# مدى تأثير ديوان الرقابة المالية الإتحادي في احداث الفارق في حياة المواطنين وفقا لمعيار الانتوساي 12 /دراسة حالة

**أ.م.د. فيان عبد الرحمن ياسين**
**أ.م.د. عباس هاشم مهلهل**
**الباحث عباس كاظم سوزه علي**
**الجامعة التقنية الوسطى / الكلية التقنية الإدارية/بغداد**

**المستخلص :**
تلخصت مشكلة البحث في بيان دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في احداث الفارق في حياة المواطنين وفقا لمعيار الانتوساي (12) (قيمة ومنافع الاجهزة العليا للرقابة المالية في احداث فارق في حياة المواطنين ) وما هي المعوقات التي تعاني منها الاجهزة الرقابية في تحقيق أداء رقابي فعّال من هذا جاء الهدف الرئيس للبحث في قياس تأثير ديوان الرقابة المالية الاتحادي في احداث الفارق في الحياة المواطنين وفقا لمعيار الانتوساي (12) بما يساهم في تعزيز قيمة ومنافع الاجهزة العليا للرقابة المالية .

**وقد خرج البحث باستنتاجات عدة أهمها:**

1- ان ديوان الرقابة المالية الاتحادي ملتزم بمتطلبات معيار الانتوساي (12) الى حد ما بنسبة (69,424%) بحسب نتائج التحليل العاملي الدراسة.
2- ضعف تواصل ديوان الرقابة المالية الاتحادي مع المواطنين او وسائل الإعلام المسموعة او المرئية او على شبكة التواصل الاجتماعي بشأن عمله والتقارير التي يصدرها مما يؤدي اللى قلة الوعي من الأطراف كافة بشأن طبيعة عمل الديوان ودوره في احداث الفارق في حياة المواطنين من خلال المحافظة على المال العام.
3- افتقار ديوان الرقابة المالية الاتحادي الى الدليل الذي يضمن معايير ومؤشرات عملية لبيان الرأي بشأن استيفاء او عدم استيفاء التقارير الرقابية والاجراءات التصحيحية المتخذة بشأن الملحوظات او المخالفات لتقليل الاجتهاد الشخصي للمدققين كما انها تعد مقياسا للمسؤولية الملقاة على عاتقهم .

**اما أهم التوصيات فكانت:**

1- ضرورة التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمتطلبات معيار الانتوساي ( 12 ) بصورة كاملة لما له من أهمية مباشرة في تعزيز قيمة ومنافع الديوان مما يؤدي الى احداث الفارق في حياة المواطنين.
2- العمل على تكثيف تواصل ديوان الرقابة المالية الاتحادي مع الإعلام والمجتمع المدني والمواطنين وان تكون أكثر قربا واكثر فاعلية وقدرة على تلبية مطالبهم وتوقعاتهم وبما يكفل بناء وعي بطبيعة عمله ودورة في المحافظة على المال العام من لدن طبقات المجتمع كافة.
3- السعي الى قيام مجلس الرقابة المالية الاتحادي في وضع دليل يتضمن معايير ومؤشرات حول التوقيت المناسب وكفاءة وكفاية الاجراءات التصحيحية المتخذة من الجهات الخاضعة للتدقيق بشأن المخالفات والملحوظات في التقارير الرقابية ليستعان به من المدققين التابعين لمساعدتهم في الحكم على مدى استيفاء او عدم استيفاء تلك الاجراءات لتقليل حالات الاجتهاد الشخصي وتحديد المسؤولية .

**Abstract:**

The research problem was summed up in the extent to which the Federal Financial Supervisory Board applied the INTOSAI Standard (12) (the value and benefits of the Supreme Audit Institutions in making a difference in the lives of citizens) and what are the obstacles faced by the regulatory agencies in achieving effective supervisory performance. From this came the main objective of the research In measuring the extent to which the Federal Office of Financial Supervision applies the INTOSAI Standard (12) in a way that contributes to enhancing the value and benefits of the Supreme Audit Institutions in making a difference in the lives of citizens.

**The research came out with several conclusions, the most important of which are** :

1. The Federal Office of Financial Supervision is committed to the requirements of INTOSAI Standard (12) to some extent (63.50%), according to the results of the factor analysis of the study's axes.
2. Weak communication of the Federal Financial Supervision Bureau with citizens, audio or video media, or on the social network regarding its work and the reports it issues, which leads to a lack of awareness on the part of all parties regarding the nature of the work of the Bureau and its role in making a difference in the lives of citizens by preserving public money.
3. The absence of a legal text in the Federal Financial Supervision Bureau law grants the head of the Bureau sufficient immunity during his tenure.

**As for the most important recommendations, they were :**

1. The necessity for the Federal Financial Supervision Bureau to fully comply with the requirements of the INTOSAI Standard (12) because of its direct importance in enhancing the value and benefits of the Bureau, which leads to making a difference in the lives of citizens.
2. Work to intensify the communication of the Federal Office of Financial Supervision with the media, civil society and citizens, and to be closer and more effective and able to meet their demands and expectations in a manner that ensures building awareness of the nature of its work and its role in preserving public money from all classes of society.
3. Work to add a legal text in the Federal Financial Supervision Bureau law that grants the chief of the board sufficient immunity during his tenure of his work duties to maintain independence and prevent the formation of pressures on the supervisory body.

**المقدمة :**

يُعّد وجود الاجهزة العليا للرقابة المالية الركن الاساس في بناء أي دولة بما لها من أهمية في الحفاظ على المال العام والمساهمة في تطوير الجهات الخاضعة للرقابة ونمو الاقتصاد ودعم استقراره وتطوير ورفع مستوى الأداء لمهنتي المحاسبة والتدقيق عن طريق مراقبة انشطة الإدارات الحكومية المكلفة بإدارة الأموال العامة وتقديم الخدمات الى شرائح المجتمع إذ إن هذه الاجهزة تقوم بالنيابة عن السلطات العليا في الدولة بممارسة اعمالها الرقابية عن طريق تزويدها بنتائج رقابتها وما افرزته من تشخيص وتحديد مكامن الخطر والقصور بوسائل اتصال فاعلة تتمثل بموجب تقارير مكتوبة على وفق قواعد ومواصفات ومعايير فنية تتضمن حصيلة ماجرى التوصل اليه من ملحوظات ومخالفات ووضع توصيات متعلقة بها لغرض اتخاذ القرارات التصحيحية بشأنها لرفع مستوى أداء الإدارات الحكومية ولا يتوقف دور هذه الاجهزة باصدار التقارير الرقابية بل يمتد الى تعقب ومتابعة نتائج تلك التقارير والحرص على تنفيذها وبذلك تصبح الاجهزة الرقابية الركيزة الاساسية التي تستند إليها السلطات العليا في الدولة (التشريعية والقضائية و التنفيذية ) .

ويُعّـد ديـوان الرقابـة الماليـة الاتحـادي فـي العـراق الجهـاز الاعلـى للرقابـة وهـو المسـؤول عـن تـدقيق الإدارات الحكوميـة فـي القطـاع العـام وتقـديم رأي مسـتقل حـول اسـتخدام الجهـات الخاضـعة لرقابتهـا للأمـوال ويتطلـع الـديوان الـى إحـداث الفـرق فـي حيـاة المـواطنين مـن خـلال العمليـات الرقابيـة التـي ينفـذها فـي الجهـات الخاضـعة للرقابـة مـن خـلال التـأثير الايجـابي الـذي يتمثـل فـي اصـدار تقـارير رقابيـة علـى وفـق المعـايير الدوليـة وذات قيمـة ومنفعـة عاليـة تساهم في الارتقاء بمستوى الأداء العام.

ومن هذا المنطلق ونظراً لما يشكله الالتزام بالمعايير الدولية من أثر ايجابي يتمثل في بث الثقة في المجتمع عن الموارد العامة الى كيفية الاستغلال الأمثل لتلك للموارد، جاءت هذه الدراسة لبيان مدى تأثير ديوان الرقابة المالية الاتحادي في احداث الفارق في الحياة المواطنين وفقا لمعيار الانتوساي 12 ( قيمة ومنافع الاجهزة العليا للرقابة في إحداث الفارق في حياة المواطنين ).

**المبحث الأول : منهجية البحث ودراسات سابقة**

**اولاً : مشكله البحث:**

يُعّد ديوان الرقابة المالية الاتحادي أعلى سلطة رقابية على المالي العام في العراق ولأجل الارتقاء بمستوى أدائه كان لا بد من تطبيق المعايير الدولية الصادرة عن منظمة الانتوساي وعليه يمكن صياغة مشكلة البحث بطرح التساؤلات الآتية:

1- ما مدى تطبيق ديوان الرقابة المالية الاتحادي لمعيار الانتوساي (12) (قيمة ومنافع الاجهزة العليا للرقابة المالية في إحداث فارق في حياة المواطنين)؟
2- ما هي المعوقات التي يعاني منها ديوان الرقابة المالية الاتحادي في تحقيق أداء رقابي فعّال؟
3- ما مدى ثقة اصحاب المصلحة (المواطنين) بأداء ديوان الرقابة المالية الاتحادي وكيفية تعزيز دوره الرقابي الفعّال لتحقيق الفارق في حياة المواطنين؟

**ثانياً : أهداف البحث:**

يمكن بيان أهداف البحث بالآتي:

1- قياس مدى تطبيق ديوان الرقابة المالية الاتحادي لمعيار الانتوساي (12) بما يساهم في تعزيز قيمة ومنافع الاجهزة العليا للرقابة المالية في إحداث الفارق في حياة المواطنين.
2- عرض الاطار النظري لاجهزة العليا لرقابة المالية والمحاسبة .
3- التعريف بالمنظمة الدولية لاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي ) والمعايير والمستويات التي تتضمنها وعرضها في ضوء اخر التحديثات التي طرأت عليها على وفق متطلبات العمل الرقابي.
4- التعرف على التحديات التي تواجه تطبيق معيار الانتوساي (12) وتقديم الاقتراحات والتوصيات التي من شأنها إعانة ديوان الرقابة المالية الاتحادي في تطوير اداءه فيما يتعلق بالمعايير الرقابية او فيما يتعلق بالطرق والاساليب المتبعة.

**ثالثاً : أهمية البحث:**

يكتسب البحث الأهمية من خلال:

1- اظهار أهمية الاجهزة العليا للرقابة المالية في إحداث الفارق في حياة المواطنين وبث الثقة في المجتمع عن طريق تعزيز المسائلة والشفافية والنزاهة في أداء الهيئات والمؤسسات الحكومية بصورة مستمرة بما يضمن تعزيز ادائها في المحافظة على المال العام مع تقديم افضل الخدمات.
2- اشاعة ثقافة الرقابة المالية عن طريق التواصل مع وسائل الإعلام لتوضيح قيمة ومنافع الاجهزة العليا للرقابة في حماية المال العام من الهدر والتبذير والسرقة.
3- فحص التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتطبيق معيار الانتوساس (12) وقدرته في إحداث الفارق في حياة المواطنين مما يحسن من عمل الديوان ويعزز ثقة المجتمع في الديوان وتكون مؤسسة يحتذى بها.
4- تساهم هذه الدراسة الى تحديد مواطن عدم تطبيق المعيار ووضع التوصيات اللازمة التي تؤدي الى تعزيز الالتزام بمتطلبات معيار (12) من معايير الانتوساي.

**رابعاً : فرضيات البحث:**

الفرضية الأولى: يطبق ديوان الرقابة المالية الاتحادي معيار الانتوساي 12 بشكل فعّال.
الفرضية الثانية: هنالك ثقة من أصحاب المصلحة بأداء ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

**خامساً : منهج الدراسة:**

اعتمدت الدراسة منهج دراسة الحالة (casestudy) وذلك لإنه منهج يتجه الى جمع البيانات المتعلقة بالظاهرة المدروسة سواء كانت فرداً أم مؤسسة أم نظاماً ومن خلال المعاينة والمعايشة الميدانية واللقاءات المباشرة بقصد الوصول الى حقائق عملية.

**سادساً : مجتمع البحث والعينة :**

1- **مجتمع البحث:** يتمثل بـ:

أ- بديوان الرقابة المالية الاتحادي بوصفه أعلى الجهاز الرقابي والمسؤول عن تنفيذ متطلبات معايير الانتوساي بعّده عضواً في منظمة الانتوساي.

ب- اصحاب المصلحة (المواطنين).

2- **عينة البحث:** تمثلت بـ:

أ- عينة البحث في المديرين العاميين ومعاوني المديرين العامين وخبراء ورؤساء الهيئات في دوائر التدقيق المركزية والاقسام ذات العلاقة في الديوان الخاصة بتنفيذ متطلبات معيار الانتوساي (12) ووضع المعايير والادلة والمؤشرات المتعلقة بها والعاملة في بغداد.

ب- تم إعداد استمارة الاستبانة وتوزيع 102 استمارة على اصحاب المصلحة (المواطنين).

