

دور رقابة الالتزام وفق معيار (ISSAI 400) في تحسين شفافية التقارير المالية
فادية علي عبد الكريم (١)*
أ.م.د. الآء شمس الله نور الله (٢)

(1) كلية الادارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية، بغداد ، العراق .
(٢) كلية الادارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، بغداد ، العراق .

(*) الكاتب المسؤول : fadia_ali@uomustansiriyah.edu.iq

مستخلص البحث:

يهدف هذا البحث إلى بيان دور رقابة الإلتزام في تحسين شفافية التقارير المالية وفقاً لدليل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، ويستند البحث على عدة فرضيات كانت أهمها: (يرتبط الإطار المؤسسي من حيث جاهزية ومنهجية رقابة الإلتزام وفق معيار (ISSAI 400) الصادر من منظمة الانتوساي ارتباطاً بصورة إيجابية ذات دلالة إحصائية بشفافية التقارير المالية في مؤسسات القطاع العام)، وقد اعتمد البحث المنهج الوصفي والتحليلي في تحليل البيانات، من خلال اعتماد استمارة الفحص لفحص وتحديد الفجوة في تطبيق المعيار المذكور انفاً والقيام بأجراء المقابلات الشخصية مع المسؤولين في المديرية العامة للماء ، ومن أبرز النتائج التي توصل إليها البحث: (يؤدي الإلتزام بمعايير الانتوساي، ولاسيما الإلتزام بمعيار (ISSAI 400) الى توفير نتائج أكثر دقة وضوح وشفافية من خلال المنهجية المعتمدة في عمليات الرقابة والتدقيق، والمتبعة وفق المعيار المذكور، بالشكل الذي يساهم في تحقيق المزيد من الجودة في اجراءات وعمليات الرقابة)، فضلاً عن التوصيات التي كان أبرزها: (رفع مستوى الشفافية بصحة نتائج اعمال الرقابة والتدقيق من خلال موثوقية ووضوح تقارير رقابة الإلتزام وبالتالي يرفع من مستوى ثقة الجمهور بمؤسسات القطاع العام ويضمن اشراكهم في صنع القرارات الرشيدة والمسائلة) .
الكلمات المفتاحية: رقابة الإلتزام ، معيار (ISSAI 400) ، شفافية التقارير المالية .

The role of compliance control to (ISSAI 400) standard in improving the
transparency of financial reporting

(1)* Fadia Ali Abdul karim

(2) Dr. Alaa Shamsallah Nourallah

(1) College of Administration and Economics, Al- Mustansiriya University, Baghdad, Iraq.

(2) College of Administration and Economics, Al- Mustansiriya University, Baghdad, Iraq

(*) Author in Charge : fadia_ali@uomustansiriyah.edu.iq

Abstract:

This research aims to demonstrate the role of compliance auditing in enhancing the transparency of financial reports, in accordance with the Supreme Audit Institutions' (SAI) manual. The research is based on several hypo theses, the most important of which is: (The readiness of the institutional framework and thoughts of compliance auditing, according to the INTOSAI standard (ISSAI 400), is positively and statistically significantly correlated with the transparency of public sector financial reports). The research employed a descriptive and analytical approach to data analysis, utilizing a screening questionnaire to examine and identify gaps in the application of the aforementioned standard, and conducting personal interviews with officials at the General Directorate of Water. Among the most prominent findings is: (Adherence to INTOSAI standards, particularly (ISSAI 400), leads to more reliable results through the auditing and control processes followed according to this standard, thus contributing to improved quality of auditing operations). Furthermore, the research recommendations include: (Raising the level of transparency in the accuracy of audit and control results through the reliability and clarity of compliance audit reports, thereby increasing public trust In public sector institutions, ensuring their involvement in sound decision-making and accountability)

Keywords: Compliance monitoring, (ISSAI 400) standard , Transparency in financial reporting.

DOI: [https:// doi. Org/***](https://doi.org/***)

- This article is an Open Access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution (CCBY) license.

- هذه المقالة مفتوحة المصدر وتنتشر بموجب شروط واحكام رخصة المشاع الإبداعي المنسوبة للمؤلف (CCBY).

المقدمة:

نظراً لأهمية الدور الذي تقوم به الاجهزة الرقابية بوصفها صمام أمان في حماية المال العام والحفاظ على موارد الدولة من الهدر والفساد ودعم الاقتصاد الوطني بالإضافة الى دورها البارز في اضافة المزيد من الوضوح والموثوقية على البيانات المالية، وفي ظل عدم تطابق الممارسات التدقيقية بين البلدان وبضمنها العراق الذي يعتمد على مجموعة من الأدلة والممارسات المحلية، من هنا استدعت الحاجة إلى ضرورة تطبيق المعايير الدولية وبضمنها المعايير الصادرة من منظمة الانتوساي كونها منظمة دولية معنية بتنظيم أعمال الرقابة والتدقيق على مستوى بلدان العالم بالشكل الذي يضمن استقلالية مدققي ومراقبي الحسابات في ابداء رأيهم في ظل أطر منهجي من المعايير المحددة مسبقاً، ومن اجل اكساب تلك البيانات مزيداً من الموثوقية التي تؤهلها كي تصبح مصدراً رئيساً للمستفيدين وأصحاب القرار ومن هنا تتحدد مشكلة البحث في التساؤل عن (ما هو دور رقابة الالتزام وفق معيار (ISSAI 400) في تحسين شفافية التقارير المالية) عن طريق تقييم مدى التزام المؤسسات الحكومية بالمرجعيات المحددة من حيث تطبيق المعيار المذكور انفاً على أرض الواقع وبناءً على ما ذكر اعلاه تم تقسيم البحث الى ثلاثة مباحث رئيسية تناول المبحث الاول منهجية البحث كما استعرض المبحث الثاني الاطار النظري لرقابة الالتزام مع عرض شفافية التقارير المالية والمبحث الثالث تناول واقع تطبيق دور رقابة الالتزام في المديرية العامة للماء التابعة في الهيكل التنظيمي لوزارة الاعمار والاسكان والبلديات والاشغال العامة في العراق .

- أهمية البحث :

- ١- يساهم في إثراء الأدبيات العلمية المتعلقة برقابة الالتزام وخاصة في البيئة الداخلية للقطاع العام .
- ٢- يربط الاطار النظري للمعايير الصادرة من منظمة الانتوساي وبين الواقع العملي في الدوائر الخدمية الحكومية.
- ٣- يساهم في دعم وتعزيز المعرفة بشكل ملحوظ بين علاقة الالتزام بمعايير الانتوساي مع الشفافية المالية .

- أهداف البحث : يسعى الى تحقيق الاهداف التالية :

- ١- دراسة العلاقة وأهميتها بين رقابة الإلتزام وفق معيار (ISSAI 400) للأنتوساي و التقارير المالية.
- ٢- يسعى الى قياس مستوى الإلتزام في تطبيق عمليات رقابة الإلتزام وفق المعيار المذكور أنفا في دوائر القطاع الحكومي داخل البيئة العراقية من خلال قياس مستوى الشفافية والموثوقية للمعلومات والبيانات الواردة في التقارير المالية.
- ٣- تحليل وبيان رقابة الإلتزام من حيث الجانب التطبيقي من خلال فحص وتقييم مستوى ودرجة الإلتزام لدى الاجهزة الرقابية من حيث تطبيق معايير الانتوساي المتعلقة برقابة الإلتزام معيار (ISSAI 400) وكيفية العمل بها فضلاً عن تطبيق شفافية التقارير المالية وتحديد أثر العلاقة بينهما في مؤسسات ودوائر القطاع العام تبعاً للمرجعيات المحددة مسبقاً.

