Journal of Accounting and Financial Studies (JAFS) مجلة دراسات محاسبية ومالية
VOL.19, ISS.68, YEAR.2024 P-ISSN: 1818-9431, E-ISSN: 2617-9849

Compliance oversight and its role in verifying the efficiency of use of emergency funding in light of crises

hamdia khalaf Badir
Federal Board of Supreme Audit
hamdiaalzaedi@gmail.com

Prof. Dr. Raida shaqroun
Carthage University - Tunisia
Institute of Higher Business Studies
raida_c@yahoo.fr

Received:7/6/2024 Accepted: 7/8/2024 Published:30/9/2024

Abstract:

In light of the Covid-19 pandemic, governments around the world have taken emergency measures to protect their citizens and ensure the continuity of the work of their institutions. Among these measures is the allocation of emergency funding to purchase medical, therapeutic and preventive supplies. The role of the Supreme Audit and Accounting Institutions has emerged in conducting oversight operations to investigate the extent to which... Compliance with good protection measures and their effectiveness at the beginning of oversight work in light of crisis management by relying on the application of the standards of the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), especially in the field of compliance oversight in light of disasters and crises through the application of control procedures in accordance with the oversight standard (4000) for verification. Regarding the proper use of public funds in light of the emergency (Corona pandemic), the research concluded that compliance oversight plays an important role in ensuring the proper use of emergency funding to confront the Covid-19 pandemic. The results also showed that the commitment of SAIs to international standards for SAIs, in particular Standard (4000) to verify the integrity of the agreement, that in exercising compliance control under emergency circumstances, the auditor must exercise more professional care, since the business environment in light of the Corona epidemic and emergency events increases the risk of fraud or a decrease in compliance with the legal, legislative and regulatory frameworks and the actions that accompany confronting the epidemic, which It enhances the quality of oversight tasks and contributes to achieving the principles of transparency, accountability, and inclusion.

Keywords: compliance monitoring, crises, Corona pandemic.

رقابة الالتزام ودورها في التحقق من كفاءة استخدام التمويل الطارئ في ظل الازمات

حمدية خلف بدير
ديوان الرقابة المالية الاتحادي

أ. د رائدة شقرون
جامعة قرطاج – تونس
معهد الدراسات التجارية العليا

المستخلص:

في ظل جائحة كوفيد–19، اتخذت الحكومات في جميع أنحاء العالم تدابير طارئة لحماية مواطنيها وضـــمان استمرارية عمل مؤسساتها، من بين هذه التدابير، تخصيص تمويل طارئ لشراء المستلزمات الطبية والعلاجية والوقائية، برز دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاســبة في اجراء عمليات الرقابة للتحقيق عن مدى الامتثال لتدابير الحماية الجيدة وفعاليتها في مبتدأ اعمال الرقابة في ظل ادارة الازمات من خلال اعتمادها على تطبيق معايير المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة والمحاسـبة (INTOSAI) ولا سـيما في مجال رقابة الالتزام في ظل الكوارث والازمات من خلال تطبيق اجراءات رقابة وفقاً لمعيار الرقابة (4000) للتحقق من حسن استخدام الاموال العامة في ظل الطوارئ (جائحة كورونا)، خلص البحث إلى أن رقابة الالتزام تلعب دوراً مهماً في ضمان حسن استخدام التمويل الطارئ لمواجهة جائحة

كوفيد-19 كما أظهرت النتائج أن التزام الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بالمعايير الدولية للاجهزة العليا، ولا سيما المعيار (4000) للتحقق من سلامة الاتفاق، ان ممارسة رقابة الالتزام في ظل الظروف الطارئة يتوجب على المدقق بذل عناية مهنية أكثر كون بيئة الاعمال في ظل وباء كورونا والاحداث الطارئة يزداد فيها مخاطر الاحتيال او تدني الالتزام بالأطر القانونية والتشريعية والنظامية والتصرفات التي ترافق مواجهة الوباء مما يعزز من جودة مهمات الرقابة، ويساهم في تحقيق مبادئ الشفافية والمساءلة والشمول.

الكلمات المفتاحية: رقابة الالتزام، الازمات، جائحة كورونا.

المقدمة

شهد العالم في عام 2020 جائحة عالمية غير مسبوقة، خلفت آثارًا اقتصادية واجتماعية ضخمة أدت هذه الجائحة إلى زيادة مخاطر الالتزام المالي بشكل ملحوظ، مما أثر على المساءلة والشفافية في استخدام الأموال العامة، ومن أهم هذه المخاطر وضع مبالغ طائلة من الأموال المخصصة لحالات الطوارئ تحت تصرف الحكومات. وفي ظل هذه الظروف، أصبح دور الجهاز الأعلى للرقابة في العراق كجهة إشرافية مستقلة لضمان الالتزام والمساءلة والشفافية أكثر أهمية من أي وقت مضى، وقد شكل الإغلاق الكامل أو الجزئي بسبب جائحة كوفيد-19 تحديًا لقدرة الجهاز على إجراء رقابة عالية الجودة، ولمواجهة هذه التحديات، اتخذ عددًا من الخطوات من ابرزها الالتزام بمتطلبات المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية الخاصة برقابة الالتزام.

وفي خضمّ جائحة كوفيد-19 برزت رقابة الالتزام كأداةٍ أساسية لضمان استخدام التمويل الطارئ بكفاءة وفعالية فقد ساهمت رقابة الالتزام في تعزيز الشفافية والمساءلة والشمولية من خلال الكشف عن أي مخالفات أو سوء استخدام للتمويل وجعل الجهات المسؤولة عن إدارة التمويل الطارئ عرضة للمحاسبة وضمان وصول التمويل إلى الفئات الأكثر تضررًا من الجائحة. فقد جاءت هذه الدراسة لتبين مدى أهمية مبادئ رقابة الالتزام خاصة فيما يتعلق بتحديد المخاطر وتقييمها ووضع إجراءات الرقابة التي تكون متوافقة مع متطلبات المعايير الدولية في ظل الازمات وتحديدا ازمة كورونا في المؤسسات الصحية العراقية وكذلك تقييم مدى فعالية إجراءات الرقابة على التمويل الطارئ. اذ تهدف رقابة الالتزام إلى ضمان أن الأموال المخصصة للتمويل الطارئ تُستخدم بشكل صحيح وفقًا للأغراض المحددة وذلك من خلال تتبع الأموال والتحقق من أنها تُستخدم بالطريقة المقررة وفقًا للضوابط المالية والتأكد من أن استخدام التمويل يتوافق مع القوانين واللوائح المحلية والدولية وكذلك تقديم تقارير دورية حول استخدام التمويل والتوضيح للجمهور حول كيفية أنفاق تلك الأموال.

المبحث الأول: منهجية البحث

تتمثل منهجية البحث بالتي:

1-مشكلة البحث

يُعدّ التمويل الطارئ أداة مهمة لمواجهة الكوارث والأزمات، ويحتاج إلى ضوابط قوية لضمان استخدامه بكفاءة وفعالية وشفافية. يلعب معيار ISSAI4000، الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية (INTOSAI)، دورًا هامًا في تحديد متطلبات رقابة الالتزام على مختلف مجالات عمل أجهزة الرقابة المالية العليا، بما في ذلك التمويل الطارئ:

وتأسيسا على ما سبق يمكن استخلاص مشكلة البحث في التساؤلات الاتي:-

1) ما هي التحديات التي تواجه تطبيق معيار ISSAI4000 في مجال التمويل الطارئ؟
2) كيف يؤثر التزام الجهاز الرقابي بالمعايير الدولية للاجهزة العليا لا سيما المعيار (4000) للتحقق من سلامة الاتفاق بما يضمن تحقيق مبادئ الشفافية والمساءلة والشمولية وفقا لمعايير رقابة الالتزام؟

2-اهداف البحث

يمكن ايجاز اهداف الدراسة بالاتي:

1) تحديد التحديات التي تواجه تطبيق معيار ISSAI4000 في مجال التمويل الطارئ.

2) التعرف على تأثير التزام الجهاز الرقابي بالمعايير الدولية للاجهزة العليا لا سيما المعيار (4000) للتحقق من سلامة الاتفاق على تحقيق مبادئ الشفافية والمساءلة والشمولية.

3-أهمية البحث

يستمد البحث اهميته من انه يُسلّط الضوء على موضوع بالغ الأهمية، وهو ان الرقابة السابقة او اللاحقة التي تؤمنها الاجهزة الرقابية لها دور في ابلاغ الاطراف ذات العلاقة بالمخالفات المؤشرة لادارة الازمة وردع المخالفين فضلا عن اسهامها في تقديم التوصيات المناسبة التي من شأنها التخفيض من المخاطر المرتبطة بالازمات او تحسين طرق.

4-فرضيات البحث

يستند البحث إلى فرضية مفادها " توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين رقابة الالتزام بأبعادها الثلاثة (الشفافية، المساءلة، الشمولية) والتمويل الطارئ لمواجهة جائحة كورونا " ويمكن تقسيم هذه الفرضية الرئيسة إلى ثلاث فرضيات فرعية هي:

أ- هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين مستوى الشفافية في استخدام التمويل الطارئ وفعاليته في مواجهة جائحة كورونا.

ب-يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للمساءلة على تحقيق الأهداف المحددة لاستخدام التمويل الطارئ في مواجهة كورونا.

ج-يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للشمولية في تحسين توجيه التمويل الطارئ نحو المجالات الأكثر تأثرًا بالجائحة.

5- اسلوب البحث

سيتم اعتماد المنهج الاستقرائي في تناول مشكلة البحث وعناصرها المختلفة واثبات فرضية البحث وتحقيقاً لاهداف البحث في الجانب النظري، وسيتم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في الجانب التطبيقي للبحث.

المبحث الثاني: الجانب النظري رقابة الالتزام على التمويل الطارئ في زمن الازمات

2-1 معيار تدقيق الالتزام (ISSAI 4000)

أولا: هدف المعيار

يهدف المعيار الدولي لتدقيق الالتزام (ISSAI 4000) الخاص بالأجهزة العليا للرقابة الذي وضعته المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية)الانتوساي (إلى تعزيز استقلالية الرقابة وفعاليتها ودعم أعضاء الانتوساي في وضع منهج مهني خاص بهم وفقا لصلاحياتهم وبما يتماشى والقوانين واللوائح الوطنية. اصدرت منظمة الانتوساي سلسلة من المعايير تتعلق بتدقيق الالتزام بكل مراحله، بموجب الإطار السابق و اطار عمل الانتوساي للاصدارات المهنية (IFPP) ، حيث يحتوي الاطار السابق للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على اثنين من المعايير الخاصة بتدقيق الالتزام وهما: المعيار 400 "المبادئ الرئيسية لتدقيق الالتزام" في المستوى 3، ومعيار تدقيق الالتزام 4000 في المستوى 4 فضلا عن معياري التدقيق (4100) و (4200) وتقع مبادئ ومعايير تدقيق الالتزام ضمن المستوى الثاني (ISSAI4000) (ISSAI400) كما اضيف دليل ارشادات تدقيق الالتزام(GUID4900) ضمن المستوى الثالث للإصدارات المهنية (IFPP) الصادر في سنة 2019. (https://www.intosai.org/ar)

ثانيا: معايير الانتوساي ذات العلاقة برقابة الالتزام (4100 و4200 ISSAI)

وهي ضمن مجموعة الخطوط التوجيهية (4100 و4200) الصادرة ضمن الإطار السابق للمعايير الدولية للتدقيق الخاصة بالأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة. ويمكن ايجاز مضمون معياري (4100) و (4200) بالجدول الاتي:

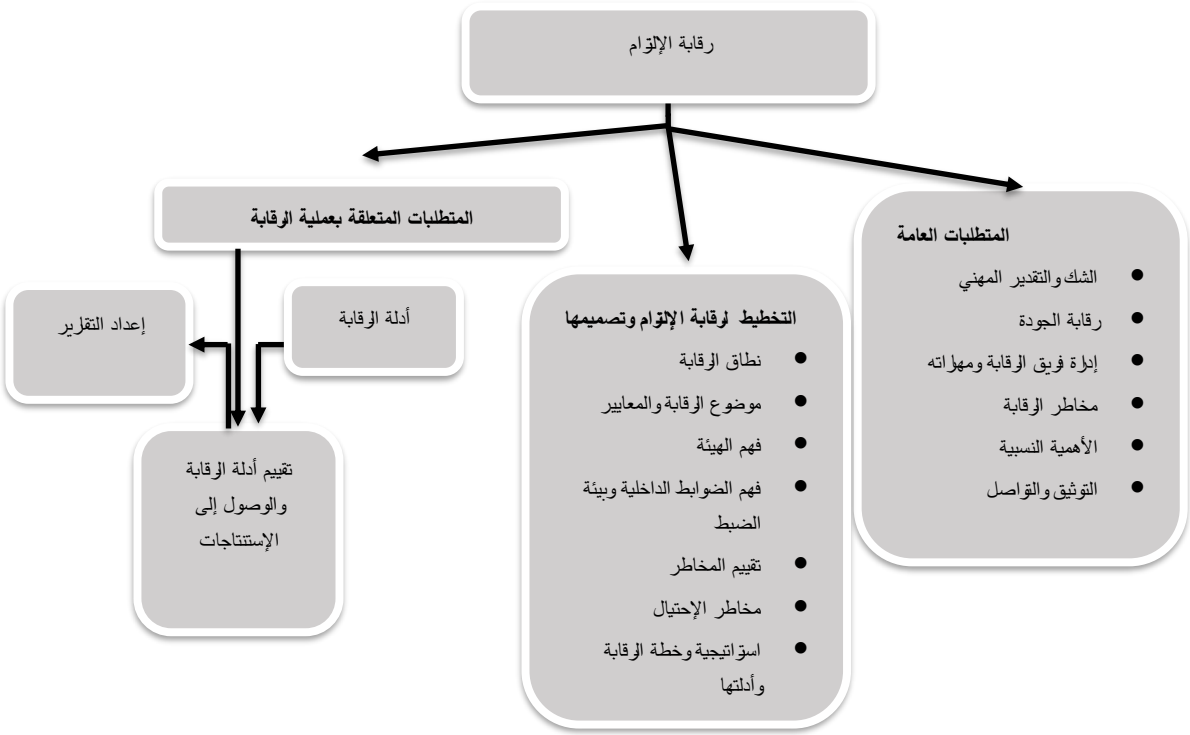
جدول (1) مجموعة الخطوط التوجيهية

رقم المعيار	موضوع المعيار	مضمون المعيار
4100	الخطوط التوجيهية لتدقيق الالتزام المستقل عن تدقيق البيانات المالية	تتوخى هذه الخطوط التوجيهية (معيار ISSAI 4100 لتدقيق الالتزام المستقل عن تدقيق البيانات المالية) تدقيق الالتزام كنوع من أنواع التدقيق المستقل، أو كجزء من تدقيق الأداء المستقل عن مراجعة البيانات المالية . وتنبثق هذه الخطوط التوجيهية من مبادئ الإنتوساي الأساسية للتدقيق المشار إليها في هذه الوثيقة بالمعايير الدولية: ISSAI 100–ISSAI 400
4200	الخطوط التوجيهية لتدقيق الالتزام المنجزة مع تدقيق البيانات المالية	تتوخى هذه الخطوط التوجيهية (معيار ISSAI 4200 لتدقيق الالتزام المتصلة بمراجعة البيانات المالية) تدقيق الالتزام في الحالات التي تنجز فيها في نفس الوقت مع مراجعة البيانات المالية . وتنبثق هذه الخطوط التوجيهية من مبادئ الإنتوساي الأساسية للرقابة المشار إليها في هذه الوثيقة بالمعايير الدولية: ISSAI 100– ISSAI 400 ، والمعروفة سابقا ب "معايير الإنتوساي للرقابة ") . والهدف منها هو توفير الإرشاد لمدققي القطاع العام وأجهزة الرقابة العليا في تطبيق المبادئ الرقابية. وتكمل هذه الخطوط التوجيهية مبادئ الإنتوساي للرقابة المالية، ويجب قراءتهما معا (ISSAI 1000–2999 المشار إليها في هذه الوثيقة "بمبادئ الرقابةالمالية").

