

**أهمية تطبيق متطلبات معايير صياغة التقارير في
الرقابة الحكومية (INTOSAI) في تطوير
التقارير الرقابة للأجهزة العليا للرقابة- دراسة
استطلاعية في ديوان الرقابة المالية / إقليم
كوردستان العراق**

م.م. نخشين جمال محمد

جامعة صلاح الدين - كلية الإدارة والاقتصاد - أربيل

nakhshin983@yahoo.com

م.د. جمال انوريابه

جامعة صلاح الدين - كلية الإدارة والاقتصاد - أربيل

jamal.yaba@su.edu.krd

م. شيرزاد أحمد مصطفى

جامعة صلاح الدين - كلية الإدارة والاقتصاد - أربيل

sherzad.mustafa@su.edu.krd

**The importance of applying the requirements of INTOSAI
reporting standards in developing audit reports for supreme audit
bodies - An exploratory study in the Office of Financial Supervision
/ Kurdistan Region of Iraq**

A.L. Nakhshin J. Mohammed

L.Dr.Jamal A.Yaba

L. Sherzad A.Mustafa

College of Administration and Economics
Salahaddin University-Erbil

المستخلص: تهدف هذه الدراسة إلى تحديد الإطار العام لمتطلبات تطوير التقرير الرقابة لأجهزة العليا للرقابة المالية، وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي)، وكذلك تسليط الضوء على أهمية تطبيق المبادئ الأساسية والعامة ومحتوى التقارير، ومعايير الثقة، ورقابة الأداء، وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية في تطوير التقارير الرقابية، والمساهمة في تحسين العمل الرقابي في ديوان الرقابة المالية في إقليم كردستان، ولتحقيق أهداف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي والاستقرائي لدراسة "أهمية متطلبات معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي)" وتصميم استبيان موجهاً إلى المختصين من منتسبي وكوادر (القائمين على رقابة مؤسسات الخاضعة للرقابة) ديوان الرقابة المالية إقليم كردستان، للاستطلاع على آراءهم فيما يخص جوانب الدراسة واختبار الفرضيات، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي أن الالتزام بالمعايير في صياغة التقارير الرقابية ومنها: (الاستقلالية، الأكمال والدقة والموضوعية والإقناع والوضوح) يتلافى الأخطاء في التقرير، ويزيد من المصادقية في محتوى المعلومات وجودتها، وقد خلصت الدراسة إلى عدة توصيات من أهمها على الديوان ان يقوم بتحسين إعداد التقارير والتي تعد ثمرة العمل الرقابي من خلال التركيز على تطبيق مبادئ وأساسيات صياغة التقارير الرقابية في المؤسسات الحكومية ومنها: (الاستقلالية والأكمال والدقة والموضوعية والإقناع والوضوح).

الكلمات المفتاحية: معايير الرقابة الحكومية (أنتوساي)، التقارير الرقابية، الأجهزة العليا للرقابة المالية، ديوان الرقابة المالية.

Abstract: This study aims to define the general framework for the audit report development requirements for SAIs, in accordance with the reporting standards in government oversight (ANTOSAI), as well as highlight the importance of applying the basic and general principles, report content, confidence standards, and performance monitoring, in accordance with the reporting standards in Governmental oversight in developing audit reports, and contributing to improving the supervisory work in the Office of Financial Supervision in the Kurdistan Region, and to achieve the objectives of the study, the descriptive and inductive approach was followed to study "the importance of the requirements of reporting standards in government oversight (ANTOSAI)." And designing a questionnaire form directed to specialists from the affiliates and cadres of (those in charge of monitoring institutions subject to auditing), the Kurdistan Regional Office of Financial Supervision, to seek their views regarding aspects of the study and testing hypotheses, and among the most important findings of the study is that adherence to standards in drafting audit reports, including: (Independence, completeness, accuracy, objectivity, persuasion and clarity) avoids errors in the report, and increases credibility in the content and quality of information, and the study concluded with several recommendations, the most important of which is that the Bureau should improve the preparation of reports, which are the fruit of the audit work by focusing on the application of principles and fundamentals Drafting monitoring reports in government institutions, including: (independence, completeness, accuracy, objectivity, persuasion and clarity).

Key words: Governmental Control Standards (ANTOSAI), Supervisory Reports, Supreme Financial Supervisory Authority, Office of Financial Supervision.

المحور الأول المقدمة ومنهجية الدراسة

١-١. المقدمة

تعد الأجهزة الرقابية أداة لتنفيذ الأحكام والقوانين السائدة في هذا البلد، وذلك عن طريق ما تتمتع به من شخصية اعتبارية مستقلة وأهلية قانونية كاملة لممارسة الإجراءات الرقابية والأعمال التي تكلف بها بعدها الجهاز الرقابي الأعلى أو تخضع لرقابته الوحدات الإدارية العامة كافة، ونظراً لما تمثله التقارير الرقابية التي يصدرها ويلبغها الجهاز الأعلى للرقابة من حيث أنها المنتج النهائي والنتيجة من الإجراءات الرقابية الفعلية على الجهات الخاضعة للرقابة، وتكمن في وظيفتها وسيلة الاتصال لإعلام السلطات الثلاثة في الدولة مستخدمين نتائج عملية التدقيق كافة عن مدى التزام الجهات الخاضعة للرقابة للقوانين والتعليمات ومدى تعبير الحسابات الختامية عن واقع التزام تلك الجهات. وعليه يعد التقرير وسيلة مهمة لإعلام الجهات المعنية بالتقرير عن مدى نتائج الأعمال، ويقدم المساعدة المتنوعة في تقويم أعمال الوحدات الخاضعة للرقابة الذي يمكن عن طريقه الحكم على كفاءة الجهة ومسؤولياتها القانونية بالاعتماد على النتائج المتحققة، وبذلك تكون أداة مساعدة ومساندة للسلطة التنفيذية ومختلف المستويات الإدارية على تعديل سياساتها، والعمل على رفع مستوى الأداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية، وذلك عن طريق تحديد مسؤولية الرقيب عن النتائج التي تم التوصل إليها وذلك في ضوء المعلومات والأدلة المتجمعة، ولذا تهدف الدراسة

إلى التعرف على أهمية معيار ٤٠٠ الإنتوساي في تطوير التقرير المالي للوحدة الحكومية، وتحليل التقرير المالي في المحاسبة الحكومية، وإنّ الهدف من البيانات المالية هو تعزيز ثقة المستخدمين المستهدفين في البيانات المالية. ويتضمن هذه الدراسة منهجيتها بالآتي:

١-٢. **مشكلة الدراسة:** لقد أظهرت نتائج بعض الدراسات السابقة عبر السنوات السابقة مثل دراسة (النعمي) ودراسة (محمود والآخرين) وكذلك دراسة (عيسى والآخرين) ودراسات أخرى أظهرت الحاجة إلى الإرتقاء بعمل الرقابة في الديوان، ولقد عقد العديد من ورشات عمل، وذلك لما وجده عدم الارتقاء للقوائم المالية التي يعدها الديوان، والحاجة على أساليب تطوير معايير إعداد القوائم الرقابية، وإن ذلك يجعل من الضروري ان يلتفت القائمون على رعاية مصالح الإقليم إلى متابعة ورقابة سير الأعمال بها، والتطلع دائماً نحو تحسين عمل الرقابة، ومتابعة أي قصور فيها، وتكمن مشكلة الدراسة في الإجابة على السؤال الرئيس: **ما أهمية تطبيق متطلبات معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (INTOSAI) في تطوير التقارير الرقابية للأجهزة العليا للرقابة في إقليم كردستان؟** ويتفرع عنها الأسئلة الفرعية الآتية:

١. ما هي أهمية المبادئ الأساسية لإعداد التقارير وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) في تطوير التقارير الرقابية لأجهزة العليا للرقابة المالية في إقليم كردستان؟
٢. ما هي أهمية المبادئ العامة ومحتوى التقارير وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) في تطوير التقارير الرقابية لأجهزة العليا للرقابة المالية في إقليم كردستان؟
٣. ما هي أهمية معايير الثقة والتقارير وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) في تطوير التقارير الرقابية لأجهزة العليا للرقابة المالية في إقليم كردستان؟
٤. ما هي أهمية رقابة الأداء وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) في تطوير التقارير الرقابية لأجهزة العليا للرقابة المالية في إقليم كردستان؟

- ١-٣. **أهمية الدراسة:** تستمد هذه الدراسة أهميتها في جانبين وهما:
 ١. بيان أهمية معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي).
 ٢. تضع بين أيدي المسؤولين على الرقابة في الديوان أهمية تطبيق معيار صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) لتفكير عملية لتطوير التقرير الرقابي وفقاً لأحدث ما توصلت إليه أجهزة الرقابة العليا في الدول المتطورة.
 ٣. تقويم رأي كوارر الديوان بكافة المستويات (القائمين على رقابة المؤسسات الخاضعة للرقابة) في الديوان حول أهمية المبادئ الأساسية العامة ومحتوى التقارير ومعايير الثقة ورقابة الأداء وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) في تطوير التقارير الرقابية لأجهزة العليا للرقابة المالية في إقليم كردستان.
- ١-٤. **فرضيات الدراسة:**

Ho1. لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تقدير أفراد العينة حول أهمية المبادئ الأساسية لإعداد التقارير وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) في تطوير التقارير الرقابية في الأجهزة العليا للرقابة المالية في إقليم كردستان.

Ho2. لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تقدير أفراد العينة حول أهمية المبادئ العامة ومحتوى التقارير وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) في تطوير التقارير الرقابية لأجهزة العليا للرقابة المالية في إقليم كردستان.

Ho3. لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تقدير أفراد العينة حول أهمية معايير الثقة والتقارير وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) في تطوير التقارير الرقابية لأجهزة العليا للرقابة المالية في إقليم كردستان.

Ho4. لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تقدير أفراد العينة حول أهمية رقابة الأداء وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) في تطوير التقارير الرقابية لأجهزة العليا للرقابة المالية في إقليم كردستان.

١-٥. **أهداف الدراسة:** يتمثل أهداف هذه الدراسة في الآتي:

١. تحديد الإطار العام لمتطلبات تطوير التقرير الرقابة لأجهزة العليا للرقابة المالية وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي).

٢. تسليط الضوء على أهمية تطبيق المبادئ الأساسية والعامة ومحتوى التقارير ومعايير الثقة ورقابة الأداء وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) في تطوير التقارير الرقابية.

٣. المساهمة في تطوير العمل الرقابي وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) في ديوان الرقابة المالية في إقليم كردستان.

١-٦. الإطار الميداني (التجريبي): يتم الاعتماد على استمارة الإستبانة لجمع البيانات الخاصة بالجانب العملي، توزعت على منتسبي (القائمين على رقابة المؤسسات الخاضعة للرقابة) في ديوان الرقابة المالية في إقليم كردستان. واختبار الاستثمارات بهدف قياس صدق الإستبانة وثباتها لهدف تعزيز الإجابات في استمارة الإستبانة، لإستنباط النتائج النهائية، ومناقشتها وتقديم التوصيات اللازمة في ضوء هذه النتائج.

١-٧. حدود الدراسة: يعتمد الباحثين في دراسة أهمية تطبيق المبادئ الأساسية والعامة ومحتوى التقارير ومعايير الثقة ورقابة الأداء وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) في تطوير التقارير الرقابية، من وجهة نظر منتسبي ديوان الرقابة المالية في إقليم كردستان (القائمين على رقابة المؤسسات الخاضعة للرقابة)، وأما الحدود الزمانية فتتمثل في الإجراءات البحثية وجمع المعلومات للمدة من بين ٢٠٢٠/١٢/١ لغاية ٢٠٢١/١/١٥.