- إشكالية البحث :

نظراً للتطور الملحوظ في المجالات الاجتماعية والاقتصادية والمالية واجهت الكثير من دوائر القطاع العام ذات الطابع الخدمي مشاكل وصعوبات تتمثل بقصور التقارير المالية من حيث مدى موثوقية وصدق البيانات المدرجة في تلك التقارير مما يؤثر بالتالي على تحسين شفافية ووضوح التقارير المالية المعروضة للمستفيدين وصانعي القرار وبضمنهم الجهات الرقابية كافة، وفي الوقت نفسه تثار العديد من التساؤلات المهمة حول مدى الإلتزام بالقوانين والتعليمات المتبعة واللوائح النافذة من جهة ، فضلاً عن ما هو مدى التزام الوحدات الاقتصادية بالمعايير المحاسبية الدولية المعتمد عليها، مما يؤثر ذلك

على ضعف الالتزام بالالتزام وبالتالي ينعكس ويؤثر بصورة سلبية على شفافية التقارير المالية أي بمعنى حدوث قصور في الإفصاح المالي، مما يزعزع ثقة صانعي القرار ومستعملي التقارير المالية بالمعلومات الواردة فيها ، وهذا بدوره يُضعف من قدرة الجهات المعنية في اتخاذ القرارات المستنيرة في ضوء المعلومات المتاحة لها، ومن هنا تبلورت الفكرة الرئيسية من مشكلة البحث والتي تتلخص في الاجابة على التساؤل التالي والذي يتضمن: (ما هو دور رقابة الالتزام وفق معيار ISSAI 400 و انعكاسه في تحسين شفافية التقارير المالية في مؤسسات القطاع العام؟)

- فرضية البحث:

١- يكون لجودة عمليات التخطيط والتنفيذ واعداد التوثيق أثر ايجابي على شفافية التقارير المالية ويتعاطم هذا الاثر باستمرار كلما ارتفعت مستوى الموضوعية ومراقبة الجودة والاستقلالية وكفاءة المنهجيات المعيارية.

٢- ترتبط منهجية رقابة الالتزام وجاهزية الاطار المؤسسي وفق معيار (ISSAI 400) بشكل ايجابي وذات دلالة إحصائية بشفافية التقارير المالية في دوائر الدولة .

٣- ترتبط ممارسات وإدارة مخاطر عدم الالتزام وتحليل البيانات ، مع جمع الأدلة الكافية وتصميم العينات، بالإضافة الى المتابعة المستمرة بعد نشر النتائج ، بانخفاض في الاستثناءات الواردة في تقارير المراجعة المالية اللاحقة، مما يؤثر بارتفاع ملحوظ في مصداقية وشفافية ودقة التقارير الحكومية.

- منهجية البحث : اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي حيث اعتمدت الباحثتان في هذا الجانب على قائمة الفحص لتحديد الفجوة فضلاً عن استخدام قائمة الاستبانة للتوصل الى النتائج عن طريق دراسة آراء مجموعة من الموظفين العاملين في قسم التدقيق والرقابة الداخلية في المديرية العامة للماء وهي احدى تشكيلات وزارة الاعمار والاسكان والبلديات العامة، تمهيداً لدراسة التأثيرات والعلاقة بين المتغيرات وتحليل وتوضيح النتائج واختبار الفرضيات . وجاء تقسيم حدود البحث الى:

- أولاً : الحدود المكانية : المديرية العامة للماء .

- ثانياً: الحدود البشرية : الموظفين العاملين في قسم الرقابة والتدقيق في المديرية العامة للماء.

- ثالثاً : الحدود الزمانية : من بداية شهر ١/١/٢٠٢٢ لغاية ٣٠/٦/٢٠٢٥ .

المبحث الأول : الاطار النظري للبحث

The First Section is theoretical Framework Of The Research :

المطلب الأول :الاطار النظري لرقابة الالتزام :

The First Requirement is theoretical Framework for Compliance

Control:

أولاً : مفهوم وتعريف رقابة الالتزام : تُمثل الرقابة أحد الدعائم الاساسية في الإدارة الحديثة والإدارة الرشيدة، والعنصر الفعال للارتقاء بمستوى الأداء للوصول إلى مستوى عالٍ من الموثوقية والشفافية والمساءلة(كلاب،٢٠٠٦) كما يدل مفهوم الرقابة على التأكد مما إذا كان كل شيء قد تم تنفيذه تبعاً للسياسات الموضوعية والأهداف المنشودة وتشمل التأكد من إدارة الموارد المالية والبشرية والالتزام باللوائح التنظيمية السارية، إذ تُعد الرقابة عملية متابعة مستوى تنفيذ الخطط واتخاذ اللازم لتعديلها مستقبلاً في ضوء مؤشرات الأداء ومدى الالتزام بالسياسات والإجراءات التي تضعها الإدارة والمعمول بها(Lynch,2006) وتوجد عدة مفاهيم للرقابة تختلف حسب المسؤوليات المحاسبية والمسؤوليات القانونية والإدارية، فقد عرفها Garrison من الناحية الإدارية بأنها عملية تتضمن تحديد الإجراءات المطلوب تنفيذها للحصول على معلومات مفيدة (التغذية العكسية) لإعطاء ضمان بإداء جميع تشكيلات

الوحدة الاقتصادية لوظائفها المرسومة وفقاً لأهدافها وقياس مدى التزامها بالقوانين والتعليمات التي تحكمها (Garrison,2003)، وتعرف الرقابة على القطاع العام بأنها "عملية منظمة تهدف للوصول إلى الأدلة وتقييمها بموضوعية لتحديد ما إذا كانت المعلومات أو الظروف الفعلية تلتزم بالمعايير المحددة" (ISSAI 100,2013)، ومن هذا التعريف يتولد مفهوم رقابة الالتزام من حيث الالتزام بالمعايير المحددة، إذ تعرف رقابة الالتزام بأنها التقييم المستقل لدرجة التزام موضوع مهمة أو نشاط مُعين بالمرجعيات المحددة التي تشمل القوانين والتعليمات التنظيمية والارشادات القواعد والانظمة المعمول بها كافة من قبل المؤسسات لكونها معايير تضبط اداء عملها (ISSAI 4000,2016)، كما وتعرف رقابة الالتزام بأنها الاداة التي يتم من خلالها قياس و تقييم مدى الالتزام بالمرجعيات المطلوبة والتي تمكن من تحقيق الأهداف التي تسعى الإدارة الى تحقيقها (الراضي، ٢٠١٧).

ثانياً : أهداف رقابة الالتزام : تهدف رقابة الالتزام الى:

- ١- توفير التقارير الموثوقة حول طريقة إدارة الأموال العمومية من خلال دعم الشفافية.
- ٢- رصد حالات الفساد ومخالفة المرجعيات المحددة مسبقاً مع ضرورة اتخاذ الإجراءات التصحيحية والعمل على محاسبة المخالفين عن سوء تنفيذ الاعمال والتقصيران وجد الامر الذي يستدعي وجود رقابة شاملة وفعالة على الموارد والنفقات .
- ٣- تحديد نقاط الضعف ومواضع الانحراف عن المسار
- ٤- دعم الحوكمة الجيدة وتقييم درجة الالتزام بمبادئ الإدارة المالية السليمة .
- ٥- تدعيم رقابة الالتزام الحوكمة الجديدة في القطاع العام عن طريق اهتمامها بالكشف عن الغش والمخاطر التي تحيط بالعمل.

١- الوصول إلى الأهداف المنشودة وتحقيق الفاعلية نظراً لكون رقابة الالتزام تغطي جميع عناصر الهيكل التنظيمي للقطاع العام ، كما يمكن تطبيق رقابة الالتزام على المؤسسات الخاصة من خلال عقود الشراكة مع القطاع الخاص او باعتبارهم مستفيدين بالإعانات او المنح الحكومية. Financial and Compliance audit Manual European Court of Auditors (Guide,2017)

ثالثاً : تنفيذ رقابة الالتزام وفقاً لمعايير أجهزة الرقابة العليا الانتوساي (ISSAI):

تؤدي الأجهزة الرقابية المهام التي تخطط لها بمختلف انواعها سواء كانت رقابة مالية أو رقابة إداء أو رقابة إلتزام، ويمكن تأدية أعمال الرقابة المالية أو رقابة الأداء جنباً الى جنب مع رقابة الإلتزام في نفس الوقت (ISSAI 100,2013)، وعلى أساس ذلك يمكن تحديد الأساليب التي يمكن استخدامها لإجراء رقابة الإلتزام وهي كالآتي :

١- **رقابة الإلتزام لكونها نشاطاً قائماً بذاته:** وهنا تُجرى رقابة الإلتزام لوحدها من دون ان يكون هناك توافق في الوقت بين عمليتي الرقابة المالية و رقابة الأداء، وأشارت معايير الانتوساي بإمكانية ممارسة رقابة الإلتزام بشكل منفصل من حيث التخطيط والتنفيذ وإعداد التقارير، والتي تعني القيام برقابة الإلتزام بشكل منظم وبصورة منفصلة ومباشرة ومرتبطة بموضوع معين وبعيدة عن عمليتي رقابة الأداء و رقابة القوائم المالية (ISSAI 4000,2016).