المصدر : (ISSAI 4100 و ISSAI 4200).

ثالثا: المبادئ الأساسية لرقابة الالتزام :- تستهدف المعايير الدولية للإنتوساي الخاصة برقابة الالتزام توفير مجموعة شاملة من الإرشادات والمعايير والمبادئ بخصوص مسائل معينة، وهي تختلف بشكل كبير من حيث مداها ويمكن النظر إليها عن طريق جملة من صيغ إعداد التقارير ومناهج الرقابة كما أن معيار رقابة الالتزام يزود الأجهزة العليا للرقابة المالية بالمبدأ المطلوب بالاعتماد أو صياغة ارشادات المعايير المرتبطة برقابة الإلتزام، (ISSA12013:414) ويوضح الشكل ادناه المبادئ الأساسية لرقابة الإلتزام:

شكل (1) المبادئ الأساسية لرقابة الإلتزام



المصدر: معيار الانتوساي (4000)

2-2 الأزمة المالية: المفهوم، الاسباب، المراحل، المظاهر

تعد الأزمات المالية من أكثر المواضيع الاقتصادية تداولا نظرا لطبيعتها، وارتباطها بدورات الأعمال، لذا سنتطرق لمفهوم الأزمات وأنواعها وأسبابها ومراحلها ومظاهرها وكالآتي: -

أولا: مفهوم الأزمة المالية:

الأزمة بالمفهوم العام كما عرفها القاموس الامريكي (Long new universal dictionary) بانها "هجوم مؤلم وغير متوقع يتميز بالخطر خاصة في الشؤون السياسية والاقتصادية " (علي والمشهداني، 2010: 185)، وينتج عنها حدوث خلل مفاجئ يؤثر تأثيرا مباشرا على عناصر النظام المقصود وتشكل تهديدا وارباك لعمل هذا لنظام (البزاز، 2001: 22)، وتضم الأزمة درجة عالية من التهديد للأحداث والمصالح الجوهرية للدولة أو النظام بحيث يتحتم على صناع القرار والادارة العليا في هذا الوقت اتخاذ قرار قبل ان يتغير الموقف ويصبح القرار غير ذي جدوى (هلال،1996: 10)، ويمكن القول أن الأزمة هي تحد من التحديات والمخاطرة وتعد من أهم المحاذير والأخطار التي يلزم الاحتياط منها، والتنافس لمحاولة اتخاذ كافة التدابير والسياسات التي تعكس قرارات اقتصادية صائبة لمواجهتها، سواء كانت آثارها الحالية والمستقبلية سلبية أو حتى إيجابية وعلى المديين القصير أو الطويل (رزق، 2010: 21). فيما يعبر (سهو) عن الأزمة المالية بانها " الانخفاض المفاجئ في أسعار نوع أو أكثر من الأصول، والأصول قد تكون مادية تستخدم في العملية الانتاجية مثل (الآلات والمعدات والابنية) أو اصول مالية مثل حقوق الملكية والمشتقات مالية، فاذا انهارت قيمة أصل ما فجأة فان ذلك قد يعني أفلاس أو انهيار قيمة المؤسسات التي تملكها فمثلا أذا حصل انهيار مفاجئ في سوق الاسهم، أو في قيمة عملة دولة ما أو في سوق العقارات أو في مجموعة من المؤسسات المالية فان الأثر سيمتد بعد ذلك الى باقي الاقتصاد" (سهو، 2010 :258). وأهم الخصائص الأساسية للأزمة المالية يمكن بيانها بالآتي حدوثها بشكل عنيف ومفاجئ، واستقطابها لاهتمام الجميع، التعقيد، والتشابك، والتداخل في عواملها وأسبابها، نقص المعلومات الكافية عنها، تصاعدها المتواصل يؤدي إلى درجات عالية من الشك في البدائل المطروحة لمجابهة الأحداث المتسارعة، وسيادة حالة من الخوف من آثار الأزمة وتداعياتها، أن مواجهة الأزمة يستوجب درجة عالية من التحكم في الطاقات والإمكانيات.

ثانيا: انواع الأزمات المالية

هناك العديد من الأزمات المالية وعلى اختلاف وتعدد أنواع هذه الأزمات المالية يمكن تصنيفها إلى الى الأنواع الآتية:- (علي والمشهداني ،2010: 187)

1- أزمة مصرفية: تظهر عندما يواجه بنك ما زيادة كبيرة ومفاجئة في طلب سحب الودائع وبالتالي تحدث "أزمة سيولة" لدى البنك، وإذا امتدت إلى بنوك أخرى فتسمى تلك الحالة أزمة مصرفية وعندما يحدث العكس أي تتوفر الودائع لدى البنوك وترفض تلك البنوك منح القروض خوفا من عدم قدرتها على الوفاء بطلبات السحب تحدث أزمة إقراض أو ما يسمى بأزمة الائتمان.

2- أزمة عملة (أزمة ميزان المدفوعات): تحدث هذه الأزمة عندما تتغير أسعار الصرف بسرعة بالغة بشكل يؤثر على قدرة العملة على أداء مهمتها كوسيط للتبادل أو مخزن للقيمة لذلك تسمى بأزمة ميزان المدفوعات (Balance of payment crisis) وتحدث تلك الأزمات لدى إتخاذ السلطات النقدية قرار بخفض سعر العملة نتيجة المضاربة وبالتالي تحدث أزمة قد تؤدي الى انهيار سعر تلك العملة

3- أزمة أسواق المال "حالة الفقاعات": تحدث هذه الأزمة في الأسواق المالية نتيجة ما يعرف اقتصاديًا بظاهرة "الفقاعة"bubble" وتحدث الفقاعة عندما يرتفع سعر الأصل بشكل يتجاوز قيمتها العادلة هو الربح الناتج عن ارتفاع سعره وليس بسبب قدرة هذا الأصل على توليد الدخل، ولكن بمجرد عودة أسعار الأصول إلى قيمتها الحقيقية يحدث الانهيار، ويرافق ذلك حالات من الذعر والخوف فيمتد أثرها نحو أسعار الأصول الأخرى سواء في نفس القطاع أو قطاعات أخرى.

ثالثا: مراحل الأزمة

يمكن بيان المراحل التي تمر بها الأزمة من خلال الشكل المبين ادناه:

شكل (2) مراحل الأزمة

المصدر: اعداد الباحثتان بالاعتماد على (العمري ،2008: 22)

ومن الشكل اعلاه يتبين ان (95%) من التركيز ينصب خلال الأزمة وهذا يعني اهمال مرحلة الإنذار ويتم التركيز على ردود الفعل والاستجابة للأزمة، وبذلك تضيع فرصة التقليل من أثر الأزمة ويجعل الوحدات الاقتصادية في مواقف صعبة وحرجة وأمام حلول وبدائل تكون قليليه ومكلفة.

رابعا: أسباب الازمات

رغم ان لكل أزمة أسبابها الخاصة إلا أن هناك أسباب مشتركة في معظم الأزمات والتي يمكن بيان أهمها في الجدول ادناه:

جدول (3) أهم اسباب الأزمة

أنواع الأسباب	أمثلة على نوع السبب
اقتصادية	توفر السيولة بشروط مغرية، تراخي قيود القراض، لاعقلانية المقترض وسياسة الاقراض، أرتفاع أو انخفاض الأسعار كأسعار النفط والطاقة، الاستهلاك الكثيف، عجز موازنة الدولة
سياسية	النفقات العسكرية والحربية الباهظة، العقوبات الدولية، التسقيط السياسي
قانونية	القيود على تعاملات معينة، المخالفات لتطبيق المتطلبات القانونية على المعاملات المالية، عدم اتخاذ الأجراء المناسب في مكافحة ومحاربة الجريمة الاقتصادية .
أدارية	ضعف المؤسسات المالية والنقدية، قصور لدى صناع القرار، الفساد المالي والإداري، ضعف انظمة المعلومات والاتصالات .
محاسبية وتدقيقية	التلاعب في البيانات المالية، قصور في عملية تقييم الأداء، عدم اكتشاف الغش والفساد المالي والإداري، قلة وضعف الايضاحات في البيانات المالية عن(الاحداث اللاحقة، الاستمرارية، الالتزامات المحتملة) ،ضعف النظام المحاسبي والرقابي الداخلي والخارجي.
أخرى	الفيضانات والكوارث الطبيعية الاخرى، الهجرة من قطاع معين، النزوح الجماعي، المنافسة السلبية في قطاع الأعمال .

المصدر: اعداد الباحثتان

وترى الباحثتان ان الأسباب المبينة في الجدول اعلاه قد تحدث منفردة أو مجتمعة كل أو جزء منها والنتيجة هي الأزمة والتي تتمثل بوجود متطلبات واجبة الإيفاء وعدم وجود القدرة على الإيفاء بهذه المتطلبات.

2-3 خطوات رقابة الالتزام على التمويل الطارئ في ظل جائحة كورونا

وفيما يتعلق برقابة الالتزام على التمويل الطارئ في زمن جائحة كورونا فقد أصدرت منظمة الانتوساي دليلها العملي حول تنفيذ مهمة رقابة الالتزام الذي تضمن الفقرات الاتية:

تحديد هدف الرقابة وتحديد نطاق يمكن التحكم فيه:

تمكن استراتيجية مهمة رقابة الالتزام من توفير مدخلات اساسية لخطة الرقابة من خلال تحديد:

- اهداف الرقابة: هي الاسئلة التي يسعى مراقب الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية للاجابة عنها من خلال تنفيذ المهمة الرقابية ويمكن طرح الاسئلة الاتية على رقابة الالتزام في استخدام كوفيد-19.
  - ✓ هل ينص أطار الالتزام المتعلق بمشتريات الطوارئ على الشفافية والمساءلة والشمولية؟
  - ✓ هل القواعد واللوائح المتعلقة بالصرف تحتوي على متطلبات كافية فيما يتعلق بالشفافية والمساءلة والشمولية؟
- نطاق الرقابة: ويشير الى المجال والمدى والفترة المشمولة في مهمة رقابة الالتزام ويتضمن عملية تحديد النطاق على القضايا المهمة ومن رقابة الالتزام يمكن للمراقب ابقاء النطاق قابل للتحكم فيه.
- معايير الرقابة: هي معايير القياس المستمدة من المرجعيات المستخدمة لتقييم موضوع الرقابة ومن رقابة الالتزام يمكن ان تكون المعايير عامة او اكثر تحديداً وربما تكون مستمدة من مصادر مختلفة وتهتم معايير الرقابة بالجوانب النظامية (الالتزام بالمعايير الرسمية مثل القوانين واللوائح والاتفاقيات ذات الصلة) ، والانضباط (مراعاة المبادئ العامة التي تحكم الادارة المالية السليمة وسلوك الموظفين الحكوميين) لموضوع الرقابة.

واثناء تحديد نطاق الرقابة وموضوعها يجب على المراقب الاخذ بعين الاعتبار مستوى التأكيد الذي ستوفره الرقابة للمستخدمين ، وهناك مستويات من التأكيد في رقابة الالتزام يمكن من خلالهما تبليغ الرأي او الاستنتاج بشكل مختلف للمستخدمين، حيث يستخدم المراقب مصطلحات معقولة او محدوده وذلك لأنه مهما كان المراقب دقيق للغاية في عمله فمن غير الممكن اكتشاف جميع حالات عدم الالتزام ويحتاج المراقب الى اخذ قرار فيما اذا سيتولى تنفيذ رقابة بتأكيد معقول او محدود من خلال الاخذ بعين الاعتبار احتياجات المستخدم المستهدف ومدى توفر المعلومات وامكانية الوصول اليها اثناء الجائحة ومدى اجراءات الرقابة المطلوب لتنفيذها.

وبعد الانتهاء من اعداد استراتيجية الرقابة وتوظيفها سيقوم الفريق بأعداد خطة الرقابة وتتضمن خطة الرقابة ما يأتي:

1- تقييم المخاطر والاهمية النسبية وتقييم ضوابط الرقابة الداخلية.

2- اجراءات الرقابة التي تم تصميمها استجابة للمخاطر المحددة.

3- طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات الرقابة المخطط لها والوقت الذي سيقوم به المراقب لتنفيذ اجراءات الرقابة.

- ادلة الرقابة المحتملة التي سيتم جمعها اثناء عملية الرقابة

يحتاج المراقب لغرض تقييم المخاطر المحتملة والاهمية النسبية فهم موضوع الرقابة والبيئة المحيطة به وانظمة وضوابط الرقابة الداخلية للجهات الخاضعة للرقابة، وفيما يتعلق بنفقات التمويل الطارئ لكوفيد-19 يحتاج الى تحديد المخاطر الكامنة ومخاطر الضوابط الرقابية والمخاطر الناجمة عن الاحتيال ثم يقوم بتطبيق مستوى الاهمية النسبية المحدد على المخاطر المحددة وتصميم اجراءات الرقابة للمخاطر المحددة.

وخلال مرحلة التخطيط يساعد تقييم الاهمية النسبية المراقب على تحديد اسئلة الرقابة ذات الاهمية للمستخدم (المستخدمين) وتقييم المخاطر الجوهرية وتحديد حقيقة وتوقيت ومدى اجراء الرقابة.

