



قسم المحاسبة والمراجعة



جامعة مدينة السادات

دراسة تحليلية لدور تطبيق متطلبات معايير الأنتوساي في تعزيز  
مقومات عمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة " دراسة  
ميدانية "

بحث مقدم من

سحر حمدي عبدالوهاب الحناوي  
باحثة دكتوراة كلية التجارة جامعة مدينة السادات

إشراف

د/ مروة أحمد عبد الرحمن البسطويسي  
مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة  
كلية التجارة  
جامعة مدينة السادات

أ.د/ أحمد محمد لطفي غريب  
أستاذ ورئيس قسم نظم المعلومات  
كلية التكنولوجيا والتنمية  
جامعة الزقازيق

## دراسة تحليلية لدور تطبيق متطلبات معايير الأنتوساي في تعزيز مقومات عمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة " دراسة ميدانية "

ملخص :

إستهدف البحث التعرف على مقومات عمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التي يمكن تدعيمها في ضوء تطبيق متطلبات معايير الأنتوساي، وإختبار مدى مساهمة تطبيق متطلبات معايير الأنتوساي في تعزيز تلك المقومات؛ وإعتمدت الباحثة على قوائم إستقصاء تتفق مع أهداف البحث تم توزيعها على عدد من المستقصى منهم؛ بإجمالي مائة وعشرون قائمة صالحة للتحليل الإحصائي. وتوصلت النتائج إلى أهمية تعزيز سبل الرقابة العامة على كيفية إدارة الأموال وغيرها من الموارد العامة، وجود علاقة إرتباط بين تطبيق متطلبات معايير الأنتوساي وتعزيز مقومات العمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة؛ وقدم البحث توصية بضرورة دعم قنوات تواصل مراقبي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مع بعضهم البعض لتبادل الخبرات بشأن تطبيق معايير الأنتوساي.

كما أوصى بضرورة إهتمام المعنيين بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بمجالات تطبيق معايير الأنتوساي على المستوى المهني، التنظيمي والرقابي، وبدعم المسؤولين بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة لقنوات التواصل مع أعضاء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الأعضاء في منظمة الأنتوساي لتبادل الخبرات.

الكلمات المفتاحية: عمل الأجهزة العليا للرقابة المالية ، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأنتوساي)، متطلبات معايير الأنتوساي، مقومات

## **An analytical Study to the role of the application of INTOSAI Standards Requirements for enhancing the Ingredients of the Supreme Financial auditing and Accounting Institutions work "Afield Study"**

### **Abstract**

The study aimed to identify the Ingredients of the Supreme Financial auditing and Accounting Institutions work within that can be reinforced in light of the application of INTOSAI standards requirements. Additionally, it sought to assess the extent to which the implementation of INTOSAI standards contributes to enhancing these Ingredients. The researcher relied on survey questionnaires that align with the research objectives, which were distributed to a number of respondents, including auditors at the accountability state authority, financial managers, and auditors at the Ministry of Finance, totaling one hundred and twenty valid questionnaires for statistical analysis.

The study reached out the importance of implementing INTOSAI standards to strengthen the Ingredients of the Supreme Financial and Accounting Control Institutions work, and recommended the necessity of supporting communication channels among auditors in Supreme Financial and Accounting Control Institutions to facilitate the exchange of experiences regarding the application of INTOSAI standards.

**Keywords:** The supreme financial auditing and Accounting Institutions work, International Organization of Supreme Audit Institutions (ITOSAI), International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAIs) requirements, Ingredients.

## القسم الأول: الإطار المنهجي للبحث

### أولاً : مقدمة البحث:

تبرز أهمية أجهزة الرقابة المالية والمحاسبة العليا باعتبارها أجهزة دستورية متخصصة، مهمتها الحفاظ على المال العام وضمان توفير المحاسبة والمساءلة (Chatterjee, 2018)، ويتضمن العمل الرقابي بصفة عامة عدة إجراءات وأساليب من شأنها التحقق من سلامة أعمال الجهات الخاضعة للرقابة وفق معايير مقبولة ومناسبة (عبدالمحسن، ٢٠٢٠).

### ثانياً: مشكلة البحث:

من خلال مطالعة تقارير التقييم العالمي للأجهزة العليا للرقابة المالية الصادره عن منظمة الأنتوساي تبين منها أن أجهزة الرقابة المالية والمحاسبة في العديد من الدول تعاني من أوجه قصور في الأداء المهني تحول بينها وبين تحقيق فعالية وكفاءة الرقابة المالية المنشودة؛ ومن مظاهر ذلك ما يلي:

(INTOSAI Development Initiative ٢٠١٤, ٢٠١٧, ٢٠٢٠)

• عدم تطبيق العديد من متطلبات معايير الأنتوساي للرقابة المالية، الأمر الذي يؤثر أحياناً على مدى الإعتدافية على تلك التقارير وقد يقلل من كفاءة استخدامها في تحقيق أهداف الرقابة ويجعلها لا تفي أحياناً بما ينتظره المجتمع المالي من إفصاحات وتوقعات، حيث يؤثر القصور في إعداد التقارير الرقابية سلباً على مصداقية نتائج المراجعة وعلى القرارات التي يتم إتخاذها وفقاً لتلك النتائج (INTOSAI Capacity building Committee, 2019).

• يتطلب الإطار المهني والفني لتقارير الرقابة وفقاً لمعايير الأنتوساي أن يتضمن تقرير مراقب الجهاز الأعلى للرقابة المالية فقرة توجيه الإنتباه والتي قد يشير فيها مراقب الحسابات إلى الخسائر المتوقعة والتنبؤ بالأحداث المستقبلية التي قد تؤثر على إستمرارية الجهة محل المراجعة والرقابة أو حدوث عجز مرحل أو خسائر مستمرة وإبداء الرأي المهني الرشيد من قبل مراقبي الجهاز إستعداداً لمجابهتها وتقليل أثارها السلبية، وهو ما يصعب تحقيقه في غياب المشاركة المؤسسية في بعض الدول. وفي ظل التطورات المستمرة والمتلاحقة في بيئة الأعمال الحديثة فعلاً لا نجد أي مؤسسة تتسم أعمالها بمستوى مثالي، لذا، تتمثل مشكلة البحث في قصور مقومات العمل الرقابي في العديد من أجهزة الرقابة المالية العليا مما يتطلب تعزيزها في جميع مراحل العمل الرقابي بدءاً من التخطيط حتى إعداد التقارير الرقابية من خلال تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة الصادرة عن منظمة الأنتوساي.

ومن ثم يمكن تناول تساؤلات البحث كالآتي:

- ماهي مقومات العمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التي يمكن دعمها في ضوء تطبيق معايير الأنتوساي؟
- إلى أي مدى يسهم تطبيق معايير الأنتوساي في تعزيز مقومات العمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة؟

### ثالثاً: الدراسات السابقة:

دراسة Irawan (2014) إستهدفت الدراسة بحث التحديات الجارية التي تواجه العمل الرقابي وتقترح خطط بديلة لتطوير الرقابة على الأداء لدعم المساءلة العامة وبحث مدى تناول الجوانب البيئية في عمليات الرقابة والمراجعة.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: إلى أن الرقابة على الأداء يجب أن تستهدف الفحص المستقل لمدى تحقيق مبادئ الإقتصاد، الكفاءة، الفعالية في أداء الحكومة لمهامها مع النظر لمدى تحقيق إعتبرات الرفاهية والجوانب البيئية في البرامج الحكومية المعدة.

دراسة وهدان (٢٠١٤)؛ إستهدفت تشخيص مهنة المراجعة في مصر، والتحديات الراهنة التي تواجهها، وتشخيص أسباب هذه التحديات، وتقديم وسائل تطوير من البيئة العملية للتغلب عليها من وجهة نظر المراجعين بمكاتب المراجعة وبالجهاز المركزي للمحاسبة؛ ولتحقيق أهداف الدراسة تم استقراء الأدبيات المحاسبية المتعلقة بالموضوع والقوانين المنظمة لمهنة المراجعة في مصر، وتم إجراء دراسة ميدانية باستخدام قائمة إستقصاء والمقابلات الشخصية مع المراجعين ذوي الخبرة العملية وكذلك المراجعين الذين يعملون بالمجال الأكاديمي.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: يوجد تمايز بين المراجعين بمكاتب المراجعة والمراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبة فيما يتعلق بالمشاكل والتحديات التي تواجه مهنة المراجعة في مصر، لا يوجد تمايز بين المجموعتين من المراجعين فيما يتعلق بالمشاكل التكنولوجية التي تواجه مهنة المراجعة في مصر كما يوجد تمايز بين المجموعتين من المراجعين فيما يتعلق بوسائل تطوير مهنة المراجعة وأساليب التغلب على مشاكلها وتحدياتها؛ ولا توجد اختلافات بين المجموعتين من المراجعين حول تحديات المراجعة ووسائل التغلب عليها.

دراسة النعيمي (٢٠١٥) إستهدفت تلك الدراسة تحديد مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الأنتوساي)، ولتحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن تساؤلاتها، إستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وتم عمل إستبانة وزعت على عدد من العاملين بالمستويات الإشرافية في ديوان الرقابة الإدارية والمالية.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: هناك تأثير كبير لتطبيق الإطار القانوني والإفصاح عنه على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمبادئ الشفافية والمساءلة؛ هناك تأثير كبير لتطبيق معايير وعمليات ومنهجيات الرقابة التي تتسم بالموضوعية على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمبادئ الشفافية والمساءلة؛ عدم وجود تأثير لتطبيق معايير النزاهة والسلوك الجيد للموظفين والمستشارين على مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بمبادئ الشفافية والمساءلة.

