

متطلبات تفعيل معيار الاستقلالية (ISSAI ١١) الانتوساي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي

كوثر محسن صدخان

م.د. سعاد عدنان نعمان

جامعة بغداد / كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة بغداد / كلية الإدارة والاقتصاد

بغداد / العراق

Kawthar.saltan1206@coadec.uobaghdad.edu.iq

suaad.a@ coadec.uobaghdad.edu.iq

مستخلص:

يعد معيار الاستقلالية مفهوماً أساسياً في تأسيس وعمل أجهزة الرقابة المالية العليا وان اهمال هذا المعيار قد يسبب عرقلة في عمل الأجهزة ومنعها من تحقيق أهدافها، وان موضوع استقلال أجهزة الرقابة العليا في العالم بشكل عام وفي العراق بشكل خاص من اهم المواضيع التي تحتاج الى بحث فهو المعيار الذي تتميز به رقابة هذه الأجهزة عن الرقابة الداخلية.

فالاستقلالية بتعبيرها المجازي هي الحرية ، وفي حالة فرض قيود قد تؤثر بشكل عكسي على أداء مهامها الرقابية وليس بأن تكون بمعزل عن السلطة التشريعية والتنفيذية فهي مطالبة بتزويد السلطة التشريعية بالمعلومات والتقارير والملاحظات في أداء دوائر السلطة التنفيذية، وعليها ان تتعاون مع السلطة التنفيذية بتقديم الرأي وتقييم الأداء واقتراح الحلول الفضلى لتلافي حالات القصور وتصويب الأخطاء.

الكلمات المفتاحية: الاستقلالية، معيار الانتوساي ١١، استقلالية الديوان الرقابة المالية الاتحادي .

اولاً: مشكلة البحث

يعد ديوان الرقابة المالية الاتحادي أحد الأجهزة الرائدة في حماية المال العام والكشف عن حالات الغش والتلاعب و مكافحة الفساد المالي والإداري و المساهمة الفاعلة في دعم الاقتصاد الوطني بما يسهم في بناء عراق جديد قائم في إدارته على أسس مالية واقتصادية وقواعد علمية وقانونية رصينة وثابتة. ولكي يقوم بهذه الواجبات ينبغي ان يتمتع بالاستقلالية ، وما يدعم استقلاليته هو التزامه بمعيار الانتوساي ١١، لا سيما ان الديوان احد أعضاء المنظمة الدولية الانتوساي، اذ يلاحظ ان هناك ضعف في تطبيق المعيار مما ينعكس سلباً على استقلاليه، ولكي تتحقق الاستقلالية ينبغي الوفاء ببعض المتطلبات

التي تساهم في تفعيل معيار (الانتوساي ١١) في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، ويمكن التعبير عن مشكلة البحث بالتساؤل المتمثل في :

ما هي المتطلبات الكاملة لتفعيل معيار الانتوساي ١١ في ديوان الرقابة المالية الاتحادي؟

ثانياً: أهداف البحث

يسعى البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل في الآتي:

١- بيان وعرض مفهوم الاستقلالية لدى ديوان الرقابة المالية الاتحادي والتعريف بأبعاده.

٢- تحديد متطلبات تفعيل معيار الانتوساي ١١ في ديوان الرقابة المالية .

ثالثاً: أهمية البحث

تتجلى أهمية البحث في مدى تقديم الخدمات العامة بأحسن صورة للمجتمع من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي، ومعرفة أهمية تطبيق متطلبات الاستقلالية لأجهزة الرقابة العليا وما لها

من دور كبير في تعزيز جودة العملية الرقابية ورصانة مخرجاتها بما يضمن تعزيز الثقة بنتائج عملية الرقابة.

كما ان إظهار متطلبات تفعيل المعيار سوف يساهم في تعزيز المساءلة والشفافية في أداء الجهات الحكومية ودوائر القطاع العام مما يضمن تعزيز ادائها وترشيد استخدامها للموارد العامة، وإشاعة فكرة وثقافة الرقابة في المجتمع بصورة عامة والجهات الخاضعة للرقابة بصورة خاصة بشأن حماية المال العام من الهدر والتبذير والسرقة وسوء الاستعمال، لغرض الوصول الى أفضل المستويات في تقديم الخدمات للمجتمع.

رابعاً: فرضية البحث : للإجابة على سؤال البحث تم صياغة الفرضية التي تنص على :

"لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.001$) بين آراء عينة البحث حول أهمية

متطلبات تفعيل معيار الانتوساي ١١ في ديوان الرقابة المالية الاتحادي"

خامساً مجتمع البحث وعينته:

مجتمع البحث هو ديوان الرقابة المالية الاتحادي وعينة البحث تتمثل بعينة من مدراء عامين وخبراء ورؤساء هيئات ومدققين من ديوان الرقابة المالية الاتحادي .

سادساً منهجية البحث:

اعتمد البحث الأسلوب الاستقرائي: فهو يهدف إلى مراجعة أدبيات استقلالية المراجعين والأجهزة الرقابية العليا، بما تحقق المعرفة بواقع تلك الأدبيات وطبيعتها من حيث :أهدافها، ومنهجيتها، واسهاماتها. كما اعتمد البحث الأسلوب الاستنتاجي: وذلك من خلال تصميم استبانة عن متطلبات تفعيل معيار الانتوساي ١١ والتي يكون من شأنها تحسن متطلبات تفعيل معيار الانتوساي ١١ في ديوان الرقابة المالية .

المبحث الثاني (الجانب النظري)

مفهوم وأهمية الاستقلالية في العمل الرقابي

أولاً: مفهوم الاستقلالية :

تحرص الكثير من الجهات المهنية المهمة بمهنة التدقيق على قواعد السلوك المهني ولاسيما الاستقلالية ولأهميتها فهي القاعدة الأولى في السلوك المهني (Arens, 2014: 88)، وتم استخدام الاستقلالية كوسيلة لتعريف والدفاع وتوسيع نطاقات اختصاص المحاسبة في ضوء المنافسات والتحديات الخارجية (Yang, 2016: 1).

فالاستقلالية هي مصدر قلق كبير في مهنة التدقيق وتشير استقلالية التدقيق الى قدرة المدقق على التصرف بنزاهة وحيادية اثناء أداء مهامه (Herath, Prodir, 2018: 404).

واشير الى الاستقلالية بمنظورها العام بانها الإحساس المهني من قبل المدقق ، وهذا الإحساس يحتاج للعديد من المحددات والضوابط الأخلاقية التي تتحكم بمهنة التدقيق والتي تتعلق باستقلالية المدقق بهدف احاطة هذا الإحساس بمثل تلك الموانع الواقية التي تحمي وتحافظ عليه (أبو قمصان ، ٢٠٠٧ : ٣٦) ، اما استقلال أجهزة العليا للرقابة تعني حريتها التامة والمطلقة من أي قيود والتي قد تؤثر سلبا على أداء مهامها الرقابية الا انه لا يعني ان تكون بمعزل عن السلطة التشريعية والتنفيذية اذ ينبغي ان تعمل بشكل منسق وتعاوني مع الأجهزة الأخرى (العفاسي ، ٢٠١٤ : ٢٢).

فالاستقلالية ينبغي ان تكون حجر الأساس التي تبنى عليه الهيئات الخاصة بالرقابة والتدقيق والتي هدفها المحافظة على المال العام من الاختلاس والهدر ، ولكي تتمكن هذه الهيئة من أداء عملها بكل شفافية وموضوعية ينبغي ان تتوفر فيها شرط الاستقلالية ، لان الهدف الرئيسي من الاستقلالية هو تقديم نظرة حقيقة وعادلة عن القوائم المالية للوحدات الاقتصادية ، اذ ترتبط الاستقلالية للأجهزة الرقابة العليا باستقلالية أعضائها العاملين فيها (عباس وآخرون ، ٢٠١٦ : ٤٥).

ويمكن ان تعرف الاستقلالية على انها هي التصرف بنزاهة وموضوعية ، ويقصد بالنزاهة هنا قدرة المدقق على اتخاذ القرارات الأخلاقية الصعبة حول الخطأ والصواب عن طريق تطبيق قواعد السلوك المهني على الحالات المختلفة والقدرة على الحكم على الأمور بدون تحيز من وجهه نظر جميع الأطراف التي قد تتأثر بهذه الاحكام وعرفت الاستقلالية أيضا بأنها قدرة المدقق على العمل بكل نزاهة وموضوعية والبعد عن أي تأثير خارجي يؤثر على ابداء الرأي الفني المحايد (المناصير ، ٢٠١٨ : ١٠٨)، وعرفها المجمع العربي للمحاسبين القانونيين هي قدرة المدقق على العمل بكل نزاهة وموضوعية والبعد عن أي تأثير خارجي يؤثر على ابداء الراي الفني المحايد (ابوهداف ، ٢٠٠٦ : ٧٥).

ثانياً . الهدف من الاستقلالية وجوانبها:

تهدف الاستقلالية الى تعزيز مصداقية القوائم المالية من خلال تقديم الثقة بشكل معقول وليس مطلق وعندما تكون من مصدر مستقل تقدم نظرة حقيقية وعادلة للقوائم المالية ، وهذا لن يتحقق اذا لم يثق مستخدمو تقرير المدقق بمصداقيته وعدم تأثره بإدارة الوحدة الاقتصادية (الرشيدي، ٢٠١٢ : ١٣) .

فالاستقلالية والحياد على حد سواء لها جانبين منها الجانب المهني و الجانب الشخصي للموظف إلا أننا من خلال هذا العنوان نختص بالاستقلالية والحياد في الجانب المهني سواء من الناحية الفكرية أو العملية وهذه

الاستقلالية تتبع من إيمان أعضاء وموظفي أجهزة الرقابة العليا او المدققين الداخليين للوحدات الاقتصادية بجميع مستوياتهم بمهنتهم ورسالتهم التي يؤدونها ، ولا يأتي هذا إلا من خلال الممارسة العملية لوظيفة التدقيق وتفهم الدور المنوط بهذه المهنة وأن يسلك المدقق في تصرفاته مسلكاً يتفق مع الاحترام والواجب وأن يكون رائده في القيام بأعماله خدمة المستفيدين وتحقيق المصلحة العامة في نطاق الأصول الفنية والمحاسبية و معايير التدقيق المتعارف عليها ووفقاً للتشريعات الوحدات الاقتصادية لسير العمل سواء داخل مجال عمله أو خارجه(أبو القمصان ،٢٠٠٧: ٤٩) ، فقد قسم عدد من الباحثين الاستقلالية الى جوانب هي

١-الاستقلالية العقلية او(الذهني) فهي النابع من صدق وامانة من ذاته والذي لا يستطيع أي طرف اخر التعرف على حقيقته او الحكم على مدى صدقه ، وفي الجانب الثاني الذي يهتم بمظهر الاستقلال الواضح علمياً امام الغير والمهتمين بعلاقة المدقق بزبونه(توماس،١٩٨٩: ١٨٢)، وهو يعني ان المدقق يجب ان يكون مستقلاً من حيث الوضع او الحالة الذهنية في كل الأمور المرتبطة بالمهام المهنية بحيث لا يتعرض لضغوط او الرقابة في وضع برنامج التدقيق او اجراء الفحص او اعداد التقرير او في أي مرحلة من مراحل التدقيق (الديب ، شحاتة ،٢٠١٣: ٤١).

