

مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا
للمراقبة المالية العامة والمحاسبة

**The Extent to which the Jordanian Accounting Bureau
Applies the Standards of the International Organization of
Supreme Audit Institutions (INTOSAI)**

إعداد الطالبة

نها محمود مصطفى مصطفى
(١٥٢٠٥٠٤٠١٣)

إشراف

الدكتور عبد الرحمن خالد الدلابيح

رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة

عمادة البحث العلمي والدراسات العليا
جامعة آل البيت

٢٠١٨

تفويض

أنا الطالبة **نها محمود مصطفى مصطفى**، أفوض جامعة آل البيت بتزويد نسخ من رسالتي للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبهم حسب التعليمات النافذة في الجامعة.

التوقيع:

التاريخ: ١٩ / ٧ / ٢٠١٨

إقرار والتزام بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها

أنا الطالبة: **نها محمود مصطفى مصطفى** الرقم الجامعي: ١٥٢٠٥٠٤٠١٣

التخصص: محاسبة الكلية: الاقتصاد والعلوم الإدارية

أعلن بأنني قد التزمت بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها وقراراتها السارية المفعول المتعلقة بإعداد رسائل الماجستير عندما قمت شخصياً بإعداد رسالتي بعنوان:

مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة

وذلك بما ينسجم مع الأمانة العلمية المتعارف عليها في كتابة الرسائل والأطاريح العلمية. كما أنني 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 بإلغاء قرار منحي الدرجة العلمية التي حصلت عليها وسحب شهادة التخرج مني بعد صدورها دون أن يكون لي أي حق في التظلم أو الاعتراض أو الطعن بأي صورة كانت في القرار الصادر عن مجلس العمداء بهذا الصدد.

توقيع الطالبة: التاريخ ١٩ / ٧ / ٢٠١٨

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها (مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة).

وأوصى بإجازتها بتاريخ ١٩ / ٧ / ٢٠١٨

التوقيع	أعضاء لجنة المناقشة
..... (رئيساً) المشرف	الدكتور عبدالرحمن خالد الدلابيح، (نظم معلومات محاسبية)
..... عضواً	الدكتور محمد ناصر حمدان المشاقبة (نظم معلومات محاسبية)
..... عضواً	الدكتور صقر سليمان الطاهات (جامعة آل البيت)
..... عضواً خارجياً	الدكتور محمد عبدالله المومني (جامعة جدارا)

الإهداء

أهدي رسالتي ،،،،،،،،

إلى من غرست الحب والحنان في قلبي ... والدتي الغالية

إلى كل معاني البذل والعطاء ، رمز الحزم والشدة ... والدي الغالي

إلى من غمرتني بالرضا وشجعتني على مواصلة دراستي العليا ... جدتي الغالية

إلى من أخذ بيدي لطريق العلم والنجاح ... العم الغالي أبو إبراهيم

إلى من كانوا سنداً في كل خطوةٍ خطوتها وأملاً لكل أمنيةٍ من الله رجوتها ...
إخواني وأخواتي

إلى كل الذين قدموا لي العون والمساعدة في إنجازي لهذا العمل المتواضع

الباحثة

الشكر والتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم بداية أشكر الله سبحانه وتعالى الذي يسر لي هذا، وفتح بصيرتي على العلم والمعرفة، وفضله سبحانه وتعالى الذي أرشدنا لأن نعطي كل ذي حق حقه، وهنا أخص بالذكر الدكتور عبد الرحمن خالد الدلابيح الذي فتح لي باب علمه ومعرفته وخبرته الكبيرة، وتكرم بالإشراف علي في هذه الرسالة، وبذل معي جهودا كبيرة خلال الإعداد لهذا بأن قدم لي نصائحه وتوجيهاته ولاسيما في إطارها النظري والتطبيقي من أجل إعداد هذا العمل العلمي وإخراجه بصورته الحالية.

ويسرني أن أتقدم لكافة الأساتذة الكرام أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة آل البيت بعظيم الامتنان والعرفان.

وأقدم خالص شكري وتقديري للأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة الموقرة على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة، فلهم جميعاً كل الشكر والتقدير على تفضلهم بقراءة ومناقشة هذه الرسالة وإبداء ملاحظاتهم القيمة.

وأتقدم أيضاً بالشكر الجزيل لكل من وقف معي من ديوان المحاسبة الذين تمثلت بهم عينة الدراسة وتعاونهم في الرد على أسئلة الدراسة وإبداء ملاحظاتهم العامة نحوها، وأتقدم بالشكر من الأساتذة والباحثين والزملاء في مهنة المحاسبة ممن قدموا لي علمهم ومعرفتهم كي أتمكن من إنجاز هذه الرسالة.

وختاماً، أتقدم بخالص الإمتنان إلى جامعة آل البيت، ممثلة برئيسها الأكرم ونوابه المحترمين وعميد كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية وأعضاء الهيئة التدريسية الأفاضل وجميع منتسبي الجامعة من الإداريين والعاملين، على ما أبدوه من عناية وإهتمام خلال فترة دراستي.

الباحثة

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
ب	تقويض
ج	إقرار والتزام بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها
د	قرار لجنة المناقشة
هـ	الإهداء
و	الشكر والتقدير
ز	قائمة المحتويات
ط	قائمة الجداول
ك	أهم المصطلحات المستخدمة في الدراسة
ل	الملخص باللغة العربية
م	الملخص باللغة الإنجليزية
الفصل الأول: الإطار العام للدراسة	
٢	١-١ مقدمة
٣	٢-١ مشكلة الدراسة
٥	٣-١ أهداف الدراسة
٦	٤-١ أهمية الدراسة
٧	٥-١ فرضيات الدراسة
٨	٦-١ مصطلحات الدراسة
الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة	
١٢	١-٢ المبحث الأول: الرقابة المالية العامة
١٢	١-١-٢ تمهيد
١٣	٢-١-٢ مفهوم الرقابة المالية
١٦	٣-١-٢ أهمية الرقابة المالية
١٧	٤-١-٢ أنواع الرقابة المالية في الأجهزة الحكومية
١٩	٥-١-٢ أهداف الرقابة المالية
٢٢	٦-١-٢ الدور الرقابي لمدقق ديوان المحاسبة
٢٥	٢-٢ المبحث الثاني: معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية
٢٦	١-٢-٢ المبادئ الأساسية للرقابة المالية في ظل المعيار (٢٠٠)
٢٦	٢-٢-٢ الشروط والمتطلبات الأساسية لإجراء الرقابة المالية

٢٩	٣-٢-٢ المبادئ المتعلقة بالمفاهيم الأساسية للرقابة
٣٥	٤-٢-٢ نبذة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (INTOSAI)
٣٧	٥-٢-٢ العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية والرقابة المالية
٣٩	٦-٢-٢ نبذة عن ديوان المحاسبة الأردني
٤٤	٣-٢ المبحث الثالث: الدراسات السابقة
٤٤	١-٣-٢ الدراسات باللغة العربية
٥٧	٢-٣-٢ الدراسات باللغة الانجليزية
٦٤	٣-٣-٢ ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
الفصل الثالث: منهجية الدراسة	
٦٧	١-٣ طبيعة ونوع الدراسة
٦٧	٢-٣ مجتمع الدراسة والعينة
٦٨	٣-٣ أداة الدراسة
٧٠	٤-٣ صدق أداة القياس وإثباتها
٧١	٥-٣ مصادر جمع البيانات والمعلومات
٧١	٦-٣ أساليب التحليل الإحصائي للبيانات
الفصل الرابع: عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات	
٧٥	١-٤ الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة
٧٩	٢-٤ نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة
٨٩	٣-٤ نتائج اختبار فرضيات الدراسة
الفصل الخامس: النتائج والتوصيات	
١٠٢	١-٥ النتائج
١٠٧	٢-٥ التوصيات
المراجع	
١٠٩	المراجع باللغة العربية
١١٤	المراجع باللغة الانجليزية
الملاحق	
١١٦	ملحق رقم (١) نموذج إستبانة الدراسة
١٢٣	ملحق رقم (٢) أسماء الأساتذة محكمي إستبانة الدراسة
١٢٤	ملحق رقم (٣) نتائج التحليل كما تم الحصول عليها من الحاسوب

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(١-٢)	ملخص الدراسات السابقة	٦٢
(١-٣)	عدد الاستبانات الموزعة والمستردة والمستبعدة والخاضعة للتحليل الإحصائي	٦٨
(٢-٣)	قيمة معاملات الثبات (كرونباخ ألفا Cronpach's Alpha) لمتغيرات الدراسة	٧١
(١-٤)	الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة	٧٥
(٢-٤)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول: تطبيق ديوان المحاسبة الأردني للمتطلبات الأساسية الخاصة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة	٧٩
(٣-٤)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني: مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لإجراءات التدقيق الخاصة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة	٨١
(٤-٤)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثالث: مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لفحص الأدلة والقرائن الخاصة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة	٨٥
(٥-٤)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الرابع: المعوقات التي تحول دون تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير (INTOSAI)	٨٦
(٦-٤)	نتائج تحليل T.Test لمدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني معايير التدقيق الصادرة عن (INTOSAI)	٨٩

٩٠	نتائج تحليل T.Test لمدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني المتطلبات الأساسية الخاصة بمعايير (INTOSAI)	(٧-٤)
٩١	نتائج تحليل T.Test لمدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني إجراءات التدقيق الخاصة بمعايير (INTOSAI)	(٨-٤)
٩٢	نتائج تحليل T.Test لمدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني فحص الأدلة والقرائن الخاصة بمعايير (INTOSAI)	(٩-٤)
٩٢	نتائج تحليل T.Test لمعوقات تطبيق معايير (INTOSAI) من قبل ديوان المحاسبة الأردني	(١٠-٤)
٩٤	نتائج تحليل التباين (One Way ANOVA) للفروق في تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير (INTOSAI) تُعزى إلى العوامل الديموغرافية	(١١-٤)
٩٥	اختبار شافيه Scheffe Test للمقارنات البعدية حسب متغير المؤهل العلمي	(١٢-٤)
٩٦	اختبار شافيه Scheffe Test للمقارنات البعدية حسب متغير المسمى الوظيفي	(١٣-٤)
٩٧	اختبار شافيه Scheffe Test للمقارنات البعدية حسب متغير سنوات الخبرة	(١٤-٤)
٩٨	اختبار شافيه Scheffe Test للمقارنات البعدية حسب متغير التخصص الأكاديمي	(١٥-٤)
٩٩	اختبار شافيه Scheffe Test للمقارنات البعدية حسب متغير الشهادات المهنية	(١٦-٤)
١٠٠	اختبار شافيه Scheffe Test للمقارنات البعدية حسب متغير الدورات في معايير الرقابة	(١٧-٤)

أهم المصطلحات المستخدمة في الدراسة

الرمز	المصطلح باللغة الانجليزية	المصطلح باللغة العربية
INTOSAI	International Organization Of Supreme Audit Institutions	معايير المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
IIA	Institute Of Internal Auditors	مجمع المدققين الداخليين الأمريكي
AIPA	American Institute of Public Accountants	معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الأمريكي

مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للمراقبة المالية العامة والمحاسبة

إعداد: نها محمود مصطفى مصطفى

إشراف: الدكتور عبد الرحمن خالد الدلابيح

الملخص

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للمراقبة المالية والمحاسبة (INTOSAI)، مع بيان أهم المعوقات التي تحول دون تطبيق هذه المعايير، تعتبر هذه الدراسة من الدراسات الميدانية التي إتبع أسلوب الوصفي والتحليلي، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير استبانة تتكون من عدة محاور ممثلة لفرضيات الدراسة، وتكون مجتمع الدراسة من مدقي ديوان المحاسبة البالغ عددهم (٤٥٦) مدقق، أما عينة الدراسة فتكونت من (١٤٦) مستجيباً.

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها: أن الديوان يطبق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للمراقبة المالية والمحاسبة (INTOSAI) بدرجة مرتفعة في جميع المحاور (المتطلبات الأساسية، إجراءات التدقيق، وفحص الأدلة والقرائن الخاصة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للمراقبة المالية والمحاسبة). كما تبين أنه توجد معوقات لتطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للمراقبة المالية العامة والمحاسبة (INTOSAI) من قبل ديوان المحاسبة الأردني، وتبين أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها من خلال استجابات عينة الدراسة كانت بمستوى متوسط على جميع فقرات معوقات التطبيق، كذلك تبين وجود فروقات في تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للمراقبة المالية العامة والمحاسبة (INTOSAI) تُعزى إلى العوامل الديموغرافية للمستجيبين.

وتم صياغة عدد من التوصيات من أهمها: التأكيد على ضرورة توفير الاستقلالية التامة والحرية لإدارة ديوان المحاسبة للقيام بإدارة موازنته المخصصة له. وتوفير الحصانة القانونية لرئيس وموظفي ديوان المحاسبة عند تطبيق المتطلبات الأساسية الخاصة بمنظمة الإنتوساي وعدم تعريضهم لضغوط قد تغير نتائج أعمالهم.

الكلمات المفتاحية: ديوان المحاسبة الأردني، معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا، الرقابة المالية العامة والمحاسبة.

The Extent to which the Jordanian Accounting Bureau Applies the Standards of the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)

Prepared By: Naha Mahmoud Mustafa Mustafa
Supervisor: Dr. Abdul Rahman Khalid Aldlabih

Abstract

This study aimed to identifying the extent to which the Jordanian Accounting Bureau applies the standards of the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), with the most important obstacles to the implementation of these standards. To achieve the objectives of the study, a questionnaire was developed from several axes, The sample of the study consisted of (146) respondents. This study is one of the field studies that followed the descriptive and analytical method.

The results of study, the most prominent of which are: The Jordanian Accounting Bureau applies the standards of the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) to a high degree in all axis's(Requirements, audit procedures, and the examination of evidence and evidence of the standards of the International Organization of Supreme Audit Institutions), and there are obstacles to the application of the standards of the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) It was found that all the arithmetical averages reached by the responses of the sample of the study were at an average level on all the impediments of application. There were also differences in the application of the standards of the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) is attributed to demographic factors of respondents.

A number of recommendations have been formulated, the most important of which are the following: Emphasize the need to provide full independence and freedom to manage the Audit Bureau to manage its budget allocated to it. And provide legal immunity to the head and staff of the Audit Bureau in the application of the basic requirements of INTOSAI and not subject to pressure may change the results of their work.

Key Words: Jordanian Accounting Bureau, Standards of the International Organization, Supreme Audit Institutions (INTOSAI).

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

١-١ مقدمة

٢-١ مشكلة الدراسة

٣-١ أهداف الدراسة

٤-١ أهمية الدراسة

٥-١ فرضيات الدراسة

٦-١ مصطلحات الدراسة

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

١-١ مقدمة

تعنى معايير المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا (INTOSAI) (International Organization Of Supreme Audit Institutions) بوضع الأسس والمبادئ للرقابة المالية وتسعى إلى تطوير العمل الرقابي بما يتناسب وأهمية هذا المجال في مختلف الدول، وهذه المنظمة نالت إجماعاً دولياً بأن تكون بمثابة دستور دولي للعمل الرقابي، حيث أنشئت لتشجيع عملية تبادل الآراء والمعرفة والتجارب والعمل كصوت معترف به للأجهزة العليا للرقابة المالية داخل المجتمع الدولي، وتوفير معايير رقابية عالية للقطاع العام، وتعزيز الحكم الرشيد، وتشجيع تطوير قدرات الجهاز الأعلى للرقابة المالية وتحسين أدائه بشكل مستمر لكي تواصل الأداء المتميز مع الإستمرار في تحسين المستوى (المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا، ٢٠١١).

يتمثل جهاز الرقابة العليا في الأردن بديوان المحاسبة ويقوم بتدقيق الحسابات الحكومية، ويمتلك استقلالاً كافياً يؤهله لممارسة دوره الرقابي على التصرفات المالية للسلطة التنفيذية ويقدم تقاريره بنتائج رقابته إلى السلطات العليا والتشريعية في الدولة وتتخلص مهام ديوان المحاسبة في مراقبة واردات الدولة والرقابة على الأموال العامة للتأكد من سلامة إنفاقها والتأكد من أن القرارات والإجراءات الإدارية في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان تتم وفقاً للتشريعات النافذة (قانون ديوان المحاسبة وتعديلاته رقم ٢٨، لسنة ١٩٥٢).

كما تقوم وزارة المالية عن طريق ممثليها لدى الأجهزة الحكومية المختلفة بالرقابة على أداء النفقات العامة في حدود الاعتمادات المقررة، ووفقا للوائح والأنظمة المالية الواجب إتباعها، ولعل من أهم المسائل التي تثار في مرحلة تنفيذ الموازنة العامة مسألة ترشيد النفقات العامة على نحو يحقق أقصى وفرة في نفقات تنفيذ الموازنة من ناحية ويحقق توجيه النفقات إلى وجهتها الصحيحة التي حددتها الأولويات المقررة وفقاً للسياسية المالية.

ومن ثم فإن الحفاظ على الأموال العامة وحسن إدارتها، وبذلك تتأكد أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية الحكومية التي تعد بموجبها تحقق المصداقية، وتعزيز ثقة المجتمع الدولي بالبيانات المالية، بما يحفظ شخصية الأردن كدولة حريصة على المصداقية والالتزام بالمعايير الدولية، لأن الهدف الأساس من تطبيق معايير التدقيق الدولية الوصول الى بيانات مالية صحيحة ودقيقة تفصح عن حقيقة الأرقام المالية والإحصائية، وغيرها من الأمور الأساسية والحساسة والتي تتناول الوضع المالي للدولة.

٢-١ مشكلة الدراسة وأسئلتها

إن انضمام الأردن إلى منظمة التجارة العالمية ألزمها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية الحكومية على الرغم من المعوقات والمشاكل التي تواجه عملية التطبيق، حيث أشارت دراسات عديدة منها دراسة رحالة (٢٠٠٩) دراسة أبو هدايف (٢٠١٤)، إلى وجود العديد من الصعوبات والمعوقات لتطبيق هذه المعايير في الدول النامية ومنها الأردن، حيث يعتبر ديوان المحاسبة من أهم الجهات الرقابية على المؤسسات الحكومية. وفي ظل عدم وجود نظام عالمي موحد للمحاسبة في القطاع الحكومي، ونظرا للتحديث المستمر لمعايير التدقيق الدولية

الحكومية وتحديث قانون ديوان المحاسبة الأردني وإصدار المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، الأمر الذي يتطلب من ديوان المحاسبة مواكبة هذه التطورات.

وبما أن الرقابة المالية على الوحدات الحكومية هي الوسيلة التي يستطيع بها ديوان المحاسبة، معرفة كيفية سير العمل داخل الإدارات التابعة لرقابته، حيث يتولى الديوان عملية الرقابة المالية وفقا للصلاحيات الممنوحة له بموجب قانون إنشائه رقم (٢٨) لسنة ١٩٥٢) فنصت المادة رقم (١١٩) على " يشكل بقانون ديوان المحاسبة لمراقبة إيرادات الدولة ونفقاتها وطرق صرفها " وبذلك أتيح للديوان المجال في بسط رقابته على الهيئات والمؤسسات العامة والشركات التي تملكها الدولة (قانون ديوان المحاسبة وتعديلاته رقم ٢٨، لسنة ١٩٥٢).

وبهدف التأكد من حسن سير العمل لتحقيق الأهداف وكشف الأخطاء أو التقصير أو الانحراف، والعمل على إصلاحه ووضع الإجراءات الوقائية اللازمة للقضاء على أسبابه، فإن مشكلة هذه الدراسة تكمن معرفة مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة. وبناءً على ما تقدم فإنه يمكن صياغة مشكلة الدراسة بالتساؤلات الرئيسية التالية:

السؤال الرئيسي الأول: ما مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير (INTOSAI)؟

وينبثق عنه عدد من الأسئلة الفرعية هي:

١- ما مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني للمتطلبات الأساسية الخاصة بمعايير (INTOSAI) ؟

٢- ما مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لإجراءات التدقيق الخاصة بمعايير (INTOSAI) ؟

٣- ما مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني فحص الأدلة والقرائن الخاصة بمعايير (INTOSAI) ؟

السؤال الرئيسي الثاني: ما هي المعوقات التي تحول دون التطبيق الكامل لمعايير (INTOSAI) ؟

السؤال الرئيسي الثالث: هل توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير (INTOSAI) تُعزى إلى العوامل الديموغرافية للمستجيبين.

١-٣ أهداف الدراسة

إن الهدف الأساسي لهذه الدراسة يتمثل في محاولة معرفة مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير (INTOSAI)، مع بيان أهم المعوقات التي تحول دون تطبيق هذه المعايير. وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية الآتية:

١- التعرف على مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني للمتطلبات الأساسية الخاصة بمعايير (INTOSAI).

٢- التعرف على مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لإجراءات التدقيق الخاصة بمعايير (INTOSAI).

٣- التعرف على مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني فحص الأدلة والقرائن الخاصة بمعايير (INTOSAI).

٤- التعرف على المعوقات التي تحول دون التطبيق الكامل لمعايير (INTOSAI).

٥- التعرف على مدى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير (INTOSAI) تُعزى إلى العوامل الديموغرافية للمستجيبين.

١-٤ أهمية الدراسة

أولاً: الأهمية النظرية:

تتبع أهمية الدراسة من أهمية الموضوع التي تبحثه وهو التعرف على مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير (INTOSAI) والمعوقات التي تحول دون تطبيق هذه المعايير، وتتمثل أهمية الدراسة بأن الدراسة الحالية تعتبر من الدراسات القليلة التي تبحث في مدى تطبيق معايير التدقيق الدولية الحكومية في الأردن، وبالتالي فإنها ستشكل إضافة علمية للأدب في موضوع الدراسة، وزيادة المخزون الفكري لدى المكتبات العربية والأردنية، كما أنها ستشكل انطلاقة لدراسات وأبحاث أخرى في هذا المجال.

ثانياً: الأهمية العملية:

تأتي أهمية هذه الدراسة من الناحية العملية من إمكانية استفادة ديوان المحاسبة الأردني المبحوث من نتائجها بالشكل الذي يساعده على تطبيق معايير (INTOSAI)، حيث أن طبيعة الدور الرقابي الهام والشامل لمهام ديوان المحاسبة والذي يشمل كافة قطاعات الأجهزة الحكومية في الدولة والذي يفترض أن تنفذ مهامه استناداً إلى مبادئ ومعايير رقابة

حكومية دولية متطورة، مما يجعل هذه الدراسة ذات قيمة مضافة لديوان المحاسبة الأردني، كون التعرف على مستوى تطبيق المبادئ الأساسية للرقابة المالية سوف يُمكن الديوان المحاسبة من التأكد وتحديد نقاط الضعف التي تمثل البنود غير المطبقة بشكل ملائم أو غير مرضي وحصرها والعمل على تعزيز الالتزام بتطبيقها لتحقيق رقابة فاعلة.

كما أن النتائج والتوصيات المنبثقة عن هذه الدراسة ستفيد العديد من الجهات المعنية وأصحاب القرار والجهات الرقابية والتشريعية، بالإضافة إلى مدققي الحسابات العاملين في الديوان، وتشخيص مواطن القوة لتعزيزها، ومواطن الضعف لتلافيها في تطبيق ديوان المحاسبة لمعايير التدقيق الدولية الحكومية. كما أن هذه الدراسة تستمد أهميتها من انه يتوقع لها أن تفيد مدققي الحسابات العاملين في الديوان من خلال تعرفهم بأهمية تطبيق معايير (INTOSAI) وأهمية التركيز عليها في بيئة ممارسة الرقابة المالية الأردنية.

١-٥ فرضيات الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى اختبار الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية الأولى: لا يطبق ديوان المحاسبة الأردني معايير التدقيق الصادرة عن (INTOSAI). ويتفرع عنها الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى: لا يطبق ديوان المحاسبة الأردني المتطلبات الأساسية الخاصة بمعايير (INTOSAI).

الفرضية الفرعية الثانية: لا يطبق ديوان المحاسبة الأردني إجراءات التدقيق الخاصة بمعايير (INTOSAI).

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يطبق ديوان المحاسبة الأردني فحص الأدلة والقرائن الخاصة بمعايير (INTOSAI).

الفرضية الرئيسية الثانية: لا يوجد معوقات لتطبيق معايير (INTOSAI) من قبل ديوان المحاسبة الأردني.

الفرضية الرئيسية الثالثة: لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير (INTOSAI) تُعزى إلى العوامل الديموغرافية للمستجيبين.

٦-١ مصطلحات الدراسة

الرقابة المالية: هي الإجراءات التي يتم من خلالها التأكد من سلامة تنفيذ التوجيهات التي تضمن الحفاظ على الأموال العامة وحسن إدارتها (صوالحة وآخرون، ٢٠١٣، ص ٢٨٨).

رقابة ديوان المحاسبة: هي الرقابة التي يمارسها ديوان المحاسبة من قبل مدققي الحسابات التابعين له، وهي رقابة تشمل كافة التصرفات المالية التي تجريها المؤسسات العامة والدوائر التابعة لها في الأردن، وذلك عن طريق ممارسة الاختصاصات المخولة له بمقتضى هذا القانون وعلى الوجه المبين فيه، بهدف صون الأموال العامة ومنع العبث بها والتأكد من استخدامها الاستخدام الأمثل في الأغراض التي خصصت لها (ديوان المحاسبة الأردني، ٢٠١٧)، التقرير السنوي السادس والستون).

المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة:

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)

هي منظمة دولية لأجهزة الرقابة العليا (INTOSAI) وهي جهاز دولي مستقل يهدف إلى تشجيع تبادل الآراء والخبرات بين الأجهزة العليا للرقابة.

المتطلبات الأساسية الخاصة بمعايير الرقابة: هي تلك المتطلبات الضرورية التي تضمن فعالية وكفاءة الهيكل التنظيمي للإنتوساي والاتصالات الخاصة بحملات التوعية وعملية اتخاذ القرارات بحيث تعمل بطريقة فعالة واقتصادية لتحقيق أقصى قدر من الفائدة للأجهزة العليا للرقابة المالية.

إجراءات التدقيق الخاصة بمعايير الرقابة: هي تلك الإجراءات التي تقدمها INTOSAI من خلال المعايير والقيم للقائمين على صناعة القرار في المؤسسات العليا التي تقوم بتدقيق الحسابات، وذلك من أجل تطوير المعايير المتعلقة بتدقيق الحسابات والتدقيق المالي في القطاع العام.

فحص الأدلة والقرائن الخاصة بمعايير الرقابة: وتعني كل ما يمكن أن يحصل عليه مدقق الحسابات من أدلة وقرائن محاسبية تساعد في دعم رأيه الفني المحايد حول صحة الحسابات المالية في القطاع العام، وذلك من خلال الفحص والتدقيق والمراجعة لتحقيق الرقابة على كفاءة التنظيم وكفاءة سير العمل المالي.

ديوان المحاسبة الأردني: هو الجهة الرقابية الأعلى في المملكة الأردنية الهاشمية، تم إنشاؤه بموجب المادة ١١٩ من الدستور التي نصت "يشكل بقانون ديوان محاسبة لمراقبة إيرادات الدولة ونفقاتها وطرق صرفها.

