

معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) وعلاقتها بالدور الرقابي.....
زانا اسعد طه

معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) وعلاقتها بالدور
الرقابي لديوان الرقابة المالية لاقليم كردستان - العراق

الدكتورة

حسنا عطية حامد

مدرس المحاسبة

كلية التجارة - جامعة المنصورة

الأستاذ الدكتور

محمود عبد الفتاح ابراهيم رزق

أستاذ المحاسبة الإدارية والتكاليف

كلية التجارة - جامعة المنصورة

زانا اسعد طه

طالب ماجستير محاسبة

كلية التجارة - جامعة المنصورة

ملخص الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى قياس علاقة معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية الصادرة عن منظمة "أنتوساي" بالدور الرقابي الذي يقوم به ديوان الرقابة المالية لاقليم كردستان - العراق، وتمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل التالي: ما هي علاقة تطبيق معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية الصادرة عن منظمة "أنتوساي" بالدور الذي يقوم به ديوان الرقابة المالية لاقليم كردستان - العراق؟، ومن أجل تحقيق هدف هذه الدراسة قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية، ووزع استمارات الاستبيان على مدققي الحسابات العاملين في دوائر تدقيق محافظة اربيل و محافظة السليمانه بديوان الرقابة المالية لاقليم كردستان - العراق، وبلغ عدد استبانات الموزعة على مجتمع الدراسة (١٢٠)، وقد اعيد (٩٤) استبانة صالحة لاجراء التحليل الاحصائي.

وقد توصلت الدراسة الميدانية الى عدة نتائج من اهمها: أنه يوجد علاقة ارتباطية دالة بين معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية " والدور الرقابي



لديوان الرقابة المالية لاقليم كردستان - العراق، وان ديوان يطبق معايير صياغة التقارير "أنتوساي" في اعمالها الرقابية، وتتصف التقارير التي يعدها ديوان الرقابة المالية لاقليم بالسيما والخصائص الواردة في معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية الصادرة عن منظمة "أنتوساي"، باستثناء نشر تقارير السنوية لديوان الرقابة المالية في الجريدة الرسمية. وكذلك على الموقع الالكتروني التابعة لها، وقيام ديوان الرقابة المالية بمراقبة الاداء من خلال تقارير تقييم الاداء حول الكفاءة والاقتصاد في الحصول على الموارد والفعالية في استخدامها.

وقدمت الدراسة عدة توصيات من أهمها: العمل على تطبيق معايير صياغة التقارير "أنتوساي" بديوان الرقابة المالية للاقليم الى ان يتم اصدار معايير محلية تتلائم مع البيئة المحلية للاقليم، وضروة نشر تقارير السنوية لديوان الرقابة المالية في الجريدة الرسمية. وكذلك على الموقع الالكتروني التابعة لها، وقيام ديوان الرقابة المالية بمراقبة الاداء من خلال تقارير تقييم الاداء حول الكفاءة والاقتصاد في الحصول على الموارد والفعالية في استخدامها.



Abstract:

The purpose of this study is measuring the relationship of the international standards issued by INTOSAI for reporting. And the oversight role of the Financial Control office of the Kurdistan Region of Iraq, The study problem is in this question : “ What is the relationship between applying international standards issued by INTOSAI with the role of financial control office of the Kurdistan Region of Iraq?, The questionnaire was distributed for auditors working in the n audit departments of Erbil and Sulaymaniyah , the number of questionnaires which distributed to the study society reaches to (120) questionnaires returned out of them (94) questionnaire valid for the analysis.

The field study reaches to several results, the most important of which is: There is a significant correlation between the international standards issued by INTOSAI for reporting and the role of the Financial Control office of the Kurdistan Region of Iraq, and that the Office Applying the reporting standards “ ANTOSA “ in her control jobs. Exclude publishing the annual reports for “the financial control office “in the official newspapers and therefore it’s electronic site. And overlooks the performance during performance evaluation reports about the efficiency and economy in the reaching to the resources and the effectiveness in using them.



The study provided several recommendations, the most important of which is: Applying the international standards issued by INTOSAI for reporting To the Financial Control office of the Kurdistan Region of Iraq until the local standards are issued that are appropriate to the local environment , and publish annual reports financial control office in the official newspapers and also it's electronic site, and the oversight of the financial control of the performance reports about the efficiency and economy in the reaching to the resources and the effectiveness in using them.



مشكلة الدراسة:

تعتبر الرقابة المالية هي الوسيلة الفعالة التي تسعى من خلاله معظم دول العالم، سواء كانت دول متقدمة أو نامية، الى المحافظة على المال العام وحمايته من السرقة والضياع، لذا فقد سعى المهتمون في هذا المجال، باعداد طرق وإتخاذ إجراءات مقننة للمحافظة على هذا المال، حيث اعتمدت الكثير من الدول تلك الاجراءات وممارستها وفقاً لظروفها وسياساتها وانظمتها(الصديق، ٢٠٠٨، ص١٢).

وتؤدي التقارير الرقابية دوراً هاماً وفعالاً في إمداد المستفيدين منها بالمعلومات التي تساعد على إتخاذ القرارات المناسبة، ومن ثم يجب ان تتضمن هذه التقارير معلومات وبيانات عادلة ومحايدة حتى يحقق الهدف منها. وترجع أهمية التقرير الرقابي الى أنه يساعد المستويات الادارية المختلفة والسلطات التنفيذية على تعديل سياساتها وإصدار القرارات التصحيحية والعمل على رفع مستوى الاداء والفعالية(عبدالصبور، ٢٠٠٨، ص٥).

وأفردت المعايير الرقابية الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "أنتوساي" بنود مخصصة عن خصائص التقارير الرقابية التي تصدر عن الأجهزة العليا للرقابة المالية والعناصر التي يجب ان تتضمنها وكيفية إعدادها والمواصفات التي يجب ان تتوفر فيها(الراحلة، ٢٠٠٩، ص٣٦١).

ويعتبر ديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان - العراق أعلى سلطة رقابية تقوم بالمحافظة على المال العام لضمان استخدامه بشكل امثل من قبل الوحدات الحكومية في الإقليم، ومن اجل القيام بدوره المهم، والمتمثل في تقديم خدمات الرقابة على الوحدات، وإصدار تقارير الرقابية بنتائج اعمالها عن مدى كفاءة وفاعلية أداء تلك الوحدات ، وكذلك المساهمة في تطوير مهنتي المحاسبة والتدقيق والنظم المحاسبية في الوحدات الحكومية، مما يتطلب استخدام الديوان للأساليب العلمية الرائدة لتنفيذ هذه المهمة، بالإضافة إلى ضرورة أن يطبق ديوان الرقابة



المالية معايير رقابية دولية في الرقابة التي يمارسها حتى يمكن الارتقاء بمهام عمله الرقابي، لذا تتمثل مشكلة الدراسة في انها تسعى لمعرفة اثر تطبيق معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة "الانتوساي" على الدور الرقابي الذي يقوم به ديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان - العراق ، ومعرفة مدى تفهم مدققي الديوان لأهمية هذه المعايير لجودة التقارير الرقابية.

