

مدى تأثير ديوان المراجعة القومي في الرقابة المالية

على المؤسسات العامة بالسودان

دراسة ميدانية ديوان المراجع القومي في السودان

هيثم يعقوب إسحاق عبد الله*

المستخلص:

هدفت الدراسة إلى تقييم عمل ديوان المراجع القومي في السودان، من خلال بيان دور الديوان في الرقابة على أداء المؤسسات العامة في السودان، وبيان أهم العوامل المؤثرة في تقييم الرقابة على الديوان واختصاصاته. وتظهر مشكلة الدراسة من خلال الأسئلة التالية هل يوجد أثر للتشريعات النافذة والمطبقة في ديوان المراجع القومي في الأداء الرقابي لديوان المراجع القومي في المؤسسات العامة؟. هل يوجد أثر للأدوات والأساليب العلمية التي يستخدمها مراجعو ديوان المراجع القومي في الأداء الرقابي لديوان المراجع القومي في المؤسسات العامة؟. وقد أظهرت الدراسة عدداً من النتائج أهمها، يتبنى ديوان المراجع القومي للقوانين المتطورة والمناسبة للرقابة على الأداء، وأن عمل الديوان يرتكز على القوانين والتعليمات الواضحة والمكتوبة، وأن الديوان يقوم باستحداث تعليمات تتماشى مع معايير الرقابة الدولية، وأنه يتبادل الخبرات والأساليب الحديثة مع المنظمات الدولية، وأنه يقوم بتطوير إجراءات الرقابة على الأداء بصورة مستمرة، وبناءً على هذه النتائج قدّم الباحث عدة توصيات منها، استيعاب موظفي الديوان في الدورات التدريبية، زيادة وتوسيع الصلاحيات الممنوحة للديوان للاستمرار بأداء دوره الرقابي على أداء المؤسسات العامة.

الكلمات المفتاحية: ديوان، المراجع العام، المؤسسات العامة، الرقابة المالية.

Abstract

The study aimed at evaluating the work of the Office of the National Auditor in Sudan through a statement of the role of the SAI in supervising the performance of the public institutions in Sudan, and indicating the most important factors influencing the evaluation of the oversight of the SAI and its terms of reference. The problem of the study is illustrated by the following questions: Is there any effect of the legislation in force in the National Audit Bureau in the auditing performance of the National Audit Bureau in public institutions? Is there a trace of the scientific tools and methods used by the auditors of the National Audit Bureau in the audit performance of the Office of the National Auditor in public institutions? The study showed a number of results, the most important of which is that the National Audit Bureau adopts the laws that are developed and appropriate for monitoring performance. The work of the SAI is based on clear and written laws and regulations, and the SAI develops instructions in accordance with international standards. The researcher has offered several recommendations, including the taking of the staff of the Office in training courses, increasing and expanding the powers granted to the Board to continue to perform its oversight role on the performance of the public institutions.

Keywords: Chamber ، Auditor General ، public institutions

أولاً: الإطار المنهجي

تمهيد:

المؤسسات العامة إحدى أهم الركائز الأساسية التي تدفع بعجلة التنمية الاقتصادية والاجتماعية في معظم بلدان العالم، ولاسيما البلدان النامية، حيث تقتضي ضرورة وجود أجهزة رقابية تقوم بإجراء الرقابة المالية على المال القومي نيابة عن الجمهور، إلا أن هذه الأجهزة الرقابية ظلت تمارس الرقابة المالية التقليدية الهادفة إلي التأكد من أن الإنفاق والتحصيل قد تمّ وفقاً للاعتمادات المخصصة والإجراءات المقررة وبمقتضى القوانين والتعليمات واللوائح والأنظمة السائدة. من الواضح أن الرقابة التقليدية لم تعد تلبى طموحات المجالس التشريعية والنيابية والجمهور في تحقيق رقابة فاعلة على حجم الإنفاق القومي المتزايد، مما

المجلة العلمية لجامعة الإمام المهدي العدد (12) ديسمبر 2018م قابلة لإدارات جامعة الإمام المهدي للتحويل

استوجب ضرورة توسيع نطاق الرقابة على المال لتشمل إلى جانب الرقابة المالية التقليدية الرقابة على أداء المؤسسات الخدمية والهادفة إلى التأكد من اقتصادية وكفاءة وفاعلية الإنفاق العام.⁽¹⁾

مشكلة الدراسة:

ويمكن تلخيص مشكلة الدراسة من خلال الأسئلة التالية :

1. هل يوجد أثر للتشريعات النافذة والمطبقة في ديوان المراجع القومي في الأداء الرقابي لديوان المراجع القومي في المؤسسات العامة؟
2. هل يوجد أثر للأدوات والأساليب العلمية التي يستخدمها مراجعو ديوان المراجع القومي في الأداء الرقابي لديوان المراجع القومي في المؤسسات العامة؟

فرضيات الدراسة:

تستند الدراسة إلى الفرضيات التالية :

1. يوجد أثر ذو دلالة معنوية للتشريعات النافذة والمطبقة في ديوان المراجع القومي في الأداء الرقابي لديوان المراجع القومي في المؤسسات العامة.
2. هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين الأدوات والأساليب العلمية التي يستخدمها مراجعو ديوان المراجع القومي في الأداء الرقابي لديوان المراجع القومي في المؤسسات العامة.

أهداف الدراسة :

تهدف الدراسة إلى ما يلي:

(1) حسين قاسم سالم ديان، الرقابة على أداء قطاع الخدمات العامة برنامج مقترح للجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بالجمهورية اليمنية، رسالة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة الموصل في اختصاص المحاسبة وهي جزء من متطلبات شهادة الماجستير، غير منشورة، 2002 م، ص 2.

1 - معرفة متطلبات العملية الرقابية والأساليب العلمية التي يستخدمها المراجع لتحسين الأداء الرقابي في المؤسسات العامة.

2 - معرفة دور الديوان في اكتشاف وتصحيح الأخطاء في المؤسسات العامة.

أهمية الدراسة :

تتمثل أهمية الدراسة في الآتي:

1- توفر الدراسة قاعدة بيانات حول موضوع الرقابة التي يمارسها ديوان المراجع القومي على المؤسسات العامة، مما يسهم في إثراء المكتبة العربية بشكل عام والمكتبة السودانية بشكل خاص.

2- تبين الدراسة دور ديوان المراجع القومي في الرقابة على أداء المؤسسات العامة ورفد هذه المؤسسات بالملاحظات والتقويم المناسب الذي يساعدها على أداء دورها المهم في تحقيق التنمية الشاملة.

منهجية الدراسة :

اتبعت الدراسة مناهج الدراسة الآتية :

الأسلوب الاستطلاعي لتحديد محاور الدراسة ووضع الفرضيات، المنهج الاستقرائي لاختبار فرضيات الدراسة، المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة، والمنهج الوصفي التحليلي.

وسائل جمع البيانات:

تم جمع البيانات كالاتي:

أ- بيانات أولية: تتمثل في الملاحظات والاستبانة.

ب- بيانات ثانوية: تتمثل في المراجع والدوريات والندوات والمنشورات والبحوث والتقارير.

حدود الدراسة:

أ- الحدود المكانية: ديوان المراجع القومي في السودان.