المؤسسات العامة: هي عبارة عن منشآت عامة أو مشروعات اقتصادية عامة تتمتع بالشخصية المعنوية، وتزودها الدولة برأس مال عام لمزاولة نشاط اقتصادي معين، وفقا للخطة التي تضعها الدولة بهدف تحقيق غايات عامة، وتدار المؤسسات العامة بأساليب تختلف عن تلك الأساليب المستخدمة في الإدارات الحكومية مع خضوعها للرقابة العامة (ديوان المحاسبة الأردني، التقرير السنوي السادس والستون، ٢٠١٧).

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

١-٢ المبحث الأول: الرقابة المالية العامة

١-١-٢ تمهيد

٢-١-٢ مفهوم الرقابة المالية

٣-١-٢ أهمية الرقابة المالية

٤-١-٢ أنواع الرقابة المالية في الأجهزة الحكومية

٥-١-٢ أهداف الرقابة المالية

٦-١-٢ الدور الرقابي لمدقق ديوان المحاسبة

٢-٢ المبحث الثاني: معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية

١-٢-٢ المبادئ الأساسية للرقابة المالية في ظل المعيار (٢٠٠)

٢-٢-٢ الشروط والمتطلبات الأساسية لإجراء الرقابة المالية

٣-٢-٢ المبادئ المتعلقة بالمفاهيم الأساسية للرقابة

٤-٢-٢ نبذة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة

(INTOSAI)

٥-٢-٢ العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية والرقابة المالية

٦-٢-٢ نبذة عن ديوان المحاسبة الأردني

٣-٢ المبحث الثالث: الدراسات السابقة

١-٣-٢ الدراسات باللغة العربية

٢-٣-٢ الدراسات باللغة الانجليزية

٣-٣-٢ ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

١-٢ المبحث الأول: الرقابة المالية العامة

١-١-٢ تمهيد

تشكل الأموال العامة للدولة ركيزة أساسية في تنمية المجتمع وتحقيق طموحاته، حيث تقوم الدولة من خلال هذه الأموال بإنجاز مشروعاتها الكبرى وتنفيذ خططها المستقبلية التي تعود بالفائدة على كافة الأفراد على المدى القريب وبشكل مستقبلي أيضاً، وهذا الأمر الذي يحتم على المعنيين وضع هذه الأموال تحت رقابة مالية ومحاسبية وإدارية قادرة على إحكام سيطرتها على طرق وآليات تنفيذ هذه الخطط.

تعد الرقابة المالية إحدى الوظائف الأساسية التي تقوم بها أجهزة الرقابة المختصة، فهي عملية مستمرة بهدف التحقق من أن ما يتحقق أو ما تحقق فعلاً مطابق للمقاييس والغايات التي سبق وأن تقررت، أي أنها مقارنة ما تم إنجازه بما هو محدد سلفاً، سواء كان هذا التحديد في صورة إستراتيجية أم برامج أم خطط، أو أية صيغة يمكن على أساسها إقامة هذا التحديد (أبو هذاف، ٢٠١٤).

تعتبر الرقابة المالية التي يمارسها ديوان المحاسبة على المؤسسات الحكومية أداة من أهم الأدوات الدولية التي تستخدمها الدولة في الرقابة على تنفيذ أعمالها المالية، إذ يتم الاعتماد على ما يقدمه ديوان المحاسبة من التقارير الرقابية والبيانات التي تساعد على

تصويب القرارات الحكومية وضبطها، وترشيد إعداد الموازنات الحكومية وصياغة الخطط الطويلة والقصيرة الأجل بعقلانية وموثوقية (الهولي، ٢٠١٠، ص ٣١).

كما توفر رقابة ديوان المحاسبة الحكومية المعلومات المطلوبة للجهات العليا حول مدى انسجام وتوافق العمليات المالية الحكومية مع القوانين الناظمة لها، ومن أجل الحصول على الرقابة الحكومية الفاعلة وتعزيز ممارستها للمهام الرقابية لتحقيق أهدافه الرقابية، فإنه من المهم أن يستند إلى معايير التدقيق والرقابة المتطورة والفاعلة لحماية المال العام والمحافظة عليه، خاصة أن ديوان المحاسبة الأردني عضو في المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (البرغوثي وآخرون، ٢٠١١)، مما يجعل تقبل الديوان للاعتماد على المبادئ والمعايير الصادرة عن المنظمة في تنفيذ أدائه ومهامه أمراً طبيعياً، لإدراك الديوان للفوائد والمزايا التي يحققها تطبيق هذه المبادئ بما ينعكس إيجاباً على مجمل العملية الرقابية.

٢-١-٢ مفهوم الرقابة المالية العامة

لقد مر تعريف الرقابة المالية بتطورات عديدة خلال القرن العشرين، فبعد أن كانت الرقابة المالية مقتصرة بشكل رئيس على حماية الأصول النقدية من السرقة والضياع، أصبحت تشمل الوسائل الكفيلة بضمان دقة البيانات المالية وصحتها، وتتضمن في مضمونها الشامل جميع أشكال الرقابة داخل المؤسسات، بما في ذلك الرقابة الإدارية والرقابة الداخلية (Allis, 2014, p: 40).

وإزداد هذا التطور بشكل كبير ورافقه عقد العديد من المؤتمرات الدولية، التي تمخض عنها إنشاء جمعيات ومنظمات دولية للعناية والاهتمام بالمال العام، من الإيرادات

والنفقات وآلية الصرف ومن هذه المنظمات INTOSAI والتي نالت إجماعاً دولياً بأن تكون بمثابة دستور دولي للعمل الرقابي إذ تهتم بوضع أسس ومبادئ الرقابة المالية وتطوير العمل الرقابي بما يتناسب وأهمية هذا المجال (المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، متوفر على الموقع: <http://www.INTOSAI.org>)

ومفهوم الرقابة المالية يتعلق بقياس الأداء المالي وتصحيحه من أجل التأكد من تحقيق الأهداف الموضوعية وإن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ وبالإتجاه الصحيح، وهي تعني التأكد والتحقق من أن الإنفاق العام قد تم وفقاً لما هو مقرر في الخطط الموضوعية مسبقاً، والتأكد من أن الموارد المتاحة قد تم استخدامها الإستخدام الأمثل الذي يحقق الأهداف المرغوبة، وتحديد الانحرافات الحاصلة نتيجة التنفيذ والتوجه بمعالجتها، كذلك التحقق من سلامة التصرفات والإجراءات المالية ومن إتباع النظم والقواعد العامة المقررة، ومراقبة الأداء وفقاً للأهداف الموضوعية واكتشاف نقاط القوة والضعف في الأداء وكشف الانحرافات، والتوجيه باتخاذ القرارات اللازمة لتصحيحها ووضع الحلول ومحاولة معالجة أي حالات انحراف قد تقع في هذه الخطط وتقويمها أولاً بأول حتى لا تتفاقم وتؤدي إلى نتائج سلبية قد تؤثر في نجاح النشاط الذي تمارسه المؤسسات" (عباس، ٢٠١٥، ص ١٨٠).

تعرف الرقابة المالية في القطاع العام بأنها مجموعة الإجراءات التي يتم من خلالها حماية الأصول والتأكد من سلامة تنفيذ التوجيهات التي تضمن الحفاظ على الأموال العامة وحسن إدارتها ومنع حدوث الأخطاء والاحتيال (صوالحة وآخرون، ٢٠١٣، ص ٢٨٨).

ويشير الهلولي، (٢٠١٠، ص ٣٣) إلى أن الرقابة المالية هي مجموعة الأعمال والإجراءات التي تتبعها الإدارة في ديوان المحاسبة للتأكد من صحة أداء الأعمال والأنشطة المختلفة والمتعلقة بالإنفاق العام والتي تتم ممارستها من قبل المؤسسات، والتأكد من أنها تمت وفقا للخطط والبرامج المحددة مسبقا، بما يكفل تحقيق أهداف المؤسسة بأعلى كفاءة اقتصادية ممكنة، ومن ثم تحديد الانحرافات عن الخطط الموضوعة، للتمكن من اتخاذ الإجراءات العلاجية والتصحيحية بما يمنع وقوعها مستقبلا.

وقد عرفت الرقابة المالية على أنها " عمليات السيطرة التنظيمية المستمرة على تطبيق خطط المنظمة بصورة كفؤة وفعالة بما يضمن تحقيق أهدافها دون هدر في الموارد والقدرات المالية والبشرية، وهي وسيلة لتحديد مناطق ومجالات الإخفاقات ووضع المعالجات اللازمة لتصحيحها " (الصقال وسعيد، ٢٠١٨، ص ٦).

وترى الباحثة أن الرقابة المالية هي وظيفة متكاملة تتضمن عملية الإشراف والفحص والمراجعة من قبل الجهاز الحكومي المسؤول في الدولة عن الرقابة في الدولة بهدف التأكد من حسن استخدام الأموال العامة، ومدى الالتزام بالقوانين والتعليمات والأنظمة، والتحقق من سلامة نتائج الأعمال، والكشف عن المخالفات المالية بهدف تقويم الأداء وبحث أسباب حدوثه واقتراح سبل معالجته وتلافيه، وهذه الوظيفة تتضمن تحديد الأسباب الكامنة وراء الأخطاء والانحرافات التي نتجت عن العمل، إضافة لاقتراح آليات وسبل لمعالجة هذه الانحرافات وتلافيها في المستقبل.

٢-١-٣ أهمية الرقابة المالية

تتبع أهمية الرقابة المالية من كونها الأداة التي تساعد في تحقيق أهداف المؤسسة، بحيث تقوم بالربط الوثيق بين الوسائل والغايات من خلال توحيد الجهود وتنسيقها نحو تحقيق الأهداف التنظيمية البعيدة والقريبة المدى. كما أن الإجراءات الرقابية تساعد على التأكد من صحة الإجراءات الإدارية والمالية وتوافقها مع جميع الخطط والسياسات في العمل، وتعمل على تعزيز قدرات اتخاذ القرارات من خلال تحديد الأخطاء والانحرافات عن الخطط والمعايير الموضوعية (Allis, 2014, p: 42).

وتزداد أهمية الرقابة المالية من كونها تقوم بدور مهم في المحافظة على الأموال العامة العام، إضافة إلى دورها في الحد من الفساد وأثر ذلك على كافة مؤسسات الدولة وأجهزتها، كذلك تعتبر الرقابة المالية ذات أهمية من منظور اقتصادي من خلال دورها في متابعة تنفيذ المشاريع والاستثمارات الخاصة بالدولة، والتأكد من أوجه الصرف وفقاً لما هو مخصص لها، وكفاءة الإنفاق من الناحية القانونية، كما أن للرقابة المالية أهمية خاصة في عمليات تقييم وتحديد نقاط القوة والضعف في المؤسسة، والتي بدورها تقترح الحلول المناسبة لمعالجة نقاط الضعف بعد دراستها وتحليل الأسباب التي أدت إلى حدوثها بهدف تلافيها مستقبلاً، فضلاً عن تعزيز نقاط القوة والاستفادة من تجارب المؤسسات والدول الأخرى لضمان حسن الأداء (رشيد وآخرون، ٢٠١٢، ص ٣٢٧).

وترى الباحثة أن أهمية الرقابة المالية تتمثل في أنها أداة من الأدوات التي تساعد الإدارة على التأكد من حسن التقيد والتنفيذ الدقيق للإجراءات والسياسات المالية المحددة،

وبالتالي تسهم في تحقيق أهداف المرتبطة بالمصداقية والدقة والعدالة التي يجب أن تتصف بها القوائم والتقارير المالية التي تقدم إليها، وذلك من أجل حماية الأصول من الاختلاس والتلاعب وسوء استخدامها.

٢-١-٤ أنواع الرقابة المالية في الأجهزة الحكومية

هناك نوعان من الرقابة تتعلق بالرقابة المالية في مجال الأنشطة الحكومية في الوحدات الإدارية الحكومية، هما الرقابة المالية الخارجية والداخلية:

أولاً: الرقابة المالية الخارجية:

يعتبر ديوان المحاسبة الجهة الحكومية الخارجية الوحيدة المسؤولة عن تدقيق ومراجعة كافة أنشطة وعمليات الوحدات الإدارية الحكومية المتمثلة في تحقيق الإيرادات وفق التشريعات النافذة وصرف النفقات المرصودة في الموازنة على شكل اعتمادات مالية للوزارات والمؤسسات الحكومية، ويعد ديوان المحاسبة هيئة مستقلة تابعة للسلطة التشريعية، وتقوم بمهمة الرقابة المالية والإدارية على نشاط السلطة التنفيذية التي من مهامها تنفيذ الموازنة العامة للدولة، وتشمل رقابة ديوان المحاسبة الرقابة على الرقابة على الواردات والدوائر الحكومية والمؤسسات الرسمية العامة، والرقابة على المجالس البلدية ومجالس الخدمات المشتركة، كذلك الرقابة على أية جهة يقرر مجلس الوزراء تكليف ديوان محاسبة بتدقيق حساباتها إذا كانت أموال هذه الجهة تأخذ حكم الأموال العامة أو أن جبايتها تمت بموجب أحكام القانون،

والرقابة على الشركات التي تملك الحكومة ما نسبته (٥٠%) فأكثر من أسهمها (شهادة وآخرون، ٢٠١١، ص ٢٤٨)

ثانياً: الرقابة المالية الداخلية:

تأتي أهمية الرقابة المالية الداخلية من دورها في الوقوف على مدى أداء القائمين في الوحدات الإدارية الحكومية للمهام الموكولة إليهم لمعرفة الخلل أو الخطأ قبل اكتشافه من قبل الرقابة الخارجية (ديوان المحاسبة) وإن كان ذلك لا يعني تناقض في الدور الرقابي لهاتين الجهتين الرقابيتين، بل إن واجباتهما الرقابية يجب أن تتسم بالتعاون والتنسيق، كما يجب عدم النظر إلى الرقابة المالية كوظيفة محدودة، وإنما يجب أن ننظر إليها كنشاط متشعب للغاية متكامل وتندمج فيه وظائف الإدارة والمحاسبة للتأكد من أن ما يجب عمله، وقد تم تنفيذه فعلاً وبيان مواطن القصور ومواطن الخطوات المصححة المناسبة، كما أن الرقابة المالية الداخلية هي رقابة الإدارة في الوحدة الإدارية الحكومية على المنفذين في هذه الوحدة (الشوابكة، ٢٠٠٥، ص ٣٤٥).

وتتبع دائرة الرقابة المالية الداخلية في الوزارة الوزير مباشرة أو المسؤول الإداري الأول في الوحدة الحكومية، وذلك في شكل قسم أو مكتب يتبعه مباشرة ويطلع على سير العمل داخل وزارته أو الوحدة الحكومية، وتستقل الرقابة المالية الداخلية وذلك كشرط لأدائها مهامها عن أي من الوحدات المنفذة الأنشطة الوحدة الحكومية. وتقوم الرقابة الداخلية وبشكل أساسي بالرقابة الإدارية والمالية في الوحدة الإدارية (الوزارة، الدائرة، الهيئة). ولا تقوم وحدة الرقابة الداخلية بأي عمل تنفيذي

داخل الوحدة الإدارية الحكومية، وهو أمر منطقي، فلا يمكن أن تقوم أية جهة بالتنفيذ والرقابة في آن واحد (شحادة وآخرون، ٢٠١١، ص ٢٥١).

٢-١-٥ أهداف الرقابة المالية

يتمثل الهدف من الرقابة على البيانات المالية حسب معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (INTOSAI) في تعزيز ثقة المستخدمين المستهدفين في البيانات المالية، ويتم ذلك من خلال تعبير المدقق عن رأيه عما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من جميع جوانبها ذات الأهمية النسبية وفقا للإطار المعمول به لإعداد التقارير المالية أو ما إذا كانت البيانات المالية تعبر بعدالة من جميع جوانبها ذات الأهمية النسبية أو تقدم صورة صادقة وعادلة، فالرقابة التي تجرى وفقا لمعايير تستند إلى المبادئ الأساسية للرقابة المالية الصادرة عن منظمة INTOSAI والمتطلبات الأخلاقية المعنية تمكن المدقق من التعبير عن مثل هذا الرأي. وترتكز الرقابة المالية على تحديد مدى عرض المعلومات المالية للهيئة وفقا للإطار التنظيمي المعمول به لإعداد التقارير المالية، أما نطاق الرقابة المالية في القطاع العام فقد يحدده تفويض الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بمجموعة من أهداف الرقابة بالإضافة إلى أهداف الرقابة على البيانات المالية المعدة وفقا لإطار إعداد التقارير المالية (المبادئ الأساسية للرقابة المالية، المعيار ٢٠٠، ص ٥).

وتشمل هذه الأهداف الرقابة على ما يلي: (المبادئ الأساسية للرقابة المالية، المعيار

٢٠٠، ص ٦)

١- الرقابة على حسابات الدول أو الهيئات أو أية تقارير مالية أخرى غير المعدة بالضرورة وفقا للإطار العام لإعداد التقارير المالية.

٢- الرقابة على الموازنات وأقسامها ومخصصاتها والقرارات الخاصة بتخصيص الموارد وتنفيذها.

٣- الرقابة على السياسات أو البرامج أو الأنشطة التي يحددها الأساس القانوني أو مصدر التمويل.

٤- الرقابة على مجالات المسؤولية المحددة بالقانون كمسئوليات الوزراء.

٥- الرقابة على فئات الدخل أو المدفوعات أو الموجودات أو الالتزامات.

وقد حددت أهداف الرقابة المالية ضمن المنظور المعاصر للرقابة المالية

على النحو الآتي: (الشبيل والمومني، ٢٠١٣، ص ٣٤١) و (الزهاوي، ٢٠١٨، ص ٩٢-٩٥)

١- حماية الأموال العامة وحقوق الوحدة الإدارية من التلاعب والسرقة والاختلاس وسوء الاستعمال، والتثبت من ملاءمة أنظمة الرقابة الداخلية وسلامة التصرفات المالية وحسن إتباع القوانين واللوائح والأنظمة.

٢- إبداء الرأي في القوائم والبيانات والتقارير المتعلقة بنتائج الأعمال والأوضاع المالية للجهات الخاضعة للرقابة، وبيان مدى تنظيمها والتزامها بالمتطلبات القانونية والقواعد والأصول المحاسبية المعتمدة.

٣-ضمان دقة وسلامة البيانات المحاسبية الواردة في مقومات النظام المحاسبي الحكومي والتي تصلح لترشيد القرارات الإدارية وعدم خروج مسار الصلاحيات الحكومية عن الحدود والتعليمات التي تم رسمها وفقاً لبنود الميزانية.

٤- المساهمة في وضع وتطوير القواعد والأصول والمعايير المحاسبية والرقابية من واقع وجود الرقابة المالية في كافة النواحي المالية والإدارية.

٥-رفع وتحسين الكفاية الإنتاجية بالوحدات الإدارية وإيجاد علاقة واضحة بين الإنتاجية والكفاءة والفاعلية بالوحدات الإدارية، وذلك من خلال حث الأجهزة الحكومية على تقديم أداء أفضل وتحسين إجراءات الأعمال المالية وتطويرها.

٦- الكشف عن أية أخطاء أو انحرافات أو مخالفات تحدث في الأجهزة الحكومية وتحديد أسبابها واقتراح سبل معالجتها.

٧- تقديم العون الفني في المجالات المحاسبية وما يرتبط بها من أمور إدارية وتنظيمية لأجهزة الدولة المختلفة.

٨- التدقيق على حسابات الجهاز الحكومي الخاضع للرقابة بهدف التحقق من سلامة سير العملية المالية والإدارية في الجهاز.

٩- حسن استخدام الأموال وإنفاقها بالشكل الصحيح.

في حين أضاف (عبيد، ٢٠١٤، ص٦) إلى الأهداف السابقة مجموعة من الأهداف البعيدة المدى، منها حماية حقوق الإنسان، والحفاظ على حقوق الأجيال القادمة، والمساهمة في تنشئة الأفراد اجتماعياً وسياسياً، وتحقيق النظام والانضباط، بالإضافة إلى مكافحة الفساد.

وترى الباحثة من الأهداف السابقة بأن الرقابة المالية وظيفة شاملة لكافة أنشطة أجهزة الدولة، فالرقابة المالية تؤدي إلى الرقابة الإدارية والتنظيمية للجهاز الحكومي، وبالتالي فهي وظيفة شمولية تضمن المحافظة على المال العام، وضمان حسن تنفيذ المشاريع والاستثمارات الخاصة بالدولة دون هدر أو إسراف، إضافة للدور الاجتماعي للرقابة المالية وما تساهم به هذه الرقابة في حفظ الحقوق العامة للمواطنين والمتمثلة بالمال العام، وضمان مستقبل الأجيال القادمة من التلاعب والاختلاس والهدر الذي ينتج عن ضعف الرقابة المالية على مؤسسات الدولة وأجهزتها.

٢-١-٦ الدور الرقابي لمدقق ديوان المحاسبة

يهدف العمل الرقابي الذي يؤديه المدقق الحكومي إلى الكشف عن الإنحرافات في العمل الذي تقوم به المؤسسات العامة، ومن ثم عمل إجراءات تصحيحية من أجل ضمان تحقيق أهداف الخطة المحددة مسبقاً، وبناءً على ما تقدم فإن عملية الرقابة التي يمارسها مدقق ديوان المحاسبة تمر بالمراحل الآتية:

المرحلة الأولى: تحديد معايير الأداء:

وهذه المرحلة تتطلب وجود أهداف واضحة وعملية وبطريقة تسهل القياس، فتحديد الأهداف هو عملية منتظمة تمثل دراسة لحاجات ومشاركة كافة العاملين في المؤسسة وتجاوباً مع الأولويات والحاجات والموارد. إذ يتم وضع معايير الأداء التي تمثل الأداء المطلوب لإتخاذ إجراءات علاجية مناسبة، ومعايير الأداء تكون بالقياس الكمي والنوعي للعمل المطلوب أداءه، ويتم قياس الأداء الفعلي حسب

المعايير المحددة والموضوعة في خطة العمل التي تسعى المؤسسات لتحقيقها (علي عباس، ٢٠١١، ص ٦١-٦٤)

المرحلة الثانية: قياس الأداء الفعلي:

تتطلب إجراء مسح ميداني وشامل للمؤسسة، من أجل التعرف على سائر العمليات والوقوف على العلاقات التي تربط بين مختلف مراحل العمليات، والتوصل إلى خصائص النشاط الذي تمارسه المؤسسة، وذلك تمهيدا للوصول إلى الإجراءات العلاجية اللازمة، لتلافي القصور في الأداء والعمل على استمرار نجاح المؤسسة في المستقبل، ويتم قياس الأداة الفعلي عادة من خلال استخدام النظم المحاسبية والأساليب الإحصائية للحصول على البيانات والمعلومات، وهنا يجب توفر أفراد مدربين للقيام بهذه الأعمال مع ضرورة استخدام الأساليب الحديثة، وذلك توخيا لسرعة عرض نتائج قياس الأداء على من يمتلك سلطة التغيير، إذ أن لعامل السرعة أثره في فاعلية النظام الرقابي (الكفراوي، ٢٠١٠، ص ٣٧).

المرحلة الثالثة: اتخاذ الإجراءات التصحيحية:

يهدف الإجراء التصحيحي إلى معالجة أسباب الانحراف بالدرجة الأولى ثم إلى إزالة آثاره لذلك يجب أن ينبع هذا الإجراء من صميم السبب (الأسباب) التي أدى غلى حدوثه. ومن هنا كانت الخطوة الأولى في هذا الاتجاه هو البحث عن الأسباب الحقيقية الكامنة وراء الانحراف وعدم الانحراف بالأعراض. لذلك يجب عدم الاكتفاء باتخاذ الإجراء التصحيحي والتوقف عند ذلك بل يجب متابعة هذا الإجراء للتأكد من صلاحيته في التطبيق العملي والاستفادة من التغذية الراجعة (ردود الفعل) عند تطبيقه أن حدثت نفس المشكلة في المستقبل (الكفراوي، ٢٠١٠، ص ٣٨).

وترى الباحثة أن الرقابة التي يقوم بها المدقق الحكومي تعني تقييم أداء المؤسسات طبقاً لأهداف ومعايير محددة مقدماً، تمهيداً لاتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة بما يضمن تطابق الأداء مع ما هو مخطط له، فهي عملية يتم من خلالها فحص وتحليل سياسات الإدارة عن طريق مجموعة من الإجراءات والوسائل المناسبة في كشف الانحرافات، واتخاذ الإجراءات اللازمة للتصحيح أولاً بأول، ورصد المظاهر الإيجابية في الأداء والسعي إلى تعميمها، وترسيخ السبل التي ساهمت في إيجادها بما يحقق رقابة وتحسين الكفاءة والفعالية التي تنفذ بها.

٢-٢ المبحث الثاني: معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية

تمهيد

تقوم معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية بتوفير الدعم المتبادل للأجهزة العليا للرقابة المالية وتعمل على تعزيز تبادل الخبرات والأفكار والمعارف بين أعضاء تلك المؤسسات. كما توفر أيضا دعوة عامة عالمية للأجهزة العليا للرقابة المالية داخل المجتمع الدولي بما في ذلك الأمم المتحدة، وتقوم بتعزيز الأجهزة العليا للرقابة المالية من حيث مستوى الإستقلالية والتطوير والانتشار واستخدام المعايير الموحدة المعيارية للتدقيق ومراجعة الحسابات (المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، متوفر على الموقع الإلكتروني <http://www.INTOSAI.org>).

بالإضافة إلى أن معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية تقوم بتنمية كوادرات الخبرات بين العاملين بتلك المنظمات وتطوير القدرات التنظيمية. والغرض هو تحقيق أجهزة عليا للرقابة المالية تتسم بالإستقلالية والفعالية التنظيمية والكوادرات المهنية المتخصصة والإلتزام بضرورة استخدام معايير موثوقة من المراجعة المالية واستخدام المنهجيات السليمة اللازمة لتوفير تحليلات مالية غير منحازة، وموثوقة، وموضوعية ونتائج تدقيق الحسابات لفائدة صناع القرار والمواطنين (Parker, 2011, p:15).

٢-٢-١ المبادئ الأساسية للرقابة المالية في ظل المعيار (٢٠٠)

لغايات الحصول على الفهم الأفضل وعرض المبادئ الأساسية للرقابة المالية بصورة أكثر وضوح، فقد تمت العودة إلى معيار (٢٠٠) المتعلق بالمبادئ الأساسية للرقابة على البيانات المالية المعدة وفقا لإطار إعداد التقارير المالية والصادر عن INTOSAI، حيث يقدم هذا المعيار معلومات مفصلة حول الغاية من المبادئ الأساسية للرقابة المالية، والإطار العام للرقابة على البيانات المالية في القطاع العام، وعناصر الرقابة على البيانات المالية، إضافة إلى مبادئ الرقابة على البيانات المالية، حيث ورد في المعيار (٢٠٠) المبادئ الأساسية للرقابة المالية للانتوساي وذلك من خلال المجموعتين التاليتين: (المبادئ الأساسية للرقابة المالية، المعيار ٢٠٠، ص٧)

المجموعة الأولى: وتتعلق بالشروط والمتطلبات الأساسية لإجراء الرقابة المالية وتشمل أخلاقيات المهنة والاستقلالية ورقابة الجودة وإدارة فريق العمل ومهارته.

المجموعة الثانية: وتمثل المبادئ المتعلقة بالمفاهيم الأساسية للرقابة، وتشمل مخاطر الرقابة والتقدير والشك المهني والأهمية النسبية والتواصل والتوثيق.

