

تقييم أساليب العمل الرقابي ودراسة العوامل المؤثرة في تطويرها بديوان المحاسبة الليبي

د. جمعة محمد يوسف الفاخري*

ملخص الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل وتقييم أساليب العمل الرقابي لـديوان المحاسبة في ليبيا، وذلك من خلال دراسة المتطلبات اللازمة للعمل الرقابي والمتغيرات المؤثرة في تطوير أساليبه، والمتمثلة في: توفر الاستقلال للديوان، اعتماد معايير الرقابة الدولية، توفر التدريب واكتساب الخبرة للعاملين بالديوان، استخدام التكنولوجيا الحديثة في أداء العمل.

وأوردت الدراسة تحليلاً لهذه المقومات، من خلال جمع البيانات اللازمة واستطلاع رأي المبحوثين من فئة العاملين بالديوان للوقوف على آرائهم بشأن أساليب العمل الرقابي المستخدمة وكذلك مدى تأثير تلك المتغيرات، وقد استخدمت الدراسة استمارة الاستبيان كأداة رئيسة لجمع البيانات الأولية، حيث وزع الاستبيان على موظفي ديوان المحاسبة في المنطقة الشرقية، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي وكذلك تحليل العوامل في تحليل البيانات.

وأظهرت الدراسة ضعف مستوى تحقيق الديوان للمهام الرقابية التي أنشئ من أجلها، كما أظهرت وجود بعض مظاهر الضعف في أداء الديوان بالإضافة إلى عدم كفاية الاستقلال المالي والإداري والوظيفي للديوان والعاملين فيه، كما أثبتت الدراسة أن الديوان لم يعتمد معايير الرقابة الدولية التي تعتمدها الأجهزة العليا للرقابة في دول العالم، فضلاً عن قصوره في الاهتمام بالدورات التدريبية اللازمة لتأهيل العاملين بالديوان، ولم يستخدم وسائل التكنولوجيا الحديثة.

في ضوء النتائج السابقة أوصت الدراسة بعدد من التوصيات منها:
العمل على تحديث النصوص القانونية التي تدعم استقلال ديوان الرقابة، والعمل
على اعتماد معايير الرقابة الدولية لمواكبة التقدم في أجهزة الرقابة الدولية
والإقليمية، كما أوصت الدراسة بضرورة إقامة الدورات التدريبية التي تؤهل
المفتشين وتجعلهم قادرين على إنجاز أعمالهم، واستخدام الوسائل التكنولوجية
الحديثة التي تدعم أدلة الإثبات لدى موظفي الديوان، وضرورة اعتماد كل من
الرقابة الوقائية والرقابة المفاجئة التي تعمل على الحد من الوقوع في
الانحرافات، ومعالجة الأخطاء أولاً بأول حفاظاً على المال العام.

أولاً: الإطار العام للدراسة

1.1 المقدمة:

يعتبر المال العام المورد الأساسي لتحقيق الاستقرار وبناء وتنمية أي دولة؛
لذا وجب على كافة الدول بذل العناية القصوى لحماية وصيانة ورقابة هذا المورد،
وحتى تتمكن من مراقبة أموالها والعمل على حمايتها وصيانتها من الهدر والإفراط
والاختلاس والتخريب، وفي سبيل ذلك فقد لجأت الدول إلى إنشاء أجهزة رقابية
وأصدرت القوانين واللوائح والتشريعات المنظمة لعمل الأجهزة الرقابية.

وبالرغم من اختلاف مسميات الأجهزة الرقابية واختلاف صلاحياتها والكيفية
التي تنفذ بها أعمالها؛ إلا أن جميع التشريعات والقوانين انفتحت على تنمية وجود
الأجهزة الرقابية؛ لأهمية دورها في حماية مؤسسات الدولة، والتي تهدف بشكل عام
إلى تفعيل وتطوير مستوى الأداء المالي والإداري.

فقد انتهجت بعض الدول إلى إنشاء جهازين مستقلين يهتم أحدهما بالتفتيش
المالي والآخر بالتفتيش الإداري، بينما اتبعت دول أخرى إنشاء جهاز واحد يتولى مهام
التفتيش المالي والإداري، وفي ليبيا تم إنشاء أول ديوان للمحاسبة وفقاً لأحكام القانون
رقم (21) لسنة (1955)، ثم اهتمت الدولة الليبية بعد الاستقلال في الستينيات بإنشاء

جهاز رقابي يقوم بمراقبة أعمال المؤسسات الحكومية؛ للتأكد من مدى تنفيذها لأعمالها بكل كفاءة وفعالية، حيث صدر المرسوم الملكي لسنة (1963) والخاص بإنشاء الجهاز المركزي للرقابة الإدارية العامة، وبعد ذلك صدر القانون رقم (79) لسنة (1975) بشأن ديوان المحاسبة، وفي عام (1988) صدر القانون رقم (7) والخاص بإنشاء جهاز الرقابة والمتابعة، ثم القانون رقم (11) لسنة (1996) بشأن إعادة تنظيم الرقابة الشعبية، ثم صدر القانون رقم (13) لسنة (2003) والذي بموجبه تم إعادة فصل اختصاص الرقابة المالية والفنية عن الرقابة الإدارية. وفي سنة (2007) صدر القانون رقم (2) الخاص بتنظيم جهاز التفتيش والرقابة الشعبية، والقانون رقم (3) بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية، في سنة (2011) أصدر المجلس الوطني الانتقالي القرار رقم (119) والذي يقضي بإنشاء ديوان للمحاسبة؛ وذلك من خلال دمج كل من جهازي المراجعة المالية وجهاز التفتيش والرقابة الشعبية سابقاً. وأخيراً القانون رقم (19) لسنة (2013) بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي، والقانون رقم (20) لسنة (2013) بإنشاء هيئة الرقابة الإدارية.

والملاحظ أن جميع القوانين حاولت إنشاء أو إعادة تنظيم ديوان المحاسبة في ليبيا ومدته بالصلاحيات اللازمة لتمكينه من أداء العمل الرقابي بكل كفاءة وفاعلية، وهذا يؤكد مدى اهتمام الدولة الليبية في مختلف مراحلها بديوان المحاسبة؛ نظراً للدور الهام الذي يقوم به ديوان المحاسبة في الحد من تفشى ظواهر الفساد المالي والإداري؛ واعتباره أداة فاعلة لتحسين الأداء المالي والإداري في مؤسسات الدولة، والحاجة للرقابي بمستوى هذا الأداء لزيادة مستوى الإنتاج، وتقديم أفضل الخدمات، لذا كان من الضروري الاهتمام بديوان المحاسبة، عن طريق تقييم أداءه والعمل على تطويره ودعمه؛ للوصول إلى مستوى مرضى من المتابعة الفعالة لجميع المؤسسات الحكومية، والتأكد من تحقيق تلك المؤسسات للأعمال المالية والإدارية المكلفة بها والمحددة مسبقاً.

1.2- مشكلة الدراسة:

مع تنامي المطالب بحسن توظيف المال العام وحمايته من مظاهر الفساد المختلفة، أصبح من المفيد لأي دولة الاهتمام بديوان المحاسبة لتحقيق أهداف التنمية التي تصبو إليها (الباشا، 2005) وفي ليبيا وبصدور القوانين التي تنظم عمل ديوان المحاسبة، وزيادة المهام الرقابية الملقاة على عاتقه، الأمر الذي يجعل من الضروري العمل على تطوير أداء ديوان المحاسبة؛ ليوكب الزيادة في تلك المهام (شاهين، 2005)، إلا أن الفترة السابقة من عمر ديوان المحاسبة في ليبيا كانت محدودة التجارب، حيث كانت مهام الديوان مقتصرة في الغالب في الرقابة المالية على الصرف بعد التنفيذ، وكذلك بعض القيود المفروضة من النظام السابق لدور ديوان المحاسبة وتحريفه عن أداء مهامه، وكذلك ازدادت المهام الملقاة على عاتق ديوان المحاسبة بسبب الوضع الراهن للدولة الليبية وبعد الثورة، باعتبار ديوان المحاسبة الجهة المناطة إليها الحفاظ على المال العام والمساعدة على تطوير وتحسين الأداء المالي والإداري في مؤسسات الدولة، الأمر الذي أصبح معه من الضروري الاهتمام بديوان المحاسبة وتفعيله ودعمه بكل الإمكانيات، والعمل على تقييم وتطوير الأداء الرقابي لديوان المحاسبة حتى يواكب هذه الزيادة في مهامه؛ ولذلك تكمن مشكلة الدراسة في الإجابة عن السؤال الرئيس التالي:

- ما السبل اللازمة لتطوير أساليب العمل الرقابي لديوان المحاسبة في ليبيا؟
ومن هذا السؤال الرئيس تنفرع الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ما مدى فاعلية الأساليب المستخدمة في تنفيذ العمل الرقابي بديوان المحاسبة؟
- 2- ما المتطلبات اللازمة للأداء العمل الرقابي في ديوان المحاسبة بشكل مناسب؟
- 3- ما مدى تأثير متطلبات العمل في تطوير أساليب العمل الرقابي في ديوان المحاسبة؟

1.3- أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة بشكل رئيس الى تحقيق الأهداف التالية:

- 1- تحليل وتقييم الأساليب الرقابية التي يستخدمها ديوان المحاسبة في أداء مهامه.
- 2- التعرف على أهم المتطلبات اللازمة لأداء العمل الرقابي بشكل مناسب.
- 3- دراسة تأثير متطلبات العمل الرقابي على تطوير أساليب العمل في ديوان المحاسبة.

1.4- أهمية الدراسة: تكمن أهمية الدراسة في الآتي:

- 1- تعتبر هذه الدراسة (على حد علم الباحث) من الدراسات الأولى في ليبيا من حيث نوعيتها، فهي تهتم بتقييم دور ديوان المحاسبة، والذي يعتبر الجهة الرقابية الوحيدة المناط إليها متابعة وتقييم مؤسسات الدولة وبخاصة في هذه المرحلة التي تشهدها ليبيا.
- 2- تحاول الدراسة توفير قدر من التقييم الذاتي لأساليب عمل ديوان المحاسبة، والتي قد تكون دافعا لإعادة النظر في قانون ديوان المحاسبة.
- 3- تأملُ الدراسة من خلال ما تقدمه من توصيات حول تقييم الأداء الرقابي لديوان المحاسبة، ومحاولة تطوير أداءه وما يترتب عليها من انعكاس إيجابي؛ لتحسين الأداء الحكومي في المؤسسات الليبية.

1.5- منهجية الدراسة:

تعد منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيساً يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة؛ وإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بالموضوع، وبالتالي تحقق الأهداف التي تسعى الدراسة إلى تحقيقها (العبيدات، 2007). ويتم في هذا الجزء من الدراسة وصفا للمنهج المتبع ومجتمع وعينة الدراسة، كما تتضمن وصفاً للإجراءات التي قام بها الباحث في تصميم أداة الدراسة وتقنياتها،

والأدوات المستخدمة لجمع البيانات، وينتهي بالمعالجات الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واستخلاص النتائج.

وبناء على طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها فقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع، ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً، ويعبر عنها تعبيراً كيفياً وكمياً، كما لا يكتفي هذا المنهج عند جمع البيانات المتعلقة بالظاهرة من أجل استقصاء مظاهرها وعلاقاتها المختلفة؛ بل يتعداه إلى التحليل والربط والتفسير للوصول إلى استنتاجات يبني عليها التصور المقترح بحيث يزيد بها رصيد المعرفة عن الموضوع، وقد استخدمت الدراسة مصدرين أساسيين للبيانات:

- المصادر الثانوية: حيث اتجه الباحث في معالجة الإطار النظري للدراسة إلى مصادر البيانات الثانوية، والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.

- المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث لجأ الباحث إلى جمع البيانات الأولية من خلال استمارة الاستبيان كأداة رئيسة للبحث، وقد صممت استناداً على الدراسات السابقة (مثل أبو هدف، 2006)، ووزعت علي عينة من موظفي ديوان المحاسبة، ولقد قام الباحث باستخدام حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وكذلك دراسة وتحليل لبعض المواد القانونية لقانون ديوان المحاسبة في ليبيا، وما تناولته الدراسات السابقة لتلك الدراسة.

1.6- مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من جميع موظفي ديوان المحاسبة الذين يمارسون العمل الرقابي على مؤسسات الدولة من مسؤولين وموظفين بديوان المحاسبة، فقد تم اختيار عينة عشوائية من العاملين بفرع ديوان المحاسبة في ليبيا.

1.7- نطاق وحدود الدراسة:

لقد شملت الدراسة العاملين بديوان المحاسبة في المنطقة الشرقية من ليبيا، وتحديدًا بـمدن: بنغازي والبيضاء ودرنه وطبرق؛ وذلك بسبب تشابه الظروف والإجراءات المتبعة في كافة فروع ديوان المحاسبة في ليبيا، وكذلك مقر سكن وعمل الباحث، ورغبة في تقليل التكلفة ووقت الدراسة. بالإضافة إلى أن الدراسة أُنجِزت في شهر أغسطس (2013)، وقبل صدور القانونين رقم (19)، (20) لسنة (2013) بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي وإنشاء هيئة الرقابة الإدارية؛ لذا فإن الدراسة لم تتطرق لما تناوله هذا القانون فيما يخص موضوع الدراسة.

1.8- الدراسات السابقة:

- الباشا (2005) هدفت الدراسة إلى بيان السبل اللازمة بتفعيل أساليب الرقابة على الأداء المالي للمؤسسات العامة في دولة فلسطين، وقد استخدمت الدراسة منهج التحليل الوصفي للبيانات المتحصل عليها من استمارة الاستبيان الموزعة على عدد (76) مشاركاً من العاملين في جهاز الرقابة بقطاع غزة. ولقد خلُصت الدراسة للعديد من النتائج من أهمها: ضعف الصلاحيات التي يتمتع بها ديوان الرقابة، بالإضافة لقلّة الخبرة والكفاءة العلمية والعملية، عدم الاهتمام بوجود الانحرافات بين الإنفاق الفعلي والإنفاق المخطط، ولقد أوصت الدراسة بضرورة منح جهاز الرقابة الصلاحيات الواسعة؛ لأداء عمله والتركيز على التدريب الدوري والمستمر لمواكبة التطور العلمي في أداء المهام الرقابية.

- كنعان (2005) تناولت الدراسة تحديد معوقات الرقابة المالية ومعرفة أسبابها، واقتراح الوسائل والحلول القانونية والإدارية للحد منها؛ بهدف صون المال العام وحمايته في دولة الإمارات العربية، وكان الهدف الرئيس للدراسة هو: بيان أنواع الرقابة المالية، والدور الذي تقوم به هيئات الرقابة المالية، ومعرفة أهم المعوقات التي تواجهها وكيفية

حلولها. وقد خلصت الدراسة إلى تحديد العديد من المشكلات والمعوقات؛ والتي كان من أهمها: عدم استقلالية ديوان المحاسبة، عدم وجود آلية عمل واضحة وفعالة للعمل الرقابي، تقادم الفترة الزمنية على إصدار أحكام قانون ديوان المحاسبة، وقد أوصت الدراسة بضرورة استقلالية ديوان المحاسبة استقلالية تامة من جميع النواحي، وإعادة النظر في قانون ديوان المحاسبة حتى يواكب التطور الكبير الذي شهدته الأجهزة الإدارية للدولة في مجال تنظيمها المالي والإداري، ووسائل الرقابة على أموالها.

