



جمهورية العراق
ديوان الرقابة المالية الاتحادي
دائرة تدقيق المنطقة الاولى

التقارير الرقابية في ظل تكامل الإطار الفكري التدقيقي وأثرها
على تحجيم الفساد وتحسين الخدمات العامة: دراسة تحليلية

الدكتور هشام عمر حمودي
ديوان الرقابة المالية الاتحادي / جمهورية العراق
دائرة تدقيق المنطقة الاولى / الموصل

قدم هذا البحث
ضمن مقتضيات الاشتراك في المسابقة الاستثنائية للبحث العلمي في
مجال الرقابة الخاصة بخمسينية المنظمة

محور الموضوع الخامس
(أثر التقارير والتوصيات الرقابية في مكافحة الفساد وتحسين الخدمات)

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿إِنَّ اللَّهَ كَانَ عَلَيْكُمْ رَقِيبًا﴾

سورة النساء الآية ﴿١﴾

المستخلص

ان شغل الباحثين والأكاديميين والمهنيين والمختصين في علم المحاسبة هو كيف الارتقاء بمهنة التدقيق والرقابة وهذا الكلام كذلك يشمل الجامعات والمعاهد والمنظمات الرسمية وغير الرسمية والنقابات فضلاً عن الجهات الرقابية والاجهزة العليا للرقابة والمحاسبة وعندما نقول كيف الارتقاء بالمهنة فانا نقصد ان نلمس اثار هذا الرقي في عمل الرقابة وفي نتائجها اي ابتداءً وانتهاءً.

ان وضع إطار فكري تدقيقي يحيط بعمل كادر الرقابة يرجعنا الى تطور الرقابة والكلام الجدلي والازلي في نفس الوقت هو ان التطبيق يسبق التنظير وهذا يعني ان التطبيق أصل والتنظير اداة وهذا لا شك فيه، فالكتابات مجردة ان لم يكن هناك واقع تطبيقي سابق وخصوصاً في عمل الرقابة، فالتنظير يفشل ان لم يكن هناك تطبيق قد حاول مرات وكرات حتى وصل الى حالة يمكن ان ننظر لها فيما بعد وان نضع لها معايير واسس يمكن الرجوع لها

ان مناقشة هذا الموضوع ينطلق من اهمية الموضوع المبحوث وقد تكون المسابقة الاستثنائية التي وضعتها الارابوساي نقطة انطلاقاً لفلسفة جديدة ورؤى متكاملة تحتضن فكرة هذا البحث وتوحد الافكار المشتتة لتعانق الجانب التطبيقي فالأصل ان عمل كادر الرقابة لا يمكن ان نطلق عليه انه عمل مميز ان لم يكن له ثمرات ملموسة , وهذه الثمرات لا يُجنّها ذلك الكادر انما تُجنّنها الجهات التي هي قيد التدقيق والرقابة فنجاح الجانب النظري يتوقف على الجانب التطبيقي فالهدف الرئيس هو تحجيم الفساد وتحسين الخدمات وهذا يمثل الجانب التطبيقي والاهداف الفرعية تمثل الجانب التنظيري التي حاولت رسم شخصية الرقيب المالي .

حاول البحث ان يعالج الاشكالية التي تواجه الجانب التطبيقي وهي ظاهرة الفساد وتردي الخدمات العامة مما دفع الباحث الى مناقشة مسببات تفشي هذه الظاهرة فهل هي تتعلق بالجانب الشخصي للرقيب ام بالمعايير المهنية ام بالمسؤوليات غير المحددة له فهذه الامور إذا تكاملت انتجت توصيات وتقارير رقابية اثرت على بشكل مباشر على تحجيم الفساد وتحسين الخدمات.

وتم تطبيق البحث ميدانياً في دائرة تدقيق المنطقة الاولى ومديرية التدقيق والرقابة الداخلية في محافظة نينوى بوصفها ميداناً للبحث، اذ شملت عينة البحث (٨٥) مبحوثاً من القيادات الإدارية والتنفيذية ذات الصلة ببناء شخصية الرقيب المالي وأثرها على التوصيات والتقارير الرقابية لتحجيم الفساد وتحسين الخدمات، وبينت نتائج الاستبانة أن هناك علاقة ارتباط وتأثير معنوية بين المتغير المستقل (الإطار الفكري التدقيقي) والمتغير التابع (تحجيم الفساد وتحسين الخدمات العامة) وتم اختبار الفرضيات التي وضعها الباحث.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة استنتاجات من أهمها ان رصانة التوصيات والتقارير الرقابية تنطلق من ترابط وتكامل المستوى الثالث مع المستوى الثاني ضمن الإطار واما أبرز التوصيات فانه لرفع كفاءة وجودة التقارير الرقابية يجب ان يكون هناك تأهيل متكامل لكادر العمل الرقابي ويشتمل على التأهيل العلمي والتأهيل العملي والتأهيل التقني(الرقمي) وان يكون هناك استقلالية كاملة لكادر العمل الرقابي.

الكلمات المفتاحية: الإطار الفكري التدقيقي، التوصيات الرقابية، التقارير الرقابية، الفساد، الخدمات العامة.

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ-ب	المستخلص
ج	قائمة المحتويات
١	المقدمة
١٣-٢	الفصل الأول الدراسات السابقة ومنهجية البحث
٨-٣	المبحث الأول: الدراسات السابقة وكيفية الاستفادة منها واختلافها عن بحثنا الحالي
١٣-٩	المبحث الثاني: منهجية البحث
٥٨-١٤	الفصل الثاني: الإطار النظري
٥١-١٥	المبحث الأول: التأهيل المطلوب للرقيب المالي (الإطار الفكري التدقيقي)
٥٨-٥٢	المبحث الثاني: الفساد والخدمات العامة
٧٧-٥٩	الفصل الثالث: الإطار العملي
٦٤-٦٠	المبحث الأول: ميدان ومجتمع وعينة البحث
٧١-٦٥	المبحث الثاني: وصف وتشخيص متغيرات البحث
٧٧-٧٢	المبحث الثالث: اختبار فرضيات البحث
٨١-٧٨	الفصل الرابع: الاستنتاجات والتوصيات
٧٩	المبحث الأول: الاستنتاجات
٨١-٨٠	المبحث الثاني: التوصيات
٩٣-٨٢	المصادر

المقدمة

ان صميم عمل الاجهزة العليا للرقابة والمحاسبة هو المال العام والخدمة العامة، فالأول يُحافظ عليه والثاني يُقدم بأفضل وجه وعندما يكون هناك فساد فسيختل الميزان اي سيكون هناك كفتين غير متساويتين فعندما يزداد الفساد تطيش الخدمات.

غاية كوادر الرقابة المالية ان تكون مخرجاتها ذات كفاءة وجودة عالية , اي يجب ان تكون السلسلة بدايةً ونهايةً مُعتنى بها لكي تحقق هذه الغاية , فالجودة تعني جودة المصدر ثم جودة المسار للوصول الى جودة المخرجات .

الفصل الأول

الدراسات السابقة ومنهجية البحث

تمهيد:

يتضمن هذا الفصل مبحثين رئيسيين، يتناول المبحث الأول عرضاً لمجموعة من الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث الحالي، بهدف الاستفادة من نتائجها ضمن السياق العلمي. أما المبحث الثاني فيعنى بمنهجية الدراسة، والتي تمثل الإطار الإجرائي الذي اتبعه الباحث في إعداد هذا البحث، من حيث الأساليب العلمية المعتمدة في جمع المعلومات وتحليلها وعرضها.

المبحث الأول: الدراسات السابقة ومجالات الاستفادة منها وأوجه الاختلاف.

المبحث الثاني: منهجية البحث.

المبحث الأول

دراسات سابقة ومجالات الإفادة منها واختلافها عن البحث الحالي

تعد الدراسات السابقة من المرتكزات الرئيسة لبناء الجوانب الفكرية والميدانية لأية دراسة ولكون موضوع الدراسة الحالية يجمع بين أكثر من جانب بل الجانب الواحد يتضمن أكثر من بعد والبعد الواحد يتضمن محاور عديدة , فان من الصعوبة بمكان ايجاد دراسة تجمع هذه الابعاد والمحاور لذا يعرض الباحث عدداً من الدراسات التي تلامس ابعاداً معينة من الدراسة لتأتي دراسة اخرى لتغطي ابعاد اخرى لذلك لم يجد الباحث فيما اطلع عليه من دراسات سابقة ذات علاقة مباشرة بعنوان البحث الا ان هناك دراسات تطرقت كما اسلفت الى الموضوع بطريقة غير مباشرة لتعدد الابعاد التي شملتها الدراسة , لذا ارتى الباحث ان يتناول الدراسات السابقة بتسلسل منطقي يتسم مع تناولها في الجانب النظري للدراسة وكما هو موضح من خلال الآتي:

الجدول (١): بعض الدراسات السابقة المتعلقة بمحاور البحث

اسم الباحث واللقب	نوري الكاسح ونعيم بلعيد
السنة	٢٠٢٠
العنوان	التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي وأثره على عملية المراجعة
هدف الدراسة	تهدف الدراسة الى التعرف على اهم الخصائص الواجب توافرها في المراجع والذي تمكنه من زيادة كفاءته العلمية ومعرفة اثر التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي على عملية المراجعة.
مجتمع الدراسة وعينتها	عينة من مكاتب المراجعة المعتمدة لدى مصرف ليبيا المركزي (طرابلس)
منهج الدراسة وأدائها	المنهج الوصفي التحليلي
أهم الاستنتاجات والتوصيات	من اهم الاستنتاجات (التأهيل العلمي والعملية للمراجع له أثر مهم على تنفيذ عملية المراجعة كما يسهم استخدام التقنيات الحديثة من قبل المراجعة الى تطوير عملية المراجعة) ومن اهم التوصيات (ضرورة الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملية للمراجع لما له من اثر فعال في رفع الكفاءة المهنية لعملية المراجعة مع ضرورة وضع برامج تدريبية مستمرة مواكبة للرقمية مع اقامة الندوات والمؤتمرات العلمية التي توضح اهمية التأهيل)
اسم الباحث واللقب	مباركة شتج

السنة	٢٠١٧
العنوان	التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة المراجعة
هدف الدراسة	بيان مدى تأثير التأهيل العلمي والتدريب العملي للمراجع الخارجي على جودة المراجعة والتعرف على العوامل المؤثرة على عملية المراجعة
مجتمع الدراسة وعينتها	محاسبين ومدققين / عينة من محافظي الحسابات بولاتي ورقلة والوادي
منهج الدراسة وأدائها	المنهج الوصفي التحليلي / الاستبانة من خلال البرنامج الاحصائي
أهم الاستنتاجات والتوصيات	اهم الاستنتاجات (التأهيل العلمي والعملي يساعد المراجع الخارجي كثيرا على المحافظة على استقلاليته، التأهيل العلمي والمهني يزيد من جودة المراجعة، التأهيل المهني معيار فعلا في عملية تحقيق جودة المراجعة، يؤثر التأهيل المهني للمراجع الخارجي والتدريب المستمر على جودة المراجعة) اهم التوصيات (ضرورة التزام مكاتب المراجعة بالمعايير المتعارف عليها، ضرورة التزام مكاتب المراجعة بتطبيق الخبرة العملية للمراجع الخارجي)
اسم الباحث واللقب	اميرة بوباظة
السنة	٢٠٢٤
العنوان	أثر تقنيات التحول الرقمي على تحسين جودة التدقيق الخارجي
هدف الدراسة	هدفت الدراسة لمعرفة أثر التحول الرقمي على تحسين جودة التدقيق الخارجي في الجزائر.
مجتمع الدراسة وعينتها	المدققين الخارجيين / الجزائر
منهج الدراسة وأدائها	المنهج الوصفي التحليلي / الاستبانة من خلال البرنامج الاحصائي
أهم الاستنتاجات والتوصيات	من اهم الاستنتاجات (تساعد ادوات التحول الرقمي في تحقيق جودة التدقيق الخارجي) ومن اهم التوصيات (يجب على المدققين مواكبة كافة التطورات الحاصلة في مجال الرقمية)
اسم الباحث واللقب	رضا علي عبد الله ومحمد راضي عبد الكاظم
السنة	٢٠٢٥
العنوان	دور استقلالية المدقق الخارجي في تعزيز التنمية الاقتصادية
هدف الدراسة	يهدف الى تحقيق فهم انه كيف تؤثر استقلالية المدقق الخارجي على تعزيز الثقة في التقارير المالية وزيادة فرص الاستثمار وكذلك دراسة تأثير المدققين

على تصور استقلايتهم المهنية ودور هذا التصور في تعزيز ممارسات التدقيق الفعالة.	
العاملين في المصارف من مدققين ومحاسبين/ مصرف الرافدين فرع بغداد	مجتمع الدراسة وعينها
المنهج الوصفي التحليلي/ الاستبانة معامل الفا كرونباخ	منهج الدراسة وأدائها
اهم الاستنتاجات (استقلالية المدقق الخارجي تعد عنصراً محورياً في تعزيز التنمية وتؤدي الى تحسين الشفافية والمصادقية في التقارير المالية وتساهم اللوائح التنظيمية والادلة الرقابية الى تدعيم استقلالية المدقق الخارجي) اهم التوصيات (تحديث وتطوير اللوائح والمعايير لضمان استقلالية المدقق الخارجي بشكل يعزز الشفافية ويطور الخدمات المصرفية)	أهم الاستنتاجات والتوصيات
شهلة قاسم مل وجمال انور يابه	اسم الباحث واللقب
٢٠٢٣	السنة
التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني وانعكاسها على جودة عملية التدقيق	العنوان
التعرف على مفهوم واهمية الاخلاقيات وقواعد السلوك المهني ومدى التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني.	هدف الدراسة
شركات التدقيق ومكاتب تدقيق الحسابات (أكاديميين ومراقبو الحسابات والمحاسبون القانونيين)	مجتمع الدراسة وعينها
المنهج الوصفي والمنهج الاستقرائي	منهج الدراسة وأدائها
من اهم الاستنتاجات (تعتبر قواعد السلوك واخلاقيات المهنة الخاصة بالتدقيق عبارة عن الارشادات والاسس التي توجه مراقبي الحسابات نحو الالتزام بتطبيق مبادئ ومعايير التدقيق) ومن اهم التوصيات (لكي تكون التقارير ذات جودة عالية وتزيد درجة الثقة لدى المستخدمين ينبغي تمسك مراقبي الحسابات باخلاقيات وقواعد السلوك المهني)	أهم الاستنتاجات والتوصيات
علي بن سالم المري، احمد محمد عواد	اسم الباحث واللقب
٢٠٢١	السنة
التزام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية وأثره على مسؤوليته التأديبية في الانظمة السعودية	العنوان
يبرز من بين الالتزامات الملقة على عاتق مراجع الحسابات -رغم تعددها-	هدف الدراسة

التزامه ببذل العناية المهنية وهذا الالتزام تحرص عليه المعايير الصادرة من المنظمات المهنية باعتباراً معياراً جوهرياً	
نظام الشركات السعودية / نظام السوق المالية	مجتمع الدراسة وعينتها
المنهج التحليلي الاستقرائي	منهج الدراسة وأدائها
من أهم الاستنتاجات (تضمنت معايير المراجعة المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معياراً خاصاً بالعناية المهنية وبموجبه يلتزم مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة في جميع مراحل عملية المراجعة وكذلك لا نقل المسؤولية التأديبية لمراجع الحسابات أهمية عن المسؤولين الجنائية والمدنية له وإن اختلفت عنهما) ومن أهم التوصيات (تعديل بعض مواد نظام المحاسبين القانونيين التي تعزز بذل العناية المهنية اللازمة وتوجب التقيد بالأنظمة واللوائح)	أهم الاستنتاجات والتوصيات
محسن وآخرون	الدراسة واللقب
٢٠٢٥	السنة
دور الشك المهني في تدقيق الاستدامة دراسة ميدانية في جامعة المستقبل	العنوان
دراسة دور الشك المهني في عمليات تدقيق الاستدامة وتقييم تأثير الشك المهني على موثوقية ونزاهة عمليات تدقيق الاستدامة	هدف الدراسة
المهنيين والأكاديميين في مجال التدقيق والعينة جامعة المستقبل	مجتمع الدراسة وعينتها
المنهج الوصفي التحليلي / الاستبانة	منهج الدراسة وأدائها
من أهم الاستنتاجات (الشك المهني يعزز من فعالية التدقيق مما يجعل دور الشك المهني أكثر أهمية ويعزز من سمعة الشركة مع الحاجة الى التدريب المتخصص على الشك المهني للمراجعين) ومن أهم التوصيات (ينبغي ان يخضع المدققون للتطوير المهني المستمر وإن يكون هناك تعاون متزايد بين المؤسسات الأكاديمية وشركات التدقيق)	أهم الاستنتاجات والتوصيات
محمد وآخرون	الدراسة واللقب

السنة	٢٠٢١
العنوان	أهمية تطبيق متطلبات معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية في تطوير التقارير الرقابة للأجهزة العليا للرقابة INTOSAI
هدف الدراسة	المساهمة في تطوير العمل الرقابي وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (انتوساي) في ديوان الرقابة المالية في الاقليم.
مجتمع الدراسة وعينتها	دراسة استطلاعية في ديوان الرقابة المالية / إقليم كردستان العراق
منهج الدراسة وأدائها	المنهج الوصفي التحليلي / استبانة من خلال البرنامج الاحصائي
أهم الاستنتاجات والتوصيات	من اهم الاستنتاجات (اهمية معايير الثقة والتقارير وفقاً لمعايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (الانتوساي) في تطوير التقارير الرقابية مع فن صياغة التقارير وفق الانتوساي) ومن اهم التوصيات (التوافق مع معايير الانتوساي وعقد ورش تستقطب الخبراء في العمل الرقابي وتنظيم دورات تدريبية لموظفي الديوان)
الدراسة واللقب	نزهان صلاح الدين رشيد
السنة	٢٠٢٥
العنوان	دور الرقابة في القضاء على الفساد الاداري والمالي
هدف الدراسة	يهدف البحث الى بيان دور اجهزة الرقابة في تحقيق الانسجام بين تصرفات وسلوك الافراد العاملين والاهداف التشغيلية للوحدات وما لها اثر في تحقيق الاهداف المرسومة وعلى الحد من ظاهرة الفساد المالي والاداري
مجتمع الدراسة وعينتها	دراسة استطلاعية لآراء عينة من الملكات الوظيفية في امانة بغداد (مدققين ومحاسبين وادارت عليا)
منهج الدراسة وأدائها	المنهج الوصفي والمنهج التحليلي
أهم الاستنتاجات والتوصيات	من اهم الاستنتاجات (وجود تأثير ذو دلالة معنوية للرقابة الداخلية والخارجية في الفساد الاداري والمالي على المستوى الكلي) ومن اهم التوصيات (تعزيز

الكفاءة الرقابية عن طريق اعداد برامج تدريبية مكثفة للعاملين في الجهات الخاضعة للرقابة بهدف تحسين قدراتهم في التعامل مع قضايا الفساد	
--	--

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على المصادر الواردة في الجدول

ثانياً: مجالات الإفادة من الدراسات السابقة

أفاد البحث الحالي من الدراسات السابقة في عدد من الجوانب العلمية والمنهجية، يمكن تلخيصها على النحو الآتي:

١. أسهمت الدراسات السابقة في توضيح المفاهيم الأساسية المرتبطة بالإطار الفكري التدقيقي، وأبعاده ومستوياته، ولا سيما الدراسات التي تناولت التأهيل العلمي والعملية والتقني الخاصة بالرقب فضلاً عن المعايير المهنية الصادرة والداعمة لهذا الإطار.
٢. ساعدت نتائج الدراسات السابقة في استنتاج الأبعاد الرئيسة للدراسة الحالية ولا سيما الدراسات التي تناولت المستويات الثلاث، مما أسهم في تحديد المتطلبات التي اعتمدها البحث الحالي بصورة علمية مدعومة بالأدبيات.
٣. أفاد الباحث من الدراسات التي اعتمدت المنهج الوصفي التحليلي واستخدمت الاستبانة وأدوات القياس الكمية الأمر الذي عزز سلامة التصميم المنهجي للبحث الحالي وجعله منسجماً مع الممارسات البحثية الرصينة.

ثالثاً: أوجه الاختلاف بين البحث الحالي والدراسات السابقة

١. معظم الدراسات السابقة تناولت المستويات بصورة منفردة، في حين يختص البحث الحالي بدراسة الترابط بين هذه المستويات ومن ثم أثر أحد المستويات على الفساد والخدمات.
٢. خصوصية البحث الحالي انها جمعت افكار الدراسات اعلاه في دراسة واحدة وازافت بعض تجارب البلدان في مجال الاجهزة العليا للرقابة والمحاسبة وكيف اسهمت في تخفيف وتحجيم الفساد والارتقاء في مستوى الخدمات وتحسينها وقد يُحسب للدراسة تصميم إطار فكري تدقيقي يحاكي الإطار الفكري للنظرية المحاسبية ثم تطبيق تحليلي لآراء المعنيين بجودة التقارير الرقابية من حيث المصدر والمسار والمخرجات واثّر تلك المخرجات على الفساد والخدمات.
٣. خصوصية البحث الحالي انها اخذت بنظر الاعتبار جهتين رقابيتين مهمة وهما ديوان الرقابة ومديرية التدقيق والرقابة على اعتبار انهما مقياس للإطار التدقيقي واثار ذلك الإطار في تحجيم الفساد وتحسين الخدمات العامة.

المبحث الثاني

منهجية البحث

يهدف هذا المبحث إلى تقديم المسار العلمي لإنجاز متطلبات البحث عن طريق استعراض ما يأتي:

أولاً: مشكلة البحث

عندما لا يكون هناك إطار فكري للنظرية التدقيقية خاص بالكادر الرقابي فلن يكون هناك تكامل في العمل التدقيقي وتزداد الفجوات بأنواعها المختلفة وتنخفض معها الموثوقية في التقرير الرقابي ولا يتصف ذلك التقرير بالكفاءة والجودة المطلوبة وهذا سيؤثر حتماً على عدم كشف حالات الاحتيال والتلاعب أو عدم تقدير حجم الخدمات العامة ومستوى تحسينها من عدمه، فالمشكلة البحثية تنطلق من تساولين مهمين وهما كالآتي:

التساؤل الأول: ما هو دور المستويات الثالثة والثانية ضمن الإطار الفكري التدقيقي في تحقيق أعلى جودة للتوصيات والتقارير الرقابية؟

التساؤل الثاني: ما هو دور التوصيات والتقارير الرقابية في تحجيم الفساد وتحسين الخدمات العامة؟

وضمن اعلاه تساؤلات فرعية يمكن ادراجها بالآتي:

- ما هو دور التأهيل العلمي في التوصيات والتقارير وأثرها على تحجيم الفساد وتحسين الخدمات؟
- ما هو دور التأهيل العملي في التوصيات والتقارير وأثرها على تحجيم الفساد وتحسين الخدمات؟
- ما هو دور التأهيل التقني في التوصيات والتقارير وأثرها على تحجيم الفساد وتحسين الخدمات؟
- هل لاستقلالية كادر العمل الرقابي الاثر في التوصيات والتقارير الرقابية ومن ثم انعكاس ذلك على تحجيم الفساد وتحسين الخدمات العامة في المؤسسات الخاضعة لرقابة ذلك الكادر؟
- مدى التزام كادر العمل الرقابي بالمعايير الدولية والاقليمية والمحلية وأثرها على جودة التوصيات والتقارير الرقابية ومن ثم انعكاس ذلك على تحجيم الفساد وتحسين الخدمات العامة في المؤسسات الخاضعة لرقابة ذلك الكادر؟

- مدى تبني كادر العمل الرقابي المسؤوليات المتنوعة وأثرها على جودة التوصيات والتقارير الرقابية ومن ثم انعكاس ذلك على تحجيم الفساد وتحسين الخدمات العامة في المؤسسات الخاضعة لرقابة ذلك الكادر؟

ثانياً: أهمية الدراسة

ان وضع إطار فكري تدقيقي مقسم الى مستويات مترابطة يُرصد المخرجات الخاصة بالعمل التدقيقي (توصيات وتقارير رقابية) فالالتزام من قبل كادر العمل الرقابي بالإطار سيُبنى نتائج ملموسة، فالأصل ان الجهات الخاضعة لسلطان الاجهزة العليا للرقابة والمحاسبة يجب ان تُعالج الملاحظات الرقابية من خلال التوصيات التي وضعها كادر العمل الرقابي ضمن إطار التقرير الرقابي وبالمحصلة فان تلك المعالجات بمثابة ترشيد لمتخذ القرار حول الفساد والحد منه والخدمات وسبل الارتقاء بها.

أما الأهمية التطبيقية للبحث فتتمثل في معرفة أثر المستويات الثالثة والثانية على المستوى الاول وكانت البيئة المستهدفة هي موظفي دائرة تدقيق المنطقة الاولى ومن ثم تأثير المستوى الاول على تحجيم الفساد وتحسين الخدمات العامة وكانت البيئة المستهدفة موظفي دائرة تدقيق المنطقة الاولى.

ثالثاً: اهداف البحث

يهدف البحث الى تحقيق جملة من الاهداف الرئيسية والفرعية وهي كالآتي:
الاهداف الرئيسية: تحجيم الفساد والارتقاء بالخدمات العامة في المؤسسات الحكومية.
الاهداف الفرعية: محاكاة هيكل النظرية المحاسبية من خلال الإطار الفكري ليحقق بذلك هيكل او إطار فكري لنظرية تدقيقية مترابط توضح كل خطوط العمل التدقيقي ونوع التأهيل المطلوب من قبل الرقيب المالي ويكون محاط بالمعايير الدولية ويجني ثمرات ذلك من خلال توصيات وتقارير رقابية تصنف بانها تقارير ذات جودة عالية تحقق الاهداف الرئيسية لها.

رابعاً: حدود البحث

تتمثل حدود البحث بكل مما يأتي:

- الحدود الموضوعية: اقتصر البحث على دراسة الإطار الفكري التدقيقي ومساهمة المستوى الاول من ذلك الإطار في تحجيم الفساد وتحسين الخدمات العامة في مديرية التدقيق والرقابة الداخلية بإشراف ديوان الرقابة المالية.
- الحدود المكانية: طبق البحث في دائرة تدقيق المنطقة الاولى / الموصل ومديرية التدقيق والرقابة الداخلية في محافظة نينوى.

- الحدود الزمنية: أجري البحث خلال الفترة الممتدة من الشهر الاول الى نهاية الشهر الثالث من عام ٢٠٢٦.

- الحدود البشرية: تقتصر الدراسة على موظفي دائرة تدقيق المنطقة الاولى / الموصل وممن لهم خدمة أكثر من عشر سنوات على الاقل لان هناك جانب استبيان خاص بالتأهيل العملي وهذا لا يتحقق الا بعد سنوات من الخدمة والممارسة وكذلك شملت موظفي مديرية التدقيق والرقابة الداخلية ذات العلاقة المباشرة بموضوع أثر التوصيات والتقارير الرقابية على تحجيم الفساد وتحسين الخدمات العامة في وحداتهم العديدة.

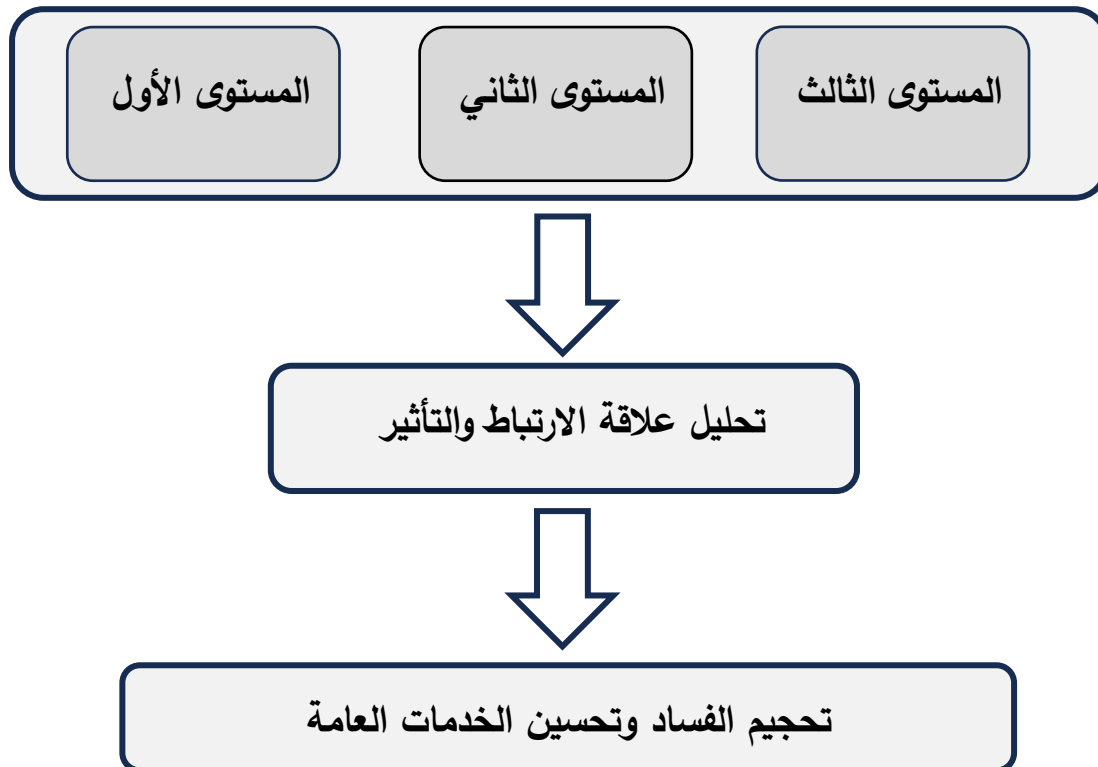
خامساً: مصادر جمع المعلومات

- **المصادر الاكاديمية:** تمثلت في الكتب والمراجع العلمية العربية، والبحوث والدراسات السابقة، والأطاريح والرسائل الجامعية، إضافة إلى التقارير والمنشورات الرسمية ذات الصلة بموضوع البحث.

- **المصادر الميدانية:** تمثلت في البيانات الميدانية التي جمعت من خلال الاستبانة الموجهة إلى عينة البحث ومجتمع الدراسة ينقسم الى قسمين تبعاً للمتغير المستقل والتابع فالمجتمع الاول تمثل بموظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي / دائرة تدقيق المنطقة الاولى والمجتمع الثاني تمثل بموظفي مديرية التدقيق والرقابة الداخلية.

