

مدى ملاءمة إجراءات ديوان المحاسبة الأردني لمكافحة

الفساد

The Relevance of Jordanian Audit Bureau

Procedures for Fighting Corruption

إعداد

محمود خالد الكعبيير

(401110177)

إشراف الدكتور

أسامه عمر علي عبد الجبار

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في

المحاسبة

قسم المحاسبة والتمويل-كلية الأعمال

جامعه الشرق الأوسط

الفصل الثاني/ 2012-2013

تفويض

أنا محمود خالد العيط الكعيبير أفوض جامعه الشرق الأوسط للدراسات العليا
بتزويد نسخ من رسالتي ورقياً و إلكترونياً للمكتبات، أو المنظمات، أو الهيئات والمؤسسات
المعنية بالأبحاث والدراسات العلمية عند طلبها.

الاسم : محمود خالد العيط الكعيبير

التاريخ : 2013/ 5 / 28

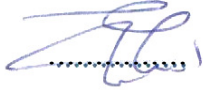
التوقيع : 

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها : " مدى ملائمة إجراءات ديوان المحاسبة الأردني

لمكافحة الفساد " وأجيزت بتاريخ 28 /5 /2013

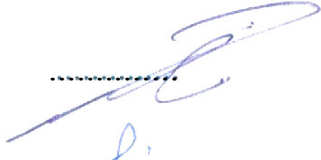
التوقيع



مشرفا ورئيسا

أعضاء لجنة المناقشة:

1. الدكتور أسامه عمر علي عبد الجبار



عضوا

2. الدكتور مضر علي عبد اللطيف



عضوا خارجيا-جامعة عمان العربية

3. الدكتور نمر عبد الحميد سليحات

الشكر والتقدير

بعد أن من الله علي بانجاز هذه الرسالة، لا يسعني إلا أن أتقدم بخالص الشكر وعظيم الامتنان إلى الدكتور الفاضل أسامه عمر علي عبد الجبار الذي أشرف على هذه الرسالة ولم يبخل بوقته وجهده وعلمه، حيث أن توجيهاته وملاحظاته ونصائحه القيمة ظاهرة في أكثر من موقع في صفحات هذه الرسالة.

كما لا يسعني إلا أن أتقدم بالشكر والعرفان إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الدكتور مضر علي عبد اللطيف والدكتور نمر عبد الحميد سليحات على تفضلهم بالموافقة على مناقشة هذه الرسالة ليسهموا في انجازها وخروجها إلى النور.

ولا يفوتني توجيه الشكر والتقدير إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء هيئة التدريس قسم المحاسبة في كل من جامعة الشرق الأوسط وجامعة آل البيت الذين تفضلوا بالمساهمة بتحكيم استبانة الدراسة.

الإهداء

اهدي هذه الرسالة إلى كل من عاش معي مراحل إعدادها:

❖ نبع العطاء الذي لا ينضب، الوالد العزيز أطال الله عمره

❖ روح الوالدة الغالية التي لم تغب عني يوماً رحمها الله وادخلها فسيح جناته

❖ شريكه العمر ورفيقة الدرب زوجتي الحبيبة لمساندتها وتحملها معي التعب والمشقة

❖ فلذات الكبد وأسباب استمرار الأمل إنتي يارا وابني رعد

❖ الأخوة والأخوات الأشقاء لاهتمامهم الذي يفوق اهتمامي

❖ إلى كل الأصدقاء والزملاء على وفائهم

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	عنوان الرسالة
ب	التفويض
ج	قرار لجنة المناقشة
د	الشكر والتقدير
هـ	الإهداء
و	فهرس المحتويات
ط	قائمة الجداول
ك	قائمة الملاحق
ل	الملخص باللغة العربية
ن	الملخص باللغة الإنجليزية
الفصل الأول: مقدمة عامة للدراسة	
2	1-1 تمهيد
4	2-1 مشكلة الدراسة
5	3-1 أهداف الدراسة
5	4-1 أهمية الدراسة
6	5-1 فرضيات الدراسة
6	6-1 حدود الدراسة
7	7-1 محددات الدراسة
7	8-1 المصطلحات المفاهيمية
الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة	
11	القسم الأول: الإطار النظري
11	1-2 الفساد

16	2-2 مكافحة الفساد
21	3-2 إجراءات الرقابة المتبعة في الديوان
24	1-3-2 الرقابة المالية والمحاسبية
32	2-3-2 الرقابة الإدارية
34	3-3-2 رقابة الأداء
36	4-3-2 الرقابة القانونية
39	4-2 علاقة ديوان المحاسبة بمكافحة الفساد في القطاع العام
43	القسم الثاني: الدراسات السابقة
43	أولاً: الدراسات العربية والأجنبية
51	ثانياً: ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة
الفصل الثالث: منهجية الدراسة (الطريقة والإجراءات)	
55	1-3 منهجية الدراسة
55	2-3 مجتمع الدراسة
55	3-3 عينة الدراسة
56	4-3 أداء الدراسة
57	5-3 صدق الأداة
58	6-3 ثبات الأداة
59	7-3 متغيرات الدراسة
59	8-3 المعالجة الإحصائية
60	9-3 إجراءات الدراسة
الفصل الرابع: نتائج الدراسة الميدانية	
63	1-4 خصائص عينة الدراسة
67	2-4 الإحصاء الوصفي لإجابات أسئلة الدراسة
70	1-2-4 المجال الأول: إجراءات الرقابة المالية والمحاسبية
73	2-2-4 المجال الثاني: إجراءات الرقابة الإدارية

77	3-2-4 المجال الثالث: إجراءات رقابة الأداء
81	4-2-4 المجال الرابع: إجراءات الرقابة القانونية
85	3-4 اختبار الفرضيات
85	1-3-4 اختبار الفرضية الأولى
86	2-3-4 اختبار الفرضية الثانية
87	3-3-4 اختبار الفرضية الثالثة
88	4-3-4 اختبار الفرضية الرابعة
الفصل الخامس: مناقشة النتائج والتوصيات	
92	1-5 النتائج
98	2-5 التوصيات
المراجع والملاحق	
100	قائمة المراجع باللغة العربية
104	قائمة المراجع باللغة الانجليزية
105	قائمة المراجع الإلكترونية
107	ملحق رقم (1) استبانة الدراسة
112	ملحق رقم (2) أسماء محكمي استبانة الدراسة

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
51	الفرق بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية	1-2
56	عينة الدراسة ودرجة الاستجابة الفعلية	1-3
57	قياس متغيرات الدراسة من خلال فقرات الاستبانة	2-3
58	اختبار ثبات أداة الدراسة	3-3
63	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	1-4
64	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص الأكاديمي	2-4
65	توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	3-4
66	توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي	4-4
67	مستوى إجابات فقرات الاستبانة حسب مقياس ليكرت الخماسي	5-4
68	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجالات إجراءات تدقيق ديوان المحاسبة	6-4
70	الإحصاء الوصفي لأراء عينة الدراسة لمجال الرقابة المالية والمحاسبية	7-4
73	الإحصاء الوصفي لأراء عينة الدراسة لمجال الرقابة الإدارية	8-4
78	الإحصاء الوصفي لأراء عينة الدراسة لمجال رقابة الأداء	9-4
82	الإحصاء الوصفي لأراء عينة الدراسة لمجال الرقابة القانونية	10-4

86	اختبار (T-Test) للفرضية الأولى إجراءات الرقابة المالية والمحاسبية	11-4
87	اختبار (T-Test) للفرضية الثانية إجراءات الرقابة الإدارية	12-4
88	اختبار (T-Test) للفرضية الثالثة إجراءات رقابة الأداء	13-4
89	اختبار (T-Test) للفرضية الرابعة إجراءات الرقابة القانونية	14-4
90	اختبار (T-Test) لإجراءات ديوان المحاسبة	15-4

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
107	استبانة الدراسة	1
112	أسماء محكمي استبانة الدراسة	2

مدى ملاءمة إجراءات ديوان المحاسبة الأردني لمكافحة الفساد

إعداد: محمود خالد الكعبيير

أشرف: الدكتور أسامه عمر عبد الجبار

الملخص

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى ملاءمة إجراءات ديوان المحاسبة الأردني لمكافحة الفساد، من وجهة نظر المدققين العاملين في ديوان المحاسبة. ولتحقيق هذا الهدف تم بناء وتطوير استبانته وزعت على عينة عشوائية من مجتمع الدراسة المتكون من المدققين العاملين في ديوان المحاسبة الأردني وعددهم (389) مدققاً، وقد تم توزيع (130) استبانته، والمسترد منها (109) استبانته صالحة للتحليل الإحصائي تمثل ما نسبته (83.84%) من عينة الدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى أن إجراءات التدقيق التي يتبعها ديوان المحاسبة في أنواع رقابته على القطاع العام (الرقابة المالية والمحاسبية، والرقابة الإدارية، ورقابة الأداء، والرقابة القانونية) ملاءمة إلى حد ما لمكافحة الفساد، وإن كان هناك ضعف في تنفيذ بعض الإجراءات.

وعلى ضوء النتائج قدمت الدراسة عدداً من التوصيات أهمها: تحديث وتطوير إجراءات العمل الرقابي في ديوان المحاسبة حتى تكون أكثر ملاءمة لمكافحة الفساد مع التركيز على الرقابة الإدارية ورقابة الأداء بما يكفل استخدام امثل للموارد البشرية، وتوسيع صلاحيات المدققين في ديوان المحاسبة وتفعيل دورهم ناحية المساءلة والمحاسبة بحصولهم على صلاحيات الضابطة العدلية ومنحهم الحصانة، وإيلاء تقرير ديوان المحاسبة الأهمية اللازمة

والعمل على تشكيل لجنة نيابية متخصصة في مجلس النواب لمتابعة التقرير، و
تطوير التشريعات التي تعزز من مكافحة الفساد مثل قانون من أين لك هذا؟ وإشهار الذمة
المالية، وتشكيل محكمة خاصة لديوان المحاسبة.

The Relevance of Jordanian Audit Bureau Procedures for Fighting Corruption

Prepared By: Mahmoud Khaled Alkaiber

Supervised by: Dr. Osama Omar Abdul-Jabbar

Abstract

The study aimed to identify the extent to which the Jordanian Audit Bureau procedures are relevant for fighting corruption, from the viewpoint of auditors in the Audit Bureau. The researcher applied the analytical descriptive approach in this study.

The study's population consisted of all the Audit Bureau working auditors (389 individuals). To achieve the objectives of this study a questionnaire was designed and developed, then distributed among a random sample of the study population which consisted of (130) auditors. (109) valid questionnaires were returned and included in the statistical analysis, making an 83.84% response rate.

The study result was that the audit procedures followed by the Jordanian Audit Bureau are relevant to some extent for fighting corruption in the public sector in the four types of Audit Bureau controls (financial and accounting control, administrative control, performance control, and legal control).

In the light of the results, the researcher recommended updating and developing procedures for the audit process to be more relevant for fighting corruption, focusing on administrative and performance controls in order to ensure optimal use of human resources, expanding the authorities of auditors, integrating different regulatory bodies (such as Anti-Corruption Commission and the Ombudsman Bureau) with Audit Bureau, forming a parliamentary committee to follow up on the Audit Bureau annual report, issuing and developing legislation aimed at enhancing the fight against corruption (such as a “from where did you get this?” law) , and forming a special court to the Audit Bureau cases.

الفصل الأول

مقدمة عامة للدراسة

1-1. تمهيد

2-1. مشكلة الدراسة

3-1. أهداف الدراسة

4-1. أهمية الدراسة

5-1. فرضيات الدراسة

6-1. حدود الدراسة

7-1. محددات الدراسة

8-1. المصطلحات المفاهيمية

الفصل الأول

مقدمه عامة للدراسة

1-1. تمهيد

يعتبر الفساد من أهم الظواهر العالمية التي تشغل الرأي العام في الحديث عن ماهيتها وأسباب انتشارها وأثارها وإجراءات مكافحتها والحد منها وتجفيف منابعها، ولا يخفى على احد أن الفساد مستشر في الدول المتقدمة والدول النامية على حد سواء، مما جعل هذه الدول تعمل على تطوير أو تشكيل أجهزه وهيئات رقابية للتعامل مع هذه الظاهرة في القطاعين العام والخاص، لم يعد الفساد مسألة محلية وإنما ظاهرة تتخطى الحدود القومية وتؤثر على جميع المجتمعات والاقتصاديات، جاعلة التعاون الدولي لمنعها والسيطرة عليها أمراً لازماً، يتعين على المؤسسات التجارية مكافحة الفساد بكل أشكاله، بما فيها الابتزاز والرشوة (اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، 2003).

أصبح التصدي لمشكلة الفساد أكثر إلحاحاً من ذي قبل في ظل الجهود الحثيثة التي يبذلها المجتمع الدولي من أجل تحقيق الأهداف الإنمائية للألفية بحلول عام 2015، ووضع خطة لإحراز التقدم الاقتصادي والاجتماعي في السنوات اللاحقة، ولا يُحسب ثمن الفساد ببلايين الدولارات من الموارد الحكومية المهدورة أو المسروقة فحسب، وإنما يتمثل أيضاً وهو الثمن الأمدح، في غياب المستشفيات والمدارس والمياه النظيفة والطرق

والجسور التي كان يمكن تشييدها باستخدام تلك الأموال وكانت ستغير لا محالة أوضاع العديد من الأسر والمجتمعات المحلية. (مون، 2012).

وفي الوطن العربي ومع بزوغ شمس الربيع العربي قبل أكثر من عامين فقد كانت ظاهره الفساد والمطالبة بمكافحتها متلازمة مع المطالب الشعبية بالحريّة والعدل والمساواة وتكافؤ الفرص وتبادل السلطة ديمقراطياً، أما في الأردن فإن الحديث عن الفساد أصبح أكثر تداولاً وتحديداً الفساد في القطاع العام أي ذلك الفساد المترتب عليه التعدي على الأموال العامة واستغلال الموقع الوظيفي الحكومي وما يترتب عليه من تجاوزات ومخالفات ورشاوى بالإضافة إلى المحسوبية والواسطة، وقد أظهر مؤشر مدركات الفساد لعام 2012 الصادر عن منظمه الشفافية الدولية والذي يرتب الدول والأقاليم على أساس مدى الفساد في قطاعها العام أن الأردن حصل على 48 نقطة على مقياس من 0-100، حيث 0 يعني أن ينظر إليها باعتبارها بلد فاسد كلياً و 100 ينظر إليها على أنها نظيفة كلياً. (Corruption Perceptions Index, 2012)

يعتبر ديوان المحاسبة الأردني الجهة الرسمية المكلفة بمهمة تدقيق الأموال العامة كما ورد في المادة 119 من الدستور الأردني لعام 1952 التي نصت على انه " يشكل بقانون ديوان محاسبة لمراقبة إيراد الدولة ونفقاتها وطرق صرفها "، وبناءً على ذلك فإنه مما لا شك فيه أن لديوان المحاسبة دوراً أساسياً في مكافحة الفساد في القطاع العام ويقع على كاهله المسؤولية المباشرة في الرقابة على الأموال العامة وما يترتب على ذلك من مخالفات وتجاوزات مقصوده (الفساد) أو غير مقصوده كما أن دور ديوان المحاسبة لا

يتعارض بل يتكامل مع الدور الذي تقوم به الجهات الأخرى كهيئة مكافحة الفساد وديوان المظالم، ومن هنا جاء اهتمام الباحث سعيًا لمعرفة مدى ملاءمة الإجراءات التي يقوم بها ديوان المحاسبة لمكافحة الفساد.

1-2. مشكلة الدراسة

بما أن ديوان المحاسبة مسؤول عن مكافحة الفساد واكتشافه ومحاسبة ومساءلة المتورطين فيه، فإنه يمكن تحديد مشكلة الدراسة الرئيسية من خلال مدى ملاءمة إجراءات ديوان المحاسبة الأردني لمكافحة الفساد، وذلك بالإجابة عن الأسئلة التالية:-

- ما مدى ملاءمة إجراءات الرقابة المالية والمحاسبية التي يقوم بها ديوان المحاسبة لمكافحة الفساد؟
- ما مدى ملاءمة إجراءات الرقابة الإدارية التي يقوم بها ديوان المحاسبة لمكافحة الفساد؟
- ما مدى ملاءمة إجراءات رقابة الأداء التي يقوم بها ديوان المحاسبة لمكافحة الفساد؟
- ما مدى ملاءمة إجراءات الرقابة القانونية التي يقوم بها ديوان المحاسبة لمكافحة الفساد؟

1-3. أهداف الدراسة

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في معرفة مدى ملاءمة الإجراءات التي يقوم بها ديوان المحاسبة لمكافحة الفساد، وكذلك فإن الدراسة تسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية تتمثل ببيان الآتي:

- مدى إتباع إجراءات رقابة مالية ومحاسبية في ديوان المحاسبة ملاءمة لمكافحة الفساد.
- مدى إتباع إجراءات رقابة إدارية في ديوان المحاسبة ملاءمة لمكافحة الفساد.
- مدى إتباع إجراءات رقباه أداء في ديوان المحاسبة ملاءمة لمكافحة الفساد.
- مدى إتباع إجراءات رقابة قانونية في ديوان المحاسبة ملاءمة لمكافحة الفساد.

1-4. أهمية الدراسة

يرى الباحث بأن أهمية الدراسة تبرز من خلال النقاط الآتية :

- إن ملائمة إجراءات التدقيق التي يقوم بها ديوان المحاسبة وكفاءتها في مكافحة الفساد تكفل المحافظة على المال العام والاستخدام الأمثل لموارد الدولة.
- إن أهمية الدور الرقابي لديوان المحاسبة يوجب عليه أن تكون إجراءاته كافية وفعالة للتدقيق على الأعمال المالية والإدارية للقطاع العام باعتبار ديوان المحاسبة الجهاز الرقابي المنوطة به مهمة الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية.
- إن موضوع اكتشاف الفساد من خلال التدقيق يعتبر احد المواضيع الأساسية التي يجب أن يغطيها مجال التدقيق.

- مساعدة المهتمين بموضوع مكافحة الفساد ببيان الوسائل اللازمة لعلاجها والوقاية منه.
- تحديد مكامن الضعف والخلل في التشريعات القانونية والتوصية بسن تشريعات أو وتعديل التشريعات المعمول بها مما يكفل مكافحة الفساد بشتى أنواعه.

1-5. فرضيات الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى اختبار الفرضيات الرئيسية الأربعة التالية:

- الفرضية الأولى H01 : لا تتلاءم إجراءات الرقابة المالية والمحاسبية التي يقوم بها ديوان المحاسبة لمكافحة الفساد؟
- الفرضية الثانية H02: لا تتلاءم إجراءات الرقابة الإدارية التي يقوم بها ديوان المحاسبة لمكافحة الفساد؟
- الفرضية الثالثة H03: لا تتلاءم إجراءات رقابة الأداء التي يقوم بها ديوان المحاسبة لمكافحة الفساد؟
- الفرضية الرابعة H04: لا تتلاءم إجراءات الرقابة القانونية التي يقوم بها ديوان المحاسبة لمكافحة الفساد؟

1-6. حدود الدراسة

1. تقتصر الدراسة على معرفة مدى ملائمة الإجراءات المتبعة في ديوان المحاسبة الأردني لمكافحة الفساد في القطاع العام.
2. تشمل عينه الدراسة المدققين العاملين في ديوان المحاسبة الأردني فقط.

3. تمت الدراسة في النصف الأول من العام 2013.

1-7. محددات الدراسة

إن الدراسة محددة بالأداة التي تم استخدامها وبالعينة التي أجريت عليها التحليلات الإحصائية وصولاً إلى النتائج، وقد يؤدي استخدام أدوات أخرى أو وعينه أخرى إلى اختلاف في النتائج.

1-8. المصطلحات المفاهيمية

الفساد: هو كل عمل يتضمن سوء استخدام المنصب العام لتحقيق مصلحة خاصة.

(منظمة الشفافية الدولية، 2012)

مكافحة الفساد: هي تجريم ممارسات الفساد و مكافحتها بأنواعها (مثل الرشوة بجميع وجوهها وفي القطاعين العام والخاص والاختلاس بجميع وجوهه والمتاجرة بالنقود وإساءة استغلال الوظيفة وتبييض الأموال والثراء غير المشروع وغيرها من أوجه الفساد الأخرى). (عبد اللطيف، 2004، ص 95)

إجراءات ديون المحاسبة: تعرف بأنها إجراءات التدقيق التي يتبعها ديوان المحاسبة الأردني لتمكنه من تنفيذ مهامه المحددة بموجب المادة (3) من قانون الديوان، وهي المهام المتعلقة بمراقبة المال العام أي واردات الدولة ونفقاتها والتثبت من أن القرارات والإجراءات الإدارية في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان تتم وفقاً للتشريعات النافذة. (قانون ديوان المحاسبة، 1952)

الرقابة: وظيفة إدارية تعنى بقياس وتصحيح أساليب الأداء للمرؤوسين، من أجل التأكد من أن أهداف المؤسسة وخططها التي وضعت لتحقيق هذه الأهداف قد نفذت، والتحرك لتصحيح الانحرافات والأخطاء بتحديد أنسب التصرفات التصحيحية التي تحقق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للتنظيم لتحقيق أهدافه المحددة. (أخزام وحلوة، 2006، ص48)

الرقابة المالية: (تعريف معهد المراقبين الماليين -أمريكا):

هي التأكد من تنفيذ اعتمادات الموازنة في الوجوه والأغراض التي اعتمدت من أجلها سلفاً المخصصات المالية، وذلك للتأكد من أن الإنفاق العام يتم ضمن حدود المخصصات المالية المرصودة وللأغراض التي خصص من أجلها، كما تهدف بشكل عام إلى التحقق من عدم وجود أي هدر أو تبذير للأموال العامة، لكي يمكن الوقوف على نقاط الضعف والأخطاء ويمكن علاجها ونفاذي تكرارها.

(http://www.arabosai.org/upload/rapport/rapport_29_ar.pdf)

الرقابة المحاسبية: هي الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات التي تهدف إلى التأكد من البيانات المحاسبية في دفاتر المنظمة وبالتالي درجة الاعتماد عليها. (موتات، 2003)

الرقابة الإدارية: هي الإجراءات والنظم التي تهدف إلى ضمان التزام السلطة التنفيذية في الحدود التي رسمتها لها السلطة التشريعية وعدم الخروج عنها، كما تعني الرقابة والإشراف والمراجعة من سلطة أعلى بقصد معرفة كيفية سير الأعمال ومراجعتها وفقاً للخطط الموضوعة. (عويسات، 2003)

رقابة الأداء: هي تقييم أنشطة هيئه ما، للتحقق ما إذا كانت مواردها قد أديرت بالصورة التي روعيت فيها جوانب التوفير والكفاءة والفاعلية، ومن أن متطلبات المساءلة قد تمت الاستجابة لها بصوره معقولة. (أبو طالب، 2011، ص14)

الرقابة القانونية: في هذا النوع من الرقابة تتم مطابقة العمل ذا الأثار المالية للقانون أو بمعنى أدق مطابقتة لمختلف القواعد القانونية التي تحكمه شكلاً وموضوعاً.

