

جامعة آل البيت  
كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية  
قسم المحاسبة

أثر الإلتزام بتطبيق معيار المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة  
المالية والمحاسبة (ASSAI 300) في فاعلية الأداء الرقابي  
لديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية

**The impact of Applying International Organization of  
Supreme Audit Institutions Standard (ASSAI 300) in the  
Effectiveness of the Auditing Performance of the Accounting  
Bureau in Jordanian Govermental Universities**

إعداد الطالب  
ماهر عزام غالب القاضي  
الرقم الجامعي  
1670504007

إشراف الأستاذ الدكتور  
عوده أحمد سليمان بني أحمد

قُدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

عمادة الدراسات العليا

جامعة آل البيت

2018 م

## التفويض

أنا الطالب: ماهر عزام غالب القاضي، أفوض جامعة آل البيت بتزويد نسخ من رسالتي للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبهم حسب التعليمات النافذة في الجامعة.

التوقيع:

التاريخ:

## إقرار والتزام بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها

الرقم الجامعي: 1670504007

أنا الطالب: ماهر عزام غالب القاضي

الكلية: كلية الاقتصاد والعلوم الادارية

التخصص: المحاسبة

أعلن بأنني قد التزمت بقوانين جامعة آل البيت، وأنظمتها وقراراتها السارية المتعلقة بإعداد رسائل الماجستير عندما قمت شخصياً بإعداد رسالتي التي حملت عنوان:

أثر الإلتزام بتطبيق معيار المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ASSAI 300) في فاعلية الأداء الرقابي لديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية

**The impact of Applying International Organization of Supreme Audit Institutions Standard (ASSAI 300) in the Effectiveness of the Auditing Performance of the Accounting Bureau in Jordanian Govermental Universities**

وذلك بما ينسجم مع الأمانة العلمية المتعارف عليها في كتابة الرسائل والأطاريح العلمية. كما إنني أعلن بأن رسالتي هذه غير منقولة، أو مستلة من رسائل، أو أطاريح، أو كتب، أو أبحاث، أو أي منشورات علمية تم نشرها، أو تخزينها في أي وسيلة إعلامية. وتأسيساً على ما تقدم فإنني أتحمل المسؤولية بأنواعها كافة فيما لو تبين غير ذلك بما فيه حق مجلس العمداء في جامعة آل البيت إلغاء قرار منحي الدرجة العلمية التي حصلت عليها وسحب شهادة التخرج مني بعد صدورها دون أي حق في التظلم، أو الاعتراض، أو الطعن بأي صورة كانت في القرار الصادر عن مجلس العمداء بهذا الصدد.

توقيع الطالب:

التاريخ: / / 2018

## قرار لجنة المناقشة

أثر الإلتزام بتطبيق معيار المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ASSAI 300) في فاعلية الأداء الرقابي لديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية

The impact of Applying International Organization of Supreme Audit Institutions Standard (ASSAI 300) in the Effectiveness of the Auditing Performance of the Accounting Bureau in Jordanian Governmental Universities

إعداد الطالب

ماهر عزام غالب القاضي

إشراف الأستاذ الدكتور

عوده أحمد سليمان بني أحمد

| التوقيع | أعضاء لجنة المناقشة |                              |
|---------|---------------------|------------------------------|
|         | مشرفاً رئيساً       | د. عوده أحمد سليمان بني أحمد |
|         | عضواً داخلياً       | د. نوفان حامد محمد العليمات  |
|         | عضواً داخلياً       | د. طارق عودة عيد بني خالد    |
|         | عضواً خارجياً       | د. ثائر أحمد ابو طبر         |

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في كلية الاقتصاد والعلوم الادارية تخصص محاسبة جامعة آل البيت

ونوقشت وأوصي بإجازتها بتاريخ / / 2018

## الإهداء

إلى من رباني على حب العلم صغيراً، وحقق الله حلمه بعدما صرت  
كبيراً

والذي الغالي رحمه الله

إلى قلبي النابض، إلى رمز الحنان والحب والتضحية، إلى من كانت  
دعواتها الصادقة سر نجاحي...

أمي الحبيبة حفظها الله

إلى رفيقة دربي ونصفي الثاني. إلى من تعبت وسهرت وهيات لي  
ظروف دراستي..

زوجتي الغالية "أم الطيب"

إلى من رزقني الله حبهم. وأسعد عيني برويتهم..

أولادي وبناتي (الطيب وريماس والبراء وهور)

إلى من تسرّ عيني برويهم، ويظرب قلبي بنجواهم.. إلى من تهدأ  
نفسى بلقياهم، ويبتسم الثغر لمحياهم

إخوتي وأخواتي

إلى من أنجبتهم لي الأيام والليالي، بسمه الحياة ورونقها، رفاق  
الدرب

أصدقائي وطلابي

إلى ذلك الصرح الوطني الذي كان سنداً لي طيلة مشروع رسالتي  
ديوان المحاسبة الأردني

الباحث

ماهر القاضي

## شكر وتقدير

إن الحمد لله نحمده سبحانه وتعالى حمداً يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه، فقد سدد الخطى وشرح الصدر ويسر الأمر، فله الحمد كله وإليه يعود الفضل كله..  
والصلاة والسلام على أشرف المرسلين ومنازة المهتدين، سيدنا محمد عليه أفضل الصلاة والسلام..

واعترافاً بذوي الفضل علي أقدم شكري وتقديري، لكل من مدّ لي يد العون والمساعدة في سبيل إتمام هذا الإنجاز العلمي المتواضع..

وأخص بالشكر والتقدير والعرفان لأستاذي الفاضل الأستاذ الدكتور عوده أحمد سليمان بني أحمد؛ لتفضله بالإشراف على هذه الدراسة، والذي لم يدخر جهداً في التوجيه والمساعدة، ولكل ما أبداه من ملاحظات وإرشادات قيمة كان لها الأثر الأكبر في إنجاز هذه الرسالة...

كما لا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان، لجميع أعضاء هيئة التدريس في كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية عامة، وأخص منهم الأساتذة في قسم المحاسبة..

كما لا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان، لجميع أعضاء لجنة المناقشة؛ لما قدموه لي من نصح وإرشاد...

**الباحث**

**ماهر القاضي**

## قائمة المحتويات

| الصفحة                                    | الموضوع                        |
|---|--------------------------------|
| ب   | التفويض                        |
| ج   | قرار الالتزام                  |
| د   | قرار لجنة المناقشة             |
| هـ  | الإهداء                        |
| و   | شكر وتقدير                     |
| ز   | قائمة المحتويات                |
| ي   | قائمة الجداول                  |
| ل   | قائمة الأشكال                  |
| م   | قائمة الملاحق                  |
| ن   | الملخص باللغة العربية          |
| س   | الملخص باللغة الانجليزية       |
| <b>الفصل الأول : الإطار العام للدراسة</b> |                                |
| 2   | مقدمة الدراسة                  |
| 2   | مشكلة الدراسة                  |
| 3   | أهداف الدراسة                  |
| 4   | أهمية الدراسة                  |
| 4   | فرضيات الدراسة                 |
| 5   | نموذج الدراسة                  |
| 6   | المصطلحات والتعريفات الإجرائية |

| <b>الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة</b> |  |
|--|--|
| 9  | أولاً: الإطار النظري   |
| 9  | المبحث الأول: المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا والمحاسبة (الانتوساي)                                      |
| 20   | المبحث الثاني: ديوان المحاسبة الأردني  |
| 24   | المبحث الثالث: العلاقة بين تطبيق المعايير الدولية للانتوساي وبين فاعلية الأداء الرقابي لديوان المحاسبة الأردني |
| 25   | ثانياً: الدراسات السابقة   |
| 25   | الدراسات العربية   |
| 31   | الدراسات الأجنبية  |
| 33   | ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة  |
| <b>الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات</b>              |  |
| 35   | نوع وطبيعة الدراسة   |
| 35   | مجتمع الدراسة وعينتها  |
| 42   | مصادر جمع البيانات   |
| 44   | اختبارات أداة الدراسة  |
| 50   | متغيرات الدراسة  |
| 50   | افتراضات تحليل الانحدار الخطي  |
| 52   | الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل  |
| <b>الفصل الرابع: عرض النتائج</b>                     |  |
| 54   | النتائج المتعلقة بمستوى تطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)      |
| 60   | النتائج المتعلقة بفاعلية الأداء الرقابي لمدقي ديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية                     |



|   |   |
|---|---|
| 65  | النتائج المتعلقة باختبار فرضيات الدراسة |
| <b>الفصل الخامس: ملخص النتائج والتوصيات</b> |   |
| 72  | ملخص النتائج                            |
| 74  | التوصيات                                |
| 75  | المصادر والمراجع                        |
| 75  | المراجع العربية                         |
| 77  | المراجع الاجنبية                        |
| 78  | الملاحق                                 |

## قائمة الجداول

| الرقم | قائمة الجداول  | الصفحة |
|-------|--|--------|
| 1-3   | الاستبانات المستردة والصالحة للتحليل الإحصائي  | 37     |
| 2-3   | توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للمتغيرات الشخصية   | 37     |
| 3-3   | توزيع فقرات الأبعاد الفرعية للمتغير المستقل  | 44     |
| 4-3   | توزيع فقرات الأبعاد الفرعية للمتغير التابع   | 45     |
| 5-3   | اختبار مقياس الاستبانة   | 45     |
| 6-3   | معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة من عبارات أبعاد المتغير المستقل بالدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه والمجال ككل  | 46     |
| 7-3   | معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة من عبارات أبعاد المتغير التابع بالدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه والمجال ككل   | 42     |
| 8-3   | معاملات الثبات (كرونباخ الفا) لأبعاد الدراسة ومجالاتها   | 49     |
| 9-3   | اختبار التوزيع الطبيعي باستخدام اختبار Shapiro-Wilk  | 50     |
| 10-3  | نتائج اختبار الأزواج الخطي بين متغيرات الدراسة   | 51     |
| 1-4   | المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد عينة الدراسة عن أبعاد مجال "تطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنٹوساي)", والمجال ككل مرتبة تنازلياً وفقاً لمتوسطات الحسابية | 54     |
| 2-4   | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعياري لتقديرات أفراد عينة الدراسة عن فقرات بُعد "أهداف رقابة الأداء" والبعد ككل مرتبة تنازلياً وفقاً لمتوسطات الحسابية   | 55     |
| 3-4   | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعياري لتقديرات أفراد عينة الدراسة عن فقرات بُعد "تخطيط عملية الرقابة" والبعد ككل مرتبة تنازلياً وفقاً لمتوسطات الحسابية  | 56     |
| 4-4   | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعياري لتقديرات أفراد عينة الدراسة عن فقرات بُعد "تنفيذ عملية الرقابة" والبعد ككل مرتبة تنازلياً وفقاً لمتوسطات الحسابية  | 57     |

|    |   |      |
|----|---|------|
| 59 | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعياري لتقديرات أفراد عينة الدراسة عن فقرات بُعد "إعداد تقرير عملية الرقابة" والبُعد ككل مرتبة تنازلياً وفقاً لمتوسطات الحسابية  | 5-4  |
| 60 | المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد عينة الدراسة عن أبعاد مجال "الأداء الرقابي"، والمجال ككل مرتبة تنازلياً وفقاً لمتوسطات الحسابية   | 6-4  |
| 62 | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعياري لتقديرات أفراد عينة الدراسة عن فقرات بُعد "استقلالية ديوان المحاسبة" والبُعد ككل مرتبة تنازلياً وفقاً لمتوسطات الحسابية   | 7-4  |
| 63 | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعياري لتقديرات أفراد عينة الدراسة عن فقرات بُعد "الدور الرقابي لديوان المحاسبة" والبُعد ككل مرتبة تنازلياً وفقاً لمتوسطات الحسابية  | 8-4  |
| 64 | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعياري لتقديرات أفراد عينة الدراسة عن فقرات بُعد "نوعية الرقابة المستخدمة من قبل ديوان المحاسبة الأردني" والبُعد ككل مرتبة تنازلياً وفقاً لمتوسطات الحسابية                              | 9-4  |
| 66 | نتائج تطبيق (One Sample T-test) على أبعاد مجال تطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنْتوساي)   | 10-4 |
| 67 | نتائج تطبيق معادلة الانحدار المتعدد لدراسة أثر تطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنْتوساي) على فاعلية الأداء الرقابي لديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية                 | 11-4 |
| 68 | نتائج تطبيق معادلة الانحدار المتعدد لدراسة أثر تطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنْتوساي) على استقلالية ديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية                              | 12-4 |
| 69 | نتائج تطبيق معادلة الانحدار المتعدد لدراسة أثر تطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنْتوساي) على الدور الرقابي لديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية                         | 13-4 |
| 70 | نتائج تطبيق معادلة الانحدار المتعدد لدراسة أثر تطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنْتوساي) على نوعية الرقابة المستخدمة من قبل ديوان المحاسبة الأردني في الجامعات الحكومية الأردنية | 14-4 |

## قائمة الأشكال

| الصفحة | الشكل  | الرقم |
|--------|--|-------|
| 5      | نموذج الدراسة                                | 1-3   |
| 39     | توزيع أفراد عينة تبعاً لمتغير الجنس          | 2-3   |
| 40     | توزيع أفراد عينة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي  | 3-3   |
| 41     | توزيع أفراد عينة تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي | 4-3   |
| 42     | توزيع أفراد عينة تبعاً لمتغير سنوات الخبرة   | 5-3   |
| 42     | توزيع أفراد عينة تبعاً لمتغير مكان العمل     | 6-3   |
| 43     | توزيع أفراد عينة تبعاً لمتغير التخصص         | 7-3   |

## قائمة الملحق

| الصفحة | الملحق                | الرقم |
|--------|-----------------------|-------|
| 78     | قائمة بأسماء المحكمين | 1     |
| 79     | الاستبانة النهائية    | 2     |

## المخلص

أثر الإلتزام بتطبيق معيار المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ASSAI 300) في فاعلية الأداء الرقابي لديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية

إعداد الطالب

ماهر عزام غالب القاضي

إشراف الأستاذ الدكتور

عوذه أحمد سليمان بني أحمد

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ASSAI 300) في فاعلية الأداء الرقابي لديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وذلك عبر إعداد استبانة وتوزيعها على جميع أفراد مجتمع الدراسة، والذي تكون من العاملين في أقسام التدقيق والرقابة في الجامعات الحكومية الأردنية ضمن المسميات الآتية: رئيس مراقبة، مدقق رئيسي، مساعد مدقق، مسؤول مكتب، مدقق. وبعد مراجعة إحصائيات الجامعات الحكومية الأردنية تبين أن عدد الموظفين في مسمياتهم الوظيفية المذكورة بلغت (35) مستجيباً، ونظراً لمحدودية أفراد مجتمع الدراسة، تم اعتبار مجتمع الدراسة بمثابة عينتها. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج من أهمها: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \geq 0.05$ ) لتطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ASSAI 300) على فاعلية الأداء الرقابي لديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية، وأوصت الدراسة بعددٍ من التوصيات أهمها: ضرورة أن يهتم الديوان بوضع خطة شاملة للأنشطة العامة، تتضمن احتياجاتهم لموظفين أكفاء وعلى درجة عالية من الاستقلالية والخبرة اللازمة.

**الكلمات المفتاحية:** معايير المنظمة الدولية، الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

(الإنشائي)، فاعلية الأداء الرقابي، ديوان المحاسبة، الجامعات الحكومية الأردنية.

# **The impact of Applying International Organization of Supreme Audit Institutions Standard (ASSAI 300) in the Effectiveness of the Auditing Performance of the Accounting Bureau in Jordanian Governmental Universities**

**student preparation**

**Maher Azzam Ghaleb Al - Qadi**

**Supervising Professor**

**Odeh Ahmed Bany Ahmed**

## **Abstract**

This study aimed at identifying the mechanism of applying the standards of the International Organization of Supreme Audit Institutions (ASSAI 300) on the effectiveness of the auditing performance of the Accounting Bureau in Jordanian public universities. To achieve the objectives of the study, the descriptive analytical method was used by setting up a questionnaire and distributing it to all members of the study community, who are working in the audit and control departments of Jordanian public universities within the following job titles: Head of Monitoring, Chief Auditor, Assistant Auditor, Officer, Auditor and Graduate Studies Officer in Jordan (35) Respondent. Because of the limited members of the study community, it was considered a sample of the study. The study reached many results, including: There was a statistically significant effect at the level of ( $\alpha 00.05$ ) for the application of the standards of the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) on the effectiveness of the auditing performance of the Accounting Bureau in Jordanian public universities. The study recommended a number of recommendations, the most important of which is: the need for the SAI to develop a comprehensive plan for public activities, including their needs for competent staff, and a high degree of independence and expertise.

**Keywords:** International Organization Standards, Supreme Audit Institutions (INTOSAI), Effectiveness of Audit Performance, Audit Bureau, Jordanian Public Universities.

# الفصل الاول

## الإطار العام للدراسة

- المقدمة
- مشكلة الدراسة
- أهداف الدراسة
- أهمية الدراسة
- فرضيات الدراسة
- نموذج الدراسة
- المصطلحات والتعريفات الإجرائية



## الفصل الاول

### الإطار العام للدراسة

#### 1-1 المقدمة؛

إن الهدف الأساسي الذي قامت عليه المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الإننتوساي) - الذي تأسست سنة 1953 باجتماع 33 دولة في كوبا - هو استخدام كل الوسائل والإجراءات المحاسبية والرقابية في سبيل الارتقاء بالدور الحكومي استناداً إلى ركائز قوية، تتمثل بالشفافية والمساءلة والنزاهة، وبعيدا عن الفساد الإداري والمالي الذي يعصف بكثير من الدول وبخاصة الدول النامية، وذلك لغياب الضوابط المالية والإدارية.

ونظراً للنمو المتسارع في حقول القطاع العام، وازدياد الإنفاق الحكومي الذي تشهده المملكة الأردنية الهاشمية على الصعيد الاجتماعي والسياسي والاقتصادي، ولضمان ضبط العمل وتطبيق الأساليب الإدارية والرقابية بشكل فعال، كان لا بدّ من وجود جهاز رقابي يعمل على تحقيق الأهداف بوسائل وطرق معاصرة، وخاصة فيما يتعلق بسلامة العمليات المالية أو التصرفات الإجرائية، طبقاً للقوانين والأنظمة والتعليمات، لذا برز دور ديوان المحاسبة جلياً في هذا الموضوع كونه جهازاً يتمتع باستقلالية ونزاهة وشفافية، ويمارس دوره الرقابي بمهنية عالية.

وتحقيقاً لهذا الأمر، فقد قام ديوان المحاسبة - الذي يعدّ من الأجهزة المهمة والحساسة - بالانضمام إلى المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي)؛ وذلك لتلبية مسؤوليات الديوان المتنامية في مجالات الرقابة على الجهات ذات العلاقة، ولتدعيم أعماله المهنية بكفاءة وفاعلية عالية، بالإضافة إلى مساعدة صانعي القرار في الأردن من أجل القيام بعمليات التخطيط والتنفيذ، ومن أجل القيام كذلك بتوجيه كافة العاملين لديها لتحقيق الأهداف بفاعلية.

#### 1-2 مشكلة الدراسة؛

تعتبر عملية التحقيق من سلامة التصرفات المالية، وإنفاق الأموال طبقاً للقوانين والأنظمة والتعليمات، من أهم أعمال رقابة الأداء والذي يعكس مدى الكفاءة المهنية التي يجب أن يتمتع

بها ديوان المحاسبة الأردني، وذلك لتكوين قاعدة أساسية للبيانات والمعلومات عند التعامل مع الجهات محل الرقابة والمتابعة، وخاصة فيما يتعلق بالحسابات الختامية التي تعبر بدقة عن نتائج العمليات في ضوء النظم المحاسبية والمالية المتعارف عليها، والتي تعكس بعدالة عن المركز المالي لها.

ومن هنا يمكن توضيح مشكلة الدراسة من خلال طرح الأسئلة البحثية التالية:

1. ما مدى الإلتزام بتطبيق ديوان المحاسبة الأردني لهدف عملية الرقابة على الأداء حسب المعيار الدولي رقم 300 على فاعلية الأداء الرقابي في الجامعات الحكومية الأردنية؟
2. ما مدى الإلتزام بتطبيق ديوان المحاسبة الأردني للتخطيط لعملية الرقابة على الأداء حسب المعيار الدولي رقم 300 على فاعلية الأداء الرقابي في الجامعات الحكومية الأردنية؟
3. ما مدى الإلتزام بتطبيق ديوان المحاسبة الأردني لعملية تنفيذ الرقابة على الأداء حسب المعيار الدولي رقم 300 على فاعلية الأداء الرقابي في الجامعات الحكومية الأردنية؟
4. ما مدى الإلتزام بتطبيق ديوان المحاسبة الأردني لعملية إعداد التقارير ومتابعتها والخاصة بالرقابة على الأداء حسب المعيار الدولي رقم 300 على فاعلية الأداء الرقابي في الجامعات الحكومية الأردنية؟

### 3-1 أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الغايات التالية:

1. التعرف إلى مستوى تطبيق معيار الرقابة على الأداء رقم (300) من قبل ديوان المحاسبة، ومعرفة أثره على فاعلية الأداء الرقابي في الجامعات الحكومية الأردنية.
2. التعرف إلى مدى التزام الجامعات الحكومية بالأردنية بالقوانين والأنظمة والتعليمات والخاصة والمتعلقة بمعايير الأداء.

3. تقديم حلول وتوصيات للمسؤولين الداخليين والخارجيين في حال وجود انحراف ما يتعلق بالأداء الإداري والمالي في الجامعات الحكومية الأردنية.

#### 4-1 أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية هذه الدراسة العلمية من خلال الفوائد المتحققة جراء تنفيذها، حيث تركز هذه الدراسة على متابعة الإنفاق الحكومي وضبطه، وإدارة الأموال والممتلكات في جهة حكومية هامة نسبياً، وذات إنفاق كبير نسبياً، ولديها الكثير من الممتلكات والموارد والتي بحاجة إلى المتابعة الحثيثة والرقابة الصارمة؛ مما ينعكس ذلك إيجابياً على المستوى الفني والأكاديمي، الأمر الذي يصبُّ في المصلحة العامة عموماً.

لذلك تأتي هذه الدراسة لتسليط الأضواء على مدى فاعلية جهاز رقابي له الأثر الكبير كديوان المحاسبة في ضبط جودة وكفاءة وفاعلية جهة حكومية، لها أثرها الفعال على المستوى الوطني كالجامعات الحكومية.

#### 5-1 فرضيات الدراسة:

**H01:** لا تلتزم الجامعات الحكومية بتطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإننتوساي) ، ويتفرع عنها الفرضيات الفرعية الآتية:

**H01-1:** لا يتم الإلتزام بتحديد أهداف رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإننتوساي رقم (300) في الجامعات الحكومية الأردنية.

**H01-2:** لا يتم الإلتزام بتخطيط عملية الرقابة على الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإننتوساي رقم (300) في الجامعات الحكومية الأردنية.

**H01-3:** لا يتم الإلتزام بتنفيذ عملية الرقابة على الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإننتوساي رقم (300) في الجامعات الحكومية الأردنية.

**H01-4:** لا يتم الإلتزام بإعداد التقارير الخاصة بعملية الرقابة على الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (300) في الجامعات الحكومية الأردنية.

**H02:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لتطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) على الدور الرقابي لديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية، ويتفرع عنها الفرضيات الفرعية الآتية:

**H02-1:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لتطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) على استقلالية ديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية.

**H02-2:** لا يوجد أثر لمنظمة (الإنتوساي) على الدور الرقابي في ديوان المحاسبة الأردني في الجامعات الحكومية الأردنية.

**H02-3:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لتطبيق معايير (الإنتوساي) على نوعية الرقابة المستخدمة من قبل ديوان المحاسبة الأردني.