٢-الاستقلالية الذاتية: هو ما يعبر عنه بشعور المدقق بالحياد والاستقلالية وعدم التحيز تجاه الوحدة الاقتصادية وبالتالي فان نتائج اعماله ستكون وفقاً لهذا الشعور وقيامه بعمله بشكل عادل وبغض النظر عن أي عوامل خارجية(النعسان،٢٠١٨: ٤٣)

٣-الاستقلالية الظاهرية : أي المظاهر العملية والممارسات التي يقوم بها المدقق او يتجنبها وابتعد عنها بالتالي يستطيع الغير ان يراها او يدركها فيمكن من خلالها تحديد وقياس حجم الاستقلالية المدقق وحجم جودة هذه الممارسات (أبو القمصان ،٢٠٠٧: ٣) .

ترى الباحثة ان الجانبين الشخصي و العملي هما اللذان يقومان بالتحكم باستقلالية المدقق ويؤثران على استقلالية اعمال المدقق في الوحدة الاقتصادية .

ثالثاً:استقلالية الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة

يختص اعلان ليما ١٩٧٧ في التوجيهات المتعلقة بالمبادئ الرقابية اذ كان القسم الثاني منه خامساً يخص استقلالية الأجهزة العليا للرقابة حيث وضح في الإعلان ان لا يمكن للأجهزة العليا للرقابة ان تقوم بمهامها بصورة موضوعية وفعالة الا اذا كانت مستقلة عن الجهة الخاضعة للرقابة وفي مأمن من العوامل الخارجية (اعلان ليما منظمة الانتوساي ١٩٧٧ : ٧)، اذ ينبغي للأجهزة العليا للرقابة ان تحمي قيمة اعمالها بإضافة إجراءات احترازية مناسبة و إزالة الحواجز التي تقف في طريق استقلالها سواء الحقيقية منها او المحتملة والذي تم ذلك حسب اعلان مكسيكو ، حيث هنالك إيضاحات تكون بمثابة مصدر للتطبيقات الجديدة لتحسين استقلالية الأجهزة العليا لرقابة والمحاسبة وذلك لتوفير أداة دائمة ينبغي الحفاظ عليها وتحديثها(1 : 11:ISSAI)، وان اهم المبادئ التي ينبغي توفرها في أجهزة الرقابة العليا هي ثمانية مبادئ تم الإفصاح عنها في اعلان مكسيكو سنة ٢٠٠٧ وهي كالآتي (اعلان مكسيكو،٢٠٠٧):

١. وجود اطار دستوري.

٢. استقلالية رؤساء الأجهزة الرقابية .
٣. صلاحيات تفويض وحرية واسعة.
٤. التوصل الى المعلومات دون قيود.
٥. حق والالتزام بأعداد التقارير .
٦. الحرية في اتخاذ القرارات .
٧. وجود اليات متابعة للتوصيات.
٨. الاستقلال المالي والإداري ووجود الموارد البشرية .

ان عدم توفر المبادئ المشار اليها أعلاه في الجهاز الرقابي سوف يؤدي الى عدة مشاكل تظهر اثناء التطبيق مما ينعكس سلباً على العمل الرقابي ، منها عدم القدرة على تعيين الموارد البشرية المؤهلة والاحتفاظ بها وهذا سوف يؤثر على إنتاجية وتشغيل الجهاز الرقابي ويؤدي الى تهديد نزاهته وعدم الاستقلال اذ يحدث اخفاقاً في تحديد غايات المهمة الرقابية وتوجيهها للوجهة الصحيحة والاستفادة من جهودها وتحديد نطاقها ومن ثم القصور في عملية الرقابة ، وعليه فان استقلالية الأجهزة الرقابية تعني التمتع بالحرية والثقة و القدرة على مواجهة اية مشاكل اثناء التطبيق ومن ثم انجاز الاعمال المكلفة بها بالكفاءة المطلوبة عند التعامل مع الجهات الخاضعة لرقابتها (مجلة الرقابة المالية ، ٢٠٠٤ : ٣) .

رابعاً استقلالية ديوان الرقابة المالية الاتحادي

وللتعرف على استقلالية ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي نشأة ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

١- نشأة ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي:-

جدول رقم (١)

تاريخ نشأة ديوان الرقابة المالية الاتحادي

السنة	رقم القانون	التفاصيل
1927	17	تم تأسيسه وعرف باسم دائرة التدقيق الحسابات العامة والتي عرفت فيما بعد باسم ديوان مراقب الحسابات العام.
1964	42	وبعد ان زادت المهام واستحدثت وزارات ودوائر جديدة تم تأسيس سلطة الرقابة المالية على اعمال السلطة التنفيذية وتنظيم شؤونها وذلك نتيجة التنمية الاقتصادية الواسعة.
1980	194	تم تشريع القانون لوجود معوقات في تطبيق القانون السابق .
1990	6	تم توضيح دور مهام الديوان واختصاصاته وذلك لزيادة فاعليته في المساهمة برفع مستوى أداء أجهزة الدولة.
2004	77 امر سلطة الائتلاف	تم تعديل القانون ٦ لسنة ١٩٩٠ بموجب الامر حيث رسم الية التعاون مع الجهات الرقابية الجديدة المستحدثة كمفوضية النزاهة ومكتب المفتش العام فضلاً عن التأكيد على استقلالية الديوان وعمله

		كمؤسسة حكومية مستقلة .
2011	31	تم الحرص على تفعيل دوره الرقابي وتنظيم صلاحياته واختصاصاته لرفع مستوى الرقابة على المال العام وتنظيم العلاقة مع الأجهزة الرقابية والذي تم توسيع صلاحياته وتطويرها.
2013	104	تم تغيير اسم ديوان الرقابة المالية الى ديوان الرقابة المالية الاتحادي ليضاف الى مهامه صلاحية التحقيق في لقضايا التي يتطلب فيه مجلس النواب اجراء التحقيق فيها، وتم استحداث المركز التدريبي كأحد تشكيلات الديوان.

(عمل الباحثة استنادا الى الجوهر واخرون، ٢٠١٧: ٣٦٥)

٢ - اهداف ديوان الرقابة المالية الاتحادي:

مما تقدم يمكن التعرف على اهداف ديوان الرقابة بشكل موسع وحسب (دليل ديوان الرقابة المالية الاتحادي ٤:) هي كالآتي :

- أ. رقابة وتدقيق حسابات الجهات الخاضعة للرقابة والتحقق من سلامة تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات المالية .
- ب. رقابة وتقييم الأداء .
- ت. تقديم العون الفني في المجالات المحاسبية والرقابية .
- ث. نشر أنظمة المحاسبة والتدقيق المستندة على المعايير المقبولة الدولية للمحاسبة والتدقيق.
- ج. الكشف من خلال التدقيق وتقييم الأداء عن ادلة الفساد والاحتيال والتبديد والإساءة وعدم الكفاءة في الأمور التي تتعلق باستلام وانفاق واستعمال الأموال العامة .
- ح. التحقق والتبليغ في الأمور المتعلقة بكفاءة الانفاق واستعمال الأموال العامة وفقا لما هو مقرر من قبل الجهات المخولة .
- خ. إحالة كل ادعاءات او ادلة الفساد او الاحتيال او التبديد او سوء استخدام او عدم الكفاءة في الانفاق واستعمال الأموال العامة الى هيئة النزاهة العامة حيثما كان ذلك مناسباً.
- د. فرض الأنظمة والإجراءات للقيام بإعماله كوحدة تدقيق عليا للعراق .
- ذ. يهيئ الديوان سنوياً وينشر خطة (الخطة السنوية) لإتمام مهمته كمؤسسة تدقيق عليا وتشمل كل التدقيقات وتقييم الأداء المتوقع اجراؤها في السنة اللاحقة ومجالات التعاون مع هيئة النزاهة واي امر اخر يعتبره الديوان ضرورياً .

خامساً جوانب استقلالية ديوان الرقابة المالية الاتحادي

مما تقدم يمكن تقسيم جوانب استقلالية ديوان الرقابة المالية الاتحادي الى الآتي : (عباس واخرون ، ٢٠١٦)

١ - الاستقلالية المالية:

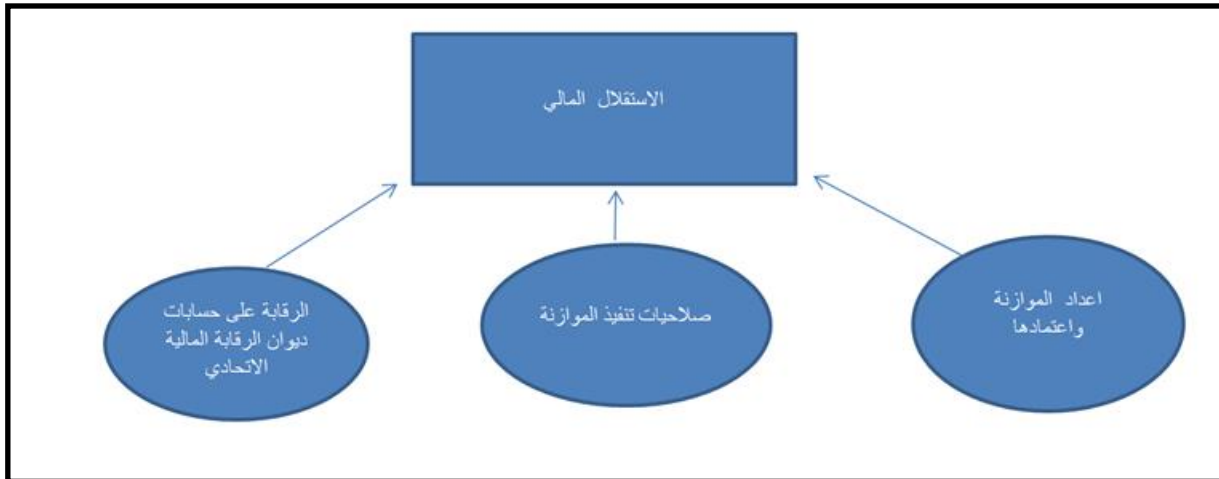
يعد الاستقلال المالي من اهم دعائم استقلال أجهزة الرقابة العليا وحافزاً لإنجاز العمل الرقابي بحرية بعيداً عن ضغوط السلطة التنفيذية (m.ahawar.org) ويكون الاستقلال المالي في مدى تمتع الديوان في الدعم المالي لرسم خطته الرقابية وتحقيق أهدافه في حماية المال العام ، ويمكن تعريف الاستقلال المالي قيام الأجهزة العليا للرقابة المالية بإعداد ميزانية مستقلة تقوم بإعدادها بنفسها، واعتمادها مباشرة من السلطة التشريعية دون تدخل من السلطة التنفيذية والمتمثلة في وزارة المالية (أبو هذاف ٢٠٠٦، ٧٥).