١-٨. أساليب تحليل البيانات: يعتمد الباحثين على الأساليب الإحصائية في تحليل استمارات الإستبانة من الجداول التكرارية والأوساط الحسابية والانحراف المعياري وأهمية النسبية لفقرات الإستبانة من خلال البرنامج الإحصائي SPSS في استخراج نتائج الأساليب الإحصائية المذكورة آنفاً.

١-٩. خطة الدراسة: لتحقيق غرض الدراسة والوصول إلى أهدافها المحددة، فقد قسمت الدراسة إلى المحاور الرئيسة الآتية:

المحور الأول: المقدمة ومنهجية الدراسة

المحور الثاني: مفهوم وأهمية الرقابة المالية وأهدافها وأنواعها.

المحور الثالث: المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة.

المحور الرابع: الجانب العملي للدراسة.

المحور الخامس: الاستنتاجات والتوصيات.

المحور الثاني: مفهوم الرقابة المالية وأهميتها وأهدافها وأنواعها.

٢-١. مفهوم الرقابة المالية: جاءت عبارة الرقابة ومدلولها في العديد من بحوث وكتب ودوريات، وقد اختلفت تعاريفها ومفاهيمها، إذ عرفت مفهوم الرقابة المالية بأنها مجموعة من القواعد والإجراءات التي تقوم بها جهة مستقلة لقياس أداء جهة أخرى خاضعة للفحص، وإبداء رأي فني محايد عن أداء تلك الجهة بناء على معايير وإجراءات محددة سلفاً، ولتحقق الهدف المراد بأقل وقت وجهد وتكلفة وبجودة عالية والكشف عن أي انحرافات التي قد توجد فيها ودراسة أسبابها واتخاذ الإجراءات اللازمة (أبو هدف، ٢٠٠٦، ٣٨). وأما الرقابة المالية العليا فقد برز مفهومها بعد تأسيس (INTOSAI) من خلال المؤتمرات والندوات التي عقدتها، ليحل محل الرقابة الحكومية الخارجية التابعة للسلطة التشريعية، وأطلق على الأجهزة التي تمارس هذه الرقابة اسم أجهزة الرقابة المالية العليا (نعيم، ٢٠١٤، ١٣). وعرف (مكتب المحاسبة الحكومة) (GAO) في (USA) الرقابة المالية العليا بأنها "مجموعة من العمليات والإجراءات التي يمكن من خلالها الفحص والرقابة على الوحدات الحكومية الخاضعة للرقابة لاستخدامهم الأموال العامة بشكل توفر عمليات الرقابة إجراءات المساءلة عن استخدام الأموال العامة من قبل الوحدات الحكومية بكفاءة وفعالية والاقتصاد فيه في سياق الحدود القانونية للبرنامج الحكومي المحدد، وتقديم التوصية والمساعدة لاتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح الأخطاء وتحسين كفاءة استخدام المال العام والعمل على توفير المستقبل الأفضل" (3: 2018, GAO). وأما (مكتب التدقيق الوطني) فقد عرف الرقابة المالية العليا بأنها "مجموعة من العمليات والإجراءات التي تقوم بها أجهزة الرقابة العليا لتحقيق بشكل مستقل في استخدام للأموال العامة بكفاءة وفعالية والاقتصاد فيه وكذلك الترشيح في الانفاق العام وتحصيل الإيرادات العامة على وفق القواعد المعمول بها". (5: 2019, PUBLIC AUDIT IN THE EUROPEAN UNION).

ويرى الباحثين ان الرقابة المالية العليا بأنها مجموعة من العمليات والإجراءات والإشراف والفحص التي تنفذ من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية في الدولة بهدف التأكد من سلامة التصرفات المالية وتحقيق الالتزام بتنفيذ الأنظمة والقوانين والتعليمات، لضمان المحافظة على الأموال

العامّة ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق الفعالية في النتائج المحققة والكشف عن المخالفات والانحرافات وإحالتها للسلطات المختصة أو إصدار القرارات والأحكام التي قد تلزم في هذا الشأن.

٢-٢. أهمية الرقابة المالية العليا: يمكن إجمال أهمية الرقابة المالية العليا في الآتي: (المطيري، ٢٠١٢: ١٢)

١. التأكد من مطابقة التنفيذ الفعلي للخطط الموضوعة، ودراسة أسباب الانحراف في التنفيذ حتى يمكن علاج نواحي الضعف، ومنع تكرار الخطأ.

٢. تساعد على تحقيق كفاءة استخدام الأموال العامة وفعاليتها وغيرها من المصادر التنظيمية والبشرية والتكنولوجية من خلال التدقيق والمتابعة والمقارنة والقياس والتقييم للأداء الفردي والمؤسسي.

وقد تطورت أهمية الرقابة المالية العليا مع تطور دور الدولة من (الدولة الحارسة) التي تقوم بالمحافظة على الأمن الخارجي والأمن الداخلي والفصل في المنازعات بين الأفراد التي يسمى بـ (دولة الرفاهية) التي تتدخل في مختلف نواحي الحياة الاقتصادية في الميادين كافة، إذ تتدخل الدولة في شؤون المواطنين جميعاً مما يتطلب توفير الأجهزة الإدارية التي تنجز الأعمال وتؤدي الخدمة بكفاءة وفعالية مع خضوعها للرقابة والمحاسبة للتحقق من قيامها بعملها على أكمل وجه (بدوي، ٢٠١٧: ٣٣).

ويرى الباحثين أن أهمية الرقابة المالية في إدارة الأموال العامة تكمن في أنها وسيلة بيد الدولة يمكن من خلالها تعزيز المساءلة والشفافية في الإدارة القطاع العام، وتقييم أداء الحكومة وفحصه في استعمال الأموال العامة، من خلال عناصر الكفاءة والفعالية والاقتصاد فيه عن استعمال تلك الأموال العامة ومقارنتها مع المعايير الموضوعية، والتأكد من الأهداف المحددة، وقد انجزت على وفق السياسات المقررة بغرض المحافظة على الأموال العامة، والكشف عن المخالفات، والانحرافات، والاحتيايل، والبحث عن مسبباتها، واقتراح الإجراءات الضرورية لتصحيحها، والتوصية بتجنب الأخطاء مستقبلاً.

٢-٣. أهداف الرقابة المالية العليا: يتمثل أهداف الرقابة المالية العليا في التأكد من سلامة القوانين واللوائح والتعليمات المالية والتحقق من مدى كفاءتها واكتشاف نقاط الضعف فيها لاقتراح وسائل العلاج التي تكفل إحكام الرقابة على المال العام، ونذكر هنا أهم أهداف الرقابة المالية العليا: (السراي، ٢٠١٠: ٣٣)

- تدعيم عملية المحاسبة للأشخاص المسؤولين عن إدارة الأموال العامة، إذ يتعرضون للمساءلة حول إدارة تلك الأموال واستعمالها في الأغراض المخصصة لها، ويكون الاستجواب من اختصاص السلطات العليا.
- حماية الأموال العامة من الإهدار والضياع وسوء التصرف، والتأكد من استعمال تلك الأموال في الأغراض المخصصة لها.
- رفع مستوى الأداء للوحدات الحكومية.
- التأكد من مسك الحسابات وتنظيمها على وفق القواعد والمعايير المحاسبية، وإبداء رأي فني محايد عن مدى تمثيل البيانات المالية لنتيجة النشاط، والمركز المالي للوحدة الخاضعة للرقابة، والتأكد من الامتثال للقوانين، والأنظمة، والتعليمات التي تحكم التصرفات المالية والاقتصادية.
- المساهمة في وضع القواعد والمعايير المحاسبية والمالية والنظم الإدارية والمالية وصياغتها.
- نشر الوعي الرقابي وتحقيق الفائدة الوقائية من وجود الرقابة المالية.
- التفاعل مع الأطراف ذات العلاقة بالعمل الرقابي والمالي والمحاسبي لتدعيم هذا العمل وتطويره.

ويرى الباحثين أن أهداف الرقابة المالية العليا تتلخص في تعزيز المساءلة والشفافية في استعمال الأموال العامة للمحافظة على المال العام من الهدر والضياع والعبث، وتبليغ المعلومات إلى السلطات العامة والجمهور من خلال نشر تقارير موضوعية وكشف الغش والانحرافات عن المعايير القياسية، فضلاً عن كشف مخالفات قواعد المشروعية والكفاءة والفعالية والاقتصاد في إدارة الأموال العامة.

٢-٤. أنواع الرقابة المالية العليا: تقسم الرقابة المالية العليا على وفق اعتبارات متعددة، وعلى النحو الآتي:

١- الرقابة المالية العليا من حيث توقيت عملية الرقابة: يتم تقسيم الرقابة المالية العليا من حيث توقيت عملية الرقابة على ثلاثة أنواع وكما يأتي:

أ. الرقابة المسبقة: ويقصد بهذا النوع من الرقابة التي تمارسها الأجهزة العليا للرقابة المالية على الأعمال المالية للأجهزة الإدارية العامة قبل القيام بالتصرف، سواء أكان هذا التصرف متعلقاً بالنفقات أم إجراء الارتباط والتعاقد أو القيد المحاسبية (قراونة، ٢٠١١، ٧٩).

ب. الرقابة أثناء التنفيذ: هنا تقوم الأجهزة الإدارية المختلفة في الدولة بالتأكد من سلامة الإجراءات المتبعة في تنفيذ السياسات والقرارات المالية النازمة لعمليات الصرف المالي على وفق الخطط والسياسات المرسومة (بدوي، ٢٠١٧، ٤٣).

ت. الرقابة اللاحقة: تبدأ هذه الرقابة بعد انتهاء السنة المالية وقفل الحسابات واستخراج الحسابات الختامية للدولة، وتشمل هنا جانبي الموازنة العامة، وهي تعني مراقبة عمليات تنفيذ الموازنة بعد اتمامها، (سلمان، ٢٠١٣، ٩٥).

٢- الرقابة المالية العليا على وفق الجهة التي تمارسها: ويقسم هذا النوع على نوعين وهما:

أ- الرقابة الداخلية: وهي تخطيط التنظيم الإداري للمشروع، وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تستخدم داخل المشروع، وللمحافظة على الأصول، واختبار دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها، وتنمية الكفاءة الإنتاجية وتشجيع السير بالسياسات الإدارية (بدوي، ٢٠١٧: ٢٦).

ب- الرقابة الخارجية: وهي تلك الرقابة التي تمارسها الجهات التي لا تتبع السلطة التنفيذية، وتتمثل في رقابة السلطة التشريعية وتكون في شكل أجهزة رقابة متخصصة تابعة للبرلمان، مثل: رقابة ديوان المحاسبة، والرقابة القضائية التي تنظر في الشكاوي التي ترد على بعض الموظفين، واتخاذ قرارات مناسبة لنصوب القرارات غير المشروعة (بن ناصر، ٢٠١٣: ٤٤).

٣- الرقابة المالية العليا من حيث طبيعتها (مجالها): يمكن تقسيم الرقابة المالية العليا من حيث طبيعتها ومجالها على:

أ- الرقابة النظامية: وتشمل كلا من: (المبادئ الأساسية لرقابة قطاع العام، ٢٠١٦: ٦١)

• رقابة الالتزام: تهتم بالتأكد من مطابقة جميع الأنشطة والعمليات المالية للمرجعيات المحددة التي تحكم الجهة الخاضعة للرقابة. وتشمل هذه المرجعيات القواعد أو القوانين والأنظمة أو تعليمات الموازنة أو الشروط المتفق عليها التي تحكم الإدارة المالية السليمة للقطاع الحكومي وسلوك الموظفين الحكوميين.

• الرقابة المحاسبية: هي الرقابة على المستندات والسجلات المالية للتأكد من أن الموارد حصلت على وفق التعليمات وأنفقت في حدود الاعتمادات المخصصة لها، وقد تكون قبل الصرف أو بعد الصرف من أجل اكتشاف الأخطاء الفنية أو الغش أو التزوير (الكفراوي، ٢٠١٠: ٤٦).