دراسة Jeppesen (2017) إستهدفت تلك الدراسة بحث أربعة خيارات إستراتيجية لتحديد أولويات الرقابة بالنسبة للأجهزة العليا للرقابة المالية في ظل المنافسة المهنية مع مراقبي القطاع الخاص. وقد توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: أن الخيار الإستراتيجي للجهاز الأعلى للرقابة يتوقف على درجة المنافسة التي يواجهها الجهاز الرقابي الأعلى ومدى التطور المهني الذي يسعى الجهاز لتحقيقه، الهيكل التنظيمي للجهاز، مداخل المراجعة المستخدمة، قدرات مراقبي الحسابات العاملين بالجهاز الرقابي الأعلى.

دراسة Al-Hawateme (٢٠١٨) إستهدفت تلك الدراسة بحث مدى إمكانية تطبيق المبادئ الرئيسية للرقابة المالية وفقاً لمتطلبات معيار الأنتوساي رقم ٢٠٠ والتعرف على العقبات التي تحد من تطبيقها وأثر ذلك على الرقابة الداخلية في القطاع العام؛ وتحقيقاً لأهداف الدراسة واختبار الفروض تم تصميم إستبانة وزعت على مديريين وعاملين بالرقابة الداخلية في الوحدات الإدارية والحكومية. وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: أن تطبيق المبادئ الرئيسية للرقابة المالية يتوقف على مدى وجود القوانين الملزمة المتعلقة بالجوانب المالية والمحاسبية في القطاع العام والمؤثرة على عمليات الرقابة المالية وأن العقبات في تطبيقها تتمثل في قلة التخصص والتأهيل العلمي والعملية للمشرعين والتنفيذيين، عدم تطوير القوانين والتعليمات بما يتفق مع المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا المالية والمحاسبية لذا، يجب صياغة بعض التشريعات والتعليمات الخاصة بالرقابة المالية بناء على التنسيق بين المشرعين والجهات الواجب عليها تطبيق المعايير وصولاً إلى تقليل الفجوة بين القوانين والمعايير والتوصيات الأخرى المتعلقة بالرقابة الداخلية والفجوة بين التشريع والتطبيق.

دراسة الشامس (٢٠١٩) إستهدفت تلك الدراسة البحث في أثر تطبيق معايير المتطلبات الأساسية لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية على فاعلية أجهزة المنظمة العربية ( الأربوساي ) ، وذلك من خلال بيان مدى التزام الأجهزة العربية العليا للرقابة المالية الأعضاء بمنظمة الأربوساي بتطبيق معايير المتطلبات الأساسية لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية؛ الفروق في تطبيق الأجهزة العربية العليا للرقابة المالية الأعضاء بمنظمة الأربوساي لمعايير المتطلبات الأساسية ، والفروق في فاعلية هذه الأجهزة ، التي تعزى لاختلاف الدولة؛ أثر تطبيق الأجهزة العربية العليا للرقابة المالية الأعضاء بمنظمة الأربوساي لمعايير المتطلبات الأساسية مجتمعة ومنفرده على فاعلية رقابة هذه الأجهزة .

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: تلتزم الأجهزة الأعضاء بمنظمة الأربوساي بتطبيق معايير المتطلبات الأساسية لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالي بشكل عام بدرجة مرتفعة ، إلا أن هناك تفاوت في تطبيق هذه المعايير إفرادياً؛ هناك تفاوت بين الأجهزة العربية العليا للرقابة المالية في فاعليتها ، وفي تطبيقها لمعايير المتطلبات الأساسية لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية بسبب اختلاف دولة الجهاز ؛ تختلف الأجهزة العربية للرقابة المالية العليا في فاعليتها ، وفي تطبيقها لمعايير المتطلبات الأساسية لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية بسبب اختلاف النموذج التنظيمي للجهاز؛ وجود أثر

لتطبيق معايير المتطلبات الأساسية لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية مجتمعة على فاعلية رقابة أجهزة منظمة الأربوساي.

دراسة هندي (٢٠١٩) إستهدفت تلك الدراسة تناول وعرض للمعايير العامة للمراجعة الحكومية الصادرة عن منظمة الأنتوساي، التعرف على مستوى تطبيق الجهاز المركزي للمحاسبات للمعايير العامة للمراجعة الحكومية الدولية.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: إن الجهاز المركزي للمحاسبات يطبق بعض المعايير العامة للمراجعة الحكومية بدرجة عالية مثل: معيار المؤهلات والتعيين، وكذلك بعض متطلبات معيار الاستقلالية وأيضاً معيار تضارب المصالح؛ إن الجهاز المركزي للمحاسبات يطبق بعض المعايير العامة للمراجعة الحكومية بدرجة متوسطة مثل: معيار التدريب ومعيار الأدلة والإرشادات ومعيار تدعيم الخبرات؛ ومعيار العناية المهنية خاصة في حالة الإستعانة بمراجعين أو خبراء خارجيين للتأكد من كفاءتهم وقدرتهم على تنفيذ مهام المراجعة؛ أن الجهاز المركزي للمحاسبات لا يطبق بعض المعايير العامة للمراجعة الحكومية مثل: الاستعانة بمراجعين ذات خبرات ومهارات معينة من خارج الجهاز في حالة عدم توافرها داخل الجهاز ، وتحقيق الإستقلال المالي للجهاز، وتوفير الحصانة الكافية لأعضاء الجهاز ضد الملاحقة القضائية بخصوص أي عمل نتج فقط عن الأداء العادي والطبيعي للمهام الموكلة إليهم.

دراسة المكصوسي (٢٠٢٣) إستهدفت إظهار أثر التكامل بين معايير الأنتوساي ورقابة حوكمة تكنو لوجيا المعلومات على جودة تقارير الأجهزة العليا للرقابة، حيث تم إجراء الإختبار من خلال الدراسة الميدانية التي أجريت في ديوان الرقابة المالية اقتحادي بالعراق.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: وجود تأثير معنوي موجب للتكامل بين معايير الأنتوساي ورقابة حوكمة تكنو لوجيا المعلومات على جودة تقارير الأجهزة العليا للرقابة، كذلك تسعى منظمة الأنتوساي من خلال الأجهزة العليا للرقابة المالية الى تعزيز رقابة حوكمة تكنو لوجيا المعلومات لتحقيق مصداقية وجودة تقاريرها الرقابية.

دراسة بن غربي (٢٠٢٣) إستهدفت بحث وتحليل مدى تطبيق المبادئ الأساسية للأجهزة العليا للرقابة المالية ومجلس المحاسبة والمعايير الدولية في الجزائر للمبادئ الأساسية للأجهزة العليا للرقابة المالية، وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: حقق التشريع الجزائري مقاربة لمجلس المحاسبة والمعايير الدولية من ناحية الإستقلالية والتمتع بالسلطة الكافية، لكن يعاني المجلس من محدودية الوسائل المادية والبشرية التي تتوافر لمجلس المحاسبة مقارنة بالمهام الموكلة إليه.

وأوصت الدراسة بضرورة إعادة النظر في الهيكل التنظيمي لمجلس المحاسبة وموارده البشرية وجذب الكفاءات المتخصصة في مجال التطور التكنولوجي.

#### **التعليق على الدراسات السابقة:**

إستخلصت الباحثة من مطالعة الدراسات السابقة إتفاق معظمها على أن العمل الرقابي لا يطبق على النحو الأمثل في العديد من الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة؛ ويمكن معالجة العديد من جوانب القصور في العمل الرقابي من خلال تفعيل تطبيق المعايير المهنية؛ ولم تتناول الدراسات السابقة جميع المتغيرات المؤثرة في تطوير عمل وتقارير مراقبي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وفقاً لمعايير الأنتوساي للرقابة المالية.

وقد تناول البحث الحالية المتغيرات المكونة للمحاور الثلاث للعمل الرقابي المهنية والرقابية والتنظيمية، وأثر تطبيق معايير الأنتوساي في تعزيز تلك المحاور.

#### **رابعاً : أهداف البحث :**

تتمثل فيما يلي:

- التعرف على مقومات العمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التي يمكن تدعيمها في ضوء تطبيق متطلبات معايير الأنتوساي.
- إختبار وتحليل مدى مساهمة تطبيق متطلبات معايير الأنتوساي في تعزيز مقومات العمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

## خامساً : أهمية البحث :

### ١/٤ الأهمية العلمية

- يمكن أن يسهم هذا البحث في إرساء الأطر والمفاهيم الموضوعية بشأن أثر تطبيق معايير الأنتوساي في تعزيز مقومات العمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
- يدعم البحث الحالي تحقيق التوافق بين عناصر أداء الرقابة المالية بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وبين معايير تقييم مهام المراجعة والرقابة المالية بالأنتوساي حيث تعد محاكاة معايير الأنتوساي حجر الزاوية لدعم إستراتيجية تحسين أداء مراقبي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

### ٢/٤ الأهمية العملية

- تتبع أهمية البحث العملية من خلال ما تتوصل إليه من منهجية تعزيز مقومات عمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من خلال تطبيق متطلبات معايير الأنتوساي.
- وتوضح الأهمية العملية من خلال ما تتوصل إليه من مقومات للعمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التي يمكن تدعيمها في ضوء تطبيق معايير الأنتوساي.

## سابعاً : فروض البحث :

- لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين تطبيق متطلبات معايير الأنتوساي وتعزيز مقومات العمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم بشأن مساهمة تطبيق متطلبات معايير الأنتوساي في تعزيز مقومات العمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

## سادساً: حدود البحث:

سوف يقتصر البحث على معايير الأنتوساي الخاصة بجانب واحد فقط من جوانب الأداء بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وهو مهمة المراجعة والرقابة. دون التطرق إلى الجوانب الأخرى التي تنطرق لها معايير تقييم الأنتوساي ومنها الجانب المؤسسي والتنظيمي للجهاز الرقابي الأعلى، الإطار القانوني للجهاز الرقابي، الإدارة المالية وأصول الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، الاتصالات وإدارة التعامل مع أصحاب المصلحة من العمل الرقابي. كما يقتصر البحث على العمل الرقابي لمراقبي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الفنيين دون غيرهم.

