك وفق الأنظمة والقوانين المعمول بها.

وتتبع أهمية الرقابة العامة، في كونها تساعد على تعزيز التوقعات بين، الهيئات الحكومية والمجتمع، بحيث تؤدي الجهات الحكومية وظائفها بفعالية وكفاءة، وتلعب الرقابة العامة دورًا مهمًا، بحيث تقوم بتزويد الهيئات التشريعية، والإشرافية، والجمهور بمعلومات مهمة، ذات تقييم موضوعي ومستقل، فيما يتعلق بأداء العمليات الحكومية، وإدارة السياسات، والبرامج الحكومية، والسعي إلى التأكيد على مبادئ الشفافية، وتهدف رقابة القطاع العام إلى: -

- توفير معلومات ذات موضوعية موثوق فيها، تتعلق بأداء الهيئات الحكومية، وتقديمها للجهات المعنية، من المستخدمين لها.
- تعزيز المساءلة والشفافية، فيما يتعلق بالاستخدام المناسب للأموال، والأصول العامة، عن طريق التشجيع المستمر للتحسين، في مستويات الأداء.
- توفير المعرفة وتبادل الآراء، والتحليل الشامل والأخذ بعين الأهمية بالتوصيات المقدمة بغاية التحسين والتطوير المستمر، وذلك كحافز للتغيير الملائم مع الظروف المحيطة.
- التأكيد على فعالية الهيئات، التي تمارس الرقابة العامة، وتقوم بالوظائف التصحيحية على الحكومة، والجهات المسؤولة عن إدارة المال العام، وذلك ضمن الترتيب الدستوري.

### 2-1-4-3- أنواع الرقابة في القطاع العام وفق المعيار (100).

تنقسم الرقابة في القطاع العام، على ثلاثة أنواع رئيسية، وهي: -

أ- **الرقابة المالية:** ويعتمد هذا النوع من الرقابة، على إمكانية الحصول على أدلة كافية ومناسبة، من أجل إبداء الرأي حول خلو المعلومات المالية، من الأخطاء ذات الأهمية النسبية؛ نتيجة التلاعب أو الخطأ، ويهتم هذا النوع بالمعلومات المالية، ومدى توافقها مع إطار إعداد التقارير المالية، والإطار التنظيمي لها.

ب- **رقابة الأداء:** يُركّز هذا النوع على أداء المؤسسات، والبرامج، وفقًا لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية، والبحث عن مجالات التحسين المستمر في الأداء، ويهتم بفحص الأداء قياسًا إلى المعايير المناسبة، ومن ثم تحليل الانحرافات عن المعايير المعتمدة في القياس، والبحث عن حلول للمشاكل، بغاية التطوير والتحسين المستمر، وتجنّب الوقوع فيها من جديد.

ج- **رقابة الالتزام:** تعمل رقابة الالتزام على تقييم الأنشطة، والمعاملات المالية، من حيث مدى التزامها في جميع الجوانب ذات الأهمية النسبية، بالمرجعيات المتمثلة في القواعد والقوانين، والأنظمة والقرارات، والسياسات والشروط المتفق عليها، والمبادئ التي تحكم الإدارة المالية في

قطاع الحكومي، وتضبط سلوك الموظفين، وتعمل هذه المرجعيات كمعايير يتم الالتزام بها، والرجوع إليها وقت الحاجة؛ لتنفيذ العمليات للمهام الرقابية.

والجدير بالذكر بأنه قد تنفذ الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، مهام غير عمليات الرقابة والتي تتمثل في، إعداد التقارير عن المخرجات الكمية، وتقارير الاستدامة، والمتطلبات المستقبلية، والتقيّد بمعايير الرقابة الداخلية، والرقابة المباشرة على المشاريع، وقد تتم عمليات رقابية بشكل تدمج فيه العديد من الجوانب الخاصة بالرقابة المالية، ورقابة الأداء، ورقابة الالتزام.

#### 2-1-4-4- عناصر رقابة القطاع العام وفق معيار الانتوساي 100.

رقابة القطاع العام لها ثلاثة أطراف رئيسية، لجميع عمليات الرقابة، وهذه العناصر لها علاقة محددة مع بعضها البعض، وذلك بحسب الترتيبات الدستورية، وتتمثل هذه الأطراف في: —

✓ **المُراجع:** هي مهمة رقابية يجريها كلٌّ من، رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، والأشخاص المفوضين من قبله، ويعدُّ كلٌّ منهم بمثابة المراجع في مهمة رقابة القطاع العام، ويتحملون المسؤولية عن كل العمليات الرقابية.

✓ **الطرف المسؤول:** يتمثل الطرف المسؤول في عملية الرقابة على القطاع العام، في الأفراد والمؤسسات، وتُحدّد مسؤولياتهم بحسب الترتيب الدستوري، بحيث تتمثل المسؤولية عن مسؤولية معلومات الموضوع الخاضع للرقابة، أو مسؤولية عن إدارة موضوع الرقابة، أو مسؤولية معالجة التوصيات بالكيفية السليمة.

✓ **المستخدمون المستهدفون:** هم الفئة التي يتم إعداد التقارير الرقابية عن عمليات الرقابة العامة لهم، ويمكن أن تشمل هذه الفئة الأفراد أو المؤسسات، والهيئات التشريعية وعامة المجتمع، ويجب أن يُراعى المراجع في مدى ملاءمة المعايير، ومدى إمكانية الفهم بالنسبة للمستخدمين، ويجب أن يطلع المستخدمين على المعايير، لكي يتمكنوا من مهمة كيفية التقييم لموضوع الرقابة.

#### 2-1-4-5- أنواع المهمات الرقابية وفق معيار الانتوساي (100).

يجدر بنا التنويه إلى أنّ هناك نوعين من المهام الرقابية، يتمثلان في مهام التصديق، ومهام التقارير المباشرة، وترتبط هذه المهام بأنواع الرقابة المالية، ورقابة الأداء، ورقابة الالتزام، فيقوم المراجع بجمع الأدلة وذلك؛ لإبداء الرأي في نتائج المراجعة، وما تحمله من معلومات كافية ومناسبة، وتقديم المساعدة لمستخدمي هذه التقارير المالية، وهنا تكون العمليات المالية دائماً مرتبطة بمهام التصديق.

أما ما يتعلق بعمليات رقابة لأداء، فهي مهام تقارير مباشرة، بحيث يتم الاعتماد على المعايير من قبل المراجع؛ ليضيء عن نتيجة قياس موضوع الرقابة، وتقديمها في تقارير رقابية تقدّم من خلالها النتائج والتوصيات، والرؤى المستقبلية الجديدة، وكل ما سبق ذكره يجمع بين المعلومات المالية، وغير المالية.

وترتبط عمليات رقابة الالتزام بكلٍ من، مهام التصديق ومهام التقارير المباشرة، أو تكون خاصة بمهام التصديق، أو مهمات التقارير المباشرة فقط، بحيث يتم تقديم رأي محايد للمراجع، حول نتائج عمليات الرقابة، من خلال أدلة كافية، ومناسبة، والاعتماد على المعايير لتقييم موضوع الرقابة، مع مراعاة المخاطر المتوقع حدوثها، والأهمية النسبية، ويتم كذلك استخدام المعايير في التقارير الرقابية في شكل توصيات، مع تحليل للوقائع في حدود نطاق العملية الرقابية.

وانطلاقاً من مبدأ توفير مستوى من التأكيد للمستخدم بالشفافية المطلوبة، حول مدى صحة وسلامة المعلومات من عمليات الرقابة، إلا إنه لا يمكن أن توفر عمليات الرقابة، تأكيداً مطلقاً من خلال التقارير المباشرة، أو تقديم الاستنتاجات والآراء، ويمكن أن يكون التأكيد معقول أو محدد، ويجذر بنا هنا توضيح كلٍّ من التأكيد المعقول والتأكيد المحدود، فالتأكيد المعقول هو تأكيد مرتفع نسبياً، لكنه ليس مطلقاً، وينتج عن تقديم استنتاجات من قبل المراجع بصورة إيجابية، يوضح من خلالها رأيه حول موضوع الرقابة، ويكون ملتزماً أو غير ملتزم، من حيث الأهمية النسبية، فالمعلومات تقدم صورة عادلة، وصادقة، وقد تم إعدادها وفق المعايير المعمول بها.

أما التأكيد المحدود فهو، ناتج عن رأي المراجع حول عدم ملاحظته، إلى ما يدعو إلى الاعتقاد حول موضوع الرقابة، يكون متوافقاً مع المعايير المعمول بها، ويُقدّم تقرير التأكيد المحدود، بياناً حول محدودية التأكيد المقدم، حسب التقدير المهني للمراجع.

## 2-1-4-6- المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام (المعيار 100).

توجد مجموعة من المبادئ التي يجب على المراجع مراعاتها، قبل البدء في عملية الرقابة، وفي أكثر من مرحلة أثناء القيام بالمهام الرقابية، بحسب ما جاء في معيار الإنتوساي (100) للرقابة العامة، وقد ذكرها (الشامس، 2019) في دراسته، وهذه المبادئ تُمثل حلقات مترابطة مع بعضها البعض، وهي من المتطلبات الأساسية؛ للحفاظ على الأموال العامة، من والضياع والسرقة، وتتمثل في التالي: —

### أولاً: أخلاقيات المهنة والاستقلالية.

متطلبات أخلاقيات المهنة وتتمثل في السلوك المهني للمراجع، وتتطلب أن يكون لدى الجهاز الأعلى للرقابة سياسات خاصة تتناول هذه المتطلبات، مع ضرورة تأكيد الالتزام بها من قبل جميع المراجعين، ويجب على المراجع التركيز على الاستقلالية في تقاريرهم، بحيث تكون النتائج المتمثلة في رأي المراجع حيادية، وبعيدة عن أي ضغوط خارجية، مع الإفصاح عنها للمستهدفين، وهذا بحسب ما جاء في مبادئ الإنتوساي (10) إعلان المكسيك، بشأن استقلالية الجهاز الرقابي بشكل كامل، من حيث الاستقلال المالي، والتنظيمي والوظيفي المطلوب لأداء مهامها، أما المبادئ الأخلاقية المتمثلة في النزاهة والموضوعية، والكفاءة والسلوك المهني، والثقة والشفافية، فقد تمّ تحديدها في المعيار الدولي رقم (130) وهي من العناصر الأساسية في مهنة الرقابة، وتعدّ قواعد

وسلوكيات المهنة المرشد لها لاحتوائها على الإرشادات والإجراءات الجوهرية، التي تضبط السلوك المهني ومتابعة التصرفات غير المسؤولة، فهي تعدُّ ركنًا مهمًا من أركان ضبط جودة العمل الرقابي.

### ثانيًا: التقدير المهني والعناية الواجبة والشك.

إنَّ السلوك المهني الملائم يتمثل في تطبيق الشك المهني للمراجع، والتقدير المهني والعناية الواجبة منذ بداية عملية الرقابة، وهذه المواصفات يجب أن يحافظ عليها المراجع حتى يتم اتّخاذ القرار السليم، ولضمان ملاءمة سلوكهم المهني عند تنفيذ الرقابة بالإجراءات المناسبة، فإنَّ الشك المهني يقصد به العمل بعقل منفتح، وبقطة مستمرة ومستجيبة لجميع الآراء والأدلة، مع مدى سلامتها وصحتها، و اتّخاذ موقف منتهب دائمًا؛ لتقييم الأدلة التي تمَّ الحصول عليها، مع حضور التساؤل للحصول على إجابات مقنعة في المواقف المختلفة، أما التقدير المهني، فيعني بالمعرفة الشاملة والمهارات والخبرات، ومدى تطبيقها في العمليات الرقابية، والعناية الواجبة يقصد بها الخطوات المتبّعة؛ لضمان ملاءمة السلوك المهني منذ مرحلة التخطيط للرقابة وتنفيذها، بصورة جديّة، والمحافظة على السلوك المهني في المستوى المطلوب، والابتعاد أو تجنب أي سلوك يُضعف الثقة في أعمال المراجع.

### ثالثًا: رقابة الجودة.

توجد معايير دولية مهنية لرقابة الجودة، وعلى المراجع الالتزام بها؛ ليتم تنفيذ الأعمال الرقابية بالمستوى المطلوب في جميع الإجراءات المطبّقة، لدى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، ويجب أن تُغطّي إجراءات الرقابة اتجاهات مختلفة، منذ انطلاق عملية الرقابة، والتخطيط لها ومراجعتها، ومتابعتها والإشراف عليها؛ لحل المسائل المعقدة والمثيرة للجدل، وهو ما ورد في المعيار الدولي (40) لرقابة الجودة، للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وقد ذكر (خويدا، 2021) بأنَّ رقابة الجودة مصلحة مشتركة لكافة الأطراف المستفيدين من عملية الرقابة، ومن الطرائق التي تؤدي إلى تحسين رقابة الجودة، وتعزيز دور المنظمات المهنية، واستقلال المراقب لزيادة ثقة أصحاب المصلحة بالتقارير الرقابية، وتقليص فجوة التوقعات، وضع النظم الكفيلة لرقابة الجودة، ونشرها، والإبلاغ عنها للجهات المستفيدة، ودراسة تنبؤات المجتمع المالي، ويتم ذلك عن طريق تحديد الأطراف المستفيدة من التقارير الرقابية، والاتّجاه إلى الدراسة التجريبية؛ لاكتشاف الاحتياجات ومطالب المستفيدين، وتوقعاتهم من عمليات الرقابة، وقد أولت العديد من الدول اهتمامًا برقابة الجودة في الحكومات، ويعد الالتزام بمعايير وتطبيقات الجودة أمرًا إلزاميًا فيها، منها الولايات المتحدة الأمريكية، من خلال تطبيق التكنولوجيا الحديثة؛ لغرض تحسين الأداء المهني للحكومات، ولخدمة المصلحة العامة.

## رابعًا: إدارة فريق الرقابة ومهاراته.

فريق الرقابة يتكوّن من مجموعة أفراد يعملون مع بعضهم لتحقيق هدف مشترك، و يجب أن يمتلكوا المهارات، والخبرات والمعارف؛ لإتمام العمليات الرقابية بشكل سليم وناجح، وتتمثل هذه المهارات من خبرات ومعارف في فهم عمليات الرقابة، تزامنًا مع الخبرة العملية وضرورة الإلمام بالمعايير، والتشريعات واللوائح، والأنظمة المعمول بها، و يجب أن يمتلك أفراد الفريق القدرة على ممارسة التقدير المهني بعقلٍ وموقفٍ متيقظٍ لآخذ القرارات المناسبة، والمعرفة بالتقنيات والأسس الالكترونية من أجل تقديم خدمات أفضل، وجميع هذه المهارات يتم الاحتياج إليها في حالات تعيين الموظفين من ذوي المؤهلات، وللتحسين المستمر في الكوادر البشرية من خلال التدريب والتطوير للموظفين، فقد قسمت دراسة (إسماعيل وآخرون ، 2024) أنواع المهارات على:

- المهارة المعرفية والإدراكية، والتي تشمل، المهارات الذهنية، المتمثلة في (المعرفة والفهم، والتطبيق، والتحليل والتركيب، التقييم).
- المهارات الفنية والوظيفية، والتي تشمل على (استخدام نظم تقنية المعلومات، والإلمام بالتشريعات القانونية والنظامية).
- المهارات السلوكية التي تتضمن المهارات الشخصية في (إدارة الذات، والمبادرة والتأثير، واختيار الأولويات، ومراعاة قيم وأخلاق المهنة، والشك المهني، والثقة بالنفس)، ومهارات التعامل والاتصال بالآخرين.

والهدف من بناء فريق الرقابة يتمثل في، بناء الثقة وروح التعاون، وتنمية المهارات وزيادة قدراتهم وتطويرها، وتوفير الاتصال المفتوح والفعال، بين مستويات الديوان؛ لمواجهة المشكلات بوضوح وشفافية، ويجوز للمراجع استخدام أطراف أخرى مثل المراجع الداخلي، أو خبراء من أطراف أخرى، فيما يتلاءم مع متطلباتهم، أو في الحالات الضرورية، مما يتماشى مع تفويض الجهاز الأعلى للرقابة، والجهاز وحده المسؤول عن الآراء والتقارير الرقابية، ويتحمل مسؤولية استخدام الاعمال المنفذة من قبل أطراف أخرى، سواء أكانت هذه الأطراف على مستوى الدولة، أم المستوى المحلي أم شركات المحاسبة العامة، ويمكن الاستفادة والاستعانة من الخبراء لتوفير المعرفة، وتنفيذ المهام الرقابية بأساليب، أو طرائق أو مهارات من تخصصات، لا تتوفر لدى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.

أما دراسة (عبد القادر، 2024، 61) فقد أكدت بأنه للوصول إلى أداء أكثر كفاءة وفاعلية،"على الأجهزة العليا للرقابة تطوير المهارات، والمعارف الراهنة والجديدة، ومعالجة الثغرات ونقاط الضعف، وفي سبيل بناء القدرات والتعليم المستمر، تستطيع الأجهزة العليا

للقابة تدريب الموظفين، سواء أكان تدريب داخلي أم خارجي، والتقييم المستمر لمستويات معارفهم، ومهاراتهم، وتحديد نقاط الضعف والثغرات، والقيود المحتملة على التدريب، وتحديد ما يحتاجون إليه لتحسين جودة الأداء".

#### خامساً: مخاطر الرقابة.

عرّف المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين المخاطر على انها " مفهوم يُستخدم لبيان أوضاع عدم التأكد في عمليات التشغيل التي لها تأثير على المؤسسة؛ للوصول إلى أهدافها، فإذا كان لها أثر إيجابي يطلق عليها فرصة"، (خوديدا، 2021، 75).

ومن خلال الخبرة المهنية للمراجع يستطيع تقدير المخاطر المحتملة للرقابة، وممارسة الشك حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية، وصلاحيّة الأدلة، ومدى فعالية الرقابة الداخلية في المؤسسات، ويتم ذلك عن طريق ممارسة الشك فيما يتعلّق بالأخطاء والتلاعب والتهديدات، التي تُحوّل دون تحقيق أهداف المؤسسة، وعلى المراقب أن يمارس التخمين والتحليل لتلك المخاطر، والعمل على جعلها في أدنى مستوى؛ كي يتحصّل على تأكيد معقول يستند عليه لإبداء الرأي الإيجابي، وتتمثل مخاطر الرقابة في تقديم تقارير غير ملائمة عن طريق الوصول إلى استنتاجات غير ملائمة، وعلى المراجع أن يمارس إجراءات للحدّ من مخاطر الوصول إلى هذه الاستنتاجات عن طريق إدارة المخاطر، مع الأخذ في أنه قد لا يمكن تقديم تأكيد مطلق عن حالة الموضوع الرقابي، وإنما الهدف هو الوصول إلى تأكيد معقول، وتقديم تأكيد محدود بحسب التقدير المهني للمراجع، وهنا تكون المخاطر المقبولة والمتمثلة بعدم الالتزام بالمعايير أكبر مما هو موجود في رقابة التأكيد المعقول.

#### سادساً: الأهمية النسبية.

يجب أن يتم النظر في الأهمية النسبية في جميع عمليات ومراحل الرقابة، لأنّ أي تأثير على قرارات المستخدمين المستهدفين، يعدّ ذا أهمية نسبية، وهي مسألة تعتمد على التقدير المهني للمراجع، حول احتياجات المستخدمين، فيما يتعلّق ببند مفرد أو مجموعة بنود مع بعضها البعض، فقد تكون الخصائص المتعلّقة بالبنود مهمة نسبياً بطبيعتها الذاتية، أو تكون مهمة نسبياً؛ بسبب السياق الذي تقع فيه، وكل منها يؤثّر على القرارات فيما يتعلّق بالإجراءات الرقابية، وتوقيت الرقابة وتقييم النتائج، ويجب النظر كذلك في مخاوف أصحاب المصلحة، والمصلحة العامة والآثار على المجتمع، والمتطلبات التنظيمية؛ لأنّ الأهمية النسبية تعدّ من مميزات المعلومة المالية، التي يجب أن تتوفر فيها للانتفاع بها في اتّخاذ القرارات.

وتتمثل الأهمية النسبية في حجم التحريف في المعلومة المحاسبية، الذي يغيّر رأي المراقب، وغالباً ما يتم النظر إليها من حيث القيمة، مع وجود جوانب كمية ونوعية مهمة تؤثر في اتّخاذ

القرارات، فمن الممكن أن لا تكون لعنصر ما، أهمية كمية، وبالمقابل نوع طبيعة الموضوع تكون مهمة.

وليس هناك قاعدة ثابتة لحساب الأهمية النسبية، وإنما يعتمد ذلك على الحكم المهني الذي يستندُ بدوره على فهم طبيعة الأخطاء، وفهم مداها، والتعامل الدقيق مع العناصر ذات الأهمية النسبية العالية، والاهتمام بها؛ لأنها تسهم في رفع جودة أداء الرقابة المالية، وهي الأكثر تعرُّضًا لاحتمال حدوث التلاعب والخطاء، والعناصر غير المهمة تحدّد أيضًا ومنها تكون الرقابة أكثر كفاءة في الأداء، والوصول إلى مستوى من التأكيد بأقل التكاليف.

ويتم تطبيق الأهمية النسبية عبر خطوات، تبدأ من تحديد الحكم الأولي، بحيث يتم تحديد المقدار الكلي للتحريفات الجوهرية بحسب الأهمية النسبية، ثم يتم تخصيص الحكم الأولي عن الأهمية النسبية إلى مجموعات نوعية، وذلك لتحديد أنواع الأدلة التي سيتم جمعها، ومنها يتم تقدير التحريف الإجمالي في كل مجموعة، وأخيرًا يتم التقدير للأثر المشترك للتحريف.

#### سابعًا: التوثيق.

يجب على المراجع إعداد وثائق بشيء من التفصيل، وذلك للوصول إلى تقديم فهم واضح لمراحل العمل الرقابي، وكافي للأدلة التي تم جمعها، وتقديم الاستنتاجات التي تم الوصول إليها، بحيث يتم تسجيل الإجراءات التي تم تنفيذها عبر خطة استراتيجية للرقابة، وتقديم الدعم للمراجع الذي لا يملك معرفة مسبقة بطبيعة الإجراءات الرقابية التي يتم تنفيذها من حيث الوقت والحدود والنتائج، ويتم ذلك عن طريق الالتزام بالمعايير المعنية، والمتطلبات التنظيمية والقانونية، لتقديم معلومات تشير إلى أداء العمل ومستواه بصورة منظمة عن طريق الاعتماد على المستندات المعتمد عليها في التوثيق، وهي مستندات داخلية وخارجية.

حيث عرّف التوثيق من قبل (IDI,2018,22) بأنه، "حفظ المعلومات وترتيبها وتنسيقها ويمكن الاستفادة منها، ومن أنواع التوثيق، الكتابية، والتصويرية، والسمعية وتعدُّ أمرًا مهمًا، ويستخدم كوسيلة للدفاع في الدعاوي"، وتتبع أهمية التوثيق في كونه مستند محكم وركيزة أساسية؛ للوصول إلى الحقائق، وهو ذاكرة يمكن الرجوع إليها وقت الحاجة.

ويتم كل ما سبق ذكره، بهدف تعزيز شفافية العمل، وللمساعدة في إجراء المهام الرقابية، والتطوير المهني، ومن متطلبات التوثيق بحسب المبادئ الأساسية، التي نصّت عليها (INTOSAI,2018,18)، وتتمثل في تجهيز الوثائق في الوقت المناسب وسلامة مضمون التوثيق، وشكله النهائي المقدم للإدارة.

وفيما يتعلّق بالتوثيق بحسب الاقتضاء، توجد أحكام رسمية تختص بالمراقبين ذوي الدور القضائي، مثل ديوان المحاسبة، تتطلب الإجراءات القانونية متطلبات لازمة ومحددة، ويلزم التقيد بها للاحتفاظ بالوثائق، وتتمثل في التالي: —

- استراتيجية الرقابة وتقييم المخاطر، والوثائق المتعلقة بها.
- الإجراءات المنفذة وتوقيت عملية الرقابة.
- الأساليب المتبعة للرقابة، ومدتها الزمنية التي تغطيها ونطاقها.
- نتائج الإجراءات الرقابية والدليل الرقابي.
- النتائج والاستنتاجات والتوصيات المتمثلة في الأدلة وتقييمها.

وكل ما سبق ذكره، يحتاج إليه المراجع في إجراء عملية توثيقية دقيقة، في كل مراحل وخطوات العملية الرقابية، ويفترض على الجهاز الأعلى للرقابة، وضع إطار مُوحَّد لأوراق العمل؛ لتنفيذ الأعمال الرقابية، والمحافظة عليها بشكل تكون فيه متوافقة.

### ثامناً: التواصل.

علاقة العمل البناء ضرورية لتطوير الأعمال الرقابية، وهي علاقة ثنائية بين الهيئة الخاضعة للرقابة، والجهة الممارسة للعملية الرقابية، بحيث من الضروري اطلاع الجهة الخاضعة للرقابة على جميع المسائل الرقابية المتعلقة بها، ومن هنا نضمن التواصل الفعال في الحصول على المعلومة المهمة، والضرورية، والوصول إلى النتائج في الأوقات المناسبة، وهذه العلاقة تمر بمراحل مهمة من البداية، ويجب تزويد الإدارة المسؤولة بالملاحظات والنتائج أول بأول، وهذه من المسؤوليات التي تتمثل في جعل أصحاب المصلحة، كالهيئات التشريعية والإشرافية، بديرة تامة على المسائل المتعلقة بمصالحهم، بحيث يكون التواصل بين الأطراف المعنية بشكل فعال، عبر رسائل موثوقة، وبلغة مفهومة لأصحاب المصالح، ويتم نشرها بشكل علني، وفي الوقت المحدد لاتخاذ القرارات الرشيدة، ويتم توصيل المعلومات بشكل كتابي، وليس تواصل شفهي؛ لأنه غير كافٍ، وتبدأ عملية التواصل في كل مراحل العملية الرقابية، من قبل البدء في المهام وخلال التخطيط، وأثناء التنفيذ حتى نصل إلى مرحلة إعداد التقارير.

ولأن التواصل الفعال أثناء عملية الرقابة، يعمل على زيادة فعالية العملية الرقابية، بحيث تساعد المسؤولين والمراقبين على استيعاب الجوانب المرتبطة بالعملية الرقابية، ويساعد التواصل في الحصول على المعلومة المطلوبة، مع التعرف على بيئة العمل، والمصادر المناسبة للحصول على الأدلة، وجمع المعلومة فيما يتعلق بالمعاملات المالية، وذلك بغرض عرض الواقع الرقابي في المؤسسات العامة، بشكل عادل وشفاف، ويعدُّ عاملاً مساعداً في زيادة جودة أداء الرقابة المالية.

### 2-1-5- أساليب الرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني:

نتيجة لحجم المعلومات التي يتطلب العمل الرقابي تجميعها، وزيادة وتعدد العمليات التي يتم تنفيذها، لإنجاز المهام الرقابية بالشكل المطلوب، من الدقة والوقت المحدد، والحماية من المخاطر، ومراقبة الأداء في جميع مراحل إنجاز المهام الرقابية، تطلَّب الأمر الانتقال إلى الأسلوب الإلكتروني بدلاً عن الأسلوب

التقليدي، المعتمد اعتمادًا كليًا على العنصر البشري في جميع مراحل العملية الرقابية، وذلك لما له من خصائص تميزه، من العمل بأقل التكاليف، وفي أقل وقت ممكن بأكثر دقة، فأصبح التشغيل الإلكتروني من أهم مقومات العمل الرقابي داخل الوحدات الإدارية.

وقد عُرِّفت الرقابة الإلكترونية بأنها، "إلزام العاملين بقانون العمل من خلال مراقبة الأداء المخالف إلكترونيًا، بهدف إيجاد بيئة رقابية يشعر فيها الموظف بأنه مراقب، حيث تلعب الأجهزة والبرامج التي يتم المراقبة من خلالها دورًا رادعًا في المنظمة"، ويتم ذلك من خلال معرفة المتغيرات الخاصة بعملية التنفيذ خطوة بخطوة، عن طريق رصد حالات الانحراف في عملية التنفيذ، ودراسة مواطن الضعف والخلل قبل، وأثناء التنفيذ، وإجراء التصحيحات اللازمة، وما يميزها ممارسة الرقابة المستمرة بدلاً من الرقابة الدورية، وهذا يحدُّ من المفاجآت الداخلية في الأداء، ومن أهم مزايا الرقابة الإلكترونية إنها تعتمد عن النظام الرقابي الآلي، في ممارسة مهامها الرقابية، وهذا يحقق للوحدة الحكومية الاقتصاد في الجهد، والوقت، والتكلفة في الوصول إلى النتائج المطلوبة، بأقل مخاطر ممكنة وبدقة أكبر، أي إنها تكون ذات جدوى اقتصادية من الناحية المالية، وهي من الوسائل الحديثة لحلِّ المشاكل، من كشف الإساءة الوظيفية، وتسريب البيانات، وتحديد الانحرافات وقت حدوثها، وإعطاء تنبيه إلكتروني من خلال البرامج الرقابية المعتمدة، وكذلك تسهيل الربط الإلكتروني للمنظومة الإلكترونية للأجهزة الرقابية مع التشكيلات التنفيذية، التي تعمل الأجهزة الرقابية على رقابتها في كل المستويات التنظيمية التنفيذية، وأيضًا توفر قاعدة معلومات عن أداء الأنشطة للتشكيلات التنفيذية، وذلك لتجهيزها لعملية اتخاذ القرارات الرشيدة، ومن هذا المنطلق تُؤثِّر الرقابة الإلكترونية بدورها المهم في مكافحة الفساد، والحدِّ منه (علي وآخرون، 2009، 302).

وتعد المراجعة في الوحدات الحكومية من أهم أدوات الرقابة على الإنفاق العام؛ للتأكد من أن عمليات الصرف تتم وفق ما هو مخطط لها بكفاءة وفعالية، وتساعد على ضمان تادية الوظائف من قبل الوحدات بكفاءة عالية، وفعالية وفقًا للتعليمات والقوانين والنظم المطبقة، وقد أشارت دراسة (حسن، 2023، 7) إلى أنَّ أهداف المراجعة في كلتا الحالتين (الإلكترونية، التقليدية) لا تتغير كونها لا تتأثر بطرائق تشغيل البيانات اليدوية، وهذا دليل على أنَّ المراجعة الإلكترونية ليست إلا استخدامًا للتكنولوجيا، المتمثلة في أجهزة الحاسب في عمليات الرقابة، إلى جانب الأجهزة الجاهزة الخاصة بالمراجعة، ويتم ذلك من خلال استخدام هذه الأجهزة لفحص السجلات، والتأكد من سلامتها فقد عُرِّفت على أنها "عملية منهجية منظمة للتجميع، والتقييم الموضوعي لأدلة الإثبات، ويتم ذلك باستخدام تكنولوجيا المعلومات، بغرض التحقق من كفاءة عملية المراجعة، باستخدام هذه التقنيات وتوصيل النتائج لمستخدميها".

وأشارت دراسة (Brusca et al (2018, 490 إلى أن التقنيات الحكومية (التكنولوجيات الحكومية) هي "عبارة عن مجموعة من البرامج والحسابات، والتقنيات والأجهزة، والوثائق والإجراءات التي تسعى السلطات من خلالها إلى تجسيد، وتنفيذ الطموحات الحكومية، ومن المعترف به على نطاق واسع أن هذه التقنيات الحكومية هي، الأدوات الرئيسية لدعم المزيد من الشفافية والمساءلة".

وقد أشار Samagaio, Diogo (2022) بأنه يمكن أن توفر التكنولوجيا فرصًا لتحسين الكفاءة والفاعلية، مما يساعد الوحدات الإدارية على أن تصبح أكثر استدامة، ويتم ذلك من خلال استخدام المراجعين لتقنيات تحليل البيانات، على اكتشاف الاحتيال، وتحسين جودة عمليات المراجعة، والذي له أثر إيجابي على حوكمة الشركات.

أما دراسة (حسن، 2024، 18) فقد ذكرت بأن عملية تحليل البيانات، كما عرّفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICP2017 بأنها، "علم وفن اكتشاف الأنماط، وتحليلها وتحديد الحالات الشاذة، واستخراج المعلومات المفيدة الأخرى في البيانات، من خلال التحليل والنمذجة والتصور"، فهي تتمثل في عمليات الفحص التي يتم القيام بها لتتقنية، وتحويل البيانات الضخمة لاكتشاف الخلل، ومن ثم توصيل المعلومات والأنماط المفيدة، واقتراح الحلول ودعم عملية اتخاذ القرار، ولتكنولوجيا المعلومات تأثير على مهنة المراجعة، على مدى السنوات الماضية، وذلك من خلال عدة زوايا من ضمنها:—

1. لتكنولوجيا المعلومات تأثير كبير على عمليات الاتصال، داخل الوحدات الإدارية، فهي تدعم عملية المراجعة، من حيث دمج أوراق العمل الإلكترونية واتخاذ القرار.
2. تقنيات وأدوات المراجعة المعتمدة على تكنولوجيا المعلومات، تُمكن مراجعي الحسابات من عملية التعمق في التفاصيل.
3. إمكانية الإدارة والمراجعين على تقديم مراجعة مستمرة للمعاملات، من خلال تقنيات تكنولوجيا المعلومات.
4. إمكانية تقليص الوقت الذي يقضيه مراجعي الحسابات في أداء المهام، وتساعدهم على إنجاز أعمالهم بشكل أكثر كفاءة وفعالية.

وقد ذكر Basantsov (2023) في دراسته، مجموعة من مجالات تطوير، وتنفيذ نظام الرقابة المالية الإلكترونية، التي تتمثل في: —

- التحول إلى تدفق الوثائق الإلكترونية في مجال إدارة المالية العامة.
- أتمته أنشطة المحاسبة والرقابة، وتكامل وتوفير الترابط بين جميع أنواع المحاسبة، في المؤسسات الحكومية.
- ضمان ارتباط المعلومات بالأداء المالي للميزانية، وربط المنظمات مع معايير؛ لقياس أداء أنشطتها.
- ضمان الشفافية والإفصاح للمعلومات المتعلقة بأنشطة الدولة أو الهيئات التابعة لها.
- تطوير المنظمات في مجال إدارة المالية العامة، وتصميم وتنفيذ النظام في بنية متعددة الطبقات وأمنة.

## 2-2-2- مساهمة الأجهزة العليا في ترشيد الإنفاق العام:

### 2-2-1- مفهوم الإنفاق العام:

يقول الله تعالى في كتابه الكريم (وَمَا دَا عَلَيْهِمْ لَوْ آمَنُوا بِاللَّهِ وَالْيَوْمِ الْآخِرِ وَأَنْفَقُوا مِمَّا رَزَقَهُمُ اللَّهُ وَكَانَ اللَّهُ بِهِمْ عَلِيمًا)، وقال تعالى (كُلُوا وَاشْرَبُوا مِنْ رِزْقِ اللَّهِ وَلَا تَعْنُوا فِي الْأَرْضِ مُفْسِدِينَ) فالإنفاق مُقَسَّمٌ على أساس الاحتياجات، وقد نشأ مفهوم الإنفاق العام في القرن السابع عشر عام 1688م، وكان أول ظهوره في إنجلترا ومن ثم فرنسا، لفرض الرقابة من قبل السلطة التشريعية على الحكومة، ويرتبط مفهوم الإنفاق العام بالميزانية العامة للدولة، ويتم ذلك من خلال وضع برنامج مرتبط بفترة زمنية، ولتحقيق أهداف معينة، وهو وسيلة لإشباع الحاجات العامة، فقد تمَّ تعريف الإنفاق العام في دراسة (كبلان، الشيخي، 2018، 40)، بأنَّه "المبالغ المالية التي تقوم بصرفها السلطة العمومية المتمثلة في الحكومات أو الجماعات المحلية"، وهذه النفقات تتمثل في كافة الأنشطة العامة والبرامج الحكومية التي تتم ممارستها؛ بهدف الحصول في المقابل على منفعة عامة، وتوجد العديد من الضوابط التي تحكم ممارسة الأنشطة والبرامج ومن أهمها: العقلانية، والمرونة، والعدالة، والإنتاجية، والترشيد الاقتصادي، وقد قدمت دراسة (بن عون، خدومة، 1379) تعريفًا للإنفاق العام على إنه "مبالغ نقدية أُقرَّت من قبل السلطة التشريعية ليقوم شخص عام بإنفاقها، في توفير سلع وخدمات عامة، وتحقيق الأهداف الاقتصادية، والاجتماعية للدولة".

أما موسوعة المصطلحات الاقتصادية والإحصائية فعرَّفتها بأنها: "ما تنفقه الحكومة المركزية والسلطات المحلية والمشروعات العامة على السلع والخدمات متضمنة الإنفاق الرأسمالي، والإعانات والمُنح، والمدفوعات المُحوَّلة مثل: فوائد الدين العام، والمعاشات، والتقاعد (زينة، 2018، 276).

وقد عرِّفت أيضًا بأنها "مبلغ من المال يخرج من خزانة الدولة، بواسطة إدارتها وهيئاتها ووزاراتها المختلفة، لتلبية الاحتياجات العامة للمجتمع" (صديق، 2022، 3).

وقد اتفقت الدراسات على تحديد الأركان الأساسية للنفقة العامة، والتي تتمثل في إنها: مبلغ نقدي وهذا يمثّل الركن الأول، أي أن الوسائل غير النقدية التي تقوم بها الدولة لا تتمثل في النفقات العامة، ولا تدخل ضمن إطارها، أما الركن الثاني فيتمثل في الشخص العام المعني بالمؤسسات والهيئات العامة، التي تتمتع بالشخصية الاعتبارية الكاملة، والذي يأمر بالإنفاق، والركن الثالث هو الهدف من عملية الإنفاق إذ يجب أن تتحقق منفعة عامة وليست خاصة، والمتمثلة في إشباع الحاجات العامة.

### 2-3-2- تصنيفات الإنفاق العام: ينقسم الإنفاق العام على عدة تصنيفات مختلفة، وقد قُدِّمت العديد من الدراسات تصنيفات للإنفاق، جاءت على النحو التالي: — (كبلان، الشيخي، 2018، 40).

- نفقات عادية وغير عادية: العادية وهي التي تمول مباشرة من إيرادات الدولة، أما غير العادية فهي التي تمول من إيرادات غير عادية مثل القروض.

- نفقات حقيقية وتحويلية: وهي التي تقوم بها الدولة مقابل الحصول على السلع والخدمات، أما التحويلية فهي ما تصرفه الدولة فيما يخصّ الدعم لفئات محددة.
- إنفاق إداري واستثماري: الإنفاق الإداري يقصد به الإنفاق اللازم لقيام الدولة، بمهامها المختلفة مثل: أجور الموظفين، ويطلق عليه أيضاً النفقات الجارية، أما الإنفاق الاستثماري فهو نفقات تسهم في زيادة الإنتاج الوطني والتوسّع الاقتصادي، مثل: إنشاء الطرق والمستشفيات وتجهيز المؤسسات.
- الإنفاق الاستهلاكي والاستثماري: يتمثل في الإنفاق الاستهلاكي الذي لا تحصل الدولة على مقابل له، أما الاستثماري فهو ينقسم على جانبين هما: البنية التحتية: مثل إنشاء الطرق والجسور، أما الجانب الآخر فهو الإنفاق على القطاعات الاقتصادية كالمشاريع الصناعية والزراعية والتجارية.

وقدّم (عبود، 2022، 219) لنا في دراسته هيكلية النفقات العامة للدولة الليبية، بحيث يتم تحديد حجم الإنفاق العام السنوي، ضمن الميزانية العامة، ويتم توزيعها على ثلاث أقسام وهي: -

- الإنفاق الجاري: ويتضمن جميع النفقات المتعلقة بالمرتبات والأجور، وما في حكمها والمصروفات العمومية.
- الإنفاق الاستثماري: ويتمثل في النفقات التي تخصّ برامج التنمية الاقتصادية، ومشاريع البنية التحتية، وتُشرف عليه وزارة التخطيط.
- الإنفاق على الدعم الحكومي وموازنة الأسعار: ويُطلق عليه الإنفاق الجاري الذي تُشرف عليه وزارة المالية.

وتوجد مرحلتين لتنفيذ النفقات العامة، الأولى إدارية تتمثل في الالتزام بالنفقة، بحيث يتم إثبات وجود دين لصالح من قدّم الخدمات للدولة، مما يجعلها مدينة له، وهنا ينشأ حق مالي مقابل عمل مُقدّم، والخطوة الثانية تتمثل في تصفية النفقة، ويتم في هذه الخطوة التحقق من وجود الدين عبر فحص الوثائق والحسابات، ومنها يتم تحديد المبلغ المالي المستحق، أما الخطوة الأخيرة في المرحلة الإدارية فهي الأمر بالدفع، فالأمر بالصرف يتم من خلال إخراج المقدار المالي للنفقة قانوناً من ذمة الإدارة إلى ذمة أصحابها، أي الدفع إلى مستحقيها مقابل العمل المؤدى.

أما المرحلة الثانية فهي محاسبية، وهي من "اختصاص المحاسب العمومي، وفي هذه المرحلة يأتي دور المحاسب العمومي؛ لإبراء ذمة الهيئة العامة بدفع النفقة لأصحابها، والتي تنتهي بدفع المبالغ المستحقة، أي يتولّى هذه العمليات الأمرين بالصرف" (بن الطيب، 2019، 27).

## 2-2-3- عوامل تطور الإنفاق العام:

توجد العديد من الأسباب التي تؤثر في الإنفاق العام للدول، وتؤدي إلى زيادة حجم الإنفاق، ومن هذه العوامل الأسباب السياسية، والاجتماعية، والاقتصادية، التي تسير مع التوجهات العالمية في العديد من المجالات، مع توحيد السوق العالمية، ودور العولمة الكبير عليها، ويمكننا ذكر بعض العوامل المؤثرة في تطور الإنفاق، ونذكر منها التالي (محمود، محمد، 2021): —

أ- العولمة: يقصد بها الانفتاح وإزالة القيود المفروضة على حركة الخدمات والسلع بين دول العالم، بهدف تحرير التجارة ورأس المال، والحاجة لدخول أسواق المال، ومن هنا تحتاج الدول إلى الاندماج الاقتصادي مع دول العالم، ونتيجة لانخفاض حجم الرسوم الجمركية، واللجوء إلى الاقتراض لتمويل الإنفاق العام، اتجهت الحكومات لتشجيع هذه التوجهات الحديثة، والالتزام بتمويل الإجراءات مما يستدعي الزيادة في حجم الإنفاق العام.

ب- استثمار خدمات المعلوماتية: المتمثل في نتائج ثورة المعلومات، وانتشار التكنولوجيا وسيطرتها على أنظمة الإنتاج والخدمات، ونظرًا للحاجة إلى مواكبة التطور التكنولوجي في وسائل وأنظمة العمل، يتطلب ذلك شراء أنظمة معلوماتية حديثة، مما يؤدي إلى زيادة حجم الإنفاق العام للدولة.

ج- تشجيع الاستثمار والإنتاج: ويتم ذلك عبر الإعفاءات الضريبية والجمركية، التي تقدمها الحكومات لاستيراد المواد الأولية، والآلات والتقنيات الحديثة، لتأسيس المشاريع الجديدة، وزيادة الإنفاق على المجالات الاقتصادية؛ بهدف تشجيع الاستثمار سواء المحلي أو الأجنبي.

د- تطور دور الدولة في الاقتصاد: تلعب الدولة دورًا مهمًا وملموًا في الاقتصاد، وهذا الدور يختلف من دولة إلى أخرى، فبعض الدول لها دورٌ تدخلّي، والمتمثل في استخدام الأدوات المالية مثل: الإنفاق العام والضرائب للتأثير على الاستثمار والإنتاج، وبعض الدول غير تدخلية، تعطي الحرية الكاملة للقطاع الخاص في إنجاز توجهاته.

وقد ذكرت دراسة (عبود، 2022) بأن إزدياد مستوى الإنفاق أصبح ظاهرة عامة تشمل الدول المتقدمة والنامية، وإن الأرقام الظاهرة لا تُمثّل الحقيقة، وهناك نوعان من الأسباب لزيادة ونمو الإنفاق وهما: النمو الحقيقي، وهذا التوسع في الإنفاق تُقدّمه الدولة للمجتمع على شكل سلع، وخدمات عامة؛ من أجل تحسين مستوى الخدمات، و النوع الآخر يتمثل في النمو غير الحقيقي، وهو نمو ظاهري، وهذا يُحدّث زيادة في حجم الإنفاق العام دون أن يكون له مقابلًا في حجم السلع والخدمات المقدّمة؛ لإشباع حاجات المجتمع، وهذا ما يمثّل جوانب الفساد المالي والإداري.

واتفقت دراسة عبود مع دراسة (إسماعيل، 2022) التي صنّفت الأسباب إلى أسباب ظاهرية، وأسباب حقيقية، تتمثل في التالي: —

**أولاً: الأسباب الظاهرية:** وتتضمن الأسباب الظاهرية تدهور قيمة العملة، واختلاف الطرق المحاسبية، مع زيادة مساحة إقليم الدولة وعدد ساكنيها، ويتعلق الأمر في تدهور قيمة العملة بتدني القدرة الشرائية للعملة، وينتج عن ذلك نقص في مقدار السلع والخدمات بقيمة مماثلة من الوحدات النقدية عن المقدار الذي يمكن الحصول عليه من قبل، وهذا لا يترتب عليه زيادة في المنفعة الحقيقية، وإنما يحدث نتيجة قيام الدولة بدفع عدد أكبر من الوحدات النقدية، مما كانت تدفعه من قبل؛ للحصول على نفس مقدار السلع والخدمات.

أما ما يتعلق بالسبب الثاني فيمكن في اختلاف الطرائق المحاسبية لإعداد الميزانية العامة، وهو من الأسباب التي تؤدي إلى زيادة حجم النفقات العامة، ويحدث ذلك نتيجة قيام بعض الإدارات بتغطية نفقاتها من إيراداتها التي يتم الحصول عليها من مصالحتها بشكل مباشر، ولم تكن تظهر هذه الحسابات في الميزانية، مما يجعل حساب النفقات العامة أقل من الحقيقية، وعند تغيير الطريقة المحاسبية في الأعداد، إلى تطبيق مبدأ عمومية الميزانية العامة، يحتاج الأمر إلى إظهار كافة النفقات التي لم تظهر من قبل، ومن ثمَّ الزيادة في حجم النفقات، مما يستدعي تغيير طرائق المحاسبة المالية في الميزانية الحديثة، والسبب الأخير في الأسباب الظاهرية، يتمثل في زيادة مساحة إقليم الدولة وعدد السكان، وفي هذه الحالة تزيد النفقات العامة دون حدوث زيادة في النفع العام، أي دون مقابل فعلي؛ بسبب استرداد الدولة لأقاليم خاصة بها، أو احتلال دول أخرى، وبالمقابل تواجه هذه الزيادة في النفقات العامة، زيادة في نسبة الضرائب على المواطنين.

**ثانياً: الأسباب الحقيقية لزيادة الإنفاق العام:** تنقسم على مجموعة من الأسباب تتمثل في التالي:

أ- الأسباب المالية: وتتمثل هذه الأسباب في سهولة الاقتراض، حيث تقوم الدولة باللجوء إلى القروض العامة لتغطية أي عجز في إيراداتها، وهذا يقابله زيادة حجم النفقات العامة، وذلك لضرورة الالتزام بدفع الأقساط والفوائد لسداد الديون، والجانب الآخر لزيادة النفقات العامة، يُنسب إلى وجود فائض في الإيرادات العامة، وعندما تكون الإيرادات غير مخصصة بطريقة سليمة، لاستخدامها في غرض معين، مع غياب الحوكمة الرشيدة، عندها تتجه الحكومة بإنفاق الإيرادات بشكل ضروري، أو غير ضروري.

ب- الأسباب السياسية: ونتيجة التطور الأيديولوجي السياسي على المستوى المحلي، أو الخارجي، تتجه الدول إلى زيادة نسبة الإنفاق العام سواء أكان ذلك نتيجة انتشار الديمقراطية والعدالة الاجتماعية في البيئة الداخلية، كالهتمام بالطبقات محدودة الدخل، وتقديم الإعانات، أم نتيجة الشعور بواجب التضامن الدولي، على مستوى البيئة الخارجية المحيطة، مع إزدياد نفقات الدولة في الخارج؛ بسبب التمثيل الدبلوماسي، إضافة إلى النفقات العسكرية.

ج- الأسباب الإدارية: وتتمثل الأسباب الإدارية في سوء التنظيم الإداري، وانتشار العديد من الوحدات الإدارية بشكل عشوائي، ترتب عنه ارتفاع في عدد الموظفين الزائد عن حاجة سوق العمل، وزيادة في ملحقات الوظيفة، من أثاث مكاتب وغيره، وحتى إن كانت هذه الزيادة حقيقية، فإنها بالمقابل غير منتجة، مع استبعاد الحصول على منافع مقابل النفقات.

د- الأسباب الاقتصادية: وهي من أهم الجوانب المؤثرة على زيادة الإنفاق العام، للموارد المالية للدولة؛ نتيجة زيادة الدخل الوطني، وما يصاحبه من زيادة التوسع في إنجاز المشاريع العامة، والدخول في سوق المنافسة الاقتصادية، وما تقدمه الدولة تضامناً معها، في صورة مساعدات للمشاريع المحلية، للمواجهة داخل الأسواق من حيث الجودة في السلع والخدمات، على المستوى المحلي والدولي.

وعلى الصعيد المحلي فقد توصلت دراسة ( عبود، سبق ذكره) إلى نتائج عدة منها: عدم وجود برنامج عمل للحكومة تراعي فيه الأولويات المتعلقة بالإنفاق، والسياسة المالية في ليبيا لم تسهم بكفاءة في الحفاظ على الموارد المالية، ولم يتم الإنفاق للمال العام بأسلوب يتسم بالرشاد، مع استمرار إعداد الميزانية بالأسلوب التقليدي وفق البنود دون تطويرها إلى برامج ومستهدفات، وأوصت الدراسة بإجراء الدراسات التنبؤية، من خلال توفير المعلومات عن الموارد المالية وأوجه الإنفاق العام، وإعادة تنظيم المشاريع من منظور استراتيجي يراعي الأولوية والإمكانيات والتنوع.

#### 2-2-4- الفساد في الإنفاق العام:

يأتي الفساد بأنواعه المتعددة في مقدمة القضايا الأكثر شيوعاً، وتداولاً على مستوى العالم، وللفساد تأثير كبير على الأوضاع السياسية والاجتماعية والاقتصادية، وما يترتب عليه من اتساع دائرة الفقر في المجتمعات، والجهل، وانتشار البطالة، ومن هنا فهو يهدد استقرار الدولة، وتوقّف التنمية، ويُعيق الجهود المبذولة لمكافحته، إلا إنه سريع التوسع والانتشار مع انعدام القيم الأخلاقية والدينية بخاصة في الدول النامية، كما تشير إليه التقارير الصادرة عن المنظمات الدولية، كمنظمة الشفافية الدولية، ويتطلب على الدول النامية أكثر من غيرها بذل المزيد من الجهود الجادة؛ لمواجهة الفساد، وحماية الحكومات من الانهيار، والمحافظة على الأموال العامة؛ لأنها تنطوي على تدمير الاقتصاد، والقدرة المالية والإدارية للدولة، والمؤسسة على حد سواء، وقد جاءت ليبيا في عام 2012 في المرتبة 160، وفي عام 2013 في المرتبة 172، في التقرير الصادر عن المنظمة الدولية للشفافية، الذي نشر دراسة على عدد 174 دولة، وحتّت ليبيا في المرتبة 170 في مؤشر مدركات الفساد لعام 2023، مرتفعة بمرتبة واحدة مقارنة بالعام 2022، حين جاءت في المرتبة 171 من أصل 180 دولة يشملها المؤشر، أما عربياً فإن ليبيا جاءت تحت درجة 20 من 100، وهذا المؤشر دليل على نسبة الفساد العالي؛ لأن التصنيف محصور بين درجة صفر الأشد، والأكثر فساداً، ودرجة مئة الأقل نسبة في الفساد.

#### 2-2-4-1- مفهوم الفساد:

حرّم الله الفساد في الأرض ونهى عنه، فالله لا يحب الفساد والمفسدين ولا يصلح عملهم، وقال تعالى في كتابه الكريم (إِنَّ الْمُبْدِرِينَ كَانُوا إِخْوَانَ الشَّيَاطِينِ وَكَانَ الشَّيْطَانُ لِرَبِّهِ كَفُورًا) وقال تعالى: (وَإِذَا تَوَلَّى سَعَى فِي الْأَرْضِ لِيُفْسِدَ فِيهَا وَيُهْلِكَ الْحَرْثَ وَالنَّسْلَ وَاللَّهُ لَا يُحِبُّ الْفُسَادَ)، وقال كذلك: (وَيَسْعُونَ فِي الْأَرْضِ فَسَادًا وَاللَّهُ لَا يُحِبُّ الْمُفْسِدِينَ) ، وقد تناولت العديد من الدراسات مفهوم الفساد، فقد عرّف الفساد في دراسة (وريث،

التويرقي، 2020، 465) "بأنه ظاهرة تقوم على أساس تحويل الشأن العام للجماعة إلى شأن خاص، حيث يتم تخصيص الموارد وتوزيع العائد الاقتصادي وفق اعتبارات المصلحة الخاصة وليس وفق الصالح العام"، أما دراسة (أبوجناح، 2020، 20) فقد عرّفت الفساد بأنه، "الانحرافات المالية التي تحدث نتيجة الممارسات غير القانونية، ومخالفة التعليمات الصادرة عن الأجهزة الرقابية، والابتعاد عن القيم الأخلاقية للمهنة فيما يتعلّق بالمال العام للدولة وذلك دليل على غياب المؤسسات العامة الفعالة وسوء استخدام السلطة وتغليب المصلحة الخاصة على المصلحة العامة"، ويتمثل ذلك في "الكسب غير المشروع، والغش والتدليس والاحتكار، ويدخل ضمن الفساد المالي الفساد الاقتصادي الذي يتضمن القيام بأعمال المخالفة للقوانين والأخلاق والقيم الإنسانية من أجل الحصول على الأموال خارج إطار القنوات الرسمية"، وقد قدمت منظمة الشفافية الدولية تعريف الفساد بأنّه، "إساءة السلطة العامة لتحقيق كسب خاص"، ولعلنا نلاحظ في جميع هذه التعريفات أنها، تتجه إلى الممارسات الخارجة عن النظم واللوائح، والقوانين، وعن المعايير الأخلاقية والمهنية؛ لغرض تحقيق هدف خاص واحد يتمثل في كسب الأموال والسيطرة على الموارد المالية على حساب مصلحة الجميع.

وقد ذكرت دراسة (منصور، 2023) أنّ هناك دوافع لارتكاب الفساد، منها الفقر والتسيب، والتي تُحفّز الأفراد للاستيلاء على المال، من خلال الرشاوي والتلاعب، واستغلال النفوذ لتسهيل الاستيلاء على الأموال العامة، وإخفاء المعلومات عن فئة دون الأخرى، بالإضافة إلى وجود فرص لارتكاب الفساد؛ نتيجة لضعف نظام الرقابة، والمتابعة، والمساءلة، وضعف آليات اكتشاف الفساد ومقوماته، وأيضاً وجود مبررات لارتكاب الفساد، تدفع بانتشاره بشكل طبيعي بين كثير من العاملين بالجهاز الإداري للدولة، مع انتشار مبررات غير أخلاقية لعمليات الغش والفساد، وبشكل مقبول ومبرر.

وتوجد جهات دولية مهمتها مكافحة الفساد على المستوى العالمي، منها منظمة الأمم المتحدة، حيث قامت بإصدار العديد من القرارات لمكافحة الفساد، وفي عام 2004 أصدرت اتفاقية لمكافحة الفساد وانضمت إليها العديد من الدول، أما البنك الدولي فهو من الجهات الدولية التي سعت إلى مكافحة الفساد على المستوى العالمي، حيث وضع مجموعة من الاستراتيجيات؛ بهدف مدّ يد المساعدة لمواجهة الفساد، والعمل على الحد من الآثار السلبية له، فيما يتعلّق بالتنمية الاقتصادية، أما الجهة الأخرى فهي صندوق النقد الدولي، ودوره المتعلّق بالمساعدات المالية للدول المنتشر فيها الفساد، والجهة الأخيرة فهي منظمة الثقافة العالمية، التي تم انشاؤها في عام 1993، وهي جهة غير حكومية تعمل على مكافحة الفساد والعمل على الحد منه عن طريق تبسيط الإجراءات، ووضوح التشريعات، والتركيز على المرونة والتطور والموضوعية فيما بينها بحسب التطورات والتغيرات الاقتصادية والاجتماعية (الحسبان، 2022).

أما دراسة (Cecile, 2022, 19) فقد عرّفت الفساد على أنه "سلوك الموظف الذي يقوم به، والمعاملة غير اللائقة من الموظفين؛ لتعزيز مصالحهم الخاصة أو مصالح الآخرين بشكل غير قانوني، عكس مصالح المنصب الذي يشغله وهو شكل من أشكال إساءة السلطة".

