

# مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة بعناصر رقابة الجودة وفق معايير (الإنتوساي)

■ د محمد شقلوف

■ د حسني رمضان الشتيوي

● استاذ مساعد

● استاذ مساعد

■ أ - خالد محمد رمضان

## الملخص

ركزت هذه الدراسة على إلقاء الضوء على مدى إلتزام مراجعي ديوان المحاسبة بعناصر رقابة الجودة وفق معايير لإنتوساي، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي وتم تصميم استبانة وذلك كأساس للدراسة الميدانية التي تم إجراؤها على مراجعي ديوان المحاسبة، حيث تم توزيع 60 استبانة استرجع منها 53 استبانة اي ما نسبته % 88 من اجمالي الاستبانات الموزعة.

وقد توصلت الدراسة الى عدة نتائج أهمها يلتزم ديوان المحاسبة بمسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة كذلك يطبق الديوان متطلبات السلوك الاخلاقي ذات العلاقة بالعمل الرقابي، وخلصت الدراسة الى مجموعة من التوصيات من أهمها ضرورة استمرار الديوان بتبني السياسات التي تهدف الى نشر وتعزيز ثقافة الجودة في أداء الأعمال.

## مقدمة

شهدت العقود الأخيرة نمواً واهتماماً متزايدين بموضوع الرقابة المالية العامة مع اتساع دور الحكومات، وانتقالها من دور الدولة الحارسة إلى دور الدولة المتدخلة، بحيث اصبح دورها فعالا في ضمان حسن استغلال الموارد العامة المتاحة، وضمن

استخدامها بكفاءة اقتصادية مثل ما زاد من الثقة في الأجهزة الحكومية. وتعتبر أجهزة الرقابة المالية العليا هي الداعم للسلطة التشريعية لما تقوم به من رقابة مستمرة على أعمال السلطة التنفيذية التي تتخذ فيها بعد أساساً لتحسين إتخاذ كثير من القرارات المهمة في مجال الاقتصاد الوطني .

ولم يعد نطاق الرقابة العامة محدوداً في الرقابة المالية التقليدية والتأكد من تطبيق القوانين واللوائح بل أصبح أيضاً مدي كفاءة الادارة في استخدام الموارد المالية المتاحة لها وتحقيق الاهداف المرسومة بالكفاءة وفاعلية بأقل تكلفة ممكنة، وأن الجودة في أداء وظيفة معينة تؤثر على النتائج المتحققة من أداء هذه الوظيفة، وفي الآونة الأخيرة قد تم التركيز على جودة الأداء المقدم على جميع الأصعدة المهنية والاكاديمية وأصبح شعار العمل المهني للإرتقاء بالعمل المهني بصورة ملحوظة في المجتمعات المهنية.

حيث أنه مهنة المراجعة هي إحدى أهم المهن في المجتمع الاقتصادي وحتى السياسي إذا لوحظ في السنوات الأخيرة وبعد الأزمة المالية العالمية هناك دول قد تعثرت سياستها المالية بسبب تقصير الدور المراجعة فيها وعدم إستطاعة المراجع بتحديد المشاكل التي تواجه هذه الشركات.

وما نلاحظه على الصعيد المحلي أنه قد أرتفعت النداءات المتعالية بتحقيق الجودة في العمل للإرتقاء الى المستوى المميز والسليم والعالي في الأداء إذ أن جودة أداء وظيفة التدقيق تؤثر على علاقتها بالأطراف كافة التي لها صلة بالعملية التدقيقية مما يؤثر على الوفاء بمسؤولياتها تجاه تلك الأطراف.

ونظراً لأهمية هذه المهنة فقد دعت الحاجة الى الدارسة والبحث عن كيفية الارتقاء بهذه المهنة الى مستوى الجودة المطلوب بأعتبار أن للجودة معايير ومقاييس مختلفة قد تختلف من نشاط إلى آخر ولقلة الوعي الإدراك بماهية رقابة الجودة ومدي أهميته للرقبي بمستوي جودة مؤسسات الدولة، فإن ديوان المحاسبة عاكف حالياً على إعداد دليل خاص برقابة الجودة يقدم من خلاله منهجية وإطار عام للقيام بمهمة رقابة الجودة وكذلك تقديم الأساس الذي يمكن من خلاله الحكم على جودة التي يتضمنها تقدير رقابة الجودة وبذلك فإن رقابة الجودة امر بالغ الأهمية لتأثيرها

المباشر على جودة الأداء وتساعد على تقديم تأكيد مستقل من قبل ديوان المحاسبة إلى السلطات المختصة حول مراجعة الأقتصاد وكفاءة والفاعلية من قبل مؤسسات الدولة في استغلال الموارد المتاحة لها في تنفيذ أنشطتها وبرامجها، ولذلك سيتطرق الباحث للتعرف على مدي التزام مراجعي ديوان المحاسبة بعناصر رقابة الجودة وفق معايير الإنتوساي.

### مشكلة البحث

تقع على عاتق ديوان المحاسبة الليبي مسؤولية فحص أداء الجهات الخاضعة لرقابته وفقاً لما تضمنته المادة (21) من قانون الديوان رقم 19 لسنة 2013 وتعديلاته ولأنحته التنفيذية، وما تضمنته قواعد السلوك المهني في قاعدة الكفاءة المهنية وبذل العناية المهنية الكافية وبعد ديوان المحاسبة في ليبيا الجهة المركزية للرقابة المالية العليا والمفوضة بالقيام برقابة الأداء الحكومي والمؤسسات العامة، والرقابة المالية لهذه الجهات تتطلب قياس سليماً وموضوعياً قائماً على أسس علمية لمعرفة مدى فاعليتها، ولذلك كان لابد لديوان المحاسبة من التأكد من مدى استخدام موارد الدولة بصورة كفاءة وفعالة.

ووفقاً لمبادئ ومعايير الإنتوساي، والتي توفر الحد أدنى لتوجيه مراجع الديوان ومساعدته في تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية الواجب اتخاذها لتحقيق الرقابة . لذا، يمكن تلخيص مشكلة البحث في مدي التزام مراجعي ديوان المحاسبة بعناصر رقابة الجودة وفق معايير الإنتوساي؟

### فرضيات البحث

للإجابة علي سؤال البحث تم صياغة الفرضيات التالية:

- 1 - يلتزم ديوان المحاسبة بمسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة.
- 2 - يطبق ديوان المحاسبة متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة.
- 3 - يقوم ديوان المحاسبة بقبول الأعمال ورفضها حسب تكليفه القانوني.
- 4 - يهتم ديوان المحاسبة بالموارد البشرية داخل ديوان المحاسبة بحيث يقوم بتدريب

وتطوير المستمر للموظفين بديوان.

- 5 - يلتزم ديوان المحاسبة بتأدية مهام الرقابة وغيرها من الأعمال وفقاً لقواعد الرقابة المالية وممارسات الهيئة العليا للرقابة المالية.
- 6 - يلتزم ديوان المحاسبة بإسناد عملية المراقبة لأفراد لديهم خبرة وكفاءة وصلاحيات مناسبة لتأدية عملية المراقبة الجيدة.

#### أهداف الدراسة

يهدف هذا البحث بشكل رئيسي:

- 1 - التعريف برقابة الجودة بشكل خاص وعناصر رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وفقاً للمعيار 40 ( IASSAI 40 ) الصادر عن المنظمة الدولية للإنتوساي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وتوضيح مدى مساهمة رقابة الجودة في تحسين الأداء في عمليات المراجعة ومساهمتها في تحسين المساءلة والشفافية.
- 2 - مدى التزام مراجعي ديوان المحاسبة بعناصر رقابة الجودة وفق معايير الإنتوساي
- 3 - الخروج بتوصيات من شأنها ان تساهم في تطوير أداء الديوان والرفع من كفاءته في ممارسة الرقابة علي الجودة ومقارنتها بمتطلبات معايير الانتوساي لكي يتمكن من تحديد احتياجاته من أجل تطبيق هذه المعايير

#### أهمية البحث

تمكن أهمية هذه الدراسة في الاتي:

- 1 - التعريف بممارسات رقابة الجودة بديوان المحاسبة الليبي ومدى تطابقها مع متطلبات معيار رقابة الجودة للإعمال الرقابية.
- 2 - التعريف بعناصر الرئيسية لرقابة الجودة وفق المعيار 40 ( IASSAI 40 ).
- 3 - التعريف بالمبادئ الرئيسة لمعيار رقابة الجودة 1، والمبادئ الرئيسية لرقابة الجودة الصادرة عن المنظمة الدولية للإنتوساي للأجهزة العليا لرقابة المالية والمحاسبة.

## حدود البحث

- 1 - الحدود المكانية الإدارة العامة لديوان المحاسبة الليبي /طرابلس
- 2 - الحدود الموضوعية - مراجعين الخارجيين بديوان المحاسبة والذين يقومون بمراجعة القوائم المالية للجهات الخاضعة لرقابة الديوان .
- 3 - الحدود الزمنية 2017

تعريف (بمنظمة الإنتوساي INT و عناصر رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وفق (منظمة الإنتوساي INTOSAI)

## المقدمة

أدى تطور الدولة وازدياد حجم النفقات العامة، بالإضافة إلى التطورات التكنولوجية المتتالية التي دخلت في مختلف المجالات الحياة الاقتصادية والإدارية إلى زيادة الأهتمام بالرقابة على الأموال العامة، وبالأجهزة التي تقوم بهذه الرقابة، فمن أجل تحقيق التعاون وتبادل الأفكار والخبرات فيما بين الأجهزة العليا للرقابة في مختلف دول العالم، تم إنشاء مجموعة إقليمية تضم في إطارها أعداد من أجهزة الرقابة المالية العليا في الدول على الصعيد الإقليمي، وتمارس هذه المجموعات أنشطة مماثلة لأنشطة المنظمة الدولية، وتعد عضواً في المنظمة الدولية بناء على رغبة المجموعة وطلبها .

## تعريف منظمة الإنتوساي (INTOSAI)

هي مؤسسة مستقلة وذاتية السيادة وغير سياسية ومنظمة غير حكومية ذات مركز استشاري في المجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة.

كما تعرف معايير الإنتوساي بأنها المعايير الصادرة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا ( الإنتوساي ) وتوفر هذه المعايير حداً أدنى لتوجيه المراجع لمساعدته في تحديد الخطوات الإجراءات الرقابية الواجب إتخاذها لتحقيق هدف الرقابة ويعد تطبيق هذه المعايير اختيارياً.

وتقدم للأجهزة العليا منذ 50 سنة إطاراً وهيكل مؤسساتية لتبادل المعلومات والخبرات الفنية والعلمية كرد للاعتبار والنفوذ والأجهزة العليا للرقابة في كل دولة من

دول المنظمة على أسس تطبيق شعار القائل أن تبادل الخبرات يستفيد منه الجميع حيث أن تبادل التجارب والنتائج والآراء بين أعضاء الإنتوساي في هذه المجالات تمثل ضمانات لمواصلة التطوير المستمر للرقابة المالية العامة.

### 2.3 تأسيس منظمة الإنتوساي (INTOSAI)

تأسست منظمة الإنتوساي عام 1953 م بمبادرة من قبل الرئيس السابق للجهاز الأعلى الكوبي السيد / إيميليو فرنانديث كاموس ((Emilio Fernandez Camus)، ولقد اجتمع آنذاك 34 جهازاً رقابياً لعقد المؤتمر الأول للإنتوساي الذي عقد بجمهورية كوبا و يبلغ حالياً عدد أعضائها 192 عضواً كاملاً وخمسة أجهزة منتسبة، حيث أنضم ديوان المحاسبة الليبي للمنظمة سنة 1962/5/16، وتهدف منظمة الإنتوساي لدعم وتشجيع تبادل الآراء والمعرفة والتجارب بين الأجهزة العليا للرقابة في مجال رقابة الأموال العامة .

### 2.4 أهداف منظمة الإنتوساي (INTOSAI)

تطوير أجهزة رقابة عليا قوية ومستقلة ومتعددة التخصصات من خلال:

أ - تشجيع الأجهزة العليا بأن تصبح قدوة يحتذى بها .

ب - المساهمة في تطوير واعتماد معايير مهنية مناسبة وفعالة .

نطاق المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (منظمة الإنتوساي ISSAI40)

المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (ISSAI40) المبني على المبادئ

الرئيسية في المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، تم تعديله للتطبيق في الأجهزة العليا

للرقابة بالرغم من أن المعيار الدولي لرقابة الجودة 1 يتضمن بعض من المسائل

الخاصة بالمؤسسات تدقيق القطاع العام وبينما هي مناسبة لأجهزة العليا للرقابة

المالية في العديد من النواحي، ولاكن تتطلب المبادئ الرئيسية بعض التوضيح حتي

تستطيع الأجهزة العليا للرقابة تطبيقها، ويوفر المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة

المالية إرشاداً لمساعدة الأجهزة العليا للرقابة المالية في تطبيق المبادئ الرئيسية للمعيار

الدولي لرقابة الجودة 1 لكامل نطاق عملها بما يتلائم مع تكليفها وظروفها .

وعن طريق إدراك المبادئ الرئيسية للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة

(ISSAI40) متوافقة مع المعيار الدولي لرقابة الجودة I والبناء عليها، أنشأ المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI40) إطاراً عاماً لرقابة الجودة داخل الأجهزة العليا للرقابة المالية، وصمم هذا الإطار ليتم تطبيقه على نظام رقابة الجودة لكافة الأعمال التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مثل (الرقابة المالية، رقابة الالتزام، ورقابة الأداء وأي أعمال أخرى تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة).

وحيث أنه المعيار الدولي لرقابة الجودة I، حدد أنه هدفه هو إيجاد نظام لرقابة الجودة والالتزام به من أجل تزويدها بتأكيد معقول فيما يخص :

أ - إمتثال كل جهة تقوم بالمراجعة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها .

