



مجلة كلية الكوت الجامعة للعلوم الإنسانية K. U. C. J

For Humanitarian Science



العدد - 1 المجلد - 1 السنة الأولى 2020

الالتزام بمعايير الاستقلالية ISSAI10 واثره على جودة اداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة - بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي

أ.م.د. صبيحة برزان العبيدي

محمد فلاح حسن

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد / العراق

sabihabar@yahoo.com

mrmf2007@gmail.com

المستخلص

يعد العمل الرقابي أسلوباً راقياً ومتقدماً تطور مع مرور العصور والأزمات لمواجهة 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 وتعد 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 الاستقلالية لمنظمة الانتوساي وتحديد فجوة الاستقلالية ومن ثم العمل على تضيق الفجوة وقد توصل البحث الى جملة من الاستنتاجات، اهمها ان ديوان الرقابة المالية معتمد على احد الجهات الخاضعة لتدقيقه في موازنته السنوية وتخصيصات الانفاق له، هذا قد يؤخر الحصول على الموظفين وتعيينهم وكذلك يعيق قدرة الديوان على تنفيذ تفويضه ويعطي انطباع بان الانتقاص من استقلالية المؤسسة هو امر قائم ممكن كذلك وجود مجالات قصور في تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية، اذ تم تعيين رئيس الجهاز الرقابي من قبل السلطة التنفيذية خلافا لمعايير الانتوساي التي تنص على عدم تعيين رؤساء الأجهزة العليا للرقابة أو إعادة تعيينهم أو إقالتهم من قبل السلطة التنفيذية لضمان الاستقلالية 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 فضلاً عن ذلك يجب استقلالية موازنة الديوان عن السلطة التنفيذية وتعديل قرار تعيين رئيس الديوان ليتم التصويت من قبل مجلس النواب .

الكلمات المفتاحية : الجهاز الأعلى للرقابة، الرقابة المزامنة، المعايير الدولية لمنظمة الانتوساي.

Commitment to the ISSAI 10 independence standards and its impact on the quality of performance supreme audit institutions

Mohammed Flah Hassan

Assist. Prof. Dr. Sabeha Barzan Al-Obeidi

Post Graduate Institute for Accounting and Financial Studies / University of Baghdad / Iraq

mrmf2007@gmail.com

sabihabar@yahoo.com

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 study aims at measuring the compliance of the Federal Financial Control Bureau with the application of the independence standard for INTOSAI and determining the gap of independence and thus working on narrowing the gap. The research reached a number of conclusions, the most important of which is that the Office of Financial Supervision is dependent on one of the entities subject to audit in its annual budget and spending allocations. May delay the recruitment and appointment of staff as well as hamper the ability of the SAI to implement its mandate and give the impression that a reduction in the independence of the institution is possible as well as the existence of deficiencies in the application of international standards of the Supreme Audit Institutions, The Chairman of the Supervisory Authority by the Executive Authority, contrary to the standards of INTOSAI, which states that the heads of the Supreme Audit Institutions shall not be appointed, re-appointed or dismissed by the executive authority to ensure independence. The research reached a number of recommendations, namely the adoption of the international standards of the Supreme Audit Institutions (INTOSAI) The Office of the Federal Financial Supervision in accordance with a predefined plan of action, especially since the Federal Audit Bureau is a member of INTOSAI. In addition, the Bureau's budget must be independent of the executive authority Deputies.

Keywords : supreme audit institutions, control accompanying, standard Intosai.

المبحث الاول

المقدمة ومنهجية البحث

المقدمة:

حرصت حكومات الدول المختلفة على إنشاء أجهزة رقابية عليا متخصصة ومؤهلة علمياً ومهنيًا في اعمال الرقابة والتدقيق لتقوم بمراقبة أنشطة الادارات الحكومية والقطاع العام المكلفة بإدارة الأموال العامة وتقديم الخدمات الى شرائح المجتمع، وفي ظل هذا الاهتمام لدور هذه الأجهزة ظهرت منظمات دولية تعمل على إيجاد القواعد والمعايير التي تساعد في تطوير إجراءات وممارسات العمل الرقابي لتلك الأجهزة وتوحيدها بالشكل الذي يضمن فعالية نتائجها وتحقيق قيمتها ومنافعها للمجتمع الذي تعمل في أوساطه .

تُعد تجربة تطبيق المعايير الدولية للإنتوساي مهمة مُلحة تستدعي الاهتمام على الصعيد الدولي والإقليمي لقد تم اعتماد مجموعة شاملة من المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة خلال مؤتمر الإنتوساي عام 2010 لأعضاء المنظمة إطارًا محدثًا من المعايير الدولية والارشادات والممارسات المثلى لرقابة القطاع العام.

وتتمثل هذه المعايير قيمة كبيرة لأعضاء الأجهزة العليا للرقابة فضلًا عن توفير إطار مرجعي مشترك للرقابة في القطاع العام ، وحددت منظمة الإنتوساي في عام 2010 عملية تطبيق معايير الإنتوساي كأولوية استراتيجية رئيسية في المستقبل. وتماشياً مع إعلاني ليما والمكسيك وكذلك الإقرار باستقلالية كل جهاز من أعضاء منظمة الإنتوساي في تحديد النهج الذي يتلاءم مع التشريعات الوطنية، ومن خلال اتفاقيات جوهانسبرج، أعضاء منظمة الإنتوساي إلى استخدام إطار المعايير الدولية كإطار مرجعي مشترك. ومع ذلك، فقد تم السماح للأجهزة العليا للرقابة بالمرونة مراعاة لاختصاصاتها وتشريعاتها الوطنية ذات الصلة وكذلك قياس أدائها وتوجيهات الرقابة وفقاً للمعايير الدولية للإنتوساي.

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 استقلالية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي وذلك بسبب عدم الالتزام بمعيار (10) معيار الاستقلالية الصادر عن منظمة الانتوساي.

2-1 أهمية البحث: تتجسد أهمية البحث من خلال انجاح المهمة الاساسية لديوان الرقابة المالية المتمثلة بحماية المال العام والمحاسبة على السلطة التنفيذية اذ يتم ذلك من خلال تضيق فجوة الاستقلالية لديوان الرقابة المالية الاتحادي.

