

مدى تطبيق المعايير للاجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي) في ديوان الرقابة المالية الاتحادي

**The extent to which the standards applied to the Supreme Audit Institutions  
(INTOSAI) in the Federal Boards of Supreme Audit**

ا.د. بشرى نجم عبدالله المشهداني

كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة بغداد

سهير موفق عبد الحسين

الباحثة

**المستخلص**

يهدف البحث إلى التعريف بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي) والتي تنظم عمل الأجهزة العليا للرقابة المالية وإدارة مهامها ومسؤولياتها، كما يهدف إلى بيان تفاصيل المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ، ومدى تطبيقها من ديوان الرقابة المالية الاتحادي عند ممارسة أعماله الرقابية على الوحدات الاقتصادية الخاضعة لرقابته . ولغرض تحقيق أهداف البحث تم تصميم إستبانة تضمنت العديد من الأسئلة التي وجهت إلى عدد من المسؤولين والعاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي والهيئات التابعة له بشأن مدى تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية . وقد توصل البحث إلى جملة من الاستنتاجات أهمها أن هناك قصور في عدد ومضمون الأدلة الرقابية الصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق مقارنة بعدد ومضمون المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية الصادرة عن منظمة الانتوساي، إذ أن هناك تقدم بطيء ومحدود جداً لعملية تطوير الأدلة الرقابية الصادرة عن الديوان على وفق مستجدات البيئة المحلية مقارنة بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية التي تخضع للتعديل والتطوير المستمر ، كما قدم البحث مجموعة من التوصيات تجلّى أهمها في حث المسؤولين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومن بينهم من يمثل الديوان في مجلس القواعد والمعايير المحاسبية والتدقيقية في العراق بضرورة التوافق مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية أو تبنيها .

**Abstract**

The objective of this research is to define the international standards of the Supreme Audit Institutions (INTOSAI), which regulate the work of the SAIs and the management of their functions and responsibilities. It also aims at detailing the international standards of the Supreme Audit Institutions, Subject to his control .

In order to achieve the objectives of the research, a questionnaire was designed which included many questions that were addressed to a number of officials and employees of the Federal Audit Bureau and its affiliated bodies regarding the extent to which the international standards of SAIs are applied .

The research found a number of conclusions, the most important of which is that there is a shortage in the number and content of the audit evidence issued by the Federal Audit Office in Iraq compared to the number and content of the international standards of the Supreme Audit Institutions issued by INTOSAI, as there is slow progress and very limited to the development of the audit evidence issued in accordance with the latest developments of the local environment compared to the international standards of the Supreme Audit Institutions, which are subject to constant modification and development. The research also presented a set of recommendations, the most important of which was the urging of officials in the Federal Audit Bureau, The representative of the SAI in the Board of Accounting and Auditing Rules and Standards in Iraq should comply with the international standards of the Supreme Audit Institutions or adopt them.

## المبحث الأول

### منهجية البحث والدراسات السابقة

#### ١- منهجية البحث

##### ١-١ مشكلة البحث

تُعد المعايير الرقابية ومن بينها المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي) عنصراً رئيساً من عناصر التنظيم المهني ، فضلاً عن الإعتماد عليها من الأطراف ذات الصلة لتحديد مسؤولية أجهزة الرقابة الخارجية عن رأيها المهني بشأن عدالة وسلامة التقارير المالية للجهات الخاضعة لرقابتها.

وعلى هذا الأساس ، تقتضي الحاجة في العراق في تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية وبما يحقق الشفافية والمساواة عن أعمال الجهاز الأعلى للرقابة المالية في العراق ممثلاً بديوان الرقابة المالية الاتحادي وأداء الوحدات الاقتصادية الخاضعة لرقابته لضمان المحافظة على المال العام وسلامة التصرف به . وتتخلص مشكلة البحث في ما مدى تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية من ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق عند ممارسته لمهام الرقابة على الوحدات الاقتصادية الخاضعة لرقابته ، بمعنى آخر إلى أي مدى ترقى الأدلة الرقابية المطبقة حالياً في الديوان لأن تكون شاملة لمتطلبات المعايير المذكورة ؟

##### ٢-١ أهداف البحث

يهدف البحث الى عرض تفاصيل المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ، مع بيان مدى تطبيقها من ديوان الرقابة المالية الاتحادي عند ممارسة أعماله الرقابية على الوحدات الاقتصادية الخاضعة لرقابته .

##### ٣-١ فرضية البحث

يستند البحث إلى الفرضية الآتية

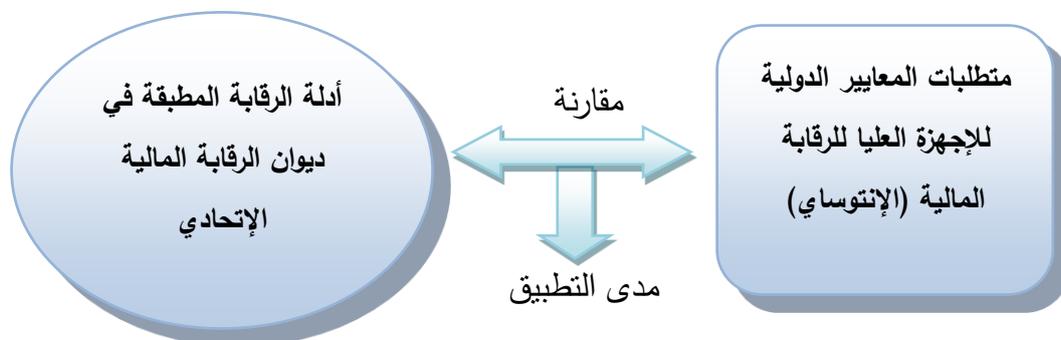
لا يقوم ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية عند ممارسته لإعمال وأنشطة الرقابة في العراق " ، ويمكن توضيح المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة للفرضية الأولى في الشكل (١) أدناه :

### الشكل (١)

المتغيرات المستقلة وغير المستقلة (التابعة) لفرضية البحث الأولى

المتغيرات التابعة

المتغيرات المستقلة



#### ١-٤ أهمية البحث

تتجسد أهمية البحث في تحديد مدى تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية من ديوان الرقابة المالية الأتحادي في أثناء إجراء أعمال الرقابة على الجهات الخاضعة لرقابته (ممن تطبق النظام المحاسبي الحكومي والمرتبطة حساباتها مركزيا بالخزينة العامة للدولة)، وما يحدثه ذلك من دور إيجابي في الوصول إلى النتائج المرغوبة لأداء الديوان ذاته ، فضلاً عن أداء الجهات الخاضعة لرقابته .

#### ١-٥ أساليب جمع البيانات والمعلومات

١. الجانب النظري : إتمدت الباحثة في إثراء هذا الجانب على ما متوافر من كتب ورسائل وأطاريح وأبحاث عربية وأجنبية ، وكذلك القوانين والتشريعات والوثائق الرسمية والأدلة والمعايير الرقابية المحلية والدولية ، فضلاً عن الإستعانة بالأبحاث والدراسات المنشورة على شبكة الإتصالات الدولية (الأنترنت).

٢. الجانب التطبيقي : إستندت الباحثة في تحقيق أهداف البحث وإختبار فرضية على الآتي:

- أ. بيان الأدلة الرقابية المعتمدة من ديوان الرقابة المالية الأتحادي أثناء قيامه بأعمال الرقابة على الجهات المعنية .
- ب. تنظيم إستبيان تم توجيهه إلى عدد من العاملين في ديوان الرقابة المالية الأتحادي وعدد من الهيئات التابعة له .
- ت. إجراء لقاءات ومقابلات مباشرة مع عدد من المسؤولين في الجهات المشار إليها في أعلاه.

#### ١-٦ مجتمع وعينة البحث

أولاً : مجتمع البحث ، وتمثل بمنسوبي ديوان الرقابة المالية الأتحادي المتمثلين بالأفراد العاملين فيه موزعين على أساس العناوين الوظيفية ، إذ بلغ عدد مجموع الأفراد (٦٠٦) لسنة ٢٠١٦ من ذوي العناوين المتقدمة في حقل الرقابة والتدقيق موزعين ما بين الفئة الأولى (الخبراء) والبالغ عددهم (١٢) ، ومعاوني المدراء العاملين والبالغ عددهم (١١) ، ورئيس هيئة أقدم وعددهم (١٦) ورئيس هيئة وعددهم (٩٩) ، وكذلك معاون رئيس هيئة وبلغ عددهم (١٣٦) ، فضلاً عن فئة رقيب مالي أقدم وبلغ عددهم (٣٣٢) .

#### ١-٧ دراسات سابقة والإسهامة التي قدمها البحث الحالي

##### أ- الدراسات السابقة

١. دراسة الدعيس (٢٠٠٥) "مدى تطبيق المعايير الرقابية للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي) بالجهاز الرقابي المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن "

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق الجهاز المركزي للرقابة في اليمن للمعايير الرقابية وكذلك على المعوقات التي تحد من تطبيق الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن للمعايير الرقابية ، وأشارت نتائج الدراسة إلى أن الجهاز المركزي في اليمن يطبق المعايير الرقابية للانتوساي بدرجة مرتفعة وأن اهم المعوقات التي تحد من تطبيق المعايير تتمثل في غياب النص التشريعي الذي يلزم بتطبيق المعايير الرقابية للانتوساي وعدم وجود ترجمة فورية للتطورات والتغيرات التي تطرأ على تلك المعايير ، وتمثلت أهم توصيات الدراسة في إستمرار العمل على تطبيق المعايير الرقابية الصادرة عن الإنتوساي بالجهاز المركزي إلى أن يتم إصدار معايير محلية ملائمة للظروف البيئية اليمنية وكذلك إجراء دراسات وبحوث ميدانية حول تطبيق المعايير الرقابية الصادرة عن الإنتوساي بشكل مفصل والتعرف على مواطن القوة والضعف في تطبيق تلك المعايير .

## ٢. دراسة أبو هذاف (٢٠٠٦) "تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية - دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة" .