ترتيباً على ما سبق يمكن بلورة مشكلة الدراسة في السؤال التالي : ما هي علاقة معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومة الصادرة عن منظمة "انتوساي" بالدور الذي يقوم به ديوان الرقابة المالية لاقليم كردستان - العراق ؟

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة من ندرة الدراسات المتعلقة بتطبيق معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية التي تطبقها الاجهزة العليا للرقابة المالية في اعداد تقاريرها الرقابية بشكل عام وفي اقليم بشكل خاص، حيث ان إجراء معظم الدراسات السابقة في بعض دول العربية والاجنبية، ولم تجر أي دراسة مماثلة في بيئة الاقليم حسب حدود علم الباحث.

كما تستمد هذه الدراسة اهميتها العملية من اهمية الدور الذي يقوم به ديوان الرقابة المالية لاقليم كردستان - العراق في حماية المال العام، خاصة أن الديوان يقوم بممارسة عمله في مجال العمل الرقابي في ظل غياب معايير محلية للرقابة المالية الحكومية التي يمكن الاسترشاد بها في اداء مهامه على نحو يكفل له القيام بواجبه بكفاءة وفعالية والذي من شأنه ان يؤدي الى رفع مستوى جودة العمل الرقابي في ديوان.



أهداف الدراسة:

تتمثل في دراسة العلاقة بين معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية والدور الذي يقوم به ديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان - العراق في ضبط المال عام من خلال تقاريرها الرقابية .

متغيرات الدراسة:

تمثلت متغيرات الدراسة فيما يلي: **المتغير المستقل** وهو: معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية ، **والمتغير التابع** تمثل في الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان - العراق.

فرضية الدراسة :

توجد علاقة بين معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية "أنتوساي" بالدور الرقابي لديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان - العراق.

منهج الدراسة:

إعتمد الباحث على ما يلي:

- **أولاً : المنهج الاستقرائي:** ويتمثل في الإطلاع على الكتب والمراجع العلمية العربية و الأجنبية و الأبحاث و ما صدر عن المؤتمرات العلمية و الدوريات ذات الصلة بموضوع الدراسة.
- **ثانياً : المنهج الإستنتاجي:** ويتمثل في الدراسة التطبيقية لإختبار مدى صحة الفروض التي تقوم عليها الدراسة و الإعتماد على مصادر البيانات و أسلوب ووسائل جمعها و الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليلها

حدود الدراسة: تم إعداد الدراسة في ضوء الحدود التالية :

- ١- **الحدود المكانية:** تتمثل عينة الدراسة الميدانية في مدققي الحسابات التابعين لديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان - العراق .



٢- الحدود الزمنية: تم اعداد الدراسة خلال فترة ٢٠١٧ / ٥/١ حتى ٢٠١٧/٦/٣٠.

خطة الدراسة:

بالإضافة إلى ما سبق وتحقيقاً لأهداف الدراسة سوف يتم تقسيم الدراسة إلى النقاط الاربعة التالية: الدراسات السابقة، معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية، الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية لاقليم كردستان - العراق، الدراسة التطبيقية.

أولاً: الدراسات السابقة: تعددت الدراسات التي تناولت كل من معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية و دور الرقابي لديوان الرقابة المالية ويمكن تقسيم هذه الدراسات إلى مجموعتين كما يلي:

- المجموعة الأولى : الدراسات التي تناولت معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية "أنتوساي".
- المجموعة الثانية: الدراسات التي الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية.
- وسيتم عرضها كما يلي:

■ المجموعة الأولى: دراسات سابقة تناولت معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية من أهمها:

١- دراسة(الرحاحلة، ٢٠٠٩) بعنوان "مدى توافق تقارير ديوان المحاسبة الاردني مع المعايير الدولية الصادرة عن الانتوساي".

تهدف الدراسة إلى: التعرف على مدى تطبيق ديوان المحاسبة الاردني لمعايير صياغة التقارير للاجهزة العيا للرقابة المالية الانتوساي، بالإضافة الى التعرف على المعوقات والصعوبات التي تحد من تطبيقها.

وتوصلت الدراسة إلى: ان ديوان المحاسبة يطبق المعايير الدولية الصادرة عن الانتوساي المتعلقة بصياغة التقارير الحكومية بدرجة مرتفعة، وان هناك اتفاق بين مفردات العينة على ان تطبيق المعايير الدولية يحقق فوائد



كثيرة، منها: أنه يعزز من المساءلة والمصادقية للديوان تجاه المجتمع، ويعزز جهود الديوان الهادفة لتحسين جودة عملية الرقابة بصفة مستمرة، ويساعد على اجراء المقارنة بين تقارير الديوان وبين تقارير الاجهزة الرقابية الاخرى، كما ان هناك صعوبات ومعوقات تحد من تطبيق هذه المعايير منها: غياب النص التشريعي الذي يلزم بتطبيقها، وعدم وجود ترجمة فورية للتطورات، والتغيرات التي تحدث عليها، فضلا عن عدم دقة الترجمة.

٢- دراسة (Odia and Ogiedu,2013) بعنوان:

“IFRS: Adoption: Issues, Challenges and Lessons for Nigeria and Adopodters”

تهدف الدراسة إلى: بيان الفوائد والتحديات الناجمة عن تبني نيجيريا، وغيرها من الدول النامية لمعايير التقارير المالية الدولية، وذلك بعد ان اوضحت خارطة الطريق لتبني هذه المعايير اعتباراً من يناير ٢٠١٢.

وتوصلت الدراسة إلى: أن تبني المعايير الدولية ذات الجودة العالية مقارنة بالمعايير بالمعايير المحلة، يحقق فوائد عديدة منها:

✓ تعزيز وزيادة قابلية المعلومات المالية للمقارنة.

✓ زيادة الاستثمار خارج حدود الدولية.

✓ جذب الاستثمار الأجنبي وغيرها.

كما توصلت الدراسة إلى رغم وجود هذه الفوائد، فإن هناك العديد من الصعوبات والعقبات التي يجب التغلب عليها: كالثقافة، والتمويل، والكفاءات المهنية، والهياكل التنظيمية والقانونية والاقتصادية، والمناهج التعليمية، وغيرها. وأوصت بعدة توصيات أهمها: أن التنفيذ الفعال لمعايير التقارير المالية الدولية يتطلب تخطيطاً دقيقاً، ونوعية مكثفة، وتخصيص الموارد ونظام قانوني وتنظيمي داعم وغيرها.



٣- دراسة (السعدي، ٢٠١٢) بعنوان "تأثير معايير الإنتوساي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق - إطار مقترح".
تهدف الدراسة إلى: التعرف على أهمية دور منظمة الانتوساي في تطوير الإبلاغ المالي للوحدات الحكومية ككل وتحليل الإبلاغ المالي في النظام المحاسبي الحكومي في العراق وبيان اثر معايير الانتوساي على نظام المحاسبي الحكومي في العراق وبيان اهم متطلبات تطوير الإبلاغ المالي.
وتوصلت الدراسة إلى: ان استخدام الأساس النقدي المعدل يؤثر على أهداف القوائم والتقارير المالية ، حيث أوضحت الدراسة أن هذه الاهداف تتمثل في تحقيق الرقابة المالية والشكلية والقانونية التقليدية للتحقق من صحة الإنفاق العام وفي حدود الإعتمادات المقررة دون تجاوزها، وإنفاقها في الأغراض المخصصة لها، وتحصيل الموارد المتحققة للدولة، والتأكد من مدى التقيد بالقوانين والأنظمة والتعليمات المالية، لذلك كان تأثير معايير الانتوساي جزئي على النظام المحاسبي الحكومي.