٢-٢-٢ الشروط والمتطلبات الأساسية لإجراء الرقابة المالية

وفيما يلي نبذة عن المبادئ الأساسية للرقابة المالية للانتوساي المتعلقة بالمجموعة الأولى الخاصة بالشروط والمتطلبات الأساسية لإجراء الرقابة المالية، وهي:

أولاً: أخلاقيات المهنة والاستقلالية

ركز البند (٤١) من المعيار على ضرورة الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية من قبل المدققين الحكوميين السائدة والواجب الالتزام بها في الدولة سواء كانت الصادرة عن للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أو الوطنية أو المستقاة من جهات مهنية أخرى، وهذا يؤكد على تعزيز قيم النزاهة والاستقامة لدى المدققين الحكوميين عند الرقابة على البيانات المالية وان يخضع المدققون الذين يجرون لأخلاقيات المهنة المطبقة في السياق الوطني، كما يجب على المدققين في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن يلتزموا بقواعد أخلاقيات المحاسبين المهنية وقواعد مجلس المعايير الأخلاقية الدولية للمحاسبين المهنيين. لذلك، فإنه يتوجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الاعتماد على المتطلبات الأخلاقية في بيئتهم كي يستطيعوا أن يذكروا في تقاريرهم أن الرقابة قد أجريت وفقاً للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أو المعايير الدولية للرقابة المالية (المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، متوفر على الموقع الإلكتروني <http://www.INTOSAI.org>).

ثانياً: رقابة الجودة

عززت البنود (٤٢ و ٤٣ و ٤٤ و ٤٥) من درجة الالتزام بالجودة في أداء العمل الرقابي سواء من خلال بالالتزام بإجراءات رقابة الجودة وإيجاد وتوفير البيئة التنظيمية اللازمة والضرورية لتنفيذها من ناحية عملية، وكذلك من خلال الالتزام بالأسس والمعايير المهنية التي تضمن جودة الرقابة، وكذلك من خلال التركيز على

المدقق الحكومي وإيضاح دوره في القيادة والاستقلالية وغيرها من الأمور التي تساهم في تحقيقه للجودة في رقابته، فالمدقق مطلوب منه تطبيق إجراءات رقابة الجودة على مستوى العمل لتوفير تأكيد معقول بأن أعمال الرقابة ملتزمة بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها وأن تقريره مناسب في هذه الظروف ومنتطبق مع جاءت به الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المسئولة عن إيجاد تدابير رقابة الجودة والمحافظة عليها في الجهاز (المنظمة الدولية لأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، متوفر على الموقع الإلكتروني <http://www.INTOSAI.org>).

ثالثاً: إدارة فريق العمل ومهاراته

ركز البندين (٤٦ و ٤٧) على تعزيز قدرات المدقق الحكومي باعتباره محور عملية التدقيق والرقابة الحكومية وان يكون مؤهلاً يتمتع بخبرات ومهارات وفهم ومعرفة في مجال الرقابة والمحاسبة والتشريعات ذات العلاقة وتكنولوجيا المعلومات كونهم من ضمن الإطار والمكونات الذي ينفذ فيه رقابته، لذلك يتوجب أن يقتنع المدقق بأن فريق الرقابة بأسره وأي خبراء خارجيين يتمتعون مجتمعين بالكفاءة والقدرات اللازمة لإجراء الرقابة وفقاً للمعايير المعنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها وتمكين المدقق من إصدار تقرير مناسب في هذه الظروف، وفيما يتعلق بالكفاءة والقدرات المتوقعة من الفريق ككل، فان فريق التدقيق يجب أن يكون لديه فهم بأعمال الرقابة ذات الطبيعة المشابهة وعلى نفس القدر من التعقيد من خلال التدريب المناسب والخبرة العملية وفهم المعايير المهنية والمتطلبات

القانونية والتنظيمية المعمول بها والدراية الفنية التي تشمل مهارات تقنية المعلومات ذات الصلة والمعرفة بمجالات الرقابة والمحاسبة، كذلك لمعرفة بالصناعات ذات الصلة التي تعمل فيها الهيئة الخاضعة للرقابة والقدرة على استخدام التقدير المهني وفهم سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بجهاز الرقابة (المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، متوفر على الموقع الإلكتروني <http://www.INTOSAI.org>).

٢-٢-٣ المبادئ المتعلقة بالمفاهيم الأساسية للرقابة

أما المجموعة الثانية المرتبطة بالمبادئ والمفاهيم الأساسية للرقابة المالية للانتوساي، فتشمل مخاطر الرقابة والتقدير والشك المهني والأهمية النسبية والتواصل والتوثيق، وفيما ما يلي توضيح لهذه المبادئ:

أولاً: مخاطر الرقابة

بينت البنود (٤٩ و ٥٠ و ٥١ و ٥٢) الحالات التي يحتمل تعترض فيها المخاطر عمل المدقق وطبيعة المخاطر التي يمكن أن يواجهها وأهميتها، الأمر الذي سيعزز من رغبة المدقق الحكومي من إجراء تقييمات مستمرة لطبيعة الضوابط والإجراءات والفحوص الرقابية التي يستخدمها والتأكد من أنها تتناسب مع حجم المخاطر المحتملة وطبيعتها، إذ انه يجب على المدقق أن يحد من مخاطر الرقابة إلى مستوى متدن بصورة مقبولة في ظل ظروف الرقابة كي يحصل على تأكيد

معقول يكون أساسا لرأي إيجابي، حيث أن مخاطر الرقابة كما ورد في البند (٥١) من المعيار (٢٠٠) تعتمد على العناصر التالية:

١- تتكون مخاطر البيانات الخاطئة من الخطر الكامن وخطر الرقابة الداخلية، وذلك، فالخطر الكامن، كون معلومات موضوع الرقابة عرضة للبيانات الخاطئة مع افتراض عدم وجود ضوابط ذات صلة، أما خطر الرقابة الداخلية، فهو خطر حدوث بيان خاطئ وعدم منعه أو اكتشافه وتصحيحه في الوقت المناسب من قبل الضوابط المعنية.

٢- إذا كان الأمر متعلق بموضوع الرقابة فستكون هناك دائما بعض أخطار الرقابة الداخلية نظرا للقيود الكامنة في تصميم الضوابط الداخلية وعملها، فخطر الرقابة الناجم عن مخاطر البيانات المهمة نسبياً الخاطئة وخطر الاكتشاف المتمثل بعدم اكتشاف المدقق لبيان مهم نسبياً خاطئ.

٣- يستند تقييم المخاطر إلى إجراءات الرقابة للحصول على المعلومات اللازمة لتلك الغاية، إلى جانب الأدلة التي يتم الحصول عليها طوال عملية الرقابة، وتقييم الخطر مسألة تقدير مهني ولا يمكن قياسها بدقة. وتعتمد درجة مراعاة المدقق لكل عنصر من عناصر الخطر على ظروف الرقابة.

ثانيا: التقدير والشك المهني

ركزت البنود (٥٣ و ٥٤ و ٥٥ و ٥٦ و ٥٧) من معيار ٢٠٠ على عدم الثقة المطلقة في صحة البيانات التي تعد ضمن الجهات الحكومية الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة وعدم الاعتماد على فرضية أن الأسس والأساليب المحاسبية

الحكومية جيدة وتتميز بالمهنية وان كانت جيدة، فهذا لا ينفي احتمالية وجود عدم دقه أو خطأ في الأرصدة أو البيانات كون جميع العمليات المالية في الدولة تتعرض لمخاطر، وان على المدقق أن يعزز شكه المهني وان هناك حاجة إلى التحقق وإجراء الفحوص الرقابية لإزالة هذا الشك المهني من قناعات المدقق الحكومي وإعطاء مزيداً من الثقة في نتائج التدقيق والتقارير الرقابية من حيث صحتها وإمكانية الاعتماد عليها، كما أن الشك المهني سيساعد في احتمالية اكتشاف الأخطاء سواء كانت مقصودة أو غير مقصودة أن وجدت، لذلك يجب على المدقق أن يخطط للرقابة ويؤديها بشك مهني مدركاً انه قد تحدث ظروف تتسبب في خطأ البيانات المالية خطأ ذو أهمية نسبية سواء عند التخطيط للرقابة على البيانات المالية وأدائها واستخلاص نتائجها وإعداد التقرير عنها، على المدقق أن يمارس التقدير المهني، كذلك يعتبر ضروري لتقييم ما إذا تم جمع ما يكفي من أدلة الرقابة وما إذا كان يجب تجميع المزيد لتحقيق الأهداف الشاملة للمدقق وتقييم تقدير الإدارة عند تطبيق إطار إعداد التقارير المالية المطبق على الهيئة الخاضعة للرقابة واستخلاص الاستنتاجات من أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها بتقييم مدى معقولية التقديرات التي أجرتها الإدارة عند إعداد البيانات المالية مثلاً (المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، متوفر على الموقع

الإلكتروني <http://www.INTOSAI.org>).

ثالثا: الأهمية النسبية

ركزت البنود (٥٨ و ٥٩ و ٦٠ و ٦١ و ٦٢ و ٦٣) على مراعاة الأهمية النسبية للأرصدة والبنود والبيانات والقوائم المالية عند تنفيذ إجراءات الرقابة عليها، وذلك بسبب أن عدم تطبيق الأهمية النسبية عند تنفيذ الرقابة سيؤدي إلى احتمالية وجود تحريف في القوائم المالية أو الأرصدة لم يكتشف، وبالتالي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات دون علم بما تحويه البيانات من تحريف وعدم صحة، مما يعني أن هذا سيؤدي إلى اتخاذ قرارات بناء على بيانات ومعلومات غير دقيقة أو خاطئة، وبالتالي سيصبح القرار الحكومي خاطئا، كما أن التزام ديوان المحاسبة بمراعاة الأهمية النسبية للأرصدة والبنود والبيانات والقوائم المالية سوف يحتم إجراء مزيدا من الفحوص وتعزيز الضوابط الرقابية للبيانات والأرصدة ذات الأهمية النسبية وبالتالي ترشيد القرارات الحكومية، كما بين البند (٦٠) من المعيار بأنه عند تحديد إستراتيجية الرقابة، على المدقق أن يقيم الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل، وإذا كان من المتوقع بصورة معقولة أن تؤثر البيانات الخاطئة عن مبالغ تقل أهميتها النسبية عن البيانات المالية ككل، لفئة أو أكثر من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات على قرارات المستخدمين استنادا إلى البيانات المالية، كما ينطوي تحديد الأهمية النسبية للأداء على ممارسة التقدير المهني، ويتأثر بفهم المدقق للهيئة ويجب تحديثه خلال إجراءات تقييم خطر الأداء ويعتمد على طبيعة البيانات الخاطئة المحددة في عمليات الرقابة السابقة وحجمها وبالتالي توقعات المدقق من حيث البيانات الخاطئة في الفترة الحالية (المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة

المالية العامة والمحاسبة، متوفر على الموقع الإلكتروني (<http://www.INTOSAI.org>).

رابعاً: التواصل

ركزت البنود (٦٤ و ٦٥ و ٦٦ و ٦٧ و ٦٨ و ٦٩) على الاتصالات والإبلاغ وتوصيل وتبادل المعلومات والتقارير الرقابية ونتائج أعمال مدققي ديوان المحاسبة، وضرورة التعبير عن هذه الاتصالات بوثائق مكتوبة ما أمكن، وأنه يمكن الاستفسار أو التواصل الشفهي عند الحاجة، كما أن ضرورة توفر شخص محدد ذو سلطة ومسمى وظيفي مبين يتواصل معه المدقق الحكومي أمر مهم خصوصاً عند الإبلاغ عن المخالفات والحاجة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية، كما أنه في حالة أن الدولة تنتهج سياسة الحوكمة، فإن إبلاغ فريق الحوكمة عن حسن سير العمليات والإبلاغ عن المخالفات وتبادل المعلومات ونتائج الرقابة مع فريق الحوكمة سيعزز من إمكانية تحقيق أهداف الحوكمة، لذلك يجب على المدقق أن يحدد الشخص المسئول المناسب في الهيكل الإداري للهيئة الخاضعة للرقابة وأن يتواصل معه بخصوص نطاق الرقابة وتوقيتها المخطط لهما وأية نتائج مهمة، وأن يكون التواصل كتابياً إذا رأى المدقق عدم كفاية التواصل الشفهي، كما قد يكون على المدقق أن يتواصل مع أطراف غير تلك الموجودة ضمن الهيئة الخاضعة للرقابة، كالهيئة التشريعية أو الجهات التنظيمية أو الجهات الممولة (المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، متوفر على الموقع <http://www.INTOSAI.org>).

خامسا: التوثيق

ركزت البنود (٧٠ و ٧١ و ٧٢) على أن يتم كتابة خطط وبرامج وإجراءات التدقيق والرقابة التي ينفذها مدققي ديوان المحاسبة في وثائق توضح كيفية تنفيذ الإجراءات وكيفية استخلاص نتائج التدقيق وتقاريره النهائية، بحيث يتمكن المدققين على اختلاف خبراتهم ومعرفتهم من الالتزام بدليل إجراءات التدقيق و تنفيذ العملية الرقابية، وهذا يعزز نمطية وتوحيد ومؤسسية و مهنية العمل وبشكل يمكن من تحقيق الفاعلية والكفاءة، لذلك يجب على المدقق أن يعد وثائق الرقابة الكافية لتمكين المدقق الذي لا يملك معرفة مسبقة بالرقابة، من فهم طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الرقابة التي نفذت للالتزام بالمعايير المعنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها ونتائج تلك الإجراءات وأدلة الرقابة التي تم الحصول عليها، حيث أن التوثيق الصحيح للرقابة مهم لكونه يؤكد رأي المدقق وتقاريره ويدعمها ويشكل مصدرا للمعلومات لإعداد التقارير أو الإجابة عن أية استفسارات من الهيئة الخاضعة للرقابة، كما انه يساعد على التطور المهني للمدقق ويساعد على التأكد من تنفيذ العمل بصورة مرضية ويوفر دليلا على العمل المنجز للرجوع إليه في المستقبل عند الحاجة (المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، متوفر على الموقع الإلكتروني <http://www.INTOSAI.org>).

٢-٢-٤ نبذة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (INTOSAI)

المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (INTOSAI) هي منظمة ذاتية الحكم، مستقلة، مهنية، وغير سياسية، أنشئت من أجل توفير الدعم المتبادل وتقوم بتشجيع عملية تبادل الآراء والمعرفة والتجارب والعمل، وهي تعتبر صوت معترف به للأجهزة العليا للرقابة المالية داخل المجتمعات الدولية، وهي تقوم بإيجاد وتوفير المعايير الرقابية العالية الجودة لمؤسسات القطاع العام، وتحرص على تعزيز الحكم الرشيد، وتعمل على تشجيع وتطوير قدرات الأجهزة العليا للرقابة المالية، وتعمل على تحسين أدائه بشكل مستمر لكي تواصل الأداء المتميز مع الإستمرار في تحسين المستوى (المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا، ٢٠١١).

ويقوم عمل المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (INTOSAI) على تعزيز النظم الحاكمة الرشيدة عن طريق تمكين الجهاز الأعلى للرقابة المالية من تدعيم الحكومات المعنية بغرض تحسين أداء تلك الحكومات، وتعزيز الشفافية، وضمان المساءلة، والحفاظ على الموثوقية، ومكافحة الفساد، وتدعيم ثقة الجمهور، وتحقيق التلقي والاستخدام الأمثل والأكثر فعالية للموارد العامة لصالح المواطنين في تلك البلاد. كذلك تسعى المنظمة إلى تعزيز وتقوية الجهاز الأعلى للرقابة المالية من حيث الثبات والاستقلالية والتخصصات المتعددة، وتشجيع أنظمة الإدارة الجيدة والحكم الرشيد عن طريق توفير والحفاظ على المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية؛ والمساهمة في تطوير وتبني معايير مهنية مناسبة وفعالة

(المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، متوفر على الموقع

الإلكتروني <http://www.INTOSAI.org>).

وتهتم المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (INTOSAI) أيضا بتوفير إطار تنظيمي قوي لتدعيم نظام وضع المعايير الخاص بمنظمة INTOSAI بما في ذلك المجلس الدائم لوضع المعايير (المنتدى العام)، ووظيفة الدعم التقني، ووظيفة الاستشارات المستقلة، وضمان أن المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية واضحة وذات صلة وملائمة بشكل كاف مما يجعلها هي الحل المفضل لأعضاء المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة. ويتعين أن تكون المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة مقبولة على نطاق واسع من جميع أصحاب المصلحة بوصفها الإطار الرسمي للرقابة المالية في القطاع العام (المبادئ الأساسية للرقابة المالية، المعيار ٢٠٠).

وترى الباحثة أن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (INTOSAI) هي منظمة تدعم الأجهزة العليا للرقابة المالية لتنمية وتطوير قدراتها لتحقيق الحد الأقصى من القيم والمزايا المقدمة للمجتمع، عن طريق تعزيز تطوير القدرات والإمكانات المهنية لضمان استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمنظمات الإقليمية؛ وتقديم المعلومات الداعمة لإتخاذ القرار من جانب INTOSAI فيما يتعلق بشؤون تطوير القدرات في الجهاز الأعلى للرقابة المالية؛ والتعاون مع المتبرعين، والشركاء المعنيين وأصحاب المصلحة.

٢-٥ العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية والرقابة المالية

تحرص المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (INTOSAI) من خلال معايير المحاسبة الدولية على تشجيع التعاون والتنسيق مع الجهاز الأعلى للرقابة المالية والتحسين المستمر من خلال المعرفة وتطوير المعرفة وتبادل المعرفة، بما في ذلك الخدمات إنتاج ومراجعة وتنقيح منتجات INTOSAI؛ وتوفير النقاط المرجعية وفتح منافذ مجتمعية للتشغيل؛ والقيام بدراسات أفضل الممارسات وأداء الأبحاث فيما يخص المسائل المتعلقة بالمصالح والإهتمامات المتبادلة، كذلك يعد النظام المحاسبي الحكومي المسؤول عن الرقابة على الاعتمادات المقررة بالموازنة العامة، وعلى المسؤولين عن الإنفاق والحماية تقديم البيانات السليمة عن الأموال التي وضعت تحت تصرفهم إلى السلطات المختصة، والالتزام بالتصرف وفق الصلاحيات المقررة من السلطة التشريعية (أبو عبيد، ٢٠٠٩).

ويقوم النظام المحاسبي بتوفير الرقابة السابقة واللاحقة لمتابعة الوقوف على أي خلل يحصل بالمال العام لما مقرر، إضافة إلى توفير النظام المحاسبي الرقابة الداخلية والخارجية، وكما يكون النظام مسؤولاً عن التقييم للوحدات القائمة بالتنفيذ بما يحقق الكفاءة لاستخدام الأموال العامة الموضوعة تحت تصرفهم. ومع أن الرقابة المالية تواكب جميع مراحل إعداد الموازنة العامة من مرحلة التحضير فالاعتماد ثم التنفيذ، فإن ما يقصد به في هذه المرحلة الأخيرة من مراحل الموازنة هي الرقابة على سلامة تنفيذ الخطة المالية للدولة إنفاقاً أو إيراداً وفق ما قرره قانون الموازنة العامة تلك الرقابة التي تعمل على التحقق من استخدام

الاعتمادات المقررة في الأغراض التي خصصت من اجلها، وتأخذ الدول الحديثة بوسائل رقابة متعددة على تنفيذ الموازنة وتختلف هذه الوسائل من ناحية الجهة التي تقوم بها ومن ناحية وقت العمل بها (شكري، ٢٠٠٩، ص ٩٥).

إن العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية وبين الرقابة المالية تتمثل في التأكد من حسن تنفيذ السياسات المالية الموضوعة، وبالتالي تحقيق الأهداف المتعلقة بحماية الأصول من التلاعب وسوء الاستخدام، إذ يتطلب من الإدارة تقييم هذا النظام لمعرفة نقاط الضعف والعمل على تصحيحها وعلاجها. وقد أضحت الرقابة المالية مجالاً خصباً لأبحاث ودراسات العديد من المهتمين والدارسين، وذلك لأهميتها في الكشف عن مواطن الخلل والضعف في العمليات الإدارية والمالية، وكذلك الأشخاص القائمين على تنفيذ هذه العمليات، مما يساعد في تصحيح المسارات والانحرافات أثناء القيام بتنفيذ الخطط المالية الموضوعة بكفاءة (Parker, 2011, p:18).

وترى الباحثة أن العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية وبين الرقابة المالية تستند على التنظيم والتحكم في إدارة INTOSAI بطرق خليقة بتدعيم وتعزيز ممارسات العمل الاقتصادية بطرق فعالة وعالية الكفاءة، والقدرة على اتخاذ القرارات في الوقت المناسب وأساليب الحكم الفعالة والممارسات ذات الصلة، وفي نفس الوقت الحفاظ على القدر الواجب من الاستقلال الذاتي الإقليمي، والتوازن والأنماط المختلفة والمقاربات المتعددة لأعضاء الجهاز الأعلى للرقابة المالية المحكومة ببناء القدرات، وتحسين مبادرة تطوير INTOSAI، وسائر الهيئات التابعة لمنظمة INTOSAI، وتسهيل عملية التطوير المستمر لمنظمات

INTOSAI عن طريق تبادل المعرفة الخاصة بالدروس المستفادة من مختلف القطاعات والمستفاد من نتائج عمليات مراجعة النظراء وإطار قياس أداء الجهاز الأعلى للرقابة المالية.

٢-٢-٦ نبذة عن ديوان المحاسبة الأردني

يعتبر ديوان المحاسبة الأردني هيئة مستقلة تابعة للسلطة التشريعية والجهة الحكومية الخارجية الوحيدة المسؤولة عن تدقيق ومراجعة كافة أنشطة وعمليات الوحدات الإدارية الحكومية المتمثلة في تحقيق الإيرادات وفق التشريعات النافذة وصرف النفقات المرصودة في الموازنة على شكل اعتمادات مالية للوزارات والمؤسسات الحكومية، وهو ملحقاً بمجلس الأمة، وهذه التبعية لا تتجاوز حدود الإشراف والتعاون في مجال الرقابة على الأموال العامة، وتتمثل مظاهر هذا الإشراف فيما تضمنته نصوص قانون الديوان من أحكام، ومنها أنه " في حالة تعطل الحياة النيابية يلحق الديوان مؤقتاً برئاسة مجلس الوزراء لحين عودة الحياة البرلمانية وذلك لإزالة ما قد يجول بذهن بعضهم، بأن الرقابة معطلة حتى عودة البرلمان " (ديوان المحاسبة، ٢٠١٥).

ويقوم ديوان المحاسبة بمهمة الرقابة المالية والإدارية على نشاط السلطة التنفيذية التي من مهامها تنفيذ الموازنة العامة للدولة، هذا ديوان المراقبة للرقابة المالية والإدارية يعمل بموجب قانون المحاسبة (28) لعام ١٩٥٢ والتعديلات التي طرأت على هذا القانون، حيث يمارس ديوان المحاسبة رقابته على جميع الوزارات والدوائر المركزية والحكومية، كما تشمل رقابة ديوان المحاسبة المؤسسات فيما يتعلق بإيراداتها أو مصروفاتها. كما يلزم قانون ديوان المحاسبة الجهات الخاضعة لرقابته أن تقدم البيانات

المالية وفقاً للأصول والأوضاع التي تجري عليها في إعداد حساباتها تبعاً لطبيعة النشاط الذي تزاوله وفي حدود الأحكام واللوائح والقرارات المنظمة لأعمالها (البرغوثي وآخرون، ٢٠١١).

ويقوم ديوان المحاسبة بالتأكد من أن أموال المؤسسات قد أنفقت بهدف تحقيق المردود المالي والاقتصادي المأمول، وذلك من خلال تنفيذ الخطط وتحقيق الأهداف باقتصاد وكفاءة وفاعلية، وبما يحقق الهدف الدستوري من استخدام الأموال وعدم إساءة استعمالها والتقصير والإهمال بها. وتهدف رقابة الديوان إلى تحقيق رقابة فعالة على أموال المؤسسات، وذلك بهدف المحافظة عليها ومنع التصرفات غير القانونية بها، كذلك تهدف إلى التأكد من سلامة استخدامها بشكل أفضل في الأغراض المخصصة لها، ويركز الديوان من خلال عمله الرقابي على صون المال المستخدم في المؤسسات ويحرص على استخدامه الاستخدام الأمثل في الأوجه المخصصة له (ديوان المحاسبة، ٢٠١٥).

وأشارت المادة (٥) من قانون ديوان المحاسبة، إلى أنه يجري تعيين رئيس ديوان المحاسبة بإرادة ملكية سامية، بناء على تنسيب مجلس الوزراء وليس مجلس النواب، وبموجب المادة ١١٩ من الدستور يُقدم رئيس ديوان المحاسبة تقريراً سنوياً لمجلس النواب عن الجهات الخاضعة لرقابته يتضمن آراءه وملحوظاته وبيان المخالفات المرتكبة والمسؤولية المترتبة عليها وذلك في بدء كل دورة عادية وكلما طلب مجلس النواب منه ذلك يرسل رئيس الديوان نسخاً من تقاريره إلى دولة رئيس الوزراء ومعالي وزير المالية، ويتولى ديوان المحاسبة المهام التالية: (قانون ديوان المحاسبة وتعديلاته رقم ٢٨، لسنة ١٩٥٢)

١- مراقبة واردات الدولة ونفقاتها وحساب الأمانات والسلفات والقروض والتسويات والمستودعات على الوجه المبين في القانون والتأكد من صحة المستندات والوثائق المقدمة للمصرف والتثبت من عدم تجاوز المخصصات المرصودة في الميزانية.

٢- تقديم المشورة في المجالات المحاسبية للجهات الخاضعة لرقابة الديوان والتأكد من صحة تحقيق الضرائب والرسوم والعوائد المختلفة من ناحية تحصيل الواردات على اختلاف أنواعها.

٣- الرقابة على الأموال العامة للتأكد من سلامة إنفاقها بصورة قانونية وفاعلة وإنها صرفت في الأغراض المخصصة لها وان صرفها تم وفقاً للقوانين والأنظمة.

٤- التأكد من سلامة تطبيق التشريعات البيئية المعمول بها بالتنسيق مع الجهات ذات العلاقة، والتثبت من أن القرارات والإجراءات الإدارية في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان تتم وفقاً للتشريعات النافذة.