وان تحديد الاهمية النسبية يعتمد على الحكم المهني للمراقب وتفسيره لاحتياجات المستخدمين ويحتاج المراقب عند تقييم المخاطر في رقابة الالتزام في حالات الطوارئ الى تحديد عوامل الخطر الرئيسية المرتبطة بالمشتريات العامة وذلك لضخامة حجم الاموال التي تم تخصيصها لتلك المشتريات وتنوع عمليات الشراء وتفقد الانظمة والقواعد واللوائح والمعايير وآليات ادارة عمليات

الشراء اضافة لتنفيذ تصميم انظمة الرقابة وتضارب المصالح المحتملة لدى الاطراف. وبعد تحديد المخاطر الرئيسية يقوم المراقب بتحويل تلك المخاطر الى اسئلة رقابية يستخدمها لتحديد اجراءات الرقابة.

- صياغة اسئلة رقابة الالتزام (الشفافية والمساءلة والشمولية):

عند صياغة اسئلة الرقابة يحتاج المراقب الى النظر في تقييم المخاطر والمرجعيات والمعايير المعمول بها التي تتمثل بـ (القوانين واللوائح والسياسات والمبادئ التوجيهية) حيث سيعتمد المراقب في اسئلة الرقابة على موضوع الرقابة ونطاق الرقابة ومبادئ الرقابة ومن موضوع الرقابة على المشتريات الطارئة لكوفيد-19 يمكن ان تكون اسئلة الرقابة حول مشتريات الادوية والمستلزمات الطبية واللقاحات والمشتريات الطبية الاخرى وفي كل الاحوال يجب ان تكون الاسئلة واضحة ومفهومة ومناسبة لموضوع الرقابة وان تغطي الالتزام العام بالمعايير وكذلك تغطي مدى الالتزام بالجوانب الثلاثة المتعلقة في الشفافية والمساءلة والشمولية.

بعد قيام فريق الرقابة تحديد وتقييم جميع المخاطر وصياغة الاسئلة الرقابية بناءا على تلك المخاطر يحتاج الفريق الى النظر الى هذ الاسئلة لتنفيذ اختبارات الرقابة باستخدام مصفوفة تخطيط الرقابة التي توثق الاستجابة للمخاطر التي تم تقييمها كما تحدد هذه المصفوفة المتطلبات والاجراءات اللازمة لتنفيذ هدف الرقابة واجراء التقييم مقابل معايير الرقابة لكل خطر محدد او لكل سؤال رقابي.

وتتسم هذه المصفوفة بالمرونة ويمكن للفريق تحديث او تعديل محتواها مع تقدم اعمال الرقابة ويوضح الجدول ادناه عناصر مصفوفة التخطيط:

جدول (2) مصفوفة التخطيط

السؤال الرقابي	المعايير	الادلة الرقابية	مصدر الادلة	اجراءات الرقابة الوجب اتخاذها

المصدر: اعداد الباحثتان

- جمع وتقييم الادلة في مهمات رقابة الالتزام.

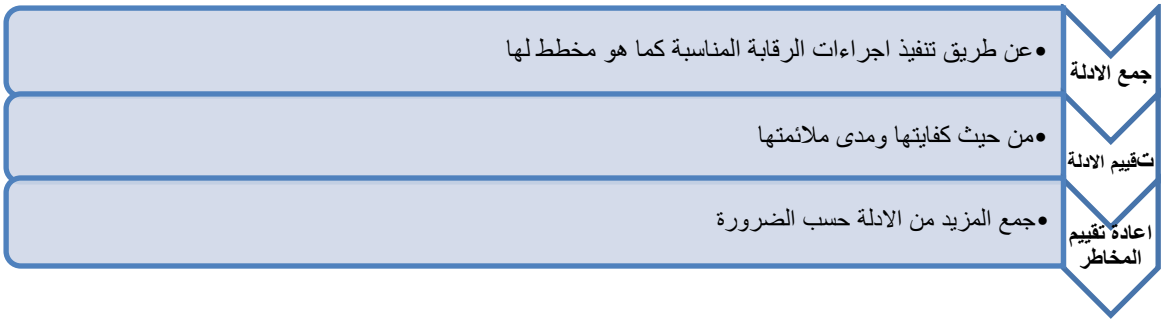
يتولى المراقبون ومن خلال العمل الميداني تنفيذ اجراءات الرقابة حول الاسئلة الرقابية بهدف جمع ادلة رقابية كافية ومناسبة وكما هو محدد في مصفوفة تخطيط الرقابة، وفيما يتعلق بالانفاق الطارئ للاموال على المشتريات الخاصة بكوفيد-19 ينبغي الاخذ بنظر الاعتبار اوجه الشفافية والمساءلة والشمولية من هذا الانفاق. وقد يستخدم المراقب تقنية انتقاء العينات حيث يكون ذلك ملائما للوصول الى الاستنتاجات حول المجموعة التي تم انتقاء العينة منها وقد تكون عينة الرقابة كمية او نوعية اعتماداً على نطاق الرقابة والحاجة الى المعلومات لتحليل الموضوع من عدة زواية وعند انتقاء العينة على المراقب الاخذ بعين الاعتبار الهدف من هذا الاجراء الرقابي وخاصة المجموعة التي يتم انتقاء العينة منها ويمكن استخدام احدى طرق الانتقاء والتي تكون على ضوء: (دليل تنفيذ المعيار الدولي لرقابة الالتزام)

- ✓ تقنية الحكم التقييمي.
- ✓ تقنية انتقاء العينات العشوائية البسيطة.
- ✓ تقنيات انتقاء عينات الوحدات النقدية

ويقوم المراقب بتصميم وتطبيق اجراءات الرقابة اللازمة للحصول على ادلة رقابية كافة ومناسبة للوصول الى استنتاج حول ما إذا كان موضوع الرقابة يتوافق في جميع النواحي الجوهرية مع المعايير المعمول بها، وعليه ان يقرر إذا كانت الادلة كافية ومناسبة لتوفير اساس الاستنتاج.

ان الحصول على ادلة كافية ومناسبة هي عملية منهجية ومتكررة وتتضمن الخطوات الموضحة في المخطط التالي:

شكل (3) خطوات جمع الأدلة



المصدر: اعداد الباحثتان

ان جمع الادلة في ظل تفشي جائحة كورونا من قبل المراقب يرافقها عدة تحديات:

- ✓ عدم القدرة على تنفيذ مهمة الرقابة حسب الجدول الزمني المخطط له.
- ✓ عدم التمكن من الصول الى بعض المواقع بسبب عمليات الاغلاق.
- ✓ وجود حالات تفشي كوفيد-19 بين موظفي الجهاز الرقابي.
- ✓ عدم القدرة على القيام بتقييم انظمة الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة للرقابة.

- صياغة ملاحظات ونتائج الرقابة:

بعد قيام المراقب بمقارنة ادلة الاثبات التي تحصل عليها مقابل المعايير الرقابية المحددة يتم صياغة الملاحظات (النتائج) التي ستؤدي الى استنتاجات الرقابة وتمثل الملاحظات الرقابية الفوارق او الفجوات بين الوضع الحالي والمعايير الرقابية، ويمكن تسجيل الملاحظات الرقابية والمعلومات التي تم الحصول عليها اثناء الرقابة والاستنتاجات من مصفوفة الملاحظات التي تسهل عملية تقييم الملاحظات ومدى استنادها الى ادلة كافية ومناسبة بغية اعداد تقرير رقابي متناسق ويوضح الجدول الاتي عناصر المصفوفة:

جدول (3) عناصر المصفوفة

الاسئلة الرقابية	المعايير	الادلة الرقابية	الاسباب	الاثر	الاستنتاج	التوصية

المصدر: اعداد الباحثتان

- اعداد تقرير الرقابة:

في ظل تفشي جائحة كورونا ينبغي ان يكون التقرير الرقابي ذو اثر ايجابي اذ يجب على المراقب صياغة استنتاجات فعالة وقائمة على الادلة وتوصيات ذات اثر واصدار تقرير عالي الجودة وفي الوقت المناسب ومن متناول الجميع ويتضمن تقرير رقابة الالتزام العناصر التالية:

- ✓ العنوان
- ✓ تحديد المعايير المعتمة في انجاز العمل الرقابي
- ✓ الملخص التنفيذي
- ✓ وصف الموضوع ونطاق الرقابة
- ✓ المعايير الرقابية
- ✓ شرح الطرق والاساليب المستخدمة

- ✓ النتائج
- ✓ الاستنتاجات بالاعتماد على اجابات الاسئلة.

- متابعة التقرير:

بعد اصدار تقرير رقابة الالتزام يمكن للاجهزة العليا للرقابة المالية متابعة تنفيذ الاجراءات التصحيحية التي تتخذها الاطراف المسؤولة بناءا على نتائج الرقابة، وتهدف متابعة الرقابة الى تعزيز أثر الرقابة وتحسين اعمالها في المستقبل.

ويمكن للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة ان تستخدم عدة طرق للمتابعة وذلك اعتماداً على صلاحيات الجهاز وممارسات الرقابة ومن بين هذه الطرق: -

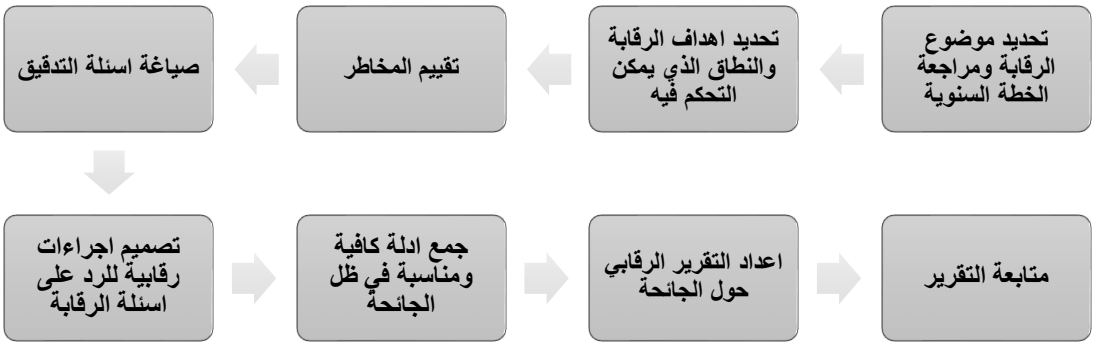
1- القيام باجتماعات مع ادارات الجهات لخاضعة للرقابة.

2- القيام بتقديم طلبات للحصول على معلومات مكتوبة حول التقدم على فقرات منتظمة.

3- القيام بزيارات ميدانية لجمع بيانات من خلال فرق رقابية اخرى او من خلال تنفيذ مهمات رقابية للمتابعة:

ويمكن تلخيص خطوات اجراء مهمة رقابة الالتزام (الشفافية والمساءلة والشمولية) في ظل جائحة كورونا بالمخطط التالي:

شكل (4) خطوات رقابة الالتزام



المصدر: اعداد الباحثتان

2-3-1 تعريف عقد الايجار وفق معيار التقرير المالي :

العقد يعد عقد ايجار اذا كان ينقل الحق في السيطرة على استخدام اصل محدد لفترة من الوقت مقابل منفعة (IFRS 16 :9)

ونلاحظ ان المعيار الحالي قد احتفظ بالتعريف السابق لمعيار المحاسبة الدولي (AIS17)

((هو عقد او جزء من عقد يحول الحق في استخدام اصل " الاصل محل العقد" لفترة من الزمن في مقابل عوض)) الا انه ادرج مفهوم السيطرة .

المبحث الثالث: الجانب العملي

3-1 مجتمع وعينة الدراسة:- تعد وزارة الصحة الوزارة المسؤولة عن قطاع الصحة في جمهورية العراق اذ تأسست سنة 1920 لتكون الوزارة التي ترعى الخدمات الطبية والصحية ومؤسساتها المتنوعة في العراق، وتعتبر إحدى تشكيلات مجلس الوزراء العراقي، وهي الوزارة المسؤولة بشكل مباشر على تقديم وتنظيم خدمات الصحة العامة، وتعزيز الصحة وبرامج التوعية والتثقيف لمكافحة الأمراض المزمنة غير السارية والأمراض المعدية السارية، إضافة لتقديم الوزارة خدمات الصحة النفسية والرعاية الصحية.

اختارت الباحثتان التركيز على القطاع الصحي للدراسة، كون الوزارة المختارة عملت في ظل ظرف طارئ وصعبة وبكوادرها الطبية والساندة وبذلك حتم عليها الالتزام في تحقيق الكفاءة في استخدام المبالغ التي رصدة لها (التمويل الطارئ) في مواجهة الظروف الطارئ (جائحة كورونا)

- مجتمع الدراسة: مجتمع الدراسة يكون من العاملين في وزارة الصحة من المحاسبين ومدققين بالإضافة الى الهيئات الرقابية العاملة والذي يبلغ عددها (350) موظف في مقر الوزارة والتشكيلات التابعة لها في بغداد.
- عينة الدراسة: يعد اختيار العينة من الخطوات المهمة والتي ينبغي التفكير بها منذ تحديد المشكلة وأهدافها، وبما أن نجاح الدراسة واستمرارها يتوقف على دقة اختيار العينة، لذا تم اختيار العينة وفقاً لمتطلبات الدراسة الحالية لضمان القدرة على ربط ما تم التوصل اليه في الجانب النظري بميدان الدراسة المناسب للحصول على أدق الاستنتاجات، التي يمكن من خلالها الخروج بتوصيات تحاكي الواقع.