ب- الحدود الزمنية : 2018 م

ثانيا : الدراسات السابقة

اعتمدت الدراسة على الدراسات السابقة التالية:

دراسة: فضل الدبيس، 2000 م: (1)

تتمثل مشكلة الدراسة في فكرة أن ديوان الرقابة والتفتيش الإداري في الأردن أنشئ من أجل أن يكون له دور في زيادة فاعلية أداء الدوائر الحكومية في تقديم الخدمات العامة، فهل يمكن قياس وتقويم الدور الذي يقوم به ديوان الرقابة ومقارنته بالأهداف التي أنشئ من أجل تحقيقها. هدفت الدراسة إلى بيان دور ديوان الرقابة والتفتيش الإداري في عملية تحسين أداء الدوائر الحكومية من خلال التحقق من أنواع الرقابة التي يمارسها الديوان. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها، أن الدور الرئيسي الذي يقوم به ديوان الرقابة والتفتيش الإداري هو قياس مدى التزام الدوائر الحكومية بالقوانين والتعليمات الإدارية المعمول بها، وأن ديوان الرقابة يقوم بالتدقيق والرقابة البعدية فقط أي بعد تنفيذ الأعمال. وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها، أن على ديوان الرقابة والتفتيش الإداري القيام بدور أكبر من أجل تعديل القوانين والتعليمات الخاصة بمسائلة ومعاينة المقصرين في الأداء في الدوائر الحكومية، وضرورة إيجاد السبل والإجراءات والوسائل الكفيلة بالقيام بالرقابة والتدقيق قبل وأثناء تنفيذ الأعمال بالإضافة إلى الرقابة البعدية، وضرورة رفع مستوى الإلتزام والاعتماد على المعايير الرقابية إلى مراحل متقدمة.

(1): فضل الدبيس، تقويم دور ديوان الرقابة والتفتيش الإداري في تحسين الأداء في الدوائر الحكومية في الأردن - دراسة مقارنة، رسالة مقدمة إلى عمادة الدراسات العليا في الجامعة الأردنية وهي جزء من متطلبات نيل درجة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، 2000م.

دراسة: علي جليل خريبط البيضاني، 2002م : (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في فكرة قياس وتقييم فعالية وجود مجموعة من المبادئ أو التوصيات التي اقترتها المنظمات الدولية والعربية لأجهزة الرقابة المالية العليا وبيان مدى مساعدتها في إيجاد نظام رقابة كاف وفعال. هدفت الدراسة إلى بيان مفهوم ومبادئ المساءلة العامة ودراسة آلية عمل المجلس الوطني في مناقشة تقارير ديوان الرقابة المالية. توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، أن الرقابة المالية التي يمارسها الجهاز الأعلى للرقابة هي الاداة الرئيسة لتحقيق المساءلة العامة، وأن المساءلة العامة تمارس من قبل أجهزة الرقابة المالية فضلا عن النقابات والجمعيات ووسائل الإعلام المرئية والمقروءة، وأن للمبادئ الرقابية التي تنظم عمل الهيئات الرقابية الدور الفاعل لتحسين مستوى المساءلة العامة وإجراءاتها من خلال دقة النتائج المتواصل إليها. وقد أوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات أبرزها، ضرورة إناطة الاختصاص القضائي بديوان الرقابة المالية من حيث التحقيق في المخالفات المالية التي يكتشفها وفرض الجزاءات للحالات التي تتكشف عنها المخالفة أو اساءة استعمال للمال العام، تعديل القوانين والتشريعات المتعلقة بتحديد هذه الصلاحية بموجب القوانين والأنظمة المقررة، إبداء الاهتمام الكافي من قبل ديوان الرقابة المالية بما يرد من شكاوي أو ملاحظات سواء كان ذلك عن طرق وسائل الإعلام المتنوعة أو من الجمهور والتشجيع على ذلك.

(1) علي جليل خريبط البيضاني، دور الرقابة المالية في دعم المساءلة العامة وتعزيزها، دراسة مقدمة إلى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ببغداد لنيل شهادة المحاسبة القانونية، غير منشورة، 2002 م.

دراسة: وليد ماجد أبو دلبوح، 2005م: (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في بيان أثر فاعلية أجهزة الرقابة المالية على زيادة أداء وتقديم الخدمات العامة للمؤسسات العامة. تهدف الدراسة إلى معرفة تأثير أجهزة الرقابة المالية في الأردن على الأداء المالي للمؤسسات العامة المستقلة والتعريف بأهمية أجهزة الرقابة المالية في رقابة الأداء المالي على المؤسسات العامة المستقلة، وقياس مدى ضرورة وجود جهاز رقابي فعال في الأردن للقيام بمسؤولياته وضرورة القيام بهذه المهام بالطرق التي تكفل تحقيق الأهداف المرجوة. وقد توصلت الدراسة إلى أن التشريعات الملائمة تؤثر تأثيراً إيجابياً على الأداء المالي في الأقسام المالية للمؤسسات العامة المستقلة، كما توصلت إلى تأثير الكوادر الوظيفية ومدى تأهيل تلك الكوادر إيجابياً على الأداء المالي في الأقسام المالية في المؤسسات العامة المستقلة. وبناءً على النتائج السابقة فإن الدراسة أوصت بتحسين التشريعات التي تحكم عمل الجهات الرقابية الخارجية وكذلك التشريعات الرقابية التي تحكم العمليات المالية وتنظيم إجراءاتها في المؤسسات العامة المستقلة، كما توصي بالعمل على توفير الكوادر المناسبة للقيام بمهام الرقابة المالية للجهات الرقابية المالية الخارجية والأقسام المالية ووحدات الرقابة الداخلية في المؤسسات العامة المستقلة، وإعداد الموازنة بشكل يؤدي للوصول إلى أكبر تخفيض ممكن في انحرافات النفقات الفعلية عن المقدرة والعمل على ترشيد الإنفاق مع المحافظة على تحقيق أفضل نتيجة ممكنة لأهداف المؤسسات العامة المستقلة.

(1): وليد ماجد أبو دلبوح، أثر فاعلية الرقابة المالية على الأداء المالي للمؤسسات العامة المستقلة الأردنية، رسالة مقدمة إلى عمادة البحث العلمي الدراسات العليا في اليرموك الأردنية وهي جزء من متطلبات نيل درجة ماجستير في المحاسبة، منشورة، 2005م.

الإطار النظري للدراسة

مفهوم الرقابة المالية

في الاصطلاح تعني الرقابة دوام ملاحظة الشيء المقصود في سيرته باتجاه الحق ومواصلة العلم به بالنظر إليه⁽¹⁾. وتعني كلمة الرقابة في اللغة معاني عدة، فهي تعني قوة أو سلطة التوجيه أو الأمر⁽²⁾. وهي تعني المراجعة أو التفتيش أو الاختيار. كما تأتي بمعنى السهر والملاحظة أو الحراسة أو المحافظة أو الانتظار أو الرصد، وعرفها الهرمزي بأنها: "مجموعة من عمليات التفتيش والفحص والمراجعة يُقصد منها الوقوف على أن كل مشروع من المشروعات الاقتصادية العامة يعمل في الحدود التي تؤكد أنه يحقق الغرض الذي أنشئ من أجله ولاقتراح الحلول المناسبة التي تقضي على الأسباب التي تعوق تنفيذ هذا الغرض وتحديد المسؤول في حالة الخطأ والتلاعب وإحالته إلى السلطات القضائية المختصة"⁽³⁾. وعرفها صالح أيضاً بأنها "عملية إشراف ومتابعة من سلطة عليا للتأكد من أن نشاطات أية مؤسسة تسير باتجاه تحقيق أهدافها المحددة مسبقاً".

وعند مراجعة قانون ديوان المراجع القومي رقم (194) لسنة (1980م) لوحظ أن مفهوم الرقابة المالية جاء فيه أن أهداف الرقابة المالية هي :
أولاً: تقويم الخطط المالية والسياسات المرسومة لتحقيق الأهداف المركزية للدولة والالتزام بها.