■ المجموعة الثانية: الدراسات السابقة المتعلقة التي تناولت الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية ومن اهمها:

١- دراسة (فراونة، ٢٠١١) بعنوان " تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية ".
تهدف الدراسة إلى: تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والادارية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية. وكذلك دراسة وتقييم المعايير التي يستند إليها مفتشو ديوان الرقابة في ممارسة أعمالهم بالمقارنة مع المعايير الرقابية الصادرة عن المنظمات الدولية ذات العلاقة. بالإضافة الى التعرف على معوقات تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان.
وتوصلت الدراسة إلى: وجود مخالفة بعض مواد قانون ديوان الرقابة المالية والادارية للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية وخاصة



إعلان مكسيكو مما يضعف الدور الرقابي لديوان الرقابة في الرقابة على أداء الجهات الخاضعة لرقابته من ضمنها الجامعات، بالإضافة إلى عدم منح ديوان الرقابة الاستقلال المالي والإداري، وتقصير ديوان الرقابة في القيام ببعض الأدوار التي ينبغي القيام بها وفق قانون ديوان الرقابة وضعف الاهتمام بأداء الأدوار الأخرى التي يجب القيام بها وفق قانون ديوان الرقابة وأرجعت الدراسة ذلك إلى ضعف تأهيل وتدريب موظفي ديوان الرقابة للقيام بهذه الأدوار بشكل كافي.

٢- دراسة (البلدواي، ٢٠١٢) بعنوان " دور ديوان الرقابة المالية بالعراق في تعزيز الإفصاح والشفافية".

تهدف الدراسة إلى: قياس دور ديوان الرقابة المالية في تطوير الإفصاح والشفافية وذلك من خلال التعرف على الجوانب الفكرية لموضوع الإفصاح والشفافية المنظمة لعمله والمجالات والأساليب المستخدمة من قبل الديوان الاتحادي بالعراق لتعزيز الإفصاح والشفافية وتقديم المقترحات المناسبة لتعزيز هذه الدراسة من خلال التجارب المماثلة له.

وتوصلت الدراسة إلى: التأكيد على أهمية على دور الديوان في تعزيز الإفصاح والشفافية من خلال التشريعات المنظمة لعمله، كما ان الديوان يركز على انواع الإفصاح المرتبطة بمهامه كإكتشاف المخالفات وإيداء الراى في عدالة ووضوح القوائم المالية، ولا يركز علي الإفصاح عن المعلومات من خلال الموقع الإلكتروني أو الإفصاح عن دور المنظمات الخاصة للرقابة في خدمة المجتمع المحلى والبيئة وربما يعود ذلك لسببين الاول يرتبط بالمنظمات وعدم افصاحها عن مثل هذه الأنشطة والثاني يرتبط بالديوان حيث تعتبر تلك معلومات ضرورية في حالة رقابة الاداء وليس عند ممارسته للرقابة المالية التقليدية، وافتقار اللوائح والتشريعات الى الشفافية مما يدفع بالمفسدين الى استغلال ذلك لتحقيق اهدافهم.



٣- دراسة (Otetea, et al , 2015) بعنوان:

“The Performance Impact of the Supreme Audit Institutions on National Budgets. Great Britain and Romania Case – Comparative Study”

تهدف الدراسة إلى: التعرف على دور مؤسسات الرقابة المالية العليا في التأثير على أداء الموازنة القومية للدولة من خلال دراسة مقارنة.
وتوصلت الدراسة إلى: أنه من خلال المقارنة بين رومانيا وبريطانيا يوجد تحسن في مجال استهلاك الموارد في المنظمات البريطانية بنسبة ٦٧ % بينما تحسن استهلاك الموارد بنسبة ٥٠ % في المؤسسات الرومانية، كما ساهمت الرقابة المالية العليا في تحقيق رضا الاطراف ذوي المصلحة عن أداء المنشآت الحكومية الى حد كبير قد يصل الى نسبة ٨٨ % في المنشآت الحكومية البريطانية، ونسبة ٨٠ % في المنشآت الحكومية الرومانية.

تحليل الدراسات السابقة وما تسهم به الدراسة الحالية:

من خلال تحليل الدراسات السابقة توصل الباحث الى مايلي :

- ١- اتفقت معظم الدراسات على اهمية تطوير الدور الرقابي الذي تقوم بها الاجهزة العليا لرقابة المالية في حماية المال العام، والبحث عن سبل هذا التطوير وبالاخص في مجال المبادئ والمعايير التي تستند اليها تلك الاجهزة في اعمالها الرقابية.
- ٢- اتفقت معظم الدراسات على ضرورة الاهتمام بتطبيق المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية "أنتوساي" في الرقابة الحكومية.
- ٣- اتفقت معظم الدراسات على أهمية تحديد العقبات والمعوقات التي تحد من تطبيق الاجهزة العليا للرقابة المالية لمعايير الدولية لاجهزة العليا للرقابة المالية "أنتوساي"، ومدى امكانية التغلب عليها.



وترتيباً على ما سبق، تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة، كونها تحاول دراسة علاقة تطبيق معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية "أنتوساي" بالدور الرقابي لديوان الرقابة المالية، وهذا ما استدعى اهتمام الباحث لاعداد هذه الدراسة لمعرفة اثر التزام ديوان الرقابة المالية باستخدام معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية "أنتوساي" ومدى مساهمتها في تطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية لاقليم كردستان - العراق.

ثانياً: معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية "أنتوساي"

وتسمى هذه المعايير بالمعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة The International Standards of Supreme Audit Institutions وتعرف اختصاراً (ISSAI) وقد صدرت هذا المعايير عام ١٩٩٢ (مصلح، ٢٠١٣، ص٣) من خلال اعلاني طوكيو وليما ومن التقارير والبيانات المصادق عليها من قبل الانتوساي في مؤتمرات مختلفة (السعدي، ٢٠١٢، ص٢٦)، وفي المؤتمر السادس العشر المنعقد في مونتيفيديو باراجواي، وفي عام ١٩٩٨ طلبت الاجهزة الاعضاء من لجنة الانتوساي للمعايير الدولية اعادة هيكلة المعايير الرقابية وتم المصادقة على المعايير بعد اعادة صياغتها في المؤتمر السابع عشر الذي عقد في سيول عاصمة كوريا الجنوبية عام ٢٠٠١ (عطية، ٢٠٠٨، ص٣٤).

ويتم اعداد التقارير الرقابية لغرض نتائج أعمال الرقابة والملاحظات التي تمخضت عنها بشكل واضح ووافي متضمناً أدلة الإثبات التي تؤيد الرأي الذي يبديه التقارير كما تعرض التقارير أيضاً أسباب المخالفات والاختفاء والتوجيهات البناءة لمعالجتها الأمر الذي يساعد الجهات الخاضعة للرقابة على التعرف على مشاكلها والمعوقات التي تواجهها لاتخاذ الوسائل الكفيلة لمعالجتها ورفع مستوى الأداء (الراحلة، ٢٠٠٩، ص٣٦٩-٣٧٠).