**سابعاً : دراسات سابقة :**

| 1-دراسة (الموسوي/ 2017 ) | |
|---|---|
| **عنوان الدراسة** | **دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في متابعة تقاريرها الرقابية واثرها في تحقيق القيمة والمنفعة.** |
| **هدف الدراسة** | 1- التعريف بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ومهام عملها فضلا عن مناقشة معيار الانتوساي ( 12 ) بشأن قيمة ومنافع أجهزة الرقابة العليا.<br>2- الكشف عن الدور المهم الذي تضطلع به اجهزة الرقابة العليا في متابعة نتائج تقاريرها الرقابية عن طريق القاء الضوء على تجارب بعض الدول بهذا مجال. |
| **اهم الاستنتاجات** | 1- على الرغم من تعدد نماذج الاجهزة الرقابة العليا واختلاف درجة استقلاليتها وتفاوت صلاحيتها واختصاصاتها القانونية الا انها تتفق في تنفيذ مرحلة متابعة نتائج تقاريرها الرقابية لتحقيق أهداف رقابتها وابراز قيمتها ومنفعتها للمجتمع.<br>2- تُعّد التقارير الرقابية التي تصدرها اجهزة الرقابة العليا من اهم وسائل الاتصال مع الاصحاب المصلحة الاتصال نتائج رقابتها كما انها متنوعة تبعا للأهداف المتعلقة بكل نوع منها. |
| **أهم التوصيات** | دراسة امكانية إعداد خطة سنوية وفصلية على وفق اسس صحيحة تستند الى الطاقة البشرية المتاحة وعدد التقارير الصادرة فضلا عن التي لم تنجز متابعتها من سنوات السابقة. |

| 2-دراسة ( عبدالحسين / 2017 ) | |
|---|---|
| **عنوان الدراسة** | **مدى تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية ( الانتوساي ) في ديوان الرقابة المالية الاتحادي.** |
| **هدف الدراسة** | تهدف هذه الدراسة الى بيان مدى تطبيق ديوان الرقابة المالية الاتحادي للمعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية (الانتوساي) في تحسين أداء الوحدات الاقتصادية الخاضعة لرقابتها عند ممارسة اعمالها الرقابية. |
| **أهم الاستنتاجات** | وجود قصور في مضمون وعدد الادلة الرقابية الصادرة عن الديوان مقارنة بعدد ومضمون المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية ( الانتوساي ) في مجالات عديدة |

| | |
|---|---|
| | اهمها متطلبات معايير الأداء ومتطلبات معايير الالتزام ومتطلبات رقابة الجودة وان هناك تطور محدود في تطوير الادلة الرقابية الصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي على وفق مستجدات البيئة المحلية على وفق المعايير الدولية لمنظمة (الانتوساي) التي تخضع للتعديل والتطوير المستمر. |
| **أهم التوصيات** | 1- تكييف الادلة الرقابية المعمول بها حاليا في ديوان الرقابة المالية الاتحادي لتتوافق مع المعايير الدولية لمنظمة (الانتوساي) بحسب حاجة البيئة العراقية لتلك المعايير.<br>2- ضرورة تبني المعايير الدولية للمنظمة (الانتوساي) من ديوان الرقابة المالية الاتحادي على وفق خطة عمل محددة مسبقا كون ان ديوان الرقابة المالية الاتحادي عضوا في منظمة الانتوساي. |

**المبحث الثاني : الاجهزة العليا للرقابة المالية**

**1- تعريف الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة:**

عرفت المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على انها: كل هيأة في الدولة مهما كان اسمها او شكلها او تنظيمها تقوم بمقتضى القانون بممارسة الرقابة على الأموال العامة في هذه الدولة) (المبادئ التوجيهية الاوربية المتعلقة بتطبيق معايير الانتوساي، 1998: 3 ) وقد سميت بـ (العليا) دلالة على سمو مركزها وتميزها عن الرقابة المالية الاخرى من حيث السلطة القانونية لرقابتها ولاكتمال خصائصها وشموليتها اي تستمد قوتها من الدستور من دون الخضوع لسلطة تنفيذية كما ان كلمة ( الرقابة ) تدل على الوظيفة الإدارية التي تمارسها تلك الاجهزة التي بموجبها منحت الشخصية المعنوية اما فيما يتعلق بكلمة (المحاسبة ) وتعني ان الوظيفة الاساسية التي يقوم الجهاز هي التي تتبع فيها الاساليب المستخدمة في انشاء وحفظ او تحليل العمليات المالية في الوحدة الاقتصادية (المتوكل، 2007، 300 ).

وتعرف ايضا انها الهيئات الحكومية المستقلة، إذ يتم احداثها غالبا بمقتضى الدستور للإشراف على الايرادات والنفقات كافة التي تصرفها السلطة التنفيذية وتجيزها السلطة التشريعية، وتمارس هذه الاجهزة دوراً رقابياً خارجياً لأنها متمايزة مؤسسياً عن السلطتين التشريعية والتنفيذية، وتُعّد الاجهزة العليا من أهم أدوات مكافحة الفساد وتشكل وسيلة حماية حاسمة ضد اشكال الاحتيال وإساءة استعمال المال العام من الحكومة وتعمل بمثابة رقيب خارجي مسؤول عن المحاسبة عن الأموال العامة وعلى غرار اي مؤسسة مكافحة فساد، لن تصيب اي حظٍ من النجاح ما لم تحظَ بقدرٍ كافٍ من الاستقلال والتمويل والسلطة (IDEA:2014:34) .

وايضاً تعرف بانها هيأة عامة تابعة للدولة او منظمة تتجاوز نطاق الولاية الوطنية بغض النظر عن تسميتها او تركيبها او تنظيمها وتمارس نشاط الرقابة المالية العليا في الدولة او المنظمة المعنية تنفيذاً للقوانين او اللوائح الرسمية السائدة، التي تطبق هذا النشاط بصورة مستقلة سواء باختصاص قضائي او بدونه (براو، 2020،34).

وتعني ايضا القيام بتدقيق الحسابات ورفع النتائج فضلا عن انها تتحقق من تنفيذ اعتمادات الموازنة في الوجوه والاغراض التي اعتمدت من اجلها سلفاً، وفي حدود القواعد الموضوعة، وتهدف بشكل عام الى التحقق من عدم وجود اي هدر او تبذير للأموال العامة، والوقوف على نقاط الضعف والخلل لغرض علاجها وتفادي تكرارها (دليل الرقابة المالية للمنظمة العربية الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، 1996،10 )

ولكي تؤدي هذه الاجهزة وظيفتها يجب ان تتوفر لها جملة من المقومات والمستلزمات وفي مقدمتها ضمان استقلالها وحياديتها بالشكل الذي يمكنها من أداء مهامها وواجباتها بحرية دون الخضوع الى ضغوط من اي جهة كانت (محمود،2009: 33 ).

**2- اسباب ظهور الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة:** (الكفراوي،12،2010)

- الحفاظ على المال العام من التبذير والهدر او سوء التصرف وضمان كفاءة استخدامه.
- الرقابة على تنفيذ الموازنة من خلال الرقابة السابقة واللاحقة والمرافقة على الموازنة.
- توسع الرقابة المالية بسبب ازدياد دور الدولة الحديثة في المجالات الاقتصادية والاجتماعية المختلفة.

- وجـود فجـوة كبيـرة بـين الايـرادات والنفقـات العامـة فـي عـدد مـن القطاعـات الاقتصـادية ممـا يتطلـب مكافحـة فجـوة (العجـز) مـن خـلال السـيطرة علـى تلـك المـوارد وترشـيد الانفـاق وهـذا يتطلـب وجـود اجهـزة رقابيـة ذات كفـاءة عالية واستقلال مالي وإداري تؤدي مهمتها بحرية واستقلالية.
- تتولى مسؤولية الإشراف على حماية المصالح المالية للمواطنين.
- تعزيز قيم التشاركية في بناء وتطوير الدولة ومؤسساتها.
- مساءلة القطاعات الحكومية أمام الهيئات التشريعية والجمهور في إدارة الأموال العامة. ( براو , 2020 , 46)

**5- مهام الاجهزة العليا للرقابة المالية:** (موسوي، 2017، 25-26 )

طبقـا لمـا ورد فـي إعـلان ( ليمـا) فـإن المهـام الرقابيـة للاجهـزة العليـا يجـب ان يـنص عليهـا فـي الدسـتور والمهـام التفصـيلية يجـب ان يـنص عليهـا القـانون الخـاص بـالأجهزة الرقابيـة، وان هـذه المهـام تتطلـب قواعـد اساسـية تنظمهـا بحسـب الظـروف والمتطلبـات الخاصـة لكـل دولـة ومـن هـذا المنطلـق نجـد ان الاسـاس الدسـبتوري لمهـام الاجهـزة العليـا هـو مراقبـة الإدارة الماليـة للدولـة امـا المهـام الرقابيـة المنصـوص عليهـا فـي قـوانين هـذه الاجهـزة تتضـمن شـيء مـن الاخـتلاف بـين دولـة وأخـرى التـي يمكـن ان تكـون جوهريـة إلا انهـا تتفـق فـي العديـد مـن المهـام الرقابيـة التي يمكن بيانها بالآتي ( الارابوساي،2013، 16):

- الإشراف على المؤسسات الحكومية في الدولة طبقا للقوانين النافذة.
- الرقابة على المال العام لمنع استخدامه في غير الاغراض المخصصة له.
- البحث والكشف عن المخالفات المالية والمحاسبية والإدارية واتخاذ الاجراءات اللازمة بشأنها.
- الإشراف على القروض والمساعدات والمعونات والمنح الاجنبية النقدية والعينية ومتابعة عملية تحصيلها.
- استقبال الشكاوى التي يجري الابلاغ عنها لأوجه الفساد والقصور في النواحي المحاسبية والمالية.
- الرقابة على وحدات القطاع الاقتصادي ذات الميزانيات المستقلة وذات العلاقة بالأمور المالية.

فضـلا عـن ذلـك ان هنـاك العديـد مـن المهـام غيـر الرقابيـة التـي تمارسـها الاجهـزة العليـا للرقابـة الماليـة والمحاسـبية وتتمثل بالآتي: ( الاربوساي :2013، 16)

- تطوير الانظمة واللوائح والتعليمات.
- عقد الندوات والمؤتمرات المتخصصة.
- التعاون مع الاجهزة التشريعية والتنفيذية.
- التدريب ووضع المعايير والادلة والارشادات المهنية المتخصصة.
- التعاون مع المنظمات المهنية الاقليمية والدولية.

**6- استقلالية الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة :**

تُعّد اسـتقلالية الاجهـزة العليـا للرقابـة الماليـة مـن القضـايا الجوهريـة للرقابـة الماليـة العامـة وان اعتمـاد إعـلان ليمـا قـد شـكل معلمـاً مهمـاً لارسـاء الـدعامات الاساسـية لاسـتقلالية الأجهـزة العليـا التـي تـنص فـي قسـم (5) رقـم (1) (لا يمكـن للاجهـزة العليـا للرقابـة الماليـة ان تقـوم بمهامهـا بصـورة فعالـة وموضـوعية ألا اذا كانـت مسـتقلة عـن الجهـة الخاضـعة للرقابـة وفـي مـأمن مـن التـأثير الخـارجي ) وفضـلا عـن إعـلان مكسـيكو الـذي تـرجم بنجـاح دور الاجهـزة العليـا فـي ترسـيخ اركـان اسـتقلالية الرقابـة الماليـة العامـة وأعقبـه افـراد الجمعيـة العامـة للامـم المتحـدة رقـم A \66\209 حـول اسـتقلالية الاجهـزة العليـا للرقابـة الماليـة الـذي كـان وثبـة حيويـة للجهـود المبذولـة لتعزيـز اسـتقلالية الاجهـزة الرقابيـة ومـنح هـذا القـرار الاعتـراف العـالمي الـذي تسـتحق، بـل هـو أداة قويـة لتعزيـز الجهـود الراميـة لترسيخ الاستقلالية المنشودة (الاربوساي، 18،2017 ).

وقـد اشـار (إعـلان مكسـيكو بشـأن الاسـتقلالية، 2007: 1 ) والصـادر عـن المنظمـة الدوليـة للاجهـزة العليـا للرقابـة الماليـة الـى ضـرورة وجـود جهـاز اعلـى للرقابـة فـي الدولـة وتكـون اسـتقلاليته مضـمونه بمقتضـى القـانون كمـا شـدد علـى تمتـع ذلـك الجهـاز بالاسـتقلال الـوظيفي والتنظيمـي والمـالي للقيـام بمهامـه اللازمـة والمكلـف بهـا وعلـى وفـق ذلك يمكن بيان أوجه تلك الضمانات التي تبنتها ادبيات الرقابة عن طريق الآتي:

**1- الاستقلال التنظيمي:**

ويقصد بالاستقلال التنظيمي هو الاستقلالية عن السلطة التنفيذية إذ تُعّد الاستقلالية عن الحكومة من ابرز الضمانات اللازمة لاستقلالية الاجهزة الرقابية وهي تستهدف في الاساس حماية الجهاز من الوقوع تحت سيطرة او تأثير الجهات التنفيذية الخاضعة لرقابته (عطية، 2008: 69 ). وقد اشار إعلان ليما بشأن المبادئ الاساسية للرقابة المالية في القسم (5) الى ان هيئات الرقابة المالية يمكنها ان تقوم بمهامها بصورة موضوعية وفعّالة اذا كانت مستقلة عن الجهة الخاضعة للرقابة وتتمتع بالحماية ضد النفوذ الخارج عنها، كما يجب ان ينص دستور الدولة على انشاء الهيأة العليا للرقابة المالية (إعلان ليما،1977: 2) وهذا لا يعني وجود ضعف في العلاقة بين الجهاز الرقابي والسلطة التنفيذية لإن الاجهزة الرقابية تقوم بتوفير المعلومات التي تتعلق بتنفيذ الموازنة العامة للحكومة وخططها الاقتصادية والاجتماعية وعملها يتصل اتصالاً وثيقاً بعملية صنع القرارات واتخاذ السياسات والخطط المستقبلية (الكفراوي،2013: 55 ).

