



NEAR EAST UNIVERSITY
INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES
BANKING AND ACCOUNTING PROGRAMS

**THE IMPACT OF ADOPTING THE INTOSAI 100 STANDARD IN
RAISING THE QUALITY OF FINANCIAL CONTROL PERFORMANCE
A FIELD STUDY IN THE OFFICE OF FINANCIAL SUPERVISION FOR THE
NORTHERN IRAQ REGION**

JIHAD JABALI KHODEDA

MASTER'S THESIS

NICOSIA
2021



جامعة الشرق الأدنى
معهد الدراسات العليا
كلية العلوم الاقتصادية والادارية / قسم المالية والمحاسبة

أثر تبني معيار الإنتوساي 100 في رفع جودة اداء الرقابة المالية
دراسة ميدانية في ديوان الرقابة المالية لاقليم شمال العراق

جهاد جبلي خويدا

رسالة ماجستير

**THE IMPACT OF ADOPTING THE INTOSAI 100 STANDARD IN
RAISING THE QUALITY OF FINANCIAL CONTROL PERFORMANCE
A FIELD STUDY IN THE OFFICE OF FINANCIAL SUPERVISION FOR THE
NORTHERN IRAQ REGION**

JIHAD JABALI KHODEDA

**NEAR EAST UNIVERSITY
INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES
BANKING AND ACCOUNTING PROGRAMS**

MASTER'S THESIS

**SUPERVISOR
ASSIST. PROF. DR. AHMED SAMOUR**

**NICOSIA
2021**

أثر تبني معيار الإنتوساي 100 في رفع جودة اداء الرقابة المالية

دراسة ميدانية في ديوان الرقابة المالية لاقليم شمال العراق

جهاد جبلي خويدا

جامعة الشرق الأدنى

معهد الدراسات العليا

كلية العلوم الاقتصادية والادارية / قسم المالية والمحاسبة

رسالة ماجستير

بإشراف

الأستاذ المساعد الدكتور احمد سمور

نيقوسيا

2021

ACCEPTANCE/APPROVAL

We as the jury members certify the “The impact of adopting the INTOSAI 100 standard in raising the quality of financial control performance A field study in the Office of Financial Supervision for the Northern Iraq Region” prepared by “Jihad Jabali Khodeda” defended on 28 /01/ 2021 has been found satisfactory for the award of degree of Master

JURY MEMBERS



Assist.Prof Dr. **AHMED SAMOUR** (Supervisor)

Near East University

Faculty of Economic and Administrative Science, Banking and Accounting Department



Prof. Dr. **Khairi Ali Auso Ali** (Head of Jury)

Near East University

Faculty of Economic and Administrative Science, Business Administration Department



Assist.Prof Dr. **Wagdi M. S. Khalifa**

Near East University

Faculty of Economic and Administrative Science, Banking and Accounting Department

Prof. Dr. **K. Hüsnü Can Başer**

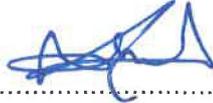
Institute of Graduate Studies

Director

قرار لجنة المناقشة

نحن كأعضاء لجنة مناقشة طالب الماجستير جهاد جبالي خوديا في رسالته الموسومة بـ " اثر تبني معيار الإنتوساي 100 في رفع جودة اداء الرقابة المالية دراسة ميدانية في ديوان الرقابة المالية لاقليم شمال العراق " نشهد بأننا اطلعنا على الرسالة وناقشنا الطالب في محتوياتها بتاريخ 2021/01/28، ونشهد بأنها جديرة لنيل درجة الماجستير

أعضاء لجنة المناقشة



الدكتور احمد سمور (المشرف)

جامعة الشرق الادنى

كلية العلوم الاقتصادية والادارية، قسم المالية و المحاسبة



الاستاذ الدكتور خيرى علي اوسو علي (رئيس لجنة المناقشة)

جامعة الشرق الادنى

كلية العلوم الاقتصادية والادارية، قسم إدارة الأعمال



الدكتور وجدي م. س. خليفة

جامعة الشرق الادنى

كلية العلوم الاقتصادية والادارية، قسم المالية و المحاسبة

الاستاذ الدكتور ك. حسنو جان باشير

معهد الدراسات العليا

المدير

DECLARATION

I'm **JIHAD JABALI KHODEDA**; hereby declare that this dissertation entitled '**The impact of adopting the INTOSAI 100 standard in raising the quality of financial control performance A field study in the Office of Financial Supervision for the Northern Iraq Region**, been prepared myself under the guidance and supervision of **Assist. Prof. Dr. AHMED SAMOUR**, in partial fulfilment of the Near East University, Graduate School of Social Sciences regulations and does not to the best of my knowledge breach and Law of Copyrights and has been tested for plagiarism and a copy of the result can be found in the Thesis.

This Thesis is my own work. The responsibility of all claims, ideas, comments and suggestions contained in this thesis as well as translations belongs to the author. Under no circumstances or conditions does The Graduate School of Social Sciences to which the author affiliates do not bear the content and scientific responsibility of the thesis. All responsibilities for the work performed and published belong to the author.

- The full extent of my Thesis can be accesible from anywhere.
- My Thesis can only be accesible from the Near East University.
- My Thesis cannot be accesible for (2) two years. If I do not apply for extention at the end of this period, the full extent of my Thesis will be accesible from anywhere.

Date:28/01/2021

Signature

JIHAD JABALI KHODEDA

الاعلان

أنا **جهد جبلي خويدا**، أعلن بأن رسالتي الماجستير بعنوان **أثر تبني معيار الإنتوساي 100 في رفع جودة اداء الرقابة المالية دراسة ميدانية في ديوان الرقابة المالية لاقليم شمال العراق**، كانت تحت إشراف وتوجيهات **الأستاذ المساعد الدكتور احمد سمور**، ولقد أعددتها بنفسى تماماً، وكل اقتباس كان مقيداً بموجب الالتزامات والقواعد المتبعة في كتابة الرسالة في معهد العلوم الاجتماعية. أؤكد بأنني أسمح بوجود النسخ الورقية والإلكترونية لرسالتي في محفوظات معهد العلوم الاجتماعية بجامعة الشرق الأدنى. هذه الرسالة هي من عملي الخاص، وأتحمل مسؤولية كل الادعاءات والأفكار والتعليقات والاقتراحات والنصوص المترجمة في هذه الرسالة هي مسؤولية المؤلف. معهد العلوم الاجتماعية الذي أنتمي إليه ليس له أي تبعية أو مسؤولية علمية تحت أي ظرف من الظروف، جميع مسؤوليات المصنفات المنشورة المنشورة تخصني كمؤلف.

- المحتوى الكامل لرسالتي يمكن الوصول اليها من أي مكان.
- رسالتي يمكن الوصول اليها فقط من جامعة الشرق الأدنى.
- لا يمكن أن تكون رسالتي قابلة للوصول اليها لمدة عامين (2). إذا لم أتقدم بطلب للحصول على الامتداد في نهاية هذه الفترة، فسيكون المحتوى الكامل لرسالتي مسموح الوصول اليها من أي مكان.

التاريخ: 2021/01/28

التوقيع

جهد جبلي خويدا

DEDICATION

To those who waited for these moments and spent the most precious and precious days and years, but left and did not see its fruit. The time has come to harvest it. To whom I longed to see, embrace and shake hands, so that my soul felt the glow of his love and compassion, to a soul dearer from my soul who left and left me alone during the work of this message (Haji Khudida Al-Harki) asks. God Almighty has mercy and forgiveness, and the highest paradise dwells in it.

الاهداء

إلى من انتظر هذه اللحظات وبذل الغالي والنفيس أياما وسنوات ولكنه رحل ولم يرى ثمره حان وقت قطافها إلى من اشتقت لرؤيته واحتضانه ومصافحة يديه لتشعر روعي بوهج حبه وعطفه، إلى روح اعز من روعي الذي رحل وتركني وحيدا فترة عمل هذه الرسالة (الحاج خويدا الهركي) سائلا الله عز وجل له الرحمة والمغفرة وأن يسكنه الفردوس الاعلى.

ACKNOWLEDGEMENTS

To you, who was a pioneer in the rode of knowledge and education, to you, O who gave and did not wait for the giving, to you I offer expressions of thanks and appreciation (Dad)

The person who raised me since my childhood, taught me and surrounded me with her tenderness, which I always and forever find beside me in my crises, to the most precious one whom my heart knew, with all love I give her a word of thanks (Mom)...

My honorable master .. all the reverence and reverence for you, I have drawn from you knowledge, knowledge and experiences to stand in this world like a lion in his lair. Dear generous, do not be deceived by appearances and scales, but always search for the essence, thanks to you, you found a place for me in this life. You did not teach me a single letter, but rather you taught me everything (Assistant Professor Dr. Ahmed Samour)

How beautiful it is to live among people who have embraced science and adored life ... To you, my honorable professors, all the appreciation and respect, and we wish you continued health and wellness (Prof. Dr. Muhammad Huwaish Al-Shujairi) and (Assistant Professor Dr. Schlier Abdel Rahman).

A word of thanks and gratitude .. to the owner of a good heart .. to the proud owner .. to the owner of a unique smile .. To the one who fought and contributed a lot for my sake, the tender friend (assistant teacher Turin Nabil)....

A word of love and appreciation, a greeting of loyalty and sincerity, a greeting filled with all the meanings of brotherhood. A greeting from the heart to the heart, thank you with all my heart (my sister and brother).....

My wonderful friends .. a message of thanks and gratitude that I send to you all for standing by me always. If you ever lost sight of me, you were in the heart. I remember the days of adversity when you did not leave me for a moment, but you were the best help, support, and counselor

شكر وتقدير

إليك يا من كان له قدم سبق في ركب العلم والتعليم، إليك يا من بذلت ولم تنتظر العطاء، إليك أهدي عبارات الشكر والتقدير (الوالد)

الإنسانة التي ربنتي منذ صغري، وعلمتني وأحاطتني بحنانها والتي دائماً وأبداً أجدها بجانبني في أزماتي، إلى أعلى من عرفها قلبي، بكل الحب أهديها كلمة شكر (الوالدة).

اساتذتي الكريم.. كل التبجيل والتوقير لك، استقيت منك العلم والمعرفة والتجارب لأقف في هذه الدنيا كالأسد في عرينه؛ عزيزاً كريماً، لا يندع بالمظاهر والقشور، بل يبحث دوماً عن الجوهر، بفضلك وجدت لي مكانة في هذه الحياة، فأنت لم تعلمني حرفاً واحداً، بل علمتني كل شيء (الاستاذ المساعد الدكتور احمد سمور) .

ما أجمل العيش بين أناس احتضنوا العلم و عشقوا الحياة ... لكم يا اساتذتي الكرام كل التقدير والاحترام ونتمني لكم دوام الصحة والعافية (الاستاذ الدكتور محمد حويش الشجيري) و (الاستاذ المساعد الدكتورة شليز عبدالرحمن) .

كلمة شكر وامتنان .. إلى صاحبة القلب الطيب .. إلى صاحبة النفس الأبية .. إلى صاحبة الابتسامة الفريدة .. إلى من حاربت وساهمت الكثير من أجلي الصديقة الحنونه (مدرس مساعد تورين نبيل) .

كلمة حب و تقدير وتحية وفاء وإخلاص، تحية ملؤها كل معاني الأخوة تحية من القلب إلى القلب، شكراً من كل قلبي (اختي واخي).

أصدقائي الرائعون .. رسالة شكر وامتنان أطيروها لكم جميعاً لوقوفكم بجانبني دوماً، فلو غبتم عن ناظري يوماً فأنتم في القلب، أذكر أيام الشدائد حينما لم تفارقوني لحظة، بل كنتم خير عون، وسند، وناصح

ABSTRACT

THE IMPACT OF ADOPTING THE INTOSAI 100 STANDARD IN RAISING THE QUALITY OF FINANCIAL CONTROL PERFORMANCE

A Field Study in The Office of Financial Supervision for The Northern Iraq Region

The adoption of the INTOSAI Standard 100 contributes to raising the quality of financial control performance in the region north

Iraq and its implications in the control environment and increasing the beneficiaries' confidence in the outputs of the audit profession and its impact on raising the quality of financial control performance.

Therefore, the subject of the study revolves around demonstrating the reality of the quality of the performance of financial control in the Office of Financial Supervision of the Region north Iraq, to emphasize the importance of the role of adopting the INTOSAI 100 standard in activating the quality of the performance of supervision and its professional justification.

Therefore, the importance of the subject of the study follows from the importance of raising the quality of the performance of financial control and activating the role of the Bureau by explaining the nature, justifications and mechanisms to achieve high quality of supervisory performance at a realistic level and its implications for

Society in general. Which tests the subject of the study, including (the weakness of the reality of the quality of the performance of financial control in the Bureau of Financial Supervision and the performance of financial control and the INTOSAI 100 standard, relationship and influence in raising the quality of performance of financial control).

In the context of testing its hypotheses, the study adopted a descriptive inductive approach in presenting and analyzing the variables and relations of the theoretical study, whereby the researcher distributed a questionnaire to obtain data on professionals and academics working in the Office of Financial Supervision of the region of Iraq, which numbered (43) questionnaires, where (40) questionnaires were distributed Manual and (10) questionnaires online via Google Form during the month of November (2020), and (43) questionnaires were retrieved for analysis.

In this context, the study reached a set of conclusions, the most prominent of which was the effective impact of the INTOSAI 100 standard in raising the quality of the performance of financial control, while the reality of the performance of the Financial Supervision Bureau was at a level that did not qualify it to provide high quality control. The personnel and expertise that qualify it to raise the quality of performance of financial control.

ÖZ

FİNANSAL KONTROL PERFORMANSININ KALİTESİNİ ARTIRMADA INTOSAI 100 STANDARDINI BENİMSEMENİN ETKİSİ

Kuzey Irak Bölgesi Mali Denetim Bürosunda Bir Saha Çalışması

INTOSAI 100 standardının benimsenmesi, Irak'ın kuzey bölgesindeki çevredeki mali kontrol performansının kalitesinin ve bunun kontrol ortamındaki etkilerinin artırılmasına ve yararlanıcıların denetim mesleğinin çıktılarına ve mali kontrol performansının kalitesinin artırılmasına olan etkisine olan güveninin artmasına katkıda bulunmaktadır. Bu nedenle, çalışmanın konusu, Irak'ın kuzey bölgesindeki Mali Denetim Bürosundaki mali kontrol performansının kalitesinin gerçekliğinin ifadesi etrafında dönüyor ve INTOSAI 100 standardını benimsemenin denetim performansının kalitesinin ve profesyonel gerekçesinin etkinleştirilmesindeki rolünün önemini vurguluyor.

Bu nedenle, çalışma konusunun önemini takip etmek, gerçekçi bir düzeyde yüksek kaliteli denetim performansı elde etmenin doğasını, gerekçelerini ve mekanizmalarını ve genel olarak toplum için sonuçlarını açıklayarak ve çalışma topluluğunu incelemek, analiz etmek ve gerekli çözümleri bulmak amacıyla, mali kontrol performansının kalitesini yükseltmek ve Büro rolünü harekete geçirmek önem taşımaktadır. Çalışmanın konusunu test eden hipotezler (Mali Denetim Bürosunda mali kontrol performansının kalitesinin gerçekliğinin zayıflığı ve akademisyenlerin ve profesyonellerin görüşleri arasında istatistiksel anlamlılık farklılıkları, mali kontrol performansı ve INTOSAI Standard 100 ilişkisi ve mali kontrol performansının kalitesini artırmadaki etkisi)

Çalışma, hipotezlerini test etme bağlamında, teorik çalışmanın değişkenlerini ve ilişkilerini sunma ve analiz etmede tanımlayıcı bir tümevarımsal yaklaşım benimsemiştir; bu sayede araştırmacı, (40) numaralı anketin dağıtıldığı Kuzey Irak Bölgesi Mali Denetim Ofisi'ndeki akademisyenler ve çalışan profesyoneller hakkında veri elde etmek için bir anket dağıtmıştır. Kasım ayı (2020) boyunca manuel bir anket ve (10) Google Formu aracılığıyla çevrimiçi anket ve (43) analiz edilebilen anketler alındı.

Bu bağlamda, çalışma, INTOSAI 100 standardının finansal kontrol performansının kalitesini artırmadaki etkin etkisi, Mali Denetim Bürosu'nun performansının gerçekliği yüksek bir kalite kontrol sağlamaya yetmeyecek düzeyde olduğu ve kontrol standartlarının gözle görülür eksikliğinin ana neden olduğu bir dizi sonuca varmıştır. Bürodaki denetim çalışmalarının kalitesinin düşük olması ve denetim standartlarının olmamasına rağmen, mali kontrol borçları, denetim standartlarının yayımlanmasında uzmanlaşmış INTOSAI kuruluşu tarafından yayınlanan standartları karşılamadı, bu nedenle çalışma INTOSAI 100 standardını benimseme ve mali kontrol performansının kalitesini yükseltmek için onları nitelendiren..

ملخص

أثر تبني معيار الإنتوساي 100 في رفع جودة اداء الرقابة المالية دراسة ميدانية في ديوان الرقابة المالية لاقليم شمال العراق

تبني معيار 100 INTOSAI يساهم في رفع جودة اداء الرقابة المالية في بيئة اقليم شمال العراق وانعكاساته في البيئة الرقابية وزيادة ثقة المستفيدين بمخرجات مهنة الرقابة وما له من تأثير في رفع جودة اداء الرقابة المالية. لذا يدور موضوع الدراسة بشأن بيان واقع جودة اداء الرقابة المالية في ديوان الرقابة المالية لاقليم شمال العراق، وتأكيد أهمية دور تبني معيار 100 INTOSAI في تفعيل جودة اداء الرقابي ومبررتها المهنية.

لذا تتبع أهمية موضوع الدراسة هو من أهمية رفع جودة اداء الرقابة المالية وتفعيل دور الديوان من خلال بيان طبيعة ومبررات واليات تحقيق الجودة العالية للاداء الرقابي على المستوى الواقعي وانعكاسات ذلك اتجاه المجتمع بشكل عام، وبغرض دراسة وتحليل مجتمع الدراسة وايجاد الحلول اللازمة فقد تم تبني مجموعة من الفرضيات التي تختبر موضوع الدراسة ومنها (ضعف واقع جودة اداء الرقابة المالية في ديوان الرقابة المالية ، وهناك فروقات ذات دلالة احصائية بين اراء الاكاديميين والمهنيين، ولاداء الرقابة المالية ومعيار 100 INTOSAI علاقة وتأثير في رفع جودة اداء الرقابة المالية)

وتبنت الدراسة في اطار اختبار فرضياتها المنهج الاستقرائي الوصفي في عرض وتحليل المتغيرات وعلاقات الدراسة النظرية، حيث قام الباحث بتوزيع استبانة للحصول على البيانات الخاصة المتمثلة بـ الاكاديميين والمهنيين العاملين في ديوان الرقابة المالية لاقليم شمال العراق البالغ عددهم (50) استبانة حيث تم توزيع (40) استبانة يدوية و (10) استبانة اون لاين عن طريق كوكل فورم خلال شهر تشرين الثاني للعام (2020) وتم استعادة (43) استبانة قابلة للتحليل.

وفي هذا السياق فقد توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات كان من ابرزها التأثير الفعال لمعيار 100 INTOSAI في رفع مستوة جودة اداء الرقابة المالية فيما كان واقع اداء ديوان الرقابة المالية بمستوى لا يؤهلها لتقديم رقابة ذات جودة عالية، وان النقص الملحوظ في المعايير الرقابية هو المسبب الاساس في تدني جودة العمل الرقابي في الديوان، ورغم النقص في المعايير الرقابية الا ان ديوان الرقابة المالية لم يتسعين بالمعايير الصادرة من منظمة INTOSAI المختصة باصدار المعايير الرقابية، لذا اوصت الدراسة بضرورة توجه نحو تبني معيار 100 INTOSAI وتجميع الكوادر والخبرات التي تؤهلها لرفع جودة اداء الرقابة المالية

TABLE OF CONTENTS

ACCEPTANCE/APPROVAL
DECLARATION
DEDICATIONII
ACKNOWLEDGEMENTSIII
ABSTRACTIV
ÖZV
TABLE OF CONTENTSVI
LIST OF TABLESIX
LIST OF FIGURESX
INTRODUCTION	1
CHAPTER 1	13
THEORETICAL FRAMEWORK 13	13
1.1: INTOSAI 100 standard and the need for SAIs for it.....	13
1.1.1: Introduction	13
1.1.2: About (INTOSAI).....	13
1.1.3: The concept of the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI).....	14
1.1.4: The importance of the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI).....	15
1.1.5: The purpose of establishing A INTOSAI.....	16
1.1.6: The mechanism of action of the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) and its most important work.....	17
1.1.7: International guidelines and standards issued by INTOSAI.....	18
1.1.7.1: Guidance issued by INTOSAI	18
1.1.7.2: The International Standards of Supreme Audit Institutions (SAIs) are among the most important work of INTOSAI if they issue international standards for Supreme Audit Institutions.	18
1.1.7.3: The most important international standards for supreme audit institutions issued by INTOSAI	19
1.1.8: Requirements for the application of INTOSAI standards	20
1.1.9: INTOSAI Regional Organizations.....	21

1.1.9.1: Arab Working Group for Supreme Institutions of Financial Supervision (ARBOSAI)	21
1.1.9.2: Asian Organization of Supreme Audit Institutions (ASOSAI)	22
1.1.9.3: African Organization of Supreme Audit Institutions (AFROSAI).....	22
1.1.9.4: European Organization of Supreme Audit Institutions (EUROSAI)	23
1.1.9.5: Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions, CAROSAI	23
1.1.10: INTOSAI Standard No. (100) and the need for regulatory agencies in the public sector for it.....	23
1.1.10.1: General concept of the INTOSAI 100 standard	24
1.1.10.2: The purpose and authority of the INTOSAI 100 standard	24
1.1.10.3: Public sector oversight framework according to INTOSAI 100.....	25
1.1.10.4: Elements of public sector oversight according to INTOSAI 100.....	26
1.1.10.5: The principles that must be applied to public sector auditing according to the INTOSAI 100 standard.....	27
1.1.10.6: Principles for the control process	28
1.1.11: The need for regulatory agencies to implement the INTOSAI 100 standard....	29
1.1.11.1: The concept of regulatory agencies.....	29
1.1.11.2: The importance of regulatory agencies	29
1.1.11.3: Objectives of regulatory agencies	30
1.1.11.4: The regulatory agencies responsible for oversight operations in the public sector.....	31
1.1.12: Office of Financial Supervision in Iraq and the region.....	31
1.1.12.1: The concept of the Office of Financial Supervision for the region of Iraq ...	32
1.1.12.2: Functions of the Office of Financial Supervision of the Region - Iraq.....	33
1.1.12.3: Entities that are subject to the authority of the Office of Financial Supervision of the Region of Iraq	33
1.1.12.4: The terms of reference of the Bureau of Financial Control for the region - Iraq	34
1.1.12.5: The requirements of the Board of Supreme Audit for the region - Iraq	34
1.1.12.6: The problems faced by the Office of Financial Supervision of the region - Iraq	34
1.1.12.7: A group of problems experienced by regulatory agencies	35
1.1.12.8: The factors that lead to weak monitoring system procedures in the public sector.....	35

1.2: Performance of Financial Control	36
1.2.1: Introduction	36
1.2.2: Control	36
1.2.2.1: Concept of Control	36
1.2.2.2: objectives of Control.....	37
1.2.2.3: The importance of control.....	38
1.2.3: Financial Control	39
1.2.3.1: The emergence of financial control	39
1.2.3.2: The Concept of Financial Control	40
1.2.3.3: The importance of financial control.....	42
1.2.3.4: Objectives of Financial Control.....	43
1.2.3.5: Other objectives of financial control.....	44
1.2.3.6: Obligations of Financial Control.....	45
1.2.3.7: Characteristics of financial control.....	46
1.2.3.8: Types of Financial Control.....	47
1.2.3.8.1: Financial control according to the body that practices	47
1.2.3.8.2: Financial Control According to the State's Role in it	48
1.2.3.8.3: Financial Control according to the authority delegated to it	48
1.2.3.8.4: Financial Control as Timed	48
1.2.3.8.5: Financial control in terms of the type of deviation	49
1.2.3.8.6: Financial control in terms of degree of compliance	49
1.2.4: Performance of financial control	49
1.2.4.1: Concept of performing financial control	49
1.2.4.2: The importance of performing financial control	50
1.2.4.3: Determinants of Financial Control Performance	51
1.2.5: Financial Control Standards	51
1.2.5.1: General Standards for Financial Supervision	51
1.2.5.2: Field Work Standards.....	52
1.2.5.3: Criteria for drafting the report	54
1.2.6: Means of Financial Control.....	55
1.2.7: Basic Elements of a Financial Control System	55
1.2.8: The main components of the person undertaking the task of financial supervision.....	56
1.2.9: Requirements for implementing financial control 57	57

1.2.10: Methods for implementing financial control	57
1.2.11: Stages of implementing financial control	58
1.2.12: Requirements for achieving financial control	59
1.2.12.1: General requirements for achieving financial control	59
1.2.12.2: Special requirements for the success of financial control	59
1.2.13: Obstacles to Financial Supervision	60
1.2.14: Remedies to Obstacles Facing Financial Supervision	60
1.3: (INTOSAI 100 Standard and its Impact on Raising the Quality of Financial Supervision Performance),	61
1.3.1: Introduction	61
1.3.2: Concept of Quality Financial Control	61
1.3.3: General principles of Control in the public sector according to INTOSAI 100 ..	61
1.3.3.1: Professional ethics and independence	62
1.3.3.2: Professional appreciation, due diligence and suspicion	66
1.3.3.3: Quality Control	70
1.3.3.4: Control team management and skills	73
1.3.3.5: Control Risks	75
1.3.3.6: Materiality	77
1.3.3.7: Documentation	80
1.3.3.8: Communication	82
CHAPTER 2	85
FIELD STUDY	85
2.1: Description of the field study curriculum and community	85
2.2: Statistical descriptive study of the study variables	89
2.3: Test and analysis of the study hypotheses	109
CONCLUSION	113
REFERENCES	117
PLAGIARISM REPORT	153
SCIENTIFIC RESEARCH ETHICS COMMITTEE	154

قائمة المحتويات

أ	قرار لجنة المناقشة.....
أ	الاعلان.....
أ	الاهداء.....
ج	شكر وتقدير.....
د	ملخص.....
ز	قائمة المحتويات.....
س	قائمة الجداول.....
ض	قائمة الاشكال.....
1	المقدمة.....
13	الفصل الاول.....
13	الإطار النظري.....
13	1.1 المبحث الاول (معيار 100 INTOSAI وحاجة الاجهزة العليا للرقابة المالية له).....
13	1.1.1 تمهيد.....
13	2.1.1 نبذة عن (INTOSAI).....
14	3.1.1 مفهوم المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية (INTOSAI).....
15	4.1.1 اهمية المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية (INTOSAI).....
16	5.1.1 الهدف من تاسيس الـ INTOSAI.....
17	6.1.1 الية عمل المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية (INTOSAI) واهم اعمالها:.....
18	7.1.1 الارشادات والمعايير الدولية التي تصدرها INTOSAI.....
18	1.7.1.1 الارشادات التي تصدرها INTOSAI.....
	2.7.1.1 المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تعد من اهم اعمال منظمة
18	INTOSAI اذا قامت باصدار المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة.....

- 3.7.1.1 اهم المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية الصادرة من INTOSAI 19
- 8.1.1 متطلبات تطبيق معايير المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية (INTOSAI) 20
- 9.1.1 المنظمات الاقليمية التابعة لـINTOSAI 21
- 1.9.1.1 مجموعة العمل العربية للاجهزة العليا للرقابة المالية (ARBOSAI) 21
- 2.9.1.1 المنظمة الاسيوية للاجهزة العليا للرقابة المالية (ASOSAI) 22
- 3.9.1.1 المنظمة الافريقية للاجهزة العليا للرقابة (AFROSAI) 22
- 4.9.1.1 المنظمة الاوروبية للاجهزة العليا للرقابة المالية (EUROSAI) 23
- 5.9.1.1 المنظمة الكارابية للاجهزة العليا للرقابة المالية CAROSAI 23
- 10.1.1 معيار الـ INTOSAI رقم (100) وحاجة الاجهزة الرقابية في القطاع العام له 23
- 1.10.1.1 مفهوم عام للمعيار 100 24
- 2.10.1.1 غاية وسلطة المعيار الـ INTOSAI 100 24
- 3.10.1.1 اطار رقابة القطاع العام وفق معيار الـ INTOSAI 100 25
- 4.10.1.1 عناصر رقابة القطاع العام بحسب معيار INTOSAI 100 26
- 5.10.1.1 المبادئ التي يجب تطبيقها لرقابة القطاع العام بحسب معيار INTOSAI 100 27
- 6.10.1.1 المبادئ الخاصة بعملية الرقابة 28
- 11.1.1 حاجة الاجهزة الرقابية لتطبيق معيار INTOSAI 100 29
- 1.11.1.1 مفهوم الاجهزة الرقابية 29
- 2.11.1.1 اهمية الاجهزة الرقابية 29
- 3.11.1.1 اهداف الاجهزة الرقابية 30
- 4.11.1.1 الاجهزة الرقابية المسؤولة عن عمليات الرقابة في القطاع العام 31
- 12.1.1 ديوان الرقابة المالية في العراق والاقليم 31
- 1.12.1.1 مفهوم ديوان الرقابة المالية لاقليم العراق 32
- 2.12.1.1 مهام ديوان الرقابة المالية لاقليم – العراق 33

- 333.12.1.1 الجهات التي تخضع لسلطة ديوان الرقابة المالية لاقليم العراق
- 344.12.1.1 اختصاصات الديوان الرقابة المالية لاقليم – العراق
- 345.12.1.1 متطلبات ديوان الرقابة المالية لاقليم. العراق:
- 346.12.1.1 المشكلات التي تعاني منها ديوان الرقابة المالية لاقليم. العراق
- 357.12.1.1 مجموعة مشاكل التي تعاني منها الاجهزة الرقابية
- 358.12.1.1 العوامل التي تؤدي الى ضعف اجراءات نظام الرقابة في القطاع العام
- 362.1 المبحث الثاني (اداء الرقابة المالية)
- 361.2.1 تمهيد
- 362.2.1 الرقابة
- 361.2.2.1 مفهوم الرقابة
- 372.2.2.1 اهداف الرقابة:
- 383.2.2.1 اهمية الرقابة:
- 393.2.1 الرقابة المالية
- 391.3.2.1 ظهور الرقابة المالية
- 402.3.2.1 مفهوم الرقابة المالية
- 423.3.2.1 اهمية الرقابة المالية
- 434.3.2.1 اهداف الرقابة المالية
- 445.3.2.1 الاهداف الاخرى للرقابة المالية
- 456.3.2.1 فروض الرقابة المالية
- 467.3.2.1 خصائص الرقابة المالية
- 478.3.2.1 انواع الرقابة المالية
- 471.8.3.2.1 الرقابة المالية وفقا للجهة التي تمارسها
- 482.8.3.2.1 الرقابة المالية بحسب دور الدولة فيها

48	3.8.3.2.1 الرقابة المالية تبعا للسلطة المخولة لها
48	4.8.3.2.1 الرقابة المالية بحسب توقيتها
49	5.8.3.2.1 الرقابة المالية من حيث نوعية الانحراف
49	6.8.3.2.1 الرقابة المالية من حيث درجة الالتزام
49	4.2.1 اداء الرقابة المالية
49	1.4.2.1 مفهوم اداء الرقابة المالية
50	2.4.2.1 اهمية اداء الرقابة المالية
51	3.4.2.1 محددات اداء الرقابة المالية
51	5.2.1 معايير الرقابة المالية
51	1.5.2.1 المعايير العامة للرقابة المالية
52	2.5.2.1 معايير العمل الميداني
54	3.5.2.1 معايير صياغة التقرير
55	6.2.1 وسائل الرقابة المالية
55	7.2.1 المقومات الاساسية لنظام الرقابة المالية:
56	8.2.1 المقومات الاساسية لمن يتولى مهمة الرقابة المالية
57	9.2.1 مستلزمات تنفيذ الرقابة المالية:
57	10.2.1 اساليب تنفيذ الرقابة المالية
58	11.2.1 مراحل تنفيذ الرقابة المالية
59	12.2.1 متطلبات تحقيق الرقابة المالية
59	1.12.2.1 المتطلبات العامة لتحقيق الرقابة المالية:
59	2.12.2.1 المتطلبات الخاصة لنجاح الرقابة المالية
60	13.2.1 المعوقات التي تواجه الرقابة المالية
60	14.2.1 المعالجات للمعوقات التي تواجه الرقابة المالية

3.1	المبحث الثالث (معييار 100 INTOSAI واثره في رفع جودة اداء الرقابة المالية)	61
1.3.1	تمهيد	61
2.3.1	مفهوم جودة الرقابة المالية	61
3.3.1	المبادئ العامة للرقابة في القطاع العام وفق 100 INTOSAI	62
1.3.3.1	اخلاقيات المهنة والاستقلالية	62
2.3.3.1	التقدير المهني والعناية الواجبة والشك	66
3.3.3.1	رقابة الجودة	70
4.3.3.1	ادارة فريق الرقابة ومهاراته	73
5.3.3.1	مخاطر الرقابة	75
6.3.3.1	الاهمية النسبية	77
7.3.3.1	التوثيق	80
8.3.3.1	التواصل	82
85	الفصل الثاني	
85	الدراسة الميدانية	
1.2	وصف منهج ومجتمع الدراسة الميدانية	85
2.2	الدراسة الوصفية الإحصائية لمتغيرات الدراسة	89
3.2	اختبار وتحليل فرضيات الدراسة	109
113	الخاتمة	
117	المصادر والمراجع	
154	تقرير الانتحال	
155	لجنة اخلاقيات البحث العلمي	

LIST OF TABLES

Table 1: Levels of the SAIs	10
Table 2: Assumptions and their concepts.....	45
Table 3 The structure of the questionnaire	86
Table 4: Population and sample study	87
Table 5: The size and proportion of the studied sample	88
Table 6: Study sample according to the number of years of experience.....	88
Table 7: Study sample according to academic qualifications.....	88
Table 8: Alpha lab test results	89
Table 9: Description of the study variables in light of the results of the opinions of the two study samples	90
Table 10: Description of the results of the opinions of the study sample according to years of experience.....	91
Table 11: Description of the results of the answers of the two study samples according to the scientific qualifications	94
Table 12: Results of the statistical analysis of the variable of the reality of the quality of the performance of financial control	96
Table 13: Results of the statistical analysis of the variable of motivation for adopting INTOSAI 100 standard.....	97
Table 14: Results of the statistical analysis of the requirements variable for the adoption of INTOSAI 100 standard	99
Table 15: Average averages of the axes of the first major variable adopt INTOSAI 100 standard.....	100
Table 16: Results of the statistical analysis of the sub.variable (first principle): professional ethics and independence	101
Table 17: Results of the statistical analysis of a variable (Principle Two): Professional assessment, due diligence and suspicion	102
Table 18: Results of the statistical analysis of the variable (third principle) of quality control.....	103
Table 19: Results of the statistical analysis of a variable (the fourth principle) of the management of the control team and its skills.....	104
Table 20: Results of the statistical analysis of the (fifth principle) variable of control risks	105

Table 21: Results of statistical analysis of the variable (sixth principle) of relative importance	106
Table 22: Results of statistical analysis of variable (seventh principle) documentation	106
Table 23: Results of the statistical analysis of the variable (the eighth principle) of communication.....	107
Table 24: Average of the averages of the axes of the second main variable, the quality of performance of financial control	108
Table 25: Average averages of the main variables	109
Table 26: T.test results of two independent samples against the INTOSAI 100 variable axes.....	109
Table 27: T.test of two independent samples against the variable axes of the quality of financial control performance	110
Table 28: Results of the correlation between the adoption of the INTOSAI 100 standard and the quality of financial control performance	111
Table 29: Analysis of variance of the linear regression of the two variables adopting the INTOSAI 100 standard and the quality of performance of financial control.....	112
Table 30: The regression relationship of the effect of adopting INTOSAI 100 on the quality of performance of financial control	112

قائمة الجداول

- جدول 1: مستويات الاجهزة العليا للرقابة المالية 19
- جدول 2: الفروض ومفاهيمها 45
- جدول 3: هيكل الاستبانة 86
- جدول 4: مجتمع وعينة الدراسة 87
- جدول 5: حجم ونسبة العينة المدروسة 88
- جدول 6: عينة الدراسة بحسب عدد سنوات الخبرة 88
- جدول 7: عينة الدراسة بحسب المؤهلات العلمية 88
- جدول 8: نتائج اختبار معامل الفا 89
- جدول 9: وصف متغيرات الدراسة في ضوء نتائج آراء عينتي الدراسة 90
- جدول 10: وصف نتائج آراء عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة 91
- جدول 11: وصف نتائج اجابات عينتي الدراسة حسب المؤهلات العلمية 94
- جدول 12: نتائج التحليل الاحصائي لمتغير واقع جودة اداء الرقابة المالية 96
- جدول 13: نتائج التحليل الإحصائي لمتغير دوافع تبني معيار INTOSAI 100 97
- جدول 14: نتائج التحليل الإحصائي لمتغير متطلبات تبني معيار INTOSAI 100 99
- جدول 15: متوسط المتوسطات لمحاور المتغير الرئيس الاول تبني معيار INTOSAI 100 100
- جدول 16: نتائج التحليل الإحصائي لمتغير الفرعي (المبدأ الاول): اخلاقيات المهنة والاستقلالية 101
- جدول 17: نتائج التحليل الإحصائي لمتغير (المبدأ الثاني) التقدير المهني والعناية الواجبة والشك 102
- جدول 18: نتائج التحليل الإحصائي لمتغير (المبدأ الثالث) رقابة الجودة 103
- جدول 19: نتائج التحليل الإحصائي لمتغير (المبدأ الرابع) ادارة فريق الرقابة ومهاراته 104
- جدول 20: نتائج التحليل الإحصائي لمتغير (المبدأ الخامس) مخاطر الرقابة 105
- جدول 21: نتائج التحليل الإحصائي لمتغير (المبدأ السادس) الاهمية النسبية 106
- جدول 22: نتائج التحليل الإحصائي لمتغير (المبدأ السابع) التوثيق 106
- جدول 23: نتائج التحليل الإحصائي لمتغير (المبدأ الثامن) التواصل 107
- جدول 24: متوسط المتوسطات لمحاور المتغير الرئيس الثاني جودة اداء الرقابة المالية 108
- جدول 25: متوسط المتوسطات للمتغيرات الرئيسة 109
- جدول 26: نتائج اختبار T لعينتي مستقلين تجاه محاور متغير معيار INTOSAI 100 109
- جدول 27: اختبار T لعينتي مستقلين تجاه محاور متغير جودة اداء الرقابة المالية 110

- جدول 28: نتائج علاقة الارتباط بين تبني معيار INTOSAI 100 وجودة اداء الرقابة المالية... 111
- جدول 29: تحليل التباين للانحدار الخطي لمتغيري تبني معيار INTOSAI 100 وجودة اداء الرقابة المالية..... 112
- جدول 30: علاقة الانحدار لتاثير تبني المعيار INTOSAI 100 في جودة اداء الرقابة المالية.... 112

LIST OF FIGURES

Figure 1: The relationship and influence of INTOSAI 100 on the quality of financial control performance	12
Figure 2: Types of financial control	47

قائمة الاشكال

- رسم توضيحي 1: علاقة وتأثير INTOSAI 100 في جودة اداء الرقابة المالية 12
- رسم توضيحي 2: انواع الرقابة المالية 47

المقدمة

الدراسات السابقة

1 الدراسات السابقة العربية:

1. دراسة (جفال، 2017): بعنوان "مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بالمعيار 12 من معايير انتوساي"

هدفت الدراسة الى بيان مدى التزام ديوان الرقابة المالية بمعيار انتوساي 12 من خلال دراسة اساسيات معيار 12 المتمثلة في التزام ديوان الرقابة المالية بمبادئ المسالة والشفافية والنزاهة في مؤسسات القطاع العام وقوة ارتباطه بالبرلمان والمواطنين.

استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي واستعانت بالاستبانة لجمع المعلومات ووزعت على المراقبين في ديوان الرقابة المالية وبلغت عدد الاستبانات الموزعة (70) وتم اعادة (60) منها قابلة للتحليل.

واستنتجت الدراسة ان ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين تلتزم بالمعيار 12 من معايير الانتوساي.

وتوصلت الدراسة الى نتائج منها هناك فجوات في معايير الاستقلالية ضرورة اجراء تعديلات على قانون الرقابة المالية والإدارية واوصت الدراسة اتباع منهج محدد يتناسب مع معايير الدولية الصادرة لهذا الغرض.

2. دراسة (النعيمي، 2015): "مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطينية بمبادئ والمساءلة والشفافية الصادرة عن المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية"

هدفت الدراسة الى بيان مدى قيام ديوان الرقابة المالية والإدارية الفلسطينية بتطبيق مبادئ المساءلة الصادرة عن INTOSAI

استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وتم عمل استبانة مكونة من خمسة محاور ووزعت الاستبانة على موظفي المستويات الاشرافية في ديوان الرقابة الادارية والمالية، وعدد الاستبانات الموزعة (104) وتم استرداد (75) منها قابلة للتحليل.

استنتجت الدراسة: ان هناك تأثيرا كبيرا لتطبيق معايير ومنهجيات الرقابة التي تتميز بالاستقلالية وعدم وجود تأثير لتطبيق معايير السلوك الجيد للمستشارين والموظفين في مدى تطبيق ديوان الرقابة قواعد المساءلة والشفافية.

وتوصلت الدراسة الى نتائج منها ضرورة انضمام الديوان الى المنظمة الدولية الانتوساي، وضرورة تطوير قانون الديوان بما ينسجم مع قانون INTOSAI، وتشجيع موظفي الديوان على البحث العلمي عمل دراسات في مجال الرقابة وخاصة قوانينها

3.دراسة (صالح و عبدالحفيظ،2014): بعنوان "مدى امكانية تطبيق اجراءات رقابة الاداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة الانتوساي رقم 3100 من رؤية مراجعي الديوان في ليبيا"

هدفت الدراسة الى بيان مدى امكانية تطبيق اجراءات رقابة الاداء من قبل مدققي ديوان الرقابي الليبي وفقا لمتطلبات معيار 3100 المرتبطة برقابة الاداء والصادر عن منظمة الانتوساي استخدمت الدراسة استمارة الاستبانة ووزعت على مدققي ديوان المحاسبة الليبي وتم توزيع 60استبانة واستردت منها 52صالحة للدراسة، وتم الاعتماد على برنامج SPSS لتحليل البيانات.

وتوصلت الدراسة الى ان مدققي ديوان الحاسبة الليبي يبينون ان هناك امكانية تطبيق اجراءات رقابة الاداء طبقا لمتطلبات معيار انتوساي 3100.

واوصت الدراسة بان من الضرورة ان تقوم ديوان المحاسبة باعداد وتنفيذ الدورات التدريبية لمدققي الديوان في مجال تطبيق الجراءات رقابة الاداء.

4. دراسة (عبدالله، 2018) بعنوان "مدى إيفاء ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمتطلبات جودة تقارير رقابة الاداء على وفق معيار الانتوساي 3000"

هدفت هذه الدراسة اظهار درجة التزام الديوان الاتحادية مستلزمات معيار INTOSAI 3000 المختصة برقابة الاداء لانها تعتبر اعلى جهة رقابية في العراق والجهة الوحيدة التي تمتلك صلاحيات القيام بالرقابة، واعتمدت الدراسة في الجانب العملي على استمارة الاستبانة التي صنعت خصيصا لبيان درجة ايفاء الديوان بمستلزمات المعيار

وتوصلت الدراسة على استنتاجات من ابرزها ان تلتزم ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتطبيق معيار انتوساي 3000 لانعكاسها على اداء عملية الرقابة على الاداءوجودة تقاريرها.

ومن التوصيات التي اوصت بها الدراسة ايفاء ديوان الرقابة المالية الاتحادية بمتطلبات جودة تقارير رقابة الاداء لمعيار انتوساي 3000 لضرورتها لتنفيذ الرقابة على الاداء، ومن واجبات الديوان ان تضع الاجراءات والسياسات المختصة بتعزيز ثقافة الجودة ومن واجبات الديوان ايضا اصدار التقارير الخاصة بالرقابة على الاداء بالسرعة الممكنة.

5.دراسة (عامر، 2017) بعنوان "تفعيل الرقابة المالية في مجال الاعلام الحكومي بالتطبيق على قنوات النيل المتخصصة"

هدفت الدراسة الى التركيز على الرقابة المالية ومعاييرها والتعرف على دور منظمة الانتوساي في تحقيق التكامل بين الاجهزة العليا للرقابة وبيان دور الاجهزة الرقابية في دولة مصر العربية ودور التدقيق الداخلي في الاصلاح المالي والاداري داخل المؤسسات الحكومية.

استخدمت الدراسة استمارة الاستبانة لتقييم النظام الرقابي المطبق بالقطاع محل البحث باستخدام برنامج التحليل الاحصائي SPSS وتوصلت الدراسة الى ان هناك علاقة طردية بين مدى توافر المقومات الاساسية للرقابة المالية وبين تحقيق نظام الرقابة الحالي.

وتوصي الدراسة باستغلال الامثل للامكانيات والموارد المادية والبشرية الموجودة حالياً عن طريق بناء قواعد بيانات مركزية لسهولة التكامل بين القطاعات.

6.دراسة (المشهداني، 2019) بعنوان " دور تطبيق INTOSAI لتحقيق الاصلاح الاداري وتحسين الاداء"

هدفت هذه الدراسة الى معرفة معايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية ودورها في تحقيق الاصلاح الاداري وتحسين اداء ديوان الرقابة المالية الاتحادية.

ولتحقيق هدف الدراسة تم الاعتماد على استمارة الاستبانة خصصت لهذا الغرض وتوصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات منها ان المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية بمثابة ارشادات تفصيلية للتيقن من ان الذين يقومون بالرقابة يمتلكون الاستقلالية والنزاهة والكفاءة

واوصت الدراسة بنشر ثقافة تطبيق معايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية وضرورة التواصل.
7.دراسة (طه، 2017) بعنوان " معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (الانتوساي) وعلاقتها بالدور الرقابي لديوان الرقابة المالية لاقليم- العراق"

هدفت هذه الدراسة الى بيان علاقة معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية التي اصدرتها منظمة انتوساي بالدور الرقابي الذي يقوم به ديوان الرقابة المالية.

واعتمدت الدراسة في الجانب العملي باجراء دراسة ميدانية باستخدام استمارة الاستبانة موزعة على مدقي الحسابات العاملين في دوائر تدقيق محافظتي اربيل وسليمانية وتوصلت عدد الاستبانات الموزعة على مجتمع الدراسة (120) وتم استرجاع (94) صالحة لاجراء التحليل الاحصائي.

ومن الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة هناك علاقة ارتباطية بين الرقابة الحكومية ومعايير صياغة التقارير لديوان الرقابة المالية.

ومن اهم ما توصت بها الدراسة تطبيق معايير صياغة التقارير انتوساي بديوان الرقابة المالية الى ان يصدر الاقليم معايير محلية تتناسب مع بيئتها المحلية وضرورة نشر تقارير السنوية لديوان الرقابة المالية في الجريدة الرسمية.

8.دراسة (العشماوي والرشيدي،2015) بعنوان "مدى التزام مراقبي الحسابات بالاجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بتطبيق معايير الانتوساي في المجالين المالي والبيئي وتقييم الاثر في جودة التقرير المهني . دراسة حالة"

هدفت الدراسة الى تحسين جودة التقرير المهني لمراقب الحسابات اجهزة الرقابية الخارجية عن طريق تقييم مدى الالتزام بتطبيق معايير الانتوساي في المجالين المالي والبيئي

واستهدفت الدراسة تقييم طبيعة معايير الانتوساي وظوابط التقرير المهني وتقييم مستوى الدلالة الاحصائية لعلاقة الارتباط بينهما، وتوصلت الدراسة الى نتائج اهمها ان هناك علاقة ارتباط طردية وذات دلالة احصائية بين الالتزام بتطبيق معايير الانتوساي في البعدين المالي والبيئي وبين جودة التقرير المهني بديوان المحاسبة الكويتي.

وتوصي الدراسة بضرورة توفير صيغ العملية الملائمة لتطبيق معايير الانتوساي بالاجهزة الرقابية العليا كمدخل لتحسين جودة التقرير المهني لمراقبي الحسابات.

1 الدراسات السابقة الانكليزية:

1.دراسة (Rasheed, 2020): "Quality Standards of the Supreme Audit Institutions (SAI) and Its Role in Supporting Transparency Requirements"

" معايير الجودة للمؤسسات العليا للتدقيق ودورها في دعم متطلبات الشفافية"

هدفت هذه الدراسة الى بيان العلاقة بين مؤسسات التدقيق العليا للرقابة المالية ومعايير انتوساي للشفافية والمساءلة، واكدت ايضا مدى قدرته على دعم متطلبات الشفافية من الفساد الاداري والمالي من خلال متابعة اداء المؤسسات الحكومية باستخدام اليات الشفافية والمساءلة.

من الجانب العملي استخدمت استمارة الاستبانة كاداة رئيسة لجمع البيانات وتكونت العينة من 42 شخصا من مراقبي الحسابات من مكتب تدقيق الدولة والرقابة الادارية.

استنتجت الدراسة ان هناك علاقة ارتباطية بين متطلبات الشفافية ومؤسسات التدقيق العليا، واوصت الدراسة انه من اللازم استخدام نصوص توافق استخدام التقارير الصادرة من مكتب الرقابة المالية الاتحادية كدليل لادانة المخالفين والمتلاعبين بالمال العام مهما كانت مناصبهم.

2.دراسة (ELHADDAD,2019) :(" Extent of Application of the Principles of Transparency and Accountability According to the of the International Organization Standards of Control and Accounting (INTOSAI) Field Study in the Libyan Audit Bureau")

"مدى تطبيق مبادئ الشفافية والمساءلة وفقاً لمعايير المنظمة الدولية للرقابة والمحاسبة (INTOSAI) دراسة ميدانية في ديوان المحاسبة الليبي"

هدفت الدراسة الى معرفة تطبيق مبادئ الشفافية والمساءلة على وفق معايير المنظمة الدولية للرقابة والمحاسبة ديوان المحاسبة الليبي، واستخدمت الدراسة استبانة لجمع وتوزيع البيانات على عينة من (40) مراقبين، واستخدم الباحث برنامج SPSS لتحليل البيانات.

واستنتجت الدراسة أن المتوسطات الرياضية لمحاور الدراسة (المبادئ التسعة) تدخل في نطاق الموافقة باستثناء المبدأ الثامن والتاسع والمتعلق بتواصل ديوان المحاسبة مع وسائل الإعلام من حيث أنشطته ونتائج رقابتها، وكذلك الاستعانة بديوان المحاسبة للاستشارة الخارجية من أجل تحسين جودة ومصداقية عمله

وتوصت الدراسة الى انه "يلتزم ديوان المحاسبة لتطبيق مبادئ المساءلة والشفافية الصادرة (INTOSAI 20)، وايجاد الأساليب المناسبة للاستفادة من الخبرات الأكاديمية والمهنية من خارج الجهاز من أجل تحسين جودة أعمال).

3.دراسة (DROZD,2020) ("THE CONCEPT OF PUBLIC AUDIT IN ACCORDANCE WITH INTOSAI PROFESSIONAL STATEMENTS (IFPP)")

"مفهوم التدقيق العام وفقاً لمعايير الإنتوساي المهنية (IFPP)"

هدفت الدراسة الى تحسين انواع الرقابة العامة وفقاً للاهداف الاستراتيجية التي وضعتها INTOSAI التي بنت معايير التدقيق العام بشكل بيانات مهنية IFPP.

واستنتجت الدراسة بان الشفافية والموثوقية في استخدام الميزانية العامة في دولة اوكرانيا لا تتم الا بتنظيم رقابة الاداء والرقابة المالية.

وتوصي الدراسة بتحسين انواع الرقابة العامة بغرض تلبية متطلبات البرلمان والمجتمع وادخال معايير الانتوساي الدولية التي ترتبط بالكفاءة والموثوقية.

4.دراسة (ALHAWATMEH,2016) "the Extent of Internal Control Units in the Government Sector with the Regulatory Standards of the International Organization of Supreme Audit Control Bodies (INTOSAI) in Jordan"

"مدى عمل وحدات الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي وفقا للمعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي)"

غرض الدراسة معرفة عمل الوحدات الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي مع المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية (INTOSAI).

واستخدمت الدراسة استمارة استبانة ، وزع هذا الاستبيان على الوزارات والدوائر والمؤسسات التابعة والمستقلة ، وتم اختيار عينة تمثيلية لتمثيل الوزارات والإدارات والمؤسسات التابعة والمستقلة. وتكونت عينة الدراسة من مديري الرقابة الداخلية ومراقبة المديرين والموظفين ، ومن بين (300) استبانة تم توزيعها ، تم استرجاع 249 استبانة.

واستنتجت الدراسة أن التزام وحدات الرقابة الداخلية بالمعايير التنظيمية للقطاع الحكومي ، والمعايير الميدانية ، ومعايير الإبلاغ الخاصة بالمنظمة الدولية للرقابة العليا للرقابة والمحاسبة بشكل عام جاء بدرجة متوسطة.

واوصت الدراسة بضرورة عمل استراتيجيات العمل والخطط المستقبلية لخبراتها ومهاراتها وقدراتها لدى كل من المديرين والعاملين في الوحدات الإدارية الحكومية وضرورة السعي الجاد نحو اعتماد المعايير التنظيمية. عن (INTOSAI) في القطاع الحكومي ، وضرورة الاهتمام بالعنصر البشري كأحد العناصر الرئيسة.

5.دراسة (EVANS el ta,2016) "An Analysis of Factors Influencing Financial Control Practices in Community Based Organizations in Baringo County, Kenya"

"تحليل العوامل التي تؤثر على ممارسات الرقابة المالية في المنظمات المهنية في مقاطعة بارينجو ، كينيا" غرض الدراسة بيان تأثير عوامل المنثرة بممارسات الرقابة المالية للمنظمات المهنية (CBO) في مقاطعة بارينجو ، كينيا.

استخدام الدراسة تصميم بحث مسح استهدف 134 وموظفًا تم اختيارهم من منظمات مهنية مختلفة من ست مقاطعات فرعية في المنطقة باستخدام العينات الطبقية. المنهجية وتم جمع البيانات باستخدام استبيان منظم وتحليلها باستخدام كل من الإحصاء الوصفي والاستنتاجي.

