مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: تقويم مدى التزام الجهاز المركزي للرقابة المالية بمعايير رقابة الأداء وفقاً للمعيار 3000 للانتوساي (دراسة ميدانية في فرع الجهاز المركزي في محافظة اللاذقية)
اسم الكاتب: د. لمى فيصل اسبر
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/5883
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 17:50 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

Evaluate The Commitment Of The Central Organization For Financial Control (COFC) To Performance Control According To The Standards 3000 Of INTOSAI
A Field Study In The Branch Of COFC In Lattakia

Dr. Lama F. Esber*

(Received 13 / 3 / 2023. Accepted 15 / 5 / 2023)

□ ABSTRACT □

The research aimed at evaluating Commitment of the Central Organization for Financial Control (COFC) to Performance Control According to The Standards 3000 of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) in Syria, the descriptive analytical method was followed, and a questionnaire was distributed to a sample of technical workers in COFC branch in Lattakia, 43 valid questionnaires were analyzed by SPSS 23.

The research reached that the inspectors of the COFC/Lattakia branch/, are auditing according to (INTOSAI) 3000 standards related to performance control, the average of the studied sample was 3.2379, and the inspectors of the COFC are committed with a large extent to the dimensions of economy, efficiency and effectiveness.

The research recommended: the necessity for continuous improvement of the controlling work carried out by the COFC through updating the approved standards, preparing qualified inspectors who are able to understand all performance control standards, the necessity for specialized training courses, especially on the concept of benchmarking.

Key Words: Performance Control, Economy, Effectiveness, Efficiency, COFC. INTOSAI.

Copyright **:**Tishreen University journal-Syria, The authors retain the copyright under a CC BY-NC-SA 04

* **Assistant Professor- Business Management Department- Faculty of Economics- Tishreen University- Lattakia- Syria. E-mail: lamaesber1980@gmail.com**

تقويم مدى التزام الجهاز المركزي للرقابة المالية بمعايير رقابة الأداء وفقاً للمعيار 3000 للانتوساي
(دراسة ميدانية في فرع الجهاز المركزي في محافظة اللاذقية)

الدكتورة لمى فيصل اسبر *

(تاريخ الإيداع 13 / 3 / 2023. قُبِل للنشر في 15 / 5 / 2023)

□ ملخّص □

هدف البحث إلى دراسة وتقويم مدى الالتزام بمعايير رقابة الأداء وفقاً للمعيار /3000/ الذي تصدره المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبية (INTOSAI) وذلك من قبل أهم المؤسسات الرقابية في سورية وهو الجهاز المركزي للرقابة المالية، ومن أجل تحقيق هدف البحث تم وضع فرضية رئيسة تفرع عنها ثلاث فرضيات فرعية، كما تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، وتوزيع استبانة على عينة من العاملين الفنيين في فرع الجهاز المركزي للرقابة المالية في اللاذقية، وبلغ عدد الاستبانات الصالحة للتحليل 43 استبانة تم تحليلها بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS 23 واختبار المتوسطات واختبار t-Student.

وتم التوصل إلى نتائج، أهمها: يقوم مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية فرع اللاذقية بالتدقيق وفقاً لمعايير (INTOSAI) 3000 المتعلقة برقابة الأداء حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة المدروسة 3.2379، ويلتزم مفتشو الجهاز إلى حدٍّ كبير بأبعاد الاقتصاد والكفاءة والفعالية.

قدم البحث توصيات، منها: ضرورة التحسين المستمر للعمل الرقابي الذي يقوم به الجهاز المركزي للرقابة المالية وذلك من خلال تحديث المعايير المعتمدة، وإعداد مفتشين مؤهلين قادرين على الإحاطة بجميع معايير رقابة الأداء، ضرورة إجراء دورات تدريبية متخصصة لا سيما حول مفهوم المقارنة المرجعية Benchmarking.

الكلمات المفتاحية: رقابة الأداء، الاقتصاد، الكفاءة، الفعالية، الجهاز المركزي للرقابة المالية، الانتوساي.

حقوق النشر : مجلة جامعة تشرين- سورية، يحتفظ المؤلفون بحقوق النشر بموجب الترخيص CC BY-NC-SA 04

* مدرس ، قسم إدارة الأعمال، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، اللاذقية، سورية. E-Mail: lamaesber1980@gmail.com

مقدمة:

أصبح تطوير نظم الرقابة ومكوناتها أمراً لا بد منه في المنظومات الإدارية المعاصرة مع تقدم أساليب الإدارة والإنتاج واستراتيجيات الموارد البشرية حيث تطور مفهوم الرقابة من الرقابة البعدية أو الرقابة اللاحقة إلى مفهوم الرقابة الوقائية ثم إلى مفاهيم استراتيجية في الرقابة لا تتناول فقط الرقابة المالية وإنما نظماً رقابية تشمل جميع جوانب العمل الإداري والمالي في المنظمات منها مفهوم رقابة الأداء الذي يتناول الجوانب الإدارية في استخدام الموارد في المنظمات. وأصبح تطبيقه في المنظمات والمؤسسات العامة والحكومية ضروري لرفع كفاءتها وفعاليتها لاسيما أن أسلوب عمل المنظمات الحكومية لا يجعلها تعمل ضمن مفاهيم الربحية وآلية السوق بحكم مسؤولياتها الاجتماعية في خدمة المواطنين. وهو ما دفع جهات دولية كالمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبية (الانتوساي) لتقديم أطر عامة في نواحي رقابية تساعد الأجهزة الرقابية الحكومية في دول العالم على تطوير عملها الرقابي ليساعد في تحسين أداء المنظمات العامة والحكومية. يعمل الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية كأهم جهة رقابية تشرف على الأجهزة التنفيذية في القطاع العام وعلى هدر المال العام وهو ما يدفع إلى ضرورة تحسين وتطوير أدائه وأسلوب عمله. يناقش البحث فيما إذا كان الجهاز المركزي للرقابة المالية يلتزم بأبعاد رقابة الأداء التي أصدرتها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبية.

الدراسات السابقة:

1. دراسة (يحيى وعبد الله، 2018)[1]

مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتطبيق معيار الانتوساي 3000

The Extent of the Obligation of the Federal Board of Supreme Audit to Apply the INTOSAI 3000 Standard

هدفت الدراسة إلى بيان مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمتطلبات معيار المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة INTISAI 3000 المتعلقة بعملية الرقابة على الأداء للأعمال والأنشطة الحكومية في العراق، قام الباحثان في الجانب العملي بتوزيع استبانة بمقياس ثلاثي تم إعدادها لمعرفة مدى التزام الديوان بالإيفاء بمتطلبات المعيار العامة والخاصة المتعلقة بعملية الرقابة على الأداء، وتحليلها بعد توزيعها على عينة مكونة من 57 فرداً، وتوصل الباحثان إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها: أن ديوان الرقابة المالية الاتحادي يلتزم بالوفاء بمتطلبات معيار الانتوساي 3000 إلى حد ما، ولا يقوم بالتطوير المنطقي لتصميم الرقابة على الأداء وقبول الاقتراحات، بالإضافة إلى عدم وجود أهداف محددة متعلقة برقابة مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية.

أوصت الدراسة بضرورة الالتزام بمعايير الانتوساي 3000 لما له من أهمية في تنفيذ رقابة الأداء، وإعداد وصياغة المعايير والمؤشرات الرقابية التي تتناسب مع مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية وعلى مستوى كل قسم في الديوان لأهميتها في اتخاذ الإجراءات المناسبة وتحليل النتائج.