سادساً: نموذج البحث الفرضي

الإطار الفكري التدقيقي



المصدر: من اعداد الباحث شكل (١): نموذج البحث الفرضي

سابعاً: فرضيات البحث

انطلاقاً من طبيعة العلاقة بين متغيرات البحث، تم صياغة فرضيات البحث على أساس اختبار الارتباط والتأثير بين الإطار الفكري التدقيقي بمستوياته المختلفة بوصفه متغيراً مستقلاً، وتحجيم الفساد وتحسين الخدمات بوصفه متغيراً تابعاً، وذلك على النحو الآتي:
وتتكون الفرضيات الخاصة بهذه البحث من التالي:

الفرضية الرئيسية الأولى:

لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين الإطار الفكري التدقيقي بمستوياته المختلفة وبين تحجيم الفساد وتحسين الخدمات.

وتتفرع عنها الفرضيات الآتية:

١. توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين المستوى الثالث من الإطار الفكري التدقيقي وبين تحجيم الفساد وتحسين الخدمات.
٢. توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين المستوى الثاني من الإطار الفكري التدقيقي وبين تحجيم الفساد وتحسين الخدمات.
٣. توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين المستوى الأول من الإطار الفكري التدقيقي وبين تحجيم الفساد وتحسين الخدمات.

الفرضية الرئيسة الثانية:

لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للإطار الفكري التدقيقي بمستوياته المختلفة في تحجيم الفساد وتحسين الخدمات.

وتتفرع عنها الفرضيات الآتية:

١. يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للمستوى الثالث من الإطار الفكري التدقيقي في تحجيم الفساد وتحسين الخدمات.
٢. يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للمستوى الثاني من الإطار الفكري التدقيقي في تحجيم الفساد وتحسين الخدمات.
٣. يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للمستوى الأول من الإطار الفكري التدقيقي في تحجيم الفساد وتحسين الخدمات.

الفصل الثاني

الإطار النظري

عندما يكون هناك تكامل في عمل الكادر الرقابي سيكون الاثر واضحاً على مخرجات ذلك الكادر وهذه المخرجات (توصيات وتقارير رقابية) سيكون لها دوراً مميزاً في معالجة اية افة تواجه المؤسسات الخاضعة للتدقيق.

ان بناء شخصية الرقيب^١ تبدأ بالاطار الفكري المكون من مستويات عديدة تتكامل فيما بينها ثم تصقل بتجارب الدول الاعضاء في الانتوساي للوصول الى جودة عالية في التقارير الرقابية , فالشخصية الرقابية يجب ان تجمع بين التأهيل العلمي والعملية والتقني ثم الاستقلالية المطلوبة لتلك الشخصية وان يكون هناك تحسين مستمر لتلك الشخصية من دورات ومؤتمرات وتطوير مهني مستمر مع مواكبة التحول الرقمي وادوات ذلك التحول وانعكاساتها على العمل الرقابي مع ان تكون تلك الشخصية مستحضرة لنزعة الشك المهني وان تكون هناك اهمية نسبية وترتيب اولويات وان تكون مميزة ومتخصصة في المجال الرقابي فضلاً انها بدايةً ونهايةً يجب ان يبذل العناية المهنية اللازمة .

جميع خطوات العمل الرقابي تحاط بمعايير تنظم وتوحد الممارسات لردم الفجوات التي قد تتحقق جراء ذلك العمل وخصوصاً معايير الانتوساي بصفتها الجهة الام للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة للدول الاعضاء مع ضرورة الاخذ بنظر الاعتبار مجموع المسؤوليات التي تحيط بشخص الرقيب وصولاً الى توصيات وتقارير رقابية تحقق اهدافها التي قد تكون من اولى الاولويات مكافحة الفساد وتحسين الخدمات مع العروج الى مسالة في غاية الاهمية وهي الاطلاع على تجارب البلدان في مواجهة الفساد بالعمل الرقابي والارتقاء بمؤسسات القطاع العام وقد تتمثل التجارب اما بمؤتمرات او جلسات او بحوث او مقالات او كتب تناولت الدور الرقابي في تلك البلدان وكيف ان التحول الرقمي كان له الاثر في معالجة افة الفساد .

قد تكون غاية عمل الاجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في شتى البلدان هو الحفاظ على المال العام الذي يفضي الى مكافحة الفساد وتحسين الخدمات وهذا الامر قد لا يكون له حدود منتهية فكلما كان هناك مال عام كان هناك خطط للفساد وكلما كان هناك تنامي للفساد كلما كانت الخدمات العامة متردية فالأمر مترابط كقطع الدومينو في الصف الواحد فلا يمكن ان

^١ الرقيب المالي هو المقصود في البحث وقد يأتي بأسماء مرادفة وجميعها تعني الرقيب المالي على الاقل في هذا البحث فقط منها (المراجع الخارجي، مراقب الحسابات، المدقق الخارجي) وهذا ايضا ينسحب على تسمية الكادر ايضا.

يكون هناك هدر بالمال العام بعيداً عن صور الفساد المتنوعة والتي تؤثر على الخدمة العامة المقدمة.

ان مفهوم الخدمات قد يكون واسع ايضا فهل المقصود هو خدمات الاجهزة العليا للوحدات او الجهات الخاضعة لسلطانها ام خدمات تلك الجهات التي تقدمها لجمهورها اسواء كانت خدمية ام انتاجية، ولكن الامر عندما يكون متعلق بالفساد فالمقصود هو الخدمات المقدمة من قبل الجهات الخاضعة لجمهورها وان مكافحة الفساد يعني ضمنا ان كادر الاجهزة العليا يقدمون خدمات محسنة من خلال توصياتهم وتقاريرهم الرقابية.

والسؤال هو كيف تؤثر تلك التوصيات والتقارير في مكافحة الفساد وتحسين الخدمات؟ هل العمل يكون على شخصية الرقيب المالي اي فريق العمل ام على الادوات التي يمتلكها ذلك الفريق ام على المعايير التي تحيط بعمل الفريق والادلة الارشادية؟ هذا الامر يدفعني الى تناول هذه الامور مجتمعة التي بالمحصلة إذا كانت صحيحة فان مخرجات ذلك الكادر (توصيات وتقارير رقابية) ستخفض وستكافح وتحجم الفساد وبالتالي سيكون هناك تحسين مستمر للخدمة المقدمة من قبل الوحدات الخاضعة للأجهزة العليا ولغرض تسليط الضوء على الجانب النظري فقد تم تقسيمه الى مبحثين كالآتي:

المبحث الاول: التأهيل المطلوب للرقيب المالي (الإطار الفكري التدقيقي)

المبحث الثاني: الفساد والخدمات العامة

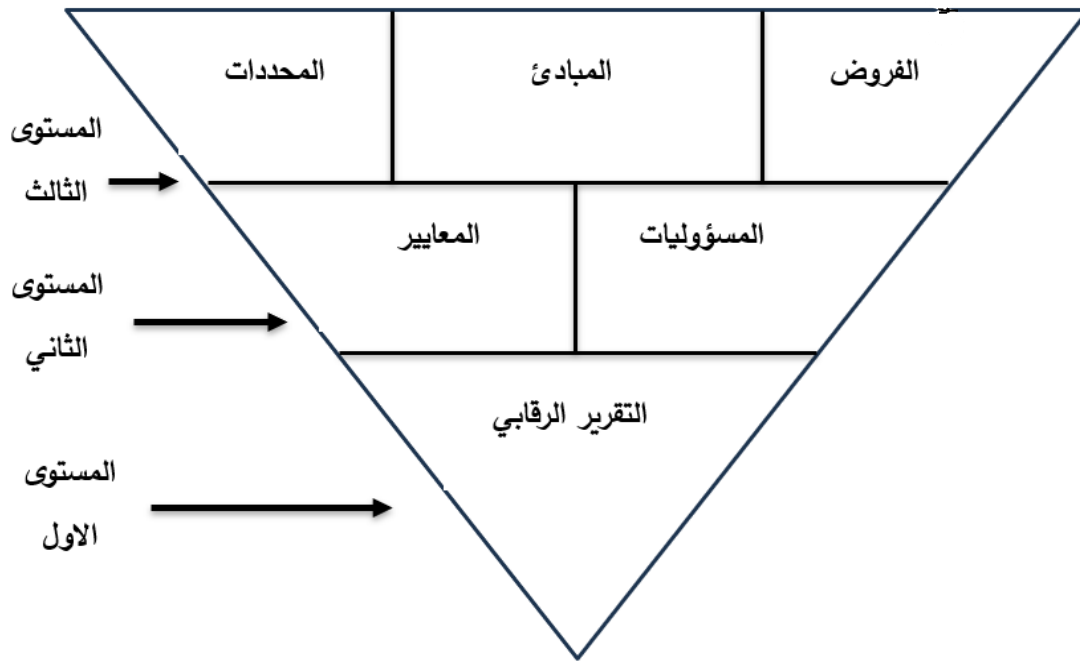
المبحث الاول

التأهيل المطلوب للرقيب المالي

ان دراسة التأهيل المطلوب للرقيب المالي له علاقة مباشرة بالتوصيات والتقارير الصادرة عنه فكلما كان التأهيل مكتمل الاركان كان جملة ما يصدر عن الرقيب ذا جودة عالية وبالتالي هذا سيخفض حالات الفساد وسيحسن الخدمات العامة وعندما تكون النتيجة تقارير رقابية ذات كفاءة وجودة عالية يجب البحث عن المسببات لهذه النتيجة وعندما تحصر المسببات بالتأهيل المهني للرقيب يجب البحث عن كل ما يجعل ذلك التأهيل في اعلى مستوياته.

والسؤال المتبادر للأذهان هو (ما هي الامور التي تزيد من التأهيل المهني للرقيب)؟ وكيف يكتسب الرقيب التأهيل المهني وما هي الامور التي تزيد من مهنية الرقيب ومن تأهيله، والامر الاخر هو هل هناك عمر يتوقف فيه التأهيل المهني ام انه مستمر؟
اذ يرى الباحث ضرورة رسم إطار فكري خاص بالرقيب المالي يحاكي الإطار الفكري للنظرية المحاسبية فالتدقيق والرقابة هي نوع رئيس من انواع المحاسبة ونجاح الانواع الاخرى يعتمد الى حد كبير على مهنية الرقيب المالي وتقريره الرقابي.

والشكل رقم (٢) يمثل الإطار الفكري التدقيقي المقترح للتأهيل المهني مع امكانية ان يكون هناك إطار فكري لفريق التدقيق الداخلي ولكن لتحقيق هدف الدراسة ومرادها سيكون التركيز على تحقيق التكامل في مهنية الرقيب المالي وأثرها على التقارير الرقابية المصدرة من قبله.



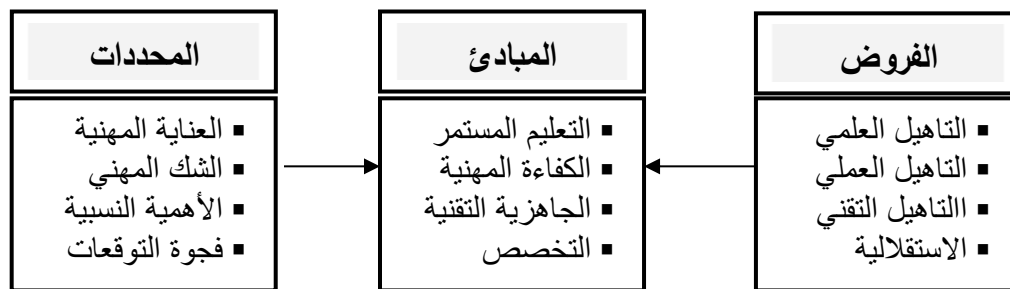
المصدر: من اعداد الباحث الشكل رقم (٢) الإطار الفكري التدقيقي المقترح للتأهيل المهني

ويرى (حمودي، ٢٠٢٣، ٦) انه عندما يضعون شكلاً للإطار الفكري بصورة عامة يجعلون القاعدة الى الاعلى وذلك لإعطاء درجة الاهمية النسبية للمستوى الثالث (الارشادات العامة) الذي يمثل نقطة الانطلاق في بناء الإطار.

ومن الشكل اعلاه سيتم تناول تلك المستويات بالتفصيل وكالاتي:

المستوى الثالث: مستوى الارشادات التدقيقية العامة

يضم هذا المستوى ثلاث مقاطع مترابطة أحدهما يكمل الآخر فالمحددات تحيط بالمبادئ والفروض، والمبادئ تستند عند صياغتها الى الفروض بوصفها الدليل الذي يسترشد به في صياغة المبادئ والشكل رقم (٣) يوضح تلك الارشادات:



الشكل (٣): الإرشادات التدقيقية العامة

المصدر: من اعداد الباحث

ويمكن تناول ذلك بالتفصيل من خلال الآتي:

١. الفروض التدقيقية: تُعدّ الفروض نقطة البدء ببناء الإطار الفكري بصورة عامة وهي مسلمات ولا يستقيم العمل التدقيقي بدونها وتعدّ الأساس الذي تستمد منه أو تبنى عليه المبادئ فيما بعد إذ تعرف الفروض بأنها " قاعدة تحظى بقبول عام وتعبّر عن التطبيق العملي وتستخدم في حل أنواع من المشاكل أو مرشد للسلوك على وضع معين " (محمد ، ٢٠١٨ ، ص ٧٧) ولأن الإطار مقترح ويحاكي الإطار الفكري المحاسبي سيكون هناك كذلك أربعة فروض تدقيقية مقترحة من قبل الباحث وكالاتي:

الفرض الأول: التأهيل العلمي المناسب للرقيب:

يعني التأهيل لغويا بحسب المعجم الوسيط بأنه صار اهلا لها وهذا لا يختلف عن المفهوم العام للتأهيل إذ حرصت التشريعات والتنظيمات في مختلف دول العالم على اشتراط قدر واف من التأهيل العلمي لكل من يزاول مهنة المحاسبة والمراجعة، بل يعتبر أحد الركائز الرئيسة لممارسة المهنة ونجاحها، فالتأهيل في مجال التدقيق هو بلوغ الشخص المدقق لدرجة معينة من المعرفة اي حصوله على مستوى او درجة علمية معينة مقرونة بشهادة معترف بها تثبت مستواه في مجال المراجعة والتدقيق.

ويرى (الكاسح وبلعيد ، ٢٠٢٠ ، ص ٢٦٤) ان التأهيل العلمي للرقيب يشمل كافة المعارف والمهارات المتعلقة بالتعليم المحاسبي ويتيح هذا المؤهل العلمي لمن يرغب مزاوله مهنة المراجعة المعرفة بالأسس المحاسبية والاجراءات المتعلقة بالمراجعة بالإضافة الى العلوم الاخرى المساعدة اذ يُكتسب هذا التأهيل من خلال التعليم ، ويعتبر التعليم المرحلة الاولى الاساسية لاكتساب التأهيل العلمي اللازم لممارسة المهنة ويكون من خلال التعليم في الجامعات او المعاهد المهنية المتخصصة وتختلف درجة التعليم من بلد الى اخر فبعض الدول تشترط شهادة البكالوريوس كحد ادنى لمزاوله المهنة في حين تكتفي دول اخرى بشهادة الدبلوم فقط وهكذا وان نجاح العملية التعليمية يقتضي الاهتمام بثلاث عناصر وهي : (عمر ، ٢٠١٤ ، ص ٣١١)

١. المناهج والمقررات الدراسية من حيث محتواها وتنظيمها.

٢. كفاءة القائمين بتدريس المناهج والمقررات والطرق المستخدمة في ذلك.

٣. الطلاب من حيث كيفية تقييم ادائهم وانتقائهم وتحديد النوعيات المطلوبة.

ويرى الباحث ان العنصر الثالث يتحقق من خلال الدراسات العليا التي يتم فيها انتقاء الطلبة وزيادة الجرعات المحاسبية والتدقيقية لهم لزيادة التخصص المهني ويتحقق التأهيل العلمي بعد حصول المدقق على اعلى شهادة جامعية او مهنية تخصصية.

الفرض الثاني: التأهيل العملي المناسب للرقيب:

لعلنا لا نتجاوز الحقيقة اذا ما قلنا بان التدقيق مهنة شخصية تركز اساساً على المقومات الشخصية للممارس أسواء اكانت مقومات مكتسبة ام فطرية والتدقيق كمهنة تعتمد اساساً عند القيام بمهامها وانشطتها على الممارسين الممتهين "(رشيد وكوثر , ٢٠١٨ , ص ٤٨١-٤٨٢) وهذا التأهيل هو المكمل للتأهيل العلمي فهو كالطير بجناحين فالجناح الاول يمثل التأهيل العلمي والثاني يمثل التأهيل العملي لنجاح ممارسة المهنة والتحليق بها عالياً وتلمس ثمراتها من خلال التوصيات والتقارير الرقابية ويرى (الاخضر ولحسن , ٢٠١٩ , ص ٢٥٧) ان مختلف المنظمات المهنية وضعت شروط وقواعد ما يكفل توافر الكفاءة العلمية والعملية للممتهين لضمان اداء العملية بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفاعلية , اذ يعد التأهيل العلمي والخبرة العملية المهنية مكملان لبعضهما البعض والتأهيل العملي يتطلب ممارسة مهنية من اعضاء فريق المراجعة لفترة زمنية محددة ويرى (نحلة , ٢٠١٦ , ص ١٠٤) ان مفهوم التأهيل غامض في حد ذاته اذ كيف يمكن الحكم على ان الشخص انه مؤهل ؟ وكيف يتميز المؤهل عن غير المؤهل؟ اذ يرى ذات الباحث ان التأهيل العملي هو القدرة على فهم واتقان العمل , ويرى (شتح , ٢٠١٧ , ص ١٢) ان مهنة التدقيق كأى مهنة اخرى تحتاج الى التدريب العملي لإتقان الممارسة بمعنى على الشخص المدقق قضاء فترة من الزمن للتدريب العملي ومعرفة اصول المهنة وذلك لمواجهة اي مشكلات تواجه عمله ويضيف (شتح) في صفحة (١٦) ان الصفات الشخصية لفريق المراجعة تؤثر على كفاءة وفاعلية اداء عملية المراجعة بشكل جوهري ومن تلك الصفات ذات الاثر الكبير على عملية التقدير الشخصي واصدار الاحكام في المراجعة الخبرة المهنية لفريق المراجعة .

واخيرا يرى الباحث ان التأهيل المهني يتحقق بسنوات العمل لفرق المراجعة مع ضرورة زج عناصر تلك الفرق في دورات مستمرة للوقوف على المشاكل التدقيقية الانية وكيفية مواجهتها.

الفرض الثالث: التأهيل التقني (الرقمي) المناسب للرقيب:

مما لاشك فيه ان المعرفة العلمية والتطورات الحديثة اصبحت تتضاعف بشكل كبير يوما بعد يوم وكذلك التقدم التكنولوجي ودخول الرقمية في ميدان العمل الامر الذي يتطلب من التعليم الجامعي مواكبة هذه التغيرات ومسايرتها بشكل سريع ودائم اذ يرى (عبدالرحمن واخرون , ٢٠١٩ , ص ٨٨٣-٨٨٤) انه تم توجيه الانتقادات لمناهج التعليم المحاسبي في امريكا وتم تشكيل لجان التعليم المنبثقة عن المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين للمساهمة في تطوير

التعليم وقد تم وضع مرتكزات للتعليم الجامعي تحسن من الكفاءة المهنية للمدقق وخصوصاً ما يتعلق بالتقنيات واكتساب الطلاب المهارات والكفاءات المختلفة التي تمكنهم من ممارسة المهنة بكفاءة مهنية عالية ، وفي اصدار لمجلة التنمية الادارية ذكرت في احدى تقاريرها ان هناك فجوة تحققت ويجب ردمها بين مخرجات التعليم التقليدية واحتياجات سوق العمل التقنية (مجلة التنمية الادارية ، ٢٠٢٥ ، ص ١١) ويرى (شنن ، ٢٠٢٠ ، ص ٥٩٦) ان المحاسبين والمدققين يجب ان يكونوا على دراية بالمتغيرات الحديثة التي افرزتها بيئة التحول الرقمي منها على سبيل الذكر لا الحصر (الحوسبة السحابية ، جرائم الانترنت ، الخدمات الرقمية ، الذكاء الاصطناعي ، البيانات الضخمة) اذ تحول الدور من دور تقليدي الى دور اكثر حداثة وهذا الدور يتطلب اعادة التأهيل العلمي والعملية لهم منذ تلقي المحتوى العلمي وحتى التطوير المهني والتعليم المستمر ويضيف ذات الباحث ان دول عديدة غيرت مناهجها التعليمية لتواكب الحداثة .

وقد تناولت دراسة (بوابطة، ٢٠٢٤، ص١٨٨-١٨٩) أثر الرقمية في التدقيق الخارجي على جودة التقارير الصادرة من خلال ادوات بيئة الرقمية ومنها (سلسلة الكتل وأثرها على عمل الرقيب وانترنت الاشياء وأثره على عمل الرقيب وأثر البيانات الضخمة على عمل الرقيب ودور الذكاء الاصطناعي في تعزيز جودة التدقيق) ثم توصلت الدراسة الى ان الرقمية وادواتها تحقق جودة التقارير الصادرة مع التركيز على تطوير برامج تدريبية متخصصة للمراقبين الخارجيين. واخيرا يرى (سعود واخرون، ٢٠٢٠، ص٤٨) ان التأهيل العلمي والعملية فضلاً عن مواكبة التقنيات المتطورة (التأهيل التقني) جميعها لها الاثر على جودة التدقيق ومن خلال المقاييس التالية:

١. امتلاك الرقيب لمعرفة فنية ووظيفية والالامام بالمعرفة الاجرائية.
٢. اقدمية الرقيب في مجال ممارسة المهنة وامتلاكه لسنوات خبرة طويلة.
٣. وجود برامج للتعليم المهني المتخصص ومواصلتها من خلال التدريب وبرامج التعليم المستمر.
٤. اشتراك العاملين بمكاتب التدقيق ببحوث في مجالات او مؤتمرات وندوات علمية.

الفرض الرابع: استقلالية الرقيب:

هذا الفرض لا يقل اهمية عن تلك الفروض بل هو مكمل لعمل فريق المراجعة فالفروض التدقيقية غايتها اخراج التقارير الرقابية بكفاءة وجودة عالية اذ يرى (عبدالله وعبد الكاظم ، ٢٠٢٥ ، ص ٢٠٣) ان الاستقلالية الاساس الذي تقوم عليه نزاهة المهنة وجودة التقارير وتعد استقلالية الرقيب بحسب (اسماعيل ، ٢٠٢٠ ، ص ١٤١) هي الحجر الاساس لبناء شخصيته، وتعرف

استقلالية الرقيب بانها " الحالة الذهنية التي تسمح بإصدار النتائج المتوصل اليها بدون التأثير بأية عوامل يمكن ان تؤدي الى اضعاف الراي المهني وهي التي تسمح للشخص بالتصرف بأمانة وموضوعية وتعد الاستقلالية من اهم الخصائص الواجب توافرها في عمليات المراجعة اثناء التقرير وتعد المهارة والخبرة اللازمة مكملتان للاستقلالية " (الملهوف , ٢٠١٤ , ص ٣٠٥) .

اما منظمة الانتوساي^٢ فأنها تنظر الى الاستقلالية بانها " حرية تصرف الجهاز الاعلى للرقابة في القضايا المتعلقة بمهمته الرقابية بدون توجيه خارجي او تدخل باي شكل من الاشكال بل ان المنظمة نوهت ان الاستقلالية شرط اساس لتحقيق مصداقية العمل الرقابي والثقة في محصلته النهائية المتمثلة بالتقارير الرقابية " (كاظم , ٢٠١٣ , ص١٦٦) بل وضعت المنظمة بناءً على اعلان (ليما) ثلاث عناصر تدعم الاستقلالية وهي كالاتي: (دليل ضمان الجودة، بدون سنة نشر، ص١٧)

١. استقلالية الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

٢. استقلالية اعضاء الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

٣. الاستقلالية المالية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

ويرى (شاهين وزيد , ٢٠٢١ , ص٩-١٠) ان الاستقلالية في المراجعة نوعان (استقلالية الجوهر واستقلالية المظهر) فالجوهر تعني ابداء الراي المهني بدون اي ضغوط والمظهر تعني تجنب الوقائع والظروف التي قد يستخلص منها طرف ثالث^٣ انه قد تم التأثير على نزاهة وموضوعية الرقيب ومن ثم وضع مستويين للوصول الى الاستقلال الكامل وهما (الاستقلال المهني والاستقلال السياسي) فمستوى الاستقلال المهني يتحقق من خلال تكامل المظاهر الاربعة الاتية (الاستقلال الذاتي , الاستقلال الاداري , الاستقلال الفني , الاستقلال السوقي) اما مستوى الاستقلال السياسي فيقصد به يتم مزاوله مهنة المراجعة من خلال جهاز رقابي يرتبط بأعلى سلطة سياسية داخل الدولة كضمان للحفاظ على استقلاليته .

وان سبب اختيار هذه الفروض من قبل الباحث بان كثير من البحوث التطبيقية المعتمدة ذكرت ان هناك علاقات ذات دلالات احصائية بين (التأهيل العلمي والخبرة المهنية والتقنية والاستقلالية) مع (توصيات وتقارير رقابية ذات جودة مرتفعة).

^٢ المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة والعراق عضو في تلك المنظمة وسأناولها لاحقاً لأهميتها.

^٣ سيتم تناول المسؤوليات التي تحيط بالرقيب المالي ومنها المسؤولية التصديرية تجاه الطرف الثالث.

واخيرا يرى مجموعة باحثين ان هناك عوامل مؤثرة في تحقيق جودة التقارير الرقابية وهذا ما يتطابق مع فكرة البحث وهدف الباحث في افراد الفروض او المسلمات التي تم مناقشتها اعلاه والعوامل المؤثرة هي: (البكوع وآخرون بتصرف , ٢٠١٨ , ص ١٥٨)

١. التأهيل العلمي والعملية للمدقق.

٢. تقنيات المعلومات والاتصالات.

٣. حياد واستقلالية المدقق.

وبعد تناول الفروض التدقيقية كان لابد من اردافها بمعايير مراجعة توحيد العمل لدى الممارسين للمهنة وتدعم فكرة الباحث بان هذه الفروض مسلمات يجب ان ترافق عمل الرقيب فمعايير التدقيق الدولية الصادرة عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين قسمت جميع المعايير ضمن ثلاث تقسيمات او مجموعات رئيسة تدرج ضمنها جميع المعايير الصادرة وهذه المجموعات هي كالآتي: (محمد وعمر , ٢٠١٧ , ص ١٩)

١. المعايير العامة.

٢. معايير العمل الميداني.

٣. معايير اعداد التقرير.

وتضمنت المعايير العامة الفروض التدقيقية المقترحة من قبل الباحث اذ اشار المصدر اعلاه ان المعايير العامة هي تخص شخصية المدقق العلمية والعملية واستقلاليته ويمكن تناول ايضا دليل التدقيق رقم (٣) بعنوان (المعايير الاساسية للتدقيق) الصادر من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق اذ نصت المعايير العامة على الآتي: (دليل التدقيق رقم ٣, ٢٠٢٣, ص ١-٢)

اولاً: يجب ان يكون مراقب الحسابات مؤهلاً علمياً ومهنياً لكي يتمكن من اداء واجبه المهني وفقاً لما هو متوقع منه وان ذلك يتطلب وضع السياسات والاجراءات الخاصة بالأمور المبينة ادناه:

أ. اختيار مراقب الحسابات لمساعديه من بين المؤهلين مهنياً واكاديمياً.

ب. تطوير وتدريب مراقبي الحسابات ومساعدتهم لتمكينهم من اداء واجباتهم بالكفاءة المطلوبة وبما يضمن مواكبة التطورات العلمية والمهنية.

ثانياً: وجوب استقلال مراقب الحسابات.

وهذا الدليل التدقيقي يدعم رؤية الباحث بالفروض التدقيقية المقترحة .

٢. **المبادئ التدقيقية :** وهذا يمثل المقطع الثاني من مستوى الارشادات العامة وهو مكون مهم داخل تلك الارشادات وان المبادئ والفروض التدقيقية تعد مرحلة متقدمة في بناء الإطار الفكري فقد اوضح (حمودي , ٢٠٢٣ , ص ٨) ان المبادئ تستند عند صياغتها الى الفروض بوصفها الدليل الذي يسترشد به في صياغة المبادئ التدقيقية وان الهدف من المبادئ يكون في تضيق شقة الخلاف بين المراجعين الممارسين بقدر الإمكان, وتعرف المبادئ بصورة عامة على انها " القواعد العامة التي لاقت قبولاََ عاماً في الاطار الفكري واستعداداً مهنياً في التطبيق العملي بوصفها مرشداً ودليلاً للعمل يلجا اليه المراجعون في مواجهة مشاكلهم في الرقابة وتقديم الحلول لها " وقد وضع (الحبيطي والشماس , ٢٠١٢ , ص ٢٢٦) شروط لكي تقبل تلك المبادئ قبولاََ عاماً والشروط هي :

- **الاستخدام:** بمعنى ان المبدأ قيد الاستخدام فعلاً.
 - **الدعم المهني:** اي ان المبدأ يحظى بدعم من قبل المهنة والجهات المسؤولة عنها.
 - **الدعم الأكاديمي:** اي ان المبدأ يحظى بالدعم من الجهات الاكاديمية.
- ولان المبادئ التدقيقية سائدة **للفروض التدقيقية** سيكون هناك كذلك اربعة مبادئ تدقيقية مقترحة من قبل الباحث وكالاتي:

المبدأ الاول: التعليم المستمر:

من المبادئ المهمة والتي تدعم التأهيل العلمي للرقب هو مبدأ التعليم المستمر، فالتعليم بصورة عامة يعد من الادوات التي تسهم بفاعلية في تكوين الفرد والمجتمع وبلورة ملامحه في الحاضر والمستقبل ويرى (رحيم وعلاوي , ٢٠٢٤ , ص ٢٠) ان التعليم يمثل السبيل الرئيس لإعداد القوى البشرية المتخصصة وابرار المواهب الفكرية والطاقات المبدعة.

