تدقيق الأداء لمصادر الإيرادات في المنظمات غير الحكومية ودوره في تحقيق الاستدامة المالية فيها

Auditing performance of revenue sources in the Non-Governmental Organizations And its role in achieving financial sustainability

حسين عبد المهدي نعمة **hussain.mahdy@yahoo.com**

أ.م.د. صبيحة برزان العبيدي **المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية** **sabihabar@yahoo.com**

المستخلص

يعد البحث في تدقيق الأداء على وفق أبعاد الأستدامة المالية , في ظل ندرة الموارد والتحولات الأقتصادية والأجتماعية في بيئة الأعمال , أمراً في غاية الأهمية في المنظمات غير الحكومية غير الربحية في تحقيق الأهداف وتصحيح المسار ومعالجة الأنحرافات فيها , وتقديم العون لها في تحسين مخرجات العمليات والأجراءات المرتبطة بها وقدرتها على الوفاء بألتزاماتها الحالية والمستقبلية وبما ينعكس بصورة إيجابية على تلك المنظمات وعموم المجتمع , وأستند البحث على فرضية مفادها إن وجود برنامج تدقيق أداء على وفق أبعاد الأستدامة المالية يؤدي الى قياس إلتزام اللجنة الأولمبية الوطنية العراقية بمؤشرات الأستدامة المالية لبعد الإيرادات بهدف تحسين الأداء وتحقيق الاستدامة المالية. فقد سعي الباحثان الى توظيف مؤشرات الاستدامة المالية في إعداد برنامج تدقيق أداء مقترح خاص باللجنة الأولمبية الوطنية العراقية. وقد توصل الباحثان الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها إن دراسة الاستدامة المالية ومؤشراتها ودمج تلك المؤشرات مع مؤشرات تدقيق الأداء على وفق أبعاد الاستدامة المالية من شأنه تحسين الأداء وضمان تحقيق الاستدامة المالية في المنظمات غير الحكومية غير الهادفة للربح , وخرجت الدراسة بمجموعة من التوصيات من اهمها, ضرورة وجود برنامج ومؤشرات خاصة بتدقيق الأداء علـى وفق أبعاد الاستدامة المالية تخص المنظمات غير الحكومية والممثلة باللجنة الأولمبية الوطنية العراقية معتمدة من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق.

Abstract

Researching performance audits according to the dimensions of financial sustainability in light of the scarcity of resources and economic and social transformations in the business environment is of utmost importance in the non-profit non-governmental organizations in achieving the goals and correct the path and address deviations, and help them in improving the outputs of processes and associated procedures and capacity The research was based on the hypothesis that the existence of a performance audit program in accordance with the dimensions of financial sustainability leads to the measurement of the commitment of the Olympic Committee. National Iraqi indicators of financial sustainability of the dimension of revenue in order to improve performance and achieve financial sustainability. The researchers sought to employ the indicators of financial sustainability in the preparation of a proposed performance audit program for the Iraqi National Olympic Committee. The researchers reached a number of conclusions, the most important of which is that the study of financial sustainability and its indicators and the integration of these indicators with the performance audit indicators according to the dimensions of financial sustainability will improve performance and ensure financial sustainability in (non-profit) non-governmental organizations. The existence of a program and indicators of performance auditing in accordance with the dimensions of financial sustainability for non-governmental organizations and the Iraqi National Olympic Committee accredited by the Federal Audit Bureau in Iraq.

المقدمة

تعد مصادر الإيرادات وتوفير الأموال من أهم التحديات التي تواجه المنظمات غير الحكومية غير الربحية ومنها اللجنة الأولمبية الوطنية العراقية كمثال واضح و واقعي لمواجهة نلك التحديات ونرى ذلك جلياً من الأزمات المالية الكبيرة التي تعصف بها بين فترة وأخرى نتيجة غياب الخطط والبرامج التي تعتمد على معايير ومؤشرات تدقيق الأداء والاستدامة المالية.

وتتجلى أهمية البحث في تدقيق الأداء لمصادر الإيرادات في المنظمات غير الحكومية غير الهادفة للربح على وفق أبعاد الأستدامة المالية لما تتطلبه هذه المنظمات من متابعة مستمرة في توفير الأموال بشكل مستمر لضمان توفير الخدمات الى المستفيدين والوفاء بالألتزامات المالية الحالية والمستقبلية عند إستحقاقها. ويهدف البحث الى تقديم برنامجاً مقترحاً لتدقيق الأداء يستند على أبعاد

الأستدامة المالية وذلك بغرض تقديم مؤشرات وإجراءات لتدقيق الأداء لمصادر الإيرادات في المنظمات غير الحكومية لمعالجة مشاكل توفير الأموال وتنويع مصادر الدخل بغية تحسين الأداء فيها وتحقيق الأستدامة المالية.

يواجه المدقق الخارجي عند تدقيقه الأداء في المنظمات غير الحكومية مشكلة عدم وجود برنامج ومؤشرات يقوم بتدقيق الأداء على أساسها , وهل وجود مثل هذا البرنامج والمؤشرات على وفق أبعاد الأستدامة المالية سوف يعمل على تحسين الأداء وتحقيق الأستدامة المالية جنباً الى جنب مع برنامج التدقيق المالي. ولمعالجة تلك المشكلة إستند البحث على فرضية:(يؤدي برنامج تدقيق الاداء وفقا لابعاد الاستدامة المالية الى قياس التزام اللجنة الاولمبية الوطنية العراقية ببعد الإيرادات والمؤشـــرات المتعلقة به والألتـــزام بجوانب الصرف القانونية والكفوءة والإقتصادية لتلك الإيرادات).

ولأنجاز أهداف البحث تم تقسيم البحث الى أربعة محاور , المحور الأول يتناول منهجية البحث ودراسات سابقة في مجالي تدقيق الأداء والأستدامة المالية. اما المحور الثاني فيتناول التأطير النظري لمفهومي تدقيق الأداء والأستدامة المالية. والمحور الثالث يتناول برنامج مقترح الذي يضم إجراءات تدقيق الأداء لمصادر الإيرادات على وفق أبعاد الأستدامة المالية. والمحور الرابع يتناول أهم الأستنتاجات والتوصيات التي توصل لها الباحثان من خلال البحث.