## 2-4-2-2- أنواع الفساد:

قدمت العديد من الدراسات أنواع متباينة للفساد وبمن زوايا مختلفة، إلا أن جميع هذه الأنواع ممارساتها تتمثل في عملية الاحتيال، أو الالتفاف على اللوائح والقواعد القانونية، والإجراءات التنظيمية، فقد ذكر المخلافي في دراسته، بوجود تباين بين الفساد والاحتيال، ويكمن التمييز بينهما في الأثر الذي يتم تركه؛ لأن الفساد يحدث في صورة من الرشاوي والعمولات والمنافع الأخرى، دون ترك أثر في السجلات الرسمية، أما الاحتيال أو الغش فهو الحصول على منفعة غير مستحقة من خلال تجاوز بعض الضوابط والقواعد وتشمل مظاهره: اختلاس الأصول، وحذف أو إخفاء معاملات في السجلات، وتسجيل معاملات دون وثائق إثبات، وسوء تطبيق سياسة محاسبية، وقد تم تقديم مصطلح الغش الذي يدل على مجموعة من المعاني منها: الاختلاس، والتلاعب، والاحتيال، وهو يُرتكب بسوء نية وتعمد وسابق إصرار، وليس عن طريق المصادفة بين جهة أو مجموعة جهات، وتنقسم ممارسات الفساد الشائعة في العالم على عدة تقسيمات جاءت النحو التالي ( المخلافي، 2013؛ عبدالسلام، 2019؛ فرج، امحمد، 2020):

### ❖ من حيث المجال ينقسم الفساد على:

أ- الفساد السياسي: ويتمثل في الممارسات الفاسدة المتعلقة بالأعمال والأنشطة السياسية، والبحث عن الدعم والتأييد، وتشكيل الأحزاب السياسية، وإجراء العمليات الانتخابية، أو من خلال ممارسة العمل السياسي بالمواقع الرسمية في مراكز السلطة، ومن أبرز الممارسات منح عقود حكومية على شكل، منح وهبات للجمعيات الخيرية، أو المستشفيات تحت إشراف الأحزاب السياسية، وتغطية تكاليف الانتخابات، كذلك تمويل المكاتب والموظفين ومراقبة عملية الاقتراع، كما توجد ممارسات أخرى تتم عن طريق عمليات التمويل من الخزنة العامة، مثل: استخدام منظمات المجتمع المدني، كوسيلة لإضعاف الممارسة السياسية المعارضة، مع استخدام رجال السياسة الفساد في شكل تعيينات، ودفعات مالية؛ بهدف تعزيز التماسك للقبائل والاقاليم.

ب- الفساد الإداري: ويتمثل في الأنشطة والممارسات الفاسدة التي يمارسها البيروقراطيون والموظفون في المستويات دون المستوى الأعلى، وللفساد اتجاهين: الأول ينطلق من الأعلى إلى الأسفل، حيث يتم اختيار وتعيين مسؤولين في المستوى الأدنى لجمع الرشاوي وتقاسمها، وقد يتدرج الفساد من أسفل إلى أعلى حيث يقوم المسؤول الفاسد في المستوى الأدنى بتقديم جزء من الرشاوي للمسؤول في المستوى الأعلى، مقابل تفادي الكشف عنها، وتفادي العقاب، ويتم كل ما سبق ذكره عن طريق الامتناع عن القيام بما يجب الالتزام به وفق القواعد، واللوائح، والأنظمة، وربط تنفيذ المهام والحصول على المنافع والحقوق المشروعة بمقابل غير قانوني.

❖ **من حيث مقدار الموارد والأموال التي تتضمنها الأعمال الفاسدة، وينقسم على: -**

1. الفساد الصغير: ويطلق عليه الفساد الصغير أو التافه، ويمكن القول بأنه ممارسة تتمثل في إساءة استخدام السلطة من قبل المستويات الدنيا بشكل يومي، وقد تُشكّل هذه الممارسات، التي تتم بشكل صفقات في مجملها مقدارًا كبيرًا من الموارد العامة.
2. الفساد الكبير: ويتم من قبل المسؤولين الحكوميين، عن طريق إساءة استخدام كميات كبيرة، من الموارد العامة للدولة.

❖ **من حيث طبيعة وشكل الممارسة، وهذا النوع من الفساد يأتي في تقسيم إطار عملية توصيف، وتكييف أعمال الفساد في التشريعات، وتحديد العقوبة المناسبة لها، وقد بينت اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد في الفصل الثالث، أفعال الفساد التي يلزم لها تدابير تشريعية لتجريمها، وتنقسم على التالي:**

أ- الرشوة: وهذا النوع من الفساد يعدُّ الأكثر شيوعًا، والأقدم، ويصعب اكتشافها وإثباتها، إذا تم تقديمها نقدًا، ولها أطراف عدة: (الراشي، المرتشي، الرائش) وهي عملية منح منفعة للتأثير على قرار.

ب- الاختلاس: يشير هذا المصطلح إلى سرقة شيء مملوك للغير، من قبل شخص مؤتمن عليه، أو بعهدته، ولا يقتصر على الأشياء الملموسة فقط، ويشمل المعلومة الثمينة، ويتم التلاعب بالسجلات والدفاتر، كما تتمُّ السرقة بتسليم جزء من الموارد لخزينة الدولة من الأموال التي تم تحصيلها، ويتم تزوير الوثائق لإخفاء عملية السرقة الخاصة بالإيرادات.

ج- المتاجرة بالنفوذ: أو استغلال النفوذ، وتتم عبر الروابط والعلاقات التي تستخدم لصالح أطراف معيّنة، لاعتبارات اجتماعية، أو ثقافية، أو دينية، وهو ما يعرف بالواسطة.

د- إساءة استغلال الوظائف: وهذا النوع من الفساد يتمثل في المحاباة، والتحيز والمحسوبية، وهي أنماط سلوكية تنطلق من دوافع عنصرية، أو إقليمية أو طائفية، وتتم بالتمييز بين الموظفين، والمناطق، والشرائح وهي آلية سياسية.

هـ- الإثراء غير المشروع: ويتمثل في زيادة الأصول بشكل كبير، للموظف العمومي.

و- غسل العائدات الاجرامية وإخفاؤها: وهذا النوع من الفساد يتمثل في إخفاء مصدر الممتلكات غير المشروعة، أو إبدالها، وإخفاء مكانها، أو كيفية التصرف فيها، واستخدامها واكتسابها، مع العلم أنها عائدات إجرامية.

أما دراسة (وريث، التويرقي، 2020، 466) فقد اتّجهت إلى تصنيف الفساد على النحو التالي: —

أ- الفساد العرضي: وهو حالة غير شاملة وغير دائمة، تحدث لفترة مؤقتة، وليست بشكل منتظم، وهي حالة فردية، واستثنائية.

ب- الفساد المؤسسي: هذا النوع من الفساد يكون محصور وجوده، في قطاع معين، ولا يشمل القطاعات الأخرى، أو يوجد في مؤسسة محددة أو في وزارة معينة.

ج- الفساد الصغير: وينطوي هذا الفساد على أصحاب الدخل المحدود من الموظفين، وهو محدود التأثير على الاقتصاد مقارنة بالأنواع الأخرى.

د- الفساد الكبير: وهو الأكثر تأثيراً على اقتصاد الدولة، والأكثر خطورة على تدهور حالة استقرارها؛ بسبب الصلاحيات الواسعة لكبار المسؤولين والسياسيين، من حيث القدرة على اتخاذ القرارات المؤثرة.

هـ- الفساد ضئيل الشأن، والفساد عظيم الشأن: يشير ان إلى الفساد وفقاً للمستويات الإدارية الدنيا والعليا.

وقد أشارت دراسة (أحمد، 2021، 55) إلى أن، "أشكال الفساد الحكومي والتي تتمثل في الانحرافات السلوكية، والانحرافات التنظيمية، والانحرافات الجنائية، وأخيراً الانحرافات المالية"، فالانحرافات السلوكية تتضمن الرشوة، والتحيّز، وقبول الهدايا، والابتزاز، وكل ما يشمل سوء استعمال السلطة، بما فيها عدم المحافظة على كرامة العمل، أما الانحرافات التنظيمية فتتمثل في عدم التقيد أو الالتزام بالتعليمات من قبل الرؤساء، واللامبالاة في تطوير الأداء المهني، وعدم إنجاز الأعمال المطلوبة والمحددة، مع الاستهانة وعدم احترام أوقات العمل، وعدم تحمّل المسؤولية، والتلاعب بأسرار العمل، وفيما يتعلّق بالانحرافات الجنائية فهي تتمثل في التهزّب الضريبي، ويشمل استغلال المكلفين بالضريبة باستخدام الحيل؛ للتخلص من الضرائب المستحقة، مع غياب المساءلة القانونية، والجانب الآخر يتمثل في التهزّب الضريبي غير المشروع، والمتمثل في ممارسة وسائل الغش، والتزوير، وغسيل الأموال، أما الانحرافات المالية فهي تعتمد على كل الممارسات التي تتعمد مخالفة التعليمات الصادرة من الأجهزة الرقابية، ومخالفة أحكام وقواعد القوانين المالية، وسوء استخدام المال العام.

**2-2-3- أسباب الفساد:** لا يمكن تحديد أسباب الانحراف المالي وضبطها، وذلك بسبب وجود اختلاف في وجهات النظر، بين الدراسات التي تناولت هذه الظاهرة، وقد قُدمت مجموعة أسباب أدت إلى ظهور الفساد داخل مؤسسات الدولة، منها دراسة (وريث، التويرقي، 2020، 465) كما حددها البنك الدولي Bank World، ونذكر منها التالي: —

- البيئة السياسية والاجتماعية الملائمة لظهور الفساد والمساعدة على نموه بسرعة.
- الفراغ السياسي والنتائج عن الصراع بين الأطراف، من أجل السيطرة على مؤسسات الدولة.
- تهيمش دور المؤسسات الرقابية وانتشار الفساد فيها.
- تهيمش دور مؤسسات المجتمع المدني.
- البيروقراطية في مؤسسات الدولة.

أما دراسة (أبوجناح، 2020، 16؛ الاهل، 2019، 302؛ انبية، 2017، 7؛ حيدر، 2023، 31؛ العريفي، 2022، 161؛ الاطفيحي، 2023، 133) فقد قدمت مجموعة من الأسباب وتصنيفات مختلف ويمكننا تناولها على النحو التالي: -

✓ الأسباب الشخصية: ويعدُّ الفساد في هذه الحالة سببًا شخصيًا؛ لأنه يتعلَّق بتصرفات فردية لا تشمل كافة أفراد المجتمع وربما يعود السبب إلى الاحتياجات الضرورية لفئة الموظفين الشباب؛ لتوفير الالتزامات المعيشية، وينمو الفساد في بيئة الفقر الشديد؛ نتيجة قلة الوعي بمخاطر الممارسات غير السليمة.

✓ الأسباب التنظيمية: وتتمثل في تضخُّم الجهاز الإداري، وتوسُّع المهام والسلطات الممنوحة للجهات الإدارية، إلى جانب ازدياد عدد الموظفين، ومما يخلق نوعًا من البيروقراطية، والإجراءات الإدارية المعقدة، وغموضًا في اللوائح والإجراءات، فضلًا عن عدم تحديد بطاقات الوصف الوظيفي بدقة، وصعوبة الوصول إليها، وافتقاد الكفاءة فيمن يتولى المناصب، مع غياب المعايير الدقيقة لقياس الأداء، وضعف أخلاقيات المهنة، إضافة إلى ضعف النظام الرقابي الداخلي للوحدات الحكومية، ونشوء علاقات مصالح بين المسؤولين مع الأجهزة الرقابية، وينشأ عن كل هذا حالة من عدم وضوح الأهداف، مع غياب تطبيق اللوائح التنظيمية والقانونية للعمل، بالإضافة عدم معاقبة مرتكبي جرائم الفساد، ووضع عقاب رادع لهم.

✓ الأسباب السياسية: ويتفاوت مستوى الفساد السياسي من دولة إلى أخرى، ويعود ذلك إلى النظام السياسي القائم بالدولة، وبالإضافة إلى الإرادة السياسية في مكافحة الفساد، ومن هذه الأسباب غياب النظام الديموقراطي، وضعف المؤسسات الرقابية والإعلامية، وضعف الحكومات وغياب الشفافية، وتشابك المصالح بين رجال السياسة ورجال المال، وثقافة المجتمع، فليبيا كأنموذجٍ تمرُّ بمرحلة انتقالية توَقِّر محفِّرات جديدة للفساد، وذلك نتيجة الصراع القائم على المناصب السيادية، والحملات الانتخابية، وجميع ذلك نتج عنه الانقسام المؤسسي والصراع بين الشرعيات الموازية، مع ضعف الإطار التشريعي، والمؤسسي في مكافحة الفساد.

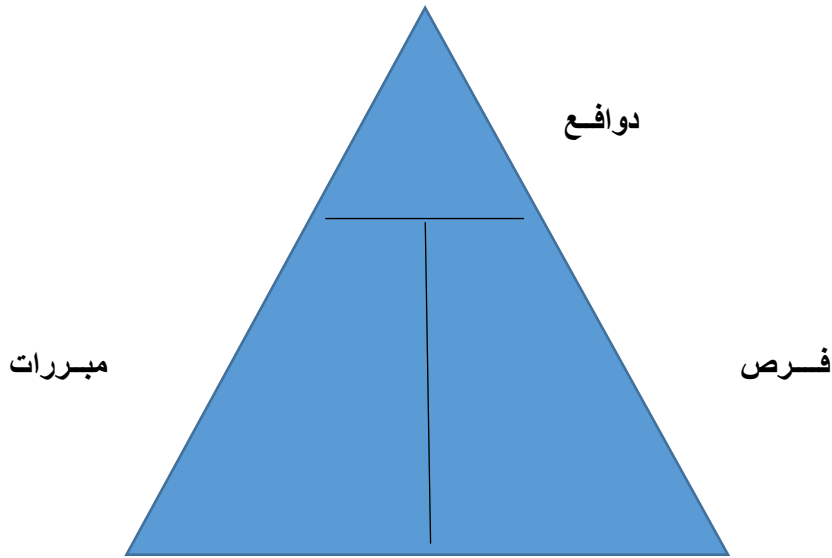
✓ الأسباب البيئية التشريعية والقانونية: تعدُّ الأسباب التشريعية، والقانونية من الأسباب الأساسية في انتشار الفساد، ويعود ذلك إلى الافتقار للتشريعات، والقوانين الرادعة لجرائم الفساد، أو ضعفها و ضعف وغموض المنظومة القانونية، وكذلك وجود الثغرات القانونية للتهرب من العقوبات أو التعارض بين التشريعات، وعدم تناغمها، إضافة إلى عدم نزاهة القضاء، وعدم استقلاليته، مما ساعد على تنامي ظاهرة الفساد في مؤسسات الدولة، وتدخل السلطة التنفيذية في شؤون السلطة القضائية، مع ضعف التنسيق بين الجهات الرقابية وتداخل اختصاصها.

✓ الأسباب الاجتماعية: وتتمثل في كون الفساد أصبح ثقافة داخل المجتمعات بشكل اعتيادي، وانطلاق الموظف إلى القيام بالمخالفات القانونية واللوائح التنظيمية دون تردد، في سبيل الحصول على مصالحه الشخصية علنًا، ومنها أصبح تداول ثقافة الغنيمة الأساس في البحث عن وظيفة في القطاع

العام، وهي ثقافة مكتسبة نتيجة الممارسة الاعتيادية لها، جراء الابتعاد عن القيم، والانحلال الأخلاقي، وارتفاع كفة الولاء العائلي، وضعف الوعي الاجتماعي، وتدني المستوى الثقافي لديهم، واتساع الفجوة بين الأغنياء والفقراء، والتحيز العنصري، مع طبيعة النظم الاجتماعية في الدول النامية.

✓ الأسباب الاقتصادية: وتتمثل في عدم وضوح السياسات الاقتصادية، والنقدية، والمالية للدولة، وعدم فاعلية نظم الرقابة عليها، وازدياد تدخل الحكومة في النشاط الاقتصادي، وتخصيص أموال طائلة للإدارات الحكومية لتنفيذ المشروعات، وجميع ذلك يوفّر بيئة ملائمة لممارسات غير قانونية، مع ارتفاع معدلات البطالة مقارنة بتكلفة المعيشة؛ بسبب تمرکز الموارد المالية في جهة فئة معينة من الأفراد، وتظهر الطبقات في مستوى المعيشة مع انهيار الطبقة الوسطى في المجتمع، وارتفاع الأسعار، وانخفاض مستوى الأجور، وتدهور قيمة العملة، وعدم العدالة في توزيع الثروات، والموارد الاقتصادية على السكان، مع محدودية فرص الاستثمار للمواطنين في السوق المحلي وهذه الطبقة ساعدت في تفشي ظاهرة الفساد.

وقد قدمت دراسة (إبراهيم، 2020، 57) ثلاثة عوامل رئيسية (لمثلث للفساد) المنتشر داخل الوحدات الحكومية، وكان على الشكل التالي: —



الشكل (1-2) مثلث الفساد

تتمثل الدوافع بحسب التصنيف لمثلث الفساد في التالي: —

- ضغوط مالية ونفسية، إذ الضغط يدفع إلى الانخراط في السلوك غير الاخلاقي.
- فقر وطمع وجشع.

أما ما يتعلّق بفرص الفساد فهي تتمثل في: -

- ضعف نظم الرقابة والمتابعة والمساءلة.
- انتشار الفساد في المنظمة.
- ارتكاب القيادات الإدارية العليا لجرائم الفساد يُقلّل من خوف الآخرين.
- ضعف آليات اكتشاف الفساد ومقاومته.
- ضعف العقوبات ضد الفساد.
- التواطؤ لإخفاء حالات الفساد المكتشفة.

أما مبررات الفساد تتمثل في: -

- انتشار الفساد.
- النظرة إلى الفساد بوصفه سلوكًا عاديًا يمارسه الجميع.
- ضعف إيمان وأخلاقيات الافراد داخل المنظمة والمجتمع.

وذكرت دراسة ( Cecile ( 2022 بأن الفرصة هي المواقف التي تؤدي إلى الاحتيال، وتحدّث الفرصة بسبب عدم فعالية أنظمة الرقابة، أو الحوكمة التي تُسهّل الاحتيال في المنظمات، مع ضعف الضوابط الداخلية التي تُمثّل فرصة أساسية قد تؤدي إلى الاحتيال، ومن أجل السيطرة على الاحتيال يجب على القادة القضاء على الفرص، المتمثلة في وجود إشراف رقابة داخلية غير فعّالة، وإساءة استخدام السلطة، ومنحهم قدر كبير من المسؤولية، إذ لا يوجد فصل بينهم في الواجبات، ولا يمكن لأي استراتيجية فردية لمكافحة الاحتيال أن تمنع الاحتيال المهني بشكل كامل، ولعلّ أهم استراتيجيات منع الاحتيال، وانتشار الفساد تتمثل في الضوابط الداخلية، ووجود نظام فعال ومصمم بشكل جيد، يساعد على منع وردع الأخطاء والمخالفات، وتعزيز القيم التنظيمية، والقيادة الأخلاقية، وإدارة المخاطر من خلال نظام قوي لحوكمة الشركات.

والدراسات في البيئة اللببية توصلت إلى مجموعة نتائج من أهمها دراسة ( عبدالقادر وآخرون، 2021)، والتي تتمثل في عدم قيام ديوان المحاسبة اللببي، بمتابعة العمل وإنجازه في وقته، والتأخير بدون مبرر يزيد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات والشركات العامة، إذ لديوان المحاسبة دور قوي في المحافظة على المال العام في الوحدات والأجهزة الحكومية، الخاضعة لرقابته وفق القانون المنظم لعمله، وتطبيق ما نص عليه القانون سواء من حيث تحقيق الرقابة على الإيرادات أو المصروفات، وأوصت الدراسة بضرورة تطوير قانون الديوان وتوسيع مسؤولياته؛ للإسهام بأكثر فعالية في الحدّ من الفساد المالي والإداري.

وأكدت نتائج دراسة ( قمبر، الزوالي، 2021، 263) بأنّ ديوان المحاسبة اللببي يلتزم ببعض مبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وهذا الالتزام الجزئي يتمثل في المبدأ الأول حول قيام ديوان المحاسبة بأداء مهامه ضمن إطار قانوني يتيح المساءلة والشفافية، مع التزام ديوان المحاسبة اللببي بالمبدأ الرابع فيما يتعلق بقيام الديوان بتطبيق معايير عليا للنزاهة،

والاخلاقيات على موظفيه بمختلف درجاتهم الوظيفية، والتزام ديوان المحاسبة الليبي بإعداد تقارير بالعموم حول نتائج رقابته، واستنتاجاته حول الأنشطة الحكومية، وعدم التزامه بالمبادئ الأخرى منها: المبدأ السادس والمتمثل في قيام ديوان المحاسبة بإدارة عملياته باقتصاد وكفاءة وفعالية، وطبقاً للقوانين والتنظيمات، ونشر تقارير حول هذا الجانب، وقد أوصت الدراسة بنشر الديوان لتقارير دورية تفصح عن مصادر موارده، وأوجه استخداماتها، وبيان سياسته في إدارة عملياته، ومدى كفاءتها وفعاليتها، مع التوصية باستخدام الديوان لمؤشرات الأداء؛ لتقييم القيمة المضافة لعمله، ومدى استفادة المواطنين والجهات المعنية، من نتائج أعماله الرقابية.

أما دراسة (الهالي، 2021) فقد توصلت إلى مجموعة من النتائج من أهمها: أن دور ديوان المحاسبة في تدعيم الشفافية، وتحسين أداء المؤسسات العامة، قد جاءت متوسطة، وانعكس ذلك على فعاليته في محاربة الفساد المالي، بنفس النتيجة، وأوصت بمواصلة الجهود لديوان المحاسبة في الرفع من مستوى دعم الشفافية، والتحقق من التزام المؤسسات العامة من تطبيق القوانين، لما له من فعالية في محاربة الفساد المالي.

ومن خلال تحليل محتوى تقارير ديوان المحاسبة، خلال الفترة 2014 إلى 2019، توصلت دراسة (القماطي، 2021) إلى نتيجة مفادها، بأنه خلال العشر سنوات الأخيرة لم يحدث أي تغيير على مستوى الفساد في ليبيا، مع عدم وجود أي تحسّن في مكافحة الفساد بشكل عام، وعدم إيلاء موضوع الفساد الاهتمام اللازم من الحكومات المتعاقبة.

#### 2-2-4-4- آثار الفساد على المؤسسات الحكومية:

نتيجة لانتشار الفساد في أغلب دول العالم، ولأسباب مختلفة سبق ذكرها، يولد عنها آثار تتباين درجة تأثيرها من مكان إلى آخر، فقد ذكرت دراسة (أبو عقرب، 2019، 21؛ الاطفيحي، 2023) بعض الآثار الناتجة عن تفشي ظاهرة الفساد، على مستوى الجانب السياسي، والاقتصادي والاجتماعي والشخصي، وتتلخص هذه الآثار على المستوى الشخصي بكونه لا يقل أهمية عن باقي الجوانب الأخرى؛ نظراً لاستعداد الفرد فيه لممارسة الفساد بشتى الطرائق؛ لأن المجتمعات هي التي تقدّم للفرد شهادة عليا بطرائق سهلة و غير شرعية وغير علمية، وتُمكنه من الحصول على وظيفة بأسلوب غير قانوني، أما ما يتعلق بالآثار السياسية التي يُحلفها الفساد فتتمثل في غياب دولة المؤسسات الدستورية والقانونية، ومعها يغيب الحافز الذاتي لمحاربتة، ويغيب وازع المسألة والمحاسبة، و تتعطل آليات الرقابة إلى حدّ ما، بسبب شدة الفساد الذي يتجاوز قدرتها، أو لأنّ عروق الفساد واحدة، مع فقدان الثقة في المؤسسات والهيئات العامة، والشك في قدرتها على تنفيذ القانون، وتحقيق الأهداف، وإلحاق الضرر بالسلامة العامة .

ومن ناحية الآثار على المستوى الاجتماعي، فهو يسهم في خلق ثقافة هدامة منحرفة على سلوكيات الأفراد، مع مجارة السلوك الإنساني للفساد، والتفريط في معايير أداء الواجب الوظيفي والمهني والرقابي، فهو يتمثل في آثار الحروب على المجتمع والتدخلات الخارجية، وعدم استقرار الأوضاع بالدول، مما ينتج عنه انتشاراً

للفقر وانتشاراً للجهل، وانتشار للعادات التقليدية والروابط الأسرية، وارتفاع مستوى المعيشة، والبحث عن طرائق لجمع المال بشتى الوسائل؛ نتيجة تدني مستوى رواتب العاملين بالقطاع العام، مع ظهور الطبقات الاجتماعية، والتمييز العنصري، أما فيما يتعلق بآثار الفساد على الجانب الاقتصادي، فهي آثار أكثر عمقاً مما سبق ذكره، لأنها تتعلق بمستوى اقتصاد الدولة، نتيجة الآثار المترتبة على غياب الشفافية في استخدام الموارد المالية العامة، والافتقار للأنظمة والقوانين، وارتفاع معدلات البطالة نتيجة الفساد، وقصور دور الدولة في توزيع الثروة، ومن أهم الآثار الاقتصادية المترتبة عليها هي: ضعف الاستثمار لغياب التنافس الشريف، مع عزوف الاستثمار الأجنبي داخل البلاد، وعرقلة النمو الاقتصادي، مع زيادة تكلفة الأعمال مما يزيد من درجة عدم التأكد في الاقتصاد المحلي، وزيادة تكلفة السلع والخدمات، وضعف أداء المؤسسات الاقتصادية؛ بسبب عدم تمكنها من استغلال مواردها المالية والبشرية بطريقة فعالة، وهذا ما أكدت عليه العديد من الدراسات على المستوى المحلي.

أما دراسة (الكبار، 2022) فقد أضافت إلى ما سبق ذكره، آثار الفساد على الإنفاق الحكومي، والذي يترتب عليه تخفيضاً في النفقات العامة مما ينتج عنه تحقيق أدنى نفع ممكن من هذا الإنفاق، وليس أقصى نفع ممكن منه، مع سوء تخصيص الموارد العامة للمجتمعات؛ بسبب الاتجاه صوب الإنفاق الذي لا يحظى بأولوية الإنفاق من وجهة نظر المجتمع، أما آثار الفساد على سوق الصرف الأجنبي، فتسعى كل دولة إلى تحديد الصرف لعملتها مقابل العملات الأجنبية، والعمل على ثباتها لفترة معينة لإجراء الإصلاحات الاقتصادية المرغوبة، وممارسات الفساد هذه في السوق ينتج عنها انقساماً إلى السعر الرسمي للصرف الأجنبي، والسوق الموازي الذي يتسم بالحركة والنشاط في الشراء، ومن هنا يتم توجيه النقد إلى تمويل أنشطة غير مخطط لها، وغير مرغوب فيها، وهذا يزيد من العجز في ميزان المدفوعات واستمراره، حتى الوصول إلى الديون واللجوء للاقتراض.

#### 2-2-4-5- اسهامات الأجهزة العليا للرقابة في مكافحة الفساد:

في عام 1998م عقد اجتماع بأوروجواي، وتم فيه مناقشة دور الأجهزة الرقابية في منع وتقصي الاحتيال والفساد، كأحد الموضوعات الأساسية، بعد تحدي للمجتمع الرقابي، وأيضاً نتيجة الإدراك بمخاطر الفساد على جميع الدول، وإن كان بدرجات متفاوتة، وقد توصل الاجتماع إلى اتفاق بين جميع الأطراف، على أن الفساد في الحكومة يؤدي إلى تخفيض القدرة على النمو الاقتصادي للدول؛ بسبب إهدار المال العام، وقد اتفقت الأجهزة العليا للرقابة المالية على مساهمتها الفعالة ضد الفساد والاحتيال، من خلال التفويضات الممنوحة لها كأجهزة مستقلة، وعلى الأجهزة العليا للرقابة أن تتبنى سياسات واستراتيجيات لمنع حدوث الفساد، وذلك فيما يتعلق بنطاق سلطة المراجعة الخاصة بها على الجهات المعنية بالمراجعة، والقيام بمجموعة من الاعمال، إذا امكن القيام بها والتي تتمثل في:- (لطفي، 2014، 424)

- ✓ إيجاد مستوى دقيق للاستقلالية، واتساع الأفق المالية والتشغيلية للتغطية الرقابية.
- ✓ اتخاذ دور أكثر فعالية في تقييم دقة وفعالية نظم الرقابة والمتابعة الشديدة لتوصيات الأجهزة الرقابية.

- ✓ تركيز الاستراتيجية الرقابية بشكل أكبر، على الجوانب التي تميل إلى الاحتيال والفساد، من خلال وضع مؤشرات فعالة وعالية.
- ✓ تأسيس علاقة جيدة مع وسائل الإعلام، لنشر تقارير المراجعة.
- ✓ تبادل المعلومات والتعاون مع الجهات الوطنية والدولية، وتبادل الخبرات لمحاربة الفساد.
- ✓ استخدام قواعد السلوك المهني لتعزيز معايير سلوكية للخدمات العامة.
- ✓ متابعة العمل فيما يتعلّق بالفساد من خلال لجان الإنتوساي، ومجموعات العمل؛ بهدف التطوير للمعايير الرقابية، والمهارات الرقابية لاكتشاف الاحتيال.

وقد عقدت الأمم المتحدة و الإنتوساي أكثر من عشرين ندوة مُدرجة تحت عناوين مختلفة، تؤكد كلاً منها على الدور المهم والفعال الذي تلعبه أجهزة الرقابة العليا في مكافحة الفساد، وخلال مؤتمر مونتفيدو أقرت الأجهزة العليا للرقابة بأن الاحتيال والفساد يؤثران على الدول وبدرجات متفاوتة، وإن للأجهزة الرقابية الإمكانية على خلق بيئة مناهضة للفساد، وينبغي عليها أن تعمل على ذلك، ومن منطلق التوصيات التي تم إصدارها في المؤتمر وغيره من المؤتمرات التي عقدتها الإنتوساي، فإن مهمة مكافحة الفساد تعدّ جزءاً من عمل الأجهزة الرقابية العليا، وهي ملزمة بذلك في الواقع، وفي الندوة التاسعة عشر للأمم المتحدة ومنظمة الإنتوساي أكدت التوصيات على ضرورة أن تتصدى الأجهزة الرقابية للفساد في الإدارة العامة، وعليها أن تتعاون مع غيرها من الجهات المعنية لمكافحة الفساد، والكشف عنه، والوقاية منه، وبالعموم فإنّ الأجهزة العليا للرقابة ترى أن هدفها الرئيسي هو منع الفساد، وليس الكشف عنه، وبالمجمل يمكننا القول إنّ إسهامات أجهزة الرقابة العليا SAIS في مكافحة الفساد تشمل جانبين أساسيين هما: (المخلافي، 2013).

#### أولاً: منع الفساد أو الوقاية منه:

للأجهزة العليا الرقابية دور أساسي ومهم يتمثل في منع الفساد، ويتم ذلك من خلال دعم بيئة تحدّ من فرص الفساد، وذلك من خلال خلق مناخ للحكم الرشيد، والذي بواسطته يتم تحسين مستوى الشفافية، والمساءلة العامة بشكل فعال، وتبدأ أول الخطوات بتبنيّ الأجهزة العليا للرقابة بيئة مناهضة للفساد بجميع أنواعه، انطلاقاً من تقوية الأنظمة الإدارية المالية، ومتابعة تقييم الأنظمة الرقابية الداخلية، والسعي باستمرار إلى تحديد جوانب الضعف ومعالجتها بالتصحيح السليم للانحرافات، فقد أكدت المنظمة الآسيوية للأجهزة الرقابية العليا (ASOSAI) في الدليل الذي أصدرته عام 2003، على ضرورة أن تتبنىّ الأجهزة العليا للرقابة استراتيجية وسياسة رسمية؛ لمنع حدوث الفساد في الجهات الخاضعة لها، من خلال عمليات المراجعة، وكذلك الإجراءات والتدابير الوقائية؛ للإسهام في منع الفساد والوقاية منه، وقد ذكرت دراسة (المخلافي، مرجع سبق ذكره، 129)، بعضاً من هذه العناصر على النحو التالي:—

أ- تعزيز وتقوية نظم الإدارة المالية: إذ تتسم عمليات المراجعة التي تتم من قبل الأجهزة العليا الرقابية بالتنظيم والتصميم الجيد، ومن خلال هذا التميز تصنع فرصاً لاكتشاف نقاط الضعف التي تعاني منها الرقابة الداخلية، واكتشاف الاستخدام غير الفعال وغير الكفء للموارد العامة للدولة، والكشف عن

الجوانب المعرّضة للفساد في مجال المالية العامة، ومن هنا يتم تقديم التوصيات الضرورية، ومتابعتها فيما يتعلّق بتقوية الرقابة الداخلية.

ب- تعزيز الشفافية والمساءلة: من آليات المساءلة المهمة والتي تعدّ جزءاً أساسياً لها، هي عمليات المراجعة التي تمارسها الجهات المعنية والمسؤولة عنها؛ لأنها تتيح الفرص للجمهور، وتسمح لهم بالتحريّ والتحقّق من الأداء الحكومي الملزم بتنفيذ المهام بالمشاريع العامة، وهذا يؤكد أو ينفي ما إذا كانت الحكومة أو الجهات التنفيذية تقوم باستخدام الموارد العامة بشكل سليم وصحيح، ويتم اتخاذ القرارات السليمة والرشيّدة بذلك، ومن هنا فإنّ تعزيز الشفافية والمساءلة العامة هي من أهم المساهمات الوقائية في مكافحة الفساد، والتي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة؛ لأنّ جميع الأنشطة الخاصة بالمراجعة والتي تقوم بها الأجهزة تؤكّد للجمهور بأن جميع العمليات الخاصة بالإفناق العام، والدخل، وممتلكات الدولة تحت إطار قانوني، ولوائح ونظم وإنه قد تم الإفناق بشكل اقتصادي وكفاءة وفعالية، وهذا ما يمثّل الرقابة عن الأداء الحكومي ومن ثم تعزيز الشفافية والمساءلة في نظم الإدارة المالية العامة.

ج- تحسين الوعي العام: ويتمثل الغرض الرئيسي للمراجعة في تقديم معلومات موثوقة للجمهور، والتي تعدّ أداة ضغط للاستجابة لحل مشاكل محددة، ومن خلال تحسين الوعي العام بمخاطر الفساد يتم خلق بيئة مناهضة له، وذلك من خلال المساهمة التي تقدّمها الأجهزة الرقابية العليا والمتمثلة في نشر نتائج الأعمال والكشف عنها، ونشر التقارير الخاصة بها للجمهور في الوقت المناسب، لأنّ نشر التقارير الرقابية يعدّ من أكثر الأساليب فعالية في تفعيل مخرجات الأعمال الرقابية، وتحسين أداء الجهات الخاضعة للرقابة، وتأثير ذلك في المحافظة على الأموال العامة وهذا من ضمن الإجراءات والتدابير الوقائية التي تم تقديمها خلال ندوات الأمم المتحدة و الإنتوساي.

## ثانياً: كشف الفساد:

إضافة إلى اسهامات SAIS في منع وقوع الفساد لحماية الموارد العامة من الضياع والتبذير، لديها إسهامات أخرى في مرحلة كشف الفساد عند وقوعه، ومن هنا تتخذ الإجراءات اللازمة في حالة الاشتباه أو الشك بوجود فساد، ويوجد ثلاثة مستويات لذلك، الأولى: إحالة النشاط المشكوك فيه إلى السلطات القانونية المختلفة، بحيث تعمل الأجهزة مع الهيئات المختصة في التحقيق ما إذا ما كانت حالات الفساد وقعت فعلاً، والثانية: الإحالة فقط إلى التحقيق بعد تحديد مؤشرات الاحتيال من خلال توسيع خطوات المراجعة، من خلال إعداد التقارير عن المخالفات، وتقديمها الى الجهة المسؤولة لمراجعتها، والثالثة: القيام بالتحقيق لإثبات الفعل غير القانوني، ويمكن للأجهزة الرقابية العليا من خلال المراجعة العادية الكشف عن أنواع متعددة من حالات الفساد من خلال المراجعة المخطط لها بشكل جيد، والتي تتضمن كلاً من المراجعة النظامية للعمليات المالية، ومراجعة الاقتصاد، والكفاءة والفعالية 3Es؛ لضمان سلامة الأنظمة والإجراءات واللوائح، وهذا المستوى يشمل أغلبية الأجهزة، حيث تقوم بأخطار الجهات أو السلطات القانونية المختصة بعد توفير التأكيد المعقول

من المؤشرات، وتسهم المراجعة بأنواعها الثلاثة (المالي، والالتزام، والأداء) في كشف الفساد وكما أنها تمنع وقوعه، وذلك على النحو التالي (المخلفي، مرجع سابق، 134): —

أ- المراجعة المالية: حيث يهتم المراجعون بالتحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية، والتي تنتج عند إعداد تقارير مالية احتيالية، أو اختلاس للأصول، وتعد التحليلات الشاملة والمُفصَّلة ضرورية؛ لاكتشاف أدلة على الأعمال غير المشروعة.

ب- مراجعة الالتزام: مراجعة الالتزام تُعنى بضمان التقيد بالقوانين، والقواعد، والتعليمات، حيث تهدف إلى التحقق من مدى الالتزام بالمعايير التي تم تأسيسها بواسطة القوانين، والتعليمات، واتفاقيات المنح، وبنود العقود التي تُعدُّ من المتطلبات التي تؤثر على حماية استعمال الموارد، وعلى كمية ونوعية وكلفة الخدمات، وتوقيت تسليمها، وعدم الالتزام بكل ما ذكر هو إشارة إلى صفقة فاسدة؛ لاكتشاف مواقع الفساد من قبل الأجهزة الرقابية العليا، إذ تسهم الأجهزة في الوقاية ومنع الفساد من خلال التحقق من وجود نصوص وتدابير تمنع عمليات الفساد.

ج- مراجعة الأداء: وتعدّ مراجعة الأداء أداة قوية في منع الفساد من خلال قيام المراجعون بتحليل جودة الرقابة الداخلية في الإدارة العامة، وذلك يمكنهم من تحديد جوانب الضعف في أداء المهام، والقدرة على الوصول إلى المصادر المطلوبة، وإدارة السجلات، ومراجعة فعالية السياسة الوطنية ضد الفساد، والتحقُّق منها إذا كان لها انعكاس وتأثير جيد فيما يتعلَّق بمؤشرات فعالية وكفاءة الهيئات العامة، فمراجعة الأداء، تهدف إلى ضمان إدارة الموارد العامة من خلال تقييم اقتصاد، وكفاءة وفعالية، إدارة القطاع العام، ويساعد هذا النوع من المراجعة في الكشف عن الفساد من خلال التخطيط والتنفيذ السليم للمراجعة، ومن خلاله يتم تحديد مجالات عدم الاقتصاد وعدم الكفاءة، وعدم الفعالية في تحقيق النتائج.

أما دراسة (إسماعيل، 2024، 191)، فقد قدّمت نموذجًا مقترحًا لاستخدام إشارات خطر المراجعة؛ لتحسين أداء مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات، في كشف الفساد المالي بالقطاع الحكومي، ويتكون هذا النموذج من، "دليل الإنتوساي لمكافحة الفساد، والحوكمة، ورقابة الأداء، واستخدام منهج مراجعة مبني على المخاطر، وإشارات خطر المراجعة، والتحوّل الرقمي"، وقدمت الدراسة أهم النتائج المتمثلة في التأكيد على فعالية دور إشارات خطر المراجعة في تقييم الأداء المهني، وذلك للحكم على مدى الالتزام بالضوابط الرقابية، وإيضاح طرائق كشف الفساد.

وقد أشار (لطفی، 2020، 181) إلى دور الأجهزة العليا للرقابة في مكافحة الفساد، من خلال تعزيز الحوكمة الرشيدة، وتطبيق حزمة من الإجراءات تتمثل في وجود التالي: —

✓ إشراف قوي من البرلمان.

✓ هيئة مكافحة فساد قوية ومستقلة.

✓ قضاء قوي ومستقل.

- ✓ تطبيق صارم وفاعل للقانون.
- ✓ شفافية في الموازنات العامة.
- ✓ إعلام مستقل، ومجتمع مدني حيوي.

**2-2-5- طبيعة الرقابة على النشاط الحكومي:** تتمثل الوحدات الحكومية في "الجهات التي تتضمنها الموازنة العامة للدولة من وحدات الجهاز الإداري للدولة، ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة الخدمية"، أما الرقابة في الوحدات الحكومية فقد عرّفها دراسة (محمد، 2023، 36) بأنها عبارة عن "جهد مشترك من أطراف وأجهزة رقابية متعددة منوطة بالتأكد من تطبيق اللوائح والقوانين والقرارات المالية ذات الصلة والتي من شأنها حماية المال العام بكافة صورته وأشكاله من أنواع الاخطار المختلفة"، وقد توصلت الدراسة الى مجموعة نتائج أهمها، ضرورة التزام أجهزة الرقابة العليا بتطبيق معايير الإنتوساي لرقابة الحكومية الصادرة عن منظمة الإنتوساي؛ لأنها تؤدي إلى تعزيز عمل الأجهزة، وترفع من جودة عملية الرقابة المنوطة بها، وتسعى الرقابة على النشاط الحكومي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف المتمثلة في (حلمي، واخرون، 2017، 180):—

- أ- التأكد من سلامة ودقة تقديرات الموازنة العامة.
- ب- العمل على الحد من عمليات الفساد، والاختلاس، والسرقه والإهمال.
- ج- تطبيق القوانين واللوائح التنظيمية؛ لسلامة تنفيذ الخطط؛ بهدف مراقبة تنفيذ الموازنة العامة للدولة في جانب الإيرادات والمصروفات.
- د- إمكانية الحكم على مدى نجاح الأجهزة الإدارية.

ومن خلال ما سبق ذكره، يمكن تعريف المراجعة الحكومية بأنها " فحص كفاءة وفعالية أنشطة الوحدة الحكومية، والتأكد من استخدام الموارد الموضوعه تحت تصرفها على نحو اقتصادي".

وهذا المفهوم يُبرز لنا نطاق المراجعة الحكومية، والتي تمتد إلى ما هو أبعد من نطاق الامتثال للقوانين، والنظم التي تحكم استخدام موارد الأموال العامة، وإعداد التقارير عن كيفية تنفيذ المشاريع ونتائج التنفيذ، حيث إنّه يركّز على الاهتمام بتجنّب الإنفاق غير الضروري للأموال والممتلكات العامة للدولة، واتباعها للمعايير المناسبة لتحقيق الهدف من استخدام الموارد المالية العامة، وتتضمن المراجعة الحكومية ثلاثة ابعاد تتمثل في: —

**البعد الأول:** الرقابة المالية والقانونية، ويهدف هذا البعد إلى فحص المستندات، والسجلات، والدفاتر، بالإضافة إلى القوانين، واللوائح، والتعليمات وذلك للتأكد من التالي:

- أ- سلامة وموضوعية العمليات المالية، سواء فيما يتعلّق بعمليات التحصيل، أو الصرف بحسب ما هو محدد.

ب- إعداد التقارير المالية للوحدات الإدارية الخاضعة للرقابة، بشكل سليم يكشف حقيقة ما حدث.

ج- التأكد من أن الوحدات الإدارية الخاضعة للرقابة ملتزمة بالقوانين واللوائح والتعليمات.

د- التأكد من ترشيد عمليات الإنفاق الحكومي بما يحقق حماية أصول الوحدة الإدارية الحكومية.

هـ- توفير المعلومات التي تساعد على تصحيح الانحرافات عن المخطّط له للمتابعة والتنفيذ.

**البعد الثاني:** رقابة الكفاءة، ويهدف هذا البعد إلى تحديد ما إذا كانت الوحدات الإدارية الحكومية محل الرقابة، تستغل الموارد المخصصة لها، والامكانيات المتاحة لها بشكل اقتصادي يعكس كفاءة أداء هذه الوحدة، وهذا البعد يتضمن النواحي التالية:

أ- مدى الحاجة إلى الخدمات التي توفرها الوحدات الإدارية الحكومية.

ب- مدى ملاءمة التكاليف المنفقة، للمنفعة أو العوائد المتوقع الحصول عليها، وكفايتها.

ج- مدى توافر الحماية للموارد المتاحة من الضياع والفساد، والاستغلال السليم لها.

**البعد الثالث:** رقابة الفعالية، وتهدف هذه الرقابة إلى تحليل، وتقييم فعالية أنشطة الوحدات الإدارية الحكومية، بهدف تحسينها، وتطويرها في المستقبل، ويتم تقديم تقرير الفعالية من قبل المراجعين لخدمة هدفين متزامنين هما: —

**الهدف الأول:** تقديم التقارير للبرلمان، والحكومة، والشعب بصفة عامة؛ لإمدادهم بتحليل موضوعي، ومستقل يُستخدم كأساس لتقييم، وبناء الأولويات الخاصة باتجاه النشاط الحكومي في المستقبل.

**الهدف الثاني:** تقديم التقارير لمستخدميها في الوحدات الحكومية محل المراجعة؛ لإمكانية اتخاذ القرارات الرشيدة لهم، والشكل التالي يوضّح الأبعاد الثلاثة للإنفاق العام:



### الشكل رقم (2-2)

#### أبعاد الإنفاق العام

وقد اشارت دراسة (أحمد، 2021) إلى مجموعة من المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية، فيما يتعلّق بالمعايير والتي تتمثل في: —

- قابلية المعايير الرقابية للتطبيق: وتقضي مراعاة إمكانية تطبيق المعايير الرقابية للإنتوساي، من قبل الجهاز الأعلى للرقابة، خاصة في المسائل والمهام ذات الأهمية الكبيرة، إذ إن هناك بعض المعايير لا يمكن تطبيقها في الأجهزة الرقابية، وذلك بسبب تنظيمها على هيئة محاكم الحسابات.
- وجود نظام رقابة داخلية مناسب: ويعدُّ ذلك من المتطلبات الأساسية التي تنص عليها المعايير الرقابية نظراً لأهمية وجود نظام رقابة داخلية فعال، يهدف إلى التقليل من الأخطاء، وتجنب الوقوع في المخالفات والاختفاء.

ج- الحكم غير المتحيز: أثناء القيام بالمهام الرقابية الحكومية المختلفة، تظهر مواقف متعددة؛ نتيجة التعارض الناشئ بينها، وبين المعايير الرقابية المتعارف عليها، وهنا يجب الحكم من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية، من خلال الاعتماد على النصوص والقوانين المعنية بسلطاتها.

د- المساءلة العامة: ينصُّ المعيار على أهمية إيجاد وسيلة منظمة، وفعّالة للمساءلة القانونية، وذلك نتيجة الاتجاه المتزايد نحو المطالبة بالتقارير للمساءلة العامة على الوحدات الإدارية، والكوادر التي تدير الموارد

العامة، ولتسهيل عملية المساءلة ينصُّ المعيار على تطوير نظم المعلومات والمراقبة، وتقييمها، وتقديم التقارير بالشكل الملائم والمطلوب.

ه- تحسين التقنيات الرقابية: ينص المعيار على أهمية تحسين التقنيات الخاصة، برقابة سلامة وصحة الإجراءات الرقابية، من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، كما ينبغي أن تشمل المهام الرقابية للجهاز الأعلى للرقابة، كافة الأنشطة الرقابية؛ بهدف تدعيم عملية المساءلة.

و- التوظيف: يجب أن يتبنّى المعيار سياسات خاصة، ومحدّدة فيما يتعلّق بإجراءات تعيين الفئات من ذوي المؤهلات المناسبة، وينصُّ أيضًا على سياسات التدريب للموظفين، وذلك لتمكينهم من أداء مهامهم الرقابية بصورة فعالة.

## 2-2-6- الرقابة المالية أداة أساسية لترشيد الإنفاق العام:

ونتيجة لتزايد الإنفاق العام بات من الضروري البحث عن مصادر إضافية للإيرادات العامة؛ بهدف تغطية تلك الزيادة الحاصلة في النفقات العامة، لهذا اتجهت الدولة إلى استخدام أساليب دون التركيز على النتيجة النهائية مثل: ضعف الانتاجية، وموجات التضخم، وهذا أدى إلى التفكير في ضرورة تطبيق الرقابة بكل أشكالها السياسية، و البرلمانية، و القضائية، و التقنية؛ لأجل الوصول إلى ترشيد النفقات العمومية، وللرقابة المالية دور مهم في التأثير على هذا التزايد المستمر في النفقات دون مقابل لها، والمتمثل في زيادة المنفعة العامة، والتركيز على ضابط الاقتصاد في الإنفاق فيما يتعلّق بالموارد المالية العامة، واستخدامها بالشكل الأمثل، ويتم التحكم في الإنفاق بالضوابط الآتية ( مشعلي، عثمانية، 2017، 53) :

أولاً: ضابط المنفعة العامة: فالنفقات العامة لا مبرر لها إلا بتحقيق النفع العام، وهذا الضابط يركّز على المقابل من الإنفاق العام، وهو ما يتمثل في المنفعة أو العوائد المتوقّع الحصول عليها بالمقابل، ولمصلحة الجميع، لأن استخدام الموارد المالية العامة يجب أن يتم مقابل الفائدة العامة، وإلا عدّ ذلك نوعاً من الفساد في الموارد المالية، والذي يركز على مصلحة فئة معينة دون الكل.

ثانياً: ضابط الاقتصاد في الإنفاق: وعند تنفيذ المشاريع من قبل الجهات التنفيذية، أو الوحدات الإدارية المكلفة بذلك، من المفترض عليها ألا تنفق الموارد المالية، إلا وفق الاعتمادات الممنوحة لها وكما يجب، والقيام بالمتابعة في تنفيذ المهام بجميع المراحل، وتقييم الأداء، وأن تتجنب التبذير والإسراف بقدر الإمكان، ولا يتم الإنفاق دون مبرر، أي التركيز على العمل بأقل التكاليف لتحقيق المنفعة العامة.

وقدمت دراسة (كبلان، الشبيخي، سبق ذكره) ضوابط للإنفاق العام إضافة لما سبق ذكره، تتمثل في الدقة في تحديد الأهداف، والمتمثلة في وضوح أهداف البرامج الحكومية بمختلف أنواعها، وضابط التقييم الدوري لبرامج الإنفاق العام، ويتم ذلك بتقييم أداء الوحدات والأجهزة الحكومية فيما يتعلّق بكفاءة وفعالية الأداء عند تنفيذ البرامج والمشاريع، إضافة إلى ضابط أكثر أهمية والمتمثل في تفعيل دور الرقابة على النفقات العامة،

ويتم ذلك عن طريق الأجهزة العليا للرقابة، والعمل على مستوى عالي من الدقة، مع التأكد من بلوغ الأهداف المرجوة من الانفاق العام، والابتعاد عن استنزاف وهدر موارد الدولة.

وقد أكدت دراسة (بن عون، خدومة، سبق ذكره) على الالتزام بمجموعة من الضوابط تتمثل في: المنفعة القصوى، ويتم ذلك بتحقيق أكبر قدر ممكن لأكبر عدد ممكن من الأفراد، والاقتصاد وهو الضابط الثاني، والمتمثل في تجنب الإسراف والتبذير في الإنفاق الحكومي، ويتمثل الضابط الأخير في الترخيص من قبل السلطة التشريعية أو الجهات الإدارية المخولة قانوناً، ويتم ذلك بالحصول على إذنٍ بالصرف؛ بهدف التحقق من حصول المنفعة القصوى، مع الاقتصاد في الإنفاق العام.

## 2-2-6-1- ترشيد الإنفاق العام:

تُعدُّ النفقات العامة أداة من أدوات السياسة المالية للدول، لبلوغ الأهداف المرجوة منها، ويتم ذلك عن طريق تنفيذ البرامج الاقتصادية والاجتماعية، ومع زيادة أهمية الإنفاق العام ألزمت الدول العمل على ترشيد النفقات العامة، وذلك وفق ضوابط للاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، وقد تناولت العديد من الدراسات ترشيد الإنفاق العام لما له من أهمية في اقتصاديات الدول، مع قدرته على الحدّ من انتشار الفساد، واتفقت الدراسات على تعريف شبه موحد لترشيد الإنفاق العام.

وقد حدد السياق القرآني الإنفاق وجعله قواماً بين الإسراف، والإقتار فقال الله تعالى: ﴿ وَالَّذِينَ إِذَا أَنفَقُوا لَمْ يُسْرِفُوا وَلَمْ يَقْتُرُوا وَكَانَ بَيْنَ ذَلِكَ قَوَامًا ﴾، فقد نهى الإسلام عن التبذير في الإنفاق ونهى عن البخل، وإنما الصرف وفق الحاجة وبشكل معتدل، وقد قدمت دراسة (بن عون، الوردى، 2022، 1379) مفهوم الترشيح على أنه "التوجيه، وهنا يقصد به توجيه السياسة الاقتصادية حسب الخطط، والبرامج المدروسة فيما يتعلق بالنفقات الحكومية؛ وذلك لغاية زيادة الإنتاج وتحسينه، وتخفيض مستوى الانفاق العام"، وقد اشارت دراسة (الشيخي، كبلان، 41) إلى تقرير قُدّم من قبل برنامج الأمم المتحدة الإنمائي في 2009 (UNDP) بأن ترشيد الإنفاق العام يشير إلى "تحقيق أكبر نفع للمجتمع وذلك عن طريق رفع كفاءة الانفاق إلى أعلى درجة مقابل القضاء على أوجه الاسراف والتبذير، وذلك لمحاولة تحقيق التوازن بين النفقات العامة للدولة والموارد المتاحة لها"، وقد أثبتت الدراسات وجود علاقة طردية بين الإنفاق العام، وزيادة النفقات العامة، والعلاقة بين النفقات العامة، وتزايد الدخل القومي للدولة، والترشيد في الإنفاق لا يقصد به تقليص الإنفاق، وإنما يقصد به إمكانية الحصول على أعلى إنتاجية عامة للدولة، وبأقل قدر ممكن من الإنفاق.

أما دراسة (محمود، محمد، 2021، 63) فقد أشارت إلى أن مصطلح الترشيح في الانفاق العام يقصد به "الحصول على أعلى إنتاجية عامة ممكنة بأقل قدر ممكن للإنفاق بحيث تتم زيادة فعالية الإنفاق بالمقابل يمكن الوصول إلى مواجهة الالتزامات والقضاء على مصادر التبذير إلى أقل مستوى ممكن"، وأكدت على وجود مجموعة من الضوابط لترشيد الإنفاق العام، تتمثل في: الأهمية النسبية وهي إحدى أهم الضوابط التي يجب التركيز عليها في عمليات الانفاق للمال العام، ويتم ذلك عن طريق تحديد أولويات الإنفاق بحسب

الاحتياجات الأساسية، أما الضابط الثاني فيتمثل في مقابلة النفقات بالإيرادات وهو عامل مهم في الابتعاد قدر الإمكان عن النفقات غير المنتجة أو ضعيفة الإنتاجية، والتركيز على ما هو أعلى إنتاجية، أما الضابط الثالث فيتمثل في عدالة التوزيع انطلاقاً من اختلاف المناطق في الدول بين منطقة وأخرى، فمن الضروري توزيع النفقات العامة بشكل عادل، بحيث يفيد منها للجميع ولا تكون محصورة في منطقة بعينها.

## 2-2-6-2- عناصر ترشيد الإنفاق العام:

توجد مجموعة من العناصر اللازمة لإتمام ونجاح عملية ترشيد النفقات العامة، يجب توفرها مع الاختلاف القائم بين أهمية كل منها، وتتمثل هذه العناصر في التالي (محمود، محمد، 2021؛ عبود، 2022، 217):-

أ- توفير المعلومات المالية: من المهم توفير معلومات في الوقت المناسب فيما يتعلق بالموارد المالية المتوقع الحصول عليها، وخطط إنفاقها؛ لضمان جودة المعلومات، وصحة التوقعات فيما يتعلق بالتحصيل والدفع للجهات المنفذة للمشاريع.

ب- مبدأ الأولوية: من الضروري مراعاة مبدأ الأولوية في الإنفاق للمال العام، وذلك من خلال استخدام أدوات ومبادئ من أهمها تحليل التكلفة والعائد؛ لتحقيق فوائد بأقل تكاليف ممكنة، ومن هنا يتم التركيز على المشروعات الأكثر أهمية.

ج- الدقة في تحديد الحجم الأمثل للنفقات العامة: فمن الضروري اليوم وضع معايير ومؤشرات للحدّ المسموح به من الإنفاق للمال العام، بحيث تتساوى فيه المنفعة الحدية للنفقة، مع المنفعة الحدية لهذه النفقات.

د- التوجّه نحو النفقات المنتجة: وتتمثل أهمية هذا العنصر في دراسة الجدوى الاقتصادية لأي مشروع يتم الإنفاق عليه، بحيث يتم التركيز على مدى إنتاجية هذه النفقات بالاعتماد على مؤشرات الأداء.