ب - أن تكون التقارير الصادرة من الجهات التي تقوم بالمراجعة ملائمة في الظروف (1).  
وكهدف أساسي يجب أن تنظر الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في المخاطر على جودة أعمالها وإنشاء نظام لرقابة الجودة مصمم بحيث يستجيب لهذه المخاطر استجابة كافية، ستعتمد المخاطر على جودة على التكليف القانوني ووظائف كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة والظروف والبيئة التي يعمل بها ووقد تكون هناك مخاطر على الجودة تتعلق بالأحكام المهنية والإجراءات المستخدمة في الرقابة والأعمال الأخرى، وقد تكون هناك مخاطر على الجودة تتعلق بعرض وتبليغ النتائج عمل الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.

عناصر رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (منظمة الإنتوساي AISSAI40)

قد عرفت لجنة معايير الرقابة الجودة تسعة عناصر لرقابة الجودة يجب أن تأخذها منشأة المحاسبة في الاعتبار عند وضع سياسات والإجراءات الخاصة بها، ولقد تم التركيز على خمسة عناصر من عناصر رقابة الجودة التسعة التي لم يحدث حولها أي نقاش أو جدل خلاف الأربعة عناصر الأخرى داخل لجنة معايير الرقابة الدولية، وفي مايو 1996 خفض مجلس معايير المراجعة هذه العناصر إلي ستة عناصر ابتداء من يناير 1997 .

وقد تم التركيز على العناصر التالية<sup>2</sup>:

### 1 - الحياد والأمانة والموضوعية

متطلبات هذا العنصر هي :

أ - يجب أن توافر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية المراجعة الحياد في الواقع والظاهر .

ب - ويجب أن يقوموا بأداء كافة المسؤوليات المهنية على نحو أمين وموضوعي .

ت - يجب أن يجيب كل شريك وكل عضو في فريق المراجعة على قائمة استقصاء السنوية .

### 2 - إدارة الأفراد

يجب تقييم كل مراجع في كل عملية مراجعة من خلال تقارير التقييم الخاص بكل عملية مراجعة، يجب وضع السياسات والإجراءات على نحو يوفر تأكيداً مناسباً عن:

أ - توفر تأهيل المناسب لكل مراجع لأداء العمل على نحو الجيد .

ب - تخصيص العمل على الأفراد الذين تتوافر فيهم مهارة فنية ملائمة وحصولهم على قدر ملائم من التدريب .

ت - يجب إشراك كافة الأفراد في برامج التعليم المستمر وأنشطة التطوير المهنية ليتمكنوا من إنجاز الأعمال الموكلة إليهم، ويجب أن تطوير الأفراد الذين سيتم ترفيقهم للتأهيل المناسب لإنجاز الأعمال المخصصة .

### 3 - قبول والاستمرار في مراجعة الأفراد العملاء لعملية المراجعة

متطلبات هذا العنصر هي :

أ - يجب وضع السياسات والإجراءات التي يمكن من خلالها تقدير مدي قبول والأستمرار التعامل مع عميل معين .

ب - يجب تصميم إطار لتقييم العميل يشمل التعامل مع تعليقات المراجع السابق وتقييم الأداء .

ت - يجب تصميم إطار لتقييم عمل لكل عميل جديد قبل أن يتم التعاقد معه .  
ث - يجب أن تقلل هذه السياسات والإجراءات من الخطر المتعلق بالعملاء الذين  
تفتقر لديهم الأمانة المهنية .

ج - يجب أن تباشر المنشأة العمل في حالات المراجعة التي يمكن أدائها بما يتفق  
مع الكفاءة المهنية .

#### 4 - أداء عملية المراجعة

أ - يجب إيجاد السياسات والإجراءات التي توفر التأكيد من أن العمل الذي يقوم  
به المراجعين يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والمعايير الجودة في  
منشأة المحاسبة .

ب - يجب أن يوجد بالمشأة مدير للمحاسبة والمراجعة لتقديم المشورة والتصديق  
على كافة عمليات المراجعة قبل إستكمالها .

ت - يجب وضع السياسات والإجراءات للتأكد من أن باقي العناصر رقابة الجودة  
السابقة قد تم تطبيقها على النحو الفعال .

ث - يجب أن يختبر الشريك المخصص لرقابة الجودة إجراءات رقابة الجودة سنوياً  
على الأقل لتحقيق من إلتزام منشأة المحاسبة بها .

وعندما تم تعديل عناصر رقابة الجودة 1 لتتطابق مع عمل الأجهزة العليا لرقابة  
المالية والمحاسبة من قبل منظمة الإنتوساي، تم تعديل العناصر بمعيار رقابة الجودة  
1 الذي تم تخفيضهم من قبل لجنة معايير الدولية سنة 1996 وتم ادراجها كعناصر  
اساسية لرقابة الجودة في معيار رقابة الجودة 1، وأن عناصر رقابة الجودة في معيار  
رقابة الجودة 1 التي تم تعديلها من قبل منظمة الإنتوساي لتتماشي مع الأجهزة العليا  
للرقابة المالية والمحاسبة هي:

1 - مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة.

2 - متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة.

3 - القبول والاستمرار.

4 - الموارد البشرية.

5 - تأدية مهام الرقابة وغيرها من الأعمال.

6 - المراقبة.

ومنها يتضمن الإبلاغ عن سياسات وإجراءات رقابة الجودة إلى موظفي الأجهزة العليا للرقابة المالية والأهداف المصممة ليتم تحقيقها، والرسالة التي تتلخص في تحمل كل فرد مسؤولية شخصية عن الجودة ومن توقع من الأمتثال لهذه السياسات والإجراءات، ويؤكد تشجيع موظفي الأجهزة العليا للرقابة المالية على الإبلاغ عن وجهات نظرهم أو مسار قلقهم فيما يخص المسائل المتعلقة برقابة الجودة المراجعة على أهمية الحصول على تغذية راجعة حول نظام رقابة جودة المراجعة في الأجهزة العليا للرقابة المالية<sup>3</sup>.

وانه التوضيح التفصيلي لعناصر رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة لمنظمة الإنتوساي (AISSAI40) موضح فيما يلي

1 - مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة :

لقد نص معيار الدولي لرقابة الجودة 1 في المبادئ الرئيسية للمعيار الدولي لرقابة لجودة 1 أن مسؤوليات القيادة للجودة داخل الشركة " ينبغي أن تضع الشركات سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز وجود ثقافة داخلية تقرر بأنه الجودة عنصر أساسي في أداء العمليات، وينبغي أن تقضي مثل هذه السياسات والإجراءات من المدير التنفيذي للشركة أو من يكافئه من المنصب أو في حالة كان مناسباً أو المجلس الإداري للشركاء في الشركة بتحمل المسؤولية المطلقة فيما يخص نظام رقابة الجودة في الشركة"<sup>4</sup>.

وأنه هذا المبدأ الرئيسي تم تعديله للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وفق منظمة الإنتوساي « يجب على كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة صياغة سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز ثقافة داخلية وتعزيز أن الجودة أمر أساسي في أداء كافة أعمالها، ويجب أن تضع مثل هذه السياسات والإجراءات رئيس الجهاز حيث يتحمل المسؤولية العامة عن نظام رقابة الجودة »<sup>5</sup>.

إرشادات التطبيقية لمنظمة الإنتوساي على عنصر مسؤوليات القيادة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة :

أ - قد يكون رئيس الجهاز فردا أو جماعة حسب التكليف وظروف هذا الجهاز.  
ب - ينبغي علي الرئيس أن يتولى المسؤولية العامة عن جودة كافة الأعمال التي يقوم بها الجهاز.

ت - يمكن لرئيس أن يفوض المسؤولية نظام رقابة الجودة إلي شخص آخر أو عدة أشخاص لديهم خبرة كافية ومناسبة لتحمل هذه المسؤوليات.

ث - يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة " السعي إلي إيجاد ثقافة تعترف وتكافئ العمل ذي الجودة العالية في كافة أقسام الجهاز، ويجب على رئيس الجهاز ارسال أسلوب الإدارة العليا الصحيح"<sup>6</sup>، من أجل تحقيق تلك الثقافة التي تؤكد على أهمية الجودة في جميع أعمال الجهاز بما في ذلك العمل الذي يتم التعاقد عليه خارجياً، وتعتمد هذه الثقافة على وضوح واستمرارية التنفيذ للإجراءات على جميع المستويات الإدارية التي تركز أهمية الجودة في الجهاز.

ج - يجب أن تحدد استراتيجية كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة المتطلب الأهم بأن يحقق هذا الجهاز جودة في كافة أعماله حتي لا تؤدي الأعتبارات السياسية والأقتصادية إلي المساس بجودة الأعمال التي تم القيام بها.

ح - يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التأكيد على إيصال سياسات وإجراءات الجودة لجميع موظفي الجهاز وللأطراف المتعاقد معها لتنفيذ أعمال الجهاز .

خ - يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التأكيد من توفر موارد الكافية للمحافظة على نظام رقابة الجودة في الجهاز.

2 - متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة :

لقد نص معيار الدولي لرقابة الجودة I في المبادئ الرئيسية للمعيار الدولي لرقابة

لجودة I أن متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة « ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول حول إمتثال الشركة وموظفيها لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة »<sup>7</sup> .

وأنه هذا المبدأ الرئيسي تم تعديله للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وفق منظمة الإنتوساي « يجب علي كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة صياغة سياسات وإجراءات مصممة لتقدم له تأكيدا معقولا أن الجهاز وجميع موظفيه وأي من الأطراف المتعاقدة معه لتأدية أعمال له ملتزمون بمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة »<sup>8</sup> .  
إرشادات التطبيقية لمنظمة الإنتوساي على عنصر متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة :

أ - يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التأكيد على أهمية الالتزام بجميع متطلبات السلوك الأخلاقي في تأدية أعمالها .

ب - يجب على جميع موظفي الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة والأطراف المتعاقدة معه التحلي بالسلوك الأخلاقي المناسب .

ت - يجب على رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة والمسؤولين بالجهاز، أن يكون مثالا يتحذي به للسلوك الأخلاقي .

ث - ستتضمن متطلبات السلوك الأخلاقي أي متطلبات واردة في الإطار القانوني أو الرقابي الذي تخضع له الأعمال في الجهاز .

ج - قد تتضمن متطلبات السلوك الأخلاقي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أو تستمد من قواعد أخلاقيات المهنة للإنتوساي (المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 30) ومتطلبات السلوك الأخلاقي للإتحاد الدولي للمحاسبين بما يتناسب مع تكليفها القانوني وظروفها وظروف موظفيها المهنيين .

ح - يجب أن تتأكد الأجهزة العليا لرقابة المالية والمحاسبة من اساسيات والإجراءات هي حيز التنفيذ حيث تعزز المبادئ الرئيسية للأخلاقيات المهنية كما عرفها المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 30<sup>9</sup> ، وهي:

- 1 - النزاهة.
  - 2 - الاستقلالية والموضوعية والتجرد.
  - 3 - السرية المهنية.
  - 4 - الكفاءة.
  - خ - يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ضمان امتثال أي طرف يتم التعاقد معه للقيام بأعمال للجهاز للإتفاق حول السرية.
  - د - يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن تأخذ غي الاعتبار الحصول على إقرارات مكتوبة من موظفيها تؤكد التزامها بمتطلبات الجهاز حول السلوك الأخلاقي.
  - ذ - يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن تضمن أن السياسات والإجراءات هي التنفيذ لإبلاغ رئيس الجهاز في الوقت المناسب عن مخالفات لمتطلبات السلوك الأخلاقي وتمكنه من اتخاذ الخطوات الصحيحة لعلاج مثل هذه المسائل.
  - ر - يجب أن تضمن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن السياسات والإجراءات هي حيز التنفيذ للحفاظ على استقلالية رئيس الجهاز وجميع الموظفين والأطراف المتعاقدة مع الجهاز للقيام بأعمال له.
  - ز - يجب أن تتأكد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن السياسات والإجراءات هي حيز التنفيذ حيث تعزز من أهمية تدوير موظفي الرقابة الرئيسية للتخفيف من مخاطر الاعتياد على الجهة التي تخضع للرقابة، وقد ينظر الجهاز في إجراءات أخرى لتخفيف مخاطر الاعتياد على الجهة.
- 3 - القبول والاستمرار :

لقد نص معيار الدولي لرقابة الجودة I في المبادئ الرئيسية للمعيار الدولي لرقابة جودة I أن القبول والاستمرار « ينبغي أن تضع الشركة السياسات وإجراءات لقبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة، مصممة لتزويدها بتأكد معقول على أنها ستستمر في العلاقات وعمليات فقط عندما تكون الشركة :

- أ - مؤهلة لأداء العملية وتمتلك القدرات، بما في ذلك الوقت والموارد للقيام بها .
- ب - قادرة على الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي .
- ج - قد أخذت بعين الاعتبار نزاهة العميل ولا تمتلك معلومات قد تقودها إلى الاستنتاج بأن العميل يفتقر إلى النزاهة .<sup>10</sup>
- وأنه هذا المبدأ الرئيسي تم تعديله للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وفق منظمة الإنتوساي « يجب على كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة صياغة سياسات وإجراءات مصممة لتقدم له تأكيداً معقولاً أنه سيقوم بمهام الرقابة وغيرها من الأعمال فقط إذا كان الجهاز :
- أ - مؤهلاً للقيام بالعمل ولديه القدرات بما فيها الوقت والموارد للقيام بذلك .
- ب - باستطاعته الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات الصلة .
- ج - قد أخذ بعين الاعتبار نزاهة الجهة الخاضعة للرقابة ودرس كيفية التعامل مع المخاطر على الجودة التي قد تنشأ .
- يجب أن تعكس السياسات والإجراءات نطاق العمل الذي يقوم به كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة، في الكثير من الأحيان ليس هناك خيارات لدى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة حول الأعمال التي تقوم بها، ولاكن تقوم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بالعمل في ثلاث فئات واسعة :
- 1 - الأعمال المطلوبة منها بموجب تكليفها القانوني والتي ليس لديها خيار إلا القيام بها .
  - 2 - الأعمال المطلوبة منها بموجب تكليفها القانوني ولكن لديها الحرية فيما يتعلق بوقت أو نطاق أو طبيعة كل مهمة عمل .
  - 3 - الأعمال التي تستطيع اختيار القيام بها »<sup>11</sup> .
- إرشادات التطبيقية لمنظمة الإنتوساي على عنصر القبول والاستمرار للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة<sup>12</sup> :
- أ - لكافة أعمال الرقابة وغيرها من العمال الي يتم القيام بها ويجب أن تقوم الأجهزة