٢- **إجراء رقابة الإلتزام مع عمليات الرقابة الأخرى (الرقابة المدمجة):** ويشير هذا النوع من إداء رقابة الإلتزام مع الانواع الأخرى من عمليات الرقابة، وتستخدم اجهزة الرقابة والتدقيق أساليب متنوعة في إجراء الرقابة المدمجة (الشهيب، ٢٠١٩)، وتكون على نوعين رئيسيين:

أولاً: رقابة الالتزام المدمجة مع الرقابة المالية: وهذا النوع من الرقابة يتضمن دمج عملية الرقابة على القوائم والتقارير المالية بالاتساق مع رقابة الالتزام إذ أن هناك علاقة بينهما لأن رقابة الالتزام تتميز باتساع نطاقها واتساعها مما يُتيح للمدقق ممارسة الرقابة بشكل أوسع ، ونظراً لكون السلطة التشريعية هي السلطة المعنية بصنع القرارات وبالتالي تكون مصدراً للمرجعيات من هنا تقدم رقابة الالتزام تصوراً أطول وأوسع لعملية الرقابة على القوائم المالية في حالة التعامل مع المواضيع ذات العلاقة بالموازنة من منطلق تحقيق الالتزام بالمرجعيات، كما ويتم تطبيق القوانين واللوائح التي تؤثر بشكل مباشر في القوائم المالية عند ممارسة الرقابة على القوائم المالية، أما في حالة تطبيق رقابة الالتزام معها فانها تطبق أي قوانين ولوائح ذات صلة بموضوع المهمة (ISSAI 4200,2013).

ثانياً: رقابة الالتزام المدمجة مع رقابة الأداء: يغدو الالتزام أحد عناصر الفاعلية والكفاءة ويتوجب على المدقق عند ممارسة هذا النوع من الرقابة المدمجة تنفيذ رقابة الالتزام كجزء من عملية رقابة الأداء، واستخدام حكمه المهني لتحديد ما إذا كانت الرقابة تجري وفقاً للإداء أو للالتزام، ومعرفة الفروق بين رقابة الالتزام و رقابة الأداء لإقرار أيهما الرقابة الجزئية وأيهما الرقابة الأساس عند تنفيذهما معاً وبناء على ذلك تحدد المعايير الواجب اتباعها

المطلب الثاني: شفافية التقارير المالية:

The Second Requirement IS The Transparency of Financial Reports :

أولاً : مفهوم شفافية التقارير المالية:
تتلور نتائج المحاسبة المالية في مجموعة مترابطة ومتكاملة من التقارير والقوائم المالية. (الشيرازي، ١٩٩٠) وقد أشار البيان الصادر من مجلس معايير المحاسبة المالية بالرقم (١) لعام ١٩٨٠ الى أن التقارير المالية تحتوي على مجموعة من متكاملة من المعلومات التي يُراد توصيلها الى المستفيدين منها والتي تتضمن: (قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية، وقائمة التغير في حقوق الملكية) وينبغي لغرض زيادة مستوى الثقة في المعلومات المحاسبية الواردة فيها السعي لتحقيق مستوى معقول ومناسب من الشفافية كون ان التقارير المالية تعد عصب العمليات الحسابية (علي، ٢٠٠٢)، كما وتعرف بأنها توفير الافصاح الكافي لجميع المعلومات المدرجة بالتقارير المالية التي تقدمها الجهات الحكومية للمستفيدين وصانعي القرار وتعرضها بطريقة يسهل فهمها لغرض مساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة في ضوء المعلومات المحاسبية المقدمة لهم (Barth&Schipper,2008). وعرفها (Paydar&Babalou) بانها المعلومات الفعالة التي تقوم بنشرها الوحدات الحكومية للجهات المعنية عن أبرز اهدافها وانشطتها والخدمات المقدمة من قبلها (Paydar&Babalou,2019). وبين (Lewellen) بأن مفهوم شفافية التقارير المالية يعبر عن قياس مستوى الافصاح والتمثيل الصادق للمعلومات الواردة في التقارير المالية والتي تعكس صورة الوضع الاقتصادي للوحدة على ارض الواقع (Lewellen,2021)، وتعرف شفافية التقارير المالية بأنها إحدى المؤشرات القياسية الخاصة بجودة التقارير المالية كونها تعبر عن الصورة الحقيقية لإداء الوحدات الحكومية والخدمات المقدمة من قبلها و ابرز الأنشطة التي تقوم بها (فاضل وآخرون ، ٢٠٢١). كما وعرفها الارضي بانها الافصاح الكافي والشامل لجميع المعلومات الواردة في التقارير من أجل تحقيق الاهداف المنشودة ورفع مستوى الجودة بواقع الخدمات المقدمة (الارضي ، ٢٠٢١) وتتفق الباحثان مع رأي (السعدي ورشوان) الذي بين ان التقارير المالية ذات الجودة والشفافية تساهم في تحسين الكفاءة التشغيلية للوحدات الحكومية ورفع مستوى الخدمات المقدمة من قبلها فضلاً عن مساهمتها في اتخاذ القرارات الرشيدة لإدارة حالات

الطوارئ والازمات المحتل حدوثها ومعالجتها استنادا الى المعلومات الحقيقية والموثوقة المدرجة في التقارير المالية الشفافة (السعدي ورشوان ، ٢٠٢٣)
ثانياً : أهداف تحقيق شفافية التقارير المالية:
توجد مجموعة من الاهداف التي تعبر عن المغزى من تحقق شفافية التقارير المالية وهي كالاتي:
١- المحافظة على المشاريع الاستثمارية وجذب استثمار وتمويل الشركات الاجنبية.
٢- توفير الوقت والجهد من خلال العمل على تذليل الكثير من الصعوبات والغاء الروتين في العمل.
٣- الحفاظ على موارد الدولة من الهدر والضياع ومحاربة الفساد الاداري والمالي.
٤- دعم روح التعاون والعمل بصورة جماعية والعمل على بمفهوم المسائلة ومحاسبة المقصرين بصورة جماعية.
٥- منع الممارسات الادارية والمالية الخاطئة من خلال تعزيز الدور الرقابي داخل الوحدة الاقتصادية .
٦- زيادة ثقة الموظفين والعاملين في القرارات الادارية من إدارة الوحدة الاقتصادية.
٧- استقرار مستوى الاسعار في الاسواق المالية من خلال وضوح وشفافية المعلومات الواردة في التقارير المالية.
ويرى (Forssbaeck & Oxelheim) أن شفافية التقارير المالية تساهم في تحقيق هدفين أساسيين تضمن **الهدف الاول** الشكل الوظيفي ذات ارتباط بمفهوم الكفاءة، وانقسم هذا الهدف الى أهداف وظيفية عامة وأهداف وظيفية فنية، تتكون الأهداف الوظيفية العامة من مجموعة من الاهداف تتضمن تحسين مستوى الخدمات ورفع مستوى الثقة وتقليل عدم التأكد وزيادة المنافسة وتقليل تكلفة المعاملات والروتين، أما الأهداف الوظيفية الفنية فتشمل تحقيق المنافع وتحسين الكفاءة والجودة وتعزيز الفاعلية، ويترتب على ذلك أن شفافية التقارير المالية هي مجرد وسيلة للوصول الى غاية معينة ولا تعد قيمة بحد ذاتها عندما تكون ذات أساس منطقي .
والهدف الثاني يركز على القيمة الأكبر، ويكون ذات صلة بالمساءلة والشرعية، ويتضمن قياس مدى الالتزام بالمعايير الاجتماعية، وهنا تكون الشفافية قيمة بحد ذاتها فهي الهدف الاساسي، كما ان الشفافية تساعد في تحسين مستوى الخدمات وتعظيم قيمة الوحدات الاقتصادية في القطاع العام اما القطاع الخاص ومنها الشركات المتعددة الجنسية فيكون الاعتبار الاساسي فيها هو تعزيز الثقة ودعم المسؤولية مع ضرورة الامتثال لقواعد المجتمع والقيم الاخلاقية .
ويتبين من خلال ذلك أن شفافية التقارير المالية تعد إحدى الخصائص الرئيسية لضمان جودة التقارير المالية ودورها البارز في رفع موثوقية التقارير المالية وتقويم كفاءة الادارة و تحسين مستوى الخدمات وتحسين تخصيص الموارد ورفع كفاءة الاسواق المالية (Forssbaeck & Oxelheim ، 2014)، وبهذا يعد توافر الشفافية في اعداد التقارير المالية شرط أساسي لضمان التواصل الجيد بين الوحدة الاقتصادية والجهات ذات العلاقة (Mariana & Maria, 2016).
وتتفق الباحثان مع رأي (قطيشات وأبو حمور) القائل أن الشفافية تُساهم بالحد من الفساد الاداري والمالي على المستوى المحلي وتُساعد في اتخاذ القرارات