ب- رقابة الأداء: بمقتضاه يتم مقارنة النتائج مع المعايير القياسية الموضوعية بغرض اكتشاف الانحرافات وبيان أسباب هذه الانحرافات وتقديم توصيات لتصحيحها ومنع حدوثها مستقبلاً. (Ahmed, 2015: 28).

٤- الرقابة المالية من حيث السلطات المخولة للجهة الرقابية: ويمكن تقسيمها على: (بدوي، ٢٠١٧، ٣٩)

أ- الرقابة المالية الإدارية: ومهمتها جمع البيانات وتحليلها للوصول إلى نتائج معينة للتأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات وتحقيق الأهداف الموضوعية بكفاءة تامة مع وجود سلطة التوصية باتخاذ القرارات المناسبة لتجنب أي انحراف أو مخالفات. وهذا النوع يتسم بصورتين هي:

• رقابة داخلية ذاتية: التي يقوم بها مجلس الوزراء ومديري الوحدات على رؤوسهم، وكذلك ما يقوم وزارة المالية من رقابة على الوزارات والمصالح الأخرى.

• الرقابة الخارجية: فإنه توجد أجهزة وجهات خارجية تقوم بهذا النوع من الرقابة المالية الإدارية مثل ديوان الرقابة المالية في إقليم كردستان/العراق.

ب- الرقابة المالية القضائية: أسندت هذه المهمة إلى أجهزة متخصصة لها طابع قضائي، وذلك من أجل الحكم على الحساب وعلى المحاسبين المخالفين، لذا يطلق عليها اسم (محكمة الحسابات أو ديوان الحسابات)، كما هو الحال في فرنسا وإيطاليا وبلجيكا ولبنان (العكام، ٢٠١٨: ٣٥).

ج- الرقابة المالية التشريعية: وهي الرقابة التي تقوم بها الهيئة التشريعية المتمثلة في المجلس التشريعي المنتخب، الذي يقوم برقابة المال العام، والإشراف على الإدارة التي تقوم بالتنفيذ وتنتم الرقابة التشريعية بطرق متعددة تختلف باختلاف النظام الدستوري الذي تسير عليه الدولة (النعزي، ٢٠١٥: ١٧).

ومما سبق يتضح للباحثين أن الرقابة المالية العليا تتخذ أنواعها وأشكالاً مختلفة ومتعددة حسب الاختلاف في الأجهزة أو الجهة التي تباشرها والأنشطة التي تقوم بها، وذلك تبعاً للظروف والأوضاع السياسية والقانونية الخاصة في كل دولة، حيث تكمل هذه الأنواع بعضها بعض.

٢-٥. أساليب تنفيذ الرقابة المالية: تقوم جهات الرقابة المالية بتنفيذ مهامها بطرق وأساليب مختلفة، ومنها:

أ. الرقابة المالية الشاملة: على وفق هذا الأسلوب تتولى جهات الرقابة إجراء رقابة عامة وتفصيلية على المعاملات المالية جميعها التي تمارسها الجهات الخاضعة للرقابة (أبو عنزة، ٢٠١٦: ٣٠).

ب. الرقابة المالية الانتقائية: يستعمل هذا الأسلوب عندما يكون حجم المعاملات المالية للجهة الخاضعة للرقابة ضخماً، أو أن معاملاتها المالية متكررة بشكل عام (العكام، ٢٠١٨: ١٩).

ت. الرقابة المالية المستمرة: يمارس هذا الأسلوب محاسب الإدارة، بحيث يتم الفحص والمراقبة بشكل دائم ومستمر للمستندات والقيود الحسابية للجهة الخاضعة للرقابة طوال العام (زلاسي، ٢٠١٥: ٤٤).

ث. الرقابة المالية الدورية: تتم هذه الرقابة على مدد دورية خلال السنة، كأن تقوم أجهزة الرقابة الخارجية بتدقيق دوري لبعض الوحدات الخاضعة للرقابة، أو تحدد لها جهة الرقابة، أو في حالة إجراء الرقابة السنوية على الحسابات النهائية لكل عام وإصدار التقرير الرقابي السنوي (نجا، ٢٠١٣: ٤٠).

ج. الرقابة المالية المفاجئة: قد يتولى الجهاز بهذه الطريقة بين مدد وأخرى لجعل الهيئات الخاضعة للرقابة في حالة شعور دائم ببقظة الجهاز الرقابي ومتابعة مهامه الرقابية (العكام، ٢٠١٨: ٢٠).

وعلى الرغم من أهمية الرقابة في تحقيق أهدافها إلا أنه يجب ألا تتجاوز حدوداً معينة كي لا تعرقل النشاط الإداري والمالي للدولة، وتشل حركة الأجهزة الحكومية وتصبح خطراً على النشاط المالي والإداري للدولة.

٢-٦. أهمية التقارير الرقابية: يعرف التقرير الرقابي بأنه وثيقة مكتوبة تتضمن نتائج الأعمال التي يمارسها الجهاز الأعلى للرقابة أيأ كان نوعها أو أسلوبها، إذ يعرض من خلاله حصيلة ما توصل إليه من ملاحظات وتوصيات بشأن رقابته على الأموال العامة ليتم موافاة الجهات المعنية المختلفة بها سواء أكانت تشريعية أم تنفيذية أم غيرها وتتعدد التقارير شكلاً ومضموناً على وفق أنواعها أهدافها وطبيعتها مستخدميها (دليل اعداد وكتابة التقارير الرقابية، ٢٠١٦: ١٣).

ويعد التقرير الرقابي وسيلة تساعد الجهات المشمولة برقابة الجهاز في معرفة أوجه الضعف والقصور في التصرفات المالية والإدارية التي ترافق ممارستها لاختصاصاتها عند أدائها لعملها، ويبين لها جوانب التجاوزات القانونية والأداء المنفذ لبرامجها وسياساتها، وايضا التقرير الرقابي أداة تقييم وقياس للجهاز الأعلى للرقابة، ومن خلال النتائج التي يتوصل إليها والتوصيات التي يبدئها ويجب أن تتميز بالجودة وتأثير ذلك في مهنية الجهاز وسمعته.

المحور الثاني المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة

أصدرت الأنتوساي المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة (International standards of Supreme Audit Institutions) يرمز بـ (ISSAI) عام (١٩٩٢) وتمثل هذه المعايير المقاييس المعتمدة التي يتم على أساسها تقييم جودة نتائج الرقابة. وألزم معايير الأنتوساي المدقق أن يعود في نهاية كل عملية رقابية وما يتم التوصل اليه من رأي على شكل تقرير مكتوب وتبسط فيه النتائج بشكل ملائم ومكتوباً بلغة بسيطة سهلة الفهم وخالية من الغموض مما يولد اجتهادات في تفسير محتوى التقرير المدعمة بأدلة الإثبات الضرورية التي تعزز رأي الجهة الرقابية (مصلح، ٢٠١٣: ٣).

وتتضمن معايير صياغة التقارير في الأجهزة العليا للرقابة المالية المبادئ الأساسية لإعداد التقارير الرقابية والمبادئ العامة لشكل التقارير الرقابية ومحتواها وأنواع الرأي في تقارير المالية وأخيراً تقارير الرقابة على الأداء. (Hopwood & J. Fries, 2010: 123-124) وعليه فإن صياغة التقارير الرقابية من قبل الأجهزة العليا للرقابة على وفق معايير صياغة تقارير الأنتوساي في المؤسسات الحكومية من شأنها أن توضح شكل التقارير المعدّة فضلاً عن محتوياتها، وأن الإعتبارات المؤثرة في كتابة تقرير الجهاز تحددها متطلبات التشريعات والقوانين التي يحتكم إليها عمل الجهاز إلى جانب احتياجات المستفيدين أو مستخدمي التقارير أو الجهات المهنية التي حدّدت قانون الجهاز في تحديد اختصاصات ومتطلبات القانون، وتتكون محتويات معايير صياغة التقارير مما يأتي (الكبيسي، ٢٠١٧: ١٤٥):

١- المبادئ الأساسية لإعداد التقارير الرقابية: على المدقق الحكومي بالجهاز الرقابة في نهاية كل عمله أن يقوم بإعداد تقريراً مكتوباً ويعرض فيه النتائج الرقابية التي توصل إليها، ويكون محتوى هذا التقرير سهل الفهم وخال من الغموض والالتباس، ويتضمن المعلومات

المدمومة بالأدلة الوافية بالعرض وذات العلاقة بالملاحظات التي أوردها بتقريره، وإن يكون مستقلاً وموضوعياً ومنصفاً وبناءً. وتتكون من العناصر (التوثيق الكتابي، والنزاهة والحياد، والصحة والاتساق، والنقد البناء، ومراعاة التوقيت المناسب، والإيجاز، والمحافظة على سرية البيانات).

٢- **المبادئ العامة ومحتوي التقارير الرقابية:** يعد شكل التقرير الرقابي ومحتواه من أهم العناصر التي تسهم في نجاح التقرير في تحقيق أهدافه، وقد اهتمت المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة بهذا الشأن، وتشير معايير الانتوساي الى أن شكل التقارير الرقابية ومحتواها يجب أن يراعى فيها المبادئ العامة: (العنوان، والتوقيع، والتاريخ، والاهداف، والنطاق، والتكامل، والمرسل اليه، وتحديد الموضوع، والاساس القانوني، ومطابقة المعايير).

3- **معايير الثقة في التقارير الرقابية:** يستخدم التقرير الرقابي من قبل جهات متعددة مثل البرلمان، والجهات الحكومية والجمهور، والصحافة، للتعرف على أداء الجهات الخاضعة للرقابة، لذلك فإن أي أخطاء في التقرير يمكن أن يتسبب في فقدان المصداقية فيه لذلك ترتبط ارتباطاً وثيقاً بمدى جودتها، لذا ينبغي الالتزام بالمعايير في صياغة التقارير الرقابية ومنها: (الاستقلالية، والأكتمال، والدقة، والموضوعية، والإقناع، والوضوح).

هذا وأوضحت "الانتوساي" مجموعة من الفقرات التي يتضمّن معيار (ISSAI 400) حول أسس صياغة التقارير في الرقابة الحكومية ومنها باختصار: (Michelon & Beretta, 2015: p142)،

١. ليس من العلمي أن نضع قاعدة لصياغة التقارير لكل حالة على حدة، إذ إنّ الهدف من هذا المعيار هو أن يساعد على حكم الحذر للمُدقّق عند تكوين رأي أو إعداد تقرير و ليس أن يحل محله.

٢. تضمن تعبير "صياغة التقارير" رأي المدقق وغيره من الملاحظات المتعلقة بمجموعة من البيانات المالية نتيجة لرقابة نظامية (مالية) وكذلك تقرير المدقّق عند الانتهاء من رقابة الأداء.

٣. يكون رأي المدقّق حول مجموعة من البيانات المالية بصيغة مختصرة تعكس نتائج مجموعة واسعة من الاختبارات، لإعداد تقرير بخصوص مطابقة المعاملات للقوانين واللوائح وحول مسائل تخص النظم المدققة غير الكافية والافعال المخالفة للقوانين.

٤. بالنسبة الى رقابة الأداء يعد المدقق تقريراً بخصوص الكفاءة والإقتصاد اللذين تم بهما الحصول على الموارد واستعمالها، وبخصوص الفعالية التي تحققت بها الأهداف.

٥. يحتاج تقرير المدقق بالنسبة الى كل من رقابة الأداء والرقابة النظامية الى أن يعير اهتماماً لفقرات موضوع التقرير ولمتطلبات الكشف المناسبة والملائمة وذلك إعترافاً بإحتياجات المستخدم المعقولة .

٦. تستخدم كلمة "رأي" بمعنى إستنتاجات المدقق المنبثقة عن الرقابة النظامية (المالية) وقد تشمل المسائل الموصوفة في الفقرة (٣) وتستخدم كلمة "تقرير" بمعنى استنتاجات المدقّق الناجمة عن رقابة الأداء كما تم وصف ذلك في (٤).