(<http://www.audit-bureau.gov.jo>)

الديوان: ديوان المحاسبة الأردني.

المدقق: مدقق ديوان المحاسبة الأردني.

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

القسم الأول: الإطار النظري

2-1. الفساد

2-2. مكافحه الفساد

2-3. إجراءات الرقابة المتبعة في الديوان

2-3-1. الرقابة المالية والمحاسبية

2-3-2. الرقابة الإدارية

2-3-3. رقابة الأداء

2-3-4. الرقابة القانونية

2-4. علاقة ديوان المحاسبة بمكافحة الفساد في القطاع العام

القسم الثاني: الدراسات السابقة

أولاً: الدراسات العربية والأجنبية

ثانياً: ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

يحتوي هذا الفصل على قسمين رئيسيين، يهدف القسم الأول إلى استعراض الإطار النظري للدراسة بالتعريف بمفهوم مصطلح الفساد وأهم مظاهره وأنواعه، وتحديد المعنى المقصود بمكافحة الفساد، ثم التطرق إلى إجراءات ديوان المحاسبة الأردني باستعراض إجراءات التدقيق التي ينفذها المدققين العاملين في الديوان لإحكام الرقابة على الأموال العامة بشكل تفصيلي لكل نوع من أنواع رقابة الديوان (الرقابة المالية والمحاسبية، الرقابة الإدارية، رقابة الأداء، والرقابة القانونية)، وأخيراً تحديد طبيعة علاقة ديوان المحاسبة بمكافحة الفساد في القطاع العام، ويتناول القسم الثاني من هذا الفصل مراجعة لأهم الأدبيات التي غطتها الدراسات السابقة حول موضوع الدراسة الحالية وما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة، وذلك للوصول إلى إطار مفاهيمي نظري متكامل يُعد أساساً لتصميم الدراسة الميدانية والتعليق على نتائجها.

القسم الأول: الإطار النظري

2-1. الفساد

كثر الحديث في وسائل الإعلام العالمية والمحلية عن الفساد وضرورة مكافحته باعتباره آفة تدمر المجتمعات والبلدان حيث يعتبر الفساد ظاهرة اجتماعية لا تقتصر على مجتمع معين وإنما تنتشر في معظم المجتمعات وقد اختلفت التفسيرات حول ماهيتها ودوافعها وأسباب وجودها وانتشارها وآثارها، كما تنوعت السبل لمكافحتها والحد منها

و الوقاية من حدوثها وتكرارها، وقد ورد ذكر الفساد في القرآن الكريم أكثر من مره منها قوله تعالى "ظَهَرَ الْفَسَادُ فِي الْبَرِّ وَالْبَحْرِ بِمَا كَسَبَتْ أَيْدِي النَّاسِ لِيُذِيقَهُمْ بَعْضَ الَّذِي عَمِلُوا لَعَلَّهُمْ يَرْجِعُونَ" (الروم، آية 40) وقوله تعالى "إِنَّ فِرْعَوْنَ عَلَا فِي الْأَرْضِ وَجَعَلَ أَهْلَهَا شِيَعًا يَسْتَضِعُّ طَائِفَةً مِنْهُمْ يُذَبِّحُ أَبْنَاءَهُمْ وَيَسْتَحْيِي نِسَاءَهُمْ إِنَّهُ كَانَ مِنَ الْمُفْسِدِينَ" (القصص، آية 4).

ولمعرفة ماهية الفساد فإنه بالمطلق مفهوم واسع لكن التركيز سيكون على ما ذهبت إليه الاجتهادات عن الفساد في القطاع العام المترتب عليه الاعتداء على الأموال العامة، حيث تعرفه منظمة الشفافية الدولية بأنه "سوء استغلال السلطة من أجل تحقيق مكاسب خاصة"، كما أن الفساد الذي يقوم به الموظف العام يعرف على انه الأعمال التي يمارسها أفراد من خارج الجهاز الحكومي وتعود بالفائدة على الموظف العام لأغراض السماح لهم بالتهرب من القوانين والسياسات المعمول بها وإجراء تغيير في القوانين والسياسات المعمول بها سواء باستحداث قوانين جديدة أو بإلغاء قوانين قائمة لتمكينهم من تحقيق مكاسب مباشرة وفورية، وهو الأعمال التي يقوم بها العاملون في الجهاز الحكومي بهدف الحصول على مكاسب لهم ولعائلاتهم وأصدقائهم من خلال استخدام مواقعهم لطلب أو قبول منافع لهم من الأفراد مقابل تقديم خدمات مباشرة وفورية واستحداث قوانين جديدة أو إلغاء قوانين أو سياسات قائمة تتحقق عن طريقها مكاسب مباشرة لهم. (Osterfeld, 1989)

وقد عرفه قانون هيئة مكافحة الفساد رقم 62 لسنة 2006 على انه ما نص عليه في

المادة (5) من القانون:

يعتبر فساداً لغايات هذا القانون ما يلي:

أ- الجرائم المخلة بواجبات الوظيفة الواردة في قانون العقوبات رقم 16 لسنة 1960 وتعديلاته.

ب- الجرائم المخلة بالثقة العامة الواردة في قانون العقوبات رقم 16 لسنة 1960 وتعديلاته.

ج- الجرائم الاقتصادية بالمعنى المحدد في قانون الجرائم الاقتصادية رقم 11 لسنة 1993 وتعديلاته.

د- كل فعل، أو امتناع، يؤدي إلى المساس بالأموال العامة.

هـ- إساءة استعمال السلطة خلافاً لأحكام القانون.

و- قبول الوساطة والمحسوبية التي تلغي حقاً أو تحقق باطلاً.

ز- جميع الأفعال الواردة في الاتفاقيات الدولية التي تعنى بمكافحة الفساد وانضمت إليها المملكة.

وللفساد في القطاعين العام والخاص إشكال متنوعة تتحدد حسب تحقيق المصلحة الخاصة من خلال الوظيفة، وقد تمت الإحاطة بأكثر هذه الإشكال شيوعاً بقانون العقوبات الأردني رقم 16 لسنة 1960 وتعديلاته إذ اعتبرها جرائم وقد تم تفصيلها على النحو الآتي:

أ. الجرائم المخلة بواجبات الوظيفة :

1. الرشوة

2. الاختلاس واستثمار الوظيفة

3. التعدي على الحرية

4. إساءة استعمال السلطة والإخلال بواجبات الوظيفة

ب. الجرائم المخلة بالنقطة :

1. تقليد ختم الدولة والعلامات الرسمية والبنكوت والطابع

2. تزوير البنكوت

3. الجرائم المتصلة بالمسكوكات

4. تزوير الطابع

وقد عرفت اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد بعض هذه الأشكال نتناول منها

التعريفات التي تخص القطاع العام:

الرشوة: هي التماس موظف عمومي أو قبوله، بشكل مباشر أو غير مباشر، مزية غير مستحقة، سواء لصالح الموظف نفسه أو لصالح شخص أو كيان آخر، لكي يقوم ذلك الموظف بفعل ماء أو يمتنع عن القيام بفعل ما لدى أداء واجباته الرسمية.(اتفاقية الأمم

المتحدة لمكافحة الفساد (2003)، المادة 15)

إساءة استغلال الوظائف: هي قيام الموظف العمومي أو عدم قيامه بفعل ما، لدى الاضطلاع بوظائفه بغرض الحصول على مزية غير مستحقة لصالحه هو أو لصالح

شخص أو كيان آخر.(اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد (2003)، المادة 19)

وإضافة إلى هذه الأشكال المختلفة للفساد فان الفساد من حيث مظهره يشمل أنواع عدة

منها:-

1. الفساد السياسي: ويتعلق بمجمل الانحرافات المالية ومخالفات القواعد والأحكام التي

تنظم عمل النسق السياسي (المؤسسات السياسية) في الدولة. (الوائي، 2006)

2. الفساد المالي: ويتعلق بالتعدي على الأموال العامة وبشكل أساسي إيرادات ونفقات

الدولة ويتمثل بمجمل الانحرافات المالية ومخالفة القواعد والأحكام المالية التي تنظم سير

العمل الإداري والمالي في الدولة ومؤسساتها ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة

المالية كالجهاز المركزي للرقابة المالية المختص بفحص ومراقبة حسابات وأموال

الحكومة والهيئات والمؤسسات العامة والشركات، حيث تصنف المخالفات المالية المتعمدة

وتلك التي لها اثر مالي مباشر ضمن هذا النوع، ويمكن ملاحظة مظاهر الفساد المالي في

الرشاوى والاختلاس والتهرب الضريبي وتخصيص الأراضي والمحابة والمحسوبية في

التعيينات الوظيفية. (الوائي، 2006)

3. الفساد الإداري: ويتعلق بمظاهر الفساد التي يقوم بها الموظف العام كل النواحي

الإدارية شكلية كانت أو جوهرية حيث يستفيد منها لنفسه أو لغيره، مثل والانحرافات

الإدارية والوظيفية أو التنظيمية وتلك المخالفات التي تصدر عن الموظف العام أثناء

تأديته لمهام وظيفته في منظومة التشريعات والقوانين والضوابط ومنظومة القيم الفردية

التي لا ترقى للإصلاح وسد الفراغ لتطوير التشريعات والقوانين التي تغتم الفرصة

للاستفادة من الثغرات بدل الضغط على صناع القرار والمشرعين لمراجعتها وتحديثها

باستمرار، ويتميز هذا النوع بصعوبة إحكام الرقابة عليه بالتدقيق الخارجي خاصة إذا لم

تظهره السجلات والوثائق المبرزة للتدقيق ولحاجته إلى متابعة مستمرة من المسؤول

المباشر، وتتمثل مظاهر الفساد الإداري في عدم احترام أوقات ومواعيد العمل في

الحضور والانصراف أو تمضية الوقت في قراءة الصحف واستقبال الزوار، والامتناع عن أداء العمل أو التراخي والتكاسل وعدم تحمل المسؤولية وإفشاء أسرار الوظيفة والخروج عن العمل الجماعي، والواقع إن مظاهر الفساد الإداري متعددة ومتداخلة وغالباً ما يكون انتشار احدها سبباً مساعداً على انتشار بعض المظاهر الأخرى (الوائلي، 2006)، كما يعرف الفساد الإداري على انه كل ما يرتكبه الموظف العام إخلالاً بواجبات وظيفته العامة سواء كان باعتباره مواطناً عادياً أو باعتباره موظفاً عاماً يمس الوظيفة العامة بشكل مباشر أو غير مباشر طالما انه يؤثر بالسلب على مقتضيات وظيفته أكان الفعل أو التصرف مقنناً بقانون العقوبات باعتباره جريمة جنائية نص على عقوبتها أم كان إخلالاً يترتب عليه جزاء تأديبي (زين الدين، 2009).

4. الفساد الأخلاقي: والمتمثل بمجمل الانحرافات الأخلاقية والسلوكية المتعلقة بسلوك الموظف الشخصي وتصرفاته، كالقيام بإعمال مخلة بالحياء في أماكن العمل أو أن يستغل السلطة لتحقيق مآرب شخصية له على حساب المصلحة العامة أو أن يمارس المحسوبية بشكلها الاجتماعي الذي يسمى المحاباة الشخصية دون النظر إلى اعتبارات الكفاءة والجدارة. (الوائلي، 2006)

2-2. مكافحه الفساد

بما أن الفساد قضية مرتبطة بسلوك أفراد المجتمعات وفي القطاع العام ترتبط بسلوك الموظفين وهي قضية نسبية تتواجد عند شخص ولا تكون موجودة عند آخر لاختلاف الالتزام بالوابع الديني والأخلاقي والاجتماعي، لذلك أوجدت الدول بطبيعة دورها الناظم

لعلاقات المواطنين والمؤسسات تشريعات تضبط مثل هذه السلوكيات وتمكن هذه الدول في التعاون فيما بينها لمكافحة الفساد، ويقول وزير العدل الأمريكي اريك هولدر يتعين علينا التعاون فيما بيننا لضمان عدم احتفاظ المسؤولين الفاسدين بالعائدات غير المشروعة لأعمال الفساد التي يقومون بها، ليست هناك أي وسيلة لطيفة لقول ذلك، فعندما يقوم اللصوص بسلب ونهب خزائن دولهم وسرقة مواردها الطبيعية واختلاس مساعدات التنمية فأنهم يحكمون على أطفال وطنهم بمواجهة المجاعة والأوبئة، وأمام هذا الظلم الصارخ فان استعادة الأصول هي ضرورة عالمية.(هولدر،2009)

لعل الآثار السلبية المترتبة على انتشار وتفشي ظاهر الفساد أوجبت على الدول أن تتضافر جهودها لمكافحة هذه الآفة من خلال الانضمام إلى المنظمات العالمية والهيئات الدولية المعنية بمكافحة الفساد كمنظمة الشفافية الدولية ومنظمة التجارة العالمية ومنظمة الأمم المتحدة وغيرها، بالإضافة إلى العديد من المنظمات والهيئات الإقليمية والوطنية، كما أن البنك الدولي يشدد على "ضرورة تكامل الجهود الوطنية في مكافحة الفساد لمنع كافة أشكال الفساد والاحتيال، وتقديم العون للدول التي تعتزم مكافحة الفساد، واعتبار مكافحة الفساد شرطاً لتقديم خدمات البنك الدولي، وتقديم العون والدعم للجهود الدولية لمكافحة الفساد.(شحاده،2001)

إن عملية مكافحة الفساد ترتبط بمفاهيم لها مدلولات تمنع وتحد من الفساد كما وتعاقب على الممارسات الفاسدة التي يقوم بها الموظفين، ولا يكاد يخلو موضوع مكافحة الفساد من التطرق إلى الشفافية والنزاهة والمساءلة، حيث أن الشفافية تتعلق بوضوح العمل أمام الجميع ومن غير المعقول أن تكون الممارسات التي فيها فساد تمتاز بهذه الصفة،

فالشفاافية تعني وضوح إجراءات العمل، والابتعاد عن الروتين وتعقيد الإجراءات إضافة إلى أنها تساعد على تسهيل حصول الجمهور على الخدمات التي يطلبها، مما يترتب عليه الإشباع الأمتل للحاجات وتحقيق الرضا وزيادة الإنتاجية(المومني،1997)، أما النزاهة فموضوعها أخلاقي يرتبط بسلوك الأشخاص ويمكن تعريفها بأنها عبارة عن منظومة القيم المتعلقة بالصدق والأمانة والإخلاص والمهنية في العمل، فمفهوم النزاهة يتصل بقيم أخلاقية بينما مفهوم الشفاافية يتصل بنظم وإجراءات عمل(اللامي،2007)، في حين أن المساءلة تعني وضع كل من يتولى منصب أمام مسؤولياته وإيجاد نظم لمراقبة أدائه وبخاصة في حال التقصير في الأداء أو التخلف عن الأداء، وعرفها برنامج الأمم المتحدة الإنمائي على أنها الطلب من المسؤولين تقديم التوضيحات اللازمة لأصحاب المصلحة حول سبل استخدام صلاحياتهم وتصريف واجباتهم والأخذ بالانتقادات التي توجه إليهم وتلبية المتطلبات المطلوبة منهم وقبول المسؤولية عن الفشل أو عدم الكفاءة أو عن الخداع أو الغش. (الجمعية اللبنانية لتعزيز الشفاافية، 2005ص6)

وفي الأردن هنالك اهتمام كبير في إيلاء مكافحة الفساد أولوية على غيرة من الأمور التي تديرها الدولة لذلك وجدت بعض التشريعات القانونية التي تتعلق بمكافحة الفساد، مثل قوانين مكافحة غسيل الأموال وإشهار الذمة المالية وقانون الحق في الحصول على المعلومات، وأخيراً قانون الكسب غير المشروع (من أين لك هذا؟) الذي يتم تداوله في مجلس النواب تمهيداً لإقراره، كما أنه بالإضافة إلى ديوان المحاسبة فأن هنالك العديد من القوانين والأنظمة التي بموجبها تم تشكيل دوائر جهات هيئات المعنية بمكافحة الفساد في القطاع العام، مثل هيئة مكافحة الفساد وديوان المظالم وقبلهما كان ديوان الرقابة والتفتيش

الإداري يقوم بالرقابة الإدارية، وتختلف المهام المكلفة بها هذه الأجهزة والصلاحيات الممنوحة لها، مما أدى إلى تنوع آليات العمل المتبعة في كل منها، وتالياً استعراض لطبيعة أعمال كل منها:

1. هيئة مكافحة الفساد

شُكلت هيئة مكافحة الفساد عام 2006 بموجب قانونها رقم 62 لسنة 2006، وتشمل صلاحياتها القطاعين العام والخاص، وترتبط برئيس الوزراء وتتمتع بشخصية اعتبارية ذات استقلال مالي وإداري ولها بهذه الصفة القيام بجميع التصرفات القانونية اللازمة لتحقيق أهدافها وحق إبرام العقود والنقاضي، وينوب عنها في الإجراءات القضائية المحامي العام المدني، ورئيس النيابة العامة الإدارية في الدعاوى الإدارية، وتتمتع الهيئة في ممارسة مهامها وأعمالها بحرية واستقلالية دون أي تأثير أو تدخل من أي جهة كانت (قانون هيئة مكافحة الفساد، 2006، المادة 3)، وتهدف الهيئة في مجال مكافحة الفساد إلى وضع وتنفيذ وترسيخ سياسات فعالة بالتنسيق مع الجهات ذات العلاقة لمكافحة الفساد والوقاية منه والكشف عن مواطن الفساد بجميع أشكاله بما في ذلك الفساد المالي والإداري وكذلك الوساطة والمحسوبية إذا شكلت اعتداء على حقوق الغير وعلى المال العام، وتوفير مبادئ المساواة وتكافؤ الفرص والعدالة. (قانون هيئة مكافحة الفساد، 2006، المادة 4)

حيث تقوم الهيئة في سبيل تحقيق أهدافها بالتحري عن الفساد المالي والإداري، والكشف عن المخالفات والتجاوزات وجمع الأدلة والمعلومات الخاصة بذلك ومباشرة التحقيقات والسير في الإجراءات الإدارية والقانونية اللازمة لذلك، كما الهيئة تبدأ في إجراء التحريات اللازمة لمتابعة أي من قضايا الفساد من تلقاء نفسها أو بناء على اخبار

يرد من أي جهة، وإذا تبين بنتيجة التحري أو التحقيق أن الاخبار الوارد إلى الهيئة كان كاذبا أو كيديا يتم تحويل مقدمه إلى الجهات القضائية المختصة وفقا للأصول القانونية المتبعة. (قانون هيئة مكافحة الفساد، 2006، المادة7)

2. ديوان المظالم

تم إنشاء ديوان المظالم عام 2008 لتنفيذ مهامه وصلاحياته المتمثلة في النظر في الشكاوى المتعلقة بأي من القرارات أو الإجراءات أو الممارسات أو أفعال الامتناع عن أي منها الصادرة عن الإدارة العامة أو موظفيها، والتوصية بتبسيط الإجراءات الإدارية لغايات تمكين المواطنين من الاستفادة من الخدمات التي تقدمها الإدارة العامة بفاعلية ويسر كما ويحق لديوان المظالم إتباع أي من آليات تنفيذ عمله مثل الحل الودي من خلال التدخل بحيادية بين الجهة الشاكية والمشكو منها والتحقق باستخدام الوسائل التي يراها رئيس الديوان مناسبة كمخاطبة الجهة المشكو منها وطلب الوثائق من صاحب الشكوى ومن الجهة المشكو منها والاطلاع على وثائق السلطات العامة ذات الصلة بالموضوع، وصولاً إلى إصدار التوصية بنتيجة التحقق بالموضوع.

(<http://www.ombudsman.org.jo/Arabic/about%20beurea/Pages/default.aspx>)

3. ديوان الرقابة والتفتيش الإداري

نفذ ديوان الرقابة والتفتيش الإداري أعمال الرقابة الإدارية بهدف التثبيت من سلامة الإجراءات والأعمال الإدارية في وزارات ودوائر ومؤسسات القطاع العام وتطويرها وتحسين أدائها وإنتاجها، وذلك خلال الفترة من تاريخ تشكيلة عام 1992 إلى تاريخ

إلغاءه بقرار من مجلس الوزراء عام 2002، وتحقيقاً لهذه الأهداف كان يقوم ديوان الرقابة والتفتيش الإداري بعدة أعمال منها التحقق من فعالية الأداء لدى الدوائر وموظفيها ورفع مستوى الكفاءة والإنتاجية فيها، والكشف عن مظاهر الخلل والتجاوز وتطويق أسبابها ومعالجتها بالمتابعة والمساءلة وتحديد المسؤولية التحقق من تقديم الخدمات العامة للمواطنين بعدالة والتأكد من تقيد الدوائر وموظفيها بالقوانين والأنظمة والتعليمات والقرارات والبلاغات الصادرة عن الجهات المختصة ومتابعة تنفيذها بصورة فاعلة وسليمة، والتثبت من توفير الأسباب القانونية والواقعية للعلاوات والمكافآت التي تدفع عن ذلك العمل، ودراسة كوادر الجهات محل الرقابة ومراقبة تناسب عدد الموظفين مع الواجبات الموكلة إليهم والتحقق من تعيين الاختصاصيين ذوي المؤهلات والكفاءات العلمية في وظائف تنفق واختصاصاتهم، وتلقي الشكاوى الخطية المتعلقة بعمل الدائرة والتحقق من صحة المعلومات الواردة فيها والكشف عن المخالفات والتجاوزات وإجراء التحقيقات الإدارية اللازمة بشأنها وتحديد مسؤولية المتسببين وإحالتها إلى الجهات المختصة إذا اقتضت المصلحة ذلك ومتابعة الإجراءات المتخذة بخصوصها. (نظام ديوان الرقابة والتفتيش الإداري، 1992، المادة 8)

2-3. إجراءات الرقابة المتبعة في الديوان

منذ العام 1952 وديوان المحاسبة الأردني يمارس دوره الرقابي على العمليات المالية في أعمال الوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات العامة لضمان سلامة الإجراءات المنفذة بما يكفل المحافظة على المال العام وتحقيق أهداف الدولة العليا والحيلولة دون

وقوع الأخطاء والانحرافات وإتباع الأساليب الناجعة في المساءلة والمحاسبة عن مثل هذه المخالفات في حال حدوثها، أي أن الديوان هو الجهة الرسمية المكلفة بالقيام بالرقابة الحكومية.