واكد القانون العراقي على الاستقلالية المالية لديوان الرقابة المالية الاتحادي من المادة(٥) من قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي الذي ينص على(الديوان هيئة مستقلة مالياً وإدارياً له شخصية معنوية وبعد اعلى هيئة رقابية ومالية يرتبط بمجلس النواب ويمثله رئيس الديوان او من يخوله)قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم ٣١ لسنة ٢٠١١ مادة ٥).

ويتمثل الاستقلال المالي لديوان الرقابة الاتحادي بثلاثة محاور مبيناً في الشكل الاتي

الشكل (١)

محاور الاستقلال المالي لديوان الرقابة المالية الاتحادي



(المصدر عمل الباحثة استناداً الى قانون رقم ٣١ المعدل لسنة ٢٠١١)

أ. اعداد الموازنة واعتمادها :

منح القانون العراقي صلاحية لمجلس ديوان الرقابة المالية الاتحادي أعداد وإقرار مشروع الموازنة الخاصة به على ان تكون وفق التوجيهات العامة للدولة وارسالها الى وزارة المالية لتقوم بتوحيدها ضمن الموازنة

العامة للدولة ويتم اعتمادها بعد إقرار موازنة الدولة العامة (عباس وآخرون، ٢٠١٦: ٤٩)، إلا أن ديوان الرقابة المالية الاتحادي لا يتمتع باستقلالية تامة من الناحية المالية لأن المتحكم الأخير في الموازنة هي وزارة المالية لعدم وجود نص قانوني يلزم وزارة المالية باعتماد موازنة الديوان كرقم يدرج ضمن الموازنة العامة (m.ahawar.org) وأكد النظام الداخلي لديوان الرقابة المالية الاتحادي المادة ٢ ثانياً يتولى قسم الشؤون المالية بأعداد وتنفيذ الموازين الجارية والاستثمارية للديوان بالتنسيق مع الدوائر والأقسام ذات العلاقة (الوقائع العراقية، العدد ٤٢٦٥ في ٢٨/١/٢٠١٣).

وترى الباحثة بأن إعطاء الصلاحية لأعداد الموازنة وعدم تغييرها سوف يعطيها أكثر واقعية ومصداقية لأن مجلس ديوان الرقابة المالية الاتحادي يقوم بأعداد خطط عمل الديوان وعلى أساسها سوف يتم وضع الموازنة المطلوبة لأداء عمله.

ب. صلاحيات تنفيذ الموازنة :

أكد إعلان المكسيك يتوفر لأجهزة الرقابة العليا الحرية المطلقة في أعداد موازنتها دون تدخل من أي سلطة وينبغي أن تدرج ضمن الموازنة العامة للدولة لتنفيذها كما هي وما على السلطة التنفيذية سوى ادخال الموارد التي يطلبها الجهاز الأعلى للرقابة ضمن موازنة الدولة (إعلان مكسيكو منظمة الانتوساي ٢٠٠٧). منح القانون العراقي رئيس ديوان الرقابة المالية الاتحادي صلاحيات وزير المالية فيما يتعلق بموازنة الديوان (قانون ديوان الرقابة الاتحادي رقم ٣١ مادة ٢٢ ثالثاً).

ت. الرقابة على حسابات ديوان الرقابة المالية الاتحادي :

ويتمثل هذا النوع من الرقابة بممارسة الحكومة الرقابة على المؤسسات أو الهيئات العامة للدولة التي تتمتع بالشخصية المعنوية وتمتلك الاستقلال المالي والإداري، وبعد مناقشة مشاريع موازنات هذه المؤسسات والهيئات وحساباتها الختامية والمصادقة عليها وفحص التقارير المالية وغيرها يتم أعداد الموازنة من قبل مجلس ديوان الرقابة المالية الخاصة به، وتتم الرقابة على موازنة الديوان من قبل السلطة التشريعية المتمثلة بمجلس النواب العراقي، حيث أن من الوظائف المهمة للسلطة التشريعية (البرلمان) فرض الرقابة على عمليات تحصيل وانفاق الأموال العامة، لمنع من أي تجاوز قد يحصل خلاف لما صدرت به الإجازة التشريعية في الموازنة العامة ويمارس البرلمان العراقي ثلاث أنواع من الرقابة على الموازنة العامة للدولة هي :

١- الرقابة السابقة .

٢- الرقابة المعاصرة.

٣- الرقابة اللاحقة .(غيدان وآخرون، ٢٠١٦: ٢٥٨)

2- الاستقلالية الإدارية :

أوصى المؤتمر التاسع للانتوساي بأن تكون تبعية الجهاز الرقابي للسلطة التشريعية ، وأن تمنح لهذه الأجهزة الحرية التامة في تنظيم لوائحها وانظمتها الداخلية التي تصدر بقرار من رؤساء هذه الأجهزة دون تدخل من أي جهة أخرى (مجلة الرقابة المالية ، ١٩٩٧ : ٥٣) .

وقد ظهرت ثلاث اتجاهات تتعلق باستقلالية الإدارة بخصوص تبعية الديوان لأجهزة الرقابة العليا الاتجاه الأول يرى ذوي الاختصاص أن تبعية الأجهزة العليا للرقابة المالية برأس الهرم في بعض الدول ولا يمس استقلالية الجهاز (النجار، ٢٠٠٩ : ٢٦١) ، والاتجاه الثاني بعدم تبعية الجهاز الأعلى للرقابة المالية للسلطة التنفيذية المتمثلة برئاسة الجمهورية والحاقة بالسلطة التشريعية صاحب الاختصاص الاصيل، ويمثل هذا الاتجاه الرأي السائد لأكثر ذوي الاختصاص وقد أخذت به معظم قوانين دول العالم (العباس وآخرون ، ٢٠١٦ : ٥٤) ، أما الجانب الثالث فقد دعا الى الاستقلال الكامل للأجهزة العليا للرقابة المالية عن جميع سلطات الدولة العامة مع تنظيم القواعد التي تنظم علاقتها بهذه السلطات (<https://alwatannews.net/article/808169/Opinion>)

ويرى آخرون أن عدم تبعية الأجهزة العليا للرقابة المالية للسلطة التنفيذية والحاقة بالسلطة التشريعية صاحبة الاختصاص يكون ضامن كبيراً لعمل أجهزة الرقابة العليا (المناصير ، ٢٠١٨ : ١١٥) . بينما نصت (١٠٣/ثانياً) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ فإن ديوان الرقابة المالية الاتحادي يرتبط بمجلس النواب حيث يعتبر الديوان الرقابة المالية نائباً عن السلطة التشريعية في الرقابة على التصرفات المالية للسلطة التنفيذية (المادة ١٠٣/ثانياً من دستور جمهورية العراق ٢٠٠٥) .

٣- الاستقلالية الوظيفية :-

هو إعطاء الحرية الكاملة لأجهزة الرقابة المالية العليا من حيث التعيين والنقل والترقية وإجراءات أخرى تتعلق بأعمالها وهذا ما نص عليه اعلان ليما في الفقرة الأولى من القسم الخامس ((رغم أن الهيئات التابعة للدولة عادة لا يمكن أن تتمتع بالاستقلال المطلق لأنها جزء من الدولة إلا أن أجهزة الرقابة المالية العليا ينبغي أن يتوفر لها الاستقلال الوظيفي والتنظيمي كي تتمكن من القيام بأعمالها واختصاصاتها)) (اعلان ليما /أولاً/ قسم خامساً ١٩٧٧) ، يرى ذوي الاختصاص بأن الاستقلال الوظيفي لا يتحقق بمجرد الضمانات لرئيس الأجهزة الرقابة العليا بل لابد من الاهتمام الكافي بكافة الموظفين وخاصة المدققين الذين يباشرون بعملية التدقيق من خلال الضمانات الكافية والملائمة ضد العزل وإيقاع العقوبات التأديبية أو الإحالة على الاستدعاء أو التقاعد أو أي عمل يعيق أداء المدقق من أداء عمله بالحرية الكاملة والكفاءة والموضوعية (الحسني ، خرايشة، ٢٠٠٠) .

ولقد اهتم القانون العراقي الخاص بديوان الرقابة المالية الاتحادي على اشعار موظفي الأجهزة الرقابية بأهمية ومكانة وخطورة المسؤوليات التي على عاتقهم مما يقتضي بطبيعة الحال احاطتهم بالضمانات التي تكفل لهم القيام بواجباتهم بمعزل عن التأثيرات الناشئة عن التبعية إذ تطرق الى طريقة تعيين رئيس الديوان نوابه إذ شرع قانون ديوان الرقابة الاتحادي على أن يشكل مجلس النواب لجنة مؤلفة من تسعة أعضاء من لجنة النزاهة ولجنة القانونية ولجنة مالية لاختيار ثلاثة مرشحين لمنصب رئيس الديوان على

ان يصادق مجلس النواب على احد المرشحين الثلاث بالأغلبية المطلقة لعدد اعضاءه (مادة ٢٢ قانون ٣١ لسنة ٢٠١١)،

الا انه تم التعديل على هذه المادة أعلاه بالقانون ١٠٤ سنة ٢٠١٢ التعديل الأول لقانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم ٣١ لسنة ٢٠١١ ليكون تعيين رئيس الديوان الرقابة المالية الاتحادي بناءً على مقترح مجلس الوزراء وموافقة مجلس النواب بالأغلبية المطلقة ولمدة خمس سنوات (مادة ٢٢ المعدلة قانون ٣١ لسنة ٢٠١١) ، اما بالنسبة لنائين رئيس الديوان بنفس شروط وطريقة تعين رئيس الديوان على ان يكونا بدرجة وكيل وزارة ويعينان لمدة اربع سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة وعلى ان تكون لهم خدمة فعلية لا تقل عن عشرة سنوات في الديوان (مادة ٢٦ قانون رقم ٣١ لسنة ٢٠١١ المعدل)، اما حالة اعضاء رئيس الديوان من منصبه وفقاً للمادة (٢٤) من قانون رقم ٣١ الذي أجاز لرئيس مجلس النواب استجواب رئيس الديوان وفقاً لإجراءات استجواب الوزراء المنصوص عليها في الدستور وله إعفائه من منصبه وفقاً لما منصوص عليه(قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم ٣١ مادة ٢٤ لسنة ٢٠١١ المعدل) .