## ثامناً: منهجية البحث:

١. مصادر الحصول على البيانات:
  - الدراسة النظرية للأبحاث والكتابات السابقة في مجال الدراسة وذلك بغرض تحليلها والإستفادة منها في صياغة الجوانب النظرية .
  - قوائم إستقصاء تتفق مع أهداف البحث تم توزيعها على عدد من المستقصى منهم للتعرف على آرائهم حول جوانب الدراسة البحثية.
٢. الأساليب الإحصائية
  - لتحقيق أهداف البحث، إستعانت الباحثة بالبرنامج الإحصائي SPSS الإصدار ٢٦ وقد قامت بإجراء الإختبارات الآتية:
    - تحليل الإتساق والإعتمادية: لإختبار صلاحية أسئلة قائمة الإستقصاء ومدى ملاءمتها لأهداف البحث.
    - من خلال اختبار كروسكال واليس : لتحديد مدى وجود فروق معنوية بين آراء أفراد العينة لكل من الفئات الثلاث محل البحث وهل تعد ذات دلالة إحصائية أي أنها فروق حقيقية أو أنها فروق تعود إلى أخطاء الصدفة.
    - تحليل الارتباط لسبب إيمان لتحديد نوع ومعنوية علاقة الارتباط.

## ١. مجتمع وعينة الدراسة الميدانية

### ١/١ مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات بإدارات مراقبات الحسابات، مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات بالإدارات المركزية للرقابة المالية، مراقبي حسابات مكاتب المراجعة المتعاقدة التي تشترك مع مراقبي الجهاز في مراجعة أعمال بعض الجهات.

### ٢/١ عينة الدراسة

شملت عينة البحث ١٧٠ مفردة من مجتمع البحث، ويوضح الجدول التالي عينة الدراسة:

### جدول (١)

#### الفئات المختارة للدراسة

عدد الإستثمارات الموزعة	عدد الإستثمارات المستلمة (الصالحة للتحليل)	الفئات المختارة للبحث
٧٠	٦٠	مراقبو الجهاز المركزي للمحاسبات بإدارات مراقبات الحسابات
٥٥	٣٥	مراقبو حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات بالإدارات المركزية للرقابة المالية
٤٥	٢٥	مراقبو حسابات مكاتب المراجعة الاجمالي
١٧٠	١٢٠	

قامت الباحثة بجمع القوائم الموزعة على الفئات المختارة للدراسة ومراجعتها وتم إستلام عدد ١٣٥ قائمة منهم ١٢٠ قائمة فقط صالحة للتحليل الإحصائي.

## تاسعاً: خطة البحث :

تتمثل خطة البحث في الأقسام الثلاثة التالية:

القسم الأول: الإطار المنهجي للدراسة.

القسم الثاني: دعائم جودة أداء مراقبي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وفقاً لمعايير الأنتوساي.

القسم الثالث: الدراسة الميدانية.

## القسم الثاني: دعائم جودة أداء مراقبي الأجهزة العليا للرقابة المالية

### والمحاسبة وفقاً لمعايير الأنتوساي

تحدد المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة -الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الأنتوساي)- المتطلبات والمبادئ الأساسية لأداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة لمهامها الرقابية على المنشآت العامة بكفاءة ووفقاً للأصول المهنية، كما توفر الأدلة الإرشادية للحكومة للسلطات العامة توجيهات الإدارة الرشيدة للمال العام (موقع الجهاز المركزي للمحاسبات، ٢٠٢٤).

ويتناول هذا القسم دعائم جودة أداء مراقبي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وفقاً لمعايير الأنتوساي من خلال عرض الجوانب التالية:

#### أولاً: ماهية الرقابة المالية على المال العام

تقوم أجهزة الرقابة العليا بدور المراجع الخارجي من خلال ممارستها لإختصاصاتها ومهامها في الرقابة من أجل ضمان رقابة فعالة في القطاع العام (إدارة التعاون الدولي، ٢٠١٩).

وقد تناولت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مفهوماً للرقابة المالية بإعتبارها " تمثل الرقابة على الإنفاق العام عدداً من الإجراءات والوسائل التي تعتمد عليها وحدات الجهاز الإداري للدولة (السلطة

التفزيونية؛ وذلك للحفاظ على الأصول العامة وضمان فعالية النفقات العامة، وتؤكد تلك الإجراءات والوسائل على أن النفقات قد تم تحديدها والرقابة عليها وفقاً للقواعد واللوائح المنظمة التي أقرتها السلطة التشريعية". (منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، ٢٠١٩)

وبمطالعة العديد من الدراسات التي وضعت تعريفاً للرقابة على المال العام، يمكن القول أن تلك الرقابة المالية تمثل " عملية شاملة تنتهجها مؤسسات مستقلة مسنولة عن الرقابة، تتطلب مراجعة وفحص أعمال المنشآت الخاضعة للرقابة واتباع وسائل تمكن من التحقق من مدى كفاءة وفعالية تحديد واستخدام الأموال والموارد العامة وفقاً للضوابط والقواعد القانونية، الاقتصادية، المحاسبية، الإدارية الحاكمة".

#### ثانياً: أداء مهام الرقابة المالية وفقاً للإصدارات المهنية الدولية وإصدارات الأنتوساي

ويعد المؤتمر الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأنكوساي) بمثابة الناطق الرسمي بإسم الأنتوساي ومنظماتها الإقليمية ويُعقد كل ثلاث سنوات يستضيفه عضو من أعضاء المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأنكوساي)، وبمشاركة كل أعضاء الأنتوساي، ويتم مناقشة القضايا وتقاسم الخبرات والتوصيات التي تهدف إلى تعزيز مساهمة الحكومات في كافة أنحاء العالم وتتم مشاركة الأمم المتحدة والبنك الدولي ومنظمات دولية ومهنية أخرى، بصفة مراقبين في المؤتمر وهو ما يعكس علاقة الأنتوساي مع هذه الهيئات العالمية (INTOSAI Strategic plan, 2016).

وتهدف منظمات الأنتوساي الإقليمية إلى التنسيق والمراقبة لجهود تطوير قدرات الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ومراقبيها على الصعيد الإقليمي وتفعيل الشفافية؛ ومنها المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأرابوساي)، مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بالدول الآسيوية (الأسوساي)، المنظمة الإفريقية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإفروساي)، مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بالدول الأوروبية (اليوروساي)، رابطة الباسيفيك للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الباساي)، مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة لدول الكاريبي (الكاروساي)، ومجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بدول أمريكا اللاتينية والكاريبي (الأولاسيفس).

ويتضح دور المنظمات الإقليمية إلى جانب المنظمة الدولية للأنتوساي كما يلي (INTOSAI Strategic Plan, 2016):

- تعمل بمثابة أنظمة "إنذار مبكر" عن التهديدات للأجهزة العليا الفردية والمستقلة للرقابة المالية، وتساعد الأجهزة العليا للرقابة المالية في تحديد الاحتياجات الخاصة بتطوير القدرات والحصول على المساعدة اللازمة باستخدام آلية التسليم الأمثل لكل احتياج أو سياق معين.
- رفع مستوى الوعي بين الجهات المانحة لدعم وتمويل الأجهزة العليا للرقابة المالية والأنتوساي ومعرفة كيفية الوصول إلى تلك الجمعيات لتعزيز القدرات ودعم المبادئ الأساسية لمذكورة التفاهم
- الإبلاغ عن الاحتياجات الخاصة بتطوير القدرات الإقليمية ذات الأولوية والثغرات بالإضافة إلى الممارسات الرائدة للجنة بناء القدرات.
- جمع وتقاسم الدروس المستفادة في جميع أنحاء المنطقة والأنتوساي بصفة عامة في مجال تطوير القدرات من خلال توفير الدعم الخاص بتطوير القدرات والكفاءة المهنية، تسهيل تبادل المعرفة بين النظراء ودعم تعاون مراقبي الحسابات في الأجهزة العليا الأعضاء.
- المشاركة في مبادرات الأنتوساي للتنمية في تقييم احتياجات الأجهزة العليا للرقابة المالية في المنطقة، لتحديد الملف الخاص ببرامج مبادرات الأنتوساي للتنمية وتخطيط وتسليم جميع برامج مبادرات الأنتوساي للتنمية الخاصة بتطوير القدرات.
- إعداد تقارير إقليمية للهيئات المتبرعة؛ حيث أن تلك التقارير قد تكون ضرورية في اتفاقيات الجهات المانحة للدعم والتمويل.
- المشاركة الفعالة في جميع إجتماعات اللجان التوجيهية إما من خلال الحضور الشخصي أو عن طريق الدوائر التلفزيونية المغلقة.