ولمعرفة ماهية هذه الرقابة الحكومية فإنه لا بد من استعراض مدلولات مصطلح الرقابة فأضافه إلى تعريف الرقابة الإجرائي فأنها "عبارة عن عملية ترشيد علمي للقرارات التي يتخذها المسؤولون في دورة العمل المتسلسلة بدءاً بالتخطيط، ثم التنظيم والتنسيق، ثم تستمر بالتنفيذ وتكتمل بالمتابعة والتقييم". (عبد البر، 2010، ص4)

وتتمثل الرقابة في تحديد مجموعة من الأهداف التي تسعى الوزارات والدوائر الحكومية المؤسسات العامة لتحقيقها حتى يستطيع القائمون بالعمل أن يوجهوا جهودهم نحوها، أي أن الرقابة يجب أن تنصب على ما إذا كانت الجهود تبذل لتحقيق الأهداف المطلوب تحقيقها أم لا، كما أن هنالك اتجاهين فيما يختص بتحديد ماهية الرقابة الاتجاه الأول يهتم بوجود عمليات وإجراءات معينة يلزم توافرها حتى يمكن تحقيق الرقابة الفاعلة، وتشمل تلك الإجراءات تحديد الأهداف مقدماً، وتحديد العمل المطلوب أدائه في ضوء الأهداف المحددة والإشراف عليه، وتجميع وترتيب البيانات عن سير العمل لاستنتاج المعلومات الملائمة بغرض الوقوف على الأداء الفعلي، حتى يمكن الوقوف على النتائج وفحصها عن طريق مقارنتها بالمعايير الموضوعية مقدماً في مرحلة تحديد الأهداف، أما الاتجاه الثاني فيهتم بالأجهزة التي تتولى الإشراف على الأداء وجمع المعلومات وتحليل النتائج. (رملي، 2009)

إن الرقابة التي يقوم بها الديوان على الجهات الخاضعة لرقابته أو على عمل معين من أعمالها تتكون من ملاحظة أن كل شيء يتم تنفيذه طبقاً للمهام المنوطة بالديوان وفق خطط تدقيق مسبقة تعد بشكل ربع سنوي، أو من خلال تكليف مدقق أو أكثر لتنفيذ مهمة رقابية محددة غير مدرجة على تلك الخطط وتهدف العملية الرقابية من وراء ذلك إلى تحديد الأخطاء التي حدثت ومنع تكرار حدوثها مستقبلاً، حيث تركز سياسات الديوان على أن عمل الديوان يقوم على مبدأ تصويب الأخطاء لا تصيدها، مما يجعل من العملية الرقابية نشاط يمارسه ديوان المحاسبة لمتابعة تنفيذ السياسات الموضوعية وتقييمها، والعمل على تصويب المخالفات والتجاوزات والملاحظات من خلال استجابة الجهات الخاضعة للرقابة لمخرجات العمل الرقابي من استيضاحات وكتب رقابية ومذكرات ولوائح تدقيق وصولاً إلى تحقيق المحافظة على المال العام.

إن أهداف وأهميه الرقابة الحكومية تتمحور في المحافظة على المال العام مما يكفل المحافظة على كينونة الدولة واستقرارها، وللإحاطة بمفهوم وماهية الرقابة الحكومية التي يمارسها الديوان فقد شملت جوانبها بالتعريف الشامل لمكتب المحاسبة العام (General

Accounting Office) بالولايات المتحدة الأمريكية للرقابة المالية الحكومية والذي

اعتبرها عملية رقابية تتمثل في الآتي (<http://forum.stop55.com/231353.html>)

1. فحص العمليات المالية ومدى الالتزام بالقوانين والتشريعات ومراجعتها لبيان ما إذا كانت القوائم المالية تمثل بعدالة المركز المالي للحكومة وفيما إذا كانت نتائج العمليات قد تمت وفق المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها مدى التزام الوحدة الحكومية بالقوانين والأنظمة المالية النافذة.

2. فحص كفاءة واقتصادية العمليات ومراجعتها لبيان مدى قيام الوحدة الحكومية باستخدام الموارد وإدارتها بكفاءة وبطريقة اقتصادية وأسباب التصرفات غير الاقتصادية أو التي تدل على عدم الكفاءة وعلى مدى التزام الوحدة بالتشريعات التي تتعلق بالكفاءة الاقتصادية.

3. فحص ومراجعة نتائج البرامج لبيان مدى تحقيق النتائج أو المنافع التي سبق تحديدها من قبل السلطة التشريعية و ما إذا كانت الوحدة الحكومية قد قامت بالأخذ في الحسبان البدائل التي تحقق النتائج المرجوة بأقل تكلفة في ضوء الموازنة بين هذه البدائل لاختيار أفضلها.

وقد ينظر للرقابة باعتبارها الإشراف الدائم من قبل الديوان بقصد معرفة كيفية تنفيذ الأعمال والتأكد من أن عناصر الإنتاج المتاحة مادية أو إنسانية داخل الجهات الخاضعة لرقابة الديوان تستخدم استخداماً فعالاً وفقاً للخطة الموضوعية (بربر، 1996)

لقد واكب الديوان التطورات التي حدثت على العمل الرقابي على القطاع العام إلى أن أصبح يتبع إجراءات تدقيق لكل نوع من أنواع الرقابة التي يمارسها، حيث أن هنالك أربعة أنواع رئيسية لرقابة الديوان هذه الأنواع هي:

2-3-1. الرقابة المالية والمحاسبية

تتعلق الرقابة المالية والمحاسبية في القطاع العام بكل التفاصيل المترتبة على الإيرادات والنفقات التي تقبض وتدفع من الأموال العامة، وقد يكون دمج ديوان المحاسبة

الأردني للشقين المالي والمحاسبي في هذا النوع من الرقابة يعود لاستخدام نفس إجراءات التدقيق في كل منهما سواء كان الأمر يتعلق بإيراد أو نفقه، وتهدف الرقابة المالية إلى "التأكد من أن الموارد تم تحصيلها وفقاً للقوانين والقواعد المعمول بها والكشف عن أي انحراف أو تقصير كما تهدف إلى التأكد من أن الإنفاق تم وفقاً لما هو مقرر له، والتأكد من حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها بدون أي إسراف، ومتابعة تنفيذ الخطة الموضوعية وتقييم الأداء في الوحدات للتأكد من أن التنفيذ يسير وفقاً للسياسات الموضوعية والكشف عن أي انحراف وما قد يكون في الأداء من قصور لاتخاذ الإجراءات اللازمة والتعرف على الأساليب التي من شأنها الوصول بالأداء إلى أعلى" (الكفراوي، 1989)

وتعرف الرقابة المالية على أنها منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمالية والمحاسبية والإدارية فهي حزمة من الرقابات المتعددة التي تمارس في وقت واحد بهدف التأكد من صحة وسلامة التصرفات المالية من كافة النواحي بغية المحافظة على الأموال العامة ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق أعلى درجة من الفعالية في النتائج المرجوة من إنفاق المال العام أو تحصيله، أما الرقابة المحاسبية فهي الرقابة يتم فيها تدقيق مختلف الجوانب التفصيلية للمعاملات المالية من حيث تفاصيل تحصيلات الإيرادات وحساب النفقات وسلامة القيود ومطابقتها للقواعد والأطر المحاسبية وباختصار فهي رقابة مستنديه حسابية.

(<http://www.audit-bureau.gov.jo>)

ولمعرفة طبيعة الأعمال الرقابية المكلف بها ديوان المحاسبة والتي تخص الرقابة المالية والمحاسبية فقد حددت معظمها بنصوص المواد (8-12) من قانون الديوان فقد نصت المادة (8) على "يكون ديوان المحاسبة فيما يتعلق بالواردات مسؤولاً عن:

أ- التدقيق في تحقيقات الضرائب والرسوم والعوائد المختلفة للثبوت من أن تقديرها وتحقيقها قد تم وفقاً للقوانين والأنظمة المعمول بها.

ب- التدقيق في معاملات بيع الأراضي والعقارات الأميرية وتفويضها وتأجيرها.

ج- للتدقيق في تحصيلات الواردات على اختلاف أنواعها للثبوت من أن التحصيل قد جرى في أوقاته المعينة وفقاً للقوانين والأنظمة المتعلقة بها ومن أن قانون جباية الأموال الأميرية قد جرى تطبيقه على المكلفين الذين تخلفوا عن الدفع ومن أن التحصيلات قد دفعت لصندوق الخزينة وقيدت في الفصول والمواد المخصصة لها في الميزانية العامة.

د- التدقيق في معاملات شطب الواردات والإعفاء منها للثبوت من عدم إجراء شطب أو إعفاء في غير الحالات والأصول المنصوص عليها في القوانين والأنظمة المعمول بها".

كما نصت المادة (9) من قانون ديوان المحاسبة "يكون ديوان المحاسبة فيما يتعلق بالنفقات مسؤولاً عن:

أ- التدقيق في النفقات للثبوت من صرفها للأغراض التي خصصت لها ومن أن الصرف قد تم وفقاً للقوانين والأنظمة.

ب- التدقيق في المستندات والوثائق المقدمة تأييداً للصرف للثبوت من صحتها ومن مطابقتها قيمها لما هو مثبت في القيود.

ج- التثبت من أن إصدار أوامر الصرف تم حسب الأصول الصحيحة ومن قبل الجهات المختصة.

د- التثبت من أن النفقات قيدت في الفصول والمواد المخصصة لها في الميزانية العامة.

هـ- التثبت من عدم تجاوز المخصصات المرصودة في الميزانية إلا بعد الترخيص بذلك من الجهات المختصة.

و- التثبت من أسباب عدم الصرف لكل أو بعض المخصصات التي رصدت للأعمال الجديدة.

ز- التثبت من تنفيذ أحكام قانون الميزانية العام وملاحقه من صحة الأوامر المالية والحوالات الصادرة بمقتضاه.

كما نصت المادة (10) "يكون ديوان المحاسبة فيما يتعلق بحسابات الأمانات والسلفات والقروض والتسويات مسؤولاً عن تدقيق جميع هذه الحسابات للتثبت من صحة العمليات المتعلقة بها ومن مطابقة قيمها لما هو مثبت في القيود ومن أنها مؤيدة بالمستندات والوثائق اللازمة ومن استرداد السلفات والقروض في الأوقات المعينة لاستردادها مع الفوائد المترتبة للخزينة".

كما نصت المادة(11) "الرئيس ديوان المحاسبة أو أي موظف مفوض من قبله أن يقوم في أي وقت بالتدقيق في الحسابات وبتعداد النقد والطابع والوثائق والمستندات ذات القيمة واللوازم في أية دائرة وعلى موظفي هذه الدائرة أن يسهلوا مهمته ويقدموا له جميع المعلومات التي يطلبها وله أن يلفت نظرهم إلى ما يبدو له من ملاحظات وأن يستوضح منهم عن سبب ما يظهر له من تأخر في انجاز المعاملات".

كما نصت المادة (12) "الرئيس ديوان المحاسبة أو أي موظف مفوض من قبله أن يدقق في أي مستند أو سجل أو أوراق أخرى مما لم يرد ذكره في المواد السابقة إذا هو رأى لزوماً لذلك وأن يطلع على المعاملات الحسابية والمالية في جميع الدوائر في أي دور من أدوارها سواء في ذلك ما يتعلق منها بالواردات أو النفقات وله حق الاتصال المباشر بالموظفين الموكول إليهم أمر هذه الحسابات ومراسلتهم".

ولكي يتمكن الديوان من تنفيذ الأعمال الرقابية ماليا ومحاسبيا فإنه يقوم بإتباع إجراءات تدقيق منبثقة من نصوص مواد قانون الديوان، ومنسجمة مع معايير التدقيق الدولية ومعايير العمل الميداني ، وقد تم عام 2011 إصدار تعليمات معايير التدقيق الحكومية، حيث يركز الديوان على القيام بإجراءات مستمدة من كل ذلك منها:

1. التخطيط السليم للعمل

يترتب على التخطيط السليم لعملية التدقيق وضع وتحديد الاستراتيجيه الشاملة لسلوك ونطاق الفحص وتطبيق هذه الإستراتيجية، فمن ناحية تقوم إدارة الديوان بإعداد خطط ربع سنوية تتضمن إدراج حسابات الجهات الخاضعة للرقابة تمهيدا لقيام المدققين بتنفيذ ذلك ومقارنة الانجازات بما تم التخطيط له ومعالجة الانحرافات إن وجدت، ومن ناحية أخرى توجب الإستراتيجية على المدقق إعداد برنامج تدقيق لكل عملية للتأكد من تحديد خطوات العمل الضرورية أو اللازمة بصورة منتظمة ، حيث يعتبر برنامج التدقيق خطة مرسومة على هدى النتائج التي توصل إليها المدقق عند دراسته وفحصه لنظام الرقابة الداخلية وذلك بهدف تدقيق وفحص الدفاتر والسجلات. (جمعه،1998)

2. دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يترتب على قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية تحديد الفحص المطلوب للحصول على أدلة وقرائن الإثبات، والوقت المناسب للقيام بإجراءات التدقيق، "على المدقق الحصول على فهم كاف للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية، لغرض التخطيط لعملية التدقيق وتطوير طريقه فعالة لتنفيذها، وعلى المدقق استخدام اجتهاده المهني لتقدير مخاطر التدقيق" (معيار التدقيق الدولي رقم 400، الفقرة 2)، وقد عرف معيار التدقيق الدولي رقم 400 مخاطر التدقيق بأنها "المخاطر التي تؤدي إلى قيام المدقق بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري"، وتحتوي مخاطر التدقيق على ثلاث مكونات رئيسية هي: (إصدارات المعايير الدولية لممارسه أعمال التدقيق، 2003، معيار التدقيق الدولي 400)

أ. المخاطر الملازمه: وهي قابليه رصيد حساب معين أو طائفة من المعاملات إلى أن تكون خاطئة بشكل جوهري، منفردة أو عندما تجتمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة حسابات أو في طوائف أخرى، مع افتراض عدم وجود ضوابط داخلية ذات علاقة.

ب. مخاطر الرقابة: وهي مخاطر المعلومات الخاطئة، التي تحدث في رصيد حساب أو طائفة من المعاملات والتي يمكن أن تكون جوهريه بمفردها أو عندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة أو طوائف أخرى، والتي لا يمكن منعها أو اكتشافها وتصحيحها في الوقت المناسب بواسطة النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية.

ج. مخاطر الاكتشاف: وهي المخاطر التي لا يمكن لإجراءات التدقيق الجوهريه التي يقوم بها المدقق، أن تكتشف المعلومات الخاطئة الموجودة في رصيد حساب أو طائفة من

المعاملات والتي يمكن أن تكون جوهرية، منفردة أو عندما تجتمع مع المعلومات الخاطئة في أرصده حسابات أو في طوائف أخرى.

إن مدى إجراءات التدقيق كحجم العينة التي يستخدمها المدقق مثلاً يتحدد من خلال دراسة المدقق للمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، حيث انه على المدقق دراسة المستويات التقديرية للمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة لغرض تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية المطلوبة لتخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى أدنى مقبول. (إصدارات المعايير الدولية لممارسه أعمال التدقيق، 2003، المعيار الدولي للتدقيق (530)

3. كفاية وملائمة أدلة الإثبات

أدلة الإثبات كما عرفت في معيار التدقيق الدولي رقم 500 تعني المعلومات التي يحصل عليها المدقق من خلال إجراءات الرقابة المتعلقة بالتصميم والتشغيل الفعال للنظام المحاسبي أو و من خلال الإجراءات الجوهرية التي تكشف عن المعلومات الخاطئة الجوهرية في البيانات المالية، ليتوصل المدقق إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني، وبالتالي فمن الضرورة حصول المدقق على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات الملائمة لتكون أساساً سليماً يرتكز عليها عند التعبير عن التقارير المالية وذلك عن طريق الفحص المستندي والتدقيق الحسابي والانتقادي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات، كم أن أدلة الإثبات يجب أن تكون كافية وملائمة، حيث أن الكفاية هي قياس لكمية أدلة الإثبات، أما الملائمة فهي قياس لنوعية أدلة الإثبات ومدى صلتها بتوكيد خاص وموثوقيتها، واعتباراً بما يجد المدقق بان من الضروري الاعتماد على أدلة الإثبات المقنعة

وليس الحاسمة، كما أن على المدقق الحصول على أدلة إثبات إضافية من خلال اختبارات توكيدات البيانات المالية الصادرة عن الإدارة، ومنها الوجود أي أن الأصول أو الخصوم موجودة في تاريخ معين، والحدوث أي أن المعاملة أو الحدث الذي تم يخص المنشأة، والاكتمال أي انه ليس هناك أي أصول أو خصوم أو معاملات أو أحداث لم تسجل وليست هناك أية بنود لم يفصح عنها. (إصدارات المعايير الدولية لممارسه أعمال التدقيق، 2003، ص294)

4. إجراء المقارنات التحليلية

إن الإجراءات التحليلية تعني تحليل النسب والمؤشرات المهمة، ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تلك التي تتحرف عن المبالغ المنتبأ بها". (معيار التدقيق الدولي رقم 520، الفقرة، 3)

وعلى الرغم من أهميه هذا المعيار حيث أن الوقوف عند الأرقام والنسب التي تظهر بشكل غير طبيعي تعني المزيد من العمل وتعني إجراءات تدقيق أكثر تفصيلاً، ولكن مما تجدر الإشارة إليه إلى انه قد لا تنطبق الإجراءات التحليلية في عده مشاريع للقطاع العام فقد يكون هنالك علاقة مباشره بين الإيرادات والنفقات إلا أن مصاريف شراء الأصول لا ترسمل مما قد يعني عدم وجود علاقة بين مصاريف شراء المخزون أو الأصول الثابتة وبين مبلغ هذه الأصول المدرجة في البيانات المالية أضافه إلى أن المعلومات والإحصائيات القطاعية قد لا تكون متوفرة في القطاع العام. (إصدارات المعايير الدولية لممارسه أعمال التدقيق، 2003)

5. توثيق العمل ووضع التقرير

توثيق عمل التدقيق من خلال تنظيم وحفظ أوراق العمل في ملفات تسهل على المدقق الوصول إلى النتائج ومن ثم إتباع الإجراءات اللازمة في كتابة التقرير النهائي للمدقق، حيث يقوم الديوان بمخاطبه الدائرة الخاضعة للرقابة بالمخالفات والتجاوزات التي نتجت عن التدقيق، وعلى تلك الدوائر الرد على استيضاحات الديوان خلال مدة لا تتجاوز الثلاثين يوم (المادة 16 من قانون ديوان المحاسبة، 1952)، أما في حالة عدم الرد أو أن الرد لا يتضمن تصويب المخالفات فإن تلك المخالفات ترفع إلى مجلس النواب استناداً إلى المادة 119 من الدستور الأردني التي بموجبها يقدم ديوان المحاسبة تقريراً سنوياً لمجلس النواب عن الجهات الخاضعة لرقابته يتضمن آراءه وملاحظاته وبيان المخالفات المرتكبة والمسؤولية المترتبة عليها وذلك في بدء كل دورة عادية أو كلما طلب مجلس النواب منه ذلك.

2-3-2. الرقابة الإدارية

يستند ديوان المحاسبة في ممارسة هذا النوع من الرقابة على المادتين (13) و (14) من قانون ديوان المحاسبة رقم (28) لسنة 1952 حيث تبيح المادة (13) لرئيس الديوان أن يوجه النظر إلى أي نقص يجده في التشريع المالي أو الإداري وله تعلق بالأمر المالي كما تبيح المادة (14) لرئيس الديوان أن يطلع على جميع التقارير والمعلومات الواردة من المفتشين سواء أكانوا ماليين أو إداريين ولها تعلق بالأمر المالي وعلى تقارير التحقيق في المخالفات التي لها مساس بالأمر المالي وان يطلب تزويده بكل ما

يريد الإطلاع عليه من معلومات وإيضاحات من جميع دوائر الحكومة مما له مساس بأعمال دائرته ويندرج تحت هذا النوع من الرقابة رقابة التعيينات في الدوائر والوزارات والمؤسسات الحكومية وكذلك الترفيعات والترقيات.

(<http://www.audit-bureau.gov.jo>)

زاد اهتمام الديوان بهذا النوع من الرقابة بشكل جوهري عندما صدر قرار من مجلس الوزراء في منتصف العام 2002 يقضي بإلغاء ديوان الرقابة والتفتيش الإداري وتحويل كافة الصلاحيات المتعلقة بالرقابة الإدارية إلى ديوان المحاسبة، وقد صدرت عدة تعديلات على قانون الديوان أهمها التعديل بموجب القانون المؤقت المعدل رقم (3) لسنة 2002 المتضمن إضافة الرقابة الإدارية كنوع جديد من الرقابة التي يمارسها الديوان بالإضافة إلى الرقابة المالية، إذ لم تعد رقابة الديوان الإدارية مقتصرة على القرارات التي لها أثر مالي وأصبحت تشمل كل ما يتعلق بالموظفين ما لهم من حقوق وما عليهم من واجبات، ويتابع الديوان في ضوء ذلك العديد من الشكاوي التي تتضمن مظالم من موظفين تتعلق بحقوقهم الوظيفية أو من مواطنين تتعلق بعدم حصولهم على حقوقهم أو ملاحظاتهم على أعمال موظف ما، كما أن إجراءات الرقابة الإدارية بالإضافة إلى التأكد من التزام الموظفين بالدوام الرسمي والتحقق من مغادراتهم وإجازاتهم، تقوم بالتحقق من تقييمهم وانجازاتهم من خلال قياس النتائج الفعلية للأداء بما هو متوقع ومخطط له وتصحيح الأخطاء، وعلى الرغم من تعدد التعريفات للرقابة الإدارية إلا أنها تكاد تجمع على أنها عملية قياس النتائج الفعلية للأداء، ومقارنتها بالأداء المتوقع من خلال الخطط المرسومة، بحيث تظهر تقارير الإنجاز التي يعدها مدققين الديوان شهرياً الانحرافات عن الخطط

المعدة مسبقاً وتحليل أسباب الانحرافات إن وجدت بغية إجراء التعديلات اللازمة لضمان سير العمل في الطريق المخصص له ومن ثم تحقيق الأهداف المنشودة" (الحج عارف، 1996)

كما أن الديوان يقوم بالإجراءات التي تمكنه من تنفيذ المادة (3) من قانونه للتحقق من القرارات والإجراءات الإدارية تتم وفق التشريعات، ويندرج تحت ذلك التحقق من وجود هيكل تنظيمي لدى الجهات الخاضعة للرقابة يبين انسيابية العمل والتغذية الراجعة والعلاقة مع المرؤوسين.

2-3-3. رقابة الأداء

يقوم ديوان المحاسبة بمتابعة مدى تقدم العمل في المشروعات الإنمائية أو تأخره أو تعثره ويلفت النظر إلى أي خلل أو انحراف يراه فيها، ويقوم الديوان بهذه الرقابة من خلال مراقبات الديوان في الجهات الخاضعة لرقابته حيث تقوم بمراقبة سير العمل في المشروعات الإنمائية التي تقوم بها هذه الجهات وذلك بإعلام الديوان عن أي تأخير أو تباطؤ أو تعثر في المشروعات التي يجري العمل بها لمخاطبة الدوائر المختصة حول ذلك لبيان أسباب التعثر أو التأخير لمحاسبة المتعهدين أو اتخاذ الإجراءات المناسبة التي تحقق الأهداف المرسومة لهذه المشاريع من أجل الاستفادة منها بالشكل الأمثل، كما يقوم الديوان بهذا النوع من الرقابة في مركز الديوان وذلك عند متابعة الدوائر الهندسية فيه لبعض المشاريع وبيان تقدم العمل بها أو تحديد المشاكل المتعلقة بتنفيذها.