- العليا للرقابة المالية والمحاسبة بإنشاء أنظمة لتتنظر في المخاطر على الجودة الى تنشأ من القيام بالأعمال، وهذه سوف تختلف بناء على نوع العمل المعني .
- ب - عادة تعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بموارد قليلة، ويجب أن تنظر هذه الأجهزة في برنامج عملها وما إذا كان لديها الموارد لتنفيذ مجموعة الأعمال بالمستوي المطلوب من الجودة، ولتحقيق ذلك يجب أن يكون للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة نظاماً يحفظ أعمالها بالأولوية بطريقة تأخذ بعين الاعتبار الحاجة للحفاظ على الجودة، وإذا كانت الموارد غير كافية وتشكل خطراً على الجودة، يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إجراءات لضمان أن يتم إحاطة رئيس الجهاز بها وحيث يكون مناسباً، وإحاطة علم السلطة التشريعية أو السلطة المالية بالميزانية .
- ت - يجب أن تقيم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إذا ما وجد هناك خطر جوهري على استقلاليته بناءً على المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 10، وإذا تحدد مثل هذا الخطر فستحتاج الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن تحدد وتوثق كيفية تخطيطها لمعالجة هذا الخطر، وضمان أن عملية الموافقة في حيز التنفيذ وأن يتم توثيقها توثيقاً كافياً .
- ث - يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة النظر في التعامل مع المخاطر الناتجة من قدرات الموظفين، ومستوي الموارد أي أمور متعلقة بأخلاقيات المهنة التي قد تنتج في الجهة الخاضعة للرقابة في حالة وجود شك حول نزاهة تلك الجهة
- ج - يجب أن تدرس الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إجراءات القبول والأستمرار للأعمال التقديرية متضمنة الأعمال المتعاقد عليها مع الأطراف الأخرى، وإذا قررت الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة القيا بالعمل، يجب أن تتضمن أن القرار تم إتخاذه من قبل المستوي الإداري المناسب في الجهاز وقد تم تقييمه من قبل إدارة المخاطر الموجودة .
- ح - يجب أن تتأكد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن إجراءاتها لإدارة المخاطر كافية وذلك لتقليل مخاطر القيام بالعمل، وقد تتضمن لاستجابة المخاطر :

- خ - فهم جيد للأعمال التي سيتم القيام بها .
- د - تخصيص عدد أكبر من الموظفين ذوي خبرة أي مستوى إداري عالي عن المستوي الاعتيادي .
- ذ - القيام بمهام متعمقة للمراجعة على رقابة الجودة للأعمال قبل صدور التقرير .
- ر - يجب أن تنظر الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الإفصاح في تقاريرها عن أي مسائل محددة والتي قد تقود عادة تلك الأجهزة إلى عدم قبول المهمة أو الأعمال الأخرى .
- 4 - الموارد البشرية :

لقد نص معيار الدولي لرقابة الجودة 1 في المبادئ الرئيسية للمعيار الدولي لرقابة جودة 1 أن الموارد البشرية "ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أنها تمتلك عدداً كافياً من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات والالتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة من أجل :

- أ - أداء العمليات وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها .
- ب - تمكين الشركة أو الشركاء العملية من إصدار التقارير المناسبة في ظل الظروف القائمة "13(1).

وأنه هذا المبدأ الرئيسي تم تعديله للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وفق منظمة الإنتوساي « يجب على كل جهاز أعلى للرقابة المالية والحاسبة صياغة سياسات والإجراءات مصممة لتقد له تأكيداً معقولاً أن لديه ما يكفي من الموارد ( موظفين حيثما كان ذلك مناسباً، والأطراف المتعاقدة للقيام بالأعمال للجهاز ) والكفاءة والقدرات والالتزام بمبادئ السلوك الأخلاقي اللازمة لـ :

- أ - القيام بمهامه وفقاً للمعايير ذات الصلة والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة .
- ب - تمكين الجهاز من إصدار تقارير مناسبة للظروف "14(2).

إرشادات التطبيقية لمنظمة الإنتوساي على عنصر الموارد البشرية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة :

أ - يجوز أن تعتمد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على مختلف المصادر لضمان أن لديها المهارات والخبرة اللازمة للقيام بمجموعة أعمالها سواء داخلياً أو عبر متعاقدين خارجيين.

ب - يجب أن تضمن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التوزيع الواضح للمسئولية المتعلقة بجميع الأعمال التي يقوم بها الجهاز.

ت - يجب أن تضمن الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة أن الموظفين والأطراف المتعاقدة للقيام بالأعمال للجهاز ( مثلا شركات المحاسبة القانونية أو الشركات الاستشارية ) لديها الكفاءات الجماعية اللازمة للقيام بمجموعة الأعمال.

ث - يجب أن تدرك الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أنه في ظل ظروف معينة قد يكون لدى الموظفين حيث يكون مناسباً، للأطراف المتعاقدة للقيام بالأعمال للجهاز والتزامات الشخصية للأمتثال لمتطلبات الهيئات المهنية بالإضافة إلى متطلبات الجهاز ج - يجب أن تضمن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن سياسات وإجراءات الموارد البشرية تعطي تشديداً مناسباً على الجودة والالتزام بمبادئ السلوك الأخلاقي للجهاز، مثل هذه السياسات والإجراءات المتعلقة بمسائل الموارد البشرية هي :

- 1 - التوظيف ( المؤهلات الموظفين الذين يتم تعيينهم ) .
- 2 - تقييم الأداء .
- 3 - التنمية المهنية .
- 4 - القدرات ( بما فيها الوقت الكافي للقيام بالمهام بمستوي الجودة المطلوبة ) .
- 5 - الكفاءة (بما فيها الكفاءة الفنية ) .
- 6 - التطوير الوظيفي .
- 7 - الترقية .
- 8 - التعويضات .
- 9 - تقديرات احتياجات الموظفين .

ح - يجب أن تلتزم الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بتطوير التعلم والتدريب لجميع الموظفين لتشجيع تطورهم المهني وللمساعدة في ضمان أن الموظفين قد تم تدريبهم على التطورات الحالية في المهنة .

خ - يجب أن تضمن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أنه لدى الموظفين وجميع الأطراف المتعاقدة للقيام بالأعمال للجهاز فهم جيد لبيئة القطاع العام التي يعمل فيها الجهاز، وفهم جيد للعمل المطلوب منهم القيام به .

د - يجب أن تضمن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن تعكس أهداف الأداء وتقييمات الموظفين وجميع الأطراف المتعاقدة للقيام بالأعمال للجهاز أن الجودة ومبادئ السلوك الأخلاقي للجهاز هي المحرك الأساسي لتقييم الأداء .

5 - تأدية مهام الرقابة وغيرها من الأعمال :

لقد نص معيار الدولي لرقابة الجودة 1 في المبادئ الرئيسية للمعيار الدولي لرقابة لجودة 1 أن تأدية مهام الرقابة وغيرها من الأعمال « ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أن العمليات مؤداة وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها وأن الشركة أو شريك العملية يصدر تقارير مناسبة في الظروف القائمة، وينبغي تتضمن مثل هذه السياسات والإجراءات ما يلي :

أ - المسائل المتعلقة بتعزيز الاتساق في جودة أداة العملية .

ب - مسؤوليات الإشراف .

ج - مسؤوليات المراجعة « 15(1) .

وأنه هذا المبدأ الرئيسي تم تعديله للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وفق منظمة الإنتوساي « يجب على كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة صياغة سياسات وإجراءات مصممة لتقدم له تأكيداً أنه يؤدي مهامه وفقاً للمعايير ذات الصلة والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وأنه يصدر تقارير تلائم الظروف، ويجب أن تتضمن مثل هذه السياسات والإجراءات ما يلي :

أ - مسائل تتعلق الاتساق في جودة الأعمال المنجزة .

ب - مسؤوليات الإشراف .

ج - مسؤوليات المراجعة "16(2) .

إرشادات التطبيقية لمنظمة الإنتوساي على عنصر تأدية مهام الرقابة وغيرها من الأعمال للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة :

أ - يجب أن تضمن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وجود سياسات وإجراءات وأدوات مناسبة، مثل منهجيات الرقابة لإجراء مجموعة الأعمال التي هي من مسؤولية الأجهزة العليا للرقابة بما في ذلك العمل الذي يتم التعاقد عليه خارجياً<sup>17(3)</sup>.

ب - يجب أن تصوغ الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة سياسات وإجراءات تجشع الجودة العالية وتضبط أو تمنع الجودة المتدنية، ويتضمن هذا إنشاء بيئة محفزة تجشع الاستخدام المناسب للتقدير المهني وتؤيد التحسينات في الجودة .

ت - يجب أن تخضع كافة الأعمال للمراجعة كوسيلة للمساهمة في تحسن الجودة وأيضاً لتعزيز والتعلم وتطوير الموظفين.

ث - في حالة نشوء أمور متعسرة أو مثيرة للنزاع، يجب أن تضمن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة استخدام الموارد المناسبة (مثل الخبراء الفنيين) للتعامل مع هذه الأمور.

ج - يجب أن تضمن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التوثيق الواضح لأي اختلافات في الرأي داخلها وحلها قبل إصدار التقارير.

ح - يجب أن تتأكد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن السياسات والإجراءات المناسبة للرقابة الجودة مطبقة على مسؤوليات الأشراف والمراجعة ومراجعة رقابة جودة المهام، وأنها مطبقة على الأعمال المنجزة (بما في ذلك الرقابة المالية ورقابة الأداء ورقابة الإلتزام).

خ - يجب أن تدرك الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أهمية مراجعات رقابة

الجودة المهمة لأعمالهم، وفي حالة إنجاز هذه المراجعات يجب حل الأمور المثارة بشكل مُرضي وذلك قبل إصدار التقارير.

د - يجب أن تتأكد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من الإجراءات التي تجيز إصدار التقارير موضع التنفيذ، وقد تشتمل مهام الأجهزة العليا للرقابة المالية على مهام تخضع لرقابة جودة مكثفة قبل صدور أي تقرير وذلك لتمتعها بمستوي عال من الأهمية والتعقيد.

ذ - يجب أن تتأكد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من إتباع إجراءات معينة تتعلق بقواعد الإثبات باستمرار مثل (أن يكون للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على دور قضائي) وذلك عندما تكون خاضعة لمثل هذه الإجراءات.

ر - يجب أن تهدف الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إلى استكمال مهام الرقابة وغيرها من الأعمال في الوقت المناسب، حيث تدرك أن القيمة المكتسبة من قبل أصحاب المصلحة أعمال الأجهزة العليا للرقابة المالية تضعف إذا لم يتم استكمال كل عمل من الأعمال.

ز - يجب أن تتأكد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من توثيق كافة الأعمال التي تم القيام بها في الوقت المناسب مثل (أوراق عمل الرقابة) بعد استكمال كل عمل من الأعمال.

س - يجب أن تتأكد أن توثيق الأعمال مثل (أوراق عمل الرقابة) هو ملك لها بغض النظر عما إذا تم تنفيذ العمل داخلياً من قبل موظفيها أو بالتعاقد خارجياً.

ش - يجب أن تتأكد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إتباع الإجراءات المناسبة للتحقق من الاكتشافات وذلك من إتاحة الفرصة للأطراف التي تتأثر مباشرة بأعمال الأجهزة العليا للرقابة لتقوم بالتعليق قبل أن يتم إنهاء الأعمال المعنية، وذلك بغض النظر عن نشر التقارير من عدمه.

ص - يجب أن تتأكد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من حفظ كل الوثائق

للفترات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات والمعايير المهنية والإرشادات.  
ض - يجب أن توازن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بين سرية التوثيق  
والحاجة إلى الشفافية والمساءلة.

ط - يجب أن تصوغ الأجهزة العليا للرقابة المالية إجراءات شفافة للتعامل مع  
طلبات المعلومات المتماشية مع التشريعات في قوانينها 18(1).

#### 6 - المراقبة :

لقد نص معيار الدولي لرقابة الجودة 1 في المبادئ الرئيسية للمعيار الدولي لرقابة  
لجودة 1 أن «ينبغي أن تضع الشركة عملية المراقبة مصممة لتزويدها بتأكيد  
معقول على أن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة  
وملائمة وتعمل بفاعلية، ويتعين على أن هذه العلية أن :

أ - تشمل على اعتبار وتقييم مستمرين لنظام رقابة الجودة في الشركة بما في  
ذلك إجراء فحص على أساس دوري لعملية منجزة واحدة على الأقل لكل شريك  
عملية .

ب - تقتضي توكيل مسؤولية عملية المراقبة لشريك أو شركاء آخرين يملكون خبرة  
وسلطة في الشركة لتحمل تلك المسؤولية .

