# دور معيار الشفافية والمساءلة ISSAI20 في تضييق فجوة اداءديوان الرقابة المالية الاتحادي

## (بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية الإتحادي)

محمد فلاح حسن[1] صبيحة برزان العبيدي[1]

[1] المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية – جامعة بغداد / قسم الدراسات المحاسبية

mrmf2007@gmail.com sabihabar@yahoo.com

**الخلاصة**

يعد العمل الرقابي أسلوباً راقياً ومتقدماً تطور مع مرور العصور والأزمنة لمواكبة الأزمات المالية التي تواجه الدول، كما يعتبر صمام الأمان الذي يضمن تنفيذ الأعمال وتحقيق الأهداف المرسومة للدول والمؤسسات وقد أصبح متلازماً معها للحد من الوقوع في الأخطاء والانحرافات وإمكانية تصحيح تلك الأخطاء في حال وقوعها أولاً بأول وتعتبر أجهزة الرقابة من أهم الأجهزة التي تقوم بتنفيذ هذا العمل، لما لها من حق في إجراء رقابة مالية وإدارية وقانونية على أعمال الجهاز التنفيذي، ورفع تقارير بذلك لأعلى سلطة في الدولة ممثلة في البرلمانات أو في رئيس السلطة التنفيذية.

يهدف هذا البحث إلى قياس مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتطبيق معيار الشفافية والمسائلة لمنظمة الانتوساي وتحديد فجوة الجودة ومن ثم العمل على تضيق الفجوة وقد توصل البحث الى جملة من الاستنتاجات اهمها عدم قيام الديوان بنشر القوائم المالية للجهاز متضمنة استخدام الاموال الموضوعة تحت تصرفه فضلاً عن عدم خضوع البيانات المالية والتقارير الخاصة بالجهاز للفحص من قبل السلطة التشريعية وفقاً لمتطلبات معايير الأنتوساي وضعف التواصل الديوان مع وسائل الإعلام أو أيّ أطراف معنية أخرى حول عملياته ونتائج رقابته وأن يحرص ليكون مرئياً على الساحة العامة وقد توصل البحث الى جملة من التوصيات اهمها 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 اضافة الى ذلك توفير ملخصات لتقارير الرقابة بإحدى اللغات الرسمية للانتوساي إضافة إلى لغاتها الوطنية والعمل على ترجمة ملخصات التقارير الى اللغة الانكليزية.

**الكلمات المفتاحية:** الشفافية، المساءلة، فجوة الجودة، المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية، الرقابة المرافقة.

# The Role of the ISSAI 20 Transparency and Accountability Standard in Narrowing the Quality Gap in the Performance Supreme Audit Institution

Mohammed Falah Hassan[1] Sabeha Barazan Al-Obeidi[1]

[1]University of Baghdad \ Post Graduate Institute for Accounting and Financial Studies

**Abstract**

The supervisory work is a sophisticated and advanced method that has evolved with the passage of times and times to cope with the financial crises facing countries. It is also the safety valve that guarantees the implementation of the business and the achievement of the goals set for the countries and institutions and has become consistent with them to reduce the mistakes and deviations and the possibility of correcting these errors The supervisory bodies are the most important bodies that carry out this work because they have the right to carry out financial, administrative and legal control over the work of the executive body and to report to the highest authority in the state represented by parliaments or The executive authority.

This research aims at measuring the compliance of the Federal Audit Bureau with applying the transparency and accountability standard for INTOSAI and identifying the gap in transparency and thus narrowing the gap. The research reached a number of conclusions, the most important of which is the failure of the SAI to publish the financial statements of the organization, including the use of the funds at its disposal, The financial statements and the reports of the Authority shall be subject to inspection by the legislative authority in accordance with the requirements of INTOSAI standards and poor communication with the media or any other concerned parties about its operations and the results of its supervision and to ensure that it is visible in the field. The research has reached a number of recommendations, the most important of which is the adoption of the international standards of the Supreme Audit Institutions (INTOSAI) from the Federal Audit Bureau in accordance with a predefined work plan. The Federal Audit Bureau is a member of INTOSAI, in addition to providing summaries of monitoring reports in a language In addition to its national languages and work on translating summaries of reports into English.

**Keywords**: Transparency, Accountability, Gab quality, Standard INTOSAI, Control accompanying

**المبحث الاول – المقدمة ومنهجية البحث**

**المقدمة**

بالنظر إلى ما للرقابة من دور هام في التنظيم الإداري خصوصاً بعد أن أتسع نشاط الدولة ، فقد اتجهت الدول إلى إيجاد أجهزة مستقلة للرقابة على نشاط الإدارة ووفرت لها من الضمانات والصلاحيات ما يكفل لها أداء مهمتها في الرقابة في جو من الحيادية الكاملة وبعيداً عن المؤثرات السلبية من أي نوع لضمان أعلى قدر ممكن من النزاهة والشفافية وحتى لا تتأثر توجيهاتها أو قراراتها بأي اعتبارات وبذلك يتسنى لها أن تقدم لذوي العلاقة صورة واضحة وصادقة عن التصرفات الإدارية والمالية بالدولة وأن تزودها بالمقترحات والتوصيات التي2-1 تمكنها من النهوض بالأجهزة الانتاجية والخدمية المختلفة بالدولة .

فأجهزة الرقابة بحكم إنها أجهزة متخصصة مهمتها المحافظة على المال العام وضمان حسن استخدامه والارتقاء بالأداء في المؤسسة الحكومية بما يخدم عملية التنمية الشاملة لتحقيق المصلحة العامة ، ولاشك أن نجاح خطط وبرامج التنمية يرتبط بالقضاء على الفساد3-1 وغرس قيم النزاهة ودعم الشفافية والمساءلة وهي أهداف أساسية تسعى الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة إلى تحقيقها ، وبذلك فهي تلعب دوراً هاماً في مكافحة الفساد ، وتولي الشفافية والمساءلة أهمية كبيرة وتعمل على دعمها من خلال تطوير الوسائل والأدوات والأساليب المستخدمة في بيئة العمل الرقابي.

**منهجية البحث**

**1-1 مشكلة البحث :**

ان التحدي الرئيسي الذي يواجه الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية هو الالتزام بتقديم الخدمات الرقابية ذات الجودة العالية اذ تكمن مشكلة البحث في وجود فجوة جودة في اداء ديوان الرقابة المالية الاتحادي وذلك بسبب عدم الالتزام بمعيار (20) معيار الشفافية والمساءلة الصادر عن منظمة الانتوساي .

**أهمية البحث:**

تتجسد اهمية البحث من خلال انجاح المهمة الاساسية لديوان الرقابة المالية المتمثلة بحماية المال العام والمحاسبة على السلطة التنفيذية اذ تبرز اهمية البحث بالتزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتطبيق معيار الشفافية والمساءلة الصادر عن منظمة الانتوساي ، يؤدي ذلك الى تضيق فجوة جودة اداء الديوان .

**اهداف البحث** : يسعى البحث الى تحقيق الاهداف الاتية :-

**اولاً** : قياس مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتطبيق معيار الشفافية والمساءلة رقم (20) والصادر

عن منظمة الانتوساي من خلال مقارنة الواقع الفعلي للديوان مع معيار الشفافية والمساءلة .

**ثانيا:** تضيق فجوة جودة اداء ديوان الرقابة المالية الاتحادي وذلك من خلال تشخيصها ومعرفة اسباب ظهورها واقتراح وسائل لمعالجتها .

4-1 **فرضية البحث :**

**اولاً:** ان عدم التزام ديوان الرقابة المالية بتطبيق معيار الشفافية والمساءلة (ايساي 20) والصادرة عن المنظمة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) يؤدي الى نشؤ فجوة في جودة اداء ديوان الرقابة المالية الاتحادي وبالتالي يؤدي الى عدم انجاح مهمته الاساسية المتمثلة بحماية المال العام .

**ثانياً:** لاتوجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية 0.05 لمعيار الشفافية والمساءلة (ايساي 20) في تضيق فجوة جودة اداء ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

5-1 **عينة البحث :** تم اختيار عينة البحث في ديوان الرقابة المالية الاتحادي لتطبيق منهجية البحث بسبب ان ديوان الرقابة المالية الاتحادي يحتل ارضية ملائمة لتطبيق معيار 20 الخاصة بالمنظمة العليا لأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي).

6-1 ***اساليب جمع البيانات*** اعتمد الباحث على استخدام مجموعة متنوعة من أدوات جمع البيانات مثل المقابلات الشخصية واستطلاعات الرأي من خلال استخدام استبانة لعينة من مجتمع البحث وتحليل نتائجها احصائياً.