(<http://www.audit-bureau.gov.jo>)

وقد فرقت لجنة الأدلة والمصطلحات الرقابية والمشكلة في سبتمبر 1994 من خلال المجلس التنفيذي للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (الأرابوساي) بين تعبير الرقابة على الأداء وتقويم الأداء حيث يشير تعبير الرقابة على الأداء إلى "تقويم أنشطة هيئه ما، للتحقق ما إذا كانت مواردها قد أُديرت بالصورة التي روعيت فيها جوانب التوفير والكفاءة والفاعلية، ومن أن متطلبات المساءلة قد تمت الاستجابة لها بصورة معقولة، وتعبير تقويم الأداء هو تعبير أوسع من تعبير رقابة الأداء وذلك لأن التقويم لا يعني بيان نتائج وآثار الأداء فحسب، وإنما يمتد إلى تحليل النتائج والآثار أيضاً للوصول إلى الحكم على مدى سلامة الأداء بمعناه العام، وتقويم الوحدة بقياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط أو المعياري وذلك بهدف التأكد من تنفيذ الخطه ويتم تحديد التغيرات أو الانحرافات ثم تقويم الوحدة بتحليلها ودراستها وشرح أسباب هذه الانحرافات واتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجه أسبابها فقد يكون الانحراف ناتجاً عن نقص في الكفاءة كما قد يكون ناتجاً عن المبالغة في المعايير". (أبو طالب، 2011، ص14)

تتمحور إجراءات تدقيق رقابه الديوان على الأداء في التحقق من مردود الإنفاق، وعلى ما ركز عليه المختصون في مجال الرقابة على الأداء وعلى الجزء الحادي عشر من دليل الرقابة على الأداء الصادر عن المنظمة العربية للأجهزة الرقابية (الأرابوساي) حيث قسمت عناصر أرقابه على الأداء إلى ثلاثة عناصر رئيسيه هي:

1. رقابة على الكفاءة :

هي عنصر من عناصر رقابة الأداء وتهتم بمراقبة العلاقات ما بين المخرجات من السلع والخدمات أو غيرها من النتائج الأخرى والموارد التي استخدمت من أجل نتائجها،

كما تهتم بتحديد ما هو مدى تحقق الحد الأقصى من المخرج بالنسبة لمدخل معين أو ما هو مدى استخدام الحد الأدنى من المدخل للوصول إلى تحقيق مخرج معين.

2. رقابة على الفعالية

هي عنصر من عناصر رقابة الأداء ويهتم بتحديد العلاقة ما بين النتائج المستهدفة والنتائج الفعلية للمشروعات والبرامج والنشاطات الأخرى، أي أنها تهتم بتحديد كم هو مستوى النجاح الذي بلغته المخرجات من السلع والخدمات أو النتائج الأخرى في تحقيق أهداف السياسة وغايات العمليات والنتائج المستهدفة الأخرى.

3. رقابة على التوفير (الاقتصاد)

هي عنصر من عناصر رقابة الأداء. وتهتم بتقليل تكلفة الموارد المملوكة أو المستخدمة إلى أدنى مستوى ممكن مع أخذ النوعية أو الجودة المناسبة بعين الاعتبار. (المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية: متوفر

http://www.arabosai.org/upload/rapport/rapport_41_ar.pdf)

2-3-4. الرقابة القانونية

ويتم في هذا النوع من الرقابة مطابقة العمل ذي الآثار المالية للقانون أو بمعنى أدق مطابقته لمختلف القواعد القانونية التي تحكمه شكلاً وموضوعاً، ويندرج تحت هذا النوع من الرقابة صلاحيات الديوان في توجيه النظر في أي نقص يجده في التشريع المالي أو الإداري وله تعلق بالأمور المالية والتنبت من أن القوانين والأنظمة والتعليمات المتعلقة بالأمور المالية والحسابات معمول بها بدقة. (http://www.audit-bureau.gov.jo)

إن الصلاحية التي منحت للديوان بموجب المادة (13) من قانونه "بتوجيه النظر إلى أي نقص يجده في التشريع المالي والإداري وله تعلق بالأمر المالية وأن يتثبت من أن القوانين والأنظمة والتعليمات المتعلقة بالأمر المالية والحسابات معمول بها بدقة" وبالتالي فإن قيام الديوان بالطلب بتعديل تشريع قائم أو استحداث تشريع جديد يأتي لاكتمال تحقيق الغاية من وجود الديوان بإحكام الرقابة على المال العام ومكافحة الفساد.

قد يكون من الصعوبة بمكان فصل إجراءات خاصة بكل نوع من أنواع الرقابة المختلفة ماليه ومحاسبيه أو أداريه أو رقابه على الأداء أو رقابه قانونيه، لأنه على سبيل المثال إجراء تدقيق متعلق بالرقابة الإدارية له سند قانوني في احد التشريعات التي تحكم عمل الجهة الخاضعة للتدقيق وبالتالي فانه من الممكن اعتباره إجراء تدقيق متعلق بالرقابة القانونية، وقد يترتب عليه اثر مالي مباشر مما قد يجعله إجراء تدقيق متعلق بالرقابة المالية والمحاسبية وهكذا.

إن إجراءات التدقيق التي يتبعها الديوان في رقابته القانونية تتغير باختلاف التشريعات التي تحكم عمل الجهات الخاضعة للرقابة، إلا أن القاسم المشترك بين هذه الجهات يتمثل في توفر تشريعات قانونية تحكم عملها وبالتالي فإن إجراءات التدقيق يجب أن تظهر مدى التزام تلك الجهات بتلك التشريعات، وبغض النظر عن الجهة محل التدقيق فإن نتائج أعمال الديوان تدون على شكل مخرجات رقابية كالاستيضاحات والكتب الرقابية ومذكرات المراجعة ويتم توجيهها إلى الجهة الخاضعة للرقابة ليتم تصويب ما ورد فيها من مخالفات وتجاوزات، كما إن ديوان المحاسبة ملزم برفع تقريره السنوي إلى مجلس

النواب الذي بدوره يحاسب الحكومة عن عدم تصويب المخالفات الواردة في تقرير الديوان.

وقد يندرج تحت الرقابة القانونية مشاركة ديوان المحاسبة في لجان التدقيق والتحقيق في أعمال الموظفين في الجهات الخاضعة للرقابة في حال وجود مخالفات وتجاوزات وشبهات فساد لدى هؤلاء الموظفين، حيث يشارك مدقق الديوان بصفته مراقب وقد يترتب على نتائج أعمال تلك اللجان أن يتم تحويل الموظف المعني إلى القضاء إذا لزم الأمر، وفي حال اختلاف مدقق الديوان مع قرار أعضاء اللجنة فإنه يسجل تحفظاته على القرار وتتم متابعة تلك التحفظات من خلال إدارة الديوان بمخرجات رقابية توجه إلى الجهة الخاضعة للرقابة.

لقد أعطيت الصلاحية بموجب المادة(11) من قانون الديوان لمدقق الديوان بإجراء الفحوص المفاجئة على النقد والمخزون والدوام، وعلى الرغم من أن الفحوص المفاجئة تعتمد على العينات خصوصا عند جرد رصيد المخزون إذ ليس من المعقول أن يتم جرد كل الأرصدة لكل المواد، إلا أن ذلك يوجب على تلك الجهات أن تكون أعمالها مكتملة وسجلاتها جاهزة في أي وقت.

وبما أن التطور التكنولوجي المتسارع جعل اعتماد النظام الرقابي على مفاهيم تكنولوجيا الحاسبات الالكترونية فقد ترتب على ذلك إجراءات تدقيق إضافية مثل فحص النظام الحاسوبي والتدقيق في بيئة الحاسوب والتدقيق على الحاسوب في ظل هذا التسارع في التطور كان لا بد من المسارعة إلى التفكير في أسلوب الرقابة على معاملات الأنشطة الحكومية في بيئة إلكترونية بدون مستندات ورقية، وقد دعت المنظمة الدولية للأجهزة

العليا للرقابة والمحاسبة (الأنثوساي) في ندوتها التقنية إلى إقامتها في مؤتمرها الرابع عشر بواشنطن خلال العام 1992 إلى ضرورة استخدام الأساليب الحديثة في إجراءات التدقيق بواسطة الحاسب الإلكتروني، وإلى معرفة وسائل تدقيق نظم الحاسب الإلكتروني، كما اهتمت الهيئات والمجامع المهنية بإصدار معايير الرقابة المالية ذات الصلة بتقنية المعلومات. (رمل، 2009)

2-4. علاقة ديوان المحاسبة بمكافحة الفساد في القطاع العام

يعتبر ديوان المحاسبة الأردني الجهة الرسمية المكلفة بمهمة تدقيق الأموال العامة إذعاناً للمادة 119 الدستور الأردني التي نصت على أنه " يشكل بقانون ديوان محاسبة لمراقبة إيراد الدولة ونفقاتها وطرق صرفها " وفي ضوء هذه المادة الدستورية، فقد صدر قانون ديوان المحاسبة رقم (28) لسنة 1952 ووفقاً للصلاحيات والمهام المنوطة بالديوان بموجب قانونه وما جرى عليه من تعديلات فإن ديوان المحاسبة يعتبر الجهاز الرقابي الدستوري والمهني المسؤول عن مراقبة كل ما يتعلق بإيرادات ونفقات القطاع العام لذلك جاءت رؤية الديوان "التميز الرقابي المهني المستدام لتعزيز المساءلة العامة ومساعدة القطاع العام للعمل بكفاءة وفاعلية". (التقرير السنوي لديوان المحاسبة، 2011، ص9)

ورسالة ديوان المحاسبة جاء في نصها "تحقيق رقابة فعالة على المال العام وفقاً لأفضل الممارسات الرقابية والمعايير المهنية وذلك من خلال محاربة كافة أشكال الفساد المالي والإداري والمساهمة في إصلاح أنظمة الإدارة المالية العامة للدولة والمساعدة في تعزيز مبادئ المشروعية والشفافية والمساواة في القرار الإداري الذي يتخذ داخل

الإدارات الحكومية والمساعدة في استخدام الموارد المتاحة للدولة بكفاءة وفاعلية والمساعدة في تعزيز القيم المؤسسية والمبادئ الأخلاقية في تقديم الخدمة العامة ومساعدة أجهزة السلطة التنفيذية في إعادة صياغة التشريعات والقوانين بما يتفق مع أسس الرقابة على المال العام ومساعدة مجلس النواب للتأكد من مشروعية أعمال القطاع العام". (<http://www.audit-bureau.gov.jo>)

ويمثل الدور الذي يقوم به المدققين العاملين في ديوان المحاسبة عمل المدقق الخارجي الملتزم بقيم ومبادئ "النزاهة التي توجب أن يكون المدقق مستقلاً حيادياً في حكمة المهني وموضوعياً بعيداً عن المصالح الشخصية، والكفاءة المهنية التي توجب أن يتحلى المدقق بالتأهيل العلمي والمهني المناسب والمتابعة المستمرة للتطورات الجديدة في المحاسبة والتدقيق، والعناية المهنية بحيث يجب بذل العناية المهنية اللازمة والضرورية في القيام بأعمال التدقيق من خلال استخدام المعايير المهنية بهدف حماية المال العام، والسرية بالحفاظ على سرية المعلومات والمستندات التي يتم الحصول عليها أثناء التدقيق وعدم إفشاءها إلا ضمن الحدود المسموح بها وفقاً للتشريعات المطبقة، والتطوير والتجديد عملية مستمرة لغرض تطوير المخرجات الرقابية ذات الجودة العالية والمعززة بأدلة الإثبات الكافية والملائمة تعتمد على تعيين ذوي الكفاءات المناسبة والتدريب المستمر للكوادر البشرية واستخدام أحدث الأساليب الرقابية على المستوى الدولي".

(<http://www.audit-bureau.gov.jo>)

ومن أهم إجراءات العمل المتبعة في الديوان وتتعلق بدور الديوان في مكافحة الفساد ما نصت عليه المادة 13 من قانون الديوان على أنه "الرئيس ديوان المحاسبة أن يقوم

بالتدقيق بصورة تجعله يتأكد من أن الحسابات جارية وفاقا للأصول الصحيحة وان التدابير المتخذة للحيلولة دون الشذوذ والتلاعب كافية فعالة، وله أن يوجه النظر إلى أي نقص يجده في التشريع المالي أو الإداري وله تعلق بالأمر المالية وان يثبت من أن القوانين والأنظمة والتعليمات المتعلقة بالأمر المالية والحسابات معمول بها بدقة، وأن يلتفت النظر إلى أي تقصير أو خطأ في تطبيقها وأن يبين رأيه في كفاية الأنظمة والتعليمات لتحقيق أغراض القوانين المالية". (المادة 13 من قانون ديوان المحاسبة)

ينظر للفساد الناتج عن التلاعب والتزوير والغش على انه من الممارسات غير الأخلاقية هذا من وجهة النظر الاجتماعية، أما من وجهة النظر الدينية فانه ينظر له على انه من الممارسات المحرمة شرعاً، إلا انه محاسبياً يطلق عليه الممارسات الاحتيالية مما يتطلب من المدقق الخارجي أن يكون على دراية بهذه الممارسات حتى يمكنه إصدار تقرير يتضمن خلو البيانات المالية من الفساد مشابه لتقرير مدقق الحسابات القانوني المتضمن إبداء رأي فني محايد عن مدى عدالة تعبير القوائم المالية (احمد، 2008)، وهذا يعطي المدقق مساحة أوسع للقيام بالمزيد من إجراءات التدقيق فحدوث مثل هذه الممارسات يرتب مسؤولية كبيرة على كاهل المدقق، لأن الاكتشاف اللاحق لها في ظل إعطاء المدقق تقرير نظيف يجعل المدقق في موقف صعب قد يصل إلى مرحلة المساءلة عن ما بذل من عناية مهنية، لأنه إذا وصلت الأمور إلى حد الفساد قد يكون السؤال هو أين المدققين؟". (ذنيبات، 2006)

يشمل نطاق عمل ديوان المحاسبة الرقابة على الوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات الرسمية العامة والمؤسسات العامة، والمجالس البلدية والقروية ومجالس

الخدمات المشتركة، بالإضافة إلى أية جهة يقرر مجلس الوزراء تكليف ديوان المحاسبة بتدقيق حساباتها، حيث يقوم الديوان بدوره الرقابي على العمليات المالية والقرارات الإدارية في أعمال هذه الجهات من خلال إجراءات التدقيق التي يقوم بها مدققو الديوان ماليه كانت أو إداريه أولها علاقة باتجاهات التدقيق الحديثة كرقابه الأداء ورقابه البيئة لضمان سلامه الإجراءات المنفذة من قبل الجهات الخاضعة لرقابه الديوان بما يكفل المحافظة على المال العام وتحقيق أهداف الدولة العليا والحيلولة دون وقوع الأخطاء والانحرافات وإتباع الأساليب الناجعة في المسألة والمحاسبة عن مثل هذه المخالفات في حال حدوثها.

القسم الثاني: الدراسات السابقة

أولاً: الدراسات العربية والأجنبية

دراسة الشنواني(1994)، بعنوان"دور مراجعة الحسابات في الحد من الاختلاس والتلاعب مع تطبيق على قضايا محكمة الأمن الاقتصادي بدمشق"، تناولت الدراسة مجموعة من حالات الاختلاس التي تمت في الوحدات القانونية خلال الفترة من عام 1978 إلى عام 1991، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن هنالك مسؤولية تقع على كاهل مدقق الحسابات في اكتشاف التضليل في التقارير المالية والعوامل المؤثرة في اكتشافه، كما أن معظم حالات الاختلاس كان سببها عدم مراعاة قواعد الرقابة الداخلية، وان هنالك غياب لدور مدقق الحسابات في الجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش في الكشف المبكر عن الخلل الحاصل في أنظمة الرقابة المحاسبية والمالية لمؤسسات الدولة الأمر أدى إلى عدم اكتشاف بعض وقائع الاختلاس مدة طويلة واكتشافها فيما بعد عن طريق الإخبار وليس من خلال التدقيق الذي يقوم به مفتش الهيئة والجهاز وغياب دور الرقابة الداخلية وعدم تقيد المسؤولين في الإدارة العليا بقواعد النظام الداخلي والقوانين.

دراسة عثمان (2003)، بعنوان "تقييم دور ديوان المحاسبة في الرقابة على أداء المؤسسات العامة في الأردن"، حيث ركزت الدراسة على تقييم دور ديوان المحاسبة الأردني في الرقابة على أداء المؤسسات العامة، وكذلك التعرف على ماهية الرقابة عموماً ورقابة الأداء بصورة خاصة، والتعرف على قدرات الديوان والعقبات التي تحد

من ممارسة الرقابة على المؤسسات العامة، استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وقد توصلت الدراسة إلى نتائج عديدة كان من أهمها اقتناع الإدارة العليا في ديوان المحاسبة برقابة الأداء وتوفير كافة مستلزمات الرقابة على أداء المؤسسات العامة، وتوفير التشريعات النفاذة والبيئة الأساسية لقيام ديوان المحاسبة بالرقابة على أداء المؤسسات العامة، وان ديوان المحاسبة يمارس الرقابة على أداء المؤسسات العامة باستخدام الأساليب الرقابية الحديثة.

دراسة(الموسوي،2005) بعنوان "دور الرقابة المالية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري"، حيث أجريت الدراسة على أجهزة القطاع العام في الجمهورية العراقية وهدفت إلى بيان أفضل السبل في الرقابة على ظاهرة الفساد الإداري والحد من آثارها، وقد استخدم الباحث منهج قارن من خلاله بين أساليب الرقابة الإدارية في عدد من الدول، وخلصت الدراسة إلى نتائج أهمها بيان الأسباب التي تؤدي إلى زيادة حالات الفساد الإداري، ومن هذه الأسباب جمع الموظف بين الوظائف المتعارضة، وان القانون العراقي لم يحدد العقوبات للمخالفات الإدارية، وعدم وجود تشريع يلزم الموظف بإشهار ذمته المالية، وعدم التزام القيادات السياسية بالحد من الفساد الإداري، وعدم نشر المعلومات عن المفسدين في وسائل الإعلام المختلفة.

دراسة(العقده والنوايسه،2006) بعنوان "العوامل المؤثرة على إكتشاف الأخطاء والغش من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة الأردني(دراسة تحليلية)"، تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على اكتشاف الأخطاء والغش من وجهة نظر مدققي

ديوان المحاسبة الأردني ، بعد اختيار عينة من مجتمع الدراسة المتكون من العاملين في الديوان قام الباحثان بتحليل الاستبانات البالغ عددها (125) وقد توصلت الدراسة إلى أن أعلى نسبة تأثير تعود لمتغير الاستقلالية المالية والإدارية (79.7%) ، في حين كانت أدنى درجة تأثير (74.6 %) تعود لمتغير دعم الإدارة العليا لديوان المحاسبة سواء أكانت السلطة التشريعية أم التنفيذية، وقد اختتمت الدراسة ببعض التوصيات الموجهة إلى ديوان المحاسبة والمدققين أنفسهم بهدف تحسين الأداء.

دراسة (شاميّة، 2008) بعنوان "دور مهنة المراجعة في مكافحة الفساد (دراسة تطبيقية في سورية)"، وقد تمثل الهدف الأساسي للبحث في إيجاد مقاربة يمكن من خلالها توضيح دور مهنة مراجعة الحسابات في الحد من انتشار ظاهرة الفساد من خلال مسؤوليتها الاجتماعية، مسؤوليتها عن اكتشاف الغش، ميثاق أخلاقيات وسلوك المهنة، والقوانين والأحكام النافذة والتي تتعلق بالمهنة، حيث قام البحث على دراسة تطبيقية من خلال تحليل ثلاث وقائع من القضايا المسجلة في محكمة الأمن الاقتصادي والتي تم البت فيها قضايا محكمة الأمن الاقتصادي، وقد توصل الباحث إلى إن الواقع في سورية يعكس فساداً على كافة المستويات، وإن هناك دور كبير لمهنة المراجعة في موضوع مكافحة الفساد من خلال المسؤوليات المنوطة بها، ومن أهم النتائج التي توصل إليها الباحث أيضاً أنه ليس هناك قوانين خاصة بتنظيم المهنة وتحديد مسؤوليتها في سورية إلا من خلال جمعية المحاسبين القانونيين السورية والتي لا تقوم بالدور المتوقع من المهنة كتنظيم له مكانة اجتماعية مرموقة.

دراسة (Berkman,etal.,2008)، بعنوان **"The fight against corruption: international organizations at a cross-roads"** ، لقد هدفت الدراسة إلى تقديم تقييم لمكافحة الفساد من خلال الخبرات الشخصية للخبراء في للمنظمات الدولية التي أنجزت تقدما في مكافحة الفساد، وقد اعتمدت منهجية البحث على دراسة استقصائية لآراء عدد من خبراء مكافحة الفساد، وخلص البحث إلى انه من المتفق عليه أن المنظمات الدولية اليوم في مفترق طرق في جهودهم الفردية والجماعية لمكافحة الفساد لذلك يجب على المنظمات الدولية تجاوز فضائح الفساد التي ابتليت فيها مؤخرا العديد من المنظمات إذ يجب عليهم مواجهة مسألة ما إذا كان موظفيهم وحكومات الدول الأعضاء لديها بالفعل القدرة والإرادة والالتزام بمكافحة الفساد لمواجهة هذه التحديات باعتماد استراتيجيات تتبعها المنظمات الدولية لمكافحة الفساد، والحث على مزيد من التعاون مع بعضهم البعض لمنع الفساد بتقديم تشخيصا واقعيا حول مستقبل الحركة المناهضة للفساد داخل وبين المنظمات الدولية.

دراسة (Kayrak,2008) بعنوان **"Evolving challenges for supreme audit institutions in struggling with corruption"**، هدفت الدراسة لمعرفة مشاركة المؤسسات العليا لمراجعة الحسابات (الأجهزة العليا للرقابة) في مكافحة الفساد ومساهماتها في الممارسة العملية، وتحقيقا لهذه الغاية تم إجراء تحليل شامل للأجهزة العليا للرقابة من حيث الفصل بين قوة أدلة التدقيق والسلطة والشفافية والمساءلة والتحقيق، وقد خلصت الدراسة إلى أن المشاركة النشطة من الأجهزة العليا للرقابة التي

لها تنظيم مالي واستقلال تشغيلي لوظيفتها في تدقيق الحسابات كونه لها ولاية تكفلها الدساتير والقوانين أمر ضروري من أجل ردع الفساد من خلال تعزيز المساءلة والانفتاح والحكم الرشيد وإدارة القطاع العام، وعلاوة على ذلك فمن المرجح أن للأجهزة العليا للرقابة دور في الكشف عن بعض الحالات المشبوهة من الفساد رغم أن معظمهم ليس لديهم السلطة للتحقيق في تلك الحالات.