هدفت الدراسة إلى التعرف على ماهية المعايير الرقابية الحكومية وتحديد مدى استخدام تلك المعايير في دوائر الرقابة المالية والإدارية هناك وكذلك أهمية وأنواع الرقابة في القطاعات الحكومية ، ومعرفة أساليب وأنظمة الرقابة في الدوائر الإدارية في قطاع غزة وإلقاء الضوء على المعوقات التي تواجه تطبيق معايير الرقابة في دوائر الرقابة المالية والإدارية التابعة لها ، وأشارت نتائج الدراسة إلى أن هناك معوقات تحول دون تطبيق بعض المعايير ومنها معايير الجودة نتيجة للظروف السياسية والاقتصادية في قطاع غزة وضعف إهتمام إدارة الديوان بالتعليم المستمر وعقد الدورات التدريبية وعدم كفاية الموارد البشرية العاملة في الديوان ، وفي ضوء ما سبق أوصت الدراسة بضرورة قيام إدارة ديوان الرقابة المالية والإدارية بتعزيز الإهتمام بتطبيق معايير الرقابة وأي إجراءات مماثلة لها وضرورة أن يتضمن تقرير الرقابة المالية الإشارة إلى طبيعة أي معلومات سرية تم حذفها نظرا لسريتها أو خصوصيتها .

## ٣. الآغا (٢٠١٥) "مدى تطبيق معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها في ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين"

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى استخدام معايير التدقيق الحكومية في الدوائر الرقابية والإدارية في دولة فلسطين وكذلك التعرف على أهمية وأنواع التدقيق في الدوائر الحكومية ، وإلقاء الضوء على المعوقات التي تواجه تطبيق هذه المعايير من الجهاز الرقابي العامل هناك ، وتمثلت أهم الإستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة في ضعف الإهتمام بعقد الدورات التدريبية والتطويرية لمنسوبي الديوان وبصورة مستمرة وعدم توفر نظام مراجعة النظير ونظام مراقبة الجودة الذي يبين مدى إتزام الديوان بتطبيق تلك المعايير ، وأوصت الدراسة بضرورة قيام إدارة الديوان بتعزيز الإهتمام بتطبيق معايير التدقيق الحكومية وأي إجراءات مماثلة لها ، وكذلك الإهتمام المستمر وضرورة عقد الدورات التدريبية المتخصصة لرفع كفاءة منسوبي الديوان في المجالات العلمية والعملية .

## ٤. ٢٠٠٨: The framework of INTOSAI government auditing standards, Azuma "إطار لمعايير التدقيق الحكومية - الانتوساي" .

بحثت الدراسة في كيفية قيام منظمة الإنتوساي بإصدار المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية مع الأخذ في الحسبان إختلاف أهداف الرقابة في القطاع الحكومي عن أهداف الرقابة في القطاع الخاص ، حيث تتطلب الأخيرة تطبيق المعايير الدولية للتدقيق التي وضعها المجلس الدولي لمعايير التدقيق وضمان الجودة (IASB) ، الأمر الذي يستوجب إصدار وتطوير معايير للرقابة على الوحدات التابعة للقطاع العام ، إذ أسفرت الجهود المبذولة في هذا المجال عن قيام الأجهزة العليا للرقابة المالية بإصدار المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي) .

### ب- الأسهامة التي قدمها البحث الحالي

يعد البحث الحالي من أول الدراسات ( بحسب إطلاع الباحثان ) العراقية في مجال تقييم مدى تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي) في ديوان الرقابة المالية الاتحادي بهدف الأرتقاء بالأدلة الرقابية المطبقة حالياً في الديوان لتتماشى وتتسجم مع متطلبات تطبيق تلك المعايير ، حيث أشر البحث مجموعة من مجالات القصور من خلال مقارنة الأدلة الرقابية الصادرة عن الديوان ومتطلبات المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والتي تستوجب إعادة النظر والتطوير في المستقبل .

### المبحث الثاني

## ٢- المعايير الدولية لأجهزة الرقابة المالية

### ١-٢ أولاً: المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية (INTOSAI)

وهي منظمة مستقلة، مهنية وغير سياسية، تأسست عام ١٩٥٣ بمبادرة من الرئيس السابق للجهاز الأعلى الكوبي ، حيث اجتمع آنذاك أربعة وثلاثون جهازاً رقابياً لعقد المؤتمر الأول للانتوساي في كوبا وهي تضم كافة مؤسسات الرقابة العليا في الدول ومسؤولة عن إصدار المعايير الدولية لأجهزة الرقابة المالية ، وتهدف المنظمة إلى تشجيع تبادل الأفكار والمعرفة والخبرات والتجارب بين الأجهزة العليا للرقابة المالية في مجال الرقابة المالية و يبلغ عدد أعضائها حالياً مائة وإثنين وتسعون عضواً. ( Gheorghie, ٢٠١٢:٢٠٤ ).

وتقوم منظمة الإنتوساي بإنجاز واجباتها ومهامها من خلال العديد من الأجهزة والبرامج والنشاطات ، وتشمل أهم هياكل الإنتوساي الرئيسة ما يأتي ( <http://www.intosai.org> ) :

١. المؤتمر، وهو أعلى هيئة بالمنظمة حيث يجمع جميع الأعضاء الداخلة فيها ، وينعقد كل ثلاث سنوات تحت رئاسة الجهاز الأعلى للرقابة المالية للدولة التي تنظم المؤتمر ويتيح الفرصة لتبادل التجارب والآراء ومناقشة المواضيع الفنية بين جميع أعضاء الإنتوساي ، كما يتم خلاله طرح المقترحات واتخاذ القرارات من أجل تحسين وتطوير الرقابة المالية على المستوى الدولي .

٢. المجلس التنفيذي ، ويتألف من ثمانية عشر عضواً ويجتمع مرة واحدة في السنة ، ويرأس المجلس التنفيذي رئيس الجهاز الأعلى للرقابة الذي أنعقد بيلده آخر مؤتمر للانتوساي ، ويتوجب على المجلس التنفيذي أداء واجبات منها تلك التي كُلف بها المجلس التنفيذي من المؤتمر، ودراسة مدى توافر شروط العضوية في الأجهزة العليا للرقابة المالية التي ترغب في الانضمام إلى منظمة الإنتوساي وكذلك الإعراف بمجموعات العمل الإقليمية التي ترغب بدورها في المشاركة بنشاطات محددة في إطار منظمة الإنتوساي، وإعتماد مشروع ميزانية الثلاث سنوات، بما في ذلك الاقتراحات المتعلقة بتسويات مبالغ العضوية واشتراكات الأعضاء وعرضها على المؤتمر وكذلك اعتماد الميزانية السنوية مع مراعاة تنفيذ الخطة الإستراتيجية للانتوساي ،ومراجعة واعتماد التقرير السنوي للأمانة العامة في أذناه .

٣. الأمانة العامة ، وتتواجد بمدينة فيينا في مقر الجهاز الأعلى للرقابة النمساوي ، وتوفر الأمانة العامة الدعم الإداري للانتوساي كما تقوم بإدارة ميزانية الإنتوساي وتقديم المساعدة للمجلس التنفيذي والمؤتمر وتيسر كذلك الإتصالات بين الأعضاء وتقوم بتنظيم الندوات والدراسات.

٤. المجموعات الإقليمية ، وتمثل مهامها في تحقيق أهداف الإنتوساي على المستوى الإقليمي، وذلك من خلال تشجيع ومطالبة أعضائها في مجال التعاون العملي والفني، ويتضمن المجلس التنفيذي سبعة مجاميع إقليمية موضحة في الجدول ( ١ ) في أذناه :

### المجاميع الإقليمية التابعة للمجلس التنفيذي لمنظمة الإنتوساي

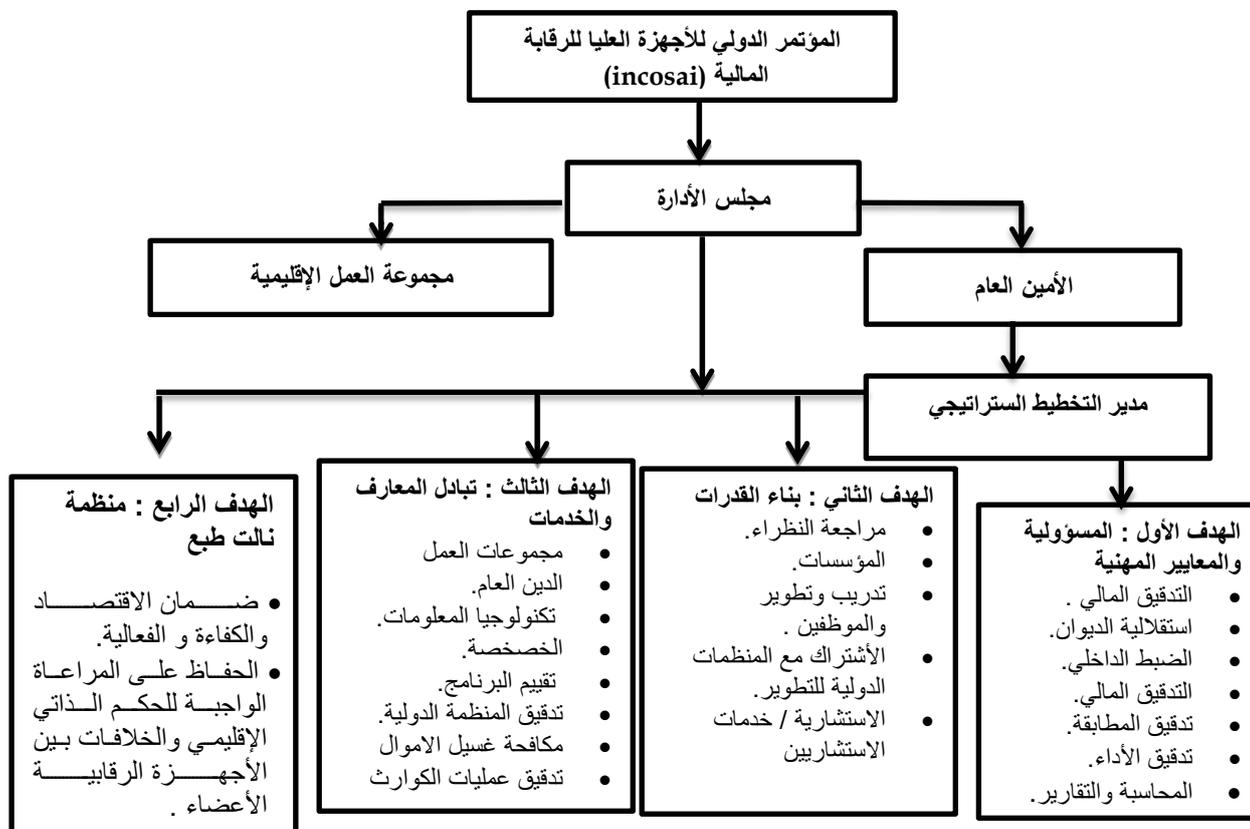
سنة التأسيس	المجموعة	الأولاسافس
١٩٦٥	مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية بأمريكا اللاتينية والكاريبيك.	
١٩٧٦	مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية بالدول الافريقية.	
١٩٧٦	المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية.	
١٩٧٨	مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية بالدول الآسيوية.	
١٩٨٧	مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية لدول الباسيفيك.	
١٩٨٨	مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية بدول الكاريبي.	
١٩٩٠	مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية بالدول الأوروبية.	