استنتجت الدراسة المهارات الفنية لمسؤولي المنظمات المهنية في المنطقة بحاجة إلى التعزيز ، خاصة فيما يتعلق بأولويات الإنفاق. من المستحسن أن تقوم الحكومة بتوفير المحاسبة والتقارير الموحدة من أجل جعل الأنشطة المالية للمنظمات المهنية قابلة للتتبع من خلال تبادل المعلومات على منصة مشتركة ومقبولة. واوصت الدراسة إجراء المزيد من الدراسات حول آثار اللوائح التي تحكم تمويل المنظمات المهنية على أدائها وعلى تأثير تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في الأداء المالي للمنظمات المهنية.

6. دراسة (Garrison,2020) "The role of the INTOSAI Development Initiative (IDI) in strengthening the capacity and performance of supreme audit institutions in developing countries"

"دور مبادرة الإنتوساي للتنمية (IDI) في تعزيز قدرة وأداء المؤسسات العليا للرقابة في البلدان النامية" هدف الدراسة هي المساهمة في الحوار بين الممارسين والأكاديميين حول التقارير المحلية عن مؤسسات المراجعة العليا (SAIs) ، والتحديات والفرص التي تواجه الأجهزة الرقابية وكيفية دعم مبادرة INTOSAI للتنمية (IDI) الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في البلدان النامية في تعزيز أدائها وقدرتها.

واستنتجت الدراسة ان عمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على ضمان أمور تدقيق فعالة للقطاع العام ، ومن المسلم به بشكل متزايد أن الأجهزة القوية والعاملة بشكل جيد يمكن أن تكون ركائز أساسية في تطوير الدول الفعالة ، والتنمية الديمقراطية والثقة في الحكومات. في الوقت نفسه ، تواجه الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تحديات وفرصًا في ضمان أنها فعالة ومستقلة عن المؤسسة التي تنتج التقرير وأن لها تأثيرًا في حياة مواطنيها. يدعم IDI والأجهزة العليا للرقابة واغتنام الفرص عبرة دعم جميع الأجهزة العليا للرقابة في البلدان النامية.

وتوصي الدراسة إن تفاعل الممارسين مع الأكاديميين يدعم زيادة فهم المراجعات التي تؤدي إلى نتائج أفضل للممارسين والأكاديميين العاملين في مجال تدقيق القطاع العام.

7. دراسة (Mury.2018): "Performance Audits Focused on the Principle of Effectiveness" An Overview of Public Audit Agencies

" تدقيق الأداء الذي تركز على مبدأ الفعالية: نظرة عامة على وكالات التدقيق العام "

أكدت هذه الدراسة ان تدقيق الاداء بحسب المعايير الدولية هي عملية مستقلة وموضوعية لتدقيق الاقتصاد والكفاءة والفاعلية لبرنامج منظمة او مؤسسة حكومية من اجل تقييم اداء الادارة العامة.

هدفت هذه الدراسة قياس مدى قيام مؤسسات التدقيق العليا بتحليل فعالية تدقيق الاداء، ومن الجانب العملي تم استخدام استمارة الاستبيان موزعة على مدققي مؤسسات التدقيق العام.

استنتجت هذه الدراسة ان اغلبية مدققي الحسابات يقومون بتحليل الاقتصاد والكفاءة والفاعلية ولكن نادرا ما يقومون بتقييم فعالية الانفاق الحكومي.

8. دراسة (Teresa el ta, 2017) "improving public sector efficiency: challenges and opportunities"

" تحسين كفاءة القطاع العام: العوائق والفرص "

هدفت هذه الدراسة استعراض الدوافع المؤسسية الرئيسية التي قد تسهم في كفاءة القطاع العام وتركز على الاداء، وبينت ان ليس هناك اي مخطط لتعزيز كفاءة القطاع العام وانما يتم تعزيز كفاءة القطاع العام بزيادة التفويض واللامركزية وتسير الى ان العوامل المؤسسية الثلاث الاتية تحسن اداء القطاع العام وهم اللامركزية للسلطة السياسية والمسؤولية والانفاق الداخلي.

واستنتجت الدراسة انه لا يوجد نموذج لقياس الاداء وانما تحسين الاداء يحتاج الى التكيف مع نهج السياسي والمؤسسي لذلك البلد، ويجب اجراء تقييم مستقل لمعلومات الاداء ودعمها من قبل السياسيين والاداريين وأكدت الدراسة ايضا بان كفاءة الموظفين تؤثر في اداء القطاع العام.

منهج الدراسة

يتزايد الاهتمام العالمي بالرقابة المالية كونها تعد مطلبا مهما وهدفا اساسيا لاستخدام الامثل للموارد وتلبية طلبات الجهات التشريعية والحكومات والمواطنين عن طريقها يتمكن تقديم الخدمات بجودة عالية وفي توقيت مناسب وبعد الاهتمام العالمي بالرقابة المالية وتطويرها لسنوات عديدة فمن خلالها تم تحسين تقديم الخدمات في القطاع العام، وفي هذا الاطار فان الرقابة المالية في اقليم شمال العراق تعاني عن ضعف في دورها في تلبية متطلبات البيئة والحكومة التي تشهد تطورا ملحوظا في حجم الاستثمار وزيادة الانفاق في القطاع العام

وهو بدورها يؤدي الى مطالبة الرقابة المالية بتفعيل دورها في اداء الخدمات المطلوبة ومواجهة المنافسة العالمية الى جانب دورها في رسم وتطوير صورة مهنة الرقابة المالية من خلال مساهمتها في تطبيق

معايير INTOSAI المهنية والدفع باتجاه تحديثها لمواكبة التغيرات الحاصلة ولكي تثبت الرقابة المالية وجودها في هذه السياق عليها اداء مهامها بشكل افضل بجودة عالية وبمقاييس عالمية. والخذ بمعايير INTOSAI وتبني معيار 100 وتطبيق اسسه يساهم بشكل فعال في رفع جودة اداء الرقابة المالية

وتوسيع حجم ونوع الخدمات وجودتها فضلا عن تطور مهنة الرقابة المالية وزيادة ثقة الجهات المعنية بمخرجات عملية الرقابة المالية. وفي هذا السياق تناولت الدراسة موضوعها الموصوف اعلاه من خلال اربعة فصول تناول الفصل الاول منهجية الدراسة والدراسات السابقة من خلال مبحثين تناول المبحث الاول منهجية الدراسة فيما تناول المبحث الثاني الدراسات السابقة اما الفصل الثاني فتناول عرض الجانب النظري للدراسة من خلال ثلاثة مباحث تناول المبحث الاول اداء الرقابة المالية في القطاع العام والثاني تناول متطلبات تطبيق معايير INTOSAI في القطاع العام

اما المبحث الثالث فقد تناول جودة اداء الرقابة المالية في ظل معيار INTOSAI (100) فيما تناول الفصل الثالث الجانب العملي للدراسة من خلال ثلاثة مباحث تناول المبحث الاول منهج الدراسة الميدانية فيما تناول المبحث الثاني الوصف الاحصائي لمتغيرات الدراسة اما المبحث الثالث فتناول الاختبار والتحليل فرضيات الدراسة فيما تناول الفصل الرابع الاخير من خلال مبحثين الاستنتاجات والتوصيات .

مشكلة الدراسة:

تعد الرقابة المالية من الوظائف التي تتميز بالاهمية البالغة في كافة الدول باعتبارها اداة محورية لمتابعة اداء الوحدات الاقتصادية في مؤسسات القطاع العام وكيفية سير اعمالها ومدى متابعة هذه الوحدات للقوانين والانظمة الصادرة والخاصة بهذه الوظيفة، ويتحقق الدور الفعال لوظيفة الرقابة المالية من قوة جهاز الرقابة المالية للقطاع العام والمتمثل بديوان الرقابة المالية ونظرا لما يعاني منه هذا الجهاز من ضعف في الجوانب التطبيقية في تطبيق المعايير الدولية لاداء الاعمال الرقابية على الوجه المطلوب، ولامبالاة من جانب السلطات بديوان الرقابة المالية

مما يؤدي الى انخفاض جودة الخدمات الرقابية وافتقارها للاساليب الرقابية الحديثة والموارد المالية لاداء الاعمال على الوجه المطلوب، وعدم تطبيق العقوبات على وفق القوانين عند اكتشاف الانحرافات بسبب ضغوطات خارجية، وايضا افتقار الجهاز لاستحداث الخطط التي بموجبها يتم اداء اعمالها الرقابية بسبب عدم توفر الكفاءات والخبرات المطلوبة لاداء هذه المهام، واخيرا ضعف في متطلبات رقابة الجودة، وضعف التزام ممارسي المهنة بأخلاقيات المهنة وانطلاقا من حساسية واهمية وظيفة الرقابة المالية في القطاع العام كان من الضروري البحث عن الاليات التي تحت الى رفع جودة اداء هذه الوظيفة.

ومن خلال تطبيق معايير INTOSAI الصادرة من منظمة INTOSAI باعتبارها المنظمة الرائدة في تطوير خدمة وظيفة الرقابة بشكل عام والرقابة المالية بشكل خاص، ويعد الاخذ بمعيار INTOSAI 100 المختص باداء الرقابة المالية في القطاع العام والذي يساهم في رفع جودة اداء الرقابة المالية اذا ما تم تطبيقه في ديوان الرقابة المالية .

ويمكن تلخيص مشكلة الدراسة في عدة تساؤلات بحثية الاتية:

1. ماهو واقع اداء الرقابة المالية في ديوان الرقابة المالية في بيئة اقليم الشمال. العراق؟
2. ما هو مستوى جودة اداء الرقابة المالية في ديوان الرقابة المالية في بيئة اقليم الشمال. العراق ؟
3. ماهي معايير INTOSAI وماهي مبررات تطبيقها في ديوان الرقابة المالية في بيئة اقليم الشمال . العراق؟
5. كيف يساهم تطبيق معيار INTOSAI 100 في رفع مستوى جودة اداء الرقابة المالية في ديوان الرقابة المالية في بيئة اقليم الشمال. العراق؟

فرضيات الدراسة:

بغرض دراسة وتحليل مشكلة الدراسة وايجاد الحلول اللازمة فقد تم تبني الفرضيات الاتية:

1. ضعف واقع جودة اداء الرقابة المالية لدى ديوان الرقابة المالية في بيئة اقليم شمال . العراق.
2. هناك فروق ذات دلالة احصائية بين اراء افراد العينة من الاكاديميين والمهنيين تجاه معيار INTOSAI 100 وجودة اداء الرقابة المالية. ويتفرع منها فرضيتين فرعيتين هما:
 - أ. هناك فروق ذات دلالة احصائية بين اراء افراد العينة من الاكاديميين والمهنيين اتجاه تبني معيار INTOSAI 100.
 - ب. هناك فروق ذات دلالة احصائية بين اراء افراد العينة من الاكاديميين والمهنيين اتجاه جودة اداء الرقابة المالية
3. توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تبني معيار INTOSAI 100 وجودة اداء الرقابة المالية في ديوان الرقابة المالية في بيئة اقليم شمال العراق
4. يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لتبني معيار INTOSAI 100 في جودة اداء الرقابة المالية في ديوان الرقابة المالية في بيئة اقليم شمال العراق.

اهمية الدراسة:

تستمد الدراسة اهميته من اهمية موضوع الدراسة باعتباره اولى الدراسات بحسب علم الباحث التي تتناول هذا الموضوع وان لمعيار INTOSAI 100 ومتطلباته اهمية لاداء الرقابة المالية مما ينعكس تطبيقه في رفع جودة اداء الرقابة المالية وزيادة القيمة ورفع الاداء للمؤسسات التي تطبق الرقابة عليها. حيث تتضح الاهمية العلمية فيما ياتي:

1. تعزيز دور ديوان الرقابة المالية والاطلاع على اهم وسائلها وادواتها.
2. القاء الضوء على طبيعة عمل ديوان الرقابة المالية ووضع المقترحات اللازمة لرفع جودة اداء الرقابة المالية فيها.
3. اهمية تطبيق معيار INTOSAI 100 في رفع جودة اداء الرقابة المالية في ديوان الرقابة المالية

اهداف الدراسة:

تهدف الدراسة الى:

1. التعرف على اثر INTOSAI 100 في رفع جودة اداء الرقابة المالية.
2. التعرف على منظمة INTOSAI واهم المعايير الصادرة المختصة بالرقابة المالية بالقطاع العام.
3. التعرف على اهم الدوافع التي تدعو الى الالتزام بتطبيق معيار INTOSAI 100 الخاص بالرقابة المالية في القطاع العام.
4. التعرف على اهم المتطلبات اللازمة لتطبيق معيار INTOSAI 100 الخاص بالرقابة المالية في القطاع العام.
5. التعرف على مدى امكانية تطبيق معيار INTOSAI 100 من معايير INTOSAI الخاصة بالقطاع العام في ديوان الرقابة المالية لاقليم العراق.

حدود الدراسة:

1. الحدود الموضوعية: تتناول الدراسة واقع تبني معيار INTOSAI 100 المعروف عالميا في ديوان الرقابة المالية في اقليم العراق.
2. الحدود المكانية: يتحدد مجتمع الدراسة في ضوء متغيرات الدراسة (بالمختصين في الرقابة من الاكاديميين والمهنيين العاملين في الديوان الرقابة المالية)
3. الحدود الزمانية: اقتصرت الدراسة على العام الدراسي (2019. 2020).

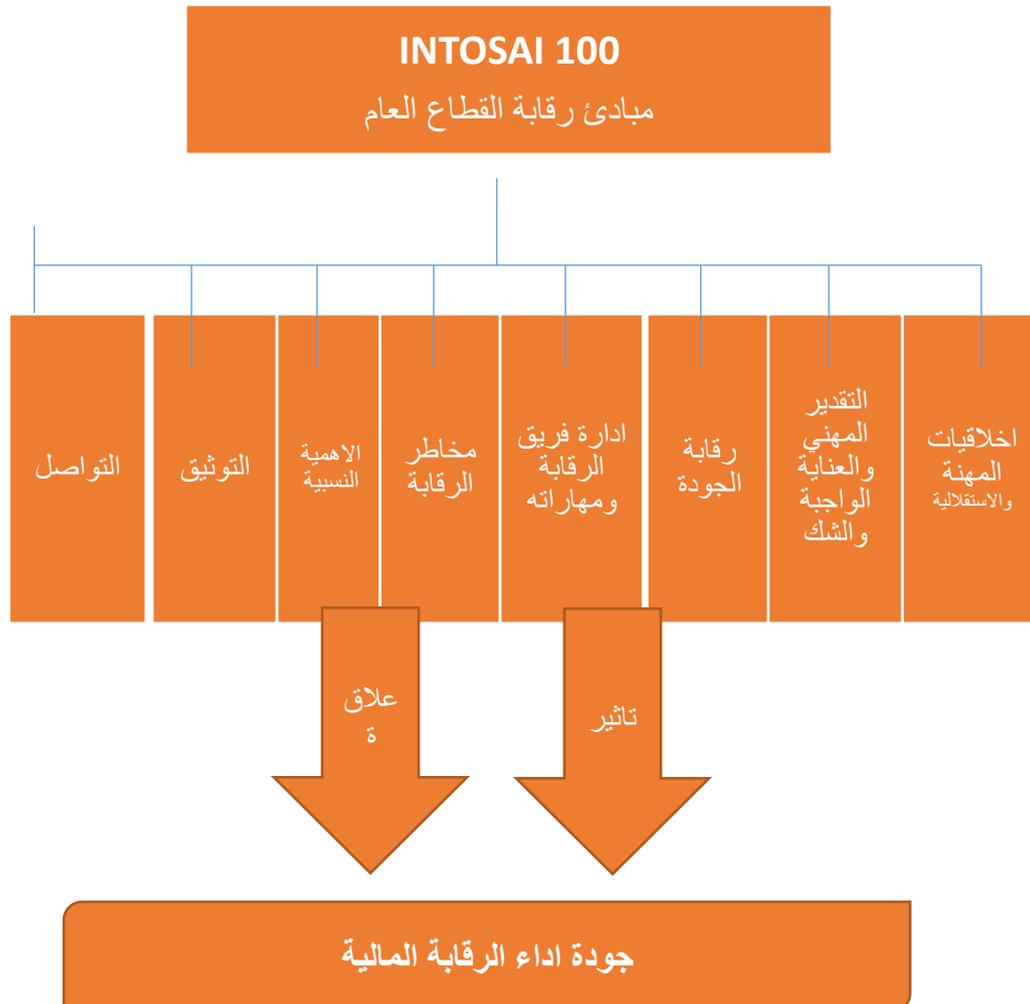
منهج الدراسة:

لتحقيق اهداف الدراسة سوف نستخدم المنهج الوصفي التحليلي والذي يحاول من خلاله وصف موضوع الدراسة (اثر تبني معيار 100 INTOSAI في رفع جودة اداء الرقابة المالية وتحليل بياناتها والعلاقة بين مكوناتها والاراء التي تطرح حوله).

وقد يتم استخدام مصدرين اساسيين للمعلومات:

- 1.المصادر الاولية:** لدراسة الجانب التحليلي لموضوع الدراسة يتم اللجوء الى جمع البيانات الاولية عن طريق المقابلة والاستبانة كأداتين رئيسيين للدراسة انشئت خصيصا لهذا الغرض.
- 2.المصادر الثانوية:** للتعرف على الجانب النظري للموضوع تم استخدام البيانات الثانوية المتمثلة ب الكتب والمراجع الاجنبية والعربية المتعلقة بالدراسة والمجلات والدوريات والمطالعة والبحث من خلال المواقع الالكترونية التي ترتبط بموضوع الدراسة.

رسم توضيحي 1: علاقة وتأثير 100 INTOSAI في جودة اداء الرقابة المالية



الفصل الاول

الإطار النظري

1.1 المبحث الاول (معيار 100 INTOSAI وحاجة الاجهزة العليا للرقابة المالية له)

1.1.1 تمهيد

مهنة الرقابة كاي مهنة اخرى تمتلك معايير واصول واخلاقيات يعتمد عليها المراقب في اثناء قيامه باعماله الرقابية بهدف الوصول للحلول المناسبة والقابلة للتطبيق. وتعرف المعايير الدولية بشكل عام بانها " عبارة عن قواعد ارشادية يستند عليها المهنيون عند قيامهم بالمهام الموكلة اليهم والهدف من استخدام هذه المعايير هو تقليل نسبة الاختلافات في الممارسات المهنية ورفع جودة الاعمال وكفائتها وتحديد طبيعة المسؤولية وعمقها (حسن والعيدي، 2020، 123):

(العازمي، 2012، 15)، نظرا لرفع جودة الاعمال الرقابية وحاجة المهنة الى قواعد ارشادية تعتمد عليها عند القيام بالاعمال الرقابية ظهرت منظمة INTOSAI واصدرت مجموعة من المعايير والتي تعتبر إطار متكامل للممارسات المهنية التي تعتمد عليها مهنة الرقابة والتي بموجبها يتمكن فريق العمل الرقابي من اعطاء ارائهم وحكمهم المهني بكل مصداقية واستقلالية

2.1.1 نبذة عن (INTOSAI)

(INTOSAI) (8, 2018, IDI): هو مختصر لـ (The International Organization of Supreme Audit Institutions) المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية. وقد تم تعريفها من قبل العديد من الباحثين والجهات المختصة.

(السبعري، 2012، 222): يعود تاسيس INTOSAI الى سنة 1953 من قبل ايميلو فرنانديث رئيس الجهاز الكوبي الاسبق عندما انعقد المؤتمر الاول لـ INTOSAI في كوبا بمشاركة أكثر من 34 جهاز

رقابي ومقرها في نمسا مدينة فيينا، وتتسم هذه المنظمة بانها منظمة غير حكومية ولها دور اساسي في رقابة الحسابات الحكومية والمساءلة الكاملة على الحكومات التي تخضع لسلطتها ولها دور في تعزيز التصرف المالي الصحيح.

ومنذ اكثر من 60 عاما تقدم للدول هيكلًا مؤسسيًا لتبادل المعلومات لغرض ازدهار وتحديث الرقابة المالية على المستوى الدولي وتركز على المواضيع التي توجه مشاكل وتساعد على حل تلك المشاكل وفي اطار هذه المنظمة تم انشاء مجموعة اقليمية تضم عددا من الاجهزة العليا للرقابة المالية وتمارس هذه المجموعة أنشطة مماثلة لأنشطة المنظمة الدولية وتعد عضوا في المنظمة الدولية بناء على رغبة المجموع وطلبها، وهناك عدة لغات رسمية تستخدمها المنظمة وهي الانكليزية والفرنسية لاسبانية والالمانية والعربية ، ويتكون مجلس ادارة المنظمة من الدول الاعضاء من خمسة رؤساء الاجهزة العليا للرقابة المالية يتم اختيارهم من قبل مجلس الادارة لمدة ستة سنوات والسكرتير العام للمنظمة ويراس المجلس رئيس جهاز الرقابة في الدولة التي عقد فيها اخر مؤتمر ويمتلك نائبان الاول رئيس جهاز الرقابة التي عقد فيها مؤتمر قبل الاخير

والثاني رئيس جهاز الرقابة في الدولة التي سوف ينعقد فيها المؤتمر القادم ومن مهام المجلس تحقيق اهداف المنظمة في إطار القرارات الصادرة من مؤتمرات المنظمة والقيام بالمهام المكلفة، ولديها عدد من اللجان والمجموعات الاقليمية تعمل معا لتحسين الرقابة في القطاع العام وتطوير المعايير المختصة بذلك.

3.1.1 مفهوم المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية (INTOSAI)

عرفها (خالد، 2020، 28): بانها منظمة مهنية خارجية مستقلة المعنية بالرقابة على المال العام ومهمتها الاساسية هي توفير إطار رقابي متطور للاعمال الرقابية في مختلف البلدان من خلال تحقيق كل من الكفاءة والفاعلية والاقتصادية في الموارد المالية المتاحة وفقا للقواعد والانظمة الموضوعة والمتفقة مع قوانين البلد عن طريق اصدار معايير والارشادات الخاصة بهذه العملية وذلك لتعزيز وتحسين العمل الرقابي.

وعرفها (Berher, 2018, 294): بانها منظمة مهنية مهمتها تحديث وتطوير كفاءة وفاعلية أنشطة الرقابة المالية العامة وتكوين نظام رقابي فعال وعالي الجودة لتلبية الطلب العام.

عرفها (العشماوي والرشيدي، 2015، 18 3): بانها منظمة خارجية للرقابة المالية تقدم لجهات الرقابة هيكل مؤسسيًا لتبادل الخبرات والمعلومات لتحديث الرقابة المالية على الصعيد العالمي على اساس تطبيق شعار تبادل المعلومات ينفع الكل وان عملية تبادل الخبرات بين اعضاء المنظمة توفر ضمانا لتطوير الرقابة المالية العامة.

عرفها (خلائط وميرة، 2014، 333) "بانها" مؤسسة غير حكومية مستقلة وظيفتها توفير معايير وارشادات عرضها توجيه المراقب عند قيامه بالاعمال الرقابية من حيث ترتيب الخطوات والاجراءات الرقابية التي يفرض تطبيقها للوصول الى هدف الرقابة وتعد بمثابة المقاييس التي على اساسها يتم تقييم جودة نتائج الرقابة".

عرفها (النعيزي، 2015، 52): "بانها مؤسسة مستقلة وذات سيادة ذاتية غير حكومية وتملك مركز استشاري في المجلس الاقتصادي في الولايات المتحدة وتعد الناطق باسم الاجهزة الرقابية في المجتمع الدولي وتعد التحسين المستمر بين اعضائها".

اما جفال (2017: 13): فقد عرفها بانها مجموعة من قواعد وارشادات متفق عليها دوليا للقيام باداء اجهزة الرقابة العليا وضمان الوصول الى الاهداف التي تسعى المنظمة الوصول اليها وتعزيز الشفافية والمساءلة وضمان الاستخدام الامثل للمال العام واستخدام اي من المعايير من حق الدولة وبحسب قانونها. وعرفها (المعموري، 2005، 62): بانها تشكيل دولي مفتوح العضوية امام الاجهزة العليا لرقابة المالية في كافة الدول وهدفها تبادل الخبرات الرقابية بين مختلف الاجهزة العليا للرقابة المالية وتعتبر جهازا استشاريا للمجلس الاقتصادي والاجتماعي لهيئة الامم المتحدة منذ عام 1966.

عرفها (Aikins, 2011, 21): منظمة دولية مستقلة تهدف الى تحسين اداء الرقابة المالية وتسهم في كفاءة القطاع العام ويركز الجهاز الرقابي لرفع جودة ادائها مما يخدم الصلحة العامة.

وعرفها الباحث: بانها منظمة دولية تتمتع بالشخصية القانونية وقد تم تاسيسها من قبل الدول للوصول الى اهداف مشتركة بين هذه الدول واصبح العراق عضوا فيها منذ نشأتها وهدفها تبادل الخبرات والافكار وتطوير الاساليب العلمية والعملية المسؤولة عن رفع امكانيات هذه الاجهزة وكفاءتها الفنية والادارية

4.1.1 اهمية المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية (INTOSAI)

(خلائط وميرة، 2014، 335) (IDI, 2018, 8):

تتبع اهمية منظمة الـ INTOSAI من اهمية الدور الفعال الذي تلعبه وظيفة الرقابة في القطاع العام لما لهذه المنظمة دور كبير في زيادة كفاءة وفاعلية العمل الرقابي من خلال المعايير التي تصدرها وان وعدم وجود هذه المعايير لا يتحقق مستوى عال من الفاعلية والكفاءة في العمل التي يقوم بها ديوان الرقابة المالية ، ويمكن الاشارة الى اهمية هذه المنظمة في الآتي:

تكون مصدرا رئيسا لجعل العمل الرقابي اكثر حيوية لارساء اجراءات عملية الرقابة وتقوم بوضع الاسس العامة ووضع ادنى حد لتوجيه المدقق، وتكون بمثابة دستور لممارسة العمل الرقابي ومن قدراتها جعل

العمل الرقابي اكثر كفاءة وفاعلية و ابراز دور لديوان الرقابة المالية في تعزيز الثقة في محصلات الرقابة وتحدد الاحتياجات اللازمة توفرها في المراقب وديوان الرقابة لاجراء العمل الرقابي بكفاءة وفاعلية.

توفير الاسس التي عليها يتم تقييم قدرات وكفاءات موظفي ديوان الرقابة، وبناء على هذه الاسس يتم قياس جودة محصلات النتائج الرقابية من ناحية الهدف والمسار وتوفر فرصة لتطور وتقدم مهنة الرقابة وتقدم أفضل خدمات للجهات التي تخضع للرقابة والتدقيق وتحدد مسؤوليات المراقب وديوان الرقابة، وتقوم بوضع مفاهيم مناسبة ومشاركة سواء على المستوى الدولي او المحلي وتحدد نطاقها ومسؤوليتها وبيان اهدافها.

تعمل على حصول نتائج أفضل من عملية الرقابة وتوفر الثقة والاطمئنان لدى الجهات والافراد الذين يستخدمون تلك النتائج ويستفيدون منها، وتجعل العلاقة بين ديوان الرقابة المالية والجهات الاخرى كالسلطة التشريعية والتنفيذية اكثر تنظيما وتنظيم العلاقة بين الرقابة الخارجية التي تمارسها الاجهزة العليا للرقابة المالية والرقابة الداخلية التي تمارسها المؤسسات التنفيذية

وتقوم بوضع القواعد والمبادئ الاساسية لصياغة التقارير الرقابية وان صدور هذه التقارير تحقق بها الاهداف الرقابية وتعتبر اداة رئيسة لممارسة العمل الرقابي ولها امكانيات تطوير وتقوية دور ديوان المحاسبة في المجتمع وجعل نتائج الرقابة اكثر ثقة وتكون مصدرا مهما لاثراء العمل الرقابي ووضع الاسس العامة لارساء اجراءات ومهمات عمليات التدقيق.

وفي ضوءه يتم تقييم جودة نتائج العملية الرقابية وتوفر الاساس الموضوعي لتقييم موظفي ديوان الرقابة المالية وتعمل على تفعيل جودة التدقيق بما يحقق زيادة الثقة والاطمئنان لدى الجهات والافراد الذين يستفيدون او يستخدمون تلك النتائج، ويعتبر مركزا استشاريا في المجلس الاقتصادي في الامم المتحدة ويتناول مواضيع ذات اهمية بالنسبة للاجهزة العليا للرقابة وتوصياته تكون على شكل وثائق يتم الاعتماد عليها في الرقابة وقواعدها شبه دستور دولي لشموليتها للمبادئ العامة للرقابة.

5.1.1 الهدف من تاسيس الـINTOS

(النعيزي، 2015، 54) و (الصائغ واخرون، 2016، 386):

انطلاقا من الهدف الاساس لتاسيس منظمة الـ INTOSAI والذي يتمحور حول السعي في تطوير وزيادة موثوقية العمل الرقابي في القطاع العام، فقد قسم الباحثون اهداف تاسيس لهذه المنظمة كالآتي :

1. صرف الاموال العامة بكفاءة واقتصاد طبقا للقواعد والقوانين القائمة، واستقلالية الاجهزة العليا للرقابة المالية وتاهيل المدققون مهنيا واخلاقيا اي جعلهم يتمتعون بالنزاهة وتوفير الحماية لهم من اي تأثير خارجي يؤدي الى التحيز في عملهم.

2. السعي لتطوير واصدار معايير مهنية ورقابية فعالة ومناسبة وحث الاجهزة الرقابية على القيادة وفق المثل العليا وتوفير روح التعاون بين الاجهزة الرقابية و توفير مقاييس الرقابية واجراء البحوث في المواضيع ذات الفائدة.

3. تعزيز ممارسة العمل التي تصف بالاقتصاد والكفاءة والفاعلية وممارسة الحاكمة الفعالة واعطاء القرارات في الوقت المطلوب والحفاظ على استقلالية المنظمة والتوازن الاقليمي.

4. لاتهدف منظمة الـ INTOSAI الى الربحية انما هدفها تنمية القدرات الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية وتساهم في نشر المعرفة والخبرات وعمل الندوات وبحث ودراسات في القضايا المرتبطة بالرقابة والاجهزة الرقابية واعطاء توصيات متعلقة بهذا الشأن.

5. توفير علاقات قوية ومتينة بين الانظمة الرقابية والاقليمية ليجاد الطرق اللازمة للحفاظ على المال العام، والقيام باصلاحات الانظمة الرقابية والمالية بما يتناسق مع التغييرات الحاصلة في هذه المجال.

6. دعم السلطة بشكل جيد من خلال جعل الاجهزة الرقابية قادرة على مساعدة الحكومات الخاصة بها وتحسن الاداء وترسيخ الشفافية والحفاظ على المصدقية والوقوف ضد الفساد والحث على استخدام الموارد العمومية بفاعلية وكفاءة لصالح شعوبها.

7. تعزيز العمل المؤسسي في الممارسات المتعلقة بالشروط التنظيمية واعمال المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية وتنفيذ آليات وبرامج لتطوير الكفاءات بالتوافق مع المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية.

8. ضمان جودة العمليات الرقابية الجارية وتعزيز مصداقية وشفافية تقارير الرقابة المالية بالنسبة للمستخدمين وتحديد مسؤولية المراقبين الماليين بالنسبة للاطراف المعنية الاخرى، وتحديد مختلف انواع العمليات الرقابية ومجموعة المفاهيم ذات الصلة التي تقدم لغة مشتركة للرقابة المالية على القطاع العام.

9. التركيز على القضايا الرئيسية التي تواجه الاجهزة الرقابية وتساعد اعضاءها على ايجاد الحلول لتلك القضايا وتبادل الخبرات بين الجميع لمواكبة المستجدات التي لها صلة بالمعايير الرقابية، وتقديم اساس مفاهيمي للرقابة على القطاع العام في اطار المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية و تاسس المبادئ الاساسية التي تشاركها ثلاثة مجالات من مجالات الرقابة المالية. (رقابة مالية، رقابة الاداء، رقابة الالتزام).

6.1.1 الية عمل المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية (INTOSAI) واهم اعمالها:

(العموري، 2005، 61)

تؤدي المنظمة اعمالها وفق خطط موضوعة واليات معينة من خلال انعقاد مؤتمر دولي كل ثلاث سنوات تحت مسمى الية اجهزة الرقابة العليا في الدول الاعضاء في المنظمة من خلال الاتي:

1. متابعة مختلف الموضوعات والمجالات والاشكاليات الخاصة بالعمل الرقابي من خلال طرح ابحاث علمية متخصصة في المواضيع المحددة للمناقشة.

2. يتخذ المؤتمر قراراته باغلبية الاصوات الموجودة ما عدا بعض القضايا المشار اليها في قانون المنظمة.

(النعيزي، 2015، 59) اما عن اعمالها فتقدم الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة محاولات كبيرة لشعوبها عن طريق اجبار السلطات بالشفافية والمساءلة والنزاهة وتظهر اهمية هذه المحاولات عندما تقوم هذه الاجهزة بعرض نتائج اعمالها وتكون هذه النتائج واضحة وموثوقة لدى المواطنين واصحاب المصلحة ومن هذه الاتجاه شجعت الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على استخدام شتى الوسائل للتعريف بقيمة وفائدة الاجهزة العليا للرقابة المالية ولكي تكون هذه الاجهزة قادرة على التوصل مع المواطنين واصحاب المصلحة

بما يخص قيمتها وفائدتها ويجب ان تتحلى هذه الاجهزة بمستوى عالي من الشفافية والمصادقية ولكل جهاز حرية اختيار الاسلوب الذي يناسبه في سياق هيكلية الادارة والبيئة التي يعمل بها.

7.1.1 الارشادات والمعايير الدولية التي تصدرها INTOSAI

1.7.1.1 الارشادات التي تصدرها INTOSAI

(IDI، 2018، 21)

1. تطبيق اليات وبرامج لتطوير الكفاءات بالتناسق مع المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية لتحسين الاداء المؤسسي في الممارسات المتعلقة بالشروط التنظيمية.

2. الارشادات التي تدعم المراقب فمنها كيفية تطبيق المعايير للاجهزة العليا للرقابة المالية المتعلقة باجراءات رقابة الاداء او رقابة الالتزام او الاجراءات المتعلقة بالمهام الاخرى

2.7.1.1 المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تعد من اهم اعمال منظمة

INTOSAI اذا قامت باصدار المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة

(ISSAI في سنة (1992) اثناء انعقاد الـ INTOSAI مؤتمرها السادس عشر انذاك في الاورغواي (ميرة وخالط، 2014، 333).

تعرف المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة بانها مجموعة من المبادئ والمفاهيم الاساسية التي تمثل الرقابة على القطاع العام وتختلف المهام التي تدعمها المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمبادئ

الاساسية التي حددتها INTOSAI باعتبارها مبادئ مهنية قابلة للتطبيق عالميا والمتطلبات على المستوى المؤسسي والمتطلبات على مستوى المهمة الرقابية .

وعرف (ابو هذاف، 2016، 62) المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة بانها اداة اساسية لتأدية الاعمال الرقابية في القطاع العام كونها تساعد الاجهزة الرقابية في ممارسة اعمالها الرقابية بجودة عالية .

وعرف (الجوهر واخرون ، 2017، 345) المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة بانها الارشادات التي بموجبها يتم توفر اطار منهجي وموضوعي معتمد على ادلة اثبات بهدف تعزيز الرقابة على اعمال القطاع العام بجودة عالية.

3.7.1.1 اهم المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية الصادرة من INTOSAI

وتنقسم الى اربعة مستويات وهي كالآتي (عيسى، 2010، 95) و (<https://www.intosai.org>):

جدول 1: مستويات الاجهزة العليا للرقابة المالية

<p>مبادئ تاسيس (2.1 INTOSAI) منذ اعلان ليما عام 1977 دعت INTOSAI الى اقامة اجهزة رقابة عليا فعالة وتقديم ارشادات حول مبادئ الرقابة وان مبادئ تاسيس INTOSAI استندت الى المعيار الدولي للاجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (1)</p>	<p>المستوى الاول</p>
<p>الشروط الاساسية لعمل الاجهزة العليا للرقابة (INTOSAI) تحتوي الشروط الاساسية لعمل الاجهزة العليا للرقابة اصدارات وتوعيات INTOSAI فيما يتعلق بالشروط المسبقة الهامة عمل الاجهزة العليا للرقابة ياتجاه سليم والتنفيذ بمهنية وتتضمن هذه القواعد ارشادات وبأدئ الشفافية والاستقلالية واخلاقيات المهنة ورقابة الجودة والمسؤولية وقد تقع الشروط الاساسية ضمن اختصاصات الاجهزة والسلطات التشريعية الاخرى بالاضافة الى الاجراءات المتبعة والممارسات اليومية للمؤسسة والعاملين بها</p>	<p>المستوى الثاني</p>
<p>المبادئ الاساسية للرقابة (100.999 INTOSAI) المبادئ الاساسية للرقابة على القطاع العام تعرض اسسا واضحة ومفهومة للرقابة على القطاع العام وضمان التشابه في اطار INTOSAI ويحتوي المعيار الدولي للاجهزة العليا للرقابة المالية (100) المبادئ الاساسية للرقابة على القطاع العام ويؤسس المفاهيم والمبادئ الاساسية التي تشاركها ثلاث مجالات من مجالات الرقابة (الرقابة المالية، رقابة الاداء ورقابة الالتزام) المبادئ المحددة للمجالات الثلاثة تتناولها المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية (200,300,400)</p>	<p>المستوى الثالث</p>

<p>ارشادات الرقابية (1000.4999 INTOSAI) الغرض من هذه المعايير توفير اسس ووضع منهجيات الرقابة (الكتيبات الارشادية) تستطيع اعضاء INTOSAI تطبيقها في اثناء الرقابة على القطاع العام وتتضمن هذه الارشادات والتوجيهات المتطلبات الموصى بها في الرقابة المالية ورقابو الالتزام ورقابة الاداء ويستطيع المراقبون اللجوء اليها يوميا عند تنفيذ المهام الرقابية</p>	<p>المستوى الرابع</p>
---	-----------------------

من اعداد الباحث بالاعتماد على المصادر اعلاه

8.1.1 متطلبات تطبيق معايير المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية (INTOSAI)

(عبد الحسين، 2019، 15) و (IDI, 2018.29):

- لكي يتم تطبيق معايير المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية في القطاع العام يجب توفر الاتي:
1. تناسق الانظمة والقوانين المفعولة حاليا مع متطلبات تطبيق المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية ومحاولة محو التعقيدات والغموض بينهما ووضع الية لتطبيق تلك المعايير في ضوء نتائج تقييم مستوى الالتزام بها واعادة النظر بالمهني الرقابي بشكل كامل.
 2. تجهيز فريق من المختصين والمدربين بالمعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية لتدريب الموظفين والعاملين في ديوان الرقابة المالية ونشر وعي لتطبيق تلك المعايير في ديوان الرقابة وفي كل المستويات، والاستشارة بالخبرات الخارجية عند الحاجة اليها.
 3. ان يكون هناك فريق من المراقبين ذوي كفاءات يمتلكون الخبرة السابقة في العمليات الرقابية لانهم سيكونوا على علم بكل بالاجراءات والنظم المعمول بها، وهذا سيعزز كفاءة الاداء وتخطيط لعملية الرقابة، بالاضافة للتخطيط الجيد يجب ان يتمتع هذا الفريق بتنظيم في اعمالهم بحسب الخطة الموضوعية.
 4. الاستناد الى قواعد وسلوكيات الاخلاقية المهنية لضمان تنفيذ المهمة الرقابية بحيادية واستقلالية ومن المهم ايضا ان لا يكون هناك تضارب المصالح بين المراقبين في محل الرقابة.
 5. يتوجب على قائد الفريق او مدير الرقابة وضع الاساليب الوقائية لمنع انشاء التهديدات في اثناء المهمات الرقابية مثل تهديد المصلحة الذاتية او تهديد المراجعة الذاتية او تهديد التخويف.
 6. ان تتضمن المهمة الرقابية اهداف ونطاق الرقابة على القوائم المالية ومسؤوليات الادارة والمراقب والتعرف على اطار اعداد لتقارير المالية المتبع في اعداد القوائم المالية والانتباه الى شكل والمضمون لاي تقارير يعدها المراقب ومن الممكن ان يكون هناك ظروف يختلف فيها التقرير عن شكله المتوقع ومحتواه.

7. توفير المستلزمات المالية الضرورية لضمان تفعيل الجهاز الرقابي بكفاءة وفاعلية وتهيئة المراقبين بتعريفهم واطلاعهم على معايير INTOSAI.

8. يجب ان يكون هناك تنسيق كامل بين السلطة التشريعية للجهاز الرقابي لمواجهة التحديات التي تواجهها في اثناء تطبيق معيار INTOSAI 100 وتتولى السلطة التشريعية مهمة الزام الحكومة بتطبي هذا المعيار ويوضع هذا الالزام بموجب قانون ينص على وجوب تطبيقه.

9.1.1 المنظمات الإقليمية التابعة لـ INTOSAI

لتكوين التعاون والاستفادة من الخبرات التي تخص الاجهزة العليا للرقابة المالية في دول العالم تم تاسيس المنظمة الدولية للرقابة المالية العليا عام 1953 ومن ضمن هذه المنظمة تم تاسيس مجموعة اقليمية تضم في اطارها عددا من الاجهزة العليا للرقابة المالية ، اذ تمارس هذه الاجهزة مهام مشابهة لمهام INTOSAI وتعد عضوا في المنظمة بناء على رغبة المجموعة وطلبها واهم هذه الاجهزة هي

- مجموعة العمل العربية للاجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (ARBOSAI)
- المنظمة الاسيوية للاجهزة العليا للرقابة (ASOSAI)
- المنظمة الافريقية للاجهزة العليا للرقابة (AFROSAI)
- المنظمة الاوروبية للاجهزة العليا للرقابة المالية (EUROSAI)
- المنظمة الكارابية للاجهزة العليا للرقابة المالية (CAROSAI)

1.9.1.1 مجموعة العمل العربية للاجهزة العليا للرقابة المالية (ARBOSAI)

(طه، 2017، 49) و (سلامة، 2010، 95):

تاسست هذه المجموعة لتكون مجموعة اقليمية خاصة بالدول العربية لتلبية احتياجات دول الاعضاء وانسجاما مع دعوة المنظمة الدولية بتاسيس مجموعة اقليمية في اطار المنظمة الدولية فمن خلال المؤتمر الثامن للمنظمة الدولية الذي عقد في مدريد فعندها اجتمع اعضاء الوفود العربية التسع التي اشتركت في ذلك المؤتمر وهي (العراق، السودان، الجزائر، تونس، اليمن، مغرب، مصر، ليبيا، لبنان) ساهموا بتاسيس منظمة خاصة بالدول العربية تتولى بشكل خاص اقامة العلاقات اللازمة بين الهيئات العربية للرقابة المالية فتاسست المجموعة العربية للاجهزة العليا للرقابة المالية ARBOSAI عام 1973 طبقا لاجتماع التاسيسي لمدراء هذه الاجهزة الذي انعقد في العام نفسه وتم تنظيم العمل بحسب القواعد التاسيسية الصادر في سنة 1976 وبعد ذلك الغيت هذه القواعد واستخدمت في مكانها النظام الاساس الذي تم اقرارها في المؤتمر الثالث في تونس عام 1993

اهداف المجموعة العربية للاجهزة العليا للرقابة المالية ARABOSAI

- مساعدة الدول العربية التي ترغب في انشاء جهاز رقابي او التي لديها الرغبة في تطوير جهازها الرقابي والعمل على جعل المصطلحات العلمية موحدة بين اجهزة الاعضاء في المجموعة
- نشر الثقافة الرقابية على مستوى الوطن العربي مما يؤدي الى تقوية دور الاجهزة لاداء واجباتها.

2.9.1.1 المنظمة الاسيوية للاجهزة العليا للرقابة المالية (ASOSAI)

(الوادي وعزام، 2000، 103) و (سلامة، 2010، 100)

تاسست هذه المنظمة في الرابع من تشرين الاول سنة 1978 بحسب محضر اجتماع المنعقد في برلين الوفود ممثلة لتسعة اجهزة اعضاء في المؤسسة استجابة لاقتراحات وتوصيات المنظمة الدولية لتأسيس مجموعات اقليمية وقارية وتظم المنظمة الدولية ثلاث وعشرون دولة في عضويتها.

اهداف المنظمة الاسيوية للاجهزة العليا للرقابة المالية (ASOSAI)

- تكوين علاقات بهدف التفاهم والتعاون بين اعضاء المنظمة من خلال تبادل الخبرات والافكار وتوفير التسهيلات الخاصة بالتعليم والتدريب المستمر للمراقبين بهدف تفعيل الاداء
- تعتبر كحلقة وصل بين المنظمات الاقليمية والاجهزة التي تصل في مجال الرقابة وتوقيع علاقات متينة بين المراقبين الذين يعملون في الاجهزة الرقابية للحكومات الاقليمية
- دعم وتشجيع البحوث والتكفل بنشرها ونشر مقالات المهنية عن الرقابة في مجالات متعلقة بها وتعمل للوصول الى اهدافها من خلال تنظيم الحلقات والمؤتمرات الدراسية

3.9.1.1 المنظمة الافريقية للاجهزة العليا للرقابة (AFROSAI)

(عداي، 2013، 31) (حسن والبيدي، 2020، 123):

تاسست هذه المنظمة في سنة 1976 منظمة اقليمية تتضمن بعضويتها كل الاجهزة العليا للرقابة المالية من دول القارة الافريقية ويعد انشاء هذه المنظمة استجابة لقرارات المنظمة الدولية للاجهز العليا للرقابة المالية خلال المؤتمر المنعقد في مدريد واكد في هذا المؤتمر على التعاون المشترك بين كل المنظمات الاقليمية في العالم.

اهداف المنظمة الافريقية للاجهزة العليا للرقابة (AFROSAI)

- الاهتمام بتدريب العاملين وحثهم على الدراسات العلمية وانشاء معاهد متخصصة في هذا المجال والتنسيق على انجاز دراسات توعية بناء على طلب واحد او اكثر من اعضائها.
- توحيد الاجراءات والمبادئ والمصطلحات المالية في ميدان الرقابة وتحقيق التكامل الافريقي وزيادة التعاون المتين والدائم بين المنظمة وعضائها.

- احترام النظام الديمقراطي المتمثل في الاخذ برأي الاغلبية واعطاء قيمة للاقلية والعمل ضمن القوانين والمباديء الدولية .

4.9.1.1 المنظمة الاوروبية للاجهزة العليا للرقابة المالية (EUROSAI)

(Gorressin, 2020, 4):

من احدث المنظمات التي انشئت بين المجموعات الاقليمية السبعة للمنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية تم تاسيسها سنة 1953 وفي عام 1974 تم ترسيخ اولى خطوات تاسيسها ليقوم جهاز الرقابة المالية الايطالية واسبانيا مابين 1975.1989 بتمهيد الطريق نحو تاسيس المنظمة الاوروبية وفي عام 1990 تم اختيار رئيس EUROSAI والمجلس الاول كما تمت مناقشة اللوائح الاساسية للمنظمة .

اهداف المنظمة الاوروبية للاجهزة العليا للرقابة المالية EUROSAI

- تعاون مهني بين اعضاء الاجهزة العليا للرقابة المالية وتشجيع تبادل المعلومات والوثائق وترقية الدراسات المحاسبية في القطاع العام
- توحيد المصطلحات في مجال المحاسبة العامة وتحفيز انشاء الاستاذية الجامعية في هذا الشأن

5.9.1.1 المنظمة الكارابية للاجهزة العليا للرقابة المالية CAROSAI

(عمر، 2019، 46):

تاسس الكاروساي عام 1988 تقوم هذه المنظمة بتوفير التدريب المستمر والفعال لبناء القدرات لدى الاجهزة العليا للرقابة المالية، وتوفير الوسائل الكفيلة لتبادل المعلومات والمناهج والتقنيات المتعلقة بتدريب وتشجيع استخدام افضل الممارسات والمناهج وتعزيز الهياكل التنظيمية للاجهزة العليا للرقابة المالية .

اهداف منظمة كارابي للاجهزة العليا للرقابة المالية CAROSAI

- الحث على تبادل الآراء والخبرات في مجال الرقابة المالية
- ايجاد الدعم وتبادل المعرفة والمعلومات بين الأعضاء
- توفير الإمكانيات للتدريب والتكوين المستمر
- تعزيز عمليات رقابية متكاملة

10.1.1 معيار الـ INTOSAI رقم (100) وحاجة الاجهزة الرقابية في القطاع العام له

(ISSAI100, 2018.4):

يتم تقييم العمل الرقابي بوساطة اليات عدة مختصة لهذا الغرض ومن اهمها المعايير التي تعد مقياسا معتمدا للعملية الرقابية ، وتعتبر المعايير الرقابية اداة ضرورية لاضفاء الموثوقية للاعمال الرقابية في القطاع العام وتتضمن هذه المعايير مستلزمات الرقابة في القطاع العام وتعزيز اعضاء منظمة INTOSAI في تطبيق منهجهم المهني الخاص، ويتضمن المعيار رقم (100) معلومات حول هدف وصلاحيات المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية ومبادئ رقابة القطاع العام واطار رقابة القطاع العام ويتضمن ايضا عناصر رقابة القطاع العام التي يجب تطبيقها لرقابة القطاع العام.

1.10.1.1 مفهوم عام للمعيار 100

(INTOSAI100, 2018, 6):

هي المبادئ العامة التي تنطبق في كل مهمات رقابة القطاع العام بغض النظر عن شكلها او محتوياتها وتكون اساس التوجيهات العامة للرقابة وتعتبر قاعدة يتمكن الاجهزة العليا للرقابة المالية الاعتماد عليه في صنع المعايير واساس يستند اليها المعايير الوطنية المتجانسة ومهمته ارساء مبادئ الرقابة في القطاع العام ضمن اطار دستوري. ويحصل على الادلة بطريقة منهجية وتقييم هذه الادلة بشكل موضوعي وتقدر الظروف الفعلية وقياس درجة تماثليتها مع المعايير المقررة

وتزود الهيئات التشريعية والاشرفية بمعلومات تخص ادارة البرامج والسياسات وتوفر ثقة للمستخدمين عن طريق توفير معلومات محايدة بخصوص الانحرافات عن المعايير المقبولة ومبادئ الحوكمة الرشيدة ولها خصائص عدة بحسب هدف الرقابة ويجب ان يكون هذا الهدف قابلا للتقييم والقياس ويؤكد هذا المعيار على ضرورة الالتزام باخلاقيات المهنة والاستقلالية والشك المهني والعناية الواجبة وادارة فريق الرقابة ورقابة الجودة ومخاطر الرقابة والتوثيق والتوصيل.

وتعزز الاستقلالية والسلطة التقديرية الكافية التي تجربها الاجهزة العليا للرقابة المالية ويؤكد على التخطيط والتوثيق، ويساعد رقابة القطاع العام بايجاد الظروف الملائمة وتساعد الحكومات والمؤسسات بان تؤدي اعمالهم بكفاءة وفاعلية واخلاقيات مهنية وفقا للقوانين والانظمة المعمول بها.

2.10.1.1 غاية وسلطة المعيار الـ 100 INTOSAI

(INTOSAI100, 2018,5) و (IDA,2018,7)

يثبت المعيار 100 المبادئ العامة التي تنطبق على جميع القطاعات التي في القطاع العام بغض النظر عن شكلها وقياسها ولا تلغ هذه المبادئ باية من الانظمة والقوانين، وتعتبر المبادئ الاساسية للرقابة (معيار 100) اساس التوجيهات العامة للرقابة ولوضع المعايير تستخدم هذه المبادئ كاساس يعتمد عليها

في وضع المعايير وكذلك كاساس لاستناد معايير وطنية متجانسة، وايضا كاساس لاعتماد التوجيهات العامة للرقابة

ولا يمكن للجهاز الرقابي ان يفصح عن المعايير التي اعتمدت عليها تستند الى المعيار 100 او تتوافق معها الا اذا كانت هذه المعايير مرتبطة ارتباطا كليا بجميع مبادئ رقم (100) ويفترض على الاجهزة الرقابية ان تصرح عن المعايير الواجب تطبيقها عند القيام بالعلمية الرقابية لكي يكون متوفرا لمستخدمي تقارير هذه الاجهزة وعندما تكون المعايير مستندة الى مصادر عدة يجب جعل هذه الافصاحات جزءا من تقارير الرقابة الخاصة بها

وفي حالة الاستناد الى الارشادات العامة للرقابة باعتبارها معيارا يجب على المراقب ان يلتزم بكل المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية المرتبطة بالرقابة، ومن غايات هذا المعيار دعم العناية المهنية والحث على التحسين الدائم في الاستخدام المناسب للاموال والاصول العامة واداء الادارة العامة واعطاء المستخدمين معلومات ونتائج وراء مستقلة ومؤكدة تستند الى ادلة كافية ومناسبة ترتبط بالهيئات الحكومية ودعم فعالية المؤسسات تحت اطار دستوري لممارسة الرقابة العامة والوظائف التصحيحية على الحكومات والجهات المسؤولة عن ادارة الانشطة الممولة بالمال العام، ودعم اعضاء منظمة INTOSAI وتعزيز فاعلية واستقلالية الرقابة التي تقوم بها الاجهزة العليا للرقابة المالية ويوفر هذا المعيار معلومات تفصيلية حول معايير الدولية، وعناصر رقابة القطاع العام، والمبادئ التي يجب تطبيقها لرقابة القطاع العام،

3.10.1.1 اطار رقابة القطاع العام وفق معيار ال- INTOSAI 100

(INTOSAI100, 2018,7)

أ. التفويض

تحت اطار دستوري يقوم الجهاز الاعلى للرقابة المالية بممارسة واجباته بحسب الوظائف اللتين تضمنا الاستقلالية والسلطة التقديرية في اداء المهام التي لها علاقة بمسؤولية الادارة والاستخدام المناسب للاصول والاموال العامة يتخلف شكل اعداد التقارير باختلاف المهمات طبقا للتفويض القانوني الخاص بالجهاز الاعلى للرقابة المالية

ويتكون هذا الجهاز في بعض البلدان من قضاة يفرضون السلطة على المحاسبين الحكوميين والموظفين وهناك علاقة بين خصائص رقابة القطاع العام وهذه السلطة تتطلب الوظيفة القضائية من الجهاز الاعلى للرقابة وان تكون حريصة كل من يقوم بالتعامل مع المال العام ومساءلته وخضوعه للقضاء، ولاستجابة المتطلبات الواردة في تفويضه والمتطلبات التشريعية الاخرى يتخذ الجهاز الرقابي قرارات استراتيجية

تخص تلك المتطلبات فمن المحتمل ان تتضمن هذه القرارات معايير الرقابة السائدة في البلد والخطط الرقابية التي ستنفذ وطريقة تنفيذها.

