

أزهر محمد عبد^١

أ.د. عامر محمد سلمان المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية amer.m@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

المقدمة

تعد مراجعة النظير واحدة من الأساليب الحديثة في مجال الرقابة والتدقيق ونشأة كأداة لقياس مدى فاعلية الرقابة على الجودة هو لبنة أساسية في إدارة الجودة الشاملة ووسيلة لتحسين أدوات الرقابة المعمول بها، وللتحقق من مدى الانسجام بين المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والجراءات المعمول بها من قبل الاجهزة العليا للرقابة وعليه فإن مراجعة النظير أداة تستخدم في تقييم الاداء من قبل الاجهزة العليا للرقابة لزيادة جودة وفاعلية الخدمات التي يقدمونها كما انها جزء مهم في مجال التنظيم الذاتي للجهاز الرقابي فمن خلال جمع البيانات وتحليلها، يتم تحديد أولويات إجراءات التحسين واتخاذ القرارات بشأنها لقياس الفجوة بين الأداء الحالي والأداء المنشود حيث يتم تحديد المستوى المستهدف للأداء على المدى المتوسط والطويل حيث تكون مستويات الأداء هذه قابلة للتدقيق، حيث يتم وضع خطة ذات جداول زمنية ومسؤوليات محددة وبمجرد تنفيذ الخطة وجمع البيانات عنها، يمكن إجراء مقارنات وتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف واقتراح المعالجات لها.

الكلمات المفتاحية: قياس الاداء، مراجعة النظير، تبني معيار الانتوساي

المستخلص

يمثل موضوع قياس الاداء أهمية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من أجل التعرف على نقاط القوة والضعف في أداء الجهاز ومدى تطابق الإجراءات المعمول بها مع معايير الانتوساي وأفضل الممارسات في هذا المجال وكذلك لوضع الخطط الاستراتيجية للجهاز ولعدم وجود جهة فنية تقوم بذلك لذا سعت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة لابتداء معيار يوضح الخطوات الرئيسية لعملية قياس الاداء من خلال معيار الانتوساي (ISSAI 5600) حيث يسعى البحث الى بيان أثر معيار ٥٦٠٠ على أداء اجهزة الرقابة العليا.

ولتحقيق ذلك تم إعداد قائمة استقصاء وزعت على العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي في جمهورية العراق وبعد جمع البيانات تم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج Statistical Package for Social Science (SPSS) (الحزم الاحصائية للعلوم الاجتماعية) واستخدام الاختبارات الاحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع البحث وقد توصل البحث إلى مجموعة من النتائج أبرزها تعزيز مصداقية الجهاز تجاه المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي). التوافق بين إجراءات الجهاز في مجال التدقيق مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. اما اهم التوصيات فكانت إن تكون مراجعة النظير بشكل دوري ضمن فترات زمنية ملائمة لأجل التطوير المستمر لعمل الجهاز، التواصل المستمر ووجود قنوات اتصال مفتوحة بين الجهاز والاجهزة الرقابية العليا الاعضاء في المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

Abstract

Performance measurement is important for Supreme Audit Institutions to identify the strengths and weaknesses of the performance of the device and the conformity of the procedures in line with INTOSAI standards and best practices in this area as well as to develop the strategic plans of the device and the lack of a technical body to do so, To establish a standard that outlines the key steps of the performance measurement process through the INTOSAI Standard (ISSAI 5600) as the research seeks to adopt this standard by the Supreme Audit Institutions. In order to achieve this, a survey list was prepared for the employees of the Federal Board of supreme Audit in the Republic of Iraq. After the data, collection was analyzed and analyzed using the Statistical Package for Social Science (SPSS) and the use of appropriate statistical tests in order to arrive at indications of value and indicators the research has led to a number of

(١) بحث مستقل من أطروحة الدكتوراه الموسومة (تطبيق إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وانعكاسه في بناء الأجهزة الرقابية القوية) مقدمة إلى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

results, including the strengthening of the credibility of the organization towards the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). The main recommendations were that the peer review periodically within the appropriate time periods for the continuous development of the work of the device, continuous communication and the existence of channels of communication between the open and the organs of the Supreme Supervisory organs members of the Organization International Organization of Supreme Audit Institutions.

أولاً: المنهجية

مشكلة البحث

يمثل قياس الاداء للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أهمية بمكان من أجل التعرف على نقاط القوة والضعف في اداءها ومدى تطابق الاجراءات المعمول بها مع معايير الانتوساي (ISSAIs) ولعدم وجود جهة فنية تقوم بذلك لذا سعت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة لإيجاد معيار يوضح الخطوات الرئيسية لعملية قياس الاداء من خلال معيار الانتوساي (ISSAI 5600) علماً أن الديوان يسعى الى تفعيل تبني المعيار.

ومما جاء أعلاه يمكن تحديد المشكلة بالتساؤل الآتي: -

هل فحص النظير من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في العراق ينعكس إيجاباً على أدائها؟

أهمية البحث

إن عملية تقييم أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمتمثلة بديوان الرقابة المالية الاتحادي في جمهورية العراق من الامور المهمة التي يتم التأكد من خلالها أن أداء تلك الأجهزة يتم وفق معايير الانتوساي ومنها معيار الانتوساي ISSAI 5600 (مراجعة النظراء) الامر الذي يعكس أهمية تبني الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة لهذه المعايير بالبيئة العراقية خصوصاً وأن البلد يواجه كمّاً هائلاً من التحديات التي ينبغي مواجهتها.

فرضية البحث

هناك إمكانية لتطبيق فحص النظير في البيئة العراقية من خلال تبني معيار الانتوساي (٥٦٠٠ مراجعة النظير) مما ينعكس إيجاباً على أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بما يؤدي الى تطوير قدراتها في مجال عملها.

هدف البحث

تفعيل تبني معيار الانتوساي ISSAI ٥٦٠٠ (مراجعة النظراء) من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بالبيئة العراقية من خلال اجراء مراجعة من جهة ذات مصداقية عالية نظيرة تكون عضواً في المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي).

مجتمع البحث

الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الاعضاء في المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الانتوساي) والبالغ عددهم^١ (١٩٤) عضواً كاملاً، بالإضافة إلى خمسة أعضاء مشاركين وعضو منتسب واحد)، أما عينة البحث فهو ديوان الرقابة المالية الاتحادي في جمهورية العراق.

أسلوب البحث

اعتمد البحث على اسلوب الاستبانة في معالجة البيانات المبنية على استطلاع آراء عينة البحث والتي على أساسها تم وضع الاستنتاجات ومن ثم وضع التوصيات.

ثانياً: الدراسات السابقة

أ- الدراسات العربية:

١-دراسة (أبو زر وطه:٢٠١٢) بعنوان (أثر معايير مراجعة مكاتب التدقيق الزميلة على جودة مكاتب التدقيق)

هدفت الدراسة إلى تقييم جودة مكاتب التدقيق في الأردن، وذلك من خلال توضيح معايير مراجعة الزميل والكشف عن تأثير اعتماد تطبيق محتوى هذه المعايير، وبناءً على ذلك فإن الغرض من هذه الدراسة هو تقييم عمل مكاتب التدقيق في الأردن في

1 <http://www.intosai.org/ar/about-us.html>

ضوء الاتجاهات العالمية المعاصرة، وبيان تأثير اعتماد معايير مراجعة الزميل المعمول بها في الدول المتقدمة (ومن أبرزها الولايات المتحدة الأمريكية التي ستكون معاييرها الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين مرجعية أساسية في هذه الدراسة) على تحسين جودة مكاتب التدقيق العاملة في الأردن وبيان مدى متابعتها للمستجدات في المعايير المهنية العالمية والعربية الرائدة في هذا المجال.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: -

١- أن قبول مراجعة معايير نظام الجودة في مكاتب التدقيق تساعد في تحسين مبادئ الجودة.
٢- إن اعتماد معيار مراجعة نظام الجودة في مراجعة مكاتب التدقيق الزميلة يضمن تغطية كافة المستويات التنظيمية والمهنية ويؤدي إلى تحقيق جودة الأداء.