- الدبيس (2010) تمثلت مشكلة الدراسة في تقييم دور ديوان المحاسبة الأردني في تحسين أداء المنظمات الحكومية، حيث هدفت الدراسة إلى قياس مدى تحقيق جهاز ديوان المحاسبة والتفتيش الإداري لأهدافه التي أنشئ من أجلها، ولقد خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج منها: تركيز الديوان في عمله على التحقق من التزام المؤسسات الحكومية على التقيد بالقوانين والتعليمات في تنفيذ مهامها، وكذلك تدنى دور الديوان في تحسين مستوى الأداء في أجهزة الحكومية، وقد أوصت الدراسة بضرورة التركيز على كل من الرقابة أثناء التنفيذ بالإضافة للرقابة الوقائي، بالإضافة إلى التركيز على الأسباب التي تؤدي إلى تحقيق مستوى جيد من الأداء بما لا يتعارض مع القوانين والأنظمة المعمول بها.

- الحسني، وخرابشة (2009) تتعلق الدراسة بمعرفة المتطلبات اللازمة لأجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء، خاصة وأن الاهتمام الأكثر في أغلب الأجهزة العليا للرقابة لا يزال منصباً على الرقابة المالية "التقليدية"؛ وهذا عكس ما يحدث في الأجهزة الرقابية لبعض الدول المتقدمة التي ينصب على رقابة الأداء، ولقد كان الهدف الرئيس للدراسة هو: تحقيق عدة متطلبات تحتاجها أجهزة الرقابة المالية العليا، ولقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها: أن أجهزة الرقابة تحتاج لبعض العوامل الإستراتيجية الهامة، كتحديد الأهداف المتعلقة بإدخال وتطوير رقابة الأداء،

ووجود صلاحيات رقابية واضحة ومستوى جيد من الإمكانيات المتطورة للأجهزة العليا للرقابة للتنفيذ الناجح لرقابة الأداء.

- شاهين (2005) تناولت الدراسة تقييم أداء العمل الرقابي لديوان المحاسبة (اللجنة الشعبية العامة للرقابة) على المصارف التجارية الليبية، حيث هدفت الدراسة إلى إجراء التحليلات اللازمة لنظام الأداء الرقابي الذي يقوم به ديوان المحاسبة بمقتضى القوانين المنظمة لأعمالها، ومدى ملاءمة أحكامها لمتطلبات الأداء الفعال علي المصارف التجارية، بالإضافة إلى تحديد نقاط الضعف والقوة في ممارسة العمل الرقابي الهادف إلى حماية الأموال العامة من عوامل الفساد. ولقد خلصت الدراسة إلى بعض النتائج أهمها: عدم وضوح مفهوم وأهداف العمل الرقابي بالقدر الكافي، عدم ملاءمة بعض الأساليب المستخدمة في الرقابة، نقص الإمكانيات البشرية وضعفها، وعدم توفر معايير الرقابة اللازمة لأداء العمل. وقد أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بنشر الوعي الرقابي، وإبراز أهمية العمل الذي ينطوي علي تحديث الإجراءات اللازمة؛ لزيادة فعالية وكفاءة الأداء الرقابي، توفير الكفاءات البشرية المؤهلة القادرة على تأدية العمل الرقابي، مع ضرورة التدريب المستمر ضمن برامج هادفة.

- الهولي (2007) هدفت الدراسة إلى إبراز مفهوم وأهمية الرقابة المالية العليا، ومعرفة مدى توافر مظاهر الاستقلال الإداري والمالي لدى ديوان المراقبة العامة في المملكة العربية السعودية، ودولة الكويت. ولقد كانت أهم نتائج الدراسة أن ديوان المراقبة العامة لا يتمتع بقدر كافٍ من الاستقلالية. وقد أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام الجاد بتطوير ديوان المراقبة، وتدعيم استقلال الأجهزة الرقابية ؛ حتى يتسنى لها القيام بمهامها المتنامية والمتطورة بشكل فعال.

- القاضي (2006) ركزت الدراسة على التعرف على دور الجهاز المركزي للرقابة المالية في سوريا؛ لتحديد المصاعب الاقتصادية التي تواجه المشروعات الخاضعة

للرقابة، والعمل على تمتيتها، خاصة بعد أن بينت إحدى الدراسات الحديثة أن الكفاءة في سوريا قد تخلفت عن مثيلاتها في الدول العربية، ولقد هدفت الدراسة إلى إثبات ضرورة قيام الجهاز المركزي للرقابة المالية في سوريا بمراجعة الكفاءة في المشروعات الاقتصادية الخاضعة لرقابته. وقد كانت أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن نظام التقارير المعمول به غير كفاء، بالإضافة إلى ضعف التأهيل العلمي والعملية للعناصر العاملة فيه، وكذلك عدم قيام جهاز الرقابة المالية بتقييم الأداء أثناء المراجعة. وأوصت الدراسة إلى ضرورة العمل على تعزيز العاملين لدى الجهاز من الناحية العلمية والعملية، عن طريق عقد دورات تخصصية في مجال الكفاءة واعتماد التخصص الفني، واعتماد معايير مناسبة لتقييم الكفاءة.

- ماضي (2004)، هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى أساليب الرقابة المستخدمة في المؤسسات العامة بقطاع غزة، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: ضعف دور هيئة الرقابة العامة وعدم استخدام أسلوب الرقابة قبل التنفيذ في المؤسسات العامة بقطاع غزة؛ مما يفقد المؤسسات القدرة على توقع الأخطاء والابتعاد عنها قبل حدوثها، مما يتطلب تحديد معايير رقابية لمتابعة الأداء في المؤسسات العامة، وترتبط هذه المسألة بالتخطيط السليم والذي يحتاج إلى عقد دورات تدريبية في التخطيط لكل من المدراء والموظفين.

- خشارمه، (2009) هدفت هذه الدراسة إلى تقويم أداء ديوان المحاسبة الأردني من وجهة نظر العاملين به، والأجهزة الحكومية الخاضعة لرقابته، وقد أظهرت الدراسة عدة نتائج كان من أهمها: عدم اتباع ديوان المحاسبة لأحدث الأساليب والنظم الإدارية، وعدم كفاءته في اتباع إجراءات الرقابة الضرورية للعمل؛ مما يتطلب ضرورة منح الديوان الاستقلالية التامة عن طريق تحديث قانونه ليتمكن من ممارسة صلاحياته بعيداً عن الضغوط.

- عبد الله، وسعادة، (1984) هدفت الدراسة إلى إبراز مواطن القوة والضعف في عمل الديوان، وتقديم المقترحات العلمية لتصحيح مسيرته وإتاحة الفرصة أمامه ليقوم بدوره على أكمل وجه، وقد استنتج الباحثان أن ديوان المحاسبة الأردني- والذي تم إنشاؤه لأداء مهمة مراقبة- قد شذَّ عن هذه القاعدة، فأصبح يتبع السلطة التنفيذية، ويخضع لسلطاتها في أهم مقومات وجوده؛ وهي التعيين وتحديد الأتعاب وتحديد نطاق العمل والعزل، فقد ديوان المحاسبة الأردني لاستقلالته وحياده؛ للتأثير المباشر عليه من قبل السلطات التنفيذية، ممّا أدى إلى ركود عمليات تطويره وتحديثه.

وممّا سبق يمكن القول: إن أغلب الدراسات السابقة ركزت على تقييم الأداء الرقابي للأجهزة الرقابية، ومدى تحقيقها للأهدافها في الدول العربية، وتحديد معوقات الرقابة بها ومعرفة أسبابها، واقتراح الوسائل والحلول القانونية والإدارية للحد منها بهدف الحفاظ على المال العام وحمايته، أما فيما يتعلق بالدراسات السابقة في البيئة الليبية فقد كانت نادرة جداً، ولم يتح للباحث إلا دراسة واحدة، ولقد ركزت تلك الدراسة على تقييم أداء العمل الرقابي لجهاز الرقابة في قطاع واحد فقط، وتحديد نقاط الضعف والقوة في ممارسة العمل الرقابي.

وأهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة هو: تناولها لموضوع جديد يتعلق بتقييم الأداء الرقابي وتأثير بعض العوامل على الأداء الرقابي لديوان المحاسبة في ليبيا، بالإضافة إلى أن الدراسة تختلف عن الدراسة السابقة من حيث أنها أجريت في عام (2013) مع اختلاف الظروف المحيطة والوضع السياسي والمجتمعي القائم حالياً عمّا كان عليه في السابق، بالإضافة إلى اختلاف القوانين المعمول بها، وكذلك فإن هذه الدراسة تناولت تقييم الأداء الرقابي في جميع القطاعات بينما الدراسة السابقة تتعلق بتقييم أداء الرقابة في قطاع واحد فقط.

ثانياً: الإطار النظري للدراسة:

2.1- التطور التاريخي للرقابة:

نشأ مفهوم الرقابة مع نشأة وتطور الحضارات القديمة، ففي حضارة الرافدين وجدت قوانين مكتوبة باللغة الأكادية تشير إلى ما يشبه المصادقات المستعملة في المراجعة المعاصر، وقد كان المراقب يستمع إلى تقارير الموظفين المتعلقة بالمخزون، وكيفية إنفاقهم له ليحاسبهم على ذلك (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2011). أما في حضارة أتيناً، فقد تبيّن أن هناك مؤسسة مختصة بالرقابة على أموال الدولة؛ بهدف حمايتها وعدم استغلالها للمصالح الشخصية.

ولقد اهتمت الحضارة الإسلامية بالرقابة للحفاظ على أموال بيت مال المسلمين، منها مثلاً: محاسبة الولاة المكلفين بتحصيل الصدقات، ولقد جعل الإسلام اختلاس المال العام جريمة نكراء لا تكفرها كبرى الطاعات.

وفي العصور الوسطى شهدت الرقابة تطوراً كبيراً، فقد تأسست غرفة محاسبة في فرنسا، وكان من مهامها الرقابة على حسابات الدولة، وفي عام (1789) بعد الثورة الفرنسية أصبحت الرقابة حقاً مكتسباً لنواب الشعب في مناقشة النفقات العامة وأسلوب تنظيمها وإدارتها (عباس، 2011). وفي العصر الحديث زاد الاهتمام بالرقابة الإدارية والمالية، وخاصة خلال الأزمة الاقتصادية العالمية عام (1929) وما بعدها، ففي أمريكا والمملكة المتحدة برزت حاجة لتطبيق الرقابة الإدارية والمالية على أداء المدراء في مختلف المستويات الإدارية، وكذلك على أداء الموظفين والعمال من قبل السلطات الحكومية والشعبية (عباس، 2011).

وفي ليبيا فقد توالى صدور القوانين الخاصة بإنشاء وإعادة تنظيم ديوان للمحاسبة، فمثلاً: تمّ إنشاء أول ديوان للمحاسبة في ليبيا وفقاً لأحكام القانون رقم (21) لسنة (1955)، ثم اهتمت الدولة الليبية بعد الاستقلال في الستينيات بإنشاء جهاز رقابي

يقوم بمراقبة أعمال المؤسسات الحكومية ؛ للتأكد من مدى تنفيذها لأعمالها بكل كفاءة وفعالية، حيث صدر المرسوم الملكي لسنة (1963) والخاص بإنشاء الجهاز المركزي للرقابة الإدارية العامة، ثم القانون رقم (88) لسنة (1974) بشأن إعادة تنظيم الجهاز المركزي للرقابة الإدارية العامة، وبعد ذلك صدر القانون رقم (79) لسنة (1975) بشأن ديوان المحاسبة، وفي عام (1988) جاء القانون رقم (7) والخاص بإنشاء الجهاز الشعبي للرقابة والمتابعة الشعبية، ثم القانون رقم (11) لسنة (1996) بشأن إعادة تنظيم الرقابة الشعبية، ثم صدر القانون رقم (13) لسنة (2003) والذي بموجبه تم إعادة فصل اختصاص الرقابة المالية والفنية عن الرقابة الإدارية.

وفي سنة (2007) صدر القانون رقم (2) بتنظيم التفتيش والرقابة الشعبية، والقانون رقم (3) بشأن إنشاء وتنظيم جهاز المراجعة المالية، في سنة (2011) أصدر المجلس الوطني الانتقالي القرار رقم (119) بشأن إنشاء ديوان المحاسبة والذي يقضي بإنشاء ديوان للمحاسبة، وذلك من خلال دمج كل من جهازي المراجعة المالية وجهاز التفتيش والرقابة الشعبية سابقاً.

وأخيراً القانون رقم (19) لسنة (2013) بشأن إعادة تنظيم ديوان المحاسبة الليبي، والقانون رقم (20) لسنة (2013) بإنشاء هيئة الرقابة الإدارية.

2.2- مفهوم الرقابة:

اختلفت وجهات النظر حول مفهوم الرقابة، إلا أنها اتفقت على ضرورة وجود رقابة في أي نظام إداري أو مالي؛ حتى يكون نظاماً فعال (عباس، 2011)، ولذلك فقد تعددت التعريفات للرقابة فمثلاً: قد عرفها توفيق (1988): بأنها التأكد ممّا إذا كان كل شيء يحدث طبقاً للخطة الموضوعة والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة، وأن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها، وهي تنطبق على كل شيء.

بينما عُرِّفت: على أنه تلك الرقابة التي تستهدف التأكد من حسن استعمال المال العام بما يتفق مع أهداف التنظيم الإداري (القبيلات، 2008). كما عُرِّفت الرقابة في المؤتمر الأول للرقابة المالية في العام (1977) على أنها: "منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والإدارية، ويهدف إلى التأكد من المحافظة على الأموال العامة، ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق الفعالية في النتائج المحققة، على أن يقوم بهذه المهمة جهاز مستقل ينبو عن السلطة التشريعية غير خاضع للسلطة التنفيذية (عباس، 2011).

ومما سبق يمكن استخلاص أن المفهوم العام للرقابة الذي ستستند عليه هذه الدراسة هو: أن الرقابة هي مجموعة القواعد والإجراءات التي يقوم بها جهاز رقابي مستقل لقياس وتقييم أداء الجهة الخاضعة للرقابة، وإيداء رأي فني محايد عن أداء تلك الجهة، بناء على معايير وإجراءات قانونية محددة سلفاً، لتحقيق الهدف المراد منها بأقل وقت وجهد وتكلفة وجودة عالية، والكشف عن أي انحرافات قد توجد، ودراسة أسبابها، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح السليبي منها وتدعيم الايجابي.

2.3- أهداف الرقابة:

ومما سبق عرضه يمكن استنتاج الأهداف العامة لأجهزة الرقابة والتي تتمثل

في الآتي:

- 1- التحقق من أن الإنفاق العام تمّ وفقاً لما هو مقرر له طبقاً للخطة الموضوعية.
- 2- التأكد من حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها، وأنها استخدمت أفضل استخدام دون إسراف أو انحراف، والكشف عن المخالفات.
- 3- متابعة تنفيذ الخطة الموضوعية، وتقييم الأداء في الوحدات؛ للتأكد من أن التنفيذ يسير وفقاً للسياسات الموضوعية، ولمعرفة نتائج الأعمال والتعرف على مدى تحقيق الأهداف المرسومة.

4- التأكد من سلامة القوانين واللوائح والتعليمات المالية، والتحقق من مدى كفايتها وملاءمتها واكتشاف نقاط الضعف فيها؛ لاقتراح وسائل العلاج.