ويرى (شرقي , ٢٠٢٢, ص ١١٣) ان التعليم المستمر من المفاهيم التي تلاقي اهتماماً كبيراً في معظم بلدان العالم لأهميته في تطوير قابليات الافراد والمؤسسات وفكرتها الاساسية ان لا يقتصر التعلم على الدراسة الاساسية التي يتلقاها الفرد في مقاعد المدرسة والجامعة, ويعرفه البعض باسم (التعليم مدى الحياة) وهو عبارة عن اسلوب تعليمي يحرص فيه الانسان على تعلم اشياء جديدة طيلة سنوات حياته ويعرف ايضا بانه الاستمرار في تحصيل العلوم المختلفة في مجموعة من المجالات المعرفية سواء بالاعتماد على دافع شخصي او مهني او تدريبي , لذا يهدف التعليم المستمر الى الحصول على خبرات تعليمية ومجموعة من المعارف دون ربطها بعمر محدد او فترة زمنية معينة او مرحلة دراسية او مكان مخصص للتعليم .

ويرى الباحث ان التعليم المستمر للرقيب يبدأ بعد حصوله على اعلى شهادة جامعية او تخصصية في المهنة وذلك من خلال حضور المؤتمرات ذات العلاقة والمشاركة في كتابة البحوث العلمية المرتبطة بالمهنة او الكتب التخصصية مع التحديث المستمر للمناهج العلمية في الجامعات والمعاهد التخصصية بما يتناسب فترة اجراء التدقيق والمراجعة فليس من المنطقي ان يكون التأهيل العلمي غير مناسب لفترة التدقيق وهذا الامر يقع على عاتق ادارة الجامعات والمعاهد بتحديث المناهج وعلى عاتق المدقق تحديث معلوماته من خلال المشاركة بالمؤتمرات وكتابة البحوث ذات العلاقة بالتحديث تحت مبدأ التعليم المستمر .

المبدأ الثاني: الكفاءة المهنية:

يعد مبدأ الكفاءة المهنية من اهم الشروط الواجب توفرها لممارسة مهنة المراجعة فهو مبدأ ساند لفرض التأهيل العملي للرقيب فضلاً عن مساندته للفروض التدقيقية الاخرى وهذا يتفق مع رؤية (الجربوع , ٢٠٠٥ , ص١٦) اذ اشار انه من الصعب الفصل بين الكفاءة المهنية عن الاستقلالية كدعامتين اساسيتين للمراجعة وهذا يدعم فكرة البحث بان الفروض والمبادئ التدقيقية متلاحمة ومكملة بعضها لبعض.

وعرف مبدأ الكفاءة المهنية من خلال مجلس المعايير بانه " وسيلة فعالة لتمكين الفرد من ان يكون قادراً على اداء دوره على مستوى معقول او متعارف عليه في بيئة العمل وتشير الكفاءة الى القدرة الواضحة للفرد لتنفيذ المهام وفقاً للمعايير المطلوبة او الوصول الى المستوى المطلوب " واذا عرفت كفاءة مراجع الحسابات بأنها " قدرة مراجع الحسابات على اداء عمله بمستوى معقول في بيئة العمل وقدرته على تحقيق الاداء المطلوب من خلال امتلاكه المعرفة والمهارات والقدرات واستخدامها بشكل مناسب كما تتضمن العمل والتخطيط له والقدرة على الابتكار والتعامل مع العملاء والزملاء والادارة " وينظر الى مبدأ الكفاءة المهنية للرقيب وفقاً لثلاث مستويات وهي كالآتي: (ثاني وصحراوي , ٢٠٢٢ , ص٤١)

١. كفاءة المراجع كفرد.

٢. كفاءة مكتب المراجعة وقدرته على القيام بالأعمال.

٣. اختصاص فريق المراجعة المتدخل الذي يقوم بعملية المراجعة.

ان تناول هذا المبدأ يرتبط بمهام عملية المراجعة اذ يجب ان نميز بين مجالات عمل المراجعة التي تحتاج الى الكفاءة المهنية اذ حددت تلك المجالات (مهام عملية المراجعة) بمجالين فقط وهما كالآتي: (شلا , ٢٠١٥ , ص٦١)

١. العمليات الروتينية: وهذه العمليات لا يحتاج القيام بها الى كفاءة مهنية عالية مع انه لا يمكن انكار ان تتوفر الحد الادنى منها لضمان السرعة والدقة في التنفيذ.

٢. العمليات غير الروتينية: وهي الاحكام التي يتخذها الرقيب او المراجع في مختلف مراحل عملية المراجعة والتي تقوده الى اصدار رايه المهني وتعتبر هذه المجموعة ركيزة عملية المراجعة ويتطلب القيام بمهام هذه المجموعة توفر المهارة والخبرة المتخصصة لدى المراجع، والتي تكون حصيلة تلك الخبرة مخزنة في ذاكرته لفترة طويلة الاجل.

ولعل من المناسب عند تناول هذا المبدأ توضيح مراد الباحث اذ يقصد به (فريق المراجعة) اي الكفاءة المهنية للفريق ككل مما يتطلب تناول بعض المفاهيم التي ترتبط بالفريق وتجعل منه فريق يتسم بالكفاءة المهنية ويحقق جودة التوصيات والتقارير الرقابية وهي كل من مفهوم التطوير المهني المستمر ومفهوم العصف الذهني.

ان التطوير المهني المستمر لأعضاء فريق المراجعة يساهم الى حد ما في تحقيق مبدأ الكفاءة المهنية اذ يرى (الكاسح وبلعيد بتصرف ، ٢٠٢٠ ، ص٢٦٤) ان التطوير المهني مرحلة مهمة ومستمرة لاكتساب الرقيب الكفاءة المهنية اللازمة لممارسة مهنة المراجعة وبلوغ التأهيل العملي وهي مكملة للتعليم المستمر ووثيقة الصلة به فالتدريب المهني يساعد المراجع على توظيف المعارف التي اكتسبها من خلال التعليم المستمر في الواقع العملي وبالتالي يزود بالخبرات والمهارات اللازمة للممارسة المهنية وهي مهمة لعملية المراجعة بحسب (قمر الدين ، ٢٠١٤ ، ص١١٨) لانها تساعد على تمتع المراجع بالكفاءة والتأهيل اللازمين كمتطلبات ضرورية لإداء عملية المراجعة بصورة تحقق جودة التقرير الرقابي اذ انه من الضروري لمراجع الحسابات ان يطور ادائه ذاتياً من خلال مواكبته لأي مستجدات وان يكون هناك حالات تطبيقية لمشاكل مهنية في نفس الدولة او دول مشابهة تم معالجتها و اضاف (حسن ، ٢٠١٦ ، ص١٩) ان هناك متطلبات للتطوير المهني المستمر بالإضافة لتطوير الذات منها استخدام وسائل متعددة كإعداد الدورات التدريبية واختبار وتأهيل المتدربين اذ يلعب التطوير المهني المستمر بحسب (فخر ، ٢٠١٥ ، ص٧٤) دوراً أساسياً في تطوير خبرات المراجع وتعميقها والمحافظة على تأدية اعماله على الوجه المطلوب منه وحصول المستفيدين من المراجعة على افضل الخدمات واحديثها وتوصل الباحث ذاته الى ان مراحل اكتساب الكفاءة المهنية تتلخص في خطوتين وهما:

١. مرحلة اكتساب الكفاءة من خلال التأهيل العلمي والعملي.

٢. مرحلة المحافظة على الكفاءة من خلال التعليم والتطوير المهني المستمر.

اما ما يخص **العصف الذهني** ففي دراسة عام ٢٠١٨ كانت بعنوان (تأثير استخدام العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدقق) بينت انه اسلوب علمي يستخدم من قبل فريق المراجعة لتوليد وانتاج افكار واره ابداعية تنعكس على جودة التقرير الرقابي وتكمن اهمية العصف الذهني من خلال التالي: (رشيد وكوثر , ٢٠١٨ , ص ٤٧٠)

١. ان العصف الذهني ضروري للمراجعين عندما يقومون بممارسة مهنتهم وذلك لتنمية التفكير الابداعي وايجاد حلول للمشكلات والمعوقات اثناء ممارسة العمل التدقيقي.
 ٢. ينمي العصف الذهني قدرة المدققين على حل المشكلات بشكل ابداعي من خلال الحرية المطلقة في التفكير مما ينتج عنه كسر الجمود الفكري، لان العصف الذهني من أكثر الطرق التي تحفز على المعالجة الابتكارية للمشكلات.
 ٣. زيادة جودة احكام المرجعين بزيادة تفاعل فريق التدقيق وبالتالي سيتمخض عنها قرارات بجودة عالية.
 ٤. يسهل عملية التعبير لدى افراد التدقيق ويساعدهم على فهم الطرائق والاجراءات من اجل تطوير المهارات لديهم في اعطائهم للحكم الشخصي.
 ٥. استطاعة فريق المراجعة الحصول على استيعاب كامل للمشكلة المطروحة اثناء المراجعة.
 ٦. توليد افكار جديدة لم تكن معروفة لفريق المراجعة من قبل ولم يتوصل اليها الا في ضوء المناقشات وتبادل الخبرات وتلاقي الافكار.
- وناقش ذات البحث الاهداف التي يحققها العصف الذهني وكانت كالاتي:
١. وضع الذهن لدى فريق المراجعة في حالة من الاثارة والجاهزية للتفكير في كل الاتجاهات لتوليد قدر من الافكار حول الموضوع قيد التدقيق.
 ٢. توليد وتحسين افكار واره ابداعية للمراجعين الخارجيين من خلال المحاكاة والتعاون في الافكار من قبل فريق المراجعة لإيجاد اجراءات تدقيقية أكثر كفاءة وفاعلية.
 ٣. المشاركة الايجابية لفريق المراجعة في العملية التدقيقية وبناء انماط وصور مختلفة من الافكار بما يفيد توسيع وجهات نظرهم الابداعية وتفتح اذهانهم وذلك اثناء مواجهة المشكلات وطرح الحلول.
 ٤. توليد الافكار الابداعية من قبل فريق المراجعة خلال فترة زمنية محددة لحل مشكلة معينة في التدقيق ومن ثم التوصل الى حلها من خلال المناقشة وتبادل الآراء.
 ٥. استخدامه في التدقيق الخارجي في الامور التي تحتاج الى افكار فهو لا يستخدم في حل مشاكل التدقيق التي لها حل محدد يتم الوصول اليه.

٦. توليد افكار بجودة اعلى مما يولده المدققون الافراد قبل جلسة العصف الذهني وبالتالي مساعدة المدققين على تحسين جودة عملية التدقيق.

واخيراً يرى الباحث ان العصف الذهني اسلوب وطريقة تسهم الى حد ما في تحقيق مبدأ الكفاءة المهنية وتساهم مع التطوير المهني المستمر في تكوين شخصية تدقيقية علمية وعملية كفؤة.

المبدأ الثالث: الجاهزية التقنية:

ان مبدأ الجاهزية التقنية يدعم فرض التأهيل التقني (الرقمي) المناسب للرقيب اذ يرى (كحيط واخرون , ٢٠٢٣ , ص ٥٢٤) ان المدققون يجب ان يتمتعوا بصفات مناسبة ومواكبة ومجهزين بالمعرفة والكفاءات المبتكرة ومن الضروري ان تواكب فرق المراجعة التطورات الهائلة التي نقلت النظم المحاسبية من الاساليب الكلاسيكية الى الاساليب الرقمية الحديثة.

اذ احدثت النظم الالكترونية والرقمية بحسب (الشرفاء واخرون , ٢٠١٣ , ص ٣٧) تأثيراً واسعاً على كل من المحاسبة والمراجعة وأدت الى تغيير النظم المحاسبية المستخدمة واليات المراجعة المرتبطة بها وظهور مجموعة من المشكلات المتعلقة بأمن المعلومات والبيانات مما يتطلب ضرورة تأهيل المراجعين لتلك البيئة.

الجاهزية التقنية تأخذ جوانب عديدة وهي ان فريق المراجعة يمتلك الادوات التقنية (الالكترونية والرقمية) والمراجعين كفؤين في مجال التقنيات والبرامج التدقيقية مواكبة للأنظمة المحاسبية الحديثة المطبقة في وحدات تواكب التغيرات الحديثة.

هناك دراسة اعدت عام (٢٠٢١) تناولت العلاقة بين الجاهزية التقنية وجودة التقارير الرقابية اذ اشارت الى ان التقدم التقني في المهنة واتباع الوسائل التقنية والعلمية الحديثة من قبل فرق المراجعة يعتبر من اهم مظاهر جودة الاداء لعملية التدقيق ويترتب على استخدام تلك الفرق لتلك الوسائل التقنية بان يكون ذلك الفريق على دراية بأحدث التطورات المهنية والتقنية في تنفيذ عملية التدقيق وان يستخدم الفريق أحدث التقنيات التي تدعم عمله معززة بالبرامج التدقيقية الحديثة التي تتفق مع هذه البيئة. (المشهداني وظاهر , ٢٠٢١ , ص ٢١٥)

وقد تناول دليل الرقيب المالي^٤ الصادر من ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي الذي يمثل (مجموعة من المعلومات والتوجيهات التي تستعين بها هيئات الرقابة المالية في تخطيط ومتابعة اعمالها) اذ تناول الدليل فصل كامل وهو الفصل السادس بعنوان (اجراءات المدقق في تدقيق تكنولوجيا المعلومات) وتناول في ذلك الفصل محاور عديدة اذ تسهم في بناء التأهيل التقني

^٤ تم وضع هذا الدليل بما ينسجم مع معايير التدقيق الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي) فضلاً عن أدلة التدقيق المحلية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق.

المناسب للرقيب من خلال توفير الجاهزية التقنية وكما اشار الكتيب الصادر من منظمة الانتوساي الذي بعنوان (ادارة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات) في الفصل الرابع الى تطوير اطار عمل كفاءة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وخلق مهارات وقدرات للمدققين وفصل اخر وهو الفصل الخامس الذي لا يقل اهمية عن سابقه اذا اشار الى تأسيس هيكلية تقنية المعلومات كجزء من الهيكلية المؤسسية لأجهزة الرقابة العليا وهكذا لبقية الفصول التي تؤسس لبناء الجاهزية التقنية .

ويرى الباحث ان هذا المبدأ أصبح من الاهمية بمكان في ظل عولمة التقنيات وتبني الرقمية في جميع الخدمات العامة وظهور المصطلحات المحاسبية كالحوسبة السحابية وسلسلة الكتل وادارة البيانات الضخمة وغيرها وأصبح في كثير من صور المراجعة هي مراجعة مستمرة مواكبة للنظم المحاسبية الالكترونية والرقمية كما اشرت الى تكامل مفهوم الجاهزية التقنية فهي تشمل البرامج التدقيقية ايضاً وقد وضع (ياسين, ٢٠٢٣, ص ٤٢١) الى المراجعة المستمرة ودورها في رفع كفاءة وجودة التقارير الرقابية من خلال التالي:

١. تساعد المراجع الخارجي في اضعاف الثقة والمصادقية وامكانية الاعتماد على المعلومات المالية المستمرة التي تقدمها الادارة لمستخدميها او لعميل المراجعة.

٢. تساعد المراجع على اختيار عينة كبيرة من عمليات العميل اي التحول الى مراجعة شاملة لكل عمليات العميل مما يؤدي الى زيادة الثقة والمصادقية في التقارير المالية بقدر كبير عن المراجعة التقليدية التي تقوم على اساس العينات.

٣. تخفيض الوقت والتكاليف التي يتحملها المراجع جراء الاختبارات اليدوية للمعاملات والتحقق من ارصدة الحسابات كما تتيح للمراجعين القيام بخدمات جديدة ومنح تقارير جدية لقضايا وخدمات جديدة مثل ظرف العمل، السلامة، الامن، وجودة المنتج.

٤. تؤدي المراجعة المستمرة الى تخفيض حجم الانحرافات والاطفاء والتلاعب الى اقل حد ممكن وذلك بتحديثها بصفة مستمرة زمنياً واعتمادها على نظام الانذارات التي تشير الى وقوع انحرافات او اخطاء جوهرية.

٥. اداء اختبارات الرقابة والاختبارات الاساسية على مدار السنة بصفة مستمرة وبشكل متزامن واجراء الاختبارات للمعلومات المالية بشكل أسرع وأكثر كفاءة من الاختبارات اليدوية.

المبدأ الرابع: تخصص الرقيب:

قد يكون هذا المبدأ غريباً بعض الشيء الا ان اهمية هذا الامر لفرق المراجعة وارتباطه بالتأهيل المناسب من النواحي الثلاث (العلمي والعملي والتقني) مع انه يرتبط ايضاً بالاستقلالية ويرى

(هندي وآخرون , ٢٠٢٣ , ص ٨٤) ان لتخصص الرقيب اهمية كبيرة في كل القطاعات اذ لا يقتصر على صناعة او نشاط معين وهذه الاهمية تكمن في محاور ومن تلك المحاور ان التخصص يدعم استقلالية مكاتب وشركات المراجعة ويضيف (شلا, ٢٠١٥, ص ٧٦) ان الاستقلالية من الامور الهامة التي تعزز ثقة الجمهور بالمراجع الخارجي وتظهر اهمية تخصص الرقيب في صناعة محددة في تدعيم استقلاليته من خلال زيادة درجة احتفاظ الرقيب باستقلاله في مواجهة محاولات بعض المتضررين جراء هذه الاستقلالية ويخلص الى نتيجة بان التخصص يؤدي الى احتفاظ الرقيب باستقلاله سواء في الحقيقة او بالمظهر .

ويرى باحث اخر (رحمه , ٢٠٢٤ , ص ١١٢) ان البعض اتفق على ان التخصص يؤثر ايجاباً على استقلالية الرقيب وذلك من خلال مساهمة التخصص في تدعيم درجة الاستقلالية اذ يعمل ذلك على تقوية درجة احتفاظ الرقيب باستقلاليته في مواجهة محاولات بعض العملاء لمساومته على تلك الاستقلالية , ولا شك ان التخصص يدعم كذلك مكاتب التدقيق ويزيد من قدرتها المهنية مما يكسبها قوة تفاوضية عالية نظرا لهيمنتها على حصة كبيرة من سوق التدقيق ومن ثم تصبح تلك المكاتب في موقف اقوى وتسعى للحفاظ على سمعتها التي اكتسبتها فتتمسك باستقلاليته وترفض الضغوط التي قد تتعرض لها .

واضاف ذات الباحث ان هناك تأثير ايجابي لتخصص الرقيب على استقلاليته اذ تمكنه من اختيار وتنفيذ اجراءات التدقيق بدقة وموضوعية لاكتشاف الاحتيال المصمم وفقاً لخصائص الصناعة , وينعكس ذلك على اكتساب الرقيب قدر كبير من الاستقلالية يحتاج الحفاظ عليها , مثل هذه الاستقلالية تبقي المدقق المتخصص في المسار الصحيح في تنفيذ اجراءات التدقيق بموضوعية واتخاذ القرارات المناسبة لإعداد التقرير النهائي لعماية التدقيق , ومن المرجح ان يمتلك الرقيب المتخصص حوافز اكبر من غير المتخصص لحماية سمعته وتجنب تعريضها للخطر حيث ان المتخصص يسعى جاهدا لان يكون اكثر استقلالية خاصة عندما يكون لديه قاعدة عملاء كبيرة تخص صناعة معينة قد يخسرها الامر الذي يؤدي الى فقدان ايرادات مستقبلية .

ويرى الباحث ان هذا موضوع التخصص وارتباطه بالاستقلالية شائك وقد يثير معه مواضيع كثيرة منها اتعاب الفريق وكيفية تحديد تلك الاتعاب والتناسب بين كلفة المهمة والمنافع المتحققة منها وغيرها من الامور التي تؤثر على استقلالية الرقيب.

وفي دراسة اعدت سنة ٢٠٢٣ اوضحت ان هناك علاقة وتأثير ذات دلالة معنوية بين تخصص الرقيب وجودة التقارير الرقابية (عبد الله ونعمة , ٢٠٢٣ , ص ٣٩٧) وهذا ما يدعم فكرة البحث

واضافت دراسة اخرى ان الهدف الاساس لعملية التدقيق هو اصدار تقرير مهني متضمن رأي الرقيب عن مدى سلامة وملاءمة التقارير المالية وعدالتها وهذا لا يتحقق بحسب هذه الدراسة الا بوجود معرفة متخصصة من قبل الرقيب بنشاط عميل التدقيق. (فخر وشلا , ٢٠١٥ , ص ٥٨٦) والتخصص في اللغة تعني انفراد اي امتاز بها والتخصص في مهنة المراجعة ورد بعدة تسميات منها (التخصص الصناعي، التخصص القطاعي، التخصص المهني، التخصص بنشاط العميل، التخصص الوظيفي، الخبرة المتخصصة، المعرفة المتخصصة) اذ عرف التخصص من منظورين وكالاتي: (فرج ومحمد , ٢٠٢١ , ص ١٠٧)

المنظور الاول: مفهوم التخصص لفريق المراجعة: وهو توجيه الاستثمارات وتخصيص الموارد في خلق وتوليد المعرفة والخبرة والتقنية الملاءمة المتعلقة بقطاع معين بحيث يكون لها حصة جوهرية من سوق هذا القطاع مقارنة بالآخرين.

المنظور الثاني: مفهوم التخصص للمراجع او الرقيب: ان يتوفر لدى المراجع الظروف الموضوعية من اليات بحث وقواعد بيانات وقواعد خيرة او معرفة لأداء خدمات المراجعة لقطاع متخصص في نشاط وفقاً للتصنيف الدولي للأنشطة.

ومما سبق يرى الباحث اهمية التخصص لفرق المراجعة لتكوين شخصية متكاملة للرقيب تؤثر بشكل ايجابي على زيادة كفاءة وجودة التقارير الرقابية.

المحددات التدقيقية: وهي المكون الثالث والاخير من مكونات الإرشادات التدقيقية العامة، وتسمى أحياناً بالقيود التدقيقية وقد يسميها البعض بالسياسات التدقيقية والتي تمثل الطوق المحاط بعمل الرقيب اذ ان المحددات بصورة عامة تسمح بإجراء التعديلات على المبادئ كما انها تبرر الخروج عن القواعد العامة التي تنص عليها تلك المبادئ، وقد اشار (القنبري , ٢٠٢١ , ص ٦٢) الى ان المبادئ لا تتسم بالمرونة المطلقة في التطبيق العملي اذ توجد بعض المحددات التي تضع قيوداً على تطبيق تلك المبادئ.

ويرى الباحث ان المحددات التدقيقية عديدة وسيكون التركيز على اهمها والتي تحاكي الإطار الفكري وتنسجم مع تحقيق توصيات وتقارير رقابية ذات جودة وكالاتي:

المحدد الاول : بذل العناية المهنية اللازمة : ان بذل العناية المهنية اللازمة تعني الزام المراجع بمستوى اداء معين عند ممارسته للمهنة وبحسب(المري وعواد , ٢٠٢١ , ص ٣٠٧) انه يجب على المراجع ان يبذل عناية الرجل الحريص والرجل الفني وليس مجرد الرجل العادي لذا يجب عليه بذل العناية المهنية المعتادة في كافة جوانب المراجعة وان يؤدي عمله على نحو جاد

وحذر بالدقة والامانة تقتضيان ان يبذل اقصى درجات الحرص وان يكون ادائه للعمل صادراً عن يقظة وتبصر بحيث يتحرى ذلك في كل اجزاء عمله , ويرى (سعاد وكهينة , ٢٠٢٢ , ص٥١) ان العناية المهنية تتحقق بتوافر خمسة شروط للمراجع وهي (الخلفية التعليمية , المؤهلات العلمية , التطوير المهني المستمر , الخبرة المتراكمة في مجال التدقيق , المعرفة التقنية) وقد تضمنت معايير المراجعة الدولية هذا المحدد من خلال المجموعة الاولى (المعايير العامة) الفقرة الثالثة بالعبارة التالية " يجب ان يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة والمعقولة عند ادائه لمهمة المراجعة واعداد التقارير " (ميالة , ٢٠١٠ , ص١٢٨) وقد وضع كثير من الباحثين عناصر عديدة تتكامل فيما بينها لتلزم المراجع وتكون بمثابة مقياس بان المراجع بذل العناية المهنية اللازمة وهذه العناصر هي كالاتي : (لقليطي وقاسم , ٢٠٢١ , ص ١٧٧)

١. ان يبذل المراجع جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول على انواع المعرفة المتاحة والتي ترتبط بالمراجعة والتنبؤ بالأخطار التي من الممكن تلحق بالعمل مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

٢. تقييم مدى قدرته على القيام بمهمة المراجعة المعروضة عليه.
٣. ان يأخذ بنظر الاعتبار الظروف التي من الممكن ان تحدث عند قيامه بعملية التخطيط لعملية المراجعة او اثناء القيام بعملية المراجعة.
٤. الالتزام بالمعايير المهنية الفنية والاخلاقية وان يسعى دائماً لتحسين كفاءته وجودة خدماته.
٥. اعطاء اهمية كبيرة للمخاطر التي تظهر من خلال خبرته السابقة في التعامل مع العميل.
٦. التعهد في جميع العمليات التي يقبلها للوصول الى مستوى الكفاءة الذي يضمن ان جودة خدماته تضاهي المستوى المهني العالي.
٧. ازالة اي استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في ابداء الرأي.
٨. ان يعمل المراجع دائماً على تطوير خبرته المهنية.
٩. الاهتمام بمراجعة عمل مساعديه.

ويرى الباحث ان سبب اختياره لهذا القيد بان يكون المحدد الاول لعمل الرقيب لان العمل التدقيقي وجودة وكفاءة التقارير الرقابية تعتمد الى حد كبير على التزام الرقيب ببذل العناية المهنية اللازمة فلا يمكن تصور كفاءة وجودة بمعزل عن العناية المهنية الواجب توفرها بالرقيب.

المحدد الثاني : نزعة الشك المهني : وهو المحدد الثاني لعمل الرقيب والمتمم للمحدد الاول حتى ذكر احد الباحثين انه " على الرقيب ان يحتفظ بنزعة الشك المهني والمتمثلة في التقييم

النقدي والنظرة المشككة والتي تدفعه نحو الحرص على بذل العناية المهنية الواجبة في كل مراحل عملية المراجعة" (الحداد , ٢٠٢٣ , ص ١٥١) ويقابل سياسة الحيطة والحذر لدى المحاسبين اذ اشار (حبمب ودحدوح , ٢٠٢٢ , ص ٦) الى ذلك بقوله " يجب ان يكون لدى الرقيب الحيطة والحذر والا يفترض حسن النية من قبل الادارة وان يكون لديه شك دائم في عمل الادارة "وسبب اختياره كمحدد من قبل الباحث فانه يتطلب من الرقيب اليقظة للحالات التي تتناقض فيها ادلة المراجعة التي تم الحصول عليها من الوحدة الاقتصادية محل المراجعة بحسب (الفضلي , ٢٠٢٤ , ص ٧٨٩) وهناك دراسة ربطت بين الشك المهني وجودة التقارير الرقابية وهي دراسة (محسن واخرون , ٢٠٢٥ , ص ٧٧١) بل عدتها اول نقطة وافرازه للشك المهني في مجال الرقابة وهي تحسين جودة الرقابة وان تكون المخرجات ذات جودة اعلى , وأشار ايضا (السقال , ٢٠٢٠ , ص ٣٠) الى ان "الشك المهني يعتبر من المؤثرات الهامة التي تساعد مراجعي الحسابات على تحسين جودة احكامهم" ويعرف الشك المهني بانه "تقييم متزايد للمخاطر والتزام الحذر من قبل المراجع بشأن الحالات التي تشير الى امكانية وجود تحريف بسبب خطأ او غش " وقد اشار المعيار الدولي رقم (٢٤٠) الى المحدد الذي يحيط عمل الرقيب من خلال العبارة التالية : (عبد المغني والمجدي , ٢٠٢٢ , ص ٢٤٨)

(يتطلب من الرقيب الحفاظ دائماً على نزعة الشك المهني اثناء قيامه بتنفيذ جميع مراحل عملية المراجعة اي التشكيك الدائم فيما إذا كانت المعلومات وادلة التدقيق التي تم الحصول عليها توحى بوجود تحريف جوهري بسبب الغش بالإضافة الى ان الشك المهني يضمن تقييماً انتقادياً لأدلة الاثبات المتوفرة لدى الرقيب).

هناك نظرية في الفيزياء تسمى بـ(نظرية الفراشة) وهي قد توصف فلسفة نزعة الشك المهني لدى الرقيب المالي فالنظرية قائمة بحسب (ناجي , ٢٠١٩ , ص ١٤) بان "الاشياء الصغيرة التي من شأنها ان تخلق نتائج واسعة المدى لها تأثير كبير يتعدى مديات الظروف والاحداث الاولى " فجناح الفراشة قد يؤدي الى اعصار حسب فلسفة النظرية وكذا الحال فان نزعة الشك المهني بأمر معين من قبل الرقيب قد تؤدي الى فضح حالات فساد ومسببات لتردي الخدمات العامة.

المحدد الثالث: الاهمية النسبية: هذا المحدد هو متمم ايضاً للمحددات السابقة والتي تفرض على الرقيب قيود اضافية بالعمل التدقيقي فالأهمية النسبية بحسب (فضاله , ٢٠١٧ , ص ٣١) " توجيه الاهتمام من قبل الرقيب الى بعض العناصر التي تحتاج الى انتباه خاص او تزداد بها نسبة المخاطرة بغض النظر عن قيمتها والتي يؤثر اخفاءها او عدم صحتها بشكل

مادي على دلالة القوائم المالية محل التدقيق " وعلى الرقيب ان يحدد بوضوح (ما هو مهم) لسبيين على الاقل وهما كالاتي: (متوح وعزة , ٢٠١٧ , ص ٣٠٩)

١. التحديد المبكر للأهمية النسبية (الرقيب مهتم من البداية بالأخطاء الهامة)
 ٢. اداء المراجعة بكفاءة (تحقيق اعلى مستوى من التأكد بأقل مستوى من التكاليف)
- وهناك دراسة تناولت العلاقة بين الاهمية النسبية وكفاءة وجودة التقارير الرقابية اذ اشار (جلولي ونقاز , ٢٠٢٣ , ص ١٩٧) الى ان درجة الاهمية النسبية تؤثر بشكل مباشر على راي الرقيب وقد اشار المعيار الدولي رقم (٣٢٠) الى الاهمية النسبية والقيود والمحددات التي تحاط بالرقيب اثناء العمل التدقيقي بكافة مراحلها.