## 6-1 نموذج الدراسة:

يوضح الشكل التالي العلاقة بين المتغيرات الدراسة:

شكل (1-3)

نموذج الدراسة

### المتغير التابع

فاعلية الأداء الرقابي في مكاتب ديوان المحاسبة الأردني في الجامعات الحكومية الأردنية  
عناصر رقابة الأداء:  
استقلالية ديوان المحاسبة  
الدور الرقابي لديوان المحاسبة  
نوعية الرقابة المستخدمة من قبل ديوان المحاسبة الأردني

### المتغير المستقل

تطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)  
معيار التدقيق الدولي رقم (300)  
"المبادئ الأساسية للرقابة على الأداء"  
- هدف عملية الرقابة على الأداء  
- التخطيط لعملية الرقابة على الأداء  
- تنفيذ عملية الرقابة على الأداء  
- إعداد تقرير رقابة على الأداء

(المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على الدراستين التاليتين):

- 1- خلاط، صالح ميلود، 2014، مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (3100) من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، العدد 3، الجامعة الأسمرية الإسلامية زليتن، ليبيا.
- 2- الداور، جبر إبراهيم، وفروانة، رامي أحمد، 2014، تقييم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية (دراسة ميدانية)، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد الثاني والعشرون، العدد الأول، فلسطين.

## 7-1 مصطلحات الدراسة :

**الإنتوساي:** هي منظمة تأسست عام 1953 ومقرها النمسا وهي مستقلة، ومهنية، وغير سياسية، أنشئت لتوفير الدعم المتبادل، والتشجيع على تبادل الخبرات والمعرفة والتجارب، وللعمل كصوت معترف به دولياً، ولدعم التحسين المتواصل لدى مجموعة متنوعة من الأجهزة الرقابية الأعضاء، والتي لها دور رئيسي في تعزيز التصرف المالي السليم، والمساءلة الشاملة للحكومات التابعة لها (السعبري وآخرون، 2013).

**الرقابة الحكومية:** هي "رقابة تهدف إلى حماية أموال الدولة من سوء الاستخدام أو الاستغلال وتمارس على مستوى الدولة بصورة شاملة، وعلى مختلف مستويات المشاريع والوحدات والهيئات والمؤسسات العامة بصورة جزئية" (خصاونة، 2010)

**رقابة الأداء:** هو فحص مستقل وموضوعي وموثوق، للتحقق فيما إذا كانت تعهدات الحكومة أو أنظمتها أو عملياتها أو برامجها أو أنشطتها أو توسعاتها، تعمل وفق مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية، وما إذا كان هناك مجال للتحسين. وهي أسلوب في التدقيق يمكن من خلاله الحكم على النتائج المحققة بالجهة الخاضعة للرقابة، بحيث تكون منسجمة مع الأهداف المرسومة مع ضرورة تحديد الانحرافات التي ظهرت أثناء التنفيذ، والأسباب التي أدت إليها في سبيل تحديد المسؤولية الإدارية من جهة، ورسم السياسات المستقبلية الناجمة من جهة أخرى (ديوان المحاسبة الأردني، دليل الرقابة على الأداء، 2018).

**الاقتصاد:** يعني تقليل كلفة المصادر المستخدمة في العمل المنجز مع مراعاة الوقت والنوعية والكميات المناسبة في إنجاز ذلك العمل. (ديوان المحاسبة الأردني، دليل الرقابة على الأداء، 2018).

**المساءلة:** هي عملية يتم من خلالها "تحقيق الأهداف والنتائج للبرامج الحكومية، وتوفير الخدمات الحكومية بكفاءة واقتصاد وفاعلية مع الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات السارية المفعول (رحاحلة، 2006، ص 287).

**الكفاءة:** هي القدرة على الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة من خلال ترشيد العلاقة بين المخرجات سواء أكانت على هيئة بضائع أو خدمات أو أي نتائج أخرى، والموارد التي استخدمت من أجل إنتاجها (ديوان المحاسبة الأردني، دليل الرقابة على الأداء، 2018).

**الفعالية:** هي مدى جدوى السياسات والبرامج المطبقة أو المزمع تطبيقها؛ لتحقيق الأهداف المرسومة، وذلك بمقارنة الأثر المرجو مع الأثر الفعلي لعمل معين (ديوان المحاسبة الأردني، دليل الرقابة على الأداء، 2018).

**حوكمة القطاع العام :** هي قدرة الحكومة على صياغة وتنفيذ سياسات سليمة وفعالة، واحترام كل من المواطنين والدولة للمؤسسات التي تحكم التفاعلات الاقتصادية والاجتماعية بينهم، وذلك من خلال السلوك الذي يتبعه موظفو ومؤسسات القطاع العام في ممارسة السلطة، لتشكيل السياسات، وتقديم الخدمات العامة، وإدارة شؤون الدولة (حجازي، 2016، 4)

**ديوان المحاسبة الأردني:** هو مؤسسة مستقلة وجهاز رقابي مالي على الأموال العامة وواردات الدولة ونفقاتها، حيث يقوم بالتدقيق على الوزارات، والدوائر الحكومية، والمؤسسات الرسمية العامة، والمؤسسات العامة المستقلة، والمجالس البلدية، ومجلس الخدمات المشتركة، وأمانة عمان الكبرى، والشركات التي تمتلك الحكومة ما نسبته 50% فأكثر من رأسمالها وأي جهة يقررها مجلس الوزراء. (ديوان المحاسبة الأردني، 2015).

## الفصل الثاني

### الإطار النظري والدراسات السابقة

## الفصل الثاني

### الإطار النظري والدراسات السابقة

#### المبحث الأول: المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا والمحاسبة (الإنتوساي)

##### 1-1-2 تمهيد:

تعتبر عملية الرقابة على القطاعات الحكومية العامة من العمليات الممنهجة التي يسعى ديوان المحاسبة من خلالها الحصول على أدلة أكثر موضوعية ونزاهة، وذات مصداقية تخدم السلطات التشريعية والتنفيذية، بالإضافة إلى شريحة واسعة من الجمهور والأطراف ذات العلاقة فيما يتعلق بمدى التزام الدوائر الحكومية عموماً بالسياسات والبرامج التي تتماشى والمعايير المقررة دولياً.

وعلى هذا فإن ديوان المحاسبة يسعى باستمرار إلى تحقيق الهدف الرئيس الذي أنشأ من أجله، وهو إضافة نقلة نوعية في طريقة التعامل مع المؤسسات والدوائر الحكومية، فيما يتعلق بألية تطبيقها للسياسات والخطط التي تتفق والمعايير الدولية، وفي مقدمتها معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) التي توفر بطبيعتها مناخاً مناسباً وضرورياً لما يسمى بالجودة والمصداقية والمهنية وتصوراً واضحاً لرقابة القطاع العام.

وتهدف هذه المعايير إلى ترسيخ مفاهيم الاستقلالية وفعالية الرقابة، ودعم الأعضاء في منظمة الإنتوساي؛ لوضع المنهج المهني الخاص بهم، بما تتطلبه الأنظمة والتعليمات والتشريعات الخاصة بكل بلد بما يتفق مع أنظمتها الداخلية.

##### 2-1-2 تعريف بمنظمة الإنتوساي:

منظمة الإنتوساي هي: منظمة دولية مستقلة، وذات سيادة، وغير سياسية، وغير حكومية وتتمتع بمنصب استشاري خاص لدى المجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة. تم تأسيسها عام 1953، وعقد مؤتمرها الأول في كوبا بمشاركة 34 جهازاً رقابياً ويبلغ عدد أعضائها 194



عضواً، بالإضافة إلى خمسة أعضاء مشاركين، وعضو منتسب واحد (السعبري وآخرون، 2013).

ومن أجل تقريب وجهات النظر وتدعيم التدقيق، قامت المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الإنٹوساي) بعقد تفاهمات عديدة مع الإتحاد الدولي للمحاسبين، الأمر الذي يؤدي بالأخير إلى تحسين نوعية المعايير والتعليمات الخاصة بالرقابة والتدقيق. (Anerud, 2004).

### 3-1-2 أهمية معايير منظمة الإنٹوساي:

تتركز أهمية المعايير فيما يلي: (مصلح، 2013)

- 1- يتم الاعتماد عليها في تقييم الأهداف من خلال قياسها لجودة العملية الرقابية ونتائجها.
- 2- تحدد المستلزمات التي يقتضي توفرها في المدقق وديوان المحاسبة، لممارسة العمل الرقابي بكفاءة وفاعلية، كما أنه يوفر الأساس الموضوعي لتقييم موظفي ديوان المحاسبة.
- 3- تعمل على إيجاد نقاط مشتركة لعملية التدقيق، تُجمع المسؤوليات والأهداف، سواء أكانت على الصعيد المحلي أو الإقليمي أو الدولي.
- 4- تعمل على رفع مستوى المهنية لدى المدقق بشكل خاص ولديوان المحاسبة بشكل عام من خلال تحديد المسؤوليات والاختصاصات.
- 5- تعزز الثقة لدى مستخدمي البيانات المالية من خلال إخراجها لنتائج التدقيق بجودة عالية.
- 6- تساعد على تنظيم العلاقة بين الرقابة الخارجية التي تمارسها الأجهزة العليا للرقابة والرقابة الداخلية التي تمارسها الوحدات والمؤسسات التنفيذية.
- 7- تعتبر بمثابة حلقة وصل بين الأطراف ذات العلاقة بالرقابة كالسلطة التشريعية والتنفيذية مثلاً.
- 8- تعمل على تحقيق الأهداف والنتائج من خلال إرساء المبادئ والقواعد المتعلقة بصياغة التقارير الرقابية، مما يضيف مزيداً من الثقة والمصداقية .

#### 4-1-2 أهداف المنظمة الدولية (الانتوساي):

يتم الرجوع إلى معايير منظمة الإنتوساي لأغراض المساعدة في الاستخدام الأمثل للموارد والأصول العامة، وتحقيق الإشراف المناسب على البرامج الحكومية بالإضافة إلى تعزيز النزاهة والشفافية، وأساليب الإدارة الحديثة.

أ- لذا تتركز الأهداف في أربعة أهداف استراتيجية وهي: ([www.Intosai.org](http://www.Intosai.org))

#### 1- المعايير المهنية: وتتمثل فيما يلي:

- أ- إيجاد إطار عمل قوي يكون كوسيلة؛ لتدعيم نظام وضع المعايير الخاصة بالانتوساي، بما في ذلك وظيفة الدعم التقني، والاستشارات المستقلة.
- ب- يجب أن تكون المعايير واضحة وملائمة وذات صلة، بحيث تخدم شريحة واسعة من أصحاب المصلحة؛ كونها تشكل إطاراً عاماً لمراقبة المال العام.
- ج- تعزيز المعايير الدولية الرقابة المالية باعتبارها مصدراً للتعليم والتدريب، وتدقيق الحسابات وبرامج الترخيص.
- د- العمل على تحقيق إطار الإنتوساي للإصدارات المهنية، وضمان استمراره والمحافظة عليه.
- هـ- مراقبة المعايير وتنفيذها، واستقبال أي شكاوي أو تحديات، ومعالجتها خلال عملية وضع المعايير.

#### 2- تطوير القدرات: وتتمثل فيما يلي:

- أ- العمل على توفير حلول خاصة بتطوير القدرات كالوصول إلى الجهات المانحة، لدعم منظمة (الانتوساي) وتمويلها.
- ب- تعزيز التنمية المهنية للإنتوساي.
- ج- دعم قدرات الجهاز الأعلى للرقابة على المستوى الإقليمي.

د- التفاعل الإستراتيجي مع المجتمع الدولي المهتم بالتنمية لصالح المنظمة الدولية (الانتوساي).

### 3- تبادل المعرفة: وتتمثل فيما يلي:

- أ- العمل على تبادل الخبرات والمعارف بين أعضاء الانتوساي وبشكل واسع.
- ب- تطوير الخبرات المتعلقة بتدقيق القطاع العام والتي تشكل إطاراً هاماً للانتوساي فيما يتعلق بإصداراته المهنية للمعايير.

### 4- تعزيز قيمة الانتوساي كمنظمة دولية: وذلك عن طريق ما يلي:

- ب- متابعة ورصد تطبيق الانتوساي لخطته الإستراتيجية، وخاصة تلك المتعلقة بالتنمية المستدامة.
- ج- إدارة موارد الانتوساي على أفضل وجه.
- د- المحافظة على جهود تطوير دعم الانتوساي وتمويله من قبل الجهات المانحة . العمل على ترسيخ التوعية والتواصل وصنع القرارات بكفاءة وفاعلية واقتصاد

## 2-2 المعيار الدولي رقم (300) المبادئ الأساسية لرقابة الأداء:

### 1-2-2 تمهيد:

قبل البدء بذكر المعايير لابد من الإشارة إلى أن هذه المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أو ما تسمى بـ (الانتوساي) قد صدرت سنة 1992، في المؤتمر السادس عشر، الذي أقيم في دولة الأوروغواي، وبعد ذلك - تحديداً - سنة 2001 في كوريا الجنوبية تمت إعادة صياغة هذه المعايير وهيكلتها. وفي المؤتمر الذي أقيم في جنوب إفريقيا سنة 2010 تم إقرار المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا والتي تعتبر من الإجراءات المهمة التي يستند عليها المدققون في عمليات الرقابة المختلفة، بالإضافة إلى أنها ضرورية للأداء الرقابي وجودته، فضلاً عن ذلك فإنها تعتبر دليلاً استرشادياً، يمكن الاعتماد عليه عند وضع القوانين والأنظمة الحكومية كل حسب الظروف التي تناسب بلده (مصلح ، 2013).

كما تم تحديد مفهوم المعيار الرقابي حسب ما تراه منظمة (الانتوساي) بأنه: المعيار الذي يوفر الحد الأدنى لمساعدة المدقق وتوجيهه، فيما يتعلق بتحديد الخطوات والإجراءات الرقابية

التي من الواجب تطبيقها؛ لتحقيق أهداف الرقابة، بالإضافة إلى أنه يمثل مقياساً هاماً لتقييم جودة نتائج المراقبة. (خلاط وآخرون، 2014).

### 2-2-2 إطار رقابة الأداء

تتمثل الغاية الأساسية الأساسية من إصدار منظمة (الانتوساي) لهذا المعيار، في إيجاد رؤية مشتركة بين الأعضاء لما يسمى بـرقابة الأداء بالإضافة إلى تهيئة رقابة فردية، تتسم بالمرونة والإبداع العملي.

### 2-2-3 تعريف رقابة الأداء

يمكن تعريف رقابة الأداء بأنها عبارة عن "فحص مستقل وموضوعي وموثوق به فيما إذا كانت تعهدات الحكومة أو أنظمتها أو عملياتها أو برامجها أو أنشطتها أو مؤسساتها، تعمل وفقاً لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية" (www.Intosai.org).

كما عُرفت بأنها "التأكد من كفاءة استخدام الموارد المتاحة بشكل أفضل؛ لتحقيق الأهداف المخططة، عبر دراسة مدى جودة الأداء، واتخاذ القرارات التصحيحية، لإعادة توجيه مسارات الأنشطة في المنظمة بما يحقق الأهداف المرجودة منها (عثمان وآخرون، 2012 ص 471).

ويرى الباحث أن رقابة الاداء تعني " مجموعة من الاجراءات التي تستخدم لرفع الكفاءة الإدارية للجهات الحكومية وتقييم أداء أنشطتها وبرامجها لمعرفة مدى قدرتها على تحقيق الأهداف المطلوبة.

### 2-2-4 الاقتصاد والكفاءة والفعالية

الاقتصاد: هي تقليل كلفة المصادر المستخدمة في العمل المنجز مع مراعاة الوقت والنوعية والكميات المناسبة في إنجاز ذلك العمل. (ديوان المحاسبة الأردني، دليل الرقابة على الأداء).

الكفاءة: هي القدرة على الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، من خلال ترشيد العلاقة بين المخرجات سواء على هيئة بضائع، أو خدمات، أو أي نتائج أخرى، والموارد التي استخدمت من أجل إنتاجها. (ديوان المحاسبة الأردني، دليل الرقابة على الأداء).

الفعالية: هي مدى جدوى السياسات والبرامج المطبقة؛ أو المزمع تطبيقها لتحقيق الأهداف المرسومة، وذلك بمقارنة الأثر المرجو مع الأثر الفعلي لعمل معين. (ديوان المحاسبة الأردني، دليل الرقابة على الأداء، 2015).

## 5-2-2 أهداف رقابة الأداء

يعتبر تدعيم الحوكمة الاقتصادية الفعالة - والتي تتمتع بكفاءة عالية - من أهم الأهداف الأساسية التي تسعى إليها رقابة الأداء، فضلاً عن كونها تساهم كذلك في تحسين مستوى الشفافية والمساءلة.

أما بالنسبة للمساءلة، فهي تبحث عن مدى تطبيق القرارات والأنظمة والتعليمات الصادرة على السلطتين: التشريعية والتنفيذية بدرجة عالية من الكفاءة والفعالية، وبالمقابل تحقيق المنفعة المادية والمعنوية لدى الطرف الآخر سواء أكانوا مواطنين أم أيّ جهة أخرى .

وأما بالنسبة للشفافية، فإنه يجب أن يكون للجهاز الرقابي الحرية في اتخاذ قرار نشر نتائج تقاريره الرقابية، وذلك في حدود سلطته القانونية، وأن يتخذ الجهاز الأعلى للرقابة الوسيلة التي يراها مناسبة للنشر، وكيفية القيام بذلك وينبغي توزيع التقرير على: (مصلح، 2013).

1. الهيئات الخاضعة للرقابة.
2. كبار المسؤولين الحكوميين.
3. السلطة التشريعية.
4. وسائل الإعلام (إذا كان ذلك متبعاً ولا توجد لوائح تمنع ذلك)

## 6-2-2 مبادئ رقابة الأداء (المبادئ العامة)

إن الأمر الرئيسي الذي نصّ عليه المعيار هو أنه يجب على المدققين أن يضعوا هدفاً محدداً بوضوح للرقابة، يتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية (خلاط، 2014).

ويرى الباحث أنه يجب على المدقق قبل الشروع في عمله الرقابي، تحديد الجهة الرقابية تحديداً جيداً، بحيث تكون برامجها وأنشطتها وسياساتها واضحة وقابلة للتحديد.

وإذا شرع المدقق بتوجيه سؤال رقابي عام، وينفرع عن هذا السؤال أسئلة فرعية أخرى فيجب أن تكون هذه الأسئلة مترابطة ومكاملة بعضها لبعض، وشاملة وغير متداخلة، بحيث تكون النتيجة وافرة بالمعلومات، وذات جدوى رقابية.

وفيما يتعلق بنهج الرقابة، يرى الباحث أنه يجب على المدققين اختيار نهج يستند إلى النتيجة، أو المشكلة، أو النظام، أو مجموعة من ذلك؛ لتسهيل سلامة تصميم الرقابة.

ولذلك يعتبر النهج العام أمراً مهماً في أي عملية رقابية؛ لأنه يحدد ماهية الفحص الذي يجب تطبيقه، بالإضافة إلى أنه يحدد البيانات والمعلومات والإجراءات والمعرفة التي يجب الحصول عليها ثم تحليلها.

وأشار (خلائط وآخرون، 2014، ص 333-334) إلى أن "رقابة الأداء تؤدي وفق إحدى المنهجيات التالية عند فحص أداء مؤسسة ما وهي:

1. المنهجية المستندة إلى النتائج، حيث يقيم المدقق ما إذا تحققت الأهداف المحددة سلفاً كما كان مستهدفاً أم لا.
2. المنهجية المستندة إلى المشكلات، حيث يقوم المدقق بفحص أسباب المشكلة ويحللها.
3. المنهجية المستندة إلى النظام، حيث يقوم المدقق بفحص الأداء السليم للنظم الإدارية.
4. المنهجية التي تجمع بين كل المنهجيات السابقة المختلفة.

ويمكن لرقابة الأداء أن تتبنى إحدى المنظورين التاليين: (خلائط وآخرون، 2014)

1. المنظور الذي يبدأ من الأعلى إلى الأسفل، حيث يركز فيه المراجع على شروط السلطة التشريعية والهيئة التنفيذية أو التنظيمية، ونواياها وأهدافها وتوقعاتها، والتحقق من أن الثغرات التي يمكن أن توجد في القوانين والتشريعات ليس لها تأثير على الغايات التي تحققت.

2. المنظور الذي يبدأ من الأسفل إلى الأعلى، ويركز فيه المدقق على آثار النشاط على الجهة الخاضعة للرقابة وعلى المجتمع.

ويرى الباحث ان رقابة الأداء تسعى إلى وضع معايير مناسبة تتوافق مع الاسئلة الرقابية والمتعلقة بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية، وتعمل أيضاً على توفير تقييم للأدلة، والوصول كذلك إلى استنتاجات معقولة حول أهداف الرقابة.

وقد عرفت المعايير بأنها "المؤشرات والمقاييس المستخدمة لقياس مدى كفاية وفاعلية الأداء الفعلي والتي يتم على أساسها بالحكم على الأداء، وقد تكون هذه المعايير قانونية، أو مهنية متخصصة، أو قياسية محلية ودولية، أو معايير تخطيطية، أو معايير للنشاط" (عثمان وآخرون، 2012، ص 471).

ويمكن أن تكون المعايير عامة ومحددة، بحيث تركز على ما يجب أن يكون وفقاً للقوانين والأنظمة والتعليمات والأهداف، أو ما هو متوقع وفقاً للمبادئ والممارسات والمعرفة العلمية، أو ما يمكن أن يكون في ظروف أفضل.

ورغم أن تحديد المعايير وبياناتها خلال مرحلة التخطيط قد يعزز من موثوقيتها، إلا أنه من غير الممكن وضعها بصورة مسبقة في عمليات الرقابة، والتي تغطي مسائل معقدة، بل تحدد أثناء عملية الرقابة.

وأما فيما يتعلق بمخاطر الرقابة، فيرى الباحث أنه يجب على المدققين أن يديروا مخاطر الرقابة بصورة فعالة، ذلك أنه قد تحدث هناك استنتاجات خاطئة، أو غير مكتملة، أو تقديم معلومات لا تحتوي على أي قيمة بالنسبة لمستخدميها.

وتتراوح مخاطر المراقبة بين العجز عن الحصول على معلومات قيمة ومفيدة، لتحسين الأداء، وبين إغفال معلومات مهمة، أو الحصول على معلومات غير دقيقة وفي هذه الحالة يجب على المدقق التعامل مع هذه المخاطر بصورة أكثر فاعلية، والسعي باستمرار إلى بيان رقابة الأداء ومنهجها بصورة مجتمعة.

وتحقيقاً لعملية الرقابة على الأداء يرى الباحث أنه يجب على المدققين أن يكونوا على تواصل فعال وسليم، خصوصاً مع الهيئات والمنظمات الخاضعة لعملية للرقابة.

ومما يضيف أهمية خاصة للتواصل في رقابة الأداء، أنه قد تكون هناك قنوات اتصال (سنوية مثلاً) مع بعض الجهات كمؤسسات المجتمع المدني، في حين نجد أن هناك تواصل مستمر مع بعض الجهات التشريعية والحكومية؛ وهذا من شأنه أن ينعكس إيجاباً على مخرجات التقرير الرقابي.

ويرى الباحث أيضاً أن تبادل وجهات النظر مع الهيئات الخاضعة للرقابة وبصورة مكثفة، يعد أمراً ضرورياً؛ لإنجاح عملية التواصل. وأخيراً... قد تتطلب الحاجة إلى إعداد تقارير متوازنة للإطلاع على وجهات نظر أصحاب المصالح المختلفين.

إن استخدام قنوات اتصال فعالة من قبل المدققين مع الأطراف المسؤولة، أو أصحاب المصلحة، يعد أمراً ضرورياً لإيجاد أجواء مريحة، يتم من خلالها تدفق معلومات ضرورية ومهمة تعمل على تنفيذ توصيات الرقابة وبمهنية عالية.