٣- إن اعتماد معيار إدارة وتنظيم عمليات المراجعة في مراجعة مكاتب التدقيق الزميلة يؤدي إلى التأكد من أن الموظفين والمراجعات التقنية وأعضاء اللجان المشاركين في إدارة البرنامج وأداء مراجعة الزميل متوافقة مع المعايير وتفسيراتها ويؤدي إلى تحقيق جودة الأداء في مكاتب تدقيق الحسابات.

٢- دراسة (علي، محمد سامي محمد، ٢٠١٢) بعنوان (دور الهيئة العامة للرقابة المالية في تحسين جودة أداء عملية المراجعة في مكاتب المراجعة المصرية: دراسة ميدانية)

أستهدف البحث دراسة وتحديد دور الهيئة العامة للرقابة المالية وتطويره لتحسين جودة أداء عملية المراجعة في مكاتب المراجعة المصرية. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة عدم وجود تأثير مباشر أو غير مباشر لدور الهيئة العامة للرقابة المالية (وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات) في جودة أداء عملية المراجعة في مكاتب المراجعة المصرية حتى الآن.

٣-دراسة (محمود، حسن شلقامي: لم تحدد سنة النشر) بعنوان (مقومات تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة).

هدفت هذه الدراسة إلى اقتراح إطار بالمقومات التي يجب توفرها لتفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة، وإجراء دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة، وعينة من مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات وذلك لاختبار التحقق الإحصائي لفرضي الدراسة، واختبار الأهمية النسبية لكل مقوم في تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة، وتمثل أهم نتائج البحث في ضرورة توافر مجموعة من المقومات لتفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة مثل تحديد كل من شروط ومقومات فريق مراجعة النظير، واجبات مكتب المراجعة الخاضع للفحص، واجبات فريق العمل، وثائق ومستندات مراجعة النظير.

ب-الدراسات الأجنبية: -

١ - دراسة (Dies and Giroux:1992) بعنوان Determinants of audit quality in the public sector

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل التي تؤثر في اختلاف مستويات جودة الأداء بين مكاتب التدقيق، واعتمدت على تحليل نتائج التدقيق لعدد من الوحدات التي لا تهدف إلى الربح للحصول على مؤشرات الجودة.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

١-إن جودة التدقيق تتحسن عندما يكون المدقق على علم بأن عمله سيخضع للتدقيق من قبل طرف ثالث (مراجعة النظير) وإن هنالك عقوبات محتملة للأعمال منخفضة الجودة.

٢-إن التزام المدقق بالمعايير المهنية يساعده في التقليل من تأثير العمل.

٣-إن فجوة التوقعات تتحسن عندما يعلم المدقق إن عمله سوف يخضع للفحص بواسطة طرف ثالث.

٤-التقارير ذات التوقيت الجيد تتميز بجودة تدقيق أعلى أي كلما زاد زمن إعداد تقرير التدقيق كلما زادت الجودة والعكس صحيح.

٥-كلما زاد عدد الساعات التي أمضاها المدقق لإتمام عملية التدقيق، زادت الجودة أي إن علاقة طردية بين عدد الساعات التي أمضاها المدقق لإتمام عملية التدقيق وبين جودة التدقيق.

٢ - دراسة (GillesHilary:٢٠٠٥، CliveLennox) بعنوان

The credibility of self-regulation: Evidence from the accounting profession's peer review program

أجريت هذه الدراسة في أعقاب قانون ساربانيس - أوكسلي، حيث تم استبدال مراجعات النظراء ذاتية التنظيم في شركات المحاسبة بعمليات تفتيش مستقلة أجراها مجلس الشركة العامة للمحاسبة والرقابة. حيث جادل منتقدو التنظيم الذاتي بأن برنامج مراجعة النظراء يفتقر إلى المصداقية. تختبر هذه الدراسة ما إذا كانت الآراء الصادرة عن المراجعين النظراء قد وفرت معلومات موثوقة للعملاء حول جودة شركة التدقيق. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن شركات التدقيق التي تلقت آراء نظيفة من المراجعين قد اكتسبت عملاء جدد، وأن شركات التدقيق التي تلقت آراء تعديل أو سلبية خسرت عملاء. وهذا يشير إلى أن آراء مراجعة النظراء المقدمة تمثل معلومات موثوقة حول اختلافات الجودة بين شركات التدقيق.

٣-دراسة (Casterella and Others:2009) بعنوان

Is Self-Regulated Peer Review Effective at Signaling Audit Quality

تضمنت هذه الدراسة فحص العلاقة بين تقرير مراجعة النظير الصادر وفقاً لمعايير (AICPA) ومتطلبات الإرشاد الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وبين جودة التدقيق من حيث إمكانية استخدام تلك المعلومات في التنبؤ بفشل التدقيق وذلك في ظل برنامج المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين. وقد ركزت الدراسة على المعلومات التي يتضمنها تقرير المراجعة النظير والتي تعكس جودة مكتب التدقيق وتحديد نقاط القوة والضعف في أداء المكتب لاتخاذ الإجراءات التصحيحية، وتوصلت الدراسة إلى أن مراجعة النظير تقيد في الحد من فشل التدقيق وتخفيض القضايا المرفوعة ضد مكاتب التدقيق حيث تعاني مكاتب التدقيق التي تتعرض للفشل من ضعف نظام رقابة الجودة بها.

٤- دراسة (Joseph V. Carcello & Others:2011) بعنوان The effect of PCAOB inspections on Big 4 audit quality

تبحث هذه الدراسة فيما إذا كانت عملية تفتيش Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) تؤدي إلى تحسن في جودة عمليات التدقيق التي توفرها شركات التدقيق الكبرى (Big4) حيث تقاس جودة التدقيق من خلال فحص التغييرات في الاستحقاقات غير العادية بعد كل واحد من عمليات التفتيش التي تقوم بها PCAOB). (حيث تم التوصل إلى وجود انخفاضاً كبيراً في المستحقات غير الطبيعية في العام الذي يلي أول عملية تفتيش PCAOB، ونجد انخفاضاً إضافياً في المستحقات غير العادية في السنة التالية للتفتيش الثاني PCAOB تكون هذه النتائج أقوى بشكل عام بالنسبة للمراجعين الذين قاموا بالإبلاغ عن الاستحقاقات غير الطبيعية الإيجابية قبل تفتيش PCAOB الأولي. أهم النتائج التي قدمتها هذه الدراسة أنه تم الحصول على أدلة أولية تشير إلى أن عملية فحص PCAOB أدت إلى تحسين جودة التدقيق، حيث تم القياس عن طريق تخفيض إدارة الأرباح الخاضعة للتدقيق.

أهم ما يميز هذه الدراسة

إبراز دور تقييم إداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في البيئة المحلية وفق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAIs والممارسات الدولية الفاعلة لأخرى للرقابة المالية العامة الخارجية، في تبني المعيار ISSAI 5600 (مراجعة النظراء) لأجل تحسين بناء قدرات الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة عبر تعزيز استعمال قياس الأداء والإدارة وتحديد الفرص التي تسمح بتقوية أداء الجهاز من خلال تحديد نقاط قوته ونقاط ضعفه.