2.4- أساليب الرقابة:

تتعدد الأشكال والأساليب التي تتبعها عملية الرقابة باختلاف وجهة النظر التي ينظر منها إلى الأداء الرقابي، وعلى الرغم من ذلك فإنها تنفق في كونها عملية مستمرة تدور مع المال العام أينما وجد، وبالتالي فإنه يمكن تصنيف أساليب الرقابة إلى عدة أشكال مختلفة، يمكن توضيح عدد منها على سبيل المثال في ما يلي:

2.4.1- تصنيف أساليب الرقابة بحسب الوقت الذي تتم فيه عملية الرقابة: يمكن تصنيف أساليب الرقابة من حيث الوقت التي تتم فيه عملية الرقابة إلى ثلاثة أنواع وهي: (عباس، 2011)

أ- الرقابة الوقائية: وهي الرقابة التي تقوم بمراجعة الخطط في مراحلها الأولى قبل تنفيذها للتأكد من كونها صحيحة وواقعية، وهي تهدف أساساً إلى منع وقوع الأخطاء منذ البداية، فهي تحول دون تبديد الموارد العامة وتحقق وفراً في الأنفاق العام، فهي بشكل عام تبدأ قبل البدء في تنفيذ العمل، ويطلق عليها الرقابة قبل التنفيذ، أو الرقابة المانعة، وأهم ما يميزها في أنها تساعد إدارة الجهات الخاضعة للرقابة في تنفيذ القوانين واللوائح والتعليمات بكل دقة، كما تساعد على تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والمخالفات، وتقليل المسؤوليات الملقاة على من يقوم بالتنفيذ لقيامهم بالتنفيذ بكل مشروعية وبعد عن لأخطاء، وكذلك تساهم بشكلٍ وآخر في التقليل من فرص إهدار المال العام ارتكاب الأخطاء والانحرافات.

إلا أن أهم ما يؤخذ على هذا النوع من الرقابة في كونها تؤخر البدء في تنفيذ الأعمال؛ لحاجة الإدارة لبعض الوقت للقيام بتلك الرقابة، تضيئ نوعاً من التحكم والهيمنة القائم بعملية الرقابة في الجهة الخاضعة للرقابة.

ب- الرقابة المتزامنة: وهذا النوع يقوم فيه القائم بعملية الرقابة بصورة مستمرة ومواكبة للعملية التنفيذ، وتسمى بالرقابة أثناء التنفيذ حيث تكون عملية الزيارة من خلال الزيارات الميدانية المتكررة للجهة طيلة فترة المراجعة، وبذلك تقوم الإدارة بتصحيح الانحرافات التي تحدث في نفس الوقت، أو بعد فترة بسيطة، وغالباً ما تقوم به أجهزة داخل الوحدات الإدارية؛ للتأكد من سلامة ما يجري عليه العمل، والتأكد من أن التنفيذ يسير وفقاً للخطة والسياسات الموضوعية، وأهم ما يميز هذا النوع هو: أن هناك وجود وقت كاف لدى المراقب مما يمكنه من التعرف على المنشأة بصورة أفضل، كما تساعد في سرعة اكتشاف الأخطاء والتجاوزات في وقت قصير بدلاً من ترك ذلك حتى نهاية العام، وتساعد أيضاً في المساعدة في إنجاز الأعمال في أوقاتها دون إهمال أو تأخير من قبل الجهة الخاضعة للرقابة.

ويعاب على هذا النوع من الرقابة أنها تتحول إلى عمل روتيني مستمر خلال التنفيذ، بالإضافة إلى نشوء علاقات تعارف وصدقة بين المراقب والموظف قد تؤثر على عمل المراقب. ويمكن ملاحظة أن هذا النوع من الرقابة لا يبد وأن يكون ملازماً لعمليات التنفيذ أولاً بأول، ولذلك فهو بحاجة إلى تشكيل لجنة خاصة بداخل كل المؤسسة تكون مهمتها مراجعة العمليات منذ بدايتها وحتى اكتمالها، وبالتالي فإنه يصعب على ديوان المحاسبة تنفيذ هذا النوع من الرقابة؛ بسبب ارتفاع تكلفتها وضيق حدودها.

ج- الرقابة اللاحقة: ويتركز دور هذا النوع من الرقابة بعد الانتهاء من إنجاز مراحل العمل المطلوب، ويتم عن طريق فحص ومراجعة العمليات التي تم الانتهاء منها، للكشف عما وقع من مخالفات وانحرافات، عن طريق مقارنة ما تم إنجازه بالمعايير والخطة الموضوعية سلفاً، وهذا ما يضمن عدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد مراجعتها وتسمى (بالرقابة بعد التنفيذ والرقابة العلاجية)، أهم ما يميز هذا الرقابة وضوح جميع الوقائع مما يساعد على صحة الملاحظات، فهي رقابة كاشفة للأخطاء،

كما أنها لا تسبب في تأخير الأعمال التي تقوم الإدارة بتنفيذها؛ ألا أنه يؤخذ عليها لا تحول دون وقوع الأخطاء أو الغش حال وقوعها، وظهور نتائجها بعد فترة طويلة نسبياً؛ مما يقلل من فاعليتها، خاصة إذا ما تغيرت الظروف الموضوعية محل الملاحظات التي تقوم باكتشافها. هذا وتعد تلك الرقابة من أكثر أنواع الرقابة شيوعاً وأنسبها للتنفيذ؛ وذلك لسهولة تأديتها بدون حدوث أي اختلافات في الأرقام أو القيود بعد مراجعتها، وبالتالي تصحيح ما قد يحدث من أخطاء، ومحاسبة من يتسبب بوجود انحرافات تؤدي إلى المساس بالمال العام أو استخدامه في غير ما خصص له.

ويمكن ملاحظة أن قانون ديوان المحاسبة الليبي لم يشر إلى استخدام أي نوع من تلك الأنواع، وترك تحديدها لديوان المحاسبة وحرية الاختيار فيما ما يراه مناسباً حسب طبيعة العملية.

2.4.2- تصنيف أساليب الرقابة بحسب درجة الدورية لعملية الرقابة:

تختلف الرقابة من حيث درجة الدورية في التنفيذ إلى نوعين (عباس، 2011)

وفيما يلي توضيح لذلك:

أ- الرقابة الدورية: وهي الرقابة التي تأخذ صفة الدورية والروتينية في التنفيذ، بمعنى أن تكون تلك الرقابة وفق جدول رقم زمني محدد، يحدد مواعيد هذه الرقابة، فقد تكون شهرية، أو ربع سنوية، أو نصف سنوية، أو سنوية، أو غير ذلك.

ب- الرقابة المفاجئة: وهي الرقابة التي تحدث بصورة مفاجئة وبدون أي إنذار، ويكون الهدف من هذا النوع من الرقابة الكشف عن مدى التزام جهة معينة بالقوانين والتعليمات، أو اكتشاف خطأ لا يمكن أن يكتشف في حال الرقابة الدورية، ومثال ذلك: جرد الخزينة في إحدى الجهات.

ولم يحدد قانون ديوان المحاسبة الليبي نوع الرقابة الواجب إتباعها، وإنما ترك تحديدها لهم؛ ليقوموا بأداء واجباتهم في أي وقت يرونه مناسباً، وبهذا فقد ظهرت كلتا

الرقابيتين بديوان المحاسبة، حيث ظهرت الرقابة الدورية في فحص مدى الالتزام بالميزانيات المعتمدة، في حين ظهرت الرقابة المفاجئة في الكثير من الأعمال التي تؤدي حسب الخطة السنوية والمعدة من قبل الدوائر المختصة، وبعض الأعمال التي تنفذ بناء على تكليفات مباشرة خارج الخطة السنوية.

ثالثاً: المتطلبات اللازمة لعمل الرقابي

3.1- الاستقلالية:

إن أهم ما يميز أجهزة الرقابة هو درجة استقلالها؛ لذلك لا بد لها أن تتمتع بالاستقلالية التامة عن غيرها من الأجهزة الأخرى، وقد ورد في إعلان "ليما" إن الهيئات الرقابية يمكنها أن تقوم بمهامها بصورة موضوعية وفعالة إذا كانت مستقلة عن الجهة التي تقوم بمراجعتها، وكانت تتمتع بالحماية ضد النفوذ الخارج عنها.

كما أكد الإعلان على أنه وبرغم من أن الهيئات التابعة للدولة عادة لا يمكن أن تتمتع بالاستقلالية الكاملة لأنها جزء من الدولة؛ إلا أن هيئات الرقابة يجب أن يتوفر لها الاستقلال الوظيفي والتنظيمي حتى تتمكن من القيام بأعمالها واختصاصاتها.

تعريف الاستقلالية:

يعتبر استقلال موظفي ديوان المحاسبة حجر الأساس في ممارستهم للمهنة، والتي تتطلب قيام المراجع بعمله دون التعرض إلى أي ضغوط أو تأثير من الجهات التي يقوم بالرقابة عليها، وقد عُرِفَت الاستقلالية: بأن يكون المراجع مستقلاً في رأيه تمام الاستقلال عن الأشخاص الخاضعين لرقابته، ودون أن يغير أو يؤثر على حكمه شيئاً تبعاً لأهواء المؤسسة الخاضعة للرقابة مهما كانت الأسباب، وأن لا تكون له مصالح شخصية في المؤسسة الخاضعة للرقابة، وهذا يعني أن يكون المراجع متحرراً من أهوائه ونزواته ومصالحه الشخصية. (الهولي، 2008). كما عرفت الاستقلالية على

أنها: قدرة المراجع على العمل بكل نزاهة وموضوعية، والبعد عن أي تأثير خارجي يؤثر على إبداء الرأي الفني المحايد (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2013).
ومما سبق يمكن القول أن الاستقلالية تعتبر الأكثر أهمية من الصفات المهنية التي يجب أن يتصف بها المراجع، إذ أنه بدون هذا الاستقلال تكون مقدرته على إبداء الرأي الفني خاضعة لتأثير الغير، وبذلك فإن موضوعية المراجع و تقريره ستكونان مجالاً للشك.

أنواع وأشكال الاستقلالية:

يختلف مفهوم الاستقلالية من حيث الزاوية التي ينظر إليها، فنجد أن هناك الاستقلالية المالية، والاستقلالية الإدارية، واستقلالية الوظيفي، وفيما يلي توضيح لأشكال الاستقلالية، ومدى توافرها في النصوص القانونية لقانون "ديوان المحاسبة في ليبيا رقم (11) لسنة 1425 ميلادية (1996).

أ- الاستقلالية المالية: ويقصد بالاستقلالية المالية مدى تأثير الأموال على تقرير المراجع؛ أي أن يقوم ديوان المحاسبة بإعداد ميزانيته من حيث إعدادها بنفسه، واعتمادها مباشرة من السلطة التشريعية دون تدخل من السلطة التنفيذية والمتمثلة في وزارة المالية، وأن تعطى الصلاحيات التامة للديوان في تنفيذ ميزانيته، وتعتبر استقلالية أجهزة لرقابة غير تامة إذا وجدت أي عراقيل تحد من إجراء اعتماد ميزانيته على أكمل وجه. هذا وقد حدد القسم السابع من المبادئ الأساسية لإعلان "ليما" في الفقرات (1،2،3) أهمية أن تكون الهيئات الرقابة مزودة بالوسائل المالية التي تمكنها من القيام بأعمالها على أكمل وجه، وكما يجب أن تكون الهيئات الرقابة مخولة بأن تطلب مباشرة من السلطة المختصة باعتماد الميزانية للدولة بأن تمنحها الاعتمادات المالية اللازمة. وقد نصت المادة (65) من قانون ديوان المحاسبة في ليبيا على أن يكون لجهاز الرقابة ميزانية مستقلة ضمن الميزانية العامة للدولة... وبالتالي فإن

مظاهر الاستقلال المالي لديوان المحاسبة في ليبيا تتمثل في إعداد الميزانية واعتمادها، وصلاحيات تنفيذ الميزانية.

ومما سبق يمكن القول أن الاستقلالية المالية لديوان المحاسبة غير مكتملة؛ لأنّ هناك مجالاً لتدخل الجهات التنفيذية في تحديد الاعتمادات والاحتياجات التي يطلبها الديوان، خاصة وأن وزارة المالية -وهي إحدى الجهات الخاضعة للرقابة- لها الحق في تغيير بعض البنود الواردة في ميزانية الديوان، ويعتبر ذلك قصوراً في استقلالية ديوان المحاسبة؛ لذلك يجب أن تتوفر للديوان المحاسبة الاستقلالية المطلقة في إعداد ميزانيته دون تدخل من أي سلطة، وبحيث تدرج ضمن الميزانية العامة للدولة لتنفيذها كما هي، وما على السلطة التنفيذية سوى إدخال الموارد التي يطلبها الديوان ضمن ميزانية الدولة ودون أي تعديلات.

ب- الاستقلالية الإدارية: تتركز هذه الاستقلالية في مدى تبعية ديوان المحاسبة لأعلى سلطة في الدولة، سواء التشريعية أو القضائية، ولقد أوصى المؤتمر الثالث لمجموعة العمل للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في الدول العربية؛ بأن تكون التبعية للسلطة التشريعية وأن تكون الصلة بينهما صلة وثيقة، وأن تعطى الأجهزة للرقابة والمحاسبة الحرية الكاملة في وضع لوائحها وأنظمتها الداخلية، التي تصدر بقرارات من رؤسائها ودون تدخل من أي جهة أخرى (الهولي، 2008).

وفي ليبيا فقد نص قانون ديوان المحاسبة رقم (11) لسنة 1425 ميلادية (1996) على تبعية ديوان المحاسبة للسلطة التشريعية لأعلى سلطة موجودة بالدولة، كما أظهر في الباب الثالث من القانون في المواد من (53:50) ما يشير إلى الاستقلالية الإدارية، فقد تطرقت هذه المواد إلى إعداد الملكات الوظيفية لأعضائه وموظفيه، وتوضيح لبعض الاختصاصات والصلاحيات للديوان.

ج- الاستقلالية الوظيفية: ويسمى أحياناً بالاستقلال العضوي، ويقصد بالاستقلال الوظيفي هو: إعطاء الحرية الكاملة لأجهزة الرقابة فيما يتعلق بالموظفين العاملين بالجهاز من حيث التعيين والنقل والترقية وأي إجراءات أخرى تتعلق بأعمالهم. وقد نص إعلان "ليما" في البنود (1,2,3) من القسم السادس على أن استقلالية هيئات الرقابة مرتبط ارتباطاً وثيقاً باستقلال أعضائها، والأعضاء هم: الأشخاص الذين يجب عليهم وضع القرارات للهيئة الرقابية، كما أنهم مسؤولون عنها أمام طرف ثالث. وأما بخصوص ممارسة وظائفهم؛ فإن موظفي الديوان يجب أن لا يتعرضوا أثناء تأديتهم لأعمالهم لضغوط من الجهات الخاضعة لرقابتهم، كما أنه لا يمكن أن يكونوا خاضعين ولا تابعين لتلك الجهات. ويتوفر تلك الضمانات يتحقق استقلال أعضاء أجهزة الرقابة عن باقي أجهزة الدولة؛ لئتمكنوا من تأدية أعمالهم بكل أمانة وموضوعية.

وبالرغم من تقسيم الاستقلالية إلى ثلاثة أشكال، وهي: الاستقلال المالي، والإداري، والوظيفي، إلا أنه يمكن تقسيمها أيضاً بشكل عام إلى جانبين مهمين يكمل كل منهما الآخر، وهذان الجانبان هما: "الاستقلال الحقيقي والاستقلال الظاهري".

- الاستقلال الحقيقي: وهو الاستقلال المتعلق بشخص المراجع، حيث لا بد للمراجع أن يتصرف بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه، ويجب أن تتميز أعماله بالعدالة اتجاه جميع من لهم علاقة بعمله، ويعتبر هذا الاستقلال حقيقة وقناعة ذهنية ترسخ في نفس المراجع بصورة تقنعه بعدم تحيزه للجهة التي يتم مراجعة حساباتها، أو أي جهة لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بعملية المراجعة التي يؤديها؛ وبالتالي لا بد أن يتميز المراجع بالأمانة الذهنية التي تجعل آراءه غير منحازة (جربوع، 2005).