تم اختيار العاملين في وزارة الصحة العراقية والتشكيلات التابعة لها في بغداد وتكونت وحدة المعاينة والتحليل للدراسة الحالية بالاعتماد على أسلوب العينة القصدية الطبقية والمتمثلة بالدرجات الوظيفية المتمثلة (مدقق/محاسب، مسؤول شعبة، رئيس قسم، معاون مدير عام، اخرى) والتي تتيح للدراسة جمع البيانات من المجتمع الموجودين والمختصين بشكل مريح ، فتكونت عينة الدراسة من (340) مفردة عن طريق نموذج (دي موركان , D.Morgan) العالمي, اذ تم توزيع (125) استبانة , واستبعاد (15) استبانة لعدم كفاءتها للتحليل الاحصائي , وبذلك أصبح عدد الاستبانات الصالحة والتي خضعت للتحليل الاحصائي (110) استبانة , أي بنسبة (88%) , من مجموع الاستمارات الموزعة , وهي نسبة تعد مقبولة لإجراء التحليل الاحصائي , وكما مبين في الجدول (4):

جدول (4) تحديد عينة الدراسة

N	S	N	S	N	S	N	S	N	S
10	10	100	80	280	162	800	260	2800	338
15	14	110	86	290	**165**	**850**	265	3000	341
20	19	120	92	300	169	900	269	3500	246
25	24	130	97	320	175	950	274	4000	351
30	28	140	103	340	181	1000	278	4500	351
35	32	150	108	360	186	1100	285	5000	357
40	36	160	113	380	181	1200	291	6000	361
45	40	180	118	400	196	1300	297	7000	364
50	44	190	123	420	201	1400	302	8000	367
55	48	200	127	440	205	1500	306	9000	368
60	52	210	132	460	210	1600	310	10000	370
65	56	220	136	480	214	1700	313	15000	375
70	59	230	140	500	217	1800	317	20000	377
75	63	240	144	550	225	1900	320	30000	379
80	66	250	148	600	234	2000	322	40000	380
85	70	260	152	650	242	2200	327	50000	381
90	73	270	155	700	248	2400	331	75000	382
95	76	270	159	750	256	2600	335	100000	384

المصدر: من اعداد الباحثتان

N " is population size Note "

s " is sample size "

- خصائص عينة الدراسة: تنقسم الى:

1) جنس العينة

جدول (5) الجنس

الجنس	تكرارات	النسبة %
ذكر	**87**	**79.1**
انثى	**23**	**20.9**
المجموع	**110**	**100**

المصدر: من اعداد الباحثتان

من الجدول اعلاه يلاحظ ان نسبة الذكور العاملين في وحدات المحاسبية والتدقيقية فبلغت (79.1%) منهم ذكور وبعدد (87) اجمالي عدد العينة المدروسة، اما الاناث فقد بلغت نسبتهم (20.9%) وبعدد (23) موظفة.

2) المؤهلات العلمية للعينة

جدول (6) المؤهلات العلمية

فئات المستوى العلمي	التكرارات	النسبة %
بكالوريوس	68	61.8
ماجستير	35	31.8
دكتوراه	7	6.4
الاجمالي	110	100

المصدر: من اعداد الباحثتان

يشير الجدول اعلاه ان جميع افراد عينة الدراسة لديهم مؤهل علمي لا يقل عن بكالوريوس، اذ كانت نسبة حاملي شهادة البكالوريوس (61.8%) وبعدد (68) موظف، ونسبة (31.8%) من الحاصلين على شهادة الماجستير وبعدد (35) ، اما نسبة الحاصلين على شهادة الدكتوراه من العينة المدروسة فقد بلغت نسبتهم (6.4%) وبعدد (7) موظف.

3) التخصص العلمي للعينة

جدول (7) التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرارات	النسبة %
محاسبة	48	43.6
علوم مالية ومصرفية	42	38.2
اقتصاد	12	10.9
ادارة اعمال	6	5.5
اخرى	2	1.8
الاجمالي	110	100

المصدر: من اعداد الباحثتان

يشير الجدول اعلاه ان جميع افراد عينة الدراسة حاملي شهادة المحاسبة، (43.6%) وبعدد (48) موظف، ونسبة (38.2%) من حاملي شهادة علوم المالية والمصرفية وبعدد (42) ، اما نسبة حاملي شهادة اقتصاد من العينة المدروسة فقد بلغت نسبتهم (10.9%) وبعدد (12) موظف، اما الفئة الاخيرة المتمثلة بباقي الاختصاصات فبلغت نسبتهم (1.8%) وبعدد (2) موظف.

4) الدرجة الوظيفية

جدول (8) الدرجة الوظيفية

الدرجة	التكرارات	النسبة %
مدقق/ محاسب	57	51.8
مسؤول شعبة	27	24.5
رئيس قسم	20	18.2
معاون مدير عام	6	5.5
الاجمالي	110	100

المصدر: من اعداد الباحثتان

يلاحظ من الجدول لعلاه ان اعلى فئة بين العينة المدروسة كانت لفئة المدقق/ المحاسب وبلغت نسبتها (51.8%) وبعدد (57) استبانة، فيما بلغ عدد الفئة الثانية (27) من حيث الاهمية النسبية (مسؤول الشعبة) وبنسبة (24.5%)، اما الفئة الثالثة من حيث الاهمية النسبية كان من حصة (رئيس قسم) وبنسبة (18.2%) وبعدد (20) موظف، اما الفئة الاخير لمن هم في درجة معاون مدير عام فبلغ عددهم (6) موظف وبنسبة (5.5%).

5) عدد سنوات الخدمة

جدول (9) الدرجة الوظيفية

عدد سنوات الخدمة	التكرارات	النسبة %
اقل من 5 أعوام	**6**	**5.5**
من 5 – 15 عام	**49**	**44.5**
من 16 – 25 عام	**37**	**33.6**
من 26 – 35 عام	**18**	**16.4**
اكثر من 35 عام	**0**	**0**
الاجمالي	**110**	**100**

المصدر: من اعداد الباحثتان

الجدول اعلاه يوضح توزيع العينة المدروسة حسب سنوات الخدمات، فجاءت في المرتبة الاولى من حيث الاهمية النسبية لفئة من (من 5–15 سنة) فبلغت نسبة (44.5%) وبعدد موظفين (49) موظف، في حين الفئة الثانية من حيث الاهمية النسبية كانت من نصيب (16–25 سنة) بنسبة بلغت (33.6%) وبعدد موظفين (37) موظف، اما في المستوى الثالث فقد كانت من نصيب الموظفين ذو الخبرة (26–35 سنة) نسبتهم (16.4%) وبعدد موظفين (18) موظف، اما اقل فئة فكانت من نصيب (5سنوات فاقل) وبنسبة (5.5%) وبعدد موظفين (6) ويستدل من العرض السابق ان اغلب العينة المدروسة لديهم باع طويل في العمل المحاسبي والرقابي.

3–2 أدوات الدراسة

استعملت الباحثتان استبيان بعد الاطلاع على المعايير والكتب المحاسبية والدراسات السابقة والبحوث ذات العلاقة بالدراسة الحالية والتي درست متغيرات الدراسة، وبعد الاخذ بآراء السادة المحكمين الذين قاموا بتحكيم الاستبانة.

ولقد صيغت فقرات الاستبانة في الوهلة الاولى بهدف التعرف على أثر المتغير المستقل على المتغيرات التابع وقد تكونت الاستبانة وفق الاتي:

المتغير المستقل: رقابة الالتزام: ويهدف الى قياس درجة ممارسة رقابة الالتزام في وزارة الصحة العراقية والتشكيلات التابعة لها في بغداد، وذلك من خلال وضع اسئلة في (30) فقرة.

المتغير المستقل الثاني: مبادئ رقابة الالتزام: ويهدف الى قياس درجة ممارسة رقابة الالتزام في وزارة الصحة العراقية والتشكيلات التابعة لها في بغداد، وذلك من خلال وضع اسئلة في (23) فقرة.

المتغير التابع: كفاءة استخدام التمويل الطارئ في مواجهة جائحة كورونا: ويهدف الى قياس درجة ممارسة كفاءة استخدام التمويل الطارئ او اهميتها في تمويل وزارة الصحة العراقية، وذلك من خلال وضع اسئلة في (10) فقرة.

3–3 تصحيح الأداة

لتحليل استجابات أفراد العينة حول المتغيرات الرئيسة وتفسيرها من خلال عرض الاوساط الحسابية , والانحراف المعياري , ومعامل الاختلاف , والاهمية النسبية، اذ اعتمدت الباحثتان مستويات المقارنة للفئات مقياس ليكرت الخماسي (اتفق بشدة – لا اتفق بشدة

) فأن هناك خمس فئات تنتمي لها المتوسطات الحسابية وتحديد الفئة من خلال إيجاد طول المدى (5 – 1 = 4) , ومن ثم قسمة المدى على عدد الفئات (5) (4 / 5 = 0.80) , وبعد ذلك يضاف الى الحد الأدنى للمقياس (1) أو يطرح من الحد الأعلى للمقياس (5) , وتكون الفئات كما في الجدول (10) الاتي :

جدول (10) وزن مقياس ليكرت الخماسي Likert Scale المعتمد في الدراس

المستوى	المدى حسب المتوسط	الاهمية النسبية	درجة الموافقة
المستوى الاول	(1) (1.80)	%20 %36	منخفضة جداً
المستوى الثاني	(1.81) (2.60)	اكبر 36% %52	منخفضة
المستوى الثالث	(2.61) (3.40)	اكبر 52% %68	متوسطة
المستوى الرابع	(3.41) (4.20)	اكبر من 68% %84	مرتفعة
المستوى الخامس	(4.21) (5)	اكبر من 84% %100	مرتفعة جداً

جدول (11) معاملات ارتباط لفقرات المحور رقابة الالتزام

ت	الفقرة	معامل ارتباط الفقرة بالمحور	معامل ارتباط الفقرة بالاداة ككل
.1	ينبغي على المدققين تحديد الأهداف الرئيسية التي يسعون إلى تحقيقها من خلال عملية الرقابة على الالتزام، وتحديد المعايير والمعايير التي ستُستخدم لتقييم الامتثال	.584**	.552**
.2	ينبغي ان يكون موضوع الرقابة واضحا ومحددا قبل البدء بعملية التدقيق وبالتالي تحديد نطاق الرقابة والمستخدمين المستهدفين من عملية التدقيق ونوع التقرير الذي يتم تقديمه	.584**	.552**
.3	ينبغي على المدققين تحليل المخاطر المحتملة المرتبطة بالالتزام والمخاطر التي تواجه الجهة الخاضعة للرقابة، وذلك لتحديد النقاط الرئيسية التي يجب التركيز عليها أثناء عملية الرقابة	.689**	.619**
.4	على المدققين تحديد مستوى كل نوع من أنواع المخاطر (المتأصلة، الرقابة، الاكتشاف) مع اجراء تقييم لمخاطر عدم الالتزام التي على أساسها يتم تحديد نطاق وإجراءات التدقيق في كل مرحلة من مراحل التدقيق	.619**	.622**
.5	يجب على المدققين وضع خطة مفصلة لعملية الرقابة تشمل توزيع المهام والمسؤوليات، وتحديد الجدول الزمني، وتحديد الموارد اللازمة لتنفيذ الرقابة بفعالية	.665**	.662**
.6	على المدققين ان يأخذوا في الاعتبار الأهمية النسبية عند التخطيط لرقابة الالتزام للمسائل والمخاطر المحتملة	.640**	.652**
.7	يجب على المدققين اختيار الأدوات والتقنيات المناسبة التي ستساعدهم في تنفيذ عملية الرقابة بكفاءة، مثل استخدام البرمجيات الخاصة بإدارة الالتزام والتحقق منه	.610**	.541**
.8	ينبغي على المدققين التواصل بانتظام مع الجهة الخاضعة للرقابة لضمان فهم متطلبات الالتزام وتوجيه الجهود بشكل صحيح	.683**	.683**
.9	يجب على المدققين تنفيذ خطة الرقابة ومراقبتها بانتظام للتأكد من أن الأنشطة تتم وفقاً للمعايير والمتطلبات المحددة.	.705**	.649**
10	على المدققين تحديد نطاق الرقابة كبيان واضح لمحور تركيز الرقابة ومداها وحدودها من حيث مدى التزام موضوع الرقابة بالمعايير	.716**	.671**
11	على المدققين فهم طبيعة عمل الجهة الخاضعة للرقابة ذات الصلة بموضوع الرقابة في ضوء القوانيين والانظمة والتعليمات التي تحكمها	.635**	.594**
12	ينبغي على المدققين تقييم أداء عملية الرقابة وتحديد النقاط القوية والضعف لتحسين العمليات المستقبلية	.628**	.593**
13	ينبغي على المدققين توثيق نتائج عملية الرقابة بشكل مفصل للحفاظ على سجل دقيق وموثوق به	.705**	.607**
14	ينبغي على المدققين تنفيذ الخطة المعدة سابقًا بعناية، وضمان أن كل الخطوات المحددة في الخطة تتم بشكل صحيح	.706**	.688**
15	ينبغي على المدققين جمع كافة البيانات والمعلومات اللازمة لتقييم الامتثال، سواء كانت تتعلق بالسجلات المالية، الوثائق القانونية، أو أي مصادر أخرى ذات صلة	.661**	.628**
16	ينبغي على المدققين التحقق من مدى امتثال الجهة الخاضعة للرقابة للسياسات والإجراءات المعمول بها والمتعلقة بالالتزام	.587**	.576**
17	ينبغي على المدققين بناءً على النتائج التي تم جمعها وتقييمها تقديم التوصيات اللازمة لتحسين الالتزام وتعزيز فعالية العمليات	.680**	.604**
18	ينبغي على المدققين تقييم كفاءة الخبراء الخارجيين عند الاستعانة بهم في عملية التدقيق	.726**	.709**
19	يجب على المدققين توثيق جميع النتائج والتوصيات بشكل دقيق وشافٍ، بما في ذلك أي تعديلات أو تغييرات تم إجراؤها خلال عملية الرقابة	.537**	.468**
20	ينبغي على المدققين التواصل بشكل فعّال مع الإدارة العليا أو الجهة المسؤولة عن الالتزام لتقديم تقارير مفصلة حول نتائج عملية الرقابة والتوصيات المقترحة	.670**	.634**

21	ينبغي على المدققين متابعة تنفيذ التوصيات المقترحة ومراقبة التحسينات التي تم اقتراحها لضمان فعالية الإجراءات التصحيحية	.572**	.521**
22	ينبغي على المدققين تحليل جميع البيانات والمعلومات المجمعة خلال عملية الرقابة لتقييم كفاءة الالتزام ومدى تحقيق الأهداف المحددة	.614**	.548**
23	ينبغي على المدققين تقييم مدى امتثال الجهة الخاضعة للرقابة للمعايير والسياسات والإجراءات المعمول بها	.628**	.564**
24	ينبغي على المدققين تحديد النقاط القوية في عملية الالتزام، وكذلك التركيز على النواحي التي تحتاج إلى تحسين	.724**	.726**
25	ينبغي على المدققين إعداد تقرير مفصل يشمل نتائج التقييم والتوصيات المقترحة لتحسين الالتزام، بما في ذلك أي ملاحظات أو اكتشافات مهمة	.603**	.550**
26	ينبغي على المدققين توثيق جميع النتائج والتوصيات بشكل دقيق وشافٍ في التقرير، والتأكد من توضيح المعلومات بشكل مفهوم وواضح	.602**	.476**
27	ينبغي على المدققين تقديم التقرير إلى الإدارة العليا أو الجهة المسؤولة عن الالتزام للمراجعة والموافقة	.669**	.594**
28	ينبغي على المدققين متابعة تنفيذ التوصيات المقترحة ومراقبة التحسينات المطلوبة في عملية الالتزام	.587**	.504**
29	ينبغي على المدققين مراقبة أداء عملية الالتزام بعد تنفيذ التوصيات، وتقديم تحديثات دورية إلى الإدارة حول التقدم المحرز وأي تحسينات أو تعديلات تم اتخاذها.	.657**	.612**
30	ينبغي على المدققين إعادة تقييم الرقابة بانتظام لضمان استمرار فعالية الإجراءات والتحسين المستمر	.604**	.587**
**الارتباط ذو أهمية			

المصدر: من اعداد الباحثتان

3-4 صدق أداة الدراسة

استعملت الباحثتان طريقتين للتأكد من صدق الاداة:

1) **صدق المحتوى:** للتأكد من توفر صدق المحتوى (Content validity) او ما يسمى احيانا بالصدق الظاهري (Face Validity) لأداة الدارسة، وتكون اداة الدراسة صادقة عندما يدل مظهرها على انها تقيس ما وضعت لقياسه وللتأكد من صدق الاداة قامة الباحثتان باتباع الخطوات الاتية:

- ❖ بناء فقرات الاداة بعد مراجعة شبه شاملة لاهم الدراسات والابحاث والنظريات والادوات ذات العلاقة والتي تم التوصل اليها عبر المسودة الاولى للأداة.
- ❖ تم عرض المسودة الاولية للأداة على المحكمين المتخصصين في محور الكفاءة وجودة المحاسبة من الاكاديمين والمهنيين في الجامعات العراقية وديوان الرقابة المالية الاتحادي. وقد طلب المحكمين ابداء رأيهم عن مدى شمولية ووضوح فقرات الاداة بنائيا، ومدى صلاحية كل فقرة من فقرات الاداة في قياس ما وضعت لقياسه، ومدى انتماء كل فقرة للمحور او البعد الخاص به، درجة دقة وسلامة الصياغة اللغوية ووضوح الفقرات. وفي ضوء تعديلات المحكمين وملاحظتهم قامت الباحثتان باجراء التعديلات التي ابداها المحكمون لتظهر الاداة بالصورة النهائية (ملحق رقم 1).