ثالثاً: قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

قياس الاداء Performance Measuring

المفهوم:

أن "عملية قياس الأداء من أهم الوظائف الإدارية إذ تكشف عن مدى سلامة الأداء في مختلف جوانب نشاط المنظمة، وتحدد مدى نجاح الإدارة في تعبئة الموارد والإمكانات المتاحة لتحقيق الأهداف، بالإضافة إلى مواطن الخلل، ونقص كفاءة وفعالية الأداء لاتخاذ الإجراءات الكفيلة بتخفيض أو تلافي الآثار السلبية لها (العبادي: ٢٠٠٢: ٤٢٤-٤٢٥). وفي نفس السياق وضع العامري بأن قياس الأداء "هو مرحلة من مراحل العملية الإدارية، نحاول فيها مقارنة الأداء الفعلي باستخدام مؤشرات محددة وذلك من أجل الوقوف على النقص أو القصور في الأداء وبالتالي اتخاذ القرارات اللازمة أو المناسبة لتصحيح هذا القصور، غالباً ما تستخدم المقارنة بين ما هو قائم أو متحقق فعلاً وبين ما هو مستهدف خلال فترة زمنية معينة في العادة تكون سنة"

(العامري: ٢٠٠٧: ٦٠٢). وكذلك يرى أبو النصر بأن قياس الاداء هو من أهم العمليات الادارية فهو يمد المنظمة بالإفادة المرتدة (Feedback) اللازمة لمعرفة مستوى أدائها بالنسبة للسياسات التي تنتهجها (أبو النصر و محمد: ٢٠١٧: ٢٢٤). كما عرف معيار الانتوساي قياس الاداء بأنه عملية المتواصلة للإشراف على تنفيذ البرامج والابلاغ عن إنجازاتها وبالأخص عن التقدم المحرز نحو تحقيق الاهداف المحددة مسبقاً. (ISSAI, 21:3000)

وفي رأي الباحث أن قياس الاداء يمثل نظام لجمع البيانات عن النشاط الفعلي المتحقق ومقارنته مع مؤشرات النشاط لغرض التعرف على مدى استجابة المؤسسة لظروف ومتغيرات البيئة الداخلية والخارجية وتوقعات الاطراف ذات العلاقة والتي تم تحديدها بالنتائج الموضوعية سلفاً ومدى نجاحها. واستناداً لذلك يمكن القول بأن قياس الاداء يبين فيما إذا كان برنامج من البرامج قد حقق أهدافه باعتبارها معايير أداء قابله للقياس، وإن عملية القياس المستمرة للتأكد من أن البرنامج أو المؤسسة الحكومية قد حققت الاهداف التي وضعتها وهي مسألة إدارة ورقابة داخليتين وليست مهمة المراجعين الخارجية.

الأسباب الرئيسية لقياس الأداء The main reasons for measuring the performance

هناك ثلاث اسباب رئيسية لقياس الأداء. (Pidd, 2012:28)

١. لمعرفة الأفضل: يريد المواطنون خدمات عالية الجودة، وتود الحكومات أن يتم توفيرها بشكل ملائم، وبالتالي أنه من المنطقي قياس الأداء لمعرفة أي الأساليب أكثر كفاءة وفاعلية.
٢. لتحديد الكفاءة الوظيفية: يتم توفير العديد من الخدمات العامة من قبل الفروع المحلية في المواقع المنتشرة في كل أنحاء البلاد، وكذلك لتحديد أصحاب الأداء العالي وفهم سبب قيامهم بذلك على نحو جيد، وذلك لتشجيع أفضل الممارسات.
٣. لدعم المساءلة العامة: يتم تقديم الخدمات العامة بشكل أساسي من خلال أنفاق المال العام، ويبدو من المعقول في الدول الديمقراطية أن يعرف الجمهور مدى جودة تقديم هذه الخدمات.

أهداف قياس الأداء:

يتمثل الهدف الأساس لعملية قياس الأداء، في التأكد من أن الأداء الفعلي يتم وفقاً للخطط الموضوعية والمرسومة مسبقاً. ومع هذا يوجد بعض الأهداف الأخرى لقياس الأداء يمكن إيجازها في النقاط الآتية: - (إدريس والمرسي: ٢٠٠٦: ٤١٨) (عاشور: ٢٠١٥: ٢٩)

١. ترشيد التكلفة.

٢. يساعد في التخطيط وإعادة التخطيط.

٣. يعمل على تقليل معدل ومخاطر الأخطاء عند وضع الخطط.

٤. تحديد مراحل التنفيذ ومتابعة التقدم في الخطط والاستراتيجيات.

٥. إيجاد التعاون بين الوحدات والأقسام التي تشارك في التنفيذ.

٦. توجيه الجهود اللازمة لتنفيذ الخطط

ويؤيد الباحث ما ذهب اليه ادريس والمرسي إذ أن عملية قياس الاداء سوف تساعد في ترشيد الكلفة مستقبلاً من خلال تلافي الانحرافات الفعلية عن المعيارية مما يساعد في تخطيط الكلف، تلك الكلف أما من خلال دراسة علمية لبعض المعايير على أساس موضوعي أو من خلال مكافحة الهدر الفعلي للكلف فيما لو كانت المعايير الكفوية موضوعية بشكل علمي، فضلاً عن ضرورة المتابعة الدورية لمراحل تنفيذ الخطط وفق المراحل المحددة مسبقاً والذي يتطلب تعاون جميع الاقسام بتنفيذ تلك المراحل.

طرق قياس الاداء

تتوقف كيفية إجراء قياس الاداء والجهة التي تتولى ذلك على الغرض منه، ومن أساليب قياس الاداء هو مراجعة النظراء وفق معيار الانتوساي ٥٦٠٠ (مراجعة النظراء) حيث يقوم جهاز رقابة عليا واحد أو أكثر بأجراء مراجعة لمجال واحد أو أكثر من مجالات عمل الجهاز محل المراجعة.

وسوف يتم شرح تفاصيل مراجعة النظراء في الفقرة التالية

رابعاً: متطلبات تبني المعيار (ISSAI 5600)

أن الغرض من المعيار الدولي (ISSAI 5600 حول مراجعة النظراء) لأجهزة الرقابة المالية العليا هو أن يكون مصدر للممارسات الجيدة والإرشادات للأجهزة حول التخطيط، والتنفيذ، والتقييم لعمليات مراجعة النظراء. حيث يعتبر المعيار (ISSAI 5600) دليل فقط، وبالتالي قد لا يغطي جميع حالات، وأنواع، ومجالات مراجعة النظراء. ومع ذلك، فإنه يهدف إلى تأسيس فهم مشترك لغرض وطبيعة مراجعة النظراء، لا سيما المبادئ التي تنطوي عليها والخيارات التي يمكن أن يتبناها جهاز الرقابة الأعلى الخاضع للمراجعة وفريق مراجعة النظراء. علاوة على ذلك، يجب أن يتم استخدام المعيار ISSAI 5600 بالتوافق مع المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا الأخرى ذات الصلة على وجه الخصوص المعيار ISSAI 100 حول "المبادئ الأساسية لتدقيق القطاع العام" مع مراعاة ذكر المعايير المطبقة عند استخدامها كأساس في إطار عمل المراجعة.

حيث يشير مصطلح مراجعة النظراء إلى مراجعة خارجية ومستقلة لعنصر أو أكثر في الجهة و/أو عملية لجهاز رقابة أعلى وذلك من قبل فريق من الزملاء المهنيين من واحد أو أكثر من أجهزة الرقابة العليا.