3-1 اهداف البحث : يسعى البحث الى تحقيق الاهداف الاتية:-

اولاً : قياس مدى التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتطبيق معيار الاستقلالية رقم (10) والصادر عن منظمة الانتوساي من خلال مقارنة الواقع الفعلي للديوان مع معيار الاستقلالية

ثانياً: تضيق فجوة الاستقلالية وذلك من خلال تشخيصها ومعرفة اسباب ظهورها واقتراح وسائل لمعالجتها.

4-1 فرضية البحث :

اولاً: ان عدم التزام ديوان الرقابة المالية بتطبيق معيار الاستقلالية رقم (10) والصادرة عن المنظمة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) يؤدي الى نشو فجوة استقلالية تؤثر على جودة اداء الديوان ومن ثم يؤدي الى عدم انجاح مهمته الاساسية المتمثلة بحماية المال العام.

ثانياً: لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية 0.05 لمعيار الاستقلالية (ايساي 10) في تضيق فجوة جودة اداء ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

5-1 عينة البحث : تم اختبار عينة البحث في ديوان الرقابة

المالية الاتحادي لتطبيق منهجية البحث بسبب ان ديوان الرقابة المالية الاتحادي يحتل ارضية ملائمة لتطبيق

مستوى نتائج الأعمال بما كان مستهدف تحقيقه بالاستناد الى معدلات الأداء ودراسة أسباب الانحرافات ومعالجتها [4]. وعرفت 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 وفعالية البرامج الحكومية والاستخدام الأمثل للموارد العامة" [5].

(في ضوء مما تقدم يمكن للباحث تعريف مصطلح الرقابة المالية بأنه "مجموعة الإجراءات التي تقوم بها سلطة أعلى تستهدف من خلالها التحقق من سلامة التصرفات المالية ومدى مطابقتها للقوانين والأنظمة المعتمدة في الدولة وإن الانحرافات الحاصلة لها ما يبررها").

2-2 : أهداف الرقابة المالية

يتمثل الهدف الأساس للرقابة المالية بالحفاظ 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 الإنفاق وبأقل كلف ممكنة في النفقات، ومدى فعالية الأجهزة الخاضعة للرقابة، ومنها [6].

- **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.

معيار 10 الخاصة بالمنظمة العليا لأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي).

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

المبحث الثاني

الجانب النظري

1.2 : مفهوم الرقابة المالية

مما شك فيه إن للرقابة المالية دور واضح في حياة الشعوب والدول على حد سواء، كونها تشغل مكان الصدارة في العملية الإدارية برمتها وتعد في هذا السياق من أهم عناصر تلك العملية كما تُعد من أهم الوسائل لضبط المال العام من إيرادات ونفقات ولها الدور الرئيس في تنظيم المجتمعات ومؤسساته [1].

وقد أولت أجهزة الرقابة المالية عنايتها وجهدها لفحص السياسات وممارسات العمل الجاري ومراجعة الجدوى الاقتصادية للأعمال الرأسمالية [2].

وقد صيغ العديد من التعريفات لتوضيح ما يعنيه مصطلح (الرقابة المالية)، فقد عرفت بأنها "مجموعة من الإجراءات والأساليب الفنية المهنية المتعارف عليها التي 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 عرفت بأنها "تلك التي تتم من قبل جهة مستقلة وتستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية والمحاسبية والإدارية، والتأكد من مشروعية النفقة وانفاقها مع الأحكام والقوانين النافذة ومقارنة نتائج التنفيذ بالخطط الموضوعية وقياس

4-2: معايير الأنتوساي وأهميتها ومستوياتها

ما من حقل معرفي إلا وله قواعد وأصول ترشد عمله وتوفر التوجيهات اللازمة لممارسته، فضلاً عن إيجاد الحلول الممكنة والقابلة للتطبيق للمشكلات التي تواجهه [9].

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 الرقابة الدولية إطار عام للإجراءات والممارسات التي يجب على المدققين إتباعها عند القيام بالرقابة [10].

والذي يمنح حكمهم المهني ثقة الأطراف المستفيدة كافة، إذ إن علم هذه الأطراف بأن عملية التدقيق قد تمت وفق احكام وقواعد متعارف عليها وليس بصورة اجتهادية أو ارتجالية سيزيد من ثقتها بأهميتها [11].

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 [12].

وتتجلى أهمية معايير الرقابة الدولية في جملة من النقاط الآتية [13].

• تُعد مصدراً مهماً في إثراء العمل الرقابي ووضع أسس إجراءات ومهام التدقيق، وتوفر الحد الأدنى لتوجيه المدقق الخارجي في تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية.

• يمكن الاستناد إليها كمقياس لتقييم جودة نتائج العملية الرقابية والتأكد من تحقيقها للأهداف المسطرة.

• تعمل على تحديد الشروط الواجب توافرها 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.

• **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 صورته وأنواعه مثل (الرشوة والسرقة والإهمال والتقصير).

• **أهداف إدارية وتنظيمية:** وتحتوى على مجموعة من الأمور التي من شأنها المحافظة على الأموال العامة وإستعمالاتها المشروعة بكفاءة وفاعلية [7].

3-2 : أنواع الرقابة المالية

للرقابة المالية أنواع مختلفة هي [8]:

• **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 للصراف ولكن في حدود ضيقة تبعاً لما تتطلب الحالة أو التوجيهات المركزية.

• **الرقابة المالية اللاحقة (الخارجية):** وتسمى (الرقابة البعيدة أو المستندية) وفي هذا النوع من الرقابة لا يتم تقييم 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 كالفتيش على المخازن أو متابعة العقود من النواحي القانونية والمالية والمادية.

تلك الجودة) وأكد على أن السبب الرئيس لوجودها، هو انخفاض الأداء الفعلي للمدقق عن معايير التدقيق ومعايير الجودة المتعارف عليها [16].

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 الأساليب التي تؤدي الى تضيق فجوة الجودة . لقد تم تقسم الفجوات في التدقيق إلى ما يلي [17]:

(فجوة الاستقلال، فجوة المسؤولية، فجوة التأهيل، فجوة الجودة، فجوة التوصيل، فجوة عدم المعرفة) وفيما يأتي: سنتناول كل فجوة على حدة كما يأتي:

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 عن 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 الأخطاء كافة 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

تعمل على الارتقاء بمستوى مهنة التدقيق وتقديم أفضل الخدمات التي يتم من خلالها تحديد اختصاصات ومسؤوليات الجهاز ومدقيقه.