المحور الاول: منهجية البحث ودراسات سابقة

١-١مشكلة البحث: تتمثل مشكلة البحث في عدم وجود برنامج لتدقيق اداء مصادر الإيرادات في اللجنة الاولمبية الوطنية العراقية يعتمد في فقراته على ابعاد الاستدامة المالية والتي تمثل الابعاد الاساسية لعمل اللجنة الاولمبية الوطنية العراقية، جنبا الى جنب برنامج التدقيق المالي المعتمد من ديوان الرقابة المالية الأتحادي، والذي يحقق التكامل والتنسيق بين التدقيق المالي وتدقيق الاداء على وفق ابعاد الاستدامة المالية.

١-٢اهمية البحث: تتجلى اهمية البحث بتناول موضوع الاستدامة المالية إذ يستهلك أداء المنظمات غير الحكومية الكثير من مواردها من خلال نشاطها وبرامجها المرسومة ولمحدودية وندرة الموارد قياسا بالاهداف المنشودة، لذلك أصبح لزاماً على الأجهزة العليا للرقابة الأهتمام بمسؤليتها من خلال تدقيق أداء تلك المنظمات وفق المناهج العلمية الحديثة بغية الأستمرار وتحقيق الاستدامة المالية. لذلك فان اهمية البحث تتمثل في وضع برنامج مقترح لتدقيق اداء مصادر الإيرادات في اللجنة الاولمبية الوطنية العراقية على وفق ابعاد الاستدامة المالية، يمكن الاسترشاد به مستقبلا، من خلال اعتماد نتائجه لتحسين اداء اللجنة الأولمبية الوطنية العراقية من خلال قياس أداءها بواسطة مؤشرات الأستدامة المالية والتي تعطي مقياس لتطور أداءها وفقاً لأبعاد الأستدامة المالية.

١- ٣ اهداف البحث:

١- يسعى البحث الى التركيز على العلاقة بين التزام اللجنة الأولمبية الوطنية العراقية عينة البحث بإبعاد الاستدامة المالية ومؤشرات تقويم الأداء وتحقيق الاستدامة المالية فيها.

٢- أعداد برنامج تدقيق أداء مقترح خاص باللجنة الأولمبية الوطنية العراقية، يستند على بعد الإيرادات في الاستدامة المالية، جنبا الى جنب مع برنامج التدقيق المالي لمصادر الإيرادات المعمول به من قبل هيئة الرقابة العاملة في اللجنة الأولمبية الوطنية العراقية.

١- ٤ فرضية البحث:

يؤدي برنامج تدقيق الاداء وفقا لإبعاد الاستدامة المالية الى قياس التزام اللجنة الاولمبية الوطنية العراقية ببعد الإيرادات والمؤشـــرات المتعلقة به والالتزام بجوانب الصرف القانونية والكفؤة والاقتصادية لتلك الإيرادات.

١- ٥ حدود البحث

تم تحديد البحث بحدود مكانية وزمانية، وهي كالاتي:

١-٥-١ الحدود المكانية

قام الباحث باختيار اللجنة الأولمبية الوطنية العراقية في محافظة بغداد عينة لتطبيق البحث وذلك للأسباب الاتية:

١- تعد اللجنة الأولمبية الوطنية العراقية إحدى أهم المنظمات غير الحكومية في العراق , والتي تعكس طبيعة النشاط في هذه المنظمات , وتعد ذات مساس مباشر بطموحات الجمهور وتطلعاتهم من أجل تحقيق الانجاز الرياضي المنشود.

٢- اعتماد اللجنة الأولمبية على مصادر تمويل محددة حيث تشكل المنح والمساعدات الجزء الاكبر من هذه الإيرادات، مما يوفر بيئة مناسبة لموضوع البحث.

١-٥ -٢ الحدود الزمانية:

وفقا لما متوفر من بيانات عن أداء اللجنة الاولمبية الوطنية العراقية تم اختيار السنوات (٢٠١١، ٢٠١٢، ٢٠١٣، ٢٠١٤) على التوالي، كحدود زمانية للبحث.

١-٦ منهج البحث:

تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي في دراسة واعداد البحث.

١-٧ اساليب جمع البيانات:

لكي يتم انجاز البحث تم الاعتماد على المصادر الاتية:-

(الكتب العربية والاجنبية والرسائل والأطاريح الاكاديمية والمهنية والدوريات وشبكة المعلومات الدولية (الانترنيت).

١-٨ الدراسات السابقة:

أولاً: دراسة وهيب , ٢٠١٨

عنوان الدراسة: تدقيق الأداء على وفق معايير التعليم المحاسبي الدولية

بحث تطبيقي في المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد

نوع الدراسة: اطروحة دكتوراه

هدفت الدراسة الى:

١- تدقيق واقع أداء المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / قسم الدراسات المحاسبية (الذي يمنح شهادات مهنية عليا في تخصص المحاسبة القانونية يتمتع حاملها بجميع حقوق وامتيازات شهادة الدكتوراه) وفق معايير التعليم المحاسبي الدولية.

٢- تقديم إطار مقترح شامل يستند إلى معايير التعليم المحاسبي الدولية وبما يتماشى مع بيئة التعليم المحاسبي في العراق، ويلبي الاحتياجات المحاسبية الأكاديمية والمهنية المطلوبة.

اهم النتائج:

١- افتقار البيئة العراقية الى معايير توجه وتنظم عملية التعليم المحاسبي المهني والاكاديمي وتحدد مخرجات التعلّم والمهارات الواجب دمجها و إكسابها للطلبة من خلال العملية التعليمية مما يؤثر على كفاءة مخرجات المؤسسات المسؤولة عن إعداد وتأهيل محاسبين مهنيين.

٢- عدم شمول البرامج التدريبية على تطبيق الأساليب الحديثة في التدقيق كالتدقيق المستند للمخاطر وبرامج كشف الغش والاحتيال في البيانات المالية، فضلاً عن عدم تركيزها على بعض المواضيع المهمة في التدقيق كالإجراءات التحليلية وتقييم فرض الاستمرارية والاهمية النسبية.

ثانياً: دراسة Patricia León, 2001

عنوان الدراسة: الاركان الأربعة للاستدامة المالية FOUR PILLARS OF FINANCIAL SUSTAINABILITY

نوع الدراسة: بحث منشور في سلسة بحوث Resources for Success Series، العدد ٢.