لذلك يجب على المدققين خلق جوٍّ من الاحترام المتبادل، وفهم دور أصحاب المصالح الآخرين ومسؤولياتهم، وبالمقابل يجب توخي الحيطة والحذر من أي شيء قد يمسّ استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة وحياديته.

وبناءً على ما سبق ذكره فإنه يجب على فريق الرقابة أن يتمتع بالكفاءة والمهنية اللازمة لإجراء الرقابة، كتصميم البحوث والمعرفة السليمة بالرقابة، وطرق العلوم الاجتماعية، ومهارات التحليل والكتابة والتواصل، وأساليب التقصي والتقييم. (www.Intosai.org)

ويرى الباحث أن امتلاك المدقق الرؤية الواضحة والمعرفة الصائبة بالبرامج والمهام الحكومية، سيعزز وسيضمن اختياره للمجالات الصحيحة للرقابة، وتولي الأنشطة الحكومية بفعالية أكبر. وغالباً ما تتطلب عملية رقابة الأداء تطوراً متوازياً لما يسمى بالمنهجية كجزء من عملية الرقابة، لذلك لا بد من المدققين أن يسعوا باستمرار إلى تطوير قدراتهم المهنية عن طريق الاستعانة بالخبراء الخارجيين، وفي كافة المجالات التخصصية.

وتجدر الإشارة إلى أن من المبادئ العامة لرقابة الأداء كذلك ما يسمى بـ "التوثيق" الأمر الذي يعني أن المدقق يجب عليه أن يعد التقارير الرقابية بصورة مكتوبة، وإعلام كافة المستويات الحكومية بنتائج التقرير بطريقة تخلو من سوء الفهم. (www.Intosai.org)

وعادة ما تقوم الأجهزة الرقابية التي تنفذ أشكالاً متعددة من الرقابة على الأداء بنشر تقاريرها، في حين أن الأجهزة المعنية التي لا يجوز لها نشر كافة النتائج المتعلقة بالرقابة على الأداء، أن تنشر ملاحظاتها واستنتاجاتها على شكل ملخص في تقاريرها السنوية (مصلح، 2013).

كما أنه يجب على المدققين أن يراعوا كذلك الأهمية النسبية في جميع مراحل عملية الرقابة، وعدم النظر إلى الجانب المالي فقط، بل إلى الجانبين الاجتماعي والسياسي لموضوع الرقابة، بهدف تقديم أعلى قيمة مضافة ممكنة، فكلما كان النشاط ذا طبيعة روتينية اعتيادية كان



الأثر المترتب عليه محصوراً في مجال صغير، وكلما كان الموضوع ذو أهمية خاصة كان للتحسينات أثر كبير. (www.Intosai.org)

## 8-2-2 المبادئ المتعلقة بعملية الرقابة:

### أولاً: التخطيط

حتى يتم إنجاز عملية التدقيق في وقتها المحدد وبدون تأخير، كان لا بدّ من وجود التخطيط الجيد كخطوة أولى وضرورية؛ لضمان إجراءات رقابية ذات جودة عالية وفعالة واقتصادية وعلى درجة عالية من الكفاءة وبتوقيت مناسب، ومن أهم الاعتبارات الواجب على المدقق أخذها بعين الاعتبار عند اختيار وتصميم الرقابة ما يلي: (خلاط، 2013):

1. يجب على المدققين أن يراعوا أن تكون موضوعات الرقابة مهمة بقدر كاف، وقابلة للرقابة ومتماشية مع تفويض المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
2. يجب أن تهدف عملية اختيار الموضوع إلى تعظيم الأثر المتوقع للرقابة مع مراعاة قدرات الرقابة (كالموارد البشرية والمهارات المهنية).
3. يجب على المدقق أن تكون لديه المعرفة الكاملة والفهم اللازم للهيئات الخاضعة للرقابة بطريقة تسمح له بتقييم المشكلة أو المخاطر.
4. يجب أن تكون أهداف الرقابة وأسئلتها ومعاييرها وموضوعها ومنهجيتها واضحة بالنسبة للمدقق، بما في ذلك الأدلة وإجراء التحليل الرقابي.
5. الأنشطة الضرورية وما يلزم من موظفين ومهارات، والتكلفة التقديرية للرقابة، والأطر الزمنية والمراحل الرئيسية للمشروع.

### ثانياً: التنفيذ

بعد أن يتم إعداد وتجهيز الخطة، يقوم المدقق وبطريقة موضوعية بالحصول على أدلة كافية وبشكل يتناسب وموضوع الرقابة، والهدف الذي أنشئت من أجله، والأسئلة المترتبة عليها. إن "الأدلة الرقابية المتحصل عليها، هي في طبيعتها مقنعة أكثر منها قاطعة (صواب أم خطأ) وتصنف الأدلة إلى أدلة مادية أو وثائقية أو إفادية أو تحليلية، لذا يشترط أن تكون الأدلة التي يجب الحصول عليها قابلة للشرح والتفسير، من حيث كفايتها وصحتها وموثوقيتها

ومنطقيتها. كما يجب أن تكون الأدلة معقولة ومختصة، وذات صلة بالموضوع الرقابي، من أجل دعم حكم المراجع واستنتاجاته فيما يتعلق بأسئلة الرقابة، كما يجب أن تكون كافة نتائج الرقابة واستنتاجاتها مدعومة بأدلة الرقابة (خلاط وآخرون، 2013، ص 337-338).

ويرى الباحث أن على المدقق مسؤولية كبيرة في عملية جمع البيانات وتفسيرها وتحليلها وربط النتائج بعضها ببعض، حتى يصل إلى نتيجة معقولة ترضي جميع الأطراف ذات العلاقة. وهذا يتطلب من المدقق أن يمتلك سرعة بديهة ومرونة كافية، وأن يكون سعيه جاداً في الحصول على المعلومات والبيانات من مختلف مصادرها، سواء أكانت أولية أم ثانوية، ومن ثم تجميعها وفق منهجية علمية تدعم عمل المدقق واستنتاجاته التي ستذكر في التقرير.

### ثالثاً: إعداد التقارير

بعد أن يكون المدقق قد أنهى كافة إجراءات التدقيق وأهدافها، وقام كذلك بفحص نظام الرقابة الداخلي للجهة ذات العلاقة، وأصبحت لديه تأكيدات قوية حول القوائم المالية والملاحظات المرفقة بها والتي أعدتها الجهة الخاضعة للرقابة، والقيام بالتصحيحات أو الاقتراحات، والتأكد من أن الجهة قد أخذت بها عندئذ يمكن إصدار التقرير الذي يوضح فيه المدقق رأيه حول مدى تحقيق الجهة الخاضعة للرقابة لأهدافها، والتزامها بالتشريعات النافذة وعدالة الحسابات الختامية. (لربش وآخرون، 2013).

ومن المتطلبات العامة لصياغة التقرير ما يلي:

- 1- العنوان 4- الأهداف 7- المرسل إليه
- 2- التوقيع 5- النطاق 8- تحديد الموضوع
- 3- التاريخ 6- التكامل 9- الأساس القانوني 10- مطابقة المعايير (الكبيسي، 2017)

ويجب على المدققين أيضاً تبليغ نتائجهم الخاصة بمبادئ الاقتصاد والكفاءة في الحصول على الموارد واستخدامها، ومدى فاعلية تحقيق الأهداف. وقد تتباين التقارير تبايناً كبيراً في نطاقها وطبيعتها، كتقييم مدى سلامة استخدام الموارد مثلاً، والتعليق على تأثير السياسات والبرامج والتوصية بتغييرات تهدف لتحقيق التحسينات (إنتوساي، 300).

كما يجب على المدققين أن يسعوا إلى تقديم توصيات بناءة من شأنها أن تسهم إسهاماً كبيراً في معالجة مواطن الضعف والمشكلات المحددة بالرقابة، إذا كان ذلك ملائماً وسمح به تفويض الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.

ويجب الأخذ بعين الاعتبار أن توزيع الرقابة على نطاق واسع من قبل المدققين، يمكن أن يعزز مصداقية مهمة الرقابة، لذلك يجب أن توزع على الجهات ذات العلاقة والتي تتبع بطبيعة الحال إلى السلطات التشريعية أو التنفيذية، وأن تكون مناسبة للجمهور أو أصحاب المصالح عبر وسائل وقنوات إعلامية شفافة، وذات مصداقية.

كما يتوجب على المدققين أن يتابعوا نتائج وتوصيات الرقابة السابقة حسب ما تقتضيه الحاجة؛ لتوفير تغذية راجعة للهيئة التشريعية إلى جانب الاستنتاجات والآثار المترتبة على جميع الإجراءات التصحيحية.

ومن الجدير بالذكر أن أيّ خطأ في التقرير الصادر عن ديوان المحاسبة، يمكن أن يفقده المصداقية والتي ترتبط ارتباطاً وثيقاً فاعلية أدائه في مراقبة أعمال الجهات الخاضعة له، ومن الأمور الواجب توافرها في التقرير حتى يصبح أكثر أهمية ما يلي:

1- الاستقلال 2- الاكتمال 3- الدقة 4- الموضوعية 5- الإقناع 6- الوضوح (الكبيسي، 2017)

لذا يرى الباحث ضرورة القيام بمتابعة التقارير لأنها أداة مهمة تستخدم لتقوية أثر الرقابة وتطوير الاعمال الرقابية مستقبلاً.

## 9-2-2 خصائص التقارير الرقابية في ضوء المعايير الدولية:

تتميز التقارير الرقابية في ضوء المعايير الدولية الصادرة عن منظمة الإنتوساي بعدة خصائص كان من أهمها ما يلي: (السيد، 2013)

1. الإيجاز: بحيث يتم عرض التقرير دون إخلال أو تقريط بجودة عرض وتحليل الموضوع.

2. التوحيد: بمعنى أنه يتم عرض التقارير بطريقة موحدة بعيداً عن التفاصيل الكثيرة عن الإطار العام.

3. الدقة: أي أنه يجب عرض التقارير بطريقة تضمن عدم وقوع أي خطأ بعد موافقة الجهة الخاضعة للرقابة.

4. التوقيت المناسب: بحيث تصدر التقارير الرقابية في وقتٍ محددٍ، كي تصبح أداة نافعة ومفيدة لكافة الأطراف المستخدمة لها .
5. السرية: ينبغي إصدار التقارير بطريقة تضمن عدم تداولها، وخاصة المتعلقة بالأمن القومي..

### 2-3 المبحث الثاني: ديوان المحاسبة الأردني

#### 1-3-2 نشأة ديوان المحاسبة الأردني (www.audit-bureau.gov.jo)

يعتبر ديوان المحاسبة الأردني من أقدم الأجهزة الرقابية حيث بدأ عمله في شرق الأردن عام 1928 كدائرة تتعلق بـ "مراجعة الحسابات" والذي كانت مهمته الرئيسية تدقيق الحسابات الخاصة بإمارة شرق الأردن، ثم تم تعديل المسمى بموجب قرار وزاري نشر في الجريدة الرسمية عام 1930 ليصبح "دائرة تدقيق الحسابات".

وفي عام 1931 ونتيجة لتطور إمارة شرق الأردن خاصة بعملية فحص الحسابات الحكومية المتعلقة بالإيرادات والنفقات والسلف والأمانات، صدر قانون تأسيس دائرة تدقيق وتحقيق الحسابات استناداً للمادة رقم 19 من القانون الأساسي لإمارة شرق الأردن التي كانت مرتبطة برئاسة الوزراء حتى جرى فك الارتباط الأول 1939 واستمر ثلاثة سنوات حتى عام 1942 ومن ثم جرى فك الارتباط الثاني عام 1949، استمر كذلك ثلاث سنوات حتى صدر قانون ديوان المحاسبة رقم 28 لسنة 1952م.

وحيثما صدر الدستور الأردني في 1952/1/8م تشكلت مرحلة جديدة من مراحل ديوان المحاسبة الأردني وبشكل دستوري، حيث نصت المادة رقم 119 من الدستور على أنه "يشكل بقانون ديوان المحاسبة لمراقبة إيرادات الدولة ونفقاتها وطرق صرفها" وبمقتضى هذه المادة الدستورية صدر قانون ديوان المحاسبة الأردني رقم 28 لعام 1952م ونشر بالجريدة الرسمية وبالتحديد في 1952/4/16م، ونظراً للتطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي مرت بالدولة الأردنية، جرى هنالك تعديلات على قانون ديوان المحاسبة مما تطورت معه أساليب الرقابة وأهدافها ومنهجها والطرق والتقنيات المستخدمة فيها.

1. ومن أهم التعديلات التي حدثت وشكلت نقلة نوعية أثرت بشكل إيجابي على عمل ديوان المحاسبة ما تم عام 2002م وبموجب قانون مؤقت معدل رقم 3 ما يلي: (الرحاطة، 2006).

2. التحول التدريجي من السابق إلى اللاحق، وخصوصاً فيما يتعلق بتدقيق النفقات بينما في السابق كان الأمر يتطلب موافقة رئيس الوزراء إذا كان المبالغ تدقق تدقيقاً مسبقاً للمبالغ التي تزيد عن 5000 دينار.

3. إضافة ما يسمى بالرقابة الإدارية جنباً إلى جنب للرقابة المالية التي كان يمارسها منذ بداية التأسيس.

4. إضافة رقابة البيئة ممارسة رقابة الأداء.

5. إضافة رقابة المؤسسات العامة.

6. للديوان الحق فيما يتعلق بموضوع الاستعانة بالمستشارين والخبراء والاختصاصيين والتي تتطلب أي أمر يتعلق بالمعرفة الفنية.

تعرض الموظف للمساءلة في حال امتناعه عن تقديم أي رد بخصوص الاستيضاحات المقدمة من قبل الديوان ضمن المدة المسموح بها قانونياً

**2-3-2 الإطار القانوني والدستوري لديوان المحاسبة الأردني:** ( قانون ديوان المحاسبة رقم (28) لعام 1952م)

بالرجوع إلى القانون يتبين ما يلي:

**1- المهام والواجبات المترتبة على الديوان:**

وتشمل مراقبة إيرادات الدولة ونفقاتها، وحساب الأمانات والقروض، والتسويات والسلف، بالإضافة إلى ذلك على الديوان أن يتأكد من سلامة التصرفات المالية والبيئية المتعلقة بالدوائر الحكومية، والتأكد من أن الإجراءات الإدارية تتم وفق القوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها والصادرة عن الجهات المختصة.

**2- حدود رقابة الديوان:**

تشمل مهام الديوان وواجباته الوزارات والدوائر الحكومية، والمؤسسات العامة، والمجالس البلدية، ومجالس الخدمات المشتركة، كما تشمل رقابة الديوان أي جهة يقررها مجلس الوزراء وتكون بحكم الأموال العامة أو شركات تملكها الحكومة بنسبة 50% فما فوق.

### 3- استقلالية الديوان:

يتم وفق قانون ديوان المحاسبة لعام 1952 تعيين رئيس ديوان المحاسبة الأردني بإرادة ملكية سامية بناء على تنسيب مجلس الوزراء، ولا يجوز نقله أو عزله أو إحالته على التقاعد أو فرض عقوبات عليه، إلا بعد أخذ موافقة مجلس النواب أو بموافقة الملك بناء على تنسيب مجلس الوزراء.

من مظاهر الاستقلالية كذلك، أن رئيس ديوان المحاسبة يعامل كمعاملة الوزير العامل براتبه وعلاواته، وله الحق في تعيين الموظفين وترفيعهم أو نقلهم أو منحهم إجازات، وله صلاحياته باتخاذ أي إجراء تأديبي بحق الموظفين في حال ثبوت دليل مسلكي بحقهم.

### 4- مكان التدقيق:

"يجوز أن يقوم الديوان بالتدقيق في الحسابات في مكاتبه أو مكاتب الدائرة ذات العلاقة، أو في ميادين العمل، حسبما يقرره رئيس الديوان، وعلى الدائرة أن تهيء المكان اللازم لموظفي الديوان في مكاتبها عندما يطلب إليها ذلك، وأن تقدم لهم وسائل الراحة والخدمات الإدارية مثلما تقدم لموظفيها" (الرحالة ، 2006، ص294).

### 5- كتابة وتقديم التقارير:

يجب أن يقدم رئيس ديوان المحاسبة تقريره السنوي إلى مجلس النواب بمدة لا تزيد عن ستة أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية، بالإضافة إلى مجلس النواب، يرسل ديوان المحاسبة صوراً عن تقريره السنوي إلى مجلس الوزراء، ويتضمن هذا التقرير ملاحظاته عن الدوائر الحكومية والجهات ذات العلاقة مع ذكر أي مخالفات مترتبة على تلك الجهات.

لرئيس ديوان المحاسبة أن يقدم تقريراً بصفة مستعجلة إلى مجلس النواب إذا كان هناك خطر معين أو أهمية تستلزم عرضه على المجلس للنظر فيه. ويترتب على الجهات الخاضعة للرقابة أن تقدم بياناتها المالية بمدة لا تزيد عن ستة أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية لها.

وفي حالة نشوب نزاع بين الديوان وأي جهة خاضعة له من الوزارات أو الدوائر يجب على رئيس ديوان المحاسبة رفع ذلك بتقرير إلى مجلس الوزراء للفصل فيه وعليه أيضاً توضيح المسائل الموجودة بالتقرير لمجلس النواب فيما يخص النزاع أو الخلاف الحاصل حوله.

### 3-3-2 أنواع الرقابة التي يمارسها ديوان المحاسبة الأردني (الرحاحلة، 2006)

لضمان عملية الاندماج والتكامل بين العناصر والمفاهيم القانونية والمحاسبية والإدارية والاقتصادية، ظهرت أنواع متعددة من الرقابة والتي يمارسها الديوان ومنها:

- أ- الرقابة التي تهتم في كيفية استخدام الموارد (سواء أكانت بشرية أم معلوماتية أم مادية) باقتصاد وكفاءة وفاعلية، وذلك للمحافظة على المال العام، ويطلق على هذا النوع بـ "رقابة مردود الإنفاق".
- ب- أما النوع الثاني من الرقابة فتسمى بـ "رقابة واردات الدولة ونفقاتها"، ويتم من خلالها متابعة حسابات السلف والأمانات والقروض وغيرها من خلال مقارنة ما هو فعلي وبين ما هو مسجل بالوثائق والمستندات.
- ج- الرقابة المتعلقة بتقديم "المشورة" للأجهزة الحكومية، والتي تقع ضمن محل رقابة الديوان.
- د- الرقابة المتعلقة بالأمور الإدارية والبيئية ورقابة الأداء، وذلك لمعرفة مدى تطبيق التشريعات البيئية المعمول بها..

## 4-2 المبحث الثالث: العلاقة بين تطبيق المعايير الدولية للإنتوساي وبين فاعلية الأداء الرقابي لديوان المحاسبة الأردني

من المعروف أن ديوان المحاسبة الأردني وخلال عمله الرقابي داخل الجامعات الحكومية الأردنية يعمل ضمن بيئتين (داخلية وخارجية) وغالباً ما تتعرض بيئته إلى بعض المظاهر أو الممارسات غير الإيجابية، والتي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على عمله الرقابي (كالرشوة والفساد الإداري، وضعف نظام الرقابي الداخلي، واللامبالاة من قبل الموظفين، وانعدام الشعور بالمسؤولية وغيرها) وبالتالي يؤثر على كفاءة وفاعلية الأداء الرقابي للديوان؛ مما ينعكس سلباً على جودة العملية الرقابية للوحدات محل رقابة الديوان، كالجامعات الحكومية مثلاً إذ إن ذلك سيؤثر على مستوى الخدمات المقدمة داخل الجامعة بشكل خاص، والمجتمع بشكل عام (المشهداني وآخرون، 2017 العراق).

وعلى هذا فإن تطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) بشكل عام والمعيار الدولي رقم 300 "المبادئ الأساسية لرقابة الأداء" على وجه الخصوص يوفر إطاراً هاماً يسترشد به الديوان في عمله الرقابي، وخاصة فيما يتعلق بالاستقلالية والتقدير المهني، ورقابة الجودة والأهمية النسبية، والتوثيق والتواصل، ويعطي منهجية واضحة لعمل المدقق الرقابي ابتداء من بناء الأهداف وإعداد الخطة، ومروراً بآلية تنفيذ الخطة وانتهاء بإعداد التقرير الرقابي؛ مما يضمن المحافظة على المال العام من أي استغلال غير أمثل، فضلاً عن تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية بصورة أكثر فاعلية.



## 5-2 الدراسات السابقة :

بعد مراجعة الباحث للعديد من المراجع والدراسات العربية والأجنبية والدوريات والكتب ومواقع الانترنت، توصل الباحث إلى مجموعة من الدراسات وهي على النحو التالي:

### 1-5-2 الدراسات العربية:

1- دراسة (الكبيسي، 2017) بعنوان : "تحليل محتوى تقارير ديوان المحاسبة لتقييم مستوى تطبيق المعايير الدولية في صياغة تقارير الرقابة المالية العليا السنوية (ISSAI400) على الوحدات المرتبطة بالموازنة العامة للدولة في الأردن".

هدفت الدراسة إلى التعرف على مستوى تطبيق ديوان المحاسبة في الأردن للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) في صياغة التقارير السنوية في ضوء المعيار الدولي رقم 400، وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج كان من أهمها: إن ديوان المحاسبة الأردني يطبق المعايير الدولية في صياغة التقارير السنوية بمستوى مرتفع مع وجود فروقات في مستويات هذا التطبيق بين الضعيف والمتوسط والمرتفع. وأوصت الدراسة إلى عدة توصيات كان من أهمها: العمل على توفير متطلبات تطبيق المعايير الدولية للرقابة المالية بما يتلاءم وحلول إلزامية تطبيقها.

2- دراسة (المشهداني وآخرون، 2017) بعنوان : " دور تطبيق المعايير الدولية لأجهزة العليا للرقابة المالية في تحقيق الإصلاح الإداري وتحسين الأداء"، هدفت الدراسة إلى بيان دور تطبيق المعايير الدولية لأجهزة العليا للرقابة المالية في تحسين أداء ديوان الرقابة المالية الاتحادي، وأداء الوحدات الاقتصادية الخاضعة لرقابته، وتكون مجتمع البحث من منتسبي ديوان الرقابة المالي والبالغ عددهم 606 أفراد لعام 2016، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج كان من أهمها : هناك دور واضح تلعبه المعايير الدولية لأجهزة العليا للرقابة المالية في تحقيق الإصلاح الإداري وتحسين أداء الرقابة المالية، وهذا الدور يتجلى في تحقيق الاستقلال المالي والإداري لديوان الرقابة وللجهات الخاضعة له، بالإضافة إلى تبني آلية مناسبة لنشر التقارير الخاصة بالديوان، ومعالجة نقاط الضعف وتشخيصها للجهات الخاضعة لرقابة الديوان.

وخلصت الدراسة إلى عدة توصيات كان من أهمها: ضرورة توفير متطلبات رئيسية تعزز استخدام ديوان الرقابة المالي للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ومن هذه المتطلبات: تكييف القوانين والأنظمة والتعليمات وإزالة أي غموض أو تعارض بينها وبين المعايير الدولية بالإضافة إلى تهيئة فريق مدربين مختصين بالتعاون مع منظمة الإنتوساي، تكون مهمتهم تدريب الموظفين، ونشر ثقافة تطبيق المعايير الدولية في ديوان الرقابة المالي الاتحادي على كافة المستويات.

**3- دراسة (خلاط، 2014) بعنوان: مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100) من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا.**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقاً لمتطلبات المعيار رقم (3100) المتعلق برقابة الأداء والصادر عن منظمة الإنتوساي "المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا"، وقد اعتمدت الدراسة على ما ورد في المعيار رقم (3100) بالإضافة إلى تصميم استبانة وزعت على مجتمع الدراسة المكون من مراجعي ديوان المحاسبة الليبي. وقد توصلت الدراسة إلى أن مراجعي ديوان المحاسبة الليبي يرون أن هناك إمكانية لتطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة للرقابة. ومن أهم ما أوصت به الدراسة ضرورة قيام ديوان المحاسبة بإعداد دورات تدريبية وتنفيذها لمراجعيه في مجال تطبيق إجراءات رقابة الأداء.