٧. تتمثل معايير صياغة التقرير فيما يأتي (Florea & others, 2011: p4) :

أ. على المدقق أن يعدّ في نهاية كل عملية رقابية رأياً أو تقريراً مكتوباً حسب ما هو مناسب، وينبغي أن يكون محتوى التقرير سهل الفهم وخالياً من الغموض أو الالتباس، وأن يتضمّن معلومات مدعّمة بإثباتات رقابية مقبولة وذات صلة، وأن يكون مستقلاً وموضوعياً ونزيهاً وبناءً. ب. الجهاز الأعلى للرقابة الذي ينتمي اليه المدقّق هو المسؤول في نهاية الأمر عن اتخاذ القرار فيما يتعلّق بالإجراءات التي ينبغي اتخاذها فيما يتعلّق بممارسات الغش أو المخالفات الخطيرة التي يكتشفها المدقّقون.

٨. تُبنى محتويات الآراء والتقارير الرقابية كافة على المبادئ العامة الآتية (غالي ، ٢٠١٠: ٤١٧):

أ. العنوان: ينبغي أن يتصدّر الرأي أو التقرير عنوان مناسب يساعد القارئ في التمييز بينه وبين البيانات والمعلومات الصادرة عن الآخرين.

ب. إلامضاء والتاريخ: ينبغي أن يكون الرأي أو التقرير موقعاً بشكل مناسب.

ت. الأهداف والنطاق: ينبغي أن يتضمّن الرأي أو التقرير التذكير بأهداف العملية الرقابية ونطاقها وحدودها.

ث. الإكتمال: ينبغي أن تُلحق الآراء بالبيانات المالية المُتعلّقة بها وأن تُنشر معها.

ج. المرسل إليه: يُحدّد التقرير أو الرأي الجهة التي سُرسل اليها، ويتطلّب ذلك ظروف الرقاب واللوائح أو الممارسات المحلية، وقد يتم الاستغناء عن ذلك في حالة وجود اجراءات تسليم الرسمية.

ح. تحديد الموضوع: يشمل ذلك معلومات مثل اسم الهيئة الخاضعة للرقابة والتاريخ والمدة التي تغطيها البيانات المالية وموضوع الدراسة الذي تمت رقبته".

خ. الأساس القانوني: يحدّد التقارير أو الآراء التشريع أو غيره من السلطات التي تُنصّ على اجراء الرقابة.

د. مطابقة المعايير: تُشير التقارير أو الآراء الى المعايير أو الممارسات الرقابية المُتّبعة عند اجراء العملية الرقابية من أجل طمأنة القارئ بأن الرقابة قد تمّ تنفيذها على وفق الإجراءات المقبولة غالباً.

ذ. احترام الوقت: يتوافر الرأي أو التقرير الرقابي فوراً ليستفيد منه القراء والمستعملون إفادة قصوى، وعلى الخصوص أولئك المطالبين باتخاذ إجراءات ضرورية.

٩. إعداد الرأي الرقابي بالبيانات المالية، ويتمّ نقادي تدوين السرد المُطوّل، ويشير بدون إلتباس اذا كان الرأي غير مُقيّد أو مُقيّد، فإذا كان مُقيّداً فهل هو مُقيّد في أوجه مُعيّنة أم هو سلبى (الفقرة ١٤) أم هو عدم إبداء الرأي (الفقرة ١٥).

١٠. يُقدّم المُدقّق رأياً غير مُقيّد عندما يكون مقتنعاً في كل الأوجه المهمة بأن:

أ. البيانات المالية قد تمّ إعدادها باستخدام قواعد وسياسات محاسبية مُتّبعة بصورة ثابتة.

ب. الكشف مطابقة للمقتضيات القانونية واللوائح المناسبة.

ت. الرأي المُقدّم في البيانات المالية متّسق مع معرفة المُدقّق للهيئة الخاضعة للرقابة.

ث. هناك كشف كامل عن المسائل المهمة جميعها ذات العلاقة بالبيانات المالية.

١١. التوكيد على الأمر: يضع المُدقّق في الحسبان في بعض الحالات أن القارئ لن يفهم البيانات المالية فهماً سليماً إلا اذا وجّه عنايته الى أمور غير عادية او مهمة. وكعبداً عام فإنّ المُدقّق الذي يصدر رأياً غير مُقيّد لن يشير الى أوجه مُعيّنة من البيانات المالية إعتقاداً منه بأن هذا قد يؤدّي الى إساءة الفهم بأن ذلك هو نوع من القيود لتقادي إعطاء هذا الانطباع فإنّ الإحالات التي يُعصّد منها "التوكيد على الأمر" تُصاغ في فقرة منفصلة عن الرأي، غير أنه على المُدقّق الا يستعمل "التوكيد على الأمر".

١٢. قد لا يستطيع المُدقّق التعبير عن رأي غير مُقيّد في إحدى الظروف الآتية والتي يعتقد المُدقّق أنها ذات أثر أو مهمة بالنسبة للبيانات المالية: (شحاتة وآخرون، ٢٠٠٦: ٢٨٦)

أ. إنّ هناك قيداً على نطاق الرقابة.

ب. إنّ المُدقّق يُعبّر البيانات غير كاملة أو مُطلّلة أو أن هناك أنحرافاً غير مُبرّر عن معايير المحاسبة المقبولة.

ت. أن هناك شكاً يُؤثّر في البيانات المالية.

١٣. الرأي المُقيّد: حيثما يختلف المُدقّق مع بند معين أو أكثر من بنود البيانات المالية تكون مهمة، ولكنها ليست جوهرية لفهم الكشوفات، أو يكون لديه شكّ في هذه البنود، فإنّ عليه أن يعطي رأياً مُقيّداً.

١٤. الرأي السلبى: يعطي المُدقّق رأياً سلبياً عندما لا يستطيع أن يكون رأياً شاملاً بخصوص البيانات المالية نتيجة وجود اختلاف جوهري الى حد أنه يُضعف الموقف المُقدّم الى درجة تجعل الرأي المُقيّد في بعض الأوجه غير كافٍ.

١٥. عدم إبداء الرأي: يتمّ إلامتناع عن إبداء الرأي في البيانات المالية عندما يصعب على المُدقّق الوصول الى رأي بخصوص البيانات المالية كاملة، نتيجة لوجود شك أو لتحديد نطاق يكون جوهرياً الى حدّ يجعل من الرأي المُقيّد في بعض الأوجه غير كافٍ، وتُوضّح صياغة الإمتناع عن إبداء رأي أنه لا يمكن تقديم رأي يُحدّد بوضوح ودقّة المسائل المشكوك فيها كافياً .

١٦. المعروف أن تُوفّر الأجهزة العليا للرقابة تقريراً مُفصّلاً تسهب فيه الرأي، وذلك في الحالات التي لا يستطيع الجهاز أن يبدي فيها رأياً غير مُقيّد.

١٧. إنّ الرقابة النظامية تقتضي في أحيان كثيرة إعداد تقارير عند وجود مواطن ضعف في النظم المحاسبية المُدقّقة (باعتبارها مُتميّزة عن أوجه رقابة الأداء)، وينبغي أن يُعدّ المُدقّق أيضاً تقريراً عن المخالفات المهمة سواء أكانت كامنة أم ظاهرة أم تناقض تطبيق اللوائح أم حول ممارسات الغش والفساد.

١٨. تستطيع الأجهزة العليا للرقابة التي تتمتع بقانون يُحدّد اختصاصها واتخاذ إجراءات بخصوص المخالفات التي تكتشفها في البيانات المالية، إذ يمكنها فرض غرامات بالنسبة للمحاسبين والتسبب في إيقافهم عن العمل او في طردهم في بعض الظروف.

١٩. عند الإبلاغ عن المخالفات أو عن عدم المطابقة مع القوانين ينبغي أن يحرص المُدَقِّق على تقديم ملحوظاته، ويمكن ربط مدى عدم المطابقة بعدد الحالات التي تم فحصها أو تقدير حجمها مالياً.

٢٠. يعد التقرير حول المخالفات بَعْضُ النظر عن قيد رأي المُدَقِّق، ومن طبيعة هذه التقارير أنها تحتوي على انتقادات مهمة، ولكي تكون هذه التقارير بناءً فإنه ينبغي التفكير أيضاً في أنشطة علاجية مستقبلية، وذلك بإدراج بيانات من الهيئة الخاضعة للرقابة أو من المُدَقِّق بما في ذلك من الإستنتاجات والتوصيات.

٢١. مقارنة بالرقابة النظامية التي تخضع لتوقعات ومتطلبات مُحَدَّدة تماماً فإن رقابة الأداء واسعة المجال من حيث طبيعتها، وأكثر تَعَباً للتفسيرات والأحكام، وكذلك إن تغطيتها أكثر إنتقائية، ويمكن تنفيذها في دورة مُكوّنة من عدة سنوات عوضاً عن مدة مالية واحدة، وهي لا تتعلّق عادة ببيانات مُعيّنة سواء كانت مالية أو غير مالية، ومن ثم فإن تقارير رقابة الأداء تكون متنوعة، وتتضمّن كثيراً من النقاش والحجج المُبرّرة.

٢٢. ينبغي أن يذكر تقرير الأداء أهداف الرقابة ونطاقها، وتحتوي التقارير على النقد مثلاً (عندما يتم الإنتباه إلى أمور تتعلّق بوجود هدر أو تبذير أو عدم كفاءة من أجل الصالح العام) وتعطي معلومات لأغراض تحقيق الإقتصادية والكفاءة والفعالية.

٢٣. لايتوقع في غالباً من المُدَقِّق أن يُقدّم رأياً شاملاً حول تحقيق الجهة الخاضعة للرقابة للاقتصادية والكفاءة والفعالية الطريقة نفسها التي يُقدّم بها رأيه في البيانات، وحيثما تسمح طبيعة الرقابة بالقيام بذلك بالنسبة الى بعض المجالات الخاصة بأنشطة هيئة ما فإن على المُدَقِّق أن يُقدّم تقريراً يصف فيه الظروف ويصل الى استنتاج معين بدلاً من تقديم بيان نمطي.

٢٤. ينبغي أن يعترف المُدَقِّقون بأن احكامهم تُطبّق على افعال ناتجة عن قرارات ادارية سابقة، لذلك ينبغي تَوْخّي الحذر عند ابداء مثل هذه الأحكام، إذ ينبغي أن يشير التقرير الى طبيعة ومدى المعلومات المتوفرة بصورة معقولة لدى الجهة الخاضعة للرقابة وقت اتخاذ القرارات.

٢٥. ينبغي ألا تركز تقارير الأداء على نقد الماضي فقط بل ينبغي أن تكون بناءة. وتُعتبر استنتاجات المُدَقِّق وتوصياته جانباً هاماً من جوانب الرقابة.

٢٦. ينبغي أن يصون المُدَقِّق جانبي الموضوعية والإستقلالية عند صياغة توصياته ومتابعتها فَيُرَكِّز بذلك على ما اذا تمّ تصحيح مواطن الضعف التي تمّ التعرف عليها بدلاً من التركيز على معرفة ما اذا تمّ تَبَيُّن توصيات مُعيّنة.

٢٧. عند صياغة الرأي أو التقرير الرقابي ينبغي أن يأخذ المُدَقِّق في الإعتبار أهمية الأمر في نطاق البيانات المالية (الرقابة النظامية المالية) أو طبيعة الهيئة الخاضعة للرقابة أو نشاطها.

٢٨. بالنسبة للرقابة النظامية (المالية)، يستنتج المُدَقِّق في ضوء المعايير وفي الظروف القائمة، أن الأمر لا يُؤثّر بشكل مهم في الرؤية التي تعطيها البيانات المالية فإنه ينبغي ألا يكون الرأي مُقَيّداً، وحيثما يُقَرّر المُدَقِّق أن أمراً ما مهم فإن الرأي ينبغي أن يكون مُقَيّداً بعد تحديد نوع القيد (الفقرات ١٢-١٥)

٢٩. بالنسبة لعمليات رقابة الأداء يكون الحكم الصادر أكثر ذاتية إذ إن في التقرير يتّبين أن الأهمية بحسب الطبيعة أو النطاق هي أكثر إعتباراً من الأهمية بحسب المبلغ.