(1) د.خولة عيسى صالح، الرقابة الإدارية والمالية في الدولة العربية الإسلامية، دار الإبداع للتصميم والطباعة، 2001م، ص 9.

(2) جمال الدين خماخم، الرقابة المالية على مردود إنفاق الأموال في القطاع العمومي، مجلة الرقابة المالية، العدد 30، 1997م، ص 8.

(3) حبيب الهرمزي، الرقابة على المؤسسات العامة في التشريع العراقي، رسالة ماجستير في القانون، جامعة بغداد، 1977، ص 68.

المجلة العلمية لجامعة الإمام المهدي العدد (12) ديسمبر 2018م قابلة إدارات جامعة الإمام المهدي للتحويل

ثانياً: التحقق من تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات المتعلقة بالأمور المالية والاقتصادية.

ثالثاً: إبداء الرأي بنتائج الأعمال والأوضاع المالية للجهات الخاضعة للرقابة.⁽¹⁾ إن الرقابة المالية منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والإدارية، وتهدف إلى التأكد من المحافظة على الأموال العامة ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق الفاعلية في النتائج المتحققة على أن يقوم بهذه المهمة جهاز مستقل ينوب عن السلطة التشريعية وغير خاضع للسلطة التنفيذية⁽²⁾.

أنواع الرقابة المالية⁽³⁾:

للرقابة المالية أنواع عدة أهمها

1. الرقابة المالية السابقة للصرف:

وهي تلك الرقابة التي تستهدف الوصول إلى مشروعية التصرفات المالية قبل تنفيذها وتتخذ قبل التصرف المالي حيث تتخذ عدة أوضاع يمكن إجمالها في الآتي:

أ. أن يتم إقرار مبدئي عن صحة عمليات معينة من الناحية القانونية.

(1) شامل عوديش سبي، نموذج مقترح لتقويم الأداء في ديوان الرقابة المالية، بحث تطبيقي في مديرية محطة (29) ميكواط لتوليد الكهرباء في أربيل، دراسة مقدمة إلى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ببغداد لنيل شهادة المحاسبة القانونية، غير منشورة، 2010م، ص 28.

(2) حسين محمد علي الأسدي، استقلالية وفاعلية أجهزة الرقابة العليا في الوطن العربي، جامعة بغداد، مراقبة حسابات، 1983م، ص 17.

(3) أحلام سليم علاري، مدى كفاية أداء الديوان المحاسبية في ضوء تطبيق الرقابة المالية السابقة واللاحقة، جامعة الاسراء، 2001م، ص 2.

ب- الإقرار بأن الارتباط يقع في حدود الاعتماد المقرر كماً ونوعاً.
ج- الإقرار النهائي عند دفع المبالغ عن تنفيذ الالتزام للتأكد من أن العمل الذي اتفق عليه قد تم وفقاً لما هو مطلوب على السلعة أو الخدمة. (1)

2. الرقابة المالية اللاحقة للصرف :

هي ذلك النوع من الرقابة التي تكون مهمتها الكشف عن مواطن القصور والضعف في تنفيذ الخطة وتحديد أسباب القصور ووضع الحلول المناسبة لمعالجة تلك الظواهر ومعاينة المسيئين والمنحرفين والمقصرين في تنفيذ أهداف الخطة. (2)
3. الرقابة المالية الجارية:

هو نوع من أنواع الرقابة تتم فيه مراجعة الخطوات التنفيذية خطوة بخطوة التي تقوم بها المؤسسات ومطابقة هذه الخطوات مع الخطة الموضوعية وتتنوع المسؤوليات على ثلاثة مستويات (داخل الوحدة الإدارية، من الوزارة المشرفة على الأعمال، أجهزة رقابية متخصصة). (3)

4- الرقابة المالية المستندية :

يجري هذا النوع على مستندات الصرف والقبض الخاصة بالوحدة الاقتصادية الخاضعة للرقابة وحتى مستنداتها الفرعية.

(1) د. كريمة علي كاظم الجوهري، الرقابة المالية، الجامعة المستنصرية، دار الكتاب والوثائق ببغداد، 1999 م. ص 2.

(2) حبيب الهرمزي، الرقابة على المؤسسات العامة في التشريع العراقي، رسالة ماجستير في القانون، جامعة بغداد، 1977، ص 68، ص 74.

(3) ماهر موسى العبيدي، مبادئ الرقابة المالية، جامعة بغداد، دار الكتاب والوثائق ببغداد، 1991، ص 41 .

5. الرقابة المالية الحقيقية:

أي قيام المراقب المالي بالتأكد من الوضع الحقيقي للوحدة الاقتصادية، أي من صحة الأرقام الواردة في البيانات المالية ومصادقيتها من خلال الجرد الفعلي لتلك الأرصدة الظاهرة من مدينين ودائنين واستثمارات ومباني ومخازن وغيرها⁽¹⁾.

6. الرقابة المالية الشكلية:

وهو يمثل نقطة البداية لجميع أنواع الرقابة المالية للتحقق من صحة المستندات في الجوانب التنظيمية من حيث توقيع المخولين بالصرف وكتابة المبالغ رقماً وكتابة وصحة التويب والترميز للحساب وكذلك الأوليات الخاصة بالموافقات وتواريخها.⁽²⁾

7. الرقابة المالية التحليلية (الموضوعية):

إن هذا النوع مهم جداً لأنه يعتمد على صفات شخصية يجب أن يتحلّى بها المراقب المالي من حيث الفطنة والذكاء وقوة الملاحظة والفراسة.⁽³⁾

8. الرقابة المالية الجزئية :

ويتم ذلك بقيام المراقب المالي بأعماله جزئياً كأن يطلب منه تدقيق فقرة معينة من البيانات المالية مثل (المخازن والمدينين والنقود والمشتريات والمبيعات) حيث يقتصر عمله في ضوء ما حدد له في كتاب التعيين أو التمثيل.⁽⁴⁾

(1) بيان سدني، رقابة الأداء والرقابة المالية على المشروعات العامة ونوعية الرقابة المالية، ديوان المحاسبة، الإمارات العربية المتحدة 1986م، ص 17 .

(2) أحلام سليم علاري، مدى كفاية أداء الديوان المحاسبة في ضوء تطبيق الرقابة المالية السابقة واللاحقة، جامعة الاسراء، 2001م، ص 22 .

(3) ماهر موسى العبيدي، مبادئ الرقابة المالية، جامعة بغداد، دار الكتاب والوثائق ببغداد، 1991، ص 33

(4) عبدالرزاق محمد عثمان، اصول التدقيق والرقابة الداخلية، جامعة الموصل، 1999م، ص 15.

9. الرقابة المالية الشاملة:

ويقصد بالرقابة المالية الشاملة قيام المراقب المالي و مندوبية بمراجعة عمليات المشروع بصفة مستمرة خلال السنة المالية وفحص ما يكون قد تم إثباته بالدفاتر والسجلات من بيانات. (1)

وتتضمن الرقابة المالية الشاملة ممارسة الرقابة المالية التقليدية المشروعية المحاسبية ورقابة الأداء في الوقت نفسه.

10. الرقابة المالية الاجتماعية:

المقصود بها فحص وتقييم الأداء الاجتماعي للمشاريع والذي يمكن تميزه عن النشاط الاقتصادي وذلك لغرض التأكد من مدى سلامة القوائم والتقارير الاجتماعية عن تنفيذ المشروع للمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقه ومدى مساهمته في تحقيق الرفاهية العامة للمجتمع. (2)

خامساً: أهداف الرقابة المالية

تهدف الرقابة المالية إلى ما يلي:

1- التأكد من التزام الإدارة العامة بمبدأ الشرعية، والذي يشير إلى التزام الإدارة بالأنظمة والقوانين والعمل في حدودها.