2) **الصدق البنائي:** للتاكد من فاعلية فقرات الادارة تم التحقق من توفر الصدق البنائي (Construct validity) او ما يسمى احيانا الصدق التمييزي او الاتساق او التجانس الداخلي (Internal consistency) والجداول الاتية توضح ذلك:

- ❖ **المحور الاول: الفقرات ذات العلاقة برقابة الالتزام**

جدول (12) معاملات الارتباط لفقرات محور مبادئ رقابة الالتزام بأبعادها الثلاثة: الشفافية، المساءلة، والشمولية

ت	الفقرات	معامل ارتباط الفقرة بالمحور	معامل ارتباط الفقرة بالاداة ككل
.1	ينبغي على المدققين التحقق من القوانين واللوائح والسياسات ذات العلاقة بجائحة كورونا	.644**	.656**
.2	يجب على المدققين تحديد المعايير اللازمة لتقييم الالتزام، وضمان وضوحها وشفافيتها لضمان فهم الجميع	.599**	.600**
.3	يجب على المدققين أن يبقى على اتصال دائم مع الجهة الخاضعة للتدقيق ويتبادل المعلومات والتحديثات بشكل منتظم لضمان فهم دقيق للظروف والتغييرات الجديدة	.748**	.728**
.4	ينبغي على الجهة الخاضعة للتدقيق الإفصاح بوضوح عن أي تأثيرات مالية أو تشغيلية قد تكون قد نتجت عن جائحة كورونا وتأثيراتها على أدائها ونتائجها المالية	.607**	.606**
.5	يجب على المدققين توثيق جميع الإجراءات والتحقق من النتائج بشكل دقيق، بما في ذلك أي تغييرات تم إدخالها بسبب الجائحة وكيفية تأثيرها على الالتزام	.636**	.620**
.6	يجب على المدققين تحديد وتقييم المخاطر المحتملة التي قد تنشأ نتيجة للتغيرات الناجمة عن جائحة كورونا والتأثيرات الاقتصادية والاجتماعية لها	.777**	.737**
.7	ينبغي على المدقق تقديم التوصيات اللازمة لتعزيز الشفافية في ظل الظروف الجديدة، مثل تحسين الإفصاح وتحديد المعلومات الرئيسية التي يحتاج المستثمرون والأطراف الأخرى إلى معرفتها	.725**	.673**
.8	يجب على المدقق مراجعة السياسات والإجراءات المعمول بها للتأكد من شمولها وانسجامها مع المعايير والمتطلبات القانونية والأخلاقية	.729**	.718**
.9	يجب على المدقق التحقق من أن الجهة الخاضعة للتدقيق قامت بالإفصاح الكامل والشفاف عن جميع المعلومات ذات الصلة بالالتزام، بما في ذلك المعلومات المالية والمعلومات ذات الصلة بالمخاطر والتحديات	.763**	.743**
.10	يجب على المدقق مراقبة تنفيذ التوصيات المقترحة ومتابعة الالتزام بالمعايير والمتطلبات المحددة لضمان الشفافية والمساءلة	.718**	.718**
.11	ينبغي على المدققين تقديم تقارير دورية للجهات المعنية توضح نتائج عملية التدقيق وأي ملاحظات أو توصيات تم اكتشافها	.778**	.743**
.12	يجب على المدققين توضيح المسؤوليات المحددة لكل من الجهات المدققة والجهة المدققة، وضمان أن جميع الأطراف ملتزمة بالمساءلة والتنفيذ الفعّال للإجراءات الموصى بها	.820**	.797**
.13	ينبغي على المدققين مراجعة الإجراءات والسياسات المتبعة من قبل الجهة المدققة لضمان توافقها مع المعايير والتشريعات السارية، ومن ثم تقديم التوصيات اللازمة لتحسينها	.755**	.682**
.14	يجب على المدققين متابعة تنفيذ التوصيات المقترحة والتأكد من أن الجهة المدققة تتخذ الإجراءات اللازمة لتنفيذها بشكل صحيح	.772**	.725**
.15	نبغي على المدققين البقاء على تواصل مستمر مع الجهة المدققة وتقديم الدعم والتوجيه اللازم في جميع المراحل من عملية التدقيق	.744**	.710**
.16	يجب على المدققين تقييم أداء الجهة المدققة ومدى التزامها بالمعايير والتوصيات، وتقديم التوصيات اللازمة لتحسين الأداء في المستقبل	.789**	.731**
.17	يجب على المدققين مراجعة السجلات والتوثيقات المقدمة من قبل الجهة المدققة للتأكد من دقتها وموثوقيتها	.779**	.733**
.18	ينبغي على المدققين تقديم التوجيهات اللازمة للشركة المدققة بشأن كيفية التعامل مع التحديات الفريدة التي تواجهها جراء الجائحة، وضمان استيعاب هذه التوجيهات في عملية التدقيق	.761**	.730**
.19	يجب على المدققين تحديد الأولويات الرئيسية التي يجب التركيز عليها خلال التدقيق لضمان شمولية العملية وتغطية جميع الجوانب الهامة	.754**	.743**
.20	يجب على المدققين توسيع نطاق التدقيق ليشمل جميع المجالات المتأثرة بالجائحة، بما في ذلك التأثيرات على الأعمال، والموظفين، والتوريد، والتشغيل، والتمويل، وأي جوانب أخرى ذات أهمية	.829**	.773**
.21	ينبغي على المدققين مراجعة سياسات وإجراءات الجهة الخاضعة للتدقيق للتأكد من توافقها مع التحديات الناشئة من الجائحة، وتقديم التوصيات اللازمة لتحسينها	.752**	.725**
.22	يجب على المدققين ضمان مشاركة جميع الأطراف المعنية في عملية التدقيق، بما في ذلك الإدارة العليا، والموظفين، والجهات الخارجية المعنية	.627**	.663**
.23	يجب على المدققين البقاء على تواصل مستمر مع الجهات المدققة وتوضيح الأهداف والمتطلبات بشكل واضح لضمان شمولية العملية	.744**	.725**

المصدر: من اعداد الباحثتان

يلاحظ من الجدول أعلاه معاملات الارتباط (Pearson) بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي اليه معاملات الارتباط بين درجات كل فقرة من فقرات المحور والمجموع الكلي لدرجات الاداة، ان كافة فقرات المحور رقابة الالتزام لها معامل ارتباط موجب بالمحور الذي تنتمي اليه تلك الفقرات عند مستوى معنوية (α= 0.001) فقد بلغ اعلى معامل ارتباط في فقرات هذا المحور مع المحور الكلي (0.726) عند مستوى معنوية (α= 0.00)، واقل مستوى معامل ارتباط كان (0.587) عند مستوى معنوية (α= 0.000)، ويستدل على ذلك على تمتع كل فقرات المحور بفاعلية عالية.

❖ **المحور الثاني: مبادئ رقابة الالتزام بأبعادها الثلاثة: الشفافية، المساءلة، والشمولية**

جدول (13) تقييم ادلة الرقابة واستكمال اصدار تقرير رقابة الالتزام ومتابعته

ت	الفقرات	معامل ارتباط الفقرة بالمحور	معامل ارتباط الفقرة بالاداة ككل
.1	يقوم المدقق بتحليل الخطط والأهداف التي وضعتها المنظمات والمؤسسات لاستخدام التمويل الطارئ في مواجهة جائحة كورونا ويتضمن هذا التقييم فحص الهدف الرئيسي من استخدام التمويل، مثل دعم الصحة العامة، والحفاظ على القدرات الاقتصادية، وتخفيف الآثار الاقتصادية السلبية	.827**	.775**
.2	يقوم المدقق بتحليل مدى ملاءمة الخطط والأهداف المحددة للاحتياجات والمتطلبات الخاصة للمنظمات والمؤسسات المستفيدة. يتضمن ذلك فحص مدى تناسب الخطط مع الوضع الحالي للمنظمة، وتحديد ما إذا كانت الأهداف تلبي الاحتياجات الفعلية للمؤسسة في مواجهة التحديات الناجمة عن الجائحة	.789**	.765**
.3	يقدم المدقق التوصيات الضرورية لتحسين الخطط والأهداف المحددة لاستخدام التمويل الطارئ تشمل التوصيات تعديلات على الأهداف المحددة، أو إضافة عناصر جديدة إلى الخطط لتحسين استجابتها لاحتياجات المنظمات والمؤسسات المستفيدة	.790**	.768**
.4	يقوم المدقق بمراجعة السجلات المالية المتعلقة بتوزيع التمويل الطارئ، مثل الحسابات البنكية، والفواتير، والسجلات المحاسبية وذلك بهدف التحقق من دقة وكمالية البيانات المالية المسجلة ومطابقتها للمعايير المحاسبية المعمول بها	.791**	.711**
.5	يقوم المدقق بالتحقق من صحة العمليات المالية المرتبطة بتوزيع التمويل الطارئ، مثل عمليات الدفع والتحويل والاستخدام وذلك للتأكد من أن الأموال تُستخدم وفقًا للغرض المخصص لها، وأن الإجراءات الداخلية المعتمدة تُتبع بشكل صحيح	.754**	.705**
.6	يتمثل الجزء الأساسي من عمل المدققين في مراجعة السجلات المالية والتحقق من صحة العمليات المالية المتعلقة بتوزيع التمويل الطارئ واستخدامه	.728**	.702**
.7	ينبغي على المدققين مراجعة العمليات والإجراءات الداخلية المعتمدة من قبل المنظمات والمؤسسات لضمان فعالية استخدام التمويل الطارئ	.683**	.709**
.8	يقوم المدقق بإجراء مقابلات مع المسؤولين عن إدارة التمويل الطارئ والموظفين المعنيين للتحقق من تنفيذ السياسات والإجراءات بشكل صحيح وفعال	.632**	.622**
.9	يقدم المدقق تقارير دورية تحتوي على نتائج التدقيق والتوصيات لتحسين عمليات استخدام التمويل الطارئ وزيادة كفاءتها	.787**	.739**
.10	يقوم المدقق بمتابعة تنفيذ التوصيات والتقييم المستمر لأداء استخدام التمويل الطارئ لضمان استمرارية تحقيق الأهداف المحددة	.793**	.739**

المصدر: من اعداد الباحثتان

يلاحظ من الجدول اعلاه معاملات الارتباط (Pearson) بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي اليه معاملات الارتباط بين درجات كل فقرة من فقرات المحور والمجموع الكلي لدرجات الاداة، ان كافة فقرات المحور رقابة الالتزام لها معامل ارتباط موجب بالمحور الذي تنتمي اليه تلك الفقرات عند مستوى معنوية (α= 0.000) فقد بلغ اعلى معامل ارتباط في فقرات هذا المحور مع المحور الكلي (0.827) عند مستوى معنوية (α= 0.00)، واقل مستوى معامل ارتباط كان (0.606) عند مستوى معنوية (α= 0.001)، ويستدل على ذلك ان كل فقرات المحور تتمتع بفاعلية عالية.

❖ **المحور الثالث: تقييم ادلة الرقابة واستكمال اصدار تقرير رقابة الالتزام ومتابعته**

يلاحظ من الجدول اعلاه معاملات الارتباط (Pearson) بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي اليه معاملات الارتباط بين درجات كل فقرة من فقرات المحور والمجموع الكلي لدرجات الاداة، ان كافة فقرات المحور **تقييم ادلة الرقابة واستكمال اصدار تقرير رقابة الالتزام ومتابعته** لها معامل ارتباط موجب بالمحور الذي تنتمي اليه تلك الفقرات عند مستوى معنوية (α= 0.000) فقد بلغ اعلى معامل ارتباط في فقرات هذا المحور مع المحور الكلي

(0.827) عند مستوى معنوية (α= 0.00)، واقل مستوى معامل ارتباط كان (0.632) عند مستوى معنوية (α= 0.000)، ويستدل على ذلك ان كل فقرات المحور تتمتع بفاعلية عالية.

خامسا: ثبات الاداة

للتأكد من مدى صلاحية الاستبانة كأداة لجمع البيانات اللازمة للدراسة الحالية تم اختيار مدى الاتساق الداخلي باستخدام معامل الفا كرونباخ (Cronpach's Alpha).