ب. رقابة القطاع العام (عبر، 2016، 37)

تقوم رقابة اقطاع العام على توفير البيئة المناسبة ودعم التوقعات بان يقوم كل من الموظفين الحكوميين والمؤسسات الحكومية بوظائفهم بكفاءة وفاعلية واخلاقيات مهنية بحسب القوانين والانظمة السائدة وتعتبر رقابة القطاع العام عملية مجدولة للحصول على الادلة وتقييم المعلومات ومعرفة تناسقها مع العايير المقررة وتزود الجهات التشريعية والمسؤولين عن الحوكمة والمواطنين بمعلومات مستقلة وموضوعية تخص السياسات والعلميات والبرامج الحكومية وادائها،

يتخذ الجهاز الرقابي للقطاع العام بعض القرارات الاستراتيجية للمتطلبات الواردة في تفويضه والمتطلبات التشريعية الاخرى وتحتوي مثل هذه القرارات تحدد معايير الرقابة المعمول بها والواجبات والمهام والتي ستنفذ وطريقة تحديد اولويتها والرقابة في القطاع العام يقوم به الجهاز الرقابي الحكومي ومن واجباته الاستخدام الامثل للمواد التي تأتي من الضرائب والمصادر الاخرى بما يخدم المصلحة العامة وتسعى الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تعزيز ادارة القطاع العام

ولرقابة القطاع العام دور مهم في دعم مبادئ المساءلة والشفافية والاداء والحوكمة وهناك ثلاثة انواع من الرقابة في القطاع العام الرقابة المالية ورقابة الالتزام ورقابة الاداء ويمكن التعرف على هذه الانواع الثلاثة من الرقابة كما يأتي :

الرقابة المالية: اداء راي فني حول ما اذا كانت المعلومات المالية خالية من الاخطاء والغش وان المعلومات المالية للمؤسسة معبرة طبقا لاطار اعداد التقارير المالية والاطار التنظيمي السائد.

رقابة الاداء: تقوم بمتابعة البرامج والمؤسسات و تعمل طبقا لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفاعلية ويتم قياسها بمقارنته بمعايير مناسبة لتحديد اسباب الانحرافات وتحليل المشاكل المتبقية فبذلك يتم الاجابة على اسئلة الرقابة وتقديم التوصيات للتحسين نحو الافضل.

رقابة الالتزام: تقوم بتقييم المعاملات المالية والمعلومات من ناحية الاهمية النسبية بالمرجعيات التي تحكم الهيئة الخاضعة للرقابة وتشمل هذه المرجعيات الانظمة والقوانين والمبادئ العامة التي لديها سلطة سليمة على القطاع الحكومي وسلوك الموظفين.

4.10.1.1 عناصر رقابة القطاع العام بحسب معيار 100 INTOSAI

(INTOSAI100, 2018, 9)

1. المراقب: يقوم رئيس الجهاز الاعلى للرقابة المالية والمحاسبية والاشخاص المفوضين معه بدور المراقب في رقابة القطاع العام.
2. الطرف المسئول: تحدد المسئوليات في رقابة القطاع العام بترتيب دستوري او تشريعي وتكون الاطراف المسئول تتحمل مسؤولية الرقابة وادارة موضوع الرقابة وادارة موضوع الرقابة ومعالجة التوصيات وقد تكون هذه الاطراف افراد او مؤسسات.
3. المستخدمون المستهدفون: هم الافراد او المؤسسات التي تعد تقرير المراقب لهما وقد يكون هؤلاء هم العينات التشريعية او الاشرافية او المسئولون عن الحوكمة او عامة الناس.

5.10.1.1 المبادئ التي يجب تطبيقها لرقابة القطاع العام بحسب معيار 100 INTOSAI

(بهاء الدين، 2015، 25) و (INTOSAI100)

1 اخلاقيات المهنة والاستقلالية: يفترض على المراقبين الالتزام بمتطلبات اخلاقيات المهنة وان يكونوا مستقلين ويجب ان تترسخ المبادئ الاخلاقية في سلوك المراقب وعلى الاجهزة العليا للرقابة المالية ان يكون لديها سياسات تتناول متطلبات اخلاقيات المهنة المتمثلة الموضوعية والنزاهة والعناية والكفاءة المهنية والخصوصية والسلوك المهني.

2. التقدير المهني والعناية الواجبة والشك: يجب على المراقبين ان يلتزموا بالسلوك المهني المناسب بتطبيق الشك المهني والتقدير المهني والعناية الواجبة خلال عملية الرقابة و ان يكون ذا موقف مميز بخصوص الشك والتقدير المهنيين اللذان يجب استخدامهما عند اتخاذ القرارات بشأن الاجراء المناسب وعلى المراقبين وان يبذلوا كل ما في وسعهم لضمان سلوكهم المهني، والمقصود بالشك المهني كفاية الادلة التي تم الحصول عليها خلال عملية الرقابة.

اما التقدير المهني فيعني تطبيق المعرفة الشاملة والمهارات والخبرات على عملية الرقابة والعناية الواجبة تعني ان على المدقق ان يخطط للرقابة وينفذها بصورة جديّة.

3. رقابة الجودة: يلزم المراقبين القيام بالرقابة طبقا لمعايير المهنة لرقابة الجودة وان يطبقوا سياساتها واجراءاتها لدى الجهاز الاعلى للرقابة المالية ويفرض ان تغطي هذه الاجراءات مسائل هذه كعملية الرقابة وتدقيقها والاشراف عليها والافتقار الى التشاور للوصول الى قرارات المتعلقة بالمواضيع العامة او المثيرة للجدل.

4. ادارة فريق الرقابة ومهاراته: ان المراقبين لديهم المهارات اللازمة والافراد في فريق الرقابة لديهم الخبرة والمعرفة المطلوبة اي فهم نوع الرقابة المنفذة وفهم عمليات المؤسسة وامتلاك القدرة لممارسة التقدير المهني، وعلى المراقبين المحافظة على كفاءاتهم المهنية خلال التطور المهني المستمر.

5. مخاطر الرقابة: هي الخطر الذي يعني ان يكون تقرير الرقابة غير ملائم وان هذه المخاطر واردة في كل العمليات الرقابية لان الرقابة لا يمكن ابدا ان تعطي تأكيدا مطلقا عن حالة الموضوع الرقابي وعندما يكون الهدف اعطاء تأكيد معقول فعلى المراقب ان يحد من مخاطر الرقابة الى مستوى متدن مقبول في ظل ظروف الرقابة وتعني الرقابة التاكيد المحدود اي مستوى من التاكيد ذا مغزى للمستخدمين والمستهدفين بحسب التقرير المهني للمراقب.

6. الاهمية النسبية: تعتبر تقدير مهني تعتمد على تفسير المراقب لحاجات المستخدمين وغالبا ينظر الى الاهمية النسبية من حيث القيمة ولها جوانب كمية ونوعية وتؤثر الاهمية النسبية في القرارات بخصوص طبيعة اجراءات الرقابة وتوقيتها وتقييم نتائج الرقابة، ومن الممكن ان يقال ان المسألة ما ذات اهمية نسبية اذا كان من المرجح ان تؤثر معرفتها في قرارات المستخدمين المستهدفين.

7. التوثيق: يفرض على المراقبين تقديم مستندات الرقابة بالتفصيل لفهم العمل المنجز بوضوح وان تسجل اجراءات المنفذة والادلة التي تم الحصول عليها ان تكون مفهومة وواضحة لتمكين المراقب الذي ليس لديه خبرة سابقة من فهم طبيعة الاجراءات المنفذة ونتائجها والادلة التي تم الحصول عليها التي تدعم استنتاجات الرقابة والتوصيات.

8. التواصل: يحتوي التواصل الحصول على المعلومات التي لها صلة بالرقابة واعطاء الادارة والمسؤولين الملاحظات والنتائج في الاوقات المناسبة خلال المهمة ومن مسؤوليات المراقب الاطلاع على اصحاب المصلحة كالهيات الاشرافية والتشريعية.

6.10.1.1 المبادي الخاصة بعملية الرقابة

(ميلود، 2020، 33)

ا. التخطيط للرقابة: من المحتمل ان تكون العملية الرقابية مفروضة بموجب قانون او مطلوبة من قبل هيئة تشريعية وفي كل الحالات على المدقق وادارة الهيئة الخاضعة للرقابة ان يتوصلوا الى تفاهم رسمي بخصوص احكام الرقابة وادوار كل منهم ومسؤولياته.

وعند التخطيط للعملية الرقابية يجب على المدقق الالتزام ما يأتي:

- يتأكد من وضع احكام الرقابة بصورة واضحة.
- فهم طبيعة المؤسسة البرنامج الذي سيخضع للرقابة.
- عمل تقييم للمخاطر او تحليل المشاكل.
- تحديد مخاطر الاحتيال باهداف الرقابة وتقييمها.

ب. تنفيذ الرقابة : تطبيق اجراءات الرقابة التي توفر ادلة معقولة لدعم تقرير الرقابة وان قرارات المراقب بشأن طبيعة اجراءات الرقابة وتوقيتها تؤثر في الادلة التي تحصل عليها، وتقييم ادلة الرقابة والوصول الى الاستنتاجات

ج. اعداد التقرير والمتابعة: اعداد التقرير يعتمد على النتائج الموجودة اليها ويهدف اعداد التقرير الى سهولة المتابعة والاجراءات التصحيحية ويجب ان تكون التقارير سهلة الفهم وخالية من الغموض

11.1.1 حاجة الاجهزة الرقابية لتطبيق معيار 100 INTOSAI

1.11.1.1 مفهوم الاجهزة الرقابية

اختص عمل الاجهزة الرقابية في مكافحة الفساد وان غاية هذه الاجهزة تكمن في ضمان سير اداء الوظيفة العامة ومرافق الدولة بشفافية ونزاهة، والأجهزة الرقابية تساهم على تحسين فاعلية الأجهزة الحكومية، والتصدي للفساد على انواعه المختلفة. وتؤخذ الاجهزة الرقابية مشروعاتها من قوة القانون الذي اعطاها كامل الصلاحيات لممارسة عملها الرقابي وهذه الاجهزة ملزمة بتطبيق القوانين الرقابية بكل شفافية وعدالة ونزاهة.

عرف (امين،2018،125): الاجهزة الرقابية: بانها هيئات رقابية مستقلة من الناحية الفنية والمالية والادارية وتتمتع بالشخصية الاعتبارية ويتم الاستشارة بها في اصدار اللوائح و سن القوانين ومن اهمها هيئة الرقابة الادارية والبنك المركزي والهيئة العامة للرقابة المالية والجهاز المركزي للمحاسبة.

وعرف (سدحان،2020،121): الاجهزة الرقابية بانها الوسيلة التي من خلالها تصل الدولة الى الاهداف المنشودة في الوقت المناسب ولضرورة الرقابة في هذا العصر زاد نشاط الدول في الاهتمام بالاجهزة الرقابية لان الرقابة لا تحقق الا من خلال اجهزة مختصة وشروعة لغرض الرقابة.

عرفها (قاسم،2014،16): هو الاطار العام الذي يحدد قواعد وسلوك العاملين في المؤسسات العامة وهدفها تأكيد قيام السلطة التنفيذية في الحدود المرسومة لها وعدم تجاوزها.

عرفها (ابراهيم،2017،21): هي الوسائل التي يمكن بواسطتها التأكد من جودة الاداء والتأكد من تنفيذ ما تم التخطيط له بكفاءة عالية، وهدفها حماية المال العام لمنعة من الاختلاس وسوء التصرف.

2.11.1.1 اهمية الاجهزة الرقابية

تأتي اهمية الاجهزة الرقابية من اهمية وحساسية وظيفة الرقابة في القطاع العام كون هذه الاجهزة تلعب دورا حيويا في تسهيل وازفاء الثقة على نتائج الاعمال الرقابية ويمكن تلخيص اهمية هذه الاجهزة بالاتي (قاسم،2014،17) و (رؤوف،2019،7) و (امين،2018،125) و(سدحان،2020،123):

1. التصدي للفساد عبر اجراءات مالية مصممة على نحو فعال لتقليل الفساد وزيادة احتمال اكتشافه والحث على استخدام المال العام بافضل شكل وتحقيق افضل نتائج.
2. ايجاد المخالفات عن القواعد المشروعية والكفاءات العالية والتوفير في ادارة الاموال بسرعة كافية تجعل من الممكن اتخاذ الاجراءات ووضع قوانين لمكافحة الفساد بشتى انواعه.
3. نشر ثقافة النزاهة بين اوساط المجتمع من خلال برامج هادفة الى توعية الافراد والمؤسسات.
4. تتناسق فيما بينها لمكافحة الفساد وتوفير النزاهة والشفافية للحفاظ على المال العام وحسن اداء الوظيفة وتساهم في رفع كفاءة الاداء في مختلف مراحل العملية الادارية فالبعض منها تتكلف ب الرقابة السابقة والبعض الاخر بالرقابة اللاحقة والرقابة المتلزمة للاداء ويتم ذلك من خلال الجوانب الثلاثة المتمثلة ب تصحيح الانحرافات والتنسيق وتوفير المعلومات.
5. متابعة الاعمال الادارية من الناحيتين الشكلية والموضوعية للتأكد من ضمان سير العمل والمتابعة التي تقوم به الاجهز الرقابية لا تحتاج الى اخذ الاذن فيتم من خلال تشكيل لجنة من مختلف الاختصاصات وتكون المتابعة في يوم غير معلن سابقا لتجنب اخذ الاحتياطات اللازمة لاختفاء الحقائق.

3.11.1.1 اهداف الاجهزة الرقابية

(عداي،2013،15) و (حميدان،2015،27):

- تسعى الاجهزة الرقابية الى تحقيق مجموعة من الاهداف تم تلخيصها كما يأتي:
1. الحرص على المال العام وحسن استخدامه ورفع الاداء في المؤسسات بما يخدم المصلحة العامة، وبالتأكيد أن نجاح برامج التطور لها علاقة بالتصدي للفساد.
 2. تبني الاتجاهات المعاصرة في الرقابة مثل الرقابة على ضوء استخدام القنيات الالكترونية والتطور الالكتروني وطريقة الرقابة الكلية التي على ضوئها يتم مراقبة جميع نظم الأداء،
 3. تطوير نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية لتصدي من الغش والسرقة والاحتيال وسوء استخدام موارد تلك المؤسسات وتوفير نظام رقابي دقيق يساعد على توفير الانحرافات وتصحيحها.
 4. تقديم الوعي الكافي لكوادر المؤسسات الحكومية فيما يتعلق بمخاطر الفساد المالي ويأتي ذلك من خلال توضيح الاستراتيجيات والاهداف التي تحاول الاجهزة الرقابية تنفيذها ومعالجة الامور المالية للعاملين والتدريب الدائم لهم.
- الحفاظ على المال العام والتأكد من صحة صرفه والعمل على تطوير ادارة المال العام بما يتناسب مع الوضع الاقتصادي للدولة.

- مساعدة السلطتين التنفيذية والتشريعية للوصول الى هدفها المنشود وتحديد اوجه القصور في القوانين والانظمة المعمول بها واعطاء وسائل لمعالجتها بحيث تحافظ على موارد الدولة ووضع معايير التدقيق ومساعدة كافة المؤسسات المحلية للارتقاء.
- التيقن من ان الاداء العام يتفق مع احكام القوانين والانظمة والتعليمات النفاذة في حدودها وانه يمارس بكفاءة واقتصاد، واستخدام المال العام بافضل شكل تحقيقا لمبدأ المشروعاتية وتعزيزا للمصداقية.

4.11.1.1 الاجهزة الرقابية المسؤولة عن عمليات الرقابة في القطاع العام

(الحسين، 2019، 15):

- هناك جهات عديدة مسؤولة عن عمليات الرقابة والتدقيق في دوائر ومؤسسات القطاع العام في الدولة
1. السلطة التشريعية: وهي البرلمان المنتخب من قبل الشعب في الانظمة الديمقراطية النيابية وتقوم بتشريع يحق له الرقابة على اداء السلطة التنفيذية والاستجواب مع المسؤولين في السلطة التنفيذية والقيام برقابة الموازنة العامة
 2. ديوان الرقابة المالية: مسؤول عن الرقابة والمتابعة لوزارات ومؤسسات الدولة وتزويد الحكومات والبرلمان بالمعلومات المتعلقة بالاوضاع المالية بهدف تعزيز الاقتصاد والنزاهة في البلد، وبصفته الجهة العليا للرقابة الماليه بالكشف عن الغش والتبذير واساءة التصرف وفقا لاحكام القانون.
 3. هيئات النزاهة: جهة مستقلة من واجباتها تطبيق قوانين تصدي الفساد ومن مهامها التأكد من حالات المشكوك فيها كقبول الهدايا والمحسوبية والمنسوبية واستغلال المنصب والتمييز على اساس طائفي وعرقي وتضع معايير وسلوكيات عامة لموظفي الدولة، وتمتلك مجموعة من الصلاحيات القانونية والاجراءات الوقائية من الفساد وتعتمد على منهج واسع في اقتراح مسودات قوانين تتعلق بمكافحة الفساد بكل اشكاله.
 4. السلطة التنفيذية: متمثلة بمكاتب المفتشين العموميين ومن مهامها فحص وتدقيق سجلات الوزارات والقيام بالتحقيق الاداري وتلقي الشكاوي المتعلقة بالغش.

12.1.1 ديوان الرقابة المالية في العراق والاقليم

(نجم، 2016، 522) و(عنبر، 2015، 26):

تعود بداية تاسيس جهاز الرقابة المالية في العراق الى سنة 1924 اذ تم انشاء المراقب المفتش العام للحسابات من خلال توحيد دائرتين هما دائرة مراجعة الحسابات ودائرة مفتش الحسابات العام ففي البداية كانت من خلال اصدار قانون رقم 17 لسنة 1927 حيث تم من خلال هذا القانون ارساء اول حجر اساس في تشكيل جهاز الرقابة المالية وكان يطلق عليها ان ذلك ديوان المراقب الحسابات العام.

وبعد ذلك بدأت مرحلة اخرى وتم الغاء هذا القانون وصدور قانون رقم 42 لسنة 1968 والذي من خلاله تم الغاء التسمية السابقة وحلت محلها تسمية ديوان الرقابة المالية وبموجب هذا القانون تم توسيع الصلاحيات المالية والادارية والفنية والقضائية. ومع بداية عقد الثمانينات تم الغاء هذه القانون وصدور قانون رقم 194 لسنة 1980 اذ تم بموجبة تحديد اهداف الديوان وتحديد نطاق عمله وتحديد الاستقلال المالي والاداري

وفي بداية عقد التسعينات تم الغاء هذا القانون وصدور قانون جديد رقم 6 لسنة 1990 واحتسب ديوان الرقابة المالية من المؤسسات التي جعلها الدستور العراقي في العام 2005 محايدة من الجانبين الاداري والمالي حيث تم تحديد اهداف الديوان واستنادا الى ذلك صدور قانون ديوان الرقابة المالية 31 لعام 2011.

(قانون ديوان الاقليم، 2008، 1): اما ما يخص الاقليم فقد اهتمت السلطات في الاقليم منذ نشاتها عام 1991 بالرقابة استنادا لحكم الفقرة (1) من المادة 56 من القانون رقم واحد لسنة 1992 المعدل

واستنادا لما عرضه مجلس الوزراء "قرار المجلس الوطني لاقليم شمال العراق العراق بجلسته التاسعة " المنعقد بتاريخ 21.4.2008 بتشريع قانون رقم (2) قانون ديوان الرقابة المالية لاقليم العراق وتوسعت من صلاحياته ونطاق عمله ليشمل جميع اجهزة الحكومة والمؤسسات والجمعيات الاهلية،

ويعتبر ديوان الرقابة المالية في الاقليم اعلى سلطة رقابية وهو المسؤول عن الادارة المالية في القطاع العام ومهمته تقديم راي فني محايد حول كيفية استخدام المال العام من قبل الجهات الخاضعة لرقابته وتساهم للارتقاء في مستوى الاداء العام والالتزام بالمعايير الدولية ولها اثر ايجابي في اعطاء الثقة للمجتمع. ويتكون مجلس الرقابة في ديوان الرقابة المالية من رئيس الديوان مع نائبه اضافة للمدراء والعاملين

ويجتمع المجلس مرة واحدة في الشهر على الاقل ويكتمل النصاب القانوني بحضور ثلثي الاعضاء ويعطي المجلس القرارات باغلبية الاصوات وعن تساوي الاصوات يرجح الجانب الذي صوت له الرئيس ورئيس الديوان هو رئيس المجلس وترتبط برئيس المجلس كل من دائرة الشؤون الادارية والمالية والقانونية ودائرة الشؤون الفنية والبحوث ومكتب رئيس الديوان وقسم العلاقات العامة والاعلام وقسم الرقابة الداخلية .

1.12.1.1 مفهوم ديوان الرقابة المالية لاقليم العراق

(ديوان الاقليم، 2008، 1)

ان المادة الثانية من قانون رقم (2) لعام 2008 عرف الديوان بانه: سلطة رقابة مالية في الاقليم باسم (ديوان الرقابة المالية لاقليم العراق) ولها الشخصية المعنوية والاستقلال التام من الناحية المالية والادارية ومن واجباتها القيام بكل الاجراءات القانونية لتحقيق مهامها، ومن الاجهزة الرقابية الخارجية الذي يقوم

بالرقابة المالية والتدقيق على كل المؤسسات والهيئات والوزارات ومن خصائص ديوان الرقابة المالية
لاقليم . العراق

- سلطة رقابية مالية
- سلطة رقابية مستقلة
- سلطة ذات شخصية معنوية

2.12.1.1 مهام ديوان الرقابة المالية لاقليم – العراق

(ديوان الاقليم، 2008، 2) (طه، 2017، 871)

حددت المادة الثامنة من قانون ديون الرقابة المالية لاقليم العراق المهام التي يقوم بها الديوان فمنها (قانون رقم 2 لسنة 2008، ديوان رقابة المالية لاقليم العراق)

- بيان درجة التزام الوحدات المحاسبية والادارية بالتعليمات المالية المطابقة ومدى مشروعية وقانونية الانشطة المحاسبية والادارية والتعليمات المالية وتقوم الديوان بذلك عن طريق تدقيق النفقات الجارية المتمثلة بالرواتب والمكافآت والاجور والتأكد من عدم تجاوز حدود الاعتمادات المالية المقررة والقيام باكتشاف الغش والاحطاء وسوء استعمال
- استخدام الاصول العامة لما هو مخصص له وفحص معاملات التخمين وتحقيق جباية الموارد وتقديم المساعدات الفنية في مجالات محاسبية وكل ما يرتبط به من امور ادارية وتنظيمية
- فحص وتأكيد معاملات التخمين وجباية الموارد للتأكد من الاجراءات المنفذة وتقديم المساعدة الفنية في مجالات الرقابية وما يتعلق بها من امور تنظيمية وادارية وترتيب دورات لموظفي الديوان والمؤسسات الحكومية لزيادة وعيهم بالتعليمات والقوانين
- اعطاء راي محايد حول التقارير المالية المتعلقة بنتائج النشاطات المالية واكتشاف واثاق الفساد والتبذير وسوء الاستخدام وتقييم اعمال ونشاطات الدوائر
- التأكد من الامور المتعلقة بكفاءة التحصيل والانفاق واستخدام الاموال العامة طبقاً لـ القوانين والتعليمات الصادرة من قبل المجلس الوطني لاقليم –العراق

3.12.1.1 الجهات التي تخضع لسلطة ديوان الرقابة المالية لاقليم العراق

(ديوان الاقليم، 2008، 4) (طه، 2017، 875):

ان المادة العاشرة من قانون رقم (2) لعام 2008 حدد الجهات التي تخضع لرقابة الديوان والمتمثلة ب
الوزارات والادارات الحكومية والهيئات المستقلة التي ليس لها ارتباط بالوزارات والجهات ذات الميزانية

المستقلة والملحقة وكل الجمعيات والاتحادات والنقابات والمنظمات المجازة من قبزل الحكومة واي جهة اخرى يقرر المجلس الوطني اضافتها او التي وردت في قوانين تاسيسها.

4.12.1.1 اختصاصات الديوان الرقابة المالية لاقليم – العراق

(ديوان الاقليم، 2008، 1)

ان المادة الحادية عشر من قانون رقم(2) حدد اختصاصات الديوان بان للديوان الحق الاطلاع على لكل الوثائق والملفات والمعاملات السرية والعينية التي لها صلة بالاعمال المالية وللديوان حق التقييم المالي لامور العقود العامة وكذلك المعونات والقروض والمنح والتيقن من صرفها للاغرض المخصصة لها وعلى المؤسسات ارسال جميع العقود والبيانات التي لها صلة بالقروض والمنح التي تحصل عليها الديوان خلال شهر لغرض المتابعة وابداء الملاحظات المهمة عليها.

5.12.1.1 متطلبات ديوان الرقابة المالية لاقليم. العراق:

(حميدان، 2015، 26) (عبدالله، 2018، 542):

يتوجب على اجهزة الرقابة المتمثلة بديوان الرقابة المالية ان يوفر مجموعة من المتطلبات لكي تتم الاعمال الرقابية كما يجب الاستقلالية في الراي: يفترض على ديوان الرقابة المالية ان يتمتع بالاستقلالية عند ابداء الراي وعدم التحيز لجهة معينة، اضافة الى ارفاق رايه بالادلة والمستندات القانونية كي يكون رايه موثوقا وقابلا للتطبيق.

1. الاستقلالية في العمل: على ديوان الرقابة المالية ان يؤدي اعماله كافة بعيدا عن الضغوطات والمؤثرات الداخلية والخارجية.

2. القدرات والكفاءات: يجب على موظفي ديوان الرقابة المالية ان يكونوا مؤهلين علميا وعمليا لما لها من تاثير فعال في دور ديوان الرقابة المالية

3. وجود الاطار القانوني: وهي القاعدة المنظمة لعمل ديوان الرقابة المالية وتكون ملزمة ويفترض على الكل التقيد بها

4. توضيح اغراض الرقابة وتقديم تقرير عن نتائج الاعمال: اذ يقوم ديوان الرقابة المالية بتقديم تقرير سنوي الى البرلمان ويوضح فيها اعماله ويحتوي على جميع المخالفات التي تم اكتشافها في اثناء الرقابة في تلك السنة.

6.12.1.1 المشكلات التي تعاني منها ديوان الرقابة المالية لاقليم. العراق

(العبيدي، 2016، 165)

ان ديوان الرقابة المالية تعاني من مشاكل عدة منها قلة البرامج التدريبية في القطاع العام لتأهيل وتطوير قدرات الموارد البشرية وتؤثر في الانتاجية والاداء والاستفادة من التكنولوجيا والتخطيط لم يكن بالمستوى المطلوب وضعف في تطبيق التعليمات والتوجيهات والقوانين مما يؤدي الى احداث انحرافات والموازنة التقديرية لاتعتمد على اسس علمية وليس هناك متابعة على الرقابة الداخلية وعدم بذل العناية المهنية في عملية الرقابة

وليس هناك عقوبات شديدة في حال عدم الالتزام بالتعليمات والقوانين والانظمة وعدم متابعة سير الاعمال بالوحدات الاقتصادية مما يؤدي الى حودث انحرافات في تلك الوحدات وعدم معالجتها يؤدي الى هدر المال العام ولا تقدم الخدمة بالشكل المطلوب.

7.12.1.1 مجموعة مشاكل التي تعاني منها الاجهزة الرقابية

(عيسى، 2010، 99):

1. افتقار الاجهزة الرقابية المختصة بالرقابة على القطاع العام الى الاستقلالية.
2. ضعف اهتمام المراقبين بالمعايير الرقابية الصادرة من منظمة INTOSAI والمختصة بالقطاع العام.
3. هناك نقص ملحوظ في التخصصات الرقابية والخاصة بالرقابة على المعاملات التقليدية والمتمثلة بمطابقة العمليات المالية الحكومية بموجب القوانين السارية وكذلك اهمال واضح للرقابة على الاداء.
4. عدم وجود معايير رقابية مختصة بالعمل الرقابي في القطاع الحكومي تناسب الانظمة السياسية والاقتصادية للدول الموجودة فيها.

8.12.1.1 العوامل التي تؤدي الى ضعف اجراءات نظام الرقابة في القطاع العام

(حميدان ، 2015 ، 21):

1. ضعف الاستفادة من التطور التكنولوجي ونقص في البرامج التدريبية لتأهيل المراقبين وتطويرهم وانماء قدراتهم مما يعكس ذلك على ضعف الاداء والانتاجية.
2. انخفاض المستوى المعيشي للموظفين الذين يعملون في الوظائف المالية مما يؤدي ذلك الى انتشار ظاهرة الفساد بانواعها.
3. الافتقار للتخطيط الفعال للاعمال الرقابية والتهاون في تطبيق التعليمات والارشادات ومخالفة القوانين كل ذلك من شأنه ان يؤدي الى حدوث خلل في الاعمال الرقابية.
4. عدم وضوح في توزيع الصلاحيات الادارية والمالية اضافة الى سوء استخدام هذه الصلاحيات تؤدي الى حدوث خلل في الاعمال الرقابية.

5. غياب الاسس العلمية في تخطيط واعداد ادوات الرقابة ومن اهمها الموازنات التقديرية.

6. عدم متابعة الاعمال الرقابية من قبل الهيئات المختصة.

7. عدم بذل العناية المهنية اللازمة في الاعمال الرقابية سواء من ناحية الحصول على ادلة الاثبات الكافية او سوء التخطيط للعملية الرقابية.

8. ضعف آليات المساءلة او غيابها في كثير من الاحيان والتهاون في فرض العقوبات الرادعة عند عدم الالتزام الموظفين المعنيين باداء اعمالهم الرقابية والمالية وكذلك عدم امتثالهم للتعليمات والقوانين الصادرة من الجهات المختصة.

2.1 المبحث الثاني (اداء الرقابة المالية)

1.2.1 تمهيد

ان موضوع الرقابة المالية يركز غالبا على الانشطة الاقتصادية والمالية للمؤسسات الحكومية ولا علاقة لها بانشطة القطاع الخاص الاقتصادية بقدر تعلقها باعمال المؤسسات الحكومية، هذا وينبغي التركيز هنا بان اعمال ديوان الرقابة المالية تشكل اهم وسائل السلطة التشريعية في فرض رقابتها المالية على المؤسسات الحكومية ، الا انها ليس وسيلتها الوحيدة اذ ان للبرلمان وسائل واساليب اخرى لفرض رقابتها هذه، وللسلطة التنفيذية اجهزة ووسائل واجراءات شاملة تتحقق بواسطتها فرض رقابة مالية فعالة وكفوءة كما ينبغي ايضا الاشارة الى ان هناك وسائل رقابية اخرى يعتقد البعض انها مرادفة لانشطة الرقابة المالية الا انها في الحقيقة جزءا منها ولاسيما أنشطة التدقيق والتفتيش والسيطرة.

2.2.1 الرقابة

1.2.2.1 مفهوم الرقابة

تعددت مفاهيم الرقابة واختلف الكتاب فيما بينهم ، فعرف وجهات نظر مختلفة فعرفها لغويا ومنهم من منظور المالية والمحاسبة والاداء والادارة، وبالرغم من اختلافاتهم ولكن اتفقوا على المبادئ العامة للرقابة

عرفت الرقابة لغويا (عامر، 2017، 26): بانها الرقابة في اللغة الحفاظ على الشيء وحراسته ومن اسماء الله تعالى هو الرقيب وهو الحافظ الذي لا يغيب عنه شيء وقد ورد لفظ الرقابه في عدة سور من القران الكريم منها قوله تعالى " ((ما يلفظ من قول الا لديه رقيب عتيد)).(سورة ق الاية 18)"

عرفت الرقابة اداريا (،2016،107،Hawatmeh): بانها الاجراءات المتخذة لتطبيق السليم للقوانين والانظمة والتعليمات وخطط العمل والبرامج بغرض حماية اصول الحكومة والمال العام وكشف الاخطاء والانحرافات وتصحيحها لرعاية المصلحة العامة.

وعرفها (اسماعيل،2017،23): "نشاط اداري يسعى الى التاكيد والتحقق من ان الموارد في المؤسسة تستخدم بحسب الاهداف المرسومة وعن طريقها يتم تحديد وتعديل الانحرافات في فترة زمنية قصيرة".
وتعتبر من الوظائف الادارية التي تقوم بها السلطة المختصة للتأكد من صحة سير العمل وفقا لما هو مخطط له وكشف اماكن الضعف وتقتراح لتقويتها وترتبط بالوظيفتين الاساسيتين وهما التخطيط والاداء.
وعرفها (بدوي،2017،32): بانها الاجراء الذي يتم من خلاله ضمان سير العمل نحو تحقيق الاهداف المنشودة اي التاكيد من ان الخطط تطبق وفق ما هو مرسوم له سابقا وتكون الوسيلة التي يتمكن المشرفين من خلالها التاكيد من ان العمل في المؤسسة يتم وفقا للسياسات والاهداف المطلوبة ولهم صلاحيات اعطاء الاوامر لضمان حسن سير العمل.

وعرفها (صوالحة واخرون ، 2013 ، 288): "هي مجموعة من الخطوات التي تتخذها الادارة للتأكد من سلامة تطبيق التعليمات الصادرة من قبلها والمتمثلة بالقوانين والتعليمات و سير خطط العمل الإداري والبرامج المتعلقة بها".

وعرفت الرقابة محاسبيا (منصور،2013،16):. بانها قياس عوامل الكفاءة والاقتصاد والفاعلية في اداء الوحدات الحكومية والتوازن بينهما ومدى قدرة هذه العوامل على تحقيق الاهداف والتأكد من سير الاعمال بافضل الطرق.

واستنادا مما سبق يرى الباحث بأنها : الخطوات التي تتبعها الادارة للتحقق من ان اداء الاعمال تتم طبقا للخطط والبرامج المحددة مسبقا وذلك للتأكد من ان موارد المنظمة تستخدم بكفاءة وفاعلية او بمعنى اخر هي مقارنة المنجز بالمخطط .

2.2.2.1 اهداف الرقابة:

(رفيق ومراد،2018،16) و (اسماعيل،2017،29) و (منصور،2013،20) و (انصاف واخرون، 2012،330) و (فاطمة ونوال،2018،14) و (عبداللطيف،2017،18) و (العجب،2015،19).

1. تنظيم العمل داخل المؤسسات وفقا للقوانين والانظمة و متابعة الموارد المادية والبشرية للتأكد من استخدامهما استخدما امثل، والتمكن عن طريقها التمييز بين المدراء والافراد المبدعين والضعيفين في عملهم وجعلهم اقل تعرضا للاخطاء وجعل الاتصال بين المستويات الادارية متينة.

2. ضمان اداء العمل بافضل الطرق وفي الوقت المحدد ومواكبة التطورات الحديثة لمواجهة ظروف غير متوقعة وتحديد عقبات التي تواجه تنفيذ الخطة ومتابعة الجوانب المسؤولة عن الخلل وتصحيح مسارها ومعرفة تصرفات وسلوك العاملين وتحفيزهم.

3. تحديد الاسباب الرئيسية للانحرافات والمشكلات ووضع الحلول لهم ومتابعة تنفيذ سير العمل كما هو مقرر له في الانظمة، واستخدام الامثل للموارد واتخاذ الاجراءات بحق المقصرين في عملهم، واعداد برامج لرفع كفاءة العاملين الذين يكون اداؤهم ليس بالمستوى المطلوب.

4. تقليل الامية المعلوماتية وزيادة الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات لانها تقلل من الوقت والجهد والتكلفة للوصول الى الهدف المطلوب بدقة اكثر وبخطورة اقل، وفرض العقوبات في حالة تكرار المخالفات وعدم الالتزام بالانظمة والقوانين.

5. التأقلم مع التغيرات المحيطة ويعتبر هذا التغير امرا لا بد منه وتعمل على خفض التكاليف التي يمكن ان تتحملها المؤسسة وتعمل على اجتياز التعقيدات التي تواجهها المؤسسة وتفرض على المديرين باتباع الاستراتيجيات والخطط للسيطرة على التعقيدات.

6. وضع اليات الفعالة لمراقبة الخزائن واتباع نظام الجرد المفاجيء لتلك الخزائن والمستودعات ودقة تطبيق الانظمة واللوائح والتعليمات واتباع العمل طبقا للخطط والتأكد من توفير الظروف المناسبة لتنفيذ تلك الخطط وتحديد الانحرافات بقصد تحديد الجهة المسؤولة.

7. الوقوف على العقبات والتأكد من ان العمليات الفنية تتم وفقا لما هو مقرر له ومتابعة المسائل الادارية والتأكد من انها تتم على وجهها الصحيح ومتابعة الادارة العليا في المؤسسات للتأكد من المامها التام في اعمال المستويات الادارية الدنيا ومتابعة حقوق ومزايا العاملين والافراد وايقاف الاسراف الزائد وتقليص تكاليف العمل الحكومي لتحقيق المصلحة العامة.

استنادا لما سبق يرى الباحث انه بتحقيق الرقابة يمكننا تحديد العقبات التي تواجه تنفيذ الخطة ومتابعة الجوانب المسؤولة عن الخلل وتصحيح مسارها، ومعرفة تصرفات وسلوك العاملين وتحفيزهم والتركيز على الانجازات والنتائج بدلا من الجوانب الاخرى والبحث عن ما اذا كانت الخطط المرسومة تنفذ بكفاءة وفاعلية وبناء قدرات موظفية والاصلاحات على مستوى المؤسسة واتخاذ التغيرات الواجبة لتعزيز جهاز الرقابة.

3.2.2.1 اهمية الرقابة:

(ريمة، 2013، 21) و (الجوهر واخرون، 2017، 32) و (احمد، 2017، 23).

ان موضوع الرقابة هو من اهم المواضيع التي تخص الدولة في العصر الحديث فهي ضرورية لتحقيق الاهداف المطلوبة وباقل تكلفة واصبح في الوقت الحالي لا يقتصر عملها على كشف الاخطاء والانحرافات بل توسع دورها فاصبح يشمل طرق التصحيح والتفوق وتحوله من الدور العلاجي الى الدور الوقائي اي تحول من مرحلى معالجة الانحرافات الى مرحلة تحقيق الفاعلية والملائمة والسرعة وتعتبر من الوظائف الحيوية التي توضع في صفوف السلطات المهمة في الدول الحديثة.

ونظرا لاتساع نطاقها وتعدد مجالاتها وتنوع تنظيماتها مما ادت الى نشوء جهة اوهيئة اوجهاز مستقل ينتمي الى السلطة التشريعية في كل الدول ومن الممكن لم يكن كل الدول لديها هذا الجهاز بهذا الاسم فمن المحتمل ان تختلف في تسميتها او تكويناتها وموقعها في الهيكل التنظيمي للدولة الا انها تحقق نفس الهدف.

وتعتبر الرقابة عملية ضرورية لاي مؤسسة لايمكن الاستغناء عنها للحاجة الماسة اليها لان اجراء الاعمال تحتاج الى تنسيق وتنظيم وعملية الرقابة توجه الافراد الى سير العمل بالشكل الصحيح

والرقابة مطلوبة في كل مستويات الادارة لان هذه المستويات تكون مرتبطة مع بعضها البعض فكل مستوى او وظيفة من الادارة متم لآخرة فالتخطيط يحتاج الى التنظيم والتوجيه، والرقابة في حد ذاتها تحتاج الى تخطيط وتنظيم وتوجيه.

الرقابة لها دور حيوي في حماية ممتلكات الدولة ومتابعة سلامة استخدامها والتخطيط لتحقيق الاهداف المنشودة باقصى كفاءة وفاعلية وتحتاج الى توفر مناخ سليم في الدولة وهذه الرقابة تعمل على عدة محددات فعالة منها العقلانية والحكمة اللذان يساهمان بحد واسع في تعزيز الرقابة على ممتلكات الدولة وحمايتها ومن مسؤوليات الجهة الرقابية توفر الحماية لحقوق المواطنين وتؤكد على ضرورة الالتزام باحكام القوانين لانها تحقق العدالة بين جميع افراد المجتمع الواحد.

3.2.1 الرقابة المالية

1.3.2.1 ظهور الرقابة المالية

(قويدر، 2016، 28) و (الكريان والادلي، 2017، 39)

اهتمت الدول منذ العصور القديمة بتنظيم الرقابة على الاموال التي تعود ملكيتها للدولة ويرى الكثير منهم ان الرقابة امر طبيعي في اي مجتمع انساني كونها تضبط كل التصرفات، والرقابة المالية حالها حال الرقابات الاخرى لها دور في تنظيم المجتمعات ومؤسساته وانشاء الرقابة المالية في الاسلام وفقا لاحكام القران الكريم والسنة النبوية وتطورت بتطور الدولة الاسلامية واصبحت الرقابة على انواع عدة منها الرقابة السابقة كونت الدواوين المالية والرقابة اللاحقة والرقابة الخارجية والرقابة الذاتية .

وتأسست الرقابة المالية في أوروبا منذ نشوء مجتمعاتها فكان لدى يونان قبل أكثر من 300 عام جهة مختصة بالرقابة على الاموال العامة ووجدت هذه المهنة في فرنسا عام 1256 م كانت تسمى غرفة باريس للحسابات انشأها الملك (سان لويس) وبعد الثورة الفرنسية عام 1789 تطورت هذه المهنة واصبحت امرا من السلطة لمتابعة النفقات العمومية، ونشأت في انكلترا سنة 1866 م وفي امريكا سنة 1950 وتطور مجال الرقابة المالية حيث تم انشاء منظمات دولية واجهزة محلية تقوم بالرقابة المالية كالمنظمة العالمية للاجهزة العليا للرقابة المالية INTOSAI وغيرها.

وجميع تلك المنظمات لديها هدف واحد وهو تنظيم اعمال الرقابة على المال العام وتقديم الاحتياجات اللازمة لتحديث عمل الرقابة المالية، واهتمت هذه المهنة بارساء الاسس والقوانين التي تحقق المصلحة العامة المتمثلة بالمحافظة على المال العام ومع تطوير الصناعة والحياة الاقتصادية حاولت دول متعددة وضع انظمة رقابية فازدادت اهمية الرقابة المالية بعد تاسيس المؤسسات الاقتصادية والمالية ويتكون جهاز الرقابي المالي من مجموعة متكاملة من الانظمة والاساليب المتناسقة وهناك مجموعة من المعايير التي تحدد كيفية القيام بالرقابة المالية.

وفي بداية التسعينات من القرن الماضي احتلت الرقابة المالية مكان الصدارة وانشاء اجهزة الرقابة المالية في دول متعددة وارتبطت تلك الاجهزة بالسلطات التشريعية، وحتى يومنا الحالي تعد من اهم السلطات التي تقوم بتحليل الوقائع والنتائج ومقارنتها مع الخطط.

2.3.2.1 مفهوم الرقابة المالية

تنوعت الاراء حول الرقابة المالية وكثرت مفاهيمها فيرى البعض ان دورها لا ينحصر على تدقيق المستندات فقط بل يمتد الى تقييم الاداء والتحليل المالي واجراء اللازم لتصحيح الاخطاء هناك تعاريف عدة تم عرضها كالآتي :

عرفت الرقابة المالية من الناحية القانونية(ابو عنزة،2016،25): هي الرقابة التي يقوم بها الهيئات التي تمت تاسيسها بواسطة القانون الصادر من الجهات التشريعية ويعطى لهذه الهيئة او المؤسسة صلاحية القيام بالرقابة على المؤسسات الحكومية في القطاع العام وهدفها الحفاظ على الاموال والممتلكات العامة.

وعرفها (النعيزي،2016،13)بانها: "عملية مراقبة تنفيذ الخطط المالية الموضوعة وعرض البدائل الافضل للوصول الى الاهداف المرسومة، ولتحقيقه يتطلب هيكل تنظيمي متكامل لتسهيل العمل الرقابي ولحماية الموجودات العامة من السرقة والتلاعب، ومنع حصول التزوير والغش في المستندات الحكومية".

وعرفها (بدوي،2017،30): بانها عملية التيقن من الوضع المالي في الوحدة الاقتصادية، وهي مخطط متكامل ومندمج بين مفاهيم الادارية والمحاسبية والاقتصادية والقانونية بقصد الحفاظ على المال العام

وتحقيق الفاعلية ورفع الكفاءة، وتقوم بها جهة مستقلة تمثل السلطة الرقابية ولا يمكن للجهات الخارجية ان تهيمن السلطة عليها.

وعرفها (الاغا،2015،56): "هي الالية التي يمكن بوساطتها التحقق من انجاز الاعمال طبقا للأنظمة الاساسية السائدة لغرض صرف الاموال للهدف المخصص له، وتعتبر اداة ترشيديية لمعالجة الانحرافات واتخاذ الاجراءات اللازمة للوصول الى الاهداف الاستراتيجية".

وعرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين(16،2001،IFAC): بانها الاساليب التي تستخدمها المؤسسة لحماية الاصول واكتشاف الاحتيال والاختلاس وتجهيز معلومات مالية موثوقة في الوقت المطلوب.

وكذلك عرفها (عنتر، 2016،2): "باتها استخدام الامثل للاموال العامة من خلال الالتزام بالقوانين والتعليمات المعمول بها في صرف النفقات وتحصيل الايرادات كي تخدم المصلحة العامة".

وبحسب ما عرفه الـ (INTOSAI،2018،17): هو ابداء راي عن القوائم المالية التي قامت الادارة باعدادها ومدى انعكاس هذه القوائم الوضع المالي طبقا للتشريعات والتوجيهات الحكومية، قد تحقق رقابة اضافية في الرقابة على القوائم المالية لجهات القطاع العام.

وعرفها (جفال،2017،23): "بأنها الاجراءات القانونية التي تفرضها الدولة لمراقبة النشاطات المالية في جميع مؤسسات الدولة وقياس نتائج تلك الانشطة عن طريق الحدود التي تغطيه الرقابة المالية والنتائج التي تقدمها وتنشرها تلك الرقابة".

وعرفها (موسى،2019،2): بأنه فحص صارم وبناء من جانب مهني مؤهل موضوعي يعطي رايًا على نوعية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وتقييم تحليلي للسجلات والاجراءات الرقابية.

وعرفها (جعفر واخرون،2013،288): بانها الاجراءات التي تؤكد على سلامة تنفيذ التوجيهات التي تضمن حسن ادارة المال العام والحفاظ عليه، وتقديم تقارير بنتائج المؤسسات الى السلطة التشريعية في الدولة وهدفها بناء نظام سليم للاداء والمسائلة الموضوعية .

وعرفها (تقية والهادي،2018،24): بانها عملية التأكد من ان الادارة تلتزم بالقوانين والتعليمات السارية في البلد للتحقق من ان العمليات المالية تسير طبقا لما هو مقرر له وبما يخدم المصلحة العامة وذلك عن طريق التأكد من ان الموارد تستخدم للهدف المخصص له عن طريق المتابعة والتدقيق من جانب السلطة العليا المسؤولة عن الرقابة.

وعرفها (فاتح، 2018، 20): "بانها العملية التي تتم من جانب سلطة عليا هدفها ضمان سلامة التصرفات المالية والمحاسبية للمؤسسة ومتابعة مشروعية الموارد وانفاقها وفقا للاحكام النافذة، وبيان اوجهة التشابه والاختلاف بين الخطط الموضوعة وقياس نسبة الاداء ودراسة نسبة الانحرافات ومعالجتها".

وعرفها (العكام، 2018، 8): بانها عملية الاشراف من قبل الاجهزة العليا لمتابعة تنفيذ العمل في الاجهزة الدنيا التي تخضع للرقابة والتأكد من ان تنفيذ الموازنة يتم دون هدر وتبذير، وضمان سير الادارة المالية العامة والتأكد من النشاط المالي للدولة وفق ما هو مخصص له في الموازنة التي وافقت عليها السلطة التشريعية.

واستنادا الى ما سبق، يرى الباحث: بانها عملية اشرافية ممنهجة وفق خطة واضحة تقوم بها السلطة العليا المختصة بهذا الشأن لمعرفة كيفية اداء الاعمال داخل المؤسسات والتيقن من الاستخدام الامثل للمال العام ومن صميم العمل الرقابي بيان الانحرافات والمخالفات لسد التغيرات التي ادت اليها.

3.3.2.1 اهمية الرقابة المالية

(عمرواخرين، 2018، 43) و (قشطة، 2017، 44) و (الاعاجيبي واخرون، 2019، 86) و (جمعة واخرون، 2016، 46)

هناك اهمية للرقابة المالية كونها نظام يتحكم بكيفية ادارة المال العام بشكل صحيح ويخدم كافة الفئات ويمكن تلخيص اهميته من خلال ما ياتي:

ظهرت اهمية الرقابة المالية بعد انفصال السلطات الثلاث عن بعضها التنفيذية والتشريعية والقضائية لكونها تقوم بعملية الرقابة نيابة عن السلطات الثلاث، والتأكد من التزام السلطة التنفيذية بالانظمة والتعليمات السارية، ويعود سبب اهمية الرقابة المالية الى وجود فترة زمنية محددة بين وقت تحديد الاهداف والخطط ووقت تنفيذها ، ولها دور في توفير المعلومات المؤكدة اللازمة لمتخذي القرارات وقدرته على تقويم السياسات التي تؤدي الى تحقيق الاهداف المطلوبة.

الرقابة المالية ترتبط ارتباطا متينا بكل الجوانب الادارية الاخرى والعلاقة بين اهميتها وحجم المؤسسة علاقة طردية ولها دور فعال في الاقتصاد في التكاليف بحيث يتناسب مع طبيعة العمل كي لا يكلف اكثر من اللازم اي الانفاق وفقا للخطط المطلوبة والميزانيات المنظمة لذلك، وتعتبر من المرتكزات التي على اساسها يتم وضع الموازنة العامة، والحصول على الايرادات وفقا للقوانين والاعتمادات المجازة ووضع الحكم على المال العام لمنعه من الضياع والاختلاس وسوء التصرف. ومن خلالها تكتشف المخالفات ويتم السيطرة عليها ومعالجتها لان الخطأ الصغير اذ لم يعالج يصبح كبيرا،

وتعتبر الرقابة المالية احد الطرق الرئيسية لتوصيل المؤسسة الى التناسق مع المتغيرات البيئية وهي العمود الفقري للإدارة المالية لاحتوائها على مجموعة من الاجراءات والسياسات الرقابية في مجالي المالية والاداء وتكون وسيلة لتقديم التقرير للإدارة العليا ويمكن من خلالها ايجاد القدرات والمواهب للمتفوقين في مهامهم و تحتسب من الدعائم التي في ضوئها توضع الموازنات العامة.

تساهم في الحفاظ على كفاءة عمل المؤسسات والاقتصاد في النفقات المالية وتقليل الخسائر الناتجة عن سوء التصرف بالموجودات العامة ومساعدة الإدارة في تلبية مطالب العاملين ومراقبة الخطط الموضوعية لتحقيق التوازن بين الإيرادات والنفقات والعمل على ارساء الشعور الايجابي بين الموظفين من اجل تحفيزهم لتحقيق الاداء الذي يساعد الوصول الى الاهداف المطلوبة. توضح درجة التزام المؤسسة بالموانة المخصصة لها وفقا للسياسة المعتمدة، ومدى كفاية المعلومات والاجراءات والانظمة لتحقيق الاهداف وبيان اثار التنفيذ على مستوى النشاط الاقتصادي واتجاهاته

وتقع على عاتقها سلامة سير العمل والتأكد من سلامة و نزاهة العاملين في ادائهم لمهامهم وواجباتهم لتحقيق الاهداف التي تروم الجهاز الوصول اليه.

4.3.2.1 اهداف الرقابة المالية

(عامر، 2017، 43) و(العكام، 2018، 18) و (الدوسري، 2011، 37) و(الخاطوم، 2015، 14)
و(ابوسماحة، 2011، 14) و(نعيمة، 2018، 18) و (نسرين، 2016، 35)

1. التأكد من ان الموارد قد حصلت طبقا للقوانين والقواعد والتعليمات والانفاق تم بحسب ما هو مقرر له دون انحراف او اسراف ومتابعة الخطط الموضوعية وتنفيذ تلك الخطط طبقا للسياسات المطلوبة وضبط الإيرادات والنفقات، وعدم الالتزام باحكام قانون الرقابة يؤدي الى عرقلة العملية و حدوث اختلاسات ومن اهم الاهداف المرجوة للرقابة المالية تحصيل وانفاق الموارد بأفضل شكل.

2. تحسين اجراءات الاعمال المالية وترشيد الانفاق العام وتوعية الاجهزة الحكومية واقتراح سبل جيدة لرفع كفاءة اداء الاجهزة التنفيذية وزيادة قدرة الاجهزة الحكومية لتحقيق الاهداف التي تخص المصلحة العامة، وضمان عدم خروج المؤسسات الحكومية من الحدود التي رسمتها لها السلطة التشريعية ومتابعة تنفيذ الخطط الموضوعية لمعرفة نتائج الاعمال ولتعرف على مدى تحقيق الاهداف المطلوبة والتنبؤ بالانحرافات والاطفاء قبل حدوثها وتحميل المسؤولية للجهة المسؤولة عنها.

3. التأكد من السياسات المالية الجارية في المؤسسات العامة ومدى صحة وسلامة الامور المالية التي تتم في تلك المؤسسة وتدقيق العمليات المالية المثبتة في الدفاتر والسجلات، وبيان درجة مطابقتها للانظمة والتعليمات ومنع وقوع الانحرافات والغش عن طريق وضع الاجراءات الوقائية الكفيلة.

4. اجراء جرد للحسابات المالية للتأكد من العجز والفائض، ومتابعة ما يجري في المؤسسات العامة والتأكد من ان الانظمة المالية تعمل طبقا لما هو مقرر له ومتابعة القرارات المالية لتمشية الامور في كل المراحل بسلامة والتصدي للاخطاء قبل وقوعها.

5. التأكد من ان القوائم المالية تمثل المركز المالي للمؤسسة والعمليات تتم طبقا لـ GAAP والتعرف على العمليات المالية واقتصادياتها وكفاءتها وتدقيقها من اجل اظهار مدى قدرة المؤسسة الحكومية على استخدام الموارد المادية والبشرية بكفاءة وفاعلية لتحقيق الاهداف التي تمت تحديدها سلفا من قبل السلطة التشريعية.

6. التأكد من ان جميع الايرادات العامة في الدولة حصلت طبقا للقوانين والتعليمات والانظمة السارية والتركيز على اهداف الادارة المالية والتحقق من ان السلطة التنفيذية لم تخرج من الحدود التي وضعتها السلطة التشريعية وتوفير المعلومات الصحيحة لاجهزة التخطيط المالي في الدولة.

7. التصرف الرشيد والعقلاني للاحتتمالات المفتوحة ولتحقيق هذا الهدف تفرض على الجهات التنفيذية وعلى المؤسسات الالتزام بالقوانين والقواعد المعمول بها والبحث عن الخلل الذي يؤدي الى المساس بالاموال العامة وعند اكتشاف الاخطاء والتجاوزات يتم احالة المقصرين الى الجهات المختصة لنيل جزاءهم.