وتشمل الإصدارات المهنية المبادئ الأساسية لمهنة المراجعة في القطاع العام والتي تتعلق تحديداً بوظائف ومهام الأجهزة العليا للرقابة والمتطلبات الواجب توافرها حتى تتمكن من ممارستها بشكل مهني، المعايير وتشمل المبادئ والقواعد والممارسات الأساسية التي اعتبرتها الأنتوساي قابلة للتطبيق عالمياً في مختلف المهام الرقابية، الإرشادات والتوجيهات العملية والتفصيلية غير الملزمة والغرض

- منها دعم تطبيق معايير الأنتوساي ضمن مختلف أنواع الرقابة، متطلبات دعم المهارات والمعارف المطلوب توافرها لدى مراقبي حسابات الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
- ثالثاً: المقومات المهنية والتنظيمية والرقابية لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة**
- تتعدد متطلبات معايير الأنتوساي التي يعزز تطبيقها مقومات الأداء المهني لمراقبي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المهنية والتنظيمية ، ويمكن تحليل أهم مظاهر تعزيز تلك المقومات وفقاً لمعايير الأنتوساي كالتالي:
- التطور المهني لفريق الرقابة والمراجعة.
  - دعم موارد الجهاز البشرية.
  - دعم الإطار التنظيمي لعمل الجهاز الأعلى للرقابة ومراقبيه.
  - دعم إستقلالية الجهاز الأعلى للرقابة ومراقبيه.
  - التطبيق السليم للمعايير المهنية.
  - دعم أنظمة رقابة وتقييم أداء الجهاز الأعلى للرقابة المالية ومراقبيه.
- أ- التطور المهني لفريق الرقابة والمراجعة.**
- لكي تحقق المراجعة الخارجية أهدافها المرجوه يجب أن يثق مستخدمو تقارير المراجعة والرقابة من جودة أداء المراجع أو مراقب الحسابات لأعماله وفق معايير موثوقة (مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي، ٢٠١٨).
- ويزيد التطور المهني -في ضوء المستجدات المستمرة والمتلاحقة في بيئة الأعمال والتوجهات المعاصرة في المراجعة والرقابة- من فعالية عمل مراقبي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وترفع الجوانب التالية من درجة التطور المهني لفريق عملية الرقابة والمراجعة:-
١. إلمام المراقب بالمفاهيم الرقابية، المهنية والإقتصادية ومنها مفاهيم إدارة المخاطر، المفاهيم الخاصة بالتوقعات المستقبلية وجودة التقارير، والمفاهيم الخاصة بالحوكمة في إطار المراجعة الحكومية.
  ٢. إمتداد أدلة المراجعة إلى معقولة الدليل في إطار الحكم المهني للمراجع .
  ٣. إمتداد تطبيق المعايير إلى كافة معايير الأنتوساي فضلاً عن معايير المراجعة والقوانين والتعليمات المطبقة في الدولة محل أعمال الرقابة والمراجعة.
  ٤. توثيق المراجع للمعلومات نتائج وتأكيدات المراجعة والتكيف مع المستجدات الخارجية والإستفادة من تجارب المراجعين بالأجهزة الرقابية الأخرى ومراقبي حسابات مؤسسات المحاسبة والمراجعة الدولية.
  ٥. توصيل نتائج التقرير إلى كافة الفئات المنصوص عليها في الدستور والقوانين التي تنظم عمل الجهاز الأعلى للرقابة وأن يتضمن محتوى التقرير عرض آليات التعامل مع المستجدات الحديثة التي تواجهها الوحدة محل المراجعة، فضلاً عن تحديد مخاطر المراجعة ، والأثر المالي المتوقع لها .
  ٦. تكوين فرق المراجعة بما يلائم بيئة ومواضيع المراجعة والرقابة.
  ٧. التأهيل التقني لفريق المراجعة.
- يعد دعم مستوى التطور المهني لفريق الرقابة والمراجعة - وفقاً لمتطلبات معايير تقييم الأداء الصادرة عن منظمة الأنتوساي- أهم خطوات تعزيز المقومات المهنية للعمل الرقابي والتطوير الإستراتيجي لعمل وتقارير الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة ومراقبيه.
- ويهدف التطوير الإستراتيجي إلى وضع إستراتيجية وخطة شاملة لتطوير عملية المراجعة والرقابة وتخفيض مخاطر المراجعة إلى أقل قدر ممكن، وتحديد خطر الأعمال في كل بند يتم مراجعته من بنود أعمال الجهة الخاضعة للرقابة. (الدوسري، ٢٠١٨)
- ونشير إلى أنه ينبغي أن تتضمن الخطة الشاملة لتطوير العمل الرقابي توضيح الإجراءات التي يجب إتخاذها في حالة حدوث تأخيرات متوقعة أو غير متوقعة.
- ب- إستقلالية الأجهزة العليا للرقابة والتزام مراقبيها بأداب وسلوك المهنة.**
- للدعم العمل الرقابي ينبغي تحقيق أعلى مستوى ممكن من إستقلالية الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، ومن الجوانب التي ينبغي تحقيقها لدعم عناصر إستقلالية الجهاز كما بينها إعلان ميكسيكو منها:

- إستقلالية الجهاز في تعيين العاملين.
  - إستقلالية ميزانية الجهاز.
  - عدم وجود قيود على كيفية وزمن نشر عملياتها الرقابية ومتابعة تنفيذ هذه التوصيات.
- وقد أكدت دراسة ( Gorrissen, Einar, 2021 ) أن إستقلالية الأجهزة العليا للرقابة تشير إلى تحقيق القدر من الإستقلال الكافي كي تمارس تلك الأجهزة مهامها في المراجعة الحكومية بأكبر قدر من النجاح والفعالية، وليس الإستقلال المطلق، الذي يفصل تلك الأجهزة عن كيان الدولة التابعة لها، وترفع الجوانب التالية من درجة إستقلالية الأجهزة العليا للرقابة كما يلي:
١. جدية تطبيق مفهوم إستقلالية الجهاز الأعلى للرقابة من حيث: تعيين رؤساء الأجهزة، تعيين مراقبين، نشر التقارير، الضبطية القضائية.
  ٢. تحقيق المتطلبات الدستورية والقانونية للإستقلالية.
  ٣. توافر الجمهور المالي الذي لديه من الإمكانيات التي تؤهل لفهم كافة المتغيرات في بيئة المراجعة والرقابة ومن ثم يتربق التقارير المنشورة للأجهزة العليا، وينتقدتها بصورة بناءة.
  ٤. تفعيل دور منظمات المجتمع المدني الفعالة في إمداد أجهزة الرقابة العليا بما تتوصل إليه من معلومات مؤكدة قد تفيد في تحديد نطاق الرقابة والمراجعة وتنفيذ خطواتها.
  ٥. التفاعل المجتمعي مع دور الجهاز الأعلى للرقابة.
- ويقود الإلتزام بقواعد وآداب مهنة المراجعة - وفقاً للمعايير المهنية - مراقب الحسابات إلى تقديم معلومات صادقة ومحيدة وخالية من التحيز (The American PCAOB, 2024)، مما يؤدي إلى تحسين وتطوير نوعية وجودة المعلومات المقدمة لمتخذي القرار.
- ويعد تكوين مزيج مناسب من فرق الرقابة والمراجعة المنسجمة والمتعاونة وذات الخبرة والكفاءة بموضوع المراجعة من دعائم إستقلالية مراقبي الجهاز من خلال تعزيز إستقلاليتهم في إنجاز عمليات رقابية قوية التأثير ذات بعد إستراتيجي، كما يؤثر نمط الإدارة الذي ينتهجه المسؤول عن قيادة فريق المراجعة بشكل كبير على فعالية عملية المراجعة (Dal Mas, 2018).
- ت- التطبيق السليم للمعايير المهنية وأخلاقيات مهنة المراجعة.**
- تمثل معايير الأنتوساي المعايير الدولية الرسمية للرقابة على القطاع العام، وتشمل معايير الأنتوساي أربعة مستويات، الأول والثاني خاص بنواحي تنظيمية ومؤسسية بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والثالث والرابع خاص بممارسة العمل الرقابي، على النحو التالي: (إدارة التعاون الدولي، ٢٠١٩).

#### ١. مبادئ الأنتوساي

تنقسم مبادئ الأنتوساي إلى مبادئ التأسيس والمبادئ الجوهرية، وتحدد مبادئ التأسيس دور ومهام الأجهزة العليا للرقابة حيث يتسع نطاقها عن نطاق المبادئ العامة، كما يمكن استخدامها كمرجع لترسيخ الصلاحيات الوطنية للأجهزة العليا للرقابة.

أما المبادئ الجوهرية فهي مبادئ للأداء المهني تدعم مبادئ التأسيس للجهاز الأعلى للرقابة لكي يعمل مراقبوه على النحو السليم وينفذ مهامه بشكل مهني.

#### ٢. المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة

المستوى الأول: مبادئ التأسيس (إعلان ليما): ISSAI 1

المستوى الثاني: الشروط الأساسية لعمل الأجهزة العليا للرقابة: ISSAI 10-99

المستوى الثالث: المبادئ الأساسية للرقابة: ISSAI 100-999

المستوى الرابع: توجيهات الرقابة: ISSAI 1000-5999

وتوضح كل مجموعة من المعايير في المستويات الأربعة الجوانب التالية:

- المجموعة الأساسية للمبادئ والمفاهيم التي تحدد الرقابة على القطاع العام والأنواع المختلفة للمهام التي تدعمها معايير الأنتوساي.
- المبادئ الأساسية التي حددها الأنتوساي باعتبارها معايير مهنية قابلة للتطبيق عالمياً.
- المتطلبات على المستوى المؤسسي والمتطلبات على مستوى المهمة التي يجب على الأجهزة العليا للرقابة ومراقبي الحسابات العاملين بها الإمتثال لها إذا صرحوا بالإمتثال لمعايير الأنتوساي بدلاً من المعايير الوطنية.

- المواد التطبيقية التي تضمن فهم المبادئ والمتطلبات الأساسية وتطبيقها تطبيقاً ملائماً في حالة المهام الفردية.

### ٣. توجيهات الأنتوساي (INTOSA, 2020)

توفر توجيهات وإصدارات الأنتوساي الإرشاد الذي يدعم مراقبي الأجهزة العليا للرقابة في تطبيق معايير الأنتوساي في الممارسات المتعلقة بإجراءات الرقابة المالية، رقابة الأداء، رقابة الإلتزام، تطبيق معايير الأنتوساي في الممارسات المتعلقة بإجراءات المهام الأخرى، فهم موضوع الرقابة المعني وتطبيق معايير الأنتوساي ذات الصلة.

### ٤. توجيهات الكفاءة

تحدد توجيهات الكفاءة توجيهات الكفاءات والمهارات المهنية والمعارف والأخلاقيات والقيم والسلوكيات التي يتطلبها مراقب القطاع العام لتنفيذ مهام رقابية تمتثل لمعايير الأنتوساي.

تمثل معايير الأنتوساي إطاراً عاماً لتقييم نوعية وكفاءة الرقابة المالية والمحاسبة (Ganga, 2018) ومن أهم أهداف تطبيق تلك المعايير، تقليل درجة إختلاف الممارسة المهنية في الظروف المتشابهة وهو ما يزيد من قابلية التقارير المعدة وفقاً لها للمقارنة على المستويين المحلي والدولي، وتحديد طبيعة المسؤولية المهنية لمراقبي الحسابات ونطاقها.