يعتبر ديوان المحاسبة دائرة مراقبة وتدقيق مستقلة، بموجب قانون ديوان المحاسبة وتشمل الرقابة التي يقوم بها الوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات الرسمية العامة، والمجالس البلدية والقروية ومجالس الخدمات المشتركة، وأي جهة يقرر مجلس الوزراء تكليف ديوان المحاسبة بتدقيق حساباتها، كما يمارس رقابته على تنفيذ الموازنة وفقاً لنص المادتين (٨ و ٩) من قانون ديوان المحاسبة رقم (٢٨) لسنة ١٩٥٢م وفقاً لما يلي:

أولاً: يكون ديوان المحاسبة فيما يتعلق بالإيرادات مسؤولاً عن:

التدقيق في تحقيقات الضرائب والرسوم والعوائد المختلفة للتأكد من أن تقديرها وتحقيقها قد تمت وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها، والتدقيق في معاملات بيع الأراضي والعقارات الأميرية وتفويضها وتأجيرها، كما يشمل التدقيق في تحصيلات الإيرادات على اختلاف

أنواعها للتأكد من أن التحصيل يجري في أوقاته المعينة وفقاً للقوانين والأنظمة المتعلقة بها ومن أن قانون جباية الأموال الأميرية قد جرى تطبيقه على المكلفين الذين تخلفوا عن الدفع ومن أن التحصيلات قد دفعت لصندوق الخزينة وقيدت في الفصول والمواد المخصصة لها في الموازنة العامة، إضافة إلى التدقيق في معاملات شطب الإيرادات والإعفاء منها للتأكد من عدم إجراء شطب وإعفاء في غير الحالات والأصول المنصوص عليها في القوانين والأنظمة المعمول بها (قانون ديوان المحاسبة وتعديلاته رقم ٢٨، لسنة ١٩٥٢)

ثانياً: يكون ديوان المحاسبة فيما يتعلق بالنفقات مسؤولاً عن:

التدقيق في النفقات للتأكد من صرفها للأغراض التي خصصت لها ومن أن الصرف قد تم وفقاً للقوانين والأنظمة، والتدقيق في المستندات والوثائق المقدمة تأييداً للصرف للتأكد من صحتها ومن مطابقة قيمها لما هو مثبت في القيود، كذلك التأكد من أن إصدار أوامر الصرف تم حسب الأصول الصحيحة ومن قبل الجهات المختصة، والتأكد من أن النفقات قيدت في الفصول والمواد المخصصة لها في الميزانية العامة، والتأكد من عدم تجاوز المخصصات المرصودة في الموازنة إلا بعد الترخيص بذلك من الجهات المختصة، كما يتن التأكد من أسباب عدم الصرف لكل أو بعض المخصصات التي رصدت للأعمال الجديدة، ومن تنفيذ أحكام قانون الموازنة العامة ومن صحة الأوامر المالية والحوالات الصادرة بمقتضاه (قانون ديوان المحاسبة وتعديلاته رقم ٢٨، لسنة ١٩٥٢)

ثالثاً: تدقيق المعاملات المالية السابقة واللاحقة:

يقوم موظفو ديوان المحاسبة بتدقيق المعاملات المالية قبل وبعد الصرف بالإضافة إلى التأكد من قيدها في الفصول والمواد المخصصة لها في الموازنة العامة، لكي يتمكن

موظفو ديوان المحاسبة من القيام بواجباتهم فقد منحهم قانون ديوان المحاسبة حق الاضطلاع على جميع الوثائق والمستندات المتعلقة بالأمر المالية واللوازم بالإضافة إلى أية سجلات أو أوراق أو تقارير يعتقد موظف الديوان أن الاضطلاع عليها مفيد في قيامه بواجبه، كما يفرض القانون العقوبات على كل شخص يمنع موظف ديوان المحاسبة من إجراء التدقيق. وفي بداية كل دوره برلمانيه على رئيس ديوان المحاسبة أن يقدم لمجلس الأمة تقريراً سنوياً يتضمن ملاحظاته عن الدوائر والمؤسسات التي كلف التدقيق في حساباتها مع بيان المخالفات المرتكبة والمسؤولية المترتبة عليها، كما أن لرئيس ديوان المحاسبة في أي وقت أن يقدم لمجلس الأمة تقارير خاصة يلفت نظره إلى أمور يرى أنها من الخطر والأهمية بحيث تستلزم تعجيل النظر فيها (قانون ديوان المحاسبة وتعديلاته رقم ٢٨، لسنة ١٩٥٢).

٢-٣ المبحث الثالث: الدراسات السابقة

يشتمل هذا المبحث على الدراسات السابقة باللغة العربية واللغة الانجليزية ذات

الصلة بموضوع الدراسة الحالية، وفيما يلي عرض لأهمها:

٢-٣-١ الدراسات باللغة العربية

١-دراسة رحاحلة (٢٠٠٩) بعنوان: " مدى توافق تقارير ديوان المحاسبة الأردني مع

المعايير الدولية الصادرة عن INTOSAI "

هدف هذا البحث إلى التعرف على مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير صياغة التقارير الرقابية الصادرة عن (INTOSAI) والمعوقات التي تحد من تطبيقها، ولتحقيق هذا الهدف جمع الباحث البيانات بواسطة استبانة تم توزيعها على مدقي ديوان المحاسبة العاملين في مركز ديوان المحاسبة والمراقبات في الوزارات الحكومية الأردنية. واستخدمت الدراسة المتوسطات الحسابية واختبار (ت) في اختبار الفرضيات. وتوصلت الدراسة بعد التحليل لأراء المستجيبين بأن الديوان يطبق المعايير الدولية الصادرة عن INTOSAI المتعلقة بصياغة التقارير الحكومية التي يصدرها الديوان بدرجة مرتفعة، وتبين ان هناك اتفاق بين مدقي ديوان المحاسبة والمبجوثين على أن تطبيق هذه المعايير يعزز من المساءلة والمصادقية للديوان تجاه المجتمع وجهود الديوان الهادفة لتحسين جودة عملية ومنتجات الرقبة بصفة مستمرة. كما أن هنالك بعض الصعوبات التي تحد من تطبيق المعايير الحكومية الصادرة عن INTOSAI مثل غياب النص التشريعي الذي يلزم تطبيق المعايير الدولية، إذ أن قانون الديوان يخلو من أي نص صريح نص على تطبيق المعايير الرقابية

الدولية، وعدم وجود ترجمة فورية للتطورات على المعايير. وأوصى الباحث بضرورة وجود نص تشريعي يلزم بتطبيق المعايير الدولية والصادرة عن منظمة INTOSAI .

وفي مجال الإفادة من هذه الدراسة أنها أسهمت في بيان مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير صياغة التقارير الرقابية الصادرة عن INTOSAI، حيث منحت الباحثة تصورات حول تلك المعايير التي تم تناولها في الدراسة الحالية.

٢-دراسة الرحاطة، (٢٠١١) بعنوان: ممارسة ديوان المحاسبة الأردني للرقابة البيئية

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على ممارسة ديوان المحاسبة الأردني الفعلية للرقابة البيئية على الجهات الخاضعة لرقابته، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال توزيع (٨٠) استبانة على المدققين في مركز الديوان. واستخدمت الدراسة المتوسطات الحسابية واختبار الانحدار الخطي البسيط في اختبار الفرضيات. وكان من أهم نتائج الدراسة أن هنالك خلطاً لدى العاملين في الديوان حول من يقوم بالرقابة البيئية سواء أكانت وزارة البيئة أو الجهة الخاضعة أو ديوان المحاسبة أو جميع هذه الجهات مجتمعة، وان الرأي السائد أن جميع هذه الجهات تقوم بها، كما تبين انه تم استحداث مديرية رقابة البيئة والأداء في الديوان مكونة من 4 موظفين فقط، وهذا كادر غير كاف إضافة إلى انه ينقصهم التدريب، كما تبين انه تتوفر متطلبات الرقابة البيئية لدى الديوان بدرجة متوسطة، ولا تختلف أهداف الرقابة البيئية التي يقوم بها الديوان عن الأهداف البيئية المتعارف عليها، وكانت درجة الوعي بها متوسطة. ويمارس الديوان أعمال الرقابة البيئية بدرجة متوسطة، كما تتوفر متطلبات إعداد التقارير البيئية في الديوان بدرجة متوسطة، وان من أهم ما تتضمنه التقارير الرقابية البيئية هو مدى التزام الجهة الخاضعة للرقابة بالتشريعات البيئية، وكان من أهم توصيات البحث،

ضرورة ايلاء الرقابة البيئية التي يقوم بها الديوان الأهمية المناسبة وان يتم تزويد الديوان بالكوادر المؤهلة وتوفير التدريب اللازم لهم، وان يتم تقديم تقرير عن الرقابة البيئية منفصل عن التقرير العام للديوان وان يتم مناقشته من الجهات ذات العلاقة.

وقد قدمت هذه الدراسة للدراسة الحالية مفاهيم وتصورات حول ممارسة ديوان المحاسبة الأردني الفعلية للرقابة البيئية على الجهات الخاضعة لرقابته، وهذه لها علاقة بموضوع الدراسة الحالية.

٣-دراسة رشيد وآخرون (٢٠١٢)، بعنوان: "فاعلية نظام الرقابة المالية وأثره على الفساد المالي في العراق: دراسة تطبيقية على جامعة الموصل".

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى فاعلية نظام الرقابة المالية وأثره على الحد من الفساد المالي، ولتحقيق هذا الهدف فإن الباحث تعامل مع نوعين من البيانات هما البيانات الثانوية والبيانات الأولية، كما قام الباحث بتطبيق الدراسة على مجتمع الدراسة وهو جامعة الموصل، حيث تكونت عينة الدراسة من (٤٠) فرداً من العاملين في الجامعة. واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي حيث يتضمن دراسة للمراجع والمصادر العلمية المتخصصة في موضوع المحاسبة. واستخدمت الدراسة المتوسطات الحسابية واختبار الانحدار الخطي البسيط في اختبار الفرضيات. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن الرقابة المالية في الجامعة تفنقر للإجراءات الكاملة التي تحد من الفساد سواء كان ذلك في الجوانب العامة للرقابة الإدارية والمحاسبية، أو في الإجراءات الخاصة التي تتعلق بالعمليات المحاسبية مثل الصرف والرواتب والصندوق والمقاولات والمخزون، كما أظهرت النتائج أن الهيئات الرقابية في العراق ومنها ديوان الرقابة المالية يقوم بتقييم كفاءة الأنظمة الرقابية لأجهزة الدولة باستخدام أسلوب

الاستبيان دون إجراء الاختبارات الإحصائية بهدف التأكد من صحتها. وأوصت الدراسة بضرورة تعزيز نظام الرقابة المالية لأثره الواضح في الحد من الفساد المالي. وقد اعتمدت الباحثة على هذه الدراسة في معرفة فاعلية نظام الرقابة المالية وأثره على الحد من الفساد المالي، حيث تمت الإفادة من هذه الدراسة تحديد بعض توجهات الدراسة الحالية المتعلقة بالرقابة المالية.

٤- دراسة بني خالد، وحتاملة، (٢٠١٣)، بعنوان: الدور الرقابي لديوان المحاسبة وفاعليته في الجامعات الرسمية الأردنية

هدفت الدراسة التعرف إلى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في الجامعات الرسمية الأردنية، وتكون مجتمع الدراسة الجامعات الرسمية الأردنية وتألقت العينة من مدقي ديوان المحاسبة، وموظفي الدائرة المالية وعددهم (٢٢٤) موظفًا، واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت إلى ابتعاد جميع فقرات الفاعلية عن الصفر (المصفوفة الصفيرية)، والأكثر ابتعادًا: (عدم تحسن نوعية التقارير التي يقدمها الديوان، وتُشكل رقابة الديوان رقابة وقائية بدرجة متوسطة، وانخفاض الاستجابة للتوصيات التي يقدمها الديوان للجهات الخاضعة لرقابته، وتزايد كل من المخرجات الرقابية والوفورات المالية). وأكثر المتغيرات تأثيرًا ذات دلالة إحصائية على الفاعلية: فحص أنظمة وإجراءات العمل الرقابي، وضغوطات العمل الرقابي، والمبادئ الأخلاقية للمدققين، ولم يكن لنمط الرقابة وهيكله ومعايير العمل الرقابي أثر في الفاعلية. ولكن تبين وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية على الفاعلية. وأوصت الدراسة بضرورة تفعيل دور ديوان المحاسبة الرقابي على الجامعات الرسمية الأردنية.

وقد تمت الاستفادة من هذه الدراسة في التعرف إلى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في الجامعات الرسمية الأردنية وفي تطوير التوجهات البحثية المختلفة والتي قامت عليها الدراسة الحالية.

٥-دراسة السعبري والسعدي (٢٠١٣) بعنوان: " تأثير معايير INTOSAI على النظام المحاسبي الحكومي في العراق - إطار مفتوح: بحث استطلاعي وتطبيقي في مؤسسة بلديات محافظة النجف الأشرف "

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية دور المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعروفة باسم (INTOSAI)، دراسة وتحليل الإبلاغ المالي في النظام المحاسبي الحكومي في العراق، وبيان تأثير معايير INTOSAI على النظام المحاسبي الحكومي في العراق وبيان أهم متطلبات تطوير الإبلاغ المالي الحالي في النظام المحاسبي الحكومي في العراق واعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي من خلال تصميم استبانته وتوزيعها على عينة المجتمع وتحليل نتائجها، وخرج الباحث بمجموعة من الاستنتاجات أهمها: استخدام الأساس المعدل اثر 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 دولياً، والتأكد من مدى التقيد بالقوانين والأنظمة والتعليمات المالية. لذلك كان تأثير معايير INTOSAI جزئي على النظام المحاسبي الحكومي. كما توصل الباحث لتوصيات ومقترحات منها: إصدار الإطار المقترح في البحث لما يوفره من معلومات مفيدة للمستخدمين في مجال تقييم الأداء والمركز المالي ونتيجة العمليات والمطابقة.

وقد تمت الاستفادة من هذه الدراسة في بيان أهمية دور المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعروفة باسم (INTOSAI) ، الأمر الذي ساعد على تطوير التوجهات البحثية المختلفة والتي قامت عليها الدراسة الحالية.

٦-دراسة السيد (٢٠١٣)، بعنوان: "مدى توفيق معايير إعداد تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات مع معايير إعداد التقارير الرقابية الدولية الصادرة عن INTOSAI" في مصر

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد خصائص، معايير شكل ومحتوى التقارير الرقابية المعدة وفقا للمعايير الرقابية الدولية الصادرة عن (INTOSAI). واستند الباحث على المنهج المعياري / الإستنباطي، إضافة إلى انه تم تصميم استبانة لجمع البيانات واختبار فروض الدراسة وزعت على مجتمع الدراسة، وأشارت نتائج الدراسة إلى وجود عدة أسباب قد تدعو الجهاز المركزي للمحاسبات إلى تطبيق المعايير الرقابية الدولية الصادرة عن INTOSAI ومن أهمها: أن المعايير الرقابية الدولية تعزز من قدرة الجهاز على تحقيق مهمته الرئيسية، كما توصلت إلى عدم توافق معايير إعداد التقارير الرقابية التي يطبقها الجهاز المركزي للمحاسبات بشكل كاف مع المعايير الصادرة عن (INTOSAI)، ووجود محددات تحد من تطبيق الجهاز المركزي للمحاسبات للمعايير الرقابية الدولية الصادرة عن INTOSAI. وأوصى الباحث بضرورة قيام الجهاز المركزي للمحاسبات بالتنسيق مع الأجهزة والمنظمات المهنية المعنية في مصر بإصدار معايير رقابية مصرية متوافقة مع معايير INTOSAI الرقابية الدولية.

وقد استفادت الباحثة من هذه الدراسة في التعرف على كيفية تحديد خصائص ومعايير شكل ومحتوى التقارير الرقابية المعدة وفقاً للمعايير الرقابية الدولية الصادرة عن .INTOSAI

٧-دراسة أبو هذاف (٢٠١٤)، بعنوان: "تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية: دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة".

هدفت هذه الدراسة إلى تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين، وذلك من خلال دراسة المقومات الضرورية للعمل الرقابي والمتغيرات المؤثرة فيها، والمتمثلة في توفر الاستقلال للديوان، واعتماد معايير الرقابة الدولية، وتوفير التدريب واكتساب الخبرة للمفتشين العاملين بالديوان، واستخدام التكنولوجيا الحديثة في أداء العمل، واستخدام أساليب الأداء الرقابي الحكومي عند التنفيذ. وتكون مجتمع الدراسة المؤسسات الحكومية في قطاع غزة، أما عينة الدراسة تكونت من مفتشي ديوان الرقابة والمحاسبين العاملين في الدوائر المالية بالجهات الخاضعة للرقابة بواقع (١٨٩) فرداً. واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي حيث يتضمن دراسة للمراجع والمصادر العلمية المتخصصة في موضوع المحاسبة. وأظهرت نتائج الدراسة ضعف مستوى تحقيق الديوان للمهام الرقابية التي أنشئ من أجلها، ووجود بعض مظاهر الضعف في أداء الديوان بالإضافة إلى عدم كفاية الاستقلال المالي والإداري والوظيفي للديوان والعاملين فيه، فضلاً عن قصور الديوان في الاهتمام بالدورات التدريبية اللازمة لتأهيل المفتشين، وعدم استخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة، ولا أساليب الأداء الرقابي الحكومي في أداء الأعمال الرقابية. وأوصت الدراسة

بضرورة العمل على توفير التدريب واكتساب الخبرة للمفتشين العاملين بالديوان، واستخدام التكنولوجيا الحديثة في أداء العمل.

وقد تمت الاستفادة من هذه الدراسة في أنها قامت على تقييم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين وبشكل انعكس على تطوير التوجهات البحثية المختلفة والتي قامت عليها الدراسة الحالية.

٨-دراسة بيوض (٢٠١٤) بعنوان: "مدى التزام وتطبيق ديوان المحاسبة لقواعد السلوك الوظيفي"

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز قواعد السلوك الوظيفي (المهني) التي ينبغي أن يطبقها ديوان المحاسبة ومراجعوه والصادر عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية، كذلك تطبيقهم لها. لتحقيق هذا الهدف تم استخدام المنهج التحليلي الاستقرائي من خلال الاعتماد على الكتب والدوريات وغيره من المصادر التي يمكن الاعتماد عليها في إكمال الجانب النظري للدراسة، بالإضافة إلى ذلك قام الباحث باستخدام المنهج التحليلي الوصفي، وذلك من خلال استمارة الاستبيان الموزعة على عينة الدراسة، والتي تتمثل في المراجعين بديوان المحاسبة في مدينة طرابلس (الإدارة العامة وفرع طرابلس في ليبيا). وقد خلصت الدراسة إلى أن ديوان المحاسبة ومراجعيه ملتزمون بتطبيق قواعد السلوك المهني، رغم انه لم يتصدر حتى الآن قواعد للسلوك الوظيفي (المهني) في ديوان المحاسبة. وأوصى الباحث بأن يتم اعتماد الفقرات والشروط الواجب توفرها المتضمنة في هذه الدراسة، والالتزام بها من ديوان المحاسبة ومراجعيه؛ لمساعدة ديوان المحاسبة في أن يقدم الخدمات ذات الجودة الجيدة وحماية المال العام من الاختلاس وغيره.

وفي مجال الإفادة من هذه الدراسة أنها أسهمت في إبراز قواعد السلوك الوظيفي (المهني) التي ينبغي أن يطبقها ديوان المحاسبة ومراجعوه والصادر عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية، حيث منحت الباحث تصورات حول تلك القواعد التي تم تناولها في الدراسة الحالية.

٩-دراسة خلاط وميرة (٢٠١٤)، بعنوان: "مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة INTOSAI رقم (٣١٠٠) من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقا لمتطلبات المعيار رقم (٣١٠٠) المتعلق برقابة الأداء والصادر عن منظمة INTOSAI، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي واستنادا إلى ما ورد في المعيار رقم (٣١٠٠)، بالإضافة إلى تصميم استبانة وزعت على مجتمع الدراسة المكون من مراجعي ديوان المحاسبة الليبي. وأشارت نتائج الدراسة إلى أن هناك إمكانية لتطبيق إجراءات رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقا لمتطلبات معيار منظمة INTOSAI رقم (٣١٠٠) عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة للرقابة. وأوصت الدراسة على ما يلي: على ديوان المحاسبة الليبي ضرورة الاهتمام بمعايير المنظمة الدولية (INTOSAI) وضرورة قيام ديوان المحاسبة الليبي بتحديد كافة إجراءات رقابة الأداء تحديدا دقيقا وذلك بالإعتماد على إجراءات رقابة الأداء الواردة وفقا لمعايير المنظمة الدولية (INTOSAI) ووضعها كدليل ومرشد للعمل بها في إدارات رقابة الأداء المستحدثة في الديوان واستخدامها لتقييم أداء مراجعي الديوان.

وقد استفادت الباحثة من هذه الدراسة في أنها هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقا لمتطلبات معيار رقابة الأداء والصادر عن منظمة INTOSAI وهو ما استرشدت فيه الباحثة عند بيان هذه الإجراءات في ديوان المحاسبة الأردني.

١٠-دراسة العفاسي (٢٠١٤) بعنوان: رقابة ديوان المحاسبة الإدارية والمالية على

الأجهزة الحكومية

هدفت الدراسة إلى تقييم الدور الرقابي الإداري والمالي لديوان المحاسبة الكويتي على الأجهزة الحكومية، وتحديد اختصاصات ديوان المحاسبة وصلاحياته كما أقرها المشرع الكويتي، واتبعت الدراسة المنهج النظري في بيان المفاهيم المتعلقة بالرقابة المالية والمحاسبية التي يمارسها الديوان، وتوصلت الدراسة إلى أن الدور الرقابي لديوان المحاسبة يتمثل في ممارسته لاختصاص رقابي بحت يتعلق بتلقي الإخطارات المتعلقة بالاستثمارات من الجهات المنصوص عليها في المادة الثانية من قانون حماية الأموال العامة والتعقيب عليها وإبلاغ الجهة بملاحظات الديوان بشأنها، وان المشرع الكويتي جمع بين أسلوب الرقابيتين المسبقة واللاحقة، حيث تعد الرقابة المسبقة رقابة وقائية تجرى قبل الارتباط بالمصروفات. وان علاقة ديوان المحاسبة بأجهزة الدولة هي علاقة تكاملية في مجملها تهدف إلى الحفاظ على المال العام، فالديوان هيئة مستقلة ملحقة بمجلس الأمة وفقاً لما نص عليه قانون إنشاء ديوان المحاسبة، والرقابة المالية التي يباشرها الديوان على الأموال العامة هي جزء من العمل الرقابي الذي يباشره مجلس الأمة على السلطة التنفيذية. وأوصت بأهمية تفعيل نص المادة

(60) من القانون رقم (30) لعام 1964 الخاص بإنشاء الديوان والخاصة بتمكين الديوان من الإحالة إلى الهيئة التأديبية.

وقد قدمت هذه الدراسة للدراسة الحالية مفاهيم حول تقييم الدور الرقابي الإداري والمالي على الأجهزة الحكومية في بيئة ديوان المحاسبة الكويتي وهذه لها علاقة بموضوع الدراسة الحالية.

١١- دراسة جعارة وآخرون (٢٠١٥) بعنوان: " قياس ملائمة إجراءات ديوان المحاسبة الأردني في جهود مكافحة الفساد " دراسة استطلاعية في ديوان المحاسبة الأردني"

هدفت الدراسة إلى قياس ملائمة إجراءات ديوان المحاسبة الأردني لأغراض مكافحة الفساد، من نظر وجهة المدققين العاملين في ديوان المحاسبة، ولتحقيق هذا الهدف تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي وتصميم استبانة وزعت على عينة عشوائية مكونة من (٨٤) مستجيب من مجتمع الدراسة. واستخدمت الدراسة المتوسطات الحسابية واختبار (ت) في اختبار الفرضيات. وتوصلت الدراسة إلى أن إجراءات التدقيق التي يتبعها ديوان المحاسبة في القطاع العام ملائمة إلى حد ما لمكافحة الفساد، وإن كان هناك ضعف في تنفيذ بعض الإجراءات. وعلى ضوء النتائج التي قدمت الدراسة عددا من التوصيات أهمها: تحديث وتطوير إجراءات العمل الرقابي في ديوان المحاسبة حتى تكون أكثر ملائمة لمكافحة الفساد مع التركيز على الرقابة الإدارية ورقابة الأداء بما يكفل استخدام أمثل للموارد البشرية، وتوسيع صلاحيات المدققين في ديوان المحاسبة وتفعيل دورهم في المساءلة ومحاسبة تفويضهم صلاحية الضابطة العدلية ومنحهم الحصانة.

وقد اعتمدت الباحثة على هذه الدراسة في معرفة إجراءات ديوان المحاسبة الأردني لأغراض مكافحة الفساد باعتبارها ضمن اختصاصات ديوان المحاسبة، حيث تمت الاستفادة من هذه الدراسة تحديد بعض توجهات الدراسة الحالية.

١٢-دراسة الخريسات (٢٠١٥) بعنوان " مدى فاعلية استخدام الإجراءات التحليلية في

أداء مهام الرقابة المالية العليا في ديوان المحاسبة الأردني"

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على مدى فاعلية استخدام الإجراءات التحليلية في أداء مهام الرقابة المالية العليا في ديوان المحاسبة الأردني وخلال جميع المراحل، ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي في اختبار فرضيات الدراسة وتحليل نتائجها وكذلك تحليل تقارير ديوان المحاسبة، وتكون مجتمع الدراسة من المدققين والمدققين المساعدين. وتمثلت أهم نتائج الدراسة بأن مدققي ديوان المحاسبة يستخدمون الإجراءات التحليلية في المراحل المختلفة لعملية الرقابة المالية بمستوى فاعلية متوسطة، ويلتزم المدققون بتطبيق معايير الرقابة المالية والتعليمات الصادرة عن ديوان المحاسبة والمتعلقة باستخدام الإجراءات التحليلية وبمستوى التعليم المتوسط (٧٢,٤%)، وان مدى توافر المعلومات المطلوبة من الجهات الخاضعة للرقابة يؤثر تأثيراً واضحاً على فاعلية استخدام مدقق الديوان للإجراءات التحليلية وجاء بمستوى فعالية (٦٦,٩%) ، ولا يجد غالبية مدققي ديوان المحاسبة أن استخدام الاجراءات التحليلية من مراحل عملية الرقابة المالية مكلفة. وأوصت بضرورة الالتزام بمعايير الرقابة المالية والمحاسبة الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (INTOSAI) والاستناد عليها بشكل كافٍ ومتوازٍ.

وقد تمت الاستفادة من هذه الدراسة في بيان مدى فاعلية استخدام الإجراءات التحليلية في أداء مهام الرقابة المالية العليا في ديوان المحاسبة الأردني، الأمر الذي ساعد على تطوير التوجهات البحثية المختلفة والتي قامت عليها الدراسة الحالية.

٢-٣-٢ الدراسات باللغة الانجليزية

١٣-دراسة (Kayrak, 2008) بعنوان:

Evolving challenges for supreme audit institutions in struggling with corruption

التحديات التي تواجه مؤسسات الرقابة العليا في مواجهة الفساد

هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة الإطار النظري لمشاركة مؤسسات الرقابة العليا في مكافحة الفساد ومساهماتها في الممارسة العملية. وعرضت الدراسة نقاشاً نظرياً وعملياً بشأن المساهمات المباشرة وغير المباشرة للأجهزة الرقابية في مكافحة الفساد في اندونيسيا. وتحقيقاً لهذه الغاية، اتبعت الدراسة منهجاً وصفي وتحليلي شامل للأجهزة العليا للرقابة من حيث فصل السلطة، وأدلة التدقيق، والشفافية، وسلطة التحقيق والمساءلة. وعليه فقد تم البحث في الوثائق الأساسية المتعلقة بموضوع الدراسة لتقييم دور الأجهزة العليا للرقابة بالتفصيل. وتوصلت الدراسة إلى أن المشاركة الفعالة لأجهزة الرقابة العليا التي تتمتع بالاستقلالية المالية والتنظيمية والتشغيلية والوظيفية والتكليف بالتدقيق الذي تضمنه الدساتير والقوانين أمر ضروري من أجل ردع الفساد من خلال تعزيز المساءلة والانفتاح والحوكمة الرشيدة المالية العامة. وأوصت الدراسة بضرورة أن تقوم أجهزة الرقابة العليا بالإفصاح عن بعض الحالات المشبوهة للفساد على الرغم من أن معظمهم لا يتمتعون بأي سلطة للتحقيق في تلك الحالات. تناولت هذه الدراسة مشاركة مؤسسات الرقابة العليا في مكافحة الفساد ومساهماتها

في الممارسة العملية، حيث تمت الإفادة من هذه الدراسة لأغراض الدراسة الحالية.