لا تعتبر عملية مراجعة النظراء تدقيق وإنما هي عبارة عن عملية تطوعية يقوم بها النظراء لتقديم التقييم والمشورة وإن قرار الخضوع لمراجعة النظراء أو الاشتراك في مراجعة النظراء لجهاز رقابة أعلى آخر، هو دائماً عمل تطوعي، وتنعكس هذه الطبيعة التطوعية لمراجعة النظراء على جميع عمليات الاتصال والتبادل بين جهاز الرقابة الأعلى وفريق مراجعة النظراء أثناء فترة الممارسة. إن جهاز الرقابة الأعلى الذي يخضع لمراجعة النظراء غير ملزم باستنتاجات وتوصيات فريق مراجعة النظراء، ويمكنه أن يقرر، حسب الاقتضاء والضرورة، طريقة استخدام نتائج التقييم. وبما أنه يتم القيام بمراجعة النظراء من قبل مهنيين مستقلين خارجيين، فمن شأن ذلك أن يقدم مستوى أساسي ضروري من ضمان الجودة والمصداقية على العملية.

بالنسبة لكل عملية من عمليات مراجعة النظراء، يتفق جهاز الرقابة الأعلى الخاضع للمراجعة مع أجهزة الرقابة العليا المشاركة على النهج، والشروط المرجعية، والتغطية التي سيتم تطبيقها في مراجعة النظراء. ويجب أن يتم توثيق هذه الاتفاقية كتابياً قبل البدء بالعمل الميداني لمراجعة النظراء. وغالباً ما تأخذ الاتفاقية شكلها الرسمي من خلال مذكرة تفاهم.

المتطلبات الواجب توافرها في مراجعة النظير

لكي يصبح النظير مؤهلاً للقيام بالمراجعة، يجب توافر المتطلبات الآتية (نور وآخرين: ٢٠٠٧: ٥٢): -

- ١- على كل عضو في فريق المراجعة أن يكون لديه المعرفة بمعايير التدقيق والبيئة الحكومية المرتبطة بالعمل الذي يتم مراجعته وأساليب وتقنيات القيام بمراجعة النظير
- ٢- يجب أن يكون فريق التدقيق مستقل عن الجهة التي يقوم بمراجعتها وعن العاملين فيها وأيضاً عن التدقيقات المختارة للمراجعة.

٣- يجب وضع الاختصاصات المطلوبة لكل مجال من الأعمال التي سيتم مراجعتها مع تحديد مجال المراجعة بوضوح.

كما يرى (الشريف: ٢٠١٣: ٢٥٣) بأن متطلبات مراجعة النظير هي: -

- ١- تحديد المتطلبات اللازمة لتحسين الكفاءة المهنية للمراجعين.
- ٢- مساعدة المراجعين في مجال التطوير المستمر لخبراتهم المهنية.
- ٣- تعزيز ثقة المجتمع في نزاهة وموضوعية وجودة خدمات المراجعة المؤداة.
- ٤- تحقيق الترابط والتعاون في الجهود المبذولة من قبل المراجعين من أجل توفير خدمة أفضل.
- ٥- مساعدة المراجعين على الفهم والتكيف مع التغيرات في البيئة السياسية والاقتصادية العالمية، بالإضافة إلى التغيرات البيئية التكنولوجية.

كما أشار المعيار (ISSAI 5600) مراجعة النظراء الى متطلبات أخرى وهي: -

- ١ - قبل القيام بمراجعة النظير، يجب أن يأخذ جهاز الرقابة الأعلى الذي سيخضع للمراجعة في الاعتبار عدد من المعايير مثل:

- الخبرات ذات الصلة والخبرة في المجالات التي ستغطيها مراجعة النظراء.
- الخبرة السابقة في مراجعة النظراء.

- ٢- الخلفية المهنية التي يفضل وجودها لدى المراجعين المشاركين في العملية، وخاصة عندما تكون هناك حاجة للتخصص.
- ٣- موارد كافية) الكمية والنوعية (لتنفيذ عملية مراجعة النظراء المقترحة.
- ٤- المهارات اللغوية والتواصل، حيث أن لها آثار عملية كبيرة لإجراء المقابلات الشخصية واحتياجات الترجمة.
- ٥- الهيكل التنظيمي، قد يكون من المفيد أن تتم المراجعة من قبل جهاز رقابة أعلى أو أجهزة رقابة عليا لها هيكل تنظيمي مماثل) نموذج ويستمنستر، نموذج المجلس، النموذج القضائي).
- ٦- يجب أن يخلق فريق مراجعة النظراء توازن مناسب ويقدم مزيج من الثقافات والخبرات بصورة وافية لإجراء مراجعة تتميز بالفاعلية والكفاءة.
- ٧- يجب تجنب إجراء مراجعة النظراء المتبادلة حيث يقوم كل جهاز بمراجعة ممارسات الجهاز الآخر بالتبادل من المحتمل أن تؤثر على موضوعية واستقلالية الفرق المعنية وكذلك على النتائج.
- ٨- حالما يتم تحديد أجهزة الرقابة العليا الشريكة بالعملية، فمن الممارسات الجيدة التي يمكن أن يقوم بها جهاز الرقابة الأعلى الخاضع للمراجعة اجراء اتصالات غير رسمية مع كل جهاز، وتحديد تفاصيل النطاق، والجدول الزمني، واعتبارات التكلفة ومعلومات أساسية عنه) على سبيل المثال، التفويضات الممنوحة له، المخطط التنظيمي، وأي تقارير سنوية منشورة حول أنشطته (لتحديد احتمالية قبول الدعوة الرسمية.
- ٩- عندما يكون هناك أكثر من جهاز رقابة أعلى يقوم بالمراجعة، ينبغي أن يتم تعيين مراجع رئيسي لقيادة وتنسيق هذه العملية.

- ١٠- في كثير من الأحيان، تشمل عملية مراجعة النظراء الاستثمار الكبير للموارد البشرية والمالية لكل من جهاز الرقابة الأعلى الخاضع للمراجعة وأجهزة الرقابة العليا المشاركة في مراجعة النظراء، وينبغي التخطيط لجوانب الموارد البشرية بعناية للتأكد من فعالية وكفاءة العملية.

تجربة ديوان الرقابة المالية الاتحادي في مراجعة النظر

وفي إطار حرص ديوان الرقابة المالية الاتحادي على النهوض بمهامه الرقابية لذا فقد طلب من محكمة التدقيق الهولندية مراجعة وظيفة تدقيق الاداء التي يمارسها الديوان. وقد حظي الديوان بفرصة كبيرة للتعامل مع جهاز عريق كمحكمة التدقيق الهولندية التي كانت على مستوى عالي من المهنية والموضوعية وتقديم أعلى درجات التعاون والذي تكلل بتوقيع مذكرة تفاهم بين الجهازين نهاية عام ٢٠١٢ والتي تضمنت ما يأتي: -

١- تزويد الديوان برأي مستقل حول اعماله الخاصة بتدقيق الاداء ومدى توافق إجراءاته في العمل مع المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا وافضل الممارسات الدولية وبما يتطابق مع متطلبات ومعايير العمل الوطني.

٢- تحديد الفرص لتطوير أعمال تدقيق الاداء للديوان

التحديات التي واجهت تنفيذ عملية مراجعة النظر

- ١- أن تنفيذ عملية المراجعة لم تتم داخل العراق حيث جرى تنفيذها في إحدى دول الجوار لأسباب تتعلق بالوضع الأمني.
- ٢- كان هناك معوق تمثل بحاجز اللغة حيث أن أعضاء فريق المراجعة لا يجيدون التحدث باللغة العربية أو قراءتها وتم الاستعانة بمتترجمين لهذا الغرض.