المحدد الرابع: ردم فجوة التوقعات: من الامور الهامة والتي تُلقى على الرقيب اعباء عمل اضافية هي فجوة التوقعات وكيفية ردمها او تقليصها او تضيقها فالفجوة إذا تحققت بحسب (نادية وحسين , ٢٠٢٣ , ص ٢٦٣) فان سببها الرئيس لتحقيقها هو انخفاض الاداء الفعلي للرقيب عن معايير التدقيق ومعايير الجودة لذلك ظهرت الفجوة، والمفهوم البسيط لها بانها " الفجوة بين الواقع والمتوقع ويقصد بالواقع هو واقع مهنة التدقيق أما المتوقع فهو ما يتوقعه المستخدمون من الرقيب. (الدوري , ٢٠١٠ , ص ٧) وقد اشار أحد الباحثين الى اسباب نشوء هذه الفجوة والتي اعتبرها ثلاثية الابعاد (الرقيب، بيئة التدقيق، المجتمع) وسيكون التركيز على ما يخص الرقيب وبيئته اذ اورد (امين ومحمد , ٢٠٢٠ , ص ٢٠١) الاسباب التالية المتعلقة بالرقيب وهي كالاتي:

١. الشك في استقلالية وحيادية المدقق الخارجي.
 ٢. نقص الكفاءة المهنية للمدقق.
 ٣. انخفاض جودة الاداء.
- اما الاسباب المتعلقة ببيئة التدقيق تتمثل بالآتي:
١. عدم التحديد الواضح لدور مسؤوليات المدقق.
 ٢. التواصل غير الفعال في بيئة التدقيق.
 ٣. قصور نظام الرقابة الذاتية لمهنة التدقيق.
 ٤. القصور في التقارير المالية المنشورة.
 ٥. عدم كفاية التشريعات والاصدارات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق.
- وقد اشار أحد الباحثين الى ان سبب نشوؤها يكمن في محورين فقط وهذا ما يعزز رؤية البحث ايضاً وهما كالاتي: (محمد والطائي , ٢٠٢٣ , ص ٦١)

١. نقص الكفاءة المهنية: وتناول فيها كل ما يعزز التأهيل العلمي والعملية والتقني

٢. انخفاض جودة الاداء المهني.

وتتباين طرائق ردم الفجوة من باحث الى اخر ولكن هناك امور مشتركة تسهم في ردم تلك الفجوة مع التسليم بقاعدة اساسية بان ازالة الفجوة بشكل كامل امر شبه مستحيل لكن ردمها وتضييقها قدر الامكان وسبل الردم هي كالاتي: (مزياني , ٢٠١٥ , ص ١٠٨) و (العلي , ٢٠١٧, ص ١١١)

١. تدعيم استقلالية الرقيب.

٢. تفعيل وتدعيم دور المنظمات المهنية للتدقيق والمحاسبة.

٣. رفع الكفاءة المهنية للمدقق ورفع جودة التقارير المالية ونوعيتها.

٤. دراسة توقعات المجتمع وتلبية التوقعات.

٥. تنمية وتفعيل البعدين التعليمي والاتصالي في بيئة التدقيق.

٦. توسيع مسؤوليات المدقق وترشيد توقعات المستفيدين من التدقيق.

واضاف (فؤاد والعبيدي , ٢٠٢٣ , ص ١٦٤-١٦٥) نقاط اخرى للردم هي كالاتي:

١. تعزيز مراقبة اداء المدققين.

٢. تحسين مراقبة الجودة في شركات التدقيق.

٣. تعزيز تعليم ممارسي التدقيق.

٤. ادخال معايير جديدة للتدقيق.

٥. توعية المجتمع بوظيفة التدقيق وعمل المدقق.

واشار كذلك الى دور الاهمية النسبية في تقليص فجوة التوقعات وهذا مراد البحث في ترتيب المحددات والقيود التدقيقية اذ تناول ذلك تحت عنوان " الاهمية النسبية ودورها في تقليص فجوة التوقعات " .

ومما لا شك فيه يجب تناول موقف الانتوساي من هذه الفجوة وخصوصاً ان هذه المنظمة هي المعنية في توجيه عمل اجهزة الرقابة العليا وهي المعنية كذلك في ايجاد سبل الردم للفجوات التي تتحقق فقد اشار الدليل الذي طورته الانتوساي شرحاً حيويّاً لأدوار ومسؤوليات المدققين فيما يتعلق بالمبادئ العامة للتدقيق وهذه المبادئ تمثل حجر الزاوية في الرقابة وهي كالاتي:

(العبيدي وفؤاد , ٢٠٢٣ , ص ١٩١-١٩٢)

١. الاخلاقيات والاستقلالية: وشرح الدليل كل ما يعزز استقلالية المدقق ويبني معه اخلاقيات يجب ان يتحلى بها.

٢. الحكم المهني والعناية الواجبة والتشكيك: وكذا الحال بان يمارس المدقق عمله بكل مهنية وان يبذل العناية اللازمة من خلال ممارسة الشك المهني.
 ٣. مراقبة الجودة: إلزام المدققين باتباع معايير مراقبة الجودة المهنية اثناء اجراء عمليات التدقيق.
 ٤. ادارة ومهارات فريق التدقيق: ينبغي على المدققين اثبات ان لديهم القدرات المناسبة والمهارات اللازمة في ممارسة اعمالهم التدقيقية.
 ٥. مخاطر التدقيق: ينبغي على المدققين ان يكونوا على دراية بمخاطر التدقيق.
 ٦. الالهمية النسبية (المادية): ينبغي على المدققين الانتباه الى الامور ذات الالهمية النسبية.
 ٧. التوثيق: ينبغي على المدققين اعداد وثائق تدقيق شاملة من اجل تقديم شرح واضح للعمل المنجز والادلة التي تم الحصول عليها.
 ٨. الاتصال: ينبغي على المدققين انشاء قنوات اتصال فعالة طوال عملية التدقيق لجمع المعلومات الضرورية وتسليمها للمستفيدين.
- ويتوصل الباحث الى نتيجة مهمة وهي ان فهم المدققين لهذه المبادئ اعلاه يردم الفجوة ويقاصها الى حد كبير.

واخيرا فان هناك دراسة "ربطت بين جودة وكفاءة التقارير الرقابية وبين فجوة التوقعات إذا اقترحت ان المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية التدقيق والتمثلة بالتقرير بان يكون ذلك التقرير في اعلى مستويات الجودة لأنهم يعتمدون في عملية اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك القوائم وبالتالي فان تضيق فجوة التوقعات من خلال تحسين اداء المهنة ومخرجات تلك المهنة يكون من خلال تقرير رقابي ذا كفاءة وجودة عالية". (هيبة واخرون , ٢٠١٧ , ص ٤٣٤)

مما سبق وبعد تناول المستوى الاكثر اهمية والمتعلق بشخصية كادر الرقابة وما يحيط بعملهم من فروض ومبادئ ومحددات وربط هذا المستوى بالتوصيات والتقارير الرقابية كان لابد من الانتقال الى المستوى الرابط بين الكادر ومخرجاته وهذا المستوى يتمثل بخارطة طريق عمل ذلك الكادر والتمثل بالمستوى الثاني.

المستوى الثاني: مستوى المسؤوليات والمعايير

لاحظنا من خلال المستوى الالهم وهو المستوى الثالث ان الرقيب محاط بالإرشادات التدقيقية العامة والتي هي مستوحاة من المعايير التي وضعتها جهات بعضها ملزم التطبيق وبعضها غير ملزم ولكن يمكن الاسترشاد بها لرفع كفاءة وجودة التوصيات والتقارير الرقابية.

هذا المستوى هو داعم للمستوى الثالث ومخرجاته تتحقق في المستوى الاول فعندما تتحدد مسؤوليات الرقيب وتتوجه بالمعايير المهنية فان ذلك يزيد من استقلاليته وتأهيله واخراج التوصيات والتقارير بجودة عالية وكفاءة مطلوبة.

وسيتناول هذا المستوى من خلال محوريين أساسيين وهما كالآتي:

المحور الاول: مسؤوليات الرقيب: تتعدد المسؤوليات التي تحيط بالرقيب والتي نصت عليها المعايير الدولية فالرقيب عندما يكون مطالب بتقرير رقابي يعتمد عليه من قبل جهات عديدة ويبنى على اساسه قرارات مصيرية يجب ان يتحمل ذلك الرقيب العديد من المسؤوليات وللاعتبارات التالية: (هيري , ٢٠١٧ , ص ٦٨)

١. القوانين المتعلقة بمهنة التدقيق وجميع المعايير الصادرة اعطت الرقيب امتيازات وحقوق تجعله صاحب رأي مستقل وصاحب ارادة مستقلة.

٢. يعتبر الرقيب من اهم وسائل المراقبة على اعمال المؤسسات الخاضعة لنطاق عمله فهو بمثابة عين لجهات يهتمها امر تلك المؤسسات.

٣. وبما انه اداة من ادوات المراقبة فهو يعتبر ايضا من ادوات الاستقرار الاقتصادي.

٤. يعتبر الرقيب اداة حماية للمؤسسات وموظفيها والمساهمين فيها ومختلف الفئات التي تعتمد على رايه الفني.

وهذه المسؤوليات تتعدد وتزداد مع ازدياد المخاطر المحيطة بعمل الرقيب وهي مكملة ايضا للإرشادات التدقيقية فكيف يحاط بالمسؤوليات وهو لا يمتلك تأهيلاً مناسباً ولا يعمل وفق مبادئ ومحددات ترتقي بالمخرجات الخاصة به , ويمكن ادراج المسؤوليات المتعددة من خلال التالي :

١. **المسؤولية الاخلاقية (الادبية) :** قد تكون بحسب راي الباحث هي الاصل في عمل الرقيب فالأهم ترتقي بالأخلاق وبالالتزامها بالآداب والسلوكيات المتفق عليها في ذلك المجتمع بغض النظر عن التزام او عدم التزام ذلك المجتمع بالمعتقد الديني له ويرى (حيدر واخرون , ٢٠٢٣ , ص ٣٢٦) ان الدور المهم الملقى على عاتق الرقيب جعله يمثل ضمير المجتمع والحارس الواقعي من الرشوة والفساد واساءة الاستعمال وبالتالي فان سكوته عن مخالفات او سرقات او عدم الاشارة اليها في تقريره او موافقته على توزيع ارباح وهمية تلبية لأغراض الادارة انما يعرضه الى فقدان مركزه الادبي الذي يتمتع به هذا الرقيب بالإضافة الى شعور المجتمع بخيبة امل نتيجة تحول من يفترض به ان يكون اداة حماية ورقابة الى اداة من ادوات الاختلاس والتلاعب وهذا الامر له اثار سلبية حالية ومستقبلية على الاقتصاد نتيجة لغياب الرادع الاخلاقي الذي يحمي مهنة التدقيق .

٢. **المسؤولية المهنية** : ان القبول الاجتماعي لدور المدققين وضخامة المسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقهم دفعهم الى تنظيم انفسهم في مؤسسات مهنية بمعظم دول العالم وقد قامت هذه المؤسسات بوضع دليل بالسلوك المهني الذي يتوجب على الاعضاء الالتزام به حرصاً على كرامة المهنة والا تعرضوا للمسائلة المهنية ويرى (الجوهر وآخرون ، ٢٠١٧ ، ص٤٨) ان المسؤولية المهنية هي مسؤولية الرقيب امام الجهة التي تنظم عمله وتترتب هذه المسؤولية في حالة قيامه بعمل لا يفترض ان يقوم به او عدم قيامه بعمل يفترض ان يقوم به وتقرض بحقه المخالفات والعقوبات التأديبية او الانضباطية وتتراوح بين التنبيه والاذنار او تجريد العضوية او الحرمان من ممارسة المهنة او اي امر اخر ينص عليه جراء عدم الالتزام بدليل السلوك المهني .

٣. **المسؤولية القانونية (المدنية)** : تمثل امراً مهماً ينبغي اخذه بالحسبان من لدن المدققين الخارجيين عند ممارسة عملية التدقيق ، فعليهم تحمل وتطبيق المسؤولية المنصوص عليها في العقود المبرمة مع العملاء ، ونظراً لارتفاع عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد المدقق الخارجي وبحسب (القرشي ، ٢٠١١ ، ص ٢٧٤) فانه قد يكون سببه يرجع الى عدم تفرقة مستخدمي القوائم المالية بين فشل الاعمال الذي يحدث عندما لا تستطيع المؤسسة الاقتصادية دفع ديونها، أو الالتزامات التي عليها، أو بسبب اوضاع خارج عن سيطرتها، أو وجود منافسة قوية، وفشل التدقيق والذي يحدث عندما يصدر المدقق الخارجي تقريراً خطأ نتيجة لإهماله في بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم جمع أدلة الاثبات الملائمة و الكافية أو تعيين مساعدين غير أكفاء مما يؤدي الى عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية ، وتقسم المسؤولية القانونية الى:

أ. **المسؤولية المدنية (العقدية)** : إن العقد المبرم بين المدقق الخارجي والمؤسسة الاقتصادية محل التدقيق يمثل اساس لهذه المسؤولية بحسب (إبراهيم ، ٢٠٢٢ ، ص ٤٨) وإذا جرى الاخلال بأحد بنود هذا العقد و أدى ذلك الى ضرر بالعمل بسبب خطأ بدر منه سيعرضه الى المساءلة ويضيف (محمد و الربيعي ، ٢٠٢١ ، ص ١٢٢) أن المدقق الخارجي بصفته وكيلاً عن الجهة بمقتضى العقد المبرم بينهما، وذلك لقاء أجر مُتفق عليه، لذا فمن واجبه كوكيل رعاية مصالح موكله وأن يعتني به عناية الرجل المعتاد بمصلحته، فإذا أهمل في بذل العناية المهنية اللازمة فإنه يُعد مسؤولاً عن الأضرار التي لحقت بموكله بعد الأخذ بالحسبان الاوضاع المحيطة، وما تتضمنه الأصول المُتعارف عليها، ومستوى المهنة ويرى الباحث ان ما تم تناوله سابقاً حول بذل العناية المهنية بانها محدد يتفق وحجم هذه المسؤولية.

ب. **المسؤولية التقصيرية تجاه الغير:** عند قيام المدقق الخارجي بعمله من المفترض أن يكون بالمهنية والعناية المعتادة من شخص مؤهل علمياً وعملياً وهذا ما تم تناوله بالإرشادات التدقيقية العامة فإذا أهمل بعمله بطريقة نتجت عنها أضرار للغير فهنا يعد مسؤولاً عن تلك الأضرار ، ان هذه المسؤولية بحسب (الشحنة ، ٢٠١٥ ، ص ٨٥) نتيجة اعتماد الاطراف الاخرى على تقرير المدقق الخارجي على الرغم من عدم وجود عقد مبرم بينهما، ويتحمل المراقب هذه المسؤولية إذا كان الاهمال جسيم و أدى بالضرر عليهم وينبغي توافر خمسة اركان لترتب هذه المسؤولية سواء المدنية أم تجاه الغير وهي كالآتي:

- إذا أخلَّ المدقق الخارجي بأحد الواجبات المحددة بالعقد المبرم .
- وجود اهمال جسيم من لدن المدقق الخارجي بسبب عدم بذلة العناية المهنية اللازمة.
- ينبغي أن يقع ضرر واضح، ومحدد على المدعي.
- وجود علاقة سببية ما بين الخطأ والضرر المتحقق.
- يمكن تقدير الضرر.

٤. **المسؤولية الجنائية:** وهي مسؤولية المدقق امام المجتمع باعتباره مواطن عليه احترام قوانين وتشريعات ذلك المجتمع، وفي حال مخالفة تلك التشريعات تترتب عليه العقوبات المنصوص عليها، ويعرفها (شفاعمري ، ٢٠١٤ ، ص ٣١) بانها المسؤولية الناجمة عن فعل مجرماً بموجب نص قانوني ساري يقوم به المدقق اثناء ممارسة عمله، تحرك بموجب دعوة قضائية تحركها النيابة العامة جراء الاضرار التي لحقت بالمجتمع وهي ليست اضراراً فردية لكي يقوم الافراد برفع دعوة.

٥. **المسؤولية القانونية لمراقب الحسابات تجاه عملائه:** يعتبر مراجع الحسابات مسؤولاً من الناحية القانونية تجاه عميله اي الشركة التي يقوم بمراجعة حساباتها ويحكم العلاقة بين المراجع وعميله العقد المبرم بينهما ويتحمل المراجع مسؤولية الاخلال بأحكام ذلك العقد وخاصة فيما يتعلق بالإهمال والتقصير في تنفيذ شروط ذلك العقد.

٦. **المسؤولية القانونية لمراجع الحسابات للطرف الثالث:** كما انه يعتبر مسؤولاً تجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية بالرغم من عدم وجود مثل هذا العقد، وفي معظم الحالات بحسب (غوالي، ٢٠١٣ ، ص ١٣١) يتعرضون المراجعون للمحاكمة نتيجة عدم اكتشافهم التلاعب او الاختلاس في عملية المراجعة وكان السبب الرئيس هي فشل المراجع في بذل العناية المهنية الملائمة للقيام بالعملية الموكلة اليه.

٧. **المسؤولية الفنية:** تتلخص هذه المسؤولية بالآتي: (مولود ، ٢٠١٥ ، ص ٧)

أ. مسؤولية في التحقيق من ان المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية الاساسية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

ب. مسؤولية في التحقيق من ان نصوص القوانين واللوائح والانظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم اعمال وانشطة المؤسسة قد روعيت وتم تطبيقها بشكل سليم. واخيراً يرى الباحث ان هذه المسؤوليات تحيط بعمل الرقيب ولا تكون مصدر قلق لديه لأنه من المفترض ان يكون مهني يحمل اخلاقيات المهنة ومؤهل وببذل العناية المهنية اللازمة في عمله وغايته الاساسية ان تكون مخرجاته ذات جودة وكفاءة عالية.

المحور الثاني: المعايير التي تحكم عمل الرقيب: قد يكون اهم محور ضمن المستوى الثاني والحاكم لجميع المستويات والتفرعات ضمن تلك المستويات، فالالتزام بالمعايير يعني ان الرقيب مهني ويحاول ردم اي فجوة تتحقق ويتوحد بالممارسات مع جميع اقرانه.

وهناك تساؤلات تتبادر الى الاذهان ضمن هذا المحور وهي كالاتي:
ما هي تلك المعايير؟ ما هي اهدافها؟ ما هي الجهات التي تصدر تلك المعايير؟ وهل هذه الجهات ملزمة التطبيق ام لا؟ وهل هذه الجهات محلية ام دولية ام اقليمية؟
فبدائية تقسم معايير التدقيق الدولية الى ثلاث تصانيف وهي كالاتي: (معايير التدقيق الدولية , ٢٠٢٠ , ص ٧)

١. معايير التدقيق الدولية (IAASB).

٢. معايير الانتوساي (INTOSAI).

٣. المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي (IIA).

وقد يكون **التصنيف الاول** الاصل لكل ولكن مراجع الحسابات معني بالتصنيف الاول والثاني والرقيب المالي معني بالتصنيف الثاني بالدرجة الاساس لأنه يرتبط بجهة تخضع لمنظمة الانتوساي واصدارات الانتوساي وهذا لا يعني ان الرقيب ليس معني بان يهتم تلك المعايير بل الواجب عليه ومن ضمن المبادئ (التأهيل العلمي والعملية) بان يكون ملم بكل التصانيف ولكن الاساس هو ان يلتزم بإصدارات الانتوساي.

وتعرف معايير التدقيق بصورة عامة بأنها " المبادئ والقواعد الصادرة من قبل المنظمات المهنية الدولية والتي تكون بمثابة لغة مشتركة ودليل ارشادي تحكم مهنة التدقيق والتي يتطلب الالتزام بها من قبل جميع المدققين في بلدان العالم عند اداء مهامهم بعد المرور بسلسلة من المراحل من التفكير والتحليل والاستنتاج والرجوع اليها عند قصور المعايير المحلية من اجل تحقيق الهدف الرئيس المتمثل بتوحيد الممارسات التدقيقية وتسهيل المقارنات الدولية للحد من الفروقات

والاختلافات في اعداد القوائم والتقارير المالية بين الدول ورفع مستوى جودة العمل الرقابي " (العبيدي و عويد , ٢٠٢١ , ص ٧٨) وان معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) تعد اول مبادرة لصنع معايير تحكم مهنة التدقيق , اذ اتخذت هذه المعايير اساساً للعديد من الدول لغرض وضع معايير محلية لها , والمعايير تعد مقياساً للحكم على اداء المدقق الاعتيادي الذي يبذل العناية المهنية المقبولة . (عبد والعبيدي , ٢٠٢٢ , ص ٧٠) وللمعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) السبق في هذا المجال كونه اول من عمل على وضع معايير اداء عامة للتدقيق سنة ١٩٥٤ ضمن كتيب صادر بعنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها" والتي تضمنت معايير (GAAS) التي اشترتها سابقاً. (عبد واخرون , ٢٠٢١ , ص ٣٥٨)

ولقد لاقت معايير التدقيق الدولية قبولاً واسعاً في المنظمات المهنية الا ان موقف المنظمات المهنية في الدول النامية اختلف عن ذلك حيث انقسمت الآراء تجاه المعايير الدولية الى فريقين وكالاتي: (سامي ويحيى , ٢٠١٧ , ص ١١٧)

الفريق الاول: يدعو الى التوحيد اي تطبيق المعايير الدولية مباشرة كما هي وبدون تحفظ.

الفريق الثاني: رفض فكرة التوحيد ونادى بضرورة اصدار معايير محلية لكل دولة.

ويرى الباحث ان ما يشاهد في الدول العربية وجود جهات محلية ترتبط بجهات اقليمية او دولية لكي تصدر معايير محلية تتسق مع تلك الدولية وان الغاية الاساسية من اصدار المعايير اسواء كانت محلية ام اقليمية ام دولية هو ايجاد مستويات وتوجيهات مهنية للتدقيق وما يتصل بها من مهام ويمكن ايجاز اهداف المعايير الدولية بالآتي: (خالد واخرون , ٢٠٢١ , ص ٢٣٤)

١. تقليل درجة الاختلاف في الممارسة المهنية لمهنة التدقيق في ظل الظروف المتشابهة.

٢. تعتبر مرجعاً لمدققي الحسابات توضح اسلوب العمل وخطواته واهدافه.

٣. الرفع من مستوى المهنة والمهنيين من خلال تحديد المواصفات الواجب توافرها لممارسي مهنة التدقيق.

٤. ان وجود المعايير الدولية للتدقيق يوفر على الدول النامية الجهد والتكلفة لصياغة معايير خاصة بهذه الدول نظراً لضعف المنظمات المهنية الخاصة بممارسة مهنة التدقيق.

ويرى الباحث انه لا يمكن حصر اهداف المعايير فهي في تجدد فكلما اصدرت معايير جديدة كانت تغطي اهداف جديدة ايضاً , ويرى الباحث انه في الفترة الاخيرة كانت مخصصة لإصدار

° (وعند كتابة البحث فقد قام ديوان الرقابة المالية الاتحادي / العراق في يناير ٢٠٢٦ بإصدار النظام المحاسبي الموحد وفقاً لمعايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية - الطبعة الثالثة- وايضا اصدر دليل تطبيق النظام المحاسبي الموحد وفقاً لمعايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية ويمكن التحميل من خلال الموقع <https://fbsa.gov.iq/?page=٢٠>) .

معايير تعني بجودة وكفاءة التقارير الرقابية والارتقاء بها بل اشار (عبدالعزیز و درواسي , ٢٠٢٢, ص ٦٩٢) ان وجود المعايير الدولية يزيد الثقة في التدقيق ويقضي على اي منفذ يتسرب منه الشك في الاعتماد عليها كمهنة معترف بها , وتتعدد الجهات التي تصدر هذه المعايير الا ان الملزمة منها في التطبيق هي تلك الجهة المنبثقة من الاتحاد الدولي للمحاسبين المتمثلة بمجلس معايير التدقيق والتوكيد الدولية (IAASB) وهي معنية بإصدار التصنيف الاول وجميع الدول التي تصدر معايير محلية او اقليمية فإنها تكون متوافقة مع ما يتم اصداره من قبل هذا المجلس كما اشار بذلك المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين وتتنحصر اصدارات مجلس معايير التدقيق والتوكيد الدولي بالاتي : (الاتحاد الدولي للمحاسبين , ٢٠٢٢, ص ٣)

١. معايير التدقيق الدولية.
 ٢. المعايير الدولية لعمليات التأكيد.
 ٣. المعايير الدولية لعمليات المراجعة.
 ٤. المعايير الدولية لمعايير الجودة.
 ٥. المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة.
 ٦. المعايير الدولية لرقابة الجودة.
 ٧. ملاحظات ممارسة التدقيق الدولية.
 ٨. مسودات العرض واوراق المشاورات وغيرها.
- واما ما يخص **التصنيف الثالث** فان الجهة المصدرة للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي هو معهد المدققين الداخلي (IIA) بمشاركة اعضاء من المجلس العالمي لمعايير التدقيق الداخلي واطباء من مجلس الاشراف التابع للإطار المهني الدولي لممارسة التدقيق الداخلي ويوفر بحسب الاصدار الخاص بهم تمكين الممارسين من كادر التدقيق الداخلي على ان تكون اعمالهم ذات جودة عالية وتكون اساس لتقييم ذلك الكادر. (معهد المدققين الداخلي , ٢٠٢٤, ص ٧)
- ومن الضرورة بمكان تناول مستجدات وضع الرقابة الداخلية في العراق فقد اصدرت الامانة العامة لمجلس الوزراء اعامها المرقم (١٠١٠٣) في ٢٧/٢/٢٠٢٤ وبغنوان تعزيز اجراءات الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية ويقضي برفع مستوى اقسام التدقيق والرقابة الداخلية في دواوين الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة والمحافظات كافة من خلال تأليف مديرية بمسمى (مديرية التدقيق والرقابة الداخلية) ثم تناول الاعمام العلاقة مع ديوان الرقابة المالية الاتحادي من خلال فقرات عديدة منها (تقويم اداء المديرية , اصدار الادلة الاسترشادية لعمل

المديرية , تدريب كادر المديرية من قبل الديوان) واستناداً لذلك قام الديوان بإصدار مهام وتشكيلات مديريات الدقيق والرقابة الداخلية وهيكلها التنظيمي وصادر ايضاً دليل الرقابة الداخلية^٦ الذي يمثل خارطة طريق عمل تلك المديرية والذي اصبح ملزم التطبيق في المديرية اعتباراً من ٢٠٢٥/١/١ فضلاً عن الدورات التدريبية للكادر ككل من قبل المركز التدريبي في الديوان وهذا كذلك يوحد ممارسات كادر التدقيق الداخلي اسوةً بالمعايير الدولية للتدقيق الداخلي. والتركيز سيكون على **التصنيف الثاني** وهي معايير الانتوساي الصادرة من منظمة الانتوساي لانها المعنية بالدرجة الاساس بعمل الرقيب ومخرجات ذلك الرقيب من تقارير رقابية، فالمنظمة بحسب (حمدان وجاسم , ٢٠٢٣ , ص ٨٣٦-٨٣٧) هي " مؤسسة مستقلة وذاتية السيادة ومهنية وغير سياسية تتمتع بمنصب استشاري خاص لدى المجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة " وتهدف الى تحقيق الاتي:

١. تقديم الدعم المشترك للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
 ٢. تعزيز تبادل الافكار والمعارف والخبرات.
 ٣. العمل في المجتمع الدولي بمثابة الصوت العالمي المعترف به للأجهزة العليا.
 ٤. وضع معايير للرقابة المالية بالقطاع العام.
 ٥. تعزيز الحكم الرشيد.
 ٦. تعزيز تنمية قدرات الاجهزة العليا والتعاون فيما بينهما وتحسين ادائها بشكل مستمر.
- فالموقع الرسمي للمنظمة يشير الى ان المعايير الصادرة منها ومجالات التركيز لديها يكمن في تحقيق الغرض من تلك المعايير فقد اشار الموقع الى ان المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة هي المعايير الدولية الرسمية للرقابة المالية على القطاع العام والغرض من المعايير الدولية هي: (<https://www.intosai.org>)
١. ضمان جودة العمليات الرقابية.
 ٢. تعزيز مصداقية تقارير الرقابة المالية بالنسبة للمساهمين.
 ٣. تعزيز شفافية العملية الرقابية.
 ٤. تحديد مسؤولية المراقبين الماليين بالنسبة الى الاطراف المعنية الاخرى.
 ٥. تحديد مختلف انواع العمليات الرقابية ومجموعة المفاهيم ذات الصلة الى تقدم لغة مشتركة للرقابة المالية على القطاع العام.

^٦ يمكن تحميل هذا الدليل عن طريق الرجوع الى موقع ديوان الرقابة المالية الاتحادي / العراق او عن طريق الرابط مباشرةً (https://storage.fbsa.gov.iq/٢٠٢٥/٠٥/٢١/٢٠٢٥_٠٥_٢١_١٢٢٣٤٧٥٩٦٦٣_٨٩٦٧٧٦٠٢٧٣٠١٦٥٧٥.pdf)

وترتكز المجموعة الكاملة للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الى مجموعة اساسية من المفاهيم والمبادئ التي تحدد الرقابة المالية على القطاع العام ومختلف انواع الواجبات والالتزامات المدعومة من المعايير الدولية , المنظمة الام ترتبط بها مجموعات عمل اقليمية تتمثل مهامها في تحقيق أهداف الإنتوساي على المستوى الإقليمي, وذلك من خلال تشجيع ومطالبة أعضائها في مجال التعاون العملي والفني على المستوى الإقليمي, وتضم سبع مجموعات عمل اقليمية وما يخص عالما العربي هو ارتباط الدول بثلاث مجموعات وهي :

١. الأربوساي: المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة .

٢. الأسوساي: مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بالدول الآسيوية .

٣. الأفروساي: مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بالدول الافريقية .

وهذه المنظمات الفرعية اعلاه ترتبط بها منظمات محلية كذلك فالسلسلة غايتها اولاً واخيراً ان تكون التقارير الرقابية ذات جودة وكفاءة عالية وان توحد الممارسات قدر الامكان.

ولو تناولنا منظمة الارابوساي **كمنظمة فرعية** لمنظمة الانتوساي ففي الموقع الرسمي لها على الشبكة اشارت الى اهدافها وهي وكالاتي: (<https://www.arabosai.org/>)

١. تنظيم وتنمية التعاون على اختلاف أشكاله بين الأجهزة الأعضاء وتوطيد الصلات بينها.

٢. تشجيع تبادل وجهات النظر والأفكار والخبرات والدراسات والبحوث في ميدان الرقابة المالية بين الأجهزة الأعضاء والعمل على رفع مستوى هذه الرقابة في المجالين العلمي والتطبيقي.

٣. تقديم المعونة والدعم اللازمين للأجهزة الأعضاء التي ترغب في إنشاء أجهزة عليا للرقابة المالية والمحاسبة أو التي ترغب في تطوير آليات العمل لديها.