## المبحث الثاني الجانب النظري

### 2-1 : مفهوم الرقابة المالية

مما شك فيه إن للرقابة المالية دوراً واضحاً في حياة الشعوب والدول على حد سواء، كونها تشغل مكان الصدارة في العملية الإدارية برمتها وتُعد في هذا السياق من أهم عناصر تلك العملية [15]، كما تُعد من أهم الوسائل لضبط المال العام من إيرادات والنفقات ولها الدور الرئيس في تنظيم المجتمعات ومؤسساته [14] وقد أولت اجهزة الرقابة المالية عنايتها وجهدها لفحص السياسات وممارسات العمل الجاري ومراجعة الجدوى الاقتصادية للأعمال الرأسمالية. [2]

وقد صيغت العديد من التعريفات لتوضيح ما يعنيه مصطلح(الرقابة المالية)، فقد عرفَّت بأنها "مجموعة من الإجراءات والأساليب الفنية المهنية المتعارف عليها والتي تتم في إطار دستوري وقانوني تهدف إلى التحقق والتثبت من سلامة التصرفات المالية التي تجريها السلطة التنفيذية حرصاً على المال العام وحمايته وتحديد الانحرافات كافة إن وجدت وتقديم مقترحات وسبل علاجها والتحقق من القضاء عليها"، [3] كما عرفَّت بأنها "تلك التي تتم من قبل جهة مستقلة وتستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية والمحاسبية والادارية، والتأكد من مشروعية النفقة واتفاقها مع الأحكام والقوانين النافذة ومقارنة نتائج التنفيذ بالخطط الموضوعة وقياس مستوى نتائج الأعمال بما كان مستهدف تحقيقه بالاستناد الى معدلات الأداء ودراسة أسباب الانحرافات ومعالجتها [4]، وعرفَّت أيضاً بأنها "مجموعة من الإجراءات والوسائل المستخدمة في التقييم وإبداء الرأي الموضوعي في تقارير وأنظمة وإجراءات الجهات الخاضعة للرقابة وضبط توجيه عملياتها، والتحقق الموضوعي من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لتلك العمليات ومطابقتها للأهداف المرجوة، وإبلاغ النتائج والتوصيات إلى الجهات الرسمية في الوقت المناسب، لذلك فإن الرقابة المالية العليا تؤدي دوراً فعالاً في توجيه الأداء وقياس كفاءة وفاعلية البرامج الحكومية والإستخدام الأمثل للموارد العامة"، [12]

(في ضوء مما تقدم يمكن للباحث تعريف مصطلح الرقابة المالية بأنه "مجموعة الاجراءات التي تقوم بها سلطة أعلى تستهدف من خلالها التحقق من سلامة

التصرفات المالية ومدى مطابقتها للقوانين والأنظمة المعتمدة في الدولة ).

**2-2 : أهداف الرقابة المالية**

يتمثل الهدف الأساس للرقابة المالية هو الحفاظ على المال العام للدولة وصرفه على الوجه الأمثل دون اسراف أو تقتير، وقد واكبت أهداف الرقابة التطور مع الزمن بعد أن كانت تهدف إلى تدقيق السجلات والدفاتر المحاسبية والكشف عن التلاعب لتشتمل على مراقبة ترشيد الأنفاق وبأقل كلف ممكنة في النفقات ومدى فعالية الأجهزة الخاضعة للرقابة ومنها. [4]

- **أهداف سياسية:** وتتمثل في احترام رغبة الهيئة التشريعية وعدم تجاوز الأولويات والمخصصات التي تم رصدها لتنفيذ المشاريع والخدمات العامة.
- **أهداف اقتصادية:** وتتمثل في كفاءة استخدام الأموال العامة والتأكد من إنفاقها في أفضل الأوجه التي تحقق أهداف الوحدة الاقتصادية، ومنع صرفها على غير الأوجه المحددة، وكذلك المحافظة على الأموال العامة من السرقة والتلاعب.
- **أهداف قانونية:** وتتمثل في التأكد من إن مختلف التصرفات المالية تمت على وفق الأنظمة والقوانين والتعليمات والسياسات والأصول المالية المتبعة.
- **أهداف اجتماعية:** وتتمثل في منع ومحاربة الفساد الإداري والاجتماعي بمختلف صوره وأنواعه مثل(الرشوة والسرقة والإهمال والتقصير).
- **أهداف إدارية وتنظيمية:** وتحتوى على مجموعة من الأمور التي من شأنها المحافظة على الأموال العامة واستعمالاتها المشروعة بكفاءة وفاعلية. [16]

**3-2 : أنواع الرقابة المالية**

للرقابة المالية أنواع مختلفة هي [5]

- **الرقابة المالية السابقة:** وتتضمن فحص وتدقيق التصرفات المالية كافة للوحدة ويقوم بتنفيذها في المعتاد الرقابة الداخلية في تلك الوحدة، فضلاً عن ذلك تقوم بها جهات رقابية خارجية(الرقابة الخارجية) بالتدقيق للصرف ولكن في حدود ضيقة تبعاً لما تتطلبه الحالة أو التوجيهات المركزية.
- **الرقابة المالية اللاحقة(الخارجية):** وتسمى(الرقابة البعدية أو المستندية) وفي هذا النوع من الرقابة لا يتم تقويم التصرفات المالية الا بعد حدوثها، أي بعد (12/31) من كل سنة، مما يجعل الرقابة اللاحقة ذات طابع تقويمي أو تصحيحي ويركز على إبداء الرأي.
- **الرقابة المرافقة(المزامنة):** هي الرقابة التي تكون مصاحبة للتنفيذ ومزامنة له، التي تؤدي إلى اكتشاف الخطأ أو الانحراف في أثناء مدة قصيرة من حدوثه وتسهم بذلك في تداركه ومعالجته وعدم استمراره، وتأخذ هذه الرقابة في التطبيق العملي، شكل التفتيش أو متابعة تنفيذ العمليات المالية كالتفتيش على المخازن أو متابعة العقود من النواحي القانونية والمالية والمادية.

**4-2 : معايير الانتوساي وأهميتها ومستوياتها**

ما من حقل معرفي إلا وله قواعد وأصول ترشد عم وتوفر التوجيهات اللازمة لممارسته، فضلاً عن ايجاد الحلول الممكنة والقابلة للتطبيق للمشكلات التي تواجهه. [7]

ومهنة التدقيق كغيرها من المهن الأخرى لها قواعدها وأصول ممارستها التي بقيت إلى وقت قريب في حكم المتعارف عليه بين ممارسي مهنة التدقيق.

تمثل معايير الدولية إطار عام للإجراءات والممارسات التي يجب على المدققين إتباعها عند القيام بالرقابة . [19] والذي يمنح حكمهم المهني ثقة الأطراف المستفيدة كافة، إذ إن علم هذه الأطراف بأن عملية التدقيق قد تمت وفق احكام وقواعد متعارف عليها وليس بصورةٍ إجتهادية أو ارتجالية سيزيد من ثقتها بأهميتها.[12]

ويُعرف المعيار بشكل عام بأنه مقياس يقاس به غيره للحكم والتقييم، (معجم المعاني الجامع، بلا سنة نشر: نشرة الكترونية)، أو هو المعالم الثابتة في دراسة ما أو الشيء الذي نحاول أن نتنبأ بواسطته [7].

ان معيار الشفافية والمساءلة ليستا غاية في حد ذاتهما كما أنهما ليستا علاجاً شاملاً ومضموناً بشكل مطلق لحل جميع المشاكل ، بل الهدف منهما هو المساعدة في رفع فاعلية الأداء السياسي والاقتصادي وتحسين وتطوير وتحديث الأداء الإداري بالمؤسسات العامة والخاصة ، وذلك من خلال تعظيم جودة اتخاذ القرار ومساهمة ومشاركة ذوي العلاقة في صنع القرار السليم والقضاء على الفساد بمختلف أشكاله ، فالشفافية ما هي إلا وسيلة من الوسائل المساعدة في عملية المساءلة والمحاسبة ، كما أن المساءلة لا يمكن أن تتم بالصورة المرجوة والفاعلة دون ممارسة الشفافية وغرس قيمها ، وتظل الشفافية والمساءلة حق من حقوق المواطن تجاه السلطة كأحد الضمانات الأساسية لتعزيز الديمقراطية وترسيخ قيمها بالمجتمع .

ويجب على مؤسسات الدولة السياسية والاقتصادية والاجتماعية ، العامة والخاصة ، ومنظمات المجتمع المدني والأجهزة العليا للمراجعة والرقابة والمحاسبة من العمل وبشكل مخطط ومدروس ومتجانس ومتكامل ومتضامن من أجل محاربة ومكافحة الفساد وغرس قيم الشفافية والمساءلة والنزاهة بالمجتمع من خلال صياغة وتطبيق أعلى قيم ومبادئ الشفافية والمساءلة والنزاهة ودعم وتطوير القوانين والتشريعات المتعلقة بها ، وتنمية الموارد البشرية ، وتبني خطط وسياسات واضحة ومعلنة للإصلاح الإداري وتطوير الأداء المؤسسي من خلال إعادة النظر في اللوائح الإدارية والتنظيمية والمالية وتحديث طرق وأساليب المحاسبة المالية المتبعة ، واستخدام تكنولوجيا المعلومات ، ودعم هيئات وأجهزة قياس الأداء المؤسسي التي تعمل على متابعة وتقييم وقياس أداء مؤسسات الدولة والعمل على استيعاب وتطبيق أحكام المواثيق والمعاهدات والاتفاقيات الدولية والإقليمية المتعلقة بمبادئ الشفافية والمساءلة والنزاهة ، لإتاحة المزيد من الشفافية والنزاهة ويقع العبء الأكبر في التنسيق والتنفيذ والوصول للأهداف المرجوة على عاتق السلطة التشريعية بالدول متى توافرت الإرادة السياسية الحقيقية لتحقيق ذلك .