- الاستقلال الظاهري: ويقصد بالاستقلال الظاهري: قناعة الآخرين في عمل المراجع الذي يقوم بعملية الرقابة، وأن لا يكون هناك بعض الأمور التي تضعف هذه القناعة، فإذا شكّ مستخدمو التقارير التي يعدها المراقب في استقلاليته، فلن تكن لهم قناعة فيما يصدر

عنه من رأي، وبالتالي فإنّ عليه تجنب جميع العلاقات والظروف التي تدعو إلى الشك في استقلاله.

ويعتبر الاستقلال الظاهري مرتبط بشكل وثيق بنظرة الآخرين إلى عمل المراجع؛ لذلك يجب على المراجع أن يقنع الآخرين بأنّه فعلاً مستقل، وأن لا يكون نزيهاً ومستقلاً وعادلاً في حكمة فقط، بل يجب عليه أن يجعل من يقع عليهم مراجعته يشعرون ويقتنعون بنزاهته وعدم تحيزه (جربوع، 2005).

وفي ليبيا فقد نص القانون رقم (11) لسنة (1425) ميلادية (1996) في المادة (53) على أنه لا يجوز لأعضاء وموظفي الجهاز الجمع بين وظائفهم وبين أي عمل آخر يتعارض ومباشرتهم لأعمالهم الأصلية ولو في غير أوقات العمل الرسمية، وأيضاً نصت المادة (63) على أنه لا يجوز عزل أعضاء الجهاز؛ إلا إذا فقد أحدهم الثقة والاعتبار اللذين تطلبهما الوظيفة.

ويرى الباحث -وعلى الرغم من تعدد أشكال الاستقلالية- أنها مرتبطة بعنصرين أساسيين في العمل الرقابي، وأن توفرهما سيعمل على تطوير الأداء الرقابي لأجهزة الرقابة، وتحقيق الأهداف التي أنشئت من أجلها، وهذان الجانبان هما:

أ- استقلال ديوان المحاسبة: نتيجة للمهام الملقاة على عاتق ديوان المحاسبة فلا بد له أن يتمتع بالاستقلالية التامة عن الجهات الخاضعة لرقابته، وأن لا يكون لتلك الجهات أي تأثير عليه؛ كأن يكون الجهاز الرقابي مستقلاً ومنفرداً بتقدير وتنفيذ ميزانيته المالية السنوية حسب الاحتياجات دون تدخل السلطة التنفيذية في ذلك، وأن يتمتع بكامل الصلاحيات للقيام بمهامه.

ب- استقلال موظفي ديوان المحاسبة: يرى الباحث ضرورة تمتع موظفي جهاز الرقابة بالاستقلال التام عن الجهة الخاضعة للرقابة؛ كأن لا تكون هناك علاقة قرابة أو مصلحة بين موظفي الديوان و المسؤولين في الجهة التي تخضع لرقابته.

3.2- معايير العمل الميداني: تعتبر معايير العمل الميداني بمثابة المقاييس التي يمكن الاعتماد عليها في قياس وتقييم ما يجب أن يتبعه موظفوا الديوان في تأدية مهامهم الرقابية، وهي أيضاً تعتبر النموذج الموضوعي الذي يجب أن يأخذ به عند التطبيق، وأداة توجيه العاملين في المجالات الرقابية (جربوع، 2005). ومن أهم هذه المعايير معايير الرقابة الدولية، وهي المعايير الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة للرقابة (انتوساي)، والتي تم المصادقة عليها في المؤتمر السابع عشر للانتوساي في مدينة سيول بكوريا الجنوبية عام 2001 م (المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، 2002). ولقد أوضحت (الانتوساي) مفهوم المعايير الرقابية على أنها تلك المعايير التي تقدم التوجيه لعمل المراجع، ومساعدته في تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية اللازمة والتي يجب اتباعها؛ لتحقيق الهدف من عملية الرقابة، وتمثل هذه المعايير المقاييس المعتمدة التي يتم على أساسها تقييم جودة نتائج عملية الرقابة (جربوع، 2005). ولذلك يمكن اعتبار أن هذه المعايير هي قواعد وإجراءات متفق عليها دولياً؛ لتوجيه وإرشاد عمل المراجع في الأجهزة الرقابية لأداء مهامه على أكمل وجه؛ وبالتالي فهي مقياس لجودة أداء المراجع، ويبقى استخدام أي معيار من المعايير من حق الدولة وحسب قانونها، إذ أن ما يعتبر تصرفاً ذا كفاءة في مكان ما قد لا يعتبر ذو كفاءة في مكان آخر.

● أهداف معايير الرقابة الدولية: تهدف عملية الرقابة بشكل أساسي إلى التأكد من الاستخدام السليم والكفاء للأموال العامة وتطوير الإدارة الحكومية لتصبح إدارة فعالة، وتنفيذ الأنشطة الإدارية بطريقة منظمة وتوفير المعلومات للسلطات العامة للدولة من خلال نشر التقارير الموضوعية (الجهاز المركزي للمحاسبات، 2013) وبالتالي فإن معايير الرقابة الدولية تهدف إلى ما يلي:

- التوجيه السليم للعمل المراجع في تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها، والشروط التي يجب توفرها في المراجع والجهاز الرقابي لتأدية الأعمال الرقابية .

- توفير مقياس لجودة مخرجات العملية الرقابية، ومدى ملائمتها للهدف المطلوب تحقيقه وتوفير الخدمات بأفضل ما يمكن للجهات الخاضعة للرقابة وفق معايير دولية .

- توضيح الأسلوب والكيفية التي تم من خلالها عملية الفحص لمستخدمي القوائم المالية، ودرجة الاعتماد على ما ورد بتلك القوائم.

● مكونات معايير الرقابة الدولية: تتكون معايير الرقابة الدولية التي أصدرتها المنظمة الدولية للأجهزة الرقابة والمحاسبة (الانتوساي) من (191) معياراً مقسمة إلى أربع مجموعات، وتتناول كل مجموعة منها مجموعة من المعايير التي تنظم مجموعة من الأعمال ذات صفات وخصائص متقاربة. ويمكن توضيح أهم المبادئ التي وردت بكل مجموعة من مكونات المعايير الدولية:

● مجموعة المبادئ الأساسية: تشتمل هذه المجموعة على المبادئ والقواعد الخاصة بالآلية التي تحكم عمل الأجهزة الرقابية، بالإضافة لتوضيح موضوع المساءلة العامة والحاجة إليها في ظل تزايد الوعي العام، وكذلك دور الأجهزة الرقابية في تحسين التقنيات وتطوير الأساليب التي يتم تطبيقها على الأعمال الرقابية (عبد الصبور، 2003)

● مجموعة المعايير العامة: وتشتمل هذه المعايير على الصفات التي يجب توفرها في كل من الجهاز الرقابي والمراجع، ودرجة الاستقلالية التي يجب توفرها في كل منهما (عبد الصبور، 2003) ومن هذه المعايير مثلاً: استقلالية العمل الرقابي لجهاز الرقابة والمراجعين العاملين به استقلالاً كافياً عن السلطة التشريعية والتنفيذية وأسس تنظيم العلاقة معها، وتحديد أسلوب تعامل جهاز الرقابة والمراجعين العاملين به مع الهيئات

الخاضعة للرقابة، و كذلك توفر شروط الكفاءة المطلوبة في العملية الرقابية التي يقوم بها الجهاز الرقابي، وبذل العناية المهنية اللازمة في العمل الرقابي.

● مجموعة المعايير الميدانية: تهتم هذه المعايير بالعمل الميداني، ومن أهم هذه المعايير تحديد الإجراءات الواجب اتخاذها لتخطيط العمل الرقابي سواء كان رقابة مالية أو رقابة أداء ، وتحديد الإجراءات الواجب إتباعها للإشراف على عمل موظفي الرقابة، وتطبيق المبادئ المتعلقة بالرقابة النظامية، والتأكد من مطابقتها للقوانين واللوائح، وتحديد أساليب الحصول على أدلة الإثبات، واستخدام تحليل البيانات المالية في التقارير المالية. (مرجع سابق، 2003)

● مجموعة معايير صياغة التقارير: وتتعلق هذه المعايير بآلية إعداد التقرير والقواعد الشكلية والموضوعية التي تضبط عملية كتابة التقرير، والتي قد لا تختلف عن القواعد الشكلية والموضوعية لكتابة تقارير المراجعة بشكل عام (عبد الصبور، 2003).

وبالتالي فإنّ هذه المعايير توفر الإطار الأساسي لعمل أي جهاز رقابي، وتساعد على أداء أعماله، وتحقيق أهدافه التي أنشئ من أجلها، والتي على رأسها حماية المال العام، وحسن استخدامه بما يكفل تحقيق المصلحة العامة لأفراد الشعب.

ولذلك يرى الباحث ضرورة قيام الأجهزة الرقابية بتبني هذه المعايير للاسترشاد بها في تأدية أعمالها، وإقرار ما تراه مناسباً لها، وفق القوانين والتشريعات والظروف الخاصة بكل دولة. أما فيما يتعلق باستخدام هذه المعايير من قبل ديوان المحاسبة في ليبيا، فإنّ القانون لم ينص صراحة على اعتماد أي من هذه المعايير، ولكن توافقت بعض نصوص المواد القانونية مع بعض هذه المعايير.

3.3- التدريب واكتساب الخبرة:

إن تدريب و تطوير العنصر البشري يعد من المقومات الأساسية لتطوير الأداء لأي منظمة يمكنها من تحقيق أهدافها، لما للعنصر البشري من دور حيوي في

تطوير المنظمات، وبالتالي فإنّ الاهتمام برفع الكفاءة العلمية والعملية للعنصر البشري عن طريق التدريب واكتساب الخبرة، واختيار أشخاص ذوي مؤهلات أفضل يؤدي إلى تحسين الأداء الفردي، وبالتالي أداء المؤسسة.

وتبقى الأجهزة الرقابية من المنظمات التي تكون بحاجة مستمرة إلى التدريب واكتساب الخبرة، بخلاف غيرها من المنظمات الأخرى؛ ولذلك فإنّ الأجهزة الرقابية لا بد أن تطور أساليبها مع أي تطور يحدث بأي مؤسسة؛ حتى تستطيع مواكبة ذلك التطور، وأن تمتاز فرق الرقابة بها بكفاءة أعلى من كفاءة موظفي الجهات الخاضعة للرقابة.

● المتطلبات الأساسية للتدريب واكتساب الخبرة: يتطلب تنفيذ عملية التدريب واكتساب الخبرة عدة متطلبات لتحقيق الهدف المرجو منها، وفي ذلك فقد حدد الحسني، وخرابشة (2009) بعض المتطلبات الضرورية التي لا بد من اتباعها للقيام بتدريب الموظفين، وحصولهم على الخبرات الضرورية لتطوير العمل الرقابي:

- وجود وحدة متخصصة بشؤون التدريب داخل الديوان تشرف على عملية التدريب من ناحية التخطيط والممارسة.

- الاهتمام بوضع خطة سنوية للتدريب تتضمن برامج التدريب التي تغطي الموضوعات ذات الأولوية بالنسبة لحاجة الديوان، والتي ينوي إجراءها لموظفيه خلال الفترة.

- التركيز على التدريب أثناء العمل باعتباره إحدى الدعائم الأساسية في إعداد وتأهيل عناصر فنية قادرة على ممارسة العمل الرقابي بكفاءة تامة، خاصة وأن هذه الأجهزة تعتبر المصدر الأساسي لإكساب المتدربين خبرات وقدرات جيدة في العمل الرقابي.

- إقامة الحلقات واللقاءات العلمية والندوات المتخصصة التي تؤدي إلى تحسين مستوى العمل الرقابي.

- وضع النظم الكفيلة بأن تكون عملية التدريب مستمرة طوال مدة خدمة الموظف .

- ربط نظام الترقية و الترفيع، وشغل الوظائف العليا ونظام الإيفاد للدراسات العليا والحصول على درجات علمية إضافية باجتياز دورات تدريبية متخصصة بنجاح، أو الاشتراك في حلقات دراسية متخصصة وإعداد أبحاث أو موضوعات رقابية مفيدة.

- الاهتمام بالمادة العلمية التي تقدم للمتدربين مع ضرورة مواكبتها لأحداث التطورات في مختلف المجالات، والاهتمام باختيار أفضل الكفاءات وأكثرها تطوراً وأكثرها إيماناً وإخلاصاً.

- ومما سبق يمكن القول أن وضع وتنفيذ خطط تدريبية تأخذ في الاعتبار العوامل السابقة سيساهم في بناء جهاز وظيفي فني معد إعداداً مهنياً وعلمياً، ومدرباً تدريباً جيداً يكون قادراً على ممارسة أعماله بكفاءة وفاعلية عالية.

3.4- الوسائل التكنولوجية الحديثة:

مع تطور و اكتشاف وسائل التكنولوجيا في مجال العمل الرقابي زادت الحاجة إلى استخدام الوسائل التكنولوجية، وخاصة في مراقبة الأعمال المالية التي أصبحت الآن تؤدي بطرق الكترونية، بعد أن كانت تمر بطرق عدة وتأخذ الوقت الطويل في إنجازها، وعلى سبيل المثال: فإن الوصول إلى تقرير مالي بالطريقة التقليدية يأخذ مراحل الدورة المحاسبية ومن ثم عمل بعض الإجراءات الخاصة للوصول إلى قوائم المالية، أما بعد ظهور البرامج المحاسبية الحديثة، فقد تلاشى ظهور كل هذه المراحل، وانحصرت في مراحل محددة، أهمها التسجيل، ومن ثم يقوم البرنامج بعمل الكثير من عمليات التقرير المالي في أقصر وقت، ودقة، كما أن حاجة العمل الرقابي إلى استخدام الإنترنت والبريد الإلكتروني قد ظهرت، خاصة في متابعة التطورات الرقابية في العالم والمتمثلة في الندوات والمحاضرات التي تهتم بالأجهزة الرقابية، حيث اهتمت أجهزة الرقابة في الدول العربية بذلك الموضوع، وكان أحدها المؤتمر الذي عقد بالقاهرة خلال الفترة 2006/7 باسم "دور التقنيات الحديثة في الكشف عن الغش والفساد" والذي نظمته الجهاز

- المركزي للمحاسبات بالتعاون مع الأمانة العامة للأجهزة العليا للرقابة والذي كان من أهم توصياته (الجهاز المركزي للمحاسبات، 2013) ما يلي:
- وضع استراتيجيات لتأهيل الموارد البشرية في مجال استخدام التقنيات الإلكترونية الحديثة في مكافحة الغش والفساد.
 - السعي لسن وتطوير الأنظمة والتعليمات والقوانين الخاصة بمقاومة الغش والفساد.
 - توظيف التقنيات الحديثة في تعزيز شمولية أنظمة الرقابة الداخلية.
 - تطوير الإرشادات والأدلة الرقابية في ظل تنامي استخدام تكنولوجيا المعلومات والحاسب الآلي.
 - تفعيل دور الأجهزة الرقابية بشأن المطالبة بإجراء بعض التعديلات على القوانين واللوائح عن طريق المشرع؛ لتتلاءم وتتواءم مع التقنيات الحديثة.
 - وتأكيداً على ما سبق فقد أصبحت الحاجة ملحة؛ لاستخدام التكنولوجيا الحديثة لدى الأجهزة الرقابية؛ لتسهيل إجراءات العمل الرقابي والحصول على أدلة الإثبات الكافية والمقنعة لضبط الأداء المالي والإداري لدى الجهات الخاضعة للرقابة، والحد من حالات المخالفات والاعتداء على الممتلكات العامة.
 - حاجة العمل الرقابي للتكنولوجيا الحديثة: نظراً للمهام الملقاة على عاتق أجهزة الرقابة، فإن العمل الرقابي بحاجة إلى استخدام للتكنولوجيا الحديثة في الكثير من الأمور، والتي لا غنى عنها في تأدية مهامه، وسرعة إنجازها، ومن أهم هذه الاستخدامات التي تحتاج إليها الأجهزة الرقابية في تأدية مهامها وعلى سبيل المثال ما يلي: (عويج، 2010)
 - استخدام الانترنت والاطلاع على المواقع الرقابية، سواء الدولية منها أو العربية، ودراسة أي جديد يحدث بها لإمكانية الاستفادة منها وربط الأجهزة للرقابة مع المنظمات

الدولية، ومتابعة المؤسسات الحكومية عن طريق الاطلاع على حسابات "موازنات" الدولة أو لآ بأول، ودراسة أي تغيير بها لمعرفة الانحرافات التي قد تحدث.