ت - تقتضي عدم إشراك أولئك الأشخاص الذين يؤدون العملية أو مراجعة رقابة  
جودة العمليات «19(2)

وأنه هذا المبدأ الرئيسي تم تعديله للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وفق  
منظمة الإنتوساي» يجب على كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة إنشاء عملية  
مُصممة لتقدم له تأكيداً معقولاً أن سياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة  
هي ذات صلة كافية وتعمل بفاعلية، ويجب على عملية المراقبة :

أ - أن تشمل على دراسة وتقييم مستمرين لنظام الجهاز الخاص برقابة الجودة  
بما فيها مراجعة لعينة من المهام التي تم الانتهاء منها عبر مجموعة الأعمال

التي قام بها الجهاز.

ب - أن تتطلب إسناد المسؤولية عن عملية المراقبة إلى فر أو أفراد لديهم خبرة وصلاحيات مناسبة وكافية في الجهاز لتولي هذه المسؤولية .

ت - تتطلب أن يكون أولئك الذين يقومون بالمراجعة مستقلون، أن لا يكونوا قد اشتركوا في المهمة أو أي مراجعة لرعاية جودة المهمة "20(1).

إرشادات التطبيقية لمنظمة الإنتوساي على عنصر المراقبة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة :

أ - يجب أن تضمن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن نظامها لرعاية الجودة يتضمن مراقبة مستقلة لمجالات الرقابة فيها، باستخدام موظفين ليسوا مشاركين في هذه المهام.

ب - يجب أن تسعى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إلى الحصول على تأكيد أن الجهات الخارجية التي يتم التعاقد معها على عمل خارجياً أن لها أنظمة فعالة لرعاية الجودة حيز التنفيذ ومقبولة.

ت - يجب أن تتأكد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن يتم إبلاغ رئيس الجهاز عن نتائج مراجعات مراقبة الجودة في الوقت المناسب لتمكينه من اتخاذ الإجراءات الصحيحة بشأن تلك المراجعات.

ث - حيثما يكون ذلك مناسباً يجب أن تنظر الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في إشراك أجهزة الرقابة المالية أخرى أو أطراف أخرى مناسبة للقيام بمراجعة مستقلة للنظام العام للرقابة الجودة كمرجع النظراء.

ج - حيثما يكون ذلك مناسباً، يجوز أن تتضمن عملة المراقبة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بالإضافة إلى ذلك، ولكن ليس على سبيل الحصر ما يلي :

1.مراجعة أكاديمية مستقلة.

2. استبانات لأصحاب المصلحة.

3. مراجعات متابعة للتوصيات.

4. تغذية راجعة من المؤسسات التي خضعت للرقابة ( مسوحات / استبيانات العملاء ).

ح - يجب أن يكون للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إجراءات للتعامل مع الشكاوي أو الإدعاءات حول جودة الأعمال التي يقوم بها .

خ - يجب أن تنظر الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة فيما إذا كان هناك أي متطلبات تشريعية أو غيرها لنشر التقارير المراقبة أو للاستجابة إلى الشكاوى أو الادعاءات من قبل العامة فيما يتعلق بالعمل الذي قام به هذا الجهاز (1)21.

مدي إلتزام مراجعي ديوان المحاسبة بعناصر رقابة الجودة وفق معايير

### الانتوساي

يعد ديوان المحاسبة في ليبيا الجهة المركزية للرقابة المالية العليا والمفوضة بالقيام برقابة الأداء الحكومي والمؤسسات العامة، والرقابة المالية لهذه الجهات تتطلب قياس سليماً وموضوعياً قائماً على أسس علمية لمعرفة مدى فاعليتها، ولذلك كان لابد لديوان المحاسبة من التأكد من مدى استخدام موارد الدولة بصورة كفوءة وفعالة، تعتبر رقابة الجودة من مجالات المراجعة الحديثة التي يمارسها ديوان المحاسبة الليبي بالإضافة إلى المجالين السابقين والمتتملة في الرقابة على البيانات المالية ورقابة الالتزام، حيث يهدف الديوان من خلال تبني أسلوب رقابة الجودة للارتقاء بأداء المؤسسات العامة للدولة في تنفيذ أنشطتها وبرامجها وكذلك لتقديم تأكيدات معقولة عن مدى سلامة استخدام الأموال العامة من قبل المؤسسات.

### تبني ديوان المحاسبة الليبي لمعايير الإنتوساي

بدأ الديوان فعلاً بمرحلة التبني لمعايير الإنتوساي من خلال اتفاقية المغرب، حيث أبرم رئيس / ديوان المحاسبة الليبي مع الأمين العام لمنظمة الأرابوساي وممثل العام لمبادرة تنمية الإنتوساي، خلال ورشة العمل التي عقدت بالمملكة المغربية شهر يونيو

في سنة 2014م حول تطبيق معايير الإنتوساي، وسيتم بموجبه الإتفاقية بتنفيذ ثلاث برامج من قبل مبادرة الإنتوساي تمكن المشاركين من الحصول على شهادة ميسري لتطبيق معايير الإنتوساي في مجالات الرقابة المالية، ورقابة جودة الأداء، ورقابة الإلتزام، ويلتزم الديوان بموجب الإتفاقية بإعداد خطة لتطبيق معايير الإنتوساي في ضوء نتائج استخدام أدوات تقييم الإلتزام بمعايير الإنتوساي قبل يوليو 2016م .

وعند يقوم ديوان المحاسبة بتبني معايير الإنتوساي يجب على الإدارة العليا بالديوان تأخذ في الاعتبار ما يلي :

- 1 - القوانين والمتطلبات الأخرى المحلية .
- 2 - ماهي الآثار المحتملة جراء تطبيق المعايير على الديوان .
- 3 - بيئة الرقابة الحالية .
- 4 - الحاجة للقيام بتحليل الفجوة وتقييم المخاطر .
- 5 - مراجعة النظراء .
- 6 - الخطوات اللازمة قبل اتخاذ القرار بشكل نهائي لتطبيق معايير الإنتوساي على الديوان .

مدي التزام مراجعي ديوان المحاسبة بعناصر رقابة الجودة وفق معايير الإنتوساي لقد تم جمع البيانات والمعلومات حول مدي التزام مراجعي ديوان المحاسبة بعناصر رقابة الجودة وفق معايير الإنتوساي بديوان المحاسبة الليبي عن طريق أسلوب الاستبيان وقد تم تحديد مجتمع الدراسة والذي استهدف مراجعي الحسابات بالديوان وقد تم توزيع 60 استبانة وذلك للعدد الكبير الموجود بالديوان وقد تم استرجاع 53 استبانة وفقد 7 استبانة، وتم استخدام التحليل الوصفي لتحليل الاستبيان الذي تم تجميع المعلومات من خلالها .

#### الجزء الأول: عرض وصفي للبيانات الخاصة بعينة البحث

في هذا الجزء يتم جمع معلومات عامة عن المشاركين في وهم المراجعين بديوان المحاسبة الليبي ويشمل:

جدول (3.7.1) التكرار والنسب المئوية لمواصفات مجتمع الدراسة

النسبة %	العدد	النوع	الصفة
89 %	47	ذكر	الجنس
11 %	6	انثى	
100 %	53	المجموع	
6 %	3	أقل من 30 سنة	العمر
34 %	18	من 30 إلى 39 سنة	
49 %	26	من 40 إلى 50 سنة	
11 %	6	أكبر من 50 سنة	
100 %	53	المجموع	
19 %	10	دبلوم	المؤهل العلمي
51 %	27	جامعي	
23 %	12	ماجستير	
8 %	4	دكتوراه	
100 %	53	المجموع	
83 %	44	محاسبة	
2 %	1	أعمال	
-	-	تمويل	
4 %	2	اقتصاد	
11 %	6	أخرى	
100 %	53	المجموع	

2 %	1	أقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة
19 %	10	من 5 سنوات إلى 9 سنوات	
28 %	15	من 10 سنوات إلى 15 سنوات	
51 %	27	ما يزيد عن 15 سنة	
100 %	53	المجموع	

نلاحظ من الجدول رقم (1) أن لدينا العديد من البيانات الشخصية لكل استمارة مقابلة أو مبحوث لذلك من أجل تجنب التعقيد والتداخل سنقوم بشرح كل صفة لعينة البحث على حدي، وذلك على النحو التالي:

1- الجنس: تم تقسيم هذا العنصر إلى قسمين ( ذكر، أنثى )، وكما نعلم أن هذا النوع من العناصر يصنف في الاحصاء إلى عنصر غير قابل للترتيب، عموماً تم توزيع (60) استمارات استبيان، وكان منها (47) استمارات وزعت على الذكور، في حين كان نصيب الإناث استمارة واحدة (6)، وبالتالي تحصلنا على 89 % من الاستمارات كانت من نصيب الذكور في حين كان نصيب الإناث 11 % فقط من إجمالي استمارات المقابلة الموزعة والمتحصل عليها، وهذا يعطي مؤشراً واضحاً على أن الديوان أغلب العاملين به من فئة الذكور.

2- العمر: تم تقسيم هذا العنصر إلى أربعة فئات، الفئة الأولى تتعلق بالأعمار أقل من 30 سنة الذي بلغ عددها (3) موظفين أي ما نسبته 6 % ، أما الفئة العمرية الثانية فيتراوح أعمارهم من 30 إلى 39 سنة وكان عددهم (18) موظفاً حيث بلغت نسبتهم 34 % ، أما الفئة العمرية الثالثة فيتراوح أعمارهم من 40 إلى 50 سنة وكان عددهم (26) موظفاً حيث بلغت نسبتهم 49 % ، في حين كان عدد الفئة العمرية الرابعة والتي تضم الأعمار الأعلى أكبر من 50 سنة (6) موظفين أي بنسبة 11 % ، وهذا يعطي مؤشراً أن الديوان لا يعتمد في إنجاز أعماله بشكل كبير على الشباب.

3- المؤهل العلمي : نلاحظ أنه تم تقسيم هذا العنصر إلى أربعة مستويات تمثلت في المستوى الدبلوم العالي، وكان عدد المبحوثين من حملة المؤهل العالي (10) موظفين أي ما نسبته 19 % ، أما حملة المؤهل الجامعي فبلغ عدد (27) موظفاً بنسبة 51 % ، في حين كان عدد المتحصلين على الماجستير (12) موظف بنسبة بلغت 23 % ، في حين كان عدد المتحصلين على الدكتوراه (4) موظفين بنسبة بلغت 8 % الأمر الذي يعطي مؤشر أن موظفين الديوان بشكل عام مؤهلين علمياً بشكل جيد حتى يتسنى لهم القيام بأعمالهم بالشكل المطلوب .

6- التخصص : تم تقسيم هذا العنصر إلى خمسة أقسام وهي محاسبة حيث وصل عددهم إلى (44) من عناصر عينة البحث أي ما نسبته 83 % ، أما إدارة الأعمال وصل عددهم إلى (1) من عناصر عينة البحث أي ما نسبته 2 % ، ولا يوجد أي عنصر تمويل أي نسبته 0 % ، ما اقتصاد وصل عددهم إلى (2) من عناصر عينة البحث أي ما نسبته 4 % ، أما التخصصات الأخرى وصل عدد هم إلى (6) من عناصر عينة البحث أي ما نسبته 11 % ، وهذا يعني أن كل عناصر العينة الممثلة لمجتمع البحث هم محاسبون أي على قدر كبير من الفهم العلمي والعملية لموضوع البحث وهذا بدوره عامل قوة إضافي يعزز إجابات المبحوث .

4- سنوات الخبرة : هذا العنصر تم تقسيمه إلى أربع شرائح، فالشريحة الأولى هي الخبرة للموظفين الذين لم يتجاوزوا الخمس سنوات وكان العدد (1) موظف أي ما نسبته 2 % من عينة البحث، والشريحة الثانية هي الخبرة للموظفين الذين يمتلكون خبرة ما من 5 سنوات إلى 9 سنوات وكان عددهم (10) موظفين أي ما نسبته 19 % ، أما الشريحة الثالثة هي الخبرة لموظفين من 10 سنوات إلى 15 سنوات وكان عددهم (15) موظفاً أي ما نسبته 28 % من العينة، أما الشريحة الرابعة هي الخبرة لموظفين ما يزيد عن 15 سنة وكان عددهم (27) موظف أي ما نسبته 51 % من العينة وهذا يدل على أن أفراد عينة البحث تتمتع بخبرات مناسبة للقيام بالمهام الموكلة لهم .