تساعد على تحسين جودة نتائج التدقيق بما يحقق زيادة الثقة والاطمئنان لدى مستعملي البيانات التي تم تدقيقها، وتعمل على تنظيم العلاقة بين الرقابية الخارجية والرقابية الداخلية.

علاوة على ما سبق، يمكن تقسيم المعايير الرقابية التي أصدرتها منظمة الأنتوساي على أربعة أقسام.

● المستوى الأول : 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 تنشأ 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[14].

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

وأوضح 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 [15].

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، وعوامل تكوين وتشكيل

أما في العراق ونظراً 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 [20].

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 أن 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 [21].

2-6-3 الشك في استقلال المراجع : يعد استقلال المراجع محور عملية المراجعة، إذا يمثل مبدأ أساسياً في عملية التأكيد التي يقوم بها المراجع كما أنه يعد أحد معايير المراجعة المهمة كما أنه منبع لثقة مستخدمي القوائم المالية، فكما تعرض استقلال المراجع لشك اهتزت الثقة في القوائم المالية المصادق عليها ويقدم المراجع خدمات أخرى بجانب مهمة المراجعة (الاستشارات الإدارية والضرائبية....) [22].
وتتطلب هذه الخدمات علاقات خاصة قد تنعكس على استقلالية المراجع في تأدية المهمة المنوطة به، 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 آراء مؤيدة لمزاعمها من هذه المكاتب على استقلال المراجعين، فالدراسة التي قامت بها مجموعة العمل لعضو

تتوقعها الأطراف الخارجية مع قصور في برامج ومعايير الرقابة على الأداء المهني.

2-5-5 فجوة التوصيل :- يعد الهدف الأساسي للرقابة على الحسابات، هو توصيل نتائج الفحص والتقرير إلى مستخدمي القوائم المالية بالشكل الذي يستطيعون فهم هذه النتائج من دون صعوبة، إن الاختلاف بهذا المفهوم منشئ لفجوة التوصيل بمعنى إن القصور أو الاختلاف بين ما يتوقعه المستخدمون من معلومات سيستفيدون منها وما ينته المراجع من معلومات فعلية [18].

ولهذه الفجوة مظاهر نوردها كما يأتي:-

- 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 أمراً منشئ لفجوة الجودة في المراجعة.

2-6-6 : أسباب حدوث هذه الفجوة، كما يأتي: -

2-6-1 عدم الالتزام بمعايير التدقيق :- تُعد المعايير المهنية إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات التدقيق وتحتوي هذه المعايير ولا سيما معايير رقابة الجودة على سياسات وإجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل من أفراد ومكاتب التدقيق [19].

كما إن أداء عملية التدقيق بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المدققين بالمعايير المهنية.

3-1 : قياس درجة التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمعيار الاستقلالية (10) واستخراج الفجوة القانونية.

تهدف أداة تقييم الالتزام إلى مساعدة الأجهزة العليا للرقابة على استيعاب متطلبات المعايير الدولية للإنتوساي وتقييم احتياجاتهم للالتزام بالمعايير. ومن ثم صيغت أداة تقييم الالتزام باعتبارها أداة تقييم احتياجات وليست أداة تقييم أداء. يتناول معظم هذا القسم المعيار الدولي للإنتوساي 10 الذي، كما ذكرنا سلفاً، 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 فعلياً لم يقم بذلك، فيجب ذكر ذلك في العمود 2 (حالة الجهاز) موضحاً أن الجهاز ملتزم بشكل جزئي، وقد تكون هناك إشارات إلى الأجهزة العليا للرقابة في تشريعات أخرى مثل التشريعات المتعلقة بموازنة الجهاز (المبدأ 8 من المعيار الدولي للإنتوساي 10)، وقد يحتاج الباحث في هذه الحالة أن يكون على بينة من هذه الوثائق والإشارة إليها في العمود 4 من أداة تقييم الالتزام.

الاستقلالية (التفاصيل)، مستوى الالتزام (ملتزم، ملتزم جزئياً، غير ملتزم) الفجوة القانونية، الاجراء التصحيحي، الجهة المسؤولة عن التصحيح

1- وجود إطار دستوري / نظامي/ قانوني مناسب وفعال وأحكام تطبيقية واقعية لهذا الإطار، الذي يحدّد بالتفصيل مدى استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة. (ملتزم) (لا) (لا) (لا).

2- ينبغي أن تُحدّد التشريعات المُطبّقة شروط تعيين وإعادة تعيين وتوظيف وعزل وتقاعد رئيس الجهاز الأعلى

الكونجرس الأمريكي لي ميتكالف metacalf lee ترى أن تقديم المراجعين لهذه الخدمات إلى عملاء المراجعة يعد تهديداً للاستقلال نظرياً، 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 قادراً على مقاومة أي ضغط عليه بصورة أفضل، ومن ثم يمكنه المحافظة على استقلاله كما أكد أحد التقارير أصدر عام 1991 أن تقديم المراجعين لخدمات غير المراجعة لا يعد تهديداً لاستقلال المراجع على اعتبار أنه لا يوجد تعارض في المصالح بين تقديم تلك الخدمات وخدمات المراجعة في الوقت نفسه لأنها تخضع للمعايير المهنية نفسها.

2-6-4 انخفاض جودة الأداء المهني : يؤدي انخفاض جودة

الأداء المهني إلى زيادة عدم رضا المجتمع عن عمل المراجعين مما يدل 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 بالعمل بشتى الطرق حتى ولو خالف المعايير وهو مخفض لمستوى الأداء في المراجعة إذا نتولد فجوة ناتجة عن عدم رضا المجتمع عن عمل هؤلاء المراجعين مما يعني زيادة فجوة الجودة [23].

المبحث الثالث الجانب التطبيقي

بعد عرض الجوانب النظرية المتعلقة بالبحث و استكمالاً لتحقيق أهداف البحث واثبات فرضيته , حيث يتناول الجانب التطبيقي للبحث من خلال قياس درجة التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمعيار الاستقلالية (10) واستخراج الفجوة لقانونية ومن ثم قياس الفجوة الفعلية وتحليل البيانات احصائياً واختبار الفرضية ومناقشتها مع بيان أسباب الاختلاف بين الفجوتين.