ويوضح معيار الأنتوساي (ISSAI 100) "المبادئ الأساسية للرقابة على القطاع العام" كلاً من حدود تطبيق معايير الأنتوساي وكيفية إثبات المراقب الإمتثال لمعايير الأنتوساي في تقريره؛ ويفعل هذا المعيار مبادئ الأنتوساي في صورة معايير، فيقدم المبادئ الأساسية القابلة للتطبيق في كل مهام الرقابة على القطاع العام من حيث رقابة الإلتزام والرقابة المالية ورقابة الأداء.

ونشير إلى أن التطوير الفعال لأداء الجهاز الأعلى للرقابة ومراقبيه يتوقف على قدرته على الوفاء بمتطلبات المعايير الدولية وما يتمتع به من موارد بشرية مؤهلة مهنيًا والقدرة على إغتنام الوقت المناسب للبدء في كل إجراء من إجراءات التطوير.

### ث- دعم أنظمة رقابة وتقييم أداء الجهاز الأعلى للرقابة المالية ومراقبيه

يمكن دعم دعم أنظمة رقابة وتقييم أداء الجهاز الأعلى للرقابة المالية ومراقبيه من خلال أنظمة رقابة الجودة وتقييم الأداء.

### ١. نظام رقابة الجودة

وقد أنشأ المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة لرقابة الجودة إطاراً عاماً لرقابة الجودة داخل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ليتم الإسترشاد به في إنشاء والحفاظ على نظام مناسب لرقابة الجودة لكافة الأعمال التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مع الأخذ في الإعتبار التكاليف القانوني وظروف كل جهاز (الدوسري، ٢٠١٨).

ومن المزايا التي يمكن أن تتحقق بفضل وظيفة فعالة لضمان الجودة ما يلي: (INTOSAI : 2021) (Development Initiative)

- تعزيز مصداقية الجهاز ومكانته من خلال توثيق يفيد بأن المعايير المتعارف عليها يتم إعتماؤها لدى القيام بالأعمال الرقابية وبإصدار التقارير.
- تحسين الأداء الرقابي ونتائجه.
- تحفيز مراقبي الجهاز من خلال بث روح المنافسة لأداء عمليات رقابية ذات جودة مرتفعة وفقاً لمعايير الأنتوساي.
- تقليل حالات الإعتراض على عمل الجهاز وتلبية حاجة المجتمع المالي لأعمال رقابية ذات جودة مرتفعة.

ونشير إلى أن رقابة الجودة تهدف إلى التحقق من مدى تطبيق معايير الجودة وتوفير مرجعية في حالة عدم تحقق أحد المعايير أو أحد متطلباتها، تقود إلى عملية تصحيح نظام العمل الحالي.

وينبغي على الأجهزة العليا للرقابة وضع تدابير لمراقبة الجودة خاصة لضمان الجودة العالية لكل منتج رقابي وتتحقق الجودة العالية عندما يلتزم الجهاز الأعلى للرقابة وموظفيه بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها ويكون تقرير المراقب مناسباً في ظل الظروف ( مبادرة الأنتوساي للتنمية: ٢٠١٩).

## ٢. التقييم الذاتي للنزاهة.

يمكن تحقيق الرقابة على أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وتقييم عمل مراقبيها من خلال التقييم الذاتي للنزاهة الذي يعد آلية تشخيص ذاتي تمكن من تقييم القابلية للتعرض لضعف النزاهة ومدى مرونة المنظمة في حالة حدوث إنتهاكات، ويتضمن إطار عمل ضوابط النزاهة المعايير الدولية المعنية لأجهزة الرقابة العليا فيما يخص النزاهة والمتطلبات الاخلاقية.

وتتمثل منهجية تقييم النزاهة في الخطوات التالية: (موقع الجهاز المركزي للمحاسبات، ٢٠٢٣)

- تحديد الغرض من التقييم.
- صياغة سياسة للنزاهة ودعم التدريب للتوعية بأهميتها
- تقييم قابلية تعرض المؤسسة أو عملياته لضرر إنتهاكات النزاهة.
- تقييم مستوى تطور نظام رقابة النزاهة.
- تحليل الفجوات بين مستوى قابليات التعرض ومستوى تطور ضوابط النزاهة، فإذا كان كلا المستويين غير متوازنين ، فذلك يشير إلى وجود فجوة وأن نظام رقابة النزاهة يحتاج إلى تقوية.

ونشير إلى أنه في حالة تحقق التوازن بمستوى منخفض للإثنين، فلا تزال الحاجة إلى تقليل بعض من أوجه التعرض للضرر المحددة أو للتعامل مع ضوابط معينة للنزاهة التي بحاجة إلى التقوية.

- وضع توصيات لتقليل قابلية التعرض للضرر وتعزيز الضوابط.
- وقد أكدت أولويات المخطط الاستراتيجي ٢٠١٨-٢٠٢٢ لمنظمة الأرابوساي على ضرورة دعم تطبيق التقييم الذاتي للنزاهة بالاستعانة بالأجهزة الأعضاء التي سبق وأن طبقت التقييم. (لجنة المخطط الاستراتيجي لمنظمة الأرابوساي، ٢٠١٧).

## ٣. أطر تقييم أداء الجهاز الأعلى للرقابة المالية وعمل مراقبيه وفقاً لمعايير الأنتوساي

يدعم تطبيق أطر تقييم الأداء - وفقاً لمعايير منظمة الأنتوساي- المساهمة في عملية تحسين تنمية قدرات الأجهزة العليا للرقابة المالية والتخطيط الإستراتيجي فضلاً عن تحديد فرص تعزيز ومراقبة أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ولأغراض تعزيز المساءلة ومنها إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (SAI PMF The INTOSA Working Group, 2016).

ويعد إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إطاراً شاملاً يمكن استخدامه في تقييم أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة لتحديد فرص تعزيز أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ولأغراض تعزيز المساءلة (The INTOSAI, 2016).

ونطاق الإطار الموحد وإجراءاته الموضوعية الخاصة بأداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المتمثلة في المؤشرات تجعله مناسباً إلى درجة كبيرة لمقارنة الأداء بمرور الوقت، ويتم تطويره وفقاً للنقاط المرجعية التالية (Juan, 2016):

المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAIs .

- إرشادات الأنتوساي والممارسات الدولية الفاعلة الأخرى في مجال الرقابة المالية.

- قيمة الأجهزة العليا للرقابة وما تضيفه من منافع للمجتمع.

## ج- تعزيز موارد الجهاز الأعلى للرقابة.

تؤثر إستقلالية الدعم المالي ومدى كفاية موارد الجهاز الأعلى للرقابة على مدى فعالية إنجاز أنشطة الرقابة والمراجعة، ويعد مدى كفاية موارد للجهاز الأعلى للرقابة داعماً لأداء مراقبي الحسابات فكلما تم تدعيم مؤسسة المراجعة بمراد كافية من تمويل مالي وتجهيزات وتقنيات حديثة ومنهجيات رقابية مستمرة وعدد من مراقبي الحسابات المميزين والمؤهلين مهنيًا، كلما أدى ذلك لتوفير الوقت والجهد وإنجاز المهام الرقابية والتفرغ لمهام تطويرية أخرى وصولاً إلى دعم خبرة فريق المراجعة وتعزيز مبادئ الإقتصاد والفعالية والكفاءة في العمل الرقابي (Mury, Luiz G M, 2018).

و تعدد الموارد البشرية والتقنية من أهم الموارد الداعمة للعمل الرقابي بخلاف الموارد المالية.

## ١. تعزيز الموارد البشرية

يمكن تعزيز دعم مهارات موارد الجهاز البشرية من خلال برامج التدريب المتطورة، وتختلف برامج تدريب مراقبي الحسابات بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وفقاً لمستويات التدريب والتي أوردتها دراسة (Dwiputrianti, 2011) كما يلي:

- تدريب تمهيدي للمراجعين لتزويدهم بالمعلومات عن مهام العمل المهني.

- تدريب مهني لتحسين مهارات المراجعين في إنجاز مهام المراجعة.
- تدريب مستمر لتعزيز والحفاظ على قدرات فريق المراجعة.
- تدريب على مهارات الإدارة.

ولإكتساب مهارات المرونة في التعامل مع المستجدات ومجابهة التحديات يجب أن يتمتع فريق المراجعة والرقابة بالخبرة العملية، وبالفهم والتطبيق السليم للمعايير المهنية، وتعد عملية التأهيل المهني عملية مستمرة لا ترتبط بفترة محددة. (Al-Hawatmeh, 2018)

وقد إتفق على تعريف التأهيل المهني في مؤتمر الإنكوساي ٢٠١٦ أنه عملية متواصلة يحصل بها الأفراد ومؤسساتهم وفقاً للمعايير المهنية- على مستويات عالية من الإستقلالية والخبرة والكفاءة والسلوك الأخلاقي والجودة؛ لذا، يتأثر تطور مراقبي الجهاز الأعلى للرقابة وتأهيلهم مهنيًا بمدى تطبيق المعايير المهنية؛ ويمكن إكتساب المهارات التي تدعم جودة الأداء المهني؛ من خلال التدريب التطبيقي لإجراء العمليات الرقابية وفقاً للمعايير الدولية وبصفة خاصة في ظل ضغوط العمل (النजार؛ العانسي، ٢٠٢٣).

## ٢. تعزيز الموارد التقنية

أفادت المعايير الدولية للأنتوساي أن استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات يمكن الجهاز الرقابي من تقديم خدماته ومخرجاته بكفاءة، لذا، لا بد من تبني إستراتيجية لتحقيق مستوى مناسب ومستمر التطور وفقاً للتغيرات في بيئة العمل الرقابي (عبدالواحد، ٢٠١٠).