١٤-دراسة (Khasharmeh, 2009) بعنوان:

An Empirical Study of Qualification and Criteria Required of Public Auditors in Jordan

دراسة تطبيقية للمؤهلات والمعايير المطلوبة من المدققين العاميين في الأردن

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد المؤهلات والمعايير المطلوبة من المدققين العاميين لتسهيل نتائج التدقيق الفعالة والموضوعية، واعتمد الباحث على المنهج التجريبي، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بإعداد استبيان وتوزيعه على عينة عشوائية مكونة من (١١٢) مستجيب من مجتمع الدراسة تشمل كافة مدقي الحسابات والمديرين الماليين والمحاسبين في المؤسسات والإدارات الحكومية التي تخضع أنشطتها للتدقيق والإشراف من قبل ديوان المحاسبة الأردني كما قام الباحث بإجراء مقابلات شخصية، واستخدمت الدراسة المتوسطات الحسابية واختبار (ت) في اختبار الفرضيات. وقد توصلت الدراسة إلى أنه يجب أن يمتلك المدققين مؤهلات ومعايير معينة، وتشمل هذه الخصائص الاستقلال الذاتي على المستويين الشخصي والحكومي، والمؤهلات الأكاديمية والمهنية المناسبة، وأخلاقيات الموظفين في إدارة وإعداد تقارير مراجعة الحسابات، والمهارات المتصلة بالحاسوب لتقييم نظم الرقابة الداخلية، وتحليل البيانات ومراجعة الحسابات، ومهارات الاتصال القوية، وتأمين تعاون إدارات الرقابة الرئيسية وموظفي الإدارات الحكومية. وأوصى الباحث بناءً على نتائج الدراسة إلى ضرورة تعديل قانون المراجعة لتحقيق الاستقلال المالي والإداري، وإعداد معايير التدقيق الشاملة، وعقد دورات مستمرة وحلقات دراسية في مجال الحاسوب والتحليل المالي في عملية المراجعة. وقد تمت الاستفادة من هذه الدراسة في بيان أهمية مشاركة مؤسسات الرقابة العليا في مكافحة الفساد ومساهماتها في الممارسة العملية باعتبارها من اختصاصات الديوان.

١٥-دراسة (Okungu, 2015) بعنوان:

The Impact of Implementation of International Public Sector Accounting Standards on Financial Reporting in Public Sector in Kenya

أثر تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على التقارير المالية في القطاع العام في كينيا.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في التقارير المالية في القطاع العام في كينيا. وتكون مجتمع الدراسة من ٤٧ حكومة مقاطعة و ٢٢ وزارة وإدارات حكومية. وقد تم اختيار عينة ملائمة من كل من الوزارات والسكان في المقاطعات. حيث تم جمع البيانات باستخدام الاستبانة والمقابلة والملاحظة الشخصية، حيث غطت الدراسة الفترة ما بين ٢٠١٢ و ٢٠١٥. وكشفت الدراسة أن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لم تحسن عملية صنع القرار وليس لها أي تأثير على توحيد البيانات المالية في الوزارات والمقاطعات الحكومية. وخلصت الدراسة إلى أن اعتماد المعايير المحاسبية للقطاع العام من شأنه أن يحسن المساءلة وقابلية المقارنة للبيانات المالية كما أنه يزيد من رضا المستخدمين عن طريق تعزيز ثقتهم في الاعتماد عليها من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية وبالتالي تحسين الإبلاغ المالي في كينيا. وأوصى الباحث العمل على تحديد الخصائص والمعايير في شكل ومحتوى التقارير الرقابية التي يتم إعدادها حسب المعايير الرقابية الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية للرقابة المالية.

وقد أفادت الباحثة من هذه الدراسة في تناولها تحديد أثر تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في التقارير المالية في القطاع العام، حيث تمت الإفادة من هذه الدراسة في تحديد مجتمع الدراسة الحالية وهو القطاع العام.

١٦-دراسة (Jakovác et al, 2017)، بعنوان:

Supporting Good Governance in SAI's Audit Planning

دعم الحوكمة الرشيدة في تخطيط مراجعة الحسابات للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم منهجية الاختيار التي تدعم تخطيط مراجعة الحسابات، فضلا عن خصائص تحليل المخاطر من خلال الأمثلة الدولية. تقدم الدراسة أولا المراحل والميزات الرئيسية لعمليات التخطيط في أجهزة الرقابة العليا، مع الإشارة أيضا إلى كيفية دعم التخطيط للحوكمة الجيدة. حيث تتألف عملية التخطيط من عدة مراحل مترابطة فيما بينها، بما في ذلك اختيار مجالات مراجعة الحسابات، وتعريف المنهجية، وإعداد برامج مراجعة الحسابات، وتخطيط الموارد. وتوصلت الدراسة إلى أن عمليات التخطيط تتميز بالتساوي بقيود ودرجة عالية من الحرية. وتحدد القيود في المقام الأول في اللوائح القانونية حيث تنص على إلزامية عمليات التدقيق وتحديد المجالات التي لا يمكن تدقيقها إلا بصلاحيات محدودة. وتم تحديد مبادئ التخطيط المسبق وفقا للمعايير المقبولة دوليا (معايير المنظمة الدولية لأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة). وأشارت الدراسة إلى أن تحديد توجهات وأساليب التدقيق يتأثر بقوة أيضا بأسلوب الإدارة في الدولة. في البلدان التي تركز فيها الإدارة العامة بالدرجة الأولى على أدوات التنفيذ، تميل عمليات التدقيق إلى فحص الامتثال

للأنظمة، بدلا من ما إذا كانت اللوائح تخدم أو تقي بالهدف المحدد. وأوصت الدراسة بضرورة تتمتع الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة باستقلال كبير فيما يتعلق باختيار موضوع التدقيق وعمليات التخطيط لمختلف عمليات التدقيق.

وقد أفادت الباحثة من هذه الدراسة في تناولها تخطيط مراجعة الحسابات للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، حيث تمت الإفادة من هذه الدراسة في تحديد متطلبات الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

جدول (٢-١) ملخص الدراسات السابقة

اسم الباحث والسنة	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج	الاستفادة من الدراسة
رحالة (٢٠٠٩)	مدى توافق تقارير ديوان المحاسبة الأردني مع المعايير الدولية الصادرة عن INTOSAI	التعرف على مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير صياغة التقارير الصادرة عن INTOSAI	أن الديوان يطبق المعايير الدولية الصادرة عن INTOSAI المتعلقة بصياغة التقارير الحكومية	أسهمت في بيان مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير صياغة التقارير الرقابية الصادرة عن INTOSAI
الرحالة، (٢٠١١)	ممارسة ديوان المحاسبة الأردني للرقابة البيئية	التعرف على ممارسة ديوان المحاسبة الأردني الفعلية للرقابة البيئية على الجهات الخاضعة لرقابته	أن هنالك خلطاً لدى العاملين بالديوان حول من يقوم بالرقابة البيئية سواء أكانت وزارة البيئة أو الجهة الخاضعة له	قدمت مفاهيم وتصورات حول ممارسة ديوان المحاسبة الأردني الفعلية للرقابة البيئية على الجهات الخاضعة لرقابته
رشيد وآخرون، (٢٠١٢)	فاعلية نظام الرقابة المالية وأثره على الفساد المالي في العراق: دراسة تطبيقية على جامعة الموصل	بيان مدى فاعلية نظام الرقابة المالية وأثره على الحد من الفساد المالي	أن الرقابة المالية في الجامعة تفقر للإجراءات الكاملة التي تحد من الفساد في الجوانب العامة للرقابة الإدارية والمحاسبية	تمت الاستفادة من هذه الدراسة لتحديد بعض توجهات الدراسة الحالية المتعلقة بالرقابة المالية
بني خالد، وحتاملة، (٢٠١٣)	الدور الرقابي لديوان المحاسبة وفاعليته في الجامعات الرسمية الأردنية	التعرف إلى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في الجامعات الرسمية الأردنية، وتكون مجتمع الدراسة الجامعات الرسمية الأردنية	ابتعاد جميع فقرات الفاعلية عن الصفر، والأكثر ابتعاداً: عدم تحسن نوعية التقارير التي يقدمها الديوان، وتشكل رقابته رقابة وقائية بدرجة متوسطة	التعرف إلى فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في الجامعات الرسمية الأردنية وفي تطوير التوجهات البحثية المختلفة والتي قامت عليها الدراسة الحالية
السعبري والسعدي (٢٠١٣)	تأثير معايير INTOSAI على النظام المحاسبي الحكومي في العراق: إطار مفتوح: بحث استطلاعي وتطبيقي في مؤسسة بلديات محافظة النجف الأشرف	التعرف على أهمية دور المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI)، وتحليل الإبلاغ المالي في النظام المحاسبي الحكومي	استخدام الأساس المعدل اثر على أهداف القوائم والتقارير المالية إذ جعل أهدافها ممثلة في تحقيق الرقابة المالية والشكلية والقانونية التقليدية للتحقق من صحة الإنفاق العام	بيان أهمية دور المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المعروفة باسم (INTOSAI)، الأمر الذي ساعد على تطوير التوجهات البحثية والتي قامت عليها الدراسة الحالية
السيد (٢٠١٣)	مدى توفيق معايير إعداد تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات مع معايير إعداد التقارير الرقابية الدولية الصادرة عن INTOSAI	تحديد خصائص، معايير شكل ومحتوى التقارير الرقابية المعدة وفقاً للمعايير الصادرة عن INTOSAI	أن المعايير الرقابية الدولية تعزز من قدرة الجهاز على تحقيق مهمته الرئيسية	التعرف على كيفية تحديد خصائص ومعايير شكل ومحتوى التقارير الرقابية المعدة وفقاً للمعايير الصادرة عن INTOSAI
أبو هذاف (٢٠١٤)	تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية: دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية	تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين، وذلك من خلال دراسة المقومات الضرورية للعمل الرقابي	ضعف مستوى تحقيق الديوان للمهام الرقابية التي أنشئ من أجلها، ووجود بعض مظاهر الضعف في أداء الديوان وعدم كفاية الاستقلال المالي	أنها قامت على تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين وبشكل انعكس على تطوير التوجهات البحثية المختلفة والتي قامت عليها

اسم الباحث والسنة	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج	الاستفادة من الدراسة
	في قطاع غزة	والمغيرات المؤثرة فيها	والإداري للديوان	الدراسة الحالية
بيوض (٢٠١٤)	مدى التزام وتطبيق ديوان المحاسبة لقواعد السلوك الوظيفي	إبراز قواعد السلوك الوظيفي (المهني) التي ينبغي أن يطبقها ديوان المحاسبة ومراجعوه والصادر عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية	أن ديوان المحاسبة ومراجعيه ملتزمون بتطبيق قواعد السلوك المهني، رغم انه لم يتصدر حتى الآن قواعد للسلوك الوظيفي (المهني) في ديوان المحاسبة	أنها أسهمت في إبراز قواعد السلوك الوظيفي التي ينبغي أن يطبقها ديوان المحاسبة والصادر عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية، حيث منحت الباحثة تصورات حول تلك القواعد
خلاط وميورة (٢٠١٤)	مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة INTOSAI رقم (٣١٠٠) من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا	التعرف على مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقا لمتطلبات معيار INTOSAI عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة للرقابة	أن هناك إمكانية لتطبيق إجراءات رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقا لمتطلبات معيار INTOSAI عند قيامهم بمهام المراجعة للجهات الخاضعة للرقابة	أنها هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء من قبل مراجعي ديوان المحاسبة الليبي وفقا لمتطلبات معيار رقابة الأداء والصادر عن منظمة INTOSAI
العفاسي (٢٠١٤)	رقابة ديوان المحاسبة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية	تقييم الدور الرقابي الإداري والمالي لديوان المحاسبة الكويتي على الأجهزة الحكومية	أن الدور الرقابي لديوان المحاسبة يتمثل في ممارسته لاختصاص رقابي يتعلق بتلقي الإخطارات المتعلقة بالاستثمارات	قدمت هذه الدراسة للدراسة الحالية مفاهيم حول تقييم الدور الرقابي الإداري والمالي على الأجهزة الحكومية في بيئة ديوان المحاسبة
جماعة وآخرون (٢٠١٥)	قياس ملائمة إجراءات ديوان المحاسبة الأردني في جهود مكافحة الفساد "دراسة استطلاعية في ديوان المحاسبة الأردني	قياس ملائمة إجراءات ديوان المحاسبة الأردني لأغراض مكافحة الفساد، من نظر وجهة المدققين العاملين في ديوان المحاسبة	أن إجراءات التدقيق التي يتبعها ديوان المحاسبة في القطاع العام ملائمة إلى حد ما لمكافحة الفساد، وإن كان هناك ضعف في تنفيذ بعض الإجراءات	اعتمدت الباحثة على هذه الدراسة في معرفة إجراءات ديوان المحاسبة الأردني لأغراض مكافحة الفساد باعتبارها ضمن اختصاصات ديوان المحاسبة
الخريسات (٢٠١٥)	مدى فاعلية استخدام الإجراءات التحليلية في أداء مهام الرقابة المالية العليا في ديوان المحاسبة الأردني	الوقوف على مدى فاعلية استخدام الإجراءات التحليلية في أداء مهام الرقابة المالية العليا في ديوان المحاسبة الأردني وخلال كافة المراحل	أن مدققي ديوان المحاسبة يستخدمون الإجراءات التحليلية في المراحل المختلفة لعملية الرقابة المالية بمستوى فاعلية متوسطة	بيان مدى فاعلية استخدام الإجراءات التحليلية في أداء مهام الرقابة المالية العليا في الديوان، الأمر الذي ساعد على تطوير التوجهات البحثية المختلفة
Kayrak, 2008	Evolving challenges for supreme audit institutions in struggling with corruption	مناقشة الإطار النظري لمشاركة مؤسسات الرقابة العليا في مكافحة الفساد ومساهماتها في الممارسة العملية	أن المشاركة الفعالة لأجهزة الرقابة العليا التي تتمتع بالاستقلالية والتكليف بالتدقيق الذي تضمنه الدساتير والقوانين أمر ضروري	تناولت مشاركة مؤسسات الرقابة العليا في مكافحة الفساد ومساهماتها في الممارسة العملية، حيث تمت الاستفادة من هذه الدراسة
Khasharmeh, 2009	An Empirical Study of Qualification and Criteria Required of Public Auditors in Jordan	تحديد المؤهلات والمعايير المطلوبة من المدققين العاملين لتسهيل نتائج التدقيق الفعالة والموضوعية	أنه يجب أن يمتلك المدققين مؤهلات ومعايير معينة، وتشمل هذه الخصائص الاستقلال الذاتي على المستويين الشخصي والحكومي	بيان أهمية مشاركة مؤسسات الرقابة العليا في مكافحة الفساد ومساهماتها في الممارسة العملية باعتبارها من اختصاصات الديوان

اسم الباحث والسنة	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	أهم النتائج	الاستفادة من الدراسة
Onumah and Krah, 2015	Barriers and Catalysts to Effective Internal Audit in the Ghanaian Public Sector	استقصاء دور وظيفة المراجعة الداخلية في مؤسسات القطاع العام في غانا والعوامل التي تحد من فعالية المراجعة الداخلية	وجود العديد من العوامل التي تعيق فعالية المراجعة الداخلية للحسابات في القطاع العام الغاني، منها: ضعف الكفاءة المهنية للمدققين الداخليين	تناولها دور وظيفة المراجعة الداخلية في مؤسسات القطاع العام، حيث تمت الإفادة من هذه الدراسة في تحديد المؤسسات العامة في الدراسة الحالية
Jakovác et al, 2017	Supporting Good Governance in SAI's Audit Planning	تقديم منهجية الاختيار التي تدعم تخطيط مراجعة الحسابات، فضلا عن خصائص تحليل المخاطر من خلال الأمثلة الدولية	أن عمليات التخطيط تتميز بالتساوي بقيود ودرجة عالية من الحرية. وتحدد القيود في المقام الأول في اللوائح القانونية	تناولها تخطيط مراجعة الحسابات للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، حيث تمت الإفادة من هذه الدراسة في تحديد متطلبات الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

٣-٣-٢ ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تتميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة من حيث أنها تتناول جانبا مهما من الجوانب المرتبطة ببيان مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة، ولذلك جاءت هذه الدراسة مختلفة في أهدافها عن أهداف الدراسات السابقة، كما أنها أجريت في بيئة الأعمال الأردنية التي تتبنى معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (INTOSAI).

تناولت الدراسات السابقة العديد من الموضوعات وتنوعت اتجاهاتها البحثية فمثلا ركزت دراسة رحاحلة (٢٠٠٩) على مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير صياغة التقارير الرقابية الصادرة عن INTOSAI، والبعض قدمت منهجية الاختيار التي تدعم تخطيط مراجعة الحسابات ومناقشة الإطار النظري لمشاركة مؤسسات الرقابة العليا في مكافحة الفساد ومساهماتها في الممارسة العملية مثل دراسة (Jakovác et al, 2017)،

وكذلك دراسة (Kayrak, 2008) التي استعرضت مدى التنسيق والتعاون بين ديوان المحاسبة والمدققين الداخليين في القطاع العام الأردني على النحو المشار إليه في تعليمات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، وبعضه حاول الوقوف على مدى فاعلية استخدام الإجراءات التحليلية في أداء مهام الرقابة المالية العليا في ديوان المحاسبة الأردني مثل دراسة الخريسات (٢٠١٥). بينما تناولت هذه الدراسة بيان مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، وتتشابه هذه الدراسة مع الدراسات السابقة في اعتمادها على الاستبانة كأداة لجمع البيانات.

الفصل الثالث

منهجية الدراسة

١-٣ طبيعة ونوع الدراسة

٢-٣ مجتمع الدراسة والعينة

٣-٣ أداة الدراسة

٤-٣ صدق أداة القياس وإثباتها

٥-٣ مصادر جمع البيانات والمعلومات

٦-٣ أساليب التحليل الإحصائي للبيانات

الفصل الثالث

منهجية الدراسة

١-٣ طبيعة ونوع الدراسة

تعتبر هذه الدراسة من الدراسات الميدانية والتي اتبعت فيها الباحثة الأسلوب الوصفي التحليلي، بهدف التعرف على مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة.

٢-٣ مجتمع الدراسة والعينة

يشمل مجتمع الدراسة مدققي ديوان المحاسبة البالغ عددهم (٤٥٦) مدقق، حسب ما ورد في (ديوان المحاسبة الأردني). (٢٠١٥). معلومات حول الديوان: نشأة الديوان. <http://www.audit-bureau.gov.jo/ar/about-bureau/history>. وقد تم توزيع (٢٣٠) استبانة على عينة ملائمة من مجتمع الدراسة، وتم استرداد (١٥٥) استبانة بنسبة (٦٧,٤%) من إجمالي عدد الاستبانات المرسله، وبعد فرزها تم استبعاد (٩) استبانات منها غير صالحات للتحليل وبسبب العشوائية أثناء التعبئة وعدم اكتمال تعبئة بعضها، وبذلك استقرت العينة على (١٤٦) مستجيباً بنسبة (٦٣,٥%) من الإستبانات المرسله، ويوضح الجدول رقم (١-٣) الإطار العام للدراسة وعدد الاستبانات الموزعة والمستردة والمستبعدة والخاضعة للتحليل الإحصائي.

الجدول (٣-١)

عدد الاستبانات الموزعة والمستردة والمستبعدة والخاضعة للتحليل الإحصائي

ملاحظات	النسبة المئوية	العدد	الاستبانات
	٥٠,٤%	٢٣٠	الاستبانات الموزعة على المجتمع
	٦٧,٤%	١٥٥	الاستبانات المسترجعة
	٦٣,٥%	١٤٦	الاستبانات الخاضعة للتحليل

٣-٣ أداة الدراسة

لقد اختارت الباحثة الاستبانة كأداة لجمع البيانات وتكونت من فقرات غطت البيانات والتي تم بناءها وتكوينها بالاعتماد على المعايير الدولية المعتمدة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، (INTOSAI)، واستناداً إلى دراسة رحاحلة (٢٠٠٩)، ودراسة السعبري والسعدي (٢٠١٣)، ودراسة أبو هذاف (٢٠١٤)، ودراسة (Sultan, 2015)، ودراسة (Hamdan and Alaska, 2016)، وجرى توزيعها على أفراد وحدة العينة. وقد تكونت الاستبانة من ثلاثة أجزاء رئيسية ، وكما يلي:

١- الجزء الأول: وخصص للتعرف على المتغيرات الديموغرافية للمستجيبين من مدققي ديوان المحاسبة، مثل (المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة في التدقيق والرقابة، التخصص الأكاديمي، الشهادات المهنية، عدد الدورات في معايير الرقابة).

٢- الجزء الثاني: وخصص للعبارات التي تغطي متغيرات الدراسة، والتي تتمثل في المعايير الدولية المعتمدة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، (INTOSAI)، وهي المحاور الآتية:

١-المحور الأول: تطبيق الديوان المتطلبات الأساسية الخاصة بمعايير (INTOSAI): وتم قياسها بالعبارات (١-١٠).

٢- المحور الثاني: تطبق الديوان لإجراءات التدقيق الخاصة بمعايير (INTOSAI): وتم قياسها بالعبارات (١١-٣٨).

٣- المحور الثالث: تطبيق ديوان المحاسبة فحص الأدلة والقرائن الخاصة بمعايير (INTOSAI): وتم قياسها بالعبارات (٣٩-٤٦).

٤- الجزء الثالث: المعوقات التي تحول دون تطبيق الديوان لمعايير (INTOSAI): وتم قياسها بالعبارات (٤٧-٥٥). والملحق رقم (١) يبين نموذج الاستبانة كما تم توزيعه على المستجيبين.

وقد تم اعتماد مقياس ليكرت (Likert Scale) المكون من خمس قيم التي كانت خيارات أمام المبحوث، والتي كانت تعبر عن موافقته بشأن كل فقرة الأهمية النسبية لكل فقرة من فقرات الاستبانة، حيث تحددت خيارات الإجابة بخمسة مستويات وهي: موافق جدا (٥ درجات)، موافق (٤ درجات)، موافق بدرجة متوسطة (٣ درجات) غير موافق (درجتين) غير موافق نهائيا (درجة واحدة) (Sekaran, 2010, P: 267). كما تم اعتماد مقياس ترتيبى لهذه الأرقام، وذلك لإعطاء الوسط الحسابي مدلولات باستخدام المقياس الترتيبى للأهمية، وذلك للاستفادة منها عند تحليل النتائج، وكما وردت في نموذج الدراسة، بحيث تتحدد ثلاث مستويات لتطبيق معايير المنظمة الدولية للرقابة المالية، وهي (مستوى موافقة

ضعيف، مستوى موافقة متوسط، مستوى موافقة مرتفع) وبناءً على المعادلة الآتية:

(Sekaran, 2015, P: 269)

طول الفئة = (الحد الأعلى للبديل - الحد الأدنى للبديل) / عدد المستويات

$0.133 = 0/4 = 0/(1-0)$ وبذلك تكون المستويات كالتالي:

مستوى موافقة ضعيف من (١) - (٢,٣٣).

مستوى موافقة متوسط من (٢,٣٤) - (٣,٦٧).

مستوى موافقة مرتفع من (٣,٦٨) - (٥).

٣-٤ صدق أداة القياس وثباتها

أولاً: الصدق الظاهري: تم قياس الصدق للتأكد من مدى صلاحية الفقرات التي تتضمنها محاور الاستبانة الأربعة والتي شكلت أداة لجمع البيانات، إذ تم عرضها على أساتذة مختصين بعلم المحاسبة والإحصاء للحكم على مدى صدقها الظاهري والمنطقي وعلى مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات، وتم بعد ذلك إجراء التعديلات المقترحة من المحكمين قبل توزيعها على عينة الدراسة. والملحق رقم (٢) يبين أسماء محكمي استبانة الدراسة.

ثانياً: الثبات: تم التأكد من مدى ثبات أداة القياس واعتمادية نتائجها فقد تم استخدام اختبار (كرونباخ ألفا Cronbach–Alpha) للاتساق الداخلي، إذ تم استخراج معامل كرونباخ ألفا للاتساق الداخلي لجميع مقاييس وفقرات الاستبانة، وقد بلغت درجة اعتمادية الاستبانة حسب معيار كرونباخ ألفا (٩١,٣%) وهي نسبة مناسبة وذات اعتمادية مقبولة لنتائج الدراسة الحالية، ويوضح الجدول رقم (٣-٢) معاملات الثبات لجميع متغيرات الدراسة في الاستبانة،

ويلاحظ من قيم كرونباخ ألفا أنها كانت أعلى من ٧٠% وهي النسبة المقبولة لتعميم نتائج الدراسة، وهو الحد الأدنى المقبول به في العلوم الاجتماعية (Sekaran, 2015, P: 267).

الجدول (٣-٢)

قيمة معاملات الثبات (كرونباخ ألفا Cronpach's Alpha) لمتغيرات الدراسة

الفقرات	اسم المتغير	معامل كرونباخ ألفا %
١٠-١	المحور الأول: تطبيق ديوان المحاسبة الأردني للمتطلبات الأساسية الخاصة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة	٧٩,٣%
٣٨-١١	المحور الثاني: تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لإجراءات التدقيق الخاصة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة	٩٣,٠%
٤٦-٣٩	المحور الثالث: تطبيق ديوان المحاسبة الأردني فحص الأدلة والقرائن الخاصة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة	٩٢,٠%
٥٥-٤٧	المحور الرابع: المعوقات التي تحول دون التطبيق الكامل لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI)	٩٢,٧%
٥٥-١	معامل الثبات الكلي	٩١,٣%

٣-٥ مصادر جمع البيانات والمعلومات

اعتمدت الباحثة على نوعين من مصادر المعلومات وكما يلي:

أولاً: المصادر الأولية: وهي البيانات التي تم الحصول عليها من خلال استبانة تم تطويرها لموضوع الدراسة الحالية، استناداً إلى دراسة رحاحلة (٢٠٠٩)، ودراسة السعبري والسعدي (٢٠١٣)، ودراسة أبو هذاف (٢٠١٤)، ودراسة (Sultan, 2015)، ودراسة (Hamdan and Alaska, 2016)، كما تم الاعتماد أيضاً على المعايير الدولية المعتمدة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، (INTOSAI)، وبشكل يتناسب مع

فرضيات هذه الدراسة والمتغيرات الواردة في معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (INTOSAI).

ثانياً: البيانات الثانوية: تم الرجوع إلى المصادر المكتبية ومراجعة الأدبيات السابقة، لوضع الإطار النظري لهذه الدراسة، وتحديدًا تم الرجوع إلى كتب المحاسبة والمواد العلمية المكتوبة والمنشورة حول مدى تطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، والإحصاءات الرسمية والتقارير الصادرة مراكز المعلومات والأبحاث، ورسائل الماجستير وأطروحات الدكتوراه والدوريات المتخصصة والنشرات التي تبحث في موضوع الدراسة الحالية.