بناءً على ما سبق يرى الباحثين ان التقرير الرسمي (التقرير الرقابي) يعد أحد وسائل الاتصال الذي يتم من خلاله تقديم معلومات حول أمر من الأمور، ويترتب على إعداده اتخاذ قرار في ضوء ما تضمنه من معلومات وحقائق، وقد ينتج عن التقرير تأثير كبير في الأنشطة والأعمال الإدارية وعلى حياة الأفراد والجماعات. وتهدف الأجهزة العليا للرقابة المالية الى النظر فيما إذا كانت الأموال العامة قد تم صرفها بطريقة اقتصادية وفعالة على وفق القواعد والأنظمة القائمة. ويجب أن تكون الأجهزة العليا للرقابة المالية مستقلة عن الكيانات الخاضعة لسيطرتها وأن تكون محمية من أي شكل من أشكال التأثير الخارجي.

المحور الثالث الجانب العملي للبحث

٣-١. نبذة تاريخية عن ديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان:

٣-١-١. نشأة ومهام الديوان: نتيجة الظروف التي مر بها العراق في ١٩٩١، أدى إلى انفصال جزء من كردستان إدارياً ومالياً عن بقية أجزاء العراق، وانقطاع التخصيصات المالية عن محافظات (أربيل، والسليمانية، ودهوك) واصبحت هذه المحافظات مستقلة ومنفصلة إدارياً ومالياً عن الحكومة المركزية، وفي بداية الأمر لم تكن هناك موازنة ولا رقابة مالية، بسبب غياب الحكومة المركزية في الإقليم (الزهاوي،

٢٠٠٨:١٤٦). وفي عام (٢٠٠٠) تم إصدار قانون (١٤) لديوان الرقابة المالية في الإقليم من قبل برلمان كردستان، وفي عام ٢٠٠٤ أصبحت موازنة الإقليم جزءاً من الموازنة العامة العراقية، إذ تم تخصيص (١٧٪) للإقليم ولكن لم يستلم إقليم في أي عام حصته الكاملة من الموازنة العراقية المقدرة بنسبة التي ذكرت، إذ كانت هذه الحصة لم تتجاوز في أحسن أحوالها ما نسبتها البالغة ١١.٤٪، ومع ذلك إلى أن وصل الحال إلى قطع حصة الإقليم من الموازنة كاملة في شباط سنة ٢٠١٤، وبسبب وجود ثغرات في القانون الرقم (١٤) لعام (٢٠٠٠) من حيث الاستقلالية والمهام والصلاحيات مما استلزم صياغة هذا القانون من جديد بشكله النهائي، وتم إصدار قانون الرقم (٢) لسنة (٢٠٠٨) الخاص بـ (ديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان)، وإن الجهات الخاضعة لرقابة الديوان هي:

١- الوزارات والادارات الحكومية والهيئات المستقلة غير المرتبطة بوزارة، والجهات ذات الميزانيات المستقلة والملحقة .
٢- النقابات والجمعيات والاتحادات والمنظمات المجازة من قبل الحكومة جميعها. وأي جهة أخرى يقرر البرلمان اخضاعها إلى رقابة الديوان أو التي وردت في قوانين تأسيسها.

وبناءً على ما جاء في قانون الرقم (٢) لسنة (٢٠٠٨) يحق للديوان:

١. فحص معاملات الانفاق كافة والتأكد من عدم تجاوز حدود الاعتمادات المالية من الميزانية المصدقة والتأكد من استخدام المال العام للأغراض التي خصصت لها وعدم الاسراف فيها مع تقييم فوائدها.
٢. تفتيش معاملات التخمين وجباية الإيرادات وتدقيقها للتأكد من ملاءمة الاجراءات المعتمدة وكيفية تنفيذها.
٣. تقديم العون الفني في المجالات المحاسبية والرقابية وما يتعلق بها من أمور إدارية وتنظيمية، مع تنظيم دورات تعليمية لموظفي الديوان والمؤسسات الحكومية لرفع قابلياتهم وللديوان تأمين المخصصات لهم وفق القوانين المرعية.
٤. يبدي الديوان رأيه حول الجداول والبيانات والتقارير عن نتائج أعمال النشاطات المالية للجهات الخاضعة لرقابته، وإظهار وثائق الفساد، والاحتيال، والتبذير وسوء الاستعمال، في عمليات الصرف، والجباية، واستخدام المال العام.
٥. متابعة تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات المالية النافذة للتحقق من تطبيقها وملاءمتها للتطورات المستجدة.
٦. يقدم الديوان تقريراً سنوياً إلى رئاسة الإقليم والبرلمان ويبين فيه ملاحظاته عن الوضع المالي والإداري والاقتصادي عن الوزارات والجهات الخاضعة للرقابة.

٣-٢-١. النظام الداخلي للديوان: يتضمن تشكيلات الديوان من الأمور الادارية والمالية والقانونية فضلاً عن تشكيلات دائرة البحوث، وتقييم الأداء التي تتولى الأمور التي من الضروري توضيحها، وهي كالآتي:

١. المساهمة في تطوير المعايير المحاسبية، وإعداد أدلة العمل الرقابي على تشكيلات الديوان وتعميمها.
 ٢. المساهمة في مراجعة التعليمات والأنظمة والقوانين ذات الانعكاس المالي والإداري وإبداء الملاحظات حولها.
 ٣. تقديم الاستشارات والاجابة عن الاستفسارات المالية، والمحاسبية والاقتصادية من داخل الديوان وخارجه.
 ٤. اعداد تقارير تقييم الأداء المتخصص على وفق القواعد والمؤشرات والمعايير المعتمدة لهذا الغرض.
- هذا ودوائر تدقيق المحافظات، وتتولى ممارسة وتنفيذ العمل الرقابي جغرافياً في الجهات الخاضعة لسلطتها الرقابية ضمن الرقعة الجغرافية المتعلقة بها للمستويات التنظيمية المحلية، وتتضمن مجالس المحافظات، والدوائر، والمؤسسات، والاتحادات والنقابات كافة، وعلى مستوى المحافظات والاقضية والنواحي التابعة لها.

٣-٢. وصف مجتمع الدراسة والعينة الموزعة عليها إستارة الإستبانة:

٣-٢-١. أداة الدراسة: تم اختيار مجموعة من الأفراد المختصين العاملين في ديوان الرقابة المالية في إقليم كردستان لتوزيع إستارة الإستبانة عليهم.

٣-٢-١. وصف استمارة الاستبانة: لقد احتوت الاستبانة على (٤٤) فقرة موزعة على محورين رئيسيين وهما:

المحور الأول: البيانات الشخصية والعامة، وتتضمن أربع فقرات.

المحور الثاني: يُقسم هذا المحور على:

أولاً. أهمية المبادئ الأساسية لإعداد التقارير وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) في الأجهزة العليا للرقابة المالية في إقليم كردستان، وتضمنت (عشرة أسئلة).

ثانياً. أهمية المبادئ العامة ومحتوى التقارير وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) في تطوير التقارير الرقابية لأجهزة العليا للرقابة المالية في إقليم كردستان، وتضمنت (عشرة أسئلة).

ثالثاً. أهمية معايير الثقة والتقارير وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) في تطوير التقارير الرقابية لأجهزة العليا للرقابة المالية في إقليم كردستان، وتضمنت (عشرة أسئلة).

رابعاً. أهمية رقابة الأداء وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) في تطوير التقارير الرقابية لأجهزة العليا للرقابة المالية في إقليم كردستان، وتضمنت (عشرة أسئلة).

٣-١-٣. ثبات أداة الدراسة: للتأكد من ذلك فقد تم احتساب معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا حيث تتراوح (٠.74-٠.80) والجدول (١) يبين هذه المعاملات، وقد عدت هذه النسب مناسبة وملئمة لغايات هذه الدراسة.

جدول (١) معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا

المجال	الاتساق
أهمية المبادئ الأساسية لإعداد التقارير وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) وتطوير التقارير الرقابية لأجهزة العليا للرقابة المالية في إقليم كردستان.	0.74
أهمية المبادئ العامة ومحتوى التقارير وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) في تطوير التقارير الرقابية لأجهزة العليا للرقابة المالية في إقليم كردستان.	0.74
أهمية معايير الثقة والتقارير وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) في تطوير التقارير الرقابية لأجهزة العليا للرقابة المالية في إقليم كردستان.	0.80
أهمية رقابة الأداء وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) في تطوير التقارير الرقابية لأجهزة العليا للرقابة المالية في إقليم كردستان.	0.80
الأداة ككل	0.77

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات الحاسوب.

٣-١-٤. وصف خصائص عينة الدراسة: يمكن تلخيص نتائجها من خلال الجدول (٢) الآتي:

جدول (٢) وصف خصائص عينة الدراسة

المتغيرات	الفئات	التكرار	النسبة
المؤهل العلمي	الدبلوم وأقل	21	١٤%
	الدبلوم عالي	3	٢%
	البكالوريوس	١١٧	٧٨%
	الماجستير (وما يعادله)	٩	٦%
التخصص العلمي	المحاسبة	105	70%
	الإدارة	6	4%
	الاقتصاد	3	2%
	القانون	15	10%
	أخرى	21	14%
الخبرة العملية	من 5- أقل من 10	45	30%
	من 10- أقل من 15	75	50%
	من 15 فأكثر	30	20.4%
المشاركة في دورات معايير انتوساي	نعم	86	57%
	لا	64	43%
	المجموع	150	100.0

ويتضح من خلال الجدول (2) الآتي:

١. بالنسبة للمؤهل العلمي أظهر الجدول أن أكبر نسبة من عينة الدراسة حاصلون على درجة البكالوريوس إذ بلغ عددهم (120) مفردة إحصائية أي بنسبة (80%).

٢. أن تخصص المحاسبة جاء في المرتبة الأولى إذ بلغ عدد هذه الفئة (150) مفردة إحصائية أي بنسبة (70%) من إجمالي عينة الدراسة، وهذه النسبة تدل على أن المستجيبين لهم علاقة وثيقة بموضوع الدراسة مما يعزز من موثوقية الدراسة والنتائج التي تصل إليها.

٣. تشير هذه النتائج إلى أن عينة الدراسة (70%) تزيد خبراتهم على (١٠ سنوات) في هذا المجال مما يضيف على نتائج الدراسة مصداقية أكثر.

٤. تبلغ عدد المشاركين فيها (٨٦) فرداً وبنسبة مئوية قدرها (٧٥%) هي لمن لديه المشاركة في الدورات معايير انتوساي، وهذا يعزز من مصداقية الدراسة من حيث موثوقية النتائج.