ومن معايير الرقابة والمراجعة الخاصة التي تبرز أهميتها في ظل تغيرات بيئة نظم المعلومات المحاسبية معيار بذل العناية المهنية اللازمة، معيار التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين، معيار دراسة وتقييم الرقابة الداخلية ومعيار جمع أدلة المراجعة.

### ح- دعم الإطار التنظيمي لعمل الجهاز الأعلى للرقابة ومراقبيه.

يتوقف تحديد أولويات تطوير العمل الرقابي بالنسبة للأجهزة العليا للرقابة المالية على رؤية الجهاز الرقابي الأعلى ودرجة المنافسة التي يواجهها ومدى التطور المهني الذي يسعى الجهاز لتحقيقه، الهيكل التنظيمي للجهاز، نطاق رقابته، قدرات مراقبيه، أساليب المراجعة والرقابة التي ينتهجها. (Jepesen, 2017)

وتتأثر الأطر الرقابية للجهاز الأعلى للرقابة بالرؤية العامة للجهاز الأعلى للرقابة المالية لإنتاج أفضل العمليات الرقابية، الأمر الذي يتطلب وضع تحليلاً كاملاً للجوانب التالية التي تؤثر في الإطار الرقابي لعمل الجهاز الأعلى للرقابة المالية لتحسين العمليات الرقابية:

- بيئة الرقابة والمراجعة التي يعمل في نطاقها الجهاز الأعلى للرقابة المالية.
- الفجوة بين الممارسات الرقابية القائمة ومتطلبات المعايير الدولية.
- الموارد المالية والبشرية اللازمة لتنفيذ التغيرات الضرورية.
- تطوير خطة مفصلة تغطي عدة سنوات وتضمن إشرافاً دقيقاً من قبل كبار المسؤولين عن عملية التطوير الإستراتيجي في الجهاز.

ونشير إلى ضرورة تحسين العمليات الرقابية وفقاً لرؤية شاملة لكافة جوانب الرقابة وعدم التركيز على جوانب دون الأخرى.

### القسم الثالث: الدراسة الميدانية

#### ١. متغيرات الدراسة

١/٢ المتغير المستقل: تطبيق متطلبات معايير الأنتوساي.

يمكن الإستدلال على مدى تطبيق متطلبات معايير الأنتوساي من خلال متغيرات الدراسة التي تعكس أهم متطلبات معايير الأنتوساي شائعة الإستخدام في أداء مهام الرقابة المالية والواردة بالجدول التالي:

#### جدول (٢)

متطلبات معايير الأنتوساي في أداء مهام الرقابة المالية

الرمز	المتغير
X1	إلمام المراقب بالمفاهيم الرقابية، المهنية والإقتصادية.
X2	تطبيق مبادئ وإرشادات الأنتوساي للرقابة المالية.
X3	توثيق المراجع للمعلومات ونتائج وتأكيدات المراجعة.
X4	جدية تطبيق مفهوم إستقلالية الجهاز الأعلى للرقابة .
X5	تحقيق المتطلبات الدستورية والقانونية للإستقلالية.
X6	التدريب على التطبيق السليم لمعايير الأنتوساي ومعايير المراجعة المصرية.
X7	تطبيق معايير المراجعة.
X8	تعزيز هيكل معرفة مراقبي الجهاز فى مجال التبادل المعرفى وجودة التقارير وغيرها.
X9	دعم برامج التعليم المستمر وورش العمل والبرامج المهنية التخصصية.
X10	دعم قدرة مراقبي الجهاز على تحديد أخطار المراجعة.
X11	تحقيق المتطلبات التنظيمية والإشرافية لتطوير العمل الرقابي،
X12	تحقيق المتطلبات المهنية والعلمية لدعم أداء مراقبي الحسابات
X13	دعم المتطلبات القانونية لنجاح العمل الرقابي.

٢/٢ المتغير التابع: تعزيز مقومات عمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

يمكن الإستدلال عن مدى تعزيز مقومات عمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من خلال الخمس محاور الواردة بالجدول التالي:

#### جدول (٣)

محاور تعزيز مقومات عمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

الرمز	المتغير
Y1	الدعم المهني لفريق الرقابة والمراجعة
Y2	تعزيز إستقلالية الجهاز الأعلى للرقابة ومراقبيه
Y3	التطبيق السليم للمعايير المهنية
Y4	دعم موارد الجهاز البشرية
Y5	تعزيز الإطار التنظيمي لعمل الجهاز الأعلى للرقابة ومراقبيه

٢. تحليل الاتساق والإعتمادية وتوصيف متغيرات الدراسة فى ضوء مقاييس النزعة المركزية:  
١/٥ تحليل الاتساق والإعتمادية:

إتضح من تحليل الاتساق والإعتمادية بإستخدام أسلوب كرونباخ ألفا Gronbatah Alpha للتحقق من وجود درجة مناسبة من الإتساق الداخلى فى المتغيرات محل الدراسة، أن النسبة المئوية لمعامل الإعتمادية لجميع عبارات قائمة الاستقصاء تزيد عن ٦٠% و إرتفعت فى بعض العبارات عن ٨٠% وهو ما يؤكد إمكانية الإعتماد على البيانات المجمعة عن طريق قائمة الإستقصاء و على نتائج التحليلات الإحصائية.

٢/٥ توصيف متغيرات الدراسة في ضوء مقاييس النزعة المركزية:

قامت الباحثة بتطبيق مقاييس النزعة المركزية من أجل التعرف على اتجاهات إجابات المشاركين في الدراسة وتوصيف المتغيرات المستخدمة في الدراسة الميدانية في ضوء مقاييس النزعة المركزية وذلك على النحو التالي:

جدول رقم ( ٤ )

مقاييس النزعة المركزية للمتغيرات المستخدمة في الدراسة الميدانية

رمز المتغير	إسم المتغير	المقاييس الاحصائية		
		الوسط الحسابي	الوسيط	الانحراف المعياري
١X	إمام المراقب بالمفاهيم الرقابية، المهنية والإقتصادية.	١,٩٠٨	٢	٠,٦٠٨
٢X	إمتداد تطبيق المعايير إلى كافة معايير الأنتوساي.	١,٨١٦	٢	٠,٦٧٣
٣X	توثيق المراجع للمعلومات ونتائج وتأكيدات المراجعة.	١,٩٠٨	٢	٠,٧٣٣
٤X	جدية تطبيق مفهوم إستقلالية الجهاز الأعلى للرقابة .	١,٩٥٨	٢	٠,٧٩٢
٥X	تحقيق المتطلبات الدستورية والقانونية للإستقلالية.	١,٩٠٨	٢	٠,٧٥٥
٦X	فهم معايير الأنتوساي ومعايير المراجعة.	١,٩٨٣	٢	٠,٧٨٨
٧X	تطبيق معايير المراجعة.	١,٩٥٠	٢	٠,٧٤٣
٨X	تعزيز هيكل معرفة مراقبي الجهاز.	٢	٢	٠,٦٩٨
٩X	دعم برامج التعليم المستمر وورش العمل والبرامج المهنية.	١,٤٣٣	١	٠,٥٦١
١٠X	دعم قدرة مراقبي الجهاز على تحديد أخطار المراجعة.	١,٨٦٦	٢	٠,٧٦٦
١١X	تحقيق المتطلبات التنظيمية والإشرافية لتطوير العمل	١,٥٢٥	١	٠,٦٠٧
١٢X	تحقيق المتطلبات المهنية والعلمية لدعم أداء مراقبي الحسابات	١,٧٥٠	٢	٠,٧٦٩
١٣X	دعم المتطلبات القانونية لنجاح العمل الرقابي.	١,٩٧٥	٢	٠,٧٦١
١٤X	الدعم المهني لفريق الرقابة والمراجعة	١,٩٠٨	٢	٠,٦٠٨
١٥X	تعزيز إستقلالية الجهاز الأعلى للرقابة ومراقبيه	١,٤٧٥	١	٠,٧٩٨
١٦X	التطبيق السليم للمعايير المهنية	٤,٠٢٥	٤	١,٨٦٧
١٧X	دعم موارد الجهاز البشرية	٣,٥١٦	٤	١,٢٢٩
١٨X	تعزيز الإطار التنظيمي لعمل الجهاز الأعلى للرقابة ومراقبيه	٢,٣٠٠	٢	١,٦١١

من خلال الجدول السابق يتضح أن قيمة الوسيط لأغلب أجوبة المشاركين ٢ وقيم الإنحراف المعياري لأراء المشاركين قريبة من بعضها البعض تتراوح ما بين ٠,٥٦ ، ١,٨٦؛ هذا يشير إلى أن البيانات التي تم جمعها من فئات العينة متجانسة وهناك إتفاقاً نسبياً بين آراء المشاركين حول المتغيرات المدروسة.

٢. إختبار الفروض واستخلاص النتائج

وضعت الباحثة مجموعة من الفروض تم إختبارها، كالتالي:

١/٦ الفرض الأول: لا توجد علاقة إرتباط ذات دلالة معنوية بين تطبيق متطلبات معايير الأنتوساي وتعزيز مقومات العمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

يمكن إختبار هذا الفرض من خلال التعرف على علاقة الإرتباط بين تطبيق أهم متطلبات معايير الأنتوساي ومظاهر تعزيز مقومات العمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المتأثرة بتلك المتطلبات.