الجزء الثاني : أسئلة الاستبانة وينقسم إلى:

أولاً : مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة

جدول (3.7.2) يوضح مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة

1		
يتبنى ديوان المحاسبة سياسات واضحة تهدف إلى نشر وتعزيز ثقافة الجودة في أداء الأعمال الرقابية .		
النسبة	التكرار	البيان
21 %	11	موافق بشدة
62 %	33	موافق
13 %	7	محايد
4 %	2	غير موافق
-	-	غير موافق بشدة
100 %	53	المجموع
2		
يهتم ديوان المحاسبة بتحديد المخاطر التي قد تؤثر على جودة العمل الرقابي (مثل التوزيع الواضح للمسؤوليات) .		
النسبة	التكرار	البيان
17 %	9	موافق بشدة
66 %	35	موافق
13 %	7	محايد
4 %	2	غير موافق
-	-	غير موافق بشدة
100 %	53	المجموع

● مدي التزام مراجعي ديوان المحاسبة بعناصر رقابة الجودة وفق معايير (الإنٹوساي)

■ د حسني رمضان الشتيوي ■ د محمد شقيلوف ■ أ - خالد محمد رمضان

3		يسعي ديوان المحاسبة إلى إيجاد ثقافة تعترف وتكافئ العمل ذي جودة العالية في كافة الإدارات والأقسام بديوان .
النسبة	التكرار	البيان
17 %	9	موافق بشدة
47 %	25	موافق
25 %	13	محايد
11 %	6	غير موافق
-	-	غير موافق بشدة
100 %	53	المجموع
4		لدي الديوان إجراءات وسياسة تؤكد أهمية جودة الأعمال لجميع موظفي ديوان وللأطراف المتعاقدة معها لتنفيذ أعمال الديوان .
النسبة	التكرار	البيان
17 %	9	موافق بشدة
42 %	22	موافق
26 %	14	محايد
15 %	8	غير موافق
-	-	غير موافق بشدة
100 %	53	المجموع
5		يضع رئيس ديوان المحاسبة رؤية واضحة تهدف إلى أهمية النتائج المنشودة والمرغوب في تحقيقها بأن تكون بجودة عالية كما مخطط لها مسبقا .
النسبة	التكرار	البيان
11 %	6	موافق بشدة
70 %	37	موافق

محاييد	5	9.5 %
غير موافق	5	9.5 %
غير موافق بشدة	-	-
المجموع	53	100 %
6 لدي ديوان المحاسبة الموارد الكافية للمحافظة على نظام رقابة الجودة في الديوان .		
البيان	التكرار	النسبة
موافق بشدة	2	4 %
موافق	30	57 %
محاييد	16	30 %
غير موافق	5	9 %
غير موافق بشدة	-	-
المجموع	53	100 %

1 - يتضح من السؤال الأول : أن إجمالي الموافقين بشدة على هذا السؤال كان بنسبة 21 % بينما كانت نسبة الموافقين 62 % بينما كانت نسبة 13 % يأخذ موقف الحياد بينما كانت نسبة غير الموافقين 4 % ، نستنتج من ذلك أن معظم المستجوبين يوافقون على أنه يتبنى ديوان المحاسبة سياسات واضحة تهدف إلى نشر وتعزيز ثقافة الجودة في أداء الأعمال الرقابية، وهذا من شأنه يعطى مؤشر إيجابي على أن ديوان المحاسبة يهتم بنشر ثقافة الجودة في أداء الأعمال الرقابية لتحمل المسؤولية المطلقة فيما يخص نظام رقابة الجودة وفقاً للمبادئ الرئيسية للمعيار.

2 - يتضح من السؤال الثاني : أن إجمالي الموافقين بشدة على هذا السؤال كان بنسبة 17 % بينما كانت نسبة الموافقين 66 % بينما كانت نسبة 13 % يأخذ موقف الحياد بينما كانت نسبة غير الموافقين 7 % ، نستنتج من ذلك أن معظم المستجوبين يوافقون على أنه يهتم ديوان المحاسبة بتحديد المخاطر التي قد تؤثر على جودة العمل الرقابي (مثل التوزيع الواضح للمسؤوليات)، مما يدل على أن ديوان المحاسبة يهتم

بتحديد المخاطر المؤثرة على جودة العمل وهذا من شأنه يقوى ويساعد في تطوير أدائها.

3 - يتضح من السؤال الثالث : أن إجمالي الموافقين بشدة على هذا السؤال كان بنسبة 17 % بينما كانت نسبة الموافقين 47 % بينما كانت نسبة 25 % يأخذ موقف الحياد بينما كانت نسبة غير الموافقين 11 % ، نستنتج من ذلك أن المستجوبين يوافقون على أن يسعى ديوان المحاسبة إلى إيجاد ثقافة تعترف وتكافئ العمل ذي جودة العالية في كافة الإدارات والأقسام بديوان، هذا من شأنه يعطي مؤشر جيد على أن ديوان المحاسبة على قدر كبير من الوعي الكافي بجودة الرقابة.

4 - يتضح من السؤال الرابع : أن إجمالي الموافقين بشدة على هذا السؤال كان بنسبة 17 % بينما كانت نسبة الموافقين 42 % بينما كانت نسبة 26 % يأخذ موقف الحياد بينما كانت نسبة غير الموافقين 15 % ، نستنتج من ذلك أن المستجوبين يوافقون على أنه لدي الديوان إجراءات وسياسة تؤكد أهمية جودة الأعمال لجميع موظفي ديوان وللأطراف المتعاقدة معها لتنفيذ أعمال الديوان، مما يقودنا إلى نتيجة مفادها أنه لدى الديوان إجراءات وسياسات تؤكد أهمية الجودة والإدارة العليا لديها الالتزام بمسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة والتي تقوي جودة الرقابة وتحقق الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها الديوان.

5 - يتضح من السؤال الخامس : أن إجمالي الموافقين بشدة على هذا السؤال كان بنسبة 11 % بينما كانت نسبة الموافقين 70 % بينما كانت نسبة 9 % يأخذ موقف الحياد بينما كانت نسبة غير الموافقين 9 % ، نستنتج من ذلك أن المستجوبين يوافقون على أنه يضع رئيس ديوان المحاسبة رؤية واضحة تهدف إلى أهمية النتائج المنشودة والمرغوب في تحقيقها بأن تكون بجودة عالية كما مخطط لها مسبقا، وهذا له الأثر الإيجابي على الديوان لتحقيق أهدافه .

6 - يتضح من السؤال السادس : أن إجمالي الموافقين بشدة على هذا السؤال كان بنسبة 4 % بينما كانت نسبة الموافقين 57 % بينما كانت نسبة 30 % يأخذ موقف الحياد بينما كانت نسبة غير الموافقين 9 % ، نستنتج من ذلك أن المستجوبين يوافقون

على أنه لدي ديوان المحاسبة الموارد الكافية للمحافظة على نظام رقابة الجودة في الديوان، وهذا من شأنه يؤثر بشكل إيجابي على فعالية جودة الرقابة والالتزام بتقديم خدمات رقابية ذات جودة عالية.

#### أختبار الفرضية الأولى:

تحليل الفرضية الأول والقائلة ( يلتزم ديوان المحاسبة بمسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة ).

جدول رقم (3.7.3) أختبار الفرضية الأولى

البيان	السؤال الأول	السؤال الثاني	السؤال الثالث	السؤال الرابع	السؤال الخامس	السؤال السادس	المتوسط الحسابي
موافق بشدة	٪ 21	٪ 17	٪ 17	٪ 17	٪ 11	٪ 4	٪ 15
موافق	٪ 62	٪ 66	٪ 47	٪ 42	٪ 70	٪ 57	٪ 57
محايد	٪ 13	٪ 13	٪ 25	٪ 26	٪ 9.5	٪ 30	٪ 19.5
غير موافق	٪ 4	٪ 4	٪ 11	٪ 15	٪ 9.5	٪ 9	٪ 8.5
غير موافق بشدة	-	-	-	-	-	-	-
المجموع	٪ 100	٪ 100	٪ 100	٪ 100	٪ 100	٪ 100	٪ 100

يبين الجدول (2.1)، أن نسبة الإجابات على الأسئلة المتعلقة بالفرضية الأولى كانت مقبولة حيث بلغ المتوسط الحسابي من إجمالي نسب الموافقة على الأسئلة المتعلقة بالفرضية 57 ٪ والموافق بشدة 15 ٪ وذلك من خلال التحليل الوصفي للبيانات وحيث كان عدد الاستبيان الموزع 60 وتم استلام 53 وفقد 7 ومن خلال ذلك تم قبول الفرضية الأولى من خلال التحليل.

## ثانياً : متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة

جدول (3.7.4) يوضح متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة

1		
يقوم ديوان المحاسبة بإتخاذ إجراءات وخطوات عملية التأكد من إلتزام أعضاءه بمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة بالعمل الرقابي .		
البيان	التكرار	النسبة
موافق بشدة	10	٪ 19
موافق	34	٪ 64
محايد	8	٪ 15
غير موافق	1	٪ 2
غير موافق بشدة	-	-
المجموع	53	٪ 100
2		
يهتم ديوان المحاسبة بتحديد المخاطر التي قد تؤثر على جودة العمل الرقابي (مثل الأمتثال للسلوك الأخلاقي) .		
البيان	التكرار	النسبة
موافق بشدة	9	٪ 17
موافق	34	٪ 64
محايد	8	٪ 15
غير موافق	2	٪ 4
غير موافق بشدة	-	-
المجموع	53	٪ 100

3		يتبنى ديوان المحاسبة المبادئ الرئيسية للأخلاقيات المهنية (مثل النزاهة، الاستقلالية، الموضوعية، والتجرد، سرية المهنية، الكفاءة) .	
النسبة	التكرار	البيان	
21 %	11	موافق بشدة	
62 %	33	موافق	
15 %	8	محايد	
2 %	1	غير موافق	
-	-	غير موافق بشدة	
100 %	53	المجموع	
4		يهتم ديوان المحاسبة بمتطلبات السلوك الأخلاقي الواردة في الإطار القانوني والإطار الرقابي للأعمال التي يقوم بها الديوان .	
النسبة	التكرار	البيان	
17 %	9	موافق بشدة	
66 %	35	موافق	
15 %	8	محايد	
2 %	1	غير موافق	
-	-	غير موافق بشدة	
100 %	53	المجموع	

1 - يتضح من السؤال الأول : أن إجمالي الموافقين بشدة على هذا السؤال كان بنسبة 19 % بينما كانت نسبة الموافقين 64 % بينما كانت نسبة 15 % يأخذ موقف الحياد بينما كانت نسبة غير الموافقين 24 % ، نستنتج من ذلك أن المستجوبين يوافقون على أنه يقوم ديوان المحاسبة بإتخاذ إجراءات وخطوات عملية التأكد من التزام

أعضائه بمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة بالعمل الرقابي، وهذا مؤشر قوي يدل على التزام ديوان المحاسبة بجميع متطلبات السلوك الأخلاقي في تأدية أعماله لتحقيق رقابة الجودة.

2 - يتضح من السؤال الثاني : أن إجمالي الموافقين بشدة على هذا السؤال كان بنسبة 17 % بينما كانت نسبة الموافقين 64 % بينما كانت نسبة 15 % يأخذ موقف الحياد بينما كانت نسبة غير الموافقين 2 % ، نستنتج من ذلك أن أغلب المستجوبين موافقين في أن ديوان المحاسبة يهتم بتحديد المخاطر التي قد تؤثر على جودة العمل الرقابي (مثل الأمتثال للسلوك الأخلاقي)، وهذا من شأنه يقودنا إلى حقيقة مفادها أن الديوان يهتم بشكل كبير بتحديد المخاطر التي قد تؤثر على جودة العمل الرقابي باتخاذ السياسات والإجراءات في الوقت المناسب عن مخالقات لمتطلبات السلوك الأخلاقي وتمكنه من اتخاذ الخطوات الصحيحة وفقاً للمعيار الدولي لجودة الرقابة .

3 - يتضح من السؤال الثالث : أن إجمالي الموافقين بشدة على هذا السؤال كان بنسبة 21 % بينما كانت نسبة الموافقين 62 % بينما كانت نسبة 25 % يأخذ موقف الحياد بينما كانت نسبة غير الموافقين 11 % ، نستنتج من ذلك أن أغلب المستجوبين يوافقون على أن يتبنى ديوان المحاسبة المبادئ الرئيسية للأخلاقيات المهنية (مثل النزاهة، الاستقلالية، الموضوعية، والتجرد، سرية المهنية، الكفاءة)، وهذا مؤشر قوي يقودنا إلى أن الأجهزة العليا لرقابة المالية والمحاسبة بالديوان تقوم بتنفيذ سياسات وإجراءات تعزز المبادئ الرئيسية للأخلاقيات المهنية وفقاً للمعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 30 .

4 - يتضح من السؤال الرابع : أن إجمالي الموافقين بشدة على هذا السؤال كان بنسبة 17 % بينما كانت نسبة الموافقين 66 % بينما كانت نسبة 15 % يأخذ موقف الحياد بينما كانت نسبة غير الموافقين 2 % ، نستنتج من ذلك أن أغلب المستجوبين يوافقون على يهتم ديوان المحاسبة بمتطلبات السلوك الأخلاقي الواردة في الإطار القانوني والإطار الرقابي للأعمال التي يقوم بها الديوان، وهذا من شأنه يعزز ويؤكد التزام الديوان بمتطلبات السلوك الأخلاقي أي متطلبات واردة في الإطار القانوني أو الرقابي الذي تخضع له الأعمال في الديوان.

## أختبار الفرضية الثانية:

تحليل الفرضية الثانية والقائلة (يطبق ديوان المحاسبة متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة).

جدول رقم (3.7.5)

البيان	السؤال الأول	السؤال الثاني	السؤال الثالث	السؤال الرابع	المتوسط الحسابي
موافق بشدة	٪ 19	٪ 17	٪ 21	٪ 17	٪ 19
موافق	٪ 64	٪ 64	٪ 62	٪ 66	٪ 64
محايد	٪ 15	٪ 15	٪ 15	٪ 15	٪ 15
غير موافق	٪ 2	٪ 4	٪ 2	٪ 2	٪ 3
غير موافق بشدة	-	-	-	-	-
المجموع	٪ 100	٪ 100	٪ 100	٪ 100	٪ 100

يبين الجدول (3.1)، أن نسبة الإجابات على الأسئلة المتعلقة بالفرضية الثانية كانت جيدة حيث بلغ المتوسط الحسابي من إجمالي نسب الموافقة على الأسئلة المتعلقة بالفرضية 64 ٪ والموافق بشدة 19 ٪ وذلك من خلال التحليل الوصفي للبيانات وحيث كان عدد الاستبيان الموزع 60 وتم استلام 53 وفق 7 ومن خلال ذلك تم قبول الفرضية الثانية من خلال التحليل.