وتتضمن معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية رأي المدقق وغيره من ملاحظات المتعلقة بالبيانات المالية، وذلك خلال قيامه بالرقابة النظامية، وكذلك تقرير المدقق عقب انتهائه من رقابة



معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) وعلاقتها بالدور الرقابي.....
ذانا اسعد طه

الاداء(العنزي، ٢٠٠٦، ص٣٦)، ونظرا لأهمية التقارير الرقابية فقد خصصت لها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية "أنتوساي" كمجموعة رابعة من المعايير الحكومية.
واوضحت المنظمة الدولية لأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "أنتوساي" مجموعة من المعايير حول اسس صياغة التقارير وهي:

■ المبادئ الأساسية لاعداد التقارير الرقابية

على المدقق الحكومي بالجهاز الاعلى للرقابة المالية في نهاية كل عملية رقابية ان يقوم بإعداد تقريراً مكتوباً حسب ما هو مناسب ويعرض فيه نتائج عمله التي توصل إليها، وأن يكون محتوى هذا التقرير سهل الفهم وخالي من الغموض والالتباس، وان يتضمن فقط المعلومات المدعومة بالأدلة الوافية بالغرض وذات العلاقة بالملاحظات التي اوردها بتقريره، وأن يكون مستقلاً وموضوعياً ومنصفاً وبناءاً (عبدالصبور، ٢٠٠٨، ص٨٦).

- أ- **التوثيق الكتابي:** ينبغي ان تصدر التقارير الرقابية في صورة مكتوبة، وينبغي ان يتم اعلام كافة المستويات الحكومية بنتائج تلك الرقابة، و عادة ما تقوم الاجهزة الرقابية بنشر تقاريرها أو ملخصات تلك التقارير.
- ب- **النزاهة والحياد:** ينبغي ان تتصف التقارير الرقابية بالنزاهة وغير متأثرة بالانتماء السياسي أو اي تأثير اخر وان يكون المدقق يعرض نتائج بشكل محايد وخال من اي تحيز.
- ت- **الشفافية:** يجب ان يكون للجهاز الرقابي الحرية في اتخاذ قرار نشر نتائج تقاريره الرقابية وذلك في حدود السلطة القانونية وان يترك للجهاز الاعلى للرقابة الحرية في تحديد الوسيلة المناسبة التي يراها مناسبة للنشر وكيفية القيام بذلك. وينبغي توزيع التقارير على الهيئات الخاضعة للرقابة وكبار المسؤولين الحكوميين والسلطة التشريعية ووسائل الاعلام(اذا كان ذلك متبعاً ولا توجد لوائح تمنع ذلك).



- ث- **الصحة والاتساق:** ينبغي ان تكون طرق واساليب جمع البيانات صحيحة وموثوق بها، وان تكون متناسقة ومستندة الى حقائق مؤكدة، وان تكون جميع الوثائق المستخدمة في العملية الرقابية متناسقة وصحيحة.
- ج- **النقد البناء:** ينبغي ألا تقتصر التقارير الرقابية على عرض المخالفات والانتقادات الهامة فحسب، بل ينبغي أن تعرض أيضا الحلول التصحيحية الواجب اتخاذها.
- ح- **التوقيت المناسب:** ينبغي ان يتم اصدار التقارير الرقابية في الاوقات المحددة قانونيا حتى تكون اداة نافعة ومفيدة لكافة الاطراف المستخدمة لها، وخاصة أولئك الملزمون باتخاذ الاجراءات المناسبة.
- خ- **الايجاز:** ينبغي ان يتم إصدار التقارير الرقابية في شكل موجز دون إخلال أو تفريط بجودة عرض وتحليل الموضوع.
- د- **المحافظة على سرية البيانات:** ينبغي على المراجع مراعات السرية عند حصوله على معلومات او بيانات لايمكنه الكشف عنها في تقريره المنشور مراعاة للصالح الوطني، فيمكنه في هذه الحالة ارفاق التقرير بتقرير مستقل سري.

■ المبادئ العامة لشكل ومحتوى التقارير الرقابية

يعتبر شكل ومحتوى التقرير الرقابي من أهم العناصر التي تساهم في تحقيق اهدافه ولهذا اهتمت المعايير الدولية للاجهزة العليا للرقابة بهذا الموضوع، وتشير معايير "الانتوساي" الى ان التقارير الرقابية يجب ان يراعي فيها المبادئ العامة التالية(معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية، ص ٣٤-٤٠)(عبده، ٢٠١٣، ص ١٠٤):

- أ- **العنوان:** إن الراي او تقرير يجب ان يسبق عنوان مناسب يساعد القاريء على فهم البيانات والمعلومات بسكل مفهوم.
- ب- **التوقيع والتاريخ:** ينبغي أن تصدر التقارير الرقابية موقعة ومؤرخة من أصحاب الصلاحية في تاريخ انتهاء عملية الرقابية.
- ت- **الاهداف والنطاق:** ينبغي ان تشير التقارير الرقابة الى اهداف ونطاق عملية



- ث- الرقابة.
- ج- **التكامل:** ينبغي ان تصدر التقارير الرقابية مرفقة بها القوائم أو البيانات المالية محل التقرير، ولايشترط ان يرفق بتقارير تقويم الاداء ملاحق بالبيانات المالية.
- ح- **المرسل اليه:** ينبغي ان تشير التقارير الرقابية الى الجهات التي يوجه اليها التقارير، ولكن هذا الامر قد لا يكون ضرورية في حالة وجود إجراءات رسمية لتسليم ذلك التقرير.
- خ- **تحديد الموضوع:** ينبغي أن تشير التقارير الرقابية الى اسم الجهات الخاضعة للرقابة، والقوائم أو البيانات المالية موضوع الرقابة، والفترة الزمنية التي تغطيها هذه القوائم أو البيانات المالية.
- د- **الاساس القانوني:** ينبغي ان يشير التقرير الى التشريع أو القرارات واللوائح التي تنص على إجراء الرقابة على الوحدة الخاضعة للرقابة محل التقرير.
- ذ- **مطابقة المعايير:** ينبغي ان يشير التقرير الى المعايير أو الممارسات الرقابية المتبعة عند إجراء العملية الرقابية من اجل طمأنة القاريء بأن الرقابة تم تنفيذها وفقا لمعايير وممارسات مقبولة.