جدول (٥)  
نتائج تحليل الارتباط

	Y1	Y2	Y3	Y4	Y5
X1 Pearson Correlation Sig. (2-tailed)	**1,000 0,000				
X2 Pearson Correlation Sig. (2-tailed)	**246. 0,003	*180. 0,024		*209. 0,011	
X3 Pearson Correlation Sig. (2-tailed)				**255. 0,003	*173. 0,030
X4 Pearson Correlation Sig. (2-tailed)				**219. 0,008	
X5 Pearson Correlation Sig. (2-tailed)					
X6 Pearson Correlation Sig. (2-tailed)	*190. 0,019		*177. 0,027		
X7 Pearson Correlation Sig. (2-tailed)	*194. 0,017		**229. 0,006		
X8 Pearson Correlation Sig. (2-tailed)					
X9 Pearson Correlation Sig. (2-tailed)		*182. 0,023	*155. 0,046	*157. 0,044	
X10 Pearson Correlation Sig. (2-tailed)		*211. 0,010			
X11 Pearson Correlation Sig. (2-tailed)		*172. 0,030	*152. 0,048	**310. 0,000	
X12 Pearson Correlation Sig. (2-tailed)		*161. 0,040		**262. 0,002	
X13 Pearson Correlation Sig. (2-tailed)				*211. 0,010	

يوضح الجدول السابق معامل الارتباط والمعنوية لأكثر متطلبات معايير الأنتوساي إرتباطاً بتعزيز مقومات العمل الرقابي؛ الأمر الذي يستوجب الإهتمام بفاعلية تطبيق تلك المتطلبات لدعم تطوير العمل الرقابي وقد إتضح من نتائج تحليل الارتباط السابق ما يلي:

- إرتفاع قيمة معامل الارتباط للمتغير الخاص ب إمام المراقب بالمفاهيم المستحدثة في الرقابة، حيث جاء في الدرجة الأولى من الأهمية بالنسبة لقياس إرتباط تطبيق متطلبات معايير الأنتوساي وتعزيز مقومات العمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من حيث التطور المهني لفريق الرقابة والمراجعة فقد بلغت قيمة معامل الارتباط لذلك المتغير واحد صحيح بمستوى معنوية 1% بدرجة ثقة 99% مما يدل على وجود علاقة إرتباط طردية ذات دلالة إحصائية بين ذلك المتطلب من متطلبات معايير الأنتوساي وتعزيز مقومات العمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بينما جاء المتغير الخاص بتطبيق مبادئ وإرشادات الأنتوساي للرقابة المالية بالدرجة التالية من الأهمية بمعامل إرتباط 0,246.
- إرتفاع قيمة معامل الارتباط للمتغير الخاص ب دعم قدرة مراقبي الجهاز على تحديد أخطار المراجعة، حيث جاء في الدرجة الأولى من الأهمية بالنسبة لقياس إرتباط تطبيق متطلبات معايير الأنتوساي وتعزيز مقومات العمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من حيث تعزيز إستقلالية الجهاز الأعلى للرقابة ومراقبيه فقد بلغت قيمة معامل الارتباط لذلك المتغير 0,211.

بمستوى معنوية ٥% بدرجة ثقة ٩٥% ، وجاء المتغير الخاص بدعم برامج التعليم المستمر بالدرجة التالية من الأهمية.

- ارتفاع قيمة معامل الارتباط للمتغير الخاص ب تطبيق معايير المراجعة، حيث جاء في الدرجة الأولى من الأهمية بالنسبة لقياس إرتباط تطبيق متطلبات معايير الأنتوساي وتعزيز مقومات العمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من حيث التطبيق السليم للمعايير المهنية ، فقد بلغت قيمة معامل الارتباط لذلك المتغير ٢٩٩,٠ ، بمستوى معنوية ١% بدرجة ثقة ٩٩% .
- ارتفاع قيمة معامل الارتباط للمتغير الخاص ب تحقيق المتطلبات التنظيمية والإشرافية لتطوير العمل الرقابي ، حيث جاء في الدرجة الأولى من الأهمية بالنسبة لقياس إرتباط تطبيق متطلبات معايير الأنتوساي وتعزيز مقومات العمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من حيث دعم موارد الجهاز البشرية فقد بلغت قيمة معامل الارتباط لذلك المتغير ٣١٠,٠ ، بمستوى معنوية ١% بدرجة ثقة ٩٩%.
- ارتفاع قيمة معامل الارتباط للمتغير الخاص ب دعم قدرة مراقبي الجهاز على تحديد أخطار المراجعة، حيث جاء في الدرجة الأولى من الأهمية بالنسبة لقياس إرتباط تطبيق متطلبات معايير الأنتوساي وتعزيز مقومات العمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من حيث تعزيز الإطار التنظيمي لعمل الجهاز الأعلى للرقابة ومراقبيه فقد بلغت قيمة معامل الارتباط لذلك المتغير ١٧٣,٠ ، بمستوى معنوية ٥% بدرجة ثقة ٩٥%.

وبعد تحليل إجابات المستقصى منهم و إعداد مصفوفة الارتباط إتضح وجود علاقة إرتباط طردية ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل و جوانب المتغير التابع وبذلك يمكن رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل ومضمونة توجد علاقة إرتباط ذات دلالة معنوية بين تطبيق متطلبات معايير الأنتوساي وتعزيز مقومات العمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

٢/٦ الفرض الثاني: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم بشأن مساهمة تطبيق متطلبات معايير الأنتوساي في تعزيز مقومات العمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. يمكن إختبار هذا الفرض من خلال من خلال اختبار كروسكال واليس والتحليل الإحصائي لقوائم الإستقصاء للتعرف على الفروق ذات الدلالة الإحصائية بين آراء فئات المستقصى منهم بقائمة الإستبيان حول مساهمة تطبيق متطلبات معايير الأنتوساي في تعزيز مقومات العمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

#### جدول (١/٦)

الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم حول مساهمة وأهمية تطبيق متطلبات معايير الأنتوساي التالية في تعزيز مقومات العمل الرقابي

المتغير	العينة	متوسط الرتب	Chi square	المعنوية
إمام المراقب بالمفاهيم الرقابية، المهنية والإقتصادية.	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	٥٨,٩٤ ٦٢,٢٣ ٦١,٨٢	٠,٣٨٩	٠,٨٢٣
إمتداد تطبيق المعايير إلى كافة معايير الأنتوساي فضلاً عن معايير المراجعة .	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	٥٩,٤٧ ٦٧,٠١ ٥٣,٨٦	٢,٦٦٧	٠,٢٦٤
توثيق المراجع للمعلومات ونتائج وتأكيدات المراجعة.	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	٥٧,٨٣ ٧٢,٠٩ ٥٠,٦٨	٧,٢٣٦	٠,٠٢٧
جدية تطبيق مفهوم إستقلالية الجهاز الأعلى للرقابة .	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	٦٠,٠٠ ٦٣,٥٠ ٥٧,٥٠	٠,٥١٨	٠,٧٧٢

دراسة تحليلية لدور تطبيق متطلبات معايير الأنتوساي في تعزيز مقومات عمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة " دراسة ميدانية "

أ.د/ أحمد محمد لطفي غريب / د/ مروة أحمد عبد الرحمن البسطويسي / أ/ سحر حمدي عبد الوهاب الحناوي

المتغير	العينة	متوسط الرتب	Chi square	المعنوية
تحقيق المتطلبات الدستورية والقانونية للإستقلالية.	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	56.47 60.84 69.70	2.934	.231
فهم معايير الأنتوساي ومعايير المراجعة المصرية ومدى التكامل بينهم.	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	64.28 53.19 61.66	2.608	.271
تطبيق معايير الأنتوساي ومعايير المراجعة المصرية بفعالية.	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	64.37 55.54 58.16	1.827	.401
تعزيز هيكل معرفة مراقبي الجهاز في مجال التبادل المعرفي وجودة التقارير وغيرها.	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	61.26 61.80 56.86	.421	.810
دعم برامج التعليم المستمر وورش العمل والبرامج المهنية التخصصية.	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	67.10 53.07 55.06	5.945	.051
دعم قدرة مراقبي الجهاز على تحديد أخطار المراجعة.	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	68.40 57.47 45.78	8.966	.011
تحقيق المتطلبات التنظيمية والإشرافية لتطوير العمل الرقابي،	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	66.85 64.77 39.28	15.166	.001
تحقيق المتطلبات المهنية والعلمية لدعم أداء مراقبي الحسابات	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	65.55 61.10 47.54	5.53	.063
دعم المتطلبات القانونية لنجاح العمل الرقابي.	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	63.00 61.57 53.00	1.719	.423

جدول (٢/٦) الفروق المعنوية بين آراء المستقصى منهم حول مساهمة وأهمية المتغيرات المعبرة عن مظاهر تعزيز مقومات عمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

المتغير	العينة	متوسط الرتب	Chi square	المعنوية
الدعم المهني لفريق الرقابة والمراجعة	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	57.57 59.41 69.06	0.389	0.823
تعزيز إستقلالية الجهاز الأعلى للرقابة ومراقبيه	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	٥٦,٥٨ ٥٩,٣٩ ٧١,٤٨	4.964	0.083
التطبيق السليم للمعايير المهنية	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	٣٩,٥٦ ٦٧,٠٠ ١٠١,٦٦	60.157	0.000
دعم موارد الجهاز البشرية	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	48.30 58.37 92.76	30.94	0.000
تعزيز الإطار التنظيمي لعمل الجهاز الأعلى للرقابة ومراقبيه	العينة الأولى العينة الثانية العينة الثالثة	57.08 59.29 70.40	3.046	0.218

ويتضح من النتائج السابقة الواردة بالجدول الخاصة بنتائج إختبار كروسكال والس وجود وجود إتفاق بين فئات المستقصى منهم حول معظم عناصر الظاهره البحثيه (المتغيرات البحثيه) حيث ظهر الإختلاف فقط حول ( ٥ ) متغير وبمعدل ( ٢٧,٧ %) وهي نسبه لا يمكن من خلالها رفض الفرض الأصلي وبالتالي يمكن قبول الفرض العدمي ومضمونه:

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم بشأن مساهمة تطبيق متطلبات معايير

الأنتوساي في تعزيز مقومات العمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

### ٣. نتائج البحث

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- تزداد أهمية تعزيز سبل الرقابة العامة على كيفية إدارة الأموال وغيرها من الموارد العامة ودعم النقد البناء، ومن ثم تأمين عملية المحاسبة والمساءلة عن كيفية إدارة الإنفاق العام من خلال : الأطر القانونية والمؤسسية الحاكمة لأنشطة الجهة محل المراجعة ولعملية الرقابة والمراجعة ومدى كفايتها لدعم المساءلة ، مدى إتاحة أدوات وآليات تفعيل الرقابة والمتابعة ، مدى تأهيل العاملين بالوحدات محل المراجعة للإمتثال للإلتزامات والمسئوليات المدرجة باللوائح والقواعد المنظمة للعمل.
- تتمثل أهم المقومات التنظيمية لعمل مراقبي حسابات الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في: تحديد نطاق تغطية وأهداف الرقابة والمراجعة ، معايير الرقابة المالية وأخلاقيات مهنة المراجعة، إستقلالية الأجهزة العليا للرقابة والإلتزام مراقبيها بأداب وسلوك المهنة، موارد الجهاز الأعلى للرقابة، ومنهجيات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وتفعيل الإستفادة من نتائج الرقابة.
- حاجة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المستمرة إلى تفعيل تطبيق المعايير والطرق الرقابية التي تتلائم مع دور الجهاز الرقابي ومهمته وعلى الموارد المتوفرة لديه من مهارات مراقبيه به وبيئة العمل التي يعمل فيها.