بعد ان تم التطرق الى الاستقلالية بشكل عام واستقلالية ديوان الرقابة المالية الاتحادي بشكل خاص كونه هو الجهاز الأعلى للرقابة في العراق لابد من تطرق الى معيار الاستقلالية الدولي للمنظمة الانتوساي معيار ١١ الاستقلالية وكيفية تطور المعيار الخاص بالاستقلالية الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة وماهي المبادئ التي اعتمد عليها.

سادساً: المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (INTOSAI)

يحظى موضوع الرقابة المالية حظي باهتمام معظم دول العالم ، ولهذا استوجب انشاء منظمات اقليمية ودولية تصدر عنها اعلانات دولية تهتم بتنظيم الهيئات الرقابة المالية ، كما تؤكد على استقلاليتها وتنمي التعاون بين الاجهزة العليا للرقابة المالية المختلفة في دول العالم وقد عملت تلك المنظمات على اصدار معايير دولية تعتبر أداة رئيسة لممارسة العمل الرقابي (فروانة، ٢٠١١: ٥١) .

١- خلفية تاريخية للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (INTOSAI)

الأجهزة العليا للرقابة المالية تعاني من صعوبة تنفيذ رقابتها المالية، وذلك لتعدد وسائل وطرق الممارسة الرقابية من دولة الى أخرى لذلك تم عقد مؤتمر في كوبا سنة ١٩٥٣ بمبادرة من رئيس الجهاز الرقابي الكوبي الأسبق السيد Emilio Fernando Camus بمشاركة ٣٤ جهاز اعلى للرقابة المالية والمحاسبة لتأسيس منظمة دولية للرقابة المالية الحكومية وعلى اثره تم تأسيس منظمة الانتوساي (INTOSAI) وهو اختصار لاسمها International organization of supreme audit institution (الصادق، ٢٠٠٨: ٩٨)، اذ توفر منظمة الانتوساي منتدى يمكن من خلالها التقاء كافة المدققين الحكوميين من كافة انحاء العالم لمناقشة القضايا ذات الاهتمام المشترك ومواكبة المستجدات بخصوص المعايير الرقابية وغيرها من المعايير المهنية والممارسات الافضل ذات العلاقة ، وتستخدم الانتوساي في عملها خمس لغات رسمية هي : العربية، الإنجليزية، الفرنسية، الألمانية والاسبانية (النعيير، ٢٠١٥: ٥٦).

ان المقر الرئيسي للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية في فيينا عاصمة النمسا اذ ان الأمين العام للمنظمة هو المدقق العام للنمسا، تقوم الانتوساي بأعمال مشتركة مع المنظمات الأخرى مثل (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، معهد المدققين الداخليين ، البنك الدولي وجهات مانحة أخرى ومنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي وأيضاً تتعاون مع الأمم المتحدة لمحاربة الفساد (https://www.intosai.org).

٢- إعلانات الانتوساي في تطوير الاستقلالية :

اهتمت منظمة الانتوساي والمجموعات الإقليمية التي تعمل معها بإصدارها العديد من الإعلانات الدولية عن طريق المؤتمرات المنعقدة التي تهتم بإصدار المعايير والتوجيهات التي توضح وتنظم عمل الأجهزة العليا للرقابة فيما يتعلق بعمل الأجهزة الحكومية وتظهر أهمية الإعلانات الدولية في التوافق فيما بين الأجهزة العليا للرقابة المالية في اتباع أساليب نفسها في تادية عملها وتعمل على تنمية التعاون ونشر الوعي الرقابي بين الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في مختلف انحاء العالم (BIBLIOGRAPHY CONGRESS THEMES,2013).

أ. اعلان ليما (Lima Declaration) لسنة ١٩٧٧ (الشهيبي ، ٢٠١٩ : ٣٩):

تضمن المؤتمر التاسع لمنظمة (الانتوساي) المنعقد في ليما عاصمة بيرو والذي يعد من اهم الإعلانات للمنظمة لما يضمنه من القواعد الأساسية التي يمكن الاسترشاد بها في القيام بأعمال الرقابة ، تضمن هذا الإعلان ٢٥ قسماً اهتمت جميعها بتوضيح الكثير من مفاهيم الرقابة وكيفية تأديتها، وسيتم شرحه بالتفصيل في الفقرات اللاحقة.

ب- اعلان مكسيكو (Mexico Declaration) لسنة ٢٠٠٧ (اعلان المكسيك : ٢٠٠٧)

انعقد في المكسيك الانكوساي التاسع عشر سنة ٢٠٠٧ وتم اصدار اعلان مكسيكو الخاص باستقلالية الأجهزة العليا لرقابة المالية والمحاسبة وذلك لتحقيق الاستقلالية عن طريق ٨ مبادئ. وسيتم شرحه بالتفصيل في الفقرات اللاحقة.

سيتم شرح احد معايير منظمة الانتوساي الخاص بالاستقلالية :

سابعاً: معيار ١١ الاستقلالية

تكتسب المعايير والارشادات المهنية ضرورة بالغة لمصادقية وجودة رقابة القطاع العام ، اذ تهدف المعايير الدولية التي وضعتها منظمة الانتوساي الى تعزيز الاستقلالية وفعالية الرقابة ودعم أعضاء المنظمة لتوضيح نهج مهني خاص بهم على وفق القوانين وتفويضات انظمتهم الخاصة (الموسوي ، ٢٠١٧ : ٣٤)، لقد ركزا اعلاني ليما والمكسيك على استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية وعلى إبراز أهمية تدعيم الأجهزة الرقابة العليا في مساعيها الدائمة للقيام بعمليات مراجعة الحسابات بطريقة مستقلة اذ أشار المعيار الدولي رقم ١٠٠ الخاص بالمبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام الى ان المعايير تمثل مقياس مستخدمة لتقويم موضوع الرقابة وينبغي ان يكون لكل نوع رقابة ملائمة لظروفها وعند تحديد مدى الملائمة بنظر المدقق في مدى الملائمة وإمكانية الفهم بالنسبة للمستخدمين والمستهدفين فضلاً عن الاكتمال والموثوقية والموضوعية للمعايير (معيار ١٠٠ ، ٢٠١٣ : ١٠).

١- نشأة معيار ١١ الاستقلالية :

تم ادراك أهمية استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة اذ ينبغي ان يكون هنالك نص على استقلال الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الدستور أو تشريعات دولة معينة ، وهي ذات أهمية قصوى لضمان الشفافية والنزاهة في الإدارة العامة ، وبالتالي تعزيز الثقة في المؤسسات العامة،ينبغي على المدققين إجراء عمليات التدقيق بحيادية ، وأداء مهامهم في الامتثال الكامل مع القواعد المهنية والأخلاقية ذات الصلة ، وينبغي ألا تكون أنشطتهم كذلك متأثرة بالجهات الخاضعة للتدقيق. وينبغي تزويد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بالوسائل المالية لتمكينها منهم لإنجاز مهامهم (Eurosaipian,2013,1)، وسعت منظمة الانتوساي الى زيادة الأهمية في المزيد من الاستقلالية حيث أعلنت في إعلان ليما لعام ١٩٧٧ للمبادئ التوجيهية بشأن مبادئ التدقيق وإعلان المكسيك لعام ٢٠٠٧ إعلان استقلالية الجهاز إذ لا يمكن للأجهزة العليا للرقابة أن تكون مستقلة تمامًا لأنها كذلك جزء من الدولة ككل. ومع ذلك يمكن للأجهزة العليا للرقابة أن تنجز مهامها بموضوعية و بشكل فعال ، إذا كانت مستقلة عن الكيان الخاضع للرقابة وتتمتع بالحماية من التأثير الخارجي(المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية ،٢٠٠٩: ١) وفي مايلي شرح الإعلانات :

أ. اعلان ليما سنة ١٩٧٧ :

قرر المؤتمر التاسع لمنظمة (الانتوساي) المنعقد في ليما عدة اهداف حول الخطوط والتوجيهية الرقابة حيث ان مفهوم الرقابة وتركيزها ملازمان لإدارة الأموال العامة حيث احتوى هذا الإعلان عدة اقسام وسوف يتم التطرق الى الأقسام الخاصة بمعيار الاستقلالية لبيان تطور المعيار 11 ISSAI الاستقلالية (اعلان ليما ،١٩٩٨: ٧،٨،٩).

١. حيث بين القسم الخامس من اعلان ليما حول موضوع الاستقلالية الأجهزة العليا للرقابة حيث اكد انه لا تستطيع الأجهزة العليا للرقابة ان تقوم بمهامها بصورة موضوعية وفعالة الا اذا كانت مستقلة عن الوحدات الخاضعة للرقابة وفي مأمن من التأثيرات الخارجية ، وتطرق أيضا الى رغم ان أجهزة الدولة لا يمكن ان تكون مستقلة عنها استقلالاً كاملاً باعتبارها جزءاً من الدولة ككل، فينبغي للأجهزة العليا للرقابة ان تتمتع بالاستقلالية الوظيفية والتنظيمية الضرورية لانجاز مهامها (اعلان ليما ،١٩٩٨: ٧).

وينبغي ان ينص الدستور على انشاء الأجهزة العليا للرقابة وعلى الدرجة الضرورية في استقلاليتها وان يتم تقديم التفاصيل المتعلقة بشكل نصوص قانونية وان توجد محكمة عليا تضمن الحماية القانونية المناسبة ضد كل تدخل يعوق استقلالية الأجهزة العليا للرقابة وسلطاتها الرقابية.

٢ - القسم السادس تناول استقلالية الأعضاء والمسؤولين في الأجهزة العليا للرقابة اذ ان استقلالية الأجهزة العليا للرقابة مرتبطة ارتباط وثيقاً باستقلالية أعضائها ويمكن ان نعرف الأشخاص الذين توكل اليهم مهام اتخاذ القرارات هم الأعضاء ، ويعتبرون المسؤولين عن هذه القرارات امام الجهات المكلفين من قبلهم سواء السلطة التشريعية او القضائية ، وان تكون استقلالية الأعضاء مضمونة بنص الدستور وكل القضايا

الخاصة باستقلالية الأعضاء من إجراءات العزل والتعيين من الوظيفة ويجب ان لا تكون في هذه الإجراءات مساس بالاستقلالية الأعضاء ، ويعتمد هذا على دستور كل بلد (اعلان ليما، ١٩٩٨: ٨).