(1) محمد صادق باقر شمسة، مبادئ التدقيق، جامعة سليمان، كلية الإدارة والاقتصاد، 1980م، ص 11.

(2) كريمة علي كاظم الجوهر، الرقابة المالية، الجامعة المستنصرية، دار الكتاب والوثائق ببغداد، 1999 م. ص 94.

- 2- التأكد من عدم إسراف الإدارة العامة في الحقوق والامتيازات التي منحت لها بشكل يؤدي إلى الإضرار بالصالح العام.⁽¹⁾
- 3- الكشف عن الأخطاء التي قد تقع فيها الإدارة والعمل على تصحيحها ومعالجتها.
- 4- الكشف عن حالات استغلال السلطة لتحقيق مصالح وأغراض شخصية.
- 5- دفع الموظفين للالتزام بالأنظمة والقوانين والأداء بكفاءة.
- 6- تذليل وحل المشكلات والعقبات التي تواجه الإدارة العامة أثناء تنفيذها مهامها.
- 7- تطوير الإجراءات والأعمال الإدارية في الدوائر الحكومية.⁽²⁾
- 8- الحد من الإسراف في المال القومي من خلال تحقيق أعلى كفاءة في استغلال تلك الموارد.
- 9- التنبيه إلى أوجه القصور والنقص في الأنظمة والقوانين النافذة في الدولة واقتراح أوجه علاجها.
- 10- التأكد من عدالة تقديم الخدمات العامة لكافة المواطنين ودون تمييز.⁽³⁾
- 11- التأكد من أن المسائل الفنية تؤدي على أكمل وجه وفقاً للأصول والقواعد النافذة.⁽⁴⁾

(1) شذى فوزي محمود الخياط، رقابة اداء النشاط الحكومي الخدمي البلدي باستخدام مؤشرات الانتوساي (INTOSAI) على عينه من أنشطة وزارة البلديات في اربيل، رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة دهوك 2009م، ص 20.

(2) مجيد عبد جعفر الكرخي، مدخل إلى تقويم الأداء في المؤسسات الاقتصادية - باستخدام البيانات المالية، ط 1، دار الشؤون الثقافية العامة للنشر والتوزيع، بغداد، 2001 م، ص 40.

(3) إعلان ليما، بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية، 1977م، ص 2 .

(4) د. كريمة علي كاظم الجوهر، الرقابة المالية، الجامعة المستنصرية، دار الكتاب والوثائق ببغداد، 1999 م ، ص 42.

12- تطوير الإجراءات التي تساعد المنظمة في تحسين خدماتها وزيادة مواردها المالية.

13- الحفاظ على الممتلكات والموجودات بما يضمن حماية المال القومي والحفاظ على حقوق الأطراف ذات العلاقة بالوحدة محل الرقابة⁽¹⁾.

14- زيادة الفعالية بما يمكن من تحسين الأداء وزيادة الإنتاجية واقتراح أفضل السبل لتحقيق الأهداف التي ترمي إليها الخطط والسياسات الاقتصادية الموضوعية.⁽²⁾

إجراءات الدراسة الميدانية

تم توزيع الاستبانة المعدة على جميع المراقبين العاملين في ديوان المراجع القومي والذين يمارسون الرقابة والمرجعة على أعمال المؤسسات العامة كونهم أصحاب صلة مباشرة بموضوع الدراسة الحالية. تم توزيع (185) استمارة على العينة المبحوثة، وتم استرداد (148) استمارة من تلك الاستمارات، والجدول رقم (1) يوضح تفصيلات توزيع وتجميع استمارات الاستبانة من ديوان المراجع القومي عينة الدراسة. وقد قام الباحث بالإضافة إلى توزيع الاستمارات وجمعها، بالاعتماد على المقابلة الشخصية مع عدد من المراقبين ورؤساء الهيئات الرقابية لديوان المراجع العام، للحصول على تفسير وتوضيح أكثر لبعض مفردات الاستبانة.

(1) محمد بن ابي بكر بن عبد القادر الرازي، مختار الصحاح، دار الكتاب العربي، 1981م، ص 252.

(2) غسان برهان الدين قلعوي، رقابة الأداء، دار كنعان للدراسات والنشر، دمشق، سوريا، 1998م، ص 45.

جدول رقم (1) الدائرة المشمولة بالدراسة حسب عدد الاستثمارات الموزعة

اسم الشركات عينة الدراسة	الاستثمارات الموزعة	الاستثمارات المستردة	الاستثمارات غير المستردة
ديوان المراجع القومي	185	148	37

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، 2018م.

و في إطار معالجة الاستبانة تم تحديد مقياس للإجابة عن الأسئلة الواردة فيها، فقد استخدم الباحث معيار ليكارت الخماسي (Likert) في قياس الإجابات على فقرات الاستبانة وتتنحصر الإجابات المستخدمة كالتالي (5) تعني اتفق بشدة، (4) اتفق، (3) محايد، (2) لا اتفق، (1) لا اتفق بشدة، فكلما كان الوسط الحسابي أكبر أو يساوي الوسط الفرضي البالغ (3) كان ذلك دليلاً على أن اتجاه إجابات عينة الدراسة متوافق مع حركة المقياس، وكلما كان أقل من (3) دل على عدم توافق الإجابات مع حركة المقياس، حيث إنه تم احتساب الوسط الحسابي الفرضي كالتالي:

الوسط الحسابي الفرضي = حاصل جمع درجات سلم المقياس ÷ عدد المقياس

$$\text{الوسط الحسابي الفرضي} = (1+2+3+4+5) \div 5 = 3$$

اختبار معامل الثبات والصدق للاستبانة (الاتساق) والتوزيع الطبيعي:

من العناصر الأساسية لصلاحية الاعتماد على نتائج الاستبانة اختبارها من حيث معامل الثبات والتي تعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه (ثبات إجابات المبحوثين وعدم استخدام العشوائية في اختيار الإجابة)، أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة. وعلى هذا الأساس سيتم استخدام معامل كرونباخ ألفا (Cronbach's Alfa) ومعامل الثبات يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر أو أقل من (0.60)، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمة المعامل تساوي الواحد وعلى العموم يكون هناك ثبات إذا كانت قيمة المعامل

المجلة العلمية لجامعة الإمام المهدي العدد (12) ديسمبر 2018م قابلية إدارات جامعة الإمام المهدي للتحويل

أكبر من (0.60). كذلك سيتم هنا قياس معامل الصدق ويقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضياً الجذر التربيعي لمعامل الثبات أي كلما اقترب من الواحد دل ذلك على صدق الاستبانة والعكس صحيح إذا اقترب من الصفر وعموماً إذا كانت قيمته أكبر من (0.80) دل ذلك على ثبات وصدق الاستبانة وإمكانية التعويل والاعتماد على نتائجها. لذلك سيتم قياس ثبات وصدق الاستبانة لكل محاورها وتلخيصها من خلال الجدول الآتي:

جدول (2): اختبار كرونباخ ألفا لقياس ثبات وصدق الاستبانة

المحور	عدد العبارات	معامل كرونباخ- ألفا	معامل الصدق
المحور الأول	7	0.966	0.983
المحور الثاني	7	0.837	0.915
جميع عبارات الاستبانة	14	0.882	0.939

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، 2018م.