**4- دراسة (الداعور، 2014) بعنوان: "تقييم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية (دراسة ميدانية)"،** هدفت الدراسة إلى التعرف على آلية تفعيل الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية، كما هدف كذلك إلى معرفة سبل تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية من وجهة نظر العاملين فيها. وشملت الدراسة أربع جامعات معتمدة من التعليم العالي داخل قطاع غزة فقط وهي: جامعة الأزهر والجامعة الإسلامية وجامعة القدس المفتوحة وجامعة الأقصى. وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: ضعف الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية؛ نتيجة مخالفته لبعض مواد

المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا، وانتهت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة تفعيل دور الديوان التي أظهرت الدراسة ضعفاً في أدائه، وتدريب الموظفين وتأهيلهم.

#### 5- دراسة (الربش وآخرون، 2013) بعنوان: "تقييم إجراءات المراجعة المالية لديوان

المحاسبة الليبي في المحافظة على المال العام- طبقاً لمعايير منظمة الإنتوساي الدولية".

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم فعالية الإجراءات التي يمارسها ديوان المحاسبة في ليبيا للمحافظة على المال العام من خلال دراسة إجراءات المراجعة المالية لديوان المحاسبة، واتخاذ معايير منظمة الإنتوساي الدولية للرقابة الحكومية أساساً للتقييم. واستخدم الباحثان المنهج الاستقرائي في عرض الأدب المحاسبي والمالي المتعلق بموضوع الدراسة وتحليله. كما تم استخدام المنهج الوصفي لتحليل وتفسير البيانات المتحصل عليها، باستخدام استمارات الإستبيان الموزعة على مجتمع الدراسة المتمثل في المراجعين العاملين بديوان المحاسبة بالإدارة العامة ومراجعي الديوان بفرع طرابلس. وقد أظهرت نتائج الدراسة بشكل عام أن إجراءات المراجعة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة في ليبيا تتفق ومعايير منظمة الإنتوساي للرقابة الحكومية. كما أظهرت الدراسة قصوراً في تطبيق بعض الإجراءات التي أوصت بها المنظمة والتي يتعين على ديوان المحاسبة في ليبيا ممارستها.

كما أوصت الدراسة بزيادة الإهتمام بتطوير التشريعات النافذة المتعلقة بعمل الديوان من خلال الإرتقاء بها لمواكبة المعايير الدولية المتعلقة بالرقابة على المال العام ، وأظهرت كذلك بضرورة العمل على زيادة تأهيل وتدريب المدققين بديوان المحاسبة على إجراءات التدقيق التي ينبغي تطبيقها وفقاً للمعايير الصادرة عن منظمة الإنتوساي

#### 6- دراسة (السعبري وآخرون، 2013) بعنوان: تأثير معايير الإنتوساي على النظام

المحاسبي الحكومي في العراق - إطار مقترح بحث استطلاعي وتطبيقي في مؤسسة بلديات محافظة النجف.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية دور منظمة الإنتوساي في تطوير الإبلاغ المالي للوحدة الحكومية وللدولة ككل، ودراسة الإبلاغ المالي وتحليله، وبيان أثر معايير الإنتوساي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق، وبيان أهم متطلبات تطوير الإبلاغ المالي الحالي في ذلك النظام، وقد بني البحث على فرضية رئيسية مفادها(أن زيادة فاعلية الإبلاغ المالي الحالي في النظام المحاسبي الحكومي يأتي من خلال تطوير وسائل القياس والإبلاغ في

النظام المحاسبي الحكومي العراقي والإستفادة من تجارب الدول المتقدمة في هذه المجال، وقد تم إثبات هذه الفرضية.

وخرج البحث بمجموعة من النتائج كان أهمها: أثر استخدام الأساس النقدي المعدل أثر على أهداف القوائم والتقارير المالية؛ إذ جعل أهدافها ممثلة في تحقيق الرقابة المالية والشكلية والقانونية التقليدية، للتحقق من صحة الإنفاق العام وبحدود الاعتمادات المقررة دون تجاوزها، وإنفاقها في الأغراض المخصصة لها، وتحصيل الموارد المتحققة للدولة، والتأكد من مدى التقيد بالقوانين والأنظمة والتعليمات المالية، لذلك كان تأثير معايير الإنتوساي جزئياً على النظام المحاسبي الحكومي.

وخرج البحث بمجموعة من التوصيات والمقترحات كان أهمها: إصدار الإطار المقترح في البحث؛ لما يوفره من معلومات مفيدة للمستخدمين في مجال تقييم الأداء والمركز المالي ونتيجة العمليات والمطابقة.

**7- دراسة (السيد، 2013) بعنوان: "مدى توافق معايير إعداد تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات مع معايير إعداد التقارير الرقابية الدولية الصادرة عن الأنتوساي"،** هدفت الدراسة إلى التحقق حول مدى توافق شكل التقارير الرقابية ومحتواها وخصائصها التي يعدها الجهاز المركزي للمحاسبات مع خصائص التقارير الدولية ومحتواها الصادرة عن الإنتوساي. وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج كان أهمها: عدم توافق معايير إعداد التقارير الرقابية التي يطبقها الجهاز المركزي للمحاسبات بشكل كاف مع معايير إعداد التقارير الرقابية الدولية الصادرة عن منظمة الإنتوساي، بسبب افتقارها إلى الإيجاز والتوقيت المناسب، بالإضافة إلى أن التقارير المعدة من قبلها غير موحدة بالشكل، ونادراً ما ترفق بها القوائم أو البيانات المالية موضوع الرقابة. وانتهت الدراسة بتقديم عدة توصيات أهمها: ضرورة قيام الجهاز المركزي للمحاسبات بالتنسيق مع الأجهزة والمنظمات المهنية المعنية في مصر بإصدار معايير رقابية مصرية متوافقة والمعايير الدولية الصادرة عن منظمة (الإنتوساي).

**8- دراسة (عثمان وآخرون، 2012) بعنوان: "تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في الأردن"،** هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في الأردن، وقد اشتمل مجتمع الدراسة على جميع المدققين في ديوان المحاسبة الذين يمارسون المهمات الرقابية، والتدقيق على أعمال المؤسسات العامة في الأردن.

واستعان الباحثان بالأساليب الإحصائية ضمن برنامج الـ (SPSS) في تحليل البيانات حيث استخدم الباحث المتوسطات والانحرافات المعيارية وتحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression) وذلك من أجل اختبار الفرضيات وخلصت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي للدعم الذي تقدمه الإدارة العليا بديوان المحاسبة، والتشريعات النافذة والمطبقة في الديوان، وللدوات والأساليب العلمية التي يستخدمها مدققو الديوان، وللكفاءات الإدارية والفنية القادرة على إنجاز الرقابة، وللدورات التدريبية للمدققين في مجال الرقابة التي يمارسها الديوان على المؤسسات العامة في الأردن.

وعلى ضوء النتائج قدم الباحثان عدداً من التوصيات أبرزها: ضرورة وأهمية توفير وتفعيل الأنظمة واللوائح والتعليمات اللازمة لتنظيم عملية الرقابة على أداء المؤسسات العامة في الأردن، والاهتمام بتنظيم دورات تدريبية وبأساليب حديثة للمدققين الذين يتولون مهمة التدقيق على أعمال تلك المؤسسات العامة.

**9- دراسة (خصاونة، 2010) بعنوان: "تقييم إجراءات رقابة الحكومية الإلكترونية دراسة ميدانية" ديوان المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية**، هدفت الدراسة إلى التعرف على مستوى المعرفة العلمية للمراقب في ديوان المحاسبة الأردني، والمهارات المهنية لأداء عملية الرقابة في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية.

تم الإعتماد في منهجية البحث على المنهج الوصفي التحليلي اعتماداً على المصادر الثانوية والأولية لمعرفة مستوى الدور الرقابي لديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج كان أهمها: أنه لا يتوفر في ديوان المحاسبة مفهوم واضح للرقابة الحكومية في ضوء تطبيق الحكومة الإلكترونية، بالإضافة إلى أنه لا تتوفر في ديوان المحاسبة إجراءات تدقيق ملائمة في ضوء الحكومة الإلكترونية. وانتهت الدراسة إلى تقديم عدة توصيات من أهمها: ضرورة اهتمام ديوان المحاسبة بالرقابة الحكومية من خلال تحديد مفهوم لرقابة ديوان المحاسبة، ومجالات الرقابة التي يقوم بها من خلال الاستفادة من الدول المجاورة، إضافة إلى ضرورة تحديث قانون ديوان المحاسبة بما يتلاءم ومتطلبات البيئة الحكومية.

**10- دراسة (الدوسري، 2010) بعنوان: "تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة في دولة الكويت، رسالة ماجستير غير منشورة"**، هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت. وقد خلصت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لكل من الدعم الذي تقدمه الإدارة العليا بديوان

المحاسبة، والتشريعات النافذة والمطبقة بديوان المحاسبة، والأدوات والأساليب العلمية التي يستخدمها مدققو الديوان، والكفاءات الإدارية والفنية القادرة على إنجاز الرقابة، وكذلك للدورات التدريبية للمدققين في مجال الرقابة على أداء المؤسسات المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت.

**11- دراسة (الورافي، 2009) بعنوان: "الأداء الرقابي للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ومدى تطابقه مع معايير المراجعة الدولية (الانتوساي) دراسة ميدانية"،** هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطابق الأداء الرقابي للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن مع المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا في اليمن. وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها: أن الأعضاء الفنيين في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة يدركون - وبمستوى عالٍ - المعايير الدولية الصادرة عن منظمة الإنتوساي، خاصة فيما يتعلق بالأهداف والتطبيق. وانتهت الدراسة إلى تقديم مجموعة من التوصيات كان أهمها: زيادة الاهتمام بعملية الإشراف والفحص على عملية فرق التدقيق، بالإضافة إلى ضرورة عقد دورات تدريبية للأعضاء الفنيين في مجال الحاسوب لمواكبة أي تطور يتعلق بتشغيل البيانات وتوفير المعلومات.

**12- دراسة (الرحاحلة، 2006) بعنوان: "دور ديوان المحاسبة في المحافظة على الأموال العامة في الأردن في ظل المتغيرات المعاصرة"،** هدفت الدراسة إلى التعرف على دور قانون ديوان المحاسبة الأردني في المحافظة على المال العام، وقيامه بالمهام والواجبات الموكلة إليه من خلال ما يوفره القانون من بيئة تشريعية؛ للقيام بعمله في ظل المعايير الدولية للرقابة العليا، وتحديد اتجاهات القائمين وآرائهم على تطبيق القانون، ومقارنته ببعض التشريعات العربية المشابهة، اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة قانون ديوان المحاسبة والأنظمة والتعليمات الصادرة بموجبه ومقارنته مع قوانين بعض الدول العربية والمعايير الدولية في مجال الرقابة الحكومية والبيانات الأولية التي جمعت من خلال الاستبانة المعدة لهذه الغاية من عينة من العاملين في الديوان، حيث تم جمع (94) استبانة صالحة للتحليل من أصل (110) استبانة تم توزيعها، وأوقد أظهرت الدراسة أن القانون لا يتوافق مع المعايير الدولية، وأن قوانين بعض الدول العربية أكثر حداثة وتتفق نصوصها ومعايير الرقابة الدولية.

**13- دراسة (الدعيس، 2006) بعنوان: "مدى تطبيق المعايير الرقابية للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي) بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن"،** هدفت

الدراسة إلى مدى تطبيق المعايير الرقابية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي" في الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن، وذلك لمعرفة المعوقات والصعوبات، وإيجاد حلول للتغلب على مشاكلها ومعالجتها، وقد تم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية وإختبار (T) لتحليل البيانات عن طريق إعداد استبانة تم توزيعها على (250) عضواً، وقد بلغ عدد الاستبانات المستردة والصالحة للتحليل (190) استبانة أي بنسبة 76% وخلصت الدراسة إلى نتائج عدة كان من أهمها: أن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن بشكل عام يطبق المعايير الرقابية الصادرة عن منظمة الإنتوساي وبدرجة مرتفعة، مع وجود تفاوت في تطبيق المتطلبات الفرعية كالاستقلالية والكفاءة والعناية المهنية وغيرها. وخرجت الدراسة بعدة توصيات كان من أهمها: العمل على تطبيق المعايير الرقابية للمنظمة الدولية الإنتوساي لحين إصدار معايير محلية تتلاءم مع البيئة اليمنية، ومعالجة الضعف في تطبيق متطلبات الاستقلالية، وزيادة كفاءة العاملين والتخطيط الجيد للعملية الرقابية.

14- دراسة (عبد الله، 2003) بعنوان: "رقابة ديوان المحاسبة في ضوء مبادئ المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي)"، هدفت الدراسة إلى تقييم رقابة ديوان المحاسبة الأردني وذلك من خلال مجموعة من القواعد والمبادئ الصادرة عن منظمة (الانتوساي). وخلصت إلى مجموعة من النتائج كان من أهمها: حاجة الديوان الملحة إلى إجراء بعض التعديلات المتعلقة بقانونه، والتي تختص باستقلاليته المالية والإدارية، بالإضافة إلى ضرورة شمول كبار موظفيه للحصانة، كما أظهرت الدراسة نتائج أخرى منها: ضعف أجهزة الرقابة الداخلية في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان في الوزارات، أو الدوائر الحكومية، مما يصعب من مهمة موظفي الديوان، والحيلولة دون القيام بواجباتهم.

## 2-5-2 الدراسات الأجنبية:

1- دراسة (Shariha, 2014) بعنوان:

**“The role of Audit Bureau in eradicating financial corruption in Libya”**

"دور ديوان المحاسبة في ليبيا في الحد من الفساد المالي"

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم دور مدققي الديوان في القضاء على الفساد المالي في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان من خلال إمام المدققين عند القيام بمهمة التدقيق بالآتي : الإلمام

بمعايير الرقابة الدولية، والتدريب المهني، والحصول على الخبرة اللازمة فيما يتعلق بتطوير الأداء الرقابي ، وأثر هذه العوامل على إكتشاف الفساد المالي. واعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي لتحليل بيانات الدراسة التي تم الحصول عليها من خلال المقابلات الشخصية لمدققي الديوان وبالاعتماد على عينة عشوائية للدراسة خلال الفترة من 2013/3/7 إلى 2013/12 وأظهرت الدراسة غياب عنصري الشفافية والنزاهة وعدم إعتقاد الديوان على المعايير الدولية الأمر الذي يضعف السياسات والإجراءات المتبعة في مكافحة الفساد المالي وخلصت الدراسة إلى عدة توصيات كان من أهمها : مراجعة الأحكام القانونية التي تدعم عمل مدققي ديوان المحاسبة مع ضرورة إعطاء موظفي الديوان الدورات التدريبية اللازمة لتمكينهم من أداء عملهم بمستوى مهني عالي وباستخدام التكنولوجيا الحديثة

## **2- دراسة (Anerud, 2004) بعنوان : Developing International Auditing Standards cooperation between INTOSAI and the International Federation of Accountants, washinton**

هدفت هذه الدراسة إلى بيان التفاهم الذي حدث بين منظمة الإنتوساي والإتحاد الدولي للمحاسبين بغرض تطوير المعايير الدولية للتدقيق، لما لهذا الأمر من فائدة في تطوير معايير وتعليمات التدقيق الدولي. وتوصلت الدراسة إلى أن المشاركات ومناقشة القضايا والتقريب بين وجهات النظر المختلفة، تؤدي إلى تحسين نوعية المعايير والتعليمات المتعلقة بالرقابة والتدقيق.

## **3- دراسة Riordan (2011) بعنوان:**

### **Dermot O'Riordan "Audit Committees in Government Departments**

هدفت الدراسة إلى بيان نقاط الاختلاف بين التدقيق في القطاع العام والخاص، حيث تبين وجود تشابه بين القطاعين فيما يتعلق بمسؤولية كل منهما تجاه التدقيق الداخلي وعضوية لجناتها سواء أكانت من الداخل أم من خارج الأقسام، بالإضافة إلى وجود تشابه بالنزاهة والاستقلال العقلي، حيث إنهما يلعبان دوراً قوياً في أداء التدقيق الداخلي، كما وضحت الدراسة وجود اختلاف بين القطاعين العام والخاص فيما يتعلق بالتقارير وطريقة تقديمها، والمسؤوليات المنوطة بهما.



## "Are you Being Fooled? Audit Quality of Government "

تمت هذه الدراسة في شيكاغو، وقد هدفت هذه الدراسة للتعرف على تأثير جودة التدقيق على جودة الحكومات في عينة كبيرة من (33) دولة. وقيمت الدراسة الأداء الحكومي بإستخدام مقاييس من ستة ابعاد للحكم وهي : المسؤولية والإستقرار السياسي ، والكفاءة الحكومية ، وجودة التشريعات ، والقوانين والأنظمة ، ورقابة الفساد ، وتقييم جودة التدقيق من خلال متغير ، وهو النسب المئوية للمنشآت المدققة من شركات التدقيق الخمسة الكبيرة في البلد .

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج ، أهمها : أن الدول التي فيها مستوى عال من جودة التدقيق تظهر تفوقا في الأداء الحكومي وهذا يدل على أهمية التدقيق في المجتمعات، كما أن شرح الإختلاف في الأداء الحكومي عبر البلدان يسלט الضوء على الدور القوي للتدقيق في المجتمعات .

## 6-2 ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة

ما يميز الدراسة عن باقي الدراسات السابقة أنها تناولت المعيار الدولي رقم 300 "المبادئ الأساسية لرقابة الأداء" والصادر عن منظمة الإنتوساي، ومعرفة أثره العملي على فاعلية الأداء الرقابي، الأمر الذي من أجله تتحقق الأهداف التي أنشأت من أجلها القطاعات الحكومية بمختلف أشكالها، بالإضافة إلى ذلك تتميز الدراسة أيضاً بأنها تناولت بيئة تطبيقية لديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية على وجه الخصوص، وهذا ما لم تتناوله باقي الدراسات التي ركزت معظمها على المؤسسات العامة بشكل عام.

بالإضافة إلى ما سبق فإن ما يميز الدراسة أيضاً عن باقي الدراسات أنها الدراسة الأولى في الأردن التي تناولت أثر معايير الإنتوساي في فاعلية الأداء الرقابي في الجامعات الحكومية الأردنية بمتغيرات مستقلة وتابعة لم يسبق لأي دراسة تناولها وبمجتمع بحث كذلك الأمر.

## الفصل الثالث

### المنهجية والإجراءات

- 1-3 أنواع الدراسة وطبيعتها
- 2-3 مجتمع الدراسة وعينتها
- 3-3 مصادر جمع البيانات
- 4-3 اختبارات أداة الدراسة
- 5-3 متغيرات الدراسة
- 6-3 افتراضات تحليل الانحدار الخطي
- 7-3 الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل

## الفصل الثالث

### المنهجية والإجراءات

يتضمن هذا الفصل منهجية الدراسة، وأهم الإجراءات التي استخدمها الباحث من أجل تنفيذ هذه الدراسة، المتمثلة في تحديد مجتمع الدراسة، والطرق التي اتخذت في جمع البيانات التي احتاجت إليها الدراسة، وأهم الأساليب الإحصائية التي تم عبرها تحليل البيانات، وكيفية الوصول إلى نتائج الدراسة.

#### 3-1: نوع الدراسة وطبيعتها:

استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما هي في الواقع ووصفها وصفاً دقيقاً، ثم تحليل العلاقات الارتباطية التي توجد بين المتغير المستقل الذي تمثل في تطبيق معايير (الإنترنوساي)، والمتغير التابع الذي تمثل في فاعلية الأداء الرقابي لديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية في محاولة للتعرف على الأثر الذي أحدثه المتغير المستقل في المتغير التابع، ومن أجل الوصول إلى استنتاجات تسهم في تطوير الواقع وتحسينه.

#### 3-2: مجتمع الدراسة وعينتها:

تكون مجتمع الدراسة من العاملين في أقسام التدقيق والرقابة في الجامعات الحكومية الأردنية ضمن المسميات الآتية: رئيس مراقبة، مدقق رئيسي، مساعد مدقق، مسؤول مكتب، مدقق وبعد مراجعة إحصائيات الجامعات الحكومية الأردنية، تبين أن عدد الموظفين في المسميات الوظيفية المذكورة أعلاه عينة الدراسة (35) وقام الباحث بإجراء عدة زيارات للجامعات الحكومية الأردنية، ونظراً لمحدودية أفراد مجتمع الدراسة، فقد تم اعتبار مجتمع الدراسة بمثابة عينتها. ويبين الجدول (3-1) عدد الاستبانات المستردة والصالحة للتحليل الإحصائي.

الجدول (3-1): الاستبانات المستردة والصالحة للتحليل الإحصائي

| الجامعة                    | الاستبانات الموزعة | الاستبانات المستردة | الاستبانات الصالحة للتحليل الإحصائي |
|----------------------------|--------------------|---------------------|-------------------------------------|
| جامعة آل البيت             | 3                  | 3                   | 3                                   |
| الجامعة الهاشمية           | 4                  | 4                   | 4                                   |
| جامعة اليرموك              | 2                  | 2                   | 2                                   |
| الجامعة الأردنية           | 8                  | 8                   | 8                                   |
| جامعة العلوم والتكنولوجيا  | 9                  | 9                   | 9                                   |
| جامعة البلقاء التطبيقية    | 2                  | 2                   | 2                                   |
| جامعة مؤتة                 | 4                  | 4                   | 4                                   |
| جامعة الحسين بن طلال       | 1                  | 1                   | 1                                   |
| الجامعة الألمانية الأردنية | 1                  | 1                   | 1                                   |
| جامعة الطفيلة التقنية      | 1                  | 1                   | 1                                   |
| <b>المجموع</b>             | <b>35</b>          | <b>35</b>           | <b>35</b>                           |

وبهذا فقد تكونت عينة الدراسة من (35) موظفاً وموظفة، تم اختيارهم بطريقة الحصر الشامل نظراً لمحدودية أفراد مجتمع الدراسة، الجدول رقم (3-2) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغيراتها.