٣-٦ أساليب التحليل الإحصائي للبيانات

- بعد أن أنهت الباحثة عملية جمع البيانات اللازمة تم التعامل معها بوساطة الحاسوب لاستخراج النتائج الإحصائية، ضمن البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية والإنسانية (SPSS. V. 18)، وبالتحديد تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:
- ١- **الوسط الحسابي:** وذلك لتحديد أهمية العبارات الواردة في الاستبانة.
 - ٢- **الانحراف المعياري:** لتحديد مدى تشتت الإجابات عن وسطها الحسابي.
 - ٣- **التكرارات والنسب المئوية:** لوصف آراء العينة المبحوثة حول متغيرات الدراسة.
 - ٤- **اختبار ألفا كرونباخ:** وذلك لاختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة.

٥- اختبار t -test : (One sample t - test): وتم استخدامه في اختبار فرضيات الدراسة.

٦- اختبار تحليل التباين الأحادي (Anova): وذلك لاختبار مدى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير (INTOSAI) تُعزى إلى العوامل الديموغرافية للعينة المبحوثة.

الفصل الرابع

عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات

١-٤ وصف خصائص أفراد عينة الدراسة

٢-٤ التحليل الوصفي لمجالات الدراسة

٣-٤ نتائج اختبار فرضيات الدراسة

الفصل الرابع

عرض وتحليل البيانات واختبار الفرضيات

تمهيد

بعد أن انتهت الباحثة من عملية جمع البيانات الخاصة بالدراسة من خلال أداة الدراسة ، تم التحليل باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS.V.18). الملحق رقم (٣) يبين نتائج التحليل كما تم الحصول عليها من الحاسوب، وقد كانت النتائج كما يلي:

٤-١ وصف خصائص أفراد عينة الدراسة

يبين الجدول التالي (٤-١) النتائج المتعلقة بالخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة:

جدول (٤-١): الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة

المتغيرات	الفئات	التكرارات	النسبة المئوية%
المؤهل العلمي	دبلوم	12	8.2
	بكالوريوس	112	76.7
	ماجستير	18	12.3
	دكتوراه	4	2.7
المجموع		146	100%
المسمى الوظيفي	مدير	3	2.1
	مساعد مدير	2	1.4
	رئيس مراقبة	13	8.9
	مدقق	128	87.7
المجموع		146	100%
سنوات الخبرة في التدقيق والمراقبة	أقل من 3 سنوات	39	26.7
	من 3 إلى أقل من 6 سنوات	6	4.1
	من 6 إلى أقل من 9 سنوات	18	12.3
	9 سنوات فأكثر	83	56.8
المجموع		146	100%

المتغيرات	الفئات	التكرارات	النسبة المئوية %
التخصص الأكاديمي	محاسبة	80	54.8
	علوم مالية ومصرفية	9	6.2
	اقتصاد	9	6.2
	تخصصات مختلفة	48	32.9
المجموع		146	100%
الشهادات المهنية	محاسب قانوني	1	.7
	محاسب قانوني بريطاني	-	-
	محاسب قانوني أردني	10	6.8
	مدقق داخلي	4	2.7
	لا يحمل شهادة مهنية	131	89.7
المجموع		146	100%
عدد الدورات في معايير الرقابة	أقل من 3 دورات	82	56.2
	من 3 إلى أقل من 6 دورات	24	16.4
	من 6 إلى أقل من 9 دورات	16	11.0
	9 دورات فأكثر	24	16.5
المجموع		146	100%

يتضح من النتائج الواردة في الجدول رقم (٤-١) ما يلي:

١- **المؤهل العلمي:** يتبين أن حملة شهادة البكالوريوس من أفراد عينة الدراسة شكلوا ما نسبته (76.7%) من إجمالي عينة الدراسة، وهي النسبة الأكبر بين مستويات التحصيل العلمي الأخرى، وقد تلاها في المرتبة الثانية نسبة الحاصلين على شهادة الماجستير بنسبة (12.3%)، كما شكل حملة شهادة الدبلوم ما نسبته (8.2%). وضمت العينة (4) مستجيبين من حملة درجة الدكتوراه وشكلت ما نسبته (2.7%) من إجمالي عينة الدراسة، وتدل هذه النتائج إلى أن اغلب أفراد العينة هم من حملة الدرجة الجامعية الأولى والتي تمكنهم من التعامل مع موضوع الدراسة المتعلق بمدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير المنظمة

الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، وقدرتهم على إدراك متطلبات
.INTOSAI

٢- **المسمى الوظيفي:** يتبين أن من مساهم الوظيفي مدقق هم الأعلى بين أفراد عينة الدراسة وشكلوا ما نسبته (7.87%) وهي النسبة الأكبر بين المسميات الوظيفية الأخرى، وقد تلاها في المرتبة الثانية من مساهم الوظيفي رئيس مراقبة وبنسبة بلغت (8.9%)، أما من مساهم الوظيفي مدير فقد شكلوا ما نسبته (2.1%)، فيما شكل من مساهم الوظيفي مساعد مدير ما نسبته (1.4%) من إجمالي عينة الدراسة. وتعطي هذه النتائج مؤشر على توزيع طبيعي ينطلق من القاعدة التي تضم العدد الأكبر من العاملين في الديوان في وظيفة مدقق.

٣- **سنوات الخبرة في التدقيق والرقابة:** أن ما نسبته (56.8%) من أفراد عينة الدراسة يمتلكون خبرات (9 سنوات فأكثر) في التدقيق والرقابة، وهذا مؤشر على أن عينة الدراسة تمتلك خبرات جيدة في هذا المجال من وجهة نظر مدقي الديوان، في حين بلغت نسبة من يمتلكون خبرة (أقل من 3 سنوات) (26.7%)، وبلغت نسبة من يمتلكون خبرة (من 6 إلى أقل من 9 سنوات) (12.3%) من إجمالي حجم العينة. وأخيراً بلغت نسبة الفئة (من 3 إلى أقل من 6 سنوات) (4.1%) من إجمالي حجم العينة المبحوثة. وتفسر الباحثة هذه النتيجة بأن أفراد عينة الدراسة الذين قاموا بتعبئة الاستبانة يمتلكون خبرة مناسبة في مجال التدقيق والرقابة، مما يطمئن الباحثة إلى سلامة البيانات التي تم جمعها لأغراض هذه الدراسة.

٤- **التخصص الأكاديمي:** أن اغلب عينة الدراسة، هم من تخصص المحاسبة، حيث بلغت النسبة 54.8% من إجمالي حجم العينة المبحوثة، أما تخصصي العاوم المالية والمصرفية والاقتصاد فقد بلغت النسبة لكل تخصص (6.2%) من حجم العينة، واشتملت

العينة أيضا (٤٨) مستجيباً من تخصصات مختلفة (نظم معلومات محاسبية، نظم معلومات إدارية، حاسوب، إدارة أعمال، تكنولوجيا معلومات، قانون)، وبلغت نسبتهم (32.9%)، وهذا مؤشر على أن عينة الدراسة مؤهلين من ناحية تخصص المحاسبة الذي يناسب المهام المسندة إلى مدقي الديوان.

٥- **الشهادات المهنية:** يتبين أن غالبية العينة المبحوثة لا يحملون الشهادات المهنية في المحاسبة والتدقيق وبلغت النسبة (89.7%). وضمت العينة (10) مستجيبين يحملون شهادة المحاسب القانوني الأردني JCPA ، و(4) مستجيبين يحملون شهادة مدقق داخلي CIA، ومستجيب واحد يحمل شهادة محاسب قانوني (ACPA,CPA). وهذا يدل على أن العينة المبحوثة يحتاجون إلى التأهيل التخصصي وإلى ضرورة حصولهم على شهادات مهنية.

٦- **عدد الدورات في معايير الرقابة:** أن عدد أفراد عينة الدراسة الذين تلقوا دورات تدريبية في معايير الرقابة (أقل من 3 دورات) هم الأعلى بين الفئات الأخرى وشكلوا ما نسبته (٥٦,٢%)، وقد تلاها في المرتبة الثانية الذين تلقوا دورات تدريبية في معايير الرقابة (من 3 إلى أقل من 6 دورات) و (9 دورات فأكثر) وبنسبة (16.4%) لكل فئة، أما من تلقوا دورات تدريبية (من 6 إلى أقل من 9 دورات) فقد بلغت نسبتهم (11%). وترى الباحثة أن ديوان المحاسبة يتبنى استراتيجيات من أجل الاحتفاظ بالموارد البشرية التي تمتلك مهارات جيدة في مجال عملها من خلال إشراكهم في دورات تدريبية في معايير الرقابة والذي يضمن الاستقرار في عمل الديوان وفي سياسته الداخلية والخارجية أيضا.

٤-٢ التحليل الوصفي لمجالات الدراسة

قامت الباحثة باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحاور الدراسة، وتبين الجداول التالية النتائج التي تم التوصل إليها، وذلك من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، وكانت على النحو الآتي:

أولاً: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية المتعلقة بالمحور الأول: مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني للمتطلبات الأساسية الخاصة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة

تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لهذا المحور، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول الآتي:

جدول (٤-٢): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول: تطبيق ديوان المحاسبة الأردني للمتطلبات الأساسية الخاصة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأهمية	الرتبة
١	يلتزم مدققو ديوان المحاسبة بقواعد وأخلاقيات مكتوبة للسلوك المهني تنظم عملهم	4.465	.6232	مرتفعة	١
٢	يتمتع مدققو ديوان المحاسبة بالاستقلالية الشخصية عند أداء مهامهم	4.267	.7816	مرتفعة	٣
٣	تتطابق قواعد السلوك المهني التي يتبعها ديوان المحاسبة الأردني الصادرة عن الجهات المعنية في الدولة مع تلك الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI).	4.089	.7512	مرتفعة	٥
٤	تعتبر إيضاحات ديوان المحاسبة موجهة للجهة الخاضعة لرقابته.	4.438	.5985	مرتفعة	٢
٥	تطبيق نظام ديوان الخدمة المدنية على موظفي ديوان المحاسبة يحول دون استقلاليته	4.157	1.0081	مرتفعة	٤

الرتبة	درجة الأهمية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	ت
٨	متوسطة	1.1059	3.589	لا يتعرض مدققو الديوان لضغوط قد تغير نتائج أعمالهم.	٦
١٠	متوسطة	1.2168	3.171	يتوفر لإدارة ديوان المحاسبة الإستقلالية والحرية في إدارة موازنته.	٧
٧	متوسطة	1.1187	3.643	توفر الحصانة القانونية لرئيس ديوان المحاسبة من تطبيق المتطلبات الأساسية الخاصة بمنظمة INTOSAI.	٨
٩	متوسطة	1.1737	3.363	توفر الحصانة القانونية لموظفي ديوان المحاسبة من تطبيق المتطلبات الأساسية الخاصة بمنظمة INTOSAI.	٩
٦	مرتفعة	.7938	3.842	تضمن الإجراءات الرقابية المطبقة بأن أعمال الرقابة ملتزمة بمعايير المنظمة الدولية للرقابة	١٠
مرتفعة			3.902	تطبيق ديوان المحاسبة الأردني للمتطلبات الأساسية الخاصة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة	

يشير الجدول (٤-٢) إلى أن المتوسطات الحسابية للفقرات التي تضمنها محور تطبيق ديوان المحاسبة الأردني للمتطلبات الأساسية الخاصة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة قد جاءت بالمستوى المرتفع من التطبيق، وبلغت متوسطاتها الحسابية ما بين (3.171 - 4.465) حيث جاءت الفقرة التي تنص على أنه "يلتزم مدققو ديوان المحاسبة بقواعد وأخلاقيات مكتوبة للسلوك المهني تنظم عملهم" بمتوسط حسابي بلغ (4.465) بينما جاءت الفقرة التي تنص على أنه "يتوفر لإدارة ديوان المحاسبة الإستقلالية والحرية في إدارة موازنته" في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (3.171).

وتشير النتيجة العامة إلى وجود مستوى مرتفع من تطبيق المتطلبات الأساسية الخاصة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة من وجهة نظر عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (3.902) وأن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية ومستوى مرتفع من الأهمية على ستة من العبارات وجاءت أربعة منها

بالمستوى المتوسط من التطبيق. وتتفق أيضا مع نتيجة دراسة (Kayrak, 2008) التي توصلت الدراسة إلى أن المشاركة الفعالة لأجهزة الرقابة العليا التي والتكليف بالتدقيق الذي تضمنه الدساتير والقوانين أمر ضروري من أجل ردع الفساد من خلال تعزيز المساءلة والانفتاح والحوكمة الرشيدة المالية العامة.

أما الانحرافات المعيارية للعبارات التي شملها هذا المحور والتي تشير إلى مدى تشتت قيم هذا المتغير عن الوسط الحسابي لجميع الفقرات، فيلاحظ إن بعض القيم متباعدة ومترفة ولكنها لا تتأثر بشكل كبير بالتغيرات التي تحدث على العينة لكونها مرتبطان بالمتوسط الحسابي للتوزيع الاحتمالي الطبيعي، أي أن تشتت بعض القيم منسوب إلى متوسط هذه القيم الحسابي ولا يرتبط بأي نقطة أخرى في هذا التوزيع الاحتمالي الطبيعي.

ثانياً: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني: مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لإجراءات التدقيق الخاصة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة

تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لهذا المحور، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول الآتي:

جدول (٤-٣): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني: مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لإجراءات التدقيق الخاصة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة

الرتبة	درجة الأهمية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	ت
١٧	مرتفعة	.6112	4.076	تُوفّر الإجراءات الرقابية المطبقة تأكيد معقول بأن أعمال الرقابة تُنفذ وفق المتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.	١١

الرتبة	درجة الأهمية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	ت
٢٧	مرتفعة	.7327	3.91٢	توجد جهة مسؤولة عن تنفيذ ووضع تدابير رقابة الجودة والإشراف عليها.	١٢
١٣	مرتفعة	.6816	4.157	يشرف رئيس الرقابة المسؤول على الأعمال الرقابية وتنفيذها وفقاً للسياسات والإجراءات المعتمدة من قبل ديوان المحاسبة.	١٣
٢٠	مرتفعة	.7313	4.053	يحدد المدقق مستوى الحد الأدنى من الخطر وفقاً لظروف كل حالة بما يمكنه من إعطاء رأي فني صحيح وعادل.	١٤
٢٣	مرتفعة	.7610	3.986	يعمل المدقق على تخفيض مخاطر الرقابة إلى أدنى مستوى مقبول للحصول على تأكيد معقول يكون أساساً لرأي إيجابي.	١٥
١٩	مرتفعة	.7025	4.055	يراعي المدقق أن تكون المعلومات والبيانات موضوع الرقابة عرضة للخطأ مع الأخذ بعين الاعتبار وجود خطر عدم إكتشافها من الرقابة الداخلية.	١٦
٢٨	مرتفعة	.8214	3.910	يخطط المدقق لعملية الرقابة ويحدد إجراءاتها.	١٧
٢٤	مرتفعة	.7471	3.979	يستخدم المدقق التقدير المهني في قرارات تحديد مستوى الأهمية النسبية ومخاطر الرقابة.	١٨
٢٢	مرتفعة	.7095	3.993	يمارس المدقق التقدير المهني واستخلاص الاستنتاجات من أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها.	١٩
٢١	مرتفعة	.7422	4.027	يحدد المدقق مستويات الأهمية النسبية التي يجب تطبيقها على الفئات المعنية على المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات.	٢٠
١٦	مرتفعة	.6316	4.089	يطبق المدقق الأهمية النسبية على نحو مناسب عند التخطيط للرقابة.	٢١
١٨	مرتفعة	.6548	4.074	يراعي المدقق الأهمية النسبية عند تقييم أثر احتمالية وجود خطأ في أنظمة الرقابة والبيانات المالية.	٢٢
١٠	مرتفعة	.7406	4.226	يراعي المدقق خصوصية وحساسية بعض المعاملات أو البرامج والمصلحة العامة والحاجة إلى الرقابة التي تتناسب مع خصوصية وطبيعة هذه المعاملات.	٢٣
١٥	مرتفعة	.9778	4.095	يتم إصدار تقارير الديوان في صورة إلكترونية ومكتوبة وبشكل دائم .	٢٤
٥	مرتفعة	.6511	4.356	يتم إصدار تقارير الديوان بشكل دائم وبعنوان مناسب يميزها عن أي تقارير صادرة عن جهات أخرى.	٢٥

الرتبة	درجة الأهمية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	ت
٢	مرتفعة	.6131	4.384	يتم إصدار تقارير الديوان موقعة ومؤرخة من أصحاب الصلاحية وبشكل دائم.	٢٦
١	مرتفعة	.5714	4.411	يتم الإشارة في تقارير الديوان إلى الجهات التي توجه إليها وبشكل دائم.	٢٧
٤	مرتفعة	.6540	4.369	يتم الإشارة في تقارير الديوان إلى اسم الجهات الخاضعة للرقابة وبشكل دائم.	٢٨
٨	مرتفعة	.6904	4.308	يتم الإشارة في تقارير الديوان إلى الحسابات موضوع الرقابة وبشكل دائم.	٢٩
١٤	مرتفعة	.7169	4.130	يتم الإشارة في تقارير الديوان بشكل نمطي موحد وبشكل دائم.	٣٠
٩	مرتفعة	.6697	4.274	يتم الإشارة في تقارير الديوان بشكل دائم إلى الفترة الزمنية التي تغطيها الحسابات موضوع الرقابة.	٣١
٢٦	مرتفعة	.8736	3.95١	يتم الإشارة في تقارير الديوان بشكل دائم إلى كل ما يراه المراقبون هاما دون حذف.	٣٢
١٢	مرتفعة	.6391	4.198	يتم إصدار تقارير الديوان بشكل دائم واضحة خالية من اللبس والغموض.	٣٣
٧	مرتفعة	.6406	4.315	يتم إصدار تقارير الديوان بشكل دائم مدعمة بإثباتات رقابية مقبولة وذات صلة.	٣٤
٦	مرتفعة	.6280	4.349	يتم الإشارة في تقارير الديوان بشكل دائم إلى القوانين أو القرارات أو اللوائح التي تنص على إجراء الرقابة على الجهة محل التقرير.	٣٥
٣	مرتفعة	.6243	4.382	يتم الإشارة في تقارير الديوان بشكل دائم إلى الجهات الخاضعة للرقابة حول النتائج والتوصيات الواردة بالتقرير.	٣٦
١١	مرتفعة	.6665	4.212	يتم الإشارة في تقارير الديوان بشكل دائم إلى المخالفات والإنقادات الهامة والحلول التصحيحية الواجب اتخاذها.	٣٧
٢٥	مرتفعة	.7260	3.953	تنتشر تقارير الديوان بشكل علني.	٣٨
	مرتفعة		4.151	تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لإجراءات التدقيق الخاصة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة	

يشير الجدول (٣-٤) إلى أن المتوسطات الحسابية للفقرات التي تضمنها محور تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لإجراءات التدقيق الخاصة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة قد جاءت بالمستوى المرتفع من التطبيق، وبلغت متوسطاتها الحسابية ما بين (3.910-4.411) وقد جاءت الفقرة التي تنص على أنه " يتم الإشارة في تقارير الديوان إلى الجهات التي توجه إليها وبشكلٍ دائمٍ " بمتوسط حسابي (4.411) بينما جاءت الفقرة التي تنص على أنه " يخطط المدقق لعملية الرقابة ويحدد إجراءاتها " بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.910).

وتشير النتيجة العامة إلى وجود مستوى مرتفع من تطبيق إجراءات التدقيق الخاصة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة من وجهة نظر عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (4.411) وأن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية وبدرجة مرتفعة على جميع العبارات. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة جعارة وآخرون (٢٠١٥) التي توصلت إلى أن إجراءات التدقيق التي يتبعها ديوان المحاسبة في القطاع العام ملائمة إلى حد ما لمكافحة الفساد. أما الانحرافات المعيارية للعبارات التي شملها هذا المحور والتي تشير إلى مدى تشتت قيم هذا المتغير عن الوسط الحسابي لجميع الفقرات، فيلاحظ إنها منخفضة وهي تؤشر على أن إجابات عينة الدراسة متقاربة ومتشابهة.

ثالثاً: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثالث: تطبيق ديوان المحاسبة فحص الأدلة والقرائن الخاصة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لهذا المحور، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول الآتي:

جدول (٤-٤): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثالث: مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لفحص الأدلة والقرائن الخاصة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأهمية	الرتبة
39	يقوم المدقق بفحص نظام الرقابة الداخلي للتأكد من فعاليته.	4.082	.7746	مرتفعة	٧
40	يسعى المدقق إلى وضع تقييمات ضرورية لتقدير مدى صحة الأدلة التي تم الحصول عليها والإجراءات الرقابية التي تم تنفيذها	4.095	.6573	مرتفعة	٦
41	يراعي المدقق في تصميم وتنفيذ الإجراءات الرقابية المناسبة التي تساعد في الحصول على أدلة رقابية كافية وملائمة	4.124	.6937	مرتفعة	٤
42	يتحقق المدقق من المعاينة والوجود الفعلي للأصول الثابتة	4.122	.7229	مرتفعة	٥
43	يتحقق المدقق من المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات في الدفاتر والسجلات بشكل دوري.	4.130	.7169	مرتفعة	٣
44	يراعي المدقق إجراءات الحصول عن مصادقات على البيانات من الجهات ذات العلاقة.	4.150	.6982	مرتفعة	١
45	يراعي مدققي الديوان المراجعة الحسابية في السجلات والقوائم المالية.	4.137	.6810	مرتفعة	٢
46	يراعي المدقق نظام المقارنات والربط بين المعلومات في الدائرة والدوائر الحكومية الأخرى.	3.993	.8178	مرتفعة	٨
	تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لفحص الأدلة والقرائن الخاصة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة	4.104		مرتفعة	

يشير الجدول (٤-٤) إلى أن المتوسطات الحسابية للفقرات التي تضمنها محور

تطبيق ديوان المحاسبة فحص الأدلة والقرائن الخاصة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا

للقابة المالية العامة والمحاسبة قد جاءت بالمستوى المرتفع، وبلغت متوسطاتها الحسابية ما

بين (3.993 - 4.150) وقد جاءت بالمرتبة الأولى الفقرة التي تنص على انه " يراعي

المدقق إجراءات الحصول عن مصادقات على البيانات من الجهات ذات العلاقة " وبمتوسط

حسابي (4.150) بينما جاءت الفقرة " يراعي المدقق نظام المقارنات والربط بين المعلومات في الدائرة والدوائر الحكومية الأخرى " بمتوسط حسابي (3.993) في المرتبة الأخيرة.

وتشير النتيجة العامة إلى وجود مستوى مرتفع من تطبيق ديوان المحاسبة فحص الأدلة والقرائن الخاصة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة من وجهة نظر عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (4.104) وأن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية وبدرجة مرتفعة على جميع العبارات. أما الانحرافات المعيارية لل فقرات التي شملها هذا المحور والتي تشير إلى مدى تشتت قيم هذا المتغير عن الوسط الحسابي لجميع الفقرات، فيلاحظ إنها منخفضة وهي تؤشر على أن إجابات عينة الدراسة متقاربة ومتشابهة إلى حد كبير.

رابعاً: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الرابع: المعوقات التي تحول دون تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة

تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لهذا المحور، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول الآتي:

جدول (٤-٥): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الرابع: المعوقات التي تحول دون تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأهمية	الرتبة
٤٧	لا يتم إصدار قواعد إرشادية من قبل ديوان المحاسبة توضح كيفية تطبيق معايير المنظمة الدولية للرقابة (INTOSAI).	3.047	1.097	متوسطة	٩

ت	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الأهمية	الرتبة
٤٨	الترجمة العربية لمعايير المنظمة الدولية للرقابة (INTOSAI) غير وافية	3.184	.9541	متوسطة	٧
٤٩	لا يوجد ترجمة فورية لما يحدث من تطورات ومستجدات على معايير المنظمة الدولية للرقابة (INTOSAI).	3.246	1.060	متوسطة	٥
50	لا يوجد وسائل كافية تكفل لمدقو الديوان متابعة ما يحدث من تطورات ومستجدات على معايير منظمة (INTOSAI).	3.301	1.134	متوسطة	٤
51	لا يوجد دورات تدريبية لمدقو الديوان على كيفية تطبيق معايير المنظمة الدولية للرقابة (INTOSAI).	3.068	1.229	متوسطة	٨
52	لا يتم محاسبة مدقو الديوان عن عدم تطبيق معايير المنظمة الدولية للرقابة (INTOSAI).	3.212	1.169	متوسطة	٦
53	خُلو بعض المعايير من الوضوح الكامل والوافي.	3.350	1.047	متوسطة	٢
54	عدم ملائمة بعض المعايير لتطبيقها في البيئة الأردنية.	3.472	1.045	متوسطة	١
55	عدم امتلاك مدقو الديوان المعرفة الكافية بمعايير المنظمة الدولية للرقابة (INTOSAI).	3.348	1.086	متوسطة	٣
	المعوقات التي تحول دون تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة	3.248		متوسطة	

يشير الجدول (٤-٥) إلى أن المتوسطات الحسابية للفقرات التي تضمنها محور المعوقات التي تحول دون تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة قد جاءت بالمستوى المرتفع، وبلغت متوسطاتها الحسابية ما بين (3.047 - 3.472) وقد تبين أن أكثر هذه المعوقات هي ما نصت عليه الفقرة التي تشير إلى انه " عدم ملائمة بعض المعايير لتطبيقها في البيئة الأردنية " بمتوسط حسابي (3.472)، وتبين أيضا من المعوقات خُلو بعض المعايير من الوضوح الكامل والوافي، وعدم امتلاك مدقو الديوان المعرفة الكافية بمعايير المنظمة الدولية للرقابة (INTOSAI)، بالإضافة إلى عدم وجود وسائل كافية تكفل لمدقو الديوان متابعة ما يحدث

من تطورات ومستجدات على معايير منظمة (INTOSAI)، وعدم الترجمة الفورية لما يحدث من تطورات ومستجدات على معايير المنظمة الدولية للرقابة (INTOSAI). بينما تبين أن أقل هذه المعوقات هي ما نصت عليه الفقرة التي تشير إلى أنه " لا يتم إصدار قواعد إرشادية من قبل ديوان المحاسبة توضح كيفية تطبيق معايير المنظمة الدولية للرقابة (INTOSAI) " بمتوسط حسابي (3.047) بالمرتبة الأخيرة، بمعنى أن هذه القواعد الإرشادية التي توضح كيفية تطبيق المعايير الدولية تكون صادرة عن الديوان.

وتشير النتيجة العامة إلى وجود بعض المعوقات التي تحول دون تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة من وجهة نظر عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمجموع العام (3.248) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت بدرجة متوسطة على جميع العبارات. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة رحاحلة (٢٠٠٩) التي توصلت إلى أن هنالك صعوبات تحد من تطبيق المعايير الحكومية الصادرة عن INTOSAI مثل عدم وجود ترجمة فورية للتطورات على المعايير.

أما الانحرافات المعيارية للعبارات التي شملها هذا المحور والتي تشير إلى مدى تشتت قيم هذا المتغير عن الوسط الحسابي لجميع الفقرات، فيلاحظ إن بعض القيم متباعدة ومتطرفة ولكنها لا تتأثر بشكل كبير بالتغيرات التي تحدث على العينة لكونها مرتبطان بالمتوسط الحسابي للتوزيع الاحتمالي الطبيعي، أي أن تشتت بعض القيم منسوب إلى متوسط هذه القيم الحسابي ولا يرتبط بأي نقطة أخرى في هذا التوزيع الاحتمالي الطبيعي.