## 2-2-6-3- أهداف ترشيد الإنفاق العام:

تسعى عملية توجيه الإنفاق العام، إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل في التالي (عبود، 2022؛ بن عون، خدومة، 2022، محمود وآخرون، 2021): —

- ❖ زيادة الكفاءة الاقتصادية للمؤسسات الحكومية، من خلال استغلال الإمكانيات والموارد المتاحة.
- ❖ تقليص الفجوة بين كُلاً من الموارد المتاحة، والإنفاق المطلوب، والتركيز على تخفيض عجز الموازنة.
- ❖ تقليص نوع وحجم النفقات، وبخاصة تلك التي لا تحقق مردوداً أو منفعة كبيرة، وذلك عن طريق المراجعة المستمرة لهيكلية المصروفات.
- ❖ محاربة الإسراف، وهدر المال العام، وسوء استعمال السلطة، والمال العام من الجهات المعنية.

❖ التركيز على عملية التحسين المستمر، والتطوير والتنمية، ووضع حلول وعلاج للمشاكل الاقتصادية، والاجتماعية التي تعاني منها الدولة.

❖ الأخذ بعين الأهمية الأوضاع المالية بجميع أنواعها، الجيدة والمستقرة، والصعبة والمتغيرة، سواء على المستوى المحلي، أو الدولي لأجل الاحتراز منها.

**2-2-6-4- مؤشرات ترشيد الإنفاق:** توجد مجموعة من المؤشرات، التي يتم من خلالها التأكد من تطبيق سياسة ترشيد الإنفاق العام في أي دولة، نذكر منها التالي (الأسدي، 2022، 16): —

أ- مؤشر الحيز المالي: يُرادُ به "قدرة الحكومة على زيادة الإنفاق، أو خفض الضرائب دون المساس باستدامة مركزها المالي"، ويتم اللجوء إلى هذه السياسة كحل داخلي؛ لدعم اقتصاد الدول حتى يستعد للمؤثرات المحيطة ولا يتأثر بالصدمات، وفي حالة الانخفاض والزيادة نحتاج بالمقابل إلى حيز مالي متاح لإتمام الإجراء السليم، فعند حدوث عجز مالي وبشكل مؤقت مع غياب المساحة المالية للتمويل، تتجه الدول للاقتراض، وتتعرض بذلك للمديونية، ولهذا يُمثل الحيز المالي خطة آمنة للأزمات، وتوجد مجموعة من المؤشرات المالية والنقدية، نذكر منها: ( مؤشر نسبة الاستدامة المالية للناتج المحلي الإجمالي، مؤشر نسبة صافي الموازنة العامة للناتج المحلي الإجمالي، ومؤشر نسبة الإيرادات الضريبية للناتج المحلي الإجمالي، ومؤشر نسبة الإيرادات النفطية للناتج المحلي الإجمالي، ومؤشر نسبة الودائع الضريبية للناتج المحلي الإجمالي، ومؤشر نسبة الاحتياطات الأجنبية للناتج المحلي الإجمالي).

ب- مؤشر الانضباط المالي: وهو " قدرة الحكومة في المحافظة على صحة، وسلامة عملياتها المالية، على المدى البعيد" حيث يتم فرض مجموعة قيود على المجاميع الرئيسية، كإجمالي الإيرادات العامة، والدين العام، وإجمالي النفقات العامة، وجميعها تُمثل مؤشرات ملموسة للسلطة التنفيذية على الإدارة المالية، ومنها يتم قياس الانضباط المالي، ومن هذه المؤشرات (قاعدة الإيرادات العامة، وقاعدة النفقات العامة، وقاعدة عجز الموازنة، وقاعدة الدين العام) وتُعدُّ المؤشرات مقياساً للقدرة على الانضباط المالي، من قبل السياسة المالية، فيما يتعلّق بضبط الإنفاق العام، وعدم التبذير والإسراف، والوصول إلى هدف ضبط الموازنة من خلال إتباع سياسة ترشيد الإنفاق، ورفع كفاءته دون اللجوء للاقتراض.

ج- مؤشر إنتاجية الإنفاق العام: والإنتاج هو القدرة على تحويل الموارد، إلى منتجات في ظل التكنولوجيا، وتمثل الإنتاجية، نسبة إجمالي المخرجات إلى مقياس معين من المدخلات، ونمو الإنتاجية يعدُّ من أهم المكونات الرئيسية، التي تُسهم في تحقيق نمو اقتصادي مستدام طويل الأجل، وبذلك فإنَّ إنتاجية الوحدة الواحدة من الإنفاق العام، قد يكون موجباً، أو سالباً، أو صفراً، لأنَّ الوحدة الواحدة لها أثر في الناتج المحلي الإجمالي.

## 2-2-6-5- متطلبات ترشيد الإنفاق:

توجد بعض المشاكل التي تعيق العمل بفاعلية، فيما يتعلّق بتخصيص الموارد، ولتجنبها يجب اتّخاذ الخطوات التالية لمتطلبات ترشيد الإنفاق العام، وتتمثّل في (الجوازنة، 2021، 49): –

- تحديد الأهداف: يجب تحديد الأهداف المراد تحقيقها بشكل دقيق ومستمر، مع ضرورة ترتيبها بحسب أهميتها النسبية.
- توجد مجموعة من البرامج البديلة التي تهدف إلى تحقيق الأهداف المرغوبة يجب حصرها وتحديدتها.
- إعادة تنظيم الهيكل الإداري للدولة لتنفيذ البرامج، وهذا يحتاج إلى تخصيص الموارد لتحقيق الأهداف.
- نظرًا للتغيّرات في الأهداف ذات الأولوية، نحتاج إلى إعادة تقييم برنامج الإنفاق على فترات.
- لضمان تنفيذ الأعمال، والبرامج التي تمّ تحديدها بشكل فعال، إذ يفترض وضع إطار تشغيلي صارم والزامي لتحقيق هدف الترشيح.
- القيام بعملية المراجعة المستمرة، لطرائق إنجاز الأعمال الملزم تنفيذها؛ لضمان التوافق بين تنفيذ البرامج، مع ما تم التخطيط له بالفعل، وهذا يحتاج إلى نظام تنظيمي فعال.
- العمل على تطوير بنود وأقسام الموازنة؛ لتتمكن من تلبية جميع المتطلبات، وفق المخطط له على المستوى الجزئي والكلّي.

## 2-2-6-6- آليات الرقابة المالية في ترشيد النفقات العامة:

توجد مجموعة من الآليات الرقابية المتبعة لغرض ترشيد النفقات العامة، وقد ذكرت دراسة (سليمان، دابو، 2021، 15) جزءًا منها والمتمثل في: –

أ- التحديد الدقيق لحجم الإنفاق العام: وذلك بتضييق الفجوة بين الحدّ الأعلى، والحدّ الأدنى للإنفاق، ويتوقّف حجم الإنفاق على القرار السياسي للحكومات تجاه الوظائف التي يمكن أن تتحملها، بناء على النظام الاجتماعي والاقتصادي القائم، ولو استخدمنا المنفعة كأداة للتحليل يمكننا القول: بأنّ الحجم الأمثل لهذا الإنفاق يتحدّد إذا ما تم التوصل إلى النقطة، التي تتعادل عندها المنفعة الحدية العامة مع المنفعة الحدية لهذه النفقة.

ب- إمكانية توجيه النفقات العامة نحو النفع العام: إذ من الضروري أن تكون النفقة العامة لإشباع حاجات عامة، وهو الركن الأساسي للنفقات العامة، إذ الخروج عنه خروجًا عن المبادئ المالية الرشيدة، ويجب ألا يستهدف الإنفاق حاجة خاصة، أو فئات معينة، لأنّ ذلك يُعدُّ هدرًا للمال العام.

ج- اتّباع مبدأ الأولوية. : بالخروج عن هذا المبدأ تتجه الأموال إلى مجالات، و مشروعات أقل أهمية، وتحرم منها مجالات و مشروعات أكثر أهمية، الأمر الذي يؤدي إلى تشويه الاقتصاد الوطني، وعدم تحقيق الآثار المرجوة من الإنفاق العام، فاتّباع هذا المبدأ ضروري للحفاظ على الأموال، وتعظيم منفعة استخدامها، والفكر الاقتصادي اهتم ببعض الأدوات التي تُمكن من تطبيقه، من بينها تحليل التكلفة والعائد، ويتم ذلك بالمقارنة بين تحليل التكلفة، ومستوى العائد، بحيث يمكننا اختيار تلك المشاريع التي تكون عوائدها أكبر من تكاليف إنشائها، و البدء بتطبيق أفضلها تحقيقاً للمصلحة العامة.

د- الحرص على ضمان الجودة والرفع من المردودية: من الضروري أن تبحث في كل مصلحة على أعلى درجة من الفعالية، مقابل أقل تكلفة، وهنا تظهر أهمية أن تعكس النتيجة الإيجابية التي تترتب على النفقة العامة، المردود أو العوائد الاقتصادية، والاجتماعية، فالنتيجة الجيدة تعكس قيمة الأموال التي صرفتها الدولة، من أجل توفير السلع والخدمات، والحرص على جودتها، من خلال تجنب المصاريف الإضافية الكثيرة، أما المردودية الاجتماعية للنفقة، فهي تنطوي على تحويل النفقات العامة الاجتماعية، بهدف محاربة ظاهرة الفقر.

ه- التحديد الدقيق لوقت ومقدار النفقة: من آليات الرقابة المهمة لترشيد الإنفاق، أهمية وحساسية التعامل مع عاملين أساسيين لا غنى عنهما، يتمثل الأول في أن تكون النفقة العامة في حدود الوضع المناسب لها، والعامل الآخر يتمثل في ضرورة الإنفاق في الوقت المناسب، دون تقديم أو تأخير، والتركيز على التأثير الجوهري للعاملين في عملية ترشيد الإنفاق العام.

و- توفير المعلومات المالية: توفير المعلومات الضرورية للاعتماد عليها في التنبؤات المستقبلية؛ لبناء الدراسة على أسس واقعية، وتشمل المعلومات الموارد المالية المتوقعة، وأوجه الإنفاق المختلفة، وأن تكون هذه المعلومات معالجة للأمر مع إمكانية الاستفادة منها، مما يسمح بالتأكد من اتجاهات حركة الإيرادات والإنفاق، وقدرة الجهات المعنية على التحصيل أو الصرف.

ز- تفعيل دور الرقابة على النفقات العامة: لكي تكون الرقابة المالية فاعلة، من الضروري ممارستها عند تنفيذ الموازنة العامة، وبعد الانتهاء من تنفيذها من أجل التأكد من بلوغ النتائج المرجوة، وفقاً للخطة التي وُضعت مسبقاً.

ومن اهم النتائج التي توصلت إليها دراس، (بوطورة، زغلامي، احمد، 156، 2018)، أنّ ترشيد الإنفاق العام، يعدُّ من أهم الآليات التي يمكن من خلالها، التقليل من مظاهر الفساد في الجزائر، عبر سدِّ الثغرات المسببة لها، والعمل على ترشيد آليات الرقابة على كيفية صرف وتسيير النفقات العامة، وأوصت الدراسة بضرورة تشديد الآليات الرقابية، والالتزام بالمعايير الدولية في إعداد الموازنة العامة، والإفصاح عنها بالشكل الذي يكسبها شفافية أكثر، وعلى الحكومة أن تلتفت نحو التطبيق الفعّال للقوانين الرديعية، والعقوبات

في مجال سوء الاستخدام، والاختلاس والغش والرشوة في استغلال النفقة العامة، من أجل تقليل ظواهر الفساد المالي.

## 2-2-6-7- معوقات ترشيد الإنفاق العام:

سياسة ترشيد الإنفاق العام تواجهها مجموعة من الصعوبات والعوائق التي تُحول دون تطبيقها، ونذكر منها التالي (الاسدي، 2022): —

أ- ضعف الإدارة السياسية: يقف ضعف الإدارة السياسية عائقاً أمام تطبيق سياسة ترشيد الإنفاق العام، بل ويؤثر ذلك على مختلف الوحدات والهيئات الحكومية العامة؛ بسبب غياب الكفاءة والفاعلية للأجهزة الإدارية، والتي من أهم مهامها الإشراف على الوحدات الحكومية، والتي تعتمد على الاستخدام الأفضل للوسائل الحديثة، في الاستفادة من الموارد البشرية والمالية.

ب- الصدمات الاقتصادية: تعدُّ الأحداث الداخلية والخارجية التي تحدث بشكل مفاجئ، صدمة اقتصادية لا يكون للدولة القدرة في السيطرة عليها وليس لها دور مباشر، ولا تأثير فعال على تحديد الأحداث، وحصر تأثيرها على ترشيد الإنفاق العام، وتقترن هذه الصدمات الاقتصادية مع حدوث أزمة اقتصادية تنتقل بشكل دوري في اقتصاديات المدن الكبيرة، إلى المدن الأخرى ويختلف التأثير فيما بينها.

ج- التبعية الاقتصادية: تعدُّ التبعية الاقتصادية من أهم المعوقات، التي تعاني منها العديد من الدول، وبالأخص النامية، والسبب في ذلك العلاقة غير المتكافئة بين الدول النامية، والدول المتقدمة وتأثير سياساتها في المجالات والأنشطة الخاصة بالبلدان النامية، ولهذا التأثير جوانب سلبية عدة منها، ظهور المديونية الخارجية، مما ينتج عنها فوائد يجب تسديدها، وعجز واستنزاف الفائض الاقتصادي لها.

د- الفساد المالي والإداري: الفساد المالي يتمثل في، استغلال المال الذي يتم إنفاقه لأجل مشاريع عامة، ومحددة من قِبَل كبار المسؤولين، وأصحاب النفوذ السياسية، أما الفساد الإداري فهو استغلال المسؤولين المناصب الإدارية؛ لتحقيق مصالحهم الشخصية، ولصالح فئة معينة، ومع غياب الدور الرقابي الفعال للمؤسسات الحكومية، وضعف سلطة القانون، وغياب الدور القضائي، وعدم النزاهة والشفافية، وانتشار الطرائق غير الشرعية، تزيد ظاهرة الفساد في النمو؛ بهدف الحصول على المكاسب المادية.

وأضاف (محمود، محمد، 73)، مجموعة معوقات أخرى تحول دون تحقيق عملية ترشيد الإنفاق، وهي:

❖ مشكلة التصنيف والتبويب: من الصعوبات التي تواجه سير عملية ترشيد الإنفاق بالشكل السليم، التصنيف والتبويب لتكلفة كل مهمة تقوم بها الجهات التنفيذية، وغياب دراسات تحدّد التكلفة بشكل دقيق.

❖ مشكلة البيانات الإحصائية: وتتمثل في عدم توقّر البيانات الإحصائية، وتضاربها مع ما هو موجود بالفعل، وهذا يعيق تحقيق الأهداف المرغوبة، وذلك بسبب عدم توقّر المعلومات، مما ينشأ عنه صعوبة

- الحصول على الإحصاءات الحديثة، والموثوق فيها بما يخدم متخذي القرارات، مع غياب التوعية بعلاقة البيانات الإحصائية، وغياب التخطيط والتنسيق بين القطاعات، والأنشطة التي تتم ممارستها.
- ❖ مشكلة العجز الموزني: من أهم معوقات عملية ترشيد الإنفاق العجز الدائم، في الموازنات الذي يؤدي إلى ارتفاع الدين الخارجي.
- ❖ ضعف أجهزة الرقابة المالية والإدارية، وغياب المساءلة والشفافية، إضافة إلى العوائق في الجانب التشريعي والتنظيمي والاجتماعي، وغياب الاستقرار السياسي والاقتصادي.

## 2-2-6-8- التوجهات الحديثة لترشيد سياسة الإنفاق العام:

تمثل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، هيئات وطنية مسؤولة عن مراجعة الإيرادات، والإنفاق الحكومي، وإلى جانب البرلمانات الوطنية تعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية، والمحاسبة كركيزة مهمة للإدارة المالية العامة الحكيمة، من خلال وظائفها الرقابية، وتختلف التفويضات القانونية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، والعلاقات التي تربطها بالحكومة، والسلطة التشريعية، مما يعكس أنظمة الحكم والسياسات الحكومية المختلفة، (Ganga, & Shefali (2018).

ويوجد اتجاه دولي جديد نحو تحديث وإصلاح الأنظمة القائمة على تسيير المال العام، من خلال العديد من التجارب والمحاولات المستمرة لتعديل النظام القائم، والعمل على تحديثه وإصلاحه بالشكل الذي يمكن من خلاله الحفاظ على المال العام من السرقة، والهدر، والضياع، والحد من انتشار الفساد بجميع أنواعه، وتبدأ هذه الانطلاقة بدءاً من إصلاح الميزانية العامة للدولة وترشيد الإنفاق العام للأموال، وقد قدمت دراسة (محمود، علي، 2021، 69)، مجموعة من الأساليب الحديثة والمطلوبة لتسيير المال العام، وتتمثل في التالي:

**أولاً: التسيير القائم وفق النتائج:** يعدُّ من الأساليب الحديثة لإدارة المال العام، والتحكُّم في خط مسارها، وهو أسلوب قائم وفق النتائج بدلاً من الوسائل، فالأسلوب التقليدي كان قائماً على تحديد مجالات الإنفاق للمال العام وفق الموارد المالية، ويعتمد على الوسائل والبنود الخاصة بالإنفاق من خلال الميزانية العامة، أي يتم الإنفاق في بنود محددة مسبقاً، أما الأسلوب الحديث فيربط بين الإنفاق للمال العام، مع نتائج وأهداف محددة مسبقاً؛ لتحقيق الأهداف المرجوة منه.

**ثانياً: مؤشرات الأداء:** يعتمد هذا الأسلوب على التقييم الدائم للنتائج التي تم التوصل إليها، ومقارنتها بالنتائج المخطَّط للوصول إليها من خلال الموارد المتاحة، وهذا يعتمد على التحكُّم في الميزانية من خلال مؤشرات الأداء، التي تعدُّ مقاييساً يتم استخدامها لتقييم الأداء، سواء أكانت تتبع أداء عنصر، أو نشاط، أو عملية معينة، مثل الإحصائيات والبيانات الرقمية التي توضح رضا المنشأة عن أسلوب رقابة التغيُّر الفعال، وذلك للوصول إلى الأهداف المراد تحقيقها، سواء المؤشرات المالية منها أو غير المالية.

**ثالثاً: تفعيل دور المسيرين:** تركَّز الأساليب الحديثة عن أهمية الدور الذي يقوم به العنصر البشري، والمتمثل في الكوادر التي تقوم بتسيير الإدارة المالية والتحكُّم في خط السير، ومن هذا المنطلق تمَّ منح المسؤول عن

التصرف في المال العام المزيد من الحرية، وبالمقابل يتم تحميله المسؤولية الأكبر؛ للوصول إلى الهدف المرغوب، والذي يسعى إلى تحقيق المصلحة العامة وهذا في الاطار القائم وفق النتائج، أي التركيز على جانب المحاسبة على تحقيق الهدف من الإنفاق والمساءلة عليه، ولا يسأل نسبياً عن صرف المبالغ المالية؛ لأن الرقابة تهتم بمدى تحقيق النفع العام عن طريق إلزامه بتحقيق الهدف من الانفاق العام، ولا يتم التركيز عن الكيفية التي تم بها التصرف في المبالغ المالية أو العمليات المصاحبة لها.

وبالإضافة إلى ما تم ذكره سابقاً، فقد قدمت دراسة (بن عون، خدومة، 2022) اتجاهات حديثة لترشيد الانفاق العام وفق مساهمات الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، سواء أكان ذلك بطريقة مباشرة أم غير مباشرة، وذلك من خلال اكتشاف مظاهر الفساد في إدارة المال العام، وتقييم أداء الحكومة وتعزيز الشفافية واتفقت دراسة (محمود، علي، 2021؛ بن عون، خدومة، 2022) على الاتجاهات الحديثة والتي تتمثل في: -

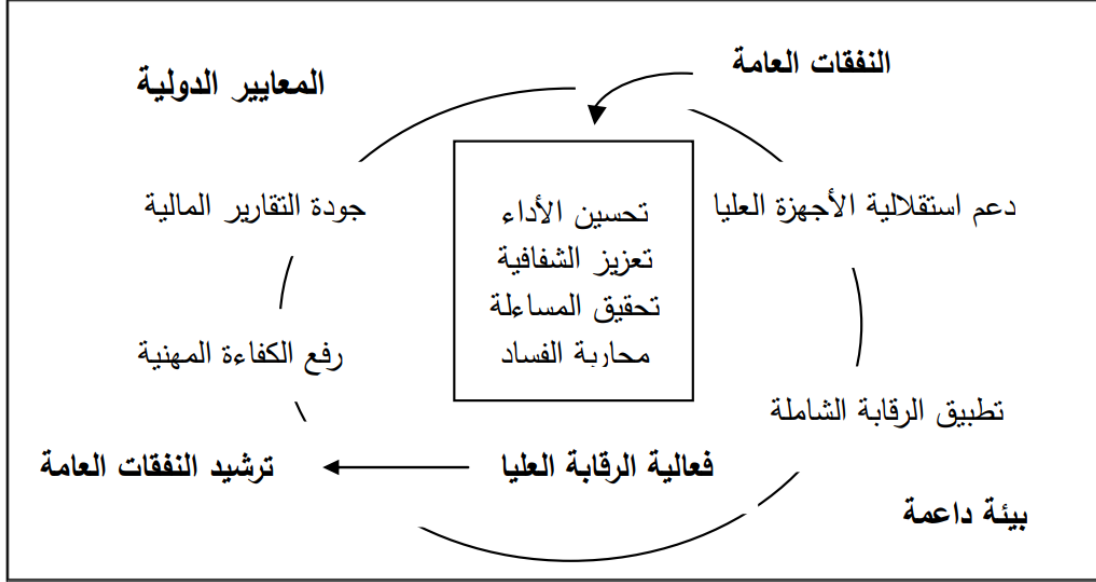
**أولاً: رقابة الأداء مدخلاً لترشيد الإنفاق العام:** رقابة الأداء هي عملية مقارنة بين ما تم إنجازه من الأهداف المحددة مسبقاً، ومن ثم تحديد الانحرافات ومعالجتها، والوصول إلى نتائج يُعتمد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة والرشيده، وهذه الرقابة تمارس من قبل الأجهزة العليا للرقابة، إلى جانب الرقابة المالية التقليدية التي تؤكد على تنفيذ العمليات المالية من قبل الوحدات الحكومية، وفق الأنظمة والقوانين الخاصة بالأموال العامة للدولة، ومن خلال هذه العمليات تستطيع الأجهزة العليا تقديم رؤية مستقبلية حول تحسين الأداء للخدمات والبرامج الحكومية، والتأقلم مع البيئة المحيطة بجميع اتجاهاتها ومخاطرها المستقبلية، ومنها القدرة على تحسين السياسات الحكومية، وتنفيذها بالشكل المطلوب وتقييم أدائها.

والرقابة على الأداء تعدّ من أهم الأساليب الحديثة لتسيير الأموال العامة، وتتماشى الرقابة على الأداء مع تطبيق ميزانية الأداء والتسيير وفق النتائج، وتتميز الرقابة على الأداء بكونها تشمل جوانب الاقتصاد والكفاءة والفعالية في إدارة الموارد، والقدرة على التزود بمعلومات تتعلق بصنع القرارات، ووضوح الأهداف والمسؤوليات، وجودة وفعالية تنفيذ البرامج المخطط لها.

**ثانياً: الشفافية والمساءلة آلية لترشيد الإنفاق العام:** تهتم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بتقييم الأداء الحكومي فيما يتعلّق بالسلوك المالي وهيكلية الانفاق، ومن ثم تقوم بتوصيل نتائجها عبر تقاريرها المالية السنوية إلى الجهات المعنية من البرلمان، ووسائل الإعلام والجمهور من أصحاب المصالح، بحيث يتم نقل المعلومات لتعزيز الشفافية والمساءلة الحكومية، وهذا يمثل رادعاً لإساءة استخدامها للأموال العامة وتبذيرها بطرائق غير قانونية، وبذلك تعطي الفرص للمشاركة في صنع السياسات العامة من قبل الأطراف ذات العلاقة.

**ثالثاً: محاربة الفساد وسيلة لترشيد الإنفاق:** للأجهزة العليا دور فعال في محاربة الفساد، ويتم ذلك من خلال اكتشاف الاختلاسات والانحرافات عما هو محدد مسبقاً، واكتشاف وسائل إهدار المال العام، وسرقة

بالطرائق المختلفة، ويتم ردع ومحاربة هذه المظاهر والممارسات غير القانونية، وغير الأخلاقية عن طريق مقاضاة المفسدين، أو تحويلهم إلى الجهات المعنية والمخولة بحسب صلاحياتها، وهذا ما تمّ تقديمه في نماذج الأجهزة العليا للرقابة، ومنها يتم تحجيم وحصر حجم ومستوى الفساد المالي بالرقابة الفعالة.



الشكل رقم (2-3)

### دور المعايير الدولية في تفعيل رقابة الأجهزة العليا لترشيد الإنفاق العام.

وفي الشكل أعلاه يتضح لنا أهمية المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI) وتطوير الأجهزة العليا، وذلك عن طريق الاستناد إليها في أداء المهام الرقابية، وجعل الأجهزة أكثر فعالية، كونها تسهم في تعزيز دور الأجهزة لترشيد الإنفاق العام، ويتم ذلك من خلال تقييم أداء العمل الحكومي والاستمرار في تحسينه، واكتشاف الفساد في إدارة الأموال العامة ومحاربتة، والعمل على الحدّ منه، وزيادة الثقة في الأداء الحكومي، ومنها يتم تعزيز الشفافية والمساءلة، وتعتمد عليها الدول في الاسترشاد بها في تشريع القوانين، ويتم ذلك في ظل وجود بيئة داعمة وصحية، وبذلك فهي تشكل إطارًا عامًا لتفعيل دور الأجهزة العليا.

وتوصلت دراسة (السريحي، 2021، 142) إلى نتائج أهمها، أن "تطبيق معايير الإنتوساي يؤدي إلى زيادة فاعلية الدور الرقابي، للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة اليمني، والذي بدوره يستدعي ترشيد الرقابة على الإنفاق الاستثماري العام، وأيضا تزيد من فاعلية الرقابة على مستوى الإنفاق الاستثماري العام، في ظل تطبيق القواعد والاشتراطات الحاكمة".

## 2-2-6-9- تعزيز فعالية الأجهزة العليا لترشيد الإنفاق العام:

فعالية نظام الرقابة هي " قدرة النظام على حماية أصول الوحدة الاقتصادية من الاختلاس والتلاعب وتزوير بيانات محاسبية دقيقة" إذ يُمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الرشيدة، بحيث يمكن تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، إضافة إلى سرعته في الاستجابة للمتغيرات المحيطة المستقبلية وقابليتها للتحديث والتطوير، ولقياس فعالية الأجهزة العليا للرقابة المالية، يجب أن تتم المقارنة بين الأهداف المرغوبة والأهداف التي تم تحقيقها، مع وجود عدد من المؤشرات التي يمكن من خلالها قياس فعالية الأجهزة العليا منها: عدد الموضوعات التي تتعامل معها، وعدد التقارير التي تُصدّرها سنوياً، وعدد التوصيات التي يتم الأخذ بها من قبل السلطة التشريعية عند إجراء تعديلات تشريعية، وأيضاً يمكن قياس فعالية الأجهزة بحجم التحصيلات أو التوفيرات المالية السنوية التي تمّ تحقيقها من خلال تنفيذ لتوصيات التقارير، (محمد، 2023، 40).

ولضمان فعالية الأجهزة العليا للرقابة، توجد مجموعة من الاستراتيجيات والممارسات تتمثل في، الآليات والضوابط، والأنظمة والإجراءات، التي يتم من خلالها دعم أجهزة الرقابة، وزيادة الثقة في تنفيذ الحكومة للمهام المسؤولة عنها، وقياس مستوى أداء التنفيذ، ويتم ذلك من خلال إرساء مبادئ الشفافية والمساءلة، ومحاربة الفساد لترشيد الإنفاق الحكومي، فقد عرّف صندوق النقد الدولي الشفافية على إنها: "مجموعة من الآليات يمكن من خلالها أن يحصل الجمهور، دون عقبات على صورة جلية، وحديثة لأهداف المنظمات العامة، وإطارها القانوني والمؤسسي، والاقتصادي، وقراراتها وأسبابها، والبيانات والمعلومات المرتبطة بها، وشروط وأحكام مساءلة المنظمات العامة"، وتوجد العديد من الشروط للشفافية تتمثل في: التوقيت المناسب، وأن تكون متاحة لكافة الجهات في ذات الوقت، وأن تكون شارحة لنفسها بنفسها، وأن يعقبها المساءلة؛ لأنّ الشفافية ليست غاية في حدّ ذاتها؛ بل وسيلة لتحقيق هدف محدد، (العنزي، 2012، 110).

أما دراسة (منصور، 2023) فقد ذكرت بأن مفهوم الشفافية يتعلّق بوضوح الأنظمة، والإجراءات داخل المؤسسات، وبأن أهمية، ودوافع الشفافية تتمثل في كونها، بُعداً جوهرياً في عملية الإصلاح؛ نتيجة ارتباطها بإعداد، ونشر المعلومات المالية بشكل مفهوم، وموثوق فيه، والاعتماد عليها في المقارنة والقدرة على توفيرها في الوقت المناسب، والوصول إليها ولجميع الأطراف المهنية؛ لأن أنظمة المحاسبة للإدارات العامة هي إحدى عوامل الإصلاح الإداري، وهذا ما يمثل دور الشفافية في دعم المساءلة، وفي إطار الأنشطة الحكومية فهي تعني أن تكون الحكومة مسؤولة عن ممارسة أعمالها بطريقة شفافة، ومتجاوبة مع الأطراف المعنية، فالمساءلة تعدّ التزاماً لإثبات، ومراجعة وتحمل المسؤولية عن الأداء، من خلال تحقيق النتائج، والوسائل المستخدمة مقارنة بما حُطّط له فعلياً، وتُصنّفُ المساءلة إلى مالية وإدارية، حيث تشير المساءلة المالية إلى الالتزام بإنفاق الموارد في أوجه الإنفاق المحددة لها من طرف المسؤول عن الإنفاق، أما المساءلة الإدارية فهي تتضمن أنظمة الرقابة الداخلية التي تفرض الضوابط واللوائح والإجراءات؛ لتوفير المعلومات

اللازمة لمحاسبة المسؤولين عن الأداء، ومن الضروري أن يتصرف المسؤول بالشفافية المطلوبة، ويمكن للأطراف الأخرى المعنية التحقق من كفاءة، وفعالية الإجراءات الحكومية المطبقة.

وقد أشارت دراسة (Isabel et al, 2018) إلى استخدام مؤشر مدركات الفساد، ومؤشر البنك الدولي لمكافحة الفساد؛ وذلك لبيان أثر المساءلة القانونية والشفافية، ودعم مؤسسات الرقابة للحد من الفساد، وزيادة الثقة في الأداء الحكومي، وأكدت النتائج على التأثير الإيجابي لشفافية، وجودة نظم المراجعة، على معرفة الفساد والحد منه.

وقد ذكرت دراسة (إبراهيم، 2021، 64-68) بأنّه قُدم في إعلان طوكيو 1985 تعريفًا متعلقًا بمبادئ المساءلة العامة يُفسي بأنّ، "التزام الأشخاص، والسلطات المنوطة بإدارة الموارد العامة، بالإدلاء بالمعلومات المتعلقة بإدارة تلك الموارد، بحيث يكون عرضة للاستجواب، بخصوص قيامهم بالمسؤوليات المنوطة بهم، في الجوانب المالية وإدارة الأعمال والبرامج"، وتعدّ المساءلة وسيلة فعالة للتحكم والرقابة، فهي إحدى آليات ضبط الأداء الحكومي، وتُعرّف المساءلة في الأداء الحكومي بأنها "أداة تستخدم من قبل الوحدات الحكومية، للوفاء بالالتزام من حيث حساب النجاح، والفشل الناتج عن تطبيق مهام المنظمة، والتي تشكل كيانًا واحدًا، وهو التخطيط الاستراتيجي، وتخطيط الأداء، وقياس الأداء"؛ وذلك لضمان حسن الاستخدام للموارد العامة، أو منع إساءة استخدام السلطة، وتعدّ أيضًا عملية للتحسين المستمر عند تحقيق الأهداف التي تمّ وضعها مسبقًا، وخفض سلبية الأداء، والاستعداد لتجنب ارتكاب الأعمال، والأنشطة التي تؤدي إلى الوقوع بنفس الأخطاء السابقة، مع الاعتماد على معايير قياس الأداء عن طريق المؤشرات وموازنة الأداء والبرامج، وتبرز أهمية المساءلة في ضبط العمل الإداري وحسن توجيه وتحقيق الكفاءة والفعالية لمنظمات الإدارة العامة، و الرقابة والمساءلة مفهومان مترادفين، حيث تتم عمليات الرقابة عن طريق التأكد من أن أهداف الدولة وبرامجها وفقًا للخطة المرسومة، وذلك بما يتوافق مع القوانين، واللوائح، والأنظمة، وعليه فهي تمثل من خلالها مبدأ المساءلة والمسؤولية.

وترى الباحثة أنّ الشفافية هي الوضوح الكامل في عملية اتخاذ القرارات، ورسم الخطط والسياسات، وعرضها على الجهات المعنية بمراقبة الأداء الحكومي نيابة عن المجتمع، مع خضوع الممارسات الإدارية والسياسية، للمحاسبة والمراقبة المستمرة، فالمسؤولية تتمثل في التزام المسؤولين بإدارة الموارد المالية العامة بكفاءة، ويتم ذلك وفق القوانين واللوائح والأنظمة، والتعليمات، وذلك من أجل تحقيق الأهداف المخطط لها.

## 2-2-7- قياس وتقييم الأداء الحكومي:

تعدّ عملية تحسين وتطوير الأداء مع ترشيد الإنفاق عليه، من أهم التحديات التي تواجه القطاع الحكومي، نتيجة الظروف البيئية الديناميكية المؤثرة، وتزايد حدة المنافسة، ولتحقيق ميزة التحسين والتطوير المستمر للأداء الحكومي، يتعين على الجهات المعنية ضرورة العمل على القياس، والتقييم الموضوعي للأداء

الحكومي، حول الأنشطة التي يتم تنفيذها، ويتم ذلك انطلاقاً من المحاولات المستمرة لتطوير نظم لقياس، وتقييم الأداء الحكومي، من خلال العمل وفق المتغيرات البيئية والتكنولوجية؛ بهدف الحد من جوانب القصور في النظم التقليدية، إضافة إلى عدّ عملية القياس والتقييم أداة محفزة للعاملين على تطوير أدائهم، فضلاً عن كونها آلية خاصة بالرقابة والتحديد الواضح والدقيق للمسؤولية، وقد تم تقديم مفهوم للقياس وتقييم الأداء الحكومي على أنه، "ذلك النظام الذي يمكن من خلاله الوقوف على مستوى كفاءة الأداء الفعلي لكافة الأنشطة، ويضع أمام المسؤولين عن إدارة الوحدة صورة تفصيلية عن نتائج الأداء، والكشف عن ما يصاحبه من سلبيات لاتخاذ القرارات؛ لعلاجها وتصحيح مسار العمل حتى يتحسن الأداء"، ويمكننا عدّ هذه العملية تهدف إلى قياس ما تم إنجازه خلال فترة زمنية محددة، عن طريق تحليل وقياس الأعمال التي تم تنفيذها، ومقارنتها مع ما تم التخطيط له، وهي عملية مستمرة لتحقيق الأهداف المعنية، (رمضان، 2017، 139).

وتوجد العديد من التحديات أو المعوقات التي تواجه وتعيق عملية قياس وتقييم الأداء الحكومي والتي تتمثل في التالي (رمضان، سبق ذكره، 143): —

1. صعوبة عملية قياس العوائد الحكومية للبرامج التي تم تنفيذها، في شكل منتجات نهائية، وذلك من حيث صعوبة قياس درجة العلاقة بين التكلفة والعوائد، مما يؤثر على مدى كفاءتها في استغلال الموارد المتاحة.
2. غياب التحديد الدقيق لمهام الأجهزة الحكومية، فالتداخل في المسؤوليات وغياب المساءلة عن الأداء، نتج من عدم وضوح مهام الوحدات الحكومية، وصعوبة القياس والتقييم للأداء الحكومي.
3. تعارض الأولويات والأهداف، نتيجة لتعدد الأهداف وتعارضها للوحدات الحكومية، يزيد من صعوبة قياس وتقييم الأداء الحكومي.
4. قصور الأساليب التقليدية نتيجة افتقارها لعملية الربط بين الرقابة على التنفيذ ومتابعته، وبين الاستراتيجية الموضوعية، مع الاعتماد على مقاييس غير منسقة ومفككة تعتمد على الماضي في عملية القياس والتقييم، مع الاهتمام بالرقابة وتقييم الأداء من حيث البعد المالي فقط.
5. الضغوط السياسية، أي تأثير القرارات السياسية على اختصاصات الأجهزة الحكومية، نتيجة السعي لتعظيم المكاسب السياسية، مع وجود صعوبة في إخضاع هذه العوامل إلى القياس الكمي، مما يعيق عملية قياس وتقييم الأداء الحكومي للوحدات الإدارية العامة.

وقد ذكرت الدراسة أعلاه مجموعة من الأهداف الخاصة بقياس وتقييم الأداء الحكومي تتمثل في: —

- المتابعة والرقابة: من خلال تحديد نقاط القوة والضعف أثناء عملية التنفيذ؛ لإنجاز المهام المحددة، وتعطي صورة واضحة عن الأداء، مما يساعد متخذي القرارات في اتخاذ القرارات الرشيدة لهم.

- الاتصال: تُعدُّ عملية القياس والتقييم للأداء الحكومي أداة مهمة لتبادل المعلومات، سواء بين المستويات الإدارية بالوحدة، أو على مستوى الدولة؛ لتأكد من الالتزام بتطبيق استراتيجية الدولة.
- التحفيز والمنافسة: ويتم ذلك من خلال خلق ميزة تنافسية بين الوحدات الحكومية، وبين أعضاء الكادر الوظيفي بالوحدات الإدارية، عن طريق تعزيز أساليب المساءلة.
- التغذية العكسية: عند وضع مؤشرات مخطط لها عن الأداء القادم، وتؤخذ في الأهمية نقاط القوة والضعف، وسبل علاجها في الأداء السابق، لتقديم معلومات ومؤشرات عن الأداء الحكومي.

## 8-2-2- أتمته العمل الرقابي ودوره في تطوير الأداء:

تكنولوجيا المعلومات لها دور مهم في فاعلية حوكمة تكنولوجيا المعلومات، وتفعيل دورها على جودة مخرجات النظام المحاسبي من المعلومات، والأداء المالي والتشغيلي، وقد عُرِّفت دراسة (شهاب، 2019، 14) حوكمة التكنولوجيا، بأنها "عملية المواءمة الاستراتيجية بين تكنولوجيا المعلومات، والأعمال، وقياس الأداء، وإدارة المخاطر، وتوفير القيمة وإدارة الموارد في المؤسسة وهي من مهام الإدارة العليا"، وقد أكدت الدراسة على وجود علاقة بين تكنولوجيا المعلومات والأداء التشغيلي، يتوسطها نظم الرقابة الداخلية في بيئة الحاسب، ومن جهة أخرى نجد أن فاعلية حوكمة تكنولوجيا المعلومات، تُقلل من احتمال وجود ضعف في نظم الرقابة المادية، لتكنولوجيا المعلومات وبالتالي تزيد فرص تحسين الأداء.

ذكرت دراسة (طه، 2022، 6-8) بأنَّ الهدف من مراجعة تكنولوجيا المعلومات، يتمثل في "تحديد حالات الانحراف عن معايير محدّدة، بناء على الأنواع الرئيسية للرقابة، فقد أشارت جمعية مراجعة ومراقبة نظم المعلومات (ISACA)، إلى أن مراجعة تكنولوجيا المعلومات بشكل عام هي عملية مراجعة مستقلة، بينما تتعامل الأجهزة العليا للرقابة مع مراجعة تكنولوجيا المعلومات على أنها مزيج من مراجعة الأداء والالتزام؛ لأنها تشمل بعض إجراءات وعناصر تقييم الأداء بالإضافة إلى الالتزام بالمعايير المتعارف عليها، ومن الجزء السابع فيما يتعلق بالاختصاصات الرقابية، للهيئات العليا للرقابة المالية والمحاسبة الوارد في إعلان ليما، بشأن التفويض الممنوح للأجهزة العليا، بأجراء مجموعة متنوعة من المهام في الموضوعات المتعلقة بالحوكمة، والاستخدام السليم للأموال، والأصول العامة، وكذلك أعمال رقابة ومراجعة تكنولوجيا المعلومات وفقاً للمعايير الدولية للإنتوساي، فإنَّ نطاق هذه المهام وتقاريرها تختلف حسب السلطات القانونية للجهاز الأعلى للرقابة لكل دولة على حدة، وفقاً لقانون إنشاء الجهاز الأعلى للرقابة، ودستور الدولة التي يتبعها".

أما دراسة (حجير، 2019، 27) فقد عرفت أداء الخدمات الحكومية، المعتمدة على التكنولوجيا على إنه "استخدام المؤسسات الحكومية لإمكانيات تكنولوجيا المعلومات والاتصال؛ لتحسين كفاءة وفعالية الأنشطة الحكومية، وتعزيز فرص الحصول على توصيل المعلومات، والخدمات الحكومية للجمهور" وذلك

يزيد من فرص تمكين المواطنين، والحصول على الخدمة المطلوبة، والحدّ من الفساد، وتعزيز الشفافية، والمساءلة، ويشار إلى ذلك بالحوكمة الإلكترونية، وقد قدمت الدراسة الفرق بين الإدارة العامة الجديدة والتقليدية في الشكل التالي: —

الإدارة العامة التقليدية تؤكد على:

الضبط المالي  
الشرعية  
المساواة  
الاعتمادية  
الإجراءات القانونية

الإدارة العامة الحديثة تؤكد

الكفاءة  
الفعالية  
القيمة للمستهلك  
الاقتصاد

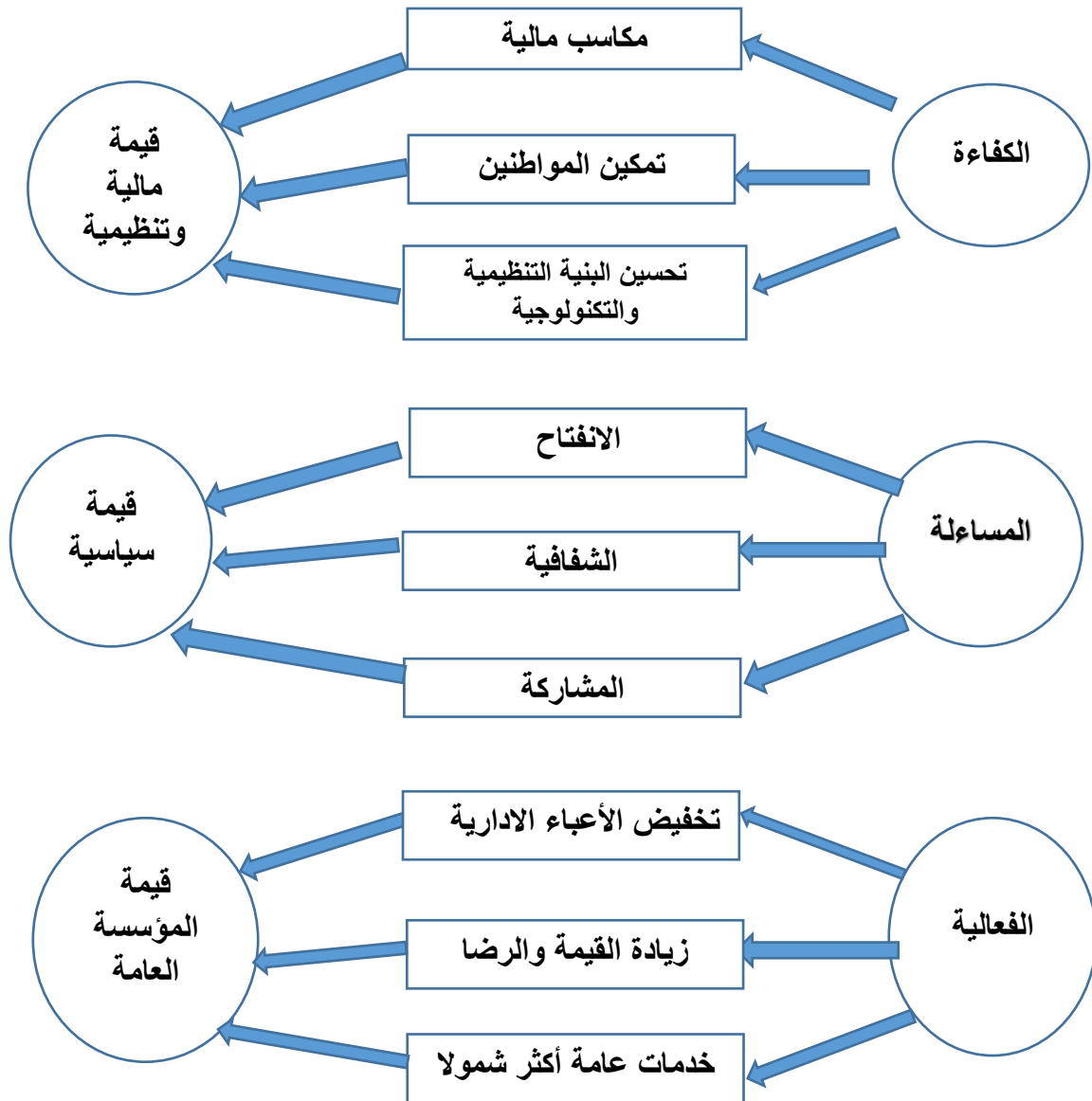
#### الشكل رقم (2-4)

#### الفرق بين الإدارة الحديثة والإدارة التقليدية

في ثمانينيات القرن الماضي تم التركيز على نموذج فيبر، والمعروف باسم الإدارة العامة التقليدية، والمتمثلة في التركيز على المدخلات، واللوائح، والاستخدام السليم للموارد المالية العامة، حيث تهدف المراجعة بشكل أساسي إلى تقييم مدى كفاية، ودقة الحسابات لضمان شرعية القطاع العام، ومن ثم تنظيمه، وإنفاق الأموال بشكل مناسب، وعليه تم التركيز في عمليات المراجعة في القطاع العام على مدى صحة، ونزاهة ممارسات المحاسبة، وأتباعها للقواعد واللوائح، أما في تسعينيات القرن الماضي فقد ظهرت آلية جديدة، حيث توجّهت العمليات التقليدية إلى آلية رقابة جديدة، تضمنت فيها المحاسبة الاستحقاقية، والقوائم المالية المرتبطة بها في القطاع العام، والتركيز على المعايير والقوائم المالية السنوية، وتوسّع النطاق ليشمل المخرجات والكفاءة، مع إدخال عمليات مراجعة الأداء، التي تهدف إلى تحليل النتائج، التي حققتها المؤسسات في القطاع العام، (Mattei, et al, 2021).

وقد اكدت دراسة (حجير، 2019) على أنه بالرغم من وجود العديد، من أساليب قياس وتقييم الأداء الحكومي، إلا أنّ الممارسات الحالية، لقياس وتقييم الأداء في العديد من الدول، قد أثبتت عجزها على تحقيق أهداف مثل: تحسين المساءلة، وزيادة الكفاءة، والحدّ من الفساد، ولعل ذلك بسبب الاعتماد على النظم التقليدية لقياس الأداء، كما أنّ تحسين نظم قياس الأداء، كان الغرض منه كسب الشرعية بدلاً من تحسين الأداء ذاته.

وتوجد العديد من المحاولات الدولية، المتمثلة في نماذج تحليلية، باحثة عن نتائج الأداء الحكومي المعتمد على تكنولوجيا المعلومات، منها النموذج التحليلي لإطار القيمة، في دول الاتحاد الأوروبي eGovernment Economics Project (eGEP),2006,p.3، ويقوم هذا النموذج على افتراض ثلاثة عوامل، تقود إلى القيمة العامة المحتملة الناتجة عن الأداء الحكومي، المعتمد على تكنولوجيا المعلومات، وهي: الكفاءة، والمساءلة، والفعالية، وتُشكّل هذه العوامل ثلاثة أنواع من القيم وهي: القيمة المالية والتنظيمية، والقيمة السياسية، والقيمة المؤسسية العامة، ويتمثل النموذج في الشكل التالي:—



الشكل رقم (5-2)

النموذج التحليلي لإطار القيمة

ومن الشكل أعلاه يتضح لنا، أنه يتم تقييم الكفاءة بواسطة قياس قدرة المؤسسة الحكومية، على تحقيق مكاسب نقدية، ومدى تمكينها للموظفين العموميين، ومدى التحسُّن في البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات في المؤسسة العامة؛ بهدف الوصول إلى قيمة مالية وتنظيمية للمؤسسة.

كما يتم تقييم المساءلة بواسطة درجة الانفتاح، والشفافية للحكومة الإلكترونية، والمشاركة للأنشطة من قبل المواطنين في أنشطة المؤسسة العامة، بالمقابل تتمكن المؤسسة من الوصول إلى القيمة السياسية،

أما ما يتعلق بالفعالية، فإنه يتم تقييمها بواسطة تخفيض الأعباء الإدارية على المواطنين، وتحسين مستوى رضاهم، وإلى مدى ما توفره الحكومة الإلكترونية من خدمات عامة أكثر شمولاً، مما يرفع من قيمة المؤسسة العامة.

## 2-3- جودة الأداء المهني:

### 2-3-1- مفهوم الجودة ومفهوم الأداء:

عرّف الأداء على "أنه هدف جميع الكيانات، بما في ذلك الكيانات الحكومية، وهو نتيجة لأنشطة الإدارة الحكومية"، ولممارسة الأنشطة بشكل سليم، ينشأ عنه الحاجة إلى تنظيم العلاقة بين الأطراف المعنية، ويتم ذلك من خلال التوكيل الممنوح من قبل أصحاب المصالح، للمسؤولين عن تنفيذ المهام، وهذا ما يتمثل في نظرية الوكالة، فهي "تنظم العلاقة بين المالكين والمديرين، و يجب ترتيب العلاقة بين المالكين والمديرين، بحيث يتخذ المديرين القرارات، ويتصرفون لصالح المالكين أو المساهمين"، وذلك لغاية رقابة مستوى الأداء، ويتمثل الغرض من قياس الأداء في تحسين التواصل الاستراتيجي، الذي يشمل قياس الأداء المالي وغير المالي بطريقة متوازنة، وهذا يعني أنه يجب قياس جميع المؤشرات في التخطيط الاستراتيجي، سواء المؤشرات المالية وغير المالية، لقياس مدى القدرة على تحقيقها؛ للوصول إلى الهدف من قياس الأداء، وهو المساعدة في تحسين أداء الحكومة، وقد أظهرت نتائج دراسة (Muslih, et.al 2022, 26)، بأن متغير المراجعة المالية ليس له أثر على أداء الحكومة، وأن متغير مراجعة الأداء، ومتغير المراجعة التحقيقية كان لهما أثر على أداء الحكومة.

وتوجد عدة مفاهيم تتعلق بالأداء وهي القياس، والتقييم، والإدارة، فالأداء يشار إليه بعبء أسلوب للقيام بالعمل، ويمكن تعريفه بأنه " نتائج العمل مما يضمن تحقيق روابط قوية بالأهداف الاستراتيجية للشركة، من رضا العملاء والعوائد الاقتصادية"، وقد قدّم مجمع المحاسبين الإداريين Chartered Institute of Management Accountants (CIMA,2006) تعريفاً لعملية قياس الأداء بأنها، " عملية تقييم الكفاءة، التي ينجح بها الكيان موضوع التقرير، عن طريق اكتساب الموارد الاقتصادية، وتوظيفها بكفاءة وفعالية، ويمكن أن تستند مقاييس الأداء على، معلومات مالية وغير مالية"، وتعدُّ عملية القياس الجيد للأداء، بمثابة

مفتاح التحقق من التطبيق الناجح للاستراتيجية وهذا يحتاج إلى تحقيق التكامل مع الاستراتيجية، والتغذية العكسية، والشمولية؛ لدعم جميع الأطراف وتحقيق العدالة في المقاييس المصممة، بهدف الوصول إلى الوضوح والبساطة بقدر الإمكان، فهي تُمثّل وسيلة اتصال فعالة، ففعالية نظم المحاسبة والرقابة تُحسّن من الأداء التنظيمي، فهي تشير إلى قدرتها على معالجة مشكلة ضعف التوجيه، وضعف التحفيز والقيود الشخصية، وهذا ما أثبتته دراسة (محمد، 2018، 26).

ويختلف مفهوم جودة الأداء من زاوية إلى أخرى، فقد ذكرت دراسة (محمد، 2003، 14-15؛ السعيد، 2021) العديد من الجوانب ومن زوايا مختلفة، فعند التركيز على جودة الأداء من زاوية علاقتها باكتشاف الأخطاء، نجد إنها تركز على الوسائل والإجراءات، والتي تتمثل في " مدى قدرة المراجع في اكتشاف الأخطاء والمخالفات في القوائم المالية"، ويجب التذكير بأن هذا المفهوم غير شامل؛ لان هدف المراجعة ليس اكتشاف المخالفات والأخطاء، ولكن يمكن القول: بأن الجودة هي، " مدى احتمال وجود أخطاء ذات أهمية نسبية، في القوائم المالية، فكلما قلّ هذا الاحتمال زادت معه جودة المراجعة، والعكس صحيح".

ومن حيث علاقة جودة الأداء بمخاطر المراجعة، "فقد ذكر البيان الصادر عن المعهد الأمريكي، للمحاسبين القانونيين رقم (47)، بأنّ الجودة تتواجد عندما يقلّ خطر الحماية إلى الدرجة التي يكون عندها مستوى الخطر المقبول، منخفضاً إلى أقصى درجة ممكنة"، فعند إمكانية قياس وضبط وتدنية مخاطر المراجعة، يؤدي ذلك إلى ارتفاع مستوى جودة الأداء؛ نتيجة لوجود علاقة عكسية بين مخاطر المراجعة، وجودة الأداء المهني.

أما من زاوية ربط جودة الأداء المهني بالمعايير الدولية، فهي تدل على وجود علاقة كبيرة بين المعايير الدولية، ومستوى جودة الأداء المهني، وذلك من حيث مدى التزام المراجع، عند قيامه بأداء عملية المراجعة بتطبيق المعايير المهنية المتعارف عليها، إذ سيحقق جودة الأداء المهني له وقد يرجع ذلك إلى أن معايير المراجعة، وضعت لكي تكسب المهنة ثقة المجتمع، والأطراف المعنية الأخرى، وهي تُمثّل ضماناً للحدّ الأدنى من جودة الأداء المهني للمراجع، فكلّما زاد الالتزام بتطبيق المعايير زادت معه جودة الأداء المهني.

كما قدّمت دراسة (أحمد، 2020، 34؛ شابون، 2021، 102) مفهوم لجودة المراجعة بأنها، " الأداء بكفاءة وفعالية وفقاً لمعايير المراجعة، وآداب وقواعد ومعايير الرقابة على جودة المراجعة، مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة، والعمل على تحقيق وتلبية أهداف ورغبات، واحتياجات مستخدمي القوائم المالية".

وأشارت دراسة (إبراهيم، 2023، 468) إلى المقصود بجودة العمل الرقابي (الأداء المهني) من خلال INTOSAI, ISSAI "140" على أنه، "الالتزام من جانب الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة،

بتقديم خدمات رقابية ذات جودة عالية، وغيرها من الأعمال، وتؤثر جودة العمل الذي تقوم به الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، على سمعتها ومصداقيتها، وتتعلق بقدرتها على تنفيذ ما تُكَلَّف به".

وذكرت دراسة (الطيار، 2019) بأن جودة الأداء المهني للمراجع، تتمثل في تنفيذ عملية المراجعة بكفاءة وفعالية، وثبات الالتزام بالمعايير المهنية، فالكفاءة تتمثل في تنفيذ عملية المراجعة من خلال الالتزام بالمعايير المهنية المحلية والدولية في مجال المحاسبة والمراجعة، أما الفعالية يقصد بها النجاح في تحقيق أهداف المراجعة بكفاية، وفي الأوقات المحددة، أما الثبات فمُتعلّق بالرأي الذي يتوصل إليه مراجع الحسابات، ثم بلورته في ضوء الالتزام بالمعايير المهنية والدولية، وثبات الرأي من مراجع إلى آخر عند التطبيق، وهذه العلاقة تُوفّر مقاييساً للحكم على جودة الأداء المهني للمراجع بين أعضاء المهنة.

وقد قدّمت دراسة الطيار نموذجاً مقترحاً لضبط، أو رقابة جودة الأداء المهني في المراجعة، من خلال تقديم متغيرات تتمثل في، الفحص التحليلي، والشك المهني للمراجع، وتقييم الأداء، ومراجعة النظير، مع سياسات وإجراءات ضبط الجودة؛ وذلك بهدف الوصول إلى تحديد مستوى ضبط جودة الأداء.