٣. معايير الثقة في التقارير الرقابية

لما كان التقرير الرقابي يستخدم من قبل جهات متعددة مثل الحكومة والبرلمان والجمهور والصحافة للتعرف على أداء الجهات الخاضعة للرقابة، فإن أي أخطاء في التقرير الرقابي يمكن ان تتسبب في فقدان المصداقية فيه والتي ترتبط ارتباطا وثيقاً بمدى جودة التقارير الرقابية التي يصدرها، ومن ثم فإن الالتزام بأدق المعايير في صياغة التقارير الرقابية يصبح أمراً بالغ الأهمية، وتتمثل معايير الثقة فيمايلي(مصلح، ٢٠١٣، ص١٤-١١):

- أ- **الاستقلالية:** يجب ان يعبر التقرير الرقابي عن استقلالية تامة لكل من الجهاز الرقابي والمراجع ويقصد بذلك عدم تدخل السلطة التنفيذية في موضوع التقارير، ومن مظاهر الاستقلالية عند اعداد التقرير الرقابي



- التزام الحياد وعدم محاولة تبرير الوقائع أو الاحداث أو المعلومات السلبية عن الجهة الخاضعة للرقابة.
- ب- **الاكتمال:** يقصد بالاكتمال التناسق بين أجزاء التقرير بحيث تكمل بعضها بعضاً، فالبيانات والمعلومات يجب ان تخدم هدف التقرير، والنتائج يجب ان يكون تم التوصل اليها من خلال التحليل والتوصيات يجب صياغتها اعتماداً على النتائج.
- ت- **الدقة:** يجب صياغة التقرير بمنتهى الدقة حتى يطمئن قارئ التقرير إلى أن كل ماورد في التقرير سليم وصحيح و موثوق به، وذلك لان التقارير غير الدقيقة تؤثر في مصداقية الجهاز نفسه وتحدد من فعالية تقاريره.
- ث- **الموضوعية:** ينبغي ان يتضمن التقرير معلومات ونتائج واستجابات مدعمة بالأدلة والقرائن الكافية والصحيحة وأن تبرهن هذه الأدلة على صحة ومنطقية الملاحظات الواردة بالتقرير، كما ينبغي ان يكون التقرير مقنعاً بشكل عام، بحيث تعرض النتائج بطريقة مقنعة، بحيث تكون الاستنتاجات والتوصيات منطقية وأنه تم تحليل الحقائق والحجج المعروضة، وان تكون النتائج والتوصيات عادلة ومبررة.
- ج- **الاقناع:** لكي يكون التقرير مقنعاً بشكل عام يجب ان تكون النتائج التي تم التوصل إليها تحقق أهداف العملية الرقابية التي سبق وضعها، ومن اهم وسائل اتصاف التقرير بالاقناع ان تعرض النتائج بطريقة مقنعة، وان تكون النتائج والتوصيات عادلة ومبررة، اضافة الى ان تكون المعلومات المعروضة كافية لاقناع القارئ بالاعتراف بصحة النتائج وبمعقولية الاستنتاجات وبالفائدة الناجمة عن تنفيذ التوصيات.
- ح- **الوضوح:** يجب أن يكتب التقرير بأسلوب مناسب وأن تكون صياغة التقرير جيدة يسهل استيعابها، واهم عناصر وضوح التقرير ان يكون التقرير سهل القراءة والفهم وان يتسم التقرير بالتنظيم المنطقي في عرض محتوياته وان يتم تعريف المصطلحات الفنية والاختصارات والكلمات المركبة بشكل واضح.
- بالإضافة الى هذه المعايير، هناك معايير خاصة بتقارير رقابة الاداء التي تختلف في طبيعتها عن تقارير المراجعة المالية، ويوضح فيها طبيعة ومحتويات



واهداف تقارير الرقابة على الاداء والتوصيات التي يجب ان تحتوي عليها تقارير الرقابة على الاداء(اسماعيل، ٢٠١٤، ص١١٣). وكذلك معايير متابعة تنفيذ توصيات الرقابية المتمثلة في اهداف واساليب وفاعلية تنفيذ التوصيات التقارير الرقابية، كما يجب ان تشير التقارير الرقابية الى رأي المراقبين، وما اذا كان متحفظا أو بدون تحفظ، ويتمثل رأي المراجعين في الانواع التالية:

أ. الرأي غير المتحفظ (رأي نظيف):

وهو النوع الأكثر شيوعا ويشار اليه برأي غير متحفظ او رأي نظيف ويتم ابداء هذا الرأي عندما ينتهي المراقب الى ان القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة طبقا لاطار اعداد التقارير المالية(ابو الفتوح وعبد الحفيظ، ٢٠١١، ص٢٥).

ب. الرأي المتحفظ (رأي المقيد) :

ويقصد بالرأي المتحفظ فرض قيد على الرأي الايجابي عن القوائم المالية بمعنى ان صياغة الرأي تدل على وجود نتيجة مرضية باستثناء بعض المسائل المختلف عليها او المشكوك فيها والتي تسببت في التحفظ(عطية، ٢٠٠٨، ص٤٥).

ج. الرأي السلبي (المعاكس):

يتمثل هذا الرأي في اعتبار القوائم المالية لا تعرض بشكل عادل ولم تعد طبقا لمعايير المحاسبة المطبقة والقوانين واللوائح المنظمة فالمراجع الحكومي لا يستطيع ان يكون رأيا شاملا بخصوص القوائم المالية للوحدة محل المراجعة نتيجة لوجود قصور محاسبي يبلغ درجة كبيرة من الاهمية النسبية لا يكفي معها مجرد التحفظ في الرأي(لطي، ٢٠١٤، ص).

د. الامتناع عن الرأي:

يمنع المدقق عن ابداء الرأي بخصوص البيانات المالية عندما يكون الاثر المتوقع من تقيد نطاق العمل أو درجة عدم التاكيد جسيمين وشاملين بحيث انه لم يتمكن من الحصول على أدلة وقرائن كافية ومناسبة تساعده على رأيه في البيانات المالية. او عندما تفرض الادارة قيدها على نطاق عملية الرقابة، وعليه



ان يوضح في تقريره نوع التقييد على نطاق عمله واجراءاته(دليل التدقيق ديوان الرقابة المالية، ٢٠٠٩، ص٥)

وترتيباً على ما سبق **يتضح** للباحث ان معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية تتضمن المبادئ الاساسية لاعداد التقارير الرقابية والمبادئ العامة لشكل ومحتوى التقارير الرقابية ومعايير الثقة في التقارير الرقابية والمعايير الخاصة باعداد تقارير الرقابة على الاداء ومعايير متابعة تنفيذ التوصيات الرقابية بالاضافة الى انواع الراي في التقارير الرقابية.

ثالثاً: ديوان الرقابة المالية لاقليم كردستان – العراق

أ- تعريف الديوان

عرفت المادة الثانية من قانون رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨ الديوان بأنه: سلطة رقابة مالية في الإقليم باسم (ديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان - العراق)، تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والاداري ولها الحق في القيام بجميع التصرفات القانونية لتحقيق مهامها ويمثله رئيساً أو من يخوله.

ب- خصائص الديوان:

ومن خلال التعريف يمكن تحديد خصائص ديوان الرقابة المالية لاقليم كردستان - العراق على النحو التالي:

- ✓ الديوان سلطة رقابية مالية.
- ✓ الديوان سلطة رقابية مستقلة.
- ✓ الديوان سلطة ذات شخصية معنوية.

ج- أهداف الديوان

يهدف ديوان الرقابة المالية للإقليم الى تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة لحمايتها وعدم العبث بها والتأكد من استخدامها الاستخدام الامثل في الاغراض التي خصصت لها . وذلك تطبيقاً لنص المادة (٤) من قانون الديوان رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨ والتي نصت على (يستهدف الديوان المحافظة على



الأموال العامة عن طريق ممارسة رقابة فعالة وفق الاختصاصات والصلاحيات المخولة لها بمقتضى هذا القانون).

وترتيباً على ما سبق يرى الباحث ان ديوان الرقابة المالية لاقليم كردستان - العراق يعتبر اعلى سلطة رقابية في الاقليم بموجب القانون يمارس الرقابة المالية الخارجية على الاموال العامة بهدف المحافظة على تلك الاموال والتأكد من حسن استخدامها في الاغراض التي خصصت لها.