النتائج التي توصلت اليها تجربة مراجعة النظر

- ١- أن عملية تدقيق الاداء للديوان تستوفي معظم المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
- ٢- تطوير عملية تدقيق الاداء وتقوية المنهج المعتمد قبل عملية المراجعة من خلال البدء بمقياس محدد لتدقيق الاداء يتجاوز نظام المنظمة الفردية ويركز على تدقيق البرامج والسياسات الحكومية.
- ٣- ادخال المنهج الجديد ضمن خطة الديوان بإصدار تقارير نوعيه لاقت صدى كبير في الاعلام وساهمت بشكل كبير في إضافة قيمة لعمل الديوان بما يساهم في تحسين الخدمات والمنافع المقدمة للمواطن.
- ٤- التواصل مع أصحاب المصالح وزيادة وتعزيز الاتصالات مع أصحاب المصالح النواة الاولى لوضع استراتيجية للتواصل وجعل عمل الديوان أكثر شفافية من خلال نشر تقارير تقييم الاداء.

<https://www.fbsa.gov.iq/uploads/files/attachments>

يرى الباحث من الاهمية بمكان مواجهة التحديات التي واجهت التجربة الاولى لمراجعة النظير لديمومة عمل ديوان الرقابة المالية الاتحادي لكونه أحد أعمدة مؤسسات الدولة العراقية في ظل الظروف الحالية التي يكثر فيها الفساد. خامساً: دور مراجعة النظير في تقييم أداء الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وانعكاسه على أداء تلك الاجهزة وتطوير قدراتها.

تحتوي المؤسسة على عدد من الأدوات التي تم اختيارها واختبارها وتعديلها وإعادة تجربتها بغرض جمع البيانات التي تستخدم في مجال العمل، وأن المعايير تعتبر إحدى الأدوات الرقابية بالنسبة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة للقيام بمهامها المكلفة بها حيث يستعان بها عند القيام بأعمال الرقابة وذلك لتحقيق الهدف المرجو منها، وتعظيم مردود رقابة الجهاز. حيث أن قصور هذه الادوات يؤدي الى جعل عملية الرقابة شاقة والى زيادة المخاطر والصعوبات عند ممارسة مهام الرقابة، وكذلك ضعف مردود الرقابة وعدم تحقيق الغاية المرجوة منها وقد يُنهىها من الاساس في بعض الحالات. ومن أجل التحقق من فاعلية الادوات فلا مناص من القيام بعملية "مراجعة النظير" لمستوى الجودة القائم في أنشطة وبرامج المؤسسات وهي نقطة الانطلاق الأولى، بل والخطوة الأساسية التي لا مناص منها في عملية التخطيط الاستراتيجي لضمان الجودة وتحسينها. ولذلك يجب أن تتضمن عملية مراجعة النظير التركيز على جوانب القوة التي ينبغي المحافظة عليها وتطويرها وجوانب الضعف التي ربما تحتاج إلى التحسين. أن الهدف الرئيس من مراجعة النظير هو تقديم أساس موضوعي أو حقيقي تنطلق منه المؤسسة في وضع استراتيجياتها وخططها المستقبلية لتحسين الجودة. وتمثل مراجعة النظير أداة مميزة تساهم في تحقيق العديد من الإيجابيات فهو يساعد المؤسسة على تطوير كافة جوانب عملها المختلفة وتمكين العاملين من تركيز جهودهم على مجالات التطوير المطلوبة، ويشجع على المشاركة الفاعلة في التخطيط الاستراتيجي وفي صياغة الأهداف، وقياس مستويات التقدم على أرض الواقع. ومما تقدم فإنه من خلال تبني المعيار ISSAI 5600 من قبل الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة سوف يتم جمع البيانات وتحليلها للتعرف على مواطن القوة والضعف بهدف تحسين الأداء وبناء القدرات والتي تمثل أساساً للتطوير وضمان الجودة. ويمكن توضيحها كما يلي (ISSAI 5600): -

- ١- ضمان فيما يتعلق بالحدود التي يلتزم بها في تطبيق معايير التدقيق الدولية والمحلية.
- ٢- رأي سديد حول مفهوم و/أو عملية لجانب أو أكثر من جوانب ممارسات وأنظمة الجهاز.
- ٣- مساعدة الجهاز في اتخاذ قرارات مستنيرة بشأن طرق تعزيز أو تحسين كفاءة وفعالية مناطق مختلفة من عمليات الجهاز.
- ٤- تلقي الأفكار حول طرق تعزيز وسائل ومنهجيات وأدوات تدقيق محددة.
- ٥- تحديد سبل تحسين إنتاجية ونوعية أعمال الجهاز.
- ٦- قياس الممارسات الداخلية الأساسية مقابل أفضل الممارسات الدولية.
- ٧- مواصلة تطوير الطريقة التي يعمل بها.
- ٨- تأكيد أو تعزيز مصداقية الجهاز مع أصحاب المنفعة، من خلال الاقرار المستقل لتنظيم وعمليات الجهاز.

سادساً: الجانب العملي

تمثل الجانب العملي من البحث بتوزيع أستانه لتجميع البيانات اللازمة ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج Statistical Package for Social Science (SPSS) (الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية) واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع البحث، وتم ترميز وإدخال البيانات الى البرنامج حسب مقياس ليكرت الخماسي (١ موافق بشدة، ٢ موافق، ٣ محايد، ٤ غير موافق، ٥ غير موافق بشدة). أما عينة البحث فكانت من منتسبي ديوان الرقابة المالية الاتحادي من هم بدرجة معاون مدير عام صعوداً والبالغ عددهم ٢٨ موظفاً عام ٢٠١٩ حيث تم توزيع ٢٨ أستانه وتم استرداد ٢٣ أي بنسبة ٨٢,١٤% من العدد الذي تم توزيعه وبعد فحص الاستبانة لم يتم استبعاد أي منها لتحقيق الشروط المطلوبة فيها حيث خضعت للاختبارات الإحصائية الاتية: -

(١) طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha

معامل ألفا كرونباخ هو رقم أو مقياس واحد يقيس درجة ثبات وصدق أسئلة الاستبانة ويأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح تعتبر قيمة معامل ألفا كرونباخ التي تساوي ٠,٦٠ % مقبولة للحكم على ثبات الاستبانة وكلما زادت قيمة المعامل كلما زادت درجة الثبات وصدق أسئلة الاستبانة (CRONBACH & MEEHL:1955).

حيث تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات ومصادقية الاستبانة وكانت النتيجة لجميع الفقرات ٣,٧٥٠ % وبين الجدولين رقم (١) ورقم (٢) معامل ألفا كرونباخ لكل فقرة من فقرات محوري الاستبانة: -

جدول رقم (١)