وتتجلى أهمية معايير الرقابة الدولية في جملة من النقاط الآتية [19]

- تُعد مصدراً مهماً في إثراء العمل الرقابي ووضع أسس إجراءات ومهام التدقيق، وتوفر الحد الأدنى لتوجيه المدقق الخارجي في تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية.
- يمكن الإستناد إليها كمقياس لتقييم جودة نتائج العملية الرقابية والتأكد من تحقيقها للأهداف المسطرة
- تعمل على تحديد الشروط الواجب توفرها في الأجهزة المكلفة بالرقابة وفي المدققين التابعين لها، كما تحدد الأسس الموضوعية لتقييم أدائهم.
- تقوم بوضع المفاهيم المشتركة لعملية المراجعة وتحديد أهدافها ونطاقها ومسؤولياتها سواء على المستوى المحلي أو الدولي.
- تعمل على الارتقاء بمستوى مهنة التدقيق وتقديم أفضل الخدمات التي يتم من خلالها تحديد اختصاصات ومسؤوليات الجهاز ومدققيه.
- تساعد على تحسين جودة نتائج التدقيق بما يحقق زيادة الثقة والاطمئنان لدى مستعملي البيانات التي تم تدقيقها، وتعمل على تنظيم العلاقة بين الرقابة الخارجية والرقابة الداخلية.

علاوةً عما سبق، يمكن تقسيم المعايير الرقابية التي أصدرتها منظمة الأنتوساي على أربعة أقسام.

- المستوى الاول : المبادئ الاساسية في الرقابة الحكومية
- المستوى الثاني: المعايير العامة في الرقابة الحكومية
- المستوى الثالث : المبادئ الأساس للعمل الرقابي
- المستوى الرابع : المبادئ التوجيهية

**2-5 : فجوة الجودة في التدقيق**

ان الطابع المعقد لظاهرة فجوة الجودة ينعكس في عدم وجود تعريف محدد لها في الأدبيات المحاسبية

،وإنما تم تعريفها بطرق مختلفة تعكس وجهة نظر الجهات التي تبنت تلك التعاريف فيما يتعلق في طبيعة هذه الفجوة ان فجوة الجودة تنشا من المقدار الذي يشعر به المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية في نتائج المراجعة من انها قد تمخضت عن أداء يغيب عنه الاتصال والتواصل مع الأطراف الأخرى في مهامه بالصورة التي تتوقعها الأطراف الخارجية مع قصور في برامج ومعايير الرقابة على الأداء المهني. [17]

ان الإختلاف في جودة ومستوى الأداء المهني للمراجعة عن المتوقع من أن يحققه يخلق فجوة .

وأوضح [11] أن فجوة الجودة ترجع إلى التباين بين أداء المراجع لعملية المراجعة وبين كل من الأداء المتوقع منه وفقاً لمعايير المراجعة أو توقعات الأطراف الأخرى للمراجعة،

كما تعرف على انها فجوة الجهل وذلك بسبب ربطها بمدى إدراك المجتمع لدور المراجع ، وقد عرف أحد الباحثين فجوة الجودة بأنها(الاختلافات بين توقعات كل من المستخدمين والمدققين تجاه جودة خدمات التدقيق المؤدة، وعوامل تكوين وتشكيل تلك الجودة) وأكد على أن السبب الرئيس لوجودها، هو انخفاض الأداء الفعلي للمدقق عن معايير التدقيق ومعايير الجودة المتعارف عليها .[18].

كما عرفها الباحث هو اختلاف الاداء الفعلي للمدقق او مؤسسة التدقيق عن معايير الجودة المتوقع الالتزام بها فيؤثر في جودة خدمات التدقيق ولذلك يعد تحسين جودة خدمات التدقيق أحد أساليب التي تؤدي الى تضييق فجوة الجودة .

لقد قسم [17] الفجوات في التدقيق إلى ما يلي : –

(فجوة الاستقلال ، فجوة المسؤولية ، فجوة التأهيل ، فجوة الجودة ، فجوة التوصيل ، فجوة عدم المعرفة)

وفيما يلي سنتناول كل فجوة على حدى كما يلي:

2–5–1 فجوة الاستقلال: – تتمثل فجوة الاستقلال في انحراف السلوك الفعلي للمراجع عن الاستقلال المتوقع منه وفقا لقواعد السلوك المهني وتوقعات المجتمع الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الشك لدى مستخدمي القوائم المالية بأن التقرير النظيف هو عبارة عن مؤشر على استمرار و ازدهار المؤسسة.

2–5–2 فجوة المسؤولية : – تعبر فجوة المسؤولية على مقدار التباين و الاختلاف في مدى فهم مستخدمي القوائم المالية والمجتمع لواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتق مراجع الحسابات مع إدراك وأداء المراجع لتلك الواجبات والمسؤوليات ويبرز الاختلاف في مدى الالتزام بمعايير المحددة وقدرة هذه المعايير على تحسين الأداء ومدى إدراك وفهم المراجع وتطبيق هذه المسؤوليات والواجبات.

2–5–3 فجوة التأهيل :– إن تزايد الشك في مدى حصول المراجع على التأهيل العلمي والعمل الكافي من قبل المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية ومن المستفيدين من الخدمات المهنية الذي يمكنه من اكتشاف كافة الأخطاء والغش والتدليس والتصرفات غير القانونية لإدارة العميل لهو محدث لفجوة التوقعات في المراجعة.

2–5–4 فجوة الجودة :– تنشأ فجوة الجودة من المقدار الذي يشعر به المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية في نتائج المراجعة من كونها قد تمخضت عن أداء يغيب عنه الاتصال والتواصل مع الأطراف الأخرى في مهامه بالصورة التي تتوقعها الأطراف الخارجية مع قصور في برامج ومعايير الرقابة على الأداء المهني.

2–5–5 فجوة التوصيل :– يعتبر الهدف الأساسي للرقابة على الحسابات هو توصيل نتائج الفحص والتقرير إلى مستخدمي القوائم المالية بالشكل الذي يستطيعون فهم هذه النتائج بدون صعوبة، إن الاختلاف بهذا المفهوم منشئ لفجوة التوصيل بمعنى إن القصور أو الاختلاف بين ما يتوقعه المستخدمون من معلومات سيستفيدون بها وما ينته المراجع من معلومات فعلية. [7]

ولهذه الفجوة مظاهر نوردها كما يلي-

- ضعف قناة الاتصال
- عدم فاعلية التقرير بشكل لا يقدم منافع الاتصال
- وجود غموض في محتوى التقرير
- عدم الالتزام بوقت ومكان التوصيل
- الاختلاف بين ما يصل إلى المستفيدين من معلومات وبين توقعاتهم
- نقص محتوى التقرير لاحتياجات إضافية للمستخدمين
- ضعف الخبرة لدى المستخدمين.

2-5-6 فجوة عدم المعرفة: يعتبر عدم معرفة المستخدمين لطبيعة المراجعة ومحدداتها والرغبة في الحصول على أقصى ما يمكن من المراجعين مقابل ما يدفعه لخدماتهم بمعنى تعظيم منفعته على حساب المهنة أمرا منشئ لفجوة الجودة في المراجعة.[9]

**2-6 : أسباب حدوث هذه الفجوة، كما يلي: -**

**2-6-1 عدم الالتزام بمعايير التدقيق :-** تُعد المعايير المهنية إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات التدقيق وتحتوي هذه المعايير وخصوصاً معايير رقابة الجودة على سياسات واجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل من أفراد ومكاتب التدقيق [18] كما إن أداء عملية التدقيق بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المدققين بالمعايير المهنية.

أما في العراق ونظرا" لعدم وجود معايير تدقيقية خاصة فقد اكتفى مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات التابع لديوان الرقابة المالية بإصدار قانون رقم (3) لسنة 1999 الذي ينظم ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، وقد تم أعداده بمثابة معايير رقابة الجودة يتم على أساسه تقويم كفاءة أداء مكاتب التدقيق العراقية. [6]

**2-6-2 عدم التحديد الواضح لدور ومسؤوليات المراجع :-** يعد هذا العامل من العوامل المؤدية إلى وجود فجوة الجودة بل يعد من أهم الأسباب في غالب الأحيان وفي معظم الحالات التي تسبب لجوء أصحاب المصالح إلى القضاء ضد المراجعين، حيث يعتقد بعض مستخدمي القوائم المالية أن المراجع مسؤول عن إعداد القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة بالرغم من احتواء فقرة المقدمة لتقرير المراجع حيث يبين بأن المسؤولية ملقاة على عاتق لإدارة في إعداد القوائم المالية لأن المراجع مهمته تتمثل في إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية كما يعتقدون بأن المراجع مسؤول عن اكتشاف التصرفات غير القانونية.[11]

**2-6-3 الشك في استقلال المراجع :** يعد استقلال المراجع محور عملية المراجعة، إذا يمثل مبدأ أساسيا في عملية التأكيد التي يقوم بها المراجع كما أنه يعتبر أحد معايير المراجعة الهامة كما أنه منبع لثقة مستخدمي القوائم المالية، فكلما تعرض استقلال المراجع لشك اهتزت الثقة في القوائم المالية المصادق عليها ويقدم المراجع خدمات أخرى بجانب مهمة المراجعة (الاستشارات الإدارية والضرائبية....). [10]

وتتطلب هذه الخدمات علاقات خاصة قد تنعكس على استقلالية المراجع في تأدية المهمة المنوط بها، وقد اعترفت المهنة باحتيال على أثر هذه الخدمات على مدى حيادية و استقلالية المراجع، كما يوجد بعض التساؤلات حول مدى تأثير المنافسة بين مكاتب المراجعة في الحصول على العملاء وضغوط الأتعاب وسعي بعض عملاء المراجعة للحصول على أراء مؤيدة لمزاعمها من هذه المكاتب على استقلال المراجعين فالدراسة التي قامت بها مجموعة العمل لعض الكونجرس الأمريكي لي ميتكالف metacalf lee ترى بأن تقديم المراجعين لهذه الخدمات إلى عملاء المراجعة يعتبر تهديدا للاستقلال نظريا و يتولد عنها تعارض في المصالح لتقديم الخدمات متزامنة مع بعضها البعض وعلى النقيض من ذلك فقد أكد أحد الباحثين أن تقديم المراجع لتلك الخدمات قد جعله أكثر فائدة للعمل ويزيد من قوته النسبية تجاهه مما يجعله قادرا على مقاومة أي

ضغط عليه بصورة أفضل و بالتالي يمكنه المحافظة على استقلاله كما أكد أحد التقارير أصدر عام 1991 إن تقديم المراجعين لخدمات غير المراجعة لا يعتبر تهديدا لاستقلال المراجع على اعتبار بأنه لا يوجد تعارض في المصالح بين تقديم تلك الخدمات وخدمات المراجعة في نفس الوقت لانها تخضع لنفس المعايير المهنية.