أهداف الدراسة:

مساعدة المنظمات غير الهادفة للربح في تحقيق الاستدامة المالية عن طريق تقديم عوامل تساعد هذه المنظمات في بيئة تفتقر إلى المرونة في التأثير على المانحين كما ان المنظمات غير الربحي تفتقر إلى الموارد الداخلية الخاصة بها وتعتمد على الغير و إرادة المتبرعين في كل مرة يرغبون فيها في النشاط الذي يقع خارج نطاق الموافقة على المشاريع التي تتبناها المنظمة. إذا كان المتبرع لا يتفق مع المنظمة في الاحتياجات أو الأولويات، أو إذا كانت تفتقر ببساطة القدرة بسبب الوقت أو القيود المالية، فالمنظمة لن تكون قادرة على إحداث التغييرات المطلوبة.

اهم النتائج:

تحقيق الاستدامة المالية هدف يتطلب جهودا متضافرة من المنظمة بأكملها. في حين أن الوصول إلى المنح أو شروط تفضيلية هي ميزة تنافسية التي تتمتع بها المنظمات غير الربحية، لا يمكننا الاعتماد عليها حصرا وعلى هذه الامتيازات للوصول إلى هدفنا. يجب أن نفهم أن تحقيق الاستدامة المالية هي عملية مستمرة ويجب عليها تصبح جزءًا من الإدارة اليومية لمؤسستنا: في
١- التخطيط الاستراتيجي ٢- في الإدارة والتمويل، ٣- في سياسات جمع الأموال ٤- وفي تخطيط وتنفيذ الاستراتيجيات التي تمكننا من توليد دخلنا الخاص.
يجب علينا أيضا أن نتذكر أن الإبداع وحده ليس كافياً لتحقيق الاستدامة المالية؛ أنه من الضروري أن نعتمد استراتيجيات أكثر تقدمًا والأساليب الموجودة في متناولنا لتحقيق أقصى قدر ممكن لتطوير إمكاناتنا للنجاح.

المحور الثاني: <u>تدقيق الأداء في المنظمات غير الحكومية</u>

٢-١-١ المنظمة غير الحكومية هي مجموعة من الاشخاص الطبيعية او المعنوية سجلت واكتسبت الشخصية المعنوية وفقا لأحكام القانون، تسعى لتحقيق اغراض غير ربحية. (قانون رقم١٢:٢٠١٠)

ويعد مفهوم المنظمات غير الحكومية مفهوماً واسعاً، فمفهوم المنظمات غير الحكومية يغطي الكثير من الكيانات المتنوعة والمختلفة الإغراض، عموماً فان مصطلح (Non-governmental organizations) الذي يرمز له اختصاراً بالرمز (NGO) قد أصبح من المعلوم انه يشمل فقط المنظمات المهتمة بالمصلحة العامة، فهو بهذا يختلف عن المنظمات الخاصة أو الهادفة للربح (For profit organizations)، فالمنظمات غير الحكومية لا تهدف إلى تحقيق الربح،على عكس المنظمات الخاصة الربحية، التي يعد الربح الهدف الرئيسي لها، كذلك تختلف المنظمات غير الحكومية عن التعاونيات واتحادات التجارة التي تكون خدماتها مقتصرة على الأعضاء المنتمين لها، فالمنظمات غير الحكومية لا تقتصر خدماتها على الأعضاء وإنما تكون خدماتها مقدمة إلى عموم المجتمع. (العبيدي، ٢٠١١: ٣٨)

٢-١-٢ <u>مصادر التمويل في المنظمات غير الحكومية</u>

تتلقى المنظمات غير الحكومية تمويلها من مصادر متعددة ومعظم هذه المنظمات لها أكثرمن مصدر تمويل لذا سوف نتناول أهم مصادر التمويل الممكنة للمنظمة غير الحكومية وأنواعها وكما يلي:

<u>أولاً</u>: التمويل الذاتي: وهي الإيرادات الذاتية التي تتولد نتيجة الأنشطة والخدمات التي تقدمها المنظمة وفيها تعتمد المنظمة على جهودها الذاتية في توفير الأموال ومن هذه المصادر مايلي:

١- **رسوم التسجيل والأنتساب:** وهي متحصلات المنظمة من رسوم الانتساب من أعضائها عند اشتراكهم فيها لأول مرة ومن تجديد العضوية.

٢- **الإيرادات الناتجة من إستثمار فائض الأموال:** تستثمر المنظمات غير الحكومية في بعض الأحيان فائض الأموال الموجودة لديها في إعمال توفرلها إيرادات إضافية، مثل شراء الأسهم و السندات الحكومية أو إيداع الأموال الفائضة في حساب الإيداع لدى البنك أو في صناديق التوفير. (حميدان:٣٥٧:٢٠١٠)

٣- **إيراد الأشتراكات السنوية:** وهي المبالغ المتحصلة من دفع الأعضاء مبالغ سنوية مقابل الانتفاع بالخدمات التي تقدمها المنظمة، ويدفع الاشتراك عادة دفعة واحدة في بداية الفترة المالية أو خلالها ومثال ذلك النوادي الأجتماعية والثقافية.

٤- **إيراد النشاطات المتنوعة والخدمات المقدمة للمنتفعين:** وهو إيراد النشاط الداخلي في المنظمة القصد منه تحقيق إيرادات تساهم في تغطية جزء من النفقات، ومن أمثلة على هذه الأنشطة إيجار المطاعم و مواقف السيارات وعائدات إقامة المباريات والفعاليات المختلفة والأيراد من المراكز الصحية المدعومة ومراكز التسوق وغيرها. (مطر و زويلف: ٢٠٠٨: ٣١٧)

<u>ثانياً</u>: التمويل الخارجي: وأهم مصادره مايلي: (الشوبكي وأبو شمالة: ٢٠١٣: ٣١) و(شرف: ٢٠٠٥:٦٦)

١- **التخصيصات والأعانات الحكومية:** تقدم الحكومة الأموال الى المنظمات غير الحكومية كمنح وإعانات سنوية تشجيعاً لها ولتحمّل جزء من عبئ إدارة الدولة وتنمية المجتمع وتأخذ المنح والأعانات هذه الأشكال الأتية.

٢- **المنح والتبرعات النقدية والعينية:** وهي المنح من الحكومة ومن جهات مختلفة أخرى كالمنظمات الدولية والدول والشركات الأجنبية وتكون إما منح نقدية أو مساعدات عينية.