٣ - القسم السابع الاستقلال المالي للأجهزة العليا للرقابة وهو القسم الأخير الخاص بمعيار الاستقلالية في اعلان ليما حيث يجب ان تمنح الأجهزة العليا للرقابة الإمكانيات المالية التي تلبي احتياجاتها للقيام بمهامها ، والصلاحيات في استخدام الأموال المسندة للأجهزة الرقابية ضمن فصول الميزانية حسب احتياجها وان يكون لها الحق بطلب أي تخصيص إضافي حول أي فصل من فصول ميزانيتها وبشكل مباشر (اعلان ليما، ١٩٩٨: ٩) .

ب. اعلان مكسيكو بشأن الاستقلالية ٢٠٠٧:

بعد الإيضاحات التي تناولها اعلان ليما بخصوص قواعد تدقيق الحسابات نص على انه لا يمكن للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة ان تؤدي اعمالها الا اذ كانت مستقلة عن الجهات الخاضعة للرقابة والمحاسبة وكانت تتمتع بالحماية من التأثير والنفوذ الخارجي .

انعقد المؤتمر الدولي التاسع عشر للانتوساي في مكسيكو وقرر بموجبه ثمانية مبادئ رئيسية انبثقت من اعلان ليما ومن القرارات السابقة التي اتخذت في المؤتمر السابع عشر كشروط ومتطلبات أساسية للرقابة المالية والمحاسبية السليمة في القطاع العام ، والمبادئ كالآتي (اعلان مكسيكو، ٢٠٠٧) :

•المبدأ الأول وجود اطار دستوري / نظامي / قانوني وفعال واحكام تطبيقه واقعية خاصة بهذا الاطار .
•المبدأ الثاني استقلالية رؤساء الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة والأعضاء في المؤسسات التي يتمتع أعضاؤها بصلاحيات جماعية متساوية بما في ذلك ضمان الحفاظ على المنصب والحصانة القانونية اثناء الأداء العادي لمهامهم .

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

•المبدأ الرابع الوصول غير المقيد للمعلومات .

•المبدأ الخامس حق وواجب اعداد تقارير بشأن اعمالها .

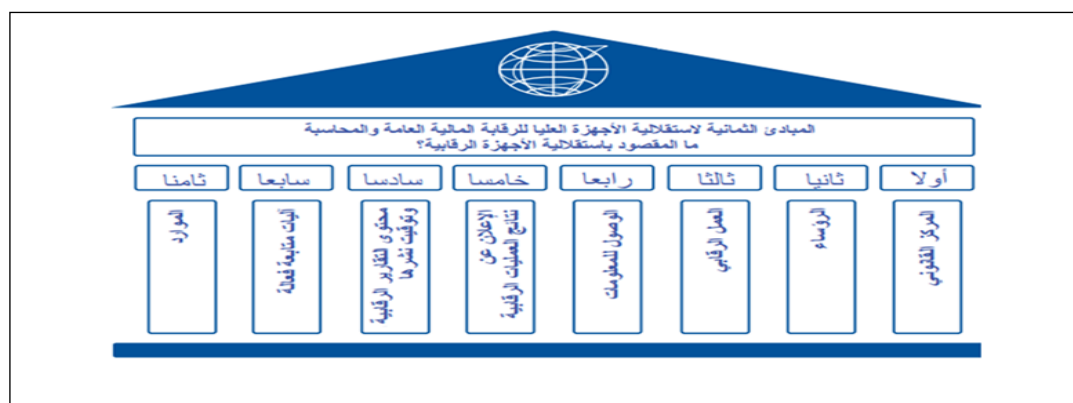
•المبدأ السادس حرية تقرير محتوى تقارير الرقابة المالية وتوقيتها ونشرها وتوزيعها.

•المبدأ السابع وجود اليات متابعة فعالة للتوصيات التي ترفعها الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة

•المبدأ الثامن الاستقلال الذاتي المالي والإداري وتوفير الموارد البشرية والمادية والنقدية المناسبة .

الشكل رقم (٢)

المبادئ الثمانية للاستقلالية



المبحث الثالث (الجانب العملي)

أولاً عينة البحث ومجتمعها :

من اجل اختبار فرضيات البحث وتحقيق اهدافها تم اختيار الباحثة العينة (الطبقية العشوائية) من مجتمع البحث في المنظمة المبحوثة والمتمثلة بالتخصصات التالية (محاسبة - رقابة وتدقيق) ، باعتبار أن هذه الفئة هي اقرب الى موضوع البحث ، ولقد بلغ حجم المجتمع بحسب إحصائيات هذه المنظمة (١٤٠) فرداً ، وتم تحديد حجم العينة من هذا المجتمع بحسب أنموذج (دي موركان ، D.Morgan) العالمي ؛ لتحديد حجم العينة عند مستوى دلالة (٠,٠٥) ، ولغاية (٠,٠١) ، إذ بلغ حجم العينة بحسب هذا الأنموذج (١٠٣) فرداً أي بنسبة (٧٤%) من أجمالي مجتمع البحث ، كما موضح في الجدول رقم (٢) .

وتم توزيع (١٠٣) استمارة استبيان على العينة ، وبالمقابل كان عدد الاستثمارات المستلمة من العينة ، والتي تم الاجابة عليها قد بلغ (١٠٠) استمارة استبيان . والجدول (٢) يوضح عينة البحث ، وعدد الاستثمارات الموزعة ، والمستلمة ، ونسبة استردادها .

جدول (٢)

وصف لعينة البحث وعدد الاستثمارات الموزعة والمستلمة ونسبة الاسترداد

العينة	عدد الاستثمارات الموزعة	عدد الاستثمارات المستلمة	نسبة الاسترداد %
المنظمة المبحوثة	١٠٣	١٠٠	٩٧ %

وقد صيغت استمارة الاستبيان على وفق مقياس ليكرت الخماسي (Likert) في إجابات أفراد العينة ، وسيكون مستوى الإجابة محصورا بين (١ - ٥) ، وعلى خمسة مستويات على وفق الفئات لقياس درجة الاستجابة ، وكما موضح في الجدول (٣) .

الجدول (٣)

مقياس ليكرت الخماسي Likert Scale

الفئة	الإجابة
١ - ١,٧٩	لا اتفق تماماً
١,٨ - ٢,٥٩	لا اتفق
٢,٦ - ٣,٣٩	محايد
٣,٤ - ٤,١٩	اتفق
٤,٢ - ٥	اتفق تماماً

وكان ترتيب الإجابات في الاستمارة ، كما موضح في الجدول (٤) الآتي :

الجدول (٤)

ترتيب إجابات الاستمارة

اتفق تماماً	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً
٥	٤	٣	٢	١

ثانياً قياس الصدق والثبات:

١ - اختبار الصدق : عرضت الباحثة استمارة الاستبيان على مجموعة من المحكمين من ذوي الاختصاص في مجال البحث، وقد استجابة الباحثة لآراء المحكمين وقامة بأجراء التغييرات اللازمة في ضوء المقترحات المقدمة ، واخراج استمارة الاستبيان بصورتها النهائية .

٢ - اختبار الثبات ألفا كرونباخ

يستخدم ألفا كرونباخ (Cronbach's alpha) لحساب معاملات الموثوقية لأدوات المسح التي تستخدم مجموعات الاستجابة من نوع مقياس ليكرت سواء كان ثلاثي أو الخماسي أو السباعي، حيث يقدر ألفا كرونباخ (Cronbach's alpha) مدى موثوقية استجابات الأداة (الاستبيان) تم تقييمها بواسطة الموضوعات التي تشير إلى ثبات الأدوات. تتراوح قيمة ألفا كرونباخ (Cronbach's alpha) من صفر إلى واحد مع ارتفاع القيم التي تشير إلى أن العناصر تقيس البعد نفسه. في المقابل، إذا كانت قيمة ألفا كرونباخ (Cronbach's alpha) منخفضة (بالقرب من ٠)، فهذا يعني أن بعض العناصر أو جميعها لا تقاس بنفس البعد. ومن الممكن أن تكون هناك أرقام سالبة أيضاً، إذ يشير الرقم السالب إلى وجود خطأ ما في البيانات، القيم ألفا كرونباخ (Cronbach's alpha) المقبولة تكون ٠,٦٠ وما فوق جيدة والجدول (٥) يوضح اختبار الثبات لمتغيرات البحث .

الجدول (٥)

اختبار ثبات واتساق مقياس البحث (المتغيرات الرئيسية) باستخدام اختبار ألفا كرونباخ

كرونباخ

المتغير	معامل الفا كرونباخ للمتغير
مدى تطبيق المعيار الدولية للأجهزة العليا	٠,٨٢١

	للرقابة المالية من ديوان الرقابة المالية الإتحادي
٠,٧٠٣	دور تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأنتوساي) في تحقيق الشفافية العمل الرقابي
٠,٨٦٤	متطلبات تطبيق المعيار الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأنتوساي) من ديوان الرقابة المالية الإتحادي في العراق
٠,٨٧٨	أجمالي ثبات البحث

ويتضح من النتائج الموضحة في الجدول اعلاه أن قيمة معامل كرونباخ ألفا مرتفعة للبحث ، وقد بلغت القيمة الاجمالية لمتغيرات البحث لمعامل ألفا (٠,٨٧٨) ، وهي أكبر من النسبة المقبولة (٠,٦٠) ، وهي قيمة ثبات مرتفعة ، وهذه النتيجة تؤكد صدق وثبات استبيان البحث وصلاحيته للتطبيق على عينة البحث الاساسية ، وتحليل النتائج والاجابة على أسئلة البحث واختبار فرضياتها

3-الأدوات و الأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة وتحليل البيانات :

اعتمدت الباحثة في تحليل البيانات ومعالجتها على عدد من الأدوات الأساليب الإحصائية باستخدام حزمة البرنامج الإحصائي الجاهز (Spss – Ver – 25) : يستخدم لاستخراج النتائج .

ت. التوزيع التكراري (Frequency Distribution) ، والنسبة المئوية (Percentages) : تستخدم لغرض وصف البيانات الخاصة باختبار عينة البحث .

ث. الوسط الحسابي (Arithmetic Mean) الانحراف المعياري (Standard Deviation) معامل الاختلاف ،الاهمية النسبية .

ج. معامل الثبات (كرونباخ ألفا / Cronbacg Alfe) : تستخدم لاختبار صدق فقرات الاستبانة .

ثالثا: التحليل الاحصائي واختبار فرضية البحث:

أ- وصف أفراد العينة

يسعى هذا المحور إلى توضيح أهم خصائص أفراد عينة البحث في المنظمة المبحوثة ، عن طريق المعلومات التي تضمنتها استمارة الاستبانة التي تم توزيعها عليهم ، و فيما يأتي وصف موجز لأفراد عينة البحث .