**4-6-2 انخفاض جودة الأداء المهني** : يؤدي انخفاض جودة الأداء المهني إلى زيادة عدم رضا المجتمع عن عمل المراجعين مما يدلل على زيادة فجوة الجودة في المراجعة كما يوجد العديد من العوامل التي تؤدي إلى تقليل جودة الأداء في المراجعة مثل المنافسة الشديدة

بين مكاتب المراجعة الشيء الذي يؤدي إلى الاحتفاظ بالعميل بشتى الطرق حتى ولو خالف المعايير وهو مخفض لمستوى الأداء في المراجعة إذا تتولد فجوة ناتجة عن عدم رضا المجتمع عن عمل هؤلاء المراجعين مما يعني زيادة فجوة الجودة.[8]

**المبحث الثالث الجانب التطبيقي**

بعد عرض الجوانب النظرية المتعلقة بالبحث و استكمالا لتحقيق أهداف البحث واثبات فرضيته، حيث يتناول الجانب التطبيقي للبحث من خلال قياس درجة الالتزام الديوان بمعايير الانتوساي الخاصة بمحور الشفافية والمساءلة وتحديد فجوة الجودة المتمثلة بعدم الالتزام بمعايير الانتوساي والعمل على تضيق الفجوة من خلال قياس الفجوة عن طريق مقارنة المعيار الدولي مع القوانين والتعليمات التي تحكم عمل الديوان واستخراج الفجوة القانونية واقتراح إجراءات يتم تنفيذها لغرض تجسير الفجوة وكذلك قياس درجة الالتزام الفعلي لديوان الرقابة المالية الاتحادي احصائياً من خلال اعداد استبيان تم عرضه على الاساتذة المحكمين ومن ثم تطبيقه على عينة البحث .

بناءً على ما تقدم ، يقتضي عرض الجوانب التطبيقية للبحث:-

**3-1 : قياس درجة التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمعيار الشفافية والمساءلة (20) واستخراج الفجوة لقانونية .**

تهدف أداة تقييم الالتزام إلى مساعدة ديوان لرقابة المالية الاتحادي على استيعاب متطلبات المعايير الدولية للإنتوساي وتقييم احتياجاتهم للالتزام بالمعايير. وبالتالي صيغت أداة تقييم الالتزام باعتبارها أداة تقييم احتياجات وليست أداة تقييم أداء.

يتناول معظم هذا القسم المعيار الدولي للإنتوساي 20 الذي يرتبط بإعلان المكسيك، ويمكن ربط متطلبات المعايير الدولية للإنتوساي، بشكل كبير، في أغلب الهيئات بالتشريع المنظم للجهاز (قانون الجهاز الأعلى للرقابة)، ويجب الاستعانة بالقانون في تحديد غالبية الجوانب بسهولة، قد تكون الاستفسارات الإضافية من رئيس الجهاز الأعلى للرقابة مفيدة من أجل توضيح حالات الشك.

وليس من الضروري تقييم عملية التطبيق إلا أنه ينبغي تحديد المسؤوليات ببساطة. فعلى سبيل المثال، إذا تمكن الجهاز الأعلى للرقابة "تحديد مشاكل الرقابة" ولكن فعليًا لم يقم بذلك، فيجب ذكر ذلك في العمود 2(درجة الالتزام ) موضحًا أن الجهاز ملتزم بشكل جزئي.

**جدول (1)** درجة التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمعيار الشفافية والمساءلة (20) واستخراج الفجوة لقانونية

| الشفافية والمساءلة ايساي 20 | | مستوى الالتزام الفعلي | | | الفجوة | الاجراء التصحيحي | الجهة المسؤولة عن التصحيح |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | التفاصيل | ملتزم | ملتزم جزئيا | غير ملتزم | | | |
| 1 | تقوم الاجهزة العليا للرقابة بأداء مهماتها ضمن أطار قانوني يتيح المساءلة والشفافية ويجب أن تتوفر لدى الاجهزة العليا للرقابة قوانين وتنظيمات تكون بموجبها مسؤولة ومساءلة. | √ | | | | | |
| 2 | يجب ان يفصح الجهاز الأعلى للرقابة عن تفويضه القانوني ورسالته وتنظيمه وإستراتيجيته وعلاقاته بمختلف الأطراف المعنية بما في ذلك الجهات التشريعية والسلطات التنفيذية | √ | | | | | |
| 3 | يجب ان يفصح الجهاز الأعلى للرقابة عن شروط تعيين وإعادة تعيين وتقاعد وعزل رئيس الجهاز وأعضاء الهيئات الجماعية. | √ | | | | | |
| 4 | يتبنى الجهاز معايير ومنهجيات للرقابة تتوافق مع مبادئ الإنتوساي والمُفضّلة في المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة. | √ | | | | | |
| 5 | يتواصل الجهاز مع الجهة الخاضعة لرقابتها حول المعايير التي ستعتمد عليها في إبداء آرائها. | √ | | | | | |
| 6 | يجب ان يبقي الجهاز الجهة الخاضعة لرقابته على علم بأهداف ومنهجية ونتائج مهماته الرقابية. | √ | | | | | |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 7 | تخضع نتائج الرقابة المنجزة من الجهاز لإجراءات التعليق والتوصيات والردود من قبل الجهة الخاضعة للرقابة. | √ | | | | | |
| 8 | يجب ان يوفر الجهاز الاعلى للرقابة قواعد أو مدونات وسياسات وممارسات أخلاقية منسجمة مع المعيار إيساي 30 الخاص بقواعد الأخلاقيات المدرج ضمن المعايير الدولية. | √ | | | | | |
| 9 | يجب ان يمنع الجهاز الاعلى للرقابة على المستوى الداخلي وجود تضارب بالمصالح والفساد ويضمن الشفافية والمشروعية لعملياته. | | √ | | عدم وجود فقرة بالقانون تمنع وجود تضارب بالمصالح والفساد ويضمن الشفافية والمشروعية لعملياته | استحداث فقرة بالقانون | الدائرة القانونية ويتم المصادقة من مجلس النواب |
| 10 | يجب ان يعمل الجهاز الاعلى بنشاط على تعزيز السلوك الأخلاقي عبر المنظومة بأسرها | √ | | | | | |
| 11 | يجب ان ينشر الجهاز الرقابي للعموم المتطلبات الاخلاقية وواجبات المراقبين أو القضاة (في نموذج المحاكم) أو الموظفين الحكوميين أو غيرهم | √ | | | | | |
| 12 | على الأجهزة العليا للرقابة أن تتأكد ان مبادئ المساءلة والشفافية لاتشوبها شبهة عندما تقوم بالأستعانة بمصادر خارجية من أجل أنجاز أنشطتها. | √ | | | | | |
| 13 | انّ الخبرات التي تمت الإستعانة بها من جهات خارجية، من القطاع الخاص أو العام، والعمليات الرقابية التي تم تفويض إنجازها لجهات خارجية تظل تحت | √ | | | | | |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | مسؤولية الجهاز الاعلى للرقابة وينبغي أن تكون خاضعة للسياسات الأخلاقية والسياسات التي تضمن تحقيق النزاهة والاستقلالية | | | | | | |
| 14 | تُطبّق الأجهزة العليا للرقابة ممارسات إدارية سليمة بما فيها ضوابط رقابة داخلية ملائمة لإدارتها وعملياتها المالية ورقابتها الداخلية وإجراءات أخرى منصوص عليها في إرشادات الإنتوساي للحوكمة الجيدة 9100 | √ | | | | | |
| 15 | يقوم الجهاز الأعلى للرقابة بتقييم ونشر تقارير حول عملياته وأدائه في كافة المجالات مثل الرقابة المالية ورقابة الالتزام والأنشطة القضائية (بالنسبة للأجهزة ذات الطابع القضائي) ورقابة الأداء وتقييم البرنامج والاستنتاجات حول الأنشطة الحكومية. | √ | | | | | |
| 16 | ينبغي أن يعلن الجهاز عن إجمالي ميزانيته وأن يقوم برفع تقارير حول مصدر موارده المالية (المخصصات البرلمانية والميزانية العامة ووزارة المالية والوكالات والرسوم) وكيفية استخدام تلك الموارد. | | √ | | عدم قيام الديوان بالاعلان عن إجمالي ميزانيته . | الاعلان عن ميزانيته السنوية واوجه الانفاق دعم للشفافية والمسائلة | القسم المالي في الديوان |
| 17 | يقوم الجهاز بقياس ورفع تقارير حول كفاءة وفعالية استخدامه لموارده المالية | | √ | | عدم قيام الديوان بقياس ورفع تقارير حول كفاءة وفعالية استخدامه لموارده المالية | رفع تقارير حول كفاءة وفعالية استخدامه لموارده . | القسم المالي في الديوان |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 18 | تنشر القوائم المالية الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة وتخضع لرقابة خارجية مستقلة أو لمراجعة برلمانية | | | √ | عدم نشر القوائم المالية الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة وتخضع لرقابة خارجية مستقلة | وضع الية لنشر التقارير المالية بشكل دوري | القسم المالي في الديوان |
| 19 | ينشر الجهاز الأعلى للرقابة استنتاجاته وتوصياته الناتجة عن عمليات الرقابة ما لم يتم اعتبارها سرية بموجب قوانين وتنظيمات خاصة | √ | | | | | |
| 20 | يقوم الجهاز الأعلى للرقابة برفع تقارير حول إجراءات المتابعة المتخذة لتنفيذ توصياته.. | √ | | | | | |
| 21 | يعد الجهاز الاعلى للرقابة تقاريرا حول العقوبات والغرامات المفروضة على المحاسبين أو المدراء.. | | | √ | عدم تطبيق السلطة القضائية في ديوان الرقابة | تعديل قانون الديوان واضافة الصلاحيات القضائية | تدريب موظفي الديوان في القسم القانوني على إجراءات السلطة القضائية |
| 22 | ينشر الجهاز الأعلى للرقابة على العموم تقاريره المتضمنة النتائج الإجمالية لعمليات الرقابة، مثل تنفيذ الميزانية الإجمالية والوضع المالي والعمليات المالية والتقدم العام في الإدارة المالية، وإذا سمح إطاره القانوني بذلك، الكفاءة المهنية. | √ | | | | | |
| 23 | يتواصل الجهاز الأعلى للرقابة بانفتاح مع وسائل الإعلام أو أيّ أطراف معنية أخرى حول عملياته ونتائج رقابته وأن يحرص ليكون مرئياً على | | | √ | ضعف التواصل الديوان مع وسائل الإعلام أو أيّ أطراف معنية أخرى حول | تواصل الديوان مع وسائل الإعلام أو أيّ أطراف معنية أخرى حول عملياته ونتائج رقابته وأن | قسم الاعلام والعلاقات العامة |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | الساحة العامة. | | | | عملياته ونتائج رقابته وأن يحرص ليكون مرئياً على الساحة العامة. | يحرص ليكون مرئياً على الساحة العامة | |
| 24 | يشجع الجهاز الأعلى للرقابة الإهتمام العام والأكاديمي بأهم استنتاجاته. | √ | | | | | |
| 25 | توفير ملخصات لتقارير الرقابة والأحكام القضائية بإحدى اللغات الرسمية للانتوساي إضافة إلى لغاتها الوطنية. | | √ | | الاكتفاء باللغة العربية وعدم توفير ملخصات لتقارير الرقابة بإحدى اللغات الرسمية للانتوساي إضافة إلى لغاتها الوطنية. | ترجمة ملخصات التقارير الى اللغة الانكليزية . | شعبة الترجمة في الديوان |
| 26 | توفير تقارير الجهاز الأعلى للرقابة بصيغة مفهومة ومتاحة للعموم عبر وسائل مختلفة (مثل الملخصات والرسوم البيانية والعروض المصورة والبيانات الصحفية) | | | √ | لايتم استخدام الرسوم البيانية والعروض المصورة في التقارير | استخدام الرسوم البيانية والعروض المصورة | قسم الاحصاء في ديوان الرقابة المالية |
| 27 | يلتزم الجهاز الأعلى للرقابة بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة ويسعى إلى التعلم المستمر بالإستعانة بالأدلة والخبرة من أطراف خارجية. | | √ | | عدم التزام بمعايير الانتوساي بصورة كاملة | الالتزام بالمعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة | قسم المعايير في الديوان |
| 28 | ينبغي أن يصدر ديوان المحاسبة تقارير علنية حول نتائج مراجعات النظراء والتقييمات الخارجية المستقلة. | √ | | | | | |
| | **تكرار الإجابة** | **19** | **5** | **4** | | | |
| | **النسبة %** | **68** | **18** | **14** | | | |