5.3.2.1 الاهداف الاخرى للرقابة المالية

(عزالدين،2019،6) و (رفيق ومراد،2018،9) و (فاتح ومالك،2019،85) و (الجوهر واخرون،2017،287).

1. هدف خاص: يتمثل بالاهداف التي انشئت المؤسسة من اجلها فمثلا اهداف وزارة التربية والتعليم هي تاهيل الطلاب علميا ومهنيا واجراء الدراسات الجدوى والتأكد من صدقها ومطابقتها للواقع وتحقيق الرفاهية القصوى لافراد المجتمع والهدف التي انشئت تلك المؤسسة من اجلها.

2. هدف سياسي: ويعني ان رغبة السلطة التشريعية تمثل الرغبة الشعبية فان تقدير طلباتهم يعتبر مظهر من مظاهر احترام ارادة الشعب، وعدم التجاوز الاوليات التي رسدها لتنفيذ المشاريع والخدمات العامة والتأكد من تطبيق القوانين والتعليمات التي وافقت عليها السلطة التشريعية فيما يتعلف بالموازنة ويعني استخدام الاعتمادات لغرض التي خصصت لها وجباية الايرادات.

3. هدف اجتماعي: التصدي للفساد الاداري والاجتماعي بمختلف انواعه المتمثلة ب السرقة والرشوة والتقصير في اداء المهام وتحمل المسؤولية اتجاه المجتمع، وتركز على الاداء وتعتبر من اكثر انواع الرقابة

قوة ومن الصعب السيطرة عليها من خلال الوسائل الرقابة الخارجية وفي النهاية رقابة الاداء تتحقق من خلال الحفز الداخلي للعاملين ويمكن تعزيز هذا الامر من خلال الاتصال المباشر بين الرؤساء والمرؤسين 4. هدف استراتيجي: اسناد عملية المسائلة والمسائلة تعني التزام الافراد الجهات المسؤولة بمن عهدت اليهم من صلاحيات او موارد عامة ومن اهم الجوانب في المساءلة هو التزام المؤسسات الحكومية بتقديم حساباتها في الوقت المناسب وتعظيم الاداء العام في كافة اجهزة الدولة، وتحصيل المعلومات المناسبة والمؤكدة عن الجهات الخاضعة للرقابة ورفعها الى السلطات التشريعية.

6.3.2.1 فروض الرقابة المالية

(الجوهرواخرين، 2017، 292) و (ميلود، 2020، 19) و (حرارة، 2016، 118)

يقصد بفروض الرقابة المالية بانها مسلمات رئيسة غيرمتضاربة تساهم في تطوير معايير الرقابة بهدف صياغة اراء وتقارير المراقبين باسلوب منطقي محكم. تم اصدار هذه الفروض ويمكن توضيح كما في الجدول الاتي:

جدول 2: الفروض ومفاهيمها

مفهومها	الفروض
لكي تتحقق الفائدة المرجوة من اعداد التقارير المالية يجب ان يتم اصدار معايير او قواعد محاسبية من قبل الجهات المختصة ليتم صياغة هذه التقارير بالشكل المطلوب ، وعلى الاجهزة العليا الخاصة بالرقابة والمحاسبة العمل مع الجهات المختصة باصدار هذه المعايير لمساعدتها في ضمان اصدار معايير محاسبية ملائمة .	اصدار المعايير او القواعد
ويقصد بتناسق المعايير التطبيق الثابت لمعايير الرقابة المقبولة ونتيجة لهذا الثبات يتم الحصول على تقارير مالية تمثل واقعية الوضع المالي ونتائج العمليات للوحدة الاقتصادية ، وان افتراض امر الثبات في تطبيق معايير الرقابة يعني ان على الجهة الخاضعة للرقابة ان تطبق المعايير المحاسبية بشكل ثابت ايضا وبما يلائم طبيعة الظروف ، وعلى الرغم من ذلك فان امر الثبات لايعتبر دليل قاطع على نزاهة ومصداقية التقارير المالية كون المعايير تعتبر الحد الادنى لمتطلبات التزام المراقبين بداء اعمالهم بمهنية عالية	تناسق المعايير
وفق هذا الافتراض فان على ديوان الرقابة المالية النظر في متابعة معايير الرقابة الصادرة من منظمة انتوساي وبعد الامر مهم اذا كانت المعرفة به تؤثر في مستخدمي التقارير المالية ، ولكن يجب الاخذ بنظر الاعتبار ان هناك بعض المعايير لايمكن تطبيقها على بعض اعمال الاجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بما في ذلك الامور المتعلقة بالاحكام القضائية لذلك على الجهاز تحديد معايير يمكن تطبيقها وذلك لضمان استمرار الجودة العالية .	قابلية تطبيق المعايير
تقتضي هذه الفرضية الوحدات الاقتصادية كافة ادارة اموالها باساليب اكثر شفافية ووضوحا لذلك تطلب الامر ايجاج عملية المساءلة وتشغيلها بفاعلية ، تتطلب عملية المساءلة قيام الوحدات الاقتصادية برفع تقاريرها الى هيئة تشريعية منتخبة وتكون الوحدات مسؤولة امام الجهاز الاعلى التشريعي بغض النظر وظيفتها وانشأتها ودرجة استقلالها .	المساءلة العامة

مسؤولية الإدارة	تقع على عاتق ادارة الوحدة الاقتصادية اعداد التقارير المالية ذات المصدقية العالية وايضا تقع على مسؤوليتها تطوير نظم كافية من المعلومات واساليب المراقبة والتأكد من مدى مصداقية وصحة المعلمات الواردة في هذه التقارير كجزء من عملية المساءلة .
الرقابة الداخلية	عرف معهد المدققين الداخليين الامريكي (IIA) الرقابة الداخلية نشاط تقييمي مخطط ومستقل تقوم ادارة الوحدة الاقتصادية بتكليف مجموعة من الموظفين الكفؤين باداء هذا النشاط من خلال مجموعة وسائل واجراءات بهدف حماية ممتلكات الوحدة من الضياع والاختلاسات والهدر ومن جهة اخرى السعي الى زيادة الكفاءة التشغيلية وضمان تنفيذ الخطط والسياسات الواضعة من قبل الادارة بكفاءة ودقة . عليه فان من مسؤولية الجهاز الاعلى للرقابة فحص هذا النظام وتقديم المقترحات حول كيفية تطويرها
الوصول للبيانات	يحتاج المراقب عند القيان بعمله الى بيانات عديدة وان عملية البحث عن هذه البيانات والتأكد من مصداقيتها ليس بالامر السهل عليه فان عملية اصدار المعايير وسن القوانين والقواعد يسهل من مهمة المراقب في الوصول الى البيانات التي يحتاجها .
الانشطة الخاضعة للرقابة	يتكون هذا الفرض من جزئين الاول يتعلق بتحديد الجهات الخاضعة للرقابة والثاني تحديد انواع الرقابة التي تمارسها الاجهزة العليا للرقابة .
تحسين تقنيات الرقابة	تعمل الاجهزة العليا للرقابة والمحاسبة على تحسين تقنيات الرقابة ويحتاج توسع الرقابة من المراقبين تحسين وتطوير المناهج التي تساعد المراقبين في كيفية تطبيق التقنيات وكذلك تقييم ودراسة مدى استخدام الجهة الخاضعة للرقابة لهذه الاجراءات بشكل صحيح
تضارب المصالح	يجب على الاجهزة العليا للرقابة ان تتجنب تضارب المصالح بين كل من المراقب والجهة الخاضعة للرقابة وذلك بهدف قيام الاجهزة الرقابية بدورهم بتنفيذ الرقابة على الجهات المسؤولة وصياغة التقرير الخاص بالنتائج باستقلالية وموضوعية ويتم ذلك من خلال اتباع هذه الاجهزة لمعايير الرقابة العامة ومناسبة .

7.3.2.1 خصائص الرقابة المالية

(احمد واخرون،2019،16)

1. الدقة: تسهيل فهم الخطة التنظيمية بدقة ووضوح ليتم اجراء كل العمليات المالية بدون اخطاء وانحرافات وتقديم معلومات صحيحة لانها تسهل عملية اتخاذ القرار مما يؤدي الى نتائج جيدة.
2. الفاعلية والمرونة: اي الرقابة المالية تستخدم مقاييس مرنة كي تنسجم وتتكيف مع الاحداث الذي تحدث بشكل غير متوقع.
3. التعجل: هذه الخصوصية تجعل الرقابة المالية ان تسرع في تقديم التقرير عن التجاوزات والانحرافات كي يقلل من تاثيرهما والمعلومات المتاخرة تفقد فائدتها وتكون بدون قيمة بعد انقضاء الامر الذي قدمت له.
4. السهولة والاستقلالية: وتعني الخطط التنظيمية للعمليات المالية وتحدد صلاحيات كل مستوى من المستويات الادارية اما الاستقلالية هي ان تكون معايير الرقابة المالية محددة لانتمى للعلاقات الشخصية.

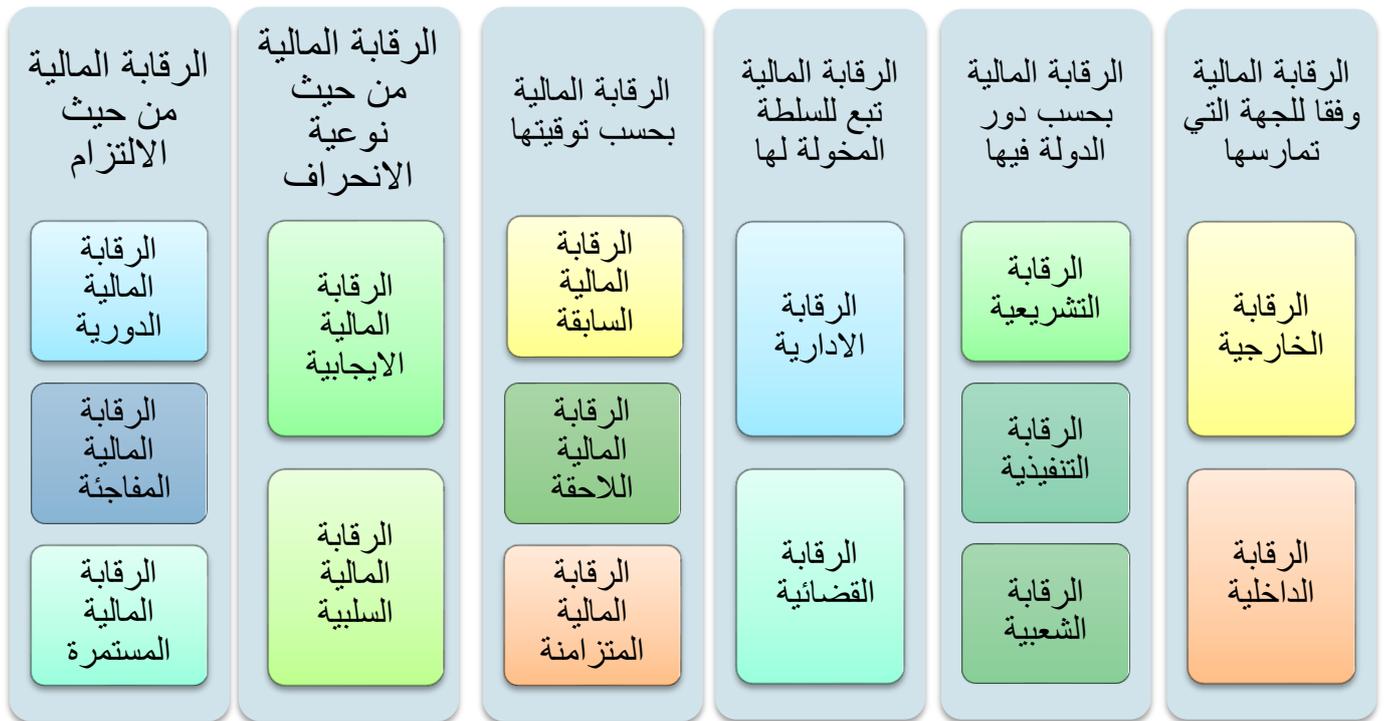
5. التحليل: ويقصد بها ايجاد العوامل التي ادت لحدوث الاخطاء والانحرافات لغرض معالجتها والابتعاد عنها.

6. الاقتصاد في التكاليف: اي ان العملية الرقابية تكون مساوية لتكلفتها حتى تحقق الاقتصاد في التكاليف ويحدث هذا عندما يكون حجم الرقابة يناسب حجم المؤسسة.

8.3.2.1 انواع الرقابة المالية

تم تقسيم انواع الرقابة المالية على وفق وجهات نظر متعددة، منها

رسم توضيحي 2: انواع الرقابة المالية



المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على المصادر

1.8.3.2.1 الرقابة المالية وفقا للجهة التي تمارسها

(بلوم، 2008، 42)

أ. الرقابة الداخلية: وهي وحدة ادارية مستقلة داخل المؤسسة تتبع اعمال تلك المؤسسة وفقا للقوانين والانظمة ويدخل ضمنها الرقابة المالية والرقابة التنظيمية.

ب. الرقابة الخارجية: هي الرقابة التي تتم تقوم بها اطراف مستقلة متخصصة خارجية اعلى من تلك المؤسسة هدفها الوصول الى راي فني محايد حول صحة العمليات المنجزة.

2.8.3.2.1 الرقابة المالية بحسب دور الدولة فيها

(الكياد، 2010، 25) و (حراره، 2016، 11)

أ. الرقابة التنفيذية: تعني ان التنفيذ يكون وفقا للخطط والسياسات الموضوعة ويتم ممارسة هذا النوع من الرقابة في مختلف الوحدات للتأكد من سلامة اجراء العمل.

ب. الرقابة التشريعية: هي التي يقوم بها المجلس التشريعي او البرلمان ومن السلطات المهمة باعتبارها ممثلة عن الشعب والكشف عن اخلال السلطة التنفيذية وتحديد الجهة المسؤولة عن هذا الخلل وعرضه للمساءلة القانونية ومن خلاله يتمكن مراقبة سير عمل الجهاز الرقابي.

ج. الرقابة الشعبية: تتم عن طريق افراد المجتمع على المؤسسات العامة للدولة من خلال النقابات والتنظيمات السياسية بالاضافة للسلطة التشريعية المنتخبة منهم.

3.8.3.2.1 الرقابة المالية تبعا للسلطة المخولة لها

(الظاظا، 2016، 24)

أ. الرقابة الادارية: تعتمد على النتائج المنجزة وتقارنها بالخطط المرسومة وتحدد الانحرافات اذا وجدت وتعطي المقترحات اللازمة للوصول الى الاهداف المطلوبة.

ب. الرقابة القضائية: هي الرقابة التي يقوم بها المحاكم والنيابة الادارية على مؤسسات الدولة ووجودها مبدأ حق التقاضي فلكل مبدء اساس واساس الرقابة القضائية القانون العضوي متعلق باختصاص مجلس الدولة، وترتكز على اداء الادارة العامة وحماية المصلحة العامة من خلال التحقق عن مدى شرعية وقانونية الاعمال التي تقوم بها الادارة العامة.

4.8.3.2.1 الرقابة المالية بحسب توقيتها

(اسماعيل، 2017، 32)

أ. الرقابة سابقة: وتسمى بالرقابة قبل التنفيذ وهدفها التأكد من الاداء وفقا للقوانين والتعليمات في اتخاذ الاجراءات او اعطاء القرارات.

ب. الرقابة اللاحقة: وتسمى بالرقابة البعدية او رقابة بعد التنفيذ تبدا هذه الرقابة بعد الانتهاء من انجاز الاعمال وتتم عن طريق تدقيق العمليات التي تمت والتحقق من المخالفات التي حدثت فعلا بمقارنتها بالمعايير الموضوعة سلفا.

ج. الرقابة المتزامنة: وتسمى بالرقابة في اثناء التنفيذ وهي الرقابة التي تتبع سير العمل اولا باول اي تحدث بصفة مستمرة وكل ما تم انجاز عمل تتم مقارنته بالمخطط وفقا للمعايير الموضوعة سابقا.

5.8.3.2.1 الرقابة المالية من حيث نوعية الانحراف

(عثمان، 2016، 76)

أ. الرقابة المالية الايجابية: التأكد من ان الانشطة والاجراءات والتصرفات تعمل طبقا للقوانين والتعليمات الخاصة بالمؤسسة للتصدي لموضوع المخالفات والاطء وتشخيص الانحرافات الايجابية وتحديد اسبابها والاستفادة منها بشكل افضل في المستقبل.

ب. الرقابة المالية السلبية: غرضها ايجاد الانحرافات والاطء بشكل يتصدى بها المسؤولين عن تلك الاخطاء والانحرافات دون التركيز على نقاط القوة والضعف في اثناء عملية التنسيق ودون تقديم الحلول لمعالجة المشكلات القائمة، وهذا النوع من الرقابة غير بناء لانه يرعب افراد المؤسسة والفرق بينها وبين الايجابية هو ان الايجابية هدفها ضمان سير العمل وليس تصيد الاخطاء بينما السلبية هدفها اكتشاف الاخطاء بطريقة متعمدة لمعاقبة المسؤولين عن تلك الاخطاء.

6.8.3.2.1 الرقابة المالية من حيث درجة الالتزام

(الصالح، 2015، 19) و (موسى، 2019، 12)

ا. الرقابة الدورية: هي الرقابة التي تم وفق جدول محدد يحدد اوقات هذه الرقابة وتكون سنوية او نصف سنوية او ربع سنوية او شهرية وتأخذ الصفة الدورية الروتينية في التنفيذ.

ب. الرقابة المفاجئة: هي الرقابة التي تتم بدون أي اشعار مسبق وهدفها معرفة مدى التزام جهة معينة بالقواعد والقوانين واكتشاف الغش والاطء التي لا يمكن اكتشافها في اثناء الرقابة الدورية.

ج. الرقابة المستمرة: هي الاختبار والتدقيق بشكل مستمر اذ يقوم المراقب بزيارة المؤسسة لفترات متعددة خلال السنة المالية لاختبار وتدقيق العمليات المالية المثبتة بالسجلات والدفاتر ولها دور كبير في اكتشاف التلاعب والانحرافات في اثناء حدوثها والتصدي لتلك الانحرافات والتلاعب بالدفاتر والسجلات وعرض القوائم المالية في وقت مبكر.

4.2.1 اداء الرقابة المالية

1.4.2.1 مفهوم اداء الرقابة المالية

وعرفها (بهاء الدين، 2015، 36): "هي عملية تحليل اداء المراقبين ومتابعة سلوكهم وتصرفاتهم في اثناء العمل للحكم على مدى نجاحهم ومستوى كفاءاتهم في القيام باعمال المالية وللحكم على امكانيات النمو والتقدم للمراقبين في المستقبل وتحمله لمسؤوليات اكبر".

عرفها (سليم، 2015، 457): بانها القاعدة التي توضح استقلالية وكفاءة نزاهة موموضوعية المراقبين العاملين في ديوان الرقابة المالية في التخطيط والتنفيذ وبيان نتائج اعمالهم يؤدي الى ايجاد جوانب القصور في اداء المؤسسات.

عرفها (بدوي، 2017، 15): عملية تبين اداء وسلوك المراقبين ومعرفة مدى كفاءته او قصوره في اداء واجباته ومسؤولياته وتعمل على تحسين وتطوير امكانيات المراقبين من خلال كشف نقاط القوة والضعف بهدف تطوير ادائهم ومن ثم اداء المؤسسة.

وعرفها (Berher, 2018.294): هي العملية التي تحصل بوساطتها الجهاز الرقابي على التغذية العكسية لفاعلية مراقبيها اي ناتجة عن جهد المراقبين.

وعرفها (سلوى، 2018، 43): "بانها فعالية الوسائل المالية المتاحة لقياس كفاءة المراقبين لعملهم وسلوكهم ويتم ذلك عن طريق الملاحظة الدائمة خلال فترة زمنية محددة".

وعرفها (الحسين، 2017، 456): بانها "مجموعة من الانشطة التي من خلالها تظهر درجة تحقيق الاهداف التي خططت لها جهاز الرقابة المالية ومن خلالها يتم تحديد قيمة الموارد المالية والمادية والبشرية لدى الجهاز".

استنادا الى ما سبق يرى الباحث: بانها عملية قياس نتائج المؤسسة باستخدام مجموعة من مؤشرات الكفاءة والفاعلية ومقارنتها بالمعايير المحددة سلفا ومن ثم اصدار احكام تقييمية تساعد على اتخاذ القرار.

2.4.2.1 اهمية اداء الرقابة المالية

(سلوى، 2018، 45) (بدوي، 2017، 18)

1. تعتبر اساسا جوهريا لكشف خبرات ومؤهلات المراقبين فيتضمن جوانب مختلفة فمنها ترتبط بالمؤسسة ومنها ترتبط بالمراقبين انفسهم وتسهم في توفير دلائل عن مستوى اداء المراقبين.

2. تبين القدرات والطاقات الموجودة لدى المراقبين ويمكن ان يكون طريقا لاعادة توزيع العمل وتقسيم المسؤوليات والادوار ويعتبر من الاساليب المهمة للكشف عن الحاجات التدريبية وتحديد برامج التطوير اللازمة

3. تعتبر من الركائز الاساسية التي تبنى عليها الرقابة ومن الدعائم المهمة لرسم السياسات العامة على مستوى المؤسسة او على مستوى الدولة.

4. تعكس قدرة الجهاز الرقابي على تحقيق التوازن المالي وتكوين هيكل رقابي للوصول الى اقصى درجات الكفاءة والفاعلية

5. تقدم تفصيلات للمراقبين عن الية اداء مهامهم، وتحسين علاقات العمل في الجهاز مما يؤدي الى شعور المراقبين بالراحة والطمأنينة بوجود نظام سليم وعادل لتقييم اعمالهم

3.4.2.1 محددات اداء الرقابة المالية

(عبدالعال،2015،56):

- ا. الجهد: هو الطاقة الجسمانية والعقلية التي يبذلها المراقبين لاداء مهامهم وتختلف من شخص لآخر وتكون بنسب متباينة وترتبط بالحالة النفسية للمراقب .
- ب. القدرات: هي الخصائص الشخصية المستخدمة لاداء عمل الرقابة وتكون مقرونة بالكفاءة والمهارة وتختلف من فرد لآخر وان التدريب والتكوين يلعبان دورا فعالا في تحسينها .
- ج. ادراك الدور والمهام: فهم دور ومهام من طرف المراقب يؤدي الى الاتقان والنجاح والوصول الى الاهداف المطلوبة .
- د. التغييرات في البيئة الخارجية: من اهم التحديات تائيرا في اداء الرقابة المالية وهي التغييرات البيئية الخارجية وبالاخص ظروف العولمة الحالية تدفع الجهاز الرقابي الى التفكير اكثر والبحث عن الالية المناسبة للوصول الى الفاعلية المطلوبة

5.2.1 معايير الرقابة المالية

تعتبر المعايير بمثابة المقاييس التي على اساسها يتم تقييم جودة النتائج العملية الرقابية ويجب ان تتناسق هذه المعايير مع الفروض الرقابية المالية ، وهناك ثلاثة انواع من المعايير وهي كالتالي:

1.5.2.1 المعايير العامة للرقابة المالية

(الخانق،2012،205) و (فاتح مالك،2019،93)

تحدد هذه المعايير المؤهلات المطلوبة من الجهة الرقابية والمراقب المالي لاداء ما تم تكليفهم بها ومن مكونات المعايير العامة

1. الاستقلالية: يقصد بها تجرد الجهاز الرقابي و المراقب من من السلطة التنفيذية وتقسيم الاستقلالية الى
 - أ. الاستقلالية من الناحية التشريعية: والمقصود بها وجود نصوص تشريعية التي تنص على استقلالية الجهاز الرقابي عن السلطة التشريعية ويتم تحويل هذا الجهاز من قبل السلطة التشريعية والدستور ومن وظائفها جعل السلطة التشريعية على دراية بنتائج العملية الرقابية.

ب. الاستقلالية من الناحية التنفيذية: يجب ان لاتخضع الجهاز الرقابي الى توجيهات السلطة التشريعية في التخطيط والاداء الرقابي وان الجهاز الرقابي يحتاج الى الحرية المطلقة في تحديد الاوليات ويجب ان

يكون هناك سلطة توجيهية من قبل الجهات التنفيذية تتعلق بمهام الجهاز الرقابي، وعندما يكون هناك تعاون بين الجهاز الرقابي والسلطات التشريعية من خلال اعطاء الاستشارات والتوضيحات المتعلقة بالعمليات الرقابية يجب ان يكون الجهاز حذرا من ذلك ويتجنب ان يترك بعض الجوانب من العمليات الرقابية لا يضعف المهمة الرقابية.

ج. الاستقلالية من الجهة الخاضعة للرقابة: ويقصد بها الحرية الكاملة للجهاز الرقابي للوصول الى كل السجلات والمستندات المتعلقة بالجهات التي تخضع للرقابة، ويكون للجهاز الرقابي حرية الاستفسار من الافراد والمؤسسات الموجودة لديها، كما يجب ان لا يكلف اي مراقب القيام بالعملية الرقابية لمؤسسة ما اذا اثبت ان هناك اي نوع من الارتباط بين هذا المراقب والادارة الخاضعة للرقابة ويكون الارتباط اجتماعيا او نسبا او اي علاقة تؤثر في موضوعية العمل، ولضمان هذا الاستقلال يجب توضيح وتفسير مسؤوليات الجهاز الرقابي للمدراء والعاملين في المؤسسات العامة التي فرض عليهم عملية الرقابة ويتم ذلك من خلال كتب ارشادية ودورات تدريبية.

2. الاختصاص (الكفاءة): يجب ان يملك موظفي الجهاز والمراقبين الخبرات والمهارات لتأدية مهمة الرقابة بشكل فعال بالرغم من اختلاف انواع وطبيعة الاعمال التي ستخضع للرقابة، وان المراقبين الذين سينفذون هذه الاعمال ان يكونوا ذا كفاءة وخبرة من الناحية العملية والعلمية، ويجب ان يكون لدى الجهاز اطارا كاملا من المنهجيات الرقابية الحديثة ويحتوي على العينات الاحصائية وطرق التدقيق والتقنيات الحديثة.

3. العناية اللازمة: يجب على موظفي الجهاز الرقابي والمراقبين تطبيق المعايير الرقابية بعناية ودقة ويتطلب العناية اللازمة عند جمع وتقييم الاثباتات وعند صياغة التقارير حول الملاحظات والتوصيات والاستنتاجات كما يجب العناية عند تعيين الخبراء والمستشارين للجهاز الرقابي للتيفن من جدارة وكفاءة هؤلاء الخبراء.

2.5.2.1 معايير العمل الميداني

(القيق: 2012: 40)

هدفها تحديد المقاييس او الاطار الشامل للخطوات او الافعال المتوازنة والمنظمة الهادفة التي يجب ان يتبعها المراقب ، وتحدد المعايير الميدانية الحدود اللازمة للقيام بالعمل الرقابي وترتبط بالمعايير الرقابية العامة ولها ارتباط بمعايير صياغة التقرير الذي يغطي جوانب الاتصالات الرقابية الخاصة ونتائج معايير العمل الميداني المصدر الاساس لمكونات التقرير وتتضمن المعايير الميدانية الاتية:

1. التخطيط: لاجراء العمل الرقابي بكفاءة وفاعلية يحتاج الى تخطيط مسبق لضمان اجراء العمل بجودة عالية ولتحقيق الهدف المطلوب، وعند التخطيط يقوم المراقب بجمع المعلومات المتعلقة بامرین الاول معلومات تتعلق بالوحدة الاقتصادية والثاني تتعلق بمهمة الرقابة لان هذه المعلومات تزودنا بمعرفة حول البيئة التي تعمل فيها الجهة التي تخضع للرقابة وفهم شكل ومضمون التقارير ومعرفة الاهداف التي تسعى اليها تلك الجهة لتحقيقها والتعرف على النظم الرئيسية للادارة وتقييم الرقابة الداخلية لمعرفة نقاط الضعف والقوة.

ان عملية جمع المعلومات تعتبر اول مرحلة من مراحل التخطيط وتقوم بها من خلال الاتي:
أ. جمع البيانات وتنظيمها وتحديد اهميتها النسبية وتحديد الهدف وحدود الرقابة.

ب. القيام بتحليل اولي لتحديد المنهج الذي سوف يتبع وتوضيح الجوانب المعقدة المتوقعة في اثناء التخطيط، وتحدد حجم فريق العمل الرقابي واعداد موازنة وتحديد جدول زمني للعمل الرقابي.

ج. اعلام الجهة الخاضعة للرقابة باهداف ونطاق الرقابة وطلب اي استفسار منهم في اثناء الرقابة.

2. التدقيق والاشراف: ويعني وجود اشراف ممتاز عند اجراء الرقابة على عمل المراقبين عند كل المراحل وعلى كل المستويات ويجب ان يوجه الاشراف باتجاه جوهر الرقابة.
ويمكن حصول ذلك من خلال الآتي .:

أ. تناسق فريق العمل الرقابي ومتابعة الخطة وعدم الابتعاد عنها ودعم الاستنتاجات والتوصيات.

ب. توضيح تقرير الرقابة وتوصيتها بطريقة معقولة ومن القواعد المحدد للرقابة يجب تدقيق التقارير بوساطة كبار المراقبين ويجب ان يتم ذلك مع اتمام كل جزء من الاعمال.

3. تقييم ودراسة الرقابة الداخلية: تقيم اجراءات الرقابة الداخلية التي تحتفظ على الاصول والموارد فاذا كانت رقابة التزام يتم تقييم اجراءات الرقابة ويكون لهذه الاجراءات الدور في تطبيق اللوائح والقوانين، واذا كانت رقابة الاداء يتم اختبار اجراءات الرقابة لاداء اعمال الجهة الخاضعة للرقابة بكفاءة وفاعلية فنتنتج عن ذلك معلومات مالية يعتمد عليها في الوقت المحدد.

4. المطابقة مع اللوائح والقوانين المتبعة: يجب على المراقبين ان يحتسبواخطوات الرقابة التي تساعد على اكتشاف الاخطاء والمخالفات القانونية التي تكون لها تاثير مباشر في التقارير المالية، وعليهم ان يكونوا حذرين لان هناك افعالا مخالفة للقوانين لها تاثير غير مباشر في التقارير المالية وتكون المطابقة مع اللوائح والقوانين لها اهمية عند اعطاء القرار لانهم يريدون يتأكدوا ان اللوائح والقوانين تطبق بالشكل الذي يحقق نتائج المطلوبة.

5. اثباتات الرقابة: لدعم راي المراقب يجب الحصول على اثباتات كافية من خلال الاجراءات والتقنيات مثل الاستفسار والملاحظة ويجب ان يتأكد الجهاز الرقابي ان التقنيات المستخدمة باستطاعتها اكتشاف

الاطعاء والمخالفات بشكل مقبول، ويجب توثيق هذه الاثباتات لاسباب عدة منها تحسين فاعلي الرقابة ، والتاكيد على اداء المراقب ، والتاكيد من تطبيق المعايير الرقابية من قبل المراقب، والتاكيد من ان العمل التي تم تكلفه بها تم انجازه بشكل جيد.

6. تحليل التقارير المالية: يجب على المراقبين تحليل التقارير المالية لتاكيد تطبيق معايير المحاسبة المقبولة للتقرير المالي ، اعطاء استفسارات خاصة بالتقارير المالية لتكوين اساس لابداء الراي وهدفها التاكيد من وجود علاقة بين العناصر المختلفة للتقارير المالية لذا يجب على المراقب تحليل التقارير بشكل جيد وكالاتي:

أ. تتم اعدا التقارير وفقا لمعايير المحاسبة المقبولة (GAAP) وتعبر هذه التقارير عن حقيقة الجهة الخاضعة للرقابة

ب. العناصر المختلفة للتقارير المالية تم تقييمها وقياسها بشكل جيد وقدمت الاثباتات المطلوبة عن العناصر المختلفة للتقارير المالية.

3.5.2.1 معايير صياغة التقرير

(العبيدي، 2016، 62)

تعتبر معايير صياغة التقرير الاطار الذي يدل به المراقب عند عمل التقرير حول نتائج الرقابة وتتعلق هذه المعايير بتقرير المراقب المالي عند ممارسته للرقابة النظامية وتقريره عند قيامه برقابة الاداء واكدت INTOSAI ان تبني هذه التقارير على المبادئ لاتيية:

1. من حيث الشكل:

أ. العنوان يجب ان يحتوي التقرير على عنوان يساعد على تمييزه عن التقارير الصادرة عن الاخرين

ب. التوقيع والتاريخ: يجب ان يحتوي التقرير على التوقيع والتاريخ لتحديد ما تم تدقيق من العمليات

2. من حيث المحتوى:

أ. الحدود والاهداف: بيان الهدف من الرقابة وحدودها و النطاق الذي تم تدقيقه.

ب. الاكتمال: يجب ان ترفق الاراء مع التقارير المالية اي ان تقرير المراقب يكون جزءاً من التقارير المالية .

ج. التعرف على موضوع البحث: يجب تحديد الجهة الخاضعة للرقابة والتاريخ والمدة التي تعطىها التقارير المالية.

د.الاساس القانوني: ذكر القانون الذي يعطي الحق للجهاز الرقابي من اجراء العمل الرقابي على الجهات التنفيذية.

هـ. مطابقة المعايير: يجب ذكر ان معايير الرقابة تم الالتزام بها عند اجراء الرقابة والتقارير المالية تمت وفقا لـ GAAP.

و. مطابقة القوانين واللوائح: يجب ان يحتوي التقرير على كل المخالفات القانونية الخطيرة التي تم اكتشافها في اثناء اجراء الرقابة التي تكون نتيجتها ملاحقة قضائية.

ي. احترام الاجال: يجب ان يكون هناك راي الرقابة في الوقت المناسب كي يستفاد منها الجهات التي تهمها تلك التقرير وخاصة الجهات التي على ضوء هذه التقارير تتخذ قرارات.

6.2.1 وسائل الرقابة المالية

(فارس، 2019، 65)

للمراقبة المالية وسائل تعتمد عليها:

1. القوانين والتعليمات واللوائح: لاتصح الرقابة الا بوجود نصوص قانونية صريحة تضبط شروطها وقواعدها وايضا التعليمات واللوائح التي تصدر من طرف الوزارة المكلفة بالمالية.

2. الفحص والتدقيق: يجب ان يتم ذلك بوساطة افراد او اجهزة لم تشترك في العمليات التنفيذية ومن المحتمل ان تتم عملية التدقيق قبل اكمال التصرفات المالية او بعد انتهاء التصرفات المالية ومن المشروط توافر البيانات والمستندات الكافية وبالشكل المطلوب حيث يستطيع تدقيقها وتحليلها والتيقن من النتائج كما يمكن الفحص المفاجئ للوحدات للتأكد من سلامة التصرفات المالية.

3. الجزاءات والحوافز: يجب فرض الجزاءات على من اهمل القيام بعمله كي يشعر القائم بالرقابة بالمسؤولية لاداء عمله باحسن شكل واعطاء حوافز للذين يؤدون عملهم كفاءة.

7.2.1 المقومات الاساسية لنظام الرقابة المالية:

(حرارة، 2016، 22)

1. الدقة: وتعني كل العمليات المالية التي احتوتها الخطة التنظيمية دقيقة ومفهومة والاهداف التي تسعى الجهاز الرقابي لتحقيقها مرتبة وفق اوليات معينة ومعرفة للسلطات والجهات المسؤولة مما تسهل عمية الرقابة المالية.

2. النظام الرقابي سهلا وواضحا: فمن الشروط المطلوبة لنجاح النظام الرقابي ولفاعليته يجب ان يكون واضحا وسهلا للقائمين عليه لان اي تعقيد او فقرة غير مفهومة يؤدي الى حدوث خطأ وارباك العملية الرقابية.

3. ملاءمة ومرونة النظام الرقابي: ان النظام الرقابي يجب ان يتناسق مع طبيعة عمل الجهة التي سوف يجري الرقابة عليها، لان طبيعة عمل في ادارات الدولة تختلف عن العمل في القطاع الخاص ، ان يكون النظام الرقابي مرنا لضمان نجاحه و نشطا من خلال الارشاد البناء والتوجيه.

4. الاقتصاد في التكاليف في العمل الرقابي: الاكتفاء بعدد محدود من الموظفين لا يتجاوز العدد المطلوب للحاجة الفعلية لعمل الرقابة واختصاصات هذه الاجهزة.

5. التحليل: ان نظام الرقابي يجد الاخطاء ويفسرها ويحدد المسؤول عنه واسباب حدوثه ونتائج وطريقة علاجه، مهمة النظام الرقابي لا تتوقف عند كشف الاخطاء بل تمتد الى معرفة اسباب حدوث تلك الاخطاء والعوامل والظروف التي ادت الى حدوثها من اجل الابتعاد عنها وايجاد الحلول لها.

6. التنبؤ المستقبلي: بمعنى ان يعتمد النظام الرقابي على الخبرة لغرض الابتعاد عن الانحرافات والاطءاء في اثناء وقوعها.

8.2.1 المقومات الأساسية لمن يتولى مهمة الرقابة المالية

(الوادي وعزام، 2000، 65):

1. الاستقلالية والحياد: يجب ان يكون الاشخاص القائمين بالرقابة لديهم كامل الاستقلالية ولا يكون عليهم من اي جهة خارجية ضغوطات ويكون لديهم الحماية الكافية لاداء عملهم الرقابي بافضل شكل.

2. الكفاءة والخبرة: يتم اداء العمل الرقابي من قبل الاشخاص الذين يتمتعون بالخبرة والكفاءة، وهناك شروط معينة لمن يتولى مهمة الرقابة المالية من هذه الشروط ان يكون لديهم الخبرة الطويلة وان لا يكون عليه اي علامات من قبل النزاهة، وكادر المستويات الادارية الدنيا يكون فنيين ومخصصين في عملهم وقبل البدء باعمالهم الرقابية يتدربون لفترة زمنية معينة.

3. الاهتمام المهني الحريص: القائمين بمهمة الرقابة لابد ان يبذلون العناية المهنية اللازمة لحرص القاطع في كل مستويات الرقابة للوصول الى مكان الخلل والانحراف، فالمراقب لابد ان يصرف كل طاقاته ليحصل على اكبر قدر ممكن من البراهين والادلة لاثبات حقيقة ما تم اجرائها في المؤسسات، و ان يكون المراقب المالي لدية العلم الكافي بالقوانين والانظمة المالية لمعرفة مدى سلامة التصرفات المالية.

4. البساطة والوضوح: المقيم بالرقابة يجب ان يعتمد على نظام رقابي سهل الفهم و مناسب مع الوضع المالي وان لا يقوم بتطبيق نظام رقابي لايفهمها لا القائم بالرقابة ولا الشخص المحل للرقابة.

9.2.1 مستلزمات تنفيذ الرقابة المالية:

(عمر وصالح، 2018، 47)

1. الموازنة التخطيطية: تحتسب من اهم الاليات المستخدمة في الرقابة وهي تتكون من خطة شاملة لكافة عمليات المؤسسة من خلال فترة محدودة فهي تتضمن معايير من اجل مقارنة الانجاز الفعلي وقياس الاداء.

2. التحليل المالي: تعتبر الخطوة الاساسية في الرقابة المالية تتضمن مقارنة الخطط الموضوعية ومستوى تنفيذها ومقارنة الاوقات الزمنية المتنوعة بين المؤسسات المتماثلة، و عملية المقارنة في التحليل المالي تتم من خلال التحليل عبر النسب المالية المختلفة مثل الربحية والسيولة والعائد على الاستثمار وتحليل القوائم المالية ويتم من خلال الميزانية العمومية.

3. التقارير المالية: في هذه المرحلة يقوم رئيس فريق العمل الرقابي بدراسة التقرير المالي للمدير لكي يكون لديه العلم التام بالعمليات المالية المنفذة في اثناء تنفيذ الخطة ويجب ان تكون هذه التقارير على شكل رسوم بيانية تظهر حجم التغيرات المالية التي تحدث في المؤسسة وتعرض اسباب المشاكل المالية.

10.2.1 اساليب تنفيذ الرقابة المالية.

(الصائغ واخرون، 2016، 381) و (القيق، 2012 ، 31)

1. الملاحظة والمشاهدة: يستخدم هذا الاسلوب الرقابي من خلال متابعة الوحدات عند قيامها بالعمل وهذا الاسلوب ينفذ من قبل الرؤساء والمشرفين في مختلف المستويات الادارية من اجل تصحيح الازخاء في اثناء الرقابة الدائمة هذا الاسلوب يصح لنظام الرقابة الداخلية، ولا يمكن ان تكون متاحة للاجهزة الرقابية العليا لانها لا تملك امكانية الرقابة الفورية من خلال المشاهدة.

2. الاختبار والتدقيق: وهو اسلوب اختبار المستندات والدفاتر للتحقق من سلامة المركز المالي للوصول الى حد معين من الثقة وله اجراءات وقوانين محددة.

3. الحوافز والجزاءات: وهو اسلوب معاقبة المهمل في عمله ومكافأة المحسن في عملة من اجل ان يشعر القائم بالرقابة بوجود رقابة عليه مما يؤدي به الى شعور بالمسؤولية ولأداء عمله بافضل شكل

وفي بعض الدول يتم تنفيذ الرقابة المالية كالاتي (خالد، 2020، 62):

1. الرقابة الشاملة: تقوم الجهات الرقابية باجراء الرقابة على كل العمليات المالية ويتم تطبيق الرقابة الشاملة على قطاع محدود وفي مجال محدد من مجالات الاعمال المالية للوحدة الادارية.

2. الرقابة الانتقائية: طبقا لهذا النوع من الرقابة عينة يتم اختيارها بين العمليات المالية الخاضعة للتدقيق وفحصها فتختبر العينة كنموذج لقياس الاعمال التي تطبيق عليها الرقابة وهناك انواع عدة من العينات منها:

أ. عينة عشوائية الاحتمالية: تعطي فرص متساوية لكل فرد من افراد مجتمع الدراسة وهو ضمان للحصول على عينة ممثلة غير متحيزة ليس للباحث اي دخل في اختيار مفرداتها.

ب. عينة غير احتمالية المنتظمة: يتم اختيارها بشكل منتظم ولا تتم وفقا لاسس الاحتمالية المختلفة وانما تتم وفقا لاسس وتقديرات ومعايير معينة يضعها الباحث.

ج. العينة العنقودية: يتم تقسيم مجتمع الدراسة على مجموعات ويتم اختيار من كل مجموعة حجم مناسب من العينة يتناسب مع تلك المجموعة.

3. الرقابة المستمرة: بموجب هذا النوع يتم الرقابة على كافة المستندات والعمليات وبشكل مستمر طيلة ايام السنة المالية.

4. الرقابة المفاجئة: على وفق هذا النوع تتم عملية الرقابة بشكل مفاجئ للعمليات والاحداث المالية التي حدثت في المؤسسة والهدف منها للتحقق من مدى سلامة تنفيذ الاعمال ومدى التزام المؤسسة بالتعليمات والسياسات التي تضعها.

11.2.1 مراحل تنفيذ الرقابة المالية

(الجوهر واخرون، 2017، 289):

ويتم تقسيم مراحل تنفيذ الرقابة المالية الى الاتي:

1. مرحلة التحقق من المخطط والتعرف على تفاصيله: يجب على القائم بعملية الرقابة التعرف على المعايير التي يعتمد عليها في الحكم على الاعمال التنفيذية لكي يمكن مراقبة أداء المؤسسة بطريقة فعالة وان يكون هناك معايير موضوعية لمستويات الأداء تختلف بحسب طبيعة النشاط وتمثل هذه المعايير او المقاييس بالخطط الموضوعية والسياسات المتبناة من قبل الادارة والقوانين والانظمة النافذة.

2. مرحلة التحقق من مستوى وطبيعة الانشطة التي يتم تنفيذها: بموجب هذه المرحلة يجب على القائم بعملية الرقابة ان يتعرف على طبيعة الانشطة التي سوف يقوم بالرقابة عليها ويتم ذلك من خلال جمع المعلومات عنها من مصادر داخلية وخارجية بهدف الحصول على ادلة اثبات كافية ودقيقة.

3. مرحلة مقارنة المنفذ بالمخطط: بعد تحديد وتخطيط الاهداف التي يضعها المراقب والاجراءات التي يتبعها للحصول على معلومات وادلة الاثبات الكافية يقوم المراقب باداء عمله من خلال مقارنة ماتم التخطيط له وما تم الوصول اليه فعلا لتحديد الانحرافات سواء كانت هذه الانحرافات ايجابية او سلبية وتعتبر هذه المرحلة ممهدة للمرحلة التالية.

4. مرحلة تحليل الانحرافات او الفروقات: في هذه المرحلة وبعد تحديد الانحرافات يتم تحليلها والبحث عن مسبباتها وتعتبر هذه المرحلة هي جوهر عملية الرقابة وتتم عملية التحليل بوساطة ادوات التحليل المالي المختلفة.

5. مرحلة المتابعة: من اهم مراحل عملية الرقابة هي مرحلة المتابعة ويتم من خلالها متابعة مدى التزام ادارة المؤسسة محل الرقابة بمقترحات المراقب عن مواضع الخلل التي تم اكتشافها في اثناء قيامه بعملية الرقابة وايضا التاكد من مدى التوافق بين الاهداف المخططة وما تم تحقيقه وتنفيذه فعلا.

12.2.1 متطلبات تحقيق الرقابة المالية

(الظاظا،2016،27):

1.12.2.1 المتطلبات العامة لتحقيق الرقابة المالية:

1. ارساء القوانين والقواعد التي يجب الالتزام بها و ان الخروج عنها يعتبر مخالفة مالية تستوجب للمساءلة، اي ان يكون التصرف المالي صحيحا من الناحية التشكيلية، ومراقبة الوحدات عند قيامها بالعمل من خلال الملاحظة والتركيز على النقاط الاستراتيجية.

2. التدقيق والاختيار عن طريق عناصر خارجية ليس لها علاقة بالعمليات التنفيذية بحيث يسهل اجراءات التعامل بين المؤسسة والمتعاملين معها، و متابعة مدى تطبيق معايير الرقابة السارية والتاكد من وضوحها وشموليتها لكافة جوانب المؤسسة.

3. ان يقوم الجهاز الاعلى للرقابة بواجبه بروح حرة دون اي تحيز مع مراعاة عدم التضارب مع الادارة وضرورة متابعة القوانين التي تحكم عمل الاجهزة الرقابية لازالة التناقض بين فقرات هذه القوانين

2.12.2.1 المتطلبات الخاصة لنجاح الرقابة المالية

(عامر،2017،45):

1. تنظيم نشاط الرقابة المالية بالاستناد الى المبادئ العلمية والتخطيط المسبق للرقابة المالية، لايمكن اجراء الرقابة بدون تخطيط مسبق فالمعايير الرقابية يجب ان تستند الى خطط رقابية وقابلة للتنفيذ.

2. وجود هيكل تنظيمي جيد للعناصر الادارية وتحديد صلاحيات كل عنصر لتصحيح الانحرافات وتحديد المسؤوليات و تكوين العلاقة بين التخطيط المالي والتحليل المالي والرقابة المالية.
3. تكوين نظام فعال للاتصال داخل المؤسسة المديرين في كافة المستويات الادارية لانهم اكثر تاثرا في نظم الرقابة وكلما تمررت المعلومات بسهولة بين مستويات الادارية كلما زادت سهولة العمل الرقابي.
4. الاعتماد على الكوادر المؤهلة والمدربة والسهولة والمرونة في اساليب الرقابة المالية.

استنادا لما سبق يرى الباحث: لنجاح اية عملية ادارية او مالية يجب ان تلتزم المؤسسات بدليل تسترشد به في اثناء تاديتها لاعمالها هذا، ولنجاح عملية الرقابة المالية بالشكل المطلوب والوصول الى مستويات جودة اداء عالية للرقابة المالية يجب على الجهاز الاعلى للرقابة ان يعتمد على مقاييس ومعايير صادرة من جهات مختصة بالرقابة المالية ومن اهم هذه الجهات منظمة INTOSAI التي تهتم باعداد واصدار المعايير الخاصة بالرقابة.

13.2.1 المعوقات التي تواجه الرقابة المالية

(عبداللطيف، 2017، 81):

1. ضعف اليات المساءلة المالية حيث تنحصر صلاحية الجهاز الرقابي في ايجاد المخالفات و معالجتها وليس هناك اي حق قضائي لمساءلة الموظفين لما يقومون به من مخالفات، انا يرفع الامر الى القضاء العام فقط يرفع الأمر إلى
2. ليس هناك تناسق بين الدوائر والمؤسسات العامة و أجهزة الرقابة مما يؤدي الى الهدر المال العام
3. على الرغم من أن قوانين الرقابة المالية الخاصة بهذه الأجهزة تلزم الجهات الخاضعة للرقابة بالإجابة على استيضاحات المراقبين الماليين الممثلين لهذه الأجهزة وذلك خلال فترة محددة. إلا أن نصوص هذه القوانين لم تحدد الجزاء في حالة عدم استجابة هذه الدوائر بالرد على استيضاحاتها.
4. أجهزة الرقابة المالية لديها نقص في الملاك المختص المستوى الفني والعلمي ليس بالمستوى المطلوب للكوادر العاملة وهناك عدد من منتسبي أجهزة الرقابة يفتقرون للشهادات الجامعية العليا في المجالات المالية وضمنون انهم من متخصصين وذو خبرة في المجال الرقابي الأجهزة الرقابية لم تاعلم علميا
5. تشابك أجهزة الرقابة المالية مع بعضها، مما يؤدي الى تعديل قوانين هذه الأجهزة لمحو تلك التشابكات
7. أجهزة الرقابة المالية لاتملك الاستقلال الكامل في بعض المؤسسات العامة.

14.2.1 المعالجات للمعوقات التي تواجه الرقابة المالية

(موسى، 2019، 73):

1. ان يكون لدى الجهاز الاعلى للرقابة حرية العمل واستقلالته من اي تحيز سياسي مع مراعاة عدم التعارض مع الادارة.
2. من الضروري مراجعة القوانين عمل الاجهزة الرقابية لازالة التناقض بين فقرات هذه القوانين ومحو التشابك بين هذه الاجهزة بما يؤدي الى سير العمل بشكل افضل ويؤدي عمل هذه الاجهزة بفاعلية اكثر.
3. ان لا تقتصر تشريعات الاجهزة الرقابية على التاكيد من تحقيق الادارات لاهدافها واكتشاف المعوقات والمخالفات.
4. ارساء القوانين والتشريعات الرقابية التي تفرض على الادارات بالخضوع للرقابة المالية والعمل بمبدأ الثواب والعقاب على كافة المستويات.
5. ان يكون لدى اجهزة الرقابة موظفون مختصون وذوي كفاءات في الرقابة المالية على ان لا يقل الدرجة العلمية لهذه الاجهزة عن البكالوريوس كحد ادنى اضافة الى مرورهم باختبارات جديدة.
6. حضور مسؤول الرقابة بالمؤسسة كل الاجتماعات التي تعقد داخل هذه المؤسسة.

3.1 المبحث الثالث (معيار 100 INTOSAI واثره في رفع جودة اداء الرقابة المالية)

1.3.1 تمهيد

أهتم العديد من الحكومات والمنظمات والجمعيات المهنية بموضوع جودة الرقابة في القطاع العام حيث يجري التأكيد على إنشاء سياسات وإجراءات جودة الرقابة الكافية والمناسبة لتوفير تأكيد معقول بأنها تتبع المعايير المهنية في كل ارتباط من إرتباطاتها ويعد مفهوم جودة الرقابة المالية مفهوما متعدد الجوانب ذلك لأن جودة الرقابة تهم أطراف عدة ومنها ومستخدمي القوائم المالية السلطات التشريعية نفسها. وقد عرفت (De Angleo ,1981 : 186) جودة الرقابة: بأنها مقدرة المراقب على إكتشاف الاخطاء المالية المؤسسات وعمل تقرير عنها. عرفها ((القيق، 2012، 23) بأنها القيام بالرقابة الرقابة بفاعلية طبقا للمعايير الرقابية و قواعد السلوك المهني الصادرة من المنظمات المختصة بذلك .

2.3.1. مفهوم جودة الرقابة المالية

1. مفهوم جودة الرقابة من حيث علاقته باكتشاف المخالفات والأخطاء (Whittington & Pany, 48, 2001): يشير هذا التعريف من الممكن ان يقوم المراقب بايجاد الاخطاء الجوهرية في القوائم و وتشير التحريفات الجوهرية من غش أو خطأ، لذا تعرف جودة الرقابة من قبل الكثير بأنها الاخطاء التي يجدها المراقب في الحسابات وبيان نقاط الضعف أو الثغرات في النظام المحاسبي للمؤسسة.

2. مفهوم جودة الرقابة من حيث علاقته بمخاطر الرقابة (عبدالرحمن، 2013، 83): ويؤكد الباحثين أن هناك علاقة عكسية بين جودة الرقابة ومخاطر الرقابة ، أي المراقب يسعى إلي تدني مخاطر الرقابة إلى ادنى حد للوصول إلى أعلى مستوى من الجودة في الرقابة ، وهو مادعى الباحثين إلى القول بأن جودة الرقابة تتوافر حيث يتدنى خطر الرقابة المقبولة إلى ادنى حد ممكن.

3. مفهوم جودة الرقابة من ناحية علاقته بإهتمام المشاركين في بيئة الرقابة (صالح وعبدالحفيظ، 2014، 23): يختلف مفهوم جودة الرقابة تبعاً للمجموعات الأساسية التي تهتم بمفهوم جودة الرقابة فهناك معدي القوائم المالية ، والمستخدمون الخارجيون.

4. مفهوم جودة الرقابة من اذ علاقته بالمعايير المهنية (حماد، 2004، 56): يقوم هذا المفهوم على أساس أن تطبيق المعايير المهنية الصادرة من INTOSAI، يحقق جودة الرقابة وبالتالي فان الجودة هنا تقاس بمقدار تنفيذ والالتزام بالمعايير المهنية السائدة.

6. مفهوم جودة الرقابة من خلال مفهوم جودة الخدمة (فراونة، 2011، 43): بانها الآليات التي تفحص المنتج واختبارها للوصول إلى مواصفات محددة.

3.3.1 المبادئ العامة للرقابة في القطاع العام وفق INTOSAI 100

(لطفى ، 2005، 17) يعد INTOSAI 100 إحدى أهم الوسائل الكفيلة التي يجب أن تتبناها الحكومات والدول بهدف الصمود امام التحديات التي تواجه ديوان الرقابة المالية لما لها من انعكاسات في تحسين فعالية أنشطة المؤسسات من أجل التعرف على نقاط الضعف الموجودة في النظم والتطبيقات المحاسبية، إذ أن تباين التطبيقات فيما بين المؤسسات يساعد المؤسسات الأخرى إجراء مقارنات فيما بينهما.