٤-٣ نتائج اختبار فرضيات الدراسة

تم استخدام (One Sample T. Test) وعند مستوى دلالة ($\alpha \geq 0.05$)، وذلك من أجل اختبار الفرضيات المتعلقة بمدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني معايير (INTOSAI) ومن وجهة نظر عينة الدراسة.

وتتص قاعدة القرار الإحصائي على انه "ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة إذا كانت مستوى المعنوية (Sig) المحسوبة أكبر من قيمتهما الجدولية" (Sekaran,) (2015, p: 268).

وتبين الجداول التالية النتائج التي تم التوصل إليها في اختبار فرضيات الدراسة، وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة، وكانت على النحو الآتي:

أولاً: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى:

وتتص هذه الفرضية على انه " لا يطبق ديوان المحاسبة الأردني معايير التدقيق الصادرة عن (INTOSAI).

الجدول (٤-٦): نتائج تحليل T.Test لمدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني معايير (INTOSAI)

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	مستوى المعنوية Sig	النتيجة
مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني معايير التدقيق الصادرة عن (INTOSAI)	3.852	.3593	129.53	1.673	.000	رفض الفرضية العدمية

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (٤-٦) أن مستوى المعنوية (Sig)

المحسوبة بلغت (129.53)، في حين تم استخراج قيمتها الجدولية البالغة (1.673)،

وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتم رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أن " ديوان المحاسبة الأردني يطبق معايير التدقيق الصادرة عن (INTOSAI)". ويؤكد ذلك قيمة Sig. المعنوية، والتي تساوي صفراً.

أما فيما يتعلق باختبار الفرضيات الفرعية المنبثقة عن هذه الفرضية فقد أظهرت

النتائج ما يلي:

١- اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

وتنص هذه الفرضية على أنه " لا يطبق ديوان المحاسبة الأردني المتطلبات الأساسية الخاصة بمعايير (INTOSAI).

الجدول (٤-٧): نتائج تحليل T.Test لمدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني المتطلبات الأساسية الخاصة بمعايير (INTOSAI)

النتيجة	مستوى المعنوية Sig	قيمة T الجدولية	قيمة T المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المتغير
رفض الفرضية العدمية	.000	1.673	84.632	.5572	3.902	مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني المتطلبات الأساسية الخاصة بمعايير (INTOSAI)

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (٤-٧) أن قيمة T المحسوبة بلغت

(84.632)، في حين تم استخراج قيمتها الجدولية البالغة (1.673)، وبمقارنة القيم التي تم

التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتم رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة

التي تنص على أن " ديوان المحاسبة الأردني يطبق المتطلبات الأساسية الخاصة بمعايير

(INTOSAI)". ويؤكد ذلك قيمة Sig. المعنوية، والتي تساوي صفراً.

٢- اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

وتنص هذه الفرضية على انه " لا يطبق ديوان المحاسبة الأردني إجراءات التدقيق الخاصة بمعايير (INTOSAI).

الجدول (٤-٨): نتائج تحليل T.Test لمدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني إجراءات التدقيق الخاصة بمعايير (INTOSAI)

النتيجة	مستوى المعنوية Sig	قيمة T الجدولية	قيمة T المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المتغير
رفض الفرضية العدمية	.000	1.673	118.82	.4221	4.151	مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني إجراءات التدقيق الخاصة بمعايير (INTOSAI)

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (٤-٨) أن قيمة T المحسوبة بلغت (118.82)، في حين تم استخراج قيمتها الجدولية البالغة (1.673)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتم رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أن " ديوان المحاسبة الأردني يطبق إجراءات التدقيق الخاصة بمعايير (INTOSAI)". ويؤكد ذلك قيمة Sig. المعنوية، والتي تساوي صفرًا.

٣- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

وتنص هذه الفرضية على انه " لا يطبق ديوان المحاسبة الأردني فحص الأدلة والقرائن الخاصة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة.

الجدول (٩-٤): نتائج تحليل T.Test لمدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني فحص الأدلة والقرائن الخاصة بمعايير (INTOSAI)

النتيجة	مستوى المعنوية Sig	قيمة T الجدولية	قيمة T المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المتغير
رفض الفرضية العدمية	.000	1.673	85.86	.5776	4.104	مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني فحص الأدلة والقرائن الخاصة بمعايير (INTOSAI)

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (٩-٤) أن قيمة T المحسوبة بلغت (85.86)، في حين تم استخراج قيمتها الجدولية البالغة (1.673)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتم رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أن " ديوان المحاسبة الأردني يطبق فحص الأدلة والقرائن الخاصة بمعايير (INTOSAI)". ويؤكد ذلك قيمة Sig. المعنوية، والتي تساوي صفرًا.

ثانياً: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية:

وتنص هذه الفرضية على انه " لا يوجد معوقات لتطبيق معايير (INTOSAI) من قبل ديوان المحاسبة الأردني.

الجدول (١٠-٤): نتائج تحليل T.Test لمعوقات تطبيق معايير (INTOSAI) من قبل ديوان المحاسبة الأردني

النتيجة	مستوى المعنوية Sig	قيمة T الجدولية	قيمة T المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المتغير
رفض الفرضية العدمية	.000	1.673	45.09	.8703	3.248	معوقات تطبيق معايير (INTOSAI) من قبل ديوان المحاسبة الأردني

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (٤ - ١٠) أن مستوى المعنوية (Sig) المحسوبة بلغت (45.09)، في حين تم استخراج قيمتها الجدولية البالغة (1.673)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتم رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه " يوجد معوقات لتطبيق معايير (INTOSAI) من قبل ديوان المحاسبة الأردني ". ويؤكد ذلك قيمة Sig. المعنوية، والتي تساوي صفرًا.

ثالثًا: اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة:

وتنص هذه الفرضية على انه " لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير (INTOSAI) تُعزى إلى العوامل الديموغرافية للمستجيبين.

وللتعرف على مدى وجود هذه الفروق باختلاف العوامل الديموغرافية للمستجيبين، فقد

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One way ANOVA).

وتنص قاعدة القرار على قبول الفرضية العدمية ورفض الفرضية البديلة إذا كانت

مستوى المعنوية Sig. أقل من (5%) (Sekaran, 2010, p: 317).

ويبين الجدول رقم (٤-١١) النتائج التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية،

وذلك من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، والتي كانت على النحو الآتي:

الجدول (٤ - ١١): نتائج تحليل التباين (One Way ANOVA) للفروق في تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير (INTOSAI) تُعزى إلى العوامل الديموغرافية للمستجيبين

النتيجة	مستوى المعنوية Sig	قيمة F الجدولية	قيمة F المحسوبة	درجات الحرية df	مجموع المربعات	مصدر التباين	المتغير
يوجد فروق	.905	3.84	.188	3	.074	بين المجموعات	المؤهل العلمي
				142	18.647	داخل المجموعات	
				145	18.721	التباين الكلي	
يوجد فروق	.574	3.84	.667	3	.260	بين المجموعات	المسمى الوظيفي
				142	18.461	داخل المجموعات	
				145	18.721	التباين الكلي	
يوجد فروق	.105	3.84	2.081	3	.788	بين المجموعات	سنوات الخبرة في التدقيق والرقابة
				142	17.933	داخل المجموعات	
				145	18.721	التباين الكلي	
يوجد فروق	.989	3.84	.076	4	.040	بين المجموعات	التخصص الأكاديمي
				141	18.680	داخل المجموعات	
				145	18.721	التباين الكلي	
يوجد فروق	.133	3.84	1.897	3	.721	بين المجموعات	الشهادات المهنية
				142	17.999	داخل المجموعات	
				145	18.721	التباين الكلي	
يوجد فروق	.119	3.84	1.872	4	.944	بين المجموعات	عدد الدورات في معايير الرقابة
				141	17.777	داخل المجموعات	
				145	18.721	التباين الكلي	

يتبين من البيانات الواردة في الجدول (٤ - ١١) ما يلي:

أولاً: **المؤهل العلمي**: أن مستوى المعنوية (0.905) وهي أكبر من (5%) وهذا يعني رفض

الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على " يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية

في تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير (INTOSAI) تُعزى إلى المؤهل العلمي

للمستجيبين " .

ولتحديد مصدر الفروق الجوهرية بين أي مستويات متغير المؤهل العلمي كانت، فقد أُجري اختبار شافيه Scheffe Test للمقارنات البعدية حسب متغير المؤهل العلمي، وذلك كما في الجدول (١٢-٤).

الجدول (١٢-٤)

اختبار شافيه Scheffe Test للمقارنات البعدية حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	المتوسط الحسابي	دبلوم	بكالوريوس	ماجستير	دكتوراه
دبلوم	3.587	-	0.40	0.36	* 1.34
بكالوريوس	3.927	-	-	0.43	* 1.44
ماجستير	3.732	-	-	-	* 1.47
دكتوراه	3.724	-	-	-	-

يتضح من الجدول (١٢-٤) وجود فرق جوهري في تطبيق ديوان المحاسبة الأردني

لمعايير (INTOSAI) تُعزى إلى المؤهل العلمي للمستجيبين وأن مصادر الفروق لحملة البكالوريوس ولكل فئات المؤهل العلمي (دبلوم، الماجستير، والدكتوراه) ولصالح حملة درجة البكالوريوس. وقد بلغت للمؤهل العلمي كانت (3.587، 3.732، 3.724) وعلى التوالي.

ثانياً: المسمى الوظيفي: أن مستوى المعنوية (0.574) وهي أكبر من (5%) وهذا يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على " يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير (INTOSAI) تُعزى إلى المسمى الوظيفي للمستجيبين ".

ولتحديد مصدر الفروق الجوهرية بين أي مستويات متغير المسمى الوظيفي كانت، فقد أُجري اختبار شافيه Scheffe Test للمقارنات البعدية حسب متغير المسمى الوظيفي، وذلك كما في الجدول (١٣-٤).

الجدول (٤-١٣)

اختبار شافيه Scheffe Test للمقارنات البعدية حسب متغير المسمى الوظيفي

سنوات الخبرة	المتوسط الحسابي	محاسبة	علوم مالية ومصرفية	اقتصاد	مسميات أخرى
مدير	3.684	-	0.38	0.43	0.29
مساعد مدير	3.735	-	-	0.31	0.37
رئيس مراقبة	3.798	-	-	-	0.36
مدقق	3.810	-	-	-	-

يتضح من الجدول (٤-١٣) وجود فرق جوهري في تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير (INTOSAI) تُعزى إلى المسمى الوظيفي وأن مصادر الفروق كانت لمسمى مدقق ولصالح هذا المسمى. وقد بلغت للمسميات الوظيفية (3.684، 3.735، 3.798، 3.810) وعلى التوالي.

ثالثاً: سنوات الخبرة في التدقيق والرقابة: أن مستوى المعنوية (0.105) وهي أكبر من (5%) وهذا يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على " يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير (INTOSAI) تُعزى إلى سنوات الخبرة في التدقيق والرقابة ".

ولتحديد مصدر الفروق الجوهرية بين أي مستويات متغير سنوات الخبرة كانت، فقد أجري اختبار شافيه Scheffe Test للمقارنات البعدية حسب متغير سنوات الخبرة، وذلك كما في الجدول (٤-١٤).

الجدول (٤-١٤)

اختبار شافيه Scheffe Test للمقارنات البعدية حسب متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	المتوسط الحسابي	أقل من 3 سنوات	من 3 إلى أقل من 6 سنوات	من 6 إلى أقل من 9 سنوات	9 سنوات فأكثر
أقل من 3 سنوات	3.618	-	0.34	0.38	0.42
من 3 إلى أقل من 6 سنوات	3.711	-	-	0.29	0.33
من 6 إلى أقل من 9 سنوات	3.795	-	-	-	0.23
9 سنوات فأكثر	3.757	-	-	-	-

يتضح من الجدول (٤-١٤) وجود فرق جوهري في تطبيق ديوان المحاسبة الأردني

لمعايير (INTOSAI) تُعزى إلى سنوات الخبرة في التدقيق والرقابة وأن مصادر الفروق

كانت للفئة العمرية 9 سنوات فأكثر ولصالح هذه الفئة. وقد بلغت لفئات الخبرة كانت

(3.618، 3.711، 3.795، 3.757) وعلى التوالي.

رابعاً: التخصص الأكاديمي: أن مستوى المعنوية (0.989) وهي أكبر من (5%) وهذا يعني

رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على " يوجد فروقات ذات دلالة

إحصائية في تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير (INTOSAI) تُعزى إلى التخصص

الأكاديمي للمستجيبين ".

ولتحديد مصدر الفروق الجوهرية بين أي مستويات متغير التخصص الأكاديمي

كانت، فقد أجري اختبار شافيه Scheffe Test للمقارنات البعدية حسب متغير التخصص

الأكاديمي، وذلك كما في الجدول (٤-١٥).

الجدول (١٥-٤)

اختبار شافيه Scheffe Test للمقارنات البعدية حسب متغير التخصص الأكاديمي

سنوات الخبرة	المتوسط الحسابي	محاسبة	علوم مالية ومصرفية	اقتصاد	مسميات أخرى
محاسبة	3.662	-	0.43	0.41	0.39
علوم مالية ومصرفية	3.741	-	-	0.27	0.31
اقتصاد	3.810	-	-	-	0.29
مسميات أخرى	3.749	-	-	-	-

يتضح من الجدول (١٥-٤) وجود فرق جوهري في تطبيق ديوان المحاسبة الأردني

لمعايير (INTOSAI) تُعزى إلى التخصص الأكاديمي وأن مصادر الفروق كانت لتخصص المحاسبة ولصالح هذا التخصص. وقد بلغت للمسميات الوظيفية كانت (3.662، 3.741، 3.810، 3.749) وعلى التوالي.

خامسا: الشهادات المهنية: أن مستوى المعنوية (0.133) وهي أكبر من (5%)، وهذا يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على " يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية في تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير (INTOSAI) تُعزى إلى الشهادات المهنية للمستجيبين ".

ولتحديد مصدر الفروق الجوهرية بين أي مستويات متغير الشهادات المهنية كانت،

فقد أجري اختبار شافيه Scheffe Test للمقارنات البعدية حسب متغير الشهادات المهنية،

وذلك كما في الجدول (١٦-٤).

الجدول (٤-١٦)

اختبار شافيه Scheffe Test للمقارنات البعدية حسب متغير الشهادات المهنية

الشهادات المهنية	المتوسط الحسابي	CFA	CISA	CMA	CPA	CIA
CFA	3.789	-	0.34	0.41	0.35	* 1.30
CISA	3.727	-	-	0.30	0.29	* 1.40
CMA	3.751	-	-	-	0.36	* 1.27
CPA	3.785	-	-	-	-	* 1.24
CIA	3.778	-	-	-	-	-

يتضح من الجدول (٤-١٦) وجود فرق جوهري في تطبيق ديوان المحاسبة الأردني

لمعايير (INTOSAI) تُعزى إلى الشهادات المهنية للمستجيبين وأن مصادر الفروق لحملة

شهادة (CFA) ولكل فئات الشهادات العلمية (CIA، CPA، CMA، CISA)

ولصالح حملة شهادة (CFA). وقد بلغت للمؤهل العلمي كانت (3.751، 3.727،

3.785، 3.778) وعلى التوالي.

سادسا: عدد الدورات في معايير الرقابة: أن مستوى المعنوية (0.119) وهي أكبر من

(5%) وهذا يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على " يوجد

فروقات ذات دلالة إحصائية في تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير (INTOSAI)

تُعزى إلى عدد الدورات في معايير الرقابة".

ولتحديد مصدر الفروق الجوهرية بين أي مستويات متغير عدد الدورات في معايير

الرقابة كانت، فقد أجري اختبار شافيه Scheffe Test للمقارنات البعدية حسب هذا المتغير،

وذلك كما في الجدول (٤-١٧).

الجدول (٤-١٧)

اختبار شافيه Scheffe Test للمقارنات البعدية حسب متغير الدورات في معايير الرقابة

الدورات في معايير الرقابة	المتوسط الحسابي	أقل من 3 دورات	من 3 إلى أقل من 6 دورات	من 6 إلى أقل من 9 دورات	9 دورات فأكثر
أقل من 3 دورات	3.635	-	0.42	0.39	* 1.29
من 3 إلى أقل من 6 دورات	3.891	-	-	0.44	* 1.45
من 6 إلى أقل من 9 دورات	3.746	-	-	-	* 1.43
9 دورات فأكثر	3.762	-	-	-	-

يتضح من الجدول (٤-١٢) وجود فرق جوهري في تطبيق ديوان المحاسبة الأردني

لمعايير (INTOSAI) تُعزى إلى عدد الدورات في معايير الرقابة وأن مصادر الفروق للفئة

9 دورات فأكثر ولكل الفئات كانت (3.891، 3.746، 3.762) وعلى التوالي.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

١-٥ النتائج

٢-٥ التوصيات

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

تم في هذا الفصل عرض النتائج التي توصلت إليها الدراسة، والتي في ضوءها قدمت الباحثة عددا من التوصيات، وعلى النحو الآتي:

٥-١ النتائج

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي ما يلي:

أولاً: مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI).

أظهرت نتائج الدراسة أن الديوان يطبق معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI) بدرجة مرتفعة في جميع المحاور وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة رحاحلة (٢٠٠٩) التي توصلت إلى أن الديوان يطبق المعايير الدولية الصادرة عن INTOSAI المتعلقة بصياغة التقارير الحكومية التي يصدرها الديوان بدرجة مرتفعة. وتتفق أيضاً مع نتيجة دراسة (Kayrak, 2008) التي توصلت الدراسة إلى أن المشاركة الفعالة لأجهزة الرقابة العليا التي والتكليف بالتدقيق الذي تضمنه الدساتير والقوانين أمر ضروري من أجل ردع الفساد من خلال تعزيز المساءلة والانفتاح والحوكمة الرشيدة المالية العامة. وفيما يلي النتائج التي تم التوصل إليها باختبار الفرضيات الفرعية:

١- النتائج المتعلقة بالمحور الأول: تطبيق ديوان المحاسبة الأردني المتطلبات الأساسية

الخاصة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة

أظهرت نتائج الاختبار أن ديوان المحاسبة الأردني يطبق المتطلبات الأساسية الخاصة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة". وتبين أن أغلب المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها من خلال استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية ومرتفعة على أغلب الفقرات، وأن مستوى التطبيق لهذا المحور جاء بدرجة مرتفعة، كما تبين أن مدققي ديوان المحاسبة يلتزمون بقواعد وأخلاقيات مكتوبة للسلوك المهني تنظم عملهم، كما تبين أن إيضاحات ديوان المحاسبة تعتبر موجهة للجهة الخاضعة لرقابته. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة بيوض (٢٠١٤) التي خلصت إلى أن ديوان المحاسبة ومراجعيه ملتزمون بتطبيق قواعد السلوك المهني، وتتفق أيضا مع نتيجة دراسة بني خالد، وحتاملة، (٢٠١٣) التي توصلت إلى أن أكثر المتغيرات تأثيراً على الفاعلية: المبادئ الأخلاقية للمدققين، كما تبين أيضا أن رئيس وموظفي ديوان المحاسبة لا يتمتعون بالحصانة القانونية بدرجة مرتفعة، وأن إدارة ديوان المحاسبة تتمتع بالإستقلالية والحرية في إدارة موازنته بدرجة متوسطة.

٢- النتائج المتعلقة بالمحور الثاني: تطبيق ديوان المحاسبة الأردني إجراءات التدقيق

الخاصة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة

أظهرت نتائج الاختبار أن ديوان المحاسبة الأردني يطبق إجراءات التدقيق الخاصة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة". وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة جعارة وآخرون (٢٠١٥) التي توصلت إلى أن إجراءات التدقيق التي يتبعها ديوان المحاسبة في القطاع العام ملائمة إلى حد ما لمكافحة الفساد. كما تبين أن أغلب

المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها من خلال استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية ومرتفعة على جميع الفقرات، وأن مستوى التطبيق لهذا المحور جاء بدرجة مرتفعة، كما تبين أنه يتم الإشارة في تقارير الديوان إلى الجهات التي توجه إليها والخاضعة للرقابة حول النتائج والتوصيات الواردة بالتقرير وبشكلٍ دائم، ويتم أيضا إصدار تقارير الديوان موقعة ومؤرخة من أصحاب الصلاحية وبشكلٍ دائم، بالإضافة إلى انه يتم الإشارة في تقارير الديوان إلى اسم الجهات الخاضعة للرقابة وبشكلٍ دائم.

٣- النتائج المتعلقة بالمحور الثالث: تطبيق ديوان المحاسبة الأردني فحص الأدلة والقرائن الخاصة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة.

أظهرت نتائج الاختبار أن ديوان المحاسبة الأردني يطبق فحص الأدلة والقرائن الخاصة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة. وتبين أن المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها من خلال استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية ومرتفعة على جميع الفقرات، وأن مستوى التطبيق لهذا المحور جاء بدرجة مرتفعة، كما تبين أن المدقق يراعي إجراءات الحصول عن مصادقات على البيانات من الجهات ذات العلاقة، ويراعي أيضا المراجعة الحسابية في السجلات والقوائم المالية، فضلا عن انه تبين أن المدقق يتحقق من المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات في الدفاتر والسجلات بشكل دوري. وتختلف هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (Al Sharairi, 2011) التي أظهرت أن هنالك عدة معوقات تحد من استخدام الأساليب التحليلية في الديوان من أهمها: عدم وجود معايير وأدلة تتعلق بالإجراءات التحليلية صادرة عن INTOSAI والديوان.

ثانياً: النتائج المتعلقة بالمحور الرابع: معوقات تطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة

العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (INTOSAI) من قبل ديوان المحاسبة الأردني

أظهرت نتائج الاختبار أن توجد معوقات لتطبيق معايير المنظمة الدولية للأجهزة

العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (INTOSAI) من قبل ديوان المحاسبة الأردني.

وتبين أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها من خلال استجابات عينة الدراسة

كانت بمستوى متوسط على جميع الفقرات، وتبين أن هذه المعوقات تتمثل بعدم ملائمة بعض

المعايير لتطبيقها في البيئة الأردنية، وحُلُو بعضها من الوضوح الكامل والوافي، ومن

المعوقات أيضاً عدم امتلاك مدققي الديوان المعرفة الكافية بمعايير المنظمة الدولية للرقابة

(INTOSAI)، وعدم وجود وسائل كافية تكفل لهم متابعة ما يحدث من تطورات ومستجدات

على معايير منظمة (INTOSAI)، كذلك عدم الترجمة الفورية لما يحدث من تطورات

ومستجدات على معايير المنظمة الدولية للرقابة (INTOSAI). وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة

دراسة رحاحلة (٢٠٠٩) التي توصلت إلى أن هنالك صعوبات تحد من تطبيق المعايير

الحكومية الصادرة عن INTOSAI مثل عدم وجود ترجمة فورية للتطورات على المعايير.

ثالثاً: الفروقات في تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا

للرقابة المالية العامة والمحاسبة (INTOSAI) تُعزى إلى العوامل الديموغرافية

للمستجيبين. أظهرت النتائج المتعلقة باختبار هذه الفرضية ما يلي:

١- وجود فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في تطبيق ديوان

المحاسبة الأردني لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة

(INTOSAI) تُعزى إلى المؤهل العلمي للمستجيبين.

٢-وجود فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (INTOSAI) تُعزى إلى المسمى الوظيفي للمستجيبين.

٣-وجود فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (INTOSAI) تُعزى إلى سنوات الخبرة في التدقيق والرقابة للمستجيبين.

٤-وجود فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (INTOSAI) تُعزى إلى التخصص الأكاديمي للمستجيبين.

٥-وجود فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (INTOSAI) تُعزى إلى الشهادات المهنية للمستجيبين.

٦-وجود فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (INTOSAI) تُعزى إلى عدد الدورات في معايير الرقابة للمستجيبين.

٥-٢ التوصيات

بناءً على هذه النتائج تقدم الباحثة عدداً من التوصيات، هي:

١- التأكيد على ضرورة توفير الاستقلالية التامة والحرية لإدارة ديوان المحاسبة للقيام بإدارة موازنته المخصصة له.

٢- توفير الحصانة القانونية لرئيس وموظفي ديوان المحاسبة عند تطبيق المتطلبات الأساسية الخاصة بمنظمة INTOSAI وعدم تعريضهم لضغوط قد تغير نتائج أعمالهم.

٣- العمل على إصدار قواعد إرشادية واضحة ووافية من قبل ديوان المحاسبة توضح كيفية تطبيق معايير (INTOSAI) وعقد دورات تدريبية لمدققي ديوان المحاسبة على كيفية تطبيقها.

٤- ضرورة محاسبة مدققي ديوان المحاسبة عن قصورهم وعدم تطبيقهم لمعايير المنظمة الدولية للرقابة (INTOSAI).

٥- قيام ديوان المحاسبة بالترجمة الفورية لما يحدث من تطورات ومستجدات على معايير المنظمة الدولية للرقابة (INTOSAI).

٦- توفير الوسائل الكافية التي تكفل لمدققي الديوان متابعة ما يحدث من تطورات ومستجدات على معايير منظمة (INTOSAI).

٧- قيام الدارسين والباحثين بإجراء مزيد من الدراسات والبحوث الجديدة في هذا الميدان وتوظيفها الدراسة الحالية واستخدامها في دراسات مستقبلية، وفيما يلي بعض العناوين

المقترحة:

أ- الآثار الناتجة عن استخدام الأجهزة الرقابية الحكومية للموازنة العامة في الرقابة على عمليات الإنفاق الحكومي.

ب- دور الخبرة والقدرة الإدراكية لمدققي ديوان المحاسبة في تقييم أنظمة الرقابة المالية للمؤسسات العامة.

ج- دور أجهزة الرقابة الحكومية في المحافظة على الأموال العامة.

قائمة المراجع والمصادر

أولاً: المراجع باللغة العربية

- أبو عبيد، جمال (٢٠٠٩) التجربة الأردنية في إدارة المال العام في إطار البرامج والأداء والموازنة الموجهة بالنتائج، بحث مقدم إلى ندوة إدارة المال العام، التخصيص والاستخدام، وورشة عمل تسوية المنازعات المالية، كوالالمبور - ماليزيا، في الفترة من ٢٥-٢٩/١٠/٢٠٠٩
- أبو هذاف، ماجد (٢٠١٤)، تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية: دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- الأعرجي، عدنان، والحمداني، إبراهيم، ورشيد، إنصاف، (٢٠١٢)، فاعلية نظام الرقابة المالية وأثره على الفساد المالي في العراق: دراسة تطبيقية على جامعة الموصل، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ٤، العدد ٨، ص ٣٢٧.
- البرغوثي، سمير، وشحادة، عبد الرزاق، والقطيش، عطالله، والردايدة، مراد، (٢٠١١)، المحاسبة الحكومية، دار زمزم للنشر والتوزيع، عمان.
- بشناق، باسم (٢٠١١) الرقابة المالية على الأجهزة الحكومية في ظل السلطة الوطنية الفلسطينية: هيئة الرقابة العامة، سلسلة التقارير القانونية، الهيئة الفلسطينية المستقلة لحقوق المواطن، رام الله، فلسطين.

بني خالد، مرعي، وحتاملة، أريج (٢٠١٣)، الدور الرقابي لديوان المحاسبة وفاعليته في

الجامعات الرسمية الأردنية، المنارة، المجلد ١٩، العدد ٢، ص ١٤٣-١٧٣.