مهام و اختصاصات ديوان الرقابة المالية لاقليم كردستان - العراق

حددت المادة (٨) من قانون ديوان الرقابة المالية لاقليم كردستان المهام التي يقوم بها الديوان، حيث تتمثل المهام التي الفاها القانون على عاتق الديوان في مطابقة مدى مشروعية وقانونية الانشطة المحاسبية والادارية والتعليمات المالية، أما سبل الديوان فى القيام بذلك يكون بفحص وتدقيق النفقات الجارية المتمثلة بالرواتب والاجور والمكافآت للتأكد من كيفية الصرف، والتأكد من عدم تجاوز حدود الاعتمادات المالية من الميزانية المصدقة، واكتشاف مواطن الخطأ والغش وسوء الاستعمال، كذلك أجاز القانون تقيم أعمال وأنشطة الجهات الخاضعة لرقابته، وذلك للتأكد من استعمال الأموال العامة فى الأغراض المخصصة لها، وعدم وجود أي إسراف أو تبذير فى هذه الاموال(الدعى، ٢٠١٥، ص١٩٥)، ومن مهامه ايضا تفتيش وتدقيق معاملات التخمين وتحقيق وجباية الموارد للتأكد من ملائمة الإجراءات المعتمدة وكيفية تنفيذها، وتقديم العون الفني فى المجالات المحاسبية والرقابية وجميع ما يتعلق بها من أمور إدارية وتنظيمية، وابداء الرأي الفني فى المجالات المحاسبية والرقابية، ورفع المستوى المهني لموظفي الديوان والمؤسسات الحكومية من خلال تنظيم دورات تعليمية(نعيم، ٢٠١٤، ص٦١).

كما منح قانون ديوان الرقابة المالية للإقليم الحق فى التحقيق والتبليغ عن الامور المتعلقة بكفاءة التحصيل والانفاق واستعمال الاموال العامة كما هو مطلوب رسمياً من قبل المجلس الوطنى لكوردستان - العراق، وله الحق أيضاً فى



متابعة القوانين والانظمة والتعليمات المالية والحسابية النافذة والتحقق من تطبيقها وكفاءتها وملائمتها للتطورات المستجدة في الاقليم وتوجيه الانظار إلى أوجه النقص في ذلك وتقديم الاقتراحات اللازمة بالتنسيق مع الجهات ذات العلاقة لتطوير أو تعديل في تلك القوانين والانظمة والتعليمات، كما يتمتع ديوان الرقابة المالية للاقليم بصلاحيه التقييم المالي لشئون العقود العامة وكذلك المعونات والمنح والقروض والتسهيلات الحكومية للتأكد من صرفها للاغراض المخصصة لها . وعلى مؤسسات الاقليم ارسال جميع العقود والبيانات عن القروض والمنح التي تحصل عليها الى الديوان خلال شهر لغرض المتابعة وابداء الملاحظات الضرورية عليها) (Burnett & Grogan, 2009, p.11)

ولاحظ الباحث أنه من أجل أداء هذه المهام والاختصاصات فللديوان الحق في الاطلاع على كافة الوثائق والمعاملات العلنية والسرية ذات العلاقة بأعماله، عدا الوثائق التي يستثنىها رئيس الاقليم بالتنسيق مع رئيس مع رئيس المجلس الوطنى ورئيس الوزراء، ففي هذه الحالة لرئيس الديوان الاطلاع على تلك المعلومات وابداء الرأي فيها.

أنواع التقارير التي تصدر عن الديوان

تلتزم الاجهزة الرقابية في جميع الدولى بتقديم تقرير سنوي ونصف سنوى إلى الجهة المسؤولة عنها سواء البرلمان أو رئيس الدولة أو رئيس الحكومة، بحيث يمثل التقرير خلاصة العمل الذى قام به الجهاز الرقابي خلال الفترة التي يغطيها التقرير، وحصيلة الاستنتاجات والتوصيات المترتبة على المخالفات التي تكتشفها تلك الاجهزة.

وتتعدد انواع التقارير الرقابية التي يصدرها ديوان الرقابة المالية لإقليم كوردستان - العراق بسبب تعدد الاهداف التي من أجلها يتم اعداد هذه التقارير، حيث يقوم ديوان الرقابة لإقليم بأعداد عدد من التقارير كالاتي:



أ. التقارير السنوية:

يقدم ديوان الرقابة المالية للإقليم تقريرًا سنويًا لرئاسة الإقليم ورئاسة البرلمان ومجلس الوزراء، يبين فيه ملاحظاته عن الوضع المالي والإداري والاقتصادي في مجال الرقابة المالية عن الوزارات والجهات الخاضعة للرقابة ويحوي التقرير ملخصًا عن أعمال الديوان ونشاطاته خلال تلك السنة (سليمان وآخرون، ٢٠١٤، ص ٢١٦).

ب. تقارير نتائج الاعمال

هي تلك التقارير التي تتم طوال العام وتتعلق بنتائج أعمال الرقابة والتدقيق على أعمال ونشاطات الجهات الخاضعة للرقابة ويتضمن الملاحظات التفصيلية التي تم اكتشافها من خلال عملية الرقابة والتدقيق وتوصيات الديوان بشأنها ويوجه هذا التقرير إلى إدارة المؤسسة التي تتبعها وصوره منها إلى الجهات والسلطات المختصة بالدولة .

ج. تقارير اخرى:

تعد هذه التقارير عند تكليف الديوان بمهام خاصة ومحددة من قبل المستويات العليا في الدولة أو عندما يبادر الديوان بدراسة بعض الظواهر والممارسات والتشريعات والتي لها علاقة بالمال العام، ويهدف من وراء ذلك تحقيق المصلحة العامة مضمنا تقريره بنتائج هذه الاعمال أو عندما توجد هناك ضرورة لإصدار تقرير خاص بشأن أي من هذه الامور والنقاط المهمة المكتشفة دون انتظار اكتمال الرقابة والتدقيق، على أعمال الجهة الخاضعة للرقابة، وتقدم هذه التقارير إلى الجهة التي كلفت الديوان بهذه المهام ذات العلاقة أو إلى السلطة التشريعية أو الجهات العليا الأخرى حسب تقدير الديوان لأهمية المواضيع المدروسة حال الانتهاء من الرقابة (النقشبندي، ٢٠١٤، ص ١٤٨).

توصيف تقارير ديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان - العراق

نص المادة (٩) من قانون ديوان الرقابة المالية لإقليم رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨ على أن يقدم ديوان الرقابة المالية تقريرًا سنويًا إلى رئاسة مجلس الوطني



ورئاسة مجلس الوزراء، ويبين فيه ملاحظاته عن الوضع المالي والاداري والاقتصادي في الوزارت والجهات الخاضعة للرقابة ويحتوي التقرير ملخصا عن اعمال الديوان الانشطة المالية والادارية والاقتصادية.

كما نص البند (٤) و (٥) من المادة (١٤) على تحديد الاطار العام لتقارير الديوان من قبل مجلس الرقابة المالية، وكذلك مناقشة وقرار الملاحظات والتوجيهات والمقترحات والاراء الواردة في تقارير الديوان السنوية قبل اصدارها.