المصدر: إعداد الباحثة بالأستناد إلى (<http://www.intosai.org>)

٥. اللجان ومجموعات العمل , والمكلفة بمعالجة المسائل والقضايا الأساسية التي لها تأثير في جميع أعضاء الأجهزة العليا للرقابة , مثل إعداد المعايير , كما أن هناك مجموعات عمل تعمل من أجل تلبية رغبات الأجهزة العليا للرقابة المالية في مجال بعض المواضيع المتخصصة مثل الخخصة ورقابة البيئة , وتقوم اللجان ومجموعات العمل أيضاً بإصدار المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية , وهي مجلة فصلية ربع سنوية وكذلك مبادرة تنمية الإنتوساي على أساس قرارات الأنتوساي أو مجلس الإدارة ( ٨٠ : ٢٠٠٨ , AZUMA ) , ويوضح الشكل (٢) في أدناه هيكلية وأهداف المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي) الاستراتيجية :

#### الشكل (٢)

هيكلية المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي) وأهدافها الاستراتيجية



Source: Azuma, Nobuo, " The Framework of INTOSAI Government Auditing Standards: In the Stream of International Convergence" Senior Director, Research and International Division, Board of Audit, ٢٠٠٨, ٧٩.

## ٢-٢ ثانياً: المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية- المفهوم والأهمية

تعد معايير الرقابة عنصراً رئيساً في أداء عملياتها، وهي نتيجة طبيعية ومنطقية لفروض ومفاهيم الرقابة ، إذ أن مهنة الرقابة (التدقيق) مثل غيرها من المهن تعتمد على معايير متعارف عليها تصدرها هيئات مهنية متخصصة محلية أو دولية وتلقى القبول العام من طرف أعضاء هذه الهيئات، وتتعاكس المعايير في الإجراءات المتبعة في القيام بمهمة الرقابة، كما تمثل المعايير النموذج الذي يقتدي به المراقب في ممارسته المهنية، وتعتبر عن قواعد إرشادية يمكن الرجوع إليها في تقييم أداء المراقب ، كما تمثل الإطار العام لتقييم نوعية وكفاءة العمل، مما يدعم الثقة في هذه المهنة ويجعلها ذات كيان مستقل (عمر، ٢٠١٣: ١٨: ويتصرف ) ، وتمثل معايير الرقابة الدولية للأجهزة العليا " معايير أو مقاييس يسترشد بها المراقب لتقييم نوعية وكفاءة أعمال التدقيق كما أنها تعد الأساس أو الإطار الذي يحدد نوعية وتفاصيل إجراءات الرقابة أو الخطوات التفصيلية التي يقوم بها المراقب (ديوان المراقبة العامة- معايير التدقيق الحكومية، ٢٠٠٩: ٧) ، حيث أن مهنة التدقيق مثل غيرها من المهن تعتمد على معايير متعارف عليها تصدرها هيئات مهنية محلية ودولية وتلقى القبول العام من طرف أعضاء هذه الهيئات، وتتعاكس في الإجراءات المتبعة في القيام بمهمة التدقيق، كما تمثل معايير الرقابة النموذج الذي يقتدي به المراقب الحكومي في ممارسته المهنية، وتعتبر عن قواعد إرشادية يمكن للمراقب الرجوع إليها في تقييم أدائه المهني، كما تمثل الإطار العام لتقييم نوعية وكفاءة العمل، مما يدعم الثقة في هذه المهنة ويجعلها ذات كيان مستقل (عمر، ٢٠١٣: ١٩) .

وتعتقد الباحثتان وفقاً لما سبق ذكره أن معايير الرقابة ينبغي أن تحظى بأهمية كبيرة وذلك لسعيها الدائم لتطوير المهنة وتحقيق التناغم والانسجام في ممارستها، فضلاً عن إن تلك المعايير تضم بين طياتها الأهداف الرئيسية التي تمثل مقياساً للحكم على جودة أداء المراقب والتقرير الذي يصدره مقارنةً مع من يعملون معه في نفس المجال، مما يدعم ثقة الأطراف المستفيدة من المعلومات التي يتضمنها التقرير .

وبناءً على ما سبق أصدرت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العديد من المعايير ذات الصلة بالرقابة المالية وهي متوافقة نسبياً مع معايير التدقيق الحكومية التي أعدها مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة في منشوره المعروف على نطاق واسع في الكتاب الأصفر، كما أنها يمكن أن تتكيف بسهولة مع إحتياجات البلدان النامية، وللأجهزة العليا للرقابة المالية تنمية الإستثمار الفكري اللازم لفهم هذه المعايير من حيث مطابقتها لرقابة الأداء والرقابة المالية ورقابة الإلتزام (٧: Dye & Stapenhurst, ١٩٩٨) .

ويتكون الإطار العام للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي) من الوثائق كافة التي تمت المصادقة عليها من الأنتوساي لغرض توجيه وإرشاد العاملين بالأجهزة العليا للرقابة (أعضاء الإنتوساي) وهي نوعين من الوثائق : ( الخطة الإستراتيجية ٢٠٠٥-٢٠١٠: ٦٥-٦٧ )

١. المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (ISSAI) وهي وثائق موجهة بالخصوص للأجهزة العليا للرقابة المالية ، على سبيل المثال المعيار (ISSAI ١٢٣٠) بشأن التوثيق الرقابي .
٢. إرشادات الإنتوساي من أجل الحوكمة الرشيدة (INTOSAI GOV) وهي وثائق موجهة بالخصوص للسلطة الإدارية على سبيل المثال (INTOSAI GOV ٩١٢٠) .

وتعمل المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية في القطاع العام (ISSAIs) من أجل الحوكمة الرشيدة (INTOSAI GOV) على نقل المبادئ المعترف بها عموماً والخبرات المهنية المشتركة للمجتمع الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية ، وتحديثها وفقاً للإجراءات القانونية لمعايير الإنتوساي المهنية وتصدر بصيغتها النهائية بعد المصادقة عليها من جميع

الأجهزة العليا للرقابة المالية في مؤتمر الأنكوساي ، وهي تكتسب أهمية بالغة في أداء العمل الرقابي وأن غياب هذه المعايير من شأنه أن يوجد بعض الصعوبات التي تحول دون تحقيق مستوى عالي من الكفاءة والفاعلية لعمل الجهاز الأعلى للرقابة المالية وللعاملين فيه ، ويمكن تحديد أهمية المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية كما يأتي (مصلح، ٢٠١٣ : ٣-٤) :

١. تعد أداة رئيسة في ممارسة العمل الرقابي وتطبيقها من شأنه تحسين كفاءة عمل المراقب وتقوية دور أجهزة الرقابة في المجتمع وتعزيز الثقة في أعمال الرقابة .
  ٢. تعد مصدراً هاماً لإثراء العمل الرقابي ووضع الأسس العامة لإرساء إجراءات ومهام الرقابة وتوفير الحد الأدنى من التوجيه للمراقب بما يساعده على تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها .
  ٣. يمكن الإستناد إليها كمقياس هام يتم على أساسه تقييم جودة نتائج العملية الرقابية والتأكد من أنها لم تخرج عن مسارها الصحيح وأنها تسير وفق للهدف المرسوم لها .
  ٤. تحدد المستلزمات التي يقتضي توفرها في المراقب والجهاز الرقابي لممارسة العمل الرقابي بكفاءة وفاعلية كما توفر المعايير الرقابية الأساس الموضوعي لتقييم موظفي جهاز الرقابة المالية .
- تساعد على تنظيم العلاقة بين الرقابة الخارجية التي تمارسها الأجهزة العليا للرقابة والرقابة الداخلية التي تمارسها الوحدات والمؤسسات التنفيذية .

## ٢-٣ ثالثاً: مبادئ تصنيف المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية

وتشتمل على الآتي (www.intosai.org) :

١. المعايير الدولية للمؤسسات العليا لتدقيق الحسابات (ISSAI) : وتتكون من جميع الوثائق التي أقرتها الأنكوساي بهدف توجيه المعايير المهنية للأجهزة الرقابية، وهذا يشتمل على التوصيات بشأن المتطلبات القانونية والتنظيمية والمهنية وكذلك على سير التدقيق وأي مهام أخرى تكلف بها الأجهزة الرقابية العليا، إذ يمكن أن تشتمل على وثائق على شكل أمثلة أو وصف للممارسات الجيدة.
٢. يعطى لكل وثيقة رقم (ISSAI) مكوناً من (١-٤) مكتوبة عدداً، وتشير هذه الأرقام إلى المستوى الهرمي للوثيقة، وكما يأتي:

أ. المستوى ١: "مبادئ التأسيس" وتتضمن مبادئ مؤسسة الإنتوساي والمرتكزة أساساً على إعلان ليما الدولي، ويضم هذا المستوى معياراً واحداً هو (١ ISSAI)، والذي من خلاله تتأشد الإنتوساي الدول الأعضاء بإنشاء أجهزة فعالة للرقابة العليا وتوفير مبادئ توجيهية بشأن مفاهيم الرقابة، وقد صيغت باقي المستويات إستناداً لهذه المبادئ التأسيسية المتضمنة بالإعلان (١ ISSAI ، ٤:٢٠١٣) ، وصدر هذا الإعلان في المؤتمر التاسع للهيئات العليا للرقابة المالية المنعقد في ليما عاصمة البيرو عام ١٩٧٧ ونشر الوثيقة المسماة بإعلان "ليما" بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية ، وتتمثل محاور الإعلان الأساسية بالآتي (مجلة المراقب العام ، ٢٠١٤ : ٣٨) :

\*العموميات : ويتضمن هدف الرقابة المالية ومفاهيم كل من الرقابة السابقة واللاحقة ، فضلاً عن الرقابة الداخلية والخارجية ، والرقابة الشكلية ورقابة الأداء .