٤. العمل على توحيد المصطلحات العلمية بين الأجهزة الأعضاء في مجال الرقابة المالية.

٥. العمل على نشر الوعي الرقابي في الوطن العربي مما يساعد على تقوية دور الأجهزة في أداء مهامها.

٦. تنظيم التعاون وتدعيمه بين الأجهزة الأعضاء في المنظمة والهيئات والمنظمات المتخصصة في جامعة الدول العربية والمنظمات الدولية للهيئات العليا للرقابة المالية "الإنتوساي" والهيئات الدولية الإقليمية الأخرى التي لها صلة بأعمال الرقابة المالية.

٧. السعي لتكليف المنظمة بتسمية هيئات الرقابة المالية التي تتولى مراقبة حسابات جامعة الدول العربية وغيرها من المنظمات والهيئات والشركات التابعة لها أو الممولة من قبلها، أو من قبل الدول العربية والعمل على رفع مستوى الرقابة فيها.

والعراق على اعتباره **منظمة محلية** مرتبط بالمنظمة الفرعية الارابوساي والتي بالحصيلة هي مرتبطة بالمنظمة الرئيسة الانتوساي , فقد اصدر ديوان الرقابة المالية الاتحادي (دليل الرقيب المالي) وهو بمثابة المرجع بالعمل الرقابي والذي يمكن تحديثه بين الفترة والاخرى بحسب المستجدات والمعايير الصادرة وهو منشور على الموقع الرسمي للديوان ويعد الدليل وثيقة استرشادية موجهة لكافة المدققين العاملين في الديوان فهو بمثابة خارطة طريق لعمل الرقيب والكادر الرقابي وقد اشار الدليل بان مصدره معايير التدقيق الصادرة عن الانتوساي ودليل التدقيق الصادر عن الارابوساي وادلة التدقيق المحلية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق والغاية الاساسية من هذا الدليل هو تنفيذ عملية الرقابة والتدقيق بكفاءة عالية وتحسين الاداء الشامل ورفع جودة العمل الرقابي . (<https://fbsa.gov.iq>)

واخيراً يرى الباحث ان هذا المستوى من الاهمية بمكان اذ يمثل مسؤوليات الرقيب المحيطة بعمله وبأنواعها المختلفة والتي تزداد من فترة الى اخرى فكلما ظهرت فجوة استلزم الامر احياناً ان تكون مسؤوليات اضافية على الرقيب، والمعايير التي تحيط بالعمل ككل والتي تتحدث ايضاً بين الفترة والاخرى والغاية هي المخرجات اي التقرير الرقابي وجودته هو المحصلة النهائية.

المستوى الاول: مستوى المخرجات (اهداف التقارير الرقابية)

قد يكون من المناسب ان انطلق في هذا المستوى بعبارة وردت في دليل الرقيب المالي ضمن الفقرة (ج) بعنوان (اهمية التقرير الرقابي) النقطة (ثالثاً) ما نصه " التقرير الرقابي مرآة صادقة للمستوى المهني الذي يتمتع به المدقق في الديوان " وهذه العبارة تتوافق مع فكرة البحث وغايته فالمخرجات تعتمد على المدخلات والعمليات التشغيلية، فمخرجات الرقيب هو التقرير الرقابي الذي هو حاصل عمليات تشغيلية اجريت على بيانات من قبل رقيب مهني ليحقق اهداف عدة من خلال توصيات يوصي بها لتحسين المسارات.

وهذا المستوى ايضاً يحاكي الإطار الفكري للنظرية المحاسبية فهذا المستوى هو خاص بأهداف التقارير المالية وهو المستوى الاول لذا سأناقش ماهية التقارير الرقابية وكل ما يخص التقارير الرقابية والخصائص النوعية للمعلومات التي تحملها تلك التقارير .

يعرف التقرير الرقابي بانه " وثيقة مكتوبة تتضمن نتائج اعمال الرقابة التي يمارسها الجهاز الاعلى للرقابة اي كان نوعها او اسلوبها اذ يعرض من خلاله حصيلة ما توصل اليه من ملاحظات وتوصيات بشأن رقابته على الاموال العامة ليتم موافاة الجهات المعنية المختلفة بها سواء كانت تشريعية او تنفيذية او غيرها وتتنوع التقارير شكلاً ومضموناً وفقاً لأهدافها وطبيعتها مستخدمياً " (محمد وآخرون , ٢٠٢١ , ص ٤٧٥) والهدف من التقرير الرقابي هو وسيلة ابلاغ

للسلطات العليا للدولة والجهات والاطراف ذات العلاقة وفقاً لأحكام قانون الجهاز والتشريعات ذات الصلة التي تم التوصل اليها من خلال عملية التدقيق والمراجعة مرفقاً معها التوصيات اللازمة لتصحيح وتصويب الاوضاع والمسارات الخاطئة لاتخاذ القرارات المناسبة وتكمن اهمية التقارير الرقابية في الاتي : (دليل اعداد وكتابة التقارير الرقابية , ٢٠١٦ , ص ١٣-١٤)

١. التقرير الرقابي وسيلة تساعد الجهات المشمولة برقابة الجهاز في معرفة اوجه الضعف والقصور في التصرفات المالية والادارية التي ترافق ممارساتها لاختصاصاتها عند ادائها لعملها ويبين لها جوانب التجاوزات القانونية كما انه يمكنها من الوقوف على الانحرافات الحاصلة بين الاداء المخطط والاداء المنفذ لبرامجها وسياساتها.

٢. التقرير الرقابي يعد الوثيقة التحريرية المكتوبة لإقرار الجهاز الاعلى للرقابة بالوفاء بمسؤولياته وبراء ذمته في ممارسته لمسؤولياته واختصاصاته.

٣. التقرير الرقابي عقد التزام يبرز مدى التزام الجهاز الاعلى للرقابة بالقيام بالأعمال المنوط بها تجاه كل من السلطتين التشريعية والتنفيذية والراي العام.

٤. التقرير الرقابي مرآة صادقة للمستوى المهني للأعضاء الفنيين للجهاز الاعلى للرقابة ومدى كفاءتهم ومهنتهم.

٥. التقرير الرقابي اداة تقييم وقياس للجهاز الاعلى للرقابة، ومن خلال النتائج التي يتوصل اليها والتوصيات التي يبدىها والتي يجب ان تتميز بالجودة وتأثير ذلك على مهنية وسمعة الجهاز.

٦. التقرير الرقابي يوثق الجهد الرقابي المبذول ويمكن الجهاز الاعلى للرقابة من متابعة الملاحظات في السنوات التالية لمعرفة مدى التزام الجهات المشمولة برقابته بالتوصيات التي ابداهها.

٧. التقرير الرقابي يبث الثقة والطمأنينة في القوائم التي تم مراجعتها سواء على المستوى الحكومي او المجتمعي فهو وسيلة ابلاغ واقناع.

٨. التقرير الرقابي له اهمية خاصة لدى المستثمرين وممثلي الحكومة ويعد وثيقة هامة لدى اجهزة الضرائب فهو يعد جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية.

٩. التقرير الرقابي يساعد على فهم نتائج المراجعة ويجعلها اقل عرضة للتأويلات ويساعد على اتخاذ القرار فهو وسيلة اصلاح وتطوير وتحسين الاداء.

١٠. التقرير الرقابي وسيلة للتواصل المجتمعي كونه يمكن الراي العام من التعرف على المشاكل الحقيقية في اداء الوحدات المشمولة برقابة الجهاز.

وقد ركزت منظمة الانتوساي على التقارير الرقابية اذ شمل الفصل الرابع من معايير الانتوساي الرقابية (معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية) وتضمنت المبادئ الاساسية لإعداد التقارير الرقابية والمبادئ العامة لشكل ومحتوى التقارير الرقابية وأنواع الراي في التقارير الرقابية.

فالمبادئ الاساسية تناولت انه على الرقيب وفي نهاية كل عملية رقابية ان يقوم بإعداد تقريراً مكتوباً حسب ما هو مناسب يعرض فيه النتائج الرقابية التي توصل اليها عرضاً ملائماً وتضم المبادئ الاساسية لأعداد التقارير الرقابية التفاصيل التالية والتي هي كذلك تشمل الخصائص النوعية للمعلومات التي يضمها التقرير: (قعيش والمكي , ٢٠٢٢ , ص٤٢)

١. التوثيق الكتابي: اي تعد التقارير الرقابية بصورة مكتوبة ويتم اعلام كافة المستويات الحكومية بنتائج العمليات الرقابية.

٢. النزاهة والحياد: تضمنت هذه الفقرة ضمن المعيار العديد من التوصيات منها ان لا يسمح لميول الرقيب السياسي او انتمائه ان يؤثر على نزاهة تقريره وكذلك ان لا يوجه العملية الرقابية الى مجالات تكون له فيها مصلحة.

٣. الشفافية: يجب ان يكون للجهاز الرقابي الحرية في اتخاذ قرار نشر نتائج تقريره الرقابي وذلك في حدود سلطته القانونية وان يتخذ الجهاز الاعلى للرقابة الوسيلة التي يراها مناسبة للنشر وكيفية القيام بذلك.

٤. الصحة والاتساق: يجب ان تصمم العملية الرقابية بطريقة تجعل الاستنتاجات مستمدة من النتائج والتحليل بالاستناد الى حقائق مؤكدة والى معلومات اخرى مستقاة من مصادر مختلفة.

٥. النقد البناء: تتضمن التقارير الرقابية انتقادات هامة ومقترحات لعلاج السلبيات في المستقبل.

٦. مراعاة التوقيت المناسب: ينبغي ان يتم اصدار التقرير الرقابي في الوقت المناسب ليتمكن متخذ القرار باتخاذ اجراءات ضرورية بناء على التوصيات الواردة في التقرير

٧. الايجاز: اي تقرير متكامل مع الايجاز دون الاخلال بجودة عرض الموضوع.

٨. المحافظة على سرية البيانات: إذا حصل المدقق على بيانات لا يمكنه الكشف عنها في تقريره المنشور مراعاة للصالح الوطني فيمكنه في هذه الحالة ان يبحث امكانية اعداد تقرير مستقل اخر يتضمن المعلومات المشار اليها.

اما المبادئ العامة لشكل ومحتوى التقرير الرقابي فإنها بحسب (مصلح , ٢٠١٣ , ص٩) من اهم العناصر التي تساهم في نجاح التقرير وتحقيق اهدافه وتشير معايير الانتوساي الى مبادئ

عامة عديدة منها (وجود عنوان مناسب للتقرير ، تواريخ الرقباء ، التواريخ التي غطاها التقرير ، اهداف التقرير ، نطاق عملية التدقيق ، مطابقة المعايير وغيرها) فضلا عن انواع الراي المتعددة في التقارير الرقابية وقد اضاف ذات الباحث معايير الثقة في التقارير الرقابية اذ ان التقرير يستخدم من قبل جهات متعددة منها (الحكومة ، البرلمان ، الجمهور ، الصحافة) للتعرف على اداء الجهات الخاضعة للرقابة لذلك فان اي خلل في التقرير يمكن ان يتسبب بفقدان المصداقية فيه والتي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بمدى جودة التقارير الرقابية التي يصدرها .

والسؤال الاخير الذي يطرح هنا: كيف نحكم على ان التقرير الرقابي ذو كفاءة وجودة؟ ان الالتزام بمستويات الإطار الفكري للنظرية التدقيقية من قبل فرق المراجعة او حتى الاجهزة العليا للرقابة تُخرج كادر ذو مهنية عالية، وهذا الكادر بدوره سينتج تقارير لا يمكن ان تصنف بغير تصانيف الجودة العالية والكفاءة المطلوبة.

وهذا يتفق مع ما اشار اليه (حميد وياسين بتصرف، ٢٠٢٥، ٣٣) بان الحكم على نوعية التقرير هو مقدار الالتزام بالعناية المهنية وتوافر المهارة والكفاءة لدى الرقيب وان يستعين بافراد ضمن كادره يمتلكون الخبرة اللازمة والمؤهلات العلمية والمهنية المقبولة فضلاً عن التدريب الملائم والمهارات الفنية المتخصصة في مجال التدقيق مع الامتثال بالمعايير المهنية وان يكون هناك مستوى تدريب مستمر “.

فالجودة هي جودة المصدر ثم جودة المسار ثم جودة المخرجات، فالأجهزة العليا يجب ان تتصف بالجودة بدايةً وهذا ما يحقق جودة المصدر او الاساس، فهناك معيار دولي صادر عن الانتوساي رقم (١٢) بعنوان (قيمة ومنافع الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة _ المتمثل في احداث فارق في حياة المواطنين) والتي تبين كيفية عمل الاجهزة العليا للرقابة من اجل تحقيق الغايات الثلاث وهي كالآتي: (ديوان المحاسبة ، ٢٠١٦ ، ص٨)

١. تعزيز المسائلة والشفافية والنزاهة في الهيئات الحكومية وهيئات القطاع العام.

٢. اظهار اهميتها المستمرة للمواطنين والبرلمان وبقية اصحاب المصالح.

٣. ان تكون مؤسسة نموذجية ومثال يحتذى به.

وتحت هذه الغايات الثلاث هناك اثني عشر مبدا يفسرون تلك الغايات وهي متمثلة بالآتي:

(المعيار الدولي رقم ١٢ ، ص١٤)

المبدأ الاول: حماية وصيانة استقلالية الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

المبدأ الثاني: تنفيذ مهام الرقابة بما يكفل ان تتم مسالة الحكومة وهيئات القطاع العام عن

اداراتها للموارد المالية واستغلالها.

المبدأ الثالث: تمكين القائمين على ادارة القطاع العام من الاضطلاع بمسؤولياتها في الاستجابة لنتائج الرقابة والتوصيات واتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة.

المبدأ الرابع: الابلاغ عن نتائج الرقابة وبالتالي تمكين الجمهور من مسالة هيئات القطاع الحكومي والقطاع العام.

فالمبادئ الاربعة اعلاه (١ , ٢ , ٣ , ٤) تتدرج ضمن الغاية الاولى الخاصة بالمساءلة والشفافية والنزاهة.

المبدأ الخامس: التجاوب مع البيئات المتغيرة والمخاطر الناشئة.

المبدأ السادس: التواصل الفعال مع اصحاب المصلحة.

المبدأ السابع: ان تكون مصدراً موثقاً للتبصر المستقل والموضوعي لدعم التغيير المفيد في القطاع العام.

والمبادئ الثلاث اعلاه (٥ , ٦ , ٧) تتدرج ضمن الغاية الثانية الخاصة بأهميتها بالنسبة للبرلمان والجمهور بل المجتمع ككل.

المبدأ الثامن: ضمان شفافية ومساءلة الاجهزة اعليا للرقابة المالية والمحاسبة.

المبدأ التاسع: ضمان الادارة الرشيدة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

المبدأ العاشر: الامتثال لمدونة قواعد السلوك بالجهاز الاعلى للرقابة المالية والمحاسبة.

المبدأ الحادي عشر: بذل الجهد نحو تحقيق امتياز وجودة الخدمة.

المبدأ الثاني عشر: بناء الكفاءات من خلال التشجيع على التعلم وتبادل المعارف.

والمبادئ الاخيرة (٨ , ٩ , ١٠ , ١١ , ١٢) تتدرج ضمن الغاية الثالثة وهي ان تكون الاجهزة الرقابية مؤسسات يحتذى بها.

ويرى الباحث ان المبادئ ضمن الغايات جميعها تؤدي الى الجودة فكل الطرق تؤدي الى روما والمبدأ الحادي عشر اختزل ذلك من خلال ربط بذل الجهد بتحقيق الجودة.

اما جودة المسار فتعني اجراءات الرقيب ومهنية الكادر (علمي , عملي , تقني , استقلالية) والتي تمتزج مع الوحدة الخاضعة لتؤدي الى تقارير ذات جودة وكفاءة وهذا ما تم مناقشته في مستوى الارشادات التدقيقية ومستوى المسؤوليات والمعايير فالمهنية تمتزج مع البيانات لتحقيق الغاية والهدف النهائي وهذا ينطلق من المساحة الواسعة للرقيب بالاطلاع على كل ما يخص تحقيق الغاية والهدف , ففي جميع اصدارات الانتوساي والمنظمات الاقليمية المرتبطة بها والاجهزة العليا للدول الاعضاء ضمن تلك المنظمة كانت محاطة بمعايير ومبادئ اعطت مهام وصلاحيات واسعة للرقيب ولتلك الاجهزة وقامت الدول بتشريع قوانين تتفق مع اصدارات تلك

المنظمة وتعطي استقلالية كبيرة لتلك الاجهزة وتوضح تلك القوانين المهام والصلاحيات فجودة المسار تستلزم ان تحدد المهام والصلاحيات .

فلو اخذنا انموذجاً لتلك التشريعات ففي قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ (المعدل) اوضح المهام والصلاحيات الخاصة بالديوان اذ ناقش القانون في الفصل الثاني (استقلالية الديوان ومهامه وصلاحياته) وغطت المادة (٦) منه مهام الديوان والمادة (١٣) منه صلاحيات الديوان واعطت مساحة واسعة لكي تكون التقارير تمثل الواقع للمؤسسات التي تخضع لرقابة وتدقيق الديوان فكلما كان التقرير الرقابي يعكس الواقع كلما اتصف بأنه ذا جودة وكفاءة عالية وكلما ابتعد عن الواقع ظهرت الفجوات والعقبات والمشاكل العديدة .

ان المرحلة الاخيرة هي مرحلة جودة المخرجات وهي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بجودة الاصل وجودة المسار، وترتبط معهم بعلاقة طردية فكلما ارتفعت جودة الاصل وجودة المسار ارتفعت معها جودة المخرجات وكان التقرير الرقابي ذو كفاءة وجودة عالية.

والذي يؤكد ان المراحل مترابطة والجودة هي سلسلة متكاملة (فلا يمكن ان يكون هناك جودة مخرجات ولا يوجد جودة للأصل او للمسار) ما تم نشره في ديوان المحاسبة بدولة الكويت عام ٢٠١٦ وكان بمثابة اصدار معتمد بعنوان (اطار قياس اداء الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة) ضمن المجال ج / رقابة الجودة واعداد التقارير الرقابية اذ يهدف هذا المجال الى تقييم الجودة بالإضافة الى مخرجات عمل الرقيب (التقرير الرقابي) الذي يعتبر جوهر اعمال الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وينبع من هذا المجال هيكل يتم بموجبه قياس اداء الاجهزة العليا ويتكون الهيكل مما يلي : (ديوان المحاسبة , ٢٠١٦ , ص ٨٧-٨٩)

١. **الاسس:** تقييم مؤشرات الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وادارة الجودة التي تشكل اساس لعمل الرقابة المنفذ.

٢. **العملية:** تقييم مؤشرات الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وجودة الممارسات الفعلية خلال عمليات الرقابة وتبدأ من خلال فترة المراجعة والتخطيط وصولاً الى تنفيذ عمليات الرقابة وتقييم الدليل ومن ثم في النهاية اعداد التقارير.

٣. **النتائج:** تسجل مؤشرات الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ومخرجات عمل الرقابة وكيفية تقديم نتائج عمل الرقابة ومتابعتها.

ويمكن تعريف جودة التقارير الرقابية بأنها " الدرجة التي من خلالها تستوفي عملية المراجعة توقعات العميل او هي الاداء الجيد الذي لعملية المراجعة " (النجار والعائسي , ٢٠٢٣ , ص ٤٢٤) وهي كما يرى الباحث بأنها ردم لفجوة التوقعات مع بذل العناية المهنية اللازمة.

وهناك من وضع مؤشرات إذا تم الالتزام بها كانت المحصلة تقارير ذات جودة وكفاءة وهي ما تم الإشارة اليه في متون هذا البحث ومنها ما ذكر (مل ويابه , ٢٠٢٣ , ص ١٣٦) هو تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية وان الالتزام بالمعايير المهنية يؤدي الى جودة اعلى ويؤدي ايضا الى تضيق فجوة التوقعات وكذلك وضع (التميمي , ٢٠١٣ , ص ٢٠٧-٢٠٨) عوامل إذا تم توفرها كانت الحصيلة تقارير ذا جودة وكفاءة وهي كالآتي:

١. مجموعة من العوامل التنظيمية والمتمثلة (بالتخطيط للعملية التدقيقية وتحديد اجراءات العمل التدقيقي وتحديد حجم العمل التدقيقي ومن ثم تحديد الوقت اللازم لإتمام العملية ومهارة المدقق في تحديد نقطة البداية بالعمل التدقيقي وكيفية انهاء العمل التدقيقي).

٢. مجموعة من العوامل السلوكية الخاصة بالمدقق وهي (ان يتمتع المدقق بدرجة عالية من الامانة والاستقامة وان يكون متعاوناً ومتكاتفاً مع اعضاء فريقه التدقيقي وان يكون صاحب مقدرة ذهنية عالية ومتفتحة).

٣. مجموعة من العوامل الشخصية الواجب توفرها في المدقق مثل (ان يكون ذا خبرة عملية وان لديه من التحصيل العلمي ما يؤهله لممارسة المهنة مع حرصه على المشاركة في الدورات التدريبية الخاصة بمهنة التدقيق).

٤. مجموعة من الاساسيات العلمية لمهنة التدقيق مثل (الالتزام بتطبيق المبادئ المقبولة قبولاً عاماً وبتطبيق المعايير المهنية وكيفية اعداد التقارير وغيرها).

ان الجميع متفق على اهمية المعايير التي ارشدت الرقيب العمل منذ البداية الى النهاية بل حتى في الفورمات الخاصة بكل نوع من انواع التقرير الرقابي فالاهتمام بالمظهر الخارجي ينبع كذلك من الاهتمام بالداخل.

ان اهم ما تم مناقشته في هذا المستوى وهو مستوى اهداف التقارير الرقابية ان الاهداف تتحقق عندما تكون هناك وثوقيه عالية من قبل المستفيد من التقرير الرقابي وان يتحلى ذلك التقرير بمصادقية عالية وهذا لا يتولد من فراغ , فالتقرير الرقابي يجب ان يخفض من حالات عدم التأكد لدى متخذ القرار او بعبارة ثانية التقرير الرقابي يكون ذا كفاءة وجودة عالية عندما يرشد متخذ القرار, فالأهداف الخاصة بالتقرير الرقابي هي متعلقة بالأساس بما تحققه المعلومات ضمن التقرير لمتخذ القرار اي المستفيد او المستخدم والذي قد يكون مباشر وغير مباشر وقد اوضح اصدار من(الهيئة العليا للرقابة الادارية والمالية في تونس, ٢٠٢١, ص ٤٢) الجهات المتلقية للتقرير الرقابي وهي (السلطة التنفيذية , السلطة التشريعية , السلطة القضائية , وسائل الاعلام , المواطن , دافع الضرائب , الراي العام , المجتمع المدني , المتعاملون الاقتصاديون ,

الطلبة والباحثين) والذي يمكن دمجه بمصطلح واحد وهو المجتمع ككل , فالمجتمع ينتظر من رقيب مؤهل مهنيًا تقارير ذا كفاءة وجودة , بل اشار ذات الاصدار في صفحة (٢٧) ان نشر التقارير الرقابية هو كذلك يساهم في رفع جودة التقرير فالنشر يساهم في ترسيخ ثقافة المواطنة لدى الافراد وتحسيسهم بأهمية دورهم في المتابعة والتقييم فالتقرير الرقابي هو المنتج الرئيس للهيكل الرقابي ويعتبر عرضه للعموم لنتمين دور وحرفيه ودقه اداء ذلك الهيكل .

واخيرا فان التوصيات والتقارير الرقابية ذات الجودة العالية ستحقق الفارق من خلال مؤشرين مهمين جداً ولعل المجتمع ككل الذي يمثل الجهات المتلقية للتوصية والتقرير الرقابي سيتفحص ذلك المؤشرين وهما (الفساد والخدمات) اي بعبارة اخرى كلما كان هناك جودة بالتقارير كلما كان هناك معالجة للفساد وانخفاض في مستوياته وتحجيم انواعه ثم كلما كان هناك جودة بالتقارير كلما كان هناك خدمة محسنة مقدمة للزبائن.

المبحث الثاني

الفساد والخدمات العامة

قد لا يكون غاية هذا المبحث تناول انواع الفساد المتعددة او انواع الخدمات العامة والمتعددة ايضاً ولكن تناول الامر من وجهة نظر تدقيقية والرؤية التي ارجو الوصول اليها انه كلما كانت التوصيات والتقارير الرقابية صادرة من كادر مؤهل وقد احتوى المستويات الثالثة والثانية ضمن الاطار الفكري التدقيقي كان المستوى الاول سبباً رئيساً في تحجيم الفساد وتحسين الخدمات العامة , وانا لا اقول النتائج مباشرة ولكن من تداعيات التوصيات ضمن التقارير الرقابية بانها كفيلة بعلاج حالات الهدر بالمال العام وكلما توجه المال العام نحو الخدمة فقط فإنها ستتحسن لا محالة فلا مجال بان تهدر الاموال في اماكن غير خدماتها , فالعلاقة طردية بين جودة التقارير الرقابية وبين الكادر فالكادر الجيد ينتج تقارير جيدة وايضاً تبقى طردية بين الجودة وتحسين الخدمات فكلما كانت هناك جودة صادرة من كادر جيد كلما كان هناك تحسين للخدمة المقدمة من قبل الجهة الخاضعة للرقابة ومن ثم تصبح تلك العلاقة عكسية مع الفساد فكلما تحققت كفاءة وجودة التقارير الرقابية وتوصياتها فإنها سبيل لتخفيض حالات الفساد.

وعند كتابة البحث نُشرت دراسة حديثة تؤكد رؤية البحث وفلسفته وهي دراسة (اسماعيل واخرون , ٢٠٢٦ , ص ١١٠) اذ ذكرت العوامل التي تجعل التقارير والتوصيات الرقابية ذات جودة عالية واشارت الدراسة الى ثلاث عوامل فقط وهي كالآتي:

١. استقلالية الرقيب.

٢. الالتزام بالمعايير الدولية.

٣. استخدام الرقمية في العمل التدقيقي.

وكأنها تقول ان الكادر الجيد المستقل الملتزم بالمعايير والمستخدم للرقمية في العمل التدقيقي ستتفجع منه الجهات الخاضعة لأنها ستحقق معه أفضل خدمات وأقل فساد لانتقاء اللقاء بين متلقي الخدمة ومعطيها لان الرقمية قضت بان يكون التعامل غير مرئي.

فالفساد عادةً ما يرتبط بالمال العام ولان الاجهزة العليا للرقابة والمحاسبة معنية بالدرجة الاساس بالحفاظ على المال العام فهذا يعني التصاق الامر بها وهي من يحاول تحجيم ذلك الفساد امام المال العام والجميع متفق ان دول العالم تعاني من الفساد بصورة متفاوتة مما جعل من الصعوبة بمكان اعطاء مفهوم متفق عليه بين الباحثين وقد تم بحسب (الفضلي واخرون ,

٢٠٢٥، ص ٤١٨) اعتبره " سلوكاً منافي للأداب العامة والنظام الذي يقدم المصلحة الخاصة على العامة ستكون تبعاته خطيرة على المجتمع عموماً وعلى الوحدة الاقتصادية خصوصاً " وتتعدد صور الفساد وأشكاله وقد يكون أشبه بفيروس متحور متعايش يحدث نفسه بنفسه بين الحين والآخر مما يتطلب ان تكون المعالجات محدثة كذلك بين الحين والآخر ، فالفساد سلوك شاذ او منحرف عن اداء المهام العادية وقد ارتبط الفساد بالوظيفة والموظفين بشكل عام .

اما **الخدمات العامة** فقد يكون نتاج العمل هو تحسين الخدمات في ظل مكافحة الفساد ونتاج الوظيفة هو تقديم الخدمة ويقصد بالخدمة العامة بانها " اي نشاط تقوم بإدارته مؤسسات الدولة بهدف تقديم منفعة عامة لأفراد المجتمع فضلاً عن مراقبتها وتضم حزمة كبيرة وغير متجانسة من الخدمات منها خدمات ادارية وتعليمية وثقافية واجتماعية وصناعية وتجارية وزراعية وغيرها من الخدمات " . (حمودي ، ٢٠٢٤ ، ١٩) وقد اشار (سلمان وعلي ، ٢٠٢٦ ، ص ٢٩٥) بان الخدمات العامة هي تلبية حاجات مستلميها فإما تظهر فجوة بين ما هو متوقع وبين ما هو مستلم او يظهر رضا من تلك الخدمات مما يعني تحسينها بين الحين والآخر .

وينطلق هذا المبحث من تساؤل مهم جداً وهو ما هي أبرز المستجدات على الساحة العالمية في مكافحة الفساد وتحسين الخدمات؟

وفي نشرة اخبارية لمجموعة عمل الانتوساي حول مكافحة الفساد وغسل الاموال في عددها الخامس الصادر في حزيران ٢٠٢٥ كانت **المقدمة** تدور حول ظاهرتا الفساد وغسل الاموال وهما من اخطر العوائق التي تحول دون تحقيق التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية وتؤديان الى تقويض الثقة بالمؤسسات وازعاف الاقتصادات وعرقلة الجهود الرامية الى ترسيخ النزاهة والشفافية مما دفع القائمين على ان تكون النشرة متخصصة بتسليط الضوء على احداث الابتكارات والاتجاهات العالمية لمكافحة هاتين الايتين **وسأتناول ابرز ما يدعم فكرة البحث** من كلمات واخبار ومقالات في هذه النشرة تنصب في كادر مؤهل علمياً وعملياً ورقمياً ومستقل ومحاط بالمسؤوليات المتعددة ويعمل وفق معايير مهنية وادلة ارشادية ليحقق بالحصيلة توصيات وتقارير رقابية ذا جودة عالية تخفض من حالات الفساد وترتقي بالخدمات العامة وتحسنها مع الاستفادة من التجارب العالمية التي عالجت ولا تزال هذه المشكلة الازلية (الفساد) وحاولت تحسن من خدماتها المقدمة للمجتمع ككل **ومن خلال الاتي :**

١. التغييرات في الوضع : كلمة رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات ورئيس مجموعة العمل المعنية بمكافحة الفساد وغسل الاموال ص ١-٢ وان ابرز ما جاء في تلك الكلمة هو " ان دور الاجهزة العليا للرقابة اليوم اصبح اكثر صعوبة وتعقيداً من اي وقت مضى ولا سيما في ظل

التطور المستمر لأساليب الفساد وتقنيات غسل الاموال العابرة للحدود والتي تمثل تهديداً حقيقياً لاستقرار الاقتصاديات الوطنية والعالمية على حد سواء " ثم تكلم عن اهمية فريق العمل والتكامل بين الاجهزة العليا ثم اهمية مواصلة الابتكار واعتماد اساليب التدقيق الحديثة والاستفادة من التطورات التكنولوجية واعداد ادلة ارشادية عملية تدعم جهود الرقابة وتمكنها من اداء مهامها بكفاءة واحترافية عالية " .