٢-٣. تحليل نتائج استمارة الإستبانة:

١-٢-٣. مقاييس الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي: من أجل تقييم وتصنيف مستوى أهمية أفراد العينة لل فقرات التي تتضمنها بخصوص الأسئلة ذات الصلة بمشكلة الدراسة، وتم وضع مقياس ترتيبي للمتوسط الحسابي وفقاً لمستوى الأهمية وذلك لإستخدامه في تحليل النتائج، والجدول (٣) يبين قيم ومعايير كل وزن من أوزان المقياس الخماسي المعتمد من الدراسة:

الجدول (٣) قيم كل وزن من أوزان المقياس الخماسي المعتمد من الدراسة ومعايير

الأهمية النسبية	المتوسط الحسابي
مرتفع جداً	من (٤,٢) إلى (٥)
مرتفع	من (٣,٤) إلى أقل من (٤,٢)
متوسط	من (٢,٦) إلى أقل من (٣,٤)
منخفض	من (١,٨) إلى أقل من (٢,٦)
منخفض جداً	أقل من (١,٨)

المصدر: من إعداد الباحثين

وقد تم احتساب المدى (Range) الخاص الذي يشكل مستوى للتأييد من خلال المعادلة الآتية:

$$\text{المدى} = \frac{\text{العلامة القصوى} - \text{العلامة الدنيا}}{\text{العلامة القصوى}} = \frac{5-1}{5} = 0,8$$

٢-٢-٣. عرض النتائج واختبار فرضيات الدراسة:

١-٢-٣. الفرضية الأولى: التي تنص على أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تقدير أفراد العينة حول أهمية المبادئ الأساسية لإعداد التقارير وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (انتوساي) في تطوير التقارير الرقابية في الأجهزة العليا للرقابة المالية في إقليم كردستان، ويبين الجدول (٤) المتوسط الحسابي من خلال عرض أقل قيمة وأعلى قيمة لمجموع إجابات أفراد العينة والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف وترتيب أهمية الفقرات:

الجدول (٤) يبين المتوسطات والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف بين آراء الفئات المشمولة في عينة الدراسة لجميع الفقرات المتعلقة بأهمية المبادئ الأساسية لإعداد التقارير وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (انتوساي) في تطوير التقارير الرقابية في الأجهزة العليا للرقابة المالية - إقليم كردستان

ت	العبارات	المتوسط الحسابي	المتغير	معامل الاختلاف	النسبة المئوية	الترتيب	الأهمية مستوى
1	يجب أن يصدر التقرير الرقابي في صورة مكتوبة، وأن يتم إعلام المستويات الحكومية	4.21	0.61	14.58	84.19	2	مرتفع جداً

مرتفع جداً	1	85.24	15.28	0.65	4.26	2	يُعد التقرير الرقابي بشكل لا يسمح لميوله السياسية أو انتماءاته أن تؤثر في نزاهته، وعدم المحاولة لتبرير الوقائع أو الأحداث
مرتفع	4	83.71	16.00	0.67	4.19	3	يتم إعداد التقرير الرقابي والرأي بحيث لا يوجه إلى مجالات تكون فيها مصلحة
مرتفع	5	83.62	18.65	0.78	4.18	4	يتم إعداد التقرير الرقابي على وفق والطرائق والأساليب الصحيحة وموثوقة
مرتفع	3	83.81	18.41	0.77	4.19	5	أن يكون الرأي في التقرير مستنداً إلى النتائج والتحليل ومعتمداً على حقائق مؤكدة ومعلومات من مصادر مختلفة ووثائق
مرتفع	8	81.05	20.56	0.83	4.05	6	تتم صياغة التقرير الرقابي في محتواه على اكتشاف المخالفات ومن ثم عرض أسباب الاستنتاجات وتقديم الاقتراحات البناءة
مرتفع	9	80.95	20.76	0.84	4.05	7	يتم بناء تحليل البيانات بالحد الذي يتم فيه الحصول على أساس معقول لإبداء الرأي مع مراعاة الجوانب الموضوعية والاستقلالية
مرتفع	10	79.90	18.24	0.73	4.00	8	مراعاة إبلاغ التقرير الرقابي في الوقت المناسب والسرعة عند توزيع التقارير على
مرتفع	6	82.95	17.68	0.73	4.15	9	يتم إعداد برنامج زمني بحسب حجم العينة التي يتم تدقيقها ويُشار إليه في التقرير الرقابي مع مراعاة بعدم الإيجاز الذي يؤدي
مرتفع	7	82.29	13.58	0.56	4.11	10	عند وجود المعلومات من خلال إجراء التدقيق التي لا يمكن الكشف عنها ويتم إعداد التقرير بشكل سري مع مراعاة عدم الكشف
مرتفع		82.77	17.37	0.72	4.14		المعدل العام لجميع الفقرات

يبين الجدول (٤) أن الفقرة الثانية (يُعد التقرير الرقابي من قبل المدقق بشكل لا يسمح لميوله السياسية أو انتماءاته أن تؤثر في نزاهته، وعدم المحاولة لتبرير الوقائع أو الأحداث والمعلومات السلبية عن الجهة الخاضعة للرقابة)، وقد احتل الترتيب الأول بين فقرات الفرضية، وهي بذلك تمثل أبرز نقاط مجال أهمية المبادئ الأساسية لإعداد التقارير وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي). إذ تحققت بمتوسط حسابي بلغت قيمته (٤.٢٦) وبأهمية نسبية (٨٥.٢٤)، وهي تقترب من التأكيد التام وهذا يعني انه بتطبيق المبادئ الأساسية لإعداد التقارير وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي)، مما سوف يساهم في تطوير التقارير الرقابية في الأجهزة العليا للرقابة المالية في إقليم كردستان، بينما كانت أقل فقرات هذا المجال هي الفقرة الثامنة، (مراعاة إبلاغ التقرير الرقابي في الوقت المناسب والسرعة عند توزيع التقارير على الجهات المستفيدة لتحقيق الفاعلية) إذ تحققت بمتوسط حسابي (٤.٠٠) وبأهمية نسبية بلغت (٧٩.٩٠). وبلغ متوسط المتوسطات لفقرات الفرضية (٤.١٤) وبأهمية نسبية (٨٢.٧٧)، وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من أفراد العينة أكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس، وان هذا الفرق لا يعود للصدفة تم استخدام اختبار (T – Test) لإجابات عينة الدراسة والخاصة بفقرات الفرضية، والجدول رقم (٥) أدناه يوضح النتائج التي تم التوصل إليها لفقرات الفرضية مجتمعة.

الجدول (٥) نتائج اختبار الفرضية الثالثة بموجب اختبار (T. Test)

الفرضية الثالثة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	T المحسوبة	مستوى الدلالة (Sig)	نتيجة الاختبار
	٤,١٣٩	٠,٤٢٦	149	٣٨,٦٩٦	٠,٠٠٠	رفض

Sig ≤ ٠.٠٠٥

من خلال مطالعة الجدول (٥) في أعلاه يلاحظ أن مستوى الدلالة المرتبطة باختبار (T) للفرضية الأولى وهي (٠.٠٠٠) أقل من مستوى معنوية الإختبار وهي (٠.٠٠٥) مما يدعو إلى رفض أي (عدم قبول) الفرضية الصفرية (Ho1) ومن ثم قبول الفرضية البديلة لها، مما يدل على وجود علاقة ذو دلالة الاحصائية حول أهمية المبادئ الأساسية لإعداد التقارير وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) في تطوير التقارير الرقابية في الأجهزة العليا للرقابة المالية في إقليم كردستان، عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تقدير أفراد العينة.

٢-٢-٢-٣. الفرضية الثانية: التي تنص على أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تقدير أفراد العينة حول أهمية المبادئ العامة، ومحتوى التقارير، وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) في تطوير التقارير الرقابية الأجهزة العليا للرقابة المالية في إقليم كردستان، وبين الجدول (٦) المتوسط الحسابي من خلال عرض أقل قيمة وأعلى قيمة لمجموع إجابات أفراد العينة والانحراف المعياري، ومعامل الاختلاف، وترتيب أهمية الفقرات:

الجدول (٦) يبين المتوسطات والانحرافات المعيارية، ومعاملات الاختلاف لجميع الفقرات المتعلقة بأهمية المبادئ العامة، ومحتوى التقارير، وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) في تطوير التقارير الرقابية الأجهزة العليا للرقابة المالية - إقليم كردستان.

ت	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الترتيب	الأهمية	مستوى
1	التقرير الرقابي مسبقاً بعنوان مناسب يساعد المستخدم في تمييز التقرير عن التقارير الصادرة	٤,١	٠,٨	١٨,٩	٨٣,٨	٤	مرت
2	يجب أن يتم توقيع التقارير كافة من الشخص المختص على وفق الأنظمة والقوانين والأحكام	٤,١	٠,٨	١٩,٥	٨٣,٠	٧	مرت
3	تحديد المدة الزمنية التي شملتها أعمال الفحص وتاريخ إنهاء العمل الميداني.	٤,٢	٠,٨	٢١,٠	٨٤,١	٣	مرت
4	تحديد أهداف الرقابة بوضوح كامل قبل عرض الاستنتاجات والتوصيات	٤,٠	٠,٨	٢٠,٨	٨٠,٩	٨	مرت
5	يُعد التقرير الرقابي على وفق نطاق عملية التدقيق، وذلك عن طريق اتباع الإجراءات المقبولة عند	٤,٣	٠,٧	١٧,٤	٨٦,٨	١	مرت
6	الملاحق المرفقه بالتقرير الرقابي التي تتضمن القوائم المالية التي تم الاعتماد عليها في إعداد	٤,٢	٠,٨	٢٠,١	٨٤,٥	٢	مرت
7	يتضمن التقرير الرقابي تحديد الجهة المرسل إليها.	٣,٨	١,١	٢٩,٦	٧٦,٦	٩	مرت
8	يتضمن التقرير الرقابي تحديد موضوع التقرير والرأي والنطاق الذي يتعلق به.	٣,٧	١,١	٣٠,٦	٧٤,٢	١	مرت
9	عند إعداد التقرير يجب الإشارة إلى القوانين والقرارات واللوائح التي تنص على إجراء الرقابة.	٤,١	٠,٨	١٩,١	٨٣,٥	٥	مرت
10	اتباع الإجراءات المقبولة عند إعداد التقارير الرقابية، وذلك عن طريق الإشارة الى المعايير	٤,١	٠,٩	٢٣,٢	٨٣,٣	٦	مرت
	المعدل العام لجميع الفقرات	٤,١	٠,٩	٢٢,٠	٨٢,١		مرت

يبين الجدول (٦) أن الفقرة الخامسة (يُعد التقرير الرقابي على وفق نطاق عملية التدقيق، وذلك عن طريق اتباع الإجراءات المقبولة عند إعداد التقارير الرقابية) قد احتلت الترتيب الأول بين فقرات الفرضية وهي بذلك تمثل ابرز نقاط مجال أهمية المبادئ العامة ومحتوى التقارير وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي). إذ تحققت بمتوسط حسابي بلغت قيمته (٤.٦٧) وبأهمية نسبية (٩٣.٤) وهي تقترب من التأكيد التام وهذا يعني أن تطبيق المبادئ العامة ومحتوى التقارير وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية سيلعب دوراً أساسياً في تطوير التقارير الرقابية الأجهزة العليا للرقابة المالية في إقليم كردستان، مما سوف يساعد على تحقيق الشفافية في التقارير الرقابية. بعلى حين كان أقل فقرات هذا المجال هو الفقرة الثامنة، (يتضمن التقرير الرقابي تحديد موضوع التقرير والرأي

والنطاق الذي يتعلق به) إذ تحققت هذه الفقرة بمتوسط حسابي (٣.٧١)، وبأهمية نسبية بلغت (٧٤.٣٨)، وبلغ متوسط المتوسطات لفقرات الفرضية (٤.١١) وبأهمية نسبية (٨٢.١١)، وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من أفراد العينة أكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس وأن هذا الفرق لا يعود للصدفة، إذ تم استخدام اختبار (T - Test) لإجابات عينة الدراسة والخاصة بفقرات الفرضية، والجدول رقم (٧) يوضح النتائج التي تم التوصل إليها لفقرات الفرضية مجتمعة .

جدول (٧) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى بموجب اختبار (T. Test)

الفرضية الفرعية الأولى	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	T المحسوبة	مستوى الدلالة (α)	نتيجة الاختبار
	٤,١١	٠,٥٧٨	149	٣٢,٥٩٨	٠,٠٠٠	رفض

Sig ≤ ٠.٠٠٥

وبمطالعة الجدول (٧) نلاحظ أن مستوى الدلالة المرتبطة باختبار (T) للفرضية الفرعية الخامسة وهي (٠.٠٠٠٠) أقل من مستوى معنوية الاختبار وهي (٠.٠٠٥) مما يدعو إلى رفض أي (عدم قبول) الفرضية الصفرية (Ho2)، ومن ثم قبول الفرضية البديلة لها، مما يدل على وجود علاقة ذي دلالة الاحصائية حول أهمية المبادئ الأساسية لإعداد التقارير، وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) في تطوير التقارير الرقابية في الأجهزة العليا للرقابة المالية في إقليم كردستان، عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تقدير أفراد عينة الدراسة.