دراسة (Ksenia,2008) بعنوان **“Can corruption and economic crime be controlled in developing countries and if so, is it cost-effective?”** والهدف من هذه الدراسة هو لتقييم الجهود الدولية في مكافحة الفساد وآثارها على البلدان النامية على مستويين يتم فيهما دراسة السياسات على المستوى التنظيمي وحسب القطاع من خلال النظر في جرائم غسل الأموال والرشوة، ومن ثم يحدد الاتجاهات الرئيسية في الاتفاقيات الدولية لمكافحة الفساد وتقييم كفاءتها بأسلوب تحليل التكاليف والمنافع، ومن نتائج الدراسة أن الأفكار الإيجابية في البداية من تعزيز الرقابة ومقاضاة الجرائم الاقتصادية لا تجلب النتائج المتوقعة كما أن نهج القانون الجنائي الذي اختارته المنظمات الدولية الرئيسية - الأمم المتحدة، والبنك الدولي، والاتحاد الأوروبي - ليس فعال، كما أن إعطاء الأولوية لمبدأ الوقاية بدلاً من العقاب أدى إلى زيادة على تكاليف الرقابة على الجرائم الاقتصادية في البلدان النامية دون داع ودون جدوى.

دراسة(السبيعي،2010) بعنوان "دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية"، وقد هدفت الدراسة إلى التعرف على دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية بمدينة الرياض في المملكة العربية السعودية، وقد استخدم الباحث عينة من (355) مفردة من مجتمع الدراسة المتكون من العاملين في الأجهزة المعنية بمكافحة الفساد الإداري في القطاعات الحكومية بمدينة الرياض والبالغ عددهم (669) مفردة، وقد توصل الباحث إلى مجموعة نتائج أهمها انخفاض مستوى التزام القطاعات الحكومية بتطبيق الشفافية، كما أن هنالك مستوى أهمية عالي جداً لأهم السبل التي تسهم في تعزيز تطبيق الشفافية والمساءلة مثل رفع كفاءة الأجهزة الرقابية بمنحها الصلاحيات الكافية وتحديث الأنظمة والتشريعات وتفعيل نظام المساءلة من أين لك هذا؟، والتسريع في إجراءات التحقيق والمحاكمة لمتهمي قضايا الفساد الإداري وإعلان تنفيذ عقوبة من تثبت إدانته.

دراسة(عبد الله،2010)، بعنوان "الفساد الإداري والمالي الإشكالية وطرق معالجته"، حيث هدفت الدراسة إلى إعداد الوسائل والطرق اللازمة لتشخيص هذه الظاهرة في العراق والحد منها عن طريق تشريع القوانين (الأخلاقية والرقابية والعقابية) ومن ثم معالجتها بالمواكبة الفعلية مع تطورات الأجهزة الرقابية، وقد توصل الباحث إلى بعض الاستنتاجات أهمها أنعدم المحاسبة الجدية لبعض المسؤولين والمدراء والموظفين أدت إلى عدم انضباط وخوف لموظفين من عمل المخالفات وبشكل كبير وتدخل الوزراء وكذلك بعض الكتل في مجلس النواب في شؤون الموظفين ومحاولة البعض الآخر التستر على المخالفات وحماية المخالفين في وزارتهم وبعض الوزراء يقوم بطلب من دوائر وزارته

عدم التعاون مع دائرة المفتش العام، كما أن ضعف العقوبة الإدارية والقضائية للموظف جعلته عرضة لعدم الاهتمام والخوف من الضوابط والشروط للمخالفين والمتلاعبين.

دراسة (Malagueno,etal.,2010)، بعنوان **“Accounting and corruption: a cross-country analysis”**، وقد هدف البحث إلى فهم أفضل للعلاقة بين نوعية المحاسبة والمراجعة ومستوى الفساد بدراسة هذه العلاقة عن طريق إجراء تحليل عبر البلاد باستخدام البيانات العامة لقياس جودة المحاسبة والتدقيق مع مستوى الفساد، وقد تبين للباحث أن جوده المحاسبة والتدقيق ترتبط بشكل كبير بمستوى الفساد في بلد ما حيث أن تحسين نوعية المحاسبة والتدقيق يؤدي إلى انخفاض مستوى الفساد لان البلدان التي حسنت في معايير المحاسبة والتدقيق أصبح لديها تقارير أكثر شفافية أظهرت انخفاض مستويات الفساد مما يبين أثر المعلومات المحاسبية ذات الجودة العالية على مستوى الفساد.

دراسة(بني عامر،2012)، بعنوان **"مكافحة الفساد في الأردن بين مجلس النواب وهيئه مكافحة الفساد"**، وقد تناولت هذه الدراسة الازدواجية في مكافحة الفساد بين مجلس النواب وهيئه مكافحة الفساد، حيث أن لمجلس النواب دور في مكافحة الفساد الإداري من خلال وظيفته الرقابية والتشريعية وما يترتب عليها من مسألة الوزراء والحكومة وبالتحقيق في الأفعال التي يشوبها الفساد، بينما شكلت هيئه مكافحة الفساد كهيئة متخصصة لمكافحة الفساد حيث استعرض الباحث قانون الهيئة واليات عملها والأنشطة

التي قامت بها ومدى نجاعة عملها في الحد من الفساد الإداري، وقد خلصت الدراسة إلى نتيجتين رئيسيتين الأولى عدم فعاليته هيئه مكافحة الفساد في مكافحة الفساد وانه يجب إعادة النظر في تشكيل هيئه مكافحة الفساد وارتباطها، والثانية أن فعاليته مجلس النواب في مكافحة الفساد محدودة ويشوبها بعض القصور.

دراسة (المطيري،2012)، بعنوان "مدى فاعلية إجراءات الرقابة المالية على الإنفاق التي يطبقها ديوان المحاسبة الكويتي من وجهة نظر الجهات الخاضعة لرقابة الديوان"، وقد هدفت الدراسة إلى تقييم مدى فاعلية إجراءات الرقابة المالية على الإنفاق التي يطبقها ديوان المحاسبة الكويتي من وجهة نظر الجهات الخاضعة لرقابة الديوان، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد استخدم الباحث عينه عشوائية طبقية مكونة من (86) جهة من جميع الجهات الخاضعة للرقابة المالية لديوان المحاسبة الكويتي البالغ عددها (110) جهات، وقد توصلت الدراسة إلى بعض النتائج أهمها أن الإجراءات التي يطبقها حاليا ديوان المحاسبة الكويتي في الرقابة على الإنفاق الحكومي تتسم بالفاعلية، كما وتتسم إجراءات الرقابة المالية المسبقة واللاحقة و إجراءات الرقابة المحاسبية و إجراءات تقويم الأداء التي يطبقها حاليا ديوان المحاسبة الكويتي في الرقابة على الإنفاق الحكومي كل على حده بالفاعلية.

ثانياً: ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

جاءت هذه الدراسة لمعالجة الفجوة التي تركتها الدراسات السابقة حيث تناولت الدراسات السابقة موضوع الفساد الإداري والمالي الإشكالية وطرق معالجته، العوامل المؤثرة على اكتشاف الأخطاء والغش، ودور مهنة المراجعة في مكافحة الفساد، وفاعلية إجراءات الرقابة المالية على من وجهة نظر الجهات الخاضعة للرقابة، ومكافحه الفساد في الأردن بين مجلس النواب وهيئة مكافحه الفساد، إلا انه -وبحدود علم الباحث - لم تتطرق الدراسات السابقة إلى مدى ملائمة إجراءات ديوان المحاسبة الأردني لمكافحة الفساد من وجهة نظر المدققين العاملين في الديوان، على الرغم من شرعيه ديوان المحاسبة الأردني الدستورية ومهنيته في ممارسة وإحكام الرقابة على الأموال العامة، والجدول رقم(2-1)التالي يبين الفرق الرئيسي بين الدراسات السابقة وهذه الدراسة:

جدول (2-1)

الفرق بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

الدراسة السابقة	الجوانب التي تناولتها الدراسة السابقة	الفرق بين الدراسة السابقة والدراسة الحالية
دراسة الشنواني(1994)	دراسة نظرية عن حالات اختلاس حدثت على ارض الواقع.	دراسة متوازية نظرية وعملية عن ملائمة إجراءات تدقيق الديوان لمكافحة الفساد.
دراسة عثمان(2003)	اقتصرت على دور ديوان	شملت ثلاث أنواع لرقابة الديوان

المحاسبة في الرقابة على الأداء.	إضافة لرقابته على الأداء.	
دراسة الموسوي(2005)	اقتصرت على الفساد الإداري.	شملت ثلاثة أنواع لرقابة الديوان إضافة لرقابته الإدارية.
دراسة العقدة والنوايسة(2006)	ركزت على العوامل المؤثرة على اكتشاف الأخطاء والغش.	ركزت على مدى ملاءمة إجراءات تدقيق الديوان لمكافحة الفساد.
دراسة شامية (2008)	دراسة نظرية قامت بتحليل وقائع من قضايا الفساد.	دراسة متوازية نظرية وعملية عن ملاءمة إجراءات تدقيق الديوان لمكافحة الفساد.
دراسة berkman,etal (2008)	تناولت وجهات نظر خبراء منظمات دولية لمكافحة الفساد.	ركزت على مدى ملاءمة إجراءات تدقيق الديوان لمكافحة الفساد من وجه نظر مدققين الديوان.
دراسة kayrak(2008)	ركزت على الفصل بين قوة أدله التدقيق والشفافية والمساءلة.	ركزت على إجراءات التدقيق التي يقوم بها الديوان.
دراسة	تناولت الجهود الدولية في	تناولت إجراءات تدقيق الديوان

كجهاز رقابي.	مكافحة الفساد.	Ksenia(2008)
شملت ثلاث أنواع لرقابة الديوان إضافة لرقابته الإدارية.	اقتصرت على الفساد الإداري في القطاعات الحكومية.	دراسة السبيعي(2010)
ركزت على مدى ملاءمة إجراءات تدقيق الديوان لمكافحة الفساد.	ركزت على تشخيص ظاهرة الفساد ومن ثم معالجتها عن طريق الاجهزة الرقابية.	دراسة عبد الله (2010)
اهتمت بمدى ملاءمة إجراءات التدقيق لمكافحة الفساد.	اهتمت بالعلاقة بين نوعية المحاسبة والتدقيق مع مستوى الفساد.	دراسة Malagueno,etal (2010)
ركزت على ملاءمة اجراءات تدقيق ديوان المحاسبة لمكافحة الفساد.	ركزت على دور هيئة مكافحة الفساد ومجلس النواب في مكافحة الفساد.	دراسة بني عامر(2012)
تناولت وجه نظر المدققين العاملين في ديوان الاردنى في مدى ملاءمة اجراءات التدقيق لمكافحة الفساد.	تناولت وجه نظر الجهات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة الكويتي في فعالية اجراءات التدقيق.	دراسة المطيري(2012)

الفصل الثالث

منهجية الدراسة (الطريقة والإجراءات)

3-1. منهجية الدراسة

3-2. مجتمع الدراسة

3-3. عينة الدراسة

3-4. أداء الدراسة

3-5. صدق الأداة

3-6. ثبات الأداة

3-7. متغيرات الدراسة

3-8. المعالجة الإحصائية

3-9. إجراءات الدراسة

الفصل الثالث

منهجية الدراسة (الطريقة والإجراءات)

يشتمل هذا الفصل على عرض لمنهجية الدراسة المتبعة من قبل الباحث بالإضافة إلى تناول مجتمع وعينة الدراسة وأداة الدراسة ومصادر الحصول عليها، ومن ثم الأساليب الإحصائية المستخدمة، وبيان صدق أداة الدراسة وثباتها.

3-1. منهجية الدراسة

لكي يتمكن الباحث من تحقيق أهداف البحث فإنه قام بإتباع المنهج الوصفي التحليلي القائم على المسح الميداني، بالاعتماد على الكتب والدوريات والتقارير والمقالات واستخدام الشبكة العنكبوتية(الانترنت) والدراسات السابقة في الجانب النظري، كما قام الباحث بإعداد استبانة حول مدى ملاءمة الإجراءات المتبعة في ديوان المحاسبة الأردني لمكافحة الفساد من وجهة نظر المدققين العاملين في ديوان المحاسبة الأردني، ومن ثم تم استخدام البرنامج الإحصائي لتحليل بيانات الدراسة (برنامج SPSS) في الجانب العملي.

3-2. مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المدققين العاملين في ديوان المحاسبة الأردني والبالغ عددهم (389) مدققاً، حسب معلومات قسم شؤون الموظفين في ديوان المحاسبة لعام 2013.

3-3. عينة الدراسة

استخدم الباحث عينة عشوائية من مجتمع الدراسة بواقع (130) مدقق، وبما يشكل ما نسبته (33.41%) تقريباً من مجتمع الدراسة، وقد تم توزيع الاستبانات على عينة

الدراسة استرد منها (116) استبانة وبما نسبته (89.24%) من الاستبانات الموزعة، واستبعد منها (7) استبانات غير صالحه وبما نسبته (5.38%)، وقد تم إخضاع (109) استبانات للتحليل وتشكل ما نسبته (83.84%) تقريباً من الاستبانات الموزعة وكما يتضح من الجدول رقم (1-3) التالي:

جدول رقم (1-3)

عينة الدراسة ودرجة الاستجابة الفعلية

النسبة المئوية %	العدد	البيان
100	130	الاستبانات الموزعة
89.24	116	الاستبانات المستردة
5.38	7	الاستبانات غير الصالحة للتحليل
83.84	109	الاستبانات الخاضعة للتحليل

3-4. أداة الدراسة

قام الباحث بإعداد استبانة اشتملت قسمين رئيسيين، تضمن الأول منها البيانات الشخصية للمشاركين (المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، سنوات الخبرة العملية، المسمى الوظيفي)، بينما اشتمل القسم الثاني على أربعة أجزاء يحتوي كل جزء منها على (13) فقرة لقياس متغيرات الدراسة الرئيسية (الرقابة المالية والمحاسبية، الرقابة الإدارية، رقابة الأداء، الرقابة القانونية)، وقد قام الباحث بتصميم وتطوير أداة الدراسة بحيث

تحتوي كل فقرة على إجراء من إجراءات التدقيق المهمة التي يقوم بها ديوان المحاسبة، حيث تمت صياغة الفقرات بالاعتماد على معايير التدقيق الدولية، ومعايير التدقيق الحكومية، كما تمت الاستفادة من بعض فقرات أدوات استخدمتها بعض الدراسات السابقة، وأخيراً تم الأخذ بآراء وملاحظات المحكمين وصولاً إلى الصيغة النهائية للفقرات، بحيث تغطي هذه الفقرات كافة الجوانب المتعلقة بمدى ملائمة الإجراءات المتبعة في ديوان المحاسبة الأردني لمكافحة الفساد.

وفيما يلي الجدول رقم (2-3) الذي يوضح عدد الفقرات التي تقيس متغيرات الدراسة:

جدول رقم (2-3)

قياس متغيرات الدراسة من خلال فقرات الاستبانة

المتغير الرئيس	القسم/الجزء	الفقرات
الرقابة المالية والمحاسبية	الثاني/الأول	13-1
الرقابة الإدارية	الثاني/الثاني	26-14
رقابة الأداء	الثاني/الثالث	39-17
الرقابة القانونية	الثاني/الرابع	52-40

3-5. صدق الأداة

لضمان سلامة فقرات الاستبانة وارتباطها بأهداف الدراسة ومدى قدرتها على قياس المتغيرات، قام الباحث أثناء مرحلة إعداد الاستبانة بصياغة الفقرات بشكل يتوافق مع الجانب النظري، وقام بعرضها على مجموعة من الأساتذة الأكاديميين في مجال المحاسبة

والتدقيق بهدف التأكد من وضوح العبارات المستخدمة وسهولتها وقدرتها على تحقيق أهداف الدراسة حيث تم تحكيمها من قبل تسعة من أعضاء هيئة التدريس، وتم الأخذ بالملاحظات والآراء التي أبدتها المحكمون بحيث تم تثبيت الفقرات التي توافقت الآراء حولها وتعديل وإلغاء بعض الفقرات الأخرى وفقاً لتلك الملاحظات والآراء وصولاً إلى الصيغة النهائية للاستبانة ومن ثم توزيعها على أفراد العينة.

3-6. ثبات الأداة

لاختبار ثبات أداة الدراسة وإمكانية الاعتماد عليها في اختبار الفرضيات ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم استخدام مقياس الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) لقياس مصداقية إجابات عينة الدراسة على أسئلة الاستبانة باعتبار القيمة المقبولة إحصائياً لهذا المقياس هي (60%) فأكثر (Sekaran,1984)، وكانت النتائج كما يوضحها الجدول رقم (3-3) التالي :

جدول رقم (3-3)

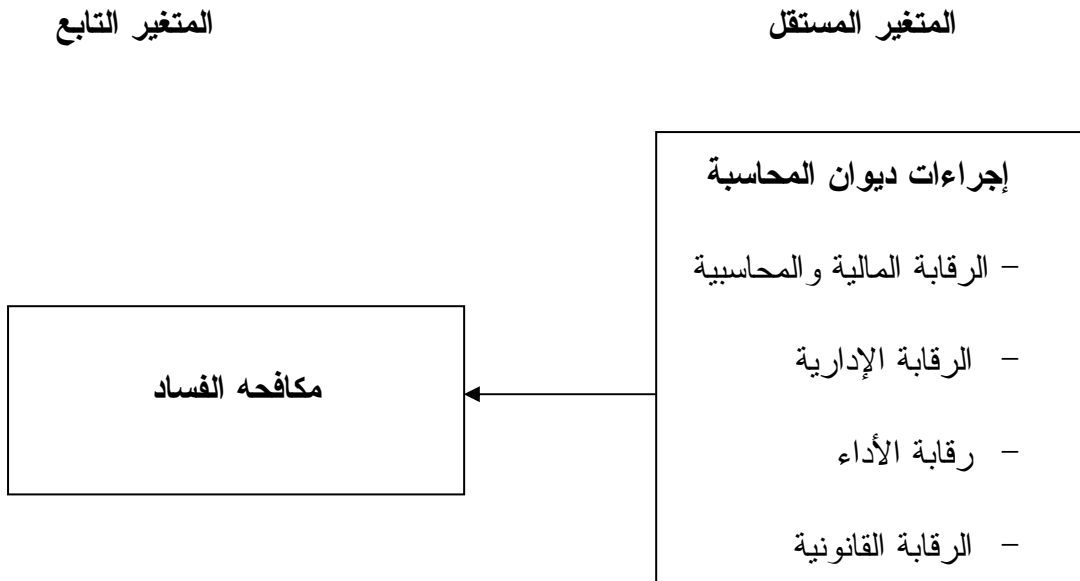
اختبار ثبات أداة الدراسة

البند	الفرضية	عدد الأسئلة	قيمة معامل ألفا%
الرقابة المالية والمحاسبية	الأولى	13	84.6
الرقابة الإدارية	الثانية	13	91.9
رقابة الأداء	الثالثة	13	97.6
الرقابة القانونية	الرابعة	13	88.8

يظهر من الجدول رقم (3-3) اختبار ثبات أداة الدراسة أن قيمة معامل ألفا تراوحت بين (84.6% - 97.6%) وهي معامل ثبات عالٍ جداً مما يؤكد موثوقية نتائج الاستبانة.

3-7. متغيرات الدراسة

يعتبر الباحث أن إجراءات ديوان المحاسبة المتمثلة بالرقابة المالية والمحاسبية والرقابة الإدارية ورقابة الأداء والرقابة القانونية كمتغيرات مستقلة تؤثر على المتغير التابع وهو مكافحة الفساد.



3-8. المعالجة الإحصائية

بعد عملية جمع البيانات والمعلومات المتعلقة بمتغيرات الدراسة، قام الباحث بالاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences (SPSS) وذلك من أجل تحليل البيانات التي تم الحصول عليها لتحقيق

أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، وفي ضوء متغيرات الدراسة وأساليب القياس وأعراض التحليل فقد تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

أولاً: التحليل الوصفي (Descriptive Analysis) معتمداً على مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت وتحديد الوسط الحسابي والانحراف المعياري.

ثانياً : الإحصاء الاستدلالي (Inferential Analysis) ومن خلال ما يلي:

1. اختبار ثبات الأداة (Reliability) لقياس ثبات أداة الدراسة ومقدار الاتساق الداخلي ومدى الاعتماد عليها وتم ذلك باحتساب معامل كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha)
2. اختبار الفرضيات من خلال استخدام الاختبار الإحصائي " T " لعينة واحدة لاختبار الفرضيات من الأولى إلى الرابعة (One Sample T-Test)
3. النسب المئوية لبيان الإحصاء الوصفي للبيانات المتعلقة بالخصائص الديموغرافية للمستجيبين.

3-9. إجراءات الدراسة

لغرض تحقيق أهداف الدراسة وجمع البيانات اعتمد الباحث في جمع البيانات اللازمة

لهذه الدراسة على نوعين من البيانات وهي كما يلي:

أولاً - البيانات الثانوية:

تتمثل هذه البيانات في مجموعة الكتب والدوريات العربية والأجنبية والدراسات المنشورة، ورسائل الدكتوراه والماجستير، والشبكة العنكبوتية (الانترنت) بحيث تغطي الجزء النظري من الدراسة.

ثانياً - البيانات الأولية:

بعد تصميم وتطوير أداة الدراسة قام الباحث بجمع البيانات الأولية عن طريق أسلوب الاستقصاء، حيث تم توزيع الاستبيانات على عينة الدراسة، لاستطلاع آرائهم حول مدى ملائمة إجراءات التدقيق المتبعة في ديوان المحاسبة الأردني لمكافحة الفساد في القطاع العام.

الفصل الرابع

نتائج الدراسة الميدانية

4-1. خصائص عينة الدراسة

4-2. الإحصاء الوصفي لإجابات أسئلة الدراسة

4-2-1. المجال الأول: إجراءات الرقابة المالية والمحاسبية

4-2-2. المجال الثاني: إجراءات الرقابة الإدارية

4-2-3. المجال الثالث: إجراءات رقابة الأداء

4-2-4. المجال الرابع: إجراءات الرقابة القانونية

4-3. اختبار الفرضيات

4-3-1. اختبار الفرضية الأولى

4-3-2. اختبار الفرضية الثانية

4-3-3. اختبار الفرضية الثالثة

4-3-4. اختبار الفرضية الرابعة

الفصل الرابع

نتائج الدراسة الميدانية

حاولت هذه الدراسة الإجابة عن الأسئلة التي تم طرحها في الفصل الأول من التي مثلت مشكلتها والفرضيات التي بنيت عليها، وقد تم استخراج جميع المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للأسئلة الخاصة بمتغيراتها، والجدول الآتية تبين النتائج الدراسة:

4-1. خصائص عينة الدراسة

تم اختيار مجموعة من المتغيرات الشخصية والوظيفية للمدققين العاملين في ديوان المحاسبة الأردني، من أجل بيان بعض الحقائق المتعلقة بهذه الفئة، وتبين النتائج الواردة في الجداول الآتية خصائص أفراد عينة الدراسة وهي كما يلي:

1. المؤهل العلمي:

جدول رقم (4-1)

توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	تكرار	النسبة المئوية %
دبلوم فأقل	6	5.5
بكالوريوس	72	66
ماجستير	28	25.7
دكتوراه	3	2.8
المجموع	109	100

يبين الجدول رقم (4-1) أن نسبة (66%) من عينة الدراسة يحملون درجة البكالوريوس وهي النسبة الأكبر بين مستويات التحصيل العلمي الأخرى مما يبين اهتمام الديوان بتعيين مدققين يحملون الدرجة الجامعية الأولى، تلاها في المرتبة الثانية نسبة الحاصلين على درجة الماجستير وبما نسبته (25.7%)، في حين أن ما نسبته (5.5%) من عينة الدراسة يحملون شهادة الدبلوم فأقل، و فقط نسبة (2.8%) يشكلها حملة درجة الدكتوراه، مما يعكس التأهيل العلمي لعينة الدراسة وهذا بدوره يعتبر من المؤشرات الكافية لفهم أسئلة الإستبانة والإجابة عليها بآراء وتقديرات تعزز من درجة الاعتماد عليها.