٣- **القروض:** ولقد إزداد هذا النوع من التمويل في الأونة الأخيرة وهو حصول المنظمة على قروض من جهات مانحة تتبع سياسة الأقراض بشروط ميسرة وبفوائد قليلة.

٢-٢-١ **تدقيق الأداء:** فحص موضوعي تشخص به السياسات والنظم وأدارة العمليات في الجهات الخاضعة للرقابة يقارن من خلاله الأنجاز بالمخطط والنتائج بالمعايير والممارسة بالسياسة بغية كشف الأنحرافات السلبية والأيجابية وبيان أسبابها والتأكد من إدارة الموارد الأقتصادية بكفاءة وتحديد أسباب التبذير والأسراف وسوء الأستعمال والأستغلال ووضع الأقتراحات التي تعالج أوجه الأنحراف والأسراف وذلك في سبيل توجيه الأداء على نحو تحقيق فاعلية وكفاءة وأقتصاد أوتوفير أكبر.

ويرى الباحثان أن تدقيق الأداء هو مجموعة من الأختبارات الموضوعية والمستقلة والمنظمة بمعايير ومؤشرات محددة لغرض تقييم الكفاءة والفاعلية والأقتصادية والتأكد من الألتزام بتطبيق التشريعات والقواعد المتعلقة بالنشاط وتحديدالأنحرافات.

(دليل وبرنامج تقويم الاداء، ديوان الرقابة المالية الاتحادي، جمهورية العراق، ٢٠٠٦)

٢-٢-٢ **<u>تدقيق الأداء لتحقيق الأستدامة المالية</u>**

إن عملية تدقيق الأداء تتم بموجب معايير ومبادئ رقابية مهنية والتي تشكل القاعدة لبناء الرأي الرقابي عن الأداء، وعند تقييم المخرجات فأن الأهداف الأنتاجية السنوية اوأهداف تحسين الجودة اوتخفيض التكاليف تشكل نقطة بداية منطقية، وعند تقييم فاعلية برامج سياسة ما فمن الممكن الحصول على المعايير والمقاييس من الاهداف والمؤشرات لتشكل معاً اطار عمل مرجعي ثابت الى حدما , وتتسع في الوقت الراهن الحاجة الى أعمال تدقيق الأداء وتشجيع التوجيهات التنفيذية الجديدة ضمن المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة الأنتوساي على التوجه نحو الجوانب الرقابية التي تهم المواطنين وعلى قياس التاثير الحقيقي للأنشطة مقابل التاثير المستهدف، وبخلاف رقابة الالتزام فأنه يتعين على مدقق الاداء ان لايقتصر عمله على التحقق مما اذا كانت البرامج قد نفذت وفقاً للخطة وانما يشمل مزيد من الفحوصات بشأن تحقق الاهداف وتطبيق المعايير وأحراز المؤشرات.(Knaap , 2012: 13)

وقد أشار معيار الأنتوساي (٣١٠٠) الى أن تدقيق الأداء يؤدى بشكل عام بأتباع واحدة من ثلاث منهجيات تعتمد في تدقيق أداء اي وحدة حكومية أو غير حكومية: (ISSAI 3000: 15 -17)

١- المنهج المستند الى النتائج: يفحص هذا المنهج مدى تحقق الأهداف المحددة سلفاً.

٢- المنهج المستند الى المشاكل أوالمخاطر: الذي يفحص أسباب المشكلة أوالخطر ويحللها.

٣- منهج النظم: الذي يفحص الأداء السليم للنظم.

إن الهدف من عملية تدقيق الاداء هو فحص واحد اوأكثر من العناصر الثلاثة:

١. الكفاءة: وهي الاستفادة القصوى من الموارد المتاحة.
٢. الفاعلية: وهي تحقيق الاهداف اوالغايات المعلنة.
٣. الاقتصادية: وهي المحافظة على انخفاض التكلفة.

أما في مايتعلق بتدقيق البرامج فتكون أربعة انواع وهي:

١. تدقيق الاجراءات: يتناول مدى اشتغال برنامج ما حسب ما صمم له.
٢. تدقيق النتائج: مدى تحقيق برنامج ما لاهدافه المتصلة بالنتائج اوالزبائن.
٣. تدقيق الاثر: يتناول الاثر الصافي لبرنامج من البرامج بمقارنة نتائجه مع مايمكن ان يحصل في حالة غياب البرنامج.
٤. تدقيق منفعة وفاعلية التكلفة: تحليل يقارن مخرجات اونتائج برنامج بتكاليف انتاجها.

<u>٢-٢ الأستدامة المالية</u>

٢-٣-١ **<u>مفهوم الأستدامة المالية</u>** يعد مفهوم الأستدامة المالية من المفاهيم الحديثة نسبياً حيث ظهرهذا المصطلح بعد مفهوم التنمية المستدامة فهو جزء منها يخص الوحدة الأقتصادية والنواحي المـــالية والأقتصادية فيها وإستمراريتها وديمومتها , فوفقاً لنظرية الوحدة الأقتصادية (هي دراسة لفهم كيفية عمل الوحدة والسيطرة على المتغيرات الداخلية والخارجية والذي يساعد على أستمراريتها وزيادة الثروة والموارد بشكل فعال فيها). (R.Jones,2013:30)

إن المهمة الرئيسية للأستدامة المالية في الوحدات الأقتصادية هي في تحديد وتحليل التكلفة الكلية ,وإمكانية تنويع المصادر المالية للوحدة الأقتصادية. وبالتالي فأن هدف من الأستدامة المالية هو ضمان الوصول الى أهداف الوحدة الأقتصادية من خلال ضمان

دخل كافي لتمكينها من الأستثمار في أنشطتها الحالية والمستقبلية ولتحقيق هذا الهدف تحتاج الوحدة الأقتصادية الى مواصلة النمو المستدام لاسيما فيما يتعلق بأوضاعها المالية ويمكن تعريف النمو المستدام: بأنه المعدل الذي يمكن أن تنمو فيه الوحدة مع الحفاظ على ربحيتها وسياستها المالية دون تغيير. (European U.A.,2008:16)

وتعرف الأستدامة المالية: الاستدامة المالية للوحدة الأقتصادية هي قدرتها على الحصول على إيرادات لتغطية النفقات و من أجل الحفاظ على أنتاجية العمليات بمعدل ثابت أو متزايد لإنتاج المنتجات أو الخدمات والحصول على فائض. ويجب أن يبقى في الاعتبارمن أن الاستدامة المالية قد تتحقق على مستوى المشروع أو البرنامج أو المستوى التنظيمي. (Patricia León,2001)

ويرى الباحثان أنه يمكن تعريف الأستدامة المالية بأنها "هي قدرة الوحدة الأقتصادية على الحصول على الإيرادات لتغطية النفقات والوفاء بالألتزامات المالية الحالية دون المساس بقدرتها على الوفاء بالتزاماتها المالية في المستقبل لضمان الوصول الى أهداف الوحدة ".