- استخدام برامج المراجعة لتسهيل عملية فحص الحسابات الحكومية، وإنجازها في أقصى سرعة ممكنة، وإعداد مكتبة الكترونية لحفظ القوانين والتعليمات الصادرة عن أجهزة الرقابة، أو الصادرة عن المؤسسات الخاضعة لها.

● التكنولوجيا الحديثة وأدلة الإثبات: تعتبر الوسائل التكنولوجية الحديثة وسيلة مهمة لإمكانية الحصول على أدلة الإثبات المطلوبة، عن طريق استخدامها كأحد الدعائم الضرورية لتنفيذ العمليات الرقابية.

وتتمثل أدلة الإثبات في حصول المراجع على قرينة أو دليل في شكل مستند، أو إجراء، أو بعض المعلومات التي تؤثر في فكر المراجع، وتقنعه بكتابة ملاحظاته، حيث أكد بيان المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (انتوساي) في مؤتمرها الدولي الثاني عشر المنعقد في سيدني عام 1986 م أن تحقيق النوعية في الرقابة يعتمد بصفة رئيسة على عدة متطلبات من بينها توفر الأدلة الملائمة والكافية للرقابة المالية. وتتعدد الأدلة المطلوبة لحصول المراجع على قرينه أو دليل، لتشمل الأدلة المستندية، والأدلة التحليلية والأدلة المادية والأدلة التي يحصل عليها من الغير.

رابعاً: الإطار العملي للدراسة:

يتناول هذا الجزء وصفاً للأداة التي استخدمها الباحث في جمع البيانات اللازمة؛ لأغراض التحليل والمتمثلة في وصف أداة جمع المعلومات، توزيع الاستبيان، صدقه وثبات أداة الدراسة، وكذلك تحليل للبيانات المجمعّة بواسطة استمارة الاستبيان.

4.1- وصف أداة جمع المعلومات:

استخدمت الدراسة استمارة الاستبيان كوسيلة وحيدة لجمع البيانات، وإمكانية

إجراء اختبار الفرضيات لتحقيق أهداف الدراسة.

وقد تكونت استمارة الاستبيان من ثلاثة أقسام كما يلي:

- القسم الأول معلومات عامة: يحتوي على مجموعة من الفقرات التي تهدف إلى الحصول على معلومات عامة عن المشاركين في الدراسة، والتي تشتمل على المؤهل، التخصص، سنوات العمل والخبرة، المركز الوظيفي.
 - القسم الثاني تقييم الأداء الرقابي: ويتناول تقييم الأداء الرقابي لديوان المحاسبة من خلال خمسة محاور مقسمة إلى (19) فقرة.
 - القسم الثالث مقومات العمل الرقابي: ويتناول هذا القسم دراسة المقومات التي قد تؤثر على تطوير العمل الرقابي، ويشتمل على خمسة محاور مقسمة إلى (23) فقرة.
- وقد تم تحديد أوزان إجابات كل فقرة من فقرات القسم الأول بحسب طبيعة كل فقرة، أما القسمين الثاني والثالث فقد تم استخدام معيار ليكارت (likret) الخماسي لتحديد أوزان الإجابات الواردة بيانها كما يلي:

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

4.2- المعالجات الإحصائية:

- اعتمدت الدراسة على بعض الاختبارات الإحصائية، بهدف تحليل البيانات المتحصل عليها من أداة الدراسة ومنها:
- المتوسطات والنسب المئوية والتكرارية.
- معامل ارتباط سبيرمان لقياس صدق الفقرات، وإيجاد العلاقات بين متغيرات الدراسة.
- اختبار تحليل العوامل (Factor Analysis).

4.3- توزيع الاستبيان:

تم تصميم الاستبيان بالاستعانة ببعض الدراسات السابقة (أبو هذاف، 2006، الباشا 2005)، وقد تم توزيع الاستبيان على عدد (55) مشاركاً من موظفين يعملون

في ديوان المحاسبة في مدن بنغازي والبيضاء ودرنة و طبرق، وتم استرجاع (38) استمارة صالحة للتحليل، وبذلك بلغت نسبة الاستبيانات الخاضعة للتحليل بنسبة 69 % من إجمالي مجتمع الدراسة.

جدول رقم (1) مجتمع الدراسة والعينة الخاضعة للتحليل

النسبة المئوية	عدد الاستبيانات الخاضعة للتحليل	عدد الاستبيانات الراجعة	عدد الاستبيانات الموزعة
69%	38	42	55

4.4- صدق وثبات أداة جمع البيانات:

تم اختبار استمارة الاستبيان قبل توزيعها وتحليلها، بهدف الوصول بها للشكل النهائي، الذي تم اعتماده في التحليل، وذلك من خلال المراحل التالية:

أ) صدق المحكمين: عرض الباحث الاستبيان بعد إعداده على مجموعة من أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بجامعة عمر المختار لتحكيمها، وقد استجاب الباحث لآراء السادة المحكمين، وقام بإجراء ما يلزم من تعديلات في ضوء آرائهم التي تفضلوا بها.

ب) صدق الاتساق الداخلي: تأكد الباحث من صدق الاتساق الداخلي للاستبيان عن طريق حساب معامل الارتباط لكل فقرة من فقرات الاستبيان والمعدل الكلي للمحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد أوضحت النتائج وجود اتساق داخلي بين كل فقرة من فقرات هذه المحاور والمعدل الكلي لها، وهذا يدل على أن الفقرات المعدة صادقة لما وضعت له.

خامساً: تحليل و تقييم واقع العمل الرقابي بديوان المحاسبة:

5.1- وصف خصائص عينة الدراسة:

5.1.1- المؤهل العلمي:

جدول رقم (4) توزيع العينة بحسب المؤهل العلمي

النسبة	العدد	المؤهل العلمي
2.6	1	دكتوراه
10.5	4	ماجستير
76.3	29	بكالوريوس
10.5	4	اخرى
100.0	38	الإجمالي

ويلاحظ أن من يحملون الشهادات العليا بعد البكالوريوس يمثلون نسبة قليلة مقارنة مع من يحملون شهادات البكالوريوس حيث بلغ من يحمل شهادة الماجستير والدكتوراه من المشاركين من موظفي ديوان المحاسبة عدد 5 أشخاص فقط أي ما نسبته 13.1%، في حين بلغ عدد المشاركين الحاصلين على شهادة البكالوريوس 29 شخصاً بنسبة 76.3%، وفي حين كان 4 أشخاص هم من الحاصلين على شهادات أقل من البكالوريوس بنسبة 10.5%، وهذا يدل على أن المشاركين في الدراسة من حملة المؤهلات الجامعية فما فوق وبالتالي من المتوقع أن يكون لديهم إدراك بموضوع الدراسة.

5.1.2- التخصص:

جدول رقم (5) توزيع العينة بحسب التخصص العلمي

النسبة	العدد	التخصص
65.8	25	محاسبة
26.3	10	إدارة اعمال
5.3	2	تمويل
2.6	1	أخرى
100.0	38	الإجمالي

يبين الجدول رقم (5) أن نسبة 65.8% من المشاركين كانوا متخصصون في المحاسبة، بينما كانت نسبة 26.3 منهم متخصصون في إدارة الأعمال، والباقي كانوا من تخصصات أخرى مختلفة. وتدلل النسب أعلاه بأن النسبة الأكبر من المشاركين يحملون شهادات علمية تخصص محاسبة، مما يؤشر على حرص ديوان المحاسبة على تعيين موظفين تتناسب مؤهلاتهم مع طبيعة العمل بالديوان.

5.1.3- مدة العمل بالديوان:

يلاحظ من الجدول رقم (6) أن موظفي ديوان المحاسبة توجد لديهم مدة طويلة، حيث كان عدد 27 مشاركاً (61.1%) تجاوزت سنوات عملهم بالديوان العشر سنوات لديهم مما يشير إلى معرفة ودراية المشاركين بأداء عمل الديوان من خلال عملهم لسنوات طويلة بالديوان.

جدول رقم (6) توزيع العينة بحسب الخبرة العملية

النسبة	العدد	الخبرة
5.3	2	أقل من 5 سنوات
23.7	9	من 6-10 سنوات
23.7	9	من 11-15 سنة
47.4	18	أكثر من 15
100.0	38	الإجمالي

5.1.4- المركز الوظيفي:

ومن خلال الجدول رقم (7) يتضح بأن أغلب المشاركين هم من الموظفين وعددهم 29 أي ما نسبته 76.3%، وباقي المشاركين وعددهم 8 فقط يشغلون مراكز وظيفية بديوان المحاسبة من رؤساء أقسام ومدراء إدارات. و بشكل عام فإن جزء من المشاركين بالدراسة لا يحملون مسميات إشرافية حيث هم الأقل دراية وقدرة على بعض الأمور المتعلقة بالعمل الرقابي لديوان المحاسبة.

جدول رقم (7) توزيع العينة بحسب المركز الوظيفي

النسبة	العدد	المركز الوظيفي
76.3	29	موظف
5.3	2	رئيس قسم
15.8	6	مدير إدارة
2.6	1	مدير عام
100.0	38	الإجمالي

5.2- تقييم الأداء الرقابي:

يحتوى القسم الثاني من الاستبيان على (5) محاور مجزأة إلى 19 فقرة بهدف تقييم الأداء الرقابي لديوان المحاسبة، وفيما يلي تحليلاً لنتائج آراء المشاركين في الاستبيان.

- مهام ديوان المحاسبة: تضمن هذا المحور مجموعة الفقرات التي تهدف إلى التأكد من تحقيق ديوان المحاسبة المهام التي أنشئ من أجلها. ومن خلال دراسة الجدول السابق يتضح بأن ديوان المحاسبة لم يحقق المهام التي أنشئ من أجلها بكفاءة عالية حيث بلغ المتوسط العام 3.1710 من وجهة نظر موظفي ديوان المحاسبة، وهذا يدل على تدني مستوى تأدية ديوان المحاسبة لمهامه التي أنشئ من أجلها. يرى المشاركون بأن الديوان لم يحقق أثناء تأديته لمهامه ضمان سلامة النشاط المالي وحسن استخدام المال العام بدرجة محدودة حيث بلغ المتوسط 3.2895 فقط. كما يرى المشاركون بأن الديوان يعمل على التحقق من كفاءة الأداء، وحسن استخدام السلطة، والكشف عن الانحرافات ومعالجتها أينما وجدت ولكن بدرجة منخفضة حيث بلغ متوسط الإجابات 3.1053.

جدول رقم (7) يبين آراء المشاركين حول مدى قيام ديوان المحاسبة للمهام التي أنشئ من أجلها

المتوسط	الفقرة
3.2895	يهتم الديوان بضمان انفاق المال العام في أوجه الصرف المخصصة له في الجهات الخاضعة للرقابة.
3.1053	يهتم الديوان بقياس كفاءة الأداء للجهات الخاضعة للرقابة، والكشف عن المخالفات والانحرافات أينما وجدت.
3.3158	يتأكد الديوان من مطابقة الاداء المالي والإداري للقوانين واللوائح والقرارات النافذة بالجهات الخاضعة للرقابة.
2.9737	يهتم الديوان بمستوى الشفافية والنزاهة في السياسات المالية والإدارية في الجهات الخاضعة للرقابة.
3.1710	المتوسط العام

ويعتقد المشاركون بمتوسط 3.3158 أن الديوان يحقق المهمة الثالثة من مهامه والتي تعني القيام بمطابقة النشاط المالي والإداري مع القوانين والأنظمة واللوائح والقرارات النافذة. جاءت المهمة الرابعة من المهام المسندة للديوان وهي التحقق من وجود الشفافية والنزاهة وتعزيز المصداقية والثقة بالسياسات المالية والإدارية لدى موظفي الديوان في المرتبة الأخيرة، حيث بلغ المتوسط 2.0737. وبذلك يتبين بشكل عام ضعف المستوى العام لديوان المحاسبة في تنفيذ المهام الموكلة إليه من وجهة نظر موظفي الديوان المشاركين في الدراسة.

5.2.1- الإجراءات الرقابية التي يؤديها الديوان:

تضمن هذا المحور مجموعة الفقرات التي تهدف إلى تقييم الإجراءات الرقابية التي يؤديها موظفو الديوان ومن خلال الجدول رقم (8) يتضح أن تقييم الإجراءات الرقابية التي يقوم موظفو الديوان بتأديتها كانت بدرجة منخفضة ومتوسط عام 2.9605 حيث كان الإجراء الأول وهو أن موظفي الديوان يحددون هدفاً واضحاً لهم عند قيامهم بعملية الرقابة في المرتبة الأولى، حيث بلغ المتوسط 3.0789، كما احتل الإجراء الرابع وهو قيام موظفي الديوان بالتفتيش بشكل دائم ومنظم الترتيب الثاني من وجهة

نظر موظفي الديوان حيث بلغت النسبة 2.9737. في حين يتبين أن باقي الفقرات المتعلقة بتقييم الإجراءات الرقابية التي يؤديها الديوان كانت متقاربة وإن اختلفت في رتبها. وبشكل عام يمكن ملاحظة أن إجابات موظفي الديوان يؤيدون عدم فعالية وكفاءة الدور الرقابي للديوان.

جدول رقم (8) بين تقييم المشاركين للإجراءات الرقابية التي يؤديها الديوان

المتوسط	الفقرة
3.0789	يقوم موظفو الديوان بتحديد الهدف من العملية الرقابية تحديداً ووضوحاً قبل البدء في عملية الرقابة.
2.8684	يقوم موظفو الديوان بتخطيط لعملية الرقابة بوضع الخطوات اللازمة لإنجاز العملية على الوجه المطلوب.
2.9211	يقوم موظفو الديوان بتأدية كافة الخطوات العملية المطلوبة مهنيًا للحصول على أدلة إثبات كافية.
2.9737	يقوم موظفو الديوان بالزيارات والمهام الرقابية بشكل دائم ومنتظم.
2.9605	المتوسط العام

5.2.2- جدوى الأعمال الرقابية:

تكون هذا المحور من مجموعة الفقرات التي تهدف إلى تقييم جدوى الأعمال الرقابية التي يؤديها ديوان المحاسبة من وجهة نظر العاملين بالديوان. الجدول رقم (9) يبين أن جدوى الأعمال الرقابية التي يؤديها ديوان المحاسبة حسب وجهة المشاركين كانت بدرجة متوسطة، حيث بلغ المتوسط العام 3.3816. ويلاحظ أيضاً فيما يتعلق بالفقرة الخاصة بالرأي حول جدوى الأعمال الرقابية والتي احتلت المرتبة الأولى بمتوسط 3.9474، في حين جاءت الآراء في المرتبة الثانية بمتوسط 3.6316 فيما يتعلق بان إجراءات الديوان لا تعيق سير العمل في الجهات الخاضعة للرقابة. وفيما يتعلق بالمهام التي يقوم بها الديوان والمتعلقة بمدى مساهمته في المحافظة على سلامة تطبيق القرارات والممارسات في المؤسسات الحكومية فقد جاءت آراء المشاركين بمتوسط 3.1316.