2. التخصص الأكاديمي:

جدول رقم (4-2)

توزيع عينة الدراسة حسب التخصص الأكاديمي

النسبة المئوية %	تكرار	التخصص الأكاديمي
55.1	60	محاسبة
9.2	10	علوم مالية ومصرفية
12.8	14	إدارة أعمال
9.2	10	اقتصاد
11.9	13	قانون
1.8	2	أخرى
100	109	المجموع

يبين الجدول رقم (4-2) أن ما نسبته (55.1%) من عينة الدراسة تخصصهم محاسبة مما يشير إلى تركيز الديوان على تعيين حملة هذا التخصص كونه الأكثر صلة بطبيعة الأعمال التي يقوم بها الديوان، كما أن (9.2%) من المدققين تخصصهم علوم مالية ومصرفية، و (12.8%) تخصصهم إدارة أعمال، و (9.2%) من عينة الدراسة تخصصهم اقتصاد، وان (11.9%) تخصصهم قانون، في حين أن نسبة التخصصات الأخرى بلغت (1.8%)، أي أن معظم عينة الدراسة تخصصهم محاسبة وتخصصات إدارة المال والأعمال بالإضافة إلى تخصص القانون، وهذا يُعد أمراً طبيعياً كونهم ممن يعملون في مجال التدقيق.

3. عدد سنوات الخبرة في مجال العمل الحالي:

جدول رقم (4-3)

توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

النسبة المئوية %	تكرار	سنوات الخبرة
4.6	5	أقل من 5 سنوات
14.7	16	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
27.5	30	من 10 إلى أقل من 15 سنة
20.2	22	من 15 إلى أقل من 20 سنة
33.0	36	20 سنة فأكثر
100	109	المجموع

يبين الجدول رقم (4-3) أن (4.6%) من عينة الدراسة خبرتهم اقل من 5 سنوات، وان (14.7 %) خبرتهم من 5 إلى اقل من 10 سنوات وان (27.5%) خبرتهم من 10 سنوات إلى اقل من 15 سنة، وان (20.2 %) خبرتهم من 15 سنة إلى اقل من 20 سنة، وأن (33 %) خبرتهم أكثر من 20 سنة، وهذا يدل على تنوع الخبرات العملية لعينة الدراسة، كما أن ما نسبته (53.2%) أي أكثر من نصف العينة هم ممن لا تقل خبرتهم عن 15 سنة، مما يعكس تمتع عينة الدراسة بالخبرة بالإضافة إلى التنوع في الآراء وبالتالي يزيد من درجة الاعتماد على إجابات عينة الدراسة.

4. المسمى الوظيفي:

جدول (4-4)

توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

النسبة المئوية %	تكرار	المسمى الوظيفي
79.8	87	مدقق
10.1	11	مسؤول مكتب
9.2	10	رئيس مراقبة
0.9	1	غير ذلك
100	109	المجموع

يبين الجدول رقم (4-4) أن ما نسبته (79.8 %) من عينة الدراسة هم من وظيفة مدقق، وكذلك ما نسبته (10.1 %) من عينة الدراسة من وظيفة مسؤول مكتب، بينما

كانت نسبة وظيفة رئيس مراقبة (9.2%) والوظائف الأخرى (0.9%)، وهذا يعزز الاعتماد على إجابات عينة الدراسة كون غالبيتهم من وظيفة مدقق وهم المعنيون بشكل مباشر بتنفيذ إجراءات التدقيق.

2-4. الإحصاء الوصفي لإجابات أسئلة الدراسة

حدد الباحث خيارات الإجابة في أداة الدراسة بالاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي لقياس متغيرات الدراسة إذ تم إعطاء أوزان نسبية لمقياس الدراسة كما هي مبينة في الجدول رقم (4-5) التالي:

جدول رقم (4-5)

مستوى إجابات فقرات الاستبانة حسب مقياس ليكرت الخماسي

الوزن النسبي	درجة الموافقة
5	موافق بشدة
4	موافق
3	محايد
2	غير موافق
1	غير موافق بشدة

واستناداً إلى ذلك فإن قيم المتوسطات الحسابية التي وصلت إليها الدراسة سيتم التعامل

معها لتفسير البيانات على النحو التالي:

مرتفع	متوسط	منخفض
3.5 فما فوق	3.49-2.5	2.49-1

وقد قام الباحث باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة على كامل فقرات مجالات أداة الدراسة والخاصة بإجراءات التدقيق والرقابة التي يقوم بها ديوان المحاسبة لتحديد النتيجة العامة لمدى ملاءمة إجراءات ديوان المحاسبة الأردني لمكافحة الفساد من وجهة نظر المدققين العاملين في ديوان المحاسبة الأردني والجدول رقم (4-6) التالي يوضح الإحصاء الوصفي:

جدول (4-6)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجالات إجراءات تدقيق ديوان المحاسبة

ت	المجال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	مستوى الأهمية
1	الرقابة المالية والمحاسبية	3.95	.648	1	مرتفع
2	الرقابة الإدارية	3.60	.816	4	مرتفع
3	رقابة الأداء	3.62	.844	3	مرتفع
4	الرقابة القانونية	3.71	.885	2	مرتفع
	المجموع الكلي للدرجة	3.83	.654		مرتفع

يشير الجدول رقم (4-6) إلى أن مستوى ملاءمة إجراءات تدقيق ديوان المحاسبة الأردني لمكافحة الفساد جاءت بالمستوى المرتفع، فقد تراوحت متوسطاتها الحسابية ما بين (3.60-3.95) وجاءت في المرتبة الأولى إجراءات التدقيق المتبعة في الرقابة المالية والمحاسبية بالمستوى المرتفع وبمتوسط حسابي بلغ (3.95) وانحراف معياري (0.648)، ثم جاءت في المرتبة الثانية إجراءات التدقيق المتبعة في الرقابة القانونية بالمستوى المرتفع وبمتوسط حسابي بلغ (3.71) وانحراف معياري (0.885)، وفي المرتبة الثالثة جاءت إجراءات التدقيق المتبعة في رقابة الأداء بالمستوى المرتفع وبمتوسط حسابي بلغ (3.62) وانحراف معياري (0.844)، وأخيراً جاءت إجراءات التدقيق المتبعة في الرقابة الإدارية بالمستوى المرتفع أيضاً وبمتوسط حسابي بلغ (3.60) وانحراف معياري (0.816).

وبناء عليه تشير النتيجة العامة إلى وجود مستوى مرتفع نسبياً لملاءمة إجراءات تدقيق ديوان المحاسبة الأردني لمكافحة الفساد في القطاع العام من وجهة نظر المدققين العاملين في ديوان المحاسبة الأردني، إذ بلغ المتوسط الحسابي العام (3.83) والذي يقابل مستوى الموافقة مرتفع، كما أنه أكبر من الوسط الحسابي الفرضي لأداة القياس البالغة قيمته (3)، في حين بلغ الانحراف المعياري العام (0.655)، مما يدل على التناسق والتقارب في إجابات عينة الدراسة، وبالتالي فإن هذا يشير إلى أن إجراءات تدقيق ديوان المحاسبة الأردني ملاءمة إلى حد ما لمكافحة الفساد.

ومن أجل التعرف على مجالات هذه الإجراءات في كل نوع من الأنواع الأربعة للرقابة التي يمارسها الديوان (الرقابة المالية والمحاسبية، الرقابة الإدارية، رقابة الأداء،

الرقابة القانونية)، قام الباحث بدراسة هذه الإجراءات بشكل مفصل كل على حدة وبصورة مفصلة وهي على النحو الآتي:

4-2-1. المجال الأول: إجراءات الرقابة المالية والمحاسبية

قام الباحث باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة على فقرات المجال الأول لأسئلة الدراسة والخاص بإجراءات الرقابة المالية والمحاسبية التي يقوم بها ديوان المحاسبة، والجدول رقم (4-7) التالي يوضح الإحصاء الوصفي.

جدول رقم (4-7)

الإحصاء الوصفي لأراء عينة الدراسة لمجال الرقابة المالية والمحاسبية

ت	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
1	مستوى التخطيط لعملية التدقيق التي يقوم بها الديوان يحد من الفساد.	3.6514	.89625	13
2	مستوى دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية التي يقوم بها الديوان يقلل من الفساد.	4.1193	.70349	7
3	مستوى جمع مدقق الديوان لقرائن تدقيق كافية وملائمة يمكن الديوان من النجاح في مكافحة الفساد.	4.1009	.57647	8

12	.77464	3.7431	مستوى إجراء المقارنات التحليلية التي يقوم بها الديوان يحد من الفساد.	4
1	.57882	4.2844	مستوى قيام مدقق الديوان بالتأكد من أن الأرصدة والعمليات المسجلة موجودة فعلا وإنها ليست وهمية يقلل من الفساد.	5
2	.59116	4.2752	مستوى قيام مدقق الديوان بالتأكد من اكتمال تسجيل العمليات المالية والمحاسبية على السجلات كافي للنجاح في مكافحة الفساد.	6
5	.56229	4.2110	مستوى تحقق مدقق الديوان من صحة الاحتساب والدقة المحاسبية للمعلومات المدونة في السجلات يحد من الفساد.	7
11	.67048	3.9358	مستوى تحقق مدقق الديوان من إجراء المطابقات والربط بين تفاصيل السجلات التي يقوم بها الديوان يحد من الفساد.	8
6	.55239	4.1927	مستوى تحقق مدقق الديوان من مسك الجهات الخاضعة للرقابة سجلات لمتابعة استيفاء وتحصيل الرسوم والضرائب يعزز مكافحة الفساد.	9

9	.70639	4.1009	مستوى قيام المدقق بالتأكد من وجود دورة مستنديه سليمة يدوية أو حاسوبية لدى الجهات الخاضعة للرقابة يعزز من مكافحة الفساد.	10
3	.55896	4.2752	مستوى قيام مدقق الديوان بالتحقق من وجود فصل للمهام المتعارضة يحد من الفساد.	11
10	.72642	3.9908	مستوى قيام مدقق الديوان بالتحقق بالتأكد من صحة التسجيل والترحيل والترصيد للعمليات المالية والمحاسبية يقلل من الفساد.	12
4	.65484	4.2477	مستوى قيام مدقق الديوان بالتحقق من تعزيز العمليات المالية والمحاسبية بالوثائق اللازمة يحد من الفساد.	13
	.64888	3.9495	المجموع العام	

يلاحظ من الجدول رقم (4-7) اتجاهات عينة الدراسة نحو الفقرات أعلاه الخاصة بإجراءات الرقابة المالية والمحاسبية التي يقوم بها المدققين في ديوان المحاسبة، وقد تراوح الوسط الحسابي بين (3.6514-4.2844) حيث احتلت الفقرة رقم (5) والتي تنص على " مستوى قيام مدقق الديوان بالتأكد من أن الأرصدة والعمليات المسجلة موجودة فعلا وإنها ليست وهمية يقلل من الفساد" المرتبة الأولى وبوسط حسابي بلغ (4.2844) بينما احتلت الفقرة (1) والتي تنص على " مستوى التخطيط لعملية التدقيق

التي يقوم بها الديوان يحد من الفساد" المرتبة الأخيرة وبوسط حسابي (3.6514)، وبشكل عام فقد بلغ الوسط الحسابي لتقديرات أفراد العينة (3.9495) والذي يقابل مستوى الموافقة مرتفع، كما أنه أكبر من الوسط الحسابي الفرضي لأداة القياس البالغة قيمته (3)، وقد بلغ الانحراف المعياري للإجابات عن ذلك المجال (0.64888). وهذا يدل على تناسق وتقارب الإجابات.

4-2-2. المجال الثاني: إجراءات الرقابة الإدارية

قام الباحث باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة على فقرات المجال الثاني لأسئلة الدراسة والخاص بإجراءات الرقابة الإدارية التي يقوم بها ديوان المحاسبة، والجدول رقم (4-8) التالي يوضح الإحصاء الوصفي:

جدول رقم (4-8)

الإحصاء الوصفي لأراء عينة الدراسة لمجال الرقابة الإدارية

الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة	ت
12	.92663	3.5688	مستوى قيام المدقق بالتحقق من وجود هيكل تنظيمي للجهات الخاضعة للرقابة يعزز من مكافحة الفساد	14
7	.92516	3.6606	مستوى تحقق مدقق الديوان من	15

			وجود معايير رقابية ومعايير أداء يحد من الفساد.	
6	.81504	3.7248	مستوى تحقق مدقق الديوان من قيام الجهات الخاضعة للرقابة بقياس الأداء الفعلي ومقارنته بالمعايير الموضوعية يقلل من الفساد.	16
1	.50415	4.1193	مستوى تحقق مدقق الديوان من قيام الجهات الخاضعة للرقابة بتصحيح الأخطاء والانحرافات يحد من الفساد.	17
5	.80391	3.7615	مستوى تحقق مدقق الديوان من قيام الجهات الخاضعة بعملية تدوير ونقل الموظفين يحد من الفساد.	18
4	.84814	3.8257	مستوى تحقق مدقق الديوان من قيام الجهات الخاضعة باختيار الموظفين الأكفاء ووضعهم	19

			بالمكان المناسب يحد من الفساد.	
2	.66565	4.0367	مستوى تحقق مدقق الديوان من كفاية وفعالية أنظمة الضبط الداخلي في الجهات الخاضعة للرقابة يسهم في مكافحة الفساد.	20
8	.81899	3.6606	مستوى قيام مدقق الديوان بالتحقق من تطبيق الجهات الخاضعة للرقابة لنظام حوافز وعقوبات للموظفين يعزز من مكافحة الفساد.	21
3	.67941	4.0367	مستوى قيام مدقق الديوان بتدقيق القرارات الإدارية ومتابعة الإجراءات الهادفة لحماية الأموال العامة في الجهات الخاضعة للرقابة يعزز من مكافحة الفساد.	22
13	.87786	3.5138	مستوى قيام مدقق الديوان بتدقيق مغادرات وإجازات موظفين الجهات الخاضعة للرقابة	23

			وحصول الموظفين على إجازات سنوية يحد من الفساد.	
10	.85839	3.6239	مستوى قيام مدقق الديوان بالتدقيق على موظفين الجهات الخاضعة للرقابة ومدى التزامهم بالدوام الرسمي يعزز من مكافحة الفساد.	24
11	.85213	3.5872	مستوى قيام مدقق الديوان بالتحقق من قيام إدارة الجهة الخاضعة للرقابة بتقييم أداء الموظفين بشكل دوري يسهم في مكافحة الفساد.	25
9	.91816	3.6422	مستوى قيام مدقق الديوان بالتحقق من وجود تغذية راجعة في الجهات الخاضعة للرقابة وتزويد المرؤوسين بها يعزز من مكافحة الفساد.	26
	.81670	3.6055	المجموع العام	

يلاحظ من الجدول رقم (4-9) اتجاهات عينة الدراسة نحو الفقرات أعلاه الخاصة بإجراءات الرقابة الإدارية، وقد تراوح الوسط الحسابي بين (3.5138-4.1193) حيث احتلت الفقرة رقم (17) والتي تنص على "مستوى تحقق مدقق الديوان من قيام الجهات الخاضعة للرقابة بتصحيح الأخطاء والانحرافات يحد من الفساد." المرتبة الأولى وبوسط حسابي بلغ (4.1193) بينما احتلت الفقرة (23) والتي تنص على " مستوى قيام مدقق الديوان بتدقيق مغادرات وإجازات موظفين الجهات الخاضعة للرقابة وحصول الموظفين على إجازات سنوية يحد من الفساد" المرتبة الأخيرة وبوسط حسابي (3.5138)، وبشكل عام فقد بلغ الوسط الحسابي لتقديرات أفراد العينة (3.6055) والذي يقابل مستوى الموافقة مرتفع كما أنه أكبر من الوسط الحسابي الفرضي لأداة القياس البالغة قيمته (3)، وقد بلغ الانحراف المعياري للإجابات عن ذلك المجال (0.81670). وهذا يدل على تناسق وتقارب الإجابات.

3-2-4. المجال الثالث: إجراءات رقابة الأداء

قام الباحث باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة على فقرات المجال الثالث لأسئلة الدراسة والخاص بإجراءات رقابة الأداء التي يقوم بها ديوان المحاسبة، والجدول رقم (4-9) التالي يوضح الإحصاء الوصفي:

جدول رقم (4-9)

الإحصاء الوصفي لأراء عينة الدراسة لمجال رقابة الأداء

الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة	ت
1	.85898	3.8257	مستوى قيام مدقق الديوان بالتأكد من إن المشاريع قد تم تنفيذها بفاعلية (تحقيق الهدف:العلاقة ما بين النتائج المستهدفة والنتائج الفعلية) يسهم في مكافحة الفساد.	27
3	.82663	3.7615	مستوى قيام مدقق الديوان بالتأكد من أن المشاريع قد تم تنفيذها بكفاءة (تحقيق الهدف بأقل التكاليف:مدى استخدام الحد الأدنى من المدخل للوصول إلى تحقيق الحد الأقصى لمخرج معين) يسهم في مكافحة الفساد	28
6	.89112	3.6789	مستوى قيام مدقق الديوان بالتأكد من أن المشاريع قد تم تنفيذها باقتصاد وتوفير(تقليل تكلفة الموارد المستخدمة إلى أدنى مستوى ممكن مع أخذ النوعية أو الجودة بعين الاعتبار) يسهم في مكافحة الفساد.	29

4	.85928	3.7248	مستوى قيام مدقق الديوان بالتحقق من استخدام الموارد المالية والمادية بكفاءة يعزز مكافحة الفساد.	30
2	.85064	3.7890	مستوى قيام مدقق الديوان بالتحقق من استخدام الموارد المالية والمادية بفاعلية يعزز مكافحة الفساد.	31
5	.81504	3.7248	مستوى قيام مدقق الديوان بالتحقق من استخدام الموارد المالية والمادية باقتصاد وتوفير يعزز مكافحة الفساد.	32
9	.96771	3.5321	مستوى قيام مدقق الديوان بالتحقق من استخدام الجهات الخاضعة للرقابة للموارد البشرية بكفاءة يسهم في مكافحة الفساد.	33
11	.96823	3.5046	مستوى تحقق المدقق من استخدام الجهات الخاضعة للرقابة للموارد البشرية بفاعلية يسهم في مكافحة الفساد.	34
13	.98148	3.3945	مستوى تحقق مدقق الديوان من استخدام الجهات الخاضعة للرقابة للموارد البشرية باقتصاد يسهم في مكافحة الفساد.	35

7	.93947	3.6330	36 مستوى تحقق مدقق الديوان من رفع كفاءة الأداء وتحسينه من خلال ترشيد القرارات وتصحيح المسار وتحسينه في مرحلة التخطيط يحد من الفساد.
10	.90849	3.5321	37 مستوى تحقق مدقق الديوان من رفع كفاءة الأداء وتحسينه من خلال ترشيد القرارات وتصحيح المسار وتحسينه في مرحلة التنفيذ يحد من الفساد.
8	.95463	3.5872	38 مستوى تحقق مدقق الديوان من رفع كفاءة الأداء وتحسينه من خلال ترشيد القرارات وتصحيح المسار وتحسينه في مرحلة المتابعة يحد من الفساد.
12	1.04169	3.4771	39 مستوى تحقق مدقق الديوان من استخدام الجهات الخاضعة للرقابة للإجراءات والوسائل التقنية الحديثة لرقابة الأداء يعزز من مكافحة الفساد.
	.84409	3.6193	المجموع العام

يلاحظ من الجدول رقم (4-9) اتجاهات عينة الدراسة نحو الفقرات أعلاه الخاصة بإجراءات رقابة الأداء، وقد تراوح الوسط الحسابي بين (3.3945-3.8257) حيث احتلت الفقرة رقم (27) والتي تنص على " مستوى قيام مدقق الديوان بالتأكد من إن المشاريع قد تم تنفيذها بفاعلية (تحقيق الهدف:العلاقة ما بين النتائج المستهدفة والنتائج الفعلية) يسهم في مكافحة الفساد." المرتبة الأولى وبوسط حسابي بلغ (3.8257) بينما احتلت الفقرة (35) والتي تنص على "مستوى تحقق مدقق الديوان من استخدام الجهات الخاضعة للرقابة للموارد البشرية باقتصاد يسهم في مكافحة الفساد" المرتبة الأخيرة وبوسط حسابي (3.3945)، وبشكل عام فقد بلغ الوسط الحسابي لتقديرات أفراد العينة (3.6193) والذي يقابل مستوى الموافقة مرتفع، كما أنه أكبر من الوسط الحسابي الفرضي لأداة القياس البالغة قيمته (3)، وقد بلغ الانحراف المعياري للإجابات عن ذلك المجال (0.84409). وهذا يدل على تناسق وتقارب الإجابات.