٢-٣-٢ **العوامل المؤثرة في تحقيق الأستدامة المالية** (Amos,2015:22)

١- **إمتلاك الثقافة التنظيمية والمعرفة التسويقية:** وهي مجموعة القيم والمعتقدات التي تمتلكها الوحدة الأقتصادية وتسعى الى تحقيقها من خلال رسم الأهداف والتعاون المشترك داخل الوحدة من أجل تحقيق هذه الأهداف وإمتلاكها لمستوى عالي من المعرفة والقدرة التسويقية.

٢- **الربط الشبكي وتوسيع الشراكات:** يجب ان تتحرك الوحدة نحو شراكات قوية من أجل الحفاظ على الدورالحاسم الذي تلعبه في تحسين الأداء ونوعية الحياة للأفراد وتعزيزتنمية المجتمع والتقدم.

٣- **محفظة الأستثمار:** وهي مرتبطة بشكل مباشرمع النمو المستدام وإن توسيع الأستثمار سوف يحقق الأستدامة المالية على المدى الطويل.

٤- **القيادة الناجحة والأدارة الكفوءة.**

٥- **العلاقات العامة الفاعلة:** إن العلاقات العامة هي الفن والعلوم الأجتماعية لتحليل الأتجاهات والتنبؤ بالعواقب وإسداء المشورة للأدارة والقادة التنظيمين فضلاً عن تخطيط وتنفيذ برنامج عمل لايخدم مصلحة الوحدة فحسب وإنما مصلحة المجتمع ككل.

٦- **التخطيط للأستدامة:**إذاكنت لاتعرف الى أين تذهب فسوف ينتهي بك الأمر في مكان أخر.

٢-٣-٣ **محددات تحقيق الأستدامة المالية**

يمثل أحد أهم وأكبر التحديات التي تواجه الوحدات الأقتصادية والمنظمات غير الحكومية غير الربحية هو الحصول على الأموال الضرورية اللازمة لتنفيذ الأنشطة الحالية والوفاء بالألتزامات الحالية والمستقبلية , مما يزيد الأعباء على الوحدة والذي يقودها في أحيان كثيرة الى تسريح بعض العاملين وزيادة عبئ العمل على العمال والموظفين الحاليين لتوفير تكاليف التوظيف أوتحمل العجز وتلكؤ النشاط أو البحث عن مصدر تمويل بشروط قاسية ومجحفة. (Kalinin & et al , 2016: 9)

٢-٣-٤ **أبعاد الأستدامة المالية** (IPSASB,2015:2078)

البعد الخاص بالإيرادات: يأخذ بنظر الأعتبار مصادر الإيرادات خلال فترة التوقعات[١] وفي ضوء إفتراضات السياسة الحالية بخصوص تقديم الخدمات للمتلقين ودفع المستحقات للمستفيدين ويركز هذا البعد على قدرة الوحدة الأقتصادية على تغيير مستويات الإيرادات أو إستحداث مصادر جديدة لها. كما يركز على عوامل أخرى مثل مدى إعتماد الوحدة على مصادر إيرادات خارج سيطرتها أونفوذها.

١- **البعد الخاص بالخدمة:** يأخذ هذا البعد بنظر الأعتبار حجم ونوعية الخدمات التي تقدم الى المتلقين والمستحقات التي تدفع الى المستفيدين خلال فترة التوقعات وفي ضوء إفتراضات السياسة الحالية[٢] بخصوص الإيرادات في حين يبقى ضمن قيود الدين. ويركز هذا البعد على قدرة الوحدة على الحفاظ على حجم ونوعية الخدمات التي تقدمها أوبرامج الأستحقاق التي توفرها وقدرة الوحدة على تغييرها.

(١) التوقع: هو معلومات مالية مستقبلية يتم إعدادها على أساس افتراضات السياسة الحالية للوحدة والافتراضات حول الأوضاع الاقتصادية وغيرها في المستقبل.

(٢) افتراضات السياسة الحالية: هي تلك الافتراضات المبنية على أساس التشريعات أو الأنظمة نافذة المفعول في تاريخ إعداد التقارير مع استثناءات مناسبة في ظروف محددة.

٢- **البعد الخاص بالدين:** إن البعد الخاص بالدين يأخذ بنظر الأعتبار مستويات الديون خلال فترة التوقعات وفي ضوء السياسة الحالية بخصوص تقديم الخدمات للمتلقين ودفع المستحقات للمستفيدين وبخوص الإيرادات من مصادرها المختلفة. ويركز هذا البعدعلى قدرة الوحدة على الوفاء بألتزاماتها المالية عند إستحقاقها أو قدرتها على إعادة تمويل الدين أو زيادته حسب الضرورة.

المحور الثالث: برنامج تدقيق الأداء لمصادر الإيرادات في اللجنة الأولمبية الوطنية العراقية:

إجراءات تدقيق الأداء لمصادر الإيرادات الخاصة باللجنة الأولمبية الوطنية العراقية وكما في الجدول التالي والذي يشير الى فقرات محور تدقيق أداء بعد الإيرادات وتطبيق فقراته من قبل إدارة اللجنة الأولمبية أوعدم تطبيقها ونقاط الضعف والأجراءات التصحيحية والجهات المسؤولة عن تلك الاجراءات وكالأتي:

التسلسل	إجراءات التدقيق	مستوى التطبيق			نقاط الضعف	الأجراء التصحيحي	الجهة المسؤولة عن الأجراء التصحيحي
		مطبق	مطبق جزئياً	غير مطبق			
١	التأكد من وجود خطة إستراتيجية مالية طويلة الأجل للأيرادات ومصادر التمويل المستقبلية المتوقعة للجنة الأولمبية الوطنية العراقية.			✓	أزمات مالية كبيرة وإعتماد مفرط على المنح الحكومية في التمويل.	تبني الخطط الناجحة للأخرين والأستفادة من الكفاءات العلمية في التخطيط الأستراتيجي.	الهيئة العامة
٢	التأكد من وجود موازنة تخطيطية سنوية للأيرادات المتوقعة للسنة القادمة ولتنفيذ مراحل الخطة الأستراتيجية التي وضعتها الأدارة.			✓	ضعف مركز القرار وغياب التنسيق مع الأتحادات في تحديد الموارد المتاحة والأستفادة القصوى منها.	التعاون والتنسيق بين المكتب التنفيذي والأتحادات في وضع موازنات تخطيطية للموارد المستقبلية	المكتب التنفيذي
٣	التأكد من تشكيل الأدارة للجان فنية لمعالجة قضايا محددة مثل الأستثمارات و الأستدامة المالية وجمع الأموال ومدى إستيفاء تلك اللجان لشروط تشكيلها من حيث الفترة والأعضاء.			✓	ضعف الأستثمارات وتراجع الأداء وعدم تحقق الأهداف في الجانب المالي والأنشطة الرياضة.	العمل على تشكيل لجان من الموظفين الأكفاء لمعالجة مثل هذه القضايا.	١- المكتب التنفيذي ٢- الأمانة العامة
٤	التأكد من التأهيل العلمي والخبرة المهنية لدى موظفي الحسابات في اللجنة الأولمبية الوطنية العراقية ومدى إستيفائهم لشروط القيام بالمهام المناطة بهم.		✓		ضعف التأهيل العلمي والخبرات المهنية أدت الى تكرار حدوث الأخطاء والنتائج السلبية المترتبة عليها	تأهيل وتدريب الموظفين من خلال الدورات المتخصصة ووضع الشخص المناسب في المكان المناسب.	١- المكتب التنفيذي ٢- الأمانة العامة ٣- الأمانة المالية
٥	تدقيق الصلاحيات للمسؤلين المخولين بالصرف من المنحة الحكومية ومصادر الإيرادات الأخرى.	✓					١- المكتب التنفيذي ٢- الأمانة العامة
٦	التأكد من دمج خطط الأستدامة المالية وأبعادها مع الأنظمة الأدارية والمالية للجنة الأولمبية الوطنية العراقية وأن تكون جزء من أنشطة الحصول على الإيرادات وجمع الأموال وأن تكون جزء من ثقافة العاملين.			✓	عدم معرفة العاملين لمفهوم الأستدامة المالية وابعادها وعدم الأهتمام بتطوير مهاراتهم والتعلم والتدريب على المناهج والأساليب الحديثة في العمل.	دمج خطط الأستدامة المالية مع النظم الأدارية والمالية من خلال التطبيق والممارسة.	المكتب التنفيذي
٧	التأكد من إمتلاك اللجنة الأولمبية الوطنية العراقية لمصادر تمويل متنوعة وعدم إعتمادها على مصدر تمويل واحد.			✓	عدم إستقلالية القرار وضعف القدرة على مواجهة الأزمات المالية.	تنويع مصادر الدخل والعمل على تعدد الإيرادات وعدم الأعتماد على مصدرواحد للأيراد	الأمانة المالية
٨	التأكد من المستندات والسجلات اللازمة لقيد الإيرادات في السجلات وإعداد حسابات الأستاذ وموازين المراجعة وإعداد الميزانية العمومية والحسابات الختامية في موعدها المحدد وتقديمها الى ديوان الرقابة المالية الأتحادي لغرض المصادقة عليها.	✓					الأمانة المالية
٩	التأكد من محافظة اللجنة الأولمبية الوطنية العراقية على إيراداتها ووقاية أموالها من السرقة والأختلاس والهدر والتبذير من خلال قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية الذي يعمل على الضبط الداخلي والفصل بين الوظائف وحماية الموجودات وضمان دقة		✓		ضعف الدقة في البيانات المالية وعدم الفصل بين الوظائف وتداخل الصلاحيات.	العمل على تقوية نظام الرقابة الداخلية من خلال الموظفين المؤهلين وتدريبهم من خلال الدورات المكثفة ودعم الهيئة العامة للتدقيق الداخلي وتوفير الحماية الكافية لهم.	١- المكتب التنفيذي ٢- الأمانة العامة