بيوض، نجيب سالم محمد، (٢٠١٤). "مدى التزام وتطبيق ديوان المحاسبة لقواعد السلوك

الوظيفي"، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية،

جامعة مصراتة، ليبيا.

جعارة، أسامة عمر، ومعاني، بسام محمد، والكعير، محمود خالد، (٢٠١٥). "قياس ملاءمة

إجراءات ديوان المحاسبة الأردني في جهود مكافحة الفساد: دراسة استطلاعية

في ديوان المحاسبة الأردني"، دراسات، العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية،

المجلد ٧، العدد ٢١، ص ١١٩-١٤١.

الخريسات، راكيل صايل، (٢٠١٥). "مدى فاعلية استخدام الإجراءات التحليلية في أداء

مهام الرقابة المالية العليا في ديوان المحاسبة الأردني، أطروحة دكتوراه،

جامعة العلوم الإسلامية، الأردن.

خلائط، صالح ميلود، وميرة، عبد الحفيظ فرح، (٢٠١٤). "مدى إمكانية تطبيق إجراءات

رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة INTOSAI رقم (٣١٠٠) من وجهة

نظر مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا"، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية،

كلية الاقتصاد والتجارة، الجامعة الاسمية الإسلامية زليتن، ليبيا، المجلد ١،

العدد ٣، ص ٣٤-٥١.

دستور المملكة الأردنية الهاشمية الصادر عام ١٩٥٢ وتعديلاته.

ديوان المحاسبة الأردني، (٢٠١٧)، التقرير السنوي السادس والستون.

ديوان المحاسبة الأردني. (٢٠١٥). معلومات حول ديوان: نشأة الديوان.

<http://www.audit-bureau.gov.jo/ar/about-bureau/history>

الرحاحلة، محمد ياسين، (٢٠٠٩). "مدى توافق تقارير ديوان المحاسبة الأردني مع المعايير

الدولية الصادرة عن INTOSAI". مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية

التجارة، جامعة القاهرة، مصر.

الرحاحلة، محمد ياسين، (٢٠١١)، ممارسة ديوان المحاسبة الأردني للرقابة البيئية، دراسات،

العلوم الإدارية، المجلد ٣٨، العدد ١، ص ١٩٩.

رشيد، إنصاف، والحمداني، رافعة، والأعرجي، عدنان (٢٠١٢) فاعلية نظام الرقابة المالية

وأثره على الفساد المالي في العراق: دراسة تطبيقية على جامعة الموصل، مجلة

جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، ٤ (٨)، ص ٣١٧-٣٤٦.

الزهاوي، سيروان، (٢٠١٨) الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في القانون، منشورات الدائرة

الإعلامية في مجلس النواب، بغداد.

السعبري، إبراهيم عبد موسى، والسعدي، حوراء إحسان خليل، (٢٠١٤). "تأثير معايير

INTOSAI على النظام المحاسبي الحكومي العراق: إطار مفتوح، بحث

استطلاعي وتطبيقي في مؤسسة بلديات محافظة النجف الاشرف". مجلة

الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة،

العراق. المجلد ٧، العدد ٢٧، ص ٩١-١١٤.

السيد، زكريا، (٢٠١٣). "مدى توافق معايير إعداد تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات مع

معايير إعداد التقرير الرقابية الدولية الصادرة عن INTOSAI"، مجلة الفكر

المحاسبي، مصر. المجلد ٣، العدد ٢، ص ٦٤-٨١.

الشبيل، عون، والمومني، محمد (٢٠١٣) أثر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة على مهام

مدققي ديوان المحاسبة الأردني في تعزيز المساءلة والشفافية (دراسة ميدانية)،

المنارة، آل البيت، المجلد ١٩، العدد ٤

شحادة، عبد الرزاق قاسم، والبرغوثي، سمير إبراهيم، والقطيش عطا لله، والردايدة، مراد

(٢٠١١)، المحاسبة الحكومية، زمزم ناشرون وموزعون، عمان.

شكري، فهمي محمود، (٢٠٠٩). الموازنة العامة ماضيها وحاضرها ومستقبلها في النظرية

والنطبيق، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، القاهرة.

الشوابكة، سالم، (٢٠٠٥)، الرقابة المالية، مجلة الحقوق، دولة الكويت، مجلد ٢٩، العدد ٣،

ص ٣٤٢-٣٥٦.

الصفال، أحمد، وسعيد، محمد (٢٠١٨) دور الرقابة الالكترونية في الحد من الفساد،

منشورات وزارة التجارة، مكتب المفتش العام، بغداد.

صوالحة، جعفر، والسعدي، إبراهيم، وشبيطة، محمد، (٢٠١٣) تحديث طرق الرقابة الحكومية

العليا وفقا لمتطلبات الخصخصة: دراسة تطبيقية في الأردن، مجلة كلية بغداد

للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السادس والثلاثون، ٢٧٩-٢٩٨.

طه، ريم عقاب حسين، (٢٠١١). " دور أجهزة الرقابة المالية العليا في مكافحة الفساد في

الوحدات الحكومية: دراسة تحليلية ديوان المحاسبة في المملكة الأردنية

الهاشمية". بحث مقدم إلى مؤتمر (منظمات متميزة في بيئة متجددة)، الذي

نظمتها المنظمة العربية للتنمية الإدارية في الأردن خلال الفترة من ١٣-١٥

نيسان ٢٠١١.

عباس، علي، (٢٠١١)، "الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال"، إثراء للنشر والتوزيع،

عمان، الأردن.

عباس، علي، (٢٠١٥)، أساسيات علم الإدارة، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع.

عبيد، قاسم (٢٠١٤) دور الرقابة المالية في التصدي لظاهرة الفساد في العراق، منشورات

مركز الدراسات القانونية والسياسية، جامعة النهريين، العراق.

العفاسي، علي (٢٠١٤)، رقابة ديوان المحاسبة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية،

رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

العلمي، صباح، (٢٠٠٦)، دور الرقابة المالية والإدارية كمدخل للإصلاح الإداري والتنمية في

الدولة، متوفر على الموقع الإلكتروني <https://www.scholar.najah.edu>

الكفراوي، عوف، (٢٠٠٤)، الرقابة المالية بين النظرية والتطبيق، منشورات كلية التجارة،

جامعة الإسكندرية، مصر.

الكفراوي، عوف، (٢٠١٠)، معايير الأداء في القطاع الحكومي، الإسكندرية: مطبعة

الانتصار للنشر والتوزيع.

المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، متوفر على الموقع الإلكتروني

<http://www.INTOSAI.org>

الهلولي، سعود، (٢٠١٠)، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، مجلة الإدارة العامة، المجلد الرابع، العدد التاسع والخمسون، الرياض، السعودية، ص ٣٢-٥٦.

ياغي، محمد، (٢٠١٣) الرقابة في الإدارة العامة، دار وائل للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن.

ثانيا: المراجع باللغة الانجليزية

- Allis, R. P. M. (2014). **Financial Management: Ratio Analysis Zero to one Million**. New York: McGraw-Hill.
- Jakovác, K., Domokos, L., Németh, E. (2017). Supporting Good Governance in SAI's Audit Planning, **Journal of Economic Literature**, Vol. 13, Special Issue, 2017.
- Kayrak, Musa (2008). "Evolving Challenges for Supreme audit Institutions in Struggling with Corruption", **Journal of Financial Crime**, 15(1): 60-70.
- Khasharmeh, Hussein A. (2009). An Empirical Study of Qualification and Criteria Required of Public Auditors in Jordan, **Global Journal of Business Research**, 3(2): 39-48.
- Onumah, J. M. and Krah, R. Y.(2015). "Barriers and Catalysts to Effective Internal Audit in the Ghanaian Public Sector", In Accounting in Africa, **Research in Accounting in Emerging Economies**, Vol. 12A, P: 177-207.
- Parker, X. L, (2011), An e-Risk Primer, Altamonte Springs, FL: **The Institute of Internal Auditors Research Foundation**, vol. 67, p: 783-801,

- Ramammorti, Sridhar,(2014), The Pervasive Impact Of Internal Auditing, **The Institute Of Internal Auditors Research Foundation** , Vol.79,No.2 , pp 473-473.
- Sekaran, U. (2015), **Research Methods For Business, A Skill-Building Approach**. John Wiley and Sons Inc, New York.
- Shariha , Djamhuri , & Kamayanti. P. (2014). **The role of Audit Bureau in eradicating financial corruption in Libya**, Accounting, Faculty of Economics & Business, Brawijaya University, Malang, East Java, Indonesia. V 3(5): 1-5.
- Sultan, M. (2015), Evaluating the Effect of Financial Audit Conducted by State Audit Bureau of Kuwait on Public Institutions, **Accounting Organizations and Society**, Vo.32, No.1-2, Pp: 22-38.

الملحق (١)
استبانة الدراسة

بسم الله الرحمن الرحيم



عمادة الدراسات العليا
كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية
قسم المحاسبة

أختي المستجيبة / أخي المستجيب

.....المحترمة / المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته.....

تمثل هذه الإستبانة أداة جمع بيانات لرسالة ماجستير بعنوان (مدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة)، لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة ، يرجى التكرم بالإجابة على الأسئلة المرفقة علماً بأنه سيتم التعامل مع هذه البيانات بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي فقط.

شَاكِرِينَ لَكُمْ حُسْنَ تَعَاوُنِكُمْ ،،،

الباحثة نها محمود مصطفى

الدكتور عبد الرحمن الدلابيح

أولاً: البيانات الديموغرافية

يرجى وضع إشارة (X) في الخانة التي تنطبق عليها حالتك:

توزيع الخاصية		الخاصية
<input type="checkbox"/>	بكالوريوس	دبلوم
<input type="checkbox"/>	دكتوراه	ماجستير
<input type="checkbox"/>	رئيس مراقبة	مدير
<input type="checkbox"/>	مدقق	مساعد مدير
<input type="checkbox"/>	من 3 إلى أقل من 6 سنوات	أقل من 3 سنوات
<input type="checkbox"/>	9 سنوات فأكثر	من 6 إلى أقل من 9 سنوات
<input type="checkbox"/>	علوم مالية ومصرفية	محاسبة
<input type="checkbox"/>	أخرى، لطفاً أذكرها	إقتصاد
<input type="checkbox"/>	محاسب قانوني بريطاني ACCA	محاسب قانوني PA, CPA
<input type="checkbox"/>	مدقق داخلي CIA	محاسب قانوني أردني CPA
<input type="checkbox"/>	شهادة مهنية أخرى، لطفاً أذكرها	لا يحمل شهادة مهنية
<input type="checkbox"/>	من 3 إلى أقل من 6 دورات	أقل من 3 دورات
<input type="checkbox"/>	9 دورات فأكثر	من 6 إلى أقل من 9 دورات

ثانياً: محاور الإستبانة

يرجى إبداء درجة موافقتكم على كل من الفقرات الآتية والمتعلقة بمدى تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة:

م	الفقرة	موافق جداً	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق نهائياً
المحور الأول: لا يطبق ديوان المحاسبة الأردني المتطلبات الأساسية الخاصة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة.						
1	يلتزم مدققو ديوان المحاسبة بقواعد وأخلاقيات مكتوبة للسلوك المهني تنظم عملهم .					
2	يتمتع مدققو ديوان المحاسبة بالإستقلالية الشخصية عند أداء مهامهم.					
3	تتطابق قواعد السلوك المهني التي يتبعها ديوان المحاسبة الأردني الصادرة عن الجهات المعنية في الدولة مع تلك الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI).					
4	تعتبر إيضاحات ديوان المحاسبة موجهة للجهة الخاضعة لرقابته.					
5	تطبيق نظام ديوان الخدمة المدنية على موظفي ديوان المحاسبة يحول دون استقلاليته.					
6	لا يتعرض مدققو الديوان لضغوط قد تغير نتائج أعمالهم.					
7	يتوفر لإدارة ديوان المحاسبة الإستقلالية والحرية في إدارة موازنته.					
8	توفر الحصانة القانونية لرئيس ديوان المحاسبة من تطبيق المتطلبات الأساسية الخاصة بمنظمة INTOSAI.					

					توفر الحصانة القانونية لموظفي ديوان المحاسبة من تطبيق المتطلبات الأساسية الخاصة بمنظمة .INTOSAI	9
المحور الثاني: لا يطبق ديوان المحاسبة الأردني إجراءات التدقيق الخاصة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة.						
					تضمن الإجراءات الرقابية المطبقة بأن أعمال الرقابة ملتزمة بمعايير المنظمة الدولية للرقابة	10
					تُوفّر الإجراءات الرقابية المطبقة تأكيد معقول بأن أعمال الرقابة تُنفذ وفق المتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.	11
					توجد جهة مسؤولة عن تنفيذ ووضع تدابير رقابة الجودة والإشراف عليها.	12
					يشرف رئيس الرقابة المسؤول على الأعمال الرقابية وتنفيذها وفقاً للسياسات والإجراءات المعتمدة من قبل ديوان المحاسبة.	13
					يحدد المدقق مستوى الحد الأدنى من الخطر وفقاً لظروف كل حالة بما يمكنه من إعطاء رأي فني صحيح وعادل .	14
					يعمل المدقق على تخفيض مخاطر الرقابة إلى أدنى مستوى مقبول للحصول على تأكيد معقول يكون أساساً لرأي إيجابي.	15
					يراعي المدقق أن تكون المعلومات والبيانات موضوع الرقابة عرضة للخطأ مع الأخذ بعين الاعتبار وجود خطر عدم إكتشافها من الرقابة الداخلية	16
					يخطط المدقق لعملية الرقابة ويحدد إجراءاتها.	17
					يستخدم المدقق التقدير المهني في قرارات تحديد مستوى الأهمية النسبية ومخاطر الرقابة.	18
					يمارس المدقق التقدير المهني واستخلاص الاستنتاجات من أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها.	19

					يحدد المدقق مستويات الأهمية النسبية التي يجب تطبيقها على الفئات المعنية على المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات.	20
					يطبق المدقق الأهمية النسبية على نحوٍ مناسب عند التخطيط للرقابة.	21
					يراعي المدقق الأهمية النسبية عند تقييم أثر احتمالية وجود خطأ في أنظمة الرقابة والبيانات المالية.	22
					يراعي المدقق خصوصية وحساسية بعض المعاملات أو البرامج والمصلحة العامة والحاجة إلى الرقابة التي تتناسب مع خصوصية وطبيعة هذه المعاملات.	23
					يتم إصدار تقارير الديوان في صورة إلكترونية ومكتوبة وبشكل دائم .	24
					يتم إصدار تقارير الديوان بشكل دائم وبعنوان مناسب يميزها عن أي تقارير صادرة عن جهات أخرى.	25
					يتم إصدار تقارير الديوان موقعة ومؤرخة من أصحاب الصلاحية وبشكل دائم.	26
					يتم الإشارة في تقارير الديوان إلى الجهات التي توجه إليها وبشكل دائم.	27
					يتم الإشارة في تقارير الديوان إلى إسم الجهات الخاضعة للرقابة وبشكل دائم.	28
					يتم الإشارة في تقارير الديوان إلى الحسابات موضوع الرقابة وبشكل دائم.	29
					يتم الإشارة في تقارير الديوان بشكل نمطي موحد وبشكل دائم.	30
					يتم الإشارة في تقارير الديوان بشكل دائم إلى الفترة الزمنية التي تغطيها الحسابات موضوع الرقابة.	31
					يتم الإشارة في تقارير الديوان بشكل دائم إلى كل ما يراه المراقبون هاماً دون حذف.	32

					33	يتم إصدار تقارير الديوان بشكلٍ دائمٍ واضحة خالية من اللبس والغموض.
					34	يتم إصدار تقارير الديوان بشكلٍ دائمٍ مدعمة بإثباتات رقابية مقبولة وذات صلة.
					35	يتم الإشارة في تقارير الديوان بشكلٍ دائمٍ إلى القوانين أو القرارات أو اللوائح التي تنص على إجراء الرقابة على الجهة محل التقرير.
					36	يتم الإشارة في تقارير الديوان بشكلٍ دائمٍ إلى الجهات الخاضعة للرقابة حول النتائج والتوصيات الواردة بالتقرير.
					37	يتم الإشارة في تقارير الديوان بشكلٍ دائمٍ إلى المخالفات والإنقادات الهامة والحلول التصحيحية الواجب اتخاذها.
					38	تتشر تقارير الديوان بشكل علني.
المحور الثالث: لا يطبق ديوان المحاسبة فحص الأدلة والقرائن الخاصة بمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة.						
					39	يقوم المدقق بفحص نظام الرقابة الداخلي للتأكد من فعاليته.
					40	يسعى المدقق إلى وضع تقييمات ضرورية لتقدير مدى صحة الأدلة التي تم الحصول عليها والإجراءات الرقابية التي تم تنفيذها.
					41	يراعي المدقق في تصميم وتنفيذ الإجراءات الرقابية المناسبة التي تساعد في الحصول على أدلة رقابية كافية وملائمة.
					42	يتحقق المدقق من المعاينة والوجود الفعلي للأصول الثابتة.
					43	يتحقق المدقق من المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات في الدفاتر والسجلات بشكل دوري.

					يراعي المدقق إجراءات الحصول عن مصادقات على البيانات من الجهات ذات العلاقة.	44
					يراعي مدققي الديوان المراجعة الحسابية في السجلات والقوائم المالية.	45
					يراعي المدقق نظام المقارنات والربط بين المعلومات في الدائرة والدوائر الحكومية الأخرى.	46
المحور الرابع: لا يوجد معوقات تحول دون تطبيق ديوان المحاسبة الأردني لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة.						
					لا يتم إصدار قواعد إرشادية من قبل ديوان المحاسبة توضح كيفية تطبيق معايير المنظمة الدولية للرقابة (INTOSAI).	47
					الترجمة العربية لمعايير المنظمة الدولية للرقابة (INTOSAI) غير وافية.	48
					لا يوجد ترجمة فورية لما يحدث من تطورات ومستجدات على معايير المنظمة الدولية للرقابة (INTOSAI).	49
					لا يوجد وسائل كافية تكفل لمدققي الديوان متابعة ما يحدث من تطورات ومستجدات على معايير منظمة (INTOSAI).	50
					لا يوجد دورات تدريبية لمدققي الديوان على كيفية تطبيق معايير المنظمة الدولية للرقابة (INTOSAI).	51
					لا يتم محاسبة مدققي الديوان عن عدم تطبيق معايير المنظمة الدولية للرقابة (INTOSAI).	52
					خُلو بعض المعايير من الوضوح الكامل والوافي.	53
					عدم ملائمة بعض المعايير لتطبيقها في البيئة الأردنية.	54
					عدم امتلاك مدققي الديوان المعرفة الكافية بمعايير المنظمة الدولية للرقابة (INTOSAI).	55

مع خالص الشكر والتقدير لكم،،،

الملحق رقم (2)

أسماء الأساتذة محكمي استبانة الدراسة

التسلسل	الاسم	الجامعة
١	الأستاذ دكتور محمد ياسين رحاحلة	جامعة آل البيت
٢	الأستاذ الدكتور عبد الناصر نور	جامعة عمان الأهلية
٣	الأستاذ الدكتور وليد صيام	الجامعة الهاشمية
٤	الأستاذ الدكتور محمد المومني	جامعة جدارا
٥	الدكتور عودة بني أحمد	جامعة آل البيت
٦	الدكتور محمد الحذب	جامعة آل البيت
٧	الدكتور نوفان العليمات	جامعة آل البيت
٨	الدكتور محمد دباغية	جامعة عمان الأهلية
٩	الدكتور ثائر أبو طبر	جامعة جدارا
١٠	الدكتور زياد الذبية	جامعة الزرقاء الخاصة
١١	الدكتور طارق مبيضين	جامعة الزرقاء الخاصة
١٢	الدكتور محيي الدين حمزة	جامعة الزرقاء الخاصة
١٣	الدكتور محمد الحايك	جامعة آل البيت
١٤	الدكتور صقر الطاهات	جامعة آل البيت
١٥	الدكتور مهند أكرم	جامعة آل البيت
١٦	الدكتور محمد ناصر مشاقبة	جامعة آل البيت
١٧	الدكتور عبدالله الزعبي	جامعة آل البيت
١٨	الدكتور مضر عبد اللطيف	جامعة الأميرة سمية
١٩	الدكتور سليمان البرغوثي	جامعة الأميرة سمية
٢٠	الدكتور محمد السمارة	جامعة جدارا
٢١	الدكتورة راكيل الخريسات	ديوان المحاسبة الأردني
٢٢	الدكتور بلال عكاشة	ديوان المحاسبة الأردني

الملحق رقم (٣)

نتائج التحليل كما تم الحصول عليها من الحاسوب

Frequency Table

EDU

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	12	8.2	8.2	8.2
	2	112	76.7	76.7	84.9
	3	18	12.3	12.3	97.3
	4	4	2.7	2.7	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

JOB

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	3	2.1	2.1	2.1
	2	13	8.9	8.9	11.0
	3	2	1.4	1.4	12.3
	4	128	87.7	87.7	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

EXP

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	39	26.7	26.7	26.7
	2	6	4.1	4.1	30.8
	3	18	12.3	12.3	43.2
	4	83	56.8	56.8	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

SPC

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	80	54.8	54.8	54.8
	2	9	6.2	6.2	61.0
	3	9	6.2	6.2	67.1
	4	45	30.8	30.8	97.9
	5	3	2.1	2.1	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

CERT

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	1	.7	.7	.7
	3	10	6.8	6.8	7.5
	4	4	2.7	2.7	10.3
	5	131	89.7	89.7	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

COUR

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	82	56.2	56.2	56.2
	2	24	16.4	16.4	72.6
	3	16	11.0	11.0	83.6
	4	22	15.1	15.1	98.6
	5	2	1.4	1.4	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

Descriptive**Descriptive Statistics**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
q1	146	1.00	5.00	4.4658	.62328
q2	146	2.00	5.00	4.2671	.78161
q3	146	1.00	5.00	4.0890	.75129
q4	146	3.00	5.00	4.4384	.59853
q5	146	1.00	5.00	4.1575	1.00816
q6	146	1.00	5.00	3.5890	1.10592
q7	146	1.00	5.00	3.1712	1.21689
q8	146	1.00	5.00	3.6438	1.11874
q9	146	1.00	5.00	3.3630	1.17374
q10	146	1.00	5.00	3.8425	.79384
axis1	146	1.70	5.00	3.9027	.55720
Valid N (listwise)	146				

Descriptives**Descriptive Statistics**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
q11	146	2.00	5.00	4.0753	.61122
q12	146	2.00	5.00	3.9110	.73270
q13	146	2.00	5.00	4.1575	.68166
q14	146	1.00	5.00	4.0548	.73137
q15	146	1.00	5.00	3.9863	.76100
q16	146	1.00	5.00	4.0548	.70252
q17	146	1.00	5.00	3.9110	.82145
q18	146	1.00	5.00	3.9795	.74712
q19	146	1.00	5.00	3.9932	.70951
q20	146	1.00	5.00	4.0274	.74227
q21	146	1.00	5.00	4.0890	.63160
q22	146	1.00	5.00	4.0753	.65480
q23	146	1.00	5.00	4.2260	.74065
q24	146	1.00	5.00	4.0959	.97788
q25	146	2.00	5.00	4.3562	.65115
q26	146	3.00	5.00	4.3836	.61319
q27	146	3.00	5.00	4.4110	.57140
q28	146	1.00	5.00	4.3699	.65405
q29	146	1.00	5.00	4.3082	.69048
q30	146	1.00	5.00	4.1301	.71693

q31	146	2.00	5.00	4.2740	.66975
q32	146	1.00	5.00	3.9521	.87361
q33	146	3.00	5.00	4.1986	.63918
q34	146	3.00	5.00	4.3151	.64062
q35	146	2.00	5.00	4.3493	.62800
q36	146	2.00	5.00	4.3836	.62434
q37	146	3.00	5.00	4.2123	.66653
q38	146	1.00	5.00	3.9521	1.02609
axis2	146	2.18	5.00	4.1512	.42214
Valid N (listwise)	146				

Descriptives**Descriptive Statistics**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
q39	146	1.00	5.00	4.0822	.77466
q40	146	1.00	5.00	4.0959	.65736
q41	146	1.00	5.00	4.1233	.69372
q42	146	1.00	5.00	4.1233	.72293
q43	146	1.00	5.00	4.1301	.71693
q44	146	1.00	5.00	4.1507	.69820
q45	146	1.00	5.00	4.1370	.68108
q46	146	1.00	5.00	3.9932	.81787
axis3	146	1.00	5.00	4.1045	.57760
Valid N (listwise)	146				

Descriptives**Descriptive Statistics**

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
q47	146	1.00	5.00	3.0479	1.09753
q48	146	1.00	5.00	3.1849	.95414
q49	146	1.00	5.00	3.2466	1.06065
q50	146	1.00	5.00	3.3014	1.13484
q51	146	1.00	5.00	3.0685	1.22984
q52	146	1.00	5.00	3.2123	1.16979
q53	146	1.00	5.00	3.3493	1.04777
q54	146	1.00	5.00	3.4726	1.04515
q55	146	1.00	5.00	3.3493	1.08655
axis4	146	1.00	5.00	3.2481	.87031
Valid N (listwise)	146				

T-Test**One-Sample Statistics**

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
axis1to4	146	3.8520	.35932	.02974

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
axis1to4	129.532	145	.000	3.85195	3.7932	3.9107

T-Test**One-Sample Statistics**

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
axis1	146	3.9027	.55720	.04611

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
axis1	84.632	145	.000	3.90274	3.8116	3.9939

T-Test**One-Sample Statistics**

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
axis2	146	4.1512	.42214	.03494

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
axis2	118.820	145	.000	4.15117	4.0821	4.2202

T-Test**One-Sample Statistics**

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
axis3	146	4.1045	.57760	.04780

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
axis3	85.862	145	.000	4.10445	4.0100	4.1989

T-Test**One-Sample Statistics**

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
axis4	146	3.2481	.87031	.07203

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
axis4	45.095	145	.000	3.24810	3.1057	3.3905

Oneway**ANOVA**

axis1to4

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.074	3	.025	.188	.905
Within Groups	18.647	142	.131		
Total	18.721	145			

Oneway**ANOVA**

axis1to4

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.260	3	.087	.667	.574

Within Groups	18.461	142	.130	
Total	18.721	145		

Oneway**ANOVA**

axis1to4

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.788	3	.263	2.081	.105
Within Groups	17.933	142	.126		
Total	18.721	145			

Oneway**ANOVA**

axis1to4

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.040	4	.010	.076	.989
Within Groups	18.680	141	.132		
Total	18.721	145			

Oneway**ANOVA**

axis1to4

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.721	3	.240	1.897	.133
Within Groups	17.999	142	.127		
Total	18.721	145			

Oneway**ANOVA**

axis1to4

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.944	4	.236	1.872	.119
Within Groups	17.777	141	.126		
Total	18.721	145			

Reliability**Case Processing Summary**

		N	%
Cases	Valid	146	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	146	100.0

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	146	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	146	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.913	55

Reliability**Case Processing Summary**

		N	%
Cases	Valid	146	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	146	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.793	10

Reliability**Case Processing Summary**

		N	%
Cases	Valid	146	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	146	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.930	28

Reliability**Case Processing Summary**

		N	%
Cases	Valid	146	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	146	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.920	8

Reliability**Case Processing Summary**

		N	%
Cases	Valid	146	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	146	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.927	9