**2- الاستقلال الوظيفي:**

ويقصد بالاستقلال الوظيفي هو اعطاء الحرية الكاملة للاجهزة العليا لرقابة المالية فيما يتعلق بالموظفين العاملين بالجهاز من حيث التعيين والترقية والنقل وأي إجراءات اخرى تتعلق بأعمالهم (ابو هداف،2006: 81)

وقد اشار إعلان ليما في البنود 1،2،3 من القسم (6) على ضرورة استقلال اعضاء وموظفي الاجهزة العليا للرقابة المالية إذ ورد بمقتضاه ما يأتي:

ان استقلال الاجهزة العليا للرقابة المالية مرتبط ارتباطاً غير قابل للفصل باستقلال اعضائها والاعضاء هم الاشخاص الذين يجب عليهم وضع القرارات للاجهزة العليا للرقابة المالية واستقلال الاعضاء الذي يجب ان يكفله الدستور كما ان إجراءات اقالتهم من وظائفهم يجب ان ينص عليها الدستور بالشكل لا يؤدي الى الاضعاف من استقلالهم وان اجراء تعيين الاعضاء وأقالتهم من منصبهم يعتمد البنية الدستورية لكل بلد اما بخصوص ممارسة وظائفهم فإن مدققي الاجهزة العليا للرقابة المالية يجب ان لا يتعرضوا اثناء ذلك لضغوط من الجهات الخاضعة للرقابة كما انه لا يمكن ان يكونوا خاضعين ولا تابعين لتلك الجهات.

3- **الاستقلال المالي:**

ويقصد بالاستقلال المالي هو قيام الاجهزة العليا للرقابة المالية بإعداد ميزانية مستقلة واعتمادها مباشرة من السلطة التشريعية دون تدخل من السلطة التنفيذية والمتمثلة في وزارة المالية وان تعطي الصلاحيات للإدارة العليا بالاجهزة الرقابيةعلى تنفيذ ميزانية اجهزتها، وتُعّد استقلالية الاجهزة العليا للرقابة المالية استقلالية غير تامة ان وجدت أية عراقيل تحد من إجراء اعتماد ميزانيتها على أكمل وجه (ابو هداف، 2006، 75-76 ).

وقد حدد القسم (7) من المبادئ الاساسية لإعلان( ليما ) على أهمية الاستقلال المالي على النحو التالي:

- يجب ان تكون الاجهزة العليا للرقابة المالية مزودة بالوسائل المالية التي تمكنها من القيام بأعمالها على أكمل وجه.
- يجب ان تكون الاجهزة العليا للرقابة المالية مخولة بأن تستعمل ضمن حدود مسؤوليتها الاعتمادات المخصصة لها من الميزانية التقديرية للدولة.
- يجب ان تكون الاجهزة العليا للرقابة المالية مخولة بأن تطلب مباشرةً من الجهة المختصة باعتماد الميزانية التقديرية للدولة بأن تمنحها الاعتمادات المالية اللازمة.

(اعلان ليما : 1977 :12) .

**7- أنواع الرقابة التي تمارسها الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة:**

على وفق معايير الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (100) تنفذ الاجهزة العليا للرقابة عادة ثلاثة انواع من الرقابة وهي: الرقابة المالية ورقابة الالتزام (الامتثال) ورقابة الأداء ويحتاج المراقب الى فهم الاختلاف بين المهمات الرقابية الثلاث:

**1- الرقابة المالية:**

تحدد الرقابة المالية والتدقيق المالي في ما اذا كانت المعلومات المالية المعروفة تتطابق مع اطار إعداد التقارير المعمولة بها والاطار التنظيمي. يبحث المراقب في الرقابة المالية عن البيانات المغلوطة والأخطاء التي لها تأثير جوهري على المعلومات الواردة في القوائم المالية ويقصد بالبيانات المغلوطة او الاخطاء الجوهرية الاشياء التي ستجعل الافراد الملمين بموضوع الرقابة الماماً متوسطاً يغيرون آرائهم حول الاقرارات الواردة

بـالقوائم الماليـة بعّـد الاصـل والمحـور المركـزي التقليـدي لتـدقيق القطـاع العـام فـي الإنمـوذج العـام للمـدققين، ويركـز التـدقيق المـالي علـى الحسـابات والإدارات الحكوميـة مـن اجـل تقـديم الحكـم بشـأن دقـة ونزاهـة البيانـات الماليـة فـي دوائـر الحكومـة. نظـرا لإن مـن المسـتحيل التحقـق مـن كـل معاملـة منفـردة، يسـتخدم المـدققون اسـتراتيجيات مثـل تقنيـات العينـات او فحـص النظـام المـالي للمؤسسـة الخاضـعة للتـدقيق للوصـول الـى الحكـم التقـديري. المهـارة الاساسية اللازمة للرقابة المالية هي معرفة المحاسبة. (براو، 2020: 100).

**2- رقابة الالتزام (الامتثال):**

تُعّـد رقابـة الالتـزام (الامتثـال) تقويمـاً مسـتقلاً لمـدى التـزام موضـوع معـين بالمرجعيـات المعمـول بهـا والمحـددة كمعـايير سـواء أكانـت قـوانين أم تشـريعات أم التعليمـات فهـي تركـز علـى الحصـول علـى أدلـة كافيـة وملائمـة بخصـوص الالتـزام بتلـك المعـايير. وان الهـدف مـن رقابـة الالتـزام فـي القطـاع العـام هـو تمكـين الاجهـزة العليـا للرقابـة الماليـة مـن تقيـيم مـدى التـزام هيئـات القطـاع العـام بالمرجعيـات التـي تحكمهـا وذلـك عـن طريـق إعـداد التقـارير عـن مـدى التـزام الهيـأة الخاضـعة للرقابـة بالمعـايير الموضـوعة وقـد تتفـاوت التقـارير بـين الآراء المقتضـبة والاشـكال المختلفـة مـن الاسـتنتاجات المعروضـة وذلـك بشـكل قصـير او طويـل وقـد تعنـي برقابـة الالتـزام النظاميـة او الانضـباط. بينمـا تشـكل رقابـة الالتـزام النظاميـة محـط تركيـز رئـيس لرقابـة الالتـزام فقـد يكـون الانضـباط وثيـق الصـلة بالموضـوع نظـراً لسـياق القطـاع العـام إذ توجـد توقعـات معينـة بخصـوص الإدارة الماليـة وسـلوك المـوظفين وتبعـا لتفـويض الاجهـزة العليـا للرقابـة الماليـة والمحاسـبة وقـد تـدفع رقابـة الالتـزام الاجهـزة العليـا للرقابـة الماليـة والمحاسـبة ذات الصـلاحيات لاصـدار الاحكـام والعقوبـات ضـد المسـؤولين عـن إدارة الأمـوال العامـة وبعـض الاجهـزة العليـا للرقابـة الماليـة والمحاسـبة مكلفـة باحالـة الوقـائع الخاضـعة للمقاضـاة الجنائيـة الـى السـلطات القضائية (الانتوساي : 2003 :معيار400 ).

**3- رقابة الأداء:**

تُعّـد رقابـة الأداء حديثـة نسـبياً إذ ظهـرت خـلال الاربعـين سـنة الماضـية ويشـار اليهـا بعبـارة القسـمة مقابـل المـال " او ثلاثـي " الاقتصـاد والكفـاءة والفاعليـة وتعـرف رقابـة الأداء علـى انهـا عمليـة مسـتقلة وموضـوعية وموثوقـة للتأكـد مـن ان تعهـدات الحكومـة او انظمتهـا او برامجهـا او عملياتهـا او انشـطتها تعمـل علـى وفـق مبـادئ الاقتصـاد والكفـاءة والفاعليـة ويتمثـل الهـدف الـرئيس لرقابـة الأداء فـي تعزيـز الحوكمـة الاقتصـادية والفعالـة والكفـاءة بصـورة بنـاءة كمـا تسـاهم فـي تحسـين الشـفافية والمسـائلة، وتسـعى رقابـة الأداء الـى تقـديم معلومـات وتحليـلات ورؤى جديـدة وتوصـيات للتحسـين عنـدما يكـون ذلـك ملائمـا وتقـدم رقابـة الأداء معلومـات او قيمـة جديـدة مـن خـلال مـا يـأتي: (الانتوساي : 2013 :معيار300)

- تقديم رؤى تحليلية جديدة (تحليل اوسع او وجهات نظر جديدة ).
- تقديم رأي او استنتاج مستقل ورسمي استناداً الى ادلة الرقابة.
- تقديم التوصيات استناداً الى تحليل نتائج الرقابة.
- تمكين اصحاب المصلحة المختلفين من الاطلاع على المعلومات الحالية بصورة افضل.

**المبحث الثالث : معيار الانتوساي 12**

**1- مفهوم معيار الانتوساي (12) :**

اسـتنادا الـى المعـايير الصـادرة عـن المنظمـة الدوليـة للاجهـزة العليـا للرقابـة الماليـة والمحاسـبة تُعّـد الرقابـة علـى القطـاع الحكـومي عـاملاً مهمـاً فـي إحـداث الفـارق فـي حيـاة المـواطنين والعمليـات الرقابيـة التـي تقـوم بهـا الاجهـزة العليـا للرقابـة الماليـة علـى الهيئـات الحكوميـة وهيئـات القطـاع العـام لهـا تـأثير ايجـابي فـي بـث الثقـة للمـواطنين فـي المجتمـع لإنهـا توجـه المسـؤولين عـن إدارة هـذه المـوارد العامـة الـى كيفيـة اسـتغلالها ومـن شـأن هـذه التوعيـة ان تعـزز مـن القيـم المرغوبـة وتؤكـد علـى آليـات المسـاءلة وهـو مـا يـؤدي بـدوره الـى اتخـاذ القـرارات بكفـاءة اكبـر وفيمـا يـتم الإعـلان عـن نتـائج الرقابـة التـي تقـوم بهـا الاجهـزة العليـا للرقابـة حتـى يكـون المـواطن مخـولاً بمسـائلة المسـؤولين عـن المـوارد العامـة وبهـذه الطريقـة تعمـل الاجهـزة العليـا للرقابـة الماليـة والمحاسـبة علـى الارتقـاء بكفاءة وفاعلية وشفافية الإدارة الحكومية (الانتوساي :2013 :معيار12)

ان الخطـر الكـامن فـي هيئـات القطـاع العـام هـو ان يكـون هنـاك احتمـال سـوء اسـتغلال السـلطة والمـوارد ممـا يـؤدي الـى ضـعف الثقـة ومـا يمكـن ان يقـوض جـوهر النظـام الـديمقراطي ذاتـه ولـذلك يجـب بنـاء الثقـة القائمـة علـى اسـاس

احقية المواطن في مسائلة من يمثله لذلك يكون من المهم وجود جهاز اعلى للرقابة المالية والمحاسبة يتسم بالاستقلالية والفاعلية والمصداقية للتدقيق على إدارة واستغلال الموارد العامة. (عبد الجفال، 2017: 14 )

ويُعّد معيار الانتوساي (12) هو احد المعايير التي تشغل المستوى الثاني والخاص بمتطلبات العمل الاساس لتلك الاجهزة وان ظهور المعيار نتيجة فكرة طرحت في مؤتمر (الانكوساي ) في مكسيكوستي سنة 2007 واجتمع بعد ذلك مجموعة العمل المكلفة بالموضوع أول مرة سنة (2009) في جنوب افريقيا لوضع إطار عام للتعريف بقيمة ومنافع الاجهزة العليا مع التركيز على وضع المتطلبات الاساسية للتعريف في مؤتمر (الانكوساي ) العشرون الذي عقد في مدينة (جوهانسبرغ) بجنوب افريقيا في سنة (2010) إذ نوقشت فيه ورقة العمل الخاصة بهذا الموضوع ويُعّد هذا المؤتمر احد اللحظات التاريخية الرئيسة في تاريخ منظمة (الانتوساي) الذي أكد فيه على ان وجود منظمة الانتوساي هو من أجل تحقيق نتائج ملموسة في حياة المواطنين ووضع الاستراتيجيات والأليات والموارد من أجل تحقيق هذا الهدف، ويضمن هذا الهدف مناقشة هذا الموضوع بشأن قيمة ومنافع الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الذي تم المصادقة عليه في مؤتمر (الانكوساي ) الواحد والعشرين في سنة (2013) بعّد ان الاجهزة العليا تمثل احد الاعمدة المهمة بالنسبة للانظمة الديمقراطية في بلدانها إذ تقوم بدور محوري في تعزيز أداء القطاع العام وتأكيداً على أهمية مبادئ الحوكمة والشفافية والمساءلة، وإذ اعترفت منظمة الانتوساي بوجود حاجة متزايدة في توضيح القيمة والمنافع التي يجب ان توفرها الاجهزة العليا نتيجة الاهتمام المتزايد من اصحاب المصلحة في الداخل والخارج بالخدمات الرقابية المتنوعة والمتزايدة التي توفرها (الموسوي،2017: 43).