\*الإستقلالية : ويشمل إستقلال الأجهزة العليا للرقابة المالية وأستقلال أعضاء وموظفي الهيئة العليا للرقابة المالية فضلاً عن الإستقلال المالي للهيئات العليا للرقابة المالية .

\*العلاقة بالسلطة التشريعية والحكومة والإدارة التنفيذية : إذ يبين هذا الإعلان العلاقة بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والسلطة التشريعية والإدارة التنفيذية .

\*سلطات الأجهزة العليا للرقابة المالية : وتتمثل بحق الأجهزة في الأطلاع على السجلات والوثائق المتعلقة بالإدارة المالية وحققها بأن تمارس رقابتها في مقر الهيئة الواجب مراقبتها أو في مقر الهيئة العليا للرقابة المالية وكذلك تنفيذ ملاحظات الهيئة العليا للرقابة المالية حيث أن الهيئة التي يتم تدقيقها لها الحق في أن تعلق على ملاحظات الهيئة العليا .

\*أساليب الرقابة المالية وموظفي جهاز الرقابة المالية والتبادل الدولي المعرفي .

\*التقارير: تعمل السلطة التنفيذية (الوزارات) على تقديم تقاريرها إلى السلطة التشريعية والجمهور وبصورة مستقلة وتضمنها ملاحظاتها ويجب أن تطرح التقارير بأسلوب موضوعي وصياغة دقيقة ومفهومة.

\*الإختصاصات الرقابية للهيئات العليا للرقابة المالية , إذ أكد الإعلان على ضرورة تضمين الدستور أساسا ويتناول الصلاحيات من حيث الأشخاص والهيئات وأوجب أن تخضع لرقابة الهيئات العليا للرقابة المالية العمليات المالية والمؤسسات العمومية وسائر المؤسسات في الخارج كما تطرق هذا المحور إلى بعض الفقرات المتمثلة برقابة جبايات الضريبة , وتدقيق العقود , ورقابة الشركات ذات القانون الخاص .

ب.المستوى الثاني : يضم الشروط الأساسية لسير عمل أجهزة الرقابة العليا وشرح متطلبات سير الأداء وسلوكها المهني , وتتطرق المعايير المتضمنة في هذا المستوى إلى الشروط الأساسية المسبقة الواجب توافرها في الأجهزة العليا للرقابة المالية والتي تضمن حسن سير العمل وتؤسس قواعد السلوك المهني لأجهزة الرقابة العليا , فضلاً عن مبادئ سليمة لأداء رقابة القطاع العام بشكل فاعل على المستوى الدولي، وتتضمن هذه المعايير بيانات عامة على مستوى عالٍ وهي لا تتغير بصفة متكررة , ويشتمل هذا المستوى على ٧ معايير وهي عامة لجميع أنواع الرقابة :

\*أعلان مكسيكو بشأن الإستقلالية ١٠ ISSAI الذي صدر في مؤتمر الأنكوساي التاسع عشر بالمكسيك عام ٢٠٠٧ حيث أتمدت أجهزة الرقابة العليا (INTOSAI) ثمانية مبادئ أساسية جاءت في إعلان ليما (١٠،٢٠١٣:١-٥) (ISSAI) , كما يوضحها الشكل (٣) في أدناه .

\*قيمة منافع فوائدها للأجهزة العليا ١٢ ISSAI , إذ تمثل الرقابة على القطاع الحكومي، التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة عاملاً هاماً في إحداث فرق في حياة المواطنين، وأن لعملية الرقابة على الوحدات الحكومية والهيئات العامة تأثير إيجابي لتعميم الثقة في المجتمع لأنه يركز في توجيه أذهان المسؤولين في الوحدات الحكومية على نجاحها في كيفية إستغلال الموارد العامة والحفاظ على المال العام ويدعم هذا الوعي القيم المرغوب فيها ويؤكد على آليات المساءلة، وهذا بدوره يؤدي إلى صنع القرارات بكفاءة أفضل (٤: ٢٠١٣, ISSAI ١٢) .

### ( ٣ ) الشكل

#### مبادئ إعلان مكسيكو

##### مبادئ إعلان مكسيكو

**المبدأ الأول :** وجود أطار دستوري, نظامي ,قانوني مناسب وفعال وأحكام تطبيقية واقعية خاصة بهذا الأطار .

**المبدأ الثاني :** استقلالية رؤساء الأجهزة العليا للرقابة المالية بما في ذلك ضمان الحفاظ على المنصب والحصانة القانونية اثناء الأداء .

**المبدأ الثالث :** صلاحية واسعة كافية وحرية التصرف التامة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في أداء مهامها .

**المبدأ الرابع :** الوصول غير المقيد للمعلومات حيث ينبغي للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة أن تتمتع بالسلطات الكافية بالحصول على كافة الوثائق والمعلومات المناسبة لأداء مهامها على النحو الصحيح

**المبدأ الخامس :** حق وواجب إعداد تقارير بشأن أعمالها حيث لا ينبغي تقييد حرية الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في إعداد تقارير على الأقل مرة كل سنة بشأن نتائج أعمالها الرقابية .

**المبدأ السادس :** حرية محتوى تقارير الرقابة المالية وتوقيتها ونشرها وتوزيعها

**المبدأ السابع :** وجود آليات متابعة فعالة للتوصيات التي ترفعها الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة

**المبدأ الثامن :** الإستقلال الذاتي المالي والإداري وتوفير الموارد البشرية والمادية والنقدية المناسبة .

المصدر : إعداد الباحثة

\*مبادئ الشفافية والمساءلة ٢٠ ISSAI , وغايتها الأرتقاء بمبادئ الشفافية ومساءلة الأجهزة العليا للرقابة بعدّها جزء من نظام قانوني ودستوري شامل في دولها المختلفة وتعد مسؤولة تجاه عدة أطراف بما فيها الأجهزة التشريعية , ويتعلق مفهوم الشفافية بقيام الأجهزة العليا للرقابة بالإفصاح العام بطريقة آنية وموثوقة وواضحة ومفيدة عن أوضاعها وتفويضها القانوني وأنشطتها وأدارتها المالية وعملياتها وأستراتيجيتها وأدائها (ISSAI ٢٠،٢٠١٣:١)

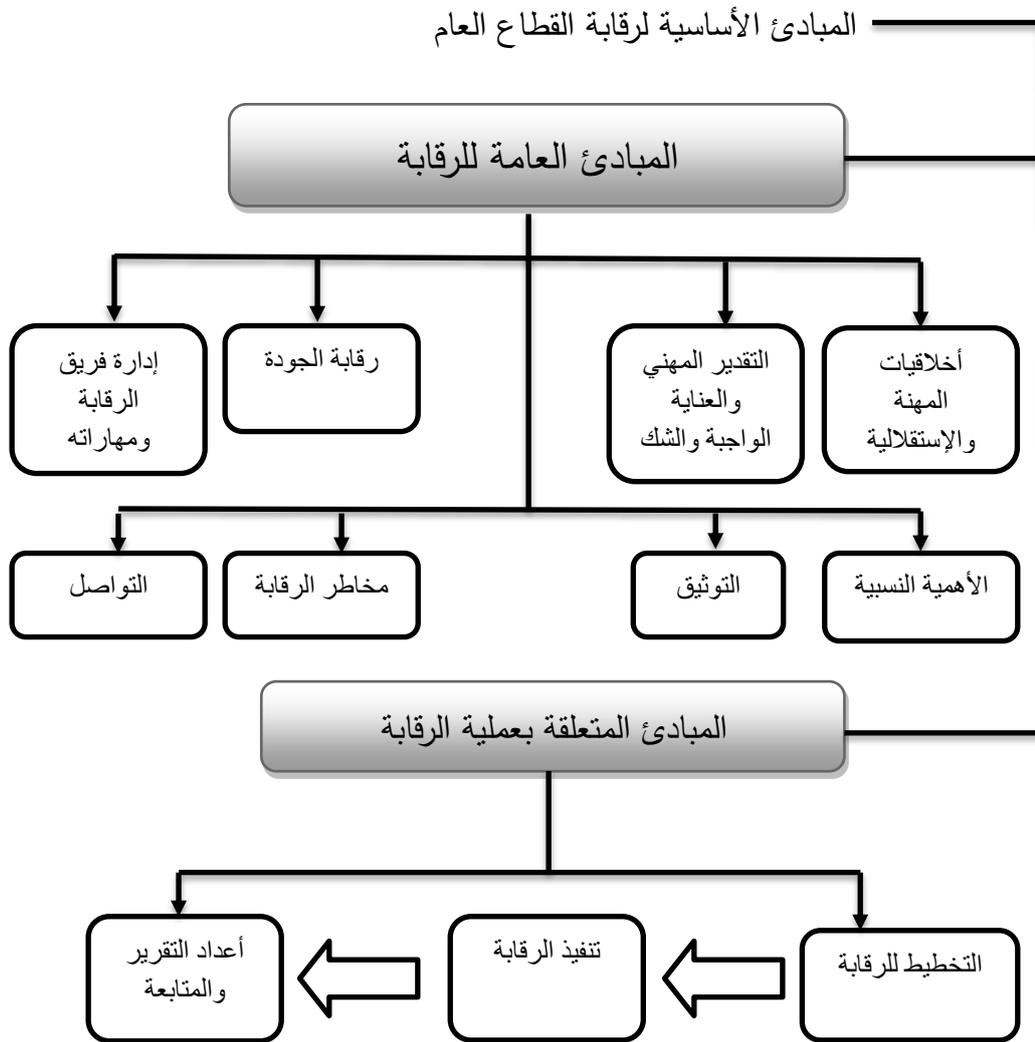
\*رقابة الجودة ٤٠ ISSAI , لكي يكون نظام رقابة الجودة فعالاً يجب أن يكون جزءاً رئيساً من إستراتيجيات الأجهزة العليا للرقابة المالية وثقافتها وسياساتها وإجراءاتها , والتحدى الرئيسي الذي يواجه الأجهزة العليا للرقابة المالية هو مدى الإلتزام بتقديم خدمات رقابية ذات جودة عالية وغيرها من الأعمال حيث أن جودة أعمال تلك الأجهزة تمتلك تأثيراً في سمعتها ومصداقيتها (ISSAI ٤٠، ٢٠١٣:١)