المشمولة بالرقابة، كلما كان مناسباً، للمراجعة ومتابعة توصيات محددة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية(ملتزم)(لا)(لا)(لا)

11- تكون لدى رؤساء الأجهزة حصانة من الملاحقة القضائية الناجمة بخصوص أي عمل سابق أو حاضر نتج عن الأداء الاعتيادي والطبيعي لمهامهم كما يقتضي الحال.(غير ملتزم)(عدم وجود حصانة قضائية لرئيس الديوان)(اضافة فقرة الى قانون الديوان ليضمن الحصانة القضائية لرئيس الديوان)(الدائرة القانونية - ديوان الرقابة المالية المصادقة من مجلس النواب).

12- تتمتع الأجهزة العليا للرقابة بحرية تحديد الوقت المناسب لرفع تقاريرها ما لم يفرض القانون شروطاً معينة خاصة برفع التقارير(ملتزم جزئي)(الترام الديوان بالقوانين التي تحدد الوقت برفع التقارير)(منح الديوان حرية أكبر بتحديد الوقت المناسب لرفع التقارير)(تعديل قانون الديوان من قبل الدائرة القانونية في الديوان ومصادقة مجلس النواب على التعديل.

13- تتمتع الأجهزة بحرية نشر تقاريرها وتوزيعها بعد تقديمها وطرحها بصفة رسمية على السلطة المختصة - على النحو المطلوب بمقتضى القانون.(ملتزم جزئي)(لا يقوم الديوان بنشر التقارير كافة وخاصة المتعلقة بالأمن الوطني)(وضع تعليمات تحدد الية نشر التقارير الى الجمهور تحقيق لمبدأ الشفافية)(قسم العلاقات العامة في الديوان شعبة اعلام الديوان).

14- لا ينبغي للسلطة التنفيذية التحكم في طريقة الوصول للموارد البشرية والمادية والنقدية الخاصة بالأجهزة العليا للرقابة.(غير ملتزم)(تحكم السلطة التنفيذية بالموارد البشرية والمادية والنقدية والمتمثلة بوزارة المالية ورئاسة الوزراء)(استقلالية موازنة الديوان عن موازنة الدولة يتم تحديد تخصيصاتها من قبل الديوان)(اضافة فقرة الى قانون الديوان بخصوص استقلالية الموازنة).

15- تكون السلطة التشريعية أو إحدى لجانها مسؤولة عن ضمان توفير الموارد اللازمة للأجهزة العليا للرقابة لكي تتمكن من القيام بالمهام المنوطة بها(غير ملتزم)(عدم وجود

للرقابة والأعضاء في الهيئات الجماعية التابعة..(ملتزم)(لا)(لا)(لا).

3- ينبغي تعيين رؤساء الأجهزة العليا للرقابة أو إعادة تعيينهم أو إقالتهم وفق إجراء يضمن استقلاليتهم عن السلطة التنفيذية.(غير ملتزم) (تم تعيين رئيس الديوان بقرار من السلطة التنفيذية) (تعديل قانون الديوان بترشيح وتعيين رئيس الديوان من قبل مجلس النواب حصراً) (الدائرة القانونية مجلس النواب).

4- ينبغي تعيين رؤساء الأجهزة العليا للرقابة لفترات محددة سلفاً وطويلة بما يكفي للسماح لهم بأداء المهام المنوطة بهم دون خشية الانتقام.(ملتزم)(لا)(لا)(لا).

5- استعمال الأموال والموارد أو الأصول العامة من قبل جهة مستلمة أو مستفيدة بغض النظر.(ملتزم)(لا)(لا)(لا).

6- احترام الامتثال للقوانين التي تصدرها السلطة التشريعية والمنطبقة عليها لا تخضع الأجهزة العليا للرقابة لأي توجيه أو تدخل من السلطة التشريعية أو التنفيذية في الأمور الآتية.(ملتزم)(لا)(لا)(لا).

- اختيار موضوعات الرقابة
- التخطيط لعملياتها الرقابية وإنجازها وإعداد تقاريرها ومتابعتها.
- تنظيم وإدارة جهازها الرقابي

7- ينبغي للأجهزة العليا للرقابة أن تتمتع بالسلطات الكافية للحصول، بشكل غير مُقيّد ومباشر وحر وفي الوقت المناسب، على الوثائق والمعلومات اللازمة كافة لأداء مهامها القانونية على نحو صحيح.(ملتزم)(لا)(لا)(لا).

8- لا ينبغي تقييد حرية الأجهزة العليا للرقابة في رفع تقارير بشأن نتائج أعمالها الرقابية.(ملتزم)(لا)(لا)(لا).

9- ينبغي أن يكون للأجهزة العليا للرقابة مطلق الحرية في إبداء الملاحظات ورفع التوصيات في تقاريرها الرقابية؛ مع الأخذ بعين الاعتبار، كلما كان مناسباً، وجهات نظر الجهات المشمولة بالرقابة.(ملتزم)(لا)(لا)(لا).

10- ترفع الأجهزة العليا للرقابة تقاريرها إلى السلطة التشريعية أو إحدى لجانها أو إلى مجلس إدارة الجهة

من قانون الديوان التي تنص (يوافق مجلس النواب بالأغلبية المطلقة على تعيين رئيس ديوان الرقابة المالية بناءً على إقتراح مجلس الوزراء).

3. اما بخصوص تعيين رؤساء الأجهزة العليا للرقابة أو إعادة تعيينهم أو إقالتهم وفق إجراء يضمن استقلاليتهم عن السلطة التنفيذية، فنجد أن الديوان **غير ملتزم** لكون تم تعيين رئيس الديوان بتكليف من قبل السلطة التنفيذية (رئيس الوزراء) مما يتطلب تعديل قانون الديوان بترشيح وتعيين رئيس الديوان من قبل مجلس النواب حصراً.

4. نجد الديوان (**ملتزم كلياً**) بخصوص الفقرة المرتبطة بتعيين رؤساء الأجهزة العليا للرقابة لفترات محددة سلفاً وطويلة بما يكفي للسماح لهم بأداء المهام المنوطة بهم دون خشية الانتقام، لكون مدة التعيين لرئيس الديوان محددة لمدة (4) سنوات بحسب البند (ثانياً) من المادة (22) من قانون الديوان.