إن معامل الثبات كرونباخ ألفا وصدق الاستبانة لكل أسئلة محاور الاستبانة لأداة القياس تتمتع بدرجة عالية من الثبات والصدق لأنها أكبر من 60% (بالنسبة إلى معامل كرونباخ ألفا) وأكبر من 80% (بالنسبة إلى معامل الصدق) وبالتالي يعني هنالك اتساق داخلي لإجابات عبارات محاور الاستبانة وجميع عبارات الاستبانة بشكل عام.

خصائص أفراد عينة الدراسة:

يمكن تصنيف عينة الدراسة وفقاً للمتغيرات التالية: المؤهل العلمي، التخصص العلمي، سنوات الخبرة. وفيما يلي توضيح لخصائص أفراد عينة الدراسة:

1- توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

الجدول رقم (3): يوضح التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
68.2%	101	بكالوريوس
6.8%	10	ماجستير
6.1%	9	دكتوراه
18.9%	28	أخرى
%100	148	المجموع الكلي

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، 2018م.

من الجدول رقم (3) يتضح أن نسبة 68.2% من عينة الدراسة من حملة البكالوريوس وحملة الماجستير بنسبة 6.8%، والدكتوراه بنسبة 6.1% مما ينعكس إيجاباً على علمية النتائج التي تخلص إليها هذه الدراسة .

2. توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي:

الجدول رقم (4) يوضح التكرارات والنسب المئوية لأفراد العينة حسب التخصص الأكاديمي

النسبة	التكرار	التخصص الأكاديمي
%70.9	105	محاسبة
%10.8	16	إدارة
%3.4	5	اقتصاد
14.9	22	أخرى
100	148	المجموع الكلي

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، 2018م.

من الجدول رقم (4) يتضح للباحث أن نسبة 70.9% من عينة الدراسة من خريجي تخصص المحاسبة وان خريجي اقتصاد أقل نسبة حصل عليها الباحث هي 3.4% من أفراد العينة، وأنه يوجد فرد من أفراد العينة يحمل تخصصاً غير

المجلة العلمية لجامعة الإمام المهدي العدد (12) ديسمبر 2018م قابلة لإدارات جامعة الإمام المهدي للتحويل المحاسبة أو الاقتصاد أو الإدارة وعليه يتضح أن معظم أفراد العينة لهم معرفه بموضوع الدراسة من خلال دراستهم الجامعية .

3. توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة:

الجدول رقم (5) التكرارات والنسب المئوية لأفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة

النسبة	التكرار	
8.8%	13	أقل من 3 سنوات
18.2%	27	من 3 سنوات - 6 سنوات
20.3%	03	من 6 سنوات - 9 سنوات
52.7%	78	أكثر من 9 سنوات
100%	148	المجموع الكلي

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، 2018م.

من الجدول رقم (5) يتضح للباحث أن نسبة 52.7% من أفراد العينة لديه خبرة أكثر من 9 سنوات وهي تعد خبرة كبيرة بموضوع الدراسة وأقل نسبة هي للأفراد ذوى خبرة تقل عن 3 سنوات مما يؤكد مصداقية الإجابات التي حصل عليها الباحث وواقعيتها.

المجلة العلمية لجامعة الإمام المهدي العدد (12) ديسمبر 2018م قابلة لإدارات جامعة الإمام المهدي للتحويل

الفرضية الأولى: يوجد أثر ذو دلالة معنوية للتشريعات النافذة والمطبقة في ديوان المراجع القومي في الأداء الرقابي لديوان المراجع القومي على المؤسسات العامة

جدول رقم (6) يبين البيانات المتعلقة بالفرضية الأولى

الترتيب	الأهمية النسبية	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	النسبة المئوية					العبارة
					اتفق تماما	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماما	
2	79.46%	30.22%	1.20	3.97	44.6%	30.4%	6.1%	15.5%	3.4%	يتبنى ديوان المراجع القومي قوانين متطورة ومناسبة للرقابة على الأداء.
1	82.57%	21.38%	0.88	4.13	37.2%	46.6%	8.8%	6.8%	0.7%	يرتكز عمل الرقابة المالية في ديوان المراجع القومي على القوانين ولوائح وتعليمات واضحة ومكتوبة.
5	78.11%	29.31%	1.14	3.91	38.5%	31.8%	15.5%	10.1%	4.1%	توجد إجراءات عمل واضحة ومكتوبة لضبط العمل الرقابي في ديوان المراجع العام.
7	77.57%	26.20%	1.02	3.88	31.8%	37.8%	17.6%	12.2%	0.7%	تتوافر أنظمة وتعليمات لدى ديوان المراجع القومي لتنظيم الرقابة على أداء المؤسسات العامة
8	74.59%	31.68%	1.18	3.73	30.4%	36.5%	13.5%	14.9%	4.7%	يقوم ديوان المراجع القومي برقابة الأداء على نشاطات المؤسسات العامة وفق قوانين وتشريعات نافذة وكافية.

المجلة العلمية لجامعة الإمام المهدي العدد (12) ديسمبر 2018م قابلية إدارات جامعة الإمام المهدي للتحويل

9	71.49%	35.76%	1.28	3.57	32.4%	25.0%	14.2%	24.3%	4.1%	هناك صلاحيات كافية للمراقبين في ديوان المراجع القومي للقيام برقابة الأداء على المؤسسات العامة
6	77.84%	28.45%	1.11	3.89	35.8%	35.1%	14.2%	12.2%	2.7%	توجد تقارير تسجل فيها كافة أعمال الرقابة المالية الخاصة بالمؤسسات العامة
	76.9%	29.5%	1.13	3.85	35.7%	33.6%	13.6%	14.0%	3.2%	المتوسط العام

من خلال الجدول رقم (6) نلاحظ أن الوسط الحسابي القومي للفرضية الأولى (يوجد أثر ذو دلالة معنوية للتشريعات النافذة والمطبقة في ديوان المراجع القومي في الأداء الرقابي لديوان المراجع القومي على المؤسسات العامة في) بلغ (3.85) وأن درجة الاتفاق مع فرضية الدراسة بلغت (11.3%) حسب آراء العينة المبحوثة في حين كان (13.6%) منهم محايد و أن ما نسبته (69.3%) منهم متفقون مع فرضية الدراسة والباقي (31.34%) غير متفقين مع فرضية الدراسة للبعد الأول وكانت نتائج كل سؤال كما يلي:

العبارة(1): يتبنى ديوان المراجع القومي قوانين متطورة ومناسبة للرقابة على الأداء. من خلال إجابات المبحوثين يتضح أن ما نسبته(75%) منهم يؤكدون على أن ديوان المراجع القومي يتبنى قوانين متطورة ومناسبة للرقابة على الأداء مقابل نسبة بلغت (18.9%) لا يعتقدون بذلك في حين كان هنالك نسبة بلغت (6.1%) على الحياد .

العبارة(2): يرتكز عمل الرقابة المالية في ديوان المراجع القومي على قوانين ولوائح وتعليمات واضحة ومكتوبة. من خلال إجابات المبحوثين يتضح أن ما نسبته (83.8%) منهم يؤكدون على أن عمل الرقابة المالية في ديوان المراجع القومي

يرتكز على قوانين ولوائح وتعليمات واضحة ومكتوبة مقابل نسبة بلغت (7.4%) لا يعتقدون بذلك في حين كان هنالك نسبة بلغت (8.8%) على الحياد.

العبارة (3): توجد إجراءات عمل واضحة ومكتوبة لضبط العمل الرقابي في ديوان المراجع العام. من خلال إجابات المبحوثين يتضح أن ما نسبته (70.3%) منهم يؤكدون على أنه توجد إجراءات عمل واضحة ومكتوبة لضبط العمل الرقابي في ديوان المراجع القومي مقابل نسبة بلغت (14.2%) لا يعتقدون بذلك في حين كان هنالك نسبة بلغت (15.5%) على الحياد .