١ - **المؤهل العلمي** : يوضح الجدول (٦) أن الغالبية العظمى من أفراد العينة حاصلين على شهادة ماجستير أو ما يعادلها ، إذ بلغ عددهم (٣٩) من مجموع عينة البحث ، والبالغة (١٠٠) أي بنسبة (٣٩,٠ %) وهي أعلى نسبة ، في حين بلغ عدد الحاصلين على شهادة بكالوريوس (٢٨) فرداً ، أي بنسبة (٢٨,٠ %) ، وفي حين بلغ عدد الحاصلين على شهادة دكتوراه أو ما يعادلها (١٠) فرداً ، أي بنسبة (١٠,٠ %) ، وأخيراً بلغ عدد الحاصلين على شهادة محاسب قانون ، (٢٣) فرد ، أي بنسبة (٢٣,٠ %) من مجموع عينة البحث ، وهذا يدل على أن غالبية أفراد العينة يتمتعون بثقافة جيدة ، ويمتلكون القدرة العلمية الكافية الإجابة على تساؤلات الاستبانة مما يجعل الإجابات أكثر دقة وموضوعية .

٢ - **التخصص العلمي** : يوضح الجدول (٦) أن أعلى نسبة من أفراد العينة هم في اختصاص (محاسبة) ، إذ بلغ عددهم (٥٧) من مجموع عينة البحث ، والبالغة (١٠٠) أي بنسبة (٥٧,٠ %) ، في حين بلغ عدد افراد اختصاص (رقابة وتدقيق) (٣٣) ، أي بنسبة (٣٣,٠ %) ، وبلغ عدد افراد الاختصاصات الأخرى (١٠) أي بنسبة (١٠,٠٠ %) ، من مجموع عينة البحث.

٣. **عدد سنوات الخدمة** : يوضح الجدول (٦) أن مدة الخدمة (أكثر من ٥ سنوات الى ١٠ سنوات) حققت أعلى نسبة فقد بلغ عدد أفرادها (٣٩) فرداً أي بنسبة (٣٩,٠ %) من مجموع عينة البحث ، والبالغة (١٠٠) وهي أعلى نسبة ، في حين حققت مدة الخدمة (أكثر من ٢٠ سنة) (٢٧) فرداً ، أي بنسبة (٢٧,٠ %) ، وبلغت مدة الخدمة (أكثر من ١٠ سنوات الى ٢٠ سنة) (٢٤) فرداً أي بنسبة (٢٤,٠ %) ، وأخيراً حققت مدة الخدمة (٥ سنوات) (١٠) فرداً أي بنسبة (١٠,٠ %) من مجموع العينة ، مما يتضح أن العينة المبحوثة تتصف بالنضج الفكري ، والتكامل المهاري بين كل المستويات ، وهذا يخلق قوة للدراسة ولاسيما في إجابة العينة على فقرات الاستبانة ، من حيث الفهم والاستيعاب .

٤. **العنوان الوظيفي** : يوضح الجدول (٦) ، أن أعلى نسبة من أفراد العينة بعنوان رقيب مالي أقدم ، إذ بلغ عددهم (٣٧) من مجموع عينة البحث ، والبالغة (١٠٠) أي بنسبة (٣٧,٠ %) ، في حين بلغ عدد افراد عنوان رئيس هيئة (١٧) أي بنسبة (١٧,٠ %) ، وبلغ عدد افراد عنوان معاون رئيس هيئة (١٤) أي بنسبة (١٤,٠ %) ، في حين بلغ عدد افراد عنوان خبير ومعاون مدير عام على التوالي (٧) أي بنسبة (٧,٠ %) ، وأخيراً بلغ عدد افراد عنوان رئيس هيئة أقدم (٥) ، أي بنسبة (٥,٠ %) من مجموع عينة البحث .

الجدول (٦)

خصائص أفراد عينة

ت	المتغيرات	الفئات	التكرار	النسبة %
---	-----------	--------	---------	----------

28.0	28	بكالوريوس	المؤهل العلمي	١
39.0	39	ماجستير أو ما يعادلها		
10.0	10	دكتوراه أو ما يعادلها		
23.0	23	محاسبة قانون		
100.0	100	المجموع		
57.0	57	محاسبة	التخصص العلمي	٢
33.0	33	رقابة وتدقيق		
10.0	10	اخرى (تذكر)		
100.0	100	المجموع		
10.0	10	5 سنوات	عدد سنوات الخدمة	٣
39.0	39	أكثر من ٥ سنوات الى ١٠ سنوات		
24.0	24	أكثر من ١٠ سنوات الى ٢٠ سنة		
27.0	27	اكثر من ٢٠ سنة		
100.0	100	المجموع		
7.0	7	خبير	العنوان الوظيفي	٤
7.0	7	معاون مدير عام		
5.0	5	رئيس هيئة اقدم		
17.0	17	رئيس هيئة		
14.0	14	معاون رئيس هيئة		
37.0	37	رقيب مالي اقدم		
13.0	13	رقيب مالي		
100.0	100	المجموع		

ب- التحليل الوصفي لفقرات الأداة:

يشير الجدول رقم (٧) الى ان الوسط الحسابي الكلي للمتغير (٣,٧٧) ، بين الوسط الافتراضي (٣,٤ - ٤,١٩) على مساحة المقياس ، والتي تشير الى خيار (اتفق) ، وبانسجام عالي في الاجابات ، وتؤكدده قيمة الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف فيه وعلى التوالي ، إذ بلغت قيمتها (٠,٤٣) ، (١١,٣٩)، وهذ النتيجة تشير الى ان العينة المبحوثة متفقة تماما نحو متطلبات تطبيق المعيار الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية

(الأنتوساي) من ديوان الرقابة المالية الإتحادي في العراق بالاتجاه الايجابي ، وبلغت الاهمية النسبية (٧٥,٣٦ %) وهي نسبة ايجابية جيدة .

الجدول رقم (٧)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف والأهمية النسبية لفقرات متطلبات تفعيل المعيار الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الأنتوساي) من ديوان الرقابة المالية الإتحادي في العراق

ت	المتغيرات	الوسط	الانحراف	معامل الاختلاف	النسبة الأهمية	مؤثر	مؤثر	مؤثر	مؤثر
١	تكيف القوانين والأنظمة المالية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي بما يتوافق مع متطلبات تطبيق معيار الانتوساي ١١ والعمل على ازالة التعارض بينهما	3.81	0.92	24.09	76.20	4	1	26	48
٢	وضع خطة لتطبيق المعيار ١١ في ضوء نتائج تقييم مستوى الالتزام به	3.71	0.98	26.35	74.20	2	9	27	40
٣	تكون المواضيع المعالجة في تقرير ديوان الرقابة المالية الاتحادي للقضايا الراهنة ذات فائدة كبيرة للجهات الخاضعة للرقابة	3.97	0.69	17.34	79.40	0	0	25	53
٤	يكون لديوان الرقابة المالية الاتحادي الحرية الكاملة في اتخاذ القرارات بشأن ما يريد نشره من التقارير والنتائج للعملية الرقابية	4.00	0.89	22.19	80.00	0	7	18	43
٥	يتم متابعة الإجراءات والتوصيات المتخذة من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي على الجهات الخاضعة للرقابة .	3.87	0.96	24.82	77.40	3	6	17	49
٦	التأكيد على توفير الكفاءة والمهارة والخبرة لاختصاص أعضاء الفريق الرقابي وهناك ملائمة مع العمل	3.77	0.94	24.97	75.40	3	8	16	55

المكلفين به									
٧	يتضمن محتوى التقرير أسباب تتعلق بالشفافية واهداف ومصادرها والفترة الزمنية المشمولة مصادر البيانات والقيود المفروضة على البيانات المستخدمة.								
3.93	0.74	18.88	78.60	0	0	31	45	24	
٨	ابقاء المعلومات المتعلقة سهولة الوصول من قبل الأطراف المستفيدة والجمهور من اجل اتاحة الفرصة للمناقشة								
3.54	0.91	25.84	70.80	3	10	27	50	10	
٩	جعل ديوان الرقابة المالية الاتحادي التقارير متاحة وعلى نطاق واسع من خلال مواقع الانترنت ووسائل الاعلام وغيرها.								
3.31	0.88	26.71	66.20	0	16	49	23	12	
3.77	0.43	11.39	75.36	15	57	236	406	186	
الأداة ككل									

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على التحليل الاحصائي.

يلاحظ من الجدول رقم (٧) ما يلي:

١ - حصلت الفقرة رقم (١) التي تنص (تكيف القوانين والأنظمة المالية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي بما يتوافق مع متطلبات تطبيق معيار الانتوساي ١١ والعمل على ازالة التعارض بينهما) على متوسط حسابي اذ بلغ (٣,٨١) ، بين الوسط الافتراضي (٣,٤ - ٤,١٩) على مساحة المقياس ، والتي تشير الى خيار (اتفق) ، وبانسجام جيد في الاجابات ، وتؤكد قيمة الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف فيه وعلى التوالي ، إذ بلغت قيمتها (٠,٩٢) ، (٢٤,٠٩) ، وهذه النتيجة تشير الى ان العينة المبحوثة متفقة تماما نحو هذه الفقرة بالاتجاه الايجابي ، وبلغت الاهمية النسبية (٧٦,٢٠ %) وهي نسبة ايجابية جيدة . وفي حين بلغ عدد شدة الاجابات المتفقة (٦٩) اجابة ، أي أن اتجاهات اجابات العينة كانت متجهة نحو (اتفق - اتفق تماما) ، وبنسبة مئوية (٦٩,٠٠ %) وهي نسبة ايجابية جيدة

٢ - حصلت الفقرة رقم (٢) التي تنص (وضع خطة لتطبيق المعيار ١١ في ضوء نتائج تقييم مستوى الالتزام به) على متوسط حسابي اذ بلغ (٣,٧١) ، بين الوسط الافتراضي (٣,٤ - ٤,١٩) على مساحة المقياس ، والتي تشير الى خيار (اتفق) ، وبانسجام جيد في الاجابات ، وتؤكد قيمة الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف فيه وعلى التوالي ، إذ بلغت قيمتها (٠,٩٨) ، (٢٦,٣٥) ، وهذه النتيجة تشير الى ان العينة المبحوثة متفقة تماما نحو هذه الفقرة بالاتجاه الايجابي ، وبلغت الاهمية النسبية (٧٤,٢٠ %) وهي نسبة

ايجابية جيدة . وفي حين بلغ عدد شدة الاجابات المتفقة (٦٢) اجابة ، أي أن اتجاهات اجابات العينة كانت متجهة نحو (اتفق - اتفق تماما) ، وبنسبة مئوية (٦٢,٠٠ %) وهي نسبة ايجابية جيدة .