5. بخصوص الفقرة المتعلقة بحصانة رؤساء الأجهزة الرقابية من الملاحقة القضائية الناجمة بخصوص أي عمل سابق أو حاضر نتج عن الأداء الاعتيادي والطبيعي لمهامهم فنجد انه **غير ملتزم** بسبب عدم وجود حصانة قضائية لرئيس الديوان لحمايته من الملاحقة القضائية مما يتطلب تعديل قانون الديوان ليضمن الحصانة القضائية لرئيس الديوان.

6. نلاحظ ان الديوان **ملتزم كلياً** بخصوص الفقرة المتعلقة برقابة للأجهزة العليا على (استخدام الأموال - تحصيل الإيرادات - الأمور القانونية - جودة الإدارة المالية - رقابة الأداء) من خلال قيام الديوان برقابة فحص وتدقيق المعاملات والتصرفات للإيرادات والنفقات العامة والالتزامات المالية كافة، تخطيطاً او جباية او انفاقاً، والموجودات بانواعها للتحقق من صحة المعاملات.

7. اما بخصوص الفقرة المتعلقة بعدم خضوع الأجهزة العليا للرقابة لأي توجيه أو تدخل من السلطة التشريعية أو التنفيذية في الأمور الآتية :- (اختيار موضوعات الرقابة؛ التخطيط لعملياتها الرقابية وبرمجتها وإنجازها وإعداد تقاريرها ومتابعتها، تنظيم وإدارة جهازها الرقابي) نجد

نص في القانون.) (اضافة فقرة الى قانون الديوان) (الدائرة القانونية في الديوان ويتم المصادقة من قبل مجلس النواب) 16- يحق للأجهزة العليا للرقابة أن تلجأ مباشرة إلى السلطة التشريعية إذا كانت الموارد المتاحة غير كافية ولا تسمح لها بالقيام بالمهام المنوطة بها (غير ملتزم) (عدم وجود نص في القانون.) (اضافة فقرة الى قانون الديوان .) (الدائرة القانونية في الديوان ويتم المصادقة من قبل مجلس النواب)

تكرار الاجابة (ملتزم 9) (ملتزم جزئي 2) (غير ملتزم 5) نسبة التكرار (56) (11%) (33%)

نسبة الالتزام الكلي = $100\% \times 16 \div 9 = 56\%$

نسبة الالتزام الجزئي = $100\% \times 16 \div 2 = 11\%$

النسبة عدم الالتزام = $(100\% \times 16 \div 5) = 33\%$

الفجوة الكلية = $(100\% \times 16 \div 7) = 44\%$

يلاحظ من الفقرات اعلاه ان مستوى الالتزام لمعيار الاستقلالية والاطار القانوني التي تضمنت (16) فقرة، حيث بلغت نسبة المبادئ الملتزم بها (56%) في حين كانت نسبة المبادئ غير الملتزم بها (33%) ونسب الالتزام الجزئي (11%) اما بالنسبة للفجوة بين المعايير الدولية لمنظمة الانتوساي والقوانين والأنظمة الداخلية المعمول بها في ديوان الرقابة المالية الاتحادي تمثل مجموع فقرات غير الملتزم بها الديوان، وفقرات الالتزام الجزئي وبذلك بلغت النسبة (44%) تمثل الفجوة الكلية وكما مبين أدناه:-

1. بالنسبة الى الفقرة المتعلقة بوجود إطار دستوري/

نظامي/ قانوني، فنجد انه **ملتزم كلياً**، استنادا الى المادة (5) من قانون الديوان رقم (31) لسنة 2011 التي تنص على (الديوان هيئة مستقلة ماليا و اداريا له شخصية معنوية ويعد اعلى هيئة رقابية ومالية يرتبط بمجلس النواب ويمثله رئيس الديوان او من يخوله).

2. بالنسبة الى الفقرة المتعلقة بتحديد التشريعات المطبقة شروط تعيين وإعادة تعيين وتوظيف وعزل وتقاعد رئيس الجهاز الأعلى للرقابة واعضاء المجلس، فنجد إنها **ملتزم كلياً** بحسب البند (اولا) من المادة (22)

النحو المطلوب بمقتضى القانون). وذلك لان الديوان يقوم بنشر قائمة بالتقارير الرقابية المنجزة ويوفر الى اي جهة مختصة نسخا منها بناء على طلبها باستثناء التقارير الماسة بالأمن الوطني فلا يجوز نشرها الا بموافقة مجلس النواب وحسب المادة 28 من قانون الديوان مما يتطلب وضع تعليمات تحدد الية نشر التقارير الى الجمهور تحقيق لمبدأ الشفافية.

13. كان الديوان ايضا **ملتزم كلياً** بخصوص (قيام الاجهزة برفع تقاريرها الى السلطة التشريعية أو إحدى لجانها أو إلى مجلس إدارة الجهة المشمولة بالرقابة، كلما كان مناسباً، للمراجعة ومتابعة توصيات محددة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية استناد الى المادة 8 من النظام الداخلي للديوان).

14. نجد الديوان (**غير ملتزم**) بخصوص الفقرة لا ينبغي للسلطة التنفيذية التحكم في طريقة الوصول للموارد البشرية والمادية والنقدية الخاصة بالأجهزة العليا للرقابة وذلك بسبب تحكم السلطة التنفيذية بالموارد البشرية والمادية والنقدية والمتمثلة بوزارة المالية ورئاسة الوزراء.

15. بخصوص هذه الفقرة نجد الديوان **غير ملتزم** بالمعيار وذلك لعدم وجود نص قانوني يلزم الديوان بالالتزام.

16. بخصوص الفقرة التي تنص على يحق للأجهزة العليا للرقابة أن تلجأ مباشرة إلى السلطة التشريعية إذا كانت الموارد المتاحة غير كافية ولا تسمح لها بالقيام بالمهام المنوطة بها فنجد الديوان ايضا **غير ملتزم** للسبب نفسه اعلاه.

2-3 : قياس الفجوة الفعلية وتحليل البيانات احصائياً

واختبار الفرضية ومناقشتها :-

3-2-1 : تحليل لقسم الاول للاستثمار : في ادناه المعلومات

الخاصة بتحليل الصفات الشخصية

العنوان الوظيفي/ رئيس هيئة- العدد (5) – النسبة (10%)
معاون رئيس هيئة(11)(22%) رقيب مالي اقدم
(23)(46%) عناوين أخرى (11)(22%).