نسبة الالتزام الكلي = 19÷28 × 100 % =68%

النسبة عدم الالتزام = ( 5÷28 × 100 % = 18 %)

نسبة الالتزام الجزئي = 4÷ 28 × 100%= 14%

الفجوة الكلية = ( 9÷28 × 100 % = 32%)

يلاحظ من الجدول والشكل أعلاه ان مستوى الالتزام لمحور الشفافية والمسائلة والتي تضمنت (28) فقرة، اذ بلغت نسبة المبادئ الملتزم بها من قبل الديوان (68%) في حين كانت نسبة المبادئ غير الملتزم بها (14%) ونسب الالتزام الجزئي (18%) اما الفجوة الكلية بين المعايير الدولية للانتوساي وبين القوانين والتعليمات المطبقة من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي كانت نسبتها (32%) وتم استخراجها من خلال الجمع بين الفقرات الغير ملتزم بها الديوان والفقرات الملتزم جزئيا وكما مبين أدناه:-

1- بخصوص الفقرة الاولى والتي تنص قيام الاجهزة العليا للرقابة بأداء مهماتها ضمن أطار قانوني يتيح المساءلة والشفافية ، فنجد انه الديوان ملتزم كليا استناداً الى المادة (8) من قانون ديوان الرقابة المالية رقم (31) لسنة 2011.

2- بخصوص الفقرة المتعلقة بيجب ان يفصح الديوان عن رسالته وإستراتيجيته وعلاقاته بمختلف الأطراف المعنية بما في ذلك الجهات التشريعية والسلطات التنفيذية فنجد ان الديوان ملتزم كليا اذ تم نشر قانون الديوان والنظام الداخلي في الجريدة الرسمية وهي الوقائع العراقية وحسب المواد (22، 23 ، 24 ، 26) من قانون الديوان.

3- اما بخصوص الفقرة الثالثة والتي تنص يفصح ديوان الرقابة عن شروط تعيين وإعادة تعيين وتقاعد وعزل رئيس الجهاز وأعضاء الهيئات الجماعية فنجده ملتزم كليا اذ تم نشر قانون الديوان والنظام الداخلي في الجريدة الرسمية وهي الوقائع العراقية وحسب المواد (22، 23 ، 24 ، 26) من قانون الديوان.

4- بخصوص الفقرة الرابعة والمتعلقة بتبني الديوان معايير ومنهجيات للرقابة تتوافق مع مبادئ الإنتوساي والمُفضّلة في المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة ان فنجد الديوان ملتزم كليا اذ تم اصدار منهج التدقيق المستند للمخاطر يتوافق مع مبادئ الانتوساي.

5- بخصوص الفقرة الخامسة والمتعلقة يتواصل الجهاز مع الجهة الخاضعة لرقابتها حول المعايير التي سيعتمد عليها في إبداء آرائها نجد الديوان ملتزم كليا اذ يقوم قسم المعايير في الديوان بتعميم المعايير والادلة الرقابية المحلية والدولية المعتمدة من قبل الديوان استنادا الى المادة (11) من قانون الديوان .

6- بالنسبة للفقرة السادسة والمتعلقة يبقي الديوان الجهة الخاضعة لرقابته على علم بأهداف ومنهجية ونتائج مهماته الرقابية فنجد الديوان ملتزم كليا استناداً لدليل التدقيق رقم (6) فقرة التخطيط اذ الزم اعلام الجهة الخاضعة للتدقيق وحسب المواد (8 و 14).

7- اما بخصوص خضوع نتائج الرقابة المنجزة من الديوان لإجراءات التعليق والتوصيات والردود من قبل الجهة الخاضعة للرقابة فنجد الديوان ملتزم كليا بذلك اذ تقوم الهيئات العاملة في الديوان بمناقشة التقرير مع الجهة الخاضعة لرقابتها استناداً النظام الداخلي للديوان المادة 8 ودليل رقم 2 تقرير مراقب الحسابات الفقرة (ز- المتابعة)

8- يجب ان يوفر الجهاز الاعلى للرقابة قواعد أو مدونات وسياسات وممارسات أخلاقية منسجمة مع قواعد السلوك الأخلاقي فنجد الديوان ملتزم كليا بهذا الجانب اذ تم اصدار قواعد ومعايير السلوك الوظيفي والمهني لموظفي ديوان الرقابة المالية وكذلك العمل وفق المعايير الاخلاقية من دليل الرقابي رقم (3) المعايير الاساسية للتدقيق.

9- منع الديوان على المستوى الداخلي وجود تضارب بالمصالح والفساد ويضمن الشفافية والمشروعية لعملياته فنجد الديوان ملتزم جزئيا وذلك من خلال قيام الديوان بصرف مخصصات مزاولة مهنة لموظفيه لكن لايوجد نص صريح في قانون الديوان يمنع وجود تضارب بالمصالح ويضمن الشفافية مما يتطلب تعديل القانون وتحديثه.

10- بخصوص الفقرة العاشرة نلاحظ ان الديوان كان ملتزم كليا اذ يقوم الديوان بنشر معايير السلوك الوظيفي

والمهني لموظفي الديوان استناداً الى دليل التدقيق رقم (3) .