درجة ثبات ومصادقية المحور الاول: متطلبات تنفيذ مراجعة النظرير بالبيئة العراقية

ت	الفقرة	معامل ألفا كرونباخ
١	يتم تحديد أسئلة مراجعة النظراء من قبل الفريق الذي يقوم بأجراء مراجعة النظرير .	٠,٧٦٧
٢	إن المعايير والمقاييس التي سيتم تطبيقها عند إجراء مراجعة النظرير هي جميع معايير الانتوساي ذات العلاقة بالمجال محل المراجعة مع ذكرها .	٠,٧٤٥
٣	عدم فرض أي قيود للوصول إلى المعلومات المستمدة من مجال مراجعة النظرير لأنها عملية طوعية وتتم بناء على رغبة الجهاز محل المراجعة .	٠,٧٣٥
٤	يتم تحديد المهارات والخبرات المطلوب توفرها في فريق مراجعة النظراء استناداً للمجال أو المجالات التي ستخضع لمراجعة النظرير .	٠,٧٤٤
٥	قد تتطلب مراجعة النظرير وجود خبراء خارجيين .	٠,٧٣٥
٦	تحويل صلاحية الوصول للوثائق واستخدامها وأرشفتها الخاصة بالجهاز محل المراجعة من قبل فريق مراجعة النظرير .	٠,٧٣٦
٧	وجود شروط فرض قيود على حقوق فريق مراجعة النظراء من حيث الوصول إلى معلومات محددة .	٠,٧٧٨
٨	وجود دعم من قبل جهاز الرقابة العليا الخاضع للمراجعة لفريق عمل مراجعة النظراء مثل التواصل مع أصحاب المنفعة الخارجيين .	٠,٧٢٣
٩	وجود تواصل بين فريق مراجعة النظرير وجهاز الرقابة العليا الخاضع للمراجعة حول تقدم سير العمل .	٠,٧٣٢
١٠	تحديد فترة زمنية من المتوقع أن يلتزم بها كل عضو من أعضاء فريق مراجعة النظراء في عملية مراجعة النظراء .	٠,٧٧٣
١١	إن اللغة التي سيتم كتابة التقرير بها ، هي لغة الجهاز الذي سوف يخضع للمراجعة وأنه سيتم ترجمة التقرير إلى لغات أخرى في حال كان الفريق المشكل من عدة جنسيات	٠,٧٢٥
١٢	وضع شرط بأن يتم العمل بنص التقرير الأصلي إذا ما طرأت أي اختلافات بين النص الأصلي والنسخة المترجمة من التقرير النهائي .	٠,٧٥٧
١٣	يتم تحديد المجالات التي سيتم مراجعتها من قبل الجهاز الذي سيخضع لمراجعة النظرير .	٠,٧٢٦
١٤	إن أي تقييم ذاتي سابق قامت به الجهة الخاضعة للمراجعة سوف يحدد المجالات التي سوف تخضع لمراجعة النظرير قبل البدء بالعملية .	٠,٧١٧

جدول رقم (٢)

درجة ثبات ومصادقية المحور الثاني: انعكاس مراجعة النظرير على الاداء وبناء القدرات

ت	الفقرة	معامل ألفا كرونباخ
١	أسباب عملية مراجعة النظراء هي أ- إجراء مراجعة موضوعية مستقلة وحيادية. ب- التعرف على مدى انسجام إجراءات الرقابة والتدقيق المعمول بها مع المعايير الدولية والممارسات الجيدة. ج- توفير فرصة لرصانة وتقوية عمل جهاز الرقابة العليا .	٠,٧٣٨
٢	تتمثل معالم المهمة بتزويد الجهاز برأي مستقل حول اعماله الخاصة بالرقابة والتدقيق ومدى توافق اجراءاته في العمل مع المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا وافضل الممارسات الدولية وبما ينسجم مع متطلبات ومعايير العمل المحلية .	٠,٧٤٠
٣	الدور الذي تلعبه عملية مراجعة النظراء في الاستراتيجية الشاملة لجهاز الرقابة العليا الخاضع لمراجعة النظرير سوف تمكن الجهاز من تشخيص نقاط القوة واستغلالها بما يخدم أهداف الجهاز ونقاط الضعف واقتراح الحلول لمعالجتها من أجل تخطيط استراتيجي سليم يحقق رؤيا الجهاز .	٠,٧٥٦
٤	ترتبط عملية مراجعة النظراء ببعض مباداة الانتوساي مثل (بناء القدرات) لأجراء تقييم لعمل الجهاز من أجل الحصول على دعم الجهات المانحة .	٠,٧٣٢
٥	الفوائد المتوقعة من عملية مراجعة النظراء هي تحديد المجالات التي تحتاج الى تطوير في عمل الجهاز .	٠,٧٣٩

ومن الجدولين أعلاه (١) و(٢) ومن خلال النتائج التي تم التوصل اليها يتبين لنا ثبات ومصادقية أسئلة الاستبانة مما يجعل قبول ثبات أسئلة الاستبانة.

(٢) تحليل فقرات الاستبانة

أ- تحليل فقرات المحور الاول: متطلبات تنفيذ مراجعة النظرير

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة، وتكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي (٢,٠٧٤) أو الوزن النسبي أكبر من ٦٠ % قيمة الاحتمالية أقل من ٠,٠٥ (وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيم t المحسوبة أصغر

من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٧٤- (أو الوزن النسبي أقل من ١٠% والقيمة الاحتمالية أقل من ٠,٠٥) وتكون الفقرة محايدة إذا كانت القيمة الاحتمالية أكبر من ٠,٠٥. وكما مبين في الجدول رقم (٣).

جدول رقم (٣) يبين تحليل فقرات المحور الاول: متطلبات تنفيذ مراجعة النظير

ت	الفقرة	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
١	يتم تحديد أسئلة مراجعة النظراء من قبل الفريق الذي يقوم بأجراء مراجعة النظير .	١٠٠	١٣,٨٨٠	٠,٠٠٠
٢	إن المعايير والمقاييس التي سيتم تطبيقها عند إجراء مراجعة النظير هي جميع معايير الانتوساي ذات العلاقة بالمجال محل المراجعة مع ذكرها .	٩٥,٧	١٢,٧٢٨	٠,٠٠٠
٣	عدم فرض أي قيود للوصول إلى المعلومات المستمدة من مجال مراجعة النظير لأنها عملية طوعية وتتم بناءً على رغبة الجهاز محل المراجعة .	٩١,٣	١٣,٤٧٠	٠,٠٠٠
٤	يتم تحديد المهارات والخبرات المطلوب توفرها في فريق مراجعة النظراء استناداً للمجال أو المجالات التي ستخضع لمراجعة النظير .	١٠٠	١٧,٢٨٥	٠,٠٠٠
٥	قد تتطلب مراجعة النظير وجود خبراء خارجيين .	٥٢,٢	١٠,٩٦١	٠,٠٠٠
٦	تحويل صلاحية الوصول للوثائق واستخدامها وأرشفتها الخاصة بالجهاز محل المراجعة من قبل فريق مراجعة النظير .	٨٢,٦	١٢,٦٢٥	٠,٠٠٠
٧	وجود شروط فرض قيود على حقوق فريق مراجعة النظراء من حيث الوصول إلى معلومات محددة .	٦٠,٩	١٢,٦٢٠	٠,٠٠٠
٨	وجود دعم من قبل جهاز الرقابة العليا الخاضع للمراجعة لفريق عمل مراجعة النظراء مثل التواصل مع أصحاب المنفعة الخارجيين .	٩٥,٧	١٢,٣٠٥	٠,٠٠٠
٩	وجود تواصل بين فريق مراجعة النظير وجهاز الرقابة العليا الخاضع للمراجعة حول تقدم سير العمل .	١٠٠	١٣,٢٩٦	٠,٠٠٠
١٠	تحديد فترة زمنية من المتوقع أن يلتزم بها كل عضو من أعضاء فريق مراجعة النظراء في عملية مراجعة النظراء .	١٠٠	١٥,٤٦١	٠,٠٠٠
١١	إن اللغة التي سيتم كتابة التقرير بها، هي لغة الجهاز الذي سوف يخضع للمراجعة وأنه سيتم ترجمة التقرير إلى لغات أخرى في حال كان الفريق المشكل من عدة جنسيات	٧٨,٣	١٢,٥١٤	٠,٠٠٠
١٢	وضع شرط بأن يتم العمل بنص التقرير الأصلي إذا ما طرأت أي اختلافات بين النص الأصلي والنسخة المترجمة من التقرير النهائي .	٩٥,٧	١٣,٢٣٣	٠,٠٠٠
١٣	يتم تحديد المجالات التي سيتم مراجعتها من قبل الجهاز الذي سيخضع لمراجعة النظير .	٧٨,٣	١١,١٦٣	٠,٠٠٠
١٤	إن أي تقييم ذاتي سابق قامت به الجهة الخاضعة للمراجعة سوف يحدد المجالات التي سوف تخضع لمراجعة النظير قبل البدء بالعملية .	٨٦,٤	١٤,٦٧٦	٠,٠٠٠

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٥ ودرجة حرية ٢٢ تساوي ٢,٠٧٤

١- الفقرة (١) كان الوزن النسبي ١٠٠% والقيمة الاحتمالية ٠,٠٠٠ اي أقل من ٠,٠٥ مما يشير الى اتفاق جميع أفراد عينة البحث على إن أسئلة مراجعة النظراء يتم تحديدها من قبل الفريق الذي يقوم بأجراء مراجعة النظير مما يشكل حافز للقيام بعملية مراجعة النظير .