الجيدة والرشيده كونها تُقلل من مزاجية اتخاذ القرارات العامة مما يصب في تحسين جودة الخدمات (قطيشات أبو حمور ، ٢٠١٨).
ثالثاً : المحددات المؤثرة على شفافية التقارير المالية:
هنالك العديد من المحددات التي تكون ذات تأثير مباشر بإعداد التقارير المالية وفق مستوى أمثل من الشفافية وهي : (عبد الرزاق ، ٢٠٢٣).
١- أهداف النظم المالية والادارية والمحاسبية .
٢- أهداف المستفيدين من التقارير المالية وصانعي القرار .
٣- الاطار القانوني والمهني المتعلق بالأمر الحسابية .
المبحث الثاني : رقابة الالتزام ودورها في تحسين شفافية التقارير المالية وفق معيار (ISSAI 400) في المديرية العامة للماء

The Second Topic Compliance Oversight And Its Role In Improving The Transparency Of Financial Reports According To(ISSAI 400) Standard In The General Directorate of Water:

لإثبات فرضيات البحث ومن أجل الوقوف على أهمية الدور الذي تؤديه الاجهزة الرقابية بتنفيذها مهام رقابة الالتزام وفق المعيار (ISSAI 400) وتأثير ذلك على تحقيق وتحسين الشفافية بالتقارير المالية في المؤسسات الحكومية قامت الباحثتان بإجراء هذه الدراسة عن طريق استخدام قائمة الفحص لمعرفة وتقييم مدى التزام المديرية العامة للماء بتطبيق المعيار آنف الذكر الصادر من منظمة الانتوساي وتحديد الفجوة لمعرفة أهمية رقابة الالتزام ودورها في تحسين شفافية التقارير المالية في القطاع العام .

- تطوير قائمة الفحص:

تم تطوير قائمة الفحص من قبل الباحثتان من خلال الاعتماد على متغيرات البحث ووفق المصادر العلمية المتاحة مع الاطلاع على معيار (ISSAI 400) للانتوساي وتم اثبات صدقها بعد أن تم عرضها على مجموعة من الاساتذة المحكمين الاكفاء لغرض الاطلاع على قائمة الفحص وابداء الرأي بمضمون فقراتها وتم تعديلها بناءً على الملاحظات المقدمة من قبلهم لضمان تغطيتها جميع جوانب البحث وإضفاءها قيمة علمية.

الاساليب الاحصائية المستخدمة :

١- الوسط الحسابي: أحد أنواع المقاييس الإحصائية، و يحسب من خلال الصيغة التالية:

$$\bar{x} = \frac{\sum_{i=1}^n x_i}{n}$$

٢- الانحراف المعياري: أحد مقاييس التشتت ذات الاهمية البالغة يستعمل عن طريق مجموعة المشاهدات في التوزيع ، و تكون صيغته :

$$s = \sqrt{\frac{\sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x})^2}{n}}$$

٣- معامل الاختلاف المعياري: ويستعمل للتعبير عن درجات التباين والاختلاف الموجودة في مجموعة من البيانات ، و يحسب من خلال الصيغة الآتية :

$$CV = \frac{\sigma}{\mu} \times 100\%$$

- وصف وتفسير نتائج التحليل الإحصائي لاستمارة الفحص:

وقع الاختيار على المديرية العامة للماء كمجتمع للبحث وتم اختيار عينة البحث من المدراء العاملين والمستشارين و المدققين والمحاسبين العاملين في أقسام التدقيق والرقابة الداخلية وقسم الحسابات لمقر المديرية العامة للماء وتوابعها لعينة مجتمع البحث والبالغ عددهم (٤٩)، لغرض قياس مستوى الالتزام بمعيار الانتوساي (ISSAI 400) وقد تم اعتماد قائمة الفحص واعدادها وفقاً لما ورد بفقرات المعيار أنف الذكر فقد تضمنت قائمة الفحص (٢٤) سؤال موزعة على وفق ثلاث محاور رئيسية وكما يلي:

أ- أولاً: منهجية رقابة الالتزام وفق (ISSAI 400) ومدى جاهزية الإطار المؤسسي:

ليبيان مدى تحقق الإطار المؤسسي وجاهزيته بالإضافة الى التعرف على منهجية رقابة الالتزام وفق (ISSAI 400) في المديرية العامة للماء قيد الدراسة، وقد تم عرض مجموعة من الأسئلة لتغطية أبعاد هذا المحور ويبين الجدول (١) التالي المؤشرات الإحصائية التي تم التوصل اليها للمحور الأول:

جدول (١) المؤشرات الإحصائية

لمحور جاهزية الإطار المؤسسي ومنهجية رقابة الالتزام وفق (ISSAI 400).

الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الإجابات						أولاً : منهجية رقابة الالتزام وجاهزية الاطار المؤسسي وفق (ISSAI 400)
			غير مطبق		مطبق		مطبق كلياً		
			%	ت	%	ت	%	ت	
٤٩	٠.٧٤	١.٤٧	٦٩.٤	٣٤	١٦.٣	٨	١٤.٣	٧	هل تتبنى الجهة الرقابية تعريف رقابة الالتزام كما يورده (ISSAI 400) وتفرّق بين أنواع المخالفات بشكل واضح؟
٦٣	٠.٥٣	١.٨٩	٢٠.٤	١٠	٧١.٤	٣٥	٨.٢	٤	هل تُوثق للبيئة القانونية والتنظيمية فهماً منهجياً وتحفظ بمصفوفة المتطلبات القانونية المتعلقة بالتقرير المالي الحكومى؟
٧٠	٠.٤٩	٢.١٠	٨.٢	٤	٧٥.٥	٣٧	١٦.٣	٨	هل وُضعت سياسات لتعريف الأهمية الجوهرية في سياق الالتزام وأهمية تطبيقها؟
٧٩.٧	٠.٨٨	٢.٣٩	٢٦.٥	١٣	١٠.٢	٥	٦٣.٣	٣١	هل تتوفر استقلالية وحيادية للمدققين بما يضمن موضوعية تقارير الالتزام؟
٦٤.٧	٠.٦٥	١.٩٤	٢٤.٥	١٢	٥٩.٢	٢٩	١٦.٣	٨	هل لدى الجهة منهجية مكتوبة مع ضمان وجود إجراءات تشغيل قياسية لرقابة الالتزام متسقة مع ISSAI 400؟

٦٥.٣	٠.٥٣	١.٩٦	١٨.٤	٩	٧١.٤	٣٥	١٠.٢	٥	هل تتوافر كفاءات وتدريب لفرق الالتزام على المتطلبات الفنية والقانونية ذات الصلة؟
٨٢.٧	٠.٧٩	٢.٤٨	١٨.٤	٩	١٨.٤	٩	٦٣.٣	٣١	هل توجد آلية لتحديد مخاطر عدم الالتزام المرتبطة بالتقرير المالي ذات الصلة؟
٨٣.٧	٠.٦٣	٢.٥١	١٦.٣	٨	١٨.٤	٩	٦٥.٣	٣٢	هل تتوافر آليات وتقنيات حديثة لتحليل البيانات تدعم فحص الالتزام؟
٧٠.٣	٠.٦٦	٢.١١	٢٥.٢		٤٢.٦		٣٢.٢		المؤشر الكلي
٤٩		حجم العينة					٢٩.٧%		الفجوة

المصدر: من اعداد الباحثان باستعمال البرنامج الإحصائي SPSS V.28.

ووفقا لإجابات افراد العينة والبالغ عددهم (٤٩) فردا، نلاحظ من الجدول (١) أن فقرات المحور الاول أشارت بصورة عامة الى أن ما نسبتهم (٣٢.٢%) الذين تم إجابتهم بالاختيار مطبق كليا، كما وأشارت أن الذين نسبتهم حوالي (٤٢.٦%) هم الذين وقع اختيارهم على الاختيار المطبق جزئياً، وقد تم حصول هذا المحور على وسط حسابي (٢.١١) وهو يميل إلى المنطقة المتوسطة بين "مطبق جزئياً" و"مطبق كليا"، الامر الذي يعكس مستوى مقبول لكن غير مكتمل من جاهزية الإطار المؤسسي. وبلغت النسبة المئوية الكلية (٧٠.٣%) وهي نسبة جيدة تدعم المحور الخاص بجاهزية الإطار المؤسسي ومنهجية رقابة الالتزام وفق (ISSAI 400)، وقد بلغت قيمة معامل الانحراف المعياري (٠.٦٦)، وهو ما يدل على تجانس إجابات المستجيبين بصورة عامة بما يخص هذا المحور، أما بالنسبة لحجم الفجوة فقد بلغ (٢٩.٧%). وترى الباحثان من خلال النتائج في الجدول (١) الخاصة بالمحور الأول التي تم التوصل إليها من استمارة الفحص بوجود عدد من نقاط القوة البارزة في جوانب استخدام الأدوات والآليات والتقنيات الحديثة وجانب الاستقلالية بالإضافة الى تحديد المخاطر، فقد حققت نسب مرتفعة من الأهمية بلغت (فوق ٨٠%). لكن في المقابل، لوحظ أن هنالك نقاط ضعف من حيث وضوح نطاق رقابة الالتزام (٤٩%) وكذلك من حيث المنهجية الخاصة بالتدريب الكافي والتوثيق. وهذه النتائج تعكس بوضوح واضحة أن المؤسسة تمتلك أساساً قويا و جيدا للبنية المؤسسية لرقابة الالتزام لكن في نفس الوقت تحتاج إلى تعزيز التوثيق والوضوح والحاجة الى الاهتمام أكثر في بناء القدرات البشرية لضمان الالتزام بتطبيق معيار (ISSAI 400) بشكل كامل .