٣ - حصلت الفقرة رقم (٣) التي تنص (تكون المواضيع المعالجة في تقرير ديوان الرقابة المالية الاتحادي للقضايا الراهنة ذات فائدة كبيرة للجهات الخاضعة للرقابة) على متوسط حسابي اذ بلغ (٣,٩٧) ، بين الوسط الافتراضي (٣,٤ - ٤,١٩) على مساحة المقياس ، والتي تشير الى خيار (اتفق) ، وبانسجام جيد في الاجابات ، وتؤكد قيمة الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف فيه وعلى التوالي ، إذ بلغت قيمتها (٠,٦٩) ، (١٧,٣٤) ، وهذه النتيجة تشير الى ان العينة المبحوثة متفقة تماما نحو هذه الفقرة بالاتجاه الايجابي ، وبلغت الاهمية النسبية (٧٩,٤٠ %) وهي نسبة ايجابية جيدة . وفي حين بلغ عدد شدة الاجابات المتفقة (٧٥) اجابة ، أي أن اتجاهات اجابات العينة كانت متجهة نحو (اتفق - اتفق تماما) ، وبنسبة مئوية (٧٥,٠٠ %) وهي نسبة ايجابية جيدة .

٤ - حصلت الفقرة رقم (٤) التي تنص (يكون لديوان الرقابة المالية الاتحادي الحرية الكاملة في اتخاذ القرارات بشأن ما يريد نشره من التقارير والنتائج للعملية الرقابية) على متوسط حسابي اذ بلغ (٤,٠٠) ، بين الوسط الافتراضي (٣,٤ - ٤,١٩) على مساحة المقياس ، والتي تشير الى خيار (اتفق) ، وبانسجام جيد في الاجابات ، وتؤكد قيمة الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف فيه وعلى التوالي ، إذ بلغت قيمتها (٠,٨٩) ، (٢٢,١٩) ، وهذه النتيجة تشير الى ان العينة المبحوثة متفقة تماما نحو هذه الفقرة بالاتجاه الايجابي ، وبلغت الاهمية النسبية (٨٠,٠٠ %) وهي نسبة ايجابية جيدة . وفي حين بلغ عدد شدة الاجابات المتفقة (٧٥) اجابة ، أي أن اتجاهات اجابات العينة كانت متجهة نحو (اتفق - اتفق تماما) ، وبنسبة مئوية (٧٥,٠٠ %) وهي نسبة ايجابية جيدة .

٥ - حصلت الفقرة رقم (٥) التي تنص (يتم متابعة الإجراءات والتوصيات المتخذة من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي على الجهات الخاضعة للرقابة) على متوسط حسابي اذ بلغ (٣,٨٧) ، بين الوسط الافتراضي (٣,٤ - ٤,١٩) على مساحة المقياس ، والتي تشير الى خيار (اتفق) ، وبانسجام جيد في الاجابات ، وتؤكد قيمة الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف فيه وعلى التوالي ، إذ بلغت قيمتها (٠,٩٦) ، (٢٤,٨٢) ، وهذه النتيجة تشير الى ان العينة المبحوثة متفقة تماما نحو هذه الفقرة بالاتجاه الايجابي ، وبلغت الاهمية النسبية (٧٧,٤٠ %) وهي نسبة ايجابية جيدة . وفي حين بلغ عدد شدة الاجابات المتفقة (٧٤) اجابة ، أي أن اتجاهات اجابات العينة كانت متجهة نحو (اتفق - اتفق تماما) ، وبنسبة مئوية (٧٤,٠٠ %) وهي نسبة ايجابية جيدة .

٦ - حصلت الفقرة رقم (٦) التي تنص (التأكيد على توفير الكفاءة والمهارة والخبرة لاختصاص أعضاء الفريق الرقابي وهناك ملائمة مع العمل المكلفين به) على متوسط حسابي اذ بلغ (٣,٧٧) ، بين الوسط الافتراضي (٣,٤ - ٤,١٩) على مساحة المقياس ، والتي تشير الى خيار (اتفق) ، وبانسجام جيد في

الاجابات ، وتؤكد قيمة الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف فيه وعلى التوالي ، إذ بلغت قيمتها (٠,٩٤) ، (٢٤,٧٩)، وهذه النتيجة تشير الى ان العينة المبحوثة متفقة تماما نحو هذه الفقرة بالاتجاه الايجابي ، وبلغت الاهمية النسبية (٧٥,٤٠ %) وهي نسبة ايجابية جيدة . وفي حين بلغ عدد شدة الاجابات المتفقة (٧٣) اجابة ، أي أن اتجاهات اجابات العينة كانت متجهة نحو (اتفق - اتفق تماما) ، وبنسبة مئوية (٧٣,٠٠ %) وهي نسبة ايجابية جيدة .

٧ - حصلت الفقرة رقم (٧) التي تنص (يتضمن محتوى التقرير أسباب تتعلق بالشفافية واهداف ومصادرها والفترة الزمنية المشمولة مصادر البيانات والقيود المفروضة على البيانات المستخدمة) على متوسط حسابي اذ بلغ (٣,٩٣) ، بين الوسط الافتراضي (٣,٤ - ٤,١٩) على مساحة المقياس ، والتي تشير الى خيار (اتفق) ، وبانسجام جيد في الاجابات ، وتؤكد قيمة الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف فيه وعلى التوالي ، إذ بلغت قيمتها (٠,٧٤) ، (١٨,٨٨)، وهذه النتيجة تشير الى ان العينة المبحوثة متفقة تماما نحو هذه الفقرة بالاتجاه الايجابي ، وبلغت الاهمية النسبية (٧٨,٦٠ %) وهي نسبة ايجابية جيدة . وفي حين بلغ عدد شدة الاجابات المتفقة (٦٩) اجابة ، أي أن اتجاهات اجابات العينة كانت متجهة نحو (اتفق - اتفق تماما) ، وبنسبة مئوية (٦٩,٠٠ %) وهي نسبة ايجابية جيدة .

٨ - حصلت الفقرة رقم (٨) التي تنص (ابقاء المعلومات المتعلقة سهلة الوصول من قبل الأطراف المستفيدة والجمهور من اجل اتاحة الفرصة للمناقشة) على متوسط حسابي اذ بلغ (٣,٥٤) ، بين الوسط الافتراضي (٣,٤ - ٤,١٩) على مساحة المقياس ، والتي تشير الى خيار (اتفق) ، وبانسجام جيد في الاجابات ، وتؤكد قيمة الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف فيه وعلى التوالي ، إذ بلغت قيمتها (٠,٩١) ، (٢٥,٨٤)، وهذه النتيجة تشير الى ان العينة المبحوثة متفقة تماما نحو هذه الفقرة بالاتجاه الايجابي ، وبلغت الاهمية النسبية (٧٠,٨٠ %) وهي نسبة ايجابية جيدة . وفي حين بلغ عدد شدة الاجابات المتفقة (٦٠) اجابة ، أي أن اتجاهات اجابات العينة كانت متجهة نحو (اتفق - اتفق تماما) ، وبنسبة مئوية (٦٠,٠٠ %) وهي نسبة ايجابية جيدة .

٩ - حصلت الفقرة رقم (٩) التي تنص (جعل ديوان الرقابة المالية الاتحادي التقارير متاحة وعلى نطاق واسع من خلال مواقع الانترنت ووسائل الاعلام وغيرها) على متوسط حسابي اذ بلغ (٣,٣١) ، بين الوسط الافتراضي (٢,٦ - ٣,٣٩) على مساحة المقياس ، والتي تشير الى خيار (محايد) ، وبانسجام متوسط في الاجابات ، وتؤكد قيمة الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف فيه وعلى التوالي ، إذ بلغت قيمتها (٠,٨٨) ، (٢٦,٧١)، وهذه النتيجة تشير الى ان العينة المبحوثة متفقة تماما نحو هذه الفقرة بالاتجاه الايجابي ، وبلغت الاهمية النسبية (٦٦,٢٠ %) وهي نسبة ايجابية جيدة . وفي حين بلغ عدد شدة الاجابات المحايدة (٤٩) اجابة ، أي أن اتجاهات اجابات العينة كانت متجهة نحو (الحيادية) ، وبنسبة مئوية (٣٥,٠٠ %) وهي نسبة محايدة متوسطة .

اختبار الفرضية:

ونصها " لا توجد اختلافات ذات دلالة معنوية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.001$) بين أراء عينة البحث حول أهمية متطلبات تفعيل معيار الانتوساي ١١ في ديوان الرقابة المالية" وللتحقق من صحة الفرضية لجميع فقرات الفرضية تم تلخيص الاجابات الكلية لأفراد العينة والبالغ عددها (٩) عبارة ولكل عبارة (١٠٠) إجابة ليصبح العدد الكلي لجميع اجابات العبارات (٩٠٠) كما هو موضح بالجدول رقم (٨)

جدول رقم (٨)

التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة البحث على جميع فقرات الفرضية

الإجابة	التكرار	النسبة
اتفق تماما	186	٢٠,٧%
اتفق	406	45.1%
محايد	236	٢٦,٢%
لا اتفق	57	٦,٣%
لا اتفق تماما	15	١,٧%
المجموع	٩٠٠	١٠٠%

المصدر: اعداد الباحثة بالاعتماد على التحليل الاحصائي.

يلاحظ من الجدول رقم (٨) أن نسبة (٦٥,٨%) من اجابات عينة البحث كانت بالاتفاق على فقرات الفرضية بينما بلغت نسبة عدد الغير موافقون (٨%)، وبلغت نسبة المحايدون (٢٦%)، كما بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لجميع عبارات الفرضية (٥٣٦,٦٧٨) وهي اكبر من قيمة مربع كأي الجدولية عند درجة حرية (٣) ومستوى دلالة (٥ %) والبالغة (٧,٨٢)، ويشير ذلك إلى وجود فروق معنوية بين أجابات أفراد العينة ولصالح المتفقين على أهمية متطلبات تفعيل معيار الانتوساي ١١ في ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

المبحث الرابع

النتائج والتوصيات

النتائج:

١. أكد أفراد العينة على أهمية متطلبات تفعيل معيار الدولي (١١) للانتوساي من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي كان بدرجة جيدة ونسبة ٧٥,٣٦%.
٢. التأكيد على أهمية ان تكون المواضيع المعالجة في تقرير ديوان الرقابة المالية الاتحادي للقضايا الراهنة ذات فائدة كبيرة للجهات الخاضعة للرقابة
٣. التأكيد على أهمية ان يكون لديوان الرقابة المالية الاتحادي الحرية الكاملة في اتخاذ القرارات بشأن ما يريد نشره من التقارير والنتائج للعملية الرقابية
٤. وجود ضعف من ديوان الرقابة المالية الاتحادي بخصوص نشر التقارير على مواقع الانترنت ووسائل الاعلام وغيرها.
٥. أظهرت نتائج اختبار فرضية البحث الى ان هناك اختلافات بين اراء افراد عينة البحث وقد كانت لصالح المتفقين على أهمية متطلبات تفعيل معيار الانتوساي ١١ في ديوان الرقابة المالية الاتحادي .