أما بخصوص نشر التقارير الرقابية فلم يذكر قانون الديوان بخصوص نشر وتوزيع التقارير الرقابية. على الرغم من ان الديوان يقوم بنشر بعض المعلومات عن تقاريره على الصفحة الالكترونية التابعة له ولكنها معلومات بسيطة وثانوية، وليست جوهرية، ولا تظهر محتوى ومضمون التقارير الرقابية، بالإضافة الى عدم نشر التقرير السنوي للديوان كما هو موجود في معظم الدول العالم.

رابعاً: الدراسة الميدانية

● **عينة الدراسة:** يتمثل مجتمع الدراسة الميدانية في مدققي الحسابات التابعين لديوان الرقابة المالية لاقليم كوردستان - العراق، كونهم اقدر من غيرهم على التعامل مع المتغيرات الواردة في نموذج الدراسة ومحتواها. فقد قام الباحث بتوزيع استمارات الاستبيان على مدققي الحسابات العاملين في دوائر تدقيق محافظة اربيل و محافظة السليمانية، وبلغ عدد استبانات الموزعة على مجتمع الدراسة (١٢٠)، وقد اعيد (٩٤) استبانة صالحة لاجراء التحليل الاحصائي.

● اختباري الصدق والثبات Validity and Reliability

قام الباحث باختبار ثبات وصدق المقاييس على النحو التالي: تم إجراء اختبار الثبات للتأكد من إمكانية الاعتماد على نتائج الدراسة التطبيقية في تعميم النتائج من خلال الاعتماد على معامل الثبات ألفا كرونباخ، واعتماداً



معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) وملاقتها بالدور الرقابي.....
 زانا اسعد طه

على نتائج التحليل الإحصائي توصل الباحث إلي أن جميع قيم معاملات الثبات لجميع المتغيرات والأبعاد قيم مقبولة، حيث أن قيم معامل ألفا المقبولة لا بد أن تزيد عن ٠.٦ .

كما تم إجراء اختبار الصدق للتأكد من أن قائمة الاستقصاء تقيس ما أعدت من أجله وتم حسابه عن طريق إيجاد الجذر التربيعي لمعامل الثبات، وكانت جميعها قيم مقبولة، وبالتالي يمكن الاعتماد على القائمة لقياس ما أعدت من أجله، كما هو موضح في الجدول (١) :

جدول رقم (١):

معامل الثبات والصدق لمعايير صياغة التقارير والدور الرقابي

معامل الصدق	قيمة معامل ألفا	بيان
0.924	.853	معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية
0.966	.933	الدور الرقابي الذي يقوم به ديوان الرقابة المالية لاقليم كردستان - العراق

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج التحليل الإحصائي.

نتائج الدراسة

في ضوء أهداف الدراسة ومشكلتها والفرص الاحصائي الذي قامت عليه الدراسة تم التوصل إلى عدد من النتائج نوجزها في التالي:
 فرض الدراسة:

"توجد علاقة ارتباطية دالة بين معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية والدور الرقابي الذي يقوم به ديوان الرقابة المالية لاقليم كردستان - العراق".



للتحقق من الفرض الذي قامت عليه الدراسة استخدم الباحث أسلوب معامل الارتباط لبيرسون بين درجات أفراد العينة على قائمة معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية "انتوساي" ودرجاتهم على قائمة الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية لاقليم كردستان - العراق، وأسفر ذلك عن بيانات الجدول (٢)

جدول رقم (٢)

معاملات الارتباط ومستوى دلالتها بين معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية والدور الرقابي لديوان الرقابة المالية لاقليم كردستان - العراق

م	معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية	معامل الارتباط مع الدور الرقابي
١	يقدم الديوان الرقابة المالية تقريراً سنوياً لكل من رئيس المجلس الوطني ورئيس اقليم ورئيس المجلس الوزراء.	**٠.٣٢٨
٢	يتضمن التقرير السنوي كافة النشاطات التي قام بها ديوان الرقابة المالية للاقليم بموضوعية ومصداقية.	**٠.٤١٧
٣	يعد ديوان الرقابة المالية تقارير عن نتائج المراجعة والفحص والتفتيش في الجهات الخاضعة للرقابة متضمناً مقترحاته وتوصياته ويرسلها الى الجهات المختصة.	**٠.٢٥٨
٤	يعد المدقق تقريراً بالنسبة للرقابة المالية يتضمن مطابقة المعاملات مع القوانين واللوائح والافعال المخالفة للقوانين.	**٠.٣٧٣



٥	يعد المدقق في نهاية العملية الرقابية تقريراً مكتوباً بنتائج عملية الرقابة مدعماً بالاثباتات الرقابية المستقلة والموضوعية والنزيهه.	**٠.٤٦١
٦	لديوان الرقابة المالية الحرية الكافية بشأن محتوى تقرير الرقابية.	**٠.٣٠٩
٧	يتم نشر تقرير ديوان الرقابة المالية في الجريدة الرسمية. وكذلك على صفحة الموقع الالكتروني التابعة لديوان.	٠.١١٨
٨	يحرص المدقق على وضع عنوان مناسب لتقريره يميزه عن اي معلومات او بيانات اخرى	**٠.٣٣٩
٩	يتضمن تقرير المدقق اسم الجهة الخاضعة للرقابة والتاريخ والامضاء لمعرفة الفترة التي غطاها التقرير والموضوع التي تمت رقابته	**٠.٣٩٤
١٠	تتم اعداد تقارير ديوان بحيث تتضمن أهداف ونطاق الرقابة والاشارة الى معايير المتبعة والاساس القانوني عند تأدية الرقابة.	**٠.٣٠٩
١١	يتسم التقرير الرقابي بدقة الملاحظات وسلامة العرض وسهولة الفهم للملاحظات الواردة فيها.	**٠.٢٦٥
١٢	يقوم ديوان الرقابة المالية بمراقبة الاداء من خلال تقارير تقييم الاداء في الجهات الخاضعة لرقابته.	٠.١٦٨



معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (أنتوساي) وعلاقتها بالدور الرقابي.....
 زانا اسعد طه

٠.١٤٢	يقدم المدقق تقريراً بنتائج رقابة الاداء حول الكفاءة والاقتصاد في الحصول على الموارد ووالفعالية في استخدامها	١٣
**٠.٢٠٧	يوجد لدى ديوان الرقابة المالية ليات فعالة لمتابعة تنفيذ التوصياته الرقابية عند اجراء الرقابة.	١٤
*٠.١٩٩	تقوم الجهات الخاضعة لرقابة بالرد على ملاحظات وتوصيات ديوان الرقابة المالية خلال مدة زمنية محددة.	١٥
**٠.٣٥٩	المجموع	

* دال عند ٠.٠٥ ** دال عند مستوى ٠.٠١

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي.

يتضح من الجدول وجود علاقة ارتباطية دالة بين معايير صياغة تقارير في الرقابة الحكومية والدور الرقابي الذي يقوم به ديوان الرقابة المالية لاقليم كردستان - العراق عند مستوى ٠.٠٥ ، ٠.٠١ فيما عدا العبارات :

- يتم نشر تقرير ديوان الرقابة المالية في الجريدة الرسمية. وكذلك على صفحة الموقع الالكتروني التابعة لديوان.
- يقوم ديوان الرقابة المالية بمراقبة الاداء من خلال تقارير تقييم الاداء في الجهات الخاضعة لرقابته.
- يقدم المدقق تقريراً بنتائج رقابة الاداء حول الكفاءة والاقتصاد في الحصول على الموارد ووالفعالية في استخدامها.