أما دراسة (حلمي، 2023، 84) فقد أشارت إلى تعريف جودة المراجعة، بحسب ما تمّ تعريفه من قبل المجلس الدولي للمراجعة، وخدمات التوكيد على أنها، "خلق بيئة مناسبة لزيادة احتمالية نجاح أعمال المراجعة باستمرار"، ويتم تحقيق أعلى مستوى من الجودة في حالة توفّر مجموعة من الشروط من بينها الأخلاق، والسلوك المهني المناسب، وأداء جميع المهام الضرورية بما يتفق مع معايير العمل المهني، التي تم وضعها من قبل المنظمات المهنية المعنية.

ومما سبق ذكره نلاحظ شمولية مفهوم جودة الأداء المهني، لأبعاد مختلفة تتمثل في، التخطيط الجيد لعملية المراجعة، والتأهيل العلمي والعملية للمراجع، وجودة تنفيذ العمل الميداني، والالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة، وتحقيق أهداف المراجعة في الوقت المحدد والمستوى المطلوب.

وتوصلت دراسة (حدود، 2018) إلى مجموعة من النتائج وكان من أهمها، نقص الكفاءة المهنية في مصر لدى مراقبي الحسابات مما أثر على جودة الأداء في المراجعة وهذا يؤثر بدوره، على عملية مواجهة واكتشاف الفساد المالي، فتحسين الكفاءة لمراقبي الحسابات تعد أحد الخطوات، نحو استعادة الثقة في الأداء المهني، وبالتالي زيادة الجودة، مع تأثير الخبرة بالتكنولوجيا، فهي من وسائل زيادة فعالية دور المراقب المالي، مما يدخله في دائرة بذل العناية المهنية.

أما دراسة (Sudarlan et al (2021 فتوصلت إلى نتيجة مفادها، التأثير الإيجابي لكُلّ من النزاهة، والموضوعية على جودة عملية المراجعة، أما عامل الكفاءة والخبرة العملية، والاستقلالية فليس لها تأثير على جودة عملية المراجعة، وهي نتيجة مثيرة للاهتمام؛ لأن أغلب الباحثين وجدوا التأثير الإيجابي لهذه المتغيرات.

وتوصلت دراسة (Adelia and Tiara (2022) إلى نتيجة تؤكد بأن أهداف العمل، هي أحد الأشياء التي يجب على القادة الانتباه إليها من أجل مرووسيمهم؛ لأنه مع رضا المراجعين تكون نتائج المراجعة جيدة لعملهم، لذلك عند القيام بعمل جيد، وهو مهمة عملية المراجعة، يجب أن يكون المراجع مسؤولاً عنها في تنفيذ العمل، وبقدر الإمكان تعظيم نتائج العمل التي يمكن أن تُوقَّر نتائج جيدة، أما عامل الانضباط في العمل، فقد أكدت الدراسة بوجود تأثير إيجابي على أداء المراجع، وبناء على هذا يمكن ملاحظة أن العلاقة، بين الانضباط في العمل وأداء المراجع، هي علاقة إيجابية ودالة، وهذا يعني أنه كلما ارتفع الانضباط في العمل ارتفع أداء المراجع، ويجب تطبيق الانضباط في العمل، حتى يمكن تنفيذ جميع الأعمال بشكل سليم ومنتظم وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود تأثير لخبرة العمل على أداء المراجع، وهذا ما تتفق فيه الدراسة مع الدراسة السابقة Sudarlan، وتختلف معها في نتيجة العلاقة الإيجابية بين الاستقلالية للمراجع ومستوى الأداء.

### 2-3-2- أهمية جودة الأداء المهني

نظراً لأهمية تحقيق جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات، ظهرت الحاجة إلى البحث عن آليات، يتم من خلالها العمل على تحسين جودة الأداء المهني للمراجع، منها التأهيل العلمي والعملي، وممارسة الرقابة عن الجودة، وتعد معايير الرقابة عن الجودة الخطوة الأولى للرقابة على جودة الأداء المهني، وأداة ضرورية لتحسين الأداء، (سعودي، 2016).

وقد ذكرت دراسة (محجوب، 2017، 77) بأن أهمية جودة الأداء المهني، تتمثل في إنها " تُلبّي احتياجات المستثمرين، بشأن تقديم عملية مراجعة مستقلة موثوق بها، ويمكن الاعتماد عليها، فضلاً عن الاتصال بلجنة المراجعة، وتبليغها بمدى عدالة عرض القوائم المالية والايضاحات المتممة لها، ومدى قوة نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى مدى قدرة الشركة على الاستمرارية والتحديات التي تتعرض لها".

وقد اشارت دراسة (حسن، 2023، 20) بأن جودة الأداء المهني تتمثل في "مدى التزام المراقب بالمسؤولية المهنية وقواعد الآداب وسلوكياتها المهنية، وهي ذات أهمية لجميع الأطراف ذات الصلة" وأن تنفيذ عملية المراجعة بكفاءة ومهنية في ضوء الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني، والمتطلبات القانونية، تؤدي إلى زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية، والغش، والتقرير عنها؛ لإشباع حاجات أصحاب المصالح في توفير آلية لمراجعة الأداء المالي والاقتصادي للوحدات المحاسبية وتخفيض مخاطر المراجعة إلى أدنى مستوياته.

وأشارت دراسة (حدود، 2018) إلى أن مستوى الأداء المهني، دليل على جودة عملية المراجعة وهذا المستوى، ما هو إلا دليل على كفاءة مراقب الحسابات، ومدى معرفته الكافية بالتطورات والأساليب الحديثة في المهنة، انطلاقاً من كونها تؤدي وفق المعايير، والإرشادات، وقواعد السلوك المهني، وهي كوسيلة رقابية تصف مدى القدرة على اكتشاف الأخطاء الجوهرية، والتقرير عنها، والحد من مجالات الفساد، لأنها مجموعة إجراءات، ووسائل يتم اتّباعها، وتنفيذها؛ بهدف ضمان الوصول إلى درجة عالية من الجودة، وقد اتخذت

المنظمات المهنية، خطوات مهمة في مجال رقابة جودة الأداء، وذلك نتيجة الضغوط المتزايدة والانتقادات الموجهة للمهنة.

وتُعدُّ رقابة الجودة مطلبًا أساسيًا، وأمرًا ضروريًا لكلٍّ من الجهات المهنية، والمستفيدين منها، وذلك بهدف تحسين، ورفع جودة أداء المراجعة لأعلى مستوى ممكن، وقد قدّمت دراسة (سعيد، 2017، 121) مفهومًا للرقابة على جودة الأداء المهني للمراجعة، وفقًا للمعايير الدولية على إنه، " ضمان الحصول على أحسن أداء للخدمة، فضلًا عن انعكاساتها على كفاية، وفعالية السياسات التي تقرها منشأة المراجعة، لرقابة على ذلك الأداء".

وقد أشارت دراسة (الجندي، 2023) إلى وجود علاقة بين الفعالية، والكفاءة، حيث أن عملية التخطيط تتطلب تحديد التوقيت المناسب، ونوع الاختبارات، والكوادر المهنية، والأدوات المطلوبة والاعتماد على الأدلة، وهذه العملية تُعدُّ من المهام الصعبة لمراقب الحسابات؛ لأنّه من المفترض عليه خلق التوازن بين هدفين من خلال عملية التخطيط، والهدفين متعارضين نتيجة التركيز على تحقيق أقصى حد ممكن من المنافع، التي يعتمد على قدرة المراقب في اختيار الأساليب، والطرائق لاكتشاف الأخطاء والغش، والتركيز على الجانب الآخر، في تخفيض تكاليف عملية المراجعة إلى أقصى حدٍّ ممكن، أي القدرة على إنجاز المهام الرقابية بأقل موارد ممكنة والهدفين الغاية منهما تحسين جودة المراجعة، من خلال تحسين الأداء المهني لمراقب الحسابات، أي إن تحسين جودة الأداء المهني، تعتمد على زيادة فعالية، وكفاءة عملية المراجعة، ويتم ذلك من خلال اكتشاف الانحراف بين الاداء الفعلي والمخطط له.

وتوصلت دراسة (Mahdi, et.al (2023,68 إلى نتائج أهمها، "أن الاستقلال، والنزاهة والكفاءة، والاحترافية هي مؤشرات أساسية، كمرجع لتحسين جودة المراجعين في القطاع العام وتظهر هذه النتائج أيضاً، أن الضغوط السياسية التي تواجه سير العمل، وهي إحدى المتغيرات الأساسية في إضعاف نزاهة المراجعين"، وقد أكدت الدراسة على إمكانية الحفاظ على جودة المراجعة في القطاع العام، وذلك من خلال تنفيذ مدونة أخلاقيات قوية في كل دولة، طبقاً لما يقترحه المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (130) وعلى أن تمتلك الأجهزة العليا للرقابة القيم الأخلاقية الأساسية، وذلك عن طريق دعم النزاهة والاستقلال والكفاءة والسلوك المهني، حتى لا تؤثر الهيمنة والايديولوجية السياسية سلبيًا على جودة أداء المراجعين.

### 2-3-3- العلاقة بين المعايير الدولية للأجهزة العليا وتحسين الأداء:

إنَّ تقييم الأداء هو "قياس كفاية الأداء الوظيفي لفرد ما والحكم على قدرته واستعداداته للتقدم"، ومن أساليب وطرائق تقييم الأداء تتمثل في الأساليب الإحصائية من خلال معدلات الأداء، ويعدُّ تقييم الأداء بمثابة مراجعة أو متابعة للسياسات المتبعة للأفراد، ولأن سياسة التقييم توضح عما إذا كان الشخص المناسب، مكلف بوظيفة تتفق مع قدراته وتتناسب مع مؤهلاته، (توفيق، 2011، 11).

وتختلف الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة فيما بينها، إلا أنها تجتمع على مبدأ واحد وهو حاجتها إلى أفضل المعايير، بهدف الرقابة على الأموال العامة، والتأكد من سلامة وحسن استخدامها، والمحافظة عليها من الهدر والضياع، فالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة، لا تتصف بالتطبيق الإجباري لها، إلا أنها تمثل أفضل الممارسات، وأن تطبيقها بشكل إلزامي ينتج عنه، عملية رقابية ذات جودة عالية، وتسهم في تعزيز الرقابة المالية في القطاع الحكومي، وهذا ما أثبتته العديد من الدراسات سواء العربية، وغير العربية، التي أكدت على ضرورة استخدام معايير الإنتوساي في إنجاز مهام الرقابة المالية، ورقابة الالتزام، ورقابة الأداء، وتأكيد الأثر الإيجابي لاستخدام معايير الرقابة المالية الدولية، لضبط وزيادة فعالية الأداء الرقابي، والعمل على تطويرها بشكل مستمر، (طه، 2017).

وقد اكدت دراسة (Ganga & Andaleeb (2018 بأنه من أجل حماية المراجعة في القطاع العام وتعزيزها، يجب أن تكون المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية، والمحاسبة، قادرة على التطوير للمعايير، والحفاظ على معايير واضحة، وموثوقة في المجالات الرئيسية، التي تحتاج فيها الأجهزة العليا للرقابة إلى خدمات خاصة، أي المراجعة والرقابة على الأداء والامتثال.

ومن أهم نتائج الدراسة دراسة (مرعي، 2019) أكدت على إن تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية يُحسِّن من شفافية، ومصداقية عرض القوائم المالية في الجهات الإدارية الحكومية، ويُحسِّن من جودة التقارير الحكومية، وأن التطبيق للمعايير الحكومية الدولية سوف يحقق أهداف الرقابة المالية، والافصاح الكامل في جميع الجهات الإدارية الحكومية، وزيادة الشفافية والمصداقية.

وذكرت دراسة (فائق، 2022) بأنه توجد مبررات لتبني المعايير الدولية للقطاع العام، فالتطبيق المناسب للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، قد سهَّل الأمور الجيدة المرغوب فيها، في ممارسات الإدارة المالية في العديد من الدول، ويعود ذلك بسبب ميلها إلى الكشف الشامل عن جميع المعاملات المالية للأنشطة التي يتم ممارستها، وإمكانية تسليط الضوء على المخالفات المالية الموجودة داخل مؤسسات القطاع العام والتي تسبب هدرًا للموارد العامة والإساءة إليها عن طريق الاستخدام غير الكفؤ، وتعمل المعايير كمحفِّز ودافع لإعداد تقارير مالية سليمة وشفافة، وهذا بدوره يعمل على تحسين الأداء التشغيلي والمساءلة والتخصيص الفعال للموارد العامة، وفيما يتعلَّق بالدول النامية كما ذكرت الدراسة، فمن مبررات ودواعي تبني المعايير الدولية (IPSAS) التسريع في مستويات النمو الاقتصادي والتنمية؛ لكونها تزيد من الانضباط المالي، ومن أهم التجارب هي دولة نيوزيلندا، وجنوب أفريقيا، والبرازيل، واستراليا التي أكدت بأن تبني المعايير وتنفيذها بالشكل المطلوب قد زاد من مستوى الكفاءة، ودعم التخطيط، وتنفيذ الأعمال على المدى الطويل فيما يتعلَّق بسياسات وبرامج الدولة، ومن أهم التحديات التي توصلت إليها الدراسة والتي تواجه عملية تبني معايير القطاع العام، وتنفيذها تتمثل في مهارات الحاسب في لغات البرمجة، والقدرة على استخدام تقنيات الكمبيوتر، والتحديات التنظيمية، كالمهارات المحاسبية ذات الصلة بتنفيذ المعايير، وتدريب الموظفين على تنفيذ المعايير، وتخصيص الموارد البشرية والمالية الكافية، والهيكل التنظيمي للوحدات.

وقد أشارت دراسة (المكصوصي، 2022) إلى وجود علاقة تربط الممارسات الجيدة للعمليات الرقابية بالأجهزة العليا للرقابة، بمدى تطبيقها لمعايير الإنتوساي الدولية، كما يرتبط بالمقابل تنفيذ تطبيق رقابة حوكمة تكنولوجيا المعلومات، بمستوى جودة تقارير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وبأن هذا التكامل بين معايير الإنتوساي ورقابة تكنولوجيا المعلومات، يتمثل في وجود علاقة طردية بين مستوى تطبيق معايير الإنتوساي ذات الصلة بتكنولوجيا المعلومات، وجودة تقارير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وأيضاً وجود علاقة طردية بين مستوى تطبيق أدوات وأساليب رقابة حوكمة تكنولوجيا المعلومات وجودة تقارير الأجهزة العليا للرقابة، ونتيجة التكامل بين تطبيق معايير الإنتوساي وحوكمة المعلومات معاً ترتفع جودة التقارير المالية للأجهزة العليا للرقابة المالية، ومستوى متقدم من تطبيق الحوكمة في القطاع العام، و توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، أن استخدام رقابة حوكمة تكنولوجيا المعلومات في المؤسسات، والأجهزة الرقابية لها تأثير إيجابي وهام على جودة البيانات المالية، وبالتالي تؤثر بصورة إيجابية على جودة التقارير المالية، وهذا الاتجاه يشير إلى أنه كلما زاد استخدام حوكمة تكنولوجيا المعلومات، انخفض معدل الخطأ والتلاعب في إعداد التقارير المالية، وزادت جودة التقارير المالية.

ولتعزيز الأداء المهني وفق معايير الإنتوساي، توجد مجموعة من مقومات الأداء المهني لمراقبي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المهنية والتنظيمية، والتي تتمثل في دعم الموارد البشرية للجهاز الرقابي، والتطور المهني المستمر لفريق الرقابة والمراجعة، ودعم الإطار التنظيمي لعمل الجهاز، ودعم استقلالية الجهاز الأعلى ومراقبيه، والتطبيق السليم للمعايير المهنية، ودعم أنظمة الرقابة وتقييم أداء الجهاز الأعلى للرقابة المالية، (الحنوي، 2024).

#### 2-3-4- رقابة الأداء:

تطوّرت الرقابة الحكومية في أواخر الثمانينيات، حيث تمّ تطبيق عملية الرقابة على أداء الحكومة، في الدول الأنجلوساكسونية (بريطانيا، نيوزيلندا)، ثم انتقلت إلى الدول الاسكندنافية (السويد، فنلندا)، ودول متعددة أخرى منها، فرنسا، واليابان، وهولندا، التي أخذت عملية الإصلاح على محمل الجد في الإدارة الحكومية الحديثة؛ بهدف تحسن كفاءة الأداء في الأنشطة والبرامج الحكومية، وزادت رقابة الأداء في التوسّع والازدهار في ظل مجهودات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة INTOSAI، وما تُقدّمه من معايير دولية ومن فرص لتبادل الآراء والمعارف، وتبادل أفضل المعالجات والحلول للمشكلات الإدارية بين أجهزة الرقابة العليا في مختلف الدول، وقد اتجهت العديد من المنظمات الأخرى إلى تطبيق الرقابة على الأداء منها: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)؛ بهدف الاتجاه إلى إصلاح الإدارات الحكومية، و الوصول إلى أكثر مستوى من الشفافية والمسؤولية، وزاد الاهتمام بالرقابة على الأداء، نتيجة الفضائح المتوالية للشركات، المتمثلة في التلاعب، والاختلاس، وجميع مظاهر الفساد المالي والإداري، وقد اتجهت بعض الدول إلى تخفيض حجم الإنفاق للهيئات الحكومية، للتعامل مع الفجوة المالية، (الشكماك، 2019).

### 2-3-4-1- مفهوم رقابة الأداء وعناصرها:

قدم جهاز الرقابة الأسترالي تعريفاً لرقابة الأداء بأنها، "اختبار مستقل، وموضوعي لإدارة المنظمة وبرامجها أو وظائفها، لأغراض تكوين الرأي حول ما إذا كانت الهيئة، وبرامجها قد تمت بشكل اقتصادي، وكفؤ، وفعال"، وهذا التعريف منبثق من تعريف منظمة الإنتوساي، والتي تشير إلى أن الرقابة على الأداء، "هي فحصٌ مستقل، وموضوعي، وموثوق به، لما إذا كانت تعهدات الحكومة، أو أنظمتها، أو برامجها، أو أنشطتها، أو مؤسساتها، تعمل وفقاً لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية، وما إذا كان هناك مجالاً للتحسين"، ويطلق عليها مسمى 3Es (الشكماك، 2019، 42).

وقد تم تعريف رقابة الأداء وفق معيار الأيساي 3000 / 17 على إنها "عملية يقوم بها الجهاز الأعلى للرقابة، وهي عملية مستقلة وموضوعية، وموثوقة، يجرى فيها التأكد من عمل المنشآت الحكومية، أو أنظمتها، أو عملياتها، أو برامجها أو أنشطتها أو مؤسساتها، وفق مبادئ الاقتصاد والكفاءة، والفاعلية، والتأكد من إمكانية تطويرها" ([www.idi.no](http://www.idi.no)).

ويهدف معيار الإنتوساي 3000، إلى تحقيق مجموعة من الأهداف منها، "توصيف الملامح للرقابة على الأداء ومبادئها، وتقديم المساعدة لرقباء الأداء التابعين للأجهزة العليا للرقابة، على إدارة وتنفيذ رقابة الأداء بكفاءة وفعالية وبصورة متقدمة، والمساهمة في توفير قاعدة للممارسات الجيدة للرقابة على الأداء"، (عبد الله، محمد، 2018، 23).

أما دراسة (عبدالكريم، 2020، 36) فقد أشارت إلى أن الرقابة على الأداء "تهتم بفحص وتقييم الأداء داخل الأجهزة الحكومية، لبيان مدى كفاءتها، وفعاليتها في ممارسة أنشطتها، والتأكد من مراجعة برامجها ومشاريعها، تُدار بشكل علمي، واقتصادي، وأنها تحقق الأهداف المحددة وفق الأهداف والخطط الموضوعية مسبقاً، وذلك بغرض قياس نتائج الأداء الفعلي، ومقارنته بالأهداف المخططة"، وهذا ما تتفق معه دراسة (نجم، 2023) في أن رقابة الأداء تهتم بالبرامج والوحدات الحكومية، وهل تعمل وفق مبادئ الاقتصاد، والكفاءة والفعالية، والبحث عن فرص التحسين المستمر والتطوير.

وأشارت إليها دراسة (الحامدي، 2023، 18)، بأنها "تمثل قياس الأداء بمعالجة المعلومات المترددة، وقياس أداء الأجهزة التخطيطية لمعرفة مدى دقته، للتعرف فيما إذا كان قد تم اختيار البديل الذي يؤدي إلى تحقيق الأهداف، بأقل التكاليف الممكنة، بينما يتم قياس أداء الأجهزة التنفيذية، للتنبؤ من قدرتها على تنفيذ سياسات الإدارة العليا، باستخدام الموارد المتاحة بكفاءة واقتصاد".

وتختلف مسميات مراجعة الأداء، بحسب الجهات، والجوانب التي تُغطيتها، فالبعض يسميها المراجعة الإدارية، أو مراجعة التشغيل، أو مراجعة الكفاءة أو الفاعلية، أو مراجعة البرامج والنظم أو العمليات، كما يسميها البعض مراجعة القيمة مقابل المال، وهذا انطلاقاً من مقابلة إنفاق الأموال بالقيمة المتحققة من الأموال، (الفتلاوي، 2024، 55).

وقد قدّم (لطفي، 2024، 187) مفهومًا لمراجعة الأداء على أنها "عملية منظّمة؛ للحصول على وتقييم دليل يتعلّق بمعلومات عن الأنشطة الاقتصادية والأحداث بموضوعية من أجل تحديد الاتّساق بينها وبين المعايير المقرّرة، بالإضافة إلى توصيل النتائج إلى أصحاب المصالح".

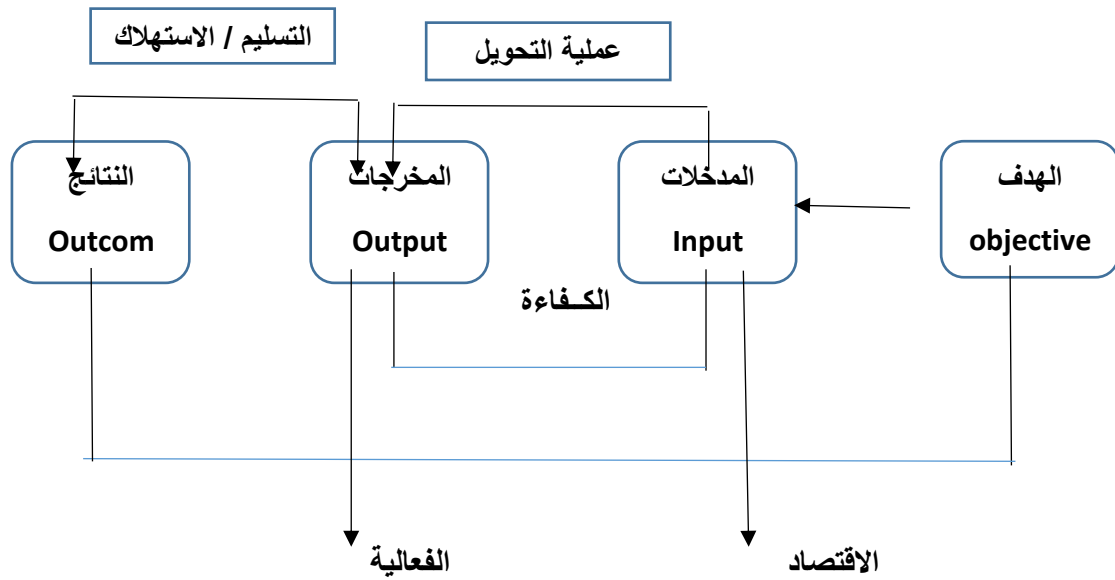
وقد حدّدت الإنتوساي المسؤوليات الملقاة على أجهزة الرقابة العليا، فيما يتعلّق بتقويم الأداء والتمثلة في، تقييم الكفاءة، والتركيز على مدى ملاءمة الأهداف، والمعايير المرتبطة بعملية الأداء، وإعداد التقارير المتعلقة بنتائج تقويم الأداء، والمتابعة اللازمة بصورة دورية (الأعاجيبي، 2021).

وقد قدّمت دراسة (عرفة، 2024، 42) تعريفًا لرقابة الأداء على أنها، "تقييم أداء المشاريع، أو البرامج، أو المنظمات الحكومية؛ للتأكد من تنفيذ الأعمال بأعلى درجات الفاعلية، والكفاءة وأن استخدام الموارد قد تمّ بأعلى درجات الاقتصاد، والتوفير، والتأكد من مدى الالتزام بالتشريعات النافذة".

وترى الباحثة أنّ في أدبيات المراجعة لا يوجد تعريف فريد، من الباحثين في هذا المجال، ومن الجهات التي وضعت معايير مراجعة الأداء، ومنهجيتها وأساليبها، وهي تحظى بأهمية كبيرة من خلال قيامها بدور مهم في القدرة على ضبط ورقابة جميع جوانب الأداء سواء المالي أو غير المالي، فيما يتعلّق بالتوسّع في الإنفاق الحكومي، وصعوبة الرقابة عليه.

ومن خلال التعريفات السابقة يتضح وجود مجموعة أهداف، تعتمد عليها رقابة الأداء في قياس أداء الوحدات الاقتصادية، وهي تتمثّل في (أسبر، 2023، 97؛ القاضي، 2018؛ الاعاجيبي، 2021، 6):

- ❖ الاقتصاد Economy: ويقصد به الحدّ من تكاليف الموارد، ويجب أن تكون الموارد المستخدمة في الوقت اللازم، والكمية والجودة وبأفضل الأسعار، حيث ترتبط أسئلة المراجع المرتبطة باعتبارات الاقتصاد، إلى فحص العمليات وقرارات الإدارة المتعلقة بتوريد السلع والمواد الخام والخدمات.
- ❖ الكفاءة Efficiency: تعني استغلال الموارد المتاحة إلى أقصى حدّ ممكن، وهي تعنى بالعلاقة بين المواد المستخدمة، والمخرجات الناتجة من حيث الكمية والنوعية والوقت، أي إنها العلاقة بين المدخلات والمخرجات، فيما إذا تمّت المدخلات بطريقة مقبولة، والحصول على أفضل المخرجات من حيث الكمية والجودة.
- ❖ الفعالية Effectiveness: وهي تحقيق الأهداف المحدّدة، والنتائج المرجوة، حيث يتعلّق بمدى تحقيق غايات السياسة من حيث المخرجات الناتجة، ويتألف سؤال الفعالية من جزئين: الأول، إلى أي مدى يتم تحقيق الغايات والآخر، ما إذا كان من الممكن أن يُنسب ذلك إلى نتائج السياسة المتبعة، (سياسات حكومية، برامج، أو أنشطة).
- ❖ البيئة: يتم من خلاله التركيز على الجوانب البيئية التالية: التأكيد من متابعة الحكومة للالتزام بالقوانين البيئية، والتأكد من أثر البرامج الحكومية على البيئة، والتأكد من أداء البرامج الحكومية المتعلقة بالبيئة، وتقييم السياسات والبرامج البيئية، والشكل التالي يوضح أبعاد رقابة الأداء.



الشكل رقم (1-3)

#### أبعاد رقابة الاداء

وتوجد مجموعة من المؤشرات تم ذكرها في دراسة (القطيش وآخرون، 2014)، تستخدم في رقابة الأداء منها، مدى تحقيق الوحدة للأهداف الموضوعية، ويتم ذلك بمقارنة الإنجاز الفعلي مع أداء المهام الرقابية المخطط لها، ومؤشر الإنتاجية، المتمثل في المؤشر العام للكفاءة الناتج من قسمة إجمالي المدخلات، على إجمالي المخرجات، ومؤشر درجة الرضا للمستفيدين، والهدف منه تحقيق الرفاهية العامة للمجتمع، وتعظيم المنافع المقدمة لهم، والمتمثل في معدل الإنجاز اليومي؛ لتحديد درجة الكفاءة الخاصة بالزمن الفعلي والزمن المخطط، ومؤشر التكلفة والمنفعة، والمؤشرات الإحصائية، ومؤشر قياس النشاط، المتعلق بالتكلفة الكلية للنشاط وعدد الوحدات المنتجة.

وقد ذكرت دراسة (الحامدي، 2023) مجموعة من الأساليب لإتمام مهام رقابة الأداء، تتمثل في إجراءات يتم أتباعها لعملية تقييم الأداء المهني، حيث يقوم المراجع باختيار أسلوب أو أكثر مناسب، ويتمشى مع طبيعة الجهة الخاضعة للرقابة، وتتمثل هذه الأساليب في تقييم الأداء على أساس تقييم الأداء الماضي، لتحديد الانحرافات ومعرفة الصعوبات التي تُعرقل سُبُل تحسين وتطوير الأداء، وأسلوب تقييم الأداء على أساس المقارنة بالصناعات المشابهة، وأسلوب التقييم على أساس معايير الأداء والموازنات التخطيطية، وأخيراً أسلوب التقييم المتبع من خلال المراجعة الداخلية للحسابات.

وقد أشارت دراسة (صقر، 2024) إلى أن رقابة الأداء، هي عبارة عن مهمات تقارير مباشرة، لأنها تعتمد بشكل كبير على المراجع، ودورها في تجميع البيانات بأشكالها المالية، وغير مالية، والعمل على تحليلها بالشكل السليم، والدقيق ومن ثم تقديم الاستنتاجات.

## 2-3-4-2- أهمية رقابة الأداء وأهدافها:

وتتمثل أهمية رقابة الأداء في كونها، تساعد الإدارة العليا بتوجيهها نحو مراكز المسؤولية التي تحتاج إلى زيادة في الاشراف؛ بهدف تحقيق أعلى إنتاجية، وعائد بأقل التكاليف، ومن خلالها تسهم في دفع عجلة التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وتعمل على ترشيد الطاقة البشرية داخل المنظمة، بحيث تقوم بإبراز العناصر المميزة، والعمل على تطويرها بشكل مستمر، ومحاولة معالجة العناصر غير المميزة، وغير المنتجة؛ بهدف زيادة كفاءتها أو الاستغناء عنها، من خلال العمل على أنظمة الحوافز، وهي تحدّد المدى الذي يتحقّق عنده المسؤوليات الإدارية، والعمل طبقاً لأساس موضوعي كركيزة للبرنامج الرقابي على الأداء المهني، بهدف مساعدة رؤساء الأقسام على عملية اتخاذ القرارات الرشيدة، لتحقيق الأهداف المطلوبة، وتمثل أهميتها أيضاً في توفير المعلومات الضرورية، لكل المستويات الإدارية داخل الوحدات الإدارية، وللجهات الخارجية؛ للاستفادة من المعلومات في عملية التخطيط، والرقابة، واتخاذ القرارات، وأيضاً للعمل على توجيه نشاط الرؤساء في المجالات التي تخضع للقياس، وللمساعدة في تحديد مواطن القوة والضعف، وتحديد الانحرافات وأسبابها، والعمل على معالجتها، فالعملية الرقابية على الأداء تعدّ أساساً لإجراء المقارنات بين الوحدات المختلفة داخل المنظمة الواحدة، وبين المنظمات الأخرى، وتتبع أهمية رقابة الاداء في كونها تعمل على تحسين نظرة المجتمع للمهنة، وللخدمات المقدمة؛ بهدف تجنّب المساءلة القانونية والمسؤولية المهنية ( الحامدي، 2023؛ القبلاوي، 2024؛ عرفة، 2024).

أما دراسة (أسبر، 2023، 98) فقد ذكرت بأن أهمية رقابة الأداء في المؤسسات العامة، "تأتي في كونها لا تعمل وفق آليات السوق، وليس لديها الحافز للقيام بأنشطتها الإدارية، بشكل كفؤ واقتصادي، وإن خضوعها للرقابة الحكومية، تعطي الأولوية للامتثال للقوانين، والموازنات، واللوائح مع توجيه أهداف المؤسسات العامة، إلى تحقيق سياسة الحكومة في خدمة المواطنين".

وتسعى رقابة الأداء إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، تناولتها مجموعة من الدراسات، منها دراسة (عبد الكريم، 2020؛ الفتلاوي، 2024؛ خلاط، ميرة، 2014) وتتمثل في التالي: —

أ- مساعدة المسؤولين عن الحوكمة، والاشراف على تحسين الأداء من خلال البحث في القرارات الصادرة عن الجهة التشريعية والتنفيذية، فيما إذا تمّ إعدادها وتنفيذها بكفاءة وفاعلية بهدف تعزيز المساءلة.

ب- تسعى إلى تحقيق هدف الشفافية، فيما يتعلّق بالاطّلاع على كيفية إدارة الأنشطة الحكومية، وهذا الهدف تعنى به العديد من الجهات، منها البرلمان، والمستهدفين بالسياسات الحكومية، ووسائل الإعلام، ودافعي الضرائب.

- ج- متابعة تنفيذ الخطط التي تم وضعها، ومن ثم تقييم الأداء في الوحدات الحكومية، بهدف التأكد من تنفيذ السياسات الموضوعة مسبقاً، والتعرّف على مدى تحقيق الأهداف من خلال معرفة نتائج الأعمال.
- د- تهدف إلى التشجيع المستمر، والثقة المستدامة في الاستخدام الملائم للأموال، والأصول العامة، وأداء الإدارة العامة، من خلال تعزيز مبدأ المساءلة والشفافية، عن طريق توفير المعلومات والتقارير عن حجم الإيرادات والإنفاق، وتقارير أداء الإدارات.
- هـ- تعزيز فعالية الهيئات الحكومية ضمن الترتيب الدستوري، من خلال ممارسات الرقابة العامة للأجهزة الرقابية، والجهات المسؤولة عن إدارة الأنشطة الممولة من المال العام.
- و- تهدف رقابة الأداء إلى الاستناد إلى أدلة مناسبة وكافية تتعلّق بالهيئات الحكومية، ومن خلالها تكتسب خاصية الموثوقية، فيما يتعلّق باستنتاج وتحليلات وتوصيات التحسين.
- ز- التأكد من مدى كفاءة الأنظمة والإجراءات المستخدمة داخل الوحدات الإدارية؛ بهدف حماية الأموال العامة، من الضياع والهدر، واستخدامها باقتصاد وكفاءة وفاعلية، عن طريق الوقوف على مستويات الإنجاز ومقارنتها بالمخطط.
- ح- تهدف رقابة الأداء إلى أخذ وجهة نظر المواطن بأداء الجهات الخاضعة للرقابة كلّما أمكن ذلك.
- أما دراسة (القطيش وآخرون، 2014) فقد قسمت أهداف رقابة الأداء على نوعين من الأهداف تتمثل في التالي: —

#### أولاً: أهداف وظيفية: وهي التي تسعى إليها عملية الرقابة وتتمثل في:

- ❖ التأكد من حسن استخدام الموارد المتاحة، وتحديد مدى نجاحها في تحقيق النتائج المرجوة.
  - ❖ تحديد أسباب سوء استخدام الموارد، وتقديم الاقتراحات للجهات الحكومية لتحسين طرائق استخدام الأموال العامة.
  - ❖ تحديد مدى التقيد بالقوانين والأنظمة للوحدات الحكومية في مجال الكفاءة والفاعلية.
- ثانياً: أهداف استراتيجية: وتتمثل في نتيجة عملية الرقابة، مثل: -**
- ❖ إعلام المستفيدين والمواطنين، بمدى كفاءة الوحدات الحكومية والأداء المطلوب منها بفاعلية.
  - ❖ تحسين نوعية المعلومات عن نتائج استخدام المال العام وتقديمها إلى السلطات العليا.
  - ❖ تحسين إدارة الوحدات الحكومية للموارد عن طريق توفير أسس مناسبة، لزيادة الثقة في المعلومات، وتحسين ظروف العمل من خلال تقديم الاقتراحات على الإدارة؛ لحل المشاكل وإتمام التنفيذ السليم للأعمال.

## 2-3-4-3- خصائص مهمة الرقابة في نطاق رقابة الأداء:

توجد مجموعة من الخصائص التي تتميز بها رقابة الأداء، وتمنحها ميزات خاصة بها عن غيرها من أنواع الرقابة، تتمثل في التالي (الندوة 22 للأمم المتحدة والإنتوساي، 2013): —

أولاً: شكل من الرقابة يعتمد على مسائل الأهمية والقيمة المضافة: يشرع البرلمان في تخصيص أموال الحكومة، التي بدورها تأخذ بعين الأهمية الأموال المخصصة للمواطنين، والمواطن بدوره يترقب من الحكومة أن يتم الإنفاق لهذه الأموال بديارية، ورؤية واضحة، وتسير الأموال بالشكل المطلوب، وبفعالية البرامج التي يتم تنفيذها وتقديم التقارير النهائية، ويتمثل ذلك في: —

✓ رقابة الأداء تختلف عن باقي أنواع الرقابة في كونها مستقلة، وموضوعية، ونزيهة وتحتاج إلى تطوير، من أجل مساعدة الحكومة، والبرلمان للمراجعة، بشكل جيد فيما يتعلق بإدارة الأموال العامة، والبرامج الحكومية؛ لأنها تساعد للحفاظ على مؤسسات عامة نظيفة، ونزيهة، وإنجاز المهام بشكل مسؤول من قبل الحكومة.

✓ تحت الحكومة على تقديم التغييرات التي تطرأ على القطاعات، والتي يجب تطويرها طبقاً لملاحظات الأجهزة الرقابية، التي تتوصل إلى النجاح في القيام بتقديم المعلومات ذات الأهمية، للمسؤولين بالأجهزة الرقابية، وتساعدهم على إعفاء مسؤولي الرقابة؛ لأن رقابة الأداء تهدف إلى تشجيع إنجاز إدارة جيدة للأنشطة الحكومية، في سياق التخطيط الاستراتيجي لرقابة الأداء.

## ثانياً: شكل لرقابة تتمحور حول التحديث والمرونة:

تختلف رقابة الأداء عن أنواع الرقابة الأخرى، من حيث مسارها الذي له خصوصية تتطابق مع متطلبات الأجهزة الرقابية، والفرق المختصة التي تُؤكّد على خاصية المرونة، والتحديث لبعض مهاراتها واختصاصاتها، ويتم ذلك من خلال تعريف المواضيع والأهداف ومستوى مجال رقابة الأداء، وعند تكليف الأجهزة الرقابية فإنه تفوض لها حرية تحديد القطاعات الحكومية الخاضعة للرقابة، سواء أكان ذلك حول برنامج واحد أم حول نشاط واحد للحكومة، أم القطاع الذي يتضمن منظمات أو وزارات، حيث يجب أن يتم التركيز على القطاعات الأكبر من حيث الأخطار، وخلافاً لأنواع الرقابة الأخرى، فإن رقابة الأداء لا تُقدّم أي ضمان تجاه تصريح خطي من قبل أي وحدة، وإنما يوفر الجهاز الرقابي ضمانة حول النتائج، التي توصل إليها خلال أداء المهام الرقابية، بناء على أسس معايير رقابية ملائمة، ويمكن أن تتضمن رقابة الأداء المواضيع المختلفة التالية:

- ✓ الاقتصاد أو الفعالية لوضع السياسة.
- ✓ الفعالية والكفاءة للإجراءات المتخذة في نطاق البرنامج.
- ✓ درجة مطابقة برنامج السياسة العامة.

- ✓ ملاءمة التحليل لدعم برنامج سياسة عامة.
- ✓ مسك الحسابات، ورصد مبالغ لأغراض محددة، واستعمالها برؤية جيدة لهذا الغرض.
- ✓ الأخذ بعين الأهمية التأثيرات على المحيط، والنفقات في نطاق التنمية المستدامة.

#### 2-3-4-4-4-4 محددات تطوير أداء مراقبي الحسابات:

قدم (الناغي، 2000) مجموعة من المعوقات التي تحدُّ من تطور أداء مراجع الحسابات، وقسمها على مجموعتين هما: —

- المجموعة الأولى تتعلّق بتنفيذ عملية المراجعة، وتتضمن (التكوين الذاتي لمراقب الحسابات، وأساليب أداء العمل، وإعداد التقارير).
- المجموعة الأخرى تتعلّق ببيئة المراجعة، وتتضمن (محدّدات ترتبط بالنصوص القانونية، والمعايير المهنية، وهيكل الأنشطة في الوحدة والمجتمع محل الدراسة).

#### 2-3-4-3-5-5 متطلبات الرقابة على الأداء:

إنّ القيمة العامة للمؤسسة الرقابية العليا تحتاج إلى تطوير؛ وذلك بهدف إظهار أهميتها بشكل مستمر، فتطبيق إطار القيمة العامة على الأجهزة الرقابية العليا، يوفّر مجموعة من الخصائص منها: تقديم رؤية حول تأثير المراجعة القانونية، التي تستدعي نظرية الوكالة، وهذا الإطار يستخدم في القطاع العام؛ لتعزيز الرقابة التنظيمية، وإدارة المخاطر العامة بالشكل السليم، ويمثّل مثلث القيمة العامة استراتيجية ثلاثية الجوانب، كما جاء في دراسة، (Cordery, Hay (2019,23 والتي تتمثّل في كُلاً من، القيمة العامة، والشرعية والدعم، القدرة التشغيلية، والتي تصنّف إلى moores strategy، ويمكننا من خلال هذه الاستراتيجية تقديم توضيح شامل فيما يتعلّق بمثلث الاستراتيجية الثلاثية والتي تتمثّل في التالي:-

مبادئ ومواصفات ISSAI → استراتيجية moore

* القيمة العامة (الخطوة الاستراتيجية)	• ضمان مساءلة القطاع العام. • دعم الإصلاح بشكل مستقل وموضوعي.
** الشرعية والدعم (لتحقيق المساءلة والشفافية)	• استقلالية هيئة الرقابة المالية. • بناء الثقة.
*** القدرة التشغيلية (لتحقيق الأهداف الرقابية)	• كفاءة. • الاستجابة والتواصل.

الشكل رقم (2-3)

### الاستراتيجية الثلاثية لـ moore

ومن خلال الشكل أعلاه يمكننا تقديم قياسات القيمة العامة، والشرعية والدعم، والقدرة التشغيلية، حيث تتم عملية القياس من خلال الآتي: —

### ضمان مساءلة القطاع العام

- التخطيط الاستراتيجي لضمان مساءلة القطاع العام.
- القيمة الدولارية للاموال التي تم توفيرها بسبب عمليات المراجعة.
- تطوير علاقة التواصل مع الهيئات الاخرى.
- لا يوجد تقرير بشأن رفع كفاءة هيئة الرقابة البرلمانية.

### دعم الاصلاح بشكل مستقل وموضوعي

- عدد عمليات المراجعة المكتملة والالتزام بالمواعيد وعدد التقارير غير المؤهلة الصادرة.
- بلاغ عن تحسين جودة التقارير الأساسية، ومقارنة الخدمات المقدمة للقطاع العام.
- عدد التقارير المقدمة إلى البرلمان، والتوصيات المقدمة لتحسين الكفاءة والفعالية.
- ردود الفعل من الخاضعين للمراجعة، أدلة الممارسة الأفضل والمساهمة في مشاريع القوانين.
- الإبلاغ عن النفوذ والمدخلات الخارجية.

### استقلالية هيئة الرقابة المالية

- يؤكد الجميع بانهم مستقلون ويتمتعون بالسلطة التشريعية المناسبة، لكن يطالبون بمزيد من الموارد ويشعرون بالتوتر.

### بناء الثقة

- مراجعة الأقران، ولجنة المراجعة ، وتقرير النزاهة.
- بالنسبة لتقارير الأداء باستخدام مجموعات التركيز ولجنة الخبراء.
- المراجعة المستقلة للمراجع الخارجي.

### كن قدوة

- التقارير تشمل: التقارير السنوية، والخطة السنوية، والخطط الاستراتيجية، والميزانيات المنشورة.
- نشر تقارير المراجعة النظيفة حول التقرير السنوي للجهاز الرقابة المالي.
- جودة الموظفين، جودة الحوكمة.
- الاستراتيجية البيئية ونتائج برنامج الاستدامة.

### الاستجابة والتواصل

- الهدف الاستراتيجي هو التأكد من أن المستخدمين والمديرين يجدون تقارير المراجعة مفهومة لدعم الديمقراطية.
- التعرف على العصر الرقمي والسعي لتمويل الخدمات.
- شكاوي المواطنين تُجاء العمل.
- عدد البيانات الصحفية وزيارات الموقع الإلكتروني والمراسلات.

### الشكل رقم (3-3)

#### قياس الاستراتيجية الثلاثية

ولتحقيق أهداف عملية الرقابة، ينبغي على المراجع أن يكون على معرفة ودراية، وله القدرة على تحديد الإجراءات، والخطوات التي يجب القيام بها لإتمام العملية الرقابية، ويتم ذلك من خلال الاعتماد على معايير منظمة الإنتوساي، والتي تكشف عن الحد الأدنى لتوجيه، وإرشاد ومساعدة المراجع، وعلى الرغم من أن المعايير الدولية لا تحمل صفة الالتزام، إلا أنها تحظى بإجماع الرأي كأفضل ممارسات رقابية؛ للارتقاء بعمل الأجهزة الرقابية العليا، بَعْدَها مقاييس معتمدة في عملية التقييم، والقياس لجودة النتائج، فهي تمثل المقاييس الحقيقية عن كفاءة الوحدة الاقتصادية لتحديد الانحرافات عن الأهداف المرجوة، وذلك من خلال اعتمادها على مدى دقة وملاءمة المؤشرات والمعايير المستخدمة (الفتلاوي، 2024).

وقد ذكر (لطي، 2024، 50) أن "معيار رقابة الأداء (3000)، هو المعيار الموثوق به لرقابة الأداء، وبناء عليه يجب أن تتطابق جميع متطلباته إذا تم اختياره واعتماده من قبل الجهاز الأعلى، فهو يقدم متطلبات الممارسة المهنية لرقابة الأداء، تعقبها تفسيرات من أجل تعزيز وضوح المعيار وسهولة قراءتها، أما المعيار الدولي رقم (3100)، فهو يمثل المبادئ الإرشادية عن المفاهيم الأساسية لرقابة الأداء، ويهدف إلى مساعدة المراجع في تفسير المفاهيم الأساسية لرقابة الأداء المستخدمة في المعيار الدولي (3000)، لتيسير فهم متطلبات المعيار وتطبيقها".

أما دراسة (صداقة وآخرون، 2021) فأشارت إلى وجود متطلبات من الضروري توفّرها في كلّ من الجهاز الرقابي والمراجع والعملية الرقابية، ويوجد جزأين لمتطلبات رقابة الأداء منها: المتطلبات العامة لرقابة الأداء، والمعنية بمتطلبات يجب توفّرها في المراجع، والجهاز الرقابي والتي تتضمن (هدف الرقابة، ونهج الرقابة، والمعايير، والشك والتقدير المهني، ومخاطر الرقابة، والتواصل، والأهمية النسبية، والتوثيق، والتواصل، ورقابة الجودة، والمهارات)، ولعلنا نلاحظ أن أغلب المبادئ تم ذكرها في المعيار (100) لرقابة القطاع العام وبعضها لم يذكر، أما المتطلبات المتعلقة بالمرحلة الأساسية لعملية الرقابة، فهي تتضمن متطلبات (مرحلة التخطيط، ومرحلة التنفيذ، ومرحلة إعداد التقرير، وأخيرًا مرحلة المتابعة).

### 2-3-5- معيار ISSAI 300 لمبادئ رقابة الأداء:

يعقد المؤتمر الدولي (الإنكوساي) كل 3 سنوات، وهو أعلى جهاز في منظمة الإنتوساي، ومن أهم واجباته مناقشة المواضيع المهنية، والفنية ذات الاهتمام المشترك بين الأطراف المعنية، واتخاذ القرارات، والتوصيات فيما يتعلّق بتحسين الرقابة المالية الحكومية في جميع الدول، ولقد كان وما زال لمنظمة الإنتوساي دور مهم في الرقابة على الأداء المتعلق بالمؤسسات الحكومية، من خلال التركيز على هذا الجانب في كثير من مؤتمراتها المتوالية ومنذ 1977 حتى عام 2001 الذي تضمّن مواضيع في المؤتمر تتمثّل في توجيهات متعلقة بتنفيذ معايير الرقابة على الأداء، أما عام 2007 فقد اتجه المؤتمر إلى الإدارة، والمساءلة، والمراجعة للقطاع الحكومي، وأنظمة تقييم الأداء المعتمد على قبول عام للمؤشرات، وفي عام 2010 ركّز المؤتمر على فائدة وقيمة الأجهزة العليا للرقابة المالية، والرقابة البيئية، والتنمية المستدامة، أما في 2016 فقد اتجهت الأنظار إلى كيف تستطيع الإنتوساي المساهمة في الأمم المتحدة للتنمية المستدامة لعام 2030 بما في ذلك الحوكمة الرشيدة (الشكماك، 2019؛ طه، 2017).

ولمعايير الإنتوساي دور مهم في تطوير دور الأجهزة الرقابية العليا، وذلك من خلال المعايير الدولية رقم 3000-3100 المتمثلة في إجراءات رقابة الأداء، فقد تمت المصادقة على المسودة النهائية من قبل لجنة المعايير الرقابية في الإنتوساي في عام 2003 ببرر اتسلافا، وهي خطوة لتعزيز عملية الرقابة على الأداء لدى المراقبين الحكوميين، والمتمثلة في التوجيهات التنفيذية الخاصة بالرقابة على الأداء، فيما يتعلّق بالمعيار (3000) وملحقته، ووفقاً للمعيار الدولي رقم (100) للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة؛ فإنه يجب أن يكون هدف كل مهمة من مهمات رقابة الأداء، فحص واحدة أو أكثر من التأكيدات المتعلقة باقتصاد الأنشطة، وفقاً للمبادئ والممارسات الإدارية السليمة، وكفاءة استخدام الموارد البشرية والمالية وغيرها، وفعالية الأداء فيما يتعلّق بتحقيق الأهداف المرجوة من قبل الجهات الخاضعة للرقابة ومقارنتها بالمطلوب، ومن الضروري أن تعمل الأجهزة العليا للرقابة على تحسين مستوى التقنيات فيما يتعلّق برقابة صحة وسلامة إجراءات الاداء (السريحي، 2021).

وقد تم إصدار أربعة مجامع رئيسية للمعايير من قبل منظمة الانتوساي، من ضمنها المجموعة الثالثة، والتي تشمل المبادئ الأساسية للرقابة، المتضمنة للمعيار (100) لرقابة على القطاع العام، وهذا المعيار

يؤسس المبادئ الأساسية لمجالات الرقابة المتضمنة، للرقابة المالية(200)، و رقابة الأداء(300)، و رقابة الالتزام (400)، أما المجموعة الرابعة فهي معنية بالتوجيهات الرقابية، والتي من ضمنها توجيهات رقابة الأداء،(3100)، وتتمثل هذه التوجيهات في ترجمة معايير الرقابة إلى معايير أكثر تفصيلاً وأكثر قابلية للتنفيذ، يعتمد عليها في تنفيذ المهام الرقابية، وهي تتمثل في الكتيبات التوجيهية، وتحتوي إرشادات عامة لرقابة (الفتلاوي، 2024).

وتنقسم مبادئ رقابة الأداء للمعيار رقم (300)، بحسب ما جاء في إصدار الإنتوساي 2019-2021، على

التالي: ([www.issai.org](http://www.issai.org))

**أولاً: هدف الرقابة:** إذ يجب أن يتم وضع هدف محدّد، بشكل واضح للرقابة، وذلك فيما يتعلّق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية، ويتم تحديد نهج المهمة الرقابية، وتصميمها من خلال هدف الرقابة، فعلى المراجعين أن يراعوا موضوع الرقابة، والمؤسسات والهيئات المعنية، والجهة التي يُرجّح أن تتعلّق التوصيات النهائية بها، فيما يتعلّق بهيئة واحدة، أو مجموعة قابلة للتحديد من تعهدات الحكومة، أو أنظمتها، أو عملياتها، أو أنشطتها، أو مؤسساتها، كما ورد في متطلبات معيار الأيساي 35-36-37/3000.

**ثانياً: نهج الرقابة:** لتسهيل سلامة تصميم الرقابة، يجب على المُراجع أن يختار نهجاً يعتمد فيه عن النهج المستند عن النظام؛ للبحث عن الأداء السليم للنظم الإدارية، أو النهج المعتمد على النتيجة الذي يُقيّم ما إذا كانت البرامج والخدمات تعمل كما هو مخطط له، أو النهج المستند على المشكلة، للبحث في أسباب المشكلة أو الانحرافات عن المعايير، ويتأكد منها ويحلّها، فالنهج العام للرقابة يشكّل عنصرًا محوريًا في العملية الرقابية، فهو مسؤول عن تحديد طبيعة الفحص الذي يجب إجراؤه، ومسؤول كذلك عن تحديد المعلومات والبيانات الضرورية، وما هو الإجراء اللازم للحصول عليها وتحليلها، كما ورد في متطلبات معيار الأيساي 32-40/3000.

ومما سبق ذكره يمكننا الاعتماد على النهج الثلاثة، من منظور تنازلي فيما يتعلّق بعمليات الرقابية التنازلية، للهيئة التشريعية والحكومة المركزية، أو من منظور تصاعدي، فيما يتعلّق بالرقابة على المشكلات التي تهم المجتمع.

**ثالثاً: المعايير:** يجب على المراجع وضع المعايير المناسبة، فيما يتوافق مع أسئلة الرقابة المتعلقة بمبادئ الاقتصاد، والكفاءة والفعالية، كما وردت بمتطلبات معيار الأيساي 45-49/3000، فالمعايير توفّر أساساً لتقييم الأدلة، لقياس مدى اقتصاد وكفاءة وفعالية العمليات، ومن الممكن أن تكون المعايير نوعية أو كمية، وقد تكون عامة، أو محدّدة تُركّز على ما يجب أن يكون وفقاً للأنظمة، أو القوانين، أو الأهداف، أو ما هو متوقع وفقاً للمبادئ السليمة وأفضل الممارسات، أو ما يمكن أن يكون، ولتحديد المعايير يمكن الاعتماد على مصادر متنوعة، ويتم تحديد هذه المصادر بكل شفافية، ويجب أن تتميز المعايير بمدى ملاءمتها، وتكون

مفهومة، وكاملة وموثوقة، وموضوعية في أهداف الرقابة، وفي سياق الموضوع، ولا يمكن وضع المعايير دائماً بشكل مسبق للعمليات الرقابية، بل تتحدّد أحياناً أثناء عملية الرقابة، في حالة المسائل المعقدة.

**رابعاً: مخاطر الرقابة:** تتمثل المخاطر في الوصول إلى استنتاجات خاطئة، أو ناقصة أو معلومة غير متوازنة، أو في حالة عدم إضافة قيمة للمستخدمين، ويجب على المراجع أن يدير مخاطر الرقابة بصورة فعالة، لما تتسم به مواضيع الرقابة على الأداء من، التعقيد، والحساسية، وقد يؤدي تفادي هذه الموضوعات إلى الحد من مخاطر الخطأ أو النقص، فقد يحدُّ أيضاً من إضافة قيمة ما، وفي هذا الجانب تقع احتمالية العجز عن تقديم معلومات، وبيان مخاطر إغفال عوامل مهمة، وينتج عن ذلك العجز في تزويد الجهات المعنية باستخدام التقارير بالمعرفة والاستفادة منها، والتي يمكن أن تسهم في تحسين الأداء، وتشمل المخاطر أيضاً الافتقار إلى الكفاءة والتحليل العميق، والافتقار إلى معلومات ذات جودة وغير دقيقة، وعدم القدرة على جمع الأدلة الأكثر صلة، ويجب أن توضّح مخاطر الرقابة الممكن حدوثها، أو المعرفة في العمل الرقابي المخطط له، وكيفية التعامل معها، في وثائق التخطيط للرقابة.

**خامساً: التواصل:** يجب على المراجع المحافظة على التواصل الفعال والسليم، مع الهيئات الخاضعة للرقابة طوال عملية الرقابة، وتحديد كُلاً من المضمون والعملية والمتلقين، بهدف التواصل في جميع عمليات الرقابة، لما له من أهمية خاصة في رقابة الأداء، نظراً لعدة أسباب منها، عدم إجراء رقابة الأداء بشكل منتظم للهيئات الخاضعة للرقابة؛ لعدم وجود قنوات قائمة للتواصل معها، وقد يكون هناك اتصال مع الهيئات الحكومية والتشريعية، ولا يوجد تعامل مسبق مع الأوساط الأكاديمية والتجارية، ومؤسسات المجتمع المدني، ومن الأسباب الأخرى في الغالب عدم وجود معايير محددة

مسبقاً (كإطار إعداد التقارير المالية)، فيتم الاعتماد على تبادل وجهات النظر، بشكل مكثف مع الجهة الخاضعة للرقابة، نظراً لاختلاف أصحاب المصلحة واختلاف وجهات النظر، والسعي من قبل المراجعين للاطلاع عليها، وذلك بهدف الحاجة إلى إعداد تقارير متوازنة، ويجب على المراجعين الحفاظ على علاقات مهنية جيدة، مع جميع الجهات المعنية؛ لأن ذلك يزيد من إمكانية الوصول إلى المعلومات، والآراء من الجهة الخاضعة للرقابة، وفي نهاية العملية الرقابية، يمكن الحصول على التغذية الراجعة، من أصحاب المصلحة.