والعمل على تطوير وتحسين نقاط الضعف عن طريق الاستعانة بالمتخصصين في مجال المعايير ، وهذا من شأنه يساهم في رفع مستوى النظم والتطبيقات المحاسبية في البلد. لذا فان أهم انعكاسات عملية تطبيق INTOSAI 100 بين المؤسسات الحكومية يمكن تمثيلها من خلال تحقيق المبادئ المؤثرة على جودة اداء الرقابة المالية ويمكن بيان تلك الانعكاسات من خلال مبادئ الرقابة في القطاع العام وكالاتي:

1.3.3.1 اخلاقيات المهنة والاستقلالية

أ. اخلاقيات المهنة (العليان، 2009، 67) و (لطفى، 2005، 272)

تعد اخلاقيات المهنة بما تحتويها من نزاهة وموضوعية عنصرا اساسيا في مهنة الرقابة وان ثقة اصحاب المصلحة بنوعية الخدمات التي تقدمها مهنة الرقابة تعتبر عاملا مهما في نجاح هذه المهمة وازدادت اهمية اخلاقيات المهنة بعد التطورات الحاصلة في بيئة الاعمال وازدياد حالات الانحراف مما دعى بالحاجة إلى

وجود قواعد واخلاقيات لمهنة الرقابة، وتعد قواعد وسلوكيات المهنة بمثابة المرشد لاحتوائها على الارشادات والاجراءات الجوهرية.

عرف (حمد، 2009 ، 128) اخلاقيات المهنة: بأنها مجموعة مبادئ وقواعد وأحكام وتفسيرات تمثل فقرات توضح المسؤوليات و تكون قاعدة عاماً التي تحدد السلوك، واطارا واسعا تعطي ميزة دقيقة للتصرفات الذي يحل بالمسؤوليات ضمن المبادئ والاساسيات التي توفر توجيهات حول نطاق وتطبيق القواعد من دون أن تحد منها،

عرفها (أرديني ، 2017 ، 158): بانها اطار لممارسة مهنة الرقابة وقاعدة قوية لضبط السلوك المهني ومراقبة التصرفات غير المسؤلة من الأفراد المنضوين تحت لواء المهنة ، وهي ركن آخر مهم من أركان ضبط جودة العمل الرقابي وضمان مصداقية ونزاهة وموضوعية التقارير الرقابية والآراء المهنية الأخرى.

عرفها (عبد العال،2015،17): اخلاقيات المهنة عبارة تحمل في محتواها قيم وافعال معينة يجب ان يتحلى بها الانسان وان الاخلاقيات لاتقصد السلوك الصائب والخاطيء بل تحتوي على افكار معقدة وتفسيرات انما هي طريقة للدفاع عن

وعرفها الباحث بانها مجموعة من القواعد تلزم المهنيين العمل بمقتضاها بغية تعزيز الثقة مع الذين يتعاملون معاهم من ذوي العلاقة، واخلاقيات المهنة تعتبر دافعا اساسيا لكل من جودة الرقابة وقيم الرقابة

أهمية اخلاقيات المهنة في مجال الرقابة (الراوي، 2017، 47):

1. ان العلاقة الجيدة لأية مهنة توجد في قبول مسؤولياتها امام المجتمع.
2. ان من واجبات المراقب لا تقتصر على تلبية متطلبات مرؤسيه وإنما تحدد المصلحة العامة بشكل عام.
3. لدى المراقبين دور مهم وتأثير على المجتمع من خلال الاستناد على استنتاجاتهم وتوصياتهم وآرائهم الرقابية التي تتم في المؤسسات التي لها تأثير واضح على المجتمع.
4. ان المراقبين يمكن أن يحافظوا على مركزهم الجيد عند استمرارهم في تقديم الخدمات المتميزة للجمهور.

مصادر اخلاقيات المهنة (عبد العال،2015،22)

1. التشريعات والقوانين التعليمات والانظمة تمثل كلا من التشريعات والقوانين والتعليمات الصادرة عن الجهات المخولة على المستوى الدولي او المحلي مصدرا رئيسا لاخلاقيات المهنة ويتحدد سلوكيات الافراد من خلال تطبيق القوانين والتعليمات.

2. العمليات التربوية والاجتماعية: تعتبر العمليات التربوية والاجتماعية مصدرا اساسيا لاخلاقيات المهنة ولاسيما العمليات التربوية لها اثر كبير في الالتزام باخلاقيات المهنة حيث تعتمد جميع هذه العمليات على القيم الاخلاقية المتبادلة.

3. الاعتقادات الشخصية للفرد: عبر الاعتقادات الشخصية يتم تحديد المعايير التي تؤثر بشكل اساس في سلوك الفرد وحرية في التصرف المناسب وفقا لمعتقداته.

لذا فإن وضع قواعد تدعم اخلاقيات المهنة والاستقلالية تؤثر بشكل مباشر على رفع جودة اداء الرقابة المالية اذا طبقت تلك القواعد بموضوعية وشفافية وبالتالي فان الطرق التي يمكن أن تساهم في رفع جودة اداء الرقابة المالية من خلال الرقابة الصارمة على تطبيق القواعد والمبادئ والأخلاقية والتي تضمن كفاءة ونزاهة مهنة الرقابة المالية. (يوسف والجلي، 2014، 126)

ب. الاستقلالية

مفهوم الاستقلالية (جربوع، 2014، 374)

(معياري INTOSAI 9140) عرف الاستقلال: بانها التحرر من الاعتماد على شخص اخر او مؤسسة او دولة اخرى او التاثر بهم او الخضوع لسيطرتهم.

يقصد بالاستقلالية الالتزام بالعدالة تجاه جميع الأطراف التي تستفيد من الخدمات التي تقدمها مؤسسات الدولة، و يعرف بأنه القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية ، ولكي يكون المراقب مستقلاً يجب عليه أن يكون حراً من أي التزام اتجاه عمله أو أن يكون له مصلحة في إدارته أو في ملكيته ، فإذا التزم المراقب بالحياد والاستقلال في عمله الرقابي فإنه يساعد على تضيق فجوة التوقعات بينه وبين الجهات المستفيدة من نتائج عمله.

ويمكن التمييز بين مفهومين لاستقلالية المراقبين هما (مسلم ، 2011 ، 28):

أ. الاستقلال الذهني : هي الحالة التي تعطي للمراقب فرصة اعطاء الراي من غير ان أن يتأثر بالمؤثرات التي تضعف حكمة المهني، ويعطيه فرصة يتصرف بنزاهة وان يمارس الحيادية والشكك.

ب. الاستقلال الظاهري: يقصد بها ان يتجنب المراقب الظروف المهمة والحقائق التي توضح بان وضعه له تاثير على استقلاليته، وحيادته.

تؤدي التطورات الاقتصادية الى رفع مستوى حج الخدمات ةتترفع معها ضرورة مهنة الرقابة وكذلك قلق الجهات التي تستفاد من البيانات التقارير المالية ،حول درجة حيادية و تعد إستقلالية المراقب العنصر الرئيس لعملية الرقابة ،

ويعتبر من أكثر العناصر التي اهتمت بشكل كبير من قبل الجهات المستفيدة لأنها تعكس مستوى الثقة بالقوائم والتقارير، وبالتالي زيادة حجم التاكد من جودة القرارات التي قد تتخذها الجهات المستفيدة. (العليان ، 2009 ، 52)

أهم التهديدات المحتملة التي تؤثر على استقلالية المراقب ما ياتي (المطارنة ، 2016 ، 85):

1.العناصر المرتبطة بالبيئة الداخلية:

- طبيعة المهمة.
- تكنولوجيا الرقابة.
- شكل الإشراف والقيادة.

2. العناصر المرتبطة بالبيئة الخارجية

- توفر استفادة مالية مباشرة أو غير مباشرة مع المؤسسة.

(جفال، 26، 2017) ويعتبر الاستقلال احد اهم الدعامات الاساسية التي يتبني عليها الرقابة المالية فالرقابة التي تفقد استقلاليتها تفقد قدرتها ووجودها على القيام بالاعمال بتجرد وموضوعية، و اكدت 100 INTOSAI على تنظيم اعمال الرقابة وتقديم الاستشارات اللازمة لتطوير عملها ودعت بالتركيز على استقلالية تلك الاجهزة وخاطبت الدول الى وضع نصوص دستورية المتعلقة بهذا الشأن.ويجب ان تخضع جميع العمليات المالية في القطاع العام لرقابة الاجهزة العليا

سواء كانت هذه العمليات مذكورة في الميزانية القومية ام لا ولتحقيق هذه الرقابة يجب ان تكون الاجهزة العليا للرقابة المالية مستقلة فيما يتعلق بمسائل الرقابة والتخطيط المال

وفي هذا الاطار فان 100 INTOSAI لديها الامكانيات المهنية الاكبر القادرة من خلالها على فهم والالتزام بالمعايير المهنية الاخرى، يساعدها في زيادة الاستقلالية للمراقبين الماليين في اثناء اداء اعمالهم الرقابية من خلال الالتزام بالمعايير المهنية ومعايير السلوك المهني وقواعد اخلاقيات المهنة، والتي بدورها تساهم في تطوير اليات المسالة بموضوعية وشفافية ومن شأنها ان تؤدي الى رفع جودة اداء الرقابة المالية .

(الجوهر واخرون، 2017، 46): وفقا لميثاق السلوك الاخلاقي الذي اصدره IFAC في عام 1990 هذا الميثاق يحقق مجموعة اهداف من ضمنها اتباع القائم بعملية الرقابة التزام بقواعد اخلاقيات المهنة فان هذه بدوره تحقق اعلى مستويات من الاداء، وإن ديوان الرقابة المالية تتعامل مع جهات وانشطة مختلفة وهذا ما يسهل على الجهات المعنية التعرف على متطلبات المؤسسات المختلفة، وماهي التغييرات المطلوبة والواجب اجرائها على المعايير في سبيل الرقي بمهنة الرقابة في البلد، والسعي الى تقديم افضل الخدمات وبجودة عالية.

2.3.3.1. التقدير المهني والعناية الواجبة والشك

أ. التقدير المهني

عرف (ISSA200, 18, 2016) التقدير المهني: بان موقف المراقب يجب ان يكون حذرا ومتشككا في كل مراحل عملية الرقابة ويشمل المعرفة والخبرة والتدريب واتخاذ القرارات المدروسة لحل الاجراءات في ظل عمل الرقابة، والتقدير المهني ضروري للقرارات الخاصة بمخاطر الرقابة والاهمية النسبية ومدى توقيت وطبيعة الاجراءات الرقابية المستخدمة لاستيفاء متطلبات المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية.

(ابو غيدا، 2014، 27): يوضح المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين في المعيار الثالث من معايير الرقابة العامة" يجب على المراقب بذل العناية اللازمة في اثناء القيام بعملية الرقابة واعداد تقرير حيث يفترض على المراقب المستقل ان يخطط ويؤدي عمله بعناية مهنية، وتستوجب العناية المهنية بان من مسؤوليات كل مراقب مهني ضمن ديوان الرقابة المالية ان يدرك معايير التقرير والعمل الميداني لتحقيق كفاءة المراقب.

ب. العناية الواجبة

(ابو غيدا، 2014، 29)العناية الواجبة:هي طريقة تأدية المهام من قبل المراقبين باجتهد وعناية طبقا لمعايير المهنية والفنية والاخلاقية السارية حاليا، وعلى المراقبين ان يقوموا بالتخطيط مع بذل اقصى طاقاته لدراسة احوال المؤسسة وفهم ظروفها وامورها بما يمكنهم من عمل خطة مناسبة والاشراف على المساعدين بشكل مناسب.

اهمية العناية الواجبة (صالح، 2018، 5)

المهام التي يقوم بها المراقبين تحتاج الى مهارات عالية لذا يقوم المراقبين بالعناية في كل مراحل عملية الرقابة وان درجة العناية تستند الى تقييم المراقب لظروف المؤسسة الواجبة التاكيد من عملياتها المحاسبية ويجب على المراقب بذل كل ما في وسعه للحصول على القرائن والادلة المناسبة بهدف الوصول الى

نتائج مؤكدة ومحايدة، ويفترض على المراقبين بذل العناية بالمستوى المطلوب من الرؤية والاعتدال وبذل العناية لايعني العصمة عن الخطأ.

ولتطبيق العناية الواجبة نراعي ما يأتي (منصور، 2013، 31)

1. الاعتبارات التي يجب اخذها من قبل المراقبين لبذل العناية الواجبة .
 - . المعرفة الواسعة بالمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية .
 - . المعرفة الفنية التي تشمل المهارات التقنية التي لها علاقة بالرقابة .
 - . الهدف المطلوب كم يحتاج من العمل .
 - . مدى تعقيد العمل الذي يطبق اجراءات التاكيد عليها .
 - . الرقابة وادارة المخاطر وفعاليات عملية الحوكمة .
 - . من الممكن حدوث احتيال او خطأ او حالات عدم الامتثال .
 2. يجب على المراقبين الاعتماد على التكنولوجيا وغيرها من تقنيات تحليل البيانات
 3. يجب على المراقبين ان يحذروا من المخاطر المهمة التي من المحتمل ان تؤثر في العمليات والاهداف لان اجراءات التاكيد حتى لو طبقت بكل عناية لاتضمن وحدها ان جميع مخاطر الهامة سيتم تحديدها
 4. يجب على المراقبين انجاز مهمات استشارية من خلال مراعاة الاتي:
 - . احتياجات الجهات العليا واصحاب المصلحة بما في ذلك صيغة والتوقيت ، والطريقة التي فيها تبلغ نتائج المهمة
 - . الاهمية النسبية للعمليات المهمة ودرجة التعقيد لتلك العمليات، ومقارنة المنافع المحتملة بتكلفة المهمة
 5. التطوير المهني المستمر من خلال تعزيز كفاءاتهم ومهاراتهم.
 6. تحسين الجودة والتاكيد عليها: يتم عمل برنامج تحسن الجودة والتاكيد عليها للقدرة على تقييم مدى توافق نشاط الرقابة مع المعايير ويحتوي هذا البرنامج على تقييم فاعلية وكفاءة نشاط التدقيق الداخلي وتحديد فرص التطوير المتاحة.
- يلزم العناية الواجبة على جميع المراقبين ان يلتزموا بما يأتي (عبد العال، 2015، 3)
1. المحافظة على المهارت المهنية بالشكل المطلوب وذلك لضمان حصول اصحاب المصلحة على خدمات ذات كفاءة مهنية عالية

2. القيام بالمهام طبقا للمعايير المهنية عن تادية الواجبات وتقسيم العناية الواجبة المرحتلين منفصلتين

1.تحقيق العناية الواجبة

2.المحافظة على العناية الواجبة

لذلك تتطلب المحافظة على العناية الواجبة وجود وعي مستمر وفهم للتطورات الفنية والتطور المهني الدائم يمكن المراقبين من تطور قدراتهم للمحافظة على مستوى مرتفع من القدرات للقيام بمهامهم بكفاءة

ج. الشك (عمر 2019،9)

يعد الشك من المفاهيم الضرورية لممارسة مهنة الرقابة فبدونه لا يستطيع المدقق ان يتأكد عن مدى صحة ادلة الاثبات والمعلومات التي حصل عليها من الادارة وان ممارسة الشك المهني من قبل المراقب في اثناء عملية الرقابة التي تعمل على زيادة جودة الرقابة مما يؤدي الى رفع ثقة المجتمع بمهمة الرقابة

فقد عرف الشك من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي: بانه احتمال هناك خطأ في المعلومات المالية ومحاولة الحصول على الادلة من خلال اجراءات رقابية لاثبات اونفي تلك الاحتمالية

وتم تعريف الشك من قبل (AICPA): " هو امتلاك المراقب عقلا متسائلا وتقييم نقدي لادلة التدقيق " او انها نقطة تناقض ادلة التدقيق مع بعضها

اهيمة الشك (عثمان،2017،601)

ان القيام بتطبيق الشك يؤدي الى اكتشاف الاخطاء الناتجة عن الاحتيال والحصول على ثقة اصحاب المصلحة يجب على المراقبين ممارسة الشك في كل مجالات الرقابة، ويمارس الشك من خلال عملية التخطيط وتنفيذ اجراءات الرقابة وتعتبر احدي الاليات التي تساعد المراقب كشف عمليات الاحتيال، وانها تجعل المراقب ان يبذل جهودا اكثر بهدف اكتشاف الاخطاء والتلاعبات، وتعمل على تضيق الفجوات بين مضمون التقارير الرقابية ومتطلبات الجهات الذي تتعامل مع تلك التقارير اذ يطالب اصحاب المصلحة من المراقبين ممارسة الشك في اثناء عملية الرقابة.

خصائص الشك (IFAC,2010,27:498)

تؤثر خصائص الشك المهني في سلوك المراقب في مرحلة التخطيط لعملية الرقابة ويظهر ذلك من خلال اجمالي عدد المراقبين ضمن فريق الرقابة وممن جانب اخر تؤثر الخصائص في مرحلة تنفيذ عملية الرقابة وهناك ثلاث مجموعات من خصائص الشك وكالاتي:

1.المجموعة الاولى الخصائص التي تتعلق بطريقة فحص المراقب لادلة الرقابة

أ. العقل المتسائل: ان يكون المراقب متيقنا للحالات التي تدل على ان هناك احتمالية لوجود اخطاء جوهرية ناتجة عن الخطاء الاحتيال ففي معظم الاوقات يسأل المراقبون اصحاب الشك العالي عن مدى موثوقه وصحة ادلة الرقابة التي حصلو عليها التي تؤيد الراي الذي يقدموه. والمعيار الامريكى (SAS99) اكد على ان "الشك المهني يتطلب الاستجواب الفعلي المستمر في المعلومات المتاحة"

ب. تعليق الاحكام: يفترض على المراقب ان لاياخذ اي قرار الا بعد حصوله على المعلومات الكافية لانه يجب ان يكون مقتنعا بالمعلومات والادلة التي حصل عليها من قبل ادارة المؤسسة لان المعلومات والادلة تحتاج الى تعزيز ثقة في صحتها قبل اتخاذ القرار واثار المعيار الدولي (ISA240) الى "ارجاء وتعليق الاحكام من خلال مطالبته للمراقب باستخدام التشكك المهني عند تقييمه لردود الادارة على استفساراته وان عليه تعزيز تلك الردود بمعلومات اخرى واذا كانت ردود الادارة متناقضة فان عليه البحث عن حلول لمشكلة هذا التناقض"

2. المجموعة الثانية تقييم المراقب لمصدر المعلومات والادلة

تحتوي هذه المجموعة على ميزة فهم الشخصية فمن خلال هذه الميزة يقوم المراقب بتقييم الضغوطات والحوافز التي كانت وراء مرتكبي التحريفات، تيقنت معايير الرقابة على اهمية هذه الخاصية لما لها تاثير في الاداء المهني للمراقبين واثار المعيار الدولي (ISA505) الى "اهمية احتفاظ المراقب بعقلية الشك المهني عند تقييم مصادر المعلومات والادلة التي يحصل عليها ولاسيما المعلومات والاستفسارات التي يحصل عليها من ادارة المؤسسة.

3. المجموعة الثالثة القدرة الذاتية للمراقب في التعامل مع الادلة والمعلومات المتاحة وتضم هذه المجموعة خاصيتين مؤثرتين في السلوك المهني الذي يعبر عن مدى امتلاك المراقب القدرة والشجاعة المهنية لاجراء الفحص الانتقادي اثناء عملية الرقابة والخاصيتين الموجودتين في هذه المجموعة هما

ا. الثقة بالنفس: ان الثقة بالنفس من اهم خصائص الشك المهني والتي تدل الى مدى ايمان به المراقب وثقته بنفسه والثقة بالنفس تقود الى سلوك يستطيع من خلاله فهم الامور التي عليه القيام بها وان المعيار الدولي (ISA200) اشار الى "يجب على المراقب ان يكون متيقظا للادلة التي قدمها لادارة المؤسسة وعليه ان لايقبل بادلة رقابية غير مقنعة بذلك فان عليه عدم الاكتفاء بقرارات الادارة"

ب. الاستقلال الذاتي: تدل هذه الميزة بانه على المراقب ان يتاخذ القرارات بحيادية وشجاعة فيما يتعلق بتقييم اجلة الرقابة والمعلومات التي حصل عليها ويشير (ROTTER1996) الى ان "اتخاذ الاحكام والقرارات تعتم على الاستقلالية التي يتمتع بها المراقب وان المراقبين غير المتشككين هم الذين يقبلون ايضا المؤسسة من دون ان يطلب المزيد من التوضيحات"

ان القيام بالشك المهني يعمل على زيادة الرقابة في اثناء ايجاد الاخطاء الجوهرية الناتجة عن الاحتيال ، وان مهنة الرقابة تفرض على المراقب ممارسة الشك المهني في كل مجالات الرقابة ويجب عليه النظر الى مسألة نزاهة الملاك والادارة قبل القيام بعملية الرقابة.وتساهم في تقييم كفاءة وكفاية ادلة الاثبات الى زيادة مستوى جودة اداء الرقابة المالية المحتملة واداء برامج تدريب شاملة في تنفيذ العمل الرقابي، وتساهم ايضا في تخطية نواحي الضعف لرفع الكفاءة والمعرفة المهنية للمراقبين

ومن الادوات التي تعمل على تحسين المستمر لاداء المراقبين ومساعدتهم على اجراء رقابة اكثر شمولاً ويعتبر الشك من الركائز الاساسية لاكتشاف الاخطاء والتلاعبات وان صدق المجتمع بخدماتهم لا تتحسن إلا بوجود المعايير التي تحكم المهنة والتي تبين ان من أهم اهداف المهنة العمل طبقاً لاعلى المعايير المهنية والوصول الى أعلى مستويات الأداء.

حيث يكسب توحيد الممارسة المهنية مصداقية المراقبين و إن المعايير الموحدة تشكل قاعدة ثابتة ومحددة لعملية قياس الجودة والمحافظة عليها. ولكي تصبح جودة الرقابة المالية مقبولة يفترض ان تهتم بجودة الرقابة الالتزام بما تضمنته معايير INTOSAI ،

3.3.3.1 رقابة الجودة

(جبران ، 2010 ، 13) و (الجوهر واخرون ، 2010 ، 23)

تقوم رقابة الجودة على مجموعة من الافكار الخاصة بالنظر الى الجودة على اساس انها عملية دمج جميع أنشطة المؤسسة ووظائفها ذات العلاقة للوصول الى مستوى جيد من الجودة حيث تصبح مسؤولية كل فرد في الجهاز الرقابي مما يؤدي الى رفع اداء الجهاز الرقابي بشكل كبير ولرقابة الجودة في الاجهزة العليا للرقابة المالية اهمية استراتيجية كبيرة اذ تعتبر من العوامل الاساسية التي توضح مدى الاثر الذي يحدثه الجهاز الرقابي في المجتمع ومدى تحقيقه لاهدافه.

وتتضمن عناصر نظام رقابة الجودة جميع السياسات والإجراءات الواجب الالتزام بها من قبل الجهاز الرقابي وتمثلت أهم العناصر التي وردت في برنامج معهد المحاسبين القانونيين في بريطانيا وويلز هي الحيادية، النزاهة ، قبول العملاء ادامة العلاقة معهم ، التعليم والتطوير المهني، تطبيق متطلبات التسجيل، والاستشارة، والابتعاد ما يؤدي إلى عدم حيادية الأداء.

عرف (ارينز ولوبيك ، 2009 ، 46) رقابة جودة " بأنه التنظيم الإداري للجهاز الرقابي القيام بالسياسات والعمليات المتبعة بهدف التحقق بمعدل مقبول من التزام العاملين بالديوان بالمعايير الرقابية، والأنظمة المرتبطة التي تحكم أداءهم الرقابي عند تقديم الخدمات للمؤسسات الخاضعة لديوان الرقابة المالية، بما

في ذلك سلوك وقواعد المهنة، والمأم الجهاز بالأنظمة التي تحكم مزاولة المهنة". وتختلف طبيعة سياسات الرقابة الجودة وإجراءاتها ومداهها.

وعرفها (النعسان، 2018، 45) هي السياسات والجراءات التي يستوجب على الجهاز الرقابي ان تقوم بها على مستوى الجهاز ككل وعلى مستوى كل عملية رقابية لضمان قيام الجهاز الرقابي بخدمة الجهات ذات العلاقة بشكل جيد وبما يتفق مع معايير الرقابة.

اهمية رقابة الجودة (جبران ، 2010 ، 13)

تكمن اهمية رقابة الجودة في كون المستخدمين يتنبئون من مخرجات الرقابة المتمثلة في تقرير عملية المراقب الجودة الكاملة لانهم يستندون في اتخاذ قراراتهم ورسم خططهم على تلك التقارير ومما يؤدي الى ان رقابة الجودة مصلحة مشتركة لكافة الاطراف المستفيدين من عملية الرقابة ويمكن بيان هذه الاطراف

الطرق التي تؤدي الى رفع رقابة الجودة (عبدالرحمن، 2013، 76)

1. تعزيز استقلال المراقب: حرصاً لتعزيز حياد المراقب ورفع مستوى ثقة اصحاب المصلحة بالتقارير الرقابية وتقليل فجوة التنبؤات ، وعدم قيام الادارة بالضغط على المراقب للسير في ركابها وللمحافظة على حياديته ووضعت INTOSAI معيار 100 يحدد وينظم مهنة الرقابة في القطاع العام.

2. تعزيز دور المنظمات المهنية: من واجبات المنظمات المهنية تعديل إعادة التطوير الرقابة من اجل فرض الرقابة الذاتية، وكثرة المساءلة المهنية للمراقبين، مما يؤدي الى زيادة الثقة في عملهم.

3. وضع النظم الكفيلة لرقابة الجودة تعزز الثقة والمصادقية في مخرجات الرقابة، ونشر النظم والبرامج والابلاغ عنها للجهات المستفيدة الرقابة.

4. دراسة تنبئات المجتمع المالي: والخطوة الأولى في هذا الاتجاه هي بيان من هم الاطراف المستفيدة من تقارير الرقابة، ومن لهم الصلاحيات في توضيح مطالبهم من هذه التقارير، الخطوة الثانية تبدء بالدراسة التجريبية لاكتشاف احتياجات ومطالب المستفيدين وتوقعاتهم من الرقابة.

الفقره السادسة من المعيار رقم (220) وضحت عناصر رقابة الجودة وكما ياتي (النعسان، 2018، 44)

1. المتطلبات المهنية: اجبار العاملين في الجهاز الرقابي العمل لبناء الاستقلالية والامانة والموضوعية والحفاظ على اخلاقيات المهنة.

2. المهارات والكفاءات: يفترض على الجهاز الرقابي ان تعيين الاشخاص الذين لديهم التاهيل العملي والعلمي اللازمين لاداء اعمال الرقابة بعناية مهنية واجبة.

3. الرقابة والفحص الدوري: يجب على الجهاز الرقابي ان يراقب باستمرار مدى ملاءمة وفعالية الاجهزة الرقابية لتحقيق مستوى عالي من رقابة الجودة لاخلاء مسؤوليتها امام الجهات ذات المصالح من نتائج الرقابة اذ انها تساعد الجهاز الرقابي تجنب العقوبات القانونية والمهنية في اثناء اي تقصير في اعمال الرقابة من خلال التيقن من تطبيق معايير الرقابة المحلية والدولية والقوانين والتعليمات وقواعد السلوك المهني.

وفي هذا الاطار فان رقابة الجودة تساهم بشكل كبير تعزيز الثقة والمصادقية في نتائج الرقابة من خلال قدراتها الفنية القادرة على تطبيق والالتزام بمعايير الرقابة ومتطلبات نظم رقابة الجودة، فضلاً عن دورها في الاهتمام بالكفاءات والخبرات التي تؤدي الى رفع جودة اداء الرقابة المالية .

و الملاحظ أن جهات عدة أولت اهتماماً ب رقابة الجودة في الحكومات عن طريق التكنولوجيا الحديثة بغرض رفع الأداء المهني للحكومات وتحديثهما يخدم المصلحة العامة ، ويعد الالتزام بمعايير وتطبيقات الجودة الزامية كما في الولايات الأمريكية يعد الالتزام بها مطلب أساس.

ويرى القيق، 2012، 26: ضرورة قيام المراقبين بمواكبة التطورات الحديثة في المهنة لضمان ادامتها وتناسبها لاحتياجات اطراف ذات المصالح ومن الضرورة اعادة النظر في المنهاج الرقابية بحيث يتم معالجة جوانب النقص والقصور فيها ووضع نصوص قانونية صريحة ومباشرة تجبر المؤسسات العامة باتباع وتطبيق الطوابط العامة لرقابة الجودة وتظيم موضوع رقابة الجودة ضمن المناهج الدراسية في الجامعات مع الزام الجهات المشرفة على المهنة بالتدقيق الدوري لنظام رقابة الجودة وتوعية المراقبين الالتزام بتلك الطوابط وتطبيقها.

ان تبني الرقابة لمتطلبات معيار رقابة الجودة لاعمال الرقابة يؤدي الى تحسين جودة الخدمات التي تقدمها فالتطبيق العملي لرقابة الجودة ضرورية للمؤسسات العامة التي ترغب في تجنب العقوبات والجزاءات وتعطي اصحاب المصالح التاكيدات الواجبة بان المؤسسات حافظت على اعلى مستويات الاداء وتطبيق معايير الرقابة ويتم التاكيد من تلك المتطلبات من خلال عدة وسائل منها اساليب الرقابة على الجودة

(16, 2018, IDI) يفترض على الجهاز الرقابي تكوين نظام رقابة الجودة والحفاظ عليها ومن الضروري ان تكون الاجراءات والسياسات التي تتعلق بنظام الرقابة سهلة ومرنه ومناسبة للادارة ووجب على المراقبين الالتزام بتطبيق نظام رقابة الجودة الذي يساهم في تحسين مخرجات العمل الرقابي وتقديم تقارير نزيهة ومناسبة.

4.3.3.1 ادارة فريق الرقابة ومهاراته

نظرا لاتمام عملية الرقابة من خلال فريق الرقابة وان اي تقصير من قبل احد اعضاء الفريق الرقابي الجهاز الرقابي يتحمل مسؤولية هذا التقصير فان انتقاء المراقبين للعمل في الجهاز الرقابي يعتبر مطلبا حيويا لضمان اداء عملية الرقابة

ويرى صالح وعبدالحفيظ، 2014، 12: العمل بروح الفريفة هو مفتاح النجاح في كل المجالات، فمن خلال الفريق نستطيع ان نمزج الاراء التي تكمل بعضها البعض ونسيطر على العوائق ونصل الى الاهداف المطلوبة، فالعمل بروح الفريق يتطلب جهودا كبيرة حتى تتحقق فتحات الى القدرة لحل المشكلات والاختلافات والتزام كل فرد اتجاه الاخر وتحديد هدف مشترك وان حاول كل فرد يطور نفسه ليكون افضل مما كان عليه فهذا الامر يؤدي الى تطوير الفريق ككل.

عرف (القيق ، 2012 ، 39): فريق الرقابة: مجموعة من الاشخاص يعملون مع بعض لتحقيق هدف مشترك او مجموعة من الاشخاص يتميزون بوجود مهارات متكاملة مع بعضهم والاشخاص الذين يعملون في فريق واحد تجمعهم اهداف مشتركة، وهذا الفريق يتم انشاؤها داخل الجهاز الرقابي لتحقيق مهمة ولاداء هذه المهمة والوصول الى الهدف المطلوب تحقيقه تتطلب التكامل والتفاعل بين اعضاء الفريق.

الهدف من بناء فريق الرقابة

- بناء الثقة وروح التعاون بين المراقبين
- تنمية مهارات المراقبين وزيادة قدراتهم
- تطوير المهارات، وحل الصراعات والمنازعات بين المراقبين والمجموعات
- توفير الاتصال المفتوح بين مستويات الديوان بما يحقق الوضوح والشفافية في مواجهة القضايا والمشكلات

الفائدة من فريق الرقابة

العمل بشكل فريق يحقق التعاون بين اعضاء المجموعة وهذه هي الاهمية الاساسية، حيث يرغب المراقبون في العمل معا ومساندة بعضهم لبعض لانهم يتحدون في فريق ويريدون له النجاح مما يخفض المنافسة الفورية. وبناء اسلوب ادارة فريق الرقابة بفعالية يوفر فرص تبادل المعلومات ويسهل نقل المعلومات من المراقبين الى الادارة وبالعكس وفيما يتعلق بمهارات فريق الرقابة (العليان ، 2009 ، 46) و(جربوع وشاهين ، 2011 ، 13).

الشخص الذي يمتلك المؤهلات العلمية والعملية هو المراقب الذي يأخذ من الرقابة مهنة يمارسها بعد الحصول على ترخيص. ويقصد بالكفاءة المهنية للمراقب الامام الكافي في مجال الرقابة ، والخبرة في تطبيق تلك الامام في الحالات والمجالات والظروف المختلفة .

أهم الصفات المراد توافرها في المراقب للقيام بالرقابة ، ويفترض في الرقابة حتى تكون مهنة مؤثرة في المجتمع أن تتضمن المتطلبات التالية: (جربوع ، 2004 ، 376) :

1. حيادية المراقب والاستقلال الدائم للمراقب الذي يمارس مهنة الرقابة.
2. الخبرة المطلوبة للشخص الذي يمارس الرقابة ، و المهارة في تطبيق هذه الخبرة فيمختلف الحالات.
3. قيام المنظمات الرقابية بمتطلبات والتدريب والتعليم، ونصيب معايير لأداء العمل،
4. من الضروريان تحصل المهنة على صدق المجتمع المستمد من استفادة أطراف عديدة في المجتمع من خدمات المراقبين.

و يتطلب من المراقبين معرفتهم بالتقنيات، والاسس الإلكترونية كعوامل نيسة يفترض توافرها فيهم استجابةً لاحتياجات INTOSAI ، ومن اجل تقديم خدمات افضل ، وترى التنظيمات المهنية إلى موضوع تطوير الخبرات ، والامام بتقنية المعلوما ، الأمر الذي جعلها تصدر الإرشادات التي هدفها تطوير التأهيل العملي والعلمي للمراقب، ومن هذه الإرشادات الإرشاد رقم 9 الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين بعنوان " التعليم السابق للتأهيل واختبار الكفاءة والخبرة المهنية للمراقبين المهنيين" وقد أوصى الإرشاد بتطوير المهارات التي بوبها إلى (الجوهر واخرون ، 2010 ، 24):

- أ. مهارات عامة (مهارات تقنية المعلومات، ومهارات محاسبية) .
- ب. المهارات الادراكية: وتعني القدرة على فهم التركيبة المعقدة للمؤسسة ككل وموقع فريق الرقابة بصورة شاملة وهي خاصة ب الادارة العليا.
- ت. المهارات الانسانية: وهي القدرة على التعامل مع الاشخاص وتحتوي على فن القيادة وفهم الحوافز وهي مهارات عامة على جميع المستويات الادارية.
- ث. المهارات الفنية: وهي القدرة على استخدام الخبرة والمعدات لانجاز العمل وهي مهارات خاصة بالادارة العليا وتطوير مهارات الموظفين الجدد.
- ج. مهارات تنظيمية، تساعد في تفويض الأعمال للموظفين في ديوان الرقابة ، لمن لديهم مستوى من التدريب والكفاءة المهني الذي يجعلهم ان يقوموا بواجباتهم بالشكل جيد..

(Bond,2010: 16) . و إن تجميع الخبرات والمهارات في مجالات مختلفة كالاحصاء والاقتصاد والبرمجيات يساعد الجهاز الرقابي الاستغناء عن الخبرات الخارجية، ويتحقق ذلك عن طريق عملية

تطبيق INTOSAI 100 مما يساهم في تقليل النفقات. (Ding ,2012 : 74.75). وكإحدى أهم الأسباب التي ميزت منظمة INTOSAI العالمية هي استخدامها لتكنولوجيا متطورة عند قيامها بتقديم معاييرها كمكون من مكونات التكنولوجيا الحيوية التي لا يمكن أن تتجاهلها الحكومات اذا رغبت بالإستمرار في المنافسة والتواصل معها (Bourke , 2010:5).

5.3.3.1 مخاطر الرقابة

على المراقب قبول مستوى من عدم التاكيد عند تنفيذ الرقابة حيث ان المراقب يعلم ان هناك شكاً حول صلاحية الادلة وفعالية الرقابة الداخلية في المؤسسة واذا كانت القوائم المالية لا تتميز بالعدالة على المراقب ان يتعامل مع هذا الخطر بشكل مناسب من خلال خبرته المهنية لتقدير خطر الرقابة وتصميم اجراءات الرقابة التي تخفض خطر الرقابة لادنى حد مقبول، ويوضح المعيار رقم 107 انه يفترض على المراقب بيان مستوى منخفض لخطر الرقابة لاغراض تخطيط الرقابة

عرف المعهد الامريكي للمدققين الداخليين المخاطر: بانها "مفهوم يستخدم لبيان اوضاع عدم التاكيد في عمليات التشغيل التي لها تاثير على المؤسسة للوصول الى اهدافها، فاذا كان له اثر سلبي يطلق عليها خطر التهديد واذا كان له اثر ايجابي يطلق عليها فرصة".

عرفها (دحو، 2018، 59): الاخطاء والتلاعبات التي تشكل تهديدا او خرقاً لتحقيق اهداف المؤسسة وتتضمن التخمين والتحديد والتحليل لتلك المخاطر او الاخطاء

والسبب في ذلك هو ان يمارس المراقب جهداً كبيراً في اثناء اداء الرقابة حيث ان عناك علاقة عكسية بين مستويات الخطر ومقدار الجهد المبذول في عملية الرقابة وعندما يريد ان يتأكد المراقب ان ليس هناك اخطاء جوهرية في القوائم المالية يعني ذلك ان مستوى خطر الرقابة منخفض، ويفترض على المراقب ان يجعل مخاطر الرقابة في ادنى مستوى كي يحصل على تاكيد معقول يكون اساساً لراي ايجابي ومخاطر الرقابة تتمثل بان يقوم المراقب باستنتاج خاطيء

الاجراءات الرقابية لمواجهة المخاطر (IDI,2018,51)

1. تحديد التاكيد الذي سيخضع للاختبار: لاختبار القوائم المالية بالاعتماد على مخاطر الاخطاء الجوهرية يتم وضع الاجراءات الرقابية الاضافية

2. تحديد المخاطر التي تسبب اخطاء جوهرية في القوائم المالية يجب ان يرتبط الخطر المحدد الذي يسبب اخطاء جوهرية في القوائم المالية بالتاكيد المحدد للاختبار

3. وضع الاجراءات الرقابية المناسبة تكون على شكل اختبارات الضوابط الرقابية لاختيار التاكيد و ايجاد الخطاء في القوائم المالية

ولكي تكون درجة التاكيد التي يحصل عليه المراقب مقبولة يفترض عليه ان يعزز ثقة المستخدم المستهدف بخصوص معلومات الرقابة، وتعتمد مخاطر الرقابة على ماياتي:..

1. مخاطر البيانات وتنقسم الى

. الخطر الكامن: ويقصد بها عدم وجود ضوابط مرتبطة لان معلومات موضوع الرقابة عرضة للبيانات الخاطئة

. خطر الرقابة الداخلية: عند حدوث بيان خاطيء وعدم اكتشافه ومنعه في الوقت المناسب ستكون هناك اخطار

2. خطر الرقابة الناجم من مخاطر البيانات المهمة نسبيا: يعتمد تقييم المخاطر على اجراءات الرقابة للحصول على المعلومات اللازمة لذلك الهدف بالاضافة الى الادلة التي تمكن الحصول عليها في اثناء عملية الرقابة.

ان تخطيط المراقب لعملية الرقابة والحصول على معلومات عن المؤسسة المراد اجراء الرقابة فيها وتنفيذ الاجراءات التحليلية وتقدير خطر الرقابة يعتبر من العوامل الهامة التي تؤثر في كفاءته للكشف عن عدم التزام المؤسسة بالانظمة والقوانين

تحديد المخاطر (INTOSAI,2016,16)

الطريقة الاستراتيجية لتقييم المخاطر هي تحديدها من خلال مقارنتها بالاهداف الرئيسية للمؤسسة ويعد تحديد المخاطر الرئيسية ضرورية لمعرفة الجوانب المهمة التي تستوجب تخصيص موارد لها ولتحديد مسؤولية ادارة تلك المخاطر، وقد يكون ادء المؤسسة في خطر لاسباب داخلية او خارجية فعلى مستوى المؤسسة يفترض ان تاخذ عملية تقييم المخاطر كافة المخاطر التي قد تحدث لذلك تحدد المخاطر،

ضرورة استخدام الادوات المناسبة للتعرف على المخاطر ومن الادوات الاكثر استخداما في تشكيل لجنة مراجعة المخاطر وتقييم المخاطر ذاتيا، وهناك وسائل لمواجهة المخاطر ففي بعض الحالات يمكن تحمل المخاطر او نقلها او انهاءها ويجب معالجة المخاطر وفي بعض الاحيان على المؤسسة تطبيق نظام رقابة جيد والعمل به بالتزام، ومن الضروري تكوين نظام رقابة داخلية يتناسب مع الانشطة الرقابية الموضوعة بشكل طردي مع المخاطر

وان زيادة المخاطر التي اصبحت تواجه المؤسسات العامة جعل الجهاز الرقابي يبحث عن اليات وادوات جديدة تساعد في التامل مع هذه المخاطر بهدف انخفاض مستوى تلك المخاطر ورفع مستوى جودة اداء الرقابة المالية، ومن هذه الاليات نجد ان ادارة المخاطر التي اصبحت ادارة اساسية تساعد الجهاز الرقابي في تسير المخاطر من خلال منهج علمي واضح

يقوم على مجموعة من الخطوات التي تحدد هذه المخاطر والتعرف على مدى تأثيرها في اهداف المؤسسة وتقييم تلك المخاطر وقياسها وتحليلها ومعالجتها لغرض معرفة المؤسسة الطرق الصحيحة لمواجهتها والاستجابة معها، تعتبر مخاطر الرقابية من العوامل المهمة التي ياخذها المراقب في الاعتبار سواء عند تخطيط عملية الرقابة او عند تحديد اجراءات الرقابة او عند تقويمه لادلة الرقابة ولقد اكد المعهد المحاسبيين القانونيين على الامريكي على ضرورة تقدير المخاطر لعملية الرقابة.

وان تخطيط المراقب لعملية الرقابة والحصول على معلومات عن المؤسسة المراد اجراء الرقابة فيها وتنفيذ الاجراءات التحليلية وتقدير خطر الرقابة يعتبر من العوامل المهمة التي تؤثر في كفاءته في الكشف عن عدم التزام المؤسسة بالانظمة والقوانين.

6.3.3.1. الاهمية النسبية

(INTOSAI100, 2018, 16)

ضرورية في كل عمليات الرقابة وتحديدها مسألة تقدير مهني يعتمد على تفسير المراقب لطلبات المستخدمين ويتعلق هذا التقدير ببند واحد او مجموعة بنود ومن حيث القيمة يتم قياس الاهمية النسبية ولها جوانب نوعية وكمية وتؤثر اعتبارات الاهمية النسبية في القرارات بخصوص طبيعة اجراءات الرقابة ومدى وتوقيتها وتقييم نتائج الرقابة، وتعتمد الاهمية النسبية على حجم التحريف او الاخطاء المحكومة بالظروف الخاصة لحذفها او الخطأ الذي فيه وتعتبر من المميزات الرئيسية التي يجب ان تمتلكها المعلومات المالية لتكون نافعة

عرفها (ارينزولوبك، 2010، 222) حجم التحريف او الاغفال في المعلومات المحاسبية في ضوء الظروف المحيطة الذي تغير رأي المراقب الذي يعتمد على هذه المعلومات او التأثير فيه من خلال الاغفال او تحريف الاهمية النسبية مفهوم نسبي وليس مفهوم مطلق

عرفها (الجوهر واخرون، 2017، 66): FASB بانها مقدار الحذف او التحريف للمعلومات المحاسبية في ضوء الظروف المحيطة التي تؤدي الى تغيير قرار المستخدم الذي يعتمد على هذه المعلومات

(ابو غيدا، 2014، 39): تمثل الاهمية النسبية مفهوم اساس في تخطيط الرقابة وتصميم منهج الرقابة حيث ان المراقب يجب ان ياخذ الاهمية النسبية بالاعتبار عند التخطيط واداء الرقابة لجعل خطر الرقابة في ادنى مستوى وان القرار الذي يتخذه المراقب فيما يخص الاهمية النسبية له تأثير في عمل المراقب في

المراحل الأخرى، وتحكم الأهمية النسبية على الكمية والنوعية فمن المحتمل أن يكون عنصر ليس له أهمية من الناحية الكمية لكن طبيعة الموضوع مهم.

خطوات تطبيق الأهمية النسبية (ارينز ولوبك، 2010، 324)

1. تحديد الحكم الأولي: يفترض على المراقب أن يحدد المقدار الكلي للتحريفات الجوهرية بحسب الأهمية النسبية وليس من الضروري أن يتم تحديدها بصورة كمية لأنها قرار مهني من المحتمل أن يتغير في أثناء تنفيذ الرقابة إذا لم تبق الظروف على حالها لأن تحديد الحكم الأولي للأهمية النسبية يساعد المراقب في تحديد طريقة جمع الأدلة المناسبة فإذا قرر المراقب استخدام قيمة نقدية منخفضة يفترض جمع عدد أكبر من الأدلة بالمقارنة مع تحديد قيمة نقدية كبيرة، وسيقوم المراقب بشكل متكرر بتغيير الحكم الأولي عن الأهمية النسبية في أثناء تنفيذ الرقابة ويطلق على ذلك الحكم المعدل عن الأهمية النسبية.

2. تخصيص الحكم الأولي عن الأهمية النسبية على مجموعات نوعية: على مستوى المجموعات يتم تجميع الأدلة وليس على مستوى القوائم المالية كوحدة فإذا كان المراقب لديه رؤية لكل مجموعة يكون عاملاً مساعداً لتحديد أنواع الأدلة التي سيتم جمعها ويحدد معظم المراقبين الأهمية النسبية على الأرصة في الميزانية بدلاً من حسابات قائمة الدخل ويكون لتحريفات قائمة الدخل تأثيراً متوازياً في الميزانية بسبب القيد المزدوج ونظراً لاحتواء قائمة الدخل على عدد أكبر من الحسابات مقارنة بالميزانية ففي أغلب العمليات الرقابية وأكثر الإجراءات الرقابية تركز على الحسابات في الميزانية وتوزيع الأهمية النسبية على الحسابات بالميزانية يكون أكثر ملاءمة.

3. تقدير التحريف الإجمالي في كل مجموعة: عندما يقوم المراقب بالرقابة في كل مجموعة نوعية هناك سجل يحتفظ بها كل التحريفات التي يتم إيجادها ولوفرنا أن المراقب وجد 12 تحريفاً في عينة تحتوي على 300 عملية يتم استخدام هذه التحريفات لتقدير إجمالي التحريفات ويطلق على هذا الإجمالي (التقدير) لأنه جزء من المجتمع.

4. تقدير الأثر المشترك للتحريف: في هذه الخطوة يتم ملاحظة إجمالي التحريفات المصورة للحسابات وإجمالي أخطاء المعاينة وبسبب ذلك يقل مجموع أخطاء المعاينة الفردية لأن خطأ المعاينة يمثل الحد الأقصى للتحريفات في تفاصيل الحساب التي يتم مراقبتها وغير ممكن أن يكون هذا الحد الأقصى لقيمة التحريفات موجودة في كافة الحسابات المرتبطة بالعينة

وندعو المراقب أن يبحث أكثر للوصول إلى حقيقة الأمر وبيان مدى فاعلية الإجراءات الرقابية وتبليغ المستويات الإدارية اللازمة وأن تقدير الأهمية النسبية يكون عاملاً مساعداً لتركيز المراقب على الجوانب الهامة وأبعاد الجوانب التي ليس لها أهمية فيكون ذلك عاملاً مساعداً لتحسين جودة الرقابة ويكون لها تأثير على عمل المراقب في المراحل الأخرى لعملية الرقابة

(الجوهري وآخرون، 2017، 69): تعتبر الأهمية النسبية مفهوم مهم لتوجيه المراقب في أعداد مجال عمل الرقابة للبحث عن التحريفات أو الأخطاء في البيانات المالية بالكمية التي تؤثر على مستخدمي هذه البيانات والغرض الأساس الأخذ بالأهمية النسبية في عين الاعتبار في مرحلة التخطيط هو محاولة إجراء عملية الرقابة بكفاءة وفاعلية ويكون عاملاً مساعداً للابتعاد عن المفاجآت عند إجراء عملية الرقابة ويمكن تحديد حدود الأهمية النسبية في مرحلة التخطيط

بمعنى أن المراقب عليه أن يقرر في البداية مدى حدود المقبولة ومن خلاله يمكن أن يستنتج أن ما يفصح عنه المؤسسة بشكل صادق وعادل وهذا بدوره يتطلب من المراقب تحديد العناصر الأكثر أهمية في القوائم المالية التي تتطلب أدلة إثبات أكثر مصداقية ولهذا السبب فإن العناصر الأكثر أهمية هي المعرضة لاحتمال أكثر لحدوث الأخطاء والتلاعبات وهذا كدليل على أن المراقب مهتم من البداية بالأخطاء المهمة وذلك لسببين هما

1. أن تحديد الأهمية النسبية في وقت مبكر يجعل حدود الأهمية النسبية معروفة بالنسبة للمخالفات والأخطاء والتي خارجها لا يكون المراقب باستطاعته قبول التحريف وتغيير القوائم فما يعتبر دليلاً على أن المراقب مهتم من البداية بالأخطاء المهمة
2. عند تحديد الأهمية النسبية فإن العناصر غير مهمة تحدد أيضاً فالمرقب يكون باستطاعته التركيز على الجوانب المهمة ونتيجة لذلك تكون الرقابة أكثر كفاءة في الأداء أي الوصول إلى أعلى مستوى من التأكيد بأقل تكاليف وهذا يعتبر من أهم المميزات لتخطيط الرقابة وعند قيام المراقب بالتخطيط لعملية الرقابة يكون تقدير الأهمية النسبية على المستويين الآتيين:

1. مستوى القوائم المالية

2. مستوى الرصيد

. الأهمية النسبية عند مستوى القوائم المالية

عندما يتم تدقيق القوائم المالية وتظهر تلك القوائم التي فيها أخطاء جوهرية ويمكن أن يستنتج المراقب أن تلك التحريفات والمخالفات ناتجة عن سوء تطبيق GAAP أو التفسير الخاطيء عنها، وعند التخطيط لعملية الرقابة يجب على المراقب أن يحدد العناصر الأكثر أهمية في تلك القوائم ويركز عليهما، وأن التقرير البدائي للمراقب عن الأهمية النسبية تعتم على القوائم المالية الدورية أو القوائم المالية لسنة أو أكثر، ويستخدمها المراقب في التخطيط لوجود علاقة عكسية بين العناصر التي يعتبرها مهمة ومقدار عمليات الفحص اللازمة لبدء الرأي عن مدى تمثيل القوائم لمالية للواقع.

. الأهمية النسبية عند مستوى الرصيد

(IDI, 2018, 33): "وتعني أعلى حد للتحريف الذي يمكن أن يكون موجود في رصيد حساب معين وقبل أن يطلق عليه محرف بشكل جوهري عند هذا المستوى يسمى التحريف المسموح به فتحديد الأهمية

النسبية لمستوى رصيد معين يفترض على المراقب" ان يقوم بدراسة العلاقة بينها وبين مستوى الاهمية النسبية للقوائم المالية فان ذلك يساعد المراقب في اكتشاف الازطاء والتحريرات التي تكون غير جوهريه على مستوى الفرد ولكن عند تجميعها مع الازطاء والتحريرات في البنود الاخرى فمن الممكن ان تكون اخطاء جوهريه.

ليس هناك قاعدة ثابتة لكيفية حساب الاهمية النسبية ويشير المعيار الدولي للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الى الحكم المهني في تحديد الاهمية النسبية ويستند هذا الحكم الى فهم طبيعة الازطاء ومداه في عمليات الرقابة وتحديد مستوى الاهمية الى رفع جودة اداء الرقابة المالية والتعامل الدقيق مع العناصر ذات الاهمية النسبية العالية وبذل العناية الدقيقة حول هذه العناصر التي تسهم في رفع جودة اداء الرقابة المالية.