٣-٢-٢-٣. الفرضية الثالثة: التي تنص على أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تقدير أفراد العينة حول أهمية معايير الثقة والتقارير، وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) في تطوير التقارير الرقابية لأجهزة العليا للرقابة المالية في إقليم كردستان، وبين الجدول (٨) المتوسط الحسابي من خلال عرض أقل قيمة وأعلى قيمة لمجموع إجابات أفراد العينة، والانحراف المعياري، ومعامل الاختلاف، وترتيب أهمية الفقرات.

الجدول (٨) يبين المتوسطات والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف لجميع الفقرات المتعلقة بأهمية معايير الثقة، والتقارير، وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) في تطوير التقارير الرقابية لأجهزة العليا للرقابة المالية في إقليم كردستان.

ت	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	النسبة المئوية %	الترتيب	الأهمية مستوى
١	عند إعداد التقارير الرقابية يجب أن تلتزم بالحياد وعدم محاولة تبرير وقائع أو أحداث أو المعلومات	٤,١٢	٠,٨٠	١٩,٤٤	٨٢,٤٢	٣	مرتفع
٢	إن التقرير الرقابي يجب أن يعكس استقلالية المدقق في تدقيق أعمال الجهة الخاضعة للرقابة.	٤,٠٠	٠,٨٤	٢١,٠٧	٧٩,٩٣	٨	مرتفع
٣	التقرير الرقابي يتضمن المعلومات المناسبة الخاصة بخلفية العملية الرقابية والأدلة الضرورية لتحقيق	٤,١٩	٠,٨٢	١٩,٦٧	٨٣,٧٢	٢	مرتفع
٤	عند إعداد التقرير يجب أن تكون هناك علاقة واضحة بين الملاحظات والنتائج.	٤,٠٩	٠,٨٣	٢٠,٢٥	٨١,٨٦	٥	مرتفع
٥	عند إعداد التقرير الرقابي وان يتم مراعاة اعتمادها على الملاحظات والنتائج، ويجب أن يتم إتخاذ منهج واضح وكامل وصريح يبين أهداف العملية الرقابية	٤,١٩	٠,٧٥	١٧,٨١	٨٣,٨٦	١	مرتفع
٦	ينبغي ان يحتوي التقرير الرقابي على نتائج موصوفة بشكل صحيح وموضوعي في بناء تقرير	٤,١١	٠,٩٢	٢٢,٣٠	٨٢,٢٨	٤	مرتفع
٧	إن الأرقام والبيانات الواردة في التقرير الرقابي يجب أن تكون صحيحة وخالية من الأخطاء.	٤,٠٧	٠,٨٩	٢١,٩٥	٨١,٣٨	٦	مرتفع
٨	عند إعداد التقرير الرقابي يجب أن تُراعى المصادقية في محتواه عن طريق ما يقدم فيه من	٣,٩٥	٠,٩٣	٢٣,٤٧	٧٨,٩٧	٩	مرتفع
٩	إن النتائج المعروضة في التقرير الرقابي ينبغي ان تعد وبشكل مقنع مستنداً الى الاستنتاجات والتوصيات المنطقية عن الحقائق والحجج	٤,٠١	٠,٩١	٢٢,٥٨	٨٠,٢١	٧	مرتفع

مرتفع	١٠	٧٨,٢٨	٢٧,٤٢	١,٠٧	٣,٩١	يجب أن تكون صيغة الكتابة للتقرير الرقابي بأسلوب سهل للقراءة والفهم.	١٠
مرتفع		٨١,٢٩	٢١,٦٠	٠,٨٨	٤,٠٦	المعدل العام لجميع الفقرات	

يبين الجدول (٨) أن الفقرة الخامسة (عند إعداد التقرير الرقابي يتم مراعاة اعتمادها على الملاحظات والنتائج ويجب أن يتم إتخاذ منهج واضح وكامل وصريح يبين أهداف العملية الرقابية ومقاييسها وملاحظتها ونتائجها وتوصياتها) قد احتلت الترتيب الأول بين فقرات الفرضية وهي بذلك تمثل ابرز نقاط مجال أهمية معايير الثقة والتقارير، وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) في تطوير التقارير الرقابية لأجهزة العليا للرقابة المالية في إقليم كردستان، إذ تحققت بمتوسط حسابي بلغت قيمته (٤.١٩)، وبأهمية نسبية (٨٣.٨٦)، وهي تقترب من التأكيد التام، وهذا يعني انه بتطبيق معايير الثقة والتقارير وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي)، سوف يساهم في تطوير التقارير الرقابية لأجهزة العليا للرقابة المالية في إقليم كردستان، بينما كان أقل فقرات هذا المجال هي الفقرة العاشرة، (يجب أن تكون صيغة الكتابة للتقرير الرقابي بأسلوب سهل للقراءة والفهم) إذ تحققت بمتوسط حسابي (٣.٩١)، وبأهمية نسبية بلغت (٧٨.٢٨)، وبلغ متوسط المتوسطات لفقرات الفرضية (٤.٠٦)، وبأهمية نسبية (٨١.٢٩)، ولتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من أفراد العينة أكبر بدرجة معنوية من وسط اداة القياس وان هذا الفرق لا يعود للصدفة، إذ تم اسخدام اختبار (One Sample T – Test) لإجابات عينة الدراسة والخاصة بفقرات الفرضية، والجدول رقم (٩) يوضح النتائج التي تم التوصل إليها لفقرات الفرضية مجتمعة.

الجدول (٩) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة بموجب اختبار (T. Test)

الفرضية الفرعية الثالثة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	T المحسوبة	مستوى الدلالة	نتيجة الاختبار
	٤,٠٦	٠,٥٧٢	149	٣١,٧٢١	٠,٠٠٠	رفض

Sig ≤ ٠.٠٠٥

وبمطالعة الجدول (٩) يلاحظ بأن مستوى الدلالة المرتبطة باختبار (T) للفرضية الفرعية الثالثة وهي (٠.٠٠٠) أقل من مستوى معنوية الاختبار، وهي (٠.٠٠٥) مما يدعو إلى رفض أي (عدم قبول) الفرضية الصفرية (3-Ho)، ومن ثم قبول الفرضية البديلة لها، مما يدل على أن أفراد العينة كمجموعة واحدة قد اتفقت على أهمية معايير الثقة والتقارير وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) في تطوير التقارير الرقابية لأجهزة العليا للرقابة المالية في إقليم كردستان.

3-2-4. الفرضية الرابعة: وهذه الفرضية تنص على أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تقدير أفراد العينة حول أهمية رقابة الأداء وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) في تطوير التقارير الرقابية لأجهزة العليا للرقابة المالية في إقليم كردستان، ويبين الجدول (١٠) المتوسط الحسابي من خلال عرض أقل قيمة، وأعلى قيمة لمجموع إجابات أفراد العينة، والانحراف المعياري، ومعامل الاختلاف، وترتيب أهمية الفقرات.

الجدول (١٠) يبين المتوسطات والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف لجميع الفقرات المتعلقة بأهمية رقابة الأداء وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) في تطوير التقارير الرقابية لأجهزة العليا للرقابة المالية في إقليم كردستان.

ت	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	% الأهمية النسبية	الترتبة	مستوى الأهمية
١	من الأهمية صياغة التقارير الرقابية لتقييم الأداء بما يتضمن إعداد برامج لتوعية	٤,٣١	٠,٧٦	١٧,٦٩	٨٦,٢١	١	مرتفع جداً
٢	من الأهمية التقارير الرقابية أن تحتوي على بيان نهج تطوير نظم المعلومات	٤,٠٢	٠,٩٩	٢٤,٥٨	٨٠,٤٨	٨	مرتفع
٣	ينبغي إعداد تقارير رقابة الاداء بالاستناد الى مجموعة مؤشرات لقياس الأداء.	٤,٠٥	٠,٩٨	٢٤,٢٢	٨١,٠٣	٧	مرتفع

٤	بجب اعداد تقارير رقابة الأداء بالاستناد إلى مجموعة مؤشرات لقياس الكفاءة	٣,٣٠	١,٣١	٣٩,٦٠	٦٥,٩٣	١٠	متوسط
٥	ان إعداد تقارير رقابة الأداء بالاستناد إلى مجموعة مؤشرات لقياس الفعالية في تحقيق الأهداف فضلاً عن ملائمة البرامج ينبغي إعداد تقارير رقابة الأداء بالاستناد إلى مجموعة مؤشرات لمقارنة قياس الأداء	٤,١٨	٠,٨٣	١٩,٨٥	٨٣,٦٦	٣	مرتفع
٦	ينبغي إعداد تقارير رقابة الأداء بالاستناد إلى مجموعة مؤشرات لمقارنة قياس الأداء	٤,١٧	٠,٩١	٢١,٧٢	٨٣,٤٥	٤	مرتفع
٧	ينبغي إعداد تقارير رقابة الأداء بالاستناد إلى مجموعة مؤشرات لمقارنة قياس تطبيق برامج معدة من قبل المؤسسات	٣,٧٤	١,٠٨	٢٨,٩٧	٧٤,٨٣	٩	مرتفع
٨	ينبغي إعداد تقارير رقابة الأداء بالاستناد إلى مجموعة مؤشرات لمقارنة قياس وتحديد مجالات التحسين والتطوير في	٤,٠٨	٠,٩٢	٢٢,٤٩	٨١,٥٩	٦	مرتفع
٩	من الأهمية لتقويم الأداء التقارير الرقابية بالاستناد إلى مجموعة مؤشرات لمقارنة	٤,١٢	٠,٨٨	٢١,٤٠	٨٢,٤١	٥	مرتفع
١٠	من الأهمية لتقويم الأداء التقارير الرقابية بالاستناد إلى مجموعة مؤشرات لمقارنة	٤,٣١	٠,٨٣	١٩,٣٠	٨٦,١٤	٢	مرتفع
	المعدل العام لجميع الفقرات	٤,٠٣	٠,٩٥	٢٣,٩٨	٨٠,٥٧		مرتفع

يبين الجدول (١٠) أن الفقرة الأولى (من الأهمية صياغة التقارير الرقابية لتقييم الأداء بما يتضمن إعداد برامج لتوعية العاملين بالمفهوم الحديث للأداء المؤسسي) قد احتلت الترتيب الأول بين فقرات الفرضية، وهي بذلك تمثل أبرز نقاط مجال أهمية رقابة الأداء وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي)، إذ تحققت بمتوسط حسابي بلغت قيمته (٤.٣١)، وبأهمية نسبية (٨٦.٢١)، وهي تقترب من التأكيد التام وهذا يعني انه بتطبيق رقابة الأداء وفقاً لمعايير صياغة التقارير الحكومية سيلعب دوراً أساسياً في مساهمة تطوير التقارير الرقابية لأجهزة العليا للرقابة المالية في إقليم كردستان، بينما كانت أقل فقرات هذا المجال هي الفقرة الرابعة، (يجب اعداد تقارير رقابة الأداء بالاستناد إلى مجموعة مؤشرات لقياس الكفاءة والاقتصاد ويتم بهما الحصول على الموارد واستعمالها) إذ تحققت بمتوسط حسابي (٣.٣٠)، وبأهمية نسبية بلغت (٦٥.٩٣)، وبلغ متوسط المتوسطات لفقرات الفرضية (٤.٠٣) وبأهمية نسبية (٨٠.٥٧)، وللتحقق من أن الوسط الحسابي الذي أبداه المستجيبون من أفراد العينة اكبر بدرجة معنوية من وسط أداة القياس، وإن هذا الفرق لا يعود للصدفة، إذ تم استخدام اختبار (T – Test) لإجابات عينة الدراسة والخاصة بفقرات الفرضية، وإن الجدول (١١) يوضح النتائج التي تم التوصل إليها لفقرات الفرضية مجتمعة .