جدول رقم (9) بين تقييم المشاركين مدى جدوى الإجراءات الرقابية التي يؤديها الديوان

المتوسط	فقرة
3.6316	إجراءات عمل الديوان لا تعيق سير الأعمال في الجهات الخاضعة للرقابة.
2.8158	تساهم رقابة الديوان في رفع كفاءة الأداء في الجهات الخاضعة للرقابة.
3.9474	هناك جدوى ومنفعة من رقابة الديوان للجهات الخاضعة للرقابة.
3.1316	تساهم رقابة الديوان في المحافظة على سلامة تطبيق القرارات واللوائح في الجهات الخاضعة للرقابة.
3.3816	المتوسط العام

وفيما يتعلق بالاستفسار حول دور الديوان في رفع كفاءة الأداء في المؤسسات الحكومية فقد جاءت آراء موظفي الديوان وبمتوسط 2.8158 ويتبين من النتائج السابقة ان مستوى جودة وجدوى الأعمال الرقابية التي يمارسها ديوان المحاسبة على الجهات المشمولة بالرقابة في مستوى متوسط.

5.2.3- محتوى التقارير الرقابية:

تكون هذا المحور من بعض الفقرات التي تهدف إلى تقييم فحوى التقارير الرقابية من حيث عرض الملاحظات والتوصيات والمحتوى الفني للتقرير، ودورها في التأثير على اهتمام المسؤولين، والجدول رقم (10) يوضح ذلك.

ويلاحظ من خلال دراسة البيانات الموضحة في الجدول رقم (10) أن فحوى التقارير الرقابية التي يعدها ديوان المحاسبة كانت بدرجة متوسطة، حيث بلغ المتوسط العام 3.3158 من وجهة نظر موظفي الديوان، وهذا يدل على جودة التقارير الرقابية بدرجة متوسطة. هذا وتحليل إجابات المشاركين يلاحظ تدنى مستوى الاهتمام بتوصيات ديوان المحاسبة، وعدم التعامل معها بشكل جدي، حيث بلغ متوسط ذلك 2.6842.

جدول رقم (10) يبين تقييم المشاركين يوضح فحوى التقارير الرقابية للديوان

المتوسط	فقرة
3.7632	الملاحظات الواردة في تقرير الديوان ذات أهمية وتساعد في كشف الأخطاء وضبط المخالفات
2.6842	تلقى الملاحظات الواردة بتقرير الديوان اهتماماً كبيراً من قبل المسؤولين، تؤخذ توصياته بشكل جدى
3.5000	المحتوى الفني للتقرير الديوان والمعلومات الواردة فيه تعتبر ذات جدوى في تصحيح الأخطاء ووضع الحلول اللازمة
3.3158	المتوسط العام

أما باقي آراء المشاركين حول الفقرات الأخرى الواردة في هذا المحور فقد كانت عالية وبمتوسطات متقاربة. ويستخلص من النتائج السابقة أن معظم المشاركين يجمعون على أن فحوى التقارير الرقابية التي يعدها ديوان المحاسبة جيدة، ولكن التوصيات التي يقدمها الديوان للجهات الخاضعة للرقابة لا تلقي اهتماماً كبيراً، ويمكن إرجاع ذلك إلى ضعف مستوى المساءلة التي توجه للمقصرين في حال عدم الأخذ بتلك التوصيات، الأمر الذي يستدعى توفير نصوص قانونية واضحة تعالج حجم المسؤولية المترتبة على كل من يتخلف أو يتجاهل توصيات ديوان المحاسبة وعدم الأخذ بها.

5.2.4- أداء موظفي ديوان المحاسبة:

يهدف هذا المحور إلى تقييم أداء موظفي ديوان المحاسبة من خلال استطلاع رأي المشاركين وإجاباتهم عن أداء موظفي الديوان، والجدول رقم (11) يوضح ذلك. ومن خلال تحليل إجابات المشاركين على الفقرات المثارة في الجدول رقم (11) يتضح أن أداء موظفي ديوان المحاسبة كان بشكل ضعيف، حيث أفادت إجابات المشاركين إلى درجة متوسطة حول الدور المناط بالموظفين وقيامهم بتنفيذ المهام الرقابية الموكلة لهم، حيث بلغ المتوسط العام 2.6645، وأن متوسط جميع الفقرات التي يتضمنها هذا المحور كانت لا تفوق 3.000، وكان أعلى هذه المتوسطات تلك الفقرة

المتعلقة بالرأي حول تمتع موظفي الديوان بالشخصية المستقلة أثناء تنفيذهم لمهامهم الرقابية بمتوسط 2.8684 ويمكن أن نستخلص من النتائج أن معظم المشاركين يجمعون على أن موظفي ديوان المحاسبة لا يقومون بأداء دورهم، ورغم أنهم يمتلكون القدرات التي تؤهلهم القيام بالمهام التي توكل إليهم.

جدول رقم (11) أداء موظفي ديوان المحاسبة

المتوسط	فقرة
2.5789	يتمتع موظفو ديوان المحاسبة بالخبرة والمقدرة الفنية المدربة لتأدية أعمالهم.
2.8684	يتمتع موظفو الديوان بالشخصية المستقلة للقيام بمهامهم.
2.7632	يلتزم موظفو الديوان بالقوانين والأنظمة في تنفيذهم لمهامهم.
2.4474	يتمتع موظفو الديوان بمعرفة واسعة في مجال المحاسبة والمراجعة للقيام بمهامهم.
2.6645	المتوسط العام

وحول ما سبق يتبين أن ديوان المحاسبة يمتلك الإمكانيات التي تؤهله القيام بالمهام الموكلة إليه، في حين أنه يقوم بتنفيذ تلك المهام بشكل دون المستوى المطلوب مما يشير إلى حاجة ديوان المحاسبة إلى بعض المقومات التي يرى الباحث أن وجودها قد يكون له الدور الكبير في تنفيذ مهام الديوان، الأمر الذي يستلزم إعطاء المزيد من الاهتمام والعناية بتلك المقومات لإمكانية تطوير الأداء الرقابي بشكل أكثر فعالية وقدرة على تحقيق الأهداف المنشودة.

5.3- متطلبات العمل الرقابي:

قامت الدراسة بتحليل نتائج آراء المشاركين من موظفي ديوان المحاسبة حول مقومات العمل الرقابي من خلال تحديد المتوسط لكل فقرة من الفقرات والمتوسط العام لكل محور من المحاور الخمسة التي تناولت مقومات العمل الرقابي، وذلك كما يلي:

5.3.1- استقلالية ديوان المحاسبة:

يهدف هذا المحور إلى تقييم مستوى استقلالية ديوان المحاسبة عن الجهات الخاضعة للرقابة، والجدول رقم (12) يوضح معدل كل فقرة من فقرات المحور، وقد تراوح المتوسط العام لكل الفقرات في 2.7947، وهذا يشير إلى أن ديوان المحاسبة يحظى بمستوى محدود و منخفض جداً من الاستقلالية. ومن خلال دراسة الفقرات المتعلقة بالرأي حول مدى تمتع ديوان المحاسبة بالاستقلالية التامة لتنفيذ مهامه كانت إشارة النتيجة إلى أن ديوان المحاسبة يتمتع بالاستقلال المالي والإداري وبشكل بسيط ومحدود حيث بلغ المتوسط الآراء 3.0789 فقط. ولا يتمتع ديوان المحاسبة بالاستقلال الإداري بعيداً عن تأثير السلطات العليا بالدولة حيث بلغ المتوسط 2.7895. يرى في المتوسط 2.7947 من المشاركين عدم قدرة موظفي ديوان المحاسبة على القيام بتأدية أعمالهم دون أن تحجب عنهم أي معلومات يحتاجون إليها لأداء عملهم، مما يعني أن موظفي الرقابة غير قادرين على أداء دورهم كاملاً. وكذلك عدم كفاية الصلاحيات المخولة لديوان المحاسبة في تعيين وترقية موظفيه لضمان حيادية أدائهم وعدم تدخل جهات أخرى في أعمالهم، حيث بلغ المتوسط 2.7105.

يرى المشاركون أن ديوان المحاسبة غير قادر على ممارسة صلاحياته بشكل فعال بعيد عن أي تأثير خارجي، وهذا يشير إلى أن هناك تأثيرات خارجية تؤثر على ممارسة ديوان المحاسبة لصلاحياته بشكل فعال مما يؤثر على استقلاليته.

جدول رقم (12) يبين مدى استقلالية ديوان المحاسبة عن الجهات الخاضعة للرقابة

المتوسط	الفقرة
3.1316	يكفل القانون لديوان المحاسبة الاستقلالية الكافية لتأدية العمل الرقابي.
2.7895	ديوان المحاسبة قادر علي ممارسة صلاحياته بشكل فعال بعيد عن أي تأثير خارجي من أي سلطة عليا في الدولة.
3.0789	يتمتع ديوان المحاسبة بالاستقلال الإداري و المالي.

المتوسط	الفقرة
2.2632	يتمتع موظفو الديون بالاستقلالية والحيادية أثناء تأديتهم لأعمالهم الرقابية ولا يخضعون لتأثيرات داخلية و خارجية.
2.7105	يقوم موظفو الديون بالتقرير عن المخالفات والانحرافات أي كان نوعها ومهما كان مرتكبها، بكل حرية دون تدخل أو تأثير من أي جهة.
2.7947	المتوسط العام

5.3.2- معايير الرقابة الدولية:

يتكون هذا المحور من تحليل الفقرات المتعلقة بتقييم المعايير التي يعتمد عليها ديوان المحاسبة في أدائه لأعماله، والجدول رقم (13) يوضح المتوسط الحسابي لكل فقرة من الفقرات وقد تراوح المتوسط العام 2.5210 مما يدل على تدني مستوى اعتماد معايير العمل الرقابي بديوان المحاسبة.

جدول رقم (13) يوضح إجابات المشاركين حول اعتماد معايير العمل الرقابي بديوان المحاسبة

المتوسط	الفقرة
2.0526	يوجد فهم واضح للمعايير الرقابية الدولية لدى موظفي الديوان
2.5526	يتم تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها بناء على معايير الرقابية الدولية
2.7105	يتم قياس جودة مخرجات العملية الرقابية بناء على الالتزام بالمعايير الرقابية
2.6842	تعتبر معايير الرقابة الدولية المقياس الأساسي لتقييم أهداف الأعمال الرقابية
2.6053	يلتزم موظفو الديوان بالمعايير الرقابية الدولية عند تأدية أعمالهم الرقابية
2.5210	المتوسط العام

ومن خلال دراسة الفقرات المعدة لمعرفة مدى التزام ديوان المحاسبة بالمعايير الرقابية التي تضعها المنظمات الدولية في الجدول السابق فقد أشارت النتائج إلى أنه لا تتفق المعايير التي يتم التعامل بها عند تعيين الموظفين مع المعايير الرقابية، حيث يرى المشاركون بأنهم لا يلتزمون بالمعايير الرقابية، يرى بعض المشاركين أن موظفي الديوان لا يعتبرون أن المعايير الرقابية مقياس لتقييم أهداف الأعمال الرقابية. كما لا

يوجد فهم واضح للمعايير الرقابية الدولية عند موظفي ديوان المحاسبة. ويرى المشاركون أن المعايير الرقابية ليست هي المقياس الأساسي والوحيد لتقييم أهداف الأعمال الرقابية.

ولا يتم قياس جودة مخرجات العملية الرقابية بناء على المعايير الرقابية، كما يرى المشاركون أن جودة مخرجات العملية الرقابية تقاس بناء على تلك المعايير. ولا تتفق الخطوات والإجراءات الرقابية المطبقة عند إجراء العمل الرقابي مع المعايير الرقابية، حيث يرى المشاركون أن الخطوات والإجراءات الرقابية المطبقة لا يتم تحديدها بناء على المعايير الرقابية.

5.3.3- التدريب واكتساب الخبرة:

يتكون هذا المحور من بعض الفقرات التي تهدف إلى تقييم مستوى التدريب واكتساب الخبرة بديوان المحاسبة، والجدول رقم (14) يوضح المتوسط الحسابي لكل فقرة من الفقرات، وقد تراوح المتوسط العام لكل الفقرات بـ 2.0895، وهذا يدل على ضعف مستوى التدريب لموظفي ديوان المحاسبة. ويرى المشاركون أن موظفي الديوان لا يتمتعون بالخبرة الكافية عند توليهم أعمالهم، مما يؤهلهم للقيام بأعمالهم الرقابية على أكمل وجه، مما يشير إلى عدم تمتع مفتشي الديوان بالخبرة الكافية عند توليهم الأعمال الرقابية في الديوان.

كما يرى المشاركون أن موظفي الديوان لا يتلقون الدورات التدريبية الكافية للقيام بالأعمال الرقابية بشكل جيد، وقد تحصل ذلك على متوسط 2.3158، وهذا يشير إلى عدم توفر الدورات التدريبية اللازمة لموظفي الديوان. في حين أفاد المشاركون بأن ديوان المحاسبة لا يحرص على تدريب موظفيه بناء على خطة تدريب تعد سنوياً لهذا الغرض، حيث بلغ المتوسط 2.1053، مما يشير إلى عدم وضع خطة سنوية للتدريب بالديوان.

جدول رقم (14) يوضح إجابات المشاركين حول مستوى التدريب واكتساب الخبرة بديوان المحاسبة

المتوسط	الفقرة
2.3158	يتلقى موظفو الديوان دورات تدريبية للتأدية مهامهم الرقابية بشكل جيد.
2.1053	يعتمد الديوان خطة تدريبية توفر فرص منتظمة لتدريب الموظفين وتنمية قدراتهم.
1.9474	يشجع الديوان على توجيه موظفيه للحصول على شهادات علمية ومهنية عليا للاستفادة منها في العمل.
1.8421	يحرص الديوان على إقامة الحلقات واللقاءات العلمية والندوات المتخصصة التي تؤدي إلى تحسين مستوى أداء العمل الرقابي.
2.2368	تخصص للديوان ميزانية سنويا لتدريب وتطوير موظفيه.
2.0895	المتوسط العام

إن ديوان المحاسبة لا يهتم على توجيه موظفيه للحصول على شهادات علمية ومهنية عليا للاستفادة منها في العمل الرقابي حيث بلغ المتوسط لهم 1.9474، وهذا يشير إلى عدم اهتمام الديوان بالشهادات العلمية والمهنية العليا. كما يرى المشاركون وبأنه لا يشترط ديوان المحاسبة عند تعيين الموظفين حصولهم على سنوات خبرة، ولا يهتم الديوان بالحصول على دورات تدريبية مميزة لأعضائه، ولا يحرص الديوان على إقامة الحلقات واللقاءات العلمية والندوات المتخصصة التي تؤدي إلى تحسين مستوى أداء العمل الرقابي، كما لا يقوم ديوان المحاسبة بتقييم نتائج الدورات التدريبية بدقة وموضوعية، ولا تتوفر بالديوان ميزانية للتدريب وبرامج توفر فرص منتظمة لتدريب الموظفين وتنمية قدراتهم.