7.3.3.1. التوثيق

(ارينز ولوبك،2010،248)

يلزم المراقب باعداد الوثائق لتمكين المراقب من معرفة اجراءات الرقابة التي نفذت للالتزام بالمعايير المعنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية السارية وادلة الرقابة والاجراءات التي تم الحصول عليها ويشمل التوثيق "فحص المستندات التي دعم القوائم المالية وكل السجلات التي تستخدمها المؤسسات لتقديم المعلومات التي تشير الى اداء العمل تم بصورة منظمة ويتم استخدام التوثيق كنوع من الادلة على نطاق واسع في كل عمليات الرقابة"

ويوجد نوعان من المستندات يتم الاعتماد عليها كادلة للتوثيق وهما مستندات داخلية ومستندات خارجية فالمستند الداخلي هو المستند الذي يتم تحريره لدى المؤسسة ويتم الاحتفاظ بها دون ان يخرج الى اطراف خارجية اما المستند الخارجي هو مستند الطرف الذي يتعامل مع المؤسسة يمكن للمراقب ان يصل اليه ويعتبر المحدد الرئيس للمراقب كدليل يعتمد عليه سواء كان داخليا او خارجيا وعندما يستخدم المراقبون التوثيق لدعم العملية الرقابية يشيرون الى الفحص المستندي كدليل موثوق لتلك العملية عرف (IDI,2018,22) التوثيق: بانها حفظ المعلومات وترتيبها وتنسيقها يمكن الاستفادة منها ومن انواع التوثيق الكتابية التصويرية والسمعية ويعتبر امرا هاما ويستخدم موسلة للدفاع في الدعاوي اهمية التوثيق

1. يعتبر الركيزة الاساسية التي يعتم عليها المراقبون للوصول الى الحقيقة
2. تعتبر كذاكرة لا يدركها النسيان يستطيع المراقب الرجوع اليه عند الضرورة
3. مستند محكم يؤخذ على وجه الواقع والصحة والدقة

الغرض من التوثيق (ارينز ولوبك،2010،256)

. تعزيز شفافية العمل المنجز وجعل المراقب ذي الخبرة الذي ليس له دراية سابقة بالرقابة فهم الموضوعات المهمة التي حدثت في اثناء الرقابة
 .مساعدة المراقبين في اجراء المهمة الرقابية والاشراف عليها
 .السماح بتدقيق جودة الرقابة
 . تسهل عملية الاشراف والتخطيط ويساعده على التطوير المهني للمراقب
 . يكون بمثابة دليل لتوثيق ما تم انجازه من عمل والقدرة على الارجاع اليه مستقبلا
 . يشكل قاعدة اساسية تستند اليه الاحكام الرسمية فما يخص المراقبين ذوي الدور القضائي مثل ديوان المحاسبة

متطلبات التوثيق وفق معايير الرقابة المستندة الى المبادئ الاساسية (INTOSAI,2018,18)

- تحضير الوثائق في الوقت المناسب.
 - مضمون التوثيق وشكله للادارة.
 - متطلبات التوثيق حين يقرر المراقب انه لايد من الخروج على متطلب معني في معايير الرقابة التطبيقية.
 - متطلبات التوثيق حين يقوم المراقب باجراءات رقابية اضافية او يعطي استنتاجات جديدة بعد تاريخ تقريره.
 - تجميع الوصف الرقابي النهائي.
- وفيما يتعلق بالمراقبين ذوي الدور القضائي كديوان الرقابة يشكل التوثيق جزءا اساسيا يعتمد عليه الاحكام الرسمية وفي هذه الحالة فقد تقرر الاجراءات القانونية اللازمة متطلبات محددة وصارمة يلزم التقيد بها فيما يتعلق بسرية الوثائق المتصلة باجراءات القضية وبما ن القرارات تؤدي الى دين عام تقيد قانونا فقد يخضع مراقبوا القطاع العام لمتطلبات اضافية تتعلق بالاحتفاظ بالوثائق يشمل التوثيق بحسب الاقتضاء ما ياتي:.
- 1.تقييم مخاطر واستراتيجية الرقابة وخطتها والوثائق المتعلقة بها.
 - 2.المدة الزمنية التي تغطيها الرقابة والاساليب المطبقة والمدة والنطاق.
 - 3.توقيت الرقابة وطبيعة الاجراءات المنفذة.
 - 4.نتائج اجراءات الرقابة المطبقة والدليل الرقابي الذي تم الحصول عليه.
 - 5.تقييم الادلة الرقابية التي تشكل النتائج والاستنتاجات والتوصيات.
- المراجعات الرقابية وغيرها من ضمانات رقابة الجودة المنفذة

يجب ان يكون التوثيق كافيا لبيان الطريقة التي يحدد بها المراقب هذه الرقابة ومعايير الرقابة ووجود خطة عمل محكمة بالاضافة الى اسباب اختيار عينة في التحليل ولهذا الغرض يفترض تنظيم التوثيق لتوفير التناسق بين الادلة والنتائج وتقديم الدعم لتقارير المراقبين

تساعد عملية التوثيق مراقبي العمل الرقابي على فهم العمل المنجز وكيفية انجاز العمل واساليب انجاز العمل لذا يحتاج المراقبون الى اجراء عملية توثيقة دقيقة في كل مراحل الرقابة بشكل عام يفترض على الجهاز الاعلى للرقابة وضع اطار واحد من اوراق العمل والتأكد بشكل يجعلها متوافقة ومرضية للمشرفين ويفترض على المديرين والمشرفين العاملين في ديوان الرقابة المالية يحددون ما يريدونه من فرق الرقابة وفي حالة تحديد التوقعات وتكون واضحة لجميع الاطراف فلن يواجه المراقبون صعوبة في ذلك

ويحتاج المراقبون الى توثيق اجراءات الرقابة المنفذة والاستنتاجات التي يتم التوصل اليها وفيما يتعلق بمعايير رقابة الالتزام المستخدمة في عملية الرقابة يقوم المراقبون باعداد الوثائق طبقا للخطوات الموضوعية التي تبين تنفيذ العمل على ارض الواقع والمحافظة عليها

8.3.3.1 التواصل

(INTOSAI100, 16, 2018)

يجب على المراقبين اجراء تواصل فعال طوال عملية الرقابة لانه يتضمن حصول المعلومات وتزيد الادارة والمسؤولين عن الحوكمة بتلك الملاحظات والنتائج في الاوقات المناسبة خلال المهمة ومن مسؤوليات المراقب ان يجعل اصحاب المصلحة كالهيات الاشرافية والتشريعية بالدراية على المسائل المتعلقة بمصالحهم. وان التواصل الفعال يجب ان يخرج من المؤسسة وتصل عبر رسالة موثوقة تستخدم لغة يفهمها كل اصحاب المصلحة. ونشرها بشكل علني وفي توقيت محدد وعليها تسهل الامر لاصحاب المصلحة باستخدام ادوات التواصل المناسبة

وتوصيل المعلومة لكل من السلطة التشريعية والتنفيذية والقضائية ووسائل الاعلام والجمهور، وان التواصل الفعال يجب ان يخرج من المؤسسة ويصل عبره رسالة موثوقة الى جميع المسؤولين في الجهاز الرقابي، امر مهم والاتصال الفعال والجيد في اتجاهين مع اصحاب المصلحة والجهة الخاضعة للرقابة يساعد على سهولة وصول المراقب للبيانات والمعلومات التي يحتاجها للتأكد على مدى صحتها واعطاء رايه فيها. ويفترض على المراقب ان يحدد الشخص المسؤول المناسب في الهيكل الاداري للمؤسسة الخاضعة للرقابة

وان يتواصل معه فيما يخص حدود الرقابة ووقت اجرائها، ويفترض على المراقب ان يتواصل مع المسؤولين عن الحوكمة والادارة ويشمل هذا التواصل الحصول على المعلومات المتعلقة بالرقابة واعطاء

المسؤولين عن الحوكمة ملاحظات مهمة ترتبط باشرافهم على عملية اعداد التقارير المالية في الوقت المناسب

وتحسين التواصل الفعال المتبادل مع المسؤولين عن الحوكمة في القطاع العام وقد تكون المؤسسة الخاضعة للرقابة من بنية اكبر ذات هيئات حوكمة على مستويات عدة مما يؤدي ذلك الى التمكين في بعض الحالات وتحديد عدة مجموعات مسؤولة عن الحوكمة، وطالما ان الرقابة في القطاع العام تعتمد على اهداف ترتبط بالبيانات المالية واهداف ترتبط بالالتزامات فقد يكون هناك في هذه الحالة هيئات حوكمة منفصلة، ويفترض ان يكون التواصل كتابيا اذا لاحظ المراقب

ان التواصل الشفهي غير كافي وليس من الضروري ان يحتوي التواصل الكتابي على كل الامور التي حدثت اثناء الرقابة انما التواصل الكتابي وضروري لنتائج الرقابه، وفي معظم الحالات يكون المراقب في القطاع العام هم المراقبون المكلفون للحكومة وادارتها وفي هكذا حالات من المحتمل ان يطلع المراقبون على المعلومات من مؤسسات اخرى خاضعة للرقابة وعمليات رقابية اخرى تمت بخصوصها لها صلة بالمسؤولين عن الحوكمة

ومن الامثلة على ذلك الاخطاء ذات الاهمية النسبية في المعاملات مع المؤسسات الاخرى الخاضعة للرقابة وقد يطلع المسؤولون عن الحوكمة على هذا النوع من المعلومات حيث تسمح الظروف بذلك ولكن القوانين والتعليمات والمتطلبات الاخلاقية قد تحجب اظهار هذا النوع من المعلومات.

(IDI, 2018, 174) وان عملية التواصل تحدث في كل مراحل الرقابة قبل البدء وخلال التخطيط الميداني واثناء تنفيذ المهمة الرقابية لغاية مرحلة التقارير ويجب ابلاغ المسؤولين عن الحوكمة باية صعوبات بالغة تواجه المراقبين خلال عنلية الرقابة وان التواصل الفعال اثناء عملية الرقابة يعمل على زيادة فاعلية العملية الرقابية وايجابيتها والتواصل الثنائي يعتبر عاملا مهما في المساعدة على ما ياتي:

1. يساعد المسؤولين عن الحوكمة والمراقبين على استيعاب الموضوعات المرتبطة بالعملية الرقابية ويجب الحفاظ على استقلالية المراقب وموضوعيته مع تطور هذه العلاقة.

2. يتطلب على مراقبي القطاع العام الحرص الشديد لتلبية طلبات السلطة التشريعية او الهيئات التنظيمية المناسبة وتوقعاتها فيما يخص الامور التي تنقل الى المستويات الادارية الاخرى.

3. تساعد المراقبين في الحصول على معلومات مرتبطة بعملية الرقابة ومساعدة المسؤولين عن الحوكمة والمراقبين في التعرف على جهة بيئة العمل وتحديد المصادر المناسبة لادلة الرقابة وتقديم معلومات حول المعاملات.

كما تحتاج الاجهزة العليا للرقابة المالية الى نظام يلتقط احتياجات المراقب لتقييم مدى ملاءمة التواصل الثنائي بين المسؤولين عن الحوكمة والمراقبين للتعرف عن الرقابة وفي حالة عدم التناسق بين هذا التواصل الثنائي يجب على المراقب اتخاذ الاجراءات الملائمة وقد تتضمن الاجراءات الملائمة في القطاع العام التواصل مع السلطة التشريعية او الهيئات التنظيمية المناسبة والتواصل ايضا مع وسائل الاعلام لعرض الواقع الرقابي في المؤسسات العامة بكل شفافية وعدالة ، والتواصل المستمر بين ديوان الرقابة المالية ولجان المجلس التشريعي اذ يكون عاملا مساعدا في رفع جودة اداء الرقابة المالية.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

يتضمن الفصل الحالي دراسة وتحليل متغيرات وعلاقات الدراسة من الناحية العملية من خلال استطلاع آراء العاملين في ديوان الرقابة بغرض الحصول على البيانات المرتبطة بتبني معيار 100 INTOSAI في رفع جودة اداء الرقابة المالية دراسة ميدانية في ديوان الرقابة المالية لاقليم- العراق وفي هذا السياق فقد تم تقسيم الفصل الحالي الى ثلاثة مباحث هي كالآتي:

1.2. وصف منهج ومجتمع الدراسة الميدانية

أولاً – منهج الدراسة الميدانية: تم ستناد منهج الدراسة الوصفية القائمة على التحليل الكمي الاحصائي من خلال تصميم استمارة استبانة لجمع البيانات الميدانية من مجتمع الدراسة اذ تم تصميم الاستبانة وفقاً للتحليل النظري للمتغيرات والعلاقات القائمة. وتم استخدام مقياس Likert المكون من خمس درجات تتراوح من (اتفق بشدة إلى لا اتفق بشدة) لتنميط وقياس متغيرات الاستبانة. وقد تم بناء استمارة الاستبانة الاولية (الملحق (1) على وفق المحاور الآتية:

المحور الاول: البيانات الشخصية للمستجيبين : يتناول هذا المحور البيانات العامة للمستجيبين التي اشتملت على التحصيل العلمي وسنوات الخبرة.

المحور الثاني : الجزء الاول: الاسئلة المتعلقة بواقع جودة الاداء الرقابي في ديوان الرقابة المالية: تم التمثيل عن هذا المتغير الفرعي الاول عبر (10) متغيرات فرعية (سؤال) تم تصنيفها في فقرة واحدة وكما موضحة بالجدول رقم(7).

المحور الثاني:الجزء الثاني: تبني معيار 100 INTOSAI في ديوان الرقابة المالية: هذا المتغير الرئيس اشتمل على فرعين الفرع الاول دوافع تبني معيار 100 INTOSAI متغيراً فرعياً اشتمل على (10) متغير فرعي (سؤال) تم تصنيفه في فقرة واحدة، والفرع الثاني متطلبات تبني معيار

100 INTOSAI متغيراً فرعياً اشتمل على (10) متغير فرعياً (سؤال) تم تصنيفه في فقرة واحده وكما هو موضح بالجدول رقم(7).

المحور الثاني: الجزء الثالث: الاسئلة المتعلقة بجودة اداء الرقابة المالية في ظل تبني معيار 100 INTOSAI في ديوان الرقابة المالية اشتمل هذا الجزء على (8) مبادئ يتضمن كل مبدأ مجموعة من المتغيرات الفرعية (سؤال) المبدأ الاول: اخلاقيات المهنة والاستقلالية: اشتمل على (3) متغيرات فرعية (سؤال)، المبدأ الثاني: التقدير المهني والعناية الواجبة والشك: اشتمل على (3) متغيرات فرعية (سؤال)، المبدأ الثالث: رقابة الجودة: اشتمل على (7) متغيرات فرعية (سؤال)، المبدأ الرابع ادارة فريق الرقابة ومهاراته: اشتمل على (4) متغيرات فرعية (سؤال)، المبدأ الخامس: مخاطر الرقابة: اشتمل على (3) متغيرات فرعية (سؤال)، المبدأ السادس: الاهمية النسبية: واشتمل على (3) متغيرات فرعية (سؤال)، المبدأ السابع: التوثيق: اشتمل على (3) متغيرات فرعية (سؤال)، المبدأ الثامن: التواصل: واشتمل على (3) متغيرات فرعية (سؤال)،

جدول 3: هيكل الاستبانة

الأسئلة	المتغيرات الفرعية	المتغيرات الرئيسية
10	واقع جودة اداء الرقابة المالية	
10	دوافع تبني معيار 100 INTOSAI	تبني معيار 100 INTOSAI
10	متطلبات تبني معيار 100 INTOSAI	
3	المبدأ الاول: اخلاقيات المهنة والاستقلالية	جودة اداء الرقابة المالية
3	المبدأ الثاني: التقدير المهني والعناية الواجبة والشك	
7	المبدأ الثالث: رقابة الجودة	
4	المبدأ الرابع : ادارة فريق الرقابة ومهاراته	
3	المبدأ الخامس: مخاطر الرقابة	
4	المبدأ السادس: الاهمية النسبية	
3	المبدأ السابع: التوثيق	
3	المبدأ الثامن: التواصل	

ثانياً – عينة ومجتمع الدراسة: يتناول هذا المحور

1.مجتمع الدراسة: بغرض اجراء الدراسة الميدانية والحصول على البيانات المطلوبة فقد تم اختيار المجتمعات الاتية:

أ.مجتمع المهنيين من حاملي شهادة محاسب قانوني: ويعد هذا المجتمع هو المجتمع الرئيس للدراسة الذي تنصب الدراسة بمتغيراتها وعلاقتها في بيئة ذلك المجتمع وهو من يمارس الجانب المهني لموضوع الدراسة.

ب.مجتمع الاكاديميين العاملين في ديوان الرقابة المالية: هو المجتمع الذي يختص بتأهيل العاملين في حقل الدراسة وتقع عليه مسؤولية التطوير النظري المطلوب لحقل المهنة، ولذا تم اختياره لدعم الاطر النظرية للموضوع وعلاقاته ومبرراته المنطقية التي تدعم رؤيته في الجانب المهني.

2. عينة الدراسة: بالاعتماد على طبيعة الدراسة وحجم المجتمعات المعتمدة، فقد تم الاعتماد الى منهج العينة العشوائية فيما يتعلق بمجتمع ديوان الرقابة المالية واهميته القصى للدراسة، فيما تم استخدام اسلوب المعاينة فيما يتعلق بمجتمع الاكاديميين وفق شرط توازن عينتي الدراسة لتحقيق الانسجام، والتوازن فيما يتعلق بالاهمية النسبية لوزن كل من المجتمعين في موضوع الدراسة الحالية. وفي هذا السياق فقد تم توزيع استمارة الاستبانة النهائية (الملحق رقم (2) على كل من عينتي الدراسة وكما هو مبين بالجدول رقم (4).

جدول 4: مجتمع وعينة الدراسة

المجتمع	حجم المجتمع	عينة الدراسة	الاستمارات الموزعة	الاستمارات المستردة	الاستمارات الصالحة للدراسة	نسبة الاستجابة الصحيحة
المهنيون	*103	32	38	35	32	84.3%
الاكاديميون	*12	11	12	11	11	91.7%
المجموع الكلي	115	43	50	47	43	88%

* مصادر موثوقة من الاداريين العاملين في ديوان الرقابة المالية.

يتبين من خلال الجدول رقم (4) أن عدد استمارات الاستبانة الموزعة على عينة المهنيين بطريقة عشوائية بلغت (38) استمارة استرد منها (35)، والتي اعتبرت صالحة (32) اي بنسبة (84.3%). فيما وزعت الاستبانة على عينة من الاكاديميين بلغت (12) اي بنسبة (91.7%) من مجتمع الاكاديميون، استرد منها واعتبر صالحاً (11) استمارة، وبذلك كان عدد الاستمارات الكلية المستردة الصالحة للدراسة قد بلغ (43) استمارة، أي بنسبة استرداد اجمالية بلغت (92%) من اجمالي الاستمارات الموزعة، وهو ما يبين نسبة استرداد مؤهلة لاجراء الاختبارات الاحصائية المطلوبة.

ثالثاً . خصائص العينة المدروسة: تتمثل خصائص العينة المدروسة بالاتي:

1. حجم ونسبة العينة المدروسة: يوضح الجدول (5) عينتي الدراسة حيث اظهرت بان حجم عينة المهنيين قد بلغت (31.6%) لمحدودية عدد المهنيين الحاصلين على شهادة محاسب قانوني تم توزيع استمارة الاسبانة لحاملي شهادة البكالوريوس الحاصلين على لقب مراقب حسابات ولكن بنسبة قليلة وهو ما حرص عليه الباحث بهدف تحقيق تقريب الوزن النسبي لعينتي الدراسة في نتائج الوصف والتحليل لمتغيراتها وعلاقاتها وفيما يخص الاكاديميين العاملين في ديوان الرقابة المالية حيث بلغت نسبتهم (61.11%)

جدول 5: حجم ونسبة العينة المدروسة

المجتمع	حجم العينة المدروسة	نسبة المعاينة
المهنيون	32	31.06%
الاكاديميون	11	61.11%
المجموع	43	92.17%

1. خصائص عينة الدراسة من حيث المؤهلات العملية (الخبرة): تبين النتائج الظاهرة في الجدول رقم (6) لعينة الدراسة عدد سنوات الخبرة وكالاتي:

جدول 6: عينة الدراسة بحسب عدد سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	حجم العينة	نسبة العينة
من 1. 5 سنوات	13	30.2%
من 6. 10 سنة	16	37.3%
من 11. 15 سنة	11	25.5%
من 16. 20 سنة	1	2.4%
20 فاكتر	2	4.6%
المجموع	43	100%

الدراسة

2. عينة

من ناحية المؤهلات العلمية (الشهادة): تبين النتائج الظاهرة في الجدول رقم (7) المؤهلات العلمية لعينة الدراسة وكالاتي:

جدول 7: عينة الدراسة بحسب المؤهلات العلمية

التأهيل العلمي	حجم العينة	نسبة العينة
بكالوريوس	17	38.5%
ماجستير	9	20%
دكتوراه	2	4.5%
محاسب قانوني	15	35%
المجموع	43	100%

يتضح من خلال الجدول رقم (7) أن استمارات الاستبانة قد وزعت بشكل رئيس بين أفراد العينة الذين يحملون تاهيلا علميا المحاسبة القانونية بلغ (15) استبانة اي بنسبة (35%) وفيما توزعت على حاملي شهادة دكتوراه بلغ (2) استبانة اي بنسبة (4.5%) وشهادة ماجستير بلغ (9) استبانة أي بنسبة (20%) فيما توزعت الاستبانة بعدد (17) استبانة لكل من يحملون شهادة بكالوريوس (مراقب حسابات) اي بنسبة (38.5%) . وهو ما يؤكد وبنسبة كلية (86%) من مجموع العينة.

رابعاً . نتائج اختبار ثبات وصدق الاستبانة: تم تبني اختبارات الثبات والصدق للاستبانة المراد توزيعها على العينة المطلوبة وكانت كالاتي:

1. الصدق الظاهري للاستبانة: تم عرض الاستبانة الاولية لاغراض التحكيم (الملحق. 1) على مجموعة من الاكاديميين المتخصصين وكما هي موضحة اسماؤهم وتخصصاتهم في الجدول (الملحق 3). وقد تم الحرص على مناقشة المقترحات، والتعديلات المقدمة، والاستجابة لآراء ومقترحات السادة المحكمين، والقيام بإجراء ما يحتاج من محو وازافة في ضوء المقترحات التي اعطتها السادة المحكمين الى ان تم الوصول الى الاستبانة النهائية الموضحة بالملحق (2) والتي تم توزيعها على عينتي الدراسة.

2. ثبات الاستبانة: تعكس مستوى ثبات اداة القياس موثوقيته في تحقيق الاهداف المراد الوصول اليها من خلال التيقن من مدى اتصاف عبارات القياس بالتناسق الداخلي. وفي هذا الاطار فقد تم استخدام طريقة معامل الفا (Cronbach's alpha) لقياس مدى ثبات اداة القياس من ناحية الاتساق الداخلي لعبارات الاداة والتي بلغت قيمته (0.931) وكما هي موضحة بالجدول رقم (8) ادناه . مما يعني أن درجة الاتساق الداخلي لاجابات العينتين تجاه متغيرات الدراسة كانت عالية جداً.

جدول 8: نتائج اختبار معامل الفا

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.931	60

المصدر: نتائج التحليل الاحصائي باستخدام SPSS.

خامساً . الاساليب الاحصائية المستخدمة في الدراسة: تم الاعتماد عدد من الاساليب الاحصائية لوصف واختبار وتحليل المعلومات التي تم الوصول اليها

2.2 الدراسة الوصفية الإحصائية لمتغيرات الدراسة

اولاً - وصف متغيرات الدراسة بحسب العينة المدروسة: تأسيساً على ضرورة دراسة متغيرات الدراسة في ضوء إجابات مجتمعي الدراسة وفي ضوء خاصيتي التأهيل العلمي والعملية لأفراد العينة المدروسة لكونها من المواضيع المتخصصة، التي لها ابعاد نظرية ومهنية في الوقت ذاته. لذا فقد تم تناول تلك المتغيرات في ضوء نوع المجتمع ومؤهلات أفراد العينة العلمية والعملية وكالاتي:

1. وصف متغيرات الدراسة بحسب نوع المجتمع المراد دراسته: يتضمن المحور الحالي وصف متغيرات الدراسة الفرعية والرئيسية على ضوء نتائج آراء مجتمعي الدراسة.

جدول 9: وصف متغيرات الدراسة في ضوء نتائج آراء عينتي الدراسة

المهنيون		الاكاديميون		نوع المجتمع	المتغير
32		11		N	المتغير الرئيسي
Std. Deviation	Mean	Std. Deviation	Mean	المتغير الفرعي	
0.38095	3.8563	0.69896	3.8636	واقع جودة اداء الرقابي	
0.38095	3.8563	0.69896	3.8636	متوسط المتوسطات	
0.36785	4.1781	0.55399	3.9091	دوافع تطبيق معيار 100 INTOSAI	تبني معيار INTOSAI 100
0.42951	4.1563	0.39080	4.0545	متطلبات تبني معيار INTOSAI رقم 100	
0.39868	4.1672	0.4723	3.9818	متوسط المتوسطات	
0.47129	4.1563	0.63881	3.8182	المبدأ الأول: اخلاقيات المهنة والاستقلالية	جودة أداء الرقابة المالية
0.53286	4.2188	0.54680	3.6970	المبدأ الثاني: التقدير المهني والعناية الواجبة والشك	
0.52831	4.2188	0.59684	4.0909	المبدأ الثالث: رقابة الجودة	
0.45508	4.2266	0.58582	4.0227	المبدأ الرابع: ادارة فريق الرقابة ومهاراته	
0.59868	4.2500	0.87271	3.7879	المبدأ الخامس: مخاطر الرقابة	
0.59563	4.1172	0.89696	3.8864	المبدأ السادس: الاهمية النسبية	
0.56638	4.2083	0.72055	4.1515	المبدأ السابع: التوثيق	
0.65991	4.2083	0.67270	4.1515	المبدأ الثامن: التواصل	
0.46852	4.2098	0.69133	3.9507	متوسط المتوسطات	

المصدر : من اعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الاحصائي

يتضح من الجدول رقم (9) بأن الوسط الحسابي لآراء فئة المهنيين (3.9818) والمتوسط الحسابي لفئة الاكاديميين (4.1672) تجاه متغيرات معيار 100 INTOSAI، وهو ما يوضح وجود تقارب في آراء العينتين حول موضوع تبني معيار 100 وحاجة ديوان الرقابة المالية لهذا التغيير الاستراتيجي، اذ تمثلت آراء العينتين حول محاور المتغير الرئيس الأول بأعلى وسط حسابي لمحور متطلبات تبني المعيار للاكاديميين قدره (4.0545) وانحراف معياري (0.39080)، و بلغ الوسط الحسابي للمهنيين (4.1563) والانحراف المعياري (0.42951)، وهذا يعني ان عملية تبني المعيار ترفع جودة اداء

الرقابة المالية. اما ادنى وسط حسابي فكان من نصيب محور دوافع تبني المعيار حسب رأي العينتين و بلغ الوسط الحسابي لعينة الاكاديميون (3.9091) المهنيون (4.1563) ، وهو ما يدعو إلى اتخاذ اجراءات سريعة لتحسين وضع الرقابة المالية في الاقليم .

اما بالنسبة للمتغير الرئيس الثاني والمتمثل جودة اداء الرقابة المالية فبلغ المتوسط الاجمالي لكافة المحاور (3.9507) لعينة الاكاديميين وللمهنيين كان قدره (4.2098) . وكان أعلى وسط حسابي للمحاور الفرعية بلغ (4.1515) لمحوري التوثيق والتواصل. فيما بلغ ادنى وسط حسابي لمحور التقدير المهني والعناية الواجبة والشك والذي بلغ (3.6970) بحسب رأي الاكاديميين. اما فيما يتعلق بنتائج اجابات المهنيين حول متغير جودة اداء الرقابة المالية فكان المتوسط الكلي لهذا المتغير (4.2098) وبلغ اعلى الوسط الحسابي (4.2188) لمحور التقدير المهني والعناية الواجبة والشك ولمحور رقابة الجودة، فيما وبلغ أدنى وسط حسابي (4.1172) الاهمية النسبية.

2. وصف متغيرات الدراسة في ضوء خاصية التأهيل العملي (الخبرة) لعينتي الدراسة: يبين الجدول رقم (10) نتائج إجابات عينتي الدراسة حول متغيرات الرئيسة والفرعية وكالاتي:

جدول 10: وصف نتائج اراء عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

اكثر من 20 سنة		من 16.20 سنة		من 15 - 11 سنة		من 10 - 6 سنة		من 5 - 1 سنة		سنوات الخبرة	المتغيرات
2		1		11		16		13		N	المتغير الفرعي
Std. Dev	Mean	Std. Dev	Mean	Std. Dev	Mean	Std. Dev	Mean	Std. Dev	Mean		الرئيس
0.282	3.7	..	3.9	0.891	4.045	0.740	3.925	0.902	3.64		واقع جودة اداء الرقابة المالية
0.282	3.7	..	3.9	0.891	4.045	0.740	3.925	0.902	3.64		متوسط المتوسطات
0.424	3.9	..	4.4	0.769	4.2	0.690	4.087	0.808	4.069		دوافع تطبيق معيار INTOSA 100 I
0.424	4.5	..	3.4	0.791	4.218	0.681	4.068	0.771	4.130		متطلبات تبني معيار INTOSA 100 ا رقم
0.424	4.2	..	3.9	0.780	4.209	0.685	4.075	0.789	4.099		متوسط المتوسطات

تبني معيار INTOSA 100

0.00 0	4	..	3.6 6	0.68 3	4.18 1	0.67 5	4.04 1	0.75 6	4.0 51	المبدأ الأول : اخلاقيات المهنة والاستقلالية	جودة الاداء الرقابة المالية
0.23 5	4.16	..	4.3 33	0.66 1	4.30 3	0.73 6	4	0.89 8	3.9 74	المبدأ الثاني: التقدير المهني والعناية الواجبة والشك	
0.20 2	4	..	4.5 71	0.85 4	4.33 7	0.80 8	4.22 3	.747	4.0 10	المبدأ الثالث: رقابة الجودة	
0.35 3	4.25	..	4	0.66 8	4.38 6	0.70 9	4.03 1	0.75 5	4.1 73	المبدأ الرابع : ادارة فريق الرقابة ومهاراته	
0.70 7	3.83	..	4	0.81 4	4.27 2	0.68 0	4.18 7	1.09 4	4	المبدأ الخامس : مخاطر الرقابة	
0.53 0	4.12	..	3.7 5	0.94 4	4.18	0.84 4	4	0.88 7	4.0 38	المبدأ السادس : الاهمية النسبية	
0.38 0	4.28	..	4	0.74 7	4.3	0.70 6	4.08 3	0.76 4	4.2 82	المبدأ السابع : التوثيق	
1.41 4	4	..	3.3 33	0.86 5	4.21 2	0.74 9	4.08 3	0.64 4	4.4 1	المبدأ الثامن : التواصل	
0.47 7	4.08	..	3.4 98	0.69 4	4.27 1	0.73 8	4.08 1	0.81 8	4.1 17	متوسط المتوسطات	

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الاحصائي.

يتضح من خلال الجدول رقم (10) بأن آراء أفراد من ذوي الخبرة التي تتراوح بين (5.1) سنة حول تبني معيار 100 INTOSAI بوسط حسابي (4.099) وانحراف معياري بلغ (0.789)، اذ كانت اراؤهم تتركز حول المتطلبات بأعلى وسط حسابي بلغ (4.130)، فيما اعتبروا الدوافع بأدنى وسط حسابي بلغ (4.069). فيما كانت اراؤهم تجاه متغير جودة اداء الرقابة المالية بوسط حسابي بلغ (4.117) وانحراف معياري بلغ (0.818)، وفي هذا السياق كانت اراؤهم تتركز باقل وسط حسابي تجاه مبدأ الثاني التقدير المهني والعناية الواجبة والشك بوسط حسابي بلغ (3.974)، وتتركز بأعلى وسط في المبدأ

السابع التوثيق بوسط حسابي بلغ (4.282). وكانت آراؤهم اتجاه المتغير الفرعي واقع جودة اداء الرقابة المالية بوسط حسابي قدره (3.64) وانحراف معياري (0.902).

اما افراد العينة من اصحاب الخبرة التي تتراوح بين (6 . 10) سنة، فتبين نتائج اجاباتهم حول متغير تبني معيار INTOSAI 100 إلى وسط حسابي بلغ (4.07) وانحراف معياري (0.685)، واحتل دوافع تبني المعيار المتغير الابرز ضمن هذا المتغير الرئيس بوسط حسابي بلغ (4.087) ، فيما احتل متطلبات تبني المعيار أدنى وسط حسابي وفقا لآرائهم بوسط حسابي بلغ (4.068). أما نتائج إجاباتهم في مجال المتغير الرئيس الثاني والمتمثل بجودة اداء الرقابة المالية بوسط الحسابي فكان (4.081) وانحراف معياري (0.738)، واحتل متغير رقابة الجودة على اعلى وسط حسابي ضمن هذا المتغير الرئيس بوسط حسابي (4.223)، فيما كان ادنى وسط حسابي في هذا المجال لمتغيري هما مبدئي الثاني والسادس التقدير المهني والعناية الواجبة والشك والاهمية النسبية بوسط حسابي (4). وكانت آراؤهم اتجاه المتغير الفرعي واقع جودة اداء الرقابة المالية بوسط حسابي (3.925) وانحراف معياري (0.740)

اما افراد العينة من لديهم الخبرة التي تتراوح بين (11 . 15) سنة، فتوضح نتائج اجاباتهم تجاه متغير تبني معيار INTOSAI 100 إلى وسط حسابي بلغ (4.209) وانحراف معياري (0.780)، واحتل دوافع تبني المعيار المتغير الادنى ضمن هذا المتغير الرئيس بوسط حسابي بلغ (4.2) ، فيما احتلت متطلبات تبني المعيار اعلى وسط حسابي وفقا لآرائهم بوسط حسابي بلغ (4.218). أما نتائج إجاباتهم في مجال المتغير الرئيس الثاني والمتمثل بجودة اداء الرقابة المالية بوسط الحسابي فكان (4.271) وانحراف معياري (0.694)، و احتل متغير المبدأ السادس اعلى وسط حسابي ضمن هذا المتغير الرئيس بوسط حسابي (4.386)، فيما كان ادنى وسط حسابي في هذا المجال لمتغير المبدأ السادس الاهمية النسبية بوسط حسابي (4.18). وكانت آراؤهم اتجاه المتغير الفرعي واقع جودة اداء الرقابة المالية بوسط حسابي (4.045) وانحراف معياري (0.891).

اما افراد العينة من يمتلكون الخبرة التي تتراوح بين (16 . 20) سنة ، تبين نتائج اجاباتهم ما يخص متغير تبني معيار INTOSAI 100 إلى وسط حسابي بلغ (3.9) وانحراف معياري (0)، واحتل دوافع تبني المعيار المتغير الابرز ضمن هذا المتغير الرئيس بوسط حسابي بلغ (4.4)، فيما احتل متطلبات تبني المعيار ادنى وسط حسابي وفقا لآرائهم بوسط حسابي بلغ (3.4). أما نتائج إجاباتهم في مجال المتغير الرئيس الثاني والمتمثل بجودة اداء الرقابة المالية بوسط الحسابي فكان (3.4984) وانحراف معياري (0)، واحتل متغير المبدأ الثامن التواصل ادنى وسط حسابي ضمن هذا المتغير الرئيس بوسط حسابي (3.333)، فيما كان اعلى وسط حسابي في هذا المجال لمتغير المبدأ الثالث رقابة الجودة بوسط حسابي

(4.571). وكانت آراؤهم اتجاه المتغير الفرعي واقع جودة اداء الرقابة المالية بوسط حسابي (3.9) وانحراف معياري (0).

اما افراد العينة الذين تزيد خبرتهم عن (20) سنة فكانت آراؤهم تتركز بوسط حسابي بلغ (4.2) وانحراف معياري (0.424) تجاه المتغير الرئيس والمتمثل تبني معيار INTOSAI 100، و احتل متغير متطلبات تبني المعيار على أعلى وسط حسابي بمقدار (4.5)، فيما احتل متغير دوافع تبني المعيار في الإقليم على أقل وسط حسابي بمقدار (3.9). فيما كانت آراؤهم بوسط حسابي (4.08) وانحراف معياري (0.477) تجاه متغير جودة اداء الرقابة المالية، و احتل متغير السابع التوثيق أعلى وسط حسابي بمقدار (4.28)، وان ادنى وسط حسابي كان يتمثل بمتغير المبدأ الخامس مخاطر الرقابة بوسط حسابي بلغ (3.83). وكانت آراؤهم اتجاه المتغير الفرعي واقع جودة اداء الرقابة المالية بوسط حسابي (3.7) وانحراف معياري (0.282).

3. وصف متغيرات الدراسة على ضوء خاصية التأهيل العلمي (الشهادة) لعينتي الدراسة: يوضح

الجدول رقم (11) نتائج إجابات عينتي الدراسة بحسب التأهيل العلمي تجاه متغيرات الدراسة الرئيسة والفرعية وكالاتي:

جدول 11: وصف نتائج إجابات عينتي الدراسة حسب المؤهلات العلمية

مخاطر قانوني		دكتوراه		ماجستير		بكالوريوس		التأهيل العلمي	المتغيرات
15		2		9		17		N	المتغير الرئيس
Std. Dev.	Mean	Std. Dev.	Mean	Std. Dev.	Mean	Std. Dev.	Mean	المتغير الفرعي	
0.708	3.8	1.343	3.65	0.959	3.90	0.865	3.905	واقع جودة اداء الرقابي	
0.708	3.8	1.343	3.65	0.959	3.90	0.865	3.905	متوسط المتوسطات	
0.637	4.106	1.060	3.55	0.785	3.98	0.746	4.241	دوافع تطبيق معيار INTOSAI 100	معياري INTOSAI
0.787	4.08	0.494	3.75	0.697	3.7	0.734	4.223	متطلبات تبني معيار INTOSAI رقم 100	
0.712	4.09	0.777	3.65	0.741	3.84	0.740	4.232	متوسط المتوسطات	
0.522	4.155	0.707	3.166	0.781	3.96	0.717	4.156	المبدأ الاول: اخلاقيات المهنة والاستقلالية	جودة اداء الرقابة المالية
0.593	4.2	1.178	3.5	0.834	3.740	0.751	4.196	المبدأ الثاني: التقدير المهني والعناية الواجبة والشك	
0.731	4.219	0.642	3.5	0.840	4.222	0.789	4.218	المبدأ الثالث: رقابة الجودة	

0.660	4.216	0.707	3.75	0.751	4.083	0.707	4.235	المبدأ الرابع: ادارة فريق الرقابة ومهاراته
0.924	4.066	0.942	3.333	0.962	3.888	0.579	4.411	المبدأ الخامس: مخاطر الرقابة
0.785	4.066	0.707	3.25	0.954	4.027	0.894	4.161	المبدأ السادس: الاهمية النسبية
0.645	4.155	0.471	3.666	0.794	4.259	0.749	4.254	المبدأ السابع: التوثيق
0.615	4.155	0.707	4.166	0.709	4.148	0.712	4.254	المبدأ الثامن: التواصل
0.684	4.136	0.757	3.54	0.828	4.040	0.737	4.235	متوسط المتوسطات

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الاحصائي .

يتضح من خلال الجدول رقم (11) بان اراء افراد العينة من حاملي شهادة البكالوريوس تركزت في مجال المتغير الرئيس الاول والمتمثل تبني معيار 100 INTOSAI بوسط حسابي بلغ (4.232) وانحراف معياري (0.740)، اذ كانت نتائج اجاباتهم تتركز باتجاه متطلبات تبني المعيار بأدنى وسط حسابي بلغ (4.223)، فيما اعتبر متغير دوافع تبني المعيار بأعلى وسط حسابي بلغ (4.241). فيما كانت اراؤهم تجاه المتغير الرئيس الثاني جودة اداء الرقابة المالية بوسط حسابي بلغ (4.235) وبانحراف معياري (0.737)، وفي هذا السياق كانت اراؤهم تتركز بأقل وسط حسابي تجاه المبدأ الاول اخلاقيات المهنة والاستقلالية بوسط حسابي بلغ (4.156)، وتتركز بأعلى وسط المبدأ الخامس مخاطر الرقابة بوسط حسابي بلغ (4.411). وكانت اراؤهم اتجاه المتغير الفرعي واقع جودة اداء الرقابة المالية بوسط حسابي (3.905) وانحراف معياري (0.865).

أما حملة شهادة الماجستير، فتشير نتائج آرائهم تجاه تبني معيار 100 INTOSAI بوسط حسابي بلغ (3.84) وانحرافها المعياري (0.741)، واحتل متغير دوافع تبني المعيار الأبرز ضمن هذا المتغير الرئيس بوسط حسابي بلغ (3.98)، فيما احتل متغير متطلبات تبني المعيار أدنى وسط حسابي وفقا لآرائهم بوسط حسابي بلغ (3.7). أما نتائج اجاباتهم في مجال المتغير الرئيس الثاني، والمتمثل بجودة اداء الرقابة المالية فكانت بوسط حسابي (4.040) وانحراف معياري (0.828)، واحتل المبدأ السابع التوثيق أعلى وسط حسابي ضمن هذا المتغير الرئيس بوسط حسابي (4.259)، فيما كان متغير المبدأ الثاني التقدير المهني والعناية الواجبة والشك أدنى وسط حسابي في هذا المجال بوسط بلغ (3.74). وكانت اراؤهم اتجاه المتغير الفرعي واقع جودة اداء الرقابة المالية بوسط حسابي (3.84) وانحراف معياري (0.741).

اما حاملي شهادة الدكتوراه فكانت آراؤهم تتركز بوسط حسابي بلغ (3.65) وانحراف معياري (0.777) تجاه المتغير الرئيس والمتمثل تبني معيار 100 INTOSAI، اذ احتل متطلبات تبني المعيار على أعلى وسط حسابي بمقدار (3.75)، و احتل متغير دوافع تبني المعيار على اقل وسط حسابي بمقدار (3.55). وكانت اراؤهم بوسط حسابي (3.54) وانحراف معياري (0.757) تجاه متغير جودة اداء الرقابة المالية،

اذ احتل متغير المبدأ الثامن التواصل على أعلى وسط حسابي بمقدار (4.166)، وإن أدنى وسط حسابي كان يتمثل بمتغير المبدأ السادس الأهمية النسبية بوسط حسابي بلغ (3.25). وكانت آراؤهم اتجاه المتغير الفرعي واقع جودة اداء الرقابة المالية بوسط حسابي (3.65) وانحراف معياري (1.343).

اما افراد العينة من حاملي شهادة المحاسب القانوني فكانت آراؤهم تتركز بوسط حسابي بلغ (4.09) وانحراف معياري (0.712) للمتغير الرئيس والمتمثل تبني معيار INTOSAI 100، و احتل متغير متطلبات تبني المعيار على أدنى وسط حسابي بمقدار (4.08)، و احتل متغير دوافع تبني المعيار على اعلى وسط حسابي بمقدار (4.106).و كانت آراؤهم بوسط حسابي (4.136) وانحراف معياري بلغ (0.684) تجاه متغير جودة اداء الرقابة المالية، واحتل المبدأ الثالث رقابة الجودة أعلى وسط حسابي بمقدار (4.219)، وان ادنى وسط حسابي كان يتمثل بمتغير المبدأ الثاني بوسط حسابي بلغ (4.2). وهو ما يؤشر توافق آراء عينتي الدراسة بمختلف مؤهلاتهم العلمية تجاه المتغيرات المدروسة. وكانت آراؤهم اتجاه المتغير الفرعي واقع جودة اداء الرقابة المالية بوسط حسابي (3.8) وانحراف معياري (0.708).

ثانياً – وصف متغيرات الدراسة في ضوء نتائج التحليل الاحصائي:

1. المحور الثاني الجزء الاول وصف متغير الفرعي واقع جودة اداء الرقابة المالية في ضوء نتائج التحليل الاحصائي: تم التعبير عن هذا المتغير من خلال عشرة متغيرات فرعية تم عرضها في محور واحد هي كالآتي:

جدول 12: نتائج التحليل الاحصائي لمتغير واقع جودة اداء الرقابة المالية

ت	المتغير الفرعي	Mean	The % of The Mean	Std. Dev	Min	Max
1	هناك نقص في معايير الرقابة التي يعمل وفقها ديوان الرقابة المالية التي تتماشى مع النظام السياسي والاقتصادي في الاقليم	4.21	84.2%	0.773	2	5
2	ضعف تطبيق المعايير الرقابية الصادرة من منظمة INTOSAI والمختصة بالقطاع العام.	4.33	86.51%	0.747	2	5
3	يملك ديوان الرقابة المالية في الاقليم الموارد المالية الكافية لاداء الاعمال الرقابية على الوجه المطلوب.	3.70	73.95%	1.013	1	5
4	ضعف اهتمام السلطات العليا باهمية دور ديوان الرقابة المالية في رقابة الاداء المالي.	4.26	85.11%	0.759	2	5
5	محدودية سلطة ديوان الرقابة المالية في الاقليم لممارسة مهامه الرقابية .	4.00	80 %	0.690	2	5
6	محدودية كفاءة وخبرة الاجهزة الرقابية في ديوان الرقابة المالية في الاقليم .	4.05	80.93%	0.785	3	5
7	ضعف مستوى جودة الخدمات الرقابية التي يقدمها ديوان الرقابة المالية في الاقليم.	3.49	69.76%	0.935	2	5

5	1	1.075	56.27%	2.81	يتابع المراقبون التطورات والاساليب الحديثة المتبعة في الرقابة على اعمال المؤسسات الحكومية.	8
5	1	0.844	79.06%	3.95	هناك تهاون في تطبيق اليات المساءلة وفقا لنتائج تقارير ديوان الرقابة المالية.	9
5	2	0.965	75.81%	3.79	ضعف تمتع ديوان الرقابة المالية بالاستقلالية الكافية لاداء مهامه.	10
4.90	2.80	0.4727	77.16%	3.8581	متوسط المتوسطات	

المصدر : من اعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الاحصائي.

تؤشر نتائج التحليل الاحصائي وكما هو موضح بالجدول رقم(12) إلى أن متغير ضعف تطبيق المعايير الرقابية الصادرة من منظمة INTOSAI والمختصة بالقطاع العام، اهذا المتغير حصل على اعلى وسط حسابي بلغ (4.33) وبنسبة قدرها (86.51%) وهو ما يؤشر الى ان ديوان الرقابة المالية في الاقليم لم يلتزم بالمعايير الصادرة من INTOSAI فقط. في حين تم تسجيل ادنى وسط حسابي لمتغير يتابع المراقبين التطورات والاساليب الحديثة المتبعة في الرقابة على اعمال المؤسسات الحكومية بادنى وسط حسابي بلغ (2.81) وبنسبة مئوية (56.27%) و يدل على عدم متابعة الاساليب الحديثة للرقابة من قبل المراقبين العاملين في ديوان الرقابة المالية. و كان متوسط المتوسطات للمحور بشكل كلي بمقدار(3.858) وبنسبة مئوية (77.16%)، توضح هذه النسبة الى ضعف في واقع جودة اداء الرقابة المالية، وهو ما يدعو الى حاجة ديوان الرقابة المالية للمعايير الدولية للرقابة وحاجتها الماسة إلى المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية.

المحور الثاني الجزء الثاني: تم التعبير عن المتغير الرئيس الاول تبني معيار INTOSAI 100 من

خلال عشرين متغير فرعي تم عرضها في محورين هي كالاتي :

المحور الثاني – الجزء الثاني: اولا : دوافع تبني معيار INTOSAI 100: تم توصيف هذا المحور

من خلال عشرة متغيرات فرعية .

جدول 13: نتائج التحليل الإحصائي لمتغير دوافع تبني معيار INTOSAI 100

ت	المتغير الفرعي	Mean	The %. of The Mean	Std. Dev	Min	Max
1	يملك ديوان الرقابة المالية في الاقليم الموارد المالية الكافية التي تساعد في تبني معيار INTOSAI رقم 100.	4.05	81%	0.975	2	5
2	ان اتساع استخدام التطبيقات الالكترونية في اعمال المؤسسات الحكومية يتطلب تطوير الاساليب الرقابية وفقا لمعايير INTOSAI بشكل عام.	4.23	84.6%	0.868	2	5
3	يساهم تبني معيار INTOSAI رقم 100 في رفع درجة استقلالية مراقبي ديوان الرقابة المالية.	4.09	81.8%	0.750	2	5

5	2	0.833	82.8%	4.14	يساهم تبني معيار INTOSAI رقم 100 الى الزام مراقبي ديوان الرقابة المالية على بذل العناية المهنية اللازمة.	4
5	3	0.639	82.8%	4.14	يساهم تبني معيار INTOSAI رقم 100 في اتباع مراقبي ديوان الرقابة المالية قواعد السلوك المهني الدولية.	5
5	2	0.662	82.4%	4.12	يلزم معيار INTOSAI رقم 100 المراقبين الماليين بالتخطيط للعملية الرقابية قبل البدء بالعمل.	6
5	3	0.655	80%	4.00	يساهم تبني معيار INTOSAI رقم 100 على العمل ضمن فرق عمل متكاملة الخبرة في الاعمال الرقابية.	7
5	2	0.731	82.4%	4.12	يساهم تبني معيار INTOSAI رقم 100 في متابعة التطورات الحديثة والعمل على تنفيذها في ارض الواقع.	8
5	3	0.625	82.4%	4.12	يعزز معيار INTOSAI رقم 100 اتباع مفهوم مخاطر الرقابة عند تخطيط وتنفيذ الاعمال الرقابية في المؤسسات الحكومية.	9
5	2	0.840	81.8%	4.09	يعزز معيار INTOSAI رقم 100 الى اتباع مفهوم الاهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ الاعمال الرقابية في المؤسسات الحكومية.	10
5	2.8	0.4325 0	82.2%	4.1093	متوسط المتوسطات	

المصدر : من اعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الاحصائي .

وقد ابرزت نتائج التحليل الاحصائي لاراء العينة المدروسة وكما هي موضحة بالجدول رقم(13). و احتل متغير اتساع استخدام التطبيقات الالكترونية في اعمال المؤسسات الحكومية يتطلب تطوير الاساليب الرقابية وفقا لمعايير INTOSAI بشكل عام. بالمرتبة الاولى بوسط حسابي قدره (4.23) وبنسبة مئوية (84.6%)، و كان المتغير يساهم في تبني معيار INTOSAI رقم 100 الى الزام مراقبي ديوان الرقابة المالية على بذل العناية المهنية اللازمة. والمتغير يساهم في تبني معيار INTOSAI رقم 100 في اتباع مراقبي ديوان الرقابة المالية قواعد السلوك المهني الدولية. بمقدار (4.14) أي بنسبة (82.8%) ، يليه المتغيرات يلزم معيار INTOSAI رقم 100 المراقبين الماليين بالتخطيط للعملية الرقابية قبل البدء بالعمل. والمتغير يساهم تبني معيار INTOSAI رقم 100 في متابعة التطورات الحديثة والعمل على تنفيذها في ارض الواقع. والمتغير يعزز معيار INTOSAI رقم 100 اتباع مفهوم مخاطر الرقابة عند تخطيط وتنفيذ الاعمال الرقابية في المؤسسات الحكومية، و حصل هذا المتغيرات على وسط حسابي بلغ (4.12) أي بنسبة (82.4%) وهي نسبة عالية ومشجعة لقيام الديوان بتبني معيار 100 ويساهم تبني معيار INTOSAI رقم 100 في رفع درجة استقلالية مراقبي ديوان الرقابة المالية اذ حقق وسطا حسابيا بلغ (4.09) أي بنسبة (81.8%) وفق آراء العينة محل الدراسة، وكانت اراء العينة تدور حول امتلاك ديوان الرقابة المالية في الاقليم الموارد المالية الكافية التي تساعد في تبني معيار INTOSAI رقم 100

حصل على وسط حسابي بلغ (4.05) وبنسبة (81%)، و بلغ متوسط المتوسطات لمحور دوافع تبني معيار INTOSAI 100 بشكل عام على وسط بمقدار (4.109) أي بنسبة (82.2%) وهو مؤشر جيد على وجود الدوافع الدعمة لتبني المعيار 100 وفق اجابات عينتي الدراسة، و يدل ذلك على ادراك عينتي الدراسة الى أهمية معيار 100 في رفع جودة اداء الرقابة في بيئة إقليم العراق .

المحور الثاني. الجزء الثاني: ثانيا: متطلبات تبني معيار INTOSAI 100 : تم توضيح عن هذا المحور من خلال عشرة متغيرات فرعية وكما هي في الجدول رقم(14) .

جدول 14: نتائج التحليل الإحصائي لمتغير متطلبات تبني معيار INTOSAI 100

ت	المتغير الفرعي	Mean	The % of The Mean	Std. Dev	Min	Max
1	تجهيز المستلزمات المالية المطلوبة لضمان تفعيل جهاز رقابي بكفاءة	4.30	86%	0.741	3	5
2	ضرورة اعادة النظر بالمهنگ الرقابي كي ينسجم مع منهج INTOSAI 100.	4.21	84.2%	0.709	3	5
3	وضع اساليب وقائية لمنع تعرض الجهاز الرقابي لضغوطات خارجية	4.16	83.2%	0.574	3	5
4	توحيد الاجراءات والمبادئ والمصطلحات المالية بما يتناسق مع محتوى INTOSAI 100.	4.12	82.4%	0.762	2	5
5	توفير الدعم الخارجي من المختصين بالرقابة المالية والاستفادة من خبراتهم.	4.12	82.4%	0.981	1	5
6	القيام بدورات متخصصة من قبل ديوان الرقابة على كيفية تطبيق معيار INTOSAI 100 ومتابعة التعديلات التي تحث حولها.	4.19	83.8%	0.732	3	5
7	تهيئة المراقبين بتعريفهم واطلاعهم على معيار INTOSAI حتى يقومون بدورهم ونقل خبرتهم الى المؤسسات.	4.09	81.8%	0.811	1	5
8	تتولى السلطة التشريعية مهمة إلزام الحكومة بتطبيق هذا المعيار ويضع هذا الالزام حسب قانون ينص على وجوب تطبيقه	4.02	80.4	0.672	3	5
9	وجوب وجود تنسيق كامل بين السلطة التشريعية وديوان الرقابة المالية حول توحيد جهودها لمواجهة التحديات التي تحول حول تطبيق معيار INTOSAI 100	3.95	79%	0.844	2	5
10	تصميم نظام الكتروني يتم فيه بناء المعيار واجزائه المطلوبة مع اجراء ادخالات للحاسبات العامة للمؤسسات الحكومية.	4.14	82.8%	0.774	3	5
	متوسط المتوسطات	4.13	82.6%	0.41778	3.4	5

المصدر : من اعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الاحصائي .

تمثلت نتائج التحليل الاحصائي من خلال آراء العينة المدروسة بحصول متغير توفير المستلزمات المالية الضرورية لضمان تفعيل جهاز رقابي بكفاءة على اعلی وسط حسابي بمقدار (4.30) اي بنسبة مئوية بلغت (86%)، تلاه متغير ضرورة اعادة النظر بالمهنگ الرقابي كي ينسجم مع منهج INTOSAI 100. بوسط حسابي بمقدار (4.21) اي بنسبة مئوية بلغت (84.2%). والقيام بدورات متخصصة من قبل ديوان الرقابة على كيفية تطبيق معيار INTOSAI 100 ومتابعة التعديلات التي تحث حولها بوسط حسابي (4.19) وبنسبة (83.8%). وحقق متغير وضع اساليب وقائية لمنع تعرض الجهاز الرقابي لضغوطات خارجية وسط حسابي مقداره (4.16) أي بنسبة مئوية بلغت (83.2%)، و تشير آراء العينة حول تصميم نظام الكتروني يتم فيه بناء المعيار واجزائه المطلوبة مع اجراء ادخالات للحاسبات العامة للمؤسسات الحكومية وسط حسابي بمقدار (4.14) اي بنسبة مئوية (82.8) ويليها المتغيرين توحيد الاجراءات والمبادئ والمصطلحات المالية بما يتناسق مع محتوى INTOSAI 100. والمتغير توفير الدعم الخارجي من المختصين بالرقابة المالية والاستفادة من خبراتهم. بوسط حسابي (4.12) وبنسبة مئوية (82.4%) ويليها المتغير تهيئة المراقبين بتعريفهم واطلاعهم على معيار INTOSAI حتى يقومون بدورهم ونقل خبرتهم الى المؤسسات بوسط حسابي (4.09) وبنسبة مئوية (81.8%) وحصل المتغير تتولى السلطة التشريعية مهمة الزام الحكومة بتطبيق هذا المعيار ويضع هذا الالزام بموجب قانون ينص على وجوب تطبيقه (4.02) بنسبة مئوية (80.4%) وحصل المتغير. وجوب وجود تنسيق كامل بين السلطة التشريعية وديوان الرقابة المالية حول توحيد جهودها في مواجهة التحديات التي تحول حول تطبيق معيار INTOSAI 100 على ادنى وسط حسابي (3.95) وبنسبة مئوية (79%) و كان متوسط المتوسطات للمحور بشكل عام بلغ (4.130) وبنسبة مئوية بلغت (82.6%) وهو مؤشر مرتفع لمتطلبات تبني المعيار وهو ما يمثل ادراك العينة العالي للمبررات المهمة لحصول عمليات تبني المعيار في ديوان الرقابة والمالية.