الديوان **ملتزم كلياً**، اما بخصوص تنفيذ قراراتها عندما يكون تطبيق العقوبات جزءاً من صلاحية الأجهزة فنجد (**غير ملتزم**) وذلك لان ليس للديوان صلاحيات تطبيق العقوبات، وانما فقط تشخيص المخالفات مما يتطلب لتحقيق الاستقلالية منح الديوان صلاحيات السلطة القضائية لتكامل العملية الرقابية.

8. بخصوص الفقرة التي تنص (الاجهزة العليا للرقابة أن تتمتع بالسلطات الكافية للحصول، بشكل غير مُقيد على الوثائق والمعلومات اللازمة كافة لأداء مهامها القانونية) فنجد الديوان (**ملتزم كلياً**) اذ ان المادة (13) من قانون الديوان تنص على ذلك.

9. نلاحظ الديوان (**ملتزم كلياً**) بخصوص الفقرة المتعلقة بعدم تقييد حرية الاجهزة العليا للرقابة في رفع التقارير ونتائج اعمالها الرقابية، اذ يقوم برفع تقرير سنوي الى مجلس النواب يتضمن الجوانب الاساسية التي افرزتها نتائج تنفيذ الخطة السنوية للديوان و المادة (28) من قانون الديوان تنص على ذلك.

10. بخصوص الفقرة التي تنص على (يجب ان تتمتع الأجهزة العليا للرقابة بحرية تقرير محتوى تقاريرها الرقابية من حيث ابداء الملاحظات ورفع التوصيات) نجد الديوان (**ملتزم كلياً**) وهذا هو المعمول في الديوان وقانون الديوان ينص على ذلك في المادة 28 والمادة 21 البند سادساً. أ.

11. نلاحظ ان الديوان (**ملتزم جزئياً**) بخصوص الفقرة التي تنص على (تتمتع الاجهزة العليا بحرية تحديد الوقت المناسب لتقاريرها مالم يفرض القانون شروط معينة) ويرجع السبب في ذلك بسبب القوانين الاخرى مثل قانون الادارة المالية وقانون الدين العام وقوانين الشركات وقانون سوق العراق للأوراق المالية وديوان الرقابة ملتزم بهذه القوانين مما يتطلب منح الديوان حرية اكبر بتحديد الوقت المناسب لرفع التقارير.

12. نجد الديوان (**ملتزم جزئياً**) بخصوص الفقرة (تتمتع الأجهزة بحرية نشر تقاريرها وتوزيعها بعد تقديمها وطرحها بصفة رسمية على السلطة المختصة - على

3. لدى رئيس الديوان حصانة من الملاحقة القضائية الناجمة بخصوص أي عمل سابق أو حاضر نتج عن الأداء الاعتيادي والطبيعي لمهامه كما يقتضي الحال. (2.16)(1.233)(0.255)(12)
4. يتمتع الديوان بالسلطة الكافية للرقابة على استعمال الأموال والموارد أو الأصول العامة من قبل جهة مستلمة أو مستفيدة بغض النظر عن طبيعتها القانونية. (2.32)(2.775)(0.009)(10)
5. يتمتع الديوان بالسلطة الكافية للرقابة على تحصيل الإيرادات المستحقة للحكومة أو الجهات الحكومية. (2.53)(5.375)(0.00)(6)
6. يخضع الديوان لأي توجيه أو تدخل من السلطة التشريعية أو التنفيذية في اختيار موضوعات الرقابة. (2.08)(0.595)(0.556)(14)
7. يخضع الديوان لأي توجيه أو تدخل من السلطة التشريعية أو التنفيذية في التخطيط لعملياته الرقابية وبرمجتها وإنجازها وإعداد تقاريره ومتابعتها. (1.74)(-)(1.959)(0.058)(19)
8. يخضع الديوان لأي توجيه أو تدخل من السلطة التشريعية أو التنفيذية في تنظيم وإدارة جهازه الرقابي (1.87)(-)(1.000)(0.324)(16)
9. يخضع الديوان لأي توجيه أو تدخل من السلطة التشريعية أو التنفيذية في تنظيم وإدارة جهازه الرقابي تنفيذ قراراته عندما يكون تطبيق العقوبات جزءاً من صلاحيته. (1.95)(1.404)(0.00)(8)
10. يتمتع الديوان بالسلطات الكافية للحصول، بشكل غير مُقيّد ومباشر وحر وفي الوقت المناسب، على الوثائق والمعلومات اللازمة لأداء مهامه القانونية كافة على نحو الاتجاه صحيح. (2.45)(4.583)(0.00)(8)
11. يتم تقييد حرية الديوان من قبل السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية في رفع تقاريره بشأن نتائج أعماله الرقابية. (1.84)(1.183)(0.244)(18)
12. يكون للديوان مطلق الحرية في إبداء الملاحظات ورفع التوصيات في تقاريره الرقابية، مع الأخذ بعين الاعتبار،

من خلال ملاحظة المعلومات 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.

اما المؤهل العلمي

المؤهل العلمي (بكالوريوس) العدد(16) النسبة المئوية (32%) (ماجستير)(8) (16%) - الدكتوراه (26)(52%).

2-2-2 : اختبار فرضية البحث :-

لاختبار فرضيات البحث تم استخدام اختبار T لعينة واحدة لمعرفة ما اذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصل الى درجة الالتزام المتوسط ام لا، فاذا كانت ($\text{sig} > 0.05$) قيمة) نقبل فرضية العدم (H_0) اما اذا كانت ($\text{sig} < 0.05$) نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة (H_1) اما اذا كانت قيمة اختبار T موجبة فان متوسط الاجابة يزيد عن درجة الالتزام المتوسط والعكس صحيح.

الفرضية H0:

لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية 0.05 لمعيار الاستقلالية (ايساي 10) 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 الموضحة في ادناه :

محور الاستقلالية (التفاصيل) (المتوسط)(قيمة T) (القيمة الاحتمالية SIG)(مستوى الاهمية)

1. تم تعيين رؤساء الديوان أو إعادة تعيينهم أو إقالتهم وفق إجراء يضمن استقلاليتهم عن السلطة التنفيذية.