12- نلاحظ ان الديوان كان ملتزماً كلياً بما يتعلق بالاستعانة بمصادر خارجية من أجل أنجاز أنشطتها استناداً الى ضوابط رقم (1) لسنة 2012 المتعلقة بالاستعانة الديوان بخدمات مراقبي الحسابات من القطاع الخاص واشراك موظفي الدولة والخبراء لتنفيذ مهام واعمال الديوان .

13- نجد الديوان ملتزم كليا اذ يقوم الديوان بفحص التقرير واوراق العمل من قبل خبير دائرة التدقيق المختصة وفريق رقابة الجودة في الديوان وقد نصت على ذلك لفقرة (ثامنا) البند (و) من المادة (1) من ضوابط الاستعانة بخدمات مراقبي الحسابات من القطاع الخاص والفقرة (ثالثا ، تاسعا ، خامساً).

14- على الديوان ان يطبّق ممارسات إدارية سليمة بما فيها ضوابط رقابة داخلية ملائمة لإدارته وعملياته المالية ورقابته الداخلية فنجد الديوان ملتزم كليا اذ ان المادة (11) من النظام الداخلي للديوان والتي تحدد تشكيل قسم الرقابة الداخلية والذي يبين مهام القسم والاعمال المناطة به ويكون ارتباطه بمكتب رئيس الديوان وكذلك اعداد الهيكل التنظيمي للديوان واعداد الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي في الوزارات بما فيها الديوان.

15- يقوم الجهاز الأعلى للرقابة بتقييم ونشر ورفع تقارير حول عملياته وأدائه في كافة المجالات مثل الرقابة المالية ورقابة الالتزام والأنشطة القضائية (بالنسبة للأجهزة ذات الطابع القضائي) ورقابة الأداء وتقييم البرنامج والاستنتاجات حول الأنشطة الحكومية نجد الديوان ملتزم كليا استناداً الى استناداً المادة 28 من قانون الديوان والتي تنص :-

اولا- يقدم المجلس تقرير سنويا الى مجلس النواب خلال 120 يوم من نهاية كل سنة يتضمن الجوانب الاساسية التي افرزتها نتائج تنفيذ الخطة السنوية للديوان .

ثانياً- ينشر المجلس قائمة بالتقارير الرقابية والتدقيقية المنجزة ويوفر لوسائل الاعلام ولأية جهة مختصة نسخا منها بناء على طلبها باستثناء التقارير الماسة بالأمن الوطني فلا يجوز نشرها الا بموافقة مجلس النواب .

ثالثاً : لرئيس الديوان بموافقة المجلس نشر اي من تقارير الديوان في وسائل الإعلام .

16- ينبغي أن يعلن الديوان عن إجمالي ميزانيته وأن يقوم برفع تقارير حول مصدر موارده المالية (المخصصات البرلمانية والميزانية العامة ووزارة المالية والوكالات والرسوم) وكيفية استخدام تلك الموارد فنجد الديوان ملتزم جزئيا وذلك لان الديوان لم يقم بنشر اجمالي مصروفاته الفعلية الى الجمهور دعم لمعيار الشفافية والمسائلة مما ينبغي الاعلان عن ميزانيته السنوية واوجه الانفاق دعم للشفافية والمسائلة.

17- يقوم الجهاز بقياس ورفع تقارير حول كفاءة وفعالية استخدامه لموارده المالية نجد الديوان ملتزماً جزئياً استناداً للبند (عاشرا) المادة (11) من النظام الداخلي للديوان والتي تنص (اعداد التقارير الشهرية المتضمنة نتائج نشاطاته ورفعها الى رئيس الديوان). والمادة (2 – ثانيا /أ،ج) القسم المالي مما يتطلب رفع تقارير حول كفاءة وفعالية استخدامه لموارده الى السلطة التشريعية تحقيقا لمبدأ الشفافية .

18- تنشر القوائم المالية الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة وتخضع لرقابة خارجية مستقلة أو لمراجعة برلمانية فنجد الديوان غير ملتزم وذلك لعدم امتلاك الديوان الية واضحة للنشر بصورة دورية إضافة الى ذلك لايخضع الديوان لرقابة خارجية او مراجعة برلمانية مما يتطلب تشكيل لجنة من السلطة التشريعية لتدقيق الديوان .

19- يقوم بنشر الجهاز الأعلى للرقابة استنتاجاته وتوصياته الناتجة عن عمليات الرقابة ما لم يتم اعتبارها سرية بموجب قوانين وتنظيمات خاصة نجد الديوان ملتزم كليا استناداً الى لمادة (28) والتي تنص ثانياً :

ينشر المجلس الرقابة قائمة بالتقارير الرقابية والتدقيقية المنجزة ويوفر لوسائل الاعلام ولأية جهة مختصة نسخا منها بناء على طلبها باستثناء التقارير الماسة بالأمن الوطني فلا يجوز نشرها الا بموافقة مجلس النواب .

20- يقوم الجهاز الأعلى للرقابة برفع تقارير حول إجراءات المتابعة المتخذة لتنفيذ توصياته نلاحظ ان الديوان كان ملتزماً كلياً استناداً الى المادة (8) من النظام الداخلي للديوان تمارس دائرة التدقيق والمتابعة (متابعة الملاحظات الواردة في التقارير الرقابية من خلال متابعة اجابات الجهات الخاضعة لرقابة الديوان واصدار التقرير السنوي والتقارير الدورية والتنسيق مع مجلس المعايير المحاسبية والرقابية ومتابعة تنفيذ القرارات الصادرة عنه واتخاذ الاجراءات اللازمة لتعزيز جودة الاداء للتقارير الرقابية من الناحيتين الموضوعية والشكلية).

21- يعد الجهاز الاعلى للرقابة تقاريرا حول العقوبات والغرامات المفروضة على المحاسبين أو المدراء نجد الديوان غير ملتزم وذلك لان عدم امتلاك الديوان السلطة القضائية وانما فقط التحقيق القضائي وغير مفعلة من قبل الديوان مما يتطلب تعديل قانون الديوان واضافة الصلاحيات القضائية .

22- قيام الديوان بنشر على العموم تقاريره المتضمنة النتائج الإجمالية لعمليات الرقابة، فنجد الديوان ملتزم كليا استناداً الى لمادة (28) من قانون الديوان التي تم توضيحها في النقطة 13.

23- تنص الفقرة على الديوان ان يتواصل بانفتاح مع وسائل الإعلام أو أيّ أطراف معنية أخرى حول عملياته ونتائج رقابته وأن يحرص ليكون مرئياً على الساحة العامة نجد الديوان غير ملتزم بسبب ضعف قسم الاعلام والعلاقات العامة وضعف وسائل التواصل مع شبكات الاعلام المرئية او المسموعة مما يتطلب تواصل الديوان مع وسائل الإعلام أو أيّ أطراف معنية أخرى حول عملياته ونتائج رقابته وأن يحرص ليكون مرئياً على الساحة العامة.

24- يشجع الجهاز الأعلى للرقابة الاهتمام العام والأكاديمي بأهم استنتاجاته فنجد الديوان ملتزم كليا استناداً الى المادة (3 - خامسا) من النظام الداخلي الممارسة العملية :- يقوم الديون بتشجيع الاهتمام العام والاكاديمي بأهم استنتاجاته من خلال المؤتمرات التي يعقدها الديوان وكذلك الندوات اضافة الى قيام الديوان بمساعدة الدارسين في كتابة البحوث والرسائل العلمية التي تعتمد على استنتاجات واعمال الديوان.

25- يقوم الديوان بتوفير ملخصات لتقارير الرقابة والأحكام القضائية بإحدى اللغات الرسمية للانتوساي إضافة إلى لغاتها الوطنية فنجد الديوان ملتزم جزئيا مما يتطلب ترجمة التقارير او ملخصات التقارير الى اللغة الانكليزية .

26- توفير تقارير الجهاز الأعلى للرقابة بصيغة مفهومة ومتاحة للعموم عبر وسائل مختلفة (مثل الملخصات والرسوم البيانية والعروض المصورة والبيانات الصحفية) فنجد الديوان غير ملتزم لاعتماده في تقاريره على الكتابة فقط وعدم استخدام والرسوم البيانية والعروض المصورة لتسهيل فهم التقرير مما يتطلب استخدام الرسوم البيانية والعروض المصورة لتسهيل فهم التقارير الرقابية .

27- بخصوص ينبغي ان يلتزم الديوان بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة ويسعى إلى التعلم المستمر بالاستعانة بالأدلة والخبرة من أطراف خارجية فنجد الديوان ملتزم جزئيا وذلك لعدم التزام الديوان بصورة كاملة مما يتطلب تبني المعايير الحكومية الصادرة عن منظمة الانتوساي .

28- ينبغي أن يصدر ديوان الرقابة المالية الاتحادي تقارير علنية حول نتائج مراجعات النظراء والتقييمات الخارجية المستقلة نجد الديوان ملتزم كليا اذ تم نشر تقرير مراجعة النظير على الموقع الرسمي للديوان .

**3-2 : قياس الفجوة الفعلية وتحليل البيانات احصائياً واختبار الفرضية ومناقشتها :-**

**3-2-1** : تحليل لقسم الاول للاستمارة : في ادناه الجداول والرسوم الخاصة بتحليل الصفات الشخصية لعينة البحث .

**جدول (2)** يوضح المسمى الوظيفي لعينة البحث

| العنوان الوظيفي | عينة البحث | |
|---|---|---|
| | العدد | النسبة المئوية |
| رئيس هيئة | 5 | 10 |
| معاون رئيس هيئة | 11 | 22 |
| رقيب مالي اقدم | 23 | 46 |
| عناوين اخرى | 11 | 22 |

من خلال ملاحظة الجدول اعلاه كانت نسبة ( 46% ) من عنوان رقيب مالي اقدم ونسبة ( 22% ) من عنوان معاون رئيس هيئة و (10% ) من عنوان رئيس هيئة اما بقية العناوين الوظيفية فكانت نسبتها (22%) والمتمثلة معاون مدير عام وخبير ومدير قسم .