جدول 15: متوسط المتوسطات لمحاور المتغير الرئيس الاول تبني معيار INTOSAI 100

ت	محاور المتغير الرئيس الأول	Mean	The % of The Mean	Std. Dev	Min	Max
1	دوافع تبني معيار INTOSAI 100	4.1093	82.2%	0.43250	2.80	5
2	متطلبات تبني معيار INTOSAI 100	4.130	82.6%	0.41778	3.40	5
	متوسط المتوسطات	4.119	82.4%	0.4251	3.1	5

يتبين من خلال الجدول رقم(15) بان محور تبني معيار INTOSAI 100 في إقليم العراق كان محور دوافع تبني المعيار بادنى وسط حسابي للمتغير الرئيس الاول بوسط حسابي بلغ (4.1093) أي بنسبة مئوية بلغت (82.2%) مما يدل على امكانية تطبيق المعيار من وجهة نظر عينة الدراسة. و احتل محور متطلبات تبني المعيار على المرتبة الاولى بوسط حسابي بلغ (4.130) وبنسبة مئوية بلغت (82.6%) مما يؤكد اهمية هذه المتطلبات للقيام بعملية تبني المعيار لما لها من مميزات في رفع جودة اداء الرقابة المالية وهذا ما تبحت عنها الدراسة.

وبشكل عام فان المتغير الرئيس الاول والمتمثل تبني معيار INTOSAI 100 قد حصل بالإجمال على وسط حسابي بلغ (4.119) وبنسبة مئوية (82.4%) وهو ما يدل على اهمية تبني معيار INTOSAI 100 في تفعيل جودة اداء الرقابة المالية من وجهة نظر عينتي الدراسة لواقع ديوان الرقابة المالية.

المحور الثاني. الجزء الثالث: جودة الاداء الرقابي في ظل تبني معيار INTOSAI 100: يتناول هذا المحور المتغير الرئيسي الثاني المتمثل ب جودة اداء الرقابة المالية ويتضمن المبادئ الاساسية لرقابة القطاع العام وفق معيار INTOSAI 100، اذ تم التعبير عن هذا المحور من خلال ثلاثين متغير فرعي (سؤال) متمثل في ثمان مبادئ ويحتوي كل مبداء على متغيرات فرعية وكما هي موضحة في الجداول الاتية.

المحور الثاني الجزء الثالث: اولاً. المبدأ الاول اخلاقيات المهنة والاستقلالية يتناول هذا المحور الفرعي اخلاقيات المهنة والاستقلالية، اذ تم التعبير المحور هذا عبره ثلاثة متغيرات فرعية وكانت اراء عينة الدراسة متفاوتة من متغير إلى اخر كما موضح بالجدول رقم (16)

جدول 16: نتائج التحليل الإحصائي لمتغير الفرعي (المبداء الاول): اخلاقيات المهنة والاستقلالية

ت	المتغير الفرعي	Mean	The % of The Mean	Std. Dev	Min	Max
1	يساهم تبني معيار INTOSAI رقم 100 في زيادة استقلالية المراقبين الماليين عند اداء عملية الرقابة.	4.07	81.4%	0.669	3	5
2	يساهم تطبيق اليات المساءلة بموضوعية وشفافية في رفع مستوى جودة اداء الرقابة المالية.	4.05	81%	0.722	2	5
3	يعد التزام مراقبي ديوان الرقابة المالية بقواعد اخلاقيات المهنة عاملاً مباشراً في رفع جودة اداء الرقابة المالية.	4.09	81.8%	0.684	3	5
	متوسط المتوسطات	4.0698	81.4%	0.53233	2.67	51

المصدر : من اعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الاحصائي.

وتشير نتائج التحليل الإحصائي لاجابات افراد العينة الى أن المتغير يعد التزام مراقبي ديوان الرقابة المالية بقواعد اخلاقيات المهنة عاملا مباشرا في رفع جودة اداء الرقابة المالية. حصل بمقدار (4.09) وبنسبة مئوية قدرها (81.8%)، و كان متغير يساهم في تبني معيار 100 INTOSAI في زيادة استقلالية المراقبين الماليين عند اداء عملية الرقابة بوسط حسابي (4.07) وبنسبة مئوية قدرها (81.4%).

اما اراء العينة حول يساهم تطبيق اليات المساءلة بموضوعية وشفافية في رفع مستوى جودة اداء الرقابة المالية.تركزت بادنى وسط حسابي (4.05) وبنسبة مئوية قدرها (81%).

و كان متوسط المتوسطات للمحور بشكل عام قد بلغ (4.069) وبنسبة مئوية بلغت (81.4%) وهو ما يؤشر الى ادراك عيني الدراسة بدور اخلاقيات المهنة والاستقلالية ومدى مساهمتها في رفع جودة اداء الرقابة المالية .

المحور الثاني الجزء الثالث: ثانيا. المبدأ الثاني التقدير المهني والعناية الواجبة والشك: اذ تم التعبير عن هذا المحور من خلال ثلاثة متغيرات فرعية وكانت اراء عينة الدراسة متفاوتة من متغير إلى اخر كما موضح بالجدول رقم (17)

جدول 17: نتائج التحليل الإحصائي لمتغير (المبدأ الثاني) التقدير المهني والعناية الواجبة والشك

ت	المتغير الفرعي	Mean	The % of The Mean	Std. Dev	Min	Max
1	تعزيز العناية المهنية المبذولة في التخطيط لعملية الرقابة يساهم في رفع جودة اداء الرقابة المالية.	4.14	82.8%	0.639	3	5
2	تسهم المعرفة الشاملة والخبرة في تنفيذ العمل الرقابي الى رفع جودة اداء الرقابة المالية.	4.14	82.8%	0.743	2	5
3	يسهم تبني مفهوم الشك المهني في تقييم مدى كفاءة وكفاية ادلة الاثبات الى زيادة مستوى جودة اداء الرقابة المالية.	3.98	79.6%	0.963	1	5
	متوسط المتوسطات	4.085 3	81.73%	0.5777 8	2.67	5

المصدر : من اعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الاحصائي.

كان الوسط الحسابي لمتغيري تعزيز العناية المهنية المبذولة في التخطيط لعملية الرقابة يساهم في رفع جودة اداء الرقابة المالية.و تسهم المعرفة الشاملة والخبرة في تنفيذ العمل الرقابي الى رفع جودة اداء الرقابة المالية بمقدار (4.14) وبنسبة مئوية (82.8%) وهو ما يمثل اعلى وسط حسابي ضمن هذا المحور، ويليه ما يسهم في تبني مفهوم الشك المهني في تقييم مدى كفاءة وكفاية ادلة الاثبات الى زيادة مستوى جودة اداء الرقابة المالية.بادنى وسط حسابي (3.98) بنسبة مئوية (79.6%)،

اما متوسط المتوسطات للمحور بشكل كلي فقد بلغ (4.08) وبنسبة مئوية بلغت (81.73%) وهو ما يؤشر وجود الحاجة المهنية للتقدير المهني والعناية الواجبة والشك من وجهة نظر مجتمعي الدراسة، الذي يقدم مؤشراً مشجعاً لتبني معيار 100 INTOSAI .

المحور الثاني الجزء الثالث: ثالثاً . المبدأ الثالث رقابة الجودة التعبير عن هذا المحور عبر سبعة متغيرات فرعية . وكانت اراء عينة الدراسة متفاوتة من متغير إلى اخر كما موضح بالجدول رقم (18)

جدول 18: نتائج التحليل الإحصائي لمتغير (المبدأ الثالث) رقابة الجودة

ت	المتغير الفرعي	Mean	The % of The Mean	Std. Dev	Min	Max
1	ان الالتزام بالمعايير المهنية العالمية له دور كبير وفعال في رفع جودة اداء الرقابة المالية.	4.28	85.6%	0.734	3	5
2	يسهم وجود نظم لرقابة الجودة في تعزيز الثقة والمصادقية في نتائج الرقابة.	4.23	84.6%	0.751	3	5
3	يؤدي تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة الى رفع كفاءة أداء الرقابة المالية.	4.19	83.8%	0.764	2	5
4	يسهم التزام المراقبين بمسئولياتها تجاه المجتمع والمهنة بشكل عام في رفع جودة الاداء.	4.26	85.2%	0.727	3	5
5	يسهم الالتزام بالإرشادات الخاصة بالسياسات والإجراءات والمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض عمله لمساعديه في رفع جودة الاداء الرقابي.	4.00	80%	0.816	2	5
6	يسهم الاهتمام بالكفاءات والخبرات وتطويرها من خلال التعليم المستمر الى رفع جودة اداء الرقابة المالية.	4.23	84.6%	0.868	2	5
7	يسهم تطبيق التكنولوجيا الحديثة في المهام الرقابية الى رفع جودة اداء الرقابة المالية.	4.12	82.4%	0.823	2	5
	متوسط المتوسطات	4.186	83.74%	0.542 23	3	5

المصدر : من اعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الاحصائي .

حيث تشير نتائج التحليل الاحصائي الى حصول متغير ان الالتزام بالمعايير المهنية العالمية له دور كبير وفعال في رفع جودة اداء الرقابة المالية. على اعلی وسط حسابي بين المتغيرات السبعة في هذا المحور والبالغ (4.28) وبنسبة مئوية (85.6%). اما رأي العينة المبحوثة حول التزام المراقبين بمسئولياتها تجاه المجتمع والمهنة بشكل عام في رفع جودة الاداء ، فكان بنسبة مئوية تبلغ (85.2%) أي بوسط حسابي (4.26) وتشير نتائج التحليل الاحصائي إلى اسهام وجود نظم لرقابة الجودة في تعزيز الثقة والمصادقية في نتائج الرقابة لان النسبة المئوية لهذا المتغير بلغت (84.6%) فقط اي بوسط حسابي (4.23)، يسهم في الاهتمام بالكفاءات والخبرات وتطويرها من خلال التعليم المستمر الى رفع جودة اداء الرقابة المالية فقد كان نصيب هذا المتغير على وسط حسابي (4.12) وبنسبة (82.4%) وهذه النسبة تؤكد حاجة ديوان الرقابة المالية إلى تطوير قدراتها في مجال الكفاءات والخبرات التي تمكنها من اجراء رقابة فعالة في الإقليم، ويليه المتغير يؤدي تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة الى رفع كفاءة أداء الرقابة المالية.

بوسط حسابي (4.19) وبنسبة (83.8%)، وفيما يتعلق ب تطبيق التكنولوجيا الحديثة في المهام الرقابية الى رفع جودة اداء الرقابة المالية. كانت بوسط حسابي (4.12) وبنسبة مئوية (82.4%) اما بالنسبة لأدنى وسط حسابي مسجل بحسب اراء عينتي الدراسة لهذا المحور فكان الالتزام بالإرشادات الخاصة بالسياسات والإجراءات والمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض عمله لمساعديه في رفع جودة الاداء الرقابي، اذ بلغ الوسط الحسابي (4) اي بنسبة مئوية (80%) وهذه النسبة بحد ذاتها كفيلة بالتعبير عن اهمية اجراء تغييرات جذرية للإجراءات والمبادئ التي يعمل وفقها ديوان الرقابة المالية في الإقليم. وفي سياق نتائج آراء العينة الاجمالية بالمحور فقد كانت بوسط حسابي (4.186) أي بنسبة مئوية بلغت (83.74%) وهو ما يؤشر حاجة ديوان الرقابة المالية لاجراء تغييرات استراتيجية كحل لرفع جودة اداء الرقابة المالية، من خلال تبني رقابة جودة كحل تطرحه الدراسة في سبيل رفع مستوى جودة الاداء الرقابي وكسب ثقة جمهور المستفيدين لأن المستوى الحالي الذي يعمل وفقها الديوان لا يتناسب مع التطورات التي يشهدها الإقليم.

المحور الثاني الجزء الثالث: رابعا . المبدأ الرابع ادارة فريق الرقابة ومهاراته اذ تم التعبير عن المحور هذا من خلال سبع متغيرات فرعية. وكانت اراء عينة الدراسة متفاوتة من متغير إلى اخر كما هو مبين بالجدول رقم (19)

جدول 19: نتائج التحليل الإحصائي لمتغير (المبدأ الرابع) ادارة فريق الرقابة ومهاراته

ت	المتغير الفرعي	Mean	The % of The Mean	Std. Dev	Min	Max
1	يساهم العمل ضمن فريق عمل يمتلك مهارات متنوعة في الرقابة في رفع جودة اداء الرقابة المالية.	4.26	85.2%	0.727	3	5
2	يساهم وجود اعضاء ذوي خبرة عالية ضمن فريق العمل الرقابي الى رفع جودة اداء الرقابة المالية.	4.26	85.2%	0.693	2	5
3	تعزز عملية المشاورة فيما بين اعضاء فريق العمل على المسائل المعقدة في رفع جودة اداء الرقابة المالية.	4.09	81.8%	0.750	2	5
4	تسهم الاستعانة بالخبرات الخارجية في الحالات المعقدة الى رفع جودة اداء الرقابة المالية.	4.09	81.8%	0.718	3	5
	متوسط المتوسطات	4.1744	83.5%	0.49261	3	5

حيث تشير نتائج التحليل الاحصائي الى حصول متغيري يساهم العمل ضمن فريق عمل يمتلك مهارات متنوعة في الرقابة في رفع جودة اداء الرقابة المالية. و يساهم وجود اعضاء ذوي خبرة عالية ضمن فريق العمل الرقابي الى رفع جودة اداء الرقابة المالية على اعلى وسط حسابي في هذا المحور والبالغ (4.26) وبنسبة مئوية (85.2%). اما رأي العينة المبحوثة حول متغيري الدراسة تعزز عملية المشاورة فيما بين اعضاء فريق العمل على المسائل المعقدة في رفع جودة اداء الرقابة المالية و تسهم الاستعانة بالخبرات الخارجية في الحالات المعقدة الى رفع جودة اداء الرقابة المالية. بنسبة مئوية تبلغ (81.8%) أي بوسط حسابي (81.8%).

وفي سياق نتائج آراء العينة الاجمالية بالمحور فقد كانت بوسط حسابي (4.17) أي بنسبة مئوية بلغت (83.5%) وهو ما يؤشر الى اعادة نظر مراقبي الديوان الى تغيير الية العمل التي يعملون وفقها حالياً وتبني المبدأ الرابع من المبادئ الاساسية لمعيار انتوساي رقم (100) والذي يوصي بتكوين فرق عمل رقابية لادارة العمل الرقابي بفاعلية وكفاءة.

المحور الثاني الجزء الثالث: خامسا . المبدأ الخامس مخاطر الرقابة اذ تم التعبير عن هذا الجزء من خلال سبعة متغيرات فرعية. وكانت اراء عينة الدراسة متفاوتة من متغير إلى اخر كما موضح بالجدول 20

الجدول رقم (20)

جدول 20: نتائج التحليل الإحصائي لمتغير (المبدأ الخامس) مخاطر الرقابة

ت	المتغير الفرعي	Mean	The % of The Mean	Std. Dev	Min	Max
1	يسهم تنفيذ اجراءات رقابة المخاطر في العمل الرقابي في رفع جودة اداء الرقابة المالية .	4.16	83.2%	0.754	2	5
2	تسهم عملية قياس المخاطر الناشئة والية معالجتها في العمل الرقابي في رفع جودة اداء الرقابة المالية.	4.05	81%	0.872	2	5
3	ادارة المخاطر الرقابية من قبل فريق ذو كفاءة عالية يسهم في رفع جودة اداء الرقابة المالية.	4.19	83.8%	0.906	2	5
	متوسط المتوسطات	4.1302	82.66%	0.69822	2	5

المصدر: من اعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الاحصائي.

وتشير نتائج التحليل الاحصائي إلى أن (83.8%) من آراء العينة المبحوثة تتفق على ادارة المخاطر الرقابية من قبل فريق ذو كفاءة عالية يسهم في رفع جودة اداء الرقابة المالية، لذا حصل هذا المتغير على أعلى وسط حسابي بالنسبة لهذا المحور والبالغ (4.19) ويليه اسهام تنفيذ اجراءات رقابة المخاطر في العمل الرقابي الى رفع جودة اداء الرقابة المالية. والمادية بوسط حسابي (4.16) أي بنسبة مئوية (83.2%) واتفق (81%) من عينة الدراسة على أن ادارة المخاطر الرقابية من قبل فريق ذو كفاءة عالية يسهم في رفع جودة اداء الرقابة المالية، اذ حصل هذا المتغير على ادنى وسط حسابي ضمن هذا المحور بمقدار (4.05).

اما فيما يتعلق بالنتيجة الاجمالية للمحور فقد كان بوسط حسابي (4.130) وبنسبة مئوية (82.66%) وهذا يدل على أن عينة الدراسة تشجع اقامة مخاطر الرقابة.

المحور الثاني الجزء الثالث: سادسا . المبدأ السادس الاهمية النسبية اذ تم بيان عن هذا المحور من خلال اربعة متغيرات فرعية. وكانت اراء عينة الدراسة متفاوتة من متغير إلى آخر كما هو موضح بالجدول رقم

(21)

جدول 21: نتائج التحليل الإحصائي لمتغير (المبدأ السادس) الأهمية النسبية

ت	المتغير الفرعي	Mean	The % of The Mean	Std. Dev	Min	Max
1	يسهم تحديد مستوى الأهمية النسبية في رفع جودة أداء الرقابة المالية.	4.07	81.4%	0.961	1	5
2	تسهم الدقة في تطبيق جوانب الأهمية النسبية في رفع جودة أداء الرقابة المالية.	4.12	82.4%	0.879	2	5
3	تحديد الأهمية النسبية بشكل تقديري مهني تؤثر في الإجراءات الرقابية وتقييم نتائجها	4.19	83.8%	0.764	2	5
4	مراعاة الأهمية النسبية في كل مراحل العملية الرقابية تسهم في رفع جودة أداء الرقابة المالية.	3.86	77.2%	0.915	2	5
	متوسط المتوسطات	4.0581	81.2%	0.68103	2.75	5

المصدر: من اعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الاحصائي.

اذ توشر نتائج التحليل الاحصائي، كما هي موضحة بالجدول رقم (21) الى تحديد الأهمية النسبية بشكل تقديري مهني تؤثر على الإجراءات الرقابية وتقييم نتائجها، اذ حصل هذا المتغير على المرتبة الاولى بوسط حسابي (4.19) وبنسبة مئوية قدرها (83.8%)، و حصل متغير تسهم الدقة في تطبيق جوانب الأهمية النسبية في رفع جودة أداء الرقابة المالية. في وسط حسابي أقل بلغ (4.12) بنسبة مئوية بلغت (82.4%)، ويليه المتغير يسهم تحديد مستوى الأهمية النسبية الى رفع جودة أداء الرقابة المالية. بوسط حسابي (4.07) وبنسبة مئوية (81.4%) وحصل المتغير مراعاة الأهمية النسبية في كل مراحل العملية الرقابية تسهم في رفع جودة أداء الرقابة المالية بادن وسط حسابي (3.86) وبنسبة مئوية (77.2%) اما متوسط المتوسطات للمحور بشكل اجمالي فقد كان بمقدار (4.05) وبنسبة مئوية بلغت (81.2%)

المحور الثاني الجزء الثالث: سابعا . المبدأ السابع التوثيق اذ تم توضيح هذا المحور من خلال اربعة متغيرات فرعية. وكانت اراء عينة الدراسة متفاوتة من متغير إلى آخر كما هو موضح بالجدول رقم (22)

جدول (22)

جدول 22: نتائج التحليل الإحصائي لمتغير (المبدأ السابع) التوثيق

ت	المتغير الفرعي	Mean	The % of The Mean	Std. Dev	Min	Max
1	يساهم وجود خطة عمل محكمة وعملية في رفع جودة أداء الرقابة المالية.	4.30	86%	0.638	3	5
2	يسهم التوثيق السليم للعمل الرقابي في رفع جودة أداء الرقابة المالية	4.1	82%	0.762	3	5
3	اعتماد المراقب المالي على ادلة الاثبات الكافية في اثناء اداء مهامه يسهم في رفع جودة أداء الرقابة المالية.	4.16	83.2%	0.754	3	5
	متوسط المتوسطات	4.13	82.6%	0.60085	3.333	5

المصدر: من اعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الاحصائي .

اذ تشير نتائج التحليل الحصائي لاراء افراد عينة الدراسة الى يساهم وجود خطة عمل محكمة وعملية في رفع جودة اداء الرقابة المالية، اذ حصل هذا المتغير على أعلى متوسط حسابي (4.30) وبنسبة مئوية (86%)، يليه اعتماد المراقب المالي على ادلة الاثبات الكافية اثناء اداء مهامه يساهم في رفع جودة اداء الرقابة المالية كون توفير ادلة اثبات كافية ومحل الاعتماد من شأنها تزيد من زيادة الموثوقية وبالتالي زيادة جودة اداء العمل الرقابي وهذا ما تم تاكيده من خلال الوسط الحسابي الذي حققه هذا المتغير (4.16) وبنسبة مئوية (83.2%). وان يساهم التوثيق السليم للعمل الرقابي في رفع جودة اداء الرقابة المالية بادننى وسط حسابي (4.12) وبنسبة مئوية (82.4%) اما نتائج المحور الكلية فقد كانت بوسط حسابي (4.193) وبنسبة مئوية (83.86%)، وهذه النسبة تشير إلى مدى أهمية توثيق العمل الرقابي وهذا ما نفتقر إليها ديوان الرقابة المالية في إقليم العراق.

المحور الثاني الجزء الثالث: ثامنا . المبدأ الثامن التواصل اذ تم التعبير عن هذا المحور عن طريق ثلاثة متغيرات فرعية. وكانت اراء عينة الدراسة متفاوتة من متغير إلى آخر كما هو موضح بالجدول رقم (23)

جدول 23: نتائج التحليل الإحصائي لمتغير (المبدأ الثامن) التواصل

ت	المتغير الفرعي	Mean	The % of The Mean	Std. Dev	Min	Max
1	ان تواصل المراقبين الماليين مع المؤسسات الحكومية الخاضعة للرقابة يحقق شفافية عالية تساهم في جودة اداء الرقابة المالية .	4.37	87.4%	0.655	3	5
2	وجود وحدة العلاقات العامة للتواصل مع وسائل الاعلام بفاعلية وكفاءة تساهم في جودة اداء الرقابة المالية.	4.07	81.4%	0.856	2	5
3	تعزير التواصل بين ديوان الرقابة المالية ولجان المجلس التشريعي تساهم في جودة اداء الرقابة المالية.	4.14	82.8%	0.833	3	5
	متوسط المتوسطات	4.1398	82.79%	0.65559	3.67	5

المصدر: من اعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الاحصائي

اذ تشير نتائج التحليل الحصائي لاراء افراد عينة الدراسة الى ان تواصل المراقبين الماليين مع المؤسسات الحكومية الخاضعة للرقابة يحقق شفافية عالية تساهم في جودة اداء الرقابة المالية، اذ حصل هذا المتغير على أعلى متوسط حسابي (4.37) وبنسبة مئوية (87.4%)، وان تعزير التواصل بين ديوان الرقابة المالية ولجان المجلس التشريعي تساهم في جودة اداء الرقابة المالية بوسط حسابي (4.14) وبنسبة مئوية (82.8%) . وفيما يتعلق بوجود وحدة العلاقات العامة للتواصل مع وسائل الاعلام بفاعلية وكفاءة تساهم في جودة اداء الرقابة المالية بادننى وسط حسابي (4.12) وبنسبة مئوية (82.4%) اما نتائج المحور الكلية فقد كانت بوسط حسابي (4.193) وبنسبة مئوية (83.86%)، وهذه النسبة تشير إلى مدى أهمية توثيق العمل الرقابي وهذا ما نفتقر إليه ديوان الرقابة المالية في إقليم العراق.

جدول 24: متوسط المتوسطات لمحاور المتغير الرئيس الثاني جودة اداء الرقابة المالية

ت	محاور المتغير الرئيس الثاني	Mean	The % of The Mean	Std. Dev	Min	Max
1	واقع جودة اداء الرقابة المالية	3.8581	77.16%	0.47270	2.80	4.90
2	المبدأ الاول اخلاقيات المهنة والاستقلالية	4.0698	81.4%	0.53233	2.67	5
3	المبدأ الثاني التقدير المهني والعناية الواجبة والشك	4.0853	81.73%	0.57778	2.67	5
4	المبدأ الثالث رقابة الجودة	4.1860	83.74%	0.54223	3	5
5	المبدأ الرابع ادارة فريقي الرقابة ومهارته	4.1744	83.5%	0.49261	3	5
6	المبدأ الخامس مخاطر الرقابة	4.1302	82.66%	0.69822	2	5
7	المبدأ السادس الاهمية النسبية	4.0581	81.2%	0.68103	2.75	5
8	المبدأ السابع التوثيق	4.13	82.6%	0.60085	3.333	5
9	المبدأ التواصل	4.1398	82.79%	0.65559	3.67	5
	متوسط المتوسطات	4.0924	81.86%	0.58370	2.58	5

المصدر : من اعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الاحصائي .

ويبين الجدول (24) متوسط المتوسطات لإجمالي المحاور الفرعية للمتغير الرئيس الثاني والمتمثل بجودة اداء الرقابة المالية ، اذ حصل محور رقابة الجودة على أعلى وسط حسابي من بين محاور متغير جودة اداء الرقابة المالية بوسط حسابي بلغ (4.1860) أي بنسبة مئوية (83.74%) يليه محور ادارة فريق الرقابة ومهارته بوسط حسابي (4.1744)، وبنسبة مئوية (83.5%)، وحصل محور التواصل على وسط حسابي بلغ (4.1398) اي بنسبة مئوية (82.79%) ثم تلاه محور مخاطر الرقابة اذ حصل على نسبة مئوية (82.66%) أي بوسط حسابي (4.1302) ، في حين حقق محور التوثيق وسط حسابي قدره(4.13)، أي بنسبة (82.6%) ، تلاها التقدير المهني والعناية الواجبة والشك بوسط حسابي (4.0853) وبنسبة مئوية (81.79%) اما محور اخلاقيات المهنة والاستقلالية كانت بنسبة (4.0698) أي بوسط حسابي (81.4). يليه الاهمية النسبية بوسط حسابي (4.0581)، أي بنسبة (81.2%)، ومن ثم يأتي محور واقع جودة اداء الرقابة المالية (3.858) وبنسبة مئوية (77.13%)، وهذا ما يدعو إلى إجراء تطبيق المعيار 100 في ديوان الرقابة في سبيل تطوير جودة اداء الرقابة المالية.

اما خلاصة نتائج التحليل الوصفي توضح بان المتغير الرئيس الاول والمتمثل تبني معيار INTOSAI 100 بلغ وسطها الحسابي بلغ (4.119) وبنسبة (82.4%)، و حصل المتغير الرئيس الثاني والمتمثل بجودة اداء الرقابة المالية من وجهة نظر عينتي الدراسة على وسط حسابي (4.092) وبنسبة مئوية بلغت (81.86%) اما اراء العينة بمجمل المتغيرين والعلاقة الرابطة بينهما في هذه الدراسة فقد كانت اجابات عينتي الدراسة بوسط حسابي (4.105) وبنسبة مئوية (82.13%) وهو ما يدل على اهمية المتغيرين في بيئة ديوان الرقابة المالية والنتائج الموضحة بالجدول (25) ادناه تدل على تقارب اراء العينتين حول تلك المتغيرات مما يدل على ترابطهما وأهميتهما المشتركة في مهنة الرقابة.

جدول 25: متوسط المتوسطات للمتغيرات الرئيسية

ت	المتغير الرئيس	Mean	The % of The Mean	Std. Dev	Min	Max
1	تبني معيار 100 INTOSAI	4.119	82.4%	0.4251	3.1	5
2	جودة اداء الرقابة المالية	4.092	81.86%	0.5837	2.58	5
	متوسط المتوسطات	4.105	82.13%	0.5044	2.84	5

المصدر: من اعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الإحصائي.

3.2 اختبار وتحليل فرضيات الدراسة

أولاً . اختبار T لإجابات عينتي الدراسة: تم استخدام اختبار t لاختبار مدى تجانس اجابات عينة الأكاديميين العاملين في ديوان الرقابة المالية، والمهنيين العاملين في ديوان الرقابة المالية في اقليم العراق، والحكم على معنوية الفروق بين متوسطي اجابات العينتين في ضوء محاور متغيري الاستبانة الرئيسيين وكالاتي: 1. اختبار T لاجابات عينتي الدراسة تجاه محاور متغير معيار 100 INTOSAI: تم اجراء اختبار T للحكم على معنوية الفروق في اجابات عينتي الدراسة حول المحاور للمتغير الرئيس الاول وكما هو موضح بالجدول رقم (26).

جدول 26: نتائج اختبار T لعينتي مستقلين تجاه محاور متغير معيار 100 INTOSAI

T المحسوبة	Sig. (2.tailed)	Sig تجانس العينتين	Std. Deviation	Mean	N	العينة	محاور الاجابة
.1.829	0.075	0.103	0.55399	3.9091	11	الاكاديميون	دوافع تبني معيار 100 INTOSAI
			0.36785	4.1781	32	المهنيون	
.0.692	0.493	0.866	0.39080	4.0545	11	الاكاديميون	مطلبات تبني معيار 100 INTOSAI
			0.42951	4.1563	32	المهنيون	

المصدر: من اعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الاحصائي .

تبين نتائج الاختبار الظاهرة بالجدول (26) التي تعكس الاوساط الحسابية وانحرافاتهما، حول محوري المتغير معيار 100 INTOSAI الى تقارب الاوساط الحسابية لاجابات العينتين مما يدل على ان الفروق الضئيلة في وجهات نظرهم بشأن هذا المتغير بشكل عام . فيما تشير نتائج مستوى المعنوية sig لتجانس العينتين قد بلغ (0.103) و (0.866) على التوالي للمحاورين، وتشير تلك النتائج إلى أن المحور الاول والثاني هو اكبر من مستوى المعنوية المعتمد والبالغ (0.05) مما يدل على تجانس مجتمعي الدراسة في اجاباتهم حول تلك المحاور ، إلا أن نتائج T المحسوبة للمحورين كانت اقل من مستوى المعنوية المعتمد وهو ما يدل على عدم وجود فروق بين اجابات مجتمعي الدراسة حول تلك المحاور . وعند مقارنة مستوى المعنوية لاختبار t مع القيمة الجدولية المعتمدة وهو (2.021) مما يشير الى ان مستوى المعنوية

للمحورين كانت اقل من القيمة الجدولية المعتمد مما يدل على عدم وجود الفروق المعنوية بين الاجابتين ، وبالتالي رفض فرضية الدراسة (2 - أ) و قبول فرضية العدم التي تؤكد عدم وجود فروق معنوية بين اراء افراد عينتي الدراسة تجاه تبني معيار 100INTOSAI

جدول 27: اختبار T لعينتي مستقلين تجاه محاور متغير جودة اداء الرقابة المالية

T المحسوبة	Sig. (2.tailed)	Sig تجانس العينتين	Std. Dev	Mean	N	العينة	
0.044	0.965	0.001	0.69896	3.8636	11	الاكاديميون	واقع جودة اداء الرقابة المالية
			0.38095	3.8563	32	المهنيون	
.1.870	0.069	0.144	0.63881	3.8182	11	الاكاديميون	المبدأ الاول اخلاقيات المهنة والاستقلالية
			0.47129	4.1563	32	المهنيون	
.2.784	0.008	0.666	0.54680	3.6970	11	الاكاديميون	المبدأ الثاني التقدير المهني والعناية الواجبة والشك
			0.53286	4.2188	32	المهنيون	
.0.670	0.507	0.893	0.59684	4.0909	11	الاكاديميون	المبدأ الثالث رقابة الجودة
			0.52831	4.2188	32	المهنيون	
.1.190	0.241	0.566	0.58582	4.0227	11	الاكاديميون	المبدأ الرابع ادارة فريق الرقابة ومهاراته
			0.45508	4.2266	32	المهنيون	
.1.956	0.057	0.135	0.87271	3.7879	11	الاكاديميون	المبدأ الخامس مخاطر الرقابة
			0.59868	4.2500	32	المهنيون	
.0.969	0.338	0.030	0.89696	3.8864	11	الاكاديميون	المبدأ السادس الاهمية النسبية
			0.59563	4.1172	32	المهنيون	
.0.268	0.790	0.208	0.72055	4.1515	11	الاكاديميون	المبدأ السابع التوثيق
			0.56638	4.2083	32	المهنيون	
.0.245	0.808	0.841	0.67270	4.1515	11	الاكاديميون	المبدأ الثامن التواصل
			0.65991	4.208	32	المهنيون	

المصدر : من إعداد الباحث في ضوء نتائج التحليل الإحصائي

وعند "مقارنة مستوى المعنوية لاختبار t مع مستوى المعنوية المعتمد وهو (0.05)"، يتضح أن كلا من واقع الجودة والمبادئ الثمانية المدروسة لم تختلف معنوياً ($p > 0.05$) بين آراء الاكاديميين والمهنيين ، إلا في المبدأ الثاني (التقدير المهني والعناية الواجبة والشك)، حيث أن آراء المهنيين تفوقت معنوياً ($p < 0.05$) على آراء الاكاديميين (4.2 مقابل 3.7)، على التوالي. وهنا يتضح دور الخبرة، حيث أن المهنيين يقدرون المهنة والعناية الواجبة أفضل من الاكاديميين (وهذا واقع الحال، بسبب بعد الاكاديميين عن المهنة). ، إلا أن نتائج T المحسوبة للمحاور الثمانية كانت اقل من مستوى المعنوية المعتمد وهو ما يدل على تجانس اجابات مجتمعي الدراسة حول تلك المحاور . وعند مقارنة مستوى المعنوية لاختبار t مع القيمة الجدولية المعتمد وهو (2.021) مما يشير الى ان مستوى المعنوية للمحاور الثمانية كانت اقل من القيمة الجدولية المعتمد مما يدل على عدم وجود الفروق المعنوية بين الاجابتين اي كلاهما متفقين

على ان تطبيق المعيار سيؤدي الى التوافق (اوافق) الذي يؤكد على ان الاكاديميون والمهنيون متفقون على ان يطبق المعيار في ديوان الرقابة المالية ماعدا المبدأ الثامن فاختلفا فية ، وبالتالي رفض فرضية الدراسة (2. ب) و قبول فرضية العدم التي تؤكد عدم وجود فروق معنوية بين اراء افراد عينتي الدراسة تجاه متغير جودة اداء الرقابة المالية.

ثالثاً : نتائج التحليل الاحصائي للعلاقة والتأثير بين متغيرات الدراسة الرئيسية: يتناول هذا المحور اختبار فرضيات الدراسة المرتبطة باختبار العلاقة والتأثير بين متغيرات الدراسة وكالاتي:

1. علاقة تبني معيار 100 INTOSAI في ظل نتائج التحليل الاحصائي: يتضمن هذا المحور اختبار العلاقة بين المتغير الرئيس الاول والمتمثل معيار 100 INTOSAI والمتغير الرئيس الثاني للدراسة والمتمثل بجودة اداء الرقابة المالية من خلال اعتماد معامل ارتباط بيرسون. اذ يعرض الجدول رقم (28) نتائج الارتباط بين المتغيرين، إذ تظهر النتائج على المستوى العام وجود علاقة ارتباط موجبة بين المتغيرين يعكسها معامل الارتباط البالغ قيمته (0.550^{**}) عند مستوى معنوية (0.01). وتبين هذه النتائج إلى معنوية العلاقة بينهما إذ بلغ مستوى الدلالة ($\text{sig}=0.001$). وهو ما يشير الى قبول الفرضية الثانية التي مفادها هناك علاقة ذو دلالة احصائية معنوية بين تبني معيار 100 INTOSAI و جودة اداء الرقابة المالية.

جدول 28: نتائج علاقة الارتباط بين تبني معيار 100 INTOSAI وجودة اداء الرقابة المالية

		VAR_1 تبني معيار 100 INTOSAI	VAR_2 جودة اداء الرقابة المالية
VAR_1 تبني معيار INTOSA 100 I	Pearson Correlation	1	0.728 **
	Sig. (2.tailed)		0.0001
VAR_2 جودة اداء الرقابة المالية	Pearson Correlation	0.728 **	1
	Sig. (2.tailed)	0.0001	
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2.tailed).			
المصدر: نتائج التحليل الإحصائي باستخدام SPSS.			

يوضح الجدول رقم (28) معامل الارتباط (Pearson) بين كل من تبني المعيار وجودة أداء الرقابة المالية بعد تبني المعيار وتطبيقه، ويتضح من الجدول المذكور أن الارتباط عالي المعنوية ($p < 0.01$)،

وهذا يشير إلى أهمية تبني المعيار وتطبيقه لأنه يحسن من جودة الأداء للرقابة المالية مما يزيد ويطور الجهاز الرقابي.

جدول 29: تحليل التباين للانحدار الخطي لمتغيري تبني معيار INTOSAI 100 وجودة اداء الرقابة المالية

تحليل التباين للانحدار الخطي لمتغيري تبني معيار INTOSAI 100 وجودة اداء الرقابة المالية						
Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	4.108	1	4.108	46.102	0.001
	Residual	3.653	41	0.089		
	Total		42			
.a. Predictors: (Constant)						
b. Dependent Variable: جودة اداء الرقابة المالية						

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي باستخدام SPSS.

يتضح من تحليل تباين الانحدار الجدول رقم (29) أن تأثير تبني المعيار عالي المعنوية ($p < 0.01$) على جودة اداء الرقابة المالية بعد تبني ذلك المعيار وتطبيقه، مما يشجع على تطبيقه في ديوان الرقابة المالية، والذي يؤكد هذا التعميم هو قيمة معامل التحديد ($R.square = 0.53$) العالي نسبياً الجدول رقم (30).

جدول 30: علاقة الانحدار لتأثير تبني المعيار INTOSAI 100 في جودة اداء الرقابة المالية

R ²	R	SIG	T	B	A	N
0.53	0.728	0.000	6790	0.847	0.649	43

ويبين الجدول ان (30)، حيث يتبين أن قيمة معامل الانحدار (B) يساوي (0.847) وإختباره عالي المعنوية ($p < 0.01$) لأن قيمة T في الجدول تساوي (6.790)، أما قيمة الثابت (a) في معادلة الانحدار فيساوي (0.649)، بالإضافة الى قيمة معامل الارتباط (R) بلغت (0.728) ومعامل التحديد (R^2) بلغت (0.53) وهذا يعني ان اداء الرقابة المالية يعتمد بنسبة (53%) على المعيار 100 ونستنتج من ذلك ان نسبة 53% من جودة اداء الرقابة المالية تحسنت بفعل تأثير تبني المعيار وحده. لذا فإن اعتماد جودة أداء الرقابة على تبني المعيار موضوع الدراسة مهم جدا ، وهذا يشير الى قبول الفرضية الثالثة التي مفادها ان هناك تأثير ذو دلالة احصائية بين تبني INTOSAI 100 وجودة اداء الرقابة المالية .

الخاتمة

يتناول هذا الفصل بيان اهم وأبرز الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة في جانبيها النظري والعملي ، فضلاً عن عرض التوصيات التي تقدمها الدراسة اعتماداً على النتائج التي تم التوصل اليها . وقسم الخاتمة على مبحثين هما :.

المبحث الأول/الاستنتاجات

توصلت الدراسة من خلال دراسة وتحليل متغيرات وعلاقات البحث في جانبيها النظري والعملي إلى مجموعة من النتائج التي يمكن تعميمها كإبرز الاستنتاجات التي خرجت بها الدراسة . وفي هذا السياق سيتم تناول تلك الاستنتاجات وفقاً للتقسيم الآتي :

أولاً - الاستنتاجات النظرية للدراسة:

1. تقوم مهنة الرقابة المالية على مقومات رئيسية يجب توافرها لكي تؤدي دورها بشكل صحيح وفعال في تلبية متطلبات الاطراف المستفيدة والاستمرار في تقديم خدماتها ، أبرزها تقديم خدمات ذات جودة عالية وتساير المتطلبات المتغيرة للاطراف المستفيدة. ومن اجل ذلك تلزم الاجهزة الرقابية من قبل المنظمات المهنية المسؤولة ضرورة وضع وتطوير والالتزام بنظم ومعايير جودة اداء الرقابة المالية.
2. إن مهنة الرقابة تواجه تطورا بطيئا في دالة حجم الطلب على خدماتها ومن قبل عدد كبير من الأطراف المستفيدة بشكل خاص والمجتمع بشكل عام، وهو ما يفرض عليها ادراك دورها في التوسع وتطوير حجم ونوع خدماتها المطلوبة.
3. تحتاج الاجهزة في ظل التطورات الحاصلة في البيئة الرقابية الحاجة الماسة لاجراء اعادة تفعيل سريع في مجال التنظيم المهني والأدوات والنظم وطبيعة العمل.
4. يعد معيار 100 INTOSAI احد اهم البدائل التي خاضتها الاجهزة الرقابية في العالم لمواجهة حاجتها لاعادة التفعيل لمواجهة المتغيرات الرقابية والتكنولوجية على وجه التحديد.
5. يعد ضعف اداء الرقابة المالية والتوسع بها والخدمات الجديدة من ابرز عوامل الحاجة لاعادة تفعيل مهنة الرقابة لاجهزة الرقابية.

6. يعود الاهتمام الكبير بموضوع جودة الاداء الرقابي الى تزايد، وضعف الالتزام برقابة الجودة وهو ما ساهم في ضعف اداء الرقابة المالية في المؤسسات العامة.

ثانياً. الاستنتاجات العملية للدراسة:

1. ان النقص الملحوظ في المعايير الرقابية هو المسبب الاساس في تدني جودة العمل الرقابي في الديوان.
2. رغم النقص في المعايير الرقابية الا ان ديون الرقابة المالية لم يستعين بالمعايير الصادرة من منظمة الانتوساي المختصة باصدار المعايير الرقابية.
3. عدم امتلاك ديوان الرقابة المالية للكفاءات والخبرات اللازمة تحول دون ممارستها لدورها الحيوي في الرقابة على القطاع العام.
4. يتصف ديوان الرقابة المالية في الإقليم بالافتقار إلى المقومات المادية التي تمكنها من تطوير خدماتها لرفع ادائها بما يواكب التطورات الحديثة.
5. تمتاز الخدمات المقدمة من قبل مراقبي ديوان الرقابة المالية في الاقليم بالتقليدية وذات جودة منخفضة على الرغم من لتطورات الحاصلة في وظيفة الرقابة المالية على القطاع العام.
6. عدم قدرة ديوان الرقابة المالية على تطبيق التكنولوجيا الحديثة لعدم وجود المتخصصين في الديوان وضعف قدراتها المادية لتطبيق تلك التكنولوجيا.
7. هناك تهاون في تطبيق اليات المساءلة وفقاً لنتائج تقارير ديوان الرقابة المالية.
8. ان ضعف درجة الاستقلالية التي يتمتع بها مراقبي ديوان الرقابة المالية في الاقليم يؤدي الى الممارسة غير الفعالة للعمل الرقابي وبالتالي تخفيض مستوى جودة اداء الرقابة المالية.
9. ان العمل وفق الية تنظيم فريق عمل منظم ومتنوع الخبرات وفق خطط موضوعة ودقيقة وتمتاز بالمرونة يؤدي الى رفع جودة اداء العمل الرقابي.
10. تلبية الاحتياجات المادية لديوان الرقابة المالية التي تساهم في تطبيق معيار INTOSAI 100 من شأنها ان يؤدي الى رفع جودة العمل الرقابي.
11. يساهم معيار INTOSAI 100 في تبادل الخبرات والمعلومات فيما بين كوادر ديوان الرقابة المالية عندما يتم تشكيل فرق عمل.
12. ان التزام مراقبي الديوان بقواعد اخلاقيات المهنة من اهم العوامل التي تحقق رفع جودة اداء الرقابة المالية كون ذلك يساهم في زيادة ثقة الوحدات المحاسبية في الدوائر الحكومية بالعمل الرقابي الذي يؤديه مراقبوا الديوان.

13. ان اعتماد مراقبي الديوان على مفهوم الشك المهني اثناء تاديته لواجباته يسهم في رفع جودة الاداء الرقابي كونه يعتمد على الادلة موضوعية بعيدا عن المحسوبيات وصلات الرقابة بينهم وبين موظفي الوحدات المحاسبية في دوائر القطاع العام.

14. ان آلية رفع جودة اداء الرقابة المالية يكون من خلال مدى تطبيق العالمين فيها بالمعايير المختصة بالعمل الرقابي وكذلك بالسياسات والاجراءات المتبعة.

15. وجود نظام فعال لمراقبة اداء مراقبي ديوان الرقابة المالية يساهم وبشكل كبير في رفع جودة اداء العمل الرقابي لان هذا يمنعهم من اي تواطؤ او اهمال في اثناء القيام بمهامهم.

16. تفادي المخاطر الناجمة من عملية الرقابة من خلال تنفيذ العمل بمهنية و مصداقية على وفق خطط مدروسة من شأنها ان ترفع من جودة اداء العمل الرقابي.

17. الاخذ بالاعتبار بمفهوم الاهمية النسبية في اثناء العمل الرقابي والذي يعتبر من النقاط المهمة التي يجب عدم اغفالها من قبل المراقبين في ديوان الرقابة المالية يساهم في رفع جودة اداء العمل الرقابي.

18. ان وجود وحدة علاقات عامة بين مراقبي الديوان وادارات الدوائر الحكومية محل الرقابة من شأنها تحقق شفافية عالية في عرض المعلومات وبالتالي رفع جودة اداء الرقابة المالية.

المبحث الثاني/التوصيات

أولاً. التوصيات : بناء على الاستنتاجات التي توصلت اليها يمكن تقديم التوصيات الآتية :

1. ضرورة ادراك الاجهزة الرقابية وديوان الرقابة المالية للاقليم بشكل خاص الى الحاجة لاعادة تفعيل وظيفة الرقابة المالية في ديوان الرقابة المالية في مجال التنظيم المهني وحجم ونوع خدمات الرقابة المالية والنظم والادوات المستخدمة بهدف مواكبة التطورات التي تحدث في مجال المهنة عالمياً وفي البيئة المحلية.

2. تشجيع ديوان الرقابة المالية بالتوجه نحو تطبيق معايير المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية الذي يحقق لها النمو والتوسع من خلال تقديم أهمية وسبل تحقيق الاداء والاستفادة من مزاياه.

3. ضرورة ادراك اهمية معيار 100 INTOSAI لما افرزته الدراسة من ايجابيات كبيرة للديوان نفسها فضلا عن الحكومة، والمجتمع بشكل عام الذي تتجلى منفعته الأساسية من خلال رفع جودة الاداء الرقابة المالية ودورها في رفع مستوى دقة القرارات الرقابية ونجاح عمليات التدقيق في المؤسسات العامة.

4. ضرورة وضع متطلبات محددة ومكتوبة لجودة الاداء الرقابي لديوان الرقابة المالية، معيار INTOSAI 100 لما لها من دور في المساهمة في رفع مكانة مهنة الرقابة لقدرة ذلك المعيار في ايضاح طبيعة متطلبات الرقابة من الكوادر المؤهلة ونوع التاهيل المطلوب.

5. ضرورة تطبيق نظم رقابة الجودة والالتزام بمعايير الجودة وتطبيقاتها والسعي نحو رفع جودة أداء الرقابة المالية من خلال التعليم المهني الدائم للعاملين في ديوان الرقابة لجعلهم يدركون طبيعة احتياجات البيئة الرقابية الجديدة ودور معيار INTOSAI 100 في تلبية متطلبات تلك البيئة.

6. ضرورة زيادة الاهتمام باستخدام التكنولوجيا المتطورة وتوظيفها في اعمال الرقابة المالية لما له الاثر الكبير في رفع جودة اداء المهنة، والاستفادة من مزايا الدقة والسرعة في اداء الاعمال.

7. قيام ديوان الرقابة بوضع خطط فعالة لتوعية فئة المستفيدين من الرقابة وأهميتها في عملية اتخاذ القرار من اجل المساهمة في رفع مكانة المهنة ودورها في المجتمع وذلك للحد من اتساع فجوة التوقعات.

8. ضرورة ادراك ديوان الرقابة لاهمية ومنفعة معايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية لما له من تأثير ايجابي في العمل الرقابي وقدرتها على رفع مستوى جودة اعمال الرقابة المالية.

9. اهمية ان تاخذ المؤسسة التعليمية الجامعية في مجال المحاسبة دورها في تطوير الرقابة لمالية من خلال، الدراسة المستمرة للتطورات العالمية ومتطلبات ومتغيرات البيئة الرقابية الجديدة والاشترك مع المنظمات الدولية وبشكل مستمر في اقامة المؤتمرات والندوات والدورات التدريبية من اجل رفع قدراتها وتلبية متطلبات البيئة الرقابية بشكل عام.

ثانياً. المقترحات البحثية : تقترح الدراسة الحالية التوسع في اجراء المزيد من الدراسات التي تتناول المتغيرات التي تناولتها الدراسة الحالية ، وان تكون مهنة الرقابة ميداناً للدراسة وتقترح اجراء الدراسات المستقبلية الأتية :

- تأثير التعليم المحاسبي الحالي في جودة اداء الرقابة المالية في اقليم العراق .

المصادر والمراجع

اولا. القران الكريم

ثانيا. القوانين والوثائق الرسمية

1. قانون ديوان الرقابة المالية لاقليم شمال العراق، قانون رقم اثنان لعام 2008 الجلسة رقم 9 بتاريخ 21.4.2008

2. المبادئ الاساسية لرقابة القطاع العام (ISSAI100) الصادرة عن المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2018 INTOSAI [http .www.issai.org](http://www.issai.org)

3. المبادئ الاساسية لرقابة القطاع العام (ISSAI200) الصادرة عن المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 2018 INTOSAI [http .www.issai.org](http://www.issai.org)

4. مبادرة تطبيق معايير انتوساي (IDI,2018) ، المعيار الدولي للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية.

5. اطار قياس اداء الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، (2013) ، فريق عمل الانتوساي ما يخص فوائد وقيمة الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

ثالثا. الكتب

1. الكياد، محمد احمد، (2010): الادارة المالية الدولية والتحليل المالي والاقتصادي، الطبعة الاولى، كنوز المعرفة للنشر، عمان. الاردن.

2. صبيح، احمد مصطفى، (2016): الرقابة المالية والادارية ودورها في الحد من الفساد الاداري، الطبعة الاولى، مركز الدراسات العراقية للنشر، مصر.

3. "العموري، محمد رسول، (2005): الرقابة المالية العليا"، الطبعة الاولى، الحلبي الحقوقية للنشر، بيروت. لبنان

4. الوادي وعزام، (2000): المالية العامة والنظام المالي في الاسلام، المسيرة للنشر، عمان. الاردن

5. القبيلات، حمدي سليمان، (1998): الادارة المالية على الاجهزة الحكومية، الطبعة الاولى، دار الثقافة للنشر، عمان. الاردن.
6. الجوهر، كريمة على كاظم، (1999): الرقابة المالية للمرحلة الرابعة، المكتبة الوطنية للنشر، بغداد. العراق.
7. سلامة، مصطفى صالح، (2010): "مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية"، الطبعة الاولى، دار البداية للنشر، الاردن - عمان.
8. العبيدي، ماهر موسى، (1986): مبادئ الرقابة المالية، دار الكتب للنشر، بغداد - العراق.
9. الجوهر واخرون، (2017): الاتجاهات الحديثة في التدقيق والرقابة وفقا للمعايير الدولية والتشريعات المحلية، الطبعة الاولى، مكتب الجزيرة للنشر، بغداد - العراق.
10. حماد، طارق عبدالعال، (2004): "معايير المراجعة الدولية والامريكية والعربية، الجزء الاول"، الدار الجامعية للنشر، مصر.
11. العكام، محمد خير، (2018): الرقابة المالية، الجامعة العربية السورية للنشر، دمشق، سورية
12. ارينز ولوبك، (2009) المراجعة: "مدخل متكامل، تعريب محمد عبدالقادر الديسبي، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية".
13. ارينز ولوبك، (2006): المراجعة: مدخل متكامل، ترجمة محمد الديسبي، مراجعة أحمد حجاج، الرياض: دار المريخ للنشر.
14. الحسيني، فلاح حسن عداي، (2006): "الادارة الاستراتيجية: مفاهيمها ومداخلها وعملياتها المعاصرة"، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر، عمان، الاردن.
15. المطارنة، فلاح، (2006): تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الاولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الاردن.
16. لطفي، أمين السيد احمد، (2006): المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر.

رابعاً. الرسائل والاطاريح

1. قشطة، سليم بشير، (2017): "دور الافصاح المحاسبي في دعم انظمة الرقابة المالية والمساءلة في المنظمات الاهلية" في قطاع غزة: دراسة تحليلية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الاسلامية، فلسطين.

2. العبيدي، محارب خميس، (2016): الرقابة الادارية والمالية على العقود الحكومية: دراسة مقارنة بين القوانين الاردني والعراقي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الشرق الاوسط،
3. ابو عنزة، حسام احمد محمود، (2016): قياس فاعلية ديوان الرقابة المالية والادارية في ضبط الاداء المالي لمؤسسات الحكم المحلي : دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، فلسطين.
4. فراونة، رامي احمد، (2011): تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والادارية في الرقابة على اداء الجامعات الفلسطينية: دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الازهر، فلسطين.
5. بدوي، محمد سمير، (2017): قياس اداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان الرقابة المالية والادارية في فلسطين، رسالة ماجستير، اكااديمية الادارة والسياسة، جامعة الاقصى، فلسطين.
6. ابو سماحة، سوسن عدنان، (2011): مقترح اليات لتقييم وتطوير الرقابة المالية والادارية في وزارة الحكم المحلي، رسالة ماجستير، عمادة الدراسات العليا، جامعة القدس، فلسطين.
7. عثمان، ابو بكر عثمان محمد، (2016): اثر فاعلية الرقابة المالية على تقويم الاداء المالي للبنوك التجارية السودانية: دراسة حالة بنك الخرطوم، اطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة شندي، السودان.
8. حرارة، ساجد احمد عاطف، (2016): اثر كفاءة وفاعلية الرقابة المالية على ترشيد الانفاق: دراسة حالة سلطة منطقة العقبة الاقتصادية الخاصة، رسالة ماجستير، كلية ادارة الاعمال
9. بلوم، السعيد، (2008): اساليب الرقابة ودورها في تقييم اداء المؤسسة الاقتصادية: دراسة ميدانية بمؤسسة المحركات والجرارات بالسوناكوم، رسالة ماجستير،
10. اسماعيل، حاتم ابراهيم، (2017): "استراتيجيات تطوير اداء ديوان الرقابة المالية والادارية في قطاع غزة في ضوء المعايير الدولية للرقابة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، فلسطين".
11. النعزي، نائل عبد علي، (2015): درجة التزام ديوان الرقابة المالية والادارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة INTOSAI ، رسالة ماجستير، اكااديمية الادارة والسياسة، جامعة الاقصى، فلسطين.
12. ريمة، بريش، (2013): الرقابة الادارية على المرافق العامة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي بن مهيدي.