2. دراسة (Al-Hawatmeh, 2018)[2]

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

إمكانية تطبيق المبادئ الأساسية للرقابة المالية وفقاً لمتطلبات معايير الرقابة المالية والمحاسبية رقم 200 للأجهزة العليا للمعايير المحاسبية والمالية الدولية وتأثيرها على الرقابة الداخلية في القطاع العام.

هدفت الدراسة إلى توضيح إمكانية تطبيق مبادئ الرقابة المالية وفقاً لمتطلبات ISSAI 200 الصادرة عن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة INTOSAI وتأثيرها على الرقابة الداخلية في القطاع العام بالإضافة إلى توضيح العقبات التي تعترض تطبيقها. لتحقيق هذه الأهداف قام الباحث بتوزيع استبانة على عينة مكونة من 80 مفردة مدراء وموظفين في وحدات الرقابة الداخلية لقطاعات إدارية حكومية، إذ اعتمد الباحث المنهج الاحصائي الوصفي واختبار T–Student لاختبار فرضيات البحث.

أظهرت نتائج الدراسة الإحصائية ارتفاع المتوسط إلى 4.266 والانحراف المعياري إلى 0.887 وهو ما يعني إمكانية الجهات الرقابية المدروسة تطبيق المعايير الصادرة عن منظمة (INTOSAI)، أما عقبات تنفيذ مبادئ الرقابة المالية بشكل عام كانت بسبب البيروقراطية وعدم تحديث القوانين والتعليمات بالشكل الكافي لتنفيذ المبادئ الرقابية بالشكل الأمثل.

كما أوصى الباحث بضرورة زيادة اهتمام فريق العمل ومواكبة التطورات والتحديثات التي تصدرها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية وإقامة دورات تدريبية لرفع مهارات وخبرات المدراء والموظفين في القطاعات الإدارية ولمواكبة التقدم العلمي والعملي، والحاجة إلى تأكيد تعديل الوثائق لبعض التشريعات والتعليمات لبعض الجوانب المالية، والتنسيق والتعاون المستمر بين الأجهزة التشريعية والتنفيذية للمعايير لتحقيق إجماع على المعايير المناسبة لقياس الأداء

3. دراسة (Drozd & Pysmenna, 2020)[3]

The Concept of Public Audit in Accordance with INTOSAI Professional Statements (IFPP)

مفهوم الرقابة الحكومية في إطار الإنتوساي للتوجيهات والاصدارات المهنية

قام هذا البحث بدراسة إمكانية تحسين أنماط الرقابة في القطاع العام بناء على الأهداف الاستراتيجية التي وضعتها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة INTOSAI. وهدف البحث إلى تقديم إطار نظري ومنهجي لعملية تكوين وتطوير رقابة القطاع العام بمدخل مفاهيمي جديد بالاعتماد على معايير INTOSAI والتوصل إلى توصيات عملية لتنفيذها بشكل عملي في أوكرانيا. وتوصلت الدراسة إلى النتائج الآتية: أن المشكلة في الرقابة الحكومية في شروط تنويعاتها– رقابة الأداء، الرقابة المالية والتي تم تشريعها في أوكرانيا هي المتطلبات الأكثر أهمية لتوكيد المتطلبات العامة لاعتمادية وشفافية المعلومات حول استخدام موارد الميزانية، إذ أظهرت الدراسة عدم إعطاء الاهتمام الكافي من قبل الأجهزة الرقابية لاسيما لرقابة تشريعات المطابقة لتصرفات مرداء الميزانية في غرف المحاسبة.

وأوصت الدراسة: أنه يوجد في عالم الرقابة الحكومية نموذج للرقابة الحكومية تم تطويره يقابل متطلبات المجتمعات وبرلمانات الدول بالاعتماد على التشريع والفعالية والاعتمادية لنفقات الميزانية. إن مدخل INTOSAI كمعايير عالمية يهدف إلى زيادة الثقة في الرقابة الحكومية وتوكيد طبيعتها الشمولية ومعاييرها ومبادئها المهنية في الكفاءة والفعالية في التطبيق بما ينسجم مع الخصوصية المحلية، بالإضافة إلى ضرورة تحسين منهجية العمل الرقابي في الأجهزة الرقابية العليا وهو ما تسعى إليه الدول الديموقراطية في العالم وهو ما سيشجع الشفافية في الرقابة وسيحسن من رقابة الأداء.

4. دراسة (Xhani et. Al, 2020)[4]

The Development of Auditing in the Public Sector in Albania and Responsible Institutions

تطور الرقابة في القطاع العام والمؤسسات المسؤولة في ألبانيا

قدمت الدراسة مساعدة للمنظمات الحكومية في إجراء تقييم صحيح للمخاطر ولتطور الأعمال من خلال قيام الرقابة الداخلية بهذا الدور الخاص، إذ أنه على الرغم من أن الرقابة الداخلية نشأت مع ظهور الحضارة الإنسانية، إلا أن ظهورها جاء في وقت لاحق في ألبانيا، إذ ترافق تطورها الاقتصادي والمالي في سياق العولمة الاقتصادية مع وجود تأثير معنوي على المؤسسات الرقابية، التي بذلت جهدها لقياس كفاءة الاستخدام الأمثل لموارد القطاع العام.

هدف البحث إلى تقديم دراسة تحليلية تاريخية لتطور الرقابة في القطاع العام، والقياس الكمي للأداء في المؤسسات المسؤولة عن الرقابة التنظيمية في القطاع العام في ألبانيا، بالإضافة إلى تعريف السياسات الوطنية والعالمية التي قدمت المفاهيم الأولية والمتطورة في الرقابة، ومن خلال تحديد أنشطة الرقابة في القطاع العام وتطور مسؤوليات المؤسسات يمكن فهم الوضع الحالي والاحتياجات اللازمة لزيادة فعالية العمل في تلك المؤسسات، إذ اعتمدت الدراسة في دراستها التحليلية على الأحداث التاريخية في تطور الرقابة في البانيا وركزت على الاحصائيات والتحليلات الكمية الاستنتاجية لأداء المؤسسات بناءً على معايير وتقارير ALSAI للأداء خلال الفترة الزمنية من العام 2012–2018.

5. دراسة (Smith et.al, 2021)[5]

The Evolving Role of Supreme Auditing Institutions (Sais) Towards Enhancing Environmental Governance

تطور دور الأجهزة الرقابية العليا تجاه تحسين الحوكمة البيئية

هدفت الدراسة إلى تحليل دور الحوكمة البيئية للأجهزة الرقابية العليا وفقاً للمعايير العالمية، إذ تم الاعتماد في منهجية البحث على مراجعة الأدبيات السابقة، بالإضافة على دراسة مسحية تم الحصول عليها من المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبية INTOSAIs ومجموعات العمل الخاصة بالرقابة البيئية (WGEAs)، ركزت مشكلة البحث على تسارع التدهور البيئي والتوجه العالمي نحو تحقيق نتائج أكثر استدامةً، وهنا يأتي دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة SAIs في مساءلة الحكومات من خلال توسيع صلاحيات الرقابة المالية التقليدية على ميزانيات القطاع العام وحساباته لتشمل أيضاً الجوانب البيئية.

أظهرت نتائج الدراسة أن هناك تزايداً جدياً ومطرداً في الاجماع على ضرورة أن تشمل التشريعات والقوانين للأجهزة الرقابية العليا على أبعاد ومعايير الرقابة البيئية، بالإضافة إلى المجالات الرقابية الأساسية التي تتضمن الرقابة المالية ورقابة المطابقة ورقابة الأداء بما يدعم التحول في التركيز على نواحي أخرى غير الرقابة التقليدية التي يغلب عليها الطابع المالي.

أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

تتشابه الدراسة الحالية مع معظم الدراسات السابقة في تناولها معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبية (INTOSAI) المتنوعة، وبعضها تناول المعايير 3000 التي تتعلق برقابة الأداء، وتختلف الدراسة الحالية في أنها تقيم مدى التزام الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية بالمعايير الدولية لرقابة الأداء /3000/ والمتمثلة في الاقتصاد والكفاءة والفعالية.

مشكلة البحث:

لدى زيارة الباحثة لفرع الجهاز المركزي للرقابة المالية والاطلاع على طبيعة عمل مفتشي الجهاز (العاملين الفنيين) وتوجهات الإدارة العامة للجهاز المركزي للرقابة والتفتيش نحو تطبيق معايير رقابة الأداء، إذ قامت الباحثة بإجراء دراسة استطلاعية في فرع الجهاز في اللاذقية حول مفاهيم رقابة الأداء ومعاييرها وأبعادها وفقاً للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)، وطرحت على عدد من مفتشي الجهاز والبالغ عددهم 15 مفتشاً مجموعة من الأسئلة أهمها:

- هل تدرك ما هو مفهوم رقابة الأداء؟
- هل لديك اطلاع على معايير الانتوساي الدولية عموماً، وعلى المعيار 3000 خصوصاً؟
- هل تقوم بالتدقيق على الكفاءة في عمل المؤسسات الحكومية الخاضعة للرقابة؟
- هل تقوم بالتدقيق على مدى الاقتصاد في عمل المؤسسات الخاضعة للرقابة؟
- هل تقوم بقياس عمل المؤسسات الخاضعة للرقابة وإجراء قياس مقارن بشكل منهجي وعلمي؟

ومن خلال إجاباتهم ظهرت بعض المؤشرات، منها: أن معايير الانتوساي 3000 ليست معروفة بتفاصيلها للجميع، وأنهم يمارسون أعمالهم وفق لوائح دون إدراك لمفاهيم الاقتصاد والكفاءة والفعالية، كما أن اهتمامهم بالموارد البشرية في المنظمات الخاضعة للرقابة ضعيف.

وبناء على ما سبق يمكن تلخيص مشكلة البحث بالتساؤل الرئيس الآتي:

- **ما مدى التزام الجهاز المركزي للرقابة المالية في فرع اللاذقية بمعايير الانتوساي 3000 المتعلقة برقابة الأداء؟**

ينبثق عنه التساؤلات الفرعية الآتية:

1. ما مدى التزام الجهاز المركزي للرقابة المالية في فرع اللاذقية بمعايير الانتوساي 3000 المتعلقة بالاقتصاد في عمله الرقابي؟
2. ما مدى التزام الجهاز المركزي للرقابة المالية في فرع اللاذقية بمعايير الانتوساي 3000 المتعلقة بالكفاءة في عمله الرقابي؟
3. ما مدى التزام الجهاز المركزي للرقابة المالية في فرع اللاذقية بمعايير الانتوساي 3000 المتعلقة بالفعالية في عمله الرقابي؟

فرضيات البحث:

الفرضية الرئيسة: لا توجد فروق معنوية في مدى التزام الجهاز المركزي للرقابة المالية– فرع اللاذقية بمعايير الانتوساي /3000/ المتعلقة برقابة الأداء وبين متوسط مقياس ليكرت الخماسي (3).

يتفرع عنها الفرضيات الآتية:

الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد فروق معنوية في مدى التزام الجهاز المركزي للرقابة المالية– فرع اللاذقية بمعايير الانتوساي /3000/ المتعلقة ببعد الاقتصاد وبين متوسط مقياس ليكرت الخماسي (3).

الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد فروق معنوية في مدى التزام الجهاز المركزي للرقابة المالية – فرع اللاذقية بمعايير الانتوساي /3000/ المتعلقة ببعد الكفاءة وبين متوسط مقياس ليكرت الخماسي (3).

الفرضية الفرعية الثالثة: لا توجد فروق معنوية في مدى التزام الجهاز المركزي للرقابة المالية– فرع اللاذقية بمعايير الانتوساي /3000/ المتعلقة ببعد الفعالية وبين متوسط مقياس ليكرت الخماسي (3).

أهمية البحث و أهدافه:

يهدف البحث إلى تحقيق الهدف الرئيس الآتي:

- تقويم وتحديد مدى التزام الجهاز المركزي للرقابة المالية – فرع اللاذقية بمعايير رقابة الأداء وفقاً لمعايير الانتوساي /3000/.

وينبثق منه الأهداف الفرعية الآتية:

- تقويم ومعرفة مدى التزام الجهاز المركزي للرقابة المالية في فرع اللاذقية بمعايير الانتوساي /3000/ المتعلقة بالاقتصاد في عمله الرقابي.

– تقويم وتحديد مدى التزام الجهاز المركزي للرقابة المالية في فرع اللاذقية بمعايير الانتوساي /3000/ المتعلقة بالكفاءة في عمله الرقابي.

– تقويم وتحديد مدى التزام الجهاز المركزي للرقابة المالية في فرع اللاذقية بمعايير الانتوساي /3000/ المتعلقة بالفعالية في عمله الرقابي.

أهمية البحث:

- **الأهمية النظرية:** يتناول البحث مفهوم رقابة الأداء وأهميته كأسلوب رقابي من ناحية، وكمعايير دولية توصي بها الجهات الرقابية الدولية من ناحية أخرى لاعتماده في الرقابة على المؤسسات الحكومية العامة، إذ إن رقابة الأداء أسلوب يجمع ما بين الاقتصاد والكفاءة والفعالية في أداء المؤسسات وتحقيقها لأهدافها.
- **الأهمية العملية:** تأتي الأهمية العملية للبحث من خلال اختبار تطبيقه على الجهاز المركزي للرقابة المالية وعمله الرقابي في جميع المؤسسات العامة الحكومية في سورية ودوره في منع هدر المال العام في البلاد، لاسيما في هذه الظروف التي تعيشها سورية التي تجعل الاهتمام بمعايير الاقتصادية والكفاءة في الموارد المستخدمة ومن ثم الفعالية في تحقيق الأهداف المخططة من أولى أولويات التي يجب أن يمارسها المفتشون في المؤسسات الحكومية التي تنفذ السياسات والتوجهات الحكومية مما سيساعدها على تحسين أدائها. على أن يقدم البحث توصيات تساعد الجهات الرقابية في تحسين أسلوب عملها الرقابي فيما لو تم الأخذ بها.

منهجية البحث:

تم الاعتماد على المنهج الوصفي لأهم ما جاء في المراجع العربية والأجنبية والتقارير التي أصدرتها منظمة الانتوساي فيما يخص معايير رقابة الأداء المتعلقة بأدبيات البحث، كما تم الاعتماد على المنهج الاحصائي الاستدلالي لتحليل البيانات التي جمعت وفقاً لأسلوب الحصر الشامل، إذ تم الاعتماد على الاستبانة كأداة للدراسة وجمع المعلومات الأولية، وأجري عليها التحليل والاختبارات الإحصائية بواسطة برنامج التحليل الاحصائي SPSS 23 من أجل التوصل إلى نتائج البحث.

حدود البحث:

الحدود الزمانية: فترة توزيع الاستبانة خلال شهر كانون الأول 2022.

الحدود المكانية: الجهاز المركزي للرقابة المالية فرع اللاذقية.

الإطار النظري:

أولاً: المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبية:

International Standards of the Supreme Audit Institutions (INTOSAI)

هي منظمة غير حكومية[6] مستقلة تتمتع بمنصب استشاري خاص لدى المجلس الاقتصادي والاجتماعي في الأمم المتحدة.