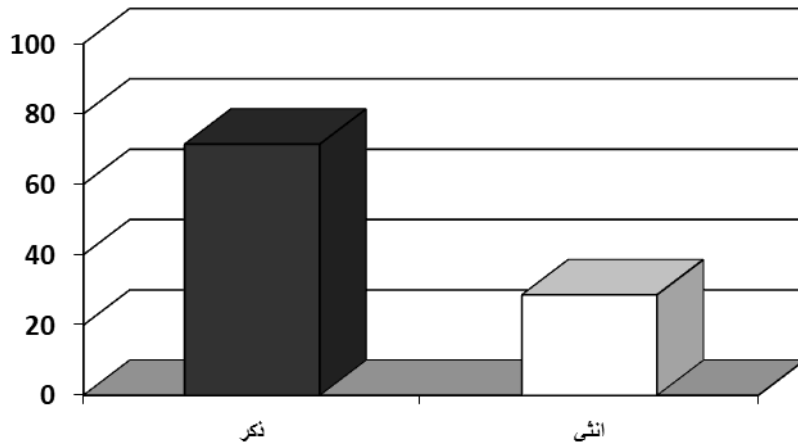
الجدول (3-2): توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للمتغيرات الشخصية

| المتغيرات       | الفئات           | التكرار | النسبة المئوية |
|-----------------|------------------|---------|----------------|
| النوع الاجتماعي | ذكر              | 25      | 71.4           |
|                 | انثى             | 10      | 28.6           |
| <b>المجموع</b>  |                  |         |                |
| المؤهل العلمي   | دبلوم كلية مجتمع | 3       | 8.6            |
|                 | ماجستير          | 11      | 31.4           |
|                 | بكالوريوس        | 20      | 57.1           |
|                 | دكتوراه          | 1       | 2.9            |

| المتغيرات      | الفئات                               | التكرار | النسبة المئوية |
|----------------|--------------------------------------|---------|----------------|
| <b>المجموع</b> |                                      |         |                |
| المسمى الوظيفي | رئيس مراقبة                          | 4       | 11.4           |
|                | مدقق رئيسي                           | 15      | 42.9           |
|                | مساعد مدقق                           | 1       | 2.9            |
|                | مسؤول مكتب                           | 2       | 5.7            |
|                | مدقق                                 | 13      | 37.1           |
| <b>المجموع</b> |                                      |         |                |
| <b>المجموع</b> |                                      |         |                |
| سنوات الخبرة   | من سنة إلى أقل من خمس سنوات          | 0       | 0              |
|                | من خمس سنوات إلى أقل من عشر سنوات    | 9       | 25.7           |
|                | من عشر سنوات إلى أقل من خمس عشرة سنة | 4       | 11.4           |
|                | خمس عشرة سنة فأكثر                   | 22      | 62.9           |
| <b>المجموع</b> |                                      |         |                |
| الجامعة        | جامعة آل البيت                       | 3       | 8.6            |
|                | الجامعة الهاشمية                     | 4       | 11.4           |
|                | جامعة اليرموك                        | 2       | 5.7            |
|                | الجامعة الأردنية                     | 8       | 22.9           |
|                | جامعة العلوم والتكنولوجيا            | 9       | 25.7           |
|                | جامعة البلقاء التطبيقية              | 2       | 5.6            |
|                | جامعة مؤتة                           | 4       | 11.4           |
|                | جامعة الحسين بن طلال                 | 1       | 2.9            |
|                | الجامعة الألمانية الأردنية           | 1       | 2.9            |
|                | جامعة الطفيلة التقنية                | 1       | 2.9            |
| <b>المجموع</b> |                                      |         |                |
| التخصص         | محاسبة                               | 20      | 57.1           |
|                | إدارة                                | 4       | 11.4           |
|                | القانون                              | 5       | 14.3           |
|                | الهندسة                              | 1       | 2.9            |
|                | اقتصاد                               | 3       | 8.6            |
|                | مجال آخر                             | 2       | 5.7            |
| <b>المجموع</b> |                                      |         |                |

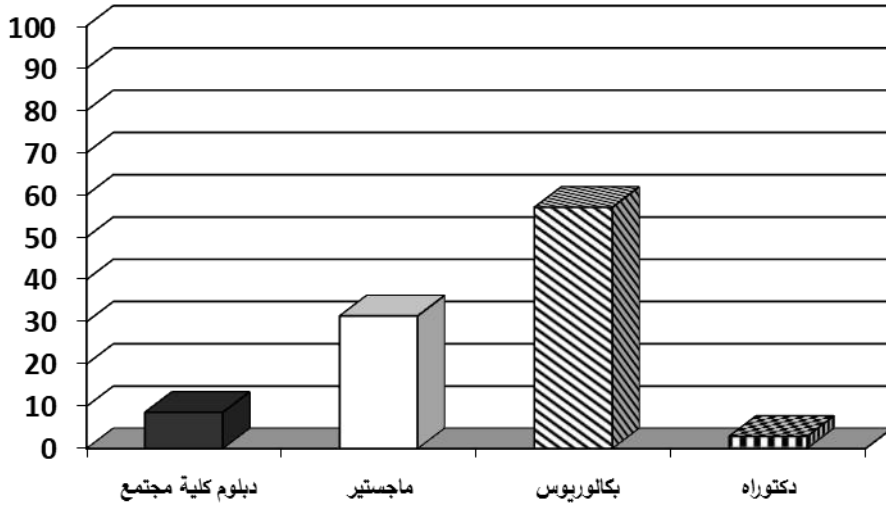
يتبين من الجدول رقم (2-3) ما يلي:

1- أن عدد الذكور في عينة الدراسة بلغ (25) بما نسبته (71.4%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة، بينما بلغ عدد الإناث (10) بما نسبته (28.6%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة، أي أن نسبة الذكور الذين يعملون في المسميات الوظيفية المستهدفة للدراسة ضعفي نسبة الإناث، ويوضح الشكل البياني رقم (3-1) توزيع أفراد عينة تبعاً لمتغير الجنس.



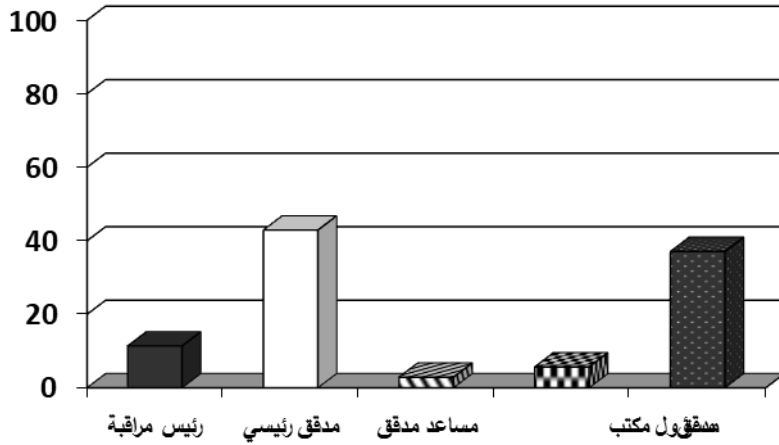
الشكل البياني رقم (2-3): توزيع أفراد عينة تبعاً لمتغير الجنس

2- بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد العينة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي (57.1%) للمؤهل العلمي (بكالوريوس)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (2.9%) للمؤهل العلمي (دكتوراه)، كما يظهر من الجدول أن نسبة الحاصلين على شهادة علمية جامعية (بكالوريوس فما فوق) بلغت (91.4%) مقابل (8.6%) فقط للحاصلين على شهادة دبلوم كلية مجتمع؛ ويوضح الشكل البياني رقم (2-3) توزيع أفراد عينة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي.



الشكل البياني رقم (3-3): توزيع أفراد عينة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي

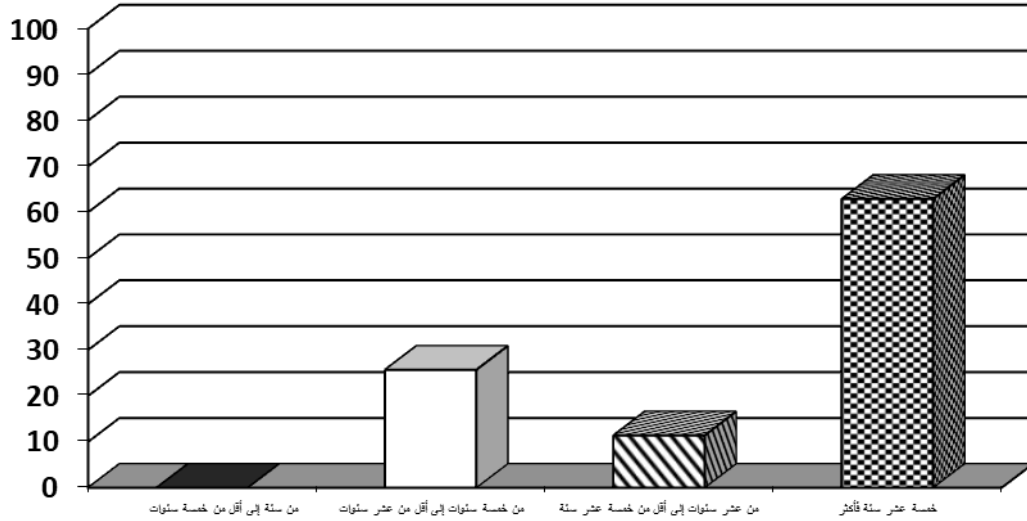
3- بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي (42.9%) للمسمى الوظيفي (مدقق رئيسي)، تلاها النسبة المئوية (37.1%) للمسمى الوظيفي (مدقق)، وجاء بالمرتبة الثالثة المسمى الوظيفي (رئيس مراقبة) بنسبة مئوية (11.4)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (2.9%) للمسمى الوظيفي (مساعد مدقق)، يعود السبب في ذلك إلى أن الجامعات الحكومية في العادة تكتفي بتعيين مدقق رئيسي ومدقق حسابات بدون الاهتمام بتعيين مساعدي مدقق، ويوضح الشكل (3-3) توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للمسمى الوظيفي.



الشكل البياني رقم (3-4): توزيع أفراد عينة تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي

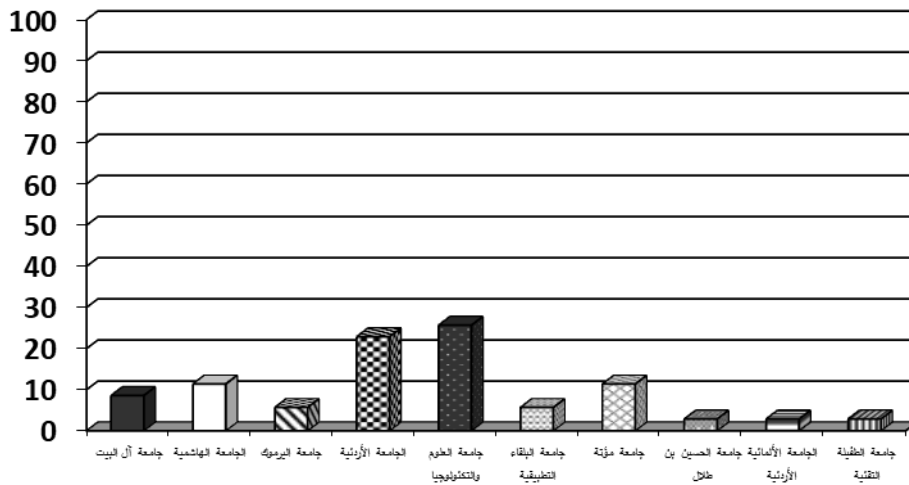
4- بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير سنوات الخبرة (62.9%) لفترة الخبرة (خمس عشرة سنة فأكثر)، تلاها النسبة المئوية (25.7%) لفترة الخبرة (من خمس سنوات إلى أقل من عشر سنوات)، وجاء بالمرتبة الثالثة فترة الخبرة (من عشر سنوات إلى أقل من خمس عشرة سنة) بنسبة مئوية (11.4%)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (0%) لفترة الخبرة (من سنة إلى أقل من خمس سنوات)، مما يدل على أن نسبة أفراد العينة الدراسة الذين تجاوزت خبرتهم العشر سنوات بلغت (74.3%) ويعود السبب في ذلك إلى أن اهتمام الجامعات الحكومية بتعيين موظفين ذوي خبرات في المسميات الوظيفية المختارة في الدراسة الحالية، كما يدل هذه النتيجة إلى قلة نسبة الدوران الوظيفي في هذه المسميات، ويوضح الشكل (3-4) توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً لسنوات الخبرة.





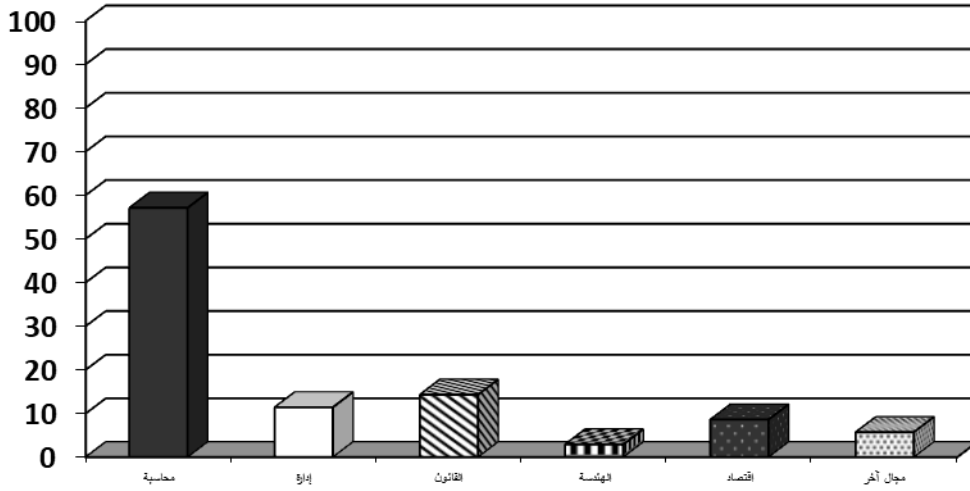
الشكل البياني رقم (3-5): توزيع أفراد عينة تبعاً لمتغير سنوات الخبرة

5- بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير مكان العمل (25.7%) لجامعة العلوم والتكنولوجيا، تلاها النسبة المئوية (22.9%) للجامعة الأردنية، وجاء بالمرتبة الثالثة لكل من (الجامعة الهاشمية، جامعة مؤتة) بنسبة مئوية (11.4%)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (2.9%) لكل من جامعات (جامعة الحسين بن طلال، الجامعة الألمانية الأردنية، جامعة الطفيلة التقنية)، ويوضح الشكل (3-5) توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً مكان العمل.



الشكل البياني رقم (3-6): توزيع أفراد عينة تبعاً لمتغير مكان العمل

6- بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير التخصص (57.1%) لتخصص المحاسبة، تلاها النسبة المئوية (14.3%) لتخصص القانون، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (2.9%) لتخصص الهندسة، وهذه النتيجة طبيعية إذ إن معظم المسميات الوظيفية المستهدفة في الدراسة الحالية يحتاج العاملون فيها لشهادات في تخصص المحاسبة، ويوضح الشكل (3-6) توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للتخصص.



الشكل البياني رقم (3-7): توزيع أفراد عينة تبعاً لمتغير التخصص

### 3-3: مصادر جمع البيانات:

اعتمد الباحث على مصدرين رئيسيين لجمع المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة؛ والتي تمثلت في:

#### 3-3-1 المصادر الثانوية:

تمثلت هذه المصادر في مجموعة من الكتب والدوريات ذات العلاقة بموضوع الدراسة، إضافة إلى المعلومات المتوفرة حول الموضوع والموجودة على المواقع المعتمدة على الإنترنت.

#### 3-3-2 مصادر أولية:

ومن أجل الحصول على البيانات اللازمة وصولاً إلى النتائج المطلوبة من الدراسة، فقد تم تطوير استبانة ذات علاقة بموضوع الدراسة، وذلك بالاعتماد على الإطار النظري لهذه الدراسة، والدراسات السابقة التي تم عرضها سابقاً، إذ تكونت هذه الاستبانة من ثلاثة أجزاء (ملحق رقم 2)، وقد اشتمل الجزء الأول منها على المعلومات الشخصية والوظيفية المتعلقة بأفراد مجتمع الدراسة، والتي تمثلت في: الجنس، والمؤهل العلمي، والمسمى الوظيفي، وسنوات الخبرة، ومكان العمل، والتخصص.

وتكون الجزء الثاني من الاستبانة من (29) فقرة تعكس تقييم أفراد العينة المدروسة لمستوى تطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنوساي)، والذي تكون من مجموعة من الأبعاد الفرعية كما هي موضحة في الجدول (3-3):

#### الجدول (3-3): توزيع فقرات الأبعاد الفرعية للمتغير المستقل

| عدد الفقرات | البُعد   | المجال   |
|-------------|--|--|
| 6           | أهداف رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنوساي رقم (300)                                   | العوامل المرتبطة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنوساي) |
| 7           | تخطيط عملية الرقابة على الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنوساي رقم (300)                       |  |
| 9           | تنفيذ عملية الرقابة على الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنوساي رقم (300)                       |  |
| 7           | إعداد تقرير عملية الرقابة على الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنوساي رقم (300)                 |  |
| 29          | العوامل المرتبطة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنوساي) |  |

وتكون الجزء الثالث من الاستبانة من (22) فقرة تعكس تقييم أفراد العينة المدروسة لمستوى فاعلية الأداء الرقابي، والذي تكون من مجموعة من الأبعاد الفرعية كما هي موضحة في الجدول (3-4):

#### الجدول (3-4): توزيع فقرات الأبعاد الفرعية للمتغير التابع

| عدد الفقرات | البُعد                   | المجال        |
|-------------|--------------------------|---------------|
| 8           | استقلالية ديوان المحاسبة | فاعلية الأداء |

|    |   |         |
|----|---|---------|
| 10 | الدور الرقابي لديوان المحاسبة                         | الرقابي |
| 4  | نوعية الرقابة المستخدمة من قبل ديوان المحاسبة الأردني |         |
| 22 | فاعلية الأداء الرقابي                                 |         |

لتحليل بيانات واختبار فرضيات الدراسة تم الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي في الإجابة عن الأسئلة وذلك حسب الدرجة التالية: درجة (1) تعبر عن الإجابة غير موافق بشدة، درجة (2) تعبر عن الإجابة غير موافق، درجة (3) تعبر عن الإجابة محايد، درجة (4) تعبر عن الإجابة موافق، درجة (5) تعبر عن الإجابة موافق بشدة، ولتفسير المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد عينة الدراسة على كل فقرة من فقرات الاستبانة وعلى كل مجال من مجالاتها؛ تم استخدام المعيار الاحصائي الآتي والمبين في الجدول (3-5):

#### الجدول (3-5): اختبار مقياس الاستبانة

| الدرجة         | 1              | 2         | 3     | 4     | 5          |
|----------------|----------------|-----------|-------|-------|------------|
| مستوى الموافقة | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |

أما فيما يتعلق بالحدود التي اعتمدها هذه الدراسة أثناء التعليق على المتوسط الحسابي للمتغيرات الواردة في نموذجها لتحديد درجة الموافقة، فقد حدد الباحث ثلاثة مستويات هي (مرتفع، متوسط، منخفض) بناءً على المعادلة الآتية: (Amir & Sonderpandian, 2002)

طول الفترة = (الحد الأعلى للبدل - الحد الأدنى للبدل) / عدد المستويات

$$1.33 = 3/4 = 3/(1-5)$$

درجة موافقة منخفضة من 1 - أقل من 2.33.

درجة موافقة متوسطة من 2.33 - أقل من 3.66.

درجة موافقة مرتفعة من 3.66 - 5.

#### 3-4: اختبارات أداة الدراسة:

وللتأكد من الصدق والثبات، قام الباحث بقياس ما يجب قياسه والوصول إلى مستوى عالٍ من الصدق الداخلي في الدراسة، وللتعرف على قدرة أداة الدراسة من قياس متغيرات هذه الدراسة واختبار مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات والمعلومات، فقد قام الباحث بإخضاعها إلى عدة اختبارات أهمها:

#### 4-3-1: اختبار الصدق الظاهري:

تم عرض الاستبانة على عدد من أساتذة الجامعات الأردنية الرسمية والخاصة بين ذوي الخبرة والاختصاص بمجال المحاسبة، وبعد اطلاعهم على عباراتها أشاروا إلى بعض المقترحات والتوصيات القيمة حول عبارتها، حيث أجرى التعديل وفقاً لآرائهم حتى برزت الأداة بشكلها النهائي، الملحق رقم (1) يوضح قائمة بأسماء المحكمين.

#### 4-3-2: الصدق البنائي:

بعد التأكد من الصدق الظاهري لأداة الدراسة قام الباحث بقياس صدق عبارات الاستبانة من خلال معامل الارتباط بين درجة العبارة وبين الدرجة الكلية للبعد الذي ينتمي والمجال ككل، وهو ما يطلق "الصدق البنائي" هو موضح الجدول رقم (3-6) والجدول رقم (3-7):

الجدول رقم (3-6): معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة من عبارات أبعاد المتغير المستقل بالدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه والمجال ككل

| تخطيط عملية الرقابة وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (300) |                                       | أهداف رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (300) |                                       | الصدق البنائي |
|--|---------------------------------------|---|---------------------------------------|---------------|
| معامل الارتباط مع المجال ككل                                 | معامل الارتباط مع البعد الذي تنتمي له | معامل الارتباط مع المجال ككل                                | معامل الارتباط مع البعد الذي تنتمي له |               |

|  |      |  |      |   |
|--|------|--|------|---|
| 0.59   | 0.69 | 0.22   | 0.61 | 1 |
| 0.52   | 0.58 | 0.39   | 0.53 | 2 |
| 0.60   | 0.67 | 0.57   | 0.58 | 3 |
| 0.43   | 0.54 | 0.57   | 0.54 | 4 |
| 0.55   | 0.65 | 0.48   | 0.61 | 5 |
| 0.43   | 0.52 | 0.22   | 0.47 | 6 |
| 0.40   | 0.53 |  |      | 7 |
| إعداد تقرير عملية الرقابة وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (300) |      | تنفيذ عملية الرقابة وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (300) |      |   |
| 0.63   | 0.75 | 0.65   | 0.64 | 1 |
| 0.56   | 0.71 | 0.75   | 0.82 | 2 |
| 0.65   | 0.83 | 0.66   | 0.69 | 3 |
| 0.63   | 0.64 | 0.60   | 0.61 | 4 |
| 0.55   | 0.56 | 0.66   | 0.69 | 5 |
| 0.80   | 0.83 | 0.60   | 0.78 | 6 |
| 0.50   | 0.70 | 0.59   | 0.70 | 7 |
|  |      | 0.22   | 0.28 | 8 |
|  |      | 0.44   | 0.61 | 9 |

\*\* دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.01 \geq \alpha$ ).

\* دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ). (Amir & Sonderpandian, 2002)

يتضح من الجدول رقم (3-6) أن جميع معاملات الارتباط بين جميع عبارات المتعلقة بالمتغير المستقل والدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه، والمجال ككل دالة إحصائية، مما يشير إلى الاتساق الداخلي بين العبارات المكونة لأدوات الدراسة، وأنها صادقة بنائياً، وتعد صالحة للتطبيق على أفراد الدراسة.

الجدول رقم (3-7): معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة من عبارات أبعاد المتغير التابع بالدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه والمجال ككل

| الدور الرقابي لديوان المحاسبة |                                       | استقلالية ديوان محاسبة                                |                                       | رقم |
|-------------------------------|---------------------------------------|---|---------------------------------------|-----|
| معامل الارتباط مع المجال ككل  | معامل الارتباط مع البعد الذي تنتمي له | معامل الارتباط مع المجال ككل                          | معامل الارتباط مع البعد الذي تنتمي له |     |
| 0.51                          | 0.62                                  | 0.40  | 0.47                                  | 1   |
| 0.72                          | 0.70                                  | 0.43  | 0.48                                  | 2   |
| 0.66                          | 0.70                                  | 0.24  | 0.40                                  | 3   |
| 0.39                          | 0.58                                  | 0.49  | 0.78                                  | 4   |
| 0.51                          | 0.59                                  | 0.54  | 0.73                                  | 5   |
| 0.48                          | 0.65                                  | 0.79  | 0.54                                  | 6   |
| 0.57                          | 0.76                                  | 0.61  | 0.45                                  | 7   |
| 0.33                          | 0.48                                  | 0.24  | 0.53                                  | 8   |
| 0.54                          | 0.67                                  |   |                                       | 9   |
| 0.60                          | 0.65                                  |   |                                       | 10  |
|                               |                                       | نوعية الرقابة المستخدمة من قبل ديوان المحاسبة الأردني |                                       |     |
|                               |                                       | 0.68  | 0.74                                  | 1   |
|                               |                                       | 0.57  | 0.80                                  | 2   |
|                               |                                       | 0.69  | 0.75                                  | 3   |
|                               |                                       | 0.73  | 0.90                                  | 4   |

\*\*دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.01 \geq \alpha$ ).

\*دالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ). (Amir & Sonderpandian, 2002)

يتضح من الجدول رقم (3-7) أن جميع معاملات الارتباط بين جميع عبارات المتعلقة بالمتغير التابع والدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه، والمجال ككل دالة إحصائية، مما يشير إلى الاتساق الداخلي بين العبارات المكونة لأدوات الدراسة، وأنها صادقة بنائياً، وتعد صالحة للتطبيق على أفراد الدراسة.