الجدول (14) قيمة معاملات الثبات لمتغيرات الدراسة

المتغير	عدد الفقرات	قيمة الفا كرونباخ
رقابة الالتزام	30	0.950
مبادء الالتزام	23	0.961
تقييم ادلة الرقابة واستكمال اصدار تقرير رقابة الالتزام ومتابعته	10	0.916
جميع محاور الاستبانة	63	0.978

المصدر: من اعداد الباحثتان

يلاحظ من جدول اعلاه توزيع قيمة معاملات الثبات لمتغيرات الدراسة ان عدد فقرات الاستبانة (63) فقرة موزعة على ثلاثة محاور، المحور الاول كانت عدد فقراته (30) فقرة وهو المتعلق بدراسة رقابة الالتزام فبلغت قيمة الفا-كرونباخ (0.950)، اما المحور الثاني يتعلق بموضوع مبادئ الالتزام وبلغ عدد الفقرات الموضوعة لهذا المحور (23) فقرة فبلغت قيمة الفا-كرونباخ (0.961)، فيما بلغ عدد فقرات تقييم ادلة الرقابة واستكمال اصدار تقرير رقابة الالتزام ومتابعته (10) فقرة فبلغت قيمة الفا-كرونباخ (0.916). وقد بلغت درجة اعتمادية هذه الاستبانة حسب معيار الفا كرونباخ (0.978) وهي نسبة جيدة لاعتماد نتائج الدراسة، اذ ان النسبة المقبولة لتعميم نتائج مثل هذه الدراسات هي (60%) والجدول (23) يوضح معاملات الثبات لجميع المتغيرات في الدراسة الحالية.

4-4 التحليل الوصفي لبيانات الدراسة:- للتعرف على آراء عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة، فقد تم حساب المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية، الوزن النسبي، والترتيب، وكما يأتي:

أولا: متغير رقابة الالتزام(1Y):- يتكون هذا المتغير في الاستبانة من عشرت فقرات (1 – 30) لقياس (متغير رقابة الالتزام)، ونلاحظ من نتائج الظاهرة في جدول (24) أن الوسط الحسابي العام للمتغير بلغ (4) , بين الوزن الافتراضي (3.41-4.20) , واهمية نسبية (78%) , عند مستوى تقييم جيد , وما يؤكد هذه النتيجة الانحراف المعياري للمتغير ككل اذ بلغت (0.82) , التي تشير الى التشتت المنخفض الاقل من واحد صحيح أي هناك تقارب وتجانس في وجهات نظر الافراد المبحوثين من عينة الدراسة , وهذه النتيجة تؤكد على اهمية التمويل الطارئ في ظل الجائحة في عمل وزارة الصحة.

جدول (15) مقاييس فقرات متغير رقابة الالتزام

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	درجة الموافقة
	Y_1	4.0079	0.8205	78%	مرتفعة

المصدر: من اعداد الباحثتان

اما على مستوى الفقرات الفرعية فهي تختلف في ترتيب اهميتها, حيث جاءت بالمرتبة الاولى الفقرة رقم (16) والتي تنص (ينبغي على المدققين التحقق من مدى امتثال الجهة الخاضعة للرقابة للسياسات والإجراءات المعمول بها والمتعلقة بالالتزام) , بوسط

حسابي (4.25) بين الوزن الفرضي (4.2 – 5) , واهمية نسبية (85%) عند مستوى تقييم مرتفع جداً, وما يؤكد هذه النتيجة الانحراف المعياري للفقرة اذ بلغت (0.76) , وبلغت شدة الاجابات التكرارية (46) وبنسبة مئوية (41.4 %) , التي تشير الى التشتت المنخفض الاقل من واحد صحيح أي هناك تقارب وتجانس في وجهات نظر الافراد المبحوثين من عينة الدراسة حول هذه الفقرة, التي تشير الى خيار (اتفق بشدة) , وهذه النتائج تؤكد ان الوزارة قيد الدراسة تمتلك كوادر بشرية تمكنها من تنفيذ الاعمال الموكلة اليها بشكل دقيق وسليم وفق افضل الممارسات الحديثة, كما حصلت الفقرة رقم (18) التي تنص (ينبغي على المدققين تقييم كفاءة الخبراء الخارجيين عند الاستعانة بهم في عملية التدقيق) , على اقل وسط حسابي , اذ بلغ (3.818) بين الوزن الفرضي (3.4 – 4.19) , واهمية نسبية (76%) عند مستوى تقييم جيد , وما يؤكد هذه النتيجة الانحراف المعياري , (0.89), التي تشير الى التشتت اقل من واحد صحيح أي هناك اختلاف في وجهات نظر الافراد المبحوثين من عينة الدراسة حول هذه الفقرة , وبلغت شدة الاجابات التكرارية (55) وبنسبة مئوية (49.5%) , التي تشير الى خيار (اتفق) , وهذه النتائج تؤكد ان الاعتماد على رقابة الالتزام في الوزارة يمكن ان تطبق التطبيقات الحديثة وفق الاساليب العلمية الحديثة, وما يؤكد هذه النتائج حصول جميع الفقرات الفرعية للمتغير على متوسطات حسابية تراوحت بين (اتفق بشدة , اتفق) وهذا ما يعكس التقارب والتجانس في إجابات أفراد وحدة المعاينة للدراسة نحو رقابة الالتزام ومدى اهمية تطبيقها في الوزارة محل الدراسة .

الجدول (16) مقاييس فقرات متغير رقابة الالتزام

	ت	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبية	الترتيب	درجة الموافقة
تخطيط رقابة الالتزام	.1	ينبغي على المدققين تحديد الأهداف الرئيسية التي يسعون إلى تحقيقها من خلال عملية الرقابة على الالتزام، وتحديد المعايير والمعايير التي سشتخدم لتقييم الامتثال	3.8909	1.01679	78%	3	مرتفعة
	.2	ينبغي ان يكون موضوع الرقابة واضحا ومحددا قبل البدء بعملية التدقيق وبالتالي تحديد نطاق الرقابة والمستخدمين المستهدفين من عملية التدقيق ونوع التقرير الذي يتم تقديمه	3.8909	1.01679	78%	4	مرتفعة
	.3	ينبغي على المدققين تحليل المخاطر المحتملة المرتبطة بالالتزام والمخاطر التي تواجه الجهة الخاضعة للرقابة، وذلك لتحديد النقاط الرئيسية التي يجب التركيز عليها أثناء عملية الرقابة	4.1818	.62342	84%	29	مرتفعة
	.4	على المدققين تحديد مستوى كل نوع من أنواع المخاطر (المتأصلة، الرقابة، الاكتشاف) مع اجراء تقييم لمخاطر عدم الالتزام التي على أساسها يتم تحديد نطاق وإجراءات التدقيق في كل مرحلة من مراحل التدقيق	4.1182	.71333	82%	26	مرتفعة
	.5	يجب على المدققين وضع خطة مفصلة لعملية الرقابة تشمل توزيع المهام والمسؤوليات، وتحديد الجدول الزمني، وتحديد الموارد اللازمة لتنفيذ الرقابة بفعالية	4.1364	.71005	83%	28	مرتفعة
	.6	على المدققين ان يأخذوا في الاعتبار الأهمية النسبية عند التخطيط لرقابة الالتزام للمسائل والمخاطر المحتملة	4.0727	.84277	81%	23	مرتفعة

	.7	يجب على المدققين اختيار الأدوات والتقنيات المناسبة التي ستساعدهم في تنفيذ عملية الرقابة بكفاءة، مثل استخدام البرمجيات الخاصة بإدارة الالتزام والتحقق منه	3.8818	.89578	78%	2	مرتفعة
	.8	ينبغي على المدققين التواصل بانتظام مع الجهة الخاضعة للرقابة لضمان فهم متطلبات الالتزام وتوجيه الجهود بشكل صحيح	4.1000	.82340	82%	25	مرتفعة
	.9	يجب على المدققين تنفيذ خطة الرقابة ومراقبتها بانتظام للتأكد من أن الأنشطة تتم وفقاً للمعايير والمتطلبات المحددة.	4.0364	.81192	81%	19	مرتفعة
	.10	على المدققين تحديد نطاق الرقابة كبيان واضح لمحور تركيز الرقابة ومداها وحدودها من حيث مدى التزام موضوع الرقابة بالمعايير	3.9727	.77174	79%	10	مرتفعة
	.11	على المدققين فهم طبيعة عمل الجهة الخاضعة للرقابة ذات الصلة بموضوع الرقابة في ضوء القوانيين والانظمة والتعليمات التي تحكمها	3.9455	.79950	79%	9	مرتفعة
	.12	ينبغي على المدققين تقييم أداء عملية الرقابة وتحديد النقاط القوية والضعف لتحسين العمليات المستقبلية	4.0818	.76784	82%	24	مرتفعة
	.13	ينبغي على المدققين توثيق نتائج عملية الرقابة بشكل مفصل للحفاظ على سجل دقيق وموثوق به	3.9727	.86161	79%	11	مرتفعة
تنفيذ رقابة الالتزام	.14	ينبغي على المدققين تنفيذ الخطة المعدة سابقًا بعناية، وضمان أن كل الخطوات المحددة في الخطة تتم بشكل صحيح	4.0273	.70981	81%	18	مرتفعة
	.15	ينبغي على المدققين جمع كافة البيانات والمعلومات اللازمة لتقييم الامتثال، سواء كانت تتعلق بالسجلات المالية، الوثائق القانونية، أو أي مصادر أخرى ذات صلة	4.0364	.78900	81%	20	مرتفعة
	.16	ينبغي على المدققين التحقق من مدى امتثال الجهة الخاضعة للرقابة للسياسات والإجراءات المعمول بها والمتعلقة بالالتزام	4.2545	.75948	85%	30	مرتفعة جداً
	.17	ينبغي على المدققين بناءً على النتائج التي تم جمعها وتقييمها تقديم التوصيات اللازمة لتحسين الالتزام وتعزيز فعالية العمليات	3.9182	.92995	78%	7	مرتفعة
	.18	ينبغي على المدققين تقييم كفاءة الخبراء الخارجيين عند الاستعانة بهم في عملية التدقيق	3.8182	.89013	76%	1	مرتفعة
	.19	يجب على المدققين توثيق جميع النتائج والتوصيات بشكل دقيق وشافٍ، بما في ذلك أي تعديلات أو تغييرات تم إجراؤها خلال عملية الرقابة	3.9818	.89834	80%	13	مرتفعة
	.20	ينبغي على المدققين التواصل بشكل فعّال مع الإدارة العليا أو الجهة المسؤولة عن الالتزام لتقديم تقارير مفصلة حول نتائج عملية الرقابة والتوصيات المقترحة	3.9364	.72031	79%	8	مرتفعة
	.21	ينبغي على المدققين متابعة تنفيذ التوصيات المقترحة ومراقبة التحسينات التي تم اقتراحها لضمان فعالية الإجراءات التصحيحية	3.9818	.77793	80%	14	مرتفعة
تقييم ادلة الرقابة واستكمال اصدار	.22	ينبغي على المدققين تحليل جميع البيانات والمعلومات المجمعة خلال عملية الرقابة لتقييم كفاءة الالتزام ومدى تحقيق الأهداف المحددة	4.0636	.80454	81%	22	مرتفعة

تقرير رقابة الالتزام ومتابعته	.23	ينبغي على المدققين تقييم مدى امتثال الجهة الخاضعة للرقابة للمعايير والسياسات والإجراءات المعمول بها	4.0455	.78268	81%	21	مرتفعة
	.24	ينبغي على المدققين تحديد النقاط القوية في عملية الالتزام، وكذلك التركيز على النواحي التي تحتاج إلى تحسين	4.0182	.76604	80%	17	مرتفعة
	.25	ينبغي على المدققين إعداد تقرير مفصل يشمل نتائج التقييم والتوصيات المقترحة لتحسين الالتزام، بما في ذلك أي ملاحظات أو اكتشافات مهمة	3.8909	.82779	78%	5	مرتفعة
	.26	ينبغي على المدققين توثيق جميع النتائج والتوصيات بشكل دقيق وشافٍ في التقرير، والتأكد من توضيح المعلومات بشكل مفهوم وواضح	3.9909	.80703	80%	15	مرتفعة
	.27	ينبغي على المدققين تقديم التقرير إلى الإدارة العليا أو الجهة المسؤولة عن الالتزام للمراجعة والموافقة	3.9000	.84539	78%	6	مرتفعة
	.28	ينبغي على المدققين متابعة تنفيذ التوصيات المقترحة ومراقبة التحسينات المطلوبة في عملية الالتزام	4.1273	.86850	83%	27	مرتفعة
	.29	ينبغي على المدققين مراقبة أداء عملية الالتزام بعد تنفيذ التوصيات، وتقديم تحديثات دورية إلى الإدارة حول التقدم المحرز وأي تحسينات أو تعديلات تم اتخاذها.	3.9727	.75976	79%	12	مرتفعة
	.30	ينبغي على المدققين إعادة تقييم الرقابة بانتظام لضمان استمرار فعالية الإجراءات والتحسين المستمر	3.9909	.72309	80%	16	مرتفعة

ثانيا: متغير مبادئ الالتزام (2Y):

تكون هذا المتغير في الاستبانة من عشرت فقرات (1 – 23) لقياس (مبادئ الالتزام)، ونلاحظ من النتائج الظاهرة في جدول ادناه أن الوسط الحسابي العام للمتغير بلغ (3.942) , بين الوزن الافتراضي (3.4 – 4.19) , واهمية نسبية (82%) , عند مستوى تقييم جيد , وما يؤكد هذه النتيجة الانحراف المعياري للمتغير ككل اذ بلغت (0.729) , التي تشير الى التشتت المنخفض الاقل من واحد صحيح أي هناك تقارب وتجانس في وجهات نظر الافراد المبحوثين من عينة الدراسة , وهذه النتيجة تؤكد على اهمية مبادئ الالتزام في عمل وزارة الصحة.

جدول (17) مقاييس فقرات متغير رقابة الالتزام

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية %	درجة الموافقة
	Y_2	3.942	0.729	82%	مرتفعة

المصدر: من اعداد الباحثتان

اما على مستوى الفقرات الفرعية فهي تختلف في ترتيب اهميتها , حيث جاءت بالمرتبة الاولى الفقرة رقم (15) والتي تنص (ينبغي على المدققين البقاء على تواصل مستمر مع الجهة الخاضعة للتدقيق وتقديم الدعم والتوجيه اللازم في جميع المراحل من عملية التدقيق) , بوسط حسابي (4.3) بين الوزن الفرضي (4.20– 5) , واهمية نسبية (86%) عند مستوى تقييم مرتفع جداً, وما يؤكد هذه النتيجة الانحراف المعياري للفقرة اذ بلغت (0.736) , وبلغت شدة الاجابات التكرارية (48) وبنسبة مئوية (43.2%) , التي تشير الى التشتت المنخفض الاقل من واحد صحيح أي هناك تقارب وتجانس في وجهات نظر الافراد المبحوثين من عينة الدراسة حول

هذه الفقرة, التي تشير الى خيار (اتفق بشدة) , وهذه النتائج تؤكد ان الوزارة قيد الدراسة على المدققين البقاء في تواصل مستمر مع الجهة المدققة وتقديم الدعم اللازم في جميع مراحل العمليات التدقيقية , كما حصلت الفقرة رقم (14) التي تنص (يجب على المدققين متابعة تنفيذ التوصيات المقترحة والتأكد من أن الجهة المدققة تتخذ الإجراءات اللازمة لتنفيذها بشكل صحيح) , على اقل وسط حسابي , اذ بلغ (3.97) بين الوزن الفرضي (3.4 – 4.19) , واهمية نسبية (79%) عند مستوى تقييم جيد , وما يؤكد هذه النتيجة الانحراف المعياري, (0.759), التي تشير الى التشتت المتوسط يقترب من واحد صحيح أي هناك اختلاف في وجهات نظر الافراد المبحوثين من عينة الدراسة حول هذه الفقرة , وبلغت شدة الاجابات التكرارية (61) وبنسبة مئوية (55 %) , التي تشير الى خيار (اتفق) , وهذه النتائج تؤكد ان مبادئ الالتزام يساعد في تحليل ومتابعة تنفيذ التوصيات المقترحة وان الجهة المدققة تتخذ الاجراءات اللازمة لتنفيذها بشكل صحيح, وما يؤكد هذه النتائج حصول جميع الفقرات الفرعية للمتغير على متوسطات حسابية تراوحت بين (اتفق بشدة , اتفق) وهذا ما يعكس التقارب والتجانس في إجابات أفراد وحدة المعاينة للدراسة نحو التمويل الطارئ ومدى اهمية تطبيقها في الوزارة محل الدراسة.