التوصيات

في ضوء الاستنتاجات التي توصل اليها البحث بجانبه النظري والعملية، يمكن تقديم مجموعة من التوصيات اهمها ما يأتي:

١. وضع خطة لتطبيق وضع استراتيجية متكاملة لتطوير أداء ديوان الرقابة المالية الاتحادي وفقاً لأسس ومبادئ علمية سليمة وفي ضوء الإرشادات الصادرة عن منظمة الإنتوساي وتجارب الأجهزة الرقابية في الدول الأخرى.
٢. اطلاق حرية ديوان الرقابة المالية الاتحادي في اعداد التقارير والسماح برفع التقارير بالنتائج الرقابية التي تحتاج إجراءات فورية في أي وقت من السنة ، وضرورة قيام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بنشر التقارير بالنتائج الرقابية على موقع الديوان والجريدة الرسمية ووسائل التواصل الاجتماعي والاعلام.
٣. تفعيل اليات متابعة التوصيات التي يرفعها ديوان الرقابة المالية الاتحادي.
٤. ضرورة عقد دورات تدريبية للموظفين للتوعية بأهمية تطبيق معيار منظمة الإنتوساي الخاص بتدقيق النظراء في الأجهزة الرقابية العليا
٥. إعادة النظر في القوانين التي تتضمن نصوصاً من شأنها أن تضع قيوداً أو استثناءات على إمكانية وصول ديوان الرقابة المالية الاتحادي للمعلومات أو برقابة المشاريع العامة حضور اجتماعات مجلس الإدارة
٦. إعادة النظر في القوانين والأنظمة المالية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي بما يتوافق مع متطلبات تطبيق معيار الانتوساي ١١ والعمل على ازالة التعارض بينهما.

قائمة المصادر

الوثائق والقوانين

١. اعلان ليما (١٩٧٧) ، بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية ،المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي).
 ٢. اعلان مكسيكو (٢٠٠٧) ، استقلالية أجهزة الرقابة العليا،المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي).
 ٣. الدليل الإرشادي للجنة الدين العام ،٢٠٠٠
 ٤. الدليل الإرشادي لمعايير الرقابة الداخلية للقطاع العام،٢٠٠٧
 ٥. دليل حول مراجعة النظرير الطوعية،٢٠١٠
 ٦. قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ المعدل
 ٧. المادة ١٠٣/ثانيا من دستور جمهورية العراق ٢٠٠٥
 ٨. مجموعة عمل الإنتوساي لمراجعة البيئة ،٢٠٠٧.
 ٩. معيار رقم (١٠)(٢٠١٠) مبادئ الاستقلالية ، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي).
 ١٠. معيار رقم (١١) الإيضاحات والتطبيقات الجيدة للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة المتعلقة باستقلالية ، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي).
 ١١. معيار رقم (٢٠) الشفافية والمساءلة ،المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي).
- الوقائع العراقية، العدد ٤٢٦٥ في ٢٨/١/٢٠١٣

المصادر العربية:

١٢. أبو القمصان، محمد أسامة إبراهيم،(٢٠٠٧)، "العوامل المؤثرة على استقلالية وحياد المراجع الخارجي دراسة تطبيقية ميدانية على المراجعين القانونيين في قطاع غزة - فلسطين"، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل جامعة الإسلامية ، فلسطين . غزة
١٣. أبو الريحة ،علي محمد جابر،(٢٠١٦)، " أثر الحوكمة والشفافية في تقويم أداء المصارف بحث تطبيقي في (عينة من المصارف العراقية الخاصة)، رسالة ماجستير كلية الإدارة والاقتصاد جامعة كربلاء .
١٤. احمد طلال عبد الحميد ،٢٠٢١، 5. m.ahawar.org

١٥. الجوهري، أماني عبد الهادي، (٢٠١٨)، "أدبيات الشفافية والفساد: ودورها في مكافحة الفساد في مصر. جامعة القاهرة « مجلة كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، المجلد (١٩) العدد (٣)، ٢٣١ - ٢٦٦
١٦. الحسيني، صادق، عابد خرايشة (٢٠٠٠)، "متطلبات أجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد (٢٧)، العدد (٢)، ٢٣١ - ٣٥٨.
١٧. الرشدي، احمد محمد غنيم، (٢٠١٢)، "مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير كلية الأعمال قسم المحاسبة جامعة الشرق الأوسط، المملكة الأردنية الهاشمية - عمان.
١٨. الزبيدي، طالب حميد عبد الله، (٢٠١٨)، "تأثير إيفاء ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمتطلبات معيار الانتوساي ٣٠٠٠ على تعزيز جودة تقارير رقابة الأداء" رسالة ماجستير مقدمة الى جامعه بغداد كلية الإدارة والاقتصاد .
١٩. شحاتة، عوض لبيب فتح الله الديب، (٢٠١٣)، "أصول المراجعة الخارجية: مسؤوليات المراجع الطبعة الاولى، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر، الاسكندرية - مصر
٢٠. الشهاب احمد عبد الحسين احمد، (٢٠١٩)، "قياس مدى التزام الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بتطبيق المعايير الدولية للانتوساي باستعمال أداة cat لرقابة الالتزام"، رسالة ماجستير المعهد العربي للمحاسبين القانونيين .
٢١. الصديق، بشرى محمد إسماعيل، (٢٠٠٨)، "دور منظمة الانتوساي في مواجهة التحديات التي تواجهها أجهزة الرقابة العليا في ظل العولمة"، مجلة علوم الاقتصاد والتيسير و التجارة، ٨٩-١٠٥.
٢٢. عباس، سعد قادر، رفاه كريم، حميد حمزة (٢٠١٦)، "استقلال ديوان الرقابة المالية الاتحادي"، مجلة المحقق الحلي للعلوم القانونية والسياسية، المجلد (١)، العدد (٨)، ٩٠-٤٥ .
٢٣. عبد الحسين، سهير موفق، (٢٠١٧)، "مدى تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ودورها في تحقيق الإصلاح الإداري وتحسين الأداء في العراق" رسالة ماجستير مقدمة الى جامعه بغداد كلية الإدارة والاقتصاد.
٢٤. العفاسي، علي محمد محسن، (٢٠١٤)، "رقابة ديوان المحاسبة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية"، رسالة ماجستير كلية القانون جامعة الشرق الأوسط، المملكة الأردنية الهاشمية - عمان.
٢٥. فروانة، احمد رامي، (٢٠١١)، "تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية" رسالة ماجستير كلية الاقتصاد والعلوم جامعة الأزهر غزة الإدارية قسم المحاسبة فلسطين - غزة.

٢٦. المرسومي، صامد عبد الامير سعيد، (٢٠١٩)، "تكامّل عمل أجهزة الرقابة الخارجية ودوره في تعزيز الاستقلالية وجودة عمل إدارات التدقيق الداخلي" رسالة ماجستير كلية الإدارة والاقتصاد الجامعة المستنصرية.
٢٧. المناصير، منير يوسف، (٢٠١٨)، "مدى تمتع ديوان المحاسبة الأردني بالاستقلالية دراسة مقارنة"، مجلة في مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية ، المجلد (٣)، العدد (٩)، ١١٩-١٠٥.
٢٨. الموسوي ، علي خضير ، (٢٠١٧)، " دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في متابعة تقاريرها الرقابية في ظل معيار الانتوساي (١٢) قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي" أطروحة دكتوراه مقدمة الى جامعة بغداد المعهد العالي للمحاسبة والمالية.
٢٩. النجار احمد محمد وآخرون، (٢٠٠٩)، "الرقابة المالية في الأقطار العربية بحوث ومناقشات"، الطبعة الاولى ، مركز دراسات الوحدة العربية للطباعة والنشر، بيروت لبنان
٣٠. النعسان ،سماح أسامة، (٢٠١٨)، "العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين"، رسالة ماجستير قسم المحاسبة والتمويل جامعة الإسلامية فلسطين - غزة
٣١. وليم توماس ،امرسون هنكي (١٩٨٩)، "المراجعة بين النظرية والتطبيق ترجمة احمد حجاج الطبعة الاولى ، دار المريخ للطباعة والنشر، القاهرة مصر .
٣٢. النعيري ، نائل عبد علي، (٢٠١٥)، "مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة من منظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة الانتوساي"، رسالة ماجستير جامعة أكاديمية الإدارة والدراسات العليا في فلسطين غزة
٣٣. غيدان، إسماعيل سايس ، صادق محمد علي (٢٠١٦)، " استقلال المظهر الهيئات المستقلة"
- مجلة المحقق الحلي للعلوم القانونية والسياسية، المجلد (١)، العدد (٨)، ٢٥٠-٢٧٦.
- المصادر الأجنبية:

34. ALVIN A. ARENS et al., AUDITING AND ASSURANCE SERVICES
35. Firend A. Rasheed, Masoumeh F. Ab, (2014), "Impact of service quality, trust and perceived value on customer loyalty in Malaysia

services industries", Procedia – Social and Behavioral Sciences 164 ,298 – 304

36. Herath, Siryia makanthi, &tori pradier,(2018), Aliterature reviewon and itor independence, The Business and Management Review, Volume(9) Number (3) ,404–409
37. Rahmina, Listya Yuniastuti, Sukrisno Agoes,(2014), "Influence of auditor independence, audit tenure, and audit fee on audit quality of members of capital market accountant forum in Indonesia", Procedia – Social and Behavioral Sciences 164 ,324 – 331.
38. Rasheed, S. A. (2020), Quality Standards of the Supreme Audit Institutions (SAI) and Its Role in Supporting Transparency Requirements, nternational Journal of Multicultural and Multireligious Understanding,vol(7), No(1),311–333.
39. XIAO, JASON ZEZHONG, SUCHANG YANG, XINMIN ZHANG, & MICHAEL FIRTH,(2016)," Institutional Arrangements and Government Audit Independence in China", ABACUS Magazine, Vol. ••, No. ••,1–36

المواقع الالكترونية :

- <https://alwatannews.net/article/808169/Opinion>)