تهدف المعايير الدولية للإنتوساي المتعلقة برقابة الأداء والصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة إلى تعزيز الاستقلالية وفعالية الأداء.

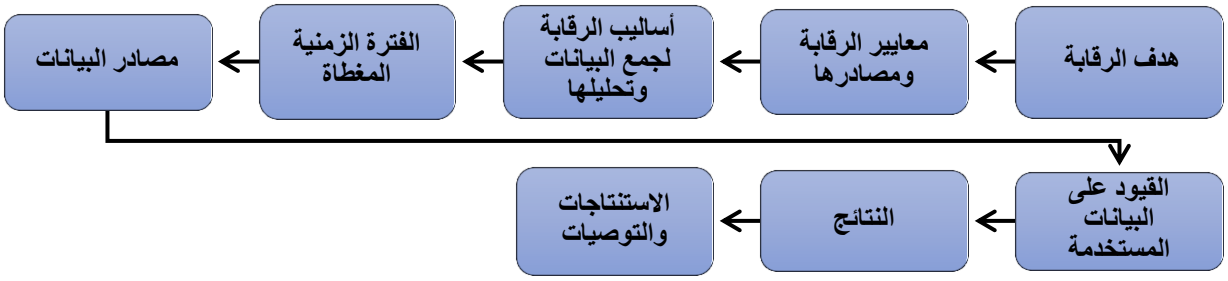
المعيار الدولي للرقابة المالية والمحاسبة /3000/ [*] هو المعيار المتعلق برقابة الأداء، ويقدم متطلبات الممارسة المهنية لرقابة الأداء وبالتالي فإنه يمكن لأي جهاز رقابي اختيار اعتماده والامتثال لمتطلباته.

[*] **يستخدم المعيار الدولي /3000/ مصطلح "مدقق" ويحدّد ما هو مطلوب منه لإجراء عملية الرقابة بجودة عالية.**

يتضمن **المعيار الدولي للرقابة المالية والمحاسبة /3000/** إلى حدٍّ كبير نفس الهيكلة المعتمدة في المعيار الدولي 300 ويتألف من أربعة أقسام (www.intosai.org):

1. القسم الأول يحدد: نطاق المعيار الدولي لرقابة الأداء وكيف يمكن اعتماده من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
2. القسم الثاني يقدم تعريفاً لرقابة الأداء ولأهدافها، بالإضافة إلى المبادئ المرتبطة بمفهوم الأداء.
3. القسم الثالث يتضمن: المتطلبات العامة لرقابة الأداء الواجب احترامها قبل بدء عملية الرقابة وخلال سيرها.
4. يتضمن القسم الرابع المتطلبات المتعلقة بالمراحل الرئيسية لعملية الرقابة.

وتضمن المعيار (INTOSAI 3000/117) أن على المدقق إعداد تقارير رقابية شاملة مفصلة تتضمن كافة المعلومات والحجج لجعل الموضوع والنتائج والاستنتاجات الرقابية واضحة ومفهومة، وأن تقدم في الوقت المناسب وتضمن الشفافية والمساءلة، حيث يتضمن تقرير رقابة الأداء على الأقل (دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة، 2021):



الشكل رقم (1) مكونات التقرير الرقابي وفق الإنتوساي 3000

المصدر: دليل تطبيق الأجهزة العليا للرقابة

ثانياً: رقابة الأداء Performance Control (Audit)

- مفهوم الرقابة ورقابة الأداء:

عرّف فايول (1949) الرّقابة بأنها: عملية تحكّم تبدأ بوضع المعايير وتستمر بقياس الأداء، تليها مقارنة المعايير بالأداء، واتخاذ الإجراءات التصحيحية في المرحلة النهائية[7].

عرف (Misun & Misunova, 2017) الرقابة بأنها[8]: عملية تحكم وضبط مستمرة وفق معايير محددة لقياس الأداء، والمقارنة المرجعية، واتخاذ الإجراءات التصحيحية لتنفيذ الأنشطة بكفاءة وفعالية في المنظمة.

يعرف (Ouchi,1977)[9] رقابة الأداء بأنها عملية مراقبة الأداء ومقارنتها ببعض المعايير ثم القيام بالتعديلات والمكافآت.

تُعرِّف الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقابة الأداء بأنها: عملية مستقلة وموضوعية وموثوقة يجري فيها التأكد من عمل المنشآت الحكومية أو أنظمتها أو عملياتها أو برامجها أو مؤسساتها وفق مبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية والتأكد من إمكانية تطويرها (معيار ISAI 3000/17). فهي فحص مستقل لكفاءة وفعالية المشاريع أو البرامج أو المنظمات الحكومية بخصوص الاقتصاد بهدف التحسين. يتم فيها اختبار فيما إذا كانت الحكومة ومؤسساتها تستخدم الموارد بشكل أفضل لتحقيق أهداف سياستها بشكل فعال وتحقيق الغايات المرجوة، وتحديد ما يعمل بشكل جيد داخل الجهات الحكومية الخاضعة للرقابة، والتعرف على أسباب القصور في الأداء وكيفية تحسين الأداء بسبب بعض التغييرات التي تجريها تلك الجهات على السياسة أو العمليات.

إن التطورات الاقتصادية والعالمية تتطلب التغيير المستمر من الرقابة التقليدية إلى رقابة الأداء المتعلقة بـ الاقتصاد والكفاءة والفعالية.[10]

تعد رقابة الأداء أحد ثلاثة أنواع رئيسية من المهمات الرقابية في القطاع العام وفق معيار (ISAI 100/22) حيث أن النوعين الرئيسيين الآخرين هما الرقابة المالية ورقابة الالتزام، إلا أن عناصر رقابة الأداء هي الأكثر شمولاً بتغطيتها جوانب من رقابة الالتزام والرقابة المالية إذ أنها تركز على النشاط والنتائج بدلاً من التقارير أو الحسابات وهدفها الرئيسي هو تعزيز الاقتصاد والكفاءة والفعالية وليس إعداد التقارير عن الالتزام.

- **مفهوم المعايير Standards/ Criterion**

المعيار في اللغة العربية هو ما يُؤْخَذ مِقياسًا لِغيره، كُلّ ما تُقَدَّر به الأَشياء من كَيل أَو وزن. والمعيار في الفلسفة هو: نموذجٌ متَحَقَّقٌ أو مُتَصَوَّرٌ لما ينبغي أن يكون عليه الشيء.

والمعايير Standards كما عرّفها Cambridge Dictionary بأنها:[11] مستوى جودة أو نمط مشابه يتم المقارنة به أو القياس عليه مع المستوى المتوقع للجودة.