٢. موجز الاخبار: ويشمل فقرات عديدة وهي كالآتي:

أ. الاجتماع السابع عشر لمجموعة العمل المعنية بمكافحة الفساد وغسل الاموال ص ٣-٥ وأبرز ما جاء بالاجتماع هو " اهمية التعاون الدولي في مكافحة الفساد وغسل الاموال وتحقيق رؤية متكاملة لمكافحة الفساد من خلال الجهود المجتمعية واستعراض انجازات مجموعة العمل والتي شملت اعداد الادلة الارشادية وتنظيم الدورات التدريبية وتبادل المعرفة والخبرات بين الاجهزة العليا للرقابة " ثم ناقش الاجتماع دور المجتمع المدني ووسائل التواصل الاجتماعي والتطبيقات الذكية ورفع الوعي لدى المجتمع في نجاح مكافحة الفساد وتحسين الخدمات.

ب. الاجتماع السادس عشر للجنة التوجيهية للجنة الانتوساي للتشارك المعرفي والخدمات المعرفية ص ٦-٧ وأبرز ما جاء في الاجتماع هو " ان تبادل المعرفة يمنح الاجهزة العليا للرقابة العديد من المزايا مثل الابتكار والكفاءة وتحسين عملية اتخاذ القرار وتحقيق وفورات في التكاليف مع تقديم عرض عام حول تعزيز بناء قدرات العاملين في الاجهزة العليا للرقابة وتبادل أفضل الممارسات والتجارب في مجال مكافحة الفساد وغسل الاموال مع التركيز على الادلة الارشادية الصادرة عن الانتوساي بصفتها تعزز جودة التقارير " .

ت. الاجتماع الثامن والسبعين لمجلس ادارة الانتوساي ص ٨-٩ وأبرز ما جاء بالاجتماع الخاص بتعزيز الشراكات الدولية ومناقشة القضايا الملحة في مجال التدقيق هو " الموافقة على الدليل الارشادي بشأن تدقيق امن المعلومات والتحول الرقمي واتساع الفجوات الديموغرافية " .

ث. الندوة الدولية عبر الانترنت الموسومة " مكافحة الفساد " برعاية منطقة المحيط الهادئ الباساي ص ١٠-١٢ وكان الموضوع الرئيس للندوة هو مكافحة الاحتيال في القطاع العام مع التركيز على كيفية معالجة حالات الاحتيال داخل المؤسسات الحكومية كما جرى التركيز على اهمية تطوير انظمة الرقابة وتحقيق الشفافية داخل الجهات الحكومية للحد من الاحتيال ثم مناقشة الحاجة الى نموذج موحد لإدارة مخاطر الاحتيال في جميع الجهات الحكومية وتدريب الجهات على افضل الممارسات لمراقبة الاحتيال والابلاغ عنه ثم بيان اثر الاحتيال على سمعة القطاع العام وتم التأكيد على اهمية التدريب المستمر لموظفي القطاع العام للمخاطر المحتملة

وتتقيد الموظفون حول كيفية التعامل مع شبهات الفساد كمحور أخير تم تناول دور التكنولوجيا كأداة لمكافحة الاحتيال وأهمية التقنيات الحديثة في كشف الاحتيال "

٣. المقالات: هناك مجموعة من المقالات تعزز فكرة البحث وهي كالآتي:

أ. تعزيز التعاون بين الجهاز الأعلى للرقابة المالية وهيئات مكافحة الفساد (تنزانيا) بقلم د. فرانك سينا ص ١٢-١٧ وناقش المقال نبذة عن تنزانيا وأنها تواجه تحديات تتعلق بالفساد والجرائم المالية والجهات المعنية بمكافحة الفساد (الجهاز الرقابي وهيئة مكافحة الفساد) ثم توصل المقال الى بعض الدروس المستفادة من ذلك التعاون وهي " التنظيم الجيد ودعم القيادة وتبادل للمعلومات وكوادر متخصصة وتوفير الموارد" وعندما تجتمع هذه العناصر تسهم بشكل كبير في مكافحة الفساد وتحسين الخدمات.

ب. مؤشر الذكاء الاصطناعي في مكتب المراجع العام لجمهورية تشيلي ص ١٧-١٨ وبرز ما جاء في هذا المقال هو " ان الذكاء الاصطناعي بدأ يلعب دوراً حاسماً في الرقابة العامة لا سيما في مجال المشتريات الحكومية اذ تم تطوير منصة لتلبية احتياجات المؤسسات من المنتجات والخدمات وهناك اكثر من ٨٥٠ مؤسسة عامة تعتمد على هذه المنصة ويتعاون الجهاز الرقابي مع هذه المنصة للحصول على البيانات وضمان الامتثال للوائح الخاصة بالمشتريات العامة وقد اسهم هذا التعاون على جانب تطوير مؤشر مخاطر قائم على الذكاء الاصطناعي في تحويل عمليات التدقيق مباشرة الى مكتب المراجع العام مما اتاح له اكتشاف المخالفات ومنع الاحتيال بشكل اكثر فاعلية واسهم في تحسين الخدمات المقدمة من قبل تلك المؤسسات " .

ت. إطار مكتب مساءلة الحكومة لإدارة مخاطر الاحتيال في البرامج الاتحادية: مكتب مساءلة الحكومة، الولايات المتحدة الأمريكية، ص ١٩-٢٢ بعد تناول المقال عدد من النماذج الخاصة بمخاطر الاحتيال توصل الى النموذج المهم وهو مرجعاً إلكترونياً لمساعدة المسؤولين والجمهور على فهم الاحتيال بصورة أفضل وبتعاون مشترك والمساهمة في مكافحته " .

ث. كيفية الحفاظ على الدور المهم للجهاز الرقابي في مكافحة الفساد في ظل الاحكام العرفية (الجهاز الرقابي الاوكراني) ص ٢٢-٢٤ وأشار المقال الى "انه قد أسهم تكييف عمليات التدقيق بما يتوافق مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة مع الاخذ بنظر الاعتبار أفضل الممارسات المعتمدة في دول الاتحاد الاوربي في تحسين جودة التقارير الرقابية ويقوم الجهاز الرقابي عند الكشف عن فساد وانتهاكات مالية اثناء التدقيق بنقل المعلومات الى اجهزة انفاذ القانون واجهزة مكافحة الفساد " .

ج. تقنية سلسلة الكتل كآلية لمكافحة الفساد وغسل الاموال (الجهاز الرقابي في مصر) سارة مسعد ص ٢٥-٣٤ تناول المقال موضوعاً مهماً في التحول الرقمي وادوات ذلك التحول ومن تلك الادوات هي سلسلة الكتل وكيف تساهم في مكافحة الفساد وغسل الاموال من خلال ثلاث محاور وهي الشفافية وتتبع المعاملات وتقليل الاعتماد على الوسطاء ثم تناول المقال التقرير الصادر عن البنك الدولي بعنوان " هل يمكن لسلسلة الكتل ان تساعد في مكافحة الفساد " ووضح التقرير ان الفساد لا سيما في امريكا اللاتينية يؤثر سلباً على الفقراء حيث يزيد من التكاليف ويحد من الوصول الى الخدمات بما في ذلك الرعاية الصحية والتعليم والعدالة ويعيق الفساد ايضاً نمو الاستثمار واطلق البنك الدولي اداة جديدة قائمة على تقنية سلسلة الكتل اذ عززت المساءلة والشفافية في أنشطة المالية العامة للحد من الفساد فعلى سبيل المثال اذا قررت الحكومة بناء طريق يمكنها تتبع كيفية انفاق كل دولار وتحديد جميع مستخدمي الاموال وضمان ان الاشخاص المخولين فقط هم من ينفقون وضمن الاطار الزمني المحدد وسيضغط وقت التدقيق من ما معدله ١٥ شهراً الى ضغطة زر واحدة وهذا النوع من التتبع المالي سيردع الرشوة في القطاع العام ثم يتكلم المقال عن موضوع مهم وهو ان التحول الرقمي حدد من التدخل البشري وعزز الثقة في المؤسسات الحكومية التي تقدم الخدمات العامة .

٤. **الكتب المتعلقة بقضايا الفساد:** هذا المحور الاخير الذي ناقش مجموعة كتب تم اصدارها تناولت موضوع الفساد من الصفحات ٣٤ ولغاية نهاية النشرة وهي كالاتي:

أ. كتاب بعنوان " خارج السجلات المحاسبية " للكاتب اليساندرو سالا عام ٢٠٢٤ تناول في هذا الكتاب دراسة معمقة لعالم مكافحة غسل الاموال في سياق ادارة الاموال خارج الدفاتر المحاسبية ويردم هذا الكتاب الفجوة بين الاطر النظرية والتطبيقات العملية ويسلط الضوء على التطورات التكنولوجية التي تحدث تحولاً في ممارسات مكافحة غسل الاموال واستخدام تقنيات التعلم الآلي في مراقبة المعاملات وادارة المخاطر .

ب. كتاب بعنوان " الفساد واستغلال المناصب " للكاتب كولن نيكولز ومجموعة باحثين معه عام ٢٠٢٤ تناول هذا الكتاب بالطبعة الرابعة العمل المرجعي المعتمد لتزويد الممارسين القانونيين والمتبنين لمكافحة الفساد بأحدث الأدوات والارشادات اللازمة للتصدي للفساد ثم ناقش القوانين واللوائح المعمول بها في العديد من الدول التي تعالج جرائم الاحتيال واساءة استخدام المنصب العام وتعزيز الحوكمة.

ت. كتاب بعنوان " الفساد والرشوة وغسل الاموال-قضايا عالمية " للكاتب كامل حكان دوغان عام ٢٠٢٤ ناقش الكتاب المشكلات الجوهرية المتمثلة في انتشار الفساد والرشوة وغسل الاموال

في عالمنا المعاصر والجرائم الالكترونية واكتشاف استراتيجيات عملية لمكافحة هذه الجرائم التي تواجهها المجتمعات.

ث. كتاب بعنوان " التعاون الدولي في مكافحة الفساد وغسل الاموال" للكاتب سلوميا او هينوك ومايكولا كوبيلجاك عام ٢٠٢٥ تناول الكتاب القضايا المهمة للتعاون الدولي في مكافحة الفساد وغسل الاموال واكد على اهمية فرق العمل واهمية تبني المعايير الدولية وتحسين انظمة المراقبة المالية في اوكرانيا واهمية الاستفادة من التقنيات المتقدمة وتعزيز الشراكات وتحسين تبادل المعلومات على المستوى العالمية بين وحدات المعلومات المالية ومواءمة التشريعات الوطنية مع المعايير العالمية مما يضمن وجود اليات قوية للكشف عن الانشطة المالية غير المشروعة ومنعها مع التركيز على انشاء قاعدة بيانات مركزية لتقييم المخاطر مع وضع برامج تدريبية متخصصة لمهنيين العاملين في المراقبة المالية.

هذا المبحث ليس ترويجاً لهذه النشرة الاخبارية بقدر فهم القضايا المستجدة في الفساد واسس المعالجات العالمية التي تتسم مع فكرة البحث فجميع ما تم مداولته فيما يخص فريق العمل الرقابي والتجارب الدولية لمواجهة هذه الافة (الفساد) هو الوصول الى توصيات وتقارير رقابية ذات جودة عالية تفضي الى تحسين الخدمة العامة وهذا التحسين كما اسلفت سابقاً يرتبط بعلاقة طردية مع جودة التقارير الرقابية وبعلاقة عكسية مع تزايد الفساد فكلما كان هناك فساد كلما كان هناك نقص في تقديم الخدمات ولا امل من تحسينها وتحقق انخفاض ملموس في نوعيتها الا اذا كان هناك مكافحة للمسبب الاساس وهو الفساد من خلال تأهيل الكادر وتخصصه واحاطته بالمعايير العالمية والادلة الارشادية فضلاً عن تبني الرقمية بكافة تفاصيل العمل التدقيقي وتبني اسس التدقيق المبني على المخاطر وصولاً الى مؤسسات تقدم خدمات تلبي حاجات مستخدميها واخيراً يجب ان تناول الخطة الاستراتيجية التي وضعها ديواننا الموقر (ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي) في اواخر العام الماضي وهي الخطة الاستراتيجية للفترة (٢٠٢٦-٢٠٣٠) والتي تتفق مع الرؤى العالمية للأجهزة العليا ومع فكرة البحث وفلسفته اذ تهدف تلك الخطة بشكل اساس الى حماية المال العام وتعزيز الشفافية والمساءلة والتي بالمحصلة غايتها مكافحة الفساد والارتقاء بالخدمات العامة وترتكز تلك الخطة الى اربعة ركائز اساسية وهي كالآتي:

١. تعظيم كفاءة وفاعلية الرقابة.
٢. تطوير القدرات البشرية واستقطاب الكفاءات.
٣. التحول الرقمي والذكاء الاصطناعي في الرقابة.

٤. تعزيز الشراكة والتواصل الفعال.

ثم اشارت الخطة الاستراتيجية الى مقياس المؤشر اي المعيار المستخدم لقياس مستوى الانجاز
ثم اردفت ذلك بان المقياس هي مخرجات الديوان المتمثلة بالتقارير الصادرة عن الديوان للقطاع
العام والقائمة على جودة الاعمال الرقابية

الفصل الثالث

الإطار العملي

يتضمن هذا الفصل توصيف مجتمع وعينة البحث والمرحلة التطبيقية التي يتم من خلالها تحويل الإطار النظري إلى إجراءات عملية قابلة للقياس، وفق تحليل الاستبانة الخاصة بالمتغيرات الرئيسية، وصولاً إلى تحليل بيانات الاستبانة وتحويلها إلى مؤشرات كمية، واختبار الفرضيات، ويختتم الفصل بعرض النتائج النهائية ويقسم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- **المبحث الأول: ميدان ومجتمع وعينة البحث**
- **المبحث الثاني: وصف وتشخيص متغيرات البحث**
- **المبحث الثالث: اختبار فرضيات البحث**

المبحث الأول

ميدان ومجتمع وعينة البحث

سيناقش هذا المبحث ميدان الدراسة ومجتمع الدراسة والعينات التي تم توزيع الاستبانة لها.

أولاً: ميدان ومجتمع البحث: ويقسم ميدان ومجتمع البحث الى الآتي:

١. ديوان الرقابة المالية الاتحادي / دائرة تدقيق المنطقة الاولى:

الديوان هو أحد الاعمدة الرئيسية في مكافحة الفساد المالي والاداري بحسب (البكوع وخضر , ٢٠٢٠ , ص ٩٢) والحارس الامين للمال العام عن طريق كشف الاستغلال والتبذير وسوء استخدام المال العام مما يؤدي الى مكافحة الفساد وممارسة النزاهة وحرص الديوان على النهوض بمهامه الرقابية بكل جدية وموضوعية وعناية مهنية عالية ورغبته المستمرة في مواكبة التطورات المتسارعة في مجالات التدقيق والرقابة والافادة من التقنيات والاساليب الحديثة في انجاز المهام الرقابية بمزيد من الفاعلية والجودة.

وفقاً للمادة (١٠٠) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥ يعد الديوان من مؤسسات الدولة الدستورية وهو احدى الهيئات المستقلة , وعلى مدى قرابة ١٠٠ عام استطاع هذا الجهاز العريق ان يكون جزء من الذاكرة المؤسساتية للدولة العراقية منذ تأسيسه سنة ١٩٢٧ وما رافقه من وضع بنية قانونية تمثلت بالمرسوم الملكي رقم (١٧) مروراً بمراحل تطور جاءت مواكبة لمستجدات بيئة العمل وهيكلية الدولة فكان القانون رقم (٤٢) لسنة ١٩٦٨ الذي جاء انعكاساً للدستور المؤقت الذي نص على تأسيس سلطة الرقابة المالية ثم توالى التعديلات حتى صدر اخرها برقم (٣١) لسنة ٢٠١١ (المعدل) وبحسب المادة (٥) من قانون الديوان يعد الديوان " هيئة مستقلة مالياً وادارياً له شخصية معنوية ويعد اعلى هيئة رقابية مالية يرتبط بمجلس النواب يمثله رئيس الديوان او من يخوله " وقد اشار (عبد الامير , ٢٠٢٥ , ص ١٧٩) الى تكليف الديوان عام ٢٠٢٣ بإعداد موقف لمكافحة الفساد والحد منه في مفاصل الدولة الى تشخيص الملحوظات بموجب المحاور التي وضعتها استمارة مكافحة الفساد المعدة من الامانة العامة لمجلس الوزراء منذ شهر كانون الاول من عام ٢٠٢٢ واعداد التقارير والتقييمات الخاصة بكل وزارة وجهة غير مرتبطة بوزارة او محافظة ومتابعة نسبة التطور والتقدم في اجراءات تلك الجهات وقيام الديوان بدوره الرقابي في اعداد التقارير الخاصة بموقف مكافحة الفساد .

وبحسب النظام الداخلي لديوان الرقابة المالية رقم (١) لسنة ٢٠١٢ المادة رقم (١) اذ يتكون ديوان الرقابة المالية من التشكيلات الاتية منها (خامسا-دوائر التدقيق في المحافظات ومنها أ- دائرة تدقيق المنطقة الاولى ويكون مقرها في مدينة الموصل ونطاق عملها كافة الدوائر في محافظة نينوى بأقضيئها ونواحيها).

٢. مديرية التدقيق والرقابة الداخلية / محافظة نينوى:

من المديریات المستحدثة في العراق والتي حاولت ان تعطي للرقابة الداخلية استقلالاً اكبر هي مديرية التدقيق والرقابة الداخلية , وان تمثل حائط الصد الاول في الوحدات امام الفساد وتردي الخدمات اذ قررت الحكومة العراقية كما اشرت سابقاً بموجب كتاب الأمانة العامة لمجلس الوزراء المرقم (١٠١٠٣) في ٢٠٢٤/٢/٢٧ تأليف مديرية بمسمى (مديرية التدقيق والرقابة الداخلية) في دواوين الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة والمحافظات كافة ترتبط بالوزير المختص أو رئيس الجهة غير مرتبطة بوزارة أو المحافظ , وتضمن القرار أن ترتبط أقسام التدقيق والرقابة الداخلية في الدوائر التابعة للوزارة أو الجهة غير المرتبطة بوزارة بمديرية التدقيق والرقابة الداخلية مع توسيع نطاق عمل هذه المديریات وأقسام التدقيق والرقابة الداخلية المرتبطة بها بحسب (حمودي والمعماري, ٢٠٢٥ , ص ١١٤) وان سبب اختيار هذه المديرية في محافظة نينوى كون ان هناك وحدات منقولة الصلاحية في محافظة نينوى انفكت من وزاراتها وارتبطت بالمحافظة حسب ما جاء في المادة (٤٥) من قانون المحافظات حول نقل الدوائر الفرعية والاجهزة والوظائف والخدمات والاختصاصات التي تمارسها وزارات (الاعمار والسكان والبلديات والاشغال العامة، العمل والشؤون الاجتماعية، الزراعة، المالية، الشباب والرياضة) الى المحافظات ثم تشكيل مديرية التدقيق والرقابة الداخلية موحدة لجميع هذه الوحدات المنقولة الصلاحية مما يضع امام الدراسة فرشة كبيرة من الوحدات المتنوعة والخاضعة لسلطان الرقابة المالية مما يرى اثر التوصيات والتقارير الرقابية على الحد من الفساد وتحسين الخدمات المقدمة.

ثانياً: عينة البحث:

نظراً لطبيعة البحث، فقد تم اختيار عينة قصدية من الفئات الإدارية ذات الصلة المباشرة بأبعاد الدراسة، وتم اختيار هذه الفئات من موظفي دائرة تدقيق المنطقة الأولى والمتمثلة بـ(رئيس هيئة اقدم، رئيس هيئة، معاون رئيس هيئة، رقيب مالي اقدم) ومن موظفي مديرية التدقيق والرقابة الداخلية المتمثلة بـ(مدير تدقيق اقدم، معاون مدير تدقيق، مدقق اقدم) لأنهم الأكثر ارتباطاً باتخاذ القرارات المتعلقة بتبني التأهيل بأنواعه المختلفة والتي تبني شخصية الرقيب، وبتنفيذ

سياسات الرقابة، ولأنهم يمتلكون معرفة مباشرة بواقع ابعاد الدراسة والجهود المبذولة في تطويرها، كما تم وصف أفراد العينة بالاعتماد على المعلومات التي زدونا بها من خلال إجاباتهم على الجزء الأول من استمارة الاستبانة الخاص بالبيانات العامة، ويتكون مجتمع الدراسة من شقين:

الاول: من موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي وقد اشتملت العينة موظفي دائرة تدقيق المنطقة الاولى في الموصل وتم توزيع (٥٥) استبانة للرقباء الماليين وتم استحصال (٥٠) استمارة منها.

الثاني: من موظفي دائرة التدقيق والرقابة الداخلية في محافظة نينوى وتم توزيع (٤٥) استبانة للمدققين الداخليين وتم استحصال (٣٥) استمارة منها.

واعدت الاسئلة لدراسة الحالة من خلال المقابلات الفردية والجماعية ليتم مناقشة وطرح الاسئلة وتبادل المعلومات بالشكل الذي يوصل الباحث الى نتائج مقبولة في دراسة الحالة. وفيما يلي سيتم عرض هذه الموصفات في الجدول (٢)، لاحقاً، بما يوضح الخصائص الديموغرافية والموقع الإداري للمستجيبين، بوصفها متغيرات مهمة في تفسير مدى تحقق جودة التوصيات والتقارير الرقابية.

الجدول (٢): الاستثمارات الموزعة والمستلمة ونسبة الإجابة

المبحوثين	عدد الاستثمارات الموزعة	عدد الاستثمارات المستلمة	نسبة الاستجابة	عدد الاستثمارات المستبعدة	عدد الاستثمارات الصالحة
ديوان الرقابة المالية	٥٥	٥٠	%٨٥.٠	١٥	٨٥
مديرية التدقيق والرقابة الداخلية	٤٥	٣٥			

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على الاستبانات الموزعة والمستلمة

اذ اتسمت عينة البحث وفق البيانات التي قدمها افرادها من خلال اجاباتهم عن الجزء الأول (بيانات عامة) من استمارة الاستبيان وكما هو موضح بالجدول (٣) الاتي:

الجدول (٣): البيانات الديمغرافية للعينة المبحوثة

ت	بيانات عامة	الفئات	العدد	النسبة المئوية
١	الجنس	ذكر	٧١	%٨٣.٥
		انثى	١٤	%١٦.٥

٢	الفئة العمرية	من ٢٣_٣٠ سنة	٠	%٠.٠٠
		من ٣١_٤٠ سنة	٤٥	%٥٣.٠
		من ٤١_٥٠ سنة	٢٦	%٣٠.٥
		من ٥١_٦٠ سنة	١٤	%١٦.٥
٣	التحصيل الدراسي	بكالوريوس	٥٧	%٦٧.٠
		دبلوم عالي	١٢	%١٤.٠
		ماجستير	٨	%٩.٥٠
		دكتوراه	٨	%٩.٥٠
٤	سنوات الخدمة	من ٦_١٠ سنوات	٠	%٠.٠٠
		من ١١_١٥ سنة	١٠	%١١.٧٥
		من ١٦_٢٠ سنة	٥٨	%٦٨.٢٥
		من ٢١ سنة فأكثر	١٧	%٢٠.٠

n=٨٥

المصدر: من اعداد الباحث بالاستناد الى مخرجات برنامج (SPSS V.٢٦)

يوضح الجدول أعلاه الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة البحث البالغ عددهم (٨٥) مبحوثاً. إذ أظهرت النتائج أن نسبة الذكور بلغت (٨٣.٥٪) بعدد (٧١) مبحوثاً، مقابل (١٦.٥٪) للإناث بعدد (١٤) مبحوثاً، مما يشير إلى ارتفاع نسبة مشاركة الذكور في العينة، وهو ما قد يرتبط بطبيعة توزيع العاملين في المواقع الإدارية والرقابية داخل الميدان المبحوث، مع ملاحظة وجود مشاركة للإناث تعكس إسهامهن في الجوانب الإدارية والتنظيمية ذات الصلة بموضوع البحث، أما من حيث الفئة العمرية، فقد بينت النتائج أن الفئة العمرية (٣١-٤٠ سنة) جاءت في المرتبة الأولى بنسبة (٥٣.٠٪) وبعدد (٤٥) مبحوثاً، تلتها الفئة العمرية (٤١-٥٠ سنة) بنسبة (٣٠.٥٪) وبعدد (٢٦) مبحوثاً، ثم الفئة العمرية (٥١-٦٠ سنة) بنسبة (١٦.٥٪) وبعدد (١٤) مبحوثاً، في حين لم تسجل الفئة العمرية (٢٣-٣٠ سنة) أي نسبة، إذ بلغت (٠.٠٪). ويشير هذا التوزيع إلى أن غالبية أفراد العينة ينتمون إلى الفئات العمرية الوسطى، وهي فئات غالباً ما تمتلك خبرة وظيفية وإدارية مناسبة تؤهلها لتقديم تصورات أكثر دقة بشأن دور التقارير الرقابية في تحجيم الفساد وتحسين مستوى الخدمات، وفيما يتعلق بـ التحصيل الدراسي، أظهرت النتائج أن حملة شهادة البكالوريوس شكلوا النسبة الأعلى من أفراد العينة بنسبة (٦٧.٠٪) وبعدد (٥٧) مبحوثاً، تلتهم فئة الدبلوم العالي بنسبة (١٤.٠٪) وبعدد (١٢)

مبحوثاً، ثم كل من الماجستير والدكتوراه بنسبة متساوية بلغت (٩.٥%) لكل منهما، وبعدها (٨) مبحوثين لكل فئة. ويعكس هذا التوزيع تنوعاً في المستويات العلمية لأفراد العينة، بما يدعم إمكانية الحصول على آراء متنوعة ومتكاملة بشأن فاعلية التقارير الرقابية في الحد من الفساد والارتقاء بالخدمات، أما من حيث سنوات الخدمة، فقد أظهرت النتائج أن فئة (١٦-٢٠ سنة) جاءت في المرتبة الأولى بنسبة (٦٨.٢٥%) وبعدها (٥٨) مبحوثاً، تلتها فئة (٢١ سنة فأكثر) بنسبة (٢٠.٠%) وبعدها (١٧) مبحوثاً، ثم فئة (١١-١٥ سنة) بنسبة (١١.٧٥%) وبعدها (١٠) مبحوثين، في حين لم تسجل فئة (٦-١٠ سنوات) أي نسبة، إذ بلغت (٠.٠٠%). ويعكس هذا التوزيع أن غالبية أفراد العينة يتمتعون بخبرة وظيفية طويلة نسبياً، الأمر الذي يعزز من أهمية آرائهم في تقييم واقع التقارير الرقابية ومدى إسهامها في تحجيم الفساد وتحسين الخدمات، استناداً إلى خبراتهم المتراكمة ومعرفتهم العملية بطبيعة الإجراءات الرقابية داخل بيئة العمل.

المبحث الثاني

وصف وتشخيص متغيرات البحث

يهدف هذا الجزء إلى سبر أغوار الواقع لمحاكاة النظرية المحاسبية من خلال بناء إطار فكري تدقيقي يضم مستويات مترابطة فيما بينها تؤثر في جودة التقارير الرقابية. إذ يعتمد التحليل هنا على "الإحصاء الوصفي" (Descriptive Statistics) لتفسير اتجاهات إجابات العينة، مع التركيز على الأوساط الحسابية، والانحرافات المعيارية، والأهمية النسبية، لقياس مدى التجانس أو التشتت في آراء المبحوثين حول الموضوع المذكور انفا. وقد تم الاعتماد على مجموعة من المؤشرات الإحصائية الوصفية، شملت الوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية والنسب المئوية، لما توفره من صورة كمية واضحة تساعد في تحجيم الفساد وتحسين الخدمات العامة بدقة وموضوعية.