#### 4-3-3 ثبات الأداة:

للتأكد من ثبات أداة تم تطبيق معادلة كرونباخ ألفا (Chronbach Alpha) على جميع فقرات أبعاد ومجال الدراسة والأداة ككل، كما هو مبين في جدول (3-8) الذي يوضح معاملات الثبات.

جدول (3-8): معاملات الثبات (كرونباخ ألفا) لأبعاد الدراسة ومجالاتها

| المجال  | البعد   | عدد الفقرات | معامل الثبات |
|---|---|-------------|--------------|
| العوامل المرتبطة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) | أهداف رقابة الأداء                                    | 6           | 0.70         |
|   | تخطيط عملية الرقابة                                   | 7           | 0.70         |
|   | تنفيذ عملية الرقابة                                   | 9           | 0.81         |
|   | إعداد تقرير عملية الرقابة                             | 7           | 0.84         |
|   | المجال ككل  | 29          | 0.88         |
| فاعلية الأداء الرقابي   | استقلالية ديوان المحاسبة                              | 8           | 0.71         |
|   | الدور الرقابي لديوان المحاسبة                         | 10          | 0.83         |
|   | نوعية الرقابة المستخدمة من قبل ديوان المحاسبة الأردني | 4           | 0.80         |
|   | المجال ككل  | 22          | 0.84         |
| الأداة ككل  |   | 51          | 0.88         |

يظهر الجدول رقم (3-8) جميع قيم معاملات الثبات بطريقة (كرونباخ ألفا) كانت مقبولة لأغراض التطبيق، حيث إنها تراوحت بين (0.70-0.88)، وقد أشارت الدراسات إلى قبول معاملات الثبات وجمعها قيم مقبولة لأغراض التطبيق؛ إذ أشارت معظم الدراسات إلى أن نسبة قبول معامل الثبات (0.60) (Amir & Sonderpandian, 2002).

#### 5-3 متغيرات الدراسة

تتألف الدراسة الحالية من المتغيرات المستقلة والتابعة التالية:



5-3-1 المتغير المستقل: العوامل المرتبطة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، ويتكون من أربعة أبعاد هي: أهداف رقابة الأداء، وتخطيط عملية الرقابة، وتنفيذ عملية الرقابة، وإعداد تقرير عملية الرقابة.

5-3-2 المتغير التابع: فاعلية الأداء الرقابي في مكاتب ديوان المحاسبة الأردني في الجامعات الحكومية الأردنية، ويتكون من ثلاثة أبعاد هي: استقلالية ديوان المحاسبة، والدور الرقابي لديوان المحاسبة، ونوعية الرقابة المستخدمة من قبل ديوان المحاسبة الأردني.

## 4-6 افتراضات تحليل الانحدار الخطي

### 4-6-1 اختبار التوزيع الطبيعي

أجري اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات بوصفه أحد الافتراضات قبل تحليل الانحدار الخطي المستخدم في اختبار فرضيات الدراسة. ويبين الجدول (4-8) نتائج التوزيع الطبيعي ويتضح منه أن كافة متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، وذلك بالنظر إلى قيم اختبار Shapiro-Wilk وقيمة مستوى الدلالة المرافقة لها. وحيث إن جميع قيم مستوى الدلالة في الجدول أكبر من (0.05) يتم قبول الفرضية الصفرية التي تنصّ على أنه "لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين توزيع قيم المتغير والتوزيع الطبيعي عند مستوى دلالة  $(\alpha \leq 0.05)$ ". الأمر الذي يعني أن قيم المتغيرات في الدراسة الحالية تتبع التوزيع الطبيعي.

### الجدول (3-9) اختبار التوزيع الطبيعي باستخدام اختبار Shapiro-Wilk

| البُعد                    | قيمة الاختبار | مستوى الدلالة |
|---------------------------|---------------|---------------|
| أهداف رقابة الأداء        | 0.95          | 0.33          |
| تخطيط عملية الرقابة       | 1.00          | 0.27          |
| تنفيذ عملية الرقابة       | 0.88          | 0.43          |
| إعداد تقرير عملية الرقابة | 1.06          | 0.21          |

#### 4-6-2 اختبار الازدواج الخطي

تم دراسة مدى استقلالية المتغيرات المستقلة بشكل منفصل للوصول إلى مدى ملائمة وإمكانية فحص أثر العوامل المستقلة مجتمعة (أهداف رقابة الأداء، وتخطيط عملية الرقابة، وتنفيذ عملية الرقابة، وإعداد تقرير عملية الرقابة) على متغير الدراسة التابع (فاعلية الأداء الرقابي في مكاتب ديوان المحاسبة الأردني)، قام الباحث باستخراج معامل التضخم (VIF) لكل متغير والذي يتبين ما إذ كان هناك ارتباط قوي لأحد المتغيرات مع الآخر؛ ما يعطي قيماً غير حقيقية عند دراسة الأثر أو أنه يوجد استقلالية بحيث لا يؤثر أحدها على الآخر.

$$VIF=1/ \text{Tolerance} \quad \text{Tolerance}=1- R^2$$

الجدول (10-3) : نتائج اختبار الازدواج الخطي بين متغيرات الدراسة

| المتغيرات                 | التباين المسموح به | معامل تضخم التباين |
|---------------------------|--------------------|--------------------|
| أهداف رقابة الأداء        | 0.77               | 1.31               |
| تخطيط عملية الرقابة       | 0.37               | 2.73               |
| تنفيذ عملية الرقابة       | 0.34               | 2.97               |
| إعداد تقرير عملية الرقابة | 0.55               | 1.83               |

يظهر من النتائج في الجدول (10-3) أن نموذج الدراسة يخلو من معضلة الازدواج الخطي بين المتغيرات المستقلة إذ جاءت قيم معامل تضخم التباين ملائمة من حيث إنها أقل من (10) وكذلك قيم التباين المسموح به التي حققت معيار القبول وهو أن تكون قيمتها أكبر من (0.05). (الشريفين والكيلاني، 2007).

### 7-3: الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل:

ولغرض تحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة، وذلك من أجل الإجابة على أسئلة الدراسة، واختبار فرضياتها، فقد تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية التي تشمل عليها الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) والتي تتمثل في:

- 1- التكرارات، والنسب المئوية وذلك من أجل وصف خصائص الأفراد المبحوثين.
- 2- المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية للتعرف على درجة موافقة الأفراد المبحوثين على متغيرات الدراسة، وأبعادها المختلفة.
- 3- اختبار (One Sample T-test) لاختبار الفرضيات المتعلقة بمدى تطبيق معايير تطبيق معايير منظمة (الانتوساي).
- 4- معادلة الانحدار المتعدد لاختبار مدى صحة الفرضيات المتعلقة بأثر المتغير المستقل على المتغير التابع.
- 5- معادلة كرونباخ ألفا للتأكد من مدى ثبات أداة الدراسة.
- 6- اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات للتحقق من التوزيع الطبيعي للبيانات.

## الفصل الرابع

### عرض النتائج

- النتائج المتعلقة بمستوى تطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإتوساي)
- النتائج المتعلقة بفاعلية الأداء الرقابي لمدققي ديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية
- النتائج المتعلقة باختبار فرضيات الدراسة

## الفصل الرابع

### عرض النتائج

يحتوي هذا الفصل على عرض لنتائج الدراسة التي هدفت إلى التعرف على أثر تطبيق معايير منظمة (الانتوساي) على فاعلية الأداء الرقابي لديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية، وسيتم ذلك من خلال اختبار فرضيات الدراسة، وفيما يلي عرض النتائج:

#### 1-4 النتائج المتعلقة بمستوى تطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) :

تم استخراج المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد عينة الدراسة عن أبعاد مجال تطبيق معايير منظمة (الانتوساي)، والمجال ككل، الجدول رقم (1-4) يوضح ذلك.

الجدول رقم (1-4): المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد عينة الدراسة عن أبعاد مجال تطبيق معايير منظمة (الانتوساي)، والمجال ككل مرتبة تنازلياً وفقاً لمتوسطات الحسابية

| الرتبة | الرقم | البُعد                    | المتوسط الحسابي | الإحراف المعياري | درجة التقييم |
|--------|-------|---------------------------|-----------------|------------------|--------------|
| 1      | 2     | تخطيط عملية الرقابة       | 4.29            | 0.34             | مرتفعة       |
| 1      | 3     | تنفيذ عملية الرقابة       | 4.29            | 0.38             | مرتفعة       |
| 3      | 4     | إعداد تقرير عملية الرقابة | 4.09            | 0.53             | مرتفعة       |
| 4      | 1     | أهداف رقابة الأداء        | 4.07            | 0.42             | مرتفعة       |
|        |       | المجال ككل                | 4.20            | 0.34             | مرتفعة       |

وكما هو موضح في الجدول رقم (1-4) يتبين أن هناك مستوى مرتفع من تطبيق معايير منظمة (الانتوساي)؛ إذ بلغ متوسط حسابي للمجال ككل (4.20) بدرجة تقييم مرتفع، وأظهرت النتائج أيضاً أن جميع الأبعاد الفرعية للمجال حصلت على درجة تقييم مرتفعة؛ إذ تراوحت المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن الأبعاد الفرعية ما بين (4.07-4.49) بدرجة تقييم مرتفعة لجميع الأبعاد، حيث حصل بُعداً (تخطيط عملية الرقابة، وتنفيذ عملية

الرقابة) على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.29) كل منها، وجاء بُعد "إعداد تقرير عملية الرقابة" بالمرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (4.09)، بينما احتل المرتبة الرابعة والأخيرة بُعد "أهداف رقابة الأداء" بمتوسط حسابي (4.07)، والسبب يعود في ذلك إلى أهمية مرحلتي التخطيط والتنفيذ في بناء العملية الرقابية من أجل الحصول على نتيجة مقنعة وموثوقة فيما يتعلق بالبيانات الصادرة عن الجهات ذات العلاقة.

ولإعطاء صورة واضحة عن مستوى تطبيق معايير منظمة (الإننتوساي) قام الباحث بإيجاد المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لمدى موافقة أفراد عينة الدراسة على كل بُعد من الأبعاد المتعلقة بمستوى تطبيق معايير المنظمة، حيث كانت النتائج كما هي موضحة في الجداول الموجودة في الجزء التالي:

-البُعد الأول: أهداف رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار الإننتوساي رقم (300).

الجدول رقم (4-2): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة عن فقرات بُعد "أهداف رقابة الأداء" والبُعد ككل مرتبة تنازلياً وفقا لمتوسطات الحسابية

| الرتبة | الرقم | الفقرة  | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة التقييم |
|--------|-------|---|-----------------|-------------------|--------------|
| 1      | 4     | يقوم مدققو ديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية بوضع برنامج رقابة ربع سنوي(كل ثلاثة أشهر) للجامعة يأخذ بعين الاعتبار جميع الأولويات وتستخدم فيه الأدوات المفيدة والمناسبة. | 4.60            | 0.60              | مرتفعة       |
| 2      | 5     | يراعي مدققو الديوان عند تطبيق التعليمات والأوامر الصادرة عن السلطتين التشريعية والتنفيذية المنفعة المادية والمعنوية للأطراف ذات العلاقة بعملية الرقابة.                   | 4.40            | 0.60              | مرتفعة       |
| 3      | 3     | يتم اختيار مواضيع الرقابة بناء على تقييم المشاكل والمخاطر وأهميتها.   | 4.31            | 0.63              | مرتفعة       |
| 4      | 2     | يأخذ مدققو ديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية وجهة نظر الموظف فيما يتعلق برقابتها حينما يكون ذلك مناسباً.  | 3.97            | 0.66              | مرتفعة       |
| 5      | 1     | يقوم مدققو ديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية بوضع رقابة وقائية حينما يكون ذلك مناسباً.  | 3.60            | 0.98              | متوسطة       |
| 6      | 6     | تتوفر الحرية الكافية لدى مدققو الديوان فيما يتعلق بنشر التقارير الرقابية وفق حدود سلطته القانونية.  | 3.54            | 1.12              | متوسطة       |
|        |       | بُعد " أهداف رقابة الأداء " ككل   | 4.07            |                   | مرتفعة       |

وكما هو مبين في الجدول رقم (4-2) يتبين أن المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد عينة الدراسة حول فقرات بُعد أهداف رقابة الأداء تراوحت ما بين (3.54-4.60)؛ إذ حصلت الفقرة رقم (4) ونصها: "يقوم مدققو ديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية بوضع برنامج رقابة ربع سنوي (كل ثلاثة أشهر) للجامعة، يأخذ بعين الاعتبار جميع الأولويات، وتستخدم فيه الأدوات المفيدة والمناسبة" على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.60) ودرجة تقييم مرتفعة، في حين حصلت الفقرة رقم (6) ونصها: "تتوفر الحرية الكافية لدى مدققو الديوان فيما يتعلق بنشر التقارير الرقابية وفق حدود سلطته القانونية" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.54) ودرجة تقييم متوسطة، وبلغ المتوسط الحسابي للبُعد ككل (4.07)، والسبب يعود في ذلك إلى صعوبة إجراء العملية الرقابية بشكل يومي أو اسبوعي لشح البيانات اولا ، ولقلة عدد الموظفين ثانيا.

-البُعد الثاني: تخطيط عملية الرقابة وفقا لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (300).

- الجدول رقم (4-3): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعياري لتقديرات أفراد عينة الدراسة عن فقرات بُعد "تخطيط عملية الرقابة" والبُعد ككل مرتبة تنازلياً وفقاً لمتوسطات الحسابية

| الرتبة | الرقم | الفقرة   | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة التقييم |
|--------|-------|--|-----------------|-------------------|--------------|
| 1      | 5     | يقوم مدققو الديوان باختيار طرق جمع البيانات وأخذ العينات بعناية تامة.  | 4.49            | 0.51              | مرتفعة       |
| 2      | 1     | لدى مدققي ديوان المحاسبة الإلمام التام بالمعلومات الأساسية اللازمة لطبيعة الجامعة وأهمية المجال الذي سيتم تدقيقه.  | 4.40            | 0.55              | مرتفعة       |
| 2      | 2     | يحدد مدققو الديوان أهداف الرقابة وأسئلتها وافترضاياتها ومعاييرها ونطاقها والفترة التي ستغطيها والتقنيات التي ستستخدم في جمع الأدلة وإجراء تحليلات الرقابة. | 4.40            | 0.55              | مرتفعة       |
| 4      | 4     | يقوم مدققو الديوان بتقييم موثوقية أنظمة الرقابة الداخلية للجامعة والتي تضبط سير عملها.   | 4.26            | 0.61              | مرتفعة       |
| 4      | 6     | يقوم مدققو الديوان بالاستفادة من مختلف وسائل جمع المعلومات والتحليل مثل المقابلات والملاحظات وتحليل الوثائق وتحليل البيانات الاقتصادية والمالية.           | 4.26            | 0.44              | مرتفعة       |

| الرتبة | الرقم | الفقرة  | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة التقييم |
|--------|-------|---|-----------------|-------------------|--------------|
| 6      | 7     | لدى مدققي الديوان القدرة الكافية على تقييم المشاكل أو المخاطر المتعلقة بعملية الرقابة                               | 4.14            | 0.55              | مرتفعة       |
| 7      | 3     | يضع الديوان خطة شاملة للأنشطة العامة تتضمن احتياجاتهم لموظفين أكفاء وعلى درجة عالية من الاستقلالية والخبرة اللازمة. | 4.06            | 0.76              | مرتفعة       |
|        |       | <b>بُعد " تخطيط عملية الرقابة " ككل</b>   | 4.29            |                   | مرتفعة       |

وكما هو موضح في الجدول رقم (4-3) يتبين أن المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد عينة الدراسة حول فقرات بُعد تخطيط عملية الرقابة تراوحت ما بين (4.06-4.49) بدرجة تقييم مرتفعة لجميع الفقرات؛ إذ حصلت الفقرة رقم (5) ونصها: "يقوم مدقو الديوان بإختيار طرق جمع البيانات وأخذ العينات بعناية تامة" على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.49)، في حين حصلت الفقرة رقم (3) ونصها: "يضع الديوان خطة شاملة للأنشطة العامة تتضمن احتياجاتهم لموظفين أكفاء وعلى درجة عالية من الاستقلالية والخبرة اللازمة" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (4.06)، وبلغ المتوسط الحسابي للبُعد ككل (4.29)، ويعود السبب في ذلك الى أن النتائج سيبنى عليها قرارات حساسة ومهمة لذا لا بد من جمع البيانات بدقة وبموضوعية.

- البُعد الثالث: تنفيذ عملية الرقابة وفقا لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (300).

الجدول رقم (4-4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعياري لتقديرات أفراد عينة الدراسة عن فقرات بُعد " تنفيذ عملية الرقابة " والبُعد ككل مرتبة تنازلياً وفقاً لمتوسطات الحسابية

| الرتبة | الرقم | الفقرة   | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة التقييم |
|--------|-------|--|-----------------|-------------------|--------------|
| 1      | 9     | يحافظ مدقو الديوان على سرية ما يحصلون عليه من معلومات أثناء قيامهم بأعمال التدقيق مع عدم البوح لأي طرف باستثناء الديوان أو القضاء. | 4.63            | 0.55              | مرتفعة       |
| 2      | 5     | يسعى مدقو الديوان للحصول على البيانات من مختلف المصادر ومن القائمين على إدارة الجامعة.   | 4.43            | 0.50              | مرتفعة       |
| 3      | 6     | يعمل مدقو الديوان بطريقة منهجية عند تفسيرهم للبيانات والمعلومات التي تم جمعها وتبرير حكمهم المهني بتقديم أدلة تدعم النتائج         | 4.34            | 0.54              | مرتفعة       |



| الرتبة | الرقم | الفقرة   | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة التقييم |
|--------|-------|--|-----------------|-------------------|--------------|
|        |       | والاستنتاجات التي ستذكر بالتقرير الخاص بالجامعة.   |                 |                   |              |
| 4      | 8     | يحافظ مدققو الديوان على علاقات جيدة مع إدارة الجامعة وإجراء النقاشات في جو من الاحترام المتبادل لضمان تدفق المعلومات وتعزيزها.                 | 4.31            | 0.58              | مرتفعة       |
| 5      | 1     | يجري مدققو الديوان عملية الرقابة بناء على تخطيط مسبق وبشكل موضوعي وتحت إشراف مناسب.  | 4.29            | 0.62              | مرتفعة       |
| 6      | 7     | يعد مدققو الديوان توثيق كامل يتضمن الإعداد لعملية الرقابة والمحتويات بطريقة مفهومة بحيث تمكن أي مدقق آخر من تتبع العمل لدعم النتائج والتوصيات. | 4.26            | 0.66              | مرتفعة       |
| 7      | 4     | يتمتع مدققو الديوان بالمرونة والتنظيم في بحثهم عن أدلة كافية ومقنعة وينقلون وجهات النظر.   | 4.20            | 0.63              | مرتفعة       |
| 8      | 2     | يسعى مدققو الديوان إلى الحصول على أدلة رقابية كافية ومناسبة لتلبية أهداف الرقابة وأسئلتها.   | 4.17            | 0.51              | مرتفعة       |
| 9      | 3     | يرى مدققو الديوان أن رقابة الأداء تتطلب تفسيراً وحكماً هاماً ووضع الاستنتاجات حول أسئلة الرقابة.   | 4.00            | 0.77              | مرتفعة       |
|        |       | <b>بُعد "تنفيذ عملية الرقابة" ككل</b>  | <b>4.29</b>     |                   | مرتفعة       |

وكما هو مبين في الجدول رقم (4-4) يتبين أن المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد عينة الدراسة حول فقرات بُعد تنفيذ عملية الرقابة تراوحت ما بين (4.00-4.63) بدرجة تقييم مرتفعة لجميع الفقرات؛ إذ حصلت الفقرة رقم (9) ونصها: "يحافظ مدققو الديوان على سرية ما يحصلون عليه من معلومات أثناء قيامهم بأعمال التدقيق، مع عدم البوح لأي طرف باستثناء الديوان أو القضاء" على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.63)، في حين حصلت الفقرة رقم (3) ونصها: "يرى مدققو الديوان أن رقابة الأداء تتطلب تفسيراً وحكماً هاماً ووضع الاستنتاجات حول أسئلة الرقابة" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (4.00)، وبلغ المتوسط الحسابي للبُعد

ككل (4.29). ويعود السبب في ذلك إلى أهمية سرية المعلومات وخاصة إذا كانت تكتسب أهمية نسبية عالية الأمر الذي يؤثر في اتخاذ القرارات .

- البُعد الرابع: إعداد تقرير عملية الرقابة.

الجدول رقم (4-5): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعياري لتقديرات أفراد عينة الدراسة عن فقرات بُعد "إعداد تقرير عملية الرقابة" والبُعد ككل مرتبة تنازلياً وفقاً لمتوسطات الحسابية

| الرتبة | الرقم | الفقرة   | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة التقييم |
|--------|-------|--|-----------------|-------------------|--------------|
| 1      | 6     | يشير المدقق في تقريره إلى جميع الحالات المهمة والتي تم التلاعب بها أو تم اكتشافها أثناء عملية التدقيق.         | 4.46            | 0.66              | مرتفعة       |
| 2      | 5     | يقدم مدققو الديوان التوصيات (إن وجدت) بأسلوب منطقي وعقلاني وقائم على المعرفة.                                  | 4.40            | 0.60              | مرتفعة       |
| 3      | 4     | يتم إعداد التقرير بصورة موضوعية وكاملة ومقنعة وبلغة واضحة وفي الوقت المناسب.                                   | 4.23            | 0.65              | مرتفعة       |
| 4      | 1     | يعد مدققو ديوان المحاسبة في الجامعات تقاريرهم عن رقابة الأداء عن اقتصاد وكفاءة وفاعلية تحقيق الأهداف.          | 3.97            | 0.66              | مرتفعة       |
| 5      | 7     | تبليغ الملاحظات غير المهمة نسبياً والتي تمت خلال عملية الرقابة بصورة كتابية.                                   | 3.91            | 0.74              | مرتفعة       |
| 6      | 2     | يشير المدقق في تقريره عن أي محددات واجهته أثناء الحصول على المعلومات الخاصة بالعمل الرقابي للجامعة.            | 3.86            | 0.88              | مرتفعة       |
| 7      | 3     | يشير المدقق في تقريره إلى المعايير التي تم إتباعها ومعايير الرقابة التي تم تطبيقها أثناء القيام برقابة الأداء. | 3.77            | 0.94              | مرتفعة       |
|        |       | بُعد "إعداد تقرير عملية الرقابة" ككل   | 4.09            | 0.53              | مرتفعة       |

وكما هو مبين في الجدول رقم (4-5) يتبين أن المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد عينة الدراسة حول فقرات بُعد إعداد تقرير عملية الرقابة تراوحت ما بين (3.77-4.46) بدرجة تقييم مرتفعة لجميع الفقرات؛ إذ حصلت الفقرة رقم (6) ونصها: "يشير المدقق في تقريره إلى جميع الحالات المهمة والتي تم التلاعب بها أو تم اكتشافها أثناء عملية التدقيق" على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.46)، في حين حصلت الفقرة رقم (3) ونصها: "يشير المدقق في تقريره إلى

المعايير .التي تم إتباعها ومعايير الرقابة التي تم تطبيقها أثناء القيام برقابة الأداء" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.77)، وبلغ المتوسط الحسابي للبعد ككل (4.09).

## 4-2 النتائج المتعلقة بفاعلية الأداء الرقابي لمدقي ديوان المحاسبة في الجامعات

### الحكومية الأردنية:

تم استخراج المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد عينة الدراسة عن أبعاد مجال "الأداء الرقابي لمدقي ديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية"، والمجال ككل، الجدول رقم (4-6) يوضح ذلك.