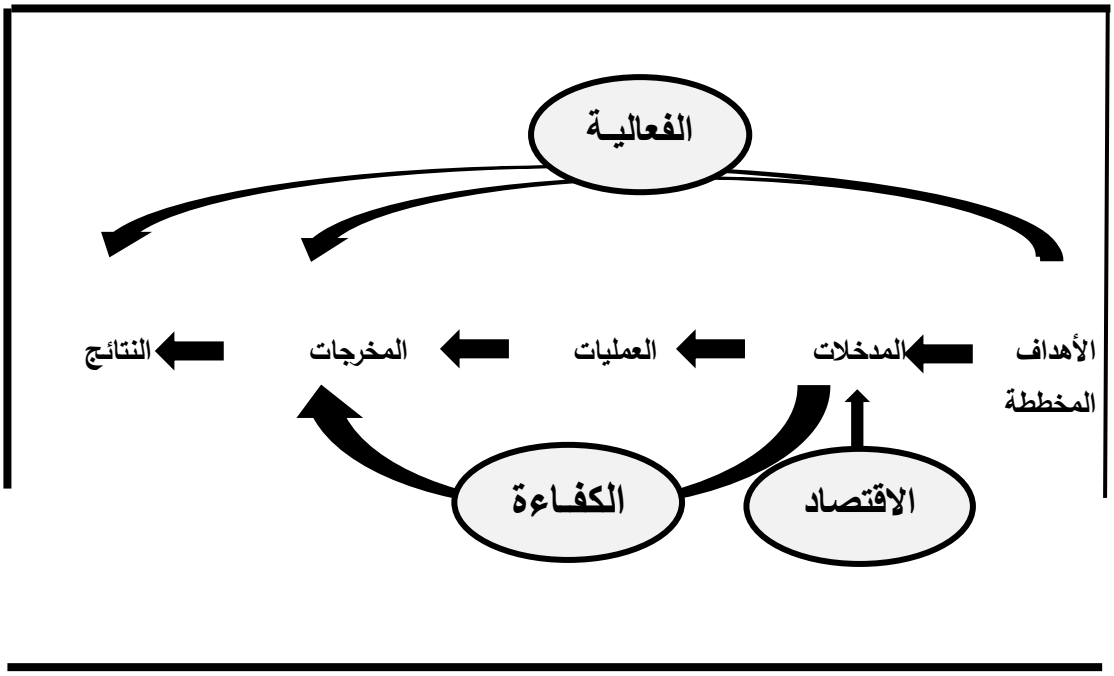
يرى العديد من الباحثين أن جودة عملية التقييم والقياس تعتمد بشكل كبير على وجود وجودة المعايير المستخدمة في القياس.[12]

- **مبادئ وأبعاد رقابة الأداء Dimensions of Performance Control**

ترى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية كلاً من: الاقتصاد والكفاءة والفعالية (3Es) بأنها جوهر لرقابة الأداء وأبعاداً لها، وفقاً لمعيار ISAI (3000/11)(دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة، 2021):

- **الاقتصاد Economy**: يقصد به الحد من تكاليف الموارد، ويجب أن تكون الموارد المستخدمة متوفرة في الوقت اللازم والكمية والجودة المناسبتين وبأفضل الأسعار، حيث ترتبط أسئلة المدقق المرتبطة باعتبارات الاقتصاد إلى فحص العمليات وقرارات الإدارة المتعلقة بتوريد السلع والمواد الخام والخدمات.
- **الكفاءة Efficiency**: تعني استغلال الموارد المتاحة إلى أقصى حد ممكن (Farell, 1957)[13] وقد ورد في (الدليل التوجيهي للإنتوساي 41-3910/38) بأنها تعنى بالعلاقة بين الموارد المستخدمة والمخرجات الناتجة من حيث الكمية والنوعية والوقت. إذاً هي العلاقة بين المخرجات والمدخلات فيما إذا تم استخدام المدخلات بطريقة مثالية أو مقبولة والحصول على أفضل المخرجات من حيث الكمية والجودة
- **الفعالية Effectiveness**: يعتبر (Barnard, 1974) أول من حاول أن يقدم تعريفاً للفعالية معتمداً على عنصر الهدف، كمؤشر رئيسي للفعالية، حيث اعتبر أن فعالية أي نشاط مقترنة بمدى النجاح في تحقيق الهدف الذي أقيم من أجله هذا النشاط[14]. كما ورد تعريف الفعالية في (الدليل التوجيهي للإنتوساي 3910/42) بأنها تحقيق الأهداف المحددة والنتائج المرجوة. حيث يتعلق بمدى تحقيق غايات السياسة من حيث المخرجات الناتجة، حيث يهتم هذا المعيار فيما إذا كانت السياسة الحكومية أو البرامج أو الأنشطة تحقق الأهداف المرجوة وكيفية تحقيقها، ويتألف سؤال الفعالية من جزأين: الأول إلى أي مدى يتم تحقيق الغايات.

والثاني: إذا كان من الممكن أن ينسب ذلك إلى نتائج السياسة المتبعة.



الشكل رقم (2) أبعاد رقابة الأداء

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على المعايير 3000 /الانتوساي/

يوضح الشكل رقم (2) مفهوم (معيار) الاقتصاد وتركيزه على المدخلات، ومعيار الكفاءة الذي يربط ما بين المدخلات والمخرجات، ومعيار الفعالية الذي يربط بين الأهداف المخططة والمخرجات من ناحية وبين الأهداف المخططة والنتائج من ناحية أخرى.

- **أهمية رقابة الأداء: Importance of Performance Control**

تأتي أهمية رقابة الأداء في المؤسسات العامة [15]لأن هذه المؤسسات لا تعمل وفق آلية السوق وليس لديها الحافز للقيام بأنشطتها الإدارية بشكل كفوء واقتصادي وإن خضوعها لرقابة الحكومة يجعلها تعطي الأولوية للامتثال للقوانين والموازنات واللوائح وليس للكفاءة والاقتصاد بالإضافة إلى توجيه أهداف المؤسسات العامة إلى تحقيق سياسة الحكومة في خدمة المواطنين بالإضافة إلى تحصيل الضرائب بالتالي فإن تقييم أدائها لا يكون فقط على أساس البيانات المالية. وتقدم رقابة الأداء الفوائد الآتية:

- تسهم في تحسين الإنفاق الحكومي والخدمات العمومية.
- تقديم نظرة شاملة ومعمقة عن النشاطات الحكومية.
- تساعد في حسن اتخاذ القرارات وتحسين أداء المؤسسات الحكومية.
- تمكين أصحاب المصلحة المختلفين من الاطلاع على المعلومات الحالية بصورة أفضل.
- تقديم رأي أو استنتاج مستقل ورسمي استناداً إلى أدلة الرقابة.
- تقديم التوصيات استناداً إلى تحليل نتائج الرقابة.
- **خطوات رقابة الأداءPerformance Control Mechanisms:**

تهتم الرقابة المالية بمفاهيم الاقتصاد والكفاءة عند مراقبة الممارسات الشرائية للمنظمات إلا أن نطاقها يبقى أضيق مقارنة بنطاق الرقابة على الأداء، وهي على عكس الرقابة على الأداء لا تهدف إلى توفير عمليات تقويم لاقتصاد النشاطات الحكومية وكفاءتها

تتألف رقابة الأداء من الخطوات الرئيسة الآتية (التوجيهات التنفيذية للرقابة المالية على الأداء وفقاً ISSAI 3000 (دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة، 2021):

- التخطيط: في اختيار موضوعات الرقابة والدراسة المسبقة وتصميم الرقابة بجودة عالية تتسم بالاقتصاد والكفاءة والفعالية، وعادة ما تكون جزءاً من عملية التخطيط الاستراتيجي للجهاز الأعلى للرقابة.
- التنفيذ: من حيث جمع البيانات والمعلومات وتحليلها من خلال جمع الأدلة الكمية التي يتم الحصول عليها باستخدام الطرق العلمية أو أساليب أخذ العينات والبحث عن الدقة والملاءمة قدر المستطاع وبمشاركة الإدارة العليا في ذلك.
- إعداد التقرير: أي عرض نتائج الرقابة والاجابات عن أسئلة الرقابة، بالإضافة إلى النتائج والاستنتاجات والتوصيات للمستخدمين وأن يكون التقرير واضحاً بدون غموض ومختصراً ويتضمن التوصيات لتحسين الأداء.
- المتابعة: أي تحديد ما إذا كانت الإجراءات المتخذة استجابة للنتائج والتوصيات قد حلت المشكلات الأساسية أو مواطن الضعف. وهذا الاجراء يقوي تأثير الرقابة ويزيد فعاليتها.