الجدول (١١) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة بموجب اختبار (T. Test)

الفرضية الفرعية الرابعة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	T المحسوبة	مستوى الدلالة	نتيجة الاختبار
	٤,٠٣	٠,٥٧٧	149	٣٠,٣٤٦	٠,٠٠٠	رفض

Sig ≤ ٠.٠٠٥

فبمطالعة هذا الجدول يلاحظ أن مستوى الدلالة المرتبطة باختبار (T) للفرضية الفرعية الرابعة وهي (٠.٠٠٠٠) أقل من مستوى معنوية الاختبار وهي (٠.٠٠٥)، مما يدعو إلى رفض أي (عدم قبول) الفرضية الصفرية (4-Ho1)، ومن ثم قبول الفرضية البديلة لها، مما يدل على أن أفراد العينة كمجموعة واحدة قد اتفقت على أن تطبيق رقابة الأداء وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) لها أهمية في تطوير التقارير الرقابية لأجهزة العليا للرقابة المالية في إقليم كردستان.

المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

يتم عرض هنا مختلف النتائج والتوصيات التي تم توصل اليها من خلال هذا المحور، والذي تتكون من فقرتين وكالاتي:

٤-١. خلاصة نتائج الدراسة: إنطلاقاً من منهجية الدراسة وطريقة المعالجة الإحصائية إعتمدها الباحثين وإختبار الفرضيات، فقد توصل الباحثين إلى النتائج الآتية:

١. تشير النتائج جدول (٢) أن نسبة ٧٥ % من إجمالي عينة الدراسة كانت درجة متابعتهم لمعايير (انتوساي) مستمرة ومشاركين في مثل هذه الدورات، وهذا يشير إلى مساندة أفراد عينة الدراسة بأهمية بهذه المعايير.
 ٢. تفسر نتائج جداول من (٤) التحليل لإجابات أفراد عينة الدراسة على أساس وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية موجبة فيما بين وجهات نظر كل من أفراد عينة الدراسة حول بيان أهمية المبادئ الأساسية لإعداد التقارير وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) في تطوير التقارير الرقابية في الأجهزة العليا للرقابة المالية في إقليم كردستان.
 ٣. تفسر نتائج جداول من (٦) التحليل لإجابات أفراد عينة الدراسة على أساس وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية موجبة فيما بين وجهات نظر كل من أفراد عينة الدراسة حول بيان أهمية المبادئ العامة ومحتوى التقارير وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) في تطوير التقارير الرقابية في الأجهزة العليا للرقابة المالية في إقليم كردستان.
 ٤. تفسر نتائج جداول من (٨) التحليل لإجابات أفراد عينة الدراسة على أساس وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية موجبة فيما بين وجهات نظر كل من أفراد عينة الدراسة حول بيان أهمية معايير الثقة والتقارير وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) في تطوير التقارير الرقابية في الأجهزة العليا للرقابة المالية في إقليم كردستان.
 ٥. تفسر نتائج جداول من (١٠) التحليل لإجابات أفراد عينة الدراسة على أساس وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية موجبة فيما بين وجهات نظر كل من أفراد عينة الدراسة حول بيان أهمية معايير الثقة والتقارير وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) في تطوير التقارير الرقابية في الأجهزة العليا للرقابة المالية في إقليم كردستان.
 ٦. تعد الرقابة المالية في إدارة الأموال العامة وسيلة بيد الدولة يمكن من خلالها تعزيز المساءلة والشفافية في الإدارة القطاع العام، وتقييم وفحص أداء الحكومة في استخدام الأموال العامة.
 ٧. فن صياغة التقارير الرقابية من قبل الأجهزة العليا للرقابة على وفق معايير صياغة تقارير أنتوساي في المؤسسات الحكومية من شأنها أن توضح شكل التقارير المعدّة فضلاً عن محتوياتها.
 ٨. الالتزام بالمعايير في صياغة التقارير الرقابية ومنها: (الاستقلالية، والأكتمال، والدقة، والموضوعية، والإقناع، والوضوح) لتلافي الأخطاء في التقرير، ويزيد من المصداقية في محتوى المعلومات و جودتها.
- ٤-١. توصيات الدراسة: استناداً إلى ما توصلت إليها الدراسة، ينبغي على الأجهزة العليا للرقابة تطبيق متطلبات صياغة التقارير الرقابية (أنتوساي) من شأنها تطوير التقارير الرقابية العمل الرقابي في ديوان الرقابة المالية في إقليم كردستان وكما يأتي:
١. التوافق مع معايير الرقابة الدولية الصادرة من منظمة أنتوساي: نظراً لأن هذه المعايير لجميع بنود الرقابة اللازمة للعمل الرقابي فإنه ينبغي العمل بها من خلال تعديل قانون رقم (٢) ديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان . العراق لسنة (٢٠٠٨) والأخذ بمتطلبات معايير أنتوساي وصياغته، ويتم من خلال:

أ. عقد ورش عمل تستقطب الخبراء العمل الرقابي و الخبراء الخارجيين، من أجل عملية الصياغة والتعديل.

ب. تنظيم دورات تدريبية لموظفي الديوان من أجل تعريفهم ببنود القانون، والإرتقاء بقدراتهم بما يتفق مع المعايير المنبثقة عن منظمة أنتوساي.

٢. على الديوان القيام بتحسين إعداد التقارير التي تعتبر ثمرة العمل الرقابي من خلال التركيز على تطبيق مبادئ صياغة التقارير الرقابية وأساسياتها في المؤسسات الحكومية ومنها: (الاستقلالية، والأكتمال، والدقة، والموضوعية، والإقناع، والوضوح).

٣. ضرورة تطبيق معيار الشفافية والمساءلة من خلال:

أ. بيان نتائج تقارير العمل الرقابي (التقرير) للمجتمع من خلال مؤتمرات صحفية وسائل الإعلام.

ب. قياس درجة رضا المجتمع عن عمل الرقابي للديوان.

٤. زيادة عدد الموظفين من خريجي معهد المحاسبين القانونيين لتتناسب مع اختصاصات وواجبات الديوان.

المصادر:

المصادر العربية

١. إصدارات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي): المبادئ الأساسية و النظام الأساسي، ٢٠١٦ .
٢. دليل إعمار المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية، ٢٠١٨، مبادرة تنمية الانتوساي، أوسلو، النرويج.
٣. قانون رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨، قانون ديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان -العراق.
٤. المبادئ الأساسية في الرقابة الحكومية المؤتمر الانتوساي السابع عشر سيؤل ٢٠٠١ .

ثانياً: الرسائل والأطاريح الجامعية

١. أبو عنزة، حسام أحمد محمود، ٢٠١٦، تقييم فاعلية ديوان الرقابة المالية والإدارية في ضبط الأداء المالي لمؤسسات الحكم المحلي في المحافظات الجنوبية- فلسطين: دراسة تطبيقية، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة.
٢. أبو هذاف، ماجد، ٢٠٠٦، تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية- دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة .
٣. بدوي، محمد سمير، ٢٠١٧، تقييم أداء الرقابة المالية التي يمارسها ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين البرنامج المشترك بين جامعة الأقصى وأكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا-غزة.
٤. بن ناصر، عائشة، ٢٠١٣، الرقابة المالية على النفقات العمومية، جامعة محمد خيضر - بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، الجزائر.
٥. زلاسي، لطفي فاروق، ٢٠١٥، دور الرقابة المالية في تسيير وترشيد النفقات العمومية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر .
٦. الزهاوي، سيروان عدنان، ٢٠٠٨، الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي، منشورات الدائرة الإعلامية في مجلس النواب، الطبعة الأولى، بغداد، العراق.
٧. فراونة، رامي أحمد، ٢٠١١، تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية:دراسة تطبيقية ، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، الجامعة الإسلامية، غزة .
٨. المطيري، أحمد مانع صنيهيت شرار، ٢٠١٢، مدى فاعلية إجراءات الرقابة المالية على الإنفاق التي يطبقها ديوان المحاسبة الكويتي من وجهة نظر الجهات الخاضعة لرقابة الديوان، رسالة ماجستير، غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان - الأردن.
٩. نجاه، قعمو، حيزية، ورواي، ٢٠١٣، الرقابة المالية على تسيير النفقات المخصص في البحث العلمي قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة-الجزائر .
١٠. النعيمي، نائل عبد علي، ٢٠١٥، مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن (الانتوساي)، البرنامج المشترك بين جامعة الأقصى وأكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا -غزة.
١١. نعيم، على عبدالعباس، ٢٠١٤، الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية القانون ، جامعة بغداد، العراق.

ثالثاً: البحوث والمنشورات

١. السراي، عبدالرضا جمعة عربي، ٢٠١٠، دور الرقابة المالية في عملية الإصلاح: دراسة تحليلية على عينة من تقارير ديوان الرقابة المالية في العراق بحث مقدم كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية المعادلة للماجستير، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد - العراق .
٢. سلمان، نادية طالب، ٢٠١٣، دور ديوان الرقابة المالية في إجراء التحقيق بالمخالفات المكتشفة مع دراسة تحليلية في عينة من الشركات الصناعية العامة مجلة التقني، المجلد 26، العدد، عمان، الأردن.
٣. الكبيسي، عبدالستار، ٢٠١٧، تحليل محنوي تقارير ديوان المحاسبة للتقييم مستوى تطبيق المعايير الدولية في صياغة تقارير الرقابية المالية العليا السنوية (ISSAI400) على وحدات المرتبطة بالموازنة العامة للدولة في الأردن المنارة، المجلد (٢٣)، العدد (٤)

٤. مصلح، صالح، ٢٠١٣، إعداد التقارير الرقابية وفق المعايير الدولية، ورقة عمل مقدمة في الورشة التدريبية بعنوان مكافحة الفساد للعاملين في الرقابة الداخلية في وزارة التعليم ، رام الله، فلسطين .

رابعاً: الكتب العربية

١. شحاته، السيد شحاته، ساريا، محمد السيد، والصحن، عبد الفتاح محمد، ٢٠٠٦، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة ، الدار الجامعة للنشر، الاسكندرية ،مصر، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة.

٢. العكام، محمد خير، ٢٠١٨ ، الرقابة المالية الناشر: مطبعة الجامعة الافتراضية السورية.

٣. غالي ، د.جورج دانيال، ٢٠١٠، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة، الار الجامعية، الاسكندرية، مصر .

٤. الكفراوي، عوف محمود، ٢٠١٠، تطوير الرقابة المالية تبعاً للنظام المالي، مؤسسة الثقافة الجامعية للنشر ، الإسكندرية، مصر.

المصادر باللغة الاجنبية:

1. Public Audit in the European Union, 2019, European court of Auditors.
2. Ahmed, Masud, 2015, ISSAI Guidelines on Performance Audit, Office of the Comptroller and Auditor General of Bangladesh.
3. Hopwood, A., J. Unerman & J. Fries (2010). Accounting for Sustainability: Practical Insights. Earthscan. IIRC (2011). Towards Integrated Reporting: Communicating Value in the 21st century.for the Office of the Controller and Auditor-General, New Zealand.
4. International Journal of Government Auditing, Vol. 44, NO.1, winter 2017.
5. INTOSAI-P10, 2018, General Secretariat International Organization of Supreme Audit Institutions.
6. Michelon, G., Bozzolan, S., & Beretta, S. (2015). Board monitoring and internal control system disclosure in different regulatory environments. Journal of Applied Accounting Research, 16(1), 138–164.