أولاً: الإطار الفكري التدقيق:

١ - المستوى الثالث

الجدول (٤): وصف وتشخيص المتغير المستقل

متغير البحث	الأبعاد	رمز الفقرة	لا اتفق بشدة	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
			ع	ع	ع	ع	ع			
			%	%	%	%	%			
الإطار الفكري التدقيقي: المستوى الثالث	الفروض التدقيقية	X١	٠	٠	٨	٥١	٢٦	٤,٢١	٠,٥٩٩	٨٤,٢
			٠	٠	٩,٤	٦٠,٠	٣٠,٦			
		X٢	٠	٠	٧	٥٢	٢٦	٤,٢٢	٠,٥٨٥	٨٤,٤
			٠	٠	٨,٢	٦١,٢	٣٠,٦			
		X٣	٠	٠	١٢	٤٤	٢٩	٤,٢٠	٠,٦٦٩	٨٤
			٠	٠	١٤,١	٥١,٨	٣٤,١			
		X٤	٠	٠	١٤	٣٤	٣٤	٤,٢٧	٠,٧٣٠	٨٥,٤
			٠	٠	١٦,٥	٤٠,٠	٤٠,٠			
		X٥	٠	٠	١٧	٢٩	٣٩	٤,٢٦	٠,٧٧٤	٨٥,٢
			٠	٠	٢٠,٠	٣٤,١	٤٥,٩			
المعدل العام لـ			٠	٠	١٢	٤٦	٤٢	٤,٢٣٢	٠,٦٧١٤	٨٤,٦٤

مقياس البحث	الأبعاد	رمز الفقرة	لا اتفق بشدة	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
			ع	ع	ع	ع	ع			
			%	%	%	%	%			
		%								
		المجموع	٠	١٢	٨٨					
		المبادئ التوجيهية	X٦	٠	١٨	٢٧	٤٠	٤,٢٦	٠,٧٨٩	٨٥,٢
				٠	٢١,٢	٣١,٨	٤٧,١			
			X٧	٠	١١	٣٥	٣٩	٤,٣٣	٠,٦٩٧	٨٦,٦
				٠	١٢,٩	٤١,٢	٤٥,٩			
			X٨	٠	١١	٣٢	٤٢	٤,٣٦	٠,٧٠٥	٨٧,٢
				٠	١٢,٩	٣٧,٦	٤٩,٤			
			X٩	٠	٧	٣٣	٤٥	٤,٤٥	٠,٦٤٦	٨٩
				٠	٨,٢	٣٨,٨	٥٢,٩			
			X١٠	٢	٣	٥٣	٢٧	٤,٢٤	٠,٦٣٠	٨٤,٨
				٢,٤	٣,٥	٦٢,٤	٣١,٨			
		المعدل العام لـ %	٠	٠,٥	١١,٨	٤٢,٣	٤٥,٤	٤,٣٢٨	٠,٦٩٣٤	٨٦,٥٦
		المجموع	٠,٥	١١,٨	٨٧,٧					
		المحددات التوجيهية	X١١	٠	١٢	٤٢	٣١	٤,٢٢	٠,٦٧٩	٨٤,٤
				٠	١٤,١	٤٩,٤	٣٦,٥			
			X١٢	٠	٦	٥٢	٢٧	٤,٢٥	٠,٥٧٥	٨٥
				٠	٧,١	٦١,٢	٣١,٨			
			X١٣	٠	٢٣	٤٧	١٥	٣,٩١	٠,٦٦٦	٧٨,٢
				٠	٢٧,١	٥٥,٣	١٧,٦			
			X١٤	٠	٢١	٢٥	٣٩	٤,٢١	٠,٨١٨	٨٤,٢
				٠	٢٤,٧	٢٩,٤	٤٥,٩			
			X١٥	٤	١٨	٤٨	١٥	٣,٨٧	٠,٧٥٣	٧٧,٤
				٤,٧	٢١,٢	٥٦,٥	١٧,٦			
		المعدل العام لـ %	٠,٩	٠,٩	١٨,٨	٥٠,٣	٣٠	٤,٠٩٢	٠,٦٩٨٢	٨١,٨٤
		المجموع	٠,٩	١٨,٨	٨٠,٣					

n=٨٥

المصدر: من اعداد الباحث بالاستناد الى مخرجات برنامج (SPSS V.٢٦)

يوضح الجدول (٤): نتائج أفراد العينة الذين يتبنون رؤية إيجابية مرتفعة تجاه الإطار الفكري التدقيقي في مستواه الثالث، إذ إن جميع المتوسطات الحسابية لل فقرات والأبعاد جاءت أعلى من الوسط الفرضي، كما أن الأهمية النسبية تراوحت بين (٧٧.٤٪)، و(٨٩٪)، وهي نسب توشّر إلى توافر مرتفع لمضامين هذا المستوى. كما يتبين أن بُعد المبادئ التوجيهية جاء في

المرتبة الأولى من حيث القوة التفسيرية والقبول، بمتوسط عام (٤.٣٢٨)، وأهمية نسبية (٨٦.٥٦%) يليه بُعد الفروض التدقيقية بمتوسط (٤.٢٣٢)، وأهمية نسبية (٨٤.٦٤%)، ثم بُعد المحددات التدقيقية بمتوسط (٤.٠٩٢)، وأهمية نسبية (٨١.٨٤%)، وهو ما يشير إلى أنه يحتاج إلى دعم أكبر مقارنة بالبعدين الآخرين، وعليه، فإن الجدول يؤكد أن المستوى الثالث من الإطار الفكري التدقيقي يتمتع بدرجة عالية من القبول والإدراك لدى المبحوثين، مع وجود تفاوت نسبي بين أبعاده، حيث برزت المبادئ التدقيقية بوصفها الأكثر ترسخًا، في حين ظهرت المحددات التدقيقية بوصفها الأقل قوة نسبيًا، وإن كانت لا تزال ضمن المستوى المرتفع

٢- المستوى الثاني:

الجدول (٥): وصف وتشخيص المتغير المستقل

متغير البحث	الأبعاد	رمز الفقرة	لا اتفق بشد ة	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق بشد ة	الوسط الحسابي	الاتحراف المعياري	الأهمية النسبية	
			ع	ع	ع	ع	ع				
			%	%	%	%	%				
الإطار الفكري التدقيقي: المستوى الثاني	مسؤوليات الرقيب المالي	X1	ع	ع	ع	ع	ع	٤,٣٩	٠,٧٠٩	٨٧,٨	
		٦	ع	ع	ع	ع	ع	٥١,٨			
		X1	ع	ع	ع	ع	ع	٤٨	٤,٠٢	٠,٦٩٠	٨٠,٤
		٧	ع	ع	ع	ع	ع	٦٥,٥			
		X1	ع	ع	ع	ع	ع	٢٩	٤,٣٤	٠,٤٧٧	٨٦,٨
		٨	ع	ع	ع	ع	ع	٣٤,١			
		X1	ع	ع	ع	ع	ع	٢٠	٤,١١	٠,٥٩٨	٨٢,٢
		٩	ع	ع	ع	ع	ع	٢٣,٥			
		X2	ع	ع	ع	ع	ع	٣١	٤,٢٩	٠,٥٩٤	٨٥,٨
		٠	ع	ع	ع	ع	ع	٣٦,٥			
	المعدل العام لـ %		ع	ع	ع	ع	ع	٤,٢٣	٠,٦١٣	٨٤,٦	
	المجموع		ع	ع	ع	ع	ع				
	المعايير التي تحكم عمل الرقيب المالي	X2	ع	ع	ع	ع	ع	٤,٠٩	٠,٥٩٠	٨١,٨	
		١	ع	ع	ع	ع	ع				
		X2	ع	ع	ع	ع	ع	٤,١١	٠,٧٠٨	٨٢,٢	
		٢	ع	ع	ع	ع	ع				
		X2	ع	ع	ع	ع	ع	٤,٢٤	٠,٥٩١	٨٤,٨	
		٣	ع	ع	ع	ع	ع				
		X2	ع	ع	ع	ع	ع	٤,١٥	٠,٦٦٤	٨٣	
		٤	ع	ع	ع	ع	ع				

متغير البحث	الأبعاد	رغم الفقرة	لا	لا	محايد	اتفق	اتفق بشدة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
			اتفق بشدة	لا	محايد	اتفق	اتفق بشدة			
			ع	ع	ع	ع	ع			
			%	%	%	%	%			
		X ² ٥	٠	٠	٣	٥٢	٣٠	٤,٣٢	٠,٥٣٩	٨٦,٤
			٠	٠	٣,٥	٦١,٢	٣٥,٣			
		المعدل العام لـ %	٠	٠	١٢	٥٨	٣٠	٤,١٨	٠,٦١٨	٨٣,٦
			٠	٠	١٢	٥٨	٣٠	٤,١٨	٠,٦١٨	٨٣,٦
		المجموع	٠	٠	١٢	٥٨	٣٠	٤,١٨	٠,٦١٨	٨٣,٦

n=٨٥

المصدر: من اعداد الباحث بالاستناد الى مخرجات برنامج (SPSS V.٢٦)

يشير الجدول إلى أن استجابات أفراد العينة تجاه المتغير المستقل (الإطار الفكري التدقيقي المستوى الثاني) جاءت بمستوى مرتفع بصورة عامة، إذ بلغ المتوسط الحسابي الكلي (٤.٢٣) وبانحراف معياري (٠.٦١٣٦)، وبأهمية نسبية (٨٤.٦٪)، مما يدل على وجود درجة اتفاق واضحة بين أفراد العينة حول فقرات هذا المتغير، كما أظهرت النتائج أن غالبية الاستجابات تركزت ضمن خيار متوفر بدرجة جيدة ومتوفر بدرجة متوسطة بنسبة إجمالية بلغت (٩٢.٧٪)، مقابل (٧.٢٪)، متوفر بدرجة ضعيفة، مع عدم وجود أي استجابات تشير إلى عدم التوفر، الأمر الذي يعكس اتجاهًا إيجابيًا واضحًا نحو توفر متطلبات هذا المستوى، وبالمقارنة بين الأبعاد، تبين أن بعد مسؤوليات الرقيب المالي جاء في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية بواقع (٨٤.٦٪)، في حين جاء بعد المعايير التي تحكم عمل المراقبين الماليين بدرجة مرتفعة أيضًا بمتوسط حسابي (٤.١٨٢)، وأهمية نسبية (٨٣.٦٤٪)، مما يشير إلى إدراك أفراد العينة لأهمية هذه الممارسات في دعم الإطار الفكري التدقيقي داخل المؤسسات الحكومية.

٣- المستوى الأول:

الجدول (٦): وصف وتشخيص المتغير المستقل

الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	رمز الفقرة	الابعاد	متغير البحث
			ع	ع	ع	ع	ع			
			%	%	%	%	%			
٨٣,٨	٠,٧١٥	٤,١٩	٣١	٣٩	١٥	٠	٠	X٢٦	التقرير الرقابي	الإطار الفكري التدقيقي: المستوى الاول
			٣٦,٥	٤٥,٩	١٧,٦	٠	٠			
٨٤,٤	٠,٤٧٢	٤,٢٢	٢١	٦٢	٢	٠	٠	X٢٧		
			٢٤,٧	٧٢,٩	٢,٤	٠	٠			
٨١	٠,٦٧١	٤,٠٥	٢١	٤٧	١٧	٠	٠	X٢٨		
			٢٤,٧	٥٥,٣	٢٠,٠	٠	٠			
٨٣,٨	٠,٥٤٥	٤,١٩	٢٢	٥٧	٦	٠	٠	X٢٩		
			٢٥,٩	٦٧,١	٧,١	٠	٠			
٨٠	٠,٦٧٣	٤,٠٠	١٩	٤٧	١٩	٠	٠	X٣٠		
			٢٢,٤	٥٥,٣	٢٢,٤	٠	٠			
٨٢,٦	٠,٦١٥٢	٤,١٣	٢٦,٨	٥٩,٣	١٣,٩	٠	٠	المعدل العام لـ %		
			٨٦,١		١٣,٩	٠		المجموع		
٨٢,٨	٠,٧١٠	٤,١٤	٢٥	٥٠	٧	٣	٠	X٣١	جودة التقرير الرقابي	
			٢٩,٤	٥٨,٨	٨,٢	٣,٥	٠			
٨٤	٠,٦٥١	٤,٢٠	٢٨	٤٦	١١	٠	٠	X٣٢		
			٣٢,٩	٥٤,١	١٢,٩	٠	٠			
٨٢,٦	٠,٧٢٠	٤,١٣	٢٦	٤٦	١١	٢	٠	X٣٣		
			٣٠,٦	٥٤,١	١٢,٩	٢,٤	٠			
٨٤,٨	٠,٧٥٠	٤,٢٤	٣٦	٣٣	١٦	٠	٠	X٣٤		
			٤٢,٤	٣٨,٨	١٨,٨	٠	٠			
٨٥	٠,٧٥٤	٤,٢٥	٣٧	٣٢	١٦	٠	٠	X٣٥		
			٤٣,٥	٣٧,٦	١٨,٨	٠	٠			
٨٣,٨٤	٠,٧١٧	٤,١٩٢	٣٥,٨	٤٨,٧	١٤,٣	١,٢	٠	المعدل العام لـ %		
			٨٤,٥		١٤,٣	١,٢		المجموع		

n=٨٥

المصدر: من اعداد الباحث بالاستناد الى مخرجات برنامج (SPSS V.٢٦)

يشير الجدول إلى أن استجابات أفراد العينة تجاه المتغير المستقل "الإطار الفكري التدقيقي المستوى الأول" جاءت بمستوى مرتفع عمومًا، إذ أظهرت الأبعاد متوسطات حسابية مرتفعة وأهميات نسبية جيدة، فقد حقق بُعد التقرير الرقابي متوسطًا حسابيًا بلغ (٤.١٣)، وانحرافًا معياريًا (٠.٦١٥٢)، وأهمية نسبية (٨٢.٦٪)، مما يدل على توفر هذا البعد بدرجة مرتفعة. كما حقق بُعد جودة التقرير الرقابي متوسطًا حسابيًا أعلى بلغ (٤.١٩٢)، وانحرافًا معياريًا (٠.٧١٧)، وأهمية نسبية (٨٣.٨٤٪)، وهو ما يشير إلى أن هذا البعد جاء في مرتبة أفضل نسبيًا من البعد الأول وعليه، يمكن الاستنتاج أن المستوى الأول من الإطار الفكري

التدقيقي متحقق بدرجة مرتفعة لدى أفراد العينة، مع تفوق نسبي لبُعد جودة التقرير الرقابي على
بُعد التقرير الرقابي.

ثانيا: تحجيم الفساد وتحسين الخدمات:

الجدول (٧): وصف وتشخيص المتغير التابع

الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	رمز الفقرة	الابعاد	متغير البحث	
			ع	ع	ع	ع	ع				
			%	%	%	%	%				
٨٤	٠,٨١٤	٤,٢٠	٣٨	٢٦	٢١	٠	٠	Y١	الفساد	الفساد والخدمات العامة	
			٤٤,٧	٣٠,٦	٢٤,٧	٠	٠				
٨٦,٤	٠,٦٧٦	٤,٣٢	٣٧	٣٨	١٠	٠	٠	Y٢			
			٤٣,٥	٤٤,٧	١١,٨	٠	٠				
٨٦,٨	٠,٧١٦	٤,٣٤	٤١	٣٢	١٢	٠	٠	Y٣			
			٤٨,٢	٣٧,٦	١٤,١	٠	٠				
٨٨	٠,٦٢١	٤,٤٠	٤٠	٣٩	٦	٠	٠	Y٤			
			٤٧,١	٤٥,٩	٧,١	٠	٠				
٨٤,٢	٠,٦٥٦	٤,٢١	٢٦	٥٤	٢	٣	٠	Y٥			
			٣٠,٦	٦٣,٥	٢,٤	٣,٥	٠				
٨٥,٨٨	٠,٦٩٦٦	٤,٢٩٤	٤٢,٨	٤٤,٥	١٢	٠,٧	٠	المعدل العام لـ %			
			٨٧,٣		١٢	٠,٧		المجموع			
٨٤	٠,٦٥١	٤,٢٠	٢٨	٤٦	١١	٠	٠	Y٦	الخدمات العامة		
			٣٢,٩	٥٤,١	١٢,٩	٠	٠				
٨١,٤	٠,٧٥٣	٤,٠٧	٢٢	٥٢	٦	٥	٠	Y٧			
			٢٥,٩	٦١,٢	٧,١	٥,٩	٠				
٧٩,٤	٠,٦٧٢	٣,٩٨	١٨	٤٧	٢٠	٠	٠	Y٨			
			٢١,٢	٥٥,٣	٢٣,٥	٠	٠				
٨٣	٠,٨٦٦	٤,١٥	٣٧	٢٦	٢٠	٢	٠	Y٩			
			٤٣,٥	٣٠,٦	٢٣,٥	٢,٤	٠				
٨١,٢	٠,٧١٣	٤,٠٦	٢٢	٤٨	١٣	٢	٠	Y١٠			
			٢٥,٩	٥٦,٥	١٥,٣	٢,٤	٠				
٨١,٨٤	٠,٧٣١	٤,٠٩٢	٢٩,٩	٥١,٤	١٦,٥	٢,٢	٠	المعدل العام لـ %			
			٨١,٣		١٦,٥	٢,٢		المجموع			

n=٨٥

المصدر: من اعداد الباحث بالاستناد الى مخرجات برنامج (SPSS V.٢٦)

يشير الجدول إلى نتائج وصف وتشخيص المتغير التابع (تحجيم الفساد وتحسين الخدمات العامة)، إذ أظهرت استجابات أفراد العينة مستوى مرتفعاً بصورة عامة، من خلال المتوسطات الحسابية والأهميات النسبية التي سجلتها أبعاد المتغير، فقد حقق بُعد الفساد

متوسطًا حسابيًا بلغ (٤.٢٩٤)، وانحرافًا معياريًا (٠.٦٩٦٦)، وبأهمية نسبية (٨٥.٨٨٪)، مما يدل على وجود اتفاق مرتفع بين أفراد العينة حول فقرات هذا البعد، أما بُعد الخدمات العامة فقد سجل متوسطًا حسابيًا بلغ (٤.٠٩٢)، وانحرافًا معياريًا (٠.٧٣١)، وبأهمية نسبية (٨١.٨٤٪)، وهو ما يعكس أيضًا مستوى مرتفعًا من الاتفاق لدى أفراد العينة، رغم أنه جاء بدرجة أقل نسبيًا مقارنة ببعد الفساد، وعليه يمكن الاستنتاج أن المتغير التابع متحقق بدرجة مرتفعة لدى أفراد العينة، مع تفوق نسبي لبُعد تحجيم الفساد مقارنة ببعد تحسين الخدمات العامة.

المبحث الثالث

اختبار فرضيات البحث

يتناول هذا المبحث اختبار فرضيات البحث بهدف الكشف عن طبيعة العلاقات القائمة بين متغيراته. إذ يتم تحليل علاقات الارتباط وقياس مستوى التأثير بين الإطار الفكري التدقيقي بوصفه المتغير المستقل، وتحجيم الفساد وتحسين الخدمات بوصفه المتغير التابع، وذلك بالاعتماد على الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام برنامج SPSS ، بما يسهم في تحديد معنوية هذه العلاقات واتجاهها وتفسير طبيعتها في ضوء أهداف البحث.

الفرضية الرئيسية الأولى:

الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين الإطار الفكري التدقيقي بمستوياته المختلفة وبين تحجيم الفساد وتحسين الخدمات.

الفرضية البديلة: توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين الإطار الفكري التدقيقي بمستوياته المختلفة وبين تحجيم الفساد وتحسين الخدمات.

الجدول (٨): يوضح علاقة الارتباط بين الإطار الفكري التدقيقي وتحجيم الفساد وتحسين الخدمات

Pearson Correlation				
المتغير المستقل	اتجاه العلاقة	المتغير التابع	معامل الارتباط	Sig
الإطار الفكري التدقيقي	↔	تحجيم الفساد وتحسين الخدمات	٠,٦٥٧	٠,٠٠٠

n = ٨٥

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يلاحظ من نتائج الجدول (٨)، أعلاه وجود علاقة ارتباط موجبة بين الإطار الفكري التدقيقي وتحجيم الفساد وتحسين الخدمات، إذ بلغ معامل الارتباط (٠,٦٥٧) عند مستوى دلالة إحصائية (٠,٠٠٠)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد (٠,٠٥)، مما يدل على وجود علاقة ارتباط معنوية بين المتغيرين، وبناء على النتائج السابقة يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين الإطار الفكري التدقيقي وتحجيم الفساد وتحسين الخدمات.

الفرضيات الفرعية المنبثقة من الفرضية الرئيسية الأولى:

١. توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين المستوى الثالث وبين تحجيم الفساد وتحسين الخدمات.
٢. توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين المستوى الثاني وبين تحجيم الفساد وتحسين الخدمات.
٣. توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين المستوى الأول وبين تحجيم الفساد وتحسين الخدمات.

الجدول (٩): يوضح علاقة الارتباط بين مستويات المتغير المستقل وتحجيم الفساد وتحسين الخدمات

Pearson Correlation				
Sig	معامل الارتباط	المتغير التابع	اتجاه العلاقة	مستويات المتغير المستقل
٠,٠٠٠	٠,٧٠٧	تحجيم الفساد وتحسين الخدمات	↔	المستوى الثالث
٠,٠٠٠	٠,٤٣٩	تحجيم الفساد وتحسين الخدمات	↔	المستوى الثاني
٠,٠٠٠	٠,٣٧٨	تحجيم الفساد وتحسين الخدمات	↔	المستوى الأول

n = ٨٥

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من نتائج الجدول أعلاه وجود علاقات ارتباط معنوية بين مستويات الإطار الفكري التدقيقي والمتغير التابع المتمثل في تحجيم الفساد وتحسين الخدمات وكانت النتائج كما يأتي:

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود علاقة ارتباط موجبة ذات دلالة إحصائية بين المستوى الثالث من الإطار الفكري التدقيقي وتحجيم الفساد وتحسين الخدمات، إذ بلغ معامل الارتباط (٠.٧٠٧) عند مستوى دلالة إحصائية (٠.٠٠٠)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد (٠.٠٥)، مما يدل على قوة العلاقة بين المتغيرين. وعليه يتم قبول الفرضية الفرعية الأولى

التي تنص على وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين المستوى الثالث من الإطار الفكري التدقيقي وتحجيم الفساد وتحسين الخدمات، كما بينت النتائج وجود علاقة ارتباط موجبة ذات دلالة إحصائية بين المستوى الثاني من الإطار الفكري التدقيقي وتحجيم الفساد وتحسين الخدمات، حيث بلغ معامل الارتباط (٠.٤٣٩) عند مستوى دلالة (٠.٠٠٠)، مما يشير إلى وجود علاقة ارتباط متوسطة القوة بين المتغيرين. وبناء على ذلك يتم قبول الفرضية الفرعية الثانية، أما فيما يتعلق بالمستوى الأول من الإطار الفكري التدقيقي فقد أظهرت النتائج وجود علاقة ارتباط معنوية ذات دلالة إحصائية مع تحجيم الفساد وتحسين الخدمات، إذ بلغ معامل الارتباط (٠.٣٧٨) عند مستوى دلالة (٠.٠٠٠)، مما يدل على وجود علاقة ارتباط معنوية وإن كانت بدرجة أقل مقارنة بالمستويين السابقين وعليه يتم قبول الفرضية الفرعية الثالثة. وبصورة عامة تشير النتائج إلى أن جميع مستويات الإطار الفكري التدقيقي ترتبط ارتباطاً معنوياً بتحجيم الفساد وتحسين الخدمات، مع ملاحظة أن المستوى الثالث هو الأكثر ارتباطاً وتأثيراً مقارنة بالمستويين الثاني والأول.

الفرضية الرئيسية الثانية:

لفحص الفرضية الرئيسية الثانية إلى جانب فرضيتها الفرعية، استخدم البحث تحليل الانحدار الخطي البسيط على المستوى الجزئي والكلي وفق الفرضية الآتية:
الفرضية الصفرية: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين الإطار الفكري التدقيقي بمستوياته المختلفة وبين تحجيم الفساد وتحسين الخدمات.

الفرضية البديلة: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين الإطار الفكري التدقيقي بمستوياته المختلفة وبين تحجيم الفساد وتحسين الخدمات.

جدول (٩): يوضح نتائج تحليل تأثير الإطار الفكري التدقيقي في تحجيم الفساد وتحسين الخدمات

المتغير المستقل	المتغير التابع	R	Beta	T	F	Sig
الإطار الفكري التدقيقي	تحجيم الفساد وتحسين الخدمات	٠,٦٥٧	٠,٦٥٧	٧,٩٤٣	٦٣,٠٨٩	٠,٠٠٠

n = ٨٥

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الجدول (٩): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس تأثير الإطار الفكري التدقيقي في تحجيم الفساد وتحسين الخدمات اعتمادا على بيانات عينة البحث البالغة ($n = ٨٥$). إذ أظهرت النتائج وجود علاقة ارتباط معنوية بين المتغيرين، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط ($R = ٠.٦٥٧$) ، وهو ما يشير إلى وجود علاقة ارتباط متوسطة إلى قوية بين الإطار الفكري التدقيقي وتحجيم الفساد وتحسين الخدمات، أما فيما يتعلق بقوة التأثير، فقد بلغ معامل الانحدار المعياري ($Beta = ٠.٦٥٧$) ، وهو ما يدل على وجود تأثير إيجابي للإطار الفكري التدقيقي في تحجيم الفساد وتحسين الخدمات، أي أن زيادة مستوى تطبيق الإطار الفكري التدقيقي تسهم في تعزيز الجهود المبذولة لتحجيم الفساد وتحسين مستوى الخدمات، كما بلغت قيمة اختبار ($T = ٧.٩٤٣$) عند مستوى معنوية ($Sig = ٠.٠٠٠$)، وهي قيمة أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسات الإدارية والبالغ (٠.٠٥)، مما يشير إلى معنوية تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع. كذلك بلغت قيمة اختبار ($F = ٦٣.٠٨٩$)، وهي قيمة مرتفعة تدل على معنوية نموذج الانحدار ككل وصلاحيته في تفسير العلاقة بين المتغيرين. وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود تأثير ذي دلالة إحصائية بين الإطار الفكري التدقيقي بمستوياته المختلفة وبين تحجيم الفساد وتحسين الخدمات.

الفرضيات الفرعية المنبثقة من الفرضية الرئيسية الثانية:

- ١- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للمستوى الثالث في تحجيم الفساد وتحسين الخدمات.
 - ٢- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للمستوى الثاني في تحجيم الفساد وتحسين الخدمات.
 - ٣- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للمستوى الأول في تحجيم الفساد وتحسين الخدمات.
- الجدول (١٠): يوضح علاقة التأثير بين مستويات المتغير المستقل وتحجيم الفساد وتحسين الخدمات

مستويات المتغير المستقل	المتغير التابع	R	Beta	T	F	Sig
المستوى الثالث	تحجيم الفساد وتحسين الخدمات	٠,٧٠٧	٠,٧٠٧	٩,١١٣	٨٣,٠٤٢	٠,٠٠٠
المستوى الثاني	تحجيم الفساد وتحسين الخدمات	٠,٤٣٩	٠,٤٣٩	٤,٤٤٦	١٩,٧٦٩	٠,٠٠٠

المستوى الأول	تحجيم الفساد وتحسين الخدمات	٠,٣٧٨	٠,٣٧٨	٣,٧١٦	١٣,٨١٢	
---------------	-----------------------------	-------	-------	-------	--------	-------

n = ٨٥

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يوضح الجدول (١٠)، نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لقياس تأثير مستويات المتغير المستقل والمتمثل في الإطار الفكري التدقيقي (المستوى الثالث، المستوى الثاني، المستوى الأول) في المتغير التابع تحجيم الفساد وتحسين الخدمات اعتماداً على بيانات عينة البحث البالغة (n = ٨٥) .

تشير نتائج التحليل إلى وجود تأثير معنوي للمستوى الثالث من الإطار الفكري التدقيقي في تحجيم الفساد وتحسين الخدمات، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط ($R = ٠.٧٠٧$) ، مما يدل على وجود علاقة ارتباط موجبة قوية نسبياً بين هذا المستوى والمتغير التابع. كما بلغت قيمة معامل التأثير المعياري ($Beta = ٠.٧٠٧$) ، وبلغت قيمة اختبار ($T = ٩.١١٣$) ، في حين بلغت قيمة اختبار ($F = ٨٣.٠٤٢$) عند مستوى معنوية ($Sig = ٠.٠٠٠$) وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد (٠.٠٥)، الأمر الذي يدل على وجود تأثير معنوي للمستوى الثالث في تحجيم الفساد وتحسين الخدمات، أما بالنسبة للمستوى الثاني من الإطار الفكري التدقيقي، فقد أظهرت النتائج وجود تأثير معنوي أيضاً في تحجيم الفساد وتحسين الخدمات، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط ($R = ٠.٤٣٩$) ، كما بلغ معامل التأثير المعياري ($Beta = ٠.٤٣٩$) ، وبلغت قيمة اختبار ($T = ٤.٤٤٦$) ، في حين بلغت قيمة اختبار ($F = ١٩.٧٦٩$) عند مستوى معنوية ($Sig = ٠.٠٠٠$)، وهي قيمة أقل من مستوى الدلالة المعتمد (٠.٠٥)، مما يشير إلى معنوية التأثير الذي يمارسه هذا المستوى في المتغير التابع، وفيما يتعلق بالمستوى الأول من الإطار الفكري التدقيقي، فقد بينت النتائج أيضاً وجود تأثير معنوي في تحجيم الفساد وتحسين الخدمات، إذ بلغت قيمة معامل الارتباط ($R = ٠.٣٧٨$) ، كما بلغ معامل التأثير المعياري ($Beta = ٠.٣٧٨$)، وبلغت قيمة اختبار ($T = ٣.٧١٦$) ، في حين بلغت قيمة اختبار ($F = ١٣.٨١٢$) عند مستوى معنوية ($Sig = ٠.٠٠٠$) ، وهي قيمة أقل من مستوى المعنوية المعتمد (٠.٠٥)، مما يدل على وجود تأثير معنوي لهذا المستوى في المتغير التابع، وبالمقارنة بين مستويات المتغير المستقل يتضح أن المستوى الثالث هو الأكثر تأثيراً في تحجيم الفساد وتحسين الخدمات، إذ سجل أعلى قيمة لمعامل التأثير المعياري ($Beta = ٠.٧٠٧$) ، يليه

المستوى الثاني بقيمة ($Beta = 0.439$) ، ثم المستوى الأول بقيمة ($Beta = 0.378$) ، مما يدل على أن قوة التأثير تتزايد كلما ارتفع مستوى الإطار الفكري التدقيقي.

وبناء على ذلك، يمكن الاستنتاج أن نتائج التحليل الإحصائي تدعم قبول الفرضيات الفرعية المنبثقة من الفرضية الرئيسة الثانية التي تنص على وجود تأثير ذي دلالة إحصائية لمستويات الإطار الفكري التدقيقي في تحجيم الفساد وتحسين الخدمات عند مستوى معنوية (0.05).

الفصل الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

تمهيد:

يسعى هذا الفصل إلى استخلاص أبرز الاستنتاجات التي توصل إليها البحث، استناداً إلى النتائج الكمية والتحليل الإحصائي المعتمد. كما يتضمن تقديم مجموعة من المقترحات العملية التي من شأنها الإسهام في تعزيز مستوى النضج الرقمي ودعم جهود التحول الرقمي في الجامعة، بما ينسجم مع واقعها التنظيمي والإداري، ويساعد صانعي القرار في تبني خطوات تطويرية أكثر فاعلية واستدامة.

المبحث الأول: الاستنتاجات

المبحث الثاني: التوصيات

المبحث الأول

الاستنتاجات

١. المستويات الثلاث المكونة للإطار الفكري مترابطة فيما بينها ومكملة لبعضها البعض.
٢. يعد المستوى الثالث المستوى الأهم ضمن المستويات الثلاث لأنه يرسم اليات العمل التدقيقي لفرق وكادر العمل الرقابي.
٣. مستوى الارشادات التدقيقية العامة يضم الفروض والمبادئ والمحددات وهو ايضا يحاكي مستوى الارشادات المحاسبية.
٤. المبادئ التدقيقية تدعم الفروض التدقيقية فكل مبدا يساند فرض.
٥. المحددات او القيود التدقيقية هي طوق حول العمل التدقيقي، وتحيط اعمال كادر الرقابة بقيود يجب ان يتسم بها ذلك الكادر ومن اهمها بذل العناية المهنية اللازمة من قبلهم بل معيار الحكم على اهلية ذلك الفريق هي القيود التدقيقية.
٦. المستوى الثاني يوضح المسؤوليات الملقة على عاتق كادر العمل الرقابي والتي قد تتوسع نتيجة توسع فجوة التوقعات او اي امر مستحدث اخر.
٧. ضمن المستوى الثاني هناك المعايير التي تحدد العمل التدقيقي والتي ترسم لكادر العمل الرقابي خارطة الطريق.
٨. أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين تكامل الإطار الفكري التدقيقي بمستوياته المختلفة وبين القدرة على تحجيم الفساد وتحسين الخدمات العامة، الأمر الذي يدل على أن تعزيز تطبيق هذا الإطار يسهم في رفع كفاءة الأداء الرقابي داخل المؤسسات.
٩. أوضحت نتائج تحليل الانحدار أن الإطار الفكري التدقيقي يمتلك تأثيراً معنوياً في الحد من مظاهر الفساد الإداري والمالي، فضلاً عن دوره في دعم جودة الخدمات العامة، مما يعكس أهمية تبني المؤسسات لآليات رقابية تستند إلى أسس علمية ومنهجية واضحة.
١٠. توصلت الدراسة الى أن تفعيل المستويات المختلفة للإطار الفكري التدقيقي بشكل متكامل يسهم في تعزيز فاعلية التقارير الرقابية، ويزيد من قدرتها على تشخيص مواطن الخلل والانحراف، الأمر الذي يساعد في اتخاذ قرارات تصحيحية تسهم في تحسين الأداء المؤسسي.