4-2-4. المجال الرابع: إجراءات الرقابة القانونية

قام الباحث باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة على فقرات المجال الرابع لأسئلة الدراسة والخاص بإجراءات الرقابة القانونية التي يقوم بها ديوان المحاسبة، والجدول رقم (4-10) التالي يوضح الإحصاء الوصفي:

جدول رقم (4-10)

الإحصاء الوصفي لأراء عينة الدراسة لمجال الرقابة القانونية

الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة	ت
9	.79925	3.9908	مستوى تأكيد مدقق الديوان من توفر التشريعات القانونية للجهات الخاضعة للرقابة يعزز من مكافحة الفساد.	40
2	.59159	4.2385	مستوى تأكيد مدقق الديوان من سلامة تطبيق الجهات الخاضعة للرقابة للقوانين والأنظمة والتعليمات التي تحكم عملها يقلل من الفساد.	41
4	.71416	4.0917	مشاركة مدقق الديوان في لجان التدقيق والتحقيق بالمخالفات المالية والإدارية التي يرتكبها موظفي الجهات الخاضعة للرقابة يعزز من مكافحة الفساد.	42
5	.64226	4.0642	قيام مدقق الديوان من خلال مشاركته في لجان التدقيق والتحقيق بقضايا الفساد وتحويلها إلى القضاء يسهم في مكافحة الفساد.	43

10	.78715	3.9725	44	مستوى تحقق مدقق الديوان من أن التعيينات تمت استنادا إلى التشريعات المعمول بها من حيث الإعلان والمنافسة والانتقاء يعزز من مكافحة الفساد.
6	.65911	4.0275	45	مستوى تحقق مدقق الديوان من أن القرارات تتخذ من قبل الجهة صاحبة الصلاحية بموجب التشريعات النفاذة يحد من الفساد.
11	.66283	3.8807	46	مستوى قيام مدقق الديوان بالتأكد من أن الاعتمادات والمراسلات تمت حسب التشريعات المعمول بها يقلل من الفساد.
7	.65237	4.0183	47	مستوى قيام مدقق الديوان بالتحقق من أن عمليات الشراء تمت وفق الصلاحيات المنصوص عليها بالتشريعات المعمول بها يحد من الفساد.
8	.53568	4.0092	48	مستوى قيام مدقق الديوان بالتحقق من أن عمليات إدارة اللوازم تمت وفق التشريعات المعمول بها يمكن الديوان من مكافحة الفساد.
12	.75958	3.7523	49	مستوى قيام مدقق الديوان بالتحقق من أن

			ربط موظفين الجهات الخاضعة للرقابة بالكفالات المالية اللازمة حسب التشريعات المعمول بها يؤدي إلى مكافحة الفساد.	
3	.69523	4.1284	مستوى قيام الديوان بالفحوص الفجائية على الجهات الخاضعة للرقابة يحد من الفساد.	50
1	.71237	4.2569	إن تفعيل دور مدققين الديوان بتعزيز صلاحياتهم من ناحية المساءلة والمحاسبة يعزز من مكافحة الفساد.	51
13	1.24251	3.4312	إن قيام ديوان المحاسبة بتقديم تقريره إلى مجلس النواب يعزز من مكافحة الفساد.	52
	.88531	3.7110	المجموع العام	

يلاحظ من الجدول رقم (4-10) اتجاهات عينة الدراسة نحو الفقرات أعلاه الخاصة بإجراءات الرقابة القانونية، وقد تراوح الوسط الحسابي بين (3.4312-4.2569) حيث احتلت الفقرة رقم (51) والتي تنص على " إن تفعيل دور مدققين الديوان بتعزيز صلاحياتهم من ناحية المساءلة والمحاسبة يعزز من مكافحة الفساد " المرتبة الأولى وبوسط حسابي بلغ (4.2569) بينما احتلت الفقرة (52) والتي تنص على " إن قيام ديوان المحاسبة بتقديم تقريره إلى مجلس النواب يعزز من مكافحة الفساد" المرتبة الأخيرة وبوسط حسابي (3.4312)، وبشكل عام فقد بلغ الوسط الحسابي لتقديرات أفراد العينة

(3.7110) والذي يقابل مستوى الموافقة مرتفع كما أنه أكبر من الوسط الحسابي الفرضي لأداة القياس البالغة قيمته (3)، وقد بلغ الانحراف المعياري للإجابات عن ذلك المجال (0.88531) وهذا يدل على تناسق وتقارب الإجابات.

3-4 اختبار الفرضيات

الهدف من اختبار الفرضيات هو للإجابة عن أسئلة الدراسة وتحقيق أهدافها، حيث تم استخدام الاختبار الإحصائي " T " لعينة واحدة لاختبار الفرضيات من الأولى إلى الرابعة (One Sample T-Test) و لاختبار كل فرضية تتم مقارنة الوسط الحسابي لمجموعة الأسئلة مع الوسط الافتراضي لإجابات الاستبانة البالغ (3)، علما بأن درجات الحرية في الاختبارات هي 108 درجات.

1-3-4. اختبار الفرضية الأولى

الفرضية الأولى H_0 : لا تتلاءم إجراءات الرقابة المالية والمحاسبية التي يقوم بها ديوان المحاسبة لمكافحة الفساد.

لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار (One Sample T-Test) وذلك من اجل معرفة قبول الفرضية أو رفضها حيث كانت نتيجة الاختبار للفرضية الأولى كما هو مبين بالجدول رقم(4-11) التالي:

جدول رقم (4-11)

اختبار (T-Test) للفرضية الأولى إجراءات الرقابة المالية والمحاسبية

النتيجة	الدلالة الإحصائية. Sig	T الجدولية	T المحسوبة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المجال (الإجراءات)
رفض الفرضية العدمية	0.000	1.984	15.278	0.64888	3.9495	الرقابة المالية والمحاسبية

يتضح من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (4-11) ومن متابعة قيمة T للفرضية الأولى والتي تنص على "لا تتلاءم إجراءات الرقابة المالية والمحاسبية التي يقوم بها ديوان المحاسبة لمكافحة الفساد"، حيث بلغت قيمة (T) المحسوبة 15.278 وهي أكبر من القيمة المعيارية والبالغة (1.984) عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ وبدلالة إحصائية بلغت (0.000) وهي دالة إحصائية، وهذا يدل على ملاءمة إجراءات الرقابة المالية والمحاسبية التي يقوم بها ديوان المحاسبة لمكافحة الفساد.

2-3-4. اختبار الفرضية الثانية

الفرضية الثانية H02 : لا تتلاءم إجراءات الرقابة الإدارية التي يقوم بها ديوان المحاسبة لمكافحة الفساد.

لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار (One Sample T-Test) وذلك من أجل معرفة قبول الفرضية أو رفضها حيث كانت نتيجة الاختبار للفرضية الثانية كما هو مبين بالجدول رقم (4-12) التالي:

جدول رقم (4-12)

اختبار (T-Test) للفرضية الثانية إجراءات الرقابة الإدارية

النتيجة	الدلالة الإحصائية. Sig	T الجدولية	T المحسوبة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المجال (الإجراءات)
رفض الفرضية العدمية	0.000	1.984	7.740	0.81670	3.6055	الرقابة الإدارية

يتضح من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (4-12) ومن متابعة قيمة T للفرضية الثانية والتي تنص على "لا تتلاءم إجراءات الرقابة الإدارية التي يقوم بها ديوان المحاسبة لمكافحة الفساد"، حيث بلغت قيمة (T) المحسوبة (7.740) وهي أكبر من القيمة المعيارية البالغة (1.984) عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ وبدلالة إحصائية بلغت (0.000) وهي دالة إحصائياً، وهذا يدل على ملاءمة إجراءات الرقابة الإدارية التي يقوم بها ديوان المحاسبة لمكافحة الفساد.

3-3-4. اختبار الفرضية الثالثة

الفرضية الثالثة H03 : لا تتلاءم إجراءات رقابة الأداء التي يقوم بها ديوان المحاسبة لمكافحة الفساد.

لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار (One Sample T-Test) وذلك من أجل معرفة قبول الفرضية أو رفضها حيث كانت نتيجة الاختبار للفرضية الثالثة كما هو مبين بالجدول رقم (4-13) التالي:

جدول رقم (4-13)

اختبار (T-Test) للفرضية الثالثة إجراءات رقابة الأداء

النتيجة	الدلالة الإحصائية. Sig	T الجدولية	T المحسوبة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المجال (الإجراءات)
رفض الفرضية العدمية	0.000	1.984	7.659	0.84409	3.6193	رقابة الأداء

يتضح من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (4-13) ومن متابعة قيمة T للفرضية الثالثة والتي تنص على "لا تتلاءم إجراءات رقابة الأداء التي يقوم بها ديوان المحاسبة لمكافحة الفساد"، حيث بلغت قيمة (T) المحسوبة (7.659) وهي أكبر من القيمة المعيارية البالغة (1.984) عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ وبدلالة إحصائية بلغت (0.000) وهي دالة إحصائية، وهذا يدل على ملاءمة إجراءات رقابة الأداء التي يقوم بها ديوان المحاسبة لمكافحة الفساد.

4-3-4. اختبار الفرضية الرابعة

الفرضية الرابعة H_04 : لا تتلاءم إجراءات الرقابة القانونية التي يقوم بها ديوان المحاسبة لمكافحة الفساد.

لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار (One Sample T-Test) وذلك من اجل معرفة قبول الفرضية أو رفضها حيث كانت نتيجة الاختبار للفرضية الرابعة كما هو مبين بالجدول رقم (4-14) التالي:

جدول رقم (4-14)

اختبار (T-Test) للفرضية الرابعة إجراءات الرقابة القانونية

النتيجة	الدلالة الإحصائية Sig.	T الجدولية	T المحسوبة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المجال (الإجراءات)
رفض الفرضية العدمية	0.000	1.984	8.385	0.88531	3.7110	الرقابة القانونية

يتضح من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (4-14) ومن متابعة قيمة T للفرضية الرابعة والتي تنص على "لا تتلاءم إجراءات الرقابة القانونية التي يقوم بها ديوان المحاسبة لمكافحة الفساد"، حيث بلغت قيمة (T) المحسوبة (8.385) وهي أكبر من القيمة المعيارية البالغة (1.984) عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ وبدلالة إحصائية بلغت (0.000) وهي دالة إحصائياً، وهذا يدل على ملاءمة إجراءات الرقابة القانونية التي يقوم بها ديوان المحاسبة لمكافحة الفساد.

لاختبار مجال الدراسة ككل مدى ملاءمة إجراءات ديوان المحاسبة لمكافحة الفساد،

كانت النتائج كما يلي:

جدول رقم (4-15)

اختبار (T-Test) لإجراءات ديوان المحاسبة

الدلالة الإحصائية. Sig.	T الجدولية	T المحسوبة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المجال (الإجراءات)
0.000	1.984	6.563	0.65430	3.8303	ديوان المحاسبة

يتضح من النتائج الإحصائية الواردة في الجدول رقم (4-15) ومن متابعة قيمة T

لمجال الدراسة ككل مدى ملاءمة إجراءات ديوان المحاسبة لمكافحة الفساد حيث بلغت

قيمة (T) المحسوبة (6.563) وهي أكبر من القيمة المعيارية البالغة (1.984) عند

مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) وبدلالة إحصائية بلغت (0.000) وهي دالة إحصائياً، وهذا

يدل على ملاءمة إجراءات رقابة ديوان المحاسبة لمكافحة الفساد.

الفصل الخامس

مناقشة النتائج والتوصيات

5-1. نتائج الدراسة

5-2. التوصيات

الفصل الخامس

مناقشة النتائج والتوصيات

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى ملائمة الإجراءات التي يقوم بها ديوان المحاسبة الأردني لمكافحة الفساد، واستناداً إلى تحليل بيانات الدراسة الذي تم في الفصل الرابع لإجابات عينة الدراسة من المدققين العاملين في ديوان المحاسبة الأردني، فإن هذا الفصل يتناول عرضاً لمجمل النتائج التي توصل إليها الباحث، إجابة عن الأسئلة التي تم طرحها في الفصل الأول من هذه الدراسة التي مثلت مشكلتها والفرضيات التي بنيت عليها، وعلى ضوء هذه النتائج التي توصلت إليها الدراسة الحالية قدم الباحث عدداً من التوصيات، ويمكن تلخيص أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة وأهم التوصيات المقترحة وكما هو مبين تالياً:

1-5. نتائج الدراسة

يمكن تلخيص نتائج التحليل واختبار الفرضيات على النحو التالي:

1. أظهرت النتيجة العامة للدراسة أن إجراءات تدقيق ديوان المحاسبة الأردني ملائمة لمكافحة الفساد من وجهة نظر المدققين العاملين في ديوان المحاسبة الأردني، إذ بلغ المتوسط الحسابي العام لإجراءات التدقيق التي يقوم بها الديوان في أنواع الرقابة المختلفة الرقابة المالية والمحاسبية والرقابة الإدارية ورقابة الأداء والرقابة القانونية (3.83) والذي يقابل مستوى الموافقة مرتفع، ويلاحظ أنه وإن كان يقابل مستوى الموافقة مرتفع إلا أنه ليس مرتفعاً بشكل كبير إذ أنه زاد عن الوسط الفرضي بمقدار (0.33) فقط، مما يشير إلى

أن هنالك بعض القصور لإجراءات التدقيق التي يقوم بها الديوان وان فعاليتها بشكل عام محدودة، وقد يعطل ذلك بوجود معوقات أمام الديوان وعدم وجود أرادة حقيقية من قبل الإدارة الحكومية تمكن الديوان من القيام بمهامه الرقابية على امثل وجه، كما أن هذه الإجراءات قد تكون بحاجة إلى تطوير وتحديث لتكون أكثر ملائمة لمكافحة الفساد، ومن جانب آخر قد تفسر الملائمة النسبية لدور تلك الإجراءات في مكافحة الفساد إلى الدور الرئيسي للديوان لمنع وتصويب المخالفات التي يترتب عليها فساد والعمل على مكافحة الفساد بكل أشكاله، إضافة إلى دستورية الديوان حيث نص دستور عام 1952 على تشكيل ديوان المحاسبة وخلال مدة زمنية زادت عن (60) سنة من تاريخ التشكيل حتى الوقت الحالي 2013 والديوان يمارس أعماله الرقابية بمهنية عالية، إضافة إلى تمتع الديوان بالاستقلالية المالية والإدارية مما يوفر بيئة مناسبة لممارسة أعماله الرقابية، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Kayrak,2008) التي خلصت إلى أن المشاركة النشطة من الأجهزة العليا للرقابة التي لها تنظيم مالي واستقلال تشغيلي لوظيفتها في تدقيق الحسابات كونه لها ولاية تكفلها الدساتير والقوانين أمر ضروري من أجل ردع الفساد من خلال تعزيز المساءلة والانفتاح والحكم الرشيد وإدارة القطاع العام، وأن للأجهزة العليا للرقابة دور في الكشف عن بعض الحالات المشبوهة من الفساد، كما وتنسجم مع دراسة (العقده والنوايسه،2006) التي توصلت إلى أن أعلى نسبة تأثير تعود لمتغير الاستقلالية المالية والإدارية من بين العوامل المؤثرة على إكتشاف الأخطاء والغش من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة الأردني.

2. أشارت نتائج الدراسة إلى أن إجراءات الرقابة المالية والمحاسبية التي يقوم بها ديوان المحاسبة الأردني ملاءمة لمكافحة الفساد بشكل محدود، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا المجال (3.9495) بدرجة تقييم مرتفعة نسبياً، وقد يعود السبب في ذلك إلى إدراك ديوان المحاسبة لحقيقة دوره ومسؤوليته القانونية والاجتماعية في مراقبة إيرادات الدولة ونفقاتها والعمل لتحقيق ذلك بكفاءة وفعالية مما جعله يواكب التطورات والتحديات في مهنة التدقيق إضافة إلى الالتزام بقواعد المهنة، وتلتقي هذه النتيجة مع نتائج دراسة (شامية، 2008) بأن هناك دور كبير لمهنة المراجعة في موضوع مكافحة الفساد من خلال المسؤوليات المنوطة بها، بشكل خاص المسؤولية الاجتماعية تجاه الأطراف المتعددة والمسؤولية عن اكتشاف التضييل، ويبدو هذا الدور من خلال ميثاق قواعد السلوك المهني والتي يلزم المراجع بالتحلي بها، وتلتقي مع النتيجة التي توصلت لها دراسة (Malagueno,etal.,2010) حيث تبين للباحث أن جوده المحاسبة والمراجعة يؤدي إلى انخفاض مستوى الفساد لان البلدان التي حسنت قي معايير المحاسبة والمراجعة أصبح لديها تقارير أكثر شفافية أظهرت انخفاض مستويات الفساد مما يبين أثر المعلومات المحاسبية ذات الجودة العالية على مستوى الفساد، وتلتقي أيضاً مع نتائج دراسة (مانع، 2012) التي توصلت إلى إن إجراءات الرقابة المالية اللاحقة والسابقة التي يطبقها حالياً ديوان المحاسبة الكويتي تتسم بالفاعلية، كما تتسم إجراءات الرقابة المحاسبية التي يطبقها حالياً ديوان المحاسبة الكويتي في الرقابة على الإنفاق الحكومي بالفاعلية.

3. أشارت نتائج الدراسة إلى ملاءمة إجراءات الرقابة الإدارية التي يقوم بها ديوان المحاسبة الأردني لمكافحة الفساد وذلك بمستوى محدود، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا

المجال (3.6055) بدرجة تقييم مرتفعة قليلا عن مقياس الدراسة لبدائية للمستوى المرتفع البالغ (3.5)، وقد يعود السبب إلى حداثة الديوان في ممارسة الرقابة الإدارية إذ بدء بممارسة هذا النوع من الرقابة فقط منذ العام 2002 عندما صدر قرار من مجلس الوزراء بإلغاء ديوان الرقابة والتفتيش الإداري وتحويل كافة الصلاحيات المتعلقة بالرقابة الإدارية إلى ديوان المحاسبة، وهذا ما يفسر أن ملاءمة إجراءات الرقابة الإدارية لمكافحة الفساد احتلت المرتبة الأخيرة من بين أنواع الرقابة الأخرى التي يقوم بها الديوان.

4. أظهرت الدراسة ملاءمة إجراءات رقابة الأداء التي يقوم بها ديوان المحاسبة لمكافحة الفساد، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا المجال (3.6193) بدرجة تقييم مرتفعة قليلا، حيث أشارت الدراسة الحالية إلى أن رقابة الأداء أقل ملاءمة من الرقابة المالية والمحاسبية والرقابة القانونية مما قد يُفسر أنه لحدثة ممارسة الديوان لهذا النوع من الرقابة مقارنة بالرقابات المالية والمحاسبية والقانونية، كما قد يُفسر أنه لاقتصار رقابة الديوان على الأداء على بعض المشاريع والجهات الحكومية وعدم تغطيتها كافة أعمال ومشاريع القطاع العام ولا يقوم بممارستها معظم مدققين الديوان على الرغم من الاهتمام المتزايد لأدواره الديوان بتوسعة نطاق رقابة الأداء لتشمل مساحة أكبر من مشاريع القطاع العام، وسعي الديوان إلى توفير البيئة المناسبة لتطبيق أفضل الممارسات الدولية، وتتوافق هذه النتيجة مع النتائج التي توصلت إليها دراسة عثمان (2003)، ومن أهمها اقتناع الإدارة العليا في ديوان المحاسبة برقابة الأداء وتوفير كافة مستلزمات الرقابة على أداء المؤسسات العامة، وتوفير التشريعات النفاذة والبيئة الأساسية لقيام ديوان المحاسبة بالرقابة على أداء المؤسسات العامة.

5. إن إجراءات الرقابة القانونية التي يقوم بها ديوان المحاسبة ملاءمة لمكافحة الفساد بمستوى محدود، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا المجال (3.7110) بدرجة تقييم مرتفعة بمستوى قليل، على الرغم من أنه من أولى أولويات مدقق الديوان التحقق من التزام الجهات الخاضعة للتدقيق بالتشريعات القانونية الناظمة لعملها إذ يمثل كل نص تشريعي ما يمثله أي معيار من معايير التدقيق الواجبة الالتزام والتطبيق كما أن الديوان يستند على تلك التشريعات في تقريره عن المخالفات والتجاوزات المرتكبة من الجهات الخاضعة للتدقيق.

6. أشارت نتائج الدراسة إلى أن إجراءات رقابة الأداء على الموارد البشرية (الفقرات 33-35 من الاستبانة) التي يقوم بها الديوان أقل ملائمة من بقية إجراءات رقابة الأداء وخصوصاً ما يتعلق منها بالموارد البشرية والمادية، حيث أن المتوسطات الحسابية لهذه الفقرات أقل بشكل ملحوظ عن بقية المتوسطات، وقد بلغ المتوسط الحسابي للفقرة (35) من أداة الدراسة والتي تنص "مستوى تحقق مدقق الديوان من استخدام الجهات الخاضعة للرقابة للموارد البشرية باقتصاد يسهم في مكافحة الفساد" (3.3945) وبدرجة تقييم متوسطة، وقد يعزى السبب في ذلك إلى اقتصار رقابة الأداء التي يقوم بها الديوان على بعض المشاريع في القطاع العام وعدم ممارسة هذا النوع من الرقابة بشكل شمولي مما أدى إلى أن بعض المدققين لم تتح له الفرصة لممارسة هذا النوع من الرقابة.

7. أظهرت تصورات المدققين العاملين في ديوان المحاسبة إن تفعيل دور مدققين الديوان بتعزيز صلاحياتهم من ناحية المساءلة والمحاسبة يعزز من مكافحة الفساد حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة (51) من أداة الدراسة والمتعلقة بذلك (4.2569) وهي من

أعلى درجات التقييم المرتفعة، وقد يكون السبب أن منح مدقق ديوان المحاسبة صلاحيات كافية وفعالة في المساءلة والمحاسبة مثل حصوله على صلاحية الضابطة العدلية لتمكينه من إحالة المعتدين على المال العام إلى القضاء مباشرة، وتوسيع نطاق الحصانة الممنوحة حصراً لرئيس الديوان لتشمل كافة المدققين العاملين في الديوان، فأن ذلك سيزيد من دور الديوان في إحكام الرقابة على المال العام، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (السبيعي، 2010) التي توصلت بعض نتائجها إن أكثر المعوقات حده في تطبيق الشفافية والمساءلة تدني مستوى كفاءة الأجهزة الرقابية في القيام بدورها لعدم منحها الصلاحيات الكافية وعدم تفعيل نظام المساءلة (من أين لك هذا؟).

8. أظهرت الدراسة عدم فعالية مساهمة التقرير الذي يقدمه ديوان المحاسبة إلى مجلس النواب في مكافحة الفساد حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة (51) من أداة الدراسة والمتعلقة بذلك (3.4312) وبدرجة تقييم متوسطة، ولعل السبب يعود إلى عدم نجاعة الآلية التي ينتهجها مجلس النواب في تعامله ومتابعته للتقرير، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (بني عامر، 2012) التي توصلت احد نتائجها الرئيسية إلى أن فعالية مجلس النواب في مكافحة الفساد محدودة ويشوبها بعض القصور.

2-5 التوصيات

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة الحالية، يقدم الباحث مجموعة من التوصيات سعياً لتطوير وتحسين دور ديوان المحاسبة في مكافحة الفساد ولتمكين الديوان من القيام بأعماله الرقابية بفعالية وكفاءة لتحقيق الهدف العام من الرقابة وهو المحافظة على المال العام ، وهذه التوصيات هي:

1. تحديث وتطوير إجراءات العمل الرقابي في ديوان المحاسبة حتى تكون أكثر ملاءمة لمكافحة الفساد، وتحديث معايير التدقيق الحكومية بما ينسجم مع معايير التدقيق الدولية وأفضل الممارسات المهنية والاستفادة من تجارب البلدان الأخرى وبخاصة المتقدمة في موضوع مكافحة الفساد.