الجدول رقم (4-6): المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد عينة الدراسة عن أبعاد مجال "الأداء الرقابي"، والمجال ككل مرتبة تنازلياً وفقاً لمتوسطات الحسابية

| الرتبة | الرقم | الْبُعد                       | المتوسط الحسابي | الإحراف المعياري | درجة التقييم |
|--------|-------|-------------------------------|-----------------|------------------|--------------|
| 1      | 3     | نوعية الرقابة المستخدمة       | 4.46            | 0.52             | مرتفعة       |
| 2      | 2     | الدور الرقابي لديوان المحاسبة | 4.23            | 0.42             | مرتفعة       |
| 3      | 1     | استقلالية ديوان المحاسبة      | 3.58            | 0.53             | متوسطة       |
|        |       | مجال " الأداء الرقابي " ككل   | 4.03            | 0.39             | مرتفعة       |

وكما هو مبين في الجدول رقم (4-6) يتبين أن هناك مستوى مرتفع من فاعلية الأداء الرقابي لمدقي الديوان في الجامعات الحكومية الأردنية؛ إذ بلغ متوسط حسابي للمجال ككل (4.03) بدرجة تقييم مرتفع؛ فيما تراوحت المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة عن الأبعاد الفرعية ما بين (3.58-4.46)، حيث حصل بُعد (نوعية الرقابة المستخدمة من قبل ديوان المحاسبة الأردني) على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.46) ودرجة تقييم مرتفعة، وجاء بُعد "الدور الرقابي لديوان المحاسبة" بالمرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (4.23) ودرجة تقييم مرتفعة، بينما احتل المرتبة الثالثة والأخيرة بُعد "استقلالية ديوان المحاسبة" بمتوسط حسابي (3.58) ودرجة تقييم متوسطة.

ولإعطاء صورة أكثر توضيحاً عن فاعلية الأداء الرقابي لمدقي ديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية في الأردن، قام الباحث باستخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لمدى موافقة أفراد عينة الدراسة على كل بُعد من الأبعاد المتعلقة بفاعلية الأداء الرقابي

لمدقي ديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية، حيث ظهرت النتائج كما هي موضحة في الجداول الموجودة في الجزء التالي:

- البُعد الأول: استقلالية ديوان المحاسبة.

الجدول رقم (4-7): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعياري لتقديرات أفراد عينة الدراسة عن فقرات بُعد "استقلالية ديوان المحاسبة" والبُعد ككل مرتبة تنازلياً وفقاً لمتوسطات الحسابية

| الرتبة | الرقم | الفقرة   | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة التقييم |
|--------|-------|--|-----------------|-------------------|--------------|
| 1      | 6     | يتمتع مدققو الديوان بالكفاءة والمهارة اللازمة لإنجاز أعمالهم.  | 4.46            | 0.51              | مرتفعة       |
| 2      | 2     | لا يخضع ديوان المحاسبة للضغوط من قبل إدارة الجامعة عند اختيار مواضيعه الرقابية في أقسام الجامعة المختلفة.      | 4.26            | 0.85              | مرتفعة       |
| 3      | 7     | يتمتع مدققو الديوان بالحيادية ولا يخضعون لأي تأثير خارجي.  | 4.23            | 0.69              | مرتفعة       |
| 4      | 1     | يتمتع مدققو الديوان بصلاحيات واسعة لإنجاز المهمات الرقابية في الجامعة.   | 4.03            | 0.71              | مرتفعة       |
| 5      | 3     | لا تعرقل الجامعة عمل مدققي ديوان المحاسبة عند طلب البيانات المالية اللازمة.                                    | 3.63            | 0.97              | متوسطة       |
| 7      | 8     | قيام مدققي الديوان بعمل علاقات معينة مع موظفي الجامعة يفقدهم الموضوعية والحيادية فيما يتعلق بإنجازهم لأعمالهم. | 2.77            | 1.24              | متوسطة       |
| 8      | 4     | بإمكان الجامعة التأثير على مضمون ومحتوى التقارير التي يصدرها الديوان والمتعلقة بأعمال الجامعة.                 | 2.63            | 1.24              | متوسطة       |
| 9      | 5     | بإمكان الجامعة التأثير على توقيت نشر التقارير الرقابية التي يصدرها الديوان والمتعلقة بأعمال الجامعة.           | 2.60            | 1.24              | متوسطة       |
|        |       | بُعد "استقلالية ديوان المحاسبة" ككل  | 3.58            |                   | متوسطة       |

وكما هو مبين في الجدول رقم (4-7) يتبين أن المتوسطات الحسابية لتقديرات عينة الدراسة حول فقرات بُعد استقلالية ديوان المحاسبة تراوحت ما بين (2.60-4.46)؛ إذ حصلت الفقرة رقم (6) ونصها: "يتمتع مدققو الديوان بالكفاءة والمهارة اللازمة لإنجاز أعمالهم" على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.46) ودرجة تقييم مرتفعة، في حين حصلت الفقرة رقم (5) ونصها: "بإمكان الجامعة التأثير على توقيت نشر التقارير الرقابية التي يصدرها الديوان

والمعلقة بأعمال الجامعة" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (2.60) ودرجة تقييم متوسطة، وبلغ المتوسط الحسابي للبعد ككل (3.58).

- البعد الثاني: الدور الرقابي لديوان المحاسبة.

الجدول رقم (4-8): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعياري لتقديرات أفراد عينة الدراسة عن فقرات بُعد "الدور الرقابي لديوان المحاسبة" والبعد ككل مرتبة تنازلياً وفقاً لمتوسطات الحسابية

| الرتبة | الرقم | الفقرة   | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة التقييم |
|--------|-------|--|-----------------|-------------------|--------------|
| 1      | 6     | يتم تدقيق نفقات الجامعة والتأكد من أوجه صرفها ومدى ضرورتها.  | 4.54            | 0.56              | مرتفعة       |
| 2      | 7     | يتم تدقيق ومراجعة الهبات والمنح التي تقدم للجامعة والتأكد من أوجه صرفها ومدى بها.                                | 4.51            | 0.51              | مرتفعة       |
| 3      | 3     | يهتم الديوان بما يتم نشره من قبل وسائل الإعلام والمتعلقة بالإهمال أو سوء الإدارة أو الاستغلال ويعمل على دراستها. | 4.29            | 0.57              | مرتفعة       |
| 4      | 2     | يكشف الديوان عن المخالفات المالية والإدارية والقانونية التي يرتكبها الموظفين أثناء عملهم .                       | 4.23            | 0.69              | مرتفعة       |
| 4      | 8     | يتحقق الديوان من تنفيذ الجامعة لأهدافها وخططها ومدى التزامها بالقوانين والأنظمة ذات العلاقة.                     | 4.23            | 0.65              | مرتفعة       |
| 6      | 5     | يبحث في الشكاوي المقدمة من قبل الموظفين والمتعلقة بالإهمال في أداء الواجبات الوظيفية في الجامعة.                 | 4.20            | 0.63              | مرتفعة       |
| 7      | 4     | يكشف الديوان المخالفات التي تقع من قبل الموظفين والذي يتعلق بالواجبات الوظيفية المنوطة بهم.                      | 4.17            | 0.79              | مرتفعة       |
| 8      | 9     | يقارن الديوان أهدافه المتحققة مع الأهداف المحددة مسبقاً.   | 4.06            | 0.80              | مرتفعة       |
| 9      | 10    | يعمل الديوان على تقديم الاستشارات اللازمة للإدارة العليا وخاصة التي تتعلق باتخاذ القرارات المهمة.                | 4.03            | 0.66              | مرتفعة       |
| 10     | 1     | يعمل الديوان على معرفة أسباب ضعف العمل والإنتاج ويقترح وسائل لتجنبها.  | 4.00            | 0.80              | مرتفعة       |

| الرتبة | الرقم | الفقرة                                    | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة التقييم |
|--------|-------|---|-----------------|-------------------|--------------|
|        |       | بُعد" الدور الرقابي لديوان المحاسبة " ككل | 4.23            |                   | مرتفعة       |

وكما هو موضح في الجدول رقم (4-8) يتبين أن المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد عينة الدراسة حول فقرات بُعد الدور الرقابي لديوان المحاسبة، تراوحت ما بين (4.00-4.54)؛ إذ حصلت الفقرة رقم (6) ونصها: "يتم تدقيق نفقات الجامعة والتأكد من أوجه صرفها ومدى ضرورتها" على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.54) ودرجة تقييم مرتفعة، في حين حصلت الفقرة رقم (1) ونصها: "يعمل الديوان على معرفة أسباب ضعف العمل والإنتاج، ويقترح وسائل لتجنبها" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (4.00) ودرجة تقييم مرتفعة، وبلغ المتوسط الحسابي للبُعد ككل (4.23).

- البُعد الثالث: نوعية الرقابة المستخدمة من قبل ديوان المحاسبة الأردني.

الجدول رقم (4-9): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة عن فقرات بُعد "نوعية الرقابة المستخدمة من قبل ديوان المحاسبة الأردني" والبُعد ككل مرتبة تنازلياً وفقاً لمتوسطات الحسابية

| الرتبة | الرقم | الفقرة   | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة التقييم |
|--------|-------|--|-----------------|-------------------|--------------|
| 1      | 1     | يستخدم ديوان المحاسبة الرقابة اللاحقة لتنفيذ مهامه الرقابية في الجامعة.  | 4.57            | 0.61              | مرتفعة       |
| 2      | 2     | يستخدم ديوان المحاسبة الرقابة المفاجئة لتنفيذ مهامه الرقابية في الجامعة. | 4.54            | 0.74              | مرتفعة       |
| 3      | 3     | بإمكان مدققي الديوان الإطلاع على كافة المستندات الضرورية لأداء مهامهم.   | 4.37            | 0.60              | مرتفعة       |
| 3      | 4     | يقوم الديوان بتحديد توقيت الرقابة بدون أي معوقات من الجامعة.             | 4.37            | 0.65              | مرتفعة       |
|        |       | بُعد "نوعية الرقابة المستخدمة من قبل ديوان المحاسبة الأردني" ككل         | 4.46            |                   | مرتفعة       |

وكما هو موضح في الجدول رقم (4-9) يتبين أن المتوسطات الحسابية لتقديرات أفراد عينة الدراسة حول فقرات بُعد نوعية الرقابة المستخدمة من قبل ديوان المحاسبة الأردني، تراوحت ما بين (4.37-4.57) بدرجة تقييم مرتفعة لجميع الفقرات؛ إذ حصلت الفقرة رقم (1)

ونصها: "يستخدم ديوان المحاسبة الرقابة اللاحقة لتنفيذ مهامه الرقابية في الجامعة" على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.57) ودرجة تقييم مرتفعة، في حين حصلت الفترتين رقم (3، 4) ونصها: "بإمكان مدققي الديوان الإطلاع على كافة المستندات الضرورية لأداء مهامهم، يقوم الديوان بتحديد توقيت الرقابة بدون أي معوقات من الجامعة" على المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (4.37)، وبلغ المتوسط الحسابي للبعد ككل (4.46).

### 3-4 النتائج المتعلقة باختبار فرضيات الدراسة:

#### 3-4-1 النتائج المتعلقة باختبار الفرضية الرئيسية الأولى:

**H01:** لا يتم الالتزام بتطبيق معايير المنظمة الدولية (الإنوساي) في الجامعات الحكومية الأردنية، ويتفرع عنها الفرضيات الفرعية الآتية:

**H01-1:** لا يتم تحديد أهداف رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنوساي رقم (300) في الجامعات الحكومية الأردنية

**H01-2:** لا يتم تخطيط عملية الرقابة على الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنوساي رقم (300) في الجامعات الحكومية الأردنية

**H01-3:** لا يتم تطبيق معايير منظمة (الإنوساي) في الجامعات الحكومية الأردنية

**H01-4:** لا يتم تنفيذ عملية الرقابة على الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنوساي رقم (300) في الجامعات الحكومية الأردنية.

تعرض اختبار هذه الفرضية والفرضيات الفرعية الناتجة عنه والتعرف على مدى الالتزام بتطبيق معايير (الإنوساي) في الجامعات الحكومية الأردنية، تم تطبيق اختبار (One Sample T-test) على أبعاد مجال تطبيق معايير منظمة (الإنوساي)، وفيما يلي عرض النتائج:

الجدول رقم (4-10): نتائج تطبيق (One Sample T-test) على أبعاد مجال تطبيق معايير منظمة (الإنوساي)

| البعد               | المتوسط الحسابي | T     | درجات الحرية | الدلالة الإحصائية |
|---------------------|-----------------|-------|--------------|-------------------|
| أهداف رقابة الأداء  | 4.07            | 15.00 | 34           | 0.00              |
| تخطيط عملية الرقابة | 4.29            | 22.18 | 34           | 0.00              |



|             |           |              |             |                           |
|-------------|-----------|--------------|-------------|---------------------------|
| 0.00        | 34        | 19.90        | 4.29        | تنفيذ عملية الرقابة       |
| 0.00        | 34        | 12.09        | 4.09        | إعداد تقرير عملية الرقابة |
| <b>0.00</b> | <b>34</b> | <b>20.64</b> | <b>4.20</b> | <b>المجال ككل</b>         |

وكما هو موضح في الجدول رقم (4-10) يتبين صحة الفرضية الرئيسية الأولى والفرضيات الفرعية المنبثقة عنها؛ إذ أظهرت النتائج أنه يتم الالتزام بتطبيق معايير المنظمة، حيث كانت جميع قيم (T) دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ )، والعلامة المعيارية للتدرج الخماسي (3)، وبالتالي تقبل الفرضية الرئيسية الأولى والفرضيات الفرعية المنبثقة عنها بالصيغة البديلة.

#### 3-4- 2- النتائج المتعلقة باختبار الفرضية الرئيسية الثانية:

**H02:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لتطبيق معايير منظمة (الإنتوساي) على فاعلية الأداء الرقابي لديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية. للتحقق من صحة هذه الفرضية تم تطبيق معادلة الانحدار المتعدد لدراسة أثر تطبيق معايير منظمة (الإنتوساي) على فاعلية الأداء الرقابي لديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية، جدول (4-11) يوضح ذلك.

**جدول (4-11): نتائج تطبيق معادلة الانحدار المتعدد لدراسة أثر تطبيق معايير منظمة (الإنتوساي) على فاعلية الأداء الرقابي لديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية**

| الدلالة الإحصائية | F    | R <sup>2</sup> المعدل | R <sup>2</sup> | R    | الدلالة الإحصائية | T    | β    | البُعد                    |
|-------------------|------|-----------------------|----------------|------|-------------------|------|------|---------------------------|
| 0.00              | 9.00 | 0.49                  | 0.55           | 0.74 | 0.61              | 0.51 | 0.07 | أهداف رقابة الأداء        |
|                   |      |                       |                |      | 0.11              | 1.65 | 0.34 | تخطيط عملية الرقابة       |
|                   |      |                       |                |      | 0.56              | 0.58 | 0.12 | تنفيذ عملية الرقابة       |
|                   |      |                       |                |      | 0.05              | 2.02 | 0.34 | إعداد تقرير عملية الرقابة |

يظهر من جدول (4-11) وجود أثر ذي دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لتطبيق معايير منظمة (الانتوساي) على فاعلية الأداء الرقابي لديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط (R) (0.74) وهي قيمة دالة إحصائياً وتدل على درجة ارتباط دالة إحصائياً بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، وبلغت قيمة (R-square) (0.55)، وهي قيمة دالة إحصائياً تفسر قدرة تطبيق معايير منظمة (الانتوساي) في تحسين الأداء الرقابي لديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية، بمعنى أن أبعاد تطبيق معايير منظمة (الانتوساي) تفسر ما قيمته (55%) من التغير الحاصل في الأداء الرقابي، وبلغت قيمة الاختبار (F) (9.00) بدلالة إحصائية (0.00) وهي قيمة دالة إحصائياً تدل على وجود تباين في قدرة المتغيرات المستقلة على التأثير في المتغير التابع، بالتالي ترفض الفرضية الرئيسية الثانية بالصيغة المثبتة، لتصبح "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لتطبيق معايير المنظمة".

#### النتائج المتعلقة بالفرضيات الفرعية المنبئة عن الفرضية الرئيسية الثانية:

**H02-1:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لتطبيق معايير منظمة (الانتوساي) على استقلالية ديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية. للتحقق من صحة هذه الفرضية تم تطبيق معادلة الانحدار المتعدد؛ لدراسة أثر تطبيق معايير منظمة (الانتوساي) على استقلالية ديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية، جدول (4-12) يوضح ذلك.

#### جدول (4-12): نتائج تطبيق معادلة الانحدار المتعدد لدراسة أثر تطبيق معايير منظمة

(الانتوساي) على استقلالية ديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية

| الدلالة الإحصائية | F    | R <sup>2</sup> المعدل | R <sup>2</sup> | R    | الدلالة الإحصائية | T    | B    | البعد                     |
|-------------------|------|-----------------------|----------------|------|-------------------|------|------|---------------------------|
| 0.75              | 0.48 | 0.07                  | 0.06           | 0.25 | 0.80              | 0.25 | 0.05 | أهداف رقابة الأداء        |
|                   |      |                       |                |      | 0.81              | 0.24 | 0.07 | تخطيط عملية الرقابة       |
|                   |      |                       |                |      | 0.84              | 0.20 | 0.06 | تنفيذ عملية الرقابة       |
|                   |      |                       |                |      | 0.49              | 0.69 | 0.17 | إعداد تقرير عملية الرقابة |

يظهر من جدول (4-12) عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لتطبيق معايير منظمة (الانتوساي) على استقلالية ديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط (R) (0.25) وهي قيمة غير دالة إحصائياً وتدل على عدم درجة ارتباط دالة إحصائياً، بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، وبلغت قيمة (R-square) (0.06) وهي قيمة غير دالة إحصائياً، تفسر عدم قدرة تطبيق معايير المنظمة التأثير على استقلالية ديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية، بمعنى أن أبعاد تطبيق معايير المنظمة تفسير فقط ما قيمته (6%) من التغير الحاصل في استقلالية ديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية، وبلغت قيمة الاختبار (F) (0.48) بدلالة إحصائية (0.75)، وهي قيمة غير دالة إحصائياً، تدل على وجود تباين في قدرة المتغيرات المستقلة على التأثير في المتغير التابع، بالتالي تقبل الفرضية الفرعية الأولى بالصيغة الصفرية.

**H02-2:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لتطبيق معايير منظمة (الانتوساي) على الدور الرقابي لديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية. للتحقق من صحة هذه الفرضية تم تطبيق معادلة الانحدار المتعدد؛ لدراسة أثر تطبيق معايير منظمة (الانتوساي) على الدور الرقابي لديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية، جدول (4-13) يوضح ذلك.

**جدول (4-13): نتائج تطبيق معادلة الانحدار المتعدد لدراسة أثر تطبيق معايير المنظمة الدولية (الانتوساي) على الدور الرقابي لديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية.**

| الدلالة الإحصائية | F     | R <sup>2</sup> المعدل | R <sup>2</sup> | R    | الدلالة الإحصائية | T    | B    | البُعد                    |
|-------------------|-------|-----------------------|----------------|------|-------------------|------|------|---------------------------|
| 0.00              | 37.68 | 0.81                  | 0.83           | 0.91 | 0.33              | 1.00 | 0.09 | أهداف رقابة الأداء        |
|                   |       |                       |                |      | 0.00              | 3.65 | 0.45 | تخطيط عملية الرقابة       |
|                   |       |                       |                |      | 0.06              | 1.99 | 0.26 | تنفيذ عملية الرقابة       |
|                   |       |                       |                |      | 0.01              | 2.73 | 0.28 | إعداد تقرير عملية الرقابة |

يظهر من جدول (4-13) وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لتطبيق معايير منظمة (الانتوساي)، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط (R) (0.91)، وهي قيمة دالة

إحصائياً وتدل على درجة ارتباط دالة إحصائياً بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، وبلغت قيمة (R-square) (0.83) وهي قيمة دالة إحصائياً تفسر قدرة تطبيق معايير منظمة (الإننتوساي) في تحسين الدور الرقابي لديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية، بمعنى أن أبعاد تطبيق معايير منظمة (الإننتوساي) تفسير ما قيمته (83%) من التغير الحاصل في الدور الرقابي لديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية، وبلغت قيمة الاختبار (F) (37.68) بدلالة إحصائية (0.00)، وهي قيمة دالة إحصائياً تدل على وجود تباين في قدرة المتغيرات المستقلة على التأثير في المتغير التابع، بالتالي ترفض الفرضية الفرعية الثانية بالصيغة المثبتة، لتصبح" يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لتطبيق معايير منظمة على الدور الرقابي لديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية".

**H02-3:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لتطبيق معايير منظمة (الإننتوساي) على نوعية الرقابة المستخدمة من قبل ديوان المحاسبة الأردني في الجامعات الحكومية الأردنية.

للتحقق من صحة هذه الفرضية تم تطبيق معادلة الانحدار المتعدد؛ لدراسة أثر تطبيق معايير منظمة (الإننتوساي) على نوعية الرقابة المستخدمة من قبل ديوان المحاسبة الأردني في الجامعات الحكومية الأردنية، جدول (4-14) يوضح ذلك.

**جدول (4-14): نتائج تطبيق معادلة الانحدار المتعدد لدراسة أثر تطبيق معايير منظمة (الإننتوساي) على نوعية الرقابة المستخدمة من قبل ديوان المحاسبة الأردني في الجامعات الحكومية الأردنية.**

| البُعد                    | $\beta$ | T    | الدلالة الإحصائية | R    | $R^2$ | R <sup>2</sup> المعدل | F    | الدلالة الإحصائية |
|---------------------------|---------|------|-------------------|------|-------|-----------------------|------|-------------------|
| أهداف رقابة الأداء        | 0.23    | 1.61 | 0.12              | 0.74 | 0.55  | 0.49                  | 9.05 | 0.00              |
| تخطيط عملية الرقابة       | 0.31    | 1.55 | 0.13              |      |       |                       |      |                   |
| تنفيذ عملية الرقابة       | 0.14    | 0.65 | 0.52              |      |       |                       |      |                   |
| إعداد تقرير عملية الرقابة | 0.48    | 2.87 | 0.01              |      |       |                       |      |                   |

يظهر من جدول (4-14) وجود أثر ذي دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لتطبيق معايير منظمة (الإننتوساي) على نوعية الرقابة المستخدمة من قبل ديوان المحاسبة

الأردني في الجامعات الحكومية الأردنية ، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط (R) (0.74)، وهي قيمة دالة إحصائياً وتدل على درجة ارتباط دالة إحصائياً بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، وبلغت قيمة (R-square) (0.55)، وهي قيمة دالة إحصائياً تفسر قدرة تطبيق معايير منظمة (الإنٹوساي)، بمعنى أن أبعاد تطبيق معايير منظمة (الإنٹوساي) تفسر ما قيمته (55%) من التغير الحاصل في نوعية الرقابة المستخدمة من قبل ديوان المحاسبة الأردني في الجامعات الحكومية الأردنية، وبلغت قيمة الاختبار (F) (9.05) بدلالة إحصائية (0.00)، وهي قيمة دالة إحصائياً تدل على وجود تباين في قدرة المتغيرات المستقلة على التأثير في المتغير التابع، بالتالي ترفض الفرضية الفرعية الثالثة بالصيغة المثبتة، لتصبح "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لتطبيق معايير منظمة (الإنٹوساي).