وقد تضمن مؤتمر الانتوساي 2010 مجموعة من الاستنتاجات اهمها: (الموسوي:2017 :44)

1- دور الاجهزة العليا والمتمثل في دعم الديمقراطية والمساعدة في الإشراف البرلماني لضمان الانفاق السليم للاموال المخصصة للمواطنين والمجتمع المدني.
2- هناك ضرورة متزايدة لتمتع الاجهزة الرقابة العليا بالاستقلال المالي والوظيفي.
3- يجب ان تركز الاجهزة العليا بشكل اكبر على احتياجات المواطنين لضمان ان يكون لعملها تأثير ايجابي في حياتهم.
4- التأكيد على أهمية الاطلاع على التقارير والاستنتاجات الايجابية من أجل تحسين فاعلية التواصل للاجهزة العليا.
5- يجب توجيه العقوبات الملائمة كجزء من توجيهات الاجهزة العليا وان يكون تنفيذ هذه العقوبات جزءاً من عملية المتابعة.

كما اصدر المؤتمر عدد من التوجيهات أهمها:

1- أهمية التأكيد على استقلالية الاجهزة العليا للرقابة المالية وذلك من خلال وضع اطار دستوري او قانوني يدعو الى ارساء المهمة الرقابية الشاملة وبناء القدرات المؤسساتية للاجهزة العليا لغرض توفير الاستقلال المالي والتنظيمي.
2- أهمية العمل على تنفيذ اطار المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية لضمان توفير مجموعة من المعايير المثلى لرقابة القطاع العام.
3- ضرورة ابراز قيمة الاجهزة الرقابية وفوائدها لانها ذات أهمية بالنسبة للانظمة الديمقراطية في بلدانها للقيام بدور محوري في تعزيز أداء القطاع العام من خلال التأكيد على أهمية مبادئ الحوكمة والشفافية والمساءلة.
4- تشجيع التعاون بين الاجهزة العليا للرقابة المالية والسلطات التشريعية والقضائية من أجل تعزيز المساءلة وفرض العقوبات الإدارية.

**2- أهمية معيار انتوساي (12):**

1- إحداث تأثير ايجابي يتمثل في بث الثقة في المجتمع.
2- توجه عقول القائمين على إدارة الموارد العامة الى كيفية استغلال تلك الموارد.
3- يكون المواطن مخولاً بمساءلة المسؤولين على إدارة الموارد العامة.
4- العمل على الارتقاء بكفاءة وفاعلية ومسائلة وشفافية الاجهزة الحكومية.

5- استجابة الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة للتحديات التي يواجهها المواطن والتوقعات المختلفة لاصحاب المصلحة والمخاطر الناشئة التي تجري فيها عمليات الرقابة المالية.
6- تقيم الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة حواراً صادقاً مع اصحاب المصلحة تبين من خلاله ان عملها يسهل الارتقاء بالقطاع العام وهذا ما يتيح للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ان تكون مصدراً موثوقاً وهذا ما يدعم التغيير المفيد في القطاع العام.

**3- أهداف ومبادئ معيار انتوساي (12):**

تعمل الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على وفق مهام ونماذج مختلفة وان معيار الانتوساي (12) يهدف الى تمكينها من السعي نحو نقل وتعزيز القيمة والفائدة التي يستطيعون تقديمها لتحقيق كفاءة عالية ومسائلة وفاعلية وشفافية من أجل تحقيق أهداف التنمية الوطنية في إحداث الفارق في حياة المواطنين وتحسين معيشتهم ( براو، 2020: 779)

ويضم معيار الانتوساي (12) أهداف ومبادئ تتمثل بالآتي (الانتوساي :2013:المعيار12)

1- تعزيز المساءلة والشفافية والنزاهة في الهيئات الحكومية والقطاع العام.
2- التأكيد على قوة ارتباطها بالمواطنين والبرلمان واصحاب المصلحة.
3- ان تكون مؤسسات إنموذجية يُحتذى بها.

وعلى هدي ما سبق سوف يتم التناول والتركيز على الهدف الثاني في معيار الانتوساي (12 ) بشأن قيمة ومنافع الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التي تخص التأكيد على قوة ارتباطها بالمواطنين والبرلمان واصحاب المصلحة . في المحور التالي .

**التأكيد على قوة ارتباطها بالمواطنين والبرلمان واصحاب المصلحة**

على الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ان تؤكد على قوة تواصلها من خلال التجاوب بشكل مناسب مع تحديات المواطنين وما ينتظره منها اصحاب المصلحة والمخاطرة الناشئة واالبيئات المتغيرة التي تجري فيها عمليات الرقابة المالية ولتكون صوت ذي مصداقية لإحداث تغيير بناء فمن المهم ان تتبنى الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة فهماً جيداً للتطورات في القطاع العام على نطاق اوسع واجراء حوار هادف مع اصحاب المصلحة حول كيفية عمل الجهاز بطريقة تسهل من عملية الارتقاء بالقطاع العام (معيار الانتوساي (12)، 2013: 8 )

**4-فوائد مشاركة الاجهزة العليا مع المواطنين واصحاب المصلحة:**

- يمكن الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ان تتعلم من خبرة المجتمع المدني ومنهجياته لتتبع الأموال العامة.
- ينبغي للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تقديم معلومات ذات صلة بالمواطنين للمشاركة فيها والمطالبة بالمساءلة.
- ينبغي للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ان تقدم معلومات التدقيق بشكل يسهل الوصول اليها لغير المتخصصين.
- ينبغي للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة العمل مع المواطنين لبناء معرفة القراءة والكتابة لدى المواطنين بشأن الإدارة المالية والرقابة.
- ينبغي للمواطنين ومنظمات المجتمع المدني مساعدة الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على تحديد المجالات المحتملة لسوء الإدارة وعدم الكفاءة والفساد.
- يمكن للمواطنين المساهمة في عملية التدقيق بالمعلومات ذات الصلة.
- يمكن لمنظمات المجتمع المدني المشاركة في عملية التدقيق من خلال توفير المعرفة والخبرة الفنية في مجالات محددة (مثل التعليم والصحة والبيئة).
- يمكن لمنظمات المجتمع المدني من اجراء تحقيقات تكميلية حول نتائج التدقيق.
- يمكن للمواطنين ومنظمات المجتمع المدني من ممارسة الضغط على الهيئات التشريعية والتنفيذية لغرض تنفيذ التوصيات.

- يمكـن للمـواطنين ومنظمـات المجتمـع المـدني المسـاعدة فـي مراقبـة ومتابعـة المـدير التنفيـذي لتقـارير التـدقيق والقرارات اللاحقة التي اتخذتها اللجان البرلمانية.
- يمكـن للمـواطنين ومنظمـات المجتمـع المـدني مـن أداء دور رقـابي علـى تعيـين سـلطات الاجهـزة العليـا للرقابـة المالية والمحاسبة لتعزيز استقلاليتها المؤسسية كالآتي: (Lyabarskg et al., 2013:30)

❖ **وفيمـا يـأتي مبـادئ معيـار الانتوسـاي (12) تحـت هـدف (التأكيـد علـى قـوة ارتباطهـا بـالمواطنين والبرلمان واصحاب المصلحة):**

**المبدأ الأول: التجاوب مع البيئات المتغيرة والمخاطر الناشئة:**

تُعّـد إدارة المخـاطر عنصـراً رئيسـاً لإدارة اسـتراتيجية الاجهـزة العليـا لأنـه يـؤثر بشـكل غيـر مباشـر علـى تحقيـق الجهـاز رقابـة اعلـى لأهدافـه وغاياتـه ويؤكـد المعيـار الـدولي (12) علـى الحاجـة لإدارة المخـاطر الفعّالـة فـي الجهـاز الأعلـى للرقابـة الـذي يؤكـد علـى أهميـة النظـر الـى الاجهـزة علـى انهـا موثوقـة وجـديرة بالثقـة ويجـب تقيـيم المخـاطر بشـكل دوري ومـن ثـم يتعـين علـى الاجهـزة العليـا للرقابـة ادخـال آليـات فعّالـة للتعامـل مـع المخـاطر وعـدم اليقـين وتجنـب التهديـدات وتحقيـق التـأثير الضـار والمحتمـل لمـواطن الضـعف الداخليـة ( الانتوسـاي : دليـل الإدارة الاستراتيجية للجهاز الأعلى للرقابة، 2020: 102)

وقد اشار هذا المبدأ الى مجموعة من التوجيهات التي يجب ان تقوم بها الاجهزة العليا للرقابة وهي كالآتي:

1 - علـى الاجهـزة العليـا للرقابـة الماليـة والمحاسـبة ان تكـون علـى بينـة مـن توقعـات اصـحاب المصـلحة وان تتجاوب معها بحسب الاقتضاء في الوقت المناسب وبدون المساس بإستقلالها.

2 - علـى الاجهـزة العليـا للرقابـة الماليـة والمحاسـبة ان تتجـاوب خـلال وضـعها لبرنـامج عملهـا بالشـكل المناسـب مـع القضايا الرئيسة التي تؤثر على المجتمع.

3 - تقـوم الاجهـزة العليـا للرقابـة الماليـة والمحاسـبة بتقيـيم المخـاطر المتغيـرة فـي بيئـة الرقابـة الماليـة والتجـاوب معها في الوقت المناسب من خلال تعزيز آليات لمعالجة المخالفات المالية والاحتيال والفساد.

4 - علـى الاجهـزة العليـا للرقابـة الماليـة والمحاسـبة ان تضـمن وضـع توقعـات اصـحاب المصـلحة والمخـاطر الناشئة في الحسبان عند وضع الخطط الاستراتيجية وخطط الرقابة بحسب الاقتضاء.

5 - ينبغـي ان تواكـب الاجهـزة العليـا للرقابـة الماليـة والمحاسـبة المسـائل ذات الصـلة التـي تجـري مناقشـتها فـي المحافل المحلية والدولية والمشاركة في تلك المحافل.

6 - تؤسـس الاجهـزة العليـا للرقابـة الماليـة والمحاسـبة آليـات جمـع المعلومـات وصـنع القـرار وقيـاس الأداء لتعزيـز صلتها بأصحاب المصالح.

**المبدأ الثاني: التواصل الفعال مع اصحاب المصلحة:** ( الانتوساي: أطار عمل قياس الأداء: 2016، 173)

ان تواصـل الاجهـزة العليـا للرقابـة الماليـة والمحاسـبة مـع المصـلحة واحـدا مـن أهـم الأهـداف الاساسـية للاجهـزة العليـا للرقابـة الماليـة والمحاسـبة كـدليل علـى أهميتهـا لأصـحاب المصـلحة وذلـك لضـمان فهـم عمـل رقابـة الاجهـزة العليـا للرقابـة الماليـة والمحاسـبة ونتائجهـا ويجـب ان يـتم ذلـك بطريقـة تعـزز معرفـة وفهـم اصـحاب المصـلحة لـدور ومسـؤوليات الاجهـزة العليـا للرقابـة الماليـة والمحاسـبة بعّـدها مراقـب مسـتقل للقطـاع العـام وتلتـزم الاجهـزة العليـا للرقابـة الماليـة والمحاسـبة فـي تحديـد أصـحاب المصـلحة ذي الصـلة وتطـوير عمليـة اتصـالات اسـتراتيجية وكمـا يُعّـد ملائمـة اللغـة والصـيغة التـي تسـتخدمها الاجهـزة العليـا للرقابـة الماليـة والمحاسـبة مـع اصـحاب المصـلحة امـراً مهمـاً فضـلا عـن ذلـك يجـب ان يكـون القـانون او اللـوائح الوطنيـة للاجهـزة العليـا للرقابـة الماليـة والمحاسـبة تتبـع السـلطة التشـريعية والجهـات العامـة الاخـرى وان تنشـر اهـم نتـائج الرقابـة الخاصـة بهـا. ويشـمل اصـحاب المصـلحة فـي الاجهـزة العليـا للرقابـة الماليـة والمحاسـبة بحسـب توجيهـات الانتوسـاي "نشـر وتعزيـز قيمـة وفوائـد الاجهـزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة":

- السلطة التشريعية
- السلطة التنفيذية
- الجهات الخاضعة للرقابة
- السلطة القضائية
- وسائل إعلام
- المواطنون

- مجموعة المصالح الخاصة بما في ذلك منظمات المجتمع المدني
- الاكاديميون
- الاجهزة الرقابية النظيرة والمنظمات الدولية

ولقد أشار معيار الانتوساي (12) في هذا المبدأ الى جملة من التوجيهات التي تؤكد على أهمية التواصل الفعّال مع اصحاب المصلحة وهي كالآتي:

4- على الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ان تتواصل بطريقة تزيد من معرفة اصحاب المصلحة وفهم دور ومسؤليات الجهاز بصفته مدقق مالي مستقل للقطاع العام.
5- ينبغي ان تساهم اتصالات الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بأصحاب المصلحة في التوعية بالحاجة الى ترسيخ الشفافية والمساءلة في القطاع العام.
6- ينبغي ان تتواصل الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مع اصحاب المصلحة لضمان فهم عمل الرقابة المالية وما تخرج به من نتائج.
7- على الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ان تتفاعل بالشكل المناسب مع وسائل الإعلام من أجل تسهيل التواصل مع المواطنين.
8- تنخرط الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مع اصحاب المصلحة مع الاعتراف بأدوارها المختلفة والاهتمام بوجهات نظرها دون المساس بأستقلال الجهاز.
9- على الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ان تقوم بإجراء تقييم دوري للتعرف على رأي اصحاب المصلحة حول ما اذا كان الجهاز يتواصل بشكل فعّال ام لا.