ب- ثانياً: تخطيط وتنفيذ وتوثيق مهمة رقابة الالتزام

لبيان مدى تحقق اجراءات التخطيط والتنفيذ والتوثيق لإداء مهمة رقابة الالتزام في المؤسسات والدوائر قيد الدراسة، طرحت عدة أسئلة لهذا المحور ويبين الجدول (٢) التالي المؤشرات الإحصائية للمحور الثاني.

جدول (٢) المؤشرات الإحصائية لمحور تخطيط وتنفيذ وتوثيق مهمة رقابة الالتزام.

الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الإجابات						ثانياً : تخطيط وتنفيذ وتوثيق مهمة رقابة الالتزام
			غير مطبق		مطبق جزئياً		مطبق كلياً		
			%	ت	%	ت	%	ت	
٦٣	٠.٥٠	١.٨٩	٢٠.٤	١٠	٧٣.٥	٣٦	٦.١	٣	هل تتضمن خطة المهمة تحديداً واضحاً للهدف والنطاق والجدول الزمني؟
٨٧.٧	٠.٦١	٢.٦٣	١٢.٢	٦	١٦.٣	٨	٧١.٤	٣٥	هل جرى تقييم المخاطر وصياغة إجراءات استجابة متناسبة تفصيلية؟
٨٨.٧	٠.٦٧	٢.٦٦	١٠.٢	٥	١٨.٤	٩	٧١.٤	٣٥	هل صُممت العينات على أساس المخاطر وحجم المعاملات وأثر عدم الالتزام المحتمل على التقارير؟
٨٦.٣	٠.٦٨	٢.٥٩	١٠.٢	٥	٢٢.٤	١١	٦٧.٣	٣٣	هل جُمعت أدلة كافية وملائمة باستخدام المزج المناسب بين الاستقصاء، الفحص المستندي، والتحليلات؟
٩٠.٧	٠.٥١	٢.٧٢	١٠.٢	٥	١٢.٢	٦	٧٧.٦	٣٨	عند رصد انحرافات، هل تُفهم الأسباب والأثر المالي وغير المالي المترتب عليها وتُصنّف وفق معايير ثابتة؟
٨٦	٠.٧٠	٢.٥٨	١٨.٤	٩	١٠.٢	٥	٧١.٤	٣٥	هل تُدار الاتصالات الرسمية مع الجهة الخاضعة للرقابة ضمن (اجتماع افتتاحي، أو مذكرات أو ملاحظات، وغيرها)؟
٥١	٠.٨٢	١.٥٣	٦٩.٤	٣٤	١٠.٢	٥	٢٠.٤	١٠	هل يُفصّل تقرير المهمة تبعاً للمعايير المستخدمة أو الاجراءات أو نطاق الاستنتاج بما يتوافق مع ISSAI 400؟

٨١	٠.٨٨	٢.٤٣	٢٦.٥	١٣	١٢.٢	٦	٦١.٢	٣٠	هل يتضمّن التقرير توصيات قابلة للتنفيذ مع تحديد المسؤوليات والوقت للمعالجة؟
٨٠.٣	٠.٦٩	٢.٤١	٢٢.٢		٢١.٩		٥٥.٩		المؤشر الكلي
٤٩	حجم العينة				١٩.٧%				الفجوة

المصدر: اعداد الباحثان عن طريق استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS V.28).

وفقا لإجابات افراد العينة والبالغ عددهم (٤٩) فردا على فقرات الجدول (٢) وقد أشار بصورة عامة أن ما يتراوح نسبتهم حوالي (٥٥.٩%) الذين تم اختيارهم للإجابة مطبق كليا، وقد حصل بنسبة (٢١.٩%) الى الاختيار المطبق جزئياً، كما وحصل المحور المذكور اعلاه على وسط حسابي (٢.٤١)، أي بنسبه تقارب حوالي (٨٠.٣%) وتعتبر هذه نسبة جيدة جدا تدعم هذا المحور (التخطيط والتنفيذ والتوثيق لمهمة رقابة الالتزام) ، وبلغت قيمة الانحراف المعياري لهذا المحور (٠.٦٩)، الامر الذي يدل بشكل عام على وجود تجانس في إجابات المستجيبين ، أما مقدار الفجوة فقد بلغت (١٩.٧%).

وترى الباحثان من خلال نتائج المحور الثاني من استمارة الفحص التي توصل اليها البحث، ان هناك مجموعة من نقاط القوة البارزة تنحصر بالنقاط التالية:

- اعتماد نهج قائم يتضمن صياغة الفروض والعمل على تقييم المخاطر بنسبة تتراوح (87.7%).
- بناء عملية الرقابة على المخاطر (88.7%).
- استخدام تقنيات وآليات وأدوات مناسبة في رقابة الالتزام تقريباً (86.3%).
- التوثيق بشكل عام ومستمر لجميع مراحل مهمة رقابة الالتزام ما يقارب (٨٥.٧%).

اما نقاط الضعف فهي:

- يوجد هنالك ضعف نسبي في اعداد خطة مهنية مكتوبة بنسبة (63%).
- وجود قصور في توثيق الاتصالات الرسمية مع كافة مستويات الإدارة العليا بنسبة (٥١%) وهو يمثل أدنى مؤشر، ما قد يؤثر على الشفافية والتواصل المؤسسي.
- ويتضح من خلال ذلك أن الدوائر الحكومية تظهر مقدار التزام بصورة مرتفعة بالمتطلبات المنهجية والفنية لرقابة الالتزام وخاصةً فيما يتعلق بتقييم المخاطر واجراء التوثيق ، لكن هناك حاجة لتعزيز الجوانب الإجرائية والإدارية (مثل وضع خطة مكتوبة ومنسقة لاداء الاعمال وتوثيق الاتصالات) لضمان تكامل العملية الرقابية بالاتساق مع المعايير الدولية.

ت- ثالثاً: أثر رقابة الالتزام على شفافية التقارير المالية للقطاع العام:

لبيان أثر رقابة الالتزام على شفافية التقارير المالية للقطاع العام في المؤسسات قيد الدراسة، طرحت عدة أسئلة لهذا المحور ويبين الجدول (٣) التالي المؤشرات الإحصائية للمحور الثالث.

جدول (٣) المؤشرات الإحصائية لمحوّر أثر رقابة الالتزام على شفافية التقارير المالية للقطاع العام

الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الإجابات						ثالثاً : أثر رقابة الالتزام على تحقيق وتحسين شفافية التقارير المالية للقطاع العام
			غير مطبق		مطبق جزئياً		مطبق كلياً		
			%	ت	%	ت	%	ت	
٨٤.٧	٠.٧٩	٢.٥٤	١٨.٤	٩	١٢.٢	٦	٦٩.٤	٣٤	هل أدت تقارير الالتزام إلى زيادة الإفصاح عن المتطلبات القانونية والنظامية ذات الصلة بالتقرير المالي والالتزام بها؟
٨٠.٧	٠.٨٦	٢.٤٢	٢٤.٥	١٢	١٠.٢	٥	٦٥.٣	٣٢	هل حسّنت رقابة الالتزام توقيت إصدار التقارير والإتاحة في الوقت المناسب؟
٦٩.٧	٠.٦١	٢.٠٩	١٦.٣	٨	٦٣.٣	٣١	٢٠.٤	١٠	هل عزّزت القابلية للمقارنة بين الفترات والجهات عبر توحيد الإفصاحات المتعلقة بالالتزام؟
٥٢.٣	٠.٧٤	١.٥٧	٦٩.٤	٣٤	١٦.٣	٨	١٤.٣	٧	هل تُنشر النتائج والتقارير في قنوات ومواقع إلكترونية بصيغة قابلة للاستخدام؟
٨٤.٣	٠.٧٥	٢.٥٣	١٤.٣	٧	٢٠.٤	١٠	٦٥.٣	٣٢	هل تُبرز التقارير المخالفات وأثرها المالي وتفسّر كيفية التصحيح والمعالجة؟
٦٥.٣	٠.٦١	١.٩٦	٢٢.٤	١١	٦٣.٣	٣١	١٤.٣	٧	هل توجد آلية متابعة لقياس تنفيذ توصيات الالتزام ونسبة الإنجاز؟
٤٩.٧	٠.٦٨	١.٤٩	٧٣.٥	٣٦	١٦.٣	٨	١٠.٢	٥	هل توجد قنوات مشاركة أصحاب المصلحة وتوثيق لتفاعلهم مع النتائج بما يعزز من الشفافية؟
٨٢.٧	٠.٧٢	٢.٤٨	١٨.٤	٩	١٦.٣	٨	٦٥.٣	٣٢	هل باتت التقارير أكثر قابلية موثوقية من حيث (تتبع الأدلة ، انخفاض الأخطاء الجوهرية، وضوح نطاق الفحص)؟
٧٦.٧	٠.٦٩	٢.٣٠	٣٢.١		٢٧.٣		٤٠.٦		المؤشر الكلي
٤٩		حجم العينة					٢٣.٣%		الفجوة

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي (SPSS V.28) .

وفقاً لإجابات أفراد العينة والبالغ عددهم (٤٩) فرداً نلاحظ من الجدول (١٦) أن النتائج بينت بصورة عامة ما يقارب النسبة (٤٠.٦%) وقع الاختيار على الإجابة مطبق كلياً، ونسبة (٢٧.٣%) تم اختيارهم مطبق جزئياً، وقد بلغ الوسط الحسابي (٢.٣٠)، أي ما يعادل (٧٦.٧%) وتعتبر نسبة جيدة تدعم المحور الثالث، أما الانحراف المعياري فقد بلغت قيمته (٠.٦٩)، وحجم الفجوة بلغ (٢٣.٣%). وترى الباحثتان من نتائج الجدول (٢) المتعلقة بالمحور الثالث للمعلومات الواردة في استمارة الفحص، وجود نقاط قوة يمكن تحديدها وكما يلي :

- دعم الإفصاح عن المتطلبات المتعلقة بالأمر القانونية (٨٤.٧%).
 - اختيار التوقيت المناسب عند عملية إصدار التقارير المالية (٨٠.٧%).
 - الكشف عن حالات المخالفة والانحرافات وأجراء العمليات العلاجية (٨٤.٣%).
 - الإفصاح عن نتائج الفحص والمخاطر الجوهرية (٨٢.٧%).
- أما نقاط الضعف فهي:
- وجود ضعف نسبي في نشر البيانات بصورة عامة للجمهور عبر مواقع الإنترنت (٥٢.٣%).
 - وجود تقصير شديد في كيفية عرض التقارير وتوفيرها بصورة ملخصة وسهلة الفهم ومبسطة للجمهور (٤٩.٧%).

- لوحظ الإلتزام بشكل متوسط فقط من حيث تنفيذ توصيات الأجهزة الرقابية (٦٥.٣%).

وتؤكد النتائج التي توصلت إليها الباحثتان أن رقابة الإلتزام تُساهم بشكل فعال في تحسين ودعم شفافية وموثوقية التقارير المالية للقطاع العام، ولا سيما في مجالات متعددة مثل الإفصاح عن المخاطر والإفصاح عن المخالفات والتوقيت الذي يتم فيه تقديم التقارير والإفصاح القانوني، ومع ذلك يوجد هنالك نقص في الشفافية الموجهة والمعروضة للمواطنين المتمثلة بالبيانات التي يتم نشرها للجمهور وإعداد تقارير مبسطة مما يُقلل من مقدرة الجمهور على مراقبة الأداء المالي بصورة مباشرة وواضحة

النتائج والتوصيات :

أولاً : النتائج :

- ١- إن الإلتزام بالمعايير الصادرة من منظمة الانتوساي، ولاسيما معيار (ISSAI 400) للانتوساي يوفر الإلتزام بمعايير الانتوساي عامة ولاسيما الإلتزام بمعيار (ISSAI 400) نتائج أكثر موثوقية عن طريق الاعتماد على خطة عمل منهجية وموضوعية لأعمال الرقابة والتدقيق المتبعة وفق هذا المعيار، مما يساهم في تحسين الجودة في الإجراءات الرقابية .
- ٢- تؤثر رقابة الإلتزام تبعاً لأبعادها الثلاثة بشكل معنوي في صحة وموثوقية التقارير المالية، وهذا يشير بوضوح الى ضرورة الإلتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات كافة في مؤسسات القطاع العام الساعية الى تحسين مستوى شفافية التقارير المالية.
- ٣- ان توافر الاستقلالية المؤسسية يساهم في التقليل من احتمالية التحيز أو تضارب المصالح أو المحاباة وبالتالي تُمثل الاستقلالية المؤسسية عنصراً فعالاً في رفع مستوى والشفافية والثقة بالتقارير المالية.
- ٤- أن مدققي الإلتزام واثناء قيامهم بممارسة مهام أعمالهم يقارنون بين الاداء الفعلي والمخطط وهذا يدل على الوعي التنظيمي والادراك بأهمية التخطيط قبل البدء بعملية تدقيق الإلتزام.
- ٥- تحتاج المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية اهتماماً أكبر من قبل مراقبي الإلتزام مما يساهم في تقويم الأجهزة الرقابية العاملة في اقسام التدقيق والرقابة الداخلية الموجودة في مؤسسات القطاع العام.
- ٦- ان توافر الاستقلالية المؤسسية يمثل محوراً أساسياً في رفع مستوى الثقة والشفافية بالتقارير المالية كونه يقلل من احتمالية التحيز أو المحاباة أو تضارب المصالح.

ثانياً : التوصيات:

- ١- رفع مستوى الشفافية بنتائج اعمال الرقابة والتدقيق من خلال موثوقية ووضوح تقارير رقابة الالتزام مما يعزز من ثقة الجمهور بمؤسسات القطاع العام ويضمن اشراكهم بالمسائلة وصنع القرارات الرشيدة .
- ٢- اعداد برامج ودورات تدريبية كافية لموظفي اقسام التدقيق والرقابة لزيادة ادراكهم بضرورة الالتزام بمعايير الانتوساي .
- ٣- العمل على زيادة الوعي المؤسسي بضرورة وأهمية الالتزام بالمعايير الصادرة من منظمة الانتوساي في العمل.
- ٤- ضرورة الاهتمام بالدراسات والبحوث المتعلقة بمعايير الانتوساي والممارسات السليمة.
- ٥- استخدام الادوات والانظمة المناسبة والبرامج الحديثة وعلى سبيل المثال منصات المحاسبة السحابية في اعداد التقارير المالية كونها توفر تحديثات آلية ومتكاملة وبصورة مستمرة للأنظمة المالية مما يساعد في دقة اعداد التقارير المالية
- ٦- استخدام الحلول الرقمية لمواجهة العقبات التي تواجه الافصاح في المعلومات الواردة في التقارير المالية مما يساعد في سهولة وصول الجهات المعنية للبيانات ذات الصلة وبالتالي التحسين من شفافية التقارير المالية .

التمويل :

لم يتلق هذا البحث أي تمويل محدد من أي جهة مانحة في القطاعات العامة أو التجارية أو غير الربحية

تضارب المصالح:

يُعلن المؤلفون عدم وجود أي تضارب في المصالح فيما يتعلق بنشر هذه الورقة البحثية .

شكر وتقدير:

يتقدم المؤلفون بجزيل الشكر للمؤسسة على دعمها المعنوي طوال فترة هذا البحث لقد كان لتشجيعها وتوجيهها دور بالغ في انجاز هذا البحث .

Refrence:

- Al-Radi, Hussein Fattah, (2017), The Legality of Auditing Operations According to International Auditing Standards, Amman - Jordan, p
- Garrison, Ray H., Noreen, Eric W.,(2003), Managerial Accounting, McGraw-Hill, New York , P34.