العبارة (4): تتوافر أنظمة وتعليمات لدى ديوان المراجع القومي لتنظيم الرقابة على أداء المؤسسات العامة. من خلال إجابات المبحوثين يتضح أن ما نسبته (69.6%) منهم يؤكدون أنه تتوافر أنظمة وتعليمات لدى ديوان المراجع القومي لتنظيم الرقابة على أداء المؤسسات العامة مقابل نسبة بلغت (12.8%) لا يعتقدون بذلك في حين كان هنالك نسبة بلغت (17.6%) على الحياد.

العبارة (5): يقوم ديوان المراجع القومي برقابة الأداء على نشاطات المؤسسات العامة وفق قوانين وتشريعات نافذة وكافية. من خلال إجابات المبحوثين يتضح أن ما نسبته (66.9%) منهم يؤكدون على أن ديوان المراجع القومي يقوم برقابة الأداء على نشاطات المؤسسات العامة وفق قوانين وتشريعات نافذة وكافية مقابل نسبة بلغت (19.6%) لا يعتقدون بذلك في حين كان هنالك نسبة بلغت (13.5%) على الحياد.

المجلة العلمية لجامعة الإمام المهدي العدد (12) ديسمبر 2018م قابلة لإدارات جامعة الإمام المهدي للتحويل
الفرضية الثانية: هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين الأدوات والأساليب العلمية التي يستخدمها مراجعو ديوان المراجع القومي في الأداء الرقابي لديوان المراجع القومي في المؤسسات العامة.

جدول رقم (7) يبين البيانات المتعلقة بالفرضية الثانية

الترتيب	الأهمية النسبية	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	النسبة المئوية					العبارة
					اتفق تماما	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماما	
6	72.57%	36.97%	1.34	3.63	39.2%	18.9%	11.5%	26.4%	4.1%	يستخدم ديوان المراجع القومي أسلوب الرقابة الشاملة في رقابته على أداء المؤسسات العامة
3	75.68%	27.84%	1.05	3.78	25.7%	45.3%	13.5%	12.8%	2.7%	يستخدم ديوان المراجع القومي نظم المعلومات المحاسبية والادارية في ممارسة الرقابة على أداء المؤسسات العامة
5	73.65%	33.08%	1.22	3.68	31.1%	31.8%	17.6%	13.5%	6.1%	يستخدم ديوان المراجع القومي الأساليب الإحصائية لاستخلاص المعلومات الرقابية التي تساعد في تصحيح الانحرافات في مسار أنشطة المؤسسات
9	68.78%	41.43%	1.42	3.44	33.1%	21.6%	12.8%	20.9%	11.5%	يحاول ديوان المراجع القومي

المجلة العلمية لجامعة الإمام المهدي العدد (12) ديسمبر 2018م قابلية إدارات جامعة الإمام المهدي للتحويل

										الحصول على برامج تدقيق الكترونية لدعم رقابته على أداء المؤسسات العامة
7	72.16%	34.46%	1.24	3.61	29.1%	32.4%	14.9%	17.6%	6.1%	يقوم ديوان المراجع القومي بالاطلاع على الأنشطة والخدمات التي تقدمها المؤسسات العامة قبل البدء بعملية التدقيق
4	74.59%	27.73%	1.03	3.73	20.9%	49.3%	15.5%	10.1%	4.1%	يحدد ديوان المراجع القومي مدى أهمية الأنشطة التي ينوي تنقيحها.
1	80.27%	23.79%	0.95	4.01	33.8%	44.6%	12.2%	8.1%	1.4%	تتابع هيئات الرقابة المالية ملاحظاتها للعام الماضي بخصوص نقاط الخلل في أعمال الوحدة الخاضعة للتدقيق
	73.2%	33.0%	1.20	3.66	30.2%	32.8%	14.9%	16.7%	5.3%	المتوسط العام

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، 2018م.

من خلال الجدول رقم (7) نلاحظ أن الوسط الحسابي القومي للفرضية الثانية (هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين الأدوات والأساليب العلمية التي يستخدمها مراجعو ديوان المراجع القومي في الأداء الرقابي لديوان المراجع القومي في المؤسسات العامة) بلغ (3.66) وأن درجة الاتفاق مع فرضية الدراسة بلغت (12%) حسب آراء العينة المبحوثة في حين كان (15%) منهم محايد و أن ما نسبته (63%) منهم متفقون مع فرضية الدراسة والباقي (22%) غير متفقين مع فرضية الدراسة للبعد الثاني وكانت نتائج كل سؤال كما يلي:

العبارة(1): يستخدم ديوان المراجع القومي أسلوب الرقابة الشاملة في رقابته على أداء المؤسسات العامة. من خلال إجابات المبحوثين يتضح أن مانسبته (58.1%) منهم يؤكدون أن ديوان المراجع القومي يستخدم أسلوب الرقابة الشاملة في رقابته على أداء المؤسسات العامة مقابل نسبة بلغت (30.4%) لا يعتقدون بذلك في حين كان هنالك نسبة بلغت (11.5%) على الحياد.

العبارة(2): يستخدم ديوان المراجع القومي نظم المعلومات المحاسبية والادارية في ممارسة الرقابة على أداء المؤسسات العامة. من خلال إجابات المبحوثين يتضح أن مانسبته (70.9%) منهم يؤكدون أن ديوان المراجع القومي يستخدم نظم المعلومات المحاسبية والإدارية في ممارسة الرقابة على أداء المؤسسات العامة مقابل نسبة بلغت (15.5%) لا يعتقدون بذلك في حين كان هنالك نسبة بلغت (13.5%) على الحياد.

العبارة(3): يستخدم ديوان المراجع القومي الأساليب الإحصائية لاستخلاص المعلومات الرقابية التي تساعد في تصحيح الانحرافات في مسار أنشطة المؤسسات العامة. من خلال إجابات المبحوثين يتضح أن مانسبته (62.8%) منهم يؤكدون أن ديوان المراجع القومي يستخدم الأساليب الإحصائية لاستخلاص المعلومات الرقابية التي تساعد في تصحيح الانحرافات في مسار أنشطة المؤسسات العامة مقابل نسبة بلغت (19.6%) لا يعتقدون بذلك في حين كان هنالك نسبة بلغت (17.6%) على الحياد.

العبارة(4): يحاول ديوان المراجع القومي الحصول على برامج تدقيق الكترونية لدعم رقابته على أداء المؤسسات العامة. من خلال إجابات المبحوثين يتضح أن مانسبته (54.7%) منهم يؤكدون أن ديوان المراجع القومي يحاول الحصول على برامج تدقيق الكترونية لدعم رقابته على أداء المؤسسات العامة مقابل نسبة

بلغت (32.5%) لا يعتقدون بذلك في حين أنه كانت هنالك نسبة بلغت (12.8%) على الحياد.

العبارة (5): يقوم ديوان المراجع القومي بالاطلاع على الأنشطة والخدمات التي تقدمها المؤسسات العامة قبل البدء بعملية التدقيق. من خلال إجابات المبحوثين يتضح أن ما نسبته (61.5%) منهم يؤكدون أن ديوان المراجع القومي يقوم بالاطلاع على الأنشطة والخدمات التي تقدمها المؤسسات العامة قبل البدء بعملية تدقيق مقابل نسبة بلغت (23.6%) لا يعتقدون بذلك في حين كان هنالك نسبة بلغت (14.9%) على الحياد.