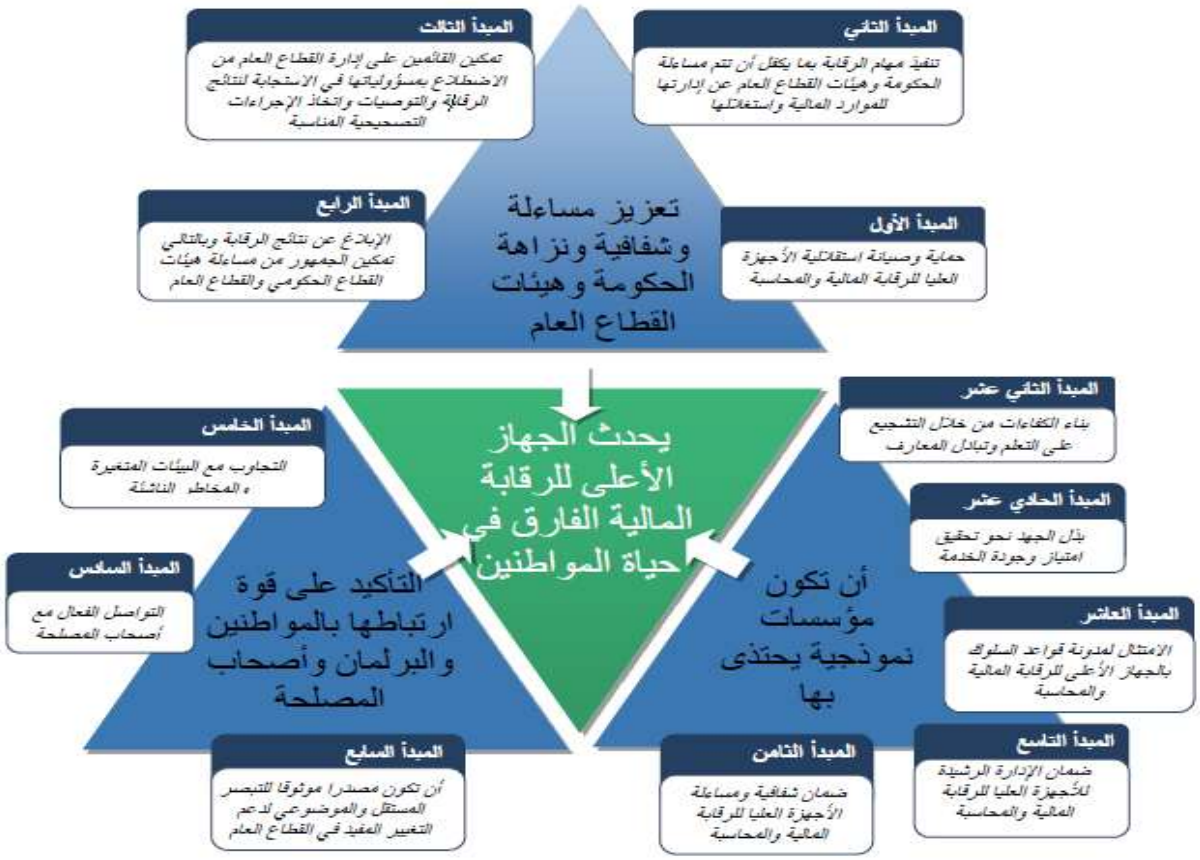
**المبدأ الثالث: ان تكون مصدراً موثوقا للتبصر المستقل والموضوعي لدعم التغيير المفيد في القطاع العام**

يجب ان ينظر الى الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على انها مصدر موثوق للتبصر المستقل والموضوعي لدعم التغيير المفيد في القطاع العام وبين هذا المبدأ ممارسات الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الانتشار في المجتمع والتوعية العامة بأدوارها وعملها ونتائجها فضلا عن كيفية مساهمتها في تعزيز المساءلة في القطاع العام. وقد اشار المبدأ الى توجيهات عدة وهي كالاتي:

1- على الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ان يستند عملها الى الحكم المهني المستقل والتحليل السليم والقوي.
2- تساهم الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في النقاش حول التحسينات في القطاع العام دون المساس بإستقلالها.
1- تستقل الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بوصفها شريك نشط في مهنة الرقابة على القطاع العام محلياً ودولياً.
2- على الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة اجراء تقييم دوري للتعرف على اصحاب المصلحة وما اذا كانو يعتقدون ان لها دور فعّال ومساهمة في تحسين القطاع العام ام لا.
3- ينبغي ان تتعاون الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة دولياً داخل الانتوساي ومع المنظمات المهنية الاخرى ذات الصلة من أجل تعزيز دور المجتمع في معالجة القضايا المتصلة بالرقابة على القطاع العام.

يجب ان تكون الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة جديرة بالثقة وان تعتمد في مصداقيتها إنها مؤسسات مستقلة مختصة ومساءلة عن عملياتها وحتى يتحقق ذلك لا بد ان تكون الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة قدوةً ومثالاً يُحتذى بها.

(معيار الانتوساي (12) قيمة ومنافع الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، مصدر سابق، ص9)




الشكل (1)

المبادئ الاثني عشر لقيمة ومنافع الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في ظل كل هدف من الأهداف الثلاث

(المصدر:معيار الانتوساي 12، 2013، ص 14)

**المبحث الرابع : تحليل نتائج البحث**

يقدم الباحثون في هذا المبحث عرضاً تحليلاً للبيانات من خلال اعتماد إستمارة الفحص (الإستقصاء) التي تم إعدادها على وفق معيار الانتوساي ( 12 ) مقسمة الى ثلاثة محاور التي تضم تسعة وستون فقرة موزعة على اثني عشر متغيراً، اذ يتم التأشير فيما اذا كانت الفقرات (مطبقة كلياً وموثقة كلياً، مطبقة كلياً وموثقة جزئياً، مطبقة جزئيا وموثقة كلياً، مطبقة جزئياً وموثقة جزئياً، غير مطبقة وغير موثقة في ديوان الرقابة المالية الإتحادي (عينة البحث) لتشخيص مدى فاعلية تطبيق معيار الانتوساي 12، وتم توزيع (57) استمارة فحص على دوائر التدقيق المركزية والاقسام ذات العلاقة بمتطلبات تطبيق المعيار، وتم استخدام برنامج (SPSS-24) لتحليل النتائج من خلال ايجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف لتحليل العامل المؤثر (التحليل العاملي) لمحاور المعيار في الديوان على الدرجة الكلية لكل متغير. اما الترتيب فتم اعتماد المتغير الأقل معامل اختلاف تدريجياً.

**1- المعلومات الشخصية:**

جدول (1) توزيع عينة الدراسة بحسب المتغيرات الاجتماعية

| المتغير الاجتماعي | الفئات | العدد | النسبة |
|---|---|---|---|
| النوع الاجتماعي | ذكور | 44 | 77.2 |
| | اناث | 13 | 22.8 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | المجموع | 57 | 100 |
| عنوان الوظيفة | مدير عام | 3 | 5.2 |
| | معاون مدير عام | 9 | 16 |
| | رئيس هيئة | 30 | 52.6 |
| | مدير قسم | 8 | 14 |
| | خبير | 7 | 12.2 |
| | المجموع | 57 | 100 |
| المؤهل العلمي | بكلوريوس | 5 | 808 |
| | دبلوم عالي | 1 | 1.8 |
| | ماجستير | 17 | 29.8 |
| | دكتوراه | 34 | 59.6 |
| | المجموع | 57 | 100 |
| التخصص العلمي | محاسبة | 52 | 91.1 |
| | إدارة أعمال | 1 | 1.8 |
| | قانون | 1 | 1.8 |
| | اخرى | 3 | 5.3 |
| | المجموع | 57 | 100 |
| عدد سنوات الخدمة (سنة) | أقل من 3 | 1 | 1.8 |
| | 6 – 3 | - | - |
| | 9 – 7 | 8 | 10.5 |
| | 10 فاكثر | 50 | 87.7 |
| | المجموع | 57 | 100 |
| عدد الدورات التدريبية | ولا دورة | - | - |
| | دورة واحدة | - | - |
| | دورتان | 2 | 3.5 |
| | ثلاث دورات | 5 | 8.8 |
| | 4 فأكثر | 50 | 87.7 |
| | المجموع | 57 | 100 |

المصدر: من إعداد الباحثون استناداً الى برنامج التحليل الإحصائي SPSS-24

**2-اختبارات البيانات:**

**صدق وثبات مقياس استمارة الفحص باستخدام الفا كرونباخ alpha cronback**

معامل الفا كرونباخ (Cronbach's alpha) هو أحد مقاييس الثبات الأكثر شيوعاً في الدراسات السابقة، ويتم استخدامه لتقييم ثبات الإتساق الداخلي لإجابات أفراد العينة من حيث فقرات استمارة الفحص، وأن قيمة الفا كرونباخ تكون موجبة إذ تتراوح من 0 إلى 1، وهنالك إجماعاً من الكتّاب بأن القيمة المقبولة تكون أكبر أو يساوي (0.60)، من خلال نتائج استمارة الفحص وضحت صدقها وثباتها في محاورها.

الجدول (2 ) معامل الفا كرونباخ لثبات وصدق مقياس استمارة الفحص

| المتغير | قيمة الفا كرونباخ α | مقياس الثبات $=\sqrt{\alpha}$ | عدد المجاميع |
|---|---|---|---|
| حماية وصيانة استقلال الأجهزة العليا | 0.727 | 0.853 | 9 |
| تنفيذ مهام الرقابة | 0.777 | 0.881 | 8 |
| تمكين القائمين على إدارة القطاع العام | 0.803 | 0.896 | 6 |
| الإبلاغ عن نتائج عملية الرقابة | 0.728 | 0.853 | 3 |
| المحور الأول: تعزيز المساءلة والشفافية | 0.669 | 0.818 | 26 |
| التجاوب مع البيئات المتغيرة | 0.871 | 0.893 | 6 |
| التواصل الفعال مع أصحاب المصلحة | 0.760 | 0.872 | 7 |
| الديوان مصدر للتبصر المستقل | 0.657 | 0.810 | 5 |
| المحور الثاني: حرص الديوان على التأكد من ارتباطه بالمواطنين | 0.759 | 0.871 | 18 |
| ضمان الشفافية ومسالة الديوان | 0.727 | 0.853 | 5 |
| ضمان الإدارة الرشيدة للديوان | 0.806 | 0.898 | 4 |
| الامتثال لمدونة السلوك المهني | 0.759 | 0.871 | 4 |
| بذل الجهد نحو تحقيق امتياز جودة الخدمة | 0.782 | 0.884 | 6 |
| بناء الكفاءات بتشجيع التعلم وتبادل المعرفة | 0.814 | 0.902 | 6 |
| المحور الثالث: يُعّد الديوان مؤسسة يحتذى بها | 0.795 | 0.892 | 25 |
| الإجمالي | 0.817 | 0.904 | 69 |

المصدر: من إعداد الباحث استنادا الى برنامج التحليل الإحصائي SPSS-24

مقياس الثبات = الجذر التربيعي الموجب الى قيمة الفا كرونباخ

تبين من النتائج المستحصلة في الجدول (2 ) أن نتائج قيم الفا كرونباخ جميعاً هي قيم مقبولة وذلك لأنها أكبر من (0.60)، إذ تراوحت بين (0.657- 0.814) لفقرات المحاور الثلاث، وأن القيمة الإجمالية لهذا المقياس هي (0.817)، وعلى وفق لهذه القيمة العالية يتضح لنا أن استمارة الفحص صادقة وثابتة المقياس في متغيراتها.

فيما يأتي تتضمن هذه الفقرة عرض تفسير النتائج لإجابات أفراد العينة حول متغيرات الدراسة وأبعادها من خلال إجراء المقاييس الإحصائية من (المتوسط، الإنحراف المعياري ومعامل الإختلاف)، ويعرض جدول (3) فئات الأوساط الحسابية بحسب مقياس ليكرت الخماسي وكالآتي:

الجدول (3) فئات الأوساط الحسابية

| المتوسط | 1.80-1 | 2.60-1.81 | 3.40-2.61 | 4.20-3.41 | 5-4.21 |
|---|---|---|---|---|---|
| القياس | غير مطبق وغير موثق | مطبق جزئياً وموثق جزئياً | مطبق جزئياً وموثق كلياً | مطبق كلياً وموثقة جزئياً | مطبق كلياً وموثق كلياً |
| درجة المقياس | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| مستوى الاهتمام | ضعيف جداً | ضعيف | وسط | عالٍ | عال جداً |

Source: Likert Archie's of، Atechique for the Measurement of Attitudes، R. ، psychology(1932)، New York: Columbia University press .