الدراسة الميدانية:

أولاً: لمحة عن الجهاز المركزي للرقابة المالية

Central Organization of Financial Control (COFC)

هو هيئة رقابية مستقلة ترتبط برئيس مجلس الوزراء وتهدف أساساً إلى تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية الإدارية والاقتصادية لمسؤولياتها من الناحية المالية ويختص بتدقيق وتفتيش حساباتها. (المرسوم التشريعي رقم /64/ تاريخ 2003/9/29 المتضمن قانون إحداث الجهاز المركزي للرقابة المالية).

يتم تعيين رئيس الجهاز بمرسوم ويعامل معاملة الوزير، وتمنح الحصانة القضائية للمفتشين / العاملين الفنيين بالجهاز/. **و**يمارس الجهاز اختصاصاته على: الوزارات والإدارات والهيئات العامة ذات الطابع الإداري والجهات التابعة لها والوحدات الإدارية المحلية ومديريات الأوقاف، والمؤسسات والشركات والمنشآت العامة ذات الطابع الاقتصادي والوحدات الاقتصادية التابعة لها. بالإضافة إلى المؤسسات والشركات التي تساهم الدولة في رأسمالها بما لا يقل عن/25/ بالمئة كحد أدنى وبما لا يتعارض مع صكوك احداثها. (المرسوم التشريعي رقم /64/ تاريخ 2003/9/29 المتضمن قانون إحداث الجهاز المركزي للرقابة المالية).

ثانياً: التحليل الاحصائي Statistical Analysis:

من أجل تحقيق أهداف البحث والوصول إلى نتائج تم الاعتماد على الاستبانة كأداة للدراسة إذ تم توزيع الاستبيان على (45) عاملاً فنياً (مفتشاً) يعملون في فرع الجهاز المركزي للرقابة المالية في اللاذقية بسبب عدم إمكانية الوصول إلى جميع المفتشين بسبب انشغالهم في أعمالهم في التدقيق في المؤسسات العامة، ويبلغ عدد المفتشين الإجمالي في الفرع (55 عاملاً فنياً). واسترجع (43) استبياناً صالحاً للتحليل الاحصائي.

قسّم الاستبيان إلى ثلاثة أقسام: القسم الأول: يتضمن 6 بنود تتعلق بمعيار الاقتصاد، القسم الثاني يتضمن 8 بنود تتعلق بمعيار الكفاءة، القسم الثالث: يتضمن 8 بنود تتعلق بمعيار الفعالية.

وتم تصميم الاستبانة وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي:

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

5	4	3	2	1

بالنسبة لبنود الاستبانة والبالغ عددهم 22 بنداً فقد تم وضعها بعد مراجعة المعايير التي وضعتها الانتوساي لرقابة الأداء إصدار 2019، وقد تم مراجعة عدد من الأكاديميين في كلية الاقتصاد من أجل التعرف على وجهات نظرهم المتعلقة بالاستبيان، وتم الأخذ بالملاحظات من أجل صياغة الاستبانة بطريقة تحقق الأهداف التي أُعِد البحث من أجلها.

كما تم التحقق من ثبات الأداة عن طريق حساب معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha لجميع عبارات الاستبانة إذ بلغت قيمته 94% وهذا يدل على توافر درجة عالية من الثبات الداخلي للإجابات ويمكن الاعتماد عليها في اختبار الفرضيات، إذ تعد القيمة المقبولة لمعامل ألفا 60% وأكثر.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.947	22

- **الاحصائيات الوصفية:**

الجدول رقم (1)Descriptive Statistics

N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Items
43	1.00	5.00	3.2791	1.00772	1. تقوم بالتدقيق في تكلفة الموارد المستعملة في المؤسسة الخاضعة للرقابة.
43	1.00	5.00	3.2558	1.07111	2. تقوم بالتدقيق فيما إذا كانت الموارد المستخدمة ذات جودة مناسبة واستعمال اقتصادي.
43	2.00	5.00	3.5116	.82728	3. تقوم بالتدقيق في الوسائل والتجهيزات التي تم إدخالها في عملية الانتاج فيما إذا كانت الأكثر اقتصاداً.
43	1.00	4.00	2.1395	1.03697	4. تقوم بالتدقيق فيما إذا تم التعامل مع الموارد البشرية بطريقة اقتصادية.
43	1.00	4.00	3.6744	.77830	5. تقوم بالتدقيق فيما إذا تم التعامل مع الموارد المالية بطريقة اقتصادية.
43	1.00	5.00	3.7209	1.09817	6. تقوم بالتدقيق فيما إذا تم تنفيذ النشاطات الإدارية وفقاً للمبادئ والسياسات الإدارية الحكومية.
43	2.00	4.00	2.6744	.80832	7. تقوم أثناء قيامك بمهامك بالتدقيق في إجراء مقارنة فيما إذا تم تحقيق نتائج مماثلة في منظمات أخرى بجودة وزمن إنجاز وتكلفة أقل.
43	1.00	4.00	2.9070	.97135	8. تقوم بإجراء مقارنات مع نشاطات أخرى للتأكد من كفاءة استخدام الموارد.

9. تقوم بالتدقيق فيما إذا كانت المؤسسات الحكومية تحصل على أفضل المخرجات كماً من مدخلاتها.	.96046	2.4884	4.00	1.00	43
10. يتيح لك عملك التدقيق في مدى إدارة المؤسسات الحكومية وضبطها وتنظيمها بكفاءة.	1.00607	3.8140	5.00	2.00	43
11. تقوم أثناء قيامك بمهامك تدقيق مدى اتساق النشاطات في المؤسسات الحكومية مع الأهداف والشروط المعلنة.	.74113	3.6977	5.00	2.00	43
12. يتيح لك عملك تدقيق مدى جودة الخدمات الحكومية واستجابتها لحاجات الزبائن.	.76756	3.4884	4.00	2.00	43
13. يتيح لك عملك تدقيق مدى تحقيق أهداف البرامج الحكومية مع مراعاة فعالية التكلفة*	.76539	3.4419	4.00	2.00	43
14. تقوم بالتدقيق فيما لو تم اعتماد الأولويات المناسبة لاستخدام الموارد في المؤسسة الخاضعة للرقابة.	1.04707	2.3721	5.00	1.00	43
15. تقوم أثناء قيامك بمهامك بالتدقيق فيما إذا تمكنت المؤسسة الخاضعة للرقابة من صياغة ووضع أهدافها بشكل جيد.	.86523	3.3256	4.00	2.00	43
16. تقوم بالتدقيق فيما إذا كان هناك هيكل واضح لأهداف الأداء في المؤسسة الخاضعة للرقابة.	.82527	3.4419	4.00	2.00	43
17. تقوم أثناء قيامك بمهامك بالتدقيق فيما إذا تمكنت المؤسسة الخاضعة للرقابة من تحقيق أهدافها المخططة.	.86073	3.7907	5.00	2.00	43
18. تقوم من خلال عملك بالتدقيق في مدى تحقيق الأهداف الفرعية للمؤسسة الخاضعة للرقابة.	.84187	3.6512	5.00	2.00	43
19. تقوم أثناء قيامك بمهامك بالتدقيق فيما إذا تمكنت المؤسسة الخاضعة للرقابة من الاتصال بشكل فعال مع المجموعات المتعاملة.	1.00055	2.3721	4.00	1.00	43
20. تقوم بمقارنة النتائج التي حققتها الجهة الخاضعة للرقابة بالأهداف التي حددتها التوجهات الحكومية.	.81920	3.7442	5.00	2.00	43