الجدول (18) مقاييس فقرات متغير مبادئ الالتزام

الابعاد	ت	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية %	الترتيب	درجة الموافقية
البعد الأول: الشفافية	1	ينبغي على المدققين التحقق من القوانين واللوائح والسياسات ذات العلاقة بجائحة كورونا	4.0091	.76020	80%	5	مرتفعة
	2	يجب على المدققين تحديد المعايير اللازمة لتقييم الالتزام، وضمان وضوحها وشفافيتها لضمان فهم الجميع	3.9909	.87257	80%	3	مرتفعة
	3	يجب على المدققين أن يبقى على اتصال دائم مع الجهة الخاضعة للتدقيق ويتبادل المعلومات والتحديثات بشكل منتظم لضمان فهم دقيق للظروف والتغييرات الجديدة	4.0727	.76277	81%	7	مرتفعة
	4	ينبغي على الجهة الخاضعة للتدقيق الإفصاح بوضوح عن أي تأثيرات مالية أو تشغيلية قد تكون قد نتجت عن جائحة كورونا وتأثيراتها على أدائها ونتائجها المالية	4.0727	.78646	81%	8	مرتفعة
	5	يجب على المدققين توثيق جميع الإجراءات والتحقق من النتائج بشكل دقيق، بما في ذلك أي تغييرات تم إدخالها بسبب الجائحة وكيفية تأثيرها على الالتزام	4.2909	.66836	86%	22	مرتفعة جدا
	6	يجب على المدققين تحديد وتقييم المخاطر المحتملة التي قد تنشأ نتيجة للتغيرات الناجمة عن جائحة كورونا والتأثيرات الاقتصادية والاجتماعية لها	4.2273	.75003	85%	20	مرتفعة جدا
	7	ينبغي على المدقق تقديم التوصيات اللازمة لتعزيز الشفافية في ظل الظروف الجديدة، مثل تحسين الإفصاح وتحديد المعلومات الرئيسية التي يحتاج المستثمرون والأطراف الأخرى إلى معرفتها	4.2273	.73770	85%	21	مرتفعة جدا
	8	يجب على المدقق مراجعة السياسات والإجراءات المعمول بها للتأكد من شمولها وانسجامها مع المعايير والمتطلبات القانونية والأخلاقية	4.1818	.75640	84%	17	مرتفعة جدا

	9	يجب على المدقق التحقق من أن الجهة الخاضعة للتدقيق قامت بالإفصاح الكامل والشفاف عن جميع المعلومات ذات الصلة بالالتزام، بما في ذلك المعلومات المالية والمعلومات ذات الصلة بالمخاطر والتحديات	4.1364	.72285	83%	15	مرتفعة
	10	يجب على المدقق مراقبة تنفيذ التوصيات المقترحة ومتابعة الالتزام بالمعايير والمتطلبات المحددة لضمان الشفافية والمساءلة	4.1091	.79385	82%	13	مرتفعة
البعد الثاني: المساءلة	11	ينبغي على المدققين تقديم تقارير دورية للجهات المعنية توضح نتائج عملية التدقيق وأي ملاحظات أو توصيات تم اكتشافها	4.1182	.76304	82%	14	مرتفعة
	12	يجب على المدققين توضيح المسؤوليات المحددة لكل من الجهات الخاضعة للتدقيق والجهة المدققة، وضمان أن جميع الأطراف ملتزمة بالمساءلة والتنفيذ الفعّال للإجراءات الموصى بها	4.1000	.75358	82%	12	مرتفعة
	13	ينبغي على المدققين مراجعة الإجراءات والسياسات المتبعة من قبل الجهة المدققة لضمان توافقها مع المعايير والتشريعات السارية، ومن ثم تقديم التوصيات اللازمة لتحسينها	4.0909	.79615	82%	10	مرتفعة
	14	يجب على المدققين متابعة تنفيذ التوصيات المقترحة والتأكد من أن الجهة المدققة تتخذ الإجراءات اللازمة لتنفيذها بشكل صحيح	3.9727	.75976	79%	1	مرتفعة
	15	نبغي على المدققين البقاء على تواصل مستمر مع الجهة المدققة وتقديم الدعم والتوجيه اللازم في جميع المراحل من عملية التدقيق	4.3000	.73634	86%	23	مرتفعة جدا
	16	يجب على المدققين تقييم أداء الجهة المدققة ومدى التزامها بالمعايير والتوصيات، وتقديم التوصيات اللازمة لتحسين الأداء في المستقبل	4.0818	.70557	82%	9	مرتفعة
	17	يجب على المدققين مراجعة السجلات والتوثيقات المقدمة من قبل الجهة المدققة للتأكد من دقتها وموثوقيتها	4.0091	.82945	80%	6	مرتفعة
البعد الثالث: الشمولية	18	ينبغي على المدققين تقديم التوجيهات اللازمة للشركة المدققة بشأن كيفية التعامل مع التحديات الفريدة التي تواجهها جراء الجائحة، وضمان استيعاب هذه التوجيهات في عملية التدقيق	4.1818	.66611	84%	18	مرتفعة جدا
	19	يجب على المدققين تحديد الأولويات الرئيسية التي يجب التركيز عليها خلال التدقيق لضمان شمولية العملية وتغطية جميع الجوانب الهامة	4.1727	.72768	83%	16	مرتفعة
	20	يجب على المدققين توسيع نطاق التدقيق ليشمل جميع المجالات المتأثرة بالجائحة، بما في ذلك التأثيرات على الأعمال، والموظفين، والتوريد، والتشغيل، والتمويل، وأي جوانب أخرى ذات أهمية	4.0909	.76080	82%	11	مرتفعة
	21	ينبغي على المدققين مراجعة سياسات وإجراءات الجهة الخاضعة للتدقيق للتأكد من توافقها مع التحديات الناشئة من الجائحة، وتقديم التوصيات اللازمة لتحسينها	3.9818	.85651	80%	2	مرتفعة
	22	يجب على المدققين ضمان مشاركة جميع الأطراف المعنية في عملية التدقيق، بما في ذلك الإدارة العليا، والموظفين، والجهات الخارجية المعنية	4.2000	.72694	84%	19	مرتفعة جداً

	23	يجب على المدققين البقاء على تواصل مستمر مع الجهات المدققة وتوضيح الأهداف والمتطلبات بشكل واضح لضمان شمولية العملية	4.0000	.82395	80%	4	مرتفعة

المصدر : من اعداد الباحثتان

ثالثا: متغير التحقق من كفاءة استخدام التمويل الطارئ في مواجهة جائحة كورونا (X):

تكون هذا المتغير في الاستبانة من عشرت فقرات (1 – 10) لقياس (كفاءة استخدام التمويل الطارئ في مواجهة الجائحة)، ونلاحظ من النتائج الظاهرة في جدول (28) أن الوسط الحسابي العام للمتغير بلغ (4.069) , بين الوزن الافتراضي (3.4 – 4.19) , واهمية نسبية (81%) , عند مستوى تقييم جيد , وما يؤكد هذه النتيجة الانحراف المعياري للمتغير ككل اذ بلغت (0.8058) , التي تشير الى التشتت المنخفض الاقل من واحد صحيح أي هناك تقارب وتجانس في وجهات نظر الافراد المبحوثين من عينة الدراسة , وهذه النتيجة تؤكد على اهمية استخدام التمويل الطارئ في مواجهة الجائحة في عمل وزارة الصحة.

جدول (19) مقاييس فقرات متغير رقابة الالتزام

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية %	درجة الموافقة
x		4.069	0.8058	81%	مرتفعة

المصدر : من اعداد الباحثتان

اما على مستوى الفقرات الفرعية فهي تختلف في ترتيب اهميتها , حيث جاءت بالمرتبة الاولى الفقرة رقم (7) والتي تنص (ينبغي على المدققين مراجعة العمليات والإجراءات الداخلية المعتمدة من قبل المنظمات والمؤسسات لضمان فعالية استخدام التمويل الطارئ) , بوسط حسابي (4.15) بين الوزن الفرضي (3.4 – 4.19) , واهمية نسبية (81%) عند مستوى تقييم مرتفع جداً, وما يؤكد هذه النتيجة الانحراف المعياري للفقرة اذ بلغت (0.8058) , وبلغت شدة الاجابات التكرارية (53) وبنسبة مئوية (47.7%) , التي تشير الى التشتت المنخفض الاقل من واحد صحيح أي هناك تقارب وتجانس في وجهات نظر الافراد المبحوثين من عينة الدراسة حول هذه الفقرة, التي تشير الى خيار (اتفق) , وهذه النتائج تؤكد ان الوزارة قيد الدراسة على المدققين مراجعة العمليات والإجراءات الداخلية المعتمدة من قبل المنظمات والمؤسسات لضمان فعالية استخدام التمويل الطارئ , كما حصلت الفقرة رقم (4) التي تنص (يقوم المدقق بمراجعة السجلات المالية المتعلقة بتوزيع التمويل الطارئ، مثل الحسابات البنكية، والفواتير، والسجلات المحاسبية وذلك بهدف التحقق من دقة وكمالية البيانات المالية المسجلة ومطابقتها للمعايير المحاسبية المعمول بها) , على اقل وسط حسابي , اذ بلغ (3.954) بين الوزن الفرضي (3.4 – 4.19) , واهمية نسبية (79%) عند مستوى تقييم جيد , وما يؤكد هذه النتيجة الانحراف المعياري, (0.92), التي تشير الى التشتت المتوسط يقترب من واحد صحيح أي هناك اختلاف في وجهات نظر الافراد المبحوثين من عينة الدراسة حول هذه الفقرة , وبلغت شدة الاجابات التكرارية (53) وبنسبة مئوية (47.7 %) , التي تشير الى خيار (اتفق) , وهذه النتائج تؤكد ان مبادئ الالتزام تساعد المدقق بمراجعة السجلات المالية المتعلقة بتوزيع التمويل الطارئ، مثل الحسابات البنكية، والفواتير، والسجلات المحاسبية وذلك بهدف التحقق من دقة وكمالية البيانات المالية المسجلة ومطابقتها للمعايير المحاسبية المعمول بها, وما يؤكد هذه النتائج حصول جميع الفقرات الفرعية للمتغير على متوسطات حسابية تراوحت بين (اتفق) وهذا ما يعكس التقارب والتجانس في إجابات أفراد وحدة المعاينة للدراسة نحو التمويل الطارئ ومدى اهمية تطبيقها في الوزارة محل الدراسة.

الجدول (20) مقاييس فقرات متغير التحقق من كفاءة استخدام التمويل الطارئ في مواجهة جائحة كورونا

ت	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاهمية النسبية %	الترتيب	درجة الموافقية
1	يقوم المدقق بتحليل الخطط والأهداف التي وضعتها المنظمات والمؤسسات لاستخدام التمويل الطارئ في مواجهة جائحة كورونا ويتضمن هذا التقييم فحص الهدف الرئيسي من استخدام التمويل، مثل دعم الصحة العامة، والحفاظ على القدرات الاقتصادية، وتخفيف الآثار الاقتصادية السلبية	4.0455	.83925	81%	3	مرتفعة
2	يقوم المدقق بتحليل مدى ملاءمة الخطط والأهداف المحددة للاحتياجات والمتطلبات الخاصة للمنظمات والمؤسسات المستفيدة. يتضمن ذلك فحص مدى تناسب الخطط مع الوضع الحالي للمنظمة، وتحديد ما إذا كانت الأهداف تلبي الاحتياجات الفعلية للمؤسسة في مواجهة التحديات الناجمة عن الجائحة	4.0727	.75065	81%	5	مرتفعة
3	يقدم المدقق التوصيات الضرورية لتحسين الخطط والأهداف المحددة لاستخدام التمويل الطارئ تشمل التوصيات تعديلات على الأهداف المحددة، أو إضافة عناصر جديدة إلى الخطط لتحسين استجابتها لاحتياجات المنظمات والمؤسسات المستفيدة	3.9909	.90357	80%	2	مرتفعة
4	يقوم المدقق بمراجعة السجلات المالية المتعلقة بتوزيع التمويل الطارئ، مثل الحسابات البنكية، والفواتير، والسجلات المحاسبية وذلك بهدف التحقق من دقة وكمالية البيانات المالية المسجلة ومطابقتها للمعايير المحاسبية المعمول بها	3.9545	.92256	79%	1	مرتفعة
5	يقوم المدقق بالتحقق من صحة العمليات المالية المرتبطة بتوزيع التمويل الطارئ، مثل عمليات الدفع والتحويل والاستخدام وذلك للتأكد من أن الأموال تُستخدم وفقًا للغرض المخصص لها، وأن الإجراءات الداخلية المعتمدة تُتبع بشكل صحيح	4.1364	.75998	83%	9	مرتفعة
6	يتمثل الجزء الأساسي من عمل المدققين في مراجعة السجلات المالية والتحقق من صحة العمليات المالية المتعلقة بتوزيع التمويل الطارئ واستخدامه	4.0636	.85967	81%	4	مرتفعة
7	ينبغي على المدققين مراجعة العمليات والإجراءات الداخلية المعتمدة من قبل المنظمات والمؤسسات لضمان فعالية استخدام التمويل الطارئ	4.1545	.66617	83%	10	مرتفعة
8	يقوم المدقق بإجراء مقابلات مع المسؤولين عن إدارة التمويل الطارئ والموظفين المعنيين للتحقق من تنفيذ السياسات والإجراءات بشكل صحيح وفعال	4.1000	.83446	82%	7	مرتفعة
9	يقدم المدقق تقارير دورية تحتوي على نتائج التدقيق والتوصيات لتحسين عمليات استخدام التمويل الطارئ وزيادة كفاءتها	4.0727	.83181	81%	6	مرتفعة
10	يقوم المدقق بمتابعة تنفيذ التوصيات والتقييم المستمر لأداء استخدام التمويل الطارئ لضمان استمرارية تحقيق الأهداف المحددة	4.1000	.69003	82%	8	مرتفعة

المصدر: من اعداد الباحثتان

الاستنتاجات

1. ان رقابة الالتزام وفق مبادئها الثلاث الشفافية والمساءلة والشمولية على التمويل الطارئ تعمل على تقديم التقارير الرقابية الموثوق بها حول سلامة ادارة الانفاق العام في اوقات الازمات واتخاذ الاجراءات الكفيلة في اتخاذ القرارات وفقا لما تقتضيه الظروف المحيطة بالأزمات وتعزز من اجراءات الحوكمة الجيدة من خلال تحديد مواطن الضعف والانحراف عن تنفيذ القوانين والانظمة والتعليمات التي تحكم الاداء في ادارة الاموال وسلامة الانفاق في ظل الازمات والكوارث.
2. ان ممارسة رقابة الالتزام في ظل الظروف الطارئة يتوجب على المدقق بذل عناية مهنية أكثر كون بيئة الاعمال في ظل وباء كورونا والاحداث الطارئة يزداد فيها مخاطر الاحتيال او تدني الالتزام بالأطر القانونية والتشريعية والنظامية والتصرفات التي ترافق مواجهة الوباء.