**3- تحليل إجابات عينة الدراسة لمحور الدراسة:**

يقدم التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة لفقرات الدراسة وتم عرض تكرارات أجابات إفراد العينة في الملاحق وفيما يأتي نتائج التحليل الإحصائي الوصفي:

**يحرص الديوان على التأكد من قوة ارتباطه بالمواطنين:**

**(1) التجاوب مع البيئات المتغيرة والمخاطر الناشئة**

يعرض الجدول (4) نتائج تحليل إجابات أفراد العينة عن بعد التجارب مع الثبات المتغيرة والمخاطر الناشئة، وهي على النحو الآتي:

الجدول (4) تحليل إجابات افراد العينة لبعد التجاوب مع البيئات المتغيرة والمخاطر الناشئة

| ت | الفقرات | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | معامل الإختلاف % | الأهمية استناداً الى معامل الاختلاف |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 | يعمل ديوان الرقابة المالية الاتحادي ان يكون على بينة من التوقعات اصحاب المصلحة وان يتجاوب معها بحسب الاقتضاء وفي الوقت المناسب وبدون مساس باستقلاليتها. | 4.26 | 0.745 | 17.49 | الثالث |
| 2 | يتجاوب ديوان الرقابة المالية الاتحادي من خلال وضعة لبرنامج عمله بالشكل المناسب مع القضايا الرئيسة الي تؤثر على المجتمع. | 4.25 | 0.662 | 15.58 | الثاني |
| 3 | يضمن ديوان الرقابة المالية الاتحادي ان توضع توقعات اصحاب المصلحة والمخاطر الناشئة في الاعتبار عند وضع الخطط الاستراتيجية وخطط الرقابة بحسب الاقتضاء. | 4.00 | 0.926 | 23.15 | السادس |
| 4 | يقوم ديوان الرقابة المالية الاتحادي بتقييم المخاطر الناشئة والمتغيرة في بيئة الرقابة المالية والتجاوب معها في الوقت الناسب ومن ذلك تعزيز اليات المعالجة للمخالفات المالية والاحتيال والفساد. | 4.14 | 0.953 | 23.02 | الخامس |
| 5 | يؤسس ديوان الرقابة المالية الاتحادي أليات جمع المعلومات وصنع القرار وقياس الأداء لتعزيز صلتها باصحاب المصلحة. | 4.12 | 0.757 | 18.37 | الرابع |
| 6 | يواكب ديوان الرقابة المالية الاتحادي المسائل ذات الصلة التي تجري مناقشتها في المحافل المحلية والدولية والمشاركة في تلك المحافل حينما كان ذلك مناسبا. | 4.70 | 0.566 | 12.04 | الأول |
| | التجارب مع الثبات المتغيرة والمخاطر الناشئة | 4.25 | 0.768 | 18.07 | n=57 |

المصدر: من إعداد الباحث استناداً الى برنامج التحليل الإحصائي SPSS-24

يشير الجدول (4 ) الى ان قيمة المتوسط العام لمتغير (التجاوب مع البيئات المتغيرة والمخاطر الناشئة) بلغ ( 4.25 ) وكان الاتفاق العام على الاجابات بمستوى عالٍ، وتراوحت فقرات المتوسط بين ( 4،00 – 4.70 ) في حين تراوحت فقرات هذا المتغير للانحراف المعياري ( 0.566 – 0.953 ) وهذا يبن وجود تشتت متوسط في الاجابات، ومعامل الاختلاف تراوحت فقراته بين (12.04% - 23.15% ) والنسب المتفاوتة تشير الى ان الاختلافات في اجابات عينة كانت نوعاً ما قليلة اذ حصل في المرتبة الاولى أقل معامل اختلاف (12.04%) وقيمة المتوسط (4.70 )، وانحراف معياري (0.566) للفقرة السادسة التي تنص (يواكب ديوان الرقابة المالية

الاتحـادي المسـائل ذات الصـلة التـي تجـري مناقشـتها فـي المحافـل المحليـة والدوليـة والمشـاركة فـي تلـك المحافـل حينمـا يكـون ذلـك مناسـباً)، فـي حـين بلغـت اعلـى قيمـة لمعامـل الاخـتلاف بـين اجابـات عينـة الدراسـة ( 23.15 % ) وقيمـة المتوسـط (4.00 ) والانحـراف المعيـاري ( 0.926 ) للفقـرة الثالثـة التـي تـنص (يضـمن ديـوان الرقابـة الماليـة الاتحـادي ان توضـع توقعـات اصـحاب المصـلحة والمخـاطر الناشـئة فـي الحسـبان عنـد وضـع الخطـط الاسـتراتجية وخطـط الرقابـة بحسـب الاقتضـاء). مـن خـلال النتـائج اعـلاه ان الـديوان يصـدر التقـارير مـن اجـل مسـاعدة اصـحاب المصـلحة فـي اتخـاذ القـرارات ويُعّـد اختيـار مواضـيع الرقابـة مـن أهـم الأنشـطة الـي تسـاعد التقـارير التـي يكـون لهـا تـأثير فعّـال مـع ضـرورة مراعـاة توقعـات واهتمامـات اصـحاب المصـلحة وضـمان ان تكـون التقـارير الرقابيـة ذات قيمـة ومنفعـة للمجتمـع مـن خـلال زيـادة قـدرة الـديوان علـى اجـراء رقابـة أداء وذلـك لاهميتهـا فـي تحسـين الأداء مـن خـلال مسـاعدة الجهـات الخاضـعة للتـدقيق والاطـراف الاخـرى ذات العلاقـة مـن معرفـة فيمـا اذا كانت القرارات والتصرفات تنفذ بكفاءة وفاعلية واقتصاد.

**2- التواصل الفعال مع أصحاب المصلحة:**

يتضمن الجدول (5) نتائج تحليل إجابات أفراد العينة عن بعد التواصل الفعّال مع أصحاب المصلحة، وهي كالآتي:

الجدول (5) تحليل إجابات أفراد العينة عن بُعد التواصل الفعّال مع أصحاب المصلحة

| ت | الفقرات | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | معامل الإختلاف % | الأهمية استناداً الى معامل الاختلاف |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 | يتواصـل ديـوان الرقابـة الماليـة الاتحـادي بطريقـة تزيـد مـن معرفـة اصـحاب المصـلحة وفهـم دور ومسـؤوليات الجهـاز بصـفتة مـدقق مـالي مسـتقل للقطاع العام. | 4.53 | 0.758 | 16.73 | الثاني |
| 2 | تسـاهم اتصـالات ديـوان الرقابـة الماليـة الاتحـادي بأصـحاب المصـلحة فـي التوعيـة بالحاجـة الـى ترسيخ الشفافية والمساءلة في القطاع العام. | 4.53 | 0.719 | 16.53 | الاول |
| 3 | يتفاعـل ديـوان الرقابـة الماليـة الاتحـادي بالشـكل المناسـب مـع الوسـائل اعلاميـة مـن اجـل تسـهيل التواصل مع المواطنين. | 3.33 | 1.418 | 42.58 | السادس |
| 4 | ينبغـي ان يتواصـل الـديوان الرقابـة الماليـة الاتحـادي مـع اصـحاب المصـلحة لضـمان فهـم عمـل الرقابـة المالية وماتخرج به من نتائج. | 4.12 | 0.927 | 22.50 | الثالث |
| 5 | ينخـرط ديـوان الرقابـة الماليـة الاتحـادي مـع اصـحاب المصـلحة مـع الاعتـراف بأدوارهـا المختلفـة والاهتمـام بوجهـات نظرهـا دون المسـاس بإستقلال الجهاز. | 3.77 | 1.102 | 29.23 | الرابع |
| 6 | يجـري ديـوان الرقابـة الماليـة الاتحـادي تقيـيم دوري للتعـرف علـى رأي اصـحاب المصـلحة حـول اذا كان الجهاز يتواصل بشكل فعّال أولا. | 3.28 | 1.485 | 36.13 | الخامس |
| 7 | وجـود آليـات عمـل للتواصـل مـع وسـائل الإعـلام لتوضـيح قيمـة ومنفعـة الـديوان فـي تصـحيح نقـاط الخلل والضعف في مؤسسات الدولة. | 3.16 | 1.486 | 47.03 | السابع |
| | التواصل الفعّال مع أصحاب المصلحة | 3.79 | 1.128 | 29.76 | n=57 |

المصدر: من إعداد الباحث استناداً الى برنامج التحليل الإحصائي SPSS-24

يشير الجدول ( 5 ) ان قيمة المتوسط العام لمتغير (التواصل الفعّال مع اصحاب المصلحة) بلغ (3.79 ) وكان الاتفاق العام على الاجابات بمستوى عالٍ، وتراوحت فقراته للمتوسط بين ( 3.16 – 4.53 )، في حين تراوحت فقرات هذا المتغير للانحراف المعياري ( 0.719 – 1.486 )، وهذا يبين وجود تشتت متوسط في الاجابات، ومعامل الاختلاف تراوحت فقراته بين ( 16.53% - 47.03% )، والنسب المتفاوتة تشير الى ان الاختلاف في اجابات العينة كانت نوعاً ما قليلة اذ حصل في المرتبة الاولى أقل معامل اختلاف بلغ (16.53%) وقيمة المتوسط ( 4.53 )، والانحراف المعياري (0.719) للفقرة الثانية التي تنص ( تسهم الاتصالات ديوان الرقابة المالية الاتحادي بأصحاب المصلحة في التوعية بالحاجة الى ترسيخ الشفافية والمساءلة في القطاع العام. )، في حين بلغت أعلى قيمة لمعامل الاختلاف بين اجابات افراد عينة الدراسة ( 47،03% ) وبلغت قيمة المتوسط ( 3.16 )، والانحراف المعياري (1.486 ) للفقرة السابعة التي تنص (وجود آليات عمل للتواصل مع وسائل الإعلام لتوضيح قيمة ومنفعة الديوان في تصحيح نقاط الخلل و الضعف في مؤسسات الدولة). من خلال النتائج اعلاه على ديوان الرقابة المالية ان يعرف بقيمة ومنافع الديوان من خلال نشر على موقعة الالكتروني عن عمليات الرقابة التي يقوم بها من تقارير نوعية وتقارير تدقيق الأداء وقائمة بعناوين اخرى عن اعمال ونشاطات الديوان على وفق للقانون بما يساهم في زيادة بقيمة ومنفعة التقارير في تصحيح نقاط الخلل والضعف في مؤسسات الدولة

3- **ان يكون الديوان مصدراً للتبصر المستقل والموضوعي لدعم التغير المفيد في القطاع العام**

يتناول جدول (6) نتائج تحليل إجابات أفراد العينة عن بعد ان يكون الديوان مصدر للتبصر المستقل، وهي كالآتي:

الجدول (6) تحليل إجابات أفراد العينة لبعد ان يكون الديوان مصدر للتبصر المستقل

| ت | الفقرات | المتوسط الحسابي | الإنحراف المعياري | معامل الإختلاف % | الأهمية استناداً الى معامل الاختلاف |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 | يستند عمل ديوان الرقابة المالية الاتحادي الى الحكم المهني المستقل والتحليل السليم والقوي. | 4.75 | 0.785 | 16.53 | الثاني |
| 2 | يستغل ديوان الرقابة المالية الاتحادي بوصفة شريك نشط في مهنة الرقابة على القطاع العام محليا ودوليا ومعارفها ورؤاها في لتعزيز اصلاحات القطاع العام. | 4.51 | 0.759 | 16.83 | الرابع |
| 3 | يساهم ديوان الرقابة المالية الاتحادي في النقاش حول التحسينات في القطاع العام دون مساس باستقلالها. | 4.37 | 0.723 | 16.54 | الثالث |
| 4 | يجري ديوان الرقابة المالية الاتحادي تقييم دوري للتعرف على اصحاب المصلحة وما اذا كانو يعتقدون ان لها دور فعّال ومساهمة في تحسين القطاع العام ام لا. | 3.91 | 1.123 | 28.72 | الخامس |
| 5 | يتعاون ديوان الرقابة المالية الاتحادي مع الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة دوليا داخل الانتوساي ومع منظمات المهنية الاخرى ذات الصلة من اجل تعزيز دور المجتمع الاجهزة الرقابية العالمية المتصلة بالرقابة على القطاع العام. | 4.72 | 0.559 | 11.84 | الأول |
| | ان يكون الديوان مصدر للتبصر المستقل | 4.45 | 0.789 | 17.73 | n=57 |

المصدر: من إعداد الباحث استناداً الى برنامج التحليل الإحصائي SPSS-24

يشير الجدول (6) ان قيمة المتوسط العام لمتغير (ان يكون ديوان الرقابة المالية الاتحادي مصدرا للتبصر المستقل والموضوعي لدعم التغير المفيد في القطاع العام) بلغ ( 4.45) وكان الاتفاق العام على الاجابات بمستوى عالٍ، وتراوحت فقراته للمتوسط بين ( 3.91 – 4.75 )، في حين تراوحت فقرات هذا المتغير للانحراف المعياري ( 0.559 – 1.123 )، وهذا يبن وجود تشتت في متوسط الاجابات، ومعامل الاختلاف تراوحت فقراته بين (11.84 % - 28.72 % )، والنسب المتفاوتة تشير الى ان الاختلافات في الاجابات كانت نوعاً ما قليلة إذ حصل في المرتبة الأولى أقل معامل اختلاف (11.84 % ) وقيمة المتوسط (3.91 ) والانحراف المعياري (0.559 ) للفقرة الخامسة التي تنص (يتعاون ديوان الرقابة المالية الاتحادي مع الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة دولياً داخل الانتوساي ومع المنظمات المهنية الاخرى ذات الصلة من اجل تعزيز دور المجتمع الاجهزة الرقابية العالمية المتصلة بالرقابة على القطاع العام)، في حين بلغت أعلى قيمة لمعامل الاختلاف بين اجابات عينة الدراسة (28.72% ) وقيمة المتوسط (3.91) والانحراف المعياري (1.123 ) لفقرة الرابعة التي تنص(يجري ديوان الرقابة المالية الاتحادي تقييم دوري للتعرف على اصحاب المصلحة وما اذا كانوا يعتقدون ان لها دور فعّال ومساهمة في تحسين القطاع العام ام لا). من خلال النتائج اعلاه من خلال تدقيق الأداء التي تتضمن تقارير عن النتائج وتقويم أنشطة الجهات الخاضعة للرقابة على وفق الكفاية والاقتصاد والفاعلية لانها تعكس مصداقية الجهاز الرقابي وفضلا عن تعزيز حجتها تجاه الجهات الخاضعة للرقابة لغرض اتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة بشأن ما ورد فيها من ملحوظات وتوصيات رقابية حتى تكون جديرة بالثقة اصحاب المصلحة (المستفيدين ).