**جدول (3)** المؤهل العلمي لعينة البحث

| المؤهل العلمي | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| بكالوريوس | 16 | 32 |
| ماجستير | 8 | 16 |
| دكتوراه | 26 | 52 |
| الاجمالي | 50 | 100 |

يوضح جدول رقم (3) اعلاه ان نسبة 32% من حملة شهادة البكالوريوس في عينة البحث ونسبة 52% من حملة شهادة الدكتوراه و 16% من حملة شهادة الماجستير.

**جدول (4)** عدد سنوات الخبرة لعينة البحث

| عدد سنوات الخبرة | التكرار | النسبة المئوية |
|---|---|---|
| من 5 - 10 سنة | 11 | 22 |
| من 11- 15سنة | 19 | 38 |
| من 16- 20سنة | 10 | 20 |
| اكثر من 20سنة | 10 | 20 |
| المجموع | 50 | 100 |

من خلال ملاحظة جدول رقم (4) اعلاه ان نسبة 22% ممن يمتلكون خبرة 10-5 سنوات

ونسبة % 38 يمتلكون خبرة من 15-11 سنة ونسبة 20% يمتلكون 20-16سنة ونسبة 20% يمتلكون اكثر من 20 سنة خبرة .

**3-2-2 : اختبار فرضية البحث :-**

لاختبار فرضيات البحث تم استخدام اختبار T لعينة واحدة لمعرفة ما اذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصلت الى درجة الالتزام المتوسط ام لا ، فاذا كانت (sig > 0.05 قيمة) نقبل فرضية العدم (H0) اما اذا كانت( sig < 0.05) نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة (H1) اما اذا كانت قيمة اختبار T موجبة فان متوسط الاجابة يزيد عن درجة الالتزام المتوسط والعكس صحيح .

**الفرضية H0:**

لاتوجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية 0.05 لمعيار الشفافية والمساءلة (ايساي 20) في تضيق فجوة جودة اداء ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

تم استخدام اختبار T لمعرفة اذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصلت الى درجة الالتزام المتوسط وهي (2) ام لا والنتائج موضحة في الجدول ( 5) ادناه :

**جدول (5)** قيمة اختبار T و sig لفقرات معيار الشفافية والمسائلة

| | محور المسائلة والشفافية (ايساي 20) | المتوسط | قيمة اختبار T | القيمة الاحتمالية (SIG) | مستوى الاهمية |
|---|---|---|---|---|---|
| 20 | يفصح الديوان عن شروط تعيين وإعادة تعيين وتقاعد وعزل رئيسه وأعضاء الهيئات الجماعية. | 2.24 | 1.781 | 0.083 | 11 |
| 21 | يتبنى الديوان معايير ومنهجيات للرقابة تتوافق مع مبادئ الإنتوساي والمُفضّلة في المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة. | 2.45 | 4.275 | 0.00 | 6 |
| 22 | يتواصل الديوان مع الجهة الخاضعة لرقابته حول المعايير التي سيعتمد عليها في إبداء آرائه. | 2.39 | 3.224 | 0.003 | 9 |
| 23 | تخضع نتائج الرقابة المنجزة من الديوان لإجراءات التعليق والتوصيات والردود من قبل الجهة الخاضعة للرقابة. | 2.71 | 9.53 | 0.00 | 1 |
| 24 | يمنع الديوان وجود تضارب بالمصالح والفساد على المستوى الداخلي وبما يضمن الشفافية والمشروعية لعملياته. | 2.5 | 4.762 | 0.00 | 3 |
| 25 | ينشر الديوان للعموم المتطلبات الاخلاقية وواجبات العاملين تحت لوائه ومهام عملهم . | 2.39 | 3.389 | 0.002 | 10 |
| 26 | يقوم الديوان بالتأكد ان مبادئ المساءلة والشفافية لاتشوبها شبهة عندما يستعين بمصادر خارجية لإنجاز أنشطته. | 2.47 | 4.515 | 0.00 | 5 |
| 27 | يقوم الديوان بتقييم ونشر تقارير حول عملياته وأدائه في المجالات كافة مثل الرقابة المالية ورقابة الالتزام والأنشطة القضائية (بالنسبة للأجهزة ذات الطابع القضائي) ورقابة الأداء وتقييم البرامج والاستنتاجات حول الأنشطة الحكومية. | 2.45 | 4.022 | 0.00 | 7 |
| 28 | يقوم الديوان بالاعلان عن إجمالي ميزانيته ويقوم برفع تقارير حول مصدر موارده المالية وكيفية استخدام تلك الموارد. | 2.08 | 0.572 | 0.571 | 14 |
| 29 | يقوم الديوان بقياس ورفع تقارير حول كفاءة وفعالية استخدامه لموارده المالية. | 2.0 | 0.00 | 1.00 | 15 |
| 30 | يقوم الديوان بنشر بياناته المالية والتي تخضع لرقابة خارجية مستقلة أو لمراجعة برلمانية. | 2.11 | 0.752 | 0.457 | 13 |

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| 31 | **ينشر الديوان استنتاجاته وتوصياته الناتجة عن عمليات الرقابة ما لم يتم اعتبارها سرية بموجب قوانين وتنظيمات خاصة.** | 2.55 | 4.968 | 0.00 | 2 |
| 32 | **يقوم الديوان برفع تقارير حول إجراءات المتابعة المتخذة لتنفيذ توصياته.** | 2.50 | 4.762 | 0.00 | 4 |
| 33 | **يقوم الديوان بنشر تقارير علنية حول نتائج مراجعات النظراء والتقييمات الخارجية المستقلة.** | 2.0 | 0.00 | 1.00 | 16 |
| 34 | **يحرص الديوان على أن يكون مرئياً مع وسائل الإعلام أو أيّ أطراف معنية أخرى حول عملياته ونتائج رقابته.** | 1.66 | -3.153 | 0.003 | 18 |
| 35 | **يوفر الديوان ملخصات لتقارير الرقابة والأحكام القضائية بإحدى اللغات الرسمية للانتوساي إضافة إلى لغته الوطنية.** | 2.0 | 0.00 | 1.00 | 17 |
| 36 | **يعمل الديوان على توفير تقارير بصيغة مفهومة ومتاحة للعموم عبر وسائل مختلفة (مثل الملخصات والرسوم البيانية والعروض المصورة والبيانات الصحفية).** | 2.16 | 1.356 | 0.183 | 12 |
| 37 | **يلتزم الديوان بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة ويسعى إلى التعلم المستمر بالإستعانة بالأدلة والخبرة من أطراف خارجية.** | 2.45 | 4.275 | 0.00 | 8 |
| | نتيجة محور المسائلة والشفافية | 2.34 | 3.949 | 0.00 | |

من خلال ملاحظة الجدول اعلاه

- ان اعلى متوسط كان في الفقرة (23) وكان (2.71) وهي الاعلى اهمية واقل متوسط كان في الفقرة (34) وكان (1.66) وهو الاقل اهمية .
- ان المتوسط العام لفقرات المعيار كان (2.34) وحسب مقياس ليكارت الثلاثي فان الاتجاه العام للمحور الثاني المسائلة والشفافية كان اجابتهم (ملتزم).
- ان الفقرات (36,35,33,30,29 ,28,20) كانت القيمة المعنوية لها (sig>0.05) وتعتبر هذه الفقرات غير دالة احصائياً ومن ملاحظة متوسط هذة الفقرات انها تقع ضمن ملتزم جزئيا على مقياس ليكرت الثلاثي .
- ان بقية الفقرات التي يكون فيها (sig < 0.05) تعتبر هذه الفقرات دالة احصائيا ومن ملاحظة متوسط هذه الفقرات انها تقع على الاغلب ضمن (ملتزم) على مقياس ليكرت الثلاثي و لقيم T الموجبة اما قيم T السالبة كما في الفقرة( 34) فهي معنوية لكن ضمن غير ملتزم .
- من الاطلاع على الجدول نجد ان الاتجاه العام للمحور ( sig < 0.05) اي انها دالة احصائياً وبذلك نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة اي توجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية 0.05 لمعيار المسائلة والشفافية (ايساي 20) في تضيق فجوة جودة اداء ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

**الاختلاف بالاتجاه العام بين الفجوة القانونية والفجوة الفعلية المستخرجة عن طريق القياس الاحصائي**

1- كان درجة التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمعيار الشفافية والمساءلة رقم (20) من حيث أداة الالتزام في الجدول رقم ( 1 ) ( 68% ملتزم 18% ملتزم جزئيا و14% غير ملتزم على التوالي).

2- بلغت الفجوة القانونية لديوان الرقابة المالية الاتحادي وحسب الجدول رقم ( 1) الموضح أعلاه 32% وبالتالي يحتاج الديوان لتجسير هذه الفجوة بتطبيق الإجراءات التصحيحية المشار اليها أعلاه وبالتالي رفع درجة الالتزام بالمعايير للوصول الى الجودة المعيارية .