## ثالثاً : القبول والاستمرار

جدول (3.7.6) يوضح القبول والاستمرار

1	لدي ديوان المحاسبة مؤهلات قادرة على القيام بكافة الأعمال ومهام الرقابة، ولديه القدرات الكافية لإنجازها بما فيها الوقت والموارد للقيام بذلك .	
البيان	التكرار	النسبة
موافق بشدة	14	٪ 26

موافق	31	59 %
محايد	8	15 %
غير موافق	-	-
غير موافق بشدة	-	-
المجموع	53	100 %
2	قوم ديوان المحاسبة بأخذ في عين الاعتبار نزاهة الجهة الخاضعة لرقابته ودراسة كيفية التعامل مع المخاطر على الجودة التي قد تنشأ .	
البيان	التكرار	النسبة
موافق بشدة	10	19 %
موافق	29	55 %
محايد	12	22 %
غير موافق	2	4 %
غير موافق بشدة	-	-
المجموع	53	100 %
3	<p>هناك خيارات لدي ديوان المحاسبة حول الأعمال التي يقوم بها، ولاكن يقوم ديوان المحاسبة بالعمل في ثلاث فئات واسعة هي :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● الأعمال المطلوبة منه بموجب تكليفه القانوني وليس له خيار إلا القيام به .</li> <li>● الأعمال المطلوبة منه بموجب تكليفه القانوني ولكن لديه الحرية في يتعلق بالوقت أو نطاق أو طبيعة كل مهمة عمل .</li> <li>● الأعمال التي يستطيع اختيار القيام بها</li> </ul>	

النسبة	التكرار	البيان
٪ 15	8	موافق بشدة
٪ 62	33	موافق
٪ 19	10	محايد
٪ 4	2	غير موافق
-	-	غير موافق بشدة
٪ 100	53	المجموع
يقوم ديوان المحاسبة بتخصيص عدد من الموظفين ذوي خبرة (أي بمستوي إداري عالي) للقيام مهام المتعمقة للمراجعة على رقابة جودة الأعمال قبل صدور التقارير .		4
النسبة	التكرار	البيان
٪ 17	9	موافق بشدة
٪ 53	28	موافق
٪ 26	14	محايد
٪ 2	1	غير موافق
٪ 2	1	غير موافق بشدة
٪ 100	53	المجموع

1 - يتضح من السؤال الأول : أن إجمالي الموافقين بشدة على هذا السؤال كان بنسبة 26 ٪ بينما كانت نسبة الموافقين 58 ٪ بينما كانت نسبة 15 ٪ يأخذ

موقف الحياد، نستنتج من ذلك أن أغلب المستجوبين يوافقون على أن لدي ديوان المحاسبة مؤهلات قادرة على القيام بكافة الأعمال ومهام الرقابة، ولديه القدرات الكافية لإنجازها بما فيها الوقت والموارد للقيام بذلك. وهذا مؤشر إيجابي يدل على أن الديوان يهتم مؤهلات القادرة على القيام بكافة الأعمال ومهام الرقابة ويضع سياسات وإجراءات مصممة بمهام الرقابة وغيرها من الأعمال المتعلقة بالديوان .

2 - يتضح من السؤال الثاني : أن إجمالي الموافقين بشدة على هذا السؤال كان بنسبة 19 % بينما كانت نسبة الموافقين 55 % بينما كانت نسبة 23 % يأخذ موقف الحياد بينما كانت نسبة غير الموافقين 8 % ، نستنتج من ذلك أن أغلب المستجوبين موافقين في أنه يقوم ديوان المحاسبة بأخذ في عين الاعتبار نزاهة الجهة الخاضعة لرقابته ودراسة كيفية التعامل مع المخاطر على الجودة التي قد تنشأ، وهذا من شأنه يقودنا إلى حقيقة مفادها أن الديوان يضع السياسات والإجراءات لنطاق العمل الذي يقوم به للرقابة المالية للتعامل مع المخاطر على الجودة التي قد تنشأ وفقاً للمبادئ الرئيسية للمعيار الدولي لرقابة لجودة 1 .

3 - يتضح من السؤال الثالث : أن إجمالي الموافقين بشدة على هذا السؤال كان بنسبة 15 % بينما كانت نسبة الموافقين 62 % بينما كانت نسبة 26 % يأخذ موقف الحياد بينما كانت نسبة غير الموافقين 4 % ، نستنتج من ذلك أن أغلب المستجوبين يوافقون على أن هناك خيارات لدي ديوان المحاسبة حول الأعمال التي يقوم بها، ولكن يقوم ديوان المحاسبة بالعمل في ثلاث فئات واسعة هي : (الأعمال المطلوبة منه بموجب تكلفة القانوني وليس له خيار إلا القيام به، الأعمال المطلوبة منه الأعمال المطلوبة منه بموجب تكلفه القانوني ولكن لديه الحرية في يتعلق بالوقت أو نطاق أو طبيعة كل مهمة عمل، الأعمال التي يستطيع اختيار القيام بها)، وهذا مؤشر يؤكد أن ديوان المحاسبة يلتزم بالعمل بالفئات الثلاثة للسياسات والإجراءات القبول واستمرار لجودة الرقابة .

4 - يتضح من السؤال الرابع : أن إجمالي الموافقين بشدة على هذا السؤال كان بنسبة 17 % بينما كانت نسبة الموافقين 53 % بينما كانت نسبة 15 % يأخذ موقف الحياد بينما كانت نسبة غير الموافقين 2 % بينما كانت نسبة غير الموافقين بشدة 2

٪ ، نستنتج من ذلك أغلب المستجوبين يوافقون على يقوم ديوان المحاسبة بتخصيص عدد من الموظفين ذوي خبرة (أي بمستوي إداري عالي) للقيام مهام المتعمقة للمراجعة على رقابة جودة الأعمال قبل صدور التقارير، وهذا من شأنه يعزز ويؤكد أن ديوان المحاسبة يقوم بتخصيص عدد من الموظفين ذوي خبرة (أي بمستوي إداري عالي) للقيام مهام المتعمقة للمراجعة على رقابة جودة الأعمال قبل صدور التقارير وذلك بوضع إجراءاتها لإدارة المخاطر كافية وذلك لتقليل مخاطر القيام بالعمل .

#### أختبار الفرضية الثالثة:

تحليل الفرضية الثالثة والقائلة (يقوم ديوان المحاسبة بقبول الأعمال ورفضها حسب تكليفه القانوني).

جدول رقم (3.7.7) أختبار الفرضية الثالثة

البيان	السؤال الأول	السؤال الثاني	السؤال الثالث	السؤال الرابع	المتوسط الحسابي
موافق بشدة	٪ 26	٪ 19	٪ 15	٪ 17	٪ 19
موافق	٪ 59	٪ 55	٪ 62	٪ 53	٪ 57
محايد	٪ 15	٪ 22	٪ 19	٪ 26	٪ 20
غير موافق	-	٪ 4	٪ 4	٪ 2	٪ 3
غير موافق بشدة	-	-	-	٪ 2	٪ 1
المجموع	٪ 100	٪ 100	٪ 100	٪ 100	٪ 100

يبين الجدول (4.1)، أن نسبة الإجابات على الأسئلة المتعلقة بالفرضية الثالثة كانت مقبولة حيث بلغ المتوسط الحسابي من إجمالي نسب الموافقة على الأسئلة المتعلقة بالفرضية 57 ٪ والموافق بشدة 19 ٪ وذلك من خلال التحليل الوصفي للبيانات وحيث كان عدد الاستبيان الموزع 60 وتم استلام 53 وفقد 7 ومن خلال ذلك تم قبول الفرضية الثالثة من خلال التحليل.

## رابعاً : الموارد البشرية

### جدول (3.7.8) يوضح الموارد البشرية

1		يلتزم ديوان المحاسبة بتطوير التعليم والتدريب المستمر لجميع موظفيه، ويعمل على أن يكون لديهم الفهم الجيد لبيئة الرقابة وبيئة الأعمال بالقطاع العام .
النسبة	التكرار	البيان
19 %	10	موافق بشدة
47 %	25	موافق
17 %	9	محايد
13 %	7	غير موافق
4 %	2	غير موافق بشدة
100 %	53	المجموع
2		يقوم ديوان المحاسبة بتوزيع الواضح للمسؤولية المتعلقة للقيام بجميع الأعمال التي يقوم بها الديوان .
النسبة	التكرار	البيان
6 %	3	موافق بشدة
66 %	35	موافق
23 %	12	محايد
5 %	3	غير موافق
-	-	غير موافق بشدة
100 %	53	المجموع
3		يجوز لديوان المحاسبة بتعاقد مع موظفين وأطراف أخرى للقيام بالأعمال لديوان، ولاكن موظفين وأطراف أخرى لديها الكفاءات الجماعية اللازمة للقيام بمجموعة الأعمال المطلوبة منها .

النسبة	التكرار	البيان
٪ 13	7	موافق بشدة
٪ 47	25	موافق
٪ 29	15	محايد
٪ 11	6	غير موافق
-	-	غير موافق بشدة
٪ 100	53	المجموع
		4 يتبنى ديوان المحاسبة إجراءات وسياسات موارد البشرية التي تعطي تشديداً مناسباً على الجودة والالتزام بمبادئ السلوك الأخلاقي لديوان مثل (مؤهلات التوظيف، تقييم الأداء، القدرات، الكفاءة، التطوير الوظيفي، الترقية، التعويضات، تقديرات احتياجات الموظفين) .
النسبة	التكرار	البيان
٪ 8	4	موافق بشدة
٪ 54	29	موافق
٪ 25	13	محايد
٪ 13	7	غير موافق
-	-	غير موافق بشدة
٪ 100	53	المجموع

البيان		التكرار	النسبة
5			
يتبنى ديوان المحاسبة السياسات والإجراءات التي تهتم بوصول لأهداف الأداء وتقييمات الموظفين وكفاءة جميع الأطراف المتعاقدة للقيام بأعمال الديوان، وتأكيد أن الجودة ومبادئ السلوك الأخلاقي بديوان المحاسبة هي المحرك الأساسي لتقييم الأداء .			
موافق بشدة	5	9 %	
موافق	30	57 %	
محايد	16	30 %	
غير موافق	2	4 %	
غير موافق بشدة	-	-	
المجموع	53	100 %	

1 - يتضح من السؤال الأول : أن إجمالي الموافقين بشدة على هذا السؤال كان بنسبة 19 % بينما كانت نسبة الموافقين 47 % بينما كانت نسبة 17 % يأخذ موقف الحياد بينما كانت نسبة غير الموافقين 13 % بينما كانت نسبة غير الموافقين بشدة 4 % ، نستنتج من ذلك أن المستجوبين يوافقون على أنه يلتزم ديوان المحاسبة بتطوير التعليم والتدريب المستمر لجميع موظفيه، ويعمل على أن يكون لديهم الفهم الجيد لبيئة الرقابة وبيئة الأعمال بالقطاع العام. وهذا من مؤشر قوي يؤكد على التزام ديوان المحاسبة بتطوير التعليم والتدريب المستمر لجميع موظفيه، أي أنه يهتم بتطوير والتدريب الموظفين ليكونوا ذات كفاءة وقدرة عالية للالتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة لتحقيق رقابة الجودة.

2 - يتضح من السؤال الثاني : أن إجمالي الموافقين بشدة على هذا السؤال كان بنسبة 6 % بينما كانت نسبة الموافقين 66 % بينما كانت نسبة 23 % يأخذ موقف الحياد بينما كانت نسبة غير الموافقين 6 % ، نستنتج من ذلك أن أغلب

المستجوبين موافقين في يقوم ديوان المحاسبة بتوزيع الواضح للمسؤولية المتعلقة للقيام بجميع الأعمال التي يقوم بها الديوان. وهذا مؤشر إيجابي يؤكد على أن ديوان المحاسبة بتوزيع الواضح للمسؤولية المتعلقة للقيام بجميع الأعمال التي يقوم بها لتحقيق جودة الرقابة .

3- يتضح من السؤال الثالث : أن إجمالي الموافقين بشدة على هذا السؤال كان بنسبة 13 % بينما كانت نسبة الموافقين 47 % بينما كانت نسبة 28 % يأخذ موقف الحياد بينما كانت نسبة غير الموافقين 11 % ، نستنتج من ذلك أن أغلب المستجوبين يوافقون على أن يجوز لديوان المحاسبة بتعاقد مع موظفين وأطراف أخرى للقيام بالأعمال لديوان، ولاكن موظفين وأطراف أخرى لديها الكفاءات الجماعية اللازمة للقيام بمجموعة الأعمال المطلوبة منها، مما يدل على أن ديوان المحاسبة يقوم بالتعاقد مع موظفين وأطراف أخرى للقيام بالأعمال ذات كفاءة وقدرة عالية بالقيام بالأعمال المطلوبة لتحقيق رقابة الجودة.

4- يتضح من السؤال الرابع : أن إجمالي الموافقين بشدة على هذا السؤال كان بنسبة 8 % بينما كانت نسبة الموافقين 55 % بينما كانت نسبة 25 % يأخذ موقف الحياد بينما كانت نسبة غير الموافقين 13 % ، نستنتج من ذلك أن أغلب المستجوبين يوافقون على أن ديوان المحاسبة يتبنى إجراءات وسياسات موارد البشرية التي تعطي تشديداً مناسباً على الجودة والالتزام بمبادئ السلوك الأخلاقي لديوان مثل(مؤهلات التوظيف، تقييم الأداء، القدرات، الكفاءة، التطوير الوظيفي، الترقية، التعويضات، تقديرات احتياجات الموظفين)، وهذا من شأنه يعزز ويؤكد التزام الديوان بمبادئ السلوك الأخلاقي.

4 - يتضح من السؤال الخامس : أن إجمالي الموافقين بشدة على هذا السؤال كان بنسبة 9 % بينما كانت نسبة الموافقين 57 % بينما كانت نسبة 30 % يأخذ موقف الحياد بينما كانت نسبة غير الموافقين 4 % ، نستنتج من ذلك أن المستجوبين يوافقون على أنه يتبنى ديوان المحاسبة السياسات والإجراءات التي تهتم بوصول لأهداف الأداء وتقييمات الموظفين وكفاءة جميع الأطراف المتعاقدة

للقيام بأعمال الديوان، وتأكيد أن الجودة ومبادئ السلوك الأخلاقي بديوان المحاسبة هي المحرك الأساسي لتقييم الأداء، وهذا مؤشر قوى على التزام ديوان المحاسبة برقابة الجودة ومبادئ السلوك الأخلاقي وما ينص عليه المعيار الدولي لتحقيق أهداف.