النتائج والتوصيات:

أ. النتائج:

- 1- أن ديوان الرقابة المالية لاقليم كوردستان - العراق يطبق معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية الصادرة عن منظمة "أنتوساي" بشكل عام ، وقد يعود السبب في ذلك عدم وجود معايير محلية لاعداد التقارير الرقابية في الاقليم.
- 2- تتصف التقارير التي يعدها ديوان الرقابة المالية لاقليم بالسيما والخصائص الواردة في معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية الصادرة عن منظمة "أنتوساي"، باستثناء نشر تقارير ديوان الرقابة المالية في الجريدة الرسمية. وكذلك على صفحة الموقع الالكتروني التابعة لديوان، وقيام ديوان الرقابة المالية بمراقبة الاداء من خلال تقارير تقييم الاداء حول الكفاءة والاقتصاد في الحصول على الموارد والفعالية في استخدامها.

ب. التوصيات:

- 1- العمل على تطبيق المعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية الصادرة عن المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "انتوساي" بديوان الرقابة المالية للاقليم الى ان يتم اصدار معايير محلية تتلائم مع البيئة المحلية للاقليم.
- 2- ضرورة نشر تقارير الرقابية والتقارير السنوي للديوان في جريدة الرسمية وموقعها الالكتروني التابعة لها حتى ينتهي للجمهور الحصول عليه.
- 3- ضرورة قيام ديوان بمراقبة الاداء من خلال تقارير تقييم الاداء حول الكفاءة والاقتصاد في الحصول على الموارد والفعالية في استخدامها.



قائمة المراجع:-

مراجع باللغة العربية:

١. أبو الفتوح يحي عبدالغني ، عبد الحفيظ محمد كامل ، (٢٠١١) ، أسس وفنيات الرقابة المالية، بدون ناشر، مصر.
٢. إسماعيل، سني،(٢٠١٤)، المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة ودورها في تحسين الرقابة المالية العليا ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية ، قسم المحاسبة، جامعة دكتور يحي فارس بالمدينة، جزائر.
٣. البلداوي، شاکر عبدالکريم ،(٢٠١١) ، دور ديوان الرقابة المالية بالعراق في تعزيز الافصاح والشفافية، قسم المحاسبة ،مجلة كلية الادارة والاقتصاد ،جامعة المستنصرية، العدد تسعون.
٤. الدعمي، حامد جسوم حمزة ،(٢٠١٥) ، دور ديوان الرقابة المالية الإتحادي في حماية مال العام: دراسة مقارنة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية القانون، جامعة بابل - العراق.
٥. دليل التدقيق، ديوان الرقابة المالية، بغداد، ٢٠٠٩.
٦. الرحاطة ، محمد ياسين ،(٢٠٠٦) ، دور قانون ديوان المحاسبة في المحافظة على الاموال العامة في المملكة الاردنية الهاشمية في ظل المتغيرات المعاصرة، المجلة الاردنية في الادارة والاعمال، ا المجلد ٢، العدد ٢.
٧. الرحاطة، محمد ياسين، (٢٠٠٩)، مدى توافق تقارير ديوان المحاسبة الاردني مع المعايير الدولية الصادرة عن الانتوساي، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر.
٨. السعدي،، حوراء إحسان خليل ،(٢٠١٢) ، تأثير معايير الإنتوساي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق - إطار مقترح، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة - العراق.
٩. سليمان. غازى عبدالعزيز ، محمد. ثيمان رفيق ، مصطفى . ألان عجيب، (٢٠١٤) ، دور ديوان الرقابة المالية في مكافحة الفساد الاداري والمالي بالتطبيق على ديوان الرقابة المالية في اقليم كردستان، مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد ٤، العدد، ٢.



١٠. الصديق، بشرى محمد اسماعيل، (٢٠٠٨)، الرقابة المالية العليا في الدول النامية والعولمة بالتطبيق على الجهاز المركزي للرقابة المالية والمحاسبة في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير، جامعة الجزائر.
١١. عبدالصبور، محسن فتحي (٢٠٠٨)، إعداد التقارير الرقابية وفق معايير منظمة الانتوساي، مجلة الرقابة المالية، مجلة نصف سنوية تصدرها المجموعة العربية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، العدد ٥٣، تونس.
١٢. عبده، زكريا، (٢٠١٣)، مدى توافق معايير إعداد التقارير الجهاز المركزي للمحاسبات مع اعداد التقارير الرقابية الدولية الصادرة عن الانتوساي، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، المجلد ١٧، العدد ٤.
١٣. عطية، احمد صلاح، (٢٠٠٨)، "أصول المراجعة الحكومية وتطبيقاتها بالمنطقة العربية"، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر.
١٤. العنزي، ممدوح زايد، (٢٠٠٦)، أثر تطبيق معايير المنظمة الدولية لاجهزة العليا للرقابة العليا على فاعلية رقابة ديوان المحاسبة في دولة الكويت، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات الادارية والمالية، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الاردن.
١٥. فراونه، رامي أحمد، (٢٠١١)، تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية: دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، الجامعة الاسلامية - غزة - فلسطين.
١٦. قانون ديوان الرقابة المالية لاقليم كردستان - العراق رقم (٢) لسنة ٢٠٠٨.
١٧. لجنة المعايير الرقابية، "معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية"، المؤتمر الانتوساي السابع عشر، سينول، ٢٠٠١.
١٨. لطفي، أمين السيد احمد، (٢٠١٤)، تقييم وتطوير دور الجهاز المركزي للمحاسبات في الرقابة والمحاسبة على الاموال العامة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر.
١٩. مصلح، صالح، (٢٠١٣)، "إعداد التقارير الرقابية وفق المعايير الدولية"، ورقة عمل مقدمة لمؤتمر "مكافحة الفساد للعاملين في الرقابة الداخلية في وزارة التربية والتعليم" بتاريخ ١٨-٢٠١٣/٢/١٩، رام الله - فلسطين.



٢٠. نعيم، على عبدالعباس، (٢٠١٤)، الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية الإتحادي في العراق، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية القانون، جامعة بغداد، العراق.
٢١. النقشبندی، ثوميد مسعود محمد، (٢٠١٤)، الرقابة المستقلة على تنفيذ الموازنة العامة لدولة : دراسة مقارنة، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الحقوق، جامعة موصل - العراق.

مراجع باللغة الإنكليزية

- 1- Burnett, B., & Grogan, F., (2013), **Needs Assessment Kurdistan Region Board of Supreme Audit Report**, UNDP - Accountability, Transparency, and Anti – Corruption Programme.
- 2- Odia, J.O. and Ogiedu, K. O. (2013), IFRS Adoption: Issues, Challenges and Lessons for Nigeria and other Adopters, **Mediterranean Journal of Social Sciences**, MCSER Publishing, Vol. 4, No. 3, September, PP. 389-399.
- 3- Oteaa. A , Tita, C., and Ungureanua, M.,(2015) , "The Performance Impact of the Supreme Audit Institutions on National Budgets. Great Britain and Romania Case – Comparative Study", **Jornal of Procedia Economics and Finance**, Vol. 27.