الجدول (7) المتوسط والإنحراف المعياري ومعامل الإختلاف لأبعاد المحور الثاني

| ت | ابعاد المحور الثاني | المتوسط | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف % | الاهمية |
|---|---|---|---|---|---|
| 1 | التجاوب مع البيئات المتغيرة | 4.25 | 0.768 | 18.07 | الثاني |
| 2 | التواصل الفعّال مع أصحاب المصلحة | 3.79 | 1.128 | 29.76 | الثالث |
| 3 | الديوان مصدر للتبصر المستقل | 4.45 | 0.789 | 17.73 | الاول |
| | المحور الثاني: حرص الديوان على التاكد من قوة ارتباطه بالمواطنين | 4.16 | 0.895 | 21.51 | n=57 |

المصدر: من إعداد الباحث استناداً الى برنامج التحليل الإحصائي SPSS-24

يشير الجدول (7) الى ان قيمة المتوسط العام للمحور الثاني (يحرص ديوان الرقابة المالية الاتحادي على التأكد من قوة ارتباطه بالمواطنين والبرلمان واصحاب المصلحة) بلغ (4.16) وكان الاتفاق العام على الاجابات بمستوى عالٍ، وتراوحت فقراته من المتوسط بين (3.79- 4.45)، في حين تراوحت فقرات هذا المحور للانحراف المعياري ( 0.768- 1.128 )، وهذا يبين وجود تشتت متوسط في الاجابات، ومعامل الاختلاف تراوحت فقراته بين ( 17.73 %-29.76% ) والنسب المتفاوتة تشير الى ان الاختلافات في اجابات العينة كانت نوعاً ما قليلة إذ حصل في المرتبة الاولى أقل معامل اختلاف ( 17.73% ) وقيمة المتوسط (4.45) والانحراف المعياري (0.789) للفقرة الثالثة التي تنص (ان يكون ديوان الرقابة المالية الاتحادي مصدراً للتبصر المستقل والموضوعي لدعم التغيير المفيد في القطاع العام)، في حين بلغ أعلى قيمة لمعامل الاختلاف بين اجابات عينة الدراسة ( 29.76% ) وقيمة المتوسط (3.79) والانحراف المعياري (1.128) للفقرة الثانية التي تنص (التواصل الفعّال مع اصحاب المصلحة).

**4- تحليل العامل المؤثر (التحليل العاملي):**

يُعّد اسلوب التحليل العاملي من الاساليب الإحصائية المتقدمة لاختزال العوامل المؤثرة الى أقل عدد والاكثر تأثيراً التي تساهم في تشخيص فاعلية تطبيق أجهزة الرقابة المالية العليا لمعيار الانتوسامي 12 التي في ضوئها تجري عملية تحديد نسب التشبع لكل فقرة وقد تم اعتماد طريقة المكونات الاساسية لثلاث مراحل تضمنت

المرحلـة الاولـى تحديـد اهـم المتغيـرات الرئيسـة لكـل محـور تـأثيراً والمرحلـة الثانيـة باعتمـاد المتغيـرات جميعـاً ( اسـئلة اسـتمارة الفحـص ) التـي تخـص كـل محـور والمرحلـة الثالثـة المتغيـرات الرئيسـة للابعـاد الـثلاث وفيمـا يـأتي نتائج التحليل بإعتماد البرنامج الإحصائي (SPSS-24):

**يحرص الديوان على التأكد من قوة ارتباطه بالمواطنين والبرلمان وأصحاب المصلحة**

لقد اظهرت نتائج التحليل أهمية المتغيرات المدروسة في المحور المبينة في جدول ( 8) توضح ذلك:

الجدول ( 8) القيم العينية للعوامل ونسب التباين للمحور الثاني

| العامل | القيم العينية | نسبة التباين للعامل % |
|---|---|---|
| 1 | 2.083 | 69.424 |
| 2 | 0.582 | 19.404 |
| 3 | 0.335 | 11.172 |

المصدر: من إعداد الباحث استناداً الى برنامج التحليل الإحصائي SPSS-24

يتضـح مـن الجـدول (8 ) السـابق وجـود عامـل واحـد وذلـك لوجـود قيمـة عينيـة واحـدة اكبـر مـن الواحـد الصـحيح وان هذان العامل يشكلان نسبة من التباين الكلي مقداره (69.424%).

**5- اختبار فرضيات البحث**

**أ- الفرضية الاولى: (يطبق ديوان الرقابة المالية الاتحادي معيار الانتوساي 12 بشكل فعّال)**

من خلال ما نتج من خلال الجداول (6)و(7)و(8) تبين ان ديوان الرقابة المالية الاتحادي يطبق متطلبات معيار الانتوساي 12(قيمة ومنافع الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في إحداث الفرق في حياة المواطنين) كان بنسبة 63.5%.

**6- تحليل استمارة الاستبيان :**

تـم إعـداد اسـتمارة اسـتبانة وزعـت علـى اصـحاب المصـالح لقيـاس مـدى ثقـة المـواطن بـأداء ديـوان الرقابـة الماليـة الإتحـادي وقـوة ارتباطـه بهـم المتمثلـة بــ (البرلمـان، السـلطة التنفيذيـة، الجهـات الخاضـعة للرقابـة، وسـائل الإعـلام، المـواطنين، منظمـات المجتمـع الـدني، الاكـاديميون) وتضـمنت الاسـتمارة (14) اربعـة عشـر مؤشـراً وتـم اسـتخدام إنمـوذج مقيـاس ليكـرت الخماسـي، ثـم تـم توزيعهـا إلكترونيـاً علـى العينـة المبحوثـة مـن المجتمـع، وتـم ورود اجابـة (102) استمارة فقط وتم تحليل النتائج باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS-24) وكالآتي:

**أولاً: إختبار الصدق والثبات لإستمارة الاستبانة باستخدام معامل الفا كرونباخ:**

جدول (9 ) اختبار الصدق والثبات باستخدام الفا كرونباخ

| عدد الفقرات | قيمة الفا كرونباخ | المتغير |
|---|---|---|
| 14 | 0.856 | ثقة المواطن في أداء ديوان االرقابة المالية |

المصدر: من إعداد الباحث استناداً الى برنامج التحليل الإحصائي SPSS-24

**ملحوظـة:** ان القيمـة المقبولـة الـى الفـا كرونبـاخ هـي 0.6 ومـا زاد يكـون أفضـل وبمـا ان القيمـة المحسـوبة هـي أكبـر من 0.6 فإن الاستبانة صادقة وثابتة في فقراتها.

**ثانياً: المعلومات الشخصية:**

**1- الوظيفة:**

جدول (10) تحليل العينة المبحوثة بحسب الوظيفة

| الوظيفة | موظف حكومي | إعلامي | اكاديمي | موظف مدني | كاسب | المجموع |
|---|---|---|---|---|---|---|
| العدد | 72 | 4 | 10 | 4 | 12 | 102 |
| النسبة % | 70.6 | 3.9 | 9.8 | 3.9 | 11.8 | 100 |

المصدر: من إعداد الباحث استناداً الى برنامج التحليل الإحصائي SPSS-24

**2- النوع الاجتماعي:**

جدول (11) تحليل العينة بحسب النوع الاجتماعي

| النوع الاجتماعي | ذكر | انثى | المجموع |
|---|---|---|---|
| العدد | 56 | 46 | 102 |
| النسبة % | 52.8 | 47.2 | 100 |

المصدر: من إعداد الباحث استناداً الى برنامج التحليل الإحصائي SPSS-24

**3- الوزارة**

جدول (12) تحليل العينة بحسب الوزارة

| الوزارة | العدد | النسبة % |
|---|---|---|
| النقل | 2 | 1.9 |
| العمل | 2 | 1.9 |
| التعليم العالي | 14 | 13.2 |
| الموارد المائية | 3 | 2.8 |
| ديوان الوقف | 5 | 4.7 |
| التربية | 5 | 4.7 |
| المالية | 2 | 1.9 |
| التقاعد | 2 | 1.9 |
| الداخلية | 4 | 3.8 |
| الزراعة | 4 | 3.8 |
| الصحة | 9 | 8.5 |
| النفط | 10 | 9.4 |
| الاتصالات | 2 | 1.9 |
| التجارة | 1 | 0.9 |
| امانة بغداد | 1 | 0.9 |
| الإعمار | 4 | 3.8 |
| البلديات | 1 | 0.9 |
| الثقافة | 7 | 6.6 |
| بلا وزارة | 24 | 22.6 |
| المجموع | 102 | 100 |

المصدر: من إعداد الباحث استناداً الى برنامج التحليل الإحصائي SPSS-24

**4-عنوان الوظيفة:**

جدول (13) تحليل العينة بحسب العنوان الوظيفي

| العنوان الوظيفي | العدد | النسبة % |
|---|---|---|
| أستاذ جامعي | 14 | 13.2 |
| مهندس | 3 | 2.8 |
| مشرف | 1 | 0.9 |
| مدير | 7 | 6.6 |
| م.مدير | 10 | 9.4 |
| ملاحظ | 7 | 6.6 |
| مستشار | 3 | 2.8 |

| | | |
|---|---|---|
| متقاعد | 1 | 0.9 |
| محاسب | 33 | 31.1 |
| مدير مكتب | 1 | 0.9 |
| مجتمع مدني | 1 | 0.9 |
| محامي | 1 | 0.9 |
| بلا عنوان | 20 | 18.9 |
| المجموع | 102 | 100 |

المصدر: من إعداد الباحث استناداً الى برنامج التحليل الإحصائي SPSS-24

**5- التحصيل الدراسي:**

جدول (14) تحليل العينة بحسب التحصيل الدراسي

| **الشهادة** | متوسطة | اعدادية | دبلوم تقني | بكلوريوس | ماجستير | دكتوراه | المجموع |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **العدد** | 1 | 6 | 7 | 66 | 8 | 14 | 102 |
| **النسبة %** | 0.9 | 5.7 | 6.6 | 62.3 | 7.5 | 13.2 | 100 |

المصدر: من إعداد الباحث استناداً الى برنامج التحليل الإحصائي SPSS-24

**6- العمر:**

جدول (15) تحليل العينة بحسب العمر

| فئات العمر | 30 - 20 | 40 - 31 | 50 – 41 | أكثر من 50 | المجموع |
|---|---|---|---|---|---|
| العدد | 27 | 31 | 19 | 25 | 102 |
| النسبة % | 25.5 | 29.2 | 17.9 | 23.6 | 100 |

المصدر: من إعداد الباحث استناداً الى برنامج التحليل الإحصائي SPSS-24

**ثالثاً: نتائج التحليل الإحصائي للاجابات:**

جدول (16) نتائج تحليل الاجابات

| **المؤشر** | **لا اتفق تماما** | **لااتفق** | **محايد** | **اتفق** | **اتفق تماما** | **المتوسط** | **الانحراف المعياري** | **معامل الاختلاف %** |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | 1 | 10 | | 59 | 21 | 3.87 | 0.886 | 22.9 |
| 2 | 2 | 11 | 13 | 52 | 24 | 3.83 | 0.976 | 25.5 |
| 3 | 1 | 11 | 14 | 59 | 17 | 3.78 | 0.886 | 23.4 |
| 4 | 13 | 22 | 24 | 26 | 17 | 3.12 | 1.284 | 41.2 |
| 5 | 3 | 16 | 19 | 42 | 22 | 3.63 | 1.080 | 29.8 |
| 6 | 1 | 13 | 20 | 53 | 15 | 3.67 | 0.916 | 25.0 |
| 7 | 1 | 23 | 25 | 42 | 11 | 3.38 | 0.985 | 29.1 |
| 8 | 2 | 13 | 24 | 34 | 29 | 3.74 | 1.071 | 28.6 |
| 9 | 1 | 11 | 26 | 50 | 14 | 3.64 | 0.887 | 24.4 |
| 10 | 17 | 28 | 26 | 23 | 8 | 3.77 | 1.202 | 43.4 |
| 11 | 3 | 20 | 18 | 48 | 13 | 3.47 | 1.041 | 30.0 |
| 12 | 6 | 14 | 26 | 49 | 7 | 3.36 | 1.003 | 29.9 |
| 13 | 3 | 17 | - | 40 | 42 | 3.99 | 1.165 | 29.2 |
| 14 | 2 | 9 | 17 | 55 | 19 | 3.78 | 0.919 | 24.3 |
| الإجمالي | | | | | | 3.65 | 1.022 | 28.0 |