**سادساً: المهارات:** يجب أن يتمتع فريق الرقابة، بمهارات محددة عند إجراء رقابة الأداء، تتمثل في القدرات الشخصية فيما يتعلّق بالتواصل والكتابة، والقدرة على التحليل والإبداع، والمعرفة بأساليب التقييم، وطرائق العلوم الاجتماعية، ويجب على المراجعين أن يمتلكوا معرفة سليمة، بالمؤسسات والبرامج والمهام الحكومية، حتى تتم مراجعة الأنشطة، والبرامج الحكومية بفعالية، مع ضرورة أن تتاح لهم فرص التعلّم، والتدريب من أجل التطوير المهني والمستمر.

**سابعاً: الشك والتقدير المهني:** يجب أن يمارس المراجع الشك المهني، لإجراء التقديرات بشكل عقلاني، وأن يتبنّى منهجاً للنقد، ويكون لديه القدرة على الإبداع، والتفكير والمرونة، وأن يكون واسع الحيلة في جمع

البيانات، وتفسيرها، وتحليلها، وأن تكون لديه وجهة نظر مختلفة، محتفظ بموقف منفتح، وموضوعي للآراء، والحجج المختلفة، مع بذل العناية الواجبة والموضوعية.

**ثامناً: رقابة الجودة:** يوفر المعيار الدولي رقم (140) رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، المتمثل في المبادئ، وآليات التطبيق على المستوى المؤسسي، ويجب تطبيق المعيار مع التركيز على التقارير التي تضيف قيمة، وتقدم إجابة عن أسئلة الرقابة، وتتم رقابة الأداء من خلال فريق الرقابة الذي يقوم بجمع المعلومات الخاصة بالرقابة، مع ممارسة التقدير المهني، والاجتهاد لحل بعض المسائل، ويجب أن يتم ذلك في جو عمل يتصف بالمسؤولية والثقة بين أعضاء الفريق، وذلك لدعم أداء العمل المهني والتركيز على التقارير التي قد تكون غير ملاءمة، أو غير كافية حتى وإن كانت تستند إلى أدلة موثقة بصورة جيدة؛ نظراً للإخفاق في لتقديم رأي متوازن ومحيد، أو تناول أسئلة الرقابة على نحو غير مرضي، ولا تتسم هذه الإجراءات بالجودة العالية على مستوى الرقابة الفردية.

**تاسعاً: الأهمية النسبية:** وتعنى الأهمية النسبية بجميع جوانب رقابة الأداء، بداية من اختيار الموضوع، إلى إدارة مخاطر إصدار التقارير أو النتائج، وهي تتمثل في حجم الأثار المترتبة على موضوع الرقابة، ومدى التأثير على الأنشطة الأخرى في الجهة الخاضعة للرقابة، وتزداد الأهمية النسبية إذا عُدَّ الموضوع ذا أهمية خاصة، مع وجود أثر كبير للتحسينات، وقلة في الأهمية النسبية لأي مسألة، إذا كان النشاط ذا طبيعة روتينية، والأثر الناتج عن ضعف الأداء المهني محدود في مجال صغير، ويجب على المراجع أن يراعي في رقابة الأداء، جميع الجوانب المالية، والاجتماعية والسياسية، بهدف تقديم أعلى قيمة مضافة.

**عاشراً: التوثيق:** يجب على مراجعي الأداء الاحتفاظ بسجل وثائقي، يتضمن التحضير لكل عملية رقابية، وإجراءاتها ونتائجها، مع ملاحظة أن الهدف من التوثيق، وسياقه محددان في رقابة الأداء، وتتم عملية التوثيق من قبل المراجعين وفقاً للظروف الخاصة بها، مع ضرورة أن تكون المعلومات كاملة، ومفصلة بقدر كافي؛ بهدف الوصول إلى نتائج الرقابة وتوصياتها، ويجب أن يصف التقرير الإطار، ووجهة النظر، والهيكل التحليلي المعتمد، والعملية المتبعة للوصول إلى الاستنتاجات، بحيث يجب أن يضمن التقرير دراسة متوازنة، وعادلة، وكاملة لموضوع الرقابة، فمثلاً يتم فيه الإشارة إلى الحجج المرفوضة، ويُعدُّ التوثيق جزءاً من التطور المهني للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة والمراجعين، وأيضاً يمثل شكلاً للممارسة الجيدة، للعملية الرقابية المماثلة في المستقبل.

والجدول التالي يوضّح المبادئ العامة للرقابة على القطاع العام، كما نص عليها معيار الأيساي (ISSAI100)، والرابط بينها وبين المتطلبات العامة لرقابة الأداء.

### الجدول رقم (1-3)

الربط بين معيار الإنتوساي (100) والمتطلبات العامة لرقابة الاداء

المبادئ العامة لرقابة القطاع العام	شرح المبدأ في معيار الايساي 100	المتطلبات التفصيلية المتعلقة بالمبادئ العامة في معيار 3000-300
المبدأ 1 الاخلاقيات والاستقلالية	الامتثال للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة والتمتع بالاستقلالية من قبل المراجع	300/23-3000/21
المبدأ 2 الحكم المهني والعناية الواجبة والشك المهني	المحافظة على السلوك المهني المناسب عبر تطبيق مبدأ الشك، والحكم المهني، والعناية الواجبة طوال عملية الرقابة	3000/75-73-68
المبدأ 3 رقابة الجودة	يجب تنفيذ عمليات الرقابة وفق المعايير المهنية لرقابة الجودة من قبل المراجعين.	3000/79
المبدأ 4 إدارة فريق الرقابة واتجاهاته	يجب التمتع بالمهارات الضرورية، أو تسهيل اكتسابها	3000/66-63
المبدأ 5 مخاطر الرقابة	ينبغي على إدارة المخاطر المرتبطة تقديم تقرير غير سليم في ظل الظروف المحيطة بالرقابة.	3000/52
المبدأ 6 الأهمية النسبية	ينبغي أن يراعي المراجعون الأهمية النسبية خلال عملية الرقابة.	3000/83
المبدأ 7 التوثيق	يجب إعداد وثائق تشمل تفاصيل كافية لتقديم فهم واضح للعملية الرقابية التي تم إنجازها، والأدلة التي تم جمعها، والنتائج النهائية التي تم الوصول إليها.	3000/86
المبدأ 8 التواصل	ينبغي أن يقيم المراجعون تواصلاً فاعلاً خلال عملية الرقابة.	3000/59-55

## 2-3-6- أهمية أتمته عمليات الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة:

يقر إعلان الإنترنت في ليمبا المعيار الدولي رقم (1)، بأنَّ الجهاز الرقابي الفعال يعتمد على قدرته على استخدام التكنولوجيا؛ لتمكينه من تقديم خدماته ومخرجاته بكفاءة، وإن الرقابة المنتظمة للخدمات، والأنظمة التي تقدمها إدارة تكنولوجيا المعلومات في الجهاز الرقابي، تسمح بالتثبيت من أن هذه الأنظمة والخدمات مناسبة، وهي أساسية في التأكد من أن الخدمات المعلوماتية، والاتصالية لا تزال موائمة للبنية التحتية الداخلية، والخارجية لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات ([http://eurosai\\_it.org](http://eurosai_it.org)).

فقد أشارت العديد من الدراسات إلى أهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات؛ لما لها من أثر إيجابي الكبير على جودة أعمال مراقب الحسابات، والتأثير الكبير على اكتشاف الاحتيال والتلاعب، وأكدت على إنه كلما زاد معدل استخدام التكنولوجيا زاد معه معدّل الأداء المهني للمراجع، فقد تناولت دراسة Lapalme et al. (2019) العلاقة بين مراجعي تكنولوجيا المعلومات والمراجعين التقليديين، وتوصلت النتائج إلى أن خبرة مراجع الحسابات في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات لها تأثير كبير على جودة الأداء، أما دراسة Lugli Bertacchini, (2022) فقد تناولت تحليل تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات على شركات المراجعة بين الشركات الكبيرة وغير الكبيرة، وتوصلت الدراسة إلى أنَّ رقمه الشركات قد وسّعت فجوة جودة المراجعة بين الشركات، فالشركات الكبيرة أكثر قدرة على استغلال فوائد التقنيات الرقمية.

"ويشير الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى أن استخدام الذكاء الاصطناعي في المراجعة يمكن أن يزيد من الكفاءة بشكل كبير، ويضيف قيمة أكبر من خلال التركيز على المهارات الخاصة بالبشر مثل: الابتكار، والإبداع، والتفكير النقدي والحكم، ومن ناحية أخرى تتطلب التقنيات الجديدة، التي تنفذها الشركات الخاضعة للتدقيق، التصديق على جوانب مختلفة من هذه التقنيات؛ لضمان ثقة المستثمرين في المعلومات المالية الناتجة"، ومن أجل الحفاظ على جودة المراجعة وتحسينها، تتم عملية تقييم احتياجات الموظفين من خلال تحسين المهارات بشكل منتظم؛ لتحديد فجوات المعرفة ومجالات التطوير، وبناءً على برامج التقييم ينبغي لشركات المراجعة، اتخاذ الترتيبات المناسبة لتزويد موظفيها بالكفاءة الفنية، والمهارات والمعرفة الحديثة، ويتم ذلك من خلال

ضمان استهداف تدريب التطوير المهني المستمر، ومواءمته مع احتياجات المهنيين، ويمكن لشركات المراجعة تعظيم التأثير الإيجابي لهذه المبادرات على جودة المراجعة ([afrc.org.hk](http://afrc.org.hk)).

وقد توصلت دراسة (عبد الكريم، 2023) إلى مجموعة نتائج أهمها، التأثير الإيجابي والمعنوي لاستخدام تكنولوجيا المعلومات على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات، واختلاف هذا التأثير باختلاف مستوى الخبرة العلمية والعملية لمراقب الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها دراسة (عياد، الحالمي، 2022)، وجود أثر معنوي ذو إحصائية، لاستخدام تكنولوجيا المعلومات (الحوسبة السحابية)، في جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات، في الجمهورية اليمنية.

أما دراسة (إسماعيل، 2024)، فقد أكدت أن من أهم المهارات المطلوبة لمراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات لكشف الفساد المالي بالقطاع الحكومي، المهارات الفنية والوظيفية، فهي تُمكن مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات، من معرفة أصول المراجعة، والقدرة على اكتساب خلفية علمية، ومهارة فنية ووظيفية، تمكن مراقبي الحسابات من حسن الأداء، ومن بين هذه القدرات استخدام نظم تقنية المعلومات، حيث يعد التحول الرقمي من أهم الجوانب المهمة، في الحكم على كفاءة، وفعالية مراقب الحسابات، في أداء عمله في ظل حوكمة الشركات، وبذل العناية المهنية الواجبة والمناسبة.

ونتيجة كبر حجم الملفات، وقواعد البيانات المخزنة إلكترونياً في البرامج، وتأثير ذلك على سرعة التشغيل، وتحميل الملفات، والقدرة على استرجاعها حين الحاجة إليها، ولضمان عدم ضياع الملفات، والبيانات المهمة للعمل الرقابي، والمحافظة على استمراريتها تجنُّباً للكوارث، يتم أخذ نسخ احتياطية بشكل دوري ومستمر، ونتيجة لمواكبة التحديثات التي يتم اضافتها على البرامج، ولتسهيل عملية التحديث على المستخدمين والمراجعين، يتم تحديثها تلقائياً دون الرجوع لإدارة تقنية المعلومات، ونتيجة الحاجة للاستمرار في تطوير، وإعداد ضبطه وفق المستجدات للعمل الرقابي، ونتائج الأعمال للمراجعة، وجودة الأداء، تتمثل أهمية أتمته عمليات المراجعة بحسب ما قدمتها دراسة (المير، طالب، 2021، 107) في الاتي:—

أ- تؤدي إلى تحسين أداء المراجعين، إلا إنها لا تعدُّ في نفس الوقت بديلاً عنهم، في عملية اتِّخاذ القرارات.

ب- تعد النظم الآلية وسيلة لتدريب، وتأهيل المراجعين، من خلال دعم خبراء الحسابات المبتدئين، لإنتاج أجيال لها المقدرة على إنجاز المهام، والأعمال بكفاءة وفعالية.

ج- تحسين كفاءة عملية المراجعة عن طريق تقليل التكاليف، واختصار الجهد، والوقت، مع تقديم نتائج في الوقت المناسب.

د- المساهمة في زيادة القدرة على الإشراف على النشاطات والسياسات والإجراءات الرقابية.

هـ- أتمته العمل الرقابي لها الأثر في تحسين مخرجات المهام المنفذة من قبل الأجهزة العليا للرقابة، والمحاسبة على الجهات الخاضعة لرقابتها.

و- تنفيذ الإجراءات المرتبطة بكافة مراحل المراجعة بكفاءة وفعالية مثل: التخطيط لعملية المراجعة عن طريق حساب حجم العينة العشوائية بشكل أدق، وموازنة الوقت اللازم للقيام بعمليات ومراحل المراجعة بشكل أفضل.

ز- مساعدة مراجعي الحسابات في مراجعة القوائم بسرعة وسهولة، وتحسن استخدام التكنولوجيا من جودة أعمال المراجعة وتوثيقها.

وقد أشارت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)، إلى أهمية أتمته عمليات الرقابة، المنفذة من قبل الأجهزة العليا، لما لها من أثر إيجابي كبير، في تحسين مخرجات المراجعة على القطاع العام، مع ضرورة مواكبة التقدم التكنولوجي باستخدام الأساليب والتقنيات الحديثة، التي أثبتت نجاحها في هذا المجال، ولكي تتمكن الأجهزة العليا للرقابة من تنفيذ مهامها الرقابية، بكفاءة وفعالية ولتسيير إجراءات العمل الرقابي، فقد استخدمت الأجهزة العليا في العديد من الدول العربية منها: البحرين، مجموعة برامج وتطبيقات، و أثبتت دور الأتمته على تحسين مستوى الأداء الرقابي قبل الاستخدام وبعد، و تحسين كفاءة وفعالية الأعمال الرقابية سواء من منظور الإدارة التنفيذية، أو منظور المراجع، أو منظور رقابة الجودة، وتمثل هذه البرامج في التالي (المير، طالب، 2021):

❖ برنامج Pentana Audit MIK وهو برنامج يختص بإدارة عمليات الرقابة سواء أكانت مهام الرقابة المالية، أم مهام رقابة الالتزام، أم الأداء، واستخدام تطبيق الشبكة الافتراضية الخاصة؛ لتمكين الموظفين من أداء مهامهم من الرقابة عن بعد.

❖ برنامج Magnet AXIOM ويستخدم للاكتشاف الإلكتروني، وهذا البرنامج يوفّر خدمات البحث، والاسترجاع للمعلومات المخزنة، وتأمينها، وتحديد مواقعها كدليل في قضية ما.

❖ برنامج IDEA Data Analysis وهو برنامج خاص بتحليل البيانات، ويوفّر أدوات تحليل شاملة وفعالة، وسهلة الاستخدام.

❖ برنامج Microsoft Teams وهو برنامج للاتصال والتعاون يجمع بين الدردشة المستمرة في مكان العمل، واجتماعات الفيديو، وتخزين الملفات.

وتلاحظ الباحثة إن كل ما سبق ذكره، من برامج تقدم خدمات تكنولوجية لتسهيل العمل الرقابي، وتُحسّن من مستوى الأداء بكفاءة وفعالية، في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في مختلف دول العالم، ومنها الدول النامية، ولكن في حالة التأكد من مدى الالتزام بتطبيق معايير الانتوساي من قبل الأجهزة العليا في الدول النامية، ماذا قدّمت التكنولوجيا في هذا الجانب؟

من خلال مبادرة الانتوساي للتنمية التي دعت إليها منظمة الانتوساي، في العديد من الدول منها: الدول العربية وليبيا على وجه الخصوص، فقد تم توقيع اتفاقية بينها وبين مبادرة الانتوساي للتنمية، تلتزم فيها ليبيا وغيرها من الدول، بتطبيق هذه المبادرة التي تتضمن العديد من الجوانب منها، تطبيق أدوات (iCAT) للرقابة المالية ورقابة الالتزام، ورقابة الأداء، من أجل دفع عجلة التنمية الاقتصادية، وتحسين مستويات الأداء الرقابي، ومواكبة التطورات فيما يتعلّق بالقدرات المهنية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بين دول العالم.

### 2-3-7- مبادرة الإنتوساي للتنمية IDI:

تعدُّ الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، الجهة المسؤولة عن الأنشطة، و العمليات الرقابية على الجهات الحكومية وفق القوانين الخاصة بالدول، وسواء أكانت الأعمال الرقابية خاصة بالرقابة المالية أم رقابة الالتزام، أم رقابة الأداء، ومع تزايد العمليات الرقابية لهذه الأجهزة واتساع نطاقها، جاءت الحاجة والطلب على التحسين والتطوير المستمر في أساليب تنفيذها، عن طريق الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات والتقنيات الحديثة فيما يتعلق بالعمل الرقابي والأساليب والوسائل للمساعدة في تطوير الأداء المهني وتعزيز جودة المخرجات ( المير، طالب، 2021).

وتعد الإنتوساي للتنمية من الهيئات الداعمة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في البلدان النامية، فقد تم إنشاؤها في عام 1986، بمؤتمر سيدني (استراليا)، وتهدف إلى تعزيز وتطوير القدرات المهنية لدى الأجهزة العليا للرقابة، (خميس، 2020).

وقد ذكرت دراسة ( الشهيبي، 2019)، إنه لتنفيذ معايير الإنتوساي الدولية ISSAIs ودعمها، فقد قامت مبادرة الإنتوساي لتنمية القدرات IDI بإطلاق برنامج تنفيذ معايير الإنتوساي ISSAIs Implementation Initiative أو ما يطلق عليه (3i)، وخلال 2012 تمت المباشرة فيه؛ بهدف تغطية معايير الإنتوساي في مجال المراجعة المالية، ومراجعة الأداء، والالتزام من ضمن المستوى الثاني والثالث والرابع للمعايير، من أجل تقييم وتحديد الاحتياجات سواء أكانت على المستوى الإقليمي، أم على مستوى الجهاز الرقابي SAI؛ بهدف توفير القدرة على تنفيذ المعايير، ويتم ذلك من خلال الممارسة الجيدة، وعبر العمل التعاوني بين أجهزة الرقابة العليا التي تطبق معايير الإنتوساي بالتعاون، وعرض استراتيجيتها مع الأجهزة الأخرى، ويتم هذا التواصل من خلال إنشاء مجتمع معرفي نشط، على شبكة الإنترنت لشبكات تنفيذ ISSAI وذلك؛ بهدف توسيع نطاق المعرفة ومنها تم تحديد إطار لنتائج برنامج (3i)، والتي كان من أهمها تطوير مجموعة من الأساليب العالمية العامة، المتمثلة في أدوات تقييم الإلتزام بالمعايير الدولية للإنتوساي ISSAI Compliance Assessment Tools أو ما يطلق عليها بأدوات (iCAT) المختصة بتقديم نموذج ودليل ارشادي وتوجيهي يعنى بتطوير استراتيجيات تنفيذ ISSAIs، ويتم ذلك من خلال التوجيه على تطبيق معايير الإنتوساي، بالاعتماد على الممارسات، والحالات التي تدرس مجالات المراجعة، والتي من ضمنها موضوع الدراسة الحالية المتمثل في أداة iCAT لرقابة الأداء.

### 2-3-8- أداة iCAT لتقييم الالتزام بالمعايير الدولية:

يتمثل برنامج تنمية القدرات في مجال مراجعة تكنولوجيا المعلومات، في الجهد التعاوني بين كُلاً من (IDI - WGITA) وقد تمت أول تجربة له في الدول الناطقة باللغة الإنجليزية، للأفروساي في أيلول 2012، حيث أجرت الأجهزة المشاركة اجتماعاً يضم أحد عشر جهازاً رقابياً في زامبيا، ومناقشة برمجيات تخطيط موارد المؤسسات، مع التركيز على استخدام تقنيات المراجعة بمساعدة الحاسوب (CAATS)، ونظام إدارة المراجعة لاستخراج البيانات وتحليلها، وقد قام البنك الدولي بتمويل مبادرة برنامج (i3)، وقد أقيمت العديد من ورش العمل لزيادة الوعي بالمعايير الدولية لأجهزة الرقابة، ومشاركة الخبرات حول القضايا الاستراتيجية، المتعلقة بتنفيذ المعايير الدولية، وعرضها على أدوات تقييم الامتثال للمعايير الدولية (iCAT) وقد طورت الأي كات لتحديد الآليات التي تستخدمها الأجهزة الرقابية، لتتمكن من تلبية المتطلبات أو عدمها وقد اجتمع فريق من الخبراء لتطوير كتيب تنفيذ المعايير الدولية، لتقويم الأداء، والمناهج التعليمية للدورة الإلكترونية عبر الانترنت حول تنفيذ المعايير الدولية في تقويم الأداء ( [intosajournal@gao.gov](mailto:intosajournal@gao.gov) ).

وقد صدرت العديد من النسخ لأدوات أي كات، منذ عام 2012، وهي تشهد تحسناً وتطوراً مستمراً، وقد أشارت دراسة (الشهيب، 2019، 65)، إلى أنه " من الأفضل لتقييم وضع الجهاز الأعلى للرقابة القيام بتطبيق أدوات التقييم الأربع بشكل متزامن، وذلك لضمان تمتع الجهاز الأعلى بمنهجية شاملة لتطبيق معايير الإنتوساي، وفي حال لم يكن ممكناً فيستحسن تطبيق أداة تقييم المستوى الثاني بجانب أداة تقييم المستوى الثالث والرابع، ويرجع السبب إلى أن ثغرات الالتزام المحددة على المستوى الرقابي الثالث والرابع في بعض الحالات، لها أسباب ناتجة عن المستوى المؤسسي ضمن المعايير في المستوى الثاني"، ويجرى التقييم من خلال المقارنة بين ممارسات الرقابة بالجهاز مع المتطلبات التي توصي بها المعايير الدولية للإنتوساي، ولتقييم الاحتياجات وُضعت مجموعة من الأدوات تتمثل في التالي: —

- أ- أداة تقييم الالتزام للمستوى الثاني من المعايير الدولية للإنتوساي.
- ب- أداة تقييم الالتزام للمستويين الثالث والرابع من المعايير الدولية للإنتوساي الخاصة بالرقابة المالية.
- ج- أداة تقييم الالتزام للمستويين الثالث والرابع من المعايير الدولية للإنتوساي الخاصة برقابة الاداء.
- د- أداة تقييم الالتزام للمستويين الثالث والرابع من المعايير الدولية للإنتوساي الخاصة برقابة الالتزام.

ويتمثل الهدف من هذه الأدوات، في عرض متطلبات المعايير بطريقة مبسطة، وتحديد عملية لتقييم الالتزام، وعلى الرغم من وجود بعض الاختلافات في نماذج تقييم الالتزام، بمعايير الإنتوساي، وتحديداً في طبيعة المستوى الرابع من المعايير، إلا إنها تشترك كافة في مجموعة من العناصر والتي سيتم تقديمها من خلال الجدول الآتي:(IDI, 2014,11).

### الجدول رقم (2-3)

#### نموذج العناصر الأساسية في أدوات تقييم iCATs

أسباب عدم الالتزام	آلية/ أداة الالتزام	حالة الالتزام	متطلبات المعيار	مرجع المعيار
في حالة الالتزام غير المستوفاة أو المستوفاة جزئياً. ينبغي تسجيل أسباب عدم الالتزام، حيث يمثل أهمية تحديد استراتيجية التطبيق المستقبلية، والتي ستضمن معالجة أسباب عدم الالتزام.	ينبغي للشخص الذي ينفذ أداة تقييم الالتزام أن يذكر الوثائق والشروط والأنظمة الخاصة التي يلتزم من خلالها الجهاز بمتطلبات المعايير الدولية للالتزام، ويتم ملء هذا العمود عندما تكون حالة الالتزام مستوفاة أو مستوفاة جزئياً.	في حالة الالتزام بالتطبيق، تتوفر ثلاثة خيارات تتمثل في: مستوفي، عندما يتم استيفاء المتطلبات بالكامل. مستوفي جزئياً، يطبق الجهاز بعض العناصر مع توفر نطاق كبير للالتزام، لكنه ليس ملتزماً التزاماً كاملاً. غير مستوفي، عدم التزام الجهاز بالمتطلبات نهائياً. وفي حالة عدم التطبيق، يكون الخيار غير مطبق، أي أن الجهاز لم يطبق المتطلبات بسبب القوانين واللوائح التي تحكمه.	متطلبات المعيار الدولي للإنتوساي بايجاز.	الربط بين متطلبات المعيار الدولي للإنتوساي بالمعايير الدولية للإنتوساي.

وتتقرن كل أداة من أدوات الآي كات بدليل استرشادي، يتمثل في كتيبات لتطبيق معايير الإنتوساي، وتقدم تفاصيل كل المتطلبات، وتشرح كيفية التحقق من أن المتطلبات مستوفاة، أو غير مستوفاة، وتساعد الأجهزة العليا للرقابة على وضع استراتيجية لتطبيق المعايير، وإرساء ممارسات رقابية مستندة إلى المعايير الدولية للإنتوساي، وتشمل جميع أنواع الرقابة المالية والأداء والالتزام.

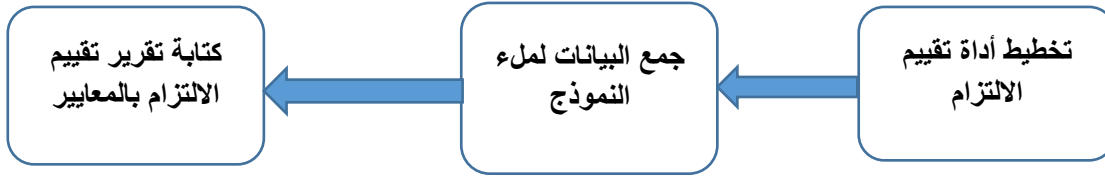
وقد ذكرت دراسة (الحناوي، 2024، 188) بأنه "يمكن تطوير عمل وتقارير مراجعي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، من خلال تطبيق أداة تقييم الالتزام بمعايير الإنتوساي ICAT؛ للكشف عن مدى استيفاء متطلبات المعايير، التي تدعم التطوير الاستراتيجي للعمل الرقابي، ومن ثم التعرف على آليات تطوير وتحسين مستوى جودة عمل، وتقارير المراجعين وذلك في إطار الجوانب التالية:

- عملية تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.
- قدرات مراجعي الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.
- الأداء المهني لمراجعي الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.
- كفاءة الأداء بالجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.
- تقارير العمل الرقابي".

ويشمل إطار المعايير الدولية للإنتوساي جميع المستويات وبشكل مترابط فيما بينها، وهنا يجب النظر إلى المعايير المتعلقة بالمستوى الثاني، بهدف فهم أثارها في مشكلات وعراقيل التطبيق في المستوى الثالث والرابع، وذلك يرجع إلى أن المستوى الثاني يتضمن المتطلبات الأساسية التي يجب مراعاتها للقيام بالممارسات الجيدة للرقابة على المستوى المؤسسي، ومستوى الأجهزة العليا للرقابة، ويغطي المستوى الثاني في أدوات الالتزام بمعايير الإنتوساي (أي كات) المتطلبات اللازمة التي يستطيع الجهاز الأعلى للرقابة، من خلالها ممارسة رقابية قوية، وتتمثل هذه المتطلبات في التالي (IDI,2014):-

- المعيار الدولي للإنتوساي (ISSAI 10) المرتبط بإعلان المكسيك، والمتضمن استقلالية الجهاز الرقابي، وإطار العمل القانوني.
- المعيار الدولي للإنتوساي (ISSAI 20) المتمثل في مبادئ الشفافية، والمساءلة للأجهزة العليا للرقابة.
- المعيار الدولي للإنتوساي (ISSAI 30) المتمثل في قواعد السلوك المهني، وأخلاقيات المهنة؛ لتوفير إطار يضمن أن يتصرف الجهاز الأعلى للرقابة، بأعلى مستوى من المصداقية.
- المعيار الدولي للإنتوساي (ISSAI 40) المرتبط بضمان الجودة؛ لتجهيز وسير العمل لنظام رقابي بجودة مناسبة، ولإضفاء المصداقية على أية نتائج أو تقارير قام بنشرها الجهاز الأعلى للرقابة.

ويتمثل مسار تنفيذ أداة تقييم الالتزام بالمعايير الدولية للإنتوساي، بالأجهزة العليا للرقابة في ثلاث خطوات متسلسلة، تبدأ من عملية التخطيط لأداة تقييم الالتزام، إلى جمع البيانات لملء النموذج، ومن ثم كتابة تقرير تقييم الالتزام بالمعايير الدولية للإنتوساي، والشكل التالي يوضح ما سبق ذكره: —



### الشكل رقم (3-4)

#### خطوات تنفيذ أداة تقييم الالتزام بالمعايير الدولية للإنتوساي

وتُعدُّ عملية التخطيط في أي مشروع أول وأهم الخطوات لعملية التنفيذ، وتتطلب عملية التخطيط توفرُ موارد مالية، وبنية أساسية، وكوادر بشرية، ووقتًا للتنفيذ، وتقع مسؤولية التخطيط على فريق أداة تقييم الالتزام، من حيث التوضيح بالتفصيل للمراحل الأساسية التي يجب أن تمر بها، ومتطلبات الموارد المالية والبشرية، والمخاطر المرتبطة بإنجاز كل مرحلة من المراحل والمتوقع حدوثها.

أما الخطوة الثانية فهي مرتبطة باستخدام مجموعة متنوعة من الأدوات لجمع البيانات، إذ يجب على فرق أداة تقييم الالتزام، استخدام وسائل مختلفة، ومناسبة لجمع البيانات، متمثلة في المقابلات الشخصية، ومراجعة المستندات، والملاحظة الفعلية، واستطلاع الآراء، ويجب أن تكون هذه الأدوات وثيقة الصلة بالموضوع؛ لتقييم الالتزام، حتى يتم جمع معلومات صحيحة وموضوعية.

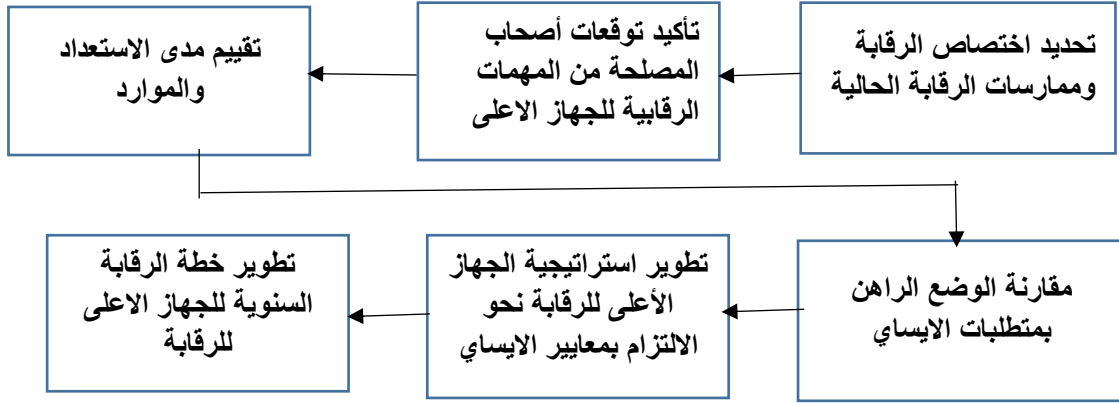
تتمثل الخطوة الأخيرة في كتابة تقرير تقييم الالتزام بالمعايير الدولية للإنتوساي، بحيث يتم إعداد تقرير لتقييم الالتزام بالمعايير الدولية، يَعدُّه المنتج النهائي لتقييم مدى الالتزام (IDI, 2014).

#### 2-3-8-1- أداة الآي كات لرقابة الأداء واستخدامها في تقييم احتياجات تطبيق معايير الآيساي الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة:

أداة الآي كات الخاصة برقابة الأداء، هي أداة خاصة بتقييم احتياجات تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة، وتهدف إلى مساندة الأجهزة العليا للرقابة في استطلاع الرقابة الحالية، مقارنة بمتطلبات المعايير الدولية، حتى تتمكن من تحديد احتياجات تطبيق المعايير.

وتمثل عملية تطبيق معايير الآيساي في الأجهزة العليا للرقابة، جانبًا فنيًا، لا إداريًا، وتبدأ عملية التطبيق باتخاذ القرار الاستراتيجي للجهاز؛ بهدف تطبيق المعايير، ومن ثم يتجه الجهاز إلى اتخاذ الإجراءات المطلوبة لعملية التطبيق خطوة بخطوة فيما يتعلق بمهامها الرقابية، ولتحديد احتياجات تطبيق المعايير من قبل الجهاز الأعلى للرقابة، يتوجب علينا تحديد احتياجات التطبيق وذلك من خلال مقارنة منهاجيتة، ومهامته

الرقابية مع معايير الأيساي ذات الصلة، وفي هذه الحالة يتعين على الجهاز البدء في أول مرحلة للتطبيق وهي التخطيط، وقد قدمت (IDI, 2021) خطوات مفصلة لمرحلة التخطيط، للنطاق الرقابي فيما يتعلق بالأنواع الثلاثة للرقابة، المالية والأداء والالتزام، وإجراء تقييم الاحتياجات لتطبيق معايير الأيساي، فقد أوصت مبادرة الانتوساي للتنمية بإجراء عملية التخطيط، كما هو موضح في الشكل التالي: -



الشكل رقم (3-5)

### مرحلة التخطيط للنطاق الرقابي

من خلال الشكل أعلاه يتضح لنا، أن أول خطوة للتخطيط تنطلق من تحليل الممارسة الرقابية القائمة، والتي يستطيع الجهاز الأعلى للرقابة من خلالها تحديد نوع الرقابة التي يؤديها، وفي ذات الوقت نفسه يمكنه تحديد توقعات أصحاب المصلحة، والأطراف المعنية، ومن ثم يمكنه تقييم الوضع المتأثر بالرقابة والمشاركة مع الأطراف الأخرى، لما له من أهمية في تقييم الاحتياجات؛ بهدف الوصول إلى إضافة قيمة، نتيجة الممارسات الرقابية الجيدة، (IDI, 2021).

ويجب أن يمتلك الجهاز الأعلى للرقابة فريقاً يتمتع بمهارات وقدرات مناسبة وملائمة، من الكفاءة والمصادقية؛ لتنفيذ أداة تقييم الالتزام بنفسه، أو يطلب المساعدة والدعم الخارجي في عملية التنفيذ للأداة، ويحق له اختيار فريقاً خارجياً لتنفيذ أداة تقييم الالتزام، وذلك بغرض الموضوعية، وينبغي أن يكون من ضمن الفريق مُنَسِّقاً متمرساً واحداً على الأقل للمعايير الدولية للآنتوساي، وأن يضم الفريق أعضاء على دراية بالممارسات الرقابية ذات الصلة، وأن يتميز الأعضاء بالفهم الجيد للمسائل على المستوى المؤسسي، مع تمتعهم بخبرات إدارية، لها رؤية تنظيمية جيدة لترك الأثر اللازم في عمليات التطبيق اللاحقة، ومن الضروري اتباع منهج المشاركة لإجراء عملية تشاورية واسعة النطاق، تشمل الموظفين من مستويات ومجالات مختلفة بالجهاز الأعلى للرقابة في عملية تطبيق أداة الالتزام، لان المشاركة في تقديم المعلومات أو الآراء تلعب دوراً أساسياً في صنع القرارات المتعلقة بالاحتياجات، والأولويات التي تُسهم في وضع استراتيجية؛ لتطبيق المعايير بمزيد من القبول في الجهاز الأعلى للرقابة، (IDI, 2014).

### 2-8-3-2- العلاقة بين أداة الآي كات لرقابة الأداء، وتقييم احتياجات تطبيق معايير الآيساي:

عند تجهيز الجهاز الأعلى للرقابة بالموارد اللازمة لتطبيق المعايير الدولية، سيحتاج إلى تحديد الاحتياجات الخاصة بإجراءات التطبيق، والمتعلقة بالمهام الرقابية للأداء، إذ يجب على الجهاز الأعلى للرقابة القيام بعملية المقارنة، بين المنهجية المستندة إلى رقابة الأداء المعمول بها، مع متطلبات تطبيق معيار الآيساي (3000)، ومنها يضع الجهاز الأعلى لرقابة استراتيجية، لمعالجة احتياجات التطبيق فيما يتعلق بمعايير الآيساي على رقابة الأداء، وسيعمل الجهاز على الالتزام الكامل بالمعايير، وإذا لم يقم الجهاز بتطبيق متطلبات معيار الآيساي (3000)، فإنه سيبحث عن متطلبات تطبيقه، فيما يتماشى مع متطلبات معايير الآيساي الواردة في أدوات الآي كات، والمتمثلة في معيار الآيساي (100) الذي يختص بالمبادئ الأساسية للرقابة على القطاع العام، و معيار الآيساي (300)، الذي يختص بالمبادئ الأساسية لرقابة الأداء، ويتم تحديد أداة الآي كات الخاصة برقابة الأداء على الجهاز الأعلى للرقابة، بما يتماشى مع المتطلبات العامة لرقابة الأداء، والمتطلبات المتعلقة بمهمة رقابة الأداء بحسب معيار (3000)، ويأتي تفصيل أداة الآي كات في ستة أعمدة كما هو موضَّح أدناه (9,2021, IDI) : —

#### الجدول رقم (3-3)

##### تفصيل أداة iCAT

العمود I	العمود II	العمود III	العمود IV	العمود V	العمود VI
متطلبات معيار الآيساي 3000	هل تم تنفيذ المتطلبات أثناء ممارسة الرقابة؟	إذا كانت الإجابة نعم: وضح كيف تم التطبيق ضمن ممارسة رقابة الجهاز الأعلى للرقابة	إذا كانت الإجابة لا: حدّد جهود التطبيق اللازمة	إذا كانت الإجابة لا: وضح كيف يمكن معالجة الاحتياجات اللازمة لتطبيق المتطلبات	إذا كانت الإجابة غير ذات صلة: وضح السبب المنطقي لكون هذا المتطلب غير ذي صلة

ولتوضيح ما ورد بالجدول أعلاه، نجد أن العمود (I) يتضمّن الرقم المرجعي للمعيار (3000)، الذي يوضح الفترة الخاصة بالمتطلب، كما جاء في معيار الآيساي (3000)، الذي يمثل الحد الأدنى لأداء المهمة الرقابية ذات الجودة العالية، بعدها بيانات، وتقدم عادة كأهداف يفترض على المراجع تحقيقها، أو شروط يجب على المراجع مراعاتها، وعلى سبيل المثال فإنّ المتطلب الأول يتمثل في 3000/21، ويشمل تفسيراً خاصاً به، وخلال استخدام الأداة يرجع له الفريق، لشرح المتطلب، بهدف فهم العناصر، والمبادئ المتعلقة بالمتطلب، ويستخدم الجهاز الأعلى للرقابة معايير الآيساي كمعايير رقابية مصدقة.

أما العمود (II) فينظر إلى مدى تم تنفيذ المتطلبات؟ مع ضرورة التأكد من تنفيذ المتطلب من عدم تنفيذه، من خلال فحص عينة من الملفات الرقابية، وأمام الفريق المعني بأداة الآي كات، إحدى الخيارات التالية:

- إذا تمت الإجابة بنعم تم تنفيذ المتطلب للمعيار، كون فريق الآي كات يحتاج إلى شرح عن كيفية عملية التنفيذ للمهمة الرقابية، عن طريق الوثائق المرجعية والإثباتات، وتتم عملية الشرح في العمود (III).

- إذا كانت الإجابة لا، لم يتم التنفيذ للمتطلب خلال ممارسة المهام الرقابية، وهنا تتجه الحاجة إلى بذل الجهود من قبل الجهاز الأعلى للرقابة من أجل معالجة هذا المتطلب، ويجب أن يتم تتبع الاحتياجات التي تم تحديدها من ملفات الرقابة والوثائق المتوفرة، ويتم تقديم مقترحات لمعالجة الموضوع بما يلائم المتطلب في العمود (IV)، ويتم الإبلاغ عن العمل المنجز في تقرير الآي كات.

- إذا كانت الإجابة غير ذات صلة، فقد تكون بعض المتطلبات غير ذي صلة بالتقييم المحدد.

**العمود (IV) يتمثل في تحديد جهود التطبيق اللازمة، إذا كانت الإجابة لا، إذا كانت النتيجة تتعلق بعدم التنفيذ لمتطلب محدد، فيجب على فريق الآي كات اختيار المجال، الذي يحتاج لإجراء تعديلات، أو تحسينات عليه، فيقوم أعضاء الفريق ببذل الجهود اللازمة، لإمكانية تنفيذ المتطلب بحسب الاحتياج، ومن ضمن المجالات المعنية التي تحتاج إلى تفسير حول تحليل الجهود وتنفيذ ما يجب القيام به، نذكر التالي:**

#### ● سياسة الجهاز الأعلى للرقابة:

السياسة هي حزمة من المبادئ، والقواعد التي تتبعها الإدارة العليا من أجل توجيه القرارات، التي يتم اتخاذها من قبل الجهاز الأعلى للرقابة؛ بهدف تحقيق المخرجات المرغوب فيها، والواردة في المتطلب، وتعدّ السياسات أداة لوضع القرارات التي يتم اتخاذها في حيز التنفيذ، وتقدم ما يجب على المراجع القيام به لممارسة العملية الرقابية، ويجب الامتثال للمتطلب في حالة صياغة سياسة من قبل الجهاز الأعلى للرقابة، للوفاء بالمتطلبات ذات الصلة، ومن الضروري بذل الجهود اللازمة لعملية التنفيذ، في حالة عدم وجود سياسة مطبقة، أو وجودها، ولكنها لا تحمل السمات الموضحة في المتطلب، أو نتيجة لافتقار السياسة للعناصر الرئيسية، والتي تجعل الممارسة للعملية الرقابية، غير متوافقة مع المعايير.

#### ● الموارد البشرية بالجهاز الأعلى للرقابة:

إذا اثبت المتطلب النقص أو القصور، في إدارة الموارد البشرية بالجهاز الأعلى للرقابة، المتمثلة في نقص الموارد البشرية، وارتفاع في معدل تناوب الموظفين، إذ يجب على أعضاء فريق الآي كات اتخاذ الإجراءات اللازمة في معالجة المشكلات الإدارية؛ لضمان تطبيق المتطلب وفق المعايير المعنية بممارسة الأعمال الرقابية.

## • أنظمة الجهاز الأعلى للرقابة وغيره من الموارد:

في حالة وجود فجوة يعاني منها الجهاز الأعلى للرقابة، فيما يتعلّق بالأنظمة المُطبّقة لديه، والموارد الأخرى والتي من ضمنها الموارد المالية، وحتى يتم تقييم فريق الجهاز الأعلى للرقابة؛ لتنفيذ مهامه الرقابية بموضوعية واستقلالية، فيجب الالتزام بالمتطلب المحدد، وإذا كان الجهاز الأعلى للرقابة غير قادر على تحديد هذه الموارد، يجب تقديمها في العمود (v) لمعالجة الاحتياجات اللازمة لتطبيق المتطلب، مثلاً إذا كان الجهاز الأعلى للرقابة، بحاجة إلى برامج رقابة آلية لتقييم الفريق، في أخذ عينات من فئة كبيرة من السكان، وتحليل المعلومات الواردة من الجهة المعنية، أو إذا كان لدى الجهاز الأعلى للرقابة موارد مالية ولوجستيات ملائمة لتقييم الفريق لتنفيذ مهامه الرقابية، وكان الجهاز الأعلى غير قادر على ترتيب هذه الموارد بحسب الاحتياجات الضرورية للتطبيق.

## • كفاءة الفريق:

للالتزام بتطبيق المتطلب، من الضروري أن يكون أعضاء الفريق مؤهلين، ومتدربين في هذا المجال، ويجب على الجهاز الأعلى للرقابة، النظر في كفاءات الفريق؛ لضمان إجراء المهام الرقابية كما هو مطلوب، وينبغي بذل جهود التنفيذ عندما لا تتوفر إدارة الموارد البشرية المناسبة، لأداء المراجعين المؤهلين للمهام الرقابية.

## • إدارة الرقابة والإشراف عليها ورقابة جودتها:

يحتاج الجهاز الأعلى للرقابة، إلى جهود التنفيذ عندما لا يتوفر الإشراف، والمراجعة، ومراجعة رقابة الجودة، أو عدم كفايتهم، وذلك بهدف التأكيد المعقول الذي ينفذه المتطلب وفقاً للمعايير ذات الصلة والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.

## • منهجية الرقابة:

يجب على فريق أدوات الآي كات بذل جهود التنفيذ؛ لتحديث المنهجية، ومراجعتها وعندما يجد الفريق أن منهجية الرقابة للجهاز الأعلى، لا تتضمن، أو تشمل المتطلب ضمن تغطيتها وينتج عن ذلك عدم تطبيق المتطلب أثناء أداء المهام الرقابية.

## • تطبيق منهجية الرقابة:

تشرط جهود التنفيذ من قبل الفريق، في حالة وجود آلية للتطبيق فيما يتعلق بالمهمة الرقابية، ولكنها لا تحمل جميع الخصائص اللازمة، أو التطبيق لها يكون غير متناسق، أو في حالة عدم وجود آلية للتطبيق، فيبحث الفريق فيما إذا كانت آلية التطبيق الخاصة باستيفاء المتطلبات معمولاً بها، وقد تكون الآلية في شكل نموذج، أو عملية أو أداة أو وثيقة تستوفي المتطلبات، تهدف لترشيد المراجع، وتوضيح كيفية أدائه للمهمة الرقابية المحددة، كما هو مطلوب في المعيار.

## • التوثيق الرقابي:

يجب بذل الجهود التنفيذية من قبل الفريق، عندما يكون التوثيق للمتطلب جزئياً أو غير مكتمل، أو غير متسق، وليس في الوقت المناسب، وعدم وجود أي عمليات توثيق ملائم، وسواء كان التوثيق ورقي، أو إلكتروني، فيما يتعلّق بالمتطلب، يجب أن يضمن القدرة على فهم القرارات التي اتخذها المراجع، من قبل أي شخص غير تابع، أو منظم للمهمة الرقابية، ويتم تحديد المجالات الخاصة باحتياجات التوثيق للمتطلب بطريقة مثالية من قبل الجهاز الأعلى للرقابة.

## • التواصل:

التواصل هو تدفق المعلومات داخل الجهاز الأعلى للرقابة، التي توجه مراجعي المجال، وتغدي وظائف الإدارة، ويجب أن يؤكد التواصل على فهم جميع الأطراف المعنية للمسائل المرتبطة بالعملية الرقابية، وذلك بهدف إبلاغ جميع الأطراف المعنية بالمعلومات المتعلقة بالمتطلبات بطريقة متناسقة، والوصول إلى تفاهم مشترك حول الموضوع الرقابي، وتفسيره بشكل متناسق، وتتمثل هذه الأطراف في الرؤوسين، والمدراء، والجهات الخارجية، وأصحاب المصالح الأخرى، ويجب على الجهاز الأعلى للرقابة، بذل الجهود التنفيذية المتعلقة بالمتطلب، في حالة عدم اكتمال المعلومات، ولا يوجد فهم مشترك لها، ولا يؤدي التفاهم إلى التفسير المتناسق.

## • التعامل مع أصحاب المصلحة:

يُعرف أصحاب المصلحة بحسب مبادئ الإنتوساي 12/3 بأنهم شخص أو مجموعة، أو منظمة، أو جهة، أو نظام قد يؤثر في الحكومة، أو يتأثرون بها، وأعمال جهات القطاع العام، وأهدافهم، وسياساتهم، ويتعين على فريق الرقابة الاتصال بأصحاب المصالح المختلفة، واستشارتهم والتواصل معهم لاستيفاء المتطلب، فقد يشترط المتطلب تعليقاً من الجهات المعنية؛ لتطبيق توصيات الرقابة؛ لأن الجهاز الأعلى يحتاج إلى بذل الجهود للتنفيذ، في حالة لم يكن يتابع، ويتواصل مع المستخدمين، ولا يبلغهم بالنتائج النهائية، وتتمثل هذه الجهات في الإعلام، أو المجتمع المدني.

## • المجالات الأخرى:

إذا وجدت أي مجالات أخرى، غير المدرجة في القائمة أعلاه، يتم تحديدها هنا من قبل فريق الآي كات، ويجب تناولها في العمود (v).

العمود (v) إذا كانت الإجابة لا: وضّح كيفية معالجة الاحتياجات لتنفيذ المتطلب، يقدّم فريق الرقابة اقتراحات عما يستطيع الجهاز الأعلى للرقابة فعله، وذلك من أجل ضمان الالتزام بتطبيق متطلبات معيار الأيساي، في مهام الرقابة المستقبلية، وذلك بهدف تحديد أسباب عدم الالتزام بتطبيق المتطلب، وتحليل السبب الرئيسي، وتقديم معلومات مفصلة عنه، وفي حال اقتضى الأمر، يقوم الفريق بإجراء أعمال أخرى، لتحديد جميع

الأسباب؛ لعدم التطبيق من قبل الجهاز الأعلى للرقابة، ويتم تقديم توصيات في تقرير أداة الآي كات داخل هذا العمود، مثلاً تحديث سياسة ما، أو إضافة مواد إضافية في تدريب المراجعين، أو مراجعة جزء معين من المنهجية المتبعة.

**العمود (VI) إذا كانت الإجابة غير ذات صلة: وضح السبب المنطقي لكون المتطلب غير ذي صلة:** في حالة وجود متطلب معين غير قابل للتطبيق، أو غير ذي صلة، برقابة الأداء المشمولة بالتقييم، فيجب تسجيل السبب المنطقي لذلك؛ للتقليل من مخاطر تجاهل فريق الرقابة للمتطلبات ذات الصلة، فرضاً وعلى سبيل المثال، عندما لا ينصُ التفويض القانوني للجهاز الأعلى للرقابة على هذا الشرط.

ويتعين أن يكون أعضاء فريق أداة الآي كات لديهم معرفة بتصميم الأبحاث، وتقنيات التحقيق وأساليب العلوم الاجتماعية، ولديهم مهارات الكتابة والاتصال والابداع، ويتمتعوا بالقدرات التحليلية، ولديهم الإلمام بالمنظمات والبرامج والوظائف الحكومية، وأن لدى البعض خلفيات إدارية للتنظيم، وأن يضم الفريق أعضاء مختصين بالممارسات الرقابية لمبادئ الأيساي، لفهم مسائل على مستوى الجهاز الرقابي الأعلى، ومن الأفضل أن يستخدم أداة الآي كات فريقاً بالكامل، ولا عضو واحد فقط، ويمثل التزام الإدارة العليا للجهاز الأعلى للرقابة بتطبيق معايير الأيساي، حجر الأساس لإنجاز أداة الآي كات بالكامل، حيث يمكن للإدارة متابعة وضع مسار التقييم بشكل استباقي، ولها القدرة على معالجة احتياجات الفريق، ومعالجة التحديات المتوقع المرور بها، وتضمن الإدارة العليا بالجهاز الرقابي توفير الموارد اللازمة، وتوفير الكفاءات المطلوبة للفريق؛ من أجل تنفيذ أداة الآي كات بنجاح، وينبغي لها اتخاذ الإجراءات الضرورية لتنفيذ التوصيات الواردة بتقرير الآي كات لرقابة الأداء (IDI,2021).

وقد ذكرت دراسة (كمال، 2021) بأن الجهاز المركزي للحسابات بمصر، وقّع على اتفاقية للالتزام مع المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة، فيما يتعلق بتطبيق معايير الإنتوساي، وتم تقييم الوضع الراهن من خلال أدوات الآي كات، وقد أكدت النتائج على وجود بعض التحديات، التي تحول دون التزام الجهاز المركزي بمتطلبات المعايير الرقابية للإنتوساي، والمتمثلة في: —

- وجود قصور في الإجراءات السياسية المتعلقة بالتوثيق، والاتصال مع الجهات الخاضعة للرقابة.
- عدم تبادل الخبرات بين الجهة الخاضعة للرقابة وبين الجهاز المركزي.
- عدم تنظيم عملية نشر التقارير على الجهات العامة، بما يتوافق مع الدستور المصري، ويجب نشر قوائمه المالية حول كفاءة وفاعلية الاستخدام الأمثل للموارد المالية.
- ينبغي للجهاز الرقابي إدارة المخاطر المرتبطة بتقديم تقرير غير سليم في الظروف المحيطة تبعاً للمعايير الرقابية.

أما دراسة (الشهيب، 2019، 160) فقد توصلت إلى مجموعة نتائج، أكدت على وجود معوقات بديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق، وتحول دون تطبيق معايير الإنتوساي، وقد ظهرت خلال تطبيق أداة الآي كات iCAT لرقابة الالتزام، والتي تتمثل في الآتي:

- وجود معوقات قانونية تقوّض من إجراءات الديوان لممارسته لمهامه على النحو الملائم، وبخاصة فيما يتعلّق بالتشريعات والقوانين.
- الضعف في إجراءات الديوان بشأن المتطلبات المهنية والأخلاقية، لسلوك موظفي الديوان.
- عدم وجود نص قانوني يمنع مراجعي الديوان من ممارسة العمل السياسي، مما يؤثر على استقلاليتهم.
- قصور المعايير والأدلة عن معايير الإنتوساي، وهذا يبين عدم وجود معيار محلي خاص برقابة الالتزام.
- متطلبات الآي كات في المستوى الثاني غير مناسبة للتطبيق في ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

### 2-3-8-3- كيفية استخدام أداة الآي كات الخاصة برقابة الأداء:

يتطلّب استخدام أداة الآي كات الخاصة برقابة الأداء، مجموعة من الخطوات المتسلسلة، والمترابطة مع بعضها البعض، حتى الوصول إلى الخطوة الأخيرة المتمثلة في التقارير النهائية، وتتمثل الخطوات في التالي (IDI, 2021): —

**أولاً: التخطيط:** تتمثل في التجهيز لمتطلبات تطبيق أداة الآي كات، من كوادر بشرية وموارد مالية ولوجستيات، حتى تتم الممارسة الفعلية المثلى للمهام الرقابية للفريق.

**ثانياً: اختيار عيّنة من الملفات الرقابية:** يجب على الفريق أن يختار عيّنة من ملفات الرقابة من أجل تقييم احتياجات تطبيق المعايير، ولضمان العمل بالمعايير الرقابية والتدابير الضرورية والملائمة، وحتى يعكس ممارسة الرقابة الحالية، ويجب أن تكون العينات المختارة نموذجية تتضمن نطاقاً كلياً لممارسة رقابة الأداء، والتي تشمل جميع الأقسام، والإدارات، والمناطق الجغرافية التابعة للجهاز الأعلى للرقابة؛ بهدف الوصول إلى إجراء تقييم مستقل لتمكن من الوصول على نتائج موحدة ومتسقة وفقاً لاحتياجات التنفيذ.

**ثالثاً: تحديد الإجراءات:** وتتمثل الإجراءات في الطرائق المحددة سلفاً؛ من أجل القيام بالمهام الرقابية، وتمثّل الخطّ التي يجب اتّباعها، والسياسات العامة لاتخاذ القرارات المناسبة، ويتم تحديد الإجراءات المتبعة من قبل الفريق في جمع البيانات، خلال مرحلة التخطيط لمهمة تطبيق أداة الآي كات.

**رابعاً: جمع البيانات:** لاستكمال تطبيق أداة الآي كات الخاصة برقابة الأداء، يتم جمع البيانات الملائمة والضرورية، فمن الضروري اختيار تقنية مناسبة لجمع المعلومات الصحيحة، وذات الصلة لتقييم

احتياجات تطبيق المعايير، ويوصي الفريق باستخدام مجموعة متنوعة من الأدوات لجمع البيانات، مثل مراجعة المستندات والوثائق فيما يتعلق بفحص أوراق العمل وإرشادات الرقابة، والتشريعات ذات الصلة، والملاحظة الفعلية بالأشراف على مهمات الرقابة وإجراءاتها وانشطتها، والاستقصائيات، ويستطيع الفريق استخدام أسلوب أو أكثر لجمع البيانات المطلوبة سواء من الجهات الداخلية، أو من أصحاب المصلحة الخارجيين، مثل البرلمان والمجتمعات المدنية، ومن المهم أيضاً الحصول على معلومات حول أسباب إجراءات تطبيق الجهاز الأعلى للرقابة، لمعايير الأيساي، أو عدم التطبيق لها من قبل الجهاز.

**خامساً: المنهج التشاركي:** تحتاج عملية تطبيق أداة الاي كات لرقابة الأداء، إلى إجراء عملية تشاورية واسعة النطاق، مع شريحة عريضة من موظفي الجهاز الأعلى للرقابة، وبمختلف المستويات من المراجعين، والمشرفين، والمديرين والإدارات العليا، مع الأخذ بعين الأهمية آراء أصحاب المصلحة الخارجيين، واحتياجاتهم؛ لأن عملية إشراك المزيد من الأعضاء سيساعد على زيادة حجم المسؤولية، وأداء مهمة التطبيق بصورة أكثر فعالية.