\*أخلاقيات المهنة ٣٠ ISSAI : وتتكون من مزيج من قواعد سلوك المهنة وتتمثل بالمعرفة التي تحدد السلوك المناسب في كل وظيفة , فضلاً عن التوجيه العملي الحالي ويتمثل الهدف الرئيس من وضع المعايير السلوكية في تحديد المسؤوليات الأخلاقية للمجتمع (Khani, ٢٠١٤:٢٠٩)

ب-المستوى ٣ : المبادئ الأساس للرقابة , وتتضمن المبادئ الأساسية في تنفيذ رقابة الوحدة الإقتصادية وتدرج ضمن هذا المستوى المعايير المتعلقة بالمبادئ الأساس للعمل الرقابي، فإذا كان المستوى الثاني يؤطر الأمور المؤسسية فإن المستوى الثالث يؤطر الأمور المتعلقة بتنفيذ المهام الرقابية أي المتعلقة بالبيانات المالية وكما يأتي:

\*المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام ١٠٠ ISSAI : يتضمن المعيار ١٠٠ المبادئ العامة التي تنطبق على جميع مهمات رقابة القطاع العام بصرف النظر عن شكلها وسياقها وتستند المعيار (٢٠٠) (٣٠٠) (٤٠٠) على المبادئ التي يجب تطبيقها في سياق الرقابة المالية ورقابة الإداء ورقابة الإلتزام على الترتيب وتطورها , ويجب تطبيقها إلى جانب المبادئ المذكورة في المعيار (١٠٠) ولاتلغى هذه المبادئ بأي حال القوانين الوطنية أو الأنظمة أو التفويضات أو التحول دون إجراءات الأجهزة العليا للرقابة المالية للتحقيقات أو المراجعات أو المهمات الأخرى التي لاتغطيها المعايير الدولية الحالية (ISSAI ١٠٠،٢٠١٣:٥) , ويبين الشكل (٤) في أدناه المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام :

الشكل (٤)

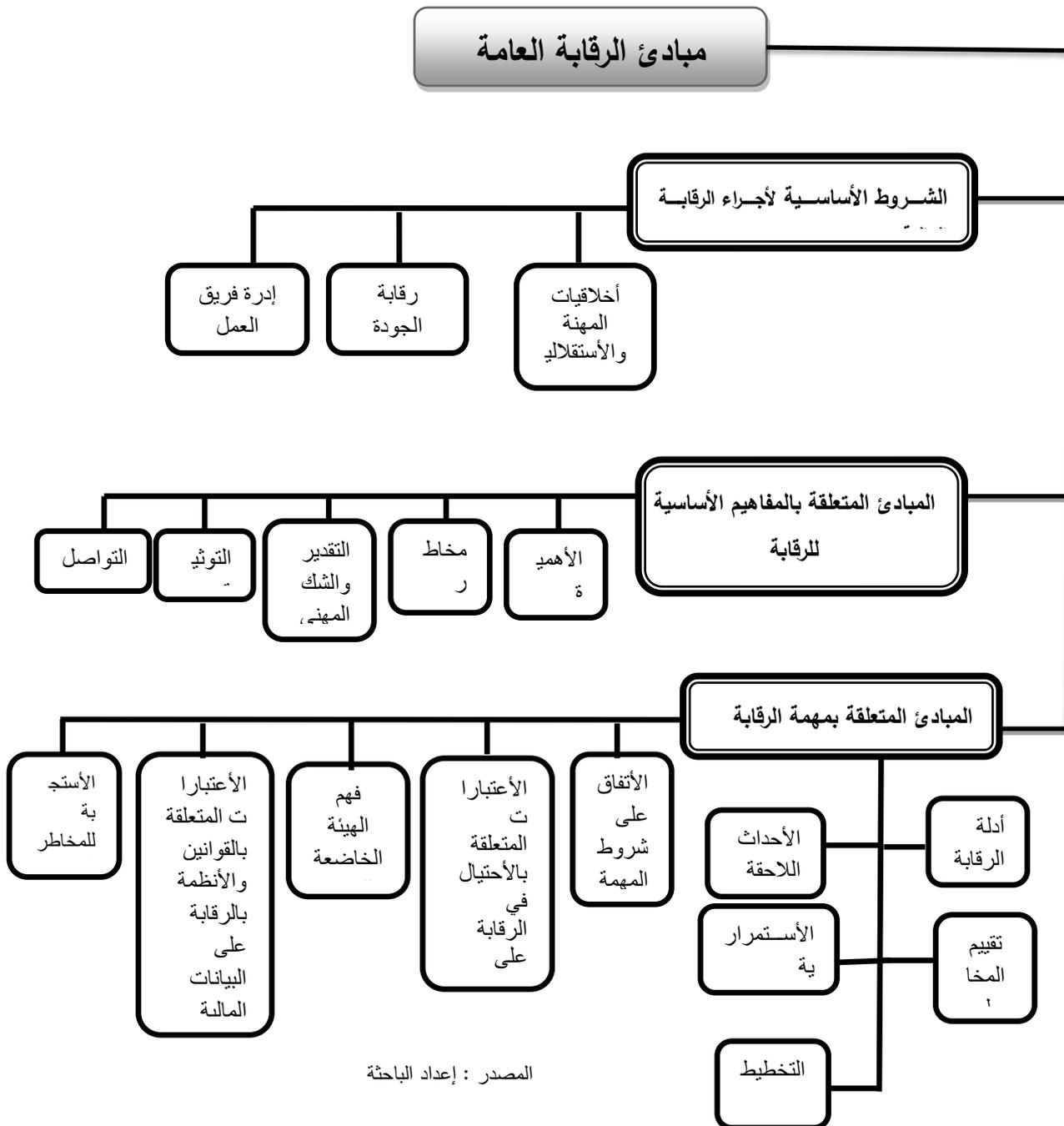


المصدر : إعداد الباحثة

١. المبادئ الأساسية للرقابة المالية ٢٠٠٠ ISSAI : وهي المبادئ المعدّة لمعالجة القضايا ذات الصلة بالرقابة على الشؤون المالية الواردة في الكشوفات المالية التي تعد في الوحدات التابعة للقطاع العام وتستند إلى المبادئ الأساسية في معيار ١٠٠ مع تكييفها لتلائم مع السياق الخاص بالرقابة على القوائم المالية (ISSAI ١٠٠،٢٠١٣:٥)، ويوضح الشكل (٥) مبادئ الرقابة العامة :

الشكل ( ٥ )

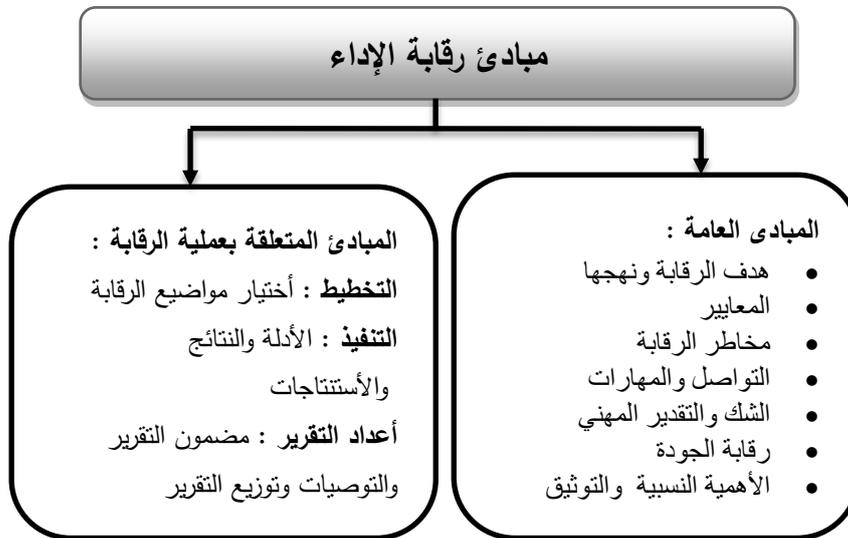
مبادئ الرقابة العامة



\*المبادئ الأساسية لرقابة الأداء ٣٠٠ ISSAI : ويسعى هذا المعيار إلى إرساء فهم مشترك عن طبيعة رقابة الأداء بما في ذلك المبادئ التي يجب تطبيقها لتحقيق رقابة عالية المستوى وتشجيع أعضاء منظمة الانتوساي لوضع أو اعتماد معايير رسمية متوافقة مع المعيارين ١٠٠ و ٣٠٠ ومراعاة إرشادات الانتوساي بشأن رقابة الأداء (٢٠١٣، ٣٠٠، ISSAI) (٥) : ، ويبين الشكل ( ٦ ) في أدناه المبادئ الأساسية لرقابة الأداء :

الشكل ( ٦ )