Periodicals & Researches:

- Barth, M. E., & Schipper, K. (2008). Financial reporting transparency. Journal of Accounting, Auditing & Finance, 23(2), 173
- Forssbaeck, Jens, Lars Oxelheim (2014)" The Multi- Faceted Concept Of Transparency ", lund University, research institute of industrial Economics, Stockholm, Sweden.
- INTOSAI Guidelines of Compliance Audit ISSAI4100-4200, PSC Professional standards Committee & CAS Compliance Audit Standards Subcommittee,2015.
- International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) 100, "Fundamental Principles of Public Sector Auditing", INTOSAI, 2013.
- International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) 400, "Fundamental Principles of Compliance Auditing", INTOSAI, 2013.

- International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) 4000, "Compliance Audit Guidelines", INTOSAI, 2016.
- International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) 4200, "Compliance Audit Guidelines Related to The Audit of Financial Statements", INTOSAI, 2013
- Lewellen, Christina, (2021). Tax haven incorporation and financial reporting transparency Retrieved from SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3888383>
- Lynch, Richard,(2006), "coporate strategy", Pearsom Education Limited, England, 4th Edition, P806 .
- Man, Mariana & Ciurea, Maria, (2016). "Transparecy of Accounting Information in Achieving Good Corporate Governancelue", Professor, PhD, University of Petrosani, Romania-Associate, P41 .
- Paydar, S. R., & Babalou, F. (2019). Investigating Financial Reporting Transparency. Singaporean Journal of Business Economics and Management Studies, 6 (12), 18-27
- Financial and Compliance audit Manual European Court of Auditors Guide, Sep.,(2017), P187 .
- Al-Tamimi, Nazim Shaalan Jabbar and Shaker, Salah Saheb (2009) "The Role of the Auditor in Enhancing Disclosure in Financial Reports under Corporate Governance: An Analytical Study of the Financial Statements of the General Company for Rubber Industries," Journal of Accounting and Financial Studies, Issue 9, Volume 3, Baghdad, Iraq.
- Al-Hasanat, Yusra (2013) "The Reality of Postgraduate Administrative Studies Requirements in Civil Society Organizations and the Role of Relevant Entities in Enhancing Them," a thesis submitted for the Specialized Professional Diploma in Civil Society Organization Management, Islamic University, Institute of Community Development, p. 10.
- Al-Saadi, A., and Rashwan, Y. (2023). The Quality of Financial Reports and Their Role in Supporting Government Decision-Making in Crisis Situations. Journal of Accounting and Government Finance, Volume 12, Issue 4, pp. 78-60.
- Al-Shaheeb, Ahmed Abdul-Hussein (2019). Measuring the Extent of Supreme Audit Institutions' Compliance with INTOSAI International Standards Using the iCAT Tool (Compliance Control). An Applied Study in the Federal Board of Supreme Audit. Arab Institute, p. 58.
- Al-Shirazi, Abbas Mahdi (1990). Accounting Theory. First Edition. Kuwait. Dar Al-Salasil for Printing, Publishing and Distribution.
- Abdul-Razzaq, Amal Munir, (2023), "Reporting on Service Performance Information in Government Units According to IPSAS RPG3 and Its Impact on the Quality of Accounting Disclosure and Achieving Transparency: An

Analytical Study in the Ministry of Labor and Social Affairs," Administrative Technical College, Middle Technical University/Baghdad.

- Ali, Khalid Abdul-Rahman Ahmed, (2002), "The Level of Accounting Disclosure in Yemeni Joint Stock Companies: Measuring and Developing It to Meet the Requirements for Establishing a Stock Market in the Republic of Yemen," Unpublished Master's Thesis, University of Mosul, Iraq, p. 47.

- Fadhil, Uday Safaa Al-Din, Al-Amiri, Zahra Hassan, and Dagher, Munther Jaber, (2021), "The Impact of Adopting Carbon Accounting on the Transparency of Financial Reports: Evidence from the United Kingdom," Issue 63, Volume 16.

- Qutaishat, Rania and Abu Hamour, Hussam Mahmoud, (2018), "The Impact of Enhancing Accountability and Transparency in Municipalities on Achieving Local Development," a research paper published in the Journal of the Islamic University for Economic and Administrative Studies, Volume 26, Issue 2, pp. 208-234.

- Kalab, Saeed Yousef, (2006), "Financial and Administrative Control and its Role in the Development Process," a working paper presented at the conference "Development and Improvement of the Gaza Strip after the Israeli Withdrawal," held at the Faculty of Commerce, p. 5.

- Al-Maamouri, Muhammad Abdul Rasoul Jaber, (2019), The Impact of Governance Applications and Sustainability Standards and Their Role in Improving Performance and Financial Reporting to Enhance Confidence in Financial Data, College of Administration and Economics, University of Baghdad, p. 116

- Al-Makdami, Muntaser Hamdan, (2023), The Role of Compliance Control in Verifying the Maximization of Property Tax Revenues / An Applied Study, Thesis submitted to the Higher Institute for Accounting and Financial Studies / University of Baghdad to obtain the "Certified Accounting Certificate in Accounting".

المصادر باللغة العربية

-الراضي، حسين فتاح، (٢٠١٧)، مشروعية عمليات التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، عمان – الاردن، ص ١١.

-غاريسون، راي هـ، نورين، إريك و. (٢٠٠٣)، المحاسبة الإدارية، ماكجرو هيل، نيويورك.

الرسائل والاطاريح والبحوث المنشورة والدوريات :

-الارضي، محمد داوود، (٢٠٢١)، مؤشر الشفافية كمدخل لدعم شفافية التقارير المالية ورفع مستوى حماية المساهمين بسوق المال المصري، دراسة اختبارية في كلية التجارة وادارة الاعمال – جامعة حلوان، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، ٥٠٨.

-بارث، م. إ.، وشيبر، ك. (٢٠٠٨). شفافية التقارير المالية. مجلة المحاسبة والتدقيق والتمويل، ٢٣(٢)، ١٧٣.

- بايدار، س. ر.، وبابالو، ف. (٢٠١٩). دراسة شفافية التقارير المالية. المجلة السنغافورية لدراسات اقتصاديات الأعمال والإدارة، ٦ (١٢)، ١٨-٢٧.
- التميمي، ناظم شعلان جبار و شاكور، صلاح صاحب (2009) " دور مراقب الحسابات في تعزيز الإفصاح بالتقارير المالية في ظل حوكمة الشركات : دراسة تحليلية للقوائم المالية للشركة العامة للصناعات المطاطية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 9، المجلد 3، بغداد، العراق .
- الحسنات، يسرى، (٢٠١٣)، واقع متطلبات الدراسات العليا الادارية لدى منظمات المجتمع المدني ودور الجهات ذات الصلة في تعزيزها، بحث مقدم لنيل درجة الدبلوم المهني المتخصص في إدارة منظمات المجتمع المدني، الجامعة الاسلامية، معهد التنمية المجتمعية، ص ١٠ .
- دليل التدقيق المالي والامثال، دليل محكمة المدققين الأوروبية، سبتمبر (٢٠١٧)، ص ١٨٧
- السعدي، أ، ورشوان، ي. (٢٠٢٣)، جودة التقارير المالية دورها في دعم اتخاذ القرارات الحكومية في حالات الازمات، مجلة المحاسبة والتمويل الحكومي، مجلد ١٢، العدد ٤، ٧٨ - (٦٠) .
- الشهيب، احمد عبد الحسين، (٢٠١٩)، " قياس مدى التزام الاجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بتطبيق المعايير الدولية للانتوساي باستعمال اداة iCAT (رقابة الالتزام)" بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالي الاتحادي، المعهد العربي، ص ٥٨.
- الشيرازي، عباس مهدي، (١٩٩٠)، "نظرية المحاسبة"، الطبعة الاولى، الكويت، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع .
- عبد الرزاق، أمل منير، (٢٠٢٣)، "الابلاغ عن معلومات إداء الخدمات في الوحدات الحكومية وفق IPSAS RPG3 وتأثيره في جودة الإفصاح المحاسبي وتحقيق الشفافية / دراسة تحليلية في وزارة العمل والشؤون الاجتماعية"، الكلية التقنية الادارية، الجامعة التقنية الوسطى/ بغداد .
- علي، خالد عبد الرحمن احمد، (٢٠٠٢) "مستوى الإفصاح المحاسبي لشركات المساهمة اليمنية قياسه وتطويره بما يتناسب بمتطلبات إقامة سوق الأوراق المالية في الجمهورية اليمنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الموصل، العراق، ص ٤٧
- فاضل، عدي صفاء الدين والعامري، زهرة حسن وداغر، منذر جابر، (٢٠٢١)، " أثر تبني محاسبة الكربون على شفافية التقارير المالية : دليل من المملكة المتحدة"، العدد ٦٣ المجلد ١٦ .
- فورسباك، ينس، ولارس أوكسلاهيم (٢٠١٤)، " مفهوم الشفافية متعدد الأوجه"، جامعة لوند، معهد أبحاث الاقتصاد الصناعي، ستوكهولم، السويد.
- قطيشات، رانية وأبو حمور، حسام محمود، (٢٠١٨)، "أثر تعزيز المساءلة والشفافية في البلديات في تحقيق التنمية المحلية، بحث منشور في مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، مجلد ٢٦ العدد ٢، من ٢٠٨-٢٣٤.
- كلاب، سعيد يوسف، (٢٠٠٦)، الرقابة المالية والإدارية ودورها في عملية التنمية"، ورقة عمل مقدمة لمؤتمر (تنمية وتطوير قطاع غزة بعد الانسحاب الإسرائيلي) المنعقد في كلية التجارة، ص ٥) -ليوبلين، كريستينا، (٢٠٢١). تأسيس الشركات في الملاذات الضريبية وشفافية التقارير المالية. تم استرجاعه من [SSRN: https://ssrn.com/abstract=3888383](https://ssrn.com/abstract=3888383)
- لينش، ريتشارد، (٢٠٠٦)، "استراتيجية الشركات"، بيرسوم للتعليم المحدودة، إنجلترا، الطبعة الرابعة.
- إرشادات التدقيق الامتثالي الصادرة عن الهيئة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI INTOSAI ٤١٠٠-٤٢٠٠)، لجنة المعايير المهنية التابعة للجنة القطاع العام واللجنة الفرعية لمعايير التدقيق الامتثالي التابعة لهيئة التدقيق والمحاسبة، ٢٠١٥.