3. كان للمنظمات المهنية (المحاسبية والتدقيق) دور فعال من خلال الاستجابة والتكييف لتأثيرات الجائحة على القضايا الناشئة نتيجة تفشي الجائحة وذلك من خلال اصدار مجموعة من النشرات والارشادات للمدققين لغرض اخذها بعين الاعتبار عند اعداد التقارير المالية في ظل فيروس كورونا.
4. ان نشر تقارير دورية حول استخدام التمويل الطارئ وتوجيهه يعزز من الشفافية وبالتالي تكون العمليات المالية واضحة ومفهومة للجميع، اذ يتمكن الجميع من معرفة كيفية استخدام الأموال الطارئة وتوجيهها ويصبح من السهل على المستثمرين والجمهور فهم العمليات المالية والأهداف المحددة، فعندما يتم نشر تقارير دورية، يتم بناء الثقة بين الجمهور والجهات المعنية ويعتبر هذا جزءًا أساسيًا من العملية المالية الشفافة والمفهومة ويمكن للجهات المعنية مراقبة الأداء والتأكد من تحقيق الأهداف المحددة ويؤدي ذلك إلى تحسين الأداء المالي وتوجيه الجهود نحو تحقيق الفعالية.
5. ان وجود اليات في تقديم التقارير الدورية للجهات المعنية والمسؤولين يعزز من المساءلة من جهة والتقييم المستمر لأداء استخدام التمويل الطارئ من جهة أخرى، فعندما يكون هناك آليات محددة لتقديم التقارير الدورية، تكون هناك المساءلة من جهة اذ يتم تحديد المسؤوليات والمهام المتعلقة بالتمويل الطارئ ويمكن للجهات المعنية مراقبة الأداء والتأكد من تحقيق الأهداف المحددة ويصبح من السهل تحديد المسؤولين عن القرارات المالية، ويمكن للآليات المحددة أن تساعد في تقديم تقارير دورية للجهات المعنية والمسؤولين وهذا يؤدي إلى تحسين الأداء المالي وتوجيه الجهود نحو تحقيق الفعالية بالإضافة الى يمكن للآليات أن تساعد في تحقيق التوازن بين المساءلة والتقييم المستمر ويتم مراقبة الأداء وتحديد النقاط التي تحتاج إلى تحسين.

التوصيات

1. ينبغي أن تكون الرقابة على التمويل الطارئ مبنية على مبادئ الشفافية والمساءلة أي ان يتم توثيق القرارات المالية وتقديم تقارير دورية حول سلامة إدارة الإنفاق العام ويمكن للجهات المعنية مراقبة الأداء والتأكد من تحقيق الأهداف المحددة وأن يتم تحديد مواطن الضعف والانحراف عن تنفيذ القوانين والأنظمة والتعليمات ويمكن أن يكون هذا جزءًا من استراتيجية الرقابة لتحسين الأداء وتوجيه الجهود نحو تحقيق الفعالية، كذلك تعزز إجراءات الحوكمة الجيدة من خلال اجراءات تحديد المسؤوليات وتطبيق القوانين والتنظيمات بشكل صارم.
2. في ظل الازمات او الظروف الطارئة يتوجب على الأجهزة العليا للرقابة زيادة إجراءات التدقيق والتركيز على المخاطر المتزايدة في الاحتيال والفساد من خلال تكثيف إجراءات الرقابة والاهتمام بتدقيق البرامج والموازنات الطارئة وإعادة توزيع المهام بشكل مستمر واتخاذ إجراءات تضمن جودة العمل وبما يتجانس مع معايير وإجراءات تلك الأجهزة وان تكون التقارير ملائمة للظروف القائمة في ظل الازمة.
3. يجب أن يتم تحديث السياسات والإجراءات الرقابية لتكوين إطار عمل ملائم للتدقيق في ظل الازمات وان تشمل سياسات التعامل مع المخاطر والتحولات الاقتصادية والاجتماعية، يتطلب كذلك أن تقدم المنظمات المهنية التدريب والتوجيه للمدققين حول كيفية التعامل مع القضايا الناشئة في ظل الأزمة ويمكن أن يكون ذلك عبر ورش عمل وندوات عبر الإنترنت، ويجب أن يكون لدى المدققين القدرة على التكيف مع التغييرات السريعة في الظروف وان يتم تحديث الرقابة بشكل مستمر للتعامل مع الأوضاع المتغيرة.
4. يجب أن تعمل المؤسسات على نشر تقارير دورية حول استخدام التمويل الطارئ وتوجيهه وأن تكون هذه التقارير شفافة ومفهومة للجميع ويمكن أن تشمل هذه التقارير معلومات حول الأموال المستخدمة والأهداف المحددة، كذلك يمكن أن يؤدي نشر تقارير دورية إلى بناء الثقة بين الجمهور والجهات المعنية ويصبح من السهل على المستثمرين والجمهور فهم العمليات المالية والأهداف المحددة.

5. يجب أن يتم تحديد المسؤوليات والمهام المتعلقة بالتمويل الطارئ وأن تشمل هذه المهام توجيه الأموال وتحديد الأهداف المحددة ليصبح من السهل تحديد المسؤولين عن القرارات المالية، ويجب أن تساعد الآليات المحددة في تقديم تقارير دورية للجهات المعنية والمسؤولين وأن تكون هذه التقارير شفافة ومفهومة للجميع، ويمكن للجهات المعنية مراقبة الأداء والتأكد من تحقيق الأهداف المحددة بما يؤدي إلى تحسين الأداء المالي وتوجيه الجهود نحو تحقيق الفعالية، وتحقيق التوازن بين المساءلة والتقييم المستمر ومراقبة الأداء وتحديد النقاط التي تحتاج إلى تحسين.

المصادر:

المصادر العربية

أولا: الوثائق والقوانين والتقارير الرسمية

1. قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (13) لسنة / 2011 (المعدل).
2. قانون وزارة الصحة العراقية رقم (10) لسنة / 1983.
3. التقارير الرقابية الصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي حول جائحة كورونا.

ثانيا: الكتب العربية

1. الزقازيق، عادل، (2010)،" إدارة الازمات المالية منظومة الإصلاح الإداري بين النظرية والتطبيق"، مجموعة النبيل العربية، القاهرة، مصر.
2. رضوان، عباس احمد، (1998)، " دراسات متقدمة في المراجعة "، مكتبة دار الجلاء الجديدة، المنصورة، مصر.
3. ديري، زاهد محمد، (2011) " الرقابة الادارية"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

ثالثا: الاطروحات والرسائل

1. السيد، إبراهيم السيد احمد، (2005)، البناء القيمي وعلاقته الاجتماعية والدافعية للانجاز دراسة ميدانية على عينة من الطلاب الاندنوسيين والماليزيين الدارسين بالجامعات المصرية، بحث مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم العلوم الاجتماعية جامعة.

2. إبراهيم، مهند إسماعيل، (2023)، تدقيق الالتزام على وفق معايير الانتوساي وانعكاسه على جودة التقارير الرقابية، بحث مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد وهو جزء من متطلبات نيل شهادة محاسب قانوني وهي اعلى شهادة مهنية في حقل الاختصاص يتمتع حاملها بجميع حقوق وامتيازات شهادة الدكتوراه.

3. النعيزي، نائل عبد علي، (2015)، " مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي) "، بحث مقدم لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في القيادة الادارية، اكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا البرنامج المشترك بين جامعة الأقصى واكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا، غزة، فلسطين.

4. حسن، محمد فلاح، (2018)، " الالتزام بمعايير الانتوساي واثرها في جودة إدارة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية "، بحث مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد وهو جزء من متطلبات نيل شهادة محاسب قانوني وهي اعلى شهادة مهنية في حقل الاختصاص يتمتع حاملها بجميع حقوق وامتيازات شهادة الدكتوراه.

5. شرف، جهاد محمد محمد، (2005)،" اثر الرقابة المالية على استمرارية التمويل للمؤسسات الاهلية– دراسة ميدانية للمؤسسات الاهلية في قطاع غزة"، دراسة مقدمة الى كلية التجارة، الجامعة الإسلامية للحصول على درجة ماجستير علوم في المحسبة والتمويل.

رابعا: البحوث والدوريات

1. العمري، غسان، التمكين كمدخل لتحسين إدارة الازمات في العنف الطلابي في الجامعات، الملتقى الدولي الرابع حول إدارة الازمات في ظل اقتصاد المعرفة، جامعة 20 اوت سكيكده، الجزائر، 2008.
2. الشهيب، احمد عبد الحسين احمد، قياس مدى التزام الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بتطبيق المعايير الدولية للانتوساي باستعمال أداة ICAT رقابة الالتزام، بحث تطبيقي في دوان الرقابة المالية الاتحادي، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، (2019).
3. العميد، علي عبد الرضا حمودي، مؤشرات الحيطة الكلية وإمكانية التنبؤ المبكر بالازمات، دراسة تطبيقية – حالة العراق، المديرية العامة للإحصاء والبحوث البنك المركزي العراقي، 2011.
4. البصيري، مهند محسن، مدققو الحسابات والازمة الاقتصادية العالمية، بحث مقدم الى جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، مؤتمر الازمة المالية العالمية وكيفية علاجها من منظور النظام الاقتصادي العربي والإسلامي، 2009.

5. علي، أسامة عبد المنعم السيد، المشهداني، عمر اقبال، الازمة المالية هل ازمة معايير محاسبية وتدقيقية ام اخلاقية، مجلة أبحاث اقتصادية وادارية، جامعة محمد حمزة بسكره، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير، العدد الثامن، 2010.
6. حسين، هناء عواد، المعموري، علي محمد ثجيل، التطورات المستقبلية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية من تدقيق الوحدات الاقتصادية لتحديد مؤشرات مخاطر الازمات المالية.
7. سهو، نزهان محمد، الازمة المالية العالمية الراهنة المفهوم الأسباب التداعيات، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الثالث والثلاثون، 2010.
8. مصلح، صالح، اعداد التقارير الرقابية وفق المعايير الدولية– دوان الرقابة المالية والادارية، ورقة عمل مقدمة في الدراسة التدريبية بعنوان" مكافحة الفساد للعاملين في الرقابة الداخلية في وزارة التربية والتعليم"، رام الله، فلسطين، 2013.

خامسا: إصدارات مهنية

1. ورقة بحثية حول تدقيق الالتزام في ظل وباء كوفيد 19، لجنة المعيير المهنية للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية.

المصادر الإنكليزية:

1. Alibhai, Salim, Johnstone, Chris, Bakker, Erwin, Kuria, Patrick, Naidoo, Christohper, Bharadva, Kunal, Rands, Edwared, Shah, Darshan, Coetsee, Danie, Dougherty, James, “Interpretation And Application Of IFRS Standards” John Wiley & sons (2019).
2. Compliance Audit ISSAIs Implementation Handbook, iCAT Tools, IDI, V1, 2014.
3. Compliance Auditing Guideline of India, Comptroller & Auditor General in INDIA, 2016.
4. Financial and Compliance audit Manual European Court of Auditors Guide, Sep.,2017.
5. Fayol H."General and industrial management", London, publishing, 1989.
6. Financial and Compliance audit Manual European Court of Auditors Guide, Sep.,2017.
7. Hill, Charles W.L.& Jones, Gareth R.,"Strategic Management Theory, An Integrated Approach",9th Edition, Cengage Learning, Canada, 2010.
8. International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) 4200, “Compliance Audit Guidelines Related to The Audit of Financial Statements”, INTOSAI, 2013.
9. INTOSAI, (2019), “Auditing Agriculture and Food Production Guidance for Supreme Audit Institutions”.
10. International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) 4000, “Compliance Audit Guidelines”, INTOSAI, 2016.
11. International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) 400, “Fundamental Principles of Compliance Auditing”, INTOSAI, 2013.
12. International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) 100, “Fundamental Principles of Public Sector Auditing”, INTOSAI, 2013.
13. INTOSAI Guidelines of Compliance Audit ISSAI4100-4200, PSC Professional standards Committee & CAS Compliance Audit Standards Subcommittee,2015.
14. PWH, (2009), “A practical Guide to accounting for agricultural assets”.
15. Whittington, Ray, Pany, Kurt, “Principles of Auditing Other Assurance services”, 2 ed, McGraw Hill LLC., 2023. 2022.
16. Wheelen, Thomas L. & Hunger, J. David, "Strategic Management and Business Policy" Toward Global Sustainability, 13th Edition, Pearson Education, 2011.
17. https://aaahq.org (AAA) جمعية المحاسبة الامريكية
18. https://www.ifrs.org (IASB) مجلس معايير المحاسبة الدولي
19. https://www.ifac.org (IFAC) الاتحاد الدولي للمحاسبين
20. https://www.iaasb.org (IAASB) مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية
21. http://www.isx-iq.net سوق العراق للأوراق المالية
22. https://www.isc.gov.iq الهيئة العراقية للأوراق المالية
23. https://www.cosit.gov.iq وزارة التخطيط العراقية / الجهاز المركزي للإحصاء
24. http://www.mof.gov.iq وزارة المالية العراقية