المبادئ الأساسية لرقابة الأداء

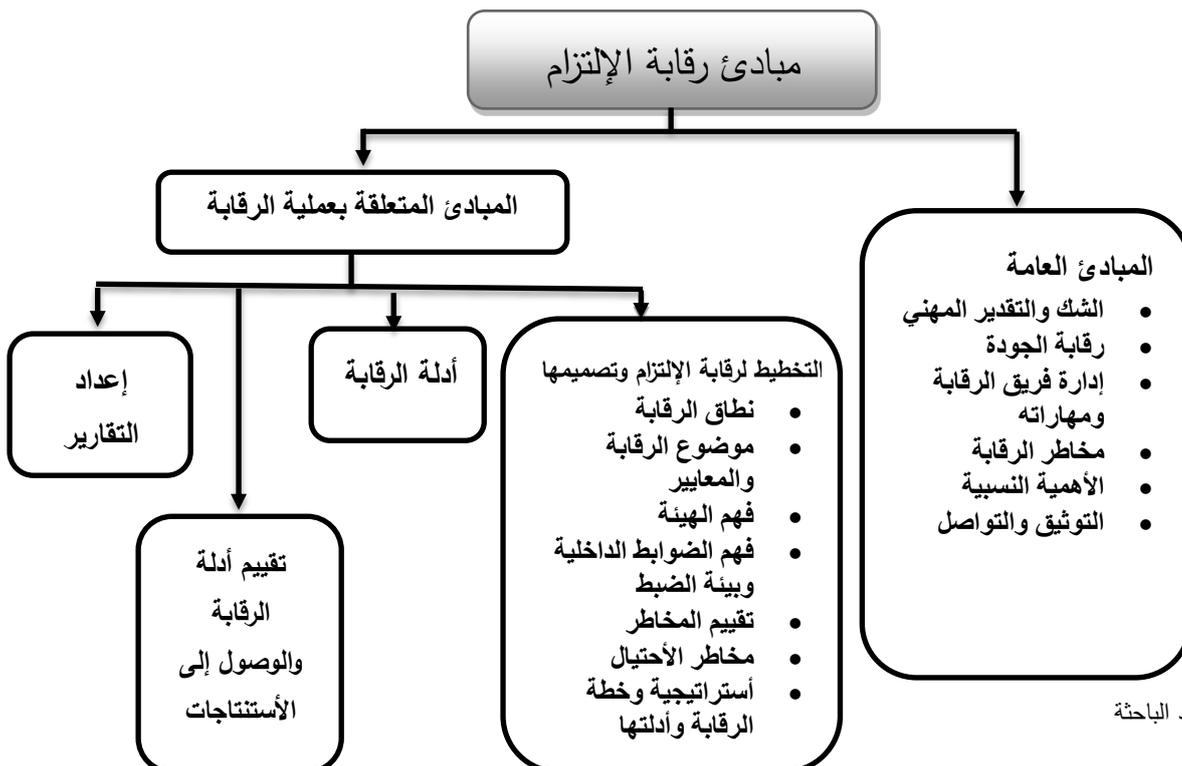


المصدر : إعداد الباحثة

\*المبادئ الأساسية لرقابة الإلتزام ٤٠٠ ISSAI : تتمثل غاية المعايير الدولية للأنتوساي المتعلقة برقابة الإلتزام في تقديم مجموعة شاملة من المبادئ والمعايير والإرشادات لرقابة الإلتزام بشأن موضوعات ما , وهي تتفاوت تفاوتاً كبيراً في نطاقها ويمكن تناولها من خلال مجموعة من مناهج الرقابة وصيغ إعداد التقارير وكذلك يزود معيار ٤٠٠ الأجهزة العليا للرقابة المالية بالأساس اللازم بالأعتماد أو وضع المعايير والإرشادات ذات الصلة برقابة الإلتزام (١٤-٤ : ٢٠١٣, ٤٠٠, ISSAI) ويبين الشكل ( ٧ ) في أدناه المبادئ الأساسية لرقابة الإلتزام .:

الشكل ( ٧ )

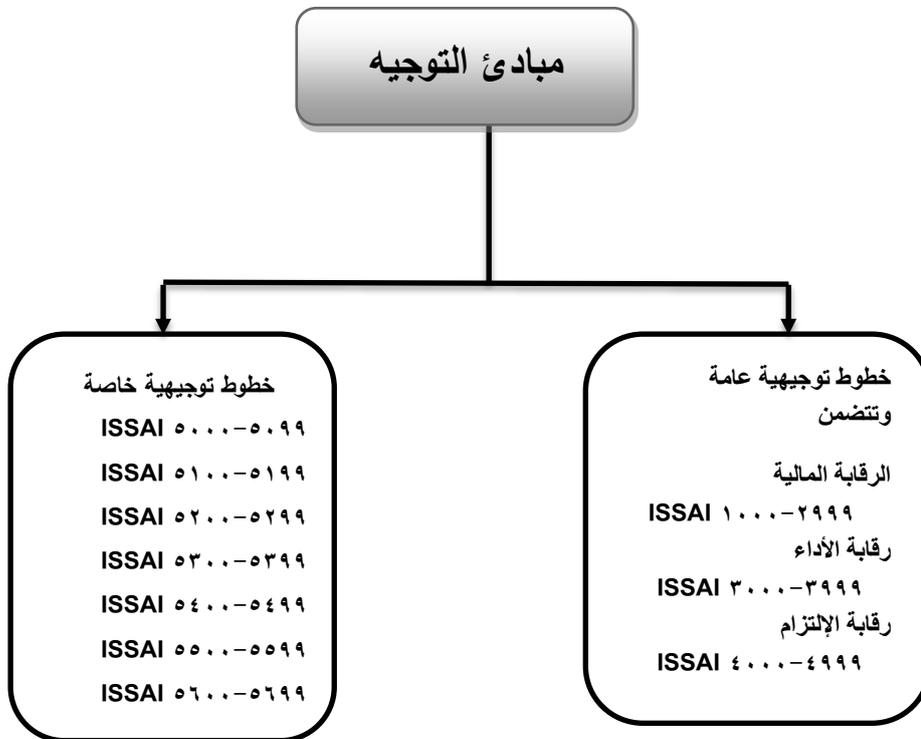
المبادئ الأساسية لرقابة الإلتزام



المصدر : أعداد الباحثة

ب. **المستوى ٤** : تدقيق المبادئ التوجيهية ، وتعد ترجمة لمبادئ الرقابة الأساسية إلى مبادئ توجيهية أكثر تحديداً، والتي يمكن استخدامها على أساس يومي لمهام الرقابة وينتضمن هذا المستوى مجموعة من المعايير التوجيهية أو الإرشادية أو العملية المتعلقة بالرقابة الميدانية والتي يمكن للمراقب الإستعانة بها في أعماله الميدانية ، ويتمثل الغرض من هذه المبادئ تهيئة قاعدة متينة للمعايير وأدلة الرقابة بشأن القطاع العام يمكن تطبيقها من العاملين في أجهزة الرقابة ، ويضم ترقيم هذه المعايير أربعة أعداد نسبة إلى مستواها التسلسلي ، ويشير العدد (الآف) إلى موضوع عام بينما تشير الأعداد الأخرى إلى التفصيل المتعلق بالموضوع العام ، ويبين الشكل ( ٨ ) في أدناه المبادئ التفصيلية للمستوى الرابع من مستويات معايير الرقابة :

الشكل ( ٨ )  
مبادئ التوجيه



المصدر : أعداد الباحثة

ويتبين مما تم عرضه من معلومات خلال هذا المبحث مضمون المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية وأهمية تبنيتها في الدول الأعضاء في منظمة الانتوساي كونها تعد مرشداً عملياً لممارسة أعمال رقابة الوحدات الاقتصادية ، كما أنها تعد ذات أهمية لتحقيق الإصلاح الإداري وتحسين أداء تلك الوحدات من خلال تحسين أداء الأجهزة العليا للرقابة على تلك الوحدات وهذا ما سيتم تناوله في المبحث الثاني من هذا الفصل .

### المبحث الثالث

#### عرض وتحليل نتائج الإستبيان

يتناول هذا الجانب عرض وتحليل نتائج الإستبانة التي كان الهدف من إعدادها بيان مدى تطبيق ديوان الرقابة المالية الإتحادي للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأتوساي) :

#### عرض وتحليل نتائج المحور الاول " مدى تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية من ديوان الرقابة المالية الإتحادي "

١. شمول الأدلة الرقابية المطبقة في ديوان الرقابة المالية الإتحادي لمتطلبات الرقابة المالية , حيث بلغت نسبة الإتفاق التام لعينة البحث في هذا الخصوص %٢١,٧ , كما بلغت نسبة الإتفاق %٣٧,٥ , أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت %٥٩,٢ , بما يؤكد تطبيق متطلبات الرقابة المالية من وجهة نظر غالبية أفراد العينة التي شملها الإستبيان , وقد بلغت قيمة الوسط الحسابي لهذه الفقرة ٣,٥٥٠ وهي أكبر من قيمة الوسط الحسابي الفرضي البالغ ٣ وبإنحراف معياري ١,١٦٥٧ .

٢. شمول الأدلة الرقابية المطبقة في ديوان الرقابة المالية الإتحادي لمتطلبات رقابة الأداء, حيث أظهرت النتائج نسبة للإتفاق التام بين أفراد العينة بلغت %١١,٧ كما بلغت نسبة الإتفاق %٣٣,٣ , أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت %٤٥ , بما يؤكد إتفاق غلبية عينة البحث على عدم شمول إجراءات رقابة الأداء المطبقة في الديوان لبعض الإجراءات التي تتطلبها المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية , ويتأكد ما سبق من القيمة المنخفضة للوسط الحسابي البالغة ٣,٣٠٨ وبإنحراف معياري ١,٠٣٥٥ .

٣. شمول الأدلة الرقابية المطبقة في ديوان الرقابة المالية لمتطلبات رقابة الإلتزام , حيث أظهرت نتائج إجابات عينة البحث نسبة ضئيلة للإتفاق التام بلغت %١٥,٨ ونسبة متواضعة للإتفاق بلغت %٣٤,٢ , أي بنسبة إتفاق إجمالية وصلت إلى %٥٠ , بما يؤكد رأي الباحثة في ضعف تطبيق متطلبات رقابة الإلتزام , والذي نوهت عنه في المبحث الأول من الفصل الثالث , وقد بلغت قيمة الوسط الحسابي لمتطلبات رقابة الإلتزام ٣,٢١٧ وبإنحراف معياري ١,٣١٠٥ .

٤. مراعاة الأنشطة التخصصية لأداء الوحدات الخاضعة لرقابتها والمخاطر التي تواجهها ضمن الأدلة الرقابية المطبقة في ديوان الرقابة المالية الإتحادي , حيث أظهرت نتائج الإستبيان أن نسبة الإتفاق التام في هذا الخصوص بلغت %١٥,٨ وأن نسبة الإتفاق بلغت %٢٨,٣ أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت %٤٤,١ , مما يؤكد أن الأدلة الرقابية المطبقة في الديوان لا تراعي وبشكل كبير الأنشطة التخصصية لأداء الوحدات الخاضعة لرقابتها والمخاطر التي تواجهها , ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة ٣,٢٦٧ وبإنحراف معياري ١,١٧٢٠ .