**سادساً: التوثيق:** يتم التوثيق بشكل منهجي لجميع أوراق العمل، والاثباتات التي توصل إليها الفريق أثناء إتمام أداة الاي كات، فيما يتعلق بعملية جمع المعلومات عن طريق الأدوات المستخدمة في جمع البيانات، ومن أهم خصائص التوثيق الملائم، مساعدة الفريق في إعداد التقرير حول الاي كات، وتحليل الاستنتاجات الخاصة بالاي كات، من أجل إدارة الجهاز الأعلى للرقابة، ويتمثل التوثيق الملائم في نموذج يستعان به للفرق المستقبلية، التي تقوم بالممارسات المماثلة.

**سابعاً: إعداد التقارير:** وعند الانتهاء من تطبيق أداة الاي كات من قبل الفريق، سيتم توفير معلومات لتحليلها، ومن ثم الوصول إلى نتيجة يتم تلخيصها، حول ما يتعلّق بممارسات الرقابة في تقارير نهائية، حيث يتضمن التقرير ملخصاً لإجراءات الاي كات، ونظرة عامة حول ممارسات رقابة الأداء القائمة لدى الجهاز الأعلى للرقابة، بما يتوافق مع معيار الأيساي (3000)، ويقدم التقرير تحديد للمجالات التي تحتاج إلى بذل جهود للتطبيق، حت تتماشى منهجية رقابة أداء الجهاز الأعلى للرقابة، تماماً مع مبادئ الايساي.



## الفصل الثالث:

اختبار فرضيات الدراسة  
والنتائج

## تمهيد:

استكمالاً لما عرضته الباحثة في الجانب النظري حول الرقابة على المال العام، ودور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ومساهمة الأجهزة العليا في ترشيد الانفاق العام، وتحسين جودة الأداء المهني في ظل أداة iCAT لرقابة الأداء، سنتناول في هذا الفصل تحليل فرضيات الدراسة، بعرض إجراءات الدراسة الميدانية، المتمثلة في أداة الدراسة، ومجتمع وعينة الدراسة، وصدق وثبات أداة الاستبيان، وتقديم أساليب تحليل البيانات من خلال الإحصاء الوصفي ( الجداول التكرارية، والرسوم البيانية، والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري)، أما اختبار فروض الدراسة، يتمثل في الإحصاء الاستدلالي باستخدام اختبار t-test لعينة واحدة، ذلك لدراسة مدى القبول أو الرفض لفرضيات الدراسة، حيث تم تقسيم آلية عرض النتائج إلى (وصف خصائص أفراد العينة، وعرض نتائج اتفاق الافراد، واختبار التوزيع الطبيعي للبيانات، وأخيراً اختبار فرضيات الدراسة)، وصولاً إلى عرض نتائج الدراسة التي تم التوصل إليها، وتقديم توصيات الدراسة، والدراسات المستقبلية المقترحة من قبل الباحثة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تناول الجانب العملي من خلال التالي: —

### 3-1-إجراءات الدراسة الميدانية.

إجراءات الدراسة الميدانية: وفي هذا الجانب تناولت الدراسة مجموعة من العناصر المتمثلة في، أداة الدراسة، ومجتمع وعينة الدراسة، ونتائج اختبار الصدق والثبات الخاصة بمحاور الدراسة، وأساليب تحليل البيانات وفيما يلي توضيح لما سبق ذكره: —

### 3-1-1-أداة الدراسة:

لتحقيق هدف الدراسة واختبار الفرضيات قامت الباحثة بتصميم استبانة لهذا الغرض، وقد مرَّ إعداد الاستبانة بالمرحل التالية:

- أ- قامت الباحثة بالإطلاع على أدبيات البحث والدراسات السابقة المشابهة لموضوع الدراسة في مجال معيار الإنتوساي (100) للرقابة على المال العام، وأداة الآي كات الخاصة برقابة الأداء التي يقوم بها ديوان المحاسبة الليبي.
- ب- تم عرض الاستبانة في صورتها الأولية على المشرف والسادة المحكّمين، مكوّنة من ثمانية محاور، وفي صورة مقياس ليكرت الخماسي (موافق بشدة، موافق، موافق الى حدّ ما، غير موافق، غير موافق بشدة).
- ج- قامت الباحثة بمراعاة آراء وملاحظات السادة المحكّمين، وتعديل فقرات الاستمارة بحسب ملاحظاتهم.

- د - إخراج الاستبانة بصورتها النهائية لتوزع على عينة الدراسة المكوّنة من المحاور التالية: -
- 1- المحور الأوّل: أخلاقيات المهنة والاستقلالية في ظلّ تطبيق أداة iCAT لرقابة الأداء.
  - 2- المحور الثاني: التقدير المهني والعناية الواجبة والشك في ظلّ أداة iCAT لرقابة الأداء.
  - 3- المحور الثالث: رقابة الجودة في ظلّ تطبيق أداة iCAT لرقابة الأداء.
  - 4- المحور الرابع: إدارة فريق الرقابة ومهاراته في ظلّ تطبيق أداة iCAT لرقابة الأداء.
  - 5- المحور الخامس: مخاطر الرقابة في ظلّ تطبيق أداة iCAT لرقابة الأداء.
  - 6- المحور السادس: الأهمية النسبية في ظلّ تطبيق أداة iCAT لرقابة الأداء.
  - 7- المحور السابع: التوثيق في ظلّ تطبيق أداة iCAT لرقابة الأداء.
  - 8- المحور الثامن: التواصل في ظلّ تطبيق أداة iCAT لرقابة الأداء.

### 3-1-3-2-مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثّل مجتمع الدراسة في العاملين بديوان المحاسبة الليبي، من الأكاديميين والمهنيين الممارسين للعمل الرقابي، وقد تم جمع البيانات عن طريق توزيع 250 استمارة استبانة من قبل الباحثة على عينة الدراسة، التي تتمثل في المراجعين الماليين، والفنيين (قانونيين، محاسبين، مهندسين)، ورؤساء الأقسام، ومدراء الإدارات بفروع الديوان (زليتن، مصراته، طرابلس، الزاوية، صبراتة وصرمان، العجيلات، الجميل، زوارة) وقد تم استرداد 187 استبانة صالحة للتحليل، و63 استبانة غير صالحة للتحليل.

### 3-1-3-3-صدق أداة الدراسة:

وُيراد بصدق أداة الدراسة أن تقيس عبارات الاستبانة ما وُضعت لقياسه، وقد تمّ التأكد من صدق الاستبانة من خلال أنواع الصدق التالية:

#### 3-1-3-1-3-الصدق الظاهري للاستبانة (صدق المُحكّمين):

اختبرت الباحثة صدق أداة الدراسة إذ تم استخدام أسلوب الصدق وذلك من خلال عرض الاستبانة على مجموعة من المُحكّمين من أصحاب الخبرة في مجال الدراسة، وقد أخذت الباحثة بغالبية ملحوظات المحكمين؛ لوضعها في صيغتها النهائية.

#### 3-1-3-2-الصدق التمييزي:

الصدق التمييزي، أو ما يطلق عليه صدق المقارنة الطرفية، يحسب باستخدام اختبار (t) لعينتين مستقلتين؛ وذلك لمعرفة الفرق بين المجموعتين المتطرفين، فقيمة (t) المحسوبة لدلالة الفرق بين المجموعتين

المتطرفتين في الدرجة الكلية، تمثل الصدق التمييزي للمقياس، ومن خلال الجدول التالي سيتم عرض القيم لاختبار (t) لاحتساب معدّل الصدق التمييزي للمجموعات.

### جدول (1-3)

#### نتائج اختبار (t) لقياس الفرق بين المجموعتين (الصدق التمييزي)

المقياس	المجموعة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الفرق بين المتوسطين	قيمة اختبار t	مستوى الدلالة
أخلاقيات المهنة والاستقلالية	المجموعة العليا	43.34	1.547	10.76	25.293	< 0.001
	المجموعة الدنيا	32.58	2.580			
التقدير المهني والعناية الواجبة	المجموعة العليا	33.38	1.576	9.04	22.018	< 0.001
	المجموعة الدنيا	24.34	2.438			
مبدأ رقابة الجودة	المجموعة العليا	37.56	1.908	11.92	18.512	< 0.001
	المجموعة الدنيا	25.64	4.134			
إدارة فريق الرقابة ومهاراته	المجموعة العليا	29.30	.763	7.76	22.069	< 0.001
	المجموعة الدنيا	21.54	2.367			
مخاطر الرقابة	المجموعة العليا	23.72	1.278	7.04	18.495	< 0.001
	المجموعة الدنيا	16.68	2.369			
الأهمية النسبية	المجموعة العليا	28.20	1.512	8.28	17.708	< 0.001
	المجموعة الدنيا	19.92	2.940			
التوثيق	المجموعة العليا	38.38	1.602	9.78	17.920	< 0.001
	المجموعة الدنيا	28.60	3.511			
التواصل	المجموعة العليا	32.12	1.891	9.10	18.086	< 0.001
	المجموعة الدنيا	23.02	3.014			
الدرجة الكلية للمقياس	المجموعة العليا	258.74	12.882	57.26	17.857	< 0.001
	المجموعة الدنيا	201.48	18.658			

ومن الجدول أعلاه سيتم احتساب مستوى الصدق التمييزي للمجموعتين المتطرفتين، من خلال ترتيب الدرجات الكلية لمفردات الاستبانة، ترتيباً تنازلياً من أعلى درجة إلى أقل درجة، وقد تمّ تحديد المجموعتان المتطرفتان، (الدرجتين المتطرفتين) في الدرجة الكلية، بنسبة 27% في كل مجموعة، وباستخدام اختبار

(t) لعينتين مستقلتين تم الحصول على قيمة الدلالة المحسوبة، والتي تساوي 0.000 لجميع محاور الاستبانة، وهي أصغر من 0.05 مما يدل على أن الأداة تمتاز بصدق تمييزي، أي لها قدرة تمييزية عالية.

### 3-3-1-3- صدق الاتساق الداخلي:

لإجراء صدق الاتساق الداخلي، قامت الباحثة بحساب الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد مع بعده، وكذلك مع الدرجة الكلية للمقياس، كما تمَّ حساب معامل الارتباط بين الأبعاد، والدرجة الكلية للمقياس والنتائج موضحة في الجداول (2-3) و (3-3).

أ- بين درجات كل فقرة مع بعدها والدرجة الكلية للمقياس

#### جدول رقم (2-3)

معاملات الارتباط لفقرات المقياس مع الدرجة الكلية للبعد ومع الدرجة الكلية للمقياس

رقم الفقرة	ارتباطه بالبعد	ارتباطه بالدرجة الكلية للمقياس	رقم الفقرة	ارتباطه بالبعد	ارتباطه بالدرجة الكلية للمقياس
<b>أخلاقيات المهنة والاستقلالية</b>					
1	0.574**	0.429**	6	0.789**	0.559**
2	0.657**	0.550**	7	0.680**	0.518**
3	0.649**	0.477**	8	0.626**	0.627**
4	0.686**	0.453**	9	0.651**	0.583**
5	0.702**	0.464**			
<b>التقدير المهني والعناية الواجبة</b>					
1	0.692**	0.531**	5	0.740**	0.567**
2	0.649**	0.530**	6	0.784**	0.630**
3	0.714**	0.607**	7	0.726**	0.587**
4	0.778**	0.677**			
<b>مبدأ رقابة الجودة</b>					
1	0.775**	0.622**	5	0.819**	0.716**
2	0.786**	0.697**	6	0.761**	0.596**
3	0.767**	0.640**	7	0.737**	0.584**
4	0.801**	0.675**	8	0.707**	0.628**
<b>إدارة فريق الرقابة ومهاراته</b>					
1	0.752**	0.583**	4	0.678**	0.542**

0.626**	0.800**	5	0.537**	0.746**	2
0.586**	0.787**	6	0.585**	0.786**	3
<b>مخاطر الرقابة</b>					
0.728**	0.828**	4	0.649**	0.747**	1
0.674**	0.819**	5	0.651**	0.814**	2
			0.638**	0.841**	3
<b>الأهمية النسبية</b>					
0.479**	0.726**	4	0.554**	0.781**	1
0.517**	0.774**	5	0.591**	0.830**	2
0.573**	0.762**	6	0.603**	0.829**	3
<b>التوثيق</b>					
0.604**	0.708**	5	0.636**	0.628**	1
0.639**	0.770**	6	0.651**	0.787**	2
0.637**	0.764**	7	0.646**	0.780**	3
0.709**	0.790**	8	0.592**	0.748**	4
<b>التواصل</b>					
0.529**	0.724**	5	0.604**	0.694**	1
0.654**	0.743**	6	0.515**	0.703**	2
0.543**	0.688**	7	0.513**	0.740**	3
			0.691**	0.772**	4

ب - الارتباط بين الدرجة الكلية لكل بعد مع الدرجة الكلية للمقياس:

جدول (3-3)  
علاقة الأبعاد بالدرجة الكلية للمقياس

ارتباطه بالدرجة الكلية للمقياس	البعد
0.771**	أخلاقيات المهنة والاستقلالية
0.813**	التقدير المهني والعناية الواجبة
0.839**	مبدأ رقابة الجودة
0.762**	إدارة فريق الرقابة ومهاراته

0.823**	مخاطر الرقابة
0.705**	الأهمية النسبية
0.855**	التوثيق
0.792**	التواصل

من خلال الجدولين اعلاه (2-3) و (3-3)، يتضح لنا بأن جميع فقرات الاستبانة ترتبط بالدرجة الكلية للمقياس، أي أن فقرات الاستبانة ذات دلالة إحصائية، حيث أن معنوية معاملات الارتباط المحسوبة لكل فقرة أقل من 0.05 في جميع فقرات الاستبانة، أي يوجد ارتباط معنوي بينها وبين الدرجة الكلية، وبناء عليه تُعدّ فقرات الاستبانة صادقة، ومتّسقة داخليًا لما وُضعت لقياسه.

### 3-1-4-4 ثبات الاستبانة

للتحقّق من ثبات الأداء قامت الباحثة بحساب معاملات ثبات المقياس باستخدام الطرائق التالية:

### 3-1-4-1-3 معامل ألفا كرونباخ

من أجل اختبار ثبات أداة الدراسة، تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ لقياس الاتساق الداخلي للأداة، وتشير النتائج الواردة في الجدول (1-4) إلى أنّ درجة الثبات في استجابات عينة الدراسة بلغت 92.6%.

### جدول رقم (3-4)

#### نتائج اختبار ثبات أداة الدراسة (كرونباخ ألفا)

معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	البعد
0.842	9	أخلاقيات المهنة والاستقلالية
0.848	7	التقدير المهني والعناية الواجبة
0.900	8	مبدأ رقابة الجودة
0.849	6	إدارة فريق الرقابة ومهاراته
0.869	5	مخاطر الرقابة
0.846	6	الأهمية النسبية
0.886	8	التوثيق
0.844	7	التواصل
0.926	56	فقرات المقياس ككل

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا بأن درجة الثبات تمثل نسبة 92.6% وهي نسبة مقبولة؛ نظرًا لأن قيم ألفا تتجاوز 70%، وبناءً على ذلك يمكن القول: بأن هذا المقياس ثابت، بمعنى أن المبحوثين يفهمون بنودهم بنفس الطريقة التي تقصدها الباحثة، وعليه يمكن اعتماده في هذه الدراسة الميدانية، إذ تشير النتائج إلى أنّ نسبة تحقيق نفس النتائج عند إعادة تطبيقه تقدر بـ 92.6%.

### 3-1-4-2- التجزئة النصفية:

من أجل اختبار ثبات أداة الدراسة تم استخدام طريقة التجزئة النصفية، وكانت النتائج كما موضح بالجدول (3-5).

#### جدول (3-5)

#### نتائج اختبار الثبات باستخدام طريقة التجزئة النصفية

معامل الارتباط المصحح باستخدام معادلة سبيرمان براون	معامل الارتباط		البعد
	معدل الفقرات الزوجية	معدل الفقرات الفردية	
0.802	0.670	معدل الفقرات الفردية	أخلاقيات المهنة والاستقلالية
0.839	0.723	معدل الفقرات الفردية	التقدير المهني والعناية الواجبة
0.829	0.708	معدل الفقرات الفردية	مبدأ رقابة الجودة
0.769	0.624	معدل الفقرات الفردية	إدارة فريق الرقابة ومهاراته
0.817	0.691	معدل الفقرات الفردية	مخاطر الرقابة
0.820	0.696	معدل الفقرات الفردية	الأهمية النسبية
0.823	0.699	معدل الفقرات الفردية	التوثيق
0.806	0.676	معدل الفقرات الفردية	التواصل
0.898	0.814	معدل الفقرات الفردية	المقياس ككل

تم حساب ثبات المقياس عن طريق التجزئة النصفية، وذلك بتقسيم فقرات المقياس على نصفين، حيث يحتوي النصف الأول على الفقرات الفردية، بينما يحتوي النصف الآخر على الفقرات الزوجية، وتم حساب معامل الارتباط بين مجموع فقرات النصفين، حيث كانت النتائج كما في الجدول أعلاه، وهي قيم دالة إحصائيًا، وبالتالي يمكن القول: بأن هذا المقياس ثابت.

### 3-1-5 أساليب تحليل البيانات:

لبيان مدى استجابة عينة الدراسة لأسئلة أداة القياس، تم استخدام الأسلوب الوصفي الإحصائي؛ من أجل تحليل البيانات واختبار الفرضيات، وذلك باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإنسانية والاجتماعية (SPSS 27)، إذ تم استخدام الوسائل التالية:

أ- الإحصاء الوصفي: ويشمل

(1) الجداول التكرارية: متضمنة العدد والنسبة

(2) الرسوم البيانية: متمثلة في الأعمدة البيانية

(3) المتوسط الحسابي: بهدف التعرف على تقييمات عينة الدراسة.

(4) الانحراف المعياري: لقياس درجة تشتت قيم إجابات عينة الدراسة عن الوسط الحسابي.

ب- الإحصاء الاستدلالي: ويشمل اختبار (t-test) لعينة واحدة: حيث تم استخدام هذا الاختبار لاختبار فرضيات الدراسة.

### 3-2-2 اختبار فرضيات الدراسة وتحليل النتائج:

هدفت الدراسة إلى الاطلاع على أثر تطبيق معيار الإنتوساي (100) على تحسين جودة الأداء المهني في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء، حيث تم تقسيم آلية عرض النتائج على النحو التالي:

1- وصف خصائص أفراد العينة.

2- عرض نتائج اتفاق أفراد العينة.

3- اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

4- اختبار فرضيات الدراسة.

### 3-2-1-1 وصف خصائص العينة: تناول هذا الجزء النتائج المتعلقة بخصائص عينة الدراسة، من

حيث الفرع، والمؤهل العلمي والتخصص العلمي، وسنوات الخبرة، والتخصص الوظيفي.

### 3-2-1-2-1 خاصية فروع ديوان المحاسبة: تم جمع بيانات مجتمع الدراسة من خلال العينة المتمثلة

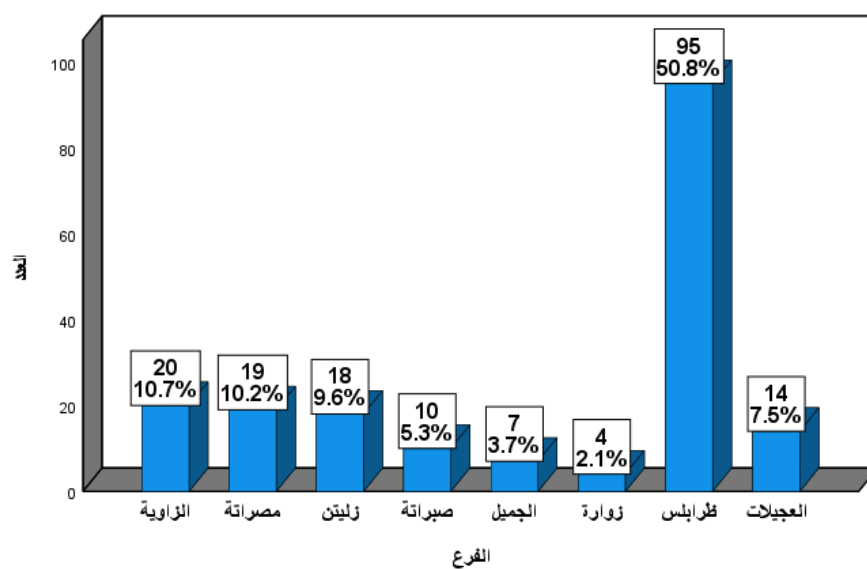
في المراجعين الماليين العاملين بفروع الديوان في كُلاً من مدينة مصراته، وزليتن، وطرابلس، والزاوية، وصبراتة، وصرمان، والعجيلات، والجميل، وزوارة)، والنتائج موضحة في الجدول رقم

(3-6).

جدول (6-3)  
توزيع عينة الدراسة وفق الفرع

الفرع	العدد	النسبة
الزاوية	20	%10.7
مصراته	19	%10.2
زليتن	18	%9.6
صبراتة	10	%5.3
الجميل	7	%3.7
زوارة	4	%2.1
طرابلس	95	%50.8
العجيلات	14	%7.5
المجموع	187	%100.0

أظهر جدول (6-3) أن أكبر نسبة من العينة كانت من طرابلس (50.8%)، تليها الزاوية (10.7%)، في حين مثلت باقي الفروع نسباً أقل تراوحت بين 2.1% و10.2%.



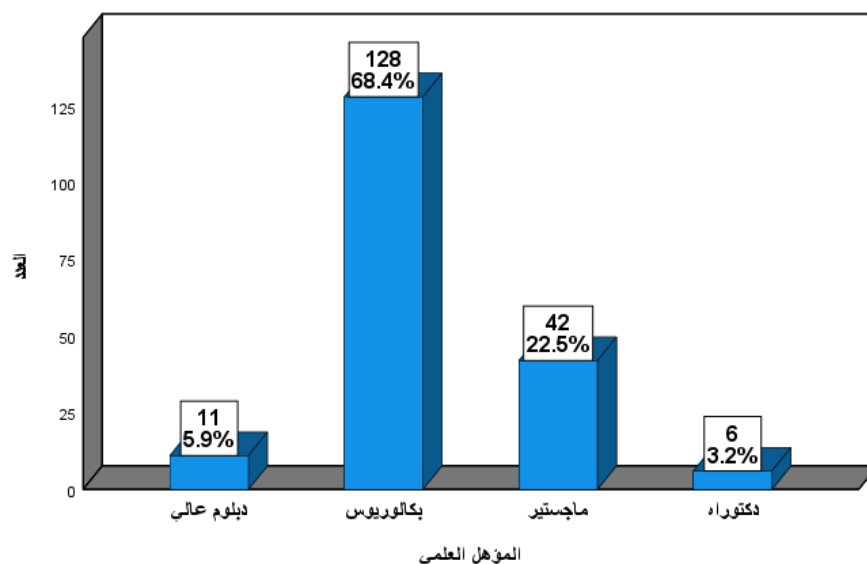
2-1-2-3- **خاصية المؤهل العلمي:** من خلال استمارة الاستبانة تم جمع البيانات الخاصة بعينة الدراسة فيما يتعلّق بالمؤهلات العلمية، وقد تضمنت النتائج جميع المستويات والمؤهلات العلمية كما هو موضّح بالجدول (7-3).

### جدول (7-3)

#### توزيع عينة الدراسة وفق المؤهل العلمي

النسبة	العدد	المؤهل العلمي
5.9%	11	دبلوم عالي
68.4%	128	بكالوريوس
22.5%	42	ماجستير
3.2%	6	دكتوراه
100.0%	187	المجموع

أوضح جدول (7-3) أن غالبية أفراد العينة يحملون شهادة البكالوريوس بنسبة 68.4%، تليها درجة الماجستير بنسبة 22.5%، بينما كانت نسب الحاصلين على الدبلوم العالي 5.9%، والدكتوراه 3.2%، وجميع ذلك يعكس شمول عينة الدراسة للكفاءات العلمية المؤهلة، للإجابة على فقرات الاستبانة بموضوعية.

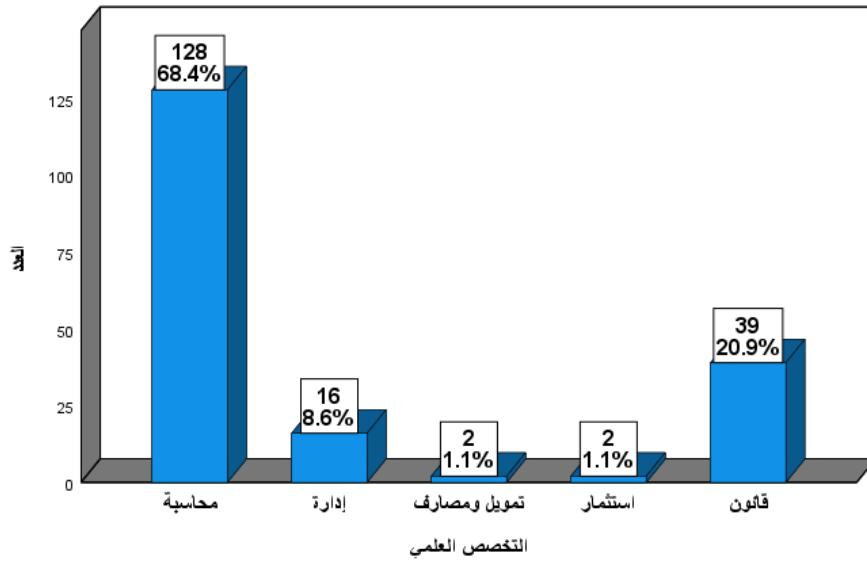


3-1-2-3- **خاصية التخصص العلمي:** تضمنت الدراسة الميدانية للعينة أغلب التخصصات الموجودة بديوان المحاسبة مع التباين في العدد من تخصص لآخر، كما هو موضّح بالجدول (8-3).

جدول (8-3)  
توزيع عينة الدراسة وفق التخصص العلمي

النسبة	العدد	التخصص العلمي
68.4%	128	محاسبة
9.6%	16	إدارة
1.1%	2	تمويل ومصارف
1.1%	2	استثمار
20.9%	39	قانون
100.0%	187	المجموع

أظهر جدول (8-3) أن أغلب أفراد العينة كانوا من تخصص المحاسبة بنسبة 68.4%، يليه تخصص القانون بنسبة 20.9%، في حين كانت نسب التخصصات الأخرى مثل: الإدارة، والتمويل والمصارف، والاستثمار منخفضة، ويشير ذلك إلى أنّ ممارسات أفراد العينة المهنية، لم تكن متنوعة مع تركيز دقيق وموضوعي على المعنيين بموضوع الدراسة.

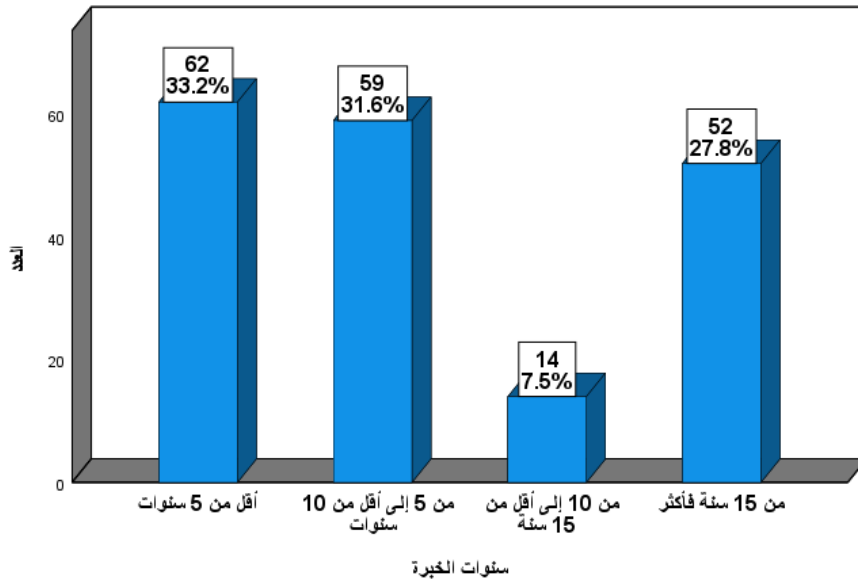


4-1-2-3- خاصية سنوات الخبرة: يوضح الجدول (9-3) توزيع عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة، والتي تضمنت التصنيف من أقل من 5 سنوات إلى أكثر من 15 سنة.

جدول (9-3)  
توزيع عينة الدراسة وفق سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة
أقل من 5 سنوات	62	33.2%
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	59	31.6%
من 10 إلى أقل من 15 سنة	14	7.5%
من 15 سنة فأكثر	52	27.8%
المجموع	187	100.0%

ويظهر جدول (9-3) أن أغلب أفراد العينة لديهم خبرة تقل عن 10 سنوات، حيث بلغت نسبة من لديهم خبرة أقل من 5 سنوات 33.2%، وهي النسبة الأعلى، ما يدل على توجّه العينة نحو استقبال كوادر بشرية حديثة النشوء، ومواكبة للتطورات، كما بلغت نسبة من لديهم خبرة من 5 إلى أقل من 10 سنوات 31.6%، في حين لوحظ أن 27.8% لديهم خبرة 15 سنة فأكثر، بينما كان لأصحاب الخبرة من 10 إلى أقل من 15 سنة النسبة الأقل (7.5%)، مما يعكس شمول وتنوّع مستويات الخبرة بين أفراد العينة، المؤهلة للإجابة على فقرات الاستبانة بدقة وموضوعية.

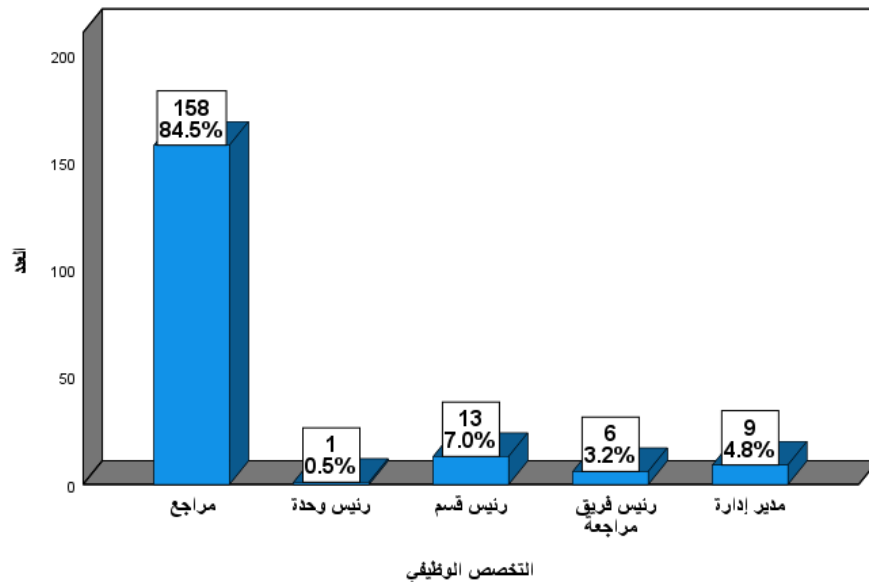


5-1-2-3- **خاصية التخصص الوظيفي:** تضمنت نتائج عينة الدراسة وفق التخصص الوظيفي أغلب المستويات بالهيكل التنظيمي بفروع الديوان، من المراجع إلى مدير إدارة الفروع كما هو موضَّح بالجدول التالي: —

**جدول (10-3)**  
**توزيع عينة الدراسة وفق التخصص الوظيفي**

النسبة	العدد	التخصص الوظيفي
84.5%	158	مراجع
0.5%	1	رئيس وحدة
7.0%	13	رئيس قسم
3.2%	6	رئيس فريق مراجعة
4.8%	9	مدير إدارة
100.0%	187	المجموع

أظهر جدول (10-3) أن غالبية أفراد العينة كانوا في وظيفة المراجع بنسبة 84.5%، في حين كانت نسب الوظائف الأخرى أقل بكثير، حيث بلغت نسبة رئيس الوحدة 0.5%، ورئيس القسم 7.0%، ورئيس فريق المراجعة 3.2%، والمدير الإدارة 4.8%، مما يشير إلى تركيز العينة بشكل رئيس على مستوى المراجعين.



2-2-3- **عرض نتائج اتفاق أفراد العينة:** لعرض نتائج العينة فيما يتعلق باتفاق المعنيين، حول مبادئ الرقابة على المال العام وأثرها على تحسين جودة الأداء المهني في ظل استخدام الأداء، اتجهنا إلى اختبار مقياس للاستبانة وقد تم كالاتي: —

لقد تم اعتماد مقياس ليكرت الخماسي، (Likert Scale of five points) لتحديد درجة الأهمية النسبية، لكل بند من بنود الاستبانة، وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

### جدول (11-3)

قيم ومعايير كل وزن من أوزان المقياس الخماسي المعتمد في الدراسة

المقياس	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

مقياس الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي:

تم وضع مقياس ترتيبى للمتوسط الحسابي، وفقا لمستوى أهميته، وذلك لاستخدامه في تحليل النتائج وفقا لما يلي: —

المقياس	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1-1.79	1.80-2.59	2.60-3.39	3.40-4.19	4.20-5.00

### جدول (12-3)

مقياس الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي

الأهمية النسبية	المتوسط الحسابي
منخفضة جداً	1-1.79
منخفضة	1.80-2.59
متوسطة	2.60-3.39
مرتفعة	3.40-4.19
مرتفعة جداً	4.20-5.00

3-2-2-1- الأخلاقيات المهنية والاستقلالية للمراجعين: يتضمن الجدول (13-3) إجابات أفراد العينة، ودرجة التوافق بينهم فيما يتعلّق بمبدأ الأخلاقيات المهنية والاستقلالية، وقد كانت النتائج كالتالي: —

### جدول (3-13)

إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بالأخلاقيات والاستقلالية في ظل أداة (iCAT) لرقابة الأداء

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التوافق
1	وجود سياسة خاصة بالمتطلبات الأخلاقية للمهنة بديوان المحاسبة الليبي كجهاز رقابي.	4.24	0.739	مرتفعة جدا
2	يعدُّ التزام مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بقواعد أخلاقيات المهنة عاملاً مباشراً في تحسين جودة الأداء المهني.	4.35	0.615	مرتفعة جدا
3	تمثل المبادئ الأخلاقية ركناً من أركان ضبط جودة الأداء الرقابي.	4.34	0.671	مرتفعة جدا
4	استقلالية ديوان المحاسبة الليبي مالياً، لأداء المهام الرقابية.	4.18	0.896	مرتفعة
5	استقلالية ديوان المحاسبة الليبي بالجانب التنظيمي، لأداء المهام الرقابية.	4.09	0.778	مرتفعة
6	استقلالية ديوان المحاسبة الليبي بالجانب الوظيفي، لأداء المهام الرقابية.	4.15	0.733	مرتفعة
7	تعزيز استقلالية المراجعين عند إعداد التقارير المالية؛ لتحسين جودة الأداء المهني.	4.25	0.634	مرتفعة جدا
8	يسهم الإفصاح عن نتائج التقارير للمستهدفين في تحسين جودة الأداء المهني.	4.09	0.753	مرتفعة
9	يسهم ضبط السلوك المهني، ومتابعة التصرفات غير المسؤولة في تحسين جودة الأداء المهني.	4.15	0.703	مرتفعة
	<b>المتوسط العام</b>	<b>4.20</b>	<b>0.485</b>	<b>مرتفعة جدا</b>

تشير نتائج الجدول (3-13) إلى أن أفراد العينة أبدوا مستوى مرتفعاً جداً من التوافق بشأن دور أخلاقيات المهنة والاستقلالية في ظل استخدام أداة iCAT لرقابة الأداء، حيث بلغ المتوسط العام (4.20) والانحراف المعياري (0.485)، وهو ما يعكس إدراكاً قوياً لأهمية هذه العوامل في تحسين جودة الأداء المهني، فقد أوضح المشاركون أن وجود سياسة خاصة بالمتطلبات الأخلاقية للمهنة بديوان المحاسبة الليبي كجهاز رقابي، جاء بدرجة مرتفعة جداً (المتوسط الحسابي = 4.24، الانحراف المعياري = 0.739)، كما اعتبروا أن التزام المراجعين بقواعد أخلاقيات المهنة يمثل عاملاً مباشراً في تحسين جودة الأداء المهني (المتوسط الحسابي = 4.35، الانحراف المعياري = 0.615)، كذلك أظهرت النتائج أن المبادئ الأخلاقية تمثل ركناً أساسياً لضبط جودة الأداء الرقابي (المتوسط الحسابي = 4.34، الانحراف المعياري = 0.671) أما ما يتعلق بالاستقلالية، فقد جاءت التقديرات مرتفعة على استقلالية الديوان من الناحية المالية (المتوسط الحسابي = 4.18، الانحراف المعياري = 0.896)، والتنظيمية (المتوسط الحسابي = 4.09، الانحراف المعياري = 0.778)، والوظيفية

(المتوسط الحسابي = 4.15، الانحراف المعياري = 0.733)، بما يعزّز من قدرته على أداء مهامه الرقابية بكفاءة، كما أبرز المشاركون أهمية تعزيز استقلالية المراجعين عند إعداد التقارير المالية (المتوسط الحسابي = 4.25، الانحراف المعياري = 0.634)، والإفصاح عن نتائج التقارير للمستهدفين (المتوسط الحسابي = 4.09، الانحراف المعياري = 0.753)، فضلاً عن دور ضبط السلوك المهني ومتابعة التصرفات غير المسؤولة في تحسين جودة الأداء المهني (المتوسط الحسابي = 4.15، الانحراف المعياري = 0.703)، وهذه النتائج مجتمعة تؤكد أنّ أخلاقيات المهنة واستقلالية الأجهزة الرقابية تمثلان عنصرين حاسمين في تفعيل أثر تطبيق معيار الإنتوساي 100 باستخدام أداة iCAT، بما يسهم بفاعلية في رفع مستوى جودة الأداء المهني.

**3-2-2-2- التقدير المهني والعناية الواجبة والشك:** يعرض الجدول (3-14) إجابات أفراد العينة عن مبدأ التقدير المهني، والعناية الواجبة، والشك، وتمثلت النتائج في الآتي: —

#### جدول (3-14)

**إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بالتقدير المهني، والعناية الواجبة والشك، في ظل أداة (iCAT) لرقابة الأداء**

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التوافق
1	تطبيق السلوك المهني الملائم منذ بداية العملية الرقابية، يسهم في تحسين جودة الأداء المهني	4.17	0.687	مرتفعة
2	يسهم مفهوم الشك المهني في تقييم مدى كفاءة وكفاية أدلة الإثبات مما زيادة من مستوى جودة الأداء.	3.98	0.810	مرتفعة
3	تسهم المعرفة الشاملة والمهارات والخبرات في تنفيذ العمل الرقابي و تحسين جودة الأداء المهني.	4.33	0.684	مرتفعة جدا
4	تعزيز الاستجابة لجميع الآراء والأدلة بعقل منفتح ويقظة مستمرة يسهم في تحسين جودة الأداء المهني.	4.04	0.721	مرتفعة
5	التساؤل الملائم للحصول على إجابات مقنعة في المواقف المختلفة يسهم في تحسين جودة الأداء المهني.	4.06	0.727	مرتفعة
6	تسهم المحافظة على السلوك المهني بالمستوى المطلوب في تحسين جودة الأداء.	4.11	0.706	مرتفعة
7	تجنب أي سلوك يضعف الثقة في أعمال المراجع، يعزز من تحسين مستوى جودة الأداء المهني.	4.08	0.775	مرتفعة
	<b>المتوسط العام</b>	<b>4.11</b>	<b>0.529</b>	<b>مرتفعة</b>

و تشير نتائج جدول (3-14) إلى أن أفراد العينة أظهروا مستوى مرتفعاً من التوافق حول دور التقدير المهني، والعناية الواجبة، والشك المهني في ظل استخدام أداة iCAT لرقابة الأداء، حيث بلغ المتوسط العام (4.11) والانحراف المعياري (0.529)، وهو ما يعكس إدراكاً جيداً لأهمية هذه الجوانب في تحسين جودة الأداء المهني، فقد بين المشاركون أن تطبيق السلوك المهني الملائم منذ بداية العملية الرقابية يسهم بشكل ملحوظ في رفع جودة الأداء (المتوسط الحسابي = 4.17، الانحراف المعياري = 0.687)، كما أشاروا إلى

أن مفهوم الشك المهني في تقييم كفاءة وكفاية أدلة الإثبات، يسهم في تعزيز جودة الأداء (المتوسط الحسابي = 3.98، الانحراف المعياري = 0.810)، كذلك حظيت المعرفة الشاملة والمهارات والخبرات بأعلى تقدير بين العوامل المؤثرة، إذ عدّها المشاركون عنصراً جوهرياً في تحسين جودة الأداء المهني (المتوسط الحسابي = 4.33، الانحراف المعياري = 0.684)، وفي السياق ذاته، جاءت النتائج لتؤكد أن تعزيز الاستجابة للآراء والأدلة بعقل منفتح ويقظة مستمرة (المتوسط الحسابي = 4.04، الانحراف المعياري = 0.721)، وطرح التساؤلات الملائمة، للحصول على إجابات مقنعة (المتوسط الحسابي = 4.06، الانحراف المعياري = 0.727)، إضافة إلى المحافظة على السلوك المهني بالمستوى المطلوب (المتوسط الحسابي = 4.11، الانحراف المعياري = 0.706)، جميعها عوامل تسهم بشكل مباشر في تحسين جودة الأداء، كما أكد المشاركون أن تجنب أي سلوك من شأنه إضعاف الثقة في أعمال المراجع يسهم في تعزيز جودة الأداء المهني (المتوسط الحسابي = 4.08، الانحراف المعياري = 0.775)، وبناءً على هذه النتائج، يتضح أن التقدير المهني، والشك المهني، والعناية الواجبة تشكّل مرتكزات أساسية لدعم فاعلية تطبيق معيار الإنتوساي 100 عبر أداة iCAT، بما يسهم في تحسين جودة الأداء المهني.

**3-2-2-3-رقابة الجودة: الجدول (3-15) يشمل إجابات أفراد العينة، عن الفقرات الخاصة بمبدأ رقابة الجودة، وقد كانت درجات التوافق بينهم كالتالي: —**

#### جدول (3-15)

**إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بمبدأ رقابة الجودة في ظل أداة (iCAT) لرقابة الأداء**

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التوافق
1	الالتزام من قبل المراجع بالمعايير الدولية المهنية في ظل تطبيق أداة iCAT، له دور كبير وفعال في تحسين جودة الأداء المهني.	3.87	0.806	مرتفعة
2	رقابة الجودة تعزز المصلحة المشتركة لكافة الأطراف المستفيدة من العملية الرقابية.	3.96	0.792	مرتفعة
3	تعزيز دور المنظمات المهنية لتحسين رقابة الجودة في ظل أداة iCAT لرقابة الأداء.	3.72	0.855	مرتفعة
4	يسهم وجود نظم لرقابة الجودة في تعزيز ثقة ومصداقية نتائج العملية الرقابية.	4.02	0.769	مرتفعة
5	يؤدي تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة إلى تحسين كفاءة الأداء المهني.	4.03	0.819	مرتفعة
6	التزام المراجعين تجاه مسؤوليتهم المجتمعية، يسهم في تحسين مستوى الأداء المهني.	3.96	0.809	مرتفعة
7	تطبيق التكنولوجيا الحديثة في المهام الرقابية، يعزّز تحسين الأداء المهني.	4.09	0.834	مرتفعة
8	يسهم الاهتمام بالكفاءات والخبرات وتطويرها من خلال التعليم المستمر في تحسين جودة الأداء المهني	4.16	0.875	مرتفعة
	<b>المتوسط العام</b>	<b>3.98</b>	<b>0.630</b>	<b>مرتفعة</b>

ونشير نتائج جدول (3-15) إلى أن أفراد العينة أبدوا مستوى مرتفعاً من التوافق، بشأن دور مبدأ رقابة الجودة في ظل استخدام أداة (iCAT) لرقابة الأداء، حيث بلغ المتوسط العام (3.98) والانحراف المعياري (0.630)، وهو ما يعكس أهمية هذا المبدأ في تحسين جودة الأداء المهني، وقد أوضح المشاركون أن التزام المراجعين بالمعايير الدولية المهنية، في ظل تطبيق أداة (iCAT) يسهم بشكل فعال في تعزيز جودة الأداء (المتوسط الحسابي = 3.87، والانحراف المعياري = 0.806)، كما أشاروا إلى أن رقابة الجودة تُعزّز المصلحة المشتركة، لجميع الأطراف المستفيدة من العملية الرقابية (بمتوسط الحسابي = 3.96، وانحراف معياري = 0.792)، كذلك عُدَّ تعزيز دور المنظمات المهنية عاملاً مهماً في تحسين رقابة الجودة (بمتوسط حسابي = 3.72، وانحراف معياري = 0.855)، كما بيّنت النتائج أنّ وجود نظم فعّالة لرقابة الجودة يعزّز ثقة ومصداقية نتائج العملية الرقابية (المتوسط الحسابي = 4.02، والانحراف المعياري = 0.769)، وأن تنفيذ السياسات والإجراءات الخاصة برقابة الجودة يسهم في رفع كفاءة الأداء المهني (بمتوسط حسابي = 4.03، وانحراف معياري = 0.819)، وأكد المشاركون أيضاً أن التزام المراجعين بمسؤوليتهم المجتمعية يعد من العوامل المؤثرة في تحسين الأداء (المتوسط الحسابي = 3.96، الانحراف المعياري = 0.809)، وأن تطبيق التكنولوجيا الحديثة في المهام الرقابية يسهم في تعزيز جودة الأداء المهني (المتوسط الحسابي = 4.09، الانحراف المعياري = 0.834)، كما حظي الاهتمام بالكفاءات، والخبرات وتطويرها من خلال التعليم المستمر بأعلى تقدير ضمن هذه الفئة (المتوسط الحسابي = 4.16، الانحراف المعياري = 0.875)، وبناءً على ذلك، تعكس النتائج أن رقابة الجودة، عبر أبعادها المختلفة، المتمثلة في الالتزام بالمعايير الدولية، ودور المنظمات المهنية، وتطوير الكفاءات، وتبني التكنولوجيا، تُشكّل ركيزة أساسية لتفعيل أثر تطبيق معيار الإنترنسي (100) باستخدام أداة iCAT، مما يعزّز من كفاءة وجودة الأداء المهني.

**3-2-2-4-إدارة فريق الرقابة ومهاراته:** الجدول (3-16) يشمل فقرات المستجوبين من أفراد العينة فيما يتعلّق بمبدأ إدارة فريق الرقابة ومهاراته، ومدى التوافق بينهم في الإجابات، وقد كانت النتائج كالتالي: -

### جدول (3-16)

**إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بإدارة فريق الرقابة ومهاراته في ظلّ أداة (iCAT) لرقابة الأداء**

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التوافق
1	العمل ضمن فريق يمتلك مهارات متنوعة في الرقابة، يعزز من تحسين جودة الأداء المهني.	4.30	0.717	مرتفعة جداً
2	يسهم وجود أعضاء ذوي خبرة عالية ضمن فريق العمل الرقابي في تحسين جودة الأداء المهني.	4.40	0.668	مرتفعة جداً
3	تعزز المناقشات فيما بين أعضاء فريق العمل على المسائل المعقدة في تحسين جودة الأداء المهني.	4.28	0.678	مرتفعة جداً
4	تسهم الاستعانة بالخبرات الخارجية في الحالات المعقدة في تحسين جودة الأداء المهني.	3.97	0.809	مرتفعة

مرتفعة جدًا	0.712	4.29	يسهم امتلاك الفريق المعرفة بالتقنيات والأسس الإلكترونية في تقديم خدمات أفضل من تحسين جودة الأداء المهني.	5
مرتفعة جدًا	0.692	4.23	يسهم توفير الاتصال الفعال بين أعضاء الفريق في تحسين جودة الأداء المهني.	6
مرتفعة جدًا	<b>0.539</b>	<b>4.25</b>	<b>المتوسط العام</b>	

تشير نتائج جدول (3-16) إلى أن أفراد العينة أبدوا مستوى مرتفعًا جدًا من التوافق، بشأن دور إدارة فريق الرقابة ومهاراته في ظلّ استخدام أداة iCAT لرقابة الأداء، حيث بلغ المتوسط العام (4.25) والانحراف المعياري (0.539)، وهو ما يعكس أهمية العمل الجماعي وتكامل مهارات الفريق في تعزيز جودة الأداء المهني، فقد أوضح المشاركون أنّ العمل ضمن فريق يمتلك مهارات متنوعة في الرقابة يسهم بفاعلية في تحسين الأداء (بمتوسط حسابي = 4.30، وانحراف معياري = 0.717)، كما أكدوا أن وجود أعضاء ذوي خبرة عالية ضمن الفريق، يُمثّل عاملاً محوريًا في رفع مستوى جودة الأداء المهني (بمتوسط حسابي = 4.40، وانحراف معياري = 0.668)، وهو أعلى متوسط تمّ تسجيله في هذا البعد، كما أبرزت النتائج أهمية المناقشات بين أعضاء الفريق في معالجة المسائل المعقدة (بمتوسط حسابي = 4.28، وانحراف معياري = 0.678)، والاستعانة بالخبرات الخارجية عند مواجهة حالات معقدة (المتوسط الحسابي = 3.97، الانحراف المعياري = 0.809)، كما أشار المشاركون إلى أن امتلاك الفريق للمعرفة بالتقنيات، والأسس الإلكترونية يسهم في تقديم خدمات أفضل (بمتوسط حسابي = 4.29، وانحراف معياري = 0.712)، إلى جانب أن توفير الاتصال الفعال بين أعضاء الفريق، يعدّ من العوامل الرئيسية في تحسين جودة الأداء المهني (المتوسط الحسابي = 4.23، الانحراف المعياري = 0.692). وبناءً على هذه النتائج، يتضح لنا أنّ إدارة فريق الرقابة بكفاءة من خلال تنوع المهارات، وتراكم الخبرات، وتبني التقنيات الحديثة، وتعزيز قنوات الاتصال، يُمثّل عنصرًا أساسيًا في تفعيل أثر تطبيق معيار الإنتوساي (100) باستخدام أداة iCAT، مما يسهم في رفع جودة الأداء المهني بشكل ملموس.

**3-2-2-5-مخاطر الرقابة: الجدول (3-17) يشمل إجابات المستجوبين من أفراد العينة حول الفقرات الخاصة بمبدأ مخاطر الرقابة، ودورها في تحسين جودة الأداء، وقد جاءت درجات التوافق بينهم كالتالي: —**

### جدول (3-17)

**إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بمخاطر الرقابة في ظل أداة (iCAT) لرقابة الأداء**

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التوافق
1	يسهم تعزيز الخبرة المهنية للمراجع في تقدير المخاطر الرقابية المحتملة والمؤثرة على تحسين جودة الأداء المهني.	4.21	0.634	مرتفعة جدًا
2	يهدف المراجع الى جعل المخاطر في أدنى مستوى ممكن؛ للوصول إلى تحسين جودة الأداء المهني.	4.03	0.758	مرتفعة
3	تنفيذ اجراءات رقابة المخاطر في العمل الرقابي تساعد على تحسين جودة الأداء المهني.	4.02	0.751	مرتفعة

مرتفعة	0.730	4.01	تسهم عملية قياس المخاطر الناشئة، وآلية معالجتها في العمل الرقابي على تحسين جودة الأداء المهني.	4
مرتفعة	0.776	4.00	ادارة المخاطر الرقابية من قبل فريق ذو كفاءة عالية يسهم في تحسين جودة الأداء المهني.	5
مرتفعة	<b>0.592</b>	<b>4.05</b>	<b>المتوسط العام</b>	

وتشير نتائج الجدول (3-17) إلى أن أفراد العينة أبدوا مستوى مرتفعاً من التوافق، بشأن دور مخاطر الرقابة في ظلّ استخدام أداة iCAT لرقابة الأداء، حيث بلغ المتوسط العام (4.05)، والانحراف المعياري (0.592)، مما يعكس إدراكاً واضحاً لأهمية إدارة المخاطر في تحسين جودة الأداء المهني، فقد أوضح المشاركون أن الخبرة المهنية للمراجع تُمثّل عاملاً أساسياً في تقدير المخاطر الرقابية المحتملة بما يسهم في رفع جودة الأداء (المتوسط الحسابي = 4.21، الانحراف المعياري = 0.634)، وهو أعلى متوسط مُسجّل ضمن هذا البعد، كما أكدوا أن سعي المراجع إلى جعل المخاطر في أدنى مستوى ممكن، ويعدّ من الممارسات المهمة لتحسين جودة الأداء المهني (المتوسط الحسابي = 4.03، والانحراف المعياري = 0.758)، كما أظهرت النتائج أن تنفيذ إجراءات رقابة المخاطر (بمتوسط حسابي = 4.02، وانحراف معياري بلغ 0.751)، وقياس المخاطر الناشئة وآليات معالجتها (بمتوسط حسابي = 4.01، وانحراف معياري بلغ 0.730) يعدان من الأساليب الفعالة في تعزيز جودة العمل الرقابي، كما بيّن المشاركون أن إدارة المخاطر الرقابية من قبل فريق عمل يتمتع بالكفاءة، والخبرة تسهم بدورها في تحسين الأداء المهني (بمتوسط حسابي = 4.00، وانحراف معياري بلغ 0.776). وبناءً على هذه النتائج يتضح لنا، أن تبني ممارسات مهنية قائمة على تقدير المخاطر، وإدارتها بكفاءة، يشكل أحد المرتكزات الأساسية لتفعيل أثر تطبيق معيار الإنتوساي (100) باستخدام أداة iCAT، بما يضمن رفع مستوى جودة الأداء المهني.

**3-2-2-6-الأهمية النسبية:** يوضح الجدول (3-18) إجابات أفراد العينة، فيما يتعلّق بمبدأ الأهمية النسبية، وأثره في تحسين جودة الأداء المهني، وقد كانت درجات التوافق بينهم، على الفقرات المخصصة للمبدأ كالتالي: —

### جدول (3-18)

**إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بالأهمية النسبية في ظلّ أداة (iCAT) لرقابة الأداء**

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التوافق
1	مراعاة الأهمية النسبية في كل مراحل العملية الرقابية، تسهم في تحسين الأداء المهني.	4.17	0.728	مرتفعة
2	تؤثر الدقة في تطبيق جوانب الأهمية النسبية على جودة الأداء المهني.	4.08	0.754	مرتفعة
3	يسهم تحديد مستوى الأهمية النسبية في تحسين جودة الأداء المهني	4.07	0.722	مرتفعة
4	تحديد الأهمية النسبية بشكل تقديري مهني يؤثر في الإجراءات الرقابية وتقييم نتائجها.	3.89	0.736	مرتفعة

5	تعزيز الوصول إلى مستوى من التأكيد بأقل التكاليف يؤثر على تحسين جودة الأداء المهني.	3.94	0.784	مرتفعة
6	تسهم الأهمية النسبية في أن تكون الرقابة أكثر كفاءة في الأداء	3.98	0.758	مرتفعة
	المتوسط العام	4.02	0.585	مرتفعة

وتشير نتائج الجدول ( 3-18) إلى أن أفراد العينة أبدوا مستوى مرتفعاً من التوافق، بشأن دور الأهمية النسبية في ظل استخدام أداة iCAT لرقابة الأداء، حيث بلغ المتوسط العام (4.02)، والانحراف المعياري (0.585)، وهو ما يعكس إدراكاً واضحاً لأهمية هذا المبدأ في تعزيز كفاءة وجودة الأداء المهني، فقد أوضح المشاركون أن مراعاة الأهمية النسبية في جميع مراحل العملية الرقابية يسهم بشكل ملحوظ في تحسين الأداء (بمتوسط حسابي 4.17، وانحراف معياري بلغ 0.728)، كما أكدوا أنّ الدقة في تطبيق جوانب الأهمية النسبية تؤثر إيجاباً على جودة الأداء المهني (بمتوسط حسابي 4.08، وانحراف معياري بلغ 0.754)، كما عدوا أن تحديد مستوى الأهمية النسبية يسهم في رفع جودة الأداء الرقابي (بمتوسط حسابي 4.07، وانحراف معياري بلغ 0.722)، فيما أشاروا إلى أن تحديد الأهمية النسبية بشكل تقديري مهني يؤثر في الإجراءات الرقابية وتقييم نتائجها (بمتوسط حسابي 3.89، وانحراف معياري بلغ 0.736)، كما بينت النتائج أن تعزيز الوصول إلى مستوى من التأكيد بأقل التكاليف، يمثل أحد العوامل المساعدة في تحسين جودة الأداء المهني (بمتوسط حسابي 3.94، وانحراف معياري بلغ 0.784)، إلى جانب أن الأهمية النسبية تسهم في جعل الرقابة أكثر كفاءة في الأداء (بمتوسط حسابي 3.98، وانحراف معياري بلغ 0.758)، وبناءً على هذه النتائج، يتضح لنا أن مراعاة مبدأ الأهمية النسبية، وتطبيقه بدقة يمثل ركيزة مهمة في تفعيل أثر تطبيق معيار الإنتوساي ( 100) باستخدام أداة ( iCAT )، بما يسهم في تعزيز جودة الأداء المهني وتحقيق كفاءة أكبر في العملية الرقابية.