5.3.4- الوسائل التكنولوجية الحديثة:

يتكون هذا المحور من الفقرات التي تهدف إلى تقييم مستوى استخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة بديوان المحاسبة عند تأدية الأعمال المناطة به. والجدول رقم (15) يوضح المتوسط الحسابي لكل فقرة من الفقرات، وقد تراوح المتوسط العام لكل 1.8749، مما يدل على تدني مستوى استخدام ديوان المحاسبة للوسائل التكنولوجية الحديثة في إنجاز الأعمال الرقابية، ويرى المشاركون أن موظفي الديوان لا يتقنون

دورات تدريبية في استخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة، وهذا يشير إلى عدم اهتمام الديوان باستخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة.

جدول رقم (15) يوضح آراء المشاركين حول مستوى استخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة بديوان المحاسبة

المتوسط	الفقرة
1.8947	يتلقى موظفو الديوان دورات تدريبية في استخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة في مجال عملهم.
1.6842	يقوم الديوان بتوفير الوسائل التكنولوجية الحديثة المختلفة لموظفيه لمواكبة التقدم التقني في الوحدات الخاضعة لرقابته.
1.8684	يستخدم موظفو الديوان الحاسب الآلي وبرامجه في تأدية أعمالهم الرقابية.
2.0526	لدى الديوان ميزانية لدعم الحصول على الوسائل التكنولوجية الحديثة التي تساعد في إنجاز المهام الرقابية.
1.8749	المتوسط العام

و يرى المشاركون أن الديوان لا يقوم بتوفير الوسائل التكنولوجية الحديثة لموظفيه لمواكبة التقدم في الوحدات الخاضعة للرقابة، وهذا يشير إلى ضعف استخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة في الديوان. بينما لا يوافق المشاركون على أن المفتشين بالديوان يتلقون الدورات التدريبية الكافية في مجالات برامج المحاسبة والمراجعة ولا يقومون باستخدام الحاسب الآلي وبرامجه في تأدية أعمالهم الرقابية، يرى المشاركون أن موظفي الديوان لا يقومون بحفظ الملفات والتقارير عن طريق الحاسب الآلي. كما يرى المشاركون أن موظفي الديوان لا يستخدمون الحاسب الآلي في الرجوع إلي القوانين والأنظمة والتعليمات السابقة المتعلقة بأعمالهم.

سادساً: اختبار فرضيات الدراسة:

6.1- التحليل العاملي (Factor Analysis):

يهدف هذا التحليل إلى إيجاد مجموعة من العوامل التي تكون مسؤولة عن إحداث اختلافات في مجموعة من المتغيرات (متغيرات الاستجابة) حيث يمكن التعبير عن متغيرات الاستجابة كدالة في عدد من العوامل، وغالبا عن المتغيرات الاستجابة كتركيب خطى من العوامل. حيث تكون العلاقة بين المتغيرات داخل العامل الواحد أقوى من العلاقة مع المتغيرات في عوامل أخرى، لذلك فإن التحليل العاملي يساعد على فهم تركيب مصفوفة الارتباط أو التباين المشترك من خلال عدد قليل من العوامل (زعلول بشير، 2003).

وبناء على ذلك فقد تم استخدام التحليل العاملي في هذه الدراسة لإيجاد عامل واحد يمثل كل مجموعة من البنود المكونة لعناصر أداء العمل الرقابي (الجدول رقم 2) التي تعبر كل مجموعة من البنود على عنصر من أداء العمل الرقابي، بالمثل إيجاد عامل واحد يشمل كل مجموعة من البنود المكونة للعناصر مقومات العمل الرقابي (الجدول رقم 3) التي تعبر كل مجموعة من البنود على عنصر من عناصر أو مقومات العمل الرقابي. وتم استخدام طريقة المكونات الأساسية في التحليل العاملي، وقد أسفرت نتيجة تحليل العوامل إلى استخلاص عوامل، وكل عامل يمثل أو بديل لمجموعة من البنود، ويمكن استخدام هذه العوامل إحصائياً لإيجاد العلاقة بين متغيرات الدراسة بسهولة أو إيجاد تأثير تلك العوامل على بعضها البعض، وتوضح في الجداول (18) و (19) العوامل المستخلصة مقابل البنود التي ستمثلها هذه العوامل، بالإضافة الى درجة الارتباط بين كل بند والعامل المستخلص والتي تعتبر قوية (أي أن العامل يمثل بنداً إحصائياً) إذا كانت درجة الارتباط أكبر من 0.450.

وبشكل عام فقد تم استخدام كل مجموعة من مجموعات البنود في الاستبيان لقياس أحد متغيرات الدراسة، فعلى سبيل المثال البنود من 2.1 الى 2.4 استخدمت لقياس مدى قيام ديوان المحاسبة بأداء مهامه التي أنشئ من أجلها، وكذلك البنود من 3.1 الى 3.5 لقياس مدى استقلال ديوان المحاسبة في أداء مهامه. وباستخدام تحليل العاملى فقد دمجت البنود من 2.1 الى 2.4 في عامل واحد هو العامل (1) يمثلها إحصائياً والذي سيعبر عن مدى قيام ديوان المحاسبة بأداء مهامه في متغير واحد وكما هو موضح في الجدول (18)، وكذلك البنود من 3.1 الى 3.5 عامل واحد هو العامل (6) والذي يمثلها إحصائياً وسيعبر عن مدى استقلالية الديوان في متغير واحد، وكما هو موضح في الجدول (19)، وهكذا بالنسبة لبقية البنود... فكل مجموعة من البنود دمجت في عامل واحد هو المستخلص من التحليل العاملى. وقد أكدت نتائج التحليل العاملى الارتباط بين كل مجموعة بنود والعامل التى تهدف قياسه، وقد توافقت هذه النتائج مع ما حددته الدراسة مسبقاً عند إعداد الاستبيان، وبالتالي يمكن للعوامل التى تم استخلاصها أن تمثل كل واحد منها البنود التى تم استخلاصها منها، وبذلك يمكن إيجاد العلاقة بين هذه العوامل أى دراسة مدى تأثير مقومات العمل الرقابي على أداء العمل الرقابي في ديوان المحاسبة إحصائياً. والجدول رقم (18) و(19) يبينان العوامل المستخلصة من كل مجموعة من البنود أو الفقرات ودرجة الارتباط لكل بندٍ بالعامل المستخلص.

الجدول رقم (18) العوامل المستخلصة لكل مجموعة من الفقرات الخاصة بالأداء الرقابي للديوان المحاسبة

العامل المستخلص	درجات الارتباط	الفقرة	
عامل (1) يمثل الفقرات من 2.1 إلى 2.4 حول مدى قيام ديوان المحاسبة بمهامه التي أنشئ من أجلها	.875	يهتم الديوان بضمان انفاق المال العام في أوجه الصرف المخصصة له في الجهات الخاضعة للرقابة.	حول مهام ديوان المحاسبة
	.925	يهتم الديوان بقياس كفاءة الأداء للجهات الخاضعة للرقابة، والكشف عن المخالفات والانحرافات أينما وجدت.	
	.931	يتأكد الديوان من مطابقة الأداء المالي والإداري للقوانين واللوائح والقرارات النافذة بالجهات الخاضعة للرقابة.	
	.698	يهتم الديوان بمستوى الشفافية والنزاهة في السياسات المالية والإدارية في الجهات الخاضعة للرقابة.	
عامل (2) يمثل الفقرات من 2.5 إلى 2.8 والخاصة بالإجراءات الرقابية التي يؤديها الديوان	.923	يقوم موظفو الديوان بتحديد الهدف من العملية الرقابية تحديداً ووضوحاً قبل البدء في عملية الرقابة.	حول الإجراءات الرقابية
	.887	يقوم موظفو الديوان بتخطيط لعملية الرقابة بوضع الخطوات اللازمة لإنجاز العملية على الوجه المطلوب.	
	.821	يقوم موظفو الديوان بتأدية كافة الخطوات العملية المطلوبة مهنياً للحصول على أدلة إثبات كافية.	
	.736	يقوم موظفو الديوان بالزيارات والمهام الرقابية بشكل دائم ومنظم.	
عامل (3) يمثل الفقرات من 2.9 إلى 2.12 حول مدى جدوى الإجراءات الرقابية التي يؤديها الديوان	.516	إجراءات عمل الديوان لا تعيق سير الأعمال في الجهات الخاضعة للرقابة.	حول جدوى الديوان
	.692	تساهم رقابة الديوان في رفع كفاءة الأداء في الجهات الخاضعة للرقابة.	
	.782	هناك جدوى ومنفعة من رقابة الديوان للجهات الخاضعة للرقابة.	
	.867	تسهم رقابة الديوان في المحافظة على سلامة تطبيق القرارات واللوائح في الجهات الخاضعة للرقابة.	
عامل (4) يمثل الفقرات من 2.13 إلى 2.15 والخاصة فحوى التقارير	.908	الملاحظات الواردة في تقرير الديوان ذات أهمية وتساعد في كشف الأخطاء وضبط المخالفات.	حول تقرير الديوان
	.787	تتلقى الملاحظات الواردة بتقرير الديوان اهتماماً كبيراً من قبل المسؤولين، تؤخذ توصياته بشكل جدي.	

الديوان	.851	المحتوى الفني للتقرير الديوان والمعلومات الواردة فيه تعتبر ذات جدوى في تصحيح الأخطاء ووضع الحلول اللازمة.	حول أداء موظفي الديوان
عامل (5) يمثل الفقرات من 2.1 الى 2.19 حول أداء موظفي ديوان المحاسبة	.942	يتمتع موظفو ديوان المحاسبة بالخبرة والمقدرة الفنية المدربة لتأدية أعمالهم.	
	.950	يتمتع موظفو الديوان بالشخصية المستقلة للقيام بمهامهم.	
	.908	يلتزم موظفو الديوان بالقوانين والأنظمة في تنفيذهم لمهامهم.	
	.946	يتمتع موظفو الديوان بمعرفة واسعة في مجال المحاسبة والمراجعة للقيام بمهامهم.	

الجدول رقم (19) العوامل المستخلصة لكل مجموعة من الفقرات الخاصة بمقومات العمل الرقابي

العامل المستخلص	درجات الارتباط	الفقرة	
عامل (6) يمثل الفقرات من 3.1 الى 3.5 والخاصة بمدى استقلالية الديوان في أداء مهامه	.917	يكفل القانون لديوان المحاسبة الاستقلالية الكافية لتأدية العمل الرقابي.	حول استقلالية الديوان في أداء مهامه
	.844	ديوان المحاسبة قادر علي ممارسة صلاحياته بشكل فعال بعيد عن أي تأثير خارجي من أي سلطة عليا في الدولة.	
	.909	يتمتع ديوان المحاسبة بالاستقلال الإداري والمالي.	
	.765	يتمتع موظفو الديوان بالاستقلالية والحيادية أثناء تأديتهم لأعمالهم الرقابية ولا يخضعون لتأثيرات داخلية و خارجية.	
	.885	يقوم موظفو الديوان بالتقرير عن المخالفات والانحرافات أي كان نوعها ومهما كان مرتكبها، بكل حرية دون تدخل او تأثير من أي جهة.	
عامل (7) يمثل الفقرات من 3.6 الى 3.10 والخاصة بتبني معايير الرقابية الدولية	.521	يوجد فهم واضح للمعايير الرقابية الدولية لدى موظفي الديوان.	حول تبني معايير الرقابية الدولية
	.782	يتم تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها بناء على معايير الرقابية الدولية.	
	.886	يتم قياس جودة مخرجات العملية الرقابية بناء على الالتزام بالمعايير الرقابية.	
	.852	تعتبر معايير الرقابة الدولية المقياس الأساسي لتقييم أهداف الأعمال الرقابية.	
	.482	يلتزم موظفو الديوان بالمعايير الرقابية الدولية عند تأدية أعمالهم الرقابية.	

عامل (8) يمثل الفقرات من 3.11 الى 3.15 الخاصة بمدى اعتماد برامج التدريب بديوان المحاسبة	.685	يتلقى موظفو الديوان دورات تدريبية للتأدية لمهامهم الرقابية بشكل جيد.	عمل برمجيات التدريب بديوان المحاسبة
	.766	يعتمد الديوان خطة تدريبية توفر فرص منتظمة لتدريب الموظفين وتنمية قدراتهم.	
	.886	يشجع الديوان على توجيه موظفيه للحصول على شهادات علمية ومهنية عليا للاستفادة منها في العمل.	
	.863	يحرص الديوان على إقامة الحلقات واللقاءات العلمية والندوات المتخصصة التي تؤدي إلي تحسين مستوى أداء العمل الرقابي.	
	.612	تخصص للديوان ميزانية سنويا للتدريب وتطوير موظفيه.	
عامل (9) يمثل الفقرات من 3.16 الى 3.19 حول مدى استخدام التقنية في عمل الديوان	.972	يتلقى موظفو الديوان دورات تدريبية في استخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة في مجال عملهم.	عمل الديوان التقني في استخدام
	.960	يقوم الديوان بتوفير الوسائل التكنولوجية الحديثة المختلفة لموظفيه لمواكبة التقدم التقني في الوحدات الخاضعة لرقابته.	
	.981	يستخدم موظفو الديوان الحاسب الآلي وبرامجه في تأدية أعمالهم الرقابية.	
	.943	لدى الديوان ميزانية لدعم الحصول على الوسائل التكنولوجية الحديثة التي تساعد في إنجاز المهام الرقابية.	

6.2- معامل الارتباط (Correlation): بعد إعادة تصنيف وتحويل البيانات أي مجموعة من العوامل يمكن استخدامها لايجاد العلاقة بين الأداء الرقابي لـديوان المحاسبة ومقومات العمل الرقابي أي مدى تأثير مقومات العمل الرقابي على الأداء الرقابي لـديوان المحاسبة، ولتحقيق ذلك تم استخدام معامل الارتباط (سبيرمان) لقياس قوة العلاقة أو التأثير بين العوامل.

6.3- اختبار فرضيات الدراسة وتنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر المقومات اللازمة للعمل في ديوان المحاسبة وتطوير الأداء الرقابي للديوان وسيتم اختبار فرضية عن طريق اشتقاق الفرضيات الفرعية التالية:

- الفرضية الفرعية الأولى (وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر مقومات استقلالية ديوان المحاسبة وتطوير أساليب العمل الرقابي).

كما هو مبين في الجدول رقم (20) تم استخدام معامل الارتباط لقياس قوة العلاقة بين توفر مقومات استقلالية الديوان، ودورها في زيادة فاعلية الأداء الرقابي، حيث اتضح أن قيمة الارتباط تساوي 0.569، ومستوى المعنوية لها 0.000، وهي أقل من 0.05، مما يجعلنا نقبل الفرضية القائلة بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر مقومات استقلالية ديوان المحاسبة وزيادة فاعلية الأداء الرقابي عند مستوى دلالة 0.05

الجدول رقم (20) معامل الارتباط (سبيرمان) بين استقلالية ديوان المحاسبة وتطوير الأداء الرقابي للديوان

المتغيرات	درجة الارتباط	مستوى المعنوية
توفر مقومات استقلالية الديوان	.569	.000
تطوير الاداء الرقابي لديوان المحاسبة		

- الفرضية الفرعية الثانية (وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير الرقابة الدولية التي نصت عليها الإعلانات الدولية للرقابة وتطوير أساليب العمل الرقابي).

يبين الجدول رقم (21) معامل الارتباط لقياس العلاقة بين تطبيق معايير العمل الميداني للرقابة وتطوير الأداء الرقابي، حيث أتضح أن قيمة معامل الارتباط تساوي 0.125- و بمستوى معنوية 0.227 وهي اكبر من 0.05 مما يجعلنا نرفض الفرضية القائلة بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير العمل الميداني للرقابة المالية وتطوير الأداء الرقابي للديوان عند مستوى دلالة 0.05 .