#### أختبار الفرضية الرابعة:

تحليل الفرضية الرابعة والقائلة (يهتم ديوان المحاسبة بالموارد البشرية داخل ديوان المحاسبة بحيث يقوم بتدريب وتطوير المستمر للموظفين بديوان).

جدول رقم (3.7.9) أختبار الفرضية الرابعة

البيان	السؤال الأول	السؤال الثاني	السؤال الثالث	السؤال الرابع	السؤال الخامس	المتوسط الحسابي
موافق بشدة	٪ 19	٪ 6	٪ 13	٪ 8	٪ 9	٪ 11
موافق	٪ 47	٪ 66	٪ 47	٪ 54	٪ 57	٪ 54
محايد	٪ 17	٪ 23	٪ 29	٪ 25	٪ 30	٪ 25
غير موافق	٪ 13	٪ 5	٪ 11	٪ 13	٪ 4	٪ 9
غير موافق بشدة	٪ 4	-	-	-	-	٪ 1
المجموع	٪ 100	٪ 100	٪ 100	٪ 100	٪ 100	٪ 100

يبين الجدول (5.1)، أن نسبة الإجابات على الأسئلة المتعلقة بالفرضية الرابعة كانت مقبولة حيث بلغ المتوسط الحسابي من إجمالي نسب الموافقة على الأسئلة المتعلقة بالفرضية 54 ٪ والموافق بشدة 11 ٪ وذلك من خلال التحليل الوصفي للبيانات وحيث كان عدد الاستبيان الموزع 60 وتم استلام 53 وفقد 7 ومن خلال ذلك تم قبول الفرضية الرابعة من خلال التحليل.

## خامساً : تأدية مهام الرقابة وغيرها من الأعمال

جدول (3.7.10) يوضح تأدية مهام الرقابة وغيرها من الأعمال

1		
يقوم ديوان المحاسبة بإتخاذ سياسات وإجراءات محددة للتحقق من نظام رقابة الجودة بالديوان وإجراءات النظام كافية لتعمل بفاعلية .		
النسبة	التكرار	البيان
25 %	13	موافق بشدة
43 %	23	موافق
25 %	13	محايد
7 %	4	غير موافق
-	-	غير موافق بشدة
100 %	53	المجموع
2		
يتم التحقق من أن الرقابة المالية تتم وفقاً لقواعد الرقابة المالية وممارسات الهيئة العليا للرقابة المالية .		
النسبة	التكرار	البيان
17 %	9	موافق بشدة
53 %	28	موافق
21 %	11	محايد
9 %	5	غير موافق
-	-	غير موافق بشدة
100 %	53	المجموع
3		
توجد سياسات وإجراءات للتأكد من أعضاء الرقابة يؤدون مهامهم وفقاً للمعايير الرقابية ذات الصلة وفقاً للمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة .		
النسبة	التكرار	البيان
8 %	4	موافق بشدة
47 %	25	موافق
32 %	17	محايد
13 %	7	غير موافق

غير موافق بشدة	-	-
المجموع	53	100 %
4	لدي ديوان المحاسبة سياسات وإجراءات تشجع الجودة العالية وضبط أو تمنع الجودة المتدنية، ومنها يضمن إنشاء بيئة محفزة تشجع الاستخدام المناسب للتقدير المهني وتؤيد التحسينات في الجودة .	
البيان	التكرار	النسبة
موافق بشدة	4	8 %
موافق	27	51 %
محايد	18	34 %
غير موافق	4	7 %
غير موافق بشدة	-	-
المجموع	53	100 %
5	يتبنى ديوان المحاسبة السياسات والإجراءات المناسبة للرقابة الجودة المطبقة على مسؤوليات الأشراف والمراجعة ومراجعة رقابة الجودة مهام، ومطبقة أيضاً على أعمال الرقابة المنجزة ( بما في ذلك الرقابة المالية ورقابة الأداء ورقابة الإلتزام) .	
البيان	التكرار	النسبة
موافق بشدة	2	4 %
موافق	30	57 %
محايد	17	32 %
غير موافق	4	7 %
غير موافق بشدة	-	-
المجموع	53	100 %

1 - يتضح من السؤال الأول : أن إجمالي الموافقين بشدة على هذا السؤال كان بنسبة 25 % بينما كانت نسبة الموافقين 43 % بينما كانت نسبة 25 % يأخذ موقف

الحياد بينما كانت نسبة غير الموافقين 8 % ، نستنتج من ذلك أن المستجوبين يوافقون على أنه يقوم ديوان المحاسبة بإتخاذ سياسات وإجراءات محددة للتحقق من نظام رقابة الجودة بالديوان وإجراءات النظام كافية لتعمل بفاعلية، وهذا يدل أن ديوان المحاسبة لديه سياسات وإجراءات محددة للتحقق من نظام رقابة الجودة .

2- يتضح من السؤال الثاني : أن إجمالي الموافقين بشدة على هذا السؤال كان بنسبة 17 % بينما كانت نسبة الموافقين 53 % بينما كانت نسبة 21 % يأخذ موقف الحياد بينما كانت نسبة غير الموافقين 9 % ، نستنتج من ذلك أن أغلب المستجوبين موافقين يتم التحقق من أن الرقابة المالية تتم وفقاً لقواعد الرقابة المالية وممارسات الهيئة العليا للرقابة المالية، وهذا مؤشر إيجابي يؤكد على أن ديوان المحاسبة يقوم بالتحقق من أن الرقابة المالية تتم وفقاً لقواعد الرقابة المالية.

3- يتضح من السؤال الثالث : أن إجمالي الموافقين بشدة على هذا السؤال كان بنسبة 8 % بينما كانت نسبة الموافقين 47 % بينما كانت نسبة 32 % يأخذ موقف الحياد بينما كانت نسبة غير الموافقين 13 % ، نستنتج من ذلك أن أغلب المستجوبين يوافقون على أنه توجد سياسات وإجراءات للتأكد من أعضاء الرقابة يؤدون مهامهم وفقاً للمعايير الرقابية ذات الصلة وفقاً للمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وهذا يقودنا إلى حقيقة مفادها أن ديوان المحاسبة لديه سياسات وإجراءات يستطيع من خلالها التأكد من أعضاء الرقابة لتأدية مهامهم وفقاً للمعايير الرقابية .

4- يتضح من السؤال الرابع : أن إجمالي الموافقين بشدة على هذا السؤال كان بنسبة 8 % بينما كانت نسبة الموافقين 51 % بينما كانت نسبة 34 % يأخذ موقف الحياد بينما كانت نسبة غير الموافقين 8 % ، نستنتج من ذلك أن أغلب المستجوبين يوافقون على أن لدي ديوان المحاسبة سياسات وإجراءات تشجع الجودة العالية وضبط أو تمنع الجودة المتدنية، ومنها يضمن إنشاء بيئة محفزة تشجع الاستخدام المناسب للتقدير المهني وتؤيد التحسينات في الجودة، وهذا من شأنه يعزز ويؤكد التزام الديوان بمبادئ الرئيسية للمعيار الدولي لجودة الرقابة.

5- يتضح من السؤال الخامس : أن إجمالي الموافقين بشدة على هذا السؤال كان

بنسبة 4 % بينما كانت نسبة الموافقين 57 % بينما كانت نسبة 32 % يأخذ موقف الحياد بينما كانت نسبة غير الموافقين 8 % ، نستنتج من ذلك أن المستجوبين يوافقون على أنه يتبنى ديوان المحاسبة السياسات والإجراءات المناسبة للرقابة الجودة المطبقة على مسؤوليات الأشراف والمراجعة ومراجعة رقابة الجودة مهام، ومطبقة أيضاً على أعمال الرقابة المنجزة ( بما في ذلك الرقابة المالية ورقابة الأداء ورقابة الالتزام)، وهذا يعزز التزام ديوان المحاسبة بعنصر تأدية مهام الرقابة وغيرها من الأعمال للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية.

#### أختبار الفرضية الخامسة:

تحليل الفرضية الخامسة والقائلة (يلتزم ديوان المحاسبة بتأدية مهام الرقابة وغيرها من الأعمال وفقاً للقواعد الرقابة المالية وممارسات الهيئة العليا للرقابة المالية).

جدول رقم (3.7.11) أختبار الفرضية الخامسة

البيان	السؤال الأول	السؤال الثاني	السؤال الثالث	السؤال الرابع	السؤال الخامس	المتوسط الحسابي
موافق بشدة	25 %	17 %	8 %	8 %	4 %	12 %
موافق	43 %	53 %	47 %	51 %	57 %	50 %
محايد	25 %	21 %	32 %	34	32 %	29 %
غير موافق	7 %	9 %	13 %	7 %	7 %	9
غير موافق بشدة	-	-	-	-	-	-
المجموع	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

يبين الجدول (6.1)، أن نسبة الإجابات على الأسئلة المتعلقة بالفرضية الخامسة كانت مقبولة حيث المتوسط الحسابي من إجمالي نسب الموافقة على الأسئلة المتعلقة بالفرضية 50 % والموافق بشدة 12 % وذلك من خلال التحليل الوصفي للبيانات وحيث كان عدد الاستبيان الموزع 60 وتم استلام 53 وفقد 7 ومن خلال ذلك تم قبول الفرضية الخامسة من خلال التحليل.

## سادساً : المراقبة

## جدول (3.7.12) يوضح المراقبة

1		
يقوم ديوان المحاسبة بإسناد مسؤولية عملية المراقبة إلى أفراد لديهم خبرة وصلاحيات مناسبة وكافية في ديوان لتولي هذه المسؤولية.		
النسبة	التكرار	البيان
٪ 11	6	موافق بشدة
٪ 68	36	موافق
٪ 19	10	محايد
٪ 2	1	غير موافق
-	-	غير موافق بشدة
٪ 100	53	المجموع
2		
يسعى ديوان المحاسبة إلى الحصول على تأكيد بأن الجهات الخارجية التي يتم التعاقد معها على عمل خارجي أن لها أنظمة فعالة لمراقبة الجودة حيز التنفيذ ومقبولة .		
النسبة	التكرار	البيان
٪ 9.5	5	موافق بشدة
٪ 64	34	موافق
٪ 17	9	محايد
٪ 9.5	5	غير موافق
-	-	غير موافق بشدة
٪ 100	53	المجموع

3		يتم إبلاغ رئيس ديوان المحاسبة عن نتائج مراجعات مراقبة الجودة في الوقت المناسب لتمكينه من اتخاذ الإجراءات الصحيحة بشأن تلك المراجعات	
النسبة	التكرار	البيان	
17 %	9	موافق بشدة	
45 %	24	موافق	
38 %	20	محايد	
-	-	غير موافق	
-	-	غير موافق بشدة	
100 %	53	المجموع	
4		لدي ديوان المحاسبة إجراءات للتعامل مع الشكاوي أو الإدعاءات حول جودة الأعمال التي يقوم بها .	
النسبة	التكرار	البيان	
17 %	9	موافق بشدة	
55 %	29	موافق	
23 %	12	محايد	
5 %	3	غير موافق	
-	-	غير موافق بشدة	
100 %	53	المجموع	
5		يتبنى ديوان المحاسبة المتطلبات التشريعية لنشر التقارير المراقبة والاستجابة إلى الشكاوي والإدعاءات العامة فيما يتعلق بالعمل الذي يقوم به الديوان .	

النسبة	التكرار	البيان
11 %	6	موافق بشدة
64 %	34	موافق
25 %	13	محايد
-	-	غير موافق
-	-	غير موافق بشدة
100 %	53	المجموع

1 - يتضح من السؤال الأول : أن إجمالي الموافقين بشدة على هذا السؤال كان بنسبة 11 % بينما كانت نسبة الموافقين 68 % بينما كانت نسبة 9 % يأخذ موقف الحياد بينما كانت نسبة غير الموافقين 2 % ، نستنتج من ذلك أن المستجوبين يوافقون على أنه يقوم ديوان المحاسبة بإسناد مسؤولية عملية المراقبة إلى أفراد لديهم خبرة وصلاحيات مناسبة وكافية في ديوان لتولي هذه المسؤولية، وهذا من شأنه يعطي مؤشر على أن ديوان المحاسبة يلتزم بنظام رقابة الجودة وفقا للمعيار الدولي.

2 - يتضح من السؤال الثاني : أن إجمالي الموافقين بشدة على هذا السؤال كان بنسبة 9 % بينما كانت نسبة الموافقين 64 % بينما كانت نسبة 17 % يأخذ موقف الحياد بينما كانت نسبة غير الموافقين

9 % ، نستنتج من ذلك أن أغلب المستجوبين موافقين على أن ديوان المحاسبة يسعى إلى الحصول على تأكيد بأن الجهات الخارجية التي يتم التعاقد معها على عمل خارجي أن لها أنظمة فعالة لرقابة الجودة حيز التنفيذ ومقبولة.

3 - يتضح من السؤال الثالث : أن إجمالي الموافقين بشدة على هذا السؤال كان بنسبة 17 % بينما كانت نسبة الموافقين 45 % بينما كانت نسبة 35 % يأخذ موقف الحياد، نستنتج من ذلك أن أغلب المستجوبين يوافقون على أنه يتم إبلاغ رئيس ديوان المحاسبة عن نتائج مراجعات مراقبة الجودة في الوقت المناسب لتمكينه من اتخاذ الإجراءات الصحيحة بشأن تلك المراجعات، مما يدل على أن

ديوان المحاسبة بعنصر المراقبة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

4- يتضح من السؤال الرابع: أن إجمالي الموافقين بشدة على هذا السؤال كان بنسبة 17 ٪، بينما كانت نسبة الموافقين 55 ٪، بينما كانت نسبة 23 ٪ يأخذ موقف الحياد بينما كانت نسبة غير الموافقين 6 ٪، نستنتج من ذلك أغلب المستجوبين يوافقون على أنه لدي ديوان المحاسبة إجراءات للتعامل مع الشكاوي أو الإدعاءات حول جودة الأعمال التي يقوم بها، مما يدل على أن ديوان المحاسبة لديه القدرة الكافية لإتخاذ إجراءات اللازمة في التعامل مع الشكاوي أو الإدعاءات حول جودة الأعمال التي يقوم به.