٥. الإعلان عن إجمالي موازنة ديوان الرقابة المالية الإتحادي المحددة في قانون الموازنة العامة للدولة إلى الجمهور , فقد أظهر تحليل نتائج الإستبيان بأن نسبة الإتفاق التام لعينة البحث بلغت %١١,٧ ونسبة الإتفاق لنفس العينة بلغت %١٧,٥ , أي بنسبة إتفاق إجمالية منخفضة بلغت %٢٩,٢ , ويعزز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة ٢,٧٥٠ وهي أصغر من قيمة الوسط الحسابي الفرضي البالغة ٣ وبإنحراف معياري ١,٢٧١٩ , بمعنى أن الديوان لا يعلن للجمهور عن إجمالي موازنته السنوية المحددة ضمن قانون الموازنة العامة للدولة , وهذا يتقاطع مع متطلبات المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية .

٦. اعتماد برنامجاً لنشر التقارير الصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي لدعم الشفافية والمساءلة , حيث أظهرت نتائج إجابات عينة البحث نسبة إتفاق تام بلغت ١٠,٨% , ونسبة إتفاق بلغت ٢٦,٧% أي بنسبة إتفاق إجمالية منخفضة بلغت ٣٧,٥% , ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة ٢,٩١٧ , وبإنحراف معياري ١,٢٤٧٤ مما يؤكد عدم إتزام الديوان بنشر تقاريره بالشكل المطلوب وطبقاً لمتطلبات المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية .

٧. امتلاك الحرية الكافية في تحديد محتوى التقارير الصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي ووقت وآلية تقديمها إلى السلطة التشريعية لتحقيق الإستجابة المطلوبة لارائه , حيث أشارت نتائج الإستبيان إلى أن نسبة الإتفاق التام لعينة البحث في هذا الخصوص بلغت ٢٥,٨% , كما بلغت نسبة الإتفاق في نفس الخصوص ٢٤,٢% , أي بنسبة إتفاق إجمالية ٥٠% وقيمة وسط حسابي يبلغ ٣,٤٥٠ وبإنحراف معياري ١,٢٣٥٧ , مما يتطلب تعزيز هذا الجانب وضمان التطبيق الكامل لمتطلبات المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية في هذا الخصوص .

٨. مراعاة السمات الشخصية وسلوكيات مراقب الحسابات التي لا تتوافق مع السمات والسلوكيات اللازمة لعمله (تشدداً وتراخياً) كونها تؤثر في عمل الهيئات الرقابية التابعة للديوان , وقد أظهرت نتائج إجابات عينة البحث في هذا الخصوص نسبة إتفاق تام منخفضة جداً بلغت ٥,٨% ونسبة إتفاق منخفضة أيضاً ١٥,٠% , أي بنسبة إتفاق إجمالية ٢٠,٨% بلغت ٢٠% , مما يدل على عدم مراعاة السمات الشخصية وسلوكيات مراقب الحسابات التي لا تتوافق مع السمات والسلوكيات اللازمة لعمله (تشدداً وتراخياً) وبالتالي التأثير في عمل الهيئات التابعة للديوان , ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي التي بلغت ٢,٥٢٥ وهي أصغر من قيمة الوسط الحسابي الفرضي , وبإنحراف معياري ١,١٥٢٠ .

٩. تبني قواعد أخلاقية للعمل الرقابي تتسجم مع متطلبات العمل الرقابي في البيئة العراقية وخصوصيتها , إذ أشارت نتائج إجابة عينة البحث نسبة الإتفاق التام في هذا الخصوص ٢٥,٨% , كما بلغت نسبة الإتفاق في نفس الخصوص ٢٩,٢% , أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت ٥٥% , وقيمة وسط حسابي بلغت ٣,٦٤٢ وبإنحراف معياري ١,٠٤٣٦ .

١٠. متابعة إتزام موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي بضمان قواعد أخلاقيات العمل الرقابي المعتمدة لديه والمساءلة عنها , وقد بلغت نسبة الإتفاق التام في هذا السياق ٢٢,٥% , كما بلغت نسبة الإتفاق في نفس السياق ٣٨,٣% , أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت ٦٠,٨% وقيمة للوسط الحسابي بلغت ٣,٧٠٠ , وبإنحراف بلغ معياري ١,٠١٧٥ مما يدل على إتزام الديوان بمتطلبات المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية في هذا الخصوص .

١١. توافر نظام موثوق لتقويم الجودة يغطي أبعاد وجوانب أعمال الديوان كافة ويساعد في تكريم المتفوقين من منتسبيه ومعالجة جوانب القصور في أدائهم , وأكدت نتائج الأستبيان في هذا الخصوص نسبة للإتفاق التام بلغت ١١,٧% ونسبة للإتفاق ٢٦,٧% , أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت ٣٨,٤% , مما يؤكد ضعف إتزام الديوان بمتطلبات رقابة الجودة على وفق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية , ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة ٣,٠٦٧ وبإنحراف معياري ١,١٣٥٦ .

١٢. إجراء تطوير مستمر لأدلة التدقيق العراقية على وفق التغيرات المستجدة في بيئة الأعمال والرقابة , حيث كانت نسبة الإتفاق التام في هذا الخصوص ٩,٢% ونسبة الإتفاق ٢٧,٥% , أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت ٣٦,٧% , مما يؤكد ضعف وبطئ إجراءات الديوان في مجال تطوير الأدلة الرقابية الجاري العمل بها بالرغم من كون الكثير منها غير متوافق (أو غير متاح للتطبيق) مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية , ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة ٣,١١٧ , وبإنحراف معياري ١,٠٥٤٧ .

١٣. تخضع أعمال الديوان لمراجعة النظير من أجهزة رقابية حكومية في دول أخرى بهدف تطويرها , إذ بلغت نسبة الإتفاق التام في هذا السياق نسبة ٨,٣% , كما بلغت نسبة الإتفاق في نفس السياق ٢٤,٢% , أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت ٣٢,٥% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة ٣,٠٠٨ وبإنحراف معياري ١,٠٣٣٠ , ويؤكد مما سبق ضعف تطبيق متطلبات مراجعة النظير لأعمال الديوان , بإستثناء التعاون مع ديوان الرقابة الهولندي . ١٤. تقويم أعمال الهيئات الرقابية العاملة لدى ديوان الرقابة المالية الاتحادي من خلال أقسام ولجان متخصصة لتحقيق جودة الأداء الرقابي , حيث

أكدت نتائج الإستبانة نسبة للإتفاق التام بلغت ٩,٢% ونسبة للإتفاق بلغت ٢٧,٥% , أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت ٣٦,٧% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة ٣,١٢٥ , وبإنحراف معياري ١,٠٢٥٤ , ويشير ما سبق إلى ضعف دور الديوان في إجراء تقويم لأعمال الهيئات التابعة له من خلال لجانه المتخصصة .

١٥. يعتمد مراقبي الحسابات في الديوان على الحكم الشخصي المستند إلى التأهيل العلمي والخبرة العملية في اختيار عينة التدقيق , وقد أكدت نتائج الإستبانة نسبة الإتفاق التام ٦,٧% ونسبة الإتفاق ٣٤,٢% أي بنسبة إتفاق إجمالية بلغت ٤٠,٩% ويعرّز ذلك قيمة الوسط الحسابي البالغة ٣,١٣٣ وبأنحراف معياري ١,٠٢٠٢ , نستنتج مما تقدم في أعلاه بعدم إعتداد مراقبي الحسابات على الآلية الخاصة بالحكم الشخصي المستند الى التأهيل العلمي والخبرة العملية لأختيار عينة التدقيق .

وبوضح الجدول (٢) في أدناه نتائج إجابات عينة البحث بشأن مدى تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية من ديوان الرقابة المالية الاتحادي :

ت	الفقرات	أتفق تماماً		أتفق		لا أتفق		لا أتفق تماماً		الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت		
١.	شمول الأدلة الرقابية المطبقة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي لمتطلبات الرقابة المالية	٢٦	٢١,٧	٤٥	٣٧,٥	٢٧	٢٢,٥	١٣	١٠,٨	١,١٦٥٧	٣,٥٥
٢.	شمول الأدلة الرقابية المطبقة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي لمتطلبات رقابة الأداء .	١٤	١١,٧	٤٠	٣٣,٣	٤١	٣٤,٢	١٩	١٥,٨	١,٠٣٥٥	٣,٣٠٨
٣.	شمول الأدلة الرقابية المطبقة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي لمتطلبات رقابة الالتزام .	١٩	١٥,٨	٤١	٣٤,٢	٢٧	٢٢,٥	١٣	١٠,٨	١,٣١٠٥	٣,٢١٧
٤.	تراعي الأدلة الرقابية المطبقة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي الأنشطة التخصصية لأداء الوحدات التابعة للرقابة والمخاطر التي تواجهها.	١٩	١٥,٨	٣٤	٢٨,٣	٣٨	٣١,٧	١٨	١٥	١,١٧٢	٣,٢٦٧

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثاني لـ ٢٠١٧ سنة لطلبة الدراسات العليا  
مدى تطبيق المعايير للاجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي) في ديوان الرقابة المالية الاتحادي

ت	الفقرات	أتفق تماماً		لا أتفق		أتفق الى حد ما		أتفق		أتفق تماماً		
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
٥	يعن ديوان الرقابة المالية الاتحادي للجمهور عن إجمالي موازنته المحددة في قانون الموازنة العامة للدولة .	١١,٧	٢١	١٧,٥	٢٨	٢٣,٣	٣٥	٢٩,٢	٢٢	١٨,٣	٢,٧٥	١,٢٧١٩
٦	يعتمد ديوان الرقابة المالي الاتحادي برنامجاً لنشر التقارير الصادرة عنه لدعم الشفافية والمساءلة .	١٠,٨	٣٢	٢٦,٧	٢٤	٢٠	٣٤	٢٨,٣	١٧	١٤,٢	٢,٩١٧	١,٢٤٧٤
٧	يمتلك ديوان الرقابة المالية الاتحادي الحرية الكافية في تحديد محتوى التقارير ووقت وآلية تقديمها إلى السلطة التشريعية لتحقيق الاستجابة المطلوبة لارائه .	٢٥,٨	٢٩	٢٤,٢	٣١	٢٥,٨	٢١	١٧,٥	٨	٦,٧	٣,٤٥	١,٢٣٥٧
٨	مراعاة تأثير السمات الشخصية وسلوكيات مددقي الديوان التي لا تتوافق مع السمات والسلوكيات اللازمة لعملهم (تشدداً وتراخياً) .	٥,٨	١٨	١٥	٣١	٢٥,٨	٣٩	٣٢,٥	٢٥	٢٠,٨	٢,٥٢٥	١,١٥٢
٩	يتبنى الديوان قواعد أخلاقية للعمل الرقابي تتسجم مع متطلبات العمل الرقابي في البيئة العراقية وخصوصياتها .	٢٥,٨	٣٥	٢٩,٢	٣٤	٢٨,٣	٢٠	١٦,٧	--	--	٣,٦٤٢	١,٠٤٣٦