جدول رقم (21) يبين معامل الارتباط (سبيرمان) بين معايير العمل الميداني وتطوير الأداء الرقابي للديوان

المتغيرات	درجة الارتباط	مستوى المعنوية
تطبيق معايير العمل الميداني للرقابة	-0.125	0.227
تطوير الاداء الرقابي لديوان المحاسبة		

- الفرضية الفرعية الثالثة (وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر الخبرة العملية والتدريب في المجال الرقابي وتطوير أساليب العمل الرقابي).

كما هو مبين في الجدول رقم (22) فان معامل الارتباط لقياس قوة العلاقة بين توفر الخبرة العملية والتدريب لدى الموظفين وإمكانية تطوير الأداء الرقابي للديوان، وقد أتضح أن قيمة الارتباط 0.675 ومستوى المعنوية لها 0.000 وهي أقل من 0.050، مما يجعلنا نقبل الفرضية القائلة بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين توفر الخبرة العملية والتدريب في المجال الرقابي، وتطوير الأداء الرقابي للديوان على مؤسسات القطاع العام عند مستوى دلالة 0.05

جدول رقم (22) معامل الارتباط (سبيرمان) بين التدريب واكتساب الخبرة وبين تطوير الأداء الرقابي للديوان

المتغيرات	درجة الارتباط	مستوى المعنوية
توفر الخبرة العملية والتدريب في المجال الرقابي	0.675	.000
تطوير الاداء الرقابي لديوان المحاسبة		

- الفرضية الفرعية الرابعة (وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام التكنولوجيا الحديثة وتطوير أساليب العمل الرقابي).

كما هو مبين في الجدول رقم (23) فقد تم استخدام معامل الارتباط لإيجاد العلاقة بين استخدام التكنولوجيا الحديثة من قبل موظفي الديوان لأداء مهامهم وتطوير الأداء الرقابي المطلوب تأديته، حيث اتضح أن قيمة الارتباط 0.535 ومستوى معنوية لها 0.015 وهي أقل من 0.05، مما يجعلنا نقبل الفرضية القائلة بوجود علاقة ذات دلالة

إحصائية بين استخدام التكنولوجيا الحديثة وتطوير الأداء الرقابي للديوان عند مستوى دلالة 0.05

جدول رقم (23) يوضح معامل الارتباط (سبيرمان) استخدام التكنولوجيا الحديثة وتطوير الأداء الرقابي للديوان

مستوى المعنوية	درجة الارتباط	المتغيرات
0.015	0.535	استخدام التكنولوجيا الحديثة
		تطوير الاداء الرقابي لديوان المحاسبة

سابعاً: النتائج والتوصيات

7.1- النتائج:

1- تدني مستوى تحقيق ديوان المحاسبة للمهام التي أنشئ من أجلها والمشار إليها في قانون ديوان المحاسبة، وهذه النتيجة متوافقة مع ما توصل إليه كل من ماضي،(2004) القاضي (2006) الدبيس (2010) و خشارمه، (2009).

2- لا يتمتع ديوان المحاسبة بالاستقلال المالي في إقرار وتنفيذ ميزانيته الأمر الذي يعني وجود تأثير سواء بشكل مباشر أو غير المباشر على الأداء الرقابي لديوان المحاسبة، وهذه تتفق مع ما توصل إليه كل من: الهولي (2007) كنعان (2005).

3- ضعف مستوى الاستقلال الإداري والوظيفي لديوان المحاسبة، وخاصة فيما يتعلق بكفاية الصلاحيات المخولة في تعيين وترقية العاملين بالديوان وتوفير المزايا الخاصة بالقائمين على تأدية العمل الرقابي.

4- لا يتم تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يعتمد عليها موظفو الديوان أثناء تأدية أعمالهم الرقابية بناء على المعايير التي تضعها منظمات الرقابة الدولية، وعدم التزامهم بها عند قيامهم بهذه المهام، كما لا يوجد فهم واضح لتلك المعايير عند الموظفين، مما يشير إلى عدم مواكبة ديوان المحاسبة لأجهزة الرقابة العليا الدولية

والإقليمية التي تعتمد وتصدر تلك المعايير، لم يتوفر في الدراسات السابقة ما يشبه هذه النتيجة وهذا يختلف مع نتيجة دراسة القاضي (2006).

5- لا يستند ديوان المحاسبة على المعايير الرقابية في تنفيذ سياسته العامة، سواءً في تعيين موظفيه أو في تقييم أهداف الأعمال الرقابية أو في قياس جودة مخرجاتها.

6- عدم حصول موظفي ديوان المحاسبة على الدورات التدريبية اللازمة في مجال العمل الرقابي بهدف إكسابهم الخبرة المميزة و المطلوبة لإنجاز الأعمال الرقابية، وذلك لافتقار الديوان لخطة تدريبية سنوية تعد بناء على الاحتياجات الضرورية للموظفين، وتتوافق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة الباشا (2005).

7- عدم اهتمام ديوان المحاسبة بحصول موظفيه على الشهادات العليا سواء العلمية أو المهنية، مما يجعلهم عرضة لتدني المستوى العلمي والعملية لديهم عن مستوى الموظفين العاملين بالجهات الخاضعة لرقابة الديوان. كما لا يوجد بديوان المحاسبة ميزانية خاصة بالتدريب، كما لا يوجد سلم رواتب يعمل على استقطاب الكفاءات المؤهلة والمدربة، مما قد يؤدي إلى نزوح الكفاءات إلى خارج الديوان.

8- لا يهتم ديوان المحاسبة بتوفير الوسائل التكنولوجية الحديثة للموظفين بالديوان، مما يضعف من قدرتهم على مواكبة التقدم التقني لدى الوحدات الخاضعة لرقابته.

9- لا يتلقى موظفو ديوان المحاسبة الدورات التدريبية الكافية في مجالات المحاسبة والمراجعة، ولا يقومون باستخدام الحاسب الآلي وبرامجه في تأدية أعمالهم الرقابية.

10- عدم استخدام موظفي الديوان الوسائل التكنولوجية الحديثة في تدعيم أدلة الإثبات التي يحصلون عليها، وعدم احتفاظهم بمكتبة إلكترونية تسهل الرجوع إلى القوانين والأنظمة والتعليمات الضرورية لتسهيل عملهم، مما يترتب عليه مواجهة الكثير من الصعوبات عند أدائهم لأعمالهم الرقابية.

11- اقتصر العمل بديوان المحاسبة على الرقابة اللاحقة، وعدم اعتماده كلاً من الرقابة قبل التنفيذ والرقابة أثناء التنفيذ، مما يؤخر اكتشاف الأخطاء والانحرافات ويجعل تصحيحها غاية في الصعوبة.

12- اعتماد موظفي الديوان على أسلوب الرقابة الدورية والروتينية في تنفيذ أعمالهم، وعدم اعتماد أسلوب الرقابة المفاجئة، والتي قد يكون مفيد في اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها ومعالجتها أولاً بأول.

13- إن المشاركين أبدوا أهمية لمتطلبات لعمل الرقابي ورتبت على نحو من الاستقلالية ثم التكنولوجية يليها الدورات التدريبية والخبرة من أهم متطلبات العمل الرقابي بينما لم يبدئ اهتمام لعنصر معايير الرقابة الدولية

7.1: التوصيات:

وبناء على ما تقدم من نتائج فإن الدراسة تتقدم بجملة من التوصيات كما يلي:

1- العمل على تعزيز العوامل المؤدية لاستقلال ديوان المحاسبة في كل ما يتعلق به من أمور قد تؤثر في مستوى استقلاليته، وتفعيل كافة الصلاحيات لتعزيز الاستقلالية.

2- اعتماد وضع معايير وضوابط وإجراءات رقابية يعتمد عليها موظفو الديوان أثناء تأدية أعمالهم الرقابية بناء على المعايير التي تضعها منظمات الرقابة الدولية، والحث على الالتزام بها عند قيامهم بهذه المهام، ومواكبة منظمات الرقابة الدولية والإقليمية في كل جديد وما يصدر عنها من معايير.

3- إشراك موظفي ديوان المحاسبة في دورات تدريبية في مجال العمل الرقابي بهدف إكسابهم الخبرة المطلوبة لإنجاز الأعمال الرقابية، والاهتمام بحصول موظفيه على الشهادات العليا سواء العلمية أو المهنية، حتى لا يكونوا عرضة لتدني مستواهم العلمي والعملية، ورصد واعتماد ميزانية خاصة بالتدريب ورصد المكافآت والحوافز للتشجيع الكفاءات المؤهلة والمدربة للعمل بالديوان.

- 4- الاهتمام والتركيز على توفير الوسائل التكنولوجية الحديثة للموظفين بالديوان، وتمتية قدرتهم على مواكبة التقدم التقني لدى الوحدات الخاضعة لرقابته، وإلحاق موظفي ديوان المحاسبة بالدورات التدريبية الكافية في مجالات المحاسبة والمراجعة، باستخدام البرامج الحديثة في تأدية أعمالهم الرقابية.
- 5- استخدام الديوان لوسائل التكنولوجية الحديثة في تدعيم أدلة الإثبات التي يحصلون عليها، وإنشاء مكتبة الكترونية تسهل الرجوع إلى القوانين والأنظمة والتعليمات الضرورية لتسهيل العمل.
- 6- اعتماد وتنفيذ جميع أنواع الرقابة اللاحقة والمسبقة وأثناء التنفيذ والدورية والمفاجئة، مما يكفل اكتشاف الأخطاء والانحرافات ويمكن من تصحيحها قبل فوات الأوان.

المراجع

- 1- أبو هذاف، ماجد محمد سليم، (2006)، "تقييم وتطوير الأداء الرقابي لديوان المحاسبة المالية والإدارية دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة"، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة - فلسطين.
- 2- الباشا، عوني راغب، (2005)، سبل تفعيل دور الرقابة على المدفوعات العامة في ضبط الأداء المالي لمؤسسات السلطة الوطنية الفلسطينية، (رسالة ماجستير غير منشورة)، قسم المحاسبة والتمويل الجامعة الإسلامية، فلسطين.
- 3- بدوي، عبد السلام، (2002)، "الرقابة على المؤسسات العامة"، دراسة تحليلية لوسائل تحقيق الرقابة على القطاع العام ووحدته الإنتاجية، الطبعة الأولى، مكتبة الأنجلو المصرية للنشر، القاهرة، جمهورية مصر العربية.
- 4- توماس، وليم، وهنكي، (2009)، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، ترجمة: أحمد حامد حجاج وآخرون، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.
- 5- جربوع، يوسف محمود، (2005)، "مراجعة الحسابات المتقدمة"، الطبعة الأولى، غزة، فلسطين.
- 6- الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة باليمن، صفحة إلكترونية يوليو 2013 . www.coca.gov.ye
- 7- الجهاز المركزي للمحاسبة بجمهورية مصر العربية، صفحة الكترونية، يوليو 2013 . www.cao.gov.eg
- 8- الجهاز المركزي للمحاسبة بجمهورية مصر العربية، صفحة إلكترونية، يوليو 2013 . www.cao.gov.eg

- 9- الحسني، صادق، وخرابشة، عبد، (2009) ، متطلبات أجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء، مجلة دراسات، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، المجلد السابع والعشرون.
- 10- درويش، عبد الكريم، وتكلا، ليلى، (2007)، "أصول الإدارة العامة"، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة، جمهورية مصر العربية.
- 11- ديوان المحاسبة الأردني، صفحة إلكترونية يونيو 2013 -www.audit-bureau.gov.jo
- 12- ديوان المحاسبة الأردني، صفحة الكترونية، يوليو (2013) -www.audit-bureau.gov.jo
- 13- ديوان المحاسبة بدولة الإمارات العربية المتحدة، صفحة إلكترونية، يوليو 2013 . www.saiuae.gov.ae
- 14- ديوان المحاسبة بدولة الكويت، صفحة إلكترونية يوليو 2013 . www.sabq8.org
- 15- ديوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية، صفحة الكترونية، يوليو 2013 . www.gab.gov.sa
- 16- سعد زعلول بشير، (2003) دليلك إلى البرنامج الاحصائي (spss)، الجهاز المركزي للإحصاء، العراق.
- 17- شاهين، علي عبد الله، (1995)، تخطيط وتقويم أداء العمل الرقابي باللجنة الشعبية العامة للرقابة والمتابعة الشعبية، دراسة تطبيقية على المصارف التجارية، (رسالة ماجستير غير منشورة)، معهد الدراسات العليا للعلوم الاقتصادية والسياسية، ليبيا.
- 18- الطحلة، حامد داوود، (2008)، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 108

- 19- عباس، علي، (2011)، "الرقابة الإدارية على المال والأعمال"، الطبعة الأولى، مكتبة الرائد العلمية، عمان، الأردن.
- 20- عبد الصبور، محسن فتحي، (2003)، مشاكل تطبيق معايير الرقابة الدولية في الأجهزة. الرقابية، مجلة الرقابة المالية، تونس، السنة العشرون، العدد 43.
- 21- العبيدات، ذوقان، وعدس عبدالرحمن، و عبد الخالق كايد (2007)، البحث العلمي، مفهومه وأدواته وأساليبه، دار الفكر العربي، الأردن، عمان.
- 22- عويج، آمنة، (2010)، خواطر حول الرقابة وآفاق تطويرها في وطننا العربي، مجلة الرقابة المالية، تونس، السنة التاسعة عشرة، العدد السادس والثلاثون.
- 23- القاضي، حسين، (2006)، دور الجهاز المركزي للرقابة المالية في سوريا في مراجعة الكفاءة، مجلة جامعة دمشق في العلوم الإنسانية والأساسية والتطبيقية، المجلد الثاني، العدد السادس، دمشق، سوريا.
- 24- القبيلات، حمدي سليمان، (2008) "الرقابة الإدارية والمالية"، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- 25- كنعان، نواف، (2005)، الرقابة المالية على الأجهزة الحكومية، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الشرعية والإنسانية، دولة الإمارات العربية المتحدة، المجلد الثاني، العدد الثاني.
- 26- لدييس، فضل، (2010)، تقويم دور ديوان الرقابة والتفتيش الإداري في تحسين الأداء في الدوائر الحكومية في الأردن - دراسة مقارنة (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.
- 27- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (2011) "المبادئ الأساسية للتدقيق"، مطابع الشمس، عمان، الأردن.

- 28- الهولي، سعود مسعود، (2007)، معايير استقلال أجهزة الرقابة المالية العليا، مجلة الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، العدد 75.
- 29- ياقوت، محمد ماجد، (2010)، أصول التحقيق الإداري في المخالفات التأديبية دراسة مقارنة، الطبعة الأولى، منشأة المعارف للنشر، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
- 30- خشارمه، حسين، (1999)، تقييم أداء ديوان المحاسبة الأردني (دراسة ميدانية- بحث منشور)، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، المجلد الثالث عشر، العدد الثاني، نابلس، فلسطين.
- 31- عبد الله، خالد أمين، وسعادة، 1984 م، تقييم أداء ديوان المحاسبة الأردني، وجهة نظر تنمية بحث منشور، مجلة علمية محكمة، عمادة البحث العلمي الجامعة الأردنية، عمان.
- 32- أبو هذاف، ماجد (2006)، تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- 33- قانون رقم (11) لسنة 1425 (1996) الخاص، إعادة تنظيم الرقابة الشعبية صادر في 13 شهر النوار 1425 ميلادية.
- 34- قانون رقم (30) لسنة 1369 و.ر (2001)، والخاص بتعديل وإضافة بعض الأحكام إلى القانون رقم (11) لسنة 1425 ميلادية بإعادة تنظيم الرقابة الشعبية.