## الفصل الخامس

### ملخص النتائج والتوصيات

- ملخص النتائج
- التوصيات
- المراجع
- المراجع العربية
- المراجع الأجنبية
- الملاحق

## الفصل الخامس

### ملخص النتائج والتوصيات

يتضمن هذا الفصل عرضاً لأبرز النتائج والتوصيات التي توصلت إليها الدراسة، وذلك على النحو الآتي:

#### 1-5 ملخص النتائج:

بعد إجراء التحليل الإحصائي لإجابات أفراد عينة الدراسة واختبار فرضيات الدراسة، تم التوصل إلى النتائج الآتية:

- 1- إن هناك مستوى مرتفعاً في تطبيق معايير منظمة (الانتوساي)، ويمكن تبرير هذه النتيجة إلى أن الجامعات الحكومية تسعى للانضمام إلى الانتوساي وتحديث قوانينها بما يتناسب والقوانين الدولية وخاصة قانون (الانتوساي)؛ لذلك عملت الجامعات الحكومية على معالجة المشكلات والصعوبات التي تحول دون استخدام معايير الرقابة الدولية، واتفقت هذه النتيجة مع دراسة (الكبيسي، 2017) ودراسة (الدعيس، 2006) التي أظهرتا أن مستوى تطبيق المعايير كان مرتفعاً، بينما اختلفت مع دراسة (عبد الله، 2003) التي أظهرت ضعف تطبيق معايير منظمة (الانتوساي).
- 2- إن هناك مستوى مرتفعاً في فاعلية الأداء الرقابي لمدققي ديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية، ويمكن تفسير هذه النتيجة إلى أن ديوان المحاسبة يؤكد اهتمامه بسلامة أساليب الأداء وإجراءات العمل والتوجيه، بإلغاء أو تعديل كل ما يعيق الأداء الفعال، و تحديد مدى الانحراف عن مستويات الأداء والخطط السياسية المرسومة، مما يساهم في رفع مستوى الأداء الرقابي. واتفقت هذه النتيجة مع دراسة (الورافي، 2009) التي أظهرت أن مستوى تطابق الأداء الرقابي للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة جاء مرتفعاً، واختلفت هذه النتيجة مع دراسة (الداعور، 2014) التي أظهرت ضعف الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية نتيجة مخالفته لبعض مواد المعايير الدولية لأجهزة الرقابة.

- 3- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لتطبيق معايير منظمة (الانتوساي) على فاعلية الأداء الرقابي لديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية، ويفسر الباحث هذه النتيجة بأن تطبيق معايير منظمة (الانتوساي)، تساهم في تعزيز التعاون بين الأجهزة العليا للرقابة على تطوير دلائل إرشادية ودعم جهود عمل الانتوساي لمكافحة الفساد؛ مما يدعم الأداء الرقابي. واتفقت هذه النتيجة مع دراسة المشهداني وآخرين (2017) التي أظهرت أن هناك دوراً هاماً لتطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية في تحسين أداء ديوان الرقابة المالية.
- 4- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لتطبيق معايير منظمة (الانتوساي) على استقلالية ديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية.
- 5- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لتطبيق معايير منظمة (الانتوساي) على الدور الرقابي لديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية.
- 6- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لتطبيق معايير منظمة (الانتوساي) على نوعية الرقابة المستخدمة من قبل ديوان المحاسبة الأردني في الجامعات الحكومية الأردنية.

## 5-2 التوصيات:

بناء على ما سبق من نتائج توصي الدراسة بما يلي:

- 1- ضرورة الاهتمام بالرقابة الوقائية كوسيلة معززة لفاعلية الأداء الرقابي لمدققي ديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية.
- 2- تعزيز الكادر الوظيفي لدى بعض الجامعات الحكومية، كالجامعة الألمانية الأردنية وجامعة الطفيلة التقنية؛ لتخفيف العبء الوظيفي، وبالتالي زيادة الفاعلية الرقابية للديوان داخل هذه الجامعات.
- 3- ضرورة زيادة الاهتمام من قبل الديوان بوضع خطة شاملة للأنشطة العامة تتضمن احتياجاتهم لموظفين أكفاء وأكثر تخصصية في مجال التدقيق.



4- ضرورة الإشارة إلى المعايير التي تم إتباعها في إعداد التقارير ونشرها والمتعلقة بعملية الرقابة على الأداء.

## المصادر والمراجع

### 1- المراجع العربية:

1. حجازي، عزة محمد، 2016، أثر الحوكمة الجيدة على التنمية البشرية في الدول النامية: حالة الدول العربية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، 15، ص1-30
2. خصاونة، ريم 2010، تقييم إجراءات رقابة الحكومية الإلكترونية "دراسة ميدانية" ديوان المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية، مجلة جامعة النجاح للأبحاث والعلوم الإنسانية، مجلد24، عدد 9.
3. خلاط، صالح ميلود، 2014، مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (3100) من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، العدد3، الجامعة الأسمرية الإسلامية زيتن، ليبيا.
4. الداغور، جبر إبراهيم، وفروانة، رامي أحمد، 2014، تقييم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطيني في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية (دراسة ميدانية)، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد الثاني والعشرون، العدد الأول، فلسطين.
5. الدعيس، منير عبد الله ناجي، 2006، مدى تطبيق المعايير الرقابية للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا "الانتوساي" بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.
6. الدوسري، مبارك، 2010، تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة في دولة الكويت، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

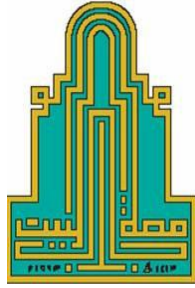
7. الرحاحلة ، محمد ياسين، 2006، دور ديوان المحاسبة في المحافظة على الأموال العامة في الأردن في ظل المتغيرات المعاصرة،المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2، العدد2، الجامعة الأردنية.
8. السعيري، إبراهيم عبد موسى، 2013، تأثير معايير الإنتوساي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق - إطار مفتوح: بحث استطلاعي وتطبيقي في مؤسسات بلديات محافظة النجف، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية ، العدد 27، جامعة الكوفة، العراق.
9. السيد، زكريا عبده، 2013، مدى توافق معايير إعداد تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات مع معايير إعداد التقارير الرقابية الدولية الصادرة عن الأنتوساي، الفكر المحاسبي، المجلد رقم17، العدد 4، مصر.
10. عبد الله، نضال، 2003، رقابة ديوان المحاسبة في ضوء مبادئ المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.
11. عثمان، عثمان حسين، والبناء، بشير عبد العظيم، 2012، تقييم أثر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في الأردن، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 36، العدد 3.
12. الكبيسي، عبد الستار، 2017، تحليل محتوى تقارير ديوان المحاسبة لتقييم مستوى تطبيق المعايير الدولية في صياغة تقارير الرقابة المالية العليا السنوية (ISSAI400) على الوحدات المرتبطة بالموازنة العامة للدولة في الأردن، مجلة المنارة، المجلد 23، العدد 4، المفرق، الأردن.
13. الكيلاني، عبد الله زيد والشريفين، نضال كمال، 2007، مدخل إلى البحث في العلوم التربوية والاجتماعية /أساسياته ومفاهيمه وأساليبه الإحصائية، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع.
14. لريش، منصور محمد، 2013، تقييم فعالية إجراءات الرقابة المالية لديوان المحاسبة الليبي في المحافظة على المال العام طبقا لمعايير منظمة الإنتوساي الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، العدد 2، الجامعة الإسلامية زليتن، ليبيا.

15. المشهداني، بشرى نجم، 2017، دور تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية في تحقيق الإصلاح الإداري وتحسين الأداء، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 24، العدد 102، العراق.
16. مصلح، صالح، 2013، إعداد التقارير الرقابية وفق المعايير الدولية - مؤتمر مكافحة الفساد للعاملين في الرقابة الداخلية في وزارة التعليم، ديوان الرقابة المالية والإدارية، رام الله، فلسطين.
17. الورافي، رضوان عبده محمد، 2009، الأداء الرقابي للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة ومدى تطابقه مع معايير المراجعة الدولية (الانتوساي) دراسة ميدانية، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، العدد 3، ص 237-244، اليمن.
18. انتوساي، 2004، معايير الرقابة الدولية. (www.Intosai.org)
19. ديوان المحاسبة الأردني ([www.audit-bureau.gov.jo](http://www.audit-bureau.gov.jo))

## 2- المراجع الأجنبية:

1. Anerud. K, 2004, Developing International Auditing Standards cooperation between INTOSAI and the International Federation of Accountants, Journal of Government Auditing.washinton:oct2004.vol 31,Iss 4
2. Belkaoui, Ahmed (2004), "Are you Being fooled?", Audit Quality of Government university of Illinois at Chicago , 601 S Morgan St.
3. Riordan, Dermot (2011), "**Audit Committees in Government Departments**", Dublin, Ireland <http://www.ipa.ie/pdf/AuditCommitteesReport.pdf>. Chicago, Il, 60607
4. Shariha, (2014), "The role of Audit Bureau in eradicating financial corruption in Libya", International Refereed Journal of Engineering and Science, Volume 3, Issue 10 (October 2014).

## الملاحق

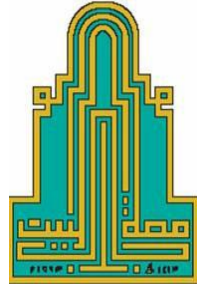


### الملاحق (1)

### قائمة المحكمين

| الجامعة           | اسم المحكم                 | الرقم |
|-------------------|----------------------------|-------|
| جامعة آل البيت    | أ.د. جمال الشرايري         | 1     |
| جامعة آل البيت    | أ.د. نوفان حامد العليمات   | 2     |
| جامعة جرش الأهلية | أ.د. محمد فوزي أبو الهيجاء | 3     |
| جامعة جرش الأهلية | أ.د. فارس سعود القاضي      | 4     |
| جامعة آل البيت    | د. مهند نزال               | 5     |
| جامعة آل البيت    | د. طارق عودة الخالدي       | 6     |

|    |                      |                   |
|----|----------------------|-------------------|
| 7  | د. عبدالله الزعبي    | جامعة آل البيت    |
| 8  | أ.د فارس سعود القاضي | جامعة جرش الأهلية |
| 9  | د. فادي الشياب       | الجامعة الهاشمية  |
| 10 | د.محمد الحايك        | جامعة آل البيت    |
| 11 | د. محمود العقاب      | جامعة اليرموك     |



## ملحق (2)

### الاستبانة

#### موظفو ديوان المحاسبة الأردني في الجامعات الحكومية الأردنية

تحية طيبة وبعد ...

يقوم الباحث بعمل دراسة بعنوان:

(أثر تطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (انتوساي 300)

على فاعلية الأداء الرقابي لديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية)

وهذه الدراسة متطلب للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة في جامعة آل البيت

المفرق/الأردن.

نرجو منكم التكرم بالإجابة على أسئلة هذه الاستبانة بدقة، إذ إن صحة نتائج هذه الإستبانة

تعتمد بدرجة كبيرة على دقة إجاباتكم وبذلكم العناية الكافية.

مع التأكيد أن المعلومات التي سنحصل عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط وليس لديكم أدنى مسؤولية عن الاستجابة.

وتفضلوا بفائق الاحترام و التقدير،،،،

الباحث  
ماهر عزام القاضي

إشراف الدكتور  
عودة بني أحمد

### القسم الأول: المعلومات الديموغرافية

#### 1. الجنس:

ذكر  أنثى

#### 2. المؤهل العلمي:

ماجستير  دبلوم   
دكتوراه  بكالوريوس

#### 3. المسمى الوظيفي:

رئيس مراقبة  مساعد مدقق   
مدقق رئيسي  مسؤول مكتب   
مدقق

#### 4. سنوات الخبرة:

من سنة إلى أقل من خمس سنوات  من خمس سنوات إلى أقل من عشر سنوات   
سنوات

خمسة عشرة سنة

من عشر سنوات إلى أقل من خمس عشرة سنة

فأكثر

#### 5. مكان العمل:

|                         |                          |                            |                          |
|-------------------------|--------------------------|----------------------------|--------------------------|
| الجامعة الهاشمية        | <input type="checkbox"/> | جامعة آل البيت             | <input type="checkbox"/> |
| الجامعة الأردنية        | <input type="checkbox"/> | جامعة اليرموك              | <input type="checkbox"/> |
| جامعة البلقاء التطبيقية | <input type="checkbox"/> | جامعة العلوم والتكنولوجيا  | <input type="checkbox"/> |
| جامعة الحسين بن طلال    | <input type="checkbox"/> | جامعة مؤتة                 | <input type="checkbox"/> |
| جامعة الطفيلة التقنية   | <input type="checkbox"/> | الجامعة الألمانية الأردنية | <input type="checkbox"/> |

#### 6. التخصص:

|             |                          |         |                          |
|-------------|--------------------------|---------|--------------------------|
| إدارة       | <input type="checkbox"/> | محاسبة  | <input type="checkbox"/> |
| الهندسة     | <input type="checkbox"/> | القانون | <input type="checkbox"/> |
| مجال        | <input type="checkbox"/> | اقتصاد  | <input type="checkbox"/> |
| آخر (.....) |                          |         |                          |

#### القسم الثاني: الأسئلة المتعلقة بمتغيرات الدراسة

يرجى تحديد مدى موافقتكم على كل واحدة من الفقرات التالية من خلال وضع إشارة (صح) في المكان المناسب للإجابة.

أولاً: العوامل المرتبطة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنوساي)

| الرقم  | الفقرة   | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق بشدة | غير موافق |
|--|--|------------|-------|-------|----------------|-----------|
| (أ) أهداف رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنوساي رقم (300) |  |            |       |       |                |           |
| 1  | يقوم مدققو ديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية بوضع رقابة وقائية حينما يكون ذلك مناسباً. |            |       |       |                |           |
| 2  | يأخذ مدققو ديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية وجهة                                      |            |       |       |                |           |

| الرقم  | الفقرة   | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|--|--|------------|-------|-------|-----------|----------------|
|  | نظر الموظف فيما يتعلق برقابتها حينما يكون ذلك مناسباً.   |            |       |       |           |                |
| 3  | يتم اختيار مواضيع الرقابة بناء على تقييم المشاكل والمخاطر وأهميتها.  |            |       |       |           |                |
| 4  | يقوم مدققو ديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية بوضع برنامج رقابة ربع سنوي (كل ثلاثة أشهر) للجامعة يأخذ بعين الاعتبار جميع الأولويات وتستخدم فيه الأدوات المفيدة والمناسبة. |            |       |       |           |                |
| 5  | يراعي مدققو الديوان عند تطبيق التعليمات والأوامر الصادرة عن السلطين التشريعية والتنفيذية المنفعة المادية والمعنوية للأطراف ذات العلاقة بعملية الرقابة.                     |            |       |       |           |                |
| 6  | تتوفر الحرية الكافية لدى مدققي الديوان فيما يتعلق بنشر التقارير الرقابية وفق حدود سلطته القانونية.   |            |       |       |           |                |
| <b>(ب) تخطيط عملية الرقابة على الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (300)</b> |  |            |       |       |           |                |
| 1  | لدى مدققي ديوان المحاسبة الإلمام التام بالمعلومات الأساسية اللازمة لطبيعة الجامعة وأهمية المجال الذي سيتم تدقيقه.  |            |       |       |           |                |
| 2  | يحدد مدققو الديوان أهداف الرقابة وأسلتها وافترضاها ومعاييرها ونطاقها والفترة التي ستغطيها والتقنيات التي ستستخدم في جمع الأدلة وإجراء تحليلات الرقابة.                     |            |       |       |           |                |
| 3  | يضع الديوان خطة شاملة للأنشطة العامة تتضمن احتياجاتهم لموظفين أكفاء وعلى درجة عالية من الاستقلالية والخبرة اللازمة.  |            |       |       |           |                |
| 4  | يقوم مدققو الديوان بتقييم موثوقية أنظمة الرقابة الداخلية للجامعة والتي تضبط سير عملها.   |            |       |       |           |                |
| 5  | يقوم مدققو الديوان باختيار طرق جمع البيانات وأخذ العينات بعناية تامة .   |            |       |       |           |                |
| 6  | يقوم مدققو الديوان بالاستفادة من مختلف وسائل جمع المعلومات والتحليل مثل المقابلات والملاحظات وتحليل الوثائق وتحليل البيانات الاقتصادية والمالية.                           |            |       |       |           |                |
| 7  | لدى مدققي الديوان القدرة الكافية على تقييم المشاكل أو المخاطر المتعلقة بعملية الرقابة.   |            |       |       |           |                |
| <b>(ج) تنفيذ عملية الرقابة على الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (300)</b> |  |            |       |       |           |                |



| الرقم  | الفقرة  | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|--|---|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| 1  | يجري مدقو الديوان عملية الرقابة بناء على تخطيط مسبق وبشكل موضوعي وتحت إشراف مناسب.  |            |       |       |           |                |
| 2  | يسعى مدقو الديوان إلى الحصول على أدلة رقابية كافية ومناسبة لتلبية أهداف الرقابة وأستلتها.   |            |       |       |           |                |
| 3  | يرى مدقو الديوان أن رقابة الأداء تتطلب تفسيراً وحكماً هاماً ووضع الاستنتاجات حول أسئلة الرقابة.   |            |       |       |           |                |
| 4  | يتمتع مدقو الديوان بالمرونة والتنظيم في بحثهم عن أدلة كافية ومقنعة ويتقبلون وجهات النظر.  |            |       |       |           |                |
| 5  | يسعى مدقو الديوان للحصول على البيانات من مختلف المصادر ومن القائمين على إدارة الجامعة.  |            |       |       |           |                |
| 6  | يعمل مدقو الديوان بطريقة منهجية عند تفسيرهم للبيانات والمعلومات التي تم جمعها وتبرير حكمهم المهني بتقديم أدلة تدعم النتائج والاستنتاجات التي سنذكر بالتقرير الخاص بالجامعة. |            |       |       |           |                |
| 7  | يعد مدقو الديوان توثيقاً كاملاً يتضمن الإعداد لعملية الرقابة والمحتويات بطريقة مفهومة بحيث تمكن أي مدقق آخر من تتبع العمل لدعم النتائج والتوصيات.                           |            |       |       |           |                |
| 8  | يحافظ مدقو الديوان على علاقات جيدة مع إدارة الجامعة وإجراء النقاشات في جو من الاحترام المتبادل لضمان تدفق المعلومات وتعزيزها.   |            |       |       |           |                |
| 9  | يحافظ مدقو الديوان على سرية ما يحصلون عليه من معلومات أثناء قيامهم بأعمال التدقيق مع عدم البوح لأي طرف باستثناء الديوان أو القضاء.  |            |       |       |           |                |
| <b>(د) إعداد تقرير عملية الرقابة على الأداء وفقاً لمتطلبات معيار الإنتوساي رقم (300)</b> |   |            |       |       |           |                |
| 1  | يعد مدقو ديوان المحاسبة في الجامعات تقاريرهم عن رقابة الأداء عن اقتصاد وكفاءة وفاعلية تحقيق الأهداف.  |            |       |       |           |                |
| 2  | يشير المدقق في تقريره إلى أي محددات واجهته أثناء الحصول على المعلومات الخاصة بالعمل الرقابي للجامعة.  |            |       |       |           |                |
| 3  | يشير المدقق في تقريره إلى المعايير التي تم إتباعها ومعايير الرقابة التي تم تطبيقها أثناء القيام برقابة الأداء.  |            |       |       |           |                |
| 4  | يتم إعداد التقرير بصورة موضوعية وكاملة ومقنعة وبلغة واضحة وفي الوقت المناسب.  |            |       |       |           |                |

| غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة | الفقرة   | الرقم |
|----------------|-----------|-------|-------|------------|--|-------|
|                |           |       |       |            | يقدم مدققو الديوان التوصيات (إن وجدت) بأسلوب منطقي وعقلاني وقائم على المعرفة.                          | 5     |
|                |           |       |       |            | يشير المدقق في تقريره إلى جميع الحالات المهمة والتي تم التلاعب بها أو تم اكتشافها أثناء عملية التدقيق. | 6     |
|                |           |       |       |            | تبليغ الملاحظات غير المهمة نسبيا والتي تمت خلال عملية الرقابة بصورة كتابية.                            | 7     |

ثانياً: العوامل المرتبطة بفاعلية الأداء الرقابي لمدققي ديوان المحاسبة في الجامعات الحكومية الأردنية.

| الرقم                                    | الفقرة   | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|--|--|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| <b>(أ) استقلالية ديوان المحاسبة</b>      |  |            |       |       |           |                |
| 1  | يتمتع مدققو الديوان بصلاحيات واسعة لإنجاز المهمات الرقابية في الجامعة.   |            |       |       |           |                |
| 2  | لا يخضع ديوان المحاسبة للضغط من قبل إدارة الجامعة عند اختيار مواضيعه الرقابية في أقسام الجامعة المختلفة.         |            |       |       |           |                |
| 3  | لا تعرقل الجامعة عمل مدققي ديوان المحاسبة عند طلب البيانات المالية اللازمة.                                      |            |       |       |           |                |
| 4  | بإمكان الجامعة التأثير على مضمون ومحتوى التقارير التي يصدرها الديوان والمتعلقة بأعمال الجامعة.                   |            |       |       |           |                |
| 5  | بإمكان الجامعة التأثير على توقيت نشر التقارير الرقابية التي يصدرها الديوان والمتعلقة بأعمال الجامعة.             |            |       |       |           |                |
| 6  | يتمتع مدققو الديوان بالكفاءة والمهارة اللازمة لإنجاز أعمالهم.  |            |       |       |           |                |
| 7  | يتمتع مدققو الديوان بالحيادية ولا يخضعون لأي تأثير خارجي.  |            |       |       |           |                |
| 8  | قيام مدققي الديوان بعمل علاقات معينة مع موظفي الجامعة يفقدهم الموضوعية والحيادية فيما يتعلق بإنجازهم لأعمالهم.   |            |       |       |           |                |
| <b>(ب) الدور الرقابي لديوان المحاسبة</b> |  |            |       |       |           |                |
| 1  | يعمل الديوان على معرفة أسباب ضعف العمل والإنتاج ويقترح وسائل لتجنبها.  |            |       |       |           |                |
| 2  | يكشف الديوان عن المخالفات المالية والإدارية والقانونية التي يرتكبها الموظفين أثناء عملهم.                        |            |       |       |           |                |
| 3  | يهتم الديوان بما يتم نشره من قبل وسائل الإعلام والمتعلقة بالإهمال أو سوء الإدارة أو الاستغلال ويعمل على دراستها. |            |       |       |           |                |

| الرقم   | الفقرة  | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة |
|---|---|------------|-------|-------|-----------|----------------|
| 4   | يكشف الديوان المخالفات التي تقع من قبل الموظفين والذي يتعلق بالواجبات الوظيفية المنوطة بهم.       |            |       |       |           |                |
| 5   | يبحث في الشكاوي المقدمة من قبل الموظفين والمتعلقة بالإهمال في أداء الواجبات الوظيفية في الجامعة.  |            |       |       |           |                |
| 6   | يتم تدقيق نفقات الجامعة والتأكد من أوجه صرفها ومدى ضرورتها.                                       |            |       |       |           |                |
| 7   | يتم تدقيق ومراجعة الهبات والمنح التي تقدم للجامعة والتأكد من أوجه صرفها ومدى بها.                 |            |       |       |           |                |
| 8   | يتحقق الديوان من تنفيذ الجامعة لأهدافها وخطتها ومدى التزامها بالقوانين والأنظمة ذات العلاقة       |            |       |       |           |                |
| 9   | يقارن الديوان أهدافه المتحققة مع الأهداف المحددة مسبقا  |            |       |       |           |                |
| 10  | يعمل الديوان على تقديم الاستشارات اللازمة للإدارة العليا وخاصة التي تتعلق باتخاذ القرارات المهمة. |            |       |       |           |                |
| <b>ج) نوعية الرقابة المستخدمة من قبل ديوان المحاسبة الأردني</b> |   |            |       |       |           |                |
| 1   | يستخدم ديوان المحاسبة الرقابة اللاحقة لتنفيذ مهامه الرقابية في الجامعة.                           |            |       |       |           |                |
| 2   | يستخدم ديوان المحاسبة الرقابة المفاجئة لتنفيذ مهامه الرقابية في الجامعة.                          |            |       |       |           |                |
| 3   | بإمكان مدققي الديوان الإطلاع على كافة المستندات الضرورية لأداء مهامهم.                            |            |       |       |           |                |
| 4   | يقوم الديوان بتحديد توقيت الرقابة بدون أي معوقات من الجامعة.                                      |            |       |       |           |                |

### انتهت فقرات الاستبانة

مع عظيم شكري وامتناني لكم على حسن التعامل

الباحث/ماهر عزام القاضي