(2.47)(4.515)(0.00)(7)

2. تم تعيين رؤساء الديوان لفترات محددة سلفاً بما يكفي للسماح لهم بأداء المهام المنوطة بهم دون خشية الانتقام من قبل الجهات التنفيذية . (2.42)(4.041)(0.00)(9)

- ان المتوسط العام لفقرات المحور الاول كان (2.32) وحسب مقياس ليكرت الثلاثي فان الاتجاه العام لمحور الاستقلالية كان اجابتهم (ملتزم جزئياً).
 - ان الفقرات (3,6,7,8,9,11,17,18) كانت قيمة المعنوية لها ($sig > 0.05$) وتعد هذه الفقرات غير دالة احصائياً ومن ملاحظة متوسط هذه الفقرات انها تقع ضمن ملتزم جزئياً على مقياس ليكرت الثلاثي .
 - ان بقية الفقرات التي يكون فيها ($sig < 0.05$) تعتبر هذه الفقرات دالة احصائياً ومن ملاحظة متوسط هذه الفقرات انها تقع ضمن (ملتزم) عدا الفقرة رقم (4) كانت ملتزم جزئياً على مقياس ليكرت الثلاثي .
 - 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 الاستقلالية (ايساي 10) 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 الاستقلالية رقم (10) من حيث أداة الالتزام في الجدول رقم (1) (56% ملتزم 11% ملتزم جزئياً و33% غير ملتزم .على التوالي)
 - 2- بلغت الفجوة القانونية لمعيار الاستقلالية وبحسب الجدول رقم (1) الموضح أعلاه 44% ومن ثم يحتاج الديوان لتجسير هذه الفجوة بتطبيق الإجراءات التصحيحية المشار إليها أعلاه ومن ثم رفع درجة الالتزام بالمعايير للوصول الى الجودة المعيارية .
 - 3- كانت درجة التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمعيار الاستقلالية رقم (10) من خلال التحليل الاحصائي
- كلما كان مناسباً، وجهات نظر الجهات المشمولة بالرقابة. (2.68)(7.342)(0.00) (2)
13. يتمتع الديوان بحرية تحديد الوقت المناسب لرفع تقاريره ما لم يفرض القانون شروطاً مُعيّنة خاصة برفع التقارير (2.63)(6.608)(0.00) (3)
14. يتمتع الديوان بحرية نشر تقاريره وتوزيعها بعد تقديمها وطرحها بصفة رسمية على السلطة المختصة على النحو المطلوب بمقتضى القانون. (2.55)(5.662)(0.00) (5)
15. للديوان نظم داخلية للمتابعة خاصة به للتأكد من أنّ الجهات المشمولة بالرقابة قد عالجت بطريقة صحيحة ملاحظاته وتوصياته، فضلاً عن الملاحظات والتوصيات التي رفعها للسلطة التشريعية أو إحدى لجانها أو رفعها لإدارات الجهات المشمولة بالرقابة . (2.63)(5.602)(0.00) (4)
16. يقوم الديوان برفع تقاريره إلى السلطة التشريعية أو إحدى لجانها أو إلى مجلس إدارة الجهة المشمولة بالرقابة، كلما كان مناسباً، للمراجعة ومتابعة توصيات محددة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية. (2.74)(9.027)(0.00) (1)
17. يتم التحكم من قبل السلطة التنفيذية بطريقة الوصول للموارد البشرية والمادية والنقدية الخاصة بالديوان. (1.87)(-1.094)(0.281) (17)
18. يطلب الديوان من السلطة التشريعية توفير الموارد اللازمة ليتمكن من القيام بالمهام المنوطة به. (2.221)(1.483)(0.146) (11)
19. يستعين الديوان بالسلطة التشريعية إذا كانت الموارد المتاحة غير كافية ولا تسمح له بالقيام بالمهام المنوطة به. (2.13)(0.896)(0.376) (13)
- من خلال المعلومات اعلاه
- ان اعلى متوسط كان في الفقرة (16) وكان (2.74) وهي الاعلى اهمية واقل متوسطا كان في الفقرة (7) وكان (1.74) وهو الاقل اهمية .

رؤساء الأجهزة العليا للرقابة أو إعادة تعيينهم أو إقالتهم من قبل السلطة التنفيذية لضمان الاستقلالية.

4. عدم وجود نص في القانون يمنح حصانة لرئيس الجهاز من الملاحقة القضائية اذ ان استجوابه وعزله من منصبه وفقاً لإجراءات استجواب وعزل الوزراء على الرغم من وجود اطار قانوني يحكم عملية تعيين رئيس الجهاز وأعضاء الادارة العليا.

5. عدم اعتماد الديوان الية واضحة لتقييم المخاطر التي تهدد استقلاليته.

6. عدم وجود نص في القانون يشير الى قيام السلطة التشريعية او احدى لجانها بتوفير الموارد اللازمة لأداء الجهاز او اللجوء الى السلطة التشريعية في حالة الحاجة لتلك الموارد مما يتطلب تضمين القانون نصاً بذلك دعماً للاستقلالية.

7. عدم وجود نص قانوني يلزم المراجعين على المحافظة على استقلاليتهم عن التأثير السياسي حتى يتسنى لهم أن يؤديوا مسؤولياتهم الرقابية بتجرد، وهذا أمر مهم للمراجعين، نظراً إلى أن الأجهزة العليا للرقابة تعمل بصورة وثيقة مع السلطات التشريعية ومع الجهة التنفيذية أو غيرها من الجهات الحكومية الأخرى التي يخولها لها القانون النظر في تقارير الجهاز الأعلى للرقابة.

2-4 التوصيات

1. تبني المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي) من ديوان الرقابة المالية الإتحادي وفق خطة عمل محددة مسبقاً، لا سيما وأن ديوان الرقابة المالية الإتحادي يعد عضواً في منظمة الانتوساي.
2. الالتزام بالمعايير الانتوساي والعمل على ضمان استقلالية الموازنة السنوية للديوان عن السلطة التنفيذية وعدم التحكم بالنفقات وتعيين الموارد البشرية من قبل وزارة المالية وذلك لضمان

38% ملتزم ونسبة 60% ملتزم جزئياً 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 باتجاه تضارب المصالح في مكان العمل والتحيز يقسم الى قسمين :
- التحيز الإيجابي : ويقصد به النظرة الموافقة لمكان العمل وهو ديوان الرقابة المالية الاتحادي
- التحيز السلبي : ويقصد به النظرة غير الموافقة لمكان عمل ديوان الرقابة المالية الاتحادي

المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

1-4 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 الاستقلالية والسلوك الاخلاقي والشفافية والجودة، وبما يقدم ضمانة أكيدة على فاعلية عملية الرقابة في الكشف عن مكامن الخلل والقصور في أداء الجهات الخاضعة للرقابة وتحسين أدائها.
2. ان ديوان الرقابة المالية معتمد على احد الجهات الخاضعة لتدقيقه في موازنته السنوية والمتمثلة بوزارة المالية ورئاسة الوزراء مما يدفع السلطة التنفيذية من التحكم بالموارد البشرية والمادية، وكذلك يعيق قدرة الديوان على تنفيذ تفويضه ويعطي انطباعاً أن الانتقاص من استقلالية المؤسسة هو امر قائم ممكن.
3. وجود مجالات قصور في تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية اذ تم تعيين رئيس الجهاز الرقابي من قبل السلطة التنفيذية خلافاً لمعايير الانتوساي التي تنص على عدم تعيين

- [2] الكفراوي، د. عوف محمد، "تطور الرقابة المالية تبعاً للنظام المالي" الطبعة الثانية 2013 مؤسسة الثقافة الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر ص 14.
- [3] صبيح، أحمد مصطفى، "الرقابة المالية و الإدارية ودورها في الحد من الفساد الإداري"، ط 1، 2016 مركز الدراسات العربية للتوزيع والنشر، القاهرة ج مهورية مصر العربية، ص313.
- [4] الزهاوي، سيروان عدنان ميرزا، "الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي"، الطبعة الاولى 2008، مطبعة الدائرة الإعلامية في مجلس النواب، بغداد، العراق، ص 89.
- [5] العلمي، صباح سعد الدين عمر، "دور الرقابة المالية والإدارية كمدخل للتنمية والإصلاح الإداري في الدولة"، مجله جامعة نابلس، العدد الرابع 2006، فلسطين، ص34.
- [6] الزهاوي، مصدر سابق ص 77.
- [7] شرف، جهاد محمد محمد "أثر الرقابة المالية على استمرار التمويل للمؤسسات الأهلية : دراسة ميدانية للمؤسسات الأهلية في قطاع غزة"، مجلة كلية التجارة / الجامعة الإسلامية العدد الثاني 2005، غزة فلسطين، ص 17-18.
- [8] عبد النبي، محمد أحمد الرقابة المصرفية، ط1، (2010) دار زمزم للتوزيع والنشر عمان- المملكة الأردنية الهاشمية، ص38-39.
- [9] الجوهر، كريمة علي كاظم (1999) الرقابة المالية، طبعة الثانية 1999 مكتبة الجزيرة بغداد- جمهورية العراق، ص 23.
- [10] عيسى، براق " أثر المعايير الرقابية للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية العليا (الانتوساي) مجله جامعة سعد دحلب البلدية، العدد (4) لسنة 2010، وهران، الجزائر، ص94.
- [11] الزهاوي، مصدر سابق، ص 32 واكد، سامي صبحي سليم، الفجوة بين توقعات مستخدمي

- الوصول الى الاهداف الاستراتيجية ومواكبة التطورات اللحظية.
3. الالتزام بمعايير الانتوساي الخاصة بترشيح وتعيين رؤساء الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من قبل السلطة التشريعية.
4. تحديث قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي باضافة فقرة الى القانون يمنح بموجبه الحصانة الى رئيس الجهاز الاعلى من الملاحقة القضائية.
5. وضع خطة تعمل على كشف ومعالجة مخاطر الاستقلالية التي تهدد استقلالية ديوان الرقابة المالية الاتحادي
6. اضافة نص الى قانون الديوان يشير الى قيام السلطة التشريعية او احدى لجانها بتوفير الموارد اللازمة لأداء الجهاز او اللجوء الى السلطة التشريعية في حالة الحاجة لتلك الموارد مما يتطلب تضمين القانون نصا بذلك دعما للاستقلالية.
7. اضافة نص قانوني الى قانون الديوان يلزم المراجعين على المحافظة على استقلاليتهم عن التأثير السياسي، حتى يتسنى لهم أن يؤديوا مسؤولياتهم الرقابية بتجرد وهذا أمر مهم للمراجعين نظرا إلى أن الأجهزة العليا للرقابة تعمل بصورة وثيقة مع السلطات التشريعية ومع الجهة التنفيذية أو غيرها من الجهات الحكومية الأخرى التي يخولها القانون النظر في تقارير الجهاز الأعلى للرقابة.

المصادر

- [1] عبد الكريم، هشام رياض " بناء القدرات على وفق دليل المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة والمحاسبة -الانتوساي- واثره في جودة تقارير الاجهزة /بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالي الاتحادي"، مجله المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية العدد 3 لسنة 2016، بغداد. العراق ص 239.

In Promoting Environmental Accountability".

القوائم المالية وطبيعة عمل المراجع، مجلة،
جامعة الملك عبد العزيز، السعودية العدد 13،
2003، ص 39.

[12] عيسى، مصدر سابق، 94.

[13] لناغي، محمود السيد، دراسات في المعايير
الدولية للمراجعة تحليل وإطار لتطبيق، الطبعة
الأولى 2000، المكتبة العصرية، المنصورة،
ص 65.

[14] مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة
المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية،
مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر العدد
عشرون لسنة، 2004، الجزائر ص 149.

[15] صبيح، مصدر سابق 56.

[16] عشاوي، كامل السيد احمد، مدخل التوصيل
الفعال كاساس لتضييق فجوة التوقعات في التدقيق
مجلة، كلية التجارة، جامعة القاهرة العدد 45 لسنة
1999 القاهرة مصر ص 22.

[17] مسعود صديقي، مصدر سابق، 151.

[18] لناغي، مصدر سابق، 65.

[19] عشاوي، مصدر سابق، 78.

[20] جوهر، مصدر سابق، 23.

[21] واكد، مصدر سابق، 19.

[22] توماس، وليم وهنكي، أمرسون، "المراجعة بين
النظرية والتطبيق"، ط1، ترجمة وتعريب أحمد
حامد حجاج وسلطان محمد العلي، الرياض-
السعودية، 1989.

[23] جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة
لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية
الثالثة، الدار الجامعية، القاهرة 2001.

[1] **Corruption**", Research Paper by Alastair
Evans, Anti-Corruption Center 2008.

[2] Batsumi Rankokwane, "An Evaluation of
The Role of Supreme Audit Institutions