- المعيار الدولي رقم ١٠٠ الصادر عن الهيئة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISTASI)، "المبادئ الأساسية لتدقيق القطاع العام"، الهيئة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ٢٠١٣.
- المعيار الدولي رقم ٤٠٠ الصادر عن الهيئة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISTASI)، "المبادئ الأساسية لتدقيق الامتثال"، الهيئة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ٢٠١٣.
- المعيار الدولي رقم ٤٠٠٠ الصادر عن الهيئة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISTASI)، "إرشادات تدقيق الامتثال"، الهيئة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ٢٠١٦.
- المعيار الدولي رقم ٤٢٠٠ الصادر عن الهيئة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، "إرشادات تدقيق الامتثال المتعلقة بتدقيق البيانات المالية"، الهيئة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ٢٠١٣.
- المعموري، محمد عبد الرسول جابر، (٢٠١٩)، تأثير تطبيقات الحوكمة ومعايير الاستدامة ودورها في تحسين الاداء والابلاغ المالي لتعزيز في الثقة البيانات المالية"، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ص (١١٦)
- المكدي، منتصر حمدان، (٢٠٢٣)، " دور رقابة الالتزام في التحقق من تعظيم الايرادات الضريبية لضريبة العقار/ بحث تطبيقي " ، اطروحة مقدمة إلى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد للحصول على "شهادة المحاسبة القانونية في المحاسبة .
- مان، ماريانا وسيوريا، ماريانا، (٢٠١٦). "شفافية المعلومات المحاسبية في تحقيق حوكمة الشركات الرشيدة"، أستاذة، دكتوراه، جامعة بتروساني، رومانيا .

Sources

- Al-Radi, Hussein Fattah, (2017), The Legality of Auditing Operations According to International Auditing Standards, Amman - Jordan, p
- Garrison, Ray H., Noreen, Eric W.,(2003), Managerial Accounting, McGraw-Hill, New York , P34.

Periodicals & Researches:

- Barth, M. E., & Schipper, K. (2008). Financial reporting transparency. Journal of Accounting, Auditing & Finance, 23(2), 173
- Forssbaeck, Jens, Lars Oxelheim (2014)" The Multi- Faceted Concept Of Transparency ", lund University, research institute of industrial Economics, Stockholm, Sweden.
- INTOSAI Guidelines of Compliance Audit ISSAI4100-4200, PSC Professional standards Committee & CAS Compliance Audit Standards Subcommittee,2015.
- International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) 100, "Fundamental Principles of Public Sector Auditing", INTOSAI, 2013.
- International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) 400, "Fundamental Principles of Compliance Auditing", INTOSAI, 2013.

- International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) 4000, "Compliance Audit Guidelines", INTOSAI, 2016.
- International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) 4200, "Compliance Audit Guidelines Related to The Audit of Financial Statements", INTOSAI, 2013
- Lewellen, Christina, (2021). Tax haven incorporation and financial reporting transparency Retrieved from SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3888383>
- Lynch, Richard,(2006), "coporate strategy", Pearsom Education Limited, England, 4th Edition, P806 .
- Man, Mariana & Ciurea, Maria, (2016). "Transparecy of Accounting Information in Achieving Good Corporate Governancelue", Professor, PhD, University of Petrosani, Romania-Associate, P41 .
- Paydar, S. R., & Babalou, F. (2019). Investigating Financial Reporting Transparency. Singaporean Journal of Business Economics and Management Studies, 6 (12), 18-27
- Financial and Compliance audit Manual European Court of Auditors Guide, Sep.,(2017), P187 .
- Al-Tamimi, Nazim Shaalan Jabbar and Shaker, Salah Saheb (2009) "The Role of the Auditor in Enhancing Disclosure in Financial Reports under Corporate Governance: An Analytical Study of the Financial Statements of the General Company for Rubber Industries," Journal of Accounting and Financial Studies, Issue 9, Volume 3, Baghdad, Iraq.
- Al-Hasanat, Yusra (2013) "The Reality of Postgraduate Administrative Studies Requirements in Civil Society Organizations and the Role of Relevant Entities in Enhancing Them," a thesis submitted for the Specialized Professional Diploma in Civil Society Organization Management, Islamic University, Institute of Community Development, p. 10.
- Al-Saadi, A., and Rashwan, Y. (2023). The Quality of Financial Reports and Their Role in Supporting Government Decision-Making in Crisis Situations. Journal of Accounting and Government Finance, Volume 12, Issue 4, pp. 78-60.
- Al-Shaheeb, Ahmed Abdul-Hussein (2019). Measuring the Extent of Supreme Audit Institutions' Compliance with INTOSAI International Standards Using the iCAT Tool (Compliance Control). An Applied Study in the Federal Board of Supreme Audit. Arab Institute, p. 58.
- Al-Shirazi, Abbas Mahdi (1990). Accounting Theory. First Edition. Kuwait. Dar Al-Salasil for Printing, Publishing and Distribution.
- Abdul-Razzaq, Amal Munir, (2023), "Reporting on Service Performance Information in Government Units According to IPSAS RPG3 and Its Impact on the Quality of Accounting Disclosure and Achieving Transparency: An

Analytical Study in the Ministry of Labor and Social Affairs," Administrative Technical College, Middle Technical University/Baghdad.

- Ali, Khalid Abdul-Rahman Ahmed, (2002), "The Level of Accounting Disclosure in Yemeni Joint Stock Companies: Measuring and Developing It to Meet the Requirements for Establishing a Stock Market in the Republic of Yemen," Unpublished Master's Thesis, University of Mosul, Iraq, p. 47.

- Fadhil, Uday Safaa Al-Din, Al-Amiri, Zahra Hassan, and Dagher, Munther Jaber, (2021), "The Impact of Adopting Carbon Accounting on the Transparency of Financial Reports: Evidence from the United Kingdom," Issue 63, Volume 16.

- Qutaishat, Rania and Abu Hamour, Hussam Mahmoud, (2018), "The Impact of Enhancing Accountability and Transparency in Municipalities on Achieving Local Development," a research paper published in the Journal of the Islamic University for Economic and Administrative Studies, Volume 26, Issue 2, pp. 208-234.

- Kalab, Saeed Yousef, (2006), "Financial and Administrative Control and its Role in the Development Process," a working paper presented at the conference "Development and Improvement of the Gaza Strip after the Israeli Withdrawal," held at the Faculty of Commerce, p. 5.

- Al-Maamouri, Muhammad Abdul Rasoul Jaber, (2019), The Impact of Governance Applications and Sustainability Standards and Their Role in Improving Performance and Financial Reporting to Enhance Confidence in Financial Data, College of Administration and Economics, University of Baghdad, p. 116

- Al-Makdami, Muntaser Hamdan, (2023), The Role of Compliance Control in Verifying the Maximization of Property Tax Revenues / An Applied Study, Thesis submitted to the Higher Institute for Accounting and Financial Studies / University of Baghdad to obtain the "Certified Accounting Certificate in Accounting".