13. جعفري، نسرين، (2016): الرقابة المالية على تنفيذ النفقات العامة: دراسة حالة الرقابة المالية لدى ولاية ام البواقي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة ام البواقي، الجزائر.
14. قويدر، ابراهيم غازي، (2016): اثر ديوان الرقابة المالية والادارية في انجاز معايير الحكم الرشيد في الوزارات الفلسطينية، رسالة ماجستير، اكااديمية الادارة والسياسة، جامعة الاقصى، فلسطين.
15. الدوسري، مبارك محمد، (2011): تقييم اثر الرقابة المالية التي يماؤها ديوان المحاسبة على المؤسسات العامة في دولة الكويت، رسالة ماجستير، كلية الاعمال، جامعة الشرق الاوسط، كويت.
16. موسى، مونيذ، (2013): دور المراقب المالي في تحسين اداء المؤسسة، "رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة" عبدالحميد بن باديس، الجزائر.
17. تقيية والهادي، (2018): الرقابة على النفقات العمومية، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الشهيد حكة لخضر – الوادي.
18. العجب، محمد يوسف محمد علي، (2015): اثر الرقابة الادارية على اداء المؤسسات العامة: دراسة حالة مصنع سكر الجنيد، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والتنمية، جامعة الجزيرة، السودان.
19. جفال، احلام يوسف عبد، (2017): مدى التزام ديوان الرقابة المالية والادارية بالمعيار الدولي 12 من معايير الانتوساي: قيمة ومنافع الاجهزة العليا للرقابة احداث الفارق في حياة المواطنين، رسالة ماجستير، عمادة الدراسات العليا، جامعة القدس، فلسطين.
20. عبداللطيف، بداوي، (2017): الرقابة على الاموال العمومية كاداة لتحسين التسيير الحكومي، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة زيان عاشور بالجلفة،
21. عامر، سماح عبدالخالق ابراهيم، (2017): تفعيل الرقابة المالية في مجال الاعلام الحكومي: دراسة على قطاع قنوات النيل المتخصصة، رسالة ماجستير، معهد التخطيط القومي، مصر.
22. الخاطوم، سعيد ماهر، (2015): نظام الرقابة والمحاسبة الالية في العهد النبوي والخلافة الراشدة، رسالة ماجستير، عمادة الدراسات العليا، الجامعة الاسلامية، فلسطين.
23. عبدالله، طالب حميد، (2018): مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتطبيق معيار انتوساي 3000، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، بغداد، العراق.
24. طه، زانا سعيد، (2017): معايير صياغة التقارير في الرقابة الكومية (انتوساي) وعلاقتها بادور الرقابي لاقليم العراق، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مصر.

25. فاطيمة ونوال، (2018): دور التخطيط والرقابة في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة صحراء غاز لولاية ادرار، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة احمد دراية، الجزائر.
26. امير وصالح، (2018): دور الرقابة المالية في تسير النفقات العمومية: دراسة حالة مديرية التجارة. البويرة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة اكلي محند اولحاج
27. النعسان، سماح اسامة، (2018): العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق من وجهة نظر مراقبي الحسابات الخارجيين: رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، الجامعة الاسلامية فلسطين.
28. عبدالعال، محمود بكر خليل، (2015): "مدى التزام مراجعي الحسابات باخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني": دراسة على الشركات ومكاتب التدقيق في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، فلسطين.
29. منصور، نسرين محمد، (2013): دوؤر تأثير معدل دوران مراجع الحسابات الخارجي على مبداء الاستقلالية: دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، فلسطين.
30. حمد، بسمات علي حسن، (2017): اثر استقلالية مراجع الحسابات على الاداء المالي: دراسة ميدانية (ديوان المراجعة القومي) ، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة شندني، السودان.
31. عمر، مسعودي، (2019): فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الاداء المهني للمدقق: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق بالجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة احمد دراية، الجزائر.
32. ابوغيذا، عبير محمود، (2014): العوامل المؤثرة في كفاءة المدقق للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والانظمة: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سورية.
33. الحسين، سهير موفق عبد، (2017): اثر تطبيق المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية في تحقيق الاصلاح الاداري وتحسين الاداء، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.
34. قاسم، كريمة، (2014): اجهزة الرقابة في الوقاية ومكافحة الفساد، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة العربي بن مهدي، الجزائر.
35. سليم، كحيل، (2015): دور الرقابة الداخلية في تحسين الاداء المالي: دراسة حال المؤسسة المينائية سكيكدة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيصر، الجزائر.

36. سلوى، متعان، (2018): الرقابة الداخلية ودورها في تحسين اداء البنوك التجارية: دراسة حالة القرض الشعبي الجزائري، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم، جامعة العربي بن مهيدي، الجزائر.
37. دحو، عامر حاج، (2018): التدقيق القائم على مخاطر الرقابة الداخلية ودوره في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية: دراسة على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية معسكر، لطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة احمد دراية، الجزائر.
38. عرار، شادان هاني، (2009): "مدى التزام المدقق الخارجي في الاردن باجراءات واختبارات تقييم مخاطر الاخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية، رسالة ماجستير، كلية الاعمال، جامعة الشرق الاوسط، الاردن.
39. بهاء الدين، فرج، (2015): مدى قدرة تطبيق معايير الدولية للتدقيق المحاسبي في الجزائر: دراسة تطبيقية استطلاع رأي عينة من ممارسي المهنة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد بوضياف، الجزائر.
40. القيق، امير جلال، (2012): دور تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، فلسطين.
41. ميلود، عبود، (2020): متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية واثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر: دراسة استطلاعية لاراء عينة من الاكاديميين والمهنيين، اطروحة دكتوراه، كلية علوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة احمد دراية، الجزائر.
42. الاغا، نعمان سعدالدين نعمان، (2015): "مدى تطبيق معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها في ديوان الرقابة المالية والادارية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، فلسطين.
43. الظاظا، اسلام زياد شكري، (2016): دور ديوان الرقابة المالية والادارية في تطوير الاداء المالي: دراسة تطبيقية على وزارة الداخلية، رسالة ماجستير، اكااديمية الادارة والسياسة، جامعة الاقصى فلسطين.
44. خالد، فارس، (2020): المعاينة في البحث العلمي دراسة تقييمية لرسائل الماجستير والدكتوراه بكلية العلوم الاجتماعية، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاجتماعية، جامعة عبدالحميد بن باديس، الجزائر.
45. رقيق ومراد، (2018): الرقابة على النفقات العمومية: المفتشية العامة للمالية كنموذج، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة اكلي محند اولحاج.

46. عز الدين، بشرى، (2019): دور الرقابة المالية في ترشيد النفقات العمومية: دراسة حالة مصلحة المراقبة المالية بلدية السوقر ولاية تيارات، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة حمد بن باديس

47. فاتح ومالك، (2019): فعالية الرقابة المالية على تنفيذ نفقات ميزانية المؤسسات العمومية: دراسة حالة مركز التكوين المهني والتمهين، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد بوضياف، الجزائر.

48. فاتح، مبروكي، (2018): فعالية الرقابة المالية القبلية في تسيير وتنفيذ النفقات العمومية: دراسة حالة الرقابة المالية بدائرة حمام الضلعة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد بوضياف، الجزائر.

49. نعيمة، معداوي، (2018): دور الرقابة المالية في تحسين الاداء البنكي: دراسة حالة بنك الفلاحة الريفية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة حميد بن باديس بوضياف، الجزائر.

50. ابراهيم، محمد قسم الله محمد، (2017): تطبيق اليات ترقية الكفاءات المهنية للمراجعة الداخلية وتطويرها في المؤسسات الحكومية: دراسة حالة مؤسسات القطاع الحكومي ولاية الجزيرة، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والتنمية الريفية، جامعة الجزيرة، السودان.

51. الراوي، شيماء محمد سمير، (2007): اثر الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحقيق الإبداع المحاسبي: دراسة استطلاعية، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.

52. عليان، حازم فواد، (2009): "اسس اختيار المراجع الخارجي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للاوراق المالية": دراسة تحليلية مقارنة من وجهتي نظر المراجعين الخارجيين والشركات، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، فلسطين.

53. مسلم، خالد تيسير، (2011): مدى فاعلية التدقيق الخارجي للمؤسسات الالهية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة: دراسة استطلاعية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، فلسطين.

54. ابوهذاف، ماجد محمد سليم، (2016): تقييم وتطوير الاداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والادارية: دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة:، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، فلسطين.

55. حميدان، عثمان محمود داود، (2015): تأثير الرقابة المالية لديوان المحاسبة على اداء دائرة الضريبة المبيعات والدخل في الاردن، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة زرقاء، الاردن.

56. عبدالرحمن، تورين نبيل، (2013): الاندماج الاستراتيجي لشركات ومكاتب التدقيق الخاصة وانعكاساته في جودة الاداء المهني: دراسة ميدانية في إقليم – العراق، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة دهوك، العراق.

57. العازمي، عبيد محمد، (2012): "دور حوكمة الشركات في رفع القدرة التنافسية للشركات الكويتية"، رسالة ، ، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة شرق اوسط، كويت.

58. موسى، مريز، (2019): دور المراقب المالي في تحسين اداء المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة عبدالحميد بن باديس، الجزائر.

59. فارس، قاطوش، (2019): اجراء الرقابة المالية على المؤسسات المالية: دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة العربي بن مهيدي.

خامسا. الدوريات

1. أرديني ، طه احمد حسن ، (2007): "التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق": دراسة لأراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل ، مجلة تنمية الرافدين ، مجلد (85) ، العدد (29) ، العراق.

2. جربوع ، يوسف محمود ، (2004) ، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة ،مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) ، مجلد (12) العدد (2).

3. جربوع و شاهين ، (2011): "العوامل المؤثرة على فشل عملية المراجعة، وسبل علاج هذا الفشل": دراسة تحليلية من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة ، مجلة الجامعة الاسلامية ، فلسطين.

4. حمد ، مجيد عبد زيد ، (2009): الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة في تحديد اجور مراقبي الحسابات في العراق ، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية ، مجلد (11) ، عدد (1) ، العراق.

5. صوالحة واخرون، (2013): تحديث طرق الرقابة الحكومية العليا طبقا لاحتياجات الخصخصة: دراسة تطبيقية في الاردن، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، عدد (36)، العراق.

6. الخناق، نبيل محمد، (2012): اهداف شفافية لدعم الرقابة المالية والادارية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، عدد (31)، العراق.

7. الكريان، هلال جمعة، (2017): اهمية رقابة الاداء في تطوير عمل الاجهزة الرقابية في جمهورية العربية السورية، مجلة جامعة البعت، مجلد (39) ، (22) ، سورية.
8. انصاف واخرون، (2012): فاعلية نظام الرقابة المالية واثره على الفساد المالي في العراق: دراسة تطبيقية على جامعة الموصل ، مجلة جامعة الانبار للعلوم الإدارية والاقتصادية ، مجلد (4) ، عدد (8) ، العراق.
9. الاعاجيبي واخرون، (2019): تدقيق اداء الاجهزة الرقابية ودوره في تحيين الخدمات الصحية: بحث تطبيقي في احدى الشركات العامة لتسويق الادوية ، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية ، مجلد (9) ، عدد (3) ، العراق.
10. احمد، اسامة عبدالظاهر، (2017): تطوير دور الجهاز المركزي للمحاسبات لحماية المال العام وتحقيق التنمية المستدامة، *Journal of Environmental Studies and Researches*, 7(1): 220.235
11. عنبر، اسيل جبار، (2016): رقابة ديوان الرقابة المالية الاتحادي على الجهات التنفيذية ودوره في الاصلاح الاداري ودعم الاداء الحكومي: دراسة تحليلية لدور الديوان في عمليات الاصلاح الاداري للجهات الخاضعة للرقابة، بحث منشور، العراق.
12. خلاط وميره، (2014): مدى امكانية تطبيق اجراءات رقابة الاداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة الانتوساي رقم (3100): من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا، مجلة الاقتصادية والسياسية، مجلة جامعة الاسمرية الاسلامية عدد (3) ، ليبيا.
13. الجفري والعنقري، (2007) ، اتجاه مكاتب التدقيق في السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية: تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة ، مجلة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة ، مجلد (21) ، العدد (2) ، جدة ، المملكة العربية السعودية.
14. نجم، عبد الصاحب، (2016): استراتيجية الرقابة في العراق، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، بحث منشور. العراق
15. العثماوي والرشيدي، (2015): مدى التزام مراقبي الحسابات بالاجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بتطبيق معايير الانتوساي فيالمجالين المالي والبيئي وتقييم الاثر على جودة التقرير المهني: دراسة حالة، *Journal of Environmental Studies and Researches*, 72(3):10.26

16. عمر واخرون، (2017): العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات ،اكاديمية للدراسات الاجتماعية والاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية والقانونية، عدد (17).
17. البر واحمد، (2016): مؤشرات جودة تدقيق الحسابات ودورها في ترقية الاداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بولاية خرطوم، مجلة العلوم الاقتصادية، عدد (1). السعودية.
17. عثمان ، علاء الدين عبدالرحمن ، (2017): تاثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق ، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية ، مجلد (24) ، عدد (108) ، العراق.
18. نجم ، سامي حسن ، (2016): تعدد الاجهزة الرقابية في العراق واثره على فاعليتها: دراسة مقارنة، مجلة القانون للعلوم القانونية والسياسية ، العراق.
19. سدحان ، سناء محمد ، (2020): وسائل التنسيق بين المجلس الاعلى لتصدي الفساد والاجهزة الرقابية في العراق، مجلة جامعة تكريت للحقوق ، ، مجلد (4) ، عدد (3) ، الجزء (1) ، العراق.
20. امين ، وليد ابراهيم محمد ، (2018): دراسة تحليلية لدور اجهزة الرقابة العليا في تطوير نظم الرقابة الداخلية للحد من الفساد المالي بالوحدات الحكومية، مجلد (9) ، عدد (2) ، الجزء (2) ، العراق.
21. السبعري والسعدي، (2012): تاثير معايير الانتوساي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق اطارمقترح بحث استطلاعي وتطبيقي في مؤسسة بلديات النجف الاشرف، بحث منشور ،كلية التقنية الادارية، الكوفة، العراق.
22. جمعة واخرون، (2016): دور ديوان المحاسبة في الرقابة على الانفاق الحكومي الكويتي: دراسة تطبيقية على وزارة الكهرباء والماء، *Journal of Environmental Studies and Researches*, 6(1):38.53 كويت.
23. الصالح قتادة صالح ، (2015): الاختصاص الرقابي لديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق، مجلة القانون للدراسات والبحوث القانونية، مجلد (9) ، عدد (11) ، الجزء (2) ، العراق.
24. الصائغ واخرون، (2017): المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية ودورها في الحد من الفساد الاداري ، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، مجلد (4) ، عدد (8) ، العراق.
25. يوسف، والجلي (2004)، قانون مجلس تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة والآثار المتوقعة على مهنة المحاسبة والمراجعة في السودان.

26. عيسى، براق، (2010): اثر المعايير الرقابية للمنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية العليا (الانتوساي) ومشاكل تطبيقها: تجربة مجلس المحاسبة الجزائري،مجلة الابحاث الاقتصادية، جامعة سعد دحلب البليدة، عدد (4) ،الجزائر.

27. حسن والعبدي، (2020): اثر معيار الشفافية والمساءلة ISSA20 في تضيق فجوة اداء ديوان الرقابة المالية الاتحادي، مجلة كلية مدينه العلم، مجلد (12) ، عدد (1).

سادسا. المؤتمرات والندوات

1. جبران ، محمد علي ، (2010): العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن ، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة (مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين) جامعة الملك سعود، الرياض.

سابعا. المصادر الانكليزية

Official Publications

1. International Federations of Accountant, 2010, "Hand book of International Auditing, assurance, and Ethics pronouncements".

Books

1. Whittington O. Ray and Pany Kurt, (2001), "Principles of Auditing and other".

Periodicals:

1. B o u r k e , James C. ,(2010) "Three Key Tech Strategies of Successful 21st Century Accounting Firms" .

2. Ding ,Rung , Jia ,Yapping , (2012) , Auditor merger , "Audit Quality and Audit Fees , Evidence from the Price water house &Coopers merger in UK, Journal"

3. "De Angelo, Linda Elizabeth, (1981), Auditor Size and Audit Quality, Journal of Accounting" and Economic, No.3.

4. Gørrissen, Eibar, (2020), the role of the INTOSAI Development Initiative (IDI) in strengthening the capacity and performance of supreme audit institutions in developing countries, public budgeting, journal.
4. Al.hawatmeh, omer.M, "(2016), the Extent of Internal Control Units in the Government Sector with the Regulatory Standards of the International Organization of Supreme Audit Control Bodies (INTOSAI) in Jordan", Journal of Management Research" ISSN, Vol. 8, No. 4
5. EVANS el ta, (2016), "An Analysis of Factors Influencing Financial Control Practices in Community Based Organizations in Baringo" County, Kenya, British Journal of Economics, Management & Trade 11(2).
6. Barher, Alina. (2018), Principles of state financial control of Ukraine in the conditions of European integration, Baltic Journal of Economic Studies. Vol. 4, No. 1.
7. Mury, Luiz G, (2018) : "Performance Audits Focused on the Principle of Effectiveness": An Overview of Public Audit Agencies Applied Finance and Accounting Vol. 4, No. 2
8. Drozd, Irina, (2020), the concept of public audit in accordance with intosai professional statement (IFPP), Economics. Ecology. Socium, Vol. 4, No.3.
9. Teresa el ta, (2007) "improving public sector efficiency: challenges and opportunities" OECD Journal on Budgeting Volume 7 – No. 1.
10. Elhaddad, el ta, (2019) "Extent of Application of the Principles of Transparency and Accountability According to the of the International Organization Standards of Control and Accounting (INTOSAI) Field Study in the Libyan Audit Bureau "American Based Research Journal, Vol.8.Issue.4.

11. Rasheed, shiler A, (2020), "Quality Standards of the Supreme Audit Institutions (SAI) and Its Role in Supporting Transparency Requirements", International Journal of Multicultural and Multireligious Understanding, Volume 7, Issue1.

Dissertation & Thesis:

1. Bond , David Kenneth ,(2010) , "The Impact of Arthur Andersen and Ernst &Young merger on the Australian Audit Services Market" , Doctorate Dissertation , School of Accounting ,University of Technology , Sydney.
2. Dang, Li, (2004), Assessing Actual Audit Quality, Doctorate Dissertation, Drexel University.

Websites:

1. <https://www.intosai.org>
2. www.infotechaccountants.com
3. [http .www.issai.org](http://www.issai.org)
4. <http://ejournals.uofk.edu/index.php/kujms/article/view/125>

استمارة الاستبانة الاولى لاغراض التحكيم الملحق (1)



NEAR EAST UNIVERSITY

جامعة الشرق الادنى/ قبرص

المعهد العالي للدراسات العليا

كلية الادارة والاقتصاد/ قسم المحاسبة

برنامج ماجستير

الاخوة والاخوات المحترمين،،،

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته...

في اطار بحث الماجستير يقوم الباحث بدراسة (اثر تبني معيار INTOSAI رقم (100) في رفع جودة اداء الرقابة المالية) لنيل شهادة الماجستير في الدراسات العليا. ونظراً لمكانتكم العلمية المتميزة وما تتمتعون به من موضوعية وخبرة علمية وعملية، يرجى تفضلكم بإبداء ارائكم العلمية الموضوعية والدقيقة في الاستبانة وفقاً للمحاور الاتية لضمان تحقيق الاهداف العلمية للاستبانة :

1.مدى تكامل الاستبانة في محاورها المختلفة.

2.مدى تعبير متغيرات الاستبانة الرئيسة والفرعية عن مشكلة الدراسة واهدافها وفرضياتها.

3.مدى تعبير فقرات واسئلة الاستبانة عن متغيرات الدراسة.

4.مدى تكامل الاسئلة والفقرات في التعبير عن المتغيرات والعلاقات المدروسة.

5.مدى تمثيل مجتمع وعينة الدراسة المختارة لمتطلبات الدراسة.

المشرف
المشرف
طالب ماجستير محاسبة
طالب ماجستير محاسبة
ام. د. احمد سمور
جهاد جبلي خوديدا

أولاً. منهج الدراسة :

1.مشكلة الدراسة: انطلاقاً من حساسية واهمية وظيفة الرقابة المالية في القطاع العام كان من الضروري البحث عن الاليات التي تحث على رفع جودة اداء هذه الوظيفة من خلال تطبيق معايير INTOSAI والصادرة من منظمة INTOSAI باعتبارها المنظمة الرائدة في تطوير وخدمة وظيفة الرقابة بشكل عام والرقابة المالية بشكل خاص، يعد الاخذ بمعيار INTOSAI رقم (100) المختص باداء الرقابة المالية في القطاع العام من خلال تحديد المبادئ العامة و التنظيمات المهنية لمهنة الرقابة في القطاع العام ومبادئ عملية الرقابة والتي تساعد الاجهزة العليا للرقابة المالية في وضع البنية التحتية لعملية رقابة فعالة والذي يساهم في رفع جودة اداء الرقابة المالية اذا ما تم تطبيقها في ديوان الرقابة المالية .

ويمكن تلخيص مشكلة الدراسة في تساؤلات بحثية عدة كالآتي :

- أ. ماهو واقع اداء الرقابة المالية في ديوان الرقابة المالية في بيئة اقليم .العراق ؟
- ب. ما هو مستوى جودة اداء الرقابة المالية في ديوان الرقابة المالية في بيئة اقليم .العراق؟
- ت. ماهي معايير INTOSAI وماهي مبررات تطبيقها في ديوان الرقابة المالية في بيئة اقليم –العراق؟

ث. ما هي معايير وقواعد السلوك المهني وما هي مبررات تطبيقها في ديوان الرقابة المالية في بيئة اقليم .العراق ؟

ج. كيف يساهم تطبيق معيار INTOSAI رقم(100) في مستوى جودة اداء الرقابة المالية في ديوان الرقابة المالية في بيئة اقليم .العراق ؟

2.أهداف الدراسة: تهدف الدراسة الى :

أ. التعرف على اثر INTOSAI رقم(100) في رفع جودة اداء الرقابة المالية .

- ب. التعرف على منظمة INTOSAI واهم المعايير الصادرة المختصة بالرقابة المالية بالقطاع العام.
- ت. التعرف على اهم المبررات التي تدعو الى الالتزام بتطبيق معيار INTOSAI رقم (100) الخاصة بالرقابة المالية في القطاع العام.
- ث. التعرف على مدى امكانية تطبيق معيار رقم (100) من معايير INTOSAI الخاصة بالقطاع العام في ديوان الرقابة المالية للاقليم

3. فرضيات الدراسة: بغرض دراسة وتحليل مشكلة الدراسة وايجاد الحلول اللازمة فقد تم تبني الفرضيات الآتية:

- أ. ضعف في واقع اداء الرقابة المالية في ديوان الرقابة المالية في بيئة الاقليم.
- ب. ضعف في تطبيق القوانين والتعليمات الصادرة في ديوان الرقابة المالية في بيئة الاقليم.
- ت. ضعف في تطبيق معايير وقواعد السلوك المهني في ديوان الرقابة المالية في بيئة الاقليم؟
- ث. ضعف مستوى جودة اداء الرقابة المالية لدى ديوان الرقابة المالية في بيئة الاقليم.
- ج. توجد علاقة ذو دلالة احصائية بين تبني معيار INTOSAI رقم (100) وجودة اداء الرقابة المالية في ديوان الرقابة المالية في بيئة اقليم .العراق.
- ح. توجد علاقة ذو دلالة احصائية معنوية بين تبني معيار INTOSAI رقم (100) وجودة اداء الرقابة المالية في ديوان الرقابة المالية في بيئة اقليم .العراق.

4.مجتمع الدراسة: يتحدد مجتمع الدراسة في ضوء موضوع الدراسة والذي يرتبط بمجتمع مهنة الرقابة المالية بابعادها المهنية والاكاديمية . لذا يتكون مجتمع الدراسة ديوان الرقابة المالية وعينة الدراسة جميع المراقبين والعاملين في ديوان الرقابة المالية في بيئة اقليم .العراق.

ثانياً . تعريف بعض المصطلحات الواردة في الاستبانة:

1.INTOSAI: هي المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية وهي مؤسسة مستقلة وذات سيادة ذاتية غير حكومية وغير سياسية ولها مركز استشاري خاص في المجلس الاقتصادي في الامم المتحدة وتسعى لتطوير الرقابة المالية على المستوى الدولي وتطوير الخبرات الفنية والعلمية على اساس تطبيق شعار تبادل الخبرات يستفيد منها الجميع

2. الرقابة المالية: هي وظيفة ادارية التي تتم من جانب السلطة العليا هدفها ضمان سلامة التصرفات المالية والمحاسبية للمؤسسة ومتابعة مشروعية الموارد وانفاقها وفقا للاحكام النافذة وبيان اوجه التشابه والاختلاف بين الخطط الموضوعة وقياس نسبة الاداء ودراسة نسبة الانحرافات ومعالجتها.

3. معيار INTOSAI 100 : هي المبادئ العامة التي تنطبق على كل مهمات رقابة القطاع العام بغض النظر عن شكلها او سياقها وتكون اساس التوجيهات العامة للرقابة وتعتبر قاعدة يتمكن الاجهزة العليا للرقابة المالية الاعتماد عليه في صنع المعايير واساس يستند اليها المعايير الوطنية المتجانسة ومهمته ارساء مبادئ الرقابة في القطاع العام ضمن اطار دستوري.

المحور الاول: المعلومات العامة للمستجيب:

الجنس

ذكور	انثى

عمر المستجيب

من 20.29	
من 30.39	
من 40.49	
من 50 فأكثر	

التحصيل العلمي

دبلوم	بكالوريوس	ماجستير	دكتوراه	مراقب حسابات

التخصص

المحاسبة	التدقيق	اخرى

العنوان الوظيفي

مدير	رئيس شعبة	مراقب حسابات	اخرى

سنوات الخبرة في العمل الرقابي

اقل من 5 سنوات	من 5 سنوات الى 9 سنة	من 10 سنة فاكثر

المحور الثاني : اسئلة المتغيرات:

ت	الاسئلة	الفقرة تعبر	الفقرة لا تعبر	الملاحظات
	اولا : تداعيات تطبيق معيار INTOSAI رقم (100) في ديوان الرقابة المالية			
1	ان ضعف مستوى جودة اداء ديوان الرقابية المالية في الاقليم يستدعي الحاجة الى اتباع معيار INTOSAI رقم (100) من معايير الانتوساي الخاصة بالرقابة .			

			2	يتضمن معيار INTOSAI رقم (100) المبادئ الاساسية المتعلقة بـ المؤسسات الحكومية .
			3	السياسات والتعليمات التي يتم تطبيقها في ديوان الرقابة المالية في الاقليم والتي يتبعها المراقبين حاليا عند اداء مهامهم الرقابية في المؤسسات الحكومية تحتاج لاعادة صياغة وفقا لمعيار INTOSAI رقم (100) .
			4	يمتلك ديوان الرقابة المالية في الاقليم الموارد المالية الكافية التي تساعد في تبني معيار INTOSAI رقم (100) اذا ما تطلب الامر الاستعانة بخبرات خارجية تساعد في كيفية تطبيق هذا المعيار .
			5	ان دخول التطبيقات الالكترونية في المجال المالي في اعمال المؤسسات الحكومية يستدعي الحاجة الى تطوير الاساليب الرقابية من خلال تطبيق معايير الانتوساي بشكل عام و معيار INTOSAI رقم (100) بشكل خاص.
			6	يسعى ديوان الرقابة المالية في الاقليم في رفع جودة اداء المراقبين الماليين باتباع المعايير العالمية المتخصصة بالرقابة المالية .
			7	ان ضعف عملية التخطيط قبل البدء باداء المهام الرقابية من قبل فريق عمل المراقبين الماليين في ديوان الرقابة المالية يستدعي الحاجة الى تبني معيار INTOSAI رقم (100) .
			8	يساهم تبني معيار INTOSAI رقم (100) في رفع درجة استقلالية مراقبي ديوان الرقابة المالية .
			9	يساهم تبني معيار INTOSAI رقم (100) الى الزام مراقبي ديوان الرقابة المالية بذل العناية المهنية اللازمة عند اداء اعمالهم الرقابية في المؤسسات الحكومية .

			يساهم تبني معيار INTOSAI رقم (100) في اتباع مراقبي ديوان الرقابة المالية قواعد السلوك المهني من خلال تطبيق الشك المهني عند اداء الاعمال الرقابية .	10
			يلزم معيار INTOSAI رقم (100) المراقبين الماليين بالتخطيط للعملية الرقابية قبل البدء بالعمل .	11
			يؤكد معيار INTOSAI رقم (100) على العمل ضمن فرق عمل يمتلكون الخبرات العالية في الاعمال الرقابية .	12
			يساهم تبني معيار INTOSAI رقم (100) في رفع جودة الرقابة المالية من خلال متابعة التطورات الحديثة والعمل على تنفيذها في ارض الواقع.	13
			يعزز معيار INTOSAI رقم (100) الى اتباع مفهوم مخاطر الرقابة عند تخطيط وتنفيذ الاعمال الرقابية في المؤسسات الحكومية .	14
			يعزز معيار INTOSAI رقم (100) الى اتباع مفهوم الاهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ الاعمال الرقابية في المؤسسات الحكومية .	15
ثانيا : واقع اداء الرقابة المالية:				
			هناك نقص في معايير الرقابة التي يعمل وفقها ديوان الرقابة المالية التي تتماشى مع النظام السياسي في الاقليم .	16
			هناك نقص في معايير الرقابة التي يعمل وفقها ديوان الرقابة المالية التي تتماشى مع النظام الاقتصادي في الاقليم .	17
			ضعف اهتمام مراقبي ديوان الرقابة المالية في الاقليم بالمعايير الرقابية الصادرة من منظمة الانتوساي والمختصة بالقطاع العام.	18
			هناك ضعف في عدد المتخصصين في اعمال الرقابة في ديوان الرقابة المالية في الاقليم .	19

			يمتلك ديوان الرقابة المالية في الاقليم الموارد المالية الكافية لاداء الاعمال الرقابية على الوجه المطلوب .	20
			ضعف اهتمام السلطات العليا باهمية دور ديوان الرقابة المالية في رقابة الاداء المالي وكيفية سير عمله في المؤسسات الحكومية .	21
			محدودية السلطة الكافية من قبل ديوان الرقابة المالية في الاقليم لممارسة مهامهم الرقابية في المؤسسات الحكومية .	22
			ان محدودية الكفاءات والخبرات المختصة بالرقابة المالية سبب في تدني مستوى جودة الخدمات الرقابية المقدمة من قبل مراقبي ديوان الرقابة المالية في الاقليم .	23
			يعود ضعف مستوى جودة الخدمات الرقابية التي يقدمها مراقبي ديوان الرقابة المالية في الاقليم الى اتباع المراقبين للاساليب التقليدية في الرقابة على اعمال المؤسسات الحكومية .	24
			يعود ضعف مستوى جودة الخدمات الرقابية التي يقدمها مراقبي ديوان الرقابة المالية في الاقليم الى عدم متابعة المراقبين للتطورات و الاساليب الحديثة المتبعة في الرقابة على اعمال المؤسسات الحكومية .	25
			يمتلك المراقبين الماليين في ديوان الرقابة المالية في الاقليم المهارات الكافية في اكتشاف الاخطاء .	26
			هناك تهاون في تطبيق اليات المساءلة عند اكتشاف الاخطاء من قبل مراقبي ديوان الرقابة المالية .	27
			هناك تهاون في تنفيذ العقوبات الرادعة على الموظفين الغير ملتزمين بالتعليمات الصادرة من ديوان الرقابة المالية والتعليمات الصادرة من مؤسساتهم.	28

			29	هناك تهاون في تنفيذ العقوبات الرادعة على الموظفين الغير ملتزمين باداء الوظيفة الموكولة لهم .
			30	يعود سبب التهاون في تنفيذ عملية المساءلة وفرض العقوبات على المخالفين الى عدم تمتع المراقبين بالاستقلالية الكافية عند اداء مهامهم
			31	هناك متابعة مستمرة من قبل مراقبي ديوان الرقابة المالية في الاقليم لاعمال المؤسسات الحكومية كافة .
ثالثا : اثر تبني معيار INTOSAI رقم (100) في رفع جودة اداء الرقابة المالية				
المبدأ الاول : اخلاقيات المهنة والاستقلالية				
			32	يساهم تبني معيار INTOSAI رقم (100) في زيادة استقلالية المراقبين الماليين عند ادائهم عملية الرقابة في المؤسسات الحكومية .
			33	ان تطبيق اليات المساءلة بموضوعية وشفافية من شأنها ان ترفع من مستوى جودة اداء الرقابة المالية .
			34	يعد التزام مراقبي ديوان الرقابة المالية بقواعد اخلاقيات المهنة عاملا مباشرا في رفع جودة اداء الرقابة المالية .
			35	يساهم الالتزام بقواعد اخلاقيات المهنة في التاكيد على تطوير الكفاءات والخبرات المتواجدة في ديوان الرقابة المالية والتي من شأنها تؤدي الى رفع جودة اداء الرقابة المالية .
المبدأ الثاني : التقدير المهني والعناية الواجبة والشك :				
			36	تعزز العناية المهنية المبذولة من قبل المراقبين الماليين عند التخطيط لعملية الرقابة من المبادئ المهمة في رفع جودة اداء الرقابة المالية .
			37	ان المراقبين الماليين لمعرفتهم الشاملة وخبرتهم في تنفيذ العمل الرقابي يؤدي الى رفع جودة اداء الرقابة المالية .

			يساهم امتثال المراقبين الماليين لمفهوم الشك المهني عند قيامهم بتقييم مدى كفاءة وكفاية ادلة الاثبات الموجودة بحوزتهم في زيادة مستوى جودة اداء الرقابة المالية .	38
المبدأ الثالث : رقابة الجودة				
			ان الالتزام بالمعايير المهنية الخاصة بالرقابة المالية والمتمثلة بمعايير الانتوساي لها دور كبير وفعال في رفع جودة اداء الرقابة المالية .	39
			وجود نظم لرقابة الجودة في ديوان الرقابة المالية هي الحصول على الجودة في الأداء وتعزيز الثقة والمصادقية في نتائج الرقابة.	40
			يؤدي تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي صممت حسب المعايير الصادرة من منظمة انتوساي من قبل المراقبين الماليين الى رفع كفاءة أداء الرقابة المالية.	41
			ان وجوب قيام المراقبين الماليين بالرقابة اللازمة تمكنها من الاقتناع بالالتزام بمسئولياتها تجاه المجتمع والمهنة بشكل عام.	42
			الالتزام بالإرشادات الخاصة بالسياسات والإجراءات للتقيد بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض عمله لمساعديه في مهمة الرقابة المالية.	43
			يعد الاهتمام بالكفاءات والخبرات والسعي في تطويرها من خلال اليات التعليم المستمر احد اهم العوامل التي تؤدي الى رفع جودة اداء الرقابة المالية .	44
			يعد تشجيع المراقبين الماليين في المشاركة في الدورات وورش العمل والندوات الخاصة بمهنة الرقابة عاملا مهما في رفع جودة اداء الرقابة المالية .	45

			46	ان تطبيق التكنولوجيا الحديثة في المهام الرقابية من شأنها ان تؤدي الى رفع جودة اداء الرقابة المالية .
المبدأ الرابع : ادارة فريق الرقابة ومهاراته :				
			47	يساهم العمل ضمن فريق عمل يمتلك مهارات متنوعة في الرقابة في رفع جودة اداء الرقابة المالية .
			48	يساهم وجود اعضاء ذوي خبرة عالية ضمن فريق العمل الرقابي الى رفع جودة اداء الرقابة المالية .
			49	يساهم التعليم والتطوير المستمر لاعضاء فريق العمل والاطلاع على المستجدات الحاصلة في مهنة الرقابة الى رفع جودة اداء الرقابة المالية .
			50	تعزز عملية المشاورة فيما بين اعضاء فريق العمل على المسائل المعقدة في رفع جودة اداء الرقابة المالية .
			51	ان الاستعانة بالخبرات الخارجية عند عدم توفر الخبرات الداخلية عند مواجهة فريق العمل الرقابي لحالات معقدة اثناء تادية العمل الرقابي من شأنه يؤدي الى رفع جودة اداء الرقابة المالية .
المبدأ الخامس : مخاطر الرقابة :				
			52	تساهم تنفيذ اجراءات الحد من المخاطر اثناء تادية المراقبين الماليين لاداء اعمالهم الرقابية في رفع جودة اداء الرقابة المالية .
المبدأ السادس : الاهمية النسبية				
			53	يساهم تحديد مستوى الاهمية النسبية من قبل المراقبين الماليين اثناء العمل الرقابي في رفع جودة اداء الرقابة المالية .

			يساهم الدقة في تحديد الاهمية النسبية في زيادة التزام المراقب المالي باداء مهامه كون نتيجة عمله يؤثر على قرارات المستفيدين منها وبالتالي تؤثر في رفع جودة اداء الرقابة المالية .	54
المبدأ السابع : التوثيق :				
			يساهم وجود خطة عمل محكمة ومعتمدة على الطرق العملية في رفع جودة اداء الرقابة المالية .	55
			ان توثيق العمل الرقابي يعتبر قرينة اثبات تؤكد قيام المراقب المالي بتادية عمله الرقابي تنفيذًا لمتطلبات رفع جودة اداء الرقابة المالية .	56
			يعزز التوثيق في مهنة الرقابة استراتيجيية قوية يعتمد عليها المراقب المالي اثناء تأديته لمهمته وبالتالي رفع جودة اداء عمله الرقابي .	57
المبدأ الثامن : التواصل :				
			ان تواصل المراقبين الماليين مع المؤسسات الحكومية الخاضعة للرقابة واطلاع الاخيرة بالمستجدات الحاصلة في العملية الرقابية يحقق شفافية عالية والتي بدورها ترفع من مستوى اداء الرقابة المالية .	58

الملحق (2)

استمارة الاستبانة النهائية



جامعة الشرق الأدنى/ قبرص
المعهد العالي للدراسات العليا
كلية الإدارة والاقتصاد
قسم المحاسبة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته...

الاستمارة التي بين يديكم الكريمة تمثل جزءاً من متطلبات إكمال رسالة الماجستير في المحاسبة والموسومة (اثر تبني معيار INTOSAI رقم 100 في رفع جودة اداء الرقابة المالية) ونظراً لمكانتكم العلمية المتميزة وما تتمتعون به من موضوعية وخبرة علمية وعملية ، يرجى تفضلكم بالإجابة العلمية الموضوعية والدقيقة بشأن فقرات الاستبانة وهو ما عهدناه بكم .

شاكرين لكم حسن تعاونكم سلفاً

ملاحظات :

1. يرجى وضع علامة (√) او الاجابة في الحقل الذي تراه مناسباً من وجهة نظرك .
2. يرجى الاجابة على جميع الاسئلة .
3. سيتم التعامل مع اجاباتكم بسرية لذا لا حاجة لذكر الاسم او التوقيع وستعرض النتائج الاجمالية بشكل اعداد ومجاميع ومؤشرات احصائية عامة وستستعمل لأغراض البحث العلمي حصراً .

المشرف

أ. م. د. احمد سمور

طالب ماجستير محاسبة

جهاد جبلي خويدا

تعريف بعض المصطلحات الواردة في الاستبانة:

1. INTOSAI: هي المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية وهي مؤسسة مستقلة وذات سيادة ذاتية غير حكومية وغير سياسية ولها مركز استشاري خاص في المجلس الاقتصادي في الامم المتحدة وتسعى لتطوير الرقابة المالية على المستوى الدولي وتطوير الخبرات الفنية والعلمية على اساس تطبيق شعار تبادل الخبرات يستفيد منها الجميع.

2. الرقابة المالية: هي وظيفة ادارية التي تتم من جانب السلطة العليا هدفها ضمان سلامة التصرفات المالية والمحاسبية للمؤسسة ومتابعة مشروعية الموارد وانفاقها وفقاً للاحكام النافذة وبيان اوجه التشابه والاختلاف بين الخطط الموضوعة وقياس نسبة الاداء ودراسة نسبة الانحرافات ومعالجتها.

3. معيار INTOSAI 100 : هي المبادئ العامة التي تنطبق على كل مهمات رقابة القطاع العام بغض النظر عن شكلها او سياقها وتكون اساس التوجيهات العامة للرقابة وتعتبر قاعدة يتمكن الاجهزة العليا للرقابة المالية الاعتماد عليه في صنع المعايير واساس يستند اليها المعايير الوطنية المتجانسة ومهمته ارساء مبادئ الرقابة في القطاع العام ضمن اطار دستوري.

الجزء الاول: المعلومات العامة للمستجيب:**التحصيل العلمي:**

محاسب قانوني	دكتوراه	ماجستير	مراقب (بكالوريوس حسابات)

سنوات الخبرة في العمل الرقابي:

من 5.1 سنوات	من 6.10 سنة	من 11.15 سنة	من 16.20 سنة	اكثر من 20 سنة

الجزء الثاني : المحور الاول - واقع جودة الاداء الرقابي في ديوان الرقابة المالية

ت	الاسئلة	اوافق بشدة	اوافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة
1	هناك نقص في معايير الرقابة التي يعمل وفقها ديوان الرقابة المالية والتي تتماشى مع النظام السياسي والاقتصادي في الاقليم .					
2	ضعف تطبيق المعايير الرقابية الصادرة من منظمة INTOSAI والمختصة بالقطاع العام.					
3	يمتلك ديوان الرقابة المالية في الاقليم الموارد المالية الكافية لاداء الاعمال الرقابية على الوجه المطلوب.					

لا وافق بشدة	لا وافق	محايد	وافق	وافق بشدة		
					ضعف اهتمام السلطات العليا باهمية ودور ديوان الرقابة المالية في رقابة الاداء المالي.	4
					محدودية سلطة ديوان الرقابة المالية في الاقليم لممارسة مهماته الرقابية .	5
					محدودية كفاءة وخبرة الاجهزة الرقابية في ديوان الرقابة المالية في الاقليم .	6
					ضعف مستوى جودة الخدمات الرقابية التي يقدمها ديوان الرقابة المالية في الاقليم.	7
					يتابع المراقبون التطورات والاساليب الحديثة المتبعة في الرقابة على اعمال المؤسسات الحكومية.	8
					هناك تهاون في تطبيق اليات المساءلة وفقا لنتائج تقارير ديوان الرقابة المالية.	9
					ضعف تمتع ديوان الرقابة المالية بالاستقلالية الكافية لاداء مهامه.	10

الاسئلة الخاصة بالمتغير الاول: تطبيق معيار 100 في الديوان الرقابة المالية

لا وافق بشدة	لا وافق	محايد	وافق	وافق بشدة	الاسئلة	ت

اولا : دوافع تطبيق معيار INTOSAI رقم 100 في ديوان الرقابة المالية					
					1 يمتلك ديوان الرقابة المالية في الاقليم الموارد المالية الكافية التي تساعده في تبني معيار INTOSAI رقم 100.
					2 ان اتساع استخدام التطبيقات الالكترونية في اعمال المؤسسات الحكومية يتطلب تطوير الاساليب الرقابية وفقا لمعايير INTOSAI بشكل عام.
					3 يساهم تبني معيار INTOSAI رقم 100 في رفع درجة استقلالية مراقبي ديوان الرقابة المالية.
					4 يساهم تبني معيار INTOSAI رقم 100 في الزام مراقبي ديوان الرقابة المالية على بذل العناية المهنية اللازمة.
					5 يساهم تبني معيار INTOSAI رقم 100 في اتباع مراقبي ديوان الرقابة المالية قواعد السلوك المهني الدولية.
					6 يلزم معيار INTOSAI رقم 100 المراقبين الماليين بالتخطيط للعملية الرقابية قبل البدء بالعمل.
					7 يساهم تبني معيار INTOSAI رقم 100 في العمل ضمن فرق عمل متكاملة الخبرة في الاعمال الرقابية.
					8 يساهم تبني معيار INTOSAI رقم 100 في متابعة التطورات الحديثة والعمل على تنفيذها في ارض الواقع.
					9 يعزز معيار INTOSAI رقم 100 اتباع مفهوم مخاطر الرقابة عند تخطيط وتنفيذ الاعمال الرقابية في المؤسسات الحكومية.

					يعزز معيار INTOSAI رقم 100 اتباع مفهوم الاهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ الاعمال الرقابية في المؤسسات الحكومية.	10
ثانيا: متطلبات تبني معيار INTOSAI رقم 100						
					توفير المستلزمات المالية الضرورية لضمان تفعيل جهاز رقابي كفوء	1
					ضرورة اعادة النظر بالمهجع الرقابي كي ينسجم مع منهج INTOSAI 100.	2
					وضع اساليب وقائية لمنع تعرض الجهاز الرقابي لضغوطات خارجية	3
					توحيد الاجراءات والمبادئ والمصطلحات المالية بما يتناسق مع محتوى INTOSAI 100.	4
					توفير الدعم الخارجي من المختصين بالرقابة المالية والاستفادة من خبراتهم .	5
					القيام بدورات متخصصة من قبل ديوان الرقابة على كيفية تطبيق معيار INTOSAI 100 ومتابعة التعديلات التي تحدث حولها.	6
					تهيئة المراقبين بتعريفهم واطلاعهم على معيار INTOSAI حتى يقومون بدورهم ونقل خبرتهم الى المؤسسات.	7
					تتولى السلطة التشريعية مهمة الزام الحكومة بتطبيق هذا المعيار ويضع هذا الالزام بموجب قانون ينص على وجوب تطبيقه	8

					وجوب وجود تنسيق كامل بين السلطة التشريعية وديوان الرقابة المالية حول توحيد جهودها في مواجهة التحديات التي تحول حول تطبيق معيار 100 INTOSAI	9
					تصميم نظام الكتروني يتم فيه بناء المعيار واجزائه المطلوبة مع اجراء ادخالات للحاسبات العامة للمؤسسات الحكومية.	10

المتغير الثاني: - جودة الاداء الرقابي في ظل تبني معيار INTOSAI رقم 100

ت	الاسئلة	اوافق بشدة	اوافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشد
المبدأ الاول : اخلاقيات المهنة والاستقلالية:						
1	يساهم تبني معيار INTOSAI رقم 100 في زيادة استقلالية المراقبين الماليين عند اداء عملية الرقابة.					
2	يساهم تطبيق اليات المساءلة بموضوعية وشفافية في رفع مستوى جودة اداء الرقابة المالية.					
3	يعد التزام مراقبي ديوان الرقابة المالية بقواعد اخلاقيات المهنة عاملا مباشرا في رفع جودة اداء الرقابة المالية.					
المبدأ الثاني: التقدير المهني والعناية الواجبة والشك:						
4	تعزز العناية المهنية المبذولة في التخطيط لعملية الرقابة يساهم في رفع جودة اداء الرقابة المالية.					
5	تسهم المعرفة الشاملة والخبرة في تنفيذ العمل الرقابي الى رفع جودة اداء الرقابة المالية.					

					يسهم تبني مفهوم الشك المهني في تقييم مدى كفاءة وكفاية ادلة الالاثبات الى زيادة مستوى جودة اداء الرقابة المالية.	6
المبدأ الثالث: رقابة الجودة:						
					ان الالتزام بالمعايير المهنية العالمية له دور كبير وفعال في رفع جودة اداء الرقابة المالية.	7
					يسهم وجود نظم لرقابة الجودة في تعزيز الثقة والمصدقية في نتائج الرقابة.	8
					يؤدي تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة الى رفع كفاءة أداء الرقابة المالية.	9
					يسهم التزام المراقبين بمسئولياتهم تجاه المجتمع والمهنة بشكل عام في رفع جودة الاداء.	10
					يسهم الالتزام بالإرشادات الخاصة بالسياسات والإجراءات والمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض عمله لمساعديه في رفع جودة الاداء الرقابي.	11
					يسهم الاهتمام بالكفاءات والخبرات وتطويرها من خلال التعليم المستمر الى رفع جودة اداء الرقابة المالية.	12
					يسهم تطبيق التكنولوجيا الحديثة في المهام الرقابية الى رفع جودة اداء الرقابة المالية.	13
لا اوافق بشد	لا اوافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة	المبدأ الرابع : ادارة فريق الرقابة ومهاراته :	
					يساهم العمل ضمن فريق عمل يمتلك مهارات متنوعة في الرقابة في رفع جودة اداء الرقابة المالية.	14

					يساهم وجود اعضاء ذوي خبرة عالية ضمن فريق العمل الرقابي في رفع جودة اداء الرقابة المالية.	15
					تعزز عملية المشاورة فيما بين اعضاء فريق العمل على المسائل المعقدة في رفع جودة اداء الرقابة المالية.	16
					تسهم الاستعانة بالخبرات الخارجية في الحالات المعقدة الى رفع جودة اداء الرقابة المالية.	17
المبدأ الخامس : مخاطر الرقابة :						
					يسهم تنفيذ اجراءات رقابة المخاطر في العمل الرقابي في رفع جودة اداء الرقابة المالية .	18
					تسهم عملية قياس المخاطر الناشئة والية معالجتها في العمل الرقابي في رفع جودة اداء الرقابة المالية.	19
					ادارة المخاطر الرقابية من قبل فريق ذو كفاءة عالية يسهم في رفع جودة اداء الرقابة المالية.	20
المبدأ السادس : الاهمية النسبية:						
					يسهم تحديد مستوى الاهمية النسبية في رفع جودة اداء الرقابة المالية .	21
					تسهم الدقة في تطبيق جوانب الاهمية النسبية في رفع جودة اداء الرقابة المالية .	22
					تحديد الاهمية النسبية بشكل تقديري مهني يؤثر في الاجراءات الرقابية وتقييم نتائجها	23

					مراعاة الاهمية النسبية في كل مراحل العملية الرقابية تسهم في رفع جودة اداء الرقابة المالية.	24
لا او افق بشد	لا او افق	محايد	او افق	او افق بشدة	المبدأ السابع : التوثيق :	
					يساهم وجود خطة عمل محكمة وعملية في رفع جودة اداء الرقابة المالية.	25
					يسهم التوثيق السليم للعمل الرقابي في رفع جودة اداء الرقابة المالية .	26
					اعتماد المراقب المالي على ادلة الاثبات الكافية في اثناء اداء مهامه يسهم في رفع جودة اداء الرقابة المالية.	27
المبدأ الثامن : التواصل :						
					ان تواصل المراقبين الماليين مع المؤسسات الحكومية الخاضعة للرقابة يحقق شفافية عالية تسهم في جودة اداء الرقابة المالية .	28
					وجود وحدة العلاقات العامة للتواصل مع وسائل الاعلام بفاعلية وكفاءة تسهم في جودة اداء الرقابة المالية.	29
					تعزيز التواصل بين ديوان الرقابة المالية ولجان المجلس التشريعي تسهم في جودة اداء الرقابة المالية.	30

الملحق رقم (3)

جدول بأسماء الاساتذة المحكمين للاستبانة (الترتيب بحسب الحروف الأبجدية)

ت	الأسماء	الشهادة واللقب العلمي	التخصص	الجامعة
1	باسمة فالح النعيمي	دكتوراه / أستاذ مساعد	محاسبة/تدقيق	جامعة كوية/اربيل
2	خالد ياسين القيسي	دكتوراه/أستاذ	خبير مالي	ديوان الرقابة المالية/ اربيل
3	شليخ عبدالرحمن رشيد	دكتوراه / أستاذ مساعد	محاسبة/تدقيق	جامعة دهوك/دهوك
4	شيخ موس حسين حسن	دكتوراه /أستاذ مساعد	احصائي	جامعة دهوك/دهوك
5	فيان سليمان حمه سعيد	دكتوراه /أستاذ مساعد	محاسبة/مالية	جامعة كوية/ اربيل

6	فيحاء عبدالخالق البكوع	دكتوراه / أستاذ	محاسبة/تدقيق	جامعة الموصل/نينوى
7	محمد حويش الشجيري	دكتوراه / أستاذ	محاسبة/تدقيق	الجامعة العراقية/بغداد
8	وجدى محمد خليفة	دكتوراه / استاذ مساعد	محاسبة/مالية	جامعة الشرق الادنى/قبرص

(The impact of adopting the INTOSAI 100 standard in raising the quality of financial control performance A field study in the Office of Financial Supervision for the Northern Iraq Region)

ORIGINALITY REPORT

5%

SIMILARITY INDEX

3%

INTERNET SOURCES

3%

PUBLICATIONS

3%

STUDENT PAPERS

PRIMARY SOURCES

1

Submitted to University of Duhok

Student Paper

1%

2

خديج ، محمد معتصم علي | الشجيري ، محمد حويش علاوي.
 (XBRL) "قياس مدى إمكانية تطبيق لغة تقارير الأعمال الموسعة
 و العوامل البيئية المؤثرة : دراسة ميدانية في إقليم كردستان
 العراق", Jordan Journal of Applied Science :
 Humanities Sciences Series, 2015

Publication

<1%

3

الحواتمة ، عمر محمد مسلم. "فاعلية مدققي ديوان المحاسبة في تقييم
 الرقابة المالية و الإدارية في الهيئات الحكومية المستقلة في الأردن :
 دراسة ميدانية = Effectiveness of the Auditors of the
 Audit Bureau in Evaluating the Financial and
 Administrative Control of Independent
 Governmental Commissions in Jordan : Field
 Study", The World Sciences & Education
 University

Publication

<1%

4

mobt3ath.net

Internet Source

<1%

**BİLİMSEL ARAŞTIRMALAR ETİK KURULU**

15.02.2021

Dear Jihad jabali khodeda

Your application titled **“The impact of adopting the INTOSAI 100 standard in raising the quality of financial control performance A field study in the Office of Financial Supervision for the Northern Iraq Region”** with the application number NEU/AE/2021/11 has been evaluated by the Scientific Research Ethics Committee and granted approval. You can start your research on the condition that you will abide by the information provided in your application form

Assoc. Prof. Dr. Direnç Kanol

Rapporteur of the Scientific Research Ethics Committee

Note: If you need to provide an official letter to an institution with the signature of the Head of NEU Scientific Research Ethics Committee, please apply to the secretariat of the ethics committee by showing this document.