المبحث الثاني

التوصيات

١. لرفع كفاءة وجودة التقارير الرقابية يجب ان يكون هناك تأهيل متكامل لكادر العمل الرقابي ويشتمل على التأهيل العلمي والتأهيل العملي والتأهيل التقني (الرقمي) وان يكون هناك استقلالية كاملة لكادر العمل الرقابي.
٢. صقل التأهيل العلمي لكادر العمل الرقابي من خلال التعليم المستمر الذي يكون بمختلف الادوات من حضور مؤتمرات او كتابة بحوث او المشاركة بالندوات التخصصية او متابعة اخر المستجدات العلمية على الساحات الاكاديمية.
٣. لتحقيق التأهيل العملي يجب ان يكون هناك كادر رقابي يتسم بالكفاءة المهنية وان يتبنى مفهوم العصف الذهني في مواجهة المشاكل ووضع الحلول وان يكون هناك تطوير مهني مستمر للكادر.
٤. لتحقيق التأهيل التقني يجب ان يكون هناك جاهزية تقنية لكادر العمل الرقابي ومن جوانبها المتعددة والتقنيات المتطورة والسريعة جعلت لا سقف محدد للتأهيل المهني انما في اكتساب معرفي مستمر.
٥. ان تخصص كادر العمل الرقابي ضمن أنشطة الجهات الخاضعة لرقابته يؤدي الى رفع كفاءة وجودة التوصيات ضمن التقارير الرقابية.
٦. يحيط كادر العمل الرقابي مجموعة من المحددات وهي بمثابة امور يجب ان تؤخذ بنظر الاعتبار لرفع كفاءة وجودة التقارير الرقابية منها بذل العناية المهنية اللازمة ونزعة الشك المهني والاهمية النسبية وردم فجوة التوقعات.
٧. ان معرفة كادر العمل الرقابي بحجم المسؤوليات المناطة بهم يكون مصدراً لرفع كفاءة وجودة التقارير الرقابية، فالمسؤولية المهنية مثلاً تُلقى على الرقيب اعباء اضافية.
٨. غاية المعايير الدولية هي توحيد الممارسات وتقليص فجوة التوقعات والتي بالمحصلة هي رفع كفاءة وجودة التقارير الرقابية وعلى كادر العمل الرقابي ان يكون ملماً بمعايير التدقيق المحلية والاقليمية والدولية.

٩. ان تحديد المرجعية التي يستند عليها عمل الرقيب ضرورية ليكون اكثر مهنية فمعايير الانتوساي ملزمة للرقيب المالي في العمل ومن المرجعيات المهمة ايضا في العمل الرقابي منظمة الارابوساي والاسوساي.
١٠. مرجعية العمل الرقابي في العراق اصدارات ديوان الرقابة المالية الاتحادي التي غايتها توحيد الممارسات وتوجيه الانظار نحو مخاطر التدقيق المتنوعة.
١١. الاستفادة من تجارب الدول الاعضاء المنتمين للمنظمات اسواء كانت منظمة الانتوساي ام الارابوساي ام الاسوساي وكيف عالجت تلك التجارب (الفساد والخدمات العامة).
١٢. متابعة الادلة الارشادية والمعايير التي تحكم المهنة والعمل الرقابي الصادرة من الانتوساي والارابوساي والاسوساي ايضا فضلاً عن متابعة اصدارات ديوان الرقابة المالية الاتحادي / العراق التي من شأنها ان تحجم الفساد وتساهم في تحسين الخدمات.
١٣. ضرورة تعزيز تطبيق الإطار الفكري التدقيقي بمستوياته المختلفة داخل الأجهزة الرقابية، لما له من دور فاعل في رفع مستوى كفاءة التقارير الرقابية وتعزيز قدرتها على الحد من الفساد الإداري والمالي.
١٤. العمل على تطوير قدرات الكوادر التدقيقية والرقابية من خلال البرامج التدريبية المتخصصة، بما يضمن فهم وتطبيق المفاهيم الحديثة للإطار الفكري التدقيقي بما ينسجم مع متطلبات البيئة الرقابية المعاصرة.
١٥. تشجيع المؤسسات الحكومية على توظيف نتائج التقارير الرقابية في تحسين جودة الخدمات العامة من خلال اعتماد آليات متابعة وتنفيذ التوصيات الرقابية بما يسهم في تعزيز الشفافية والمساءلة المؤسسية.

المصادر

القران الكريم.

اولاً: الوثائق والنشرات الرسمية والمواقع الرسمية:

- ١- قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ المعدل.
- ٢- كتاب الامانة العامة لمجلس الوزراء ذي العدد (١٠١٠٣) في ٢٧/٢/٢٠٢٤.
- ٣- الخطة الاستراتيجية لديوان الرقابة المالية الاتحادي للفترة (٢٠٢٦-٢٠٣٠)، ٢٠٢٥، دائرة الشؤون الفنية والدراسات، ديوان الرقابة المالية الاتحادي.
- ٤- الموقع الرسمي لمنظمة الانتوساي .
- ٥- الموقع الرسمي لمنظمة الاربواساي .
- ٦- الموقع الرسمي لديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي.
- ٧- دليل التدقيق رقم (٣) المعايير الاساسية للتدقيق ، ٢٠٢٣ ، موقع ديوان الرقابة المالية الاتحادي (العراق).
- ٨- دليل الرقيب المالي ، ٢٠٢١، دائرة الشؤون الفنية والدراسات في ديوان الرقابة المالي الاتحادي، العراق.
- ٩- الاتحاد الدولي للمحاسبين ، ٢٠٢٢، اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة، الطبعة الاولى، الجزء الاولى، الولايات المتحدة الامريكية، ترجمة طلال ابو غزالة للترجمة والتوزيع والنشر، الأردن.
- ١٠- معهد المدققين الداخليين ، ٢٠٢٤، المعايير العالمية للتدقيق الداخلي، الولايات المتحدة، الامريكية، ترجمة ناجي فياض واخرون، لبنان.
- ١١- دليل اعداد وكتابة التقارير الرقابية ، ٢٠١٦ ، مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الامانة العامة لدواوين المراقبة والمحاسبة بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الرياض.

- ١٢- دليل ضمان الجودة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، بدون سنة نشر، لجنة المعايير المهنية والرقابية في الاربوساي، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة.
- ١٣- معايير التدقيق الدولية ، ٢٠٢٠، ديوان الرقابة المالية والادارية، مملكة البحرين.
- ١٤- المعيار رقم (١٢) قيمة ومنافع الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة -أحداث الفارق في حياة المواطنين)، منظمة الانتوساي، النمسا.
- ١٥- إطار قياس اداء الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ، ٢٠١٦ ، ديوان المحاسبة، دولة الكويت.
- ١٦- الهيئة العليا للرقابة الادارية والمالية ، ٢٠٢١ ، الممارسات الجيدة لنشر التقارير الرقابية، تونس.
- ١٧- نشرة اخبارية لمجموعة عمل الانتوساي حول مكافحة الفساد وغسل الاموال ، ٢٠٢٥ ، العدد ٥ ، النزاهة والشفافية في العصر الرقمي.
- ١٨- سامي قعيش، منى المكي ، ٢٠٢٢، التقرير الرقابي من الاعداد الى النشر، الجمعية التونسية للمراقبين العموميين، تونس.

ثانياً: الرسائل والاطارح الجامعية:

- ١- إبراهيم، محمد خليل، ٢٠٢٢ تأثير مخاطر مراكز العملات الأجنبية في إجراءات التدقيق وانعكاسها على استمرارية المؤسسة الاقتصادية (بحث تطبيقي) أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد.
- ٢- غزالي رحمه ، ٢٠٢٤ ، اهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تطوير خدمات مهنية ذات جودة للتدقيق، اطروحة دكتوراه في المحاسبة والتدقيق، جامعة فرحات عباس، الجزائر.
- ٣- مباركة شتح ، ٢٠١٧ ، التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة المراجعة، رسالة ماجستير في التخصصات المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر.

٤- محمد نذر شلا , ٢٠١٥ , اثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في تخفيض تكلفة اداء عملية المراجعة -دراسة ميدانية-رسالة ماجستير في قسم المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا.

٥- همام غسان حسن , ٢٠١٦ , دور التعليم المهني المستمر غي رفع كفاءة مدقق الحسابات الخارجي، رسالة الماجستير في المحاسبة، الجامعة الاسلامية، فلسطين.

٦- نواف فخر , ٢٠١٥ , أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في تخفيض تكلفة اداء عملية المراجعة، رسالة ماجستير في قسم المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا

٧- الاء عبد الناصر السقال , ٢٠٢٠ , اهمية علاقة الشك المهني في تدقيق الحسابات ومخاطر اعمال العميل في جودة الحكم المهني، رسالة ماجستير في ادارة الاعمال، المعهد العالي، سوريا.

٨- صدام ابراهيم فضاله , ٢٠١٧ , مدى اعتماد المدقق على الاهمية النسبية ومخاطر التدقيق في تحديد ادلة الاثبات، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة كربلاء، العراق.

٩- اسيا هيري , ٢٠١٧ , فعالية التدقيق الخارجي وفق اخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات التدقيق، اطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة احمد دراية، الجزائر.

١٠- بوبكر ابي مولود , ٢٠١٥ , مسؤولية المراجع الخارجي في الكشف عن الغش، رسالة ماجستير تخصص المحاسبة، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر.

١١- فضيل مصطفى شفاعمري, ٢٠١٤ , مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة، ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الاوسط، الاردن.

١٢- امير عمر حمودي , ٢٠٢٤ , دور مدخل اعادة هندسة الاعمال في تحسين الخدمات الحكومية بالتطبيق على مديرية زراعة نينوى، رسالة ماجستير، الجامعة الامريكية للعلوم التكنولوجيا، لبنان.

ثالثاً: الدوريات (البحوث والمقالات):

- ١- احمد كحيط , حسن بريبر , احمد بريسم , ٢٠٢٣ , الجاهزية التكنولوجية لمدقق الحسابات واثرها في التحول الرقمي , المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية , العراق.
- ٢- أمجد الشرفاء، حازم المعايطة , احمد كليونه , ٢٠١٣ , التأهيل العلمي والعملي للمراجعين الداخليين في ظل انظمة المحاسبة الالكترونية، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الازهر، العدد ٩ , مصر.
- ٣- ثانياة اسماعيل المشهداني، كبرى محمد طاهر , ٢٠٢١, دور معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة الاداء المهني لمراقبي الحسابات، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد ١٣ , العدد ٤ , العراق.
- ٤- اميرة بوباطة , ٢٠٢٤ , أثر تقنيات التحول الرقمي على تحسين جودة التدقيق الخارجي دراسة استقصائية، مجلة المنتدى للدراسات والابحاث الاقتصادية، المجلد ٨ العدد ٢ .
- ٥- هشام عمر حمودي، نصر محمد المعماري , ٢٠٢٥ , اجراءات التدقيق والرقابة في تلبية متطلبات التدقيق المستند الى المخاطر / دراسة تطبيقية في مديرية التدقيق والرقابة، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، العدد ٨٦.
- ٦- انمار حميد، سامي ياسين , ٢٠٢٥ , أثر جودة التدقيق في تحسين الاداء المالي للوحدات الاقتصادية العراقية، مجلة خزائن للعلوم الاقتصادية، العدد ٢ المجلد ٤.
- ٧- عبد الكريم فارس عبد الامير , ٢٠٢٥ , دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في تقويم اداء الوزارات والجهات غير المرتبطة بوزارة والمحافظات في مجال مكافحة الفساد، مجلة الفكر القيادي للبحوث والدراسات، المعهد العالي لأعداد وتأهيل القادة.
- ٨- رضا علي عبد الله، محمد راضي عبد الكاظم , ٢٠٢٥ , دور استقلالية المدقق الخارجي في تعزيز التنمية الاقتصادية، مجلة تكريت للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد ٢١ العدد ٧٢ الجزء ٢.
- ٩- عقيل محسن، منار علي، افراح عبد، سارة عبد الاله , ٢٠٢٥ , دور الشك المهني في تدقيق الاستدامة دراسة ميدانية في جامعة المستقبل، الملحق ١ العدد ٨٥.

- ١٠- فانتن حسين ناجي , ٢٠١٩ , أثر جناح الفراشة وتمثلاته في خطاب المسرح العراقي المعاصر , مجلة نانو للبحوث والدراسات , المجلد ٢٤ العدد ٢٧ .
- ١١- مزهان صلاح الدين رشيد , ٢٠٢٥ , دور الرقابة في القضاء على الفساد الاداري والمالي , دراسة استطلاعية , مجلة جامعة كركوك للعلوم الاقتصادية والادارية , العدد ١٥ الجزء ٢ .
- ١٢- شريفي عمر , ٢٠١٤ , التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات في بلدان المغرب العربي - دراسة مقارنة بين الجزائر , تونس والمغرب - , مجلة الباحث الاقتصادي المجلد ٢ , العدد ٢ , جامعة سكيكدة , الجزائر .
- ١٣- ناظم حسن رشيد , بشرى ابراهيم كوثر , ٢٠١٨ , تأثير استخدام العصف الذهني في ترشيد الحكم المهني للمدقق لتقييم استمرارية الشركة , مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية , المجلد ٨ العدد ٢ , العراق .
- ١٤- سيف عبد الرزاق محمد , ٢٠١٨ , أثر التجارة الالكترونية على الفروض المحاسبية , مجلة جامعة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية , المجلد ٢ العدد ٤٢ , العراق .
- ١٥- ناجة نحلة , ٢٠١٦ , سوسيولوجيا الكفاءات: من مفهوم التأهيل الى مفهوم الكفاءة , مجلة معارف , العدد ٢١ , السنة الحادية عشر , الجزائر .
- ١٦- مصطفى عبد الرحمن , عمر تمام , محمد هاشم , ٢٠١٩ , مدخل تطوير التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات لمواكبة بيئة الحوسبة السحابية , مجلة الدراسات والابحاث البيئية , العدد ٩ المجلد ٤ .
- ١٧- لقليطي الاخضر , دردوري لحسن , ٢٠١٩ , التأهيل العلمي والعملي للمراجع في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية , مجلة دفاتر اقتصادية , المجلد ١٠ العدد ١ , الجزائر
- ١٨- فيحاء عبد الخالق البكوع , منهل مجيد احمد العلي , كبرى محمد طاهر حمودي , ٢٠١٨ , مساهمات تقنيات التدقيق المستمر ونماذجه في تحقيق جودة التدقيق والنهوض بمستوى اداء المدقق/ دراسة تحليلية , مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية , المجلد/٤ العدد/ ٤٤ ج/١ , العراق .

- ١٩- جهاد سلمان، محمود علي ، ٢٠٢٦ ، الاستجابة الاستراتيجية ودورها في تحسين جودة الخدمات (دراسة تحليلية)، مجلة السبب، المجلد ١٢ العدد ١ ، العراق.
- ٢٠- سعد اسماعيل، عبد الله محمد، مخلد شجاع ، ٢٠٢٦ ، دور الرقابة في تعزيز التنمية المستدامة (دراسة تحليلية)، مجلة ابحاث للعلوم الاقتصادية، المجلد ١٠ الجزء ١.
- ٢١- زهراء الفضلي، سمية كاظم، مرتضى خليف ، ٢٠٢٥ ، تفعيل التدقيق الالكتروني كالية للحد من الفساد الاداري والمالي، مجلة الوارث للعلوم، المجلد ٧ العراق.
- ٢٢- عبد الحكيم الملهوف ، ٢٠١٤ ، التطور التاريخي لمفهوم استقلالية المراجع الخارجي ومعناه واهميته في المراجعة، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسة، الجامعة الاسمية الاسلامية، العدد ٣ ، ليبيا.
- ٢٣- عبد الرضا سعود، حازم الغرياي، رائد سلمان ، ٢٠٢٠ ، محددات جودة التدقيق وأثرها في اداء مدقق الحسابات الخارجي، مجلة كلية الكوت الجامعة، العدد ١ المجلد ١ ، العراق.
- ٢٤- هيفاء مالك كاظم ، ٢٠١٣ ، تحليل أهمية العوامل المؤثرة في استقلال مراجع الحسابات، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد ٩، العدد ٢٩ ، العراق.
- ٢٥- براق محمد، ديلمي عمر ، ٢٠١٧ ، العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات، الاكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية، العدد ١٧ ، الجزائر.
- ٢٦- نسرین جواد شرقي ، ٢٠٢٢ ، التعليم المستمر وطرائق تطوير مهارات المدرس وعوائق تطبيقه، مجلة كلية التربية، المجلد ٢ ، العراق.
- ٢٧- مجلة التنمية الادارية ، ٢٠٢٥ ، الذكاء الاصطناعي يعيد تشكيل سوق العمل /بيئات ومهارات مستقبل، العدد ٢٢١ ، معهد الادارة العامة، السعودية.
- ٢٨- ريم مصطفى رحيم، محمد حويش علاوي ، ٢٠٢٤ دور التعليم المحاسبي في فاعلية النظام الاقتصاد (دراسة ميدانية في البيئة العراقية)، مجلة الدراسات الاقتصادية والادارية (مجلة الدنانير سابقا)، المجلد ٣، العدد ١، العراق

- ٢٩- عبد المؤمن تاني، ياسين صحرابي ، ٢٠٢٢ ، مساهمة التخصص النوعي للمراجع الخارجي في رفع كفاءة المراجعة الخارجية حسب اراء مراجعي الحسابات في الجزائر، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، المجلد ٩ العدد ١ ، الجزائر.
- ٣٠- يوسف محمود جربوع ، ٢٠٠٥ ، العوامل المؤثرة في الاداء المهني لمراجعي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة من دولة فلسطين، مجلة تنمية الرافدين، العدد ٧٨ ، العراق
- ٣١- نوري الكاسح، نعيم بلعيد ، ٢٠٢٠ ، التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي وأثره على عملية المراجعة، مجلة الجامعي، العدد ٣٢ ، ليبيا
- ٣٢- صبا احمد عبد الله، عماد صالح نعمة ، ٢٠٢٣ ، أثر التخصص القطاعي للمدقق في جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على عينة من الشركات والمصارف العراقية ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، ٢٠٢٣، المجلد ١٩ ، العراق
- ٣٣- مهند ياسين فرحان، ليث نعمان حسون ، ٢٠٢٢ ، العلاقة بين التخصص القطاعي للمدقق وكفاءة الاستثمار بتوسيط حوكمة الشركات دراسة تطبيقية على عينة من الشركات العراقية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ١٨، العدد ٥٧ ، العراق
- ٣٤- بلال ذنون ، ٢٠١٩. أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في قطاع معين على كفاءة أدائه المهني دراسة ميدانية لعينة من مراقبي الحسابات في العراق، المجلد ١٥ العدد ٤٥ ، العراق.
- ٣٥- نواف فخر، محمد شلا ، ٢٠١٥ ، اهمية اكتساب مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة في تعزيز مصداقية التقارير المالية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد ٣٧ ، العدد ٣ ، سوريا.
- ٣٦- وليد هندي، وليد حمدان، مالك احمد ، ٢٠٢٣ ، علاقة التخصص المهني لمدقق الحسابات الخارجي بسمعة وشهرة مكتب التدقيق، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد ١٥ العدد ٢ ، العراق.
- ٣٧- محمد قيس القنبري ، ٢٠٢١ ، انعكاسات جائحة كورونا على تطبيق الفروض والمبادئ والمحددات المحاسبية، مجلة الدراسات الاقتصادية، جامعة سرت، المجلد ٤ العدد ٣ ، ليبيا

- ٣٨- عبد نبي فرج، حسام محمد ، ٢٠٢١ ، تأثير التخصص القطاعي للمراجع البديل على مخاطر المراجعة في ظل الزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي، مجلة دراسات الاقتصاد والاعمال، المجلد ٠ ، العدد ١ ، الجزائر.
- ٣٩- شكري سعاد، رشام كهينة ، ٢٠٢٢ ، أثر كفاءة المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق بالاعتماد على اعمال التدقيق الداخلي، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد ١٢ ، العدد ١ ، الجزائر.
- ٤٠- علي بن سالم المري، احمد محمد عواد ، ٢٠٢١ ، التزام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية وأثره على مسؤوليته التأديبية في الانظمة السعودية، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، السنة ٩ العدد ١ العدد التسلسلي ٣٣ ، الكويت.
- ٤١- الاخضر لقليطي، وديع قاسم ، ٢٠٢١ ، معيار العناية المهنية اللازمة للمراجعة في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد ٨ العدد ١ ، الجزائر.
- ٤٢- غانم نادية، برياطي حسين ، ٢٠٢٣ ، مساهمة المدقق الخارجي في الحد من اثار ممارسات المحاسبة الابداعية على جودة القوائم المالية في ضوء المعيار الدولي للتدقيق ٢٤٠ ، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد ١٣ العدد ١ ، الجزائر.
- ٤٣- فضل علي عبد المغني، اروي احمد المجيدي ، ٢٠٢٢ ، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في الشركات اليمنية، مجلة العلوم التربوية والدراسات الانسانية، العدد ٢٤.
- ٤٤- هشام عمر حمودي ، ٢٠٢٣ ، تكييف المنهج المحاسبي وفق المنهج الشرعي - الارشادات المحاسبية العامة انموذجاً للتكييف، مجلة ابتكارات للدراسات الانسانية والاجتماعية، المجلد الاول، العدد الثاني، ماليزيا.
- ٤٥- علا حبيبم، حسين دحدوح ، ٢٠٢٢ ، دور الشك المهني في رفع كفاءة عملية تخطيط التدقيق الخارجي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والسياسية، المجلد ٣٩. سوريا

- ٤٦- علي احمد الحداد , ٢٠٢٣ , خصائص الشك المهني ودورها في الرفع من كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية، مجلة الاستاذ خريف، العدد ٢٥.
- ٤٧- بطرس ميالة , ٢٠١٠ , العوامل المؤثرة على كفاءة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي، مجلة الاقتصاد والمجتمع، العدد ٦ , الجزائر.
- ٤٨- طه متوح، الازهر عزه , ٢٠١٧ , الاهمية النسبية في مراجعة الحسابات وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، مجلة رؤى الاقتصادية، جامعة الشهيد حمه لخضر، المجلد ٧ العدد ٢ , الجزائر.
- ٤٩- نسرين جلولي، احمد نقاز , ٢٠٢٣ , اعتبارات الاهمية النسبية في عمليات التدقيق وفقاً للمرجعيات الدولية للتدقيق، مجلة الباحث، المجلد ٢٢ العدد ١ , الجزائر.
- ٥٠- عثمان عبد القادر امين، كولاله محمد , ٢٠٢٠ , أثر الاجراءات التحليلية على تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، المجلة العلمية لجامعة جيهان، المجلد ٤ العدد ٢ , العراق.
- ٥١- عبد الحميد شاهين، هالة زيد , ٢٠٢١ , مدى التزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات المهنة على تضيق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة، المجلة العلمية للدراسات والبحوث، المجلد ١١ , العدد ٢ , مصر.
- ٥٢- عمر الدوري , ٢٠١٠ , دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقعات، مجلة المنصور، كلية المنصور الجامعة، العدد ١٤ , العراق.
- ٥٣- طالب العلي , ٢٠١٧ , أثر اعتماد المدققين الداخليين على التدقيق الخارجي في تضيق فجوة التوقعات، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٣٣ العدد ١ , سوريا.
- ٥٤- نور الدين مزياني , ٢٠١٥ , ابعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد ١٤ , الجزائر
- ٥٥- صنهاجي هيبة، عوادي عبد القادر، عامرة محمد العيد , ٢٠١٧ , أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الادارية والمالية، المجلد ١ العدد ١ , الجزائر.

- ٥٦- زينب فؤاد، علي العبيدي ، ٢٠٢٣ ، انعكاس عملية الالتزام بمعيار التخطيط الدولي في ادارة فجوة توقعات التدقيق، مجلة كلية دجلة الجامعة، المجلد ٦ العدد ٤ ، العراق
- ٥٧- حسين علي محمد، بشرى فاضل الطائي ، ٢٠٢٣ ، دور حوكمة مهنة التدقيق في تقليص فجوة توقع اداء مراقبي الحسابات، مجلة اقتصاديات الاعمال، المجلد ٥ العدد ٢ ، العراق.
- ٥٨- علي العبيدي، زينب فؤاد ، ٢٠٢٣ ، دراسة وتحليل فجوة توقعات التدقيق في ظل الالتزام بمعيار التخطيط الدولي للتدقيق، مجلة الريادة للمال والاعمال، المجلد ٤ العدد ٤ ، العراق.
- ٥٩- ثاربان حيدر، يوسف نجم الدين، ناسو احمد، هيو كاملا ، ٢٠٢٣ ، دور مراقب الحسابات في تقليل فجوة التوقعات لدى مستخدمي القوائم المالية، مجلة جامعة كركوك، المجلد ١٣ العدد ٢ ، العراق.
- ٦٠- محمد بشير غوالي ، ٢٠١٣ ، دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، مجلة الباحث، العدد ١٢ ، الجزائر.
- ٦١- فاطمة ياسين ، ٢٠٢٣ ، دور عملية المراجعة الفورية في دعم موثوقية القوائم المالية الالكترونية، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد ٢٤ العدد الاول، مصر.
- ٦٢- محمد صديق محمد، عبدة عامر الربيعي ، ٢٠٢١ ، المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات في الشركات، مجلة كلية القانون للعلوم القانونية والسياسية، المجلد ١٠ العدد ٣٦ ، العراق.
- ٦٣- علي العبيدي، على عويد ، ٢٠٢١ ، جودة اداء المدقق الخارجي في ظل معايير التدقيق الدولية ومتغيرات البيئة الخارجية، مجلة الريادة للمال والاعمال، المجلد ٢ العدد ٣ ، العراق
- ٦٤- رجاء علي عبد، صبيحة برزان العبيدي ، ٢٠٢٢ ، تاثير جائحة كوفيد-١٩ على رأي مراقب الحسابات وفق معايير التدقيق الدولية، مجلة كلية الكوت الجامعة، المجلد ٣ العدد ١ ، العراق.

- ٦٥- دجلة عبد، نادية حسين، ميعاد على ، ٢٠٢١ ، تأثير معايير التدقيق الدولية في الحد من المخالفات المالية في الوحدات الخدمية الحكومية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد ٦٦ ، العراق.
- ٦٦- زياد سامي، سعيدي يحيى ، ٢٠١٧ ، أهمية الاعتماد على معايير التدقيق الدولية لإصلاح وتطوير مهنة التدقيق، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، العدد الاقتصادي. المجلد ٣٣ العدد ٢، الجزائر.
- ٦٧- فؤاد عبد العزيز، مسعود دراوسي ، ٢٠٢٢ ، مدى توافق مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية، مجلة التمويل والاستثمار والتنمية المستدامة، المجلد ٧ العدد ٢ ، الجزائر.
- ٦٨- عيجولي خالد، لسبط عبد الله، مريني محمد ، ٢٠٢١ ، معايير التدقيق الدولية كآلية لتعزيز حوكمة المؤسسات المالية، مجلة المنتدى للدراسات والابحاث الاقتصادية، المجلد ٥ العدد ٢ ، الجزائر.
- ٦٩- خولة حمدان، جاسم سعد جاسم ، ٢٠٢٣ ، برنامج مقترح لتدقيق ادارة الكوارث من صنع الانسان على وفق دليل الانتوساي ٥٣٣٠ ، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد ١٩ العدد ٤ ، العراق.
- ٧٠- نخشين جمال محمد، جمال انور يابهم، شيرزاد أحمد مصطفى ، ٢٠٢١ ، أهمية تطبيق متطلبات معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية (INTOSAI) في تطوير التقارير الرقابة للأجهزة العليا للرقابة- دراسة استطلاعية في ديوان الرقابة المالية / إقليم كردستان العراق، مجلة الجامعة العراقية، المجلد ٥٠، العدد ٣. العراق.
- ٧١- سامر النجار، هنده العانسي ، ٢٠٢٣ ، الدور الوسيط للالتزام التنظيمي في العلاقة بين ضغوط العمل وجودة التقارير الرقابية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، جامعة دمياط، مصر.

٧٢- شهلة قاسم مل، جمال انور يابه، ٢٠٢٣، التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني وانعكاسها على جودة عملية التدقيق، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد ١٩ العدد ٦١، العراق.

٧٣- جمانة حنظل التميمي، ٢٠١٣، العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية، مجلة كلية الادارة والاقتصاد، المجلد ٥ العدد ١٠، العراق.

٧٤- صالح مصلح، ٢٠١٣، اعداد التقارير الرقابية وفق المعايير الدولية، مؤتمر مكافحة الفساد للعاملين في الرقابة، هيئة مكافحة الفساد في رام الله، فلسطين.

رابعاً: الكتب:

- ١- المعجم الوسيط، ٢٠٠٤، مجمع اللغة العربية، الطبعة الرابعة، مصر.
- ٢- كريمة الجوهري، شاكرا البلداوي، احسان محمد، احمد حمودي، ٢٠١٧، الاتجاهات الحديثة في التدقيق والرقابة وفقاً للمعايير الدولية والتشريعات المحلية، الطبعة الأولى، مكتب الجزيرة للطباعة والنشر، العراق.
- ٣- رزق أبو زيد الشحنة، ٢٠١٥، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى عمان- الأردن.
- ٤- حسين القاضي، حسين دحدوح، عصام قريط، ٢٠١٤، اصول المراجعة "الجزء الأول.