*** فعالية التكلفة: هي قدرة وإمكانية المؤسسة الحكومية الخاضعة للرقابة على تحقيق نتائج معينة بتكلفة معقولة (تمثل العلاقة بين مخرجات المشروع وتكلفته) وتعتبر عنصر من عناصر التقويم الشامل للكفاءة (وفقاً للإنتوساي)**

21. تقوم أثناء قيامك بعملك التفتيشي بتوجيه أسئلة انسيابية تساعدك في التدقيق في مدى فعالية المؤسسة الخاضعة للتدقيق.	1.30719	3.3488	5.00	1.00	43
22. تقوم بتقويم فعالية الاستثمارات التي تنفذها الجهات الخاضعة للرقابة.	.89480	3.0930	4.00	2.00	43
Valid N (listwise)	**Std. Deviation**				**43**

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على البرنامج الاحصائي SPSS 23

يلاحظ من الجدول رقم (1):

فيما يخص **البعد الاقتصادي:** أنه جاءت معظم متوسطات إجابات أفراد العينة المدروسة على بنود الاستبانة أعلى من متوسط مقياس ليكرت الخماسي (3) إذ وافق أفراد العينة على أن مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية يقومون أثناء قيامهم بعملهم الرقابي بالتدقيق في تكلفة الموارد المستعملة وجودتها وفيما إذا كانت أكثر اقتصاداً، كما أنهم يقومون بالتدقيق على نشاطات المؤسسات العامة الخاضعة للرقابة فيما إذا كانت تتماشى مع السياسات الإدارية الحكومية، إلا أن متوسط الإجابات انخفض إلى 2.1395 حول تدقيقهم فيما إذا كان يتم التعامل مع الموارد البشرية بطريقة اقتصادية إذ يقوم عملهم على تدقيق الأجور والمكافآت والحوافز دون التركيز على مدى الاقتصادية في التعامل مع العنصر البشري في المؤسسات الحكومية.

فيما يخص **بعد الكفاءة:** جاءت متوسطات معظم إجابات أفراد العينة المدروسة أعلى من متوسط المقياس المستخدم (3) إذ وافق أفراد العينة على قيامهم بالتدقيق والرقابة على إدارة المؤسسات الحكومية وضبطها وتنظيمها بكفاءة، وعلى اتساق النشاطات في المؤسسات الحكومية مع أهدافها المعلنة وتحقيقها لها وجودة الخدمات التي تقدمها، والتدقيق فيما إذا تم اعتماد الأولويات في استخدام الموارد، إلا أن متوسط الإجابات انخفض دون (3) عند سؤالهم عن قيامهم بمقارنة نتائج أعمال المنظمات مع مثيلاتها من حيث الجودة والزمن والتكلفة للتأكد من كفاءة استخدام الموارد، كما انخفض متوسط الإجابات إلى 2.4884 عند سؤالهم عن قيامهم بالتدقيق فيما إذا كانت المؤسسات الحكومية تحصل على أفضل المخرجات كماً من مدخلاتها.

فيما يخص **بعد الفعالية:** جاءت متوسطات معظم إجابات أفراد العينة المدروسة أعلى من متوسط المقياس المستخدم (3) حيث وافق أفراد العينة على قيامهم بالتدقيق على صياغة الأهداف بشكل جيد في المؤسسات العامة، وحول وجود هيكل واضح لأهداف الأداء وفيما إذا تمكنت المؤسسات من تحقيق أهدافها المخططة وأهدافها الفرعية ومدى تحقيقها للتوجهات الحكومية وأنهم يقومون بتوجيه الأسئلة بطريقة انسيابية تساعد على اقصاء المتغيرات الخارجية والوسيطة لقياس تحقيق الأهداف بشكل دقيق، إلا أن متوسط الإجابات انخفض (2.3721) لدى سؤالهم عن قيامهم بالتدقيق في المؤسسات على الاتصال مع المجموعات المتعاملة معها.

ثالثاً: اختبار الفرضيات Hypothesizes Tests

لاختبار فرضيات البحث تم حساب متوسط إجابات أفراد العينة المدروسة ليتم مقارنته مع متوسط مقياس ليكرت الخماسي (3)، كما تم استخدام اختبار t–student لمعرفة فيما إذا كان الفرق بين المتوسطين معنوياً.

الفرضية الفرعية الأولى:

- **فرضية العدم:** لا توجد فروق معنوية في مدى التزام الجهاز المركزي للرقابة المالية– فرع اللاذقية بمعايير الانتوساي /3000/ المتعلقة بالاقتصاد وبين متوسط مقياس ليكرت الخماسي (3)

الجدول رقم (2) One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
بعد الاقتصاد	43	3.2636	1.62786	.24825

المصدر: إعداد الباحثة من مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS 23

الجدول رقم (3) One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
الاقتصاد	3.045	42	.004	.75581	.2548	1.2568

المصدر: إعداد الباحثة من مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS 23

جاءت نتائج التحليل الاحصائي كالآتي:

من الجدول رقم (2) يلاحظ أن متوسط إجابات أفراد العينة المدروسة قدره (3.2636) أكبر من متوسط مقياس ليكرت الخماسي (3) في المقياس المستخدم.

ويلاحظ من الجدول رقم (3) أن احتمال t المحسوب 0.004= (2–tailed) .Sig هو أصغر من مستوى المعنوية المستخدم (0.05) وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة: بوجود فروق معنوية في مدى التزام الجهاز المركزي للرقابة المالية بمعايير الانتوساي /3000/ المتعلقة ببعد الاقتصاد. أي أن الجهاز المركزي للرقابة المالية فرع اللاذقية يلتزم بتطبيق معايير الانتوساي /3000/ المتعلقة بالاقتصاد.

الفرضية الفرعية الثانية:

- **فرضية العدم:** لا توجد فروق معنوية في مدى التزام الجهاز المركزي للرقابة المالية– فرع اللاذقية في التزامه بمعايير الانتوساي /3000/ المتعلقة بالكفاءة وبين متوسط مقياس ليكرت الخماسي (3).

الجدول رقم (4) One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
الكفاءة	43	3.1105	.64273	.09802

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS 23

الجدول رقم (5) One-Sample Test

	Test Value = 3				
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference

					Lower	Upper
الكفاءة	3.678	42	.001	.36047	.1627	.5583

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS 23

جاءت نتائج التحليل الاحصائي كالآتي:

من الجدول رقم (4) يلاحظ أنه جاء متوسط إجابات أفراد العينة المدروسة (3.1105) أكبر من متوسط مقياس ليكرت الخماسي وهو (3) في المقياس المستخدم.

يلاحظ من الجدول رقم (5) إن احتمال t المحسوب 0.001= (2-tailed) .Sig هو أصغر من مستوى المعنوية (0.05) وبالتالي ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة: بوجود فروق معنوية في مدى التزام الجهاز المركزي للرقابة المالية بمعايير الانتوساي /3000/ المتعلقة ببعد الكفاءة. أي أن الجهاز المركزي للرقابة المالية فرع اللاذقية يلتزم بتطبيق معايير الانتوساي /3000/ المتعلقة بالكفاءة.

الفرضية الفرعية الثالثة:

- **فرضية العدم:** لا توجد فروق معنوية في مدى التزام الجهاز المركزي للرقابة المالية- فرع اللاذقية في التزامه بمعايير الانتوساي /3000/ المتعلقة بالفعالية وبين متوسط مقياس ليكرت الخماسي (3).

الجدول رقم (6) One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
الفعالية	43	3.3459	.72776	.11098

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS 23

الجدول رقم (7) One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
الفعالية	4.243	42	.000	.47093	.2470	.6949

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS 23

جاءت نتائج التحليل الاحصائي كالآتي:

من الجدول رقم (6) يلاحظ أن متوسط إجابات أفراد العينة المدروسة كان (3.3459) أكبر من متوسط مقياس ليكرت الخماسي (3) في المقياس المستخدم.