العبارة (6): يحدد ديوان المراجع القومي مدى أهمية الأنشطة التي ينوي تقييمها. من خلال إجابات المبحوثين يتضح أن ما نسبته (70.3%) منهم يؤكدون أن ديوان المراجع القومي يحدد مدى أهمية الأنشطة التي ينوي تقييمها مقابل نسبة بلغت (14.2%) لا يعتقدون بذلك في حين كان هنالك نسبة بلغت (15.5%) على الحياد .

اختبار فرضيات الدراسة

1- اختبار الفرضية الأولى:

يوضح جدول رقم (8) نتائج اختبار الفرضية الأولى والتي تبحث أثر التشريعات النافذة والمطبقة في ديوان المراجع القومي في الأداء الرقابي لديوان المراجع القومي في المؤسسات العامة.

جدول رقم (8) تحليل نتائج اختبار الانحدار البسيط لتأثير التشريعات النافذة والمطبقة في ديوان المراجع القومي في الأداء الرقابي لديوان المراجع القومي في المؤسسات العامة.

معامل التفسير R ²	F		T		معامل الانحدار B ₁	Constant (B ₀)	المتغير المستقل
	Sig	المحسوبة	Sig	المحسوبة			
0.617	0.000	234.808	0.016	2.433	0.838	0.543	Constant
			0.000	15.323			التشريعات النافذة

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، 2018م.

ومن خلال جدول (8) يتضح ما يلي:

أ. أن قيمة (F) المحسوبة لأنموذج الانحدار الخطي البسيط قد بلغت (234.808) وهي أكبر من قيمة (F) الجدولية (3.84) عند مستوى معنوية (5%)، مما يدل على ثبوت معامل الانحدار (0.838)، أي أن تغيراً مقداره وحدة واحدة في (التشريعات النافذة) يؤثر في (الأداء الرقابي لديوان المراجع القومي على المؤسسات العامة) بمقدار (0.838)، وهذا يعني ثبوت معنوية أنموذج الانحدار الخطي البسيط.

ب. أن قيمة معامل التفسير (R²) بلغت (0.617)، وهذا يعني أن (التشريعات النافذة) تفسر ما مقداره (61.7%) من التغيرات التي تطرأ في (الأداء الرقابي

لديوان المراجع القومي على المؤسسات العامة)، أما النسبة المتبقية (38.3%) فتعود إلى متغيرات أخرى لم يتم حسابها في الدراسة.

ج. بالنسبة لمعامل المتغير الثابت (B0)، نلاحظ أن القيمة المحسوبة $T_{cal} = 2.433$ أكبر من القيمة الجدولية $T_{tab} = 1.645$ وبهذا سنرفض فرضية العدم H_0 ، أي أن B0 معنوي، وحيث إن أدنى مستوى معنوي Sig يسوي 0.016 مما يدل على أنه يمكن قبول الثابت في النموذج بخطأ قدره 1.6% عند مستوى معنوي 5%.

بالنسبة لمعامل ميل الانحدار (التشريعات النافذة)، نلاحظ أن القيمة المحسوبة $T_{cal} = 15.323$ أكبر من القيمة الجدولية $T_{tab} = 1.645$ ولدينا أدنى مستوى معنوية لـ B1 يساوي $Prob = 0.000$ أقل من 5%، وعليه نرفض فرضية العدم H_0 ، أي أن B1 معنوي، ومنه يمكن القول إن ديوان المراجع القومي في الرقابة له معنوية إحصائية عند مستوى معنوي 5%، في تفسير الأداء الرقابي لديوان المراجع القومي على المؤسسات العامة) خلال الدراسة، وبالتالي فإن المتغير المستقل (التشريعات النافذة) يؤثر على المتغير التابع (الأداء الرقابي لديوان المراجع القومي على المؤسسات العامة).

2- اختبار الفرضية الثانية:

يوضح جدول رقم (9) نتائج اختبار الفرضية الثانية والتي تبحث أثر الأدوات والأساليب العلمية التي يستخدمها مراجعو ديوان المراجع القومي في الأداء الرقابي لديوان المراجع القومي في المؤسسات.

جدول رقم (9) تحليل نتائج اختبار الانحدار البسيط لتأثير الأدوات والأساليب العلمية التي يستخدمها مراجعو ديوان المراجع القومي في الأداء الرقابي لديوان المراجع القومي في المؤسسات العامة.

معامل التفسير R ²	F		T		معامل الانحدار B ₁	Constant (B ₀)	المتغير المستقل
	Sig	المحسوبة	Sig	المحسوبة			
0.615	0.000	232.975	0.000	4.835	0.774	0.957	Constant
			0.000	15.264			الأدوات والأساليب العلمية

المصدر: إعداد الباحث من واقع الدراسة الميدانية، 2018م.

ومن خلال جدول رقم (9) يتضح ما يلي:

أ. أن قيمة (F) المحسوبة لأنموذج الانحدار الخطي البسيط قد بلغت (232.975) وهي أكبر من قيمة (F) الجدولية (3.84) عند مستوى معنوية (5%)، مما يدل على ثبوت معامل الانحدار (0.774)، أي أن تغيراً مقداره وحدة واحدة في (الأدوات والأساليب العلمية) يؤثر في (الأداء الرقابي لديوان المراجع القومي على المؤسسات العامة) بمقدار (0.838)، وهذا يعني ثبوت معنوية انموذج الانحدار الخطي البسيط.

ب. أن قيمة معامل التفسير (R²) بلغت (0.615)، وهذا يعني أن (أدوات وأساليب العلمية) تفسر ما مقداره (61.5%) من التغيرات التي تطرأ في (الأداء الرقابي لديوان المراجع القومي على المؤسسات العامة)، أما النسبة المتبقية (38.5%) فتعود إلى متغيرات أخرى لم يتم حسابها في الدراسة.

ج. بالنسبة لمعامل المتغير الثابت (B₀)، نلاحظ أن القيمة المحسوبة = 4.835 Tcal أكبر من القيمة الجدولية = 1.645 Ttab وبهذا سنرفض فرضية العدم H₀، أي أن B₀ معنوي، وحيث إن أدنى مستوى معنوي Sig يساوي 0.000 مما يدل على أنه يمكن قبول الثابت في النموذج بخطأ قدره 0.0% عند مستوى

المجلة العلمية لجامعة الإمام المهدي العدد (12) ديسمبر 2018م قابلية إدارات جامعة الإمام المهدي للتحويل
معنوي 5%. بالنسبة لعامل ميل الانحدار (الأدوات والأساليب العلمية)، نلاحظ أن
القيمة المحتسبة $15.264Tcal =$ أكبر من القيمة الجدولية $1.645Ttab =$ ولدينا
أدنى مستوى معنوية لـ $B1$ يساوي $Prob=0.000$ أقل من 5%، وعلية نرفض
فرضية العدم $H0$ ، أي أن $B1$ معنوي، ومنه يمكن القول إن ديوان المراجع القومي
في الرقابة له معنوية إحصائية عند مستوى معنوي 5%، في تفسير (الأدوات
والأساليب العلمية) خلال الدراسة، وبالتالي فإن المتغير المستقل (الأدوات
والأساليب العلمية) يؤثر على المتغير التابع (الأداء الرقابي لديوان المراجع القومي
على المؤسسات العامة).