**3-2-2-7- التوثيق:** يوضح الجدول رقم (3-19) درجات التوافق بين المستجوبين من أفراد العينة، فيما يتعلق بأثر التوثيق على تحسين جودة الأداء لديهم، وقد كانت النتائج كالتالي: —

### جدول (3-19)

#### إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بالتوثيق في ظل أداة (iCAT) لرقابة الأداء

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التوافق
1	الالتزام بالمعايير والمتطلبات التنظيمية والقانونية يعزز تحسين الأداء المهني.	4.22	0.672	مرتفعة جداً
2	يسهم وجود خطة عمل محكمة وعملية في تحسين جودة الأداء المهني.	4.22	0.755	مرتفعة جداً
3	يسهم التوثيق السليم للعمل الرقابي في تحسين جودة الأداء المهني.	4.27	0.660	مرتفعة جداً
4	اعتماد المراجع على أدلة الإثبات الكافية في أثناء أداء مهامه، يسهم في تحسين جودة الأداء المهني.	4.28	0.733	مرتفعة جداً
5	تقديم دعم للمراجع الذي لا يملك معرفة مسبقة بطبيعة الإجراءات الرقابية، يسهم في تحسين مستوى الأداء المهني.	4.08	0.754	مرتفعة

مرتفعة	0.692	4.07	تقديم معلومات عن أداء العمل الرقابي ومستواه بصورة منظمة، من خلال التوثيق الكتابي، والتصويري، السمعي يسهم في تحسين مستوى الأداء المهني.	6
مرتفعة جدًا	0.712	4.26	يهدف التوثيق إلى شفافية العمل الرقابي؛ لتحسين جودة الأداء المهني.	7
مرتفعة	0.668	4.19	يمثل التوثيق ركيزة أساسية للوصول إلى حقائق تهدف إلى تحسين جودة الأداء المهني	8
مرتفعة جدًا	<b>0.527</b>	<b>4.20</b>	<b>المتوسط العام</b>	

تشير نتائج جدول (3-19) إلى أن أفراد العينة أبدوا مستوى مرتفعًا جدًا من التوافق بشأن دور التوثيق في ظل استخدام أداة iCAT لرقابة الأداء، حيث بلغ المتوسط العام (4.20)، والانحراف المعياري (0.527)، مما يعكس إدراكًا واضحًا لأهمية التوثيق، كأحد المرتكزات الأساسية لتحسين جودة الأداء المهني، فقد أوضح المشاركون أن الالتزام بالمعايير والمتطلبات التنظيمية، والقانونية يسهم بدرجة كبيرة في تعزيز جودة الأداء (بمتوسط حسابي 4.22، وانحراف معياري بلغ 0.672)، كما أكدوا أن وجود خطة عمل محكمة وعملية، يعدُّ عاملاً مهمًا في رفع كفاءة الأداء المهني (بمتوسط الحسابي 4.22، وانحراف معياري بلغ 0.755)، كذلك حظي التوثيق السليم للعمل الرقابي بتقدير مرتفع جدًا؛ نظرًا لدوره في تحسين جودة الأداء (بمتوسط حسابي 4.27، وانحراف معياري بلغ 0.660)، وأوضح المشاركون أن اعتماد المراجع على أدلة إثبات كافية خلال أداء مهامه يُعزِّز من جودة الأداء المهني (بمتوسط حسابي 4.28، وانحراف معياري 0.733)، وهو أعلى متوسط مسجل في هذا البعد، كما أظهرت النتائج أن تقديم الدعم للمراجعين الذين لا يملكون معرفة مسبقة بطبيعة الإجراءات، يسهم بدوره في تحسين الأداء (بمتوسط حسابي 4.08، وانحراف معياري 0.754)، في حين أن تقديم معلومات موثقة، ومنظمة عن أداء العمل الرقابي، سواء كتابيًا، أو تصويريًا، أو سمعيًا يعزِّز من جودة الأداء (بمتوسط حسابي 4.07، وانحراف معياري 0.692)، وأكد المشاركون أيضًا أن التوثيق يمثل وسيلة لتحقيق الشفافية في العمل الرقابي (بمتوسط حسابي 4.26، وانحراف معياري 0.712)، كما يشكل ركيزة أساسية؛ للوصول إلى حقائق تهدف إلى تحسين جودة الأداء المهني (بمتوسط حسابي 4.19، وانحراف معياري 0.668، وبناءً على هذه النتائج، يتضح لنا أن التوثيق بما يشمله من التزام بالمعايير، وخطط عمل، وأدلة الإثبات، والدعم التنظيمي، يُعدُّ أداة محورية في تفعيل أثر تطبيق معيار الإنتوساي (100) باستخدام أداة (iCAT)، بما يسهم في رفع مستوى الشفافية، الثقة، وجودة الأداء المهني بشكل عام.

**3-2-2-8-التواصل:** يوضح الجدول (3-20) إجابات أفراد العينة فيما يتعلق بأثر مبدأ التواصل على تحسين

جودة الأداء، وقد كانت درجات التوافق بين الإجابات كالتالي: —

جدول (20-3)

إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة بالتواصل في ظل أداة (iCAT) لرقابة الأداء

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التوافق
1	إنّ تواصل المراجعين مع المؤسسات الحكومية الخاضعة للرقابة، يحقق شفافية عالية تسهم في تحسين جودة الأداء المهني.	4.04	0.772	مرتفعة
2	وجود وحدة للعلاقات العامة تتولى التواصل مع وسائل الاعلام بفاعلية وكفاءة يسهم في تحسين جودة الأداء المهني.	3.68	0.845	مرتفعة
3	تعزيز التواصل بين ديوان المحاسبة، وأعضاء المجلس التشريعي (مجلس النواب) تسهم في تحسين جودة الأداء المهني.	3.91	0.884	مرتفعة
4	يسهم التواصل أثناء العملية الرقابية في زيادة فعالية الأداء المهني	4.04	0.714	مرتفعة
5	نشر المعلومات والنتائج بشكل علني، وفي الوقت المحدد لاتخاذ القرارات، يسهم في تعزيز جودة الأداء المهني.	3.87	0.802	مرتفعة
6	يسهم التواصل في الوصول إلى المصادر المناسبة؛ للحصول على الأدلة لتحسين جودة الأداء المهني.	4.06	0.627	مرتفعة
7	نقل المعلومات كتابياً وبلغاً واضحة يعزز من جودة الأداء المهني.	4.05	0.705	مرتفعة
	المتوسط العام	3.95	0.553	مرتفعة

وتشير نتائج الجدول (20-3) إلى أن أفراد العينة أبدوا مستوى مرتفعاً من التوافق، بشأن دور التواصل في ظل استخدام أداة iCAT لرقابة الأداء، حيث بلغ المتوسط العام (3.95)، والانحراف المعياري (0.553)، مما يعكس إدراكاً جيداً لأهمية التواصل الفعال في تحسين جودة الأداء المهني، فقد أوضح المشاركون أن تواصل المراجعين مع المؤسسات الحكومية الخاضعة للرقابة، يسهم في تحقيق مستوى عالٍ من الشفافية تنعكس إيجاباً على جودة الأداء (بمتوسط حسابي 4.04، وانحراف معياري 0.772)، كما أشاروا إلى أنّ وجود وحدة للعلاقات العامة للتواصل مع وسائل الإعلام، يُعدُّ من العوامل المؤثرة على تحسين الأداء، وإن جاء تقديره أقل نسبياً مقارنة ببقية الفقرات (بمتوسط حسابي 3.68، وانحراف معياري بلغ 0.845)، كذلك أكد المشاركون على أن تعزيز التواصل بين ديوان المحاسبة، وأعضاء المجلس التشريعي يسهم في رفع جودة الأداء المهني (بمتوسط حسابي 3.91، وانحراف معياري 0.884)، وأظهرت النتائج أيضاً أن التواصل أثناء العملية الرقابية، يُعدُّ من العوامل الرئيسية لزيادة فعالية الأداء (بمتوسط حسابي 4.04، وانحراف معياري بلغ 0.714)، وأنّ نشر المعلومات والنتائج بشكل علني، وفي الوقت المناسب لاتخاذ القرارات يسهم في تعزيز جودة الأداء (بمتوسط حسابي 3.87، وانحراف معياري 0.802)، كما عدّ المشاركون أن التواصل

الفعال يساعد في الوصول إلى المصادر المناسبة؛ للحصول على الأدلة اللازمة (متوسط حسابي 4.06، وانحراف معياري 0.627)، فضلاً عن أن نقل المعلومات كتابياً، وبلغه واضحة يُعدُّ من الممارسات المهمة التي تدعم جودة الأداء المهني (بمتوسط حسابي 4.05، وانحراف معياري 0.705)، وبناءً على هذه النتائج، يتضح لنا أن التواصل، سواء مع المؤسسات الحكومية، والمجلس التشريعي، ووسائل الإعلام، أو داخل العملية الرقابية نفسها، يُمثّل عنصرًا جوهريًا لتفعيل أثر تطبيق معيار الإنتوساي(100) باستخدام أداة iCAT، بما يعزّز الشفافية، ويرفع من كفاءة الأداء، ويدعم جودة العمل الرقابي بشكل عام.

**3-2-3- اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات:** قبل البدء باختبار الفرضيات لا بدّ من إخضاع البيانات للتحليل، للتأكد من أن هذه البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي أو لا، وللوقوف على ذلك تمّ استخدام اختبار Kolmogorov-Smirnov، والجدول (3-21) يوضّح لنا نتائج الاختبار للأبعاد أو المبادئ سابقة الذكر، وعلى أساس الفرضية التالية: –

الفرضية الصفرية: البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي.

الفرضية البديلة: البيانات لا تخضع للتوزيع الطبيعي.

#### جدول رقم (3-21)

#### نتائج اختبار Kolmogorov-Smirnov

المعنوية المشاهدة	Kolmogorov- Smirnov	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	البعد
0.200	0.084	0.485	4.20	أخلاقيات المهنة والاستقلالية
0.164	0.103	0.529	4.11	التقدير المهني والعناية الواجبة
0.155	0.125	0.630	3.98	مبدأ رقابة الجودة
0.159	0.111	0.539	4.25	إدارة فريق الرقابة ومهاراته
0.099	0.182	0.592	4.05	مخاطر الرقابة
0.102	0.174	0.585	4.02	الأهمية النسبية
0.115	0.149	0.527	4.20	التوثيق
0.149	0.127	0.553	3.95	التواصل

ومن نتائج الجدول أعلاه رقم (3-21)، يتبين لنا أن قيم مستوى المعنوية المشاهدة، لكل الأبعاد أكبر من 0.05، مما يعني عدم رفض الفرضية الصفرية، أي أن البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي، وعليه فإنه يمكن استخدام أساليب التحليل الإحصائي المعلمي في اختبار فرضيات الدراسة.

### 3-2-4- اختبار فرضيات الدراسة وتحليل النتائج:

الفرضية الرئيسية الأولى: لا يوجد أثر لتطبيق معيار الانتوساي رقم (100) على تحسين جودة الأداء المهني في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.

ويتفرع من الفرضية الرئيسية مجموعة من الفرضيات الفرعية التالية:  
الفرضية الفرعية الأولى:

الفرضية الصفريّة: لا يوجد أثر لأخلاقيات المهنة والاستقلالية، على تحسين جودة الأداء المهني في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.

الفرضية البديلة: يوجد أثر لأخلاقيات المهنة والاستقلالية، على تحسين جودة الأداء المهني في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.

ولاختبار الفرضية أعلاه، تم استخدام اختبار (t) لعينة واحدة، حيث كانت النتائج كما في الجدول التالي: —

#### جدول (3-22)

نتائج اختبار (t) لاختبار تأثير أخلاقيات المهنة والاستقلالية على تحسين جودة الأداء المهني في

ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء

مستوى الدلالة	قيمة اختبار (t)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	الفرضية
< 0.001	33.921	0.485	4.20	187	لا يوجد أثر لأخلاقيات المهنة والاستقلالية على تحسين جودة الأداء المهني في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء.

وتشير نتائج الجدول (3-22) إلى أنه تم اختبار الفرضية المتعلقة بأثر أخلاقيات المهنة والاستقلالية على تحسين جودة الأداء المهني في ظل استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء باستخدام اختبار (t) لعينة واحدة، وقد بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة (4.20) بانحراف معياري قدره (0.485)، فيما كانت قيمة (t) المحسوبة = (33.921) عند مستوى دلالة أقل من (0.001)، وبما أن قيمة الدلالة أقل بكثير من مستوى المعنوية (0.05)، فإن هذا يؤدي إلى رفض الفرضية الصفريّة القائلة بعدم وجود أثر، وقبول الفرضية البديلة التي تنصُّ على وجود أثر لأخلاقيات المهنة، والاستقلالية على تحسين جودة الأداء المهني في ظل استخدام أداة iCAT، وبناءً على ذلك يمكن الاستنتاج أن الالتزام بأخلاقيات المهنة، وتعزيز الاستقلالية يمثلان عوامل أساسية وذات دلالة إحصائية في تحسين جودة الأداء المهني، بديوان المحاسبة الليبي عند تطبيق معيار الإنتوساي رقم (100) في ظل استخدام أداة (iCAT).

### الفرضية الفرعية الثانية:

الفرضية الصفرية: لا يوجد أثر للتقدير المهني، والعناية الواجبة، والشك على تحسين جودة الأداء المهني في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.

الفرضية البديلة: يوجد أثر للتقدير المهني والعناية الواجبة والشك على تحسين جودة الأداء المهني في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.

لاختبار الفرضية أعلاه، تم استخدام اختبار (t) لعينة واحدة، حيث كانت النتائج كما في الجدول التالي:

### جدول (3-23)

نتائج اختبار (t) لاختبار تأثير التقدير المهني، والعناية الواجبة، والشك على تحسين جودة الأداء المهني في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء

الفرضية	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار t	مستوى الدلالة
لا يوجد أثر للتقدير المهني، والعناية الواجبة، والشك على تحسين جودة الأداء المهني في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء.	187	4.11	0.529	28.645	< 0.001

وتشير نتائج الجدول (3-23) إلى أنّ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة، حول أثر التقدير المهني والعناية الواجبة، والشك، على تحسين جودة الأداء المهني بلغ (4.11)، وبانحراف معياري قدره (0.529)، كما أنّ قيمة (t) المحسوبة = 28.645 عند مستوى دلالة أقل من (0.001)، وبما أنّ قيمة الدلالة أصغر بكثير من مستوى المعنوية (0.05)، فإنّ ذلك يقود إلى رفض الفرضية الصفرية، التي تنصّ على عدم وجود أثر، والقبول بالفرضية البديلة القائلة بوجود أثر للتقدير المهني والعناية الواجبة، والشك، على تحسين جودة الأداء المهني في ظل استخدام أداة (iCAT)، وعليه يتضح لنا أن ممارسة المراجعين للتقدير المهني مع مراعاة العناية الواجبة، وتبني موقف الشك المهني، تسهم بشكل جوهري، وذو دلالة إحصائية في تعزيز جودة الأداء المهني داخل ديوان المحاسبة الليبي، عند تطبيق معيار الانتوساي رقم (100) في ظل استخدام أداة (iCAT).

### الفرضية الفرعية الثالثة:

الفرضية الصفرية: لا يوجد أثر لمبدأ رقابة الجودة على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.

**الفرضية البديلة:** يوجد أثر لمبدأ رقابة الجودة على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.  
لاختبار الفرضية أعلاه، تم استخدام اختبار (t) لعينة واحدة، حيث كانت النتائج كما في الجدول التالي:

### جدول (24-3)

**نتائج اختبار (t) لاختبار تأثير مبدأ رقابة الجودة على تحسين جودة الأداء المهني في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء**

مستوى الدلالة	قيمة اختبار (t)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	الفرضية
< 0.001	21.176	0.630	3.98	187	لا يوجد أثر لمبدأ رقابة الجودة على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء.

وتشير نتائج الجدول (24-3) إلى أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة، حول أثر مبدأ رقابة الجودة على تحسين جودة الأداء المهني قد بلغ (3.98)، وانحراف معياري قدره (0.630)، فيما كانت قيمة (t) المحسوبة = 21.176 عند مستوى دلالة أقل من (0.001) ونظرًا لأن قيمة الدلالة أقل بكثير من مستوى المعنوية (0.05)، فإن ذلك يؤدي إلى رفض الفرضية الصفرية التي تنصُّ على عدم وجود أثر، والقبول بالفرضية البديلة القائلة بوجود أثر لمبدأ رقابة الجودة على تحسين جودة الأداء المهني في ظل استخدام أداة iCAT، وبناءً على ذلك يمكن الاستنتاج أنَّ الالتزام بمبادئ رقابة الجودة، يمثل عاملًا مؤثرًا وذو دلالة إحصائية في تعزيز جودة الأداء المهني، عند تطبيق معيار الإنتوساي رقم (100) باستخدام أداة (iCAT) في ديوان المحاسبة الليبي.

### الفرضية الفرعية الرابعة:

**الفرضية الصفرية:** لا يوجد أثر لإدارة فريق الرقابة ومهاراته، على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.  
**الفرضية البديلة:** يوجد أثر لإدارة فريق الرقابة ومهاراته، على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.

ولاختبار الفرضية أعلاه، تم استخدام اختبار (t) لعينة واحدة، حيث كانت النتائج كما في الجدول التالي:

### جدول (3-25)

نتائج اختبار (t) لاختبار تأثير إدارة فريق الرقابة ومهاراته على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء

مستوى الدلالة	قيمة اختبار (t)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	الفرضية
< 0.001	31.595	0.539	4.25	187	لا يوجد أثر لإدارة فريق الرقابة ومهاراته على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء.

تشير نتائج الجدول (3-25) إلى أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول أثر إدارة فريق الرقابة ومهاراته على تحسين جودة الأداء المهني قد بلغ (4.25)، وانحراف معياري قدره (0.539)، فيما كانت قيمة (t) المحسوبة = 31.595 عند مستوى دلالة أقل من (0.001)، ونظرًا لأنَّ قيمة الدلالة أقل بكثير من مستوى المعنوية (0.05)، فإن ذلك يؤدي إلى رفض الفرضية الصفرية التي تنصُّ على عدم وجود أثر، والقبول بالفرضية البديلة القائلة بوجود أثر لإدارة فريق الرقابة ومهاراته على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة iCAT، وبناءً على ذلك يمكن الاستنتاج أنَّ كفاءة إدارة فريق الرقابة وتنوع مهارات أعضائه، يمثلان عوامل مؤثرة وذات دلالة إحصائية في تحسين جودة الأداء المهني عند تطبيق معيار الإنْتوساي رقم (100)، وباستخدام أداة (iCAT) في ديوان المحاسبة الليبي.

#### الفرضية الفرعية الخامسة:

الفرضية الصفرية: لا يوجد أثر لمخاطر الرقابة على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.

الفرضية البديلة: يوجد أثر لمخاطر الرقابة على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.

ولاختبار الفرضية أعلاه، تم استخدام اختبار (t) لعينة واحدة، حيث كانت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول (26-3)

نتائج اختبار (t) لاختبار تأثير مخاطر الرقابة على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام

أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء

مستوى الدلالة	قيمة اختبار (t)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	الفرضية
< 0.001	24.270	0.592	4.05	187	لا يوجد أثر لمخاطر الرقابة على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء.

وتشير نتائج الجدول (26-3) إلى أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول أثر مخاطر الرقابة على تحسين جودة الأداء المهني قد بلغ (4.05)، وانحراف معياري قدره (0.592)، فيما كانت قيمة (t) المحسوبة = 24.270، عند مستوى دلالة أقل من (0.001)، ونظرًا لأن قيمة الدلالة أصغر بكثير من مستوى المعنوية (0.05)، فإن ذلك يؤدي إلى رفض الفرضية الصفرية التي تنص على عدم وجود أثر، والقبول بالفرضية البديلة القائلة بوجود أثر لمخاطر الرقابة على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة (iCAT)، وبناءً على هذه النتائج يمكن الاستنتاج أن إدارة مخاطر الرقابة بشكل فعال يمثّل عاملاً مؤثرًا، وذو دلالة إحصائية في تعزيز جودة الأداء المهني، وعند تطبيق معيار الانتوساي رقم (100) باستخدام أداة (iCAT) في ديوان المحاسبة الليبي.

الفرضية الفرعية السادسة:

الفرضية الصفرية: لا يوجد أثر للأهمية النسبية على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.

الفرضية البديلة: يوجد أثر للأهمية النسبية على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.

لاختبار الفرضية أعلاه، تم استخدام اختبار (t) لعينة واحدة، حيث كانت النتائج كما في الجدول التالي:

### جدول (27-3)

نتائج اختبار (t) لاختبار تأثير الأهمية النسبية على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء

الفرضية	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار (t)	مستوى الدلالة
لا يوجد أثر للأهمية النسبية على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء.	187	4.02	0.585	23.903	< 0.001

وتشير نتائج الجدول (27-3) إلى أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول أثر الأهمية النسبية على تحسين جودة الأداء المهني قد بلغ (4.02)، وبانحراف معياري قدره (0.585)، فيما كانت قيمة (t) المحسوبة = 23.903 ، عند مستوى دلالة أقل من (0.001) ، ونظرًا لأن قيمة الدلالة أصغر بكثير من مستوى المعنوية (0.05)، فإن ذلك يؤدي إلى رفض الفرضية الصفرية التي تنصّ على عدم وجود أثر، والقبول بالفرضية البديلة القائلة بوجود أثر للأهمية النسبية على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة (iCAT)، وبناءً على هذه النتائج يتضح لنا أنّ مراعاة الأهمية النسبية في جميع مراحل الرقابة يُعدّ عاملاً مؤثراً، وذو دلالة إحصائية في تحسين جودة الأداء المهني، عند تطبيق معيار الإنتوساي رقم (100)، وباستخدام أداة (iCAT) في ديوان المحاسبة الليبي.

#### الفرضية الفرعية السابعة:

الفرضية الصفرية: لا يوجد أثر للتوثيق على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.

الفرضية البديلة: يوجد أثر للتوثيق على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.

ولاختبار الفرضية أعلاه، تم استخدام اختبار (t) لعينة واحدة، حيث كانت النتائج كما في الجدول التالي:

### جدول (28-3)

نتائج اختبار (t) لاختبار تأثير التوثيق على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء

مستوى الدلالة	قيمة اختبار t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	الفرضية
< 0.001	31.140	0.527	4.21	187	لا يوجد أثر للتوثيق على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء.

وتشير نتائج الجدول (28-3) إلى أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول أثر التوثيق على تحسين جودة الأداء المهني قد بلغ (4.21)، وانحراف معياري قدره (0.527)، فيما كانت قيمة (t) المحسوبة = 31.140، عند مستوى دلالة أقل من (0.001)، ونظرًا لأن قيمة الدلالة أصغر بكثير من مستوى المعنوية (0.05)، فإن ذلك يؤدي إلى رفض الفرضية الصفرية التي تنص على عدم وجود أثر، والقبول بالفرضية البديلة القائلة بوجود أثر للتوثيق على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة (iCAT)، وبناءً على هذه النتائج يتضح لنا أن الالتزام بممارسات التوثيق السليم، بما في ذلك حفظ الأدلة، وتقديم المعلومات بشكل منظم وشفاف، يمثل عاملاً مؤثرًا وذو دلالة إحصائية في تحسين جودة الأداء المهني، عند تطبيق معيار الإنتوساي رقم (100)، وباستخدام أداة (iCAT) في ديوان المحاسبة الليبي.

#### الفرضية الفرعية الثامنة:

**الفرضية الصفرية:** لا يوجد أثر للتواصل على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.

**الفرضية البديلة:** يوجد أثر للتواصل على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.

ولاختبار الفرضية أعلاه، تم استخدام اختبار (t) لعينة واحدة، حيث كانت النتائج كما في الجدول التالي:

### جدول (29-3)

نتائج اختبار (t) في اختبار تأثير وجود أثر التواصل على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء

مستوى الدلالة	قيمة اختبار (t)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	الفرضية
< 0.001	23.480	0.553	3.95	187	لا يوجد أثر للتواصل على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء.

وتشير نتائج الجدول (29-3) إلى أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول أثر التواصل على تحسين جودة الأداء المهني قد بلغ (3.95)، وانحراف معياري قدره (0.553)، فيما كانت قيمة (t) المحسوبة = 23.480، عند مستوى دلالة أقل من (0.001)، ونظرًا لأنَّ قيمة الدلالة أصغر بكثير من مستوى المعنوية (0.05)، فإن ذلك يؤدي إلى رفض الفرضية الصفرية التي تنصُّ على عدم وجود أثر، والقبول بالفرضية البديلة القائلة بوجود أثر للتواصل على تحسين جودة الأداء المهني في ظل استخدام أداة (iCAT)، وبناءً على هذه النتائج يتضح لنا أنَّ تعزيز التواصل بين المراجعين، وفرق الرقابة، والجهات الرقابية الأخرى، يمثل عاملاً مؤثرًا وذو دلالة إحصائية في تحسين جودة الأداء المهني، عند تطبيق معيار الإنتوساي رقم (100)، وباستخدام أداة (iCAT) في ديوان المحاسبة الليبي.

#### اختبار الفرضية الرئيسية:

**الفرضية الصفرية:** لا يوجد أثر لتطبيق معيار الإنتوساي رقم (100) على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.

**الفرضية البديلة:** يوجد أثر لتطبيق معيار الإنتوساي رقم (100) على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.

ولاختبار الفرضية أعلاه، تم استخدام اختبار (t) لعينة واحدة، حيث كانت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول (30-3)

نتائج اختبار (t) لاختبار تأثير تطبيق معيار الإنتوساي رقم (100) على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي

مستوى الدلالة	قيمة اختبار (t)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	الفرضية
< 0.001	34.119	0.440	4.10	187	لا يوجد أثر لتطبيق معيار الإنتوساي رقم (100) على تحسين جودة الأداء المهني في ظل استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.

وتشير نتائج الجدول (30-3) إلى أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة، حول أثر تطبيق معيار الإنتوساي رقم (100) على تحسين جودة الأداء المهني قد بلغ 4.10، وانحراف معياري قدره 0.440، وكانت قيمة (t) المحسوبة = 34.119 عند مستوى دلالة أقل من (0.001)، ونظرًا لأن قيمة الدلالة أقل بكثير من مستوى المعنوية (0.05)، فإن ذلك يعني رفض الفرضية الصفرية، والقبول بالفرضية البديلة، التي تنص على أن لتطبيق معيار الإنتوساي رقم (100) له أثر دال إحصائيًا، على تحسين جودة الأداء المهني في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي، وبناءً على هذه النتائج، يمكن الاستنتاج أن تطبيق معيار الإنتوساي رقم (100) يسهم بشكل واضح وفعل في تعزيز جودة الأداء المهني خاصة عند دمجها مع أدوات متقدمة مثل (iCAT) لدعم عملية الرقابة وتحسين النتائج المهنية.

- ولمزيد من النتائج فقد تم إضافة دراسة أثر متغير فروع الديوان، ومتغير سنوات الخبرة على تحسين جودة الأداء المهني، باستخدام أداة (iCAT) لما له من أهمية في تفسير نتائج الدراسة، وقد كانت النتائج فيما يتعلق بالفروع كالآتي:

جدول (31-3)

نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق حول تأثير تطبيق معيار الإنتوساي رقم (100) على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي وفق متغير الفرع

مستوى الدلالة	قيمة اختبار (F)	متوسط مجموع المربعات	مجموع المربعات	درجة الحرية	مصدر الاختلاف	الفرضية
0.562	0.832	0.197	1.376	7	بين الفروع	أخلاقيات المهنة
		0.236	42.301	179	الخطأ العشوائي	والاستقلالية

			43.677	186	المجموع الكلي	
0.881	0.432	0.124	0.866	7	بين الفروع	التقدير المهني والعناية الواجبة
		0.286	51.219	179	الخطأ العشوائي	
			52.085	186	المجموع الكلي	
0.298	1.212	0.477	3.339	7	بين الفروع	مبدأ رقابة الجودة
		0.394	70.437	179	الخطأ العشوائي	
			73.776	186	المجموع الكلي	
0.474	0.944	0.275	1.922	7	بين الفروع	إدارة فريق الرقابة ومهاراته
		0.291	52.094	179	الخطأ العشوائي	
			54.016	186	المجموع الكلي	
0.854	0.473	0.169	1.184	7	بين الفروع	مخاطر الرقابة
		0.358	64.083	179	الخطأ العشوائي	
			65.267	186	المجموع الكلي	
0.954	0.299	0.105	.736	7	بين الفروع	الأهمية النسبية
		0.352	62.997	179	الخطأ العشوائي	
			63.733	186	المجموع الكلي	
0.936	0.337	0.096	.673	7	بين الفروع	التوثيق
		0.285	51.026	179	الخطأ العشوائي	
			51.699	186	المجموع الكلي	
0.979	0.225	0.071	0.495	7	بين الفروع	التواصل
		0.315	56.301	179	الخطأ العشوائي	
			56.796	186	المجموع الكلي	
0.852	0.474	0.094	0.656	7	بين الفروع	الدرجة الكلية
		0.198	35.370	179	الخطأ العشوائي	
			36.026	186	المجموع الكلي	

وتشير نتائج الجدول (3-31) لاختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA) حول أثر تطبيق معيار الإنتوساي رقم (100) على تحسين جودة الأداء المهني وفق متغير الفرع، إلى أن جميع قيم (F) الخاصة بالمؤشرات الفرعية، والدرجة الكلية منخفضة، قياساً بمستوى الدلالة التي كانت جميعها أكبر من (0.05)، حيث تراوحت بين (0.225 و0.979)، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين

الفروع المختلفة في تأثير تطبيق معيار الإنتوساي رقم (100) على تحسين جودة الأداء المهني باستخدام أداة (iCAT)، وبناءً على هذه النتائج، لا يمكن رفض الفرضية الصفرية، مما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تأثير تطبيق معيار الإنتوساي رقم (100) على جودة الأداء المهني، بين الفروع المختلفة بديوان المحاسبة الليبي، وعليه يظهر لنا تأثير معيار الإنتوساي رقم (100) على تحسين جودة الأداء المهني، متسقاً عبر جميع الفروع، مما يعكس توحيد نتائج تطبيق هذا المعيار بغض النظر عن الفرع.

- أما فيما يتعلق بإضافة متغير تأثير سنوات الخبرة، فقد توصلنا إلى النتائج الآتية: -

### جدول (3- 32)

نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق حول تأثير تطبيق معيار الإنتوساي رقم (100) على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي وفق متغير سنوات الخبرة

مستوى الدلالة	قيمة اختبار (t)	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	سنوات الخبرة	الفرضية
0.859	-0.175	0.496	4.20	121	أقل من 10 سنوات	أخلاقيات المهنة والاستقلالية
		0.466	4.21	66	10 سنوات فأكثر	
0.731	0.335	0.548	4.12	121	أقل من 10 سنوات	التقدير المهني والعناية الواجبة
		0.497	4.09	66	10 سنوات فأكثر	
0.977	0.029	0.650	3.98	121	أقل من 10 سنوات	مبدأ رقابة الجودة
		0.595	3.97	66	10 سنوات فأكثر	
0.368	0.902	0.549	4.27	121	أقل من 10 سنوات	إدارة فريق الرقابة ومهاراته
		0.520	4.20	66	10 سنوات فأكثر	
0.079	1.763	0.595	4.11	121	أقل من 10 سنوات	مخاطر الرقابة
		0.578	3.95	66	10 سنوات فأكثر	
< 0.001	3.365	0.548	4.13	121	أقل من 10 سنوات	الأهمية النسبية
		0.608	3.83	66	10 سنوات فأكثر	
0.388	0.866	0.536	4.23	121	أقل من 10 سنوات	التوثيق
		0.511	4.16	66	10 سنوات فأكثر	
0.012	2.543	0.543	4.02	121	أقل من 10 سنوات	التواصل
		0.548	3.81	66	10 سنوات فأكثر	

0.174	1.366	0.445	4.13	121	أقل من 10 سنوات	الدرجة الكلية
		0.428	4.04	66	10 سنوات فأكثر	

وأظهرت نتائج اختبار (t) للعينتين المستقلتين الواردة بالجدول (3-32)، أن تأثير تطبيق معيار الإنتوساي رقم (100) على تحسين جودة الأداء المهني، في ظل استخدام أداة (iCAT) الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي لم يختلف اختلافاً ذو دلالة إحصائية بين المجموعتين بحسب سنوات الخبرة في معظم أبعاد الأداء المهني، فعلى سبيل المثال متوسط أخلاقيات المهنة والاستقلالية كان (4.20)، والانحراف المعياري (0.4960) للمراجعين الذين تقل خبرتهم عن 10 سنوات، مقابل متوسط (4.21)، وانحراف معياري (0.4660) للذين لديهم خبرة 10 سنوات فأكثر، مع قيمة (t = -0.175)، ومستوى دلالة 0.859، كما لم تظهر فروق معنوية في التقدير المهني والعناية الواجبة، ومبدأ رقابة الجودة، وإدارة فريق الرقابة ومهاراته، والتوثيق، والدرجة الكلية، حيث تراوحت مستويات الدلالة بين (0.368 و0.977)، ومع ذلك أظهرت الأبعاد المتعلقة بالأهمية النسبية والتواصل فروقاً ذات دلالة إحصائية، حيث كان متوسط الأهمية النسبية 4.13 والانحراف المعياري 0.5480 للمجموعة الأقل خبرة (مقابل 3.83)، وانحراف المعياري (0.6080) للمجموعة الأعلى خبرة، مع قيمة (t = 3.365)، ومستوى دلالة أقل من (0.001)، بينما كان متوسط التواصل 4.02 والانحراف المعياري 0.5430 (مقابل 3.81 وانحراف معياري 0.5480)، مع قيمة (t = 2.543) ومستوى دلالة (0.012)، مما يشير إلى أن الخبرة قد تؤثر على تقييم بعض جوانب الأداء المهني، دون التأثير على الصورة الكلية.

### 3-3- النتائج:

- 1- يمثّل الالتزام بأخلاقيات المهنة، وتعزيز استقلالية الأجهزة الرقابية عاملاً حاسماً ومؤثراً في تحسين جودة الأداء المهني، إذ يُعدُّ ذلك ركيزة أساسية لتفعيل أثر تطبيق معيار الإنتوساي (100) باستخدام أداة (iCAT)، مما يعزز الشفافية والثقة في العملية الرقابية.
- 2- يُشكّل التقدير المهني، والشك المهني، والعناية الواجبة مرتكزات أساسية، لدعم فاعلية تطبيق معيار الإنتوساي (100) عبر أداة (iCAT)، مما يسهم بشكل جوهري في تحسين جودة الأداء المهني، وهو تأثير ذو دلالة إحصائية.
- 3- تمثل رقابة الجودة، من خلال الالتزام بالمعايير الدولية، ودور المنظمات المهنية، وتطوير الكفاءات، وتبني التكنولوجيا، عاملاً جوهرياً يؤثر بشكل واضح في تعزيز كفاءة وجودة الأداء المهني عند تطبيق معيار الإنتوساي (100) باستخدام أداة (iCAT).
- 4- إن كفاءة إدارة فريق الرقابة، بما تشمل في تنوع المهارات، وتراكم الخبرات، وتبني التقنيات الحديثة، وتعزيز قنوات الاتصال، تلعب دوراً حاسماً في تحسين جودة الأداء المهني عند تطبيق معيار الإنتوساي (100) باستخدام أداة (iCAT).
- 5- يُشكّل تبني ممارسات مهنية قائمة على تقدير المخاطر وإدارتها بكفاءة، أحد العوامل المؤثرة والأساسية في تحسين جودة الأداء المهني، عند تطبيق معيار الإنتوساي (100) باستخدام أداة (iCAT).
- 6- يُعدُّ الالتزام بمبدأ الأهمية النسبية، وتطبيقه بدقة في جميع مراحل العملية الرقابية، عنصراً فاعلاً في تحسين جودة الأداء المهني، وتعزيز كفاءة العمل الرقابي.
- 7- يُعدُّ التوثيق السليم، بما يشمل الالتزام بالمعايير، إعداد خطط العمل، وحفظ أدلة الإثبات، وتوفير الدعم التنظيمي، أداة محورية لتحسين جودة الأداء المهني، كما يسهم في تعزيز الشفافية، والثقة عند تطبيق معيار الإنتوساي (100) باستخدام أداة (iCAT).
- 8- يُعدُّ تحسين قنوات التواصل بين فرق الرقابة، الجهات الرقابية، والمؤسسات الأخرى، سواء داخلياً أو خارجياً مع المجلس التشريعي، ووسائل الإعلام، عاملاً جوهرياً يسهم في تعزيز الشفافية ورفع كفاءة الأداء، وتحسين جودة العمل الرقابي.
- 9- يُظهر تطبيق معيار الإنتوساي 100 تأثيراً موحداً، وقوياً في تحسين جودة الأداء المهني في كافة الفروع، مما يعكس كفاءة وفعالية هذا المعيار بغض النظر عن الفروقات التنظيمية.
- 10- يُسهم تطبيق معيار الإنتوساي (100) بشكل واضح وفعال في تحسين جودة الأداء المهني، بخاصة عند دمجها مع أدوات متقدمة مثل: أداة (iCAT) لرقابة الأداء، مما يرفع من كفاءة العملية الرقابية ويُحسِّن النتائج المهنية عموماً.

11- إن تأثير تطبيق معيار الإنتوساي (100) كان منسّفاً عبر جميع الفروع، مما يعكس فعالية أداة (iCAT) في تحسين الأداء المهني، بغض النظر عن الفرع، ويعزز مصداقية النتائج، وقابليتها للتعميم داخل المؤسسة.

12- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في معظم الأبعاد وفق متغيّر سنوات الخبرة، في حين أظهرت الأبعاد المتعلقة بالأهمية النسبية والتواصل، فروقاً ذات دلالة إحصائية لصالح الفئة التي لديها خبرة أقل من 10 سنوات.

#### 3-4- التوصيات:

1- الاستمرار في تطبيق معيار الإنتوساي رقم (100) بشكل منتظم؛ لضمان تحسين جودة الأداء المهني في جميع الفروع.

2- تعزيز التدريب المستمر لمراجعي الديوان؛ لتطوير المهارات الإدارية والفنية، وضمان الاستخدام الأمثل لأداة (iCAT)

3- الاهتمام بتوثيق العمليات والتواصل بين فرق الرقابة؛ لضمان الاتساق في الإجراءات، وتحقيق الفعالية المرجوة.

4- استخدام أداة (iCAT) كأداة قياس، وتقييم دوري؛ لتعزيز التقييم المستمر للأداء المهني، من خلال تطبيق معايير الانتوساي، لتحديد المجالات التي تحتاج إلى تحسين.

5- تعميم الممارسات الناجحة بين جميع الفروع؛ لضمان التوحيد في مستوى جودة الأداء المهني وتحقيق العدالة، والكفاءة المؤسسية.

6- نشر الوعي بين المعنيين من المراجعين والباحثين، حول أهمية دور أداة (iCAT) في تحسين جودة الأداء المهني، يسهم في الحدّ من الممارسات غير القانونية.

7- المشاركة المستمرة للمؤسسات التعليمية الجامعية في مجال المحاسبة، مع المنظمات الدولية، من خلال إقامة المؤتمرات والندوات والدورات التدريبية.

#### 3-5- دراسات مستقبلية:

يبقى مجال البحث مفتوحاً وواسعاً في هذا الموضوع، وعليه يمكن اقتراح المواضيع التالية، بمثابة

إشكاليات لبحوث مستقبلية:

- قياس مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بتطبيق المعايير الدولية للإنتوساي، في ظل استخدام أداة (iCAT) رقابة الأداء – رقابة الالتزام.
- دور أدوات الآي كات في ترشيد الإنفاق الحكومي.
- أثر تطبيق أداة (iCAT) لرقابة الأداء – رقابة الالتزام على مكافحة الفساد المالي.
- مقومات تطبيق أدوات الآي كات في الرقابة بديوان المحاسبة الليبي.
- دور أدوات الآي كات في تطوير الاداء الرقابي لمراجعي ديوان المحاسبة الليبي.
- دراسة العوائق التي تواجه تطبيق أداة (iCAT) في ديوان المحاسبة الليبي.

## المراجع:

### أ- الكتب:

- 1- القرآن الكريم.
  - 2- توفيق، عبد الرحمن، تقييم الأداء (المبادئ الأدوات المهارات)، مركز الخبرات المهنية للإدارة (بميك) القاهرة، 2011.
  - 3- عطية، أحمد صلاح، أصول المراجعة الحكومية وتطبيقاتها بالمنطقة العربية، الدار الجامعية للنشر، 2008.
  - 4- العكام، محمد خير، الرقابة المالية، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، 2018، <https://pedia.svuonline.org>
  - 5- علي، عبد الوهاب نصر، شحاتة، شحاتة السيد، قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية (مدخل مصري وعربي ودولي مقارن)، الدار الجامعية، 2009.
  - 6- لطفي، أمين السيد أحمد، تفعيل آليات المراجعة في محاربة الاحتيال والفساد، الدار الجامعية، 2014.
  - 7- \_\_\_\_\_ دور المراجعة في تطوير الإصلاح الحكومي ومكافحة الفساد، الدار الجامعية للنشر، 2020.
  - 8- \_\_\_\_\_ منهج مراجعة متعدد ومتكامل وشامل لمنع واكتشاف وردع الفساد، الدار الجامعية للنشر، 2024.
  - 9- الناغي، محمود السيد، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة: تحليل وإطار للتطبيق، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2000.
- ب - المجالات العلمية:**

- 1- إبراهيم، هشام زغلول، تأثير تطبيق المُراجع الخارجي العام لمعيار الإنتوساي رقم (130) - قواعد السلوك المهني- على جودة العمل الرقابي، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، مج37، ع1، 2023.
- 2- أبوبكر، خيرية محمد إبراهيم، المزوغي، مبروكة احضيري، الثلوئي، إيمان علي عمر، مدى توفر الإمكانيات اللازمة للتحويل لموازنة البرامج والأداء لتحسين وتفعيل دور الرقابة المالية في ليبيا، دراسة استطلاعية من وجهة نظر محاسبي ديوان المحاسبة الليبي، مجلة الجامعي، ع31- 2020.
- 3- أسبر، لمى فيصل، تقويم مدى التزام الجهاز المركزي للرقابة المالية بمعايير رقابة الأداء وفقا للمعيار 300 للإنتوساي: دراسة ميدانية في فرع الجهاز المركزي في محافظة اللاذقية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، مج 45، ع3، 2023.

- 4- إسماعيل، علي محمد علي محمد، عبد الفتاح، محمد عبد الفتاح محمد، والدويري، صفوت مصطفى محمد إبراهيم، آليات تحسين أداء ومهارات مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات في كشف الفساد المالي بالقطاع الحكومي، مجلة الفكر المحاسبي جامعة عين شمس، مج28، ع1، 2024.
- 5- الأعاجيبي، عقيل دخيل كريم، مدى استخدام ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق لمعايير الإنتوساي (بحث تطبيقي على ديوان الرقابة المالية الاتحادي)، مجلة كلية مدينة العلم، م13-ع1، 2021.
- 6- إنبيبة، عادل الكاسح، مكافحة الفساد المالي والإداري في ليبيا: الواقع والتحديات مع الإشارة إلى تجارب بعض الدول، جامعة الزيتونة، مؤتمر علمي، ع1، 2017.
- 7- الأهدل، عبد الله حسين محمد، الفساد السياسي نظرة تحليلية، مجلة الجامعة الوطنية، ع9، سبتمبر2019.
- 8- بن عون، كمال، خدومة، الوردي، دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في ترشيد النفقات العامة دراسة حالة مجلس المحاسبة الجزائري، مجلة العلوم الإنسانية، مج22-ع1، 2022.
- 9- بوطورة، فضيلة، زغلامي، مريم، أحمد، سلامي، ترشيد الإنفاق العام كمدخل للحد من الفساد في الجزائر، الملتقى الدولي الخامس حول الإنفاق البيئي بين حاجة التنمية المستدامة ومتطلبات التنمية المستدامة، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الاعمال، ع2، ديسمبر 2018.
- 10- بيوض، نجيب سالم، الإفصاح عن مؤشرات الفساد المالي على الإيرادات العامة للدولة الليبية، مجلة دراسات الاقتصاد والاعمال، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية طرابلس، المجلد 10- العدد 2 ديسمبر 2023.
- 11- الحسبان، إيمان حسن غصب، دور الأجهزة الرقابية الخارجية في الحد من الفساد الإداري والمالي، المجلة العربية للنشر العلمي AJSP، ع 48، تشرين الأول 2022.
- 12- حسن، محمد فلاح، العبيدي، صبيحة برزان، دور معيار الشفافية والمساءلة ISSA120 في تضيق فجوة أداء ديوان الرقابة المالية الاتحادي، (بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي)، مجلة كلية مدينة العلم، م12- ع1، 2020.
- 13- حلمي، حكيمة، حلمي، ليلي، باهي، نوال، دور المراجعة في ترشيد الإنفاق في الوحدات الحكومية في الجزائر كمدخل لمواجهة الفساد المالي، المؤتمر العلمي الأول لقسم المحاسبة والمراجعة، جامعة الإسكندرية، 7-9 مايو، 2017.
- 14- الحناوي، سحر حمدي عبد الوهاب، دراسة تحليلية لدور تطبيق متطلبات معايير الإنتوساي في تعزيز مقومات عمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، دراسة ميدانية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، جامعة مدينة السادات، م16-ع4-ديسمبر 2024.

- 15- \_\_\_\_\_ دور تطبيق المعايير الواردة بأطر تقييم الإنتوساي في دعم التطوير الاستراتيجية لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، دراسة ميدانية مع دليل تطبيقي، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، جامعة مدينة السادات، م14-14ع-ديسمبر 2024.
- 16- حيدر، عادل رمضان، أسباب وآثار الفساد المالي والإداري في ليبيا وآثاره (دراسة نظرية)، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، م20-20ع، ديسمبر 2023.
- 17- خلاط، صالح ميلود، ميرة، عبدالحفيظ فرح، مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100)، من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، الجامعة الاسمرية الإسلامية، م3ع، 2014.
- 18- خلاف، وردة، دور الرقابة الإلكترونية في مكافحة الفساد الإداري، المجلة الجزائرية للدراسات التاريخية والقانونية، المجلد 6- العدد 3، 2022.
- 19- الخويطر، أروى محمد، المفيز، خولة عبد الله، الرقابة الإدارية في الإسلام (نماذج تطبيقية)، المجلة التربوية لتعليم الكبار- كلية التربية، جامعة أسيوط، م1-4ع، 2019.
- 20- دهش، رائد صدام، ثجيل، علي محمد، دور التنسيق والتعاون المشترك في رفع جودة التدقيق وفقاً لمعيار الإنتوساي (9150) (بحث تطبيقي في الشركة العامة لتسويق الأدوية والمستلزمات الطبية – كيماديا)، مجلة دراسات محاسبية ومالية، م16 - ع55، 2021.
- 21- الديب، هاني محمد عبد العظيم، عبد الله، عادل عبد الهادي، العشماوي، محمد عبد الفتاح، تقييم مدى توافر آليات لتطوير قدرات الجهاز المركزي للمحاسبات وفقا لمبادرة الإنتوساي (IDI) لغرض حماية المال العام (مدخل تنظيري)، Journal of Environmental Studies and Researches، (3)6، (2016).
- 22- الزكري، محمد أبو القاسم، مدى فاعلية قوانين وتشريعات ديوان المحاسبة الليبي في محاربة الفساد المالي والإداري بالمؤسسات والشركات العامة، الندوة الأولى حول ديوان المحاسبة (الواقع والافاق) تنظيم كلية الاقتصاد والتجارة – زليتن، 2013.
- 23- زينة، عباد، مكافحة الفساد من أجل ترشيد الإنفاق العام في الجزائر، مجلة البحوث والدراسات التجارية، ع4، سبتمبر-2018.
- 24- السريتي، المهدي مفتاح، بن يوسف، يوسف صالح، دور ديوان المحاسبة في الحد من الفساد في المؤسسات العامة الليبية (دراسة ميدانية على المراجعين بديوان المحاسبة في ليبيا)، مجلة الدراسات الاقتصادية-كلية الاقتصاد – جامعة سرت المجلد الخامس – العدد الأول، 2022.
- 25- السليماني، مها كايد، مدى إمكانية تطبيق رقابة الأداء من قبل مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في المؤسسات الاقتصادية، دراسات وأبحاث الجهاز المركزي للرقابة المالية بسوريا، 2020.
- 26- شابون، ربيعة رمضان، الطيري، إيناس أبوبكر، دراسة دور لجان المراجعة في دعم جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي- دراسة ميدانية، مجلة البيان العلمية، ع9، يونيو 2021.

- 27- الشكماك، أميرة علي فهمي، تطوير دور ديوان المحاسبة الليبي في الرقابة على أداء القطاع الحكومي في إطار المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة بالتطبيق على وزارة الصحة، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 23- العدد 2، 2019.
- 28- الشخي، المعتز رمضان أبوبكر، كبلان، معتز عبد الحميد علي، تقييم دور ديوان المحاسبة في ترشيد الإنفاق الحكومي في ليبيا لمواجهة الفساد المالي بمؤسسات القطاع العام: دراسة ميدانية على فروع ديوان المحاسبة بالمنطقة الشرقية، مجلة جامعة البحر المتوسط الدولية، ع5- مارس 2018.
- 29- صداقة، زينب رجب شحات، عريف، زبيدة محمد، بوشديق، عائشة سالم، مدى توافق ممارسات مراجعي ديوان المحاسبة مع متطلبات المراحل الرئيسية لعملية رقابة الأداء وفقاً لمعيار رقم 3000 للإنتوساي: دراسة ميدانية على مراجعي ديوان المحاسبة في الجبل الأخضر، مجلة البحوث والدراسات الاقتصادية، م19-ع7، ديسمبر 2021.
- 30- طه، محمد محمود، مراجعة تكنولوجيا المعلومات، نظرة عامة على المفاهيم والضوابط، واستعراض تجربة الجهاز المركزي للمحاسبات بجمهورية مصر العربية في هذا المجال، مجلة الرقابة المالية، ع81- كانون الأول، ديسمبر- 2022.
- 31- عبد الجليل، عمالو، عثمان، مداحي، أهمية معايير الانتوساي للرقابة المالية ودورها في تعزيز الرقابة على الأداء دراسة حالة مجلس المحاسبة الجزائري، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، م7- ع2، 2024.
- 32- عبد القادر، عبد الله أحمد جابر، دور الأجهزة العليا للرقابة في تطوير أنظمة إدارة المخاطر بالجهات الحكومية، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، المسابقة 14 للبحث العلمي في مجال الرقابة، 2024.
- 33- عبد القادر، عيسى رمضان، الشتيوي، حسني رمضان، العماري، أمباركة سالم، دور ديوان المحاسبة في المحافظة على المال العام للحد من الفساد المالي: دراسة تطبيقية من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة الليبي – في طرابلس، مجلة البحوث والدراسات الاقتصادية، م19-ع7، ديسمبر 2021.
- 34- عبد الكريم، سفيان أزر، أثر استخدام مراقب الحسابات لتكنولوجيا المعلومات على جودة أدائه المهني: دراسة تحليلية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، ع1-م7، يناير 2023.
- 35- عبد الله، طالب حميد، محمد، صفاء أحمد، مدى إيفاء ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمتطلبات جودة تقارير رقابة الأداء على وفق معيار الإنتوساي 3000، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، ع43، 2018.
- 36- عبد الله، طالب حميد، مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتطبيق معيار الانتوساي 3000، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، ع108 – م24، 2018.
- 37- عبود، عبد الرؤوف سعيد، تحليل واقع الإنفاق في ليبيا لأجل الترشيد والإصلاح خلال الفترة 2012-2019، مجلة الجامعي، ع35، 2022.

- 38- العريفي، إيناس مفتاح محمد، الرقابة الداخلية ودورها في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في المؤسسات الحكومية من وجهة نظر أعضاء وموظفي ديوان المحاسبة وجهاز الرقابة الإدارية في مدينة الخمس، مجلة دراسات الاقتصاد والاعمال، م9-ع1، 2022.
- 39- عياد، محمد محمود عبد الوهاب، الحالمي، سلطان حسن، أثر الحوسبة السحابية في جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية (دراسة ميدانية)، مجلة الباحث الجامعي للعلوم الإنسانية، ع47-الإصدار 1، 30 سبتمبر 2022.
- 40- الفاخري، جمعة محمد يوسف، تقييم أساليب العمل الرقابي ودراسة العوامل المؤثرة في تطويرها بديوان المحاسبة الليبي، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، الجامعة الاسمية الإسلامية، ع2، 2013.
- 41- فرج، عبد النبي إمام، إمام، حسام الزروق عامر، المعوقات التي تواجهها أنظمة الرقابة الداخلية بالمؤسسات العامة والمؤثرة على دورها في الحد من الفساد المالي من وجهة نظر أعضاء وموظفي ديوان المحاسبة، مجلة أفاق الاقتصادية، جامعة المرقب، ع12- يونيو 2020.
- 42- القطيش، حسن فليح، عثمان، عثمان حسين، العليمات، نوفان أحمد، رقابة الأداء واستخدامها كأسلوب لتطوير الرقابة على البرامج الحكومية في الأردن من وجهة نظر مدققي حسابات المؤسسات والدوائر الحكومية، مجلة البحوث المالية والتجارية، ع3، 2014.
- 43- القماطي، زهور عتيق صالح، دور التقارير السنوية لديوان المحاسبة الليبي في مكافحة الفساد "المرتبات والتوظيف أنموذجًا، المؤتمر العلمي الأول: مكافحة الفساد في ليبيا من المنظور التشريعي – تحت شعار: نعم لبناء الدولة، الجامعة الاسمية الإسلامية، كلية الشريعة والقانون، 18-19 سبتمبر، 2021م.
- 44- قمبر، جميلة سعيد علي، الزوالي، صابر العارف سعيد، مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) دراسة ميدانية، مجلة جامعة صبراتة العلمية، م5، ع2، ديسمبر 2021.
- 45- الكبار، عبد السلام محمد عبد السلام، آثار الفساد الإداري والمالي ومدى تأثيره على النمو الاقتصادي (ليبيا- أنموذجًا)، مجلة القرطاس، المعهد العالي للعلوم والتقنية- ككلة، العدد 20، أكتوبر 2022.
- 46- كمال، إيريني أكرم، مدى تطابق إجراءات الرقابة المالية في النظام المحاسبي الحكومي بمصر لمبادئ الأجهزة العليا للرقابة المالية، مجلة البحوث المالية، م22-ع1- يناير 2021.
- 47- عبدلي، لخضر، سفير، محمد، دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في تعزيز الحوكمة المالية في القطاع العام: دراسة تحليلية لمعايير الانتوساي وتطبيقاتها، مجلة الدراسات الاقتصادية والكمية، م11-ع1، 2025.
- 48- المحجوب، محمود جمعة، السيليني، معمر يوسف، تقييم إجراءات ديوان المحاسبة في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية "دراسة ميدانية على ديوان المحاسبة"، المؤتمر الاقتصادي الأول للاستثمار والتنمية في منطقة الخمس، 25-27 ديسمبر 2017.

- 49- المير، سمية، طال، مريم، مساهمة منظمة الأربوساي بعنوان أتمته العمل الرقابي ودوره في تطوير الأداء، المجلة الافريقية للمراجعة الشاملة، ع24، ديسمبر 2021.
- 50- وريث، الصيد أنبيه، التويرقي، خالد عبد العزيز، مدى كفاءة ديوان المحاسبة في ترشيد الإنفاق الحكومي من وجهة نظر أعضاء ديوان المحاسبة الليبي، المؤتمر العلمي السنوي الأول تحت شعار تحديات بناء الدولة الليبية بين الواقع والافاق، الجامعة الأسمرية الإسلامية، م1، 25-26-نوفمبر، 2020.