٢- الفقرة (٢) كان الوزن النسبي ٩٥,٧% والقيمة الاحتمالية ٠,٠٠٠ اي أقل من ٠,٠٥ مما يشير الى ان أغلبية أفراد عينة البحث متفقين على استخدام المعايير والمقاييس الواردة في معايير الانتوساي (ISSAI) ذات العلاقة بالمجال محل المراجعة عند اداء المهمة، مما يؤكد مصداقية وموثوقية النتائج التي سيتم التوصل اليها .

٣- الفقرة (٣) كان الوزن النسبي ٩١,٣% والقيمة الاحتمالية ٠,٠٠٠ اي أقل من ٠,٠٥ مما يشير الى إن أفراد عينة البحث يؤكدون على عدم فرض أي قيود للوصول إلى المعلومات المتعلقة بالمهمة، وذلك لأنها عملية طوعية وتتم بناءً على رغبة الجهاز محل المراجعة .

٤- الفقرة (٤) كان الوزن النسبي ١٠٠% والقيمة الاحتمالية ٠,٠٠٠ اي أقل من ٠,٠٥ مما يشير الى إن جميع أفراد عينة البحث يؤيدون إن المهارات والخبرات المطلوب توفرها في فريق مراجعة النظراء يتم تحديدها استناداً للمجال أو المجالات التي ستخضع للمراجعة .

٥- الفقرة (٦) كان الوزن النسبي ٨٢,٦% والقيمة الاحتمالية ٠,٠٠٠ اي أقل من ٠,٠٥ مما يشير الى إن أفراد عينة البحث متفقين بنسبة كبيرة على تحويل صلاحية الوصول للوثائق واستخدامها وأرشفتها من قبل الفريق المكلف بالمهمة، لأنها عملية طوعية وتتم بناءً على رغبة الجهاز .

٦- الفقرة (٨) كان الوزن النسبي ٩٥,٧% والقيمة الاحتمالية ٠,٠٠٠ اي أقل من ٠,٠٥ مما يشير الى إن أفراد عينة البحث متفقين بنسبة كبيرة جداً على ضرورة وجود دعم لفريق مهمة مراجعة النظير من قبل جهاز الرقابة العليا الخاضع للمراجعة للتواصل مع أصحاب المنفعة الخارجيين مثل المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، الجهات المانحة،..... الخ .

٧- الفقرة (٩) كان الوزن النسبي ١٠٠% والقيمة الاحتمالية ٠,٠٠٠ اي أقل من ٠,٠٥ مما يشير الى إن جميع أفراد عينة البحث يؤكدون على ضرورة وجود تواصل بين فريق مراجعة النظير وجهاز الرقابة العليا الخاضع للمراجعة حول تقدم سير العمل مما يشكل عامل دعم وتحفيز لفريق المراجعة .

٨- الفقرة (١٠) كان الوزن النسبي ١٠٠% والقيمة الاحتمالية ٠,٠٠٠ اي أقل من ٠,٠٥ مما يشير الى إن جميع أفراد عينة البحث يؤكدون على ضرورة تحديد فترة زمنية والالتزام بها كل من قبل كل عضو من أعضاء فريق مراجعة النظراء لغرض انجاز عملية المراجعة.

٩- الفقرة (١١) كان الوزن النسبي ٧٨,٣% والقيمة الاحتمالية ٠,٠٠٠ اي أقل من ٠,٠٥ مما يشير الى إن أغلبية أفراد عينة البحث يذهبون باتجاه أن اللغة التي سيتم كتابة التقرير بها، هي لغة الجهاز الذي سوف يخضع للمراجعة.

١٠- الفقرة (١٢) كان الوزن النسبي ٩٥,٧% والقيمة الاحتمالية ٠,٠٠٠ اي أقل من ٠,٠٥ مما يشير الى إن جميع أفراد عينة البحث يرون ضرورة وضع شرط بأن يتم العمل بنص التقرير الأصلي.

١١- الفقرة (١٣) كان الوزن النسبي ٧٨,٣% والقيمة الاحتمالية ٠,٠٠٠ اي أقل من ٠,٠٥ مما يشير الى إن أغلبية أفراد عينة البحث يرون ضرورة تحديد المجالات التي سيتم مراجعتها.

١٢- الفقرة (١٤) كان الوزن النسبي ٨٦,٤% والقيمة الاحتمالية ٠,٠٠٠ اي أقل من ٠,٠٥ مما يشير الى إن أغلبية أفراد عينة البحث يرون بأن أي تقييم ذاتي سابق قامت به الجهة الخاضعة للمراجعة سوف يحدد المجالات التي سوف تخضع لمراجعة النظر.

١٣- الفقرة (٥) كان الوزن النسبي ٥٢,٢% والقيمة الاحتمالية ٠,٠٠٠ اي أقل من ٠,٠٥ مما يشير الى أن مراجعة النظر لا تتطلب مراجعين خارجيين مما يدعم الخبرات المتوفرة من منتسبي الجهاز الاعلى للرقابة.

١٤- الفقرة (٧) كان الوزن النسبي ٦٠,٩% والقيمة الاحتمالية ٠,٠٠٠ اي أقل من ٠,٠٥ مما يشير الى أن مراجعة النظر لا تتطلب فرض قيود على فريق مراجعة النظراء في الوصول الى المعلومات المتعلقة بمجال المراجعة لأنها عملية طوعية تتم بناءً على رغبة جهاز الرقابة.

ومما جاء أعلاه في الجدول رقم (٣) حول نتائج تحليل فقرات المحور الاول: متطلبات تنفيذ مراجعة النظر يمكن القول بقبول الجزء الأول من الفرضية أمكانية تنفيذ متطلبات فحص النظر في البيئة العراقية.

تحليل فقرات المحور الثاني: انعكاس مراجعة النظر على الاداء وبناء القدرات

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة، وتكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٧٤ (الوزن النسبي أكبر من ٦٠% أو القيمة الاحتمالية أقل من ٠,٠٥) وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيم t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ٢,٠٧٤ - (الوزن النسبي أقل من ٦٠% أو القيمة الاحتمالية أقل من ٠,٠٥) وتكون الفقرة محايدة إذا كانت القيمة الاحتمالية أكبر من ٠,٠٥. وكما مبين في الجدول رقم (٤).