الخاتمة:

أولاً: النتائج:

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج:

- 1 - أن ديوان المراجع القومي وطبقاً لما حدده قانون تأسيسه، لا يقوم بإجراء التقويم للمؤسسات الخاضعة لرقابته كجزء من مهام الرقابة المالية وإنما يكتفي بإجراء الرقابة القانونية والمستندية.
- 2- افتقار هيئات الرقابة المالية إلى كوادر ذات اختصاصات (هندسية، طبية ، فنية) لتدقيق المؤسسات التي تحتاج إلى هذه التخصصات وغيرها مما يؤدي إلى اقتصار العمل الرقابي على الجوانب المحاسبية والقانونية دون الاهتمام بالجوانب الأخرى، وهذا بدوره قد يتسبب في حدوث تجاوزات تتعلق بهذه التخصصات نتيجة لعدم وجود كادر متخصص يقوم بكشفها ومعالجتها .
- 3- عدم شمول جميع موظفي هيئات الرقابة المالية بالدورات التدريبية الخارجية واقتصارها على فئة معينة بهدف الاستفادة من مردودها مادياً بغض النظر عن الخبرات والمهارات التي قد يكتسبها الموظف أثناء الدورة.
- 4- تحافظ هيئات الرقابة المالية على أسرار الوحدة المراقبة سواء أكانت الأسرار ملزمة بموجب القانون أم لا .
- 5- عدم وجود خطط طويلة الأجل أو متوسطة الأجل من ديوان المراجع القومي لعملية تقويم الأداء وإعادة التقويم ضمن سقف زمني محدد من أجل بيان نتائج التقويم وماهية الإجراءات التصحيحية التي قامت بها تلك الوحدات.

ثانياً: التوصيات

- في ضوء ما تم عرضه من استنتاجات، فإنه يمكن التوصية بالآتي :
- 1 - العمل على تنظيم دورات تدريبية داخلية وخارجية لأعضاء ديوان المراجع القومي لإكسابهم الخبرة المطلوبة في تأدية الأعمال الرقابية.
 - 2 - قيام الإدارة العليا بديوان المراجع القومي بتقييم دوري لمخرجات العملية الرقابية في المؤسسات العامة والجهات الخاضعة لرقابتها، وذلك لإدامة التواصل وكشف الأخطاء والانحرافات وتصويبها في الوقت المناسب قبل أن يستفحل خطرهما.
 - 3- من الضروري أن تكون عملية رقابة الأداء عملية مستمرة ومصاحبة لتنفيذ مختلف الأنشطة، لمعرفة مدى التقدم في تحقيق الأهداف واكتشاف احتمال انحراف الأداء عن مستوياته المستهدفة في الوقت المناسب واتخاذ القرارات لتصحيح مسارته وتأمين الوصول إلى الإنجاز المطلوب.
 - 4- دعم الأجهزة العليا للرقابة المالية بالكوادر البشرية المؤهلة في كافة التخصصات التي تقتضيها طبيعة العمل الرقابي ، فضلاً عن (جوانب المحاسبة والمراجعة والقانون) والذي يؤدي إلى رفع كفاءة العمل وزيادة الخبرات من خلال التدريب والحلقات الدراسية والبعثات العلمية.
 - 5- العمل على تخصيص فصل أو قسم لتقارير تقييم الأداء في التقرير السنوي الصادر عن ديوان المراجع القومي لإبراز دور ونشاط الديوان في مجال تقييم الأداء فضلاً عن إبراز أهم المشاكل والمعوقات التي تواجه تلك الإدارات والتوصيات اللازمة لحلها وبالتالي عرضها على مجلس النواب .
 - 6 - إقرار نظام الحوافز المالية التي تشمل العلاوات الاستثنائية، ترقيات الموظفين، وتحسين ظروف العمل المختلفة الخاصة بالعاملين في الديوان بما

يعمل على استقطاب من تتوافر فيهم المهارات والمؤهلات المطلوبة لتأدية الأعمال الرقابية والاحتفاظ بهم لتلافي تسرب الموظفين إلى خارج الديوان.

7 - توفير الأنظمة واللوائح والتعليمات اللازمة لتنظيم عملية الرقابة على المؤسسات العامة، وأن تستمر أيضا بتطويرها وفق القوانين والتشريعات الدولية.

8 - ضرورة استخدام ديوان المراجع القومي أساليب التكنولوجيا الحديثة الضرورية لتحقيق المهام التي كلف بها، وبما يتفق مع المصلحة العامة للمجتمع، والتركيز على تدريب العاملين به حول ما يستجد من أمور خاصة فيما يتعلق باستخدام التكنولوجيا الحديثة في أداء الأعمال الرقابية.

9 - التركيز على الرقابة الوقائية قبل وأثناء تأدية الأعمال بالجهات الخاضعة للرقابة، مما يساعد على اكتشاف الأخطاء في الوقت المناسب ومعالجتها بالسرعة الممكنة، والحد من التجاوزات والانحرافات التي قد يؤدي تأخير اكتشافها إلى إهدار الأموال العامة.

10 - زيادة وتوسيع الصلاحيات الممنوحة لديوان المراجع القومي للاستمرار بأداء دوره الرقابي على كافة المؤسسات والهيئات العامة، بهدف تخفيف ضغوط وأعباء العمل على المدققين للقيام بعملية رقابة الأداء بأفضل صورة ممكنة.

المصادر والمراجع :

1. أحلام سليم علاري، مدى كفاية أداء الديوان المحاسبية في ضوء تطبيق الرقابة المالية السابقة واللاحقة، جامعة الإسراء، 2001م.
2. إعلان ليما، بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية، 1977م،
3. بيان سدني، رقابة الأداء والرقابة المالية على المشروعات العامة ونوعية الرقابة المالية، ديوان المحاسبة، الإمارات العربية المتحدة، 1986م.
4. جمال الدين خماخم، الرقابة المالية على مردود انفاق الاموال في القطاع العمومي، مجلة الرقابة المالية، العدد 30، 1997م
5. حبيب الهرمزي، الرقابة على المؤسسات العامة في التشريع العراقي، رسالة ماجستير في القانون، جامعة بغداد، 1977
6. حسين محمد علي الأسدي، استقلالية وفاعلية أجهزة الرقابة العليا في الوطن العربي، جامعة بغداد، مراقبة حسابات، 1983م.
7. خولة عيسى صالح، الرقابة الإدارية والمالية في الدولة العربية الإسلامية، دار الإبداع للتصميم والطباعة، 2001م
8. شذى فوزي محمود الخياط، رقابة أداء النشاط الحكومي الخدمي البلدي باستخدام مؤشرات الانتوساي (INTOSAI) على عينه من أنشطة وزارة البلديات في اربيل، رسالة ماجستير مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة دهوك 2009م.
9. عبد الرزاق محمد عثمان، اصول التدقيق والرقابة الداخلية، جامعة الموصل، 1999م
10. غسان برهان الدين قلعواوي، رقابة الأداء، دار كنعان للدراسات والنشر، دمشق، سوريا، 1998م

المجلة العلمية لجامعة الإمام المهدي العدد (12) ديسمبر 2018م قابلة لإدارات جامعة الإمام المهدي للتحويل

11. كريمة علي كاظم الجوهري، الرقابة المالية، الجامعة المستنصرية، دار الكتاب والوثائق، 1999 م.
12. ماهر موسى العبيدي، مبادئ الرقابة المالية، جامعة بغداد، دار الكتاب والوثائق ببغداد، 1991
13. مجيد عبد جعفر الكرخي، مدخل إلى تقويم الأداء في المؤسسات الاقتصادية - باستخدام البيانات المالية، ط 1، دار الشؤون الثقافية العامة للنشر والتوزيع، بغداد، 2001 م.
14. محمد بن ابي بكر بن عبد القادر الرازي، مختار الصحاح، دار الكتاب العربي، 1981م
15. محمد صادق باقر شمسة، مبادئ التدقيق، جامعة سليمانية، كلية الادارة والاقتصاد، 1980م
16. الهام عطا الموسوي، دور الرقابة المالية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري، بحث مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية، بغداد، 2005م