المصدر: من إعداد الباحث استناداً الى برنامج التحليل الإحصائي SPSS-24

يشير الجدول (33) ان قيمة المتوسط العام لمتغير بلغت ( 3.65) وكان الاتفاق العام على الاجابات بمستوى عالٍ، وتراوحت فقراته للمتوسط بين (3.12 – 3.99 )، في حين تراوحت فقرات هذا المتغير للانحراف المعياري ( 0.886 – 1،284 )، وهذا يبين وجود تشتت متوسط في الاجابات، ومعامل الاختلاف تراوحت فقراته بين ( 22،9% - 43،4% )، والنسب المتفاوتة تشير الى ان الاختلافات في اجابات العينة كانت نوعاً ما قليلة اذ حصل في المرتبة الأولى أقل معامل اختلاف وبلغ ( 22.9% ) للفقرة الأولى وقيمة المتوسط ( 3.87 ) والانحراف المعياري ( 0.886 )، التي تنص ( لديوان الرقابة المالية الاتحادي دور فعّال في الحفاظ على المال العام من الهدر والتبذير وضمان كفاءة استخدامه)، في حين بلغت أعلى قيمة معامل اختلاف بين اجابات افراد عينة الدراسة ( 43.4% ) للفقرة العاشرة وقيمة المتوسط ( 3.77 ) والانحراف المعياري (1.202 ) التي تنص (توجد آليات عمل للتواصل عبر وسائل الإعلام لتوضيح قيمة ومنافع الديوان في نشر اخبار صحفية مستخلصة عن تقارير تقويم الأداء للجهات الخاضعة لرقابته وتقديم التوصيات لمعالجة نقاط الضعف).

**رابعاً: اختبار الفرضية الثانية: (هنالك ثقة من أصحاب المصلحة بأداء ديوان الرقابة المالية الاتحادي).**

من خلال النتائج اعلاه يمكن القول بأن ثقة المواطن بأداء ديوان الرقابة المالية الإتحادي وقوة ارتباطه بأصحاب المصلحة المتمثلة بـــ (البرلمان، السلطة التنفيذية، الجهات الخاضعة للرقابة، وسائل الإعلام، المواطنين، منظمات المجتمع الدني، الاكاديميون) كانت عالية لكن يفتقر الى اليات تواصل عبر وسائل الإعلام للتعريف بعمل الديوان ومنافعه.

## المبحث الخامس : الاستنتاجات والتوصيات

**اولاً : الاستنتاجات :**

1- ان ديوان الرقابة المالية الاتحادي ملتزم بمتطلبات معيار الانتوساي (12) الى حد ما بنسبة (69,42) بحسب نتائج التحليل العاملي لمحاور الدراسة.
2- ضعف تواصل ديوان الرقابة المالية الاتحادي مع المواطنين او وسائل الإعلام المسموعة او المرئية او على شبكة التواصل الاجتماعي بشأن عمله والتقارير التي يصدرها مما يؤدي اللى قلة الوعي من الاطراف كافة بشأن طبيعة عمل الديوان ودوره في إحداث الفارق في حياة المواطنين من خلال المحافظة على المال العام.
3- افتقار قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي من النص القانوني التي يمنحه الحق بالاعتراض على نتائج إجراءات التحقيق المنجزة لدى هيأة النزاهة بشأن المخالفات والملحوظات الواردة في التقارير الرقابية لعدم قناعته بها من حيث الكفاية والكفاءة مما يؤدي الى عدم التعامل مع تلك المخالفات والملحوظات بشكل حازم وجاد.
4- قلة الدورات والمؤتمرات وورش العمل لمنتسبي ديوان الرقابة المالية الاتحادي التي تعنى بأهمية معايير منظمة الانتوساي ودورها في الارتقاء بجودة التقارير.
5- افتقار ديوان الرقابة المالية الاتحادي الى الدليل الذي يتضمن معايير ومؤشرات عملية لبيان الرأي بشأن استيفاء او عدم استيفاء التقارير الرقابية والإجراءات التصحيحية المتخذة بشأن الملحوظات او المخالفات لتقليل الاجتهاد الشخصي للمدققين كما انها تعد مقياساً للمسؤولية الملقاة على عاتقهم.
6- يوفر الاطار التشريعي او القانوني لديوان الرقابة المالية الاتحادي الحفاظ على استقلالية رؤساءها واعضائها بما في ذلك تأمين المنصب والحصانة القانونية وفقا للتشريعات المعمول بها.
7- يتابع ديوان الرقابة المالية الاتحادي البرنامج المقدم من كل حكومة منتخبة ويبدي ملحوظاته حول توجيه الموارد المتاحة لتحقيق الفارق في حياة المواطنين دون هدر او ضياع او اسراف في المال العام.
8- يرغب ديوان الرقابة المالية الاتحادي في ان يكون له دور في تقديم المشورة الفنية عند إعداد البرنامج الحكومي للحكومات المنتخبة ليبدي ملحوظاته في توجيه الموارد العامة لتحقيق الفارق في حياة المواطنين.
9- يسهل ديوان الرقابة المالية الاتحادية الاطلاع على تقاريره من اصحاب المصلحة باستخدام ادوات التواصل المناسبة.

10- يجري ديوان الرقابة المالية الاتحادي تقييم دوري للتعرف على رأي اصحاب المصلحة حول اذا كان الجهاز يتواصل بشكل فعّال أولا.

**ثانياً : التوصيات :**

1- ضرورة التزام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بمتطلبات معيار الانتوساي ( 12 ) بصورة كاملة لما له من أهمية مباشرة في تعزيز قيمة ومنافع الديوان مما يؤدي الى احداث الفارق في حياة المواطنين.

2- العمل على تكثيف تواصل ديوان الرقابة المالية الاتحادي مع الإعلام والمجتمع المدني والمواطنين وان تكون اكثر قربا واكثر فاعلية وقدرة على تلبية مطالبهم وتوقعاتهم وبما يكفل بناء وعي بطبيعة عمله ودورة في المحافظة على المال العام من لدن طبقات المجتمع كافة.

3- ضرورة تحديد سقف زمني لإعلام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالنتائج التي توصل اليها التحقيق بالمخالفات المحالة الى هيأة النزاهة.

4- ضرورة قيام ديوان الرقابة المالية الاتحادي بزيادة اقامة الدورات والمؤتمرات وورش العمل لغرض توعية منتسبي الديوان بشأن معايير الانتوساي ودورها في تحقيق القيمة والمنفعة في احداث الفارق في حياة المواطنين من خلال جودة العمل الرقابي .

5- السعي الى قيام مجلس الرقابة المالية في وضع دليل يتضمن معايير ومؤشرات حول التوقيت المناسب وكفاءة وكفاية الاجراءات التصحيحية المتخذة من الجهات الخاضعة للتدقيق بشأن المخالفات والملحوظات في التقارير الرقابية ليستعان به من المدققين التابعين لمساعدتهم في الحكم على مدى استيفاء او عدم استيفاء تلك الإجراءات لتقليل حالات الاجتهاد الشخصي وتحديد المسؤولية.

6- ضرورة وجود دور لديوان الرقابة المالية الاتحادي في تقديم المشورة الفنية عند إعداد البرنامج الحكومي للحكومات المنتخبة ليبدي ملحوظاته في توجيه الموارد العامة لتحقيق الفارق في حياة المواطنين.

7- تكليف الديوان بإجراء الرقابة السابقة على التعاقد للعقود المبرمة لانجاز المشاريع الاستراتيجية او بعض أنواع الصرف في الجهات الخاضعة للرقابة له الاثر البالغ في الحد من عمليات الفساد المالي والإداري واستغلال المال العام.

**قائمة المصادر**


1- براو، د. محمد براو، **الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ودورها في التنمية وبناء الدولة من منظور عالمي مقارن وعملي**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، 2020.

2- الكفراوي، عوف محمود، **تطور الرقابة المالية تبعاً للنظام المالي**، الاسكندرية، مؤسسة الثقافة الجامعية، 2010.

3- ابو هداف، ماجد محمد سليم، **تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية: دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، كلية تجارة - قسم المحاسبة والتمويل، فلسطين،2006.

4- الموسوي، علي خضير سمير، **دور الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في متابعة تقاريرها الرقابية وأثرها في تحقيق القيمة والمنفعة**، العراق،2017.

5- محمود، عز الدين محمد، **دور ديوان الرقابة المالية في اجراء التحقيق في المخالفات المكتشفة**، بحث مقدم الى هيأة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونين كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية، 2009.

6- المتوكل , الهام محمد عبد الملك , أجهزة الرقابة المالية العليا وفاعليتها في الرقابة الادارية والمالية , دراسة تطبيقة على الجمهورية اليمنية , بحوث ومناقشات ندوة المنظمة العربية لمكافحة الفساد , ط1 , الدار العربية للعلوم ناشرون , لبنان , 2007 .

7- حركات، د.محمد، **المبادئ التوجيهية الاوربية المتعلقة بتطبيق معايير الانتوساي للرقابة**، 1998.

8- أطر دستورية لمنطقة الشرق الاوسط وشمال افريقيا 2014.
9- دليل الرقابة العربية للمنظمة العربية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، تونس 1996.
10- محمود، عز الدين محمد، **دور ديوان الرقابة المالية في اجراء التحقيق في المخالفات المكتشفة**، بحث مقدم الى هيأة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونين كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية، 2009.
11- الارابوساي , المنظمة العربية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة , دور الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في التطوير النظام المالي الحكومي , الدورة الحادية عشر للجمعية العامة , 2013 .
12- الاربوساي , المخطط الاستراتيجي للمنظمة العربية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من (2018 – 2022 )، 2017.
13- إعلان مكسيكو، رقم (10) استقلالية الاجهزة الرقابية العليا، المنظمة الدولية الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية الانتوساي، 2007.
14- عطية، د. احمد صلاح، **اصول المراجعة الحكومية وتطبيقاتها في المنظمة العربية**، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، دار الجامعية للنشر، الاسكندرية، 2008.
15- الكفراوي , د. عوف محمد , تطور الرقابة المالية تبعا للنظام المالي , مؤسسة الثقافة الجامعية للنشر , الاسكندرية , 2013 .
16- ابو هداف، ماجد محمد سليم، **تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية: دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، كلية تجارة - قسم المحاسبة والتمويل، فلسطين،2006.
17- إعلان ليما رقم (1) بشأن المبادئ الاساسية للرقابة المالية، المنظمة الدولية الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية الانتوساي، 1977
18- معيار ( 100 ) المبادئ الاساسية لرقابة القطاع العام، 2013.
19- معيار (300 )، "المبادئ الاساسية للرقابة المالية " المنظمة الدولية للاجهزة
20- معيار (400 )، " المبادئ الالتزام " المنظمة الدولية للاجهزة الاساسية لرقابة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ( الانتوساي )،2003.
21- معيار الانتوساي ( 12 ) قيمة ومنافع الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة/ احداث فارق في حياة المواطنين، 2013.
22- الانتوساي , قيمة ومنافع الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة , مؤتمر الانكوساي , المنعقد في مدينة جوهانسبرغ , جنوب أفريقيا , 2010 .
23- عبد جفال، احلام يوسف، **مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بالمعيار (12) من معايير الانتوساي (قيمة ومنافع الاجهزة العليا للرقابة للاحداث الفارق في الحياة المواطنين)**، رسالة ماجستير، جامعة القدس، 2017.
24- اطار قياس الاداء الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ديوان المحاسبة دولة الكويت، 2016.
25- منظمة الانتوساي , دليل الادارة الاستراتجية للجهاز الاعلى للرقابة ,2020.

**المصادر الاجنبية :**

1- Castro, M, C . cornejo and A . lgubarskg . "Transparencg participation and Accountabilitg in public oversight : Advancing Latin AMarican . SALS Agenda at the subnational Level " forthcoming in supreme Audit institution , Accunountabilitg for Dovelopment . Deutsche Gesellschaft fur international Zusammenarbeit ( GIZ) in co-operatiion with INTOSAI . for INTOSAI . , 2013 .

2-Likert , R( 1932 ) , Atechique for the Measurement of Attitdes , Archies of Psychology , New York : Columbia university press.
3-IDEA , INTERNATIONAL INSTITATE FOR DOMOCR AND ELECTORAL ASSISTAACE ,2014