5 - يتضح من السؤال الخامس: أن إجمالي الموافقين بشدة على هذا السؤال كان بنسبة 11 ٪، بينما كانت نسبة الموافقين 64 ٪، بينما كانت نسبة 25 ٪ يأخذ موقف الحياد، نستنتج من ذلك أن المستجوبين يوافقون على أنه يتبنى ديوان المحاسبة المتطلبات التشريعية لنشر التقارير المراقبة والاستجابة إلى الشكاوي والإدعاءات العامة فيما يتعلق بالعمل الذي يقوم به الديوان. وهذا يعزز التزام ديوان المحاسبة بتبني المتطلبات التشريعية لنشر التقارير المراقبة وفقاً لنظام جودة الرقابة.

#### أختبار الفرضية السادسة:

تحليل الفرضية السادسة والقائلة (يلتزم ديوان المحاسبة بإسناد عملية المراقبة لأفراد لديهم خبرة وكفاءة وصلاحيات المناسبة لتأدية عملية المراقبة الجيدة).

جدول رقم (3.7.13) أختبار الفرضية السادسة

البيان	السؤال الأول	السؤال الثاني	السؤال الثالث	السؤال الرابع	السؤال الخامس	المتوسط الحسابي
موافق بشدة	11 ٪	9.5 ٪	17 ٪	17 ٪	11 ٪	13 ٪
موافق	68 ٪	64 ٪	45 ٪	55 ٪	64 ٪	59 ٪
محايد	19 ٪	17 ٪	38 ٪	23 ٪	25 ٪	24 ٪
غير موافق	2 ٪	9.5 ٪	-	5 ٪	-	4 ٪
غير موافق بشدة	-	-	-	-	-	-
المجموع	100 ٪	100 ٪	100 ٪	100 ٪	100 ٪	100 ٪

يبين الجدول (7.1)، أن نسبة الإجابات على الأسئلة المتعلقة بالفرضية السادسة كانت مقبولة حيث بلغ المتوسط الحسابي من إجمالي نسب الموافقة على الأسئلة المتعلقة بالفرضية 59 ٪ والموافق بشدة 13 ٪ وذلك من خلال التحليل الوصفي للبيانات وحيث كان عدد الاستبيان الموزع 60 وتم استلام 53 وفقد 7 ومن خلال ذلك تم قبول الفرضية السادسة من خلال التحليل.

### النتائج والتوصيات

#### 3.8 النتائج :

من خلال الدراسة العملية وتحليل الاستبانة توصل البحث إلى النتائج التالية

- 1 - يلتزم ديوان المحاسبة بمسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة ومنها يتبنى ديوان سياسات واضحة تهدف إلى نشر وتعزيز ثقافة الجودة في الأعمال الرقابية ويسعى إلى إيجاد ثقافة تعترف وتكافئ العمل ذي جودة عالية في كافة الإدارات والأقسام بديوان.
- 2 - يطبق ديوان المحاسبة متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة بالعمل الرقابي حيث يقوم باتخاذ إجراءات وخطوات عملية التأكد من إلتزام أعضائه بمتطلبات السلوك الأخلاقي بالعمل الرقابي ويتبنى المبادئ الرئيسية لأخلاقيات المهنة (النزاهة، والاستقلالية، والموضوعية، والتجرد، وسرية المهنية، والكفاءة) ومتطلبات السلوك الأخلاقي الواردة في الإطار القانوني والإطار الرقابي للأعمال التي يقوم بها الديوان.
- 3 - يقوم ديوان المحاسبة بقبول الأعمال ورفضها حسب تكليفه القانوني ويعمل في ثلاث فئات واسعة من الأعمال وهي الأعمال المطلوبة منه حسب تكليفه القانوني، والأعمال المطلوبة منه حسب تكليفه القانوني ولديه الحرية في الوقت أو نطاق أو طبيعة كل مهمة، والأعمال التي يستطيع قبولها وله الحرية في القيام بها وحيث إنه يأخذ في عين الاعتبار نزاهة الجهة الخاضعة لرقابته ودراسة كيفية التعامل مع المخاطر على الجودة التي قد تنشأ.
- 4 - يهتم ديوان المحاسبة بالموارد البشرية داخل الديوان حيث يقوم بتدريبهم والتطوير المستمر للموظفين بالديوان ويعمل على أن يكون لديهم الفهم الجيد

لبيئة الرقابة وبيئة الأعمال ويتبنى أيضاً السياسات الإجراءات التي تهتم بوصول الأهداف وتقييمات الموظفين وكفاءات جميع الأطراف المتعاقدة معهم للقيام بأعمال الديوان.

5 - يلتزم ديوان المحاسبة بتأدية مهام الرقابة وغيرها من الأعمال وفقاً لقواعد الرقابة المالية وممارسات الهيئة العليا للرقابة المالية، ويتبنى السياسات والإجراءات لرقابة الجودة المطبقة على مسؤوليات الأشراف والمراجعة ومراجعة رقابة جودة المهام والمطبقة أيضاً على الأعمال الرقابية المنجزة بما في ذلك الرقابة المالية ورقابة الأداء ورقابة الالتزام.

6 - يلتزم ديوان المحاسبة بإسناد عملية المراقبة لأفراد لديهم خبرة وكفاءة وصلاحيات المناسبة لتأدية عملية المراقبة الجيدة، ودائماً يعمل الديوان للحصول على التأكيد بأن الجهات الخارجية التي يتعامل معها على عمل خارجي لها أنظمة فعالة لرقابة الجودة، ويعمل الديوان على التوضيح لإجراءات التعامل مع الشكاوي والادعاءات حول جودة الأعمال التي يقوم بها

#### التوصيات :

من خلال النتائج التي توصل إليها الباحث يوصي بالآتي :

- 1 - استمرار التزام ديوان المحاسبة بتبني السياسات التي تهدف إلى نشر وتعزيز ثقافة الجودة في أداء الأعمال الرقابية وفقاً للمبادئ الرئيسية للمعيار .
- 2 - زيادة تركيز رئيس ديوان المحاسبة على تبني الرؤى الواضحة التي تهدف إلى أهمية النتائج المنشودة والمرغوب في تحقيقها بأن تكون بجودة عالية كما هو مخطط لها مسبقاً في تحقيق رقابة الجودة.
- 3 - زيادة اهتمام ديوان المحاسبة بتحديد المخاطر التي قد تؤثر على جودة العمل الرقابي باتخاذ السياسات والإجراءات اللازمة والتي تحد من هذه المخاطر .
- 4 - على ديوان المحاسبة المحافظة على تطبيق متطلبات السلوك الأخلاقي الواردة في الإطار القانوني والإطار الرقابي للأعمال .
- 5 - على ديوان المحاسبة زيادة التركيز على المؤهلات القادرة على القيام بكافة

## الأعمال ومهام الرقابة.

6 - استمرار ديوان المحاسبة بتخصيص عدد من الموظفين ذوي خبرة للقيام بالمهام المتعمقة بالمراجعة على رقابة جودة الأعمال قبل صدور التقارير للتقليل من مخاطر القيام بالعمل.

7 - استمرار ديوان المحاسبة بالقيام بتطوير التعليم والتدريب المستمر لجميع موظفيه ويعمل على أن يكون لديهم الفهم الجيد لبيئة الرقابة وبيئة الأعمال بالقطاع العام والالتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة لتحقيق رقابة الجودة .

8 - على ديوان المحاسبة الاستمرار بسياسة التبنى لإجراءات وسياسات الموارد البشرية التي تشدد على الجودة والالتزام بمبادئ السلوك الأخلاقي .

9 - زيادة تركيز ديوان المحاسبة على السياسات والإجراءات التي تشجع الجودة العالية وضبط وتمنع الجودة المتدنية، وتضمن إنشاء بيئة محفزة تشجع الاستخدام المناسب للتقدير المهني.

10 - على ديوان المحاسبة الإستمرار بتبني السياسات والإجراءات المناسبة لرقابة الجودة المطبقة على مسؤوليات الأشراف والمراجعة ومراجعة رقابة الجودة .

11 - استمرار ديوان المحاسبة بإسناد مسؤولية عملية المراقبة إلى أفراد لديهم خبرة وصلاحيات مناسبة وكافية في الديوان لتولي هذه المسؤولية .

12 - على ديوان المحاسبة زيادة السعي في الحصول على تأكيد بأن الجهات الخارجية التي يتم التعاقد معها على عمل خارجي أن لها أنظمة فعالة لرقابة الجودة حيز التنفيذ ومقبولة .

## الهوامش:

1 - المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، مرجع سبق ذكره، فقرة 11

2 - د. ألفين أرينز وآخرين، مدخل متكامل للمراجعة، ترجمة ونشر السعودية، دار المريخ للنشر، سنة 2002، ص 45، 46

3 - إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، دار النشر مجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، جزء الأول 2013، ص 54

- 4 - المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، مرجع سبق ذكره، فقرة 18
- 5 - منظمة الإنتوساي، مرجع سبق ذكره، فقرة 42
- 6 - الاتحاد الدولي للمحاسبين، قواعد للمدققين متعددي الجنسية، دار النشر مجمع العربي للمحاسبين، سنة 2007، ص 245
- 7 - المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، مرجع سبق ذكره، الفقرة 20
- 8 - منظمة الإنتوساي، مرجع سبق ذكره، فقرة 43
- 9 - المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة 30، منظمة الإنتوساي، فقرة 22
- 10 - دليل رقابة الجودة 1، مرجع سابق ذكره، فقرة 26
- 11 - منظمة الإنتوساي، مرجع سبق ذكره، فقرة 44
- 12 - منظمة الإنتوساي، مرجع سبق ذكره، فقرة 44
- 13 - المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، مرجع سبق ذكره، فقرة 29
- 14 - منظمة الإنتوساي، مرجع سبق ذكره، فقرة 45
- 15 - المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، مرجع سبق ذكره، فقرة 29
- 16 - منظمة الإنتوساي، مرجع سبق ذكره، فقرة 45
- 17 - معيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 20، منظمة الإنتوساي، مبدأ 3
- 18 - منظمة الإنتوساي، مرجع سبق ذكره، فقرة 45
- 19 - المعيار الدولي لرقابة الجودة 1، مرجع سبق ذكره، فقرة 30
- 20 - منظمة الإنتوساي، مرجع سبق ذكره، فقرة 46
- 21 - معيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 30، أخلاقيات المهنة، الفقرة 11

## المراجع

### أولاً: الكتب

- 1 - إبراهيم طه عبد الوهاب، مراجعة النظرية العلمية والممارسات الحديثة، الأردن ن دار النشر جامعة المنصورة، سنة 2012.
- 2 - الإتحاد الدولي للمحاسبين، قواعد للمدققين متعددي الجنسية، دار النشر المجمع العربي للمحاسبين، سنة 2007.
- 3 - أحمد على جمعة، تطورات معايير التدقيق والتأكد الدولي، الأردن، دار الصفاء للنشر، سنة 2009 .
- 4 - إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة والعمليات التأكد الأخرى والخدمات ذات علاقة، دار النشر مجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، جزء الأول سنة 2013 .

- 5 - ألفين أرينزو وآخرين، مدخل متكامل للمراجعة، ترجمة ونشر السعودية، دار المريخ للنشر، سنة 2002.
- 6 - أمين السيد محمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، مصر، دار الثقافة للنشر، سنة 2007.
- 7 - على عبد القادر الذنبيات، التدقيق في ضوء المعايير الدولية، الأردن، دار النشر المكتبة المعاصرة لنشر، طبعة الأولى سنة 2000.
- 8 - المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية للمراجعة، دار النشر الإتحاد الدولي للمحاسبين، سنة 1998.
- 9 - محمود السيد الناغي، المعايير الدولية للمراجعة، الأردن، دار النشر المكتبة المعاصرة لنشر، الطبعة الأولى سنة 2000.

### ثانياً: المجلات والدوريات

- 1 - جمانة حنظل التميمي، العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية، الأردن، مجلة نصف سنوية تصدر عن كلية الإدارة والأقتصاد، ربيع سنة 2013.

### ثالثاً: الرسائل العلمية

- 1 - أمير جمال القيق، مدي تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، فلسطين، سنة 2012.
- 2 - إياد حسن حسين أبوصين، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين، فلسطين، سنة 2005.
- 3 - جاد لله ميلود محمد، عوامل قياس جودة عمل المراجع الخارجي، رسالة ماجستير، طرابلس /ليبيا، أكاديمية الدراسات العليا، سنة 2003.
- 4 - يوسف محمد جربوع، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الحسابات في فلسطين، فلسطين، سنة 2005.

### رابعاً: سلسلة المعايير والأدلة

- 1 - الإتحاد الدولي للمعايير الدولية والمحاسبية، دليل التدقيق رقم (7) لرقابة الجودة.
- 2 - المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 30، منظمة الإنتوساي (ISSAI).
- 3 - معايير الدولية للتطبيق رقابة الجودة، الإتحاد الدولي للمحاسبين، طبعة سنة 2009.
- 4 - معيار الدولي لرقابة الجودة 1، رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات التدقيق ومراجعة البيانات المالية وعمليات التدقيق، للإتحاد الدولي للمحاسبين.
- 5 - معيار الرقابة الجودة المعدل للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (ISSAI40)، منظمة الإنتوساي.
- 6 - المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 20، منظمة الإنتوساي (ISSAI).
- 7 - المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 30، أخلاقيات المهنة، منظمة الإنتوساي (ISSAI).