	البيانات المالية وغير المالية ووجود موظفين مؤهلين لهذه الوظيفة.						
١٠	التحقق من قيام الأمين المالي للجنة الأولمبية الوطنية العراقية بالأجراءات القانونية وفقاً للصلاحيات المناطة به وأن يقدم الأفصاح الكافي لحجم ومصادر وأوجه الصرف للأيرادات في البيانات المالية.	✓					١- الأمانة العامة ٢- الأمانة المالية
١١	التأكد من وجود كشف بالهدايا والهبات المستلمة خارج الموازنة والتي لم تدرج في البيانات والكشوفات المالية مع ذكر الجهة المانحة وهل تم إستخدامها أو تسليمها الى جهة أخرى ولمعرفة مدى مساهمتها في زيادة التمويل.			✓	ضعف الأدارة وعدم الألتزام بالضوابط والتعليمات أدت الى ضعف الضبط الداخلي وعدم المحاسبة.	الألتزام بوجود كشف الهدايا والأفصاح الكافي عن الأمتيازات المستلمة من الجهات المانحة.	١- الأمانة العامة ٢- الأمانة المالية
١٢	التأكد من إحتساب وقياس تحقق الأهداف والخطط الخاصة بالإيرادات من خلال **مؤشر نسبة تحقق الأهداف للأيرادات** = أجمالي الإيرادات الفعلية للعام (ن) / إجمالي الإيرادات المخططة للعام (ن) ×١٠٠.			✓	إنعدام التخطيط للأيرادات المستقبلية والتراجع المستمر للأيرادات الفعلية أدى الى تدهور الأداء المالي وغياب واضح للأستدامة المالية.	التخطيط الدقيق والعلمي للأيرادات المتوقعة وحصر هذه الإيرادات وتحديدها بشكل مدروس والعمل على زيادتها وتطويرها.	الأمانة المالية
١٣	التأكد من تطور الإيرادات في اللجنة الأولمبية الوطنية العراقية خلال السنوات المالية المتعاقبة من خلال **مؤشر نسبة تطور الإيرادات** = أجمالي الإيرادات للعام الحالي / اجمالي الإيرادات للعام السابق ×١٠٠.			✓	قلة الإيرادات ومصادر التمويل وإعتماد مفرط على منحة وزارة المالية.	تطوير الإيرادات الحالية والعمل على زيادتها من خلال تطوير البنى التحتية وجذب الأستثمارات في مرافق اللجنة وإنشاءاتها.	الأمانة المالية
١٤	التأكد من مساهمة الأتحادات الرياضية في تمويل اللجنة الأولمبية الوطنية العراقية من خلال النشاطات الرياضية لتلك الأتحادات والعوائد المالية لها ويتم قياسها من خلال **مؤشر نسبة مساهمة الأتحادات في الإيرادات** = إجمالي الإيرادات المستلمة من الأتحادات الرياضية للسنة المالية (ن) / إجمالي إيرادات اللجنة الأولمبية للسنة المالية (ن) × ١٠٠.			✓	هناك إيرادات متحققة للأتحادات يتم صرفها على الأتحاد نفسه دون الرجوع الى اللجنة الأولمبية.	العمل على رسم موازنات تخطيطية للأيرادات الأتحادات يتم فيها قيد جميع الإيرادات والرقابة عليها من خلال تلك الموازنات.	١- المكتب التنفيذي ٢- الأمانة المالية
١٥	التأكد من قدرة اللجنة الأولمبية الوطنية العراقية على التمويل الذاتي لأنشطتها المختلفة ويتم قياسها من خلال **مؤشر نسبة القدرة في التمويل الذاتي** = أجمالي مصادر التمويل – التمويل الخارجي / التمويل الخارجي × ١٠٠.			✓	ضعف إيراد النشاط الجاري ولايشكل إلا نسبة صغيرة جداً من مجموع الإيرادات وغياب الخطط والبرامج لتطوير إيراد تلك الأنشطة.	الأهتمام بالنشاط الجاري وتوليد الدخل الذاتي من خلال عقود الشركات الراعية والأستفادة من إمكاناتها وتطويرالعوائدالناتجة من المسابقات والمهرجانات	١- الهيئة العامة ٢- المكتب التنفيذي
١٦	التحقق من أن اللجنة الأولمبية الوطنية العراقية تعمل على خلق وتعظيم الإيرادات الناجمة عن الممتلكات (الأراضي , المباني) والموجودات الثابتة والقاعات والمسابح والساحات من خلال تأهيلها وتطويرها ومتابعة حالات التجاوز عليها من قبل جهات أخرى أوالغير والأجراءات القانونية المتخذة بصدد ذلك.			✓	ضعف الموارد الناتجة من الممتلكات والاراضي والموجودات الثابتة بسبب التجاوز عليها من قبل الاخرين وعدم المتابعة القانونية لتلك الأموال.	المتابعة القانونية لأموال اللجنة وإستغلال تلك الأموال والموجودات في مشاريع مدرة للدخل وتولد الإيرادات.	١- الهيئة العامة ٢- المكتب التنفيذي ٣- القسم القانوني
	تكرار الحالة	٣	٢	١١			
	% النسبة	٧٥,١٨	٥,١٢	٧٥,٦٨			

المصدر : إعداد الباحثان

نسبة المطبق =٣ ÷ ١٦ × ١٠٠= ٧٥,١٨%

نسبة المطبق جزئياً = ٢ ÷ ١٦ × ١٠٠ = ٥,١٢%

نسبة غير المطبق =١١ ÷ ١٦ × ١٠٠= ٧٥,٦٨%

ومما سبق ومن خلال تطبيق برنامج تدقيق الأداء المقترح من قبل الباحثان وما أفرزته نتائج تطبيق البرنامج من إجراءات لمحور بعد الإيرادات في الأستدامة المالية من مستوى تطبيق ونقاط ضعف وأجراءات تصحيحية والجهة المسؤولة عن التصحيح، يثبت صحة الفرضية التي تبناها الباحثان والتي مفادها: (يؤدي برنامج تدقيق الاداء وفقا لأبعاد الاستدامة المالية الى قياس التزام

اللجنة الاولمبية الوطنية العراقية ببعد الإيرادات والمؤشـــرات المتعلقة به والالتزام بجوانب الصرف القانونية والكفؤة والاقتصادية لتلك الإيرادات.).

المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

اولا"–الاستنتاجات

اهم الاستنتاجات التي توصل اليها الباحثان من خلال الدراسة النظرية والتطبيق العملي للبحث ويمكن تلخيصها بالاتي:

١. عدم وجود برنامج ومؤشرات خاصة بتدقيق الأداء في المنظمات غير الحكومية و اللجنة الأولمبية الوطنية العراقية معتمدة من قبل ديوان الرقابة المالية الأتحادي في العراق.

٢. إن برنامج التدقيق المالي المطبق في اللجنة الأولمبية الوطنية العراقية هو برنامج تقليدي لايلبي الأحتياجات الحالية ويفتقر لمؤشرات تدقيق الأداء والنسب المالية ومؤشرات الأستدامة المالية في ظل الأزمة المالية المزمنة التي تعاني منها اللجنة الأولمبية الوطنية العراقية.

٣. عدم وجود تخطيط إستراتيجي طويل الأجل في اللجنة الأولمبية الوطنية العراقية للأيرادات وتنويع مصادر الدخل , كما لاتوجد موازنات تخطيطية سنوية للأيرادات في ظل عدم الأهتمام والأكتراث من قبل الأدارة في التخطيط للمستقبل وتنويع مصادر الدخل لمواجهة الأزمات المالية والأدارية المتلاحقة.

٤. تشكل منحة وزارة المالية للجنة الأولمبية الوطنية العراقية نسبة ٩٠% من مجموع أيراداتها السنوية حيث تعتمد بشكل رئيسي واساسي على هذه المنحة في تغطية نفقاتها المختلفة من رواتب العاملين والمستلزمات السلعية والخدمية وتمويل الأتحادات الرياضية التابعة لها وممثلياتها في المحافظات والأنشطة الأخرى وهذا مايفسر وما يعطي المبرر لقيام ديوان الرقابة المالية الأتحادي في تدقيق بياناتها المالية وتدقيق الأداء فيها فواجب ديوان الرقابة الأساسي المحافظة على المال العام أينما وجد.