2. التركيز على الرقابة الإدارية ورقابة الأداء بما يكفل استخداماً أمثل للموارد البشرية توسيع صلاحيات المدققين في ديوان المحاسبة وتفعيل دورهم ناحية المساءلة والمحاسبة بتوفير ما يكفل ذلك مثل حصولهم على صلاحية الضابطة العدلية ومنحهم الحصانة وتحسين الإمكانيات والحوافز المادية والمعنوية لهم وتعزيز التأهيل المهني من خلال الدورات التدريبية وورش العمل المتعلقة بمهنة تدقيق الحسابات.

3. دمج الأجهزة الرقابية المختلفة مثل هيئة مكافحة الفساد وديوان المظالم بديوان المحاسبة الجهاز الرقابي المشكل بنص من الدستور الأردني، ليكون جهاز رقابي واحد شامل يؤدي إلى تحقيق الهدف العام من الرقابة وهو المحافظة على المال العام.

4. حث مجلس النواب على إيلاء تقرير ديوان المحاسبة الأهمية اللازمة والعمل على تشكيل لجنة نيابية متخصصة لمتابعة تصويب السلطة التنفيذية للمخالفات والملاحظات الواردة في التقرير ضمن مدد زمنية محددة ليصب في صلب عملية الإصلاح الحكومي الشامل، والطلب من الديوان تقرير خاص للحالات التي فيها شبهة فساد ليتم التحقيق بمضمونها وتحويلها إلى القضاء إذا لزم الأمر.

5. ربط ديوان المحاسبة بالجهات الخاضعة للرقابة إلكترونياً من خلال برنامج الحكومة الالكترونية والاستفادة من التقنيات العلمية الحديثة كخدمة الانترنت بحيث يتمكن الديوان من الاطلاع ومتابعة سلامة سير أعمال تلك الجهات أولاً بأول وتعزيز شراكة ديوان المحاسبة في نجاح عمل الجهات الخاضعة للرقابة وانه ليس معيقاً لعملها.

6. سن وتطوير التشريعات التي تعزز من مكافحة الفساد مثل قانون من أين لك هذا؟ وإشهار الذمة المالية، وتشكيل محكمة خاصة لديوان المحاسبة كما هو الحال بمحكمة الجمارك.

7. إجراء المزيد من الدراسات العلمية حول موضوع مكافحة الفساد في القطاع العام والخاص في الأردن لتشمل مجتمعات وعينات أخرى، وللوقوف على حالات حقيقية تمت فيها مكافحة الفساد.

قائمة المراجع

أ. قائمة المراجع العربية:

- القرآن الكريم،سوره النور،الآية 40،سوره القصص،الآية4.
1. أبو طالب، محمود عبد المنعم (2011). تقويم الأداء بالتطبيق على السياسات المالية للدولة، مقال محرر، مجلة الرقابة المالية، العدد 58، حزيران، ص14، تونس.
 2. الاتحاد الدولي للمحاسبين (2003). إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد وأخلاقيات المهنة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ط1 عمان، الأردن.
 3. احمد، سامح محمد رضا (2008). "دور المراجعة الخارجية في كشف المحاسبة الاحتيالية في ضوء التطورات الاقتصادية المعاصرة"، رسالة دكتوراه، جامعه حلوان، القاهرة.
 4. أخزام، هشام و حلوة عبد الفتاح (2006). "دور المجتمع المدني في التنمية البشرية"، بحث لنيل الإجازة في العلوم السياسية، كلية الحقوق جامعة الحسن الأول، المغرب، سطات، أبريل.
 5. بربر، كامل (1996). الإدارة عملية ونظام، الطبعة الأولى: المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت.
 6. بني عامر، نسيم محمد (2012). "مكافحه الفساد في الأردن بين مجلس النواب وهيئه مكافحه الفساد"، (رسالة ماجستير)، جامعه اليرموك، القانون الإداري.

7. جمعه، أحمد حلمي (1998). المدخل الأساسي لمراجعته وتدقيق الحسابات، ط1: مركز كحلون للنشر، عمان.
8. الجمعية اللبنانية لتعزيز الشفافية/لا فساد (2005). كتيب الانتخابات والمساءلة، ط1: مطابع تكنوس برس، لبنان.
9. الحج عارف، ديالا (1996). "الرقابة الإدارية ودورها في تحقيق كفاءة العمل الإداري في أجهزة الإدارة العامة في القطر العربي السوري، بحث تطبيقي في المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي"، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
10. ديوان المحاسبة الأردني (2011). التقرير السنوي الستون.
11. الذنبيات، علي عبد القادر (2006). تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية: نظريه وتطبيق، عماده البحث العلمي، الجامعة الأردنية، عمان.
12. رملي، فياض حمزة (2009). "إطار مقترح للرقابة الحكومية على شركات إنتاج النفط"، (رسالة دكتوراه)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم.
13. زين الدين، بلال (2009). ظاهرة الفساد الإداري في الدول العربية والتشريع المقارن، ط1: دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر.
14. السبيعي، فارس علوش (2010). "دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية"، (رسالة دكتوراه)، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض.

15. شاميّة، يسران محمد (2008). "دور مهنة المراجعة في مكافحة الفساد (دراسة تطبيقية)"، رسالة ماجستير، جامعه دمشق.
16. شحاده، الخولي (2001)، أوراق ثقافية، دار الطليعة، دمشق، سوريا.
17. الشنواني، غياث (1994). "دور مراجعة الحسابات في الحد من الاختلاس والتلاعب مع التطبيق قضايا محكمة الأمن الاقتصادي بدمشق"، (رسالة ماجستير)، جامعة دمشق.
18. عبد البر، عمرو (2010). دوره عن تحديد الأداء المالي بوزارة البلدية، جريدة العرب، العدد 7891، ص4، الثلاثاء 19 يناير، قطر.
19. عبد اللطيف، عادل (2004)، "الفساد كظاهرة عربية وآليات ضبطها: إطار لفهم الفساد في الوطن العربي ومعالجته"، مجلة المستقبل العربي، السنة 27، العدد 309، بيروت، ص95 .
20. عبد الله، أسامة إبراهيم (2010) "الفساد الإداري والمالي الإشكالية وطرق معالجته"، (رسالة ماجستير)، العراق.
21. عثمان، بهاء (2003)، "تقييم دور ديوان المحاسبة في الرقابة على أداء المؤسسات العامة في الأردن"، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.
22. العقدة، صالح و النوايسه محمد (2006)، "العوامل المؤثرة على إكتشاف الأخطاء والغش من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة الأردني (دراسة تحليلية)"، (بحث منشور)، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، العدد 63، السنة 2007، ص 65-108.

23. عويسات، جمال الدين (2003)، مبادئ الإدارة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر.
24. قانون العقوبات الأردني رقم 16 لسنة 1960 وتعديلاته.
25. قانون ديوان المحاسبة الأردني رقم 52 لسنة 1952 وتعديلاته.
26. قانون هيئة مكافحة الفساد الأردني رقم 62 لسنة 2006.
27. الكفراوي، عوف محمود (1989). الرقابة المالية (النظرية والتطبيق)، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية.
28. اللامي، مازن (2007). الفساد بين الشفافية والاستبداد، ط1: مطبعة دانية، بغداد.
29. المطيري، احمد مانع (2012). "مدى فاعلية إجراءات الرقابة المالية على الإنفاق التي يطبقها ديوان المحاسبة الكويتي من وجهة نظر الجهات الخاضعة لرقابة الديوان"، (رسالة ماجستير)، جامعه الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان.
30. موتات، حسن علي (2003). "تقييم أنظمة الرقابة الداخلية للتسهيلات الائتمانية في المصارف التجارية الليبية"، (رسالة ماجستير)، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.
31. الموسوي، الهام (2005). "دور الرقابة المالية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري"، بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية المؤسسات الحكومية العراقية، مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية و المالية، جامعة بغداد.
32. المومني، قيس (1997). التنمية الإدارية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
33. نظام ديوان الرقابة والتفتيش الإداري (1992)، الأردن.

34. الوائلي، ياسر خالد (2006). "الفساد الإداري مفهومه ومظاهره وأسبابه مع إشارة إلى تجربة العراق في الفساد"، **مجلة النبأ**، العدد 80، 14 كانون الثاني.

ب. قائمه المراجع الأجنبية:

1. Berkman S., Z. Boswell N.Z., Bruner F.H., Gough M., McCormick J.T., Peter Egens Pedersen P.E., Uga J. Zimmermann S. (2008), The fight against corruption: international organizations at a cross-roads, **Journal of Financial Crime**, Volum 15, Issue, 2, pp. 124-154
2. Kseniao G. (2008), Can corruption and economic crime be controlled in developing countries and if so, is it cost-effective?. **Journal of Financial Crime**, Volume, 15 Issue, 2, pp. 223 – 233.
3. Kayrak M. (2008), Evolving challenges for supreme audit institutions in struggling with corruption, **Journal of Financial Crime**, Volume, 15, Issue, 1, pp. 60 – 70.
4. Malagueno, R., Albrecht, C., Ainge, C., Stephens, N. (2010), Accounting and corruption: a cross-country analysis, **Journal of Money Laundering Control**, Volume 13 Issue 4, pp. 372 – 393.
5. Osterfeld, D. (1989), Corruption and Development, **Journal of Economic Growth**, Volume 2, No 4, PP 14-29.
6. Sekaran, U. (1984), **Research Methods for Managers: A Skills- Buildings Approach**, John Wiley and Sons Inc.

ج. قائمة المراجع الإلكترونية:

1. الأدبيات العامة للرقابة الحكومية، متوفر:
<http://forum.stop55.com/231353.html>
2. اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد(2012)، متوفر:
http://www.unodc.org/documents/treaties/UNCAC/Publications/Convention/08-50024_A.pdf
3. دليل الرقابة المالية للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، متوفر:
http://www.arabosai.org/upload/rapport/rapport_29_ar.pdf
4. ديوان المحاسبة الأردني، متوفر: <http://www.audit-bureau.gov.jo>
 ديوان المظالم الأردني، متوفر:
www.ombudsman.org.jo/Arabic/about%20beurea/Pages/default.aspx
5. منظمة الشفافية الدولية، متوفر: <http://www.transparency.org>
6. مون، بان كي (2012).رسالة من الأمين العام للأمم المتحدة بمناسبة اليوم الدولي لمكافحة الفساد، 9 كانون الأول، متوفر:
www.un.org/ar/sg/messages/2012/corruptionday.shtm
8. مؤشر مدركات الفساد،(2012) ، Corruption Perceptions Index ، متوفر:
<http://cpi.transparency.org/cpi2012/results>
7. هولدر، اريك(2009)،المنتدى العالمي الرابع للأمم المتحدة لتحالف الحضارات، نوفمبر، الدوحة، قطر، متوفر:
<http://www.state.gov/documents/organization/190723.pdf>

الملاحق

- ملحق رقم (1) استبانة الدراسة
- ملحق رقم (2) أسماء الأساتذة محكمي استبانة الدراسة

ملحق رقم (1) استبانة الدراسة

بسم الله الرحمن الرحيم

استبانة

تهدف هذه الاستبانة إلى معرفة مدى ملاءمة إجراءات تدقيق ديوان المحاسبة الأردني لمكافحة الفساد، لذا أرجو التكرم بالإجابة على جميع الفقرات بموضوعية وصدق وأمانه، علماً بأن المعلومات التي سيحصل عليها الباحث ستكون في سرية تامة ولن تستخدم إلا لإغراض البحث العلمي، راجياً من سيادتكم التكرم بقراءة كل فقره والإجابة بوضع علامة (X) في العمود المناسب من وجهه نظر كل منكم، شاكراً لكم حسن تعاونكم.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير،،

الباحث

محمود خالد الكعبيير

القسم الأول: المعلومات الخاصة بمدقق ديوان المحاسبة
يرجى التكرم بوضع إشارة (X) في الفراغ بما يتناسب وإجاباتكم

1. المؤهل العلمي	دبلوم فأقل	بكالوريوس	ماجستير	دكتوراه		
2. التخصص الأكاديمي	محاسبة	علوم مالية ومصرفية	إدارة أعمال	اقتصاد	قانون	أخرى اذكرها لطفاً _____
3. الخبرة العملية	أقل من 5 سنوات	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	من 10 إلى أقل من 15 سنة	من 15 إلى أقل من 20 سنة	20 سنة فأكثر	
4. المسمى الوظيفي	مدقق	مسؤول مكتب	رئيس مراقبة	غير ذلك اذكرها لطفاً _____		

القسم الثاني:

- الجزء الأول: مدى ملائمة إجراءات الرقابة المالية والمحاسبية التي يقوم بها ديوان المحاسبة لمكافحة

الفساد.

المقطع	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	مستوى التخطيط لعملية التدقيق التي يقوم بها الديوان يحد من الفساد.					
2	مستوى دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية التي يقوم بها الديوان يقلل من الفساد.					
3	مستوى جمع مدقق الديوان لقرائن تدقيق كافية وملائمة يمكن الديوان من النجاح في مكافحة الفساد.					
4	مستوى إجراء المقارنات التحليلية التي يقوم بها الديوان يحد من الفساد.					
5	مستوى قيام مدقق الديوان بالتأكد من أن الأرصدة والعمليات المسجلة موجودة فعلا وإنها ليست وهمية يقلل من الفساد.					
6	مستوى قيام مدقق الديوان بالتأكد من اكتمال تسجيل العمليات المالية والمحاسبية على السجلات كافي للنجاح في مكافحة الفساد.					
7	مستوى تحقق مدقق الديوان من صحة الاحتساب والدقة المحاسبية للمعلومات المدونة في السجلات يحد من الفساد.					
8	مستوى تحقق مدقق الديوان من إجراء المطابقات والربط بين تفاصيل السجلات التي يقوم بها الديوان يحد من الفساد.					
9	مستوى تحقق مدقق الديوان من مسك الجهات الخاضعة للرقابة سجلات لمتابعة استيفاء وتحصيل الرسوم والضرائب يعزز مكافحة الفساد.					
10	مستوى قيام المدقق بالتأكد من وجود دورة مستنديه سليمة يدوية أو حاسوبية لدى الجهات الخاضعة للرقابة يعزز من مكافحة الفساد.					
11	مستوى قيام مدقق الديوان بالتحقق من وجود فصل للمهام المتعارضة يحد من الفساد.					
12	مستوى قيام مدقق الديوان بالتحقق بالتأكد من صحة التسجيل والترحيل والترصيد للعمليات المالية والمحاسبية يقلل من الفساد.					
13	مستوى قيام مدقق الديوان بالتحقق من تعزيز العمليات المالية والمحاسبية بالوثائق اللازمة يحد من الفساد.					

• **الجزء الثاني:** مدى ملائمة إجراءات الرقابة الإدارية التي يقوم بها ديوان المحاسبة لمكافحة الفساد.

المقطع	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
14	مستوى قيام المدقق بالتحقق من وجود هيكل تنظيمي للجهات الخاضعة للرقابة يعزز من مكافحة الفساد					
15	مستوى تحقق مدقق الديوان من وجود معايير رقابية ومعايير أداء يحد من الفساد.					
16	مستوى تحقق مدقق الديوان من قيام الجهات الخاضعة للرقابة بقياس الأداء الفعلي ومقارنته بالمعايير الموضوعية يقلل من الفساد.					
17	مستوى تحقق مدقق الديوان من قيام الجهات الخاضعة للرقابة بتصحيح الأخطاء والانحرافات يحد من الفساد.					
18	مستوى تحقق مدقق الديوان من قيام الجهات الخاضعة بعملية تدوير ونقل الموظفين يحد من الفساد.					
19	مستوى تحقق مدقق الديوان من قيام الجهات الخاضعة باختيار الموظفين الأكفاء ووضعهم بالمكان المناسب يحد من الفساد.					
20	مستوى تحقق مدقق الديوان من كفاية وفعالية أنظمة الضبط الداخلي في الجهات الخاضعة للرقابة يسهم في مكافحة الفساد.					
21	مستوى قيام مدقق الديوان بالتحقق من تطبيق الجهات الخاضعة للرقابة لنظام حوافز وعقوبات للموظفين يعزز من مكافحة الفساد.					
22	مستوى قيام مدقق الديوان بتدقيق القرارات الإدارية ومتابعة الإجراءات الهادفة لحماية الأموال العامة في الجهات الخاضعة للرقابة يعزز من مكافحة الفساد.					
23	مستوى قيام مدقق الديوان بتدقيق مغادرات وإجازات موظفين الجهات الخاضعة للرقابة وحصول الموظفين على إجازات سنوية يحد من الفساد.					
24	مستوى قيام مدقق الديوان بالتدقيق على موظفين الجهات الخاضعة للرقابة ومدى التزامهم بالاداء الرسمي يعزز من مكافحة الفساد.					
25	مستوى قيام مدقق الديوان بالتحقق من قيام إدارة الجهة الخاضعة للرقابة بتقييم أداء الموظفين بشكل دوري يسهم في مكافحة الفساد.					
26	مستوى قيام مدقق الديوان بالتحقق من وجود تغذية راجعة في الجهات الخاضعة للرقابة وتزويد المرؤوسين بها يعزز من مكافحة الفساد.					

• الجزء الثالث: مدى ملائمة إجراءات رقابة الأداء التي يقوم بها ديوان المحاسبة لمكافحة الفساد.

المقطع	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
27	مستوى قيام مدقق الديوان بالتأكد من إن المشاريع قد تم تنفيذها بفاعلية (تحقيق الهدف: العلاقة ما بين النتائج المستهدفة والنتائج الفعلية) يسهم في مكافحة الفساد.					
28	مستوى قيام مدقق الديوان بالتأكد من أن المشاريع قد تم تنفيذها بكفاءة (تحقيق الهدف بأقل التكاليف:مدى استخدام الحد الأدنى من المدخل للوصول إلى تحقيق الحد الأقصى لمخرج معين) يسهم في مكافحة الفساد.					
29	مستوى قيام مدقق الديوان بالتأكد من أن المشاريع قد تم تنفيذها باقتصاد وتوفير (تقليل تكلفة الموارد المستخدمة إلى أدنى مستوى ممكن مع أخذ النوعية أو الجودة بعين الاعتبار) يسهم في مكافحة الفساد.					
30	مستوى قيام مدقق الديوان بالتحقق من استخدام الموارد المالية والمادية بكفاءة يعزز مكافحة الفساد.					
31	مستوى قيام مدقق الديوان بالتحقق من استخدام الموارد المالية والمادية بفاعلية يعزز مكافحة الفساد.					
32	مستوى قيام مدقق الديوان بالتحقق من استخدام الموارد المالية والمادية باقتصاد يعزز مكافحة الفساد.					
33	مستوى قيام مدقق الديوان بالتحقق من استخدام الجهات الخاضعة للرقابة للموارد البشرية بكفاءة يسهم في مكافحة الفساد.					
34	مستوى تحقق المدقق من استخدام الجهات الخاضعة للرقابة للموارد البشرية بفاعلية يسهم في مكافحة الفساد.					
35	مستوى تحقق مدقق الديوان من استخدام الجهات الخاضعة للرقابة للموارد البشرية باقتصاد يسهم في مكافحة الفساد.					
36	مستوى تحقق مدقق الديوان من رفع كفاءة الأداء وتحسينه من خلال ترشيد القرارات وتصحيح المسار وتحسينه في مرحلة التخطيط يحد من الفساد.					
37	مستوى تحقق مدقق الديوان من رفع كفاءة الأداء وتحسينه من خلال ترشيد القرارات وتصحيح المسار وتحسينه في مرحلة التنفيذ يحد من الفساد.					
38	مستوى تحقق مدقق الديوان من رفع كفاءة الأداء وتحسينه من خلال ترشيد القرارات وتصحيح المسار وتحسينه في مرحلة المتابعة يحد من الفساد.					
39	مستوى تحقق مدقق الديوان من استخدام الجهات الخاضعة للرقابة للإجراءات والوسائل التقنية الحديثة لرقابة الأداء يعزز من مكافحة الفساد.					

• الجزء الرابع: مدى ملائمة إجراءات الرقابة القانونية التي يقوم بها ديوان المحاسبة لمكافحة الفساد.

المقطع	الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
40	مستوى تأكد مدقق الديوان من توفر التشريعات القانونية للجهات الخاضعة للرقابة يعزز من مكافحة الفساد.					
41	مستوى تأكد مدقق الديوان من سلامة تطبيق الجهات الخاضعة للرقابة للقوانين والأنظمة والتعليمات التي تحكم عملها يقلل من الفساد.					
42	مشاركة مدقق الديوان في لجان التدقيق والتحقيق بالمخالفات المالية والإدارية التي يرتكبها موظفي الجهات الخاضعة للرقابة يعزز من مكافحة الفساد.					
43	قيام مدقق الديوان من خلال مشاركته في لجان التدقيق والتحقيق بقضايا الفساد وتحويلها إلى القضاء يساهم في مكافحة الفساد.					
44	مستوى تحقق مدقق الديوان من أن التعيينات تمت استنادا إلى التشريعات المعمول بها من حيث الإعلان والمنافسة والانتقاء يعزز من مكافحة الفساد.					
45	مستوى تحقق مدقق الديوان من أن القرارات تتخذ من قبل الجهة صاحبة الصلاحية بموجب التشريعات النفاذة يحد من الفساد.					
46	مستوى قيام مدقق الديوان بالتأكد من أن الاعتمادات والمراسلات تمت حسب التشريعات المعمول بها يقلل من الفساد.					
47	مستوى قيام مدقق الديوان بالتحقق من أن عمليات الشراء تمت وفق الصلاحيات المنصوص عليها بالتشريعات المعمول بها يحد من الفساد.					
48	مستوى قيام مدقق الديوان بالتحقق من أن عمليات إدارة اللوازم تمت وفق التشريعات المعمول بها يمكن الديوان من مكافحة الفساد.					
49	مستوى قيام مدقق الديوان بالتحقق من أن ربط موظفين الجهات الخاضعة للرقابة بالكفالات المالية اللازمة حسب التشريعات المعمول بها يؤدي إلى مكافحة الفساد.					
50	مستوى قيام الديوان بالفحوص الفجائية على الجهات الخاضعة للرقابة يحد من الفساد.					
51	إن تفعيل دور مدققين الديوان بتعزيز صلاحياتهم من ناحية المساءلة والمحاسبة يعزز من مكافحة الفساد.					
52	إن قيام ديوان المحاسبة بتقديم تقريره إلى مجلس النواب يعزز من مكافحة الفساد.					

شاكرين لكم حسن تعاونكم

الملحق رقم (2)

أسماء الأساتذة محكمي استبانة الدراسة

الجامعة	الرتبة الأكاديمية والاسم	التسلسل
الشرق الأوسط	الأستاذ الدكتور عبد الناصر نور	1
آل البيت	الأستاذ الدكتور محمد الرحاحله	2
آل البيت	الدكتور غسان المطارنة	3
الشرق الأوسط	الدكتور مضر عبد اللطيف	4
آل البيت	الدكتور عبد الرحمن الدلابيح	5
آل البيت	الدكتور جمال الشرايري	6
الشرق الأوسط	الدكتور عبد الرحيم القدومي	7
آل البيت	الدكتور عوده بني أحمد	8
آل البيت	الدكتور نوفان عليمات	9