3- كانت درجة التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمعيار الشفافية والمساءلة رقم (20) من خلال التحليل الاحصائي 38% ملتزم ونسبة 60% ملتزم جزئيا ونسبة 2% غير ملتزم .

4- ان هذا الاختلاف بين الفجوة القانونية والفجوة الفعلية يعزو الى عدة أسباب أهمها :-

أ- جهل عينة البحث بقانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي .

ب- التحيز الشخصي لعينة البحث بتجاه تضارب المصالح في مكان العمل والتحيز يقسم الى قسمين:

- التحيز الإيجابي : ويقصد بها النظرة الموافقة لمكان العمل وهو ديوان الرقابة المالية الاتحادي
- التحيز السلبي : ويقصد بها النظرة الغير موافقة لمكان العمل ديوان الرقابة المالية الاتحادي

**المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات**

**4-1 الاستنتاجات**

1. عدم تبني معايير الانتوساي من قبل الديوان حيث تمثل المعايير إرشادات تفصيلية توفر إطاراً عاماً للتأكد من أن القائمين على عملية الرقابة يمتلكون الشفافية والمساءلة الكافية لتحقيق الجودة ، وبما يقدم ضمانة أكيدة على فاعلية عملية الرقابة في الكشف عن مكامن الخلل والقصور في أداء الجهات الخاضعة للرقابة وتحسين أدائها.
2. عدم قيام الديوان بنشر القوائم المالية للجهاز متضمنة استخدام الاموال الموضوعة تحت تصرفه فضلاً عن عدم خضوع البيانات المالية والتقارير الخاصة بالجهاز للفحص من قبل السلطة التشريعية وفقاً لمتطلبات معايير الأنتوساي .
3. غياب الوعي الكافي لدى الجمهور بالدور الذي يلعبه ديوان الرقابة المالية الاتحادي فضلاً عن عدم وجود مقاييس لدى الديوان لمتابعة مدى تأثيره عليهم على الرغم من التواصل الفعال مع الجهات الخاضعة والأكاديميين وتقديم المساعدة لهم .
4. عدم امتلاك الديوان الصلاحيات القضائية اذ ليس للديوان صلاحيات تطبيق العقوبات وانما فقط تشخيص المخالفات .
5. عدم وجود فقرة بالقانون تمنع الجهاز الاعلى للرقابة على المستوى الداخلي من وجود تضارب بالمصالح والفساد وتضمن الشفافية والمشروعية لعملياته.
6. ضعف التواصل الديوان مع وسائل الإعلام أو أيّ أطراف معنية أخرى حول عملياته ونتائج رقابته وأن يحرص ليكون مرئياً على الساحة العامة .
7. عدم توفير ملخصات لتقارير الرقابة بإحدى اللغات الرسمية للانتوساي إضافة إلى لغاتها الوطنية و الاكتفاء باللغة العربية.

**4-2 التوصيات**

1. تبني المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الإنتوساي) من ديوان الرقابة المالية الإتحادي وفق خطة عمل محددة مسبقاً ، لا سيما وأن ديوان الرقابة المالية الاتحادي يعد عضواً في منظمة الانتوساي.
2. قيام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بنشر القوائم المالية للجهاز متضمنة استخدام الاموال الموضوعة تحت تصرفه فضلاً عن خضوع البيانات المالية والتقارير الخاصة بالجهاز للفحص من قبل السلطة التشريعية وفقاً لمتطلبات معايير الأنتوساي .
3. اجراء مقابلات والندوات والورش للتعريف بدور الديوان في حياة المجتمع وتقديم بيانات عن ذلك الدور من خلال ايجاد مقاييس للأداء.
4. تعديل قانون الديوان وذلك بإضافة فقرة يمنح الصلاحيات القضائية صلاحيات تطبيق العقوبات وليس فقط تشخيص المخالفات لتحقيق مبدأ المساءلة .
5. استحداث فقرة بالقانون تمنع الجهاز الاعلى للرقابة على المستوى الداخلي من وجود تضارب بالمصالح والفساد وتضمن الشفافية والمشروعية لعملياته.

6. تواصل الديوان مع وسائل الإعلام أو أيّ أطراف معنية أخرى حول عملياته ونتائج رقابته وأن يحرص ليكون مرئياً على الساحة العامة .
7. توفير ملخصات لتقارير الرقابة بإحدى اللغات الرسمية للانتوساي إضافة إلى لغاتها الوطنية والعمل على ترجمة ملخصات التقارير الى اللغة الانكليزية.

**المصادر**


1. جمهورية العراق، قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (31) لسنة 2011 (المعدل).
2. جمهورية العراق، النظام الداخلي لديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (1) لسنة 2012 الكفراوي، د. عوف محمد، "تطور الرقابة المالية تبعاً للنظام المالي" مؤسسة الثقافة الجامعية للنشر ، الإسكندرية ، 2013 .
3. صبيح، أحمد مصطفى، "الرقابة المالية و الإدارية ودورها في الحد من الفساد الإداري"، ط1، مركز الدراسات العربية للتوزيع والنشر، جمهورية مصر العربية، 2016.
4. الزهاوي، سيروان عدنان ميرزا، "الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي"، الدائرة الإعلامية في مجلس النواب ، الطبعة الاولى ، بغداد ، 2008 .
5. عبد النبي، محمد أحمد (2010) الرقابة المصرفية ، ط1، عمان– المملكة الأردنية الهاشمية، دار زمزم للتوزيع والنشر .
6. الجوهر،كريمة علي كاظم (1999) الرقابة المالية ، بغداد–جمهورية العراق ، مكتبة الجزيرة .
7. محمود السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة تحليل وإطار لتطبيق، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية،المنصورة،2000 .
8. جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، القاهرة،2001.
9. منصور احمد البدوي ،شحاتة السيد شحاتة، دراسة في الاتجاهات الحديثة للمراجعة ،الدار الجامعية ،القاهرة ، 2002، ص 26.
10. توماس، وليم وهنكي، آمرسون، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، ط1، ترجمة وتعريب أحمد حامد حجاج وسلطان محمد العلي، الرياض– السعودية، 1989.
11. سامي صبحي سليم واكد، الفجوة بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وطبيعة عمل المراجع، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد. العزيز، السعودية، 2003 ، ص 39.
12. عنبر، د.اسيل جبار، دائرة الشؤون الفنية والدراسات، "تقارير اجهزة الرقابة المالية العليا في تحقيق مبدأ المساءلة والشفافية واثرها في تعزيز وعي المجتمع بالمحافظة على المال العام" دراسة استطلاعية لاراء عينة من افراد المجتمع العراقي، 2014 .
13. مصلح، صالح، "محاضرات بعنوان إعداد التقارير الرقابية وفق المعايير الدولية"، ديوان الرقابة المالية والإدارية ، فلسطين ، 2013 .
14. عبد الكريم ، هشام رياض (2016) بناء القدرات على وفق دليل المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة والمحاسبة –الانتوساي– واثره في جودة تقارير الاجهزة /بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالي الاتحادي ، اطروحة مقدمة إلى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد للحصول على "شهادة المحاسبة القانونية في المحاسبة"

15. العلمي، صباح سعد الدين عمر، "دور الرقابة المالية والإدارية كمدخل للتنمية والإصلاح الإداري في الدولة"، بحث منشور، فلسطين، 2006.
16. شرف ، جهاد محمد محمد(2005) أثر الرقابة المالية على استمرار التمويل للمؤسسات الأهلية : دراسة ميدانية للمؤسسات الأهلية في قطاع غزة ، رسالة مقدمة إلى كلية التجارة / الجامعة الإسلامية للحصول على درجة "ماجستير علوم في المحاسبة والتمويل"
17. مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه غيرمنشورة، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،2004 .
18. عشماوي، كامل السيد احمد ،1999، مدخل التوصيل الفعال كاساس لتضيق فجوة التوقعات في التدقيق ، رسالة دكتوراه، غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة.
19. عيسى، براق" أثر المعايير الرقابية للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية العليا(الانتوساي) ومشاكل تطبيقها: تجربة مجلس المحاسبة الجزائري"، دراسة منشورة، مجلة" الأبحاث الاقتصادية "لجامعة سعد دحلب البليدة– ، العدد(4)، الجزائر،2010 .
20. إعلان ليما رقم (1)، "بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية" ، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) ، 1977 .
21. إعلان مكسيكو رقم (10)، "استقلالية اجهزة الرقابة العليا"، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) ، 2007 .
22. الانتوساي، "دليل الممارسات الفاعلة للتعاون بين أجهزة الرقابة العليا والسلطات التشريعية والقضائية والتنفيذية" ، 2016 .
23. دليل الرقيب المالي، ديوان الرقابة المالية ، جمهورية العراق، بدون سنة نشر .
24. معيار رقم (10) مبادئ الاستقلالية المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) ، 2010
25. Pierre verni men, finance d'entreprise, édition n :03 campais dallols.
26. Angus, Saunders, and Jos Arts "Assessing Impact", first Published by Earthscan in the UK and USA in, 2004 .
27. Audit Manual, "Project for Improvement of Financial Reporting and Auditing", Prepared for: the Department of the Auditor-General of Bakistan, Prepared by: Cowater International Inc., Ottawa, Canada, 2004 .
28. Alastair Evans, "The Role of Supreme Audit Institutions Combating In Corruption",Research Paper by Alastair Evans, Anti-Corruption Center, 2008 .
29. Batsumi Rankokwane, "An Evaluation Of The Role Of Supreme Audit Institutions In Promoting Environmental Accountability",