### ج - الرسائل الجامعية:

- 1- إبراهيم، أحمد شحاتة، إطار مقترح لتطبيق المراجعة الداخلية في الوحدات الحكومية للحدّ من الفساد المالي والإداري، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة حلوان، 2020.
- 2- إبراهيم، مي محمد رزق، أثر استخدام موازنة البرامج والأداء على مستوى جودة المساءلة في الوحدات الحكومية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة الإسكندرية، 2021.
- 3- أبو عقرب، فراس خالد محمد، محددات التنسيق والتعاون بين رقابة ديوان المحاسبة وعمل المراجع الداخلي للحدّ من ظاهرة الفساد المالي في المؤسسات العامة الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة المنصورة، 2019.
- 4- أبوجناح، عمر محمد، دور ديوان المحاسبة الليبي في مكافحة الفساد المالي (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير غير منشورة في القانون العام، جامعة الشرق الأوسط، 2020.
- 5- احمد، محمد احمد محمد، تفعيل دور مراقب الحسابات في كشف الغش بالقوائم المالية في ضوء إدارة الجودة الشاملة، رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه في فلسفة المحاسبة، رسالة غير منشورة، جامعة عين شمس، 2020.
- 6- أحمد، منة الله نصر محمد، إطار لزيادة فعالية الرقابة الداخلية لمكافحة الفساد في القطاع الحكومي في ضوء معايير الإنتوساي، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة المنصورة، 2021.
- 7- احميده، عادل عمر، أثر تطبيق معايير الإنتوساي INTOSAI على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة الليبي، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، جامعة الزاوية، 2021.
- 8- الأسدي، إيمان عدنان حسين، أثر سياسة ترشيد الإنفاق العام في ضبط الموازنة: تجارب دول مختارة مع إشارة خاصة للعراق، جامعة كربلاء، رسالة ماجستير غير منشورة، 2022.
- 9- إسماعيل، حاتم إبراهيم، استراتيجيات تطوير أداء ديوان الرقابة المالية والإدارية في قطاع غزة في ضوء المعايير الدولية للرقابة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسمرية، كلية التجارة، 2017.
- 10- إسماعيل، ملاك مختار صالح محمد، دور موازنة البرامج والأداء في الحدّ من الفساد المالي وترشيد الإنفاق الحكومي، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة النيلين الخرطوم، 2022.

- 11- الاطفيحي، معتز محمود محمد، دور الإدارة الإلكترونية في مكافحة الفساد المالي والإداري، رسالة دكتوراه غير منشورة في الحقوق، جامعة حلوان، 2023.
- 12- الأعمى، محمد رمضان، العوامل المؤثرة على أداء الأجهزة الرقابية في ليبيا، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، الأكاديمية الليبية، طرابلس، 2020.
- 13- بن الطيب، مصطفى، فعالية الرقابة المالية القبلية ودورها في ترشيد الإنفاق الحكومي في الجزائر، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة أحمد دراية-أدرار، 2019.
- 14- بوحوش، منال، بولغيتي، مريم، الرقابة المالية على النفقات العمومية، (دراسة حالة مصلحة المراقبة المالية لبلدية تقرت) رسالة ماجستير غير منشورة في الحقوق، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2020-2021.
- 15- جابوري، خديجة، نعيمة، مروة، دراسة العوامل المؤثرة على جودة الأداء المحاسبي، دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين في ولاية ورقلة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاصدي مرتاح، 2019.
- 16- الجندي، إطار مقترح لقياس أثر العوامل السلوكية على كفاءة مراقب الحسابات في كشف الغش في القوائم المالية دراسة تجريبية، رسالة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة، جامعة عين شمس، 2023.
- 17- الجوازنة، ربي مازن حمد الضلاعين، أثر الموازنة والأداء في ترشيد النفقات العامة، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، الأردن، 2021.
- 18- الحامدي، عبد الله مسعود أحمد، مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بتطبيق معيار الإنتوساي لرقابة الأداء (3100)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة طرابلس، ربيع-2023.
- 19- حجير، حسن السيد حسن السيد، نموذج محاسبي لتقييم فعالية الخدمات الحكومية المعتمدة على تكنولوجيا المعلومات، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الإسكندرية، 2019.
- 20- حدود، أمال سالم الطاهر، دور ومسئولية مراقب الحسابات تجاه الحد من الفساد المالي بالتطبيق على جمهورية مصر العربية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بني سويف، 2018.
- 21- حسن، محمد جاسم، أثر استخدام مدقق الحسابات لبرنامج التدقيق الإلكتروني IDEA على جودة عملية التدقيق في الوحدات الحكومية العراقية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الإسكندرية، 2023.
- 22- حسن، مصطفى حسن خلف، أثر استخدام مراجع الحسابات لتحليلات البيانات على كفاءة عملية مراجعة القوائم المالية السنوية، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، غير منشورة، جامعة الإسكندرية، 2024.
- 23- حلمي، ريهام محمد عبد اللطيف، أثر خصائص المعلومات المحاسبية على موضوعية مراقب الحسابات دراسة تجريبية، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، غير منشورة، جامعة عين شمس، 2023.
- 24- خميس، نوال جاسم، انعكاسات تطبيق المبادئ الصادرة عن الإنتوساي على كفاءة وفعالية الإفصاح المحاسبي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بنها، 2020.

25-خويدا، جهاد جبلي، أثر تبني معيار الإنتوساي 100 في رفع جودة أداء الرقابة المالية دراسة ميدانية في ديوان الرقابة المالية لإقليم شمال العراق، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأدنى، 2021.

26-دخان، خيرى منصور، مدى تطبيق ديوان المحاسبة بليبيا للمعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة "الانتوساي"، رسالة ماجستير غير منشورة، الاكاديمية الليبية، 2016.

27-رضوان، جمال محمد عبد الله، مدى إلتزام ديوان المحاسبة الليبي بتطبيق معيار منظمة الانتوساي 5700 لمكافحة الفساد في المؤسسات الحكومية، رسالة ماجستير غير منشورة، الاكاديمية الليبية، 2020.

28-رمضان، عماد جابر، مدخل محاسبي مقترح لترشيد نفقات الأداء الحكومي للخدمات الالكترونية في ظل الحوسبة السحابية، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، غير منشورة، جامعة القاهرة، 2017.

29-السريحي، ياسر أحمد علي محمد، دور معايير الإنتوساي في تطوير دور الأجهزة الرقابية العليا في الرقابة على الإنفاق الاستثماري العام، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة المنصورة، 2021.

30-سعودي، إبراهيم سعد إبراهيم، قياس وتفسير أثر جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات على مخاطر التقارير المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، 2016.

31-سعيد، إيناس عبد الرحمن، إطار مقترح للرقابة على جودة أداء المراجعة الخارجية في ضوء معايير المراجعة الدولية، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، غير منشورة، جامعة المنصورة، 2017.

32-السعيد، جمال عبد العزيز السعيد، أثر التغيير الإلزامي لمراقبي الحسابات على جودة عملية المراجعة دراسة تطبيقية على الجهاز المركزي للمحاسبات، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، 2021.

33-سليمانى، بلال، دابو، فدوى، دور الرقابة المالية في ترشيد النفقات العمومية دراسة حالة الرقابة المالية لدى بلدية المفير، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، جامعة محمد خيضر- بسكرة، 2021.

34-الشامس، عصام عبد السلام رمضان، أثر تطبيق المعايير الدولية للمتطلبات الأساسية للرقابة المالية العليا (التدقيق الحكومي) على فاعلية الرقابة لأجهزة المجموعة العربية (ARABOSAI)، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، عمان، 2019.

35-الشكماك، أميرة علي فهمي، تطوير دور ديوان المحاسبة الليبي في الرقابة على أداء القطاع الحكومي في إطار المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة بالتطبيق على وزارة الصحة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة المنصورة، 2019.

36-شهاب، محمد أحمد حسين سليمان، أثر تبني حوكمة تكنولوجيا المعلومات على جودة مخرجات النظام المحاسبي والأداء دراسة تطبيقية، جامعة الإسكندرية، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، غير منشورة، 2019.

- 37- الشهب، احمد عبد الحسين أحمد، قياس مدى التزام الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بتطبيق المعايير الدولية للإنتوساي باستعمال أداة iCAT – رقابة الالتزام، جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، 2019.
- 38- صديق، حمايدي، دور ترشيد الإنفاق الحكومي في تحقيق التوازن المالي في الجزائر، تحليل باستخدام نماذج التوازن العام القابلة للحساب (MEGC)، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة زيان عاشور الجلفة، 2021-2022.
- 39- صقر، صفاء ميلود، مدى إدراك ديوان المحاسبة الليبي لرقابة الالتزام وفق متطلبات معيار منظمة الانتوساي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية المحاسبة، جامعة غريان، 2024.
- 40- طه، زانا أسعد، أثر استخدام معايير الرقابة الدولية (الإنتوساي) على الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان العراق، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة المنصورة، 2016.
- 41- الطيار، أحمد كمال بيومي هلاك، دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة في جودة الأداء المهني للمراجع الضريبي الخارجي في ظل مبادئ الحوكمة وانعكاس ذلك على جودة التقارير المالية، أطروحة دكتوراه فلسفية في المحاسبة، غير منشورة، جامعة القاهرة، 2019.
- 42- عبد الحسين، سهير موفق، مدى تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الإنتوساي) في ديوان الرقابة المالية الاتحادي، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، جامعة بغداد، 2019.
- 43- عبد السلام، ابتسام ضوء، أسباب ضعف دور ديوان المحاسبة الليبي في الحد من ممارسات الفساد المالي في الوحدات الحكومية (استطلاع آراء المراجعين في ديوان المحاسبة الليبي) رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية الليبية، طرابلس، 2019.
- 44- عبد الكريم، رجاء سعد، أثر تطوير نظم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية على أداء الأجهزة الرقابية العليا دراسة ميدانية في ليبيا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة المنصورة، 2020.
- 45- عرفة، خولة محمود محمد، مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا بتطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً للمعيار (3100) الصادر عن منظمة الانتوساي (INTOSAI) رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، الجامعة الاسمية، كلية الاقتصاد والتجارة زليتن، 2024.
- 46- العنزي، صالح بن رحيل بن رشود، أثر تعزيز الشفافية في مكافحة الفساد الإداري بالمنظمات العامة، رسالة دكتوراه الفلسفية في الإدارة العامة، جامعة القاهرة، 2012.
- 47- فائق، عمر سعد، دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في حوكمة وحدات القطاع العام بالعراق، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الإسكندرية، 2022.
- 48- الفتلاوي، حيدر صبري سرحان، إطار مقترح لتطوير دور ديوان الرقابة المالية في مراجعة الأداء على القطاع الحكومي بالعراق، رسالة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، جامعة المنصورة، 2024.

- 49- القاضي، ماهر عزام غالب، أثر الالتزام بتطبيق معيار المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (AIISSAI300) في فاعلية الأداء الرقابي لديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الاردنية، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، جامعة آل البيت، 2018.
- 50- محجوب، هالة إبراهيم مهدي عبد الله، نموذج مقترح لتحسين جودة الأداء المهني للمراجعة في إطار تقدير المخاطر باستخدام الشك المهني، رسالة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، غير منشورة، جامعة عين شمس، 2017.
- 51- محمد، سامي حسن علي، نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة، أطروحة دكتوراه فلسفية في المحاسبة غير منشورة، جامعة عين شمس، 2003.
- 52- محمد، محمد إسماعيل السيد، إطار مقترح لتصميم واستخدام نظم المحاسبة والرقابة الإدارية لتحسين أداء الشركات في البيئة المصرية، أطروحة دكتوراه فلسفية في المحاسبة غير منشورة، جامعة الإسكندرية، 2018.
- 53- محمد، وليد بخيت أبوضيف، أثر مدى توافق تقارير المراجعة الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات مع معايير الانتوساي لتقرير مراقب الحسابات على إدراك المراقبين الماليين لفعالية التقرير والرقابة على الوحدات الحكومية المصرية، دراسة تجريبية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الإسكندرية، 2023.
- 54- محمود، حمد محمد فرج، محمد، علي محمد علي، دور موازنة البرامج والأداء في ضبط الإنفاق العام، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النيلين- الخرطوم، 2021.
- 55- المخلافي، نجيب طاهر عبده الحاج محمد، دور الجهاز المركزي اليمني للرقابة والمحاسبة في كشف الفساد المالي والإداري، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، 2013.
- 56- مرعي، أحمد هريدي محمد سيد، إطار مقترح لتفعيل تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية في النظام المحاسبي الحكومي المصري، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والمراجعة، غير منشورة، جامعة عين شمس، 2019.
- 57- مشعلي، مريم، عثمانية، نسرين، دور الرقابة المالية في ترشيد النفقات العمومية في الإدارات العامة، دراسة حالة مركز التكوين المهني والتمهين أومدور عبد الحق قالمه، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة 8 ماي 1945، 2017.
- 58- المكصوصي، علي عبد الكريم هادي، التكامل بين معايير الإنتوساي ورقابة حوكمة تكنولوجيا المعلومات وأثره على مستوى جودة تقارير الأجهزة العليا للرقابة بالعراق: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة المنصورة، 2022.
- 59- منصور، مهند حماد صالح، دور الإفصاح المحاسبي في القطاع الحكومي العراقي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في الحد من الفساد، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، جامعة الإسكندرية، 2023.

60-ميلاد، حسين إبراهيم حسين، أثر تطبيق المعايير الرقابية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الإنٹوساي) على فاعلية أداء ديوان المحاسبة الليبي، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، الاكاديمية الليبية، طرابلس، 2021.

61-نجم، عقيل عباس حسن، دور المحاسبة الإدارية في تفعيل الرقابة وتقييم الأداء من خلال الموازنة في الجامعات الحكومية العراقية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الإسكندرية، 2023.

62-الهالي، أشرف محمود، فعالية ديوان المحاسبة الليبي في محاربة الفساد، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، الاكاديمية الليبية، طرابلس، 2021.

#### د - القوانين:

1- قانون رقم (19) لعام 2013 بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي.

#### هـ - المراجع الأجنبية.

- 1- Adelia, Fani, Tiara, Shita (2022). Analysis of Factors Affecting Auditor Performance at the Public Accounting Office of Medan City. Journal Mantik, 6 (2).
- 2- Andrianto, Nico, Sudjali, Iwan Purwanto, Karunia, Luki (2021). Assessing the development of performance audit methodology in the supreme audit institution: The case of Indonesia. JURNAL TATA KELOLA DAN AKUNTABILITAS KEUANGAN NEGARA, Volume 7, Number 1, Jan-Jun 2021, 19-37.
- 3- AR Mahdi, Suriana, Nurkholis, Prihatiningtias, Yeney Widya, and Baridwan, Zaki (2023). Moderation of Political Pressure on the Determinants of Audit Quality in the Public Sector: A Study of BPK Auditors for the Maluku and North Sulawesi Regions. AABFJ Volume 17, Issue 4, 2023.
- 4- Basantsov, I.V, Chernenko, Y.V, Zubareva, E.A, (2023). Modernization of the Ukrainian state financial control system in condition of the "Covid" economy, Sumy State University, E3S Web of Conferences, ICIES'11.
- 5- Berher, Alina, Pustovit, Juliya, Timashov, Viktor, (2018). Principles OF State Financial C0ntrol OF Ukraine in the Conditions of European Integration, Baltic Journal of Economic Studies, Vol. 4, No. 1.

- 6- Bruca, Isabel, Rossi, Francesca Manes, Aversano, Natalia (2018). Accountability and Transparency to Fight against Corruption: An International Comparative Analysis *Journal of Comparative Policy Analysis*, Vol. 20, No. 5, 486–504.
- 7- Chêne, Marie (2018). The role of supreme audit institutions in fighting corruption, U4 Anti-Corruption Helpdesk.
- 8- Cordery, Carolyn, Hay, David (2018). Supreme Audit Institutions and public Value: demonstrating relevance. Victoria University of Wellington and history. *Journal of accounting literature*, 40, PP 1 – 15.
- 9- Dobrowolski, Zbysław (2021). Principles of Entrepreneurship Auditing: A Framework for Understanding Audit Efficacy. *European Research Studies Journal*. Volume 24, Issue 2B, 2021.
- 10-Ganga, K, Andaleeb, Shefali (2018). Role of the International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) in Standard Setting for Public Sector Auditing. *Journal of Government Audit and Accounts*, ISSUE 9- August.
- 11-Gørriksen, Einar (2020). The role of the INTOSAI Development Initiative (IDI) in strengthening the capacity and performance of supreme audit institutions in developing countries. *Journal of public budgeting, Accounting & Financial Management*, Emerald Group Publishing Limited, vol. 32(4), pages 729-733, September.
- 12-Johnsen, Age, Meklin, Pentti, Oulasvirta, Lasse, Vakkuri, Jarmo (2001). Performance auditing in local government: an exploratory study of perceived efficiency of municipal value for money auditing in Finland and Norway. *The European Accounting Review* 2001, 10:3, 583–599, Copyright 2001 European Accounting Association.
- 13- Kjennerud, Kristin Reichborn, Díaz, Belen Gonzalez, Bracci, Enrico, Carrington, Thomas, Hathaway, James, Jeppesen, Kim Klarskov, Steccolini, Ileana (2019). Sais work against corruption in Scandinavian, South European and African countries: An institutional analysis. *The*

- British Accounting Review, August 2019, DOI: 10.1016/j.bar.2019.100842.
- 14-Lapalme, James, Kabiwa, Victorien, Tardif, pierre-Martin (2019). Relationship between Information Technology Auditors and Auditees and Their Impacts on Auditors. *International Journal of Engineering Business Management*, Volume 11: 1-16.
- 15-Lugli, Ennio, Bertacchini, Federico (2022). Audit Quality and Digitalization: some Insights from the Italian Context. Article in *Meditari Accountancy Research*, Dol: 10.1108/Medar-08-2021-1399.
- 16-Mattei, Giorgia, Grossi, Giuseppe, Guthrie, James (2021). Exploring past, present and future trends in public sector auditing research: a literature review. *Meditari Accountancy Research* Vol. 29 No. 7, 2021.
- 17-McCormack, Cecile. (2022). *Strategies to Prevent Occupational Fraud in the Financial Sector*, College of Management and Technology, Walden University.
- 18-Midgley, Henry, McDONALD, Bruce, Ferry, Laurence, Michael, Amir,(2025). *Performance Auditing Trends at a supreme Audit Institution: UK National Audit Office, 1999 to 2021*. Volume41, Issue4.
- 19-Muslih, Mochamad, Sihotang, Eddy, Amirudin, Soleha (2022). THE EFFECT OF SUPREME AUDIT AGENCY TO GOVERNMENT PERFORMANCE. *American Journal of Multidisciplinary Research & Development (AJMRD)* Volume 04, Issue 02 (February - 2022), PP 24-34.
- 20-Prokofiev, S E, Muravleva, T V, Kirillova, O S, Galkin, A, (2021). *Criteria of differentiation of forms and methods of state financial control in Russia, Financial University under the Government of the Russian Federation*, IOP Publishing.
- 21-Samagaio, Antonio, Diogo, Tiago Andrade (2022). Effect of Computer Assisted Audit Tools of Corporates Sustainability. *Journal Sustainability*, Volume14 (Issue2): Article number705.

22-Sudarlan, Omar, Irmanita (2021). Analysis of Factors Affecting the Audit Quality of Auditors in Indonesia. International Journal of Scientific & Technology Research Volume 10, Issue 11, November.

و - مصدر المعلومات من شبكات الاتصال الإلكترونية:

1. دليل مُراجعة تكنولوجيا المعلومات للأجهزة العليا للرقابة، الصادر عن مجموعة عمل الإنتوساي المعنية بالرقابة على تكنولوجيا المعلومات (WGITA) بالتعاون مع مبادرة الإنتوساي للتنمية (IDI)، فبراير 2014، IDI: <http://www.intosaiitaudit.org> WGITA: <http://www.idi.no>
2. مبادرة تنمية الانتوساي، أداة آي كات الخاصة برقابة الأداء أداة تقييم احتياجات تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة، [www.idi.no](http://www.idi.no) الإصدار الأول يوليو، 2021.
3. المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام، ISSAI 100، [www.issai.org](http://www.issai.org)
4. [www.intosai.org](http://www.intosai.org) إعلان ليما.
5. [www.intosai.org/ar/events/unintosai](http://www.intosai.org/ar/events/unintosai) لرقابة والإمكانية في نطاق رقابة الأداء، الندوة 22-للامم المتحدة والإنتوساي، فيينا، النمسا، 5-7 مارس 2013.
6. [www.audit.gov.ly](http://www.audit.gov.ly) مجلة الرقابة المالية، مجلة نصف سنوية، تصدر عن ديوان المحاسبة الليبي، السنة الأولى-ع الأول، يونيو- 2017.
7. [www.transparency.org](http://www.transparency.org)
8. <http://euosai.it.org> التقييم الذاتي في مجال تكنولوجيا المعلومات (ITSA) والتقييم الذاتي لرقابة تكنولوجيا المعلومات (IATSA) اللذان طورهما فريق عمل الأوروساي لتكنولوجيا المعلومات لمساعدة الاجهزة الرقابية على تقييم احتياجاتها في مجالي تكنولوجيا المعلومات ورقابة تكنولوجيا المعلومات.
9. [intosaijournal@gao.gov](mailto:intosaijournal@gao.gov) المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية، 2013.
10. <https://www.ifac.org/publications/2001>. الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2001.
11. <https://www.unodc.org>. تعزيز التعاون بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وهيئات مكافحة الفساد على منع الفساد ومكافحته، دليل علمي، فيينا- 2023.
12. [afrc.org.hk](http://afrc.org.hk). مجلس المحاسبة والتقارير المالية، continuing Professional Development as a Key to Improving Audit Quality in Hong Kong, 2024.
13. <https://www.worldbank.org/ext/en/home> البنك الدولي.

الملاحق

## 1- أسئلة المقابلة الشخصية.

أولاً: البيانات العامة

- ✓ اسم المشترك (اختياري): .....
- ✓ المسمى الوظيفي: .....
- ✓ عدد سنوات الخبرة في الديوان: .....
- ✓ عدد سنوات العمل في المنصب الحالي: .....

ثانياً: الوعي بمعيار الانتوساي (100) وتطبيقه

- ✓ إلى أي مدى لديكم معرفة كافية بالمعيار وأهداف تطبيقه في الديوان؟
- ✓ كيف تقيمون وضوح سياسات وإجراءات تطبيق هذا المعيار في الفرع؟
- ✓ ما مدى وعي الموظفين في الفرع بأهمية هذا المعيار ودوره في تحسين الأداء المهني؟
- ✓ ما نوع الدعم أو التدريب الذي تلقيتموه بخصوص تطبيق معيار الانتوساي (100)؟
- ✓ ما أبرز العقبات التي واجهتموها أثناء تطبيق المعيار؟
- ✓ في رأيكم، هل يتناسب المعيار مع طبيعة عمل فروع الديوان المختلفة؟ ولماذا؟
- ✓ ما الأثر الذي أحدثته تطبيق المعيار على تنظيم الإجراءات وجودة العمل داخل الفرع؟

ثالثاً: استخدام أداة iCAT لرقابة الأداء

- ✓ إلى أي مدى تعتبرون أداة iCAT سهلة الاستخدام من قبلكم ومن قبل موظفيكم؟
- ✓ كيف تسهم أداة iCAT في متابعة وتقييم أداء العاملين في الفرع؟
- ✓ ما أبرزت التحديات الفنية أو الإدارية التي واجهتموها أثناء استخدام الأداة؟
- ✓ كيف أثرت أداة iCAT على مستوى الشفافية والمساءلة في العمل الإداري؟

رابعاً: أثر معيار الانتوساي (100) وأداة iCAT على جودة الأداء المهني

- ✓ إلى أي مدى أسهم تطبيق المعيار في تحسين جودة الأداء المهني داخل الفرع؟
- ✓ هل لاحظتم تغيراً إيجابياً في سلوك أو التزام الموظفين بعد تطبيق المعيار؟
- ✓ ما أنواع التحسينات (الكمية أو النوعية) التي ظهرت في الأداء المهني كنتيجة لتطبيق المعيار والأداة؟
- ✓ كيف ترون العلاقة بين تطبيق المعيار (100) واستخدام أداة iCAT في تحسين جودة الأداء؟

## بسم الله الرحمن الرحيم

### استمارة استبانة

نظراً لما يعهد فيكم من خبرة ودراية علمية وعملية، نضع بين أيديكم استمارة الاستبانة الخاصة بالرسالة الموسومة (أثر تطبيق معيار الانتوساي 100 على تحسين جودة الأداء المهني في ظل استخدام اداة iCAT الخاصة برقابة الأداء) دراسة ميدانية في ديوان المحاسبة الليبي، وهي جزء من متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، إذ أن ثقتنا كبيرة في تعاونكم معنا، بقراءة فقرات الاستبيان والإجابة عنها، آمليين أن تخرج هذه الدراسة بنتائج، تخدم مسيرة البحث العلمي في المؤسسة المبحوثة، وذلك بفضل ما ستقدمونه من إجابات موضوعية ودقيقة، لذا أرجوا من سيادتكم أن تجدوا متسعاً من الوقت للإجابة عليها، ويرجى ملاحظة النقاط المهمة الآتية:—

- 1- إن الإجابات ستستخدم فقط لأغراض علمية بحثه.
- 2- يرجى الإجابة بوضع علامة ( ✓ ) أمام اختيار واحد فقط، لكل فقرة ترونها تعكس الواقع أو هي أقرب إلى ذلك.
- 3- يرجى أن تكون الإجابات على أساس الواقع الفعلي الموجود، وليس على أساس ما ترونه مناسباً وصحيحاً.
- 4- يرجى كتابة أي ملاحظة أو إضافات ترونها مناسبة تخدم الدراسة.

شاكرون لكم جهودكم وحسن تعاونكم معنا..... والله ولي التوفيق.

## المصطلحات المستخدمة في الدراسة:

1- معيار الانتوساي رقم (100): هي المبادئ العامة التي تنطبق في كل مهمات رقابة

القطاع العام، بغض النظر عن شكلها أو محتوياتها، وتكون اساس التوجيهات العامة

للمراقبة، وتعتبر قاعدة تمكن الاجهزة العليا للمراقبة المالية الاعتماد عليه في صنع المعايير،

وأساس تستند اليها المعايير الوطنية، وتتمثل في (أخلاقيات المهنة والاستقلالية، التقدير

المهني والعناية الواجبة والشك، رقابة الجودة، إدارة فريق الرقابة ومهاراته، مخاطر الرقابة،

الأهمية النسبية، التوثيق، الاتصال).

2- جودة الأداء المهني: هي عملية قياس نتائج المؤسسة باستخدام مجموعة من مؤشرات

الكفاءة والفاعلية ومقارنتها بالمعايير المحددة سلفاً ومن ثم إصدار احكام تقييمية تساعد

على اتخاذ القرار.

3- أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء: هي أداة تستخدم في مراجعة النظم الالكترونية،

وهي مخصصة للمرحلة الثانية للتحقق من تحديد احتياجات تطبيق معايير الايساي،

وتجمع الأداة بين تحديد متطلبات تطبيق معايير ISSAI لرقابة الأداء، وتقديم دليلاً بشأن

كيفية التحقق من ممارسة الأجهزة العليا للمراقبة لمهمة رقابة الأداء، كما أن الأداة تزود

الجهاز الأعلى للمراقبة بصورة شاملة للوضع القائم من تطبيق معايير ISSAI الخاصة

برقابة الأداء، وتساعد الجهاز الأعلى للمراقبة على تحديد الاحتياجات المستقبلية للحدو

بخطوات تتوافق تماماً مع ممارسة مهمة رقابة الأداء.

\* ISSAI هي المعايير الدولية للأجهزة العليا للمراقبة المالية والمحاسبة.

أولاً: البيانات الشخصية:

1- المؤهل العلمي:

- دبلوم متوسط  دبلوم عالي  بكالوريوس  
 ماجستير  دكتوراه  أخرى تذكر.....

2- التخصص العلمي:

- محاسبة  إدارة  تمويل ومصارف  
 استثمار  قانون  أخرى تذكر.....

3- سنوات الخبرة:

- أقل من 5 سنوات  من 5 سنوات - أقل من 10 سنوات  
 من 10 سنوات - أقل من 15 سنة  من 15 سنة فأكثر

4 - التخصص الوظيفي:

- محاسب  مراجع  رئيس وحدة  
 رئيس قسم  رئيس فريق مراجعة  مدير إدارة  
 أخرى تذكر.....

ثانياً: معلومات تتعلق بمبادئ معيار الانتوساي رقم (100) وأثر تطبيقها على تحسين جودة الأداء المهني في ظل استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء.

المبدأ الأول: اخلاقيات المهنة والاستقلالية في ظل تطبيق أداة iCAT لرقابة الأداء.					
غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	يجب على المراجعين الالتزام بمتطلبات اخلاقيات المهنة وان يكونوا مستقلين.
					1- وجود سياسة خاصة بالمتطلبات الأخلاقية للمهنة بديوان المحاسبة الليبي كجهاز رقابي.
					2- يعد التزام مراجعي ديوان المحاسبة الليبي بقواعد أخلاقيات المهنة عاملاً مباشراً في تحسين جودة الأداء المهني.
					3- تمثل المبادئ الأخلاقية ركناً من أركان ضبط جودة الأداء الرقابي.
					4- استقلالية ديوان المحاسبة الليبي مالياً، لأداء المهام الرقابية.
					5- استقلالية ديوان المحاسبة الليبي بالجانب التنظيمي، لأداء المهام الرقابية.
					6- استقلالية ديوان المحاسبة الليبي بالجانب الوظيفي، لأداء المهام الرقابية.
					7- تعزيز استقلالية المراجعين عند إعداد التقارير المالية لتحسين جودة الأداء المهني.
					8- يسهم الإفصاح عن نتائج التقارير للمستهدفين في تحسين جودة الأداء المهني.
					9- يسهم ضبط السلوك المهني ومتابعة التصرفات غير المسؤولة في تحسين جودة الأداء المهني.
المبدأ الثاني: التقدير المهني والعناية الواجبة والشك في ظل تطبيق أداة iCAT لرقابة الأداء.					
غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	يجب على المراجعين المحافظة على السلوك المهني اللائق بتطبيق الشك المهني والتقدير المهني والعناية الواجبة طوال عملية الرقابة.

					1- تطبيق السلوك المهني الملائم منذ بداية العملية الرقابية يساهم في تحسين جودة الأداء المهني.
					2- يساهم مفهوم الشك المهني في تقييم مدى كفاءة وكفاية أدلة الإثبات إلى زيادة مستوى جودة الأداء.
					3- تساهم المعرفة الشاملة والمهارات والخبرات في تنفيذ العمل الرقابي في تحسين جودة الأداء المهني.
					4- تعزيز الاستجابة لجميع الآراء والأدلة بعقل منفتح وبقظة مستمرة في تحسين جودة الأداء المهني.
					5- التساؤل الملائم للحصول على إجابات مقنعة في المواقف المختلفة يساهم في تحسين جودة الأداء المهني.
					6- تساهم المحافظة على السلوك المهني في المستوى المطلوب على تحسين جودة الأداء.
					7- تجنب أي سلوك يضعف الثقة في أعمال المراجع يعزز من تحسين مستوى جودة الأداء المهني.

### المبدأ الثالث: مبدأ رقابة الجودة في ظل تطبيق أداة iCAT لرقابة الأداء.

غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	يجب على المراجعين تنفيذ الرقابة وفقاً للمعايير المهنية لرقابة الجودة.
					1- الالتزام من قبل المراجع بالمعايير الدولية المهنية في ظل تطبيق أداة i CAT له دور كبير وفعال في تحسين جودة الأداء المهني.
					2- رقابة الجودة تعزز المصلحة المشتركة لكافة الأطراف المستفيدة من العملية الرقابية.
					3- تعزيز دور المنظمات المهنية لتحسين رقابة الجودة في ظل أداة iCAT لرقابة الأداء.
					4- يساهم وجود نظم لرقابة الجودة في تعزيز ثقة ومصداقية نتائج العملية الرقابية.
					5- يؤدي تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة إلى تحسين كفاءة الأداء المهني.
					6- التزام المراجعين تجاه مسؤوليتهم المجتمعية يساهم في تحسين مستوى الأداء المهني.
					7- تطبيق التكنولوجيا الحديثة في المهام الرقابية يعزز تحسين الأداء المهني.
					8- يساهم الاهتمام بالكفاءات والخبرات وتطويرها من خلال التعليم المستمر في تحسين جودة الأداء المهني.

المبدأ الرابع: إدارة فريق الرقابة ومهاراته في ظل تطبيق أداة iCAT لرقابة الأداء.					
غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	يجب ان يمتلك المراجعين المهارات اللازمة أو يكونوا قادرين على الحصول عليها.
					1- العمل ضمن فريق يمتلك مهارات متنوعة في الرقابة يعزز من تحسين جودة الأداء المهني.
					2- يسهم وجود اعضاء ذوي خبرة عالية ضمن فريق العمل الرقابي في تحسين جودة الأداء المهني.
					3- تعزز المناقشات فيما بين اعضاء فريق العمل على المسائل المعقدة في تحسين جودة الأداء المهني.
					4- تسهم الاستعانة بالخبرات الخارجية في الحالات المعقدة في تحسين جودة الأداء المهني.
					5- يسهم امتلاك الفريق المعرفة بالتقنيات والاسس الالكترونية في تقديم خدمات أفضل من تحسين جودة الأداء المهني.
					6- يسهم توفير الاتصال الفعال بين أعضاء الفريق في تحسين جودة الأداء المهني.
المبدأ الخامس : مخاطر الرقابة في ظل تطبيق أداة iCAT لرقابة الأداء.					
غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	يجب على المراجعين أن يديروا مخاطر تقديم تقرير غير ملائم في ظل الظروف الراهنة.
					1- تعزز الخبرة المهنية للمراجع من تقدير المخاطر الرقابية المحتملة على تحسين جودة الأداء المهني.
					2- يهدف المراجع الى جعل المخاطر في أدنى مستوى ممكن للوصول إلى تحسين جودة الأداء المهني.
					3- تنفيذ اجراءات رقابة المخاطر في العمل الرقابي تساعد على تحسين جودة الأداء المهني.
					4- تسهم عملية قياس المخاطر الناشئة وآلية معالجتها في العمل الرقابي على تحسين جودة الأداء المهني.
					5- ادارة المخاطر الرقابية من قبل فريق ذو كفاءة عالية يسهم في تحسين جودة الأداء المهني.

### المبدأ السادس : الأهمية النسبية في ظل تطبيق أداة iCAT لرقابة الأداء .

غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	
					يجب على المراجعين النظر في الأهمية النسبية طوال عملية الرقابة لاعتبارها من مميزات المعلومة المالية وتؤثر على قرارات المستهدفين .
					1- مراعاة الأهمية النسبية في كل مراحل العملية الرقابية تسهم في تحسين الأداء المهني.
					2- يسهم تحديد مستوى الأهمية النسبية في تحسين جودة الأداء المهني.
					3- تؤثر الدقة في تطبيق جوانب الأهمية النسبية على جودة الأداء المهني.
					4- تحديد الأهمية النسبية بشكل تقديري مهني يؤثر في الإجراءات الرقابية وتقييم نتائجها.
					5- تعزيز الوصول إلى مستوى من التأكيد بأقل التكاليف يؤثر على تحسين جودة الأداء المهني.
					6- تسهم الأهمية النسبية في ان تكون الرقابة أكثر كفاءة في الأداء .

### المبدأ السابع: التوثيق في ظل تطبيق أداة iCAT لرقابة الأداء .

غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	
					يجب على المراجعين إعداد وثائق الرقابة بقدر كاف من التفصيل لتقديم فهم واضح للعمل المنجز والأدلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها مع مراعاة الحفظ والتنسيق .
					1- الالتزام بالمعايير والمتطلبات التنظيمية والقانونية تعزز تحسين الأداء المهني.
					2- يسهم وجود خطة عمل محكمة وعملية في تحسين جودة الأداء المهني.
					3- يسهم التوثيق السليم للعمل الرقابي في تحسين جودة الأداء المهني.
					4- اعتماد المراجع على ادلة الإثبات الكافية في اثناء اداء مهامه يسهم في تحسين جودة الأداء المهني.
					5- تقديم دعم للمراجع الذي لا يملك معرفة مسبقة بطبيعة الإجراءات الرقابية يسهم في تحسين مستوى الأداء المهني.

					6- تقديم معلومات عن أداء العمل الرقابي ومستواه بصورة منظمة من خلال التوثيق (الكتابي، التصويري، السمعي) يسهم في تحسين مستوى الأداء المهني.
					7- يهدف التوثيق إلى شفافية العمل الرقابي لتحسين جودة الأداء المهني.
					8- يمثل التوثيق ركيزة أساسية للوصول إلى حقائق تهدف إلى تحسين جودة الأداء المهني.
<b>المبدأ الثامن : التواصل في ظل تطبيق أداة iCAT لرقابة الأداء .</b>					
					يجب على المراجعين إرساء تواصل فعال طوال عملية الرقابة.
غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	
					1- ان تواصل المراجعين مع المؤسسات الحكومية الخاضعة للرقابة يحقق شفافية عالية تسهم في تحسين جودة الأداء المهني.
					2- وجود وحدة العلاقات العامة للتواصل مع وسائل الاعلام بفاعلية وكفاءة تسهم في تحسين جودة الأداء المهني.
					3- تعزيز التواصل بين ديوان المحاسبة وأعضاء المجلس التشريعي ( مجلس النواب) تسهم في تحسين جودة الأداء المهني.
					4- يسهم التواصل أثناء العملية الرقابية في زيادة فعالية الأداء المهني
					5- نشر المعلومات والنتائج بشكل علني وفي الوقت المحدد لاتخاذ القرارات يسهم في تعزيز جودة الأداء المهني.
					6- يسهم التواصل في الوصول إلى المصادر المناسبة للحصول على الأدلة لتحسين جودة الأداء المهني.
					7- نقل المعلومات كتابياً بلغة واضحة يعزز من جودة الأداء المهني.

### ملاحظة:

إذا كانت لديك أية ملاحظات أو تعليقات تريد أن تضيفها حول موضوع الدراسة، الرجاء استخدام هذه الصفحة والصفحة التي تليها للتعبير عن رأيك.

.....

.....

.....

.....

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

تقبلوا منا خالص الشكر والتقدير لتعاونكم  
والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

2- قائمة محكمي الاستبانة:

ر.	اسم المحكم	الدرجة العلمية	التخصص	الجامعة/ الكلية
1-	صالح ميلود خلاط	أستاذ	محاسبة	صبراتة/ الاقتصاد والعلوم السياسية
2-	حامد مولود الرك	أستاذ	محاسبة	صبراتة/ الاقتصاد والعلوم السياسية
3	عبدالحفيظ محمد كريم	استاذ	محاسبة	ليبيا المفتوحة
4	المختار أمحمد كريمة	أستاذ مساعد	محاسبة	الزاوية/ الاقتصاد- الزاوية
5	عبدالسلام سالم الخطاب	محاضر	محاسبة	الزاوية/ الاقتصاد - العجيلات
6	عماد البهلول ابو عجيلة	أستاذ	محاسبة	الزاوية/ الاقتصاد - الزاوية

جامعة الزاوية  
إدارة الدراسات العليا  
كلية الاقتصاد/ قسم المحاسبة

م/ طلب تحكيم استبانة

إلى الدكتور المحترم/.....

نهديكم أطيب التحيات

بالنظر لما تتمتعون به من كفاية علمية وخبرة عملية، أرفق لكم نسخة من الصورة الأولية للاستبانة الخاصة بدراسة " أثر تطبيق معيار الانتوساي 100 على تحسين جودة الأداء المهني في ظل أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء" والذي يعد جزء من المشروع البحثي لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة، راجين التفضل بالاطلاع وإبداء الرأي، والملاحظات التي حتماً ستكون ذات قيمة عالية، وموضع اعتزاز وتقدير لدى المشرف والباحث.

مع خالص الشكر والتقدير

اسم المحكم	اللقب العلمي	الكلية	التخصص العلمي	القسم	الجامعة

المشرف: أ.د/ عبدالمجيد الطيب شعبان الباحثة/ هدى صبحي حمزة

جامعة الزاوية - كلية الاقتصاد - الزاوية

## التساؤل الرئيسي:

- هل يوجد أثر لتطبيق معيار الانتوساي 100 على تحسين جودة الأداء المهني في ظل

استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي

من خلال التساؤل الرئيسي يمكننا صياغة الأسئلة الفرعية التالية: -

- هل يوجد أثر لأخلاقيات المهنة والاستقلالية على تحسين جودة الأداء المهني في ظل استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي؟
- هل يوجد أثر للتقدير المهني والعناية الواجبة والشك على تحسين جودة الأداء المهني في ظل استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي؟
- هل يوجد أثر لرقابة الجودة على تحسين جودة الأداء المهني في ظل استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي؟
- هل يوجد أثر لإدارة فريق الرقابة ومهاراته على تحسين جودة الأداء المهني في ظل استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي؟
- هل يوجد أثر لمخاطر الرقابة على تحسين جودة الأداء المهني في ظل استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي؟
- هل يوجد أثر للأهمية النسبية على تحسين جودة الأداء المهني في ظل استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي؟
- هل يوجد أثر للتوثيق على تحسين جودة الأداء المهني في ظل استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي؟

• هل يوجد أثر للتواصل على تحسين جودة الأداء المهني قي ظل استخدام اداة iCAT

الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي؟

ومن خلال التساؤل الرئيسي والاسئلة الفرعية يمكننا صياغة فرضية الدراسة كالاتي: -

الفرضية الرئيسية: لا يوجد أثر لتطبيق معيار الانتوساي رقم 100 على تحسين جودة الأداء

المهني في ظل استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.

ويتفرع من الفرضية الرئيسية مجموعة من الفرضيات الفرعية التالية: -

• لا يوجد أثر لأخلاقيات المهنة والاستقلالية على تحسين جودة الأداء المهني في ظل

استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.

• لا يوجد أثر للتقدير المهني والعناية الواجبة والشك على تحسين جودة الأداء المهني في

ظل استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.

• لا يوجد أثر لرقابة الجودة على تحسين جودة الأداء المهني في ظل استخدام أداة iCAT

الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.

• لا يوجد أثر لإدارة فريق الرقابة ومهاراته على تحسين جودة الأداء المهني في ظل استخدام

أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.

• لا يوجد أثر لمخاطر الرقابة على تحسين جودة الأداء المهني في ظل استخدام أداة iCAT

الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.

• لا يوجد أثر للأهمية النسبية على تحسين جودة الأداء المهني في ظل استخدام أداة

iCAT الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.

- لا يوجد أثر للتوثيق على تحسين جودة الأداء المهني في ظل استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.
- لا يوجد أثر للتواصل على تحسين جودة الأداء المهني في ظل استخدام أداة iCAT الخاصة برقابة الأداء بديوان المحاسبة الليبي.

### 3- نتائج SPSS

#### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.842	9

#### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.738
		N of Items	5 <sup>a</sup>
	Part 2	Value	.763
		N of Items	4 <sup>b</sup>
Total N of Items			9
Correlation Between Forms			.670
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length	.802	
	Unequal Length	.804	
Guttman Split-Half Coefficient			.794

a. The items are: a1, a2, a3, a4, a5.

b. The items are: a5, a6, a7, a8, a9.

#### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.848	7

#### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.739
		N of Items	4 <sup>a</sup>
	Part 2	Value	.754
		N of Items	3 <sup>b</sup>
Total N of Items			7
Correlation Between Forms			.723
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length	.839	
	Unequal Length	.842	
Guttman Split-Half Coefficient			.831

a. The items are: b1, b2, b3, b4.

b. The items are: b4, b5, b6, b7.

### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.900	8

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.867
		N of Items	4 <sup>a</sup>
	Part 2	Value	.834
		N of Items	4 <sup>b</sup>
Total N of Items			8
Correlation Between Forms			.708
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.829
	Unequal Length		.829
Guttman Split-Half Coefficient			.829

a. The items are: c1, c2, c3, c4.

b. The items are: c5, c6, c7, c8.

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
.849	6

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.806
		N of Items	3 <sup>a</sup>
	Part 2	Value	.769
		N of Items	3 <sup>b</sup>
Total N of Items			6
Correlation Between Forms			.624
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.769
	Unequal Length		.769
Guttman Split-Half Coefficient			.768

a. The items are: d1, d2, d3.

b. The items are: d4, d5, d6.

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
.869	5

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.810
		N of Items	3 <sup>a</sup>
	Part 2	Value	.818
		N of Items	2 <sup>b</sup>
	Total N of Items		5
Correlation Between Forms			.691
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.817
	Unequal Length		.822
Guttman Split-Half Coefficient			.799

a. The items are: e1, e2, e3.

b. The items are: e3, e4, e5.

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
.874	6

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.855
		N of Items	3 <sup>a</sup>
	Part 2	Value	.760
		N of Items	3 <sup>b</sup>
	Total N of Items		6
Correlation Between Forms			.696
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.820
	Unequal Length		.820
Guttman Split-Half Coefficient			.820

a. The items are: f1, f2, f3.

b. The items are: f4, f5, f6.

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
.886	8

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.813
		N of Items	4 <sup>a</sup>
	Part 2	Value	.836
		N of Items	4 <sup>b</sup>
Total N of Items			8
Correlation Between Forms			.699
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.823
	Unequal Length		.823
Guttman Split-Half Coefficient			.823

a. The items are: g1, g2, g3, g4.

b. The items are: g5, g6, g7, g8.

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
.844	7

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.768
		N of Items	4 <sup>a</sup>
	Part 2	Value	.738
		N of Items	3 <sup>b</sup>
Total N of Items			7
Correlation Between Forms			.676
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.806
	Unequal Length		.809
Guttman Split-Half Coefficient			.777

a. The items are: h1, h2, h3, h4.

b. The items are: h4, h5, h6, h7.

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
.966	56

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	Part 1	Value	.936
		N of Items	28 <sup>a</sup>
	Part 2	Value	.945
		N of Items	28 <sup>b</sup>
Total N of Items			56
Correlation Between Forms			.814
Spearman-Brown Coefficient	Equal Length		.898

Unequal Length	.898
Guttman Split-Half Coefficient	.898

a. The items are: a1, a2, a3, a4, a5, a6, a7, a8, a9, b1, b2, b3, b4, b5, b6, b7, c1, c2, c3, c4, c5, c6, c7, c8, d1, d2, d3, d4.

b. The items are: d5, d6, e1, e2, e3, e4, e5, f1, f2, f3, f4, f5, f6, g1, g2, g3, g4, g5, g6, g7, g8, h1, h2, h3, h4, h5, h6, h7.

#### الفرع

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid الزاوية	34	18.2	18.2	18.2
مصراة	19	10.2	10.2	28.3
زليتن	18	9.6	9.6	38.0
صيراة	10	5.3	5.3	43.3
الجميل	7	3.7	3.7	47.1
زواراة	4	2.1	2.1	49.2
طرابلس	81	43.3	43.3	92.5
العجيات	14	7.5	7.5	100.0
Total	187	100.0	100.0	

#### المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid دبلوم عالي	11	5.9	5.9	5.9
بكالوريوس	128	68.4	68.4	74.3
ماجستير	42	22.5	22.5	96.8
دكتوراه	6	3.2	3.2	100.0
Total	187	100.0	100.0	

#### التخصص العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محاسبة	128	68.4	68.4	68.4
إدارة	16	8.6	8.6	77.0
تمويل ومصارف	2	1.1	1.1	78.1
استثمار	2	1.1	1.1	79.1
قانون	39	20.9	20.9	100.0
Total	187	100.0	100.0	

### سنوات الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من 5 سنوات	62	33.2	33.2	33.2
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	59	31.6	31.6	64.7
من 10 إلى أقل من 15 سنة	14	7.5	7.5	72.2
من 15 سنة فأكثر	52	27.8	27.8	100.0
Total	187	100.0	100.0	

### التخصص الوظيفي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid مراجع	158	84.5	84.5	84.5
رئيس وحدة	1	.5	.5	85.0
رئيس قسم	13	7.0	7.0	92.0
رئيس فريق مراجعة	6	3.2	3.2	95.2
مدير إدارة	9	4.8	4.8	100.0
Total	187	100.0	100.0	

### Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
a1	187	4.24	.739
a2	187	4.35	.615
a3	187	4.34	.671
a4	187	4.18	.896
a5	187	4.09	.778
a6	187	4.15	.733
a7	187	4.25	.634
a8	187	4.09	.753
a9	187	4.15	.703
b1	187	4.17	.687
b2	187	3.98	.810
b3	187	4.33	.684
b4	187	4.04	.721
b5	187	4.06	.727
b6	187	4.11	.706
b7	187	4.08	.775
c1	187	3.87	.806
c2	187	3.96	.792
c3	187	3.72	.855
c4	187	4.02	.769
c5	187	4.03	.819
c6	187	3.96	.809
c7	187	4.09	.834
c8	187	4.16	.875

d1	187	4.30	.717
d2	187	4.40	.668
d3	187	4.28	.678
d4	187	3.97	.809
d5	187	4.29	.712
d6	187	4.23	.692
e1	187	4.21	.634
e2	187	4.03	.758
e3	187	4.02	.751
e4	187	4.01	.730
e5	187	4.00	.776
f1	187	4.17	.728
f2	187	4.08	.754
f3	187	4.07	.722
f4	187	3.89	.736
f5	187	3.94	.784
f6	187	3.98	.758
g1	187	4.22	.672
g2	187	4.22	.755
g3	187	4.27	.660
g4	187	4.28	.733
g5	187	4.08	.754
g6	187	4.07	.692
g7	187	4.26	.712
g8	187	4.19	.668
h1	187	4.04	.772
h2	187	3.68	.845
h3	187	3.91	.884
h4	187	4.04	.714
h5	187	3.87	.802
h6	187	4.06	.627
h7	187	4.05	.705
MeanA	187	4.20	.485
MeanB	187	4.11	.529
MeanC	187	3.98	.630
MeanD	187	4.25	.539
MeanE	187	4.05	.592
MeanF	187	4.02	.585
MeanG	187	4.20	.527
MeanH	187	3.95	.553
GrandMean	187	4.10	.440
Valid N (listwise)	187		

### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
MeanA	187	4.2020	.48458	.03544
MeanB	187	4.1085	.52918	.03870
MeanC	187	3.9753	.62980	.04606
MeanD	187	4.2451	.53890	.03941
MeanE	187	4.0513	.59237	.04332
MeanF	187	4.0232	.58536	.04281
MeanG	187	4.2005	.52721	.03855
MeanH	187	3.9488	.55259	.04041
GrandMean	187	4.0981	.44010	.03218

### One-Sample Test

Test Value = 3

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
MeanA	33.921	186	.000	1.20202	1.1321	1.2719
MeanB	28.645	186	.000	1.10848	1.0321	1.1848
MeanC	21.176	186	.000	.97527	.8844	1.0661
MeanD	31.595	186	.000	1.24510	1.1674	1.3228
MeanE	24.270	186	.000	1.05134	.9659	1.1368
MeanF	23.903	186	.000	1.02317	.9387	1.1076
MeanG	31.140	186	.000	1.20053	1.1245	1.2766
MeanH	23.480	186	.000	.94882	.8691	1.0285
GrandMean	34.119	186	.000	1.09807	1.0346	1.1616

### ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
MeanA	Between Groups	1.376	7	.197	.832	.562
	Within Groups	42.301	179	.236		
	Total	43.677	186			
MeanB	Between Groups	.866	7	.124	.432	.881
	Within Groups	51.219	179	.286		
	Total	52.085	186			
MeanC	Between Groups	3.339	7	.477	1.212	.298
	Within Groups	70.437	179	.394		
	Total	73.776	186			
MeanD	Between Groups	1.922	7	.275	.944	.474
	Within Groups	52.094	179	.291		
	Total	54.016	186			
MeanE	Between Groups	1.184	7	.169	.473	.854
	Within Groups	64.083	179	.358		
	Total	65.267	186			
MeanF	Between Groups	.736	7	.105	.299	.954
	Within Groups	62.997	179	.352		
	Total	63.733	186			
MeanG	Between Groups	.673	7	.096	.337	.936
	Within Groups	51.026	179	.285		

	Total	51.699	186			
MeanH	Between Groups	.495	7	.071	.225	.979
	Within Groups	56.301	179	.315		
	Total	56.796	186			
GrandMean	Between Groups	.656	7	.094	.474	.852
	Within Groups	35.370	179	.198		
	Total	36.026	186			

### Group Statistics

	Exp	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
MeanA	أقل من 10 سنوات	121	4.20	.496	.04513
	سنوات فأكثر 10	66	4.21	.466	.05733
MeanB	أقل من 10 سنوات	121	4.12	.548	.04981
	سنوات فأكثر 10	66	4.09	.497	.06112
MeanC	أقل من 10 سنوات	121	3.98	.650	.05911
	سنوات فأكثر 10	66	3.97	.595	.07330
MeanD	أقل من 10 سنوات	121	4.27	.549	.04991
	سنوات فأكثر 10	66	4.20	.520	.06406
MeanE	أقل من 10 سنوات	121	4.11	.595	.05409
	سنوات فأكثر 10	66	3.95	.578	.07113
MeanF	أقل من 10 سنوات	121	4.13	.548	.04983
	سنوات فأكثر 10	66	3.83	.608	.07480
MeanG	أقل من 10 سنوات	121	4.23	.536	.04874
	سنوات فأكثر 10	66	4.16	.511	.06295
MeanH	أقل من 10 سنوات	121	4.02	.543	.04935
	سنوات فأكثر 10	66	3.81	.548	.06745
GrandMean	أقل من 10 سنوات	121	4.13	.445	.04043
	سنوات فأكثر 10	66	4.04	.428	.05274

### Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means		
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)
MeanA	Equal variances assumed	.656	.419	-.175	185	.861
	Equal variances not assumed			-.178	141.138	.859
MeanB	Equal variances assumed	.347	.557	.335	185	.738
	Equal variances not assumed			.344	145.301	.731
MeanC	Equal variances assumed	.299	.585	.029	185	.977
	Equal variances not assumed			.029	144.035	.977
MeanD	Equal variances assumed	1.360	.245	.902	185	.368
	Equal variances not assumed			.916	139.937	.361
MeanE	Equal variances assumed	.112	.738	1.763	185	.079
	Equal variances not assumed			1.779	137.084	.077
MeanF	Equal variances assumed	.002	.969	3.365	185	.001
	Equal variances not assumed			3.264	122.444	.001
MeanG	Equal variances assumed	.926	.337	.866	185	.388
	Equal variances not assumed			.878	139.181	.381
MeanH	Equal variances assumed	.241	.624	2.543	185	.012
	Equal variances not assumed			2.536	132.631	.012
GrandMean	Equal variances assumed	.925	.337	1.366	185	.174
	Equal variances not assumed			1.381	138.022	.170

## **Abstract**

This study aims to examine the impact of implementing the “Integration Standard 100” on improving the quality of professional performance in Libyan audit offices, by identifying the effectiveness of using the iCAT (Integrated Compliance Assessment Tool) designed for performance evaluation. The study further aims to explore the effect of applying the iCAT tool on enhancing audit quality and on the overall performance evaluation process of audit firms operating within a regulatory framework of the Intosai Development Initiative (IDI).

The research objectives were achieved through a descriptive analytical approach based on a questionnaire survey distributed among professional auditors and accountants working in the public and private audit sectors, as well as those employed in the Libyan Audit Bureau and the accounting departments of various Libyan companies, banks, and industrial entities, 250 questionnaires were distributed, of which 187 valid responses were collected and subjected to statistical analysis.

The collected data were analyzed using the Statistical Package for the Social Sciences (SPSS, version 27). The study utilized both descriptive and inferential statistical techniques, including frequency distributions, arithmetic means, standard deviations, and independent-sample t-tests to assess potential differences between variables.

The findings revealed a statistically significant relationship between the application of Integration Standard 100 and the improvement of professional performance across all audit branches. This indicates that the implementation of this standard contributes effectively to raising the quality of professional performance. The results also demonstrated that adopting the iCAT tool enables a more comprehensive and objective evaluation of performance, as it integrates multiple evaluation criteria and enhances overall audit quality.

Moreover, the study showed that applying the iCAT tool increases the accuracy of performance measurement and provides valuable insights into how auditors can improve audit procedures and outcomes. The results confirmed the importance of adopting the iCAT tool as a supportive mechanism for continuous professional development, thereby enhancing the competency and quality of auditing practices.

In conclusion, the study emphasizes the need for Libyan audit offices to adopt the Integration Standard 100 in a systematic manner to improve the quality of professional auditing performance. It also highlights the significance of continuous training programs aimed at developing auditors’ technical, analytical, and evaluative skills. Furthermore, the consistent use of the iCAT tool is recommended as an effective means for ongoing performance monitoring and for achieving sustainable improvements in audit quality within the Libyan accounting profession.



**State of Libya  
Ministry of Higher Education and Scientific Research  
University of Al-Zawiya  
Faculty of Economics - Department of Accounting**

**The Impact of Implementing INTOSAI  
Standard 100 on Enhancing Professional  
Performance Quality in Light of using  
the iCAT Tool for Performance Audit  
(A Field Study at the Libyan Audit Bureau)**

**Researcher: Huda Sobhi Al- Saghir Hamza**

**Supervisor: Abdelmajid Al-Tayeb Shaaban**

**Academic degree: Professor**

**Thesis Was Submitted in Partial Fulfillment of The  
Requirements for The Degree Doctorate of in Economic  
Sciences**

**(Data).....\.....\.....**