كما اتضح من خلال التحليل الإحصائي وتحليل التقارير الرقابية

● رفض الفرض الأول الذي ينص على أنه

لا توجد علاقة إرتباط ذات دلالة معنوية بين تطبيق متطلبات معايير الأنتوساي وتعزيز مقومات العمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

وقبول الفرض البديل الذي مفاده أنه توجد علاقة إرتباط ذات دلالة معنوية بين تطبيق متطلبات معايير الأنتوساي وتعزيز مقومات العمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

● قبول الفرض الثاني الذي ينص على أنه

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم بشأن مساهمة تطبيق متطلبات معايير الأنتوساي في تعزيز مقومات العمل الرقابي بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

### ٤. توصيات البحث:

● ضرورة إهتمام المعنيين بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بمجالات تطبيق معايير الأنتوساي على المستوى المهني ، التنظيمي والرقابي .

● ضرورة تخصيص الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة للموارد اللازمة لتطبيق بعض المعايير المهنية في العمل الرقابي للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة وتعزيز التدريب المهني المستمر.

● ضرورة دعم المسؤولين بالأجهزة العليا للرقابة المالية لقنوات التواصل مع قرنائهم من الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الأعضاء في منظمة الأنتوساي لتبادل الخبرات.

### البحوث المستقبلية:

- دراسة تحليلية لدور معايير الأنتوساي في تطوير الأداء المالي للمؤسسات الحكومية.
- دور التقنيات الحديثة في فعالية التقييم الدوري لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
- أثر تطبيق متطلبات معايير الأنتوساي في تحقيق أهداف التنمية المستدامة.

## مراجع البحث

### أولاً: المراجع العربية

- ١- إدارة التعاون الدولي بديوان المحاسبة بدولة قطر، (٢٠١٩)، " دليل الإصدارات المهنية للإنتوساي"، ص ٧، ٣٨.
- ٢- الدوسري، محسن ناصر هديبان فالح، (٢٠١٨)، "تقييم أساليب الرقابة المالية والإدارية في الإدارات الحكومية والمنشآت العامة: دراسة إمكانية تطبيق المعيار الدولي ISSAI 40"، بالتطبيق على ديوان المحاسبة بالكويت، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، ص ٣٥، ٣٨.
- ٣- الشامس، عصام عبد السلام رمضان، (٢٠١٩)، "أثر تطبيق المعايير الدولية للمتطلبات الأساسية للرقابة المالية العليا (التدقيق الحكومي) على فعالية الرقابة لأجهزة المجموعة العربية (ARABOSAI)"، رسالة دكتوراه، كلية المال والأعمال، جامعة العلوم الإسلامية العالمية بالأردن.
- ٤- المكصوسي، علي عبد الكريم هادي، ٢٠٢٣، "المجلة المصرية للدراسات التجارية أثر التكامل بين معايير الأنتوساي وحوكمة تكنولوجيا المعلومات على جودة تقارير أجهزة العليا للرقابة -دراسة ميدانية بالعراق-"، كلية التجارة جامعة المنصورة.
- ٥- النجار، سامر أحمد؛ العانسي؛ هنده السايح، (٢٠٢٣)، "الدور الوسيط للإلتزام التنظيمي في العلاقة بين ضغوط العمل وجودة التقارير الرقابية: دراسة تطبيقية على أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات"، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، العدد الأول، ص ٤١٤.
- ٦- النعيزي، نائل عبد علي، (٢٠١٥)، "مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)"، رسالة ماجستير، أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا، جامعة الأقصى.
- ٧- بدوي، محمد سمير، (٢٠١٧)، "تقييم أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين"، البرنامج المشترك بين جامعة الأقصى وأكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا.
- ٨- عبدالمحسن، صادق حسين، (٢٠٢٠)، "العمل الرقابي وأثره في تخفيض كلف إدارة الجودة الشاملة"، دراسة استطلاعية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد في الجامعة المستنصرية، العدد ١٢٣.
- ٩- عبدالواحد، محمد إسماعيل، (٢٠١٠)، "أثر صياغة معايير للمراجعة المالية الحكومية في مصر على جودة تقارير الجهاز المركزي للمحاسبات مع دراسة ميدانية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مج ٣٤، ٤٤، ٨٩.
- ١٠- لجنة المخطط الاستراتيجي لمنظمة الأرابوساي، (٢٠١٧)، "المخطط الاستراتيجي لمنظمة الأرابوساي"، ص ٣٤.
- ١١- مبادرة الأنتوساي للتنمية، (٢٠١٩)، "دليل تطبيق معايير الأنتوساي بشأن الرقابة المالية"، إصدار ١.
- ١٢- مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، (٢٠١٨)، "ملحق لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"، الجزء الثالث، ٢-١٣.
- ١٣- هندي، نصر الدين محمد علي، (٢٠١٩)، "مدى توافر المعايير العامة للجهاز المركزي للمحاسبات مع المعايير العامة الدولية الصادرة عن الأنتوساي INTOSAI"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج.
- ١٤- وهدان، محمد علي، (٢٠١٤)، "مهنة المراجعة في مصر بين التحديات ووسائل التطوير من وجهة نظر المراجعين بمكاتب المراجعة وبالجهاز المركزي للمحاسبات"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة- جامعة المنوفية.

ثانيا: المراجع الأجنبية

- 1- Al-Hawatmeh, O., 2018, "The Possibility of Applying the Basic Principles of Financial Control in Accordance with the Requirements of ISSAI 200 of the International Standards of the Supreme Audit Institutions (INTOSAI) and its Impact on Internal Control in the Public Sector", **Modern Applied Science**; Vol. 12, No. 11 pp 415-434.
- 2- Chatterjee, S., 2018, "Addressing the Challenges of IT Audits by Supreme Audit Institutions", **ISACA Journal** Vol 4.
- 3- Dal Mas, L., & arac, K., 2018, "The influence of Chief Audit Executive's Leadership Style on Factors Related to Internal Audit Effectiveness", **Managerial Auditing journal**, Vol.33, No. 8/9, p.2.
- 4- Dwiputrianti, Septiana, 2011, "Effectiveness of Public Sector Audit Reports in Indonesia", **PHD Thesis**, Crawford School of Economics and Government College of Asia and the Pacific Canberra, Australia, p p,9-٥٩.
- 5- Ganga, K. & Andaleeb, Shefali, 2018, "Role of the International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) in Standard Setting for Public Sector Auditing", **Journal Of Government Audit and Accounts**, No 9, p 1-5.
- 6- Gorrissen, Einar, 2021, "From Awareness-Raising to Concrete Action: IDI'S Initiatives to Support SAI Independence", **International Journal of Government Auditing**, INTOSAI Development Initiative (IDI).
- 7- INTOSAI Capacity building Committee,2019, "Helping Supreme Audit Institutions apply international auditing standards in complex and challenging contexts", A Background Briefing for International Development Partners,pp1-9.
- 8- INTOSAI Development Initiative, IDI, 2014, "Performance, Capacities and Needs of SAIs: Global Stocktaking Report", pp 1-68.
- 9- INTOSAI Development Initiative, IDI, 2017, 2020, "Performance, Capacities and Needs of SAIs: Global Stocktaking Report".
- 10- INTOSAI Development Initiative, 2021, "Quality Assurance of IDI supported Cooperative Audits – A Guidance ", Version 1, October, pp ,2-13.

- 11- Irawan, A., Bambang, 2014, "Application of Critical Systems Thinking to Performance Auditing Practice at the Indonesian Supreme Audit Institution: Issues and Challenges", **Systems Research and Behavioral Science**, Vol. 33 No. 1, pp 24-44.
- 12- Jeppesen, Kim, K., & others, 2017, "The Strategic Options of Supreme Audit Institutions: The Case of Four Nordic Countries", **Financial Accountability & Management**, Vol. 33 No. 2, pp 146-170.
- 13- Mury, Luiz G M, 2018, "Performance Audits Focused on the Principle of Effectiveness: An Overview of Public Audit Agencies", **Applied Finance and Accounting Journal**, Vol. 4, No. 2, 45-54.
- 14- The INTOSA Working Group on the Value and Benefits of SAIs, 2016, "Supreme Audit Institutions Performance Measurement Framework".
- 15- The American PCAOB Board, 2024, "PCAOB Ethics and Independence rules and standards", available at: <https://pcaobus.org/oversight/standards/ethics-independence-rules>.
- 16- INTOSAI, "Classification principles for INTOSAI Professional Pronouncements", available at: <https://www.intosaifipp.org/wp-content/uploads/2021/06/Annex-2-IFPP-classification-principles-approved-at-GB-nov-2020-002-2.pdf>, pp1-3.
- 17- <http://www.asa.gov.eg/Page.aspx>, 2024.