جدول رقم (٤) يبين تحليل فقرات المحور الثاني: انعكاس مراجعة النظر على الاداء وبناء القدرات

ت	الفقرة	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
١	أسباب عملية مراجعة النظراء هي أ- إجراء مراجعة موضوعية مستقلة وحيادية. ب- التعرف على مدى انسجام إجراءات الرقابة والتدقيق المعمول بها مع المعايير الدولية والممارسات الجيدة. ج- توفير فرصة لرصانة وتقوية عمل جهاز الرقابة العليا.	١٠٠	١٣,٢٩٦	٠,٠٠٠
٢	تتمثل معالم المهمة بتزويد الجهاز برأي مستقل حول اعماله الخاصة بالرقابة والتدقيق ومدى توافق إجراءاته في العمل مع المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا وأفضل الممارسات الدولية وبما ينسجم مع متطلبات ومعايير العمل المحلية.	٩٥,٧	١٣,٨٣٤	٠,٠٠٠
٣	الدور الذي تلعبه عملية مراجعة النظراء في الاستراتيجية الشاملة لجهاز الرقابة العليا الخاضع لمراجعة النظر سوف تمكن الجهاز من تشخيص نقاط القوة واستغلالها بما يخدم أهداف الجهاز ونقاط الضعف واقتراح الحلول لمعالجتها من أجل تخطيط استراتيجي سليم يحقق رؤيا الجهاز.	١٠٠	١٣,٢٩٦	٠,٠٠٠
٤	ترتبط عملية مراجعة النظراء ببعض مبادرة الانتوساي مثل (بناء القدرات) لأجراء تقييم لعمل الجهاز من أجل الحصول على دعم الجهات المانحة.	٩١,٣	١٢,٩١٢	٠,٠٠٠
٥	الفوائد المتوقعة من عملية مراجعة النظراء هي تحديد المجالات التي تحتاج الى تطوير في عمل الجهاز.	١٠٠	١٣,٢٧٣	٠,٠٠٠

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة ٠,٠٥ ودرجة حرية ٢٢ تساوي ٢,٠٧٤

- ١- الفقرة (١) كان الوزن النسبي ١٠٠% والقيمة الاحتمالية ٠,٠٠٠ اي أقل من ٠,٠٥ مما يشير الى أن أسباب مراجعة النظير مقنعة بشكل كبير وفعاله لدرجة أجماع أفراد العينة عليها مما يدعم تبني المعيار ٥٦٠٠ (مراجعة النظراء) والقيام بعملية مراجعة النظير.
 - ٢- الفقرة (٢) كان الوزن النسبي ٩٥,٧% والقيمة الاحتمالية ٠,٠٠٠ اي أقل من ٠,٠٥ مما يشير الى أن جميع أفراد عينة البحث يرون ضرورة تزويد الجهاز برأي مستقل حول اعماله الخاصة بالرقابة والتدقيق ومدى توافقها مع المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا (ISSAI).
 - ٣- الفقرة (٣) كان الوزن النسبي ١٠٠% والقيمة الاحتمالية ٠,٠٠٠ اي أقل من ٠,٠٥ مما يشير الى أن جميع أفراد عينة البحث يشيرون الى الدور الذي تلعبه عملية مراجعة النظراء في الاستراتيجية الشاملة لجهاز الرقابة العليا الخاضع لمراجعة ويؤكدون عليها لتشخيص نقاط القوة والضعف في الاداء.
 - ٤- الفقرة (٤) كان الوزن النسبي ٩١,٣% والقيمة الاحتمالية ٠,٠٠٠ اي أقل من ٠,٠٥ مما يشير الى أن جميع أفراد عينة البحث يؤكدون على وجودة صلة بين أجراء مراجعة النظراء ومبادرات الانتوساي لدعم اجهزة الرقابة العليا.
 - ٥- الفقرة (٥) كان الوزن النسبي ١٠٠% والقيمة الاحتمالية ٠,٠٠٠ اي أقل من ٠,٠٥ مما يشير الى أن جميع أفراد عينة البحث ينظرون الى الفوائد المتوقعة من عملية مراجعة النظراء في تطوير عمل الجهاز.
- ومما جاء أعلاه في الجدول رقم (٤) حول نتائج تحليل فقرات المحور الثاني: انعكاس مراجعة النظير على الاداء وبناء القدرات يجب على تساؤل المشكلة من خلال قبول فرضية البحث التي مفادها هناك إمكانية لتطبيق فحص النظير في البيئة العراقية من خلال تبني معيار الانتوساي (٥٦٠٠ مراجعة النظير) مما ينعكس أيجاباً على أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بما يؤدي الى تطوير قدراتها في مجال عملها وقد حقق هدف البحث.

سابعاً: الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

- ١- إن تبني المعيار ٥٦٠٠ من قبل الأجهزة العليا للرقابة سوف يعزز من مصداقية الجهاز تجاه المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي).
- ٢- إن تطبيق المعيار ٥٦٠٠ يستلزم استخدام معايير الانتوساي أغلبيتها المتعلقة بالأجهزة العليا للرقابة مما يعني ضمناً تطبيق تلك المعايير، والوفاء بالتزامات الجهاز تجاه المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) في تبني جميع المعايير.
- ٣- إنعكاس تبني المعيار ٥٦٠٠ على استراتيجية الجهاز في تحديد مواطن القوة والضعف وبالتالي تقوية أداء الجهاز.
- ٤- إن القيام بمراجعة النظير سوف تزود الجهاز برأي فني محايد مستقل حول أعمال الرقابة والتدقيق التي يقوم بها.
- ٥- مراجعة النظير تبين مدى توافق إجراءات الجهاز في مجال التدقيق مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
- ٦- أن تنفيذ عملية المراجعة بسبب الوضع الأمني لم تتم داخل العراق حيث جرى تنفيذها في إحدى دول المجاورة.
- ٧- أن اللغة مثلت حاجزاً لأعضاء فريق المراجعة حيث أنهم لا يجيدون التحدث باللغة العربية أو قراءتها وتم الاستعانة ب مترجمين لهذا الغرض.

التوصيات

- ١- إن تكون مراجعة النظير بشكل دوري ضمن فترات زمنية ملائمة لأجل التطوير المستمر لعمل الجهاز.
- ٢- إن تكون مراجعة النظير من قبل أجهزة تتبع هياكل تنظيمية مختلفة (ويستمنستر، المجلس، القضائي) وذلك لتحقيق أكبر استفادة ممكنة من عملية المراجعة وأضافه قيمة ومنفعة للجهاز.
- ٣- الدورات التدريبية المستمرة للكادر الوظيفي لديوان الرقابة المالية لأجل تطوير القدرات واكتساب المهارات.
- ٤- التواصل المستمر ووجود قنوات اتصال مفتوحة بين الجهاز والأجهزة الرقابية العليا الاعضاء في المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

المصادر

- ١ - العبادي- مصطفى أرشد، إطار مقترح لتقييم أداء المنشآت الصناعية في ضوء بيئة التصنيع الحديثة دراسة اختبارية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببنها، المجلد (٢٢) ٢٠٠٢.
- ٢ - العامري- صالح، الإدارة والأعمال، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان - الأردن، ٢٠٠٧.
- ٣ - أبو النصر-مدحت ومحمد -ياسمين مدحت، التنمية المستدامة مفهومها - أبعادها - مؤشرات، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة- مصر، ٢٠١٧.
- ٤ - معيار الأنتوساي (ISSAI :٣٠٠٠) (التوجيهات التنفيذية للرقابة المالية على الاداء).
- 5- Pidd-Michael،Measuring the Performance of Public Services-Principles and Practice, Cambridge University Press,2012.
- ٦ - عاشور، حسام عبد الكريم: استخدام أبعاد بطاقة الأداء المتوازن BSC كأداة لقياس أداء المستشفيات: رسالة ماجستير: أكاديمية الادارة والسياسة للدراسات العليا: ٢٠١٥
- ٧ - نور - أحمد محمد وآخرين، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية بالإسكندرية، ٢٠٠٧.
- ٨ - الشريف- أحمد زكي حسين متولي، الاتجاهات الحديثة للمراجعة في ظل عولمة المعايير، لم تحدد دار نشر، ٢٠١٣.
- ٩ - معيار الأنتوساي (ISSAI 5600) (مراجعة النظراء).
- ١٠ - الموقع الإلكتروني لديوان الرقابة المالية الاتحادي <https://www.fbsa.gov.iq/uploads/files/attachments>
- 11- CRONBACH- LEE J.& MEEHL - PAUL E. - CONSTRUCT VALIDITY INPSYCHOLOGICAL TESTS - Psychological Bulletin-VOL. 52, No.4 JULY, 1955