٥. لايشكل إيراد النشاط الجاري في اللجنة الأولمبية الوطنية العراقية سوى نسبة ٦% فقط من مجموع أيراداتها السنوية وهو ناتج من إيرادات الأشتراكات والبطولات والمسابقات وإيرادات المباني والمنشأت والعقود التسويقية والأيجارات ونلاحظ تدني نسبة مساهمة النشاط الجاري في الإيرادات وإعتماد اللجنة الأولمبية الوطنية العراقية بشكل رئيسي على الإيرادات التحويلية والتي تشكل ٩٣% من مجموع إيراداتها السنوية.

ثانيا"– التوصيات

١. إن وجود برنامج ومؤشرات خاصة بتدقيق الأداء علــى وفق أبعاد الأستدامة المالية تخص المنظمات غير الحكومية واللجنة الأولمبية الوطنية العراقية معتمدة من قبل ديوان الرقابة المالية الأتحادي في العراق يعمل على تحسين الأداء في المنظمة ويحقق الأستدامة المالية فيها.

٢. إن من الأمور الضرورية والأساسية في تحقيق الأستدامة المالية وضع خطة إستراتيجية طويلة الأجل من قبل إدارة اللجنة الأولمبية الوطنية العراقية للأيرادات والعمل على توفير الأموال من خلال تنويع مصادر الدخل ووضع الموازنات التخطيطية السنوية لأيرادات اللجنة الأولمبية الوطنية العراقية المتوقع الحصول عليها خلال السنة المالية.

٣. من المهم جدا أن تمتلك اللجنة الأولمبية الوطنية العراقية قاعدة تمويل واسعة تتألف من عدة مصادر للتمويل, وأن لاتعتمد بصورة رئيسية على منحة وزارة المالية وأن تعمل ان لايكون لها مصدر تمويل واحد هو المصدر الرئيس للتمويل من إجمالي الإيرادات حتى لاتكون عرضة للضغط على قراراتها وأن تتحوط لأي طارئ يمكن أن يحصل كحجب المنحة أو تقليصها.

٤. على الأدارة العمل على زيادة أيرادات اللجنة الأولمبية الوطنية العراقية الناتجة من نشاطها الجاري من خلال الأهتمام بمبانيها ومنشأتها والعمل على تطويرها وزيادة الإيرادات الناتجة منها , كذلك الأهتمام بتحصيل أيرادات الأيجارات الناتجة عن تأجير موجوداتها الثابتة والأهتمام بأيرادات المسابقات والبطولات والمهرجانات والعمل على زيادتها وتطويرها.

٥. العمل على تطوير وزيادة الإيرادات الناتجة عن تعاقد اللجنة الأولمبية الوطنية العراقية مع الشركات الراعية لأنشطة الفرق الوطنية والأندية المحلية أسوةً بالفرق العالمية وفق عقود ممتازة ومنصفة للطرفين بما يؤمن مصاريف السفر والأقامة والمعسكرات التدريبية وغيرها من المصاريف الأخرى وبما يخفف الأعباء عن ميزانية اللجنة الأولمبية الوطنية العراقية.

المصادر:

اولا"– القوانين والتعليمات وأدلة التدقيق والوثائق الرسمية

١– IPSASB، إرشادات الممارسة الموصى بها بشأن الأستدامة المالية، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ٢٠١٥.

٢– ISSAI 3100، " ارشادات رقابة الاداء / مبادئ رئيسة " الصادر عن المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي).

٣– دليل وبرنامج تقويم الاداء، صادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي، جمهورية العراق، ٢٠٠٦.

٤– قانون اللجنة الاولمبية الوطنية العراقية رقم ٢٠ لسنة ١٩٨٦.

٥– قانون اللجنة الاولمبية الوطنية العراقية رقم ٣٣ لسنة ١٩٨٨ المعدل.

٦– قانون المنظمات غير الحكومية رقم ١٢ لسنة ٢٠١٠.

ثانيا"– المصادر العربية

١– حميدان، عبد الناصر احمد،٢٠١٠، **أساسيات المحاسبة المالية الخاصة**، دار الميسرة للنشر، عمان.

٢– شرف، جهاد محمد محمد،٢٠٠٥، اثر الرقابة المالية على استمرار التمويل للمؤسسات الأهلية دراسة ميدانية– المؤسسات الأهلية في قطاع غزه، قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل.

٣– الشوبكي، محروس عبد الشافي، أبو شماله، محمد عبد الحي، ٢٠١٣، مدى فعالية سياسة تدبير التمويل في منظمات المجتمع المدني المحلية العاملة في مدينة غزة، قدمت هذا البحث استكمالا لمتطلبات نيل درجة الدبلوم المهني المتخصص في إدارة منظمات المجتمع المدني.

٤– العبيدي، حميد أنور احمد، ٢٠١١، دور المنظمات غير الحكومية في تنمية المجتمعات المحلية (دراسة تحليلية لعينة من المنظمات غير الحكومية في محافظة كركوك)، رسالة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة بغداد لنيل درجة الماجستير في علوم الإدارة العامة.

٥– مطر، محمد، زويلف، إنعام،٢٠٠٨، النظم المحاسبة المتخصصة وتطبيقاتها العملية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية،عمان.

ثالثا– المصادر الأجنبية

1- Amos O.A." FINANCIAL SUSTAINABILITY FACTORS OF HIGHER EDUCATION"Published by European Centre for Research Training and Development UK (www.eajournals.org).
2- European University Association. (2008). Financially sustainable universities:Towards full costing in European universities.Education and Culture Brussels, Belgium.Retrieved from http://www.eua.be/fileadmin/user_upload/files/PublicationsFinancially_Sustainable_Universities.pdf
3- ISSAI 3000, A the International Standards of Supreme Audit Institutions, ISSAI, are issued by the International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI. For more information visit www.issai.org
4- KALININ and others,(2016), " SUSTAINABLE RUSSIA: A GUIDE FOR MULTINATIONAL CORPORATIONS" , Moscow School of Management SKOLKOVO ,Institute for Emerging Market Studies ,Sustainable Business Lab.
5- Knaap , Peter Vander ,“ Making Performance Audits More Responsive “ , International Journal of Government Auditing , January 2012.
6- Patricia León.((Four Pillars of Financial Sustainability)),2001
7- R. Jones,(2013),"Organizational Theory, Design, and Change ", seventeen edition.