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثاني لـ ٢٠١٧ سنة لطلبة الدراسات العليا  
مدى تطبيق المعايير للاجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي) في ديوان الرقابة المالية الاتحادي

ت	الفقرات	أتفق تماماً		لا أتفق		أتفق الى حد ما		أتفق		أتفق تماماً	
		ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%
١٠	يقوم الديوان بمتابعة التزام موظفيه بضمان قواعد أخلاقيات العمل الرقابي المعتمدة لديه والمساءلة عنها .	٢٧	٢٢,٥	٤٦	٣٨,٣	٣٧	٣٠,٨	٤	٣,٣	٦	٥
١١	يتوافر لدى الديوان نظام موثق لتقويم الجودة يغطي أبعاد وجوانب أعماله كافة ويساعد في تكريم المتفوقين من منتسبيه ومعالجة جوانب القصور في ادايتهم.	١٤	١١,٧	٣٢	٢٦,٧	٢٩	٢٤,٢	٣٨	٣١,٧	٧	٥,٨
١٢	تجري وبشكل مستمر عملية تطوير لأدلة الرقابة العراقية على وفق التغيرات المستجدة في بيئة الأعمال والرقابة.	١١	٩,٢	٣٣	٢٧,٥	٤٣	٣٥,٨	٢٥	٢٠,٨	٨	٦,٧
١٣	تخضع أعمال الديوان لمراجعة النظير من قبل أجهزة رقابية حكومية في دول أخرى , بهدف تطويرها.	١٠	٨,٣	٢٩	٢٤,٢	٣٨	٣١,٧	٣٨	٣١,٧	٥	٤,٢
١٤	يقوم الديوان بإجراء تقويم لأعمال الهيئات الرقابية العاملة لديه من خلال اقسام ولجان متخصصة لتحقيق جودة الأداء الرقابي .	١١	٩,٢	٣٣	٢٧,٥	٤١	٣٤,٢	٣٠	٢٥	٥	٤,٢



**أولاً :** حث المسؤولين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومن بينهم من يمثل الديوان في مجلس القواعد والمعايير المحاسبية والتدقيقية في العراق بضرورة اعتماد إحدى الاستراتيجيات الآتية :

١. تطوير الأدلة الرقابية المعمول بها حالياً في ديوان الرقابة المالية الاتحادي لتتسجم مع المتغيرات البيئية المستجدة وصياغة أدلة رقابية جديدة تغطي الكثير من المجالات التي شملتها المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي).

٢. تكيف الأدلة الرقابية المعمول بها حالياً في ديوان الرقابة المالية الاتحادي لتتوافق مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي) وبحسب الأولويات وحاجة بيئة الرقابة العراقية لتلك المعايير .

٣. تبني المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي) من ديوان الرقابة المالية الاتحادي وفق خطة عمل محددة مسبقاً , لا سيما وأن ديوان الرقابة المالية الاتحادي يعد عضواً في منظمة الانتوساي .

**ثانياً :** توصي الباحثة في حال اعتماد إحدى الاستراتيجيتين الثانية أو الثالثة بأن يتولى مجلس القواعد والمعايير المحاسبية والتدقيقية في العراق تنفيذ الاستراتيجية المناسبة وفقاً لما جاء في أعلاه وإستناداً إلى مجموعة من الخطوات من بينها :

١. تتولى اللجان المختصة في المجلس دراسة كل معيار من المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية وما يرتبط بها من مستويات تفصيلية للنظر في إمكانية تطبيقها كما هي أو البت في الحاجة إلى إجراء تعديلات على تلك المعيار على وفق متغيرات البيئة العراقية .

٢. إيصال التعديلات على المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية بعد إقرارها من اللجنة العلمية إلى مختلف الجهات المستفيدة .

٣. مناقشة ردود أفعال الجهات المستفيدة من المعايير وإتخاذ التوصيات المناسبة لإعتماد تلك المعايير للتطبيق في ديوان الرقابة المالية الاتحادي .

**ثالثاً :** نشر ثقافة تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية الصادرة عن الانتوساي ودعمها من ديوان الرقابة المالية الاتحادي وعلى كافة المستويات , مع ضرورة دعم التواصل مع بقية المنظمات المهنية الدولية والأقليمية والعربية والاستفادة من تجارب الدول الأخرى في مجال تبني تلك المعايير أو التوافق معها .

**رابعاً :** توصي الباحثة لطلبة الدراسات العليا في جامعة بغداد والجامعات العراقية الأخرى بإستمرار إعداد البحوث العلمية في هذا المجال , وتقتراح العناوين الآتية مجالاً للبحث العلمي :

١. تأثير تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية في تعزيز جودة أداء مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق .

٢. تقييم إجراءات رقابة جودة الأداء في ديوان الرقابة المالية الاتحادي على وفق متطلبات المعيار الدولي ISSAI .

٣. إطار مقترح لرقابة الإلتزام على وفق متطلبات المعيار الدولي ISSAI - بالتطبيق على ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق.

**ثبت المصادر :**

**أولاً / الوثائق والتقارير والأصدارات الرسمية**

١. المراقب العام (٢٠١٤) ديوان الرقابة المالية الاتحادي - جمهورية العراق, مجلة تصف سنوية , السنة الثالثة, العدد (٥), كانون الأول .
٢. الخطة الاستراتيجية ٢٠٠٥-٢٠١٠ .



## عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثاني لـ ٢٠١٧ سنة لطلبة الدراسات العليا مدى تطبيق المعايير للاجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي) في ديوان الرقابة المالية الاتحادي

ثانياً/الدراسات والبحوث المنشورة

٣. أبو هذاف , ماجد محمد سليم (٢٠٠٦) تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة، رسالة مقدمة إلى كلية التجارة/ جامعة الأسلامية للحصول على درجة "ماجستير علوم في المحاسبة والتمويل"
٤. الأغا , نعمان سعد الدين نعمان (٢٠١٥) مدى تطبيق معايير التدقيق الحكومية المتعارف عليها في ديوان الرقابة المالية والإدارية بـفلسطين، رسالة مقدمة إلى كلية التجارة/الجامعة الإسلامية للحصول على درجة "الماجستير علوم في المحاسبة والتمويل"
٥. الدعيس، منير عبدالله ناجي(٢٠٠٥) مدى تطبيق المعايير الرقابية للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي) بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في اليمن ، رسالة مقدمة إلى كلية أدرة المال والأعمال /جامعة آل البيت للحصول على درجة "ماجستير علوم في المحاسبة" .
٦. مصلح ، صالح (٢٠١٣) "أعداد التقارير الرقابية وفق المعايير الدولية " ، ورقة عمل مقدمة في الورشة التدريبية بعنوان مكافحة الفساد للعاملين في الرقابة الداخلية في وزارة التربية والتعليم ، المنعقد للمدة (١٨-١٩/٢/٢٠١٣) ، رام الله – فلسطين
٧. ديوان المراقبة العامة(٢٠٠٩) معايير التدقيق الحكومية ، المملكة العربية السعودية .
٨. عمر، شريقي (٢٠١٣) التنظيم المهني للمراجعة /دراسة مقارنة بين الجزائر والتونس والمملكة المغربية ، أطروحة مقدمة إلى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير/ جامعة السطيف للحصول على درجة "الدكتوراء في علوم الاقتصادية"

### ثالثاً/المجلات

١. ديوان المراقبة العامة(٢٠٠٩) معايير التدقيق الحكومية ، المملكة العربية السعودية .

### رابعاً / مواقع الأنترنت

[www.intosai.org](http://www.intosai.org)

### خامساً/المصادر الأجنبية

#### First : periodic

- ١-Azuma , Nobuo (٢٠٠٨) "The Framework of INTOSAI Government Auditing Standards:In the Stream of International Convergence", Senior Director, Research and International Division, Board of Audit .
- ٢-Cheorghhe , Suci (٢٠١٢) "STATUTORY AUDIT AND PERFORMANCE AUDIT" ,study in PhD in Economics University of Târgu Jiu, Economy Series, Issue ٢ .
- ٣-Dye , Kenneth M & Rick , Stapenhurst (١٩٩٨) "Pillars of Integrity: The Importance of Supreme Audit Institutions in Curbing Corruption" , The Economic Development Institute of the World Bank .
- ٤-Khani , hadi (٢٠١٤) "The role of professional ethics in accounting and audit " , Indian Journal of Fundamental and Applied Life Sciences Vol. ٤ .

#### second : Publications

- ١.(ISSAI ١) The International Standards of Supreme Audit Institutions (٢٠١٣) The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts .
- ٢.(ISSAI ١٠) The International Standards of Supreme Audit Institutions (٢٠١٣) The Mexico Declaration on SAI Independence .



- ٣.(ISSAI ١٢) The International Standards of Supreme Audit Institutions (٢٠١٣) The Value and Benefits of Supreme Audit Institutions – making a difference to the lives of citizens .
- ٤.(ISSAI ٢٠) The International Standards of Supreme Audit Institutions (٢٠١٣) Principles of transparency and accountability .
- ٥.(ISSAI ٣٠) The International Standards of Supreme Audit Institutions (٢٠١٣) Code of Ethics .
- ٦.(ISSAI ٤٠) The International Standards of Supreme Audit Institutions (٢٠١٣) Quality Control for SAIs
- ٧.(ISSAI ١٠٠) The International Standards of Supreme Audit Institutions (٢٠١٣) Fundamental Principles of Public Sector Auditing .
- ٨.(ISSAI ٢٠٠) The International Standards of Supreme Audit Institutions (٢٠١٣) Fundamental Principles of Financial Auditing .
- ٩.(ISSAI ٣٠٠)The International Standards of Supreme Audit Institutions (٢٠١٣) Fundamental Principles of Performance Auditing .
- ١٠.(ISSAI ٣٠٠) The International Standards of Supreme Audit Institutions (٢٠١٣) Fundamental Principles of Compliance Auditing .