كما يلاحظ من الجدول رقم (7) يلاحظ أن احتمال t المحسوب 0.000= (2-tailed) .Sig هو أصغر من 0.05 وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة: بوجود فروق معنوية في مدى التزام الجهاز المركزي للرقابة المالية بمعايير الانتوساي/3000/ المتعلقة ببعد الفعالية. أي أن الجهاز المركزي للرقابة المالية فرع اللاذقية يلتزم بتطبيق معايير الانتوساي /3000/ المتعلقة بالفعالية.

الفرضية الرئيسة:

- فرضية العدم: لا توجد فروق معنوية في مدى التزام الجهاز المركزي للرقابة المالية– فرع اللاذقية بمعايير الانتوساي /3000/ المتعلقة برقابة الأداء وبين متوسط مقياس ليكرت الخماسي (3)

الجدول رقم (8)One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
رقابة الأداء	43	3.2379	.79149	.12070

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائيSPSS 23

الجدول رقم (9)One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
رقابة الأداء	4.213	42	.000	.50846	.2649	.7520

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائيSPSS 23

جاءت نتائج التحليل الاحصائي كالآتي:

من الجدول رقم (8) يلاحظ أن متوسط إجابات العينة المدروسة كان (3.2379) أكبر من متوسط مقياس ليكرت الخماسي (3) في المقياس المستخدم.

يلاحظ من الجدول رقم (9) يلاحظ أن احتمال t المحسوب 0.004= (2–tailed) .Sig هو أصغر من (0.05) وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة: بوجود فروق معنوية في مدى التزام الجهاز المركزي للرقابة المالية بمعايير الانتوساي /3000/ المتعلقة برقابة الأداء. أي أن الجهاز المركزي للرقابة المالية فرع اللاذقية يلتزم بتطبيق معايير الانتوساي /3000/ المتعلقة برقابة الأداء.

الاستنتاجات و التوصيات:

تم التوصل إلى ما يأتي:

- يقوم مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية فرع اللاذقية بالتدقيق وفقاً لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبية (INTOSAI) 3000 المتعلقة برقابة الأداء من خلال:

– يلتزم مفتشو الجهاز إلى حدٍّ كبير بالمعايير المتعلقة ببعد الاقتصاد إذ ارتفعت متوسطات إجابات أفراد العينة حول البنود المتعلقة بهذا البعد إلا أن اهتمامهم بمدى اقتصادية التعامل مع الموارد البشرية انخفض متوسط الإجابات عليه إلى 2.1395.

– يلتزم مفتشو الجهاز إلى حدٍّ كبير بالمعايير المتعلقة ببعد الكفاءة، إذ ارتفعت متوسطات إجابات أفراد العينة حول البنود المتعلقة بها البعد إلا أنهم لا يقومون بمقارنة نتائج أعمال المؤسسات العامة مع مثيلاتها من حيث الجودة والزمن والتكلفة للتأكد من كفاءة استخدام الموارد، وفيما إذا كانت المؤسسات تحصل على أفضل المخرجات من مدخلاتها.

– يلتزم مفتشو الجهاز إلى حدٍّ بعيد بالمعايير المتعلقة ببعد الفعالية: إذا ارتفعت متوسطات إجابات أفراد العينة حول البنود المتعلقة بهذا البعد فيما يخص تدقيقهم على صياغة الأهداف الجيدة وتحقيقها ومدى اتساقها مع التوجهات الحكومية وانخفض متوسط الإجابات حول تدقيق المفتشين لاتصال المنظمات مع المجموعات التي تتعامل معها.

التوصيات:

يوصي البحث بالآتي:

1. ضرورة إجراء دورات تدريبية متخصصة لا سميّا حول مفهوم المقارنة المرجعية Benchmarking حيث يتم تدريب المفتشين على كيفية مقارنة عمل الوحدات الاقتصادية مع بعضها والمؤسسات العامة مع مثيلاتها، وغير مثيلاتها بشكل استراتيجي.

2. إعداد مفتشين مؤهَّلين قادرين على الإحاطة بجميع معايير رقابة الأداء وقادرين على إعداد تقارير رقابية محترفة تتضمن الحجج والمعلومات المتعلقة برقابة الأداء، والتركيز على:

- الاهتمام بالموارد البشرية وتضمين كفاءتها ودوافع أدائها بشكل واضح وصريح في عمليات التدقيق إذ أن العنصر البشري هو الأهم في المؤسسات بشكل عام.
- الاهتمام بكفاءة استخدام الموارد المادية والفنية خلال القيام بالعمل الرقابي في الجهات الحكومية الخاضعة للرقابة من حيث الجودة والتكلفة والزمن.
- الاهتمام بمفهوم فعالية المؤسسات الخاضعة للرقابة وصياغة أهدافها واتساقها مع التوجهات الحكومية ومدى تحقيقها لهذه الأهداف.

References:

[1] -YAHIA, Safaa, Hameed A.(2018) *The extent of the obligation of the Federal Board of supreme Audit to apply the INTOSAI 3000 standard,* Journal of Economic and Administrative Sciences, NO. 108, VOL. 24, P P. 539-564

[2] - Al-HAWATMEH, O. M., (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 .http:// www.mas.ccsenet.org

[3] - DROZD, I., Pysmenna, M., (2020) *The concept of public audit in accordance with INTOSAI professional statements (IFPP)*, Economics. Ecology. Socium, Vol 4 No 3.

[4] -XHANI, N.et al., (2020) *The Development of Auditing in the Public Sector in Albania and Responsible Institutions*, Journal of International Cooperation and Development, Vol 3, No 1, May www.richtmann.org/journal

[5] -SMITH,F.H. et al,(2021) The evolving role of supreme auditing institutions (SAIs) towards enhancing environmental governance, Impact Assessment and Project Appraisal "Volume 39, Issue 1, pp. 67-79

[6] - INTOSAI,(2020) Implementation guidelines for performance audit: Standards and guidelines for performance audit based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience, International Standards of Supreme Audit Institutions 3000.
- WEB: http://www.intosai.org

[7] - DEDCKOVA, N. (2020) *Control, controlling and its objectives in the organization. Current Problems of the Corporate Sector*. SHS Web of Conferences 83.

[8] - MISUN, J. and Misunova Hudakova, I.. (2017) *Changing intensity of control. In: International ConferenceSocio-Economic Perspectives in The Age of XXI Century Globalization.* Tirana: University of Tirana, Faculty of Economy, Department of Economics, 2017, pp.461-474.

[9]- OUCHI, W. G. (1977) *The Relationship between Organizational Structure and Organizational Control*. Administrative Science Quarterly, V.22, 1977, P P. 95-113

[10]- MURY, L. G.,(2020) *Performance Audit: Applying the Principle of Effectiveness in a Case Study*, Applied Finance and Accounting, V.6,No.1 P40-53

[11] - https://dictionary.cambridge.org/us/dictionary/english/standard

[12] - HAMAN, J. (1992) *What Research Tells Us about Good Assessment. Educational leadership*: journal of the Department of Supervision and Curriculum Development, N.E. A. P.49

[13]- FARRELL, M. J. (1957). *The measurement of productive efficiency*. Journal of the Royal
Statistical Society. 120(3), 253-290

[14] - BARNARD, C.,(1974). "The Functions of the executive", Cambridge, Harvard University Press.

[15] - AZUMA, N. (2008) *The Framework of INTOSAI Government Auditing Standards: In the Stream of International Convergence*. Government Auditing Review, V.15, March, PP.77-97